

3

项目三

Chapter 3

消费税法



学习目标

1. 了解消费税的基本特点和内容。
2. 理解消费税纳税申报方法。
3. 掌握消费税纳税人、征税范围、税率、应纳税额计算方法。
4. 掌握生产、委托加工、进口及批发零售环节应纳消费税的计算。
5. 掌握消费税的申报要求，包括纳税期限、地点等，能用所学知识规范消费税核算的相关技能活动。



项目导入

日本是中国公民假期出游人气最高的出境游国家之一。在购物的时候，游客们总能在各种商品价签上看到“税拔”和“税込”的字样，这是什么意思呢？原来日本实行一种征税范围几乎覆盖所有商品交易和劳务的消费税，在商品的标签上购买者可以清楚地得知该项商品税前和税后的价格。所以，“税拔”意为“不含税”，而“税込”意为“含税”。

在我国市场上销售的商品，消费者在购买时通过陈列的商品价签，只能看到单一的购买价格，并没有任何税金的提示或说明，是不是说明我国对此并不征税呢？本项目内容能够为你解开这项疑惑。

任务一

消费税法概述

一、消费税概述

现行消费税法的基本规范是 2009 年 1 月 1 日起施行的《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》)以及 2008 年 12 月 15 日由财政部、国家税务总局第 51

号令颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》。按照规定，消费税是对我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，就其销售额或销售数量，在特定环节征收的一种税。简单地说，消费税就是对特定的消费品和消费行为按消费流转额征收的一种商品税。

消费税不仅可以保证国家财政收入的稳定增长，而且还可以调节产业结构和消费结构，限制某些奢侈品、高能耗品的生产，正确引导消费。同时，它也体现了一个国家的产业政策和消费政策。因其独特的调节作用，消费税受到各国政府的普遍重视，成为世界各国广泛开征的一个税种。目前，美国、英国、日本、法国等主要发达国家均对特定的消费品或者消费行为征收消费税。

消费税和增值税均为流转税的主体税种，与增值税相比，消费税具有如下特点。

（一）征税范围的选择性

目前，世界各国都较多针对某些特定消费品和消费行为开征消费税，尽管各国征税的范围宽窄不一，但基本都是在人们普遍消费的大量消费品或消费行为中有选择地确定若干个征税项目，在税法中实行列举征税。一般来说，消费税按征收货物种类和范围可以将其分为有限型消费税、中间型消费税和延伸型消费税三种类型。一般征收范围不超过 15 种传统货物类别的是有限型消费税，超过 30 种的属于延伸型消费税，在两者之间的即为中间型消费税。我国现行消费税法规以列举的方式选择了 15 个征税项目，属于有限型消费税类别。而美国、日本、韩国等国家的课税范围更加广泛。以美国为例，美国除了有限型消费税的基本课税范围中的烟草制品、酒精饮料、石油制品及机动车辆等货物种类外，还包括汽车燃料、炭硫、赌博博彩、娱乐消费、通信、外国保险等。目前，美国在以减税为中心思想的税收改革形势下以及国内市民普遍关注污染治理的环境下，消费税的课税范围有继续扩大的趋势。而日本实行的延伸型消费税的征税范围几乎覆盖了所有的商品交易和劳务。

我国现行课征的消费税是 1994 年税制改革中设立的一种税，消费税征税对象主要包括特殊消费品、奢侈品、高能耗消费品、不可再生的资源消费品和税基宽广、消费普遍、不影响人民生活水平，但又具有一定财政意义的普通消费品，共计 11 个税目。为适应我国产业结构、消费水平以及节能环保等方面的新要求，我国从 2006 年 4 月 1 日起，对消费税的征收范围进行了调整。截至目前，调整后的消费税税目共计 15 个。如果将我国消费税与增值税在征税范围上进行比较，可以说消费税的应税消费品的范围小于增值税应税货物的范围。一般来说，凡征收消费税的货物都应征收增值税，而征收增值税的货物不一定征收消费税。

（二）征税环节的单一性

消费税只在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳，在以后的批发（卷烟除外）、零售（金银首饰、钻石饰品除外）等环节，因为价款中已包含消费税，因此不用再缴纳消费税，即通常所说的一次课征制。若将消费税与增值税相比，两者区别十分显著，相对消费税的单一环节征收，增值税则在生产、批发、零售等流通环节道道征收。

（三）征收方法的灵活性

消费税的计税方法灵活，按照应税消费品的不同性质，分别采用从价计征、从量计

征和复合计征。针对供需矛盾突出、价格差异较大、计量单位不规范、便于按照价格核算的应税消费品采用从价计征的方式征收；对供求基本平衡、价格差异不大、品种规格单一、计量规范的应税消费品，则采用从量计征的方式征收。一般情况下，对一种消费品只选择一种征收方法，但为了更好地保全税基，对部分应税消费品采用了从价计征和从量计征的复合计征方法。相比消费税的多种计征方式，增值税全部只适用从价计征这一种计税方式。

