

娱乐消费税的理论证成与制度设计

顾德瑞

(中南民族大学 法学院, 湖北 武汉 430074)

摘要:对娱乐业课征消费税,体现了“寓调于征”的意涵,既有充分的理据,也是迫切的现实需要。然而,何种娱乐应当被纳入消费税征收范围成为了问题的关键,既需要深度挖掘娱乐业的本质和特性,也要考虑消费税法对娱乐业的特别调节。具体来说,消费税法要以本国或地区合法娱乐活动为选择的前提,尊重娱乐欢愉性和可消费性等内在特征以及娱乐的分类等,重点凸显娱乐的营利性。在此基础上,以健康减损和自我炫耀为归责基准,结合具体的时空环境,选取需要重点调节的娱乐项目——沉迷性娱乐和奢侈娱乐,成瘾性是沉迷性娱乐的核心特征,炫耀性是奢侈娱乐的主要特征,区别于非沉迷性娱乐和大众娱乐,引导人们健康、合理消费。更为重要的是,在健康、合理消费的导向下,健康、大众娱乐业得以迅速发展,优化了娱乐业的产业结构,有利于促进娱乐业健康有序发展。

关键词:消费税;娱乐业;特别调节税;沉迷性娱乐;奢侈娱乐

中图分类号: D922.22 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2023)02-0137-16

一、引言

近年来,我国娱乐业高速发展,但与此同时,沉迷性娱乐和奢侈娱乐盛行,影响了消费者个人健康,非理性消费招致自身和家庭贫困,诱发富裕阶层和低收入阶层的矛盾,不利于社会稳定。并且,泛娱乐化“在生活方面突出享乐主义,在价值观方面突出个人主义”^①,诱发浮躁的社会风气,带来诸多社会问题。从本质上来说,沉迷性娱乐和奢侈娱乐属于健康减损型和自我炫耀型消费,是消费领域国家治理的重点。党的二十大报告明确提出“把保障人民健康放在优先发展的战略位置”“在全社会弘扬勤俭节约精神”的要求,一方面保障国民健康既是国家的法定义务^②,

收稿日期:2023-01-06

基金项目:国家社会科学基金后期资助项目“消费税法理构造与制度设计问题研究”(19FFXB026);中央高校基本科研业务费专项资金项目“铸牢中华民族共同体意识的经济法治保障研究——以中国共产党历届全国会中的民族经济法治思想整理为中心”(CSY21009)。

作者简介:顾德瑞(1987—),男,山东滨州人,中南民族大学法学院讲师、硕士生导师。

①豆勇超:《基于意识形态结构理论的泛娱乐主义透析》,《北京社会科学》2021年第9期。

②《中华人民共和国宪法》(2018修正)第33条第3款明确要求国家尊重和保障人权,其中生存权和发展权是最基本的人权,而健康是两者的关键支撑,是促进人全面发展的必然要求,是经济社会发展的基础条件。由此来看,健康权是最基础的人权;《中华人民共和国民法典》第1004条明确规定了自然人享有健康权,而且确定了对其实优先保护的原则;《中华人民共和国基本医疗卫生与健康促进法》第4条第1款规定:“国家和社会尊重、保护公民的健康权。”“尊重”一词表明了公权力对待基本权利的态度,“保护”则要求国家采取积极的应对措施,保障公民健康权的有效实现;《中华人民共和国老年人权益保障法》(2018修正)第4条第1款要求国家和社会应当采取措施,逐步改善保障老年人健康等;《中华人民共和国未成年人保护法》(2020修订)第1条的目的条款明确提出为了保护未成年人身心健康。

也是“健康中国”的题中之义^①,引导体现勤俭节约的合理消费同样有着坚实的法律基础^②。为实现这些目标,须充分发挥娱乐消费税引导健康、合理消费的功能,抑制沉迷性娱乐和奢侈娱乐等的消费,减少其对消费者健康的损害、促进合理消费、维护社会稳定,实现娱乐业健康有序发展。《国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》明确要求“调整优化消费税征收范围”,为娱乐消费税的引入提供了重要依据。

作为本研究对象的娱乐消费税,具有以下重要的特征:第一,工具性。作为特别调节税,娱乐消费税以抑制沉迷性娱乐和奢侈娱乐等有害消费为目的,是引导消费者健康、合理消费的重要工具,影响消费需求、生产要素的流动^③,对社会具有塑造作用^④。并且,“经济人的自利是有限的,是可以被引导的和非极端的”^⑤。价格调控和道德引导两种机制共同发挥作用,征税提高了沉迷性娱乐和奢侈娱乐等有害消费的价格,在消费者收入水平不变的情况下,消费者会相应减少其消费量;与此同时,或选择其他同类消费品或服务替代。^⑥再者,“消费税规制和干预的对象是国家持否定的或者至少是不支持、不鼓励态度的特定商品与行为。对国家试图抑制或惩戒的商品与行为征税,意味着行为本身带有非正当性”^⑦。课征消费税,表明了国家对此类消费不鼓励的态度,借助道德机制约束消费者,促使消费者减少消费。第二,融合性。娱乐消费税既需要与娱乐法中对娱乐业的规制工具相互配合,共同促进娱乐业健康有序发展,也须注重娱乐本身的含义、类型和业态等内容,并根据课税原理等对这些内容进行调整,确定娱乐消费税的征收范围。第三,易变性。娱乐消费税课税对象的选择,要根据调控的需要,结合具体的时空环境。娱乐消费税限制有害娱乐消费的过程,正是政府调控社会经济发展的过程。其原因在于,什么娱乐消费有害取决于政府的判断。当人们的健康受到沉迷性娱乐的过度侵害时,沉迷性娱乐则被认为是有害消费;当贫富悬殊需要加以调控时,奢侈娱乐也就成为了有害消费。^⑧

目前,国内外学界对娱乐消费税有了一定的研究。有研究论证了课征娱乐消费税的必要性^⑨,并特别指出对奢侈娱乐课税,不会增加普通民众的负担^⑩,区分于大众娱乐^⑪。有些研究聚焦于

①“健康中国2030”规划纲要,中共中央、国务院,2016年发布,明确要求把健康摆在优先发展的战略地位;《关于实施健康中国行动的意见》,国发〔2019〕13号,2019年6月24日公布,《健康中国行动(2019-2030年)》,健康中国行动推进委员会,2019年7月9日公布,进一步细化促进健康生活方式的措施;《国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》,2021年3月11日第十三届全国人民代表大会第四次会议批准,提出了全面推进健康中国建设。

②《中华人民共和国宪法》(2018修正)第14条规定提倡节约,反对浪费,并要求合理安排消费;《消费者权益保护法》(2013修正)第5条第2款重点强调反对浪费;《中华人民共和国反食品浪费法》第3条更是明确要求,国家厉行节约,反对浪费,国家倡导节约资源的消费方式,等。

③徐澜波:《规范意义的“宏观调控”概念与内涵辨析》,《政治与法律》2014年第2期。

④[德]迪特尔·比尔克:《德国税法教科书》,徐妍译,北京大学出版社2018年版,第61页。

⑤杨颖:《税法的惩罚性规则研究》,法律出版社2014年版,第171页。

⑥李玉虎:《论我国消费税的宏观调控功能》,《经济法论坛》2011年第1期。

⑦余倩影:《调节性功能视角下的消费税立法检视》,《税务研究》2021年第7期。

⑧熊伟:《税收法定视阈下消费税调控权的研究路径》,《社会科学辑刊》2019年第1期。

⑨张守文:《消费税制度改革的发展导向》,《税务研究》2022年第3期;黄洪、文献、廖明刚、严红梅:《娱乐业征收消费税的依据、原则及构想》,《税务研究》2020年第1期;姚敏:《消费税扩围至高档娱乐服务的理论检视与实施路径——基于税法基本原则的探讨》,《财政监督》2019年第8期;叶金育、顾德瑞:《消费税法上的“应税消费”——兼论消费税立法中的税目体系构造》,《地方立法研究》2019年第4期。

⑩Dan Chamberlin, Why People Buy Things They Don't Need, Journal of Consumer Marketing, 21, 2004, pp.230-232.

