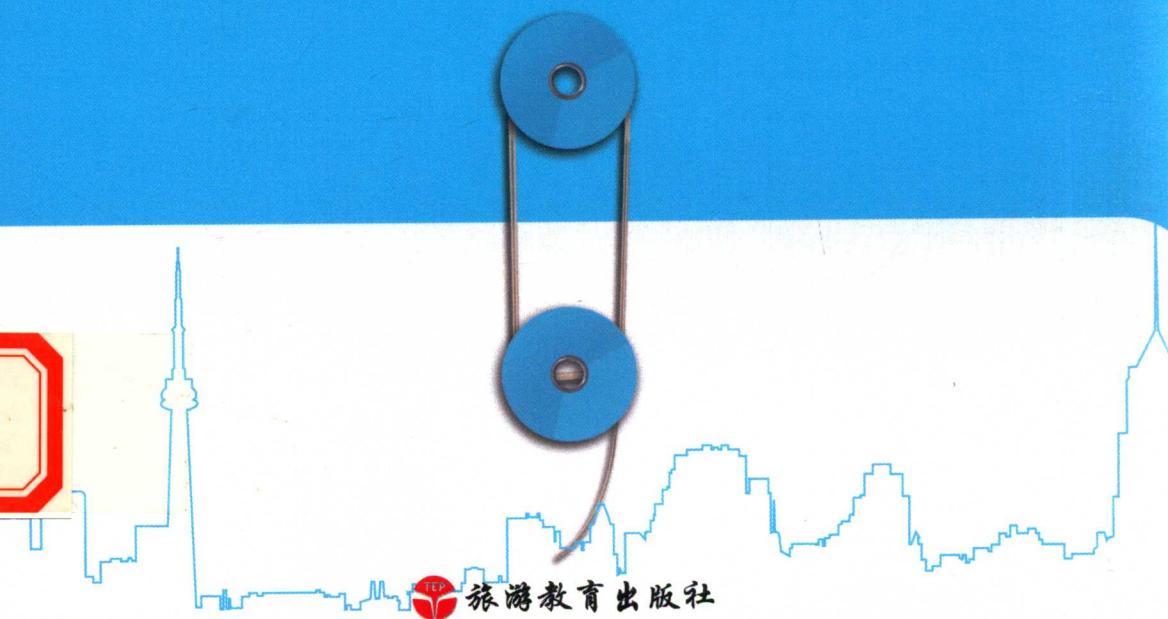


| 旅游管理前沿 |

中国旅游 税收理论与税制改革 问题研究

高凌江◎著

A RESEARCH ON TOURISM TAXATION THEORY AND
TAX SYSTEM REFORM IN CHINA



旅游教育出版社



中国旅游 税收理论与税制改革 问题研究

高凌江◎著

A RESEARCH ON TOURISM TAXATION THEORY AND
TAX SYSTEM REFORM IN CHINA



北京·旅游教育出版社

责任编辑:果凤双

图书在版编目(CIP)数据

中国旅游税收理论与税制改革问题研究 / 高凌江著

—北京:旅游教育出版社,2014.8

(旅游管理前沿)

ISBN 978-7-5637-2964-7

I. ①中… II. ①高… III. ①旅游业—税收管理—研究—中国 ②旅游业—税收改革—研究—中国 IV.

①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 132941 号



出版单位	旅游教育出版社
地 址	北京市朝阳区定福庄南里 1 号
邮 编	100024
发行电话	(010)65778403 65728372 65767462(传真)
本社网址	www.tepzh.com
E-mail	tepzh@163.com
印刷单位	北京京华虎彩印刷有限公司
经销单位	新华书店
开 本	787 毫米×960 毫米 1/16
印 张	10.5
字 数	125 千字
版 次	2014 年 8 月第 1 版
印 次	2014 年 8 月第 1 次印刷
定 价	25.00 元

(图书如有装订差错请与发行部联系)

前言

随着经济的发展、人民生活水平的提高、带薪假期增多以及现代交通工具的普及,我国旅游业进入了新的发展时期。旅游人数和规模迅速膨胀,对旅游消费质量和数量的需求迅速增加,旅游业一片繁荣,但由此产生的环境污染、生态破坏、资源浪费、经济发展不平衡等外部不经济现象日益严重,制约了旅游业健康可持续发展。因此,如何充分利用税收杠杆功能,针对旅游活动设计不同的旅游税种、税率,以规范旅游市场,增强政府对旅游市场的宏观调控,加强对游客行为的引导和调节,成为新的研究课题。