（四）税收调节的特殊性

消费税属于国家运用税收杠杆对某些消费品或者消费行为特殊调节的税种。消费税具有调节产业结构，引导消费方向的功能，它对于市场经济的特殊调节作用主要包括两个方面。

（1）对不同的征税项目采用不同的税率，通过不同征税项目间的税负差异，实现对需要控制或限制的消费品进行约束，达到特殊调节的目的。

（2）消费税往往与增值税同时计征，在对货物普遍征收增值税的基础上，选择少数消费品再征收一道消费税，通过双重调节的方法，对某些特殊的消费品起到双层次调节的作用。

（五）消费税负的转嫁性

按照税收与价格的关系不同，税收可以分为价外税和价内税两种。目前，从世界范围来说，消费税也有价外与价内这两种记税方式。价外税是一种公开的形式，即在应税商品的价格之外，另行收取消费税金，是消费负担透明、公开的课税方式。而价内税是一种更为隐蔽的形式，是消费税金额包含在货物价格之内的记税方式。大多数西方发达国家由于税收法律意识与纳税意识强，实行“公开、民主”的价外税，如美国、日本等。消费者购买或接受服务付款时，发票上分别标明货款和税款，税负一目了然。我国的记税方式则采用价内税，消费者在购买货物或接受服务时，就已经支付了“无形的税金”。我国采取该种记税方式，事实上消费税通过价格转嫁最终也是由消费者承担，达到和价外税一样的效果。消费税转嫁性的特征，较其他商品课税形式更为明显。相比增值税而言，尽管两者都是流转税，但我国消费税是价内税，而增值税为价外税。

思考：增值税与消费税的主要区别是什么，试着总结一下吧。

二、消费税的纳税人

根据 2009 年实施的《消费税暂行条例》的规定，消费税的纳税人为在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售《消费税暂行条例》规定的消费品的其他单位和个人。

其中，委托加工的应税消费品由受托方于委托方提货时代收代缴（受托方为个体经营者除外）；自产自用的应税消费品，由自产自用单位和个人在移送使用时缴纳消费税；进口的应税消费品，于报关进口时由进口人或代理人向海关缴纳。

三、消费税的征税范围

确定消费税征税范围的原则是：充分考虑我国经济发展水平，立足于我国消费政

策和产业政策,根据人民生活水平、消费水平和消费结构的状况,注重保证国家财政收入稳定发展。按照以上原则,在种类繁多的消费品中,将以下五类列入了消费税征税范围。

第一类,过度消费会对人身健康、社会秩序、生态环境等方面造成危害的特殊消费品,如烟、酒、鞭炮、焰火等。

第二类,非生活必需品,如化妆品、贵重首饰、珠宝玉石等。

第三类,高能耗及高档消费品,如小汽车、游艇等。

第四类,不可再生或替代的稀缺资源消费品,如汽油、柴油等油品。

第五类,消费普遍、税基宽广、征税后不影响居民基本生活并具有一定财政意义的消费品,如电池等。

消费税的征税范围不是一成不变的,它会随着我国国民经济的发展,根据国家的产业政策、经济情况和消费结构进行适当调整。例如,美国、英国等国家普遍征收的高档娱乐消费品税和高档消费娱乐税,我国还没有课征。近年来,国民环保意识逐渐加强,为了保护环境和生态,实现可持续性发展,对污染、排污等方面的行为征税也是消费税未来调整的方向。

四、消费税税目与税率

按照《消费税暂行条例》规定,在2014年12月调整后,确定征收消费税的只有烟、酒、化妆品、鞭炮焰火、成品油、小汽车、摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料等15个税目,有的税目还进一步划分若干子目。

在消费税各应税消费品的税率选择上,主要有三种类型:比例税率、定额税率和复合计征。其中,适用定额税率的应税消费品有黄酒、啤酒和成品油;适用复合计征的应税消费品有白酒和卷烟;其他应税消费品全部适用比例税率。具体如表3-1所示。

表 3-1 消费税税目、税率表

税 目	税 率	备 注
一、烟		
1. 卷烟		1. 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。包括进口卷烟、白包卷烟、手工卷烟和未经国务院批准纳入计划的企业及个人生产的卷烟。
(1)甲类卷烟	56%加0.003元/支	2. 甲类卷烟:每标准条(200支,下同)调拨价70元(含70元,不含增值税,下同)以上;乙类卷烟:每标准条调拨价70元以下
(2)乙类卷烟	36%加0.003元/支	
(3)批发环节	11%加0.005元/支	
2. 雪茄烟	36%	
3. 烟丝	30%	

