

### 学习重点

1. 熟悉消费税的概念、分类、纳税人及税率；
2. 掌握消费税应纳税额的计算；
3. 掌握消费税的会计核算；
4. 熟悉消费税的纳税申报。

### 引例

#### 消费税来袭 济宁环氧树脂自流平厂家应该如何应对

我国针对涂料行业实施消费者已经有一年有余,这给环氧树脂自流平厂家带来了很大的冲击。环氧树脂地坪漆行业自进入我国以来,经过了多年的发展,市场鱼龙混杂,相对比较混乱。政府实施消费税是对其进行市场调控,促进环氧树脂地坪漆行业正规化发展。济宁环氧树脂自流平厂家面对消费税来袭这一重大举措,应该如何应对呢?

在如今大力提倡“绿色环保”的前提下,涂料行业也正向环保方向发展。国家正在通过一些政府调控手段,来干预涂料行业,将涂料行业引向环保。传统油漆的价格优势已不再,环保水漆很长一段时间因为居高不下的价格让消费者望而却步,如此一来,不但拉近了油漆与水漆的价格差距,也加快了环保水漆全面代替油漆的步伐。有专家表示:“未来2~3年,水漆将占据涂料市场50%以上的销售量。”

2015年1月26日,经国务院批准,国家财政部联合税务总局联合发文称,自2015年2月1日起对涂料征收消费税,适用税率均为4%,但施工状态下挥发性有机物(VOC)含量低于420g/L(含)的涂料免征消费税。这意味着涂料企业生产成本增加,但要想保证原有的利润空间不被压缩,除了通过技术创新缩减原料、人工等成本之外,在短时间内,唯有涨价这一条路可以选择。

油漆消费税,可谓一石二鸟。油漆与水漆将实现此消彼长,油漆优势被淡化,水漆劣势被弱化。这种洗牌,是在通过提高油漆的使用成本,间接扶持水性涂料产品。面对日益恶劣的生活环境,国家对于企业减排措施的实施,同时加大对污染企业的治理力度,污染性企业的发展将遭受硬性阻力,油漆企业的寒冬已经来临。

由此可见,安全环保的水漆顺应环保大势必将得到快速发展,全面水漆时代早已加速到来,而传统油漆则面临四面楚歌的境地,巨大环保压力、种种政策限制、水漆的强势围攻等,面对种种发展阻力,油漆与油漆企业最终将难逃被迫转型的命运。

资料来源:呼伦贝尔新闻. <http://www.hlbrdaily.com.cn/syxw/5900712.html>

## 第一节 消费税概述

消费税是对一些特定消费品和消费行为征收的一种税。国务院于1993年12月13日颁布了《中华人民共和国消费税暂行条例》，财政部1993年12月25日颁布了《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》，并于1994年1月1日开征消费税。

消费税的特点：①征收范围具有选择性；②征税环节具有单一性；③征收方法具有选择性；④税率、税额具有差别性；⑤税负具有转嫁性。

### 一、消费税的纳税人

在《中华人民共和国境内生产、委托加工和进口条例》规定的消费品的单位和个人，为消费税的纳税义务人。金银首饰消费税的纳税人是指在中华人民共和国境内从事商业零售金银首饰的单位和个人；委托加工、委托代销金银首饰的，受托方也是纳税人。

### 二、消费税的征税范围

1994年税制改革时设置的消费税，是对货物征收增值税以后，再根据特定的财政或调节目的选择部分产品（主要是一些消费品）进行征收的。到了2006年，财政部又对中国现行消费税的税目、税率及相关政策进行了调整，这次消费税改革主要是扩大征税范围，把手表、高尔夫球及球具、高档化妆品都纳入消费税范围。在扩大范围的同时，对不应该征收消费税的一些大众社会用品取消征税，比如护肤护发品、摩托车等。

2013年11月中央发布《全面深化改革若干重大问题的决定》，决定提出“调整消费税征收范围、环节、税率，把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围”。这是为适应新形势发展的要求，对消费税改革所做的总体部署。此次调整消费税征收范围具体包括：

