

从《物权法》谈我国开征物业税的法律基础

孙放

(上海政法学院 上海 201701)

【摘要】《物权法》的颁布实施为物业税的开征提供了前提条件。本文认为,《物权法》的立法重心从强调“所有”转为强调“利用”,由此产生了土地使用权与所有权的分离,这是开征物业税的法律基础。

【关键词】 物业税 土地出让制度 土地物权

一、物业税的概念与制度设计

物业税又称不动产税,主要针对土地、房屋等不动产,要求其承租人或所有者每年缴付一定税款,所应缴纳的税额会随着不动产市值的升高而提高,属于财产税。所谓财产权,比财产的观念狭窄些,只包括有利益的要素,而财产则还包括非利益的要素。物业税就是对财产的流转利益和财产的保有利益征税,从而涵盖了我国房地产市场的开发、保有、流转三个主要环节。

在我国,目前相当多的城市管理费用都来自于土地交易的收入,而这种短期收入不可能持续长久。随着城市土地的日益萎缩,物业税将成为城市公共服务资金的主要来源。也有观点认为,物业税征收的动机实际上是由于某些城市尤其是一些发达地区的城市,政府已经将土地基本出让完毕,当地政府已经很难再从土地出让中获取巨大的利益,只有通过物业税

的征收才能继续从土地上取得持续的利益。笔者认为,因为城市的土地价值会随城市发展而不断增长,物业税的结构调整功能能够均衡政府土地收入,实现政府的经常性收益。征收物业税后,物业税收入主要用于为本地区提供公共服务,有利于形成“多征税——多提供公共服务——财产增值——税源增加”的良性循环机制,从而使地方政府改变以往那种短视的机会主义行为方式。物业税的创建有利于深化城市经济体制改革,理顺城市资金运营,成为完善社会主义市场经济体制的重要举措。

2007年初国务院发展研究中心物业税改革课题组作了《中国物业税改革第二期研究》报告。报告围绕物业税的税种、税率以及征收对象等方面展开了详细阐述,并给出了有关物业税改革的具体建议,包括:①关于物业税的税种、税率问题。该报告提出,物业税税制应由两个税种组成,即保有环节的房

优公司的业绩,但同时降低了绩差公司的绩效。这种现象正好与人们的预期相反。究其原因可能是由于绩优公司在并购前资产的经营管理能力比较强,发生并购活动后,由于规模效应、协同效应等原因,公司的绩效进一步得到加强。但是绩差公司并购前的资产经营管理能力就比较差,并购活动的规模效应未能改善其经营状况,反而由于并购后企业的整合等方面原因导致公司绩效进一步下降。

2. 从总体上看,样本公司并购当年的业绩不是很好,而并购后一年的绩效与并购当年及并购前一年相比得到了明显改善,但是剔除并购当年公司的绩效,与公司并购前两年的平均绩效相比,并购绩效并未得到显著改善。这可能是由于在并购前一年和并购当年,与并购相关的一些前期准备工作及并购后的整合工作使公司总体的业绩出现下滑现象,所以与并购后一年绩效相比公司绩效得到明显改善。但是,由于并购前两年的绩效均值更能反映公司并购前的实际绩效水平,用其与并购后一年的绩效相比差额不大,表明并购没有明显改善公司绩效。

3. 不同行业间并购绩效差异较大。突出表现为批发及零售贸易业的并购绩效远高于其他行业,还有部分行业的并购

绩效均值为负。这可能是由于不同行业的市场饱和程度不同,从而导致该行业内部竞争水平高于或低于市场平均的竞争水平,企业对这些行业进行并购后的绩效提升就会低于或高于一般行业。这便要求上市公司在进行并购前必须充分考虑行业因素,尽可能选择最有利于企业发展和绩效提高的行业进行并购。

主要参考文献

1. 中国企业并购年鉴编委会. 中国企业并购年鉴(2005). 北京:人民邮电出版社,2005
2. 朱朝华. 企业并购绩效研究现状分析. 学习与探索, 2002;6
3. 张文璋, 顾慧慧. 我国上市公司并购绩效的实证研究. 证券市场导报, 2002;9
4. 李继志, 李明贤. 中国上市公司并购绩效的实证研究. 湖南农业大学学报(社会科学版), 2005;10
5. 刘亮. 我国上市公司并购价值创造的实证研究. 商业研究, 2005;24
6. 高燕燕, 黄国良. 并购绩效问题研究述评. 山东工商学院学报, 2006;2