续表

税 目	税 率	备 注
二、酒		
1. 白酒	20%加 0.5 元/500 克	1. 酒是酒精度在 1 度以上的各类酒类饮料, 包括粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒和其他酒。 2. 甲类啤酒: 啤酒每吨出厂价(含包装物及包装物押金, 下同)在 3 000 元(含 3 000 元, 不含增值税, 下同)以上; 乙类啤酒: 每吨出厂价在 3 000 元以下的
2. 黄酒	240 元/吨	
3. 啤酒		
(1)甲类啤酒	250 元/吨	
(2)乙类啤酒	220 元/吨	
4. 其他酒	10%	
三、高档化妆品	15%	1. 本税目征收范围包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。 2. 舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩, 不属于本税目的征税范围。 3. 高档美容、修饰类化妆品和高档护肤类化妆品是指生产(进口)环节销售(完税)价格(不含增值税)在 10 元/毫升(克)或 15 元/片(张)及以上的美容、修饰类化妆品和护肤类化妆品
四、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(特指零售环节)	5%	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和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石
2. 其他贵重首饰和珠宝玉石(其他环节)	10%	
五、鞭炮、焰火	15%	体育上用的发令纸、鞭炮药引线, 不按本税目征收
六、成品油		
1. 汽油	1.52 元/升	1. 以汽油、汽油组分调和生产的甲醇汽油、乙醇汽油也属本税目征收范围。 2. 以柴油、柴油组分调和生产的生物柴油也属于本税目征收范围。 3. 航空煤油的消费税暂缓征收
2. 柴油	1.2 元/升	
3. 航空煤油	1.2 元/升	
4. 石脑油	1.52 元/升	
5. 溶剂油	1.52 元/升	
6. 润滑油	1.52 元/升	
7. 燃料油	1.2 元/升	

续表

税 目	税 率		备 注
七、小汽车	生产(进口)环节	零售环节	1. 电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不属于消费税征收范围,不征收消费税。 2. 超豪华小汽车征收范围为每辆零售价格130万元(不含增值税)及以上的乘用车和中轻型商用客车,即乘用车和中轻型商用客车子税目中的超豪华小汽车。 3. 国内汽车生产企业直接销售给消费者的超豪华小汽车,消费税税率按照生产环节税率和零售环节税率加总计算
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1.5升)的	3%		
(3)气缸容量在1.5升以上至2.0升(含2.0升)的	5%		
(4)气缸容量在2.0升以上至2.5升(2.5升)的	9%		
(5)气缸容量在2.5升以上至3.0升(含3.0升)的	12%		
(6)气缸容量在3.0升以上至4.0升(含4.0升)的	25%		
(7)气缸容量在4.0升以上	40%		
2. 中轻型商用客车	5%		
3. 超豪华小汽车	按子税目1和子税目2的规定征收	10%	
八、摩托车			对最大设计车速不超过50千米/小时,发动机气缸总工作容量不超过50毫米的三轮摩托车不征收消费税
1. 气缸容量为250毫升的	3%		
2. 气缸容量为250毫升以上的	10%		
九、高尔夫球及球具	10%		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
十、高档手表	20%		销售价格(不含增值税)每只在10 000元(含)以上的各类手表
十一、游艇	10%		包括无动力艇、帆船和机动艇
十二、木制一次性筷子	5%		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本税目征税范围
十三、实木地板	5%		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,未经涂饰的素板也属于本税目征税范围
十四、电池	4%		包括原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池
十五、涂料	4%		

注意,在两种情况下纳税人应从高选择适用税率:一是纳税人兼营不同税率应税消费品未分别核算销售额的;二是纳税人将不同税率应税消费品组成套装销售的(即使分别核算也必须从高计税)。

任务二 计税依据

按照现行消费税法的基本规定,消费税应纳税额的计算主要分为从价计征、从量计征和复合计征三种方法。现将三种计征方法下计税依据的确定进行说明。

一、从价计征

在从价定率计算方法下,应纳税额等于应税消费品的销售额乘以适用税率,应纳税额的多少取决于应税消费品的销售额和适用税率两个因素。

从价计征方法下,应纳税额的计算公式为

$$\text{消费税应纳税额} = \text{应税消费品的销售额} \times \text{比例税率}$$

(一) 销售额的确定

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。价外费用是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费,但下列项目不包括在内。

► 1. 同时符合以下条件的代垫运输费用

- (1) 承运部门的运输费用发票开具给购买方的。
- (2) 纳税人将该项发票转交给购买方的。

► 2. 同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费

- (1) 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、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。
- (2) 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。
- (3) 所收款项全额上缴财政。

其他价外费用,无论是否属于纳税人的收入,均应并入销售额计算征税。

实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的,无论包装物是否单独计价以及在会计上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。如果包装不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过 12 个月的押金,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

需要引起注意的是,酒类产品的包装物押金处理比较特殊。对销售黄酒、啤酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。黄酒、啤酒消费税由于实行从量计税,其计税依据与价格无关,因而销售黄酒、啤酒收取包装物押金无论是否逾期,均不计征消费税。

