

谈谈消费税的功能与作用——兼论我国消费税改革的意义

朱青

不久前，财政部、国家税务总局下发了《关于调整和完善消费税政策的通知》（财税[2006]33号），决定从2006年4月1日起调整消费税的征税范围，并对小汽车的税率进行调整。《通知》发出后，社会各界反响很大，人们纷纷议论政府这次为什么要出台消费税的改革方案，它的意义究竟是什么？其实，早在党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》就为我国消费税的改革指出了方向，即“完善消费税，适当扩大税基”。但究竟应当把什么产品纳入到消费税的征税范围，加大消费税的课征力度有何意义，对此理论界和实际部门都进行了大量的研究。消费税是流转税（商品税）系中一个选择性的税种。所谓选择性，是指它只对流通中的一部分货品课征，而不是像增值税那样是对所有产品课征的；或者说，增值税是一种普遍调节的税种，而消费税只是个别调节的税种。正是这种税基的选择性，使政府可以利用消费税实现一定的社会经济目标。

一、消费税是税制公平的“添加剂”

政府在选择消费税的税基时，首先要从社会公平的角度考虑。因为普遍课征的流转税（如增值税）尽管较符合经济效率的原则，但由于会课及到生活必需品从而税负具有明显的累退性，即收入较高的人负担的税款占其收入的比重反而比收入较低的人要小，显然这不符合税收的纵向公平原则（即收入较高的人应当负担更多的税收）。比如，政府对面包课征增值税，由于高收入者消费面包的数量不会与其收入直接挂钩而大幅度地增加，所以他们负担的面包价款中的增值税占其收入的比例就会较低；而低收入者与高收入者相比他们要用收入中的更大份额支付面包的价款，这样其负担的面包增值税与收入相比所占的比重就会较高。解决上述流转税制不公平问题的办法只有两种：一是对面包等生活必需品给予免税（增值税实行零税率）或实行较低的税率；二是在普遍课征流转税的基础上政府再选择一些奢侈品或非生活必需品对其课征一道消费税。上述两种做法在国外实际上都非常普遍。例如，英国和爱尔兰对食品、药品、儿童服装等生活必需品大范围地实行增值税零税率；丹麦、英国、法国、荷兰、德国等国对生活必需品只课征7%以内的增值税。此外，欧盟国家在课征

增值税的基础上，还要对烟、酒、小汽车、矿物油等产品课征消费税；加拿大联邦政府除了课征增值税以外，还要对珠宝、高档手表、烟、酒等产品课征消费税。

我们国家目前实行的是以流转税为主的税制，2005年国家对商品和劳务普遍课征的国内增值税和营业税就占到了税收总收入的54%^[1]。特别是我国的增值税除了对部分出口产品实行零税率之外，对国内市场上流通的商品最低也要课征13%的税率（绝大多数生活必需品适用17%的税率），这样，流转税制的不公平问题就显得十分突出。在这种情况下，特别需要政府再选择一些高档的奢侈品作为消费税的课税对象，或者提高奢侈品的适用税率，从而增加消费税的收入占比，以此来提高税制的累进性。这次国家新增了一些消费税的税目（即高尔夫球及球具、高档手表以及游艇），同时提高了大排量小汽车的税率（气缸容量2.0以上的小汽车适用税率均有所提高，最高一档税率由原来的8%提高到了20%），这些措施均是出于或部分地出于提高税制累进性和公平性角度考虑的。此外，这次消费税改革还有一项措施，即“取消护肤护发品税目，将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目”，这实际上也是为了提高税制的公平性。早在1994年我国开征消费税时，当时为了防止纳税人混淆化妆品和护肤护发品的界限从而规避消费税的纳税义务，国家规定护肤护发品也要按17%的税率缴纳消费税（化妆品的税率为30%）。但由于护肤护发品中许多是生活必需品，对其课税不符合公平的原则，所以后来国家先是对痱子粉、香皂等产品规定免税，后又将护肤护发品的消费税税率降至8%。这次国家将洗发水、浴液等属于生活必需品的护肤护发品彻底排除在了消费税的课税范围之外，这充分地体现出了其追求税制公平的意愿。

二. 消费税是“绿税”家族中的重要成员

“绿税”（green tax）是环境税的一种俗称，伴随着越来越多的国家开征环境税，这一概念在世界上也日益流行。那么，究竟什么是环境税？其实，环境税并不像增值税、个人所得税等那样是一个具体的税种，按照国外一些学者的观点，那些税基被认为是与特定的环境因素相关的税种都可以被看作是环境税或与环境相关的税收，换句话说，一个税种的名称叫不叫环境税，并不能成为人们判定其是否与环境相关的决定因素^[2]。目前，发达国家开征的环境税主要包括三大块，即燃油税、电力消费税以及垃圾处理税。由于机动车燃烧汽油或柴

油，发电厂用煤炭火力发电以及垃圾焚烧都会排出一定的有害成分（二氧化碳等），给空气带来一定的污染，所以政府课征的上述税收都可以归入到环境税的范畴。但从一般的税收分类角度看，各国对汽油、柴油等矿物油课征的燃油税又属于消费税的范畴。也就是说，发达国家对矿物油的消费一般只课征一次税收，这种税收从限制有害气体排放的角度看是环境税（在有些国家又称作二氧化碳税），而从传统的税收分类角度看又属于消费税，这里面一般不存在对汽油、柴油等同时课征两种税收的问题。

