

公共财产视角下我国房地产税立法思考

Thinking about Real Estate Tax Legislation in China in the Perspective of Public Property

方赛迎 熊峥铮

FANG Sai-ying XIONG Zheng-zheng

【摘要】 公共财产视角下，房地产税的立法应使房地产税的取得、支配的全过程彰显公共财产理念的要求，而由此角度审视沪渝房产税试点改革方案，则可见公共财产权缺失法律约束、纳税人权利欠缺公平保护两大问题贯穿改革过程，致使其并没有真正发挥出保护纳税人权利、造福社会的效益。故结合沪渝房产税改革试点的启示，以及借鉴发达国家房地产税立法先进经验，我国房地产税立法应从程序和实体层面真正落实税收法定原则，以实现公共财产的控制和约束，而房地产税课税要素则应基于公平保护纳税人权利而被科学设计，以更好地实现公共财产效益的最大化，从而在根本上保障纳税人的权利，实现立法目的。

【关键词】 公共财产 房地产税 立法 完善

【中图分类号】 DF432.3 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206(2017)01-0032-15

Abstract: From the perspective of public property, it is necessary that the whole process of levying and administrating the real estate tax should meet the requirements of the concept of public property. But in the reform experimentation of Shanghai and Chongqing tax reform for the real estate, the two major problems that the public property rights not being legally constrained and public property right infringing the private property rights are throughout the reform process, which make the reform not exert its full influence that protecting taxpayers' rights and benefiting the society. In order to realize the control and supervision of public property rights, real estate tax legislation in our country need put tax legal principle into effect both in procedure and entity, which based on the illumination of Shanghai and Chongqing real estate tax reform and the foreign advanced experience on the real estate tax system. In view of protecting taxpayers' rights equally and fundamentally, the specific design of the taxation elements of the real estate tax should be reasonable so as to achieve the maximization of the effectiveness of the public property and realize the legislative purpose.

Key words: Public property Real estate tax Legislation Improvement

[收稿日期] 2016-07-22

[作者简介] 方赛迎，女，1971年4月生，暨南大学法学院/知识产权学院副教授，硕士生导师，研究方向为财税法；熊峥铮，女，1991年12月生，暨南大学法学院/知识产权学院硕士研究生，研究方向为财税法。

在公共财产视角下，房地产税就像一个地方公共财政账户，其税收收入是集纳税人私人财产的公众之财，是增加公共利益和人民福祉的重要来源，^{〔1〕}故如何完善房地产税法，实现对公共财产权的有效监督、约束和规范，直接关乎纳税人的权利能否得到切实、公平的保护。

一、公共财产理念下房地产税改革的正当性与必要性分析

（一）正当性：税收法定的要求

正当性，又称为正统性、（广义的）合法性，主要是指某项制度或某个做法具有能被社会成员普遍认同、信任、接受或者支持的属性。^{〔2〕}国家征收房地产税的正当性即是指国家征税权能得到纳税人的理解、认同和接受。

依据公共财产理念，征税是国家取得公共财产的权力表现之一，国家行使征税权即是在行使公共财产权。公共财产权是一种积极的，但应受控制的权力。^{〔3〕}公共财产权是指政府基于其公共性特质取得、用益和处分财产的权力，包括对私人财产征税、处罚、国有化等非对价性给付，征收土地房屋、收费、发行公债等对价性给付，以及支配这些财产的权力。^{〔4〕}公共财产权的运行贯彻于公共财产取得、用益和处分的全过程。如果征税权不受控制，国家可以随意从纳税人处取得财产，则会极大损害纳税人的私人财产权。公共财产权是建立于私人财产权之上的，损害私人财产权这个“根基”，公共财产权也会坍塌。国家征收房地产税即是在行使公共财产权，对这个权利进行控制和限制，才能最大化地实现对纳税人私人财产权的保护，这要求房地产税的取得必须严格遵循法定主义，实现税种立法。

实现房地产税种立法是税收法定的要求。我国2015年最新修正的《立法法》第8条第6款规定：“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”^{〔5〕}，只能制定法律。这表明，凡是涉及税收基本制度的，必须由我国最高立法机关全国人大及其常委会制定法律。现阶段我国的房地产保有环节（包括房地产的居住、经营等）的税收涉及的税种有房产税和城镇土地使用税，相应的法律依据分别是1986年国务院颁布的《中华人民共和国房产税暂行条例》以及1988年国务院颁布的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》，这两部行政法规已经明显不适应我国当下的发展。推进房地

〔1〕 参见刘剑文：“房产税改革正当性的五维建构”，《法学研究》2014年第2期，第138页。

〔2〕 参见王士如、高景芳、郭倩：《宪政视野下的公共权力与公民财产权》，法律出版社2011年版，第120页。

〔3〕 参见刘剑文：“公共财产法：财税法的本质属性及其法治逻辑”，《财经法学》2015年第1期，第16页。

〔4〕 参见徐阳光：“论建立事权与支出责任相适应的法律制度——理论基础与立法路径”，《清华法学》2014年第5期，第135页。

〔5〕 《立法法》第8条：下列事项只能制定法律：（一）国家主权的事项；（二）各级人民代表大会、人民政府、人民法院和人民检察院的产生、组织和职权；（三）民族区域自治制度、特别行政区制度、基层群众自治制度；（四）犯罪和刑罚；（五）对公民政治权利的剥夺、限制人身自由的强制措施和处罚；（六）税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度；（七）对非国有财产的征收、征用；（八）民事基本制度；（九）基本经济制度以及财政、海关、金融和外贸的基本制度；（十）诉讼和仲裁制度；（十一）必须由全国人民代表大会及其常务委员会制定法律的其他事项。

产税改革是当前我国财税体制改革的重点之一，将房地产税改革纳入税收法定的调控范畴，将房地产税的课税要素和稽征程序以法律形式明确下来，房地产税的征收即拥有明确的法律依据。如是，公共财产权必能受到法律约束，纳税人的私人财产权必可得到切实保障，而这些都充分彰显着房地产税改革之正当性。

