

第三节 应纳税额的计算

(二) 委托加工收回的应税消费品已纳税款的扣除

【提示】对委托加工收回消费品已纳的消费税，可按当期生产领用数量从当期应纳税消费税额中扣除，这种扣税方法与外购已税消费品连续生产应税消费品的扣税范围、扣税方法、扣税环节大致相同。

1. 扣税范围——8项

(1) 排除法

15个税目中没有：酒、小汽车、摩托车、游艇、高档手表、涂料、电池、成品油2个子目（航空煤油、溶剂油）

2. 扣税方法

按当期生产领用部分扣税

【提示】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。

【总结】已纳消费税扣除的计算

采购环节	企业（扣除环节）	销售应税消费品
生产环节 批发和零售环节 进口环节 委托加工环节	生产环节 委托加工环节	应交消费税-已纳消费税
已纳消费税	1. 扣除方法：生产领用量扣税 2. 扣除范围： (1) 外购应税消费品已纳消费税扣除范围（8项） (2) 用委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品（8项）	

【例题】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，甲公司主要生产销售地板，乙公司主要生产销售木制餐具，2023年1月发生以下业务：

(1) 甲公司外购一批木材，取得的增值税专用发票注明价款60万元、税额7.8万元；将该批木材运往乙公司委托其加工木制一次性筷子，取得税务局代开的小规模纳税人运输业专用发票注明运费3万元、税额0.09万元，支付不含税委托加工费7万元。假定乙公司无同类产品对外销售。木制一次性筷子和实木地板消费税税率为5%。

要求：计算业务(1)中乙公司当月代收代缴的消费税。

答案及解析：

(1) 委托加工的应税消费品，受托方没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算代收代缴的消费税，组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)；本题支付的运费应计入材料成本。

乙公司当月应代收代缴的消费税

= (60+3+7) ÷ (1-5%) × 5% = 3.68 (万元)。

(2) 甲公司收回一批委托其他企业加工的A型实木地板，受托方以不含税售价30万元代收代缴消费税，甲公司当月以不含税售价55万元对外销售。

木制一次性筷子和实木地板消费税税率为5%。

要求：计算业务(2)甲公司应缴纳的消费税。

甲公司将收回的委托加工应税消费品以高于受托方计税价格进行出售，需按规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除委托方已代收代缴的消费税。甲公司则应缴纳的消费税

= 55 × 5% - 30 × 5% = 1.25 (万元)。

(3) 甲公司受乙公司委托加工一批B型实木地板，双方约定由甲公司提供素板，乙公司支付加工费。甲公司外购素板支付不含增值税金额45万元，全部用于受托加工B型实木地板，当月将加工完毕的实木地板交付乙公司，开具的增值税专用发票注明收取材料费金额45万元、加工费5万元，甲公司未代收代缴消费税。甲公司对外销售同类型相同数量实木地板价格为70万元。

要求：判断业务(3)是否为消费税法规定的委托加工业务并说明理由；指出该业务消费税的纳税人以及应缴纳消费税的金额。

①该业务不属于消费税法规定的委托加工业务。委托加工应税消费品是指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，而本例中主要是由受托方提供，不能视为委托加工。

②业务（3）的纳税人是甲公司，该业务的实质是甲公司销售自产实木地板，销售价格按照最近同期同类实木地板的价格确定。

③缴纳消费税时对于外购实木地板为原料生产的实木地板，可以扣除已缴纳的消费税。因此，外购素板已缴纳的消费税准予扣除。

甲公司应缴纳的消费税税额=70×5%-45×5%=3.5-2.25=1.25（万元）。

七、特殊环节应纳消费税的计算

（一）电子烟批发环节的应纳消费税的计算

1. 电子烟纳税人

境内生产（进口）、批发电子烟的单位和个人。

电子烟纳税环节	纳税人
（1）生产环节	取得烟草专卖生产企业许可证，并取得或经许可使用他人电子烟产品注册商标的企业。
（2）进口环节	进口电子烟的单位和个人。
（3）批发环节	取得烟草专卖批发企业许可证并经营电子烟批发业务的企业。

2. 电子烟应纳税额计算——从价定率征收

纳税环节	税额计算	备注
（1）生产环节	应纳消费税=销售额×36%	生产环节： ①纳税人采用代销方式销售电子烟的，按照经销商（代理商）销售给电子烟批发企业的销售额计算纳税 ②从事电子烟代加工业务的，应当分开核算持有商标电子烟的销售额和代加工电子烟的销售额，未分开核算的，一并缴纳消费税
（2）进口环节	应纳消费税=组成计税价格×36%	
（3）批发环节	应纳消费税=批发电子烟的销售额×11%	

3. 电子烟进出口业务：

（1）出口：

纳税人出口电子烟，适用出口退（免）税政策；

（2）进口：

①将电子烟增列至边民互市进口商品不予免税清单并照章征税。

②个人携带或者寄递进境电子烟的消费税征收，按照国务院有关规定执行。

【例题·多选题】下列关于电子烟进出口环节消费税的规定中，说法正确的有（ ）。

- A. 电子烟进口环节消费税的纳税人，包括进口电子烟的单位和个人
- B. 进口电子烟缴纳消费税的计税依据为组成计税价格
- C. 进口的电子烟只需要在进口环节一次性缴纳消费税
- D. 纳税人出口电子烟，适用出口退（免）税政策