本书对旅游税收等相关概念进行界定,并根据税收参与旅游业分配的性質,把旅游税收分为一般旅游税收和特别旅游税收两大类。在对国内外相关研究文献进行系统梳理的基础上,用公共产品理论和外部性理论解释了对旅游业征税的理论原因,税收原则理论解释了应该如何对旅游业征税,旅游税收理论解释了对旅游业征税的影响。通过对欧盟国家、日本、韩国、新加坡及中国台湾和香港地区等国家和地区的旅游税收状况进行系统研究,总结、归纳旅游税收的国际经验。接着系统研究了中国旅游税收的基本状况及存在的问题。希望在借鉴国际经验的基础上,为相应的旅游税制改革建言。

改革调整的思路:首先,在新一轮税制改革中进行一般的旅游税制改革。其次,开征新的旅游税种,完善旅游税收体系。然后,建立市内免税店,完善旅游购物免税店体系。最后,建立入境游客旅游购物退税制度,提升旅游消费水平。为了体现政策公平,在经济欠发达和边疆地区建立边境自由旅游贸易区。建立完善的旅游税收体系,充分发挥税收的功能,实现旅游经济又好又快的发展,这对于在当前国际经济危机严重、国内需求不足的环境下,进一步贯彻落实科学发展观,促进旅游产业健康发展,有着极其重要的理论与现实意义。

目 录	
1 绪 论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	3
1.3 研究问题的界定	4
1.4 研究内容和方法	6
1.5 主要创新之处	8
2 国内外文献回顾	9
2.1 国外旅游税收研究文献回顾	9
2.1.1 旅游税收理论研究	9
2.1.2 旅游税收的效应研究	11
2.1.3 旅游环境税或旅游生态税研究	13
2.1.4 酒店房间税的相关研究	14
2.2 国内旅游相关税收研究文献回顾	17
2.2.1 旅游业税制改革与完善问题研究	17
2.2.2 入境游客旅游购物退税问题研究	18
2.2.3 旅游业税收测算研究	20
2.2.4 旅游生态税收问题研究	20
3 旅游税收的理论基础	22
3.1 公共产品或服务理论	22
3.1.1 公共产品或服务概念、特征及分类	22



3.1.2	公共产品或服务需求和配置效率	23
3.1.3	旅游业具有公共产品或服务的特征	24
3.2	外部性理论	26
3.2.1	外部性概念、分类及解决办法	26
3.2.2	旅游业的外部性理论分析	27
3.3	税收原则理论	31
3.3.1	税收公平原则	32
3.3.2	税收效率原则	33
3.3.3	税收法制原则	34
3.4	Gooroochurn 旅游税收理论	36
3.4.1	效率效应	36
3.4.2	再分配效应	39
3.5	对旅游征税的主要争论	42
4	旅游税收的国际经验借鉴	44
4.1	世界各国旅游税收基本状况	44
4.1.1	通过一般税收对旅游行业征税	47
4.1.2	对旅游行为直接征收旅游税	48
4.1.3	各国普遍征收酒店房间税	49
4.2	入境游客购物退税制度	52
4.2.1	入境游客购物退税的基本条件	53
4.2.2	购物最低限额、退税率和退税商品限制	53
4.2.3	入境游客购物退税模式与程序	56
4.2.4	小结	57
4.3	旅客购物离岛免税政策	58
4.3.1	韩国济州“离岛免税”政策	58
4.3.2	日本冲绳“离岛免税”政策	59
4.3.3	中国台湾“离岛免税”政策	60

4.3.4 小结	61
4.4 旅游购物免税店体系	62
4.4.1 世界免税业整体市场情况	63
4.4.2 韩国市内免税店政策	63
4.4.3 澳大利亚市内免税店政策	65
4.4.4 小结	66
4.5 国际经验借鉴与启示	66
4.5.1 建立科学合理的旅游税收理念	66
4.5.2 实行抵押税促进旅游产业发展	67
4.5.3 世界旅游税制中增值税受青睐	67
4.5.4 生态旅游税收逐渐受到重视	67
4.5.5 实行外国旅游者退税和免税制度	68
5 我国旅游税费制度现状及存在的问题	69
5.1 我国一般旅游税收制度的现状	69
5.2 我国旅游收费制度和税收优惠政策状况	73
5.2.1 机场建设费、旅游发展基金和燃油附加费	73
5.2.2 试办国家旅游度假区的税收优惠	74
5.2.3 西部大开发中旅游景点和景区经营税收优惠	75
5.3 我国旅游购物免税店体系状况	76
5.4 境外旅客购物退税政策	78
5.5 我国旅游税费制度存在的主要问题	80
5.5.1 重复征税严重和直接针对旅游的税收优惠少	80
5.5.2 旅游业中费挤税问题严重	81
5.5.3 旅游业税收征管难度大	81
5.5.4 旅游购物免税店体系不健全	81
5.5.5 入境游客购物退税制度不完善	82
5.5.6 我国生态旅游税收政策缺失	83