一是根据节能减排的实际需要，将目前不符合节能、环保等技术标准的高耗能、高污染和严重消耗资源的产品纳入消费税征税范围；

二是根据一定时期的收入分配调节需要，将部分奢侈性产品和消费行为纳入消费税的征税范围；

三是可以进一步考虑将具有消费税性质的车辆购置税合并到消费税的机动车（小汽车、摩托车）征收，以简化税制。

可见，新一轮的消费税改革的作用在于引导消费行为，鼓励人们节约资源。将部分已经成为日常生活用品的消费品移出征税范围，将部分严重污染、大量消耗资源能源产品以及奢侈消费行为纳入征税范围。比如2014年11月，财政部连续三次提高成品油消费税，之后对酒精、小摩托车消费税进行调整，2015年年初又开始对电池、涂料征收消费税，5月起调整卷烟消费税。

#### 小贴士

世界卫生组织的调查显示，烟草价格每增长10%，放弃吸烟的成年烟民增长3.7%，放弃吸烟的青少年烟民增长9.3%。提高烟草的税收和价格，是该组织推荐的最为有效的单项控烟策略。

资料来源：新华网。 [http://news.xinhuanet.com/fortune/2014-05/29/c\\_1110925580.htm](http://news.xinhuanet.com/fortune/2014-05/29/c_1110925580.htm)

目前我国消费税的征税范围有：

- (1) 过度消费会对健康、社会秩序、生态环境等方面造成危害的消费品，如烟、酒、鞭炮、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料等；
- (2) 奢侈品、非生活必需品，如贵重首饰、化妆品、高尔夫球及球具、高档手表、游艇等；
- (3) 高能耗消费品，如小汽车、摩托车；
- (4) 不可再生和替代的消费品，如汽油、柴油等；
- (5) 具有一定财政意义的产品。

### 三、消费税的税目与税率

消费税共设置了 15 个税目，若干个子目，实行从价定率的有 25 个，实行从量定额的有 10 个，实行从量定额和从价定率相结合的复合计税方法的有 4 个。

各类消费品具体税率，如表 3-1 所示。

表 3-1 消费税税目、税率表

税 目	征 税 范 围	计 税 单 位	税 率(税 额)
一、烟	1. 卷烟		
	(1) 甲类卷烟	每标准条(200支)调拨价格70元(含70元)(不含增值税)以上	56%加0.003元/支(生产环节)
	(2) 乙类卷烟	每标准条(200支)调拨价格70元(不含增值税)以下	36%加0.003元/支(生产环节)
	(3) 商业批发		11%加0.005元/支(批发环节)
	2. 雪茄烟		36%(生产环节)
	3. 烟丝		30%(生产环节)
二、酒及酒精	1. 白酒	斤(500克)或(500毫升)	20%加0.5元/500克(或者500毫升)
	2. 黄酒	吨	240元
	3. 啤酒	每吨出厂价3000元(含3000元)以上	250元
		每吨出厂价3000元以下	220元
	4. 其他酒		10%
5. 酒精		5%	
三、化妆品	包括成套化妆品		30%
四、鞭炮焰火			15%
五、贵重首饰及珠宝玉石	1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品		5%
	2. 其他贵重首饰和珠宝玉石		10%

续表

税 目	征 税 范 围	计 税 单 位	税 率(税 额)
六、成品油	1. 汽油	升	1.52 元
	2. 润滑油	升	1.52 元
	3. 石脑油	升	1.52 元
	4. 溶剂油	升	1.52 元
	5. 柴油	升	1.2 元
	6. 燃料油	升	1.2 元
	7. 航空煤油	升	1.2 元
七、摩托车		气缸容量在 250 毫升(含)以下	3%
		气缸容量在 250 毫升以上	10%
八、小汽车	1. 乘用车	气缸容量(排气量)在 1.0 升(含)以下的	1%
		气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含)的	3%
		气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含)的	5%
		气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含)的	9%
		气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含)的	12%
		气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含)的	25%
		气缸容量在 4.0 升以上	40%
	2. 中轻型商用客车		5%
九、高尔夫球及球具			10%
十、高档手表			20%
十一、游艇			10%
十二、木制一次性筷子			5%
十三、实木地板			5%
十四、电池	铅蓄电池		4%(2016 年 1 月 1 日起实施)
	无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池		免征
十五、涂料			4%
	施工状态下挥发性有机物(Volatile Organic Compounds, VOC)含量低于 420 克/升(含)		免征

注：烟、白酒，实行从量定额和从价定率相结合的复合计税方法。

资料来源：国家税务总局网。 <http://www.chinatax.gov.cn/>

## 四、 纳税地点

(1) 纳税人销售的应税消费品以及自产自用的应税消费品,除国家另有规定外,应向纳税人核算地主管税务机关申报纳税;

