

基于“营改增”完成后的消费税改革制度创新研究 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*} 杨燕贞² 黄佳扬² 文缘缘²
Su-Yu Wei Yan-Zhen Yang Jia-Yang Huang Yuan-Yuan Wen

摘要

在引导国民消费、优化产业结构、保障财政收入等方面，我国消费税发挥着积重要的作用。由于社会的快速发展，贫富差距的不断加大，现行消费税已跟不上我国经济发展的需要；在“营改增”全面完成后，在急需重构地方税体系的局面下，我国消费税改革面临着前所未有的挑战。本文基于消费税三大功能定位，对现行消费税制度现状、存在的问题进行了深入的解析，并提出了我国消费税未来改革的路径方向。

关键词：消费税、征税范围、征税环节、税率结构、收入归属

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

随着 2016 年 5 月 1 日“营改增”的全面推行，我国增值税解决了之前营业税重复征税、无法抵扣、无法退税等问题，达到“道道征税，层层抵扣”的效果，显著的减轻了企业税收负担；同时伴随着国家减税降费政策的实施，政府税收收入增长速度也在减缓，尤其是地方政府。根据国家税务总局发布的数据显示，2019 年，我国全年累计减税降费超 2 万亿。上述两项举措在减轻企业负担、增强市场活力的同时，也使中央和地方税收收入缩减，这不利于中央政府行使财政职能，也不利于地方政府发挥积

¹ 厦门大学嘉庚学院会计与金融学院副教授 freewsy@xujc.com*通讯作者

² 厦门大学嘉庚学院本科生

极性。在新一轮税制改革中，新的发展机遇和国内外环境对我国第二大流转税，即消费税提出了更多的政策目标及期望要求。作为新一轮财税体制改革的重要一环，消费税的改革方向被定义为“调整征收范围、优化税率结构、后移征税环节，并将收入稳步下划地方”等多方面，这是完善和改革我国消费税税制的指导方针，也是构建新的财税体制的重要要求。

2. 我国消费税的功能定位

我国消费税是在增值税普遍征税的基础上，针对烟、酒等 15 大类特定的消费品一次性征收的一种税，实质上属于有选择的商品劳务税。自 1994 年开征以来，经历了多次调整，目前已经成为我国税收体系中的重要税种之一，探讨消费税现状及改革问题，必须首先明确其功能定位。该税种的主要功能包括组织财政收入、纠正外部性和调节收入分配，三项功能缺一不可（贾康，2014）。

2.1 组织财政收入

任何税种都有组织财政收入的功能，消费税也不例外。自实施以来，消费税已经成为我国税收体系中不可或缺的组成部分。根据国家税务总局披露的信息显示，1994 年我国国内消费税收入仅为 502.4 亿元，而 2019 年确达到了 12,562 亿元，25 年内增加了 12,059.6 亿元，增长了 24 倍。2019 年消费税占我国税收收入总额的 8%，在税收体系中成为第三大税种。尽管无论是从绝对量还是相对比重来看，消费税都不可与我国第一大税种增值税相比，但其依然成为国家组织财政收入的重要来源。

2.2 纠正外部性

消费税是一种“非中性”的税种，征税的目的就是通过税收引起消费品价格变动，从而促使生产者和消费者改变其经济行为。消费税可以通过征税范围、税率、征税环节的合理设置，来引导厂商生产行为和国民消费行为，抑制或减少国家不鼓励、对生态环境不利的产品消费和行为发生（华黎，2016）。具体地说，如果居民可支配收入不变，那么通过消费税来提高消费品或消费行为的价格，可以促使其减少此类产品和行为的消费，或者找寻此产品或行为的替代品，实践证明这是有效的。例如，为保障人体健康、维护社会稳定，对烟、酒等成瘾性商品征收较高的税率，部分税目实行双环节征税等。从这个角度来说，消费税的实施一方面起到了调节消费的作用；另一方面，对这些容易产生负外部性的商品征税，能够将筹集到的税收收入专款专用，减少因消费该类商品而对外部环境和社会而产生的不利影响。

2.3 调节收入分配

随着经济的发展，我国居民的贫富差距也在不断扩大。我国除了利用所得税、财产税以达到调节收入分配，缩小贫富差距的目的外，消费税也在很大程度上发挥着类似的作用。在目前的消费税征税范围中，我国已经将一些奢侈品、高档消费品纳入其中，比如贵重首饰及珠宝玉石、高档手表、游艇等，这类消费品的消费者大多是高收入阶层、富人。对上述消费品征收消费税，税负会由高收入阶层、富人来负担；同时将筹集的税收收入聚集起来，通过财政支出的方式，用于发放给收入较低的人作为补贴，通过这种方法可以在一定程度上调节收入分配，起到缩小贫富差距的作用。

