

基於“營改增”完成後的消費稅改革制度創新研究

The Innovation Research of the Consumption Tax Reform System based on the Completion of Replacing the Business Tax with a Value-added Tax

危素玉^{1*} 楊燕貞² 黃佳揚² 文緣緣²
Su-Yu Wei Yan-Zhen Yang Jia-Yang Huang Yuan-Yuan Wen

摘要

在引導國民消費、優化產業結構、保障財政收入等方面，我國消費稅發揮著積重要的作用。由於社會的快速發展，貧富差距的不斷加大，現行消費稅已跟不上我國經濟發展的需要；在“營改增”全面完成後，在急需重構地方稅體系的局面下，我國消費稅改革面臨著前所未有的挑戰。本文基於消費稅三大功能定位，對現行消費稅制度現狀、存在的問題進行了深入的解析，並提出了我國消費稅未來改革的路徑方向。

關鍵字：消費稅、徵稅範圍、徵稅環節、稅率結構、收入歸屬

Abstract

China's consumption tax plays an important role in guiding national consumption, optimizing industrial structure and safeguarding fiscal revenue. Due to the rapid development of society and the widening gap between the rich and the poor, the current consumption tax has not kept pace with the needs of China's economic development. After the completion of "Replacing the Business Tax with a Value-added Tax", China's consumption tax reform is facing unprecedented challenges under the situation of the urgent need to reconstruct the local tax system. Based on the three functional orientations of consumption tax, this paper makes an in-depth analysis of the current situation and problems of the current consumption tax system, and puts forward the path direction of the future reform of consumption tax in China.

Keywords: Consumption Tax, Tax Scope, Tax Link, Tax Rate Structure, Income Attribution

1. 前言

隨著 2016 年 5 月 1 日“營改增”的全面推行，我國增值稅解決了之前營業稅重複徵稅、無法抵扣、無法退稅等問題，達到“道道徵稅，層層抵扣”的效果，顯著的減輕了企業稅收負擔；同時伴隨著國家減稅降費政策的實施，政府稅收收入增長速度也在減緩，尤其是地方政府。根據國家稅務總局發佈的資料顯示，2019 年，我國全年累計減稅降費超 2 萬億。上述兩項舉措在減輕企業負擔、增強市場活力的同時，也使中央和地方稅收收入縮減，這不利於中央政府行使財政職能，也不利於地方政府發揮積

¹ 廈門大學嘉庚學院會計與金融學院副教授 freewsy@xujc.com*通訊作者

² 廈門大學嘉庚學院本科生

極性。在新一輪稅制改革中，新的發展機遇和國內外環境對我國第二大流轉稅，即消費稅提出了更多的政策目標及期望要求。作為新一輪財稅體制改革的重要一環，消費稅的改革方向被定義為“調整徵收範圍、優化稅率結構、後移徵稅環節，並將收入穩步下劃地方”等多方面，這是完善和改革我國消費稅稅制的指導方針，也是構建新的財稅體制的重要要求。

2. 我國消費稅的功能定位

我國消費稅是在增值稅普遍徵稅的基礎上，針對煙、酒等 15 大類特定的消費品一次性徵收的一種稅，實質上屬於有選擇的商品勞務稅。自 1994 年開徵以來，經歷了多次調整，目前已經成為我國稅收體系中的重要稅種之一，探討消費稅現狀及改革問題，必須首先明確其功能定位。該稅種的主要功能包括組織財政收入、糾正外部性和調節收入分配，三項功能缺一不可（賈康，2014）。

2.1 組織財政收入

任何稅種都有組織財政收入的功能，消費稅也不例外。自實施以來，消費稅已經成為我國稅收體系中不可或缺的組成部分。根據國家稅務總局披露的資訊顯示，1994 年我國國內消費稅收入僅為 502.4 億元，而 2019 年確達到了 12,562 億元，25 年內增加了 12,059.6 億元，增長了 24 倍。2019 年消費稅占我國稅收收入總額的 8%，在稅收體系中成為第三大稅種。儘管無論是從絕對量還是相對比重來看，消費稅都不可與我國第一大稅種增值稅相比，但其依然成為國家組織財政收入的重要來源。

2.2 糾正外部性

消費稅是一種“非中性”的稅種，徵稅的目的就是通過稅收引起消費品價格變動，從而促使生產者和消費者改變其經濟行為。消費稅可以通過徵稅範圍、稅率、徵稅環節的合理設置，來引導廠商生產行為和國民消費行為，抑制或減少國家不鼓勵、對生態環境不利的產品消費和行為發生（華黎，2016）。具體地說，如果居民可支配收入不變，那麼通過消費稅來提高消費品或消費行為的價格，可以促使其減少此類產品和行為的消費，或者找尋此產品或行為的替代品，實踐證明這是有效的。例如，為保障人體健康、維護社會穩定，對煙、酒等成癮性商品徵收較高的稅率，部分稅目實行雙環節徵稅等。從這個角度來說，消費稅的實施一方面起到了調節消費的作用；另一方面，對這些容易產生負外部性的商品徵稅，能夠將籌集到的稅收收入專款專用，減少因消費該類商品而對外部環境和社會而產生的不利影響。

