

DOI: 10.13253/j.cnki.ddjjgl.2015.06.013

“营改增”背景下基于中央地方共享税定位的消费税改革探析

◇ 郝晓薇, 黄登辉

(西南财经大学 财政税务学院, 四川 成都 611130)

[摘要] “营改增”为消费税的重新科学定位提供了契机。我国消费税既具有宏观调控意义, 又具有地方负外部性矫正效应, 因此具备中央地方共享税性质。当前, 将消费税改为地方税的提议, 与当年将其定位为中央税的思路毫无二致, 都是忽略其自身性质与功能, 而过分迎合外在因素的影响。消费税由中央税改为中央地方共享税是对自身价值的合理回归, 在实践中应重点做到以下三点: 一是根据实践发展调整征税范围; 二是针对零售环节优化征管技术; 三是科学设定中央地方分配比例。

[关键词] “营改增”; 消费税; 中央地方共享税

[中图分类号] F812.42

[文献标识码] A

[文章编号] 1673-0461(2015)06-0075-04

当前, “营改增”进展迅速且成效显著, 但由此带来的地方税主体税种缺失情势也越来越严重。在坚持分税制导向下, 构建新的地方主体税系, 已经迫在眉睫。相关讨论也在不断深入, 其中将消费税改为地方税的呼声日渐高涨(梁发芾, 2013; 陈岩鹏等, 2014); 同时, 也有相反的观点认为消费税不宜成为地方税(吕冰洋, 2014; 杨志勇, 2014)。在实践中, 我国消费税一直以来的定位是中央税, 而“营改增”带来的地方税缺失问题激发了对消费税定位的重新思考和深入讨论。相关争论的核心围绕消费税改为地方税后能否弥补以及在多大程度上弥补地方税收收入展开, 两派观点可谓针锋相对。那么, 在我国现行财政管理体制及税收制度下, 消费税到底是否应该改为地方税? 回答这一问题的关键所在, 是科学定位消费税的性质与功能。作为特别消费税, 我国消费税制度在筹集财政收入、调节收入分配、引导消费行为、限制环境污染等方面发挥了重要作用, 这决定其天然具备中央地方共享税的性质与功能。

一、消费税改为中央地方共享税的理论分析

(一) 我国分税制框架下税收立法权、行政权与收益权的辩证关系

作为我国基本财政管理体制, 分税制自1994年确立即成为国家治理的重要基石。尽管仍存在有待完善之处, 但由于适应了社会主义市场经济

体制的内在需求(刘尚希, 2012), 分税制表现出了旺盛的生命力。分税制立足于中国国情, 反映了中央与地方之间税收立法权、税收行政权与税收收益权的归属问题, 其实质是中央与地方之间的事权与财权的划分。

税收立法权是指特定的国家机关依法所行使的, 通过制定、修改、废止税收法律规范, 调整一定税收法律关系的综合性权力体系。根据《中华人民共和国宪法》及《立法法》, 我国税收立法权集中在中央, 由全国人民代表大会及其常委会执行, 少数经济特区及少数民族地区可根据规定制定部分税收法规, 一般地方的税收立法权仅限于个别小税种的取舍权和制定具体实施办法。

税收行政权是特定的国家机关在既定的税收法律法规体系下, 按照税收法律、法规等相关规定, 组织税收征收及行使税收管理的权力, 包括税收征收权与税收管理权。我国的税收行政权由代表国家行使征税权力的财政、税务机关等相关公共管理部门来行使, 各级税收征管部门相互配合、相互协作, 成为组织税收收入的组织保障。

税收收益权是指税收收入的归属, 分为中央税、中央地方共享税及地方税。中央与地方税收收益权的划分, 是分税制在经济结果上的分配, 反映了财权层面的具体安排。

概而言之, 在我国, 税收立法权集中在中央,

收稿日期: 2015-03-23

网络出版网址: <http://www.cnki.net/kcms/detail/13.1356.F.20150519.1644.015.html> 网络出版时间: 2015-5-19 16:44:49

基金项目: 国家社会科学基金项目《现代财政制度框架下的地方税系研究》(14BJY165); 西南财经大学“中央高校基本科研业务费专项资金”《“营改增”背景下基于分税制、国家治理、区域经济三维视角的地方税系完善研究》(JBK140903)资助。

作者简介: 郝晓薇(1979-), 女, 河北定州人, 管理学博士, 西南财经大学财税学院讲师, 研究方向: 财税理论与实践; 黄登辉(1990-), 男, 山东菏泽人, 西南财经大学财税学院硕士研究生, 研究方向: 财税理论与实践。

