

旅游税收制度 与政策研究

计金标 刘建梅 著

 中国税务出版社

旅游税收制度与政策研究

计金标 刘建梅 著



中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

旅游税收制度与政策研究/计金标著. —北京:
中国税务出版社, 2017. 12
ISBN 978-7-5678-0411-1

I. ①旅… II. ①计… III. ①旅游业-税收
制度-研究-中国②旅游业-税收政策-研究-
中国 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 320780 号

版权所有·侵权必究

书 名: 旅游税收制度与政策研究

作 者: 计金标 刘建梅 著

责任编辑: 王静波 王忠丽

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

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

印 刷: 保定市中国画美凯印刷有限公司

规 格: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 15

字 数: 242000 字

版 次: 2017 年 12 月第 1 版 2017 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0411-1

定 价: 38.00 元

如有印装错误 本社负责调换

| 目录 |

第一章 旅游税收概述	1
第一节 旅游税收概论	2
第二节 旅游税制体系与旅游税收课税要素	9
第三节 旅游税收理论基础	13
第四节 税收与旅游发展	20
第五节 中国旅游税收制度与政策体系的形成及沿革	24
第二章 旅游税收经济分析	31
第一节 旅游税收与旅游市场均衡	31
第二节 旅游税收与宏观经济一般均衡	40
第三节 旅游税收与经济增长	54
第三章 旅游税收与旅游基础设施投融资	65
第一节 旅游基础设施建设内容	66
第二节 旅游基础设施投融资的基础——旅游基础设施性质	72
第三节 旅游税收与旅游基础设施投融资	82
第四章 税收与休闲经济	88
第一节 旅游税收与旅游休闲消费	88
第二节 闲暇的税收经济学分析	96
第三节 国民休闲时代的到来与税收变革	102

第五章 旅游生态税收	110
第一节 旅游的生态外部性	110
第二节 旅游生态税理论基础	114
第三节 旅游生态税国际实践及启示	120
第四节 旅游生态税收框架设计	125
第六章 旅游上市公司税收问题研究	130
第一节 税收与旅游上市公司财务政策	130
第二节 税收与旅游上市公司财务分析	138
第三节 税收与旅游上市公司业绩评价——EAV [®] 指标与 税收影响因素	146
第四节 税收与旅游公司并购——税收法经济学视角	153
第七章 旅游购物退税	165
第一节 旅游购物退税的理论依据	165
第二节 旅游购物退税的国际实践	167
第三节 我国的旅游购物退税政策	173
第八章 中外旅游税收制度实践	186
第一节 世界旅游税制概览	186
第二节 世界各国旅游税制简要评述	196
第三节 我国旅游税收制度与政策的现状	201
第四节 我国旅游税收制度与政策的简要述评	208
第九章 促进旅游发展的税收制度改革与政策优化	213
第一节 经济发展方式转变视野下的旅游业发展	213
第二节 旅游税收制度与政策——原则与价值取向	219
第三节 旅游税收制度与政策体系优化	223
参考文献	231

第一章 旅游税收概述

作为现代服务业的一种,旅游业是资源消耗低、带动系数大的战略性产业,具有良好的综合效益。改革开放以来,我国实现了从旅游短缺型国家到旅游大国的历史性跨越。“十二五”期间,旅游业全面融入国家战略体系,走向国民经济建设的前沿,成为国家经济战略性支柱产业。根据初步核算,2015年全年国内生产总值676708亿元,比上年增长6.9%。^①而与此相应,2015年全年旅游总收入4.13万亿元,同比增长11%。^②综合来看,2015年全年旅游业对GDP的贡献为7.34万亿元,占GDP总量的10.8%。国内旅游、入境旅游、出境旅游的全面繁荣发展使我国成为世界上第一大出境旅游客源国和全球第四大入境旅游接待国,旅游业也成为了社会投资的热点行业。而且,作为传播中国传统文化、弘扬社会主义核心价值观的重要渠道,旅游业正成为生态文明建设的重要力量,并带动大量贫困人口脱贫,绿水青山正在成为金山银山。同时,随着与世界各地及国际旅游组织合作的不断加强,我国的国际地位和影响力大幅提升。不得不说,过去的几年是中国旅游经济运行蓬勃发展的一个阶段,旅游业发展取得了重大成就。不但中国特色的旅游发展初具规模,而且可以肯定地说,旅游业已经成为中国经济发展中一支至关重要的力量,成为经济结构调整和保持经济平稳较快发展的重要力量。