3. 现行消费税制度设计中存在的主要问题

消费税作为我国两大流转税之一，自开征以来，在增加政府财政收入、宏观调

控等方面发挥着重要的作用，也有着其他税种无法替代的优越性。但近年来随着经济社会的发展，现行消费税已出现税源趋于老化、征税范围窄、税率设置不合理等诸多问题，消费税调控功能的发挥受到了严重阻碍。

3.1 征税范围不适应经济发展

3.1.1 征税范围存在“越位”现象

3.1.1.1 高档化妆品

如今消费税中对于大部分人都可以消费得起的化妆品，依旧使用15%的税率。较高的税负催生了海外代购行业，致使国内消费外流，大大削弱了国内消费需求，侵蚀消费税税基。根据目前税法规定，高档化妆品是指生产（进口）环节销售（完税）价格（不含增值税）在10元/毫升（克）或15元/片（张）及以上的化妆品。根据中国产业信息网数据显示，2018年中国化妆品行业零售规模达到4,102.34亿元，再结合我国总人数大约14亿人口，由此看来，我国化妆品人均消费水平大致在300元/年，说明人们在化妆品市场的消费水平相对较高，如果征税门槛太低的话，那么化妆品在消费税中的调节效果就不明显，同样也无法有效调节贫富差距；例如，一支口红的重量为3克，意味着当一支口红的生产成本为30元时，按照现阶段的标准就要缴纳相应15%的税率，征税门槛的设置还是不够合理。

3.1.1.2 酒类商品

我国消费税数目中，酒这一税目具体包括了白酒、啤酒、黄酒和其他酒。啤酒实行的是定额税率，每吨啤酒出厂价高于3,000元以上的，单位税额为250元；反之，单位税额为220元。一般来说，啤酒的度数为11度、12度，且价格处于较低水平，不仅“寓禁于征”的效果没有白酒那么明显，还加重了普通居民的税收负担。因此，如今继续对啤酒征收消费税，调节效果与之前相比较为微弱。

黄酒同样也按照定额税率进行征收，征收标准为240元/吨。目前对其征税存在以下几点问题。第一，黄酒分为高价黄酒与普通黄酒，普通黄酒属于常用的生产原料，是居家厨房常用的调味品，而《国家税务总局关于调味料酒征收消费税问题的通知》里规定，调味料酒是调味品，不属于配置酒和泡制酒，因此对普通黄酒再征收消费税显然不妥；第二，黄酒具有一定的营养保健功能，对其征税既不能明确消费税的调节作用，对财政的贡献也微乎其微；第三，对普通黄酒征收消费税，可能会提高制造工厂的生产成本，加重企业负担，出现逆向调节的现象。

3.1.2 征税范围存在“缺位”现象

现行消费税征税范围只有15大类消费品，相比市场上数以万计的商品种类，覆盖范围过于狭窄，许多高消费、高污染、高能耗的产品仍在征税范围之外；此外，现有税目涉及的领域多为加工制造业，并未将服务业纳入征税范围，既与我国经济发展进程不相适应，也阻碍了消费税调控功能发挥。

3.1.2.1 商品缺位

首先，奢侈品类缺位。随着经济的发展和人们生活水平的提高，奢侈品消费逐渐成为了普遍现象。目前一般将奢侈品界定为：部分超过人类生活和成长需要范畴的，又具有独一无二、稀少、奇特等表现的消费品。全球管理咨询公司麦肯锡提出的《中国奢侈品报告》中显示：中国人在2018年在境内与境外的奢侈品消费额高达7,000亿人民币，而且中国奢侈品消费额占到了全世界奢侈品消费总额的三分之一，可以说

在奢侈品消费上中国人撑起了“半边天”。我国征收消费税的初衷之一是，集中小部分高收入群体的收入，通过政府转移支付等手段将其用于低收入人群，以此缩小贫富收入差距。然而当前我国仅仅对贵重首饰、高档手表、游艇、高尔夫球及球具等少量奢侈品征税，还有大量产品的出售价格与本身的价值相比高出了许多，却被消费税的征缴范围排除在外，如古玩字画、高档别墅等，这也使得消费税的功能发挥受到较大限制。

其次，高污染、高耗能类商品缺位。尽管当前消费税的征税范围中，已经涉及到了部分易对环境造成污染的产品和一些不可再生的资源型产品，如汽油、柴油、电池、涂料等，但其节能减排和环境保护功能还是较弱。因为大量对绿色生态有较大伤害的消费品和消费行为被排除在其征税范围之外，如煤炭等。这些资源不可再生或再生周期很长，不对其征税，易诱发掠夺性开发和浪费资源的行为；又如，私人飞机与娱乐性帆船的使用，它们排放的气体会对空气和海洋造成污染，也不利于发扬理性消费的观念。

