

# 房地产税法建制中的量能课税考量<sup>\*</sup>

叶 姍

---

**摘 要** 房地产税法在性质上属于分配法的范畴，其建制中应始终遵循量能课税原则。房地产税是一种设置于房地产保有环节，以房地产应有收益为计税依据的资产本体税，其经济上的可税性和法律上的可税性皆有诸多可议之处。设立房地产税的正当性源于宪法上财产权的社会义务，其经济来源可能是应税房地产的收益或处分所得，也可能是纳税人的财产和其他所得。房地产税的税收负担取决于应税房地产的评估价值、税率、豁免征税条件和税收优惠等课税要素。若收入房价比超出合理范围，而纳税人又不愿意为缴纳房地产税而处置应税房地产时，税务机关有权在该房地产上设定税收保障受偿权，即纳税人未能及时足额缴纳房地产税，且经责令限期缴纳后仍未缴纳的，税务机关可以在应税房地产上依法设定税收保障受偿权；进而，当纳税人处置应税房地产时，税务机关可以从其处置所获收益中优先收取纳税人所欠缴的房地产税税款及其滞纳金。

**关键词** 量能课税原则 资产本体税 收益能力 财产权的社会义务 税收保障受偿权

DOI:10.16094/j.cnki.1005-0221.2019.01.004

作者叶姍，法学博士，北京大学法学院教授。

---

制定房地产税法已进入近两届全国人大常委会五年立法规划，但立法进程踟蹰不前。作为房地产税法立法基础的税制改革亦未取得实质性进展，“加快房地产税法立法并适时推进改革”反映了房地产税法开征未依循税制改革先行的传统思路，而采取税收立法和税制改革同步推进的做法。房地产税法的建制主要有两种思路：侧重于财政收入目标和侧重于宏观调控目标。笔者倾向于前者，认为房地产税的征收范围覆盖所有房地产，在此基础上，根据是否具有公益性或其他特殊经济社会政策目的而设置免税项目，并设定恪守基本生活费用不课税底线的免税额。<sup>①</sup> 房地产税法建制中应始终遵循量能课税原则，公平设定且合理分配房地产税的税收负担、科学设计房地产税的特别征收措施。有鉴于此，本文在讨论房地产收益能力是否可税的基础上，重点讨论房地产税实体课税要素如何设计、房地产税特别征收措施怎样安排，证成开征房地产税的正当性源于其量能课税。

## 一、房地产税法建制的两种思路

为深化税收制度改革、健全地方税体系，2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题

---

<sup>\*</sup> 本文系中国法学会2018年度部级法学研究一般课题“税收法定原则实施中的立法问题研究”[CLS(2018)C17]的阶段性成果。

<sup>①</sup> 参见叶姍“税制结构优化视角下房地产税之设立”，《中国税法评论（总第3辑）》，中国税务出版社2016年版，第95-96页。

的决定》提出，加快房地产税法立法并适时推进改革。房地产税法立法及其改革再度成为财税法理论研究的焦点论题。在落实税收法定原则过程中，税收单行法一般由国务院负责起草，而房地产税法是唯一由全国人大常委会预算工作委员会负责起草、财政部予以配合的税收单行法。尽管社会各界十分关注，但是官方文件从未明确房地产税法究竟如何征收，支持、担忧甚至反对此税开征的观点莫衷一是。由于房地产税法立法技术难度极大且理论根基薄弱，故而举步维艰。中央提出，在维护全国统一大市场的前提下，支持各地区在房地产税法方面探索创新。<sup>②</sup>一般认为，房地产税法是以房产税和城镇土地使用税的合并为基础，且将征收范围扩大到个人住房的新税种。此外，现行征收的土地增值税也很有可能随着房地产税的开征和营业税改增值税而废止。税法建制应遵循税收法定、量能课税和稽征经济等原则，本文重点论述房地产税法建制中应如何贯彻实施量能课税原则。

2003年《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》提出，条件具备时对不动产开征统一规范的物业税。此后，物业税进行了几年模拟评税试点，并事实上终结于2011年上海和重庆分别启动将房产税征收范围扩大到个人住房的试点。近十年，一二线城市房地产价格暴涨，房地产税（物业税）经常被人们寄予调控房地产市场交易价格的厚望。时任财政部部长肖捷撰文指出，“按照‘立法先行、充分授权、分步推进’的原则，推进房地产税法立法和实施。对工商业房地产和个人住房按照评估值征收房地产税，适当降低建设、交易环节税费负担，逐步建立完善的现代房地产税法制度。”<sup>③</sup>肖部长的描述，印证了笔者关于开征房地产税法的主要目标是筹措地方财政收入、间接优化税制结构的判断。鉴于房地产税法是对持有的财产征税，有别于当前征收的主流税种，人们对此高度关注甚至存在不同程度的疑虑。如学者所言，应尽快启动立法程序，将内部草案向社会公开征求意见，<sup>④</sup>以释解纳税人的担忧，尽可能达成最大的共识，争取大多数人的支持和认同。

研究房地产税的学者主要来自经济法学、财税经济学、公共管理学等学科，讨论的主题主要有开征房地产税的必要性、正当性和可行性等。至于应否开征房地产税法这一前置性问题，有支持尽快开征、劝吁谨慎开征、彻底反对开征等观点。同意开征的理由包括组织财政收入、调节收入分配、优化地方税制和调控房地产市场等。有学者从征税正当、定税正当、管税正当、用税正当、程序正当等方面论证开征房地产税的正当性。<sup>⑤</sup>有学者将房地产税法定位为调节税，认为其可以调节住房资源配置和贫富差距且可以对住房投机进行预期性调节；<sup>⑥</sup>也有学者集中分析了国内反对开征房地产税的意见，指出应将其放到税制改革当中综合考量；<sup>⑦</sup>还有学者认为，通过开征房地产税法抑制房价，不如完善土地批租制度更好；开征房地产税法会造成社会阶层割裂、引发对产权保护的怀疑。<sup>⑧</sup>

房地产税法与个人所得税是现代国家普遍征收的两种真正意义上的直接税，以纳税人经济上的给付能力为征收基准，分别对存量财富和增量财富征收，存在一定的互补关系。与间接税相比，直接税会给纳税人带来强烈的税负痛苦感受，开征房地产税法和个人所得税分类综合所得税制改革面临同样的“说服”难题。至于房地产税法建制的两种思路，法学学者倾向于以财政收入目标为重，试举二例：其一，房地产税的价值功能具有系统性、多元性，不排除其具有一定的房地产市场调控功

② 参见中共中央办公厅、国务院办公厅《关于创新政府配置资源方式的指导意见》（2017）。

③ 肖捷“加快建立现代财政制度”，载《人民日报》2017年12月20日。

④ 参见贾康“房地产税法改革：必要性、可行性与立法建议”，《中国经济报告》2018年第2期，第20页。

⑤ 参见刘剑文“房产税改革正当性的多维建构”，《法学研究》2014年第2期，第131页。

⑥ 参见刘尚希“房产税立法取向”，《中国经济报告》2018年第2期，第12页。

⑦ 参见白彦锋“国内反对房地产税的文献综述及理论分析”，《财政监督》2017年第19期，第28页。

⑧ 参见沈凌“房产税：一种得不偿失的新制度”，载FT中文网 <http://www.ftchinese.com/story/001075965?full=y>，2018年2月1日访问。

能，可以作为国家宏观调控的政策工具。但这些职能仅为房地产税制设计的辅助追求。<sup>⑨</sup>其二，基于法学视角，税收确有宏观调控的功效，但在当下情境中暴风骤雨式地推进房产税改革未必能够达到预期的目标。房产税改革的根本意义在于还原公共财政框架下的税收功能。<sup>⑩</sup>笔者认为开征房地产税主要是基于调控房地产市场的“错觉”，原因在于纳税人很有可能因为难以承受或不愿负担房地产税的税收负担而选择出租甚至出售应税房地产。

