

【法学研究】

# 关于土地增值税改革的设想

吴秀强

(长安大学 教务处, 陕西 西安 710064)

**摘要:** 结合世界上许多国家和地区对土地转让收入课税的实践,对现阶段中国征收土地增值税的作用作了简要的论述,就中国开征土地增值税以来房地产市场领域存在的诸多问题进行了分析;并在此基础上提出了对土地增值税改革的若干设想

**关键词:** 土地增值税; 房地产; 改革

**中图分类号:** F810.42      **文献标识码:** A

## The Imagine for Reforming of Land's Increment-tax

WU Xiu-qiang

(Dean's Office, Chang'an University, Xi'an 710064, China)

**Abstract** The paper discuss affect to now our country levy land's increment-tax, and combine practice of the many country and region in the world for making over land income to levy; meanwhile, analyzing existing lot of questions of real estate market in our country levy land's increment-tax. Finally, advance some imagines to land's increment-tax reform in basis.

**Key words** land's increment-tax; real estate; reform

1987年土地使用制度改革后,中国宪法规定,土地使用权可以依法通过拍卖、招标等方式出租,变无偿、无期限、不流动的单一行政划拨的土地使用制度为有偿、有限期、流动的土地使用制度。国家为了更好地执行新的土地使用制度,制定了出让和转让土地使用权的管理法规,并明确了“土地使用者应当依照国家税收法规的规定纳税”的问题。土地增值税的出台,正是迎合了土地使用制度改革的需要。

土地增值税是对转让国有土地使用权,建筑物及其附着物(房地产)所获得的土地增值额征收的一种税<sup>[1]</sup>。土地使用权进入市场之后,通过开征土地增值税,规范和促进了房地产市场的发展。但在此过程中也暴露出了许多问题,出现了一些消极的现象,阻碍了房地产市场正当的交易行为。

土地是无法再生的稀缺资源,国家作为土地的所有者,不但应从出让土地使用权上取得收益,而且从土地增值中也应取得收益。国家担负着城镇建设和改造任务,如进行城市基础设施的建设、改造,改

善交通和通讯条件,建立商贸服务网点等。这些都是形成土地增值的重要因素。对土地的自然增值和因国家投入带来的增值,国家应当采取适当方式收回。因此,应用土地增值税的经济杠杆作用,按照市场经济的规律,对土地增值部分及转让房地产的过高收入进行合理调节,既能维护国家权益,又能促进土地资源的合理配置以及房地产业的健康发展。

### 一、征收土地增值税的理论依据及作用

对土地增值额征税,就其理论基础及经济思想来说,是马克思的级差地租理论,其实质是对土地收益或者说是地租征税。地租是一种“不劳而获”的所得,它根源于土地所有权的垄断和土地自然条件的差异,而非人们投资、劳动和资本对土地进行改良而进行的地价,它属于特殊的超额利润。

西方国家的许多经济学家都主张对非因劳动和资本投入所获得的土地增值额采取高税率征税。自18世纪对地租征税的理论创建以来,现已被世界上

许多国家和地区所采纳。据统计世界上已有 60 多个国家和地区直接对土地转让收入课税,这对促进本地区的土地改良抑制土地投机,发挥土地的资产效益等起到了很大的作用<sup>[2]</sup>。

现阶段,中国开征土地增值税有以下三方面的作用:第一,有利于抑制房地产的投机行为,防止国有土地收益的流失。由于土地增值税是以转让房地产收入的增值额为计税依据,并实行超税累进税率,对增值多的多征,对增值少的少征,对批租土地的出让金和用于改良土地的开发成本加以扣除,这既制约了任意降低出让金的行为,鼓励对国有土地的开发建设,同时又在一定程度上抑制了房地产的投机炒卖活动。第二,有利于增加财政收入。房地产业是高附加值产业,在欧美等发达国家,其房地产业的税收额在国家总税额中占有相当大的比重。随着房地产业在中国的迅速发展,其在第三产业中作为支柱产业的地位也日益突出,税收额会不断增大,有助于增加国家的财政收入。第三,土地增值税的开征,使中国的税收制度更趋完善,有利于政府运用宏观经济手段调控经济运行,规范市场行为。

