

第二节 消费税制

(二) 自产自用应纳税消费的计算

1. 用于连续生产应税消费品的——不纳税

所谓“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”，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。

2. 用于其他方面的——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和在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的应税消费品。

【例题】某汽车厂为增值税一般纳税人，主要生产小汽车，小汽车不含税出厂价为12.5万元。本月发生如下业务：本月销售小汽车8600辆，将2辆小汽车移送本厂研究所作破坏性碰撞实验，3辆作为广告样品，2辆移送加工豪华小轿车。（假定小汽车税率为9%）。

要求：计算该企业上述业务应纳税消费。

答案：小汽车移送本厂研究所作破坏性碰撞实验不需要视同销售交消费税；移送加工豪华小轿车在移送环节不交消费税。应纳税消费=（8600+3）×12.5×9%=9678.38（万元）

3. 组成计税价格及税额的计算

(1) 有同类消费品销售价格——同类消费品的销售价格作为计税依据

应纳税额=同类消费品销售单价×自产自用数量×税率

提示：若价格高低不等，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) 没有同类消费品的销售价格——按照组成计税价格来计算

税率形式	组成计税价格	应纳税额
比例税率	$= (\text{成本} + \text{利润}) / (1 - \text{消费税税率})$ $= [\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})] / (1 - \text{消费税税率})$	$= \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$
复合税率	$= (\text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}) / (1 - \text{消费税税率})$ $= [\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税定额税}] / (1 - \text{消费税税率})$	$= \text{组成计税价格} \times \text{适用税率} + \text{消费税定额税}$

【例题】某化妆品公司2022年12月将一批自产的高档化妆品用作职工福利，高档化妆品的成本8000元，该高档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15%。

计算应缴纳的消費税及增值税。

答案：组价=8000×(1+5%)÷(1-15%)

=9882.35（元）

应纳税消费税额=9882.35×15%=1482.35（元）

应纳增值税税额=9882.35×13%=1284.71（元）

(三) 委托加工应税消费品的应纳数额的计算

1. 委托加工的界定

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。

【提示】如果出现以下情形，不论纳税人在财务上如何处理，都不得作为委托加工应税消费品，而应按销售

自产应税消费品缴纳消费税：

- (1) 受托方提供原材料生产的应税消费品；
- (2) 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；
- (3) 受托方以**委托方名义**购进原材料生产的应税消费品。

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**受托方于委托方提货时代收代缴税款**；也就是说消费税的纳税义务发生时间为纳税人提货的当天。

委托个人加工的应税消费品，由委托方收回后缴纳消费税。

3.委托加工应税消费品应纳税额的计算

- (1) 有**同类**消费品销售价格的：

应纳税额=受托方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——应该按**组成计税价格**计算

税率形式	组成计税价格	应纳税额
比例税率	$= (\text{材料成本} + \text{加工费}) / (1 - \text{消费税税率})$	$= \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$
复合税率	$= (\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}) / (1 - \text{消费税税率})$	$= \text{组成计税价格} \times \text{适用税率} + \text{消费税定额税}$

【提示】材料成本包括材料、运输费；

加工费包括：代垫辅料；

不包括：增值税、代收代缴消费税。

【例题】甲卷烟厂购进烟丝，取得增值税专用发票，注明价款 140 万元，支付不含税运费 8 万元并取得货运企业增值税专用发票。将 10%的烟丝运往丙企业委托加工雪茄烟，取得丙企业开具的增值税专用发票，注明加工费 1.8 万元、代垫的辅助材料 0.2 万元、增值税 0.265 元。计算丙企业应代收代缴消费税。

(雪茄烟消费税率 36%)

解析：丙企业代收代缴消费税

$= [(140+8) \times 10\% + (1.8+0.2)] \div (1-36\%) \times 36\% = 9.45$ (万元)

4.计税依据的特殊规定

根据相关文件规定，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，在计征消费税时可以扣除委托加工收回应税消费品的已纳消费税税额；

- (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**化妆品**生产的**化妆品**；
- (3) 以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) 以委托加工收回的已税**鞭炮、焰火**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

【提示】自 2015.6.1 起，纳税人将委托加工收回的白酒销售给销售单位，消费税计税价格低于销售单位对外销售价格（不含增值税）70%以下，并无正当理由的，应核定消费税最低计税价格。

(四) 进口应税消费品的应纳税额的计算

1. 采用从价定率

$$\begin{aligned} \text{组成计税价格} &= \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税} \\ &= \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{组成计税价格} \times \text{消费税税率} \\ &= (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税税率}) \\ \text{应纳税额} &= \text{组成计税价格} \times \text{税率} \end{aligned}$$

2. 从量定额

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品数量} \times \text{单位税额}$$

3. 进口卷烟的组成计税价格和应纳税额的计算

$$\text{应纳消费税} = \text{消费税从价税} + \text{消费税定额税}$$

$$\text{应纳消费税} = \text{组成计税价格} \times \text{比例税率} + \text{消费税定额税}$$

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

小结：消费税组成计税价格

1. 生产环节	组成计税价格 = 成本 × (1 + 利润率) ÷ (1 - 消费税税率)	无同类售价，组价计税
2. 委托加工环节	组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税税率)	无同类售价，组价计税
3. 进口环节	组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)	组价计税

【知识点】消费税的征收管理

一、纳税义务发生时间

纳税义务发生时间，具体如表。

销售结算方式	纳税义务发生时间
赊销和分期收款	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的或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天

——续表

预收货款	发出应税消费品的当天
托收承付和委托银行收款	发出应税消费品并办妥托收手续的当天
其他结算方式	收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天
自产自用	移送使用的当天
委托加工	纳税人提货的当天
进口应税消费品	报关进口的当天

二、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。经批准，可以由总机构汇总向总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，由进口人或者其代理人向 **报关地** 海关申报纳税。

三、纳税期限

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。

纳税人进口应税消费品，应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起 **15 日内** 缴纳税款。