

# 房产税法理研究

韩 康

(华东政法大学, 上海 200042)

[摘 要] 随着我国国民经济的快速发展, 以及近两年投机者对于房产的炒卖, 使得我国城市房价节节攀升, 国家为了遏制房价采取了许多措施, 直到 2011 年政府又出台了房产税。但是我国对于非营利性住房征收房产税的合法性和正当性又在何处呢? 现阶段我国对于税收的立法大部分由全国人大授予国务院制定实施, 但是房产税显然又是由国务院将税收立法权转手给地方政府了。同时我国开征房产税真正目的不应该基于遏制房价, 而是立足于将房产税作为地方税种, 成为地方财政来源, 并用于地方的公共福利支出。希望通过房产税来降低国内房价显然是不太现实的, 要做到国民住有所居, 政府就应该担当起自己的责任, 政府应该大规模的建设保障性住房, 为买不起房的人提供住所。

[关键词] 房产税; 空白授权; 转授权; 公共福利  
[中图分类号] DF432.1 [文献标识码] A  
[文章编号] 1008-8628(2011)06-0108-05

我国自 1979 年在邓小平同志的领导下进行改革开放以来, 改革开放的政策一直持续到现在的 2011 年, 我国经济的发展是有目共睹的, 国家 GDP 总量去年已经超过日本, 成为世界第二, 但是在中国经济快速发展的同时, 也伴随着产生了不少社会问题。这几年最让人揪心的问题就是国民的居住问题。近几年各地地王不断涌现, 投机客不断炒高房价, 加之国外游资涌入我国房地产市场, 使得我国一线城市的房价不断上扬, 而且有向二三线城市蔓延之趋势。2010 年国务院在春节之后出台了“国九条”、“国十条”连续打压房地产价格, 但是从实际来看效果并不理想。面对房价持续上涨的趋势, 国务院又出台了被冠之以“史上最严厉的房价调控政策”的“国八条”, 根据此政策, 房产税在个别城市开始试点实施。

## 一、房产税的合法性何在

我国 2011 年在个别城市开始征收的房产税是依据 1986 年 9 月 15 日国务院正式发布的《中华人民共和国房产税暂行条例》实施的, 不过依据当时的《暂行条例》规定房产税与 2011 年试点城市颁布

的房产税实施细则中的房产税不是一个概念, 当时的房产税属税对象仅限于城镇的经营性房屋; 而且是区别房屋的经营使用方式规定征税办法, 对于自用的按房产计税余值征收, 对于出租、出典的房屋按租金收入征税的。而 2011 年试点实施的房产税是针对居民个人非营业用的房产, 征税对象与 1986 年的房产税出现了明显的扩大。作为一个现代的宪政国家, 对于税收都要应该采取税收法定主义。即指称税收法律主义或税收法定性原则, 是指税收的征收和缴纳必须基于法律的规定进行, 没有法律依据, 国家就不能征税, 任何人就不能被要求征税。<sup>[1]</sup> 因此对于一个国家来说, 税收立法权应该划归于民意代表机关, 正所谓“无代表, 无税收”。

## (一) 我国房产税的空白授权立法

根据我国《宪法》的规定, 对于税收的规定是适用相对保留原则, 就是说对于税收的相关立法事宜可以由全国人大通过特别授权授予国务院, 再由国务院进行相关的税收立法, 不过这些由国务院通过行政法规或者行政规章制定出来的相关税收立法都是暂时性的, 等到各方面时机成熟之后, 会由全国人大或其常委会上升为法律。所以在 1985 年第六届全国人民代表大会第三次会议上全国人大作出《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的规定或者条例的决定》, 授权国务院对有关经济体制和对外开放方面的问题, 必要时可以根据《宪法》, 在同有关法律和全国人民代表大会及其常务委员会的有关决定的基本原则不相抵触的前提下, 制定暂行规定的规定或者条例, 颁布实施, 并报全国人民代表大会常务委员会备案, 经过实践检验, 条件成熟时由全国人民代表大会常务委员会制定法律。因此国务院根据此项授权在 2011 年通过转授权给个别城市进行的房产税试点改革。根据我国现行的法律规定, 国务院根据全国人大的授权, 拥有税收的立法权, 而房产税属于财产税中

