2020 西财考研税务专硕时事热点汇总

通知

目前红宝书课堂-冲刺班已经开课（可回放）冲刺班可以让大家在复习的最后阶段的复习效率有很大的提升，欢迎大家咨询报名。

加 NINA 学姐（QQ: 839513669）可申请试听课程和详细咨询。

淘宝旗舰店报名

使用说明：对于这份热点汇总资料，大家不用去背诵，重点掌握热点可能考察的方向，这样大家在碰到类似的问题就可以知道从什么地方去切入回答。论述题一般主要从发展背景、存在问题及应对措施几个角度来解答，存在问题及解决措施最好一一对应（3-4 点），文件里给到的内容比较多，主要想为大家尽可能多的提供思路和框架，具体内容可以用自己的语言描述，也可查阅其他论文材料自行补充，结尾对论题稍做总结，字数 800 字左右即可。

目录

税种热点 - 3 -
热点一 个人所得税 - 3 -
热点二 房地产税 - 6 -
热点三 消费税 - 9 -
热点四 深化增值税改革 - 14 -
热点五 资源税 - 24 -
热点六 环保税（主要结合绿化税制） - 31 -
热点七 遗产税与赠与税 - 32 -
热点八 车辆购置税（了解计算方法） - 36 -
税制热点 - 38 -
热点一 减税降费 - 38 -
热点二 地方税体系建设 - 41 -
热点三 绿化税制 - 44 -
热点四 国地税合并 - 50 -
热点五 普惠性税改 - 52 -

热点六 社保费改税 ..... - 54 -
国际税热点 ..... - 56 -
热点一 特朗普税改 ..... - 56 -
热点二 数字税 ..... - 60 -
热点三 “一带一路”战略 ..... - 62 -

西财红宝书
WWW.SWUFEKY.COM

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱：**SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

税种热点

热点一 个人所得税

一、背景：财政是国家治理的基础和重要支柱，中共十八届三中全会通过的《全面深化改革若干重大问题的决定》中，对深化财税体制改革要求下税收改革序列作出安排，指出了增值税、消费税、个人所得税、房地产税、资源税、环境保护税六大税种的改革方向，明确要“逐步建立综合与分类相结合的个人所得税制”。中共十九大报告指出，要加快建立现代财政制度，深化税收制度改革。2018 年政府工作报告中进一步提出，要改革个人所得税，“提高个人所得税起征点，增加子女教育、大病医疗等专项费用扣除，合理减负，鼓励人民群众通过劳动增加收入、迈向富裕”。

二、现状：中国现行个人所得税实行分类制的征收模式，税法规定有十一项个人应纳税所得，包括：工资、薪金所得，个体工商户的生产、经营所得，对企事业单位的承包经营、承租经营所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得，其他所得。各项所得分别适用各自的费用扣除和征收标准。

三、**原因：**

①分类课征模式未能体现税收公平原则。税收的一个重要原则是实现社会的公平,公平的税收指的是对具有相同纳税能力的纳税人应该负担相等的税收,对不同纳税能力的纳税人应该承担不等的税收,即量能课税。然而,个人所得税的这一基本原则在我国仍未得到充分的体现。主要原因有:一、我国个人所得税采用的是分类课税的模式,这种课税模式将纳税人的全年收入分开计征税款,不能全面真实的体现纳税人的负担能力,不利于实现税收的横向和纵向公平。此外,由于不同来源的个人所得适用不同的税率,容易造成纳税人尤其是收入水平较高来源多样的纳税人通过转移收入,化多为少的方式隐瞒收入,多次扣除费用,使得适用高税率的收入项目不需纳税或是少纳税,从而通过这种所谓的“合理避税”的方式造成我国个人所得税税款的流失，使得我国个税在一定程度上还会出现“逆向调节”的情况。

②费用扣除不合理，缺乏个性化调整。费用扣除标准设置缺乏整体的灵活性考虑仍是我国个人所得税所存在的一个棘手问题。随着全民收入的快速增长，物价飞涨，家庭间生活水平差距拉大，距离我国上一次个人所得税改革将工资薪金的免征额提高到 3500 元/月，已有七年，仍按 3500 作为生计费扣除，不符合国情。并且个税扣除额按全国统一、固定的费用扣除标准对不同家庭征税，即缺乏对纳税人家庭整体负担的考虑，也缺乏对不同地区经济发展存在差异的考虑。我国个人所得税制度仍以个人为纳税单位不能对特殊的项目采用因素扣除，难以实现个人所得税促进公平分配的功能。

③以个人为纳税单位，忽略了家庭负担。改革前我国个人所得税制以个人为纳税单位难以贯彻公平。以个人为纳税单位没有考虑到个人家庭情况的不同，同一个人因家庭成员关系等原

因的不同会造成同收入而实际纳税能力不同的状况，未能真正体现量能纳税原则，因此以个人为纳税单位的税制存在瑕疵。

④征管机制落后，偷逃税现象严重。我国个人所得税对高收入者调节作用有限的根本原因在于，有很多高收入者的收入处于隐性状态，完全不体现在薪金收入上，而我国的征管机制较为落后，信息化不强。因此仅仅以薪金收入作为衡量收入状况的依据并不能真实反映高收入阶层的收入。因此，必须加强对高收入阶层的税收征管，强化个人所得税功能。

四、改革的重点内容及意义：

①按“建立综合与分类相结合的个人所得税制”的改革方向，将工资薪金、劳务报酬、稿酬和特许权使用费等 4 项劳动性所得适用统一的超额累进税率，首次实行综合征税。原来的分类模式不能全面衡量纳税人的真实负担，违背了税收公平，而综合征收则可以减轻对“劳务所得”的税收歧视，也终于建立起了与我国经济发展相匹配的综合与分类相结合的税制。并且，在综合与分类相结合的税制下，纳入综合范围的不同所得项目将合并计算纳税，税负的分配将更为公平，将有助于“提低、扩中、限高”，促进中等收入人群税收收入的增长。同时，这种混合征收的模式还有利于倒逼征管体制的转型，提高税务部门的征管效率。

②个税扣除标准由每月 3500 元提高至每月 5000 元（每年 6 万元）。扣除标准的提高将直接减少纳税人的税收负担，对低收入人群意义重大。通过提供劳务、撰稿获得稿酬等所得有不同的计算标准。改革方案将四类具有劳动性质的收入合并为一类综合计算，并将基本减除费用标准提高到 5000 元/月（也就是 6 万元/年）。每年 6 万元的标准调整是在综合考虑了人民群众消费支出水平增长等各方面因素之后提出的，尽管在大城市人群中略显偏低，但是如果从全国范围来考察的话，可以发现其设置体现了合理性与时代性。加之我国部分国民纳税意识较为薄弱，个税的征收从某种角度上看是一种纳税教育，因此免征额不宜一次提升过高。根据这个标准来计算，以工资、薪金等为主要所得的纳税人群体，总体上来说税负会有不同程度的下降，中等以下收入群体税负下降程度尤为明显，这一调整必将有利于增加居民收入、增强消费能力、促进国民经济持续发展。

③首次增加子女教育支出、继续教育支出、大病医疗支出、住房贷款利息和住房租金等专项附加扣除；现行《个人所得税法》在综合扣除内容设置中，
规定了对于个人保险及住房公积金等支出的专项扣除项目，虽然还有一些其他扣除项目在同时进行，但是这些项目显然不足以包括基本日常开支，随着国民素质的提高，对于教育和健康的重视程度日益高涨；除此之外，在房价较高的情况下，具有住房刚性需求的消费者往往借助商业贷款以满足居住需要，这一系列的贷款支出已经构成每月开支的重要部分，理应在一定程度体现在个人所得税的综合扣除中，本次修订《草案》的设计便体现了这一思路，在征收个人所得税前充分考虑不同个人的经济负担情况，本修改建议就维持基本生活水平的开支进行综合扣除，通过制度保障生活质量，带给人们更多的幸福感。

④优化调整税率结构，扩大较低档税率级距。一是综合所得税率。在现行七级累进税率的


西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱**：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

基础之上，扩大三档低税率的级距，并将3%税率的级距扩大一倍。这样的税率调整为中等及偏低收入群体带来了巨大的政策红利，这些群体对于个人所得税减负的敏感度较高，这样的调整必然给百姓以更多的获得感。二是调整经营所得税率。以现行税率为基础，保持五级税率不变，将最高档税率级距下限从10万元提高至50万。从这一系列调整中不难看出，本次改革希望通过个人所得税切实有效发挥出调节收入差距、减轻中等收入人群纳税负担的作用，带给百姓实实在在的优惠，充分体现了共享发展的理念。

除此以外，还对居民纳税人与非居民纳税人的界定重新做了调整，原来，将在中国境内居住时间为一年的个人定义为居民纳税人，现将居住时间标准缩短为183天，扩大了我国的税收管辖权、纳税人和征税范围，有利的维护了我国的税收利益。并且针对个人逃税现象，增加了反避税规定。

五、面临的挑战：

①综合征收对征管条件要求更高。此次改革，预示着中国个人所得税由分类税制向综合与分类相结合税制迈出了重要一步。但同时，综合征收也对中国税收征管水平和能力提出了更高要求。一方面，中国个人所得税征收一直以来以代扣代缴方式为主，综合征收以后，需要纳税人按年度自行申报与汇算清缴，不仅对税务机关工作提出更高要求，也要求纳税人具有自觉良好的纳税意识和较高的税务处理水平；另一方面，关于纳税人个人及其收入信息的真实性、准确性，需要公安、金融管理等部门协调配合，提供与核对相关信息，这对税务部门与其他相关部门间的协同机制也提出了更高要求。建议采取按期预缴，按年汇算的征管模式。

②确定合理的基本减除费用标准。基本减除费用标准，是指为保障人民基本生活需要允许的税前扣除，中国社会历年来都以“起征点”来表述这一概念，而个税历次起征点调整都受到社会极大关注与讨论。一方面，中国现行个人所得税中，工资、薪金所得税目的基本减除费用标准时隔七年才进行了调整。这一基本费用扣除额的调整很难适时的同我国经济发展水平的变化而变化，调整不具有弹性。另外，因为地区经济发展差异较大，运用全国的统一扣除标准难免有失公允。另一方面，考虑到税制改革“宽税基”的要求，个人所得税应逐步扩大覆盖的社会成员数。2011年9月1日个税免征额提高后，个人所得税纳税人数由约8400万人减至约2400万人，略高于全国人口数的2%，这可能导致个税“边缘化”效应。再考虑到在基本费用减除标准，以及基本养老保险、基本医疗保险、失业保险、住房公积金等专项扣除项目之外，新增的专项附加扣除项目，来减轻纳税人税负，基本减除费用标准也不应设置过高。因此，基本减除费用标准的合理确定，也是此次个税改革面临的一大挑战，要通过认真测算，综合考量，既保证税负合理，回应社会和人民关切，也要按改革方向，确保个税功能发挥。建议能够给把基本减除费用与物价变动指数相挂钩，实行动态的调整机制。

③专项附加扣除的具体实施。专项扣除是根据纳税人不同实际情况或社会发展变化，设计的特殊扣除，如住房支出、教育支出、赡养支出、医疗保健支出等费用的专项扣除。国际上大部分国家都实施分类与综合相结合的个人所得税制，并大都设有专项扣除项目。此次个税改革


