

第三章

消费税法

学习目标

- (1) 理解消费税的基本概念与特征,理解我国消费税的基本作用。
- (2) 了解我国消费税的税目、税率的规定,理解我国消费税的征税范围。
- (3) 了解消费税的缴纳方法,掌握消费税应纳税额的计算。

技能要求

- (1) 掌握消费税法的基本规定。
- (2) 根据消费税法的规定计算消费税额。

引导案例

某商场 10 月份珠宝玉石首饰的销售收入合计为 80 万元,化妆品的销售收入合计为 60 万元。该类珠宝首饰的消费税税率是 10%,化妆品的消费税税率是 30%,计算该商场应当缴纳的消费税是 26 万元。计算方法如下:

$$80 \times 10\% + 60 \times 30\% = 26(\text{万元})$$

上述计算是否正确?如果不正确,请重新计算。

【解析】 上述的计算不正确。

该商场销售应税消费品所取得的销售收入是含税的收入,在计算消费税时,应当将含税的销售额换算成不含税的销售额。

$$\text{销售珠宝首饰的消费税} = 80 \div (1 + 17\%) \times 10\% \approx 6.837\ 607(\text{万元})$$

$$\text{销售化妆品的消费税} = 60 \div (1 + 17\%) \times 30\% \approx 15.384\ 615(\text{万元})$$

$$\text{该商场 10 月份应当缴纳的消费税} = 6.837\ 607 + 15.384\ 615$$

$$= 22.222\ 222(\text{万元})$$

第一节 消费税概述

一、 消费税的概念

消费税是特定消费品的流转额为计税依据而征收的一种商品税。

消费税的历史源远流长,是一个古老的税种。一般来说,消费税是国家对特定的消费品和消费行为征收的一种税。目前,我国只对特定的消费品征税。消费税是世界各国广为采用的一大税种。

1989年,国务院决定在全国范围内开征特别消费税。1993年12月13日,国务院颁布了《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《消费税暂行条例》),同年12月25日财政部发布了该条例的《实施细则》,自1994年1月1日起施行。

此后,国务院对我国的现行的消费税的税目、税率以及相关的政策进行了调整,突出了促进环境保护和节约资源的重点,突出了引导消费和间接调节收入分配的重点,通过调整,适当扩大了消费税的征税范围。为了适应社会经济形势的发展,进一步完善消费税税制,财政部和国家税务总局在2006年对消费税的税目、税率及相关政策进行了一次大的调整;2008年11月5日,为配合增值税转型改革,国务院对《消费税暂行条例》进行了相应的修订。

二、 消费税的特征

1. 选择性征收

国家是在对所有货物普遍征收增值税的基础上,选择一部分特殊消费品征收消费税。

2. 单环节征收

消费税只在消费品生产、流通或消费的某一环节征收,在我国,主要采用在生产环节或进口环节征税,其他环节不再征税。

3. 税率、税额设计具有差别性

消费税实行“一物一税”,对不同种类或同一种类的不同档次的消费品,设计的税率、税额不同,差别较大。

4. 税收负担具有转嫁性

消费税属于价内税,不论在哪个环节征收,纳税人都可以通过销售将所缴纳的税款转嫁给消费者。

三、 消费税的纳税人

消费税的纳税人是在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《消费税暂行条例》所规定的消费品的单位和个人。

这里所规定的单位是指国有企业、集体企业、私有企业、股份企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人是指个体经营者及其他个人。

 小贴士

“在中华人民共和国境内”的含义

“在中华人民共和国境内”是指生产、委托加工和进口属于应当征收消费税的起运地或所在地在中华人民共和国境内。

具体来说,消费税的纳税人包括以下几类。

(1) 生产销售(包括自用)的应税消费品,以生产销售单位和个人为纳税人,由生产者直接缴纳。

(2) 委托加工的应税消费品,以委托的单位和个人为纳税人,由受托方代扣代缴消费税款。

(3) 进口的应税消费品,以进口的单位和个人为纳税人,由海关代为征收。

四、消费税的征收范围

我国实行的是选择性的特种消费税,在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口特定的消费品应当缴纳消费税。目前,我国消费税的征税范围有 14 项消费品,可以分为以下四大类。