[收稿日期] 2011-06-15

[作者简介] 韩康, 华东政法大学硕士研究生, 宪法学与行政法学专业。

的一种类型,所以国务院有权通过相关的税收立法而对房产的产权人进行一定的征税。

随着我国三十年改革开放的快速发展,税收的专业化、复杂化日益突出,如果仍然只能由全国人大及其常委会负责税收立法,这显然超过立法机关的能力,不能适应社会的快速发展,因此授权立法有其存在的必要性。尽管授权立法有其存在的必要性和合理性,但是我们必须保证对其的监督,否则这样的授权必然会成为政府侵犯公民权利的说辞。正如西方学者所认为,“委任立法所提出的真正合法性难题,已经不再是其存在是否合理,而是委任立法的激增,已经使议会难以对其进行监督”。<sup>[2]</sup>而我国现阶段的授权立法数量非常庞大,许多社会事宜都是通过国务院以暂行条例进行规定,而且全国人大又缺乏对国务院行政立法的监督,产生了一种空白授权。空白授权是指授权者授予被授权者一定事项的立法权,但对授权的理由、内容范围、期限没有作具体规定的授权。<sup>[3]</sup>2000年我国颁布《立法法》规定对于全国人大的授权应该采取明确性原则,根据《立法法》的规定,全国人大在1984年(在2007年已被废止)、1985年的两次特别授权就不符合明确性的规定,与《立法法》相冲突,因此也可以说这两次的授权失去了法律依据。然而在《立法法》颁布实施后,国务院仍然根据1985年的空白授权行使有关“税收基本制度”的立法权,实际上使《立法法》的规定成为一纸空文。<sup>[4]</sup><sup>110</sup>而2011年各地试点人民政府根据国务院的授权,而制定有关的税收暂行条例,而国务院对于房产税的税收立法权取得就是通过1985年全国人大的空白授权,因此这次房产税试点改革显然违反了《立法法》的相应规定。这种缺乏具体规定、限制、监督的要素的房产税授权立法显然不符合宪政国家的要求。虽然我国现行法律允许全国人大授权国务院制定有关房产税的法规,但是必须依据《立法法》规定的明确性原则进行授权,而不能是空白性授权。

(二) 国务院是否可以对全国人大的授权进行转授权

我们不难看出,根据我国1985年第六届人大第三次会议的特别授权,全国人大仅仅只是把我国的税收立法权授权给国务院行使,并且是只能制定暂行的法规。但是此次在全国几个试点城市开展的房产税试点改革,却是由各地的省一级的政府制定相关的地方性政府规章,然后试点政府再根据这些地方政府规章进行征税。全国人大根据宪法的规定授权国务院可以实施相应的税收立法权,但是宪法并没有规定国务院还享有对于全国人大的授

权进行转授权的权力。根据宪法的精神,对于政府来说法无明文规定即禁止,因此国务院是没有权将全国人大对其的授权再转授予地方人民政府的。然而2011年在上海、重庆开始实施的房产税改革,则是由国务院将全国人大的授权再转授权给地方人民政府。对于2011年房产税试点改革显然是违背了当初宪法将税收立法权授予国务院的宗旨的,国务院对于此次房产税的转授权是有一定瑕疵的。