2.3 調節收入分配

隨著經濟的發展，我國居民的貧富差距也在不斷擴大。我國除了利用所得稅、財產稅以達到調節收入分配，縮小貧富差距的目的外，消費稅也在很大程度上發揮著類似的作用。在目前的消費稅徵稅範圍中，我國已經將一些奢侈品、高檔消費品納入其中，比如貴重首飾及珠寶玉石、高檔手錶、遊艇等，這類消費品的消費者大多是高收入階層、富人。對上述消費品徵收消費稅，稅負會由高收入階層、富人來負擔；同時將籌集的稅收收入聚集起來，通過財政支出的方式，用於發放給收入較低的人作為補貼，通過這種方法可以在一定程度上調節收入分配，起到縮小貧富差距的作用。

3. 現行消費稅制度設計中存在的主要問題

消費稅作為我國兩大流轉稅之一，自開徵以來，在增加政府財政收入、宏觀調

控等方面發揮著重要的作用，也有著其他稅種無法替代的優越性。但近年來隨著經濟社會的發展，現行消費稅已出現稅源趨於老化、徵稅範圍窄、稅率設置不合理等諸多問題，消費稅調控功能的發揮受到了嚴重阻礙。

3.1 徵稅範圍不適應經濟發展

3.1.1 徵稅範圍存在“越位”現象

3.1.1.1 高檔化妝品

如今消費稅中對於大部分人都可以消費得起的化妝品，依舊使用15%的稅率。較高的稅負催生了海外代購行業，致使國內消費外流，大大削弱了國內消費需求，侵蝕消費稅稅基。根據目前稅法規定，高檔化妝品是指生產（進口）環節銷售（完稅）價格（不含增值稅）在10元/毫升（克）或15元/片（張）及以上的化妝品。根據中國產業資訊網資料顯示，2018年中國化妝品行業零售規模達到4,102.34億元，再結合我國總人數大約14億人口，由此看來，我國化妝品人均消費水準大致在300元/年，說明人們在化妝品市場的消費水準相對較高，如果徵稅門檻太低的話，那麼化妝品在消費稅中的調節效果就不明顯，同樣也無法有效調節貧富差距；例如，一支口紅的重量為3克，意味著當一支口紅的生產成本為30元時，按照現階段的標準就要繳納相應15%的稅率，徵稅門檻的設置還是不夠合理。

3.1.1.2 酒類商品

我國消費稅數目中，酒這一稅目具體包括了白酒、啤酒、黃酒和其他酒。啤酒實行的是定額稅率，每噸啤酒出廠價高於3,000元以上的，單位稅額為250元；反之，單位稅額為220元。一般來說，啤酒的度數為11度、12度，且價格處於較低水準，不僅“寓禁於征”的效果沒有白酒那麼明顯，還加重了普通居民的稅收負擔。因此，如今繼續對啤酒徵收消費稅，調節效果與之前相比較為微弱。

黃酒同樣也按照定額稅率進行徵收，徵收標準為240元/噸。目前對其徵稅存在以下幾點問題。第一，黃酒分為高價黃酒與普通黃酒，普通黃酒屬於常用的生產原料，是居家廚房常用的調味品，而《國家稅務總局關於調味料酒徵收消費稅問題的通知》裡規定，調味料酒是調味品，不屬於配置酒和泡制酒，因此對普通黃酒再徵收消費稅顯然不妥；第二，黃酒具有一定的營養保健功能，對其徵稅既不能明確消費稅的調節作用，對財政的貢獻也微乎其微；第三，對普通黃酒徵收消費稅，可能會提高製造工廠的生產成本，加重企業負擔，出現逆向調節的現象。

3.1.2 徵稅範圍存在“缺位”現象

現行消費稅徵稅範圍只有15大類消費品，相比市場上數以萬計的商品種類，覆蓋範圍過於狹窄，許多高消費、高污染、高能耗的產品仍在徵稅範圍之外；此外，現有稅目涉及的領域多為加工製造業，並未將服務業納入徵稅範圍，既與我國經濟發展進程不相適應，也阻礙了消費稅調控功能發揮。

3.1.2.1 商品缺位

首先，奢侈品類缺位。隨著經濟的發展和人們生活水準的提高，奢侈品消費逐漸成為了普遍現象。目前一般將奢侈品界定為：部分超過人類生活和成長需要範疇的，又具有獨一無二、稀少、奇特等表現的消費品。全球管理諮詢公司麥肯錫提出的《中國奢侈品報告》中顯示：中國人在2018年在境內與境外的奢侈品消費額高達7,000億人民幣，而且中國奢侈品消費額占到了全世界奢侈品消費總額的三分之一，可以說

在奢侈品消費上中國人撐起了“半邊天”。我國徵收消費稅的初衷之一是，集中小部分高收入群體的收入，通過政府轉移支付等手段將其用於低收入人群，以此縮小貧富收入差距。然而當前我國僅僅對貴重首飾、高檔手錶、遊艇、高爾夫球及球具等少量奢侈品徵稅，還有大量產品的出售價格與本身的價值相比高出了許多，卻被消費稅的征繳範圍排除在外，如古玩字畫、高檔別墅等，這也使得消費稅的功能發揮受到較大限制。