6 我国旅游税收改革的政策建议	86
6.1 在新一轮税制改革中完善一般旅游税制	86
6.1.1 “营改增”中,进一步完善旅游税收	86
6.1.2 完善旅游企业和从业人员所得税制度	88
6.1.3 尽快开征环境税,建立生态旅游税收制度	88
6.2 开征旅游税,完善旅游税制	89
6.2.1 开征旅游税的影响	90
6.2.2 旅游税基本要素的界定	90
6.2.3 开征出境旅游税和房间税	92
6.3 完善市内免税店,健全免税店体系	94
6.3.1 完善市内免税店的意义	94
6.3.2 进一步完善市内免税店的思路	96
6.4 优化入境游客旅游购物退税制度	98
6.4.1 优化入境游客购物退税制度思路	99
6.4.2 健全入境游客购物退税配套制度	102
6.5 建立边境自由旅游贸易区	103
7 结论与展望	105
7.1 主要研究成果	105
7.2 研究不足与展望	106
主要参考文献	107
附录 旅游税收相关政策文件汇编	117
后 记	158

1 绪 论

1.1 研究背景

当前,世界经济有所增长,但持续低位运行,国际贸易受欧洲债务危机影响,进出口市场呈现萎靡之势,国际金融市场动荡难平,贸易保护主义抬头,国际经济形势不确定、不稳定因素增多。美国经济复苏乏力,欧洲债务危机不断加剧,日本经济增速将放缓,新兴市场和发展中国家经济放缓的趋势仍将持续。^①

然而,作为全球经济一部分的中国经济,其发展中的不平衡、不协调、不可持续的深层次矛盾和问题仍未得到彻底解决。

首先,经济增长面临的下行压力在加大。受全球经济增速放缓因素的影响,外需市场明显萎缩,对经济拉动效力减弱。拉动消费需求的政策效应递减,城乡收入分配两极分化严重,整体居民消费稳中趋缓,尚未形成新的消费热点。

其次,经济结构调整任务艰巨。农业生产基础仍然薄弱,农产品生产不稳定,持续增长难度较大;节能减排长效机制尚不健全,“高污染、高能耗”行业扩张依然偏快;促进战略性新兴产业和现代服务业的发展、抑制高耗能产业、培育创新驱动机制仍面临制约。

最后,推动物价上涨的因素仍然较多。虽然受 2012 年需求拉动以及 2011

^① 2012 年世界经济形势回顾与展望, <http://www.qstheory.cn/>.



年物价翘尾因素影响,物价有所下降,但成本推动型物价上涨的压力短期内不会改变,抑制农产品价格周期性波动的机制尚未形成,原油等国际大宗商品价格走势受地缘政治的影响,存在较大不确定性,加上全球流动性过剩,输入性压力将一直存在。

此外,部分企业特别是中小企业和外贸企业,生产经营面临困难,失业压力有所上升,就业不充分与结构性矛盾并存局面更加复杂,经济金融领域面临着潜在重大风险。^①

面对复杂多变的国外经济形势和国内经济社会发展中存在的各种问题,党中央、国务院确定以科学发展为主题,不断加快推进经济结构调整,促进经济增长方式转变的发展思路。然而,服务业在推进经济结构调整,促进经济增长方式转变和增强综合实力方面越来越重要。

旅游服务业是个综合性产业,关联性很强,涉及交通运输仓储和邮政业、信息传输业、批发零售业、住宿餐饮业、居民服务业、文化体育和娱乐业以及金融、房产等服务业中的大部分门类。因此,大力发展旅游业在提升服务业总体水平、调整产业结构、增加社会就业、扩大消费和投资需求、改善投资环境、丰富文化生活、推动社会事业进步等方面都具有独特的作用。而且,随着国际经济的发展及我国经济结构战略性调整力度加大,旅游业在服务业中的地位将继续不断上升。

