2019年第10期(总第325期)

辽宁省财政科学研究所

辽 宁 省 财 政 学 会 2019年12月25日

**本期主题：消费税改革**

[按]2019年9月26日，国务院印发《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》（国发〔2019〕21号），提出后移消费税征收环节并稳步下划地方。收入划分改革方案的制定出台表明新一轮消费税改革已经进入了实质性操作阶段。此次消费税改革意义重大，关乎减税降费背景下地方主体税种缺失问题的解决。总的来看，新一轮消费税改革虽已启动，但基本保持着现行消费税制框架，征收环节和收入归属的调整被预先设置了前提基础和约束条件，具有较强的试点探索性质。如何通过征收范围、税率、环节的调整改善消费环境进而优化经济结构？不同区域之间是否会因为经济实力和消费水平的差异导致新的苦乐不均？体量相对较小的消费税能在多大程度上实现培育壮大地方税税源的目标？展望未来，消费税改革仍然面临较大的不确定性，需要进一步加强顶层设计，通过逐步试点推广复制改革经验，切实发挥好优化经济结构、调节收入分配、保障地方税源的重要作用。

**消费税基本涵义**

回顾历史，我们可以看到，消费税历史非常悠久，可以说是世界上最古老的税种之一。只不过随着历史的发展,消费课税的内容、名称、方式在不断地发生变化。现代社会,消费

税已经成为核心税种之一，纳入征税范围的对象逐渐增多,课税项目日益增加,调控意图和政策功能越来越强，在整个现代税制体系中仍然占据着重要地位。

一、消费税有广义和狭义之分

消费税是针对货物和劳务消费的一个税种。按照征税范围和目的的不同，消费税有广义和狭义之分。因为在不同国家、不同历史时期消费税的课征实践中，涉及的课税范围和课税对象存在着诸多差异，因此有关消费税的概念界定也存在一定的差异性。但不论是广义消费税概念还是狭义消费税概念，在本质上有相同之处，都是以人们消费为课税基础的。

广义消费税通常又称为一般消费税，征收范围比较广泛，对消费品普遍课征，对应着增值税、销售税等间接税，如日本的消费税实质上就是对货物和劳务普遍征收的增值税，属于广义上的消费税。《中国税务百科全书》给出的定义是：“消费税是以消费品销售额或消费支出额作为课税对象的各种税收的统称”。孙仁江（1987）在《当代美国税收理论与实践》一书中写到“消费税是对商品和劳务的消费所课征的税收。它可以是对个人的消费支出额课征，也可以是对商品和劳务的销售额课征，也可以是对企业的购销差，即增值额进行课征。”显然这是一个十分广泛的消费税概念，实质上指的是销售税。高培勇（1993）在《西方税收——理论与政策》一书中也做了类似的定义，认为消费税是以消费品（或消费行为）的流转额作为课税对象的各种税收的统称。

狭义消费税通常又称为特别消费税或是选择性消费税，征税范围较窄，是有选择地对特殊的商品征税，并设置不同的税率，反映出明显的调控意图和政策导向。现实经济中，各国课征的消费税大多都是狭义范畴上的。我国目前开征的消费税就属于狭义上的消费税。《国际税收词汇》对狭义的消费税给出了比较确切的概念：“‘消费税’一词，通常指在征收增值税或销售税以外，另行征收的一种税。它具有消费税的一般特性，但只就特定的产品课征”。这一概念比较全面地概括了包括我国在内的许多国家和地区消费税课征实践。

二、消费税有着悠久的历史

早在周朝，我国就开征了“山泽之赋”，即对山林池泽的出产所征收的税，包括对矿业、林业、盐业、土产和渔业课征的税收。春秋时期，齐国最早对盐铁实行专卖。清代初期，政府在个别边疆关市征收烟税，到了清康熙年间，征收烟税成为普遍情况。古罗马时期，随着农业、手工业的发展，城市开始兴起和繁荣，特别消费税的征收范围不断扩大，相继开征了盐税、酒税、矿产品税，等等。可见，对特定消费品征收选择性消费税的历史实际上是要早于普遍意义上的一般消费税。

第二次世界大战之前，多数发达国家的税收收入都以特别消费税为主，特别消费税是名副其实的政府财政收入最大支柱。1940年，发达国家特别消费税收入占税收总收入比重的平均值为59%，占据绝对地位。第二次世界大战之后，随着发达国家个人所得税和社会保障税在税收总收入中比重不断提高，特别消费税收入所占比重出现了明显下降。1965年，OECD各成员国特别消费税收入占本国税收总收入比重的平均值仅为14%左右。20世纪70年代之后，多数发达国家开始效仿法国、德国，陆续开征了具有一般消费税性质的增值税。而后，增值税比重持续上升，特别消费税比重继续下降。进入21世纪以来，这一比重的平均值大致维持在8%左右。

三、消费税是现代税制的核心税种之一

以美国为首的西方发达资本主义国家多次掀起减税浪潮并逐渐席卷全球,各国纷纷开始调整所得税,并对特别消费税税收政策进行改革。同时,发达国家环境保护意识的逐渐提高,使得更多的商品纳入到特别消费税的征收范围,成为课税对象,特别消费税被赋予了重要的经济调节职能。正因为如此，特别消费税常常担负了许多政策期望，被视作为一定的政策目标服务的调控工具。与增值税相比，消费税同样是对商品和劳务课税，但两者最大的区别在于消费税只针对特别消费行为征税，具有调节性质，而增值税对商品普遍征收，遵循税收中性原则。与环境保护税相比，消费税具有一定的环境保护功能，但不完全局限于此，它具有针对性强、征收灵活、导向鲜明的特点，在社会公平、收入分配、产业调控等方面同样具有重要作用。

