

海问法评：《消费税法（征求意见稿）》若干条款评析

作者：郭永茂、李杨

近期，财政部、国家税务总局发布了《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》（“征求意见稿”或“消费税法征求意见稿”）。征求意见稿的内容揉和了《中华人民共和国消费税暂行条例》（“暂行条例”）、《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（“实施细则”）及其他一些配套改革文件的相关内容。

我国最早的消费税《暂行条例》发布于1993年12月，自1994年1月起施行；现行的《暂行条例》于2008年11月修订通过，自2009年1月起施行。近年来，消费税领域不断进行改革。其中，2014年时，财政部和国家税务总局发文（经国务院批准，下同），取消了汽车轮胎税目，取消了酒精消费税，原有的“酒及酒精”税目相应改为“酒”税目；2015年时，前述2机关发文，将电池、涂料列入消费税征收范围；2016年时，在“小汽车”税目下增设“超豪华小汽车”子税目，在生产（进口）环节按原有税率对其征收消费税的基础上，在零售环节又加征了一道消费税。

此外，2015年时，前述2机关还发文，将卷烟的批发环节消费税的税率提高（此前，2009年时，生产（进口）环节的消费税税率已提高过一次）；该年早些时候，进一步提高了成品油的消费税税率。2016年时，取消了对普通美容、修饰类化妆品征收的消费税，将“化妆品”税目更名为“高档化妆品”，同时，适用的税率下调。

消费税是非常重要的税种，近年来，在中国的财政税收收入中，消费税是第三大或第四大税种（仅次于增值税和企业所得税，与个人所得税等量齐观）。消费税是价内税，一般不在零售环节征收，税负痛感含蓄，是相当好的组织财政收入的制度工具。

本文抛砖引玉，对消费税法征求意见稿的若干条款进行评析。

一、“升格”与“从权”

此次消费税法征求意见稿将此前的消费税改革成果写入了立法文本中，基本属于规则平移、立法级次“升格”。此前的改革成果主要包括税目增删、税率增减、征税环节增加等，详见前文所述（不穷尽列举）。

另一方面，征求意见稿又秉持“继续改革”基调，授权国务院对消费税的基本制度（税目、税率和征收环节）从权调整。

征求意见稿第2条第2款规定，根据宏观调控需要，国务院可以调整消费税的税率，报全国人大常委会备案。征求意见稿第20条规定，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，试点方案报全国人大常委会备案。

上面的规定授权国务院“从权”调整消费税基本税制，该“授权立法”规定与“税收法定原则”之间存在张力。

《中华人民共和国立法法（2015修正）》（“立法法”）第8条规定，下列事项只能制定法律：……（6）税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度；……。该法第9条规定，本法第8条规定的事项尚未制定法律的，全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项先制定行政法规……。该法第11条规定，授权立法事项，经过实践检验，制定法律的条件成熟时，由全国人大及其常委会及时制定法律。法律制定后，相应立法事项的授权终止。

34年前，全国人民代表大会通过了《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》（“规定或条例授权决定”，1985年4月第6届全国人大第3次会议通过），授权国务院对于经济体制改革和对外开放方面的问题，必要时可以根据宪法，在同有关法律和全国人大及其常委会的有关决定的基本原则不相抵触的前提下，制定暂行的规定或者条例，颁布实施，并报全国人大常委会备案；经过实践检验，条件成熟时由全国人大或全国人大常委会制定法律。

《规定或条例授权决定》目前仍然有效，其与《立法法》的相关规定相比，前者是全国人大对国务院的一次具体的“授权决定”，后者规定全国人大及其常务委员会有权作出对国务院的“授权决定”；前者要求国务院的相关“规定”、“条例”不得与有关法律、决定的基本原则相抵触，后者实质上设立了“税收法定原则”（有例外规定）；前者授权国务院可以制定“规定”或“条例”，后者规定国务院可以制定的是“行政法规”；前者与后者都规定：经过实践检验，制

定法律的条件成熟时，由立法机关制定法律。后者还规定，相关法律一旦制定，则相应的立法事项的授权终止。

由于《立法法》和《规定或条例授权决定》都是由全国人大制定、通过的，前者的制定时间晚于后者，在二者都有效的情形下，应认为《立法法》对《规定或条例授权决定》的相关规定进行了涵化吸收。

