

房地产税制改革中 土地公有制问题的法理认知与厘清

樊慧霞

房地产税是对居民和企业保有的房地产所征收的一种税,其课税对象包括房产和地产。结合我国现行税制的实际情况,房地产税制改革的现实路径是将现有房地产保有环节分别征收的房产税和城镇土地使用税整合优化为统一的房地产税。从理论上讲,这一路径科学可行,但在我国现行体制下,该路径的实施却面临着制度上的特殊难题,即土地公有制问题。这也是多年来影响我国房地产税制改革“启而难动”的一个客观因素。事实上,究其根源,房地产税制改革面临的障碍并不在于土地公有制本身,而在于对土地公有制法理认知方面的偏差。因此,厘清对土地公有制的法理认知问题,有助于从根本上推动房地产税制改革的顺利实施。

现行法律对我国土地权属的规定： 法理认知的基础

我国宪法总纲第十条规定：城市的土地属于国家所有；农村和城市郊区的土地，除由法律规定属于国家所有的以外，属于集体所有；宅基地和自留地、自留山，也属于集体所有。宪法的具体规定奠定了我国土地公有的法律

基础。在此基础上，土地管理法第一章“总则”第二条和第二章“土地的所有权和使用权”进一步明确了我国实行“土地的社会主义公有制”，即全民所有制和劳动群众集体所有制；国家依法实行国有土地有偿使用制度，土地使用权可以依法转让；国有土地和农民集体所有的土地，可以依法确定给单位或者个人使用，使用土地的单位和个人，有保护、管理和合理利用土地的义务。上述法律规定表明，土地属于国家或集体所有，即社会主义公有；土地所有权归国家，但土地使用权可以依法转让；我国现行土地制度遵循所有权与使用权相分离的原则。这三方面内容的阐释是对我国土地权属规定的全面理解，同时也是对房地产税制改革中土地公有制认知与厘清的法律基础。

现行土地公有制不是征收房地产税的障碍： 法理认知与厘清

有一种观点认为，我国现行的土地公有制下，个人拥有房产的所有权（即房屋是私有的），而对承载房屋的土地却只拥有使用权（即土地是公有的），因而明显存在着征收房地产税的法理障

碍，所以我国不适合征收房地产税。毫无疑问，根据我国现行法律规定，土地公有制是一种客观存在，但土地公有制本身并不是决定能否征收房地产税的必要条件。我们首先要在思想上认清这个问题，从不同角度厘清并提升对该问题的认知，才能真正理解我国现行的土地公有制并不能够成为征收房地产税和进行房地产税制改革的法理障碍。土地公有制下征收房地产税同样具有合理性和正当性。

首先，现代产权理论认为，房地产产权不仅仅是指所有权，还包括使用权、处置权、开发权、收益权和转让权等多种权利。我国《物权法》第三十九条和四十条分别规定，“所有权人对自己的不动产或者动产，依法享有占有、使用、收益和处分的权利”；“所有权人有权在自己的不动产或者动产上设立用益物权和担保物权。用益物权人、担保物权人行使权利，不得损害所有权人的权益。”通过上述规定可以得出如下结论：一是这些权利共同形成了一组权利束，这些权利的主体可以是合一的，也可以是相对分离的；二是“用益物权”的规定正是力图利用现有的民法

制度来解决中国重大的权利分配问题，是用以解决土地所有权公有和使用权私有之间矛盾的充满政治智慧的做法；三是从产权看，我国土地虽然公有，但“土地使用权”本身是一项财产性权利，对其进行征税符合房地产税属于财产税的性质；同时，“土地使用权”也是用益物权，是房地产产权（不动产权）的重要类型，房屋所有者可以从中获得重要利益。此外，更为重要的是，《物权法》第一百四十九条规定，“住宅建设用地使用权期间届满的，自动续期。非住宅建设用地使用权期间届满后的续期，依照法律规定办理。该土地上的房屋及其他不动产的归属，有约定的，按照约定；没有约定或者约定不明确的，依照法律、行政法规的规定办理。”由此可见，“自动续期”和“依照法律规定办理”的具体规定，在本质上约定和规范了土地使用权和用益物权。即个人虽然不拥有土地所有权，但土地使用者也即用益物权人，在不损害土地所有人权益的前提下，土地使用权期满后可以自动续期。这实际上约定了个人作为用益物权人，其拥有的土地使用权和房产的所有权形式上是分离的，但实质是联系在一起。这就从法理上对土地和房屋征收统一的房地产税奠定了基础，同时也对“土地公有不适合征收房地产税”这种观点进行了有力反驳。