(2) 委托加工的应税消费品,由受托方向所在地主管税务机关缴纳消费税税款;

(3) 进口的应税消费品,由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税;

(4) 纳税人到外县(市)销售或委托外县(市)代销自产应税消费品的,于应税消费品销售后,回纳税人核算地或所在地缴纳消费税;

(5) 纳税人的总机构与分支机构不在同一省(自治区、直辖市)的,应在生产应税消费品的分支机构所在地缴纳消费税。但经国家税务总局及所属税务分局批准,纳税人分支机构应纳消费税税款,也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

对纳税人的总机构与分支机构在同一省(自治区、直辖市)内,而不在同一县(市)的,如需改由总机构汇总在总机构所在地纳税的,需经国家税务总局所属省级分局批准。

## 五、 纳税义务发生时间和纳税期限

### (一) 纳税义务发生时间

(1) 纳税人采取赊销和分期收款结算方法,其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天;

(2) 纳税人采取预收货款结算方式的,其纳税义务发生时间为发出应税消费品的当天;

(3) 纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售的应税消费品,其纳税义务发生时间为发出应税消费品并办妥托收手续的当天;

(4) 纳税人采取其他结算方式的,其纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天;

(5) 纳税人自产自用的应税消费品,其纳税义务发生时间为移送使用的当天;

(6) 纳税人委托加工的应税消费品,其纳税义务发生时间为纳税人提货的当天;

(7) 纳税人进口的应税消费品,其纳税义务发生时间为报关进口的当天。

### (二) 纳税期限

按照《消费税暂行条例》规定,消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或以1个季度为一期纳税的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为一期纳税的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起至15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人进口应税消费品,应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

## 六、 消费税的纳税环节

### 1. 生产环节

纳税人生产的应税消费品,由生产者于销售时纳税。其中自产自用的用于本企业连续

生产的不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

## 2. 委托加工环节

委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代扣代缴。如果受托方是个体经营者，委托方需在收回加工应税消费品后向所在地主管税务机关缴纳消费税。

## 3. 进口环节

纳税人进口的应税消费品，由进口报关者于报关进口时纳税。

## 4. 批发环节

自 2009 年 5 月 1 日起，在卷烟的“批发环节”加征一道从价计征的消费税。

## 5. 零售环节

金银首饰消费税，由零售者在零售环节缴纳。

# 七、 消费税的优惠政策

## (一) 消费税免税

(1) 对纳税人出口应税消费品，免征消费税，国务院另有规定的除外。纳税人直接出口的应税消费品办理免税后，发生退关或者国外退货，复进口时已予以免税的，可暂不办理补税，待其转为国内销售的当月申报缴纳消费税。出口应税消费品的免税办法，由国家税务总局规定。

(2) 根据《财政部、海关总署、国家税务总局关于横琴、平潭开发有关增值税和消费税政策的通知》(财税[2014]51号)，规定了横琴区、平潭区内企业销售货物免征消费税。

(3) 对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池(又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”)、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。

(4) 对施工状态下挥发性有机物(Volatile Organic Compounds, VOC)含量低于420克/升(含)的涂料免征消费税。

(5) 废弃动植物油生产纯生物柴油免征消费税，“废弃的动物油和植物油”的范围明确如下。

① 餐饮、食品加工单位及家庭产生的不允许食用的动植物油脂。主要包括泔水油、煎炸废弃油、地沟油和抽油烟机凝析油等。

② 利用动物屠宰分割和皮革加工修削的废弃物处理提炼的油脂，以及肉类加工过程中产生的非食用油脂。

③ 食用油脂精炼加工过程中产生的脂肪酸、甘油酯及含少量杂质的混合物。主要包括酸化油、脂肪酸、棕榈酸化油、棕榈油脂肪酸、白土油及脱臭馏出物等。

④ 油料加工或油脂储存过程中产生的不符合食用标准的油脂。

(6) 为促进资源综合利用和环境保护，经国务院批准，自 2013 年 11 月 1 日至 2018 年 10 月 31 日，对以回收的废矿物油为原料生产的润滑油基础油、汽油、柴油等工业油料免征消费税。

(7) 从 2009 年 1 月 1 日起，对成品油生产企业在生产成品油过程中，作为燃料、动力及原料消耗掉的自产成品油，免征消费税。

(8) 对用外购或委托加工收回的已税汽油生产的乙醇汽油免税。

## (二) 应税消费品退货的税务处理

纳税人销售的应税消费品,因质量等原因发生退货的,其已缴纳的消费税税款可予以退还。纳税人办理退税手续时,应将开具的红字增值税发票、退税证明等资料报主管税务机关备案。主管税务机关核对无误后办理退税。

