

注册会计师 税法

精讲班

授课教师：韩永祥



第三章 消费税法



第三章 消费税法

【考情分析】

本章是**重点章**，历年分值在**10分以上**，涉及所有题型，在**主观题**中多结合增值税。

备考学习中，重点关注其征税范围、计税依据，以及应纳税额计算。



第三章 消费税法

【章节框架】



- 第一节 纳税义务人与征税范围



- **第二节 税目与税率▲▲**



- **第三节 计税依据▲▲**



- **第四节 应纳税额的计算▲▲▲**



- **第五节 征收管理**



第一节 纳税义务人与征税范围

【考点01】征税环节（★★，熟悉）

项目	生产、委托加工、进口	批发	零售
一般应税消费品	√		
金银首饰、铂金首饰、钻石、 钻石饰品			√
卷烟	√	√	
超豪华小轿车	√		√



第三章 消费税法

【章节框架】



- 第一节 纳税义务人与征税范围



- 第二节 税目与税率 ▲ ▲



- 第三节 计税依据 ▲ ▲



- 第四节 应纳税额的计算 ▲ ▲ ▲



- 第五节 征收管理



第二节 税目与税率

【考点02】税目 (★★, 熟悉)

15个：烟、酒、“高档”化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮和焰火、成品油、小汽车、摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、涂料、电池

1.烟：卷烟、雪茄烟、烟丝

其中卷烟按每标准条调拨价，分甲类(每条 ≥ 70 元)、乙类(每条 < 70 元)



第二节 税目与税率

2.酒：白酒、黄酒、啤酒和其他酒（含葡萄酒）

其中，（1）对饮食业、娱乐业举办的啤酒屋（啤酒坊）利用啤酒生产设备生产的啤酒征收消费税；（2）啤酒：出厂价（含包装物及包装物押金）在3000元以上的为甲类啤酒，低于300元的为乙类啤酒。（包装物押金不含重复使用的塑料周转箱的押金）



第二节 税目与税率

3.高档化妆品：（不含税在10元/毫升（克）或15元/片（张）以上）

（1）包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品，其中美容、修饰类化妆品是指香水、香精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛以及成套化妆品。

（2）不包括舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩。



第二节 税目与税率

4. 贵重首饰及珠宝玉石

- (1) 包括人造宝石等制作的纯金银首饰及镶嵌首饰。
- (2) 出国人员免税商店销售的金银首饰征税。



第二节 税目与税率

5.鞭炮焰火：体育上用的发令纸、鞭炮引线，不征收消费税

6.成品油：包括汽油（含甲醇汽油、乙醇汽油）、柴油（含生物柴油）、石脑油、溶剂油、润滑油、航空煤油、燃料油7个子目

其中，航空煤油暂缓征收消费税

7.小汽车：乘用车、中轻型商用客车、超豪华小汽车

其中，电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车，不征税



第二节 税目与税率

8. **摩托车**：对最大设计车速不超过50千米/小时，发动机气缸总工作容量不超过50毫升的三轮摩托车不征收消费税。气缸容量250毫升（不含）以下的小排量摩托车不征收消费税



第二节 税目与税率

9.高尔夫球及球具

10.高档手表：销售价格（不含增值税）每只在10000元（含）以上的各类手表

11.游艇

12.木制一次性筷子

13.实木地板：包括各种规格的实木地板、实木指接地板、实木复合地板以及用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板、未经涂饰的素板



第二节 税目与税率

14. **电池**：原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池

其中，无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池（又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”）、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池**免征**消费税。

