

第三章 消费税法

考情分析

消费税属于一个非常重要的税种，也属于注册会计师考试税法的重点章节，通常会和增值税、关税、企业所得税结合出题，根据历年考试情况，本章各种题型均有涉及，平均分值约 5-7 分。

近三年题型题量分析

年度 题型	2009年		2010年		2011年	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值
单项选择题	1	1	1	1	1	1
多项选择题	1	1.5	1	1	1	1
计算题	1	6	1	5	1	5
综合题	1	2	1	1	1	1
合计	4	10.5	4	8	4	8

本章的重点、难点

- 1、纳税环节（生产、委托加工、进口）
- 2、计税依据的确定
- 3、计征方法（从价、从量、复合计征）
- 4、外购和委托加工收回应税消费品已纳消费税的扣除

本章易错考点

- 1、增值税和消费税的差异

(1) 纳税环节：

增值税——多环节

消费税——单一环节

因此征增值税不一定征消费税，但征消费税必征增值税

(2) 与价格关系：

增值税——价外税

消费税——价内税

(3) 计税方法：

增值税——依纳税人不同计征方法不同

消费税——依货物不同计征方法不同

(4) 收入的归属：

增值税——共享税

消费税——中央税

2、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。用于其他方面的，视同销售纳税。而外购的或委托加工收回的已税消费品用于连续生产应税消费品的，其已纳的税额可以抵扣。

3、采用复合计征的卷烟和白酒，其组成计税价格公式（包括生产、委托加工和进口环节）

4、进口卷烟应纳税额的计算

5、征税环节的特殊规定：

(1) 金银首饰、钻石、钻石饰品不在生产环节，而是在零售环节征税

(2) 用已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收的金银首饰，在计税时一律不得扣除已纳的消费税款（能够抵扣的必须是从一个生产环节进入下一个生产环节）

(3) 卷烟在生产环节之外，在批发环节加征一道消费税，但计征方法不同；生产环节采用复合计征方法纳税，批发环节采用从价计征方法纳税；而且批发环节纳税时，不得抵扣生产环节已纳的消费税

本章识记性的内容

1、征税范围：14 类应税消费品

2、计税价格公式——消费税是价内税，如果有售价的，消费税已经包含在售价中了，直接用售价×税率，即可算出税额，只有在组成计税价格时，才采用除以（1 - 消费税率）之形式

3、纳税义务发生的时间、地点

本章主要内容

一、纳税义务人

生产环节——生产者——直接纳税——金银首饰除外；

委托加工环节——委托方——受托方代收代缴——委托个人除外；

进口环节——进口者——海关代征。

二、征税范围—有选择性（14 类消费品）

（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、雪茄烟和烟丝。

按照国税函[2001]955号规定，从2001年12月20日起，对既有自产卷烟，同时又委托联营企业加工与自产卷烟牌号、规格相同卷烟的工业企业（以下简称卷烟回购企业），

从联营企业购进后再直接销售的卷烟，对外销售时不论是否加价，凡是符合下述条件的，不再征收消费税；不符合下述条件的，则征收消费税：

1.回购企业在委托联营企业加工卷烟时，除提供给联营企业所需加工卷烟牌号外，还须同时提供税务机关已公示的消费税计税价格。联营企业必须按照已公示的调拨价格申报缴税。

2.回购企业将联营企业加工卷烟回购后再销售的卷烟，其销售收入应与自产卷烟的销售收入分开核算，以备税务机关检查；如不分开核算，则一并计入自产卷烟销售收入征收消费税。

自 2009 年 5 月 1 日起，在卷烟批发环节加征一道从价税。

在中国境内从事卷烟批发业务的单位和个人，批发销售的所有牌号规格的卷烟，按其销售额征收 5% 的消费税。

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。

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。

（二）酒及酒精

酒类包括粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、果啤和其他酒。

酒精包括各种工业酒精、医用酒精和食用酒精。

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。

（三）化妆品

(四) 贵重首饰及珠宝玉石

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

(六) 成品油

(七) 汽车轮胎

自 2001 年 1 月 1 日起，子午线轮胎免征消费税，翻新轮胎停止征收消费税。

自 2010 年 12 月 1 日起，农用拖拉机、收割机和手扶拖拉机专用轮胎不属于本条例规定的应征消费税的“汽车轮胎”范围，不征收消费税。

(八) 小汽车

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税范围，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) 摩托车