税收行政权与收益权则在不同层面进行了分配。在具体税收行政过程中, 根据分税制的需要, 我国在组织机构上设置了国家税务局与地方税务局, 国家税务局主要负责征管中央税及中央地方共享税, 地方税务局主要负责征管地方税。这既反映了税收行政权的安排, 也体现了税收收益权的分配。

中央税、中央地方共享税及地方税划分的制度渊源即分税制, 根据国家治理的需要, 针对公共产品的不同层次, 分税制要求中央与地方合理分派事权并匹配相应财权。一般而言, 具有宏观调控意义的税种应划分为中央税, 包括与宏观经济稳定、社会分配公平、资源配置效率等大局密切相关的税种, 而地方由于存在地区利益竞争无法有效把控该类税种; 而宏观调控意义不明显、地域特征非常强的税种应划分为地方税, 例如以居住地为基础的税种, 该区域内的居民承担该类税负并获得地区性公共产品, 这不仅符合受益原则, 也可避免中央不了解地方情况而导致的效率损失。另外, 需要特别指出的是, 在中央税中, 由于税基分散、税率复杂等原因导致某些税种调控作用的有效发挥及征管效率的基本保证也有赖于地方的信息配给, 因此这类税种应作为中央地方共享税。

(二) 我国消费税的性质与功能符合中央地方共享税的内在规定

我国消费税于 1994 年开征, 属于特别消费税。在普遍开征增值税的情况下, 又选择了一些特定的商品同时征收消费税, 具有特别的调节作用。

作为特别消费税, 从征税对象的特点上看, 我国现行消费税的征税对象可以大致分为以下四类: ①过度消费会对人体健康产生危害的商品(烟、酒、烟花爆竹); ②奢侈品等非生活必需品(化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、高尔夫球及球具、高档手表); ③高能耗、资源性及环境危害性商品(成品油、小汽车、游艇、实木地板、木制一次性筷子); ④财政收入意义较强的商品(汽车轮胎)^①。虽然对汽车轮胎课征消费税财政意义较强, 但其引导消费的意义也不言而喻。在普遍征收增值税的基础上对特定商品加以课征消费税, 直接加重了对这些商品消费所需承担的税负, 从而对消费者的偏好产生影响, 体现了“寓禁于征”的性质。例如, “对奢侈品加重税负, 目的就是要限制奢侈品的消费来调节贫富差距; 对于能源、资源类产品加税是为了控制能源、资源类产品的消费, 从而节约使用资源和能源。”^②

消费税“寓禁于征”的性质使其天然具备以下四方面的作用: 筹集财政收入、调节收入分配、引导消费行为、纠正负外部性。首先, 消费税征收方法的多样性及高税率设计有利于筹集财政收入。针对不同的课税对象, 消费税的计征方法包

括从价定率计征方法、从量定额计征方法、从价定率与从量定额相结合的复合计税方法。其中, 复合计税方法在从量计税的同时也从价计一次税, 配合高水平税率, 有利于财政收入的最大化。同时, 消费税征税范围具有选择性和灵活性, 有利于调节收入分配、引导消费行为及纠正负外部性。我国消费税采用列举法规定税目, 没有列举的商品不征税, 这有利于随着社会经济发展的需要灵活选择、调整征税对象, 这种灵活性与其“寓禁于征”的性质相结合, 能够保证消费税制度调节作用的针对性。

由于以上作用均具有高度的宏观调控意义, 因此消费税具备中央税的性质; 但消费税作用的有效发挥, 离不开地方的高度配合。从制度设计上来看, 消费税可谓我国税制中最为复杂的税种: 首先, 消费税税基分散, 税收征管必须将 14 类应税商品从其他诸多商品中分离出来; 其次, 消费税的计税方法复杂, 不仅税率形式多样且水平不一, 甚至每一类应税商品的计税要素都有所差别; 再次, 消费税的征税环节也不同, 大部分在生产、委托加工或进口等源泉环节, 部分特定的在零售环节, 卷烟则还涉及到批发环节。这些特点要求消费税要有效征管, 必须准确核算每一类商品的税基。而消费税税基渗透在各地的经济社会中, 中央无法高效获取相关信息, 必须依赖地方的辅助协作; 加之消费税某些课税对象的调控作用具有明显的地方公共产品的特性, 最为突出的就是针对高能耗、资源性及环境危害性商品的课税所起到的资源环境保护作用, 后者的地方公共品性质使得消费税在一定程度上也具有了地方税特性。

综上所述, 消费税的性质与功能高度符合中央地方共享税的内在规定。

(三) 当前我国消费税改为中央地方共享税的意义

实践中, 消费税从 1994 年设立开始就一直是中央税, 这符合我国当时特殊的历史背景, 也在相应领域发挥了应有的作用。但实践在不断发展, 在“营改增”导致地方主体税种缺失背景下, 消费税适时转为中央地方共享税, 具有重要的现实意义。

