

房产税改革应纳入税法控制

文/席月民



席月民

中国社会科学院法学研究所经济法学研究室副主任, 副研究员, 法学博士

前不久, 北京市东方公益法律援助律师事务所向国务院发出建议, 要求依法审查上海和重庆两市人民政府发布的房产税改革试点办法, 认为以地方政府决定的方式开征房产税, 违反了我国《税收征收管理法》第3条规定, 以及《房产税暂行条例》第5条规定, 认为国务院虽然拥有行政法规的制定权, 但并不意味着可以批准或同意地方政府进行与行政法规规定不一致的试点。

这一合法性审查建议, 呼应了试点前有些人提出的房产税合法性质疑, 与财政部、国家税务总局以及住房和城乡建设部有关负责人, 当初就房产税改革试点有关问题接受记者采访时, 针对试点法律依据的回答形成鲜明的冲突。房产税改革试点应当纳入税法控制, 这直接关系到税法的权威以及纳税人权利的根本保障。上海和重庆两地房产税改革试点的启动, 暴露出我国现行税收法制建设的滞后以及有关税收改革试点在立法技术上的尴尬, 与此同时, 也提出了地方税收立法权配置的法律保障问题。

今年1月28日, 上海和重庆率先进行房产税改革试点, 积极探索适合我国房地产业发展国情的房产税制以及有效可行的征纳税机制。在随后关注的热点问题中, 人们更多地目光聚焦于试点成效的评

判, 讨论试点后两地房产税税收规模的高低以及房价变化的大小等, 但在强调依法治税的今天, 这些热点问题均未触及房产税改革试点中更深层次的税法控制问题。

税法应当对税收改革问题作出明确规定

税收法定原则是税收立法、执法和司法活动中的根本性原则, 是现代法治理念在税法上的具体体现, 其要求税种名称法定、课税要素法定以及课税程序法定。该原则使税法具有了现实的稳定性和可预见性, 对纳税人财产权益的保护意义深远。

我国《宪法》和《税收征收管理法》对税收法定原则作出了明确规定, 征税机关和纳税人开展征纳税活动都必须依照法律的规定进行。

《宪法》第56条从纳税义务角度确立了税收法定原则, 强调我国公民有依照法律纳税的义务。《税收征收管理法》第3条进一步细化了税收法定原则, 强调税收的开征、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。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定, 擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。不难看出, 这些规定较为全面地反映了税收法定原则

的要求, 使税收法定原则在我国现行税收制度体系中获得了根本性肯定。虽然有学者批评说, 宪法中的规定仅能说明公民的纳税义务要依据法律产生和履行, 并未说明法人和非法人单位的纳税义务同样要依据法律产生和履行, 更未说明征税主体应依照法律的规定进行征税, 但必须指出的是, 这里的宪法规定不能只作文义解释, 而应作出扩张解释, 我国的纳税人并不只限于公民, 还包括外国人、无国籍人以及各种法人和非法人单位。

税收改革试点涉及税收的开征、停征、减税、免税等问题, 因此同样要遵循税收法定原则, 需要税法作出明确规定。遗憾的是, 在我国现行《宪法》和《税收征收管理法》中, 有关税收改革试点的问题却只字未提。从立法层面看, 有关税收改革试点的决策机构、决策依据、试点范围、试点内容、试点期限、试点效力、试点评估等问题均处在法律的真空地带。税法应当对税收改革试点作出明确规定, 这在我国现有的国情下显得尤为重要。以这次房产税改革试点为例, 1998年我国实行住房市场化改革后, 房地产业发展日新月异, 房价的节节攀升使中央政府陷入不断反复的房地产市场调控中, 房产税制改革迟迟未能跟进, 开征物业税也仅仅停留在政策性文件中, 今年上海和重庆的试点是回归现行房产税制改革的典型

举措,但其在《宪法》和《税收征收管理法》中却找不到任何依据。目前看来,至少在《税收征收管理法》中增加税制改革试点的原则性规定已经迫在眉睫。

房产税改革试点能否突破既有税法规则

在我国现有税收体系中,房产税属于典型的财产税和地方税。开征房产税,有利于稳定房地产市场的预期,弥补地方政府的财政收入不足,同时有利于调节社会财富分配,实现社会公平,促进房地产资源的节约利用。作为已有税种,我国各地现有房产税制目前并不完全统一,整个房产税制体系是由1986年10月1日国务院发布实施的《房产税暂行条例》以及各省、自治区、直辖市人民政府制定的施行细则确立起来的,采用的是“行政法规+政府规章”立法模式。该条例第10条规定,房产税施行细则由省、自治区、直辖市人民政府制定,抄送财政部备案。