## 二、中国房地产市场存在的问题

目前,中国房地产市场存在许多突出的问题,主要反映在以下几个方面:

一是在土地使用权转让方面缺乏透明度,存在着严重的有法不依、执法不严的情况。土地使用权转让是指国家将国有土地使用权在一定年限内出让给土地使用者,由土地使用者向国家支付土地使用权出让金的行为。在获取土地使用权转让方面涉及到一个至关重要的问题:即如何获得土地使用权。按照《中华人民共和国城市房地产管理法》的规定,土地使用权的取得有两种途径:凡属国家机关用地和军事用地、城市基础设施和公益事业用地以及国家重点扶持的能源、交通、水利等项目用地的由政府划拨取得,除此之外用于其他方面建设开发的土地,采用拍卖、招标或者双方协议的方式取得<sup>[3]</sup>。实践中,后一种方式存在的问题比较突出。特别是在由双方协议取得土地使用权的过程中,由于缺乏透明度,使“暗箱”操作有机可乘,而权利、人情、关系的介入必定使双方协议的公平与公正受到严重质疑。

二是对规范房地产交易缺乏科学有效的监控手段,对土地增值税的征管难度很大。虽然中国 1993 年 6 月公布试行了《城市土地估价规章》条例,1995 年颁布实行的《中华人民共和国城市房地产管理法》

(以下简称房地产管理法)中又对房地产价格评估机构和房地产中介服务机构作了明确规定。但是,目前中国还没有普遍建立起房地产评估制度,法定的评估机构太少,而且取得国家认可的具有评估师资格的专业管理人员更少。房地产交易目前尚无标准价格可循,只能以实际成交价为标准。实际成交价属协议价性质,而中国目前又无明文规定政府对低价成交的房地产拥有优先收购权,对房地产也缺乏严格的注册登记等管理制度,纳税人在申报纳税时弄虚作假,而税务机关对此又难以查实。

三是按照现行规定,中国有国有土地和集体土地之分,城市的土地属国家所有,农村和市郊的土地除法律规定属国家所有的以外,其余属集体所有。集体土地不得直接转让,而必须先由国家征用后才能转让。但现实中,集体所有的土地,未经国家征用,其中一部分就直接进入市场进行了交易。而原来以行政划拨方式取得的国有土地使用权,在没有补交土地出让金和没有办理土地出让手续的情况下,就进行了土地转让。上述两方面的问题,目前具有普遍性,使得大量土地流入市场,税务机关无法征税,国家的财政收入受到巨大损失。

四是在土地税征收过程中,对土地增值额的计算难度较大。例如,在征收土地税的过程中,当纳税人受让土地使用权之后,先对土地集中开发,然后一次性对整块土地进行转让,对于这种情况计算土地增值税比较容易。但实际情况往往是:当纳税人成片受让土地使用权后,往往分期分批开发、分块出售,有时甚至一幢楼、一个楼层或一个单元分别出售。这样就造成出让金、成本、费用等扣除项目金额计算分摊上的困难。类似情况象以地换房或一方出地一方出资联合建房等,在实际的计税征管方面也较难掌握。

## 三、对土地增值税的改革设想

中国加入 WTO 后,中国的有关法律法规必须与国际接轨,作相应的调整或修改。土地增值税作为税法中行为税类的一个重要税种也必须与之相适应,进行相应的修改和调整,这主要涉及到土地增值税改革宏观层面上的问题,本文在此不作讨论。仅从微观方面对土地增值税的改革提出以下设想。

第一,严格执行《房地产管理法》。市场经济是法制经济,因此,必须有明确的法律制度来规范市场行为。在《房地产管理法》中已经明确界定出产权与使用权的关系;明确规定了集体土地未经国家征用,不

(下转第 67 页)