## (三) 石脑油、燃料油消费税退、免税政策

(1) 自 2011 年 10 月 1 日起,对使用石脑油、燃料油生产乙烯、芳烃的企业购进并用于生产乙烯、芳烃类化工产品的石脑油、燃料油,按实际耗用数量暂退还所含消费税。

(2) 境内生产石脑油、燃料油的企业对外销售(包括对外销售用于生产乙烯、芳烃类化工产品的石脑油、燃料油)或用于其他方面的石脑油、燃料油征收消费税。但下列情形免征消费税:

- ① 生产企业将自产的石脑油、燃料油用于本企业连续生产乙烯、芳烃类化工产品的;
- ② 生产企业按照国家税务总局下发石脑油、燃料油定点直供计划(以下简称定点直供计划)销售自产石脑油、燃料油的。

(3) 生产企业将自产石脑油用于本企业连续生产汽油等应税消费品的,不缴纳消费税。

## (四) 消费税税款抵扣政策

(1) 为支持汽油、柴油质量升级,应对大气污染问题,经国务院批准,自 2014 年 1 月 1 日起,以外购或委托加工收回的已税汽油、柴油为原料连续生产汽油、柴油,准予从汽油、柴油消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款。

(2) 纳税人从葡萄酒生产企业购进(以下简称外购)、进口葡萄酒连续生产应税葡萄酒的,准予从葡萄酒消费税应纳税额中扣除所耗用应税葡萄酒已纳消费税税款,进一步减轻办税负担,提高办税效率。

(3) 以外购或委托加工收回的已税石脑油、润滑油、燃料油为原料生产的应税消费品,准予从消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款。

(4) 对外购或委托加工收回的汽油、柴油用于连续生产甲醇汽油、生物柴油,准予从消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款。

(5) 下列应税消费品可以扣除外购或委托加工收回的已纳消费税税款:

- ① 以外购或委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟;
- ② 以外购或委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品;
- ③ 以外购或委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石;
- ④ 以外购或委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火;
- ⑤ 以外购或委托加工收回的已税摩托车连续生产的摩托车。

(6) 下列应税消费品准予从消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款:

- ① 以外购或委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆;
- ② 以外购或委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子;
- ③ 以外购或委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板;
- ④ 以外购或委托加工收回的已税石脑油为原料生产的应税消费品;
- ⑤ 以外购或委托加工收回的已税润滑油为原料生产的润滑油。

## 第二节 消费税的计算

消费税的计税依据分别采用从价计税方法和从量计税方法。实行从价计税方法征税的应税消费品,计税依据为应税消费品的销售额。实行从量定额方法计税时,通常以每单位应税消费品的重量、容积或数量为计税依据。

### 一、从价定率征收的应纳税额的计算

实行从价定率征收方法计算应纳消费税的公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。应税消费品的销售额,不包括应向购货方收取的增值税税额。如果纳税人应税消费品的销售额中包括未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的,在计算消费税时,应当换算为不含增值税税额的销售额。

其换算公式为

$$\text{应税消费品的销售额} = \frac{\text{含增值税的销售额}}{1 + \text{增值税税率或征收率}}$$

#### (一) 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

凡是应纳消费税的消费品同时也是增值税的纳税范围,二者的计税依据即销售额的计算口径完全相同。所以增值税中的销售额也就是消费税中的销售额,其销售额为销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用,按此销售额乘以消费税的适用税率即可计算出应纳消费税额。



#### 【例 3-1】

某化妆品生产企业为增值税一般纳税人,10月20日向某单位销售化妆品一批,开具普通发票,取得含增值税销售额4.68万元。该化妆品生产企业10月应缴纳的消费税为多少?

