

## 财税金融法专题研究

引文格式: 李俊英, 毛筱钰. 绿色发展视角下消费税课税范围优化研究 [J]. 常州大学学报(社会科学版), 2024, 25 (6): 21-32.

## 绿色发展视角下消费税课税范围优化研究

李俊英, 毛筱钰

**摘要:** 在当前日益严峻的环境污染与资源短缺现实背景下, 为了矫正环境的负外部性, 我国消费税应该更好地发挥“绿色税收”的职能。从消费税税目调整历程看, 我国消费税有关环境保护的税目不断增多, 消费税的绿色调节效能持续增强。但基于绿色发展视角检视我国消费税课税范围, 仍然存在诸多亟待解决的问题, 消费税立法目的也未能体现绿色调节功能, 高耗能产品课征范围狭窄, 高污染产品覆盖不足, 应税服务存在遗漏, 且消费税同相关税种的协调有待优化。借鉴域外消费税法绿色举措, 未来我国消费税课税范围的改革应明确绿色调节功能为消费税立法目的, 扩大高耗能、高污染产品的课税范围, 将应税服务纳入课税范围, 与其他有关环境保护的税法制度进行调适, 以促进生态文明建设与发展。

**关键词:** 消费税; 绿色发展; 课税范围

**作者简介:** 李俊英, 经济学博士, 常州大学史良法学院教授、硕士研究生导师; 毛筱钰, 常州大学史良法学院硕士研究生。

**基金项目:** 国家社会科学基金一般项目“基本公共服务均等化进程中地方税与转移支付的协同效应研究”(20BJY229); 江苏省社会科学基金一般项目“长三角一体化发展的税收分享机制创新研究”(20EYB006)。

**中图分类号:** D922.22 **文献标志码:** A **Doi:** 10.3969/j.issn.2095-042X.2024.06.003

我国历来重视生态文明建设, 2018年, 全国生态环境保护大会明确提出“习近平生态文明思想”, 并将其作为生态文明建设的根本遵循和行动指南, 指引全面推进绿色发展。在党的二十大报告中, 习近平总书记强调要加快发展方式绿色转型, 由此可见我国对绿色发展高度重视, 发展方式转型已势在必行。自1994年分税制改革以来, 我国消费税被赋予促进绿色发展的重任。财税部门发布的消费税相关文件中, “促进节能减排”<sup>①</sup> “促进节能环保”<sup>②</sup>等表述日益增多, 表明环境保护已成为消费税政策制定的重要目的。2013年, 党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)明确提出把高耗能、高污染产品纳入消费税课税范围。课税范围是税收法律制度最基本的要素之一, 直接体现税法的立法目的和税种的法律性质<sup>[1]</sup>。因此, 以绿色发展为引领, 优化消费税课税范围, 能够实现生态保护税收政策效应

①《财政部 国家税务总局关于调整乘用车消费税政策的通知》(财税〔2008〕105号)。

②《财政部 国家税务总局关于对电池 涂料征收消费税的通知》(财税〔2015〕16号)。

的发挥。消费税作为我国绿色税收体系中占比最大的税种<sup>①</sup>，客观上确实发挥了促进环境保护和资源节约使用的作用，其法治化和现代化的演进历程反映并助推我国发展方式的转型与变革。

## 一、消费税促进绿色发展的理论基础和机理分析

### (一) 消费税促进绿色发展的理论基础

#### 1. 生态文明思想

习近平生态文明理念充分汲取了马克思主义生态观的精髓，在继承和发扬党的生态思想基础上，独创性地融合了中华文明的生态智慧，赋予了中华传统生态智慧新的生命力和现代意义。这一思想以推进国家治理体系和治理能力现代化为视角，将生态治理与制度构建、法治建设紧密结合，构建了一套适应生态文明建设的制度框架。习近平总书记多次强调，要用最严格的制度和最严厉的法律手段来保护生态环境，推动制度创新和执法力度的强化，使之成为不可动摇的规范力量。在实现中国特色现代化的进程中，我们必须坚决执行习近平总书记关于绿色治理的指示，强化消费税促进绿色发展的职能，大力推进生态文明建设。

#### 2. 公共产品理论

公共产品理论强调公共产品是全社会共同需求的体现，其消费不因个人使用而减少。公共产品的特性包括效用的不可分割性、消费的非竞争性以及受益的非排他性，使得人们可以免费享用而不承担其供给成本。依据理性经济人假设，个体倾向于无代价消费公共资源，这种行为被称为“搭便车”。如果“搭便车”问题普遍化，公共产品的经济支持将难以维系，可能导致服务质量下降乃至资源耗尽，形成“公地悲剧”，导致全体社会成员的福利损失。

优质生态环境具备鲜明的公共产品特性。优质的生态环境是全民共同享有且不可分割的，任何个体的享用都不会影响他人的使用，即便主观上不愿承担环境保护费用的个体同样无法被排除在受益人群之外。优质生态环境的公共产品特性决定人们在享受生态治理成果的同时，有规避环境治理费用的倾向，导致环境治理资金难以筹集，环境过度污染且治理乏力。在此情况下，政府的外部干预至关重要，通过强制向公民征收环境治理费用，确保他们能享有优质生态环境。设立环保类税种是政府强制收取环境治理成本、保障环境公共产品有效供给的一种途径。

