

对消费税后续改革设计的看法

夏红雨(副教授)

(湖南理工职业技术学院, 湖南湘潭 411104)

【摘要】 环境污染日益严重、资源日趋枯竭、贫富悬殊等问题已成为世界范围内的重大社会问题,也严重影响了我国经济的可持续健康发展与社会的和谐稳定。消费税作为我国流转税中三大主体税收之一,对消费行为具有导向作用,在保护环境、节约资源、收入分配的调节方面具有积极作用。本文从目前消费税存在的问题出发,探讨消费税在税目设置与调整、差异化税率的执行、征税方式变革等方面的改革,希望能为消费税的进一步改革提供切实可行的理论与政策建议。

【关键词】 消费税; 特殊行为税; 累进税率

一、问题的提出

我国在成为全球第二大经济实体的同时,也成为世界上最严重的环境污染地之一,部分地区生态环境甚至遭到毁灭性破坏,每年环境污染和生态破坏造成的损失与GDP的比例高达10%;我国在追求GDP高速增长的同时,资源消耗严重,资源利用程度低,造成资源供给与经济和谐发展不可持续的困境;我国在实现经济快速发展、人民生活水平不断提高的同时,人们的收入差距与财产差距逐步扩大,贫富差距正变得越来越严重。如何解决上述问题已经成为政府部门以及学术界研究的热点。

税收作为国家宏观调控的一种经济杠杆,通过增税和减税等方式来调节社会成员的经济利益,对经济发展产生影响。与其他流转税相比,消费税在引导企业或者个人的消费行为过程中,更具有特定的导向作用,尤其在环境保护、资源节约、收入分配调节等方面具有特别积极的意义。虽然十八届三中全会依据进一步发挥消费税在促进资源节约、环境保护与收入调节方面积极作用的思路,提出了调整消费税征收范围、环节和税率的要求,明确了“扩大征税范围,将高污染、高能耗、高档消费品、奢侈品纳入消费税征收范围”的原则,财政部、国家税务总局也于2015年1月26日联合下发《关于对电池、涂料征收消费税的通知》(以下简称《通知》),决定从2月1日起对电池、涂料征收消费税,但是从目前的消费税改革进程以及研究文献来看,消费税改革还很不彻底,难以充分发挥消费税对不合理消费行为的调节作用。因此,加强消费税的改革研究就显得尤为必要。

二、目前消费税存在的问题

到目前为止,为引导商品的健康消费,我国对消费税做了五次(包括2015年年初的消费税调整)较大幅度的调

整,但从目前糟糕的生态环境、过度的资源耗费以及严重的贫富差距等方面来看,消费税还存在诸多亟须改进的地方。

1. 消费税名不符实,将其改为特殊行为税更为合适。消费从字面上来理解是指消费品或消费行为,那么消费税应该是指针对消费品或者消费行为进行普遍征税的一种税收。首先,消费品难以计数,但是征收消费税的商品只限于五大类商品:一是过度消费会影响人类健康的商品,如烟、酒;二是高档消费品或奢侈品,如贵重首饰;三是不可再生资源且消费会带来环境污染的消费品,如汽油等;四是高污染、高耗能产品,如汽车等;五是具有一定财政意义的产品,如汽车轮胎、化妆品等。从这个角度来看,消费税并不是一种普税,而只是针对一些特定的消费品或消费行为的特殊税。其次,消费税应该是针对商品的消费行为来进行征税,那么征税环节应该在消费环节,实际上目前的消费税根据应税对象的不同,有批发、生产、进口与零售等不同征税环节。再次,虽然从广义上来看,批发、生产、进口多与生产联系在一起,企业的生产其实也是企业的消费过程,但目前比较公认的消费概念通常是指人们为满足自身生活的需求而对商品的使用与耗费,属于狭义的消费,零售更接近消费者的消费,最能体现消费的含义。最后,消费税对汽车轮胎和化妆品进行征税的主要目的是增加政府税收,与消费税调整消费结构、引导健康消费的目的存在一定出入,这种消费税功能应该放在别的税种上更为恰当。

