

中级经济师

财政税收专业知识和实务

教材精讲班

第二节 消费税制

【关于包装物的规定】

(1) 包装物连同产品销售——并入应税消费品的销售额中征收消费税。

(2) 包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，且单独核算的：

①除酒类产品的包装物押金外，其他产品包装物押金单独核算又未过期的，则押金不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和已收取 12 个月以上的押金，应并入应税消费品的销售额纳税。

②酒类产品押金

除黄酒、啤酒外的其他酒类产品（主要指白酒）的包装物押金，一律在收取时并入销售额中缴纳消费税（增值税）；

而啤酒、黄酒的包装物押金是不用缴纳消费税的。（由于啤酒和黄酒的消费税是从量征收的）

包装物押金

	啤酒、黄酒	除黄酒、啤酒外的其他酒 (主要指白酒)	其他产品
增值税	看是否过期	收取时就征收	看是否过期
消费税	不用缴纳	收取时就征收	看是否过期

【注意】白酒生产企业随应税白酒的销售而向购货方收取的“品牌使用费”属于价款的组成部分，应缴纳消费税。

【链接】卷烟、白酒实行从量定额和从价定率相结合计算应纳税额。

应纳消费税额

= 应税消费品数量 × 消费税单位税额 + 应税消费品的销售额 × 适用税率

【例-单选题】（2019）某白酒厂（一般纳税人）2019 年 10 月销售白酒 20 吨给副食品公司，开具增值税专用发票，金额为 90000 元，收取包装物押金 3000 元；销售白酒 10 吨给宾馆，开具普通发票取得收入 35000 元，收取包装物押金 1500 元。该白酒厂应缴纳消费税（ ）元。

- A. 54991.15
- B. 47200.94
- C. 17200.37
- D. 49052.68

网校答案：A

网校解析：销售白酒收取的包装物押金，无论是否返还及会计上如何核算，均按应税消费品的适用税率征收消费税。应纳消费税 = $[90000 + 3000 / 1.13 + (35000 + 1500) / 1.13] \times 20\% + (20 + 10) \times 1000 = 24991.15 + 30000 = 54991.15$ （元）。

【例-单选题】（2018）纳税人因销售应税消费品而出租出借包装物收取的押金，正确的计税方法是（ ）。

- A. 啤酒的包装物押金收取时就征收增值税
- B. 啤酒的包装物押金征收消费税
- C. 黄酒的包装物押金征收消费税
- D. 白酒的包装物押金既征收增值税，又征收消费税

网校答案：D

网校解析：纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，不并入销售额征收增值税、

消费税。对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还均应并入当期销售额征收增值税、消费税。啤酒、黄酒的包装物押金不征收消费税，逾期时征收增值税。

3. 若干特殊规定

(1) 应纳税额中扣除外购已税消费品已纳消费税的规定

- 1) 以外购已税烟丝生产的卷烟；
 - 2) 以外购已税高档化妆品生产的高档化妆品；
 - 3) 以外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；
 - 4) 以外购已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火；
 - 5) 以外购的已税杆头、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) 以外购的已税实木地板为原料生产的实木地板；
 - 8) 以外购的已税汽油、柴油为原料连续生产的汽油、柴油；
 - 9) 以外购的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油；
 - 10) 以外购的已税电池为原料连续生产的电池。
 - 11) 以外购的已税涂料为原料连续生产的涂料。
 - 12) 单位和个人外购大包装润滑油，经简单加工改成小包装润滑油或外购润滑油不经加工只贴商标的行为，视同应税消费品的生产行为。单位和个人发生的以上行为应当申报缴纳消费税。准予扣除外购润滑油已纳消费税税款。
 - 13) 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。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。
- 需要注意的是，从商业企业购进应税消费品连续生产应税消费品，符合抵扣条件的，准予扣除外购应税消费品已纳消费税税款。

【注意】

- (1) 允许抵扣税额的税目从大类上看**不包括**酒、航空煤油、溶剂油、燃料油、摩托车、小汽车、高档手表、游艇；
- (2) 除石脑油外，必须是**同类消费品**才能抵税。

【例-单选题】（2015年）下列外购商品中已缴纳的消费税，可以从本企业应纳税消费中扣除的是（ ）。

- A. 从工业购进已税柴油生产的燃料油
- B. 从工业购进已税溶剂油为原料生产的溶剂油
- C. 从工业购进已税汽油为原料生产的溶剂油
- D. 从工业购进已税高尔夫球杆握把为原料生产的高尔夫球杆

网校答案：D

网校解析：本题考核消费税的计税依据。

上述当期准予扣除的外购应税消费品已纳消费税税款的计算公式为：

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的买价（或数量）×外购应税消费品的适用税率（或税额）

当期准予扣除的外购应税消费品的**买价（或数量）**=期初库存的外购应税消费品的买价（或数量）+当期购进的应税消费品的买价（或数量）-期末库存的外购应税消费品的买价（或数量）

