

集体经营性建设用地入市背景下土地税制的完善

程雪阳

摘要 通过税制改革分配土地增值收益,不仅符合中央确定的“初次分配基于产权和市场,二次分配基于税收”改革目标,而且具有合宪性。在第三次修正的《土地管理法》已于2020年开始实施的背景下,需要按照城乡统筹发展、共同富裕的理念,体系化地检讨现行的土地税制结构和土地管理制度,并通过相关税种、税基、税率的优化和完善,建立健全国家、集体和个人合理分享土地增值收益的新型法律机制。具体而言,在集体经营性建设用地流转环节,应统筹土地增值税、企业所得税、个人所得税等税种的完善,以适应集体经营性建设用地入市制度带来的土地增值收益分配体制变化;在集体经营性建设用地保有环节,应通过房地产税制度的完善,解决为地方公共服务和基础设施投资筹集资金、遏制土地闲置等问题;在税率制度设计环节,各项旨在分配土地增值收益的税种的综合税率应当遵守“半分原则”,不能侵犯土地财产权的本质特征。

关键词 土地增值收益;土地税;房地产税;城乡统筹;共同富裕;全国统一大市场

中图分类号 D913 **文献标识码** A **文章编号** 1672-7320(2022)04-0154-09

基金项目 国家社会科学基金重大项目(18ZDA152)

依据2019年修正的《土地管理法》第63条第1款规定,土地利用总体规划、城乡规划确定为工业、商业等经营性用途,并经依法登记的集体经营性建设用地,土地所有权人可以通过出让、出租等方式交由单位或者个人使用,并应当签订书面合同,载明土地界址、面积、动工期限、使用期限、土地用途、规划条件和双方其他权利义务。这种允许集体经营性建设用地不经过政府征收直接进入建设用地市场的制度安排,不但是本轮《土地管理法》修改最大的亮点^[1](P1),而且符合国家治理体系和治理能力现代化的要求,可以为加快建设全国统一大市场提供更为广阔的制度通道和物理空间。因为根据2019年《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度 推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》提出的改革目标,在社会主义市场经济条件下,社会财富应当建立三层利益分配机制,即在初次分配时,劳动、资本、土地、知识、技术、管理、数据等生产要素由市场评价贡献、按贡献决定报酬;二次分配时,以税收、社会保障、转移支付等为主要手段;三次分配主要通过发展慈善等社会公益事业实现^[2]。

对于建立健全“初次分配基于产权和市场,二次分配基于税收”的土地增值收益分配体制,学界多数意见是支持的。比如,有学者呼吁为促进土地增值收益合理分配,迫切需要研究土地收益分配的税收调节机制,如完善土地增值税征管方式,尽快开征房产税或不动产税等^[3](P8)。有学者认为,通过对土地增值收税来实现土地增值社会返还和社会财富的二次分配具有目的正当性和民主正当性,对公民的权利侵害最小,制度实施成本也最小^[4](P90)。不过,现有的研究总体上只是提出了改革方向或框架构想,并没有提供系统且详细的改革方案,既难以有效推进这一项改革,也难以让反对者释疑。

有鉴于此,本文拟结合城乡统筹发展的要求,系统性地检讨集体经营性建设用地入市制度建立后,如何通过土地税制的完善来合理分配土地增值收益这一问题。为此,本文将首先分析通过税收制度改

重分配土地增值收益的合宪性,然后从税法体系化的角度,重点分析集体经营性建设用地入市后相关具体税种的改革与完善问题,最后讨论土地相关税在税率设置方面的限度问题。

一、通过税制改革分配土地增值收益的合宪性

之所以要首先研究“通过税制改革分配土地增值收益的合宪性”这一问题,是因为有学者对于这种改革思路提出了合宪性质疑。比如,有学者提出,试图通过税收制度实现土地增值利益的二次分配正义将既无效率,也不符合我国社会主义土地公有制及《中华人民共和国宪法》的其他基本要求。理由是,税收对土地增值收益的再分配能力,只能适用于土地私有制社会环境,我国实行的社会主义土地公有制及其特有权利表达不能适用这种土地增值收益分配机制^[5](P104)。在全面依法治国的时代,依法治国首先是依宪治国,因此无论是在理论层面还是在实践层面,任何改革的合宪性问题必须首先得到解决。不过,在笔者看来,通过税制改革分配土地增值收益这一改革路径符合现行《宪法》的要求,具有合宪性。

首先,在计划经济条件下,“通过所有权中收益权能的技术性行使替代税收机制,合法实现建设用地土地增值利益的‘全民垄断’”^[5](P104),具有必要性和可行性,甚至也具有合宪性。但是,随着“国家实行社会主义市场经济”“国家尊重和保障人权”等规定,于1993年和2004年陆续进入现行《宪法》之后,我们对其中的土地制度条款(即第10条)以及相关条款(比如第6条第1款所规定的“中华人民共和国的社会主义经济制度的基础是生产资料的社会主义公有制,即全民所有制和劳动群众集体所有制”)的理解和解释,就必须服从“尊重集体土地所有权和公民财产权(比如土地使用权),并主要通过市场经济方式来合理利用土地资源”这一宪法整体框架的要求^[6](P57)。