其次，高污染、高耗能類商品缺位。儘管當前消費稅的徵稅範圍中，已經涉及到了部分易對環境造成污染的產品和一些不可再生的資源型產品，如汽油、柴油、電池、塗料等，但其節能減排和環境保護功能還是較弱。因為大量對綠色生態有較大傷害的消費品和消費行為被排除在其徵稅範圍之外，如煤炭等。這些資源不可再生或再生週期很長，不對其徵稅，易誘發掠奪性開發和浪費資源的行為；又如，私人飛機與娛樂性帆船的使用，它們排放的氣體會對空氣和海洋造成污染，也不利於發揚理性消費的觀念。

另外，對於造成高度污染的商品，比如含磷洗衣粉和一次性塑膠包裝物等，在徵收方面也是一片空白。這些含磷用品如果未經過處理排入江河湖海，會使得水中的藻類大量繁殖，對水體造成危害。隨著外賣及物流業的迅猛發展，人們對塑膠包裝盒的使用日益頻繁，這些塑膠製品是城市固體垃圾的重要來源，埋在地下要過大約 200 年才能腐爛，嚴重影響了影響土壤的可持續利用；大量流入大海的塑膠製品，被許多海洋生物誤食後，又通過食物鏈一層接一層的迴圈，最終危害生態健康及人類自身的健康，如不對其加以約束，將對生態環境和人類的健康帶來不可逆的影響。

再有，含糖飲料類。含糖飲料是一些填注了甜味劑卻沒有營養的一種飲品，例如蘇打汽水、甜茶和運動飲料等，但不包括 100% 的果汁（沒有添甜味劑）和乳製品飲料（含有鈣和維生素）。近年來，隨著經濟的不斷發展，我國國民對飲料的相關需求也日益增長，飲料市場在迅猛的發展。2016 年，英國醫學雜誌《柳葉刀》發表的調查顯示，中國已成為全球肥胖人口最多的國家；其中，中國男性和女性的肥胖人數分別為 4,320 萬人和 4,640 萬人，其中含糖飲料是主要原因之一。對含糖飲料徵稅可以提高價格、減少銷售和含糖飲料消費，從而改善人體健康，降低醫療費用支出，增加財政收入；但是當前我國的消費稅徵稅範圍內，關於食品健康類的稅目較少，不利於健康飲食習慣的宣傳推廣。2017 年開始，我國將“健康中國”上升到國家戰略的高度，對含糖飲料徵稅有利於喚醒人民群眾對健康的重視。

3.1.2.2 服務缺位元

當前，我國居民消費正在進行新一輪的轉型升級，產業結構正在向以第三產業為主導的產業結構轉型，消費結構中服務性消費的比重也大大增加。人們對於高檔消費服務認知上的變化，以及普通人對消費能力升級的需求，給服務業的發展帶來了巨大的動力；除了個人奢侈品消費與高檔服務，體驗類消費在中國市場也方興未艾，定制化的消費體驗與高品質的旅行服務成為中國高收入階級的消費新趨勢。奢靡的消費習慣和享樂主義的流行，極易帶來浮躁的社會風氣，不利於勤儉節約等良好風氣的發揚；但我國目前消費稅還沒有涉及服務消費，對服務方面的調控是空白的，這使得消費稅的調節收入分配的效果大大降低（蒙文彥，2019）。

3.2 稅率結構不合理

儘管消費稅在稅率設計時，考慮了依據消費品的產品類別不同、使用性能不同、

豪華程度不同以及各個產品的外部性影響等因素，採用差異化的稅率形式；但在長期的徵收實踐中，稅率設計上還是暴露出許多的問題。

3.2.1 部分稅目的稅率偏低

3.2.1.1 捲煙

煙草製品是我國消費稅中稅率最高的稅目，其消費稅政策的調整也是最頻繁的，其中，捲煙在生產環節的稅率高達 56%，捲煙批發環節稅率為 11%；我國煙草製品的名義稅率雖高，但實際稅率確是偏低的。根據世界衛生組織披露的資料顯示，2016 年我國煙草消費稅占到零售價的比只有 29.5%，比消費稅稅負最高的國家阿根廷（76%）要低 46.5 個百分點，這一差異凸顯出我國煙草消費稅稅率偏低，稅率提高還有很大空間（劉楊與危素玉，2019）。

3.2.1.2 木制一次性筷子

首先，我國每年都要生產大量的木制一次性筷子，而且難以回收進行二次利用，造成了森林資源的浪費；其次，一次性筷子的價格本來就低廉，目前實行 5% 的稅率所引起的價格變動微乎其微，對於消費者的消費此產品的傾向影響較小，不容易達到一次性筷子的消費總量減少的目的，也限制了消費稅節約資源功能發揮；最後，稅率偏低導致大部分企業意識不到政府對這部分稅目徵稅的意圖，部分小生產企業更是一心為削減利潤，爭奪市場，採用不合規的原料和方法製作木制一次性筷子，使用這些未達到衛生標準的筷子會對人體造成危害。

