

## 再论我国房产税立法的目标定位与价值选择<sup>\*</sup>

刘汉霞

**【摘要】**明确立法目标是房产税立法的前提和基础，但目前盛行的多元目标论因固守传统国家主义观而不符合现代民主法治理念，其合法性问题一直饱受质疑，其合理性也因试点效果欠佳引发热议。立法目标定位的不合理将给房产税改革进程带来不可预期的负面效果，也会影响居民对该税的遵从度。因此，有必要强调房产税的财产税本质，突出其受益性特点，明确房产税与公共服务的对应性，确立以保护纳税人权利、实现居民公共服务需求为核心的立法目的，以推动税收法定原则在我国真正落实。

**【关键词】**房产税 保有税 权力本位 权利本位 公共服务

**【中图分类号】** D922.223 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1000-114X(2015)05-0233-08

房产税是以房产为征税对象，以房产价值或房租收入为计征依据的一种财产税。目前，世界上已有130多个国家和地区开征了房产税，且大多数将其作为满足当地居民公共服务需求的主要财源。房产税在我国也是一个历史悠久的税种，从夏朝的“贡”（相当于土地税）、周朝的“廛布”，到唐朝的间架税、清朝初期的“市廛输钞”，再到清末和民国时期的房捐等，实际上都属于对房产课税。新中国成立后，确立了包括房产税在内的14个税种，但20世纪50年代中期我国开始实行生产资料所有制的社会主义改造以后，土地实行公有制，绝大部分房地产属于国家和集体所有，土地买卖和转让被禁止，房屋产权交易和出租也受到严格限制，房产税的征税范围也日益缩小，因而使房地产市场和相关的税收制度在以后的近三十年时间内几乎名存实亡<sup>①</sup>。直到1986年，国务院制定了《房产税暂行条例》开始面向城市、县城、建制镇和工矿区的房产征

<sup>\*</sup> 本文系华南理工大学中央高校基本科研业务费资助项目“地方政府经济调控行为法治化研究”（项目编号x2fxD2152450）及中央高校后期资助课题“我国地方金融风险防控的法律机制研究”（项目编号x2fxD214283w）、国家社科基金项目“税收公平正义价值下房地产税立法的顶层设计研究”（项目编号14BFX098）的中期研究成果。

收房产税，才有了实质意义上的房产税。但该条例将个人所有非营业用的房产等五类房产排除在外，免征房产税。

自 2011 年沪、渝两地开始房产税试点以来，有关房产税的各种争议从未间断，目前房产税试点扩围暂无进展，但十八届三中全会明确提出“加快房地产税立法”、“提高直接税比重”和“落实税收法定原则”，出台房地产税法是大势所趋<sup>②</sup>。在现行体制下，我国房地产税改革是一个复杂的系统工程，房产税的推出将牵一发而动全身，关系到改革的成败。因此房产税的功能定位实际上决定了整个房地产税改革的目标和方向，是必须首先明确的重点问题。针对房产税立法目标，理论界大体形成了三个主流观点，即：稳定房价；调节居民收入分配；增加地方政府收入。但沪渝房产税试点的客观效果及房产税法滞后不能不让人反思我国房产税的目标定位是否明确合理？在现代民主法治的时代背景下，究竟应该选择什么样的价值目标才能落实“税收法定”原则？本文试结合沪渝房产税试点改革的客观功效对现有理论观点进行评析，对我国房产税立法的目标定位与价值选择问题进行探讨。

## 一、房产税的目标定位及现实悖论

任何一个新税种的开征都是一次利益的重新分配，尤其对居民住房开征保有税几乎牵涉到所有居民的切身利益，其可能引发的国家与居民间的利益博弈不可谓不重大。就居民个人房产在保有环节征税而言，房产税在我国是一个新增税种。因此，进行房产税立法，首先应明确立法目标。

### （一）调控住房价格

自 2003 年以来，我国房地产市场快速发展，一方面极大地推动了社会经济的进步，另一方面也带动着房价过快上涨，严重地影响到我国经济稳健增长与社会和谐发展。为此，自 2005 年以来，政府出台了多种宏观调控措施打压房价。2011 年沪渝两地开展的房产税试点就是在此背景下作为国家一揽子调控措施（即“新国八条”）的组成部分而施行的。