毋庸讳言,上海和重庆两地的房产税试点,是根据国务院第136次常务会议精神,由两地的市政府作出决定的。此前,两地均开征了房产税这一税种。所不同的是,上海市征收房产税的主要依据是1986年12月23日上海市人民政府发布、1987年1月1日起施行的《上海市房产税实施细则》,该细则于1991年2月2日由上海市人民政府第43号令修改后被重新发布;而重庆市征收房产税的主要依据则是2009年3月26日重庆市人民政府发布、2009年1月1日起施行的《重庆市房产税实施细则》。房产税主要是对生产经营性房产征税,就个人所有的房产而言,只有出租该房产时才会产生纳税义务。国务院《房产税暂行条例》第5条、《上海市房产税实施细则》第7条以及《重庆市房产税实施细则》第6条均规定,个人所有非营业用的房产免纳房产税,换言之,个人自住房产不缴纳房产税。

从试点内容看,上海和重庆两地的房产税改革,均突破了现有房产税制的税收优惠规定,扩大了房产税的征税范围。上海市试点办法规定,房产税的征收对象是该办法施行之日起上海市居民家庭在上海市新购且属于该居民家庭第二套及以上的住房(包括新

购的二手存量住房和新建商品住房)和非上海市居民家庭在上海市新购的住房。重庆市试点办法规定,试点采取分步实施的方式,首批纳入征收对象的住房为个人拥有的独栋商品住宅、个人新购的高档住房、在重庆市同时无户籍、无企业、无工作的个人新购的第二套(含第二套)以上的普通住房;未列入征税范围的个人高档住房、多套普通住房,将适时纳入征税范围。无论是上海市还是重庆市,在其确定的试点征税对象中,均不再区分个人所有的房产是否用于营业,只要符合新购住房、高档住房的条件,就要缴纳房产税。

问题是,上述突破是否具有相应的法律依据?对地方而言,完全可以通过修改其实施细则达到突破既有税法规则的目的。然而,上海、重庆在分别制定《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》和《重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》这两个新办法的同时,均未废止既有的实施细则。

在全面修订《房产税暂行条例》的过程中,不能只简单评估试点城市房产税税收规模的高低和房价变化的大小,而应当充分考虑全国各地房地产业的发展现状和趋势,使课税要素安排更加贴近社会公众的居住需要和投资需要,进一步保护地方政府有限的税收立法权,将房产税改革及其试点全面纳入税法的系统控制之中。

值得注意的是,重庆市的实施细则要比上海市的实施细则在时间上距离现在更近一些,一定程度上适应了住房市场化改革的需要,注意到了立法技术的合理采用。该细则对房产税征税对象和范围作出了例外规定,强调了“国家和本市另有规定的除外”,这一例外规定巧妙地为其房产税改革试点在征税对象上的重大突破提供了合法性注脚。遗憾的是,上海市的细则因形成于住房市场化改革之前,因此并无类似规定。

地方税收立法权需要法律保障

上海和重庆的房产税改革试点,虽然只针对部分个人住房,但在征税对象、计税依

据、税率、税收减免、收入使用等方面则作出了不同规定,这种因地制宜的税制安排,反映出地方税收立法中不同的价值取向,有利于两地政府合理利用税收手段调控本地房地产市场发展。

笔者认为,上海和重庆两地的房产税改革试点,已然构成税收立法权纵向分配的积极探索。长期以来,我国对地方是否享有税收立法权,享有哪些税收立法权缺乏完整、明确的制度规范。税收立法权的纵向分配不是由最高权力机关通过宪法或宪法性法律来决定,而是由国务院以行政决定的方式进行明确。这次试点中,国务院常务会议同意即为其中一例。地方政府因为缺乏必要的税收立法权,其调控当地经济的能力相应减弱,实践中往往越权减免税,擅自变更课税要素,或者以宽松的执法方式变相改变现有税法的规定,或者寻求其他途径以获得足够的收入,结果导致乱收费的蔓延。凡此种种,名义上的税收集权模式其实已经受到不

同程度的侵蚀。笔者认为,一味坚持名义上的税收集权模式并不现实,对地方税而言,应当依法赋予地方政府适当的税收立法权,使地方享有合理的财政自主权。当然,为防止出现地方保护,阻碍全国统一市场和自由竞争秩序的形成,必须继续加强税收法制建设,制定一部符合国情的税收基本法,使税收立法权的纵向分配和调整实现法定化,使税收立法程序与我国《立法法》有效衔接,使地方的税收立法权在行使过程中受到税收基本法的保障和制约,确保中央和地方政府可以依照税收基本法的规定,分别行使针对地方税收立法的否决权和申诉权。■

编辑:董晓菊 dxj502@163.com