

# 我国出口退税立法：现状、必要性及建议

安体富 杨金亮\*

摘要：税收立法是依法治税之本。出口退税制度是现行税制的重要组成部分，同样要遵循法制化要求。本文从出口退税立法的现状入手，对出口退税立法的必要性进行了深入分析，提出了完善出口退税立法应坚持的原则，在此基础上，建议应逐步推进出口退税立法进程。

关键词：出口退税 立法 建议

Abstract: Tax legislation is the foundation of tax administration under the law. The export tax rebate system is an important part of the current tax system, it is also needed to follow the legal requirements. This paper begins with the current status of the export tax rebate legislation, deeply analyzes the needs for legislation on the export tax rebate, puts forward the principle of improving the export tax rebate legislation, suggests that the legislative processes should be promoted gradually.

Key words: Export tax rebate Legislation Suggestion

我国自1985年开始实施的出口退税制度，是符合国际惯例的税收制度，在优化出口商品结构、增强出口产品国际市场竞争力、拉动国民经济增长等方面发挥了积极的作用。但与其作用极不相称的是，长期以来，出口退税立法工作却一直徘徊不前。当前，出口退税立法方面存在的问题较多，亟待研究解决，以推动出口退税法制化进程。

## 一、出口退税立法现状

长期以来，出口退税立法位阶低，出口退税制度稳定性差，这与防范和打击出口骗税犯罪行为所适用的刑法规定衔接不畅；部门之间各自为政，法律关联性差，使得出口退税管理陷于一种相对孤立状态。

### （一）出口退税立法位阶低

依法治税是现代国家治理税收的基本方略。1994年分税制实施后，《出口货物退(免)税管理办法》(国税发[1994]031号)一直担当出口退税管理的基本依据，但随着外贸形势的发展，陆续出台了一些新的政策，致使该文件中的一些规定失效。尽管2002年10月15日开

\* 作者单位：中国人民大学财政金融学院，100872。

始实施的《税收征管法实施细则》第 38 条第三款规定，“税务机关应当加强对纳税人出口退税的管理，具体管理办法由国家税务总局会同国务院有关部门制定”，但至今尚未出台。直到 2005 年《出口货物退（免）税管理办法》（国税发[2005]51 号）公布，才又成为新时期出口退税管理的主要依据。按照《立法法》第 76 条规定，“部门规章由部门首长签署命令予以公布”。因此，不管是国税发[1994]31 号，还是国税发[2005]51 号，抑或是其他类似的规范性文件，虽然几乎涵盖了税基、税率、退税范围、征管等出口退税制度的方方面面，但若按照《立法法》的制订规则来看，还不属于部门规章，只能算是部门制订的规范性文件。按照我国《行政诉讼法》第 52 条规定，“人民法院审理行政案件，以法律和行政法规、地方性法规为依据”；第 53 条规定，“人民法院审理行政案件，参照国务院部、委根据法律和国务院的行政法规、决定、命令制定、发布的规章”。从法律位阶来看，可以说，当前出口退税管理规定的法律位阶是非常低的，这种以大量的低位阶的规范性文件来管理如此重要的财政支出<sup>1</sup>的做法是不可取的。由于国务院部门制订的一般意义上的规范性文件不能作为司法机关的审理依据或参照对象，若在出口退税管理中发生行政诉讼案件，既不能起到有效保护纳税人的合法权益的作用，也很难起到有效保护国家出口退税款安全及税务干部合法权益的作用。

## （二）出口退税政策稳定性差

稳定的税收政策是一个国家拥有较高立法水平的体现。税收政策要科学设计税制要素及征纳程序并保持相对稳定，使之具有可预测性，既有利于降低税收管理成本，又有利于纳税人进行科学合理的生产经营决策。按照《增值税暂行条例》第 2 条规定，“纳税人出口货物税率为零；但是，国务院另有规定的除外。”按照这条规定，应是以零税率为常态、以特殊规定为例外。但出口退税政策的实际执行情况却与此相反，“国务院另有规定的除外”的情况成为常态，出口退税率的频繁变动给纳税人的合理预期带来障碍。从 1994 年分税制实施以来，我国出口退税率经过了 4 次大规模调整，1995 年两次下调，1998 年和 1999 年连续上调，2003 年再次下调，2008 年和 2009 年又再次上调。这种以政策代替法律、把出口退税率当作调控手段频繁使用的操作手法，使得出口退税制度成为相机抉择的财政措施，既不符合税收法定原则，又不符合依法治税要求，是不恰当的。从长远来看，国家反复调整出口退税率，一方面会使税务机关失去执法刚性，不利于税收日常管理工作的有序开展，增加了出口退税管理人员日常核查、审核、审批工作量，带来税收执法操作上的不严肃性，并且缺乏连续性；另一方面，纳税人因不能对出口退税率的变动进行合理预期，导致其很难分析制定相对稳定、可行的中长期目标。

<sup>1</sup> 因出口退税支出作为税收收入的减项列示于财政预算中，但从出口退税运行实质来看，出口退税管理是与税收征收管理行为完全相反的行政管理行为，是国家财政性资金从国库向出口企业的流动，理应作为财政预算的支出项目。

### （三）打击出口骗税犯罪行为规定与出口退税日常管理规定不匹配

出口骗税现象的存在，阻碍了出口退税政策效应的有效发挥。在我国，出口骗税犯罪活动已成为当今社会中危害极为严重的一种犯罪形式，破坏了出口企业公平竞争的税收环境，干扰了社会主义市场经济秩序的正常运行。为了加大对骗取出口退税行为的打击力度，1992年发布的《全国人民代表大会常务委员会关于偷税、抗税犯罪的补充规定》规定，从1993年1月1日起，对企事业单位采取对所生产或经营的商品假报出口等欺骗手段，骗取国家出口退税款的，予以刑事处罚。在1997年修订后的《刑法》中，第204条、第205条、第209条、第210条、第211条、第212条、第264条、第266条、第405条，均涉及了对骗取出口退税行为的处罚规定。为依法惩治骗取出口退税犯罪活动，最高人民法院根据《刑法》的有关规定，在2002年发布了《最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》。与打击出口骗税行为所制订的严厉法律规定及司法解释相比，日常的出口退税管理却没有相应的法律法规或规章予以规范，致使出口退税行政管理与出口骗税司法处理的法律依据之间的位阶相差太大，从而导致两者之间衔接不畅。

### （四）部门间有关出口退税管理的立法关联性差

建立健全部门之间规范的约束机制，有利于实现行政效率最大化。出口退税是一项综合性很强的工作，涉及到工商、商务、海关、出入境检验检疫、外汇管理、银行、税务等多个部门。纳税人申报出口退税时，需要收集整理多个部门审批、检验检测、核查后出具的凭证、单据等资料，如出口货物报关单、外汇核销单（或远期收汇证明）。因此，做好出口退税工作，不仅需要税务部门依据税法中的出口退税管理规定进行管理，还需要相关部门法中明确各部门关于履行职责、保障出口退税的规定，从而形成部门管理合力。从已查处的部分出口骗税案件来看，骗税分子往往从注册企业开始就提供了虚假资料，包括假身份证、虚假验资报告等；在实施出口骗税过程中，报检、报关、结汇等环节都存在这样或那样的问题。如果各部门能够严格把关，认真履行职责，骗税分子可能就无机可乘。根据在中国法律法规库检索查询系统中搜索关键词“出口退税”的结果来看，在搜索到的现行法律及决定中，除《刑法》的有关规定及《中华人民共和国对外贸易法》第53条规定“国家通过进出口信贷、出口信用保险、出口退税及其它促进对外贸易的方式，发展对外贸易出口”外，其他部门法律法规未有与此关联的规定。不仅如此，由于各部门在制定政策时均立足于本部门实际，部门之间缺乏有效沟通，形成各自为战的独立状态，导致部门政策之间关联性差，个别规定之间还存在矛盾和冲突，从而制约了部门合力的有效发挥，出口骗税屡治不止也就不足为怪了。

