

卓越房地产研究书系 1

彭 翊 编著

Real Estate

房 地 产

税制纵横研究

Tax-system Vertically And Horizontally Research

民主与建设出版社

房地产税制纵横研究

彭 翊

民主与建设出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

房地产税制纵横研究/彭翊编著. —北京: 民主与建设出版社, 2002

ISBN 7-80112-225-9

I. 房… II. 彭… 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 (2002) 第 034037 号

责任编辑 赵振兰

封面设计 李红梅

出版发行 民主与建设出版社

电 话 (010) 65523123 65523819

社 址 北京市朝阳区大街吉祥里 208 号

邮 编 100020

印 刷 北京华星印刷厂

开 本 850×1168 1/32

印 张 7

字 数 150 千字

版 次 2002 年 5 月第 1 版

书 号 ISBN 7-80112-225-9/F·212

全 价 18.00 元

注: 如有印、装质量问题, 请与出版社联系。

前 言

房地产税制是一国税制中的重要组成部分。从国际经验来看,房地产税收也是地方政府收入的主要来源。国内对税收、房地产方面的著述很多,但对房地产税制进行系统分析的却很少。然而,我国长期存在着房地产税费体系混乱的局面,危害了房地产市场的健康发育,这就要求我们从理论上作出分析,提供规范政府收入机制的政策选择,这就是本书所欲达到的目的。

本书共分六章。第一章主要对房地产税制的特点、职能、构成与分类等进行了简要的介绍;第二章纵览历史长河中我国房地产税制发展的历程并稍加评析;第三章对我国两个特殊地区——香港、台湾的房地产税制进行了掠影并与内地的房地产税制进行了简单比较;第四章从横向角度采取分环节分析方法,罗列了世界多国房地产税制的基本特色和内容;第五章则回到国内的现实状况,分析了现行房地产税制存在的主要问题;第六章在遵循税制改革基础理论和原则的基础上,借鉴国际房地产税收经验,提出了我国房地产税制改革的总体思路及具体税种设计方案。

在写作本书过程中,大量借鉴了西方经济学家、国内税收专家以及史学家已有的研究成果,结合了我国房地产税制运行过程中的实践情况。黄霞同学做了大量的资料搜集和整理工作,在此一并表示感谢。由于作者学术水平所限,本书的体系、结构还不尽合理,分析也不够全面,定有许多疏漏之处,还请诸位读者批评指正。

目 录

第一章 房地产税制概论	/1
第一节 房地产税收的特点与职能	/1
第二节 房地产税制构成与分类	/5
第二章 我国房地产税制的历史沿革	/12
第一节 我国古代的田赋制度发展评述	/12
第二节 我国近现代房地产税制发展 状况与评述	/24
第三节 我国当代房地产税制发展状况与评述	/31
第三章 我国港台地区不动产税制评析	/58
第一节 香港地区不动产税制介绍	/58
第二节 台湾地区不动产税制介绍	/74
第三节 港台与大陆不动产税制特点比较	/92
第四章 房地产税制的国际比较	/98
第一节 房地产保有税类国际比较	/98
第二节 房地产取得税类国际比较	/116
第三节 房地产转让税类国际比较	/128
第四节 房地产总体税制国际比较	/136

	第五章 我国现行房地产税制评价	/143
第一节	我国现行房地产税制特点	/143
第二节	我国现行房地产税制存在的问题 分析	/145
	第六章 我国房地产税制改革研究	/161
第一节	房地产税制改革的理论基础	/161
第二节	房地产税制的国际经验借鉴	/167
第三节	我国房地产税制改革的指导思想及 配套措施	/171
第四节	我国房地产税制改革的总体思路与 具体税种设计	/184

第一章 房地产税制概论

第一节 房地产税收的特点与职能

税收又叫赋税、捐税或租税（常简称为税），是国家依据其社会职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制地取得财政收入的一种形式。它一部分是作为政府实施宏观经济调控所必备的财力，一部分是对政府提供公共产品和劳务成本的补偿。税收是一个古老的历史范畴，根据有史料可考的最早记载，大致产生于奴隶社会向封建社会的转变时期^①。

