

參閱文稿

北京華研有限公司
(香港) 桑尼研究公司

No. 2014~27

2014年6月17日

推进二次土改 创制房地产税 建设地方主体税种 — 关于房地产税立法与改革的争论

张木生 涂龙力

加快房地产税立法并适时推进改革。

到2020年，在重要领域和关键环节改革上取得决定性成果，完成本决定提出的改革任务，形成系统完备、科学规范、运行有效的制度体系，使各方面制度更加成熟更加定型。

— 摘自十八届三中全会《决定》

冲破思想观念的障碍、突破利益固化的藩篱，解放思想是首要的。在深化改革问题上，一些思想观念障碍往往不是来自体制外而是来自体制内。思想不解放，我们就很难看清各种利益固化的症结

所在，很难找到突破的方向和着力点，很难拿出创造性的改革举措。因此，一定要有自我改革的勇气和胸怀，跳出条条框框限制，克服部门利益掣肘，以积极主动精神研究和提出改革举措。

— 摘自习近平总书记《说明》

一

房地产税立法与改革，只有搞清理论、历史、现状，然后才能确定正确的立场、观点、方法。首先面对的是政府为什么这样富？国家统计局的数据，1990~2012年22年间，财政收入增长了38.9倍，其中中央财政收入增加了55.6倍。同期GDP总量，以现价计仅增加了26.6倍，而城镇居民可支配收入与农村居民人均纯收入只分别增加15.3倍和10.5倍。中央富，地方政府缺钱就圈地，2014年土地出让金四万亿元。土地出让金不改成税，建立地方税体系，加快房地产税立法都免谈。至于中国70万富翁短短30年超英赶美，我们将在下文分解。

税基扩大是好事，但是否存在应该动员的税基资源没有动员，不该动员的税基资源却屡动不辍的制度扭曲现象？深入到税收结构中，会发现企业税占整个税收的比重大，所得税基的税收贡献少得可怜。结果是，对众多普通企业和法人收税偏高，对超大企业和超级富豪的收税偏低，因为后者拥有的避税手段是前者无法相比的。改变这种制度扭曲且向良性可持续财税体制过渡显然是改革思考的切入点。国家税收制度的改革，需要在税收资源的帕累托改进意义上下工夫，制度尤其是系列制度创新是关键。中国资本大发展，超英超美。应对资本的力量，西方早就以直接税、财产税、所得税、个人所得税为主。我们30多年一贯制，死不悔改地以间接税为主，太讽刺，太悲剧！要完成上述任务，我们自

已关于税制改革的智慧资源和共识的形成是前提。否则，我们对十八届三中全会相关的财税体制改革，包括房地产税的立法与改革，吵成一锅粥，或者说基本没有共识的局面很难突破。

陈锡文与周其仁都是“九号院”杜润生老倚重的高足弟子，对土地资源分配，双方不是华山论剑，而是隔山打炮，与20世纪80年代改革者高度共识不同，也是各唱各的调，儒的林子大了去，鸟儿唱什么歌的都有。

土地除外：陈锡文先生如是说。凤凰网报道：2014年1月4日，中央农村工作领导小组副组长、办公室主任陈锡文在清华大学举办的三农论坛上发表的报告中说，在土地问题上，我主张规划高于所有权，这在全世界都是一样的。三中全会决定说，市场在配置资源中起决定性作用。但我认为，在土地资源分配上，市场不能起决定性作用，因为要有规划。你必须在规划允许的条件下，再发挥市场经济的作用。因为土地是分类的，有农地、建设用地（包含农村建设用地、城镇建设用地），城镇建设用地有商业贸易用地、住宅用地、工矿企业用地，还有各种各样的划拨的供应性问题，不能跨界使用，这是土地规划的作用。在这个意义上就形成了土地的管制制度的基本内容，即用途管制。只有在符合用途管制的前提下，市场才能发挥作用。你怎么可以拿着工矿企业的用地去盖写字楼、商场？这当然是不允许的。所以要非常准确地理解三中全会决定中的这些重大判断和要求。总书记在农村工作会议上提出“四个不能”：土地制度改革怎么改都不能把农村集体经济组织给改垮了，不能把耕地给改少了，不能把粮食给改滑坡了，不能把农民的利益损害了。在经济工作会议上，习总书记讲到土地流转、集中规模经营，讲到农民工逐步减少，发展现代农业，他用了一个词，非常有分量：“我们要有历史的耐心。”我们可以从日本的农业体制变迁的过程中借鉴他们

的成功之处。日本政府从追求土地分配的公平转向追求土地的利用效率用了 18 年时间。而我国从开始承包到现在 35 年了，却还停留在最初的公平，这是一种浪费，我不赞成。

集权必错：周其仁论土地配置。财经网日前转载北京大学国家发展研究院教授周其仁的文章说：土地资源配，究竟何难之有？根本的一点，在于资源总有多种用途，选择很重要。以土地为例，可栽树、可种庄稼、可修路、也可盖房，人们究竟选哪样？定了大类，还要细分：种豆得豆，种瓜得瓜；栽树呢，苗木、乔木、果树，个个不同。进而还要选量，盖房子占地，占多少才算合适呢？对经济而言，分别拿多少土地来栽树、种庄稼、修路盖房，就是土地资源的配置问题。我的认识，像一切人的行为一样，作为主动选择的资源配置，虽大可天马行空，但归根到底要受多重制约。第一制约是自然。非要在干旱的山地种水稻，不是不可以，只是那“配置”劳民伤财就是了。至于毁林炼钢、围湖造田，大自然日后还会给以报复性的惩罚。技术约束也很硬，技术变化了，“资源”的定义也变化。早先英国的习惯法，划土地所有权很慷慨，说哪块地是你的，下达地心、上至天庭都是你的。可是石油技术诞生后，土地的地下部分就要另议。有了飞机之后，空中之权也要再议——原来不算资源的，现在变得炙手可热！更现实的制约是成本。一亩田地在同一时节，用来种豆，就不能种瓜。放弃种瓜的利益，就是种豆的成本，不少书上说这是“机会成本”。成本太高，得不偿失，非经济配置也。最近几年，每到一地，我总把当地的规划找来看看。印象之中，能把城市人口规划做准的好像一个也没有。把自然、技术、成本相对价格、人口流动与集聚、静态和动态，还有无数来不及提到、但也影响资源配置的因素都考虑进来，我们不难知道，“资源配置”究竟何难之有——难就难在要处理的信息无数。这样来研究资源配置，我以为合适的问题不是

“怎样正确配置资源”——那几乎是怎样也做不好的。合适的问题，是资源配置出了错怎么办？选这个角度，容易理解为把全国土地配置的权利集中到北京的部委，为什么从一开始就没有胜算的机会？不是说集中全力断然没有优点，有优点的，但要以“做对事情”为前提。资源配置包括土地配置，如此日常的、平凡的、涉及相关事项无数的、因此信息成本非常高昂的事务，集权不出错的可能性等于零。作为容易出错的事务，分权才有优势。分权决定资源配置，出错比较小，纠错比较容易。

在市场原教旨主义的朋友看来，陈锡文的观点，离经叛道，太讽刺，改革改出了规划与市场的矛盾？“不过，从近些年陈先生的一些言论和观点看，他对农村土地制度改革的想法让人觉得他似乎已不大像是‘九号院’出来的了。比如他上述关于‘在土地资源配置上，市场不能起决定性作用’以及政府的规划权高于农民土地所有权的说法，就颇值得商榷。首先，三中全会决定说要让市场在资源配置中起‘决定性作用’，陈先生称不包括土地资源配置，这话是代表中央的，还是他的个人观点？其理论依据又何在？如果土地资源配置不能让市场而要由政府起‘决定性作用’（两者必居其一），那么，其他的一些重要资源是否也要如此？假如答案是肯定的话，三中全会决定的那句话又该如何理解呢？对此，身为中央财政领导小组副组长的陈先生应该给出合理的解释，否则，必会造成认识上和实践中的混乱。其次，在城市和社区建设中，的确需要有政府的规划，但陈先生说的‘规划’是指农村土地的应用，对此，陈先生也应该给出清楚的界定。”

这些朋友也对2014年，陈锡文的另一杰作“中央一号文件”提出质疑。如果说陈锡文的上述观点是否代表中央，可以画个大大的问号，对中央一号文件他们的确慎重了：每年的中央“一号文件”都会专门针对农业问题，新政府接任之后，今年的“一号文件”也循此惯例。据统计，

这已经是连续第 11 个专讲农业的“一号文件”，“传统”的惯性之强由此可见一斑，仿佛不作为“一号文件”就不足以表达对农业的重视。我们在今年的“一号文件”中发现了一句新的话语，即：对于正在全面铺开的农村土地承包经营权确权登记颁证，文件说“可以确权确地，也可以确权确股不确地”。“确权确地”很好理解；但“确权确股不确地”，这是什么意思？要知道，是“确地”还是“确股”，这是两种不同的产权形式。“确地”，就是要把承包地明确落实到农户并长久不变，这就相当于“分地”，实际上可以说已经“半私有化”，只是政府现在还不允许“确地”之后的农民自由处分已属于自己名下的承包地，但这块土地的其他产权已被确认是属于你的。而“确权确股不确地”，则属于“股份合作制”，即土地仍是集体所有，承包地的产权也不明确归到你名下，只是让你承包耕种，但你在“集体”中所占的股份可以明确，将来“集体”有权重新调整你的承包地或者派作他用。这样的产权形式，其实有点类似 20 世纪 50 年代中期的“高级合作社”。我们不知道“一号文件”中为什么出现了这一似乎是新的说法，也许是早就在地方实践中出现过而现在只是将其吸取到中央文件中。其实，若给予农民自由选择权，“确股不确地”也未尝不可，甚至比单纯的“确地”更具有“集约”意义——若只是“确地”又不准在市场上交易，农地就无法集中进行规模经营。但既然说“确股不确地”，就得真正按照现代股份制的要求，把农村集体改制成为现代股份企业，不仅要明确农民的股份，还要建立股东会、董事会、监事会等相应的结构，确保农民作为股东的一切法定权利，原来的村委会也就要转型为类似于城里小区的业委会，只负责村里的日常生活管理，而不得干预已经企业化的村集体的一切经营分配事务。如果做不到这样，所谓的“确股不确地”，岂不是等同于 50 年代的“集体化”？

笔者对陈锡文的立场是赞同的，注意，只是立场。如果中国的执政者，通过市场决定论，只帮资本家做大蛋糕，不帮穷人分蛋糕，让马太效应通吃蛋糕，官方和富人宰制这个可怜的世界。请面对一个基本事实，强势者这十年已经从农民的土地上拿走几十万亿元了！

让我们在所有制迷思崇拜中破除第一点迷信。

第一，马克思主义的经典表述：土地国有化只是资本主义纲领，土地作为稀缺的不可再生的资源，既不应该私有化，甚至不应该国有化，而应该社会化，永续使用。

第二，辛弃疾的诗句：“千年田换八百主，一人口插几张匙？便休休，更说什，是和非！”虽夸张，但道理是对的。从历史的场合看，所有权是那么明确的，舍此就没有市场经济。但是所有权不是那么不明确的，混沌的，舍此就只有绝对主义，没有相对真理。世界上真有土地的上达天庭，下达地心永恒不变吗？国家的“红线”和规划高于市场，但不排斥市场。

