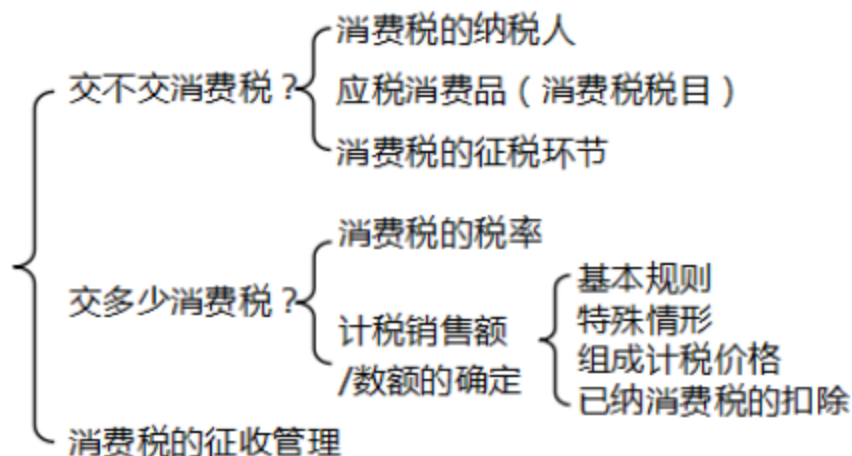
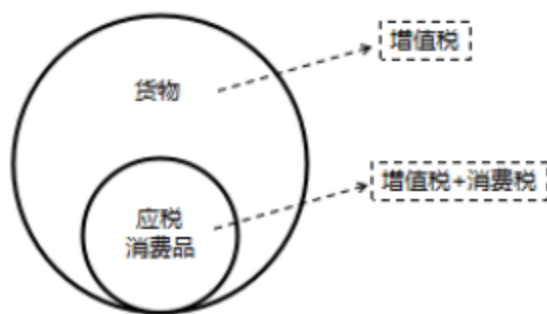


第三节 消费税法律制度



一、消费税的纳税人 (★)

1. 在中华人民共和国境内从事消费税应税行为的单位和个人，为消费税的纳税人。
2. 由于消费税是在对所有货物普遍征收增值税的基础上选择少量消费品征收的，因此，消费税纳税人往往同时也是增值税纳税人。



二、应税消费品 (消费税税目) (★★★)

1. 烟：包括卷烟、雪茄烟和烟丝。
2. 酒
 - (1) 酒，包括白酒、黄酒、啤酒和其他酒（例如，红酒、药酒、果酒等）。
【提示】酒精不属于应税消费品。
 - (2) 调味料酒不征收消费税。
 - (3) 对餐饮业、商业、娱乐业举办的啤酒屋（啤酒坊）利用啤酒生产设备生产的啤酒，应当征收消费税。
3. 高档化妆品
 - (1) 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，不属于本税目的征收范围。



4. 贵重首饰及珠宝玉石

(1) 包括：

- ①金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品（如黄金项链、钻戒）；
- ②其他贵重首饰和珠宝玉石（如珍珠、碧玺、琥珀、珊瑚等）。

(2) 宝石坯是经采掘、打磨、初级加工的珠宝玉石半成品，对宝石坯应按规定征收消费税。

5. 鞭炮、焰火，但体育上用的发令纸、鞭炮药引线，不征收消费税。

6. 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。不包括原油。

7. 摩托车

(1) 气缸容量 250 毫升和 250 毫升（不含）以上的摩托车分别按 3%和 10%的税率征收消费税。

(2) 对最大设计车速不超过 50 公里/小时，发动机气缸总工作容量不超过 50 毫升的三轮摩托车不征收消费税。

8. 小汽车

(1) 包括各类符合条件的乘用车、中轻型商用客车和超豪华小汽车。

【提示 1】 不包括大型商用客车、大货车、大卡车。

【提示 2】 超豪华小汽车，是指每辆零售价格 130 万元（不含增值税）及以上的乘用车和中轻型商用客车。

(2) 电动汽车不征收消费税。

(3) 沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不征收消费税。

(4) 对于购进乘用车和中轻型商用客车整车改装生产的汽车，征收消费税。

9. 高尔夫球及球具

包括高尔夫球、高尔夫球杆及高尔夫球包（袋）、高尔夫球杆的杆头、杆身和握把。

10. 高档手表

销售价格（不含增值税）每只在 10000 元（含）以上的各类手表。

11. 游艇

无动力艇、帆船不征消费税

12. 木制一次性筷子，包括各种规格的木制一次性筷子和未经打磨、倒角的木制一次性筷子。

(1) 竹制一次性筷子不征消费税；

(2) 木制筷子（非一次性）不征收消费税。

13. 实木地板

(1) 按生产工艺不同，分为独板（块）实木地板、实木指接地板和实木复合地板。

(2) 按表面处理状态不同，分为未涂饰地板（白坯板、素板）和漆饰地板。

14. 电池

(1) 包括原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。

(2) 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。

(3) 自 2016 年 1 月 1 日起，对铅蓄电池按 4% 税率征收消费税。

15. 涂料

对施工状态下挥发性有机物含量低于 420 克/升(含)的涂料免征消费税。

【例题 1-单选题】(2018 年) 根据消费税法律制度规定，下列各项中，不属于消费税征税范围的是（ ）。

- A. 葡萄酒
- B. 果木酒
- C. 药酒
- D. 调味料酒

【答案】D

【解析】(1) 酒，包括白酒、黄酒、啤酒和其他酒，选项 ABC 属于“其他酒”；(2) 选项 D：调味料酒不征收消费税。

【例题 2-单选题】(2018 年) 根据消费税法律制度的规定，下列不属于消费税征收范围的是（ ）。

- A. 啤酒
- B. 实木地板
- C. 电脑
- D. 电池

【答案】C

【例题 3-多选题】(2017 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应按照“高档化妆品”税目计缴消费税的有（ ）。

- A. 高档护肤类化妆品
- B. 成套化妆品
- C. 高档修饰类化妆品
- D. 高档美容类化妆品

【答案】ABCD

【解析】高档化妆品包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

【例题 4-单选题】(2015 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，不征收消费税的是（ ）。

- A. 体育上用的发令纸
- B. 炮竹
- C. 礼花弹
- D. 组合烟花

【答案】A

【解析】(1) 选项 A：体育上用的发令纸、鞭炮药引线，不征收消费税；(2) 选项 BCD：应按“鞭炮、焰火”税目征收消费税。

【例题 5-判断题】(2015 年) 购进中轻型商用客车整车改装生产的汽车，不征收消费税。（ ）

【答案】×

【解析】对于购进乘用车和中轻型商用客车整车改装生产的汽车，应按规定征收消费税。

【例题 6-单选题】(2019 年) 根据消费税法律制度的规定，下列商品中，不属于消费税

征税范围的是（ ）。

- A. 金银首饰
- B. 调味料酒
- C. 汽油
- D. 烟丝

【答案】B

【解析】调味料酒不征收消费税。

【例题 7—多选题】(2019 年) 根据消费税法律制度的规定, 下列各项中, 属于消费税征税范围的有（ ）。

- A. 私人飞机
- B. 高档手表
- C. 珠宝玉石
- D. 游艇

【答案】BCD

【解析】消费税税目共有 15 个, 不包括私人飞机。

三、消费税的征税环节(★★★)

1. 基本规定

征税环节		适用范围
基本环节	生产销售环节	除按照规定在零售环节纳税的金银首饰、钻石及钻石饰品、铂金首饰以外的其他应税消费品
	进口环节	
	委托加工环节	
特殊环节	零售环节	(1) 金银首饰、钻石及钻石饰品、铂金首饰在零售环节征收消费税 (2) 超豪华小汽车在零售环节加征一道消费税
	批发环节	卷烟在批发环节加征一道消费税

2. 生产销售环节

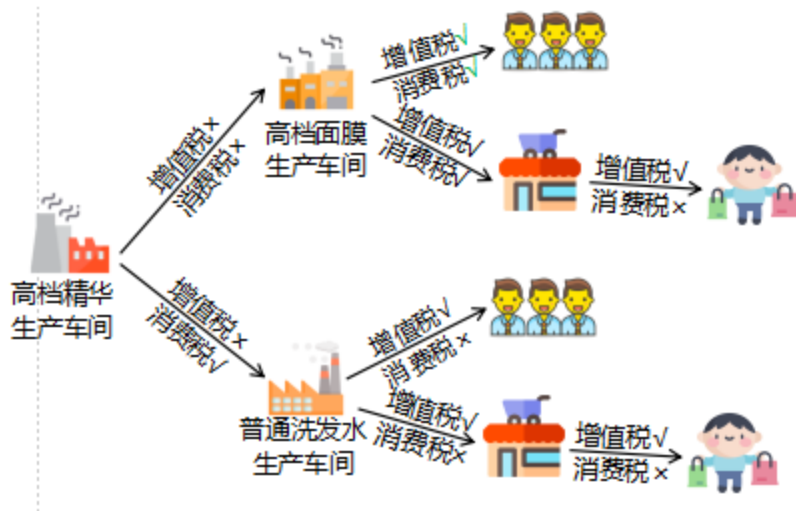
(1) 生产销售

纳税人生产的应税消费品, 于纳税人销售时纳税。

(2) 自产自用

用途	税务处理要点
将自产的应税消费品, 用于连续生产应税消费品	移送时不征收消费税 终端应税消费品出厂销售时按规定征收消费税
其他方面	将自产的应税消费品, 用于连续生产非应税消费品
	将自产的应税消费品, 用于在建工程、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

【案例】甲高档化妆品生产企业:



【案例】

	生产销售环节	批发环节	零售环节
增值税	✓	✓	✓
消费税	✓	×	×

【提示 1】对比生产销售环节、批发环节、零售环节

【提示 2】应税消费品均为有形动产，每一个环节销售都为销售有形动产即销售货物，所以每一个环节都应征收增值税。

【提示 3】除“金银首饰、钻石及钻石饰品、铂金首饰”外，其他应税消费品在生产销售环节均征收消费税。

【提示 4】除“超豪华小汽车”“卷烟”外，其他应税消费品只在某一环节上征收消费税，不重复征收。

【例题 1-单选题】(2021 年)根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应征收消费税的是()。

- A. 超市零售白酒
- B. 汽车厂销售自产电动汽车
- C. 地板厂销售自产实木地板
- D. 百货公司零售高档化妆品

【答案】 C

【解析】电动汽车不属于消费税征税范围，排除选项 B；选项 AD 是零售环节，而白酒、高档化妆品又均不属于零售环节征收消费税的应税消费品，排除选项 AD。

【例题 2-判断题】(2017 年)酒厂将自产的 5 箱普通白酒移送到厂工会用于奖励先进员工，在移送使用环节不缴纳消费税。()

【答案】 ×

【例题 3-多选题】(2014 年)根据消费税法律制度的规定，下列情形中，应缴纳消费税的有()。

- A. 卷烟厂将自产的卷烟用于个人消费
- B. 化妆品厂将自产的高档化妆品赠送给客户
- C. 酒厂将自产的啤酒赞助啤酒节
- D. 地板厂将自产的实木地板用于办公室装修

【答案】 ABCD

3. 委托加工环节

(1) 委托加工的应税消费品，委托方是消费税的纳税义务人。除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税；委托个人加工的应税消费品，由委托方收回后缴纳消费税

受托方	消费税纳税人	消费税的征收
个人	委托方	由委托方收回后缴纳
单位		由受托方在向委托方交货时代收代缴

(2) 委托加工收回的应税消费品对外出售

①委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；

②委托方以高于受托方计税价格出售的，不属于直接出售，需按规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

3. 批发环节

(1) 在卷烟批发环节加征一道消费税，采用复合计税办法计征。(只有卷烟在批发环节加征消费税，不包括白酒、烟丝等等)

