

税收学术研究丛集

18

财产税改革研究

中国税务学会学术研究委员会 编

中国税务出版社

税收学术研究丛集

18

财产税改革研究

中国税务学会学术研究委员会 编

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务学会学术研究委员会

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

财产税改革研究/中国税务学会学术研究委员会编. - 北京:
中国税务出版社, 2007. 11

(税收学术研究丛集 18)

ISBN 978-7-80235-093-9

I. 财… II. 中… III. 财产税-税制改革-研究-中国
IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 114502 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 税收学术研究丛集

书 名: 财产税改革研究

作 者: 中国税务学会学术研究委员会 编

责任编辑: 王迎新

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话: (010)63908889/90/91

邮购直销电话: (010)63908837 传真: (010)63908835

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 9.375

字 数: 222000 字

版 次: 2008 年 2 月第 1 版 2008 年 2 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-093-9/F·1013

定 价: 30.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

主	编	杨崇春	王平武
		李长海	徐嘉彤
编委会成员		安体富	李长海
		文东平	王平武
		徐嘉彤	杨崇春
		尤克介	杨文利
		赵恒	
策	划	罗力勤	黄琳

财产税改革研究

主 编 徐嘉彤

绪 言

《税收学术研究丛集》是汇集中国税务学会学术研究委员会直接承担课题研究成果的一套丛书。自 2002 年编辑出版以来，收到了较好的效果。

中国税务学会学术研究委员会是学会内部的一个学术研究组织，成立于 1995 年。成员大体来自四个方面：一是税务系统离退休干部；二是现任各级税务机关司局级领导干部和有关业务干部；三是国务院及财政部、国家税务总局所属科研机构研究人员；四是财经类高等院校学者、教授。成员中不乏富有税收实践经验、理论造诣较深并且热心税收理论和政策研究的人才。学术研究委员会的主要任务是对一些重大税收理论问题和紧迫的税收政策问题集中进行研究。每年都根据经济税收发展形势的要求，确定若干重点调研课题，采取以分散调研为主、适当集中研讨的方式开展活动。由于各位成员的

积极努力，每年都产生一批理论水平较高和实用价值较大的论文、调研报告、政策建议等，得到较好评价，有的建议还为决策层所采纳。

为使更多的专家、学者和实际工作者能够分享中国税务学会学术研究委员会的研究成果，我们继续编辑出版《税收学术研究丛集》，希冀产生一种互动效果：一方面接受社会各界的检阅，并提供一个更加广泛交流切磋的平台，使我们能够听取税务系统内外专家、学者和实际工作者的宝贵意见，吸收营养，丰富自己；另一方面扩大影响，引起各方面都来关注、参与和支持我们的税收研究工作，把我国的税收理论建设和税收制度建设推上一个新的台阶。

中国税务学会学术研究委员会

2006年4月

编辑说明

党的十六届三中全会制定的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》和十届全国人大第四次会议批准的《“十一五”规划》提出，要按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则，分步实施、稳步推进税制改革。2005年、2006年，中国税务学会学术研究委员会《完善税制改革》课题组围绕《决定》和《规划》所提出的各项改革目标，重点就增值税转型、统一内外资企业所得税制度、完善个人所得税制度、财产税及房地产税收制度改革、统一城乡税制等问题进行了研讨，并将其中若干政策建议上报有关领导同志和决策机构，得到了重视。本《丛集》是两年来课题组成员关于财产税（包括房地产税、物业税、车船税、遗产税等）改革研讨成果的汇编，此外亦收录了个别关于企业所得税改革和税收基本法研讨文章，供各位读者参阅。

中国税务学会学术研究委员会

2007年1月

目 录

关于房产税改革的研讨	
..... 中国税务学会《完善税制改革》课题组 (1)	
关于房地产税制改革的研讨	
..... 丁 芸 (29)	
论我国财产税制的重构	
..... 丁 芸 (82)	
构建财产税为我国地方税主体税种的 可行性研究	
..... 吴利群 (102)	
关于重构我国静态财产税制度的构想	
..... 刘植才 刘 荣 (122)	
我国房地产税费改革的现实思考 ——从解决住房高价出发	
..... 吴利群 戴丽娜 (133)	
对于房地产征税问题的探讨	
..... 丁 芸 (156)	
开征物业税的难点分析与建议	
..... 孙 钢 (172)	
关于我国开征物业税的探讨	
..... 岳树民 鲁晓东 (183)	