“房地产”的解释是“以土地和固着于土地之上的房屋建筑物为主要物质形态的财产及其权属关系”。而房地产税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按预先的法定标准，向房地产开发经营者、产权者，无偿地、强制地征收货币或实物的经济活动。房地产税收是国家财政收入的重要来源之一。

一、房地产税收的特点

税收的特点是指税收分配形式区别于其他分配形式的质的规定性，又称为税收形式特征。这是由税收的本质（即取得财政收入、实现国家职能）决定的，即强制性、无偿性和固定性的特点，这是现代各国税收所共同具有的特征，也是税收区别于其他

^① 初税亩，公元前594年。

财政收入形式的基本特征。房地产税收除具有上述共通特征外，还包括以下特点：

1. 房地产税收具有地域性

房地产固定在某一特定区域或场所，不能移动，在交换中不可能发生空间位置的移动，地区之间不能相互调剂余缺，其物流是不存在的。其因固定性、不可移动性等特点，故又称之“不动产”，因此，决定了房地产市场是一个地区性市场，存在于一个相对狭小的供需圈内，不像其他商品那样存在着全国统一的市场。由于房地产税收的课征对象是土地、建筑物及其附着物，其位置的固定性，决定了其税源同样具有地域性。所以一般来说，不会因对房地产征税而引起房地产的区域间、地区间流动，其税收具有明显的地方性特点，是一种地方税。各地可根据自身的实际情况确定是否开征或停征某种房地产税，以及开征范围、税率高低、税收优惠等。从各国的实际情况看，也是这样的。比如，美国的财产税在各个州之间并无统一的税率，而是因地制宜，其名义税率大致为3%—10%之间；具体到某一特定的地区，也无固定的税率，地方政府根据每年的财政收支状况逐年确定，其税率因年而异。因此，房地产税与所得税、商品税相比，具有地域性的特点。

2. 税源具有稳定性和持续性

房地产既是生产资料，又是生活资料，是社会生产和人类生活不可或缺的必备的物质基础，国民经济的各行业各部门、社会生活的各个主体（法人和自然人）都与房地产有着不同层次的联系。社会财富中房地产占有相当大的份额，据统计，20世纪70年代以来，世界各国每年用于房屋的投资，一般占国民生产总值的6%—12%，房地产业产值占国民生产总值的20%以上，所形成的固定资产占当量形成的固定资产总值50%以上。比如美国的房地产价值约占其总财富的3/4左右，英国房地产价值占该国

总财富的 73%。因此,以房地产为课税对象,其税源广泛且充足,税收具有稳定性。同时,由于土地的稀缺性,随着社会经济的发展,从较长时期看,房地产具有增值效应,从而保证房地产税收呈持续上扬趋势。

3. 房地产税收征管具有复杂性

房地产税收一般是以房地产的价值为课税依据的。房地产的位置固定性派生出了房地产的单件性(或称异质性),即使在同一区域、或同一城市、同一地段上的同类型的房地产,其价格也是不一样的,甚至存在着较大的差异。因此,为了准确计算课税价格,避免偷税漏税和税赋征收的不公平,需要对纳税人的房地产进行估价。但是估价既是一门科学,也是一门艺术,技术性相当强,有关估价方法的选择、参数的确定等往往难以给定一个统一的标准,较多地依赖于估价人员的经验和判断能力,因此不可避免地出现因估价人员的素质问题而出现主观臆断,造成估价不准确和不真实的情况,从而影响税收的征收。同时,房地产税收需要准确的产权产籍资料,需要房地产管理部门的密切配合,这就更增加了房地产税收征收管理的难度。

二、房地产税收的职能

房地产税收的职能,既体现了国家税收的一般职能特点,又体现了房地产税收职能的特殊性。一般来说,房地产税制具有以下四种职能:

1. 组织财政收入的职能

马克思说过:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”^①“国家存在的经济体现就是捐税。”^②“废除捐税的背后就是废除国家。”^③这是税收最为重要的职能。房地产税收尤