相较于其他宏观调控手段，以房产税为主体的税收调控手段具有明显的优势，被寄予了厚望。近十多年来我国房价的疯涨，除了人口红利带来的刚性需求拉动的原因外，最主要的是投机炒作推动的结果<sup>③</sup>。一方面投资者囤积居奇，持房待沽；另一方面，中低收入者望价兴叹，无房可住，因此出现了房价与住房空置率并驾齐驱的怪象。截至 2014 年，全国的房屋空置率已达到 22.4%，而在北上广等一线城市部分小区的空置率甚至高达 50%<sup>④</sup>。如果在房产保有环节征税，实际纳税人即房产持有人，税负具有不易转嫁的特点。因此征收房产税将直接导致房产持有成本的增加，空置房产越多或在手中停留的时间越长则税负越重，投资收益的不确定性将增加，风险随之增大，因此在理论上，房产税可以通过增加房屋持有成本，影响人们的未来预期，从而达到减少住房需求、推动房价下行、有效抑制投资需求和奢侈需求的目的。沪渝两地的房产税试点就体现了该理论的应用，在重庆，房产税的征收是根据房屋面积的交易单价划定档次，再逐档调高税率。上海也采用累进税率的办法，对新增的超过起征点的大面积房屋和高价房屋适用较高税率，从而实现对高端住房的房价和消费加以约束以抑制投资性需求和奢侈性需求的目标。

虽然房产税改革试点向社会传递的是政府抑制房价的导向，但无论是仿真推导<sup>⑤</sup>还是实证研究<sup>⑥</sup>，结果都表明房产税对抑制房价的作用并不明显。更出乎意料的是，2011 年全国楼市总体低迷，主要城市中近半数商品房成交均价同比小幅下降，但是重庆、上海两市却在同比上涨，事实

说明沪渝改革成效并不理想<sup>⑦</sup>。究其原因,一方面是重庆与上海房地产税主要针对高端住宅特别是别墅以及炒房者,对普通住宅需求的影响不大;另一方面,房产税的税率偏低,对于增值性较强的房产而言,纳税成本几乎可以忽略不计,难以影响人们的购房需求;加之,现行房产税的设计更多体现出商品税性质,具有一定程度的转嫁性,因而房产税的开征最多只能降低房价上扬的幅度与步伐而不能遏制房价的上涨。因此,从宏观调控的效果来看,试点城市房产税改革对房地产价格的调控作用未达到预期效果。此外,随着我国城镇化进程步伐的加快,房地产市场规模迅速膨胀,导致房价上涨的因素很多,房产税对房地产市场价格上扬会产生一定遏制作用,但起决定作用的仍是收入和人口,供求关系、贷款制度、住房保障制度等其他因素也会对房价产生影响,因此,房产税对房价的影响作用有限,寄希望于房产税打压房价是不现实的。

## (二) 调节收入分配

据国家统计局公布的数据,我国2000年的基尼系数为0.412,但从2003年到2013年,我国的基尼系数维持在0.47-0.49的高位<sup>⑧</sup>,居民收入差距在近十多年里呈现不断扩大的趋势,不仅体现在劳动性收入的差距拉大,更多还体现在财产性收入的差距扩大。因为居民收入中财产性收入占比越来越大,仅仅依靠个人所得税来调节贫富差距越来越不现实,必须寻找更有效的财富调节税种。房产税以房产为征税对象,实际上是对财产征税,因为征税对象的非流动性,其税负难以转嫁;税源是纳税人的收入,缴纳房产税将直接减少其税后收入,因此,房产税的征收过程实际上就是收入再分配过程,亦被冠以“公平税”之称。从试点实践来看,上海市和重庆市都将调节“收入分配”作为对个人住房征收房产税的政策目标之一,在税收使用上,也都规定房产税收入用于保障房建设,体现出一种“劫富济贫”、力图实现经济公平的意图。

