

房地产税的法治建构研究

——基于税收法定主义视野

Research of the Legislation Construction on Real Estate Taxation:
Based on the Perspective of Tax Statutory Principle

葛 静

GE Jing

【摘要】 基于税收法定主义视野,在我国土地产权公有的制度约束下,采用规范性研究范式,论述了房地产税法治建构研究的三个重要方面:源头正义性、立法原则和核心价值。首先,通过对房地产税“法理不通”和“重复征税”两个典型观念的批驳,论证了土地使用权作为用益物权可以作为征税标的物。房地产税和土地出让金性质迥异:前者为提供公共服务的收费,后者为地租,从而得出了“虚化”的土地公有制与开征房地产税并不矛盾的结论。然而当前存在土地使用权永续使用、社会保障性住房、征地农民的权益三个问题尚待解决,由此提出了户籍—土地—房地产税联动改革的初步设想。其次,基于税收法定主义,房地产税的立法路径应由人大立法,并成为人大税收立法的突破口和标志性税种。最后,房地产税立法的核心价值应为社会公平,包括量能负担和量益负担。在立法程序中扩大民主参与程度,是保证公平正义的必要途径。

【关键词】 房地产税 税收法定主义 法治建构

【中图分类号】 DF432.3 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206(2016)03-0017-09

Abstract: Based on the perspective of tax statutory principle and the institutional constraints of the public land ownership in China, we discuss the legislation construction on real estate taxation by normative research paradigm. It studies from three key concepts: the just basis, legislative principles and core values. Firstly, through the criticism of two typical real estate taxation concepts, “double taxation” and “impracticable jurisprudence”, we demonstrates that the land user as a kind of usufruct can be the subject matter of taxation. The former is the public service charge, and the latter is the ground rent. It comes to a conclusion that “theoretically” public land ownership and the real estate tax are not in conflict. However, Sustainable land ownership, social housing, the interests of the land-requisitioned peasants are still to be resolved. Thus, we proposed a tentative plan, which is “household-land-real estate taxation” linkage reform. Secondly, based on the tax statutory principle, the real estate tax should be legislated by the NPC, and will to be a path or breakthrough or a symbol of NPC tax legislation. Finally, the core value of the legislation should be for social justice, including the “capacity burden” and the “benefit burden”. Try to expand democratic participation in the legislative process, is a necessary way to defend the right of the fairness and justice.

Key words: Real estate taxation Tax statutory principle Legislation construction

【收稿日期】 2015-10-25

【作者简介】 葛静,女,1974年11月生,西南政法大学管理学院高级经济师,中国人民大学经济学博士,西南政法大学经济法博士后,主要研究方向为财税体制改革和财税法制建设。

凡是重大改革均应该在法律框架内实施,为十八届四中全会所定基调,也已成为各界众识。房地产税,作为私人让渡部分财产权给国家,涉及公民的生存权、发展权和自由权的保障,属于重大改革的领域,当然应在法律框架内实施。同时,根据宪法规定,税种的新设、废止,税收的减免等税收基本制度属于法律保留项目,只能由全国人民代表大会及其常务委员会通过立法规范,房地产税法被人们寄希望成为我国税收立法权回归的突破口。

而房地产税立法,首先必须解决房地产课税的正当性问题,即在我国土地所有权归国家或集体,这一迥异于西方国家土地私有制的制度约束下,对房地产课税从法理上是否和洽,若开征房地产税,则作为地租的土地出让金与房地产税之间是否存在重复征纳的关系。其次,在税收法定原则下,房地产税立法的外在表征,是对条例的简单修补还是由人大立法,二者在性质和程序上的区别有哪些。最后,对房地产税立法必须坚守公平正义的核心价值,做到形式公平与实质公平的二者均衡统一。

一、土地公有制与对房地产课税矛盾吗?