第三，中国的改革实现了耕者有其田，但没有搞土地私有化，这在全世界都是一个创举，是中国特色社会的亮点，也是新一轮土改的出发点。西方说，这是蛇和刺猬的结合，不可能。我们的结论是，不要全盘私有化会有更优质的市场经济。35年的发展，中国成为世界第二大经济体，实践是检验真理的唯一标准。

二

中共十八届三中全会对土地制度改革做了全面部署，在政策上取得重大突破。但是，方案一公布，对“土改”的争议声四起。有人担心，新一轮土地改革允许农民承包经营权和农房抵押、担保，可能造成农民失地、失房、失权；也有人认为，有关方面对新“土改”政策的解读趋

于“收势”，比如，只允许农民抵押、转让住房财产权，并未放行宅基地交易；把农地承包经营权一分为二，只允许农地经营权的抵押、担保、转让。这些使人们对新一轮“土改”能以多大步伐、多大速度推进产生了疑虑。

三中全会闭幕已数月有余，但对新一轮“土改”的政策内涵，决策部门和主管部门、学界仍未形成共识，各地仍在等待和观望。新的改革政策如何即使落地，改革的宏观方案和试点范围如何确定，集体建设用地如何合法入市，仍未破题。

如何看待十八届三中全会《决定》关于土地制度改革的表述？近期，相关部门负责人多次强调要试点先行，要稳妥推进，中央提出的不能“抢跑”等。这让外界产生了一些看法，担心新一轮“土改”政策在“往回收”？中共十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，提出“建立城乡统一的建设用地市场”，明确了深化土地管理制度改革的方向、重点和要求。中央经济工作会议、城镇化工作会议和农村工作会议，对土地管理制度改革做出了更明确的部署和安排。土地管理制度改革的推进，既要积极有为，又要审慎稳妥。

三中全会对农民宅基地的赋权和农房的赋权差异非常之大，前者具体表述为“保障农户宅基地益物权，改革完善农村宅基地制度”；后者则是“选择若干试点，慎重稳妥推进农民住房财产权抵押、担保、转让，探索农民增加财产性收入渠道”。

中国的现行法规，宅基地属集体所有，农民只有使用权，而对宅基地上的房屋拥有所有权。三中全会《决定》一出，最先出现的是小产权房大松把，价格腾飞，中央只好紧急刹车，所谓“收势”是乡政府和村干部、村长对农民宅基地使用权的侵犯，这些年还少吗？面对农业社会的土地问题和转型社会城市化的土地问题，最不足的是理论准备，没有

正确的理论就没有正确的政策、法律。现行土地管理制度的弊端，我国土地外延扩张的惯性，制约经济发展方式的转变，部分土地的非市场配置和价格扭曲，造成稀缺的土地被大量粗放、不经济利用，土地利用机构不合理，一些地方“以地谋发展”造成一定程度的地方政府债务和潜在金融风险；土地利益分配存在不公及土地纠纷引发社会问题。在推进和实施中，必须积极有为，以问题为导向，解决土地领域存在的深层次矛盾与问题，减少经济社会发展的不健康、不协调、不可持续性。

因此，什么是经营性集体建设用地？什么是公益性集体建设用地？在很多地方农村，是说不清楚的。可以肯定，如果不正视现实，今年一定有很多“经营性集体建设用地”冒出来。也就是说，那些适合做经营的土地，就会想方设法变成经营性建设用地。

因此下一步的关键是如何解决现在已做经营性使用的存量集体建设用地。这应该成为土地制度改革的重点。决策层和主管部门也要直面现实，科学定义和解释“集体经营性建设用地”的内涵和外延。下一步的土地制度改革，陷入情绪化的意识形态之争，当然不对。但地方政府继续玩BT游戏，大量圈地给开发商，开发商低价拿地，到银行高价抵押，强势者仍然制造远离实体经济的玩钱城市化，这是中国的投机赌博新经济。像李昌平那样，三年扎根信阳农村最基层，问题导向、问计于民，让问题倒逼改革，多用归纳法，少用演绎法，实践第一，步步脚踏实地改革者太少了。

当前，土地制度改革面临两难选择。《决定》虽然做出了重大决策，但具体如何执行，改革如何落地，依然需要出台具体的、可操作的政策。否则，地方如果拿着《决定》条文，贸然推进，以改革之名行损害农民利益之实，那就没有规则，也没有改革。

由于现行土地制度不完善，对农民土地权利的法律保障滞后，改革

实施中，可能总有一双权力之手在侵犯农民的土地权利，会导致改革适得其反。改革的深入，最忌总想从农民兜里掏钱。现在农民对耕地，对宅基地，甚至对林地、荒地通过承包确权已经有了永佃权，在永佃权的基础上，完善法律，市场一样可以在资源配置中起决定作用，而不搞私有化。

中国继续走“征地城市化”已经难以为继了，征地低成本，空手套白狼，强拆强征已搞得民怨沸腾，根基动摇地动山摇。重庆的地票制度是对官、商、黑结合的反动，耕地不减反增，农民有钱带资进城了，城市化的土地解决了，一个直辖市，商品房的房价全国最低，每平方米现在平均七千元，各个方面都“美了，美了，美了”！

由于征地成本越来越高，北上广深，包括省会城市和发达地区的二线城市，城中村越来越多，北京 500 个城中村，集体建设用地 89 平方公里，相当于一个老北京。中央提出建设用地要“严控增量，盘活存量，优化结构，提升效率”。太正确，请记住，进入 21 世纪以来，地方的土地财政，将来回头看，肯定一场闹剧，一场大笑话。

像戒毒一样，逐步消亡土地财政，城镇化用地从增量为主转向存量为主，渐进的少征地甚至不用征地。城中村集体建设用地有序进入建设用地市场，科学利用，再盘活城市国有用地，存量集体经营性建设用地的的问题在法制化的轨道上解决了，土地制度的连环套就解开疙瘩了。确权、规划、地价评估体系，透明交易市场，在此基础上土地财政改税，地方主体税种有了坚实的基础。土地增值收益，现在分配不公，不能再被政府和少数人控制，当然应由法定税收调节，既不能政府统吃，也不该肥了少数吃瓦片暴富者。

征地主要在城乡接合部，占全部征地的的大头。为什么不能学学重庆？归并宅基地，向山边要地，增加基本农田，建立重庆式地票市场，

农民增收，城市化受益，何乐而不为？对土地增值收益归公的部分，当然以税收形式实现最合理，要让地方政府的主要收入，取之直接税，来之房产税。《宪法》是人制定的，也可以由人来改，城市土地、农村土地都不应该国有化，而应该社会化。《农地承包法》和《物权法》在保护最严格的耕地红线制度下，为了市场的空间也应该改，市场化、法制化，都不排斥规划，而是对立统一的。

十八届三中全会后，集体建设用地改革将面临现实的挑战。比如，在上一轮工业化和城镇化进程中，事实上已有非常大比例的集体建设用地进入市场。比如，在“长三角”地区，20世纪八九十年代在集体土地上搞了大量乡镇企业，企业改制后，这些地很多已进入建设用地市场；在“珠三角”地区，集体建设用地比例将近60%。这些地并不限于“经营性建设用地”，一些宅基地、公益性用地，也早已流转出去，做经营性使用了。

三

集体建设用地，合法入市，还需做些什么？

第一是确权。现在，各方面对此有一些不同意见，中央要下决心做，为全国立规矩。第二是这些土地必须进入城市规划，拥有合法空间，不然，还是在法外乱搞，不会有效使用。第三是建立一套地价体系。第四是建立统一、公开的交易市场。这些集体土地入市千万不能再被少数人控制，因为增值收益太大了，只能通过公开平台交易的方式入市。第五就是税收体系。下面有一些人说，土地增值收益分配不公平，被少数城乡接合部的农民拿走了。其实，拿得最多的是地方政府。征地主要就发生在城乡接合部地区，占全部征地的60~70%，而土地被征得最多最狠的就是城市化地区的农民。有了合理的土地税收制度，对土地增值收

益归公的部分，可以税收形式来实现，同时这也保证了地方政府的收入。

对存量集体建设用地，应通过改革的办法解决。核心就是通过一套制度安排，让现实中已用于经营的集体建设用地进入市场。

现实可行的办法是，先从存量集体建设用地开始，把集体建设用地入市这件事做起来。这件事做好了，无论对地方政府，还是对农民，都是双赢。从“长三角”、“珠三角”等地的情况看来，改革也很急迫。

中国现在的规划是“书记的指挥棒”，政府行使职能的工具。将来的改革，必须要坚持法治原则，要改掉规划制定和规划修改的随意性，要强化规划制定和修改的公众参与和外部监督，同时，改革不是要改掉土地规划和用途管制，而是要在坚持规划法定的基础上，真正按市场经济原则来配置土地资源。¹ 土地确权是最重要的内容。平均地权的要义，在于建立一个人人有取得土地权利之自由、享受土地收益之平等的制度。地权平等之义，在于使用土地的均等机会之外，并有权共享土地之自然收益，即凡土地之税收、地价之增益、公地之生产、山林川泽之息、矿产水力之利，当皆归民众所分享，而非一己之私。这显然是一个政治的概念，但是其背后以确权为基础。

现在不少右派朋友说中国二次土改应该向台湾学习，我们不搞“两个凡是”不管是谁的经验，只要对人民有好处，我们都可以学。台湾的土改经验，确权于民乃长安之计。三七五减租，公地放领和实施耕者有其田，是促使台湾土地改革成功的三部曲，有人说是多赢，没错。在此基础上，工业化扩大了农场规模的改革，提高了农地利用和农业生产效率。但不要忘了前提：

前提是蒋介石去台湾，共产党帮一大忙。共产党把他赶到台湾，中国的割据势力，全部归了一统——躲进小岛成一统。他们痛定思痛，第

¹ 刘守英：〈新一轮土改内涵〉，《中国改革》2010年第2期，第10~12页。

一搞整风，第二搞土改，全是学共产党。国民党的“小一统”，一靠韩战，二靠杀反对派。不傍美国，不杀人，没有今天。蒋经国被称为台湾“民主之父”，“精神上反攻大陆的成功者”，蒋介石九泉含笑。蒋经国上台，替他把爸爸杀人，杀共谍，杀左翼，杀外省人。反对的人，一个不留。只投美，只反共。时机到了，“华丽转身”，结束一党训政，搞“宪政”，刷一转身就“民主”了，现在是理解民主的活样板，对这样的“民主”大陆的主流却得了失语症和胡说症。

台湾土地改革的经验描述中，最值得称赞的部分当属平均地权，其理论指导是孙中山先生倡导的平均地权说。

孙中山先生的平均地权说包含两个重要的内容：一是耕者有其田，社会上应杜绝“少数人拥有大量土地，大多数人只能成为佃农”的局面。平均地权被认为是进入现代化的基础。为此，台湾在 1949 年后实施了以平均地权为核心的土地改革，因为组织工作和实施都很成功，被称为是一场“不流血”的革命。