## 二、出口退税立法的必要性分析

当前，我国出口退税支出占中央财政支出的比重不断攀升，国际贸易环境日趋复杂，

同时，我国税制优化进程加快，这都要求加快出口退税立法进程。

### （一）出口退税支出占中央财政支出的比重已近三分之一

1998年亚洲金融危机以来，外贸出口作为拉动经济增长的“三驾马车”之一，不断创出历史新高，在我国国民经济发展中的地位也是水涨船高。与外贸出口相对应，出口退税规模越来越大（见表1），若把出口退税支出视为中央财政支出（1994年至2003年，出口退税支出由中央财政全额负担；2004年出口退税负担机制改革后，中央财政负担部分占全部出口退税支出的95%以上），则近年来占中央财政支出的比重接近三分之一。作为如此重大的财政支出项目，只能依靠《出口货物退（免）税管理办法》（国税发[2005]51号）等规范性文件进行管理，而没有相应层级的法律法规作为支撑，存在随意性，缺乏说服力。

表1 1998年-2009年出口退税支出占比统计表<sup>2</sup>

年度	出口退税额(亿元)	中央财政支出额(亿元)	出口退税支出占比(%) <sup>3</sup>
①	②	③	④=②/(②+③)
1998	436	3126	12
1999	627	4152	13
2000	1050	5520	16
2001	1071	5768	16
2002	1150	6772	15
2003	1989	7420	21
2004	3484	7894	31
2005	4049	8776	32
2006	4877	9991	33
2007	5635	11442	33
2008	5866	13374	31
2009	6487	14976 <sup>4</sup>	30

### （二）当前国际形势的发展需要完善出口退税立法

自从2001年12月11日我国加入WTO以来，外贸出口额逐年攀升，至2008年达到14306亿美元。据联合国经济和社会事务部统计结果显示，2008年我国外贸出口仅次于德

<sup>2</sup> 数据来源于《中国统计年鉴》、《中国税务年鉴》和国家税务总局网站 <http://www.chinatax.gov.cn/>。

<sup>3</sup> 由于出口退税支出在同期税收收入中直接扣减，因此，若把出口退税支出视为中央财政支出时，本表中出口退税占比以出口退税额加中央财政支出额为分母计算得出。

<sup>4</sup> 因2009年财政决算尚未公布，此处使用了财政预算数，数据来源财政部网站 <http://www.mof.gov.cn/>。

国的 14670 亿美元,成为世界上第二大出口国;实现贸易顺差 2981 亿美元,居世界第一位<sup>5</sup>; 2009 年我国完成外贸出口 12016.7 亿美元,虽同比下降 16%,但仍成为世界上第一大出口国。当前,由于全球经济放缓、要素成本上升、人民币升值等因素影响,许多出口企业陷入困境。与此相伴而来的还有国际贸易保护主义抬头、贸易磨擦增多等诸多问题。据商务部网站数据显示,在国际贸易保护主义不断升温的情况下,去年以来中国遭遇的贸易摩擦案件数量和金额均创历史最高。截至 2009 年 11 月份,共有 19 个国家和地区对中国发起“两反两保”贸易救济调查 103 起,其中反倾销 67 起,反补贴 13 起,保障措施 16 起,特保 7 起。此外,中国还遭遇美国 337 调查 6 起。涉案总金额共约 120 亿美元<sup>6</sup>。在我国遭遇的贸易摩擦案件中,现行出口退税政策也频频成为其他国家进行攻击的对象,指责我国利用出口退税率调整对出口产品进行补贴。如 2007 年欧盟在与中国产生钢铁贸易摩擦后举行的双边会谈中,指出我国出口退税政策不规范,继而我国承诺将降低钢材的出口退税,甚至将取消有些钢材品种出口退税。因此,通过立法,提高出口退税制度的法律位阶,增强出口退税的法律刚性,也是国际贸易形势所迫。

### (三) 保护纳税人权利的需要

有句古老的法律谚语是“无救济则无权利”。现代税法不仅要求保障国家征税的权利,而且需要重视纳税人应享有的权利。出口退税权是纳税人享有的要求国家依法退还其出口商品所负担的间接税税款的一种权利。《增值税暂行条例》第 25 条规定,“纳税人出口货物适用退(免)税规定的,应当向海关办理出口手续,凭出口报关单等有关凭证,在规定的出口退(免)税申报期内按月向主管税务机关申报办理该项出口货物的退(免)税”。当纳税人将货物报关出口的法律事实发生后,纳税人的出口退税权就可能产生了。出口退税权作为纳税人的一种权利,理应得到我国法律法规的保护,并使其得以实现。当前,出口退税政策变动频繁,事实上已经成为了国家进行相机抉择、宏观调控的政策手段,不可避免地会出现纳税人的出口退税权益受到侵害的问题。进一步来看,若出现纳税人应退税款不能及时退付时,其合法权益也很难得到保障。《税收征收管理法实施细则》第 78 条第二款规定,“税收征管法第五十一条规定的加算银行同期存款利息的多缴税款退税,不包括依法预缴税款形成的结算退税、出口退税和各种减免退税”。这表明,出口退税权的保障措施无以为据。与国内情况相比,国外对于保障纳税人出口退税权的立法却比较健全,英国、智利、阿根廷、希腊、印度等国均建立了出口退税时间保证制度和以“滞退金”为代表的延期退税补偿制度。最近,国家税务总局发布了《关于纳税人权利与义务的公告》,这表明纳税人的权利受到了越来越高的重视,当然,这也是国家法治进程加快和纳税人维权意识不断提高的表现。不过,在这个公告中的权利却不包含出口退税权,显然,出口退税权在现阶段还没有作为纳税人的权利正式得到认可,这种现状与每年纳税人应得的庞大的出口退税款相比差强人意。因此,作为纳税人重要权利的出口退税权理应受到重视,得到法律法规的

<sup>5</sup> 数据来源:《中国统计年鉴》及联合国经济和社会事务部 <http://comtrade.un.org>

<sup>6</sup> 中华人民共和国商务部网站 <http://www.mofcom.gov.cn/>

有效保护。

#### **（四）税制优化的需要**

出口退税制度是货物和劳务税制度的重要组成部分，是从属或依附于货物和劳务税制度的。从2009年1月1日起，全国推行增值税转型改革，从生产型转为消费型，允许纳税人抵扣购进固定资产的进项税额，使得增值税制度的中性特点越来越突出。综观我国税制现状，增值税转型与企业所得税“内外合一”等都是我国现阶段税制改革优化的结果。作为出口退税根基之所在的增值税制度，在由生产型转为消费型后，趋与稳定和完善，这同时为出口退税制度的优化并提升法律位阶奠定了基础。因此，按照现行税制优化要求，应将出口退税制度纳入货物和劳务税改革框架，予以统筹考虑，同时将出口退税管理办法、出口退税财政负担机制、防范和打击出口骗税行为等内容予以适当立法，进而提高出口退税政策执行的法律刚性。