(2) 烟草批发企业将卷烟销售给其他烟草批发企业的，不缴纳消费税。

(3) 卷烟消费税改为在生产和批发两个环节征收后，批发企业在计算应纳税额时不得扣除已含的生产环节的消费税税款。

(4) 纳税人兼营卷烟批发和零售业务的，应当分别核算批发和零售环节的销售额、销售数量；未分别核算的，按照全部销售额、销售数量计征批发环节消费税。

【提示 1】“烟”税目下包括烟丝、卷烟和雪茄烟，其中，只有卷烟在批发环节加征一道消费税；

【提示 2】所谓“批发环节”是批发商向零售商的销售，是最终批发环节，因此，卷烟批发商之间销售卷烟并不涉及消费税；

【提示 3】卷烟批发环节消费税也是加征的，在生产销售环节消费税征收消费税的基础上，再加征一道消费税。

【例题—多选题】根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应缴纳消费税的有()。

- A. 实木地板批发企业向某商场批发实木地板
- B. 高档化妆品批发企业向某商场批发高档化妆品
- C. 烟草批发企业向某商场批发销售卷烟
- D. 将白酒批发销售给商场

【答案】 C

【解析】批发环节上涉及消费税的只有卷烟。

4. 零售环节

(1) 在零售环节征收消费税的金银首饰(简称“金银铂钻”)包括：

- (1) 金基、银基合金首饰以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰；
- (2) 钻石及钻石饰品；
- (3) 铂金首饰。

	类别	消费税纳税环节
贵重首饰及 珠宝玉石	金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品	零售环节
	其他贵重首饰和珠宝玉石(如珍珠、碧玺、琥珀、珊瑚等)	生产、委托加工、进口环节

【提示 1】并非所有“贵重首饰及珠宝玉石”均改在零售环节征收消费税，只有“金银铂钻”改在零售环节征收消费税，因此，珍珠、碧玺、琥珀、珊瑚等仍在生产销售环节征收消费税；

【提示 2】“金银铂钻”零售环节的消费税并非“加征”的（区别于卷烟），“金银铂钻”在生产销售环节不征消费税，直接改在零售环节征收。

(2) 零售超豪华小汽车

①对超豪华小汽车，在生产（进口）环节按现行税率征收消费税基础上，在零售环节加征消费税，税率为 10%。

②“零售”的界定

将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人为超豪华小汽车零售环节纳税人。

【提示 1】①汽车销售商将超豪华小汽车销售给消费者，当然属于零售环节；②汽车生产商直接将超豪华小汽车销售给消费者，既属于生产销售环节，也属于零售环节

【提示 2】“小汽车”是应税消费品，不论是非超豪华的普通车，还是超豪华的小汽车，都属于应税消费品，在生产销售环节均征收消费税；

【提示 3】超豪华小汽车专享 VIP 待遇，在零售环节加征加征加征一道消费税。。

5. 进口环节

单位和个人进口应税消费品，于报关进口时缴纳消费税。为了减少征税成本，进口环节缴纳的消费税由海关代征。

高档化妆品

金戒指

珍珠戒指

普通车

超豪华小汽车

烟丝卷烟

应税消费品	生产（委托加工、进口）环节	批发环节	零售环节
卷烟	✓	✓	
超豪华小汽车	✓		✓
金银首饰、铂金首饰 和钻石及钻石饰品			✓
其他应税消费品	✓		

【例题 1-单选题】（2020 年）根据消费税法律制度的规定，下列情形中，应缴纳消费税的是（ ）。

- A. 汽车厂销售自产电动汽车
- B. 超市零售白酒
- C. 化妆品厂销售自产高档化妆品
- D. 珠宝店进口钻石饰品

【例题 2-单选题】（2021 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应征收消费税的是（ ）。

- A. 超市零售白酒
- B. 汽车厂销售自产电动汽车
- C. 地板厂销售自产实木地板
- D. 百货公司零售高档化妆品

【答案】 C

【解析】电动汽车不属于消费税征税范围，排除选项 B；选项 AD 是零售环节，而白酒、高档化妆品又均不属于零售环节征收消费税的应税消费品，排除选项 AD

【答案】 C

【解析】(1) 选项 A：电动汽车不属于应税消费品，不缴纳消费税。(2) 选项 BC：白酒、

高档化妆品在生产、委托加工或者进口环节缴纳消费税；选项 B 是零售环节，不缴纳消费税；选项 C 是生产销售环节，应缴纳消费税。

(2) 选项 D：“金银铂钻”仅在零售环节缴纳消费税，进口环节不缴纳消费税。

【例题 3-单选题】(2013 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，不属于消费税纳税义务人的是()。

- A. 高档化妆品进口商
- B. 鞭炮批发商
- C. 钻石零售商
- D. 卷烟生产商

【答案】 B

【解析】(1) 选项 B：只有“卷烟”在批发环节征收消费税，不包括鞭炮；(2) 选项 C：“金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品”仅在“零售环节”征收一次消费税，在其他环节不再征收消费税。

【例题 4-单选题】(2019 年) 根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，在零售环节加征消费税的是()。

- A. 高档化妆品
- B. 鞭炮、焰火
- C. 超豪华小汽车
- D. 成品油

【答案】 C

【解析】(1) 选项 ABD：在生产销售、委托加工或进口环节缴纳消费税；(2) 选项 C：超豪华小汽车在零售环节加征一道消费税。

【例题 5-单选题】(2014 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应缴纳消费税的是()。

- A. 汽车厂销售雪地车
- B. 手表厂生产销售高档手表
- C. 珠宝店销售珍珠项链
- D. 商场销售木制一次性筷子

【答案】 B

【解析】(1) 选项 A：雪地车不属于消费税的征税范围；(2) 选项 CD：在零售环节征收消费税的仅限于“金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品”和“超豪华小汽车”。

【例题 6-多选题】(2015 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应缴纳消费税的有()。

- A. 外贸公司进口高档化妆品
- B. 日化厂销售自产高档化妆品
- C. 商贸城批发高档化妆品
- D. 超市零售高档化妆品

【答案】 AB

【解析】(1) 选项 C：只有“卷烟”在批发环节征收消费税；(2) 选项 D：在零售环节征收消费税的仅限于“金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品”和“超豪华小汽车”。

【例题 7-多选题】(2016 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应征收消费税的有()。

- A. 甲电池厂生产销售电池
- B. 丁百货公司零售钻石胸针

- C. 丙首饰厂生产销售玉手镯
- D. 乙超市零售啤酒

【答案】ABC

【解析】选项BCD：在零售环节征收消费税的仅限于“金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品（如钻石胸针）”和“超豪华小汽车”，其他贵重首饰和珠宝玉石（如玉手镯），仍在生产环节（或者进口环节、委托加工环节）征收消费税，在零售环节不征收消费税。

【例题 8-单选题】（2017 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应征收消费税的是（ ）。

- A. 超市零售白酒
- B. 汽车厂销售自产电动汽车
- C. 地板厂销售自产实木地板
- D. 百货公司零售高档化妆品

【答案】C

【解析】（1）选项AD：在零售环节征收消费税的仅限于“金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品”和“超豪华小汽车”；（2）选项B：电动汽车不属于消费税的征税范围。

【例题 9-多选题】（2019 年）下列在零售环节征收消费税的有（ ）。

- A. 金银首饰
- B. 珍珠
- C. 铂金首饰
- D. 钻石首饰

【答案】ACD

【解析】金银首饰、钻石及钻石饰品、铂金首饰在零售环节征收消费税；其他贵重首饰和珠宝玉石在生产、委托加工、进口环节征收消费税。

【例题 10-多选题】（2018 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应缴纳消费税的有（ ）。

- A. 生产销售高档化妆品
- B. 零售金银首饰
- C. 进口高档手表
- D. 委托加工白酒

【答案】ABCD

【例题 11-单选题】（2018 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，不缴纳消费税的是（ ）。

- A. 零售超豪华小汽车
- B. 进口钻石饰品
- C. 生产销售白酒
- D. 委托加工烟丝

【答案】B

【解析】选项B：金银首饰、钻石及钻石饰品、铂金首饰仅在零售环节缴纳消费税，进口环节不缴纳消费税。

【例题 12-单选题】（2018 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，不征收消费税的是（ ）。

- A. 将自产白酒赠送给合伙企业
- B. 将自产卷烟发放给员工当福利
- C. 零售金银首饰

D. 零售高档化妆品

【答案】D

【解析】(1) 选项 AB: 纳税人自产自用的应税消费品, 用于连续生产应税消费品以外的其他方面 (用于赠送、职工福利) 的, 于移送使用时征收消费税; (2) 选项 CD: 在零售环节征收消费税的仅限于“金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品”和“超豪华小汽车”。

【例题 13-单选题】(2018 年) 根据消费税法律制度的规定, 下列各项中, 应缴纳消费税的是 ()。

- A. 实木地板批发企业向某商场批发实木地板
- B. 高档化妆品批发企业向某商场批发高档化妆品
- C. 烟草批发企业向某商场批发销售卷烟
- D. 白酒批发企业将白酒批发销售给商场

【答案】C

【解析】在批发环节征收消费税的只有卷烟。

【例题 14-单选题】(2018 年) 根据消费税法律制度的规定, 下列行为中, 不缴纳消费税的是 ()。

- A. 外贸公司进口高档手表
- B. 首饰店零售金银首饰
- C. 小汽车生产企业将自产小汽车奖励给优秀员工
- D. 烟草批发企业将卷烟销售给其他烟草批发企业

【答案】D

【解析】选项 D: 烟草批发企业将卷烟销售给其他烟草批发企业的, 不缴纳消费税。

【例题 15-多选题】根据增值税和消费税法律制度的规定, 下列环节中, 既征收增值税又征收消费税的有 ()。

- A. 从国外进口数码相机
- B. 从国外进口小汽车
- C. 批发环节销售的卷烟
- D. 批发环节销售的白酒

【答案】BC

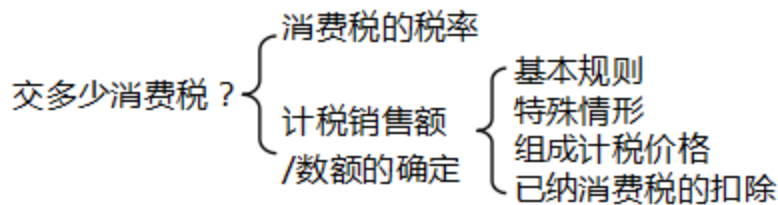
【解析】(1) 选项 A: 数码相机不属于消费税的征税范围, 进口环节应征收进口增值税, 不征收消费税; (2) 选项 B: 进口小汽车征收进口增值税和进口消费税; (3) 选项 CD: 在批发环节征收消费税的仅限于“卷烟”, 不包括白酒。

【例题 16-多选题】根据增值税和消费税法律制度的规定, 下列各项中, 应同时征收增值税和消费税的有 ()。

- A. 甲公司向零售商批发销售卷烟
- B. 乙公司生产销售小汽车
- C. 丙商场零售金银首饰
- D. 丁公司进口高档化妆品

【答案】ABCD

{ 消费税的纳税人
 应税消费品 (消费税税目)
 消费税的征税环节



四、消费税的税率(★★★)

1. 基本规定

税率形式	适用税目	计税公式
从价定率	除适用从量计税、复合计税以外的其他税目	应纳税额=销售额或组成计税价格×比例税率
从量定额	啤酒、黄酒、成品油	应纳税额=销售数量×定额税率
复合计税	卷烟、白酒	应纳税额=销售数量×定额税率+销售额或组成计税价格×比例税率

2. 纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量的，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

【例题 1-单选题】(2020 年)根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，采用从量计征办法计缴消费税的有()。

- A. 果木酒
- B. 葡萄酒
- C. 啤酒
- D. 药酒

【答案】C

【解析】实行“从量定额”计征消费税的应税消费品有：啤酒、黄酒、成品油。

【例题 2-多选题】(2018 年)根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，实行从量定额与从价定率相结合的复合计征办法征收消费税的有()。

- A. 雪茄烟
- B. 卷烟
- C. 黄酒
- D. 白酒

【答案】BD

【解析】(1)实行从量定额与从价定率相结合的复合计征办法征收消费税的，限于卷烟、白酒，选项 BD 应选。(2)实行从量定额办法计征消费税的，限于啤酒、黄酒(选项 C)、成品油。(3)其他应税消费品(例如，雪茄烟)，实行从价定率办法计征消费税。