展望“十三五”,全面建成小康社会对旅游业提出了更高要求,而且当前我国正处于工业化、城镇化快速发展时期,日益增长的大众化、多样化消费需求为旅游业发展提供了新的机遇,我国旅游业将迎来新一轮黄金发展期。毋庸置疑,旅游业的快速发展离不开良好的制度环境和有力的政策支持。税制是经济管理制度体系的重要组成部分,税收政策是主要经济政策工具之一。

① 国家统计局. 中华人民共和国 2015 年国民经济和社会发展统计公报, 2016-2-29.

② 国家统计局. 中华人民共和国 2015 年国民经济和社会发展统计公报, 2016-2-29.

税收制度安排与政策设计对于促进旅游生产力发展、提升旅游产业内涵质量、优化旅游发展环境具有重要意义。但是,目前的研究多将旅游行业税收体系置于税制建设和政策优化的总体轮廓之中,疏于有针对性地进行统筹设计。中国税收体系建设长于从宏观经济和微观主体两方面进行制度设计,而缺乏从行业的中观层面科学优化的问题已经越来越受到学界和税收业界的关注。《“十三五”规划纲要》提出要加快财税体制改革,按照优化税制结构、稳定宏观税负、推进依法治税的要求全面落实税收法定原则,建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的现代税收制度。因此,对旅游业税收制度与政策的研究不仅有利于促进旅游业的发展,而且也是建立结构优化的现代税收制度的需要。

第一节 旅游税收概论

一、旅游概述

(一) 旅游概念的经济学考察

旅游学的相关研究对旅游给出了多种概念界定,通说认为,旅游可被理解作为一种由三个基本要素有机统一而构成的社会现象和活动。这三个基本要素中,旅游的主体指旅游者,旅游的客体指旅游资源,旅游的媒介为旅游业。^①这样的界定准确地把握住了旅游的社会属性,而且突出了旅游的经济意义,但没有触及旅游在经济视角上的本质特征。与其他研究所持观点不同的是,本书从经济学的视角将旅游的范畴分解为两个层次:其一是旅游生产活动,其二是旅游交易活动。旅游生产活动是指旅游活动中人对自然的活动,旅游交易活动是指旅游活动中人与人之间产生的要素和产品交换。旅游生产和旅游交易必然会交织于旅游市场之中,由此来看,旅游市场是旅游生产要素和旅游产品买卖双方相互作用并得以决定其交易价格和交易数量的一种组织形式或制度安排。

^① 肖兴.中国旅游资源概论[M].北京:清华大学出版社,2006.

（二）旅游市场划分的经济学观点

传统旅游学观点将旅游市场划分为国民旅游市场、入境旅游市场、出境旅游市场三大部分，这是对旅游市场按照旅游者流向和旅游者所选择目的地的性质所做的市场细分。按照经济学的观点，作为市场主体的企业具有双重身份，首先是生产要素的需求者，同时也是旅游产品的供给者；其次是具体到旅游企业，它一方面联系着旅游资源和其他旅游生产要素的供给一方，同时也联系着作为旅游产品需求者的旅游者一方。旅游企业在整个旅游社会再生产活动中，肩负着投入和产出两大使命：首先它通过要素市场交易获得以旅游资源为主的生产要素，然后将旅游生产要素投入到生产之中进行整合，产出旅游产品，提供给旅游消费者，即旅游者。整个旅游活动各个主体的利益诉求都是依赖于市场交易得以实现的。依据上述思路，我们将旅游市场划分为旅游要素市场和旅游产品市场，这一划分的依据是经济学理论中的市场论，划分的标准是旅游活动中交易的主体和客体性质。

1. 旅游要素市场

在旅游要素市场中，交易的主体双方是旅游生产要素需求者和旅游生产要素供给者。旅游生产者并不一定占有旅游资源，当其不拥有对旅游资源的使用权时，就不能够将这些旅游资源作为生产要素投入到旅游产品的生产过程中。这种情况下，旅游产品生产者只能够通过生产要素的交易，从要素占有者那里获得旅游资源。