### **三、完善出口退税立法的几点建议**

要实现依法治税，必须规范税收立法。在我国，广义上的法律规范的表现形式分为法律、行政法规、地方性法规和规章。由于它们制定或者认可的国家机关不同，法律地位和效力也不同。当前，出口退税立法应以十七大精神为指导，贯彻税收法定原则、税收中性原则，立足国情，由低到高，梯度推进。

#### **（一）出口退税立法应坚持的原则**

##### **1、以十七大精神为指导**

党的十七大报告指出，“要深化财税体制改革，实行有利于科学发展的财税制度”。税制改革的目标要与公共财政的目标保持总体一致，使得变革后的税收制度符合当前经济发展的要求。在税收政策运用中，我国应注重统筹兼顾，注重结构性取向，不仅立足当前扩内需、保增长，而且着眼长远调结构、上水平，着力加强对改革和民生的支持力度，增强经济社会发展的内在力量。在这种目标下，税收制度改革，不仅关系到公共资源的有效配置，更重要的是关系到社会公众的权利能否有效行使。这就要求，在税制设计中要更多地站在公众的角度来考虑问题，更多地体现“以人为本”的精神，建立广大民众认同的、能够承受的、简明易懂的、便民利民的税收制度。

##### **2、贯彻税收法定原则**

税收法定原则是税法的首要原则。贯彻税收法定原则，是依法治税的基础。依法治税包括依法征税、依法纳税，当然也包括依法办理出口退税。因此，通过税收立法，将作为征（退）税主体的税务行政机关及享受出口退税权的纳税人的权利义务予以明确，有利于推动依法治税工作的开展。

### 3、遵循税收中性原则

增值税是国际上公认的中性税种，而出口退税制度是以增值税为主要根基，因此，出口退税也是增值税中性原则的体现。在出口退税立法进程中，亦应遵循税收中性这一原则。通常来说，出口退税制度原则上规定征多少退多少、不征不退，这符合世界贸易组织的自由贸易规则，也是与我国《增值税暂行条例》的规定相一致的。实行进口征税，出口退税，避免重复征税，比较有利于资源的合理流动，有利于各国充分发挥其比较优势，有利于公平竞争，减少税收对国际贸易的干扰和扭曲。若多征少退，则会削弱出口产品的国际市场竞争能力；若少征多退，则会违背WTO反补贴条款，容易引发贸易纠纷。

## (二) 出口退税立法应逐步推进

### 1、要先完善出口退税部门规章

《立法法》第71条第一款规定，“国务院各部、委员会、中国人民银行、审计署和具有行政管理职能的直属机构，可以根据法律和国务院的行政法规、决定、命令，在本部门的权限范围内，制定规章”。该条第二款规定，“部门规章规定的事项应当属于执行法律或者国务院的行政法规、决定、命令的事项”。当前，国家税务总局作为国务院执行税收法律法规的直属机构，应尽快梳理现行出口退税政策规定，采取座谈会、论证会、听证会等形式，广泛听取各方意见，进一步完善出口退（免）税管理办法，规范出口退税认定、申报、审核审批、税款退付、监督检查、责任追究等内容，并以局长令的形式予以颁布，将规范性文件升格为部门规章，以体现税法执行的严肃性。这是当前比较可行的出口退税立法措施。2009年12月份，国家税务总局起草了《出口货物退（免）税电子化管理办法（征求意见稿）》，并联合国务院法制办通过网络向社会征求修改意见，这就是出口退税立法从部门规章做起的最好例证。

### 2、要尽快制订出口退税行政法规

由于出口退税工作涉及部门较多，需要充分发挥各部门的职能作用，以形成管理合力。当前，对于涉及两个以上国务院部门职权范围的事项，可以按照《立法法》第72条的规定，“提请国务院制定行政法规或者由国务院有关部门联合制定规章”。据了解，《出口货物退（免）税管理暂行条例》已经纳入国务院法制办立法规划，有关部门也已提出了条例草案，因此，应尽快制订并颁布，以提升出口退税法律位阶。在这部行政法规中，要将出口退（免）税管理办法涉及的内容及相关部门责任或义务法定化，形成一个完善、规范的管理体系，实现由部门规章到行政法规的提升。由于行政法规的立法程序相对复杂、严谨，因而需要的时间相对较长。

### 3、适时颁布出口退税法律

虽然现行《增值税暂行条例》及《消费税暂行条例》经过修订后于2009年1月1日起实施，但仍属于1984年工商税制改革时全国人大常委会授权立法的延续情形。同时，《立法法》第11条规定，“授权立法事项，经过实践检验，制定法律的条件成熟时，由全国人

大及其常委会制定法律。法律制定后，相应的立法事项的授权事项终止。”1994年分税制改革至今，增值税及消费税暂行条例已经走过了十五个年头，在这期间，经过了实践的检验，并不断完善。据了解，全国人大常委会已于近期要求国务院有关部门尽快起草部分货物和劳务税法草案，提交立法机关审议。因此，当前首先要加快制定《增值税法》和《消费税法》。在《增值税法》、《消费税法》制订颁布的基础上，若有实际管理需要，应适时制订《出口退（免）税管理法》，使之升格为正式的法律。

### 参考文献：

1. 刘剑文：《出口退税制度研究》，北京大学出版社，2004年版。
2. 岳树民等：《优化税制结构研究》，中国人民大学出版社，2007年版。
3. 刘源：《十七大精神指导下推进新一轮税制改革的思考》，《税务研究》2008年第6期。
4. 何晴、张斌：《出口退税政策：总量与结构》，《税务研究》2009年第1期。
5. 董文毅：《税法建设的战略思考》，《东北财经大学学报》2009年第1期。
6. 安体富、杨金亮：《应对当前经济形势，理顺出口退税政策》，《税务与经济》2010年第1期。

联系人：杨金亮 15120007877

地址：北京市海淀区中关村大街59号中国人民大学红一楼339室

邮政编码：100872

邮箱：yangjl2008@ruc.edu.cn

# 关于我国对网络电子商品（或服务）交易课征营业税的探讨与思考<sup>1</sup>

崔 军<sup>2</sup>

摘要：本文在界定网络电子商品（或服务）概念的基础上，逐步解答了为何要对其交易课税，为什么要利用现行税种，为什么要利用现行营业税等问题，同时结合我国现行营业税税制和征收管理的相关规定，对网络电子商品（或服务）交易营业税的课税对象、纳税人与纳税环节、税率、税收优惠以及征税权归属与税收收入归属等税收要素做出基本设计，并对相关的工商注册与税务登记、交易数据的获取与监控等税收征管问题进行了探讨。

关键词：电子商务、网络电子商品（或服务）交易、营业税、税制设计、税收征管

电子商务自 20 世纪 90 年代中期产生以来的十几年间，凭借其低成本、高效率、方便灵活的突出特征，已经实现了长足的发展。作为一种新兴的商务（交易）形式，电子商务的产生与近年来的迅猛发展给税收理论研究和税务实践工作带来了巨大的冲击和挑战。

对于电子商务的分类，目前大多是按照电子商务所涉及的交易主体的不同来划分，具体可以分为 B2B（Business to Business）、B2C（Business to Consumer）、C2C（Consumer to Consumer）B2G、（Business to Government）、C2G（Consumer to Government）五种类型，但这种分类方式无助于对电子商务交易课征商品税问题的分析、探讨。因此，本文提出了关于电子商务分类的另一思路，即按照交易客体（交易对象）的不同对电子商务的类型进行划分，将其分为传统商品和服务的网络交易与网络电子商品（或服务）的网络交易两种类型。对于传统商品和服务的网络交易是没有必要过多地讨论其商品课税问题的，因为对它的税收处理应该与采用传统商务形式交易的税收待遇相同，需要解决的只是一些细节性的技术问题。但是对网络电子商品（或服务）交易是否课征、如何课征商品税则并不是容易解决的问题。