3.2.2 部分稅目的稅率過高

3.2.2.1 高檔消費品

根據中國產業資訊網顯示，近幾年，中國的化妝品在零售市場的占比有所上升，比 2017 年同期增長 15.1%。2018 年從 1 月份到 4 月份期間，中國的化妝品消費累計收入高達 856 億元，同比增加 15.9%。隨著人們消費水準和審美意識的提高，無論是在工作中還是生活中，化妝品（包括護膚品在內）已經成為大多數成年人的日常用品，特別是在女性群體裡的消費度更高。雖然政府於 2016 年消費稅調整時，把生產環節銷售價格處於 10 元/毫升（克）或者 15 元/片（張）的化妝品定位為高檔化妝品，且把稅率從 30% 降至 15%；但由於化妝品消費者範圍的擴大，15% 的稅率對於低收入群體來說仍是不小的經濟負擔。如果繼續徵收 15% 的稅率，在企業投入總量既定的條件下，國內化妝品企業將承擔較高的生產成本，在化妝品研發階段的投入就會相應減少，直接影響產品品質，這最終會不利於國內化妝品行業的健康發展，使我國化妝品消費外流現象越來越明顯，失去國內大部分化妝品市場。

3.2.2.2 實木地板

首先，從保護環境的角度出發，實木地板需要消耗大量的木材，不利於環境保護，徵收 5% 的稅是合理的；但實木地板本身具有可回收性，一些家庭裝修時不需要再使用的實木地板，可以回收翻新後再次使用，價格比較低，會有對實木地板要求不高的人選購；其次，實木地板企業在生產的過程中要承受增值稅、所得稅、消費稅等各類稅負，從企業的角度來說生產成本高，這樣則會使得有一些企業在生產時偷工減料。而且實木地板產業近年來的需求增長迅速，對其徵收過高的稅率，會導致生產企業不積極，從而造成供不應求。

3.3 徵稅環節的設置存在漏洞

3.3.1 易產生逃稅問題

消費稅大多數稅目計稅方式為從價計征，以產品出廠價格為計稅依據，在生產環節徵收，客觀上給納稅人提供了利用關聯轉讓定價等手段，逃避稅收的可乘之機，造成稅源的流失。例如，酒、化妝品、小汽車類的生產企業，使用關聯交易等手段，壓低產品出廠價的現象普遍存在，目的是減少出廠環節所繳納的消費稅，客觀上導致國家稅收流失。

3.3.2 易導致地方政府過於依賴應稅消費品的生產

我國消費稅雖然屬於中央稅，但城市維護建設稅和教育費附加是地方稅，而這兩種附加稅沒有獨立的徵稅物件或稅基，計稅依據為增值稅和消費稅這兩大稅種實際繳納的稅額之和，其收入隨著增值稅和消費稅收入的增加而增加。“營改增”完成後，增值稅收入中 50% 為中央財政收入，50% 為地方收入，為增加增值稅、城市維護建設稅和教育費附加“三稅”的收入，地方政府很有可能會擴大應稅消費品的生產，甚至為了維護稅收收入而進行地方保護，出現阻礙產品流通的現象，使消費環境惡化，不利於擴大內需、優化經濟結構。

3.3.3 導致價稅關係未理順

由於消費稅是價內稅，所以由生產企業代替消費者繳稅。在生產環節徵收，生產者可以通過控制成本而不額外收取消費者的消費稅，或者將消費稅加入成本之中轉嫁給消費者，使消費者忽視自己是此稅的最終繳納者，沒有意識到自己所承受的稅負。在零售環節，我國也沒有實行價稅分離，這對於消費者來說，稅收消費導向不夠明確。例如，消費者在購買酒類或捲煙產品時，由於是價內稅，即使其價格上漲是因為消費稅稅率的提高，許多普通的消費者也可能看作是通貨膨脹所帶來的影響，這就難以通過消費稅來促使消費者減少對資源性和污染性產品的消費，也不利於我國公民納稅義務和權利意識的培養。

3.4 征管难度大且力度不足

3.4.1 征管难度大

若消費稅在零售環節徵收，就會有稅源分散的現象存在，並且由於消費稅是單一的徵稅制度，與增值稅在各個環節徵稅不同，因此在稅源登記與管控上缺少有效的管理方式；其次，我國普遍存在納稅人自主意識較弱的現象，這與我們國家缺乏培養納稅意識聯繫密切，導致了中小企業廣泛的偷稅漏稅行為。不少公司為轉移定價，降低稅率而開設子公司、分公司等，甚至還有企業為稅收籌畫開設專門職位，這使國家的這部分稅收來源縮小。