由于我国土地产权制度的特殊性,国家拥有城市建设用地的所有权,农村集体组织拥有农村土地的所有权,城镇居民的房地产在产权制度上存在不一致性,私人拥有房屋的完整产权(所有权和使用权)和土地的部分产权(有期限的使用权)。因此,在反对房地产税的理由中,比较普遍的是认为房地产税应适用于土地私有制国家,土地公有制国家不应该征收房地产税。更具体而言,一是认为土地公有制下,居民相当于在租赁的土地上建房,征收房地产税,法理不通;二是房价中含有土地出让金,土地出让金已经由居民通过房地产开发商支付给了政府,若政府再按房

价征收房地产税为重复征税^①。

(一) 关于“法理不通”的思辨

1. 现代产权制度的核心从土地归属权转移到土地使用权

现代意义上的土地产权制度历经了从所有权为核心向利用为核心的转变。在资本主义早期,主要资本主义国家把个人的所有权置于核心地位,强调土地的所有权,忽视土地的利用,这主要是因为资产阶级刚刚挣脱封建社会枷锁,亟需建立私人的不动产产权制度。但是随着经济的发展,以所有权为核心的产权制度难以满足土地作为生产要素需要流转增值的内在动机需求,因为以所有权为核心的产权制度立足点在于保护所有物的静态归属和支配,而社会财富的增长是以资本、劳动、土地等要素的不断运动、合理利用和优化配置为前提的。因此,各国都开始对土地的所有权进行限制,转而重视土地的利用,逐渐重视土地的转让权、开发权、抵押权、租用权,土地的所有权与使用权、处分权的分离程度不断增加。

2. 我国的土地所有权为虚置产权,使用权为核心权利

大陆法系中财产包括物和权利的总和,我国《物权法》明确物一般是指不动产和动产,同时也肯定了将权利规定为物权的客体^①。在我国土地的物权集束中,所有权为象征性虚置产权,城市土地的所有权人“国家”和农村土地的所有权人“农村集体组织”,身份虚化,并不能对应一个确实而明晰的产权主体。城市土地是国家所有,但是哪一级政府代表国家并没有界定清楚,农村存在三级集体组织:乡集体、村集体和村民小组集体,所有权主体存在多级性和不确定性,造成土地所有权的虚位,人人所有而人人无权。土地使用权为实质产权,使用权人拥有确权证书,除了享有土地使用权之外,还享有占有权、处置权和受益权(农地转变用途出让除外)。因此,我国的土地使用权不同于其他国家,具有独

^① 我国《物权法》第2条第2款规定:“本法所称物,包括不动产和动产。法律规定权利作为物权客体的,依照其规定”。《物权法》第180条规定,建设用地使用权可以抵押;第223条规定,可以转让的注册商标专用权、专利权、著作权等知识产权中的财产权可以出质作为权利质权。

有的法律特质,发挥着替代土地私有制法律制度中土地所有权的作用^[2]。

3. 土地使用权作为用益物权,可以作为征税的标的物

《物权法》明确规定:“用益物权人对他人所有的不动产或动产,依法享有占有、使用和收益的权利。”^①“国家所有或国家所有由集体使用的自然资源,单位、个人依法可以占有、使用和收益。”^②可见,从法律意义上讲,国有土地使用权是用益物权的一种,居民在一定期限内可以占用、使用,未来通过交易可以实现增值收益,这种权利有唯一性和排他性,因此作为房地产税的征税标的物完全没有问题,在法理上是行得通的。

(二) 关于“重复征税”的思辨

土地公有制下,政府一般通过租赁方式将土地出让给房地产开发商,政府共有四种方式获得土地增值:(1)土地出让金,即一次性地收取50年或70年的土地批租收入;(2)年度租金收入,政府采取的收租方式不同于一次性批租,而是按年分期收取地租,针对土地在租赁期产生的经济收入征收,一般按照地价乘以年利息率计算;(3)收费,包括租赁用途变更收取的费用和租赁到期时重新续租收取的费用等,属于行政性收费;(4)房地产税,是对地方政府提供公共服务而产生土地和房屋增值的收费。可见,地价、地租、收费和房地产税之间有着明显的区别,这里主要比较土地出让金和房地产税之间的区别,以论证二者之间不存在“重复纳税”的问题。

1. 房地产税是政府提供地方公共服务的收费

从西方国家的实践经验来看,征收房地产税—提供地方公共服务—房价稳定上升—征收房地产税之间可以形成有效的闭环链条,从经济学角度看,房价增值的影响因素中,既有土地和房屋的供给弹性,还有政府提供的教育、绿化、治安