对于网络电子商品（或服务）交易课征商品税的问题，世界各国的态度和税收处理方式不尽相同。美国国会在 1998 年 10 月通过的《互联网免税法案》规定，对在网上销售而网下无等同物的商品与服务，如数字化产品及劳务（即本文所界定的网络电子商品（或服务））暂不征税，这一规定几经延续直至今天依然有效；欧盟委员会则于 2003 年 7 月 1 日起，对境外公司通过互联网向其成员国出售计算机软件、游戏软件等商品和提供网络下载音乐等服务征收增值税。纵观世界各国政府对于网络电子商品（或服务）交易税收处理的

<sup>1</sup> 本项研究得到了教育部“211 工程”三期子项目“中国特色的公共管理与公共政策学科平台建设”的资助。

<sup>2</sup> 崔军（1971- ），经济学博士，中国人民大学公共管理学院副教授，中国国际税收研究会理事。通信地址：北京中关村大街 59 号，中国人民大学公共管理学院，100872。

态度和方式，大多数国家尤其是发展中国家采取的是“应该征税”的态度，并且已有一些国家采取了具体的措施和手段。<sup>3</sup>

在中国，就现行的税收法规而言，对于网络电子商品（或服务）交易是否应该课征商品税、课征何种商品税、如何课征商品税问题并没有相关的规定，这也是我们应该认真加以思考的问题，同时也是本文探讨的核心内容。

## 一、何谓网络电子商品（或服务）？

网络电子商品（或服务）是相对于传统商品和服务<sup>4</sup>而言的一种电子商务交易对象，是随着计算机技术、网络技术的出现与发展衍生而来的存在于虚拟空间的无形商品（或服务）<sup>5</sup>。它主要包括一般性网络电子商品（或服务）与电子商务网络平台服务两种类型。

1、一般性网络电子商品（或服务），主要包括电子书籍、电子音像制品的有偿在线观看和下载，软件的有偿在线使用和下载，专有技术、咨询服务的数据化处理产品（或服务）的有偿在线使用和下载，电子货币的充值服务，等等。

2、电子商务网络平台服务，主要包括为传统商品和服务的交易、一般性网络电子商品（或服务）的交易提供网络交易平台服务、网络支付平台服务等项服务（如淘宝、易趣以及支付宝等提供的网络平台服务）。<sup>6</sup>

对于网络电子商品（或服务），在其交易过程中，商品考察、谈判（协商）订货、签订合同、交货验收环节均是通过网络完成的；<sup>7</sup>而支付货款环节，既可以采用在线支付形式（即通过网络支付平台），也可以采用离线支付形式（即银行划款或现金支付等方式）。也就是说，在其交易过程中，是完全可以实现买卖双方物理空间中“不见面”的。<sup>8</sup>

## 二、对网络电子商品（或服务）交易为什么要课税？

电子商务在其产生以来的十几年间发展迅猛，其中网络电子商品（或服务）的交易规模更是呈直线上升趋势，据不完全统计，2008年其在中国的交易额约为3000亿元人民币，十几年来陡增近200倍。显然，目前的网络电子商品（或服务）交易已经脱离了“幼稚期”，进入“高速发展期”。在这种形势下，对网络电子商品（或服务）交易采取不征税的放任态

---

<sup>3</sup> 如印度已明确表示要对电子商务，尤其是涉及到国际交易的电子商务进行征税。

<sup>4</sup> 指存在于物理空间的有形商品和无形服务。

<sup>5</sup> 因其具有无形的特质，所以既可以认定为商品，也可以认定为服务。

<sup>6</sup> 这种网络平台服务同样是随着计算机技术和网络技术的出现、发展而产生的，同样存在于虚拟空间，因此本文将之视为与一般性电子商品（或服务）一样的子类一并归入电子商品（或服务）这一大类中去。

<sup>7</sup> 网络电子商品（或服务）的这些交易环节，有时其相互之间的界限划分并不清晰，甚至有些环节还被省去，如签订合同环节。

<sup>8</sup> 而传统商品和服务的交货验收环节则是由买卖双方在物理空间中完成的（也可能通过物流等中介代理完成）。也就是说，在传统商品和服务的网络交易过程中，买卖双方是要在物理空间中“见面”的（可能通过中介）。

度显然不是一种理性的选择。这是其一。

其二，课税权是一个国家税收主权的重要组成部分和主要体现形式，即使要以税收手段来推动网络电子商品（或服务）生产和销售产业的发展，也应当先宣布征税，再制订相关规则给予一定的税收减免优惠，否则即意味着课税权乃至税收主权的放弃。

其三，对于已经处于“高速发展期”的网络电子商品（或服务）交易来说，如果此时不征税，那么随着它的不断发展，规模会越来越大，社会影响面会越来越广，今后再宣布征税的社会阻力也会越来越大，舆论压力也会越来越大。

因此，对于网络电子商品（或服务）交易，当前的问题不是要不要征税，而是要就“征什么税”、“如何征”等问题作出相应决策。

### 三、对网络电子商品（或服务）交易课税为什么要利用现行税种？

自电子商务产生以来，对其如何征税的探讨就从来没有停止过。在主张开征新税种的观点中，主要有“比特税”（Bit Tax）<sup>9</sup>和“网络交易税”（Internet Transaction Tax）两种方案。<sup>10</sup>

比特税是以网络信息的流量——比特（Bit）量作为计税依据征收的，它的缺点是不能区分在线交易数据和一般性的数字通信数据，因而不加区别的征税。所以，一旦征收比特税，对整个数字通信事业无疑是沉重的打击，必将对电子商务的发展产生较大的负面影响。<sup>11</sup>当然，如果能够实现对不同性质比特流的区分，这将是一个非常优秀的征税方案，但就目前的信息技术手段而言，这显然是无法做到的。<sup>12</sup>

网络交易税是以网上支付的交易金额作为计税依据征收的。但是，正如上文中提及到的，电子商务的交易活动可以使用离线支付形式，而传统商务的交易活动也可以使用在线支付形式，这样就会使网络交易税的征收发生“缺位”和“越位”，从而产生税收漏洞和重复征税问题。

综上所述，对电子商务征收比特税和网络交易税均具有较大的不合理性和不可操作性，自然这两个税种也不适于对网络电子商品（或服务）交易课征；而且另起炉灶地开征新税，必然造成税制繁杂程度的加大，增加纳税人的奉行费用和税务部门的征管成本，这显然与我国当前税制改革的“简化税制”原则相违背。因此，改造、利用现有税种应该比较现实的选择。

<sup>9</sup> 比特税是由加拿大税务专家 Arthur Cordell 于 1994 年提出的，后经荷兰马斯特里赫特大学教授 Luc Soete 加以完善并推荐给欧盟。

<sup>10</sup> 目前除比特税方案和网络交易税方案外，还有一些开征其他新税种的方案，但所谓“新税种”基本与我国现行税种的税制设计和征收机制相同或类似，只是冠以新的税种名称，本文认为没有讨论的价值和意义。

<sup>11</sup> 因此，这一方案遭到了美国和欧盟成员国的强烈反对，使得比特税的提案就此搁浅。

<sup>12</sup> 参见《浅谈电子商务税收征管》，论文下载网 <http://www.lunwenda.com/guanlixue200810/96947/>。

