

杨永义 编著

财产行为税

政策解析与实务操作

中国税务出版社

财产行为税 政策解析与实务操作

杨永义 编著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

财产行为税政策解析与实务操作 / 杨永义编著.

— 北京: 中国税务出版社, 2015.3

ISBN 978-7-5678-0241-4

I. ①财… II. ①杨… III. ①税法-研究-中国

IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 060413 号

版权所有·侵权必究

书 名: 财产行为税政策解析与实务操作

作 者: 杨永义 编著

责任编辑: 王远溯

责任校对: 于 玲

技术设计: 盛世华光

出版发行: **中国税务出版社**

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮政编码: 100055

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 26.25

字 数: 380000 字

版 次: 2015 年 4 月第 1 版 2015 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0241-4

定 价: 69.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前言

财产税和行为税一般合称为财产行为税。财产税是以法人或自然人拥有或支配的财产作为课税对象征收的一类税；行为税是以社会成员的特定行为作为课税对象征收的一类税。在我国，财产行为税大多属于地方税，是地方政府财政收入的重要来源。本书对现行财产行为税，即城镇土地使用税、房产税、土地增值税、契税、印花税、资源税、耕地占用税、车船税、烟叶税、城市维护建设税等10个税种的基本法律制度、征收管理规定逐一加以解析。

与同类书相比，本书具有以下特点：

1. 每个税种均从概述、课税要素、征收管理、会计处理与实务四个方面予以解析、阐释，并在每章末小结。
2. 各章均有一节专门阐述本章税种的涉税业务账务处理与实务操作内容，并配有典型案例进行分析。
3. 解析各税种课税要素时引用了财政部、国家税务总局印发的现行有效的税收规章和其他税收规范性文件，且注明文件标题、发文字号。
4. 每章均附有大量练习题，包括单选题、多选题、判断题、案例分析题等四类题型。

本书采用最新资料，内容丰富、翔实、严谨，具有很强的时效性和实用性，是税务人员、企业财会人员、涉税中介机构从业人员学习、掌握财产行为税各税种征管政策及规定的实用工具书。

阅读本书时请注意下列提示：

1. 本书引用财税主管部门发布的税收规范性文件时，为叙述方便，对个别文字作了适当处理，读者在实际工作中请以官方文本为准。

2. 本书涉税业务的会计处理均以财政部制定、自2007年1月1日起首先在上市公司施行的《企业会计准则——基本准则》及其后制定的具体准则、应用指南、解释为依据。

3. 作者认为某些税收政策、征管规定值得商榷的，阐明观点时均以“本书认为”形式出现，旨在抛砖引玉、拓展思路，供读者理解相关内容时参考。

4. 限于篇幅，涉及各税种特定事项的税收优惠政策未收录在相关章节中，读者可根据书中附录列举的特定事项及相关文件自行查找。

5. 本书引用的税收规章及其他税收规范性文件发布日期截至2014年10月31日，其后政策调整、变化可能导致书中相关内容陈旧或不准确，请读者注意甄别。

书中疏漏之处在所难免，恳请读者批评指正。

电子邮箱：bc_yang@sina.cn；QQ号：2113295242。

杨永义

2015年1月

目 录

第一章 财产行为税总论	1
第一节 财产税概论	1
第二节 行为税概论	4
本章小结	8
复习思考题	9
第二章 城镇土地使用税	11
第一节 概述	11
第二节 课税要素	14
第三节 征收管理	32
第四节 会计处理与实务	34
本章小结	38
复习思考题	39
第三章 房产税	53
第一节 概述	53
第二节 课税要素	56
第三节 征收管理	70
第四节 会计处理与实务	72
本章小结	76
复习思考题	76

