



## 消费税改革： 问题与政策建议

财政部财政科学研究所 | 张学诞

十八届三中全会《决定》提出“调整消费税征收范围、环节、税率，把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围”。这是为适应新形势发展的要求，对消费税改革所作的总体部署。我们应按照这一部署，加快改革和完善我国消费税，并使之成为省级政府主体税种。

### 一、我国现行消费税存在的主要问题

我国消费税制度是在1994年税制改革后所确立的，之后虽进行了多次改革和完善。但随着经济社会发展和居民消费水平的提升，消费税制度仍然存在着以下一些问题：

(一) 征收范围偏窄，税基偏小

通过多次改革，我国消费税的征税范围在逐步扩大，消费税收入也稳步增长。但从经济社会发展和税收调节的需要看，消费税征收范围仍然偏窄，税基偏小。一是未能将部分高耗能、高污染和资源性产品纳入征收范围。如没有对数量很大的大型机动车、电池、洗涤用品、农药、塑料袋、一次性包装物、破坏臭氧层化学品和电子产品等高耗能、高污染和资源性产品进行征收。二是未能将部分高档消费品和消费行为纳入征收范围。如现行消费税未能将购买(租赁)私人飞机、高档服装、高档木材家具(如红木家具)，以及属于娱乐的部分高档消费行为纳入征收范围。消费税征收范围的偏窄，从而导致消费税的税基偏小。

(二) 税率结构不合理，部分产品税率水平偏低

作为具有调节作用的税种，消费税的税率结构需要根据调控目标的需要合理设置，但现行消费税的税率结构仍存在不合理之处，商品税率存在着偏高或偏低的情况。

1. 部分产品的税率偏高。一是普通化妆品等商品。我国现行消费税中部分征税对象，随着经济社会的发展，已经逐步从高档消费品转为了一般商品或生活必需品，应逐步将其排除在征收范围之外。其中，主要表现为一般化妆品等商品。在过去消费税的改革中，也已经对香皂和一般护肤护发品进行过调整。但对于目前已经属于大众消费品的普通化妆品，30%的税率偏高。二是小汽车。

我国目前小汽车在购置环节、保有环节和使用环节上都承担一定的税负, 比较来看, 还是购置环节的税负最重。从完善小汽车税负结构的角度看, 应适度降低购置环节的税负, 增加保有环节和使用环节的税负, 即应采取“不过多限制购买, 但限制过多使用”的策略, 这样才能符合我国既发展汽车产业, 又保证节能减排的要求。

2. 部分商品的税率偏低。一是烟的税率偏低。在2009年烟草消费税的改革中, 尽管总体上提高了烟草的消费税税率水平。根据测算, 新的零售价税率为43.4%, 与旧的零售价税率相比, 增加了3.4个百分点。但卷烟的零售价税率与国际上相比仍然偏低(国际税率的中位数为零售价的65%—70%), 这表明烟的消费税税率水平仍有上提的空间。二是成品油的税率偏低。尽管2009年已进行了一次成品油税费改革, 2014年11月28日、12月12日以及2015年1月12日三次提高成品油消费税税率, 但与国际成品油税负的比较低来看, 我国成品油的税负水平并不高, 仍然有提高的空间。从加强节能减排的要求看, 为了减少机动车等流动污染源的污染物和二氧化碳排放, 主要的手段还是通过提高成品油税负来实现。因此, 有必要综合考虑多方面的情况, 适当提高成品油的消费税税率。三是资源性产品的税率偏低。现行消费税制度中征税的资源性产品主要是实木地板、木制一次性筷子等, 但其现行税率为5%, 税率水平偏低, 不利于其起到节约森林资源、保护生态环境的目的。综合来看, 为了增强消费税的调控功能, 部分商品的消费税税率水平有必要提高。

(三) 征税环节单一, 计征方式有待调整

我国目前消费税的征收环节主要是在生产环节(包括进口), 只对少数商品在批发和零售环节征收。在生产环节征

收消费税, 由于纳税人相对集中, 对于加强税源控管, 提高征管效率, 减少征收成本, 以及保障税收收入有着重要的作用。但在生产环节征税, 也同样存在一定的问题。

1. 存在逃税和缩小消费税税基的问题。从实践看, 有部分行业企业就是采取关联转让定价的方式来进行逃税。审计署2009年对16省区市国税部门税收征管情况审计调查结果指出:“部分生产企业通过改变经营方式, 设立独立核算的销售公司等方法, 使一部分原本属于生产环节实现的价值转移到了流通环节, 缩小了消费税税基, 减轻了消费税纳税义务, 形成了税收上的漏洞。”消费税的逃税问题在化妆品、烟、酒、小汽车、摩托车等行业中普遍存在。这会导致消费税税收收入的流失和造成消费税调节功能的弱化。