房地产税不是一个全新的税种，房地产税立法不可能推倒重来，必然是以整合现行房地产税费制度为基础，在完善现代房地产税制度的目标指引下重新设计课税要素。在各方经济利益交织和激烈争持下，开征房地产税的正当性须经反复论证。就一部税收单行法的立法技术而言，立法目的条款不可或缺，这是开征房地产税的前置问题。“房地产税应该具有清晰而有针对性的公共支出目标定位，将房地产税的立法宗旨明确表述为服务于地方政府筹集当地公众普遍受益的公共支出项目，就容易获得正当性支持。”<sup>⑪</sup>笔者认为，开征房地产税的正当性，可以通过判断其税收负担设定和分配是否合乎量能课税原则的意旨、其税收收入是否用于提供优质基本公共服务来评价。房地产税“开征的法理基础需明确，必须考虑纳税人的实际负担，不影响宏观经济稳定运行”，“最终用途也必须用于房屋质量维护以及廉租房、政策性住房补贴等基本公共服务上”。<sup>⑫</sup>

人类社会从农耕文明开始，所谓“皇粮国税、天经地义”，早期的财产税税种必然与田地、房屋有关，然而，“没有哪一项重要的财政制度普遍受到如此长久和如此猛烈的批评，也没有哪一项重要的财政制度变化如此之小。”<sup>⑬</sup>讨论开征房地产税是否有助于房地产税费结构优化，还得从财税法制度发展史的角度考察。历史上数次税费改革均呈现黄宗羲定律，纳税人深受积累莫返之害。笔者认为，房地产税制改革应在优化税制结构目标指引下，始终关注税制改革的选择可否有效降低宏观税收负担。此外，受国际税收竞争影响，许多国家不断调低财产税税率，甚至废止财产税。<sup>⑭</sup>德国联邦宪法法院1995年作出一般财产税违背财产权保护和量能课税原则、因而违宪的裁判，由此，德国联邦政府1997年停征一般财产税，仅保留少数特别财产税。德国学者认为，只有在非常时期，政府才能对财产本体征税。<sup>⑮</sup>就收入规模而言，财产税确实无足轻重、仅仅具有象征意义。

在我国，对房地产税法建制最具参考价值的事例，当属上海和重庆于2011年进行的个人住房房产税试点，两者分别实行“存量房征税、抑制过量住房消费”和“增量房征税、抑制奢侈住房消费”的制度模式，但取得的财政收入都有限，总体而言对房地产市场的影响也不大。这两种制度模式均规定了个人住房房产税收入的用途：前者用于保障性住房建设等方面的支出，后者用于公共租赁住房的建设和维护。<sup>⑯</sup>就豁免征税条件而言，选择上海的人均扣减面积、重庆的家庭扣减面积，还是学者主张的首套房免税模式，<sup>⑰</sup>取决于何者最能实现量能课税原则。

⑨ 参见熊伟“财政分权视角下的房地产税改革”，《广东社会科学》2015年第5期，第242页。

⑩ 参见姚海放“宏观调控抑或税收法治：论房产税改革的目标”，《法学家》2011年第3期，第52页。

⑪ 朱为群“房地产税法面临的八大问题”，《中国财政》2015年第21期，第29页。

⑫ 吴思“中国准备好迎接‘房住不炒’时代了吗”，《中国经济报告》2018年第2期，第4页。

⑬ 此为美国学者迪克·内泽的观点，转引自[美]费雪《州和地方财政学（第2版）》，吴俊培总译校，中国人民大学出版社2000年版，第288页。

⑭ 如奥地利、丹麦、芬兰、冰岛、卢森堡、荷兰、瑞典等国家。参见[美]克里斯·爱德华兹、丹尼尔·米切尔《全球税收革命：税收竞争的兴起及其反对者》，黄凯平、李得源译，中国发展出版社2014年版，第50页。

⑮ See Tipke, *Steuerechtsordnung*, Band I, 1993 Köln, S. 772, 转引自黄茂荣“不动产税及其对不动产产业的经济引导”，《中国法学》2008年第4期，第72页。

⑯ 参见上海市《关于开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》、重庆市《关于开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》，以下分别简称上海、重庆试点办法。

⑰ 参见张平、侯一麟“中国城镇居民的房地产税缴纳能力与地区差异”，《公共行政评论》2016年第9期，第135页。

本文旨在论证, 房地产法建制应侧重于财政收入目标, “在全国统一税制的前提下赋予地方较大的管理权限, 使之更加符合当地的实际情况, 将房地产税作为地方税的主体税种精心培育, 使之随着经济的发展逐步成为市(县)级政府税收收入的主要来源”。<sup>⑩</sup>就实体课税要素设计而言, 其税收负担轻重的衡量, 需要考察应税房地产应纳税额和房地产税纳税人所承担的直接税税收负担。此外, 开征房地产税的技术条件是否具备则令人担忧: 住房基础信息薄弱, 房屋的产权性质差异极大,<sup>⑪</sup>个人财产和收入信息征集能力不足, 房地产税征管的难度极大。更加需要论证的问题是, 若应税房地产并未产生实际收益, 即未处置该房地产时, 对其应有收益能力征税具有正当性吗?

## 二、房地产收益能力的可税性

一国的财政体制从来都跟土地有着千丝万缕的关系, 土地财政不是一个国别性问题和阶段性现象, 只是在不同国家、不同阶段的表现有所不同。虽然中央提出了租售同权政策, 但“有土斯有财、有恒产者有恒心”的传统观念仍根深蒂固, 私有住房比例高达85%左右。总的来说, 房地产类税费可能设置于房地产开发建设、交易、保有等经济流转环节, 当前的税费结构呈现重增量而轻存量资产、重开发建设和交易环节而轻保有环节的特征。随着存量房时代来临、加上地方政府为调控房价而限制土地供应, 以土地使用权出让金和开发建设环节税收为主的土地财政模式难以为继, 开征房地产税似乎成了最好的替代性制度选择。然而, 房地产税突破了收益来源限制, 使房地产税费结构发生了根本性的改变。简言之, 房地产税是对房地产本体征收的一种静态财产税, 其难度之大超乎想象。亟需论证的是, 开征房地产税符合宪法中财产权保护的原理吗? 房地产的收益能力可以被直接课税吗? 于房地产税法建制而言, 房地产税的计征原理使得税基与税源相分离的难题, 可否用财产权的社会义务理论解释呢?

开征房地产税, 不仅要处理好与国有土地使用权出让金、农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金的关系, 而且要处理好与设置于房地产的开发建设、交易环节的税种的关系, 更要处理好与对房地产实际收益征收的个人所得税的关系。简言之, 房地产税不可能取代所有税费项目, 以房地产长期收益和实际收益为征收对象的税费项目需要着重考虑有无必要裁减合并。“究竟是仅仅对土地征税还是同时也对土地上的建筑物征税, 这之间有着很大的不同”, “对土地上的建筑物征税会对财产价值的提高起到阻碍作用”, “只是对土地价值征税, 而不是对土地价值再加上其建筑物征税, 可以鼓励投资者对土地的开发”。<sup>⑫</sup>房地产税制改革以改进房地产税费结构为主线, 是统筹考虑经营性房产和个人所有非营业用住房的税制更新。<sup>⑬</sup>房地产税的征收对象可以分解为土地及/或其之上的建筑物——房屋, 但房地是一体转让的,<sup>⑭</sup>房产税改为房地产税称得上名正言顺。

我国现行房产税的税基是纳税人保有的自用房产的余值和出租房产的租金收入, 城镇土地使用

<sup>⑩</sup> 刘佐 “关于当前我国房地产税若干热点问题的简要分析”, 《财政监督》2017年第11期, 第29页。

<sup>⑪</sup> 1984年后, 我国没有再进行过全国性住房普查, 因此, 现有住房基础信息不足; 1998年实行住房商品化改革后, 房地产市场的变化更是翻天覆地。房屋的产权性质差异极大, 包括但不限于房改房、福利房、央产房、军产房、小产权房、经济适用房、集资房、两限房等。国务院曾列入计划的《城镇住房保障条例》尚未通过, 居民基本住房标准并不明确。

<sup>⑫</sup> [美] 林德尔·G·霍尔库姆 《公共经济学——政府在国家经济中的作用》, 顾建光译, 中国人民大学出版社2012年版, 第311页。

<sup>⑬</sup> 我国国务院1950年《全国税政实施要则》确立了房产税和地产税, 但没有规定具体的计税依据; 1951年《城市房地产税暂行条例》(2009年废止) 实现了两税合并, 同时设置房产和地产两个税目。