第四章 土地增值税	89
第一节 概述	89
第二节 课税要素	93
第三节 征收管理	117
第四节 会计处理与实务	125
本章小结	132
复习思考题	133
第五章 契 税	149
第一节 概述	149
第二节 课税要素	152
第三节 征收管理	178
第四节 会计处理与实务	184
本章小结	187
复习思考题	188
第六章 印花税	203
第一节 概述	203
第二节 课税要素	206
第三节 征收管理	229
第四节 会计处理与实务	235
本章小结	241
复习思考题	242
第七章 车船税	256
第一节 概述	256
第二节 课税要素	259
第三节 征收管理	267
第四节 会计处理与实务	274

本章小结	277
复习思考题	278
第八章 资源税	291
第一节 概述	291
第二节 课税要素	294
第三节 征收管理	309
第四节 会计处理与实务	312
本章小结	316
复习思考题	317
第九章 耕地占用税	331
第一节 概述	331
第二节 课税要素	334
第三节 征收管理	344
第四节 会计处理与实务	349
本章小结	352
复习思考题	353
第十章 烟叶税	361
第一节 概述	361
第二节 课税要素	363
第三节 征收管理	364
第四节 会计处理与实务	365
本章小结	367
复习思考题	368
第十一章 城市维护建设税与教育费附加	371
第一节 概述	371
第二节 课税要素	374

第三节 征收管理	379
第四节 教育费附加	381
第五节 会计处理与实务	384
本章小结	387
复习思考题	389
 附录 特定事项税收政策目录	 402
 参考文献	 409

第一章 财产行为税总论

第一节 财产税概论

一、财产税的概念

财产税是以法人或自然人拥有或支配的财产作为课税对象征收的一类税。作为财产税课税对象的财产，可分为不动产和动产。不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，如土地、地上建筑物及其附着物；动产是指能够移动且不损害其用途和价值的财产，包括有形动产和无形动产。有形动产是指机器设备、商品存货等收益财产以及生活用品等消费财产；无形动产是指现金、银行存款和各种有价证券等货币财产。

对财产课税，历史悠久。我国周朝征收的“廛布”就类似于现代的房产税。在西方，12世纪初英国为向北欧海盗进贡而对土地课征的“丹麦金”就属于土地税。在许多国家早期的税收制度中，对拥有和使用的土地课税非常普遍。之后，随着社会经济的不断发展，社会财富迅速增加，财产种类不断增多，财产税不再限于对不动产征收，其征税范围逐步扩展到动产，演变为对各类财产在内的全部财产课征的一般财产税，并且在某些特定历史阶段曾一度成为许多国家的主体税种。随着社会经济的进一步发展，商品经济日益繁荣、发达，财产数量、种类急剧增多，存在形态也日益复杂，出现了大量无形财产。由于无形财产易于隐瞒、藏匿、转移，且难以准确估价，对其征税难度较大，因此，对纳税人的全部财产合并征税不太现实，许多国家开始实行个别财产税。其中静态财产税趋向于只对不动产征收，同时辅之以遗产税、赠与税等动态财产税。随着流转税和所得

财产行为税政策解析与实务操作

税的日益发展并在税收体系中占据主体地位，财产税逐渐成为一种辅助性税种。但是，财产税作为税收体系中必不可少的组成部分，仍然具有重要地位。

二、财产税的特征

（一）财产税是直接税

财产税的纳税人自己承受税收负担，一般不易转嫁。当国家财政有特殊需要时，可以考虑增加财产所有者的税收负担，从而筹集财政收入，并起到调节贫富差距和分配不均的作用。

（二）财产税是对财产“存量”征收的税

财产税以财产的存在为前提，无论财产是否发生转移（指非交易性转移）、财产价值是否增加，仅对财产存量征税。而流转税以商品、劳务交易过程发生的毛收入作为课税对象；所得税以生产经营取得的纯收入为课税对象，但它们都是对收入流量征收的税。

（三）财产税是一种辅助性税种

在当今世界各国的税收体系中，不论以流转税为主体的税收体系，还是以所得税为主体的税收体系，或者以流转税和所得税并重的税收体系，都将财产税作为辅助性税种，使其成为主体税种的必要补充。不过，财产税在我国作为地方税，是各级地方政府的重要财源之一。

