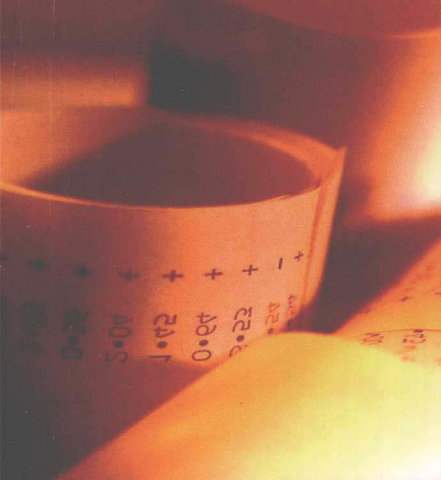




谢群松 著

公共财政 框架下的 不动产税制改革

THE REFORM OF REAL PROPERTY
TAXATION UNDER
THE REGIME OF PUBLIC FINANCE

 中国金融出版社

公共财政框架下的 不动产税制改革

谢群松 著



中国金融出版社

责任编辑：何 为

责任校对：刘 明

责任印制：张 莉

图书在版编目 (CIP) 数据

公共财政框架下的不动产税制改革 (Gonggong Caizheng Kuangjiaxia de Budongchan Shuizhi Gaige) / 谢群松著. —北京: 中国金融出版社, 2010. 5

ISBN 978 - 7 - 5049 - 5412 - 1

I. ①公… II. ①谢… III. ①不动产—税制改革—研究—中国
IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 024348 号

出版
发行 **中国金融出版社**

社址 北京市丰台区益泽路 2 号

市场开发部 (010) 63272190, 66070804 (传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com>

(010) 63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010) 66070833, 62568380

邮编 100071

经销 新华书店

印刷 利兴印刷有限公司

装订 平阳装订厂

尺寸 160 毫米 × 235 毫米

印张 13. 75

字数 215 千

版次 2010 年 5 月第 1 版

印次 2010 年 5 月第 1 次印刷

定价 30.00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 5412 - 1/F. 4972

如出现印装错误本社负责调换 联系电话 (010) 63263947

序 言

为适应社会主义市场经济的发展要求，我国于1994年实施了新中国成立以来规模最大、范围最广、影响最为深远的一次税制改革。通过这次改革，我国初步建立了一个基本适应国情的全新税制框架，这对于稳定财政收入、促进经济社会协调发展发挥了重要作用。同时，受多种因素的影响和制约，此次税制改革也带有一定程度的过渡色彩，遗留了一些不完全符合经济社会发展要求的地方。尤其值得注意的是，虽然对我国的财产税制进行了适当的调整，但整体而言，财产税制原来存在的税种过多、税法不统一、税制要素设置不尽合理等问题仍然没有得到根本改观，“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的基本原则在财产税制方面并没有得到完全贯彻。因此，如何按照构建公共财政制度框架的基本要求，进一步改革和完善财产税制，就成为深化我国财政改革乃至经济体制改革的一个重要课题。

从理论上讲，作为现代三大税系之一的财产税，其本质是对财产占有行为的课税，包括动产财产税和不动产财产税。在两类财产税当中，不动产财产税更为复杂也更为重要。在西方经济学文献中，财产税也主要是指不动产财产税。同时，虽然市场经济背景下的财产课税理论已经比较成熟，但是即使是发达的市场经济国家在运用财产课税理论来解释和指导其财产课税实践时也存在诸多难题。正如加拿大著名税务专家理查·M. 伯德所言：“在税收领域中，再没有比财产税的研究成果更为丰富的了，也再没有比财产税更能说明理论与实践之间存在的巨大差距了。”特别地，如果将研究对象从不动产财产税拓展到不动产课税，那么我们不仅在运用理论解释和指导实践方面面临诸多难题，就是理论构建本身也存在许多空白之处。此外，从我国经济社会发展所面临的一些现实问题来看，系统地研究不动产课税也显得非常迫切和必要。例如，我国在农地保护、土地批