<sup>⑭</sup> 例如, 《物权法》第182条、《担保法》第36条、《城市房地产管理法》第51条。

税的税基是纳税人实际占用的土地面积。上海、重庆模式突破了个人所有非营业用房产免纳房产税的规定，但由于税基偏窄、税率偏低，且未对现行房地产税费结构进行任何调整，所以，未能取得可观的收入，对房价的影响也微乎其微，对保障房建设的贡献亦不突出，甚至引致开发商为购房者进行避税筹划等问题。“表面上看似精炼的法律语言，却需要我们对隐藏其后的许多政策性问题有着较为深刻、透彻的理解”，“就土地和建筑物的所有权及其他法定权益征税，是为一定的财政、政治和法律目标服务的”。<sup>23</sup> 房地产税的税基是基于税收主权而作的制度选择：一般以房地产应有收益为计税依据。在纳税人持有房地产过程中，其收益能力随着评估价值的升降而增减。

德国税法学界奉行下述观点：财产税“以财产本体为其税捐客体”，“然基于财产权之宪法上的保障，是否得以财产本体为税捐客体，长久以来引起疑问”。只有在非常时期，例如战时始得例外对于财产课征超出其孳息所能负担的税捐，亦即对财产本体课税。<sup>24</sup> 德国联邦宪法法院 1995 年 9 月就财产税作出了影响深远的裁判：“财产权本体受宪法制度性保障，不容税课侵害，按财产权由自己取得者，已课征所得税；无偿由他人取得者，亦已课征遗产及赠与税。支出过程已课征加值型营业税，是以一般财产税经德国联邦宪法法院宣告违宪（违反财产权保障与量能原则）并限期 1996 年 12 月 31 日前完成修正。”<sup>25</sup> 然而，由于德国国会没有及时按照宪法法院的裁判修正财产税制，联邦政府只好从 1997 年起停征一般财产税，迄今超过 20 年。

近些年，德国联邦宪法法院不再坚持《德国基本法》第 14 条财产权保障不及于税收的观点，“对于极端的税务征收的合宪性也可以进行审查”，“如果金钱缴纳义务给公民造成过度负担或者是严重损害了正常的财产关系，则要适用第 14 条的财产权保护来审查其合宪性。过度侵害是指金钱缴纳义务会使相对人陷入窘困的境地”。<sup>26</sup> 《德国基本法》对财产权的限制主要有征收和财产权的社会义务，后者与税收可能产生关联。“财产权的社会义务是基于社会关联性而对财产的使用、收益等的限制，被认为是财产出于公共福利的原因而应该承担的责任”。<sup>27</sup> 这是一种传统的观点，正因为财产权的社会义务基于公共福祉产生，其让位于或称服膺于公共利益是理所应当的，不存在进行合宪性审查的必要，但是，这种观点被 1995 年判决所改变：如果某一税种根本性地威胁到财产权，就是违宪的。

德国虽然废除了一般财产税，但保留了土地税和地价税：对房地产作为投资和增值工具而产生的应有收益征税。此后，德国社会各界经常讨论是否有必要恢复征收一般财产税，其理论依据主要来自于对《德国基本法》第 14 条的阐释：第一款规定的“财产权及继承权应予保障，其内容与限制由法律规定之”，原则上不适用于纳税人应承担的纳税义务。第二款规定的“财产权负有义务”，即“财产权之行使应同时有益于公共福利。所以对私有财产不能丝毫不考虑公共利益的需要而完全出于自我目的进行无限制的使用”，<sup>28</sup> 理由在于，“财产保障并不绝对地保护财产”，财产所有人“行使其已经取得的财产权利，其后果就是承担税费义务；此外，税费义务也是受保护的财产承受社会义务的表现”。<sup>29</sup> 可见，对财产的收益能力征税其实是财产权的社会义务所致。

<sup>23</sup> [美] V. 图若尼 (IMF) 主编 《税法的起草与设计》(第 1 卷)，国家税务总局政策法规司译，中国税务出版社 2004 年版，第 284 页。

<sup>24</sup> 同注<sup>15</sup>，第 71-72 页。

<sup>25</sup> 葛克昌 《租税国的危机》，厦门大学出版社 2016 年版，第 181 页。

<sup>26</sup> [德] 乌茨·施利斯基 《经济公法 (2003 年第 2 版)》，喻文光译，法律出版社 2006 年版，第 91 页。

<sup>27</sup> 张翔 “财产权的社会义务”，《中国社会科学》2012 年第 9 期，第 112 页。

<sup>28</sup> 同注<sup>26</sup>，第 93 页。

<sup>29</sup> [德] 罗尔夫·施托贝尔 《经济宪法与经济行政法》，谢立斌译，商务印书馆 2008 年版，第 198 页。

德国联邦宪法法院 1995 年判决认识到财产具有应有收益能力 “财产税方面，得以课税者限于财产具有收益能力，否则即对私有财产本体有扼杀作用。财产税以‘应有收益税’方式存在，对财产权存续保障，并无侵犯。”<sup>③①</sup> 我国《宪法》第 13 条设定的财产权条款，仅规定了征收、但没有明确财产权的社会义务。此外，我国《宪法》确立的社会主义原则——社会主义制度是中华人民共和国的根本制度，与德国基本法规定的社会国家原则如出一辙。<sup>③②</sup> 我国《宪法》还规定了大量社会权条款，从中可以推导出财产权需要承担社会义务。有学者指出，“所得税构成一种财产权的社会义务，进言之，这是针对个人对其财产所有权的盈利的负担，国家通过征税取得的是财产权的孳息，而非财产权本身，取得的是金钱，而非某物的所有权。”<sup>③③</sup> 房地产税的论证逻辑与之类似：此乃承担社会义务所致。

德国二十年前废除了一般财产税，但不断有建议重新开征，而法国一直想要废除这一税种，可见，该种税应否开征其实很难完全取得共识。“《房地产税法》有必要设置总则性条款，其内容包括立法目的、定义条款、纳税人的范围、税率，其起草应当契合量能课税原则的基本要求”，“尽管房地产税法的课税要素设计属于技术性难题，然而，比这更复杂、更棘手的问题是，开征房地产税的正当性何在”。<sup>③④</sup> 房地产税是对纳税人持有的房地产尚未实现的收益征收的一种静态财产税，以房地产的应有收益为计税依据，在性质上属于资产本体税的范畴，其经济上和法律上的可税性均不是不言自明的。房地产税作为一种受益税，再加上其征税对象——房地产不可移动，这一税种适合作为地方税主体税种。进言之，地方政府可以根据居民偏好和既有财力高效分配稀缺财政资源、决定合理的财政支出结构。

资产本体税是否具有经济上的可税性，取决于财产可否成为纳税人经济上给付能力的衡量指标。“对于财产课税，有认为财产是一个人的经济上给付能力的表现，包括对于财产的应有孳息收益以及尚未实现的财产增值利益，进行课税，具有正当性。”<sup>③⑤</sup> 房地产税属于直接税，纳税人不可能将税收负担转嫁给他人。准确来说，直接税的税法建制，不会设定纳税人可以将其自身的税收负担转嫁给他人的计征规则。至于纳税人有否通过民商事协议转嫁税收负担，则不在考虑之列。纳税人之所以不待见、甚至可以说厌恶房地产税，原因在于纳税人可以时刻清晰感受到房地产税的税收负担。如学者所言，“有一个主要因素可以解释财产税不受欢迎的原因……每当到期缴纳财产税时，其纳税额很大，这极易为纳税人感觉出来。因此，这就同其他主要税种形成了明显的差别。”<sup>③⑥</sup>

至于资产本体税是否具有法律上的可税性，若能通过立法开征，就没有太大问题。然而，当中央提出“支持各地区在房地产税方面探索创新”，隐隐复现税制改革先于税收立法的传统。房地产税立法的难度很大，试点有一定的合理性，但改革先行的做法使法律上的可税性大打折扣，是不足取的。房地产税是对纳税人的存量财富征收的财产税，其所缴纳的税款以房地产当期评估价值为计税依据，以纳税人的财产和依法取得的其他所得为经济来源。“对财产的课税，课税对象是特定的财产，而税源只能是各种收入”，“课税对象解决的是课税的直接依据问题，税源则是税收收入的最