**我国消费税历史沿革**

新中国建立之初，政务院曾于1951年发布《特种消费行为税暂行条例》，可以看作是消费税的雏形。我国现行消费税是1994年税制改革设立的，之后经历了2006年消费税制度改革，2008年消费税暂行条例修订和2014年以来新一轮消费税改革等几次重大的制度调整。

一、1994年建立消费税制度体系

1994年我国大刀阔斧地实施了分税制财政体制，与此同时，国家对整个工商税制进行了全面性、结构性的改革。依照国务院1993年12月13日颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令第135号）和财政部1993年12月25日颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财法字第339号），我国于1994年1月1日起正式开征消费税。至此，消费税作为独立的税种，与增值税、营业税一起成为当时我国流转税体系中三大主体税种之一，并逐步在我国税制体系中占有了重要地位。

1994年开始实施的消费税改革初步建立起了一套消费税制度体系，对税收要素做了具体规定。（1）关于消费税纳税人。根据《消费税暂行条例》及《实施细则》的规定，在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人为消费税的纳税义务人。其中“境内”是指生产、委托加工和进口应税消费品的起运地或所在地在境内。“单位”是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。“个人”是指个体经营者及其他个人。（2）关于消费税征税范围。消费税征收范围主要包括烟、酒及酒精、化妆品、护肤护发品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮及焰火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车等11个税目，有的税目如烟、酒及酒精和小汽车等还进一步划分了若干子目。（3）关于消费税税率。根据《消费税暂行条例》规定，我国消费税的税率设计主要釆用比例税率和定额税率。定额税率主要运用于价格差异较小、计量单位较为规范的应税消费品，所以除了黄酒、啤酒、汽油、柴油实行定额税率外，其他税目及其子目均釆用比例税率。（4）消费税征收环节。根据当时《消费税暂行条例》规定，消费税实行价内税，只在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳。为了抑制金银首饰的走私行为，经国务院研究决定，从1995年1月1日起，金银首饰、钻石饰品的消费税征收环节由生产环节改为销售环节。

二、2006年消费税制度改革

2006年的消费税制度改革主要体现在两大方面。一是对消费税税目进行调整。随着我国国民收入的不断增长，人们的生活水平和消费水平也不断提高，原来属于高档消费的护肤护发品已经成为大众消费品，为了使消费税税收政策与我国居民的消费结构相一致，此次消费税改革取消了护肤护发品税目。同时，为了体现消费税在节约资源和环境保护方面的作用，新增了木制一次性筷子和实木地板，为了促进收入分配均等化，新增游艇、高尔夫球及球具、高档手表和成品油等多个税目，共计14个税目。其中，成品油税目下又设若干子目，涵盖了原有的汽油和柴油两个税目，同时又增加了航空煤油、石脑油、溶剂油、润滑油和燃料油五个子目。二是对部分应税消费品税率结构进行了调整。在小汽车和摩托车方面，扩大了不同排量车辆间的税率差距，加大了大排量和能耗高的小轿车、越野车的税率，减轻小排量车的负担，对混合动力汽车等具有节能、环保特点的汽车实行一定的税收优惠。适当降低了小排量摩托车的税率，兼顾了农村地区使用者的税收负担。降低了汽车轮胎税率。在酒和化妆品等日用消费品方面，取消了粮食白酒和薯类白酒的差别税率，改为20%的统一税率，同时，继续对各类美容、修饰类化妆品以及高档护肤类化妆品计征消费税。

三、2008年消费税暂行条例修订

2008年国家再次对消费税进行改革。此次改革，一方面是为了配合增值税转型，另一方面，是为了应对全球金融危机，减轻财政压力。此次改革具体包括以下几个方面。

1.修订消费税暂行条例。消费税作为流转税之一，其纳税人也是增值税的纳税人。为了配合此次增值税转型，2008年11月国务院对《中华人民共和国消费税暂行条例》也进行了修订，并于2009年1月1日起施行。此次条例用“企业”代替了原条例“国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业和其他企业”，并在原条例纳税义务人规定的基础上，增加了“国务院确定的销售本条例规定的消费品的其他单位和个人”。

2.调整成品油税目和税率。为了促进节能减排，依法筹集交通基础设施维护基金和建设资金，大幅调高了成品油消费税的税率。无铅汽油、石脑油、溶剂油和润滑油的消费税税额由原来的0.2元/升提高到1元/升，含铅汽油消费税税额由原来的0.28元/升提高到1.4元/升，柴油、航空煤油、燃料油消费税税额由原来的0.1元/升提高到0.8元/升。

3.调高卷烟消费税税率。此次条例将卷烟税率从定额税率改为定额税率和定价税率复合计税（白酒也改为符合计税）。2009年5月，我国在适当调高卷烟调拨价的基础上，大幅度提高了卷烟消费税税率，乙类卷烟消费税税率由原来的30%提高到36%，甲类卷烟消费税税率由原来的45%调高到56%，并在卷烟批发环节加征了一道5%的从价税。

