

## 第五节 消费税纳税审核与纳税申报代理

### 6. 关联企业转让定价审核要点

价格明显偏低，无正当理由的，进行纳税调整。方法：

- ①按独立企业之间进行相同或类似业务活动的价格；
- ②按照销售给无关联关系的第三者的价格所应取得的收入和利润水平；
- ③按成本加合理的费用和利润；
- ④按照其他合理方法。

### 7. 白酒消费税最低计税价格的规定

情形	税务处理
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 $\geq$ 销售单位对外销售价格 70%	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 $<$ 销售单位对外销售价格 70%	消费税最低计税价格由税务机关核定，核定比例统一为 60%
③已核定最低计税价格的白酒，生产企业实际销售价格 VS 消费税最低计税价格	按较高一方申报纳税
④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

### 销售单位的含义

- (1) 销售单位：销售公司、购销公司以及委托境内其他单位或个人包销本企业生产白酒的商业机构；
- (2) 销售公司、购销公司：专门购进并销售白酒生产企业生产的白酒，并与该白酒生产企业存在关联性质；
- (3) 包销：销售单位依据协定价格从白酒生产企业购进白酒，同时承担大部分包装材料等成本费用，并负责销售白酒。

#### 【注意】

- (1) 消费税有最低计税价格的规定；
  - (2) 增值税无最低计税价格的规定。
- (二) 自产自用应税消费品

#### 1. 纳税的规定

情形	税务处理
用于连续生产应税消费品的	不纳税
用于其它方面的	应于移送使用时纳税

#### 2. 销售额的确定——四个字：顺序（先售价，后组价）、组价

- (1) 同类产品售价；
- (2) 组成计税价格：

组成计税价格 = 成本 + 利润 + 消费税税额

组成计税价格的确定

征税方式	消费税	增值税	成本利润率
从量定额 (啤酒、黄酒、成品油)	按销售数量征消费税	成本 + 利润 + 消费税税额	10%
从价定率	(成本 + 利润) $\div$ (1 - 消费税比例税率)		按消费税中应税消费品的成本利润率
复合计税 (卷烟、白酒)	(成本 + 利润 + 自产自用数量 $\times$ 消费税定额税率) $\div$ (1 - 消费税比例税率)		

#### 3. 账务处理

会计上作收入的	消费税通过“税金及附加”核算
会计上未作收入的	消费税不能列入收入的备抵科目“税金及附加”，只能由有关科目来负担，例如捐赠的通过“营业外支出”核算，用于交际应酬的通过“管理费用”核算

【例题·单选题】某酒厂 2024 年 3 月份生产一种新的粮食白酒，企业用于招待客户使用 0.2 吨，已知该种白酒无同类产品出厂价，生产成本每吨 35000 元，成本利润率为 10%，粮食白酒定额税率为每斤 0.5 元，比例税率为 20%。当月应缴纳消费税（ ）元。

- A. 2175
- B. 2125
- C. 2135
- D. 2210

答案：A

解析：组成计税价格 =  $[0.2 \times 35000 \times (1+10\%) + 0.2 \times 2000 \times 0.5] \div (1-20\%) = 9875$ （元）。应纳消费税 =  $9875 \times 20\% + 0.2 \times 2000 \times 0.5 = 2175$ （元）。

### （三）委托加工应税消费品

1. 注意审查是否属于假委托加工
2. 如何纳税
3. 计税依据
4. 委托方将收回的应税消费品销售的税务处理
5. 账务处理

#### 1. 注意审查是否属于假委托加工

- （1）委托加工：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。
- （2）不属于委托加工的情形
  - ①由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由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品。

#### 2. 如何纳税

类别	委托方	受托方
增值税	增值税的负税人	增值税的纳税人（提供加工劳务）
消费税	消费税的纳税人	除个人（含个体工商户）外，代收代缴消费税
	如果受托方是个人（含个体工商户），委托方须在收回加工应税消费品后向所在地主管税务机关缴纳消费税。 如果受托方没有代收代缴消费税，委托方应补缴税款，补税的计税依据为： （1）已直接销售的：按销售额计税； （2）未销售或不能直接销售的：按组价计税	

#### 3. 计税依据——增值税计税依据不同于消费税计税依据

- （1）增值税——加工费用
- （2）消费税——四个字：顺序、组价

第一顺序	第二顺序	
受托方同类应税消费品的售价	从价定率	$(\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$
	复合计税	$(\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{消费税定额税率}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$

材料成本：不含增值税的材料成本；

加工费：包括代垫辅助材料的成本，但是不包括随加工费收取的增值税和代收代缴的消费税。

【例题·单选题】2024年6月甲厂将一批原材料送交乙厂进行委托加工，该批原材料不含税价格10万元，受托方代垫辅料收费1万元（含税），另收取加工费3万元（含税），假定该消费品消费税税率为5%，则该项委托加工组成计税价格为（ ）万元。

- A. 13.68
- B. 14.13
- C. 14.16
- D. 14.25

答案：D

解析：计税价格 =  $[10 + (1 + 3) / 1.13] / (1 - 5\%) = 14.25$ （万元）

#### 4. 委托方将收回的应税消费品销售的税务处理

直接出售	以不高于受托方的计税价格出售的	不再缴纳消费税
非直接出售	委托方以高于受托方的计税价格出售的	按规定缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税

