

中国土地资源税制优化研究

丁芸/著

ZHONGGUO TUDI ZIYUAN
SHUIZHI YOUHUA YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press

中国土地资源税制优化研究

丁 芸 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国土地资源税制优化研究 / 丁芸著. — 北京: 经济科学出版社, 2010. 7

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9567 - 6

I. 中… II. 丁… III. 土地税 - 税收制度 - 研究 - 中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 116262 号

责任编辑: 王志华

责任校对: 韩 宇

版式设计: 代小卫 齐 杰

技术编辑: 董永亭

中国土地资源税制优化研究

丁 芸 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 7 印张 200000 字

2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9567 - 6 定价: 18.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

引 言

土地资源税是世界各国普遍征收的一种税，目前世界上几乎所有国家的税收制度中都涉及土地资源税。由于不同国家和地区的土地所有制形式不尽相同，因此在土地资源税的税种名称、税种分类及征收方式上存在着差异。有些国家将土地资源税种归纳为财产税类，有些归纳为所得税类，有些归类为资源税类，本书所研究的土地资源税是指土地与房地产相关的税种。

土地资源税收是地方政府财政收入的主要来源。在实行分税制的国家，土地资源税收基本由地方政府征收并纳入到地方政府的财政收入当中，满足地方政府扩大地方基础设施和公共事业规模的经费之需，这不仅激发了地方政府征收土地资源税的积极性，也促进地方的建设和发展。

我国现行的土地资源税在课税对象、计税依据、征收范围及力度等方面都存在着一定的问题。现行土地资源课税制度不适应经济社会发展需要；征收范围过窄；

我国的土地资源税收出现轻保有、重流转的现象；土地资源税种设计配置不甚合理；土地资源课税各环节税负分布不合理；对抑制房地产投机的作用十分微弱；房地产税收收入规模偏小，不能满足地方财政的需要；难以发挥调节社会贫富差距的作用。

因此，在我国土地资源理论研究与制度设计方面，需要作大量深入研究工作，本书希望在这些尚未得到深入研究的方面进行有益的探讨，针对我国国民经济中迫切需要解决的问题，从分析我国目前房地产市场存在的问题入手，以土地资源税制改革为主要研究对象，围绕房地产税的开征，提出一系列土地资源税制改革举措，以推动我国土地资源税制体系的完善和我国房地产市场的发展和规范。

本书的研究对促进我国房地产业的健康发展、对丰富我国土地资源税制理论研究成果、推进我国土地资源税制度改革、切实规范我国市场经济运行秩序，充分发挥地方公共财政职能、公平社会财富分配等方面均有着十分重要的理论与现实意义。

本书运用比较研究和综合分析的方法，研究我国目前土地资源税制情况，并借鉴国外的相关经验，给出对土地资源税制改革的建议，并拟在研究过程中，力争确立比较科学的房地产税的税基，使土地资源税制改革有一个量化的依据。包括的主要内容有：第一章，分析问题提出的有关背景与研究意义及国内外发展、研究动

态；第二章，土地资源税制改革的理论基础；第三章，对我国目前的土地资源税收制度的内容、结构以及规模进行全面的梳理并分析目前土地资源税制存在的问题；第四章，分析土地资源税制的结构、内容和规模，借鉴国外经验；第五章，分析土地资源税的功能，对土地资源税制改革的目标定位进行研究；第六章，对我国土地资源税制构建和房地产税开征提出相应的建议；第七章，对本书的创新点和需继续深入研究的内容进行说明。

目 录

第一章 中国土地资源税概述	(1)
一、中国土地资源税制改革的研究背景及意义	(2)
二、国内外相关研究综述	(6)
三、研究思路和主要框架	(16)
第二章 土地资源税制理论基础	(21)
一、土地资源税收概念	(21)
二、土地税收的理论依据	(22)
三、税种选择和税率设置理论基础	(39)
第三章 中国土地资源税收制度及存在问题	(41)
一、中国土地资源税制的发展与现状分析	(41)
二、中国土地资源税制存在问题研究	(72)
第四章 土地资源税制国际比较	(96)
一、各国土地资源税制的研究	(96)
二、各国土地资源税制的总结	(126)

第五章 中国土地资源课税体系设计研究	(129)
一、土地资源课税体系设计的指导思想	(129)
二、土地资源课税体系设计的总体目标和基本原则	(131)
三、土地资源课税体系设计的总体构想	(135)
四、土地资源课税的税基研究	(142)
五、合理选择计税依据, 建立房地产评估制度	(149)
六、改革房地产税	(153)
七、土地资源课税改革的步骤	(189)
 第六章 土地资源税制绩效评价体系研究	(191)
一、建立土地资源税制绩效评价体系的必要性	(191)
二、土地资源税制绩效评价体系设计	(192)
 第七章 结论及展望	(198)
一、本书结论	(198)
二、本书创新点与不足	(199)
 参考文献	(201)

