

消费税税负分配与经济税源的适应性研究

王绿荫

(中南财经政法大学,武汉 430073)

内容提要:受新冠肺炎疫情以及多年持续加大减税降费力度叠加影响,我国财政收入增速减缓、支出规模扩增引致的财政困境日益显现,亟待化解。同时,引导资源配置、促进社会公平公正需要宏观政策工具更好地发挥作用。作为具有重要的消费与居民收入调节及财政筹资功能的税种,消费税的税负分配与调整,应更加注重与其经济税源的适应性,以进一步发挥其内在的调节功能,并努力拓展其税收收入汲取能力。

关键词:财政困境 消费税税负分配 经济税源适应性

中图分类号:F812.0 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)07-0086-10

一、引言

近年来,受新冠肺炎疫情及多年持续加大减税降费力度的叠加影响,我国财政收入增速减缓、支出规模扩增引致的财政困境日益显现。保障我国经济运行的总体平稳与可持续,推进国家治理体系和治理能力的现代化,需要税收制度更好地巩固和拓展基础性、支柱性、保障性作用。作为税收制度中不可或缺的一部分,消费税要发挥其在当前税制中的独特作用,提升内在的调节功能与筹资能力。推进消费税税负分配与调整,需要更加注重消费税与经济税源的适应性,这不仅有助于适当“开源”,为经济高质量发展提供更为有力的财力支撑,而且有助于更好地履行消费税内在的调节功能,实现消费税

对消费与收入分配的调节作用。从实践来看,消费税的调节功能与财政筹资能力尚未得到有效实现,而消费税税负分配与其经济税源的适应性问题亦尚未引起学界的足够重视。

既有研究成果主要基于消费税功能定位、居民消费规模变化与消费税发展现状及其成因与对策展开研究。基于消费税的功能定位研究,一是认为消费税具有补偿外部性功能(贾康等,2014;陈少英,2020);二是认为调控功能是消费税的首要功能,而筹集财政收入功能是重要功能之一,仅需兼顾筹集功能(蒋震等,2013;杨世能,2018);三是认为收入功能是消费税功能定位的主要依据(谢芬芳,2020)。叶姗(2019)则认为,组织财政收入和调节消费行为都是消费税的重要功能。许文(2020)也

[收稿日期]2022-01-23

[作者简介]王绿荫,财政税务学院在读博士研究生,研究方向为财税理论与政策等。

[基金项目]国家社会科学基金重点项目(18AJY024);高等学校学科创新引智计划“收入分配与现代财政学科创新基地”(B20084);中南财经政法大学2021年度中央高校基本科研业务费研究生科研创新项目(20201119)。

认为,无论是调控功能,还是收入功能,都是消费税需要强化的功能,也是未来财政筹资和增收的重要途径选择。

基于消费税的发展现状及其成因研究,Krajewska A(2013)通过对欧盟国家消费税进行研究发现,欧盟国家的消费结构虽然正在发生转变,但消费税税收收入对国内生产总值的贡献并未与消费支出的增长相一致,并且税收相对于国内生产总值的减少,可能导致税收负担结构的变化(Hemmelgarn et al,2010)。在分析经合组织国家消费税税制时发现,OECD国家的消费支出构成发生了较为显著的变化,但无论是一般消费税,还是特别消费税,经合组织国家的消费税收入都大幅下降(OECD,2019)。庞凤喜等(2020)认为,虽然奢侈性消费、非健康性消费、有害性消费支出快速增长,但消费税税收贡献并不高,表明消费税增收潜力挖掘不足。究其原因,主要是消费税税制定位及现行税制结构不完善造成的,即消费税税制定位不清晰,导致对消费税税制功能关注不足,忽略了消费税的征税潜力。刘磊等(2020)也认为,虽然当前消费者的消费水平和消费结构已发生较大改变,由曾经满足生活基本需求的普通物质型消费向新兴、高端商品消费乃至奢侈性服务型消费转变,但现行消费税税制定位不明确,并未能及时关注到上述新兴消费类税源的出现。从税制结构的影响来看,岳树民等(2011)研究认为,虽然消费税负略高于劳动税负,但消费税对税收收入的贡献却并非总是最高,主要原因就在于,现行间接税存在一定程度上的结构性缺陷,因而对一般消费品课征的税收相对较多,对高档消费品课征的税收相对较少,导致消费税税收贡献较低。同时,税权与“费权”的错位配置、偏收入取向的税制体系构建,也制约消费税税负分配与经济税源相适应(张念明等,2015)。