<sup>③①</sup> 葛克昌 《行政程序与纳税人基本权》，北京大学出版社 2005 年版，第 99 页。

<sup>③②</sup> 依据德国《基本法》的规定，联邦德国是一个民主的和社会的联邦国家。各州的宪法制度必须符合《基本法》规定的共和、民主、社会和法治国家原则。

<sup>③③</sup> 张翔 “个人所得税作为财产权限制——基于基本权利教义学的初步考察”，载周刚志、傅华玲主编 《公法学年刊第 1 辑：公共财政与宪法实施》，法律出版社 2015 年版，第 29 页。

<sup>③④</sup> 同注①，第 95 页。

<sup>③⑤</sup> 陈清秀 《税法各论》（上册），台湾地区元照出版公司 2014 年版，第 14 页。

<sup>③⑥</sup> [美] 理查德·A·马斯格雷夫、佩吉·B·马斯格雷夫 《财政理论与实践》，邓子基、邓力平译，中国财政经济出版社 2003 年版，第 447 页。

终来源”。<sup>③⑥</sup> 概言之，房地产税的税基，广义上是指征税对象的性质——征税客体，狭义上是指征税客体的数量或构成；其税基与税源——经济上来源于纳税人的财产和其他所得却是分离的。

土地财政于一国的经济增长而言具有重要作用。“全世界所有的地方政府都靠土地，只是不采取拍卖土地的方式，而是依靠征收房产税”，“房产税是对土地存量的市值征税，存量土地市值与地方财政收入关系密切，这与地方的职能是激励相容的”。<sup>③⑦</sup> 尽管开征房地产税不是完全崭新的尝试，但房产税和城镇土地使用税的税基限于经营性房地产，未能对房地产税法设计提供太大的支持。此外，车船税同样属于对持有环节的车船征税，其税基亦与税源分离，但其税收负担远远低于房地产税且计税依据通常是不变的，因而给纳税人的财产和所得带来的影响不那么显著。当税源不足以缴纳税款时，资产本体税理论上的困境才会真正突显。“如果业主没有‘实现’其房产价值，或者房产‘被升值’，而业主又不能或者不想转让其房产，则在一定的时期，业主承受的税负可能更重。”<sup>③⑧</sup> 房地产税的计税依据是房地产的评估价值，在价格收入比高居不下（特别是一二线城市）的今天，很可能出现房地产税的税收负担远远超过纳税人的财产和其他所得之和的情况。

房产税的征收范围看上去仅指房屋、不包括土地，然而，房屋事实上不可能脱离土地而存在，而没有地上建筑物的土地，也有可能需要缴纳房地产税。“虽然在现实中，财产税是对土地以及土地上的建筑物两者同时征税的，但我们还是有可能设想只对土地地理位置的价值征税，而不考虑土地上的建筑物的价值。”<sup>③⑨</sup> 房地产税的征收对象是特定种类的财产——房地产的收益能力。“资产本体税是指其课税链接单纯的财产价值金额，亦即按照财产之外形标准课税，因此其课税可能无法从其‘财产的收益’中缴纳，导致其税捐负担可能侵蚀到财产本体。”<sup>④①</sup> 当纳税人的财产和其他所得均不足以缴纳房地产税、而应税房地产本身又没有产生什么实际收益时，税务机关有权强制纳税人处置应税房地产吗？

宪法保护自然人对其私有财产的所有权，但不保护财产的价值。关于房地产税的正当性，主要有如下观点：其一，基础说，依据量能课税原则，财产比所得更具有税收负担能力；其二，对价说，依据受益负担原则，财产所有权人为获得地方基本公共服务必须支付对价；其三，社会政策功能说，可以降低财富集中度、发挥社会财富的重分配效果。‘对财产的应有孳息收益及其尚未实现的增值利益征税具有正当性；对地方政府因财产的使用和收益所引起的基础建设服务费用支出，应以财产税加以补偿；征收财产税还可以降低财富集中程度。’<sup>④②</sup> 我国《宪法》第13条与《德国基本法》第14条的内容相近、意旨相仿，但没有就财产权的社会义务作出规定，故而，难以解释开征房地产税的正当性。纳税人将应税房地产用于经营性活动是所有权行使的结果，税务机关可以引导纳税人对房地产进行收益甚至处分、获取可用于缴纳房地产税的资金，但难以作出强制其处置应税房地产的制度安排。

### 三、房地产税实体课税要素设计

开征房地产税，主要是为了筹措地方财政收入、为辖区居民提供基本公共服务，进而产生简并

<sup>③⑥</sup> 王传纶、高培勇《当代西方财政经济理论》（上册），商务印书馆1995年版，第163页。

<sup>③⑦</sup> 楼继伟《中国政府间财政关系再思考》，中国财政经济出版社2013年版，第310页。

<sup>③⑧</sup> 张守文“关于房产税立法的三大基本问题”，《税务研究》2012年第11期，第52页。

<sup>③⑨</sup> 同注<sup>②⑩</sup>，第310页。

<sup>④①</sup> 同注<sup>③④</sup>，第14页。

<sup>④②</sup> 同注<sup>③④</sup>，第14-16页。

和优化房地产税费结构的附带效果，这是讨论房地产税的实体课税要素应当如何设计的理论前提。笔者认为，不是所有房地产税种都适合用于调节收入分配、调控房地产市场，这并不是说房地产税对房价没有影响、对纳税人的财产权没有影响。纳税人完全有可能因需要缴纳房地产税而作出处置应税房地产的选择，从而也就改变了房地产市场的供求状况和价格走势。房地产税主要是地方性税种，再加上地方税立法权可能由地方立法机关行使，几乎没有哪个国家的房地产税法是简单的，而房地产税与实际收益税间的税制性重复征税问题亦需要解决。房地产税的税收负担轻重应适度，依据其收益能力高低和承担社会义务程度确定。此外，还应当考虑各个城市的房地产市场的发达程度。

量能课税原则可以说是税法理论上最重要的基本原则，是指税收负担的归属及轻重原则上应以税捐债务人负担能力为准，而不得以国家对其提供之保障或服务的成本或效益为度。<sup>④②</sup> 量能课税原则强调依据纳税人经济上的给付能力平等课税。房地产税的税收负担轻重的衡量，需要考察应税房地产所承担的纳税义务以及房地产税纳税人所承担的直接税纳税义务。“究竟对其所得或财产课税，根据宪法上对财产权保障所具体化的量能课税原则，则以对所得课征为宜”，“对财产增长部分课税，原则上与宪法上财产权保障相符，所得税课征对象只及于因营业而有所新增之财产，而不及供私有私用之财产”。<sup>④③</sup> 从税制发展史来看，个人所得税在20世纪后才成为人类社会的主流税种，传统的财产税有被取而代之的迹象。然而，很多国家仍保留部分财产税作为地方主体税种。

由于财产权受宪法保障，个人所得税法只对纳税人新增的财产征税，原则上不对纳税人所拥有财产的增值征税，对财产增值只能在其进行处分时征税。房地产税则是对纳税人所拥有的财产经评估的增值征税，若纳税人客观上不能缴纳税款，则有可能在进行收益或处分时实际征税。开征房地产税是房地产税费结构优化的结果，惟其如此，房地产税的税收负担才有可能控制在合理的限度内。房地产税费结构改革的难度很大：自2009年至2017年，房产税和城镇土地使用税的收入合计占全国税收收入的比重介于2.59%~3.43%之间。两税加上土地增值税、耕地占用税、契税，合计占全国税收收入的比重约10%。而土地使用权出让金收入远远高于同期房产税和城镇土地使用税的收入之和，两税合计占土地使用权出让金收入的比重介于6.73%~11.95%之间。以2017年为例，土地使用权出让金收入高达52059亿元<sup>④④</sup>，同比增长40.7%<sup>④⑤</sup>，相当于当年税收收入的36%，而同期两税的收入分别仅为2604亿元和2360亿元。即使房地产税税率定得再低，对纳税人而言都属于加税，而土地使用权出让金的成本性支出过高问题却很难随着该税种的开征而解决。