另外，对于造成高度污染的商品，比如含磷洗衣粉和一次性塑料包装物等，在征收方面也是一片空白。这些含磷用品如果未经处理排入江河湖海，会使得水中的藻类大量繁殖，对水体造成危害。随着外卖及物流业的迅猛发展，人们对塑料包装盒的使用日益频繁，这些塑料制品是城市固体垃圾的重要来源，埋在地下要过大约 200 年才能腐烂，严重影响了影响土壤的可持续利用；大量流入大海的塑料制品，被许多海洋生物误食后，又通过食物链一层接一层的循环，最终危害生态健康及人类自身的健康，如不对其加以约束，将对生态环境和人类的健康带来不可逆的影响。

再有，含糖饮料类。含糖饮料是一些填注了甜味剂却没有营养的一种饮品，例如苏打汽水、甜茶和运动饮料等，但不包括 100% 的果汁（没有添甜味剂）和乳制品饮料（含有钙和维生素）。近年来，随着经济的不断发展，我国国民对饮料的相关需求也日益增长，饮料市场在迅猛的发展。2016 年，英国医学杂志《柳叶刀》发表的调查显示，中国已成为全球肥胖人口最多的国家；其中，中国男性和女性的肥胖人数分别为 4,320 万人和 4,640 万人，其中含糖饮料是主要原因之一。对含糖饮料征税可以提高价格、减少销售和含糖饮料消费，从而改善人体健康，降低医疗费用支出，增加财政收入；但是当前我国的消费税征税范围内，关于食品健康类的税目较少，不利于健康饮食习惯的宣传推广。2017 年开始，我国将“健康中国”上升到国家战略的高度，对含糖饮料征税有利于唤醒人民群众对健康的重视。

3.1.2.2 服务缺位

当前，我国居民消费正在进行新一轮的转型升级，产业结构正在向以第三产业为主导的产业结构转型，消费结构中服务性消费的比重也大大增加。人们对于高档消费服务认知上的变化，以及普通人对消费能力升级的需求，给服务业的发展带来了巨大的动力；除了个人奢侈品消费与高档服务，体验类消费在中国市场也方兴未艾，定制化的消费体验与高质量的旅行服务成为中国高收入阶级的消费新趋势。奢靡的消费习惯和享乐主义的流行，极易带来浮躁的社会风气，不利于勤俭节约等良好风气的发扬；但我国目前消费税还没有涉及服务消费，对服务方面的调控是空白的，这使得消费税的调节收入分配的效果大大降低（蒙文彦，2019）。

3.2 税率结构不合理

尽管消费税在税率设计时，考虑了依据消费品的产品类别不同、使用性能不同、

豪华程度不同以及各个产品的外部性影响等因素，采用差异化的税率形式；但在长期的征收实践中，税率设计上还是暴露出许多的问题。

3.2.1 部分税目的税率偏低

3.2.1.1 卷烟

烟草制品是我国消费税中税率最高的税目，其消费税政策的调整也是最频繁的，其中，卷烟在生产环节的税率高达 56%，卷烟批发环节税率为 11%；我国烟草制品的名义税率虽高，但实际税率确是偏低的。根据世界卫生组织披露的数据显示，2016 年我国烟草消费税占到零售价的比只有 29.5%，比消费税税负最高的国家阿根廷（76%）要低 46.5 个百分点，这一差异凸显出我国烟草消费税税率偏低，税率提高还有很大空间（刘杨与危素玉，2019）。

3.2.1.2 木制一次性筷子

首先，我国每年都要生产大量的木制一次性筷子，而且难以回收进行二次利用，造成了森林资源的浪费；其次，一次性筷子的价格本来就低廉，目前实行 5% 的税率所引起的价格变动微乎其微，对于消费者的消费此产品的倾向影响较小，不容易达到一次性筷子的消费总量减少的目的，也限制了消费税节约资源功能发挥；最后，税率偏低导致大部分企业意识不到政府对这部分税目征税的意图，部分小生产企业更是一心为削减利润，争夺市场，采用不合规的原料和方法制作木制一次性筷子，使用这些未达到卫生标准的筷子会对人体造成危害。