相应地,从改善路径来看,主要认为可通过税种开源、税制结构优化等途径,实现消费税税负分

配与经济税源的适应性。如通过培育新兴税收增长点,重点关注支付能力较强的纳税主体、具有挖掘潜力的税种进行适当“开源”,这不仅是缓解大规模减税降费所引致的财政支出压力,也是加大经济结构调整和提高税收贡献、重塑税负分配格局的内在要求(张念明等,2015)。Pedraza et al(2019)研究也发现,墨西哥居民消费大量的含糖饮料,而对含糖饮料开征消费税(“糖税”),在一定程度上缓解了税收收入不足的困境。从税制优化角度而言,通过直接税与间接税的增减改革、一般税与特别税的税负配置优化,以强化消费税等特别税调节。同时,在自然人税源日益丰厚和结构日益分化的现实条件下,将税负分配的重心逐渐向自然人纳税人倾斜,以增加自然人纳税人的财政贡献度(庞凤喜等,2019)。而此举也有助于促进地方政府职能的转变,即通过吸引人员流入和鼓励消费及消费升级,从而在地方税体系中更好地融入“消费”要素,进而使地方政府由长期关注“资本”、关注企业,转变为持续关注民生、关注居民、关注消费(庞凤喜等,2020)。

总体来看,学界虽然对此问题有所关注,但研究成果并不特别丰富,既有研究对消费税税收贡献与消费类经济税源的发展现状、影响因素及完善路径等展开了有益的探讨,为本文的研究奠定了一定的基础,但聚焦于消费税税收贡献与其经济税源变化之间的关系分析,以及消费税调节功能与筹资功能关系的处理等关注尚显不足,有必要进一步展开深入探讨。

本文的边际贡献主要体现在:第一,基于消费税税负分配与经济税源相适应的新视角,明晰消费税税负分配与经济税源相适应的理论标准。第二,结合当前我国消费类经济税源的发展,明晰消费税“开源”的可能性、可行性以及由此对消费税税负分配与经济税源的适应性做出总体判断。第三,综合考虑制约消费税税负分配与经济税源适应性的成因,从挖掘消费税增收潜力、提升信息治税的能力

等方面,提出促进消费税税负分配与经济税源适应性的政策建议。

二、消费税税负分配与经济税源适应的衡量标准

经济是税收的源泉与出处,依照经济决定税收的基本原理,消费税税负分配应注重与其经济税源相适应。就直接意义而言,税收分配具有财产、收益单方面从纳税人手中转移到国家手中的特征,因此,在经济总量及国家税收总量一定的情况下,从哪里征税、由谁纳税、纳多少税、在什么环节纳税等都将对经济产生鲜明的调节作用。而这也就是税收对经济所呈现的反作用。尽管消费税的征税范围实行选择性征收,但其功能应是“调节”与筹资并重。基本原因在于,纳入“选择性征收”范围的税目是需要特别调节的消费性商品或服务,同时,这些商品或服务的消费也大多代表着消费背后所具有的强负税能力,因此,征税的过程,既是调节的过程,又是获取可靠财政收入的过程。简言之,消费税的调节功能与财政筹资功能不可分割,其重要性不分伯仲。正因为如此,无论是基于经济对税收的决定性作用,还是基于税收对经济的反作用,消费税调节功能与财政筹资能力的实现,无疑都需要注重与经济税源的适应性。从规范层面看,实现消费税税负分配与经济税源相适应需要清晰的衡量标准。这些标准,是消费税税制改革与完善过程中可以依循的基本原则。显然,这些衡量标准的科学合理与否,将直接影响消费税功能的实现程度。基于消费税的功能定位,消费税的税负分配与经济税源相适应的主要标准如下:

(一) 纳入征税范围的税目应符合消费税的调节功能

在世界各国商品劳务税系安排中,消费税通常与增值税搭配征收。其中,增值税以财政收入为基本目的,税制呈现明显的中性特征,而消费税则以

调节为基本目的,税制呈现典型的非中性地选择性征收特征。因此,一般而言,纳入消费税征税范围的税目应以符合消费税的调节功能为基本出发点,而其具体调节内容则应依时代发展要求不断加以调整优化。如在偏重财政收入取得的“调节”目的下,消费税主要侧重对非健康性消费品、高消费或基本消费品的调节。而随着更加强调消费税对绿色消费、健康消费、理性消费的引导,消费税的调节范围应适时、适当地加以调整和拓展。如基于生态文明,可选择对高能耗、高污染等非绿色性消费品征税;基于健康消费,可选择对危害居民身体健康的高糖、高盐、高脂等不健康消费品征税;基于理性消费,可选择对高档消费品和高端奢侈性消费品征税,也可以选择对高端奢侈性消费行为征税。而由于居民的消费能力直接反映了居民的收入能力,选择对消费能力、消费潜力高者征收较高的税收,既符合“量能课税”原则,有助于调节居民之间的收入差距,也有助于实现消费税的筹资功能,从而在实现其“调节功能”的同时,实现财政收入的稳定汲取。

