

中国房地产税收

ZHONGGUO
FANGDICHAN
SHUISHOU

刘 佐 著



中国财政经济出版社

中国房地产税收

刘佐 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国房地产税收/刘佐著. —北京: 中国财政经济出版社,
2006.2

ISBN 7-5005-8900-X

I. 中… II. 刘… III. 房地产业-税收制度-研究-中国
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 002975 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.125 印张 215 000 字

2006 年 2 月第 1 版 2006 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3000 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-8900-X/F·7744

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

房地产业是中国的一个正在蓬勃发展的重要产业，对于中国经济的发展具有重要的影响。税收制度和税收政策与房地产业密切相关，业内人士和相关人士都很关注。

本书以中国全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局发布的现行有效的税收基本法律、法规、规章和有关权威性资料为依据，比较全面地概述了中国现行房地产税收制度的基本情况，包括中国房地产税收制度发展的历史，各种税的纳税人、税目、税率、计税依据、计税方法、减免税规定、纳税期限和纳税地点，税收征收管理制度等内容；对于与房地产有关的其他税收也作了介绍；并配有适当的计算举例，简明扼要，通俗易懂，查阅方便。愿本书能够有助于读者了解中国房地产税收制度的概况。

本书的出版得到了中国财政经济出版社大力帮助，在此特向该出版社表示衷心的感谢。

由于本人的能力、水平和某些客观条件所限，本书中难免存在一些不足之处，恳请读者原谅，并批评指正。

刘 佐

2006年1月1日

目 录

第一章 中国房地产税收制度的发展·····	(1)
一、旧中国的房地产税收制度·····	(1)
二、新中国的房地产税收制度·····	(13)
第二章 中国现行房地产税收制度·····	(33)
一、中国现行房地产税收制度概况·····	(33)
二、房产税·····	(41)
三、城市房地产税·····	(46)
四、城镇土地使用税·····	(48)
五、耕地占用税·····	(54)
六、契税·····	(59)
七、土地增值税·····	(65)
第三章 与房地产有关的其他税收·····	(71)
一、营业税·····	(71)
二、城市维护建设税·····	(79)
三、企业所得税·····	(81)
四、外商投资企业和外国企业所得税·····	(107)
五、个人所得税·····	(124)

六、印花税	(158)
七、其他税收	(164)
第四章 税收征收管理制度	(174)
一、税收执法依据、税务机关和税务人员	(174)
二、纳税人和扣缴义务人	(176)
三、税务登记	(177)
四、账簿和凭证管理	(185)
五、发票管理	(187)
六、纳税申报	(193)
七、税款征收	(195)
八、免税和减税	(207)
九、税务检查	(212)
十、法律责任	(214)
第五章 税务行政复议	(230)
一、复议范围	(231)
二、复议管辖	(233)
三、复议申请	(234)
四、复议受理	(236)
五、复议证据	(238)
六、复议决定	(240)
第六章 税务行政诉讼	(244)
一、诉讼范围	(244)
二、诉讼管辖	(246)
三、诉讼参加人	(247)

四、原告和被告的权利与义务·····	(249)
五、审理与判决·····	(250)
六、侵权赔偿·····	(253)
 附录·····	 (255)
中华人民共和国房产税暂行条例·····	(255)
城市房地产税暂行条例·····	(257)
中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例·····	(260)
中华人民共和国耕地占用税暂行条例·····	(263)
中华人民共和国契税暂行条例·····	(266)
中华人民共和国契税暂行条例细则·····	(269)
中华人民共和国土地增值税暂行条例·····	(273)
中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则·····	(275)
 主要资料来源·····	 (283)

第一章 中国房地产税收制度的发展

中国对房地产征税的历史源远流长。1912年中华民国成立以后，由于中国经济的发展和西方国家税制的影响，中国的房地产税收制度有了进一步的发展。1949年新中国成立以后，在计划经济时期，房地产税收制度名存实亡；1978年改革开放以后，房地产税收制度逐步改革。随着中国经济的发展、住房制度的改革和房地产市场的形成，现行的房地产税收制度已经显得比较落后，迫切需要改革。