一方面, 消费税由中央税转为中央地方共享税, 是对自身价值的合理回归。在分税制尘埃落定的前提下, 消费税甫一设立即定位为中央税, 虽说具有性质与功能方面决定的宏观调控意义作为内在支撑, 但更多是由当时“两个比重”过低的特殊历史现实决定的。而分税制实施已经超过 20 个年头, 其在理顺中央地方事权与财权匹配关系方面成效卓然。消费税的定位不必也不应再更多服从于外在条件, 而应回归自身价值。剥离外在条件的制约, 服从于其自身性质与功能, 明确消费税中央地方共享税的定位, 不仅是对消费税自身价值的合理回归, 更是税制优化层面所应践

行的要义。

另一方面, 消费税由中央税转为中央地方共享税, 有利于缓和地方主体税种缺失的形势。在“营改增”进展快速的背景下, 由于种种原因, 新的地方主体税种一时难以迅速补位。此时将消费税改为中央地方共享税, 在收益权上将消费税的税收收入分配给地方适当的比例, 是对地方财政收入的合理弥补, 并在一定程度上有益于为构建新的地方税体系争取思考、论证和建设时间。而且, 这种转变客观上带来的地方财政补充效应作为消费税回归自身价值的附加效应, 不需要支付额外的成本。可以说, “营改增”作为“牵一发而动全身”的改革举措, 也为消费税的重新科学定位提供了契机。

二、消费税改为中央地方共享税的现实阻力

(一) 征税范围与实践脱节导致税基相对偏小

我国目前的消费税征税范围最近一次较大调整是在 2006 年, 将少数奢侈品与资源性消费品纳入了征税范围, 但制度与现实脱节的问题仍旧比较突出。首先, 我国消费税对于奢侈品的征税范围, 仅涉及了汽车、香水、手表等少数几类, 与实际情况严重脱节。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 14 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。我国经济的高速发展付出了资源过度消耗与生态环境遭到破坏的代价, 虽然我国近年来一直重视节能减排问题, 并取得了一定成效, 但当前资源、环境问题仍旧比较突出, 而我国消费税针对高能耗、高污染消费的征税范围十分有限(郝晓薇, 2013)。

消费税征税范围与现实的脱节主要表现为征税范围偏窄, 这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。直面“营改增”带来的地方主体税种缺失, 消费税的收益权全部都给地方尚不能与营业税规模相抵(杨志勇, 2014), 更何况其本质符合中央地方共享税。这使得“营改增”背景下消费税价值回归的应有附带效应难以有效实现。

(二) 源泉扣缴为主的征管设计导致地区之间收入不均衡

在税制设计上, 消费税的征税环节至关重要。应税商品流转环节在逻辑上包括生产、委托加工、进口、批发及零售环节, 其中, 生产、委托加工及进口是特定商品出现的不同形式, 可以总括为“源泉环节”。

根据现行税制, 我国消费税的征税环节主要集中在源泉环节, 部分商品(金银钻类)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。一方面, 由于消费税只针对特定的 14 类商品征收, 税基在各地分布并不均衡, 尤其卷烟和白酒这两类主体应税商品生产的地域性非常明显, 源泉扣缴的制度设计不可避免带来地区之间消费税收入的不均衡。另一方面, 由于市场机制下应税商品的流转环节分为源泉环节、批发环节及零售环节, 利润在不同环节进行了层层分配, 不仅客观上源泉环节税基最小, 而且对同一应税商品的不同流转环节也不够公平, 不利于消费税宏观调控作用的发挥。

而增值税的减少则“均匀”覆盖了全国地域范围, “营改增”导致的地方收入减少的问题是各地的共同问题。源泉扣缴的征管设计导致消费税收入地域性不均衡, 不同程度地加剧了“营改增”带来的地区性财力差距。

(三) 中央税传统或“营改增”效应可能导致分配观念上的偏见

一方面, 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, 在观念上容易导致消费税应继续归属于中央税地位的偏见; 另一方面, 如果从“营改增”带来的地方主体税种缺失的现实问题出发, 综合衡量税制中各个税种, 则容易提出将消费税改为地方税的思路。

事实上, 消费税作为中央税, 是特定历史条件的制约而非其本身功能性质的决定; 而建议将消费税改为地方税, 与当年将其定位为中央税的思路毫无二致, 都是忽略消费税自身性质与功能, 而过分强调外在条件的需求。而且, 当前我国经济发展及财政管理均上升到了新的水平, 有能力尊重税种本身的性质和功能, 和 20 年前受外在条件制约的不得已不可同日而语。因此, 即便是出于过渡的目的, 也不宜将具有中央地方共享税性质的消费税改为纯粹的地方税。