开征物业税：几个需要探讨的问题	岳树民 (205)
中国大陆开征遗产税的探讨	
——兼论海峡两岸遗产税“设想”	
与“税制”的比较	汤贡亮 (213)
关于我国开征遗产税问题的研究	刘植才 刘 荣 (230)
关于车船税和房产税的改革与立法问题	尤克介 (248)
内资企业所得税制应先行一步改革完善	姚稼强 (257)
税收基本法国际比较研究及启示	汤贡亮 (265)

关于财产税改革的研讨

中国税务学会《完善税制改革》课题组

一、我国财产税的现状

对财产进行课税，是对纳税人拥有或支配的、税法规定的应税财产就其数量或价值额征收的一类税收的总称。财产税不是单一的税种名称，而是一个税收体系。目前，国内外的相关文献对于财产税体系的理解和界定并未达成共识。有观点认为财产税包括房产税、城市房地产税和遗产税，也有的认为财产税一般分为对财产的所有或占有的课税以及对财产的转移课税。就我国的现状看，具有对财产课税性质的税种有房产税、城市房地产税、土地使用税、土地增值税、耕地占用税、车船使用税和契税。

（一）房产税

房产税是以房产为征税对象，依据房产价格或房产租金收入向房产所有人或经营人征收的一种税。现行房产税的基本规范是1986年9月15日国务院颁布的《中华人民共和国房产税暂行条例》。对房产征税的目的是运用税收杠杆，加强对房产的管理，提高房产使用效率，控制固定资产投资规模和配合国家房产政策的调整，合理调节房产所有人和经营人的收入。

（二）城市房地产税

城市房地产税是对在城市（包括郊区）、县城、建制镇和符合国务院规定的建制镇标准但尚未建镇的工矿区拥有房屋产权的企业和个人所征收的一种税。这些企业和个人，也就是城市房地产税的纳税义务人，包括外商投资企业和外国企业（简称外商投资企业）；香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区的组织和个人投资的企业和香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区企业（简称港澳台商投资企业）；外国公民、无国籍人；香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民（简称港澳台居民）。中方出地、外商或者港澳台商出资联合兴建的房屋，对外商或者港澳台商就其分得的部分征收城市房地产税。该税最早是1951年由当时的政务院（现改为国务院）颁布实施的。

（三）城镇土地使用税

城镇土地使用税是以城镇土地为征税对象，对拥有土地使用权的单位和个人征收的一种税。现行的城镇土地使用税的基本规范，是1988年9月27日国务院颁布的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》。开征城镇土地使用税，有利于通过经济手段，加强对土地的管理，变土地的无偿使用为有偿使用，有利于适当调节不同地区、不同地段之间的土地级差收入。

（四）土地增值税

土地增值税是对有偿转让中华人民共和国国有土地使用权、地上建筑物及其附着物产权并取得增值收益的单位和个人征收的一种税。1993年12月13日国务院正式颁布《中华人民共和国土地增值税暂行条例》，并从1994年1月1日起施行。开征

土地增值税有利于加强宏观调控、完善税制、增加财政收入、抑制房地产投机、防止国有土地收益流失。

（五）耕地占用税

耕地占用税，是指国家对占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人，依其占用耕地的面积征收的一种税。1987年4月1日，国务院发布《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》，并从发布之日起施行。耕地占用税是一种行为目的税，其开征的目的就是为了抑制对耕地资源的过度占用，所征收的税收具有补偿性的特点。另外，该税实行一次性征收，以县为单位，以人均耕地面积为标准，分别规定单位税额。同时，耕地占用税征收标准的确定具有较大的灵活性。

（六）车船使用税

车船使用税是国家对行驶于境内公共道路的车辆和航行于境内河流、湖泊或者领海的船舶，依法征收的一种税。车船使用税只对国内企业、单位和个人征收。车船使用税是一种行为税性质的税种，它就使用的车船征税，不使用的车船不征税。

（七）契税

契税是以所有权发生转移变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种财产税。契税是一个古老的税种，在中国已有1600多年的历史，新中国成立以后颁布的第一个税收法规就是《契税暂行条例》。1978年新宪法公布后，逐步落实了房产政策，随着改革开放的不断深入，城乡房屋买卖重新活跃。为此，财政部于1981年和1990年分别发出了《关于改进和加强契税征收管理工作的通知》和《关于加强契税工作的通知》，对契税政策做了一些补充和调整，契税征收工作全面恢复。

