

第三单元 消费税法律制度

【提示】老师视频中说的单元测验的试题可以去随堂练习中找，也可以等待本讲课件结束自动弹出

考点 6：组成计税价格计算消费税应纳税额的情形（★）

（一）自产自用应纳消费税的计算

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。

1. 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)

应纳消费税 = 组成计税价格 × 消费税比例税率

$$\begin{aligned} \text{成} + \text{利} + \text{消} &= P = \frac{\text{成} + \text{利}}{1 - \text{消}\%} \\ \text{成} + \text{利} + P \times \text{消}\% &= P \\ \text{成} + \text{利} &= P - P \times \text{消}\% \\ &= P \cdot (1 - \text{消}\%) \end{aligned}$$

【案例】某化妆品厂是增值税一般纳税人，其将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%。

【解析】

（1）销售普通护肤品的增值税销项税额 = 100000 × 17% = 17000（元）；

（2）由于普通护肤品不属于应税消费品，高档化妆品才是应税消费品，该化妆品厂应于“移送环节”缴纳高档化妆品的消费税，应纳消费税 = 60000 × (1 + 5%) ÷ (1 - 15%) × 15% = 11117.65（元）。

2. 实行复合计税办法计算纳税的，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

$$\begin{aligned} \text{组} &= \frac{\text{成} \times (1 + \text{成}\%) + \text{从量}}{1 - \text{消}\%} \\ \text{应} &= \text{组} \times \text{消}\% + \text{从量} \end{aligned}$$

【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 × (1 + 10%) + 10 × 2000 × 0.5] ÷ (1 - 20%) = 150000（元）；

（2）应纳消费税 = 150000 × 20% + 2000 × 0.5 × 10 = 40000（元）；

（3）增值税销项税额 = 150000 × 17% = 25500（元）。

【提示】实行从量定额计征的，不涉及销售价格，不存在用组成计税价格计算消费税的问题。

【案例 2】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， $\text{应纳消费税} = 250 \times 2 = 500$ （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， $\text{增值税销项税额} = [\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税税额}] \times \text{增值税税率} = [2 \times 4000 \times (1 + 5\%) + 500] \times 17\% = 1513$ （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

$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$

$\text{应纳消费税} (\text{应代收代缴的消费税}) = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$

【提示】

（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**。

【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：高档化妆品增值税税率为 17%，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， $\text{甲公司应代收代缴的消费税} = (80 + 5) \div (1 - 15\%) \times 15\% = 15$ （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 $= 5 \times 17\% = 0.85$ （万元）。

2. 实行复合计税办法计算纳税的

$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{消费税定额税率}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$

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

$$\text{组} = \frac{\text{材} + \text{加} + \text{人量}}{1 - \text{消}} \\ \text{应} = \text{组} \times \text{消} + \text{人量} \times \text{消}$$

【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， $\text{代收代缴的消费税} = (150000 + 50000 + 1 \times 2000 \times 0.5) \div (1 - 20\%) \times 20\% + 1 \times 2000 \times 0.5 = 51250$ （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 $= 5 \times 17\% = 0.85$ （万元）。

【例题·单选题】甲卷烟厂为增值税一般纳税人，受托加工一批烟丝，委托方提供的烟叶成本 49140 元，甲卷烟厂收取含增值税加工费 2457 元。已知增值税税率为 17%，消费税税率为 30%，无同类烟丝销售价格。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（ ）。（2017 年）

A. $[49140 + 2457 \div (1 + 17\%)] \div (1 - 30\%) \times 30\% = 21960$ （元）

B. $(49140 + 2457) \div (1 - 30\%) \times 30\% = 22113$ （元）

C. $49140 \div (1 - 30\%) \times 30\% = 21060$ （元）

D. $[(49140 + 2457) \div (1 + 17\%)] \div (1 - 30\%) \times 30\% = 18900$ （元）

【答案】A

【解析】烟丝属于从价计征消费税的应税消费品，在受托方无同类烟丝销售价格的情况下，其委托加工环节消费税应纳税额 $= \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$ ， $\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$ ；上述公式中的“加工费”，是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用（包括代垫辅助材料的实际成本），不包括增值税税额。在本题中：（1）甲卷烟厂收取的“2457 元”是含增值税加工费，应作价税分离处理，选项 BC 错误；（2）“49140 元”是成本，不含增值税，不需价税分离处理，选项 D 错误。

（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 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (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

【例题 · 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，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 17%……

【解析】

（1）应缴纳的消费税 = (360+90) ÷ (1-25%) × 25% = 150（万元）；

（2）应缴纳的增值税 = (360+90) ÷ (1-25%) × 17% = 102（万元）。

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 × 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 + 进口数量 × 消费税定额税率

$$\text{组} = \frac{\text{完} + \text{关} + \text{从量}}{1 - \text{消\%}}$$

$$\text{应} = \text{组} \times \text{消\%} + \text{从量}$$

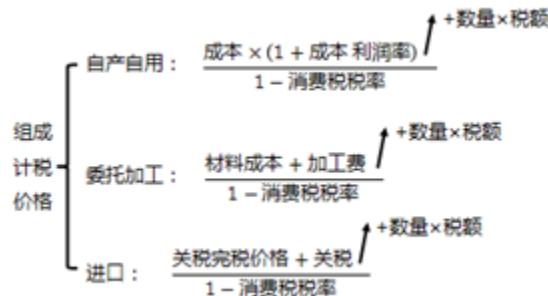
【案例】乙公司为增值税一般纳税人，进口卷烟 200标准箱，每标准箱的关税完税价格为 60000元。已知：关税税率为 25%，该批卷烟的消费税比例税率为 56%，定额税率为 150元 / 标准箱。

【解析】

（1）应缴纳关税 = 60000 × 200 × 25% = 3000000（元）；

（2）应缴纳消费税 = (60000 × 200 + 3000000 + 150 × 200) ÷ (1 - 56%) × 56% + 150 × 200 = 19159090.91（元）；

（3）应缴纳增值税 = (60000 × 200 + 3000000 + 150 × 200) ÷ (1 - 56%) × 17% = 5807045.46（元）。



考点 7：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；

【解释】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】甲化妆品生产企业为增值税一般纳税人，11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 = $1000 \times 17\% - 200 \times 17\% = 136$ （万元）。

考点 8：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受托收手续的当天。

(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】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】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（ ）。（2017 年）

- 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。

【例题 2·多选题】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，正确的有（ ）。（2015 年、2013 年）

- A. 纳税人自产自用应税消费品的，为移送使用的当天
- B. 纳税人委托加工应税消费品的，为交付加工费的当天
- C. 纳税人进口应税消费品的，为报关进口的当天
- D. 纳税人销售应税消费品采取预收款方式的，为发出应税消费品的当天

【答案】ACD

【解析】选项 B：纳税人委托加工应税消费品的，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主管税务机关申报纳税。

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主管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主管税务机关申报纳税。

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主管税务机关申报纳税。

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),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)、国家税务总局审批同意,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳消费税。

【例题·单选题】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()。(2016 年)

- 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主管税务机关申报纳税
- 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主管税务机关申报纳税
- 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主管税务机关申报纳税
- 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主管税务机关申报纳税

【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主管税务机关申报纳税;(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”向机构所在地的主管税务机关申报纳税。

本章考点回顾