在旅游要素市场中，交易的客体是旅游生产要素，即旅游资源。这里宜采用广义的旅游资源概念，即旅游资源是指在自然界和人类社会中能够激发旅游者旅游动机，为旅游资源提供者所利用，并能产生经济、社会效益的各种事物和因素。^①

2. 旅游产品市场

在旅游产品市场中，交易的主体双方中需求一方为旅游者，供给一方是旅游产品生产者。这里的旅游者是指为满足物质和精神文化需求进行旅游消费活动的主体，是旅游服务活动的需求者和服务对象。旅游产品生产者实际上就是旅游生产要素市场中旅游资源的需求一方。旅游生产者将旅游资源进一步整合为旅游产品，甚至是旅游业态，而在社会化生产的条件下，这种旅

^① 中华人民共和国国家质量监督检验检疫总局. 旅游资源分类、调查与评价 (GB/T 18972—2003).

游生产作为价值创造活动往往被规模化为旅游产业,所以旅游产品、旅游产业、旅游业态等概念都是围绕旅游资源的流动而派生出来的。

对于作为旅游产品市场交易客体的旅游产品,不能局限于有形产品,这是由旅游的特殊性质决定的。它应该是指通过交换以满足旅游者相关旅游需求的有形产品和非物质的无形服务。旅游学语境中,广义的旅游产品包括旅游企业经营者在旅游产品市场上销售的物质产品或劳动提供的各种服务的总和,亦即旅游服务、旅游商品等。谢彦君(2006)^①将旅游产品定义为旅游业者通过开发、利用旅游资源提供给旅游者的旅游吸引物与服务的组合。即旅游目的地向游客提供一次旅游活动所需要的各种服务的总和。这完全是从旅游产品供给角度给出的概念。李肇荣(2006)^②等学者主张旅游产品是以旅游线路为主体,与各部门各行业结合,从而满足旅游者伴随旅游活动所产生的吃、住、行、游、购、娱六大要素的基本需求。可以看出,此类观点是从旅游产品供给中的核心和外围要素来界定其内涵,而从旅游者需求角度来定位旅游产品外延的。田里(2007)^③等学者将旅游产品定义为旅游市场上有旅游经营者向旅游者提供的,满足其一次旅游活动所需的各种物品和服务的总和。不难发现,此类观点在从旅游产品市场供求角度来论述旅游产品本质特征之外,还试图对旅游产品的单位和度量给出界定。综合各种观点可知,旅游产品无外乎是由旅游经营者动态地提供于旅游活动中,以其整体功能满足旅游者需求,包含实物和服务两方面内容的特殊商品。

二、旅游税收概念

(一) 概念的提出

根据一般的税收理论,税收的本质是国家凭借政治权利对社会剩余产品进行分配的一种特殊分配关系。但从课税环节来看,税收存在于整个再生产过程,包括生产、消费、交换和分配各个再生产环节。

从概念上来讲,旅游税收是国家凭借政治权力,以社会公共需求为基础,

① 谢彦君.基础旅游学[M].第二版.北京:中国旅游出版社,2006.

② 李肇荣,曹华盛.旅游学概论[M].北京:清华大学出版社,2006.

③ 田里,牟红.旅游经济学[M].北京:清华大学出版社,2007.

以提供公共产品为目的,通过征税形式对旅游活动所创造的剩余价值进行的再分配。任何交易的产生都是由于交易双方受预期收益的驱动,进而通过交易行为实现剩余价值。旅游税收在旅游资源和产品的交易中体现为一种交易费用,它通过交易成本的变动而影响交易主体的决策空间和行为模式。在需求一方,它影响的是旅游产品和旅游资源的市场需求,在供给一方,它影响了旅游产品生产和要素供给。

(二) 旅游税收的内涵与外延

1. 在内涵上,旅游税收的本质属性是旅游领域以税收形式进行的一种特殊再分配。

旅游税收的征收主体是国家,所凭借的是国家的政治权力。由于旅游活动会遭遇市场失灵,因此,解决旅游活动外部性以及通过法定手段对旅游活动进行规制或引导,以使其满足公共政策目标就形成了公共需求。在此情况之下,遵循法定原则的旅游税收就成为了重要的手段和工具。旅游税收的课税对象是剩余价值,这些剩余价值是围绕着旅游活动而进行的社会生产行为创造的。国家凭借其政治权力对这些剩余价值课征旅游税收的目的是提供公共产品,即通过公共产品的提供满足前述公共需求。