(1) 过度消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等方面有害的消费品,如烟、酒及酒精制品、鞭炮、焰火、实木地板等。

(2) 奢侈品和非生活必需品,如贵重首饰和珠宝玉石、化妆品、高档手表、游艇等。

(3) 高能耗及高档消费品,如汽车、摩托车等。

(4) 不可再生和不可替代的石油类消费品,如成品油。

具体来说,消费税的征税范围如下。

(一) 在我国境内生产的应税消费品

纳税人生产用于对外销售的自产应税消费品的,在出厂销售环节征收消费税。

生产应税消费品除了直接对外销售应征收消费税外,纳税人将生产的自产自用的应税消费品,如用于集资、样品、集体福利、奖励的应税消费品;用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构的应税消费品,根据消费税的有关规定,以上应税消费品视同销售,在移送使用时征收消费税。

(二) 在我国境内委托加工的应税消费品

委托加工是指由委托方提供原材料和主要材料,受托方收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。

委托方提供原材料属于委托加工,如果由受托方提供原材料的,无论账上如何处理,一律不能视同加工应税消费品。

对委托加工收回的应税消费品收回后,再继续生产应税消费品销售的,其加工环节缴纳的消费税款可以扣除。

（三）进口的应税消费品

进口的应税消费品是指办理了报关手续的应税消费品。海关代征进口环节的消费税。以下情况视同销售消费品。

（1）纳税人换取的生产资料和消费资料、投资入股、抵偿债务、支付代购手续费及在销售之外另付给购货方或中间人作为奖励和报酬的应税消费品。

（2）自产自用的应税消费品。

（3）委托加工的应税消费品。

五、消费税的税目

目前消费税的税基是 15 个税目的应税消费品的销售额或销售数量,2006 年后增加了高尔夫球以及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板等税目;取消汽油、柴油两个税目,增加成品油税目;取消了护肤护发税目,把原来属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入了化妆品税目。自 2014 年 12 月 1 日起,取消了汽车轮胎税目,改酒及酒精税目为酒,减少了酒精子税目,取消气缸容量 250 毫升(不含)以下的小排量摩托车的消费税,增加了电池和涂料税目。

1. 烟

凡是以烟叶为原料加工生产的产品,不论使用何种辅料,均属于本税目的征收范围。本税目下设甲类卷烟、乙类卷烟、雪茄烟、烟丝 4 个子目。

卷烟是指将各种烟叶切成烟丝,按照配方要求均匀混合,加入糖、酒、香料等辅料,用白色盘纸、棕色盘纸、涂布纸或烟草薄片经机器或手工卷制的普通卷烟和雪茄型卷烟。

2. 酒

酒包括粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、其他酒 5 个子目。

3. 化妆品

本税目征收范围包括各类美容、修饰类化妆品、高档护肤品和成套化妆品。如香水、香水精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛、成套化妆品等。

4. 贵重首饰及珠宝玉石

此税目征收范围包括各种金银珠宝首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。

小贴士

贵重首饰及珠宝玉石具体内容

金银珠宝首饰包括凡以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、珊瑚、玛瑙等高贵稀有物质以及其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰及镶嵌首饰(含人造金银、合成金银首饰等)。

珠宝玉石的种类包括钻石、珍珠、松石、青金石、欧泊石、橄榄石、长石、硬玉(也叫翡翠)、软玉、石英、玉髓、石榴石、锆石、尖晶石、黄玉、碧玺、金绿玉、绿柱石、刚玉、琥珀、珊瑚、煤玉、龟甲、合成刚玉、合成宝石、双合石、玻璃仿制品等。