【例题 3-多选题】(2017 年)根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，实行从量定额计征消费税的有()。

- A. 电池
- B. 涂料
- C. 柴油
- D. 黄酒

【答案】CD

【例题 4-单选题】(2017 年)根据消费税法律制度的规定,下列消费品中,实行从价定率和从量定额相结合的复合计征办法征收消费税的是()。

- A. 啤酒
- B. 汽油
- C. 卷烟
- D. 高档手表

【答案】C

【解析】选项 B: 汽油属于成品油,从量定额计征消费税。

【例题 5-判断题】(2017 年)雪茄烟适用从价定率和从量定额相结合的复合计征办法征收消费税。()

【答案】×

【解析】消费税税目“烟”,包括 3 个子目:(1) 卷烟;(2) 雪茄烟;(3) 烟丝。其中,只有卷烟采用从价定率和从量定额相结合的复合计征办法,雪茄烟和烟丝均为从价计征。

【例题 6-多选题】(2015 年)根据消费税法律制度的规定,下列各项中,实行从价计征消费税的有()。

- A. 高档手表
- B. 烟丝
- C. 高尔夫球
- D. 黄酒

【答案】ABC

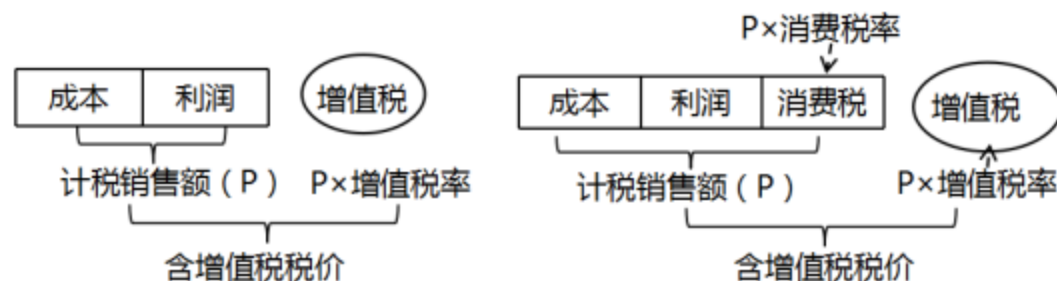
【解析】选项 D: 实行从量计征消费税。

五、消费税计税销售额和销售数量确定的基本规则(★★★)

1. 销售额确定的基本规则

采用从价定率和复合计税方式计算消费税税额时均会涉及销售额,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,不包括应向购买方收取的增值税税款。

【提示 1】消费税计税销售额应当是不含增值税但含消费税的销售额。



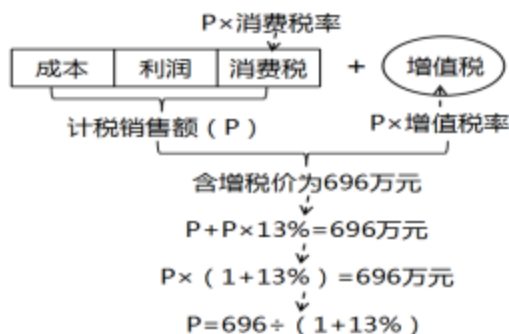
【提示 2】对同一纳税人同一环节既征收消费税又征收增值税的,消费税与增值税的计税销售额一般情况下是相同的(用于“换投抵”除外)。

【例题 1-单选题】(2018 年)甲化妆品公司为增值税一般纳税人,2021 年 9 月销售高档化妆品“元旦”套装 400 套,每套含增值税售价 696 元,将同款“元旦”套装 30 套用于对外赞助。已知增值税税率为 13%,消费税税率为 15%,计算甲化妆品公司当月“元旦”套装应缴纳消费税税额的下列算式中,正确的是()。

- A. $400 \times 696 \div (1+13\%) \times 15\% = 36956$ (元)
- B. $400 \times 696 \times 15\% = 41760$ (元)
- C. $(400+30) \times 696 \div (1+13\%) \times 15\% = 39727$ (元)
- D. $(400+30) \times 696 \times 15\% = 44892$ (元)

【答案】C

【解析】(1)“696元”为含增值税单价，必须价税分离，选项BD错误；(2)纳税人将自产的应税消费品用于连续生产应税消费品以外的其他方面的，于移送使用时纳税，30套用于对外赞助的“元旦”套装应当计缴消费税，选项C正确，选项A错误；(3)每套含增值税售价696元的细化理解参考下图。

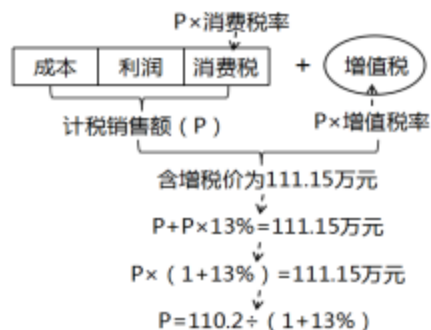


【例题 2-单选题】(2016年)甲地板厂为增值税一般纳税人，2021年10月销售自产实木地板取得含增值税销售额111.15万元。已知实木地板增值税税率为13%，消费税税率为5%，甲地板厂当月该业务应缴纳消费税税额的下列计算列式中，正确的是()。

- A. $111.15 \div (1+13\%) \times 5\% = 4.92$ (万元)
- B. $111.15 \div (1-5\%) \times 5\% = 5.85$ (万元)
- C. $111.15 \times 5\% = 5.56$ (万元)
- D. $111.15 \div (1+13\%) \div (1-5\%) \times 5\% = 5.18$ (万元)

【答案】A

【解析】(1)“111.15万元”为含增值税的销售额，必须价税分离，选项BC错误；(2)“ $111.15 \div (1+13\%)$ ”已经为含消费税法，为计税销售额，不必再行处理，选项D错误，选项A正确；(3)“110.15万元”的细化理解参考下图。



【例题 3-单选题】(2019年)2021年3月甲药酒厂生产240吨药酒，销售140吨，取得不含增值税销售额1000万元，增值税税额160万元。甲药酒厂当月销售药酒消费税计税依据为()。

- A. 1000万元
- B. 1160万元
- C. 240吨
- D. 140吨

【答案】A

【解析】药酒属于其他酒税目，从价计征消费税；从价计征消费税的销售额不含增值税。

【例题 4-单选题】(2021年)甲汽车经销商为增值税一般纳税人。2021年10月零售超豪华小汽车10辆，取得含增值税销售额2034万元。已知增值税税率为13%，消费税税

率为 10%，计算甲汽车经销商当月零售超豪华小汽车应缴纳消费税税额的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $2034 \div (1-10\%) \times 10\% = 226$ 万元
- B. $2034 \times 10\% = 2034$ 万元
- C. $2034 \div (1+13\%) \div (1-10\%) \times 10\% = 200$ 万元
- D. $2034 \div (1+13\%) \times 10\% = 180$ 万元

【答案】D

【解析】应缴纳消费税税额 = $2034 / (1+13\%) \times 10\% = 180$ (万元)

【例题 5-单选题】(2021 年) 甲鞭炮厂为增值税一般纳税人。2019 年 8 月受托加工一批焰火，委托方提供原材料成本 48025 元，甲鞭炮厂收取含增值税加工费 9605 元，甲鞭炮厂无同类产品销售价格，已知增值税税率为 13%，消费税税率为 15%。计算甲鞭炮厂应代收代缴的消费税的计算公式中，正确的是（ ）

- A. $(48025+9605) / (1+13\%) / (1-15\%) \times 15\% = 9000$ 元
- B. $[48025+9605 / (1+13\%)] \times (1-15\%) \times 15\% = 9975$ 元
- C. $(48025+9605) \times 15\% = 8644.5$ 元
- D. $[48025 \times 9605 / (1+13\%)] \times 15\% = 8478.75$ 元

【答案】B

【例题 6-不定项选择题(节选)】(2015 年) 甲企业为增值税一般纳税人，主要从事中低端小汽车的制造和销售业务……销售 1 辆定制小汽车取得含增值税价款 226000 元，另收取手续费 33900 元……已知，小汽车增值税税率为 13%，消费税税率为 5%……

【解析】(1) 另外收取的手续费 33900 元属于价外费用；

(2) 应纳消费税 = $(226000+33900) \div (1+13\%) \times 5\% = 11500$ (元)；

(3) 增值税销项税额 = $(226000+33900) \div (1+13\%) \times 13\% = 29900$ (元)。

2. 销售数量确定的基本规则

- (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。

【案例】某啤酒厂本月生产啤酒 100 吨，将其中 20 吨对外销售；已知，该啤酒的消费税税额为 250 元/吨。

【解析】该啤酒厂应纳消费税 = $250 \times 20 = 5000$ (元)。

【例题 1-单选题】(2018 年) 2021 年 9 月甲啤酒厂生产 150 吨啤酒，销售 100 吨，取得不含增值税销售额 30 万元，增值税税额 4.8 万元。甲啤酒厂当月销售啤酒消费税计税依据为（ ）。

- A. 100 吨
- B. 34.8 万元
- C. 30 万元
- D. 150 吨

【答案】A

【解析】(1) 啤酒、黄酒、成品油，从量定额计征消费税，排除选项 BC；(2) 纳税人销售应税消费品的，计税依据为应税消费品的“销售数量”(而非生产数量)。

【例题 2-单选题】(2018 年) 甲酒厂为增值税一般纳税人，2021 年 10 月销售白酒 50 吨，取得含增值税销售额 3390000 元。已知增值税税率为 13%，白酒消费税比例税率为 20%，从量税税额为 0.5 元/500 克。关于甲酒厂当月应缴纳消费税税额的下列算式中，正确的是

()。

- A. $3390000 \times 20\% + 50 \times 2000 \times 0.5 = 728000$ (元)
- B. $3390000 \div (1+13\%) \times 20\% + 50 \times 2000 \times 0.5 = 650000$ (元)
- C. $3390000 \times 20\% = 678000$ (元)
- D. $3390000 \div (1+13\%) \times 20\% = 600000$ (元)

【答案】B

【解析】(1) 白酒实行从价定率和从量定额复合方法计征消费税；(2) 选项 CD 没有加上“从量定额”计征部分，排除；(3) 选项 AB：“从价定率”计征部分应当使用不含增值税的销售额计算，而选项 A 未对“含税”销售额 3390000 元进行价税分离，排除；(4) 甲酒厂当月应缴纳消费税税额 = $3390000 \div (1+13\%) \times 20\% + 50 \text{ 吨} \times 2000 \text{ 斤/吨} \times 0.5 \text{ 元/斤}$ ；(5) 甲酒厂本题业务应确认的销项税额 = $3390000 \div (1+13\%) \times 13\% = 390000$ (元)。

【例题 3-单选题】2021 年 10 月，甲烟草批发企业向乙卷烟零售店销售卷烟 200 标准条，取得不含增值税销售额 20000 元；向丙烟草批发企业销售卷烟 300 标准条，取得不含增值税销售额为 30000 元。已知卷烟批发环节消费税比例税率为 11%，定额税率为 0.005 元/支；每标准条 200 支卷烟。甲烟草批发企业上述业务应缴纳消费税税额的下列计算列式中，正确的是 ()。

- A. $20000 \times 11\% + 200 \times 200 \times 0.005 = 2400$ (元)
- B. $20000 \times 11\% + 200 \times 200 \times 0.005 + 30000 \times 11\% + 300 \times 200 \times 0.005 = 6000$ (元)
- C. $20000 \times 11\% + 30000 \times 11\% = 5500$ (元)
- D. $30000 \times 11\% + 300 \times 200 \times 0.005 = 3600$ (元)

【答案】A

【解析】甲烟草批发企业向乙卷烟零售店销售卷烟，属于批发环节的销售，应缴纳消费税；而甲

烟草批发企业向丙烟草批发企业销售卷烟，属于批发企业之间的销售，不缴纳消费税。

六、特殊情形下消费税计税销售额和销售数量的确定 (★★★)