2. 在外延上,旅游税收同样体现强制性、无偿性和固定性这三个税收的形式特征,这是因为它具有税收的本质属性。

无偿性是税收的核心,强制性是税收运行的前提和程序保障,而固定性决定了税收的实体要素。必须重点指出的是,目前世界各国的税收实践中仅有中国澳门、新加坡等少数地区和国家存在作为独立税种的旅游税。通常旅游税收都体现在旅游活动所涉及的各个一般税种当中。旅游税收所形成的税收收入并不专门用于旅游领域公共产品,而旅游部门的公共产品支出也不单纯地由旅游税收收入形成。旅游税收制度设计中所采用的课征形式和税种选择是多样化的,课征用于提供旅游公共产品的旅游税种并不是旅游税收通行的唯一的方式。

(三) 旅游税收与旅游的概念联系

旅游税收并不是旅游和税收两个概念的简单叠加。从经济学角度衡量,税收这个概念本身是一个财政范畴。作为一个古老的经济概念,它随着国家的产生而产生,是人类社会发展到一定阶段的产物,即必须以社会剩余产品的出现和私有制的存在作为前提。旅游活动古已有之,也是在一定社会经济

条件下产生的社会现象,但是旅游只有在脱离“旅行”这一原始形态之后,才具有经济意义和 market 价值。旅游会使经济、社会、文化和精神等方面的个人发展与人际交流合作目的得以实现,但人们所进行的旅行行为本身并不创造经济价值。这也就意味着,只有在出现了围绕着旅游而进行的剩余价值创造活动之后,旅游税收才具有独立的概念价值。

(四) 旅游税收定义的学术探讨

世界旅行和旅游理事会(WTTC)的2015—2016年度报告指出,旅行和旅游业是全球最大的行业之一,不仅创造了巨大的就业、财富和经济增长,还是全球经济复苏的主要推动力之一。2015年,全球旅游业的收入达到了7.2万亿美元,占全球生产总值的9.8%,直接和间接创造了2.84亿个工作岗位,几乎全球每11个工作岗位中有1个岗位来自旅游业。^①

面对迅猛发展的旅行与旅游行业,世界各国政府都不约而同地把旅行者和旅游行业作为理想的征税对象,创造财政收入。因此,旅游税收是针对在获得旅游高收益的同时,政府感知到旅游活动对当地环境造成一定影响的情况提出的。截至目前,国内外学术界对旅游税收并没有一个统一、公认的定义。不同的学者和研究机构给出的定义也不同,各国政府开征旅游税收的政策实践也各不相同。综合来看,旅游税收的定义可以归为三类:第一类是认为旅游税收是针对入境旅游者征收的税金。邢剑华(2007)^②认为现阶段国内关于旅游税收的概念运用比较混乱,认为旅游税收实际上是一个税种,其概念主要是从纳税人和课税对象出发定义的,具体是指由旅游目的地国家向来访出境旅游的外国旅游者就其在本国的旅游行为所征收的税金。将旅游税收的纳税人定义为旅游者更符合旅游行为的特点,也更能体现出旅游税收区别于一般税种的特征;第二类是认为旅游税收只是针对旅游企业。这在政策实践上应用比较广泛。我国的澳门对旅游税收的规定就是:“对从事旅游业的个人及团体课征的税收。”纳税人是从事旅游服务行业的酒店、餐馆等,计税依据是其开出的票据面值,税率为5%。加拿大把国内旅游税收定义为是对每位在国内旅游的加拿大人在乘公共交通工具如公车、火车、飞机时而征收的一定税金。新加坡开征的旅游发展税,是指由旅游企业如酒店、餐厅、商店、

① World Travel & Tourism Council (WTTC): The Economic Impact of Travel & Tourism 2015.

② 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).