2015年12月31日前对铅蓄电池缓征消费税。自2016年1月1日起，对铅蓄电池按4%税率征收消费税

15. **涂料**：施工状态下挥发性有机物含量低于420克 / 升（含）的涂料免征消费税



第二节 税目与税率

【2016年单选题】企业生产销售的下列产品中，属于消费税征税范围的是（ ）。

- A.电动汽车
- B.体育用鞭炮药引线
- C.销售价格为9000元的手表
- D.铅蓄电池

【答案】D

【解析】电动汽车、体育用鞭炮药引线和价格低于10000元的手表不属于消费税征税范围。



第二节 税目与税率

【考点03】税率（★★，熟悉）

比例税率	适用于大多数应税消费品，税率从1%至56%，共10档			
定额税率	①啤酒：按出厂价≥或<3千元/吨，分：甲类250元/吨，乙类220元/吨 ②黄酒 ③成品油			
复合计税	税目	征税环节	定额税率	比例税率
	(1)卷烟	初始取得	150元/标准箱 0.6元/条	(甲类)56% (每条≥70元)
				(乙类)36% (每条<70元)
		批发	250元/标准箱 1元/条	11%
	(2)白酒		0.5元/斤	20%



第二节 税目与税率

最高税率	(1)未分别核算	兼营不同税率的应税消费品而未分别核算的，按最高税率征税 ●兼营金银首饰、非金银首饰的生产经营单位，不能分别核算的：生产环节销售的，一律10%；零售环节销售的，一律5%
	(2)成套销售	将应税与非应税、或将不同税率的组成成套消费品销售的，无论是否分别核算，均据成套销售全额，按其中最高税率征税



第三章 消费税法

【章节框架】



- 第一节 纳税义务人与征税范围



- 第二节 税目与税率▲▲



- 第三节 计税依据▲▲



- 第四节 应纳税额的计算▲▲▲



- 第五节 征收管理



第三节 计税依据

计税三法	(1)从价定率	=销售额×比例税率
	(2)从量定额	=销售数量×定额税率
	(3)复合计税	=销售额×比例税率 + 销售数量×定额税率



第三节 计税依据

【考点04】计税销售额与销售数量（★★★，掌握）

一、从价计征（主要方式）

应纳税额 = 应税消费品的销售额 × 适用税率

1. 销售额的确定：同增值税



第三节 计税依据

2.包装物的问题：

(1) 应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，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) 因逾期未收回的**包装物**不再退还的或已收取的时间超过12个月的**押金**，应并入应税消费品的销售额。

(3) 白酒生产企业向商业销售单位收取的“**品牌使用费**”不论企业采取何种方式或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。



第三节 计税依据

二、从量计征（啤酒、黄酒、成品油适用）：

应纳税额 = 应税消费品的销售数量 × 单位税额

销售数量的确定：

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. 进口的应税消费品为海关核定的应税消费品进口征税数量。



第三节 计税依据

三、从价从量复合计征[白酒、卷烟（生产销售、批发）适用]：

应纳税额 = 应税销售数量 × 定额税率 + 应税销售额 × 比例税率



第三节 计税依据

四、计税依据的特殊规定

（一）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，应按照门市部对外销售额或者销售数量征收消费税。

（二）纳税人用于**换取**生产资料 and 消费资料，**投资**入股和**抵偿**债务等方面的应税消费品，应当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。

【链】**增值税**按照**平均价格**计算征收



第三节 计税依据

(三) 核定

1. 卷烟计税价格的核定

(1) 卷烟消费税最低计税价格（以下简称计税价格）核定范围为卷烟生产企业在**生产环节**销售。

(2) 计税价格由国税总局按卷烟**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。即：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)

(3) 未经国税总局核定计税价格的新牌号、新规格卷烟，生产企业应按卷烟**调拨价格**申报纳税。



第三节 计税依据

(4)已经国家税务总局核定计税价格的卷烟，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；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。



第三节 计税依据

2.白酒最低计税价格的核定

(1)核定范围：生产或委托加工的白酒企业销售给销售单位的白酒，其消费税计税价格**低于**销售单位对外销售价格（**不含**增值税，下同）**70%**以下的，税务机关**应核定**消费税最低计税价格。

(2)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。



第三节 计税依据

(3)计税价格的适用。已核定最低计税价格的白酒，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；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。