【例 3-1】应税消费品的包装物收入要不要交税？

爱丽日化厂为增值税一般纳税人，某年 7 月销售成套化妆品收入为 54 万元，另随同化妆品销售出售化妆品礼盒包装 9 万元，以上收入均不含税。

问题：爱丽日化厂该月应缴纳消费税的应税消费品的销售额是多少？

解析：根据《消费税暂行条例实施细则》的规定，应税消费品连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价以及在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。

$$\text{该月应税消费品的销售额} = 54 + 9 = 63 (\text{万元})$$

【例 3-2】某年 8 月，海蓝酒厂为销售散装粮食白酒收取包装物押金 5 000 元，开具收款收据，并单独核算。

问题：该押金是否需要计征消费税？

分析：财税字[1995]53 号规定，从 1995 年 6 月 1 日起，对酒类产品生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金，无论如何核算，均需并入酒类产品销售额中，依酒类产品的适用税率征收消费税。

计算：酒厂为销售白酒收取的包装物押金需并入酒类产品销售额中计税，且此项计税收入为含税收入。

$$\text{应缴纳消费税的押金} = 5\,000 \div (1 + 13\%) = 4\,424.78 (\text{元})$$

(二) 含增值税销售额的换算

应税消费品在缴纳消费税的同时，与一般货物一样，还应缴纳增值税。应税消费品的销售额，不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中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，应将含增值税的销售额换算为不含增值税税款的销售额。其换算公式为

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

二、从量计征

在从量定额计算方法下，应纳税额等于应税消费品的销售数量乘以单位税额，应纳税额的多少取决于应税消费品的销售数量和单位税额两个因素。

实行从量定额计算方法下，消费税的计算公式为

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

(一) 销售数量的确定

销售数量指纳税人生产、加工和进口应税消费品的数量，具体内容如下。

- (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) 进口应税消费品的，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

(二) 计量单位的换算标准

为了准确计算应纳税额，《消费税暂行条例》规定了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，具体如表 3-2 所示。

表 3-2 吨、升换算表

序 号	名 称	计量单位的换算标准
1	黄酒	1 吨=962 升
2	啤酒	1 吨=988 升
3	汽油	1 吨=1 388 升
4	柴油	1 吨=1 176 升
5	航空煤油	1 吨=1 246 升
6	石脑油	1 吨=1 385 升
7	溶剂油	1 吨=1 282 升
8	润滑油	1 吨=1 126 升
9	燃料油	1 吨=1 015 升

三、从价从量复合计征

现行消费税中,只有卷烟、白酒采用复合计征方法。在复合计征方法下,应纳税额等于应税销售数量乘以定额税率再加上应税销售额乘以比例税率。

消费税应纳税额的计算公式为

$$\text{消费税应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{定额税率} + \text{销售额} \times \text{比例税率}$$

生产销售卷烟、白酒从量定额计税依据为实际销售数量。进口、委托加工、自产自用卷烟、白酒从量定额计税依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回数量、移送使用数量。

任 务 三

应纳税额的计算

目前,我国消费税的征税范围分布于四个环节,分别为生产应税消费品环节、委托加工应税消费品环节、进口应税消费品环节和批发零售应税消费品环节。其中,批发环节的应税消费品特指卷烟,零售环节的应税消费品只有金银首饰(金基、银基合金首饰以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰)、钻石及钻石饰品。以下将着重对前三个环节的消费税应纳税额的计算加以说明。

一、生产销售环节应纳消费税的计算

纳税人在生产销售环节应缴纳的消费税,包括直接对外销售应税消费品应缴纳的消费税和自产自用应税消费品应缴纳的消费税。

(一)直接对外销售应纳消费税的计算

(1)从价计征消费税的计算,其应纳税额计算公式为

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

【例 3-3】爱丽日化厂(一般纳税人)于某年 6 月 19 日向某大型超市销售化妆品一批,开具了增值税专用发票,取得不含增值税销售额 60 万元,增值税税额 7.8 万元;6 月 25 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 5.65 万元。

问题: 计算爱丽日化厂 6 月应缴纳的消费税额。

解析: 化妆品的消费税计算采用从价计征的方式,以销售额为计税依据,适用比例税率 30%。

6 月 19 日销售时消费税应纳税额 = $60 \times 15\% = 9$ (万元)

6 月 25 日销售时消费税应纳税额 = $5.85 \div (1 + 13\%) \times 15\% = 0.75$ (万元)

6 月共计消费税应纳税额 = $9 + 0.75 = 9.75$ (万元)

(2) 从量定额计算,其应纳税额计算公式为

应纳税额 = 销售数量 × 定额税率

【例 3-4】海蓝酒厂某年 5 月销售啤酒 800 吨,每吨不含税售价为 4 000 元,共取得 320 万元销售收入,增值税税款 41.6 万元,另外收取包装物押金 25 万元。

问题: 计算 5 月海蓝酒厂应纳消费税税额。

解析: 啤酒的消费税计算采用从量计征的方式,以销售数量为计税依据,适用定额税率。因 5 月销售的啤酒每吨出厂价超过 3 000 元,因此按照甲类啤酒确定定额税率为每吨 250 元。

消费税应纳税额 = $800 \times 250 = 200\ 000$ (元)

