

成品油消费税税率和税负水平的国际比较研究

万 莹, 徐崇波

(江西财经大学 财税与公共管理学院, 江西 南昌 330013)

摘 要: 2014 年底至 2015 年初, 我国在短短 45 天内连续三次上调成品油消费税税率, 引发社会各界关于税率调整合法性与合理性的热议, 使成品油消费税改革成为舆论关注的焦点。通过对比中外成品油消费税的税率水平和税负水平, 发现我国消费税的税率设置和税率形式与国外基本相同, 但在不同环保标准和不同用途成品油的差异化课税方面还有待完善, 总体税负也有继续上调空间。因此, 在借鉴国外成品油消费税经验的基础上, 进一步完善我国的成品油消费税制度。即按照不同环保标准进行成品油消费税的税率结构细分、区别不同用途设置适当的税收减免、建立规范的成品油消费税税率调整机制, 增强社会各界对成品油消费税税率调整的理性预期。

关 键 词: 成品油消费税; 税率水平; 税负水平; 税率调整机制

中图分类号: F812.42 文献标识码: A 文章编号: 1005-0892 (2016) 02-0043-09

DOI:10.13676/j.cnki.cn36-1030/f.2016.02.005

一、引言及文献回顾

2014 年, 国际市场油价大幅下挫, 印度、印尼、马来西亚等国纷纷利用此次机会, 对成品油消费税税率进行调整或取消成品油的价格补贴。我国在 2014 年底至 2015 年初的短短 45 天时间内, 连续三次上调成品油消费税税率, 单位税额上调幅度达到 50% 以上。如此频繁和大幅度地调整税率引起了社会各界的广泛热议。成品油消费税调整意欲何为? 成品油消费税调整是否顾及消费者的利益? 成品油消费税调整是否符合税收法定原则? 我国成品油消费税的税率水平是否合理? 未来是否会继续上调? 这些疑问使成品油消费税改革迅速成为舆论关注的焦点。

国外关于成品油消费税税率水平的专门研究主要集中于税率水平的影响因素和最优税率测算两个方面。Gupta 和 Mahler (1995) 考察了 1973-1991 年 120 个国家石油征税政策和税率的变化, 认为一个国家石油产品税率水平取决于用路成本、拥堵成本、环境污染、收入再分配、筹集收入、外贸战略等一系列复杂经济和政治因素, 存在巨大的国别差异, 远非单凭经济理论所能解释。^[1] Parry 和 Small (2005) 通过建立静态 CGE 模型, 测算了英国和美国的最低汽油税率水平, 发现英国的最低税率大大低于其实际税率, 而美国的最低税率大大高于其实际税率, 并指出对最低税率水平影响最大的因素是拥堵外部性。此外, 财政需求、污染外部性、交通事故外部性等也对最低税率有显著影响。^[2] Parry

收稿日期: 2015-09-28

基金项目: 江西省社科规划研究项目“我国税收政策与社会保障政策收入再分配效应比较研究”(13YJ27)

作者简介: 万 莹, 江西财经大学教授, 博士生导师, 主要从事财税理论与政策研究, 联系方式 jxcjdx_wy@163.com; 徐崇波, 江西财经大学副教授, 博士, 主要从事财税理论与政策研究。

和 Strand (2012) 以智利这一中等收入国家为例, 提出了一种测算机动车外部性规模大小, 进而测算最优汽油、柴油税率的一般均衡分析模型, 并指出智利的最优税率应低于欧洲国家但高于美洲国家。^[3] Arturo 和 Fausto (2014) 利用 Parry 和 Small (2005) 的研究模型, 以墨西哥为例, 研究了欠发达产油国家的最优汽油税税率, 认为污染成本、交通事故成本和政府补贴的差异是造成欠发达国家和发达国家最优汽油税税率差异的主要原因, 并指出欠发达国家的汽油税归宿整体上是累进的。^[4]