第三章 消费税法

【章节框架】



- 第一节 纳税义务人与征税范围



- 第二节 税目与税率▲▲



- 第三节 计税依据▲▲



- 第四节 应纳税额的计算▲▲▲



- 第五节 征收管理



第四节 应纳税额的计算

【考点05a】计税—生产环节（★★，掌握）

（一）直接对外销售应纳消费税的计算

（二）自产自用应纳消费税的计算

1.用于连续生产应税消费品：移送环节不纳税

2.用于其他方面的规定：于移送使用时纳税

①生产非应税消费品：移送时缴纳消费税

②在建工程、管理部门、非生产机构、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面，视同销售缴纳消费税



第四节 应纳税额的计算

【2017年多选题】纳税人发生的下列行为中，应征收消费税的有（ ）。

- A.白酒厂将自产的白酒赠送给客户
- B.葡萄酒厂将自产的葡萄酒用于连续生产酒心巧克力
- C.化妆品厂将自产的高档化妆品作为福利发给职工
- D.汽车制造厂将自产的小汽车用于工厂内部的行政部门



第四节 应纳税额的计算

【答案】 ABCD

【解析】 纳税人自产自用的应税消费品，除用于连续生产应税消费品外，凡用于其他方面的，于移送使用时纳税。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，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。



第四节 应纳税额的计算

3.组成计税价格及税额的计算：

(1) 按照生产的同类消费品的销售价格计算纳税。

【提示】同类消费品的销售价格是指纳税人**当月**销售的同类消费品的销售价格，如果当月同类消费品各期销售价格**高低不同**，应按销售数量**加权平均**计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的，**不得列入加权平均计算**：

①销售价格明显偏低又无正当理由的；②无销售价格的。

(2) 如果当月无销售或者当月未完结，应按照同类消费品上月或者最近月份的销售价格计算纳税。



第四节 应纳税额的计算

(3) 没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税税率) =
[成本 × (1 + 成本利润率)] ÷ (1 - 消费税税率)

应纳税额 = 组成计税价格 × 适用税率



第四节 应纳税额的计算

需要说明的是：

①若是从量定额征收消费税的消费品，消费税税额计算与售价和组成计税价格无关，在计算增值税时如果用到组成计税价格，同时要包括消费税。

②若对白酒、卷烟采用从价与从量混合征收消费税的计税方法。计算应税消费品的组成计税价格时，考虑从量计征的消费税税额。

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



第四节 应纳税额的计算

【例】粮食白酒厂将自产的1000公斤白酒用于职工福利，无同类价格，每公斤成本2元。

则：从量消费税=2000斤 \times 0.5元=1000（元）

从价消费税=[2000元 \times （1+10%）+1000] \div （1-20%） \times 20%=800（元）

增值税=[2000元 \times （1+10%）+1000] \div （1-20%） \times 17%=680（元）

消费税=800+1000=1800（元）



第四节 应纳税额的计算

【考点05b】计税—委托加工环节（★★★，掌握）

（一）委托加工应税消费品的确定（同时满足）

- 1.由委托方提供原料和主要材料；
- 2.受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料。



第四节 应纳税额的计算

(二) 代收代缴税款的规定

1.一般由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税，但纳税人委托个人（含个体户）加工应税消费品由委托方收回后在委托方所在地缴纳消费税。



第四节 应纳税额的计算

2.正常代收代缴的处理：

(1) 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。

从价定率组成计税价格的计算：
$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$$



第四节 应纳税额的计算

其中“材料成本”是指委托方所提供加工材料的实际成本。

“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），但不包括随加工费收取的销项税。



第四节 应纳税额的计算

【2014年单选题】甲企业为增值税一般纳税人，2014年1月外购一批木材，取得增值税专用发票注明价款50万元、税额8.5万元；将该批木材运往乙企业委托其加工木制一次性筷子，取得税务局代开的小规模纳税人运输业专用发票注明运费1万元、税额0.03万元，支付不含税委托加工费5万元。假定乙企业无同类产品对外销售，木制一次性筷子消费税税率为5%。乙企业当月应代收代缴的消费税为（ ）万元。

- A.2.62 B.2.67 C.2.89 D.2.95



第四节 应纳税额的计算

【答案】D

【解析】乙企业当月应代收代缴的消费税 = $(50 + 1 + 5) \div (1 - 5\%) \times 5\% = 2.95$ (万元)