(二) 消费税的税率设计应凸显差异性

作为运用税收杠杆对部分消费品及消费行为进行特殊调节的税种,消费税税制蕴含了差异化的制度设计理念。而为了更有效地体现国家政策,并与经济高质量发展阶段相适应,理论上而言,消费税税率设计更应体现差异性。所谓差异性,是指对需要限制或者特别调节的消费品或消费行为,应依据其自身的特性设计出体现税负高低不等的税率。如:过度消费会对人类健康、社会秩序和生态环境等方面造成危害的,且需要进行限制的“不宜消费”的消费品,其税率设计应依据“外部效应程度”设置税负较高的税率;同时,对于“宜少消费”、“非生活必须”的消费,则可依“奢侈程度”设计较高税率,以体现不同消费品间税负的差异性,从而达到调节消费并获取财政收入的目的。

(三) 消费税征税环节应以零售环节为首选环节

征税环节的确定,关系到税款是否便利征缴与及时足额入库;关系到地区间财政利益关系的处理;也关系到税制结构和整个税收体系的布局。理论上而言,消费税征税环节应设置在零售环节。从税款征收便利性而言,零售环节销售额的实现,消费税税款将同步实现,其对消费的调节亦同步体现。从处理地区间财政利益关系而言,消费品的生产地与消费地的分布往往并不均衡。具体而言,生产处于国民收入循环的上游环节,消费则是处于国民收入循环的下游环节,对生产环节征收消费税,生产地政府可以较为集中地获取税收,而消费品作为社会最终产品,在消费地消费商品和服务的同时,消费者本身也理应对地方所提供的公共产品与服务进行补偿,因此,在零售环节征收消费税,也有利于处理地区间财政利益关系。从税收体系的布局而言,生产税、所得税、消费税、财产税分别对应生产、再分配、使用、积累等四大国民收入循环环节(吕冰洋等,2020)。相较而言,征税越接近国民收入循环的下游环节,对经济效率的伤害越小,而以调节为目的的消费税税负也越难以转嫁,且税收的受益性特征越明显,从而越有利于调节收入与财富分配,因此,零售环节征收消费税是重要且适宜的成本补偿方式,可以较好地兼顾其调节与筹资功能地实现。

(四) 消费税税收贡献应与消费类税源增长相匹配

消费税税负配置应该是消费类税源丰沛则消费税税负升增(庞凤喜等,2019)。因而,可以通过构建适应性指数,合理地衡量消费税税收贡献与消费类经济税源之间的适应性。所谓适应性指数,是指消费税税收贡献对各类消费增长反映的敏感程度,即消费税税收贡献的变化率与各类消费增长变化

率之间的比率。具体测度如下:

$$\text{适应性指数} = \frac{\text{消费税税收贡献的变化率}}{\text{消费增长的变化率}}$$

从宏观视角观之,适应性指数代表消费税税收贡献的变化与消费类经济税源变化的比值,反映了消费税税负分配与经济税源的增长是否具有同步性或适应性,这也是反映经济与税收是否协调发展的重要指标之一。如果指数小于1,表明消费税税负分配与经济税源不适应,且税负分配跟不上经济税源的发展速度;如果指数大于1,表明消费税税负分配与经济税源发展不具有同步性,且税负分配超过经济税源的发展速度。

需要关注的是,适应性指数只是衡量形式之一。核心问题是,由税制体系运作所产出的消费税税收贡献,是否与作为税源基础的消费变动相适应、相协调,其目的是消费税税收贡献变动与消费变动形成良性循环与对接。一般地,当经济体具有良好的税制结构,经济平稳增长时,消费税税收贡献与消费增长保持同比例增长,适应性指数趋近于1;当经济体税制结构不够合理,税负分配不尽完善时,即使经济持续增长,消费税税收贡献与消费增长也无法保持同比例增长,适应性指数将无法趋近于1。

三、消费税税负分配与经济税源适应性的总体判断

历经27年的发展,消费税已基本完成其“正确引导消费,抑制超前消费”“保持原有负担,缓解社会分配”等既定阶段性任务,消费税税制要素亦不断完善。但总体而言,按照消费税税负分配与经济税源适应性的衡量标准,我国现行消费税税负分配与经济税源适应性仍有待加强。

