

项目三 消费税会计



知识与能力目标

1. 了解消费税的基本要素;
2. 掌握消费税的计算;
3. 掌握消费税的会计处理;
4. 熟悉消费税的纳税申报。



任务案例

案例: 某厂家生产某型号小汽车不含增值税平均售价为 12 万元/辆, 最高售价 15 万元/辆, 单位成本 10 万元/辆, 已知此型号小汽车的消费税税率为 5%。税务机关 2019 年 7 月对该厂的纳税情况进行税务检查, 发现下列事项:

1. 管理部门领用小汽车 1 辆作为交通工具, 此项业务会计上未做销售处理, 也未计算税额。
2. 该公司以自产的小汽车 2 辆与丙公司对换计算机 20 台, 丙企业以银行存款支付。此项业务该企业会计未做销售处理, 也未计算税额。

任务思考: 该企业上述各项业务是否违反税法规定, 应如何做出正确处理?

任务一 了解消费税的基本要素

一、消费税概述

(一) 消费税的概念

消费税是指对消费品和特定的消费行为按流转额征收的一种商品税。消费税可分为一般消费税和特别消费税, 前者主要是指对所有消费品包括生活必需品和日用品普遍课税, 后者主要是指对特定消费品或特定消费行为等课税。消费税的征收具有较强的选择性, 是国家贯彻消费政策、引导消费结构从而引导产业结构的重要手段, 因而在保证国家财政收入, 体现国家经济政策等方面具有十分重要的意义。

我国现行消费税是对在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人就其应税消费品征收的一种税。

（二）消费税的特点

1. 征收范围具有选择性

我国仅选择部分消费品征收消费税，而不是对所有消费品都征收消费税。我国消费税目前共设置 14 个税目，征收的具体品目采用正列举，征税界限清晰，征税范围有限。只有消费税税目税率表上列举的应税消费品才征收消费税，没有列举的则不征收消费税。

2. 征税环节具有单一性（卷烟除外）

消费税的最终负担人是消费者，但是，为了加强税源控制，防止税款流失，消费税的纳税环节主要确定在产制环节或进口环节。也就是说，应税消费品在生产环节或进口环节征税之后，除个别消费品的纳税环节为零售环节外，再继续转销该消费品不再征收消费税。但无论在哪个环节征税，都实行单环节征收，以零售环节为纳税环节的应税消费品，在零售环节以前的诸环节都不征收消费税。这样，既可以减少纳税人的数量，降低税款征收费用和税源流失的风险，又可以防止重复征税。

3. 平均税率水平比较高且税负差异大

消费税属于国家运用税收杠杆对某些消费品进行特殊调节的税种。为了有效体现国家政策，消费税的平均税率水平一般定得比较高，并且不同征税项目的税负差异较大，对需要限制或控制消费的消费品，通常税负较重。我国现行消费税是同增值税相互配合而设置的。这种办法在对某些需要特殊调节的消费品征收增值税的同时，再征收一道消费税，从而形成了一种交叉调节的间接税体系。

4. 计税方法具有灵活性

现行消费税的计税方法，有从价定率、从量定额、复合计征三种方法。既可以采用对消费品制定单位税额，依消费品的数量实行从量定额的征收方法，也可以采用对消费品制定比例税率，依消费品的价格实行从价定率的征收方法。目前，对烟和酒两类消费品既采用从价征收，又同时采用从量征收。

5. 税负具有转嫁性

消费税是对消费应税消费品的课税，因此，税负归宿应为消费者。但为了简化征收管理，我国消费税直接以应税消费品的生产经营者为纳税人，于产制销售环节、进口环节或零售环节缴纳税款，并成为商品价格的一个组成部分向购买者收取，消费者为税负的最终负担者。

二、消费税的纳税人

在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《中华人民共和国消费税暂行条例》（以下简称《消费税暂行条例》）规定的消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售《消费税暂行条例》规定的消费品的其他单位和个人，为消费税的纳税人，应当依照《消费税暂

行条例》缴纳消费税。

单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人，是指个体工商户及其他个人。

在中华人民共和国境内，是指生产、委托加工和进口属于应当缴纳消费税的消费品的起运地或者所在地在境内。

三、征税范围

（一）生产应税消费品

生产应税消费品的销售是消费税征收的主要环节，因消费税具有单一环节征税的特点，在生产销售环节征税以后，货物在流通环节无论再转销多少次，都不用再缴纳消费税。生产应税消费品除了直接对外销售应征收消费税外，纳税人将生产的应税消费品换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务，以及用于继续生产应税消费品以外的其他方面都应缴纳消费税。

（二）委托加工应税消费品

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并代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料或其他情形的，一律不能视同加工应税消费品。委托加工的应税消费品收回后，再继续用于生产应税消费品销售的，其加工环节缴纳的消费税款可以扣除。

（三）进口应税消费品

单位和个人进口货物属于消费税征税范围的，在进口环节缴纳消费税。为了减少征税成本，进口环节缴纳的消费税由海关代征。

（四）零售应税消费品

1. 商业零售金银首饰

经国务院批准，自 1995 年 1 月 1 日起，金银首饰消费税由生产销售环节征收改为零售环节征收。改在零售环节征收消费税的金银首饰仅限于金基、银基合金首饰以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰。自 2002 年 1 月 1 日起，对钻石及钻石饰品消费税由生产环节、进口环节后移至零售环节。自 2003 年 5 月 1 日起，铂金首饰消费税改为零售环节征收。适用税率为 5%，其计税依据是不含增值税的销售额。

金银首饰连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价，也无论会计上如何核算，均应并入金银首饰的销售额，计征消费税。

2. 零售超豪华小汽车

自 2016 年 12 月 1 日起，对超豪华小汽车，在生产、进口环节按现行税率征收消费税的基础上，在零售环节加征消费税，将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人为超豪华小汽车零售环节纳税人。

（五）批发销售卷烟

卷烟除了在生产销售环节征收消费税外，还在批发环节加征一次。自 2015 年 5 月 10 日起，将卷烟批发环节从价税税率由 5% 提高至 11%，并按 0.005 元/支加征从量税。这是我国继 2009 年 5 月之后时隔 6 年再度调整烟草消费税。此次提税迎合了当前国际上普遍对烟产品课以重税的大趋势。

四、税目

按照《消费税暂行条例》的规定，2006 年 3 月调整后，确定征收消费税的只有烟、酒、化妆品等 15 个税目，有的税目还进一步划分了若干子目。消费税属于价内税，并实行单一环节征收，一般在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳，在以后的批发、零售等环节中，由于价款中已包含消费税，因此不必再缴纳消费税。

（一）烟

凡是以烟叶为原料加工生产的产品，不论使用何种辅料，均属于本税目的征收范围。包括卷烟（进口卷烟、白包卷烟、手工卷烟和未经国务院批准纳入计划的企业及个人生产的卷烟）、雪茄烟和烟丝。

卷烟，包括甲类卷烟和乙类卷烟。甲类卷烟是指每标准条（200 支）调拨价格在 70 元（不含增值税）以上（含 70 元）的卷烟；乙类卷烟是指每标准条（200 支）调拨价格在 70 元（不含增值税）以下的卷烟；

（二）酒

酒是酒精度在 1 度以上的各种酒类饮料，包括白酒、黄酒、啤酒和其他酒。

啤酒每吨出厂价（含包装物及包装物押金）在 3 000 元（不含增值税）以上（含 3 000 元）的是甲类啤酒，每吨出厂价（含包装物及包装物押金）在 3 000 元（不含增值税）以下的是乙类啤酒。对饮食业、商业、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，应当征收消费税。果啤属于啤酒，按啤酒征收消费税。