但是,从税制设计上看,试点方案与这一目标并不相符。众所周知房产税是财产税,征税对象具有非流动性的特点,它通常不是课自纳税人当年创造的价值,而是课自往年创造价值的积累,属于对社会财富的存量课税。但沪渝试点方案均针对增量房和高端房征税,而将存量房排除在外;同时,试点方案中还规定了起征点,实际上免除了一部分房屋所有人的纳税义务。从总体上看,两试点地区的房产税都是在商品房销售环节、以商品房销售价格为计税依据进行课税,体现出商品税的特性,而把作为财产存在形式的存量房产基本排除在课税范围之外。这使得试点房产税没有多少财产税属性,反而商品税属性显著,甚至有人称之为“高端住房特别消费税”<sup>⑨</sup>,实际上不仅抹杀了房产税调节收入的功能,而且造成了新的不公平。

## (三) 组织地方收入

组织政府收入是税收的基本功能,而房地产特有的物理属性和经济属性,使房产税具有了课税对象的非流动性、收入的相对稳定性、税负的直接受益性、透明性等特质,决定了它与所得税、营业税相比更适合作为地方的主体税种。从世界各国开征房产税的实践来看,房产税一般由地方政府征收,是地方政府获取稳定、持续、均衡财政收入的主要税种和重要来源。房产税在地方税收收入中的比重,英国和澳大利亚为100%,美国为50%~80%,法国为69%,加拿大为85%,日本为32%,菲律宾为53%,印度尼西亚为37%,南非为57%等<sup>⑩</sup>。从试点地区的实际财政收入来看,整个房产税在两市的地方财政收入中均不足1%,对当地的财政收入贡献甚微,难以担当地方主体税的重任。

## 二、目标定位与现实背离的原因分析

自沪渝两地开展房产税试点以来,对于试点效果的争论从未间断过。虽然有学者认为两个试

点在房地产调控、收入分配优化方面已经产生了正面效果，且“无疑已带来了资源配置的优化效应”。但在大部分学者看来，试点的成功并不明显。至少在目前阶段，已经没有再提及试点要扩围的说法。究其原因，笔者认为上述三种观点都有一个共同特点，就是建立在经济学范式主导下的税收政策研究基础上，强调国家权力，忽视纳税人权利，不符合依法治国的理念，其合法性、正当性和合理性都不够充分，因而无论在税制设计上还是实施效果上都受到质疑。

### （一）合法性不足

历史已经表明，依法治国是推进我国经济改革与发展的重要保障，税收法定主义是依法治国的宪政精神在税收领域的自然延伸，实质上是通过严格的立法程序对旨在追求收入最大化的政府之征税行为的约束。但我国现阶段的房产税改革因循行政试点路径，在合法性方面存在一定的瑕疵，其合理性也因实践运行效果不佳而饱受争议，因而有违依法治国的现代国家治理理念。

根据税收法定原则，税收是法律之下的税收，因此，开征房产税必须有法律依据。在立法上，我国《立法法》第八条明确规定了税收的基本制度只能制定法律，《税收征管法》第三条也明确规定：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。依据1986年《房产税暂行条例》，“个人所有非营业用的房产”属于免纳房产税的范围，开征一个以个人住房保有环节为征税对象的房产税实质上就是对该条的修改，对原来无须纳税的对象课税意味着一个新税种的诞生。新修订的《立法法》规定，为纳税人设定新的税收负担必须要遵循税收法定主义的原则，可能有人援用法不溯及既往的原则加以辩解，但也难以摆脱违法之嫌。因为，《房产税暂行条例》有全国人大的授权，属授权立法，其合法性基础无须质疑。但对《房产税暂行条例》进行修改也只能由全国人大授权的机关即国务院行使，而不能由其他机关行使。因为《立法法》第十条明确规定“被授权机关应当严格按照授权目的和范围行使该项权力，被授权机关不得将该项权力转授给其他机关”。因此，即使不去争议开征房产税是否属于开征新的税收或税种，在国务院再授权的前提下开展沪渝两市房产税改革试点因违法《立法法》而欠缺合法性基础。