(一) 消费税调节功能存在较大提升空间

当前,我国消费税的征收范围仅涉及十五类消费品,消费税税目偏窄,尤其是未将部分非绿色性、

健康减损型消费品以及新型高端炫耀性、奢侈性消费及服务纳入征税范围,这也表明现行消费税税制要素未能依时代发展要求而及时调整优化,侧面反映了消费税调节功能未能充分发挥,仍存在较大的提升空间。

从非绿色性消费品观之,煤炭、石油、天然气等化石能源产品、石油化工行业与核能工业的油料生产原料、化学原料制造、含磷洗涤剂、一次性电池以及其他污染性电子产品、化肥农药等都不利于绿色环保,属于非绿色性消费。虽然现行税制已将部分非绿色消费品纳入消费税征税范围,但更为广泛的非绿色性、有害性消费并未纳入征税范围,导致消费税调节绿色消费的功能不足。

从健康减损型消费品观之,除烟酒等传统型非健康消费品外,过量食用高盐类、高糖类、高脂类食品是引发高血压、高血脂、高胆固醇和糖尿病等慢性病发生的重要诱因之一。现有数据显示:2012年我国18岁及以上人口的高血压患病率为25.20%,2020年上升至27.90%^①,这也是我国居民消费过多健康减损性消费品的一种综合反映。理论上而言,应对健康减损消费品课征消费税,以对其产生的外部性进行补偿。但从实践上观之,大量充斥在居民生活中的过度危害人类健康的高盐、高糖、高脂消费品,尤其是添加钠量、糖量及饱和脂肪酸和胆固醇较高的食物及饮料,包括油炸类、加工类肉食品、腌制类食品、烧烤类食品、含糖类饮料等消费品却并未列入消费税征税范围,这表明消费税制的健康覆盖范围不足,现行消费税调节健康消费的功能偏弱。

从高端奢侈性服务消费观之,其不仅具备奢侈性产品的炫耀性,而且具有消费的“无形性”和“象征性”。以高档会所、高端俱乐部等为代表的高端奢

侈性服务消费为例,会费数额偏高。如采取会员制管理的深圳湾游艇会,其个人会籍、公司会籍分别高达178万元和198万元^②,这种高额的人会费定价亦是对当下井喷的高端奢侈性消费的一种体现。理论上而言,居民在消费高端奢侈性服务,尤其在加入高档会所、高端游艇俱乐部等过程中,本身也享受了当地高质量的公共产品和公共服务,而地方公共产品与服务的提供成本也需要通过相应的制度安排进行补偿,消费税是其成本补偿方案中重要而适宜的备选方案。而与昂贵的人会费形成鲜明对比的是,现行消费税对上述奢侈性消费行为的调节缺位,尤其是全面“营改增”后的数年间,针对奢侈性消费的调节仍被排除在消费税征税范围之外,这也表明现行消费税调节理性消费的功能不足。

(二)消费税税率设计较为单一

消费税是同增值税相互配合而设置的税种,实行差别税率,对不同的消费品分别采用比例税率和定额税率,理论上可以较好地引导不同消费品的消费。但从实践观之,现行消费税税率设置不够合理、较为单一,尤其是并未依情况设置差别税率,这也反映现行消费税税率设计未能较好地凸显差异性。

从非绿色性消费观之,对于具有资源类属性和高污染的实木地板、鞭炮焰火、木质一次性筷子、电池、涂料等消费品,其消费税税率较低,对消费税税收贡献较低。如实木地板,统计数据显示:中等以上品牌的实木地板的市场价格在200-500元/m²不等,而其消费税份额约为8.85-22.12元/m²。又如,对环境污染较为严重的涂料,受益于全球建筑业、汽车工业等行业的发展,涂料的产量、需求量稳步增长。以某品牌的全效系列涂料为例,其市场价格为155-275元/桶不等,而其消费税额约为5.49-9.73元/桶,与较高市场消费量形成鲜明对比的是,其消费税税收贡献微乎其微,相应地,亦达不到调节绿色消费的目的。

^①参见中国政府网.健康中国行动(2019-2030年)[EB/OL].(2019-07-15)[2021-06-20].http://www.gov.cn/xiwen/content_409694.htm.

^②参见深圳租艇网.深圳六大游艇会概况和对比[EB/OL].(2020-07-15)[2021-06-22].<http://www.szzuting.com>.