2. 消费税税目过窄,缺乏动态调整机制。在1994年设立消费税税种时,由于增值税、所得税等税种已经先于消费税成为一种普遍征收的大税种,考虑到税收负担、环境保护、消费行为、收入水平、消费结构等因素,消费税只是

选择少量商品作为征税对象来进行有限范围内的征收。从消费税的设置目的来看,消费税与消费行为、生态环境、收入水平等密切相关,因此,消费税的征税对象必然应与我国目前整个生态环境状况、消费结构、收入水平、消费行为等相适应,并随之变化。自消费税设立以来,我国对消费税税目从最初的11类调整为目前的16类,相对来说课征范围有所增加,但仍然存在“缺位”现象,有许多污染性消费品、稀缺性资源及奢侈品没有被纳入征税范围。

(1)从国外经验来看,许多发达国家将消费税作为减少环境污染、节约能源和降低健康损害的重要工具,不断增加与环境有关的税目,如美国近年来其课税范围在不断扩大,增加了二氧化碳税、联邦有害物质税等;欧盟等发达国家也相继增加了大气污染税、水污染税、噪音税、固体废物税和垃圾税。相对于发达国家而言,我国消费税的环境保护功能还远远没有发挥出来,因此,我国消费税后续改革应该借鉴发达国家经验,进一步扩大征税范围,继续增加有关资源性、污染性消费品的税目。

(2)从我国具体的征税对象来看,同类性质的消费品以及消费行为却产生不同的征税行为。过度消费影响人类健康的商品除了烟和酒,还有槟榔以及可乐、雪碧等众多碳酸饮料;高档消费品除贵重首饰、珠宝玉石以外,还有比如高档服饰、手表、香水、高尔夫、高档家具、古董等;不可再生资源包括的内容则更多,各种自然资源如金属矿产、空气、水等;高污染、高能耗的产品范围则更广泛。

(3)征税对象缺乏动态调整机制。虽然近些年相关部门也对消费税的征税对象进行了相机调整,但是在调整过程中,征税商品的确定没有一个调整机制,比如,超过什么程度算做高污染、高能耗、高价格、奢侈品物品。国家应该建立一个评价指标体系,并能根据经济发展状况动态调整征税对象,否则对征税对象的调整就显得随机与偶然。

(4)消费税的调整没有配合其他税种的改革。2014年年末,消费税改革调整了消费税的征收范围、环节、税率,把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征税范围。高污染、高能耗的部分消费品不仅仅作为消费税的征税对象,也是资源税、环境保护税的征税对象。在2014年12月30日闭幕的全国财政工作会议上,财政部部长楼继伟表示,除了加大消费税、资源税的调节作用,财政部门将积极配合全国人大做好环境保护税立法工作,起草环境保护税法实施条例,加强环境保护。从征收目的来看,消费税是在别的税种的基础上,为了调节消费结构与引导消费行为而征收的一种税,那么征税对象可以只根据需求来确定,但是税率却需要根据资源税、环保税的税率来进行综合考虑,否则有可能造成双重收税,过度增加税收负担。因此,在进行消费税改革的同时,应配合资源税、环