#### 3. 外部性和“庇古税”

外部性起源于马歇尔的“内部经济”和“外部经济”的理论界分以及庇古《卫生经济学》中的“外部性”概念<sup>[2]</sup>。阿尔弗雷德·马歇尔是外部性理论的奠基人，在其著作《经济学原理》中深入探讨了厂商和行业之间的相互作用，随着行业产量的增加，各企业的平均生产成本呈现下降趋势，从而导致个人或厂商难以获得利益，这一现象被称为“外部经济”。庇古作为马歇尔的学生，被称为福利经济学之父，基于马歇尔的理论框架，提出了外部性理论。外部性理论指出，一个主体在没有付出成本的情况下，自身的活动对他人或环境产生了有利影响或者不利干扰，此时私人收益不等于社会收益，私人成本也不等于社会成本，会出现市场机制无法改善、资源配置效率低下的状况。

<sup>①</sup>目前，我国已构建起“以环境保护税为主体，以资源税、消费税、车辆购置税为重点”的绿色税收体系，2022年环境保护税占全国一般公共预算收入比重为0.12%，资源税占比为1.66%，消费税占比为3.40%，车辆购置税占比为1.18%。

根据外部性影响的利弊,可以把外部性分为正外部性和负外部性。正外部性对他人或环境产生的影响是有利的,负外部性对他人或环境产生的影响是不利的。环境污染本质上是负外部性的体现。当人们从事经济活动时,常常会产生环境污染,而这些影响的负担却不总是由污染者承受,而是转嫁给了社会大众。

庇古提出“庇古税”理论用以解决环境负外部性。庇古认为,每一个理性经济人都会追求利益的最大化,此时个人对自身最优状态的追求势必会导致个人成本低于社会成本,市场资源配置功能针对这种情况是失效的。庇古主张以课税方式来解决环境外部性问题,政府通过课税的方式,使私人成本和社会成本达到对等状态,资源达到最优配置。消费税作为政策工具在全球范围内被广泛应用于矫正环境负外部性,这是“庇古税”在实践层面的具体体现。一方面,通过对诸如成品油、小汽车、木制一次性筷子等消费品征税,能够有效抑制环境污染,有助于实现生态平衡的维护;另一方面,通过创造财政收入,这些资金可进一步投入环境保护和污染治理工作。

## (二) 消费税促进绿色发展的机理分析

消费税可以在引导企业经营行为中发挥环境保护的作用。经济学原理指出,当其边际收益与其边际成本相等时,厂商往往会决定相应的产量。然而,由于企业在核算过程中没有考虑到社会成本,因而造成边际成本扭曲,从而使市场实际产出偏离理想产出。不管是过剩还是短缺,都违背了帕累托最优状态,意味着需要对现有资源进行优化配置。在市场机制中,以营利为导向的企业不会承担无收益的公共产品生产。为保证公共产品的充足供给,政府或公共服务部门的干预在解决“公地悲剧”中显得至关重要。政府对高污染、高耗能类产品征税后,通过价格传导机制,市场上相关商品需求会减少,企业在市场中会减少对此类要素的投入,更倾向于选择政府所鼓励的未税要素和轻税要素,有助于企业调整产业结构、优化发展模式。同时,基于保护环境目的的课税还会鼓励企业研发节能减排技术,提高污染控制能力,以降低生产阶段因污染环境产生的成本,污染排放也随着节能减排技术的利用而降低,社会福利水平进一步提高。

消费税也可通过引导消费者的消费行为发挥环境保护作用。消费税的征收对象是特定物,根据经济学的原理,政府对特定消费品征税后,在价格传导机制的作用下,这部分消费品的价格势必会上涨,在这种情况下消费者将减少对该消费品的购买,转而寻找与其相似的非税商品,这就是消费税的消费替代效应。在结构性减税下,采取对特定消费品增税,而对一般消费品减税的方式,能够增强环保效益。比如,对高污染、高耗能、资源类产品征税,此类产品价格会上升,而污染较少、资源耗费少的产品价格会下降,人们会更倾向于购买后者,也就达到了引导人们的消费行为而发挥环境保护作用的目的。长期实施此类政策,也会塑造人们保护环境观念,随着绿色消费理念深入人心,消费税保护生态环境功能也会得到强化。

# 二、我国消费税课税范围的调整历程与绿色发展的契合性

## (一) 消费税课税范围的调整历程

从课税范围的变化可以看出,在不同时期消费税的目的导向是有所差异的。2006年我国实施了消费税改革,为了加强消费税绿色职能作用的发挥,课税范围中增加了实木地板、木制一次性筷子和成品油等税目。2015年再次深化消费税绿色职能,增加了电池、涂料两个税目。从消费税课税范围历次变化来看(见表1),消费税有关环境保护的税目越来越多,消费税的职能不断向绿色职能扩展。

