

多视角看待消费税改革

李瑞祯

【摘要】 基于我国国情及税收的公平与效率原则,本文从改革时机、改革内容和改革作用等视角对继“营改增”后的消费税提出初步的改革思路——参照增值税实体法对消费税进行改革,如改为多次课征制的价外税并进行相应计征管理,扩大消费税征税范围至除民生之外的全部货物与劳务,为降低增值税税率做准备。充分发挥消费税调节作用,积极响应“供给侧结构性改革”,为避免陷入“中等收入陷阱”和缓解“人口老龄化”提供有利的财政政策,也为税制优化和经济发展提供财政收入支持。

【关键词】 消费税改革; 经济发展; 公平与效率; 供给侧结构性改革

【中图分类号】 F812.0

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)14-0067-4

一、从改革时机看消费税改革

(一) 宏观经济增长的关键期

当前,我国经济增长面临严重的供给约束和供给抑制问题,这是经济增长放缓的根本原因。与此同时,“人口老龄化”、“中等收入陷阱”等问题也日益严峻,若要增强我国经济的持续增长动力,就必须标本兼治。

1. 避免陷入“中等收入陷阱”的消费税改革。朱富强(2016)认为,避免陷入“中等收入陷阱”就要避免政策决策失误。要使经济长足发展,就要通过创新来开拓市场,相应的投资与需求才有可能增加,财富才有可能持续增长。创新应是基于消费者的创新,财政政策对消费者决策具有一定的影响力,财政政策中的税制偏差也有可能带来消费者决策的偏差,进而导致企业家投资的偏差,使创新以失败和浪费资源告终。所以,笔者通过建立无差异曲线与预算线的消费者理论模型,来研究财税政策与消费者决策的关系。

该模型存在显性与隐性两种假设。显性假设:财政收入和税制结构不变的情况下,所得税与增值税负相关——前者为直接税,影响收入;后者为间接税,影响产品价格。这与我国现行的流转税和所得税并重的双主体税制结构相吻合。隐性假设是:仅存在两种产品可相互替代,且税务机关每次仅对其中一种产品征间接税。很多学者认为此模型并不适用于普遍征收的增值税研究,但笔者认为此假设符合我国国情——我国作为发展中国家存在一定规模非正规经济,特别在法制不健全、财政税负较高及征管不力的情况下,我国内部

流通的货物与劳务(以下均简称“商品”)的确有相当一部分未能征收增值税,即我国存在征收增值税与未征收增值税两类商品。

结论是:若要征相同的税额,多征收直接税对消费者更加有利。换言之,间接税更有助于对消费行为的调节。结合实际可知,尽管我国提高了所得税的税率及征管力度,只要增值税税负较高且普及面不够全面导致利差存在,大多数消费者就会做出支持非正规经济发展的选择——购买未征收增值税的低价商品,进而导致相当多的企业家将重点放在套利而非创新上,非正规经济发展就不能得到遏制,反而进一步加大社会的负外部效应,陷入缺乏公平与效率的恶性循环。

所以,要使经济在公平与高效下发展,降低增值税税率和加强增值税的征管以确保税收中性——不影响消费者、企业家决策和经济发展是必要的;加强所得税的征管——充分发挥所得税的筹集财政收入作用与调节作用是必要的;消费税的扩围改革——正确的消费引导进而影响经济结构是必要的。

考虑到增值税基数大,减税效果明显,要保证财政收入的稳定,短时间内经济有效地“开源”,应率先对同是流转税的消费税进行税目的增设。同时,加大对所得税的征管力度,在取得一定成效之后,最后才是降低增值税税率。可见,要避免陷入“中等收入陷阱”,消费税改革应一马当先。

2. 人口老龄化下的消费税改革。中国并非是高收入阶段的人口老龄化。首先,这意味着国家需要更多的财政收入用

【基金项目】 广东省教育厅青年创新人才类项目(人文社科类)“基于公平与效率原则的流转税制的改革研究”(项目编号:201420182)

于社会福利保障体系的完善,同时还要进一步降低老年人的日常生活成本。其次,这意味着中国经济要加速转型,鼓励高效率的财富创造与更加专业化的分工,第二产业中劳动密集型产业向劳动集约型产业转化,第三产业迅速崛起。