我国现行成品油消费税的税率水平形成于 2009 年 1 月 1 日的成品油税费改革 (又称燃油税改革)。此后, 国内对成品油消费税的研究主要涉及以下四个方面: 一是对 2009 年成品油税费改革的成效进行评价。如胡鞍钢 (2012)、靳东升 (2012)、克拉玛依市财税课题组 (2012) 对改革成效进行了积极肯定的评价。^[5-7] 二是对未来成品油消费税改革方案和改革难点进行讨论。如龚新宇 (2012)、白彦锋等 (2015) 分别从征税环节、税率形式、收入归属等方面对成品油消费税的改革趋势进行了探讨。^[8-9] 三是对成品油消费税的经济与社会效应进行分析。如孟莹莹等 (2012) 分析了成品油消费税的消费效应, 史锦华和罗添元 (2012) 分析了成品油消费税的收入分配效应, 尹音频等 (2015) 分析了成品油消费税的供求效应。^[10-12] 四是对影响成品油消费税税率水平的因素进行分析。如袁曙光 (2012) 选取美国、日本、韩国等国家的成品油税负水平进行比较, 发现一国成品油税负水平的高低并无统一标准, 取决于该国的具体国情和政策取向, 包括资源禀赋和环境的承载能力、油价的经济结构调整效应、宏观微观主体的承受力等。^[13] 此外, 白彦锋 (2009)、李徐润 (2010) 在构建我国绿色税制的框架下探讨了完善我国消费税的基本思路 and 方向, 但并未具体研究成品油消费税的税率水平形成机制。^[14-15]

综上所述, 相比国外学者对成品油消费税税率水平的深入理论分析和实证研究, 国内学者对成品油消费税的研究更多侧重于税制改革方向和税收调控效果的分析, 而专门针对成品油消费税税率水平和税负水平进行大范围跨国比较研究的成果尚属少见, 对最优税率的模拟测算更属空白。

因此, 本文选取 2014 年 36 个主要国家的最新成品油消费税数据, 通过对中外成品油消费税税率水平和税负水平的对比分析, 借以评判我国成品油消费税的税负水平, 探讨我国消费税税率机制存在的问题, 并提出完善我国成品油消费税税率制度的对策建议。

二、我国成品油消费税的税率和税负水平

我国于 1994 年开始征收成品油消费税, 最初的征税范围只包括汽油和柴油。自 2006 年 4 月 1 日起, 为了更好地促进节能减排、经济结构调整及引导消费, 将征税范围扩大到石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油, 形成现行成品油消费税的 7 个子税目。

(一) 税率水平

早在 1994 年课税之初, 我国成品油消费税就一直采用定额税率、价内征收的课税形式。从 1994 年实施消费税到 2015 年 1 月, 随着国内经济环境、税收收入形势、国际油价的变化, 我国成品油消费税税率水平经历了 6 次调整 (如表 1 所示)。

第一次调整 (1999 年): 增加含铅汽油与无铅汽油的划分, 实施不同税率, 适度提高含铅汽油的税率水平。

第二次调整 (2006 年): 保持汽油和柴油的税率不变, 将征税范围扩大到石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油, 防止纳税人通过混淆应税产品来逃避纳税。但是, 此次调整的石脑油、溶剂油、润滑油和燃料油暂按照应纳税额的 30% 缴纳消费税, 直至 2008 年 3 月 1 日才恢复按照法定税率全额征税。航空煤油则一直暂缓征税。

第三次调整 (2009 年): 即燃油税改革, 将养路费并入消费税, 成品油各子税目的税率均相应提高。新增消费税收入主要用于替代各地公路养路费、政府还贷二级公路收费, 以及对种粮农民、部分