租、房地产税费、房地产市场调控、地方财政等方面不时暴露出的一些问题与不动产课税存在着千丝万缕的联系，系统研究不动产课税显然有利于统筹研究解决这些问题。因此，我们不仅期待出现一个富有解释力的不动产课税理论分析框架，而且期待出现一部能够结合国际经验和国情、对我国不动产税制改革具有现实参考价值的论著。

正是基于上述考虑，2000年夏天，当谢群松同志开始准备博士论文时，我便建议他选择不动产课税作为其论文选题，同时希望他通过深入系统的研究，为我国不动产税制改革提出一些可资借鉴的建议。经过两年时间的努力，谢群松较为出色地完成了论文。在这篇论文中，他首次运用系统论的方法，从系统、要素、环境以及三者互动的角度对不动产课税进行了系统的研究，提出了一个较为完整且富有解释力的分析框架。在运用该框架系统地考察我国不动产税制实践之后，他提出了一系列富有创见的政策建议。例如，将城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、农业税和耕地占用税进行整合，设立内外统一、城乡统一、土地和建筑物合并课征的单一不动产占有税（“五税合一”论）；将土地增值税改造成专门用于应对恶性土地投机的“相机抉择”工具；将契税和营业税中的相关项目合并，改造成统一的“不动产购置税”；在农村建立以不动产占有税为中心的不动产利益分配机制，在城市建立“租为基础、税为主导、费为补充”的不动产收益分配机制，等等。

自2002年以来，我国对不动产税制进行了广泛而深刻的改革。例如逐步取消农业税，取消城市房地产税，将外资企业纳入城镇土地使用税和房产税征税范围，提高城镇土地使用税和耕地占用税的税额幅度，等等。回过头来看，谢群松在论文中提出的一些观点和建议有的在改革实践中得到初步检验，有的或许可以成为一家之言。可能是由于平时工作较忙或其他原因，谢群松迟迟未将其论文出版。当前，深化房地产税制改革，研究开征物业税已经成为新一轮税制改革的重点之一，谢群松选择在此期间出版其博士论文，希望仍然能够对我国的不动产税制改革有所启迪。

解学智

（教授、博士生导师）

2010年3月

目 录

第一章 导言	1
第一节 研究缘起、思路和方法	1
第二节 基本概念和约定	9
第二章 不动产占有课税的经济效应	19
第一节 不动产占有课税概述	19
第二节 不动产占有课税的税负归宿	31
第三节 土地占有课税对土地开发时机选择的影响	42
第四节 不动产占有课税的新制度分析框架	54
第三章 不动产流转课税与所得课税的经济效应	74
第一节 不动产流转课税的经济效应	74
第二节 土地增值税的经济效应	84
第四章 不动产课税的税制结构	106
第一节 不动产课税的横向结构	106
第二节 不动产课税的纵向结构	120
第五章 不动产课税评估和税款征收	136
第一节 不动产课税评估	136
第二节 不动产课税的税款征收	147
第六章 不动产课税与其他管理制度的协调	154
第一节 私人财产权与政府管理权	154

第二节 不动产行政管理工具之间的协调	159
第三节 不动产利益分配机制之间的协调	172
 第七章 中国不动产税制改革的思路	 185
第一节 中国不动产课税存在的问题	185
第二节 构建公平、高效的不动产课税体系	193
 参考文献	 205
 后记	 211

第一章

导言

第一节 研究缘起、思路和方法

一、研究缘起

不动产课税是人类社会最为古老的税收之一。孟子云：“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻。”^① 以此推算，中国不动产课税（田赋）大约已有两千多年的历史了。据称，古埃及不动产课税的历史比中国还要早。不动产课税不但历史悠久，而且在古代财政中占有极其重要的地位。在中国，直到清初，不动产课税仍然是国家岁入的主要来源。据考证，“清初岁收，十九出自田赋。乾隆三十一年，岁收四千万，地丁正耗达三千二百两”（陈登原，1936，第2页）。中唐政治家杨炎云：“夫财赋，邦国之大本，民生之喉命，天下理乱轻重，皆由焉。”^② 说的其实是不动产课税的重要性。