保税的改革,在征税对象、范围、税率方面进行综合考虑。

3. 消费税税率没有体现累进性质。税率是税收制度的核心要素,税率的高低和税率形式的运用,是国家经济政策和税收政策的体现,是发挥税收经济杠杆作用的关键。虽然理论界认为税收应保持“中性原则”,但在实际生活中,征税将对纳税人的行为产生影响,消费税会直接影响消费品的市场价格,由此将会对该消费市场中的生产者和消费者产生收入效应和替代效应,进而改变生产者的生产行为和消费者的消费行为,并最终实现“矫正”和“调节”作用,如果不会对纳税人的行为产生影响,消费税最多也只能起到增加国家税收的作用,也就失去了其本质意义。目前消费税税率主要有比例税率与定额税率两种形式,累进税率基本没有用到。从总量上来看,不管是比例税率、定额税率还是累进税率,都会表现出消费越多的纳税人被收取的税收也越多,好像效果没有什么区别。但是从边际影响来看,定额税率会导致消费越多而实际上单位收入对应的税收却下降的后果,即边际税率下降;比例税率形式下不管消费多还是少,实际上单位收入对应的税收不变,即边际税率是一样的,从而起不到调节消费结构与抑制过度消费的作用。累进税率则不一样,累进税率形式下消费者在过度消费时承担更大的边际税率,从而过度消费越多、所缴纳的消费税成倍数增长,进而抑制过度消费行为,同时还可以调节收入水平的差距。从消费税税负水平来看,发达国家都在逐步提高危害人们身体健康和破坏环境的消费品与消费行为的税负水平,如许多OECD国家都在不断提高汽车消费税、燃油税、垃圾填埋税等消费税的税率,美国和部分欧盟国家也在不断提高卷烟和烈酒的消费税税率,我国还可进一步提高资源型、能源型、危害健康型消费品的税率水平。提高税率水平的目的是加大消费税矫正与调节过度消费行为的能力,而累进税率还能实现提高边际税率的目的,同时消费税执行累进税率也将对所得税起到辅助作用。因此,目前的消费税执行累进税率也许更有效。

4. 价内税的形式难以有效抑制过度消费行为。目前的消费税都是执行价内税的形式,即消费税没有单独体现出来,消费者不知道自己的消费行为相应支付了多少消费税,从而削弱了消费税影响消费行为的信号传递作用。在日常生活中,有很多影响消费行为的因素,比如从网络上购物的时候,若运费较高,你就有可能放弃购买某件物品,单独的消费税也能达到这种效果。

三、消费税改革设计

消费税改革思路设计:以价外税的形式,采用累进税率,建立征税对象与经济发展相适应的动态调整机制的特殊行为税。在该设计思路中,消费税的改名较为简单,另外需要重点解决三个关键问题:价外税、累进税率以及征税对象动态调整机制的设计。

1. 价外税的设计。目前的消费税采取的是价内税方式,没有把应缴纳的消费税单独列出来,没有将价外的消费税信息传递给消费者,难以有效抑制消费行为。

消费税采取价外税方式,操作起来比较简单,故可以借鉴增值税的做法,进行消费税价外税的设计:①特殊消费税发票可以采用与公路运输企业增值税发票一样的格式,把商品价格和特殊消费税分开来写,应付款项为商品价格和特殊消费品的合计金额。②生产企业在生产环节交税,可以采取准予抵扣的方式,同样分进项税额与销项税额,但规定消费税不允许计入成本;消费者在消费环节交税,不可以抵扣,这样特殊消费税的税负一部分由企业来承担,另一部分可以由消费者来承担,其中消费者承担的部分更大一些,有助于从消费者(需求方)和生产商(供给方)两个方面既对消费品的生产行为又对消费品的消费行为进行抑制与调整,另外还可以解决税收的区域间恶性竞争问题。③采取从价税的形式来进行特殊消费税的计算,但是关于税率的确定应该以数量为标准,因为消费数量越多,税率越高,与累进税率改革相配合。

2. 累进税率的设置。为了有效抑制那些产生负社会效益的消费行为,累进税率是最好的选择。累进税率的执行需要解决三个关键问题:第一个问题是累进税率的档次问题;第二个问题是每一档的税率是多少;第三个问题是消费数量的统计问题。

