

中国房地产税改革的定位与地方治理转型

张平 邓郁松

内容提要: 文章从地方治理的角度来探讨地方财政改革的缘起与落脚点,在地方财政体系和政府治理的整体架构中探讨房地产税的定位。在中国地方财政体系的建构中,税制结构优化、地方财政可持续性和公共服务供给等三个方面均证实了房地产税改革的必要性和紧迫性。从充分性上,房地产税将是财产税的最主要税种,亦是最可能成为地方政府主要收入来源的潜在税种;从必要性上,房地产税改革是要达到改善政府治理、提高公共服务水平势在必行的一步。房地产税作为以受益税为特征的高效率地方税种,可以成为财权与事权匹配的天然工具,形成地方财政收支相连的治理体系。结合中国转型经济体的特殊性,房地产税改革的制度设计需要遵循地方自主、差异税率和渐进改革的思路。

关键词: 房地产税 受益税 地方财政 地方治理

中图分类号: F062.6

文献标识码: A

文章编号: 1003-3947(2018)02-0043-12

一、引言

十八届三中全会提出的“推进国家治理体系和治理能力现代化”的要求为中国治理模式的变迁进行了方向性判断。中国地方政府最重要的职能是为当地居民提供合宜的公共服务。从现代国家治理的视角来看,地方政府在这一点上做得还远远不够,与中国作为世界第二经济体的地位亦不相称。无论从人均公共服务支出或是公共服务占GDP比重的角度来看,中国地方政府提供的基本公共服务的数量和质量仍然相对较低。这与整个财政体制以及地方财政体系息息相关。进一步完善政府职能、改进政府治理手段正当其时。

世界上很多国家都以房地产税作为财产税的重要组成部分,且多数成为连接地方政府收支和提高治理能力的工具。但在中国开征房地产税的基本理论根据是什么,仍然缺乏很有说服力的说明。尤其是在中国房地产市场和财税体制改革的特殊背景下,对于房地产税改革存在很大的争议。社会上关于房地产税流传的一些不实说法更增添了房地产税的“恶税”氛围。一种说法是,中国的房地产税与多数人无关,只有极少数拥有很多房产的居民才需要缴纳房地产税;一种说法是,房地产税应该采用根据房产套数大幅度累进的方式征收,完全成为“劫富济贫”的工具;还有一种说法是,房地产税完全是政府敛财的工具,与所有税种一样仅仅是政府缺钱时对老百姓增加的额外税负。这些说法使人们在思想上对房地产税改革的初衷和设想造成了一些误解和混乱,不加以解释会对房地产税改革的推进造成不必要的阻力。

由于房地产税涉及面广泛,一些学者认为,中国房地产税改革的时机并不成熟,或者现在还不是最好的时机,抑或是仍可以观察一段时间再说。中国推进房地产税改革在当下是否有这样的必要性?房地产税改革的目的是什么?调节房价,增加财政收入,还是改进政府治理?尽管存在不少反对开征房地产税的声音(杨斌 2007;郎咸平 2010;许善达 2011;夏商末 2011),基于房地产税作为受益税的特征,

作者简介: 张平,复旦大学国际关系与公共事务学院副教授。邓郁松,国务院发展研究中心市场经济研究所副所长、研究员。

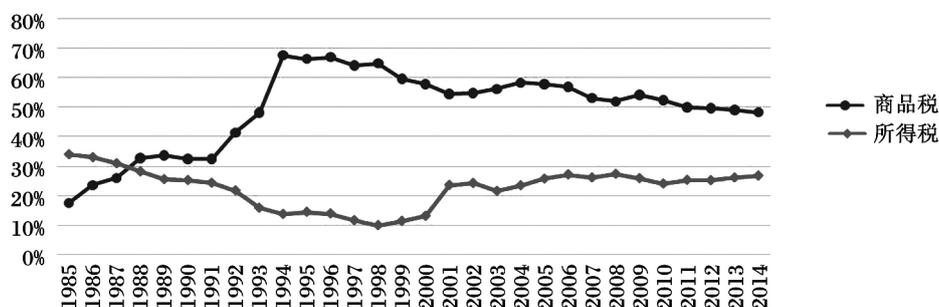
基金项目: 国家自然科学基金青年项目“房地产税的纳税能力与纳税意愿研究:基于不同税制要素设计的比较分析”(项目编号:71703026);上海市社科基金青年项目“上海房地产税改革的不同区县差异比较实证研究”(项目编号:2016EGL008)。

从税制建设和政府治理的完善等角度出发,很多中国学者支持开征房地产税(安体富,2005、2010;贾康,2011;高培勇,2011、2014;刘尚希,2013;满燕云,2011;马国强,2011;谷成,2011;刘蓉,2011、2015)。根据政府的官方表态,房地产税的政策目标包括调节收入分配,促进社会公平,引导合理住房消费和促进节约集约用地^①。本文从地方治理的角度来探讨地方财政改革的缘起与落脚点,在地方财政体系和政府治理的整体架构中探讨房地产税的定位。我们试图回答以下两个问题:(1)中国的地方财政体系为何需要房地产税?(2)如果房地产税作为地方税,从地方治理的视角出发,其政策设计的税制要素在哪些方面是我们的重要着眼点?本文通过研究地方政府在整个财政体系中的重要性及其在提供基本公共服务方面所起到的作用,阐述中国地方财政体系改革的必要性。更重要的问题是,要达到通过房地产税的作用机制提高地方治理水平的作用,如何进行房地产税的制度设计?本文将通过理论阐述、多维度比较以及数据测算回答这一问题。例如,设计政策时不求划一,在政策实施时给予地方是否开征房地产税和税制要素如何设计充分的自主权。基于中国在税制结构、地方财政可持续性以及公共服务供给等方面的差异,我们试图提出以地方的差异化设计作为有利于解决诸多问题的优化路径,应对房地产税改革可能遇到的各种问题和风险。本文的余下部分作如下安排:第二部分从税制结构优化、地方财政的可持续性和公共服务供给的角度分析房地产税对地方财政体系建构的重要性。第三部分从理论上阐述房地产税与政府治理的关系,第四部分讨论房地产税在现有制度体系下改善地方治理的可能性。第五部分为基于中国特色的房地产税改革制度设计思路的分析。最后为本文的结论。