### （二）正当性缺失

正当性不同于合法性或合法律性，它更多地指向民众对制度的肯定与认同，与制度形成、运行与调整中的价值判断密切相关。在利益多元化的时代背景下，任何制度的出台都是多方利益博弈的结果，更何况房产税几乎牵涉到所有居民的切身利益，其可能引发的国家与居民间的利益博弈不可谓不重大，因此必须重视房产税开征目的及其实现手段的正当性建构。

正当性是一个充满伦理价值色彩的法哲学、政治哲学概念，因为不同的利益主体有不同的价值取向和判断标准，对正当性的判断往往陷入“公说公有理、婆说婆有理”的僵局，但是在现代社会中，正当性已经不再单纯地来源于法理、传统或卡理斯玛，而是根植于公共利益或公意，是对人民主权的背书<sup>①</sup>。因此有必要将价值问题转换为程序问题来处理，通过程序正义实现利益博弈的均衡。因此，在制度出台前广泛征求民意是现代国家治理的一个基本要求。但是，在我国税收领域，因为长期遵行行政主导模式，税种的开征、停征，税率的设定或调整，都回避了人大的间接民主控制，又排斥了民众的直接民主参与，因而导致程序正当性的缺失。证券交易印花税的调整<sup>②</sup>如是，汽油消费税的调整如是，房产税试点也不例外，缺乏民意征集程序而致正当性阙如成为税收领域的一个痼疾。

### （三）合理性存疑

税收是财富分割的利器，一个合理的税种应符合公平、适度与量能的税法原则，才能实现国家与居民间利益的平衡。但从试点地区的税制设计方案来看，不符合公平、适度与量能的税法原则，因而其合理性存疑。首先，在房产税的征税范围上，以户籍界分征收对象与减免标准有违税收公平原则。因为随着我国经济的快速发展，城乡界限已日益模糊，尤其是在广大发达的区域。如果以户籍为界分别采取不同的征收标准，不仅操作上困难，也因其机械呆板有失税收公平。

其次，在课税对象上，只针对增量房而不对存量房征税导致对后买房者的不公平税负。因为，近十年房价飞速上涨，同样地段同样面积的房产，后买房的人支付的购房款远远多于先买房的，但承受的税负却不同，显然有违税收公平原则。再者，能够在早期购买房产的人，多数比增量房的购买者更加富有，但后买房的人税负更重，也违背了量能课税的原则。

再次，在税率和计税依据上，试点方案以房产交易价格为计税依据适用 0.6% - 1.2% 税率，虽然与国外相比绝对值不是很高，但房产税不同于个人所得税（在个人取得一定收入的情况下缴纳的），有可能在个人没有取得收入的情况下也要定期向政府交纳，因此，考虑到纳税人的承受能力，难免会出现偷税、漏税，甚至抗税情况，征纳成本与收益可能会出现反差，税收的量能和适度原则都难以落实。

从表面上看，我国房产税试点的失败是因为试点方案的合法性、正当性和合理性不够充分所导致，但从根源上讲，以上三性的缺失是基于治理理念、税收理念、公平理念方面的问题而导致的对房产税认识不清、定性不准所造成的。

第一，治理理念上的问题导致对纳税人权利的忽视。房产税的立法方式体现了决策者对房产税改革目标的选择和定位，渗透着国家治理的思维范式和价值选择。反思我国的税法实践，类似于房产税改革试点这样渗透着国家权力本位理念下行政主导模式的决策事例不在少数，行政部门往往托辞国务院“授权”上调证券交易印花税税率、扩大消费税的税目、变相开征燃油税等。行政主导型立法模式成为我国税收领域的见怪不怪的惯常现象，以致于有学者提出房产税也“不需另行立法，只需国务院发个通知，修订现行《中华人民共和国房产税暂行条例》，取消第五条第四款关于‘个人所得非营业用的房产’免纳房产税的规定，并新增列一条‘个人的房产另由国务院制定征税办法’。国务院还可发通知，规定对房地产开发商囤地的加重征税”<sup>③</sup>。这种行政机关单方制定税收规则的管理模式，实际上反映了我国在公共事务管理方面有一种封闭、硬性、非合作、行政主导的威权型管理理念。该思维模式主导下的税制实践以提升税收效率为终极目标，强调税收为国家有效汲取财政资源的工具，忽视民意基础，将民众视为被动的接受者和纳税“义务人”，而不是具有尊严的参与者和同时享有一定权利的“纳税人”，在纳税人意识、公民意识日益上升的时代背景下，忽视公民诉求和纳税人权利所带来的制度遵从效果可想而知。

