

深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列

房地产税改革 及其财政效应研究

◎ 李升/著

FangDiChanShui GaiGe

JiQi CaiZheng XiaoYing YanJiu

产房
税地

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列

房地产税改革 及其财政效应研究

◎ 李 升/著

FangDiChanShui GaiGe
JiQi CaiZheng XiaoYing YanJiu



中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

房地产税改革及其财政效应研究/ 李升著. —北京:
经济科学出版社, 2017. 7

(深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8264 - 4

I. ①房… II. ①李… III. ①房地产税 - 税收
改革 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 178902 号

责任编辑: 凌 敏 侯加恒

责任校对: 杨晓莹

责任印制: 李 鹏

房地产税改革及其财政效应研究

李 升 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191343 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [lingmin@ esp. com. cn](mailto:lingmin@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 14.5 印张 190000 字

2017 年 8 月第 1 版 2017 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8264 - 4 定价: 46.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

丛书编委会名单

主任：李俊生

委员：白彦锋 何 杨 李 升
任 强 汪 昊

丛书总序

2013年11月，中共十八届三中全会在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）中提出全面深化改革的总目标——“完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化”。“国家治理”一词第一次写入改革的总目标中。《决定》指出，“到二〇二〇年，在重要领域和关键环节改革上取得决定性成果”，“形成系统完备、科学规范、运行有效的制度体系”。对于财税改革，《决定》指出，“财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率，建立现代财政制度，发挥中央和地方两个积极性”。

2015年10月，《国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》指出，到二〇二〇年全面建成小康社会，是中国共产党确定的“两个一百年”奋斗目标的第一个百年奋斗目标。“十三五”时期是全面建成小康社会决胜阶段，“十三五”规划必须紧紧围绕实现这个奋斗目标来制定。对于财税改革提出：“深化财税体制改革，建立健全有利于转变经济发展方式、形成全国统一市场、促进社会公平正义的现代财政制度，建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、

征管高效的税收制度。建立事权和支出责任相适应的制度，适度加强中央事权和支出责任。调动各方面积极性，考虑税种属性，进一步理顺中央和地方收入划分。”

由此可见，深化税收制度改革，是提高国家治理能力和完善治理体系的重要内容，是建立现代财政制度的重要组成部分，是落实“十三五”规划、建成全面小康社会和实现第一个百年伟大奋斗目标的重要任务。

本套丛书作为国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”（项目号：14ZDA028）的阶段性成果，围绕当前我国税制改革和地方税体系完善中的重点、难点问题，在如下领域进行了专题研究。

一、经济治理与房地产税改革研究

对于“经济治理”，《决定》要求：“紧紧围绕使市场在资源配置中起决定性作用深化经济体制改革，坚持和完善基本经济制度，加快完善现代市场体系、宏观调控体系、开放型经济体系，加快转变经济发展方式，加快建设创新型国家，推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展。”

我国当前税制在经济治理方面存在一些不足，而房地产税是其中最突出的问题之一。从税制结构来看，以房地产为主的财产税缺失，不利于对存量财产这一重要税源的课税，也不利于发挥房地产税的经济调节作用。从分税制来看，地方政府的税收收入构成也存在不利于地方经济发展的方面：如地方政府主要收入来源于共享税，导致地方政府重视企业、投资和生产，而忽视个人、消费和公共服务，导致地方政府间的税收竞争，不利于经济结构优化。又如与房地产有关的税收大部分都属于流转税，与房地产的交易直接相关。激励地方政府大力发展房地产市场，鼓励房地产投资、交易甚至投机行为，不利于

房地产市场的健康发展和经济结构的优化。再如随着营业税改征增值税的全面推进,营业税这一地方税的主体税种将消失,地方政府将更加严重依赖共享税,这将影响其在经济治理中的独立性和积极性,不利于地方经济的发展;又如随着城镇化的推进,市县一级政府需要提供更多的公共产品和服务,现有地方税收更有利于激发地方政府投资热情,而不是提供更多更好的公共产品和服务的热情。