表 1 我国成品油消费税税率的变化情况

单位：元 / 升

税目	1994 年 1 月 1 日	1999 年 1 月 1 日	2006 年 4 月 1 日	2009 年 1 月 1 日	2014 年 11 月 29 日	2014 年 12 月 13 日	2015 年 1 月 13 日
1. 汽油	-	-	-	-	-	-	-
无铅汽油	0.2	0.2	0.2	1.0	1.12	1.4	1.52
含铅汽油	-	0.28	0.28	1.4	-	-	-
2. 柴油	0.1	0.1	0.1	0.8	0.94	1.1	1.2
3. 石脑油	-	-	0.2	1.0	1.12	1.4	1.52
4. 溶剂油	-	-	0.2	1.0	1.12	1.4	1.52
5. 润滑油	-	-	0.2	1.0	1.12	1.4	1.52
6. 燃料油	-	-	0.1	0.8	0.94	1.1	1.2
7. 航空煤油	-	-	0.1	0.8	0.94	1.1	1.2

困难群体和公益性行业进行补助。

第四次调整（2014 年）、第五次调整（2014 年）、第六次调整（2015 年）发生在国际油价连续下跌的背景下（国际油价从 2014 年 6 月超过 100 美元 / 桶急跌至 2015 年 1 月不足 50 美元 / 桶），成品油消费税税率连续三次密集上调，汽油、石脑油、溶剂油和润滑油的消费税单位税额由 1.0 元 / 升提高到 1.52 元 / 升，柴油、航空煤油和燃料油的消费税单位税额由 0.8 元 / 升提高到 1.2 元 / 升。同时，取消含铅汽油的课税（因我国已禁止生产车用含铅汽油），航空煤油继续暂缓征税。

（二）税负水平

我国成品油相关税费包括消费税、17% 的增值税，7% 的城市维护建设税、3% 的教育费附加和 2% 的地方教育费附加。成品油消费税作为价内税，消费税税率的变动必定引起增值税、城市维护建设税及教育费附加的变动。伴随成品油消费税单位税额的逐步提高，成品油消费税的税负水平及总体税负水平也不断提高。以北京市 93 号汽油的零售价格为例，表 2 对我国从 1999 年以来历次消费税税率调整后的汽油消费税税负水平进行了比较。截至 2015 年 1 月 13 日，汽油的总税负水平达到 43.6%，其中，消费税的税负水平达到 24.47%，占全部流转税总税负的 56%。

表 2 我国汽油税负水平的变化情况

单位：元 / 升

时间	1999 年 1 月 1 日	2006 年 5 月 24 日	2009 年 3 月 25 日	2014 年 11 月 29 日	2014 年 12 月 15 日	2015 年 1 月 13 日
汽油零售价	2.38	5.09	5.56	6.76	6.76	6.21
增值税	0.34	0.74	0.81	0.98	0.98	0.90
消费税	0.2	0.2	1.0	1.12	1.4	1.52
城市维护建设税	0.04	0.06	0.13	0.15	0.17	0.17
教育费附加	0.03	0.05	0.09	0.10	0.12	0.12
合计	0.61	1.05	2.03	2.35	2.67	2.71
消费税税负	8.4%	3.9%	17.98%	16.6%	20.7%	24.47%
总税负	25.63%	20.6%	36.51%	34.76%	39.5%	43.6%

数据来源：汽油零售价格来自易车网，其他税收数据是作者根据税法相关规定计算而得出。表中的消费税税负=消费税 / 汽油零售价，总税负=所有税费合计数 / 汽油零售价。

以北京市 0 号柴油零售价格为例，表 3 对我国历次税率调整后的柴油税负水平进行了比较。同

样,我国柴油的消费税税负和总税负水平也不断提高。截至2015年1月13日,柴油的总税负水平达到34.5%,消费税的税负水平达到20%,占全部流转税总税负的58%。

表3 我国柴油税负率的变化

单位:元/升

时间	2005年 5月1日	2006年 3月1日	2009年 1月1日	2014年 12月1日	2014年 12月15日	2015年1月 13日
柴油零售价	3.62	4.36	5.26	6.68	6.68	5.90
增值税	0.53	0.63	0.76	0.97	0.97	0.86
消费税	0.1	0.1	0.8	0.94	1.1	1.2
城市维护建设税	0.04	0.05	0.11	0.13	0.14	0.14
教育费附加	0.03	0.04	0.08	0.09	0.10	0.10
合计	0.7	0.82	1.75	2.13	2.31	2.04
消费税税负	2.7%	2.2%	15%	14%	16.5%	20%
总税负	19%	18.8%	33.3%	31%	34.6%	34.5%