基于此，《规定或条例授权决定》中提及的“暂行的规定或者条例”的法规级次应受到《立法法》规定的“行政法规”立法级次的约束，即，国务院制定的相关的“暂行的规定或者条例”应体现为行政法规形式（根据《立法法》第70条的规定，行政法规应以国务院令的形式公布）。

此外，由于中国目前税收法律采用单行立法模式，所以，在消费税领域，按照惯例，应只立“消费税法”这一部“法律”。这就意味着，未来一旦“消费税法”成为法律，“消费税事项”就将成为“已制定法律”的事项，而非“尚未制定法律”的事项，从而“消费税基本税制”（税目、税率、征收环节）的授权立法的前提届时将被抽离。

由于“授权立法”与“税收法定”之间存在张力，税收法定原则的落实受到行政实践历史惯性的影响。从现实主义的角度考虑，如确有必要由国务院对消费税基本税制“继续改革”，那么，我们建议，相关规定应以国务院令的形式发布对应的行政法规；而且，这一授权应设置一个相对较短的存续期间。以上，应规定在消费税法的文本当中。

二、对“销售者”、“委托加工收回产品者”、“进口者”征税 vs “视同发生应税行为”

消费税税制当初设立时，征税环节比目前更为集凑，生产者、委托加工者和进口者是消费税的纳税人。在后来的消费税改革过程中，有些消费品的征税环节扩展或后移到了销售环节（批发、零售环节），相对应地，现行《暂行条例》规定，除生产者、委托加工者和进口者外，特定的销售者也是消费税的纳税人。在前述规定项下，生产者和“销售者”都是在销售相关消费品时纳税。这里的“销售者”，实际上指的是“非生产型销售者”，即通常所称的“贸易商”。

目前，征求意见稿第1条规定：在中国境内销售、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，为消费税的纳税人。该规定将《暂行条例》项下的“生产者”和“销售者”的应税行为统称为“销售”行为，对该行为征税。此种规定在逻辑上更加协调规整，是立法技术进步之举。

既然征求意见稿限定了以上“3种人”（即，“销售者”、“委托加工收回产品者”、“进口者”）是消费税的纳税人（一般规则），那么，如果要对“3种人”以外的“其他人”征税（例外规则），在立法技术上就需要将“其他人”视为“3种人”（或“3种人”之一）。在税法领域，此种安排称为“视同发生应税行为”。目前的增值税法征求意见稿中就采用了此种立法技术。

在“3种人”中，唯一适合作为“视同发生应税行为”之“标杆行为”（即，用以拟制对标的“基础”应税行为）的，是“销售者”在中国境内“销售应税消费品”的行为。也就是说，“视同发生应税行为”在消费税领域实际上就是“视同销售行为”。

在现行《暂行条例》项下，其第4条第1款规定：纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。《实施细则》第6条规定：条例第4条第1款所称用于连续生产应税消费品，是指纳税人将自产自用的应税消费品作为直接材料生产最终应税消费品，自产自用应税消费品构成最终应税消费品的实体；条例第4条第1款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

上述规定包括2个部分，第一部分是“视同销售”一般规则，第二部分是该规则的例外情形。其中，一般规则是：由于生产者销售消费品时需要纳税，所以，当其“自产自用”相关消费品时，虽未发生销售行为，但“视为”发生了销售行为，从而对其征收消费税。例外情形是：当“自用”是“将自产的应税消费品用于连续生产应税消费品”时，给予不征税待遇。

我们注意到，征求意见稿尝试采用“自用”规则来涵盖潜在的“视同销售”情形。关于征求意见稿中的“自用”式“视同销售”规则，我们在下一节中会进一步分析。

三、“自产自用”vs“自用”

现行的《暂行条例》第4条第1款规定，纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税；纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。这表明，《暂行条例》的

立场是，只有针对纳税人“自产”的应税消费品，在相关消费品“自用”时，才“视同销售”从而征税。在该条规定中，将“用于连续生产应税消费品”和“不用于生产应税消费品”这2种情形都作为“自用”对待，但前者不征税，后者应纳税。

