

税务

期数 P307/2019 - 2019 年 12 月 9 日

税务评论

税收立法聚焦——《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》要点解读

作者：

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

北京

官滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

郑澄

经理

电话：+86 10 8512 5664

电子邮件：szheng@deloitte.com.cn

继增值税法的征求意见稿¹发布之后，财政部、国家税务总局于 2019 年 12 月 3 日公布了另一部流转税法律的征求意见稿（即《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》²（以下简称《征求意见稿》），向社会公开征求意见，截止日期为 2020 年 1 月 2 日。

与增值税的立法工作相似，为了落实税收法定原则，本次《征求意见稿》相关的立法工作也拟将 1993 年出台的《中华人民共和国消费税暂行条例》（以下简称《暂行条例》）上升为法律，即通过法律形式确定消费税的各项税收要素，从而提高消费税立法的层级。与目前的《暂行条例》相比，《征求意见稿》涵盖了一部分通过现行规范性文件予以明确的政策内容，同时也根据实际情况修改及增加了一些条款。虽然同属流转税范畴，但与增值税的价外税属性以及征收对象基本包括所有货物与服务的广泛性不同；消费税是价内税，仅对特定商品开征（注：此类商品简称“应税消费品”），并且通常实行一次课征制，不具备增值税那样层层抵扣的征收制度。

《征求意见稿》要点概述

1. 纳税人

《征求意见稿》规定：

“在中华人民共和国境内销售、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，应当依照本法规定缴纳消费税。

……

¹ 相关内容参见有关增值税法征求意见稿的德勤税务评论：

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2019/deloitte-cn-tax-tap3052019-zh-191202.pdf>

² 《征求意见稿》全文参见：<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5140457/content.html>

纳税人在生产、批发或者零售环节销售应税消费品，应当依照本法规定缴纳消费税。

纳税人自用未对外销售应税消费品，应当依照本法规定缴纳消费税。”

《征求意见稿》调整了《暂行条例》对于消费税纳税人的表述。根据现行政策，对于不同的应税消费品，其消费税的纳税环节亦有所不同；因此《暂行条例》中纳税人的规定涉及生产、委托加工、进口、批发及零售等多个概念。考虑到“生产、批发、零售”都会发生销售行为，故《征求意见稿》将其整合为“销售”。这一调整不会对消费税的纳税人概念产生实质变动。

值得注意的是，《征求意见稿》将“自用未对外销售应税消费品”列为消费税应税行为。现行政策中同样存在将有关“自用（应税消费品）”视为应税行为的规则。未来新税法下如何理解此处“自用”行为的内涵，较现行政策是否可能产生差异，仍有待进一步明确。

2. 征税对象和税率

《征求意见稿》规定：

“消费税的税目、税率和征收环节，依照本法所附《消费税税目税率表》执行。根据宏观调控需要，国务院可以调整消费税的税率，报全国人民代表大会常务委员会备案。”

根据现行政策，征收消费税的商品包括烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、成品油、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料共 15 个税目。《征求意见稿》保留了上述 15 个消费税税目的设置，其税率及征收环节的规定相较于现行政策也并无变化。根据此前公布的消费税改革试点方案，对于部分在生产（进口）环节征收消费税的品目（如高档手表、贵重首饰及珠宝玉石等），其消费税将逐步后移至批发或零售环节征收³。因此，部分观点预期，涉及征税环节后移的应税消费品适用税率，可能会配合征税环节后移而作相应的调整。但此次发布的《征求意见稿》并未体现这一内容，仅对消费税改革试点作了概括性的规定（参见后文“消费税改革试点”部分）。

此外，《征求意见稿》授权国务院根据宏观调控需要调整消费税税率。通过该项授权，政府有望对消费税税率实施及时调整以应对经济形势的变化，从而使消费税法下的税率调整机制更具有机动性。

3. 销售额

《征求意见稿》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。”

上述关于销售额的定义与此前公布的增值税法征求意见稿相同，意在与增值税的相关规定保持一致。与《暂行条例》相比，该定义似乎更偏重于对交易实质的考察，强调销售对价包含货币与非货币形式的经济利益（相关讨论可参见有关增值税法征求意见稿的德勤税务评论）。

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国领导人

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翊

合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

³ 相关内容参见有关消费税改革试点方案的德勤税务快讯：

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/tax-newsflash/deloitte-cn-tax-newsflash-zh-191118.pdf>