(3) 从价定率和从量定额复合计算,其应纳税额计算公式为

应纳税额 = 销售额 × 比例税率 + 销售数量 × 定额税率

【例 3-5】白沙烟草公司某年 2 月销售甲类卷烟 200 箱,取得不含增值税的销售收入 425 万元。

问题: 计算该公司本次业务应缴纳的消费税额。

解析: 卷烟的消费税计算采用复合计征方式,甲类卷烟的定额税率为 0.003 元/支,比例税率为 56%,销售数量和销售额均为计税依据。卷烟每标准条为 200 支,每标准箱为 250 条。

消费税应纳税额 = $4\ 250\ 000 \times 56\% + 150 \times 200 = 2\ 410\ 000$ (元)

(二) 自产自用应纳消费税的计算

所谓自产自用,指纳税人生产应税消费品后,不是用于直接对外销售,而是将自产应税消费品用于连续生产应税消费品或用于其他方面。用于其他方面主要指的是将自产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、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税。

纳税人自产自用的应税消费品,用于其他方面的,于移送使用时纳税。纳税人自产自用的应税消费品,按照纳税人生产的同类消费品的平均销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

(1) 实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

$$\begin{aligned} \text{组成计税价格} &= (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{比例税率}) \\ &= \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{比例税率}) \end{aligned}$$

应纳税额=组成计税价格×比例税率

(2) 实行从量定额办法计算应纳税额计算公式:

应纳税额=自产自用数量×定额税率

(3) 实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(成本+利润+自产自用数量×定额税率)÷(1-比例税率)

=[成本×(1+成本利润率)+自产自用数量×定额税率]÷(1-比例税率)

上述公式中,成本指应税消费品的产品生产成本,利润指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。应税消费品全国平均成本利润率由国家税务总局确定,如表 3-3 所示。

表 3-3 应税消费品全国平均成本利润率表

货 物 名 称	利 润 率	货 物 名 称	利 润 率
1. 甲类卷烟	10%	11. 摩托车	6%
2. 乙类卷烟	5%	12. 高尔夫球及球具	10%
3. 雪茄烟	5%	13. 高档手表	20%
4. 烟丝	5%	14. 游艇	10%
5. 粮食白酒	10%	15. 木制一次性筷子	5%
6. 薯类白酒	5%	16. 实木地板	5%
7. 其他酒	5%	17. 乘用车	8%
8. 化妆品	5%	18. 中轻型商用客车	5%
9. 鞭炮、焰火	5%	19. 电池	4%
10. 贵重首饰及珠宝玉石	6%	20. 涂料	7%

【例 3-6】爱丽日化厂(一般纳税人)将一批新研制的高档化妆品用作职工福利进行发放,化妆品尚未对外公开发售,无同类产品销售价格。已知该产品的生产成本为 25 500 元。

问题: 计算该批化妆品应缴纳的消费税税额。

解析: 按照《消费税暂行条例实施细则》的规定,将自产应税消费品用于职工福利,于移送使用时纳税。由于该化妆品尚无同类货物销售价格,则按组成计税价格计税。

$$\begin{aligned}
 \text{组成计税价格} &= (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{比例税率}) \\
 &= \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{比例税率}) \\
 &= 25\,500 \times (1 + 5\%) \div (1 - 15\%) \\
 &= 31\,500 (\text{元})
 \end{aligned}$$

$$\text{消费税应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{比例税率} = 31\,500 \times 15\% = 4\,725 (\text{元})$$

二、委托加工环节应纳消费税的计算

企业、单位或者个人由于设备、技术、人力等方面的局限或其他方面的原因,常常需要委托其他单位代为加工应税消费品,然后将加工好的应税消费品收回,直接销售或者自己使用。委托加工应税消费品,是生产应税消费品的另一种形式,也需要纳入消费税的计

征范围。

根据《消费税暂行条例》及其实施细则的规定，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税；委托加工的应税消费品收回后直接用于销售的，在销售时不再缴纳消费税；收回后用于连续生产应税消费品的，其由受托方代收代缴的消费税按规定准予抵扣。

同时，实施细则也做出解释，委托加工应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，无论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。

委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

(1) 实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

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

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

(2) 实行从量定额办法计算应纳税额计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}$$

(3) 实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

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

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{比例税率} + \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}$$

以上公式中，材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本；加工费是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用（包括代垫辅助材料的实际成本，不包括增值税税金）。以上规定均为了对税收源泉进行合理控制，避免应缴税款的流失。

【例 3-7】某鞭炮企业某年 8 月受托为某单位加工一批定制鞭炮，委托单位提供的原材料金额为 71.5 万元。加工完成后，鞭炮企业收取委托单位加工费 5 万元，增值税 8 500 元。该定制鞭炮无同类产品市场价格。