## 四、对网络电子商品（或服务）交易课税为什么要选择现行的营业税？

对网络电子商品（或服务）交易取得的销售收入（或营业收入）应该征收何种商品税，我国现行税制中并无相关的规定，属于空白领域。这也正是需要我们认真思考并妥善处理之处。<sup>13</sup>

网络电子商品（或服务）存在于虚拟空间，属无形商品（或服务），流通环节不易把握，而我国现行的增值税和消费税则均要求课税对象的流通环节必须清晰、易于把握，<sup>14</sup>如果对网络电子商品（或服务）交易课征增值税或消费税并适用现行的征收规定，显然征管难度将会非常大，甚至无法成行。因此，增值税和消费税不是对网络电子商品（或服务）交易课征商品税的理想选择。而营业税是以营业额（商品销售收入）作为计税依据和课税对象，对一定期限内（或每一次）销售商品或提供劳务所取得的销售收入征收的一种税，该税种对商品的流通环节没有过多的要求，因此是现阶段比较理想的、适宜对网络电子商品（或服务）交易课征的商品税税种。<sup>15</sup>

## 五、对网络电子商品（或服务）交易如何课征营业税？

针对网络电子商品（或服务）及其交易的特性，结合我国现行营业税税制和征收管理的相关规定，下文将对我国网络电子商品（或服务）营业税的课税对象、纳税人与纳税环节、税率、税收优惠以及征税权归属与税收收入归属等税收要素做出基本设计。

### 1、网络电子商品（或服务）营业税的课税对象

显然，网络电子商品（或服务）营业税的课税对象应该是销售一般性网络电子商品（或服务）或提供电子商务网络平台服务所取得的销售收入。

### 2、网络电子商品（或服务）营业税的纳税人与纳税环节

网络电子商品（或服务）营业税的纳税人是销售一般性网络电子商品（或服务）并取得销售收入的法人或个人以及提供电子商务网络平台服务并取得销售收入的法人。<sup>16</sup>

<sup>13</sup> 按照我国现行税制的相关规定，对销售一般性网络电子商品（或服务）并取得所得的企业和个人，应分别征收企业所得税和个人所得税，对提供电子商务网络平台服务并取得所得的企业，应征收企业所得税（应限制个人经营此项业务，理由见下文注释）；对前述主体订立交易合同的行为，应征收印花税，这些都是毋庸置疑的。

<sup>14</sup> 增值税强调“道道课征”，消费税则要求在商品生产、批发、零售等商品流通环节中选择其一征税（我国对绝大多数商品是选择在生产环节征收消费税）。

<sup>15</sup> 实际上就是对网络电子商品（或服务）交易只征收一种商品税——营业税（即增加一个税目），也就是说，这是一种以营业税的征收替代所有商品税的思路。当然，目前很多一般性网络电子商品（或服务）和网络平台服务都是免费提供的，那么在这种情况下就不存在对其征收营业税的问题。

<sup>16</sup> 对于提供电子商务网络平台服务而言，提供者应当具有较高的技术水平、较强的资本实力、较大的经营规模，能够保持服务提供的稳定性和持久性，自然人显然是不适合经营此项业务的，建议政府相关部门对此项业务的经营者设立门槛限制（如规定经营企业的注册资本必须达到一定限额以上）。

网络电子商品（或服务）营业税的纳税环节应界定为销售行为发生时。对于一般性网络电子商品（或服务），如果是通过自行开发的网络交易系统销售的，由销售者自行申报缴纳营业税款；如果是通过电子商务网络交易平台销售的，由服务提供者（网站运营商）代扣代缴销售者应缴纳的营业税款。对于电子商务网络平台服务，由服务提供者（网站运营商）自行申报缴纳营业税款。

### 3、网络电子商品（或服务）营业税的税率

对于一般性网络电子商品（或服务）交易所取得的销售收入，税率确定应该参照目前传统商品和服务的增值税水平，<sup>17</sup>并在此基础上适当予以下调；对于提供电子商务网络平台服务所取得的销售收入，税率确定应该参照目前营业税其他劳务性税目的税率水平，并在此基础上适当予以下调，以此鼓励并推动网络电子商品（或服务）生产和销售产业的发展。

### 4、网络电子商品（或服务）营业税的税收优惠

对于销售一般性网络电子商品（或服务）的个人经营者，如果其销售行为是非经常性的、非持续性的，且销售收入低于一定限额，可以考虑免征营业税；如果其销售行为是经常性的、持续性的，但销售收入低于一定限额，出于降低税收成本（包括纳税人的奉行费用和税务部门的征管成本）的考虑，可以采取征收定额营业税的简化征税模式。

对于提供电子商务网络平台服务而言，因为要限制个人经营此项业务，因此就不存在对个人经营者给予税收优惠的问题。

### 5、网络电子商品（或服务）营业税的征税权归属

网络电子商品（或服务）交易的营业税，可以考虑在经营者进行工商注册和税务登记的地方由地税部门负责征收。

### 6、网络电子商品（或服务）营业税的收入归属

随着网络电子商品（或服务）生产和销售产业的不断发展壮大，其交易规模增长潜力巨大，待其发展成熟后，该税目的营业税收入将十分可观。因此，应该将其设计成为中央与地方分成的共享税，分成比例以中央居多为宜。

### 7、相关征管问题的思考与处理建议

（1）工商注册与税务登记。无论是一般性网络电子商品（或服务）的企业或个人销售者，还是电子商务网络平台服务的企业提供者（网站运营企业），均应要求其必须在工商部门进行工商注册，并在同地区的税务部门进行税务登记，否则一律视为非法经营行为。<sup>18</sup>

（2）交易数据的获取与监控。税务部门应针对已完成工商注册和税务登记的纳税人在

<sup>17</sup> 如果能够划分清楚“奢侈性”网络电子商品（或服务）与其他一般性网络电子商品（或服务）的合理界限，那么对于“奢侈性”网络电子商品（或服务）的营业税税率，则应该综合考虑目前奢侈性传统商品和服务的增值税和消费税税率水平来确定。

<sup>18</sup> 应在商务部门下设立专门管理机构，承担电子商务的市场准入、取缔非法经营、维护公平交易等管理监督职责。

其自行开发的网络交易系统或租用的电子商务网络服务平台内设置税控接口或税控模块，备份并保存其交易的电子数据，自动提示并分析异常数据，作为税务稽查的依据。同时，相关交易的电子数据应规定保存一定的年限。

### 参考文献：

1. 王威：《电子商务对国际税收规则的冲击及应对措施》，《改革与战略》2009年第8期。
2. 沈存根、李新：《电子商务环境下的税收问题思考》，《中国信息化管理》2009年第2期。
3. 曾周玉：《电子商务税收方案之思考》，《科学决策》2008年第12期。
4. 李九斤、徐畅、肖辉义：《电子商务环境下税收征管中存在的问题及对策》，《中国管理信息化》2008年第6期。
5. 刘文武、解新华：《中国电子商务税收管理体制探索》，《改革与战略》2008年第4期。
6. 廉延东：《我国电子商务税收征管模式的思考》，《福建农林大学学报（哲学社会科学版）》2008年第3期。
7. 吴彩虹、刘超群、夏润梅：《基于资金流控制的电子商务税收框架与实现》，《湖南行政学院学报》2007年第7期。
8. 尹音频、张昆明：《电子商务税收管理机制探析》，《涉外税务》2006年第4期。

# 物业税：理论、必要性及政策建议

杨金亮\*

摘要：关于物业税的讨论已有多多年，但究竟何时征、如何征，现在还没有定论。本文在前人研究的基础上，在理论方面谈了一点看法，从优化现行税制、调节贫富差距、促进居民一般性消费等方面分析了物业税开征的必要性。最后，结合物业税开征需要做好的基础工作，提出了几点政策建议。

关键词：物业税 税收管理 税收建议

Abstract: With regard to the discussion of property tax for many years, but when to levy and how to levy is still inconclusive. On the basis of previous studies, this paper discusses a little from the theoretical point of view, analyzes the need for property tax levy from the angles of optimizing the present tax system, adjusting the gap between the poor and the rich, promoting the general consumption. In the end, it puts forward some suggestions combined with the introduction of the basic work needed to do for the property tax levy.