2. 占用生产企业资金和强化地方政府对生产环节税收的依赖。消费税在生产环节征收, 还可能存在着因预缴消费税占用企业资金, 而导致增加企业资金成本的问题。同时, 由于消费税的税负水平较高, 且随消费税附征的城市维护建设税和教育费附加等属于地方税, 因而在生产环节征收会强化地方政府对生产环节税收的依赖, 尤其是部分烟酒、成品油的主要生产地区, 对上述税收收入的依赖很重。这不利于地方政府采用通过改善消费环境等措施来扩大内需和优化经济结构。

3. 价税关系未理顺。消费税作为间接税以价内税形式由生产企业代消费者缴纳, 虽然税负最终是转嫁到消费者负担。但由于未能直接体现在销售价格上, 加之我国在零售环节未实行价税分离的措施(部分商品还可能由于定价机制导致消费税不能传导到消费阶段, 如成品油和烟草), 导致税收对消费者的消费导向作用不明显, 也就难以通过消费税来促进消费者减少对资源性和污

染性产品消费的效果, 也不利于我国公民纳税义务和权利意识的培养。因此, 消费税存在着征收环节向消费端后移的需要。总之, 我国消费税存在的征收范围偏窄、税基偏小、部分商品税率偏低或偏高, 征收环节不合理等问题, 导致调控力度不足和对消费行为调控作用总体偏弱, 限制了消费税发挥适度调节消费者行为的作用, 不利于节约能源资源、减少环境污染、抑制奢侈性消费, 以及调节收入分配和缩小贫富差距作用的发挥。

## 二、改革和完善我国消费税的政策建议

针对消费税存在的问题, 按照十八届三中全会的要求, 应从以下几个方面改革和完善消费税。

(一) 建立消费税征收范围的动态调整机制

调整消费税征收范围具体包括: 一是根据节能减排的实际需要, 将目前不符合节能、环保等技术标准的高耗能、高污染和严重消耗资源的产品纳入到消费税征税范围; 二是根据一定时期的收入分配调节需要, 将部分奢侈性产品和消费行为纳入到消费税的征收范围; 三是可以进一步考虑将具有消费税性质的车辆购置税合并到消费税的机动车(小汽车、摩托车)征收, 以简化税制。由于消费税的征税对象多数为高档消费品, 税基扩大和税负适度增加不会对普通消费者和正常消费行为产生影响。但应该注意到, 扩大消费税征税范围的高耗能、高污染、资源性和高档消费品等, 实际上都具有一定的相对性。首先, 从高耗能和高污染产品与节能和环保产品的比较来看, 在国内加强节能减排的趋势下, 有关能耗和环境污染的标准将会越来越严格, 因此, 上述高耗能和高污染产品的范围也是处于变动之中; 其次, 从高档消费品和生活必需品的比较

来看,高档消费品与生活必需品的划分也并非是一成不变的,应当根据经济社会和人民生活的发展水平、宏观调控需要以及消费税征收的实际情况,建立奢侈品税目定期调整机制,及时将新成为高档消费品的项目纳入征税范围,将随着生活水平提高由高档消费品变为生活必需品的商品移出征税范围,如一般化妆品等不宜再征收消费税。因此,我国有必要建立消费税课税范围的动态调整机制,基于经济社会的发展和高耗能、高污染、资源性和高档消费品划分标准的变化,适时对消费税征收范围进行调整。

(二)优化消费税税率结构,合理调整税率水平

1.合理降低部分消费品的税率水平。根据前面的分析可知,我国现行消费税中部分征税对象,随着经济社会的发展,已经逐步从高档消费品转为了一般商品或生活必需品,应逐步将其排除在征收范围之外。因此,对于这些随着经济社会发展将逐步转变为基本生活必需品的商品,在仍然征收消费税的情况下应逐步降低其消费税税率水平,并最终将其排除在消费税征收范围之外。同时,还应该根据应税产品对环境的污染程度以及对资源(或能源)的消耗量,采取差别税率。对高耗能、高污染、资源利用率低的产品、非生产性消费品的税率,以及卷烟、鞭炮等危害身体健康和环境的消费品的税率实行高税率;对清洁能源和环境友好的产品实行低税率或免于征收。此外,现行消费税有关小汽车的税率已经很好地体现了按排气量进行区别对待的目的,其税率水平不需要进行调整。但在现行税制中,小汽车消费税和车辆购置税都是属于在机动车购置环节征收的税种,两者实际上具有一定的重复征收性质。在小汽车消费税按照排气量大小实行区别对待的情况下,对于车辆购置税也有着按照不同排气量