（二）必要性：税制改革的需要

1. 构建完备地方税体系的需要

中共十八大报告明确提出要“构建地方税体系，形成有利于结构优化、社会公平的税收制度”，随后的中共十八届三中全会亦提出“深化税收制度改革，完善地方税体系”的重大决定，这无不都在传递着构建完备的地方税体系的清晰信号。我国自1994年分税制改革后，中央财政被强化，而地方财政问题严峻。2012年开始，营业税部分纳入增值税课税范围，2016年两会政府工作报告中更是明确要全面实施营改增，从2016年5月1日起将试点范围扩大到建筑业、房地产业、金融业、生活服务业，〔6〕这彻底推翻了营业税其原有的地方主体税种的地位，打破了地方“财力收支平衡”格局，导致地方税体系不健全。目前，地方税种如耕地占用税、资源税、城镇土地使用税、房产税等均均为小额税种，地方政府尤其是县、乡级基层政府无稳定的税收来源。地方政府虽有地方税但却没有一个完备合理的地方税体系以支撑其有效运作，这已经严重影响到地方经济的稳定和发展。

构建完备的地方税体系亟需培育一个地方主体税种，房地产税以其天然的属性使其能够担当起地方税种的“龙头”。首先，房地产税税基稳定，其课税对象为不动产，不动产具有非流动性的特点，不可以随意移动，正如世界银行专家 Robin Boadway 强调认为“具有非流动性特征的税收是地方所辖政府收入的理想来源”，〔7〕我国财政学会副会长兼秘书长贾康也在多次会议上和接受采访中提到“从长远来看，房地产税将为地方财政提供一个稳定的、可以预期的收入来源”〔8〕。其次，房产因其高价值和高收益的特点成为现今中国居民中极其普遍和流行的积累财富、投资收益的方式，而不再是像过去那样，拥有自住住房者很少，城镇居民的住房基本由国家和集体分配提供。现在，房产在居民财产分布中占据了相当高的比例，短期内不会发生批量地区性转移。并且，土地的价值也在不断提升。房地产税的税收收入可靠、不易发生大幅度波动，税源稳定。再次，由于房地产具有地域性特征，税源分布广泛、分散，由中央政府对其监管难度比较大，若由地方政府监控当地的房地产、征收房地产税效率更高，房地产税税收的多寡则直接关联着地方政府提供的公共服务的质量优劣。房地产税定位为地方主体税种，不仅能保障地方政府拥有稳定充足的财源，且能为健全地方税体系奠定坚实的基础。因此，构建完备的地方税体系呼唤房地产税改革。

2. 简化税制的需要

现行我国房地产保有阶段的税收有房产税和城镇土地使用税，即对房产征收房产税，对土地征收城镇土地使用税。房地产由土地和房产两部分组成，两者具有不可分割

〔6〕 参见 http://www.edu.cn/edu/zhuan_ti_lan_mu/lh/lh/lhrd/lhbg/201603/t20160318_1377763_2.shtml，最后访问时间：2016年4月1日。

〔7〕 参见李铁：“构建财产税为我国地方主体税种的文献述评”，《理论探讨》2010年第6期，第94页。

〔8〕 <http://book.sohu.com/s2015/jiakang/>，最后访问时间：2016年4月1日。

的自然属性，其中土地的性质、位置直接决定了房产的用途和价值，房产价值亦包含了土地价值。对土地和附着于其上的房产分开征税，不但容易造成纳税混乱，也会增加征收成本和监管难度。对此，我国2010年财税121号文件也已明确提出土地价值作为房产价值的一部分是毋庸置疑的，土地价值不能从房产价值中剥离出去。^{〔9〕}

此外，纵观世界经济发达国家和地区征收房地产税的模式，普遍的做法也是对房产和地产合并征税，如美国的地方房产税税基中最重要的不动产部分，是包括土地及与它相连接的永久性建筑物；日本的固定资产税是以固定资产（土地、房屋以及折旧资产）为课税客体，其中土地包括农田、森林、牧场、原野等，房屋包括住宅、店铺、工厂等；^{〔10〕}香港地区的差饷又称房地捐，是政府对拥有土地及楼宇的业主征收的直接税。因此，应将现有的房产税和城镇土地使用税合并为统一的房地产保有税，这是简化税制的需要，顺应了我国“优化税制结构、完善税收功能、稳定宏观税负、推进依法治税”^{〔11〕}的新一轮税制改革的总体方向。

二、从公共财产权的角度对沪渝房产税改革试点的审视

上海和重庆的房产税改革试点，是我国个人住房房产税的破冰之旅。以改革试点这种先试先行的做法来摸索改革的正确方向，对于我国房产税改革来说是必要的。必须肯定的是沪渝试点方案为房地产保有环节的税收改革研究提供了宝贵的经验。如建设保障性住房^{〔12〕}和公共租赁住房^{〔13〕}，让纳税人切切实实看到房产税的对价——本地“公共品”和“公共福利”的增加，有利于使纳税人真正理解征收房产税的意义所在，进而进一步提高纳税人的税收遵从度、缓解征纳双方的紧张对峙关系。两市房产税试点经验为后续的房地产税改革提供了一个更加明晰的目标框架，对房地产税的征收目的是什么、具体的税收制度如何设计、配套制度如何完善等一系列问题的解决提供了指引方向。正如全国人大常委会预算工作委员会副主任刘修文所言“对于这两次的试点，是探索对个人住房在保有环节征税的一个宝贵的经验，是符合房地产税制改革的总体方向的，同时也为落实党的十八届三中全会提出来的加快房地产税立法，并适时推进改革打下了坚实的实践基础。”^{〔14〕}但如果从公共财产权的角度审视沪渝房产税试点方案，则可见政府的公共财产权明显缺乏法律控制，且在制度设计上存在纳税人权利保护不公的缺陷。

（一）公共财产权缺失法律约束：房产税改革试点缺乏明确法源

2011年1月27日，上海、重庆宣布次日开始征收保有环节的房产税，两市课征房

〔9〕《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》〔财税（2010）121号〕。

〔10〕参见陈少英：“启示与借鉴——以发达国家和地区房地产保有阶段税收法律制度为视角”，《河南省政府管理干部学院学报》2011年第1期，第25页。

〔11〕《深化财税体制改革总体方案》，中共中央政治局2014年6月30日审议通过。

〔12〕《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》第7条规定了收入用途，对房产税试点征收的收入，用于保障性住房建设等方面的支出。

〔13〕《重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》第9条规定了收入使用，个人住房房产税收入全部用于公共租赁住房的建设和维护。

〔14〕http://news.k618.cn/dj/201603/t20160311_6893991.html，最后访问时间：2016年1月17日。

产税的行政规章是由两市地方政府以各自的名义分别发布的，在两市的试点办法中均指出决定开展房产税改革试点的根据是“国务院第136次常务会议同意在部分城市进行对个人住房征收房产税改革试点”的会议精神，两市均以获得国务院的授权进行改革试点为旗号。如何看待这样的征收依据呢？