课题从理论与实践相结合的角度,全面、系统地阐述了房地产税制改革的理论基础,国际经验、制度现状与问题、改革宏观背景、制度框架以及改革效应。课题还围绕我国房产税改革的中长期策略进行了深入研究,如我国基层财政和政府治理的现状、房产税在税制体系应有地位的理论分析、房产税在基层政府治理中发挥作用的机制和要件分析、房产税对基层财政贡献的模拟研究、房产税改革和完善基层政府治理的中长期战略等。

二、社会治理与社会组织税收研究

对于“社会治理”,《决定》要求:“激发社会组织活力。正确处理政府和社会关系,加快实施政社分开,推进社会组织明确权责、依法自治、发挥作用。适合由社会组织提供的公共服务和解决的事项,交由社会组织承担。支持和发展志愿服务组织。限期实现行业协会商会与行政机关真正脱钩,重点培育和优先发展行业协会商会类、科技类、公益慈善类、城乡社区服务类社会组织,成立时直接依法申请登记。加强对社会组织和在华境外非政府组织的管理,引导它们依法开展活动。”

社会组织,又称非营利组织或第三部门,是与政府、企业并列的一种社会组织形式。非营利组织在现代国家社会治理中不可缺少。它可以弥补政府在公共产品和服务提供领域

中的失灵，改善公共产品和服务的供给数量和质量。当前，我国的众多改革，如政府职能改革、社会治理改革、事业单位改革、政府购买公共服务改革等一系列改革，都呼唤加快非营利组织改革。我国非营利组织的改革和发展开始进入新的历史时期。政府职能改革的方向是分离不必要的职能，其中一些职能将由非营利组织承接。社会治理的改革，要求社会组织参与并发挥作用，同样离不开非营利组织。事业单位本身即属于非营利组织范畴，但当前我国事业单位仍处于依附于政府和垄断的状态，与相对独立与竞争的非营利组织还有相当距离。政府购买公共服务也有利于缩小政府规模和提高公共服务供给水平，政府购买公共服务离不开公共服务的供给，非营利组织是公共服务供给的重要主体。

非营利组织的发展需要国家相应的政策支持。纵观各国非营利组织相关政策，税收政策是非营利组织发展中的重要政策。非营利组织的发展与税收政策的关系尤为密切。由于我国非营利组织发展较晚，我国相关的税收制度仍处于发展完善时期，目前存在的问题较多。课题对于我国非营利组织在社会治理中的作用、与税收的关系、非营利组织税收政策中存在的问题，以及美国、日本、德国等国的非营利组织税收政策及管理经验等进行了研究，并对完善我国非营利组织税收政策提出相应的政策建议。

三、生态治理与环境税研究

关于“生态治理”，《决定》要求：“紧紧围绕建设美丽中国深化生态文明体制改革，加快建立生态文明制度，健全国土空间开发、资源节约利用、生态环境保护的体制机制，推动形成人与自然和谐发展现代化建设新格局。”

税收在生态治理中的作用，集中体现在绿色税制的建设

上。绿色税制是以保护环境，推进绿色生产和消费为目的，建立开征以保护环境为目的的税收制度。中国在经济迅速增长的同时，伴随着环境的高消耗、高污染问题，为实现可持续发展，建立生态文明社会，必须充分利用税收等手段加以调节。因此，在中国进行绿色税制改革具有重要意义。

近年来，全国频现的、大范围、持续的雾霾天气给人们的出行和健康造成极大困扰，而雾霾天气的根本原因是污染物排放量大。与此同时，交通拥堵问题日益成为困扰北京、上海、广州乃至全国城市和社会发展的主要问题之一，并在一定程度上加剧了城市大气污染。在深化税制体系改革的背景下，如何全面发挥环境税的调节功能，在兼顾区域资源禀赋差异的基础上因地制宜，以及在完善地方税体系下环保税的角色分配等问题是值得探讨的重要问题。此外，环境税征管问题是推动环境税开征中的重点、难点问题。环境税征管是一项系统且复杂的工作，不仅需要专业技术人员利用各种监测设备花费较长时间对污染排放浓度进行测量、对环境资源的破坏程度及固定的大排放源进行定期监测和追踪监测，还要考虑测度和税款征收之间的衔接和过渡。环境税如何征收、如何管理、该向哪些主体征税，学术界还存在诸多争议。因此，为了弥补环境税研究中的薄弱环节，确保环境税顺利开征以解决其后顾之忧，对我国开征环境税征管问题进行研究十分重要。课题对上述环境税相关问题进行了研究。

