

消费税计算申报与核算



技能目标

1. 能判断哪些项目应征收消费税,会根据业务资料计算应纳消费税税额。
2. 会根据业务资料填制消费税纳税申报表及税款缴纳书。
3. 能根据业务资料进行消费税的涉税会计业务处理。
4. 基本会办理出口货物退(免)消费税工作。



知识目标

1. 掌握消费税的基本法律知识、应纳消费税的计算。
2. 掌握消费税的纳税申报表的填制方法。
3. 熟悉消费税涉税业务的会计处理。
4. 理解消费税出口退税的计算。
5. 熟悉消费税出口退税的申报规定及消费税出口退税的会计处理。



案例导入

消费税与增值税的计税依据都一样吗

2019年6月,某高校会计专业毕业生李玲到ABC股份有限公司报税岗位进行顶岗实习。该公司主要生产经营酒类、卷烟和高档化妆品,6月发生以下经济业务。

(1) 6月1日销售高档化妆品100套,已知增值税专用发票上注明的价款为30 000元,税额为3 900元,款已收到。

(2) 6月4日将自己生产的啤酒20吨销售给家乐超市,货款已收到;另外,将10吨送给客户及顾客免费品尝。该啤酒出厂价为2 800元/吨,成本为2 000元/吨。

(3) 6月10日销售粮食散装白酒20吨,单价为7 000元,价款为140 000元。

(4) 6月20日用自产粮食白酒10吨抵偿华盛超市货款70 000元,不足或多余

部分不再结算。该粮食白酒每吨本月售价为 5 500~6 500 元,平均售价为 6 000 元。

(5) 6 月 25 日将一批自产的高档化妆品作为福利发给职工个人,这批高档化妆品的成本为 10 000 元。假设该类高档化妆品不存在同类消费品销售价格。

(6) 2014 年 5 月 10 日将外购的烟叶 100 000 元发给嘉华加工公司,委托其加工成烟丝。嘉华加工公司代垫辅助材料 4 000 元(款已付),本月应支付的加工费为 36 000 元(不含税)、增值税为 4 680 元。6 月 5 日 ABC 股份有限公司以银行存款付清全部款项和代缴的消费税;6 日收回已加工的烟丝并全部生产成卷烟 10 箱;25 日该批卷烟全部用于销售,总售价为 300 000 元,款已收到。

(7) 6 月 26 日向陈氏超市销售用上月外购烟丝生产的卷烟 20 个标准箱,每标准条调拨价格为 80 元,共计 400 000 元(购入烟丝支付含增值税价款为 90 400 元),采取托收承付结算方式,货已发出并办妥托收手续。

(8) 6 月 28 日从国外购进成套高档化妆品,关税完税价格为 80 000 美元,关税税率为 50%。假定当日美元兑人民币的汇率为 1:6.60,货款全部以银行存款付清。

(9) 6 月 30 日从国外进口卷烟 320 箱(每箱 250 条,每条 200 支),支付买价 2 000 000 元,支付到达我国海关前的运输费用 120 000 元,保险费用 80 000 元,关税税率为 20%,款项全部以银行存款付清。

请问:李玲将会学到消费税纳税申报的哪些能力?消费税的计算与增值税的计算有哪些不同?

任务 3.1 消费税税款的计算

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,就其应税消费品的销售额或销售量征收的一种税。在我国的税制结构体系中,消费税是增值税的配套税种,它是在普遍征收增值税的基础上,根据国家产业政策的要求,选择消费品中的特殊消费品、奢侈品、高能耗消费品和不可再生的资源消费品征收的,发挥其特殊的调节作用。目前,对烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、成品油、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料 15 类产品征收消费税。

消费税征税环节单一,只在消费品的生产环节和进口环节(金银首饰除外)一次性征收,其他环节不再征收(从 2009 年 5 月 1 日起对卷烟在批发环节加征一道消费税)。对应税消费品实行按产品设计税率、税额,一物一税,大部分消费品实行比例税率,少数消费品实行定额税率,个别消费品还实行从量、从价双重征收,有利于国家对产业结构和消费结构的宏观调节。

3.1.1 直接对外销售应税消费品应纳税额的计算

按照现行消费税法规定,直接对外销售应税消费品应纳税额的计算一般有 3 种方法,即从价定率法、从量定额法、从价定率和从量定额复合计税法。

1. 从价定率法应纳税额的计算

消费税是价内税,即以含消费税的价格作为计税价格,应纳税额的计算取决于应税消费品的销售额和适用税率两个因素。其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品的计税销售额} \times \text{消费税税率}$$