二、地方财政体系的建构

(一) 税制结构优化(收入结构)

财政在国家治理中起着基础性作用,税制则是国家财政体系的支撑。我国税制结构严重失衡,商品税等间接税比重偏高,所得税等直接税比重偏低(安体富,2015)。如图1所示,分税制改革后,中国的商品税比重一直处于高位。虽然近年来商品税比重有所下降,仍然占总税收收入的50%左右,而所得税比重一直在30%以下。2013年,房产税的主要税种房产税,仅占全国税收收入的1.4%,占地方政府税收收入的2.9%。直接税的比重远远低于税制优化的水平。税制结构失衡会对经济社会发展带来各种不良影响。商品税属于生产税包含在价格之中,会影响企业盈利和居民收入水平,不利于我国居民消费需求的扩大(周克清,2012)。间接税对贫富差距还会产生逆向调节。我国的税收制度整体上对收入分配呈现逆向调节作用,不利于缩小贫富差距(闻媛,2009;周克清、毛锐,2014)。间接税与价格捆绑在一起,与价格水平变动正向相关,易于引起通货膨胀(储德银、吕炜,2016)。从经济增长的视角来看,



资料来源:根据2015年《中国统计年鉴》计算。其中商品税包括增值税、消费税和营业税;所得税包括个人所得税和企业所得税。

图1: 中国历年商品税和所得税比重(1985~2014年)

^① 财政部、国家税务总局、住房和城乡建设部有关负责人就房产税改革试点答记者问(2011年1月27日)时表示“对个人住房征收房产税,有利于合理调节收入分配,促进社会公平……有利于引导居民合理住房消费,促进节约集约用地”。

大部分地区税制结构中间接税占比过高不利于经济增长,导致经济效率损失,且在一定程度上加剧了地区差距(常世旺、韩仁月,2015)。因此税制结构优化的方向在于逐步降低间接税比重以促进经济增长。

以流转税为主体的税制结构使税制整体呈现出累退性,个人所得税对工薪收入的过分关注增强了收入分配逆向调节。作为直接税中另一项重要税种的房产税则处于缺位状态,很难发挥调节收入分配的作用。尤其是财富分配极大不公的情形下,房产税的缺失导致富裕家庭大量财产游离于政府税收制度调节之外(闻媛,2009)。税制结构优化所需的征管条件已基本具备(崔军、朱晓璐,2014;安体富,2015),改革税收制度、优化税制结构,提高所得税和房产税的地位将是未来税制结构的优化方向(樊丽明、李昕凝,2015)。

在2014年,以增值税、营业税、消费税为主体的间接税占比达60%以上,以企业所得税、个人所得税为主体的直接税占比仅为30%左右。从税制结构的角度来看,中国亟需由过度依赖间接税逐步向直接税的转变。直接税一般不可转嫁,可以促使每个人监督政府。从财产的分布来看,中国当前1%的家庭占有全国约三分之一的财产,而底端25%的家庭拥有的财产总量仅在1%左右,这些财产中约70%以房产的形式持有^①。因此,要调节中国的财富差距,房产税意义重大,而房地产税将是房产税的最主要税种,亦是最可能成为地方政府主要收入来源的潜在税种。下文中的分析也进一步表明,房地产税自身的相关特征也有助于使房地产税成为解决财权与事权匹配问题的重要工具。

(二) 地方财政的可持续性(收入持续性)

随着城镇化和房地产市场的快速扩张和增长,中国地方政府的土地财政有愈演愈烈之势。土地财政已经逐步成为中国地方政府的主要收入来源。如表1和图2所示,1998年以来,土地出让金(预算外)占地方一般预算收入(预算内)的比重持续上升。2010年土地出让金占地方一般预算收入的比重达到67%,之后虽有所回落但仍在50%左右,在2015年下降至37.6%。在某些省市,土地出让金收入甚至超过了地方一般预算收入。对土地财政的严重依赖已经成为中国地方政府众所周知的特征。

表1:中国历年地方一般预算收入和土地出让金

年份	地方一般预算收入(亿元)	土地出让金(亿元)	土地出让金/一般预算收入
1998	4983.95	507.70	10.2%
1999	5594.87	514.33	9.2%
2000	6406.06	595.58	9.3%
2001	7803.30	1295.89	16.6%
2002	8515.00	2416.79	28.4%
2003	9849.98	5421.31	55.0%
2004	11893.37	6412.18	53.9%
2005	15100.76	5883.82	39.0%
2006	18303.58	8077.64	44.1%
2007	23572.62	12216.72	51.8%
2008	28649.79	10259.80	35.8%
2009	32602.59	17179.53	52.7%
2010	40613.04	27464.48	67.6%
2011	52547.11	32126.08	61.1%
2012	61078.29	28042.28	45.9%
2013	69011.16	43745.30	63.4%
2014	75876.58	34377.37	45.3%
2015	83002.04	31220.65	37.6%

数据来源:历年《中国统计年鉴》和《中国国土资源统计年鉴》。

^① 数据来源:2016年《经济日报》社中国经济趋势研究院的《中国家庭财富调查报告》(新华网)和2015年北京大学的《中国民生发展报告》(中国网 http://www.china.com.cn/cppcc/2016-01/20/content_37621220.htm)均证实了这一结论。