3.4.2 征管力度不足

近些年，因公司整改、員工換崗、內部變動等原因，大部分稅務工作者對要繳納消費稅的企業瞭解少，稅務政策學習不夠，業務能力有待提高；再加上煙類、酒類、成品油、貴重首飾等產品消費稅政策變動較為頻繁，所以對消費稅管理人員的征管措施和手段不斷發起不同的挑戰。由於網路的不斷變革，電子商務方興未艾，商業銷售已經開始由過去的實體經濟向大資料互聯網前進，但線上銷售存在商品價格不一、不宜管控等難題，如自營微商、代購等，征管部門仍未健全在電子商務方面的征管措施，使得偷漏稅現象叢生。

3.5 收入歸屬不合理

消費稅在設立之初，主要目的是籌集財政收入，因此設置為中央稅是符合功能定位的；但隨著經濟的發展，消費稅功能定位的不斷演化，再將其設置為中央稅，顯然不符合新的時代需要。

3.5.1 影響調控功能的有效發揮

收入分享機制的合理性，在一定程度上會導致消費稅部分功能發揮的受限，尤其是補償外部性的功能（張惠敏，2016）。近年來我國對消費稅的調整越來越重視其在資源節約和環境保護方面的作用，這部分課稅物件的消費所導致的外部性成本涉及多個轄區，具有更多的地域性特點，如城市車輛的尾氣排放、垃圾處理等。根據受益原則，調節外部性的這類服務，更適宜由地方政府或以某一轄區為基礎進行提供，相應的財政來源也應當由轄區使用。

因此，如果將補償外部性作為消費稅的功能定位之一，尤其是將補償外部性也視作地方政府的責任時，僅僅將其作為中央稅是不太合適的。例如，汽車尾氣排放和城市擁堵主要是由汽車消費造成的，而汽車消費稅屬於中央稅，這就弱化了地方政府提供該服務的財政能力；此外，地方政府的專項債務規模和隱形債務規模較大，正面臨較重的財政壓力（張敏傑，2016）。據財政部網站披露，截至 2019 年 11 月末，全國地方政府債務餘額 213,333 億元，比去年同期增加 16.64%，地方政府在承擔自身債務的同時還要配合中央的調控工作，削弱了地方政府的參與積極性。

3.5.2 增加征管難度和成本

一方面，我國消費稅的稅基和計稅方法的設計都比較複雜，稅基比較分散，不同應稅商品在稅率形式和計稅要素上都有很大差別，加上中央與地方政府配合不夠緊密，這些都決定了在消費稅的征管過程中，中央政府很難高效地獲得所需要的資訊；另一方面，資訊從地方匯總到中央，中間需要花費相當的時間、人力、物力、資金，客觀上增加了征管的難度和成本。

4. 消費稅制度創新的具體路徑

4.1 調整徵收範圍

4.1.1 修改部分現行稅目

4.1.1.1 高檔化妝品

當前消費稅制度對居民的消費及其消費心理形成了較大的落差，現階段對於生產或進口環節銷售完稅價格在 10 元/毫升（克）或 15 元/片（張）及以上的化妝品徵收消費稅，其中包括很多普通人很容易消費得起的化妝品；但出廠價為 30 元一隻的口紅以及 20 元一張的面膜貼上“高檔”的標籤實屬不合理。為了更大限度地區分高檔化妝品與普通化妝品，擴大國內化妝品市場，提升國產化妝品牌在國際市場上的影響力，本文建議將不含稅銷售價格提高到 15 元/毫升（克）或 20 元/片（張）及以上。

4.1.1.2 酒類商品

對於啤酒和黃酒的消費稅徵收調整，建議根據酒類的度數來劃定消費稅範圍。例如，啤酒度數若低於 3 度不徵收消費稅，否則仍按 250 元/噸的定額徵稅；因為低於 3 度的啤酒已成為普通百姓日常消費的飲品，繼續對這部分產品徵稅，與當前消費實際不匹配。黃酒同理，應按酒精濃度區分是否徵稅，保留高濃度範圍，去除低酒精濃

度範圍。

4.1.2 擴大商品類稅目徵稅範圍

4.1.2.1 奢侈品

首先，單設“奢侈品”稅目。將已有稅目如高檔化妝品、高檔手錶、遊艇與超豪華小汽車等統一歸入此稅目，不僅可以簡化消費稅的稅目結構，凸出課稅導向，並且可以使人們對於奢侈品的界限更清晰，這樣可以讓消費稅更好地發揮調節作用。

其次，將需求彈性較大的高級商品列入其中。由於許多人對於奢侈品的界定存在不一樣的觀點，所以消費稅對於徵稅範圍的調整與變化，應該總結國家面臨的現實狀況。奢侈品徵稅範圍的調整並不僅僅像加減法一樣容易，而是應該思量它的特有屬性。奢侈品需求彈性較高，是可替代商品，一方面，消費者可能會因為較高的稅收而改變消費行為，從而減少對奢侈品的消費，這就達到了調節消費的目的；另一方面，不排除有些消費者並未因為價格上升而削弱購買欲望，反而會加強購買傾向，甚至到境外消費以逃避國內的高稅負。對這部分人徵稅可以增加稅收收入，用於調節收入分配，如品牌高級定制服裝、高檔皮具等。

