

消费税的核算及申报

【学习目标】

理解消费税的含义和特点;掌握消费税额核算和纳税申报的基本方法。

【重点难点】

委托加工应税消费品应纳消费税计算和应税消费品已缴纳税款扣除的核算是本章的难点。

第一节 消费税法要素框架

一、消费税的含义及特点

(一) 消费税概念

消费税是对我国境内从事生产、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,在特定环节征收的一种税。简单地说,消费税是对特定的消费品或消费行为征收的一种税。

在我国消费税相关法规中的“消费”二字,不同于一般的日常生活中经济学含义的消费,也有别于国外所谓的销售消费环节的消费,仅指从财政和对消费倾向性调整目标出发,在我国流转税制设计中需要征收消费税的若干类特定消费品。

(二) 消费税法的特点

我国消费税法具有以下特点。

(1) 征税范围具有选择性。各国目前征收的消费税实际上都属于对特定消费品或消费行为征收的税种。我国消费税目前主要包括了特殊消费品、奢侈品、高能耗消费品、不可再生的资源消费品等 14 个税目。

(2) 征税环节单一性。消费税是在生产(进口)、流通或消费的某一环节一次征收,而不是在消费品生产、流通或消费的每个环节多次征收,即通常所说的一次课征制。

(3) 征收方法多样性。消费税的计税方法比较灵活,有些产品采取从价定率的方式征收,有些产品则采取从量定额的方式征收。对一部分价格差异大,且便于按价格核算的应税消费品,依消费品或消费行为的价格实行从价定率征收;对一部分价格差异较小,品

种、规格比较单一的大宗应税消费品,依消费品的数量实行从量定额征收。

(4) 税收调节特殊性。消费税属于国家运用税收杠杆对某些消费品或消费行为进行特殊调节的税种,采取增值税与消费税双重调节的办法,对某些需要特殊调节的消费品或消费行为在征收增值税的同时,再征收一道消费税,形成一种特殊的对消费品双层次调节的税收调节体系。

(5) 税负有转嫁性。凡列入消费税征收范围的消费品,一般都是高价高税产品。无论在哪个环节征收,消费品中所含的消费税款最终都要转嫁到消费者身上,由消费者负担,税负具有转嫁性。

二、消费税纳税人的税法透视

消费税的纳税人是指在境内(指起运地或所在地在境内)生产、委托加工和进口规定的应税消费品的单位和个人。

生产应税消费品的纳税人,主要是指从事应税消费品生产的各类企业、单位和个体经营者。生产应税消费品用于销售的,于销售时缴纳消费税。生产应税消费品自己使用而没有对外销售的,按其不同用途区别对待:将生产的应税消费品用于连续生产应税消费品的,不征收消费税;将生产的应税消费品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,于消费品移送时缴纳消费税。

委托加工应税消费品的纳税人,以委托方为纳税人,一般由受托方代收代缴消费税。但是,委托个体经营者加工应税消费品的,一律于委托加工的应税消费品收回后,在委托方所在地缴纳消费税。委托加工消费品在提货时已缴纳消费税的,若委托方对外销售,则不再缴纳消费税;若委托方用于连续生产应税消费品,则所纳税款允许按规定扣除。

进口应税消费品的纳税人,由货物进口人或代理人在报关进口时缴纳消费税。

从事商业零售金银首饰的单位和个人销售金银首饰也为消费税的纳税人。

三、消费税的征税范围及税率

(一) 消费税征税范围及税目

消费税的征税范围采用正式列举的表述方法,然而对征税范围内容的具体划分形成了税目,针对每个具体的税目,《中华人民共和国消费税暂行条例》及其《实施细则》都做了具体规定。

消费税的征税范围为:在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口、零售的应税消费品,包括烟、酒及酒精、鞭炮和焰火、化妆品、成品油、贵重首饰及珠宝玉石、汽车轮胎、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、小汽车,共 14 种商品。

在零售环节征收消费税的金银首饰的范围不包括镀金(银)、包金(银)首饰,以及镀金(银)、包金(银)的镶嵌首饰,凡采用包金、镀金工艺以外的其他工艺制成的含金、银首饰及