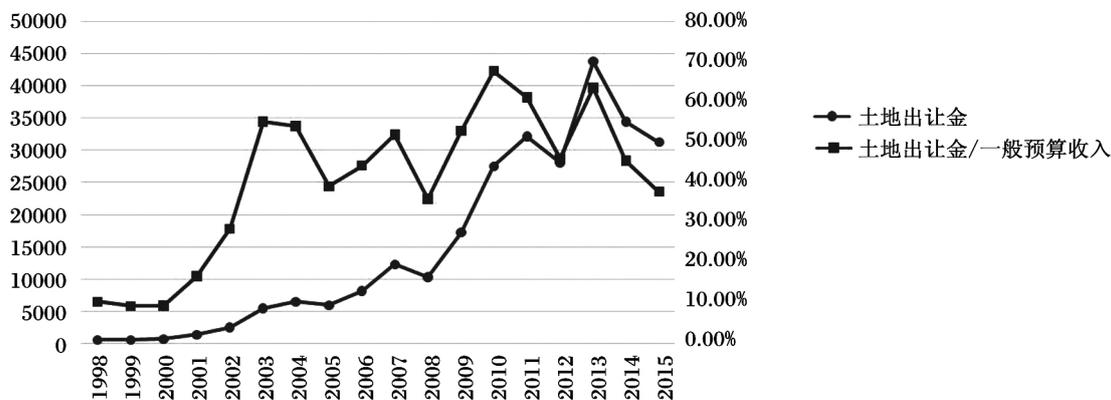


图2: 中国土地财政的发展趋势(1998~2015年)

土地财政虽然在一定程度上提高了地方政府发展经济的积极性(杜雪君、黄忠华等,2009),但也造成了很多消极影响。例如,土地财政收入的形成直接推动了空间城镇化的快速扩张;受现行地方官员考核机制制约的土地财政支出结构又现实地决定了地方政府积极带动空间城镇化,消极应对人口城镇化(崔军、杨琪,2014)。引发土地财政的根本原因则包括分税制集中财权、投资冲动、地方政府官员晋升竞争和房地产价格上涨等因素(宫汝凯,2012;刘佳、吴建南等,2012;李郁、洪国志等,2013;孙秀林、周飞舟,2013;范子英,2015)。

土地财政造成的各种问题已经在社会的方方面面逐步显现,也为各方所诟病。随着土地财政的不可持续,以及财政收入增长的式微,政府自身也开始想方设法解决这一问题。房地产税的改革能否替代土地财政,成为地方政府的主体税种?相关的测算表明,尽管现行的上海、重庆两地的房产税试点对财政收入贡献甚至可以忽略不计,但这与试点政策的具体设计有关。从房地产税的财政收入潜力来看,房地产税在某些地区可以达到基层财政收入的50%以上,有潜力成为地方政府稳定的主体收入来源(侯一麟、任强、张平,2014)。

(三) 公共服务供给(支出结构)

从政府事责划分的角度来看,地方政府具有了解居民偏好的信息优势。因此,地方政府提供合宜的公共服务是其最重要的政府职能。根据社科院发布的《中国财政政策报告》,“全口径”来看,2012年政府支出中的投资和建设性支出占比超过50%,远高于发达国家10%左右的比重;而我国社会福利性支出比重约为40%左右,远低于发达国家60%~70%的比重^①。另外,土地财政收入的增加进一步促进了城市道路等地方经济性公共物品供给增长率提高,而对诸如教育、医疗、卫生等非经济性公共物品供给的增长的影响则不明显甚至为负(田传浩、李明坤等,2014)。

社会福利性支出比重是国家治理体系和治理能力现代化的重要组成部分。地方政府在教育、医疗、社会保障等社会福利性支出还远远不够。例如,2014年一般公共预算中,省以下地方政府支出中,教育、医疗和社会保障的支出比重分别仅占16.8%、7.8%和11.8%。^②从地市县政府支出的结构来看,根据已有的数据,1998~2007年以来,教育、医疗和社会保障在地市县政府支出中的比重分别仅占17%、4%和5%,其中,地本级政府这三项支出的比重分别约为10%、4%和8%,区县的比重分别约为24%、4%和3%。地方政府这些年来福利性支出的增长也相对缓慢,医疗在之前比重较低的情形下有略微提升,但教育的比重甚至有所下降。

^① 数据来源:新华网 http://news.xinhuanet.com/fortune/2014-02/15/c_126138674.htm。

^② 这里的“省以下地方政府”包括省及以下政府。数据来源于2015年《中国统计年鉴》表7-3。中央政府一般公共预算支出中这三者的比重分别为0.9%、0.1%和0.5%。

完善税制的最终目的应是增进全社会和每个纳税人的福祉。我国的大多数地方政府向来以重视发展型支出轻视服务型支出而著称,忽视了地方政府的主体功能应该是为居民提供良好的公共产品和服务。政府要担负起相应的公共服务供给功能,但随之而来的是财力问题。2015年全国财政收支数据表明,全年收入比上年仅增长8.4%,但支出比上年增长15.8%,收支缺口首次突破2万亿。因此,从充分性上看,房地产税可以成为地方政府的重要财源,从必要性上看,房地产税改革亦是要达到改善政府治理、提高公共服务水平势在必行的一步。

(四) 地区差异的税收定价(支出差异)

中国各地的政府支出水平差异巨大,随之而来的是省际公共服务水平差异较大且呈现扩大趋势(刘德吉等 2010;任强 2009)。从省内不同区县来看,我们用变异系数(coefficient of variation)测量省内不同区之间和不同县之间的人均总支出的差异^①。图3是省内不同区和不同县的人均支出变异系数的盒状图(Zhang & Ren, 2016)。盒状图的主体中的刻度线为不同省份变异系数的中位数,盒状上沿为75%分位线,下沿为25%分位线。散点图为少数的外部异常值,盒状图上下的线为除了异常值外的最大值和最小值。可以看出,不少省份的省内差异较大,尤其是不同县之间的差异呈现扩大趋势。政府的人均支出差异体现在教育医疗等具体的公共服务上则更为明显和突出。