问题：计算鞭炮企业应代收代缴的消费税。

解析：受托方无同类产品销售价格，应以组成计税价格为计税依据。鞭炮的消费税计算采用从价计征的方法，比例税率为 15%。

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

$$= (71.5 + 5) \div (1 - 15\%)$$

$$= 90 (\text{万元})$$

$$\text{应代收代缴消费税} = 90 \times 15\% = 13.5 (\text{万元})$$

三、进口环节应纳消费税的计算

进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税，由海关代征。纳税人进口应税消费品，按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。

(1) 实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

$$\text{组成计税价格} = (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$$

(2) 实行从量定额办法计算应纳税额计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{进口数量} \times \text{消费税定额税率}$$

(3) 实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

$$\text{组成计税价格} = (\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{进口数量} \times \text{消费税定额税率}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率} + \text{进口数量} \times \text{消费税定额税率}$$

以上公式中, 关税完税价格指海关核定的关税计税价格。进口环节的消费税除国务院另有规定者外, 一律不得给予减税、免税。

【例 3-8】盛远商贸公司于某年 9 月从国外进口一批应税消费品, 该批应税消费品的关税完税价格为 80 万元, 并按照规定应缴纳关税 10 万元。若该批进口的应税消费品的消费税率率为 10%。

问题: 计算盛远商贸公司该批消费品进口环节应缴纳的消费税税额。

解析: 纳税人进口应税消费品, 按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。

$$\text{组成计税价格} = (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$$

$$= (80 + 10) \div (1 - 10\%) = 100 (\text{万元})$$

$$\text{应缴纳消费税税额} = 100 \times 10\% = 10 (\text{万元})$$

四、已纳消费税税额扣除的计算

用外购或委托加工已税消费品连续生产应税消费品时, 会出现重复征税问题。为了避免重复征收, 现行税法规定, 将外购应税消费品和委托加工收回的应税消费品继续生产应税消费品销售的, 可以将外购应税消费品和委托加工收回应税消费品已缴纳的消费税给予扣除。

(一) 扣除范围

用外购或者委托加工收回的应税消费品连续生产销售时, 税法规定可按当期生产领用数量准予扣除外购或委托加工收回的应税消费品已纳的消费税税款。在消费税税目中, 扣除范围大类上不包括酒类、小汽车、高档手表和游艇, 具体规定如下。

- (1) 外购或委托加工收回的已税烟丝生产的卷烟。
- (2) 外购或委托加工收回的已税高档化妆品生产的高档化妆品。
- (3) 外购或委托加工收回的已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- (4) 外购或委托加工收回的已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火。
- (5) 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。
- (6) 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。
- (7) 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。
- (8) 外购或委托加工收回的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油。
- (9) 外购或委托加工收回的已税摩托车连续生产摩托车(如用外购两轮摩托车改装三

轮摩托车)。

根据《葡萄酒消费税管理办法(试行)》的规定,自2015年5月1日起,从葡萄酒生产企业购进、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。

在零售环节纳税的金银首饰、钻石及钻石饰品不得抵扣外购或委托加工收回的珠宝玉石的已纳消费税税款。另外,2015年12月29日,国家税务总局《关于明确电池、涂料消费税征收管理有关事项的公告》中也对外购电池、涂料的已纳消费税问题做出了说明,外购电池、涂料大包装改成小包装或者外购电池、涂料不经加工只贴商标的行为,视同应税消费品的生产行为。按照规定,发生上述生产行为的单位和个人应按规定申报缴纳消费税。

(二)扣除税额的计算

消费税扣除额计算的原则是按生产领用量抵扣。

(1)以外购应税消费品连续生产应税消费品允许扣除消费税税额的计算公式如下:

当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除的外购应税消费品买价×外购应税消费品适用税率

当期准予扣除的外购应税消费品买价=期初库存的外购应税消费品买价+当期购进的外购应税消费品买价-期末库存的外购应税消费品买价

【例 3-9】白沙卷烟厂7月生产销售卷烟30标准箱,每标准条调拨价为75元(不含增值税),取得收入562 500元。经查,白沙卷烟厂7月库存烟丝账户情况如下:烟丝均为外购,月初库存60 000元,本月购进300 000元,月末库存78 000元,减少部分均为生产卷烟领用。

问题:计算白沙卷烟厂7月应纳消费税税额。

解析:销售甲类卷烟应纳消费税采用复合计征方式计税,定额税率为0.003元/支,比例税率为56%;烟丝消费税采用从价计征方式计税,比例税率为30%;外购烟丝用于生产卷烟时可按生产领用量计算已税烟丝允许扣除的已纳消费税税额。

7月销售卷烟应纳消费税税额=562 500×56%+0.003×200×250×30=319 500(元)

$$\begin{aligned}\text{准予扣除的外购烟丝已纳消费税税额} &= (\text{期初库存的外购烟丝买价} + \text{当期购进的外购} \\ &\quad \text{烟丝买价} - \text{期末库存的外购烟丝买价}) \times \text{烟丝} \\ &\quad \text{适用税率} \\ &= (60\,000 + 300\,000 - 78\,000) \times 30\% \\ &= 84\,600(\text{元})\end{aligned}$$