表 1 我国消费税课税范围变化历程

年份	文件（文号）	变化范围
1993	《国家税务总局关于印发〈消费税征收范围注释〉的通知》（国税发〔1993〕153 号）	消费税征收范围包括烟、酒及酒精、护肤护发品、化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、柴油、汽油、汽车轮胎、小汽车、摩托车
2000	《财政部 国家税务总局关于香皂和汽车轮胎消费税政策的通知》（财税〔2000〕145 号）	对香皂、子午线轮胎停止征收消费税
2006	《财政部 国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》（财税〔2006〕33 号）	增加木制一次性筷子、高尔夫球及球具、游艇、高档手表、实木地板 5 个税目；增加成品油税目，将汽油、柴油改为成品油的子税目；取消护肤护发品税目
2014	《财政部 国家税务总局关于调整消费税政策的通知》（财税〔2014〕93 号）	对酒精、汽车轮胎、含铅汽油停止征收消费税
2015	《财政部 国家税务总局关于对电池 涂料征收消费税的通知》（财税〔2015〕16 号）	新增涂料、电池 2 个税目
2016	《财政部 国家税务总局关于调整化妆品消费税政策的通知》（财税〔2016〕103 号）	化妆品税目的名称改为高档化妆品

注：资料来自国家税务总局相关通知公告。

目前，我国消费税征收对象有三大类别：第一类是对人体健康有害的消费品，包括烟、酒；第二类是高端的消费品，包括高档手表、高档化妆品、高尔夫球及球具、贵重首饰及珠宝玉石；第三类是损害生态环境的消费品，包括小汽车、摩托车、成品油、鞭炮、焰火、电池、涂料、木制一次性筷子和实木地板。消费税设立之初，其主要功能侧重于引导消费、调节消费的调控作用发挥，并未明确环境保护目的，因此其对环境保护的效果并不显著。即便当初将小汽车、摩托车、汽油、柴油列入课税范围，也主要出于对非生活必需品征税以及通过扩大税基增加财政收入的立法考量。进入新时代，我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段，不断向生态文明演进，践行创新、协调、绿色、开放和共享五大发展理念，逐步加强消费税对于绿色发展理念的促进作用<sup>[3]</sup>。党的十八届三中全会作为重要转折点，确定调整消费税征收范围，将高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围，开启了消费税的“绿化”变革历程。

（二）我国消费税改革与绿色发展的契合性

由前述分析可知，为适应经济的持续发展、解决日益严重的环境问题，我国已经对消费税课税范围进行多次调整，当前可以通过消费税的“绿化”程度来衡量消费税在推动绿色发展方面的效果。消费税的“绿化”程度，是指以“绿化”为主要职能的消费税税目所征收的数量与全部征税范围所征收的总量之比。在此将具有绿色调节功能的消费税税目划分为三类，分别是：成品油、木材制品、交通工具。其中，木材制品包括一次性的木制筷子和实木地板，交通工具包括小汽车、摩托车等。

通过对 2000—2021 年消费税“绿化”程度进行分析，得到了“绿化”程度变化曲线图（如表 2 和图 1）。从图 1 可以看出，虽然“绿化”程度有一定的起伏，但是整体呈现明显增长趋势，从 2000 年的 28.63% 增长到 2021 年的 40.03%，这说明以发挥消费税的绿色职能来稳步推进绿色发展是可行的。2009 年是消费税“绿化”程度的转折点，2009 年的比重数值达到了最高值 51.51%。2009 年之前消费税“绿化”程度一直保持在 30% 左右，而 2009 年之后，除了 2020 年，这一比例维持在 40%~50%，说明在 2009 年之前，消费税对生态环境的保护作用虽然已经显现，但是并不显著。自 2009 年起，国家对消费税进行了重大的改革，特别是对成品油的消费



税进行了上调。成品油作为一种环保税目，提高其税率必然会让整个消费税变得更为“绿化”。可见，当消费税“绿化”程度发生较大改变时，基本就是消费税发生重大变革的时刻，“绿化”程度的改变与国家政策之间存在着密切的联系。

表 2 2000—2021 年消费税“绿化”程度<sup>①</sup>

年份	成品油消费 税收入/万元	木材制品消费 税收入/万元	交通工具消费 税收入/万元	三项合计 /万元	消费税收入 总额/万元	消费税“绿化” 程度/%
2000	1,701,736	0	788,530	2,490,266	8,696,900	28.63
2001	1,954,483	0	838,338	2,792,821	9,461,913	29.52
2002	1,918,705	0	939,506	2,858,211	10,724,747	26.65
2003	2,037,363	0	1,371,435	3,408,798	12,216,745	27.90
2004	2,591,536	0	1,890,355	4,481,891	15,504,837	28.91
2005	2,678,062	0	2,096,928	4,774,990	16,861,047	28.32
2006	2,987,816	0	2,790,148	5,777,964	18,856,890	30.64
2007	3,369,540	20,581	3,530,639	6,920,760	22,068,274	31.36
2008	3,716,345	19,615	3,888,782	7,624,742	25,682,575	29.69
2009	20,246,575	15,454	4,261,524	24,523,553	47,612,084	51.51
2010	24,031,454	18,563	6,736,655	30,786,672	60,715,396	50.71
2011	24,276,691	5,942	6,873,710	31,156,343	67,854,032	45.92
2012	26,629,997	1,275	7,022,591	33,653,863	78,659,224	42.78
2013	25,927,678	1,554	8,459,889	34,389,121	80,579,445	42.68
2014	25,643,291	10,212	8,738,677	34,392,180	85,595,641	40.18
2015	40,030,692	17,307	8,966,594	49,014,593	106,400,364	46.07
2016	36,249,774	18,099	9,955,747	46,223,620	103,680,938	44.58
2017	35,979,625	21,419	10,164,619	46,165,663	103,955,589	44.41
2018	36,300,455	23,071	9,370,548	45,694,074	108,001,083	42.31
2019	44,503,213	26,448	9,881,970	54,411,631	126,930,589	42.87
2020	37,666,279	25,566	9,321,573	47,013,418	122,061,360	38.52
2021	46,369,705	33,191	9,833,653	56,236,549	140,468,702	40.03