一、旧中国的房地产税收制度

从夏朝算起，中国对房地产征税的历史已经有四千多年的历史。例如，夏朝的贡实质上是一种土地税，可以视为后来的田赋、农业税的起源。周朝的“廛布之征”具有房捐的性质，唐朝征收的间架税即为房屋税，清朝光绪年间户部通知各省议办房捐。从晋朝开始对房地产买卖征收契税，宋朝以后逐步通行，清朝宣统年间发布《酌加契税试办章程》。民国初期，税制大多沿袭清制，各地制定章法，十分混乱，后来逐步规范。

(一) 契税

1913年11月22日，北京政府（北洋政府，下同）公布《划分国家税地方税法（草案）》，其中将契税划为国家税。

1914年1月11日，北京政府公布《契税条例》。该条例中规定：契税的征税范围包括不动产的卖契和典契，纳税人为不动产的买主和承典人，计税依据为契价，卖契的适用税率为9%，典契的适用税率为6%，以贴用特别印花的方式缴纳。官署、地方自治团体和其他公益法人购买和承典不动产者免征契税，但是以收益为目的者除外。在条例执行中，财政部多次调整税率；各地实际执行的税率也很不一致。以1915年为例：黑龙江、湖北卖九典六，直隶、江西卖四典二，安徽、广东卖六典四，江苏卖五典二，浙江卖四典三。

1923年10月10日，北京政府公布《中华民国宪法》，其中将契税定为地方税。

1927年7月4日，国民党中央执行委员会通过《划分国家收入地方收入暂行标准案》，其中将契税收入划为地方收入。

1928年11月22日，国民政府（南京政府，下同）公布《划分国家收入地方收入标准案》，其中将契税收入划为地方收入。各省、市遂参照过去的《契税条例》，自行制定了本省、市的契税制度。各地不仅税率高低不同（例如，江苏卖九典六，河北卖六典三，湖南卖四典二），而且附加名目繁多。

1930年2月26日，国民政府公布《财政收支系统法原则》，将契税划为县（市）税。

1934年8月，经行政院审议通过，财政部发布《修正改订契税办法四项》。该办法中规定：契税的正税税率，卖契和典契分别以6%和3%为上限；附加以正税的半数为原则，卖契和典

契契纸每张 0.5 元。

1937 年 3 月 25 日，国民政府公布《财政收支系统法施行条例》。该条例中规定：各省、市现行的契税，在没有按照土地法开征土地税的地区，可以照旧征收、分配。

1940 年 12 月 18 日，国民政府公布《契税暂行条例》。该条例中规定：契税在没有依法开征土地税的区域对不动产的卖、典征收；税款由不动产的受让人缴纳，由县、市政府征收；卖契和典契分别按照契价和 5%、3% 的税率征收，契纸每张 0.5 元。

1941 年 11 月 8 日，国民政府公布《改订财政收支系统实施纲要》，其中将契税收入划为国家财政与自治财政共享收入，原来属于省财政收入的部分划归中央，原来属于市、县财政收入的部分仍然划归市、县。

1942 年 5 月 25 日，国民政府公布修正以后的《契税暂行条例》。修正的主要内容，一是扩大了征税范围，增加了交换契和赠与契两个征税项目，分别由交换人和受赠人缴纳，适用税率分别确定为 4% 和 10%；二是大幅度地提高了税率：卖契的适用税率提高到 10%，典契的适用税率提高到 6%，契纸每张提高到 2 元；三是规定契税由财政部主管机关征收；四是规定政府机关公用和因公征用的不动产免征契税。

1943 年 5 月 15 日，国民政府公布《契税条例》。此条例与一年以前公布的《契税暂行条例》的不同，一是再次扩大征税范围，增加了分割契和占有契两个征税项目，分别由分割人和占有人缴纳。二是再次大幅度地提高了税率：卖契的适用税率提高到 15%，典契的适用税率提高到 10%，交换契的适用税率提高到 6%，赠与契的适用税率提高到 15%。分割契和占有契的适用税率分别确定为 6% 和 15%。契纸的工本费由财政部根据各地的情况核定。三是规定要组织评价委员会，分区估定标准价格并公告。

1946年6月29日，国民政府公布修正以后的《契税法》。该条例中规定：卖契、赠与契、占有契的适用税率降为6%，典契的适用税率降为4%，交换契、分割契的适用税率降为2%。但是，各地征收的附加税依然十分繁重。例如，1947年四川省的某些契税附加竟然高达正税的两倍（省、县各按照正税征收100%）。