配制酒（露酒）是指以发酵酒、蒸馏酒或食用酒精为酒基，加入可食用或药食两用的辅料或食品添加剂，进行调配、混合或再加工制成的并改变了其原酒基风格的饮料酒。具体规定如下：

1. 以蒸馏酒或食用酒精为酒基，具有国家相关部门批准的国食健字或卫食健字文号，并且酒精度低于 38 度（含）的配制酒，按消费税税目税率表“其他酒”10% 适用税率征收消费税。

2. 以发酵酒为酒基，酒精度低于 20 度（含）的配制酒，按消费税税目税率表“其他酒”10% 适用税率征收消费税。

3. 其他配制酒，按消费税税目税率表“白酒”适用税率征收消费税。

葡萄酒消费税适用“酒”税目下设的“其他酒”子目。葡萄酒是指以葡萄为原料，经破碎（压榨）、发酵而成的酒精度在 1 度（含）以上的葡萄原酒和成品酒（不含以葡萄为原料的蒸馏酒）。

对以黄酒为酒基生产的配制或炮制酒，按其他酒征收消费税。调味料酒不征收消费税。

（三）高档化妆品

本税目征收范围包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

高档美容、修饰类化妆品和高档护肤类化妆品，是指生产（进口）环节销售（完税）价格（不含增值税）在 10 元/毫升（克）或 15 元/片（张）及以上的美容、修饰类化妆品和护肤类化妆品。

美容、修饰类化妆品是指香水、香水精、散粉、口红、指甲油、腮红、眉笔、唇膏、眼影、睫毛膏等以及成套化妆品。

舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩不属于本税目的征收范围。

高档护肤类化妆品征收范围另行制定。

（四）贵重首饰及珠宝玉石

本税目征收范围包括：以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、珊瑚、玛瑙等高贵稀有物质以及其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰及镶嵌首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。对出国人员免税商店销售的金银首饰征收消费税。

（五）鞭炮、焰火

本税目征收范围包括各种鞭炮、焰火。体育上用的发令纸、鞭炮药引线，不按本税目征收。

（六）成品油

本税目包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油 7 个子目。航空煤油暂缓征收消费税。

1. 汽油

汽油是指用原油或其他原料加工生产的辛烷值不小于 66 的可用作汽油发动机燃料的各种轻质油。取消车用含铅汽油消费税，汽油税目不再划分二级子目，统一按照无铅汽油征收消费税。以汽油、汽油组分调和生产的甲醇汽油、乙醇汽油也属于本税目征收范围。

2. 柴油

柴油是指用原油或其他原料加工生产的凝点或倾点在 $-50^{\circ}\text{C}\sim 30^{\circ}\text{C}$ 的可用作柴油发动机燃料的各种轻质油和以柴油组分为主、经调和精制可用作柴油发动机燃料的非标油。

以柴油、柴油组分调和生产的生物柴油也属于本税目征收范围。

3. 石脑油

石脑油又称化工轻油，是以原油或其他原料加工生产的用于化工原料的轻质油。

石脑油的征收范围包括除汽油、柴油、航空煤油、溶剂油以外的各种轻质油。非标汽油、重整生成油、拔头油、戊烷原料油、轻裂解料（减压柴油 VGO 和常压柴油 AGO）、重裂解料、加氢裂化尾油、芳烃抽余油均属轻质油，属于石脑油征收范围。

4. 溶剂油

溶剂油是用原油或其他原料加工生产的用于涂料、油漆、食用油、印刷油墨、皮革、农药、橡胶、化妆品生产和机械清洗、胶粘行业的轻质油。

橡胶填充油、溶剂油原料，属于溶剂油征收范围。

5. 航空煤油

航空煤油也称喷气燃料，是用原油或其他原料加工生产的用于喷气发动机和喷气推进系统燃料的各种轻质油。

6. 润滑油

润滑油是用原油或其他原料加工生产的用于内燃机、机械加工过程的润滑产品。润滑油分为矿物性润滑油、植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油。

润滑油的征收范围包括矿物性润滑油、矿物性润滑油基础油、植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油。以植物性、动物性和矿物性基础油（或矿物性润滑油）混合掺配而成的“混合性”润滑油，不论矿物性基础油（或矿物性润滑油）所占比例高低，均属润滑油的征收范围。

7. 燃料油

燃料油也称重油、渣油，是用原油或其他原料加工生产，主要用作电厂发电、锅炉燃料、加热炉燃料、冶金和其他工业炉燃料。蜡油、船用重油、常压重油、减压重油、180CTS 燃料油、7 号燃料油、糠醛油、工业燃料、4~6 号燃料油等油品的主要用途是作为燃料燃烧，属于燃料油征收范围。

（七）摩托车

包括轻便摩托车和摩托车两种。对最大设计车速不超过 50 千米/小时，发动机汽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。

（八）小汽车

小汽车是指由动力驱动，具有 4 个或 4 个以上车轮的非轨道承载的车辆。

本税目征收范围包括含驾驶员座位在内最多不超过 9 个座位（含）的，在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车；含驾驶员座位在内的座位数在 10~23 座（含）的，在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车；每辆零售价格 130 万元（不含增值税）及以上的乘用车和中轻型商用客车。

用排气量小于 1.5 升（含）的乘用车底盘（车架）改装、改制的车辆属于乘用车征收范围。用排气量大于 1.5 升的乘用车底盘（车架）或用中轻型商用客车底盘（车架）改装、改制的车辆属于中轻型商用客车征收范围。

含驾驶员人数（额定载客）为区间值的（如 8~10 人、17~26 人）小汽车，按其区间值下限人数确定征收范围。

电动汽车不属于本税目征收范围。车身长度大于 7 米（含），并且座位在 10~23 座（含）以下的商用客车，不属于中轻型商用客车征收范围，不征收消费税。沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不属于消费税征收范围，不征收消费税。

（九）高尔夫球及球具

高尔夫球及球具是指从事高尔夫球运动所需的各种专用装备，包括高尔夫球、高尔夫球杆及高尔夫球包（袋）等。

高尔夫球是指重量不超过 45.93 克、直径不超过 42.67 毫米的高尔夫球运动比赛、练习用球；高尔夫球杆是指被设计用来打高尔夫球的工具，由杆头、杆身和握把三部分组成；高尔夫球包（袋）是指专用于盛装高尔夫球及球杆的包（袋）。

本税目征收范围包括高尔夫球、高尔夫球杆、高尔夫球包（袋）。高尔夫球杆的杆头、杆身和握把属于本税目的征收范围。

（十）高档手表

高档手表是指销售价格（不含增值税）每只在 1 万元（含）以上的各类手表。

本税目征收范围包括符合以上标准的各类手表。

（十一）游艇

游艇是指长度大于 8 米小于 90 米，船体由玻璃钢、钢、铝合金、塑料等多种材料制作，可以在水上移动的水上浮载体。按照动力划分，游艇分为无动力艇、帆艇和机动艇。

本税目征收范围包括艇身长度大于 8 米（含）小于 90 米（含），内置发动机，可以在水上移动，一般为私人或团体购置，主要用于水上运动和休闲娱乐等非营利活动的各类机动艇。