地产税和流转(交易)环节的契税。对于房地产税的税率设计,应以房地产市场评估价值为计税依据,由中央设计统一的税率范围,允许各地方(市县级)政府在此范围内自行选择。综合考虑居民的承受能力和国际上的一些经验,税率可以设定在0.3%~0.8%之间。对每个纳税主体应以其拥有的全部房地产价值作为征税对象,对自用和出租不再做区分。同时,不同用途的房地产应适用相同的税率。②对于中低收入居民的纳税问题,课题组提出,免征额和税率的设计要使结果大体符合“二八原则”,即80%的税收来自20%的纳税主体,各地方处于平均居住水平以下的居民不用纳税或只要缴纳很少的税。③关于物业税的税收归属问题,省级政府不参与物业税的分配。在地级市、区县及县级市、乡镇三级政府之间,考虑属地化原则,采取地级市与下辖区之间适当分享的办法。④对于物业税的征收对象,报告将物业税的征税范围由法人扩大到自然人,将物业税的征税范围由城镇扩大到乡和农村。将“十一五”时期的改革目标设定为“在城镇范围内构建统一的物业税制”。

物业税改革课题组对我国物业税的制度设计,在价值评估、产权界分、税收征管、征税范围等方面都对我国的现有法律制度、房地产税制结构调整提出了新的挑战。

二、《物权法》立法重心从“所有”转到“利用”

政府要向不动产所有者征税,首先就必须明晰产权关系。市场经济是通过资源的优化配置而实现效益目标的,资源是否能优化配置,不仅取决于资源的占有量,更重要的是要有一套有效的资源配置规则,这种规则主要是通过确定财产的所有权归属,明确财产所有权的主体,从而为资源的交易提供法律基础。只有清晰界定产权才能为有效率地利用财产创造前提、奠定基础。而《物权法》确定和保护了所有权,有助于实现资源的优化配置。

自物权制度产生以来,人类社会就形成了两种各具特色的物权体系,即以“所有”为中心的罗马法物权体系和以“利用”为中心的日耳曼法物权体系。罗马法物权体系由于受个人主义思想的影响,强调所有而非利用;而日耳曼法物权体系受团体主义的影响,强调利用而非所有。罗马法以“所有”为中心的物权体系适应了早期资本主义经济发展的需要,为大多数资本主义国家所接受。在这种物权体系下,物权法注重保护所有权主体的完整性,强调对所有人享有的各项权能进行全面保护。此时,物由所有人进行现实的支配并由其利用,从而导致权利主体对物的所有关系和利用关系趋于一致。

然而,所有权仅意味着权利主体对财产的支配、控制状态获得了法律的确认和保障,这一确认本身并不意味着一定能实现物尽其用、促进社会财富的增长。首先,强调仅能由所有人对物加以利用就排斥了他人对物的利用,当所有人不能或不愿利用时,他人亦无法利用。其次,欲使资源最大限度地发挥效用,就必须由最能有效利用资源的人来利用资源。根据经济分析法学派的观点,判断财产权制度是否有效率的一个重要的标准就是财产权是否具有可转让性。财产权具有可转让性,就意味着资源能够流向最能有效利用该资源的主体,从而

实现资源的优化配置。在财产只能由所有人利用的情形下,由于所有人不一定就是财产的最佳利用人,并不一定能做到物尽其用,由此产生了所有权权能分离的必要性,即所有人在保留所有权的前提下,将所有权的部分权能分离给他人。此时,所有权获得了一种观念的存在,变成了对物的抽象的支配,但所有人却通过权能的分离使自身的利益获得最大的实现,而非所有人则可以利用所有人的财产组织生产经营,物的效益由此得到充分发挥。与这一现象相伴随的,实际上就是物权法从“归属”到“利用”或从“所有”到“利用”的转变过程。