第一章

中国土地资源税概述

土地资源税是世界各国普遍征收的一种税，目前世界上几乎所有国家的税收制度中都涉及土地资源税。虽然不同国家和地区的土地所有制形式不尽相同，在土地资源税的征收方式上存在着差异，但总体来看，可以将其总结归纳为以下四种类型：第一类是以美国、荷兰、丹麦等国为代表的将房地产与其他财产一起，就纳税人某一时点的一切财产综合征收一种税，一切财产中包括不动产部分；第二类是以日本、新加坡、印度等为代表的将土地、房屋和有关建筑物、车船以及其他固定资产综合在一起征收土地资源税；第三类是波兰、中国香港、墨西哥等国家和地区对土地和房屋课征房地产税，对其他固定资产不征税；第四类是将房屋与土地分开征税，例如目前我国的房地产税、土地使用税，印度的土地税，以及澳大利亚的地价税等。

从世界范围来看，土地资源税多以房地产的评估价值作为计税依据。由于从价计征依据的是房地产的实际价值，所以比较客观、公正且富有弹性，正在被越来越多的国家所接受。

在税负水平设计上，各国大多遵循“税基宽、税种少、税

率低”的原则。第一，宽税基是指征收范围广、减免范围窄，即除了对公共、宗教、慈善等机构的房地产实行减免政策以外，其他凡是拥有或使用房地产者都要依法缴纳土地资源税，这样就为房地产税收提供了充足而稳定的税源。第二，设置较少税种是为了避免因税费复杂而导致重复征收等不公平现象的发生。第三，税率低即指一般情况下主体税率都比较低，目的是减少税收的征缴阻力。

土地资源税收是地方政府财政收入的主要来源。分税制是当今世界许多国家在发展市场经济的长期历史实践中证明的、具有相当可行性的财税管理体制，与一般财政管理体制相比，分税制是财政和税收管理体制的统一体，其基本特征是遵循公平与效率的原则，在合理依法界定各级政府事权的基础上，确定各级政府的财政支出范围，按税种划分各级政府的收入，并在保证地方各级政府拥有相应财权的前提下，保证中央和上级政府拥有对下级政府的财力和对全国经济与社会发展实行宏观调控的能力。在实行分税制的国家，土地资源税收基本由地方政府征收并纳入到地方政府的财政收入当中，满足地方政府扩大地方基础设施和公共事业规模的经费之需，这不仅激发了地方政府征收房产税的积极性，也促进地方的建设和发展。

一、中国土地资源税制改革的研究背景及意义

（一）中国土地资源税制亟须改革的原因

目前，我国现行的有关土地资源税收方面的法规仍然是

1951年颁布实施的《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》。现行的土地资源税制，是1994年税制改革后逐步形成的，按照征税发生的环节区分，可以分为房地产的取得、保有和流转三个环节的税收。

实践表明，我国现行的土地资源税在上述课税对象、计税依据、征收范围及力度等方面都存在着一定的问题。资料显示：目前我国房地产业的收费占到了税费总额的75%~80%，税费比例不合理。如在土地成本中，收费项目占30%，土地出让金占50%，税占20%，而且房地产税费主要集中在开发投资环节，保有环节相对偏轻，这样加大了开发成本，提高了百姓购房的门槛，却没有有效抑制房地产投机行为，使市场空置率不能得到有效改善，同时也不利于政府均衡取得财政收入。

由此可见，在土地、金融两项政策之外，实施土地资源税制改革，建立统一规范的适合经济发展的新型税制，不仅可以解决现有税制的弊端，调节收入分配，还可以抑制不断膨胀的房地产泡沫，为房地产市场降温，这项举措对于我国经济的发展将具有极其重要的现实意义。

（二）中国土地资源税制改革的迫切性

目前，我国现行土地资源税制已经背离了现实经济格局和总体制度安排以及社会运转的基本要求。具体来讲，主要有三点：

首先，税源格局发生重大转变迫切要求财产税税制改革。

一个国家的税制设计必须与财源结构相吻合。这是衡量税制合理与否的基本标准。目前我国房产税的收入却不大，这本质上说明了两个问题：一是以流转税为主的税制结构不能确保税制充

分发挥税收汲取能力；二是经济越发展税源越向后移。因此，我们现在就应认真研究改革财产税税制以缓解财产税税制与税源和其他类税收之间的制度性矛盾。

其次，地方税收缺乏主体税种迫切要求改革土地资源税制以增强地方税收增长能力。

1994年实行分税制之后，在收入划分上实行了确保地方既得利益，中央切分主要税种收入增量大头思路，不仅如此，为确保中央财政收入占全部财政收入比重逐步提高，主要税种都以不同形式成为共享税，目前这一趋势还在继续扩展。