（十二）木制一次性筷子

木制一次性筷子又称卫生筷子，是指以木材为原料经过锯段、浸泡、旋切、刨切、烘干、筛选、打磨、倒角、包装等环节加工而成的各类供一次性使用的筷子。

本税目征收范围包括各种规格的木制一次性筷子。未经打磨、倒角的木制一次性筷子都属于本税目征税范围。

（十三）实木地板

实木地板是指以木材为原料，经锯割、干燥、刨光、截断、开榫、涂漆等工序加工而成的块状或条状的地面装饰材料。实木地板按生产工艺不同，可分为独板（块）实木地板、实木指接地板、实木复合地板三类；按表面处理状态不同，可分为未涂饰地板（白坯板、素板）和漆饰地板两类。

本税目征收范围包括各类规格的实木地板、实木指接地板、实木复合地板及用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板。未经涂饰的素板也属于本税目征税范围。

（十四）电池

电池是一种将化学、光能等直接转换为电能的装置，一般由电极、电解质、容器、极端，通常还有隔离层组成的基本功能单元，以及用一个或多个基本功能单元装配成的电池组。本税目征收范围包括原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。

自 2015 年 2 月 1 日起对电池（铅蓄电池除外）征收消费税；对无汞原电池、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、全钒液流电池免征消费税。自 2016 年 1 月 1 日起，对铅蓄电池按 4% 税率征收消费税。

（十五）涂料

涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体或固

体材料之总称。自 2015 年 2 月 1 日起对涂料征收消费税，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。

五、税率

消费税采用比例税率和定额税率两种形式，以适应不同应税消费品的实际情况。

消费税根据不同的税目或子目确定相应的税率或单位税额。大部分应税消费品适用比例税率。例如，高档化妆品税率为 15%，实木地板税率为 5%等；黄酒、啤酒、成品油分别按单位重量或单位体积确定单位税额；卷烟、白酒采用比例税率和定额税率双重征收形式。

消费税税目、税率见表 3-1。

表 3-1 消费税税目、税率

税 目	税率（额）
一、烟	
1. 卷烟	
(1) 甲类卷烟（生产或进口环节）	56%+0.003 元/支
(2) 乙类卷烟（生产或进口环节）	36%+0.003 元/支
(3) 批发环节	11%+0.005 元/支
2. 雪茄烟	36%
3. 烟丝	30%
二、酒	
1. 白酒	20%+0.5 元/500 克（或者 500 毫升）
2. 黄酒	240 元/吨
3. 啤酒	
(1) 甲类啤酒	250 元/吨
(2) 乙类啤酒	220 元/吨
4. 其他酒	10%
三、高档化妆品	15%
四、贵重首饰及珠宝玉石	
1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	5%
2. 其他贵重首饰和珠宝玉石	10%
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	
1. 汽油	1.52 元/升
2. 柴油	1.2 元/升
3. 航空煤油	1.2 元/升
4. 石脑油	1.52 元/升
5. 溶剂油	1.52 元/升
6. 润滑油	1.52 元/升
7. 燃料油	1.2 元/升
七、摩托车	
1. 气缸容量（排气量，下同）为 250 毫升的	3%
2. 气缸容量为 250 毫升以上的	10%



(续表)

税 目	税率(额)
八、小汽车	
1. 乘用车	
(1) 气缸容量在 1.0 升(含 1.0 升)以下的	1%
(2) 气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含 1.5 升)的	3%
(3) 气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含 2.0 升)的	5%
(4) 气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含 2.5 升)的	9%
(5) 气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含 3.0 升)的	12%
(6) 气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含 4.0 升)的	25%
(7) 气缸容量在 4.0 升以上的	40%
2. 中轻型商用客车	5%
3. 超豪华小汽车(零售环节)	10%
九、高尔夫球及球具	10%
十、高档手表	20%
十一、游艇	10%
十二、木制一次性筷子	5%
十三、实木地板	5%
十四、电池	4%
十五、涂料	4%

任务二 掌握消费税的计算

一、消费税的计税依据

按照现行消费税法的基本规定, 消费税应纳税额的计算主要分为从价计征、从量计征和从价从量复合计征三种方法。

(一) 从价计征的计税依据

实行从价计征的应税消费品, 计税依据为应税消费品的不含税销售额。

1. 销售额的确定

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。价外费用, 是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内:

(1) 同时符合以下条件的代垫运输费用: 承运部门的运输费用发票开具给购买方的; 纳税人将该项发票转交给购买方的。

(2) 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: 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；收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；所收款项全额上缴财政。

2. 含增值税销售额的换算

应税消费品的销售额，不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税款，或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，在计算消费税时，应将含增值税的销售额换算为不含增值税税款的销售额。其换算公式为：

应税消费品的销售额=含增值税的销售额÷(1+增值税税率或征收率)

(二) 从量计征的计税依据

啤酒、黄酒及成品油等实行从量计征的消费品，计税依据主要是应税消费品的销售数量。

1. 销售数量的确定

销售数量是指纳税人生产、加工和进口应税消费品的数量。具体规定为：

- (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。

2. 计量单位的换算标准

《消费税暂行条例》规定，黄酒、啤酒是以吨为税额单位，成品油是以升为税额单位。但是，在实际销售过程中，一些纳税人会把吨或升这两个计量单位混用，为了规范不同产品的计量单位，以准确计算应纳税额，吨与升计量单位的换算标准如表 3-2 所示：

表 3-2 计量单位换算表

序号	名称	计量单位的换算标准
1	黄酒	1 吨=962 升
2	啤酒	1 吨=988 升
3	汽油	1 吨=1 388 升
4	柴油	1 吨=1 176 升
5	航空煤油	1 吨=1 246 升
6	石脑油	1 吨=1 385 升
7	溶剂油	1 吨=1 282 升
8	润滑油	1 吨=1 126 升
9	燃料油	1 吨=1 015 升

(三) 从价从量复合计征的计税依据

根据消费税法的规定，对卷烟和白酒采用复合计征办法，其计税依据是纳税人销售应税消费品的数量和销售额。

销售额为纳税人生产销售卷烟、白酒向购买方收取的全部价款和价外费用。销售数量

为纳税人生产销售、进口、委托加工、自产自用卷烟、白酒的实际销售数量、海关核定的进口征税数量、委托方收回数量和移送使用数量。

(四) 计税依据的特殊规定

1. 纳税人应纳消费品的计税价格明显偏低并无正当理由的,由主管税务机关核定计税价格。

2. 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征收消费税。

3. 纳税人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。

4. 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对方收取的,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。

5. 实行从价计征办法征收消费税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以及在会计上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。

如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过 12 个月的押金,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

对既作价随同应税消费品销售,又另外收取押金的包装物的押金,凡纳税人在规定的期限内没有退还的,均应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。对啤酒、黄酒以外的其他酒类产品收取的包装物押金,无论是否逾期以及在会计上如何核算,均应并入销售额征收消费税。

6. 纳税人采用以旧换新方式销售的金银首饰,应按实际收取的不含增值税的全部价款确定计税依据征收消费税。金银首饰与其他产品组成成套消费品销售的,应按销售额全额征收消费税。

7. 纳税人兼营不同税率应税消费品,应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算的,或者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。

二、消费税应纳税额的计算

(一) 生产销售环节应纳消费税的计算

纳税人在生产销售环节应缴纳的消費税,包括直接对外销售应税消费品应缴纳的消費税和自产自用应税消费品应缴纳的消費税。

1. 直接对外销售应纳消费税的计算

(1) 从价定率计算应纳消费税。

实行从价定率办法计算消费税的基本公式为:

应纳税额=销售额×比例税率

案例 3-1: 某化妆品厂为增值税一般纳税人。2019 年 7 月 10 日销售化妆品给某商场

(一般纳税人), 开具增值税专用发票, 取得不含增值税销售额 40 万元。7 月 15 日向某单位销售化妆品一批, 开具普通发票, 取得含增值税销售额 4.52 万元。化妆品消费税税率为 15%, 计算化妆品厂上述业务应纳消费税税额。

【解析】 应税销售额=40+4.52÷(1+13%)=44 (万元)

应纳消费税税额=44×15%=6.6 (万元)

(2) 从量定额计算应纳消费税。

实行从量定额办法计算消费税的基本公式为:

应纳税额=销售数量×定额税率

从量定额办法计算应纳消费税所涉会计科目和记账方法与从价定率计算应纳消费税会计处理相同。

案例 3-2: 某啤酒厂 2019 年 3 月 12 日销售给光明公司啤酒 50 吨, 出厂价格为 2 000 元/吨, 货已发出并办妥托收手续, 货款尚未收回, 计算应纳消费税税额。

【解析】 应纳税额=应税数量×定额税率=50×220=1.1 (万元)

(3) 复合计税计算应纳消费税。

国家对卷烟、白酒实行从价定率和从量定额相结合的复合计税办法, 应纳税额计算公式为:

应纳税额=销售数量×定额税率+销售额×比例税率

案例 3-3: 某酒厂为增值税一般纳税人, 2019 年 3 月 8 日发生一笔业务: 采取委托银行收款方式销售粮食白酒 4 000 千克, 开具增值税专用发票, 销售额 10 万元, 货已发出并办妥托收手续, 货款尚未收到。计算该酒厂应纳消费税税额。

【解析】 应纳消费税税额=4 000×2×0.5+100 000×20% =2.4 (万元)

2. 自产自用应纳消费税的计算

所谓自产自用, 就是纳税人生产应税消费品后, 不是用于直接对外销售, 而是用于自己连续生产应税消费品或用于其他方面。

(1) 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。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。例如, 卷烟厂生产出烟丝, 再用生产出的烟丝连续生产卷烟, 虽然烟丝是应税消费品, 但用于连续生产卷烟的烟丝就不缴纳消费税, 只对生产的卷烟征收消费税。当然, 如果生产出的烟丝直接用于销售的, 则烟丝还是要缴纳消费税的。税法规定对自产自用的应税消费品, 用于连续生产应税消费品的不征税, 体现了不重复课税的原则。

(2) 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。用于其他方面的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。

(3) 纳税人自产自用的应税消费品, 凡用于其他方面, 应当纳税的, 按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。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。

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。

没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式如表 3-3 所示：

表 3-3 自产自用组成计税价格的计算公式

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

上述公式中所说的“成本”，是指应税消费品的产品生产成本。所说的“利润”，是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。

(4) 自产自用应纳消费税的计算公式。

① 实行从价定率办法计算消费税的公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{比例税率}$$

② 实行从量定额办法计算消费税的公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}$$

③ 实行复合计税办法计算消费税的公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{自产自用数量} \times \text{定额税率} + \text{组成计税价格} \times \text{比例税率}$$

案例 3-4：某酒厂将一批自产的葡萄酒作为职工福利，该葡萄酒无同类产品市场销售价格，生产成本为 6 000 元，成本利润率为 5%，消费税税率为 10%。计算该批葡萄酒应纳的消费税税额：

【解析】组成计税价格 = $\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{比例税率})$

$$= 6\,000 \times (1 + 5\%) \div (1 - 10\%)$$

$$= 7\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税税额} = 7\,000 \times 10\% = 700 \text{ (元)}$$

课堂思考

如果自产自用的应税消费品当月有不同的销售价格，将自产自用的应税消费品用于其他方面的，消费税视同销售的规定与增值税的视同销售规定是否相同？

(二) 委托加工环节应税消费品应纳税额的计算

企业、单位或个人由于设备、技术、人力等方面的局限，常常要委托其他单位代为加

工应税消费品，然后，将加工好的应税消费品收回直接销售或自己使用。对于确定属于委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费并代垫部分辅助材料加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税。如果受托方对委托加工应税消费品未代收代缴或少代收代缴消费税，就要依照《税收征管法》的规定，承担补税和罚款的法律责任。但纳税人委托个体经营者加工应税消费品，一律于委托方收回后在委托方所在地缴纳消费税。

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。组成计税价格的计算公式如表 3-4 所示：

表 3-4 委托加工环节组成计税价格的计算公式

计税方法	组成计税价格
从价计税	$(\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{比例税率})$
复合计税	$(\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率})$

公式中的“材料成本”是指委托方所提供加工材料的实际成本。委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同上如实注明（或以其他方式提供）材料成本，凡未提供材料成本的，受托方所在地主管税务机关有权核定其材料成本。

公式中的“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，不包括增值税税金）。

(1) 实行从价定率办法计算消费税的公式为：

应纳税额 = 组成计税价格 × 比例税率

(2) 实行从量定额办法计算消费税的公式为：

应纳税额 = 委托加工数量 × 定额税率

(3) 实行复合计税办法计算消费税的公式为：

应纳税额 = 委托加工数量 × 定额税率 + 组成计税价格 × 比例税率

案例 3-5：某鞭炮企业 2019 年 8 月受托为某单位加工一批鞭炮，委托单位提供的原材料金额为 30 万元，收取委托单位不含增值税的加工费 4 万元，鞭炮企业当地无加工鞭炮的同类产品市场价格。计算鞭炮企业应代收代缴的消费税。

【解析】鞭炮的适用税率为 15%。

组成计税价格 = $(30 + 4) \div (1 - 15\%) = 40$ （万元）。

应代收代缴消费税 = $40 \times 15\% = 6$ （万元）。

(三) 进口环节应税消费品应纳税额的计算

纳税人进口应税消费品，按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。组成计税价格的计算公式如表 3-5 所示：

表 3-5 进口环节组成计税价格的计算公式

计税方法	组成计税价格
从价计税	$(\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{比例税率})$
复合计税	$(\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{进口应税消费品的数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率})$

(1) 实行从价定率办法计算消费税的公式为:

应纳税额=组成计税价格×比例税率

(2) 实行从量定额办法计算消费税的公式为:

应纳税额=进口数量×定额税率

(3) 实行复合计税办法计算消费税的公式为:

应纳税额=进口数量×定额税率+组成计税价格×比例税率

案例 3-6: 某商贸公司, 2019 年 3 月从国外进口一批应税消费品, 已知该批应税消费品的关税完税价格为 90 万元, 按规定应缴纳关税 18 万元。假定进口的应税消费品的消费税税率为 10%。请计算该批消费品进口环节应缴纳的消费税税额。

【解析】 组成计税价格 = (关税完税价格+关税)÷(1-比例税率)

= (90+18)÷(1-10%)=120 (万元)

应缴纳消费税税额=组成计税价格×比例税率

=120×10%=12 (万元)

(四) 已纳消费税的扣除

为了避免重复征税, 现行消费税规定, 将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扣除。

1. 外购应税消费品已纳税款的扣除

由于某些应税消费品是用外购已缴纳消费税的应税消费品连续生产出来的, 在对这些连续生产出来的应税消费品计算征税时, 税法规定应按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已缴纳的消费税税款。扣除范围包括以下几点:

- (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;
- (7) 外购已税实木地板为原料生产的实木地板;
- (8) 外购汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油;
- (9) 外购已税摩托车连续生产摩托车 (如用外购两轮摩托车改装三轮摩托车);
- (10) 根据《葡萄酒消费税管理办法 (试行)》的规定, 自 2015 年 5 月 1 日起, 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缴纳的消费税税款。

上述当期准予扣除外购应税消费品已缴纳消费税税款的计算公式为:

当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除的外购应税消费品买价×外购应税消费品适用税率

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+当期购进的应税消费品的买价-期末库存的外购应税消费品的买价

外购应税消费品的买价是指购货发票上注明的销售额（不包括增值税税款）。

如本期消费税应纳税额不足抵扣的，余额留待下期继续抵扣。

案例 3-7: 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。请计算卷烟生产企业当月准许扣除的外购烟丝已缴纳的消费税税额。

【解析】 烟丝适用的消费税税率为 30%。

当期准许扣除的外购烟丝买价=20+50-10=60（万元）。

当月准许扣除的外购烟丝已缴纳的消费税税额=60×30%=18（万元）。

需要说明的是，纳税人用外购的已税珠宝、玉石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珠宝、玉石原料的已纳税款。

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、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市场，而需进一步生产加工的，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。

允许扣除已纳税款的应税消费品，只限于从工业企业购进的应税消费品和进口环节已缴纳消费税的应税消费品，对从境内商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。

2. 委托加工收回的应税消费品已纳税款的扣除

委托加工的应税消费品因为已由受托方代收代缴消费税，因此委托方收回货物后用于连续生产应税消费品的，其已纳税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳消费税额中抵扣。

对委托加工收回应税消费品已纳的消费税，可按当期生产领用数量从当期应纳消费税额中扣除，其扣税规定与外购已税消费品连续生产应税消费品的扣税范围、扣税方法、扣税环节相同。当期准予扣除委托加工收回的应税消费品已纳消费税额款的计算公式是：

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款=期初库存的委托加工应税消费品已纳税款+当期收回的委托加工应税消费品已纳税款-期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

案例 3-8: 隆中日用化工厂生产高档化妆品，为增值税一般纳税人。2019 年 8 月 5 日委托某工厂加工一批应税化妆品，提供原材料价值 5 万元，委托方开具的增值税专用发票上注明加工费 0.6 万元。将该批加工产品已收回后（受托方没有同类化妆品的销售价格），领用 70%投入生产，进一步加工并分装出厂取得不含税销售额 10 万元，计算该批化妆品应缴纳的消费税。

【解析】

(1) 委托加工收回应税化妆品时支付给受托方的消费税为：

$(5+0.6) \div (1-30\%) \times 30\% = 2.4$ （万元）

(2) 分装后销售应纳消费税=10 万×30%=3（万元）

(3) 当月实际应纳消费税=3-2.4×70%=1.32（万元）

注意：已改在零售环节征收消费税的金银首饰、钻石及钻石饰品，在计税时一律不得扣除委托加工时已缴纳的消费税税款。



(五) 消费税征税环节的特殊规定

1. 卷烟批发环节征收消费税的规定

为了适当增加财政收入，完善烟产品消费税制度，国家自 2009 年 5 月 1 日起，在卷烟批发环节加征一道从价税。自 2015 年 5 月 10 日起，卷烟批发环节消费税率又有调整。

(1) 纳税义务人：在中华人民共和国境内从事卷烟批发业务的单位和个人。

(2) 征收范围：纳税人批发销售的所有牌号规格的卷烟。

(3) 计税依据：纳税人批发卷烟的销售额（不含增值税）、销售数量。

纳税人应将卷烟销售额与其他商品销售额分开核算，未分开核算的，一并征收消费税。

纳税人兼营卷烟批发和零售业务的，应当分别核算批发和零售环节的销售额、销售数量；未分别核算批发和零售环节销售额、销售数量的，按照全部销售额、销售数量计征批发环节消费税。

纳税人销售给纳税人以外的单位和个人的卷烟于销售时纳税，纳税人之间销售的卷烟不缴纳消费税。

(4) 适用税率：从价税率 11%，从量税率 0.005 元/支。

(5) 纳税义务发生时间：纳税人收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

(6) 纳税地点：卷烟批发企业的机构所在地，总机构与分支机构不在同一地区的，由总机构申报纳税。

(7) 卷烟消费税在生产和批发两个环节征收后，批发企业在计算纳税时不得扣除已含的生产环节的消费税税款。

2. 超豪华小汽车零售环节征收消费税的规定

为了引导合理消费，促进节能减排，经国务院批准，对超豪华小汽车加征消费税。

(1) 纳税义务人：将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人为超豪华小汽车零售环节纳税义务人。

(2) 纳税环节及税率：对超豪华小汽车在生产（进口）环节按现行税率征收消费税基础上，在零售环节加征消费税，税率为 10%。

(3) 应纳税额的计算：

应纳税额=零售环节销售额（不含增值税）×零售环节税率

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相加计算。其应纳税额计算公式：

应纳税额=销售额（不含增值税）×（生产环节税率+零售环节税率）

任务三 掌握消费税的会计处理

一、账户设置

企业对消费税的核算，主要是通过“应交税费——应交消费税”科目进行。该科目专

门用来核算企业应交消费税的发生和缴纳情况，贷方登记应交消费税税额，借方登记已交消费税税额和待抵扣的消费税税额，期末贷方余额反映尚未缴纳的消费税税额，期末借方余额反映企业多缴或待抵扣的消费税税额。

缴纳消费税的企业，除设置“应交税费——应交消费税”科目外，还需要设置“税金及附加”科目，核算应由销售产品、提供劳务等负担的营业税金及附加。期末，应将“税金及附加”科目余额转入“本年利润”科目，结转后，该科目无余额。

二、应税消费品消费税的会计处理

（一）生产销售应税消费品

案例 3-9: 某日化厂销售化妆品一批，不含税售价 100 000 元，消费税税率为 15%，款项已存银行。会计处理如下：

应纳消费税=100 000×15%=15 000（元）

借：银行存款	113 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 000

同时：

借：税金及附加	15 000
贷：应交税费——应交消费税	15 000

（二）自产自用应税消费品

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；用于其他方面的，于移送使用时缴纳消费税。

案例 3-10: 某日化厂对外捐赠新研制的化妆品一批，成本为 100 000 元，成本利润率为 5%，消费税税率为 15%。会计处理如下：

应纳消费税=100 000×(1+5%)÷(1-15%)×15%=18 529.41（元）

增值税销项税额=100 000×(1+5%)÷(1-15%)×13%=16 058.82（元）

借：营业外支出	134 588.23
贷：库存商品	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	16 058.82
——应交消费税	18 529.41

案例 3-11: 某日化厂将新研制的化妆品一批作为福利发放给职工，成本为 100 000 元，成本利润率为 5%，消费税税率为 15%。会计处理如下：

应纳消费税=100 000×(1+5%)÷(1-15%)×15%=18 529.41（元）

增值税销项税额=100 000×(1+5%)÷(1-15%)×13%=16 058.82（元）

借：应付职工薪酬	139 588.23
贷：主营业务收入	123 529.41
应交税费——应交增值税（销项税额）	16 058.82

同时：



借：主营业务成本	100 000
贷：库存商品	100 000
借：税金及附加	18 529.41
贷：应交税费——应交消费税	18 529.41

(三) 应税消费品包装物押金

出租、出借一般消费品包装物收取的押金，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目，待包装物逾期收不回来而将押金没收时，借记“其他应付款”科目，贷记“其他业务收入”“营业外收入”科目；同时按应缴纳的消费税，借记“税金及附加”科目“其他应付款”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。出租、出借酒类消费品（非啤酒、黄酒）包装物收取的押金，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目；同时按应缴纳的消费税，借记“税金及附加”“其他应付款”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。待包装物逾期收不回来而将押金没收时，借记“其他应付款”科目，贷记“其他业务收入”“营业外收入”科目。