等公共服务以及修建地铁、公园等基础设施的影响。西方经济学家对此做了深入的研究探讨,得出房产税的税种属性为“受益税”的观点^③。奥茨等人通过对美国部分州和地方房地产税和房价的实证研究发现若仅仅开征房地产税,而不提供相匹配的地方公共服务,房地产税对房价会产生负面影响,降低房屋价值,而若提供相应的基础设施和公共服务,其对房价的正面影响会抵消掉房地产税的负面影响,从而使美国平均房价长期保持约3%的小幅稳定增长。我们在现实中可以直观看到,尽管没有开征房地产税,但是学区房、地铁沿线房屋价格明显要高于平均房价,这是公共服务的差异内在资本化到了房屋价值中的具体表现。因此,房地产税的本质,应该是居民对消费的公共服务的付费,这才能逻辑自洽,才能在房地产税、公共服务和房价之间形成闭环关联性。这也是房地产税与其他税种的不同之处,其他税种只能笼统地说“取之于民,用之于民”,没有哪个税种如房地产税这样与地方公共设施的提供有如此清晰的可以量化的对应关系。在征收房地产税的过程中,地方政府具有双重身份:一是代表国家执行征税权,行使公权力;二是代表服务的提供者,在自由市场上按照价值规律,对公共服务进行收费。

2. 土地出让金和年度地租是自由市场上土地租赁的价格

地价是指在自由市场上土地的交易价格,在公有制下往往是一次性支付的多年土地租赁价格,即土地出让金。地租,是农业直接生产者所创造的剩余价值被所有者占有的那部分,是土地所有权在经济上的表现形式。土地公有制下政府租赁土地也可以按年收取租金。一次性收取租金和按年收取租金的方式在各国都存在,如瑞典采取的是按年收租的方式,我国香港地区采取土地出让金方式。随着土地价值在20世纪60、

① 《物权法》第117条。

② 《物权法》第118条。

③ 比较著名的是蒂波特—奥茨—哈密尔顿模型。最初源于蒂波特的“用脚投票模型”,将私人部门间的购买和收费行为用于地方政府对居民提供公共服务的研究,奥茨用实证研究证明了蒂波特模型,并指出房地产税资本化到房地产价格中,哈密尔顿将分区政策引入模型,提高了模型的信度和效度。

70年代以来的迅速上涨,某些国家或城市开始实行浮动性地租,如每隔3年或5年按照通货膨胀率进行相应调整,因此更多的土地租赁者愿意采用一次性支付租赁合同的方式,如荷兰的阿姆斯特丹市在两种方式均可选择时,有95%的租赁者采取一次性付清的方式^[3]。无论哪种方式,土地公有制制度下,土地出让金或年度租金都是国家以土地所有者的身份,将土地所有权中的使用权、处分权和受益权等权利剥离出来让渡于使用者的一种权利转让关系,是国家以所有者身份收取的地租收入,与房地产税不是同一个概念。

3. 房屋价值中含有土地出让金,符合会计计量原则

土地出让金作为“地价”和劳动工人的工资、建筑材料买价一起计入房屋建造成本是符合会计计量原则的,最终通过价格机制包含在商品房的卖价中。而由于房屋市场价值是房地产税的估价基础,从而土地出让金也包含在房地产税的税基中。但是,若说土地出让金存在重复征税的问题,那么建筑工人的工资和建筑材料同样也存在重复征税的问题,因为它们在缴纳了个人所得税、增值税等税种之后还要缴纳房地产税,因此这从逻辑上是无法说通的。

4. “重复征税”,是一个内涵模糊、语义不清的概念

“重复征税”本身就是内涵模糊、语义不清的概念,人们从公平正义的角度出发对重复征税有着天然的反感,但是现代税制的复杂性,却使重复征税现象俯拾皆是。重复征税一般理解为两种情况:一是对一个课税对象征了A税之后,又对课税对象征B税,如对企业股东的股息红利收入,在征收了企业所得税之后又征个人所得税;二是对一个课税对象征收A税后,又对A税征收B税,如对进口高档消费品,征收关税和消费税后,关税和消费税又作为价内税计入组成计税价格中,征收增值税。关于房地产税和土地出让金“重复征税”的说法,就是认为属于第二种情况。如果严格按照不能重复征税的原则来判断一个税制体系的优劣,那么目前世界大部分国家实行的复合型税制体系都存在重复征税的嫌疑

而应该被标上劣等税制的标签,反而是我国20世纪70年代实行的简化税制改革,将多个税种并入工商统一税是更优的选择,但实际上单一税制的改革是计划经济时代的产物,阻碍了社会经济的发展。

(三) 尚待解决的问题

从以上分析可以看出,在我国对实质接近所有权的土地使用权征税,从税收学、法理学和外国实践上,都是不存在障碍的。但问题仍然存在,存在的不是税收领域的问题,而是土地产权领域和住房保障领域的问题。

问题一:土地使用权到期之后永续使用的问题如何解决?