三、财产税的分类

财产税虽然在许多国家都征收，但是各国税收制度存在很大差异，基于不同的经济条件和出于不同的财政目标，财产课税的制度不尽相同。按照不同的标准，可以将财产税分为以下几类：

（一）按课税对象的形态分类

按课税对象的形态分类，可以分为静态财产税和动态财产税。静态财产税是对纳税人一定时期内拥有的静态财产征收的，如房产税、地产税等；动态财产税则以财产的转移和变动为课征条件征收的，如遗产税、赠与税、资本转移税等。

（二）按征收范围分类

按征收范围分类，可以分为一般财产税和个别财产税。一般财产税又叫综合财产税，是对纳税人某一时点上拥有的全部财产综合课征的税收。在课征时一般要考虑对一定价值额以下的财产和生活必需品免税，以及对负债额进行扣除，因此计算和征收比较复杂。个别财产税也叫特种财产税，是对纳税人的某项财产单独课征的税收。如房产税单独对房屋征收，土地税单独对土地征收。个别财产税计算简便，利于征管。我国施行的是个别财产税。

（三）按课税标准分类

按课税标准分类，可以分为财产价值税和财产增值税。财产价值税按财产的全部价值进行计价征税，如房产税；财产增值税仅对财产价值的增值部分课税，如土地增值税。

（四）按课征环节分类

按课征环节分类，可以分为一般财产税、财产转让税和财产收益税。一般财产税在财产拥有或使用环节课税，如房产税、城镇土地使用税等；财产转让税在财产转让环节课税，如证券交易税等；财产收益税在财产所得环节课税，如土地增值税。

四、开征财产税的意义

目前，世界上许多国家把财产税作为辅助性税种，而且大多数国家对消费性的有形财产课税，其中又主要对不动产进行课税。在我国，现阶段征收的财产税，主要包括土地增值税、城镇土地使用税、房产税和车船税。目前酝酿开征的遗产税和赠与税亦属于财产税性质的税种。征收财产税的意义主要有如下几点：

（一）有利于调节财产所有人收入，为国家增加一部分财政收入

财产税一般对财产所有人占有的应税财产数量或价值额课征。因财产所有人占有财产的数量和价值额各不相同，必然会导致财产所有人之间的收入不均衡，运用税收杠杆作用加以调节，既是征收财产税的主要目的，同时也可以为国家增加一部分财政收入。

（二）有利于公平税负和加强对财产所有人的财产管理

就财产税而言，财产占有数量多和价值额大者，就要多缴税，反之则少缴税，没有则不用缴税。财产税这种课税机制有利于调节财产所有人收入，落实税负公平的税收原则。而且财产税属于直接税，税负不易转嫁，纳税人为了减轻税收负担会把财产更多地用于生产，尽量减少消费性财产占自己所有财产数量的份额，这对于促进生产和限制奢侈性消费将起到一定的作用。另外，通过课征财产税，国家可以加强对财产所有人拥有财产的管理，并保障财产所有人的合法权益，避免或减少财产纠纷，维护社会安定团结。

（三）有利于进一步完善我国的现行税收体系

为了适应经济发展和经济体制改革的需要，党的十一届三中全会后，我国税收制度也进行了一系列改革，逐步形成了以流转税和所得税为主体，其他各税种相互配合的复合税制。同时我们也应该看到，我国现行税收制度还存在着许多不完善的地方。为了适应社会主义市场经济的发展，必须对我国现行税收制度作进一步改革。而课征财产税，对于弥补流转税和所得税等在某些方面的不足，完善和优化税制结构，促进税收制度体系更趋完善有着重要的意义和作用。

第二节 行为税概论

一、行为税的概念

行为税是以社会成员的特定行为作为课税对象征收的一类税。社会成员的行为有很多，政府不可能对其所有的行为都征税，一般只选择特定的行为征税，因此也把这一类税收称为特定行为税。在税收分类方法上，通常将那些不属于流转税、所得税、财产税的其他税种，都归属于行为税。