Key words: Property Tax Tax Management Tax Policy

随着物业税由“空转”试点向“实转”试点直至全面开征呼之欲出，普通百姓、学术界及公共权力部门对它的关注程度越来越高。物业税作为当前税制改革的一场重头戏，不论从理论角度来看，还是从试点结果分析，确实还存在着不少问题。如何在构建和谐社会的的大局下，顺利推出物业税，不仅仅是当前财税领域重要的一项工作，还涉及到许多部门及领域，亟待明确。

## 一、物业税的理论问题

物业税制度在我国的正式确立，看来只是时间的问题。在全面推动物业税征收之前，有必要对涉及物业税的几个理论问题予以进一步厘清。

### 一是关于物业税的定义。

物业税又称“财产税”或“地产税”，主要是对房屋、土地等不动产进行征收，因而也称“不动产税”。它要求不动产所有人或占有人因其对不动产的拥有或占有每年缴纳一定的税款，是财产保有环节的税收。由于房地产具有不可移动、价值量大和一定时期内保值增

---

\* 作者单位：中国人民大学财政金融学院。

值的特性，因此物业税具有税基不易隐藏、收入相对稳定等特点，常作为市县等基层地方政府主要的财政收入来源。通常认为物业税是受益税，是居民为享受该地区公共服务所支付的使用费。

### **二是物业税不是一个新税种。**

在我国现行税制中，针对物业持有期间要缴纳的税种包括房产税、土地使用税、土地增值税等税种。十六届三中全会《完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》要求“实施城镇建设税费改革，条件具备时对不动产开征统一规范的物业税，相应取消有关收费”。因此，物业税不是一个新的税种，它是一个具有替代意义的税种，是将当前我国现行的房地产税、城镇土地使用税、土地增值税、土地出让金等现存税费进行优化整合后以一个新的面孔出现的税种，它不但可以实现将房地产行业税收从使用、交易环节向保有环节的转移，而且可以将房地产行业不规范的收费项目改为征税，纳入规范的预算管理之中。因此，开征物业税，是对当前房地产税制的优化、演进，而不是新增加的税种。

### **三是物业税应是财产税。**

当前，房地产行业税收政策方面存在的主要问题是如何将房地产准确定位的问题，即将房地产单纯视为一种可以像一般意义上进行交易的商品，还是将其作为一种具有特殊概念的财产，这其中也包括具有准公共产品属性的社会保障性住房。由于现行房地产税收政策“重交易轻保有”的制度设计，事实上是将房地产作为一般意义上的商品进行管理，因而房地产税被打上了商品税的烙印。从世界各国财产税税法制度建设来看，普遍是将房地产税收作为财产税进行立法，并冠以“财产税”、“不动产税”、“物业税”等称谓，究其实质，都是对房地产保有环节的课税，属于财产税的范畴。

## **二、开征物业税的必要性**

物业税的开征，既可以完善地方税制，为地方财政提供稳定的收入来源，又可以调节日趋拉大的贫富差距，抑制房价的过快上涨。房地产市场的理性回归，还可以促进居民一般性消费的增长，与当前国家宏观调控的政策目标相一致。

### **一是完善现行地方税制。**

当前，地方政府主要为辖区内居民提供公共产品和服务，具有明显的地域性，需要稳定可靠的收入来源。物业税作为地方政府的主体税种和主要收入来源，与流转税和所得税一起构成世界各国普遍开征的三大税类，它应当并可以担当起组织地方财政收入的重任。现行房地产税制存在的突出问题是“重交易轻保有”，在房地产交易环节税种多，而在房地产保有环节课税较少；在土地税制设计上，有些税种依据土地的面积计税，而不是依据土地的价值课税，不能真实反映土地资产的增值情况。因此，当前不合理的房地产税制导致其对房地产市场调控力度小，房地产市场出现了严重的投机炒作，其中的泡沫让人为之担

忧。另外，当前房地产行业的收费项目较多，以费挤税、以费代税甚至费大于税的问题比较严重，这也直接限制了税收对房地产行业发展的调节作用。物业税的开征，有助于完善现行房地产税制，可以较大幅度地提高房地产税在地方税中的比重，优化地方税制体系。

### 二是为地方财政提供稳定的收入来源。

按照 1994 分税制的改革思路，应是构建分税分级的财政体制，实现一级政权、一级事权、一级财权的架构。但在实践中，由于事权与财权的分离，使得财权的重心上移而事权的重心下移，出现了国家总体财力增长而县乡财政困难的不和谐现象。在许多地方，“土地财政”已成常态，土地出让收入在地方政府的收入盘子中所占比例极大。据统计，杭州、上海、北京 2009 年的卖地收入分别为 1200 亿元、992 亿元、922.7 亿元<sup>1</sup>，而这些地方政府 2009 年的地方财政收入总额分别为 1019.43 亿元、2540.3 亿元、2026.8 亿元<sup>2</sup>，卖地收入与地方财政收入的比例分别为 118%、39%、46%。从国际上多数国家的通行做法来看，物业税（房地产税）才是地方政府的主体税种和主要收入来源。例如，房地产税在地方财政收入中的比重，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%，印尼为 37%，南非为 57% 等。而目前我国，房地产税在地方财政收入中所占比重很小，只有 6%。因此，将物业税作为地方财政收入的稳定来源，与土地出让收入的短期性相比，是长期的、相对均衡的收入。物业税的开征，可以促进“建立健全财力与事权相匹配的财税体制”的形成。

### 三是调节日趋拉大的贫富差距。

贫富差距一般表现在收入差距和财富差距上，前者是流量，后者是存量。基尼系数<sup>3</sup>是衡量个人收入差距用得较多的指标，据统计，2000 年~2003 年，我国居民的基尼系数分别为 0.417、0.458、0.454 和 0.460，已经超过了 0.4 的国际警戒线，表示我国的收入差距已经很大了（安体富、王海勇，2006）。预计 2007~2008 年间，城乡统筹的基尼系数将接近甚至超过 0.48（杨宜勇、顾严，2008）。贫富差距的不断扩大会影响社会的稳定。当前，由于我国尚未开征物业税，部分社会高收入群体通过投资房地产获得巨额收益，通过持有房地产实现财富的快速增值，但却游离于国家税收政策调节之外。这种现状会诱使更多的人通过银行贷款这个杠杆从事房地产投机行为，在推动房价高涨的同时，社会群体贫富差距进一步拉大。物业税作为调节财富存量的税种，对拥有高档住房、别墅及多套住房的所有人课以高税，对普通住房或低档住房的所有者课以轻税或予以免税，可以对财富分配不均的现状进行调节，防止财富过度集中，从而延缓或缩小收入差距的不断扩大，可以起到调节贫富差距的作用。