2000年颁布施行的《立法法》对于全国人大及其常委会授权国务院相关立法权力时,也对这项授权性规定进行必要的限制。《立法法》第十条第二款规定:“被授权机关不得将该项权力转授给其他机关。”很显然根据《立法法》的规定税收立法权在由全国人大授权国务院之后,国务院是不能再将此项授权再转授权给其他机关的。然而,2011年开始在个别城市实施的房产税试点改革,就是很典型的一次国务院将全国人大的授权又转授权给了地方人民政府事例。上海以及重庆正是在依据国务院最新制定的“国八条”和财政部的相关通知之下,才根据自身的具体情况制定相应的《房产税实施细则》。本来房产税立法权由全国人大授权国务院行使,已经降低了立法档次,使得这些税收法律制度的权威性减低,如果此时国务院又将房产税立法授权再转授权给地方人民政府,那么在现今我国中央集权制的体制之下,权威性将大大地降低;而且房产税之所以被提出来并且开始在个别城市试点实施,主要原因就是为了抑制房价,很大的目的是为了了一时的政府政策所服务的,这就使得各地政府仅仅从自身角度出发来制定相应的《房产税实施细则》,一旦政府政策出现变化,《细则》也就会变,这样一来房产税地方立法的稳定性就会受到很大的打击;同时,像上海和重庆两市出台的《房产税实施细则》是由人民政府制定的,而不是本级的权力机关,因此《细则》所经过的审议程序就受到弱化,此一直接涉及公民财产权的法律没有经过严格的审议程序,以及由于《细则》是为应对房价飙升而被逼仓促实施的,所以它的规范性就下降了。所以行政机关应该坚持“授权立法不可转授”的原则,防止因转授带来的税收立法级次的再下降,同时强化立法人员的业务素质,完善立法过程中的听证程序。<sup>[5]</sup>

(三) 房产税在我国具有地方税属性

现阶段我国税收立法权在形式是高度地集中在中央,1993年12月25日国务院发布的《关于实行分税制财政管理体制的决定》规定:“中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央,以保证中央政令统一,维护全国统一市场和企业平等竞

争。”虽然税收立法权高度集中于中央可以减少地方税收权带来的混乱,但是我国毕竟是一个幅员辽阔的国度,而且由于改革开放三十年之后东西部差距很大,各个城市之间也存在较大的差距,所以我国对于某些税种的征收应该采取因地制宜的政策,而不是一刀切,尤其应该将某些税收立法权通过全国人大授权给各省级人民代表大会。

此次之所以需要对房屋产权人征收房产税,正是由于一线城市的房屋价格出现了难以遏制的上涨趋势,并且开始向二三线城市蔓延,政府面对如此紧迫局势而出台《房产税细则》,希望通过房产税能够起到遏制房价的作用。很显然由于我国各地经济发展不平衡,社会贫富差距逐步扩大,所以中央政府对于开征房产税只是在上海、重庆两地试点实施,并没有在全国范围内实施,同时在试点城市,由当地政府颁布实施的《细则》也对不同的主体作出了不同的规定。上海颁布的《细则》中依据不同的房价规定了两种不同的税率,并且对于经适房不开征房产税,同时各地《细则》对公民的第一套住房也不予征税。这些都看出了房产税针对不同地方、不同主体征收不同标准的税收,因此可以看出现阶段我国房产税具有明显的地方税属性,它在现阶段的中国不可能在全国范围内开征,同时在一些可以开征的城市中,又由于各个城市经济发展的不平衡,使得各地政府在制定《细则》时,应该视自己的情况而定。

但是,我国现阶段税收立法权正如前文所述是集中在中央的,地方仅仅只有对筵席税和屠宰税享有税收立法权,所以尽管房产税有地方税的性质,但是对于房产税的征收不应该是通过国务院的转授权,而应该通过建立正式的中央与地方税权划分制度,并通过全国人大的授权授予省级地方人大相应的房产税立法权,而不是由行政机关来制定《细则》。对于具有地方特色,税源零星分散、不在全国统一开征的地方税以及尚未在全国统一开征的地方税,由地方政府进行创制性立法和执行性立法。<sup>[4]</sup><sup>179</sup>正如前文所述,房产税是一项直接针对公民财产的剥夺,如果将此项权力交给行政机关,那么公民的权利很容易就会受到行政机关的侵犯,所以对于房产税的立法权必须授予人大,由人大经过严格的程序进行相应的立法,从而规范房产税的征收。通过地方人大根据各自地方特色制定《房产税实施细则》,最后在全国范围内建立了许多税收与公共品的不同组合,使得偏好不同的公共品消费者可以通过自由迁徙来满足自身的需要,同时,也形成了地方政府之间公共品供给的完全竞争市场模型,有利于提高地方政府的工作效率等。<sup>[6]</sup>