1. 纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售额或者销售数量征收消费税。

【案例】某实木地板厂为增值税一般纳税人，下设一非独立核算的门市部，2021 年 11 月份该厂将生产的一批成本价为 100 万元的实木地板移送门市部，门市部将其中的 80% 对外销售，取得含增值税销售额为 135.6 万元。已知实木地板的消费税税率为 5%，成本利润率 10%，增值税税率为 13%。

【解析】应纳消费税 = $135.6 \div (1+13\%) \times 5\% = 6$ (万元)。

2. 纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面 (“换投抵”) 的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

【提示】使用最高销售价格作为计税依据计算消费税的仅限于“换投抵”业务，如果纳税人将应税消费品用于连续生产应税消费品以外的其他方面的，需要核定销售额 (按同类消费品的平均销售价格、组成计税价格) 计算纳税。

【例题 1-多选题】(2018 年) 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，纳税人应当以同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据的有 ()。

- A. 自产应税消费品用于换取生产资料
- B. 自产应税消费品用于对外捐赠
- C. 自产应税消费品用于换取消费资料
- D. 自产应税消费品用于投资入股

【答案】ACD

【解析】(1)以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为消费税计税依据,仅限于“换投抵”业务,选项B不属于“换投抵”业务;(2)“换投抵”业务的“换”既包括换取生产资料,也包括换取消费资料。

【例题 2-单选题】(2016 年)甲汽车厂将 1 辆生产成本 5 万元的自产小汽车用于抵偿债务,同型号小汽车不含增值税的平均售价 10 万元/辆,不含增值税最高售价 12 万元/辆。已知小汽车消费税税率为 5%。甲汽车厂该笔业务应缴纳消费税税额的下列计算列式中,正确的是()。

- A. $1 \times 5 \times 5\% = 0.25$ (万元)
- B. $1 \times 10 \times 5\% = 0.5$ (万元)
- C. $1 \times 12 \times 5\% = 0.6$ (万元)
- D. $1 \times 5 \times (1+5\%) \times 5\% = 0.2625$ (万元)

【答案】 C

【解析】(1) 本题属于“换投抵”业务中的“抵”,消费税计税依据应找最高价(12 万元/辆)。(2) 如果甲汽车厂为增值税一般纳税人,该笔业务的增值税销项税额=1×10×13%=1.6 (万元)。

3. 白酒生产企业向商业销售单位收取的品牌使用费是随着应税白酒的销售而向购货方收取的,不论企业采取何种方式或者以何种名义收取,均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

【例题 1-多选题】(2016 年)甲酒厂主要从事白酒生产销售业务。该酒厂销售白酒收取的下列款项中,应并入销售额缴纳消费税的有()。

- A. 向 Z 公司收取的储备费
- B. 向 Y 公司收取的品牌使用费
- C. 向 X 公司收取的包装物租金
- D. 向 W 公司收取的产品优质费

【答案】 ABCD

【解析】(1) 实行从价定率及复合计税办法计征消费税的应税消费品,其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(包括但不限于包装物租金、优质费、储备费);(2) 白酒生产企业向商业销售单位收取的“品牌使用费”,不论企业采取何种方式或以何种名义收取价款,均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

【例题 2-单选题】甲酒厂为增值税一般纳税人,2018 年 10 月销售果木酒,取得不含增值税销售额 10 万元,同时收取包装费 0.565 万元、品牌使用费 2.26 万元。已知果木酒消费税税率为 10%,增值税税率为 13%,甲酒厂当月销售果木酒应缴纳消费税税额的下列计算中,正确的是()。

- A. $(10+0.565+2.26) \times 10\% = 1.2825$ (万元)
- B. $(10+0.565) \times 10\% = 1.0565$ (万元)
- C. $[10 + (0.565+2.26) \div (1+13\%)] \times 10\% = 1.25$ (万元)
- D. $[10+0.565 \div (1+13\%)] \times 10\% = 1.05$ (万元)

【答案】 C

【解析】销售果木酒的同时收取的包装费属于价外费用,视为含增值税收入,应价税分离。

4. 包装物押金

(1) 非酒类产品

如果包装物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，缴纳消费税。

(2) 啤酒、黄酒以外的其他酒类产品

对酒类生产企业销售酒类产品（啤酒、黄酒除外）而收取的包装物押金，无论押金是否返还及会计上如何核算，均应在收取时并入酒类产品销售额，征收消费税。

【解释】啤酒、黄酒、成品油从量定额征收消费税，其包装物押金不征收消费税。

【例题 1-单选题】(2020 年) 10. 甲筷子厂为增值税一般纳税人，2021 年 12 月销售自产竹制筷子取得不含增值税价款 15 万元。销售自产木制一次性筷子取得不含增值税价款 12 万元。逾期不予退还的木制一次性筷子包装物押金 0.226 万元。已知增值税税率为 13%；消费税率为 5%。计算甲筷子厂当月上述业务应缴纳消费税税额的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $[15+12+0.226 \div (1+13\%)] \times 5\% = 1.36$ (万元)
- B. $[12+0.226 \div (1+13\%)] \times 5\% = 0.61$ (万元)
- C. $12 \times 5\% = 0.6$ (万元)
- D. $[15+0.226 \div (1+13\%)] \times 5\% = 0.76$ (万元)

【答案】B

【解析】(1) 竹制筷子不属于应税消费品，不缴纳消费税；(2) 木制一次性筷子属于非酒类产品，其包装物押金在“逾期未退”时价税分离后并入销售额计税。

【例题 2-单选题】(2016 年) 2021 年 9 月，甲酒厂销售自产红酒，取得含增值税价款 45.2 万元，另收取包装物押金 2.26 万元、手续费 1.13 万元。已知红酒增值税税率为 13%，消费税税率为 10%。甲酒厂该笔业务应缴纳消费税税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。

- A. $(45.2+1.13) \div (1+13\%) \times 10\% = 4.1$ (万元)
- B. $45.2 \div (1+13\%) \times 10\% = 4$ (万元)
- C. $(45.2+2.26+1.13) \div (1+13\%) \times 10\% = 4.3$ (万元)
- D. $(46.4+2.26) \div (1+13\%) \times 10\% = 4.2$ (万元)

【答案】C

【解析】(1) 对酒类生产企业销售酒类产品（啤酒、黄酒除外）而收取的包装物押金，无论押金是否返还也不管会计上如何核算，均应并入酒类产品销售额，征收消费税；(2) 1.13 万元的手续费应作为价外费用；(3) 价外费用与并入销售额的包装物押金均为含增值税收入。

【例题 3-单选题】某化妆品厂 2021 年 10 月销售高档化妆品取得含税收入 45.2 万元，收取手续费 1.5 万元；另取得逾期包装物押金收入 1 万元。已知，增值税税率为 13%，消费税税率为 15%。根据消费税法律制度的规定，下列关于该化妆品厂本月应缴纳消费税的计算中，正确的是（ ）。

- A. $45.2 \times 13\% = 5.876$ (万元)
- B. $45.2 \div (1+13\%) \times 15\% = 6$ (万元)
- C. $(45.2+1.5) \div (1+13\%) \times 15\% = 6.12$ (万元)
- D. $(45.2+1.5+1) \div (1+13\%) \times 15\% = 6.33$ (万元)

【答案】D

【解析】(1) 销售高档化妆品时收取的手续费 1.5 万元属于价外费用，视为含增值税收入，应价税分离；(2) 因逾期未收回包装物不再退还的押金 1 万元，视为含增值税收入，应价税分离。

5. 金银首饰的特殊规定

(1) 纳税人采用以旧换新（含翻新改制）方式销售的金银首饰，应按实际收取的不含增值税的全部价款确定计税依据征收消费税。

(2) 金银首饰与其他产品组成成套消费品销售的，应按销售额全额征收消费税。

(3) 金银首饰连同包装物销售的,无论包装物是否单独计价,也无论会计上如何核算,均应并入金银首饰的销售额计征消费税。

七、组成计税价格计算消费税应纳税额的情形(★)

(一) 自产自用应纳税消费的计算

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;凡用于其他方面的,于移送使用时,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格(平均价格)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。

【提示】纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品,应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算征收消费税

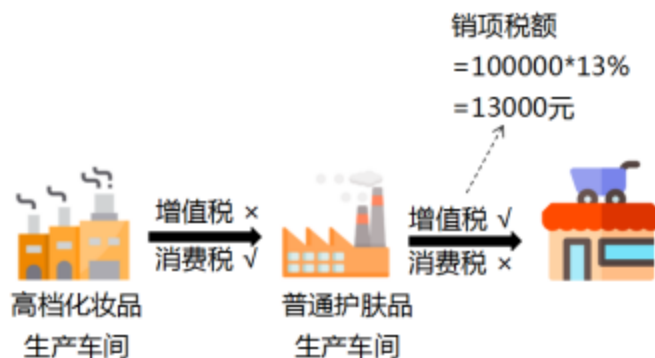
1. 实行从价定率办法计征的,其计算公式为:

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

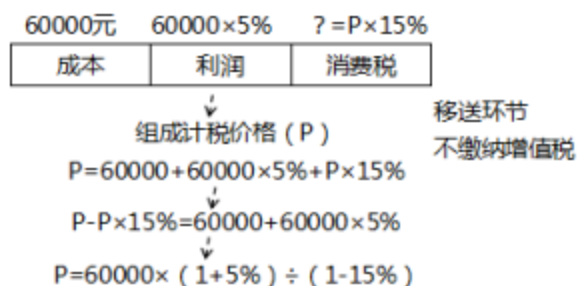
$$\text{应纳税消费税} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$$

【案例1】某化妆品厂是增值税一般纳税人,将其自产的高档化妆品移送生产普通护肤品,并于当月全部销售,取得不含增值税销售价款 100000 元。已知,该化妆品厂没有同类高档化妆品的销售价格,该批高档化妆品的成本为 60000 元,成本利润率为 5%,消费税税率为 15%。

(1) 各环节纳税情况:



(2) 移送环节消费税组价图示:



因此, 应纳税消费税 = $60000 \times (1 + 5\%) \div (1 - 15\%) \times 15\% = 11117.65$ (元)。

【案例2】2021年10月某企业(增值税一般纳税人)将自产的一批特制鞭炮(无同类产品的销售价格)用于职工福利。已知该批鞭炮的成本为6000元,成本利润率为5%,消费税税率为15%,增值税税率为13%。

在本题中:

(1) 应纳税消费税 = $6000 \times (1 + 5\%) \div (1 - 15\%) \times 15\% = 1111.76$ (元);

(2) 增值税销项税额 = $6000 \times (1 + 5\%) \div (1 - 15\%) \times 13\% = 963.53$ (元)。

【例题1-单选题】(2020年)2021年12月,甲酒厂将新研制的白酒2吨发给员工作

为福利，该批白酒生产成本 30000 元，无同类白酒销售价格。已知，消费税比例税率为 20%，定额税率为 0.5 元 /500 克，成本利润率为 5%。计算甲酒厂当月该笔业务消费税组成计税价格的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $[30000 \times (1+5\%) + 2 \times 2000 \times 0.5] \div (1-20\%) = 41875$ (元)
- B. $30000 \times (1+5\%) + 2 \times 2000 \times 0.5 = 33500$ (元)
- B. $[30000 \times (1+5\%) + 2 \times 2000 \times 0.5] \times (1-20\%) = 26800$ (元)
- D. $(30000 + 2 \times 2000 \times 0.5) \times (1+5\%) \div (1-20\%) = 42000$ (元)

【答案】A

【解析】(1) 将自产的白酒用于职工福利，应视同销售计缴消费税；(2) 由于甲酒厂无同类白酒销售价格，应按组成计税价格计算；(3) 白酒采用复合计征方式计缴消费税，组成计税价格 = [成本 × (1+ 成本利润率) + 自产自用数量 × 消费税定额税率] ÷ (1- 消费税比例税率)。