四、全球治理与国际税收规则研究

关于“全球治理”，《决定》要求：“适应经济全球化新形势，必须推动对内对外开放相互促进、引进来和走出去更好结合，促进国际国内要素有序自由流动、资源高效配置、市场深度融合，加快培育参与和引领国际经济合作竞争新优势，以开放促改革。”

参与国际税收规则的制定是中国参与全球治理的重要内容。2013年G20会议通过“税基侵蚀与利润转移”(Base erosion and profit shifting, BEPS)行动方案,意味国际税收规则将重新改写,从防止征税转移到防止双重不征税。同时,国际税收协调也从国际税收协定在征税权的协调逐步深入到国内具体税制的协调。2013年8月,中国正式签署《多边税收征管互助公约》,正式加入全球反避税联合行动,也使得中国在税收情报交换、税收透明度上面临空前巨大的国际压力。

截至2013年4月,我国累计实际吸收外资金额1.3万亿美元,在全球排名中居第二位。大量的外资引入为我国经济的腾飞注入了强劲动力,然而在从中国市场获取巨额利润的同时,跨国公司通过转移在华利润而给我国也造成了巨大的税收损失,使得吸引外资导致的投资增加、技术进步和效率改善等多方面的利益,不是以更适用产品和较低价格的形式转移给我国的生产者和消费者,而是以较高利润的形式被跨国公司吸收。同时,随着对外投资的迅速增长,中国将培育出自己的跨国公司,出于经营和管理的需要也具有利润转移的动机。因此,深入研究跨国公司利润转移行为及其影响因素,对于有效制定吸引外国投资、促进对外投资战略和加强反避税管理具有重要意义。课题利用跨境资本流动的数据对国际税收规则变化的原因和影响进行研究,同时还从经济学角度分析中国应对新变化提出的市场溢价、成本节约等地域特定优势,为我国国际税收制度的完善提供更多的理论支持。

尽管课题组成员竭尽全力,但因水平有限,我们的研究成果仍有一些不尽如人意之处,敬请读者给予批评指正。

李俊生

2016年1月

前 言

我国改革已进入新的阶段，即全面深化改革，完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化。在新形势下，应深化税收制度改革，优化税制结构、完善税收功能、稳定宏观税负、推进依法治税，建立有利于科学发展、社会公平、市场统一的税收制度体系，充分发挥税收筹集财政收入、调节分配、促进结构优化的职能作用。对于房地产税而言，如何在现代税收制度中逐渐改革并发挥其自身的功能，是未来房地产税改革面临的问题。现代房地产税制度，首先要求税制本身应置身于现代市场经济体制中，由此应当明确功能、简化税制、调整结构。

房地产税，作为税制本身包括立法、课税范围、房产税与地产税的组合设置、税率水平、减免政策、计税依据、税基评估技术、配套措施等制度构成。同时由于房地产税，作为政策措施和经济手段，同属于经济领域、产权领域和财税领域，因此房地产税涉及或牵涉到的领域更为广泛，包括制度产权、财税分权、地方政府行为等多维度。本书更多地关注房地产税制度本身，即房地产税的制度设计及其财政效应。