酒吧等在出售应税项目如酒店房间、毛巾、饮品及食品及出租西装与领带时代为征收的1%的附加税,由新加坡国内税务局代表新加坡旅游局根据新加坡旅游法执行及收取旅游税收。因此,早在20世纪90年代,我国学者周伟(1992)^①就提出旅游税收在旅游经营单位和与国际旅游业直接相关的行业以特种基金形式征收,类似于当前我国的城市建设维护税及教育费附加等征收形式。即对全国从事旅游经济活动的企事业单位和个人等,按其实际缴纳营业税、产品税和增值税的一定比例征收,而且将其收入作为一种专项基金,专款用于增加旅游业投入,促进国际旅游业发展。许光建(1999)^②针对北京部分旅游设施落后、门票价格偏低给动物园、公园和博物馆带来的财务困难,地方专项财政投入不足等问题,在认定旅店、餐饮和零售业是旅游业主要受益者的前提下,提出向旅店、餐饮和零售业开征“旅游税收”,专门用于维护和建设旅游景点;第三类是认为旅游税收的征收对象不单包括旅游者,还应包括旅游企业。

国外学者一般认为旅游税收分为两大类:对旅游业厂商的征税和对单个游客的征税。^③对于这两类纳税人,既可以通过一般征税制度^④去征收,也可以通过开征特殊类型^⑤的旅游税种去征收。如Alberto Gago, Xavier Labandeira, Fidel Picos, Miguel Rodriguez (2009)^⑥在文章中讨论了是引入新的旅游税种,还是直接增加旅游业的一般性税收来改善财政收入、弥补由旅游活动带来的环境污染、生态破坏等外部成本。在分析中,他们把旅游税收总结归纳成旅游特别税和旅游业一般税两种形式,并比较分析了两种征税形式对经济产生的不同影响。1998年,世界旅游组织(WTO)在其公布的一份报告中曾经指出了当时世界上发达国家和发展中国家对旅游征收的40多个不同的旅游税收税种,包括居民离境税或国际旅游税收、签证费或旅游许可证费、航空旅游税收、机票税、飞机燃油税、离境税、游客服务税、机场安全税、机场

① 周伟.关于我国开征旅游税的设想[J].旅游学刊,1992(3).

② 许光建.旅游税:发展北京旅游产业的一个新思路[J].北京物价,1999(4).

③ 葛夕良.旅游税收的效应与我国旅游税制的完善[J].宏观经济研究,2008(8):28-35.

④ 指有些旅游税既是针对旅游业的征收,又是对非旅游业的征收,如欧洲的增值税、我国的营业税等。

⑤ 如我国目前征收的航空燃油税就是由航空公司代扣,由旅客承担的一种旅游税。

⑥ Alberto Gago, Xavier Labandeira, Fidel Picos, Miguel Rodriguez. Specific and general taxation of tourism activities: evidence from Spain [J]. Tourism Management, 2009 (30): 381-392.

停靠税、过境税、搬运/装货费、床位过夜税、游客通行费、燃料税类、地方市政税、购买税、汽油柴油税、特定附加税、游客运输税、游客景点税、销售税、饮食业税、生态旅游税收、垃圾填埋税、博彩税、娱乐场税、宾馆饭店税、临时寄宿税、宾馆膳宿税、寄宿税、附加福利税、关税、酒精饮料税等。^①

三、旅游税收的职能

旅游税收是税收在旅游领域的存在，因此旅游税收的职能是指旅游税收满足公共需要的功能和能力。从应然的角度来看，旅游税收职能是税收对旅游活动应该具备的作用范围和应该达到的效果；从实然的角度来讲，旅游税收职能是税收作用于旅游活动所能够产生的功能效力。旅游税收职能表现为以下三个方面：

（一）旅游领域收入分配职能

旅游税收的收入分配职能是由它的再分配本质所决定的。首先，旅游者在旅游活动过程中的支出形成旅游服务提供者和旅游商品销售者的收入，这些收入在直接经营旅游业务的部门、企业以及全社会范围内的初次分配过程中会产生收入分配不公平问题，为了纠正这种市场失灵，采取税收这种形式进行再分配；其次，旅游活动的运行离不开公共资源的支持，旅游者和旅游业经营主体都要享受公共服务，而公共产品在获得上的有偿性同税收的无偿性是相对应的。因此，旅游税收的收入分配职能也体现为国家通过税收在旅游领域筹集财政资金以在全社会范围内提供公共产品。

（二）旅游资源配置职能

在市场经济条件下，旅游的资源配置主要是以市场手段实现的。但是，不完全竞争、信息不对称和外部性所造成的市场失灵使政府调节成为必需。基于微观角度，旅游税收的资源配置职能发挥以影响微观主体交易费用为基础，以资本、劳动、技术等资源的有效配置和提高经济效率为目标。基于宏观角度，旅游税收的资源配置职能发挥以影响旅游市场供求为基础，以实现国家宏观调控政策为目标。

^① 葛夕良. 旅游税收的效应与我国旅游税制的完善 [J]. 宏观经济研究, 2008 (8): 28-35.