## 二、房产税正当性何在

不管是何种税收在形式上都直接表现为对于纳税人财产的一种无偿的、强制的占有,反过来作为纳税人的公民在财产被政府无偿征收之后,有权利要求政府为自己提供符合一定标准的公共产品,要求政府进行公共福利建设。国家之所以征税,正是为了满足其创造者——作为缔约主体的人民对公共服务的需要,即税是建立在人民与国家之间是由社会成员自己参与制定的法律的基础之上的,就获得公共产品和取得用于支付提供公共产品而需要的成本和费用进行“交易”时达成的一种“契约”,从这种意义上讲,“税法,就是获得了国民同意的规则。国民同意税法的过程,就是税收立法中民主发挥作用的过程”。<sup>[7]</sup>

### (一) 征收房产税合理基础

我们不能看出,我国在2011年在上海和重庆两市试点开征房产税,尽管是开征的直接目的是为了遏制高房价,但是作为一个税种,房产税仍然具有税的普遍性质。政府开征房产税,尽管在短期目标上可以定位于初步遏制房价,但是决不能将房产税仅仅看成是一个遏制房价快速上涨的一个工具,之所以征房产税是因为其最终的目的是为了满足不同国民的公共需求而服务的。伴随着经济的快速发展,国民所拥有的财产也出现了大幅升值,当然我们不排除存在通胀的因素,尤其是现阶段的房价更是出现了飙升的趋势,当然其中存在泡沫,不过房产的价值不断高升则是不争的事实。我们在看到房产价值不断上涨的同时,更要看到房产价值之所以上涨并不是因为那些房屋产权人的原因,房产增值是因为国家经济的快速发展而形成的。而国家经济之所以会取得快速的发展,这不是仅仅一个地方的成果,也不仅仅是一个地区的原因,这是全国国民的齐心协力,是全国的成果。因此改革开放的辉煌成果应该是是由全国国民享受,而不是只由那些富人享受国家经济飞速发展所带来的成果。房产税的开征正是有这方面的原因,像一线城市房价出现较快的增长,我们不排除投机客以及游资的作用,但是我们更不能抹杀国家经济快速发展对推动房价上升的作用,就是因为一线城市经济得到快速发展,带动房产的价值也出现增长。而这时房产价值增长是全社会的努力,尤其是处在一个城市当中的市民的共同努力,所以房产的增值应该是这些人一起分享,而不应该只由某些人分享。这正是可以通过房产税的征税来进行分配利益,但是对于由经济发展带来的社会利益又不是每个人能够得到平均的分享的。著名大法官霍姆斯有句名言:“税是文明的对价”,其强调的就是税对于纳税人而言,可

以说税既是一种利益,又是一种义务,只是其利益与义务未必对等。也就是说,具体到每个个体而言,其享有的利益与其依法所纳之税的义务并不一定是对等,但也不排除可能是对等的,我们无法用一种标准化的公式去衡量,也确实无法衡量。<sup>[8]</sup>虽然上海和重庆两市开征房产税的直接目的是为了能够遏制住房价,但是在对房产进行征税的同时就是对于社会发展导致财产增值的再分配,只不过是政府通过房产税将房屋产权人基于房产增值获得的利益的一部分以税收的形式征收掉,同时政府又要把这些征收到的房产税用于社会公共福利建设,现阶段房产税的首要任务就是由于投资建造保障房,做到不管是富人还是穷人都有住房住。

尽管现在政府将房产税定位于调整房价的一个措施来实施的,但是我们决不能将房产税仅仅看成是一个实现政府暂时性目标的工具,房产税真正的目的或者说是功能,不是调控房价而是为当地市民提供适宜的公共服务,房产税最终的目的是公共福利,这也正是政府开征房产税的另一个合理的理由所在。美国征收的房产税就是一个典型的为社会公共福利服务的例子。目前,全美 50 个州都征收房产税,这一税目是地方政府的主要收入来源,也是平衡地方财政预算的重要手段。征收房产税的目的是维持地方政府的各项支出、完善公共设施和福利,因此美国房产税的收税主体是郡政府、市政府和学区,联邦政府和州政府都不征收房产税。一般来说,郡税、城市税和学区税三者之间的比例为 1:1:5。在大多数美国人看来,有财产就要缴纳财产税,因为只有交了税才能要求政府提供良好的公共服务,自己并不会因为交的税多而吃亏。在绝大多数情况下,美国的房屋主人是愿意缴纳房产税的,这与美国的房产税较好体现了“取之于民、用之于民”的原则有关。如果一个地方的房产税收得太少,政府就可能没有足够的钱为公务员发放工资,公路和下水道出了毛病也无法及时修缮,街心花园里的各种设施也可能会锈迹斑斑。就算居民把自家的房子布置得再高雅、舒适,也会由于无法享受到高品质的公共服务,而使生活质量下降。为了保证“居者有其屋”,美国在购买、建造和租售住房方面实行了许多税收优惠政策,并对低收入者采取了很多减免措施。比如,一个人在向联邦政府缴纳个人所得税时,其纳税的基数是其全部收入减去已经缴纳的房产税。美国的个人所得税税率较高,用个人所得税作为杠杆调控房地产业,效果会比较好。美国加州的法律还规定,残疾退伍军人最高可免除 15 万美元的房产税。从美国征收房产税的例子我们可以看出,房产税并不是用来调整房价的,

