

中国税收指南

2000版

李永贵 主编

消费税实务

张树山 编著



前 言

为了宣传我国的税法，帮助广大公民和纳税人充分了解我国现行税法和税收征收管理制度，国家税务总局税收科学研究所组织税务专家编写了这套《中国税收指南丛书》。这是一套全面介绍我国现行税收制度下，各个税种具体业务操作的丛书。丛书第1版出版后，受到广大读者的欢迎。为便于读者及时了解我国税收制度的最新变化，我们根据我国现行的税收法规和税收政策，对第1版做了修订，起名为“中国税收指南（2000版）”。本次修订在第1版9个分册（增值税、消费税、营业税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农业税、资源与财产税、行为与目的税）的基础上，增加了税收征收管理分册，共计10个分册。

这套丛书由国家税务总局总经济师李永贵担任主编，曾国祥、刘佐、张培森担任副主编，刘佐总纂，编委会由主编、副主编和丛书各分册作者组成。陈

明、方洁、姚欣、张旋参加编辑。

由于我们的水平和某些客观条件所限，书中难免存在一些不妥之处，敬请读者批评指正。

国家税务总局税收科学研究所

2000 年 3 月

目 录

第一章 消费税概述·····	(1)
第二章 消费税的主要内容·····	(5)
一、纳税人和代收代缴义务人·····	(5)
(一) 纳税人·····	(5)
(二) 消费税对纳税人的特殊规定·····	(10)
(三) 代收代缴义务人的规定·····	(10)
二、征收范围·····	(11)
(一) 选择征收范围的基本原则·····	(11)
(二) 消费税征收范围的具体规定·····	(12)
三、税率·····	(21)
(一) 消费税税率的一般形式·····	(21)
(二) 消费税税率的特殊规定·····	(25)
四、计税依据·····	(29)
(一) 计税依据的类型·····	(29)
(二) 实行从价定率计征办法的应税消费 品的计税依据·····	(30)

(三) 实行从量定额计征办法的应税消费	
品的计税依据	(46)
五、纳税环节	(47)
(一) 消费税纳税环节的确定	(47)
(二) 消费税纳税环节的具体规定	(49)
(三) 消费税纳税环节的特殊规定	(51)
六、减税免税	(53)
(一) 出口应税消费品退、免税的基本规	
定	(54)
(二) 出口退、免税消费品的适用税率	(56)
(三) 出口退、免税的应税消费品退免税	
依据及计算方法	(57)
(四) 出口应税消费品的管理	(57)
七、纳税义务发生时间	(58)
(一) 销售应税消费品的纳税义务发生	
间	(58)
(二) 自产自用应税消费品的纳税义务发	
生时间	(60)
(三) 委托加工应税消费品的纳税义务发	
生时间	(61)
(四) 进口应税消费品的纳税义务发生	
间	(61)

八、纳税地点	(61)
(一) 生产销售应税消费品以及自产自用	
应税消费品的纳税地点	(62)
(二) 委托加工应税消费品的纳税地点	(63)
(三) 进口应税消费品的纳税地点	(63)
(四) 退关或国外退货的应税消费品的补	
税地点	(63)
(五) 金银首饰的经营单位到外县(市)	
临时销售金银首饰的纳税地点	(64)
九、纳税期限及缴纳方法	(64)
(一) 纳税期限的一般概念	(64)
(二) 消费税纳税期限的具体规定	(65)
(三) 确定消费税纳税期限的原则	(66)
第三章 消费税的征收管理	(68)
一、出口应税消费品的管理办法	(68)
二、委托加工应税消费品的管理办法	(79)
三、金银首饰消费税征收管理办法	(81)
(一) 金银首饰消费税的纳税人及征收范	
围	(82)
(二) 金银首饰消费税纳税人的认定	(85)
(三) 应税与非应税金银首饰的划分	(90)
(四) 省(市)金银首饰购货(加工)管	

理证明单	(91)
(五) 金银饰品购销存月报表	(94)
第四章 消费税的计算方法及会计处理	(98)
一、计算方法	(98)
(一) 实行从价定率计征办法的应税消费	
品应纳税额的计算方法	(98)
(二) 实行从量定额计征办法的应税消费	
品应纳税额的计算方法	(115)
二、会计处理与实际应用	(117)
(一) 消费税的会计处理办法	(117)
(二) 消费税会计处理的实际应用	(122)