镶嵌首饰,如锻压金、铸金、复合金首饰等,都应在零售环节征收消费税。

(二) 消费税的税率

消费税的税率有比例税率、定额税率、比例和定额结合的税率。

采用比例税率的应税消费品及税率规定:烟丝税率为30%;雪茄烟税率为25%;其他酒税率为10%;酒精税率为5%;化妆品税率为30%;贵重首饰及珠宝玉石的非金银首饰在生产环节征收税率为10%,金银首饰在零售环节征收税率为5%;鞭炮、焰火税率为15%;高尔夫球及球具税率为10%;高档手表税率为5%;游艇税率为10%;木制一次性筷子、实木地板税率都是5%;摩托车根据汽缸量税率从3%~10%;汽车轮胎税率为10%。

采用定额税率的应税消费品及税额规定:黄酒税额为240元/吨;啤酒税额,销售价格(含包装物及包装物押金,下同)在3000元/吨以下(不含增值税)的为220元/吨消费税额;销售价格在3000元/吨以上(含3000元,不含增值税)的为250元/吨消费税额;成品油税额按不同税目下的子目从0.1元/升到0.2元/升。

采用定额税率和比例税率的应税消费品及税率规定:卷烟定额税率为每标准箱(50000支)150元,比例税率每标准条(200支)对外调拨价格在50元以上(含50元)的为45%,50元以下的为30%;粮食白酒、薯类白酒定额税率都为每斤(500克)0.5元,比例税率都为20%。

现行消费税设计税目共计14类,设计比例税率最低为3%,最高为56%;定额税率最低为每征税单位0.1元,最高为每征税单位250元。

需要注意的是:一是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或销售数量,未分别核算的,按最高税率征税;二是将应税消费品与非应税消费品以及适用税率不同的应税消费品组成成套消费品销售的,应根据组合制品的销售金额按应税消费品中适用最高税率的消费品税率征税。

第二节 消费税额计算的关键

一、消费税的计算方法和公式

(一) 从量定额计征消费税应纳税额的计算

根据现行税法规定,消费税中黄酒、啤酒、成品油等产品以销售数量为计税依据,实行从量定额征收。其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{单位税额}$$

销售数量根据生产销售、自产自用、委托加工、进口等情况,分别为销售数量、移送使用数量、委托加工收回量、海关核定的进口应税消费品的数量等。

(二) 从价定率计征消费税应纳税额的计算

根据现行税法规定,消费税中烟丝、雪茄烟、其他酒、酒精、化妆品、贵重首饰珠宝玉石、鞭炮和焰火、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、小汽车和摩托车、汽车轮胎,实行从价定率征收。其计征消费税的计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售额(或组成计税价格)} \times \text{消费税税率}$$

销售额是指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(价外费用的内容参见增值税),但不包括向购买方收取的增值税额,若销售额中含有增值税,需将其换算为不含增值税的销售额。

$$\text{销售额} = \frac{\text{含增值税的销售额}}{1 + \text{增值税税率或征收率}}$$

应税消费品的包装物及其收取的押金是否并入销售额征收消费税呢?税法规定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税。如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,则此项押金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或已收取1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征税。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,按照应税消费品适用税率征税。对酒类产品生产企业销售酒类产品(啤酒、黄酒除外)而收取的包装物押金,无论押金是否返还、会计上如何核算,均需并入酒类产品销售额中,依酒类产品的适用税率征税。

(三) 从价定率和从量定额复合计征消费税的计算

消费税中卷烟、白酒实行从价定率和从量定额复合征收,其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率} + \text{销售数量} \times \text{单位税额}$$

需要注意的是:复合计税办法征收消费税应税消费品从量计算的消费税与价格无关,计算应税消费品组成计税价格时,不考虑从量计征的消费税额。

二、消费税计税依据的特殊规定

(一) 卷烟、白酒类消费品计税价格的特殊规定

卷烟回购企业从联营企业购进后再直接销售卷烟,对外销售时不论是否加价,凡是符合条件的,不再征收消费税;不符合条件的,则征收消费税。

酒类关联企业间关联交易消费税的调整计税收入额或所得额的方法有:第一,按独立企业之间进行相同或类似业务活动的价格;第二,按再销售给无关联关系的第三者价格应取得的收入和利润水平;第三,按成本加合理的费用和利润;第四,按其他合理的方法。