3.2.2 部分税目的税率过高

3.2.2.1 高档消费品

根据中国产业信息网显示，近几年，中国的化妆品在零售市场的占比有所上升，比 2017 年同期增长 15.1%。2018 年从 1 月份到 4 月份期间，中国的化妆品消费累计收入高达 856 亿元，同比增加 15.9%。随着人们消费水平和审美意识的提高，无论是在工作中还是生活中，化妆品（包括护肤品在内）已经成为大多数成年人的日常用品，特别是在女性群体里的消费度更高。虽然政府于 2016 年消费税调整时，把生产环节销售价格处于 10 元/毫升（克）或者 15 元/片（张）的化妆品定位为高档化妆品，且把税率从 30% 降至 15%；但由于化妆品消费者范围的扩大，15% 的税率对于低收入群体来说仍是不小的经济负担。如果继续征收 15% 的税率，在企业投入总量既定的条件下，国内化妆品企业将承担较高的生产成本，在化妆品研发阶段的投入就会相应减少，直接影响产品质量，这最终会不利于国内化妆品行业的健康发展，使我国化妆品消费外流现象越来越明显，失去国内大部分化妆品市场。

3.2.2.2 实木地板

首先，从保护环境的角度出发，实木地板需要消耗大量的木材，不利于环境保护，征收 5% 的税是合理的；但实木地板本身具有可回收性，一些家庭装修时不需要再使用的实木地板，可以回收翻新后再次使用，价格比较低，会有对实木地板要求不高的人选购；其次，实木地板企业在生产的过程中要承受增值税、所得税、消费税等各类税负，从企业的角度来说生产成本高，这样则会使得有一些企业在生产时偷工减料。而且实木地板产业近年来的需求增长迅速，对其征收过高的税率，会导致生产企业不积极，从而造成供不应求。

3.3 征税环节的设置存在漏洞

3.3.1 易产生逃税问题

消费税大多数税目计税方式为从价计征，以产品出厂价格为计税依据，在生产环节征收，客观上给纳税人提供了利用关联转让定价等手段，逃避税收的可乘之机，造成税源的流失。例如，酒、化妆品、小汽车类的生产企业，使用关联交易等手段，压低产品出厂价的现象普遍存在，目的是减少出厂环节所缴纳的消费税，客观上导致国家税收流失。

3.3.2 易导致地方政府过于依赖应税消费品的生产

我国消费税虽然属于中央税，但城市维护建设税和教育费附加是地方税，而这两种附加税没有独立的征税对象或税基，计税依据为增值税和消费税这两大税种实际缴纳的税额之和，其收入随着增值税和消费税收入的增加而增加。“营改增”完成后，增值税收入中 50% 为中央财政收入，50% 为地方收入，为增加增值税、城市维护建设税和教育费附加“三税”的收入，地方政府很有可能会扩大应税消费品的生产，甚至为了维护税收收入而进行地方保护，出现阻碍产品流通的现象，使消费环境恶化，不利于扩大内需、优化经济结构。

3.3.3 导致价税关系未理顺

由于消费税是价内税，所以由生产企业代替消费者缴税。在生产环节征收，生产者可以通过控制成本而不额外收取消费者的消费税，或者将消费税加入成本之中转嫁给消费者，使消费者忽视自己是此税的最终缴纳者，没有意识到自己所承受的税负。在零售环节，我国也没有实行价税分离，这对于消费者来说，税收消费导向不够明确。例如，消费者在购买酒类或卷烟产品时，由于是价内税，即使其价格上涨是因为消费税税率的提高，许多普通的消费者也可能看作是通货膨胀所带来的影响，这就难以通过消费税来促使消费者减少对资源性和污染性产品的消费，也不利于我国公民纳税义务和权利意识的培养。

3.4 征管难度大且力度不足

3.4.1 征管难度大

若消费税在零售环节征收，就会有税源分散的现象存在，并且由于消费税是单一的征税制度，与增值税在各个环节征税不同，因此在税源登记与管控上缺少有效的管理方式；其次，我国普遍存在纳税人自主意识较弱的现象，这与我们国家缺乏培养纳税意识联系密切，导致了中小企业广泛的偷税漏税行为。不少公司为转移定价，降低税率而开设子公司、分公司等，甚至还有企业为税收筹划开设专门职位，这使国家的这部分税收来源缩小。

3.4.2 征管力度不足

近些年，因公司整改、员工换岗、内部变动等原因，大部分税务工作者对要缴纳消费税的企业了解少，税务政策学习不够，业务能力有待提高；再加上烟类、酒类、成品油、贵重首饰等产品消费税政策变动较为频繁，所以对消费税管理人员的征管措施和手段不断发起不同的挑战。由于网络的不断变革，电子商务方兴未艾，商业销售已经开始由过去的实体经济向大数据互联网前进，但线上销售存在商品价格不一、不宜管控等难题，如自营微商、代购等，征管部门仍未健全在电子商务方面的征管措施，使得偷漏税现象丛生。