发展中国家开征房地产税的理由一般是，鼓励纳税人对土地进行深度利用，避免不当浪费稀缺的土地资源。“以相当复杂的税制设计去取得数额不大的土地税收入的根本原因，在于各国政府都企图借助土地税的特殊调节作用，达到合理而有效地利用土地这一最为宝贵的有限资源的目的。”<sup>④⑥</sup> 尽管各国房地产税的税率偏低且不经常调整，但其计税依据在评估中却很可能随着房地产市场价格上涨而提高，对纳税人而言，房地产税的税收负担不断增加，可能产生“加税”的错觉。为了减轻税负痛苦感，房地产税法设计中可以考虑根据纳税人持有房地产的年限设置累退税率。“财产的估价经常可能超过纳税人的纳税能力。出现这种情况的主要原因可能是资产价格迅速上涨……这些居

<sup>④②</sup> 参见黄茂荣《法学方法与现代税法》，北京大学出版社2011年版，第63-64页。

<sup>④③</sup> 葛克昌《税法基本问题（财政宪法篇）》，北京大学出版社2004年版，第127-128页。

<sup>④④</sup> 在国有土地使用权出让金的支出安排中，近几年，用于征地拆迁补偿、补助被征地农民、土地出让前期开发等成本性支出高达80%，用于城市建设、农业农村、保障性安居工程等非成本性支出仅为20%。

<sup>④⑤</sup> 根据国家统计局网站中的“统计数据——中国统计年鉴（2010-2017）”计算而得。

<sup>④⑥</sup> 王传伦、高培勇《当代西方财政经济理论》（下册），商务印书馆2002年版，第302页。



民可能是‘财产上富有’但是‘收入上贫困’。”<sup>④⑦</sup> 衡量房地产税的税收负担轻重时，不仅要考虑房地产税本身产生的税收负担，而且要考虑其加上实际收益税后的总体税收负担。

在日本，房地产是固定资产税的税目，这种“以法人以及个人持有的固定资产（土地、房屋以及折旧资产）为征税客体的税”，“性质不是对固定资产所产生的收益征税，而是着眼于该资产的资产价值，可以理解为认为对所有资产这一事实有担税力而课以的财产税”。<sup>④⑧</sup> 宪法上关于财产权保护的规定无法确保房地产的实际收益与其应有收益相符。依据量能课税原则，税法建制中考虑是选择对财产还是其他所得征税时，既要考虑财产本身的税收负担能力，还要考虑纳税人经济上的负担能力。量能课税原则不仅仅可以用于衡量某一个税种的税收负担适当与否。就算纳税人的财产和所得不足以缴纳房地产税，但应税房地产的所有权仍然属于纳税人，只要纳税人愿意，随时都可以进行收益和处分，其税收负担能力从根本上说还是取决于该房地产的价值。在纳税人决定将应税房地产出租、出售或进行其他经营性使用时，还可以考虑对其因经营性使用而实现的收益征税。

与上海的人均扣减面积、重庆的家庭扣减面积等税收豁免模式相比，首套房免税模式更为流行，其恪守基本生活费用不课税的基本原则。当房地产的评估价值远远超过纳税人的财产和其他所得时，不仅税收征管的效率有所降低，而且纳税人的税收负担明显过重。“租税负担之衡量应就个人为之（属人税），应负担之对象为供私人使用之经济财（租税客体），所课者应为收益部分而不及财产本体，税后仍留有可供使用之经济财（税基）。”<sup>④⑨</sup> 房地产的评估价值通常按照房地产市场价格的一定比例确定，评估方法包括但不限于比照销售法、成本法、收入法等。美国房地产税法中还确立了名为断路器（circuit-breakers）的税收抵免规则：房地产税的税收负担依据纳税人同期所得的一定比例来设定上限，当这一上限被超越时，就可以豁免缴纳或推迟缴纳部分税款。该规则解决了房地产的评估价值与纳税人的财产和其他所得不相匹配的问题。对房地产的收益能力征税时，还有必要考虑根据房地产税纳税人自身的状况来设定税收减免条款。<sup>⑤⑩</sup>

美国每一个州都开征了房产税，但各自的税制设计有很大的差异。“房地产所有者需要定期缴纳房地产税，对房地产的估价是通过分析上一年市场价格，每年年初确定当年房地产税收额。美国的房地产税是由地方政府征收的，也就是由州、市或县政府征收。”<sup>⑤⑪</sup> 房地产税收入一般用于提供地方基本公共服务，包括基础教育、公共卫生、公共安全、街道和休闲设施建设等容易被感知的基本公共服务，这堪称说服纳税人接受房地产税最有力的理由。尽管辖区居民每年缴纳房产税有很大的经济压力，但由于其所拥有的房地产随着基本公共服务改善而不断升值，纳税人可以从中受益。对于财政分权程度很高的美国而言，各州选择征收房产税与其最适合作为地方主体税种不无关系。各州开征房产税时，很注意处理其与个人所得税这一联邦主体税种之间的关系。在我国，个人所得税属于中央和地方按60%：40%的比例分享的税种，同样要处理其与房产税的关系。

房地产税是对纳税人的存量财富——房地产征收的税种，纳税人原则上限于房地产的所有权人（包括共有人），以登记为准。房地产税可否及于因婚姻而享有共有权的配偶之个人财产和其他所

<sup>④⑦</sup> [美] 罗伯特·D·李、罗纳德·W·约翰逊、菲利普·G·乔伊斯 《公共预算体系》（第8版），苟燕楠译，中国财政经济出版社2011年版，第65页。

<sup>④⑧</sup> [日] 中里实编 《日本税法概论》，西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译，法律出版社2014年版，第276页。

<sup>④⑨</sup> 葛克昌 《所得税与宪法》，台湾地区翰芦图书出版有限公司2009年版，第564页。

<sup>⑤⑩</sup> 例如，上海市试点办法规定，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；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；符合规定引进的高层次人才、重点产业紧缺急需人才，符合条件并在本市新购住房且该住房属于家庭唯一住房的，予以退还或暂免征收房产税。

<sup>⑤⑪</sup> 刘媛媛、黄卓、[美] Edison Tse、何小锋 “美国房地产投资分析——房地产税收留置权投资实证研究”，《改革与战略》2011年第1期，第67页。

得,则应由法律列明。我国《民法总则》明确了物权法定原则:物权的种类和内容,由法律规定。物权是权利人依法对特定的物享有直接支配和排他的权利。《物权法》规定了物权公示原则,即不动产物权的设立、变更、转让和消灭,应当依照法律规定登记。所有权人对自己的不动产,依法享有收益和处分的权利。对于房地产出租和其他经营性使用收益而言,除了个人所得税(也有可能征收资本利得税)外,还有可能缴纳增值税等间接税。房地产税开征的理由是纳税人所拥有的应税房地产具有取得收益的能力,否则,要么需要纳税人使用个人财产和其他所得来缴纳税款,要么可能对应税房地产本身构成利益上的侵害。理论上说,对所有经营性房地产均应当征收房地产税,而个人所有非营业用住房则需要考虑如何设置免税条件。

与法律性、经济性重复征税相比,税制性重复征税没有得到财税法理论研究的重视,甚至不被认为是必须解决的问题。现代国家实行的是复合税制,税制性重复征税某种程度上说在所难免。笔者认为,房地产税这一应有收益税和个人所得税这一实际收益税都是真正意义上的直接税,其税收负担归于纳税人且无法转嫁,这是房地产税开征和个人所得税混合所得税制改革时应协调解决的问题,否则,纳税人的税收负担明显过重。各国和地区最有可能用这种方法来协调两税的关系:当应税房地产用于出租和其他经营性使用时,房地产税的税额可用于扣除个人所得税的税额。“按财产之所有或持有,在税法上所以被评价为有负担税捐之能力,乃由于财产之所有人或持有人因之可能取得孳息所得”,“基于所得税与财产税间有重复课征的事实,是否应废止财产税,值得探讨”。<sup>②</sup>