在几千年的历史长河中，中国不动产课税经历了多次重大制度变迁。以田赋制度为例，曾经推行过的重大改革就有“初税亩”、“租庸调”、“两税法”、“一条鞭法”和“摊丁入亩”等。新中国成立后，中

① 《孟子·滕文公篇》。

② 《旧唐书》。

国^①不动产课税得到进一步发展。特别是改革开放以来,随着经济的快速发展以及财税制度的不断完善,中国不动产课税取得了重大的成就。从1986年起,中国适时颁布或修订了《房产税暂行条例》、《城镇土地使用税暂行条例》、《土地增值税暂行条例》和《契税暂行条例》等法规。这些法规的制定或修订为不动产课税各项功能的发挥奠定了坚实的法律基础。尤其是1993年土地增值税的开征,有力地抑制了当时的经济过热和土地投机。从1995年至1999年,中国不动产课税收入占税收总收入的比重一直不低于6%~7%,其中1998年不动产课税占县乡两级财政总收入的比重高达16%。^② 这些事实和数据充分显示了不动产课税在中国当前财政经济中的重要性。可以预见,随着不动产存量的不断积累以及交易量的不断扩大,不动产课税将对中国财政乃至整个国民经济产生更为重大的影响。

不过,值得注意的是,由于课税环境的制约以及制度变迁的“路径依赖”(path dependence),中国现行的不动产课税仍然存在着一些问题和不足之处。例如,作为一个税收体系,不动产课税应该是一个有机整体,然而就中国现行的不动产课税体系而言,无论其横向还是纵向结构,都不协调。又如,作为一个税收体系,不动产课税不但应该发挥其筹资功能,而且应该遵循效率和公平原则,但中国现行的不动产税制并没有彻底地贯彻这些税收原则。再如,作为一个税收体系,不动产课税应该与课税环境保持协调的关系,然而,由于相关制度的不健全,实践中还存在着土地政策失调以及“租、税、费”关系混乱等问题。这些缺陷和问题的存在,制约了不动产课税潜在功能的发挥,阻碍着中国整体税制的优化并对国民经济的持续协调发展产生了负面影响,因而需要及时加以解决。

历史地看,随着不动产课税实践的开始,人类也就开始了对不动产课税的认识活动。中国两千多年的不动产课税实践为人类认识不动产课税提供了丰富的素材。可以说,历史上每次重大的不动产税制改革,不仅是重大的政治经济事件,而且是重大的学术活动。然而,由于思维习

① 除非特别说明,以下“中国”仅指中国大陆地区,不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

② 数据计算详见第四章第二节表4.10。

惯的局限，中国古代先贤贡献给人类的主要是一些零散的不动产课税“思想”，而非系统的不动产课税“理论”。在西方，自新古典经济学创立以后，经济学家纷纷运用现代经济学分析方法来考察不动产课税。尤其是近二十年来，随着财政分权日益成为国际流行话语，“国际评估师团体、政治家、经济学家对不动产税制的兴趣（更是）与日俱增”（McCluskey and Williams, 1999）。不过，时至今日，经济学家们对不动产课税的认识仍然并非是完全明晰的。可以说，虽然经济学家已经进行过数百年的不懈努力，但是不动产课税领域仍然存在着大量的理论分歧和空白之处。因此，要解决当前中国以及世界其他国家（地区）不动产课税实践所面临的问题，就必须对现有的不动产课税思想和理论进行认真的梳理并在必要时重建新的理论。

近年来，国内外的一些学者分别从不同的角度对中国不动产课税进行了深度不一、角度各异的研究，这些成果为进一步开展不动产课税研究奠定了较为坚实的基础。不过，总的来说，现有的研究仍然是不系统、不全面、不深刻的，它们还不能为中国的不动产课税实践提供一个完整的理论框架，更不能为中国不动产课税的改革提供系统的理论支持。在现有的研究文献中，有的只注重国际比较而忽视中国国情，有的虽重视中国国情却缺乏理论支撑，有的试图强调理论但无法保持内在逻辑的一致性。因此，如何从理论上系统、全面、深刻地解释中国现行不动产课税实践就历史地落在了当代学者的肩上。