二是土地涨价归公的思想。孙中山主义中，平均地权是为了实现耕者有其田的主张，但是，他反对土地溢价的私人占有。他认为，农民只能享受因为其劳动投入而增加的农田收成，因为经济进步、而非劳动成果的原因而使土地增值，土地增值部分须归于社会公众，不可被一己之私占据。

所谓三七五减租，若地租以所产农产品的 50% 计算则先将其减去 25%，故实缴地租成为总产量的 37.5%。在台湾，出租耕地的地租率平均为 50%，故以此为基准一律减去 25%，实际地租率为 37.5%，作为减租后的标准，故称为“三七五减租”。

所谓公地放领，台湾土地行政机构所拥有的公地面积共有 16 万公顷，占全台湾可耕地面积的五分之一。因此，可以说政府是台湾岛内最

大的“地主”。政府号召别人把地权平均分给佃农，自己必须先作表率。敢于把公地确权给农民，而不是单方面将地主超过一定规定数量的土地转让渡给农民，农民承租公有耕地，只需缴付十年地租，即可取得土地所有权。

在台湾，平均地权被称为是一项不流血的运动，但这个过程的确实贯穿了政治上的强制过程，地主阶层岂能完全自愿。但是，台湾对地主采取了“收购”（buy~out the landlord）的方式，而不是“剥夺”（kick~out the landlord）的方式。台湾在将地主超出规定地亩数之地分给佃农时，就补偿部分而言，70%由佃农拿实物所得（当年农产品收成的两倍）予以地主作补偿（即实物土地债券），另外30%的补偿是政府发的公营事业股票。这是政府鼓励地主将资金转向工业投资的一个“构思”。土改政策中有一条，佃农若无能力一次性偿付地主之地价时，最长可以分十年、分20期来还，所需要支付的利息（约年息为4%）也相当优惠。

国民党被赶到那个小岛后，爹娘老子、七姑八姨再怎么地主，只能留给“赤匪”，“分田分地真忙”去了。他们在台湾是无地一身轻，不会再口惠实不至，在台湾土改可以动真格，不会拧巴了。拆东墙就能补西墙。

大陆不同，大陆农民耕者有其田也是交换，农民跟定共产党，28年流血牺牲三千万人，用命换来的。我们不可能把土地卖给农民，想收就收，想卖就卖在大陆没有历史合理性。我们的土地革命，不可能温良恭俭让。

可见台湾是不完整的土地私有制，大陆是两权分离不完整的公有制。台湾1980年代初的农业问题，已不再是土地的分配问题，而是如何提高土地利用效率、促进农业生产、增加农民所得，由此而形成了第二阶段的土地改革的需求。为了促进农地的有效利用、扩大农场经营规模、

提高劳动生产率，台湾提出农业发展条例的修订，新方案包括五项重要措施：提供扩大农场规模的购地贷款；推行共同、委托及合作经营；加速办理农地重划；加速推行农业机械化等配套措施。

修改后的农业发展条例共分八章 53 条，其中的重要条文有：1.政府应设置农业发展基金，稳定农产品产销。2.耕地变更为非农用时，应先征得农业主管机关的同意，农民有自己的组织。3.每宗耕地不得分割及转移为共有。4.家庭农场之农业用地，由能耕之继承人一人继承或承受，而继续经营农业生产者，免征遗产税或赠与税，并自继承或承受之年起，免征田赋十年（田赋自 1987 年下半年起停征）。5.明定委托经营不适用耕地三七五减租条例，以消除农民对收回耕地的疑虑。6.农业用地在依法作农业使用期间，转移与自行耕作之农民继续耕作者，免征土地增值税。

台湾将土地私权和政府公共目标结合，实现了基于利益共赢纽带的一体化、组织化：即省政府基于都市化的需要展开城市化建设，而农民则利用确权的土地享有城市化的土地增值收益。

在确权的基础上，台湾政府建立起了现代税收体制，对不动产征收地价税、土地增值税、房屋税等税种，解决了地方政府的课税收入来源，而且，这样的税源是长久而稳定的。台湾区段征地的模式，是在尊重土地所有权人的基础上，在规划期内聆听相关利益人意见，尤其是农民有自己的组织，有话语权。在建设期内对土地所有权人先安置后拆迁。最有意思的是提供土地的农民在不出一分钱的条件下，从其被征用的土地中，在开发好的都市用地上可以获得 40~50% 的低价地。台湾是土地私有制，但并没有建立统一的房地产税，大陆是土地公有制，是否实行统一的房地产租也完全可以因地制宜。

这样，在农民贡献了土地之后，还可以保留一半都市土地的权益，

能够获得土地未来的增值收益。因此，征地过程中的困难得以避免，并实现了多方共赢。

照价征收的作用在于，避免土地持有人低报地价，防止土地垄断投机。在下列情形下，政府可以采取照价收买，强制地取得私有土地的所有权。

1.申报地价过低：当申报地价未达公告地价的 80% 时，必须照价收买或以公告地价的 80% 为其申报地价。

2.空地未依期使用：按该宗土地应纳地价税额加征二倍至五倍的空地税或照价收买。

3.荒地未依期限使用：按该宗土地应纳地价税额加征一倍至三倍的荒地税；经加征荒地税满三年，仍不使用者，必须照价收买。

4.申报转移现值过低。

5.私有超额未建筑用地。

6.涨价归公。

为实施涨价归公，土地所有权人在申报地价后的土地自然增值的，应当依照规定征收土地增值税。从 1987 年宣布停止征田赋起，台湾土地税的主要构成就是地价税和土地增值税。田赋收入逐渐消退，地产收入成为重要的税收贡献来源。

严格地说，从我们所获得的 1974 年以来的数据观察，地价税占台湾土地税总计中的比例在 14~55% 之间，土地增值税占台湾土地税总计中的比例在 41~85% 之间。因此，土地增值税比地价税的金额更大，在地方政府的课税收入中也更为重要。

在经济发展的上升期，地价税和土地增值税迅速提高，对于地方政府的税收支持作用甚大。这明显发生在 1974~1990 年的经济高速发展时期。但是，它也有“双刃剑”的不利一面，即经济下行、不景气时，地

价税和土地增值税的绝对额和增速均出现大幅的回落,如 1990 年以后。这对地方政府税收源泉的打击是很大的。台湾在地税征收上就经历了一个波浪跌宕的时期。

将来,大陆的城市化基本完成后,也会出现类似的情况,但以房地产为财政的财产税却是会增加的,完全可以革故鼎新,与时俱进。

相对而言,台湾的房屋税却是一直处于稳定小幅上升的趋势中,成为一个稳定的税源。从历史看,台湾房屋税占土地增值税的比例在 0.4~1.1 倍之间。中国台湾没搞土地出让金,其他后现代化的国家也没搞土地出让金,中国大陆在这方面当然可以向他们学习。

台湾土改的最大优点,农民有自己的组织,有与政府谈判的话语权,但也要向大资本妥协。大陆的土地,无论城市还是农村其实都是社会所有制下的公有制,理论上、法制上应向此方向明确。台湾的土地私有制,以房产税为主。大陆是公有制,当然要建设房地产税!

四

十八届三中全会后土改之怪状。

十八届三中全会明确了农村土改大的方向,即城乡土地“同地、同权、同价”,农村集体经营性建设用地闸门洞开。但是,农村集体经营性建设用地之外的宅基地流转,谁来破坎?如何破坎?目前尚不明朗。而这恰是夯实农民财产权的最重要环节,也是农村土地最为广袤最具想象空间的部分。

三中全会在宅基地怎么改这个问题上,中央使用了“慎重稳妥”四个字,慎重就包括稳妥,中央用心良苦,土地问题牵一发而动全身。中央强调了改革路径是“选择若干试点”和“探索”——“保障农户宅基地用益物权,改革完善农村宅基地制度,选择若干试点,慎重稳妥推进

农民住房财产权抵押、担保、转让，探索农民增加财产性收入渠道。”截至目前，尚没有任何一地争取到关于宅基地流转改革的正式的国家试点。2014年初下发的中央一号文件中，在谈及这个问题时，还特意强调了“各地不得自行其是抢跑越线”。

其实宅基地只是冰山一角，在农村土地问题上，中央一直慎重稳妥，而地方从来表情不一，长袖善舞，多钱善贾，多地对待土地神通广大，各有奇招，核心就是“利益”两个字。

中央总是特慎重，地方总是特积极，问题的根子在土地所有制的法律表述。1982年宪法规定城市土地属于国有，农村土地属于集体所有。现在城乡建设用地“同地，同权，同价”让利益相关方聚讼纷纷、扑朔迷离。中央希望通过土改进一步秉公执法，勤政为民，就越担心利益集团巧立名目，横征暴敛。权能上与城市土地有着极大差别的农村土地，包括耕地、公益性公共设施用地、经营性用地、宅基地通过改革取信于民，执法为民。如果修法让城市土地与农村土地产权都是社会所有，永续利用，不仅同地、同权、同价而且同法，社会所有的公有制，一样可以让市场在资源配置中起决定作用。台湾土地另一大优点，不搞大陆式圈地，不搞土地出让金。有人马上说人家是私有制：我们的思维，很容易堕入非善即恶、非敌即友的黑白逻辑，谁都容易远了就亲，近了就恨。台湾的土地私有，为什么土地溢价归公？欧美土地私有制神圣不可侵犯，自己家的林子随便砍棵树都不行？谁都不是纯而又纯，平等的法律，必要时可动任何自然人的奶酪。时空穿越，古今中外异同，大家彼此彼此。

中央的“慎重稳妥”，到浙江省的贯彻文件中就变成“积极稳妥”，同心同理表达的还有湖南、江西，人同此心，心同此理，只要还有土地财政，谁能不积极？这不，黑龙江、海南、四川、甘肃、北京马

上跟上，隐去“慎重”留下“稳妥”。而且，将 2014 年作为时间表。广西直接表述为：“赋予农民集体土地和财产抵押、担保、转让权”，暗含了宅基地。山西将宅基地的抵押贷款权，放入金融领域的改革中，要在 27 个县试点。

深圳发挥敢为天下先，“只做不说”的惯例，根本不理多地文件的表情各异，暗藏玄机。2013 年 12 月 20 日，深圳一块原农村集体用地首次成功上市，由深圳市方格精密器件有限公司以底价 1.16 亿元竞得，土地收益的 70% 归政府，30% 归村集体凤凰社区股份有限公司所有，成为“建立城乡统一的建设用地市场”的一个鲜活例证。河北也不甘落后，改革示范在石家庄首选试点：根据公开报道，2014 年石家庄要在鹿泉、正定、栾城、藁城和市内各区已完成农村产权确权登记的乡村，开展宅基地流转、集体经营性建设用地入市试点。其实，这十年各地的，与增建挂钩、宅基地换房、土地换社保等等试点早已在全国呈现遍地开花，但始终未有某地的试点正式在全国范围内予以推广，得到中央的认可，成为统一推广的模式。

市场暗流活跃。比地方政府更为积极的，是市场的各种明或暗的力量。在这些力量的共同作用下，全国建设用地数量猛增。

2013 年 12 月 30 日，国土资源部公布了第二次全国土地调查（下称二调）的成果公报，其中，全国建设用地较之二调启动之前的 2008 年土地变更调查数据，多出了 8729 万亩！国土资源部和中农办等部门获知，1998 年，建设用地基本维系了每年 500 万亩左右合法用地和 200 万亩左右灰色用地的格局。中农办主任陈锡文曾在一个内部场合表示：“通常，土地指标在地级市这一级即已基本被瓜分完毕，但县里的建设照样搞得红红火火。”

