

第三章 消费税

第四节 计税依据

1. 从价定率 【应税消费税的 销售额 】
2. 从量定额 【应税消费品的 销售数量 】
3. 复合计税 ：从价定率+从量定额

一、从价定率计征的计税依据

【总的原则】原则上消费税税基和增值税税基是一致的，即都是以**含消费税而不含增值税的销售额**作为计税基数。

(一) 销售额的确定

1. 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**。

【提示 1】应税消费品的销售额=含增值税的销售额÷(1+税率或征收率)

【提示 2】**不包括**下列项目：

1. 向购买方收取的增值税税额。

2. **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。

3. **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。

【提示 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，属于应税白酒销售价款的组成部分，因此，**不论企业采取何种方式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。

【提示 4】**【新增】**电子烟计税价格的确定

1. 纳税人生产电子烟的，按照**生产销售电子烟的销售额**计算纳税。

2. 电子烟生产环节纳税人采用代销方式销售电子烟的，按照**经销商(代理商)销售给电子烟批发企业的销售额**计算纳税。

(二) 包装物销售收入及押金收入

1. 包装物销售收入

实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应**并入应税消费品的销售额**中征收消费税。

2. 包装物押金收入

包装物押金	增值税		消费税	
	取得时	逾期时	取得时	逾期时
一般货物	×	√	×	√
白酒、其他酒	√	×	√	×
啤酒、黄酒	×	√	×	×

【提示】啤酒从量定额征收消费税，收取的包装物押金是价值量，不缴纳消费税，但是它影响啤酒类别的判定，进而影响适用的税率。

【链接】包装物押金要并入出厂价中，作为判断适用税率的依据，包装物押金不包括重复使用的塑料周转箱押金。

【例-单选题】关于企业单独收取的包装物押金，下列消费税税务处理正确的是（ ）。

- A. 销售白酒收取的包装物押金并入当期销售额计征消费税
- B. 销售啤酒收取的包装物押金应并入当期销售额计征消费税
- C. 销售葡萄酒收取的包装物押金不并入当期销售额计征消费税
- D. 销售黄酒收取的包装物押金应并入当期销售额计征消费税

答案：A 解析：除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品收取的包装物押金，无论押金是否返还及会计上如何核算，均应并入酒类产品销售额中征收消费税。销售葡萄酒的包装物押金，在收取时应并入销售额中计征消费税。

二、从量定额计征的计税依据

- 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。

三、从价定率和从量定额复合计征的计税依据

- 1. 卷烟、白酒采用复合计征方法计税。
- 2. 应纳税额=销售额×比例税率+销售数量×单位税额

四、计税依据的特殊规定

（一）卷烟最低计税价格的核定

1. 核定范围

卷烟生产企业在生产环节销售的所有牌号、规格的卷烟

2. 计税价格

国家税务总局按照卷烟批发环节销售价格扣除卷烟批发环节批发毛利核定并发布。

3. 核定公式

某牌号、规格卷烟计税价格=批发环节销售价格×（1-适用批发毛利率）

4. 计税销售额的确定

已经国家税务总局核定计税价格的卷烟：

【总的原则】熟高原则 （1）生产企业实际销售价格高于计税价格的，按实际销售价格确定适用税率，计算应纳税款并申报纳税；

（2）实际销售价格低于计税价格的，按计税价格确定适用税率，计算应纳税款并申报纳税。

（二）白酒最低计税价格的核定

1. 核定范围

（1）白酒生产企业销售给销售单位的白酒，生产企业消费税计税价格低于销售单位对外销售价格（不含增值税）70%以下的，税务机关应核定消费税最低计税价格。

（2）自2015年6月1日起，纳税人将委托加工收回的白酒销售给销售单位，消费税计税价格为销售单位对外销售价格（不含增值税）70%以下的，也应核定消费税最低计税价格。

【说明】白酒消费税最低计税价格由白酒生产企业自行申报，税务机关核定。

2. 核定标准

(1) 白酒生产企业销售给销售单位的白酒，生产企业消费税计税价格为销售单位对外销售价格 **70%以上(含70%)** 的，税务机关**暂不核定**消费税最低计税价格。

(2) 白酒生产企业销售给销售单位的白酒，生产企业消费税计税价格为销售单位对外销售价格 **70%以下的**，消费税最低计税价格**由税务机关核定**，核定比例统一确定为 **60%**。

当月该品牌、规格白酒消费税计税价格=该品牌、规格白酒销售单位上月平均销售价格×核定比例

3. 重新核定

已核定最低计税价格的白酒，销售单位对外销售价格持续上涨或下降**时间达到3个月以上**、累计上涨或下降**幅度在20%(含)以上**的白酒，税务机关重新核定最低计税价格。

4. 计税价格的适用

【总的原则】熟高原则

已核定最低计税价格的白酒：

(1) 生产企业实际销售价格**高于**消费税最低计税价格的，按**实际销售价格**申报纳税；

(2) 实际销售价格**低于**消费税最低计税价格的，按**最低计税价格**申报纳税。

【例-单选题】关于白酒消费税最低计税价格的核定，下列说法不正确的有（ ）。

- A. 白酒生产企业消费税计税价格高于销售单位对外销售价格 70%（含 70%）以上的，税务机关暂不核定最低计税价格
- B. 生产企业实际销售价格高于核定最低计税价格的，按实际销售价格申报纳税
- C. 白酒消费税最低计税价格由行业协会核定
- D. 白酒消费税实行最低计税价格核定征收办法

答案：C

解析：白酒消费税最低计税价格由白酒生产企业自行申报，税务机关核定。

(三) 自设非独立核算门市部销售应税消费品的计税规定

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。

(四) 应税消费品用于其他方面的计税规定

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**作为计税依据计算消费税。

【提示】此类情形下，同时缴纳的增值税按同类应税消费品的**平均销售价格**计税。

(五) 套装产品的计税依据

纳税人将自产的**应税消费品**与外购或自产的**非应税消费品组成套装销售的**，以**套装产品的销售额**(不含增值税)为计税依据计算消费税。

【链接】纳税人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**。

(六) 电子烟生产环节纳税人从事电子烟代加工业务的计税规定【新增】

电子烟生产环节纳税人从事电子烟**代加工**业务的，应当**分开核算**持有商标电子烟的销售额和代加工电子烟的销售额；未分开核算的，一并缴纳消费税。

(七) 计税价格的核定权限

- 1. **卷烟、白酒、小汽车**的计税价格由**国家税务总局**核定，送财政部备案；【调整】
- 2. 其他应税消费品的计税价格由**省、自治区和直辖市税务局**核定；
- 3. **进口**的应税消费品的计税价格由**海关**核定。

【例-多选题】下列情形之一的应税消费品，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的有（ ）。

- A. 用于抵债的应税消费品
- B. 用于馈赠的应税消费品
- C. 用于换取生产资料的应税消费品

D. 用于换取消费资料的应税消费品

E. 对外投资入股的应税消费品

答案：ACDE

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。