① 《马克思恩格全集》,第 19 卷,第 32 页。

② 《马克思恩格全集》,第 4 卷,第 342 页。

③ 《马克思恩格全集》,第 7 卷,第 339 页。

- 其是土地税收，是人类历史上最古老悠久而又最基本的税种。由于房地产具有不可移动性、区位固定性、自然形态稳定性、恒久耐用性、不可藏匿性等物理特性且价值量庞大，房地产税收又是公认的最优良的税种，不仅稳定、额大而且不易逃漏和转嫁。从它产生之日起，其基本职能就首先体现在组织国家财政收入上，尤其在市场经济条件下，随人类的繁衍和工商业的发展，对房地产的需求的不断膨胀会引致房地产价格维持持续向上趋势，以房地产价值为课税基础的房地产税收亦将保持不断增长态势，从而给政府提供源源不断的十分充裕丰厚的财政收入。因此，房地产税收将成为国家的一种长期、稳定的财政收入来源。

2. 调节经济和促进土地资源优化配置的职能

房地产税制是国家调节经济的重要经济杠杆之一，可以体现一定时期国家的政治、经济目的。例如，国家可以通过对产生不同级差收益的土地实行差别税率，使土地收益的分配逐步走向合理化，可使不同土地的使用人在同一起跑线上公平竞争，促使土地利用效率的提高。并可配合产业政策的实施，实现土地资源向有竞争力的企业和朝阳产业的顺利流动，达到土地资源的最优配置。另外，也可抑制城市规模的过分膨胀。

3. 抑制投机行为，平抑市场价格职能

房地产投机者常常凭借其在资金、权力及资讯方面的垄断力，洞察未来房地产市场价格可能发生的变化，囤积土地，炒买炒卖，获取超额暴利。这种行为不仅严重扰乱了正常的市场秩序，削弱了政府的宏观调控市场能力，还使宝贵的土地资源滞留在中间环节而未得到说际有效利用，形成了巨大的浪费。对房地产交易过程中产生的不正常的巨额收益课以重税可以在一定程度上打击投机行为，起到规范市场、保障市场正常发育的功效。

4. 监督职能

国家在征纳房地产税的过程中，客观上必将掌握纳税人的房

地产使用情况；同时，又必将会对纳税人不符合国家有关政策和法规的行为进行制约。

第二节 房地产税制构成与分类

税收制度即税收法律制度，是国加处理税收分配关系的总规范，是国家各项税收法律、规章、条例、征收管理办法和税收管另体制等的总称；是根据社会经济发展的需要和国家承担的社会职能，用立法的形式制定的各种税收规范的总称，体现国家和课税主体的相互关系。它是国家及课税主体依法征税、依法纳税的行为准则，其目的是保障国家利益及课税主体的合法权益，维护正常的税收秩序，保证国家的财政收入。

房地产税制就是国家为取得财政收入而制定的有关房地产税收中的一系列调整国家与纳税人在征税与纳税方面权利与义务关系的法律规范的总称。

一、房地产税制的构成要素

房地产税收与其他税收相比，在其税制构成要素方面具有一些不同的特点。

1. 课税主体

课税主体也称纳税主体或是纳税义务人，是指房地产税制中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，一般指土地、房屋及其附着物的所有者和使用者。纳税义务人可以是自然人，也可以是法人。纳税义务人是税收制度中区别不同税种的重要标志之一，每个税种都明确规定了各自的纳税义务人。对所有者征收房地产税，可以列为财产税类也可以列为资源税类；对使用者征收房地产税，一般列为资源使用税类。与课税主体相关的还有负税人、代扣代缴义务人和代收代缴义务人等几个概念，负税人是指实际

或是最终承担税款的单位或个人,代扣代缴义务人是指有义务从持有的课税主体的收入中扣除应缴税款并代为缴纳的单位或个人,代收代缴义务人是指有义务借助经济往来关系向课税主体收取应纳税款并代为缴纳的单位或个人。

2. 课税客体

课税客体又称课税对象或是征税对象,是指房地产税法所规定的标的物。课税客体是税收制度中的基础性因素,它是区别不同类型税种的主要标志,不同的征税对象构成不同的税种;而且决定着各税种征税范围的不同,从而对经济生活中的不同方面产生不同的影响,如国家的税收政策、税制结构都是以课税客体为依据确定的。此外,课税客体还决定着税制结构中其他要素的内容。