4.1.2.2 高污染、高耗能消費品

目前，可以將不可再生且會產生大量污染的主要能源產品—煤炭、天然氣，在資源稅的基礎上再加征消費稅，以起到強調節能環保的作用；增加對私人飛機、娛樂性帆船等耗能產品類稅目徵稅（李進儒，2017）；同時考慮將含磷洗滌用品、化肥、農藥、一次性不可降解塑膠袋等高污染品納入徵稅範圍，以減少污染、保護環境。待條件成熟，再結合生態環境部《環境保護綜合名錄》中列出的高污染、高環境風險產品，逐步擴大對“雙高”產品的徵稅；此外，應將消費稅、資源稅及環保稅相聯繫，加強節能減排的功能發揮，對於普通高污染、高耗能汽車更應該加大徵稅力度，來引導購車者轉移購買傾向，推動新能源汽車的普及。

4.1.2.3 含糖飲料

世界衛生組織已提出建議，對含糖飲料徵稅以幫助減少居民的糖分攝入和預防肥胖。一些國家頒佈了對含糖飲料的征管法規，如 2018 年的愛爾蘭、南非、英國等，英國政府更於 2016 年 3 月 16 日宣佈對含糖飲料徵稅。按照規定，如果每 100 毫升飲料中含有 5 克以上糖分，需繳稅每升 18 便士（約合 1.60 元人民幣），每 100 毫升含有 8 克以上糖分，則需繳稅每升 24 便士（約合 2.13 元人民幣）。我國可以參考上述國家對含糖飲料開徵消費稅。除了稅收政策外，還應與其他公共衛生戰略一起使用，可進一步增加其引導消費的影響，產生的稅收收入可用于其他與衛生有關的干預措施。單靠稅收並不能解決與飲食有關的健康問題，但稅收將為企業生產和消費者行為朝著正確的方向轉變做出重要貢獻。

4.1.3 將部分服務行為納入徵收範圍

在應稅服務的範圍確定時應該有選擇性和針對性，不能一味地把所有服務都歸入徵稅範圍，應合理區分大眾娛樂和高端娛樂。常見的電影院、卡拉 OK 都是大眾休閒娛樂的場所，是日常娛樂的組成部分，且符合大眾消費水準，與民眾的娛樂生活息息相關；但高端、具有奢侈性的娛樂活動的目標群體是富人階級，對其徵稅可以限制這類不合理的消費行為。如果能區分開大眾娛樂和高端娛樂，在限制奢侈性活動的消

費的同時又沒有斬斷普通娛樂的發展，這樣做也與國家的促消費、調結構政策風向相契合。

因此可考慮將一些需求彈性較大的高檔消費行為，如將高端財富管理、高檔家政服務、高爾夫、賽馬、狩獵、射擊等服務納入徵稅範圍。這類消費行為的購買者主要是高收入群體，對這部分消費徵稅以調節收入分配結構，體現社會公平；而且這些行業往往擁有高附加值，產業鏈條較長，在對這些服務徵稅的同時，也有利於減少流轉稅稅收制度中的累退性帶來的負面影響（姚敏，2019）。

4.1.3.1 高端財富管理

國內金融行業中的金各類理財產品層出不窮，理財資金投資管道日漸豐富，高淨值人群對投資需求的增長迅速，理財產品服務多元化和專業化的重要性日益凸顯，使得理財業務越來越高檔。2014 年，諾亞財富集團的高將淨值客戶定義為，在諾亞財富存量配置資產 1,000 萬以上的客戶，說明了這部分高端理財服務對資金要求較高，所需消耗的費用高昂。因此為了充分發揮消費稅調節消費結構的功能，有必要對高端服務徵稅來達到引導消費方向，以達到填補服務缺位的目的。

4.1.3.2 高檔娛樂業

高檔娛樂業主要包括高檔會所、高檔歌舞廳等。高檔會所花費高昂，以普通人的消費水準來說通常是難以承受的，是高收入者經常出入的重要社交場合，甚至還有一些高檔私人會所不對外開放，只接待重要賓客，一次消費的花費更是“天價”。也許中等收入階層會偶爾出國旅遊，但不一定會涉足高檔娛樂會所這樣的地方，所以高檔會所能保障稅負由富人承擔，符合量能課稅原則。因此可考慮將這些奢侈消費品及消費行為納入消費稅徵稅範圍。

4.2 優化稅率設計

4.2.1 提高部分稅目的稅率水準

4.2.1.1 捲煙

對於部分消費稅的徵收，政府不應當一味地將稅率疊加，否則結果可能適得其反。但是對於捲煙來說，這是一類限制性消費品，許多國家為了控制捲煙的消費對其徵收較高的消費稅，一般為 70%。美國長期以來都在對捲煙的消費稅進行調整且一直增加，接下來還有不斷增加的可能性。這樣看來，我們國家捲煙的消費稅率就相對來說不算高，這使得消費稅對捲煙所起到的限制作用沒有發揮到最佳水準。我們建議提高捲煙以及煙草行業的稅率，雖然煙草行業在生產、進口、委託加工環節也繳納的消費稅還比較高，為 56%、36%、30%，但在批發環節繳納的消費稅稅率力度不夠，為 11%，“寓禁於征”的效果不夠明顯。