#### 5. 账务处理

用途	税收政策	对账务处理的影响
委托方将委托加工产品收回后用于销售的	直接出售：不再缴纳消费税	将受托方代收代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本 借：委托加工物资 贷：应付账款、银行存款等
	以高于受托方的计税价格出售的：缴纳消费税；可扣除受托方已代收代缴的消费税	受托方代收代缴的消费税计入“应交税费——应交消费税”科目的借方，待最终应税消费品缴纳消费税时予以抵扣
委托加工产品收回后用于连续生产产品	已纳税款按规定准予抵扣的	将受托方代收代缴的消费税计入“应交税费——应交消费税”科目的借方，待最终应税消费品缴纳消费税时予以抵扣
	不予抵扣的	将受托方代收代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本

#### 账务处理的关键点

情形	具体情形	账务处理
上个环节已纳消费税可抵	非直接出售；用于连续生产应税消费品，可抵情形	“应交税费——应交消费税”借方
上个环节已纳消费税不可抵	直接出售；用于生产，不可抵情形	计入“委托加工物资”

#### “委托加工物资”成本的组成

计入“委托加工物资”成本	不计入“委托加工物资”成本
发出的用于委托加工物资的材料	
支付的委托加工费	
不得抵扣的增值税	随同加工费支付的、可以抵扣的增值税进项税额
不得抵扣的消费税	可以抵扣的消费税

【2020·单选题】关于消费税的说法，正确的是（ ）。

- A. 自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的，于领用时纳税
- B. 委托方收回委托加工的已税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，不再缴纳消费税
- C. 纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应当分别核算，分别适用税率
- D. 纳税人兼营不同税率的应税消费品，从高适用税率计算消费税

答案：B

解析：选项 A，自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的，领用时不纳税；选项 C，纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，按最高税率计税；选项 D，纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算，分别适用税率。

【例题·简答题】2024年2月，某市化妆品公司A由于生产能力饱和，委托该市另一家化妆品生产企业B（一般纳税人）加工一批高档化妆品，发出委托加工材料成本50000元，支付加工费6000元，增值税780元，取得增值税专用发票。受托方B无同类型化妆品销售。当月末，该批化妆品加工完毕，A化妆品公司收回该批化妆品，按照不含增值税的价格100000元销售，货款已经收到。

请作出上述业务的相应账务处理。

答案：

组成计税价格 = (50000 + 6000) ÷ (1 - 15%) = 65882.35 (元)

应代收代缴消费税 = 65882.35 × 15% = 9882.35 (元)

委托加工收回后加价销售，A公司销售时应补缴消费税 = 100000 × 15% - 9882.35 = 5117.65 (元)

解析：

(1) 发出原材料时	借：委托加工物资 50000 贷：库存商品 50000
(2) 支付加工费、增值税	借：委托加工物资 6000 应交税费——应交增值税（进项税额）780 贷：银行存款 6780
(3) 支付代收代缴的消费税	借：应交税费——应交消费税 9882.35 贷：银行存款 9882.35
(4) 收回入库后	借：库存商品 56000 贷：委托加工物资 56000
(5) 对外销售时	借：银行存款 113000 贷：主营业务收入 100000 应交税费——应交增值税（销项税额）13000 借：主营业务成本 56000 贷：库存商品 56000 借：税金及附加 15000 贷：应交税费——应交消费税 15000
(6) 缴纳消费税	借：应交税费——应交消费税 5117.65 贷：银行存款 5117.65

如果是直接销售呢？应该如何处理？

受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本中，销售时不再缴纳消费税。

（四）已纳消费税的扣除——一次课征制（除卷烟、电子烟、超豪华小汽车外）

纳税人用外购或委托加工收回的已税消费品连续生产应税消费品，允许按生产领用数量计算扣除外购或委托加工收回的已纳消费税。

【注意】

（1）酒（除外购、进口葡萄酒；啤酒生产集团内部企业间用啤酒液连续罐装生产的啤酒可抵外），烟（除烟丝生产卷烟可抵外），小汽车，高档手表，游艇，电池，涂料不抵税；

（2）消费税按生产领用数量抵扣 VS 增值税购进扣税法；

(3) 同类消费品抵税；

(4) 继续生产抵税；委托加工收回后非直接销售抵税，其他情形不得抵税。

【例题·多选题】以下企业外购已税消费品用于连续生产应税消费品的业务中，可以抵扣已纳消费税的有( )。

- A. 某烟厂购买烟丝用于生产卷烟
- B. 某酒厂购买酒精用于生产白酒
- C. 某化妆品厂购买高档化妆品用于生产高档化妆品
- D. 某木筷厂购买木制一次性筷子用于生产木制一次性筷子
- E. 某焰火厂购买焰火用于生产焰火

答案：ACDE

解析：选项 B，酒精不再征收消费税，因此无消费税可以抵扣，而且除另有规定外，酒也不得抵扣已纳消费税。