【例-单选题】某日化厂为增值税一般纳税人，2019年10月购进一批香水精，不含税价格30万元；销售给甲商场高级化妆品，不含税价款70万元，该日化厂10月初库存外购香水精买价5万元，10月末库存外购香水精买价12万元，高级化妆品税率为15%。该日化厂10月应缴纳消费税（ ）万元。

- A. 5
- B. 6
- C. 3
- D. 7.05

网校答案：D

网校解析：=70×15% - (5+30-12) × 15%=7.05（万元）。

(2) 自设**非独立核算**门市部计税的规定

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**计算征收消费税。

(3) 应税消费品用于其他方面的规定

纳税人自产的应税消费品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，应当按纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据。

【例-多选题】（2019）纳税人以自产的应税消费品用于下列（ ）情形的，按规定应以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据。

- A. 抵债
- B. 对外投资入股
- C. 馈赠
- D. 换取消费资料
- E. 换取生产资料

网校答案：ABDE

网校解析：纳税人自产的应税消费品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，应按纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据。

(二) 自产自用应税消费品的计税依据

1、用于**连续生产**应税消费品的一不纳税

用于连续生产应税消费品的，是指作为生产最终应税消费品的直接材料，并构成最终产品实体的应税消费品。

（提示：用于**质量检验**的消费品也不用缴纳消费税）

2、用于其他方面的一**于移送**使用时纳税

所谓用于其他方面是指纳税人用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务和用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

计税依据

(1) 有同类消费品销售价格的一同类消费品的销售价格作为计税依据

若价格高低不同，应按销售数量**加权平均**计算。

销售的应税消费品有下列情况之一的，不得列入加权平均售价计算：

- ①销售价格明显偏低又无正当理由的；
- ②无销售价格的。

(2) 没有同类消费品销售价格的一按组成计税价格计算

组成计税价格

$$= (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

$$= [\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})] \div (1 - \text{消费税税率})$$

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

【注意】实行**复合计税**办法的

$$\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}) / (1 - \text{消费税比例税率})$$

【链接】

$$\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}) / (1 - \text{消费税比例税率})$$

推导过程：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率} + \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$$

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

$$= \text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}$$

$$\text{组成计税价格} \times (1 - \text{消费税比例税率})$$

$$= \text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}$$

【例-单选题】白酒生产企业将自产的白酒用于职工福利，若没有同类消费品的销售价格，则白酒的计税依据为（ ）。

- A. 组成计税价格=（成本+利润）/（1-消费税比例税率）
- B. 组成计税价格=成本/（1-消费税比例税率）
- C. 组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）/（1-消费税比例税率）
- D. 组成计税价格=（成本+自产自用数量×定额税率）/（1-消费税比例税率）

网校答案：C

网校解析：白酒是复合征收消费税，其自产自用的组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）/（1-消费税比例税率）。

【例-单选题】2020年3月某汽车厂将一辆乘用车赠送给甲公司，生产成本56000元。上述产品的成本利润率为8%，消费税税率为5%。上述货物已全部发出，均无同类产品售价。2020年3月该厂上述业务应纳消费税为（ ）元。

- A. 2816.32
- B. 1750.00
- C. 3183.16
- D. 4511.58

网校答案：C

网校解析：消费税=56000×（1+8%）÷（1-5%）×5%=3183.16（元）

（三）委托加工应税消费品的计税依据

委托加工的应税消费品，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进行加工的应税消费品。

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，不论纳税人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。计算公式为：

组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1-消费税税率）

纳税人用委托加工收回的下列应税消费品连续生产应税消费品，在计征消费税时准予从应纳消费税税额中扣除原料已纳消费税税额。

- （1）以委托加工收回的已税烟丝生产的卷烟；
- （2）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；
- （3）以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）以委托加工收回的已税汽油、柴油为原料连续生产的汽油、柴油。
- （9）以委托加工收回的已税摩托车连续生产应税摩托车。

上述委托加工收回的应税消费品连续生产的应税消费品准予从应纳消费税税额中按当期生产领用数量计算扣除其已纳消费税税款。

当期准予扣除的委托加工应税消费品的已纳税额

=期初库存的委托加工应税消费品的已纳税额+当期收回的委托加工应税消费品已纳税额-期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

【例-单选题】关于委托加工应税消费品计税依据的说法，不正确的是（ ）。

- A. 委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同上如实注明（或以其他方式提供）材料成本，凡未提

供材料成本的，受托方主管税务机关有权核定其材料成本

B. 委托加工应税消费品组成计税价格计算公式中的“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，不包括代垫辅助材料的成本

C. 以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品，委托加工收回的化妆品已纳消费税可以扣除

D. 委托加工的应税消费品，优先按照受托方同类消费品的销售价格计算纳税

网校答案：B

网校解析：选项B错误，委托加工应税消费品，组成计税价格计算公式中的“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。