5. 鞭炮、焰火

鞭炮,又叫爆竹,是用多层纸密裹火药,接以药引线制成的一种爆炸品。

焰火,指烟火剂,一般系包扎品,内装药剂,点燃后烟火喷射,呈各种颜色,有的还变幻成各种景象,分平地小焰火和空中大焰火两类。

此税目征收范围包括各种鞭炮、焰火。通常分为13类,即喷花类、旋转类、旋转升空类、火箭类、吐珠类、线香类、小礼花类、烟雾类、造型玩具类、爆竹类、摩擦炮类、组合烟花类、礼花弹类。体育上用的发令纸、鞭炮药引线不按本税目征收。

6. 成品油

成品油包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油7个子目。

(1) 汽油。汽油设置了含铅汽油和无铅汽油两个子目。

(2) 柴油。柴油征收范围包括倾点在一50号至30号的各类柴油和2柴油组分为主、经调和精制可用作柴油发动机的非标准油。

(3) 石脑油。石脑油征收范围包括除汽油、柴油、煤油、溶剂油以外的各种轻质油。

(4) 溶剂油。溶剂油征收范围包括各种溶剂油。

(5) 航空煤油。征收范围包括各种航空煤油。但航空煤油暂缓征消费税。

(6) 润滑油。征收范围包括以石油为原料加工的矿物性润滑油、矿物性润滑油基础油。植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油不属于润滑油的征收范围。

(7) 燃料油。征收范围包括用于电厂发电、船舶锅炉燃料、加热炉燃料、冶金和其他工业炉燃料的各类燃料油。

7. 摩托车

(1) 两轮车。装有一个驱动轮与一个从动轮的摩托车。

(2) 边三轮车。在两轮车的一侧装有边车的三轮摩托车。

(3) 正三轮车。装有与前轮对称分布的两个后轮和固定车厢的三轮摩托车。

8. 小汽车

本税目的征税范围包括含驾驶员座位在内最多不超过9个座位(含)的,在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车和含驾驶员座位在内的座位数在10座至23座(含23座),设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车。

9. 木制一次性筷子

此税目征收范围包括各种规格的木制一次性筷子。未经打磨、倒角的木制一次性筷子属于此税目征税范围。

10. 实木地板

此税目征收范围包括各类规格的实木地板、实木指接地板、实木复合地板及用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板以及未经涂饰的素板。

11. 游艇

此税目征收范围包括艇身长度大于8米(含)小于90米(含),内置发动机,可以在水上移动,一般为私人或团体购置,主要用于水上运动和休闲娱乐等非牟利活动的各类机动艇。

12. 高尔夫球具

此税目征收范围包括高尔夫球、高尔夫球杆、高尔夫球包(袋)。高尔夫球杆的杆头、杆身和握把属于本税目的征收范围。

13. 高档手表

此税目征收范围包括销售价格(不含增值税)每只在 10 000 元(含)以上的各类手表。

14. 电池

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。

15. 涂料

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。

六、消费税率

消费税率分为比例税率和定额税率两类。

由于针对不同税目或子目适用不同税率,消费税率档次较为复杂。多数适用比例税率,成品油税目和甲类、乙类啤酒、黄酒等子目适用定额税率,甲类、乙类卷烟和白酒等同时适用比例税率和定额税率,即复合税率。

消费税税目税率如表 3-1 所示。

表 3-1 消费税税目税率(税额)表

税 目	子 目	税 率
一、烟	1. 卷烟	(1) 甲类卷烟 比率税率: 56% 定额税率: 0.003 元/支
		(2) 乙类卷烟 比率税率: 36% 定额税率: 0.003 元/支
		(3) 卷烟批发环节 比例税率: 11% 定额税率: 0.005 元/支
	2. 雪茄烟	36%
	3. 烟丝	30%
二、酒	1. 啤酒	(1) 甲类啤酒 250 元/吨
		(2) 乙类啤酒 220 元/吨
		(3) 娱乐业和饮食业自制的 250 元/吨
	2. 粮食白酒、薯类白酒	比率税率: 20%; 定额税率: 0.5 元/斤(500 克)或 0.5 元/500 毫升
	3. 黄酒	240 元/吨
4. 其他酒	10%	
三、化妆品	—	30%