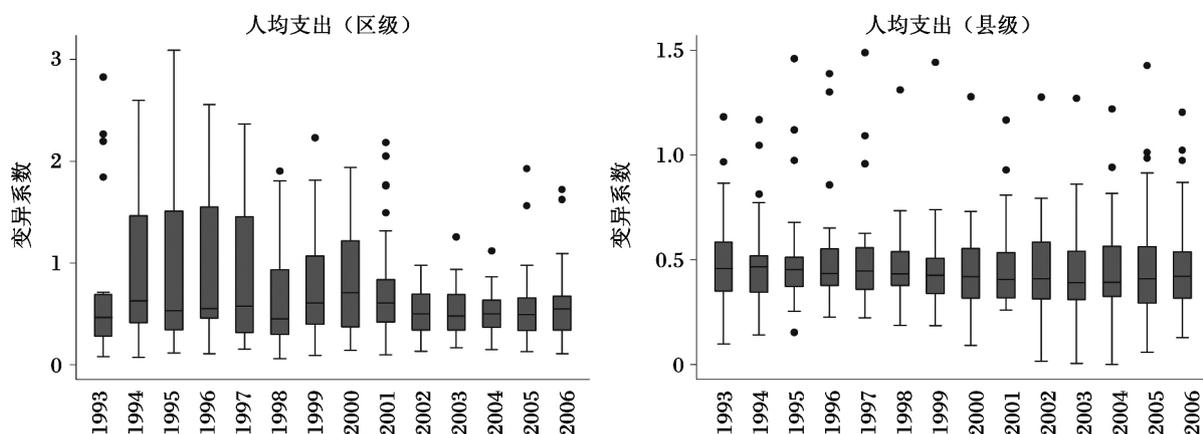


图3: 省内不同区县的人均支出差异(变异系数)

公共服务实现地区间的均等化已成为政府长期以来的政策目标(安体富、任强 2007;项继权、袁方成 2008),而且政府所提供的公共服务本来应当向包括城市居民和外来转移人口在内的所有居民提供(高培勇 2016)。但实际情况并非如此,不同地区存在很大的公共服务差异,同一个地区不同居民能够获得的公共服务也大相径庭,当前中国很多大中型城市都面临着这样的问题。不同区域之间公共服务的质量和数量的差距,以及同一地区不同群体对公共服务的可及性差异使得居民对社会不平等的感受更加强烈,且将这种不平等的原因完全归结于政府的相关政策。这在很大程度上源于对城市的公共服务没有良好的定价机制,居民将公共服务差异完全归结于政府的公共支出投入差别。

消费者不会抱怨私人市场中产品的等级差异,这是由于消费者需要为自己的消费偏好付费。而公共服务作为公共品由于存在非竞争性和非排他性的特征,很难进行精确的定价。如果一个地方政府拥有完整的财政收入和支出的权力,即相应的财政自主权,那么该地区居民缴纳的税收实际上就是为了获得公共服务所支付的价格。中国以间接税为主的税制结构以及收入多数归中央而支出责任归地方的政府间财政关系,决定了不同地区间的公共服务差异缺乏相应的税收定价机制。居民缴纳的税收多数归于中央政府,其中很大一部分通过转移支付的方式到达地方政府用于提供公共服务。这一迂回的路径

^① 变异系数的计算公式为:变异系数(CV) = 标准偏差(SD) / 平均值(Mean)。

切断了居民缴纳的税收和可获得的公共服务之间的联系。由于地方政府不存在相应的财政自主权,使得政府提供的公共服务缺乏对应的税收定价,这在很大程度上抑制了财政制度的治理工具属性,使得中国的地方治理水平难有起色。因此,对公共服务的地区差异进行必要的税收定价是提高治理水平的重要环节。下文的阐述也说明,房地产税的相关特征决定了它是天然的地方税,亦是税收定价的首选税种。

三、房地产税改革与政府治理

在大多数发达国家,房地产税收入主要归于地方政府,同时将其用于地方基本公共服务。其理论基础是:如果基层政府太依靠转移支付,会产生居民的偏好显示、运作效率和基层政府责任缺失的现象。在基层建立税收与公共服务之间的紧密联系是民主治理和财政管理中非常重要的问题。从这种意义上讲,房地产税既会影响收入端,也会影响支出端;房地产税可通过公共选择机制影响基层政府治理、调整政府间关系及政府的运行效率。

(一) 以受益税为特征的高效率地方税种

房地产税如何“取之于民,用之于民”的受益税特征在文献中有充分的讨论(Hamilton, 1975、1976; Oates, 1969、1973)。在大多数广泛采用房地产税的国家和地区中,房地产税一般被用于当地基本公共服务。由于房地产税与当地公共服务紧密相联,对于房地产税较高的地区,房地产税纳税人(即当地居民)可以享受到更好的公共服务,如所在社区的环境会更好,有更好的地区公园和道路,一般而言其所在学区的教学质量也会更优。以此形成一个自由选择的过程(公共选择):高房地产税,优质公共服务;或是低房地产税,低质公共服务。

由于地方政府对当地居民的公共服务需求比高层级政府具备更好的信息优势,房地产税与公共服务相联系的受益税特征使得房地产税由地方政府管理更有效率。公共服务的受益地理边界以及政府匹配纳税人和受益者的难易程度决定了房地产税的征管地域大小。因此,作为地方税的房地产税可以降低税收的政治成本和管理成本,减少对经济行为的扭曲,提高经济效率(Wallis, 2001)。当房地产税可以较好地与相应的公共服务直接联系时,居民的纳税意愿也会有很大提高,从而降低政府的征管成本。

(二) 财权事责相匹配的天然工具

财权财力与事权事责的匹配是提高政府财政效率和治理水平的关键着眼点。尤其在中国地方政府一直以来财权财力不足而支出责任过大的背景下,财权事权的匹配是财政学者持续关注的焦点。房地产税的税基是房产,与其他税基(包括直接税和间接税的各个税种)相比,其重要特征是作为生活必需品、不可移动且是家庭财产的重要组成部分。房地产税税基的不可移动使得政府可以很好地将房地产税纳税人和公共服务受益者进行匹配,这构成了房地产税作为受益税的重要基础。也正因如此,地方政府承担提供相关公共服务事责的同时,房地产税作为其重要收入来源可以成为财权事责相匹配的天然工具。

