

Fangdichan Shuishou
Lilunyushiwu

房地产税收理论 与实务

李进都 编著



中国税务出版社

李进都 编著

房地产税收 理论与实务



中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

房地产税收理论与实务 / 李进都编著. — 北京: 中国税务出版社, 2000

ISBN 7-80117-277-9

I. 房… II. 李… III. 房地产-税收管理-中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 63208 号

版权所有·侵权必究

书 名: 房地产税收理论与实务

作 者: 李进都 编著

责任编辑: 王迎新

责任校对: 于 玲

技术设计: 桑崇基

出版发行: 中国税务出版社

(北京市宣武区槐柏树后街21号 邮编: 100053)

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话: (010) 63182980 (发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 14

字 数: 350000 字

版 次: 2000 年 9 月第 1 版 2000 年 9 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-277-9/F·219

定 价: 29.80 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

作者简介



李进都，1966年生，河南方城人，大学文化，经济师，1982年8月参加税务工作，现在湖北省宜昌市地方税务局工作，兼任中国管理科学研究院学术委员会特约研究员、湖北省地方税务局税收研究所兼职调研员。从1988年起先后在省级以上刊物发表《试论税收质量管理》、《试论房地产税制改革》、《对土地增值税加计扣除问题的探讨》等调研文章近30篇。参与编写《新编纳税指南》、《税收结构调整与地方经济发展》等书。

序

王文章

房地产,是人类生存和发展的必不可少的物质资料。房地产业的情况,在一定程度上反映人类社会的变迁,显示经济发展的轨迹。随着经济的发展,社会的进步,人口的增加,人们对房地产的需求将日益增长。在市场经济中,房地产作为一种商品,成为人们置业投资的理想对象;由房地产的开发投资、交易、估价、代理、信息服务、物业管理等构成的房地产产业体系,成为国民经济发展中的重要产业之一。

我国的房地产业起步较晚,但发展迅猛,与之相应,从税收角度看,房地产已成为一个增长潜力丰厚的税源。到目前为止,我国涉及房地产的税种已达10多个。房地产税收制度的建设已逐渐成为当今税制发展的一个重要课题。从国际上看,世界许多国家都建立了比较完整的房地产税制体系,如日本,已按照房地产的运动过程在各个环节设置不同的税种进行课征税款,形成了相对独立的房地产税收制度体系。我国目前虽然还没有单独形成完整的房地产税收制度体系,但税收的触角已延伸到房地产再生产过程的各个阶段,随着土地增值税和遗产与赠与税的开征,房地产税收制度将会逐步完善,最终形成具有中国特色的房地产税制体系。

与房地产业及其税收发展的现状相比,我国的房地产税收研究显得滞后和薄弱。尽管相关的研究文章偶而见诸于报刊杂志,但

系统研究却很鲜见。现在,一个“小人物”做起了这个大课题。摆在我们面前的这部专著,就是宜昌市地方税务局干部李进都同志业余研究,历经寒暑,几度增删的成果。综观全书,我认为有以下几个特点:

一、体系完整,结构新颖。到目前为止,我尚未看到专门论述房地产税收问题的专著,在选题上,这本书可谓是创新之作。在体系和结构上,该书按照房地产投资、交易、占用和所得四个环节课税理论和政策实务来构建房地产税收的主体体系,再辅以房地产的评估、房地产税收的征收管理、稽查和会计核算以及国外房地产税制的比较与借鉴等内容,构筑全书的整体,结构颇为新颖,体系也比较完整。

二、在内容上注重理论与实践相结合。税收问题不仅仅是理论问题,更重要的是实践问题,怎样去指导实践是撰写税收业务书籍的基本宗旨。本书作者在这方面把握得比较好,既注重对房地产税收理论问题的探讨,又特别注重介绍我国房地产税收政策和操作实务,将理论与实务有机地结合起来,融汇一体,让不同层次的读者各有所得,各有所益。

三、内容丰富,可读性强。综观全书,凡是与房地产有关的税收理论与政策问题都纳入本书的体系之中,既有房地产税收理论的探讨,又有房地产税制的思考,既有国内现行所有房地产税收政策的介绍,又有国外房地产税制的比较,内容丰富,可读性、使用性都比较强。