⑪胡元聪、税梦娇:《我国娱乐业税制改革法律问题研究》,《税务与经济》2016年第6期。

的课税对象^①,列举了KTV、歌舞厅、游戏厅、高尔夫运动、赛车、赛马、桑拿以及赌博^②等。更有研究指出纳税人对娱乐税等的遵从度,与娱乐税的设计、政府运用其税款提供公共服务的质量息息相关。^③但当前的研究,既未深度挖掘沉迷性娱乐和奢侈娱乐健康减损和自我炫耀的本质,难以从根本上揭示娱乐消费税课税对象选择的基准;也没有从治理娱乐业的整体考虑,立足娱乐自身的含义、特征和类型等,使得娱乐消费税与消费者的娱乐消费之间存在巨大鸿沟,不利于调节的展开。有鉴于此,本文将基于“领域法学”的思维,妥善解决沉迷性娱乐和奢侈娱乐的问题,正确处理消费税法与娱乐业的关系,建构合理的娱乐消费税制度。首先,论证娱乐业课征消费税的必要性,解决征收理据的问题;其次,阐释娱乐消费具有经济上和法律上的可税性,明晰课征娱乐消费税的可行性;最后,以课税对象为中心,对娱乐消费税进行制度设计。明确应税娱乐选择的领域——娱乐业,以健康减损和自我炫耀为核心归责基准,概括和归纳受消费税法约束的娱乐内容及类型——沉迷性娱乐和奢侈娱乐。

二、课征娱乐消费税的必要性

征收理据是所有税种都要解决的首要 and 根本问题,“某个税种的开征是否有充分的理据,会直接影响税收立法的必要性和合理性”^④。课征娱乐消费税的根本原因在于,部分娱乐项目使消费者沉迷,影响其身体健康和个人发展,还可能因为消费者非理性的消费招致自身和家庭贫困;部分娱乐项目属于奢侈娱乐,和奢侈品一般,具有炫耀性,隐含的对富人地位的凸显,很容易导致低收入阶层心理的失衡,诱发违法犯罪等,影响社会稳定。还需要特别注意的是,泛娱乐化诱发浮躁的社会风气,浪费社会资源,导致诸多社会问题。当前,我国的消费结构已发生了重大变化,正由实物消费为主向实物消费和服务消费并存转变,而消费税是以我国居民的消费结构为依托而存在的,消费结构的变化将对消费税课税对象的选择产生重大影响。消费税只有适应这种消费结构的变化,才能更好地发挥调节作用。因此,应当改变消费税“应税消费”局限于消费品的现状,扩围至包括娱乐在内的服务业,形成完备的“应税消费品+应税服务”体系。再者,对娱乐业按照6%的税率和3%的征收率征收增值税,整体税负过低,不利于国家调节的展开。所以,为强化对娱乐业的调节,改变税收调控减弱的现状,须引入消费税的调节。

(一) 矫正消费行为,引导健康、合理消费

对娱乐业课以消费税,其正当性在于过度娱乐消费不仅对消费者本人的身心健康造成损害,而且对其本人及家人的工作、生活等及经济社会的发展产生不利影响。沉迷性娱乐影响身体健康,打乱人们的学习生活,而且有些需要支付高额的费用,还可能招致个人和家庭的贫困。越来越多的人沉浸在网络游戏、刷短视频、剧本杀、密室逃脱等中无法自拔,庸庸碌碌地消耗掉本该充实、挑战、进取和奋斗的生命历程。^⑤网络游戏、刷短视频、剧本杀、密室逃脱等沉迷

^①马念谊、苏畅、黄永凤:《东盟国家特别消费税制比较及启示》,《税务研究》2021年第9期;陈清秀:《税法各论(下)》,元照出版公司2019年版;朱为群、陆施予:《我国奢侈品消费税改革探讨》,《税务研究》2018年第6期;许安拓:《我国消费税制度改革的方向》,《中国财政》2012年第20期。

^②Sijbren Cnossen (ed.), *Theory and Practice of Excise Taxation--Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, Oxford University Press, 2005.

^③Mahyuliza, M. Fitri Rahmadana, Eko Wahyu Nugrahadi, *Analysis of Factors Affecting Taxpayer Compliance Paying Hotel Tax, Restaurant Tax and Entertainment Tax in Medan City*, *Budapest International Research and Critics Institute-Journal*, 4, 2021, pp.563-574.

^④张守文:《税收立法要素探析——以印花税法立法为例》,《政治与法律》2022年第5期。

^⑤韩升:《网络泛娱乐化现象及其背后的辩证关系》,《人民论坛》2022年第10期。

性娱乐与烟、酒等产品一样具有成瘾性,尤其是对于未成年人来说,需要政府对其规制。

对于网络游戏,“玩家的边际效用是递增的。为了获得更大的边际效用,玩家往往会在网络游戏中花费更多的时间和金钱,产生上瘾行为。”^①并且,“娱乐社交性已成为影响玩家网络游戏消费的最大因素”^②。“它更容易使个体在心理上脱离现实生活、沉溺于网络世界。”^③这些网络游戏通过持续地消费我们的注意力,引起了我们的自我耗竭^④,导致我们无法有逻辑地思考现实问题,丧失独立判断的能力。“一段时间以来,未成年人过度使用甚至沉迷网络游戏问题突出。”^⑤网络游戏的虚拟与现实有着巨大落差,消费者有着很强的失落感,加之长时间熬夜等,对消费者的身体产生损害,“打乱正常的工作、学习和生活节奏,对个人的进步和成长造成了严重的抑制”^⑥。有些游戏需要玩家支付较多的费用,这种付费在大多数情况下是不理性的,因为成瘾而导致的非理性付费,不会考虑自己和家庭的收入情况,很可能招致家庭贫困;还可能诱发家庭矛盾,影响社会稳定。对于网络游戏,国家为减少其带来的危害,尤其是为了保护未成年人,采用了网络游戏总量调控、控制新增运营数量、探索适龄提示制度和限制未成年人使用时间等措施^⑦。对于短视频,人们在浏览过程中,容易沉迷,占用大量的时间,减少了睡眠、学习和工作的时间,影响身心健康,不利于人们尤其是未成年人阅读、社交等能力的提升,而一些低俗的视频更是对人们产生不良导向等。以剧本杀、密室逃脱等为代表的沉浸式娱乐,不仅耗时较大,而且主题涉及惊悚、恐怖、血腥、鬼怪等不良内容^⑧,影响人们尤其是青少年的身心健康;费用也比较高,除了本身的付费,还包括打赏以及支付一些其他的设施使用费用。对剧本娱乐场所国家采取了依法办理登记,履行备案手续;坚守底线,规范经营;建立协同机制,形成监管合力等措施^⑨。将沉迷性娱乐纳入消费税征收范围,通过价格机制约束消费者,在一定程度上能够减少沉迷性娱乐的消费,“征税通过收入效应和替代效应对具有消费偏好误差的消费者施加影响,促使其减少乃至停止劣值品的消费”^⑩;对沉迷性娱乐课征消费税,也表明了国家对此类消费不鼓励的态度,借助道德机制约束消费者,促使消费者主动减少沉迷性娱乐的消费。

对于奢侈娱乐,其具有炫耀性,这种隐含的对富人地位的凸显,很容易导致低收入阶层心理的失衡,诱发违法犯罪等,还可能招致自身和家庭贫困,浪费社会资源。并且,不同收入阶层对于奢侈娱乐的消费差距远超商品消费的差距。在人们日常生活中,存在着炫耀性消费(主要表现为奢侈品或服务的消费),其既有心理因素作怪,也可能被社会环境所裹挟。“让·鲍德里亚

①董建蓉、李小平、唐丽萍:《基于网络游戏的产品属性与消费行为研究——以大学生游戏成瘾为例》,《中南民族大学学报(人文社会科学版)》2007年第S1期。

②张春华、温卢:《网络游戏消费行为及其影响因素的实证研究——基于高校学生性别、学历的差异化分析》,《江苏社会科学》2018年第6期。

③郗戈:《游走与沉溺:“网络成瘾”的异化生存方式》,《人文杂志》2010年第6期。

④[德]弗兰克·施尔玛赫:《网络至死》,邱袁炜译,龙门书局2011年版,第134页。

⑤《关于进一步严格管理切实防止未成年人沉迷网络游戏的通知》,国新出发(2021)14号,2021年8月30日公布;中国消费者协会人民舆情数据中心《2022年十大消费维权舆情热点》,2023年1月30日, <https://www.cca.org.cn/zxsd/detail/30579.html>, 2023年2月15日访问。