案例 3-12：某葡萄酒厂向丙商场销售葡萄酒 5 吨，不含税销售单价为 10 000 元，随同葡萄酒销售出借包装物一批，押金为 339 元，消费税税率为 10%，款项已收并存入银行。会计处理如下：

应纳消费税= $[5 \times 10\,000 + 339 \div (1 + 13\%)] \times 10\% = 5\,030$ （元）

借：银行存款	56 500
贷：主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	6 500

同时：

借：银行存款	339
贷：其他应付款	300
应交税费——应交增值税（销项税额）	39
借：税金及附加	5 030
贷：应交税费——应交消费税	5 030

押金逾期没收时：

借：其他应付款	300
贷：其他业务收入	300

押金到期退回时：

借：其他应付款	300
销售费用	39
贷：银行存款	339

(四) 委托加工应税消费品

案例 3-13：新华化妆品厂 4 月 5 日从甲化妆品厂购入化妆品一批，取得的增值税专用发票上注明金额为 1 000 000 元，税额为 130 000 元，款项均已支付，化妆品已验收入库，但未规定用途。7 月 1 日，将本年 4 月 5 日购入的该化妆品的 60% 拨出委托江南日化厂加工新研制的高级化妆品一批。江南日化厂加工该批化妆品时，代垫辅料 40 000 元，收取不

含税加工费 100 000 元。假定新华化妆品厂收回化妆品后直接对外销售,消费税税率为 15%。会计处理如下:

购入化妆品时:

借: 原材料	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	130 000
贷: 银行存款	1 130 000

拨出化妆品时:

可扣除消费税=1 000 000×60%×15%=900 000(元)

借: 委托加工物资	510 000
应交税费——应交消费税	90 000
贷: 原材料	600 000

支付加工费、增值税时:

应纳增值税=(100 000+40 000)×13%=18 200(元)

借: 委托加工物资	140 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	18 200
贷: 银行存款	158 200

支付代收代缴的消费税时:

应纳消费税=(510 000+100 000+40 000)÷(1-15%)×15%=114 705.88(元)

借: 委托加工物资	114 705.88
贷: 银行存款	114 705.88

收回入库后:

借: 库存商品	764 705.88
贷: 委托加工物资	764 705.88

(五) 进口应税消费品

进口应税消费品缴纳的消费税,一般计入进口应税消费品成本,借记“原材料”科目;在先提货后缴纳消费税或用于连续生产应税消费品按规定可以扣除消费税的情况下,借记“应交税费——应交消费税”科目,贷记“银行存款”等科目。

案例 3-14:某外贸公司从国外进口两轮摩托车 10 辆,每辆摩托车的关税完税价格为 5 000 元,关税税率为 20%,消费税税率为 10%,款项均已支付,摩托车已验收入库。会计处理如下:

应纳关税=10×5 000×20%=10 000(元)

应纳消费税=(10×5 000+10 000)÷(1-10%)×10%=6 666.67(元)

应纳增值税=(10×5 000+10 000+6 666.67)×13%=8 666.67(元)

借: 库存商品	66 666.67
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 666.67
贷: 银行存款	75 333.34

(六) 零售金银首饰

案例 3-15:某商场(增值税一般纳税人)销售金项链 300 克,零售价为 226 元/克,

款项已收存入银行，消费税税率为5%。会计处理如下：

应纳消费税	$=300 \times 226 \div (1+13\%) \times 5\% = 3\,000$ (元)	
应纳增值税	$=300 \times 226 \div (1+13\%) \times 13\% = 7\,800$ (元)	
借：银行存款		67 800
贷：主营业务收入		60 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		7 800
同时：		
借：税金及附加		3 000
贷：应交税费——应交消费税		3 000

（七）批发卷烟

案例 3-16：大发烟草专卖公司（增值税一般纳税人）批发销售给三江百货公司 A 牌卷烟 200 标准箱，不含税售价为 50 000 元/箱，款项已收存入银行，消费税税率为 11% 加 0.005 元/支。会计处理如下：

应纳消费税	$=200 \times 50\,000 \times 11\% + 200 \times 250 = 1\,150\,000$ (元)	
应纳增值税	$=200 \times 50\,000 \times 13\% = 1\,300\,000$ (元)	
借：银行存款		11 300 000
贷：主营业务收入		10 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		1 300 000
同时：		
借：税金及附加		1 150 000
贷：应交税费——应交消费税		1 150 000

任务四 熟悉消费税的纳税申报

一、纳税义务发生时间

纳税人生产的应税消费品于销售时纳税，进口消费品应当于应税消费品报关进口环节纳税，但金银首饰、钻石及钻石饰品在零售环节纳税。消费税纳税义务发生的时间，以货款结算方式或行为发生时间分别确定。

（1）纳税人销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间为：

① 纳税人采取赊销和分期收款结算方式的，其纳税义务的发生时间，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，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品的当天。

③ 纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

④ 纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务的发生时间，为收讫销售款或者索取销售款的凭据的当天。

(2) 纳税人自产自用的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为移送使用的当天。

(3) 纳税人委托加工的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为纳税人提货的当天。

(4) 纳税人进口的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为报关进口的当天。

二、纳税期限

按照《消费税暂行条例》规定，消费税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度；纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以 1 个月或者 1 个季度为一期纳税的，自期满之日起 15 日内申报纳税；以 1 日、3 日、5 日、10 日或者 15 日为一期纳税的，自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起至 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消费税专用缴款书之日起 15 日内缴纳税款。

如果纳税人不能按照规定的纳税期限依法纳税，将按《税收征管法》的有关规定处理。

三、纳税地点

消费税具体纳税地点有：

(1) 纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，除国家另有规定外，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。

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，经财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳消费税。

(5) 纳税人销售的应税消费品，如因质量等原因发生退货的，经机构所在地或居住地主管税务机关审核批准后，可退还已缴纳的消費税税款。

四、纳税申报

消费税纳税人应按有关规定及时办理纳税申报，并应如实填写《消费税纳税申报表》（见表 3-6）。



表 3-6 消费税纳税申报表

金额单位：元（列至角分）

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期： 年 月 日

应税消费品名称	适用税目	应税销售额（数量）	适应税率（单位税额）	当期准予扣除外购应税消费品买价（数量）			外购应税消费品适应税率（单位税率）	
				合计	期初库存外购应税消费品买价（数量）	当期购进外购应税消费品买价（数量）		期末库存外购应税消费品买价（数量）
1	2	3	4	5=6+7-8	6	7	8	9
合计								
应纳消费税				当期准予扣除委托加工应税消费品已纳税款				
本期		累计		当期准予扣除外购应税消费品已纳税款	合计	期初库存委托加工应税消费品已纳税款	当期收回委托加工应税消费品已纳税款	期末库存委托加工应税消费品已纳税款
15=3×4-10 或 3×4-11 或 3×4-10-11		16		10=5×9	11=12+13-14	12	13	14
已纳消费税			本期应补（退）税金额					
本期	累计	合计			上期结算税金额	补交本年欠税	补交以前年度欠税	
17	18	19=15-17+20+21+22			20	21	22	
截至上年底累计欠税额			本年度新增欠税额					
			本 期			累 计		
23			24			25		
如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏			如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏					备注
会计主管（签章）	纳税人（公章）	代理人名称		代理人（公章）				
		代理人地址						
		经办人		电话				
以下由税务机关填写								
收到申报表日期				接收人				