四、在写作上,详而不繁,通俗易懂;略而不漏,取舍有度。由于单独涉及房地产的“准房地产税种”不多,大多数税种是兼容其他行业,所以在写作上应有一个“度”的把握,哪些内容该详述,哪些内容需略写,都应有一个通盘考虑。作者对这些问题都作了考虑,对一些税种的内容作了适当取舍。如对营业税只选择了与房地产有关的不动产销售、土地使用权转让和建筑安装等内容,对房产

税、契税、土地使用税、土地增值税、耕地占用税等“准房地产税种”作了详细介绍,对那些不便于取舍的共性税种如所得税、印花税、城市维护建设税等,也作了合情合理的处理。这样处理,有利于读者全面了解房地产税收体系的全貌,便于掌握和运用政策、法规来指导实际工作。

总之,我认为这本书具有一定理论水平,同时又比较适用,不失为一本质量较高的税收专业书籍,因而我愿热心地推荐给广大读者。

此外,我还要说几句题外的话。作者是一位基层税务工作者,承担有大量繁重的工作任务,而且偏于一隅,接触面较窄。尽管如此,作者仍孜孜以求,目标专一,刻苦学习,勤奋钻研,在做好本职工作的同时,写出了这样一本专著,这对于我们每一个人,包括我自己在内,都是一种鞭策和启示:“天才就是勤奋”,“世上无难事,只要肯登攀”。我衷心祝贺《房地产税收理论与实务》的诞生,也希望编著者继续努力学习,不断进取,加深对房地产税收理论的研究,使之臻于完善。

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 房地产税收的涵义、分类和特征	(1)
第二节 房地产税收制度的历史沿革	(7)
第三节 房地产税收体系	(18)
第四节 房地产税收的作用	(37)
第二章 房地产投资环节的课税	(41)
第一节 概述	(41)
第二节 建筑业营业税	(47)
第三节 固定资产投资方向调节税	(55)
第四节 印花税	(67)
第五节 耕地占用税	(78)
第三章 房地产交易环节课税	(92)
第一节 概述	(92)
第二节 房地产业营业税	(101)
第三节 城市维护建设税	(113)
第四节 土地增值税	(115)
第五节 契税	(136)
第六节 遗产税	(147)
第四章 房地产占用环节课税	(155)
第一节 概述	(155)
第二节 房产税	(160)
第三节 城镇土地使用税	(170)

第四节	城市房地产税·····	(184)
第五章	房地产所得环节课税·····	(189)
第一节	概述·····	(189)
第二节	房地产企业所得税·····	(194)
第三节	涉外房地产企业所得税·····	(214)
第四节	房地产所得环节个人所得税·····	(230)
第六章	房地产的评估·····	(237)
第一节	概述·····	(237)
第二节	房屋建筑物价格的评估·····	(241)
第三节	土地使用权价格的评估·····	(247)
第四节	房地产税收制度中有关房地产评估的政策 问题·····	(251)
第七章	房地产税收的征收管理·····	(261)
第一节	税务行政执法程序·····	(261)
第二节	税收执法保障·····	(266)
第三节	税收法律责任·····	(269)
第四节	税务行政复议·····	(278)
第五节	税务行政诉讼·····	(289)
第八章	房地产税收的稽查(上)·····	(297)
第一节	概述·····	(297)
第二节	营业税的稽查·····	(305)
第三节	城市维护建设税的稽查·····	(316)
第四节	房地产企业所得税的稽查·····	(316)
第五节	涉外房地产企业所得税的稽查·····	(327)
第六节	房地产所得环节个人所得税的稽查·····	(335)
第九章	房地产税收的稽查(下)·····	(339)
第一节	印花税的稽查·····	(339)
第二节	土地增值税的稽查·····	(342)