3.5 收入归属不合理

消费税在设立之初，主要目的是筹集财政收入，因此设置为中央税是符合功能定位的；但随着经济的发展，消费税功能定位的不断演化，再将其设置为中央税，显然不符合新的时代需要。

3.5.1 影响调控功能的有效发挥

收入分享机制的不合理，在一定程度上会导致消费税部分功能发挥的受限，尤其是补偿外部性的功能（张惠敏，2016）。近年来我国对消费税的调整越来越重视其在资源节约和环境保护方面的作用，这部分课税对象的消费所导致的外部性成本涉及多个辖区，具有更多的地域性特点，如城市车辆的尾气排放、垃圾处理等。根据受益原则，调节外部性的这类服务，更适宜由地方政府或以某一辖区为基础进行提供，相应的财政来源也应当由辖区使用。

因此，如果将补偿外部性作为消费税的功能定位之一，尤其是将补偿外部性也视作地方政府的责任时，仅仅将其作为中央税是不太合适的。例如，汽车尾气排放和城市拥堵主要是由汽车消费造成的，而汽车消费税属于中央税，这就弱化了地方政府提供该服务的财政能力；此外，地方政府的专项债务规模和隐形债务规模较大，正面临较重的财政压力（张敏杰，2016）。据财政部网站披露，截至2019年11月末，全国地方政府债务余额213,333亿元，比去年同期增加16.64%，地方政府在承担自身债务的同时还要配合中央的调控工作，削弱了地方政府的参与积极性。

3.5.2 增加征管难度和成本

一方面，我国消费税的税基和计税方法的设计都比较复杂，税基比较分散，不同应税商品在税率形式和计税要素上都有很大差别，加上中央与地方政府配合不够紧密，这些都决定了在消费税的征管过程中，中央政府很难高效地获得所需要的信息；另一方面，信息从地方汇总到中央，中间需要花费相当的时间、人力、物力、资金，客观上增加了征管的难度和成本。

4. 消费税制度创新的具体路径

4.1 调整征收范围

4.1.1 修改部分现行税目

4.1.1.1 高档化妆品

当前消费税制度对居民的消费及其消费心理形成了较大的落差，现阶段对于生产或进口环节销售完税价格在10元/毫升（克）或15元/片（张）及以上的化妆品征收消费税，其中包括很多普通人很容易消费得起的化妆品；但出厂价为30元一只的口红以及20元一张的面膜贴上“高档”的标签实属不合理。为了更大限度地区分高档化妆品与普通化妆品，扩大国内化妆品市场，提升国产化妆品品牌在国际市场上的影响力，本文建议将不含税销售价格提高到15元/毫升（克）或20元/片（张）及以上。

4.1.1.2 酒类商品

对于啤酒和黄酒的消费税征收调整，建议根据酒类的度数来划定消费税范围。例如，啤酒度数若低于3度不征收消费税，否则仍按250元/吨的定额征税；因为低于3度的啤酒已成为普通百姓日常消费的饮品，继续对这部分产品征税，与当前消费实际不匹配。黄酒同理，应按酒精浓度区分是否征税，保留高浓度范围，去除低酒精浓

度范围。

4.1.2 扩大商品类税目征税范围

4.1.2.1 奢侈品

首先，单设“奢侈品”税目。将已有税目如高档化妆品、高档手表、游艇与超豪华小汽车等统一归入此税目，不仅可以简化消费税的税目结构，凸出课税导向，并且可以使人们对于奢侈品的界限更清晰，这样可以让消费税更好地发挥调节作用。

其次，将需求弹性较大的高档商品列入其中。由于许多人对于奢侈品的界定存在不一样的观点，所以消费税对于征税范围的调整与变化，应该总结国家面临的现实状况。奢侈品征税范围的调整并不仅仅像加减法一样容易，而是应该思量它的特有属性。奢侈品需求弹性较高，是可替代商品，一方面，消费者可能会因为较高的税收而改变消费行为，从而减少对奢侈品的消费，这就达到了调节消费的目的；另一方面，不排除有些消费者并未因为价格上升而削弱购买欲望，反而会加强购买倾向，甚至到境外消费以逃避国内的高税负。对这部分人征税可以增加税收收入，用于调节收入分配，如品牌高级定制服装、高档皮具等。