个人所得税的征收对象是纳税人取得的实际收益,而房地产税的征收对象是应税房地产的收益能力,其应纳税额是房地产评估价值乘以税率。“如果业主没有‘实现’其房产价值,或者房产‘被升值’,而业主又不能或者不想转让其房产,则在一定的时期,业主承受的税负可能更重。”<sup>③</sup>我国《城市房地产管理法》规定,“国家实行房地产价格评估制度。房地产价格评估,应当遵循公正、公平、公开的原则,按照国家规定的技术标准和评估程序,以基准地价、标定地价和各类房屋的重置价格为基础,参照当地的市场价格进行评估。”在国有土地上房屋征收与补偿、个人所得税的税收征管中实行的房地产价格评估制度,可以为房地产收益能力的评价提供经验。<sup>④</sup>有学者建议使用公告房价的做法,也有一定的道理,“公告房价并不是真实交易房价,而只是征税的参照体系”,“采用住房建筑面积和公告房价作为征收房产税的基础具有较高的可行性”。<sup>⑤</sup>

自个人所得税成为现代国家的主体税种,即对纳税人的增量财富征收个人所得税后,传统的财产税应否保留、可否改进呢?这个问题被保留或废止了房地产税的国家反复检讨着。房地产税对房地产的收益能力征收,当应税房地产发生实际收益时,还要缴纳所得税,因此,在该房地产上设定的整体税收负担理应有最高上限。个人所得税不得对其应税房地产经评估而增加的价值征税,而仅仅对纳税人实际新增的财富征税。换言之,当纳税人处置应税房地产而取得实际收益时,就要缴纳个人所得税。“为避免所得税和财产税对于财产收益重复课税,在个人,有关不动产租赁所得之计算,也可扣除税捐负担之必要费用。由于财产税是对于财产的应有收益课税,而当财产有实际收益时,仍应课征所得税,因此,财产的整体税捐负担,应有其最高额限制。”<sup>⑥</sup>典型的如德国联邦宪法

<sup>②</sup> 黄茂荣《税法总论(第3册):税捐法律关系》,台湾地区植根法学丛书编辑室2008年版,第320-322页。

<sup>③</sup> 同注<sup>②</sup>,第52页。

<sup>④</sup> 上海规定,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。房产税暂按应税住房市场交易价格的70%计算缴纳。重庆规定,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。

<sup>⑤</sup> 徐滇庆《房产税》,机械工业出版社2013年版,第87-88页。

<sup>⑥</sup> 同注<sup>④</sup>,第19页。

法院 1995 年的判决发展出的半数原则：纳税人财产的整体税收负担不应过半。<sup>⑤⑦</sup>

至于美国税法，则对分属于联邦和州、地方的个人所得税和房地产税，实行如下协调规则：将应缴纳的房地产税作为个人所得税的扣除项目。例如，美国《联邦税法典》第 164 条 A 款规定，“应允许下列税种作为纳税年度的扣除额：州和地方、外国的房地产税……”<sup>⑤⑧</sup> 在计算个人所得税时，除了房地产税可以抵减外，纳税人需要缴纳的住房抵押贷款利息支出亦可扣除。房地产税可以从房地产的实际收益中缴纳，但这一税种并不以实际收益为前提，而是对特定的房地产本体的潜在收益能力征税。因此，与实际收益税——个人所得税有所区别。房地产税对应有收益课税符合收益性这一可税性的首要因素。我国房地产税法的建制应考虑将房地产税与个人所得税的税收负担之和控制在合理限度内。

#### 四、房地产税的特别征收措施

某种程度上，我国《税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）规定的税款征收措施主要适用于企业等单位纳税人，对个人纳税人可以说没有有效的管束之策。无论是开征房地产税，还是个人所得税分类综合所得税制改革，都需要制定适用于自然人纳税人的税款征收措施。“税法规范的实施效果如何不仅取决于规则的制定是否有正当的理由支持，而且取决于制定的规则能否有可行的机制实现。”<sup>⑤⑨</sup> 我国《税收征管法》正在修订，力图建立个人纳税人识别号制度。《个人所得税法》于 2018 年 8 月修改时，率先明确规定了纳税人识别号的确定方法：纳税人有中国公民身份号码的，以中国公民身份号码为纳税人识别号；如果没有中国公民身份号码的，由税务机关赋予其纳税人识别号。于房地产税的征管而言，随着全国不动产统一登记系统、个人财产和收入信息系统的建立，房地产税开征的技术性障碍已基本排除。此外，就税收征管而言，当房地产税出现欠缴的情况，而纳税人的个人财产和其他所得事实上确实不足以清缴税款时，税务机关不可以强制纳税人选择处置应税房地产，但在纳税人实际处置应税房地产时，税务机关有权从其处置收益中优先受偿，否则不得完成不动产变更登记。

从理论上推导和论证开征房地产税到底有无必要、是否可行，始终争论不休、见仁见智。与其纠缠于此，还不如从实证上验证开征房地产税能否实现立法目标。有学者以北京市海淀区为样本，对比了市、区重点小学和普通小区划片的单位房价，认为这是我国基础教育资本化的直接证据，表明宽税基的房地产税作为价值捕获工具，应当在我国开征。“在房地产税税率既定，同时以房地产价值为计税依据的情况下，房地产税税额会动态地与公共服务获取幅度相匹配。这样，房地产税就会成为一个既有助于社会公平又能促进经济效率的公共服务成本分摊机制。”<sup>⑥⑩</sup> 若房地产税的税收负担与地方政府提供基本公共服务可以相互匹配，房地产税自然能获得纳税人的支持。个人所得税分

<sup>⑤⑦</sup> 参见注⑤，第 181 页。

<sup>⑤⑧</sup> 26 U. S. C. § 164-U. S. Code-Unannotated Title 26. Internal Revenue Code § 164. Taxes, <http://codes.findlaw.com/us/title-26-internal-revenue-code/26-usc-sect-164.html>, visited on Feb. 1, 2018.

<sup>⑤⑨</sup> 叶姗 “社会财富第三次分配的法律促进——基于公益性捐赠税前扣除限额的分析”，《当代法学》2012 年第 6 期，第 120 页。

<sup>⑥⑩</sup> 任强、侯一麟、马海涛 “公共服务资本化与房产市值：对中国是否应当开征房地产税的启示”，《财贸经济》2017 年第 12 期，第 78 页。

类综合计征模式改革始终未能取得实质性进展,<sup>①</sup>其征管上的技术性障碍同样影响房地产税的征收。

我国《税收征管法》第38、40条分别规定了纳税担保、税收保全、强制执行等税款征收措施,但主要适用于从事生产、经营的纳税人。第38条规定的“从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的”,应改为“纳税人有不履行纳税义务可能的”。换言之,税款征收措施适用的条件将由“存在逃税事实”调整为“存在不纳税的可能”,最大程度降低逃避缴纳税款行为发生的可能。第40条中“从事生产、经营的纳税人”的定语可以删除,以实现将税款征收措施扩大适用于个人纳税人的目的。纳税人识别号制度有必要从企业扩大适用到个人纳税人,归集个人的工资、薪酬、证券、不动产、保险、银行存款等信息。所谓纳税人识别号是指税务机关按照国家标准为企业、自然人等纳税人编制的唯一且终身不变的确认其身份的数字代码标识。

个人所得税的工资薪金所得费用扣除标准数次上调后,个人纳税人数量大幅下降。此外,在个人所得税分类所得税制模式下,税收征管以代扣代缴模式为主,尽管缺乏适用于个人的税款征收措施,也不太影响个人所得税的征管效率。客观上说,个人所得税改为分类综合所得税制模式、开征房地产税,个人纳税人数量必将大幅增加,因此,需要在《税收征管法》修改时增加适用于个人的税款征收措施予以配合。于房地产税而言,税务机关能否掌握纳税人的个人收入和财产信息可谓至关重要。十八届三中全会《决定》要求建立个人收入和财产信息系统,2017年5月取得实质性进展:中央全面深化改革领导小组2017年审议通过了《个人收入和财产信息系统建设总体方案》。此外,逐步建立的全国个人住房信息联网系统,也将为个人所得税分类综合所得税制改革与房地产税开征排除技术上的障碍。