【例题 2-单选题】(2019 年) 2021 年 8 月甲化妆品厂将一批自产的新型高档化妆品作为福利发放给员工，该批高档化妆品生产成本 34000 元，无同类高档化妆品销售价格。已知高档化妆品消费税税率为 15%，成本利润率为 5%。计算甲化妆品厂当月该笔业务应缴纳消费税税额的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $34000 \times (1+5\%) \div (1-15\%) \times 15\% = 6300$ (元)
- B. $34000 \div (1-15\%) \times 15\% = 6000$ (元)
- C. $34000 \times 15\% = 5100$ (元)
- D. $34000 \times (1+5\%) \times 15\% = 5355$ (元)

【答案】A

【解析】(1) 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；凡用于其他方面的（如用于职工福利），于移送使用时，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格（平均价格）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。实行从价定率办法计征的，其计算公式为：组成计税价格 = 成本 × (1+ 成本利润率) ÷ (1- 消费税比例税率)；(2) 甲化妆品厂当月该笔业务应缴纳消费税税额 = $34000 \times (1+5\%) \div (1-15\%) \times 15\% = 6300$ (元)。

2. 实行复合计征办法计算纳税的，其计算公式为：

组成计税价格 = [成本 × (1+ 成本利润率) + 自产自用数量 × 消费税定额税率] ÷ (1- 消费税比例税率)

应纳消费税 = 组成计税价格 × 消费税比例税率 + 自产自用数量 × 消费税定额税率

【案例 1】某企业为增值税一般纳税人，将 10 吨自产白酒馈赠客户，已知该批白酒的成本为 10 万元，成本利润率为 10%，该企业没有同类消费品的销售价格，该批白酒适用的消费税税率为 20%加 0.5 元/500 克。

【解析】根据规定，将自产应税消费品用于馈赠的，视同销售：

- (1) 组成计税价格 = $[100000 \times (1+10\%) + 10 \times 2000 \times 0.5] \div (1-20\%) = 150000$ (元)；
- (2) 应纳消费税 = $150000 \times 20\% + 2000 \times 0.5 \times 10 = 40000$ (元)；
- (3) 增值税销项税额 = $150000 \times 13\% = 19500$ (元)。

【案例 2】2021 年 10 月某企业(增值税一般纳税人)将 10 标准箱自产甲类特制卷烟(无同类产品的销售价格)无偿赠送消费者，已知该批卷烟的成本为 100000 元，成本利润率为 10%，增值税税率为 13%，该批卷烟适用的消费税比例税率为 56%，定额税率为 150 元/标准箱。

(1) 应纳消费税 = $[100000 \times (1+10\%) + 150 \times 10] \div (1-56\%) \times 56\% + 150 \times 10 = 143409.09$ (元)

(2) 增值税销项税额=[100000×(1+10%)+150×10]÷(1-56%)×13%=32943.18(元)

3. 实行从量定额计税的,不涉及销售价格,不存在使用组成计税价格计算消费税的问题。

【案例】某啤酒厂为增值税一般纳税人,3月份将试制的2吨新口味啤酒用于职工福利,已知该酒厂没有同类啤酒的销售价格,该啤酒成本4000元/吨,成本利润率5%,每吨消费税税额250元。

【解析】根据规定,将自产的货物用于职工福利的,应当视同销售:

(1) 啤酒属于从量定额征收消费税的应税消费品,其消费税的计算与价格无直接关系,应按应税消费品的移送使用数量征税,应纳消费税=250×2=500(元);

(2) 由于没有同类应税消费品的价格,应按组成计税价格计算缴纳增值税,增值税销项税额=[成本×(1+成本利润率)+消费税税额]×增值税税率=[2×4000×(1+5%)+500]×13%=1157(元)。

(二) 委托加工环节应纳税额的计算

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=(材料成本+加工费)÷(1-消费税比例税率)

应纳消费税(应代收代缴的消费税)=组成计税价格×消费税比例税率

【提示1】(1) 材料成本,是指委托方所提供加工材料的实际成本;(2) 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),不包括增值税税款。

【提示2】委托方是消费税的纳税义务人,委托加工的应税消费品,除受托方为个人外,由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税税款;委托个人加工的应税消费品,由委托方收回后缴纳消费税。

【提示3】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,不论在财务上是否作销售处理,都不得作为委托加工应税消费品,而应当按照受托方销售自制应税消费品缴纳消费税。

【例题·不定项选择题(节选)】(2015年)甲公司为增值税一般纳税人,主要生产和销售化妆品……受托加工高档粉饼,收取不含增值税加工费5万元,委托方提供的原材料成本80万元,甲公司无同类产品销售价格……已知:增值税税率为13%,消费税税率为15%……

【解析】

(1) 由于受托方甲公司无同类产品销售价格,应当组成计税价格计算,甲公司应代收代缴的消费税=(80+5)÷(1-15%)×15%=15(万元);

(2) 甲公司提供了加工劳务,就其收取的加工费应当计算的销项税额=5×13%=0.65(万元)。

2. 实行复合计税办法计算纳税的

组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×消费税定额税率)÷(1-消费税比例税率)

应纳消费税(应代收代缴的消费税)=组成计税价格×消费税比例税率+委托加工数量×消费税定额税率

【案例】甲酒厂委托乙企业(增值税一般纳税人)加工白酒1吨,甲酒厂提供的材料成本为15万元,乙企业收取不含税加工费5万元,乙企业没有同类白酒的销售价格。已知白酒适用的消费税税率为20%加0.5元/500克。

【解析】

(1) 甲酒厂为白酒消费税的纳税义务人,其应纳消费税由乙企业代收代缴,代收代缴的消费税 $= (150000+50000+1 \times 2000 \times 0.5) \div (1-20\%) \times 20\% + 1 \times 2000 \times 0.5 = 51250$ (元);

(2) 乙企业就其提供的加工劳务,应计算的增值税销项税额 $= 5 \times 13\% = 0.65$ (万元)。

【例题-单选题】(2017年)甲卷烟厂为增值税一般纳税人,2021年10月受托加工一批烟丝,委托方提供的烟叶成本47460元,甲卷烟厂收取含增值税加工费2373元。已知增值税税率为13%,消费税税率为30%,甲卷烟厂无同类烟丝销售价格。根据消费税法律制度的规定,计算甲卷烟厂该笔业务应代收代缴消费税税额的下列算式中,正确的是()。

- A. $[47460+2373 \div (1+13\%)] \div (1-30\%) \times 30\% = 21240$ (元)
- B. $(47460+2373) \div (1-30\%) \times 30\% = 21357$ (元)
- C. $47460 \div (1-30\%) \times 30\% = 20340$ (元)
- D. $(47460+2373) \div (1+13\%) \div (1-30\%) \times 30\% = 18900$ (元)

【答案】A

【解析】(1) 甲卷烟厂收取的“2436元”是含增值税加工费,应作价税分离处理;(2) “47460元”是成本,不需价税分离处理。

3. 实行从量定额计税的,不涉及销售价格,不存在使用组成计税价格计算消费税的问题。

【案例】甲企业委托乙企业加工收回柴油500吨,向乙企业支付不含增值税的加工费10万元。已知增值税税率为13%,消费税税额为1.2元/升,1吨=1176升。

【解析】

(1) 甲企业为消费税的纳税义务人,其应纳消费税由乙企业代收代缴,代收代缴的消费税 $= 1176 \times 500 \times 1.2 / 10000 = 70.56$ 万元

(2) 乙企业就其提供的加工劳务,应计算的增值税销项税额 $= 10 \times 13\% = 0.13$ (万元)。

(三) 进口环节应纳消费税的计算

1. 实行从价定率办法计征消费税的

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

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

【例题1·不定项选择题(节选)】(2014年)甲公司为增值税一般纳税人……进口一批越野车(非超豪华小汽车),海关审定的关税完税价格360万元,缴纳关税90万元,支付通关、商检费用2.5万元……已知:越野车的消费税税率为25%,增值税税率为13%……

【解析】

(1) 应缴纳的消费税 $= (360+90) \div (1-25\%) \times 25\% = 150$ (万元);

(2) 应缴纳的增值税 $= (360+90) \div (1-25\%) \times 13\% = 78$ (万元)。

【例题2-单选题】2021年10月甲公司进口一批高档手表,海关审定的关税完税价格为100万元,缴纳关税30万元,已知高档手表消费税税率为20%,甲公司当月进口高档手表应缴纳消费税税额的下列计算中,正确的是()。

- A. $(100+30) \times 20\% = 26$ (万元)
- B. $(100+30) \div (1-20\%) \times 20\% = 32.5$ (万元)
- C. $100 \times 20\% = 20$ (万元)
- D. $100 \div (1-20\%) \times 20\% = 25$ (万元)

【答案】B

【解析】(1) 组成计税价格 $= (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税比例税率}) = (100+30) \div (1-20\%)$; (2) 应纳消费税 $= \text{组成计税价格} \times 20\%$; (3) 应纳增值税 $= \text{组成计税价格} \times 13\%$ 。

【例题3-单选题】某汽酒进口公司,2021年10月进口一批汽酒,已知该批汽酒的关税完税价格10800元,消费税税率10%,关税税率14%。该批汽酒进口环节应缴纳消费税税额的下列计算中正确的是()。

- A. $10800 \times 10\% = 1080$ (元)
- B. $10800 \times (1+14\%) \times 10\% = 1231.2$ (元)
- C. $10800 \times 14\% \times 10\% = 151.2$ (元)
- D. $10800 \times (1+14\%) \div (1-10\%) \times 10\% = 1368$ (元)

【答案】 D

【解析】 (1) 组成计税价格=关税完税价格 \times (1+关税税率) \div (1-消费税比例税率)
 $=10800 \times (1+14\%) \div (1-10\%)$; (2) 应纳消费税=组成计税价格 \times 10%; (3) 应纳增值税=组成计税价格 \times 13%。

2. 实行复合计税办法计征消费税的

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

应纳消费税=组成计税价格 \times 消费税比例税率+进口数量 \times 消费税定额税率

【案例】乙公司为增值税一般纳税人，进口卷烟10标准箱，每标准箱的关税完税价格为60000元。已知：关税税率为25%，该批卷烟的消费税比例税率为56%，定额税率为150元/标准箱。

【解析】

(1) 应缴纳关税= $60000 \times 10 \times 25\% = 150000$ (元);

(2) 应缴纳消费税= $(60000 \times 10 + 150000 + 150 \times 10) \div (1-56\%) \times 56\% + 150 \times 10 = 753000$ (元);

(3) 应缴纳增值税= $(60000 \times 10 + 150000 + 150 \times 10) \div (1-56\%) \times 13\% = 222034$ (元)。

3. 实行从量定额计税的,不涉及销售价格,不存在使用组成计税价格计算消费税的问题。

【案例】甲企业是增值税一般纳税人，2021年10月进口润滑油200吨，关税完税价格每吨15万元。已知，增值税税率13%，消费税税额1.52元/升，1吨=1126升，关税税率为6%。

【解析】

(1) 应纳消费税=进口数量 \times 消费税税额= $200 \times 1126 \times 1.52 = 342304$ (元);

(2) 应纳增值税=[关税完税价格 \times (1+关税税率)+消费税税额] \times 增值税税率= $[15 \times 200 \times (1+6\%) \times 10000 + 342304] \times 13\% = 4178499.52$ (元)

八、已纳消费税的扣除(★★)

为避免重复征税,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抵扣。

1. 准予抵扣的情形。

- (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为原料生产的高档化妆品;
- (3) 外购或委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石;

【提示】纳税人用外购或者委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰(镶嵌首饰),在计税时一律不得扣除外购或者委托加工收回的珠宝玉石已纳的消费税税款。

【案例】外购或委托加工收回的玛瑙:①如果用于生产镶嵌玛瑙的黄金吊坠,生产销售该吊坠不需要缴纳消费税,但零售时需要缴纳消费税,并且所耗用的玛瑙原料已纳的消费税税额不得扣除;②如果用于生产玛瑙珠手串,生产销售该玛瑙珠手串时应计算缴纳消费税,且玛瑙原料已纳消费税可以扣除。

(4) 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杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆;

- (6) 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；
- (7) 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；
- (8) 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成品油；
- (9) 以外购或委托加工收回的已税汽油、柴油为原料生产的汽油、柴油。