二、研究思路 and 主要创新

1. 研究思路

从系统论观念出发，如果将不动产课税这一整体视为研究对象，那么，有关不动产课税的理论研究就可以从如下三个层次展开：一是不动产课税系统的组成要素，二是不动产课税系统本身，三是不动产课税系统的环境。

不动产课税系统的组成要素是指构成不动产课税系统的各个税类（税种）。本书以税基作为分类标准，将不动产课税划分为不动产占有课税、不动产流转课税（包括转让课税和流通课税）和不动产所得课税（包括收益课税、利得课税和所得课税）三大税类。

第二章是对不动产占有课税经济效应的研究。在这一章，笔者首先概述不动产占有课税的税制要素特征，然后从税负归宿和经济效率两个方面考察了不动产占有课税的经济效应。鉴于现有理论的复杂性以及理论之间的不一致性，本书在对相关文献进行综述的基础上，阐述了不动产占有课税相关理论之间的区别和联系。同时，鉴于新古典分析框架存在的重大缺陷，本书提出更贴近现实的新制度分析框架，并用该框架重新考察不动产占有课税的经济效应。

第三章是对不动产流转课税和所得课税经济效应的研究。其中第一节以契税（不动产购置税）为例，考察不动产流转课税的经济效应。在考察契税的经济效应时，笔者使用的仍然是上述新制度分析框架。第二节以土地增值税为例，考察不动产所得课税的经济效应。在本节，笔者首先简要地评述土地增值税的税制要素，接着分析土地增值税的税负归宿及其经济效率，并重点论证土地增值税打击土地投机的效应，最后考察土地增值税和所得课税之间的关系。第二章、第三章是对不动产课税系统诸要素的考察，属于不动产理论研究的第一层次。

第四章是对不动产税制结构的研究。作为一个有机整体，不动产课税系统是其诸要素的有机组合，其功能是这些要素有机组合后出现的“构功能”。因此，有必要从结构和功能互动的角度对不动产课税系统进行综合考察。本章从横向结构和纵向结构两个方面对不动产课税系统进行了研究。在第一节，笔者首先从收入、公平和效率三个方面比较和评价不动产占有课税、流转课税和所得课税各自具有的“本功能”，然后考察不动产课税横向结构与系统功能之间的关系，最后对中国现行不动产课税横向结构进行实证分析和规范评价。在第二节，笔者首先从财政分权的角度阐述不动产课税纵向结构的一般理论，然后结合中国不动产课税实践，分别从收入分配和税权配置两个方面具体考察中国不动产课税的纵向结构。

第五章是对不动产征管制度的研究。财产评估和税款征收是不动产课税的两大支柱。没有健全的财产评估和税款征收体系，再好的不动产课税制度也不过是“空中楼阁”。基于不动产财产评估和税款征收对不动产课税的重要性，第五章对这两个因素进行详细考察。其中第一节从评估技术和评估制度两个角度，对不动产课税评估的评估原则、评估方法、评估技术水平、重估周期制度以及评估申诉制度进行了论述；第二

节从基本理论、国际比较以及中国实践三个方面探讨了不动产课税的税款征收问题。如果说对不动产课税结构和功能关系的研究属于对不动产课税系统“实体性”因素的研究,那么对不动产课税的课税评估和税款征收的研究则属于对不动产课税系统“程序性”因素的研究。这两者共同构成了不动产课税理论研究的第二层次。

第六章是对不动产利益机制的研究。不动产课税作为一个系统,与课税环境存在着密切的关系。因此,必须将不动产课税系统与课税环境之间的互动关系纳入分析视野,以便更为全面、完整地理解不动产课税的运行机制。第六章是对此类问题的一个尝试性研究。为深刻阐述不动产课税系统与课税环境之间的互动关系,本章首先考察私人财产权与政府管理权之间的辩证关系,论证不动产管理存在的“合法性”;其次从私人财产权与政府管理权相冲突的角度,研究不动产课税与其他行政管理政策之间的区别和联系;最后从利益分配机制的角度,考察不动产价格、租金、税收和收费之间的关系。对不动产课税系统与课税环境互动关系的考察构成了不动产课税理论研究的第三层次。