西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

也正式明确，在划定综合所得征收的基础上，增加规定子女教育支出、继续教育支出、大病医疗支出、住房贷款利息和住房租金等专项附加扣除。若专项扣除能较好地落地实施，将有效减轻纳税人税负，根据个体差异，考虑其不同负担情况以及公平税负，并在教育、医疗、住房、养老等与人民群众生活密切相关的方面，体现人民群众需求。然而，专项附加扣除项目的信息提供，需要纳税人承担举证责任，也需要教育、卫生、社会保障、住房等众多部门的协调配合，操作与管理难度较大，实施成本较高，容易出现虚假申报和重复申报。并且，税法还需进一步明确专项扣除的细则，如赡养支出中的老年人是否是核心家庭成员等等。建议统一标准在以后能够向差异化标准过渡。

六、结尾：作为我国得第三大税种，在我国的经济体制运行中有着特殊的意义，其直接将个人利益与社会公平公正相联系的特性，更要求政府和人民充分协作，共同促进个人所得税改革的完善。在制定政策的过程中，要坚持混合税制的趋势推动下，科学合理地出台符合民生保持社会公正的各项配套措施，细化专项附加扣除，建立免征额动态调整机制，深化反避税规则，加强税收征管，使个人所得税能更好地发挥其分配作用，改善民生并推动社会的公平公正。

热点二 房地产税

一、背景：房产税是以房屋为征税对象，按房屋的计税余值或租金收入为计税依据，向产权所有人征收的一种财产税。而在房产税改革之前，个人所有的非营业性房产不在房产税征收范围内，也就是说，居民住房是免交房产税的。所以，是否征收以及如何征收自住房房产税成为了房产税改革的讨论重点，上海、重庆两地作为自住房房产税改革试点就是建立在这个背景之上的。2011 年 1 月 28 日，沪渝两地正式宣布对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法，掀起了新的改革浪潮。

二、我国房产税存在问题

（一）房产税征收范围不合理

现行房产税的征税范围只包括城市、县城、建制镇和工矿区，而不包括农村，即不论是企业还是个人，不论是自用还是出租，对农村的房产都不征收房产税。但是近年来，农村经济在迅速发展，城镇化建设的步伐在加快，城市与农村地区的差距逐渐缩小，城乡二元经济结构在部分地区正在逐渐打破；随着农村居民生活水平和住房水平逐年递增，农村的公共服务设施也在逐年完善。在这一背景下，若继续对农村的房产排除在征税范围之外，将不仅造成财政收入流失，更将损害市场主体间的不公平竞争，不符合经济发展的要求和税收公平的原则。

（二）房产税计税依据不严谨

现行房产税对于自用房产以折余价值作为计税依据。以折余价值作为计税依据既不能真实地反映房产作为经济资源的价值，也未能通过税收调节房产的增值收益，导致房产税收入不能随着房产价值的变化而变化，有悖于税收量能负担原则。此外，由于经济波动、通货膨胀等因素的影

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照序言提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 邮箱：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

响，不同年代的房屋造价存在成本差别，以前年份建成房屋的成本普遍低于后建成房屋的成本，当以历史成本来计税时，旧房产持有者承担的税负必然高于新房持有者，有悖于税收中性原则。现行房产税对于出租房产以租金收入作为计税依据。一般而言，房屋租金按照租赁市场的市场价值确定，与按历史成本计税从价计征方式相比，从租计征的税收负担明显偏 高。此外，我国存在着大量房屋出租的情况，虽然在出租环节税收制度设置了包括房产税在内的其它税种，但是由于税负水平过重和税收征管不力，众多的房屋出租行为轻而易举不纳税并且几乎未受到任何的处罚， 使得出租房产的税收流失巨大。上海和重庆对自用房产以交易价值作为计税依据。以交易价值为计税依据，不仅相当于将房产税置于交易环节征收，而且在房产长期不再交易的情况下，交易价值无法与房产的现值同步，不仅无法体现房产的真实价值，甚至交易价值极有可能弱化为房产的原始价值。

（三）房产税税率设计不公平

现行房产税对出租房产设计了 12%的税率水平，与自用房产 1.2%的税率水平相比，税负差高达 10 倍。这种设计理念充分体现了上个世纪 80 年代人们对于“不劳而获”的态度，但是很明显，这一制度设计有悖于税收公平原则。此外，现行房产税税率水平由中央政府统一制定，在全国范围内统一实行。在税率水平的安排上，未能考虑到各地房产的实际情况，亦未授权地方政府调整税率的权利，不利于地方政府根据当地实际情况进行房地产市场调控，有悖于税收有效调节原则。

（四）房产税税收优惠不科学

现行房产税对个人所有非营业用的房产和土地规定了免税待遇。在住房实物分配停止以后，房屋商品化现象在房地产市场中越发普遍，住房成为城市公众的重要消费商品，并在个人和家庭财产中占有越来越大的比重。现行房产税对居民个人所拥有的非营业用的房产和和土地免予征税，使得居民在房产持有环节不涉及税种、不负担任何税收成本，引导广大居民不仅将房产作为必需品用于改善居住条件，而且将房产作为投资品用于对外出租或者待价而沽。房产税在这样全新的环境下仍执行旧政策，将不仅导致税收收入流失，还将影响房地产市场的正常发展。

三、改革建议

（一）扩大房产税征税范围

在征税范围方面，应沿着“宽税基、减税种、低税率、严征管”的税制改革方向，将房产税的征税范围从城镇扩展为城乡，将农村的房产纳入征税范围。基于我国国情，征税范围的改革应有序、分步推进，即在制度设计上将农村纳入房产税征税范围，但在短期内对农村房产予以免税待遇。从长期看，无论房产类型抑或房产位置，未来对城乡房产统一实施全面征税，既体现了税收公平原则，又符合我国发展的实际情况。随着城镇化的有序推进，将农村纳入房产税征税范围成为必然的选择。从短期看，将农村纳入房产税征税范围后，应在一定时期内对农村的房产以相应的免税政策。从受益原则角度分析，地方政府为辖区内的居民提供国防、医疗、教育等地方公共服务，相应收取 000 房产税以弥补公共服务的投入。就目前我国农村的现状而言，农村公共服


西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

务水平较低，政府在农村的公共产品与公共服务投入较少，农村居民并未享受到相应的公共服务。因此，宜在政府公共产品与公共服务未得以投入的相应时期内，对农村的房产免予缴纳房产税。

（二）完善房产税计税依据

在计税依据方面，应借鉴上海和重庆的改革经验以及发达市场国家的税收经验，采用评估价值而非交易价值作为房产税的计税依据。以评估价值对房产课税，能够在房产市场价值变化的同时，使得房产税税基同步变化，房产税收入同步变化，确保税收收入能够充分体现经济发展所带来的房产价值变化因素。以评估价值对房产课税，能够使得多占有财产的纳税人多缴税，少占有财产的少缴税，充分体现税收的量能纳税原则。以评估价值对房产课税，在某种程度上还能够减少或者避免土地、建筑物、房屋的闲置以及低效利用情况。需要说明的是，以评估价值对房产课税，需要做好三个方面的准备工作： 第一，完善房产信息登记制度。税务部门应联合土地管理部门和房产管理部门，在明晰房屋产权归属的基础上，建立房产信息等级制度，建立房产地籍册，建立对每处房产编号的房地产目录。第二，健全房产评估制度。应借鉴国外先进经验，制定适合我国国情的房地产评估制度，以准确确定房地产的价值。第三，由第三方承担房产评估工作。房产评估工作既不适宜由税务机关来承担，也不适宜由房屋管理部门来承担，为确保评估价值的公允性，应交由社会第三方服务机构承担房产价值的评估工作，为此，应出台相应政策促进商业评估机构发展，大力培养房地产评估专业人员。

（三）科学设置房产税税率

根据我国的实际情况，改革后的房产税税率应采用差别化的比例税率。采用比例税率形式，主要有三个方面的考虑： 第一，目前我国房产税改革的主要目标在于筹集财政收入，而非发挥房产税对房地产行业的税收调控职能，为此，采用比例税率较为适宜。第二，从提升税收遵从度的角度出发，采用比例税率较易为公众所接受，有利于房产税改革的稳步进行。第三，在比例税率约束下，相对于低价房产的持有者，高价房产的持有者将缴纳更多的房产税，充分体现税收公平原则。

采用差别化的比例税率，主要是考虑到房产所属的不同区域和房产具有的不同使用用途，在税收上差别对待，采取差异税率较为适宜。根据不同的区域，可以根据本地区的经济发展水平，对不同地区的房产分别规定不同的比例税率。根据不同的用途，可以将房产划分为住宅、商业建筑、工业建筑、公共服务建筑、基础设施建筑等类别，对不同类别的房产分别规定不同的比例税率。

（四）合理确定房产税优惠

在税收优惠方面，应保留部分原房产税优惠，并对原房产税优惠与时俱进进行相应调整，确定新的优惠政策。

1、 保留现行房产税部分优惠政策

根据税收设置的公益原则，房产税政策应体现出政府对公益性、非营利性团体的特殊照 顾，因此，房产税应保留对宗教寺庙、慈善机构、公园、博物馆、名胜古迹、社会公益性组织自用房产


西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱：**SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

的减免税政策，但是适用过程中，应强调和确保其房产的公益属性。

2、 增加对低收入阶层自住房产的优惠政策

根据税收设置的公平原则，房产税政策应体现出政府对残疾人、孤寡老人、退休老人、烈士军属、生活困难居民的特殊照顾，因此，房产税应增加对低收入家庭自用房产的减免税政策。具体而言，应实行“断路器”税收抵免，对一段时期内拥有房产的居民，以家庭收入的一定比例为标准，对超过该标准的房产免予缴纳房产税。

3、 调整对个人所有非经营性房产的优惠政策

根据税收设置的效率原则，房产税政策应体现出与时俱进的特性，及时取消居民个人拥有的非经营性房产的免税优惠规定，在全国范围内将房产税的征税对象从经营性房产扩大到非经营性房产，结束居民个人在房产保有环节无税的状态。这样的调整，可以更好地发挥税收的调节作用，打击房地产市场上囤房、炒楼现象，抑制房地产市场泡沫，促进房地产市场健康发展。需要说明的是，由于居民个人拥有的非经营性房产主要是居住用途，是居民正常生活的保障，对房产的价值全额征收房产税有失公平。因此，设置免征额是非常关键的。

四、结尾：今年两会中对房地产税的提法是“稳步推进”，可见并不会在短期内出台相关法律，房产税的征收不是简单的打压房地产市场，而是利用税收手段保障房地产市场的健康发展。因此，房产税改革，应该是以保障居民基本住房为主，提高投资性住房以及高档住房成本为补充。

热点三 消费税

一、背景：新中国成立七十年，特别是改革开放四十年以来，我国经济发展发生了巨大变化，产业结构与消费构成持续优化。伴随着经济体制改革的深入发展，我国税制也做出了多次调整，由单一目标模式转为多目标平衡模式。作为重要税种之一的消费税旨在增加财政收入、引导消费结构调整、促进社会公平，其发展过程中的多次调整，体现了社会的进步与观念的更新。财政是国家治理的基础和支柱，财政体制的改革是国家全面深化改革的有机组成部分。消费税作为中国主要税种之一，承载了筹集财政收入、引导消费结构优化、传递健康生活理念、保护生态环境等重要责任。在新时代社会主要矛盾转化为人民对美好生活追求与不平衡不充分之间的矛盾背景之下，高质量发展、绿色发展的任务日益紧迫；作为重要税种之一的消费税更应充分发挥其多项功能，促进经济更好发展。