⑥蒋建国:《网络消费主义、网络成瘾与日常生活的异化》,《贵州社会科学》2014年第5期。

⑦《关于印发〈防控儿童青少年近视实施方案〉的通知》,教体艺(2018)3号,2018年8月30日公布。

⑧《〈文化和旅游部 公安部 住房和城乡建设部 应急管理部市场监管总局关于加强剧本娱乐经营场所管理的通知〉政策解读》,2022年6月27日, https://zwgk.mct.gov.cn/zfxxgkml/zcfc/zcjd/202206/t20220627_934102.html, 2023年2月13日访问。

⑨《关于加强剧本娱乐经营场所管理的通知》,文旅市场发(2022)70号,2022年6月25日公布。

⑩朱为群:《消费课税的经济分析》,上海财经大学出版社2001年版,第133页。

的主张是,人在有‘自我保存的本能’的同时,还拥有一种与之对立的根本的本能,那就是想要‘尽自己全力’的冲动,也就是一种永远都希望‘更多、更快、更频繁’的冲动。在这种本能的支配下,现代消费必然会向无止境的浪费的方向发展,同时产生对奢侈的炫耀,和对这种炫耀的怨恨和暴力。”^①再者,“休闲和炫耀性消费是证明经济实力、赢得并保持良好声誉的方式”。^②热衷于炫耀性的生活,通过消费奢侈品和服务来凸显自身特殊的地位和身份等。对富人而言,即使是生活必需品或服务也远超维持生活和保障健康所需,其所消费的商品或服务是经过严格挑选的,进行了特殊化处理。与此同时,荣誉法则起着关键作用,凡是对消费品或服务的改进符合荣誉法则的,就会受到富人的欢迎,会不断延续下去。使用这些更加精美的消费品或享受这些更加周到的服务,是其富裕的证明,消费成了一种光荣的行为。其中,炫耀是内心最真实的想法,能够充分体现其与低收入人群的不同,为了保持或增进消费者的荣誉,就必须从事于奢侈的、非必要的事物的消费。要博取好名声,就不能免于浪费。^③消费税可以在一定程度上鼓励节俭,抑制奢靡浪费,强调劳动多且节约劳动成果的人(消费得很少),不应比生活懒惰且浪费无度的人负担重。^④

(二) 补足“应税消费”的缺失,适应消费结构变化

当前,消费税的课税对象仅限于消费品,缺乏对包括娱乐在内的消费行为的调节,难以适应如今的消费结构,消费税的调节功能受到极大限制。我国居民消费结构正在进行新一轮的转型升级,转型的基本方向是从实物商品消费为主向实物商品消费与娱乐等服务消费并存转化,服务性消费逐渐增多,正成为人们消费的主要内容。从第三产业增加值占国内生产总值的比重可以窥探其中的奥秘

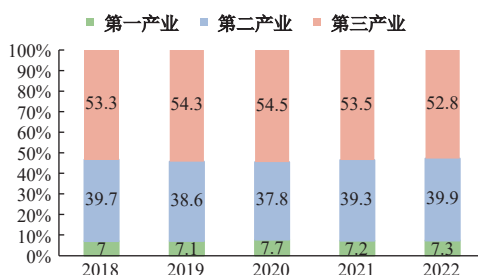


图1 2018—2022年三次产业增值占国内生产总值比重

注:图表系作者制作,数据来源于国家统计局。

(见图1),如2022年第三产业增加值比重为52.8%。并且,一些服务性消费正替代产品消费。“我国高收入人群的消费已从注重物品的消费转向注重享乐的过程和体验、偏爱尊崇的体验消费”^⑤。例如,“奢侈品作为高档耐用品,虽价格昂贵不为高收入人群所惧,但其在存放、保管和护理等方面会消耗大量时间,而时间正是高收入人群的稀缺资源。因此,现实生活中,高收入者往往不会亲自购买奢侈品再自行消费,而是选择通过购买服务来获得同等效用或更高效用。”^⑥“事实上,对于如游艇、私人飞机等消费品,高消费群体更倾向于加入游艇俱乐部和私人飞机俱乐部获取更具体验感的服务,故而仅针对高端消费品征收消费税,显然不利于其促进合理消费作用的充分发挥。”^⑦

①[日]浦展:《第四消费时代》,马奈译,东方出版社2014年版,第137页。

②[法]多米尼克·戴泽:《消费》,邓芸译,商务印书馆2015年版,第8页。

③[美]凡勃伦:《有闲阶级论》,蔡受百译,商务印书馆2019年版,第58-75页。

④[英]霍布斯:《利维坦》,黎思复、黎廷弼译,商务印书馆1985年版,第270页。

⑤詹奎芳:《合理界定奢侈品消费税的征税范围》,《中国财政》2012年第12期。

⑥庞凤喜、牛力:《营改增后应加快推进消费税改革》,《中国税务报》2017年10月25日。

⑦马蔡琛、管艳茹、白铂:《促进高质量发展的消费税改革探索》,《税务研究》2023年第2期。

此种消费结构下,作为服务的主要类型,娱乐既是消费者重要的消费内容^①,也是国家治理的重点^②,作为特别调节税的消费税理应而且能够发挥重要作用。但是,当前消费税的“应税消费”局限于消费品领域,并未涉及包括娱乐在内的服务业。“这一现象不仅背离了内含消费品与服务的‘消费’本体机理,而且曲解了消费课税的消费税事物本质。”^③因此,应将消费税的“应税消费”扩围至包括娱乐在内的服务业,形成完备的“应税消费品+应税服务”体系。这样不仅能减少人们沉迷性娱乐的消费,还能够与奢侈品消费税共同发挥调节作用,应对奢侈品和奢侈服务的替代性,防止这种替代性减损消费税调节的效果。

(三) 强化对娱乐业的调节,改变税收调控减弱的现状

娱乐业原属于营业税税目,伴随“营改增”的全面展开,娱乐业被纳入了增值税征税范围。对娱乐业而言,娱乐业“营改增”不仅仅是税种、税目的形式转变,更是税负实质的变动。现有情况下,由原娱乐业营业税中的“娱乐行业”税目转移到增值税中的“生活服务”税目,税率大幅下降。“营改增”之前,对娱乐业按5%-20%的税率课征营业税,相较于原营业税下交通运输业、建筑业、邮电通信业、文化体育业3%的税率以及金融保险业、服务业5%的税率,其已经蕴含着对娱乐业调节的意图。“营改增”后,对于娱乐服务,一般纳税人适用6%的增值税税率,小规模纳税人适用3%的征收率,税率和征收率与文化体育、教育医疗、居民日常等生活服务、金融服务、现代服务等持平,但大大低于交通运输、邮政、基础电信、建筑等服务9%的税率。增值税低税率的设计和中性税的税种特征,决定了其缺乏对娱乐业调节的意旨和可行性。并且,增值税通常不用于实现某种特定的政策目标,其征收的主要目的是取得税收收入,在取得收入的过程中保持对经济活动的“税收中性”^④。因此,增值税不应承担过多的调节功能,不宜设置过多档次的差别税率。

从深层次来说,税收作为调控工具的一种,税负水平是其最为重要的调节手段之一,向纳税人传递不同的政策导向。税负水平的骤降会弱化税收对于娱乐业的调节。娱乐消费税的缺位导致娱乐业税负过轻,难以发挥消费税对于娱乐业的调控。消费税属于管制诱导性租税,存在之正当合理性,在于立法者对纳税义务的经济或其他行为,基于公共利益有诱导促进或管制的必要者,且此种目的,有必要使用租税减免或加重作为工具,即须有助于公共利益、符合比例原则。^⑤引导健康、合理消费,是为了公共利益,而且消费税的调节相对禁止等命令型工具更为温和,倡导型工具更为有效,符合比例原则的要求。因此,有必要开征娱乐消费税,建立和完善以娱乐业增值税普遍征收、消费税特定征收的现代双层间接税制度,实现对娱乐业的有效调节。

三、课征娱乐消费税的可行性

娱乐是人们休闲的重要方式,在一定程度上能够排解人们的一些不良情绪、愉悦身心,人们易沉迷其中。因此,相较于其他行业,娱乐业容易获得收益,这是征税的首要前提。与此同

^①2022年,我国人均教育文化娱乐消费支出2469元,占人均消费支出的比重为10.1%,是仅次于食品烟酒(30.5%)、居住(24.0%)和交通通信(13.0%)的消费。数据来源,国家统计局。