第二，思维导向上的税收万能论导致房产税定位过高。不可否认的是，税收具有宏观调控功能。在我国改革开放初期，强调要用经济手段调节经济生活，税收在筹集收入的同时要发挥调节杠杆作用，利用税收调控经济也取得了较好的效果，以致于产生了一种“税收万能”的假象，无论什么事情都希望税收上去调节一把。上世纪八十年代推出了“烧油特别税”，通过经济手段去促使有关的、已经决策分散化的市场主体在经济利益驱动之下去实现锅炉的改造，较成功地实现了节油用煤的宏观目的。此后类似地延伸出一个再碰到其他问题也以税收解决的思路。例如，九十年代推出的“筵席税”，力图利用税收手段刹住社会上的大吃大喝，也包括公款吃喝的歪风。实际上该税实施的效果很不好，最后无疾而终。但“税收万能”的思维模式却顽固地留存

下来，寄希望于房产税实现房价调控、收入分配的目标即是这种思维模式的反映。房产税承担了不可负荷之重，其实施效果难免不如人意。

第三，不患寡而患不均的“公平”理念导致对房产税定性失误。虽然人们对“公平”的概念还有不同的界定，但都承认公平是相对的，即承认收入差距的存在，但是差距应当在合理的范围之内，此处的“合理”首先应当满足政治条件，即不会导致社会的动荡；其次应当满足伦理条件，即收入分配的差距应当在社会大多数成员，特别是低收入者的忍受范围之内；最后应当满足经济条件，即收入分配的差距不应当影响到经济效率<sup>④</sup>。因此，收入分配的公平应当是在一定条件下存在着一定差距的相对公平。房产税是财产税，因税负的不可转嫁性，具有一定的调节收入分配的功能，但不能以“劫富济贫”为目标。如前所述，试点地区的房产税以调节高端为主，“商品税”和“消费税”特征更多，而财产税的性质不明显，实际上体现着一种不患寡而患不均的公平理念，有违藏富于民、增加人民获得感的治国方略。

### 三、我国房产税的价值选择与实现进路

美国大法官霍姆斯曾有一句名言：税收乃是文明社会的对价。这意味税收是纳税人与国家签订的一份社会契约。作为私人财产分割的利器，税法一方面兼有强烈的国家公权力色彩，体现了国家汲取能力和财政权的实现；另一方面现代税法也突破了单纯强调国家与纳税人之间的权力关系，而以债权债务关系对待之<sup>⑤</sup>。因此，对房产税本质的认识，不仅直接关系国家与纳税人之间的利益均衡，还关系税收活动中税权的分配、对纳税人权利的保护等一系列基本问题。

本文认为，房产税在本质上是一种受益税，其税制设计应以纳税人权利保护为导向，以实现满足居民公共服务需求为目标。

第一，从经济学角度看，房产税是公共服务的资本化。导致房价上涨的成因比较复杂，除了受经济周期的影响之外，从长期来看，房屋的增值与土地供求关系以及财政支出的资本化有关。西方经济学家（如 Tiebout, Oates, Hamilton, Fischel）对此做了深入的研究和探讨，提出了“财政资本化”、“公共产品资本化”等概念，并得出了房产税是“受益税”的结论。我们在现实中也可以很直观地看到，地段越好的地方房价越高，而所谓地段好的地方往往也是公共投入较大的区域，因具备较完善的教育、治安、绿化等公共服务以及地铁、公园等基础设施，其房屋价格明显要高于平均房价。有学者实证研究的结果也表明地段升值与公共产品质量的提高正相关，这说明房屋价格差异实际上是公共服务差异内在资本化的结果。强调房产税的“受益”性，就是确认土地的增值是源于公共基础设施的改进和公共服务的改良的客观事实，确认“级差地租”的存在，因此，征收房产税不仅有产权依据，也具备经济上的合理性。居民的房屋增值是公共资本投入所带来的，当然应对所消费的公共服务付费。因此在税制设计上应遵循“谁受益谁缴税，少受益少缴税，多受益多缴税”的基本原则，因为享受的城市发展和社会公共服务较多，同样类型和面积的房屋，大城市的平均房产税高于中小城市，经济繁华地段比郊区缴纳的房产税要高。