四、2014年-2018年消费税制度逐步完善

2013年党的十八届三中全会要求“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”。此后消费税制度得到逐步完善。本文梳理了2014年以来的主要改革举措，主要可以概括为三方面，涉及对征税范围、税率的调整，未涉及征税环节。新纳入征税范围的仅有电池、涂料作为高耗能、高污染产品的代表，未涉及高档消费品。

**表1 2014年以来我国消费税改革主要举措**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 发文时间 | 文件名称 | 改革举措 | 改革目的 |
| 2014 | 《财政部 国家税务总局关于提高成品油消费税的通知》(财税〔2014〕94号) | 连续三次提高成品油税率 | 促进资源综合利用、环境治理、节能减排 |
| 2014 | 《财政部 国家税务总局关于进一步提高成品油消费税的通知》（财税〔2014〕106号） |
| 2015 | 《财政部 国家税务总局关于继续提高成品油消费税的通知》(财税〔2015〕11号) |
| 2015 | 《财政部 国家税务总局关于对电池涂料征收消费税的通知》(财税〔2015〕16号) | 将电池、涂料纳入征税范围 |
| 2018 | 《财政部 国家税务总局关于延长对废矿物油再生油品免征消费税政策实施期限的通知》(财税〔2018〕144号) | 对废矿物油再生油品的免税期限延长5年，自2018年11月1日至2023年10月31日 |
| 2014 | 《财政部 国家税务总局关于调整消费税政策的通知》(财税〔2014〕93号） | 对气缸容量250毫升（不含）以下的小排量摩托车、汽车轮胎、酒精等产品取消征税 | 优化征税对象，取消对生产资料的征税 |
| 2015 | 《财政部 国家税务总局关于调整卷烟消费税的通知》(财税〔2015〕60号） | 将卷烟批发环节的税率由5%提高至11%，并按0.005元/支加征从量税 | 引导合理消费、调节收入分配、促进节能减排 |
| 2016 | 《财政部 国家税务总局关于调整化妆品消费税政策的通知》（财税〔2016〕103号） | 取消对普通美容、修饰类化妆品征税；税目名称从“化妆品”改为“高档化妆品”，税率调整为15% |
| 《财政部 国家税务总局关于对超豪华小汽车加征消费税有关事项的通知》（财税〔2016〕129号） | 在“小汽车”税目下增设“超豪华小汽车”子税目，对超豪华小汽车在零售环节加征10%的消费税 |

注：根据国家税务总局法规库整理。

**现行消费税总体状况**

1994年至今，我国消费税随着经济总量的增长，规模不断提高。1994年至2018年，不考虑进口环节消费税，仅国内消费税就累计征收10.5万亿元。在经过多次调整之后，其征税范围逐渐扩大，税率设计也日趋合理，“寓禁于征”的调控特征愈加显现，税收征管得到细化和明确。消费税对于贯彻落实新发展理念，增加经济调控能力等具有重要意义。

一、现行消费税制基本情况

1.税目与税率。目前我国消费税税目表中所列的税目大项已经增加到了15个。从税率上看，几经调整，现行消费税税率中，税率较高的税目主要包括甲类卷烟（56%）、白酒（20%）、高档手表（20%）、高档化妆品和鞭炮、烟火（15%）、汽油、石脑油、溶剂油和润滑油（1.52元/升）、气缸容量在4.0升以上的乘用车（40%），气缸容量在1.0升（含1.0升）以下的乘用车（1%）税率较低。

2.计税方式与征收环节。我国现行消费税存在三种计税方式，即从价税、从量税和混合税。从目前的从价税制安排看，应纳税额=销售额×比例税率，而销售额则是“纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用”，所以，从价税制属于“价内税”的范围。消费税的征收环节按照“纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税”的原则征收，即生产该消费品的销售环节。对于纳税人自产自用的应税消费品，则分为三种情况：一是“用于连续生产应税消费品的，不纳税”；二是“用于其他方面的，于移送使用时纳税”；三是“纳税人自产自用的应税消费品，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税”。对于委托生产的，则主要通过“抵扣”的方式避免重复征税。如“委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。委托加工的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣”。这种征税制度有利于税务部门开展征管，并保证税款相对准确地核定入库。

3.收入归属。1994年分税制改革以来，消费税一直属于中央税。2018年，消费税收入为11275.53亿元，其中绝大部分为国内消费税（10631.75亿元），很小一部分为进口货物消费税（643.78亿元）。消费税收入占全国税收收入的比重为7.2%，占中央税收收入的比重则达到了14%，属于中央税体系中的主体税种之一，对中央收入保障和宏观调控发挥了重要作用。

二、消费税收入规模与结构

1.总体规模。1994年设立开征以来，我国消费税收入一直呈现出快速增长的态势，但由于具有特别消费税的性质，其总体规模并不大，占全国税收收入的比重也并不高。与第一大税种增值税的收入比重接近40%相比，消费税的收入比重不算太高，反映出消费税的主要职能是调控经济。1994年开征当年消费税实现收入487.4亿元；直到8年之后的2002年，规模才首次突破千亿，达1046亿元；又经过13年之久，2015年规模突破万亿，达10542.16亿元。2018年为10631.75亿元，大约是1994年的21倍。

2.占比变化。从占比上看，1994年-2018年，国内消费税收入占全国税收总收入的比重经历了逐渐下降，再逐步上升的过程。该比重最高值出现在1994年，为9.5%；后持续性下降，2001年降为6.1%；随后稳定在5%-6%，最低点出现在2008年，仅为4.7%。随着2009年提高成品油消费税单位税额，该比重再次上升至8%，以后年度略有下降，但基本稳定，近十年间大多居于7%-8%。