(1) 计税销售额的一般规定

纳税人对外销售其生产的应税消费品,应当以其销售额为依据计算纳税。这里的销售额包括向购货方收取的全部价款和价外费用。由于消费税和增值税实行交叉征收,消费税实行价内税,增值税实行价外税,因此实行从价定率征收消费税的消费品,其消费税税基和增值税税基是一致的,即都是以含消费税而不含增值税的销售额作为计税基数,所以在项目2中有关增值税确认销售额的规定同样适用于消费税,在此不再重复。

(2) 计税销售额的特殊规定

① 包装物及押金的计税销售额。应税消费品连同包装物销售的,无论包装物是否单独计价,也无论在会计上如何核算,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,此项押金不并入应税消费品的销售额中纳税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的和已收取一年以上的押金,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,又另外收取的包装物的押金,凡纳税人在规定的期限内不予退还的,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。

对酒类产品生产企业销售酒类产品(按从价定率法征收的)而收取的包装物押金,无论押金是否返还与会计上如何核算,均需计入酒类产品销售额中,依酒类产品的适用税率征收消费税。但以上规定不适用于实行从量定额征收消费税的啤酒和黄酒产品。

② 纳税人销售的应税消费品,如果是以外汇计算销售额的,应当按外汇牌价折合成人民币计算应纳税额。

③ 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金额缴纳消费税。

④ 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。

【提示】 几种包装物押金的税务处理比较见表3-1。

表 3-1 包装物押金的税务处理比较

押 金 种 类	收取时,未逾期	逾 期 时
一般应税消费品包装物押金	不缴纳增值税,不缴纳消费税	缴纳增值税、消费税(押金需换算为不含税价)
酒类产品(除啤酒、黄酒外)包装物押金	缴纳增值税、消费税(押金需换算为不含税价)	不再缴纳增值税、消费税
啤酒、黄酒包装物押金	不缴纳增值税,不缴纳消费税	只缴纳增值税,不缴纳消费税(因为从量定额征收)

(3) 消费税的税目税率

消费税实行比例税率、定额税率和从量定额与从价定率相结合的复合计税 3 种形式,共设置了 20 余档不同的税率(税额)。多数消费品采用比例税率,最高税率为 56%,最低税率为 1%;对成品油和黄酒、啤酒等实行定额税率;对卷烟、粮食白酒、薯类白酒实行从量定额与从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法。具体见表 3-2。

表 3-2 消费税税目税率(税额)表

税 目			税率(税额)	备 注	
一、烟	1. 卷烟	甲类卷烟(生产环节)	56%	① 卷烟包括进口卷烟、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。 ② 甲类卷烟：每标准条(200 支,下同)调拨价 70 元(含 70 元,不含增值税,下同)以上；乙类卷烟每标准条调拨价 70 元以下。 ③ 自 2015 年 5 月 10 日起,对卷烟批发环节按 11%比例税率、每支 0.005 元的定额税率双征计征消费税	
			150 元/箱(0.6 元/条；0.06 元/包；0.003 元/支)		
		乙类卷烟(生产环节)	36%		
			150 元/箱(0.6 元/条；0.06 元/包；0.003 元/支)		
		甲、乙类卷烟(批发环节)	11%		
			0.005 元/支		
2. 雪茄烟(生产环节)		36%	包括各种规格、型号的雪茄烟		
3. 烟丝(生产环节)		30%	烟丝包括以烟叶为原料加工生产的不经卷制的散装烟,如斗烟、莫合烟、烟末、水烟、黄红烟丝等		
二、酒	1. 白酒	20%		① 酒是指酒精度在 1 度以上的各种酒类饮料。 ② 甲类啤酒：出厂价(含包装物及押金)3 000 元(含 3 000 元,不含增值税,下同)以上；乙类啤酒：出厂价 3 000 元以下。 ③ 娱乐业、饮食业自制啤酒,一律按 250 元/吨征税。 ④ 调味料酒不属于本税目征税范围	
		0.5 元/斤			
	2. 啤 酒 (含 果啤)	甲类啤酒	250 元/吨		
		乙类啤酒	220 元/吨		
	3. 黄酒		240 元/吨		
	4. 其他酒		10%		
三、高档化妆品			15%	① 高档化妆品包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。 ② 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。 ③ 舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油和油彩,不属于本税目征税范围	
四、贵 重 首 饰 及 珠 宝 玉 石	零 售 环 节		5%	特指金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	
	其 他 环 节		10%	其他贵重首饰和珠宝玉石	
五、鞭炮焰火			15%	体育上用的发令纸、鞭炮药引线不属于本税目征税范围	