第二，从法理的角度看，房产税是公共服务的对价。国家是公民之间为保护自身的利益和公共利益而签订的一个社会契约，这个契约以政府作为公共服务产品的提供者向公民收取服务费用，而公民应向国家缴纳相应的费用（即体现为税收）为核心。在实行房产税的国家，本着公民与政府之间的一项重要的服务契约，这项税收所对应的是地方政府提供的学校、道路、桥梁、

社区基础设施、警察、消防服务等看得见摸得着的公共产品。根据“无代表不纳税”的法治原则，该税如何收取、收多少、向谁收，都应与服务挂钩，在程序上都应当由国家的主人——全体人民所选出的代表来决定，而不应当由“人民公仆”直接定价。因此，房产税是“对价性”的费用，以满足居民公共服务为目的，难以实现打压房价、调节收入分配、为地方财政提供收入来源甚至是反腐等诸多功利性目的。基于房产税的社会契约性质，征收之前，要经过充分的民主讨论和论证，让更多利益相关方参与到讨论中来。这或将是检验税收法定原则的第一块试金石，无论如何也不能再由地方政府以“试点”和“通知”的形式随意开征。

第三，从西方发达国家的实践来看，房产税的征收与公共品的提供是相辅相成的。在西方发达国家，房产税是一个普遍开征的税种，其税制设计也比较成熟稳定，主要原因在于其有较明确的定位和制度基础。第一，产权私有制为征收房产税提供了制度基础。因为英美等西方国家实行土地私有制，对土地和房屋的所有权人征收房产税即是对私人拥有的存量财富征税，只要有房产就要交税，这是理所当然的事情，然而在土地公有制国家，因为房产所有人对房屋所依附的土地只拥有使用权而无所有权，因此房产税的推行存在一定的制度障碍。第二，房产税定位为公共服务的对价，因为公共服务和基础设施会使得房屋价值增值，以房价为计征依据的房产税实际上成为居民享受政府所提供的公共服务和基础设施对价，享受公共服务的居民是纳税人的同时也是投票人，因而对房产税的使用具有监督权。第三，房产税归入地方税种，是地方政府的主要财政收入来源，“取之于民、用之于民”税收理念自然而直接地体现在为纳税人提供本行政区域内的公共服务，征税和用税的过程是公开而透明的。因此，在美国推行“见一平方收一平方”的房产税，是因为无论房屋大小都享受了一定的公共服务，按比例征收不仅体现了税收公平，也是房产税与公共产品的紧密关系在实践中的具体反映。

第四，从我国的社会现实出发，强调房产税与公共服务的关联性可以有效实现政府职能的转变。我国长期以来是一个中央集权型的单一制国家，地方官员基本上由上级政府委派，其行政行为也主要对上级政府负责。中央集立法、行政与司法于一身，地方的立法权限极其有限。新中国成立后，在少数民族地区设立了自治区，改革开放后，在香港和澳门设立了特别行政区，使少数地方获得了一定的自治权，但大部分地方的自治权限于“为执行法律、行政法规的规定，需要根据本行政区域的实际情况作具体规定的事项”（《中华人民共和国立法法》第七十三条）。这种地方自治以国家为本位，强调构建以国家为主导的权力结构，通过自上而下的制度性安排授予地方一定的管理本地方事务的权力。这种权利结构实际上是一种中央权力的纵向分配，离居民通过民主选举组成自治机关按照自己意志处理本区域内公共事务的地方自治还有很大差距。但房产税试点为改革这种政权组织形式提供了机会，房产税的推出将推动现行自治格局朝着真正民主自治的方向前进。这是因为，按照房产税的本质，房产税将归属地方税系，该税的实现需要赋予地方政府更多的立法权，这将增加了地方政府自我管理的压力，促使地方政府转变责任方向，从“唯上”负责转而“唯下”负责，更尊重民意，更强调为当地纳税人服务的职能。而且，由于公共服务的资本化，房产价值与地方政府的公共投入正相关，房产税的收入也随着房产市场价值的提高而增加，地方政府实际上通过征收房产税而参与了房产新增价值的再分配。即是说，地方财政投入越多，城市综合环境越好，房屋的市场价值将越高，而地方政府收取的房产税也越多，这是一个良性的循环。基于房产税可以土地、房屋等不动产在不同时点上的市场价值而计税的特点，地方政府将竞相为获得稳定的财源而努力提升地方治理水平，我国从上至下致力推动的政府