3.收入结构。虽然现行消费税针对15个大项的商品进行征税，但税收收入却高度集中在烟、油、车、酒这四大类消费品之上。以2017年为例，这四类产品贡献的消费税收入占全部消费税收入的比重分别约为44.7%、41.8%、7.8%、2.3%，合计96.6%。换言之，高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮及焰火、摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料等贡献的消费税收入极少。

**表2 2017年全国各地区消费税收入情况** 单位：亿元/个/%

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 地区 | 消费税  收入 | 重点税源企业消费税 | | | | | | |
| 户数 | 应税销售额 | | 实现税额 | | 已缴税额 | |
| 销售额 | 增长 | 税额 | 增长 | 税额 | 增长 |
| 合计 | 11151.9 | 5227 | 71547.8 | 7.3 | 13399.0 | 2.7 | 10416.5 | 1.8 |
| 北京 | 239.7 | 192 | 2926.7 | -6.6 | 259.0 | -2.8 | 233.8 | -1.3 |
| 天津 | 421.0 | 145 | 1703.4 | -4.5 | 269.7 | -1.5 | 174.9 | -4.1 |
| 河北 | 304.2 | 196 | 2321.8 | 15.2 | 394.5 | 0.4 | 295.7 | 5.0 |
| 山西 | 64.1 | 79 | 427.2 | 11.7 | 65.6 | 9.2 | 61.8 | 7.2 |
| 内蒙古 | 140.7 | 126 | 620.0 | 7.6 | 152.9 | 5.3 | 145.4 | 3.3 |
| 辽宁 | 388.0 | 215 | 3038.8 | 8.0 | 427.0 | 8.2 | 394.8 | 5.0 |
| 大连 | 154.0 | 61 | 636.0 | -6.5 | 184.6 | -1.9 | 120.8 | -34.7 |
| 吉林 | 276.1 | 89 | 2829.3 | 5.8 | 342.2 | 2.8 | 274.2 | -2.4 |
| 黑龙江 | 228.5 | 143 | 1134.7 | 27.3 | 240.5 | 2.2 | 206.9 | -3.8 |
| 上海 | 914.7 | 195 | 4282.6 | 11.4 | 845.6 | -1.0 | 681.1 | -19.7 |
| 江苏 | 719.4 | 491 | 4996.3 | -0.5 | 958.7 | 1.2 | 673.8 | -2.2 |
| 浙江 | 246.6 | 230 | 2147.0 | 0.2 | 417.9 | 0.7 | 301.8 | 7.0 |
| 宁波 | 300.4 | 55 | 1738.1 | 28.8 | 239.1 | 10.2 | 202.5 | 23.3 |
| 安徽 | 325.9 | 213 | 2237.9 | -12.9 | 511.7 | 9.5 | 321.9 | 5.1 |
| 福建 | 190.2 | 216 | 1517.5 | 11.2 | 206.2 | -4.1 | 180.2 | -9.4 |
| 厦门 | 60.5 | 46 | 203.8 | 7.4 | 59.0 | 6.1 | 57.5 | 3.9 |
| 江西 | 207.2 | 132 | 1306.8 | 9.2 | 232.2 | 2.9 | 216.5 | 10.8 |
| 山东 | 466.3 | 373 | 5019.3 | 15.8 | 1304.7 | 0.6 | 444.3 | 14.5 |
| 青岛 | 168.6 | 65 | 820.0 | 7.5 | 194.6 | -1.4 | 178.0 | 2.5 |
| 河南 | 333.8 | 178 | 2094.2 | 5.4 | 575.0 | 2.2 | 467.7 | 7.4 |
| 湖北 | 625.5 | 160 | 3841.8 | 13.3 | 677.2 | 4.9 | 618.6 | 10.9 |
| 湖南 | 663.6 | 194 | 2789.7 | 6.5 | 663.8 | 1.2 | 646.9 | 5.8 |
| 广东 | 913.4 | 312 | 6880.3 | 15.7 | 939.3 | 9.6 | 734.5 | 2.1 |
| 深圳 | 70.8 | 106 | 799.0 | 13.8 | 69.9 | -0.9 | 52.6 | -7.4 |
| 广西 | 288.9 | 110 | 1962.5 | 3.0 | 330.3 | 5.9 | 290.7 | 1.2 |
| 海南 | 83.4 | 28 | 437.2 | 7.7 | 106.1 | -2.3 | 99.8 | -8.4 |
| 重庆 | 144.5 | 181 | 1906.4 | -2.6 | 171.6 | 20.1 | 153.4 | 16.9 |
| 四川 | 341.0 | 202 | 2742.3 | 3.0 | 462.6 | 0.3 | 312.6 | 17.5 |
| 贵州 | 257.6 | 72 | 1118.3 | -14.4 | 284.7 | -11.6 | 256.3 | 7.7 |
| 云南 | 632.8 | 79 | 2083.6 | 11.9 | 725.5 | 9.0 | 660.8 | 8.8 |
| 西藏 | 4.8 | 7 | 39.9 | 8.3 | 4.6 | 7.2 | 4.8 | 8.8 |
| 陕西 | 357.2 | 81 | 1753.8 | 22.2 | 403.7 | 5.7 | 348.6 | 1.7 |
| 甘肃 | 260.6 | 68 | 1593.1 | 19.7 | 295.2 | -1.8 | 249.8 | 1.6 |
| 青海 | 25.8 | 42 | 218.1 | 1.7 | 30.0 | -1.8 | 25.8 | -3.4 |
| 宁夏 | 78.3 | 29 | 318.2 | 13.7 | 82.3 | 0.7 | 74.2 | -6.4 |
| 新疆 | 253.6 | 116 | 1062.4 | 15.0 | 271.6 | 1.1 | 253.7 | -0.6 |