数据来源:0号柴油零售价来自新华网和金投网,其他税收数据是作者根据税法相关规定计算而得出。表中消费税税负=消费税/柴油零售价,总税负=所有税费合计数/柴油零售价。

当然,成品油的税负水平是应纳税额与油价的比值。这不仅取决于相关的税收政策,而且还受市场油价的影响。然而,我国成品油价格的形成机制决定成品油价格处于频繁波动之中,因此,其税负水平也必然随着油价的波动而不断变化。总体而言,当前我国成品油消费税的税负水平在20%以上,总税负水平在40%左右,消费税占总税负的比重接近60%,消费税是成品油最主要的税负来源。

三、国外成品油消费税的税率和税负水平

基于节能环保的需要,对成品油征收消费税进行特殊调节是国际惯例。世界各国成品油的征税范围大同小异。其中,汽油和柴油是成品油消费税的必备课税对象,汽油通常区分为含铅汽油和无铅汽油。此外,大部分国家还对燃油、液态石油气、煤油等产品课税,少数国家征税范围还包括液化天然气、沼气、石油沥青和焦油等。以下选取部分国家汽油的消费税税率水平和税负水平进行比较分析。

(一) 汽油的税率水平

各国在制定汽油的税率时,通常区分为含铅汽油和无铅汽油。含铅汽油是为了提高汽油的辛烷值和抗爆震性能,在汽油中添加了微量的四乙基铅。随着炼制工艺的改进,许多国家(包括我国)已经禁止销售含铅汽油,但仍有不少国家在成品油消费税中保留了含铅汽油的税率,且含铅汽油的税率高于无铅汽油。以下对汽油消费税税率和税负水平进行比较,仅以无铅汽油为例。

1. 欧盟国家

根据欧盟委员会2014年发布的专题报告《Excise Duty Tables》,2014年7月欧盟国家无铅汽油的消费税税率水平如表4所示。由表可知,在欧盟国家中,消费税税率最低的为保加利亚,税率为363.02欧元/千升,折合人民币3.01元/升(按2014年7月1日汇率:1欧元=人民币8.2875元);税率最高的为荷兰,759.24欧元/千升,折合人民币6.29元/升。各国平均税率水平为545.49欧元/千升,折合人民币4.52元/升。

部分欧盟国家在制定无铅汽油消费税税率时,会将无铅汽油划分为不同等级。如按照硫含量、汽油的辛烷值不同,分别制定不同的税率水平。例如,德国无铅汽油如果含硫量大于10mg/kg,则税率

表 4 欧盟国家无铅汽油消费税税率

国家	税率（欧元 / 千升）		税率（人民币元 / 升）	国家	税率（欧元 / 千升）		税率（人民币元 / 升）
比利时	辛烷值 <98	613.57	5.08	卢森堡	硫含量 >10mg/kg	464.58	3.85
	辛烷值≥ 98，低硫	613.57	5.08		硫含量≤ 10mg/kg	462.09	3.83
	辛烷值≥ 98，高硫	628.57	5.21	匈牙利		416.46	3.45
保加利亚		363.02	3.01	马耳他		509.38	4.22
捷克		500.64	4.15	荷兰		759.24	6.29
丹麦		595.99	4.94	奥地利	硫含量≤ 10mg/kg	482.00	3.99
德国	硫含量 >10mg/kg	669.80	5.55		硫含量 >10mg/kg	515.00	4.27
	硫含量≤ 10mg/kg	654.50	5.42	波兰	标准 CN 27101145, CN 2710 1149	394.54	3.27
爱沙尼亚		422.77	3.50		标准 CN 27101131, CN 2710 1141	455.28	3.77
希腊	辛烷值≤ 96.5	670.00	5.55	葡萄牙		585.95	4.86
	辛烷值 >96.5	670.00	5.55	罗马尼亚		382.99	3.17
	无铅替代汽油	670.00	5.55	斯洛文尼亚		549.51	4.55
西班牙	辛烷值 <98	424.69	3.52	斯洛伐克	生物燃料含量 < 4.1%	550.52	4.56
	辛烷值≥ 98	455.92	3.78		生物燃料含量≥ 4.1%	514.50	4.26
法国	辛烷值 <95	606.90	5.03	芬兰		672.90	5.58
	无铅替代汽油	639.60	5.30	瑞典	一类一等	451.76	3.74
克罗地亚		480.58	3.98		一类二等	652.16	5.40
爱尔兰		587.71	4.87		二类	655.63	5.43
意大利		730.80	6.06	英国		674.15	5.59
塞浦路斯		479.00	3.97		航空汽油	438.57	3.63
拉脱维亚		411.21	3.41	平均税负		545.49	4.52
立陶宛		434.43	3.60				

