

中国的消费税实践

□邓子基

对消费课税的历史在中国可谓历史悠久,早在西汉时期就已对酒课税。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。

新中国成立后,于1950年初由政务院颁布实施的《货物税暂行条例》,规定对烟、纤维、饮食品、化妆品、迷信品、工业品等十大类,51个项目,1136细目的产品征收货物税。1950年底和1953年又对这一税制进行了两次调整。1953年起,又施行了《商品流通税试行办法》,对卷烟、酒、唱片、平板玻璃等22项产品的生产、流通全过程征收商品流通税。1958年经全国人大常委会原则通过,国务院发布实施《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》,把货物税、商品流通税、营业税和印花税合并,对105个税目的产品征收工商统一税。1973年起改为征收工商税。1994年将工商税分解为产品税、增值税、营业税、盐税。产品税对烟类、酒类、食品饮料类等24类260个税目的产品征收。

消费税现行税制与问题

1993年12月,国务院发布《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《条例》),于1994年1月起施行。《条例》规定对烟、酒及酒精、化妆品、护肤护发品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮与焰火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车等11个税目的消费品征收消费税。消费税是我国新税制的重要组成部分。它自开征以来,在调节消费结构,抑制超前消费需求,正确引导消费方向和增加国家财政收入等方面发挥了积极作用。在一定程度上缓解了社会分配不公和供求之间的矛盾,增强了国家对经济的宏观调控能力,促进了资源合理配置和产业结构合理化。但在肯定成绩的前提下,我们也应当承认,现行消费税制也存在着一些不容忽视的问题:

第一,现行消费税把某些生活必需品和少数生产资料列入了征税范围。在11个消费税税目中,包括了黄酒、啤酒、酒精、轮胎、化妆品、护肤护发品等项目,这些消费品随着人们生活水平的提高,在现代生活中已成为人们的生活必需品或常用品,还有的属于生产资料,对这些消费品征收消费税,使他们对必需品的消费受到限制,生产发展受到影响,财政收入也会减少,必然起到逆向调节作用。限制生产资料 and 人民生活必需品的消费,不符合我国社会生产发展的要求,也不符合我国的税收原则。

第二,现行消费税未把一些高档消费娱乐纳入征税范围。消费税的立法宗旨与征税目的,就是要调节消费结构,抑制超前消费需求,正确引导消费方向,同时增加财政收入。现在社会上一些高档娱乐消费,如歌舞厅、卡拉OK厅、高尔夫球、保龄球、台球未纳入征税范围。这些高档娱乐活动价高利大,对其征收一道消费税,既可在一定程度上增加财政收入,又可起到限制高档娱乐业盲目发展的作用。另外,也可把一些不是人们生活必需的高档消费品纳入征税范围。

第三,现行税制全部实行价内税具有较大的隐蔽性。我国消费税实行价内税的征收方式,消费税与增值税为同一税基,这样避免了征收过程中划分税基的麻烦,减少了不必要的社会震动。但对消费者来说,所负担的税金有其隐蔽性,使人们误以为税金是由生产者承担的,容易掩盖间接税的性质,起不到抑制消费的作用。

第四,现行税制规定的单一环节征税不尽合理。首先是很难准确划分征收范围,如生产与流通的划分、制造与简单加工的划分、批发与零售划分,这是十分难以解决的问题,如果进行硬性划分,必须强制地建立一系列辅助规定,将会给征收管理工作带来很多困难。其次,不利于防范偷漏税,因为只对某一环节征税,如果发生偷漏税很难再从下一环节

补征回来。有些企业从本单位利益出发,改变原有经营方式,设立独立核算的经销部,以低价格把产品销售给经销部,由经销部按正常价格对外销售,通过生产、流通利润转移的方式逃避消费税。