那么在流转税改革时,首先要考虑在消费税税目里增加非生活必需品及社会负效应商品,并进行税率调整,保证财政收入的稳定与增长;其次,调低生活必需品的增值税税率,增强老年人和体力劳动者在经济转型时期的适应性;最后,在所得税完善的基础上普遍降低增值税税率,给专业化工和企业家创新提供更加宽松的发展空间。

值得注意的是,王悦(2015)认为,人口老龄化对经济增长的影响是在时间和空间维度上同时发生的。也就是说除及时对人口老龄化进行全方位治理以外,还要在地域上充分考虑其差异性。那么,体现在财政政策上,以“消费税扩围”改革增加地方财政收入,进而增强地方政府应对的灵活性,就是现阶段较为理性的选择。

3. 消费税改革应积极响应“供给侧结构性改革”。2015年11月10日,习近平总书记在中央财经领导小组第十一次会议上明确指出:“在适度扩大总需求的同时,着力加强供给侧结构性改革,着力提高供给体系质量和效率,增强经济持续增长动力,推动我国社会生产力水平实现整体跃升。”这标志着我国进入了通过全面的制度改革和实质性的供给端创新来化解制约,进而提高经济增长活力的新时期。

“供给侧结构性改革”旨在调整经济结构,从经济发展的根本入手,使劳动力、土地、资本、创新四大要素实现最优配置,发挥其动力效应,释放经济社会潜力,实现中长期潜在经济增长率。

消费税作为具有调节功能的价内税,因其易于转嫁的流转税性质,可以通过税目的选择和税率的调节等对资源配置施加影响,从而实现调整经济结构、促进经济增长的目标。

(二)中观税制结构改革的接力期

1. 确保双主体税制结构的实现。我国目前实行的是流转税和所得税并重的双主体税制结构,流转税又以增值税为主体。这样的税制结构可以较好地与国际接轨——目前,有160多个国家征收增值税,很多发达国家都采用流转税和所得税并重的双主体税制结构。

但从近五年的税收占比统计数据看,流转税和所得税这两个主体在结构上有失公平与效率低下:流转税占财政收入比重过高,虽然在“营改增”全面实现之后,重复征税的现象减少,但是纳税人不能从根本上享受税制结构性改革的巨大红利。

要真正实现1994年确立的税制结构,真正实现国际公认的低税负、宽税基与简税制,我国的所得税与流转税的税制改革仍要继续。其中,呼声最高的“降低增值税税率”的改革应该立足于所得税改革、消费税改革的基础之上。那么,在当

前全球经济疲软的大形势下,要在保证财政收入的同时进行税制优化,以消费税扩围与征管改革为继“营改增”之后的税制结构性调整的接力军是较为合理的。

2. 促进流转税制结构的合理化。我国在全面实现“营改增”前流转税制采取的仍是“增值税——消费税——营业税——关税”结构,这种结构的特点是四种流转税平行计征,如果一个纳税人既要缴纳增值税,又要缴纳营业税,甚至还要交纳消费税和关税,那么该纳税人就要到税务机关进行四次纳税申报,税务机关又分为国税、地税与海关,办公地点大多不在一处,这势必会给征税机关和纳税人都带来超额负担。

由国家税务总局于2016年1月敲定的四项税制改革任务之首——“2016年我国‘营改增’将全面完成”可知,“营改增”已到了收官的关键时期,“互联网+税务”、“国税与地税联合办公”等税收征管的创新与深化改革也大大加快了流转税的改革进程。可以预见在实现“营改增”之后,我国流转税制将形成增值税、消费税和关税并存且增值税独大的格局。而实现“营改增”后,纳税人之间更加公平,三次申报纳税的确比四次申报更有效率。