首先，国务院授权改革依法无据。全国人大及其常委会曾分别于1984年和1985年两次做出决定，在立法问题上对国务院进行授权，那么国务院即是被授权主体。我国《立法法》第12条（修正前第10条）中明确规定“被授权机关不得将该项权力转授给其他机关”^{〔15〕}，国务院对沪渝两市地方政府进行税收立法的转授权这种做法完全违背了这项规定。其次，两市的试点办法作为地方政府规章与上位法相抵触。从效力上看，国务院在授权沪渝两市地方政府进行房地产税改革试点的时候，《房产税暂行条例》有效，该条例属于房产税领域最高层级的立法，适用于我国所有地区，因此，其上海、重庆具有效力毋庸置疑，不会因为地方政府规章的出台而失效，并且该条例属于行政法规，依据上位法优于下位法的效力位阶原则，其效力高于地方性法规、规章。从内容上看，沪渝两市出台的试点办法中规定房产税的课税对象是“个人非经营性的房产”，与《房产税暂行条例》中规定的“个人所有非营业用的房产”免纳房产税相冲突。再次，地方政府规章不能成为征收房产税的依据。我国《税收征收管理法》第3条明确规定：“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。”^{〔16〕}而沪渝的房产税改革试点暂行办法既不是法律，也不是行政法规，只是由两地地方政府颁布的地方政府规章，不能成为税收征收的依据，沪渝房产税的征收没有明确的法源。

公共财产视角下，房产税税收是政府通过行使公权力合法地将私人财产转化为政府持有的公共之财，来源于私人财产的让渡。就公共财产的取得环节而言，程序上应具有合法性和公共性。合法性即房产税税收的取得应严格遵循法定主义，由法律做出明确规定，正如洛克所主张，“如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”^{〔17〕}“‘公共性’着重于参与机制和公众基于该机制参与公共活动的过程，唯当‘公’或者‘公益’是在这种参与中得以达成时才具有公共性。”^{〔18〕}征收房产税应经由代表民意的代议机构——人民代表大会的民主方式和议事规则同意，反之则不具有程序上的公共性、正当性。

我国2015年新修正的《立法法》第8条第6款规定：“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”，只能制定法律，税收法定原则彰显无疑。这表明，税收立法权是专属于我国国家最高立法机关的。因此，凡是涉及税收基本制度的，必须由

〔15〕《立法法》第12条规定，被授权机关应当严格按照授权决定行使被授予的权力，被授权机关不得将被授予的权力转授给其他机关。

〔16〕《税收征收管理法》第3条规定，税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。

〔17〕〔英〕洛克：《政府论》（下篇），商务印书馆1964年版，第88～89页。

〔18〕李友梅、肖瑛、黄晓春：“当代中国社会建设的公共性困境及其超越”，《中国社会科学》2012年第4期，第126页。

全国人大及其常委会制定法律。沪渝两市房产税的征收缺乏法律的明确规定，也没有经过代表人民意志的全国人大及其常委会的同意，在对当地人民进行征收房产税的过程中，公共财产权并没有得到控制、约束和规范，这是改革试点没有发挥普适性效应的根本原因。

（二）纳税人权利欠缺公平保护：房产税改革试点的课税要素设计缺乏合理性

税法是对公民合法财产的一种再分配方式，在公共财产视角下，这种在公权力主导下的财富再分配，需要遵守税收公平原则、量能课税原则，才能最大化地实现对纳税人权利的保护。税法的功能不仅在于促进经济发展和保障民生福祉，也需要对促进社会公平做出贡献，使每个纳税人感受到纳税后得到公平正义之感。简言之，税收法律的制度设计应该体现该税种的作用，顺应社会公平和分配正义的需要。房产税作为公共财产，其取得过程的实体层面应是体现出制度的优良性，在有法可依而且是良法的前提下，才能实现善治。^[19]而沪渝房产税课税要素的设计却存在诸如纳税主体界定不当、征税对象范围太窄、计税依据不合理、税率设置不科学、税收减免门槛低等缺陷，致使纳税人权利欠缺公平保护，这是改革试点没有充分发挥有效作用的主要原因。

1. 纳税主体界定不当

上海和重庆两地的试点办法中，均分别规定了本市居民与非本市居民的征收政策。上海试点办法以户籍划分征收对象，拥有上海户籍的本市居民家庭，征税对象为家庭第二套以上住房，无上海户籍的家庭，只要是新购的住房，都要缴纳房产税，^[20]这样的规定无疑增加了无户籍的外来工作人员的纳税负担，有违公平。重庆的试点办法规定对重庆居民只征高档住房和独栋别墅的房地产税，但是对于非本市的“三无”（即无户籍、无企业、无工作）居民的个人新购的第二套住房要征房地产税，^[21]带有浓重的户籍歧视色彩。根据量能课税原则，应该区分的是纳税人的不同负担能力而不是户籍属地。两市试点办法对纳税主体的界定明显违背了税收公平原则。

2. 征税对象范围过窄

结合上海、重庆的试点办法出台的背景，不难看出，上海对本市居民的第二套住房

[19] 参见孙喻晨：“公共财产法视野下税收基本特征的解构与重构”，《中财法律评论》2015年第5期，第32页。

[20] 《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》第2条规定了征收对象，征收对象是指本暂行办法施行之日起本市居民家庭在本市新购且属于该居民家庭第二套及以上的住房（包括新购的二手存量住房和新建商品住房，下同）和非本市居民家庭在本市新购的住房（以下统称“应税住房”）。除上述征收对象以外的其他个人住房，按国家制定的有关个人住房房产税规定执行。新购住房的购房时间，以购房合同网上备案的日期为准。居民家庭住房套数根据居民家庭（包括夫妻双方及其未成年子女，下同）在本市拥有的住房情况确定。

[21] 《重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》第2条 征收对象

（一）试点采取分步实施的方式。首批纳入征收对象的住房为：1. 个人拥有的独栋商品住宅。2. 个人新购的高档住房。高档住房是指建筑面积交易单价达到上两年主城九区新建商品住房成交建筑面积均价2倍（含2倍）以上的住房。3. 在重庆市同时无户籍、无企业、无工作的个人新购的第二套（含第二套）以上的普通住房。