三、消费税改为中央地方共享税的思路设计

在“营改增”改革氛围成熟且进展顺利的背景下, 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。在实践中, 应重点做到以下三点:

(一) 根据实践发展调整征税范围

基于消费税“寓禁于征”的特殊调节作用, 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^③: 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。

具体而言, 此处非理性消费特指狭义的经济学意义上的不合意消费, 烟草制品是典型的非理性消费品, 此类商品的消费危害健康且容易成瘾, 需要政府制定政策予以限制及引导。奢侈消费品及行为具有单位消费金额巨大的特点, 不仅不利

于扩大再生产,也不符合社会公平价值观,应涉及衣食住行及休闲娱乐等各方面的奢侈消费都纳入消费税征税范围,其中“奢侈消费”的量化标准至关重要。高能耗消费品及行为不符合可持续发展的科学发展观,特定消费主体的高能耗消费也不符合社会公平,因此应将高能耗消费品及行为重点纳入征税范围。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。

同时,基于同样的原理,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。税收制度作为上层建筑,须随着社会实践的发展而发展。目前我国的消费税征税范围的主要框架是在20世纪90年代的社会经济发展水平下确定的,摩托车由于主要用在农村,已在很大程度上不再具备消费税应税对象的特点(当然,单价昂贵者除外),应从消费税税目中剔除。

显而易见,当前消费税14个列举税目已远远不能承载其应有功能,须按照以上思路进行调整。

(二) 针对零售环节优化征管技术

根据目前的征税设计,仅有特定消费品在零售环节征税,绝大部分应税消费品的征税环节都是生产、进口及委托加工等“源泉环节”,从而产生了一系列问题。要解决这些问题,有必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,将纳税人由原来的生产者改为消费者,应税消费品零售主体作为扣缴义务人。这一改革可以获得至少四方面的益处:一是从根源上化解消费税税基不均衡的问题,使税制的公平性得到优化;二是有效实现税基绝对值的提高,促进财政收入的组织效

率;三是提高消费者对税收宏观调控政策的敏感度,进一步强化税制的宏观调控作用;四是企业由纳税义务人变为扣缴义务人,将有效弱化乃至消解其避税动机,提高税收遵从度。

在征管方面,消费税改为中央地方共享税后,首先要重新明确征管主体,在增值税普遍征收的基础上,仍旧由国税局实施征管,只是将收益权划分一部分给地方。这不仅有利于在全域范围内更好地贯彻国家的宏观调控意图,也有利于地方获得与事权相匹配的财权。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,还能够汲取“营改增”实践中积累的国家税务局与地方税务局无缝合作的实践经验,这为改革的可行性提供了现实基础。

(三) 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。这一比例的测算是一个系统工程,必须遵循事权与财权相匹配的原则,从消费税的性质出发,在科学划分中央地方事权的基础上进行。

作为特别消费税,我国消费税天然具有“寓禁于征”的功能,这种功能与不同税目相结合,则具体表现为引导消费行为、调节收入分配、保护资源环境等作用,当然,由于其独特的高税率设计,也附带实现了有效组织财政收入的作用。其中,引导消费行为、调节收入分配功能应该归属于中央,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,消费税在中央与地方之间的分配,应以中央为主。

[注 释]

① 见马海涛:《中国税制(第五版)》,北京:中国人民大学出版社,2012年58页。

② 见高培勇:《增值税是结构性减税重点》,http://finance.qq.com/a/20120112/005389.htm。

③ 如果考虑到环境税的开征,基于税种之间的相互配合,则消费税征税范围须做更大程度的相应调整。但本文研究视角不考虑这一问题,特此说明。

An Analysis on the Central-Local Shared Tax Policy Based Consumption Taxation Reform under the Background of Replacing Business Tax with Value-added Tax

Hao Xiaowei, Huang Denghui

(School of Public Finance and Taxation, Southwestern University of Finance and Economics, Chengdu 611130, China)

Abstract: The taxation reform of replacing business tax with value-added tax provides the opportunity for the scientific relocation of consumption tax. The consumption tax in China is equipped with the function of macro control, as well as the effect of local public-goods supply, thus it possesses the character of central-local shared tax. Presently, the proposal of defining consumption tax as a local tax has nothing different with the initial idea of defining it as a central government tax. Both the ideas neglect the natures and functions of consumption tax, but mean to excessively cater external factors. The transformation of consumption tax from a central tax policy to a central-local shared tax policy should be a reasonable regression to its value. The following three aspects should be realized in practice: 1. Taxation range should be adjusted according to the practice development; 2. Taxation technologies should be optimized in allusion to retailing process; 3. A rational proportion of the central-local allocation should be scientifically set.

Key words: replacing business tax value-added tax; consumption tax; central-local shared tax

(责任编辑:李 萌)