另外,房地产税作为财产税,不同发展程度的地区房地产市场价值(税基)差异巨大,因此会造成地区间财力的较大差异。但与此同时,对于居民来说,不同收入群体的消费偏好差异也很大。跨入中产收入以上的群体不再满足于基本生活需求,他们往往要求更高质量的公共产品和服务,如高质量的基础教育、道路设施、社区环境等等。因此,在房地产税税额较高的地区,同时也会有更高的公共服务支出需求,财权和事责得到了天然的匹配。当然,地区间差异扩大在一定程度上也是房地产税作为地方税种可能造成的弊端之一。为避免基本公共服务差异过分扩大,在房地产税改革的同时,需要相应的配套政策,如转移支付等财力调节措施,来缓解地区间财力差异的扩大。

(三) 收支相连的治理体系

房地产税作为受益税,其收入用于基本公共服务的特征,可以形成收支相连的居民监督、政府治理

和社会和谐的良好治理体系。对居民来说,如果需要缴纳房地产税且由地方政府支配,因为房地产税的支出与自己能够获得的相关公共服务数量和质量直接相关,这会在很大程度上促进社区居民对政府的监督。房地产税由地方政府征管和使用进一步使这种监督成为可能,政府透明度不断增加的要求和居民逐步参与政府相关政策制定的背景也为此提供了正当性的支撑。同时,纳税人意识缺乏也是当下中国社会的重要问题。如前文所述,中国的税制结构以间接税为主,绝大多数个人很少接触税务部门,即便收到工资时清楚自己缴纳了所得税,消费时知道其中包含了自己缴纳的增值税和消费税等税种,也很少会将这些税负与自己所获得的公共服务联系起来。实际上,这些税种根据分税制的安排也确实大多归于中央政府,然后再以转移支付等各种形式分配到不同的地方政府手中。房地产税作为地方税将极大提高居民的纳税人意识和对政府的充分监督,促进政府的制度化管理和透明度提升。

对政府来说,房地产税的收入财力将用于履行基本公共服务的支出责任。良好的公共服务供给又会被资本化到房价之中,使本地区的房地产市场价值提高,从而增加房地产税的税基。这样可以形成一个良性循环:政府提供公共服务,公共服务供给使本地区房价升值,税基增加使房地产税收入提高。这样的循环可以使政府有足够的动力来提供公共服务支出,这在一定程度上改变当下地方政府过于重视发展型支出轻视服务型支出的问题。从这一视角来看,现行的上海、重庆试点方案由于纳入征税对象的房产比重很低(仅1%左右),且收入用于保障房建设,从收入充足性和支出对象来看均未起到房地产税作为受益税通过收支相连的属性提高政府治理能力的的作用。因此,仅基于这两地试点的结果对房地产税做价值评判显然有失偏颇。

对社会来说,房地产税改革牵涉面广泛且与居民生活息息相关。由于不同地区的发展程度差异,其相应的公共服务供给水平也大相径庭。例如,北京、上海的基础教育、道路设施等基本公共服务已达到发达国家水平,而中西部一些地区公共服务还很落后。这种巨大的地区差异之所以较易引起社会的普遍不满,是由于在一定程度上不同地区的居民并没有为相应的公共服务“付费”。房地产税作为受益税,可以很好地在不同的公共服务之间引入不同的消费成本,提高公共服务差异的公平性内涵。这里的“公平”意味着享受高水平公共服务的同时也需缴纳较高的房地产税,甚至同一个城市的不同地区也会根据不同房地产税税负提供差异化的公共服务。居民也可以根据自己的偏好选择相应的居住区域。房地产税的开征可以形成不同税率水平和不同质量的公共服务的地区差异,为居民提供可选择性更多也更加“公平”的多元化社会。

四、房地产税改善地方治理与现有制度的协调

房地产税作为地方税可以提升政府治理能力,那么在现有制度框架下,房地产税要达到提升地方治理水平的目标需要现有政策进行怎样的协调或转变?如果维持现有框架不变,房地产税将如何影响地方治理?在现有框架下是否存在房地产税提升地方治理水平的其他可行路径?

(一) 自由迁移与户籍制度

根据蒂布特(Tiebout,1956)模型对最优地方治理的分析,一个重要的假设条件即是自由迁移。从中国的社区治理来看,由于户籍制度的限制,居民并不能随意选择自己想要居住的城市,而仅仅是可以通过居住地和户籍地分离的方式,以牺牲公共服务平等的方式居住在另一个城市。但在同一个城市内部,居民是可以自由迁移的,而且随着户籍制度的逐步改革,除了少数大城市外,户籍也慢慢呈现放开的趋势。因此,户籍制度的限制并不影响一个地区内部的地方治理,也不影响房地产税改善地方治理作用的发挥。也就是说,户籍制度改革并不是房地产税改革与地方治理完善的必要条件。当然,户籍制度存在种种弊端,影响经济效率和社会公平,也亟需改革。但以户籍制度改革的复杂性来说,需要推迟房地产税改革的论证则是没有理由的。

(二) 公民监督与政府权威

对地方政府的约束离不开公民的监督,尤其是居民对与自己联系最密切基层政府的实时监督。在

中国的背景下,政府权威是执政党需要维持的一种政府形象,也是执政能力的一种体现。那么,基层的公民监督会不会降低或削弱政府的权威性和正统性?一个简短的答案是,恰恰相反。当前中国政府的权威性在多种因素的影响下正受到越来越多的冲击,从而使政府公信力有下降趋势。这种公信力的下降很大程度上正是因为公民监督和信息透明的缺失所致。预算透明是基层监督的一种方式 and 工具,信息透明是有效监督的前提,预算透明是信息透明的重要基础。

中国的地方政府正在对基层监督方式进行不断的探索。基层选举在积极地推进和完善之中。参与式预算也在不断发展,影响力有逐步扩大的趋势。网络和自媒体的发展也衍生出了多种监督方式,包括以公众转发的方式使某个事件成为热点从而引起政府和相关责任部门的重视。电子政务的发展对政府信息透明和公民监督提供了更多的渠道,政府自身也在极力推动开放和透明政府的建设。预算透明作为一个制度基础,正在现有制度框架下稳步向前推进,推动中国各项改革事业的发展。无论是以直接选举还是其他的监督方式,中国的居民正逐步使用公共选择机制影响基层政府的考核结果和目标导向。