（三）旅游市场监管职能

旅游业天然地具有流动性强和不易监管的特征，可以通过税务登记、税源监控和税收执法等途径，加强对纳税人经济活动的监督，保障财政收入及时足额入库。同时，旅游税收在参与旅游领域收入分配和资源配置的过程中会涉及该领域各个部门和旅游领域社会再生产活动的各个环节，旅游税收可以作为这些部门和再生产活动的反映，为提供公共产品、弥补市场失灵提供依据，为国家经济政策调整提供决策信息。

第二节 旅游税制体系与旅游税收课税要素

一、旅游税收制度体系

旅游税收制度体系是国家将旅游税收相关主体的权利与义务，以及权利的实现和义务的履行等制度内容进行制度化而形成的规范体系。旅游税收制度体系包括实体制度和程序制度两个方面。旅游税收的实体制度规定税收法律关系主体的权利与义务；旅游税收的程序制度规定了旅游税收活动中征纳双方实现权利和履行义务的程序规范。旅游税收的相关税收法律体系是旅游税收制度规范的正式表现。

（一）旅游税收程序法

税收程序法方面，一般来说很少会出现专门关于旅游税收征收管理的特别程序法，但是有可能在统一的税收程序法律框架统领之下，就旅游领域税收的征收管理进行特别的制度规定。

（二）旅游税收实体法

税收实体法方面，根据旅游税收实体制度所规定具体征税对象不同，旅游税收设置的税种可归为以下几类。

1. 旅游流转税

旅游流转税是指以旅游活动所带来的商品和劳务流转额为征税对象的税收。我国税法中旅游所涉及的典型流转税有增值税、消费税和关税等。旅游流转税的征税目的有两个：一是在旅游商品的生产、流通领域和旅游服务产业实现税收的宏观调控职能；二是保障实现税收的财政收入职能。旅游流转

税不包括对旅行者和旅游产业的相关经济主体所取得的与旅游不相关的商品流转额的课税。

2. 旅游所得税

旅游所得税是以旅游活动中的企业、个人或其他社会组织取得的所得额为征税对象的税收。目前,包括我国在内的世界上大多数国家普遍采用的所得税主要有个人所得税和企业所得税。旅游所得税不包括对旅行者和旅游产业的相关经济主体所取得的与旅游不相关的所得的课税。旅游所得税的课税目的更多地被认为是调节旅游业和其他行业间以及旅游业内部的收入分配及筹集财政收入。

3. 旅游行为目的税

旅游行为目的税是对与旅游相关的特定行为所课征的税收。旅游行为目的税政策性强,具有明确的调节范围,其征税目的一般是规约旅游活动中的主体行为以及在旅游领域实现特定的社会、经济目标。当然,同所有税种一样,旅游业相关行为目的税也具有财政收入的功能。需要指出的是,行为目的税是政府为实现特定的社会经济政策目的和意图而设计的,它的征税对象为税法规定的特定行为。当前我国税制体系中通常被认为是行为目的税的税种有印花税、车辆购置税、城市维护建设税等。旅游行为目的税是行为目的税在旅游活动中的渗透,并不是说对旅游者的旅行行为征税,比如我国的行为目的税各税种所涉及的税目和应税行为就不包含旅行行为。

4. 其他旅游相关税收

税收是一种普遍存在、范围广泛的经济调节手段,旅游所涉及的税种除了上述主要几类外,还有其他一些小税种,这里仅选择财产税类和资源税类简要述及。财产税是以纳税人拥有的各种财产价值为征税对象的税收。财产税中涉及旅游领域,或者对旅游活动造成影响的税收活动也纳入到旅游税收的总体范畴中。资源税一般是对自然资源课税,一般选择矿产、土地等为征税对象。旅游资源中那些能够形成旅游吸引因素的自然、人文要素,一般不涉及资源税。但是基于旅游产业发展和旅游相关企业运营而进行的资源占用和使用过程中会产生资源税。我国现行税制体系中,财产税类税种主要有房产税、契税、车船税等,开征的资源类税种主要有资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税等。