注：根据 2001—2022 年《中国税务年鉴》整理得出。

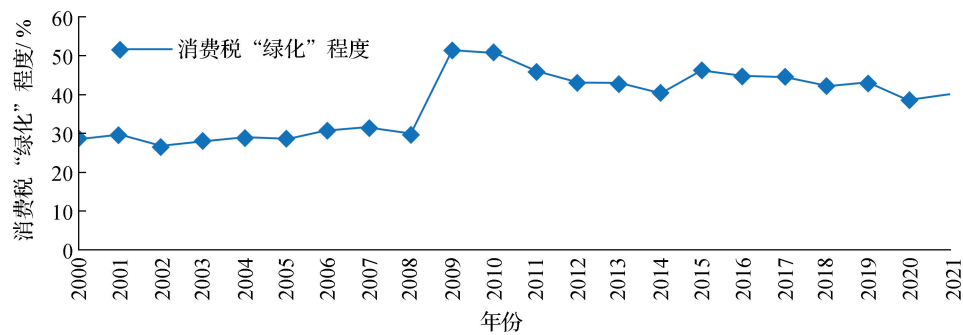


图 1 2000—2021 年消费税“绿化”程度变化趋势折线图

①由于 2006 年以后，《中国税务年鉴》不再分项目类型统计消费税收入情况，故表中采用了交通工具制造业、成品油加工业以及木材制品业三项缴纳消费税收入来近似代表消费税中具有环境保护功能的收入。

### 三、基于绿色发展视角我国消费税课税范围现存缺陷

#### (一) 消费税立法目的未能体现绿色调节功能

从立法目的看,在改革开放以前我国的税收制度侧重收入功能,虽然我国已经达成共识对特定消费品进行征税,但其政策的指向并不明晰。1951 年公布的《特种消费行为税暂行条例》,突出强调了“保障革命战争的供给,照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要”;1952 年公布的《商品流通税试行办法》本着“根据国家经济建设的需要”的宗旨,反映了为政府筹措建设资金的政策目标。改革开放以后,特种消费税的管制和诱导作用逐步凸显出来。1982 年推出的特别燃油税,目的是“合理使用资源、促进企业节约用油、加速以煤替代烧用石油”<sup>[4]</sup>。自 1994 年开始,我国实行了一系列的税收体制改革,财政部和国家税务总局对我国的消费税税目与税率进行了数次调整。除了《财政部 国家税务总局关于调整烟产品消费税政策的通知》规定了“适当增加财政收入,完善烟产品消费税制度”之外,其余各项调整均表现出明显的调节目的,体现出“寓调于征”之意。之后出台的部分与绿色发展相关的法律文件,其政策意向是“推动节能减排”,例如 2008 年调整乘用车消费税是为了“节能减排”<sup>①</sup>,2015 年对电池和涂料征收消费税,是以“促进节能环保”为目标<sup>②</sup>。从“绿化”水平的变化曲线可以看出,消费税的调控职能逐渐起到了主导作用。

党的十八届三中全会通过的《决定》,对于消费税在能源、环境等方面的作用给予了充分的肯定,明确提出“调整消费税征收范围、环节、税率,把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围”<sup>③</sup>。但在我国司法实务和税收执法中,由于立法目的不明确而产生的税务纠纷却是屡见不鲜。例如,在“悦达不服税务行政处理一案”中<sup>④</sup>,悦达公司认为以动植物油作为原料制造生物重油,不仅对环境无害,而且有益于减轻环境污染,提升资源利用率,对其征收消费税与我国消费税立法目的不符。但是,《消费税暂行条例》中并没有对立法目的做出具体规定,且在该案中原、被告之间关于消费税法的立法目的存在理解分歧,因此在无具体的法律依据下,法院判决悦达公司补缴消费税。

#### (二) 消费税绿色课税范围设置较窄

##### 1. 高耗能产品课征范围狭窄

在世界很多国家,能源产品是重点征税对象之一,我国消费税对能源产品课税范围偏窄,比如有关电力的征收。目前我国的用电需求处于上升的状态,一半左右的煤炭用于发电,火力发电厂排放的二氧化硫和氮氧化物对空气造成严重的污染。德国、比利时、丹麦等国家已经对电力征收消费税,我国虽然已经采取了对电力产业的结构优化,但是仍然缺乏对于消费者的有效调控手段,在电力价格中税负占比较低。为减少居民和企业用电消耗量,可将电力纳入消费税课税范围,有效发挥消费税的绿色职能。