二、消费税现状：

2015 年，财政部、国家税务总局联合发布《关于对电池涂料征收消费税的通知》，将电池和涂料纳入消费税征税范围，在生产、委托加工和进口环节征收。同年，国家还提高了成品油消费税税率。2016 年，我国取消了对普通化妆品的消费税征收，并将高档化妆品税率调高至 15%。2019 年 10 月，国务院印发《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》，方案明确了三项主要改革措施，保持增值税“五五分享”比例稳定、调整完善增值税留抵退税分

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

担机制、后移消费税征收环节并稳步下划地方。这一方案释放出国家改革消费税改革的信号，尽管本次调整仅涉及占消费税比例约 1%的几个税目，但是由于征收环节的后移加之与地方分享，将必然扩大税基、增加财政收入，缓解地方财政紧张状况，为税制改革争取较为充分的时间。当前，我国深化改革进入深水区与攻坚期，国际局势风起云涌，国内经济下行压力较大，财税改革关系国家治理能力的现代化，在这个系统工程中，消费税作为主要税种之一，必然在财税深化改革中扮演不可或缺的重要角色。

三、存在问题：

（一）立法层次不高

消费税的依据是《中华人民共和国消费税暂行条例》，至今仍没有专门法律作为征收依据。立法层次不高，严重影响了消费税的法律效力及严肃性。作为中国最重要的主要税种之一，消费税有必要通过立法程序上升为法律。立法的过程是严谨而漫长的，尽管 2019 年财政部发布《关于消费税制度立法国际比较研究征询意向公告》，希望相关专家就消费税制度
法国际比较研究内容开展研究，为我国消费税法和消费税法实施条例提出立法建议。但是，消费税的立法之路依然漫长和艰巨，任重道远。

（二）征税范围设置不合理

我国消费税自设立之初到现在一直秉承对特定消费品征税的传统，不同于发达国家的消费税。尽管在之前多次改革中，征税范围有所调整，并结合社会经济发展水平的提升将一些已经不属于高档消费的产品排除在外，但是征税范围依然存在较为明显的不足。例如，针对高档化妆品的界定为 10 元 / 毫升(克)或 15 元 / 片(张)及以上的美容、修饰类化妆品和护肤类化妆品，在这一标准之下，绝大部分常用化妆品都符合征收消费税标准，需要缴纳高达 30%税率的消费税，这就意味着消费者每支付一百元，其中就有三十元是消费税。相对于同等价位的其他消费品，这一税率显然过高，现行高档化妆品的界定标准过低，涵盖范围已经偏离了此项税目的设置设想，不但无法起到调节少量高档化妆品消费者收入水平的作用，反而给普通消费者带来较大的税收负担，不利于消费升级与满足人们对美的追求。此外，一些高档消费品未被考虑至征收范围，如豪华住宅、高档家具、高档保健品等等，而这些产品的消费者往往正是社会的高收入群体，对这些消费品征税有利于缩小贫富差距，缓解收入不平衡的问题，有利于和谐发展。还如，消费税曾希望通过提高对卷烟的税率控制其生产，维护国民健康；但是，由于卷烟属于成瘾性消费品，其消费群体更多集中于低收入人群，消费税的增加并未对卷烟零售价格产生明显影响，调节效果甚微。加之卷烟行业对于地方财政的贡献明显，还有少数地方政府出于财政收入考虑，过度支持烟草生产者，将消费税对生产的影响减少到最低程度。

进一步思考，如若继续提高卷烟的消费税率，会造成卷烟零售价格的明显上升，对于其消费主体来说，可能产生消费替代效应，从而选择质次价低的产品，加剧对其身体的伤害。这样的结果与消费税初衷相背离，是我们不希望看到的情况。再如，消费税虽然已将一次性筷子纳入征税范围，但是对于会对环境产生长期负面影响的塑料袋等塑料制品却有所忽略，


西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱：**SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

未能充分利用消费税这一有力工具减少其生产、使用。我国消费税作为针对特种消费品的税种，其作用在很大程度上取决于征税范围的确定，顺应时代发展与时俱进，是应该遵循的选择。因此，消费税的征税范围还应围绕其主要功能进行调整，将一些高档消费、对生产过程对自然资源破坏严重的产品及时纳入征税范围，将一些与人民日常生活密切相关的商品及时排除，与时俱进，充分利用消费税征税税目可灵活变更的优势确保其调节功能更好实现。

（三）征税环节不够合理

我国消费税在绝大多数情况下在生产环节征收，个别产品在批发环节征收。如此设置有利于税源控制，征税成本较低。但是，这却限制了税基，造成地方竞争异化、变相鼓励生产者与经销商共谋逃税，最终纳税压力将通过消费品价格转嫁给终端消费者。由于我国消费税是价内税，存在状态相当隐蔽，不易被察觉，普通消费者很难因为感受到消费税的存在而改变消费决策与消费习惯，这无疑与消费税应具备的功能有所偏离。令人欣慰的是：近期国务院发布《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》，提出将部分在生产(进口)环节征收的现行消费税品目逐步后移至批发或零售环节征收，先对高档手表、贵重首饰和珠宝玉石等条件成熟的品目实施改革，这样的改革是非常及时而必要的。这释放出消费税改革的趋势，有利于鼓励地方政府无差别对待不同产地的产品，形成良性竞争的分为，发挥主观能动性创造良好的营商环境。然而，列入本次消费税征税环节后移的商品的税金仅占消费税的 1%左右，其改革必然会在一定程度扩大税基，但是从整体上来看效果不会明显，对于整个消费税的整体来说虽然比重很小，但是起到了良好的导向作用。

（四）税金央地分享比例不尽合理

分税制改革以来，消费税一直属于中央税，由中央政府独享。但是，由于中央对基层信息的不对称性，很难准确把握地方应税商品总额。因此，在发现偷税漏税行为方面存在弱势。基层政府主管一些商品的生产经营，对其情况较为了解，给与地方一定的消费税征收比例，有助于促进其发挥潜能加强消费税管理，预防偷税发生，从而确保税基完整，有利于国家财政收入的提高。在“营改增”背景之下，地方财政收入陷入了困境，未来财税体制改革的一个重要任务是构建合理有效的地方税体系，最近消费税政策的调整，一方面，有利于缓解部分地方财政的困难；另一方面，也有利于地方税体系的重构。

（五）税价关系尚未理清

我国自开征消费税以来一直采取价内税的模式，这样的设置使得消费税不及个人所得税那具有广泛认知基础。尽管消费税在引导消费理念、提倡健康绿色消费方面担负着其他税种无法实现的责任，如果长时间在消费者心中没有存在感，这样的条件功能是很难实现的；尽管实现价外税在短期内很难实现，但是未来应该加大消费税的政策宣传力度，使消费税的意义为消费者熟知，从而主动调整自己的消费行为，进而促进消费结构升级与优化。

（六）个别税率设置不合理

消费税的一个重要作用是引导纳税人形成健康绿色的消费理念与消费习惯，实现这一目标的

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

重要措施便是寓禁于征，也就说说通过对部分国家希望减少消费量的产品征收较高消费税，来抑制市场需求，从而在现实中降低其消耗、减少不健康消费对国民利益的损害。属于这类税目的消费品有烟草与酒类，我国现行消费税对甲类烟卷和乙类烟卷的征收税率分别为 56%和 36%，对粮食白酒和薯类白酒的税率为 20%，对糠麸白酒、其他原料白酒的税率为 10%。尽管我国烟草的税率在征收消费税的商品中已经很高，但是相较于发达国家 70%-80%的税率依然明显偏低，对于纠正消费行为的作用存在提升空间。在中国场域，高档白酒的馈赠功能体现得较为普遍，价格提升的消费边际效应并不明显，因此为了实现对于整体消费结构的调整引导，在寓禁于征类消费品方面还可以向国际惯例靠齐。

四、改革措施：

（一）落实税收法定原则

党的十八届四种全会提出了全面依法治国的总目标，强制性是税收的三大特征之一，需要健全的法律依据为支撑。我国消费税自施行至今，尚没有一部《消费税法》作为依据，严肃性与法治型受到严重影响。在财税体制深化改革的今天，财税立法是必须推进的一项重要工作；作为财税改革、构建地方税体系重要抓手的消费税立法，更是义不容辞迫在眉睫。

（二）调整课税对象的涵盖内容

消费税的征收范围，具有风向标功能，可以通过将一些需要调整的商品或消费行为纳入征税范围，来提高部分人群的税收负担，从而起到抑制部分消费品消费或减少某些消费行为的作用。随着经济的发展，人们的生活方式发生了巨大变化，消费税的征收范围也应与时俱进进行调整。很多改革开放之初被视为奢侈消费的化妆品，现在已经走入寻常百姓家成为普通消费品，因而不应再以之前衡量高档消费品的标准进行纳税对象的界定，而应提高门槛，确保实际征税对象与税种设立的初衷一致。随着社会进步，很多新兴产业蓬勃兴起，一些之前不曾存在的消费行为随之产生，这些新型消费显然不可能出现在之前的消费税征收范围之中。但是，其中一些高档休闲活动消费很高，对其征税，可以起到较为准确调整高收入人群收入的作用，有利于增加财政收入，促进社会公平。

（三）征收环节由生产转向消费

消费税设置之初，国家税务征管能力还非常有限，将征收安排在生产、批发环节有利于税源掌握，降低征税成本。长此以往，消费者对于消费税的敏感程度极低，消费税引导消费结构升级的功能难以实现。目前，随着科技的发展与大数据技术的广泛运用，部分消费税的征收环节完全可以逐步在零售环节并在价格中明确进行标识，提高消费税对于消费者的影响，从而改变其消费决策。例如，烟酒类伤害健康的产品，通过在零售时标识原价与消费税，消费者既可以了解本次消费行为缴纳了消费税，而且知晓每次消费行为的税收负担率，这种直观感知会成为其行为决策的依据，实现减少成瘾性消费品消费的目的。现阶段的改革，将几种较为成熟的产品消费税征税环节后移至销售环节，将在一定程度扩大税基；但是，实行的范围太窄，其作用必然受限。尽管实现价外税是一项复杂的系统工程，但是纳税宣传可以先行一步，通过多种

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱**：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

媒体对消费税进行大众宣传，提高消费者的税收意识、了解部分消费品的价格包含消费税，从而更加理性地消费。

（四）助力财税系统改革

“营改增”是我国财税体制改革的重要内容，如今已经全面实现。本次改革取消了地方税重要支撑的营业税，为了解决地方财政能力薄弱的问题，增值税的央地分享比例从 75:25 调整为 50:50, 有利于优化中央和地方财政分配关系，在今后的改革中如何通过立法加以规范还有待深入研究。自 1994 年分税制改革之后，地方财政就面临较大压力，事权众多财权薄弱。加之，今年完成的“营改增”改革，地方财政收入更加吃紧，很多公共产品与公共服务供给不足或质量不够，加剧了地区之间、城乡之间的差距。人民对于美好生活的追求是平等的，财税是国家治理体系和治理能力的基础和支柱。在未来，消费税将形成央地平分的分税模式。这样，一方面有利于地方财政压力的减轻，另一方面为地方税体系的构建争取时间与机遇，一箭双雕。消费税作为我国的三大税种之一，其影响较为广泛而深入。深化财税改革是相当复杂的系统工程，需要各个税种改革的相互协调配合，未来的消费税改革应始终围绕深化税制改革的总目标，发挥税制有机组成部分的应有作用，促进深化改革顺利推进。