二、旅游税收的课税要素

税收的课税要素也可称为税法构成要素,其中,纳税人、征税对象、税率是税收的三个基本要素。旅游税收的课税要素即是将税收课税要素在旅游领域进行提炼和归纳的结果。

(一) 纳税人

纳税人是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人。旅游税收的纳税人会依不同税种和不同的税制设计而呈现多元化。就旅游流转税和旅游所得税来看,在旅游流转税中,纳税人可能是旅游者,也可能是提供旅游资源和旅游服务的主体。例如,我国在对旅游活动中的进出口货物和进出境物品征收关税时,进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人是关税的纳税人,其中必然包括出境游、入境游市场中的旅游者。对于旅游活动中的商品流转额和营业额征收的增值税和消费税,是以取得流转额和营业额的主体作为纳税人,通常是提供旅游服务、销售旅游购物相关商品,甚至是以提供旅游资源为主的景区等旅游从业主体。在旅游所得税中,纳税人一般都是依托旅游活动取得所得的旅游企业和旅游业从业的个人。旅游行为目的税的纳税人通常是做出征税范围所规定的行为的旅游活动主体,包括旅游者和旅游企业、旅游从业者。

纳税人的概念明显区别于负税人,后者是指税收负担的最终承担者。在旅游流转税中,由于流转税存在着比较明显的税收转嫁,纳税人能够通过一定的途径把税款转移给其他单位或个人,所以,旅游税收的纳税人同负税人并不必然相一致。这种情况尤其在旅游间接税中比较明显,例如从事旅游相关商品的生产和流通的企业,会运用商品价格机制通过商品的流转将税收负担转嫁给消费者,此时,缴纳旅游税收的主体和承担税收负担的主体不一致。在旅游所得税中,由于所得税通常是直接税,难以进行税负转嫁,因此,纳税人同负税人也通常保持一致。

(二) 征税对象

旅游税收的征税对象是旅游税收法律关系中主体权利、义务共同指向的对象。旅游税收征税对象的空间范围决定了在旅游领域征税的广度。在旅游流转税中,增值税是针对商品流通过程中所产生的增值额所征收的,而消费税是对特定消费品征收的,关税是以进出关境的货物或物品的流转额而征收

的,三者都属于对商品课税。由于旅游行为会带来商品的流转和流动,因此旅游商品是旅游流转税的征税对象。在旅游所得税中,征税对象的界定相对较为简单,凡是在旅游活动中取得收入的企业、个人或其他社会组织均为纳税人。

(三) 税率

税率是指相关税收应纳税额与征税对象之间的数量或比例关系,这一要素决定了在旅游领域征税的深度及纳税人的纳税负担。旅游税收中税率这一征税要素与一般意义上的税率没有特殊区别,仅是后者在旅游税收中的体现。根据一般的税率分类,税率在具体设计中包含下述几类:^①

1. 比例税率

比例税率,即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平竞争、不妨碍商品流转额或非商品营业额扩大等优点,符合税收效率原则。但比例税率不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收的公平原则。比例税率在适用中又可分为三种具体形式:单一比例税率,是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率;差别比例税率,是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税;幅度比例税率,是指对同一征税对象,税法只规定最低税率和最高税率,各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

2. 累进税率

累进税率是指随着征税对象数量增大而随之提高的税率,即按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的课税数额分别适用不同的税率,课税数额越大,适用税率越高。累进税率分为全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率三种:第一种是全额累进税率,是把征税对象的数额划分为若干等级,对每个等级分别规定相应税率,当税基超过某个级距时,课税对象的全部数额都按提高后级距的相应税率征税。全额累进税率计算方法简便,但税收负担不合理,特别是在划分级距的临界点附近,税负呈跳跃式递增,甚至会出现税额增加超过课税对象数额增加的不合理现象,不利于鼓励纳税人增加收入;第二种是超额累进税率,是指把征税对象按数额的大小分成若

^① 中国注册会计师协会.税法[M].北京:经济科学出版社,2016.