①参见:《财政部 国家税务总局关于调整乘用车消费税政策的通知》(财税〔2008〕105 号)。

②参见:《财政部 国家税务总局关于对电池 涂料征收消费税的通知》(财税〔2015〕16 号)。

③参见:2013 年 11 月 12 日中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》。

④参见:江苏省常州市中级人民法院行政判决书,案号为(2017)苏 04 行终 6 号。

## 2. 高污染产品覆盖不足

我国消费税针对高污染产品覆盖不足,比如高污染的一次性塑料制品、含磷洗涤用品、化学肥料、农药、废旧家电和电子产品都未被纳入课税范围。一次性制品的课税范围仅包括一次性木制筷子,并未将一次性塑料制品纳入课税范围。事实上,一次性塑料制品造成的“白色污染”对环境带来的影响是巨大的。首先,此类塑料制品的合成材料是聚乙烯,而聚乙烯的合成原料是石油和天然气,不加节制的使用造成了资源浪费<sup>[5]</sup>;其次,大块塑料垃圾的存在对物种造成了威胁,比如鸟类会吞食塑料制品,而后受伤或者死亡;最后,一次性塑料制品不能够进行生物降解,即使在紫外线的作用下变成人肉眼不可见的状态,也是有害物质,若对其进行焚烧处理会产生二噁英,二噁英会危害植物和动物。化学肥料和农药的滥用也是造成我国环境问题的重要原因,过量的农药导致土壤板结,通过蒸腾作用飘在大气中的农药造成大气环境污染,再形成降雨造成水体污染,而我国并未对其征税。高污染产品覆盖的不足也成为我国优化生态环境的一大障碍。废弃电器产品不同于普通的城镇废弃物,它是一种含汞、镉、铬、铅的固体废弃物。若其处置不当,不但会引起大气、水源及土壤等环境的严重污染,还会给人类和社会带来极大的威胁。当前,废弃电器产品在全球范围内已经是环境“公害”。德国每年有180万吨的各类废弃电器,法国有150万吨,欧洲每年共有600万吨的废弃电器。关于废弃电器产品的处置,许多发达国家和地区都已经将其提上了征税的议程,这关系到一个国家的可持续发展。

## 3. 应税服务存在遗漏

消费税的有效调控在很大程度上依赖于税基完整,但当前服务业仍未被纳入课税范围。目前,部分学者如张德勇<sup>[6]</sup>、罗秦<sup>[7]</sup>等提出,消费是经济发展的关键引擎,主张通过轻税策略来推动消费升级,将服务业纳入消费税反而会削弱国内消费者的消费需求。然而,这一观点是值得商榷的。一方面,消费税可以针对高资源消耗的高端服务业进行有针对性的调控。以前我国服务业处于相对滞后状态,引入消费税可能会阻碍其发展,现如今我国第三产业产值已超过第二产业<sup>①</sup>,标志着我国经济结构实现了转变与优化。2016年5月之前,营业税对不同服务业规定不同的税率,涵盖建筑业、房地产、金融业和生活性服务业等,由于增值税的中性特质,税率单一导致其对服务业的调控作用受限。随着服务业的日益繁荣,生活性服务业出现奢侈化的趋势,这些服务往往涉及复杂的产业链和大量资源消耗,例如高尔夫运动。另一方面,消费税的征收主要集中在特定领域,而非日常生活消费,其在中国社会消费品零售总额中的占比相对较低,对社会消费的整体增长影响有限。因此,将高端服务消费纳入消费税课税范围不会实质性地抑制扩大内需或拉动消费。

### (三) 消费税与相关税种的协调有待优化

对于消费税的税目调整,不应仅局限于通过职能主义揭示其课税范围在调节职能中的不足,还需从宏观层面审视消费税与其他环保导向税种之间的协调关系。当前,消费税与环境保护税、资源税以及车辆购置税在课税范围上存在交错或空白,因此实施全面的税制改革时,必须考虑各税种间的连贯性和互补性,实现系统的整合与优化。

环境类产品税,如资源税和消费税,它们分别聚焦于资源开采和消费过程,从而实现上游生产与消费环节的节能减碳,这是生产端与消费端治理的方式。相比之下,环境保护税侧重于

<sup>①</sup>根据《中国统计年鉴》相关数据计算,2018至2022年我国第三产业占GDP比重均高于第二产业占比,各年第二产业占比与第三产业占比对比分别为40.6%、52.1%,38.5%、54.2%,37.8%、54.4%,39.2%、53.4%,39.9%、52.7%。

对污染物排放的控制，针对生产活动的末端，以减少废弃物和环境污染为征收目的<sup>[8]</sup>。这三种税形成了一个互补和协同的体系。当前环境保护税的覆盖范围尚有限，我国环境保护税的实施主要针对固体废物、水、大气和噪声污染征税，对于诸如农药和二手电器等难以精确追踪的污染源，暂不适合通过税收手段调控，更适合被纳入消费税的管理范畴。资源税实际上更像是一种资源使用费，政府更多地借此获取对自然资源的财产权利收益。资源税课税范围中的天然气已被纳入消费税，将煤炭资源也纳入消费税课税范围的讨论日益增多，未来有可能逐步整合。当前的税收体系中，消费税、车辆购置税涵盖了车辆生产和销售环节，其中购买环节征税目的是激励消费者选择低排放车型。尽管两者在计税方法上有所差异，但其核心功能相似，重复设置税种无疑增加了税收管理的成本。因此，建议将车辆购置税合并到消费税项目中，以简化税制并提高效率<sup>[9]</sup>。