答案：ABD

解析：选项 C，进口的电子烟在进口环节按 36% 税率缴纳消费税，批发环节还要缴纳按 11% 税率缴纳消费税。

（二）卷烟批发环节的应纳消费税的计算

要素	规定
纳税人	境内从事卷烟批发业务的单位和个人 1. 纳税人销售给纳税人以外的单位和个人的卷烟于销售时纳税 2. 纳税人之间销售的卷烟不缴纳消费税

卷烟纳税环节：



计税依据	批发销售的所有牌号规格的卷烟，消费税为复合计税：从价 11%、从量 250 元/箱或 1 元/条（2015-5-10 前为单一从价税）
税额计算	应纳税额=销售额×11%+销售量×单位税额 关注的问题： （1）纳税人应将卷烟销售额与其他商品销售额分开核算，未分开核算的，一并征收消费税 （2）卷烟消费税在生产和批发两个环节征收后，批发企业在计算纳税时不得扣除已含的生产环节的消费税税款
纳税地点	卷烟批发企业的机构所在地，总机构与分支机构不在同一地区的，由总机构申报纳税

【例题】2023 年 1 月，芜湖烟草批发企业向品尚卷烟零售店出售卷烟 300 标准条，取得不含增值税销售额 3 万元；又向北京烟草批发企业销售卷烟 500 标准条，取得不含增值税销售额 5 万元。已知卷烟批发环节消费税比例税率为 11%，定额税率为 0.005 元/支，每标准条 200 支卷烟。计算芜湖烟草批发企业应缴纳的消费税。

答案及解析：

- （1）卷烟在批发环节加征一道消费税，按复合计税方法计算，消费税应纳税额=销售×比例税率+销售数量×定额税率。
- （2）烟草批发企业将卷烟销售给其他烟草批发企业的，不缴纳消费税，故芜湖烟草批发企业向北京烟草批发企业销售卷烟不缴纳消费税。
- （3）芜湖烟草批发企业向品尚卷烟零售店销售卷烟应缴纳消费税，芜湖烟草批发企业应纳消费税税额=30000×11%+300×200×0.005=3600（元）。

（三）超豪华小汽车零售环节应纳消费税的计算

1. 纳税环节及纳税人

将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人，为超豪华小汽车零售环节纳税人。

【提示】超豪华小汽车是在生产（进口）环节按现行税率征收消费税基础上，零售环节加征消费税。

2. 税率：10%

3. 零售环节加征消费税计算

（1）零售业纳税人销售超豪华小汽车

应纳税额=零售环节不含增值税销售额×10%

（2）国内汽车生产企业直接销售给消费者的超豪华小汽车，消费税税率按照生产环节税率和零售环节税率

相加计算
 应纳税额=不含增值税销售额×（生产环节税率+10%）

【例题·单选题】国内某汽车制造厂将一辆高档小轿车以 140 万元（不含增值税）的价格直接销售给国内某歌星，该小轿车生产环节消费税税率 40%，则该厂应纳消费税（ ）万元。

A. 56

B. 70

C. 78

D. 86

答案：B

解析：该厂应纳消费税=140×（40%+10%）=70（万元）。

【对比】 增值税与消费税

一般情况下，对于同一个纳税人的同一项行为，如果从价定率征收消费税，则增值税与消费税的计税销售额是相同的。

不同的情形	增值税计税依据	消费税计税依据
委托加工	加工费用	顺序、组价
三项用途（换，抵，投）	平均售价	最高售价
白酒、卷烟	没有特殊规定	最低计税价格

【提示】 抵扣情况：

- 消费税——生产领用数量
- 增值税——购进扣税法

八、消费税出口退税的计算

政策	政策内容
又免又退	有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口，以及外贸企业受其他外贸企业委托代理出口应税消费品
只免不退	有出口经营权的生产性企业自营出口或生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消费品
不免不退	除生产企业、外贸企业外的其他企业（指一般商贸企业），委托外贸企业代理出口应税消费品一律不予退（免）税

【提示】 应退消费税=购进出口货物金额×退税率

【补充】 消费税的退税率（额），就是征税率（额）

【例题】 某外贸公司（增值税一般纳税人，具有出口经营权）2023年8月从生产企业购进高档化妆品一批，取得增值税专用发票金额25万元，增值税3.25万元，发生运费取得增值税专票，金额1万元。当月该批高档化妆品全部出口取得销售收入35万元。该批货物增值税退税率为10%，高档化妆品消费税税率为15%，计算该外贸公司出口高档化妆品应退的增值税和消费税合计金额。

答案及解析：

应退增值税=25×10%=2.5（万元）

应退消费税=25×15%=3.75（万元）

合计退税=2.5+3.75=6.25（万元）。

本节小结