第四节 应纳税额的计算

(2) 委托加工的应税消费品，受托方在交货时已代收代缴消费税，委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税。

委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。



第四节 应纳税额的计算

3.未按规定代收代缴的处理：

受托方没有按规定代收代缴税款的，并不能免除委托方补缴税款的责任，委托方要补缴税款。



第四节 应纳税额的计算

【考点05c】计税—进口环节（★，掌握）

1.适用比例税率的进口应税消费品：组成计税价格 = （关税完税价格 + 关税）÷（1 - 消费税税率）

应纳税额 = 组成计税价格 × 消费税税率

2.实行定额税率的进口应税消费品：应纳税额 = 应税消费品数量 × 消费税单位税额



第四节 应纳税额的计算

3. 实行复合计税方法的进口应税消费品：

(1) 组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税 + 消费税定额税) / (1 - 消费税适用比例税率)

(2) 应纳消费税税额 = 消费税组成计税价格 × 消费税适用比例税率 + 消费税定额税



第四节 应纳税额的计算

【考点07】计税—扣税（★★★，掌握）

（外购或委托加工收回的，二者的应税消费品已纳税款的扣除原理一致）

（一）扣除：是针对**生产环节**，且按当期**生产领用数量**计算准予扣除



第四节 应纳税额的计算

1.扣税范围:

- (1) 外购已税烟丝生产的卷烟;
- (2) 外购已税高档化妆品生产的高档化妆品;
- (3) 外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石;
- (4) 外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火;
- (5) 外购已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆;
- (6) 外购已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子;



第四节 应纳税额的计算

(7) 外购已税实木地板为原料生产的实木地板；

(8) 外购已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油为原料生产应税成品油；

(9) 纳税人从葡萄酒生产企业购进、进口葡萄酒连续生产应税葡萄酒的，准予从葡萄酒消费税应纳税额中扣除所耗用应税葡萄酒已纳消费税税款。

【注意课上讲师说明】



第四节 应纳税额的计算

【总结】

- (1) 在15个税目中，酒、小汽车、摩托车、游艇、高档手表、雪茄烟、涂料、电池、溶剂油无扣除。
- (2) 外购包括进口。
- (3) 纳税人用外购的已税珠宝玉石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珠宝玉石的已纳税款。



第四节 应纳税额的计算

(4) 外购应税消费品后销售：对自己不生产应税消费品，而只是购进后再销售应税消费品的工业企业，其销售的化妆品、护肤护发品、鞭炮焰火和珠宝玉石，凡不能构成最终消费品直接进入消费品市场，而需进一步生产加工规定消费品的，应当征收消费税，同时允许扣除上述外购应税消费品的已纳税款。



第四节 应纳税额的计算

2.扣税计算：按当期生产领用数量扣除其已纳消费税

当期准予扣除的已纳税款 = 当期准予扣除的外购应税消费品买价或数量 × 适用税率或税额

当期准予扣除的外购应税消费品买价 = 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者数量



第四节 应纳税额的计算

【例】某卷烟生产企业，某月初库存外购应税烟丝金额20万元，当月又外购应税烟丝金额50万元（不含增值税），月末库存烟丝金额10万元，其余被当月生产卷烟领用。请计算卷烟厂当月准许扣除的外购烟丝已缴纳的消费税税额。

(1) 烟丝适用的消费税税率为30%

(2) 当期准许扣除的外购烟丝买价 = $20 + 50 - 10 = 60$ (万元)

(3) 当月准许扣除的外购烟丝已缴纳的消费税税额
= $60 \times 30\% = 18$ (万元)



第四节 应纳税额的计算

【考点08】计税—特殊环节（★★★，掌握）

金银首饰	适用范围	限于金银基首饰，不包括镀包金首饰
	同时销售金银首饰与非..	分别核算：分别纳税；未分别核算：从高适用税率
	包装物	并入金银首饰销售额，计征消费税，而无论是否单独计价
	以旧换新	差额计税(按实际收取的不含增值税的全部价款确定计税依据)
卷烟	批发环节加征	烟草批发企业将卷烟销售给零售单位的
	复合计征	11%，0.005元/支
	分别核算	批发兼零售，应分别核算，否则全部销售量按批发环节征收