3. 税率

税率是指应纳税额占课税客体数额的比例。它反映了征税的深度,体现了国家有关的经济政策,直接关系到国家的财政收入和课税主体的负担,是房地产税制构成要素的核心。由于各国政治、经济和社会制度等方面情况的不同,所采用的税率也不尽相同,我国一般采用三种税率形式:1)比例税率(包括单一比例税率、差别比例税率、幅度比例税率,如增值税、营业税、资源税、企业所得税等);2)定额税率(适用于从量计征的税种,包括地区差别税率、幅度定额税率、分类分级定额税率、单一定额税率);3)累进税率(一般适用于按所得额课税的税种,包括全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率、超倍累进税率)。在我国现行的房地产税制中,多采用定额税率(即固定税额和比例税率)。

4. 其他要素

其他要素包括纳税环节、纳税期限、减免税、违章处理、税务纠纷等。

1) 纳税环节。是指缴纳与房地产有关各课税款的环节。任何一种税都必须确定纳税环节,但纳税环节可多可少,由此可分为一次课税、两次课税和多次课税等征纳制度。

2) 纳税期限。是指纳税单位和个人缴纳税款的期限。是房地产税制中的一项义务性规范。

3) 减免税。这是房地产税法为体现国家经济政策,对同一税种中某一部分特定的课税主体给予的一种特殊照顾。所谓减税,是对应纳税额少征一部分税款;免税则是对应纳税额全部免征。减免税由税法直接规定,地方及各部门无权擅自作出决定。

4) 违章处理。课税主体必须按税法规定及时、足额缴纳税款,履行纳税义务,否则将追究其法律责任。②

5) 税务纠纷处理。是指课税主体对税务机关在征税时适用税法、核定税价、确定税率、计算税额等有不同意见而发生争时,为保护课税主体的合法权益,税法规定课税主体有向税务机关申请复议权和向人民法院提起诉讼请求权。

二、房地产税制的分类

在人类历史长河中,房地产一直是一项重要的财产,特别是在古代,几乎是人类社会的惟一财产。因此,对房地产如何课税,历史上有许多理论家进行了探讨和分析。

1. 单一土地税理论

最早对房地产税类进行研究的应数古典经济学派中的重农学派,其创始人皮埃尔·布阿吉尔贝尔认为:“一切的财富都来源于土地的耕种”。^①因此,他主张对土地纯收益课税,即单一土地税。19世纪后半期美国资产阶级学家亨利·乔治也极力主张单一土地税。他认为,土地所有者得到的大量地租,并不是挣来的,

① 皮埃尔·布阿吉尔贝尔:《谷物论:论财富、货币和赋税的性质》,商务印书馆,1979年,第22页。

因而是不应该得到的，因为城市的成长和发展会造成土地价格的螺旋式上涨，所以要从经济地租的税收中拿出款项来支付必需的公共服务，才是公正的。因此，他提出了对土地的剩余征税。他认为，纯粹的地租具有“剩余的”性质，即使对这种剩余征收重税也不会破坏生产的积极性或降低生产的效率。开征单一土地税可消除贫困和不平等，是促进经济发展的税收政策的一种工具。

2. 单一财产税理论

单一财产税最早是由法国人计拉丹和门尼埃提出的，后来由美国经济学家和法国经济学家所倡导，并形成了两种主要的观点。美国学者主张以房地产为课征对象，其他资本不在征税范围；法国学者主张以一切有形资本为课征对象。单一财产税理论认为，课征单一财产税，既可以刺激资本用于生产，也可以促进资本的产生^①。

3. 复合税制理论

复合税制是指同时课征两种以上的税，即税种不是单一的，而是由多种税组成的税制结构。

复合税制的创始人当推 18 世纪下半期英国著名的资产阶级古典政治经济学的集大成者亚当·斯密。他认为：“工资、利润和地租，是一切收入和一切可交换价值的三个根本源泉。一切其他收入归根到底都是来自这三种收入中的一个。”^② 国家所有的赋税不论课征方式如何，最终只能来源于这三种收入。因而他主张以地租、利润、工资三种收入归并税种，由地租税类、利润税类和工资税类构成一个国家的税制结构。他所提出的地租税类的主要税种包括：土地税、土地收益税、什一税、地皮租以及对土地产权转移课征的注册税、印花税等。