4.2.1.2 木制一次性筷子

當前本國對木制一次性筷子徵收的稅率是 5%，在所有消費稅的徵收產品中處於較低檔次。然而製作一雙木制一次性筷子成本只有 0.02 元，無論成本價還是零售價，單價都非常低，僅僅 5%稅率所帶來的價格變化幾乎可以忽略不計，其象徵意義大於實質效力，對供應商和消費者來說壓力過低，難以起到約束作用，也不利於發揮該稅目應有的保護環境的功能，難以達到保護森林資源的目的。因此本文建議將木制一次

性筷子的稅率提高到 20%，對於引導人們轉變消費的理念和生態環保意識作用更大，保護生態的效果也更明顯。

4.2.2 降低部分稅目的稅率水準

4.2.2.1 實木地板

近些年來，對於實木地板提高或是降低稅率有許多人討論，本文認為實木地板發展迅速，既環保又能回收利用，徵收 5% 的消費稅反而會增加企業稅負，造成經營困難，影響地板行業的健康可持續發展。拉弗曲線表明，短期內適當地低稅率也許會使政府的稅收有所減少，但從長遠目光看來，卻可以刺激商品生產，形成有效的迴圈，最終政府稅收收入就會有所增加。因此，適時調低實木地板的消費稅稅率，有利於該行業的長遠發展。

4.2.2.2 高檔化妝品

當前需要徵收消費稅的高檔化妝品，主要包含在生產（進口）環節銷售（完稅）價格（不含增值稅）在 10 元/毫升（克）或 15 元/片（張）及以上，稅率為 15%，但仍舊還是稍高。目前本國化妝品消費者熱衷於海外代購，由此導致的消費外流現象比較嚴重。所以為了使這部分消費回流國內，應該激發企業自主創新能力，提升產品品質，因此應降低企業稅率（鄧坤源與鐘昌元，2015）。本文建議將高檔化妝品不含稅銷售價格提高到 15 元/毫升（克）或 20 元/片（張）及以上。

4.3 將部分稅目的徵稅環節調整到零售環節

2019 年 10 月 9 日，國務院印發了《關於實施更大規模減稅降費後調整中央與地方收入劃分改革推進方案》，方案提出要後移消費稅徵收環節並穩步下劃地方。但考慮到我國稅收徵收管理能力和成熟度，本文並不建議所有稅目都在最終消費環節徵稅。

4.3.1 將大部分稅目徵收環節移至零售環節

首先，從消費稅的稅負傳導機制來看，消費者應是稅負的最後承擔方（徐楊，2018）。當前納稅環節設置在生產環節，是因為以前消費稅大部分是由人工徵收，而且互聯網技術還不夠成熟，再加上在零售環節銷售較為分散、交易的次數相對頻繁，所以設置在生產環節就方便許多。然而，隨著我國交易形式越來越多元化以及電子化的發展，微信交易、支付寶結算以及儲蓄卡和信用卡支付已經極為普遍且方便快捷，“金稅工程”全面實行和稅收征管技術與管理水準的提高，也降低了零售環節徵稅的難度，征管的成本同樣有所減少。

其次，將消費稅的徵收大部分後移至零售環節，並與價稅分離相結合，有利於擴大消費稅徵稅時的透明度，維護消費者的知情權，讓消費者真正意識到自己是這部分稅款的承擔者，使消費者增加對消費稅的重視程度。同時，也可以區分消費稅納稅人群不同的承受能力，起到量能課稅的作用，通過影響消費者的消費心理進而影響他們的消費行為，使消費稅最大程度發揮它的作用（蔡豔，2017）。

具體調整稅目包括：高檔化妝品、高檔手錶、遊艇、高爾夫球及球具、摩托車、汽車、鞭炮、焰火、電池、塗料、小汽車等應稅消費品；而對於建議開徵的奢侈品、特定消費行為和娛樂服務等新稅目，也較適合在最終的零售環節中徵稅。

4.3.2 剩餘稅目仍然在生產環節徵稅

比如白酒稅目，如果白酒消費稅徵收環節後移，對上游生產廠家實際上形成減稅效果。因為管道價格高於出廠價格，在稅率不變的情況下，行業整體消費稅額會增加，理論上稅負由經銷商及終端承擔，因此可能造成終端成交價提升。非名優酒企的經銷商為了提高競爭力，一般會保持較低的利潤，因此產品流動性較高，而消費低端白酒的群體對價格敏感度較高，廠商一般會犧牲利潤補貼經銷商；但名優中高端白酒受到的影響將較小，該行業馬太效應將持續加劇，強勢企業發展得越好，其他中小企業的生存空間將被大大擠壓。