四、消费税课税范围绿色改革的国际经验借鉴

（一）部分国家消费税课税范围梳理

目前，消费税仍是各国税收体系中的一个主要税种，但因国情不同，其课税范围也不尽相同。本部分选取了美国、德国、英国、韩国和澳大利亚进行了比较（见表 3），以期为优化我国消费税课税范围提供参考。

表 3 部分国家消费税课税范围比较

课税对象	课税范围				
	美国	德国	英国	韩国	澳大利亚
酒精饮料	联邦酒税、州和其他地方酒税	酒精税、啤酒税、香槟酒税、酒产品税	酒产品税	—	酒产品税
烟草产品	烟草税	烟草税	烟草制品税	—	烟草制品税
矿物油、矿产品及其他能源	燃料税（汽油、煤油、柴油等其他燃料）	动力税、矿物油税、能源税	燃料税（汽油、乙醇、重油、煤油、柴油）	汽油、柴油、重油、煤油、天然气、副生燃料油	燃料和石油产品税
环境污染	环境税（溢油责任税、破坏臭氧层化学物质税）	—	垃圾填埋税、采石税、气候变化税、伦敦主城区拥挤税	—	—
交通运输	通信税、航空运输税、耗油汽车税、船运乘客税	—	车辆税	自动车（野营车、摩托车）	—
生活用品	外籍保险税、室内日光浴税、塑料袋税	—	—	空调、电子冰箱、电子洗衣机、电视接收机	—
其他课税对象	运动捕鱼设备税、箭轴税、钓鱼用品税、疫苗税、医疗设备税	盐税、咖啡税、糖税、茶税、饮料税、冰淇淋税、醋酸税、电灯税、电力税	博彩税（游戏税、投注税、宾果游戏税）、电力税	赌场、赛马场、娱乐酒店、投钱机、高尔夫球场、赛艇场、高级手表、自行车赛场、高级毛毯	—

注：根据 OECD, Consumption Tax Trends 信息整理。

通过梳理上述国家的消费税课税范围可知，它们均选择对严重破坏环境、过度消耗资源以及威胁人类生存发展的商品或行为征收消费税，以此来补偿负外部性，进而推动绿色发展。例如，美国开征破坏臭氧化学物质税有效保护了大气，征收城市固体废物消费税确保固体废物被更有效地处理和再利用。



## （二）国际绿色消费税课税范围总结分析

第一，消费税课税范围呈现由有限型向中间型和延伸型发展的趋势。国际上通常根据消费税开征税目数量的多少，把消费税大致划分为三类：有限型、中间型和延伸型消费税。有限型消费税的课税范围涵盖如含酒精饮品、烟草、石油产品、糖和盐等基本消费品；在中间型消费税中，食品和日常必需品也被纳入其中，其主要的课税对象多为高档商品等；而延伸型消费税的课税对象更为广泛，包含了更多的生产和生活资料，其课税领域呈现显著的拓宽趋势。目前，全球有120多个国家实行消费税制度，其中60多个实施有限型消费税制度，约30个实施中间型消费税制度，而实施延伸型的国家较少，大约只有20个。美国的税目尤为广泛，包括39项，如对二氧化碳和其他环境污染物征税。我国自消费税实施以来虽然税目数量总体呈上升趋势，但当前消费税税目的数量也只有15个。相较于发达国家，我国的绿色消费税课税范围相对有限，尤其是对高污染、高耗能、高档消费品的征税尚有空白，这为未来的税制优化指明了道路，需要进一步扩大消费税的课税范围，将一些具有环境污染和奢侈属性的商品纳入其中。

第二，各国都征收燃料消费税，以此作为特殊手段来促进环境保护，调整产业结构，并优化消费模式。多数OECD国家倾向于通过多种途径对矿物能源征税，如天然气税、石油税、矿产税和二氧化碳排放税等。欧盟成员国中，环保税费收入的主要来源是交通、能源及自然资源开采，其中能源领域的税收通常占税收总额的八成以上。鉴于OECD国家工业化进程开始较早，它们在经济成长初期对绿色发展的认识不足，因此面临的环境和资源挑战也较早，这促使他们在制度层面早早嵌入了环保和资源效率的观念。

第三，部分OECD国家（如英国、韩国）将应税服务纳入课税范围。尽管服务业如高尔夫球场和赛马场为经济增长做出了贡献，但它们也可能对绿色低碳的发展路径产生阻碍。英国作为经济强国，古老的历史遗迹与先进的工业文明并存，因此博彩业和旅游业等项目被视为重要的税收来源。同样，韩国着眼于提升生态环境质量和推动低碳经济的强劲增长，也选择对包括赌场、赛马场和高尔夫球场在内的行业进行征税。