7月实际应纳消费税税额=319 500-84 600=234 900(元)

(2)以委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品允许扣除消费税数额的计算公式如下:

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款=期初库存的委托加工应税消费品已纳税款+当期收回的委托加工应税消费品已纳税款-期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

【例 3-10】爱丽日化厂接受A厂委托加工香水精300瓶,经查,爱丽日化厂生产的同类香水精不含税售价为600元/瓶。8月初,A厂收回所有委托加工额香水精,对外直接销售其中的60%,取得不含税销售额10万元;剩余40%则继续用于本厂化妆品的生产,之

后,本月生产的化妆品全部对外销售,获得不含增值税销售收入50万元。

问题: 计算以上业务A厂销售化妆品应纳消费税税额。

解析: A厂委托爱丽日化厂加工的300瓶香水精,应按爱丽日化厂同类货物销售价格计算消费税,并由爱丽日化厂代收代缴。香水精收回后,60%对外直接销售部分不再征收消费税;40%用于加工化妆品,后取得化妆品销售收入应纳消费税,但其中已由爱丽日化厂代收代缴的香水精消费税可以扣除。

爱丽日化厂代收代缴消费税税额 $=300 \times 600 \times 15\% = 27\,000$ (元)

A厂销售化妆品应纳消费税税额 $=500\,000 \times 15\% = 75\,000$ (元)

允许扣除消费税税额 $=27\,000 \times 40\% = 10\,800$ (元)

A厂销售化妆品实际应纳消费税税额 $=75\,000 - 10\,800 = 64\,200$ (元)

思考: 根据我国消费税相关法规规定,纳税人兼营不同税率应税消费品,应当分别核算不同税率应税消费品的销售额和销售数量;未分别核算的,或将不同税率的应税消费品组成套装销售的,应从高适用税率。

若爱丽日化厂欲将生产的化妆品、护肤护发品、小工艺品等组成成套消费品销售。假设每套消费品由下列产品组成:化妆品包括一瓶香水800元、一瓶指甲油150元、一支口红200元;护肤护发品包括一瓶沐浴液25元、一块香皂10元;化妆工具及小工艺品10元、塑料包装盒5元。请算一算“先包装后销售”的方式和“先销售后包装”的方式下企业应承担的消费税各是多少,究竟哪种销售方式下企业税负较低。

任务四 征收管理

一、纳税义务发生时间

根据《消费税暂行条例实施细则》的规定,消费税纳税义务发生时间分列如下。

(1) 纳税人销售应税消费品的,按不同的销售结算方式分别为:

① 采取赊销和分期收款结算方式的,为书面合同约定的收款日期的当天,书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的,为发出应税消费品的当天。

② 采取预收货款结算方式的,为发出应税消费品的当天。

③ 采取托收承付和委托银行收款方式的,为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

④ 采取其他结算方式的,为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

(2) 纳税人自产自用应税消费品的,为移送使用的当天。

(3) 纳税人委托加工应税消费品的,为纳税人提货的当天。

(4) 纳税人进口应税消费品的,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

的多少分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，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1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起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。

三、纳税地点

纳税人具体纳税地点规定如下。

(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，应当向纳税人机构所在地或居住地的主管税务机关申报纳税。

(2) 委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方向机构所在地或者居住地的主管税务机关解缴消费税税款。委托个人加工的应税消费品，由委托方向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

(3) 进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

(4) 纳税人到外县(市)销售或者委托外县(市)代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市)的，但在同一省(自治区、直辖市)范围内，经省(自治区、直辖市)财政厅(局)、国家税务总局审批同意，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳消费税。

(5) 纳税人销售的应税消费品，如因质量等原因由购买者退回时，经所在地主管税务机关审核批准后，可退还已征收的消费税税款。但不能自行直接抵减应纳税款。

(6) 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。

四、纳税申报

根据消费税法规定，消费税纳税申报应根据应税消费品的不同种类分别填列。以酒类应税消费品为例，酒类消费品消费税纳税申报表有“一主表三附表”。一主表是指《酒类应税消费品消费税纳税申报表》(见表3-4)，三附表包括《本期准予抵减税额计算表》(见表3-5)、《本期代收代缴税额计算表》(见表3-6)、《生产经营情况表》(见表3-7)。税款所属期自2018年3月起，纳税人申报成品油消费税时应填写新的《成品油消费税纳税申报表》及其附列资料。享受成品油消费税减免税优惠政策的纳税人，在纳税申报时应同时填写《国家税务总局关于调整消费税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2015年第32号)公布的《本期减(免)税额明细表》。

除烟类应税消费品、酒类应税消费品、成品油、小汽车、电池、涂料消费税纳税申报表外，高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、气缸容量250毫升(含)以上摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板等消费税纳税人可使用《其他应税消费品消费税纳税申报表》进行填列申报。