六、消费税应纳税额的计算

（一）自行销售应税消费品应纳税额的计算

1. 从量定额应纳税额的计算—黄酒、啤酒、汽油、柴油

应纳税额=应税消费品销售数量×消费税定额税率

2. 从价定率应纳税额的计算

应纳税额=应税消费品销售额×消费税比例税率

3. 实行复合计税应纳税额的计算—卷烟、白酒

应纳税额=应税消费品销售数量×定额税率+应税消费品销售额×比例税率

（二）自产自用应税消费品应纳税额的计算（主要指从价定率计征的）

1. 应纳税额=同类消费品销售单价×自产自用数量×适用税率

2. 如果没有同类消费品的销售价格按照组成计税价格来计算：

组成计税价格

=（成本+利润）÷（1-消费税比例税率）

=【成本×（1+成本利润率）】÷（1-消费税比例税率）

应纳税额=组成计税价格×消费税比例税率

（三）委托加工应税消费品的应纳税额的计算

不同情况下	委托方的税务处理
委托加工环节	一般由受托方代收代缴消费税
用于连续生产应税消费品再销售	委托加工环节已纳消费税按当期生产领用数量计算准予扣除
直接出售/用于“视同销售行为”	不征消费税

1. 受托方有同类消费品的销售价格的

应纳税额

=同类消费品销售单价×委托加工数量×适用税率

2. 如果受托方没有同类消费品的销售价格的，按组成计税价格计算纳税

组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1-消费税比例税率）

应纳税额=组成计税价格×消费税比例税率

【注意】实行复合计税办法的

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

其中：材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本。

【例-单选题】某化妆品厂受托加工一批高档化妆品，委托方提供原材料成本 20000 元，该厂收取加工费 6000 元、代垫辅助材料款 1500 元，该厂没有同类化妆品销售价格。该厂应代收代缴消费税（ ）元。（以上款项均不含增值税）（高档化妆品消费税率为 15%）

A. 4142.86

B. 4852.94

C. 2142.86

D. 2823.53

网校答案：B

网校解析：该厂应代收代缴消费税 = (20000+6000+1500) ÷ (1-15%) × 15% = 4852.94 (元)。

(四) 进口应税消费品的应纳税额的计算

1、采用从价定率

组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税比例税率)

应纳税额 = 组成计税价格 × 消费税比例税率

2、从量定额

应纳税额 = 应税消费品数量 × 消费税单位税额

3、进口卷烟的组成计税价格和应纳税额的计算

组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税 + 消费税定额税率) ÷ (1 - 进口卷烟消费税比例税率)

应纳税额 = 进口卷烟消费税组成计税价格 × 进口卷烟消费税比例税率 + 消费税定额税

消费税定额税 = 海关核定的进口卷烟数量 × 消费税定额税率

消费税定额税率为每标准箱 (50 000 支) 150 元。

【例-单选题】(2019) 某公司 2019 年 6 月进口 10 箱卷烟 (5 万支 / 箱)，经海关审定，关税完税价格 22 万元 / 箱，关税税率 50%，消费税税率 56%，定额税率 150 元 / 箱。6 月该公司进口环节应纳消费税 () 万元。

- A. 1183.64
- B. 420.34
- C. 288.88
- D. 100.80

网校答案：B

网校解析：进口卷烟组成计税价格 = (220 + 220 × 50% + 0.15) / (1 - 56%) = 750.34 (万元)，应纳消费税 = 750.34 × 56% + 0.15 = 420.34 (万元)。

七、消费税的征收管理

(一) 纳税义务发生时间 (基本上和增值税相同)

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。
5. 纳税人自产自用应税消费品的，为移送使用的当天。
6. 纳税人委托加工应税消费品的，为纳税人提货的当天。
7. 纳税人进口应税消费品的，为报关进口的当天。

【例-多选题】(2018 年) 关于消费税纳税义务发生时间的说法，正确的有 ()。

- A. 某酒厂销售葡萄酒 20 箱，直接收取价款 4800 元，其纳税义务发生时间为收款当天
- B. 某汽车厂自产自用 3 台小汽车，其纳税义务发生时间为小汽车转移使用的当天
- C. 某烟花企业采用托收承付结算方式销售烟火，其纳税义务发生时间为发出烟火并办妥托收手续的当天
- D. 某化妆品厂采用赊销方式销售化妆品，合同规定收款日期为 6 月 23 日，7 月 20 日收到货款，纳税义务发生时间为 6 月份
- E. 某高档手表厂采取预收货款方式销售高档手表，其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天

网校答案：ABCD

网校解析：本题考核消费税的纳税义务发生时间。

(二) 纳税期限 (基本上和增值税相同)

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 1 个季度。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期限的，自期满之日起15日内申报纳税；

纳税人以1日、3日、5日、10日、15日为1个纳税期限的，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。

纳税人进口货物，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

- 1、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。
- 2、纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自机构所在地的主管税务机关申报纳税。
- 3、委托个人加工的应税消费品，由委托方向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。
- 4、进口的应税消费品，由进口人或者代理人向报关地海关申报纳税。