从总体上看,我国的旅游业发展取得了很大的进步,但我国旅游业发展环境中的不确定因素和产业内部长期积累的一些深层次矛盾和问题,日益成为制约旅游业发展的关键因素。尤其是近年来,旅游业的外部不经济现象越来越引起多方的注意。例如旅游资源被大量浪费、破坏,旅游目的地交通拥堵、环境污染等问题越来越严重。如故宫地面金砖被游客踏出凹坑、敦煌莫高窟壁画受游客呼吸时呼出的二氧化碳影响而变色等。因此,在国内外的环境以及党中央提出经济工作总体要求的背景下提出了这一研究问题。

^① 李桑田. 2012 年中国宏观经济形势的分析预测, <http://business.sohu.com/>.

1.2 研究意义

旅游业是劳动密集型产业,但旅游业发展前期需要的资金投入量大且以基础设施为主,同时在资源和设施的保护修缮、人员的培训方面还需要不断追加资金。另外,政府对旅游经济的宏观调控,也需要有一定的财力来支撑。

然而,随着旅游业的不断向前发展,政府的财力紧张,完全依靠国家解决旅游业发展所需资金是不现实的。因此,为适应当前对旅游发展水平的要求,缓解政府对旅游投资的经济压力,通过开征旅游税的方式,增加财政收入,为旅游建设筹措资金,就显得非常必要。^①

而且,随着经济的发展,人民生活水平的提高、带薪假期的增多,以及现代交通工具的普及,我国旅游业进入了新的发展时期。旅游人数和规模迅速膨胀,对旅游消费质量和数量的需求迅速增加,旅游业一片繁荣,但由此产生的环境污染、生态破坏、资源浪费、经济发展不平衡等外部不经济现象日益严重,制约了旅游业健康可持续发展。因此如何充分利用税收杠杆功能,针对旅游活动设计不同的旅游税种、税率,以规范旅游市场,增强政府对旅游市场的宏观调控,加强对游客行为的引导和调节,成为新的研究课题。

旅游税收是国家参与旅游业收入分配的重要形式。它直接影响着游客、旅游企业和政府之间的利益分配。自 20 世纪 90 年代美、法、俄等国家相继开征旅游税以来,旅游业税收问题已经引起各国的高度重视,对旅游税收的研究也日益深入。前人研究表明,旅游税收可以解决外部性问题,其中包括缓解交通拥堵和环境退化(Sinclair and Stabler,1997)。

税收是旅游经济系统中的重要组成部分,对一个国家旅游业的健康发展至关重要。科学的旅游税收结构和制度,适度的旅游税收水平,合理的旅游税收政策,可以有效提高经济效率,引导旅游资源优化配置,推动经济增长和产业升级,有利于公平分配,缩小居民收入差距,促进充分就业和社会稳定。因此研究

^① 刘邓,李莎.对旅游业开征旅游税的刍议[J].市场周刊.理论研究,2006(11):150-152.



这一问题具有非常重要的意义。

1.3 研究问题的界定

为了避免在研究过程中概念的混淆,在这里对旅游税、旅游税收、出境旅游税、旅游税收制度等几个相关概念进行界定。

1. 旅游税

关于旅游税的概念界定国内学术界看法不一。邢剑华(2007)认为旅游税本质上是一个税种,其概念主要是从纳税人和课税对象出发来定义的,是指由旅游目的地国家向前来旅游的外国旅游者就其在本国的旅游行为所征收的一种税金。将旅游者定义为旅游税的纳税人更符合旅游行为的特点,也更能体现出旅游税和一般税种的区别。马衍伟、商庆军(2005)认为旅游税主要是指由旅游目的地国家向来访的外国旅游者征收的税金。广义上也可以指国家在正常税收之外向旅游企业征收的旅游管理费。这样旅游税的征收对象从广义上来讲,不单包括旅游者,还包括旅游企业。二者区别在于纳税主体不同。

刘承达(2009)赞同马衍伟、商庆军的观点,他认为旅游税是指由旅游目的地向来访的外来旅游者就其在当地的旅游行为所征收的税金以及旅游企业在国家正常税收范围之外为维护旅游的持续发展所交纳的旅游附加税。因为征收旅游税的目的主要是促进旅游协调有序的发展,实现资源的永续利用,所以旅游环境跟旅游企业和旅游者之间的关系是同等重要的。要实现这个目标,单从旅游者方面去考虑,是远远不够的。