从健康减损型消费观之,现行消费税对成品油税目实行定额税率,且每种应税成品油的税率仅有一档。以汽油为例,不同标号汽油的辛烷值不同,由于辛烷值反映了汽油的抗爆性,也直接影响汽车尾气的排放量。汽油标号越高,抗爆性能就越强,辛烷值就越高,汽车尾气排放量越高。但现行我国汽油市场上不同标号的汽油仍采用相同的定额税率1.52元/升,并没有针对其具体的用途、成分、对环境的影响程度来设置差别税率,使得引导居民健康消费的效果打折扣。

从高端奢侈性消费及服务观之,高档化妆品、高档手表、游艇等消费税税目并没有区分“奢侈档次”而笼统地按照单一税率征税,尤其是不同应用领域游艇的功能、适用范围及服务对象不同,但却同样征收10%的消费税;其次,现行消费税税制也未解决不同税目之间税率安排错位等问题,如对部分消费者可负担的高档化妆品仍课征15%的消费税,对造成环境污染的高尔夫球及球具仅课征10%的消费税;再次,相较于高昂的游艇入会费,对供巨富人群消费的游艇仅课征10%的消费税,并不能达到引导理性消费并发挥财政筹资功能的目的,这表明现行消费税税率结构和税率设计依据的精细化程度仍有欠缺。

(三)消费税征税环节设计不够科学合理

就消费税征税环节而言,现行消费税征税环节设计不够合理。从非绿色性消费品观之,我国对鞭炮、焰火实行专卖制度,对摩托车、小汽车、游艇等分别实行机动车和船舶登记管理制度,从源头上可以对纳税人和消费品进行管控,上述消费品具备了在零售环节进行征税的现实条件。但从实践观之,上述消费品设计在生产环节课税。以鞭炮、焰火为例,生产环节征税使得分摊到每一单位的消费税较为隐蔽,弱化了消费税调节绿色性消费和健康性消费的功能。同时,生产环节的设计,导致税收主要集中在生产地,而真正贡献税收、提供了公共产品和

服务消费的所在地政府无法获得与之相匹配的税收收入,在一定程度上限制、弱化了地方政府提供高质量公共产品和服务的积极性。

再如,高档手表以及其他高档奢侈性消费品也大多由分布在全国各地相对固定的专卖店出售,通常可以提供较为严格的票据凭证,生产环节征税的条件已具备。但从实践观之,除部分金银首饰在零售环节征税外,大多数高档奢侈性消费品仍在生产环节征税。相较而言,消费者未能直观、清晰地了解所负担的消费税,尤其是不能较好地引导部分无消费能力但又崇尚提前消费的“月光族”进行理性消费。换言之,消费税调节过度消费、奢侈性消费的目标效果可能打折扣,从而也未能达到调节消费、调节收入与财富分配的目的。

(四)消费税税收贡献与消费增长不匹配

税收是国家财政收入的主要来源,在“有限的”公共财政收入获取与“无限的”公共资金需求的关系处理中,消费税税收贡献不容忽视。近年来,我国税制改革逐步向前推进,税制结构有所进步,但流转税系内部仍呈现增值税与消费税的断层式分布格局。从增值税与消费税比值的变化观之,其经历了先下降后上升再下降的过程。2011年以来,消费税占全国一般公共预算收入的比重大体保持在6%-7%之间,其占GDP比重始终在1.16%-1.53%之间徘徊,对税收收入的贡献维持在6.8%-8.44%之间的低位(参见表1),表明消费税对税收收入贡献整体明显偏低,消费税增收潜力未能被完全激发,也无法与我国快速增长的经济税源相匹配。主要表现为:

第一,消费税税收贡献与非绿色性消费增长不一致。从非绿色性消费观之,作为人均森林面积仅为世界人均水平1/4的国家,我国森林资源总量相对不足,但近10年来,我国木材消费总量增长了173%,木材年消耗量将超过6亿立方米。毫无疑问的是,作为木材消耗量较大的产成品,木制一次性

表 1 2011 年—2021 年全国消费税、增值税收入规模及比重

单位:亿元、%

年份	消费税 税收 收入	增值税 税收 收入	全国一般 公共预算 收入	税收 收入	国内生 产总值	增值税与 消费税比 值	消费税占 一般公共 预算收入比重	消费税占 税收收入 比重	消费税占 国内生产 总值比重
2011	6936	24267	103740	89720	487940	3.5	6.69	7.73	1.42
2012	7876	26416	117210	100601	538580	3.35	6.72	7.83	1.46
2013	8231	28810	129143	110497	592963	3.5	6.37	7.45	1.39
2014	8907	30855	140350	119158	643563	3.46	6.35	7.48	1.38
2015	10542	31109	152217	124892	688858	2.95	6.93	8.44	1.53
2016	10217	40712	159552	130354	746395	3.98	6.4	7.84	1.37
2017	10225	56378	172567	144360	832036	5.51	5.93	7.08	1.23
2018	10632	61529	183352	156401	919281	5.79	5.8	6.8	1.16
2019	12562	62346	190382	157992	990865	4.96	6.6	7.95	1.27
2020	12028	56791	182895	154310	1015986	4.72	6.58	7.79	1.18
2021	13881	63519	202539	172731	1143670	4.58	6.85	8.04	1.21

