第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

知识点4：委托加工收回应税消费品已纳消费税的扣除

- 收回委托加工应税消费品
  - 对外出售
    - 不高于受托方的计税价格出售
      - 不缴纳
    - 高于受托方的计税价格出售
      - 缴纳，可扣除委托加工环节消费税
  - 连续生产应税消费品
    - 销售应税消费品交税，同时扣除委托加工环节消费税
  - 其他
    - 不缴纳

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

（一）直接出售

即委托方以不高于受托方的计税价格出售的，不再缴纳消费税。

【提示】既有自产卷烟，同时又委托联营企业加工与自产卷烟牌号、规格相同卷烟的工业企业（回购企业），从联营企业购进后再直接销售的卷烟，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。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

不符合下述条件的，则征收消费税：

（1）回购企业在委托联营企业加工卷烟时，除提供给联营企业所需加工卷烟牌号外，还须同时提供税务机关已公示的消费税计税价格；

（2）联营企业必须按照已公示的调拨价格申报缴纳消费税；

（3）回购企业将联营企业加工卷烟回购后再销售的卷烟，其销售收入应与自产卷烟的销售收入分开核算，以备税务机关检查；如不分开核算，则一并计入自产卷烟销售收入征收消费税。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

2. 加价出售

即委托方以高于受托方的计税价格出售的，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。

【提示1】受托方的计税价格在考试中一般需要自行计算（组价公式）。

【提示2】收回后对外销售消费税问题

属于基本原则，对所有应税消费品均适用，不限消费品范围。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

3. 收回后连续生产应税消费品

税法规定，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消费税税额中扣除。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

（1）扣除范围（10项）

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、柴油为原料生产的汽油、柴油。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

⑥以委托加工收回的已税石脑油、燃料油为原料生产的应税消费品。

⑦以委托加工收回的已税润滑油为原料生产的润滑油。

⑧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。

⑨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。

⑩以委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

【提示1】与外购应税消费品已纳消费税的扣除范围少了啤酒和葡萄酒。

【记忆方法】表舅有电器魔图。

【提示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。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

（2）准予扣除的已纳税款的计算方法

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

【回顾】①当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款＝当期准予扣除的外购应税消费品买价×消费税税率

②当期准予扣除的外购应税消费品买价＝期初库存的外购应税消费品买价＋当期购进的外购应税消费品买价－期末库存的外购应税消费品买价

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

【案例】甲卷烟生产企业2025年4月初库存外购烟丝不含增值税买价150万元，本月从某烟丝厂购进烟丝不含税购进金额为200万元，月末库存烟丝金额50万元，其余由企业领用生产卷烟。

解析：（1）当期准予扣除外购烟丝的买价＝150＋200－50＝300（万元）。

（2）准予扣除税款＝300×30％＝90（万元）。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

【案例】甲卷烟生产企业2025年4月初库存委托加工烟丝已纳消费税45万元，本月委托加工收回的烟丝已纳消费税60万元，月末库存烟丝已纳消费税15万元，其余由企业领用生产卷烟。

解析：准予扣除委托加工烟丝的消费税＝45＋60－15＝90（万元）。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

【例题·多选题】（2024年）下列情形中，在计征消费税时可以扣除委托加工收回应税消费品已纳消费税的有（　）。

A. 以委托加工收回的已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火

B. 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

C. 以委托加工收回的已税珍珠生产金银镶嵌首饰

D. 以委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板

E. 以委托加工收回的已税烟丝生产的卷烟

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

答案：ABDE

解析：选项C，对于在零售环节缴纳消费税的金银首饰（含镶嵌首饰）、钻石及钻石饰品，在计税时一律不得扣除外购、委托加工收回的珠宝、玉石的已纳消费税。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

【例题·单选题】关于委托加工应税消费品的税务处理，下列说法正确的是（　）。

A. 受托方代收代缴消费税后，委托方收回已税消费品对外销售的，不再征收消费税

B. 纳税人委托个人加工应税消费品，于委托方收回后在纳税人所在地缴纳消费税

C. 委托方提供原材料，但未提供材料成本的，由纳税人所在地主管税务机关核定其材料成本

D. 委托方提供原材料的成本是委托方购进材料时支付的全部价款和价外费用

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

答案：B

解析：选项A，受托方代收代缴消费税后，委托方收回已税消费品以不高于受托方的计税价格出售的，不再征收消费税，但以高于受托方的计税价格出售的，则应按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；选项C，委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同上如实注明（或以其他方式提供）材料成本，凡未提供材料成本的，受托方主管税务机关有权核定其材料成本；选项D，根据《消费税暂行条例实施细则》的规定，材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本。

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

【例题·单选题】某化工生产企业3月以委托加工收回的已税高档化妆品为原料继续加工高档化妆品。委托加工收回的已税高档化妆品已纳消费税分别是：期初库存的已纳税消费税30万元，当期收回的已纳消费税10万元、期末库存的已纳消费税20万元。当月销售高档化妆品取得不含税收入280万元。该企业当月应纳消费税（　）。（高档化妆品消费税率15%）

A. 12

B. 39

C. 42

D. 22

第六节　委托加工应税消费品应纳税额的计算

答案：D

解析：委托加工收回高档化妆品为原料继续加工生产高档化妆品，可以扣除已纳的消费税。可以扣除的消费税税额＝期初库存＋本期收回－期末库存＝30＋10－20＝20（万元），该企业当月应纳消费税＝280×15%－20＝22（万元）。