为 669.8 欧元 / 千升, 折合人民币 5.55 元 / 升; 而含硫量小于或等于 10mg/kg, 则税率水平为 654.5 欧元 / 千升, 折合人民币 5.42 元 / 升。同样, 以含硫量 10mg/kg 为划分标准的国家还有奥地利、卢森堡。部分国家对辛烷值高的汽油适用更高的税率, 如比利时、西班牙和法国。还有的国家对添加了生物燃料的汽油区别对待, 如斯洛伐克。

2. 非欧盟 OECD 国家

美国成品油消费税包括联邦消费税和州消费税, 各个州的成品油消费税税率不同。以 2015 年 4 月数据为例 (以下数据来自美国石油协会 American Petroleum Institute 网站), 联邦汽油消费税税率为 18.4 美分 / 加仑; 在州消费税中, 税率最高的是华盛顿州, 税率为 37.50 美分 / 加仑; 税率最低的为佛罗里达州, 税率为 4.0 美分 / 加仑 (但佛罗里达州对汽油征收的其他地方税费高达 32.42 美分 / 加仑); 有的州对汽油不征收消费税, 如宾夕法尼亚州, 但对汽油征收的其他地方税费高达 51.60 美分 / 加仑。从全美国平均水平来看, 汽油的平均州消费税税率为 20.70 美分 / 加仑。因此, 美国平均汽油消费税总税率水平为 39.1 美分 / 加仑, 按照美国 1 加仑=3.785 升以及 2015 年 4 月 1 日 1 美元=6.141

人民币的汇率进行换算,其州和联邦总汽油消费税税率水平折合人民币为0.63元/升。除消费税以外,美国各州政府还对汽油征收其他地方税费,各州平均其他地方税费为9.76美分/加仑。故汽油平均总税费负担为48.86美分/加仑,折合人民币为0.79元/升。

根据OECD专题报告《Consumption Tax Trends 2014》,2013年12月31日相关国家无铅汽油的消费税税率及按当日汇率折算的人民币税率如表5所示。由表5可知,尽管各国成品油消费税的税负水平相差较大,且无规律可循,但美国的超低税负(折合人民币0.86元/升)绝对是一个个案现象。除美国外,这些发达国家成品油消费税的税负

表5 部分国家无铅汽油消费税率

国家	税率(美元/升)	税率(人民币元/升)
美国	0.14	0.86
加拿大	0.33	2.04
智利	0.51	3.16
日本	0.57	3.53
韩国	0.71	4.40
新西兰	0.53	3.28
澳大利亚	0.37	2.29
以色列	1.11	6.88
平均税负	0.53	3.31

水平均折合人民币在2元/升以上,大大高于我国现行的1.52元/升的税负水平。总体来说,这些非欧盟OECD国家的成品油消费税平均税负折合人民币为3.31元/升,明显低于欧盟国家的平均税负折合人民币4.52元/升。

(二) 汽油的税负水平

根据OECD专题报告《Consumption Tax Trends 2014》的统计资料,计算出各国无铅汽油消费税税负水平和流转税总税负水平(增值税和消费税),如表6所示。其中,“消费税税负”为消费税占汽油含税零售价的比例;