第三节	城镇土地使用税的稽查	(346)
第四节	耕地占用税的稽查	(348)
第五节	房产税的稽查	(350)
第六节	城市房地产税的稽查	(353)
第七节	契税的稽查	(354)
第十章	房地产税收的会计核算	(355)
第一节	营业税的会计核算	(355)
第二节	所得税的会计核算	(359)
第三节	印花税的会计核算	(365)
第四节	城市维护建设税的会计核算	(366)
第五节	土地增值税的会计核算	(367)
第六节	房产税的会计核算	(371)
第七节	城镇土地使用税的会计核算	(371)
第八节	城市房地产税的会计核算	(372)
第九节	契税和耕地占用税的会计核算	(373)
第十一章	国外房地产税制的比较与借鉴	(375)
第一节	房地产课税体系的比较	(375)
第二节	房地产税制要素的比较	(385)
第三节	房地产税收征收管理的比较	(391)
第四节	税收收入比重和宏观负担水平的比较	(398)
第五节	国外房地产税制建设的基本经验及对我国 房地产税制改革的借鉴	(401)
附录:港澳台房地产税制简介		(410)
一、香港房地产税制简介		(410)
二、澳门房地产税制简介		(415)
三、台湾房地产税制简介		(420)
主要参考文献		(431)
后记		(434)

第一章 概 论

房地产税收是一切与房地产有直接关系的税收的集合，是我国税收体系中的重要组成部分。正确认识房地产税收的内涵、体系和作用，对于我们制定合乎国家产业政策和经济运行规律的税收政策，完善房地产税收制度是大有裨益的。本章重点讨论一下房地产税收的基本问题。

第一节 房地产税收的涵义、分类和特征

一、房地产税收的涵义

房地产税收是税收概念体系中的一个范畴。要知道房地产税收的内涵，首先要了解房地产和税收的内涵。

关于房地产的涵义，可以从狭义和广义两个方面来理解。狭义的房地产是指土地及地上、地下的各种建筑物；广义的房地产是指作为财产的房地产和附着在其上面的各种权益以及其经营活动的总称。在本书中，我们取其广义，这样有助于我们对房地产税收的全面认识和整体把握。

广义的房地产包括四个方面的涵义：（1）房地产是房产和地产的有机结合，房依地而建，地为房之载体，房地不可分离；（2）房地产是财产和财产权利的有机结合。房地产是具有极大价值的财产，是财富的体现。它既包括了可见的、有形的房地产实体，又包含了寓于房地产实体之中的各种经济关系以及由此而形成的各种权利，如占有权、使用权、租赁权、抵押权等等；（3）房

地产作为房产与地产的统一体，以地产为主，地产是核心。从房地产的物质形态来看，土地可以独立存在，形成独立的物体，而且是永久性，但房屋不能独立存在，没有土地，房屋就不能存在。从房地产业的兴起和房地产市场的发育来看，土地的获得、占有，不仅是房地产业的基础和前提，也是房地产开发经营活动的开端。从房地产的价值构成来看，房地产的价格分为地价和房价两个部分，其中，地价是房地产价格的主要构成部分。从发展的观点来看，地价在房地产总价值中所占的比重就会越来越高。因此，地产是房地产的核心；(4) 房地产既有其财产属性，又有其商品、经营属性。

税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的规范和方法，强制地、无偿地、固定地取得财政收入的一种形式。从现象看，税收是国家取得财政收入的重要形式；从本质上看，税收是国家凭借政治权力对社会剩余产品进行分配而体现的一种特定的分配关系。房地产和税收的统一，构成一个基本范畴，这就是“房地产税收”。作为国家税收体系中重要组成部分的房地产税收，首先体现的是一种财政范畴，即是指国家根据法律规定向房地产产权人、经营者、投资建设者、使用人或受让人无偿地、强制地、固定地取得一定货币的财政活动，同时，它又是一个重要分配范围，参与房地产经济运行的各个环节的分配，体现国家与房地产主体之间的分配关系。

房地产税收是一个综合性概念。即一切与房地产经济运动过程有直接关系的税收都属于房地产税收，包括房地产业营业税、企业所得税、个人所得税、房产税、城镇土地使用税、城市房地产税、印花税、土地增值税、投资方向调节税、契税、耕地占用税等。