由此可见,现代物权法除具有界定财产归属、明晰产权的功能外,其重心已转移到最大限度地发挥资源的效用以获得最佳的社会经济效益上来。为了充分利用资源,充分发挥财产的效用,吸收更多的主体利用资源,在一物之上需要设立越来越多的物权形态。在系统地分析借鉴国际物权法的立法理念的基础上,结合我国的实际情况,本着物权法定的原则,我国《物权法》中规定的房地产物权不仅包括了房地产所有权,而且具体规范了房地产用益物权(如土地承包经营权、建设用地使用权、宅基地使用权、地役权)、房地产担保物权(如房地产抵押权)等等,从而为我国房地产税制的结构性调整奠定了坚实的法律基础。

假如把所有制问题(即什么人能享有什么样的财产权)作为宪法规定的主要内容,那《物权法》的主要内容就不再是什么人可以享有什么样的财产权,而是说,不管你是什么身份,一旦你享有所有权,这种所有权的内容是什么。我国物权立法首先确认和保护了房地产物权和具体权能,在房地产权属界定上从法律上实践了“风可进雨可进国王不可进”这句古老的格言。物业税作为主要针对具有私有财产性质的不动产——土地和房屋征税的一种财产税,以《物权法》出台为前提。只有在将所有权和与财产所有权有关的财产权厘清并纳入法律框架后,物业税征收才能有好的法律基础。但同时,在中国房产和土地分离的情况下,公民的私有财产权利实际上也分离了,自然也会产生涉及这些权利的冲突。通过《物权法》对涉及房地产的一些权利范围做的明确规定,让权利人知晓自己的具体权益,有利于物业税税基的确立和征管各环节法律制度的配套保障。

三、土地使用权与所有权分离

在我国,房屋是私有的,土地是国家公有的,地产与房产如何区分,在税收领域两者如何实现合理征税一直是困扰理论界的问题。在国际上大多数征收物业税的国家土地已完全实现私有化,因为土地与房屋天然不可分离,所以房产的所有权会随着土地的私有化而得到更完全意义上的保障。这样针对房地产权的物业税征收有了更确凿的法律基础。但在我国,所有人只对房产具有所有权,而对与房产须臾不可分离的地产却只拥有有期限的使用权,从而产生了理论和现实的矛盾。建设用地使用权是土地物权的核心权利和最重要的土地财产权之一,是我国《物权法》的称谓,即原来的土地使用权。“建设用地使用权”的提法不会引起法律概念体系的变动,故建设用地使用权这一法律术语被《物权法》所采纳。刘俊教授

针对土地使用权给了比较完整的定义:土地使用权,是在所有权同使用权分离的基础上,确立全体经过法定程序而依法享有的占有、使用、收益和处分的权利。随着经济和交易的发达,传统所有权理论中的“重所有,轻利用”的观念正在逐渐地被打破,取而代之的,是人们对物的利用的重视与关注,一种以“利用”为重心的所有权关系的现代理念正在形成,从而导致了所有权在理论上从以“占有”为中心向以“利用”为中心的转变,从重视占有权转变为重视使用权。这种转变,源于人们对所有权的认识已经由侧重静态角度的分析与观察转移到侧重动态角度的分析与观察。经济愈是发达,动态形式的所有权愈会成为它的基本存在形式。

所有权理论的这一重大发展变化,为我国土地使用权与所有权的彻底分离创造了足够的理论存在空间。在土地公有制基础之上规范土地市场,只能从土地所有权中分离出土地使用权,并且这种分离与传统土地所有权中作为权能之一的土地使用权的分离有着本质的区别:①在土地公有制下,土地所有权同土地使用权分离是一种必然现象。两项权能处于分离状态才是土地所有权存在的基本形式。②现行土地法律制度中将土地所有权和土地使用权的分离,土地使用权具有独立的物权性质,并且土地使用者拥有对土地的处分权。正是土地使用权独立的物权属性,才使土地公有制模式下的土地流转法律制度得以成立。按照《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让转让暂行条例》的规定,通过出让方式使土地所有权同土地使用权分离之后,土地使用权也包含了对土地的转让、出租、赠与、抵押等项处分权。这是在处分权层次对土地使用权的阐释。