表6 OECD各国汽油消费税税负和总税负

单位: %

国家	消费税税负	总税负	消费税占比	国家	消费税税负	总税负	消费税占比
澳大利亚	24.18	33.11	73.04	日本	34.97	40.03	87.36
奥地利	36.31	53.19	68.27	韩国	35.32	44.66	79.09
比利时	36.94	54.10	68.28	卢森堡	35.47	48.75	72.75
加拿大	24.63	29.28	84.11	荷兰	44.64	61.93	72.09
智利	32.28	42.87	75.29	新西兰	29.28	42.07	69.60
捷克	36.07	53.13	67.88	挪威	38.80	58.71	66.09
丹麦	33.62	53.76	62.54	波兰	30.99	49.65	62.43
爱沙尼亚	32.94	49.80	66.15	葡萄牙	38.24	56.84	67.27
芬兰	40.38	59.96	67.34	斯洛伐克	34.87	51.79	67.33
法国	40.91	57.76	70.83	斯洛文尼亚	38.22	56.45	67.71
德国	42.03	58.08	72.36	西班牙	33.33	50.56	65.93
希腊	41.01	59.78	68.61	瑞典	37.79	58.04	65.11
匈牙利	29.57	50.90	58.09	瑞士	42.47	49.65	85.55
冰岛	26.00	46.53	55.88	土耳其	43.68	59.00	74.03
爱尔兰	37.14	55.81	66.55	英国	44.61	61.05	73.07
以色列	52.86	68.07	77.65	美国	14.75	14.75	100.00
意大利	42.54	60.35	70.50	平均税率	35.96	51.22	70.21

“总税负”为增值税和消费税合计占含税汽油零售价的比例；“消费税占比”为消费税占增值税、消费税两税总额的比例。

由表 6 可知，各国无铅汽油的税负水平差异较大。其中，美国税负最低，消费税税负仅为 14.75%；其次是加拿大和澳大利亚，消费税税负均在 25% 以下；以色列最高，消费税税负水平和总税负水平分别达到 52.86% 和 68.07%。绝大多数国家的消费税税负水平在 30% 到 45% 之间波动，而总税负水平在 40% 到 60% 之间波动。各国无铅汽油平均消费税税负水平为 35.96%，平均总税负水平为 51.22%。

相比之下，各国消费税占总税负的比值较为稳定，基本在 60% 到 80% 之间波动，平均占比为 70.21%。其中，美国较为特殊，因为美国没有增值税，所以，美国汽油的消费税负担就是其全部流转税负担，消费税占比为 100%。

总体而言，无铅汽油消费税税负水平和总税负水平最低的是美国（其次是加拿大和澳大利亚），大大低于其他 OECD 国家。相应地，其整体油价也位列所有国家的最低水平，含税价仅为 0.92 美元 / 升，折合人民币为 5.63 元 / 升。欧盟成员国的无铅汽油消费税税负水平普遍处于较高水平，其油价也相对较高，含税价一般在 2 美元 / 升左右，折合人民币为 12.24 元 / 升。部分亚洲国家因为石油资源匮乏，为了限制消费和节约资源，也采取高税负政策，它们的汽油税负水平也处于较高水平。如日本、韩国，其含税油价分别为 1.63 美元 / 升、2.01 美元 / 升，折合人民币为 9.97 元 / 升、12.30 元 / 升。

四、中外成品油消费税的税率和税负水平比较

（一）税率设置

从税率设置来看，我国和世界上大部分国家一样，针对不同的成品油产品，设置了不同的税率。总体来说，使用范围最广和最多的汽油税率最高，柴油次之，而液化石油气的税率水平最低，如表 7 所示。

表 7 不同成品油产品消费税税率比较

税目	OECD 国家平均税率	
	美元 / 升	人民币元 / 升
无铅汽油	0.69	4.22
柴油	0.55	3.37
轻燃油	0.25	1.53
液化石油气	0.15	0.92