注：根据《中国税务年鉴-2018》计算整理。

从消费税税源的地区分布上（见表2），以2017年为例，消费税规模超过500亿元的省份共有6个，包括上海（914.7亿元）、广东（913.4亿元）、江苏（719.4亿元）、湖南（663.6亿元）、云南（632.8亿元）、湖北（625.5亿元），重点税源企业户数超过300个的省份共有3个，包括江苏（491个）、广东（373个）、山东（312个）。辽宁2017年的消费税规模为388亿元，位居全国第9位，重点税源企业户数为215个，位居全国第6位，也属于消费税税源大省之一。

**消费税改革国际趋势**

我国的消费税，实际上对应着许多国家的特别消费税。从国际趋势去看，消费税涵盖的产品种类繁多，各国各有侧重。进入21世纪以来，特别消费税越来越注重调节功能的发挥，而不仅仅是税收收入的增长。

一、健康环保导向日益凸显

近年来，国际上许多国家消费税改革的健康和环保导向趋势不断凸显。许多国家都很注重生态环境建设，运用多种税收手段进行调控，绿色税收在各国税制建设中的重要性不断凸显。除环境税外，引导绿色消费、限制污染环境在特别消费税的税制设计中亦得到越来越多的体现。2016年以来，许多国家烟酒类消费税普遍提高，一是为了筹集收入，二是为了促进健康。世界卫生组织（WHO）的有关研究为吸烟影响健康及增加消费税可以减少吸烟消费提供了大量证据，因此烟草消费税成为许多国家改进公共健康的重要手段。据最新统计，几乎所有OECD成员国雪茄产品价格中的特别消费税税负均超过50%，有8个国家甚至超过80%。2017年以来许多国家烟草类消费税持续增税，明显超过酒类。此外，2018年超过四分之三的OECD成员国判定购买或使用机动车辆的征税水平时，综合考虑环境或燃料效率标准，鼓励纳税人更多购买使用低排放的车辆。

二、收入划分与财政体制密切相关

税种的收入归属很大程度上缘于不同政治体制框架下的财政体制。集权型国家和分权型国家，财政体制模式不同，税权与税收收入归属也受之影响。从消费税收入归属的各国实践看，也能反映出这种影响。不过，由于消费税的财政地位，总体上已不具备支配地位，因此，有的国家将消费税定为中央税，也有一些国家的消费税或消费税性质的税收归属于地方。归属地方的方式大致有两种：一是收入分成方式，如法国的各种能源消费税收入在中央、大区和地方政府三级分享，西班牙的烟、能源消费税在中央、自治区政府和地方三级政府之间分享，酒消费税由中央和自治区两级政府分享，印度的中央消费税收入的45%归邦政府。二是地方独立征收，如美国州和地方政府征收的各种烟、酒、能源产品消费税，韩国地方征收的烟草消费税和汽车燃油税。

从各国消费税收入归属的实践看，虽然归入地方的情况各国差异较大，但还是具有一些共性的特点：第一，消费税收入以中央税为主。不论从消费税为中央税的国家个数，还是从中央与地方分享的收入比例，以及由地方征收的消费税与中央征收的消费税的税源重要性看，总体上都是中央一级政府占优。第二，收入归属地方政府的方式与不同政体下的财政体制密切相关，如美国、加拿大、印度等税权划分比较明确的国家，地方征税权较大，因此地方政府直接参与烟、酒、能源产品、机动车等消费税重要税源的征收。第三，机动车和特定服务这两项与地方紧密相关的应税事项纳入地方税的相对较多。第四，纯粹由地方政府独自分享的地方消费税并不多见，而且一般都是税源很小的应税项目，相比较而言，无论是收入分成还是税源分享，分享的税源一般都比较重要。

此外，在消费税所得收入使用方面，不少国家都指定了专用用途，如比利时的能源、烟消费税用于补充社保基金；法国的烟税、酒税也主要用于社保，塑料袋污染税部分归环境保护管理局专项使用；属于地方税的爱尔兰塑料袋税专项用于环保基金，等等。

三、根据应税项目特点确定征收环节

国际上，消费税的征收环节与应税项目有关。对于销售国内应税产品，以生产环节征收为主。销售国内生产的消费税应税产品，多数国家都是在生产环节对生产商征收，只有少数国家对少数应税品目在批发或零售环节征收。

在批发、零售环节征收消费税，主要分为两种情况。一是机动车消费税（或注册税），实践中各国机动车消费税名称各异，一般从名称上就基本能反映出机动车消费税的征收环节：称消费税的通常在生产环节征收的居多，如加拿大的机动车能效税、韩国的特别消费税、印度的中央消费税等；称购置税和注册税的，如欧盟国家，通常都是在零售或首次注册环节征收。二是由地方政府征收的消费税。美国州和地方政府征收的各种消费税；印度各邦征收的消费税（但中央消费税在生产环节征收）；日本地方烟税、轻油交易税（批发环节），航空燃油税（对使用者征），液化石油气税（在加油站环节征）；意大利的地区燃油税；法国对塑料袋征收的污染税（零售环节）；韩国省财产取得税（对通过购买或者继承方式取得不动产、机动车、重型设备、树木、船舶、飞机、高尔夫会员资格、公寓成员、保健俱乐部会员在取得环节征收）等。

