

消 费 税

本章要点

- 消费税的概念、特点、作用
- 消费税的征税范围、纳税人、税目税率
- 消费税应纳税额的计算

案例引入

顺达酒店自开业以来生意兴隆,顾客消费的啤酒主要从当地的啤酒生产企业和当地的啤酒经销商购进。由于啤酒的生产企业是啤酒消费税的纳税人,该酒店从未进行消费税的纳税申报。2016 年开始,该酒店购入一套啤酒设备自酿啤酒,深受顾客的喜爱,但该酒店照常按原来的税种申报纳税。当地国家税务局的征管部门来到该酒店,要求该酒店补缴消费税。

顺达酒店提出:为什么购入的啤酒在消费时不需要缴纳消费税,而销售自制的啤酒却需要缴纳消费税?

第一节 消费税概述

一、消费税概念

消费税是以消费品和特定消费行为的流转额作为征税对象征收的一种税。

广义上的消费税是指一般消费税,即对所有消费品和消费行为的流转额普遍征收消费税;狭义的消费税是指特别消费税,即对某些特定的消费品和消费行为的流转额有选择地征收消费税。

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,就其销售额或销售数量征收的一种税,属于特别消费税。

我国消费税是在 1950 年货物税和特种消费行为税的基础上逐步形成的。在 1994 年的税制改革中,配合流转税的改革开征了消费税,制定并颁布了《中华人民共和国消费税条例》和《中华人民共和国消费税条例实施细则》,规定对 11 种特殊消费品在征收增值税的基础上再征收一道消费税,实行特殊调节。2006 年 4 月,对消费税的征税范围和税率进行了相应调整,规定对 14 种消费品征税。2008 年 12 月国务院、财政部和国家税务总局对消费税暂行条

例和细则进行了修订,修订后的暂行条例和实施细则于 2009 年 1 月 1 日起在我国全面实施。2014 年 11 月财政部、国家税务总局发布了《关于调整消费税政策的通知》,取消了汽车轮胎税目和酒精、含铅汽油等子目,并于 2015 年 1 月发布了《关于对电池、涂料征收消费税的通知》,自 2015 年 2 月 1 日起对电池、涂料征收消费税。至此,我国消费税征税对象包括 15 大类应税消费品。

二、我国现行消费税的特点

(一) 征收对象具有选择性

我国消费税在征收范围上根据产业政策与消费政策仅选择一部分消费品作为征税对象,并不是对所有消费品都征收消费税。目前我国主要针对以下方面的消费品征收消费税:一是过度消费会对人类健康、社会秩序和生态环境造成危害的特殊消费品,包括烟、酒及酒精、鞭炮与烟火、木制一次性筷子、实木地板等;二是奢侈品、非生活必需品,包括贵重首饰及珠宝玉石、化妆品、高尔夫球及球具、高档手表、游艇等;三是高能耗及高档消费品,包括游艇、小汽车、摩托车等;四是使用和消耗不可再生和替代的稀缺资源的消费品,例如成品油等;五是具有促进节能环保意义的消费品,例如电池、涂料等。

(二) 征税环节具有单一性

我国消费税主要采用在生产或进口环节计征,即在生产者销售应税消费品或从国外进口应税消费品时征税,其他环节一般不再征税。也就是说,消费税只在应税消费品生产、流通或消费的某一环节征收,并不是流转的各个环节都要征收,通常只课征一次。

(三) 征收方法具有灵活性

消费税根据不同应税消费品的特点,分别采用不同的征税方法,包括从量定额、从价定率和复合计税三种征收方法,以充分体现消费税的调节作用。

(四) 税负具有转嫁性

消费税是一种间接税,主要以应税消费品为课税对象,一般情况下,税款会随着价格转嫁给消费者,消费者是实际的负税人。

(五) 采用产品差别税率,实行价内征收

消费税按照不同产品设置税目,分别制定高低不同的税率或税额,以具体规定消费税调节的范围。消费税实行价内征收,即消费税是产品价格的组成部分,税与价格互相补充,共同发挥调节经济的杠杆作用。



小思考

消费税为什么采用单一环节征税?

三、消费税的作用

我国现行消费税选择部分消费品征收消费税。一方面,通过征收消费税提高应税消费品的市场价格,影响消费者的消费选择和企业的生产成本,进而影响消费结构和产业结构的调整,实现资源的优化配置;另一方面,征收消费税可以有效地筹集财政资金。我国消费税的作用主要体现为以下 3 个方面。

(一) 节约资源、保护环境,促进经济可持续发展

消费税对不可再生和不可替代的能源产品征税,可使稀缺资源得到保护和充分有效利用。资源的稀缺性决定了其不能无限地供人类利用,某些自然资源属于不可再生性资源。一些高能耗消费品的消费,不仅消耗了大量稀缺资源,而且在生产和消费过程中还会对生态环境造成污染。对于这些高能耗消费品和稀缺性资源消耗品征收消费税,有利于节约资源、保护生态环境,实现经济的可持续发展。