最后，加入世界贸易组织要求我国立即规范政府收入筹措制度。

加入WTO之后，我国将在更大程度上融入世界经济。但现实的问题是，如果我们大幅度减少收费，那么各级政府的收入将缩减一大块，这对于本已收支矛盾尖锐的各级财政冲击将相当大。因此，我们必须多条腿走路，特别重要的就是通过完善税制来增强税收汲取能力，既然房产税弊端和收入增长潜势都很明显，那么，我们就应尽快改革房产税税制。

（三）研究意义

1. 实践意义

（1）房地产业与整个国民经济的发展休戚相关，房地产业如果发展缓慢滞后，那么它就会成为国民经济发展的沉重负担和“瓶颈”限制，不但无法满足国民经济发展对房地产业的需求，也无法满足广大人民群众对改善居住条件的要求。当然，如果发展过快过猛，脱离了现实有效需求，超过了国力负担的界限，那么不仅其本身发展会受到影响，还会影响全社会经济的协调发

展。因此,优化土地资源税制,有利于保证房地产业和相关产业安全。

(2) 现行的土地资源税制虽然在调节经济和组织财政收入诸方面发挥了一定的积极作用,但是依然存在着大量的问题,已经与市场经济不相适应,严重滞后于经济和社会的变革和发展,难以发挥该类税收应发挥的为政府提供公共服务筹措资金、调节收入和财产贫富差距、抑制房地产投机、引导房地产资源优化配置等功能和作用。

因此,在我国土地资源理论与制度设计方面,需要作大量深入研究工作,本书希望在这些尚未得到深入研究的方面进行有益的探讨,针对我国国民经济生活中迫切需要解决的问题,从分析我国目前房地产市场存在的问题入手,以土地资源税制改革为主要研究对象,围绕房地产税的开征,提出一系列土地资源税制改革举措,以推动我国土地资源税制体系的完善和我国房地产市场的发展和规范。

2. 理论意义

党的十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中提出“实施城镇建设税费改革,条件具备时对土地资源开征统一规范的物业税,相应取消有关收费”,将以“房地产税”为中心话题的土地资源税制改革、财产税改革研究推向高潮,引起了百姓、房地产开发企业、政府以及学界的高度关注。在这种背景下,研究中国土地资源税制改革措施,探讨房地产税有关的问题,具有重要的意义。

因此,本书的研究对促进我国房地产业的健康发展、对丰富我国土地资源税制理论研究成果、成功推进我国土地资源税制度改革、切实规范我国市场经济运行秩序,充分发挥地方公共财政

职能、公平社会财富分配等方面均有着十分重要的理论与现实意义。

以房地产税为突破口,研究我国土地资源税制改革,在当前形势下是非常必要的,它对于完善我国目前城市公共财政体系、对房地产市场进行有效的宏观调控、发挥土地资源税对于房地产业的真正作用有着重要的理论和实践意义。

二、国内外相关研究综述

(一) 土地资源税收制度发展和沿革

土地税收是国家税收中最古老悠久的税种,也是调节土地占有关系和土地收益分配,抑制土地投机,促进土地合理利用的有效手段。

房地产税收研究的历史与社会、经济发展的特点密切相关。在农业经济时代,土地是一种主要的生产要素,土地的农业利用收益是社会主要的财富来源,土地税收因而成为主体税种。在工业经济时代,土地的主导性生产要素的地位下降,土地的农业利用收益在社会财富中逐渐居于次要的地位。同时,公共经济学从理论经济学中分离出来,房地产税收研究逐渐脱离理论经济学,主要在应用经济学领域内予以讨论。

以亚当·斯密的《国富论》为标志,土地税收研究进入古典经济学时期。其间,萨伊、大卫·李嘉图、西斯蒙蒂、杜能等古典经济学家在其经济学著作中均对土地税收做过大量的有益探讨。以马歇尔的《经济学原理》为标志,经济学研究进入新古

典时期。在马歇尔以后,土地税收研究渐渐脱离理论经济学并且趋于淡化。这一方面与公共经济学从理论经济学中分离出来的学科分化事实有关,另一方面也与土地税收在整个税收体系中的地位衰落有关。在土地税收研究的现代时期,西方学者以美国公共经济学家费尔德斯坦为代表,在一般均衡分析框架内利用两期经济增长模型对土地税的转嫁与归宿规律进行了理论实证性研究。^①

目前我国房地产税制弊端日益明显,改革现行房地产税制,开征房地产税是我国未来税制改革的一项重要内容。房地产税改革的三个主要目标是:提高土地资源利用效率、促进社会收入分配公平和稳定地方财政收入。我国应逐步将房地产税培养成为地方政府的主体税种,积极发挥房地产税作为主体税种的作用。