（五）消费税改革要考虑不同税种之间的协调

我国征收消费税的产品中包含了一类高耗能、高污染产品，这体现了国家对于生态资源、自然环境的保护意识。在深化改革进程中，我国正处于产业升级的攻坚期，自 2018 年 1 月 1 日起施行的环保税也在依法征税方面树立了典范。个别产品由于税制设计的原因，需要同时承担环保税和消费税，其生产企业和消费者均承担了较大的税收负担. 这种情况在税制设计时需加以注意，综合考虑纳税人承受能力将税负控制在适当范围。

（六）将简单、公平、透明作为消费税改革的基本原则

税制简化是当前国际总体发展趋势，简单明了的税制设计不仅有利于纳税人理解、接受，而且有利于税务稽查工作的开展。消费税的设计可将征税产品进行分类，根据行业特点和征收目标进行分类设计，尽量简化并加强宣传，提高国民对消费税的认知。在进行消费税调整前，应面向全社会征求意见，做到流程合法、透明、现民主。

（七）逐步实现价外税

在很多国家，消费税会在消费品标价上明明白白地进行标识，让消费者清楚每一件物品的原价与消费税金额。这样，一方面，保障了消费者的知情权；另一方面，为消费者提供尽可能充分的信息，以做出理性决策。长期以来，我国消费税都处于隐形状态，很难被消费者感知，甚至大部分消费者不知所买物品包含消费税。这样的信息缺失自然会影响消费税调节功能的实现，不利于消费者参考消费税率进行消费选择，并逐渐形成理性健康绿色的消费习惯。未来，我国应从宣传教育开始，逐渐让消费者了解消费税的存在和各税目的税率，进而实现价外税的消费税展示形式，给消费和以直观冲击，从而改善消税对消费结构、产业结构的调整功能实现。

（八）调整部分消费品税率

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

我国是世界上的卷烟消费大国，也是肺癌高发国家，在健康中国战略的时代背景之下，只有更加健康绿色的消费习惯，才能保障人民对于美好生活的更好享有与品味。目前我国卷烟消费税的税率较世界发达国家还要低 20%左右，这部分是卷烟消费税上调的空间。如果卷烟消费税明显上调，一方面大大提高消费税收入，另一方面使烟民敏锐感觉到烟草价格的上调，从减少消费，改善健康。我国的消费税较为复杂，不同税目税率不同，这样的体系从另一方面来说也增加了消费税调节功能的灵活性，未来改革应充分利用这一特点，该增则增、该降则降，让消费税真正起到消费风向标的作用，促进消费升级，提高人民生活的幸福感。

五、结尾

我国消费税自开征以来，为筹集财政收入、优化资源配置、缩小收入差距方面发挥了巨大作用。经济发展的直接体现是消费结构升级，当今的消费理念与消费构成与以往大不相同，绿色发展理念贯穿在方方面面。作为财税改革重要抓手之一的消费税，应顺应时代发展，为绿色税制做出贡献，为提高国民的获得感与幸福感提供保障，通过与时俱进的调整促进国家财税体制的深化改革，助力社会主义现代化的实现。

热点四 深化增值税改革

相关文件 1：

关于深化增值税改革有关政策的公告

财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，推进增值税实质性减税，现将 2019 年增值税改革有关事项公告如下：

一、增值税一般纳税人（以下称纳税人）发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用 16%税率的，税率调整为 13%；原适用 10%税率的，税率调整为 9%。

二、纳税人购进农产品，原适用 10%扣除率的，扣除率调整为 9%。纳税人购进用于生产或者委托加工 13%税率货物的农产品，按照 10%的扣除率计算进项税额。

三、原适用 16%税率且出口退税率为 16%的出口货物劳务，出口退税率调整为 13%;原适用 10%税率且出口退税率为 10%的出口货物、跨境应税行为，出口退税率调整为 9%。

2019 年 6 月 30 日前（含 2019 年 4 月 1 日前）,纳税人出口前款所涉货物劳务、发生前款所涉跨境应税行为，适用增值税免退税办法的,购进时已按调整前税率征收增值税的，执行调整前的出口退税率,购进时已按调整后税率征收增值税的，执行调整后的出口退税率；适用增值税免抵退税办法的,执行调整前的出口退税率,在计算免抵退税时，适用税率低于出口退税率的，适用税率与出口退税率之差视为零参与免抵退税计算。

出口退税率的执行时间及出口货物劳务、发生跨境应税行为的时间，按照以下规定执行：报关出口的货物劳务（保税区及经保税区出口除外），以海关出口报关单上注明的出口日期为准;

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照序言提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 邮箱：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

非报关出口的货物劳务、跨境应税行为，以出口发票或普通发票的开具时间为准;保税区及经保税区出口的货物，以货物离境时海关出具的出境货物备案清单上注明的出口日期为准。

四、适用13%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为11%；适用9%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为8%。

2019年6月30日前，按调整前税率征收增值税的，执行调整前的退税率；按调整后税率征收增值税的，执行调整后的退税率。

退税率的执行时间，以退税物品增值税普通发票的开具日期为准。

五、自2019年4月1日起，《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号印发）第一条第（四）项第1点、第二条第（一）项第1点停止执行，纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分 2 年抵扣。此前按照上述规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，可自2019年4月税款所属期起从销项税额中抵扣。

六、纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。

（一）纳税人未取得增值税专用发票的，暂按照以下规定确定进项税额：

1.取得增值税电子普通发票的，为发票上注明的税额；

2.取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，为按照下列公式计算进项税额：

航空旅客运输进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%

3.取得注明旅客身份信息的铁路车票的，为按照下列公式计算的进项税额：

铁路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+9%）×9%

4.取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的，按照下列公式计算进项税额：

公路、水路等其他旅客运输进项税额=票面金额÷（1+3%）×3%

（二）《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号印发）第二十七条第（六）项和《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号印发）第二条第（一）项第5点中“购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务”修改为“购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务”。

七、自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%，抵减应纳税额（以下称加计抵减政策）。

（一）本公告所称生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务（以下称四项服务）取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。四项服务的具体范围按照《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号印发）执行。

2019年3月31日前设立的纳税人，自2018年4月至2019年3月期间的销售额(经营期不满12个月的，按照实际经营期的销售额)符合上述规定条件的，自2019年4月1日起适用加计抵减政策。

2019年4月1日后设立的纳税人，自设立之日起3个月的销售额符合上述规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

纳税人确定适用加计抵减政策后，当年内不再调整，以后年度是否适用，根据上年度销售额计算确定。

纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。

（二）纳税人应按照当期可抵扣进项税额的10%计提当期加计抵减额。按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额；已计提加计抵减额的进项税额，按规定作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。计算公式如下：

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%

当期可抵减加计抵减额=上期末加计抵减额余额+当期计提加计抵减额-当期调减加计抵减额

（三）纳税人应按照现行规定计算一般计税方法下的应纳税额（以下称抵减前的应纳税额）后，区分以下情形加计抵减：

1.抵减前的应纳税额等于零的，当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减；

2.抵减前的应纳税额大于零，且大于当期可抵减加计抵减额的，当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减；

3.抵减前的应纳税额大于零，且小于或等于当期可抵减加计抵减额的，以当期可抵减加计抵减额抵减应纳税额至零。未抵减完的当期可抵减加计抵减额，结转下期继续抵减。

（四）纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

纳税人兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，按照以下公式计算：

不得计提加计抵减额的进项税额＝当期无法划分的全部进项税额×当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额÷当期全部销售额

（五）纳税人应单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。骗取适用加计抵减政策或虚增加计抵减额的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定处理。

（六）加计抵减政策执行到期后，纳税人不再计提加计抵减额，结余的加计抵减额停止抵减。

八、自2019年4月1日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。

（一）同时符合以下条件的纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额：

1.自2019年4月税款所属期起，连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于50万元；

2.纳税信用等级为A级或者B级；

3.申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形的；

4.申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的；

5.自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的。

（二）本公告所称增量留抵税额，是指与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额。

（三）纳税人当期允许退还的增量留抵税额，按照以下公式计算：

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照序言提示认证红宝书、加入VIP群
电话：13880577835 邮箱：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装APP一站查询西财信息

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×60%

进项构成比例，为2019年4月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。

（四）纳税人应在增值税纳税申报期内，向主管税务机关申请退还留抵税额。

（五）纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，办理免抵退税后，仍符合本公告规定条件的，可以申请退还留抵税额；适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

（六）纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额。按照本条规定再次满足退税条件的，可以继续向主管税务机关申请退还留抵税额，但本条第（一）项第1点规定的连续期间，不得重复计算。

（七）以虚增进项、虚假申报或其他欺骗手段，骗取留抵退税款的，由税务机关追缴其骗取的退税款，并按照《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定处理。

（八）退还的增量留抵税额中央、地方分担机制另行通知。

九、本公告自2019年4月1日起执行。

特此公告。

财政部

税务总局

海关总署

2019年3月20日

西财红宝书 WWW.SWUFEKY.COM

相关文件1解读：

关于《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号）文件解读

一是明确增值税税率怎么降。为实施更大规模减税，深化增值税改革，2019年4月1日起，将制造业等行业现行16%的税率降至13%，将交通运输业、建筑业等行业现行10%的税率降至9%;保持6%一档的税率不变。

二是扩大进项税抵扣范围。将国内旅客运输服务纳入抵扣范围，（增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务，可以作为进项税额抵扣的凭证有：增值税专用发票、增值税电子普通发票，注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票以及公路、水路等其他客票。重点：实名认证）

三是试行增值税期末留抵税额退税制度。自2019年4月1日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。符合相关条件的纳税人，可向主管税务机关申请退还增量留抵税额，增量留抵税额为与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额。

四是涉及增值税一般纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要在4月1日之后补开增值税发票的，应当按照原适用税率补开。如果纳税人还存在2018年税率调整前未开具增值税发票的应税销售行为，需要补开增值税发票的，可根据《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告2018年第18号）相关规定，按照原17%、11%适用税率补开。

相关文件2：

财政部 税务总局 国务院扶贫办公告2019年第49号 关于企业扶贫捐赠所得税税前扣除政策的公告

安徽税务发布12366咨询热点问题解答（2019年7月）<安徽税务>

为支持脱贫攻坚，现就扶贫货物捐赠免征增值税政策公告如下：

一、自2019年1月1日至2022年12月31日，对单位或者个体工商户将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，免征增值税。在政策执行期限内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用上述政策。

“目标脱贫地区”包括832个国家扶贫开发工作重点县、集中连片特困地区县(新疆阿克苏地区6县1市享受片区政策)和建档立卡贫困村。

二、在2015年1月1日至2018年12月31日期间已发生的符合上述条件的扶贫货物捐赠，可追溯执行上述增值税政策。

三、在本公告发布之前已征收入库的按上述规定应予免征的增值税税款，可抵减纳税人以后月份应缴纳的增值税税款或者办理税款退库。已向购买方开具增值税专用发票的，应将专用发票追回后方可办理免税。无法追回专用发票的，不予免税。