填表说明：

- 表中第 2 栏“适用税目”必须按照《消费税暂行条例》规定的税目填写。
- 本表一式三联，第一联由纳税人留存，第二联由主管税务机关留存，第三联由税务机关作为税收会计原始凭证。



知识拓展

日本的消费税

从 1970 年代末，消费税是日本政治上最受关注的议题。1978 年时任日本首相的大平正芳首次提出“消费税”的构想。不过由于自民党选举失利，所以不得不取消。1986 年，中曾根康弘首相将其改称为“卖上税”，再次提出这个构想，但是并不成功。1988 年，竹下登首相实现“消费税”构想，并于翌年施行。

导入消费税的同时，废止“物品税”。物品税的税率靠物品种类，并不是所有的物品被课税的。但是“消费税”除了土地交易和房地出租以外，对所有的物品和服务课统一税率。

1989 年 4 月 1 日：施行消费税法，税率 3%。

1997 年 4 月 1 日：增率 5%。（原本的“消费税”增率 4%。加上新设的“地方消费税”1%。）

日本财务相麻生太郎（下称麻生）2013 年 9 月 20 日在莫斯科召开的二十国集团（G20）财长与央行行长会议记者会上表明，希望在今年（2013 年）10 月左右做出消费税增税决定。

他说：“我希望以明年（2014 年）4 月为目标，到今年（2013 年）10 月底前给出答案，希望可以按计划进行上调。”

麻生指出：“与今年 2 月上届 G20 召开时相比，日本的经济状况基本没有恶化的部分。国内生产总值增长率明显切实上升。”他还表示，“经济状况好转”这一实施增税的前提条件正在逐步走向成熟。

麻生强调，安倍政府的经济政策在此次会议上“得到了国际社会的理解”。对于将于 9 月举行的 G20 首脑会议，麻生表示：“日本将着手制定值得信赖的中期财政计划，不辜负国际社会的期待。”

共同出席记者会的日本央行行长黑田东彦表示，讨论结束大规模量化宽松政策的“出口战略”还为时过早。

2014 年 4 月 1 日：上调消费税，税率 8%。

据日本共同社报道，日本首相安倍晋三于 2014 年 11 月 18 日晚召开记者会，宣布于 11 月 21 日解散众院的决定，同时还宣布推迟上调消费税率，改在 18 个月以后再施行。



任务案例实施

案例解析：

1. 纳税人自产自用的应税消费品，凡用于其他方面，应当纳税的，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。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平均销售价格。自用小汽车的计税依据=12×1=12（万元）。

2. 纳税人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。换取原材料的计税依据=15×2=30（万元）。

项目小结:

消费税是指对消费品和特定的消费行为按流转额征收的一种商品税。消费税的特点为征收范围具有选择性，征税环节具有单一性，计税方法具有灵活性，平均税率水平比较高且税负差异大和税负具有转嫁性。凡在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售应税消费品的其他单位和个人，均为消费税的纳税人。消费税征收范围共分为 15 个税目，税率采用比例税率和定额税率两种形式，计税依据主要采用从价计征、从量计征以及从价和从量复合计征三种计税办法。

知识测试与能力训练

强化训练 3-1 同步考试真题

一、单项选择题

- 根据消费税法律规定，下列各项中，属于消费税应税消费品的是（ ）。

A. 高档西服	B. 汽油
C. 电冰箱	D. 电视机
- 根据消费税法律规定，下列各项中，不属于消费税纳税人的是（ ）。

A. 化妆品进口商	B. 鞭炮批发商
C. 钻石零售商	D. 卷烟生产商

二、多项选择题

- 根据消费税法律规定，下列各项中，属于消费税征收范围的有（ ）。

A. 实木地板	B. 调味料酒
C. 电动汽车	D. 成套化妆品
- 根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应并入白酒的销售额计征消费税的有（ ）。

A. 优质费	B. 逾期付款违约金
C. 包装物的押金	D. 品牌使用费

三、判断题

- 纳税人将自产应税消费品用于连续生产应税消费品的，应缴纳消费税。（ ）
- 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征收消费税。（ ）

强化训练 3-2 同步模拟训练题

一、单项选择题

- 下列各项中应征收消费税的是（ ）。
 - 生产环节的电视
 - 批发环节的白酒
 - 批发环节的卷烟
 - 零售环节的化妆品
- 依据消费税的有关规定，下列消费品中属于消费税征税范围的是（ ）。
 - 高尔夫球包
 - 竹制一次性筷子
 - 护肤护发品
 - 电动汽车
- 下列项目中，应征收消费税的是（ ）。
 - 进口金银首饰
 - 商店零售白酒
 - 生产销售果啤
 - 生产销售电动汽车
- 某外贸进出口公司当月从日本进口 140 辆小轿车，每辆车的关税完税价格为 8 万元，已知小轿车关税税率为 110%，消费税税率为 5%。进口这些小轿车应缴纳（ ）万元消费税。
 - 61.6
 - 123.79
 - 56
 - 80
- 某化妆品厂为增值税一般纳税人，某年 1 月发生以下业务：8 日销售化妆品 400 箱，每箱不含税价 600 元；15 日销售同类化妆品 500 箱，每箱不含税价 650 元。当月以 200 箱同类化妆品与某公司换取精油。该厂当月应纳消费税（ ）元。
 - 169 500
 - 205 500
 - 207 000
 - 208 500
- 下列应税消费品应纳消费税的有（ ）。
 - 委托加工的应税消费品（受托方已代收代缴消费税），委托方收回后用于直接销售的
 - 自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的
 - 委托非个体经营者加工的应税消费品（受托方已代收代缴消费税），委托方收回后用于连续加工生产应税消费品的
 - 自产自用消费品，用于在建工程的
- 下列各项中应当计算征收消费税的是（ ）。
 - 无醇啤酒
 - 调味料酒
 - 卡丁车
 - 高尔夫车
- 某烟花厂受托加工一批烟花，委托方提供原材料成本 30 000 元，该厂收取加工费 10 000 元，代垫辅助材料款 5 000 元，没有同类烟花销售价格。该厂应代收代缴消费税（ ）元。（以上款项均不含增值税）
 - 6 000
 - 6 750
 - 7 941.18
 - 20 250
- 某筷子生产企业为增值税一般纳税人。某年 5 月取得不含增值税销售额如下：销售烫花木制筷子 15 万元；销售竹制筷子 18 万元；销售木制一次性筷子 12 万元。另外，没收逾期未退还的木制一次性筷子包装物押金 0.23 万元，该押金于上年 2 月收取。该企业当月应纳消费税（ ）万元。
 - 0.609 9
 - 0.611 5
 - 1.359 8
 - 2.261 5



10. 依据消费税的有关规定, 下列消费品中实行从量定额与从价定率相结合征税办法的是()。

- A. 啤酒 B. 粮食白酒 C. 酒精 D. 葡萄酒

二、多项选择题

1. 依据消费税的有关规定, 下列消费品中属于化妆品税目的有()。

- A. 香水、香精 B. 高档护肤类化妆品 C. 指甲油、眼影
D. 演员化妆用的上妆油 E. 香皂、洗发水

2. 按照《消费税暂行条例》的规定, 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. 对外投资入股的应税消费品