而征求意见稿第3条第1款则规定，纳税人在生产、批发或者零售环节销售应税消费品的，应当依照本法规定缴纳消费税；该条第2款规定，纳税人自用未对外销售应税消费品的，应当依照本法规定缴纳消费税。

这意味着，征求意见稿认为，不论相关的应税消费品是“自产的”、“委托加工收回的”还是“外购（包括进口）的”，只要相关消费品是在生产、批发或者零售环节应征消费税的，当这个环节上的纳税人“自用”而不对外销售时，就视同其“已对外销售”，从而对其征收消费税。

由此可以看出，征求意见稿的“自用”征税规定比现行《暂行条例》的“自产自用”征税规定涵盖的应征税情形更宽。这就导致在消费税法成法后，应征税的行为可能扩围。

征求意见稿第6条规定：销售额，是指纳税人销售应税消费品取得的与之相关的对价，包括全部货币或者非货币形式的经济利益。“对价”概念的提出，有助于区分“销售”与“非销售”2种情形。

基于此，凡有对价的消费品的权属变更安排（如，用于投资、用于偿债（包括用于奖励）），即“是”应税交易，不必“视同”为应税交易（即，这些安排实质上不是“自用”，而是“销售”）。而对于无对价的消费品权属变更安排（如，馈赠、赞助等）或用途变更安排（如，用于生产非应税消费品、用于在建工程等），则“视同”发生应税交易，对其征税。

由于“视同销售”规则对纳税人影响重大，我们建议，在“消费税法”文本中明确规定哪些情形是应征消费税“视同销售”情形，即，对“自用”的含义进行进一步的界定。

另外，我们注意到，征求意见稿针对“用于连续生产应税消费品”的“自用行为”，未规定其为“不纳税”事项。如果立法者对于前述事项仍持有“避免重复征税”的立场，为避免税收征管过程中的潜在分歧，我们建议对此进行明确，即，将征求意见稿第3条第2款修改为“纳税人自用未对外销售应税消费品的，应当依照本法规定缴纳消费税，但前述自用未对外销售的情形不包括用于连续生产应税消费品的情形。”

四、避免重复征税的路径选择：“不征税”vs“可抵扣”

针对“连续生产应税消费品”的情形，征求意见稿第11条规定：“委托加工收回的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳消费税税款准予按规定抵扣。”第12条规定：“外购的应税消费品用于连续生产应税消费品的，符合下列情形的所纳消费税税款准予按规定抵扣：……。除第（6）、（7）、（8）项外，上述准予抵扣的情形仅限于进口或从同税目纳税人购进的应税消费品。”

现行的《暂行条例》第4条规定：“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”。财税〔2006〕33号、财税〔2008〕19号等文件规定：特定的应税消费品（如，高尔夫球杆、一次性筷子、实木地板、石脑油和润滑油制品等）准予从消费税应纳税额中扣除原料（包括某些外购（含进口）或委托加工收回的特定应税消费品）已纳的消费税税款。《实施细则》第7条第2款规定：委托加工的应税消费品直接出售的，不再缴纳消费税。财法〔2012〕8号文件对前述规定解释为：“委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。”

由上述规定可知，为了避免某些重复征税情形，征求意见稿采取的策略是规定“上游进项抵扣”安排；而现行的《暂行条例》等文件，既规定了一些“上游进项抵扣”安排，又规定了一些“下游不征税”安排。

在征求意见稿的税制逻辑体系内，凡“销售”的，即应征税，除非该销售环节不在应税环节中。在此逻辑体系下，《实施细则》及财法〔2012〕8号文件所持的“委托方将收回的应税消费品以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税”的立论基础将不复存在。也就是说，“直接出售”也是“销售”，与之相对称的“加价销售”也是销售，二者的商业实质并无不同，不应区别对待。因此，从统一税制的角度考虑，在“消费税法”成法时，为了避免对特定环节的重复征税，宜通过“抵扣”安排解决该问题。