4. 计税办法

《征求意见稿》规定：

“消费税实行从价计税、从量计税，或者从价和从量复合计税（以下简称复合计税）的办法计算应纳税额。”

根据现行政策，消费税的基本计税办法主要分为“从价定率”、“从量定额”两大类，前者一般以销售价格作为计税依据，后者一般以销售数量作为计税依据。《征求意见稿》并未对计税办法作出改变，但将其改称为“从价计税”、“从量计税”，以便于理解。

5. 核定计税依据

《征求意见稿》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。”

《暂行条例》允许特定情形下，税务机关对消费税的计税价格进行核定。在此基础上，《征求意见稿》对核定计税依据的规则进行了以下方面的完善：

- 与增值税法征求意见稿类似，将允许核定计税依据的情形，由计税依据明显偏低“（且）无正当理由”调整为“且不具有合理商业目的”。相较于“无正当理由”的表述，“不具有合理商业目的”似乎更侧重于对纳税人行为动机的考察；而且，“合理商业目的”的表述已经在企业所得税法、个人所得税法中出现，在流转税法中引入相同概念或有助于协调并减少税际差异⁴。
- 考虑到消费税的计税依据可能为销售价格，也可能为销售数量，因此增加了税务机关有权核定计税数量的规定。
- 考虑到除税务机关以外，进口环节的消费税由海关代征，因此明确除税务机关以外，海关亦是有权核定消费税计税依据的部门。

实践中，部分企业存在通过不合理的应税消费品关联交易定价以降低集团整体消费税税负的行为。未来如果参照企业所得税法关于“合理商业目的”的定义，将减少消费税纳税义务作为“不合理商业目的”，则税务机关将有权按照上述条款对应税消费品的计税价格进行核定。

6. 外购应税消费品的消费税抵扣

《征求意见稿》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：

- （一）烟丝生产卷烟的；
- （二）鞭炮、焰火生产鞭炮、焰火的；
- （三）杆头、杆身和握把生产高尔夫球杆的；
- （四）木制一次性筷子生产木制一次性筷子的；
- （五）实木地板生产实木地板的；
- （六）石脑油、燃料油生产成品油的；
- （七）汽油、柴油、润滑油分别生产汽油、柴油、润滑油的；
- （八）集团内部企业间用啤酒液生产啤酒的；
- （九）葡萄酒生产葡萄酒的；
- （十）高档化妆品生产高档化妆品的。

除第（六）、（七）、（八）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。”

⁴需要注意的是，“正当理由”一语仍为现行有效的税收征管法所使用。根据税收征管法，纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的，税务机关仍有权核定应纳税额。

虽然消费税通常实行一次课征制，不具备增值税那样层层抵扣的征收制度，但现行政策仍然允许纳税人在有限情形下（即外购指定应税消费品并用于连续生产特定应税消费品的情况下），将其外购应税消费品所包含的消费税额从其自身的应纳税消费额中进行抵扣。《征求意见稿》在整合现行政策中此类抵扣项目的基础上，亦对部分抵扣项目作出调整；如《征求意见稿》不再保留“外购已税珠宝玉石生产贵重首饰及珠宝玉石”准予抵扣消费税的规定。根据此前国务院公布的消费税改革试点方案，“贵重首饰和珠宝玉石”的消费税征收环节将后移至批发零售环节（更多内容可参见有关消费税改革试点的德勤税务快讯）；未来在征收环节后移的情况下，外购珠宝玉石用以连续生产贵重首饰及珠宝玉石的，其外购珠宝玉石将不再包含消费税额，因此一般认为《征求意见稿》作出的上述调整可能是从立法角度为“贵重首饰和珠宝玉石”征收环节后移所作的铺垫。

除了少数例外情形，大部分外购应税消费品用于连续生产应税消费品准予消费税抵扣的，《征求意见稿》还要求满足“仅限于进口或从同税目纳税人购进”的条件。虽然《征求意见稿》并未对“同税目纳税人”作出进一步的解释，但这一条件可能意味着纳税人只有从生产企业（而非批发零售企业）外购应税消费品才能获得上述抵扣待遇。

7. 税收优惠

《征求意见稿》规定：

“纳税人出口应税消费品，免征消费税；国务院另有规定的除外。根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定免征或减征消费税，报全国人民代表大会常务委员会备案。”