的,在其发展的过程中,都是一个除旧布新或推陈出新的过程。不论是自然生物界动植物的演进,还是人类社会自身所创造的各种事物无不如此。没有对旧的合理部分的继承,以及对其旧的、糟粕的剔除,新就无从产生。旧是新的源,是出新的土壤。由此,在谈到思想工作创新的时候,首先要研究考虑怎样继承的问题。思想政治工作是我们的政治优势,是随着我们党的产生、发展而发展起来的。从我们党诞生的那天起,就把宣传群众、组织群众实现党的目标和任务作为自己的工作任务。从北伐战争开始,经过土地革命时期,抗日战争,解放战争,以至中华人民共和国的成立和社会主义革命和建设,我们党积累和形成了一套思想政治工作系统的理论、原则、经验和方法。这些理论、原则、经验和方法,对于宣传群众、教育人民,团结和凝聚广大干部和群众,为实现党的路线而奋斗发挥了重要的作用。特别是在党的十一届三中全会以后,思想政治工作解放了人们的思想,推动改革的深入和发展,形成安定团结的局面,同样发挥了重要作用。应该说,这是一笔宝贵的财富。但总体来说,思想政治工作的理论、经验和方法基本都是在战争年代和计划经济条件下形成的,面对当前市场经济的新形势,就要认真研究和总结哪些是优秀的传统部分,哪些是不适应形势发展需要的部分,对于前者,就要结合新的实践,给予进一步地阐发、弘扬、完善,形成新的东西。

(上接第 51 页)

得直接转让;明确了没有经过地价评估的土地,一律不得办理土地出让手续。对于低于基准地价转让的土地,政府有权采取收回用地或优先收购的措施。同时,应制定统一的房地产注册登记管理办法,建立相应的举报监督机构和舆论监督体系。

第二,尽快完善房地产交易中介服务体系,规范房地产评估、咨询等机构的作业行为,建立公正的标准地价评估制度。目前,在房地产交易市场中拥有许多中介服务机构。但在众多的中介服务机构中,存在着良莠不齐的状况。许多中介服务机构不具有房地产评估资质,其评估报告缺乏权威性和严肃性。因此,作为房地产交易中介服务机构的审批机关,要按照《房地产管理法》中关于房地产中介服务机构应当具备的条件,严把审批关。

第三,建立房地产管理机关与税务机关的协作制度,明确房地产管理机关有义务协助税务机关依法征收土地增值税。房地产管理机关和税务机关有

## (二)创新是一种突破

任何传统的东西,一旦形成一种观念形态,变成一种习惯,就有很强的惯性,往往容易成为人们不自觉的禁锢。因而创新并不容易,它是一种对旧的习惯的东西的一种否定。这种否定是要有理论的勇气和科学的态度。

## (三)创新是发展

如果说继承是创新的基础,则发展就是创新的目的。比如,邓小平建设有中国特色社会主义理论,就是对马列主义理论的继承和发展。所以,创新是继承、突破、发展的统一。

因此,在大学生们的思想政治教育中,一定要坚持继承与创新的统一。既要克服传统观念、旧的习惯做法的影响和束缚,又要科学地对待以往的理论、经验、成果,在此基础上,存精华去糟粕,并吸收现代潮流所倡导的思想观念和新的理论、技术成果,不断加以总结、概括、提高、创新,提升思想政治工作科学化水平,形成鲜明的时代感。

## 参考文献:

- [1] 中共中央国务院关于深化教育改革,全面推进素质教育的决定 [N]. 中国教育报, 1999-06-17(1).
- [2] 江泽民. 在全国第三次教育工作会议上的讲话 [N]. 人民日报, 1999-06-16(1).
- [3] 中国普通高等学校德育大纲(试行) [N]. 中国教育报, 1995-12-21(3).

各自相对明确的管理职责和管理权限,但二者的协作关系缺乏明确的制度约束,因此,应从制度上进一步明确二者之间的协作关系,明确房地产管理机关有义务向税务机关在征税过程中提供其所需要的有关资料及各种便利条件,同时,又有义务协助税务机关处理在征税过程中发生的各种纠纷。

第四,进一步完善土地增值税计税办法。在计算土地增值税扣除项目金额时,应考虑物价上涨因素,按照物价指数进行调整,以保护房地产投资经营者的合法权益。

## 参考文献:

- [1] 冯耕中. 税收理论与务实 [M]. 西安: 西安交通大学出版社, 1999, 8.
- [2] 郭庆旺等. 当代西方税收学 [M]. 大连: 东北财经大学出版社, 1994, 67.
- [3] 马治国. 市场经济法律法规选编 [S]. 西安: 西安交通大学出版社, 2000, 186.