实施差别税率的需要。因此,从长期看,可以将车辆购置税合并到消费税中,并结合车船税、成品油消费税的改革,适度降低机动车在销售环节的消费税税率水平,并相应提高其保有和使用环节的税率。

2.适度提高部分消费品的税率水平。为了进一步加强消费税的调节作用,除了扩大征税范围外,对于现行消费税的征税对象也应该根据需要适度提高其税率水平。

一是调整成品油的税率水平。从国内不断增加的机动车数量和成品油消耗量,以及为了实现我国“十二五”期间的碳减排目标和发展低碳经济的需要看,有必要通过提高化石能源的税收负担来增加其使用成本,进而减少化石能源的消费和降低碳排放。其中,提高成品油的消费税税率也是未来征收碳税的一种可能选择形式之一。同时,成品油消费税由于采用从量定额征收,这样在通货膨胀情况下成品油消费税的收入难以随着成品油价格的提高而相应增加。由于成品油消费税涉及到宏观经济和微观主体等方面的影响,且成品油消费税还涉及与碳税和资源税等其他对化石能源征收的税种之间的关系协调,因此,成品油消费税税率水平的提高程度需要根据多方面的具体情况加以确定。从逐步增加成品油的使用成本和避免对经济造成过大影响的角度出发,应适度提高成品油的税率,并采取逐步提高税率水平的策略。二是提高烟草产品的税率水平。为了加大税收对烟草控制的调节力度,以及充分履行世卫组织控烟公约,控制我国烟草消费,有必要进一步提高烟草消费税税率水平,并同时理顺价格和税收的关系,使增加的消费税税负能够反映在零售价格上,进而起到抑制烟草消费需求和控烟的作用。三是提高实木地板等产品的消

费税税率水平。现行消费税对于一次性木筷和实木地板的征收,有助于抑制对此类产品的消费和保护森林资源,但现行5%的税率水平相对于需要实现的资源节约目标来看仍然偏低,有必要适度提高两者的消费税税率水平。税率水平的提高程度,可以在消费税扩大征税范围后,结合其他资源性、高耗能和高污染产品的税率水平和自身的特点重新进行测算和设计。同时,对新增消费税征税对象的税率也需要根据具体情况来进行设计。以污染性产品为例,在基本设计原理上,需要取得污染性产品与环保产品之间的价格差异情况,从而通过对污染性产品的税率水平设计,实现征收消费税后的污染性产品在价格上相对于环保产品缺乏优势。例如农药,根据低毒环保农药的生产成本高于高毒农药的程度,通过征收相应水平的消费税,来弥补两者的价格差距。同时,还需要根据这些污染产品的不同环境损害程度,设置差别税率。环境损害程度越高,消费税税率设置应越高。

(三)调整消费税征收环节

根据不同的消费品特点,结合税收征管能力和水平,将消费税征收环节逐步由主要在生产环节征收改为主要在批发和零售环节征收。同时,如果可行的话,应该将消费税由价内征收改为价外征收。值得注意的是,价外征收的问题在于,现行消费税作为价内税,消费税和增值税的税基都是包含消费税的,因而,如果与增值税一样实行价外税,将会导致消费税和增值税收入的下降。因此,收入损失是调整计征方式上需要考虑的问题。

### 三、关于改革后的消费税作为省级政府主体税种的探讨

在营改增之前,如2011年营业收入占地方本级税收收入的比例为



33%，营业税实际上是省级政府的主要税种，按营改增的进度安排，在2015年底要完成营改增的任务，届时，省级政府将会失去主要税收收入来源。为了使改革顺利进行，尽管在实施方案中规定：原归属试点地区的营业税收入，改征增值税后收入仍归属试点地区，税款分别入库，因试点产生的财政减收，按现行财政体制由中央和地方分别负担，但这毕竟是过渡性措施，未来要么开设新税种，如开征零售税等，要么改造现有税种，使之成为省级政府主体税种，要么调整财政体制。但开征新税种在当下可能会遇到一定的阻力，短期内调整财政体制也会有一定的困难，比较现实的选择恐怕只能是对现有税种进行改革后作为省级政府主体税种。