<sup>1</sup> 数据来自《2009 年城市卖地收入飙升 杭州上海北京夺前三强》<http://news.xinhuanet.com>。

<sup>2</sup> 数据来自各市 2009 年预算执行情况和 2010 年预算草案的报告。

<sup>3</sup> 基尼系数是国际经济学界所采用的流行指标，取值在 0~1 之间。联合国有关组织规定：基尼系数低于 0.2 表示收入分配绝对平均，在 0.2~0.3 之间表示比较平均，0.3~0.4 之间表示相对合理，0.4~0.5 表示差距较大，0.6 以上表示差距悬殊。

#### 四是抑制房价的过快上涨。

物业税是调节房地产供求和结构的重要手段，可以影响房价。当前，在住房交易环节征收的税收，不但没有很好地起到遏制住房投机的作用，反而由于房产供求局面的失衡，使得售房者往往将税收转嫁到购房者身上，推高了房价。因此，有人就认为，开征物业税，是税费的增加，最终的受害者仍是普通购房者，原因是各种税费必须要打入购房成本。陈多长、踪家峰（2004）认为住宅资产价格不只受住宅利用收益现值的影响，还受若干年后的预期住宅价格的影响。从新浪网最近开展的一项关于物业税的网上调查结果来看，在参加调查的网民中，各有占近 50%<sup>4</sup>的网民支持开征物业税、认为开征物业税后房价会走低。物业税的开征，会直接降低投资住宅的预期资本性增值，增加保有成本。一旦炒房者因为自己投资的房产要额外缴税而增加成本，会迫使一部分人放弃恶意炒房，使房价逐步回归理性，降低住房空置率，当前有些大规模新开发小区中到了晚上只有“星星之火”的现状将有望改观。物业税的开征，可以通过增加拥有住房的成本，使得闲置住房进入市场交易的机率增大，市场供应量增多，房屋价格上涨过快的现象会得到遏制，房产投机行为减少，从而实现房产价格的稳定，有利于房地产资源的优化配置。

#### 五是促进一般性消费的增长。

房价过快上涨会成为抑制消费的重要因素。房价快速上涨改变了消费的预期，导致居民的恐慌性“抢购”，使一部分消费者必须支付数十万元甚至几百万元用于购买商品。为了积累购房资金，很多家庭必须压缩其他方面的消费支出，甚至要动支几代人的储蓄。物业税开征后，房地产企业原先支出较大的储地成本将大为减少，使得房地产行业金融风险得以降低，房地产开发的门槛降低，有更多的企业可以进入这个行业，市场竞争程度加大，房地产开发中的超额利润降低。随着房地产开发行业竞争的加剧，可以建立透明、稳定的房地产市场，房价趋于理性，商品房的购置门槛降低，加之社会保障性住房逐年增加，有利于中低收入群体解决住房问题，“居者有其屋”的目标不再遥远。在更多的家庭拥有住房后，可以将更多的收入用于一般性消费，包括教育支出、日常消费支出等等，消费占居民支出的比例上升，以消费拉动国民经济增长的目标将得以实现。

### 三、政策建议

经过多年的讨论、试点，物业税就要从方案变为现实。笔者认为，当前应尽快开征物业税。只要迈出这关键的第一步，对于实际运行中发现的问题，可以逐步调整解决。

#### （一）开征物业税需要做好的基础工作

从我国当前的房地产管理现状来看，在物业税开征之前，必须要做好以下几个方面的基础工作。

<sup>4</sup> 数据来自新浪网 <http://survey.finance.sina.com.cn/result/42130.html?f=1>。

### 1、房地产登记的全国联网

物业税的开征,需要准确掌握不动产及不动产的所有人或占有人信息,因此,收集、整理、分析、运用房地产相关信息是重要的基础工作。当前,我国有的居民在一个地方拥有多处房产,也有的在多个地方拥有多处房产,往往很难准确掌握相关信息。在我国个人财产登记制度方面,相关信息往往由不同部门管理,信息分散、共享较难、应用不便的现状,使得国家不能对可能纳税的房地产进行完全、规范的登记,这对于物业税的开征是个关键性的制约问题。当前,应将落实不动产登记、转让、交易的实名制放在首位,把房地产产权的登记、变更及其他交易行为全部纳入房地产管理系统之中,实现全国房地产管理系统的联网,使未来应税房地产的所有人、数量、价格等资料一目了然。

### 2、房地产价值的评估

以房地产评估价值作为物业税的计税依据或计算依据,能比较客观地反映房地产的价值,是国际通行的办法。对房地产进行合理、准确地评估,是开征物业税的关键,决定着物业税制度能否顺利实施。但由于我国目前缺乏房地产统计、评估方面的基础数据,而对房地产进行评估所依据的内容较多,主要涵盖房地产产权人、用途、面积、建筑及使用年限、地理位置、结构、材料、质量等多种因素,还要考虑居民住房货币化前后,商品房与其他类型住房的性质区别,如当前占全国住宅总量 75%<sup>5</sup>的不具有完全财产权利的经济适用房、社会保障性住房。因此,目前应首先着手建立房地产统计的基础数据库,对于不同用途的房地产适用不同的评估率,以体现不同类型财产之间的市场价格选择。在评估主体上,市县市政府应成立由财税及房地产管理部门、评估专家、中介机构等社会各界组成的评税委员会,以税务机关为主,借助房地产管理部门及社会中介机构的力量,合理、准确地评估应税房地产的价值。在开展评估时,应确保房屋价值评估的透明与公正,这既是维护财政收入的关键,也是对政府公信力的考验。

### 3、房屋使用年限的存留

当前,对于物业税开征的焦点包括房屋的使用年限。我国的国家标准为重要建筑和高层建筑主体结构的耐久年限为 100 年,一般性建筑为 50 年至 100 年;对于商业用地的使用年限会更短,一般只有 40 年,而综合用地为 50 年。但据《法制日报》2 月 4 日报道,城市建筑特别是住宅建筑“短命”,是城市建设发展中一个突出问题。据初步调查,宁夏回族自治区全区城市住宅建筑平均使用年限仅为 30 年左右<sup>6</sup>。因此,物业税开征后,应取消房屋使用年限的规定。

### 4、土地供应方式的调整

近年来,土地招拍挂中频频出现天价“地王”,这已不是什么特别吸引人们眼球的新闻。“地王”频现,使得“面粉比面包贵”——地价高过房价,也直接推高了一些城市的房价。地价上涨,会进一步助长“土地财政”的恶性膨化,刺激各地的高价卖地冲动。地价的高

<sup>5</sup> <http://video.sina.com.cn/finance/china/dfjj/20100201/094025139.shtml>。

<sup>6</sup> 来源于《解放牛网》[http://newspaper.jfdaily.com/bkwz/html/2010-02/12/content\\_280899.htm](http://newspaper.jfdaily.com/bkwz/html/2010-02/12/content_280899.htm)。

企，催生了高房价，普通百姓买不起房也就不是什么奇怪的事情了。因此，现行土地供应方式对于当前的高房价负有不可推卸的责任。国务院于年初发布的《国务院办公厅关于促进房地产市场平稳健康发展的通知》明确要求，要合理确定土地供应方式和内容，探索土地出让综合评标方法。当前，应在确保保障性住房、棚户改造和自住性中小套型商品房建房用地不低于住房建设用地供应总量的 70%的前提下，分类确定土地供应方式，即对用于低收入人群的保障性住房的土地供应，采取政府划拨方式；对用于中等收入家庭的公共住房的土地供应，采用“四定两竞”招标方式；对用于高收入家庭的商品房的土地供应，应继续采取招拍挂方式。