通过比较可以发现，在批发、零售环节征收的主要是税源易于控管的机动车税和接近消费市场的地方消费税。只有在特别监管体系内才允许征收环节部分后移，而且大多控制在批发环节。此外，对于进口应税产品，主要在进口环节征收。几乎所有国家和地区都在进口环节由进口商或其他进口者缴纳，有保税区等保税机制的，则进入保税区时可以暂不征税，但离开保税区进入国内市场时补征。对于提供应税服务的，在服务提供环节征收。

**本轮改革要点、阻碍及影响**

2019年下半年，在我国全面完成“营改增”税制改革之后，大规模减税降费各项举措也从中央到地方得到了有效的贯彻与落实。我国税制改革进入新的阶段，消费税被正式提上改革日程。

一、本轮消费税改革要点分析

1.出台消费税收入划分改革方案

2019年9月26日，国务院印发《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》（国发〔2019〕21号），提出后移消费税征收环节并稳步下划地方。该方案提出按照健全地方税体系改革要求，在征管可控的前提下，将部分在生产（进口）环节征收的现行消费税品目逐步后移至批发或零售环节征收，拓展地方收入来源，引导地方改善消费环境。

对于具体是哪些品目的征收环节后移，该方案明确要经充分论证，逐项报批后稳步实施。当前，先对高档手表、贵重首饰和珠宝玉石等条件成熟的品目实施改革，再结合消费税立法对其他具备条件的品目实施改革试点。

关于收入划分的安排方式是，存量部分继续归中央所有，增量部分留在地方。对此，该方案也有明确说法，即改革调整的存量部分核定基数，由地方上解中央，增量部分原则上将归属地方，确保中央与地方既有财力格局稳定。具体办法由财政部会同税务总局等部门研究制定。

在该方案出台之前，社会上已经出现了一些将消费税由中央税调整为共享税，甚至是地方税的提法和讨论。事实上，现行消费税存在地方分享部分收入的合理性。第一，部分应税消费品并不完全是有害于环境发展、社会公序良俗的，也谈不上是过度的奢侈性消费，具有一定的筹集税收收入的功能作用。第二，从事权与支出责任相适应角度看，现行消费税税制已经延伸到批发或零售环节（流通环节），这就出现了一定程度的事权叠加，基于事权和地方经济发展支撑的消费需求，应该允许地方分享部分收入，尤其是因为流通成本进税基后在流通环节产生的新增税收收入，可作为分享的基础。

2.向社会公布消费税法征求意见稿

2019年12月3日，财政部、国家税务总局在官方网站上发布《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》，公开向社会征求意见。该征求意见稿共计23条，附带一个消费税税目税率表。此次消费税法《征求意见稿》基本延续了之前增值税立法等税收立法的思路和做法，就是通过平移之前“条例”制度框架和税收基本要素的同时，对近年来税收改革特别是减税降费改革的一些措施上升到法律层面，形成相应的法律条款。

总体上看，该征求意见稿保持了现行税制框架和税负水平总体不变，很好地体现了稳定社会预期，稳定经济运行的意图。对比现行征收规则，社会普遍关注度较高的烟、酒、汽油等热门品类消费税税率并无变化。

值得关注的是，该征求意见稿在稳定社会预期的前提下，统筹兼顾了未来我国税制改革乃至收入划分方面的需要，制定了相应的法律条款。一是考虑到消费税立法条件已经成熟，有必要按照税收法定原则完善消费税法律制度，增强其科学性、稳定性和权威性，从而有利于构建适应社会主义市场经济需要的现代财政制度。二是在消费税调节功能方面，授权国务院可以根据经济发展、产业政策、行业发展和居民消费水平的变化对消费税税率进行相机调整。三是在消费税收入划分方面，授权国务院可以实施消费税改革试点，调整消费税的税目、税率和征收环节，做到与征收环节后移等消费税改革工作相衔接。

二、消费税改革面临的现实阻碍

总的来说，收入划分改革方案和消费税法征求意见稿的制定出台表明新一轮消费税改革已经进入了实质性操作阶段。此次消费税改革无论是从现实需要还是从法治建设层面来看，都具有重大意义，将对我国经济社会发展产生较大影响。同时，本轮消费税改革核心在于改中央税为共享税，属于我国分税制体制重大变化，未来推进将面临诸多现实阻力。

1.征税范围有限，导致税基相对偏小

目前的消费税将少数奢侈品与资源性消费品纳入了征税范围，但与现实需要脱节的问题仍旧比较突出。从现实来看，奢侈消费不仅包括购买昂贵的有形奢侈商品，还包括购买高价的无形服务，如豪华邮轮海上巡游、总统套房住宿、高档会所娱乐休闲等。而我国消费税征税范围仅设计了有限的15类有形商品，而忽略了随着经济社会发展形成的各式各样的奢侈服务。其次，我国消费税征税范围仅涵盖了少数资源性与高环境危险性商品，难以有效实现引导消费及生产、保护环境的宏观调控功能。消费税针对高能耗、高污染消费的征税范围十分有限。征税范围偏窄，不仅导致消费税相应的宏观调控功能难以有效发挥，更直接导致消费税税基相对过小。“营改增”之后地方主体税种缺失，消费税的收益权全部都给地方尚不能与营业税规模相抵，更何况还是共享税。