职能转变将在不知不觉中轻松实现。

总之，房产税是一个“牵一发而动全身”的税种，应慎之又慎。无论其在理论上可能实现多少目标或产生多大的经济效应，其最终目的还是满足居民的公共服务需求，这也是其地域性、不可流动性、不可转嫁性的特质所决定的。在保护纳税人权利的前提下，我国房产税的税制设计应体现其“受益税”本质，加大纳税人权利保护力度，最终落实税收法定的基本原则。

① 参见刘佐 《中国房地产税收制度的发展》，北京：《经济研究参考》，2005年第8期，第15~31页。

② “房地产税”与“房产税”虽只差一字，但涵盖范围相去甚远。前者是一个综合性概念，即一切与房地产经济运动过程有直接关系的税都属于房地产税。在我国包括房地产业营业税、企业所得税、个人所得税、房产税、城镇土地使用税、城市房地产税、印花税法、土地增值税、投资方向调节税、契税、耕地占用税等。因此所谓“房地产税改革”是将涉及房地产的11个税种进行重新整合、归顺一起重新设计。而房产税是以房屋为征税对象，按房屋的计税余值或租金收入为计税依据，向产权所有人征收的一种财产税。可见，我国房产税的改革已经从一个税种的改革上升到房地产税体系建设。

③ 参见刘汉霞 《论我国个人房产税应定位于合理利用资源》，广州 《华南理工大学学报（社会科学版）》，2012年第3期，第64页。

④ 张培宇、彭锦秋、刘瑜 《中国房地产税对房价影响的可行性分析》，北京 《中国集体经济》，2015年第3期，第73页。

⑤ 徐宁、吴福象 《我国房产税试点的绩效评价与政策优化研究》，上海 《上海经济研究》，2012年第4期，第105~114页。

⑥ 畅军锋 《房产税试点以来对房价影响之实证分析与探讨》，成都 《经济体制改革》，2013年第5期，第153~157页。

⑦ 山东省财政厅财政科学研究所课题组 《房产税改革及对地方财政的影响》，北京 《经济研究参考》，

2013年第21期，第18~24页。

⑧ 周锐 《中国近十年首度公布基尼系数 缩小收入差距任务紧迫》，中国新闻网，<http://finance.chinanews.com/cj/2013/01-18/4501789.shtml>。

⑨ 参见潘明星、王杰茹 《财产税属性下房产税改革的思考》，北京 《财政研究》，2011年第8期，第5~8页。

⑩ 安体富、金亮 《关于开征物业税的几个理论问题》，北京 《税务研究》，2010年第6期，第44页。

⑪ 刘剑文 《房产税改革正当性的五维建构》，北京：《法学研究》，2014年第2期，第150页。

⑫ 饶立新、徐为人 《中国证券交易印花税的变革趋势》，南昌 《当代财经》，2009年第10期，第42~46页。

⑬ 王诚尧 《评论对推进房地产税改革持有怀疑的各种观点》，北京 《财政研究》，2011年第2期，第20页。

⑭ 任致伟 《税收在公平收入分配中的局限性研究》，北京 《经济研究参考》，2013年第11期，第29页。

⑮ 参见刘剑文 《掠夺之手抑或扶持之手——论私人财产课税法治化》，北京 《政法论坛》，2011年第4期，第13页。

作者简介：刘汉霞，华南理工大学法学院副教授，博士。广州 510006

[责任编辑 周联合]