四、各地扶贫办公室与税务部门要加强沟通，明确当地“目标脱贫地区”具体范围，确保政策落实落地。

特此公告。

财政部

税务总局

国务院扶贫办

2019年4月10日

一、背景：深化增值税制度改革不仅是我国新一轮税制改革的关键内容，也是新时代经济体制改革和政治体制改革的重要保障。增值税制度改革在考虑经济体制改革的同时，应充分考虑国家治理体系、依法治国、创新驱动以及国际税收环境等国家战略因素。因此，新时代深化增值税制度改革的基本目标和方向应是基于增值税的特点和优势，建立能够突出其“中性”原则、定位清晰

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入VIP群
电话：13880577835 **邮箱：**SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装APP一站查询西财信息

和简易高效的税制结构。在满足税收法制化要求的前提下，强化增值税在中央财政收入的税源基础作用，发挥增值税在维护国家利益方面的重要职能，同时通过制度和管理创新激发社会创新。而站在适应现代税收管理趋势，优化我国整体税制结构，调整流转税体系的高度考虑问题，则是对新时代深化增值税改革的基本要求。

二、现行政策分析：

（一）新旧适用税率的适用时间确定问题解析

新旧适用税率毕竟有几个点的差率，39 号公告实施应用时纳税人开票选择适用税率可能就低不就高，在新旧适用税率过渡实施过程中这是税务稽核的重点。这个问题主要表现在对纳税义务发生时间的确定和货物销售方式及货款收取时间。关于增值税纳税义务发生时间的相关政策法规规定，主要有：2017 年颁布《增值税暂行条例》第 19 条、2016 年颁布《增值税暂行条例实施细则》第 38 条、2016 年颁布的《“营改增”试点实施办法》第 45 条等。其基本规定是，纳税人发生增值税应税销售行为，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，先开发票的为开票当天。纳税义务发生时间在 4 月 1 日之前，应适用原税率。纳税义务发生时间在 4 月 1 日之后，应适用新税率。比如纳税人采取没有签订货物销售合同的直接收款方式销售货物时，不论货物是否发出，纳税义务发生时间均为实际收到销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。假如纳税人采取签订货物销售合同销售方式时，应依合同约定的收款日期或者索取销售款项凭证时间为纳税义务发生时间。如果纳税义务发生时间在 4 月 1 日前（不含 4 月 1 日），增专票开票交税应适用原税率，反之应适用新税率。

（二）39 号公告关于农产品抵扣率的调整及加计扣除问题浅析

自 2017 年起连续三年，农产品适用税率实现三连降，从 13%税率下调至 9%，此次财税 39 号公告也明确了两方面内容：一是一般性规定，自 2019 年 4 月 1 日及以后，纳税人购进农产品，原增值税税率 10%下调至 9%。二是特殊性规定，考虑到农产品深加工行业的特殊性，对于纳税人购进农产品用于生产或委托加工 13%税率的货物，按照 10%的进项扣除率计算进项税。具体解析如下：

（1）关于 10%扣除率的适用范围：按照规定，10%进项扣除率仅限于纳税人所购进的农产品用于生产或者委托加工 13%税率货物的，而且该货物应以能否构成货物实体为参照进行判断，如果纳税人购进农产品是作为燃料、辅料、周转材料使用的，则不属于农产品深加工，不能按照 10%扣除率进行进项抵扣。另外，农产品进项税核定扣除试点单位的纳税人购进的农产品，增值税率为纳税人销售货物的适用税率。

（2）纳税人按照 10%抵扣率进行进项税抵扣时需要纳税人取得合法有效抵扣凭据主要有三种类型：一是农产品收购企业开具的印有“收购”字样的收购发票或者税务机关代开的免税增普票即销售发票；二是流通领域一般纳税人开具的增专票或者海关进口增值税专用缴款书；三是小规模纳税人按照 3%征收率开具的增专票，该增专票需认证才能申报抵扣。需要注意的是，取得批发零售环节纳税人销售免税农产品开具的免税发票，以及小规模纳税人开具的增值税普票，均不得


西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

计算抵扣进项税。

（3）纳税人加计扣除农产品的进项税的时间规定：纳税人在购进农产品时，先按照 9%计算抵扣进项税。在领用农产品环节，如果农产品用于生产或者委托加工 13%税率货物，根据合法凭据，则再加计 1%进项税。

（三）关于不动产抵扣政策应用解析

（1）不动产进项税一次性抵扣政策解析。39 号公告关于不动产进项税一次性抵扣的政策主要内容：一是 2019 年 4 月 1 日后购入的不动产，纳税人可在购进当期，一次性予以抵扣。二是 2019 年 4 月 1 日前购入的不动产，还没有抵扣的进项税的 40%部分，从 2019 年 4 月所属期开始，允许全部一次性从销项税中抵扣。该政策实施应用解析，一是政策中“自 2019 年 4 月税款所属期起从销项税中抵扣”，一般情况下，纳税人从自身税款缴纳、资金占用角度考虑，在 4 月所属期就应该将待抵扣部分转入进项税。但是，如果发生个别纳税人 4 月以后要求转入的，也是允许的。二是政策中规定纳税人将待抵扣的不动产进项税转入抵扣时，需要一次性全部转入。

（2）不动产进项税转入、转出政策解析。关于不动产抵扣政策在实际实施执行中要结合国家税务总局 2019 年颁布的第 14 号公告《关于深化增值税改革有关事项的公告》（以下简称 14 号公告）的关于不动产进项税转入、转出的规定执行。按照 14 号公告规定，已经抵扣进项税的不动产，发生用途改变或者非正常损失，需要做进项税转出；未抵扣进项税的不动产，用途改变后用于允许抵扣进项税项目的，需要做进项税转入。具体解析如下：①已经抵扣进项税不动产进项税转出规定解析：已抵扣进项税的不动产，如果发生火灾地震等不可抗的非正常损失，用于集体福利或者个人消费等用途改变，用于简易计税方法计税或者免征增值税项目，需要做进项税转出，按照规定公式计算不动产进项税转出，从当期进项税中扣减；②按规定不得申报抵扣的不动产，如果发生用途改变比如用于生产经营的，应允许抵扣进项税，按照规定公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税。③不动产进项税转入转出，按照不动产净值率计算，不动产净值率是不动产净值占不动产原值的百分比，不动产净值、原值应与会计核算数据应保持一致。④不动产发生用途改变，进项税转入转出的时间不同。需要转出的，是在发生的当期转出；需要转入的，是在发生的下期转入。

（四）、旅客运输服务纳入增值税抵扣范围政策实施应用解析

为便于实际征管操作，财税 39 号公告区分不同的运输方式设置不同的扣税凭证和可抵扣进项的计算方法。和其他进项税抵扣一样，旅客运输最基本的扣税凭证是增专票。因此，如果纳税人相应取得了增专票，直接凭专票抵扣。在未取得专票的情况下，需要分以下情况来分别处理：一是购买国内旅客运输服务的纳税人取得增值税电子普票时，增值税抵扣额为增值税普票上注明税额。二是旅客取得航运行程单票价和燃油费以及铁路客票面额均按 9%税率抵扣。三是公路、水路等其他旅客运输取得客票的，按照面额 3%计算抵扣。该政策实施执行的应用解析如下：

（1）购买国内旅客运输服务的纳税人取得合法有效抵扣凭单才可以抵扣进项税。国际运输服务适用零税率或免税政策。


西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱**：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

（2）除增专票和电子普票外，其他的旅客运输扣税凭证，必须是注明旅客身份信息的票证才可以计算抵扣进项税，纳税人手写体不得抵扣增值税额。

（3）航空运输的电子客票行程单上的价款是分项列示的，包括票价、燃油附加费和民航发展基金。因民航发展基金属于政府性基金，不计入航空企业的销售收入。因此计算抵扣的基础是票价加燃油附加费。

（4）除扣税凭证和进项税计算方法的特殊规定外，对于旅客运输的进项税抵扣原则，需要符合现行增值税进项抵扣的基本规定。比如用于免税项目的、简易计税项目的或者不可抗的非正常损失等情形的不得抵扣等。

（5）凡是与本单位建立了合法用工关系的个人发生的旅客运输费用，属于增值税可以抵扣的范围。对于采取劳务派遣的用工形式，劳务派遣人员发生的旅客运输费用进项税抵扣，应由接受劳务派遣的用工单位抵扣，而不是劳务派遣用人单位抵扣。

三、未来继续改革方向：

（一）通过深化改革使增值税成为中央政府的主要财政收入来源

尽管我国增值税开始于 20 世纪 70 年代末，但 1994 年分税制改革才是我国现行增值税制度和体系建立真正意义上的起点。当时全面推进增值税的一个主要背景就是中央财政收入已陷入了严重的危机，财政收入占 GDP 的比重以及中央财政收入占整个财政收入的比重迅速下降，中央财力已远远不能支撑我国经济社会发展的要求。时至今日，分税制改革的成就有目共睹，增值税全面推行的成效显而易见，不但中央财政收入占比逐年提高，地方财力也得到了一定程度的增强。应当说，调动地方积极性，确保和增强中央财政收入是当年增值税确立和发展的基本目标之一。在新一轮的深化增值税改革中必须予以坚持和巩固，这也是我国国家治理的需要。

随着时代的发展，通过国地税机构的分设来确保中央财力已不能满足时代发展的要求。金税工程建设已建成了联结四级税务部门和各类纳税人的交叉管理网络，中央政府已有足够的能力掌控全国税源的实际分布，税收法制环境极大提高，国地税合并恰逢其时。此时，进一步明确增值税的定位，把增值税确定为中央税的主体税种和中央财政收入的主要来源至关重要。一方面有利于中央政府综合考虑中央财政政策与进出口税收（关税、进口环节增值税、出口退税）和其他国际税收政策的对接和管理；另一方面也可相应提高增值税的专业化管理和服务水平，降低增值税征收后分级入库的税收成本。与之相对应的则是按照中央财政收入的基数确立增值税的税率，并在地方税体系中建立以增值税基数的商品税（销售税），确保地方财力。在当前减税降费的大背景下，可考虑在征收端先将增值税税率在短期内降至今后设置为中央税的低税率，在税收分成端保持现有中央和地方分成比例，待时机成熟时征收端税率不再发生变化，直接将分成比例变为 100%中央税，并同步增设商品税（销售税）这一地方税种。

（二）通过深化改革使增值税真正成为“中性”的税种

我国最初引入增值税的重要原因之一也在于增值税理论上的“中性”特点，但在实践中要使增值税的设置达到这一特征却十分不易。我国的增值税脱胎于商品税，在最初设计时属于生产型

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

增值税，与相对“中性”的消费性增值税相去甚远。2009 年增值税转型是我国的增值税向“中性”原则迈出的关键一步。但之后增值税扩围至 2017 年 12 月“营改增”的全部完成，虽然使增值税覆盖到了我国国内各类商品和劳务的流转，却又使增值税“中性”特点有所降低：主要是税务部门对劳务、无形资产以及金融等业务虽然在形式上实现了增值税的管理，但实际上基本平移了原有营业税的征收和管理方法。按照简易征收办法管理或按照小规模纳税人管理，相应的增值税也无法在下一环节抵扣，也导致大部分纳税人实际上未真正按照消费型增值税管理。而且，由于我国地区实际税负的不平衡，纳税人通过跨区域的税收筹划调节自身实际税负，造成增值税负担与收入归属不对称的问题，不利于经济增长方式转变和地区财力均衡。同时，我国现行的增值税制度还有诸多针对行业的“即征即退”“先征后返”的税收优惠，这些也弱化了增值税“中性”特点，增加了增值税征收和管理的难度。下一步深化增值税改革的重点方向是使增值税的设置回归其本源，突出其“中性”特点，把税收调节职能从增值税体系中拿出去，按照单一、低税率的思路发展，清理各类减免税，降低增值税税收的凸显性，最大限度降低增值税对经济效率的影响，使增值税的设置真正体现宽税基、轻税负、易征收的特征。而这一特征的确立也可使纳税人对增值税的厌恶程度降低，从而为增值税的刚性管理和基础税基准确掌控奠定良好基础。