在这一背景下，以小产权房为代表的、合理却不合法的灰色用地层

出不穷。四年之前，中房集团前董事长孟晓苏即估算，全国小产权房面积高达 66 亿平方米。此番多出的八千余万亩建设用地，亦有相当部分的灰色用地。²

2013 年中，湖南浏阳为农村房屋所做的抵押金额累计已达 358.71 亿元，只要不是自己的承包地，农民才不爱惜土地呢，天高皇帝远，民少相公多，家家户户多占宅基地，每条新修的公路边，马上长蘑菇似的，长出一堆非规划房。官员政绩 GDP 优先，没有土地就没有项目，没有项目就没有 GDP。

土地用途从农业转向工商业巨大的级差地租，工商业高于农业的高额回报吸引了资本的疯狂。允许宅基地“迁移”，通过城乡土地增减挂钩，地票等变现，土地资本化的闸门洞开，再大的雾霾挡不住城市化率从改革前的 17.9% 暴涨至 2013 年的 53.7%。“终朝只恨聚无多，及到多时眼闭了”。爱财之心，人皆有之，但要取之有度，这个度就是立法要跟上。

在红尘滚滚，物欲横流面前，国家能干什么，应干什么？干市场失灵干不了，干不成之事，国家最应干的事是两个“最严格”：

第一是最严格的耕地保护制度，无论原先制定的 18 亿亩耕地红线，还是近期公布的中国耕地还有 20 亿亩，基本耕地、一般耕地，不许动的一分都不许动，增坏地换好地都不成。盛洪说，城市化会节约土地，划定十八亿亩红线没有必要。市场在配置土地资源中起决定作用。不是说盛洪先生的提法与习总书记的“四个不能”相忤就否定他。日本是成熟的市场经济国家，按照比较利益、影子价格，日本的粮价是国际市场粮价十数倍，市场决定，日本早不该种粮食了，日本非常的不市场，而且没商量的余地。

² 王小乔：〈地方土改图景〉，《南方周末》2014 年 3 月 6 日，第 9 版。

第二是在大数据时代和最先进的卫星遥感技术下，国家完全可以建立最严格的土地规划，最科学的规划，规划不合理，是利益使然。这两个最严格的，风能进，雨能进市场决定性因素不能进。

在这两个最严格的的前提下，其他一切由市场配置资源中起决定作用。

五

许善达认为，房地产税的立法与改革是“最难的改革”，重定中央与地方事权并匹配财源难，房地产税推行难，但最难也最重要的是把收钱的权利关进笼子里。很对，但他认为中国不能套用市场经济国家的“房地产税”，“把房地产税培育为地方主体税种，这更是天方夜谭。”这就不对了。习近平强调，制定出一个好文件，只是万里长征走完了第一步，关键还在于落实文件。我们在学习宣传全会精神上还要下细工夫、苦工夫、深工夫，夯实全面深化改革的思想认识基础。在学习理解上，要防止一知半解、断章取义、生搬硬套，要弄清楚整体政策安排与某一具体政策的关系、系统政策链条与某一政策环节的关系、政策顶层设计与政策分层对接的关系、政策统一性与政策差异性的关系、长期性政策与阶段性政策的关系，既不能以局部代替整体、又不能以整体代替局部，既不能以灵活性损害原则性、又不能以原则性束缚灵活性。在贯彻落实上，要防止徒陈空文、等待观望、急功近利，必须有时不我待的紧迫意识和夙夜在公的责任意识抓实、再抓实。改革是循序渐进的工作，既要敢于突破，又要一步一个脚印、稳扎稳打向前走，确保实现改革的目标任务。全面深化改革是立足国家整体利益、根本利益、长远利益进行部署的，要注意避免合意则取、不合意则舍的倾向，破除妨碍改革发展的那些思维定式。对党和人民事业有利的，对最广大人民有利的，对实现

党和国家兴旺发达、长治久安有利的，该改的就要坚定不移改，这才是对历史负责、对人民负责、对国家和民族负责。十八届三中全会《决定》提出，加快房地产税立法并适时推进改革。显然，这意味房产税试点已经夭折，今年不会再增加房产税试点城市。

许先生还认为，现在要讨论的是“房地产税法”怎么“立”，而不是房产税试点如何推进。很多市场经济国家有房地产税，但中国不能套用他们的制度。因为那些征收房地产税的国家，他们的房产、地产都是私有的，其征税法案中的纳税主体（即征税对象）都是私人。房地产税是财产税，财产税是对财产所有者征税。但是在中国，房地产存在两个主体、两个所有者，地产是国家的，房产是私有的，房屋所有者不拥有土地的所有权。那么，中国的房地产税跟谁征？如何向地产的所有者——国家征税？

中国现在对商业房地产征收两个税，即房产税和城镇土地使用税，城镇土地使用税是行为税，不是财产税。如果按这种模式，那么房地产税要分两个税——一个财产税、一个行为税。如果分成两个税，对房屋征税就要确定房屋的财产价值，首先要把房价中包含的70年土地使用权价值剔除，因为70年使用权已交了钱，每年再交使用税，这在法理上说不通。

对土地使用权不能征收财产税，可以征收一个使用行为税。有观点认为，未来的房地产税，可由房产税和城镇土地使用税合并而来。如果这样做，征税应把房价中的土地价格剔除，不能对一个地产收两次钱。

十八届三中全会提出“完善地方税体系”，许认为：“但完善地方税体系，必须要有地方税主体税种，对此大家已有共识。但是对于用什么税种替代营业税作为新的地方主体税种，目前还有争议。营业税作为地方主体税种，扣除归属中央的部分，2012年也有近1.5万亿元，占税

收总收入的比重为 15%左右，是地方第一大税种。

目前，属于地方的税种除了营业税，还有契税（2800 多亿元、占税收总收入的 2.9%）、土地增值税（2700 多亿元、占税收总收入的 2.7%）、城镇土地使用税（1500 多亿元、占 1.4%）、资源税（900 多亿元、占 0.9%）等。

地方其他几个税种规模和占比都太小难以成为主体税种。必须找税收规模相当的税种，作为地方主体税种。可以把国内消费税从生产环节转到零售环节。”

许认为：“有人建议，可以把房地产税培育为地方主体税种，这更是天方夜谭。目前对商业房产征收的房产税仅为 1300 多亿元，即便对个人住房征税，也不可能设计出一个年收入达一万亿元规模的房地产税。主体税种的概念就是收入规模要足够大，现在地方政府本级收入超过了六万亿元，主体税种至少应达到万亿元的量级。显然，房地产税难以替代营业税成为地方主体税种。十年之内，地方政府靠房产税作为主要收入来源是不现实的。”

许认为：“目前，中央和地方的收入比重各占约 50%，而支出比重中央占 15%、地方占 85%，地方支出对中央的依赖度过高。我认为，地方政府自己组织的收入应占到地方支出的 80%，对中央的依赖度不能超过 20%。地方政府要有一定的立法权和征收权，地方的财力应和一定的财权与支出责任匹配。仅仅强调地方财力，可能导致地方没钱，干什么向中央要钱，这肯定不是中央地方财政关系的目标。”³

在以下的具体分析中，我们将展开阐述许先生的思路为什么不对。这里我们仅指出我们论述的两个前提：第一，这十年，农村的土地减少了三亿多亩，这十年土地出让金以天文数字增长，2013 年的土地出让

³ 许善达：〈最难改革〉，《新世纪》周刊 2013 年第 51 期，第 41~42 页。

金超过四万亿元，清费立税，房地产税当然可以成为地方的主体税种，这是题中应有之意；第二，土地的溢出收益，主要被少数利益强势者所获取，房产的土地使用权虽然只是 70 年，但在中国两极分化，严重分配不公，越有钱，越先富起来的人占有的大量土地、大量房产越早，房价、地价十年十调十涨，升值何止十倍，这十倍的土地升值，房价升值，对个人来说，难道不是一大笔巨大的财产？收他们的财产税，何罪之有？

六

三中全会后国人对房地产税立法与改革产生了种种哥德巴赫猜想：三中全会提出“先立后改”这一“有悖传统”的立法与改革思路是基于什么背景提出的、是否可行且如何运作？房地产税立法与改革的目标是遏制越调越高的房价、还是调节收入分配差距、还是增加地方政府收入抑或三者兼而有之？房产税与房地产税是不是一个税种、如何理解财长“基本不开设新税种”的解读？房地产税立法与改革是否包括农村集体土地上的合法房产？房地产税立法与改革是否会增加中低收入者负担？只改增量不改存量是否公平？房地产税改革真的会因土地权与房产权无法分离、房价与地价无法厘清而止步？征管技术条件决定中国目前还没有能力征收房地产税？中央房地产税立法与改革进程的论断是否成立？2020 年前能否取得决定性成果、房地产税立法与改革能否重蹈当年“适时开征物业税”覆辙？……林林总总的大猜想犹如雾里看花，就连江湖号称“预言帝”的地产大佬任志强这次也放了“哑炮”，表示“不敢做更远的预测了”！国人质疑：中国的房地产税立法与改革怎么了？最根本的是其他要素可以市场化，土地却不可以，土地经营是否只能国家垄断？中国能否走通一条土地社会所有，永续使

用之路？

毫不夸张地说，在深化财税体制改革特别是深化税收制度改革的进程中，没有一个税种的改革像房地产税改革这样纠结、这样牵动政治、经济和社会方方面面的神经：作为当前不法官员最重要的贪腐转移形式之一，⁴“房叔”“房婶”“房祖宗”已成为反腐的重灾区，房地产税立法和改革与政治体制改革休戚相关；作为未来地方政府财政收入的主要来源，房地产税改革与完善地方税体系、从而与稳定中央与地方财力格局休戚相关；作为老百姓最基本的生存性公共产品，房地产税的改革与推进城镇化、保证老百姓安居乐业、从而保持社会稳定休戚相关；作为居民财产最重要的持有形式，房地产税的改革与保护所有者合法权益、调节稀缺资源占有和贫富差距休戚相关……这项涉及方方面面利益博弈的税收立法与改革，必然会牵动政府及各阶层各群体的利益神经，利益博弈在这里变得更加惨烈、更加疯狂，因而改革的阻力前所未有，取得决定性成果的难度更大、所需时间更长。显然，这是对新一届最高决策层的改革勇气和改革智慧的最大考量。

从十六届三中全会提出适时开征“物业税”并在部分地区实施“空转”试点，到2011年沪渝两市对个人住房的改革试点，再到2013年提出的房产税改革扩围试点，⁵十八届三中全会以前的房产税扩围改革终因利益博弈惨烈、顶层设计方案难产、无法达成广泛共识而流产！这期间，真是百花齐放、百家争鸣：积极推进者有之，消极抵制者有之；增加持有环节税负者有之，取消持有环节增加交易环节者有之；住房普