我国《税收征管法》第38条第三款、第40条第三款、第42条确立了如下规则:个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在税收保全措施、强制执行措施的范围之内,也不得进行查封、扣押。简言之,上述措施贯彻了基本生活费用不课税、也不适用税款征收措施的原则。德国联邦宪法法院1995年判决的意旨与之相近:有关个人及家庭维持基本生活之经济上基础所必须使用之财产,应当免于课税干预,以维持其以自己责任形成个人的人格自由发展空间。<sup>②</sup>对住宅、自用住宅、营业用房和非住家、非营业(执行业务等),可以设定不同的税率。目前,各国和地区征收的房地产税税率介于1%-2%之间,我国可以考虑设定0.5%-1.5%的幅度税率,<sup>③</sup>或略低于此,以降低房地产税的税收负担,进而减轻房地产税开征的现实阻力。此外,不同性质住房的税率也可以分别列明,具体适用税率由省级人大在上述范围内确定。财产权保护要以实现个人自由、发展人格和维护尊严为目标“要实现个人自由,即在财产领域提供免受课税干预之自由领域,则增进公益之租税负担不应大于自由私用部分;要能发展人格,须有财产本体供其发展,不容课税课及、减少;要维护尊严,则须有其个人及家庭基本消费财作为课税禁区。”<sup>④</sup>

当房地产税出现欠缴的情况,而纳税人的个人财产和其他所得事实上不足以清缴税款时,税务机关可以强制应税房地产进行收益(如强制出租)或处分(如扣押并定时拍卖)、以筹集足以缴纳税款的资金吗?税务机关可以对应税房地产进行集中处置吗?可以对纳税人的个人财产和其他所得强制执行吗?尽管纳税人欠缴房地产税确实有损国家的财政利益,但《税收征管法》规定的税收一

<sup>①</sup> 我国《个人所得税法》终于在2018年8月进行了大规模修改、取得了实质性突破,将劳动所得计入综合所得的范畴,初步实现了改成分类综合所得税制的改革目标,这将为房地产税开征积累相当的税收征管经验。

<sup>②</sup> 参见陈清秀“台湾地区房屋税‘法律体系’”,载刘剑文主编《财税法论丛》(第15卷),法律出版社2015年版,第151页。

<sup>③</sup> 上海、重庆规定的个人住房房产税的税率分别是0.6%和0.5%-1.2%之间。

<sup>④</sup> 同注<sup>③</sup>,第105页。

般优先权<sup>65</sup>和其他税款征收措施都不适合用于房地产税的征收。上海规定，应税住房发生权属转移的，原产权人应缴清房产税税款；原产权人应在办理房地产登记之前缴清截至办理权属转移登记当月应当缴纳的房产税。欠税住房权属转移前应缴清房产税税款，未缴清税款的将被限制交易。<sup>66</sup>重庆同样对欠税的住房进行交易限制，交易限制待纳税人缴清欠税后解除；各相关管理部门对纳税人转让应税住房不能提供完税凭证的，不予办理产权过户等相关手续。<sup>67</sup>

至于取消扣押的条件、拍卖扣押房地产，又需要遵循什么样的程序规则呢？“对土地和建筑物行使扣押权可以确保税务当局最终能够取得足额收入”，“取消扣押和拍卖财产，特别是将其适用于中低收入阶层时，将产生难以承受的政治后果，如果财产税仅占被扣押财产的一小部分时，这一后果更是不堪设想”。<sup>68</sup>纳税人是否要将应税房地产和其他非现金资产用于经营性收益或变现，属于其所有权行使的应然范畴，除非有更重要的利益需要保护，否则不得强制执行。因此，上海和重庆的试点规则事实上是在现行法约束下创设了交易限制规则和税收控管机制。换言之，立法上其实很难直接强制要求纳税人对应税房地产进行处分或收益。修改中的《税收征管法》拟引入税收保障受偿权，其性质上属于法定的税收特别优先权。就房地产税而言，若应税房地产不产生实际收益、纳税人不愿意处置该房地产且未缴纳税款的，主管税务机关有权请求不动产登记机关在该房地产的产权证上加注税收保障受偿字样、并注明欠缴数额。若纳税人嗣后补缴税款的，可以持完税凭证主张注销记录。

从制度渊源来说，税收保障受偿权来源于美国法上的税收留置权或称税收扣押权（tax lien）。这种税收优先权，可以适用于所得税、赠与税、遗产税等联邦税税种，也可以适用于房产税等州和地方的财产税税种。Tax lien 是指税务机关征收税款时强制对纳税人的财产或资产设置的担保物权，其性质与保全措施相近，后者包括扣押或冻结纳税人的财产，或对纳税人的财产进行留置。<sup>69</sup>虽然译为税收留置权，但其内容与大陆法系的留置权有较大的差异，后者主要是指当债务人逾期不履行债务时，合法占有债务人动产的债权人有权留置动产并享有优先受偿权。于税收留置权而言，它设定后不影响纳税人行使应税房地产的所有权和使用权，只有在取得实际收益时，优先于其他债权受偿，其实质上仍属于税收优先权。与之近似的是民法上的抵押：房地产设定抵押需要登记。

美国法上的税收留置权是税法规定的可以就财产设置的留置权，以保障税款征收。税收留置权可以设置在对房地产或个人财产所应缴纳的欠缴税款上，是不能缴纳所得税、房产税而产生的法律后果。美国《联邦税法典》第 6321 节“税款留置”规定，“任意具有纳税义务的主体，如果在经过税务机关的要求以后，仍然疏忽或者拒绝缴纳该数额的税款，为了保护美国的利益，该数额（包括任意利息、额外数额、附加税，可征收的罚款以及因此所产生的任意额外成本）对于属于该主体的所有财产以及财产权利，无论是不动产还是个人财产，都应享有留置权。”而第 6322 节还规定了留置的期间，明确了“留置权应当在评定作出之时产生，且一直持续到被核定数额的负债予以退税之时或者由于时间的流逝而变得不可强制执行之时”。<sup>70</sup>根据“格拉斯城市银行诉美国”一案确立的原理，税收留置权不仅适用于评估时纳税人所有的财产和权利，而且适用于事后取得的财产（即

<sup>65</sup> 我国大陆《税收征管法》第 45 条规定，“税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；……”台湾地区“税捐稽征法”第 6 条第二款规定的土地增值税优先权就是一种税收特别优先权。“土地增值税之征收，就土地之自然涨价部分，优先于一切债权及抵押权。”

<sup>66</sup> 上海市试点办法、上海市《关于本市个人住房房产税征收管理有关事项的公告》（2011）。

<sup>67</sup> 重庆市试点办法、重庆市《个人住房房产税征收管理实施细则》（2011/2017）。

<sup>68</sup> 同注<sup>23</sup>，第 305 页。

<sup>69</sup> 类似术语还有 Distrainment，是指依法没收纳税人的财产，以便出售后弥补所欠的税款的方法。参见荷兰国际财税文献局：《IBFD 国际税收辞汇》，翻译组译，中国税务出版社 2016 年版，第 438、287、136 页。

<sup>70</sup> 外国税收征管法律译本组译《外国税收征管法律译本》，中国税务出版社 2012 年版，第 1256 页。

纳税人在留置期间拥有的任何财产)。<sup>①</sup>可见,税收留置权可以用于保障联邦税征收。

美国《联邦税法典》第6323节第(b)-(6)项“不动产税与特赋留置权”规定,“关于不动产,针对上述该财产上的留置权的持有者而言,如果上述留置权是地方法律所赋予的,其目的是享有之前在上述财产上设定的高于担保物权的优先权,且上述留置权确保下列款项的支付:(A)任意税收主管机关依据上述财产的价值所征收的普遍适用的税款……”<sup>②</sup>美国各州税法有关税收留置权的规定,更加复杂精细,毋庸置疑的是,这种措施非常有效。例如,在密西西比州,如果房地产所有权人欠缴房地产税后一年内仍未缴纳税款的,地方政府可以在统一的时间公开拍卖房地产税收留置权。投资者购买了房地产税收留置权后的两年内,房地产所有权人有权赎回,但要向投资者支付相应利息。如果房地产所有权人在两年时间内未能赎回,则这一房地产最终归投资者所有。<sup>③</sup>