（三）通过深化改革使增值税成为我国税务部门掌握税源的基本依据

作为货物劳务流转环节的基础税种，增值税发票的使用以及增值税的计税方式使税务部门自然地掌握了企业的每一笔交易状况。理论上讲，通过增值税发票的稽核，税务部门不仅能够清晰地掌握企业的收入和成本状况，而且能够掌握社会整体的生产和消费状况。金税工程的建设更使这一理论上的设计逐步成为现实。在此情况下，税务部门可通过增值税发票清晰掌握企业的收入、成本和费用情况。从这一角度说，其与所得税存在一致性的内容，或者可以说是某一货物（劳务）交易行为的所得税，从而核查企业所得税的缴纳程。税务部门也
可以增值税为基数开征社保税替代现有的社保费，从而改革企业社保（税）的缴纳方式，以增值税为基础掌握消费税的税源状况，以增值税为基础合理调整及出口税收政策等。因此，将增值税作为流转环节的基础税种，发挥其普遍征收的特点，并结合我国长期建设形成增
值税发票管理平台（金税工程系统），从而起到定税基和稳税源的基础作用，这是深化增值税改革的重要方向。在这一改革思路下，增值税将成为整体税制改革的有机组成部分，在税收功能上与其他税种共同形成定位清晰、互补性强、作用互异的货物劳务税体系以及最优税制体系，使我国整体税负和结构性税负趋于合理。

（四）通过深化改革使增值税成为我国政府实现国际税收竞争的重要工具

增值税是货物劳务税的基础税种，将其放置在商品和劳务国际化视野中，则需要与出口退税、关税、进口环节增值税及消费税（销售税）的改革相结合，形成以中央财政和国家宏观调控目标相统一的内外税管理体系。当前国际贸易贸易保护主义不断加剧，尽管国际间的税收协定和互助日渐增强，但国家间的税收竞争日益激烈，企业跨国间的税收筹划也日益频繁，跨国企业利用跨境关联企业之间的转让定价开展税收筹划，损害实际税源国的税收权益。此时，以所得税（直接

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照序言提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 邮箱：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

税）为主体税受体系在管理上就存在巨大漏洞，不利于国家权益的保护。在此背景下，以增值税为基础，并辅以消费税（销售税）的货物劳务税体系可较好实现消费地纳税管理，从而保护税源国的税收权益。对于我国这样一个制造业大国和消费品大国而言，适度提高以增值税为主体的货物劳务税税负，降低所得税税负不失为保障国家税收利益的重要手段。同时，出口退税、关税和进口环节增值税的征收也是国际通行的做法，退税率、关税和进口环节增值税税率的调整也是国家外贸出口政策的重要手段，将增值税与这一系列进出口税收通盘考虑，也是深化增值税改革的重要内容。

（五）通过深化改革使增值税的设置符合法定化的要求

税收法制化是国家依法治国的基本要求，增值税这一基本税种必须实现法定化。这不是该不该做的问题，如何使之满足法定化才是问题讨论的关键。从国际国内的经验来看，实现了法定化的税种基本满足税种设置目标清晰，税收要素明确，税率区间相对稳定，管理链条完整，税收优惠分类明确和结构清晰的特征。只有符合这些基本特征，税种才具备法定化的基本条件，税种法定化后才能保持相对的稳定性，体现税法的刚性。但从目前来看，我国增值税的定位并不清晰明确，既要保收入又要保经济，既要保全局又要保局部，这与增值税所处的改革阶段有关。经过多年的努力，我国终于通过增值税实现了对货物劳务的统一管理，但由于种种原因，目前的增值税也包纳了各种货物劳务税特点，也就无法形成清晰的定位和税收法定化的条件。

因此，不解决增值税目标多元化的问题，也就不具备增值税法定化的条件。从我国已立法的企业所得税和个人所得税来看，税收的定位均十分明确，目标非常清晰，在理论和实务界均形成了共识，征税范围和对象没有过大的争论和改变。又如我国台湾地区的加值型营业税（即增值税）、非加值型营业税以及货物税各有目标定位，在此基础上明确税率的范围为 5%~10%以及部分特殊的行业税率。此时，税种的征税对象，税率和减免税范围等税收要素也就比较明确。因此，我国深化增值税的重要方向就是进一步明晰税种的目标和在整体税收结构以及货物劳务税体系中的地位，从而形成税种法定化的条件。

（六）通过深化改革使增值税的征收和管理实现刚性

实现基础税种的刚性管理，对于优化税收和营商环境，意义重大。近年来，我国增值税持续增加，首先归功于经济的快速发展，但也与我国增值税征管手段的大幅提升有关。金税工程建立起的覆盖全国的增值税发票管理系统，使我国增值税管理水平大幅提高，能够有效掌握纳税人的生产经营情况，通过税种间稽核使原国税整体的征管水平也得以提高。而国地税合并后，原国税原有的跨省域的征管能力也相应带动了全国税务系统以及各税种的征管水平。但随着社会创新和技术发展，新业态、新模式地不断涌现也给一个国家税收征管带来了巨大挑战。增值税在理论设计上与社会投入产出理论架构非常契合，通过加强增值税的分析和管理能够有效掌握社会整体状况以及结构间的关系。因此，深化增值税改革的重要方向就是要发挥 CTAIS 和金税工程已经形成的征管基础，并与区块链、大数据等新技术结合，掌握社会物质（商品和劳务）的资金、物流、票据等流向，强化增值税明税基、明费用（成本）的基础征管作用，实现税制改革、征管手段和


西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

技术创新相互驱动，并加强这一税种的刚性管理，从而为其他货物劳务税、所得税、财产税等的征收奠定基础。

四、结尾：

从表面上看，深化增值税改革是为了降低企业税负，但实际上体现了政府与企业、居民分配关系的优化调整，体现了“以人为本”的发展理念，这是在新时期解决制约经济社会发展深层矛盾的必然之举。总之，增值税改革下调税率，加大“让利”幅度，有利于优化经济社会诸多关系，推动社会有序运转。无论是在市场治理层面，让市场更好地发挥资源配置决定性作用，还是在政府治理、社会治理和生态文明治理等其他层面，都产生了诸多积极效应，有助于提升我国的治理能力。

热点五 资源税

一、背景：为适应经济社会发展需要，进一步完善资源税制度，我国 2010 年率先在新疆开展原油、天然气资源税从价计征改革，拉开了资源税制度改革的序幕。经过六年的探索实践，从 2016 年 7 月 1 日起，我国全面推开资源税改革，这是继全面推开营改增试点后的又一项重大税制改革，对建设生态文明、节约资源有着重要意义。

二、基本原则

一是清费立税。着力解决当前存在的税费重叠、功能交叉问题，将矿产资源补偿费等收费基金适当并入资源税，取缔违规、越权设立的各项收费基金，进一步理顺税费关系。

二是合理负担。兼顾企业经营的实际情况和承受能力，借鉴煤炭等资源税费改革经验，合理确定资源税计税依据和税率水平，增强税收弹性，总体上不增加企业税费负担。

三是适度分权。结合我国资源分布不均衡、地域差异较大等实际情况，在不影响全国统一市场秩序前提下，赋予地方适当的税政管理权。

四是循序渐进。在煤炭、原油、天然气等已实施从价计征改革基础上，对其他矿产资源全面实施改革。积极创造条件，逐步对水、森林、草场、滩涂等自然资源开征资源税。

三、现行资源税存在问题：

一是计税依据缺乏弹性，不能合理有效调节资源收益。目前大部分资源品目资源税仍实行从量定额计征，相对固化的税额标准与体现供求关系、稀缺程度的资源价格不挂钩，不能随价格变化而自动调整。在资源价格上涨时不能相应增加税收，价格低迷时又难以为企业及时减负，资源税组织收入和调节经济的功能下降，与矿业市场发展不适应。**二是征税范围偏窄，许多自然资源未纳入征收范围。**现行资源税征收范围仅限于矿产品和盐，与生产生活密切相关的水、森林、草场、滩涂等资源未纳入征收范围，不能全面发挥资源税促进资源节约保护的作用。**三是税费重叠，企业负担不合理。**各地涉及矿产资源的收费基金项目较多，许多收费基金与资源税征收对象、方式和环节相同，调节功能相似，造成资源税费重叠，加重了企业负担。**四是税权集中，不利于调**

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照序言提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 邮箱：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

动地方积极性。除海洋原油天然气资源税外，其他资源税均为地方收入，但地方政府仅对少数矿产品的具体适用税率有确定权，多数矿产品的税率均由中央统一确定，地方政府不能因地制宜、因时制宜完善相关政策，不利于调动其发展经济和组织收入的积极性。

四、资源税改革的主要内容

（一）扩大资源税征收范围。

1．开展水资源税改革试点工作。鉴于取用水资源涉及面广、情况复杂，为确保改革平稳有序实施，先在河北省开展水资源税试点。河北省开征水资源税试点工作，采取水资源费改税方式，将地表水和地下水纳入征税范围，实行从量定额计征，对高耗水行业、超计划用水以及在地下水超采地区取用地下水，适当提高税额标准，正常生产生活用水维持原有负担水平不变。在总结试点经验基础上，财政部、国家税务总局将选择其他地区逐步扩大试点范围，条件成熟后在全国推开。

2．逐步将其他自然资源纳入征收范围。鉴于森林、草场、滩涂等资源在各地区的市场开发利用情况不尽相同，对其全面开征资源税条件尚不成熟，此次改革不在全国范围统一规定对森林、草场、滩涂等资源征税。各省、自治区、直辖市（以下统称省级）人民政府可以结合本地实际，根据森林、草场、滩涂等资源开发利用情况提出征收资源税的具体方案建议，报国务院批准后实施。

（二）实施矿产资源税从价计征改革。

1．对《资源税税目税率幅度表》（见附件）中列举名称的21种资源品目和未列举名称的其他金属矿实行从价计征，计税依据由原矿销售量调整为原矿、精矿（或原矿加工品）、氯化钠初级产品或金锭的销售额。列举名称的21种资源品目包括：铁矿、金矿、铜矿、铝土矿、铅锌矿、镍矿、锡矿、石墨、硅藻土、高岭土、萤石、石灰石、硫铁矿、磷矿、氯化钾、硫酸钾、井矿盐、湖盐、提取地下卤水晒制的盐、煤层（成）气、海盐。对经营分散、多为现金交易且难以控管的粘土、砂石，按照便利征管原则，仍实行从量定额计征。

2．对《资源税税目税率幅度表》中未列举名称的其他非金属矿产品，按照从价计征为主、从量计征为辅的原则，由省级人民政府确定计征方式。

（三）全面清理涉及矿产资源的收费基金。

1．在实施资源税从价计征改革的同时，将全部资源品目矿产资源补偿费费率降为零，停止征收价格调节基金，取缔地方针对矿产资源违规设立的各种收费基金项目。

2．地方各级财政部门要会同有关部门对涉及矿产资源的收费基金进行全面清理。凡不符合国家规定、地方越权出台的收费基金项目要一律取消。对确需保留的依法合规收费基金项目，要严格按规定的征收范围和标准执行，切实规范征收行为。