^②《关于加强剧本娱乐经营场所管理的通知》,文旅市场发〔2022〕70号,2022年6月25日公布;《关于进一步严格管理切实防止未成年人沉迷网络游戏的通知》,国新出发〔2021〕14号,2021年8月30日公布;《关于加强网络表演管理工作的通知》,文市发〔2016〕12号,2016年7月1日公布,等。

^③叶金育、顾德瑞:《消费税法上的“应税消费”——兼论消费税立法中的税目体系构造》,《地方立法研究》2019年第5期。

^④朱为群:《消费课税的经济分析》,上海财经大学出版社2001年版,第7页。

^⑤葛克昌:《税捐行政法——纳税人基本权利视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第136-137页。

时,对于娱乐业这种高收益且问题繁多需要国家重点治理的行业,课征消费税比较容易获得民众的支持。并且,引导健康、合理的消费有《宪法》《民法典》《基本医疗卫生与健康促进法》《消费者权益保护法》《反食品浪费法》等法律上的支撑,是国家的法定义务。简言之,娱乐消费具有经济上和法律上的可税性。

(一) 娱乐消费具有经济上的可税性

“征收与否,首先取决于是否有收益,这是征税的基础。”^①娱乐设施和活动在一定程度上能够排解人们的一些不良情绪、愉悦身心,人们易沉迷其中,娱乐业比较容易获得收益。一般情况下,娱乐业的收益高于其他行业。以游戏为例,根据中国音像与数字出版协会游戏出版工作委员会等发布的《2021年中国游戏产业报告》显示,游戏市场的实际销售收入不断增长,2021年中国游戏市场实际销售收入更是高达2965.13亿元,同比增长6.40%(见图2)。随着消费结构的变化和消费水平的提高,人们对娱乐的消费不断增长,娱乐业可以获得较高收益。娱乐业的绝大多数主体以营利为目的,不符合课税的阻却要件^②,对娱乐业课税具有经济上的可能性和可行性。以高尔夫球运动为例,单从收费角度来说,其会员和随机访客的收费都是比较昂贵的,与已经课征消费税的珠宝首饰、游艇等一样,具有奢侈的特点。

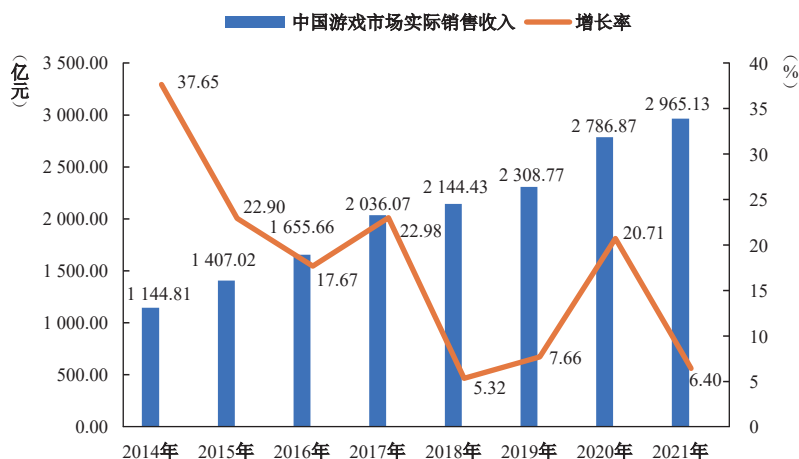


图2 中国游戏市场实际销售收入及增长率

(二) 娱乐消费具有法律上的可税性

对娱乐业课征消费税,容易获得民众的支持,合乎民意,符合公平正义的精神,具有法律上的可行性,^③更有党政国策的强力推动,还有国外实践的佐证。公众将娱乐业与税收关联起来,更多的是因为影视行业天价片酬、明星偷逃税等,所以国家采取措施对其治理^④。这既能窥探娱乐业较强的营利性,也能提升民众对消费税扩围至娱乐业的接受程度。而且,根据我国《宪法》《民法典》《基本医疗卫生与健康促进法》《消费者权益保护法》《反食品浪费法》等法律的规定,国家负有义务采取各种措施引导人们健康、合理消费,包括消费税在内的税收是措施之

①张守文:《财税法疏议》,北京大学出版社2016年版,第140-141页。

②叶金育:《税收构成要件理论的反思与再造》,《法学研究》2018年第6期。

③张守文:《论税法上的“可税性”》,《法学家》2000年第5期。

④《联合印发〈通知〉》,中央宣传部、文化和旅游部、国家税务总局、国家广播电视总局、国家电影局等,2018年6月27日发布;《关于进一步规范影视行业税收秩序有关工作的通知》,税总发〔2018〕153号,2018年10月2日发布;《关于开展文娱领域综合治理工作的通知》,中共中央宣传部,2021年9月2日发布,等。

一。租税得以达成经济、社会、教育、文化或卫生等具体行政目的,^①“以不利之租税负担,用以管制人民特定作为不作为”^②。富裕社会和消费社会中物质极大丰富,消费控制社会生活各个方面,消费欲望驱动下的非理性消费损害身体健康、消耗资源、毒害社会风气。因此,消费者有义务不消费对人体、社会风气等有害的产品或服务,接受消费税的调控,以实现保障国民健康、合理消费的目的,最终实现人与自身、人与社会的和谐发展。^③通过征收娱乐消费税的方式纠正人们的娱乐消费行为,使得消费者能够真正承担起社会责任,对自己、对家庭、对社会负责。

从性质上来说,消费税作为特别调节税,通过税目和税率等课税要素的调整实现特别目的,应对经济社会问题,是重要的税收调控工具。《宪法》第15条第2款明确规定:“国家加强经济立法,完善宏观调控。”该条款构成税收宏观调控的宪法依据,也为消费税特别调整权的存在提供了坚实基础。《消费税法(征求意见稿)》的说明中提出了“消费税是调节税种,对生产和消费行为具有重要调节职能”^④,广东省财政厅对人大代表的答复中明晰了调节产品结构、引导健康消费、促进节能环保等以体现国家的消费政策和产业导向是消费税的主要目的^⑤。以选择性为基础理论,即基于调节意志和公平考量,立法者会选择部分消费产品或服务列入税法规范范围,从而借助选择性课征来试图实现多重目标^⑥,通过给予特定纳税人加重税负的方式发挥其导引的实际作用^⑦。消费税这种加重负担的税收调控,并非依据消费者的负担能力,而是基于调控需要,保障国民健康、引导合理消费,使得受到调控的纳税人和非受调控的人群之间构成差别待遇。^⑧因为消费内容的有害性,消费税由这些消费者来分担,使其和其他消费者之间具有差别待遇,正当合理。娱乐消费税针对沉迷性娱乐、奢侈娱乐的消费,目的在于引导消费者健康、合理消费,促进娱乐业健康有序发展,实现税负公平。对娱乐业中的沉迷性娱乐、奢侈娱乐课征消费税,是国家履行法定义务的一种表现,具有法律上的可行性。再者,高档娱乐被纳入消费税征收范围是党政国策重点推进的内容^⑨。并且,课征娱乐消费税在国际上已被多国所实践(见表1)。

在我国,娱乐消费税也有征收的实践。新中国成立初期,各大中城市沿用旧税法,普遍征收娱乐税、筵席税、旅店税和冷食税等,但征税办法极不统一,税法呈现出一团乱象。1949年11月,首届全国税务会议决定将以上4税合并为特种消费行为税,列入《全国税政实施要则》。1951年1月,政务院正式颁布了《特种消费行为税暂行条例》。其中,涉及娱乐的税目为电影戏剧及娱乐、舞场两个税目,对电影戏剧及娱乐按照票券价格的10%-30%征收,对舞场按照票券价格的50%征收。国家为了简化税制,逐渐废除了特定消费行为税,将其中的电影、戏剧及娱乐部分的

①陈敏:《税法总论》,新学林出版公司2019年版,第7-8页。

②葛克昌:《租税国的危机》,厦门大学出版社2016年版,第185-186页。

③钟瑞华:《消费者权益及保护新论》,中国社会科学出版社2018年版,第28-29页。

④《关于〈中华人民共和国消费税法(征求意见稿)〉的说明》,2019年12月3日http://tfs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201912/t20191203_3434188.htm,2023年1月11日访问。