新购住房是指《暂行办法》施行之日起购买的住房（包括新建商品住房和存量住房）。新建商品住房购买时间以签订购房合同并提交房屋所在地房地产交易与权属登记中心的时间为准，存量住房购买时间以办理房屋权属转移、变更登记手续时间为准。

（二）未列入征税范围的个人高档住房、多套普通住房，将适时纳入征税范围。

征房地产税，目的是为了增加持有两套及两套以上多套住房所有人的成本，打击囤房现象，以此来调控“有钱者多房、少钱者无房”的商品房供需失衡现状。重庆试点办法主要对个人拥有的独栋商品住宅、个人新购的高档住房征税，而普通住房却不纳入征税范围，这也不契合房产税作为财产税组织收入的功能。不同的房型可以体现纳税人不同的负担能力，富裕者相对于普通收入者来说毕竟较少，如果仅仅对豪宅、高档户型持有者征税，而不把普通户型的房产纳入征税范围，会罔顾税收的纵向公平，侵害纳税人权利。

此外，上海和重庆的试点办法的征税对象主要为增量房，对存量房则不征收房产税。这直接导致在新购房者与旧购房者之间形成不公平，具有相等纳税能力的纳税人没有负担相等的税收。比如对于某个商品房小区来说，无论是新购房者还是旧购房者，他们都享受到了小区里面或者周围的相同的公共设施和服务，如果只对新购买者征收房产税，无疑会造成很多新住户心理上的不平衡甚至于减少他们的纳税遵从度。在房价不断上涨的社会大背景下，经济实力雄厚、拥有强大购房能力的本地居民会选择将收入用于投资商品房以获取升值利润，“房叔”、“房姐”囤房几百套的新闻早已屡见不鲜。而新购房者中大部分都是经济水平尚未稳定的青年工作者或是外来工作人员，相比较之下，很多本地的旧购房者可能收入水平更高、购房实力更强。以增量房为主要征税对象的税收制度会损害新购房者的利益、拉大收入差距，造成先富起来的人得利，后富起来的人增负的结果，与税收的公平原则背道而驰，这并非公共财产理念的题中之义，未能有效地促进社会公平的实现。

另外，沪渝房产税试点改革改的仅仅是对于房产征收的税，并没有触及对于房产之下的土地，对房产和土地依然分别征税，这难免造成重复征税的质疑。房地是一体的，房产价值已经包含了土地的价值。房屋经过时间的打磨，不管是使用抑或闲置，都会折旧，其价值都会有所下降，而土地则会随着其优越性提高，如交通、教育、绿化等周边公共设施的不断完善等原因而升值。改革试点未能简化税制，把房产税和城镇土地使用税合二为一，是其制度设计的一大缺陷。

3. 计税依据不合理

房产的交易价格是沪渝两市试点征收房产税的计税依据，这种计税方法之不合理在于：首先，房产的交易价格只是买卖双方订立合同时的意思自治之表现，主观性较强，与该房产的市场价格不一定相符；其次，在市场经济条件下，房产价格随着供需关系的变化而变化，以交易价值作为计税依据有失偏颇；再者，政府公共投入多、公共服务质量不断上升的地区，教育优良、交通方便、经济发达，该地区的房屋自然而然随之升值，采用交易价值为计税依据无疑忽视了这些因素。重庆的试点办法规定“条件成熟时，以房产评估值作为计税依据”。^[22]上海的试点办法则规定试点初期暂时按房产的交易价格的百分之七十计算缴纳，改革趋势是以房产评估值为计税依据。^[23]可见，两地都

[22] 《重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》第4条规定了计税依据。应税住房的计税价值为房产交易价。条件成熟时，以房产评估值作为计税依据。独栋商品住宅和高档住房一经纳入应税范围，如无新的规定，无论是否出现产权变动均属纳税对象，其计税交易价和适用的税率均不再变动。属于本办法规定的应税住房用于出租的，按本办法的规定征收房产税，不再按租金收入征收房产税。

[23] 《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》第4条规定，计税依据为参照应税住房的房地产市场价格确定的评估值，评估值按规定周期进行重估。试点初期，暂以应税住房的市场交易价格作为计税依据。

以房产评估值作为计税依据的目标模式，具有前瞻性。可是在房产税改革试点工作停止扩围转向加强立法之前，两市的试点方案在施行的过程中一直未根据两地的实际情况做出调整或者修改过，“试点初期”年限为几，“条件成熟”标准为何，这些难以界定的字眼使以房产交易价格为依据计税的不合理性一直存在，这种不合理性直接触及纳税人的财产权而导致了征税实体层面的不公平。

4. 税率设置不科学

税率的高低直接影响着税负的多寡。从国际上来看，美国房地产税率约为1.2%至3%，日本的税率在1.4%至2.1%之间。^[24] 反观我国，重庆的税率是0.5%至1.2%，上海的税率为0.4%至0.6%。与国外的税率相比，沪渝两地高端住房房地产税率明显偏低，这与两市房地产税试点改革的初衷相符——调节收入分配，调控商品房消费市场，但是过低的税率设置会与房产税作为地方政府财源的目标相距甚远。据有关财政部门的统计，2014年重庆房产税税收40.4亿元，占重庆市税收收入1281.8亿元的3.15%，^[25] 2014年上海房产税税收26.8亿元，年度税收收入1881.8亿元，^[26] 房产税仅仅为地方税收贡献了1.42个百分点，这些比例与房产税组织收入的功能相距甚远。

5. 税收减免门槛低

适当的税收优惠政策和减免措施可以保障低收入群体或弱势群体的利益，上海的试点办法对家庭新购且唯一的住房免征房地产税，对于本市居民家庭新购且属于第二套以上住房的，房产面积合并计算，每人享有60平方米的免税面积，^[27] 普通的三口之家即

[24] 参见胡海生、刘红梅、王克强：“中国房地产税改革方案比较研究——基于可计算一般均衡（CGE）的分析”，《财政研究》2012年第12期，第51~52页。

[25] 参见 http://www.cq.xinhuanet.com/2015-03/16/c_11114649812_2.htm，最后访问时间：2016年3月2日。

[26] 参见 http://www.tax.sh.gov.cn/pub/xxgk/sstj/201405/t20140505_407849.html，最后访问时间：2016年3月2日。