就此而言，我们建议将征求意见稿的第11条修改为：“委托加工收回的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳消费税税款准予按规定抵扣；委托方出售该应税消费品的，如该销售行为需申报缴纳消费税，则在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税金额。”

对于外购（包括）进口的应税消费品，当其出售时，如为应征税行为，也宜作类似规定，除非立法者着意于对特定行为征收2道税。

五、“从高”与“明显偏低”

消费税法征求意见稿第5条规定，纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。该规定与《暂行条例》的口径一致。

“从高”的规定，实质上是一项反避税措施，纳税人无法证明自己分别核算有关项目的，承担多交增值税的不利后果。

消费税法征求意见稿第10条规定，纳税人申报的应税消费品的计税价格和数量明显偏低且不具有合理商业目的的，税务机关、海关有权核定其计税价格和数量。对照而言，《暂行条例》仅规定“纳税人应税消费品的计税价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其计税价格”，未规定“数量明显偏低”的情形，也未规定海关的核定征税权。

价格偏低而不具有合理商业目的，是因为人为作低价格时，可以将较高的最终销售价格安排在不征消费税或少征消费税的环节，从而整体少纳消费税。征税机关对此情形进行纳税调整的出发点，是认为前述“交易主体之间约定的”价格不合理。

另一方面，针对目前“从量计税”或者“从价和从量复合计税”的烟、酒、油类消费品，如果数量偏低而不具有合理商业目的，征求意见稿规定，征税机关也可以核定其计税依据。在实践中，“数量偏低”有几种情况：（1）非正常损失导致的偏低，（2）漏计或错计导致的偏低。

对于“非正常损失”导致的计税依据偏低情形，一般而言，相关损失的产生不是为了少交税或不交税，因为为此损失的货值一定大于基于货值而计算得出的税额，理性的经济主体不会为了较小的税收利益而损害较大的基础商业利益。

对于“漏计或错计”导致的计税依据偏低情形，一方面，征税机关有权核定征税；另一方面，纳税人触犯《中华人民共和国税收征收管理法》（“税收征管法”）相关规定的，还将承担其他不利后果。

六、“代收代缴”与“扣缴义务”

征求意见稿第16条规定，消费税纳税义务发生时间，按以下规定确定：……（2）委托加工应税消费品，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，纳税义务发生时间为受托方向委托方交货的当天。……

《税收征管法》第4条规定，法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。

这意味着，代收代缴消费税的受托加工方（个人除外），是委托加工应税消费品的委托方的消费税税款的“代收代缴义务人”。

征求意见稿第18条第3款规定，扣缴义务人解缴税款的计税期间和申报纳税期限，依照纳税人的相关规定执行。这是此次征求意见稿中新增加的条款，现行的《暂行条例》和《实施细则》中没有这样的规定。

征求意见稿明确了“代收代缴”主体（受托加工者）为委托加工者“扣缴”消费税税款的计税和申报纳税期限，弥补了现行《暂行条例》和《实施细则》中的规则缺陷。

七、消费税法与增值税法的协同

由于消费税针对特定的应税消费品征税，一般不设起征点（就高档化妆品、贵重首饰等而言，通过对“高、贵”的定性来确定是否征税；行邮税有特殊规定），不区分一般纳税人与小规模纳税人，征税环节集凑，税收优惠集约，所以，消费税的纲领性规定篇幅短小（现行消费税《暂行条例》共17条，《实施细则》共25条，消费税征求意见稿共23条）。相较而言，增值税法征求意见稿共47条，其篇幅远远超过消费税法征求意见稿。

消费税和增值税同属流转税，不久前公布的增值税法征求意见稿和近期公布的消费税法征求意见稿，二者之间

在一些规则层面上有所协同，例如：

1、二者都将特定情形下征税机关核定计税依据规则中的“无正当理由”修改为“不具有合理商业目的”。

2、针对纳税义务发生时间和扣缴义务发生时间，消费税的规定向增值税的规定靠拢，如，“先开具发票的，为开具发票的当天”，又如，“进入关境的当天”。当然，消费税法征求意见稿有自己特殊的规定，如，委托加工收回应税产品情形、自用产品情形。

3、二者都取消了“1日、3日和5日”这3种计税期间，新增了“半年”计税期间。