## 五、促进绿色发展的消费税课税范围优化路径

### （一）明确绿色调节功能为消费税立法目的

从消费税课税范围不断扩展主污染产品的调整过程来看，我国严峻的环境污染与资源短缺现实问题成为消费税不断“绿化”的内在动因。我国消费税发挥“调节产品结构，引导消费方向，保证国家财政收入”主体功能的同时，在减少或消除环境污染、促进节能环保方面客观上发挥了一定的积极作用。由此决定消费税在立法宗旨上应将环境保护确立为立法目的之一，立法目的指引具体制度的建构与优化，确定课税范围时要充分考虑环保激励和引导功能的发挥。台湾学者苏永钦提出将法律分为“政策法”和“秩序法”两种类型，“秩序法”不需要设立立法目的条款，“政策法”必须设立立法目的条款<sup>[10]</sup>。作为“政策法”的消费税法应明确规定其立法宗旨。我国的消费税立法目的应当依照税种本质属性来设计，明确其根本目的与直接目的。首先，从目前颁布的消费税规范性文件所列举的政策目标来分析，消费税法根本目的在于指导人民理性消费，改善环境，促进节能减排。其次，课税范围的扩展覆盖部分高档奢侈品和高污染、高耗能型产品，体现消费税立法的直接目的是抑制居民过度消费和高污染、高能源消费，减少居民收入不平等，提高收入分配的公平性。

## (二) 适当扩大消费税绿色课税范围

### 1. 扩大高耗能产品的课税范围

扩大对能源产品的征收,把电力纳入消费税课税范围。目前,部分环保意识较强的国家,如德国、比利时、丹麦等,已逐步对电力消费征收了消费税。随着我国人民生活水平的持续提升,电力消费量呈现不断增长的趋势。当前,全国范围内接近半数的煤炭资源被用于电力生产,电厂在燃煤发电过程中排放的有毒气体,如二氧化硫( $\text{SO}_2$ ),也是大气污染的重要成因。近年来,我国政府已对燃煤发电厂进行了较大规模的调整与改造,旨在有效控制该行业所产生的环境污染问题。目前,我国电力供应对火电的依赖程度较高,电力消费依然对环境污染造成比较严重的影响。与国际平均电价相比,我国的居民和企业的用电价格较低,因此将电力纳入消费税的课税范围,具有一定的推行空间,能更好地发挥消费税的节能与环境保护作用<sup>[11]</sup>。在居民用电方面,采取差别电价制度,对超出规定额度的用户进行征税,以促进其节约用电;在电力供应方面,引导企业减少火电投资,发展清洁能源技术,比如风能发电、太阳能发电,实现节能减排的目的。

出于环境保护考虑,应将飞机等高耗能的交通工具纳入课税范围,对于私人飞机、私人游艇,应规定高税率,对于节能型交通工具可以采取低税率或者免税,同时应当按照二氧化碳、氮氧化物等污染物排放标准进行差别征税<sup>[12]</sup>。高档木质家具等使用高档木材的消费品,也应被列入消费税课税范围,因其对资源的大量耗费不利于森林资源的保护。

### 2. 扩大高污染产品的课税范围

我国应将生产和使用造成严重污染的产品纳入课税范围,比如部分化学肥料、化学农药、一次性塑料产品等。其中,部分化学肥料、化学农药是指已被淘汰替代的农药产品等,将化肥按照破坏土壤的程度区分税率范围,对土壤危害大的磷肥、氮肥等征收较高税率,并且注明不包括有机肥料<sup>[13]</sup>。一次性塑料产品,如一次性使用的塑胶袋和手提袋等不易被生物分解的产品,会对水和土壤等环境产生一定的危害,容易产生“白色污染”。塑料产品在日常生活中的应用,给人们提供了很多方便,但同时也对环保产生了很大的负面影响。从2007年开始,为防止“白色污染”,国家出台“限塑令”,禁止生产和出售小于规定厚度的塑料袋,并禁止商家无偿供应塑料袋。“限塑令”已经颁布十多年了,但效果并不理想。爱尔兰对每只塑料袋征税0.15欧元,因此爱尔兰塑料袋消费数量大幅减少。我国可参照出台相关政策。

电子垃圾在垃圾填埋、焚烧过程中,其所含的重金属会通过土壤、江河、地下水等途径,对土壤、水产生严重的污染,会对周围的人和其他生物造成伤害。有机污染物在燃烧过程中会产生高毒性的二噁英、呋喃、多氯联苯等致癌物,严重威胁着生态环境和人类健康。2012年7月1日至2024年1月1日,我国对电器电子产品生产者及进口相关方实施了按销量征收废弃电器电子产品处理基金,此举实质上蕴含了消费税特性。鉴于政府性基金与税收在运作机制上的差异,为优化资源配置并提升政策规范性,应倡导以税收作为主要分配机制,适度减少对基金等非税形式的依赖。此举旨在消除“清费立税”倡议与收费政策并存带来的不统一感,同时预防行政资源的无谓消耗。为更有效地为电器电子产品回收利用筹集资金并引导绿色消费,建议探讨将消费税应用于电子产品领域,清晰界定废弃电器电子产品的范畴与分类,依据《废弃电器电子产品回收处理管理条例》,确保电视机、电冰箱、洗衣机、空调器及电脑等主流产品均纳入征税范畴。借鉴日本、德国等国家的成功经验,引入押金制度,即消费者在购置电器电子产品时预先支付一定押金,若在既定期限内将废旧产品送还至指定回收站点,则全额退还押金,未退还的产品可自动成

为征税标的,以此激励消费者积极参与回收行动,共同促进资源循环利用与环境保护。应当结合环境保护综合名录,以相对合理的方式将其中的高污染物纳入课税范围,比如针对含磷量超标的洗涤用品采用较高的税率,无磷洗涤用品不征税,以此方式也可以促使厂家生产无磷洗涤用品。