注:根据财政部各年度财政收支情况整理。

筷子的消费量剧增。以我国每年消耗一次性木筷子 450 亿双为例,消耗木材量约高达 166 万立方米,而每双木制一次性筷子因征收消费税而增加的税收负担甚至不足二厘,导致其对环境友好激励不足,消费税税收贡献与非绿色性消费增长不一致。

再以产生细颗粒物主要污染源的石油为例,2019 年的石油能源消费量高达 9.27 亿吨,相较于 2010 年的 6.29 亿吨,年均增长 4.4%(参见表 2)。受疫情影响,2020 年石油能源的消费增速虽有所回落,但仍高达 9.50 亿吨。考虑到清洁利用水平在短期内较难大幅度提高以及工业发展的现实需求,煤炭、石油等非绿色性消费品消费规模在相当长的时间内不会快速下降。虽然石油加工行业国内消费税税收收入规模^①由 2010 年的 2403.15 亿元,增长至 2020 年的 3766.63 亿元,但对国内消费税的税收贡

献总体呈现下降态势,除 2015 年和 2019 年小幅度上升外,石油加工业国内消费税对国内消费税的税收贡献由 2010 年的 39.58% 下降至 2020 年的 30.86%。

从其适应性指数观之,除 2015 年和 2019 年外,适应性指数均为负值,且均小于 0。这表明:消费税税收贡献随着该项消费的增加而有所增加,但其税收贡献的变动速度仍小于消费类经济税源的增长速度,即消费税税负分配与经济税源不适应。

第二,消费税收入汲取能力与高端奢侈性消费增长不协调。从高端奢侈性消费品观之,除游艇、超豪华小汽车等高端奢侈品外,高档红木家具在消费市场上异军突起,备受高净值人群的喜爱。作为一种高档艺术品,高档红木家具具有收藏价值和保值增值功能,一方面可以满足消费者的收藏需求,另一方面可以满足居民对资产保值增值的需求,上述因素共同驱动了高档红木家具的庞大市场需求量。

^①限于数据的可获得性,本文选用石油加工业国内消费税税收收入指标近似测算。

表 2 2010 年-2020 年我国石油加工业国内消费税与石油消费情况

单位:亿元、亿吨

年份	石油加工业国内消费税税收收入	国内消费税税收收入	石油加工业国内消费税对国内消费税的税收贡献	石油加工业国内消费税对国内消费税税收贡献的变化率	石油消费量	石油消费量增长变化率	适应性指数
2010	2403.15	6071.54	39.58%		6.29		
2011	2557.28	6988.73	36.59%	-7.55%	6.51	3.50%	-2.16
2012	2800.88	7916.58	35.38%	-3.31%	6.83	4.92%	-0.67
2013	2718.14	8293.94	32.77%	-7.37%	7.12	4.25%	-1.73
2014	2817.41	8968.75	31.41%	-4.15%	7.41	4.07%	-1.02
2015	3995.44	10640.04	37.55%	19.54%	8.009	8.08%	2.42
2016	3624.98	10368.09	34.96%	-6.89%	8.269	3.25%	-2.12
2017	3597.96	10395.56	34.61%	-1.01%	8.639	4.47%	-0.23
2018	3630.05	10800.11	33.61%	-2.89%	8.89	2.91%	-0.99
2019	4450.32	12693.06	35.06%	4.31%	9.27	4.27%	1.01
2020	3766.63	12206.14	30.86%	-11.99%	9.50	2.48%	-4.83

资料来源:《中国税务年鉴 2021》,中国税务出版社,2021 年;《中国能源统计年鉴 2021》,中国统计出版社,2022。

统计数据显示:在 2014 年-2017 年间,我国红木家具的市场规模高速扩展,由 682.2 亿元上升至 1003.5 亿元,受新冠疫情的冲击和国际市场价格波动的影响,2018 年至今红木家具市场规模呈现先降后升的态势。具体而言,2019 年红木家具的市场规模降至 865.9 亿元,2020 年市场规模小幅上升至 884.1 亿元。^①与丰沛税源形成鲜明对比的是,现行消费税税制未能从高档红木家具消费中汲取税收收入,导致消费税收入汲取能力与高端奢侈性消费增长不适应。