第五,《条例》与《细则》颁布后,实际情况变化大,国家税务总局先后颁发了《消费税若干具体问题规定》、《消费税征收范围注释》、《关于〈消费税征收范围注释〉的补充通知》、《关于〈消费税若干具体问题的规定的更正通知》、《关于消费税若干征税问题的通知》、《金银首饰消费税征收管理办法》等文件进行补充说明,全国人大常委会颁布《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,说明外商投资企业和外国企业适用本《条例》。《条例》经过两年多的运行,有必要进行修正、补充,再以《中华人民共和国消费税法》的法律形式确定下来。

消费税法的立法原则

在我国社会主义市场经济中,消费税是贯彻国家消费政策,实现对消费进行宏观调控的重要手段,它的政策性很强。消费税法的立法指导思想应该是调节我国的产品结构和消费结构,正确引导消费方向,保证国家的财政收入,促进社会分配公平。

从理论上讲,消费税法应贯彻以下理论原则:

(1) 受益性原则。即以对国家提供的某种特殊服务和公共性服务设施是否受益为依据,确定征税与否。凡对国家提供的某种特殊服务和公共性服务设施,从中受益者均应尽纳税义务,不受益者不负担消费税。如借鉴国外的做法,把对汽车产品及燃料课征的消费税用于公路建设等。根据受益性原则课征消费税的目的,不在于限制消费,而是出于财政目的,要求消费者向国家缴纳一定的消费行为税。按受益性原则课征消费

税,虽然具有对政府提供的服务负担一部分费用的性质,但不是单纯的使用收费,而是对消费行为的课税。

(2) 限制性课征原则。是国家根据法律规定和税收调节的要求,对那些应禁止或应限制的消费行为课税,如烟、酒、奢侈品及一些超前消费等。目的在于通过征税来增加消费者的经济负担,从而达到限制消费的目的。

(3) 节约性课征原则。是国家根据供求状况、消费品的性质及其在人们生活消费中所处的地位不同,选择那些资源供给缺乏、不宜大量消费、非生活必需品的消费品进行课税。课税目的在于节约使用资源。

(4) 差别性课税原则。即对不同性质的消费品课税,要体现差别的原则。一般说来,按限制性原则课征的消费税,税负要重,这样才能起到抑制消费的作用;按受益性原则课征的消费税,负担不宜过重,否则它将与国家提供服务的宗旨相矛盾;按节约性原则课征的消费税,其税负的高低,要根据消费品供给的可能和人们购买的支付能力而定。最佳点要确定在既有利于节约消费,又要使消费者有一定的消费需求。

从实践上看,消费税法应贯彻以下实际原则:

(1) 消费税法要有利于加强中央政府对经济的宏观调控能力。消费税作为政府在市场经济中直接介入经济活动的调控手段,代表着政府的意志,它必须能够鲜明地体现国家的产业政策和消费政策,以促进我国产品结构的有效调整,引导我国的消费结构向合理、健康的方向发展。

(2) 消费税法要能够确保财政收入,特别是中央的财政收入。消费税要使中央的财政收入建立在一个消费广泛、税源稳定的税基之上,并能够随着国民经济的增长而同步增长。

(3) 消费税法要有利于统一税法、公平税负,使不同地区、不同所有制的企业在市场经济中按照同一规则开展平等竞争。

(4) 消费税法要立足于我国的基本国情,并注意与国际惯例相衔接。消费税的征税范围的选择,既要考虑我国目前的发展状况,人民群众的消费水平和消费结构;也要借鉴国际的通行做

法,与国际惯例接轨。

(5) 消费税法要有利于发挥税收调节个人收入分配悬殊的作用,缓解社会矛盾,促进社会公平,实现共同富裕。

(6) 消费税法要简化、规范、透明,使税制达到刚性、高效、便于征纳。

对消费税立法的几点建议

第一,关于消费税立法的名称。我国目前的消费税是在增值税对生产经营活动实行普遍征税之后,辅之消费税作为特殊调节税种,选择少数消费品实行交叉征收,进行双层次调节的原则而设置的。所以,它不是一种一般消费税,而是一种特种消费税。为了区别于一般消费税,我认为这次消费税立法名称应称为《中华人民共和国特种消费税法》较为合适。