累进税率可以借鉴目前所得税的7级超额累进税率的经验进行设计:①累进税率应分为两种不同的形式——企业累进税率与消费者累进税率,并对应不同的数量范围。因为对企业来说,生产的消费品数量远远大于单个消费者消耗的消费品数量,另外还可以根据企业规模与税负能力的不同,兼顾小微企业的发展。②累进税率应根据特殊消费税的征税对象大类来定。③建立消费者消费行为的大数据。累进税率的执行,尤其是对于消费者而言,较为困难,因为消费数据难以统计,从而难以确定对应的超额累进税率,这也是目前执行比例税率和定额税率的重要原因。如果要执行累进税率,则必须建立企业和个人的消费信息库,每购买(生产)一次,则有购买(生产)记录,这样则可以进行累加,才能有效统计某消费者对于某消费品的消费数量,从而可以为累进税率的执行提供信息基础,帮助确定按哪一级累进税率来计算消费税。目前政府部门也在倡导个人信用信息库的建设,这为累进税率的执行提供了应用基础。

3. 征税对象的动态调整机制设计。随着社会经济的发展,人们的收入水平越来越高,可支配收入也越来越多,从而导致消费品的消费数量越来越多、消费品的范围越来越广,以至于环境污染越来越严重、资源越来越紧张,越来越需要加强消费税的矫正与调节作用,税务部门必须根据人们的收入水平、环境污染情况、资源消耗情况

等来制定自动调整征税对象的灵活机制。

动态调整机制的设计如下:①特殊消费税应以其他更为直接的税为基础来进行调整,如环境保护方面的特殊消费税,可以配合环境保护税的改革,加大环境保护税的税率,减少特殊消费税的税率。节约资源消耗与调节收入分配的特殊消费税同样如此。②进行正常的消费是人的基本权利,特殊消费税是在保障人的基本消费权利基础上,对于过度消费或过度消费带来的负外部效益的一种处罚与补偿。③根据特殊消费税的四大目的来看,其调节机制也应该进行分类设计,分为调节收入分配功能、提倡健康生活、节约资源功能和环境保护功能四大部分。

首先来看调节收入分配功能的特殊消费税征税对象的动态机制设计。目前这部分征税对象主要有奢侈品、玉石以及贵重金属,它们具有一个共同点,就是价格高,同时又不是生活必需品,因此在设计动态调整机制的时候,可以根据消费品的价格与居民平均收入水平来进行调节。可以制定一个征收奢侈消费税的基本标准,如果“消费品价格/人均收入水平”超过征收奢侈消费税的基本标准,则对该消费品征收特殊消费税。

其次来看有关倡导健康生活的特殊消费税征税对象的动态机制设计。目前这部分征税对象主要有烟、酒,它们的共同特点易上瘾,并危害身体健康。而实际上目前肥胖、亚健康等病症也较普遍,而引发这些病症的消费品有碳酸饮料、槟榔等,这些消费品与烟、酒的性质是一样的,也应被纳入特殊消费税的征税范围。这部分调整机制可以根据目前的常见病种类以及其病因对应的消费品来进行调整。

再次来看对于节约资源的特殊消费税征税对象的动态调整机制的设计。目前这部分征税对象主要是油气资源,它们有一个共同的特点是不可再生,并且会产生环境污染,因此在设计动态调整机制时,可以将每年的稀缺资源目录和环境污染列表结合来看,既是稀缺资源,又会产生环境污染的消费品就应该列为特殊消费税的征收对象,如重金属、稀土等;或者根据稀缺程度与环境污染程度分别打分,最后算出一个综合得分,再结合消费的数量得出最后得分,超过一定标准的得分,则应该列入特殊消费税的征税范围。

最后来看环境保护方面特殊消费税征税对象的动态机制设计。目前这部分征税对象主要有木材资源、汽车等交通工具。目前的环境污染总是伴随着碳排放而发生,因此,在设计动态调整机制时,应结合碳排放来进行,根据碳排放是否超标来决定是否纳入特殊消费税的征税范围。

主要参考文献

李小珍.从消费异化视角看消费税征税范围调整[J].财会月刊,2012(2).