⑤《广东省财政厅关于广东省十三届人大四次会议第1364号代表建议答复的函》,粤财人案〔2021〕281号,2021年6月23日发布。

⑥黄家强:《应税消费品的界定、识别与调整——基于法律、技术与政治互动的税收逻辑》,《财经理论与实践》2019年第3期。

⑦李刚:《论税收调控法与税法基本原则的关系》,《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2008年第3期。

⑧李刚:《论税收调控法与税法基本原则的关系》,《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2008年第3期。

⑨《国务院批转发展改革委等部门关于深化收入分配制度改革若干意见的通知》,国发〔2013〕6号,2013年2月3日公布,直接规定“将部分高档娱乐消费和高档奢侈消费品纳入消费税的征收范围”;《国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》,2021年3月11日第十三届全国人民代表大会第四次会议批准,虽未直接明确将高消费行为纳入消费税课税范围,但强调了调整优化消费税征收范围,而扩围至高消费是调整优化的重要内容之一。

税目改征文化娱乐税,其余税目并入营业税,1966年9月,停止征收。1994年起,对娱乐业课征营业税,以经营娱乐业的单位和个人为纳税人,以营业额为计税依据,具体税率由省、自治区、直辖市人民政府在《营业税暂行条例》规定的5%-20%范围根据当地实际情况确定。全面“营改增”以后,原营业税中的“娱乐业”改为增值税中的“娱乐服务”,与其他生活服务的税率基本一致,失去了调节功能。我国台湾地区有专门的“娱乐税法”,课税对象包括:电影、职业性歌唱、说书、舞蹈、马戏、魔术、技艺表演及夜总会之各种表演、戏剧、音乐演奏及非职业性歌唱、舞蹈等表演、各种竞技比赛、舞厅或舞场、高尔夫球场及其他提供娱乐设施供人娱乐者^①。

表1 部分国家的娱乐消费税^②

国家	娱乐消费税的课税对象
英国	赌博、游艺项目、博彩等
美国	赌博、博彩、现场表演、室内美容、室内日光浴等
日本	高尔夫球场利用、温泉入浴等
韩国	赛马场、赛车、赛艇场、老虎机经营场所、高尔夫球场、赌场、娱乐性质酒吧等娱乐服务
印度	马戏团、戏剧剧场、印度古典舞蹈(包括民间舞蹈)、电影院、游乐园、赛马场等娱乐服务
新加坡	赌博、博彩等
菲律宾	斗鸡场、舞厅、夜总会、垒球场、赛马场、拳击赛、保龄球赛、篮球赛、电影放映等娱乐服务
柬埔寨	SPA等
老挝	酒吧、迪斯科舞厅、卡拉OK、赌场、美容和按摩等娱乐服务
泰国	赛马等
越南	迪斯科舞厅、按摩、卡拉OK、赌场、高尔夫球、彩票等娱乐服务

说明:娱乐消费税的称谓并不统一,有的直接称为“娱乐税”,有的则在消费税中设置娱乐税目,有的是在货物与劳务税中以高税率形式呈现等,但均是加重特定娱乐行为的税收负担。

四、娱乐消费税的制度设计:以课税对象为中心

为了引导健康、合理的消费,优化娱乐业税制结构,促进娱乐业健康有序发展,践行税制公平平等目的,在消费税中适当引入娱乐税目不仅必要而且可行。深入到立法层面,娱乐消费税不仅应当遵循税法的普适性规律,而且应当重视娱乐业的特殊性,合理设计娱乐消费税法,使税收立法更加精致,达到良法善治^③。“课税对象解决的是课税的直接依据问题”,^④通过明晰应税娱乐的具体内容、阐释其危害,证成了娱乐消费税课征的正当性,为消费税归责提供了坚实的

①我国台湾地区“娱乐税法”(2007年修正)第2条。

②表格系作者自行制作,数据来源,OECD, Consumption Tax Trends 2022, VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends, OECD Publishing, 2022; EY, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2022, https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide, last access 2023-3-3; IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://www.ibfd.org/content-solutions>, last access 2023-3-3; PWC, Worldwide Tax Summaries Online, <https://taxsummaries.pwc.com/>, last access 2023-3-3; 英国税务海关总署网站(<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>); 美国国家税务局网站(<https://www.irs.gov/>); 日本国税厅网站(<https://www.nta.go.jp/>); 韩国国税厅网站(<https://www.nts.go.kr/>); 印度国家税务局网站(<https://incometaxindia.gov.in/Pages/default.aspx>); 新加坡海关网站(<https://www.customs.gov.sg/>); 菲律宾国内税收局网站(<https://www.bir.gov.ph/>); 柬埔寨税务总局网站(<https://www.tax.gov.kh/km>); 国家税务总局发布的《中国居民赴老挝投资税收指南》; 泰国国家税务总局网站(<https://vrtweb.rd.go.th/106.html>); 国家税务总局发布的《中国居民赴越南投资税收指南》; 世界税制现状与趋势课题组:《世界税制现状与趋势(2020)》,中国税务出版社2021年版; 蒋震:《中国消费税制改革研究》,中国税务出版社2017年版,等。

③张婉苏:《从税收法定到税收法治的实践进阶——以进一步落实税收法定原则为中心》,《法学研究》2023年第1期。

④王传伦、高培勇:《当代西方财政经济理论》(上册),商务印书馆1995年版,第163页。

基础。详言之,娱乐消费税要以本国或地区合法娱乐活动为选择的前提,尊重娱乐欢愉性和可消费性等内在特征及其分类等,重点凸显娱乐的营利性。在此基础上,以健康减损和自我炫耀为归责基准,结合具体的时空环境,选取需要重点调节的娱乐项目——沉迷性娱乐和奢侈娱乐,区别于非沉迷性娱乐和大众娱乐,引导人们健康、合理消费。沉迷性娱乐以成瘾性为核心特征,消费者对此类消费嗜好性明显,缺乏自我控制的能力,当前最为典型的是网络游戏、刷短视频、剧本杀、密室逃脱等;奢侈娱乐以炫耀性为主要特征,消费者凭借此类消费凸显其特殊的身份和地位,目前主要包括:高档俱乐部、高档洗浴中心、高档酒店、高档美容场所、高端商务座舱、豪华游轮旅游、歌厅、舞厅、夜总会、高尔夫球场、赛马场等高档的、具有炫耀性的娱乐项目。

(一) 应税娱乐选择的领域: 娱乐业

应税娱乐托生于娱乐业,根据健康减损和自我炫耀的归责基准,从娱乐业中选择需要调节的具体业态,引导人们健康、合理消费,促进娱乐业健康有序发展。娱乐业的结构和发展水平对应税娱乐的选择起着决定性作用。因此,应税娱乐的选择要紧紧密结合娱乐业的发展,充分吸纳娱乐业的特性。“自产业革命以来,娱乐业逐渐成长为一项独立的国民经济行业,正大规模飞速发展,受到各国的普遍重视。”^①娱乐业最早表现为电影业和广播业。当前,娱乐的业态正逐步从单一的娱乐休闲向极为多元化的娱乐产业转变,既包括电影、电视、音乐和网络视频在内的传媒娱乐,也包括歌厅、舞厅、酒吧等场所消费型娱乐,还包括高尔夫、台球、保龄球等游艺游乐场娱乐。“当几种新技术——互联网技术、移动技术、大数据、超级计算能力——组合成一个‘完美风暴’,从而改变了位于产业链上游的艺人生存方式,改变了下游的宣传、发行、消费模式,改变了消费者获取的渠道时”^②,也改变了人们的消费内容和方式,网络娱乐成为娱乐消费的重要内容。

当然,无论娱乐业如何发展,应税娱乐如何选择,始终要把握娱乐业的主要特征,才能理清娱乐业的本质,为应税娱乐的选择奠定良好的基础。娱乐业的主要特征包括:其一,娱乐属性。从“娱乐”的语词含义来说,其是“令人欢娱、发笑、快乐或者惬意地占据了观众的时间或者注意力的活动”^③。具体来说,娱乐以休闲为条件,以消费为动力,以众人参与为特点,以欢愉为普遍生活形态。其中,欢愉性是娱乐业发展的根本驱动力,娱乐业的发展以消费者嗜好为前提不断拓展新业态,甚至不惜迎合消费者,舍弃应有的导向等。例如,很多时候电视节目要舍弃思想,“迎合人们对视觉快感的需求,适应娱乐业的发展”^④。其二,娱乐业通过工具或载体制造和传播娱乐并非其最终目的,能够被大众消费并产生经济、社会等效益才是娱乐业的最终目标。其三,娱乐业表现方式多种多样,可以依照不同的标准进行区分和归类,在对娱乐业分类时须根据需要选择适当的标准。