因此,提高政府透明度和公民对政府的监督不仅不会削弱政府的权威性,相反,是政府建立权威取信于民的重要手段。这也是为什么尽管面临重重阻力,政府自身也想极力推动此项改革的重要原因。

(三) 地方自主与地区差异

房地产税作为受益税连接收入和支出的一个重要前提是地方政府对房地产税的自主性,唯有地方政府实现对房地产税的充分管理,才能使房地产税与当地的公共服务匹配起来。同时,地方政府成为独立决策的个体,是形成竞争和激励的前提。也就是说,地方政府具备了充分自主性的同时,也就担负着相应的事权和支出责任。2016年8月颁布的《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》中提出,财政事权和支出责任的5项划分原则为:“体现基本公共服务受益范围”、“兼顾政府职能和行政效率”、“实现权、责、利相统一”、“激励地方政府主动作为”和“做到支出责任与财政事权相适应”。这些原则与上文的分析基本一致,也同时体现了要使得地方政府担负起地方治理的主体责任,地方政府足够的自主性是必要条件。

另外,几个原因决定了管理房地产税的基层政府层级需要足够低。第一,公共服务的受益边界决定了房地产税需要区县一级或以下的政府来管理。当然,考虑到评估的规模经济和不同区县之间的公平性,负责评估的政府层级可以有所不同。但在房地产税的管理中,负责评估的政府层级并不重要,重要的是对税制要素设计和对收入具有支配权的政府层级。第二,地方政府要形成良性循环的竞争模式,就需要提高竞争的可能性和有效性。层级较低时,同伴效应(peer effect)之间的比较会更加明显,竞争才能更为直接和有效。第三,在户籍制度背景下,只有管理房地产税的政府层级较低时,“用脚投票”的可行性才能体现出来。居民在同一个城市的不同区县之间的迁移一般来说不受户籍制度的影响。最后,房地产税的税基需要以房产的市场价值为基础,这样房价中所体现出的公共服务资本化才能进而转化为税基,形成良性循环,这是形成竞争的前提。当管理层级较低时,公共服务的资本化所体现出的对税基变化的影响对政府就显得更为重要。

房地产税治理属性的体现以基层政府相当程度的自主性为前提。但是,如此一来,在中国当前的房地产市场分化严重的背景下,不同的城市以及同一城市不同地区之间税基差异会巨大。由于房地产税税基较大的地区往往是发达程度高、税源相对丰厚的地区,一个最直接的结果是不同地区的财政能力差异会进一步拉大。因此,房地产税的地方自主与公共服务均等化的目标在一定程度上是相违背的。但实际上,这一问题并不是房地产税的问题,而是地方政府存在自有财源必然会导致的一种现象。这涉及政府间关系以及财力分配等大命题。正因如此,这一问题也完全可以在现有的制度框架下得到妥善安排。一是进一步完善现有的转移支付制度,设置转移支付的公式和考虑因素时,将房地产税这一自有财力纳入到转移支付体系的设计之中。二是将房地产税的其中一部分归于上级政府用于统筹区域内的过度差异。当然,这两种安排方式导致的结果都是降低了房地产税与当地基本公共服务之间联系的紧密程度。因此,我们可以说,房地产税的受益税特征的体现程度与地区间差异是呈正相关关系的。

五、中国房地产税改革的推进思路

中国的房地产税改革还处于立法和摸索阶段,已有的理论以及模拟实证研究也为房地产税的税制要素设计提供了重要支撑(张克,2014)。尽管房地产税改革从政府治理的角度来看具有多方面的好处,但中国房地产市场以及财政体制的复杂性和特殊性使得房地产税改革不可能一蹴而就,进行改革的制度设计时需要谨慎推进。《中国房地产税制要素设计研究》中提出了应当积极、稳妥地推进实施房地产税,最大限度地做到公平,同时充分考虑经济效率和税收征管的可行性(侯一麟、马海涛,2016)。考虑到中国的实际国情,在房地产税改革的推进过程中应该注重以下几点。

(一) 地方自主,不求划一

关于房地产税改革除了是否应该开征的争议之外,对于具体的税制要素设计也还存在多方面的争议。例如,是否对包括小产权房和经济适用房等所有房产类型一并征税?税率区间如何设计比较合理?如何设计减免方案,首套减免、人均面积减免,还是人均价值减免?

我国现行多数税种的税率均由中央决定、全国统一,我们也常延续大一统的视角来分析房地产税,忽略了房地产税在不同基层政府可行性的差异。由于区域间的巨大差异,以全国统一的视角看,其中的有些问题就变得无法回答。正是由于这些原因以及缺乏具体数据,对房地产税改革的现状和问题仍处于零散讨论的状态。所以我们讨论房地产税这项制度时,固然应该重视改革的时间点,但同时也应该重视其地域差异。在统一的顶层设计框架的基础上,房地产税作为地方税与其他税种有别,应该不求划一并且提倡地区间差异化设计。例如,不同的房产类型是否计入等问题,不同地方政府可根据当地实际情况进行地方化的制度设计。因此,需要从理论上考察在现有税收体制下房地产税的经济社会影响在不同地区的差异。从政策角度看,房地产税的地方性特征,使得房地产税的设计不可简单模仿照搬,这对地方政府的制度设计能力将是一个挑战。

(二) 差异税率,因地制宜

实证研究表明,不同地区家庭缴纳房地产税的能力存在较大差异(张平、侯一麟,2016a)。这一差异充分突出了房地产税的地方税特征,地方政府需要基于纳税能力考虑采取不同的税收制度设计和不同的税率。相关的测算发现,基于纳税能力设计相应税率时,我们所熟知的北京、上海等发达地区的税率反而更低。这似乎与我们的直观感受相反,实际上这取决于收入等因素与当地房价的相对高低。这里差异化税率的目的是使得不同地区居民的房地产税税额占收入的比重相同,充分符合了税收的横向公平原则。这一结果进一步说明了差异化税率、因地制宜的重要性。