[27] 《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》第6条 税收减免

（一）本市居民家庭在本市新购且属于该居民家庭第二套及以上住房的，合并计算的家庭全部住房面积（指住房建筑面积，下同）人均不超过60平方米（即免税住房面积，含60平方米）的，其新购的住房暂免征收房产税；人均超过60平方米的，对属新购住房超出部分的面积，按本暂行办法规定计算征收房产税。

合并计算的家庭全部住房面积为居民家庭新购住房面积和其他住房面积的总和。

本市居民家庭中有无住房的成年子女共同居住的，经核定可计入该居民家庭计算免税住房面积；对其他特殊情形的居民家庭，免税住房面积计算办法另行制定。

（二）本市居民家庭在新购一套住房后的一年内出售该居民家庭原有唯一住房的，其新购住房已按本暂行办法规定计算征收的房产税，可予退还。

（三）本市居民家庭中的子女成年后，因婚姻等需要而首次新购住房且该住房属于成年子女家庭唯一住房的，暂免征收房产税。

（四）符合国家和本市有关规定引进的高层次人才、重点产业紧缺急需人才，持有本市居住证并在本市工作生活的，其在本市新购住房、且该住房属于家庭唯一住房的，暂免征收房产税。

（五）持有本市居住证满3年并在本市工作生活的购房人，其在本市新购住房且该住房属于家庭唯一住房的，暂免征收房产税；持有本市居住证但不满3年的购房人，其上述住房先按本暂行办法规定计算征收房产税，待持有本市居住证满3年并在本市工作生活的，其上述住房已征收的房产税，可予退还。

（六）其他需要减税或免税的住房，由市政府决定。

享有180平方米的免税面积。根据2015年上海社科院发布的上海居民住房及物业状况最新调查报告显示,上海近一半居民在中外环间购房,户均居住建筑面积为71.04平方米,人均居住建筑面积仅仅为24.16平方米,^[28]这个数字远远低于改革试点方案中的征税面积起征点。并且,该试点改革办法出台后,很多居民为了不缴纳房产税,在买房之前都会仔细斟酌人均住房面积,这样必然会把住房总面积控制在免税范围之内,如此,上海的暂行办法无疑是形同虚设,房产税改革无法迈出强有力的步伐,有悖税收应促进社会公平和分配正义的需求。

三、房地产税改革的国际经验借鉴

作为世界经济发达国家,美国、英国和日本等国的房地产税法律制度体系已经发展得相当成熟,在房地产税制度设计方面更是展现出其制度的先进性和优越性。美国、英国是法律制度先进的经济发达国家,其房地产税法律制度经验具有典型代表性。日本是目前亚洲唯一一个步入发达国家行列的国家,且它与我国在历史文化方面拥有相似之处,其房地产税法律制度对我国来说显然更具适用性。故可通过借鉴美国、英国和日本等国家的优秀经验,为我国房地产税法的科学立法提供参考。

(一) 以法律形式规定房地产税征收依据

美国征收房地产税的法律依据是美国宪法及50个州和哥伦比亚特区的法律中的有关规定;英国的税收收入和权限高度集中于中央,有关税务的法律、法规由中央政府颁布;日本固定资产税的征收则由《日本税法》和《日本地税》规定。税收法律制度的严格法定,使美国、英国和日本的房地产税的征收拥有一个坚实的法律基础。

由上可见,美英日三个国家都制定了完善的法律作为征收房地产税的依据,如美国宪法和国会制定的相关法律是美国州税的课税依据,州政府有权制定以本州为征税范围的税法。房地产税的纳税人、征税范围、计税依据、税率、税收优惠等都明文规定在相关法律之中,没有法律的明确规定,不得征税。房地产税作为地方财政收入的主要来源,其税收是与纳税人的私人财产利益和公共服务利益紧密关联的,我国房地产税的改革必须以税收法定为根本指导原则。税收法定除了要符合形式要件,实质上也应体现民意,实行民主立法。符合形式要件和实质要件的税收法定才能更好地控制、规范政府的征税和用税权力,保护纳税人的权利。

(二) 简化税制,重保轻流

美国的财产税和日本的固定资产税征税方法是对土地及其地上房屋合并征收,这种方式使地方政府便于征收管理,符合“简化税制”的世界税制改革潮流,体现了税收效率原则。三个国家房地产税制结构上存在一个共同点:在房地产保有环节课税比重较高,而在房地产交易环节所征收的税种比较简单且税率较低。美国的财产税占地方政府财政收入的30%左右,日本的固定资产税收入2008年至2014年每年占市级税收收入的40%以上,^[29]占地方总收入的20%以上,英国住宅税占地方政府本级收入的45%以上,占地方财政总收入的15%左右。“重保有轻流转”的房地产税制结构使得房地产保有环节的税收成为地方政府的主要财源。

[28] 参见 <http://www.szlgqd.com/html/2016/1863.html>, 最后访问时间:2016年4月1日。

[29] 参见 <http://www.soumu.go.jp>, 最后访问时间:2016年1月17日。

（三）灵活的税率设置

在房地产税税率设置上，美国、英国和日本充分考虑到了房地产税组织地方政府收入、调节地方经济的作用，地方政府可以在法定幅度内决定税率。决定税率高低的两大因素是：地方政府本年度的财政收支情况和税基评估机构确定的税基价值。地方政府每年都要根据地方财政预算、收支状况调整税率，有利于客观反映地方的经济发展情况，适时调整税率使作为公共财产的房地产税收入更加稳定可靠。在决定税率过程中赋予纳税人一定的知情权，如美国得克萨斯州采用的收入恒定税率，如果任一级地方政府确立的财产税税率高于当年确定的收入恒定税率，则该行政区域内的纳税人可以请求启动全民公决对税率进行选择。^[30]此外，对居民住房房产和商业化房产设置差别化的税率，有利于调节社会财富分配、促进税收公平，体现了税收公平原则，契合“公共财产”理念。