第二,适当扩大征税范围。从目前的国情看,消费税法的征税项目可以增加至 20—30 个,收入比重增加到占流转税收入的 20% 左右(目前只有 13%)。应选择一些税基宽广、消费普遍,且课税后不会影响人民群众生活水平,具有一定财政意义的消费品进行课税。例如:其他矿物油类、高档家用电器和电子产品(如组合音响、激光视盘机、游戏机、摄像机等)、裘皮制品、装饰材料、移动电话等。另外还可以选择娱乐业项目如歌舞厅、卡拉 OK 厅、保龄球、高尔夫球、台球、游艺等,以及特殊服务业如桑拿、按摩等征收消费税。

第三,适当调减现行消费税的部分税目税率。现行消费税税目税率的设计在很大程度上是为了平衡财政收入,因此一些属于生产资料性质的产品也纳入了消费税的征税范围,如汽车轮胎、酒精等;有些消费品的税率也偏高,如摩托车、化妆品、护肤护发品等,企业难以承受,征收阻力大。所以,在进一步扩大消费税征税范围的同时,有必要调减现行消费税部分税目和税率。建议取消对汽车轮胎、酒精开征的消费税。适当降低摩托车、化妆品、护肤护发品、黄酒、啤酒的消费税率。

第四,逐步提高国家垄断性行业的消费税税率。首先,1984 年以来,我国卷烟工业的税率做了三次比较大的调低,1984 年下调 6%,1992 年下调 8%,1994

年下调 5%,使我国卷烟流转税税负由 1984 年的 66%,降为 45%。与大多数国家比较,我国卷烟税负处于较低的水平。加之近年来,部分卷烟生产企业采取降低出厂价格,向商业环节转移利润方式逃避在工业环节征收的消费税,使税负进一步降低。这种状况对于像我国实行烟草专卖的国家来说是很不恰当的,因此应适当提高卷烟的消费税税率。其次,目前我国的汽油、柴油的消费税税额分别为 20 元/百升和 10 元/百升,与大多数实行消费税的国家比较也是偏低的。如德国每百升汽油消费税额为 108 马克,折合人民币约 600 元,是我国税负的 30 倍。石油产品属于不可再生的稀缺资源,况且汽油、柴油的消费对环境污染相当大;还有公路建设属于国家投资的公共项目,耗资巨大,故世界各国都是采用高税限制汽油、柴油消费。从我国实际情况看,石油资源不足,开采过量,已由石油输出国成为进口消费国。目前我国柴油市场价位较低,因此,适当调高汽油、柴油的消费税税额是可行的。

第五,将消费税由价内税逐步改为价外税。目前,国外普遍推行价外征收消费税的办法。价外税的表现形式是价税分开,消费者知道自己要负担多少税收,没有任何隐蔽性,突出了间接税的性质、透明度高。采用价外税,有利于抑制消费需求,调节消费结构,正确引导消费方向。

第六,对部分消费品的课税实行生产、消费两道环节征税办法。目前我国消费税是在生产环节征收,税基较小,加之部分企业用转移利润方式避税,使消费税的调节功能大大弱化。可以考虑在征管能力和条件成熟的情况下,将部分消费品的纳税环节向后推移到批发或零售环节,以此扩大税基,增加收入。如对烟、酒等某些市场需求量大、物价上涨快、国家限制生产、又不提倡消费的消费品,可以在生产、消费两道环节双重征收消费税;对金银首饰、各种高档娱乐消费行为开征的消费税,在消费行为发生时缴纳消费税。

(注:本文选自邓子基教授的论著《消费税法理论与实践》之第三部分)

作者:厦门大学教授,博士生导师
责任编辑 杨纯华