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。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中缴纳消费税。

(二) 自设非独立核算门市部销售应税消费品及非正常交易的计税依据规定

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。

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。

自产自用的应税消费品是指纳税人将自产的应税消费品用做中间产品连续生产应税消费品或用于其他方面而不是直接对外销售。连续生产应税消费品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。比如,卷烟厂生产出烟丝,卷烟厂再用生产出的烟丝生产卷烟。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。按规定,用于上述方面的,为视同销售行为,在移送使用的环节征税。

纳税人自产自用的应税消费品,凡用于其他方面,应当按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。如果当月同类消费品各期销售价格高低不同,应按销售价格加权平均计算。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:销售价格明显偏低又无正当理由的;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,计算应税消费品的组成计税价格时,不考虑从量计征的消费税额。计算公式是

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times \frac{1 + \text{成本利润率}}{1 - \text{消费税税率}}$$

上述公式中的成本,是指应税消费品的产品生产成本;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。

(三) 委托加工应税消费品应纳消费税计算

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。对于不同时满足上述条件的,不论纳税人在财务上是否作为销售处理,都不得作为委托加工应税消费品,而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。

委托加工应税消费品的计税依据为受托方同类消费品的销售价格;没有同类消费品销售价格的,按组成计税价格计算纳税,计算应税消费品的组成计税价格时,不考虑从量计征的消费税额。计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税税率}}$$

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。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),不包括收取的增值税。

对于受托方没有按规定代收代缴税款的,委托方收回的应税消费品已经直接销售的,按销售额计税;收回的应税消费品尚未销售或不能直接销售的,按委托加工应税消费品的组成计税价格计税。

三、应税消费品已纳税款扣除的计算

消费税法中对于用外购或委托加工收回的下列 11 种已经交过消费税的外购应税消费品已纳税款的扣除,规定用外购已税消费品连续生产应税消费品销售时,按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税款。

(一) 扣除已缴消费税的范围

外购已税烟丝生产的卷烟;外购已税化妆品生产的化妆品;外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石;外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火;外购已税汽车轮胎(内胎和外胎)生产的汽车轮胎;外购已税摩托车生产的摩托车;外购已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆;外购已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子;外购已税实木地板为原料生产的实木地板;外购已税石脑油为原料生产的应税消费品;外购已税润滑油为原料生产的润滑油。

扣除的注意事项:除酒及酒精、小汽车、游艇、高档手表、雪茄烟外,成品油要分清子目(不包括汽油、柴油、溶剂油、航空煤油、燃料油);必须是同一税目,即购入该税目的已税商品,仍用于生产该税目的商品,可以抵扣。如购入该税目的已税商品,用于生产另一税目的商品,则不能扣税。

(二) 扣除已缴消费税的计算

计算扣除已缴消费税:按当期生产领用数量扣除其已纳消费税。增值税和消费税扣除已纳税款是有区别的。必须是先购入,领用时再扣减。计算公式如下:

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

$$\begin{aligned} \text{当期准予扣除的外购应税消费品买价} &= \frac{\text{期初库存的外购应税消费品的买价或数量}}{\text{外购应税消费品的买价或数量}} + \frac{\text{当期购进的应税消费品的买价或数量}}{\text{消费品的买价或数量}} - \frac{\text{期末库存的外购应税消费品的买价或者数量}}{\text{外购应税消费品的买价或者数量}} \end{aligned}$$

特别说明: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。

销售达到低污染排放值的小轿车、越野车和小客车减征 30% 的消费税(增值税不减征)。

(三) 进口应税消费品应纳消费税的计算规定

纳税人进口应税消费品,于报关进口时由海关代征。按规定,一律以组成计税价格为计税依据。计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{关税完税价格} + \text{关税}}{1 - \text{消费税税率}}$$