关税作为影响各国经济、贸易乃至外交等诸多国际关系的重要财政手段,为了维护稳定性,改革的落脚点多在税收征管上,所以未来一段时间内,关税的改革空间不大。

但对在征税对象和基本内容上都存在共性的增值税与消费税,却仍沿用1994年确立的各自不同的计征管理办法。这在一定程度上导致征税成本增加、征税难度加大和计征管理混乱,随着消费税税目的增加,征税管理的不甚公平与较低效率不断加剧。那么,继“营改增”之后的流转税制改革——消费税借鉴增值税计征方法、实现两税一次申报缴纳的改革确实是必要的。

二、从改革内容看消费税改革

现行的消费税是在1994年设置并开征的,发挥着调控宏观经济和消费结构、调节社会成员收入、缓解社会分配不公、促进资源节约和环境保护等作用。此后,国家税务总局于2006年、2009年、2014年和2015年先后四次从征税范围、税率和征税环节等方面调整消费税政策,进一步强化了消费税节能环保、调整产业结构、引导消费趋势的功能,但在消费税制的完备和简化上仍有改革空间。

(一)突破资源约束,实现结构调整

关于经济发展的环境资源约束问题,以开征环境税为解决途径的呼声很高,但设置新税种这一系统工程并非朝夕就可以完成。在环境资源问题日益凸显的今天,若能利用现有消费税的调节功能,对生产与消费时会造成环境污染和资源浪费的商品与服务加征消费税,也不失为权宜之计。

十八届三中全会明确提出,“调整消费税征税范围、环节、税率,把高污染、高耗能产品及部分高档消费品纳入征收范围。”可以预见,将高污染、高耗能的产品和奢侈品纳入消

费征税范围并加大征税力度,将全面提升消费税在流转税中的地位和在经济调控中的作用。

但继“营改增”之后,对资源浪费、环境污染较多的产业如物流业、餐饮业和娱乐业等,若不尽早将其纳入消费税征税范围,将不利于治理污染、保护环境,更不利于经济社会的公平竞争与有效的资源配置。

(二)借鉴增值税法,实现简化与趋同

由于增值税和消费税这两大税种在征税对象上存在着包含与被包含关系,而在计征管理上却存在较大的差异,这必然会导致对应税消费品征税时征税成本的浪费和计征管理的混乱。

鉴于增值税在征收管理上的成果显著、经验丰富且实体法更加简明科学,消费税的计税管理和征收管理均可以增值税为改革依据。若能实现两税实体法的基本趋同,那么,国税与地税在“一站式”或“一窗式”联合办公时就可以大大节约人力成本和时间成本,税款在中央与地方间的分配也将更加有效率。

1. 简化与趋同基础。由两税的比较分析可知,我国增值税是按年应税销售额和会计核算水平将纳税人分为采用税款抵扣的增值税一般纳税人和采用征收率简单计征的小规模纳税人,分别征税管理,实行多次课征制,为价外税。

而我国消费税纳税人按纳税环节可以划分为自产自销应税消费品的单位和个人、自产自用应税消费品的单位和个人、委托加工应税消费品的单位和个人、进口应税消费品的单位和个人、零售金银首饰及钻石饰品的单位和个人以及批发销售卷烟的单位和个人六种,除卷烟实行二次课征制外,大多实行一次课征制,为价内税。

一般应税消费品的增值税纳税义务人的范围大于或等于消费税纳税义务人的范围,但由于课征制的不同,从根本上导致了两者计税方法的不同。若将消费税改为多次课征制,就会使征税的链条更加完整,从而加强对应税消费品的监管。同时,可以减少税务机关对应税消费品已纳税额是否可以抵扣及抵扣数量的职业判断,增加对可抵扣进项税额的增值税专用发票的硬性税法约束,从而抑制征收管理环节的执法不严等行为。消费税采用与增值税相同的计征方法,也可以方便税务机关办税与纳税人报税,节约征税成本、纳税成本与税收遵从成本。

2. 简化与趋同建议。首先,建议消费税由价内税改为价外税后,在增值税专用发票上专门列示消费税的金额,消费导向性更加显性、透明。在计算应纳税额时,建议将消费税从价计征、从量计征和复合计征三种方法统一简化为从价计征的方式,沿用增值税划分一般纳税人和小规模纳税人分别计征管理的方法。即对一般纳税人采用“应纳税额=销项税额-进项税额”的税款抵扣制,对小规模纳税人采用“应纳税额=销售额×征收率”的简单计征办法。但需要注意的是,把消费