续一

税 目	子 目	税 率
四、贵重首饰及 珠宝玉石	1. 除镀金(银)、包金(银)首饰以及镀金(银)、包金(银)的 镶嵌首饰以外的金银首饰；铂金首饰；钻石及钻石饰品	5% 零售环节征收
	2. 其他金银珠宝首饰；珠宝玉石	10%
五、鞭炮、焰火	—	15%
六、成品油	1. 汽油	1.52 元/升
	2. 柴油	1.2 元/升
	3. 石脑油	1.52 元/升
	4. 溶剂油	1.52 元/升
	5. 润滑油	1.52 元/升
	6. 燃料油	1.2 元/升
	7. 航空煤油(暂缓征收)	1.2 元/升
七、摩托车	1. 气缸容量(排气量,下同)250 毫升的	3%
	2. 气缸容量 250 毫升以上的	10%
八、小汽车	1. 乘用车	
	(1) 气缸容量(排气量,下同)在 1.0 升(含 1.0 升)以下的	1%
	(2) 气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含)	3%
	(3) 气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含)	5%
	(4) 气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含)	9%
	(5) 气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含)	12%
	(6) 气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含)	25%
	(7) 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	—	4%
十五、涂料	—	4%

第二节 消费税应纳税额的计算

消费税的应纳税额的计算有三种方法：从价定率计征法、从量定额计征法以及从价定率和从量定额复合计征法。

一、从价定率计征

实行从价定率征收方法的消费品的计税依据，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,是指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,不包括向买方收取的增值税税款。

从价计征的应税消费品应纳税额的基本计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{比例税率}$$

销售额是指纳税人销售应税消费品项购买方收取的全部价款和价外费用。“价外费用”包括价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金(延期付款利息)、手续费、包装费、储备费、运输装卸费、代收款项、贷垫款项以及其他各种性质的价外收费。但是,以下款项不包括在内。

(1) 纳税人代垫运费,但同时将承运部门开具给购货方的运费发票转交给购货方的。

(2) 由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、物价主管部门批准设立的行政事业性收费;收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据;所收款项全额上缴的代为收取的政府性基金和行政事业性收费。

(3) 销售额中包含向购货方收取的增值税款的,销售额不包括应向购货方收取的增值税款。如果纳税人应税消费品的销售额中没有扣除增值税款,或者因为不得开具增值税专用发票而发生的价款和增值税税款合并征收的,在计算消费税时,应当换算成不含增值税的销售额。换算公式如下:

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

【例 3-1】 某汽车制造公司为增值税一般纳税人。2015 年 2 月,该公司发生以下经济业务:销售自产小汽车 50 辆,取得汽车价款(不含增值税)550 万元。另外,向购买方收取价外费用 5 万元。

已知小汽车适用的消费税税率为 5%,计算该公司 2 月份应纳消费税税额(保留到元角分)。

【解析】 销售价款和增值税税款合并收取的销售额,在计算消费税时,应当按照税法的规定换算为不含增值税税款的销售额。

$$\begin{aligned} \text{该公司 2 月份应纳消费税税额} &= \text{销售额} \times \text{消费税税率} \\ &= [\text{含增值税销售额} \div (1 + \text{增值税税率})] \times \text{消费税税率} \\ &= [550 + 5 \div (1 + 17\%)] \times 5\% \\ &\approx 27.713675 (\text{万元}) \end{aligned}$$

(4) 包装物及押金的处理。纳税人应税消费品连同包装销售的,无论包装物是否单独计价,也无论在会计上如何核算,均应并入消费品的销售额中征收消费税。

如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,并且单独核算又没有过期的,此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。

对于因逾期未收回的包装物不再退还的和已经收取 1 年以上的押金,应当并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。

对既作价随同应纳税消费品销售,又另外收取押金,凡纳税人在规定时间内没有退还的,均应并入应纳税销售额,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

二、从量定额计征

实行从量定额征收方法的消费品的计税依据为销售量。其计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{定额税率}$$