1997年7月7日国务院重新颁布了《中华人民共和国契税法》，并于1997年10月1日起施行。现在契税法已经成为地方财政收入的一个重要来源。

二、我国财产税存在的问题

（一）内外资企业适用不同的税制

目前中国对内外资企业和个人实行不同的税收制度，具体表现在如下几个方面：

1. 所得税制不同。内资企业适用《中华人民共和国企业所得税法》；外资企业适用《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。两部法律对两类企业在课税项目、税收优惠等多方面存在差异。

2. 房地产保有税制不同。对中国国内的企业、单位和个人征收城镇土地使用税、房产税；对外商投资企业、外籍公民、华侨、港澳台同胞征收土地使用费和城市房地产税。对中国国内的企业、单位和个人占用耕地征收耕地占用税，但对外商投资企业和外国企业不征收。

3. 城市维护建设税和教育费附加的征收不同。城建税和教育费附加是国家对缴纳增值税、消费税、营业税（简称“三税”）的单位和个人就其实际缴纳的“三税”税额为计税依据而征收的税种，但对外商投资企业和外国企业不征收。

实行内外有别的两套税制，中国在改革开放初期，对于中国的经济腾飞和与世界经济的接轨起到了深远的积极作用。但随着局势的变化，这样的税收体系逐渐暴露出许多弊端，它不仅给税收征管增加难度和成本，还造成内外资企业竞争起点不同，更使得国家的宏观调控意图难以同时贯彻。目前，由于内外税制的不统一使内资企业的税负高于外资企业，有悖于 WTO

的国民待遇原则和公平竞争的原则。市场经济机制在经济运行和资源配置中,发挥着越来越大的基础作用,如果不实行公平税收制度,将不利于各类企业的公平竞争,也会起到扭曲资源合理配置的负面效应。

表 1 内外资企业土地税收差异

项 目	内资企业	外资企业
房产税	征收	征收城市房地产税,并且仅对房产征税,对地产不征税
耕地占用税	征收	不征收
城镇土地使用税	征收	不征收,而征收土地使用费
教育费附加	征收	不征收
城市维护建设税 企业所得税	内资高于外资企业	

(二) 征税范围狭窄,对农村地区和居民住房不征税

从征税地域上看,现行房地产税的征税范围界定为城市、县城、建制镇和工矿区,不包括农村。房产税对城镇个人所有的非营业性的房产、广大农村的经营性房产及位于农村的企业房产均免税,征税范围较小,税基较窄。以上海为例,按现行征税范围,属于土地使用税开征区的土地面积是 1899.61 平方公里,只占全市总面积的 30%。可以看出土地使用税范围窄,税基偏小,而且减免范围较宽,在一定程度上限制了税收作用的发挥。据统计,2002 年我国房地产税(含城市房地产税)、城镇土地使用税和土地增值税合计收入为 379.73 亿元。占国家全部税收收入的 2.01%、占地方财政收入的 4.46%。这个比例明显低于发达国家和地区房地产税收收入占地方税收收入的比例。

有限的征税范围在实际征管中存在很多矛盾和问题:一是

在一些具体征税范围上难以确定和把握,如行政区划调整后,城市范围内的乡村是否属于房地产征收范围,城乡一体化的地区建制镇和所属行政村如何划分等。二是不利于公平税负,经常出现经营规模相同的企业,由于其坐落的地点不同,一个在城镇,一个在农村,税收负担就不尽相同。三是容易引发避税行为,在选择投资地点时,纳税人理所当然地选择非纳税区域,这样现行房地产税制确定的过窄的征税范围就给纳税人提供了避税空间。

由于现行房地产税的实际征收范围狭窄,其筹集财政收入的功能势必十分微弱。房地产税的增长幅度明显低于国家财政的增长幅度。以土地使用税为例,由于土地计税面积变化不大,全国城镇土地使用税收入长期停留在 30 亿元左右的规模。据地方税务部门反映,1994 年实行分税制后,各地纷纷按幅度税率的上限征收土地使用税,即便如此,该类税的增长速度依然明显低于整个国家税收的增长速度。1994 ~ 2002 年该税收入增长了 136.1%,而同期国家税收收入增长了 243.9%。