同年7月1日，国民政府公布修正以后的《财政收支系统法》，其中将契税划为院辖市、县（市）税。

在民国时期的地方财政收入中，契税是仅次于田赋、营业税的第三大税种。据不完全统计，1928年各省、市的契税收入为542.8万元，1937年达到1421.2万元，增长了1.6倍多。抗日战争时期，由于通货膨胀，契税收入大幅度增长，而实际收入是大幅度下降的。

（二）房产税

1913年11月22日，北京政府公布《划分国家税地方税法（草案）》，其中将房捐和拟开征的房屋税划为地方税。

1915年，财政部将各省对房屋征收的各种税捐统一为房税，拟定《房税法（草案）》。该条例（草案）中规定：房税在都会、省会、商埠和繁盛城镇，设有巡警的地区征收，征税对象包括商业用房和民用住房两类，以房屋租价为计税依据，商业用房的适用税率为10%，民用住房的适用税率为5%，出租房屋的税款由房主和租户各自负担50%，自住房屋的税款由居住人负担。国有、公有和用于公益事业的房屋，全年租金不足5元的房屋，空置不用的房屋，毁损倒塌、不能居住的房屋，可以免征房税。房税由各地征收局督同警察厅按月征收，征收经费从所征税款中提留5%。各地与房税类似的税捐，由当地官署酌量改办。条例

(草案)的施行细则由各地征收局、巡警会同拟订,报巡按使、财政厅,转财政部、内务部核准。但是,各地并没有都遵照上述条例(草案)执行。在税负方面,有些地方规定由房主负担,有些地方规定由房客负担,还有些地方规定由房主和房客分别负担。

同年11月,财政部通知各省,可以参照《浙江省征收店屋捐章程》办理房捐。该章程中规定:店屋捐对营业用房屋征收,以房屋租价为计税依据,省城商埠和繁盛城镇的应税房屋捐率为10%,其他地区的应税房屋捐率为5%,起征点为每月租价2元,出租房屋的房捐由房主和房客各自负担一半。店屋要每年登记一次,由县知事会同警察厅办理,捐款由县知事派人按月征收并公示。征收经费按照捐款收入的一定比例提取:每月收入不超过1 000元的,可以提取10%;超过1 000元的部分可以提取5%。捐款净收入解缴财政厅,作为警察经费。

1917年2月1日,北京政府国务院审议通过《房捐章程》。试办京师房捐,按照房屋租价征收,无租价者估征;店房的适用税率为5%,住房的适用税率为3%;房捐由房主或者房租收益者负担,按季缴纳;征收工作由房捐征收局、步兵统领和警察厅协同办理。

1927年7月4日,国民党中央执行委员会通过《国民政府财政部划分国家收入地方收入暂行标准案》,其中将房捐收入划为地方收入。

1928年11月22日,国民政府公布《划分国家收入地方收入标准案》,其中将房捐收入划为地方收入。

1930年2月26日,国民政府公布《财政收支系统法原则》,将房屋税划为省、市、县税。

1935年7月24日,国民政府公布《财政收支系统》,其中

将房屋税收入划为省、院辖市、县（市）收入。

1939年9月19日，国民政府公布《县各级组织纲要》，其中将房捐（在土地法实施的地区为土地改良物税）收入划为县财政收入。

在全国房捐制度统一以前，各省、市自定章法，征收范围一般包括商业用房和住宅，在经济繁华的地区征收；有些地方规定房捐由房客负担，有些地方规定由房主负担，有些地方规定由房客和房主分别负担。各地规定的捐率差别也很大，多数地区以房租为计税依据，按照商业用房和住宅分别规定捐率。例如，浙江省1928年规定的商业用房和住宅的适用捐率分别为15%（如果以前实行的捐率超过15%，可以照旧征收）和10%；上海市1934年规定的商业用房和住宅的适用捐率分别为14%和12%。对于无租金收入的自有房屋，各地大多按照房屋的价值定率征收房捐，或者按照房价计算年息作为租金计征房捐。还有一些地方将各类房屋分等征收房捐，如北平（今北京）市1927年将房屋分为楼房、瓦房和灰房三类，分等征收房捐，每间每月0.05元至0.40元不等。党、政、军机关，学校，庙宇，外国驻华使领馆等单位的无收益的房产；由于各种灾害和歇业、倒闭等原因暂时空闲的房产；低房租、房价的房产，可以免征房捐。