(二) 缩小贫富差距,缓解分配不公

法国经济学家魁奈将消费品划分为生活必需品与奢侈品两种。低收入者主要以生活必需品为主要消费对象,高收入者在生活必需品消费之外,还会有奢侈品的消费。消费税通过对某些特殊消费品,如贵重首饰及珠宝玉石、化妆品、高尔夫球及球具、高档手表、游艇等非生活必需品征收消费税,可以起到调节收入分配的作用,缓解社会分配不公的矛盾。

(三) 筹集财政资金,增加财政收入

消费税属于价内税,税额的实现不受成本、费用等因素的影响,税源稳定。消费税征收范围虽小,但应税消费品的消费量较大,通常采用较高的税率,因此,征收消费税可以有效保证国家财政收入。



小思考

消费税如何起到保护环境的作用?

第二节 消费税的税法规定

现行消费税法的基本规范,是 2008 年 11 月 5 日经国务院第 34 次常务会议修订通过并颁布,自 2009 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国消费税暂行条例》,以及 2008 年 12 月 15 日财政部、国家税务总局第 51 号令颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》。

一、消费税的征税范围

消费税的征税范围是在中华人民共和国境内从事生产、委托加工和进口的应税消费品。

分布以下 5 个环节。

（一）生产销售的应税消费品

（1）生产销售的应税消费品，除了直接对外销售应税消费品应征收消费税外，纳税人将自产的应税消费品用于换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务，以及用于生产应税消费品以外的其他方面都应视同销售，应该缴纳消费税。

（2）自产应税消费品用于生产应税消费品以外的其他方面，是指纳税人将自产应税消费品用于连续生产非应税产品，或用于在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。如果自产应税消费品是用于连续生产应税消费品的，即纳税人将自产自用的应税消费品作为直接材料生产最终应税消费品，自产自用应税消费品构成最终应税消费品的实体的，不缴纳消费税。



小思考

自产应税消费品用于生产应税消费品以外的其他方面与增值税视同销售有哪些异同？

（3）从 2009 年 1 月 1 日起，对成品油生产企业在生产成品油过程中，作为燃料、动力及原料消耗掉的自产成品油，免征消费税。对用于其他用途或直接对外销售的成品油照章征收消费税。

（4）工业企业以外的单位和个人的下列行为视为应税消费品的生产行为，按规定征收消费税：

- ① 将外购的消费税非应税产品以消费税应税产品对外销售的；
- ② 将外购的消费税低税率应税产品以高税率应税产品对外销售的。

（二）委托加工的应税消费品

委托加工的应税消费品，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和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生产的应税消费品，或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，或由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，不论纳税人在财务上是否作销售处理，都不得作为委托加工的应税消费品，而应当按照受托方销售自产应税消费品缴纳消费税。

委托加工的应税消费品回收后，再继续用于生产应税消费品销售且符合现行政策规定的，其加工环节缴纳的消费税可以扣除。

（三）进口的应税消费品

进口的应税消费品，是指报关从国外进口的应税消费品。对进口应税消费品征税的目的，是为了平衡进口产品和国内产品的税收负担。为了减少征税成本，进口环节缴纳的消费税由海关代征。

（四）批发的卷烟

卷烟批发环节按复合计征方式征收征收消费税。批发的卷烟，是指卷烟批发企业批发

销售的所有牌号、规格的卷烟。卷烟批发企业之间销售的卷烟不缴纳消费税,只有将卷烟批发给其他单位和个人时才缴纳消费税。

(五) 零售环节征收消费税的应税消费品

金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石制品在零售环节征收消费税。

零售环节征收消费税的金银首饰范围仅限于金、银和金基、银基合金首饰,以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰。

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,为消费税的纳税人。

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税消费品的所在地或者起运地在境内。

消费税的纳税人具体包括:

- (1) 生产销售(包括自用)应税消费品的,以生产销售的单位和个人为纳税人;
- (2) 委托加工应税消费品的,以委托加工的单位和个人为纳税人;
- (3) 进口应税消费品的,以进口的单位和个人为纳税人;
- (4) 零售金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品的,以零售的单位和个人为纳税人;
- (5) 批发卷烟的单位和个人为纳税人。

三、消费税的税目税率

(一) 税目

我国现行消费税共设置了 15 个税目,有的税目还进一步划分若干子目和细目,各税目的具体内容如下。

1. 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)、雪茄烟和烟丝三个子目。

“卷烟”子目又分为“甲类卷烟”和“乙类卷烟”两个细目。甲类卷烟,是指每标准条(200 支)调拨价格在 70 元(含 70 元,不含增值税)以上的卷烟;乙类卷烟是指每标准条调拨价格在 70 元(不含增值税)以下的卷烟。

2. 酒

酒是酒精度在 1 度以上的各种酒类饮料。酒包括白酒、黄酒、啤酒和其他酒四个子目。

“啤酒”子目又分为“甲类啤酒”和“乙类啤酒”两个细目。啤酒每吨出厂价(含包装物及