4.1.2.2 高污染、高耗能消费品

目前，可以将不可再生且会产生大量污染的主要能源产品—煤炭、天然气，在资源税的基础上再加征消费税，以起到强调整节能环保的作用；增加对私人飞机、娱乐性帆船等耗能产品类税目征税（李进儒，2017）；同时考虑将含磷洗涤用品、化肥、农药、一次性不可降解塑料袋等高污染品纳入征税范围，以减少污染、保护环境。待条件成熟，再结合生态环境部《环境保护综合名录》中列出的高污染、高环境风险产品，逐步扩大对“双高”产品的征税；此外，应将消费税、资源税及环保税相联系，加强节能减排的功能发挥，对于普通高污染、高耗能汽车更应该加大征税力度，来引导购车者转移购买倾向，推动新能源汽车的普及。

4.1.2.3 含糖饮料

世界卫生组织已提出建议，对含糖饮料征税以帮助减少居民的糖分摄入和预防肥胖。一些国家颁布了对含糖饮料的征管法规，如 2018 年的爱尔兰、南非、英国等，英国政府更于 2016 年 3 月 16 日宣布对含糖饮料征税。按照规定，如果每 100 毫升饮料中含有 5 克以上糖分，需缴税每升 18 便士（约合 1.60 元人民币），每 100 毫升含有 8 克以上糖分，则需缴税每升 24 便士（约合 2.13 元人民币）。我国可以参考上述国家对含糖饮料开征消费税。除了税收政策外，还应与其他公共卫生战略一起使用，可进一步增加其引导消费的影响，产生的税收收入可用于其他与卫生有关的干预措施。单靠税收并不能解决与饮食有关的健康问题，但税收将为企业生产和消费者行为朝着正确的方向转变做出重要贡献。

4.1.3 将部分服务行为纳入征收范围

在应税服务的范围确定时应该有选择性和针对性，不能一味地把所有服务都归入征税范围，应合理区分大众娱乐和高端娱乐。常见的电影院、卡拉 OK 都是大众休闲娱乐的场所，是日常娱乐的组成部分，且符合大众消费水平，与民众的娱乐生活息息相关；但高端、具有奢侈性的娱乐活动的目标群体是富人阶级，对其征税可以限制这类不合理的消费行为。如果能区分开大众娱乐和高端娱乐，在限制奢侈性活动的消

费的同时又没有斩断普通娱乐的发展，这样做也与国家的促消费、调结构政策风向相契合。

因此可考虑将一些需求弹性较大的高档消费行为，如将高端财富管理、高档家政服务、高尔夫、赛马、狩猎、射击等服务纳入征税范围。这类消费行为的购买者主要是高收入群体，对这部分消费征税以调节收入分配结构，体现社会公平；而且这些行业往往拥有高附加值，产业链条较长，在对这些服务征税的同时，也有利于减少流转税税收制度中的累退性带来的负面影响（姚敏，2019）。

4.1.3.1 高端财富管理

国内金融行业中的金各类理财产品层出不穷，理财资金投资渠道日渐丰富，高净值人群对投资需求的增长迅速，理财产品服务多元化和专业化的重要性日益凸显，使得理财业务越来越高端。2014 年，诺亚财富集团的高净值客户定义为，在诺亚财富存量配置资产 1,000 万以上的客户，说明了这部分高端理财服务对资金要求较高，所需消耗的费用高昂。因此为了充分发挥消费税调节消费结构的功能，有必要对高端服务征税来达到引导消费方向，以达到填补服务缺位的目的。

4.1.3.2 高档娱乐业

高档娱乐业主要包括高档会所、高档歌舞厅等。高档会所花费高昂，以普通人的消费水平来说通常是难以承受的，是高收入者经常出入的重要社交场合，甚至还有一些高档私人会所不对外开放，只接待重要宾客，一次消费的花费更是“天价”。也许中等收入阶层会偶尔出国旅游，但不一定会涉足高档娱乐会所这样的地方，所以高档会所能保障税负由富人承担，符合量能课税原则。因此可考虑将这些奢侈消费品及消费行为纳入消费税征税范围。

4.2 优化税率设计

4.2.1 提高部分税目的税率水平

4.2.1.1 卷烟

对于部分消费税的征收，政府不应当一味地将税率叠加，否则结果可能适得其反。但是对于卷烟来说，这是一类限制性消费品，许多国家为了控制卷烟的消费对其征收较高的消费税，一般为 70%。美国长期以来都在对卷烟的消费税进行调整且一直增加，接下来还有不断增加的可能性。这样看来，我们国家卷烟的消费税率就相对来说不算高，这使得消费税对卷烟所起到的限制作用没有发挥到最佳水平。我们建议提高卷烟以及烟草行业的税率，虽然烟草行业在生产、进口、委托加工环节也缴纳的消费税还比较高，为 56%、36%、30%，但在批发环节缴纳的消费税税率力度不够，为 11%，“寓禁于征”的效果不够明显。