税改为价外税将减少进出口应税消费品关税的组成计税价格,建议根据进出口贸易政策重新确定关税税率以减少对关税税收的影响,对于出口退税的规定亦可参考增值税的相关规定。

其次,考虑流转税与所得税双主体以及增值税税收中性的税制优化,可以通过大幅扩大消费税的征税范围来为增值税税率的降低奠定基础。那么,未来消费税征税范围的发展趋势将仅仅是“不涉及关乎民生、教育等的基础领域,而在其他货物与劳务领域全面征收”。对此,笔者建议将消费税的列举式税目改为概括式税目,并按照限制和调节力度分级设置少数几档税率,追求税收的普遍公平与整体效率的提高。

最后,鼓励消费税纳税义务人尽快发展为增值税一般纳税人。即对消费税小规模纳税人设置明显高于一般纳税人消费税税负水平的征收率,并设计专供小规模纳税人使用的具有一定防伪功能的消费税发票,从应税消费品获取的源头严格控制,对未能提供发票的持有非自产的应税消费品的企业及个体户进行严厉处罚。此观点的提出,主要基于两种考虑:一是在一般情况下小规模纳税人比一般纳税人的单位应税消费品的负外部效应更大,而负外部效应本身就是不公平和低效的。税务机关增强对小规模纳税人的监管力度和对小规模纳税人转为一般纳税人的辅导力度,均可以在一定程度上减少负外部效应。二是目前税务机关对一般纳税人和小规模纳税人实行差别管理——对后者税额计征较为简便,相应的管理也没有前者严格。这虽然满足了征税的经济性,却未能使小规模纳税人与非正规经济间的界限更加分明。鉴于尽量减少非正规经济以保证经济发展的效率和整体公平的客观要求,税务机关增强对小规模纳税人的监管力度以及对小规模纳税人转为一般纳税人的辅导力度,也是需要短期的征税利益和长期的经济利益中做出一定平衡的。

(三)提高征管水平,扶持地方财政

消费税多环节征收的前提是实行价外税。税务机关可以借鉴增值税的管理,凭发票抵扣相应的税款,从而避免某个环节的漏税造成的税款流失。

与此同时,税务机关还应更加重视新技术的应用,积极推广“金税三期”,全面推行“三证合一,一证一照”,完善计算机监管广域网,提高税收征管的总体效率,进而缓解“营改增”后因“营业税”由地方税变为共享税所带来的地方财政收入减少的压力。

三、从改革作用看消费税改革

(一)保证宏观税负水平稳定

笔者比较赞同杨卫华(2012)提出的“我国税收收入占GDP的比重不高,但按IMF(国际货币基金组织)统计口径计算的宏观税负较重,建议清费调税”的观点,以及李永刚(2012)给出的“考虑社会福利支出水平和单位劳动者税收占劳动力成本比重时中国宏观税负才相对较高,否则不高,故

□ 财政·税务

而建议结构性减税、增加福利支出、提高收入水平、降低非税负担”的结论。

在进行消费税改革时,建议用因消费税改革所增加的财政收入替代因降低增值税税率而减少的财政收入,这样,消费税的调节作用将会因税制结构优化而得到加强,负面效应将会得到针对性的抑制与治理。与此同时,降低增值税负担而没有增加消费税负担的部分(大多是关乎民生、教育等的货物与劳务)将扩大税制结构优化的受益面,使承担此部分税负的纳税人(绝大多数)有减负之感。

当国家提供的福利和公共产品越多,并在不同地域上按需配置资源,允许地方财税政策存在一定的差异时,纳税人就具有越大的纳税筹划空间。根据激励理论的亚当斯公平模型,每个人对自己的税负与回报及对他人的税负与回报在主观判断上会存在对自己更有利或相对公平的心理感受的可能性,这会减少纳税人纳税的痛苦感,提高纳税人进行纳税筹划的积极性。进而宏观税负较重的主观感受会减弱,纳税人将会把更多的精力用于生产与生活中,而不是用在对政府的不满与对抗(具有负的外部效应)中。