续表

税 目		税率(税额)	备 注
六、成品油	1. 汽油	1.52 元/升	① 汽油包括甲醇汽油和乙醇汽油。 ② 柴油包括生物柴油。 ③ 溶剂油包括橡胶填充油和溶剂油原料。 ④ 燃料油包括蜡油、船用重油、常压重油、减压重油
	2. 柴油	1.2 元/升	
	3. 石脑油	1.52 元/升	
	4. 溶剂油	1.52 元/升	
	5. 润滑油	1.52 元/升	
	6. 燃料油	1.2 元/升	
	7. 航空煤油	1.2 元/升	
七、摩托车	气缸容量在 250 毫升	3%	从 2014 年 12 月 1 日起对发动机气缸容量在 250 毫升(不含)以下小排量摩托车不征消费税
	气缸容量在 250 毫升以上的	10%	
八、小汽车	1. 乘用车(生产、进口环节)	气缸容量(排气量,下同)在 1.0 升(含)以下的	① 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。 ② 电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不属于本税目征税范围
		气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含)的	
		气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含)的	
		气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含)的	
		气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含)的	
		气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含)的	
		气缸容量在 4.0 升以上的	
	2. 中轻型商用客车(生产、进口环节)		征收范围包括含驾驶员座位在内的座位数为 10~23 个座(含 23 个座)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
	3. 超豪华小汽车(零售环节)		10%(生产、进口环节按子税目 1 和子税目 2 的规定征收)
九、高尔夫球及球具		10%	包括高尔夫球、球杆(杆头、杆身和握把)、球包(袋)
十、高档手表		20%	每只不含增值税价格 1 万元以上(含)
十一、游艇		10%	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而成,可以在水上移动的水上浮载体
十二、木制一次性筷子		5%	包括以木材为原料经过锯段、浸泡、旋切、刨切、烘干、筛选、包装等环节加工而成的各类一次性使用的筷子
十三、实木地板		5%	包括实木复合地板、未经涂饰的素板

续表

税 目	税率(税额)	备 注
十四、电池	4%	征税范围包括原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。原电池是按不可以充电设计的电池,包括锌原电池、锂原电池和其他原电池;蓄电池是按可充电、重复使用设计的电池,包括酸性蓄电池、碱性或其他非酸性蓄电池、氧化还原液流电池和其他蓄电池;燃料电池是指通过一个电化学反应,将连续供应的反应物和氧化剂的化学能直接转换为电能,的电化学发电装置;太阳能电池是指将太阳光能转换成电能的装置
十五、涂料	4%	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的总称

注:①自2014年12月1日起,提高成品油消费税率,取消了酒精、汽车轮胎、气缸容量在250毫升以下摩托车、含铅汽车等产品征收的消费税。

②自2015年2月1日起,电池、涂料征收消费税。但对无汞原电池、锂原电池、金属氢化物镍蓄电池、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;对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。

③自2016年10月1日起,取消对普通美容、修饰类化妆品征收消费税,仅对高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品征收消费税,并将税率由原来的30%降为15%。

④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基础上,在零售环节加征消费税,税率为10%。

【例 3-1】

某日化厂为增值税一般纳税人,2019年6月销售高档化妆品,开具的增值税专用发票上注明的销售额为300 000元;开具的普通发票上注明的销售额为45 200元。要求计算该日化厂6月应缴纳的消费税税额。

$$\text{计税依据} = 300\,000 + 45\,200 \div (1 + 13\%) = 340\,000(\text{元})$$

$$\text{应纳消费税税额} = 340\,000 \times 15\% = 51\,000(\text{元})$$

2. 从量定额法应纳税额的计算

按从量定额法计算消费税,应纳税额的计算取决于应税消费品的销售数量和单位税额两个因素。其基本计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品的销售数量} \times \text{单位税额}$$

(1) 应税消费品销售数量的确定

根据应税消费品的应税行为,应税消费品的销售数量具体规定如下。

① 销售应税消费品的,为应税消费品的销售数量。纳税人通过自设的非独立核算门市部销售自产应税消费品的,应当按照门市部对外销售数量征收消费税。

② 自产自用应税消费品的(用于连续生产应税消费品的除外),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。

(2) 计量单位的换算标准

《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,黄酒、啤酒以吨为税额单位;汽油、柴油等成品油以升为计量单位。考虑到在实际销售过程中,一些纳税人会把吨与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,吨与升这两个计量单位须进行换算,如表 3-3 所示。

表 3-3 吨、升换算表

名 称	单 位 换 算	名 称	单 位 换 算
啤酒	1 吨=988 升	溶剂油	1 吨=1 282 升
黄酒	1 吨=962 升	润滑油	1 吨=1 126 升
汽油	1 吨=1 388 升	燃料油	1 吨=1 015 升
柴油	1 吨=1 176 升	航空煤油	1 吨=1 246 升
石脑油	1 吨=1 385 升		