1941年6月13日，财政部检发经行政院同年5月21日批准的《房捐征收通则》。该通则中规定：凡过去对房主征收的房捐性质的税收，无论其过去使用何种名称，一律改为房捐。征收地区限于市、县城镇，居民聚居500户以上（后来改为100户以上）。征收机关应当每年对各市、县城镇的房屋进行登记，作为征收房捐的依据。房捐由市、县政府的征收机关向房屋所有者或者典权人征收；出租的房屋可以向房客征收，但是房客代缴的房捐应当抵付房租。出租的房屋以房屋的租价为计征依据，捐率最

高不得超过 5%；自用的房屋以房价为计征依据，捐率最高不得超过 5‰。计算房捐时，出租房屋以租约记载的租价为准，自用房屋由房主自报房价；如果征收机关认为上述价格不实，可以提交房产评价委员会评定。房捐可以按照当地的习惯，按月或者按照季度征收。房捐不得附加。凡公有房屋不以营利为目的，立案的私立学校、慈善团体和其他法定团体的房屋不以营利为目的的，庙宇、寺观、宗祠、会馆和宗教场所不以营利为目的的，每栋房屋价值不满 500 元或者每月租金不满 5 元的，贫民草屋等，可以免征房捐。征收经费应当列入市、县财政预算，不得从征收的捐款中提取。各省、市政府应当按照通则拟订本地区的房捐征收章程，报内政部、财政部审核以后转行政院备案。但是，各地在执行中并没有都按照上述通则的规定办理。

同年 11 月 8 日，国民政府公布《改订财政收支系统实施纲要》和《财政收支系统分类表》，其中将房捐（在土地法实施以后改为土地改良物税）收入划为县（市）收入。

1942 年 12 月 9 日，行政院发布《整理自治财政纲要》。该纲要中规定：房捐为自治税项，应当依法开征，由征收机关直接征收，不得招商包征。

1943 年 3 月 11 日，国民政府公布《房捐条例》。该条例中规定：房捐的征收范围为没有开征土地改良物税的市、县政府所在地和其他商务繁盛地区、居民在 300 户以上的。房捐向房屋所有者或者典权人征收。营业用房屋出租的，以全年租金收入为计征依据，捐率为 20%；自用的，以房屋的现值为计征依据，捐率为 2%。住房出租的，以全年租金收入为计征依据，捐率为 10%；自用的，以房屋的现值为计征依据，捐率为 1%。计算房捐时，出租房屋按照租约记载的租金核算，自用房屋按照房主自报的房屋现值核算。如果征收机关认为上述租金和现值不实，可

以估定；如果发生争议，可以提交房产评价委员会评定。房捐可以按照当地的习惯，按月或者按照季度征收。政府机关和学校所有的自用房屋；居民自用的住房，每户不超过1间的；毁损不堪居住的房屋，可以免征房捐。房捐的征收细则由各省、市政府按照条例拟订，报财政部核定。在执行中，各地的做法不尽相同。条例在执行中曾经多次修正，例如：征收范围时而扩大，时而缩小，最后（1947年11月14日，下同）规定：没有开征土地改良物税的市、县政府所在地及其商业集镇的房屋可以征收房捐，具体征收范围和免税标准由市、县参议会会议决，报省政府核准，财政部备案；院辖市房捐的征收范围和免税标准报行政院核准。捐率时而降低，时而提高，最后规定：营业用房屋出租的，捐率不得超过房屋租金的20%；自用的，捐率不得超过房屋现值的2%。住房出租的，捐率不得超过房屋租金的10%；自用的，捐率不得超过房屋现值的0.6%。在房屋紧张的城市，可以按照法定捐率加倍征收空房捐，同时对新建房屋免征房捐1年。