《征求意见稿》延续了《暂行条例》对纳税人出口应税消费品免征消费税的政策，新增授权国务院可以规定免征或减征消费税项目。

8. 纳税义务发生时间

《征求意见稿》规定：

“消费税纳税义务发生时间，按以下规定确定：

（一）纳税人销售应税消费品，纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

（二）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。

（三）未对外销售，自用应税消费品纳税义务发生时间为移送货物的当天。

（四）进口应税消费品，纳税义务发生时间为进入关境的当天。”

《征求意见稿》对消费税纳税义务发生时间的规定进行了细化，具体内容与增值税法征求意见稿中关于增值税纳税义务发生时间的规定相近，这也反映了目前的实际征管现状（即将增值税与消费税的纳税义务发生时间等同）。

9. 信息共享

《征求意见稿》规定：

“海关应当将受托代征消费税的信息和货物出口报关的信息共享给税务机关。

……

税务机关与发展改革、工业和信息化、公安、生态环境、交通运输、商务、应急管理、海关、市场监管等相关部门应当建立消费税信息共享和工作配合机制，加强消费税征收管理。”

与增值税法的征求意见稿相似，此次发布的消费税《征求意见稿》同样明确规定了税务机关与海关等其他相关政府部门之间的信息共享与工作配合机制，为加强多维度的消费税征管体系建设提供了法律支持，同时也为后续消费税改革的顺利实施打下基础。

10. 计税期间

《征求意见稿》规定：

“消费税的计税期间分别为十日、十五日、一个月、一个季度或者半年。纳税人的具体计税期间，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定计税期间纳税的，可以按次纳税。

……

扣缴义务人解缴税款的计税期间和申报纳税期限，依照前两款规定执行。”

相较于《暂行条例》，《征求意见稿》取消了“1日、3日和5日”三个计税期间，新增“半年”计税期间，与此前公布的增值税法征求意见稿相关调整保持一致，该调整同样将有助于减少一些纳税人的办税频次，减轻纳税人申报负担。

此外，《征求意见稿》在对计税期间及申报纳税期限的规定中增加了“扣缴义务人”的表述。但是现行政策以及《征求意见稿》前文中均未出现对“扣缴义务人”的定义及解释⁵，故此处“扣缴义务人”的具体概念及适用情形还有待进一步明确。

11. 消费税改革试点

《征求意见稿》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，试点方案报全国人民代表大会常务委员会备案。”

《征求意见稿》增加了实施消费税改革试点的表述，并授予国务院规定具体实施办法。但此前公布的有关消费税征收环节后移以及消费税收入下划地方的具体改革内容并未出现在《征求意见稿》中。

德勤观察与应对建议

总体而言，《征求意见稿》的发布标志着消费税的立法工作取得实质性进展。在具体内容方面，《征求意见稿》对现行政策的实质性调整并不多，体现了保持现行税制框架和税负水平总体不变的消费税法立法意图，这将有助于在确保相关税收政策的稳定性和延续性的前提下，逐步实现新税法的平稳过渡与衔接。值得注意的是，《征求意见稿》在多处条款设置上与增值税立法保持同步，这一做法亦有利于缩小不同税种之间的概念差异，更便于税法的解读与执行遵从。此外，对于各界普遍关注的消费税改革有关税目、税率的调整，以及之前已经公布的有关部分品目征税环节后移的相关细节等，均未出现在本次《征求意见稿》中。由此推测，更进一步的改革试点方案可能仍在审慎制定过程中。

在现阶段，对于消费税纳税人以及受到消费税相关影响的企业，在密切关注消费税立法进程及改革试点计划的同时，应积极收集、梳理现行消费税制下企业遇到的政策难点和现实问题，形成合理的政策诉求，并考虑就此与相关政府部门、行业协会等进行沟通。与此同时，相关企业也可以此次立法为契机，主动分析评估消费税制的未来变化对企业可能带来的影响，并尽早拟定应对规划，必要时考虑引入数字化管理手段，完善企业的税务风险管理体系，有效提升企业的税务管理效率。

⁵ 《征求意见稿》中有“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”的规定，但该情形下受托方亦并非消费税的“扣缴义务人”。

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

郑州

官滨

合伙人

电话：+86 371 8897 3701

传真：+86 371 8897 3710

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。