【例 3-2】

某炼油厂采购原油 40 吨,加工成无铅汽油 12 吨,计算其应纳消费税税额。

$$\text{应纳消费税税额} = 12 \times 1\,388 \times 1.52 = 25\,317.12(\text{元})$$

3. 从价定率和从量定额复合计税法应纳税额的计算

现行消费税的征税范围中,实行复合征税方法的消费品有卷烟、粮食白酒和薯类白酒。其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品销售额} \times \text{比例税率} + \text{应税消费品销售数量} \times \text{单位税额}$$

计税依据中从量定额部分与前面规定相同:生产销售卷烟、粮食白酒、薯类白酒从量定额计税依据为实际销售数量。进口、委托加工、自产自用卷烟、粮食白酒、薯类白酒从量定额计税依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回数量、移送使用数量。

【例 3-3】

某卷烟厂出售卷烟 20 个标准箱,每标准条调拨价格 80 元,共计 400 000 元,烟丝 45 000 元,采用托收承付结算方式,货已发出并办妥托收手续。其应纳消费税税额计算如下:

$$\text{应纳消费税税额} = 20 \times 150 + 400\,000 \times 56\% + 45\,000 \times 30\% = 240\,500(\text{元})$$

在消费税税率运用和计税依据确定中应注意以下几个具体问题。

(1) 对纳税人兼营不同税率的应税消费品,应当分别核算其销售额或销售数量。未分别核算销售额或销售数量的,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。

(2) 白包卷烟、手工卷烟、自产自用没有同牌号规格调拨价格的卷烟、委托加工没有同牌号规格调拨价格的卷烟、未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟,除定额税率征收外,一律按 56% 的比例税率征收。

(3) 非标准条(每条包装多于或者少于 200 支)包装卷烟应当折算成标准条包装卷烟的数量,依其实际销售收入计算确定其折算成标准条包装后的实际销售价格,并确定适用的比例税率。折算的实际销售价格高于计税价格的,应按照折算的实际销售价格确定适用比例税率;折算的实际销售价格低于计税价格的,应按照同牌号规格标准条包装卷烟的计税价格和适用税率征税。卷烟的折算标准如下:

$$1 \text{ 箱} = 250 \text{ 条}; \quad 1 \text{ 条} = 10 \text{ 包}; \quad 1 \text{ 包} = 20 \text{ 支}$$

(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。

(5) 从 2009 年 8 月 1 日起,白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业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;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。

4. 已纳消费税扣除的计算

为了避免重复征税,现行税法规定,将外购应税消费品继续生产应税消费品销售的,准予从应纳消费税税额中按当期生产领用数量计算扣除外购已税消费品已纳的消费税税款。

(1) 扣税范围

- ① 外购已税烟丝为原料生产的卷烟。
- ② 外购已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品。
- ③ 外购已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- ④ 外购已税鞭炮焰火为原料生产的鞭炮焰火。
- ⑤ 外购已税摩托车为原料生产的摩托车(如用外购两轮摩托车改装成三轮摩托车)。
- ⑥ 外购已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球球杆。
- ⑦ 外购已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。
- ⑧ 外购已税实木地板为原料生产的实木地板。
- ⑨ 外购已税石脑油为原料生产的应税消费品。
- ⑩ 外购已税润滑油为原料生产的润滑油,已税汽油、柴油为原料生产的汽油、柴油。

(2) 扣税方法

上述当期准予扣除的外购应税消费品已纳消费税税款的,在计税时按当期生产领用数量计算。

① 从价定率

$$\frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}} = \frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}} \times \text{外购应税消费品适用税率}$$

$$\frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}} = \frac{\text{期初库存的外购应税消费品买价} + \text{当期购进的外购应税消费品买价} - \text{期末库存的外购应税消费品买价}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}}$$

外购已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)。

纳税人用外购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。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 从量定额

$$\frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}} = \frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}} \times \text{外购应税消费品单位税额}$$

$$\frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}} = \frac{\text{期初库存的外购应税消费品数量} + \text{当期购进的外购应税消费品数量} - \text{期末库存的外购应税消费品数量}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}}$$

【例 3-4】

某化妆品厂 11 月发生如下业务：①购进化工 A 材料 20 千克，价款 100 000 元，增值税 13 000 元；②购进散装香粉 10 千克，价款 100 000 元，增值税 13 000 元；③生产口红及精致香粉，领用 A 材料 10 千克及散装香粉 5 千克；④销售口红 5 箱，不含税价 50 000 元；⑤销售香粉 1 箱，含税价 339 000 元。其应纳增值税及消费税税额计算如下：