相较于纳税人对税法的无知与厌恶,主动探知与筹划更能起到使征纳双方税收成本降低的目的。税制的结构性改革红利还包括对所得税的普遍征收和清费调税以及依法治税上,这些都会使税制结构更加公平、有效。笔者大胆预计,税制改革期间,我国财政收入总额将稳中有升,这也将为刺激经济增长、采用扩张性的财政政策提供财力支持。

透明的具有强调节和导向功能的社会税会慢慢渗透到纳税人的生产与生活决策中,进而实现国家调节经济 and 产业结构的目的,并实现帕累托改进。

(二) 改善国民收入分配格局

安体富(2015)认为,税收在初次分配的调节中应发挥重要作用。在造成我国收入分配差距拉大的原因中,消费税调节作用不明显与所得税的累退和缺失都是非常重要的方面。特别是消费税在环境保护与奢侈品等商品方面的缺失,使得资源配置在负的外部效应上和抑制经济增长并陷入“中等收入陷阱”的无效消费上,让大众承担了后果,却没有对始作俑者施以重税,导致贫富差距进一步加剧。

因此,改革消费税税制,普遍扩大消费税征税范围,分级提高消费税税负,可使地方政府获得更多财政收入,参与利益分享,并将其用于环境治理和产业升级,发挥其在各分配环节中的作用,有利于改善国民收入分配格局。

(三) 优化生产经营与生活环境

公平不是平均与均等,它是充分考虑个体差异后给予公允的评判。个体的差异不仅仅包括负担能力的横向公平与纵向公平,也包括由于客观环境优越而取得超额收入或级差收益应多纳税以及不同地区、行业、经济成分间的实际税负的公平。所谓效率,是指投入与产出的比值,包括经济效率与行

政效率。陈永杰(2012)认为,“公平是效率的前提,效率是公平的结果;公平产生效率,效率反映公平;公平与效率是一个硬币的两面。公平是市场经济必须遵循的基本原则,也是市场经济产生效率的基本条件。”对此笔者也深表认同。

消费税的改革应该从全局出发,在充分考虑纳税主体与客体以及外部效应在内的差异性基础上,以税收公平原则为基础,扩大征税范围并分级设置不同税率,优化纳税人的生产经营与生活环境,进而促进经济效率与行政效率的持续提高,最终实现和谐社会的构建与完善。

主要参考文献:

安体富. 优化税制结构:逐步提高直接税比重[J]. 财政研究,2015(2).

陈永杰. 推进全社会公平 提高全要素效率——“公平与效率”关系新论[J]. 经济研究参考,2012(72).

李上炸. 多视角看待资源税改革[J]. 税务研究,2010(12).

李瑞祯. 消费税与增值税合并计征的原则与方法[J]. 财会月刊,2012(12).

李永刚. 对中国宏观税负的理性剖析[J]. 税务研究,2012(7).

王悦. 中国人口老龄化对经济增长影响的空间计量分析[J]. 社会科学研究,2015(5).

闫坤. 构建财政逆周期宏观调控框架 解决财政政策顺周期问题[J]. 中国财政,2015(20).

杨卫华. 合理宏观税负水平的关键点[J]. 税务研究,2012(7).

朱富强. “中等收入陷阱”与中国发展策略[J]. 社会科学研究,2016(1).

曾文伊. 消费税政策调整势在必行[J]. 中国财政,2015(20).

周承娟. 消费税存在的问题及完善措施[J]. 经济问题,2006(10).

孔晓莉. 完善我国流转税制的几点思考[J]. 成都行政学院学报,2007(3).

张劲. 中国增值税、消费税的现状、改革与发展[J]. 经济研究导刊,2010(6).

曹功. 论我国商品税与关税的协调改革[J]. 企业经济,2008(4).

曾纯. 对新一轮税制改革的若干思考[J]. 湖南税务高等专科学校学报,2004(4).

李俊梅. 新世纪中国税制改革探讨[J]. 湖南广播电视大学学报,2004(3).

胡海. 进一步完善消费税制的设想[J]. 湖南行政学院学报,2010(2).

作者单位:广东技术师范学院天河学院,广州510540