世界各国都针对住房的保有环节征收房地产税,课税对象是业主拥有的永久性资产。如果仅允许居民拥有50~70年的使用权,对续期问题不解决,那么首先住房将不是永久性资产,而是家庭耐用消费品,而对家庭的电视、冰箱等耐用消费品征保有阶段的税收是不合适的。其次,越是接近使用权期限的终点,产权制度的难以预期将会导致业主维护费用的怠于支付和房价的下跌,因此,对城镇居民住房开征房地产税的制度条件和法律前提是明确解决土地使用权的永续化问题。当土地使用权到期之后,是像澳大利亚的堪培拉那样缴纳名义上的管理费即可永续使用,还是像新加坡那样,到期后必须向政府申请同意后,重新缴纳土地出让金之后才能继续使用,若政府不同意私人续期使用,则地上建筑物是否同土地一起没收?

问题二:低收入家庭的住房保障如何解决?

虽然香港地区和新加坡土地批租制度与我国内地比较类似,然而这两地政府都有完善的廉政制度和住房保障制度(新加坡的组屋制度和香港的公屋制度)来支撑,使得尽管房价和地价高涨,但是政府修建公共住宅,以低廉的租金出租给低收入者居住,仍然能够实现“居者有其屋”的目标。根据2011年的统计,香港地区有超过340万的居民住在公屋里,占了总人口的一半以上。而根据住建部的调查,2006年我国内地实际享受过廉租房政策的家庭仅占低收入困难家庭的2.7%,仅占全国城市家庭的0.15%。

问题三：在农地流转的过程中，谁应是增值受益的主体？

农地的土地所有权虽然法律规定归农村集体所有，然而地方政府却凭借《土地管理法》，以城市公共建设需要之名，行房地产开发之实，代表国家从农民那里征地，仅给予农作物价值若干倍的补偿，又以“招拍挂”竞价方式，高价卖给城市居民（以开发商为中介），而本该是土地所有者的农民和城市居民都成为土地征用制度的利益受损方。

既然土地所有权存在主体虚置的问题，那么抛开所有权，土地出让金，应是土地使用权的让渡和转移，农地转变用途为城市建设用地的过程中，农民将自己的土地承包经营权让渡给开发商，最终让渡给城市居民，那么城市居民通过开发商支付的土地出让金，应该回到农民的手中。

因此，说到底，不是房地产税的问题，而是土地产权制度、住房保障制度的问题，如果户籍—土地—房地产税联动改革得以实现，那么土地流转的首要受益方将是农民，其次是城市居民，因为农民和开发商在公平市场上的直接博弈，根据产权经济学的观点，将降低交易成本，使得土地出让金比现在下降。长期来看，地方政府也将是受益者，以稳定的房地产税和土地增值税收入取代不规范和不稳定的“土地财政”，并且将房地产税专款专用于保障房建设、治安、消防等民生工程 and 公共服务，那么，最终无论是私人效用还是社会资源配置和整体福利都将得以优化和提高^①。

二、房产税立法的原则

税收立法的原则包括税收法定原则、公平原则、效率原则和社会政策原则，其中税收法定原则是首要原则。从税收法定原则看，人们寄希望于房地产税成为税收立法权回归的突破口。

对于房地产税立法，学界有两种观点：一是

由国务院对现行《房产税暂行条例》进行修改和完善；二是废止现行《房产税暂行条例》，由全国人大及其常委会进行《房地产税法》的立法。二者看似相近，但是立法主体不同的背后存在民主性、科学性和立法成本上很大的区别^[4]。一般来说，立法位阶越高，程序的民主性、规范性、透明度越高，法案的科学性越强，相应的耗费的立法成本越高昂，耗时也越长。然而，与行政性改革试点追求效率目标不同的是，法律追求的是民主、公平、科学等价值理念。因此，房地产税应该选择由全国人大立法的路径^[5]。