它是地方政府的主要财政来源,同时房产税的大部分又都是用来提高公民生活质量的,同时政府又对不同的税收主体规定了不同的征税标准,不是采取一刀切的标准,从而充分照顾到了那些不是富裕的家庭。美国政府正是通过征收房产税同时又利用房产税提供公共福利等这些措施,使得在社会经济快速发展的推动下而产生的经济效益得以在社会上得到重新分配,从而使当地的美国人都能感受到国家经济发展之后带来的实际效果。

## (二) 真正实现房产税的正当性

正如前文所述,征收房产税的真正目的是为了向社会提供公共福利,而并不是现在政府所希望的通过房产税来起到遏制房价的作用。现在存在一种观点认为,政府开征房产税能够有效的打击那些投机炒房的投资者,认为房产税是政府抑制房价的一柄利器。从经济学来分析,任何物品价格的快速上涨,要么是需求过旺,要么是供给不足,或二者兼而有之,住房是一种特殊商品,供给不可能是无限的,尤其受到土地的约束。而从需求来看,作为安家立业的基本条件,具有很强的刚性需求,但同时又可以是投资品,作为投资工具,可以有无限的需求。<sup>[9]</sup>因此地方政府想通过开征房产税来抑制房价的攀升,可能会取得阶段性的成果,但是并不是长远之计,除非地方政府对于房产征收重税,使得房产的价格推得异常的高,从而使炒房团也不敢接手,但是这样一来我国的经济就会出现严重的问题,甚至是崩盘。所以房产税的真正的作用是国民提供舒适的公共福利,不是政府想用就可以用的调控工具。

我们应该秉持开征房产税不是为了实现政府一时的政治目标,开征房产税是为了能够实现社会利益的重新分配,是为那些面对高房价只能望房兴叹的国民提供住所的理念。其实我们从政府开征房产税抑制房价的目的可以看出,政府打压房价是为了让国民能够有居所,但是保证国民有居所并不是要求政府打压房价,从而保证国民都能买得起房产。保证国民有合适的住房是政府不可回避的责任,但是并不要求政府能够保证国民都能取得房产的产权。住房权是基本的人权,是政府应积极行动予以保障的社会保障权,各国政府特别是福利国家的政府对居民的住房权都有积极的保障政策。<sup>[10]</sup>正如前文所述,房产税的征收合理性在于,政府通过征收房产税是为了再将其投资于公共福利建设,在现阶段的中国,尤其是要投入到国家廉租房的建设之中,从而保证那些买不起房子的国民依然有自己一个独立的、私密的空间。这才是政府的责任,征收房产税的目的,不仅仅是为了遏制房价。当然

现阶段开始试点实施征收的房产税也许在对我国大规模建设保障房的财力支持上面有些不足,还必须得靠政府更多的投入,但是在房产税成熟之后,并且建立起一系列相关的制度之后,房产税成为地方财政重要来源时,它必将为我国保障房建设以及地区公共福利建设的发展提供强大的支持力。