销售香粉的不含增值税价款 = $339\,000 \div (1 + 13\%) = 300\,000$ (元)

增值税销项税额 = $50\,000 \times 13\% + 300\,000 \times 13\% = 45\,500$ (元)

应纳增值税税额 = 销项税额 - 进项税额 = $45\,500 - (13\,000 + 13\,000) = 19\,500$ (元)

应纳消费税税额 = $(50\,000 + 300\,000) \times 15\% - 100\,000 \div 2 \times 15\% = 45\,000$ (元)

3.1.2 自产自用应税消费品应纳税额的计算

1. 自产自用应税消费品的确定

所谓“自产自用”，是指纳税人生产应税消费品后，不是直接用于对外销售，而是用于自己连续生产应税消费品或用于其他方面。根据《消费税暂行条例》规定，纳税人用于连续生产应税消费品，不缴纳消费税；用于其他方面的，于移送使用时缴纳消费税。

所谓“连续生产应税消费品”，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。对自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的不再征税，体现了税不重征和计税简便的原则，避免了重复征税。例如，卷烟厂生产的烟丝，如果直接对外销售，应缴纳消费税，但如果烟丝用于本厂连续生产卷烟，其烟丝就不征收消费税，只对最终生产出来的卷烟征收消费税。

所谓“用于其他方面”，是指纳税人用于生产非应税消费品和在建工程、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、奖励等方面的应税消费品。企业自产的应税消费品虽然没有用于销售或连续生产应税消费品，但只要是用于税法所规定的范围都要视同销售，依法缴纳消费税。

2. 自产自用应税消费品计税依据的确定

根据《消费税暂行条例》规定，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，其销售额的核算包括以下顺序。

(1) 按照纳税人生产的当月同类消费品的销售价格计算纳税。

(2) 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。

(3) 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最近月份的销售价格计算纳税。

(4) 没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率法计算纳税的组成计税价格计算公式为

组成计税价格 = $(\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{比例税率})$

利润 = $\text{成本} \times \text{成本利润率}$

实行复合计税法计算纳税的组成计税价格计算公式为

组成计税价格 = (成本 + 利润 + 自产自用数量 × 定额税率) ÷ (1 - 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。公式中所称的“成本利润率”是指应税消费品全国平均成本利润率,由国家税务总局确定(见表 3-4)。

表 3-4 应税消费品全国平均成本利润率

货 物 名 称	成本利润率/%	货 物 名 称	成本利润率/%
1. 甲类卷烟	10	11. 摩托车	6
2. 乙类卷烟	5	12. 高尔夫球及球具	10
3. 雪茄烟	5	13. 高档手表	20
4. 烟丝	5	14. 游艇	10
5. 粮食白酒	10	15. 木制一次性筷子	5
6. 薯类白酒	5	16. 实木地板	5
7. 其他酒	5	17. 乘用车	8
8. 高档化妆品	5	18. 中轻型商用客车	5
9. 鞭炮焰火	5	19. 电池	4
10. 贵重首饰、珠宝玉石	6	20. 涂料	7

3. 自产自用应税消费品应纳税额的计算

(1) 从价定率法征税的应税消费品应纳税额的计算

应纳消费税税额 = 自产自用同类应税消费品销售额或组成计税价格 × 适用税率

(2) 从量定额法征税的应税消费品应纳税额的计算

应纳消费税税额 = 应税消费品移送使用数量 × 单位税额

(3) 复合计税法征税的应税消费品应纳税额的计算

应纳消费税税额 = 自产自用同类应税消费品销售额或组成计税价格 × 适用税率
+ 应税消费品移送使用数量 × 单位税额

【例 3-5】

某酒厂将自产薯类白酒 1 吨发放给职工工作福利,该薯类白酒对外销售价格为每吨 7 000 元,生产成本为 4 000 元/吨,成本利润率为 5%。其应纳消费税税额计算如下:

应纳消费税税额 = 7 000 × 20% + 2 000 × 0.5 = 2 400(元)

如果该种薯类白酒没有同类消费品的销售价格,其生产成本为 4 000 元,则其组成计税价格计算如下:

消费税组成计税价格 = [4 000 × (1 + 5%) + 2 000 × 0.5] ÷ (1 - 20%)
= 6 500(元)

应纳消费税税额 = 6 500 × 20% + 2 000 × 0.5 = 2 300(元)

3.1.3 委托加工应税消费品应纳税额的计算

1. 委托加工应税消费品的确定

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和代