根据上述分析可以看出，我们国家目前对成品油课征的消费税也应当属于是一种“绿税”。这次消费税改革，国家取消了汽油、柴油税目，增列成品油税目，汽油、柴油改为成品油税目下的子目，但税率维持不变；另外还新增了石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目。也就是说，这次国家扩大了对成品油课征消费税的范围，把消费税的课税范围从汽油和柴油扩大到了包括其它成品油。由于石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油和航空煤油的使用和处置也会造成一定的土壤或空气污染，所以将它们纳入到消费税的课税范围符合环保的要求，这也使得我国成品油的消费税更具有“绿税”的性质。

此外，这次消费税改革比较引人关注的一点是新增了木制一次性筷子和实木地板两个税目（税率均为5%）。应当说，消费税新增这两个税目也是出于环保和可持续发展角度考虑的。因为，木制一次性筷子和实木地板虽不是什么奢侈品，但它们都需要用木材作原料，因此大量生产这些产品必然伴随着树木的滥砍滥伐甚至森林资源的破坏，从而对生态环境造成直接的威胁。即使是用速生的商业林的木材作原料，但由于这种商业林对土壤具有永久性的破坏作用，所以从保护自然资源和环境的角度出发国家对一次性筷子和实木地板的消费也应当进行限制。尽管人们对5%的税率能否抑制木制一次性筷子和实木地板的消费还存在一定的争议，但国家将它们纳入消费税的征税范围所显示出的对环保和可持续发展十分重视的决心则是无可争议的。

三. 消费税是政府增收的理想税源

政府课税的税基主要包括资本、劳动力和消费。政府无论对其中的哪种税基课税，都会给经济带来一定的负面影响。正如大卫·李嘉图所指出的，各种税收都是流弊和流弊之间的选择。例如，一国对资本课税如果过重，则会抑制人们储蓄和投资的积极性，特别是在全球经济一体化的条件下，一国的资本如果

税负过重还有导致资本外流，并招致本国税基的侵蚀。又比如，如果一国对劳动力课征较重的税收，那么，其就业形势很可能会恶化：一方面，雇主会因劳动力成本提高而“用机器手替代人手”；另一方面，工人会因缴税过多而自愿失业。当然，如果一国消费的税负过重，其物价水平和居民的消费需求也会受到不利的影响。目前发达国家普遍面临的问题是劳动力和资本的税负过重，所以许多国家都把增收的重点放到了对消费的课税上。但如果提高对消费普遍课征的增值税，则从社会公平的角度考虑这条路往往是行不通的。这样，增税的重任自然就落到了消费税的身上。政府用消费税解决增收问题，一来可以兼顾社会公平，即在增税的同时不会“伤及”低收入阶层的利益；二来还可以抑制人们对环境的损害，有利于经济的可持续发展。从实际情况看，近一、二十年来，发达国家的税制改革许多都是以提高消费税为内容的。例如，德国 1999 年 4 月实施了所谓的“绿税改革”，目的是通过逐步提高矿物油的消费税税率以及开征用电税，到 2005 年将二氧化碳的排放量降低 25%；同时用多筹集到的税收收入来削减雇主和雇员缴纳的社会保险费费率，以增加就业[3]。又比如，丹麦在 1992 年对燃油开征二氧化碳税，并从 1999 年到 2002 年逐步提高了对石油产品、电力、煤炭、天然气等产品课税的税率，其目的是逐步把税负从所得和劳动力转向污染和稀缺的环境资源[4]。

从我国的实际情况看，目前劳动力的税负已不是很低，接近了 30% [5]。另外，与发达国家相比我国资本的税负虽不算很高，但也处于居中的水平。例如，2003 年我国内资和外资企业所得税收入占 GDP 的比重为 2.1%（考虑到我国对资本的课税主要为企业所得税，所以这里仅从企业所得税的角度来分析资本的税负），而当年意大利和荷兰分别为 2.82% 和 2.95%，美国和德国分别为 1.98% 和 1.27% [6]。所以，从长远来看，未来我国税收收入的增长点应当放在对消费的课税上，尤其是要加大消费税的课征力度。与发达国家相比，我们国家消费税的收入还是有很大增长潜力的。目前消费税在发达国家的税收收入中一般都占 10% 以上，消费税收入占 GDP 的比重一般也都在 3% 以上，如 2003 年加拿大为 3.22%，荷兰为 3.53%，德国和意大利为 3.8%，澳大利亚甚至高达 4.5% [7]。相比之下，2005 年我国消费税收入占全部税收收入的比重仅为 6%，占 GDP 的比重更低至 0.9% [8]。因此，今后国家还应当适时出台一些消费税的改

革措施，比如：选择更多的高档奢侈品作为消费税的税目；提高对汽油和柴油的消费税税率（目前我国的税率水平不足发达国家的不足三分之一）；等等。

中国人民大学财政金融学院

朱青

本文发表在《中国税务》2006年第6期

[1] 根据国家税务总局网站提供的数字计算求得。

[2] Sijbren Cnossen: *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford University Press, 2005, p121.

[3] Luigi Bernardi and Paola Profeta: “Tax Systems and Tax Reforms in Europe”, Routledge, 2004, p149.

[4] Sijbren Cnossen: *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford University Press, 2005, p133.

[5] 该比例根据《中国统计年鉴 2005》、《2004 年度劳动和社会保障事业发展统计公报》、国家税务总局网站以及财政部相关统计资料提供的数据计算求得。

[6] 资料来源：2003 年我国两大企业所得税收入数来源于国家税务总局网站，当年的GDP为国家统计局修订后的数据，根据《中新网》2006年1月9日提供的数据计算求得；国外的数据来自 OECD “Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries No.9”, OECD, 2004。

[7] 资料来源: OECD “Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries No.9”, OECD, 2004.

[8] 根据国家统计局和国家税务总局网站提供的数据计算求得。