⁴ 据报道，2000年以来落马省部级官员一百人左右，其中53人涉及房地产，超过半数。引自《中国经济周刊》2013年10月9日。

⁵ 2013年8月29日，发改委主任徐绍义和财长楼继伟都向全国人大常委会建议扩大房产税范围，徐绍史更是首次透露房地产税试点时间表为2013年下半年。详见〈房产税征管新路径隐现〉，《21世纪经济报道》2013年9月2日，第5~6版“特别报道”。

遍征税者有之，二三套房以上征税者有之；打压小产权房者有之，历史评价、妥善解决者有之；存量不征者有之、存量增量共征者有之；房地产分别征税者有之，房地产统征者有之；房地产税应成为地方主体税种者有之，相左意见者有之……林林总总，是可谓仁者见仁，智者见智。甚至仁者见益，智者见愚，利益驱之。

如此维系不同利益群体的激烈争论，如此举步艰辛的改革试点，敢问房地产税立法与改革之路究竟在何方？

习近平总书记在《说明》中铿锵有力地给予回应：“冲破思想观念的障碍、突破利益固化的藩篱，解放思想是首要的。在深化改革问题上，一些思想观念障碍往往不是来自体制外而是来自体制内。思想不解放，我们就很难看清各种利益固化的症结所在，很难找到突破的方向和着力点，很难拿出创造性的改革举措。因此，一定要有自我改革的勇气和胸怀，跳出条条框框限制，克服部门利益掣肘，以积极主动精神研究和提出改革举措。”

这是切中时弊的警世恒言；这是“房奴”、“裸婚”、“蚁族”、“棚户”等弱势群体积怨已久、发自内心的呐喊；这是一场自上而下的颠覆性改革；这是一场各路“诸侯”、“土豪”自我反省的痛苦割肉过程；这是一场突破利益固化藩篱的大决斗！房地产税立法与改革成功与否，将是检验深化财税体制改革、建立现代税收制度的重要试金石！鲁迅有句至理名言：“地上本没有路，走的人多了也便成了路。”现在是地上已有路，利益集团偏不走！以习近平为首的党中央带领全党以摧枯拉朽的政治勇气，高屋建瓴的改革智慧，披坚执锐清除利益固化的藩篱，选择房地产税的立法与改革作为坚持税收法定原则、完善地方税体系、从而深化税制改革的突破方向和着力点，这是房地产税立法与改革的华山之路！

十八届三中全会提出“加快房地产税立法并适时推进改革”的《决定》，为今后的房地产税立法与改革提出了“先立法后改革”的基本路线图。但这只是一个原则性、框架性的《决定》，如果对“房地产税立法与改革”中的定位、要素、体制等争议较大的问题仍不能厘清和达成共识，那么，则可能欲速不达，想“加快”也“加快”不了！⁶

为什么要向个人住房征收房地产税？主要对什么样的个人住房征收房地产税？这是加快房地产立法与改革必须首先厘清的的第一个前提。

历史证明，任何一项税制改革与立法都离不开当时特定的政治、经济、社会背景，背景决定了社会经济发展的战略目标从而也决定了税制改革的内容，这是任何人无法违背和改变的社会经济发展规律。比如，当前广为国人关注的增值税改革历程就证明了这一规律：1994年1月1日施行的增值税为什么采用生产型而没有一步到位采用消费型？其经济背景之一就是“三高二乱”、且正在实施调控宏观的过热环境，如采用消费型增值税无疑是对过热的投资火上浇油，因此在施行生产型增值税的同时还开征了固定资产投资方向调节税以配合国家的宏观调控政策。2004年7月1日所以率先在东北试行的增值税“转型”改革试点，这是因为东北地区是我国“一五”时期建立起来的重工业基地，在运行了近50年之后其基础设施、机器设备已极不适应企业的升级换代，国家为增强企业活力实行增值税改革，这就是当年增值税“转型”的背

⁶ 从2013年12月25日全国财政工作会议和12月26日全国税收工作会议关于2014年税制改革工作安排看，都没有房地产税改革的具体部署。十二届全国人大常委会将增值税立法和修订《税收征管法》列入一类立法规划，房地产税立法也未列入立法规划。这一切都说明房地产税的立法与改革远未达成共识，甚至有人对此持怀疑态度，中央若不加大推进力度，十六届三中全会“适时开征物业税”的“流产”尴尬还会重现！房地产立法与改革也只能是纸上谈兵！

景。2008 年美国次贷危机引发的世界金融海啸严重地累及世界实体经济的萎缩，为支持国内企业渡过难关、保持经济稳定发展，国务院决定自 2009 年 1 月 1 日起在全国范围内全面实行增值税由生产性转为消费型，这就是增值税全面“转型”的背景。可以推测，如果不是次贷危机的倒逼，增值税转型的改革还不知要“试点”到猴年马月？！

2012 年 1 月 1 日上海“营改增”试点拉开了增值税“扩围”的改革序幕，这是在我国经济已步入自然回落周期、产业结构亟待调整尤其是发展第三产业、确保经济增长和充分就业两个“底线”的背景下开始的，而其推进速度之快远非“转型”能比。财长提出要在“十二五”时期基本完成增值税全面改革就是在这种背景下提出的。⁷“营改增”全面实现，能减税九千亿元，成为上下形成共识的基础。

2011 年沪渝两市的房产税改革是在政府一再高调要将房价纳入理性轨道且十年九调无果、房价越调越高、以至总理乞求开发商血管里多流道德之血的背景下开始的，这给国人发出一个非理性的信号：国家试图通过强化税收调控手段来遏止疯狂的房价！以至到今天还有人认为，十八届三中全会《决定》“加快房地产税立法并适时推进改革”的目的是调控市场房价。这是治标不治本、其实标也难治的改革近视眼！

房地产税立法与改革的主要目标是为了调控房价吗？这是必须厘清的房地产税立法与改革的定位问题。

房地产税立法与改革的定位包括两层含义：一是解决为什么要对个人住房开征房地产税即开征的目的是什么的问题。二是向什么人征收个人房地产税即征税基本原则问题。这是前提，这个问题不解决、不达成共识，接下来的税制改革设计则无法进行。⁸

⁷ 笔者对“十二五”完成增值税全面改革持审慎乐观态度，有人认为需 5~7 年也太过悲观。

⁸ 详见张木生、涂龙力：〈为了多数人的现代化——一场迟来的财税体制改革〉，《参阅文稿》No.2013~58。

为什么对个人住房开征房地产税，坊间基本有三种观点：一是调节房产价格；二是调节收入差距；三是组织地方政府财政收入。

从深化财税体制改革的层面看，房地产税立法与改革的定位应当置于十八届三中全会《决定》提出的税制改革的基本框架下来讨论。

第一，要在《决定》提出的“完善地方税体系”框架下讨论。首先，综观《决定》全文和2014年中央经济工作会议精神，与以往不同的是，文件和会议只字未提调控房价。这是国家治理经济理念与思路的重大转变，即对房价由“堵”（抑制需求）转为“疏”（增加供给）。十年调控房价的历史证明，堵是堵不住的，只有“一房两制”⁹增加供给总量和调整供给结构才能使房地产市场正常运转，这是供求关系决定商品价格规律决定的。在这种背景下，坚持调控房价的定位显然是违背经济规律的。其次，《决定》提出的“推进增值税改革”，特别是十二五时期要基本完成增值税改革的路线图，势必冲击本来就改革相对滞后的地方税体系。为落实三中全会提出的发挥中央与地方两个积极性，势必要完善地方税体系以保持增值税全面改革后中央与地方财力格局的总体稳定。最后，作为财税体制改革的牵头部门领导，财政部部长楼继伟明确指出，完善房产税制度要有利于为地方政府提供持续、稳定的收入来源。¹⁰

显然，稳定地方收入来源从而稳定中央与地方财力基本格局即强化房地产税的财政职能是本轮房地产税立法与改革的首要定位。

第二，要在《决定》提出的“逐步提高直接税比重”框架下讨论。首先，十八届三中全会将十八大提出的“结构优化”的税制改革目标具

⁹ 笔者曾在2009年9月上海一次税务高层论坛上提出“一房两制”概念，内涵式解决住房和抑制高房价应当采取双轨制，即奢侈房找市场、安居房找市长。只有增加安居房供给，才能从根本上解决房价泡沫问题。

¹⁰ 详见楼继伟：〈建立现代财政制度〉，《人民日报》2013年12月16日，第7版。

体表述为“提高直接税比重”。这意味着本来税制改革将在降低间接税比重的同时提高直接税比重，房地产税改革的趋势必然会提高直接税税收收入总量。其次，为保持中央与地方财力格局总体稳定，降间提直应当测算，因“营改增”减少的地方财力应当通过房地产税等其他税收收入得到相应补偿。最后，降间提直应当“逐步”实施，房地产税立法与改革是项复杂的系统工程，不可能一蹴而就。

第三，从推进社会事业改革创新层面看，房地产税立法与改革的定位应当置于十八届三中全会《决定》提出的完善以税收等为主要手段的再分配调节机制、加大税收调节力度、建立公共资源出让收益合理共享机制的基本框架下来讨论。

《决定》明确指出，应当规范分配秩序，完善收入分配调节机制和政策体系，建立个人收入和财产信息系统……增加低收入者收入，扩大中等收入者比重。我们认为，除了“有利于为地方政府提供持续、稳定的收入来源”这一主要定位外，另一个重要定位是调节稀缺性土地资源的过度占有和悬殊的贫富差距。应当立足不增加弱势群体税收负担这一基点，根据目前社会消费习惯、消费结构和消费能力，房地产税的课税对象决不是普通老百姓的普通生存性住房！一千户普通老百姓缴纳的房地产税能抵得上赵本山的“皇宫”吗？！所以，个人住房征收房地产税的主要对象应当是过多占用土地稀缺资源的超高收入群体，而决不是低收入弱势群体，这是必须坚守的立法与改革的底线，否则，中央提出的增加中低收入阶层财产性收入就是一句空话。目前，应当向国人清楚地宣传和解释这一底线，避免因政策目标不明确造成的认识混乱和思想恐慌甚至成为既得利益者用以反对改革的借口，这会阻碍改革的进程。税制改革应当公开透明且让国人特别是普通老百姓明白政府改革的目的，尤其是那些涉及利益格局调整的改革，这能让老百姓积极参与改革，而

不是雾里看花、观望甚至反对。

税收能调控高企不下的房价吗？据国家统计局发布的资料显示，国务院 2013 年 2 月出台的所谓史上最严厉的新“国五条”以来，2013 年全国 70 个大中城市除温州外房价全部上涨，其中，京沪广分别同比上涨 21.1%，21.9%，20.9%！¹¹ 税收调控房价遭遇滑铁卢再次成为国人“一声叹息”的话柄！国人要问：税收调控怎么了？为何突不破愈调愈涨的魔咒？原来房价疯涨的背后是“面粉贵过面包”的怪圈在继续肆虐！据新华社报道：2014 年首月北上广杭“地王扎堆”，四大城市土地出让金首月进账超千亿。楼面地价在 2.8 万 / 平方米以上，最高达 47609 元 / 平方米。¹² 2013 年土地出让金收入，北京上涨 180%。最高楼面地价 73000 万元 / 平方米；上海上涨 177%，最高楼面地价 42821 元 / 平方米；广州上涨 85%，最高楼面地价 34590 元 / 平方米；深圳上涨 300%，最高楼面地价 25468 元 / 平方米。¹³ 2013 年卖地收入又创历史新高，达 4.1 万亿元，同比增长 44.6%。¹⁴ 地价猛于虎，税收奈我何？！