#### 【解析】

其应纳消费税的计算为

$$\text{应纳消费税} = 4.68 \div (1 + 17\%) \times 30\% = 1.2 (\text{万元})$$

#### (二) 企业自产自用应税消费品应纳税额的计算

自产自用应税消费品用于连续生产应税消费品的,根据税款不重征的原则,不缴消费税;用于其他方面的(如用于在建工程、捐赠、广告及职工福利等),应于移送时缴纳消费税。有同类消费品销售价格的,按照纳税人生产的同类消费品销售价格计算纳税,没有同类消费品销售价格的,组成计税价格。

其计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} + \text{利润}}{1 - \text{消费税税率}} = \frac{\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})}{1 - \text{消费税税率}}$$

$$\text{应纳消费税税额} = \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$$

应税消费品的全国平均成本利润率,如表3-2所示。

表 3-2 应税消费品的全国平均成本利润率表

项 目	成本利润率
一、烟类：	
甲类卷烟	10%
乙类卷烟	5%
二、酒类：	
粮食白酒	10%
其他酒及酒精	5%
三、化妆品、鞭炮	5%
四、贵重首饰及珠宝玉石	6%
五、摩托车	6%
六、小汽车	8%
七、高尔夫球类	10%
八、实木地板类	5%
九、电池	4%
十、涂料	7%

资料来源：国家税务总局网。http://www.chinatax.gov.cn/



### 【例 3-2】

某日用化妆品厂为增值税一般纳税人，将自产化妆品一批用于职工福利，化妆品生产成本为 6 000 元，成本利润率为 5%，无同类产品售价。该批化妆品应缴纳的消费税为多少？

#### 【解析】

$$\text{组成计税价格} = [6\,000 \times (1 + 5\%)] \div (1 - 30\%) = 9\,000 (\text{元})$$

$$\text{应纳消费税额} = 9\,000 \times 30\% = 2\,700 (\text{元})$$

### (三) 委托加工应税消费品应纳税额的计算

委托加工应税消费品由受托方交货时代扣代缴消费税。按照受托方的同类消费品销售价格计算纳税，没有同类消费品销售价格的，按组成计税价格。

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$$



### 【例 3-3】

某鞭炮企业 8 月受托为某单位加工一批鞭炮，委托单位提供的原材料金额为 30 万元，收取委托单位不含增值税的加工费 4 万元，鞭炮企业当地无加工鞭炮的同类产品市场价格（鞭炮的消费税税率为 15%）。鞭炮企业应代收代缴的消费税为多少？

#### 【解析】

$$\text{组成计税价格} = (30 + 4) \div (1 - 15\%) = 40 (\text{万元})$$

$$\text{鞭炮企业应代收代缴消费税} = 40 \times 15\% = 6 (\text{万元})$$

### (四) 进口应税消费品应纳税额的计算

进口应税消费品，按照组成计税价格计算纳税。其计算公式为

组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)

应纳税额 = 组成计税价格 × 消费税税率



#### 【例 3-4】

某机电设备进出口公司从国外进口气缸容量为 3.0 升的小汽车一辆,关税完税后的价格为 850 000 元,关税 150 000 元,该公司应纳消费税额为多少?

#### 【解析】

其应纳消费额的计算如下:

消费税组成计税价格 = (850 000 + 150 000) ÷ (1 - 12%) = 1 136 363.64(元)

应纳消费税 = 1 136 363.64 × 12% = 136 363.64(元)

## 二、从量定额征收的应纳税额的计算

实行从量定额征收方法计算应纳消费税的公式为

应纳税额 = 销售数量 × 单位税额

销售数量是指纳税人生产、委托加工和进口应税消费品的数量,具体规定如下。

- (1) 生产销售的应税消费品,为应税消费品的销售数量;
- (2) 自产自用的应税消费品,为应税消费品的移送使用数量;
- (3) 委托加工的应税消费品,为纳税人收回的应税消费品数量;
- (4) 进口的应税消费品,为海关核定的应税消费品进口征税数量。

根据我国现行税法规定,消费税中只有酒类和油类产品实行从量计征的计税办法,以销售数量为计税依据。但酒类以吨为计税单位,而油类以升为计税单位,要注意吨和升的换算关系,税法对二者换算标准的规定如表 3-3 所示。

表 3-3 吨与升的换算表

产品名称	每吨换算数量/升	产品名称	每吨换算数量/升
黄酒	962	溶剂油	1 282
啤酒	988	润滑油	1 126
汽油	1 388	燃料油	1 015
柴油	1 176	航空煤油	1 246
石脑油	1 385		



#### 【例 3-5】

某炼油企业当月销售汽油 200 吨、柴油 100 吨,该企业应纳消费税额为多少?

#### 【解析】

其应纳消费额的计算如下:

$$\begin{aligned}
 \text{应纳消费税} &= (200 \times 1\,388) \times 1.52 + (100 \times 1\,176) \times 1.20 \\
 &= 421\,952 + 141\,120 \\
 &= 563\,072(\text{元})
 \end{aligned}$$