其次，房地产的增值主要来自于地价的增值，而地价的增值与政府的公共投入和社会经济发展密不可分。根据房地产税的“受益论”及其所具有的“溢价回收”功能，对这部分增值应由政府代表社会通过税费等形式收取，用于公共物品的提供和收入的再分配。同时，我国《物权法》第四十二条也规定，“为了公共利益的需要，依照法律规定的权限和程序可以征收集体所有的土地和单位、个人的房屋及其他不动产。”因此，我国政府作为土地的所有者和土地要素

的投入者，以征收房地产税的形式参与公有土地增值的收益并无不妥。

第三，从实践看，公有制并不能成为不征税的“挡箭牌”。一方面，从国际经验看，房地产税对土地公有制和土地私有制一视同仁，土地公有制并没有成为征收房地产税的法理障碍。坊间流传着这样一种观点认为西方国家的房地产税之所以能够征收，是因为西方国家的土地是私有的。但事实上西方国家的土地除了私人所有之外，也大量存在着国家所有以及地方政府“公有”或“国有”的情形。如美国的土地就有联邦土地和州政府土地，日本土地也包含国家所有和公共所有，新加坡的国有土地分为国有土地和公有土地两种，国有土地由政府部门的土地局管理，公有土地由半官方机构的建屋发展局、湾港局以及其他社会团体掌握和使用。而且，新加坡国有土地大约占到全部土地面积的80%左右。另一方面，从我国实践看，1983年和1984年国有企业“两步利改税”是对“国有”或“公有”不能征税的有力反证。国有企业和我们讨论的土地一样，从权属性质上看同样属于国家所有。既然“利改税”能够打破国有企业不能被征税的魔咒，使国有企业和其他企业一样缴纳企业所得税，那么，以公有土地为基础的房地产同样也可以被征收房地产税。事实上，在市场经济条件下，土地所有权虽然不能买卖，但是土地使用权可以转让，在转让过程中就会有相对独立的物质利益和运营机制，就需要和其他商品一样通过税收手段加以调节。

关于小产权房征收房地产税的法理认知与厘清

小产权房是指在农村宅基地、集体建设用地、农业用地上开发建造的用于居住的房屋。现实中小产权房之所以存在大量隐患，根本原因就在于小产权房

未经许可而擅自改变土地的用途，由农业用地转变为生活用房，具有违法性。正因为其在用地上具有违法性，从而在社会上产生了对小产权房能否征税的质疑。从本质上看，对小产权房能否征收房地产税依然属于土地权属的法理认知问题。笔者认为，小产权房本身的非法性与征税的合法性并不矛盾。

首先，根据税法的实质重于形式原则，对于实际存在的经济成果，不论其是依合法行为取得还是依违法行为取得，原则上都应该对其进行征税。也就是说，征税是不以房地产产权的合法性为前提的，虽然小产权房在用地行为上具有非法性，但并不能因此而改变其应被征税的属性。

其次，根据税收债权债务理论，纳税义务在符合税法规定的课税要件时即宣告成立，也就意味着只要房地产课税的纳税义务发生，就要对其进行征税。房地产税法通常不会涉及对合法产权的要求，这就表明非法并不意味着不被征税。

第三，对小产权房征税只是意味着税法对课税事实的认定，只要符合课税要件，就要被征税，而对经济行为合法性的价值判断问题是由民法、行政法、甚至刑法来决定的，房地产税法不构成其合法性价值判断的主要依据。

当然，我们也应该清醒地认识到，虽然从法理的角度而言对小产权房征税是可行的，但在具体执行中，由于小产权房的开发主体比较混乱、复杂，没有正规的产权登记，项目分布又相当隐蔽和广泛，对其进行征收管理的难度比较大。从根本上来讲，对小产权房的征税问题，还需要在我国未来土地制度改革的基础上对其予以规范，严格限制其增量，并对其存量进行摸排清理，最终纳入统一征管的范围。□

（作者单位：内蒙古财经大学）

责任编辑 李艳芝