德国目前仍然征收特别财产税:不动产<sup>④</sup>之强制执行系因金钱债权而为之,依据《德国租税通则》第六章第二节第四项“不动产之强制执行”中的第322条“程序”规定,不动产之强制执行应适用民事诉讼法第864-871条关于不动产强制执行的基本规定。土地的强制执行,以登记保全抵押权、强制拍卖及强制管理为之。继而,第323条“对权利继受人之强制执行”规定,就设有负担之土地为让与时,依本法第322条及民事诉讼法第867条规定所登记之保全抵押权继续存在。强制执行债务人所负担者仍为人之责任。至于受让取得上述设有负担财产之人,所负担者则为物之责任,而非人之责任。因此,该取得该财产之人,仅须容忍对该财产强制执行,无须另外负担人之责任。<sup>⑤</sup>

尽管美国和德国设定的房地产税的特别征收措施不尽相同,但由于房地产一般实行登记生效制度,这使得其在产权转移登记时都能以缴清房地产税作为过户条件。此外,关于税收留置权的实现方式,有的国家和地区规定,税务机关可以向法院申请税收留置令;也有国家和地区规定,税务机关可以直接向不动产产权登记部门发出税收留置令,同时向全社会公示。我国税务机关享有准司法权,税务机关可以在不动产产权登记部门协助下独立征收税款,而无需求助于法院。

当纳税人未按照规定期限缴纳税款,税务机关责令限期缴纳后仍未缴纳的,经批准,税务机关可以以纳税人欠缴的税款为限,在应税房地产上依法设定税收保障受偿权。同时,税务机关在不动产产权登记部门进行权利登记,并向全社会公告。当纳税人处置应税房地产——包括出租、进行其他经营性使用或出售而实现收益时,税务机关可以优先划拨纳税人因此取得的租金、经营或销售收入,否则,产权登记部门就不予办理产权登记手续。这种先税后证的行政协助或称税收管控机制,大大改进了税收征管效率。有学者早有预言,“特别优先权的设立与否并不是一个理论问题,而仅仅取决于立法政策的选择”,“对特定不动产所有权变动或持有所课征的税收,可以就不动产之售价设立特别优先权,即使优先于一切债权也不会妨害交易安全,值得将来立法时加以考虑”。<sup>⑥</sup>

## 五、结论

房地产税是对房地产收益能力征收的一种资产本体税,此所谓经济上的可税性;同时,房地产

<sup>①</sup> See *Glass City Bank v. United States*, 326 U. S. 265 (1945).

<sup>②</sup> 同注<sup>①</sup>,第1256页。

<sup>③</sup> 参见注<sup>①</sup>,第67页。

<sup>④</sup> 德国法上的不动产包括土地、类似土地之权利、登记于船舶登记簿之船舶、建造中船舶、登记于航空器登记簿之航空器、海底电缆,以及其他设有抵押权、船舶抵押权或登记质权之物。

<sup>⑤</sup> 参见陈敏译《德国租税通则》,台湾地区“司法院”2014年版,第549-551页。

<sup>⑥</sup> 刘剑文、熊伟《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第299页。

税的税基为纳税人持有的应税房地产，而税源则有可能是应税房地产的实际收益、或纳税人的财产和其他所得。由于房地产税的税基与税源相分离，为应对这一难题，房地产税的税收负担应适度合理，其与实际收益税之间的税制性重复征税问题亟须解决：已缴纳的房地产税的税款可以在计算个人所得税等实际收益税时予以扣除。在我国，个人所得税改成分类综合所得税制后，房地产税的税款可以成为个人所得税综合所得税目下的税前扣除项目。房地产税的开征应侧重于财政收入目标，并应尽可能有效降低宏观税收负担。鉴于房地产税与个人所得税的关系密切，房地产税法建制中应格外注意其与个人所得税法改进之间的协调。

房地产税实体课税要素的设计很可能影响税务机关的税收征管效率和纳税人的税法遵从程度，因此，房地产税法建制中应始终遵循量能课税原则，致力于追求公平设定且合理分配房地产税的税收负担。当纳税人来自应税房地产的实际收益、财产和其他所得不足以缴纳房地产税时，税务机关不得强制纳税人出租、进行经营性使用或出售应税房地产。为兼顾国民财产权的保护和国家财政权的实现，修改中的《税收征管法》不仅要排除开征房地产税的技术性障碍，而且要设定税收保障受偿权这一特别征收措施：税务机关可以以纳税人欠缴的房地产税款为限，在应税房地产上依法设定此权；无论纳税人以何种方式处置上述房地产，税务机关均有权优先受偿。

#### 【主要参考文献】

1. [美] V. 图若尼主编 《税法的起草与设计》（第1卷），国家税务总局政策法规司译，中国税务出版社2004年版。
2. 黄茂荣 “不动产税及其对不动产产业的经济引导”，《中国法学》2008年第4期。
3. 刘媛媛、黄卓、[美] Edison Tse、何小锋 “美国房地产投资分析——房地产税收留置权投资实证研究”，《改革与战略》2011年第1期。
4. 外国税收征管法律译本组译 《外国税收征管法律译本》，中国税务出版社2012年版。
5. 张翔 “财产权的社会义务”，《中国社会科学》2012年第9期。
6. 张守文 “关于房产税立法的三大基本问题”，《税务研究》2012年第11期。
7. 陈清秀 《税法各论》（上册），台湾地区元照出版公司2014年版。
8. 葛克昌 《租税国的危机》，厦门大学出版社2016年版。

（责任编辑：姚海放）

that facilitates the efficient use of funds. The legal act which has the purpose of guaranteeing creditor's rights and can directly dominate the value of the security subject, regardless of the structure of its rights and its name, should be a guarantee. The security subject varies from land to buildings, real estate to movable assets, tangible assets to intangible assets, existing assets to assets acquired in the future, single items to collections, fixed assets to current assets. Secured claims develop from specific ones to unspecified ones, and the dependent character of security interest and the principle of specific secured claim has loosened. The character of the freedom of contract in the content of security rights is particularly prominent, and the principle of freedom of contract continues to infiltrate the numerus clausus principle. The value of income stands out from the value of use and becomes an independent type of value. Filing system and control as publicity method emerge. The private implementation process has risen up, and value of income has been used for enforcement. The legislative trends show that the specificity of the subject of real rights has eased, the dependent character of security interest has presented a phenomenon of minimization, the numerus clausus principle has softened, registered content has become flexible, the management function of security rights is becoming increasingly important, legislative emphasis on protecting the interests of consumers, implementation methods of security rights become diversified, security rights in movable assets become unitary and its legislative become uniform.

**Key Words** Numerus Clausus; The Principle of Specific Secured Claim; Value of Income; Private Implementation Process; Filing System

Xie Zaiquan, President Twanmoh Chair Professor of Law School of Soochow University.

***Consideration of the Ability-to-pay of Taxation among Making Real Estate Tax Law*** YE Shan • 57 •

The real estate tax law belongs to the category of distribution law in nature, and its system should always follow the principle of quantity and taxation. The property tax belongs to the category of assets noumenon tax in nature: it is set in the real estate sector, and the income of real estate should be tax based, and its economic tax and legal tax are negotiable. The legitimacy of the establishment of the real estate tax is rooted in the social obligation of the property right in the constitution. Its economic source may be the income of the taxable real estate or the income of the property, or the property and other income of the taxpayer. The tax burden of real estate tax is determined by the assessable value, tax rate, exemption tax and tax preferences. If the price of the income is beyond the reasonable range, and the taxpayer is not willing to deal with the taxable real estate in order to pay the real estate tax, the tax authorities have the right to set the right of tax protection on the real estate. When the taxpayer fails to pay the real estate tax in full and in time and is not paid after the time limit is paid, the tax authorities can set the tax guarantee right in the taxable real estate according to law. If a taxpayer deals with taxable real estate, the tax authorities shall have the right to give priority to compensation from their disposal proceeds.

**Key Words** Ability-to-Pay Principle of Taxation; Asset Ontology Tax; Earning Capacity; Social Obligation of Property Right; Right of Compensation for Securing Taxation

Ye Shan, Ph. D. in Law, Professor of Peiking University Law School.

***The Role and Function of Legislative History in Statutory Interpretation***

——*The Experience of Common Law and Its Implication for China* WANG Yunqing • 72 •

In Anglo-American law, the use of legislative history has undergone Pattern of Never to Patterns of Limited Usage. As a kind of genetic argument, there are complex relations between legislative history and literal