（四）健全的税基评估系统

财产的评估价值即土地和地上建筑物当时的市场价值，这是反应纳税人财富状况的最佳指标。税基评估结果直接影响征纳双方的利益，在纳税人的角度看总是希望少缴税，而在征管者角度，政府则希望拥有丰富的税收。所以，美英日对税基评估的客观性、公平性高度重视，由此健全了税基评估系统。首先，评估人员专业化。美国的税基评估官、英国的估价员、日本的固定资产评估员须取得有关专业资格。其次，评估方法专业化。房地产数量多，对房地产价值进行评估实际操作起来是很大的系统工程，除了拥有专业评估人员，更离不开高效、专业的评估方法。比如美国，运用比较法、成本法、收益法对土地和建筑物分别评估，并按照市场可比原则进行比较，最后由评税人员确定计税价值。同时还应用CAMA（计算机辅助批量评估系统）和GIS（地理信息系统）作为评估房地产价值的技术支撑系统，便于快速、便捷、准确批量评估房地产价值，使房地产价值评估过程更加公开、透明。^[31]再次，评估结果申诉便捷化。三个国家都规定了对房地产评估结果不服的申诉渠道，如在日本，若对公示的房地产价值有异议的可以用于收到纳税通知后60天内向固定资产评估委员会提出审查申请。从表面上看，税收是“与民争利”的行为，在税基评估中为纳税人提供便捷的申诉渠道，是保护纳税人利益、保证取得公共财产之过程的公平、合理、正义的需求。

四、对公众之财的房地产税的立法完善建议

房地产税收是集合私人财产的公共之财，房地产税立法必须紧密围绕“公共财产”的要义，才能实现规范公共财产权，公平保护纳税人的私人财产权。

（一）规范公共财产权：落实税收法定原则

与诚实信用原则在民法中的地位一样，税收法定原则是税法的“帝王原则”。其核心在于用法律控制和规范政府的征税行为，通过控制公共财产权来保障纳税人的权利。我国已经颁布的《宪法》、《立法法》和《税收征收管理法》无不秉承着税收法定原则的

^[30] 参见蔡红英、范信葵：《房地产税国际比较研究》，中国财政经济出版社2011年版，第3～7页。

^[31] 参见杨小强、吴玉梅、程佩：《房地产税法之国际比较——应税、免税与估价》，中山大学出版社2011年版，第233～302页。

精神。2014年3月十二届全国人大二次会议上，李克强总理已经明确指出，要做好房地产税法立法相关工作。^{〔32〕}

房地产税作为一种公共财产，在形式上来源于私人财产并依法为政府所持有，但在本质上是政府基于“公共性”而代替公众持有的“集合化”的私有财产，仍为“公众之财”，^{〔33〕}故政府取得该“公众之财”的途径和过程必须严格法定，不可随意征收，才可以更好地保障纳税人的财产权利进而得到纳税人的认可和支持。现阶段我国房产税课征的唯一法律依据是国务院1986年颁布的《房地产税暂行条例》，其已经不适应当下我国社会和经济的发展。要推进我国房地产税改革，首先必须废除1985年的授权立法，明确税收立法权归属全国人大及其常委会所有。作为立法依据的1985年授权被废止，并不意味着国务院颁布的《房产税暂行条例》自然失效。国务院可以在原先制定法规的范围内对《房产税暂行条例》进行修改、解释，如果全国人大及其常委会认为该条例与立法规划中的房地产税法内容有抵触，亦可以根据实际情况做出废止该条例的决定。历史和域外经验表明，只有科学合理配置税收立法权，经济发展、社会稳定、民生保障才能顺理成章。

立法机关在立法过程中要注重公开透明、广纳民意，适当举行立法听证会、公布法律草案等，实现公众对立法的广泛参与和有效监督，保障公众的正当诉求和切身利益。制定房地产税法，要提高税法内容的质量，法律的优良程度直接关乎政府与公众之间的关系，如亚里士多德说的“已成立的法律获得普遍的服从而且大家所服从的法律本身又应该是制定良好的法律”，^{〔34〕}如是，政府和纳税人之间的紧张关系可以趋向缓和。

（二）公平保护纳税人权利：科学设计课税要素

房地产税作为公共财产，其取得过程除了符合税收法定原则，课税要素的设计也应体现房地产税法律制度的优良。适度是所有优良税制的公分母，^{〔35〕}具体到房地产税法律制度，“适度”应包含既可以满足房地产税征收目的，同时又不会侵犯到国民最低生存水平所仰赖的生活资料之义，实现对纳税人私人财产权的公平保护应贯穿于决定税负水平的纳税主体、征税对象、税基、税率、税收优惠等因素的设计之中。

1. 明确纳税主体为产权所有人

房地产税纳税人的确定应当建立在根据负担能力的高低对纳税人课以不同额度的税负基础上，而不是简单以户籍制度等标准对纳税人进行区分。房地产税作为一种财产税，凡是拥有住房的人，都应履行法定的纳税义务。

上海、重庆两市试点办法中，都以“家庭”作为征收房产税的基本单位，且区分了本地家庭和非本地家庭。对居民“家庭”的理解应为“包括夫妻双方及其未成年子女”，从法律角度看，民法里只有“自然人”和“法人”的定义，并没有“家庭”的定义，房产的所有者只可以是“自然人”或者“法人”。房产只要是属于某行政区划内的都应该一律征收房产税，不可视房产所有权人的户籍而区别对待纳税主体。大多数国家的房地产税法法律制度中都规定房地产税纳税人是房产产权所有人，由房产产权所有人缴纳房地

〔32〕 参见 http://news.ifeng.com/gundong/detail_2014_03/15/34799687_0.shtml，最后访问时间：2016年3月2日。

〔33〕 参见前注〔1〕。

〔34〕 参见柯彪：《亚里士多德与〈政治学〉》，人民出版社2010年版，第63页。

〔35〕 参见〔美〕查尔斯·亚当斯密：《善与恶——税收在文明进程中的影响》，翟继光译，中国政法大学出版社2013年版，第100页。

产税，程序上更加可行便利。

故本文认为，在房地产税法中，对纳税主体的界定，应明确为房产产权所有人。房产产权属于个人所有的，该产权所有人即为纳税义务人。若产权所有人为未成年人，由其法定监护人代为纳税。产权属于全民所有的，则由经营管理的单位作为纳税义务人缴纳房地产税。

2. 扩大征税客体范围

(1) 房地合并课税

上文已经提到，现行税制是将房产与土地分别课税，这样的征税模式不甚科学，对房屋和土地合并征税是简化税制的需要，房和地不分离应是我国税制改革的大势所趋。借鉴美国和日本的房地产税法法律制度经验，对房屋和土地两者合并征收房地产税更能客观反映房产价值，也便于征管机关的管理。房地合并课税，可以简化税制，从而达到优化税制结构的效果，符合我国深化财税体制改革的原则。