（二）税率形式

从税率形式来看，我国和世界上大部分国家一样，采用定额税率。但不同于我国成品油消费税税率只设一档税率，国外许多国家的税率设置往往根据不同成品油产品的成分、特点、用途等实行区别对待。如德国等根据成品油产品中的硫含量设置不同的税率，含硫量高的税率高于含硫量低的税率，从而可以促进成品油环保标准的提升。又如，瑞典等直接

对应税产品划分不同环保等级，对于环境保护越有利的产品，其税率越低。此外，大部分国家还区分产品的不同用途设置不同的税率水平。如欧盟各国对柴油区分推进燃料、工业和商业使用、商业供热和非商业供热四种用途，作为燃料的税率水平最高，工业和商业使用的税率水平次之，最低的是商业供热和非商业供热，如表 8 所示。

（三）税负水平

从消费税的税负水平来看，我国成品油的总体税负水平（汽油 24.4%、柴油 20%）与所考察国家平均水平 35.96% 相比，尚属偏低。从整体流转税的税负水平来看，我国成品油的总体税负水平（汽

油43.6%、柴油 34.5%) 与所考察国家平均水平 51.22%相比,尚属偏低,特别是大大低于欧盟国家。但与美国 14.75%相比,我国成品油的税负水平则相对偏高。但是,从长期来看,伴随着资源节约和环境保护要求的提高,世界各国成品油消费税率总体均呈逐步上升的趋势。

(四) 税负结构

从流转税税负结构来看,我国成品油消费税率占流转税总税负的份额接近 60% (汽油 56%、柴油 58%),与所考察的世界其他国家平均水平 70.21%基本相比略低。

五、完善我国成品油消费税率设置的政策建议

成品油消费税率水平和税负水平是关系我国财政收入、节能减排以及纳税人税收负担的重要税制安排。如何形成一种合理、规范、灵活

的税率设置和调整机制,这是成品油消费改革的核心议题。在比较借鉴国际经验的基础上,对完善我国成品油消费税率设置提出如下政策建议:

1. 依据我国国情,合理选择成品油消费税率水平。由上文可知,各国成品油消费税率水平并没有一个统一的标准,主要取决于一国的资源禀赋、环境承载能力、经济结构调整的政策取向等。我国应从节能减排、环境保护、建立绿色税制的宏观调控目标出发,充分考虑社会公众利益,根据成品油消费对社会造成的环境污染成本,科学选择环境污染参数,合理确定成品油消费税率水平。

当前,我国成品油消费税率水平处于世界中低水平。短期内由于我国居民收入水平相对较低,不能单纯为了向欧盟等发达国家看齐,过快提高成品油消费税率。但从长期来看,逐步提高成品油消费税率,既是我国日益高企的石油进口依存度、不堪重负的环境承载能力以及建设资源节约型、环境友好型社会的必然要求,也是世界各国消费税历史演进的必然趋势。因此,应在兼顾宏观调控与微观负担的前提下,正确引导公众预期和社会舆论,循序渐进地缓步提高我国消费税率水平。同时,考虑到成品油消费税率提高必然影响全社会的交通成本和物流成本,进而有可能导致一系列物价上涨的连锁反应,政府在税率设计上需要做好相关利益协调工作。

2. 区别不同成品油产品的成分、用途等参数,灵活设置多档税率,加强成品油消费税环保节能的调节功能。(1) 根据应税产品的含硫量和可再生生物燃油添加比例设置不同税额标准,即含硫量越低,生物燃油添加比例越高,则税率越低。这样,不但可以促进炼油产业的技术升级,促进新能源研发,还能正确引导消费行为。(2) 对应税产品区分工业使用、商业使用、农业使用还是公共服务使用,分别设置不同税额标准。这样,在实现节能减排目标的同时,又不会加重低收入群体的税收负