以下以酒类应税消费品消费税纳税申报表和其他应税消费品消费税纳税申报表为例展示，其余应税消费品纳税申报表则不再赘述。

表 3-4 酒类应税消费品消费税纳税申报表

纳税人识别号：																			
纳税人名称(公章)：		金额单位：元(列至角分)																	
税款所属期： 年 月 日至 年 月 日		填表日期： 年 月 日																	
项 目 应 税 消费品名称	适用税率		销 售 数 量	销 售 额	应 纳 税 额														
	定额税率	比例税率																	
粮食白酒	0.5 元/斤		20%																
薯类白酒	0.5 元/斤		20%																
啤酒	250 元/吨		—																
啤酒	220 元/吨		—																
黄酒	240 元/吨		—																
其他酒	—		10%																
合计	—		—	—	—														
本期准予抵减税额：			声明 此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 经办人(签章)： 财务负责人(签章)： 联系电话：																
本期减(免)税额：																			
期初未缴税额：																			
本期缴纳前期应纳税额：			(如果你已委托代理人申报，请填写) 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权 _____(地址) _____ 为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：																
本期预缴税额：																			
本期应补(退)税额：																			
期末未缴税额：																			

以下由税务机关填写

受理人(签章)：

受理日期： 年 月 日

受理税务机关(章)：

表 3-5 本期准予抵减税额计算表

纳税人识别号：																
纳税人名称(公章)：																
税款所属期： 年 月 日至 年 月 日																
金额单位：吨、元(列至角分)																
填表日期： 年 月 日																
一、当期准予抵减的外购啤酒液已纳税款计算																
1. 期初库存外购啤酒液数量：																
2. 当期购进啤酒液数量：																
3. 期末库存外购啤酒液数量：																
4. 当期准予抵减的外购啤酒液已纳税款：																
二、当期准予抵减的进口葡萄酒已纳税款：																
三、本期准予抵减税款合计：																
附：准予抵减消费税凭证明细																
啤酒(增值税专用发票)	号 码	开 票 日 期	数 量	单 价	定 额 税 率(元/吨)											
	合 计	—		—	—											
葡萄酒(海关进口消费税专用缴款书)	号 码	开 票 日 期	数 量	完 税 价 格	税 款 金 额											
	合 计	—														

表 3-6 本期代收代缴税额计算表

纳税人识别号：																			
纳税人名称(公章)：_____																		金额单位：元(列至角分)	
税款所属期：____年__月__日至____年__月__日										填表日期：____年__月__日									
应税消费品 项 目		粮食白酒	薯类白酒	啤 酒	啤 酒	黄 酒	其 他 酒	合 计											
适用 税率	定额税率	0.5 元/斤	0.5 元/斤	250 元/吨	220 元/吨	240 元/吨	—	—											
	比例税率	20%	20%	—	—	—	10%	—											
受托加工数量								—											
同类产品销售价格						—		—											
材料成本						—		—											
加工费						—		—											
组成计税价格						—		—											
本期代收代缴税款																			

表 3-7 生产经营情况表

纳税人识别号：																	
纳税人名称(公章)：														金额单位：元(列至角分)			
税款所属期： 年 月 日至 年 月 日														填表日期： 年 月 日			
应税消费品 名称		粮食 白酒	薯类 白酒	啤酒(适用 税率 250 元/吨)		啤酒(适用 税率 220 元/吨)		黄 酒	其 他 酒								
项 目																	
生产数量																	
销售数量																	
委托加工收回酒类应税 消费品直接销售数量																	
委托加工收回酒类应税 消费品直接销售额																	
出口免税销售数量																	
出口免税销售额																	

表 3-8 其他应税消费品消费税纳税申报表

纳税人识别号：																					
纳税人名称(公章)：		金额单位：元(列至角分)																			
税款所属期：		年		月		日至		年		月		日		填表日期：		年		月		日	
项 目		适 用 税 率		销 售 数 量		销 售 额		应 纳 税 额													
应 税																					
消费品名称																					
合 计		—		—		—															
本期准予抵减税额：										声明 此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的，我确定它是真实的、可靠的、完整的。 经办人(签章)： 财务负责人(签章)： 联系电话：											
本期减(免)税额：																					
期初未缴税额：																					
本期缴纳前期应纳税额：										(如果你已委托代理人申报，请填写) 授权声明 为代理一切税务事宜，现授权 (地址) 为 本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签章：											
本期预缴税额：																					
本期应补(退)税额：																					
期末未缴税额：																					

以下由税务机关填写

受理人(签章)：

受理日期： 年 月 日

受理税务机关(章)：

项 目 小 结

消费税是对在中国境内从事生产和进口税法规定的应税消费品的单位和个人征收的一种流转税，是对特定货物与劳务征收的一种间接税。就其本质而言，是特种货物与劳务

税，而不是特指在零售(消费)环节征收的税。国家可以根据宏观产业政策和消费政策的要求，有目的、有重点地选择一些消费品征收消费税，以适当地限制某些特殊消费品的消费需求，故消费税税收调节具有特殊性。



本章习题
扫描二维码
可下载。