“哲学家只是从不同的角度解释世界,而问题在于改造世界”。因此,理论最终将用来指导实践。如果说上述六章主要侧重于理论研究(包括纯理论研究和应用理论研究),那么第七章对中国不动产课税实践的全面考察则完全属于纯应用性研究(或称政策性研究)。本章运用前面章节建立的理论,在对中国不动产课税实践面临的诸种问题进行详尽考察的基础上,从税种设置和结构调整、各税种的税制要素设计以及改革配套措施三个层次全面论述了中国不动产课税的改革逻辑。

综上所述,本书的研究思路是:先从不动产课税实践中抽出问题,再从要素、系统和环境三个层次系统地构建不动产课税理论,最后从宏观上全面地评述(中国)不动产课税实践。

2. 主要创新

在上述理论建构和政策探讨中,笔者在适当的地方进行了必要的观点和方法创新。归纳起来,本书的创新主要体现在如下三个方面:

一是在研究范式方面,本书首次运用系统论的方法,从系统、要素、环境以及三者互动的角度对不动产课税这一现象进行了全面的考察,从而提出了一个比较完整的理论研究框架。该框架不仅可以整合现有的不动产课税理论,而且大大拓宽了不动产课税研究的理论视野。笔

者认为，与以往仅仅局限于不动产课税某一侧面或某一层次的研究范式相比，本书提出的研究框架显得更为全面、深刻和富有解释力，因而也更适于用来分析中国的不动产课税实践。

二是在理论研究层面，本书首次将交易费用引入土地（或不动产，下同）交易模型，建立了有别于新古典分析框架的新制度分析框架。在新制度分析框架下，土地的供给不再固定不变，土地的交易量也不再难以确定。土地交易的新制度分析框架不仅具有新古典分析框架的优美和简洁，而且更加贴近现实。同时，本书首次运用数学方法严格地证明了土地增值税打击土地投机的效应，并详细分析了土地增值税税制要素的变化对这一效应造成的影响。最后，本书还首次用数学方法考察了不动产货币政策的“行业区别效应”和“投资投机中性效应”。这些分析结论应该对中国不动产课税改革具有一定的参考价值。

三是在应用研究层面，本书首次提出了中国不动产占有课税“五税合一”的改革思路。该思路是对城市“三税合一”改革思路和农村税费改革思路的进一步拓展和完善。同时，本书首次提出了将中国现行的土地增值税改造成专门用于应对恶性土地投机的“相机抉择”工具的设想。该设想既不同于土地增值税的“取消论”，也不完全同于只侧重于税制要素调整的“改革论”，其本质在于对土地增值税功能的重新审视和重新定位。最后，本书还首次提出将中国现行契税和营业税中相关项目合并，改造成统一的“不动产购置税”的设想，该设想是对主流“合并论”（即将契税与印花税合并）的否定和超越。

笔者期望上述方法和观点创新能够激发人们对不动产课税问题的进一步思考，并希望这些创新能够对中国乃至其他国家的不动产课税实践有所启示。

三、研究方法

研究方法本质上是思维方法在科学研究领域的具体化。按照适用范围，思维方法可以划分为哲学思维方法、一般科学思维方法和具体科学思维方法三个层次。显然，本书运用的研究方法也可以分为这样三个层次。

在哲学思维方法层次，本书坚持运用马克思主义哲学（辩证唯物主

义和历史唯物主义)来观察、分析和解决问题。马克思主义哲学是整个马克思主义学说的重要组成部分和理论基础,是人类以往科学和哲学思想发展的光辉结晶。实践的观点是马克思主义哲学首要和基本的观点,实践的原则是马克思主义哲学的建构原则。根据这一基本原理,本书在整体上立足于不动产课税实践,坚持从实践中发现问题,根据实践的需要提出问题,通过实践来检验假说,并将最终获得的理论用于指导实践。同时,马克思主义哲学又是现代的辩证思维,其基本方法包括归纳和演绎、分析和综合、从抽象上升到具体、逻辑的和历史的相一致等。在研究中,笔者自觉地运用了这些方法。

