

### 第三章 消费税

#### 第六节 委托加工应税消费品应纳税额的计算

##### 一、委托加工应税消费品的确定

1. 委托加工的应税消费品，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。
2. 对于下列情形，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，而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税：
  - (1) 由受托方提供原材料生产的应税消费品。
  - (2) 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。
  - (3) 由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品。

##### 二、代收代缴税款

###### (一) 基本规定

委托加工应税消费品，**委托方**为**消费税纳税人**，**受托方**是**代收代缴义务人**。

委托加工的应税消费品，**除受托方为个人外**，由**受托方**在向委托方交货时代收代缴消费税。

纳税人委托**个人(含个体工商户)**加工应税消费品，于委托方收回后在**委托方所在地**缴纳消费税。

###### (二) 受托方没有按有关规定代收代缴消费税

1. 对**受托方**处以应代收代缴税款**50%以上3倍以下**的罚款。
2. 对于受托方未按规定代收代缴税款的，不能因此免除委托方补缴税款的责任，应由**委托方补缴**消费税税款。
3. 委托方补缴税款的计税依据：
  - (1) 如果收回的应税消费品**已直接销售**，按**销售额**计税补征。
  - (2) 如果收回的应税消费品**尚未销售或用于连续生产等**，按**组成计税价格**计税补征。**【说明】**计税价格的计算公式与委托加工应税消费品的组成计税价格公式相同。

(三) 委托加工的应税消费品，受托方在交货时已代收代缴消费税，委托方收回应税消费品后再销售的税务处理：

1. 委托方收回后**直接销售**的，**不再征收**消费税。

**【说明】**委托加工的应税消费品直接出售，指委托方收回的应税消费品，以**不高于**受托方的计税价格出售。

2. 委托方以**高于**受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定**申报缴纳消费税**，在计税时**准予扣除**受托方已代收代缴的消费税。

##### 三、组成计税价格及应纳税额的计算

###### (一) 受托方有同类消费品销售价格的

受托方有同类消费品销售价格的，按照**受托方的同类消费品的销售价格**计算纳税。

1. 从价定率计税办法的计算公式

应代收代缴税额=同类消费品销售额×比例税率

2. 复合计税办法的计算公式

应代收代缴税额=同类消费品销售额×比例税率+委托加工数量×定额税率

###### (二) 受托方没有同类消费品销售价格的

受托方**没有同类消费品销售价格**的，按**组成计税价格**计税。

1. 实行**从价定率**办法计征消费税的：

①组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)

②应纳税额=组成计税价格×比例税率

2. 实行**复合计税**办法计征消费税的：

①组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)

②应纳税额=组成计税价格×比例税率+委托加工数量×定额税率

【说明 1】加工费：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。

【说明 2】材料成本：指委托方所提供加工材料的实际成本，包括运费，但不包括允许抵扣的增值税。

因此，如果委托方提供的原材料是免税农产品，

那么材料成本=买价×(1-扣除率)+运费

【例题】甲企业委托乙企业加工一批应税消费品，甲企业为乙企业提供原材料，实际成本为 7000 元，支付给乙企业不含增值税的加工费 2000 元，其中包括乙企业代垫的辅助材料 500 元。已知适用消费税税率为 10%，且实行从价定率办法计征。受托方无同类消费品销售价格。

要求：请计算乙企业代收代缴应税消费品的消费税税款。

【解析】

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)=(7000+2000)÷(1-10%)=10000(元)

代收代缴消费税税款=10000×10%=1000(元)。

【例题】甲涂料生产企业 2023 年 2 月发生如下经营业务：

(1) 在境内生产并销售油脂类涂料(施工状态下挥发性有机物含量高于 420 克/升)1 吨，取得不含增值税销售额 200 万元。

(2) 委托境内乙企业加工橡胶类涂料(施工状态下挥发性有机物含量高于 420 克/升)1 吨，收回后再销售的不含税销售额 100 万元，乙企业同类消费品的销售价格(不含税)为 80 万元/吨，涂料成本 30 万元，加工费 20 万元。涂料消费税税率为 4%。

根据上述资料回答下列问题：

(1) 请计算甲企业生产销售自产涂料应缴纳的消费税

$200 \times 4\% = 8$ (万元)

(2) 请计算乙企业受托加工涂料应代收代缴的消费税

$80 \times 4\% = 3.2$ (万元)

(3) 请计算甲企业销售委托加工收回的涂料应缴纳的消费税

$100 \times 4\% - 80 \times 4\% = 0.8$ (万元)

(4) 请计算甲企业本月应申报缴纳的消费税

$8 + 0.8 = 8.8$ (万元)

#### 四、委托加工收回应税消费品已纳消费税的扣除

【说明】教材 P226 页

纳税人用委托加工收回的下列应税消费品连续生产应税消费品，在计征消费税时可以扣除委托加工收回应税消费品的已纳消费税税款。

(一) 委托加工收回应税消费品已纳税款扣除范围

1. 以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟；
2. 以委托加工收回的已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品；
3. 以委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石；
4. 以委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火；
5. 以委托加工收回的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油为原料生产的应税成品油；
6. 以委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆；
7. 以委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子；
8. 以委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

【说明 1】与外购应税消费品已纳税款扣除范围前八项相同，无后两项，即葡萄酒和啤酒。

【说明 2】纳税人用委托加工收回的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银、钻石首饰，在计税

时一律不得扣除委托加工收回的珠宝玉石已纳的消费税税款。

(二) 准予扣除的已纳税款的计算方法

委托加工收回的应税消费品连续生产的应税消费品，准予从应纳消费税税额中按当期生产领用数量计算扣除其已纳消费税税款。

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款

=期初库存的委托加工应税消费品已纳税款+当期收回的委托加工应税消费品已纳税款-期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

【例-单选题】以委托加工收回已税汽油连续生产应税成品油，准予扣除已纳消费税的计算依据是（）。

- A. 生产领用数量                      B. 入库数量                      C. 收回数量                      D. 销售数量

答案：A

解析：委托加工收回的应税消费品连续生产的应税消费品，准予从应纳消费税税额中按当期生产领用数量计算扣除其已纳消费税税款。