4.2.1.2 木制一次性筷子

当前本国对木制一次性筷子征收的税率是 5%，在所有消费税的征收产品中处于较低档次。然而制作一双木制一次性筷子成本只有 0.02 元，无论成本价还是零售价，单价都非常低，仅仅 5%税率所带来的价格变化几乎可以忽略不计，其象征意义大于实质效力，对供应商和消费者来说压力过低，难以起到约束作用，也不利于发挥该税目应有的保护环境的功能，难以达到保护森林资源的目的。因此本文建议将木制一次

性筷子的税率提高到 20%，对于引导人们转变消费的理念和生态环保意识作用更大，保护生态的效果也更明显。

4.2.2 降低部分税目的税率水平

4.2.2.1 实木地板

近些年来，对于实木地板提高或是降低税率有许多人讨论，本文认为实木地板发展迅速，既环保又能回收利用，征收 5% 的消费税反而会增加企业税负，造成经营困难，影响地板行业的健康可持续发展。拉弗曲线表明，短期内适当地低税率也许会使政府的税收有所减少，但从长远目光看来，却可以刺激商品生产，形成有效的循环，最终政府税收收入就会有所增加。因此，适时调低实木地板的消费税税率，有利于该行业的长远发展。

4.2.2.2 高档化妆品

当前需要征收消费税的高档化妆品，主要包含在生产（进口）环节销售（完税）价格（不含增值税）在 10 元/毫升（克）或 15 元/片（张）及以上，税率为 15%，但仍旧还是稍高。目前本国化妆品消费者热衷于海外代购，由此导致的消费外流现象比较严重。所以为了使这部分消费回流国内，应该激发企业自主创新能力，提升产品质量，因此应降低企业税率（邓坤源与钟昌元，2015）。本文建议将高档化妆品不含税销售价格提高到 15 元/毫升（克）或 20 元/片（张）及以上。

4.3 将部分税目的征税环节调整到零售环节

2019 年 10 月 9 日，国务院印发了《关于实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》，方案提出要后移消费税征收环节并稳步下划地方。但考虑到我国税收征收管理能力和成熟度，本文并不建议所有税目都在最终消费环节征税。

4.3.1 将大部分税目征收环节移至零售环节

首先，从消费税的税负传导机制来看，消费者应是税负的最后承担方（徐杨，2018）。当前纳税环节设置在生产环节，是因为以前消费税大部分是由人工征收，而且互联网技术还不够成熟，再加上在零售环节销售较为分散、交易的次数相对频繁，所以设置在生产环节就方便许多。然而，随着我国交易形式越来越多元化以及电子化的发展，微信交易、支付宝结算以及储蓄卡和信用卡支付已经极为普遍且方便快捷，“金税工程”全面实行和税收征管技术与管理水平的提高，也降低了零售环节征税的难度，征管的成本同样有所减少。

其次，将消费税的征收大部分后移至零售环节，并与价税分离相结合，有利于扩大消费税征税时的透明度，维护消费者的知情权，让消费者真正意识到自己是这部分税款的承担者，使消费者增加对消费税的重视程度。同时，也可以区分消费税纳税人群不同的承受能力，起到量能课税的作用，通过影响消费者的消费心理进而影响他们的消费行为，使消费税最大程度发挥它的作用（蔡艳，2017）。

具体调整税目包括：高档化妆品、高档手表、游艇、高尔夫球及球具、摩托车、汽车、鞭炮、焰火、电池、涂料、小汽车等应税消费品；而对于建议开征的奢侈品、特定消费行为和娱乐服务等新税目，也较适合在最终的零售环节中征税。

4.3.2 剩余税目仍然在生产环节征税

比如白酒税目，如果白酒消费税征收环节后移，对上游生产厂家实际上形成减税效果。因为渠道价格高于出厂价格，在税率不变的情况下，行业整体消费税额会增加，理论上税负由经销商及终端承担，因此可能造成终端成交价提升。非名优酒企的经销商为了提高竞争力，一般会保持较低的利润，因此产品流动性较高，而消费低端白酒的群体对价格敏感度较高，厂商一般会牺牲利润补贴经销商；但名优中高端白酒受到的影响将较小，该行业马太效应将持续加剧，强势企业发展得越好，其他中小企业的生存空间将被大大挤压。

4.4 加强征管力度、完善征管机制

4.4.1 做好征收管理工作，提高相关工作者的思想意识

做好消费税相关的管理工作，有利于保障国家足量的税收、贯彻国家税收制度与政策、积极发挥税收的宏观调控职能，这对于落实税务规定、整顿行业的市场问题、加快消费税立法进度等工作都有重要作用。因此，各个级别的财税部门应该加快提升思想认知，强调做好消费税管理工作的内容。政府工作者要多进行培训与进修，不断提高部门内税务工作人员政策业务等方面的相关技能。因为消费税的征收管理办法是为各个不同特征的应税消费品所制定的，所以从事消费税政策管理的税务工作人员不仅应全面掌握消费税政策规定，还要更加细致的了解各消费品的特点，以便适应消费税相关管理工作的需求。