（一）税收法定原则的“法”指的是狭义的法律概念

税收法定原则，是“无代表不征税”的民主人权思想的历史传承，是民主法治理念在税收领域的体现。我国宪法规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”，“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权”。因此，税收法定原则中的“法”在我国仅指代表人民意志的全国人民代表大会及其常务委员会所创设的法律，是狭义的法律概念。广义的法律概念，在税收领域，包括法律、条例、细则、办法、文件等一系列名称在内的税收规范，从法律渊源上包括法律、法规、部门规章、地方规章及各地主管财税部门的成千上万个红头文件。现行的《房产税暂行条例》属于国务院授权颁布的行政法规，并不属于狭义的法律概念，因此并不是对《现行房产税暂行条例》简单的修修补补，如对第5条第四款“个人所有非营业用房产免纳房产税”修改或取消之后开征房地产税，就符合税收法定原则了。

（二）现行《房产税暂行条例》属于立法空白授权下的产物

我国现行的18个税种中，除了个人所得税、企业所得税和车船税属于人大立法之外，其余的包括房产税、城镇土地使用税在内的15个税种均采取的是国务院授权立法的形式。其权力来自于1984年全国人大常委会发布的《关于授权国

^① 更详细的论述见葛静：《联动改革框架下构建以现代房地产税为核心的地方税体系研究》，经济科学出版社，2015年，第65-90页。

务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》和1985年《关于授权国务院在经济体制改革和改革开放方面可以指定暂行规定的规定或者条例的决定》，按照两次授权，国务院以暂行条例方式颁布了一系列的税收法规，《房产税暂行条例》于1986年颁布，就属于这种情况。与国外立法授权采取“授权+限权”模式不同的是，我国立法授权采取的是“授权+不限权”的模式，表现为未明确授权范围、无授权期限、无程序限制、无立法监督的宽泛式授权，有学者将其称为“空白授权”，这种“空白授权”模式导致了越权立法和转授权问题突出。最明显的例子是上海、重庆两市进行的房产税改革试点，便是基于国务院对两市政府的转授权做出的。此项改革试点，引起法学界对其转授权效力的质疑，使得改革试点缺乏法律基础，丧失程序上的正当性。授权无期限也拖累了税收立法的整体进程，以《房产税暂行条例》为例，该条例于1986年9月15日颁布，于同年10月1日实施，全文结构简单，总共11条，652字，却历经近30年未做内容上的调整修改，也一直以暂行条例的形式存在，未上升为法律，很明显，无论是内容上还是法规形式上都与经济社会的发展和税收法治的进程不相符合。

（三）当前阶段的税收法定原则主要体现为税收立法权回归

2015年8月5日，最新调整过的十二届全国人大常委会立法规划向社会公布，有34项立法任务进入第一类项目“条件比较成熟、任期内拟提请审议的法律草案”类，其中引人注目的是7个税收实体法的创设和1个程序法的修改赫然在列，7个税收实体法包括房地产税法、增值税法、资源税法、环保税法、耕地占用税法、关税法、船舶吨税法，此外税收征管法要进行修订，与税有关的法律占了近1/4，全国人大税收立法权的回归，是落实税收法定原则的重要体现。

（四）房地产税应作为税收立法的突破口和标志性税种

房地产税属于对财产的课税，涉及公民的生存权和发展权，作为侵权性法律，应注意保持合

理的谦抑度，对国家征税权的行使施加合理的限制，来保障纳税人的合法财产权益不受国家征税权的过度侵犯。房地产税又属于直接税，相比增值税等流转税而言，房地产税直接对纳税人征收，而且属于多年连续征收，纳税人的税收痛苦指数最强，社会各方关注度最高，各利益相关方需要有一个观点博弈、充分辩论的平台和载体。立法作为“顶层设计”的最优形式，能够通过透明、规范、正式的利益博弈过程来统合分歧、寻求“最大公约数”，从而增强改革的民意基础与可接纳度。房地产税需要通过全国人大及其常委会“开门立法”，以程序上的民主公开赢得各方共识，减小阻力、推进改革，树立征税的权威性和合法性，并为未来个人所得税、社会保障税、遗产税和赠与税的立法树立旗帜和标杆^[6]。