【提示 1】允许抵扣税额的税目不包括酒、摩托车、小汽车、高档手表、游艇、电池、涂料。

【提示 2】允许扣税的只涉及同一税目中应税消费品的连续加工，不能跨税目抵扣。

2. 当期准予扣除外购或委托加工收回的应税消费品的已纳消费税税款，应按当期生产领用数量计算。

【案例 1】甲公司用外购的已税珠宝、玉石为原料生产珠宝首饰（在生产环节纳税），甲公司生产销售珠宝首饰时，应缴纳增值税和消费税。在计算缴纳消费税时，外购珠宝、玉石的已纳消费税准予抵扣。

【案例 2】乙公司用外购的已税珠宝、玉石为原料生产金银首饰（由零售商在零售环节纳税），由于乙公司该项业务无需缴纳消费税，因此，外购珠宝、玉石的已纳消费税不得抵扣（否则乙公司就占便宜了）。

【案例 3】甲化妆品生产企业为增值税一般纳税人，10 月份从另一化妆品生产企业购进高档保湿精华一批，取得增值税专用发票（当月经过认证并允许在当月抵扣进项税）上注明价款为 200 万元；当月领用其中的 60% 用于生产高档保湿粉底液并全部销售，向购买方开具增值税专用发票，注明销售额为 1000 万元。已知高档化妆品适用消费税税率为 15%。

【解析】

(1) 应纳消费税 = $1000 \times 15\% - 200 \times 15\% \times 60\% = 132$ (万元)；

(2) 应纳增值税 = $1000 \times 13\% - 200 \times 13\% = 104$ (万元)。

【例题 1-单选题】(2020 年) 根据消费税法律制度的规定，企业发生的下列经营行为中，外购应税消费品已纳消费税税额准予从应纳税消费税税额中扣除的是 ()。

- A. 外购已税蒸馏酒生产配制酒
- B. 外购已税溶剂油为原料生产成品油
- C. 外购已税烟丝生产卷烟
- D. 外购已税电池生产应税摩托车

【答案】 C

【解析】(1) 选项 AD：允许进行已纳消费税扣除操作的税目不包括酒、摩托车、小汽车、高档手表、艇、电池、涂料；(2) 选项 B：外购已税“石脑油、润滑油、燃料油”为原料生产的成品油，允许扣除外购时已缴纳的消费税。

【例题 2-单选题】(2018 年) 甲企业为增值税一般纳税人，2021 年 12 月初库存烟丝不含增值税买价 5 万元，本

月外购烟丝不含税买价 40 万元，月末库存烟丝不含税买价 10 万元，领用的烟丝全部用于连续生产卷烟，下列计算甲企业本月准予扣除的外购烟丝已缴纳的消費税的列式中正确的是 ()。

- A. $(5+40) \times 30\% = 13.5$ (万元)
- B. $40 \times 30\% = 12$ (万元)
- C. $(5+40-10) \times 30\% = 10.5$ (万元)
- D. $(40-10) \times 30\% = 9$ (万元)

【答案】 C

【解析】当期准予扣除外购或委托加工收回的应税消费品的已纳消费税税款，应按“当期生产领用数量”计算；当期生产领用数量 = 月初库存量 (5 万元) + 本月外购量 (40 万元)

-月末库存量（10万元）。

【例题 3-单选题】（2015 年）根据消费税法律制度的规定，企业发生的下列经营行为中，外购应税消费品已纳消费税税额不准从应纳税消费税税额中扣除的是（ ）。

- A. 以外购已税白酒生产白酒
- B. 以外购已税烟丝生产卷烟
- C. 以外购已税高档化妆品为原料生产高档化妆品
- D. 以外购已税实木地板为原料生产实木地板

【答案】A

【例题 4-单选题】（2013 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，委托加工收回的应税消费品的已纳税款可以扣除的是（ ）。

- A. 以委托加工收回的已税小汽车为原料生产的小汽车
- B. 以委托加工收回的已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品
- C. 以委托加工收回的已税珠宝、玉石为原料生产的金银首饰
- D. 以委托加工收回的已税白酒为原料生产的白酒

【答案】B

【解析】选项 C：纳税人用委托加工收回的已税珠宝、玉石为原料生产的改在零售环节征收消费税的“金银首饰”，在计税时一律不得扣除委托加工收回的珠宝、玉石原料的已纳消费税税款。

【例题 5-单选题】（2019 年）根据消费税法律制度的规定，下列各项中，可以按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已纳消费税税款的是（ ）。

- A. 外购已税白酒生产的药酒
- B. 外购已税烟丝生产的卷烟
- C. 外购已税翡翠生产加工的金银翡翠首饰
- D. 外购已税钻石生产的高档手表

【答案】B

【解析】允许抵扣税额的税目不包括酒、摩托车、小汽车、高档手表、游艇、电池、涂料。

【例题 6-单选题】（2019 年）根据消费税法律制度的规定，下列项目中不可以抵扣已纳税款的是（ ）。

- A. 用外购已税烟丝继续加工成卷烟
- B. 用自制的高档化妆品继续加工高档化妆品
- C. 委托加工收回的已税木制一次性筷子继续加工木制一次性筷子
- D. 委托加工收回的已税鞭炮继续加工鞭炮

【答案】B

【解析】选项 B：自产应税消费品用于连续生产应税消费品的不缴纳消费税，所以不涉及已纳消费税的扣除。

【考点总结】

计算方法：从价、从量、复合

生产销售环节：基本规则、特殊销售情形

组价公式：自产自用、委托加工环节、进口环节

已纳消费税的扣除

九、消费税的征收管理规定（★）

（一）消费税的纳税义务发生时间

1. 纳税人销售的应税消费品，纳税义务发生时间按不同的销售结算方式分别确定：

(1) 纳税人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) 纳税人采取预收货款结算方式的,为发出应税消费品的当天。

(3) 纳税人采取托收承付、委托银行收款结算方式的,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,为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

2. 纳税人自产自用的应税消费品,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。

【解释】除委托加工外,消费税纳税义务发生时间与同一环节增值税纳税义务发生时间基本一致。

【例题 1-单选题】(2018 年)根据消费税法律制度的规定,下列关于消费税纳税义务发生时间的表述中,不正确的是()。

- A. 委托加工应税消费品的,为纳税人提货的当天
- B. 采取托收承付方式销售应税消费品的,为收到货款的当天
- C. 进口应税消费品的,为报关进口的当天
- D. 自产自用应税消费品的,为移送使用的当天

【答案】B

【解析】选项 B: 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,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。

【例题 2-单选题】(2017 年、2015 年、2013 年)根据消费税法律制度的规定,下列关于消费税纳税义务发生时间的表述中,不正确的是()。

- A. 纳税人自产自用应税消费品的,为移送使用的当天
- B. 纳税人进口应税消费品的,为报关进口的当天
- C. 纳税人委托加工应税消费品的,为支付加工费的当天
- D. 纳税人采取预收货款结算方式销售应税消费品的,为发出应税消费品的当天

【答案】C

【解析】纳税人委托加工应税消费品的,消费税纳税义务发生时间为纳税人提货的当天。

(二) 消费税的纳税地点

1. 纳税人销售的应税消费品,以及自产自用的应税消费品,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,应当向纳税人机构所在地或者居住地的税务机关申报纳税。

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税务机关解缴消费税税款;受托方为个人的,由委托方向其机构所在地税务机关申报纳税。

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税务机关申报纳税。

5. 总机构与分支机构不在同一县(市):

(1) 纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市)的,原则上应当分别向各自机构所在地的税务机关申报纳税。

(2) 纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市),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)、税务局审批同意,可以由总机构汇总向总机构所在地的税务机关申报缴纳消费税。

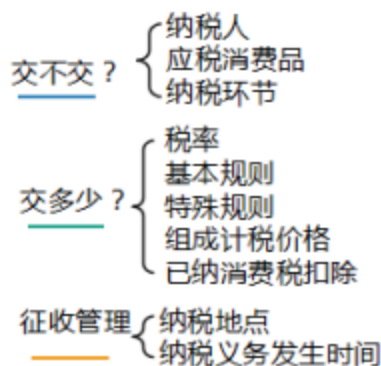
【例题-单选题】(2016 年)根据消费税法律制度的规定,下列关于消费税纳税地点的表述中,正确的是()。

- A. 纳税人销售的应税消费品，除另有规定外，应当向纳税人机构所在地或居住地的税务机关申报纳税
- B. 纳税人总机构与分支机构不在同一省的，由总机构汇总向总机构所在地的税务机关申报纳税
- C. 进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向机构所在地的税务机关申报纳税
- D. 委托加工的应税消费品，受托方为个人的，由受托方向居住地的税务机关申报纳税

【答案】A

【解析】(1) 选项 B：纳税人总机构与分支机构不在同一省的，不适用由总机构汇总缴纳的特殊规定，应由总机构和分支机构分别向各自机构所在地的税务机关申报纳税；(2) 选项 C：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；(3) 选项 D：委托加工的应税消费品，受托方为个人的，由“委托方”向机构所在地的税务机关申报纳税。

【考点回顾】



第四节 城市维护建设税及教育费附加法律制度

一、城市维护建设税

1. 纳税人

(1) 在中华人民共和国境内缴纳增值税、消费税的单位和个人；包括各类企业（含外商投资企业、外国企业）、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位，以及个体工商户和其他个人（含外籍个人）。

(2) 城市维护建设税的扣缴义务人为负有增值税、消费税扣缴义务的单位和个人，在扣缴增值税、消费税的同时扣缴城市维护建设税。

2. 税率

(1) 城市维护建设税实行地区差别比例税率，共三档，具体为：

- ① 纳税人所在地在市区的，税率为 7%；
- ② 纳税人所在地在县城、镇的，税率为 5%；
- ③ 纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为 1%。

【提示】纳税人所在地，是指纳税人住所地或者与纳税人生产经营活动相关的其他地点，具体地点由省、自治区、直辖市确定。

(2) 由受托方代扣代缴、代收代缴增值税、消费税的单位和个人，其代扣代缴、代收代缴的城市维护建设税按受托方所在地适用税率执行。

(3) 流动经营等无固定纳税地点的单位和个人，在经营地缴纳增值税、消费税的，其城市维护建设税的缴纳按经营地适用税率执行。

3. 计税依据

(1) 城市维护建设税的计税依据,为纳税人实际缴纳(而非应当缴纳)的增值税、消费税税额,计算时应当按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额。

4. 应纳税额的计算

(1) 计算公式

应纳税额=实际缴纳的增值税、消费税税额×适用税率

(2) 对实行增值税期末留抵退税的纳税人,允许其从城市维护建设税的计税依据中扣除退还的增值税税额。

5. 税收优惠

城市维护建设税属于增值税、消费税的一种附加税,原则上不单独规定税收减免条款。如果税法规定减免增值税、消费税,也就相应地减免了城市维护建设税。现行城市维护建设税的减免规定主要有:“进口不征、出口不退”

(1) 对进口货物或者境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额,不征收城市维护建设税。

(2) 对出口货物、劳务和跨境销售服务、无形资产以及因优惠政策退还增值税、消费税的,不退还已缴纳的城市维护建设税。

(3) 对增值税、消费税实行先征后返、先征后退、即征即退办法的,除另有规定外,对随增值税、消费税附征的城市维护建设税,一律不予退(返)还。

6. 征收管理

(1) 纳税义务发生时间

①城市维护建设税纳税义务发生时间为缴纳增值税、消费税的当日。

②城市维护建设税扣缴义务发生时间为扣缴增值税、消费税的当日。

(2) 纳税地点

城市维护建设税纳税地点为实际缴纳增值税、消费税的地点。扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

(3) 纳税期限

城市维护建设税按月或者按季计征;不能按固定期限计征的,可以按次计征。

【例题 1-单选题】甲公司向税务机关应缴纳增值税 10 万元,实际缴纳增值税 8 万元,应缴纳消费税 5 万元,实际缴纳消费税 4.5 万元。已知适用的城市维护建设税税率为 7%,计算甲公司当月应缴纳城市维护建设税的下列算式中,正确的是()。(2018 年)