在一般科学思维层次,本书主要运用了系统论方法和数学方法。系统论、控制论和信息论是20世纪人类取得的重大科学成果,它们的产生不仅极大地改变了世界的科学图景,而且也为人认识世界和改造世界提供了强大的方法论武器。尤其是系统论的建立和完善,“(它)在现代科学的动态观点中所起的作用可以与亚里士多德逻辑在古代所起的作用相媲美”。^①系统论向人们展示了“系统”或“整体”的重要性,使得人们从认识事物的属性及其过程,进入到对事物的“有机性”、“相关性”或“组织性”的认识,从而极大地改变了人类的观察视角和思维方式。本书力图运用系统论方法来考察不动产课税。在本书中,笔者不再将不动产课税视为某些要素的线性组合,而将其视为一个有机整体。因此本书不仅注重对不动产课税要素(即各个税类或税种)的研究,而且注重对不动产课税各要素之间的相关性的研究(如对不动产课税结构的研究);不仅注重对不动产课税系统本身的研究,而且注重不动产课税同课税环境之间的互动关系的研究。

正如诗人喜欢用诗歌来表达自己的感情一样,经济学家则喜欢用数学来表达自己的思想。虽然数学在经济学中的运用在历史上曾引起过争议,但现在绝大多数的经济学家都认为在经济学中运用数学不仅是可能的,而且是必要的。效用理论的创始人之一杰文斯宣称,“政治经济学在特征上实质是数学的”。与其他的研究方法相比,数学方法具有结构和逻辑严谨的特点,因而“它积累知识的能力最强”。^②不过,虽然

① 贝塔朗菲(1989a,第21页)。

② 杨小凯(1998,第9页)。

“数学模型的优点——无含混性、严格推导的可能性、通过观察材料的可检验性——是人所共知的，（但）这却并不意味着可以轻视或拒绝用日常语言表述的模型”。^① 有时候，“先有某种非数学的模型，尽管有缺点却表现了某种先前未曾注意到的方面，并期待未来可发展出一种适当的算法，这比一开始就遵循已知算法的不成熟的数学模型从而可能限制了视野，要更为可取”。^② 因此，对于数学方法的运用必须具体情况具体分析。在本书中，对于一些必须使用数学形式加以论证的观点和假说，笔者建立了相关的数学模型，以求概念准确、逻辑严密、结论简洁而清晰。例如，建立新制度分析框架并将其用于对不动产占有课税和不动产流转课税的分析；用数学方法证明土地增值税“打击土地投机”的效应；用数学方法证明不动产金融政策的调控效应等。当然，对于一些不必或暂时不能用数学方法证明的假说，则采取了用日常语言进行定性说明的方式。

在具体科学思维方法层次，本书运用的主要是经济学方法，同时也运用了法学和政治学等其他具体科学的一些分析方法。一方面，不动产课税作为对不动产利益的一种分配现象，它首先是一个经济范畴，属于税收经济学的研究范围，因此可以运用经济学方法来对其进行研究。在经济学方法体系中，本书选用的主要是新古典经济学的供求分析框架和财务经济学的随机套利分析。同时，为克服新古典经济学存在的一些缺陷，本书还借鉴了新制度经济学的一些重要思想（如产权、交易费用、制度等）。另一方面，不动产课税作为一种税收，作为国家政权在经济上的一种体现，它又必然要与法律和政治发生关系。因此，对不动产课税的研究就不能仅仅停留在经济学的领域，而必须借鉴法学、政治学、伦理学等学科的一些思想和方法。在本书中，这主要体现在对某些相关现象进行规范评价时，使用了一些公认的法学原则和伦理标准。事实上，当我们进行实证分析时，经济学可以“不讲道德”，而且也不能“讲道德”；但是一旦我们进入规范研究的领域，经济学就必须“讲道德”，甚至还要“讲法律”、“讲政治”！