(三) 计税依据局限性大,按占地面积和房产原值征税不能随房地产市场的繁荣而增加税收收入

现行房地产税的计税依据大多是按量或是按房地产原值计算征收,既不考虑房产的自然损耗,又不考虑土地的级差收益、时间价值,总之不是以市场价值作为计税依据。这种税制要素的设计基本是延续了计划经济的管理办法,与市场经济的基本要求相背离,计税无法反映房地产的市场价值,也不能随着经济的发展、房地产的增值而相应增加税收收入。例如,现行房产税按照原值扣除一定比例作为计税依据,房产的账面价值随着折旧的提取会逐渐减少,最后几乎为零,由于这样的计税没有顾及房屋的后期升值因素,会与房屋的市场价值相差很大,

使房地产收入无法随着房地产的增值而相应增加。

将土地和房屋分离作为不同税种的计税依据，与房地产不可分割的自然属性相违背，一方面难以统一正确的估算房地产价值；另一方面也造成重复征税。因为任何房产都占有一定的土地，而土地与房产是不可分割的一体。在税收实践中，有的房产原值中包含土地的价值，而有的房产原值中土地价值没有计入房产原值，所以，在征管中，不管房产原值含不含土地价值，一律征收土地使用税，形成了重复征税。

（四）征税对象单一、房产税特征不强，对构成财产价值的建筑物不征税

现行房产税、城镇土地使用税、城市房地产税的征税对象是房屋和土地，对建筑物不征税。但在房地产的相关法规中，对房屋没有明确的定义，有些不动产究竟是房产还是建筑物不易区别。此外，目前房屋附属设施的种类越来越多，占房屋造价的比重也逐渐增大，如果对此不征税，房地产税的税基就比较窄。

（五）组织收入职能差，虽然保有环节房地产的价值大，却不能产生相应的财政收入支撑地方政府运营

从征税对象上看，现行房地产税仅对生产经营用房地产征税，而对个人所有的居住或者拥有的房地产不征税，造成房地产保有环节税费种类过少。其带来的影响：一方面，受房价持续升高的影响，大量闲散资金涌入房地产市场，投机行为增多，导致房价虚高；另一方面，土地是政府财政收入的重要来源，由于土地的保有税负过低，使几乎占城镇土地总量 98% 的土地由企业无偿或近似无偿地取得和持有，土地的价值大部分体现在土地使用权出让金上，有可能导致政府片面追求财政收入而将土地投入市场，使得土地供给超出需求，造成房地产市场供

需失衡。对于个人占用几乎不征税，投资购买房地产的预期收益便会很高，而且基本可以不付税（只要不通过市场出租和交易），这样就刺激了各类投资者对房地产的需求，尤其是房地产投机商，他们可以无税收成本地占有大量房地产，以低价买进，高价卖出。

（六）房地产税率的设计已经过时，税负不尽合理

例如，现行房产税按照两种计税依据分别确定单一的税率1.2%和12%，自用和出租房产之间税负存在明显差异。出租房产的税负明显偏高，对于房屋出租者来说，除了按租金收入征收12%的房产税外，还征收5%的营业税及城市维护建设税、教育费附加。2001年财政部、国家税务总局下发了《关于调整住房租赁市场税收政策的通知》，从2001年1月起，全面降低了个人房屋出租的相关税收税率，即对个人按照市场价格出租的居民住房，其应交的营业税暂减按3%的税率征收，房产税按照4%的税率征收。但是由于存在着营业税和房产税的重复征税，纳税人负担仍然偏重，这也是房产税偷漏税严重的原因之一。此外，房屋出租这一行为的综合税负偏高，也导致了大量隐性市场的存在。

（七）契税和印花税之间交叉重叠，存在重复征税

从契税的征收环节来看，它是在财产发生转移时课征的，与土地使用税、房产税等财产税种不会发生明显的冲突或重复课征。但是，契税是对房屋产权发生转移时就双方当事人所订立的契约征收的一种税，印花税是就经济活动中书立的凭证所征收的一种税，就征税范围来看，这两种税却存在重复征税问题。产权转移，书据、契约或合同的承受方既要课征印花税，又要课征契税。因此，在不动产流转课税方面，应考虑将契税