（四）合理确定资源税税率水平。

1．对《资源税税目税率幅度表》中列举名称的资源品目，由省级人民政府在规定的税率幅度内提出具体适用税率建议，报财政部、国家税务总局确定核准。

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

2．对未列举名称的其他金属和非金属矿产品，由省级人民政府根据实际情况确定具体税目和适用税率，报财政部、国家税务总局备案。

3．省级人民政府在提出和确定适用税率时，要结合当前矿产企业实际生产经营情况，遵循改革前后税费平移原则，充分考虑企业负担能力。

（五）加强矿产资源税收优惠政策管理，提高资源综合利用效率。

1．对符合条件的采用充填开采方式采出的矿产资源，资源税减征 50%；对符合条件的衰竭期矿山开采的矿产资源，资源税减征 30%。具体认定条件由财政部、国家税务总局规定。

2．对鼓励利用的低品位矿、废石、尾矿、废渣、废水、废气等提取的矿产品，由省级人民政府根据实际情况确定是否减税或免税，并制定具体办法。

（六）关于收入分配体制及经费保障。

1．按照现行财政管理体制，此次纳入改革的矿产资源税收入全部为地方财政收入。

2．水资源税仍按水资源费中央与地方 1:9 的分成比例不变。河北省在缴纳南水北调工程基金期间，水资源税收入全部留给该省。

3．资源税改革实施后，相关部门履行正常工作职责所需经费，由中央和地方财政统筹安排和保障。

（七）关于实施时间。

1．此次资源税从价计征改革及水资源税改革试点，自 2016 年 7 月 1 日起实施。

2．已实施从价计征的原油、天然气、煤炭、稀土、钨、钼等 6 个资源品目资源税政策暂不调整，仍按原办法执行。

五、结尾：推进资源税改革，不仅应基于资源相关的租、税、费联动视角考虑，而且应充分体现市场机制的作用。以资源税为主导的资源租、税、费的改革需要以充分发挥市场资源配置决定性作用为取向进行改革。基于资源国家所有的视角，资源税收入应为中央税，并且资源税费改革应协调政府部门间关系。

考点链接：水资源税改革

相关政策：（1）《财政部国家税务总局关于全面推进资源税改革的通知》(财税〔2016〕53 号)（2）2017 年 12 月 1 日起在北京、天津、山西、内蒙古、山东、河南、四川、陕西、宁夏等 9 个省（自治区、直辖市）扩大水资源税改革。

一、背景：习近平总书记在党的十九大报告中指出：“坚持人与自然和谐共生。建设生态文明是中华民族永续发展的千年大计。必须树立和践行绿水青山就是金山银山的理念，坚持节约资源和保护环境的基本国策?? 。”开展水资源税改革试点，不仅是我国税制改革的必然内容，也为我们合理调节用水需求、提高用水效率、保护生态环境提供了有力抓手，是推进生态文明建设，建设美丽中国，推动形成人与自然和谐发展现代化建设新格局的有力举措。

显著增强。

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照序言提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 邮箱：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

二、现行政策存在问题：

（一）水资源中的租、税、费关系

水资源属于国家所有。我国《水法》明确规定，直接从江河、湖泊或者地下取用水资源的单位和个人，应当按照国家取水许可制度和水资源有偿使用制度的规定，向水行政主管部门或者流域管理机构申请领取取水许可证，并缴纳水资源费，取得取水权。尽管《水法》没有明确规定取水权的具体含义，不过当前一般观点认为取水权是水资源使用权的一种表现形式，即单位和个人依法使用国家所有的水资源的权利。按照上述观点，水资源费等同于使用者付费性质的费。另一方面，从学理、法理上讲，水资源属于国家所有，国家依法享有国有资源收益，可以凭借对水资源的所有权授权政府征收水资源租（或称之为权益金、权利金），因此有观点认为水资源费是国家水资源所有权的经济体现，具有租的性质。如果以当前一般观点来论，水资源费改为水资源税，以税收形式来矫正水资源开采的负外部性，也未尝不可，但缺失了体现水资源国家所有权的租；如果以第二种观点来论，水资源费改为水资源税，将体现水资源国家所有权的租改为体现国家对水资源合理开发利用与保护而行使管理职能的税，这在学理上、法理上说不通。这种情形，同 2016 年我国全面推开资源税改革时关于资源补偿费是否具有租的性质或者由谁来担当租的角色的讨论有相似之处。当时，财税〔2016〕53 号文件将矿产资源补偿费等收费基金适当并入资源税。是年 12 月，国务院《关于全民所有自然资源资产有偿使用制度改革的指导意见》提出，改革完善矿产资源有偿使用制度，明确矿产资源国家所有者权益的具体实现形式，建立矿产资源国家权益金制度；其后，2017 年 4 月，《矿产资源权益金制度改革方案》出台，将现行只对国家出资探明矿产地收取、反映国家投资收益的探矿权采矿权价款，调整为适用于所有国家出让矿业权、体现国家所有者权益的矿业权出让收益。对于国家所有的水资源，在实行水资源税之际，同样面临体现水资源国家所有的租的具体形式问题。上述两个文件明确了矿产资源国家所有者权益的具体实现形式及改革方案，有助于为如何体现水资源国家所有者权益提供借鉴。

（二）水资源税与相关法律法规规章的关系

当前，水资源税所涉及的法律法规主要有：《水法》与《取水许可和水资源费征收管理条例》、《矿产资源法》与《矿产资源法实施细则》、《资源税暂行条例》与《资源税暂行条例实施细则》、《财政部国家税务总局关于全面推进资源税改革的通知》与《水资源税改革试点暂行办法》以及《扩大水资源税改革试点实施办法》。其中，《水法》与《矿产资源法》是法律，因而最具权威性。《水法》所称的水资源，包括地表水和地下水，其第二条规定，在中华人民共和国领域内开发、利用、节约、保护、管理水资源，防治水害，适用本法。《矿产资源法》虽然未对水资源有明确界定，但《矿产资源法实施细则》第四十四条规定，地下水资源的勘查，适用《矿产资源法》和本细则；地下水资源的开发、利用、保护和管理，适用《水法》和有关的行政法规。可见，两部法律虽然对水资源的适用范围有所不同，但都可认为是水资源税的法律依据。不过，从《水资源税改革试点暂行办法》规定“纳税人应按《中华人民共和国水法》《取水许可和水资源费征收管理条例》等规定申领取水许可证”来看，水资源税更多的是依据《水法》及其相应的

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

行政法规。从《资源税暂行条例》与《资源税暂行条例实施细则》看，资源税税目具体包括了原油、天然气、煤炭、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿、盐等七大类，并未包括水资源。不过，《资源税暂行条例》第二条规定，资源税的税目、税率，依照本条例所附《资源税税目税率表》及财政部的有关规定执行。全面推进资源税改革中开展水资源税改革试点工作以及后续的扩大水资源税改革试点，所依据的应是《资源税暂行条例》第二条规定的“?? 依照……财政部的有关规定执行”。这种情形，既反映了水资源税涉及面广、情况复杂，需要先进行试点，摸索经验后再规范上升为相应的法律法规，也说明了水资源税与矿产品或者生产盐所涉及的资源税有一定程度的不同，即《资源税暂行条例》与《资源税暂行条例实施细则》主要侧重于矿产品或者生产盐所涉及的资源税。正是如此，所以在全面推进资源税改革中，财政部、国家税务总局、水利部专门针对水资源税另外印发了《水资源税改革试点暂行办法》和《扩大水资源税改革试点实施办法》两个文件。

（三）水资源税中的中央与地方财政关系

《财政部 国家税务总局关于全面推进资源税改革的通知》规定“水资源税仍按水资源费中央与地方 1∶9 的分成比例不变。对于试点的河北省，在其缴纳南水北调工程基金期间，水资源税收入全部留给该省”。其后，《扩大水资源税改革试点实施办法》则明确规定“水资源税改革试点期间，水资源税收入全部归属试点省份”。可见，为了调动试点省份参与水资源税改革试点的积极性，试点期间的水资源税收入全部留归地方，这对于增加试点省份的地方税收入也会起到一定积极作用。然而，从加快生态文明建设的大局出发，水资源税是通过有效发挥税收杠杆调节作用，促进水资源的合理开发、利用、保护和节约。从这个意义上讲，水资源税是手段，旨在促进实现水资源的生态价值。水资源一般具有流动性的特点，因此我国《水法》规定“国家对水资源实行流域管理与行政区域管理相结合的管理体制”。实现流域管理，就需要跨行政区域，自然意味着中央在水资源管理中担当重要角色。从我国现行法律对水资源管理事权的划分来看，中央、省和县都享有一定的水资源管理事权。其中，诸如跨区域水中长期供求计划与水量分配、划定水功能区与饮用水资源保护区、水利中长期发展规划、取水许可证等事权，属于中央事权或中央与地方共同事权范围内。因此，《中央分成水资源费使用管理暂行办法》（财农〔2011〕24 号）作出了中央分成水资源费的规定，主要用于水资源调查评价、规划、分配及相关标准制定，取水许可的监督实施和水资源调度，江河湖库及水源地保护和管理，等等。以此来看，在改革试点期间作为从水资源费平移过来的水资源税，其税收收入全部由试点地区专享，虽然有助于调动试点地区参与改革试点的积极性，但长期来看恐怕会影响到中央享有的水资源管理事权的有效实施。

（四） 水资源税改革试点与扩围的关系

在改革试点期间，水资源税与水资源费并存，基本反映了我国水资源分布呈现南多北少的地理特征。从当前试点的 10 个省份分布看，水资源税改革试点主要以缺水比较严重的华北地区为主，河北、北京、天津、山西和内蒙古等 5 个省份位于这个地区；其他 5 个省份分布在我国东部、中部、西部，其水资源丰枯程度、取用水类型不尽相同。总体而言，这些试点省份大体反映了我


西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱**：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

国水资源分布和利用的现状，用水紧张的华北地区是水资源税的重点实施区域。按照全面推进资源税改革的精神，水资源税将在总结试点经验基础上逐步扩大试点范围，条件成熟后在全国推开。这意味着，水资源税将逐步扩大试点范围，将来取代水资源费成为全国性税种。不过，当前水资源税改革试点还无法反映我国水资源分布及利用的全貌，水资源丰裕的广大西南和东南地区，只有四川省列入试点范围。而我国水资源主要集中在西南和东南两个地区，如 2017 年西藏的水资源总量为 4 749.9 亿立方米、人均达 142 311.3 立方米，广西的水资源总量为 2 388.0 亿立方米、人均达 4 912.1 立方米，① 均远超过全国平均水平。一方面，我国 10 个省份试点水资源税，并将水资源费征收标准降为零；另一方面，其他省份仍保持征收水资源费，存在税费并存局面。这些保留征收水资源费而未列入改革试点范围的省份，虽然水资源总体丰富，但却存在经济社会发展水平较高和经济社会发展水平不高之分，水资源利用也存在较大差异。水资源税作为一种税，与费相比具有很强的规范性，再加上税权高度集中统一于中央，若将水资源税在全国推开，就需要考虑水资源丰富地区与水资源贫乏地区间的较大差距，也需要考虑地区间经济社会发展水平的较大差异，使水资源税具有更多包容性。为此，在总结试点经验基础上，应将水资源税改革试点地区向广大的南方地区扩围，使试点经验更具普遍意义。