2.销售环节征收方式，可能引致地区间新的收入不均

在税制设计上，消费税的征税环节至关重要。根据现行税制，我国消费税的征税环节主要集中在生产、委托加工、进口等环节，部分商品(金银首饰等)的征税环节为零售环节，仅有卷烟在批发环节加征一道从价税。现行征收方式存在一定的负面影响，因为税基在各地分布并不均衡，尤其卷烟和白酒这两类应税商品生产的地域性非常明显，导致了地区之间消费税税源的不均衡。但是同时我们也要看到，即使将征收环节后移至销售环节，也同样可能导致新的收入不均。至少在本轮消费税改革开始推行的短期之内，由于不同地区人口规模、消费能力和水平存在较大的差距，各地区在销售环节征收的消费税收入必然出现较大的差距，有可能形成区域之间新的财力不均衡。

3.传统中央税定位，增加改革不确定性

消费税与增值税具有一定相似之处，并且是增值税的一个重要补充。消费税作为中央税，是由于特定历史条件的制约，并不是其本身功能性质来决定的。但是消费税作为传统的中央税，在人们的思想观念中形成了较为固定的定位和印象。也就是说，由于消费税在实践中历来都是明确而纯粹的中央税，加之其内在具有的优越的宏观调控功能，容易导致消费税应继续归属于中央税的传统观念。由于对消费税定位的固化，为未来消费税改革带来了不确定性，至少短期之内，消费税收入划归地方的覆盖面和比例都很小，未来改革的步伐和节奏也不会太快。中央将多大规模、多大比例的消费税税收划归到地方财政，现在很难说。总的来看，消费税不足以担负地方税主体税种的功能定位。

三、本轮改革对地方的影响

本轮消费税改革对地方财政具有较大的积极作用，但也存在一定的负面冲击，由于目前公布的改革方案比较简单，央地收入划分的具体比例是多少、怎么核定收入存量和增量、应税项目征收如何后移到批发、销售环节，等等，都有待进一步确定。因此，对于地方而言，有许多问题需要提前考虑和谋划，在落实中央部署的同时，更大限度发挥地方积极性。

1.积极作用

一是有助于缓解地方财政压力。消费税增量部分下划地方，能够扩大地方税收收入，增强地方应对更大规模减税降费的能力，是培育地方税源、健全地方税体系的有益尝试。二是提高地方财政稳定性。当前地方政府的税收收入较为依赖生产环节，对企业的生产经营情况和宏观经济的波动较为敏感，适当培育一部分来源于消费环节的税源，能够提高地方税收收入的稳定性，降低财政风险。尤其在高质量发展的阶段，我国需要消费提质升级，因此对有效改善消费环境及营商环境具有现实意义。三是在中长期促进区域均衡。应税消费品的消费将涉及全国，因此，调整为消费地分享税源可以使该消费品所产生的税收收入在全国范围内重新分配。深化供给侧结构性改革，主要是解决均衡的问题，而地方之间由于历史、地理、人文等因素的影响所形成的差异是存在的，而这种差异又会集中反映在产业的差距及地方财政收入的差距上。但是，人口是可移动的，消费能力的均衡比产业迁移所产生的均衡更为容易，因此从消费能力上去解决税收收入分配的平等是更为有益的探索及改革。

2.负面冲击

一是在消费税增量部分划归地方之后，地方政府有可能会为了争夺税源和增加收入，变相刺激不利于健康和环保的消费行为，做大消费税收入规模，牺牲当地环境和居民健康，导致税收成本过高，影响社会预期稳定和经济平稳运行，与贯彻落实新发展理念相左，不利于实现高质量发展。二是征收环节后移，可能会影响其他税种税收收入。综合考虑各个税种，从生产环节到销售环节的征收方式的变化，影响的不仅仅是消费税收入，还会通过影响企业生产经营效益，间接影响其他税收收入。以辽宁为例，辽宁是消费税收入的税源大省，2017年全省形成消费税388亿元，省内共有消费税重点税源大户企业215户，其中包括了许多成品油、烟、小汽车、酒等消费品的生产企业，例如红塔集团就是辽宁卷烟行业的大型企业。征税环节后移之后，本地相关生产企业的纳税能力下降，势必会带来地方财政收入的下滑。同时，由于批发和销售环节纳税企业数量众多、类型各异，如果征管技术不足以支撑，就会造成征管困难，产生税源跑冒滴漏等税收流失现象，同样会减少财政收入。三是短期内可能会拉大地区间财力差距。虽然消费税存在扩大征收范围、提高税率进而做大做强消费税的可能，但目前来看，仅仅是部分消费税的增量部分划归地方，试点改革推行之后，地方财政能够获得的税收收入规模并不大，对于地方主体税种的培育以及保障地方财力支出需要的作用可能很有限，未来地方财政尤其是基层财政的困境问题依然不容乐观。

**改革推进的前景展望**

总的来看，新一轮消费税改革虽已启动，但基本保持着现行消费税制框架，征收环节和收入归属的调整被预先设置了前提基础和约束条件，具有较强的试点探索性质。展望未来，消费税改革仍然面临较大的不确定性，需要进一步加强顶层设计，积极关注消费税发展的国际趋势，通过逐步试点推广复制改革经验，切实发挥好优化经济结构、调节收入分配、保障地方税源的重要作用。