(二) 应税娱乐选择的基准

应税娱乐的选择应当遵循以下基准:要以本国或地区合法娱乐活动为选择的前提,不能选择非法娱乐活动;尊重娱乐欢愉性和可消费性等内在特征以及娱乐的分类等,重点凸显娱乐的营利性;在此基础上,以健康减损和自我炫耀为归责基准,结合具体的时空环境,选取需要重点调节的娱乐项目——沉迷性娱乐和奢侈娱乐,区别于非沉迷性娱乐和大众娱乐,引导人们

①余锋:《娱乐法:法学研究的新分支领域》,《山东科技大学学报(社会科学版)》2021年第3期。

②宋海燕:《娱乐法》,商务印书馆2020年版,第4页。

③[美]哈罗德·沃格尔:《娱乐产业经济学》,支庭荣、陈致中译,中国人民大学出版社2013年版,前言。

④[美]尼尔·波兹曼:《娱乐至死》,章艳译,中信出版社2015年版,第111页。

健康、合理消费。与此同时,还要从稽征经济原则出发,充分考虑征收成本,尽量对已产业化的娱乐业课征消费税。

首先,被纳入消费税征收范围的娱乐,在本国或地区应当属于合法的娱乐活动。如俄罗斯、比利时、墨西哥、厄瓜多尔、秘鲁、泰国等国家对赌博业征收消费税,在这些国家,赌博是合法的娱乐活动;在我国香港特别行政区,博彩属于合法的娱乐活动,据其《博彩税条例》,博彩税是对获批准的公司从举办赛马投注所得的净投注金收入、现金彩票活动所受的供款或参加款项、从举办奖券活动的收益征税、从举办足球比赛投注所得的净投注金收入征税。对本身属于我国法律法规禁止的内容,如黄、毒、赌等,属于非法娱乐活动,应当通过其他法律法规予以规制,采取禁令等方式,不应成为消费税的规制对象。

其次,根据具体的时空环境,在合法娱乐中,再进一步筛选,确定课税对象。大众对于娱乐的理解以及娱乐业的发展与经济、社会和科技等因素紧密联系在一起。如民国时期,受制于当时的经济社会条件,大众所认可的娱乐业主要包括电影业、茶馆业、戏曲业等,而伴随经济社会的发展和科技的进步,KTV行业、游戏行业等成为了重要的娱乐业,相反,茶馆业、戏曲业等传统娱乐业逐渐没落。即便是对于电影业,随着时间的推移,大众对电影业的态度是截然不同的。民国时期,由于经济、战争等因素,娱乐业尚不发达,电影娱乐往往被看作一种高端消费或奢侈消费,但在电影业高速发展的当下,电影娱乐已经成为一种极为普通的消费。由此可见,时间维度对于娱乐业至关重要,是娱乐消费税立法中需要特别考量的重要因素。例如,原营业税,2001年将酒吧纳入征收范围,2003年将网吧纳入征收范围,就是根据娱乐业业态的变化进行的调整。

当然,消费税立法最重要的是选取沉迷性娱乐和奢侈娱乐,其属于健康减损型和自我炫耀型消费,对应消费者自我调节的固有缺陷——嗜好性和炫耀性,区别于非沉迷性娱乐和大众娱乐。对非沉迷性娱乐和大众娱乐,其包含娱乐的欢愉性,“是在人的基本物质需求满足之后的更高层次的精神需求,是生存之外的发展问题,是人民群众‘美好生活’的重要内容”^①。因此,并非所有合法的娱乐都必须纳入消费税征收范围,应当根据国家调节的需要,选择那些对消费者身体健康产生损害、致使消费者个人和家庭贫困以及影响社会稳定的娱乐活动。而有些娱乐活动,国家是鼓励的,如文化文物单位文化创意活动,国家给予税收优惠^②;对于中华优秀传统文化,国家更是深入实施传承发展工程^③。

在这些需要管制的娱乐项目中,是否具有营利性,是消费税能否发挥作用的重要前提。关于娱乐业的规则中,不论是界定营业性演出^④还是娱乐场所^⑤,以及新兴的网络表演经营活动^⑥等,均将营利作为其核心要件,凸显其收益性。消费者进行娱乐消费,形成了娱乐产业,造就了娱乐经济,其“实质上是物质消费的精神价值体现,是建立在娱乐消费基础上的一种新型经济,属于精神、心理消费经济。在娱乐经济中,乐趣、休闲、个性、品位等娱乐因素贯穿在产品和服务的生产、供应及售后过程中”^⑦。只有在这种情况下,消费税才具有调控的必要和适用的可能,产业化的娱乐项目在一定程度上表明了其适用人群的广泛性,调节具有必要性;也使得能

①刘承魁:《娱乐法导论》,中国政法大学出版社2021年版,第2页。

②《关于印发〈关于进一步推动文化文物单位文化创意产品开发的若干措施〉的通知》,文旅资源发〔2021〕85号,2021年8月17日发布。

③《“十四五”文化发展规划》,中共中央办公厅、国务院办公厅,2022年8月16日发布。

④《营业性演出管理条例》(2020修订)第2条。

⑤《娱乐场所管理条例》(2020修订)第2条和《娱乐场所管理办法》(2022修订)第2条。

⑥《网络表演经营活动管理办法》,文市发〔2016〕33号,2016年12月2日发布。

⑦王春娟等:《娱乐体验消费》,中国经济出版社2015年版,第2页。

够通过税收调节价格影响消费,从而实现引导健康、合理消费的目的。

最后,对某种娱乐项目课征消费,应当符合稽征经济原则,其是效率原则在税法中的直观映像。税收征管在行政上的特点在于大量行政,即需要消耗大量的行政资源。经济性是稽征经济原则的价值所在,核心在于降低征管成本^①。对娱乐业课征消费税,应当重视娱乐行业的复杂性和多样性,将稽征经济作为娱乐消费税制度设计的重要原则。例如,某娱乐活动只适合一个人或几个人小规模自娱自乐,并未形成一种规模化的产业,对其课征消费税,能够获取的收益低于征管成本,那么就没必要对其征税;抑或,某些娱乐项目虽然已经成为了一种规模化产业,但由于技术等原因导致征管成本过大,也不宜对其课税。

(三) 应税娱乐的具体内容:娱乐消费税的课税对象

对娱乐消费税而言,最难以确定的是税目要素,亦即何种娱乐项目应当纳入消费税的征税范围之中。税目的确定不仅要受到“谁消费、谁纳税”原则、稽征经济原则等税法原则的约束,同时应当注意时间上和空间上的协调,以这些内容为基准,充分考虑娱乐的内涵、特征和业态,重点选择沉迷性娱乐和奢侈娱乐作为课税对象,建构完善的娱乐消费税制度。原营业税采用列举的方式明确了娱乐业的范围,为纳税人缴纳税款和税务机关征管提供了明确的指引。有鉴于此,有必要明晰沉迷性娱乐和奢侈娱乐的概念和特征以及具体范围,合理设计娱乐消费税,为纳税人和税务机关提供明确指引。沉迷性娱乐的核心特征是成瘾性,当前以网络游戏、刷短视频、剧本杀、密室逃脱等为典型;对于奢侈娱乐,其主要特征是炫耀性,当前应将高档俱乐部、高档洗浴中心、高档酒店、高档美容场所、高端商务座舱、豪华游轮旅游、歌厅、舞厅、夜总会、高尔夫球场、赛马场等高档的、具有炫耀性的娱乐项目囊括其中。