三、进一步推进改革的措施：

（一）处理好水资源的租、税、费之间的关系

2015 年的《生态文明体制改革总体方案》明确要求“全面建立覆盖各类全民所有自然资源资产的有偿出让制度”。全民所有自然资源是宪法和法律规定属于国家所有的各类自然资源，水资源属于国家所有，自然是全民所有自然资源有偿使用制度的重要组成部分。2018 年，水利部、国家发展改革委、财政部印发的《关于水资源有偿使用制度改革的意见》（水资源〔2018〕60 号）明确了水资源有偿使用制度改革的总体要求。全民所有自然资源资产的有偿出让制度中，资源出让金实质上是资源使用者为取得资源使用权而缴纳的租，体现了国家所有者出让资源使用权的所得。目前看，随着水资源税改革试点地区的不断扩大，水资源费未来转换为水资源税已是大势所趋，因而不存在通过制度设计让水资源费充当体现租性质的水资源出让金的必要性。

既然如此，在进一步推进水资源税改革中，就需要适时研究制定通过缴纳水资源出让金有偿获得水权的制度安排。在这方面，国务院发布的《矿产资源权益金制度改革方案》提供了很好的借鉴。该方案提出的改革措施之一是，将现行探矿权采矿权价款调整为适用于所有国家出让矿业权、体现国家所有者权益的矿业权出让收益。如此，随着水资源有偿出让、水资源税等改革的推进，就亟须处理好租、税、费之间的关系，明确体现水资源国家所有者出让水资源使用权的所得—租—的具体实现形式，逐步确立水资源征税制度，实现水资源收费制度向征税制度的平稳转换，既体现水资源的稀缺性和生态价值，又兼顾使用者的合理需求，促进水资源的合理开发、利用、保护和节约。

（二）理顺与水资源税相关的法律法规规章

全面依法治国必然要求在深化财税体制改革中，强化税制改革的法治性。水资源税在改革试

西财考研网（红宝书原创团队）
网址：WWW.SWUFEKY.COM
微信：SWUFEKY（微博同号）
扫描关注公众号获取重要信息

点过程中，先以暂行或实施办法来指导改革，符合我国税制改革中先摸索总结经验、待立法条件成熟后再上升为法律的常规做法。从大的方面讲，水资源税涉及的法律法规主要有《水法》《矿产资源法》《资源税暂行条例》，但上述法律法规都没有对水资源税作出明确规定，而仅以暂行办法或实施办法等形式对水资源税改革进行指导。因此，水资源税的法治程度不高。随着水资源税改革试点的深入，就有必要考虑将水资源税纳入立法进程，并相应修改有关法律或制定新法。

第一，在《水法》中加入水资源税的内容，同时修改涉及水资源费的规定。第二，在《矿产资源法》中加入对水资源的明确界定，并作好与《水法》的衔接；或者将《矿产资源法》扩容更名为《自然资源法》，以便与国务院机构改革后新组建的自然资源部的工作职责相对接。 第三，加快资源税立法进程，将《资源税暂行条例》上升为法律。鉴于《资源税法（征求意见稿）》已于 2017 年 11 月向社会公开征求意见，但该征求意见稿仍将资源税的应税产品侧重于矿产品和盐，因此需根据试点情况适时将水资源税纳入其中。第四，待上述法律修改或立法后，相应修改各法律所附带的实施细则、管理条例等法规规章，从而系统全面地为水资源税的全面推开提供法治保障。

（三） 建立合理的水资源税中央与地方分享机制

在水资源合理开发、利用、保护和节约中，中央承担了相当的事权。像三峡大坝、南水北调这类大型水利工程设施，都是由国家统一兴建的，国家为兴建这些水利工程设施投入了大量财力。按照新一轮财税体制改革中事权与支出责任相适应的制度设计，有事权、有支出责任，也就意味着需要有相应的收入来源。同理，地方政府在水资源管理方面也具有相应的事权与支出责任。所以，水资源管理方面的事权与支出责任总体上是中央与地方共同承担的。鉴于此，当前在水资源税改革试点过程中，为调动地方参与改革的积极性，也为了达到充实地方财政收入的目的，暂时将水资源税收入全部归属试点省份也有一定道理。不过，从长远看，为了符合《水法》规定的“国家对水资源实行流域管理与行政区域管理相结合的管理体制”，也为了符合事权与支出责任相适应的新一轮财税体制改革要求，在水资源税改革试点结束正式全面推开水资源税时，应考虑将该税确定为共享税，实行中央与地方分享。至于具体的分享比例，可参照当前水资源费的分享比例酌情确定。

（四） 积极稳妥地继续扩大水资源税改革试点范围

我国水资源分布地区间差异较大，各地经济发展水平也较大，目前改革试点的省份，其水资源税征收也各具特点。目前水资源税改革试点的 10 个省份，有一半省份位于缺水比较严重的华北地区，绝大多数省份属于水资源消耗比较大的地区，对水资源比较丰沛的地区则考虑较少。如我国东南和西南地区，除四川外，基本上未被纳入水资源税改革试点地区范围内。立足当前，着眼长远，为了能更好地发挥水资源税在促进建设生态文明中的积极作用，也为了使水资源税更符合我国水资源分布和开发利用的实际情况，应考虑在积累当前改革试点经验的基础上，逐步增加改革试点地区。在水资源比较丰沛的地区，如东南和西南地区，结合当地经济社会发展水平，再选取其中有代表性的省份加入到改革试点地区的行列中，扩大改革试点范围，使水资源税改革试


西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱**：SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息

点更具普遍意义，从而能够为将来水资源税全面推开摸索积累更多经验。

热点六 环保税（主要结合绿化税制）

一、背景：环境保护税法是党的十八届三中全会提出“落实税收法定原则”要求后，全国人大常委会审议通过的第一部单行税法，也是我国第一部专门体现“绿色税制”、推进生态文明建设的单行税法。环境保护税法的总体思路是由“费”改“税”，即按照“税负平移”原则，实现排污费制度向环保税制度的平稳转移。法案将“保护和改善环境，减少污染物排放，推进生态文明建设”写入立法宗旨，明确“直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者”为纳税人，确定大气污染物、水污染物、固体废物和噪声为应税污染物。

二、环保税改革原因：

1、环保税改革是促进发展方式转型的有效途径

自改革开放以来，我国经济高速增长，但我国目前经济发展并开始转型，仍旧高度依赖高碳排放的大二产业。在经济高速发展的过程中如果不及时转型升级，就会导致社会经济发展陷入泥潭。当前我国的经济增长方式仍然处于“粗放型”，资源的产出利用比远低于发达国家，总体呈现“高消耗、高排放”的经济发展模式，导致我国的环境问题日益严峻。尤其是近年来，由于大批工业企业的大气污染物排放，雾霾困扰了我国大部分地区，大气污染问题尤其突出。环保税的推出能够在一定程度限制工业企业的不正常排污，并同时提高其资源利用率，助力我国产业结构转型。

2、环保税改革是消解我国相关法规矛盾的重要手段

国务院于 2014 年颁布《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》，提出将逐步取消排污费专款专用的规定，并由财政部门统一分配全部资金。但根据《环保法》规定，“排污费用的收入应该全部专款专项地用于环境污染防治。”鉴于此，可以看出两项法律法规存在矛盾点，这将不利于税收费用的后期分配使用。前者规定排污费需要统一预算安排，后者却坚持排污费需要专款专用。鉴于《环保法》又同时规定“已经依法缴纳环保税的企业不需再缴纳企业排污费”，由此，环境保护税的征收是一个可以缓解此矛盾的有效方式。

3、环保税改革是应对绿色壁垒的重要举措

早在 20 世纪 90 年代开始，环境问题就一直受到全球的高度重视。以丹麦、荷兰、挪威、美国等发达国家为首，率先在上个世纪 90 年代开始征收碳税。同时，美国、德国、日本等国也相继开始征收水污染税。法国、美国等国家提出对没有征收环境税的国家的进口货品进行环境税课税，此次《环境保护法》的推出与施行，使得我国的避免了遭受其他国家的“绿色壁垒”。

三、深化改革建议：

1、平稳过渡 ，循序渐进。

新推出的《环境保护法》并未大刀阔斧改革，相对于排污费 ，无论是征收范围还是税率水

平，其变动都是小幅度的，这样做的目的在于以循序渐进的方式保障企业的接受度，以免过度增加企业税收负担造成企业经营困难，进而影响新政策的推行。

2、征税范围应逐步扩大。

为保障环保税开征后各个单位的接受度，环保税可以针对污染排放物的严重度与治理紧迫度逐渐扩大征收范围，主要从不同污染物的分阶段开征，进而逐步达到目的。当前，我国的二氧化碳排放量位居全球前列，全球已有部分国家开始征收碳税，新的环境保护税并不包含相关污染税费，其原因在于如果此次新政策直接将碳税列入征税范围会大范围大幅度地加剧企业负担，不利于新政策推行。但是，从长期而言我国终究应该将二氧化碳的排放列入征税范围。

3、征税标准应逐步提高。

基于当前我国环境污染问题日益严重的现状，在环保税推出前排污费的征收标准一直在在逐步调整,新颁布的《环境保护法》的征税标准与前期排污费的征收标准相比，体现了我国针对相关税务法律改革的循序渐进的改革方式。当地政府可以在允许的税额标准中，自行选择征收标准，适当上浮应税污染物的适用税额。

热点七 遗产税与赠与税

一、背景：遗产税是以被继承人去世后所遗留的财产为征税对象，向遗产的继承人和受遗赠人征收的税。理论上讲，遗产税如果征收得当，对于调节社会成员的财富分配、增加政府和社会公益事业的财力有一定的意义。遗产税常和赠与税联系在一起设立和征收。

二、征收目的

1、遗产税的开征，除了可以开辟税源、增加财政收入外，也是对现有税收体系的补充与完善。就目前我国税收体系而言，直接税还有很大的提升空间。从个人所得税来看，工资性收入个税和经营性收入均具有较强的累进性，但财产性收入个税则表现出累退性；另一方面，目前尚缺乏对财产继承和转让进行全面调节的税种。针对高存量资产征收的遗产税能有效改善这一局面，使税制趋于完善。

2、在调节收入差距的基础上，既可弥补第三次收入分配的失灵，又将有利于阶层流动性数据显示，我国当前贫富收入差距较大，富裕家庭控制财富集中。根据国家统计局的数据，21 世纪以来我国收入基尼系数一直高于 0.45；北京大学中国社会科学调查中心 2014 年发布的数据，认为 2012 年我国财富基尼系数达到了 0.73，顶端 1%的家庭占有全国三分之一以上的财产。而在国内，这些财富以子女继承为普遍，因而，一方面国内收入和财富的代际相关系数要高于部分发达国家，这可能意味着社会流动性在减弱；另一反面，社会慈善捐赠中个人捐赠比例也相当低。相较于国外慈善捐赠中个人捐赠占主导地位的情形，有观点认为，我国第三次收入分配失灵的主要原因可能与长时间以来家族代际财富传递的思想有关。可见，家庭财富是选择代际传递还是选择其他方式对社会福利结果有重大影响，需要审慎的制度安排加以限制和引导。

西财红宝书（版权所有@SWUFEKY）
按照**序言**提示认证红宝书、加入 VIP 群
电话：13880577835 **邮箱：**SWUFEKY@QQ.COM
扫描安装 APP 一站查询西财信息