行为税是一类古老的税收，且历朝历代都开征了一些行为税。据史载，战国时期，楚国就已对牲畜交易行为征税。三国两晋南北朝时期，对交易行为征收的“估税”，唐代的“除陌钱”，宋代商税中的“住税”“印契税”，清朝的“落地税”等都属于行为税。北洋政府时期，于1912年公布了《印花税法》，并首先在北京开征，以后陆续在各省推行。南京国民政府工商税制中属于行为税的有印花税、屠宰税、筵席税及娱乐税等。新中国成立后，1950年1月政务院颁布的《全国税政实施要则》所规定的14个税种中，属于行为税的有印花税、交易税、屠宰税、特种消费行为税和车船使用牌照税5个税种。1973年简并税制后，保留的行为税有牲畜交易税、屠宰税2种。改革开放初期，为了贯彻执行党和国家在这一时期的重要方针政策，对某些特定行为体现国家的奖励或者限制政策，于1982年和1983年，相继开征了烧油特别税和建筑税（后改为固定资产投资方向调节税），并在1984年全面改革工商税制的基础上，陆续开征或恢复征收了奖金税、工资调节税、车船使用税、印花税、筵席税、耕地占用税等行为税。1994年，为了适应社会主义市场经济的发展，我国对工商税制作了结构性的重大改革，合并或取消了一些税种。目前，在我国属于行为税类的税种主要有车辆购置税、耕地占用税、印花税和契税等。

二、行为税的特征

以社会成员的特定行为作为课税对象是行为税的基本特征。各种行为税虽然名称五花八门，征收方法也多种多样，但是它们都是对社会成员的某种特定行为征税。如烧油特别税是对社会成员烧用石油、重油的行为征税，印花税是对社会成员书立或领受经济凭证的行为征税，牲畜交易税是对社会成员买卖牲畜的行为征税，因此，才把这些税归为行为税。具体说，行为税具有如下特征：

（一）课税的特殊性

任何一个国家对某种行为进行课税，其用意往往不在于取得多少财政收入，更主要目的是配合一定阶段的社会经济政策的贯彻与执行。以耕地占用税为例，其课征目的在于促进土地资源的合理开发与利用，加

强土地管理和保护耕地。另外，行为税区别于其他税类之处，还在于它并不局限于对经济行为课征，有时也对其他非经济行为课税。行为税在课征时不管纳税人是否取得收入或取得多少收入，只要应税行为发生就要课税。

（二）收入的不稳定性

相对于流转税和所得税等具有长期稳定税源的税类而言，行为税这类税收具有收入不稳定且调节目的明显的特点。征收行为税的目的并非仅仅为了增加财政收入，更主要是为了通过课税对某种行为加以限制或加强监督管理。所以，当这种目的达到后，相应的税种就有可能停征，甚至取消。如征收烧油特别税就是国家运用税收的特殊调节作用，促使企业以烧煤代替烧油，尽快改变能源利用结构不合理现象以节约能源。这个税种于1982年7月开征，到1994年就不再单独征收，而是并入起特殊调节作用的消费税中。当然，在行为税中，也有少数税种的税源相对比较稳定，如印花税。

（三）课征的灵活性

就全国范围而言，行为税一般税源分散，收入零星，名目繁多且税费交错并存，而且征收管理也比较复杂，具有因时制宜和因地制宜的特点，因此，行为税只是作为辅助性的地方税种而存在。根据因时、因地制宜这一特点，对于行为税采取需要时就开征或需要的地区就开征，不需要的时候或不需要的地区就停征或不征，因而灵活性很强。地方政府在国家统一规定的征收幅度或限额内，对某些行为税的课税范围、计税依据、税率和征收管理方法等，可以根据当地实际情况做出相应的具体规定。