一、改革顺利实施的宏观取向

在我国税制改革进展顺利的宏观背景下，使消费税实现中央地方共享税定位的价值回归，不仅具有顺势而行的税制优化作用，而且还能够获得缓解地方收入缺失程度的附带效应。在未来的改革实践中，应尽快推进消费税完成立法，将相关制度上升到法律层面，并重点做到以下三点：

1.基于“寓禁于征”调整征税范围

在不开征新税种的前提下，消费税的征税范围应至少涵盖如下四大方面：非理性消费品及行为、奢侈消费品及行为、高能耗消费品及行为、高环境危害性商品及行为。应将高能耗消费品及行为重点纳入征税范围。同时，高环境危害性商品及行为具有明显的负外部性，在十八大以来政府空前重视环境治理的情况下，将其纳入消费税征税范围应尽快提上日程。与此同时，消费税不应涉及生活必需品及日常一般水平消费品及行为。贾康等（2019）就提出调整消费税征税范围，将部分已经成为日常生活用品的消费品移除出征税范围，将部分严重污染环境、大量消耗资源能源的产品以及奢侈消费行为纳入征收范围，包括含磷洗涤剂、一次性饮料容器、电池、过度包装材料、对臭氧层造成破坏的产品、私人飞机等。

2.针对征收环节后移优化征管技术

要从制度设计上进行调整，将消费税征税环节更改到零售环节，并且将价内税改为价外税，将纳税义务人由原来的生产者改为消费者，即应税消费品零售主体作为扣缴义务人。在征管方面，消费税改为中央地方共享税后，在征管技术上，针对征税环节转到零售环节及价内税改为价外税的变化，不仅可直接借鉴增值税在零售环节的征管技术，还要总结汲取“营改增”改革过程中的经验教训，为消费税改革提供理论和现实依据。

3.科学设定中央地方分配比例

消费税由中央税改为中央地方共享税，科学设定中央地方税收分配比例是改革的核心内容，因为这关系着地方财力保障和地区之间的收入均衡。这一比例的测算是一个系统工程，需要从消费税的性质出发，在科学划分中央地方事权与支出责任的基础上进行。引导消费行为、调节收入分配功能应该归属于中央事权，前者追求资源配置效率，后者则侧重于社会公平。而保护资源环境则要具体情况具体分析，资源及环境既具有地域性又具有宏观意义，因此事权同时涉及地方与中央。基于此，在当期消费税征收范围没有大规模扩大之前，其税收收入在中央与地方之间的分配，应暂时以中央为主，地方为辅，并充分考虑地区之间的收入均衡。在中长期，消费税制度得到充分优化完善后，应该考虑加大地方分享比例，甚至是以地方为主，中央为辅进行分配。

二、地方政府应对改革的对策建议

将消费税从中央税转为中央与地方共享的模式，对于健全地方税收体系的建设而言是有利的。虽然，部分的消费税增量对于地方收入占比而言依然是少数，但分配模式的转变进一步反映出共享税模式将逐渐成为政府间收入划分的主要方式。从地方政府的角度来应对消费税改革，关键是要在发挥好消费税调节功能的同时，为地方筹集一定的税收收入，保障地方财力需要。为此，地方政府应该主要在以下几个方面予以重点关注：

1.关注收入划分比例

密切关注改革动态，跟踪中央的改革节奏。把消费税改革与现代财政制度建设，特别是政府间事权与支出责任改革联系在一起，统筹考虑，争取中央将更大比例的消费税收入划归地方所有。

2.区别对待主体税源

重点关注成品油、烟、小汽车、酒这四类消费税的主体税源，区分对待。相对而言，成品油和小汽车的销售更加集中，更适合在当期将征收环节从生产后移到销售，因此，当前地方政府要关注成品油和小汽车行业的发展，改善行业消费环境，鼓励居民使用更加环保、低能耗的产品，做大消费税收入。烟和酒的销售非常分散，在销售环节征收消费税的成本非常高，可能会带来税收流失问题。

3.争取先行先试

积极向中央争取税收改革先行先试。以辽宁为例，作为烟草制造业大省，可以试点提高烟草消费税税率，税收收入增加之后，对应提高大气污染防治财政支出规模。为了简化税制，可以考虑向中央争取试点，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）征收之中。同时，结合成品油消费税改革，适度降低机动车销售环节税率水平。

4.转移工作重心

要将工作重心逐步从支持生产企业转移到促进居民消费上面。通过大力改善消费环境，优化收入分配，增加就业机会，提高公共服务质量，增强居民消费能力和水平，做大消费税税基。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 近期主题一览 | ◇中美贸易摩擦  ◇个人所得税改革  ◇中高端消费  ◇全要素生产率  ◇区块链经济  ◇商事制度改革  ◇粤港澳大湾区  ◇特色小镇  ◇支持民营经济 | ◇减税降费  ◇现代供应链  ◇独角兽企业  ◇文旅产业  ◇科创板  ◇自由贸易港  ◇银发经济  ◇总部经济  ◇融资担保 |

业务指导：杜 卓 地 址：沈阳市和平区南京北街103号

策　　划：连家明 邮 编：110002

采 编：陆成林 电 话：(024)22706630