地王如此雨后春笋般涌现、地价如此洪水猛兽般爆发，特别是在央企国企凭借其“雄厚”的资本实力参与抢地、地方政府对国家调控政策“阳奉阴违”、银行风险最终有财政买单和国家保险的三者利益链越来越牢不可破，每次都是翻烙饼的背景下，原本就具有较大局限性的税收调控政策岂不是孙行者遇到如来佛？

讨论为什么对个人住房征收房地产税的意义在于税制改革的顶层设计，税制设计受改革定位制约：如定位为调节房地产市场价格则宜加

¹¹ 详见〈多地房价涨幅过线挑战调控目标〉，《经济参考报》2013 年 12 月 30 日。

¹² 详见〈地王扎堆，京沪杭深首月地金超千亿〉，《新华每日电讯》2014 年 2 月 1 日。

¹³ 〈一线城市“面粉榜”地价纷纷超房价〉，《第一财经日报》2014 年 1 月 2 日。

¹⁴ 详见〈去年卖地收入果然创纪录〉，《第一财经日报》2014 年 1 月 24 日，头版头条。

强流转环节征税；如定位为调节资源占有和贫困差距则宜加强持有环节征税；如定位为增加地方财政财源则宜与土地制度同步改革等等。

三中全会提出的“房地产税”的内涵是什么？换句话说，现行税收制度中有“房产税”，那么“房地产税”与“房产税”有什么区别？这是必须厘清的第二个前提。

“房地产税”有三种内涵：一是狭义内涵。通常是指纳税人在房地产持有环节应当缴纳的财产税。二是广义内涵。是指包括房地产开发、交易和持有三个环节在内的应缴税收总和。三是最广义内涵。是指包括政府收取的各种具有税收性质的基金和规费收入的总和。三中全会指的是哪种内涵首先要厘清，否则难以顶层设计。

目前为止，最具权威的解释莫过于财长在《人民日报》发表的“建立现代财政制度”的署名文章。文章指出，完善房产税等相关制度要在充分论证的基础上立税清费，适当减轻建设、交易环节的税费负担，提高保有环节的税收。文中所指“提高保有环节税收”是狭义内涵；“适当减轻建设、交易环节的税费负担”是广义内涵；“立税清费”是最广义内涵。

显然，十八届三中全会所提“房地产税”内涵是指包括与房地产开发、交易与持有各环节的应缴房产税、地产税、增值税、所得税和印花税等在内的税收体系，其外延还应当包括正税清费的相关税收。这是一个以持有环节为中心的税收体系，改革完善后的房地产税体系极有可能占据地方税收收入的半壁江山甚至更多，房地产税立法与改革的现实意义可见一斑。

必须说明的一个被忽略的重要问题是，目前坊间讨论的房地产税立法与改革仅仅停留在城镇居民个人住房范围。其实，房地产涵盖的范围很广，从地域分布角度看，房地产应当包括城镇房地产和农村房地产（特

别是随着农村经济的发展、城镇化的推进和深化土地制度制度改革,村、乡房地产的开发与交易是必然趋势);从使用性质角度看,房地产除了包括目前热议的居民住宅房地产以外还应当包括非居民住宅房地产,比如工商用房地产、公用房地产等等,这是全面征收房地产税的应有之义,尽管全面征收房地产税很难一步到位,应当分步实施。

七

三中全会提出要“完善地方税体系。”讨论地方税体系不能不讨论地方主体税种;讨论地方主体税种在“营改增”背景下不能不讨论房地产税;讨论房地产税的理论意义在于确定其在地方税体系中的地位与作用以便完善;其现实意义则在于通过房地产税制的要素设计确定房地产税收规模以便能与增值税改革部分对接最终保持地方财力的总体稳定。这是三中全会提出的深化税制改革的基本原则要求,也是加快房地产税立法与改革的应有之义。

许善达认为,让财产税特别是房地产税成为地方性的主体税种,这个可能性几乎没有,这是天方夜谭。许君此话未免太过武断。

在国外,许多国家选择财产税为地方主体税,在许多国家地方税中占据着重要地位。比如美国占 50~80%、法国占 69%、加拿大占 85%、日本占 32%、菲律宾占 53%、印度占 37%、南非占 57%。¹⁵ 许善达认为,不能照搬他国经验,房产税不符合中国国情。许先生持否定观点的主要依据是目前房产税所占比重太低,不能取代营业税成为主体税。诚然,从目前房产税征收总量来看许先生观点疑似有实际数据支撑。然而,许先生犯了一个违反同一律的逻辑错误:一是三中全会提出的是

¹⁵ 安体富:〈结构性减税应有利于税制结构的优化〉,《中国税务报》2012年3月7日。

“房地产税”而非许先生讲的“房产税”，我们讲的主体税也指的“房地产税”而非“房产税”；二是改革后的此房产税非改革前的彼房产税。如此内涵不同怎么能达成共识性的结论？退一步讲，即使不包括“地产税”，改革后的“房产税”亦能当此重任。财政部一项研究报告表明，房产税按上海试点方案，对增量与存量住房按销售总额测算结果，如按 0.6% 税率 100% 征收的房产税占全国地方性财政总收入比重 10.33%，如按 3% 税率 70% 征收的房产税占全国地方性财政性总收入比重可达 36.14%。¹⁶ 据媒体披露，上海某房产项目一套别墅售价每平方米最高 20 万元人民币，共推出一千套，¹⁷ 如按上海试点方案仅此一个项目全部售出可征房产税 2.7 亿元人民币。¹⁸ 2013 年 11 月国家统计局和财政部公布的数据显示，房产税收支撑各地地方税收收入的增长，房产相关税收带动财政收入平均增长 7%。其中，山东增 73% 拉动收入增长 11.3%；¹⁹ 江苏房地产建筑业对税收增长一枝独秀占地方税收收入的 50%，贡献超过七成；²⁰ 大连市房地产业和建筑业税收收入占地税收入总额的 44.55%，对税收增收贡献率为 58.2%。²¹ 改革后房地产税只要占地方税 35% 比重，就相当营业税收入，而这完全可以实现。另外，三中全会提出的“房地产税”是一个广义概念：从“地产税”层面看，除现有的土地税种外还应当包括土地出让金即“金改税”。如果加上土地使用权出让金（2013 年土地出让金已突破四万亿元），其征收规模则大大超过营业税总额，因此，房地产税完全可以成为地方主体税种。

¹⁶ 财政部课题组：〈资源税、房产税改革及对地方财政影响分析〉，《经济研究参考》2013 年 21F~2 专辑。

¹⁷ 〈豪宅“发烧”，上海一别墅捂出 20 万单价〉，《第一财经日报》2013 年 6 月 5 日。

¹⁸ 套均 300 平方米、均价 15 万元、一千套、0.6% 税率应征房产税 2.7 亿元人民币。

¹⁹ 〈前 11 月房地产税收职称各地地税增长〉，《21 世纪经济报道》2013 年 12 月 20 日。

²⁰ 〈房地产建筑业占地方税收约五成〉，《第一财经日报》2014 年 1 月 30 日。

²¹ 〈2013 年地税收入规模突破 900 亿〉，《大连晚报》2014 年 1 月 2 日 A2 版。

我们认为，从总体上看，除少数地区外尽管目前我国房地产税特别是房产税占地方税比重不太高，居主体税种地位尚有差距，短期内在全国范围还难以成为主体税种，但从战略发展趋势看则完全可以担当：第一，中央决策层明确了深化财税体制改革、特别是房地产税的立法与改革并作为完善地方税体系的重大战略部署，尽管需要逐步到位但方向毋庸置疑。第二，配套改革举措正紧锣密鼓地展开。比如不动产全国统一登记制度和农村土地确权认证制度已开始实行、二次农村土地制度改革已经开始启动等等，上述举措都为房地产税制立法与改革化解了难题。第三，居民财产收入的不断增加以及住房自有率不断攀升奠定了坚实的税源基础，等等。随着财税体制改革的不断深化，地方税体系的不断完善，房地产税的主体税种定位已成大势。

加快房地产税立法和改革，第一个程序是税制要素的设计，这会遇到两大制度难题。

第一个要素设计难题是如何确定房地产税的课税对象：是房产税、地产税分计分征？还是分计合征？

世界各国对房地产税课税对象大致有三种模式：一是只征一种，或房产税或地产税。二是房产税、地产税分别征收。三是房产税地产税统一征收。理论上讲，房产与地产的物质形态、价值形态和产权形态具有不可分割或难以分割的特点，故大多数国家采用房产税地产税统一征收的模式。从三中全会提出房地产税这一概念看显然拟采用统一征收模式。

许善达认为：推进房地产税的立法有两个难点：一方面，随着时间的推移，土地价值在升值，而房屋在贬值，税基难以统一；另一方面，土地属于国有，而房屋属于私有，一个统一的税如何对两个不同的纳税主体征收，特别是如何向地产所有者——国家征税？这是一个重大的挑战。为此，他认为目前还没有一个主张房地产税的人在法理合理说上做

出解释，需要全国人大进行研究。²²

且不论研究房地产税中公权与私权、地价与房价如何分割如何分离对房地产税立法与改革的理论与现实意义（其实《物权法》中对所有权与使用权分离问题早已涉及），且不论对三中全会提出加快房地产税立法与改革内涵理解的异同，其实，房地产税立法与改革中对上述许先生提出的地产征税和价值背离两个问题不难解决。

第一，对地产所有者——国家征税问题。房地产税确实涉及土地产权国有与房屋产权私有两个不同产权主体的征税问题。对此，我们应当从“两权分离”和“两权交换”两个层面分析。

首先，从法理层面分析，所有权与经营权、使用权是可以有条件分离的，无论是私人所有权还是国家所有权。所有权分离有两种基本形式：一是所有权和经营权的“两权分离”，这多表现在国有企业层面。从党的十一届三中全会揭开改革开放序幕之日伊始，特别是“国营”改为“国有”以后，两权分离就成为国企改革的主线，简政放权、减少政府干预、资源配置由市场起决定作用等无一不强化企业的自由经营权。二是所有权和使用权的“两权分离”，十一届三中全会肯定的农村集体土地承包制是典型的所有权与使用权的“两权分离”，之后这种两权分离迅速发展成为第二次“农村包围城市”并成为建立中国特色社会主义市场经济的不可或缺的产权经营方式。十八届三中全会以来更是进一步完善了这种产权经营方式。比如，十八届三中全会提出发展混合制经济就是股份制经济的一种创新。再如，2014年中共中央1号文件已经明确规定，“赋予农民对承包地占有、使用、收益、流转及承包经营权抵押、担保权能。在落实农村土地集体所有权的基础上，稳定农户承包权、