三、行为税的分类

现代税收理论认为，行为税的设置应当力求简化、方便纳税人。根据需要和可能，可征可不征的，应当尽可能不征，或用其他手段来代替；可多征可少征的，应当少征，避免行为税过滥过重而出现“苛捐杂税”。关于行为税的分类，不同学者观点也不同，一般可以做如下划分：

（一）按照课税目的可以将其分为调节行为税和监管行为税

调节行为税是为调节与控制某些经济行为而征收的行为税。它主要对社会经济运行过程中可能会严重影响整体经济利益实现的行为进行课税，以增加这些经济行为的成本，降低其收益水平，从而达到约束该行为规模的目的，如固定资产投资方向调节税（目前已废止）。监管行为税以对某些社会行为实施监督管理为目的而征收的行为税。它主要针对某些容易产生问题的行为，以通过税款征收来监督这些行为，如印花税。

（二）按照课税行为的属性可以将其分为财政行为税和约束行为税

财政行为税是以取得财政收入作为基本目的而设置的行为税。它主要针对社会普遍存在的某些行为课税，并且通常规定较高的税率，以获取较多的财政收入。这种行为税随着社会经济的发展在不断减少。约束行为税是以约束某些不利于公共利益的行为作为基本目的而设置的行为税。它主要针对某些博彩和娱乐性质的行为进行征税，并且通常规定比较高的税率以约束这些社会行为。

四、开征行为税的意义

开征行为税不但可以为国家增加一部分财政收入，而且对于加强社会主义经济管理和进一步完善我国现行税制起着重要作用。

（一）补充作用

行为税一般不是国家的主体税种，但仍然是各国税收体系中的重要组成部分。作为国家主体税种的必要补充，行为税具有“拾遗补阙”的作用。因此，行为税是完善和优化总体税制结构，促进税制改革，发挥税收总体作用所必不可少的配套税种。

（二）财政作用

作为一个辅助性税类，就国家财政而言，行为税的财政作用并不突出，给中央财政提供的收入有限。但是对于地方政府来说，某些行为税可能成为其重要的财政收入来源。行为税在建立中央和地方分级财政管理体制以及保证中央和地方都有稳定、充裕的财政收入来源等方面的作用不容忽视。

（三）限制作用

行为税只是对某些特定行为进行限制的一种经济手段。行为税本身所具有的性质和特点，决定了它的课征目的主要是对某些特殊行为的发生起必要的限制作用。人们在经济活动和社会活动中所发生的各种行为，既有进步的应该鼓励和大力提倡的行为，也有消极的应该限制和大力反对的行为，甚至还有违法的应该给予法律制裁的行为。对于这些行为的发生，可以视其不同性质采用经济手段、行政手段和法律手段分别给予鼓励、限制和打击。行为税的“寓禁于征”政策具有明显限制消极行为发生的作用。



本章小结

1. 财产税的概念：财产税是指以法人或自然人拥有或支配的财产作为课税对象征收的一类税。

2. 财产税的特征：财产税是直接税；财产税是对财产“存量”征收的税；财产税是一种辅助性税种。

3. 财产税的分类：按课税对象的形态分类，可以分为静态财产税和动态财产税；按征收范围分类，可以分为一般财产税和个别财产税；按课税标准分类，可以分为财产价值税与财产增值税；按课征环节分类，可以分为一般财产税、财产转让税、财产收益税。

4. 开征财产税的意义：有利于调节财产所有人的收入，为国家增加一部分财政收入；有利于公平税负和加强对财产所有人的财产管理；有利于进一步完善我国的现行税收体系。

5. 行为税的概念：行为税是指以社会成员的特定行为作为课税对象征收的一类税。

6. 行为税的特征：课税的特殊性；收入的不稳定性；课征的灵活性。

7. 行为税的分类：按照课税行为的目的可以将其分为调节行为税和监管行为税；按照课税行为的属性可以将其分为财政行为税和约束行为税。

8. 开征行为税的意义：补充作用；财政作用；限制作用。