从高端奢侈性消费观之,高净值人群财富规模的激增,2020 年我国高净值人群共持有 84 亿元人民币的可投资资产,2021 年为 96 亿元人民币的可投资资产,高净值人群已具备了消费高端奢侈性服务的能力和现实需求。消费转型升级的快速推进,

生活观念的转变以及财富的累积效应所引致的消费焦点转移,使我国高净值人群处于“由奢入健”的消费阶段,由单纯追求奢侈品,如名牌衣服、名牌箱包等,逐步转变到关注医疗健康、养老服务等。尤其在养老与财富传承方面,高净值家庭平均每年缴纳养老传承类保险产品高达 12 万元,超高净值家庭的年均保费支出超过 30 万元,平均总保额超过 700 万元。^②而现行消费税税制对奢侈性消费行为调节缺位,导致与上述消费行为并未通过消费税税收贡献体现出来。总体而言,与丰沛的高端奢侈性消费类税源形成鲜明对比的是,在现行消费税税制下,消费税收入汲取能力与高端奢侈性消费增长不协调。

五、制约消费税税负分配与经济税源适应性的成因分析

消费税税负分配与经济税源的适应性问题,尚面临理念、制度与体制等诸多层面的限制与约束,

^①参见中商产业研究院.“双循环”战略专题:2021 年中国家具行业市场现状及发展前景预测分析[EB/OL].(2021-08-11)[2022-06-27].
http://www.askci.com/news/chanye/20210811/1716281550736_3.shtml.

^②参见贝恩公司和招商银行联合发布《2021 中国私人财富报告》。

明确并破解这些约束,是有效推进消费税税负分配与经济税源适应性的必经路径。

(一)理念因素:目标定位不明确导致对消费税税制功能关注不足

就当前我国消费税税负分配与经济税源不适应的现状而言,从理念层面观之,是消费税目标定位不明确的一种综合反映。现行税制尚未能充分发挥出消费税调节功能,也未能重视消费税收入汲取能力。

所谓消费税收入汲取能力,是指与消费税密切相关的内容可以通过消费税税收贡献的变化体现出来。由于消费税税制的目标定位不明确,导致税收汲取能力未被挖掘,使得现行税制不太重视消费税的收入调节、财政筹集等功能,其结果是大量的消费类经济税源未能及时被纳入征税范围,且未能有效地转化为税收收入,导致消费税税收贡献远低于其理论水平。

总体而言,正是由于消费税目标定位不明确,现行消费税税制对消费税调节功能关注不足,直接弱化了消费类经济税源对消费税税收贡献度,导致消费税税收贡献与经济税源不相适应。

(二)制度因素:税制建设不完善导致制度运行惯性大

从制度因素观之,问题根源是税制建设的不完善导致制度运行惯性大。在税制建设过程中,未能优化一般税与特别税的税负配置。

我国税制建设长期对收入功能强大的增值税、企业所得税偏爱有加,对特别调节税的建设相对不足。在当前我国收入分配差距不断拉大、不同收入阶层居民的消费水平和偏好存在较大差异的背景下,尤其是高净值人群和退休且具有一定消费能力的老龄群体对中高端奢侈性消费的偏好,使得消费类税源较为丰沛。但由于现行税制缺乏对消费税的重视,从而淡化了从高端消费领域汲取税收收入、调节消费的考量,导致具有调节功能的消费税在税

制体系中“话语权”较小,相较于丰富的消费类税源而言,消费税税收贡献则较为单薄。

(三)体制因素:税目设置不合理制约消费税增收潜力

当前,我国消费税税目采取正列举方式,对十五种特定消费品课征消费税,但税目设置不够合理,制约了消费税税收增收潜力,从而影响消费税税负分配与经济税源的适应性。

从现行消费税税目观之,虽然覆盖了以过度消费对人类健康和生态环境造成危害的特殊消费品、奢侈品或非生活必需品、及不可再生或不可替代的高能耗消费品,但上述税目主要是从传统视角出发,将影响居民消费的消费品纳入消费税征税范围,而忽略了随着时代发展,新兴消费品和服务消费蓬勃发展。相较于“充沛”的消费类税源,消费税征税范围采用正列举方式,易形成漏损,明显制约了消费税增收潜力。

六、促进消费税税负分配与经济税源适应性的思路

针对当前税收实践中存在的问题,想要从丰沛的消费类税源中及时地获取消费税收入,应努力拓展“开源空间”,藉由税制要素的重新安排,对消费的税负结构进行调整。其基本思路如下:

(一)明确消费税改革的目标定位,拓展消费税增收潜力

从提升消费税税负的维度观之,消费税改革的目标定位应是“抑制有害性消费、调节奢侈性消费、促进健康性消费、拓展增收潜力”,即在强调消费税调节消费的功能外,也应重视消费税财政筹集的功能。具体而言,拓宽从高净值人群、退休老龄居民等群体中汲取税收收入的能力,提升消费税在税收贡献中的作用空间、增强消费税的增收潜力,从而为经济高质量发展提供重要的制度支撑与财力保障。

(二)充分挖掘消费对税收的贡献潜力,加快提升消费税税收贡献度

一是进一步调整消费税征税范围,提升消费对税收的贡献潜力。对诸如高档红木家具、高档艺术品、私人飞机、高档服装、高档箱包等奢侈品以及高档会所、高端俱乐部、高档酒店、赛马场、狩猎场等奢侈性消费行为纳入征税范围,同时也应将危害我国居民身体健康的含高糖、高盐、高脂等健康减损型消费品纳入征税范围。

二是优化消费税税率,依情况设置差别税率。在征税范围一定的情况下,税率是达成消费税“调节”功能的重要因素,对奢侈性消费品和奢侈性消费行为,应依据“奢侈性程度”采取差别比例税率或差别定额税率,如对含高糖的饮料、高盐的食品依据含糖及含盐量不同采取相应幅度的定额税率。

三是逐步调整消费税征收环节。对于高档手表及部分高档奢侈品,由于其具有较强的专卖性,应考虑在零售环节征税,同时,对于高端奢侈性消费行为,由于具有服务和消费的统一性,考虑到消费者在享受上述服务的同时亦享受到当地公共服务,因此可逐步在零售环节征税,并对地方政府提供的公共服务进行成本补偿。

(三)提升信息治税的能力,增强经济税源的税收贡献

在当前涉税信息管理薄弱的约束下,亟需全面提升信息治税的能力,提升经济税源的税收贡献。首先,改革税收信息治理的格局,推动形成集中、多元管理的格局,对自然人的消费支出信息进行综合管理。尤其是区块链技术的出现,为数据信息共享、信任创建评价等方面提供了解决方案,同时也为构建现代化纳税服务和税收征管体系奠定了技术基础。因此,应基于区块链“可溯源”和“不可篡改”的特征,借助消费税纳税人节点网络关系图谱,为识别纳税人消费支出等提供证据链条,并提高获取证

据链条的快速性、全面性、准确性,从而提升税务执法证据的权威性,增强税收信息治理对税收增收的贡献度。

参考文献:

- [1] 陈少英.我国消费税收入归属的立法思考[J].上海法学研究,2020(21).
- [2] Hemmelgarn T,Nicodème G.The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy[J].Cepr Discussion Papers,2010.
- [3] 贾康,张晓云.中国消费税的三大功能:效果评价与政策调整[J].当代财经,2014(4):24-34.
- [4] 蒋震.消费税需要“扩围”至服务业领域[J].税务研究,2013(7):38-41.
- [5] Krajewska A.The Effect of the Financial Crisis on the Taxation of Consumption,Labour,and Capital in the European Union [J].Comparative Economic Research,2013,16(3):29-47.
- [6] 刘磊,丁允博.减税降费背景下的消费税问题探讨[J].税务研究,2020(1):40-44.
- [7] 吕冰洋,张兆强.中国税收制度的改革:从嵌入经济到嵌入社会[J].社会学研究,2020(4):152-173.
- [8] 庞凤喜,王绿荫.消费税改革的目标定位及制度优化分析[J].税务研究,2020(1):45-50.
- [9] 庞凤喜,刘畅.论减税降费与税负结构优化[J].税收经济研究,2019(3):13-19,54.
- [10] Pedraza,L.S.,Popkin,B.M.,Batis,C.et al.The Caloric and Sugar Content of Beverages Purchased at Different Store-Types Changed after the Sugary Drinks Taxation in Mexico [J].International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity,2019(16):103.
- [11] 谢芬芳.基于收入功能的消费税改革研究[J].经济研究导刊,2020(32):126-128.
- [12] 许文.消费税立法后的改革展望:功能定位,制度优化与多元协调[J].地方财政研究,2020(2):4-9.
- [13] 杨世能.消费税本质追溯,功能检视与边界探讨[J].地方财政研究,2018(9):25-33.
- [14] 叶姗.消费税法解释与解释性规则[J].社会科学辑刊,2019(1):47-55.
- [15] 岳树民,李静.对我国劳动、资本、消费课税的比较及分析[J].涉外税务,2011(6):48-54.
- [16] 张念明,庞凤喜.稳定税负约束下我国现代税制体系的构建与完善[J].税务研究,2015(1):48-54.

【责任编辑 陆成林】