表 8 欧盟国家不同用途成品油消费税率比较

税目	欧盟平均税率	
	欧元 / 千升	人民币元 / 升
汽油	含铅汽油	585.88
	无铅汽油	545.49
柴油	推进燃料	429.78
	工业或商业使用	227.28
	商业供热	185.31
	非商业供热	188.65
煤油	推进燃料	443.26
	工业或商业使用	300.46
	商业供热	285.85
	非商业供热	285.8
重燃油	商业供热	70.33
	非商业供热	83.74
液化石油气	推进燃料	209.13
	工业或商业使用	126.09
	商业供热	78.69
	非商业供热	112.3

担。(3) 借鉴欧盟经验,对农林牧渔业及铁路、公共交通、航空等用途的成品油产品直接给予免税优惠。

3. 建立科学、规范的成品油消费税税率和价格调整机制。一国的成品油消费税税率的调整通常应与成品油定价机制、供求关系、物价和居民收入水平、消费结构、环境保护目标等因素挂钩。当其中某个因素发生变化时,可以根据该调整机制灵活设置新的税率水平,从而使成品油消费税税率的调整规范、有序进行,增强社会各界对成品油消费税税率调整的理性预期。

4. 将成品油消费税的计税方式由价内税改为价外税。通过计税方式的转变,使税负转嫁显性化。在价格机制的作用下,更好地体现国家节能减排的宏观调控意图,更好地引导消费行为,有利于消费税绿色功能的提升。

此次我国成品油消费税税率短时间内的多次上调,缺少必要的信息公开和合理论证。其根本原因之一是我国成品油消费税立法层次低,现行《消费税暂行条例》规定“消费税的税目、税率的调整,由国务院决定”,导致了税率调整的欠严谨,有违税收法定原则的宗旨。2015年3月15日,第十二届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国立法法》修订案,明确规定今后“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能由法律规定。因此,顺应税收法定原则的要求,加快消费税的立法进程。今后,成品油消费税税率调整机制必将走向规范化、合理化。

参考文献:

- [1]Gupta S., Mahler W.. Taxation of Petroleum Products: Theory and Empirical Evidence[J]. Energy Economics, 1995, 17(2): 101-116.
- [2]Parry I., Small K. A.. Does Britain or the United States Have the Right Gasoline Tax?[J]. American Economic Review, 2005, 95(4): 1276-1289.
- [3]Parry I., Strand J.. International Fuel Tax Assessment: An Application to Chile[J]. Environment and Development Economics, 2012, 17(2): 127-144.
- [4]Arturo A. S., Fausto H. T.. Optimal Gasoline Tax in Developing, Oil-producing Countries: The case of Mexico[J]. Energy Policy, 2014, 67(4): 564-571.
- [5]胡鞍钢. 成品油税费改革: 最成功的绿色体制创新[J]. 中国财政, 2012, (3): 33-34.
- [6]靳东升. 成品油税费改革: 费改税的成功范例[J]. 中国财政, 2012, (3): 38.
- [7]克拉玛依市财税课题组. 成品油消费税政策改革对克拉玛依经济的影响研究[J]. 经济研究参考, 2012, (5): 33-48.
- [8]龚新宇. 论成品油消费税改革问题[J]. 山东社会科学, 2012, (5): 38.
- [9]白彦锋, 邱璇璇, 张 静. 我国当前成品油消费税改革的方案选择[J]. 税务研究, 2015, (4): 52-58.
- [10]孟莹莹, 何 辉, 张国政. 试析成品油消费税的消费效应——基于企业和居民消费者的微观视角分析[J]. 税务研究, 2012, (6): 46-49.
- [11]史锦华, 罗添元. 成品油消费税的居民收入分配效应探讨[J]. 税务研究, 2012, (6): 50-52.
- [12]尹音频, 张 莹, 孟莹莹. 成品油消费税改革的供求效应[J]. 税务研究, 2015, (4): 36-42.
- [13]袁曙光. 国际比较视角下我国成品油价格合理税负水平分析[N]. 金融时报, 2012-02-27.
- [14]白彦锋. 构建我国绿色税制的基本思路[J]. 涉外税务, 2009, (7): 28-31.
- [15]李徐润. 完善绿色消费税制的思路和建议[J]. 涉外税务, 2010, (5): 26-29.

责任编辑: 周全林