从房地产税历次改革历程看，外商投资企业、外国企业和外国公民继续按照1951年8月8日政务院发布的《城市房

地产税暂行条例》缴纳城市房地产税，外商投资企业和外国企业继续按照各地依法制定的办法缴纳土地使用费。1986年9月15日，国务院发布《中华人民共和国房产税暂行条例》，自1986年10月1日起施行，并规定个人所有非营业用的房产可以免征房产税。1988年9月27日，国务院发布《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》，自1988年11月1日起施行。城镇土地使用税的征税对象为城市、县城、建制镇和工矿区范围以内的土地。关于房地产的两个税收条例仅适用于国营企业、集体企业、私营企业等内资企业和中国公民，不适用于外商投资企业、外国企业和外国公民。2008年12月31日，国务院决定从2009年1月1日起废止《城市房地产税暂行条例》，按照《中华人民共和国房产税暂行条例》对外商投资企业、外国企业和外国人征收房产税。2011年1月8日，国务院发布《关于废止和修改部分行政法规的决定》，其中将房产税暂行条例第八条——“房产税的征收管理，依照《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》的规定办理”——中的“《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》”改为“《中华人民共和国税收征收管理法》”。国务院第136次常务会议（2011年1月）同意在部分城市进行对个人住房征收房产税试点，作为首批房产税改革试点城市，上海、重庆随即公布个人部分住房征收房产税试点细则，体现了国家对完善房产税制度的决心。试点工作已运行多年，但是始终未能扩大试点范围，期间不断传出杭州^①、湖北与湖南^②等地出台房产税的试点方案，一直是“只听打雷不见下

① 房产税扩围思路确定面向增量，杭州方案剑指存量 [EB/OL]. <http://finance.sina.com.cn/china/20130531/010215645618.shtml>.

② 房产税改革，湖北湖南另有思路 [EB/OL]. <http://wh.focus.cn/news/2012-03-08/1829504.html>.

雨”，随后又被有关方面所否定。

从历次中央政策要求看，1994年12月25日国务院批转的国家税务总局报送的《工商税制改革实施方案》中提出了关于改革房地产税的要求：适当提高城镇土地使用税的税额标准，扩大征收范围，适当下放管理权限；取消对外资企业和外国人征收的城市房地产税，统一实行房产税。1996年国家税务总局印发《全国税收发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》，其中提出要修订房产税和城镇土地使用税。2003年10月14日，中国共产党第十六届中央委员会第三次全体会议通过《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》，《决定》中提出：实施城镇建设税费改革，条件具备时对不动产开征统一规范的物业税。2006年3月14日，第十届全国人民代表大会第四次会议批准《中华人民共和国国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》。《纲要》中提出：改革房地产税收制度，稳步推行物业税并相应取消有关收费。2006年12月31日，国务院公布《关于修改〈中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例〉的决定》和修改以后的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》，自2007年1月1日起施行。2008年12月31日，国务院决定从2009年1月1日起废止《城市房地产税暂行条例》，按照《中华人民共和国房产税暂行条例》对外商投资企业、外国企业和外国人征收房产税。2010年10月18日，中国共产党第十七届中央委员会第五次全体会议通过《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》，其中提出研究推进房地产税改革。2012年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提及房地产税，并要求“加快立法并适时推进改革”，表明中央从全面深化改革的大背景下，认

识到房地产税改革的重要性并首次提出“税收法定”，房地产税的改革更加具有了期待性。可以说，虽然房地产税改革一直处于止步不前的状态，但是党和政府一直以来均对其给予了高度的关注。

理论界大体形成了关于房地产税改革目标的三个主流观点：（1）房地产税是影响（降低）住房价格的重要政策工具；（2）房地产税可以作为地方的主体税种；（3）房地产税应通过调节财富存量而有助于实现收入分配公平。对非经营性房产开征房地产税能否实现上述三个目标，理论界现在还不能作出明确的判断。可以说，目前我国并未形成中国特色的房地产税制度和理论体系，对于多数的房产税问题，并未形成统一的认识，难以指导税改和税务实践。

目前国内关于房地产税改革的研究，可谓汗牛充栋，主要集中于国外房产税的经验介绍；房产税的性质；房产税与土地租税费；房产税的改革动机和时机；房产税的改革方案，等方面。目前的多数研究，基本停留在理论推理和主观思考方面，未对现实作合理推断，在此基础进行的税制要素设计基本未形成统一的认识，因此未能为政策界提供必要的理论支持。上述文献的研究，对于本书的思考，具有一定的可取之处，本书将在前人研究的基础上，继续深化研究。