3. 下列各项业务, 应同时征收增值税和消费税的有()。

- A. 地板厂销售自产实木地板 B. 汽车厂销售自产电动汽车
C. 百货商场销售高档手表 D. 进出口公司进口高尔夫球及球具
E. 轮胎厂销售自产农用拖拉机专用轮胎

4. 消费税是对我国境内从事生产、委托加工应税消费品的单位和个人, 就其()在特定环节征收的一种税。

- A. 销售额 B. 所得额 C. 生产额
D. 销售数量 E. 组成计税价格

5. 我国消费税分别采用()的计征方法。

- A. 从价定率 B. 从量定额
C. 从价定额 D. 从量定额和从价定率相结合

6. 实行从量定额与从价定率相结合征税办法的产品有()。

- A. 卷烟 B. 啤酒 C. 白酒 D. 雪茄烟

7. 关于应税消费品销售额的确定, 下列表述正确的有()。

- A. 应税消费品的销售额包括向购买方收取的增值税税款
B. 随同应税消费品出售的包装物, 无论是否单独计价以及在会计上如何核算, 均应并入销售额中征收消费税
C. 自产自用的应税消费品, 按照本企业同类产品的销售价格确定销售额
D. 随同应税消费品出售的包装物, 其适用的消费税税率和应税消费品的消费税税率相同

8. 受托加工应税消费品的单位, 其代收代缴消费税的计税依据中包括的项目有()。

- A. 加工材料成本 B. 加工费 C. 辅助材料成本
D. 增值税 E. 消费税

9. 依据消费税的规定, 下列应税消费品中, 准予扣除外购已纳消费税的有()。

- A. 以已税汽油为原料生产的高级汽油
B. 以已税珠宝玉石为原料生产的钻石首饰

- C. 以进口葡萄酒连续生产葡萄酒
 - D. 以已税润滑油为原料生产的润滑油
 - E. 以已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆
10. 以下关于消费税的纳税地点表述正确的有（ ）。
- A. 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主管税务机关解缴其代收代缴的消费税
 - B. 纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，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
 - C. 进口的应税消费品，由进口人或代理人向核算地海关申报纳税
 - D. 委托个人加工的应税消费品，由委托方向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税

三、判断题

1. 消费税对所有消费品都要征收。 ()
2. 消费税一般只在应税消费品的出厂销售和进口环节计征，在以后的批发、零售等环节不再课征，征收环节具有单一性。 ()
3. 消费税为价内税，编制会计分录时应借记“税金及附加”科目，因此税负不具有转嫁性。 ()
4. 消费税是一种流转税，因此货物每流转一次，均应计算缴纳消费税。 ()
5. 委托加工的应税消费品，直接出售时（受托方已代收代缴消费税），不再征收消费税。 ()
6. 纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股、抵债等方面的应税消费品，应当以纳税人同类消费品的平均销售价格作为计税依据。 ()
7. 对饮食业、娱乐业利用啤酒生产设备生产的啤酒，也应当征收消费税。 ()
8. 征收消费税的卷烟每标准条征收 15 元的定额税。 ()
9. 委托加工的应税消费品由受托方（个人除外）于委托方提货时代收代缴消费税。 ()
10. 目前体育上用的发令纸、鞭炮引线，不征收消费税。 ()

四、业务训练题

1. 某酒厂某年 3 月销售粮食白酒 12 000 斤，售价为 5 元/斤，随同销售的包装物价格 6 200 元；本月销售礼品盒 6 000 套，售价为 300 元/套，每套包括粮食白酒 2 斤、单价 80 元，干红酒 2 斤、单价 70 元，计算该酒厂 3 月应纳消费税税额并作出相应的会计处理。

2. 某化妆品厂委托外单位加工一批化妆品，按加工合同要求，拨付原材料费 10 万元，支付加工费 3 万元、支付受托方垫付辅助材料款 1 万元，受托方无同类新产品。加工完毕收回后用于继续生产化妆品。加工税费以转账支票付讫。要求作出相应的会计处理。

3. 某公司从境外进口一批化妆品，经海关核定，关税的完税价格为 7 万元，进口关税税率为 20%，消费税税率为 15%，增值税税率为 13%。计算该批化妆品应纳的消费税和增值税，并作出相关会计处理。

4. 某化妆品生产企业为一般纳税人，某年 9 月发生如下业务：



(1) 本月销售化妆品 300 套，每套价格为 98 元，另将 10 套无偿赠送给客户。

(2) 化妆品生产企业提供材料成本为 2 万元的香水精，委托甲加工厂（增值税一般纳税人）加工香水，取得甲开具的增值税专用发票，发票上注明加工费 0.68 万元。本月收回后，销售 100 瓶，每瓶不含税价格为 400 元，10 瓶作为样品赠送给了顾客。

(3) 购进化妆品生产材料，增值税专用发票上注明的金额为 1.8 万元，另支付运费 0.2 万元，取得了货运增值税专用发票。

(4) 本月特别生产了 25 支高档眉笔，赠送经常与企业有往来关系的客户，特制眉笔的成本为每支 56 元。

假定本月取得的相关票据符合税法的规定并在本月认证抵扣。化妆品的消费税税率为 15%。

要求：根据上述资料，回答下列问题。

(1) 计算 9 月化妆品企业应缴纳的增值税；

(2) 计算甲加工厂代收代缴的消费税；

(3) 计算化妆品生产企业 9 月应缴纳的消费税。

5. 某酒厂某年 4 月购进酒精（酒精所用原料为粮食），取得防伪税控系统开具的增值税专用发票，注明价款 50 万元、增值税 6.5 万元，生产领用其中的 70% 用于生产 A 酒；本月销售白酒 20 吨，取得不含税销售额 40 万元，并收取包装物押金 4.52 万元。计算该酒厂 4 月应缴纳消费税税额。

6. 【不定项选择】甲公司为增值税一般纳税人，主要从事高档化妆品生产和销售业务。2019 年 11 月有关经营情况如下：

(1) 进口一批高档香水精，海关审定的货价 210 万元，运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费 11 万元、运输费 20 万元、保险费 4 万元。

(2) 接受乙公司委托加工一批高档口红，不含增值税加工费 35 万元，乙公司提供原材料成本 84 万元，该批高档口红无同类产品销售价格。

(3) 销售高档香水，取得不含增值税价款 702 万元，另收取包装费 5.85 万元。

已知：高档化妆品消费税税率为 15%，关税税率为 10%，增值税税率为 13%。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，分析回答下列小题。

(1) 甲公司进口高档香水精的下列各项支出中，应计入进口货物关税完税价格的是（ ）。

A. 包装费 11 万元

B. 保险费 4 万元

C. 运输费 20 万元

D. 货价 210 万元

(2) 甲公司进口高档香水精应缴纳消费税税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。

A. $(210+20) \times (1+10\%) \times 15\%$

B. $(210+11+4) \times (1+10\%) \times 15\%$

C. $(210+11+20+4) \times (1+10\%) \div (1-15\%) \times 15\%$

D. $(11+20+4) \times (1+10\%) \div (1-15\%) \times 15\%$

(3) 关于甲公司受托加工高档口红应代收代缴消费税税额，下列计算列式中，正确的是（ ）。

A. $(84+35) \times 15\%$

B. $(84+35) \div (1-15\%) \times 15\%$