### 5、财政预算的完善

近年来，国家先后出台政策要求将土地出让收入等非税收入全额纳入预算管理。但据审计署《审计结果公告》（2009 年第 9 号）显示，在抽查的 10 个省本级、23 个市本级和 41 个县中，2007 年有 848.26 亿元非税收入未纳入一般预算和基金预算管理，占这些地区应纳入预算管理的非税收入的 22.63%，其中 16 个市县超过 50%。从结构看，上述应纳未纳入预算管理的非税收入主要是土地出让收入 626.42 亿元和已收缴的国有资本经营收益 44.56 亿元，合计占上述 848.26 亿元的 79.1%。因此，应将土地出让收入全额编入财政一般预算收入项目，相关支出列入财政一般预算支出项目，主要用于征地拆迁补偿、土地开发支出、农村基础设施建设、城市建设支出、土地整理以及耕地开发支出，以及廉租住房等保障性建设等渠道，使得土地有关的收支项目能够及时公开，纳入人大及民众的监督视野之内，这是物业税开征的关键配套改革措施。

### （二）遵循渐进式征收物业税

考虑到物业税对于经济发展、房地产行业调控力度、居民合理预期等多重因素的影响，在将全部可征税的物业纳入征税范围的基础上，物业税的征收应遵循渐进式的开征模式，分批分步对应纳税的物业开征物业税。具体来说，第一步先将当前已纳入房产税征税范围的经营性房地产及别墅等高档性住房征收物业税，这在当前经济环境下对经济发展的冲击最小，也最可行。第二步，将城市、县城、建制镇、工矿区内个人的第二套及以上住房纳入征税范围，对个人第一套住房暂予免税。第三步，将个人第一套住房超面积部分纳入征税范围。第四步，对将农村地区住房纳入征税范围。

### （三）合理确定物业税税权

物业税作为财产税，是地方财政收入的重要来源，对其税权划分至关重要。倪红日、尹佳音（2008）认为，税权划分方式与本国的财政和税收体制密不可分，将财产税税权划分的国际做法分为绝对集权型、相对集权型、相对分权型和绝对分权型。按照蒂伯特模型中用脚投票机制的原理，地方政府更适于地方公共品服务的供给。物业税的实质是政府为不动产及不动产的所有者提供相关服务的价格，地方政府相对方便并有能力了解本辖区内

的不动产及其所有者的偏好，并根据所提供公共服务的数量和质量进行定价，亦即确定物业税的征收数量。因此，在物业税的税权划分上，既要考虑到我国税收立法权集中在中央的现实局面，又要兼顾我国幅员辽阔、经济发展水平参差不齐的状况，应在统一税政的前提下，建议授权省级人大在中央所确定的法律框架内，赋予其制定物业税实施细则、适用具体征税税率、明确具体税收减免额度等权限，并报经中央备案后实施。这样，有利于不同地区根据当地经济发展状况，合理确定适用本地的具体操作办法，切实发挥地方政府的积极性。

#### **（四）物业税的税收征管**

##### **1、征收范围的确定**

与房产税征收范围相比，物业税征收范围应包括城市、县城、建制镇、工矿区和农村。随着我国城市化进程的加快，有些发达地区农村的经济发展水平不亚于中西部地区的城市，在这些地方，二层楼房、小别墅等高档住房随处可见。当前，中央把支持农民建房作为扩大内需的重大举措，采取有效措施推动建材下乡，鼓励有条件的地方通过多种形式支持农民依法依规建设自用住房。<sup>7</sup>因此，完全将农村排除在物业税征收范围之外，有失公平。因此，应将农村纳入物业税征税范围。

##### **2、纳税人的确定**

考虑到物业税是向不动产的所有人或占有人征收，而不动产的所有人或占有人既包括单位，又包括个人，而个人又涵盖了从事生产经营的个人和一般意义上的自然人。因此，对于从事生产经营的单位和个人，在确定纳税人时相对比较容易，而对于自然人来说，则应与个人所得税管理结合起来，应以房地产登记证书上所具名的自然人作为纳税人，以其身份证号作为税号，随房地产权的取得、交易、转让相应形成自然人纳税人的确立、变更、注销。

##### **3、计税依据的确定**

物业税的计税依据应以评估价值为计税基础，由主管征税机关将纳税人所有应税房地产的评估价值进行加总，乘以一定的折价比率，作为计算征收物业税的依据。

##### **4、税率的确定**

税率是税制的核心环节。物业税的税率应实行幅度税率，可以确定在 0.1%~3%之间，具体适用税率由各省、自治区、直辖市根据各地区的经济发展状况、市政建设情况、居民负担能力及公共服务提供水平确定；为了体现物业税调节贫富差距的功能，应采取累进税率或实行加成征收，但级距不应设置太多，边际税率不应太高。

##### **5、税收优惠的确定**

为保障居民基本居住需求，应对居民拥有的首套住房，按每个家庭每人给予一定面积

<sup>7</sup> 《中共中央 国务院关于加大统筹城乡发展力度进一步夯实农业农村发展基础的若干意见》（（2009年12月31日））

的免税优惠。当前，我国农村居民的人均收入水平、平均财产拥有水平、社会福利和保障水平依然较低，农村居民对房屋保有税负的实际承受能力较弱，加之农村土地产权制度有待于进一步完善，因此，应将农村住房纳入物业税征收范围，但对农村居民的自用住房暂缓征收物业税。对于政府、军队等使用财政性资金的单位和组织拥有的住房，按定编人员核定公用住房面积，定额内住房予以免税。

## 6、关于征收方式

物业税的征收，应充分发挥社会各界力量，形成合力。可以参照现在税收管理实践中形成的综合治税模式，以政府主导，部门负责，发挥单位、街道、物业公司等社会各界的积极性。具体来说，对于由单位统一建设、统一管理的住房，可以委托单位代征；对于实行物业管理的规范的小区，也可以委托规范的物业公司进行代征；对于未纳入物业管理的居民住房，可以委托街道、乡镇代征。对于实行委托代征的，可以由受托单位开票，纳税人通过银行缴纳税款，税务机关向受托单位支付一定的代征手续费。

## 7、关于纳税期限。

考虑到房地产价值评估、征纳成本等多种因素，物业税可按年计征，在年度终了后一个季度内申报缴纳。

诚然，物业税的开征，不是一蹴而就的事情。未来，针对物业税的开征还会出现各种各样的争论。但不管物业税究竟在何时开征，以何种形式征收，物业税对居民购房意愿、开发商或投资者资金投向、房价上涨或下跌预期、房地产市场的完善等等方，都将起到不可低估的影响。

## 参考文献：

1. 陈多长、踪家峰：《房地产税收与住宅资产价格：理论分析与政策评价》，载于《财贸研究》2004年第1期。
2. 安体富、王海勇：《公平优先、兼顾效率：财税理念的转变和政策的调整》，载于《涉外税务》2005年第9期。
3. 吴俊培：《我国开征物业税的几个基础理论问题》，载于《涉外税务》2006年第1期。
4. 倪红日、尹佳音：《财产税税权划分的国际比较及对中国物业税的启示》，载《涉外税务》2008年第1期。
5. 杨宜勇、顾严：《2007~2008年我国收入分配新趋势与新思路》，载《经济研究参考》2008年第4期。
6. 于艳芳：《关于物业税税制设计的思考》，载于《中国乡镇企业会计》2009年第1期。
7. 张富强：《关于我国物业税立法的基本构想》，载《法学家》2009年第1期。
8. 张青：《房地产税（物业税）免征界限的国际比较与借鉴》，载于《郑州航空工业管理学院学报》2009年第8期。