1. 沉迷性娱乐

沉迷性娱乐的核心特征是成瘾性,消费者对此类消费嗜好性明显,在消费中容易迷失自我,缺乏自我控制的能力,尤其是在没有外部因素介入的情况下,导致行为的市场失灵。具体来说,消费者面对诱惑性极强的娱乐(如网络游戏、刷短视频、剧本杀、密室逃脱等)缺乏自我控制的能力,呈现消费成瘾的状态。而消费成瘾是一种特殊的经济行为,在没有外部因素介入的情况下很难控制自己对这些产品或服务的消费,这将会对国民健康造成损害,也会增加医疗等社会成本,影响经济社会的发展。人性比“理性人”假设所想象的更为复杂。人不是完全理性的,而是有限理性的。^②人们在做决策时,必然受许多“偏见”“嗜好”“冲动”等心理因素的影响。“成瘾消费(consumer addiction)是一种对于产品或服务产生的生理或心理依赖。很多公司靠出售成瘾产品盈利。”^③当然,沉迷性娱乐的消费属于理性成瘾,消费时人们的理性仍然存在,通过其他因素的介入,可以影响其消费行为。这种理性成瘾表明,消费者在进行沉迷性娱乐等成瘾行为时是理性的,其在考量娱乐消费的收益与损失时,大多被沉迷性娱乐带给人们身体层面的快感和精神层面的欢愉所战胜。但无论如何,消费者的理性仍然存在^④,可以通过外部因素的介入,对其消费行为进行干预。不像毒品成瘾,吸食者对毒品高度依赖,难以自拔,其“一方面严重危害吸毒者的身体和精神健康,同时也对社会安定造成严重影响”^⑤。沉迷性娱乐这种理性成瘾,意味着消费者不仅能够意识到消费危害健康、带来医疗等社会成本,而且消费者受到外部干预时会理性思考其行为,是否要改变其行为,未来是否消费以及消费多少等。

①黄茂荣:《税捐稽征经济原则》,刘剑文主编:《财税法论丛》,北京大学出版社2005年版,第134页。

②[美]理查德·塞勒:《“错误”的行为:行为经济学的形成》,王晋译,中信出版社2018年版,第1-11页。

③[美]迈克尔·所罗门:《消费者行为学》,杨晓燕等译,中国人民大学出版社2018年版,第41页。

④Gary S. Becker, Kevin M. Murphy, A Theory of Rational Addiction, The Journal of Political Economy, 96, 1988, pp. 675-700.

⑤黄鑫、杨璐、王雨霏、魏曙光、陈苏:《毒品成瘾与自噬的研究进展》,《生命科学》2018年第1期。

当前,最为典型的沉迷性娱乐当属网络游戏、刷短视频、剧本杀、密室逃脱等。这些娱乐的消费群体比较广泛、业态发展比较迅速,对人们的日常生活影响比较大。其中,网络游戏、刷短视频已成为人们重要的娱乐方式之一。根据《中国互联网络发展状况统计报告》显示,截至2022年6月,我国网络游戏用户规模达5.52亿,占网民整体的52.6%;我国短视频用户规模达9.62亿,较2021年12月增长2805万,占网民整体的91.5%。^①而剧本杀、密室逃脱等为代表的沉浸式娱乐正进入人们尤其是青少年的日常生活,成为重要的消遣方式,发展迅猛。美团研究院发布的《2021实体剧本杀消费洞察报告》显示,截至2021年4月,全国剧本杀门店数量已经达到4.5万家。相较于2019年的1.2万家,两年增加了3.3万家门店。iiMedia Research(艾媒咨询)发布的《2022—2023年中国剧本杀行业发展现状及消费行为调研分析报告》显示,2021年,中国剧本杀行业市场规模已超170亿元,预计2022年将达238.9亿元,同比增长40.4%,预计到2025年中国剧本杀行业市场规模将增至448.1亿元(见图3)。以剧本杀、密室逃脱为代表的沉浸式娱乐已成为不可忽视的新业态。^②需要特别注意的是,并非所有使人们沉浸的娱乐均被纳入消费税的征收范围,其只针对于那些沉迷性的,对于一些益智类的项目等非沉迷性娱乐不应被纳入征收范围。

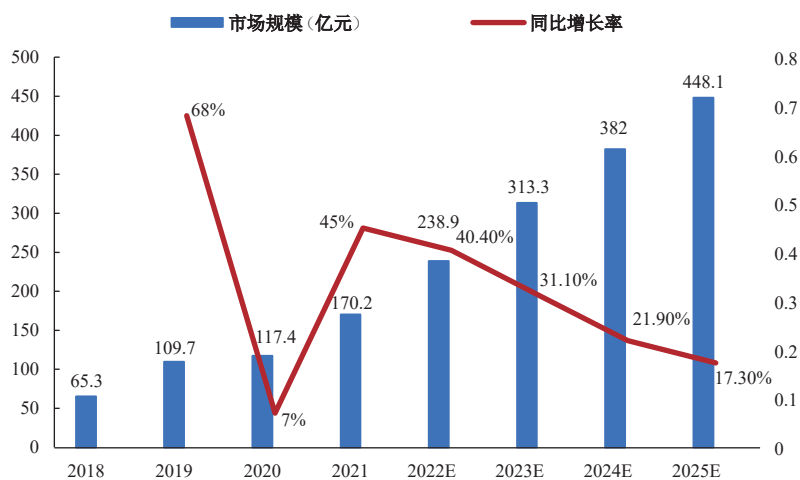


图3 2018—2022年中国剧本杀行业市场规模及预测

2. 奢侈娱乐

奢侈娱乐的主要特征是炫耀性,以高档的形式呈现,消费者以此来凸显自身特殊的身份和地位。“奢侈形成之后,我们发现其他一些动机将进一步推动它的发展。雄心、喜欢展示、炫耀以及权力欲都可能是重要的动机,它们实际上是一种力图胜过后来者的欲望。”^③奢侈娱乐所代表的炫耀消费、挥霍消费,被描述成令人羡慕的成功标志,人们按照这一生活方式塑造自己和认同他人。在奢侈娱乐的消费过程中,人们获得的并不是现实,“而是对现实产生的眩晕”^④,是对社会符号的自我强化,“在空洞地、大量地了解符号的基础上,否定真相”^⑤,其区别于大众

①中国互联网络信息中心《CNNIC发布第50次〈中国互联网络发展状况统计报告〉》,2022年10月20日, <http://cnnic.cn/NMediaFile/2022/1020/MAIN16662586615125EJOL1VKDF.pdf>, 2023年2月15日访问。

②艾媒咨询《2022—2023年中国剧本杀行业发展现状及消费行为调研分析报告》,2022年10月31日, <https://report.iiimedia.cn/repo13-0/43264.html?acPlatCode=bj&acFrom=87147>, 2023年2月13日访问。

③[德]维尔纳·桑巴特:《奢侈与资本主义》,王燕平、侯小河译,上海人民出版社2021年版,第122页

④吴琼:《对奢侈消费的批判:从马克思到鲍德里亚》,《西南大学学报(社会科学版)》2016年第4期。

⑤[法]让·鲍德里亚:《消费社会》,刘成富、全志刚译,南京大学出版社2014年版,第11页。

娱乐。大众娱乐以大众共享功能为主,目的在于丰富精神生活,普惠性明显,如现行增值税税目中的台球、射击、狩猎、热气球、飞镖等娱乐项目,消费者既不可能沉迷其中,也不具有炫耀性,则不应将其纳入消费税征收范围。对于大众娱乐,其消费群体主要集中于普通民众,是其娱乐身心的一种方式,不应是消费税调节的重点;而奢侈娱乐以满足少数人的特别需求为主,意在使其享受具有一定炫耀性,个别性显著,如高尔夫球、高档会所和游艇俱乐部等。^①对于大众娱乐,其满足的是人们的基本生活需要,无须对其进行特别调整,应当与其他生活服务项目一样采用相同的税制。对于奢侈娱乐,消费者更多的是通过这类消费炫耀自身的身份和地位,获得内心的满足感,从而导致毫无节制和顾忌地消耗社会资源,在一定程度上浪费了大量的社会资源。例如,高尔夫球运动会耗费大量自然资源,如土地资源、水资源,甚至还可能引起生态破坏。^②