本书的研究目的主要有两个：（1）着眼于从合理税负的角度出发设计房地产税的具体制度。对房地产税的税率和税基等方面进行了国际比较，为我国房地产税改革提供框架基础和国际经验。本研究分析了房地产税的制度现状和沪深两地的房产税改革实践以及考察了房地产税在当前财政体制中的地位，由此产生了房地产税的改革需求。在房地产税改革具有现实必要性的前提下，深刻分析未来房地产税改革的难

点,主要包括功能定位、税制改革、税收征管以及财政体制视角下房地产税改革之困境。本书创新性地提出了先功能定位后改革框架的整体思路,认为房地产税目前难以具有调节分配、调控房价和充当地方税主体税种的功能,未来欲逐步提高房地产税的筹资能力首先需要提高房地产税的公众接受能力,由此需要基于纳税人负担的角度进行制度设计。(2)在制度设计的基础上,全面考察房地产税改革在地方财政中的地位,以验证学界所期待的房地产税主体税种地位的实现可能性。通过研究发现,未来房地产税改革难以获得显著的筹资能力,在地方财政中的地位并不突出,要取代土地财政不太现实。

本书主要基于实证角度,对未来房地产税税率、税基等方面进行细致测算,过程中不考虑政治因素,仅进行技术性分析。研究目标是对房地产税的税制要素以及人均税负进行数据测算,对所设计的房地产税税负进行合理的效果评估。通过具体设定房地产税税制要素,能够使政策制定者更为直观和清晰认识不同征税方案及其影响,并为其制定相关政策提供良好的数据基础。

本研究将理论与实证方法相结合,对房地产税的具体税制要素进行研究。在合理税负的角度下,房地产税的税率和税基的设置,需要结合经济社会发展的实际情况,进行相应的测算。在税率设计方面,结合各省市的具体经济社会发展情况,科学合理地确立房地产税税率。在税基设置方面,应实行一定免税面积的优惠政策,体现民生;并且在条件允许的情况下,可以实行免税面积的动态调整机制,即随着人均生活水平的提高,对住房基本需求的提升,可与时俱进,适度增加免税面积标准。本研究对于所提出的房地产税方案,

进行地方财政的效应思考，得出如下的结论：房地产税改革的财政收入效应不太突出；房地产税改革难以弥补营改增缺口，也难以超越土地财政地位；虽然房地产税收入在数量上不显著，但是应该重视税制改革本身的地方财政治理效应，有助于推进地方财政治理的现代化；规范地方财政收支行为；改革地方预算制度。最后，本书在完善财政体制和转变地方财政职能的大背景下，提出了房地产税的具体改革思路：在税权配置方面，适当下放地方政府一定的税政管理权限；基于税负控制的角度，科学合理设置房地产税制；在税收征管方面，提高房地产税的征管水平，化解税收征管难题。

对于房地产税的认识，涉及每个持房者的利益，每个人都有不同的看法，原因或许是每个人站在自己的角度进行的回答。本著作也是笔者对我国税制改革问题，站在一个初学者对税收制度的浅薄认知所进行的思考。从理性角度来说，房地产税，老百姓倾向于不征税是最好的，这符合理性经济人的假设，但是天下没有免费的午餐，既想获得政府提供的各项公共服务的受益，又不想为此而支付费用，这是经济学中典型的“搭便车”心理。从制度安排上，国家或政府应当设计科学合理的制度框架，来减少这种矛盾，实现公平与效率的统一。

本书获得国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系”（项目号：14ZDA028）、中央财经大学中国财政发展协同创新中心、中央财经大学中财—鹏元地方财政投融资研究所等资助，在研究过程中也获得了教育部人文社科研究青年基金项目“财政体制视角下的房产税改革：理论与实证分析”（项目批准号：12YJC790100）、北京市2013

年高校青年英才计划 (Beijing Higher Education Young Elite Teacher Project, 项目编号: YETP0993)、北京市 2014 年社科联青年社科人才项目等课题及项目的支持, 在此表示感谢!

中央财经大学财政税务学院 李升

2017 年 5 月