(十) 高尔夫球及球具

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。

(十一) 高档手表

高档手表是指销售价格（不含增值税）每只在 10000 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。

(十二) 游艇

(十三) 木制一次性筷子

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属于本税目征税范围。

(十四) 实木地板

【例·单选题】甲烟草公司提供烟叶委托乙公司加工一批烟丝。甲公司将已收回烟丝中的一部分用于生产卷烟，另一部分烟丝卖给丙公司。根据消费税法律制度的规定，在这项委托加工烟丝的业务中，消费税的纳税义务人是（ ）。

- A . 甲公司
- B . 乙公司
- C . 丙公司
- D . 甲公司和丙公司

【答案】A

【解析】(1) 在委托加工环节，委托方甲公司是消费税的纳税义务人，受托方乙公司只是代收代缴消费税；

(2) 甲公司将委托加工已收回的部分烟丝用于生产卷烟，在计算卷烟的消费税时，委托加工烟丝时已经缴纳的相应消费税可以扣除；

(3) 甲公司将委托加工已收回的部分烟丝卖给丙公司时，甲公司和丙公司均不缴纳消费税，但甲公司销售货物应缴纳增值税。

【例·多选题】根据消费税法律制度的规定，下列各项中，既征收消费税又征收增值稅的有()。

- A . 批发环节销售的卷烟
- B . 生产销售小汽车

C. 零售环节销售的金银首饰

D. 进口的化妆品

【答案】 ABCD

【解析】 选项 A：在卷烟的批发环节，纳税人应缴纳增值税和消费税；选项 B：生产销售的小汽车，在出厂环节既要缴纳增值税也要缴纳消费税；选项 C：金银首饰在零售环节征收增值税和消费税；选项 D：化妆品在进口环节征收关税、增值税和消费税。

【例·单选题】 根据消费税法律制度的规定，下列消费品中，既征收增值税又征收消费税的是（ ）。

A. 从国外进口数码相机

B. 批发环节销售的白酒

C. 从国外进口小汽车

D. 生产销售子午线轮胎

【答案】 C

【解析】 选项 A：进口数码相机征收关税、增值税，不征收消费税；选项 B：在批发环节加征消费税的仅限于卷烟，不包括白酒；选项 D：子午线轮胎免征消费税。

【例·多选题】 下列商品中，应征收消费税的是（ ）。

A. 经营性游艇

B. 护肤护发品

C. 高档手表

D. 实木家具

【答案】 CD

三、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

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。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：

- ① 承运部门的运输费用发票开具给购买方的；
- ② 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：

- ① 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；
- ② 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；
- ③ 所收款项全额上缴财政。

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。

2、含增值税销售额的换算

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——销售数量的确定

-
- 1、销售应税消费品的——销售数量
 - 2、自产自用应税消费品的——移送使用数量
 - 3、委托加工应税消费品的——收回数量
 - 4、进口应税消费品的——进口数量

（三）复合计征

现行消费税的征税范围中，只有卷烟、粮食白酒、薯类白酒采用复合计征方法。

应纳税额等于应税销售数量乘以定额税率再加上应税销售额乘以比例税率。

（四）计税依据的特殊规定

- 1、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。

- 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。

- 3、酒类关联企业间关联交易消费税问题处理

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购货方收取的，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。

- 4、兼营不同税率应税消费品的税务处理

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

【例·多选题】根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应按纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计征消费税的有（ ）。

- 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 . 用于投资入股的应税消费品

【答案】ACD

【解析】选项 B：应按纳税人同类应税消费品的“平均”销售价格作为计税依据计征消费税。

【例·单选题】某高尔夫球具厂为增值税一般纳税人，下设一非独立核算的门市部。2011 年 4 月该厂将生产的一批成本价为 70 万元的高尔夫球具移送门市部，门市部将其中 80%零售，取得含税销售额 77.22 万元。已知高尔夫球具的消费税税率为 10%，成本利润率为 10%。根据消费税法律制度的规定，该项业务应缴纳消费税()万元。

- A . 5.13
- B . 6
- C . 6.60
- D . 7.72

【答案】C

【解析】纳税人通过非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应按该门市部的“对外销售额”（而非组成计税价格）计征消费税， $\text{应纳消费税} = 77.22 \div (1 + 17\%) \times 10\% = 6.60$ （万元）。

四、应纳税额的计算

（一）生产销售环节应纳消费税的计算

1、直接对外销售应纳消费税的计算

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/63700315002006161>