A. $4.5 \times 7\% = 0.315$ (万元)

B. $(8+4.5) \times 7\% = 0.875$ (万元)

C. $10 \times 7\% = 0.7$ (万元) +

D. $(10+5) \times 7\% = 1.05$ (万元)

【答案】 B

【例题 2-单选题】(2016 年)根据城市维护建设税法律制度的规定,下列关于城市维护建设税税收优惠的表述中,不正确的是()。

A. 对出口货物退还增值税的,可同时退还已缴纳的城市维护建设税

B. 海关对进口货物代征的增值税,不征收城市维护建设税

C. 对增值税实行先征后退办法的,除另有规定外,不予退还增值税附征的城市维护建设税

D. 对增值税实行即征即退办法的,除另有规定外,不予退还增值税附征的城市维护建设税

【答案】 A

【解析】选项 A:对出口货物、劳务和跨境销售服务、无形资产以及因优惠政策退还增

值税、消费税的，不退还已缴纳的城市维护建设税。

【例题 3-单选题】2021 年 9 月 M 市甲企业接受 N 县乙企业委托加工应税消费品，取得不含增值税加工费 30 万元，代收代缴消费税 12 万元。已知 M 市和 N 县的城市维护建设税税率分别为 7% 和 5%。计算甲企业就该笔业务应代收代缴城市维护建设税税额的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $(30+12) \times 7\%=2.94$ (万元)
- B. $(30+12) \times 5\%=2.1$ (万元)
- C. $12 \times 7\%=0.84$ (万元)
- D. $12 \times 5\%=0.6$ (万元)

【答案】 C

【解析】(1) 甲企业提供加工劳务对应的增值税、城市维护建设税，纳税人为甲企业，由甲企业自行纳税，不属于代收代缴，排除选项 AB；(2) 由受托方代扣代缴、代收代缴增值税、消费税的单位和个人，其代扣代缴、代收代缴的城市维护建设税按受托方所在地适用税率（7%）执行，选项 D 错误，选项 C 正确

二、教育费附加

1. 纳税人：税法规定征收增值税、消费税的单位和个人。
2. 计征依据：纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额之和。
3. 征收比率：3%。
4. 计算公式

应纳教育费附加 = (实际缴纳的增值税 + 实际缴纳的消费税) × 3%

5. “进口不征、出口不退”

- (1) 海关对进口产品代征的增值税、消费税，不征收教育费附加；
- (2) 对出口产品退还增值税、消费税的，不退还已征的教育费附加；但对由于减免增值税、消费税而发生退税的，可同时退还已征收的教育费附加。

【例题 1-单选题】(2019 年) 税务机关认定甲公司存在偷税行为，甲公司按照规定补缴了增值税 100000 元、消费税 60000 元，同时缴纳罚款 80000 元、滞纳金 20000 元。已知教育费附加征收比率为 3%。计算甲公司应补缴教育费附加的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $(80000 + 20000) \times 3\% = 3000$ (元)
- B. $(100000 + 60000 + 80000 + 20000) \times 3\% = 7800$ (元)
- C. $(100000 + 60000) \times 3\% = 4800$ (元)
- D. $(100000 + 60000 + 80000) \times 3\% = 7200$ (元)

【答案】 C

【解析】教育费附加以纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额之和为计征依据。

【例题 2-单选题】(2019 年) 2021 年 12 月甲企业向税务机关应缴纳增值税 30 万元，实际缴纳 20 万元，向税务机关应缴纳消费税 28 万元，实际缴纳 12 万元。已知教育费附加征收比率为 3%。计算甲企业当月应缴纳教育费附加的下列算式中，正确的是（ ）。

- A. $(30 + 28) \times 3\% = 1.74$ (万元)
- B. $(20 + 12) \times 3\% = 0.96$ (万元)
- C. $30 \times 3\% = 0.9$ (万元)
- D. $28 \times 3\% = 0.84$ (万元)

【答案】 B

【解析】教育费附加以纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额之和为计征依据。甲企业当月应缴纳教育费附加 = $(20 + 12) \times 3\% = 0.96$ (万元)。

第五节 车辆购置税法律制度

一、交不交车辆购置税？

(一) 征税范围

在我国境内购置应税车辆的单位和个人，为车辆购置税的纳税人。

1. 购置

购置，包括购买、进口、自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用应税车辆的行为。

【例题-单选题】(2013年)甲汽车专卖店购入小汽车(非新能源车辆)12辆，下列行为中，应当由甲汽车专卖店作为纳税人缴纳车辆购置税的是()。

- A. 将其中6辆销售给客户
- B. 将其中2辆作为董事长、总经理的专用轿车
- C. 将其中1辆赠送给乙企业
- D. 库存3辆尚未售出

【答案】B

【解析】(1)选项A:应当由购买方缴纳;(2)选项B:属于“购买并自用”，甲汽车专卖店应当就该2辆小汽车缴纳车辆购置税;(3)选项C:应当由受赠方缴纳;(4)选项D:购入待售车辆不需要缴纳车辆购置税，待进一步处置时再行确定纳税人、缴纳车辆购置税。

2. 应税车辆

车辆购置税的应税车辆(征收范围)包括汽车、有轨电车、汽车挂车、排气量超过150毫升的摩托车。

【提示】地铁、轻轨等城市轨道交通车辆，装载机、平地机、挖掘机、推土机等轮式专用机械车，以及起重机(吊车)、叉车、电动摩托车，不属于应税车辆。

【例题-单选题】(2018年、2017年)根据车辆购置税法律制度的规定，下列不属于车辆购置税征税范围的是()。

- A. 小汽车
- B. 电动自行车
- C. 无轨电车
- D. 挂车

【答案】B

(二) 税收优惠

(1) 依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其有关人员自用的车辆;

(2) 中国人民解放军和中国人民武装警察部队列入装备订货计划的车辆;

(3) 悬挂应急救援专用号牌的国家综合性消防救援车辆;

(4) 设有固定装置的非运输专用作业车辆(例如，电力工程车、高空作业车);

(5) 城市公交企业购置的公共汽电车辆。

根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定减征或者其他免征车辆购置税的情形，报全国人民代表大会常务委员会备案。

【例题-单选题】(2018年)根据车辆购置税法律制度的规定，下列各项非新能源车辆中，免征车辆购置税的是()。

- A. 个人购买自用的汽车
- B. 个人受赠自用的排气量200毫升的摩托车
- C. 外国驻华使馆购买自用的汽车
- D. 企业自产自用的汽车

【答案】c

【解析】(1) 车辆购置税的纳税人在我国境内购置规定车辆的“单位和个人”；(2) 购置，包括购买(选项A)、进口、自产(选项D)、受赠(选项B)、获奖或者以其他方式取得并自用应税车辆的行为；(3) 选项c：外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其外交人员自用的车辆，免税。

二、车辆购置税的应纳税额

情形	计税依据	应纳税额
购买自用	纳税人购买应税车辆而支付给销售者的全部价款，不包括增值税税款	应纳税额=计税依据×税率 (10%)
进口自用	计税价格=关税完税价格+关税+消费税	应纳税额=计税依据×税率 (10%)
自产自用	按照纳税人生产的同类应税车辆的销售价格确定，不包括增值税税款	应纳税额=计税依据×税率 (10%)
以受赠、获奖或者其他方式取得自用应税车辆	按照购置应税车辆时相关凭证载明的价格确定，不包括增值税税款	应纳税额=计税依据×税率 (10%)
纳税人申报的应税车辆计税价格明显偏低，又无正当理由	由税务机关依法核定其应纳税额	

【案例】2021年10月，张某从增值税一般纳税人处购买小汽车一辆供自己使用，支付含增值税的价款113000元，另支付购置工具和零配件价款1000元，车辆装饰费4000元。已知车辆购置税适用10%的税率，增值税税率为13%。

【解析】王某应当缴纳的车辆购置税=113000÷1.13×10%=10000(元)。

三、车辆购置税的征收管理

1. 一次课征

- (1) 车辆购置税实行一次征收制度，税款应当一次缴清。
- (2) 购置已征车辆购置税的车辆，不再征收车辆购置税。

【案例】甲企业购进2辆小轿车自用，其中一辆是未上牌照的新车，不含增值税成交价60000元，经核定同类型车辆的最低计税价格为120000元/辆；另一辆是已使用5年的旧车(取得原已征车辆购置税完税凭证)，不含税成交价为50000元，同类型新车最低计税价格为180000元/辆。已知车辆购置税税率为10%。

【解析】

(1) 甲企业购买并自用的新车，申报的计税价格低于同类型应税车辆的最低计税价格，又无正当理由，应按国家税务总局规定的最低计税价格征收车辆购置税，应纳税额=120000×10%=12000(元)；

(2) 甲企业购置的二手车，能够证明该车已经依法缴纳车辆购置税，不再重复征收车辆购置税。

2. 车辆购置税由税务机关(而非交通管理部门)征收。

3. 纳税期限

为纳税人购置应税车辆的当日。纳税人应当自纳税义务发生之日起60日内申报缴纳车辆购置税。

4. 纳税环节

(1) 纳税人应当在向公安机关车辆管理机构办理车辆登记注册前，缴纳车辆购置税。

(2) 免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，纳税人应当在办理车辆转移登记或者变更登记前缴纳车辆购置税。计税价格以免税、减税车辆初次办

理纳税申报时确定的计税价格为基准，每满1年扣减10%。

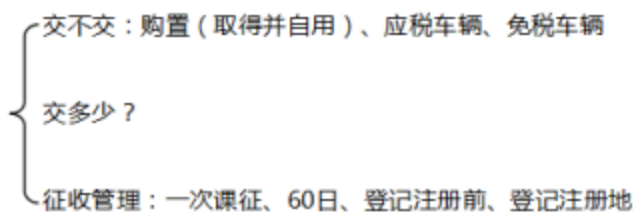
(3) 纳税人将已征车辆购置税的车辆退回车辆生产企业或者销售企业的，可以向主管税务机关申请退还车辆购置税。退税额以已缴税款为基准，自缴纳税款之日起至申请退税之日，每满一年扣减10%。

5. 纳税地点

(1) 纳税人购置需要办理车辆登记注册手续的应税车辆，应当向车辆登记注册地的主管税务机关申报纳税；

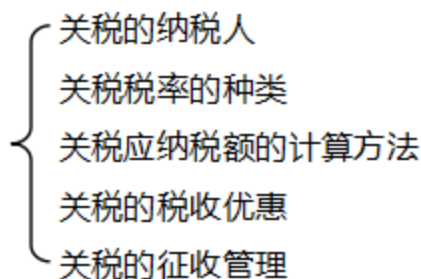
(2) 纳税人购置不需要办理车辆登记注册手续的应税车辆，应当向纳税人所在地的主管税务机关申报纳税。

【考点回顾】



第六节 关税法律制度

关税是对进出国境或关境（也称税境）的货物征收的一种税。



一、关税的纳税人

1. 贸易性商品的纳税人是经营进出口货物的收、发货人，包括：

- (1) 外贸进出口公司；
- (2) 工贸或农贸结合的进出口公司；
- (3) 其他经批准经营进出口商品的企业。

2. 物品的纳税人，包括：

- (1) 入境旅客随身携带的行李、物品的持有人；
- (2) 各种运输工具上服务人员入境时携带自用物品的持有人；
- (3) 馈赠物品以及其他方式入境个人物品的所有人；
- (4) 个人邮递物品的收件人。

【提示】关税的课税对象是进出境的货物、物品。

3. 课税对象

关税的课税对象是进出境的货物、物品。

二、关税税率的种类

1. 关税的税率分为进口税率和出口税率两种。

2. 进口税率又分为下列种类，进口货物适用何种关税税率是以进口货物的原产地为标准的：

(1) 普通税率

①原产于未与我国共同适用最惠国条款的世界贸易组织成员国或地区,未与我国订有相互给予最惠国待遇、关税优惠条款贸易协定和特殊关税优惠条款贸易协定的国家或者地区的进口货物,适用普通税率;