第一章 消费税概述

消费税是对特定的消费品和消费行为在特定的环节征收的一种税。

从上述消费税的基本概念可以了解到，消费税的征收范围是有选择的，即选择一部分特殊消费品征税，而不是对所有的消费品和消费行为征收消费税；纳税环节是单一的，即只在消费品生产、流通或消费的某一环节，实行一次课征制，而不是在消费品生产、流通或消费的每个环节实行多环节多次征收。由于各国的情况不同，纳税环节也不尽一致。如香烟可能在生产环节征税，汽油可能在零售环节征税。从总体上看，这些国家消费税包括了两个以上的环节，但就具体一项产品来说，对其只有一个环节征税。但无论在那个环节征收，消费税最终由消费者负担。由于消费税具有转嫁性，因此，消费税属于间接税范畴。

消费税是世界各国普遍采用的一个税种。据不完全统计，目前世界上有 120 多个国家征收消费税。尤

其在一些发展中国家，消费税在国家财政收入中占有相当重要的地位。即使在一些发达国家，消费税也是比较重要的税种。世界各国消费税的名称及征收形式不尽一致，除了有些国家把它叫消费税以外，有些国家称之为货物税，有些国家称之为销售税、特别税、奢侈品税，等等。还有不少国家按课税对象确定税种名称，如烟税、酒税、矿物油税、骨牌税、电话税，等等。

世界各国在消费税课征范围的选择上按照课征范围的宽窄大体可分为有限型、中间型和延伸型三种类型。

有限型消费税的课征范围比较窄，主要限于一些传统的消费品，如烟草制品、酒精饮料、石油制品、机动车辆、糖、盐、钟表、珠宝、首饰、化妆品、香水以及各种形式的娱乐活动，等等。征税品目一般在 10 至 15 种之间。

中间型消费税的课征范围较之有限型消费税要宽一些，除了有限型消费税所涉及的品目外，一些消费广泛的消费品，诸如纺织品、皮革皮毛制品、鞋、药品、牛奶、谷物制品、咖啡、家用电器、电子产品等也被纳入课征范围。征税品目一般在 15 至 30 种之间。

延伸型消费税的课征范围比前两种类型的课征范围更大。除了上述品目外，一些生产资料，诸如水泥、建筑材料、钢材、铝制品、橡胶制品、塑料制品、木材、油漆等也被纳入征收范围。

在已经实行消费税的 120 多个国家中，采用有限型消费税的约占 50%，采用中间型消费税的约占 30%，采用延伸型消费税的约占 20%。采取什么类型的消费税，各国根据本国的实际情况确定。一般来说，一些经济比较发达、经济开放程度高、直接税比重大、间接税中增值税征收范围宽、基本税率高的国家，实行有限型的消费税。经济比较落后、消费水平低、直接税比重小的国家，消费税的征收范围要宽一些。从理论上讲，消费税课税的品目应当是有限的，税率应当是有差别的，这样才能体现消费税所具有的调节消费和收入的独特功能。但是，从各国的实际情况看，出于财政等方面的考虑，许多国家的消费税都逐步地从有限型往中间型，甚至延伸型方面发展。

1994 年，我国对财税、金融、投资、外汇、流通等体制进行了一系列重大的改革，税制改革是一系列改革的主要组成部分。消费税是我国这次工商税制改革以后，流转税中新设置的一个税种。这是按照我国流转税改革以增值税作为普遍调节税种，对生产、

经营活动实行普遍征收，辅之以消费税作为特殊调节税种，选择少数消费品实行交叉征收的双层调节的原则设置的。因此，我国实行的消费税属于有限型消费税。

第二章 消费税的主要内容

一、纳税人和代收代缴义务人

(一) 纳税人

纳税人是指负有纳税义务的单位和个人。

《中华人民共和国消费税暂行条例》第一条规定：“在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品（以下简称应税消费品）的单位和个人，为消费税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例规定缴纳消费税。”我们从上述规定可以看出，该规定进行了三个方面的界定，即消费税的应税行为、征税区域和纳税人。这三个方面共同构成消费税纳税人的完整表述。为使读者对此加深理解，下面就这三个方面的内容详述如下：

1. 应税行为

消费税的应税行为为在我国境内从事生产、委托加工和进口消费税暂行条例规定的应税消费品的行为。消费税暂行条例规定：纳税人生产的应税消费品，于销售时纳税。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，于移送使用时纳税。从以上可以看出，我国消费税的应税行为总的讲包括了生产销售、委托加工和进口三个方面。具体地讲，有以下情况：