（五）扩大房地产税立法程序中的民主参与

沪渝两市房产税试点的经验教训告诉我们，一是市场经济有其自身规律，行政者不能擅自干扰；二是对于涉及民生的政策，不能唯效率论，要认真论证，谨慎出台。三是凡法律保留项目，只能进行立法，不能漠视法律尊严，以公权任意侵犯民众的私权。

十八届四中全会精神已经提出要加强全国人民代表大会的能力建设，今后人民代表大会的基本组织结构和工作程序制度将逐步完善，权力机关自身的民主化进程也将加速。更重要的是，健全税收立法的普通公民参与机制和推行税收信息公开机制。公民参与机制包括听证会、专家咨询论证、网络公开征求意见、民意调查等方式^[7]。其中网络公开征求意见方式在车船法和个人所得税法修改时，发挥了巨大的作用。2010年10月底，全国人大常委会通过的《车船税法》草案向社会公开征求意见，仅一个月的时间，取得网络征求意见近10万条，群众来信40封。结合征求意见，2011年2月25日通过的《车船税法》较草案的税负有了大幅度下降。2011年4月25日，全国人大常委会发布了《个人所得税法修正案》草案并向社会征集意见，首日创下超过10万条网络意见的单日记录，一个月后共收到民众各类意见23万条，创下人大立法以来网

络征集意见数量的最高记录,经过综合考量,最终将个人所得税法中工资薪金费用扣除标准上升为3 500元,高于草案500元,降低了低收入群体税负^①。这些关注和讨论,一方面说明社会各界对税收越来越重视,参政议政的民主意识也越来越浓厚,另一方面说明,人民拥有了通过税收立法表达个人利益诉求的正常渠道,税收立法的民主化进程正在加速。然而,网络征求意见方式的缺陷在于容易产生样本性选择偏误,忽视弱势群体、低收入者、非网民的利益,需要走入相关群体中进行民意调查等方法进行补充。此外,加强税收立法信息公开也是扩大税收立法民主化的较好途径。可以借鉴发达国家的做法,如通过电视、网络等媒体对全国人大常委会立法辩论过程进行实况转播,让不懂税收专业的普通百姓懂得每个条款对国民经济、家庭和个人所产生的影响,保障税收立法征集意见时,公民提出科学有效的建议。

三、房地产税立法的核心价值

平等是重要的法律价值,皮埃尔·勒鲁在《论平等》一书中阐述道“平等是一项神圣的法律,一种先于所有法律的法律,一种派生于各种法律的法律”。税收平等主义,体现了人类在税法领域对平等的向往和追求。在房地产税的立法原则中,除了税收法定原则外,平等原则至关重要,它是房地产税法的价值导向,从内容上包括本质平等、形式平等和实质平等。其中,本质平等指对房地产课税的正当性和合法性,形式平等主要指纳税人适用法律的平等,即“法律面前人人平等”,实质平等体现为要素设计上的量能课税和量益课税。由于本质公平在第一部分对房地产课税的合法性与正当性思辨中已经做出阐述,这里主要论述形式平等和实质平等。此外,作为方法论,平等原则经常与它的孪生姐妹——效率原则,通过对比分析来

论述是“效率优先,兼顾公平”还是“公平优先,兼顾效率”的问题。

(一) 公平优先, 兼顾效率

公平和效率孰为先的问题,是一个困扰了中国改革开放30余年的问题,也是各个领域和板块的改革需要厘清和衡量的问题。首先,它取决于不同的社会经济发展阶段,并随着社会经济阶段的变化而变化。在改革开放初期,各种生产要素需要从计划经济枷锁下解放出来,因此以“效率优先,兼顾公平”为指导,允许一部分人先富起来,是彼时彼阶段的最好选择。当经济发展到一定阶段后,贫富差距拉大,人们提出初次分配领域“效率优先,兼顾公平”,再分配领域“公平优先,兼顾效率”的原则。当经济发展到一定程度后,贫富差距表现为收入差距、行业差距、城乡差距,基尼系数超过国际警戒线后,人们提出无论是初次分配还是再分配领域,都要以“公平优先,兼顾效率”的原则为导向。

其次,税收学与财税法学属于不同的研究领域和专业方向,基于不同的视角,遵循的原则不同。税收学,作为公共财政学的重要组成部分,作为宏观经济学的一个分支,注重税收的筹集收入、资源配置的工具合理性,把效率放在首位,符合经济学的利润最大化原则。财税法学,是经济法学的一个重要分支,在法学视野中,把平等、公平、正义、自由等理念价值作为法律的基础,更注重平等的价值理念。