尽管如前文所述,房产税真正目的是为了公共福利服务的,但是必须要有一套对于房产税征收之后如何使用的监督制度,只有保证房产税在征收之后是的确确用在了提高国民生活质量方面,才能真正体现出征收房产税的合理性,以及实现政府保证国民住有所居的责任。在上海颁布《房产税实施细则》并且实施之后,上海市政府随后颁布了《上海市保障房建设导则》,《导则》对于保障性住房的规划与环境、住宅设计、综合配套、建筑节能与住宅装修、工程质量等内容都作出了具体的规定。根据上海“四位一体”住房保障体系要求,在做好保障性住房建设工作的同时,今年本市还将加大保障性住房申请供应力度。廉租住房准入标准将有较大幅度放宽,并根据申请家庭经济状况实施“分档补贴”。经适用房申请供应工作,将先行在13个区全面推开,年内其余各区(县)也将全面启动。同时,经适用房的准入标准也会进一步放宽。公共租赁住房方面,各区(县)将积极建设筹措一批面向本区域保障对象供应的房源,有条件的工业园区等,将继续建设发展单位租赁房。<sup>①</sup>虽然我们从《导则》中看出上海对于在本市大规模开建保障房作出了一些具体规定,但是我们在其中并没有发现,对于各区在建设保障房的过程,如果出现住房质量问题,没有按期完成建设任务之后的行政问责的规定。没有问责制也就意味着,如果各区建设的保障房没有达到上海市政府《导则》的规定,它们也不会受到什么处罚,也使得各区政府在履行政府保证国民住有所居的责任时,没有一种鞭策机制,使得保障房建设有可能出现停滞。正如国务院在2010年给各地政府都下到了相应的保障房建设指标,尽管其中有一些完成了自己的任务,但是还有不少地方政府没有实现自己的目标,然而中央政府对于没能完成指标的城市并没有相应的处罚机制,而且对于一些超额完成任务的地方政府也没有什么激励政策,这必然会使各地政府对于国务院的保障房建指标阳奉阴

违。因此在征收房产税的同时,必须明确房产税的用途,对于房产税应该形成一套完整的监督机制,并且需要有一套政府问责机制。这就要求政府在征收房产税时应该将有关房产税的相关信息都向国民公布,只有这样才能保证房产税受到纳税人的监督,使得房产税用到实处。行政问责主要是对行政过失、行政不作为的问责,首先必须获得政府不作为或作为过失的相关信息,但是在政府公开发布的行政信息中,绝大部分是对政府有利的好消息,而对政府过失和不作为的信息发布较少或不发布。<sup>[11]</sup>只有在充分保障纳税人知情权的情况之下,才能保证房产税的作用真正实现。

结语:

我国在房价出现飙升的情况之下,政府开征房产税有其无奈的一面,但是既然我们已经开征了房产税,那就应该真正发挥出房产税应有的作用,并不应该仅仅成为政府遏制房价的工具,它不是政府可以随意使用的工具,我们应该真正发挥出房产税为公共福利服务的作用。

[参考文献]

- [1] 李涛,楚风华.浅议税收法定主义[J].财会研究,2009年,第23期.
- [2] [英]韦德,行政法[M].徐炳译.北京:中国大百科全书出版社,1997年版,第128页;
- [3] 安晶秋.关于我国税收授权立法制度的法律思考[J].税务研究,2007年6月,总第265期.
- [4] 胡小红.税收立法权研究[M].合肥:安徽大学出版社,2009年版.
- [5] 陈少英.税法基本理论专题研究[M].北京:北京大学出版社,2009年版,第251页.
- [6] 李文.税收立法权纵向分权的制度保证[J].税务与经济,2004年第2期,总第133期.
- [7] 刘剑文.财税法论丛[M].北京:法律出版社,2003年版,第231页.
- [8] 丛中笑.税的本质探析[J].法律与社会发展,2006年,第6期.
- [9] 刘尚希.物业税抑制房价不现实——关于物业税的种种误解[J].人民论坛,2010年5月上.
- [10] 李磊.论我国住房保障制度的完善[J].理论探讨,2011年,第1期,总第158期;
- [11] 高萍.我国行政问责制研究综述[J].云南行政学院学报,2010年第6期.

[责任编辑:炫 蓉]

① 2011年3月8日, <http://www.shanghai.gov.cn/shanghai/node2314/node2315/node4411/u21ai484890.html>.