1946年7月1日，国民政府公布修正以后的《财政收支系统法》，其中将房捐（在土地法实施以后为土地改良物税）划为院辖市、县（市）税。

据不完全统计，1933年，各省、市的房捐收入仅为947.9万元，其中上海市为266.8万元，占28.1%；湖北省为165.2万元，占17.4%；北平市为141.7万元，占14.9%。1946年，各省、市的房捐收入为129.7亿元（收入大幅度增长的主要原因是通货膨胀），其中江苏省为19.5亿元，占15.0%；上海市为13.5亿元，占10.4%；湖北省为12.2亿元，占9.4%。

（三）土地税

在中国的封建时代，对农田征收的田赋是国家财政收入的主

要来源。民国初年，一些城市由于建设的需要对土地征收一些杂税，如宅地税、地捐之类。后来，根据孙中山先生关于“平均地权”的主张，参照一些西方国家的做法，开征了地价税、土地增值税等税种。

1913年11月22日，北京政府公布《划分国家税地方税法（草案）》，其中将地捐划为地方税（田赋划为国家税）。

1915年，北京政府准备按照估定地价征收5%的地税，但是由于政局不稳，没有实行。

1927年7月4日，国民党中央执行委员会通过《国民政府财政部划分国家收入地方收入暂行标准案》，其中将拟开征的土地税收入划为地方收入。

1928年11月22日，国民政府公布《划分国家收入地方收入标准案》，其中将拟开征的市地税的收入划为地方收入。

1930年2月26日，国民政府公布《财政收支系统法原则》，其中将土地税划为县（市）税。

同年6月30日，国民政府公布《土地法》，其中第四编为《土地税》。该法中规定：土地税为地方税，但是中央地政机关因整理土地需用经费时，经过批准，可以在此项税收总额的10%以内拨付。除了法律另有规定者以外，土地税向土地所有权人征收，并不得以任何名目征收或者附加税款。土地税的征收程序由中央地政机关核定，地方政府据以征收。土地税分为地价税和土地增值税两种：地价税按年征收，以估定地价为计税依据，市改良地的税率为1%至2%，市未改良地的税率为1.5%至3%，市荒地的税率为3%至10%；乡改良地的税率为1%，乡未改良地的税率为1.2%至1.5%，乡荒地的税率为1.5%至10%。纳税人自住、自耕的土地，按照应纳税额的80%征收。土地增值税于土地所有权转移或者15年届满土地所有权无转移时征收，以

土地增值额为计税依据，实行 5 级超率累进税率（20% 至 100%）。改良物税在征收地价税时征收，市地改良物以估定价值为计税依据，按年征收，最高税率不得超过 0.5%。土地增值税缴纳时土地所有权人为不在地主者，实行加重征税的措施。公有土地，学校、公园、公共体育场、农林实验场、公共医院、慈善机关、公共坟场、森林用地，其他不以营利为目的的公益事业用地，因地方发生灾难或者调剂社会经济状况，可以由中央地政机关报经国民政府批准免征或者减征土地税。地方政府可以根据地方财政的需要和社会经济的需要，在地价税的法定税率范围以内增减税率。乡地的改良物不得征税，市地的农作改良物可以由地方政府规定免税。但是，由于土地法的实施不能到位，所以许多地方没有征收上述新税种，依然征收田赋、契税和房捐。

1935 年 7 月 24 日，国民政府公布《财政收支系统法》，其中将土地税收入划为中央、省、院辖市、县（市）共享收入。

1936 年 5 月 5 日，国民政府公布《中华民国宪法（草案）》，其中包括征收地价税和土地增值税的原则规定。

1939 年 9 月 19 日，国民政府公布《县各级组织纲要》，其中将土地税收入划为县财政收入。

1941 年 11 月 8 日，国民政府公布《改订财政收支系统实施纲要》和《财政收支系统分类表》，将土地税收入划为国家财政（包括原国家、省、院辖市财政）与自治财政（包括原县、市财政）共享收入，其中地价税和土地增值税（在土地法实施以前为田赋、契税）收入为国家财政收入与自治财政共享收入，土地改良物税（在土地法实施以前为房捐）收入为自治财政收入。

1944 年 3 月 28 日，国民政府公布《战时征收土地税条例》。与 1930 年公布的土地法相比，该条例有以下主要变化：第一，取消地价税按照不同类别的土地分别征税的做法，实行统一征