从现有税种来看，各方面比较而言，消费税是一个可选的税种，但必须是经过上述改革之后的消费税。前文提到，对消费税的改革主要从三个方面进行，即扩大征收范围、提高税率和调整征收环节。扩大征收范围和提高税率，一方面可以起到对消费的一定调节作用，另一方面也能使消费税收入具有一定规模。而调整征收环节，一方面为克服在生产环节征收的缺陷，也为消费税作为省级政府主要收入来源创造了条件。

（一）调整消费税征收环节是其作为省级主要收入来源的一个重要条件

前面分析提到，消费税在生产环节征收存在逃税和缩小消费税税基、强化地方政府对生产环节税收依赖等问题，不利于适应扩大税基和发挥税收引导消费职能的实现。当然，在零售环节征收消费税也存在着一定的缺点，主要是在纳税人数量众多的情况下，需要有相应的税收征管能力作为保障，否则也容易出现逃税和降低消费税调节作用的问题。因此，需要在征管能力允许、条件成熟的情况下，根据消费税征税对

象的不同特点，将消费税由主要在生产环节征收过渡到主要在零售或批发环节征收，以弱化政府对生产环节税收的依赖，增强消费税的调节功能和消费环境的关注，保障国家财政收入，促进扩大内需和优化经济结构。具体看，适合在零售环节征收的商品应该具有以下几方面特征：

1.易于对销售商品的纳税人进行控管。例如，1995年金银饰品改为在零售环节征收的依据，就是国内对黄金制品的生产、加工、批发业务实行行政审批。由于金银制品的生产、加工、批发和零售的相关单位都需要有中国人民银行总行的批准和许可。因此，税务机关只需要对上述单位进行控管就可以较好地实现对金银饰品在零售环节征收消费税的管理。

2.易于对商品的销售进行控管。对商品的销售进行控管，也同样可以根据国家的相关规定来实现。例如，国内目前对小汽车和游艇实行注册登记制度，因此，将小汽车的纳税作为其能够注册登记的前置条件，就能够将其消费税控管住。对此，现行车辆购置税就是按照这种方式进行的控管。此外，对于部分商品的销售还可以通过税控机进行管理，例如，对成品油的加油机实行税控，则可以将成品油的零售业务控管住。

3.对纳税人或商品的控管成本较低。从理论上讲，如果不考虑控管成本的话，所有的商品都可以在零售环节得到好的控管。但是，如果缺乏上述对纳税人和商品的具体控管办法或措施，相对于众多的纳税人和商品，完全依赖税务人员的管理将会导致征管成本过大，这一方面不符合征管能力的现实，另一方面也不符合税收的行政效率原则。因此，只有商品的销售或销售商品的纳税人的控管成本较低，才适合在零售环节征收消费税；征管成本过大的商品应适

合在生产或批发环节征收。

根据上述分析，可以对我国现行消费税征税对象是否适合在零售环节征收进行初步的判断：如果进一步考虑消费税未来扩大征收范围的其他商品，包括高污染、高耗能产品和高档消费品，也同样需要根据上述判断标准进行分析。综合来看，对于目前已经具备在零售环节进行征收的商品，可改为在零售环节征收；目前在零售环节征收尚不具备条件的商品，可根据实际情况考虑在批发环节或生产环节征收，随着未来相关外部条件的具备，适时将消费税征收环节后移到零售环节。当然，对于完全不适合在零售环节征收或征管成本过大的商品，仍然应该坚持在生产环节征收。

（二）扩大征收范围和提高税率确保消费税收入具有一定规模

根据财政部网站公布的数据来看，2013年国内消费税为8230亿元，营业税为17217亿元（其中有一部分营业税属中央税，但为了便于分析，在此均作为地方税看待），车辆购置税为2596亿元。从2013年数据来看，国内消费税只占营业税的47.8%，加上车辆购置税，占营业税的比重为62.9%，如果增值税中央与地方分享比例不变，营改增后，以2013年的营业税来估算，地方大体分享4304.3亿元，占2013年营业税收入的87.9%。这就是说，营改增后，消费税不进行扩大征收范围和提高税率的改革，消费税作为省级政府的收入，也能确保地方能分享到2013年营业税收入的87.9%。也就是说，通过扩大消费税征收范围和提高税率能使消费税收入增加2093亿元，以2013年的数据来看，大体就能确保地方政府的收入。综合以上两方面的分析来看，我们认为，营改增后，改革后的消费税能成为省级政府的主要收入来源。□

责任编辑 张蕊