自 2004 年 3 月 1 日起,进口卷烟消费税组成计税价格和应纳消费税额的计算公式为

$$\text{进口卷烟消费税组成计税价格} = \frac{\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税定额税}}{1 - \text{进口卷烟适用比例税率}}$$

$$\text{应纳消费税额} = \frac{\text{进口卷烟消费税}}{\text{组成计税价格}} \times \frac{\text{进口卷烟}}{\text{适用比例税率}} + \text{消费税定额税}$$

其中,

$$\text{消费税定额税} = \text{海关核定的进口卷烟数量} \times \text{消费税定额税率}$$

消费税定额税率为每标准箱(50 000 支)150 元。

(四) 首饰应纳消费税在零售环节征收消费税的计算

金银首饰仅限于金、银和金基、银基合金首饰以及镶嵌首饰。因零售价格中含有增值税,需将其换算为不含增值税的销售额。换算公式为

$$\text{销售额} = \frac{\text{含增值税的销售额}}{1 + \text{增值税税率或征收率}}$$

公式中增值税税率(17%)适用于一般纳税人销售应税消费品,征收率(4%)适用于小规模纳税人销售应税消费品。

在金银首饰应纳消费税计算中,还须注意以下问题: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。带料加工的金银首饰,应按受托方销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税。没有同类金银首饰销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{金银首饰消费税税率}}$$

纳税人采用以旧换新(含翻新改制)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。生产、批发、零售单位用于馈赠、赞助、集资、广告、样品职工福利、奖励等方面的金银首饰,应按纳税人销售同类金银首饰的价格确定计税依据征收消费税。没有同类金银首饰销售价格的,按组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \text{购进原价} \times \frac{1 + \text{成本利润率}}{1 - \text{金银首饰消费税税率}}$$

第三节 消费税会计核算的要点

一、消费税会计核算的特点及账户设置

为了核算和监督应交消费税的计算与缴纳,应在“应交税费”账户下设置“应交消费税”明细账户。该账户的借方,反映企业实际缴纳的消费税额和待扣的消费税额;贷方反映按规定应缴纳的消费税额;期末贷方余额,表示企业尚未缴纳的消费税额;期末借方余额,反映企业多缴或待扣的消费税额。

由于消费税属于价内税,主要在生产及进口环节征收,通常情况下,企业销售产品缴纳的消费税应计入营业税金抵减营业收入。所以核算消费税时,要根据这些消费品的使用和销售情况,分别销售时记入“营业税金及附加”账户,在捐赠出消费品时记入“营业外支出”账户,在委托加工时记入“委托加工物资”账户,在进口这些消费品时缴纳消费税,记入“库存商品”等账户。

纳税人生产销售的需要缴纳消费税的消费品,同样需要缴纳增值税,因此纳税人在销售实现时,应按取得的销售收入和增值税额,借记“银行存款”或“应收账款”等账户;按实现的销售收入,贷记“主营业务收入”账户;按取得的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。结转销售产品的生产成本时,借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户。按规定计算应纳消费税额时,借记“营业税金及附加”账户,贷记“应交税费——应交消费税”账户。实际缴纳消费税时,借记“应交税费——应交消费税”账户,贷记“银行存款”账户。

二、生产环节应纳消费税的核算

(一) 自产销售应税消费品应纳消费税核算

1. 自产销售一般销售业务的消费税核算

【例 3-1】大海公司采取直接收款方式销售化妆品 3 000 套,开出的增值税专用发票上注明价款 660 000 元,增值税额为 112 200 元,该批化妆品的实际生产成本为 420 000 元,款项均已通过银行收讫。该化妆品适用的消费税税率为 30%。

要求:计算消费税额并编制会计分录。

根据销售发票、银行进账单,编制会计分录如下。

销售实现,确认收入时:

借: 银行存款	672 200
贷: 主营业务收入	660 000
应交税费—— 应交增值税(销项税额)	112 200

结转销售成本时:

借: 主营业务成本	420 000
-----------	---------

贷：库存商品 420 000

计算应缴纳的消费税时：

$$\text{应纳消费税额} = 660\,000 \times 30\% = 198\,000(\text{元})$$

借：营业税金及附加 198 000

贷：应交税费——应交消费税 198 000

实际缴纳消费税款时：

借：应交税费——应交消费税 198 000

贷：银行存款 198 000

2. 随同产品出售包装物应交消费税的核算

随同应税消费品出售的包装物，无论是否单独计价核算，均应并入应税消费品的销售额中计算缴纳消费税。出租、出借包装物，因逾期未收回包装物而没收的押金，也应计算缴纳消费税。随同产品出售的包装物，具体包括不单独计价和单独计价两种情况。

随同产品出售不单独计价的包装物，由于其收入已包括在产品销售收入中，其应纳消费税与产品销售一并进行会计处理。

随同产品出售单独计价的包装物，应按其实际销售收入，贷记“其他业务收入”账户；按规定计算的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”；按实现的销售收入与增值税额，借记“银行存款”或“应收账款”等账户。

出售的包装物的成本时，应借记“其他业务成本”账户，贷记“周转材料——包装物”账户。计算应缴纳的消费税时，应借记“营业税金及附加”账户，贷记“应交税费——应交消费税”账户。

【例 3-2】 某企业生产销售烟丝，随同烟丝出售包装物一批，包装物成本 7 000 元，取得包装物出售价款金额 10 000 元（不含增值税），款项已收存银行。该企业增值税税率为 17%，烟丝的消费税税率为 30%。

要求：计算消费税额并编制会计分录。

确认包装物的销售收入时：

$$\text{包装物应纳增值税额} = 10\,000 \times 17\% = 1\,700(\text{元})$$

借：银行存款 11 700

贷：其他业务收入 10 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 1 700

结转销售包装物的成本时：

借：其他业务成本 7 000

贷：周转材料——包装物 7 000

计算应交的消费税时：

$$\text{应纳消费税额} = 10\,000 \times 30\% = 3\,000(\text{元})$$

借：营业税金及附加 3 000

贷：应交税费——应交消费税 3 000

(二) 自产自用应税消费品的核算

1. 自产自用应税消费品用于生产应税消费品的核算

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,不缴纳消费税,只需要进行实际成本的核算。

【例 3-3】 某企业领用自产库存烟丝(属于自制半成品),用于连续生产卷烟,烟丝的实际成本为 50 000 元。

要求:编制会计分录。

根据领料单编制会计分录如下。

借:生产成本	50 000
贷:自制半成品	50 000

2. 自产自用应税消费品用于其他方面的核算

(1) 自产自用应税消费品用于生产非应税消费品的核算。纳税人自产自用的应税消费品用于生产非应税消费品时,应于移送使用环节计算缴纳消费税。在领用应税消费品时,按领用应税消费品的成本与应纳消费税额,借记“生产成本”等账户;按领用消费品的实际成本,贷记“自制半成品”等账户;按规定计算的应缴纳消费税额,贷记“应交税费——应交消费税”账户。

【例 3-4】 某企业领用自产汽车轮胎用于生产卡车,领用汽车轮胎的实际生产成本为 90 000 元,市场销售价格为 100 000 元。汽车轮胎的消费税税率为 3%。

要求:编制会计分录。

$$\text{应纳消费税额} = 100\,000 \times 3\% = 3\,000(\text{元})$$

借:生产成本	93 000
贷:自制半成品	90 000
应交税费——应交消费税	3 000

(2) 自产自用应税消费品用于在建工程、管理部门、非生产机构的核算。纳税人将自产的应税消费品用于在建工程、管理部门、非生产机构等方面时,视同销售行为,应计算缴纳增值税。

纳税人应于自产的应税消费品移送使用时,按使用应税消费品的成本与增值税额、应缴纳的消费税额,借记“在建工程”、“固定资产”等账户;按使用应税消费品的成本,贷记“库存商品”等账户;按计算的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;按计算缴纳的消费额,贷记“应交税费——应交消费税”账户。

【例 3-5】 某汽车制造厂将自产的一辆汽车用于办公自用,该汽车的实际生产成本为 160 000 元,同类汽车的销售价格为 200 000 元,该车增值税税率为 17%,消费税税率为 5%。

要求:计算税额并编制会计分录。

$$\text{应纳增值税额} = 200\,000 \times 17\% = 34\,000(\text{元})$$