通过国外文献梳理发现,国外学者提出旅游税概念较早。在英文表达上主要使用了“tourist tax”“travel tax”或者是“special tourism tax”等词汇。但由于各个国家对旅游者的旅游行为征税的方式不同(可以直接向旅游者征税,也可以通过旅游企业对旅游者的旅游行为征税),因此其所表达的具体内容是不相同的,有的国家指的是床位过夜税或者是签证费或旅游许可证费,而有的国家则指的是过境税或者是飞机燃油税。虽然可能纳税人不同,但都是以旅游者的旅游行为作为征税对象的,它区别于对旅游征收的一般税收,如增值税、销售税、

所得税等。

笔者认为旅游税是指在不同的环节通过不同方式对旅游者的旅游行为所征收的税或者收取使用费,区别于对旅游征收的一般税收如进口关税、利润和销售税及增值税等,和 Nishaal Gooroochurn and M. Thea Sinclair(2003)提出的特别旅游税类似。

2. 旅游税收

旅游税收或称旅游业税收(国外常见的表达有 tourism taxation, tourism tax or taxes)是个集合概念,因此从外延上对其定义更符合实际情况。Ramesh Durbarry and M. Thea Sinclair(1999)认为旅游税收主要包括两类:一类是一般税收,这类税收与其他经济领域征税没有区别,只是针对旅游业征收的,如营业税、所得税、进口关税、销售税及增值税等;另一类是对特定旅游行为征收的税,我们称为旅游税,如酒店和餐馆税、博彩税、机场税、签证费及到达和出发税等。目前,对旅游业征收的增值税是一些欧洲国家旅游税收中很重要的一部分。旅游税是旅游税收的一部分,它与旅游税收既有联系又有区别。

3. 出境旅游税

邢剑华(2007)认为出境旅游税是针对本国居民出境旅游征收的税金,而旅游税主要是针对外国旅游者进入本国旅游而征收的。两者完全不同,也不存在交集。国家征收出境旅游税主要旨在有效控制公民出境旅游所带来的外汇流失。例如印尼政府为节省外汇,限制自费出国旅游的人数,对出境游客征收高达100万印尼盾的出境旅游税(约折合人民币1000元)。但也有个别国家如原伊拉克萨达姆政府,为了限制公民与外界的接触,对出国旅游的公民征收高达200美元左右的出境旅游税。^①国内一些学者(如戴学锋,2004)从外汇角度就我国开征出境旅游税进行了相关的讨论。

本书所指旅游税是指通过不同方式或在不同的环节对旅游者的旅游行为征收的税或者收取使用费,区别于对旅游征收的一般税收。其具有更广泛的内涵,是对入境旅游者、出境旅游者和国内旅游者的旅游行为所征税的统称,因此

^① 邢剑华. 旅游税规范研究初探[J]. 桂林旅游高等专科学校学报, 2007(2): 268-271.



出境旅游税只是旅游税的一个税种。

4. 旅游税制

旅游税制,即旅游税收制度,是旅游税收分配活动中征纳双方所应该遵守的行为规范总和。旅游税收制度的内容包括旅游税税种的设计、各个税种的具体内容,如征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、违章处理等。广义的旅游税收制度还包括税收管理制度和税收征收管理制度。旅游税制与旅游税收有所区别,但区别不大,旅游税收制度更多地强调行为规范关系,而旅游税收则指与旅游相关的税收种类。若不严格区分,有时可以通用。

通过对不同国家或地区的税收制度进行考察,发现不同的国家或地区实行着不同的旅游税收制度。有的国家为了促进旅游稳定发展而开征专门的旅游税税种,如新加坡等;而我国则没有专门的旅游税税种。由于国家不同,实行的旅游税收制度也不一样(葛夕良,2008)。营业税是我国对旅游业征收的主要流转税,西方大多数发达国家对旅游业征收的是增值税和公司税,而在美国对旅游业主要征消费税。国外的旅游税收制度主要是对旅游企业和游客这两类纳税人通过一般征税制度和开征特殊类型的旅游税税种进行征收。

1.4 研究内容和方法

1. 研究内容

本书以公共产品理论、外部性理论、税收原则及旅游税收理论为基础,通过对国外旅游税收的经验借鉴,研究中国旅游税收的基本状况及存在的问题,以为相应的旅游税制改革建言献策,使之充分发挥税收功能,实现旅游经济又好又快地协调发展。全文共分7章:

第一章为绪论。该章系统地介绍了本书的国际与国内背景,并结合我国经济社会发展的实际情况,阐述了本研究的理论与现实意义。介绍了本书将采用的主要研究方法以及研究的思路、框架和主要内容,为了避免概念混淆,对研究所涉及的相关概念进行了界定。

第二章是国内外相关研究文献综述。该章客观地分析了前人在本课题研

究方面已有的论述,指出其贡献和不足,从而确立本书的研究起点。主要包括国外(旅游税收理论研究、旅游税收效应研究、旅游环境税或旅游生态税研究、酒店房间税的相关研究)和国内(旅游业税制改革与完善问题研究、入境游客旅游购物退税问题研究、旅游业税收测算研究、旅游生态税收问题研究)文献研究。

第三章是本书的理论基础。这一章是以下各章研究问题、分析问题的思想框架。本章公共产品理论和外部性理论解释了对旅游业征税的理论原因,税收原则理论解释了应该如何对旅游业征税,旅游税收理论解释了对旅游业征税的影响,而旅游业在各个国家所处的发展阶段不一样,在经济结构中的地位和作用不同,不同专家学者处在不同的分析角度,对旅游业征税持有不同的观点,这些理论观点为我们从不同角度分析问题奠定了坚实的理论基础。

第四章是旅游税收的国际经验借鉴。这一章主要以美国、欧盟国家及日本、新加坡、韩国和中国台湾、香港地区等为研究对象,通过对这些国家或地区的旅游税收状况进行系统研究,总结、归纳出这些国家或地区旅游税收的国际经验,以期为我国旅游税收改革提供借鉴与启示。

第五章至第六章主要研究中国旅游税收的现状和存在的主要问题。在这两章,主要通过理论与实证相结合的方法,研究中国旅游税收的演进过程及未来的走势,采用定性研究方法对目前中国旅游税收进行系统研究,并以此为基础,为相应的旅游税制改革建言。本书对其改革调整的具体思路有以下建议:首先,在新一轮税制改革中进行一般的旅游税制改革。其次,开征新的旅游税种,完善旅游税收体系。然后,建立市内免税店,完善旅游购物免税店体系。最后,建立入境游客旅游购物退税制度,提升旅游消费水平。为了体现政策公平,在经济欠发达和边疆地区建立边境自由旅游贸易区。建立完善的旅游税收体系,充分发挥税收的功能,实现旅游经济又好又快地发展。

第七章,作者总结了本研究所取得的主要成果及研究的不足之处,并对值得深入研究的几个问题进行了展望。

2. 主要研究方法

本书的研究秉持以经济理论、公共管理理论以及财税理论为指导,以解决



现实问题为目的的原则,紧密结合中国旅游税收的现实,对中国旅游税收问题进行系统研究。作者根据这一研究问题,采用理论与实际相结合、实证分析与规范分析相结合、国际经验借鉴与国内经验总结相结合、横向比较和纵向比较相结合的研究方法,并运用调查、归纳、比较、演绎等多种研究资料的采集方法。在研究资料的分析处理中采用了多种分析方法,力求得出有价值的研究成果。

1.5 主要创新之处

近年来,国内对于旅游税收问题的研究文献资料较少,并且已有文献资料的研究大部分都是关于旅游购物退税及旅游税收效应等方面的研究。而对旅游税收问题进行的系统研究较少,只把旅游税收作为政府获得收入的来源来看,没有把旅游税收看作是促进旅游产业发展的有力工具,能够规范旅游产业的发展,很好地解决旅游外部性问题。因此,本书与国内同类研究相比,其特色与创新之处在于:

1. 从研究视角来看,本书以国外与国内的比较为视角,通过对国际上其他国家在旅游产业发展中取得的经验和教训进行研究,并与我国旅游产业发展的阶段进行比较,找到我国旅游税收发展中存在的问题,并以此为基础提出改革我国旅游税制的对策建议。

2. 从研究内容来看,本书以公共产品理论、外部性理论、税收原则理论及旅游税收理论等为基础,系统地解释了对旅游业征税的原因,应该如何对旅游业征税以及对旅游业征税的影响,为研究旅游税收问题奠定了坚实的理论基础。

3. 从研究方法来看,本书研究使用了多种研究手段,既有定性研究又有案例研究,并在研究过程中广泛使用逻辑推理,使得论证更加充分、系统。对国外文献进行了全面的整理,资料丰富,使研究更加贴近实际,研究结果更准确,得出的结论更有说服力。