### 3. 将应税服务纳入消费税课税范围

在重新审视税收政策时,我国应该突破现行只对消费品征税的限制,将服务业消费税纳入课税范围。从产业结构演化的角度来看,第三产业在整个经济结构中所占的比例将不断提高,并逐渐形成一种新的驱动力量,特别是随着人民的物质生活条件不断提高,在娱乐、体育等方面,高档服务消费将会逐步上升,而这类服务业具有高附加值、产业链复杂、生产要素投入大、资源消费明显的特点。所以,把服务业纳入消费税课税范围,可以逆转营改增后服务业的税负下降,特别是在高端服务业,比如把原本高达20%税率的娱乐产业也包括在其中,这样既与可持续发展思想相一致,又可通过优化税制达到提高政府收入、调节居民收入分配的目的。另外,可通过设计应税服务标准,比如以服务产品的生产环节和服务过程中的能耗为依据,将一些高耗能、高排放、不利于资源环境保护的服务产品纳入课税范围,例如高档桑拿洗浴服务与高档体育项目。

### (三) 加强消费税与其他税种的协调关系

首先,整体策略上应强化消费税与其他税种如资源税、环境保护税及车辆购置税之间的协同效应<sup>[14]</sup>,主要任务在于增强消费税与环境保护税、资源税之间的互补性。作为我国绿色税制的主要组成部分,消费税在环保税收体系中占据关键位置。从宏观角度优化消费税的课税范围,有助于构建更为健全的生态税收架构,增强税制的环保功能。其次,将污染性消费品纳入消费税课税范围。我国环境保护税根据企业的污染物排放量来计算,然而农药、废电池等造成的污染是分散的,难以定位和监测污染源,直接测量污染量既困难又昂贵,且难以做到精确。因此,对这类商品根据销售额或销售数量征税更为合理,更符合消费税的征收原则。最后,建议考虑将车辆购置税整合纳入消费税的小汽车税目中。车辆购置税在购车环节收取,与消费税的征税对象相同,双重征税无疑增加了税制运行的成本。因此,应将车辆购置税并入消费税体系。

### 参考文献:

- [1] 谷成,金哲.中国税制[M].2版.北京:清华大学出版社,2015:13-14.
- [2] 汪劲.环境法律的理念与价值追求[M].北京:法律出版社,2000:162.
- [3] 荣枢.生态文明的价值意蕴探析[J].湖南第一师范学院学报,2023,23(1):16-22.
- [4] 谢旭人.中国财政改革三十年[M].北京:中国财政经济出版社,2008:121.
- [5] 于佳曦,刘林林.对一次性消费品征收消费税的探讨[J].税务研究,2020(1):64-68.
- [6] 张德勇.多维背景下深化消费税改革的思考[J].税务研究,2022(8):28-33.
- [7] 罗秦.我国促消费背景下深化消费税改革之探讨:历史回顾、国际经验与现实选择[J].税务研究,2019(6):36-44.
- [8] 李伯涛.环境保护税的功能定位与配套措施[J].税务研究,2016(1):114-115.
- [9] 刘植才,刘荣.从交通和车辆“税费改革”的反思论消费税制度的完善[J].税务研究,2010(8):34-38.
- [10] 苏永钦.法学为体,社科为用:大陆法系国家需要的社科法学[J].中国法律评论,2021(4):83-95.
- [11] 赵丽萍.强化环境保护功能的消费税改革路径选择[J].税务研究,2013(7):46-50.
- [12] 国家税务总局税收科学研究所课题组,龚辉文,李平,等.构建绿色税收体系 促进绿色经济发展[J].国际税收,2018(1):13-17.
- [13] 李晶,王珊珊.试析污染品消费税的效用[J].税务研究,2015(4):59-63.
- [14] 王赞杰,郭敏.消费税功能测评与改革思路探究[J].财会通讯,2020(10):150-153.

## Optimization of the Taxation Scope of Consumption Tax from the Perspective of Green Development

Li Junying, Mao Xiaoyu

**Abstract:** Against the backdrop of increasingly severe environmental pollution and resource shortages, China's consumption tax should better fulfill its role as a "green tax" to address the negative environmental externalities. Examining the evolution of consumption tax items reveals that the number of environment-related tax items in China's consumption tax has steadily increased, and its green regulatory effectiveness has been continuously enhanced. However, from the perspective of green development, several pressing issues remain: the legislative purpose of consumption tax fails to reflect its green regulatory function, the scope of taxation on high-energy-consuming products is narrow, the coverage of high-polluting products is insufficient, taxable services are overlooked, and coordination between consumption tax and related taxes needs to be optimized. Drawing on the green reform initiatives of extra-territorial consumption tax laws, future reforms of China's taxation scope of consumption tax should clarify the green regulatory function as the legislative purpose, expand the taxation scope for high-energy-consuming and high-polluting products, incorporate taxable services into the taxation scope, and adjust with other environmental protection tax laws, so as to promote the construction and advancement of ecological civilization.

**Keywords:** consumption tax; green development; scope of taxation

(收稿日期: 2024-06-06; 责任编辑: 晏小敏)