²² 详见记者报道，〈房地产立法遥远，房产税试点存争议〉，《21世纪经济报道》2013年12月26日。

放活土地经营权，允许承包土地的经营权向金融机构抵押融资。”既然两权可以分离，那么对两个主体征税的问题还有疑义吗？其实 1983、1984 两年的两步“利改税”早已解决了对国有产权征税的最大禁区，今天重提对“国家征税”这一是是非非的问题只能引起无端的纷争。显然，向国有企业征收企业所得税和向国有土地征收房地产税都是向国有产权征税，只是税种不同而已。然而，如何解决土地出让金和房地产税引发的重复计征问题则是本轮房地产税立法要解决的难题之一。对于如何向地产所有者——国家征税问题，周天勇提出“以永续使用权和继承权换取征税权”的思路，他认为“土地所有制改革的方向，是全部国有（在今天全面深化改革、特别是以人为本的背景下，国有的概念已不科学完整）、永续使用。”在具体操作时，土地权使用者有两种方案可供选择。²³

把国家所有改成社会所有，这是解决土地所有权与使用权分离的一种最佳制度方案，也是突破土地所有制权属关系禁区的最佳路径，尽管推进时还要解决相关的配套改革等等。其实，在制度和法律上确定城市土地，农村土地都是社会所有、永续使用，所有的问题都可以迎刃而解。这正是李克强总理在《政府工作报告》中提出“共有产权房”的理论基础，这是“两权分离”改革的新思路、新模式。正像习近平总书记指出的那样“要有自我改革的勇气和胸怀，跳出条条框框限制”。

在技术层面，房屋产权与土地产权的征税可采取分计合缴方式处理：一方面，购房者在交易环节一次性买断房屋产权，其法律凭证是国

²³ 周天勇认为，“对城镇自然人和法人目前使用的城镇国有和有使用权的房地产，以永续使用产权换取政府的征税权。而对不愿意选择政府征税改革的城乡居民和法人，可以保留其到期收回和按未来土地出让金价格重新交纳出让金后再继续使用的体制，但是如果到期后不再继续申请租期使用权的，由政府以成本重置价收购地面建筑物。”详见〈厘清房地产税改革的十个问题〉，《中国经济时报》2014年1月21日，第6版。

家统一印制的房屋产权证书，在持有环节以市场评估值为计税依据逐年上缴一部分房地产税；另一方面，土地使用权不设年限，在持有环节每年按一定比例上交一部分房地产税即补偿土地成本价格，交易环节也只收当年应缴的土地成本价格（而不是一次性缴 70 年土地出让金）。以上两部分房地产税可分别核定统一缴纳。其中，土地成本价格包括征地成本、补偿以及道路等公共基础配套设施建设成本，土地成本价格中不包括政府债务，这就是目前日本、韩国、中国台湾的所谓财务平衡替代土地财政模式。财务平衡模式既可以平抑房价和解决地方政府依赖土地财政的弊端，又可厘清房地产权中的公权与私权关系。

其次，从经济规律层面分析，所有权和使用权“两权”可以交换且应当遵循等价交换规律。在市场经济条件，土地所有权与土地使用权都是一种商品、一种无形商品。土地所有权和土地使用权的交换应当遵循等价交换规律，那种以一头牛换一只鸡式掠夺农民利益的土地不等价交换行为应当严令禁止。在房地产市场上，土地所有权的所有者在保留权属的条件下让渡其土地的使用价值换得土地的价值（即土地出让金）；房屋所有者以土地的价值（等价的交换价值——货币）取得有一定期限的土地使用价值。至于换得的期限是 70 年还是永续使用也是本轮改革要解决的问题之一。所以，房地产税的课税对象不是土地所有权，而是房地产市场上出让土地使用权的交换行为（朱青就认为，从某种意义上讲房地产税又是一种行为税）。当然，这种征税不能重复。

可见，所谓对土地所有者——国家如何征税的质疑，早在 1983、1984 年两步“利改税”以后、特别是后来的股份制都没有产生立法障碍。随着国有企业与其他经济成分组合方式的日益多元化（比如三中全会提出的发展混合制），面对两个或两个以上不同纳税主体的征税将成为一种常态，按许先生逻辑，股份制、混合制等凡一税涉及多个主体的

征税岂不都因会有立法障碍问题从而改革开放应该暂停？

第二，如何确认房屋价值和土地价值的变动问题。一般情况下，受资源稀缺和级差地租等因素影响地产价值呈上涨趋势，而受使用年限与折旧等因素影响房产价值呈下降趋势。如何确认二者价值变动？

我们认为，在采用公权、私权分计合缴与财务平衡模式条件下不难解决。就技术操作层面而言，只需在购房发票清单中分别列示房屋建造成本和分摊的土地成本即可解决，（其中，建造成本指除土地成本以外的成本、费用和利润，分摊的土地成本可暂按70年分摊，70年后可重估一次地价再滚动按年分摊）这与实行价外税时购物发票注明应缴税款并无区别。这一看似复杂的操作，在电子信息应用技术飞速发展的今天，难道会比嫦娥奔月、蛟龙下海更难吗？其实，如果区分房产与地产价值变动的目的是为了保护公权则是杞人忧天，因为以市场评估值征收房地产税就完全可以解此之忧。

房地产的存量和增量是同征还是分征？这是房地产税要素顶层设计必须厘清的第二个难题。

一种流行的观点是，在施行房产税改革试点时建议先改增量后改存量。究其原因有二：一是房产税改革涉及利益调整面广且阻力很大。二是税收征管技术与条件尚不具备。

习近平总书记在关于三中全会决定的《说明》中指出，“冲破思想观念的障碍，突破利益固化的藩篱。在深化改革问题上，一些思想障碍来自体制内。思想不解放，就很难看清各种利益固化的症结所在，很难找到突破的方向和着力点，很难拿出创造性的改革举措。因此，要跳出条条框框限制，克服部门利益掣肘”。

总书记一语中的。1994年全面税制改革以来，“改增量不改存量”一直是套在改革头上的紧箍咒，20年来一直未能突破这一条条框框的

限制，也未能克服既得利益群体的掣肘。

另一种以征管技术条件不成熟作为推迟房产税改革的观点更值得商榷。自 2003 年十六届三中全会提出适时开征物业税以来，房产税“空转”改革试点也好，房产税“开征”试点改革也好，税务系统探索房产税改革的准备工作就从未停止过。至于谈到涉税房产信息不对称（即个人住房信息联网难度太大）带来的征管技术条件不成熟是房产税改革最大阻力的观点，我们更不能苟同。在中国人上能嫦娥奔月，下能蛟龙潜海的今天，难道会被这区区涉税房产信息技术难倒么？你信吗？反正我们不信！显然，这不是技术问题，而是对改革的态度问题，是既得利益阶层掣肘改革的问题。

迄今为止，主张先改增量后改存量观点的官员或专家未能给出准确界定二者关系的量化标准。增量是指当年的竣工量还是销售量、当年的销售量是否包括往年未销而当年销售的存量和二手房销售量？等等。其实，房地产增量与存量是一个可以相互转换的动态概念。比如，当年未销的增量对以后的销售是存量，以前的存量如当年已销又变成了当年的增量。试问：难道只能对当年竣工当年销售的所谓增量征税、而对以往竣工当年销售的所谓存量不征税么？“存量增量说”是一个是是非非的模糊概念。

最重要的是，不改存量只改增量有悖税收公平原则。自 20 世纪 90 年代末期实行住房制度改革以来，特别是实行住房“货币市场化”改革以来，由于制度不配套、管理不到位等体制机制原因导致我国住房分配存在许多历史问题。另外，由于投资渠道与投资产品匮乏、中国富豪的保值资产多为囤积房产、中国贪官相当多的资产也是房产等²⁴ 原因加

²⁴ 万科董事会主席王石认为，房地产行业最大的调控是反腐，反腐以后高档房需求立刻减少。有的官员拥有几十套甚至上百套房子。（《法制文萃报》2014 年 4 月 16 日 02 版）

速了我国贫富的两极分化，“房叔、房婶、房祖宗”族与“房奴、裸婚”族形成了巨大反差，这是导致社会矛盾加剧与不稳定的重要因素之一。

只改增量不改存量与社会公平的税改目标和税收原则严重相悖：不改存量就是保护既得利益群体从而无法实现邓小平同志提出的“共同富裕”这一改革的总目标；不改存量就是纵容贪腐、推迟存量改革就是为贪腐官员赢得“处理”贪腐成果的时间从而必然会激起民愤民怨；不改存量就会重走沪渝两市改革的弯路从而无法实现三中全会《决定》确定的深化税制改革的战略部署。

只改增量不改存量会使房地产税立法与改革失去意义：2013年全国土地出让金超4.1万亿元人民币，其中仅上海市就突破二千亿元，而上海居民新购房征收的房产税仅有一亿多元，是土地出让收入的“九牛一毛。”²⁵ 如果只对增量征税，其结果必然是一方面税收效率低下，一方面民怨难平，最终无法确房地产税的主体税种地位。

另外，只改增量不改存量不符合新的国家治理战略。李克强经济学的精髓之一是“盘活存量”。盘活存量可一箭三雕：一是充分挖掘资金潜力，加速资金周转，提高资本使用效率；二是增加资金流量，降低金融风险（从税收角度看，可以增加收入减少税收流失）；三是威摄贪腐，清弊兴利。

我们认为，第一，房地产税增量改革与存量改革应当同步进行。第二，房地产税存量改革试点应当分三步推进，一是在已经完成个人住房信息联网的40个城市、按照先别墅、高档豪华住宅、多套住宅（三套以上）的顺序进行改革试点；二是在全国各城市的别墅、高档豪华住宅、多套住宅征收房地产税；三是在完成别墅、高档豪华住宅全面征收房地产税的基础上全面征收房地产税。第三，征收房地产税不能增加普通住

²⁵ 乌梦达：〈盘点房地产税立法五大热点〉，《新华每日电讯》2012年3月11日。

房者的税收负担。

房地产税立法与改革的顶层设计还会遇到两个体制层面的设计和操作难题。

第一个体制难题是“先立后改”如何操作？

三中全会明确提出推进房地产税改革的路线图是先立法后改革。这是转变国家治理方式、推进依法治国方略的必然结果；是坚持税收法定原则、实施依法治税国策的必然结果；是总结沪渝两市房产税改革试点经验教训、将房地产税改革纳入法制化轨道的必然结果。2011年沪渝两市房产税改革试点所以受到税法学界的普遍诟病，就是因为有悖税收法定原则。²⁶

但是，房地产税“先立法后改革”的程序如何操作？这里有两个问题必须厘清。

第一，立法与改革试点的关系。

目前沪渝两市的房产税改革试点是在未完成立法程序（既未修订现行《房产税暂行条例》也未创制《房地产税法》）前提下实行的，按照三中全会确定的“先立后改”思路和坚持税收法定原则，试点特别是扩大试点则应等完成立法（包括修订与创制）后再试点，但目前国务院和全国人大常委会并未将其列入修订或创制的立法规划，这意味着在未完成立法程序之前，试点改革应当停止更谈不上扩围试点。

如何操作？有三种方案：一是本意上的“先立法后改革”，待完成立法程序后再扩大试点范围，但这需要较长时间，不经试点也难有胜算。二是“先改后立”，根据实际情况待试点取得经验后再立法，但这与税收法定原则相悖。三是“边立边改、分布实施”。全国人大常委会明确