4.4 加強征管力度、完善征管機制

4.4.1 做好徵收管理工作，提高相關工作者的思想意識

做好消費稅相關的管理工作，有利於保障國家足量的稅收、貫徹國家稅收制度與政策、積極發揮稅收的宏觀調控職能，這對於落實稅務規定、整頓行業的市場問題、加快消費稅立法進度等工作都有重要作用。因此，各個級別的財稅部門應該加快提升思想認知，強調做好消費稅管理工作的內容。政府工作者要多進行培訓與進修，不斷提高部門內稅務工作人員政策業務等方面的相關技能。因為消費稅的徵收管理辦法是為各個不同特徵的應稅消費品所制定的，所以從事消費稅政策管理的稅務工作人員不僅應全面掌握消費稅政策規定，還要更加細緻的瞭解各消費品的特點，以便適應消費稅相關管理工作的需求。

4.4.2 積極摸索創新模式，切實提高消費稅資訊化管理水準

隨著資訊化及互聯網大資料時代的到來，我們應該積極回應消費稅的科學有效管理，利用大資料互聯網來進行相關的工作，提高財稅工作的效率；進一步完善消費稅資訊控管制度，充分完善稅收征管監控等相關設施，讓網上辦公變得積極有效。同步進行消費稅管理特點的梳理與納稅評估方式的完善，及時的開展消費稅納稅評估管理工作，有效地糾正和防範企業違規現象以及逃稅偷稅與避稅行為，保障消費稅政策的合理貫徹和稅收收入的足額入庫。依靠電子底賬系統，定期開展稅收的專業專案督察，進一步填補稅收管理中存在的漏洞、切實提高消費稅徵收管理水準。

4.5 將消費稅改為中央地方共用稅

基於我國國情，為了讓地方政府及人民擁有一定程度的地方治理權，消費稅的收入分享機制應由中央專享調整為中央地方共用，對部分稅目的收入歸屬進行調整。具體來說，消費稅收入分享機制的改革應當遵循以下幾個基本原則：一是充分考慮當前階段消費稅的功能定位，在此基礎上對不同的稅目區別對待，分別管理，充分發揮消費稅的作用，符合功能定位動態演進的規律；二是根據事權與財權相匹配的原則，科學設定中央地方稅收分配方式，一方面推動消費稅收入分享機制改革的順利開展，另一方面與推進中央與地方事權和支出責任劃分改革做好相應的銜接。

4.5.1 重點調控稅目仍為中央收入

捲煙、白酒、成品油等稅目徵收的稅率高，稅源廣、稅基大，在消費稅收入構成中占了95%。若將此類消費稅稅目劃歸地方政府所有，地方政府為了增加財政稅收就會鼓勵和支持小型煙、酒廠的發展，這樣表面來看煙酒廠商增多，地方稅收收入增加，但會給民眾的健康帶來危害，違背消費稅設置初衷；因此，煙酒等重點調控稅目應繼續作為中央收入徵收，以更好地達到中央政府的調控目標。

4.5.2 部分稅目調整為地方收入

高爾夫球及球具、高檔手錶、遊艇、超豪華小汽車等奢侈消費品可劃為地方收入。在消費稅收入分享機制的改革中，要適當給予地方政府在消費稅徵收、管理等方面的權力，達到事權與財權的統一。這能夠激勵地方政府選擇新的經濟增長模式，從服務於企業轉向服務居民，從粗放型增長方式轉變為根據需求來進行生產，有利於中國經濟模式的轉變，用消費來帶動經濟增長的模式；此外，將高檔服務納入征管範圍後，也可以根據地方經濟發展狀況，將高檔服務業中的部分稅目劃為地方所有，例如高檔歌舞廳、娛樂性專案、高檔家政服務等。此類稅目稅基廣、稅源分散，由地方政府直接徵收管理，既減少了征管成本，又增加了地方財政收入。

參考文獻

1. 賈康（2014）。改革和完善我國消費稅的若干建議。註冊稅務師，1，53-55。
2. 華黎（2016）。基於綠色發展視角的消費稅改革研究（未出版之碩士論文）。安徽省：安徽財經大學。
3. 蒙文彥（2019）。對部分服務業徵收消費稅的法律問題研究。廣西省：廣西大學。
4. 劉楊、危素玉（2019）。我國煙草消費稅政策及改革路徑—基於控煙的視角。財會研究，3，12-17。
5. 張惠敏（2016）。我國國內消費稅收入分享機制改革探討（未出版之碩士論文）。北京：中國財政科學研究院。
6. 張敏傑（2016）。財政管理視角下地方政府性債務規模的影響因素研究（未出版之碩士論文）。江西省：江西財經大學。
7. 李進儒（2017）。對消費稅改革進一步強化調節功能的思考。西部財會，1，11-14。
8. 姚敏（2019）。消費稅擴圍至高檔娛樂服務的理論檢視與實施路徑—基於稅法基本原則的探討。財政監督，8，26-31。
9. 鄧坤源、鐘昌元（2015）。關於完善我國化妝品消費稅的探討。稅收經濟研究，20(06)，15-20。
10. 徐楊（2018）。流轉稅對居民收入分配差距的影響研究（未出版之碩士論文）。安徽省：安徽大學。
11. 蔡豔（2017）。完善我國消費稅制度研究—基於調節功能的視角（未出版之碩士論文）。河南省：鄭州大學。

收稿日期：2020-09-10

責任編輯、校對：吳少婷、楊雅芬