4.4.2 积极摸索创新模式，切实提高消费税信息化管理水平

随着信息化及互联网大数据时代的到来，我们应该积极响应消费税的科学有效管理，利用大数据互联网来进行相关的工作，提高财税工作的效率；进一步完善消费税信息控管制度，充分完善税收征管监控等相关设施，让网上办公变得积极有效。同步进行消费税管理特点的梳理与纳税评估方式的完善，及时的开展消费税纳税评估管理工作，有效地纠正和防范企业违规现象以及逃税偷税与避税行为，保障消费税政策的合理贯彻和税收收入的足额入库。依靠电子底账系统，定期开展税收的专业项目督察，进一步填补税收管理中存在的漏洞、切实提高消费税征收管理水平。

4.5 将消费税改为中央地方共享税

基于我国国情，为了让地方政府及人民拥有一定程度的地方治理权，消费税的收入分享机制应由中央专享调整为中央地方共享，对部分税目的收入归属进行调整。具体来说，消费税收入分享机制的改革应当遵循以下几个基本原则：一是充分考虑当前阶段消费税的功能定位，在此基础上对不同的税目区别对待，分别管理，充分发挥消费税的作用，符合功能定位动态演进的规律；二是根据事权与财权相匹配的原则，科学设定中央地方税收分配方式，一方面推动消费税收入分享机制改革的顺利开展，另一方面与推进中央与地方事权和支出责任划分改革做好相应的衔接。

4.5.1 重点调控税目仍为中央收入

卷烟、白酒、成品油等税目征收的税率高，税源广、税基大，在消费税收入构成中占了95%。若将此类消费税税目划归地方政府所有，地方政府为了增加财政税收就会鼓励和支持小型烟、酒厂的发展，这样表面来看烟酒厂商增多，地方税收收入增加，但会给民众的健康带来危害，违背消费税设置初衷；因此，烟酒等重点调控税目应继续作为中央收入征收，以更好地达到中央政府的调控目标。

4.5.2 部分税目调整为地方收入

高尔夫球及球具、高档手表、游艇、超豪华小汽车等奢侈消费品可划为地方收入。在消费税收入分享机制的改革中，要适当给予地方政府在消费税征收、管理等方面的权力，达到事权与财权的统一。这能够激励地方政府选择新的经济增长模式，从服务于企业转向服务居民，从粗放型增长方式转变为根据需求来进行生产，有利于中国经济模式的转变，用消费来带动经济增长的模式；此外，将高档服务纳入征管范围后，也可以根据地方经济发展状况，将高档服务业中的部分税目划为地方所有，例如高档歌舞厅、娱乐性项目、高档家政服务等。此类税目税基广、税源分散，由地方政府直接征收管理，既减少了征管成本，又增加了地方财政收入。

参考文献

1. 贾康（2014）。改革和完善我国消费税的若干建议。注册税务师，1，53-55。
2. 华黎（2016）。基于绿色发展视角的消费税改革研究（未出版之硕士论文）。安徽省：安徽财经大学。
3. 蒙文彦（2019）。对部分服务业征收消费税的法律问题研究。广西省：广西大学。
4. 刘杨、危素玉（2019）。我国烟草消费税政策及改革路径—基于控烟的视角。财会研究，3，12-17。
5. 张惠敏（2016）。我国国内消费税收入分享机制改革探讨（未出版之硕士论文）。北京：中国财政科学研究院。
6. 张敏杰（2016）。财政管理视角下地方政府性债务规模的影响因素研究（未出版之硕士论文）。江西省：江西财经大学。
7. 李进儒（2017）。对消费税改革进一步强化调节功能的思考。西部财会，1，11-14。
8. 姚敏（2019）。消费税扩围至高档娱乐服务的理论检视与实施路径—基于税法基本原则的探讨。财政监督，8，26-31。
9. 邓坤源、钟昌元（2015）。关于完善我国化妆品消费税的探讨。税收经济研究，20(06)，15-20。
10. 徐杨（2018）。流转税对居民收入分配差距的影响研究（未出版之硕士论文）。安徽省：安徽大学。
11. 蔡艳（2017）。完善我国消费税制度研究—基于调节功能的视角（未出版之硕士论文）。河南省：郑州大学。

收稿日期：2020-09-10

责任编辑、校对：吴少婷、杨雅芬