第四节 应纳税额的计算

超豪华小汽车	界定	每辆零售价格130万元（不含增值税）以上
	纳税人	将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人
	零售环节加征	<p>零售环节加征，税率10%</p> <p>应纳税额的计算：</p> <p>应纳税额 = 零售环节销售额（不含增值税） × 零售环节税率</p> <p>国内汽车生产企业直接销售给消费者的超豪华小汽车，消费税税率按照生产环节税率和零售环节税率加总计算。其消费税应纳税额计算公式为：</p> <p>应纳税额 = 销售额（不含增值税） × （生产环节税率 + 零售环节税率）</p>



第四节 应纳税额的计算

【例】某卷烟批发企业2017年3月，批发销售给卷烟零售企业卷烟6标准箱，取得含税收入120万元。则该企业当月应纳消费税：

卷烟在批发环节复合计征消费税，税率为11% + 250元/箱。

该企业当月应纳消费税 = $120 \div (1 + 17\%) \times 11\% + 6 \times 250 \div 10000 = 11.43$ （万元）（ ）万元。



第四节 应纳税额的计算

【考点09】出口应税消费品的税收政策及管理（★，了解）

1. 出口免税并退税

有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口，以及外贸企业接受其他外贸企业委托代理出口应税消费品。

外贸企业只有受其他外贸企业委托，代理出口应税消费品才可办理出口退税，外贸企业受其他企业（主要是非生产性商贸企业）委托，代理出口应税消费品是不予退（免）税的。

应退税额 = 从价定率计征消费税的退税计税依据 × 比例税率 + 从量定额计征消费税的退税计税依据 × 定额税率



第四节 应纳税额的计算

2.出口免税但不退税：

有出口经营权的生产性企业自营出口或生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消费品。

3.出口不免税也不退税：

除生产企业、外贸企业以外的其他企业，具体是指一般商贸企业，这类企业委托外贸企业代理出口应税消费品一律不予退（免）税。



第四节 应纳税额的计算

【2013年多选题】企业出口的下列应税消费品中，属于消费税出口免税并退税范围的有（ ）。

- A.生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消费品
- B.有出口经营权的生产企业自营出口的应税消费品
- C.有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口
- D.有出口经营权的外贸企业受其他外贸企业委托代理出口的应税消费品

【答案】CD

【解析】选项AB属于出口免税但不退税的范围。



第三章 消费税法

【章节框架】



- 第一节 纳税义务人与征税范围



- 第二节 税目与税率▲▲



- 第三节 计税依据▲▲



- 第四节 应纳税额的计算▲▲▲



- 第五节 征收管理



第五节 征收管理

【考点10】纳税义务发生时间、纳税地点（★，了解）

时间	同增值税。特别之处： 纳税人委托加工应税消费品的，为纳税人提货的当天。 纳税人自产自用应税消费品的，为移送使用的当天。
地点	2.委托加工的应税消费品：委托个人的，委托方向机构所在地或居住地申报纳税。其他：由受托方向机构所在地或居住地主管税务机关代收代缴消费税税款。



第五节 征收管理

【2016年多选题】关于消费税纳税义务发生时间，下列表述正确的有（ ）。

- 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使用人实际使用的当天
- C.某烟花企业采用托收承付结算方式销售焰火，其纳税义务发生时间为发出焰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



第五节 征收管理

【答案】ACD

【解析】选项B，某汽车厂自产自用3台小汽车，其纳税义务发生时间为移送使用的当天。



第五节 征收管理

【课后练习】

【考点04】销售额与销售数量 (★★★, 掌握)

【考点05】计税 (★★★, 掌握)

【考点06】计税—组价 (★★, 掌握)

【考点07】计税—扣税 (★★★, 掌握)

【考点08】计税—特殊环节 (★★★, 掌握)

谢谢