²⁶ 详见中国税务学会 2013 年第八届常务理事会文件五：优秀科研一等奖论文〈房产税改革试点若干问题研究——从沪渝两市改革试点合法性谈起〉（作者涂龙力）。该论文即将由中国税务学会集结正式出版。

授权国务院立法程序是兼顾二者的最佳选择：一方面不影响改革进程；另一方面不与原则相悖。

不能机械理解三中全会关于“加快房地产税立法并适时推进改革”的论述，强调立法和坚持税收法定原则不是将立法与改革相割裂，二者是形式（立法）与内容（改革）、相辅相成的关系，内容决定形式，形式彰显内容：属于税收基本制度的改革内容只能采用法律形式，不成熟的税收基本制度改革内容可以采用授权立法即法规形式，内容与形式的高度统一是税收法定原则最完美的诠释。

第二，是否赋予地方省级人大适当税收立法权？

从十六届三中全会首提“在统一税政前提下，赋予地方政府适当税政管理权”到十七届五中全会明确“赋予省级政府税政管理权限”，中央对赋予地方政府税政管理权的意图愈来愈清晰。

根据习近平总书记“三不写”的要求：²⁷ 十八届三中全会《决定》虽未重写赋予地方税政管理权这一发展性举措。但《决定》指出，进一步简政放权，直接面向基层、量大面广、由地方管理更方便更有效的经济社会事项，一律下放地方和基层管理。中国地大物不博且地区差异大，房地产税征收量大而面广、涉及千家万户，各地税源情况特别是一、二线城市和三、四线城市差别甚大不利中央统管，交给地方管理确实更方便、更有效，更能发挥地方积极性。

需要指出的是，根据税收法定原则，房地产税立法应当由行政立法改为权力立法，具体操作程序是，由全国人大常委会制定《房地产税法》，规定有关房地产税的开征、收入归属、税收管辖等基本法律事项，其他事项由全国人大常委会直接授权省、直辖市、自治区人大常委会根据本

²⁷ 三不写是指“一般性举措不写；重复性举措不写；纯属发展性举措不写”，详见《人民日报》社论：〈让改革旗帜高高飘扬〉，《人民日报》2013年11月12日。

地实际情况制定实施细则并施行，同时报国务院备案。与沪渝两市试点改革不同的只是，增加了由全国人大常委会授权立法和国务院备案两个程序。其实，沪渝两市的房地产改革试点就是在国务院行政授权情况下由沪渝两市地方政府制定实施细则具体操作的。实践证明，下放省级立法权具有可操作性且正在进行时。但立法权应当下放地方人大常委会而不是地方行政机关，这是坚持税收法定原则的必然归宿。

第二个体制难题是房地产税收入如何在省以下政府间划分？

如何理顺省以下税收收入划分是房地产税立法与改革必须解决的体制问题，尤其是在房地产税作为地方主体税种的情况下。目前，我国省以下分税制推进缓慢、急待加速以配合实体税制改革。因此，三中全会提出“优化行政区划设置，有条件的地方探索推进省直接管理县(市)体制改革。”

深化房地产税立法与改革，应当抓住省管县体制改革，在经济比较发达特别是县(市)经济比较发达、税收总量较大的县(市)率先与行政体制改革同步进行，推进房地产税收收入在省、县两级合理划分的改革试点，为完善省以下分税制积累经验。

根据三中全会提出的“结合税制改革，考虑税种属性，进一步理顺中央与地方收入划分”的要求，根据房地产税性质，探索房地产税在省以下地方政府间的收入划分，是完善地方税体系的必然要求；是改革与完善省以下分税制体制的必然要求；是深化财税体制改革的必然要求。

大凡讨论深化个人所得税、房地产税等直接税的改革，税收征管条件不成熟似乎总是成为推迟深化改革的“一张王牌”。且不说 2009~2010 年在历经数年房地产税“空转”改革试点基础上国家税务总局下发通知、要求各省至少选择一个地级市试点及应用评税技术核定房地产交易计税价格；且不说 2012 年国家税务总局拉开以“信息管

税”和“风险管理”为主线的第二轮深化税收征管改革的序幕；且不说有关房地产税技术操作层面的培训从来就未停止过。随着“建立个人收入和财产信息系统”在全国范围的推进和金税三期过程的深入，加快房地产税立法和改革已基本具备技术层面的征管条件。中国人既能“上天揽月”、也能“下洋捉鳖”，难道会被“信息管税”的技术问题难倒么？！显然，这已经不是技术问题，而是对改革的政治态度问题。

八

既如此，究竟什么原因在阻碍深化房地产税的改革？

答案剑指既得利益群体——一个庞大的、覆盖各部门各阶层的、能够左右改革决策的、已经固化的可怕群体！这是反对房地产税、个人所得税、遗产税等直接税深化改革的最大阻力。当阻力远远大于动力时，征管技术条件是否成熟还会成为影响推进房地产税立法与改革的首要因素吗？

破解阻力必须具备两个条件：一是勇气，即习近平总书记在《说明》中指出的“冲破思想观念的障碍，突破利益固化的藩篱”的解放思想勇气。二是智慧，即习近平总书记指出的“全面深化改革需要加强顶层设计和整体谋划，加强各项改革的关联性、系统性、可行性研究”的智慧。

中央成立的全面深化改革领导小组且由总书记亲任组长，同时还下设六个专项小组，²⁸ 这让国人看到了新一届党中央冲破思想观念障碍的改革决心；以习近平为总书记的党的十八大以来治国理政实践，让国人看到了新一届党中央敢于啃硬骨头、敢于涉险滩的改革勇气；十八届三中全会提出的一系列新思路、新举措和路线图、时间表，让国人

²⁸ 中央全面深化改革领导小组下设经济体制与生态文明体制改革、民主法治领域改革、文化体制改革、社会体制改革、党建制度改革、纪律检查体制改革六个专项小组。

看到了新一届党中央冷静观察、沉着应对稳扎稳打的改革智慧！这是史无前例的“一把手工程”！然而仅有中央“一把手工程”还远远不够，应当尽快建立与完善中央各部委、各省市自治区的“一把手工程”。我们建议，对三中全会确定的重要领域、重要环节的改革也应当成立专门的“一把手工程”，比如成立房地产税立法与改革“一把手工程”，否则，加快房地产税的立法与改革还会无限期被拖延。

十八届三中全会吹响了全面深化经济体制改革的“集结号”，《决定》要求“到2020年，在重要领域和关键环节改革上取得决定性成果，完成本决定提出的改革任务，形成系统完备、科学规范、运行有效的制度体系，使各方面制度更加成熟更加定型。”作为三中全会《决定》明确提出的“加快房地产税立法并适时推进改革”的改革任务，留给我们的时间只剩6~7年。如何在6~7年内使房地产税的立法与改革取得决定性成果，形成系统完备、科学规范、运行有效的房地产税制体系和地方税体系，是摆在国人面前的历史任务。

正像习近平总书记在《说明》中指出的那样“财税体制改革需要一个过程，逐步到位。”“对改革进程中已经出现和可能出现的问题、困难要一个一个克服，问题一个一个解决，既敢于出招又善于应招，做到蹄疾而步稳。”²⁹

房地产税立法与改革有两个方案可供选择：

第一个方案是一步到位，直接先创制《中华人民共和国房地产税法》再依法推进改革。了解中国立法程序的同仁都知道，从列入立法规划到组织起草、调研、提交草案、人大常委会三审等程序到发布、施行最快需二至三年时间。尽管三中全会提出加快房地产税立法，但全国人大常

²⁹ 习近平在中央全面深化改革领导小组首次会议上的重要讲话。据新华社北京2014年1月22日电。

委会至今并未列入 2014 年立法规划，即便追加立法规划也不可能在 2015 年出台。如果要等立法后再推进改革恐难完成三中全会确定的时间表。显然，这不是最优方案。

第二个方案是分步立法。

根据我国国情和立法现状，特别是房地产税立法存在许多重大争议且短期内难以达成基本共识，2015 年前创制《中华人民共和国房地产税法》的条件明显尚不成熟的背景下，为加快房地产税立法与改革，不能坐以待毙。根据《立法法》和税收法定原则，房地产税立法应当分两步推进：

第一步，为推进改革并使之具有合法性，应当尽快启动修订《房产税暂行条例》的立法程序。沪渝两市的房产税改革所以广受合法性质疑，就是在现行《房产税暂行条例》未修订的条件下仓促实施的。当务之急的是，在加快改革方案设计和选择扩大试点城市的同时，应当立即启动修订《房地产税暂行条例》的立法程序：第一，全国人大常委会应当完成两个授权立法程序。一是授权国务院修订《房产税暂行条例》，³⁰ 同时明确授权的内容与时效，根据税收法定原则，全国人大常委会不能一揽子永续授权。二是明确授权各省、自治区、直辖市人大常委会制定具体操作的《实施细则》。如前所述，《实施细则》由各地自行制定，这是贯彻三中全会关于“进一步简政放权，直接面向基层、量大面广、由地方管理更方便更有效的经济社会事项，一律下放地方和基层管理”《决定》的必然要求。第二，国务院应当将修订《房产税暂行条例》列入 2014 年一类立法规划，明确规定改革试点方案中涉及税收基本制度的内容。在立法短期内难以出台的背景下，法规的修订工作应当最迟在

³⁰ 根据《立法法》规定，税收基本制度只能制定法律，条件不成熟时全国人大常委会可授权国务院现行制定法规。授权立法应有时效，30 年前的授权应当失效，故修订《房地产暂行条例》应当重新授权。

2015 年初完成，否则会影响改革进程。

第二步，在修订《房产税暂行条例》和土地制度等其他配套改革基础上创制《中华人民共和国房地产税法》。如前所述，房地产税的立法与改革涉及土地制度改革和根治土地财政，这是税制改革中难度最大的系统工程之一，不可能一蹴而就，需要不同侧重点的专项改革相配套。因此，即便是 2020 年完成的《房地产税法》也只能是一个基本型、原则性的法律框架，需适时修订与完善。具体适时细则更是应当在实施过程中由各直辖市、省、自治区人大常委会根据本地具体情况不断完善和实施。

分步实施立法的方案符合我国税收立法现状，比如，当前正在进行的增值税改革，尽管 2008 年全国人大常委会已将增值税立法列入一类立法规划但至今仍未出台，如果要等《中华人民共和国增值税法》出台再推进“营改增”恐怕将会极大推迟改革进程。

需要强调的是，一方面为落实税收法定原则，房地产税的改革试点不能像增值税改革那样以税收部门规章为改革依据，应当由全国人大常委会重新授权（1985 年一揽子授权应当废止）³¹ 国务院和相关试点地区的省级人大常委会分别制定《暂行条例》和《暂行办法》，另一方面房地产税是地方税，具体实施办法应当由地方政府制定且施行。

“蹄疾而步稳”这就是中央对改革的基本思路。房地产税的立法与改革既不能老牛拉破车，也不能盲人骑瞎马！

³¹ 1985 年全国人大一揽子授权国务院具体实施工商税制改革时，《立法法》尚未颁布，《立法法》2000 年 7 月 1 日施行）。根据十八届三中全会“落实税收法定原则”精神，全国人大常委会应当根据《立法法》重新授权且明确授权事项。