相对于横向公平问题,减免方案的设置则应基于纵向公平原则。针对“家庭首套减免”、“人均面积减免”和“人均价值减免”等不同的减免方案,相关研究中提到前两种方案分别存在着如何定义家庭和对房产的档次和区位缺乏考虑等问题,而“按人均价值减免”相对可以较好地兼顾这些问题(张平、侯一麟,2016b)。而从实践的角度看,“家庭首套减免”和“人均面积减免”也有实施相对便利的优势。“人均面积减免”方案的具体减免面积也应根据各地居住条件的差异进行区别设计;“人均价值减免”的具体额度则可以根据各地房价水平与一定面积的倍数计算而得。因此,在房地产税改革的实施中,在学者讨论不同设计方案优劣的基础上,各地区完全可以因地制宜采取适合当地实际情况不同的政策设计方案。

(三) 渐进改革,适时推进

在房地产税改革的推进策略方面,由于各地的社会经济发展水平差异很大,应该从居民的福利效应与政府的意愿指数以及社会的接受度等三个方面来综合考虑,以渐进改革的方式适时推进。例如,评估环节常常被认为是房地产税的重要问题,是公平性等其他问题的起点,是否具备相应的评估基础保障这一环节的公正非常重要。再如上文提到不同收入层级的群体对公共服务的质量需求差异的存在,使开征房地产税在不同地区对居民的福利效应以及社会的接受度均有较大差异。因此,必要性较高和条件

成熟的一些区域适当先行,不确定性较高的地区可以暂缓实施。

在税制要素设计方面,大范围免除会使税基大规模减少。例如,首套免除可征得的房地产税税额仅为无免除时的22%,说明首套免除的方案基本上抹掉了税基;人均面积免除10平方米、30平方米和50平方米时可征得的税额分别为无免除时的75%、35%和17%(张平、侯一麟,2016b)。但是,中国作为转型经济体具有房价收入比偏高和存在诸多房产类型等特殊性的特点,考虑到部分仅有一套房的低收入家庭群体以及新开征房地产税政策施行的可接受度,在中国的环境下不可能一步到位所有房产全部征收,需要一个循序渐进的过程。因此,这里存在一个房地产税的充分性和居民的税收负担可接受性之间的权衡:从居民的承受能力来看,房地产税的推进需要一定的免除为前提;从房地产税作为地方重要收入来源改善地方治理的目的来看,房地产税作为完善地方税的首选,要达到“建立地方政府收入增加、公共服务改善和居民财产价值增值的良性循环”(楼继伟,2015)的作用,必须要以税基和税额的充分性为前提。因此,兼顾居民的承受能力和房地产税作为基层财政收入的充分性是提升地方治理水平的前提。房地产税的改革是一个渐进的过程,需要以一定的免除为起点,逐步减小免除额、缩小免除范围,最终发展为宽税基低税率的地方政府重要税种。多数人建议房地产税应该从较大的人均面积免除为起点(如人均60平方米),但实际上,在人均免除30平方米时,税基也只剩下三分之一。因此,侯一麟、马海涛(2016)认为以市值减免时,对自住房产的减免值应不超过三分之一的人均面积乘以中位房价,而出租房、空置房、度假房、在建房等则不应在减免之列。

当然,具体的减免方案、推进速度和时间均可根据各地经济社会条件差异自主调节。真正能将房地产税用于地方公共服务至关重要,这是体现房地产税对地方政府治理作用的最关键环节。同时,这也是在中国能够顺利推行和广泛应用房地产税的重要条件。如何保证这一点需要政府的智慧。

六、结 论

中国年收入在10万元以上的家庭数量迅速增长,大多数家庭进入了拥有相当资产的时代,而这些资产中近70%以房产的形式持有。公民资产拥有量的变化带来了居民和政府两方面的影响。对于居民来说,不同收入群体的消费偏好差异很大。跨入中产收入以上的群体不再满足于基本生活需求,他们往往要求更高质量的公共产品和服务,如高质量的基础教育、道路设施、社区环境等等。这对现代政府提出了更高的要求,提高治理能力和水平刻不容缓。

对于政府来说,公民拥有相当数量的资产和财富直接改变了税制要素中税基的结构。很多的研究测算表明,我国的财富分布不平等程度远远高于收入的不平等程度。依赖原有的以间接税为主的税制结构已经很难真正起到调节资源分配和保证社会公平的作用。间接税的纳税义务人与负税人可以分离,纳税人可以转嫁税负,且会损害自由竞争和交换。而直接税公开征收,可转嫁的空间比间接税小得多。虽然税收的痛苦指数高,但同时也促使每个人监督政府。

本文从地方治理的角度来探讨地方财政改革的缘起与落脚点,在地方财政体系和政府治理的整体架构中探讨房地产税的定位。结果充分说明,从税制结果优化、地方财政可持续性和公共服务供给等角度来看,房地产税改革对地方财政体系的建构具备充分的必要性和紧迫性。从充分性上看,房地产税将是财产税的最主要税种,亦是最可能成为地方政府主要收入来源的潜在税种;从必要性上看,房地产税改革亦是要达到改善政府治理、提高公共服务水平势在必行的一步。房地产税作为以受益税为特征的高效率地方税种,可以成为财权与事权匹配的天然工具,形成地方财政收支相连的治理体系。在当前宏观税负较高的情况下,一般来说征收房地产税应不提高总体税负水平,在征收房地产税的同时相应降低其他税负。结合中国转型经济体的特殊性,房地产税改革的制度设计需要遵循地方自主、差异税率和渐进改革的思路。

另外,从财产权的角度来看,“财产权是道德与善行的催化剂,是野蛮与文明的分水岭”(刘军宁,1998;周安平,2006)。财产权的确立是一个现代国家文明进步的标志。2007年通过的《物权法》以及各