- (1) 生产销售应税消费品的；
- (2) 委托加工应税消费品的；
- (3) 进口应税消费品的；
- (4) 将自产应税消费品用于非连续生产应税消费品的。

上述应税行为在实际执行中应从以下三个方面进行把握：

第一，从生产环节的应税行为看，纳税人生产的应税消费品销售时，就发生了销售行为。那么，什么叫销售呢？《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第五条规定：纳税人生产的、于销售时纳税的应税消费品，是指有偿转让应税消费品的所有权，即以从受让方取得货币、货物、劳务或其他经济利益为条件转让应税消费品所有权的行为。除此之外，纳税人

用于换取生产资料 and 消费资料、投资入股和抵偿债务、支付代购手续费，以及在销售之外另付给购货方或中间人作为奖励和报酬的应税消费品，也属于销售的范畴。

纳税人自产自用的消费品，主要用于两个方面：一是用于连续生产应税消费品。根据消费税暂行条例实施细则第六条的规定，“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，酒厂将自产的酒精用于连续生产白酒，酒精和白酒都属于消费税的应税消费品，在用酒精连续生产的白酒中，酒精既属于白酒的直接材料计入白酒的生产成本，又构成了白酒的实体。又如，炼油企业以自产低标号汽油连续生产高标号汽油，同样，低标号汽油既作为高标号汽油的直接材料，又构成高标号汽油的实体。对这种将自产的应税消费品又连续生产应税消费品的情况，不视为发生了应税行为，不征收消费税。二是纳税人将自产应税消费品用于其他方面，在移送使用时，即发生了应税行为，应按规定征收消费税。这里讲的“其他方面”，是指纳税人将自产应税消费品用于生产非应税消费品和建筑工程、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。例如，炼油企业将自产的汽油用于本企业运输队，尽管运输队是为本企业生产服务的，但运输所用汽油应当征收消费税。

第二，委托加工的应税消费品，受托方在向委托方交货时即发生了应税行为，应按规定征收消费税。

何谓委托加工应税消费品呢？根据消费税暂行条例实施细则的规定，委托加工的应税消费品，是指由委托方提供原材料和主要材料，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，或者受托方将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及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应税消费品，而应当按照自制应税消费品的规定缴纳消费税。

第三，进口的应税消费品，在进口报关时，即发生了应税行为，应按规定征收消费税。

从上述情况可以看出，消费税也属于行为税的一种，只要发生了属于消费税规定要征税的行为，都要征收消费税。

2. 征税区域

所谓征税区域，是指全面实施我国统一的消费税法规定的地域。根据消费税暂行条例的规定，消费税的适用区域为中华人民共和国境内。也就是说，只要是在中华人民共和国境内发生了消费税应税行为，都要交纳消费税。

3. 纳税人

消费税暂行条例第一条规定，在我国境内生产、委托加工和进口条例规定的消费品的单位和个人，为消费税的纳税人。这里所说的单位，是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；个人，是指个体经营者及其他个人，泛指具有民事行为能力、依法享有民事权利、承担民事责任的自然人，包括中国公民和外国公民。

通过对消费税应税行为、征税区域和纳税人三个方面的界定，构成了我国消费税纳税人的完整表述。

消费税的纳税人具体包括：

(1) 在我国境内从事应税消费品生产的单位和个人；

(2) 在我国境内从事委托加工应税消费品的单位和个人；

(3) 在我国境内从事进口应税消费品的单位和个

人。

（二）消费税对纳税人的特殊规定

根据财政部、国家税务总局《关于调整金银首饰消费税纳税环节问题的通知》（[1994] 财税字第 095 号），自 1995 年 1 月 1 日起，在我国境内从事金银首饰零售业务的单位和个人，为金银首饰消费的纳税人。

委托加工（另有规定者除外）、委托代销金银首饰的，受托方也是纳税人。

委托加工（另有规定者除外），是指受托方为中国人民银行批准从事金银首饰生产、加工、批发、零售单位以外的单位和个人加工金银首饰的业务。加工包括代料加工、翻新改制、以旧换新等业务。

委托代销，是指受托方接受委托，并按照委托方与受托方所签协议代销所有权归委托方的金银首饰，并收取一定的手续费的业务。

（三）代收代缴义务人的规定

代收代缴义务人是指法律、行政法规规定负有代收代缴税款义务的单位和个人。那么，具体到消费税来讲，在何种情况下由代收代缴义务人代收代缴税款