二、房地产税收的分类

房地产税收作为一个综合性概念。它是关于房地产税收政策、

税种、征收管理等要素的复合体系。这个体系又称之为房地产税收体系。税收的分类是研究税收体系的一个基本方法。站在不同的角度，选择不同的标准，运用不同的方法，税收体系就会呈现出不同的构成。可以说，任何一个税收体系都是由多种结构组成的多面体。不同的分类方法，不同的税收结构，可以说明不同的问题，具有不同的理论和实践意义。运用税收分类的方法，剖析房地产税收的结构，有利于研究和发现税收的发展变化趋势，揭示税收分类的一般规律和特殊规律，找出现有房地产税收体系中存在的问题及原因，提出解决这些问题的对策。

古今中外，人们提出了许多税收的分类标准和方法。在此，我们选择几种比较常用的分类标准对房地产税收的结构进行剖析。

（一）根据课税环节不同，房地产税收可以分为以下四类

1. 房地产投资环节课税。房地产投资环节课税是指对房地产投资或提供应税劳务行为，就其发生的投资总额或取得的应税劳务收入额课征的税。如固定资产投资方向调节税、建筑业营业税、耕地占用税就属于这一类税收。

2. 房地产交易环节课税。房地产交易环节课税是指对有（无）偿取得或转让房地产的所有权、使用权及其他项权的行为课征的税。如对房地产转让和租赁行为，就其营业额或收入额课征的营业税及附加；对不动产（土地、房屋）所有权发生转移变动时，就当事人所订契约按产价的一定比例向产权承受人征收的契税；对被继承人死亡遗留的房地产及生前5年内赠与他人的房地产，就其应税遗产总额按适用税率向继承人征收的遗产税；另外，还有对房地产交易凭证征收的印花税等。

3. 房地产占用环节课税。房地产占用环节课税是指对占有使用土地和房屋的行为课征的税。如占有使用房屋行为征收的房产税；对占有使用城镇土地行为课征的城镇土地使用税等。

4. 房地产所得环节课税。房地产所得环节课税是指对单位和

个人以各种形式进行房地产开发、交易所取得利润所得额课征的税，如企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等。

房地产税收按课税环节分类，有利于比较清楚地了解税收在房地产再生产各环节的分布情况，便于合理分配税负，也有利于发现房地产税收体系存在的问题，及时调整税制结构，充分发挥税收对房地产各环节的调控作用。本书在具体讨论房地产税收体系各个税种时，主要根据这种分类方式进行讨论。

(二) 根据征税对象不同，房地产税收可以分为流转额课税、收益额课税、财产课税和特定行为课税四大类

1. 流转额课税。流转额课税是指以商品流转额和非商品营业额作为征税对象课征的税收。如房地产业营业税、建筑业营业税等。

2. 收益额课税。收益额课税是指以国民收入分配形成的各种所得作为征税对象的税收。主要有企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等。

3. 财产课税。财产课税是指以财产数量或价值作为征税对象的税收。主要有房产税、契税、遗产税等；

4. 特定行为目的课税。特定行为目的课税是指以特定行为目的为课征对象的税收。这部分税种在房地产税收体系中占有较大的比重。主要有投资方向调节税、城镇土地使用税、土地增值税、印花税等。

税收体系按征税对象分类，有助于人们分析税源的分布和建设情况，明确增加收入的主要途径。但是，严格说来，按这种分类方法分类的结果，并不能明确区分各类税的特性和界限。如收益税中，既有总收入课税、又有纯收入课税；又如在各类税收中，有一类被称为行为课税，有一类叫特定目的的课税。这些分法都是不科学的。因为每一种课税对象都可以说成行为，每一种税的开

征和立法，都有其目的，这种分类很模糊，缺乏科学性，所以本书不采用这种分类方法来研究房地产税收。

（三）按税率形式分类，房地产税收有比例税、累进税和定额税

1. 比例税。比例税是指采用比例税率课征的税。如营业税、契税、房产税、投资方向调节税、企业所得税等。

2. 累进税。累进税是指采用累进税率课征的税。如遗产税、土地增值税等。

3. 定额税。定额税是指采用定额税率课征的税。如城镇土地使用税、耕地占用税等。

按税率形式分类，有利于了解每一种税的税率形式，促进税率设置的科学化。当然这种分类也不是绝对的，有些税种的税率是几种形式税率的组合，如印花税是比例税率和定额税率的组合，个人所得税是比例税率和累进税率的组合，这样，可以有效地发挥税率在税收调控中的作用，贯彻“区别对待、合理负担”的原则。