类产权保护与界定的法律法规都标志着我国在财产权方面不断取得的进展。征税的前提是确权,房地产税的开征有助于居民加深对财产权的理解。当然,产权可以分为完全所有权和部分所有权,房地产税的开征并不意味着对财产权的完全确认。房地产税的税额可分为两块,一块是对拥有的财产的征税,一块是对相应公共服务的收费(侯一麟、马海涛,2016)。例如,小产权房等房产需要缴纳相应的房地产税,确认的是居住人享受相应公共服务的权利,而不是对小产权房财产权的确认。对小产权房等房产的产权解决办法我们将另文专述,房地产税的开征将在一定程度上加快这一进程。因此,以房地产税为代表的财产税从多个角度来看均是应运而生,房地产税的施行意义重大。

参考文献:

- 安体富 2015:“优化税制结构:逐步提高直接税比重”,《财政研究》2015 2:41—44。
- 常世旺、韩仁月 2015:“经济增长视角下的税制结构优化”,《税务研究》2015 1:54—57。
- 储德银、吕炜 2016:“我国税制结构对价格水平变动具有结构效应吗”,《经济学家》2016 1:67—74。
- 崔军、杨琪 2014:“新世纪以来土地财政对城镇化扭曲效应的实证研究——来自一二线城市的经验证据”,《中国人民大学学报》2014 1:55—64。
- 崔军、朱晓璐 2014:“我国税制结构转型改革的目标框架与基本思路”,《公共管理与政策评论》2014 3:25—35。
- 杜雪君、黄忠华 2009:“土地财政与耕地保护——基于省际面板数据的因果关系分析”,《自然资源学报》2009 10:1724—1728。
- 杜雪君、黄忠华、吴次芳 2009:“中国土地财政与经济增长——基于省际面板数据的分析”,《财贸经济》2009 1:60—64。
- 樊丽明、李昕凝 2015:“世界各国税制结构变化趋向及思考”,《税务研究》2015 1:39—47。
- 范子英 2015:“土地财政的根源:财政压力还是投资冲动”,《中国工业经济》2015 6:18—31。
- 宫汝凯 2012:“分税制改革、土地财政和房价水平”,《世界经济文汇》2012 4:90—104。
- 侯一麟、马海涛 2016:“中国房地产税设计原理和实施策略分析”,《财政研究》2016 2:65—78。
- 侯一麟、任强、张平 2014:《房产税在中国:历史、试点与探索》北京:科学出版社。
- 刘德吉、胡昭明、程璐、汪凯 2010:“基本民生类公共服务省际差异的实证研究——以基础教育、卫生医疗和社会保障为例”,《经济体制改革》2010 2:35—41。
- 刘佳、吴建南、马亮 2012:“地方政府官员晋升与土地财政——基于中国地市级面板数据的实证分析”,《公共管理学报》2012 2:11—23 + 122—123。
- 刘军宁 1998:《共和·民主·宪政——自由主义思想研究》上海:上海三联书店。
- 楼继伟 2015:《深化财税体制改革》北京:人民出版社。
- 任强 2009:《公共服务均等化问题研究》北京:经济科学出版社。
- 孙秀林、周飞舟 2013:“土地财政与分税制:一个实证解释”,《中国社会科学》2013 4:40—59 + 205。
- 田传浩、李明坤、郦水清 2014:“土地财政与地方公共物品供给——基于城市层面的经验”,《公共管理学报》2014 4:38—48 + 141。
- 闻媛 2009:“我国税制结构对居民收入分配影响的分析与思考”,《经济理论与经济管理》2009 4:43—48。
- 张克 2014:“从物业税设想到房产税试点——转型期中国不动产税收政策变迁研究”,《公共管理学报》2014 3:24—37。
- 张平、侯一麟 2016a:“中国城镇居民的房地产税缴纳能力与地区差异”,《公共行政评论》2016 2:134—154。
- 2016b:“房地产税的纳税能力、税负分布及再分配效应”,《经济研究》2016 12:118—132。
- 周安平 2006:“公民财产权与国家行政权之法治关系——以房屋拆迁为分析背景”,《华东政法大学学报》2006 1:16—24。
- 周克清 2012:“税制结构与居民消费关系的实证研究”,《消费经济》2012 5:3—8。
- 周克清、毛锐 2014:“税制结构对收入分配的影响机制研究”,《税务研究》2014 7:24—29。
- Hamilton, B. W., 1975. “Zoning and Property Taxation in a System of Local Governments.” *Urban Studies*. 12(2): 205—11.

——1976. “Capitalization of Intra – Jurisdictional Differences in Local Tax Prices.” *American Economic Review*. 66(5) : 743 – 53.

Oates , W. E. , 1969. “The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis.” *Journal of Political Economy*. 77(6) : 957 – 71.

——1973. “Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: A Reply and Yet Further Results.” *Journal of Political Economy*. 81(4) : 1004 – 8.

Tiebout , C. M. , 1956. “A Pure Theory of Local Expenditures.” *Journal of Political Economy*. 64(5) : 416 – 24.

Zhang , P. , Ren , Q. , 2016. “Sub – Provincial Fiscal Conditions in China: Local Fiscal Autonomy and Interjurisdictional Disparities.” *Public Finance & Management*. 16(3) : 228 – 57.

The Orientation of Property Tax Reform and the Transformation of Local Governance in China

Zhang Ping & Deng Yusong

(Fudan University , Shanghai ; Development Research Center of the State Council , Beijing)

Abstract: From the perspective of governance , this article explores the origin and essence of local fiscal reform and examines the orientation of property tax reform in China in a comprehensive framework of local fiscal systems and local governance. On the basis of the local fiscal system in China , tax structure optimization , local fiscal sustainability and public service provisions have confirmed the necessity and urgency of property tax reform. In terms of adequacy , property tax will be the most important type of wealth tax and also a potential tax which is most likely to be the main revenue source of local governments. In terms of necessity , the property tax reform is to achieve the goal of improving local governance and increasing the provision of public services. As an efficient local tax characterized by benefit tax , property tax can become a tool to match fiscal capacity and responsibility of local governments and form a governance system with local revenue and expenditure connected to each other. Considering the characteristics of China’s transitioning stage , the institutional design of property tax reform needs to follow the ideas of local self – governance , differential tax rates and gradual reform.

Key words: Property Tax ; Benefit Tax ; Local Finance ; Local Governance

(责任编辑: 刘 英)