应税消费品的销售量，是指应税消费品的数量。具体规定如下。

- (1) 销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量。
- (2) 自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用数量。
- (3) 委托加工应税消费品的，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。

销售额以人民币计算。纳税人销售的应税消费品，以外汇计算销售额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算应纳税额。

小贴士

计量单位的换算标准

实行从量定额办法计算应纳税额的应税消费品，计量单位的换算标准如下：

啤酒	吨=988升	黄酒	1吨=962升
汽油	1吨=1388升	柴油	1吨=1176升
石脑油	1吨=1385升	溶剂油	1吨=1282升
润滑油	1吨=1126升	燃料油	1吨=1015升
航空煤油	1吨=1246升		

【例 3-2】 某啤酒厂 2015 年 12 月销售啤酒 100 吨，每吨出厂价 4 000 元，问应纳的消费税是多少？

【解析】 $\text{应纳消费税} = 100 \times 250 = 25\,000$ (元)

三、复合计征

既规定了比例税率，又规定了定额税率的卷烟、白酒，其应纳税额实行从价定率和从量定额相结合的复合计征方法。

其计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{单位税额} + \text{销售款或计税价格} \times \text{税率}$$

【例 3-3】 某酒厂为增值税一般纳税人。2015 年 4 月销售粮食白酒 4 000 斤，取得销售收入 140 400 元(含增值税)。已知粮食白酒消费税定额税率为 0.5 元/斤，比例税率为 20%。问该酒厂 4 月应缴纳多少消费税？

【解析】 此题考查的是复合计税，白酒适用从价定率和从量定额相结合的复合计征方法。

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{销售数量} \times \text{单位税额} + \text{销售款或计税价格} \times \text{税率} \\ &= 140\,400 \div (1 + 17\%) \times 20\% + 4\,000 \times 0.5 \\ &= 26\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

四、计税依据的特殊规定

(一) 纳税人自产自用的应税消费品应纳税额的计算

自产自用于连续生产的消费品,是指用于生产最终应税消费品的直接材料,并构成最终产品实体的自产应税消费品。纳税人自产自用于连续生产应税消费品的消费品的,在移送使用时,其使用的消费品不征消费税,只就最终应税消费品征收消费税。

纳税人自产的应税消费品用于其他方面的,如纳税人用于生产非应税消费品的消费品和在建工程、管理部门、非生产结构、提供劳务,以及用于馈赠、赞助集资、广告、样品、职工福利、奖励等,均应当视同销售,在移送使用时,其使用的应税消费品应当征收消费税,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。

所谓同类消费品的销售价格,是指纳税人当月销售的同类消费品的销售价格。

(1) 在确定销售额时,有同类消费品参考价格的,以同类消费品的销售价格为销售额,消费税的计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = \text{同类消费品的销售价} \times \text{税率}$$

如果当月同类各期消费品的销售价格高低不同,应当按照纳税人当月生产的同类消费品的加权平均销售价格计算纳税。

(2) 在确定销售额时,没有同类消费品参考价格的,按组成计税价格计算纳税。销售额为组成计税价格。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式如下:

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

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式如下:

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率})$$

【例 3-4】 某化妆品公司将一批自产的化妆品用作职工福利,化妆品的成本 8 000 元,该化妆品无同类产品市场销售价格,但已知其成本利润率为 5%,消费税税率为 30%。计算该批化妆品应缴纳的消费税税额。

【解析】 组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 消费税税率)

$$= 8\,000 \times (1 + 5\%) \div (1 - 30\%)$$

$$= 12\,000 (\text{元})$$

$$\text{应纳税额} = 12\,000 \times 30\% = 3\,600 (\text{元})$$

(二) 纳税人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,是指委托方提供原材料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅料材料加工的应税消费品。由受托方提供原材料,或者受托方先将原料卖给委托方然后再接受加工,以及受托方以委托方的名义购进原材料生产的应税消费品,不论纳税人在财务上是否做销售处理,都不得作为委托加工应税消费品,而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。

纳税人委托个体经营者加工应税消费品,一律于委托方收回应税消费品后在委托方所在地缴纳消费税。