房地产税收的分类还有很多种，在这里就不再一一介绍了。

三、房地产税收的特点

税收的形式特征是从税收本质属性中派生出来的。税收的本质属性既然是以国家为主体所形成的特定分配关系，表明为国家占有和支配一部分社会剩余产品，必然要求税收具有内在固定的形式特征，这就是人们通常讲的“税收三性”，即税收具有征收上的强制性、交纳上的无偿性、征收比例或数额上的固定性。房地产税收作为税收总系统的一个子系统，除具有一般税收所共有的“三性”外，还有一些有别于其他税收的特征或特点：

（一）征税对象的特定性

房地产税收是以特定的房地产投资行为、房地产价值或数量为征税对象，不同于以其他事项为征税对象的税收。从自然属性

上讲，它的征税对象是房屋和土地；从法律关系上讲，它的征税对象是附着在房地产上的各种权益。所以，房地产税收具有特定的征收对象。

（二）税收体系的复合性

房地产税收不是由单一税种组成的，而是由许多税种构成的复合体系。在这个体系中，一是涉及的税种多，有 10 多个税种；二是涉及的税类多，从前面税收分类中可以看出，它是流转税、收益税、财产税、资源税、特定目的行为税的复合体系。

（三）调节范围的广泛性

房地产税收的调节范围涉及房地产开发交易过程的每一环节，也就是说，在房地产运动过程的每一个环节都有相应的税种予以调节。在房地产开发投资环节，有建筑业营业税、投资方向调节税、印花税等税种；在房地产交易环节，有房地产业营业税、土地增值税、印花税、契税、遗产与赠与税等税种；在房地产占用环节，有房产税、土地使用税等税种；在房地产所得环节，有企业所得税、涉外企业所得税、个人所得税等。总之，涉及房地产的税种占地方税种总量的 90%，可见房地产税收的调节范围是相当广泛的。

（四）适用税率的多样性

房地产税收体系包容的税种较多，每个税种的税率在设置上多姿多彩，根据税种的开征目的和征管的需要，有的采用比例税率，如营业税、企业所得税、契税等；有的采用定额税率，如土地使用税和耕地占用税等；有的采用超率累进税率，如土地增值税；有的采用地区差别比例税率，如城市维护建设税；有的采用项目差别比例税率，如投资方向调节税；还有象印花税，既有比例税率，又有定额税率。总之，房地产税收采用的税率形式因税种的不同而不同，呈现纷呈的多样性。

（五）计税依据的混合性

房地产税收涉及房地产生产经营活动的全过程，导致各个税种的征税对象的复杂性和多样性，由此带来计税依据混合性的特点。在房地产税收体系中，有以房地产交易额为计税依据，也有以房地产的占用面积、使用价值为计税依据，还有以投资额、增值额、所得额为计税依据。总之，在计税依据的确定上呈现混合性的特点。

（六）税种开征的行为目的性

在房地产税收体系中，行为目的税占有相当大的比重。如投资方向调节税、印花税、土地使用税、耕地占用税、土地增值税等。最为典型的是投资方向调节税，开征目的非常明确，即控制投资规模，引导投资方向，体现国家产业政策；还有土地增值税，其目的在于规范房地产交易行为，抑制“炒”买“炒”卖土地行为，促进房地产市场的健康发展，如此等等，不一而足。

（七）税源分布的零散性

涉及房地产的税种大多是一些小税种，如房产税、土地使用税、契税、遗产与赠与税、耕地占用税、个人所得税等，这些税种的征收对象很不集中，从农村到城镇，从生产经营企业到行政事业单位，直到居民个人，几乎无所不及。而且这些税种的税基较小，税率比较低，所征税款也比较少，征管难度大。这是房地产税收有别于其他税收体系的一个显著特点。

（八）税收收入的地方性

涉及房地产的税收收入大部分属于地方财政收入，是地方税收的重要组成部分。

第二节 房地产税收制度的历史沿革

税收产生的直接条件是私有制、阶级和国家的产生，没有国家，自然无所谓有税收，更不会有房地产税收。而税收产生的经