① 贝塔朗菲（1989b，第43页）。

② 贝塔朗菲（1989b，第44页）。

第二节 基本概念和约定

在中国古代,“财”主要指动产,“产”主要指不动产。孟子曰:“有恒产者有恒心,无恒产者无恒心。”^①这句话生动地说明了不动产在社会发展中的作用。在本节中,笔者将首先界定不动产的“产权边界”,考察不动产的特征及其对不动产课税的影响;然后,分广义和狭义两个层面阐述不动产课税的概念,并从税基发展和税收分析方法的角度对广义不动产课税进行系统的分类;最后,依据上述分类标准对中国现行的不动产课税进行分类。

一、不动产

1. 不动产的概念

不动产和动产是财产(物)最为重要的分类。不动产一般是指不能移动其位置,或非经破坏变更不能移动其位置的物。在不同的国家,人们对不动产的内涵和外延有着不同的理解。在中国,法律上所讲的不动产是指土地和地上定着物。

根据中国现行法律的规定,土地包括耕地、林地、草地、城乡住宅和公共设施用地、工矿用地、交通水利设施用地、闲置土地等。按照其用途,土地可以分为农用地、建设用地和未用地。土地中的土沙、岩石、地下水等,属于土地的成分;土地中的矿石,不是土地的构成物,而是专属国家所有。关于土地的范围,可以从“横”和“纵”两方面进行考察(钱明星,1994,第185页)。在横的方面,民法上的土地通常是指“一块有特定四至的地球表面”^②。在纵的方面,土地包括地面、地面的上空和地面下的地身。

地上定着物包括建筑物、构筑物 and 林木。其中,建筑物是指定着于土地上或地面以下,其具有顶盖、梁柱、墙壁、供人居住或使用的构造

^① 《孟子·滕文公上》。

^② 黄茂荣(1982):《民法总则》,第341页。转引自梁慧星(1997,第45页)。

物,包括房屋、仓库、地下室、空中走廊、立体停车场等。构筑物是指不在其中进行生产或生活的建筑物,如水塔、烟囱等。

在处理土地和地上定着物的关系上,各国的立法有着不同的做法,即存在所谓的“一元主义”和“二元主义”之分(梁慧星,1998,第43页)。其中“一元主义”是指将土地与建立在其上的建筑物等地上定着物作为一个不动产,即地上定着物不是独立的不动产,而仅仅是土地的重要成分。“一元主义”沿袭了罗马法上“土地之物属于土地”的思想,采用此种做法的有德国民法。“二元主义”是指土地和建立在其上的定着物都是独立的不动产。法国民法、日本民法和中国台湾地区民法都属此种立法例。中国民法实务将土地和房屋视为两个物,并分别由土地管理部门和房产管理部门进行管理,因此,中国采用的也是“二元主义”。

在界定不动产之后,就可以很容易界定动产。按照两分法,除了不动产之外的物均属于动产,如汽车、食品、股票等。

以上是法律上对不动产和动产“产权边界”的界定。在本书,笔者将主要研究土地和建筑物的课税问题。当然,本书的研究结论可以很容易地推广到其他不动产课税的情形。

2. 不动产的特征

一般而言,与动产相比,不动产具有如下特征:

(1) 位置固定且难以隐匿。顾名思义,不动产不能移动其位置,或非经破坏变更不能移动其位置。这是不动产重要的物理特征之一。这一特征使得纳税人很难在物理形态上将不动产从一个地区“移动”到另外一个地区。同时,不动产是否存在,仅凭肉眼就可以分辨。纳税人很难将不动产藏匿起来。不动产的这一特征使得纳税人很难通过隐瞒自己的财产达到逃税的目的。

(2) 持久性。除非发生天体碰撞、地震、火山爆发等破坏地壳的重大事件,否则用于建筑的土地可以持续到永远。用于农业的土地,只要注重维护和改良,一般也可以持续利用下去。同时,建立在土地上的房屋,也具有较长的使用年限。由于不动产具有持久性,因此它可以为国家提供持久和稳定的财源。

(3) 增值性。随着人口的增长、经济的繁荣、社会的发展,地租(从而地价)也将不断上涨。在一些繁华城市的繁华地段,“寸土寸金”