① 郭庆旺：《当代西方税收学》，东北财经大学出版社，1997 年，第 236 页。

② 亚当·斯密：《国民财富的原因和性质的研究》（上卷），商务印书馆，1974 年，第 47 页。

19世纪中叶,法国新历史学派代表人物瓦格纳主张按课税客体划分税种,并将税制结构划分为收益税类、所得税类和消费税类。他将土地增值税、土地收益税、房屋税、资本收益税和财产收益税等课征于土地和资本项目的各税种归入收益税类^①。

20世纪初,随着以凯恩斯主义为代表的现代西方财政税收理论的诞生,调节经济运行成了税收的主要功能,在此理论的影响下,美国财政学家理查德·A·马斯格雷夫和皮吉·B·马斯格雷夫按货币收支在家庭和厂商两大部门之间的循环流动方向,把税收归纳为货币资金运动过程中的课税和财产的持有及转让的课税两大体系,并分别归属于所得课税、商品课税和财产课税三大类^②。他们的税收理论,对现代西方税制的影响很大,现代西方税种分类基本上是以他们的税收理论为基础来发展和完善的。

4. OECD 的税种分类

OECD是经济合作与发展组织的英文缩写(Organization for Economic Cooperation and Development)。这个组织将税收分为七大类,即对商品和劳务课税,对所得、利润和资本利得课税,社会保险税,薪金及人员税,对净财富和房地产课税,对赠与、继承、资本、金融交易课税,其他税。

OECD将房地产税列为第5类,即净财富和房地产税类。该税类具体细划为:

- 5000 对净财富和房地产课税
- 5100 净财富经常税
- 5110 由家庭和组织支付的
- 5120 由公司企业支付的
- 5200 房地产经常税

① 郭庆旺:《当代西方税收学》,东北财经大学出版社,1997年,第243页。

② 王传纶、高培勇:《当代西方财政理论》,商务印书馆,1995年,第261页。

- 5210 由家庭支付的
- 5220 由企业支付的
- 5230 由组织支付的
- 5300 净财富和房地产一次性税
- 5310 净财富税
- 5320 房地产税

5. 现代房地产税类

现代税类按课税对象性质划分为三大类：所得税类、商品税类和财产税类。财产税是以一定的财产额为课税对象的，对财产所有者、占有者或使用人拥有或支配的应税财产征收的税。财产税依课征范围划分，可分为一般财产税和特种财产税；依课征对象划分，可分为静态财产税和动态财产税；依计税依据划分，可分为财产价值税和财产增值税；依财产性质划分，可分为动产税和房地产税，动产税是指以可以移动的财产为课税对象的财产税，又可分为有形动产税与无形动产税，房地产税是指以不能移动的财产（主要是土地、地上建筑物及其附着物）为课税对象的财产税。

房地产税又可以按课税客体、税收管理权和使用权进行分类：

1) 按课税客体不同，可分为流转税、所得税、资源税、财产和行为税等。

(1) 流转税。包括营业税、城市维护建设税等，是我国税制中的主体税种。

(2) 所得税。包括企业所得税、外商投资企业所得税、个人所得税等。

(3) 资源税。包括城镇土地使用税、土地增值税、耕地占用税等。

(4) 财产和行为税。包括房产税、契税和固定资产投资方向

调节税等。

2) 按分税制要求的税收管理权和使用权分类不同, 房地产税制分为中央税、地方税、中央和地方共享税。

(1) 中央税。指维护国家权益、实施宏观调控所必须的税种。包括中央企业所得税、中央所属的外商投资企业所得税等。

(2) 地方税。指按财政管理体制划归地方财政的税种。包括营业税、地方企业所得税、个人所得税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、土地增值税、耕地占用税、契税等。

(3) 中央和地方共享税。指由中央和地方按一定比例分成的税种。①

按此标准分类, 可看出, 我国目前的房地产税绝大多数属于地方税税种。

此外, 房地产税还可以按税收计征标准、税收收入形态等标志进行分类。