②原产地不明的货物,适用普通税率。

(2) 最惠国税率,适用于:

①原产于与我国共同适用最惠国条款的世界贸易组织成员国或地区的进口货物;

②原产于与我国签订含有相互给予最惠国待遇的双边贸易协定的国家或者地区的进口货物;

③原产于我国的进口货物。

(3) 协定税率

对原产于与我国签订含有关税优惠条款的区域性贸易协定的国家或地区的进口货物,按协定税率征收关税。

(4) 特惠税率

对原产于与我国签订含有特殊关税优惠条款的贸易协定的国家或地区的进口货物,按特惠税率征收关税。

(5) 关税配额税率

关税配额是进口国限制进口货物数量的措施,把征收关税和进口配额相结合以限制进口;对于在配额内进口的货物可以适用较低的关税配额税率,对于配额之外的则适用较高税率。

(6) 暂定税率

在最惠国税率的基础上,对于一些国内需要降低进口关税的货物,以及出于国际双边关系的考虑需要个别安排的进口货物,可以实行暂定税率。

三、税率的确定

(1) 进出口货物,应当按照收发货人或者他们的代理人申报进口或者出口之日实施的税率征税;

(2) 进口货物到达前,经海关核准先行申报的,应当按照装载此货物的运输工具申报进境之日实施的税率征税;

(3) 进出口货物的补税和退税,适用该进出口货物原申报进口或者出口之日实施的税率,但另有规定除外。

【例题 1-单选题】(2019 年)根据关税法律制度的规定,原产于与我国签订含有特殊关税优惠条款的是:()。

- A. 协定税率
- B. 最惠国税率
- C. 特惠税率
- D. 普通税率

【答案】 C

【解析】对原产于与我国签订含有特殊关税优惠条款的贸易协定的国家或地区的进口货物,按特惠税率征收关税。

【例题 2-判断题】(2016 年)对从境外采购进口的原产于中国境内的货物,不征收进口关税。()

【答案】 ×

【解析】对从境外采购进口的原产于中国境内的货物,按照最惠国税率征税。

四、关税应纳税额的计算方法

计算方法	适用范围	计算公式
从价税	一般的进(出)口货物	应纳税额=应税进(出)口货物数量×单位完税价格×适用税率
从量税	进口啤酒、原油等	应纳税额=应税进口货物数量×关税单位税额
复合税	进口广播用录像机、放像机、摄像机等	应纳税额=应税进口货物数量×关税单位税额+应税进口货物数量×单位完税价格×适用税率
滑准税	进口规定适用滑准税的货物	进口商品价格越高,(比例)税率越低;税率与商品进口价格反方向变动

【例题 1—单选题】(2018 年)根据关税法律制度的规定,下列关税应纳税额计算方法中,关税税率随着进口商品价格的变动而反方向变动的是()。

- A. 从价税计算方法
- B. 复合税计算方法
- C. 滑准税计算方法
- D. 从量税计算方法

【答案】C

【例题 2—多选题】(2017 年)根据关税法律制度的规定,下列进口货物中,实行从价加从量复合税率计征进口关税的有()。

- A. 摄像机
- B. 啤酒
- C. 放像机
- D. 广播用录像机

【答案】ACD

【例题 3—多选题】(2016 年)根据关税法律制度的规定,下列进口货物中,实行从量计征进口关税的有()。

- A. 啤酒
- B. 汽车
- C. 高档手表
- D. 原油

【答案】AD

五、关税完税价格

1. 一般贸易项下进口货物的完税价格

(1) 一般贸易项下进口的货物以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。

(2) 到岸价格包括:

- ① 货价;
- ② 货物运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用;
- ③ 为了在境内生产、制造、使用或出版、发行的目的而向境外支付的与该进口货物有关的专利、商标、著作权,以及专有技术、计算机软件和资料等费用。

(3) 佣金、回扣、违约罚款的处理

① 在货物成交过程中,进口人在成交价格外另支付给卖方的佣金,应计入成交价格,而向境外采购代理人支付的买方佣金则不能列入,如已包括在成交价格中应予以扣除。

②卖方付给进口人的正常回扣，应从成交价格中扣除。

③卖方违反合同规定延期交货的罚款，卖方在货价中冲减时，罚款不能从成交价格中扣除。

2. 出口货物的完税价格

出口货物应当以海关审定的货物售予境外的离岸价格，扣除出口关税后作为完税价格。

计算公式为：

出口货物完税价格=离岸价格÷(1+出口税率)

【例题 1-单选题】(2015 年) 2021 年 10 月，甲企业进口一辆小汽车自用，支付买价 17 万元，货物运抵我国关境内输入地点起卸前的运费和保险费共计 3 万元，货物运抵我国关境内输入地点起卸后的运费和保险费共计 2 万元，另支付买方佣金 1 万元。已知关税税率为 20%，消费税税率为 25%，城建税税率为 7%，教育费附加征收率为 3%。假设无其他纳税事项，则下列关于甲企业相关税金的计算，正确的是（ ）。

- A. 应纳进口关税 4.2 万元
- B. 应纳进口环节消费税 8 万元
- C. 应纳进口环节增值税 4.08 万元
- D. 应纳城建税和教育费附加 1.34 万元

【答案】 B

【解析】 货物运抵我国关境内输入地点起卸“后”的运费和保险费不计入关税完税价格；向境外采购代理人支付的买方佣金不计入关税完税价格。在本题中：(1) 选项 A：甲企业应缴纳的关税=(17+3)×20%=4(万元)；(2) 选项 B：甲企业应纳进口环节消费税=(17+3+4)÷(1-25%)×25%=8(万元)；(3) 选项 C：甲企业应纳进口环节增值税=(17+3+4+8)×16%=5.12(万元)；(4) 选项 D：城建税和教育费附加“进口不征、出口不退”。

【例题 2-单选题】(2015 年) 根据关税法律制度的规定，一般贸易项下进口的货物以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。下列关于成交价格的表述中，正确的是（ ）。

- A. 在货物成交过程中，向境外采购代理人支付的买方佣金，应计入成交价格
- B. 在货物成交过程中，进口人在成交价格外另支付给卖方的佣金，应计入成交价格
- C. 卖方付给进口人的正常回扣，应计入成交价格
- D. 卖方违反合同规定延期交货的罚款，可以从成交价格中扣除

【答案】 B

【解析】 (1) 选项 A：向境外采购代理人支付的买方佣金不得计入进口关税完税价格；(2) 选项 C：卖方付给进口人的正常回扣，应从成交价格中扣除；(3) 选项 D：卖方违反合同规定延期交货的罚款，卖方在货价中冲减时，罚款则不能从成交价格中扣除。

【例题 3-不定项选择题(节选)】(2014 年) 2021 年 10 月甲公司为……进口一批高档香水精，海关审定的货价 210 万元，运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费 11 万元、运输费 20 万元、保险费 4 万元……已知：高档化妆品消费税税率为 15%，关税税率为 10%，增值税税率为 13%……

【解析】

(1) “运抵我国关境内输入地点起卸前”发生的包装费、运费、保险费均应计入关税完税价格；

(2) 关税完税价格=210+11+20+4=245(万元)；

(3) 应缴纳的关税=245×10%=24.5(万元)；

(4) 应缴纳的进口增值税=(关税完税价格+关税+消费税)×增值税税率=(关税完税

价格+关税) ÷ (1-消费税税率) × 增值税税率 = (245+24.5) ÷ (1-15%) × 13% = 41.21 (万元);

(5) 应缴纳的进口消费税 = (关税完税价格+关税) ÷ (1-消费税税率) × 消费税税率 = (245+24.5) ÷ (1-15%) × 15% = 47.56 (万元);

(6) 不需要缴纳城市维护建设税和教育费附加。

【例题 4-单选题】(2019 年) 2021 年 9 月甲公司进口一批货物, 海关审定的成交价格为 1100 万元, 货物运抵我国境内输入地点起卸前的运费 96 万元、保险费 4 万元。已知关税税率为 10%。计算甲公司该笔业务应缴纳的关税税额的下列算式中, 正确的是 ()。

- A. $(1100+96+4) \times 10\% = 120$ (万元)
- B. $(1100+4) \times 10\% = 110.4$ (万元)
- C. $1100 \times 10\% = 110$ (万元)
- D. $(1100+96) \times 10\% = 119.6$ (万元)

【答案】 A

【解析】一般贸易项下进口的货物以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。到岸价格包括: (1) 货价; (2) 货物运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用。应纳税额 = 关税完税价格 + 适用税率 = $(1100+96+4) \times 10\% = 120$ (万元)。

【例题 5-判断题】(2019 年) 到岸价格包括货价, 加上货物运抵我国关境内输入地点起卸后的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用构成的一种价格。()

【答案】 ×

【解析】到岸价格包括: (1) 货价; (2) 货物运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用; (3) 为了在境内生产、制造、使用或出版、发行的目的而向境外支付的与该进口货物有关的专利、商标、著作权, 以及专有技术、计算机软件和资料等费用。

六、关税的税收优惠

1. 经海关审查无误后可以免税的情形 (法定性减免税)

- (1) 一票货物关税税额、进口环节增值税或者消费税税额在人民币 50 元以下的;
- (2) 无商业价值的广告品及货样;
- (3) 国际组织、外国政府无偿赠送的物资;
- (4) 进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品;
- (5) 因故退还的中国出口货物, 可以免征进口关税, 但已征收的出口关税不予退还;
- (6) 因故退还的境外进口货物, 可以免征出口关税, 但已征收的进口关税不予退还。

2. 酌情减免税的情形

- (1) 在境外运输途中或者在起卸时, 遭受到损坏或者损失的;
- (2) 起卸后海关放行前, 因不可抗力遭受损坏或者损失的;
- (3) 海关查验时已经破漏、损坏或者腐烂, 经证明不是保管不慎造成的。

3. 临时性减免税

为境外厂商加工、装配成品和为制造外销产品而进口的原材料、辅料、零件、部件、配套件和包装物料, 海关按照实际加工出口的成品数量免征进口关税; 或者对进口料、件先征进口关税, 再按照实际加工出口的成品数量予以退税。

【例题 1-判断题】(2017 年) 无商业价值的广告品及货样, 经海关审核无误后可以免征关税。()

【答案】 ✓

【例题 2-单选题】(2014 年) 根据关税法律制度的规定, 下列各项中, 海关可以酌情减

免关税的是 ()。

- A. 进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品
- B. 无商业价值的广告品及货样
- C. 国际组织无偿赠送的物资
- D. 在境外运输途中受到损坏的进口货物

【答案】D

【解析】选项 ABC 均属于法定性减免税的情形，经海关审查无误可以免税。

七、关税的征收管理

(一) 关税的征收时间

关税是在货物实际进出境时，即在纳税人按进出口货物通关规定向海关申报后、海关放行前一次性缴纳。

(二) 海关暂不予放行旅客行李物品的有关事项

旅客携运进出境的行李物品有下列情形之一的，海关暂不予放行：

1. 旅客不能当场缴纳进境物品税款的；
2. 进出境的物品属于许可证件管理的范围，但旅客不能当场提交的；
3. 进出境的物品超出自用合理数量，按规定应当办理货物报关手续或其他海关手续，其尚未办理的；
4. 对进出境物品的属性、内容存疑，需要由有关主管部门进行认定、鉴定、验核的；
5. 按规定暂不予以放行的其他行李物品。

(三) 税款的退还、补征与追征

1. 税款的退还

(1) 适用情形

- ① 由于海关误征，多缴纳税款的；
- ② 海关核准免验的进口货物在完税后，发现有短卸情况，经海关审查认可的；
- ③ 已征出口关税的货物，因故未装运出口申报退关，经海关查验属实的。

(2) 纳税人可以从缴纳税款之日起的 1 年内申请退税，逾期不予受理。

2. 税款的补征和追征

(1) 进出口货物完税后，如发现少征或漏征税款（非因收发货人或其代理人违规），海关有权在 1 年内予以补征；

(2) 进出口货物完税后，如因收发货人或其代理人违反规定而造成少征或漏征税款的，海关在 3 年内可以追缴。

【考点回顾】