(2) 将存量房纳入征税范围

纵观上海重庆两市公布的试点办法，其征税的对象基本上是新购的房产，那么基于狭窄的税基征收的房产税难以起到补贴财政收入的功效。

我国商品房市场经历了近20年的发展，大量的土地被出让，居民个人住房的数量大幅度增长，根据国家统计局的统计数据，我国房屋建筑面积中，住宅的施工面积1995年为140 452万平方米，2000年为180 624万平方米，2014年已经达到689 041万平方米，^[36]比1995年增长了390%。相当数量的纳税人手中已经持有有一定数量的存量房，我国房地产税征税对象，应当实现由增量房向增量房和存量房的转型，凡是个人非经营性的自住房产，无论是普通商品房、高档住宅楼还是豪华别墅，都应该征收房地产税，这是税收公平原则的体现。扩大对广泛的存量房征税，符合“宽税基”原则，政府可以聚集更多的社会财富，以便更有效地提供公共物品和公共服务来增加纳税人的福祉。对于个人经营用的房产，改革后的房地产税法依然要把其列入征税范围。

(3) 将小产权房纳入征税范围

2007年我国房价迅速飙升后，很多城市居民都无法承受如此高昂的房价，城市居民的住房需求和农村集体组织村民的利益驱动催生了大量小产权房。小产权房亦称“乡产权房”，是相对由国家房管部门办房产证的“大产权房”而在人们的社会实践中形成的一种俗称，其产权证是由乡政府或村政府颁发的，不具有完整的产权效力。其开发成本低，无需缴纳土地出让金及与房地产开发相关的各项税费，售价仅为同区域商品房的1/2甚至1/5左右，^[37]价格优势明显，受到很多城市居民的青睐。对于是否把小产权房纳入房地产税征收范围，界内专家学者们意见不一，有人认为对其征税等于承认了小产权房的合法性，另一种观点则赞成小产权房要征收房地产税。

本文认为，应该把房地产税的征收客体范围扩大至小产权房。理由如下：

其一，税收是公共服务的对价。小产权房分布在城市周围，其使用权人同样享受到了同一区域内商品房所有者享受到的当地政府提供的公共服务，房价上涨的同时，政府

[36] 参见 <http://data.stats.gov.cn/tablequery.htm?code=AA0300>，最后访问时间：2016年1月17日。

[37] 参见 <http://news.cd.fang.com/2015-07-15/16598552.htm>，最后访问时间：2016年1月17日。

提供公共服务的成本也在上涨。纵使小产权房使用权人存在产权缺陷，但这并不能成为不支付公共服务对价的理由。^{〔38〕}根据量能课税原则和税收公平原则，小产权房的使用权人应同等纳税。

其二，法无禁止即自由。购买小产权房的城市居民虽然仅仅享有使用权，但小产权房并不属于现行《房地产税暂行条例实施细则》中免征房地产税的对象范围。对小产权房征收房地产税是具备法律基础的，这并不违反我国法律的规定。^{〔39〕}而对于那些拥有合法产权的商品房购房者来说，其享有的仅仅是建立于有期限的土地使用权之上的商品房房屋所有权，也没有真正具备其房地产的所有权。反对对小产权房征收房地产税不外乎是“以五十步笑百步”罢了。

其三，治理小产权房的需要。小产权房的需求量不断增大而导致小产权房现象愈演愈烈，据统计我国小产权房面积已超过66亿平方米，^{〔40〕}大量的小产权房买卖交易游离于政府的有效监管之外。这可能会导致有些投机分子利用现存的法律漏洞囤积小产权房，转买转卖，以此攫取巨大利益。长此以往，小产权房会集中于社会上的富人手中，若任由其发展将阻碍新农村建设并导致新的社会问题和不公平现象。通过对小产权房征收房地产税，既可在一定程度上抑制小产权房的价格，也可弥补其免交土地出让金和其他税收等带来的经济损失，同时也充实了房地产税税基，有利于实现房地产税组织收入的功能。

3. 确定计税依据为房地产评估价值

重庆以“房产交易价”作为计税依据，上海市则按应税住房市场交易价格的70%计算缴纳，上海、重庆两市的改革试点经验表明，以房产交易价值为计税依据的方式，无法体现房价波动所带来的房产税收的变化，这种计税方法既不科学也缺乏公平，无法体现税制的优良。

根据上文介绍的美国、英国和日本的房地产税立法经验，对于房地产税计税依据的规定，采用房屋的评估价值即现在的市场价值作为计税依据，这无疑是一种更科学的方法。房屋价值会随着级差地租、建筑价格、建筑年代、房屋朝向、楼层高低以及周边配套状况、公共服务质量等因素而变化，土地的价值亦会因地段位置、周边环境等的变化而变化。房地产评估值是纳税人财富状况的指标，客观地反映了房屋的现存价值，可以充分体现房地产税的财产税特征，这种计税依据可以更加客观、准确、科学。为了彰显税收的公平和适度，建议计税依据确定为房地产的评估价值。

4. 适用累进税率

累进税率是随税基的增加而按其级距相应逐级提高计征的税率，优点是更能兼顾不同纳税人的税负能力、体现纵向公平和合理负担原则，缺点是应缴税收的计算比较复杂、征收成本较大且对效率的提高具有一定的抑制作用，所以不宜对房产设置过多级别，否则会加大房地产估价部门和房地产税征收部门的工作难度。借鉴国外的经验并结合我国实际情况，本文认为我国房地产税适用累进税率，可以根据房产评估值把房

〔38〕 参见徐传林：“小产权房可税性分析”，《山西财政税务专科学校学报》2013年第2期，第35页。

〔39〕 参见翟翌：“小产权房治理与房产税——以农民社会保障权为中心”，《社会科学战线》2012年第6期，第67页。

〔40〕 参见 http://news.xinhuanet.com/house/jn/2014-01-15/c_118970027.htm，最后访问时间：2016年1月17日。

产划分为三至五个级别，根据不同的级别确定不同的税率；同时要区分经营性房产和个人自住房产，依据房产的不同用途设置差别化的税率。我国东西部经济发展不平衡，地区和地区之间的房价差距很大，故应由各地方政府根据本地情况对房产进行分级，地方政府因地制宜设置房产级别可以更好地实现税负的公平。经济发达国家的房地产税率，如美国的税率为1.2%至3%，日本的税率在1.4%至2.1%之间。相比之下，上海0.4%至0.6%、重庆0.5%至1.2%的房产税税率显然偏低，我国可以借鉴发达国家的税率幅度确定税率级次，以更好地达到调节贫富差距、促进社会公平的效果。