对于奢侈娱乐的具体内容,可以结合增值税中对于娱乐服务的界定^③以及关于高消费^④的界定等,排除大众娱乐项目,如儿童游乐场、健身房、射击、狩猎、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖、攀岩等^⑤,在《生活性服务业统计分类(2019)》的指导下,以炫耀性为基准对其动态调整。当前奢侈娱乐主要包括:高档俱乐部、高档洗浴中心、高档酒店、高档美容场所、高端商务座舱、豪华游轮旅游、歌厅、舞厅、夜总会、高尔夫球场、赛马场等高档的、具有炫耀性的娱乐项目,面向的是少数富裕者,与普通民众关系不大^⑥。一些国家根据自身实际情况选择奢侈娱乐的范围,如韩国,对赛马场、赛车、赛艇场、高尔夫球场、赌场等的入场行为,对娱乐性酒吧提供的服务课征特别消费税;日本有高尔夫球场利用税、入浴税等;泰国对赛马场、高尔夫球场等娱乐服务课征消费税。另外,还要注意排除一些需求人数虽少但具有其他社会功能的项目。如艺术文化活动之消费,有利于提升国民文化素养,理论上应值得提倡,例如戏剧、音乐演奏及其他艺术表演,似应减免租税负担,而非加重租税负担,不适合采取所谓“寓调于征”之课税手段。^⑦如果采取此种做法,就背离了设立消费税的初衷,与其抑制有害消费的目的严重不符,并将对经济社会健康持续发展产生不利影响。

五、结 语

对于纷繁复杂、问题层出的娱乐业,引入娱乐消费税,无疑为娱乐业注入了一剂强心针,有利于促进娱乐业健康有序的发展。娱乐消费税选取沉迷性娱乐和奢侈娱乐作为课税对象,深挖两类娱乐的性质——健康减损型和自我炫耀型消费,以此逻辑起点,合理设计具体税目,形成“逻辑严密、内容恰当、回应有力”的法律体系。这样,既能证成了课征娱乐消费税的正当性,意在调节沉迷性娱乐和奢侈娱乐等健康减损型和自我炫耀型消费,为娱乐消费税制度的建构提供基准;又为娱乐业健康有序发展增添了重要工具,与娱乐法中的命令型工具和倡导型工具等共同发力,形成丰富多样的规制工具箱;还为特别调节税的设计和运用提供了实践样本,丰富了回应型的税收立法,精进了税法理论。但遗憾的是,2019年12月,财政部、国家税务总局公布的《中华人民共和国消费税法(征求意见稿)》,仰赖“税制平移”的思维,基本延续了《消费税暂

①胡元聪、税梦娇:《我国娱乐业税制改革法律问题研究》,《税务与经济》2016年第6期。

②姚敏:《消费税扩围至高档娱乐服务的理论检视与实施路径——基于税法基本原则的探讨》,《财政监督》2019年第8期。

③《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》,财税〔2016〕36号,2016年3月23日公布,将娱乐服务限定于歌厅、舞厅、夜总会、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺(包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖)。

④《关于限制被执行人高消费及有关消费的若干规定》,法释〔2015〕17号,2015年7月20日公布,第3条将在星级以上宾馆、酒店、夜总会、高尔夫球场等场所进行的消费列为高消费。

⑤黄洪、文献、廖明刚、严红梅:《娱乐业征收消费税的依据、原则及构想》,《税务研究》2020年第1期。

⑥姚敏:《消费税扩围至高档娱乐服务的理论检视与实施路径——基于税法基本原则的探讨》,《财政监督》2019年第8期。

⑦陈清秀:《税法各论(下)》,元照出版公司2019年版,第417页。

行条例》的内容,课税对象仍局限于消费品,包括娱乐在内的消费行为不在其列,消费税引导健康、合理消费的功能受到严重限制。娱乐消费税可以作为突破口,推进消费税的立法,充分发挥消费税的调节功能。

当然,对于娱乐消费税,选取沉迷性娱乐和奢侈娱乐,只是解决问题的第一步。除了这一定性要件外,还要着眼于定量要件,即娱乐消费税的计税依据和税率,根据娱乐服务的金额等确定计税依据,娱乐对健康的损害和自我炫耀程度设计差别税率,定性要件和定量要件共同发挥作用。再者,须建构完整的配套机制,使得娱乐消费税能够有效实施。主要包括以下内容:建立沉迷性娱乐和奢侈娱乐的识别机制和调整机制,根据具体的时空环境对其进行动态调整,适时适度地应对娱乐领域突出的消费问题;构建以“娱乐服务”为中心的征管机制,税务机关与娱乐业主管部门相互配合,税收征收管理与娱乐业的监管紧密结合,使税收征收管理在符合“稽征经济”的前提下有效展开,提升娱乐消费税的实施效果,等。

The Theoretical Justification and Institutional Design of Entertainment Excise Tax

Gu Derui

(Law School, South-Central Minzu University, Hubei Wuhan 430074, China)

Summary: Imposing excise tax on the entertainment industry reflects the meaning of “integrating adjustment with taxation”, which has full necessity, including correcting consumption behavior and guiding healthy and reasonable consumption, making up for the lack of “taxable consumption” and adapting to the change of consumption structure, and strengthening the regulation of the entertainment industry and changing the current situation of weakening tax regulation. At the same time, compared with other industries, the entertainment industry is easier to obtain income due to its built-in characteristics of happiness, which is the primary premise of taxation. Moreover, the purpose of entertainment excise tax to guide healthy and reasonable consumption is supported by the Constitution, the Civil Code, the Basic Medical and Health Promotion Law, the Consumer Rights Protection Law, and the Anti-food Waste Law. In short, entertainment consumption is taxable economically and legally. However, what kind of entertainment should be included in the scope of consumption tax collection has become the key to the problem. It needs not only to deeply explore the essence and characteristics of the entertainment industry, but also to consider the special regulation of the consumption tax law on the entertainment industry. Specifically, the excise tax law should be based on the premise of choosing legal entertainment activities in the country or region, respect the internal characteristics of entertainment, such as pleasure and consumability, and the classification of entertainment, and highlight the profitability of entertainment. On this basis, taking the impairment of health and self-flaunting as the imputation criteria, combined with the specific time and space environment, this paper selects the entertainment items that need to be adjusted emphatically—addictive and luxury entertainment, and guides people to consume healthily and reasonably. Addiction is the core indicator of addictive entertainment, and consumers are obviously addicted to such consumption

and lack the ability of self-control. At present, the typical ones are online games, short videos, script killing, secret room escape, etc. Luxury entertainment is mainly characterized by ostentation, and consumers highlight their special identity and status with such consumption. At present, it mainly includes high-end and ostentatious entertainment items such as high-end clubs, high-end hotels, luxury cruise tourism, nightclubs, golf courses, horse courses, etc. More importantly, under the guidance of healthy and reasonable consumption, the healthy and mass entertainment industry has developed rapidly, which optimizes the industrial structure of the entertainment industry, and is conducive to promoting the healthy and orderly development of the entertainment industry.

Key words: excise tax; entertainment industry; special adjustment tax; addictive entertainment; luxury entertainment

(责任编辑: 倪建文)

(上接第136页)

international trade. Related provisions of the World Trade Organization can apply to Artificial Intelligence. Artificial Intelligence exacerbates the goods/services dichotomy dilemma and poses significant challenges to the World Trade Organization in the public morals exception. The cross-border use of artificial intelligence carries risks, as Artificial intelligence is designed for different environments and nurtured on geographically specific data. There is a strong case for governments to regulate trade driven by Artificial Intelligence. When dealing with issues related to Artificial Intelligence, the global trading system should pay more attention to local values and cultural backgrounds. Given the unique nature of challenges posed by Artificial Intelligence and the growing number of governments with different views on disruptive technologies, it is hard to make any progress on Artificial Intelligence regulation under the traditional “by consensus decision-making” approach of the World Trade Organization. An alternative paradigm, shaped by an increasing number of informal rules and standards, could be explored for the future regulatory path of artificial intelligence. The alternative paradigm should be shifted from “by consensus decision-making” under the World Trade Organization to “consensus of like-minded groups” represented by the World Trade Organization Joint Statement Initiative and digital economy agreements such as the Digital Economy Partnership Agreement. More specifically, a specific topic on artificial intelligence could be added to the World Trade Organization E-commerce Joint Statement Initiative negotiations and listed independently. The modular approach used in the Digital Economy Partnership Agreement may help to address some of the Artificial Intelligence-related trade issues that World Trade Organization agreements cannot handle now, enabling the World Trade Organization to integrate more actively into the digital world. In addition, the World Trade Organization’s Agreement on Technical Barriers to Trade, which facilitates the interoperability of Artificial Intelligence standards, could also play an important role in Artificial Intelligence regulation.

Key words: Artificial Intelligence; World Trade Organization; goods/services dichotomy; public morals exception; consensus of like-minded groups

(责任编辑: 倪建文)