最后,在具体到税收立法时,公平与效率孰先的问题要与税种和税目的属性与课税目标紧密相连。一般而言,间接税的立法更侧重资源配置、效率优先,直接税的立法更侧重调节收入分配,缩小贫富差距,以公平优先为目标。而有时某一税种的不同税目可能目标不同,以房地产税为例,房地产税的大部分要素设计是遵循公平优先的,比如对存量住房的普遍征收,对低收入家庭的税收减免,充分体现了法律的形式公平和实

^① 对个人所得税扣除标准从2 000元提高到3 500元,一方面降低了低收入者的负担,另一方面中等收入者(尤其是固定收入者)成为主要纳税人,高收入者却通过其他途径避税,岳希明、李实等学者研究认为个人所得税的改革加强了收入分配不公,产生逆向调节作用。

质公平,但是对于空置土地和空置房屋的征税,是为了促进土地资源和房屋资源的高效周转和集约化使用,因此遵循效率优先原则。总体来看,房地产税作为直接税,其立法应更多地遵循公平为先,兼顾效率的原则。

(二) 房地产税立法的形式公平

税收原则的最早提出者是英国古典政治学者威廉·配第,他提出了公平、简便、节省的税收三原则,其中公平要求税收要对任何人、任何东西无所偏袒,也就是我们今天讲的税法的形式公平。税法的形式公平主要表现为法律适用的普遍性,即“税法面前人人平等”,它是“法律面前人人平等”在税法中的直接运用。税收形式公平至少包括四层含义:第一,平等保护。税法平等保护纳税人在税法上的权利,如依法享有的经济请求权、接受纳税服务的权利、提出行政复议和诉讼的权利等。第二,平等遵守,即纳税人必须平等履行税法规定的义务。第三,平等适用,即任何纳税人都不能因其身份的特殊性而享有超越宪法和税法之外的特权。第四,平等追究,任何不依法纳税的行为都将受到平等的追究和处罚^[8]。

房地产税立法的形式公平主要表现为:一是在征税范围上,是对存量房征税,还是对增量房征税?二是在课税对象上,是对所有房屋不分用途和城乡差别均征税,还是对行政机关房地产和农村房地产免税?三是如果对城镇房地产征税,在纳税人身份上,对城镇居民和农民工及其他无户籍人员是否要区别对待?

如果采用沪渝两市试点办法中仅对增量房征税,对存量房不征税的方式,首先是产生对存量房业主和增量房业主因购房时间的先后不同^①而区别对待的不公平。其次是加大了住房刚需者和住房改善性需求者的负担。三是不利于我国的“二手房”市场健康发展,不利于房地产资源的合理配置。对所有的房地产全面课税,既符合税法平等原则,又符合现代房地产税的特征,而且在各国实践中大都实行普遍征收。然

而,房地产税的全面征收,涉及面广,触动既得利益格局的风险也大,改革的阻力也大。但是如果在规定全面课税范围基础上,再按照人均面积如40平方米进行扣除和豁免,则大部分的居民家庭,将不用缴纳房地产税或承担较少的税负,税负将由对土地和住房资源过度占用的居民承担。因此,通过“全面征税+人均扣除”的方式,就可以将税法的形式公平与实质公平有机统一起来。

在课税对象上,一般来说大部分国家都对政府部门的房地产免税,因为考虑到它是为公共利益服务的性质。许多学者也认为我国的政府机关办公大楼也应比照国外经验免税,但是安体富等学者认为,政府机关享受了公共服务和公共设施,应该与其他纳税人一样纳税,唯一的不同是企业 and 居民的税源来自利润和收入,政府机关的税源来自财政资金而已,尽管是从“左兜”掏出,放进“右兜”,但是符合受益税的原理,有助于提高社会纳税遵从度,并且可以遏制政府机关兴建“楼堂馆所”的膨胀行为。农村房地产短期内不宜作为征税对象,因为农民没有享受到与城市居民相同的社会保障和公共服务,如果现在对农村房地产征税反而是不符合平等原则的。当笔者预想的户籍—土地—房地产税制度联动改革之后,农村建设用地与城镇建设用地“同地同价同权”了,农村居民享受到同等水平的社会服务了,农村居民的房地产才适宜作为征税对象。