此外，在房地产税法中规定税率的上限和下限，具体的税率可以由地方政府出台实施细则自行规定。赋予地方政府一定的税率调整权，这不仅可以提高房地产税制度的灵活性，增加地方政府推进房地产税改革的积极性，同时还可以较好地处理我国东西部经济发展不平衡带来的地区差异，以保证可以按照各地居民的收入水平和负担能力征收房地产税。

5. 确定适当的税收优惠范围

对于普遍的私人所有的房产征税，在遵循“宽税基”原则的同时要保障居民起码的生存权和基本住房条件。这正如北野弘久先生所强调的：如果不考虑工薪阶层、老年人、中小规模企业经营者等社会弱势群体支付能力而一味把固定资产税（房地产税）单纯地理解为只是财产税的一种，对这些“关乎生存权的财产”（如一定的住宅用地、中小企业的经营用地等）征收固定资产税的话，将会出现税收缴付困难的局面。像这样的税收，是不被宪法所允许的。所以，对构成国民生存保障的房屋，应排除在课税范围之外。也即在房地产税法立法中，应对居民住宅按人均标准设立免税面积，依据生存权不课税原则，免税面积的设置应该在充分考虑到立法的协调性基础上，根据各地的人口规模、适宜人居的地域面积、住房供应量的情况、小康生活标准以及经济发展速度等因素予以谨慎确定。那么一个家庭的免税面积公式为：房产所有人家家庭免税面积=人均住宅免税面积×该家庭人口数，如果该户家庭第一套房产的面积小于家庭总人口的免税面积总额，则免税面积余值可以惠及该家庭的第二套房产。免税面积应折合成一定房产价值比例的免征额，由此：计税依据=房产评估值-免征额。另一方面，应在全国范围内计算房产所有人拥有的房产套数，不应局限于某个城市。上海和重庆的改革试点办法，都是对在本地新购的住房征收房地产税，这其实是极不公平的规定。我国的富裕阶层和高收入者，可能会在不同的地方购置多套房产，春赏江南细雨，夏享西南凉爽，秋采北方金黄，冬沐海南阳光，故应以全国为范围来计算产权人的房产数量。

五、结语

公共财产视角下，房地产税作为地方政府的主要收入，其支出需要满足民生需求，提供更优质的公共物品和公共服务，完善地方公共设施，改善居民的生活环境，以民生导向为地方财政支出的宗旨，增进社会公共福祉，才能更好地实现公共财产效益的最大化。

参考文献

- [1] 刘剑文. 房产税改革正当性的多维建构 [J]. 法学研究, 2014 (2).
- [2] 王士如, 高景芳, 郭倩. 宪政视野下的公共权力与公民财产权 [M]. 北京: 法律出版社, 2011.

- [3] 刘剑文. 公共财产法：财税法的本质属性及其法治逻辑 [J]. 财经法学, 2015 (1).
- [4] 徐阳光. 论建立事权与支出责任相适应的法律制度——理论基础与立法路径 [J]. 清华法学, 2014 (5).
- [5] 李铁. 构建财产税为我国地方主体税种的文献述评 [J]. 理论探讨, 2010 (6).
- [6] 陈少英. 启示与借鉴——以发达国家和地区房地产保有阶段税收法律制度为视角 [J]. 河南省政府管理干部学院学报, 2011 (1).
- [7] [英] 洛克. 政府论 (下篇) [M]. 北京: 商务印书馆, 1964.
- [8] 李友梅, 肖瑛, 黄晓春. 当代中国社会建设的公共性困境及其超越 [J]. 中国社会科学, 2012 (4).
- [9] 孙喻晨. 公共财产法视野下税收基本特征的解构与重构 [J]. 中财法律评论, 2015 (5).
- [10] 胡海生, 刘红梅, 王克强. 中国房地产税改革方案比较研究——基于可计算一般均衡 (CGE) 的分析 [J]. 财政研究, 2012 (12).
- [11] 蔡红英, 范信葵. 房地产税国际比较研究 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2011.
- [12] 杨小强, 吴玉梅, 程佩. 房地产税法之国际比较——应税、免税与估价 [M]. 广州: 中山大学出版社, 2011.
- [13] 柯彪. 亚里士多德与《政治学》[M]. 北京: 人民出版社, 2010.
- [14] [美] 查尔斯·亚当斯密. 善与恶——税收在文明进程中的影响 [M]. 翟继光译. 北京: 中国政法大学出版社, 2013.
- [15] 徐传林. 小产权房可税性分析 [J]. 山西财政税务专科学校学报, 2013 (2).
- [16] 翟翌. 小产权房治理与房产税——以农民社会保障权为中心 [J]. 社会科学战线, 2012 (6).

(责任编辑: 邢会强 赵建蕊)

(上接第 31 页)

上最终消费者承担税负的目的的实现。对于我国法学界, 尤其是税法学界而言, 从发挥优势的角度, 无疑首先需要立足于《增值税暂行条例》、《营改增实施办法》等实定法, 在从法律的视角对增值税课征属性及其应税行为进行认定的基础上, 深入研究我国增值税立法中的诸多法律问题。

参考文献

- [1] 阚珂. 我国税法立法规划走过三十五年 [EB/OL]. [2016-09-01]. http://www.npc.gov.cn/npc/fzgzwyh/2015-08/17/content_1943383.htm.
- [2] 刘剑文, 熊伟. 财政税收法 [M]. 北京: 法律出版社, 2009.
- [3] 张守文. 财税法学 [M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2007.
- [4] 杨小强. 中国增值税改革: 现在与未来 [J]. 社会观察, 2011 (12).
- [5] 国家税务总局货物和劳务税司. 全面推开营业税改征增值税试点政策培训参考资料 [EB/OL]. [2016-09-18]. <http://www.thousand.com/uploads/2016-04-22/peixun20160415>.
- [6] 刘剑文, 熊伟. 税法基础理论 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2004.
- [7] R. P. Capano. L'imposta sul valore aggiunto [M]. Napoli: Jovene, 1977.
- [8] F. Gallo. Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto [M]. Roma: Cavour, 1974.
- [9] Gaspare Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte generale [M]. Padova: Cedam, 2010.
- [10] 翁武耀. 论增值税抵扣权的行使——基于中欧增值税法的比较研究 [J]. 国际商务, 2015 (5).
- [11] 翁武耀. 增值税改革: 需回归中性原则 [N]. 中国税务报, 2016-09-06.

(责任编辑: 邢会强 赵建蕊)