土地使用权是一项独立的土地物权,它具有以下突出的法律特征:①在法律地位与制度功能方面,土地使用权已经成为我国土地法律制度构建中一项核心权利,并发挥着替代土地私有制法律制度中土地所有权法律功能的作用。事实上,我国现行的土地有偿使用法律制度体系、土地流转市场等法律制度,就是以这一土地使用权为基础构建起来的。②由于它的特殊法律地位和性质,决定了土地使用权不仅是一项独立的物权,而且其内容包括对土地的占有、使用、收益、处分四项功能。③土地使用权可以依法进入土地市场转让、出租、抵押、交换、赠与以及作价入股投资经营等。传统土地使用权仅仅是一项具体的法律权利,它不承担基础制度构建方面的任务。不能作为一项独立的财产权而存在,不具有物权的性质,因此不能进入土地市场流转。新土地所有权权利结构中的土地使用权,是一项独立的财产权,具备了土地物权的性质,可以直接进入土地市场转让、出租、抵押和赠与。

由于土地两权分离理论的突破,便使土地使用权也成为一项独立的财产权,并且完全摆脱其所有权的束缚而单独进入商品流转市场。目前我国无论是一级土地市场(出让市场)还是二级土地市场(转让市场),都是通过土地使用权独立进入市场而形成的。土地使用权这一法律特征不仅反映了土地

使用权的本质属性,而且也奠定了土地使用权在法律理论中的新的地位。社会的需要赋予了土地使用权的社会功能,而功能的实现又决定了土地使用权必然是一项独立的物权。法律确认土地使用权的这一独立的物权属性,有利于建立具有土地流动性的土地使用权制度,从而确认了房地产税收的独立土地物权基础。但在我国,土地使用权作为一项独立物权却附加了期限性,直到《物权法》的颁布实施,解决了土地使用权的期限性问题,在制度上突破了土地使用权与房屋所有权的冲突。我国《物权法》第149条第1款规定:“住宅建设用地使用权期间届满的,自动续期。”在我国,由于土地使用权是有期限的,而房屋所有权是无期限限制的,因此在土地使用权年限届满时就会因国家收回土地使用权而发生土地使用权与房屋所有权的冲突。解决此冲突的一个比较妥当的办法就是:在土地使用权年限即将届满时自动续期。否则土地使用权和房屋所有权的矛盾和冲突不利于土地使用者作长远投资。《物权法》的这一制度性突破可以说在土地两权分离理论的基础上为建设用地使用权作出了更完整的物权认定,从而为物业税的开征扫平了理论和制度障碍。

四、结语

关于物业税改革的基本框架,大多数人认为是将现行房产税、城市房地产税、土地增值税以及土地出让金等收费合并,转化为房产保有阶段统一收取的物业税。但近段时间,财政部、国家税务总局和国土资源部的官员在多个场合表示“正在推进的物业税改革,不会将土地出让金并入其中;房地产开发商取得土地,仍需一次性缴纳土地出让金”。虽然说目前以物业税为房产保有环节税制的房地产改革的具体方案还没有最后确定,但毋庸置疑的是,物业税的开征意味着我国此次的房地产税制改革不再满足于内部次要因素的微调和完善,而是一次结构性的选择与创新。

斯蒂芬·芒泽认为:“对于税收,集精于财富不平等的再生而忽视其创生将会是个错误。”一个合理的政治财产理论不会犯这样的错误。创建物业税的意义在于,它作为房地产市场的内在稳定器,其来源于房地产升值所带来的房地产税收增值。它对于抑制投资性需求的膨胀,改变地方政府“以地生财”的开发模式都具有不可替代的作用。开征物业税,最终能够引导地方政府增加基础设施建设,提供更多公共服务,改进区域环境,促进区域经济发展。

主要参考文献

1. 维克多·瑟仁伊著,丁一译.比较税法.北京:北京大学出版社,2006
2. 斯蒂芬·芒泽著,彭诚信译.财产理论.北京:北京大学出版社,2006
3. 刘俊.中国土地法理论研究.北京:法律出版社,2006
4. 张磊.物业税对房地产市场的影响.北京房地产,2007;5
5. 刘剑文,熊伟.税法基础理论.北京:北京大学出版社,2004