在城镇纳税人身份上,如果由于户籍的差别,将纳税人分为拥有城市户籍的居民和外来人员,并像上海和重庆两市那样适用不同的政策标准,排斥外来人员,将违反税收平等原则,甚至违反公平正义的道德伦理底线。

因此,房地产税法应对所有纳税人平等对待,对城镇房屋普遍适用,才能保证形式上的公平。

(三) 房地产税法的实质公平

英国古典政治经济学家亚当·斯密提出了税

^① 以上海为例,将2011年1月28日试点时间作为分界线,之前购买的房子为存量房不征税,之后上海居民新购的第二套住房要征税。

收四原则：平等原则、确实原则、便利原则和节约原则。他对“平等”原则的解释是“一切国民，都需在可能范围内，按照各自能力的比例，即按照各自在国家保护下享得收入的比例，缴纳国赋”。19世纪德国新历史学派人物瓦格纳提出了“四项九端”税收原则，其中第三项原则是社会正义原则，包括普遍和平等两个原则。普遍原则是指税收负担应普及到社会每个成员，每个国民都应有纳税义务，不可因身份或地位的特殊性而享受豁免。平等原则指应根据纳税能力大小征税，使纳税人的税收负担与其能力相称。后来的学者们将瓦格纳的普遍原则归为形式公平，将亚当·斯密和瓦格纳的税收平等原则归为税法的实质公平，并进一步将实质公平解析为横向公平和纵向公平，横向公平指相同水平的纳税人应负担相同或相似的税负，纵向公平指不同水平的纳税人应负担不同的税负，收入水平高的纳税人负担相对高税负，收入水平低的纳税人负担相应低税负。

实质平等计量的标尺有两个——量能负担和量益负担。大部分的税收公平的标尺为量能负担，即纳税人根据纳税能力的高低而负担不同的税负。房地产税因为具有受益税的特征，其度量平等的标尺不但为量能负担，还包括量益负担，

即纳税人根据从地方公共设施和服务中获益多少，来负担不同水平的税负。

体现在房地产税的税制设计上，量能负担的“能”的标准与其他税种不同，其他税种大多表现为取得收入的多少，房地产税则主要考虑纳税人占有的房地产面积的多少，辅助考虑收入的多少。对于拥有多套房地产，或房屋单价较高的别墅等高端房地产，在税率设置上可以采用比例税率或差别化税率中的高税率，让这类纳税人多承担税负，而占用房地产面积比较少的纳税人，在扣除了人均面积后，采用比例税率或差别化税率中的低税率，可以不缴税或少缴税。对于一些特殊的纳税人，在住房福利时期取得了大面积住房，然而现在的离退休工资却不足以缴纳房地产税或税额占收入比例相当高时，应根据收入能力给予特殊照顾，递延或减免税额^①。关于量益负担，根据受益税特征，纳税人的获益资本化到房地产的市场价值中，只要计税依据以市场价值为基础，则基本上量益负担原则就能够体现，所以大部分征收房地产税的国家计税依据都是以市场价值为依据的房地产评估价。这也是沪渝两市试点政策以历史交易价为计税依据，不能够体现量益负担原则，从而不公平的缘由。

参考文献

- [1] 安体富，葛静．关于房地产税立法的几个相关问题的研究 [J]．财贸经济，2014（8）：5-12．
- [2] 孙放．从《物权法》谈我国开征物业税的法律基础 [J]．财会月刊，2007（11）：28-30．
- [3] 何杨，满燕云，刘威．公有土地可以开征房地产税吗？ [J]．国际税收，2015（5）：26-35．
- [4] 胥力伟．中国税收立法问题研究 [M]．北京：经济科学出版社，2014：105-107．
- [5] 刘剑文，陈立诚．论房产税改革路径的法治化建构 [J]．法学杂志，2014（2）：1-12．
- [6] 刘剑文．落实税收法定原则的突破口是房产税立法 [N]．经济参考报，2013-12-03．
- [7] 汤贡亮，施正文．房地产税改革应遵循税收法定与税收公平原则 [N]．中国证券报，2011-01-26．
- [8] 刘剑文．财税法论丛：第1卷 [M]．北京：法律出版社，2001：65-66．

（责任编辑：邢会强 赵建蕊）

^① 美国称其为“断电器”原理。