国土资源部地籍司专题调研组(2003)建议创立土地财产税,让地方政府真正从土地的交易和级差收益的上涨中获得长期而有保障的税收。建议将与土地财产相关的税费由多个部门征收,改为只由税务部门征收;将现行的各种土地税费合并为三个税种:土地占用税、土地保有税和土地交易税。

国外关于税制优化问题的研究,多在十分严格的假定条件下,通过严谨的数学模型来探讨税制优化问题,如希克斯(Hicks)、约瑟夫(Joseph)和李特尔(Little)等人关于所得课税与商品课税比较问题,以及关于税收额外负担的理论研究。

^① 陈多长:《土地税收理论发展:从威廉配第到费尔德斯坦》,载于《哈尔滨工业大学学报(社会科学版)》2002年第3期,第327~331页。

苏子克尔、安德鲁、阿瑟格 (Suzi Kerr, Andrew Aitken, Arthur Grimes, 2004) 以新西兰为例, 深入分析了土地税和公共财政收入对社区成长与衰落的作用。新西兰有近六成的本地服务经费都是来自财产税。他们探讨了土地税制在国家和地方两级政府间效率与公平问题; 另外, 该研究还涉及地方当局由于自己的财产税基变化以及外部经济的冲击造成的“财政压力”, 造成在一个系统中, 地方政府过度依赖房地产征税。^①

乔根森、戴尔、杨坤 (Jorgenson, Dale W. & Yun Kun-Young, 1990) 对 1986 年税制改革法案对美国经济增长的影响进行了评价。作者首先计算有效税率, 然后对美国经济增长与 1986 年的税制改革的情况下进行比较。作者发现许多潜在收益福利未能通过所得税基数消退。今后的改革最有前途的途径, 包括在收入和家庭资产在内的基础上扩大税基, 降低商业收入税率等^②。

特恩布尔 (Turnbull, 1988) 探讨改善土地税收对土地开发时机和密度结构的影响, 在市区边缘的土地开发中, 土地税收的变化会产生一定的结构密度效应和时间效应。另外, 文章还研究了结构耐久性在土地税中的非中性现象。^③

阿纳斯 (Alex Anas, 2001) 认为亨利乔治的土地单一税是一种虚无缥缈的概念, 土地被各种建筑物占领或尚未开发时土地

① Suzi Kerr & Andrew Aitken & Arthur Grimes. Land Taxes and Revenue Needs as Communities Grow and Decline: Evidence from New Zealand. Working Papers 04_02. Motu Economic and Public Policy Research. 2004.

② Jorgenson, D. W. and K. -Y. Yun. Tax reform and U. S. economic growth. Journal of Political Economy 98: S151 - 93, 1990.

③ Turnbull, G. K. Property taxes and the transition of land to urban use. Journal of Real Estate Finance and Economics, 1988, 3 (1): 93 - 403.

价值是未定义的,因为在建筑物下,土地是很难估计或者是不符合实际市场价值的。因此,很难找到有关土地准确价值的税收,从而以支付能力为满足乔治的公理的静态模型不切实际,因为它假设了所有的土地在市场上发售的所有时间点。因此,阿纳斯采取了房地产市场动态模拟,对价值基础进行分解和剥离。得出传统的税收加快了拆除重建周期,缩短了建筑物的寿命,从而导致过度使用资本。^①

关凤峻(2001)认为我国的资源税费之争,不仅限于矿产资源,城市土地的税费之争也早已有之。他从对土地的剩余征税开始,准确地分析了地租和土地税的征收主体、征收对象、征收依据、征收目的,进而把土地与矿产作类比,深入浅出地说明了由于资源(土地、矿产)所有者不同,决定的地租(矿租)和土地税(矿产税)的征收主体、征收对象、征收依据、征收目的及其差异。明确指出资源税没有立税的理论依据,补偿费理论解释存在错误,建议取消资源税和现在的补偿费,设立权利金制度。^②

曲顺兰和路春(2006)认为土地税制的重构是建设和谐节约型社会的重要途径。近年来,随着经济的发展,我国的耕地迅速减少,土地资源质量急剧下降。对此,要采用一系列的方式保护土地资源,税收是其中重要的一种方式。我国的土地税收政策对调控土地资源起到了一定的作用,但还存在着许多弊端。我们要以新一轮税制改革为契机,完善我国土地税收政策,充分发挥

① Alex Anas. Taxes on Buildings and Land in a Dynamic Model of Real Estate Markets. University of New York at Buffalo working paper. 2001.

② 关凤峻:《资源税和补偿费理论辨析》,载于《中国地质矿产经济》2001年第8期,第1~3页。