根据现行《宪法》建立的整体框架,其一,国家所有和集体所有的土地都属于社会主义公有制的组成部分,其土地所有权不能通过市场方式流转给公有制经济以外的其他财产所有者;其二,国有土地和集体土地的使用权可以通过物权体系发展成为稳定的用益物权,并可以通过市场机制在社会上流通,从而实现土地资源的合理利用;其三,基于筹集公共资金、进行宏观调控等目标,土地使用权在市场上流通过程中出现的土地增值,国家可以通过各种不同的税收制度来进行收益分配。基于现行《宪法》所设定的上述框架,社会主义公有制与社会主义市场经济得到有机融合,而且被实践广泛证明符合我国的国情,可以有力促进经济的发展和繁荣^[7](P19)。在这一历史背景下,既不能刻舟求剑式地认为“初次分配基于产权和市场,二次分配基于税收”原则只属于土地私有制或资本主义社会的专利,也不能认为国家垄断土地一级市场是社会主义土地制度的必要条件或必然要求。

其次,有学者认为,我国《宪法》所规定的“土地集体所有制/所有权”只是在实现社会主义/共产主义过程中的一种过渡性或临时性措施,不能按照市场经济条件下的民法所有权进行法律定位,因为“国家所有与集体所有不是平等的法律关系,而是整体与部分的政治关系”^[8](P56)。这种看法与现行《宪法》以及《民法典》的规定存在明显冲突,因为现行《宪法》序言在1982年时就明确规定,“中华人民共和国成立以后,我国社会逐步实现了由新民主主义到社会主义的过渡。生产资料私有制的社会主义改造已经完成,人剥削人的制度已经消灭,社会主义制度已经确立。”这意味着在1982年之后,我国《宪法》没有为国家设定继续进行生产资料所有制改造的法律义务。另外,2020年通过的《民法典》第二分编也延续了《物权法》的规定,继续确认国家所有权、集体所有权和私人所有权都属于民法上的物权,并在第207条明确规定国家、集体、私人的物权和其他权利人的物权受法律平等保护,任何组织或者个人不得侵犯。因此在现行法秩序下讨论和分析土地增值收益的分配,不能无视甚至突破现行法的上述规定。

再次,由于特殊的历史、国情和发展阶段,我国的经济现代化只能走“首先发展城市,然后发展农村,最终实现城乡融合发展”的道路。基于这种特殊的发展道路,在市场经济发展的初期,我国不得不建立国家垄断土地一级市场的土地管理制度。这种土地管理制度确实为城市政府一次性地提供了40-70年的土地出让金,并为地方政府和各类投资主体获取银行贷款提供了信用凭证,由此推动了中国过去40余

年城市化和工业化的快速发展。但这种土地管理模式之下的土地使用权制度同时带来了许多社会问题:其一,政府一次性出让40-70年的国有建设用地使用权所得土地出让金,固然给政府带来了可观的财政收益,但这种“寅吃卯粮”的资源消耗性财政收入获取方式和发展模式,同时带来了盲目投资、资源浪费、透支未来等严重的社会问题;其二,国有建设用地使用权被资本化之后,其在发展过程中逐渐成为我国金融系统的主要抵押物,这导致城市政府以及其他投资者过度依赖这种资产和信用凭证,进而导致城市房价居高不下,实体经济的发展空间被挤压,可能诱发金融乃至经济风险等社会问题^①;其三,由于农村土地只能被动地等待政府征收,不能按照市场需求进行有效开发,因此,集体土地权利人不能基于自身享有的资产有效分享中国改革开放和经济发展的成果,农村的土地资源也不能得到合理利用。另外,“低价征收,高价卖出”的土地征收补偿制度,也严重影响到社会的和谐稳定以及文明程度。我国现行《宪法》序言规定,国家和全体人民的任务是“贯彻新发展理念……把我国建设成为富强民主文明和谐美丽的社会主义现代化强国,实现中华民族伟大复兴”。根据这一根本规范的要求,通过改革逐步建立一种更有利于社会和谐发展,更加文明的经济发展和政府财政获取体制,是极为必要的。而在现代市场经济国家,这种新型的发展模式就是引导地方政府通过提供更好的营商环境来获得稳定的税收收入,从而实现地方财政的持续健康发展^②。

最后,为了防范土地领域潜在的金融风险,实现城市和乡村的统筹发展,更好地尊重和保护集体土地权利人的土地财产权,2019年修正的《土地管理法》建立了集体经营性建设用地入市制度。但是该项制度主要解决的是“按照产权和市场对社会财富进行初次分配”这一问题。改革应当具有系统性和协调性,如何通过税收等手段要求参与集体经营性建设用地入市的相关主体依法纳税,是必须同时解决的问题。当然,这里并非抽象地主张“有市场交易就必然随附纳税义务”,而是认为鉴于土地增值确实会受到政府对公共设施和公共服务的供给、人口集聚导致土地资源出现稀缺等因素的影响,因此应当考虑税收的二次分配功能。

具体来说,为了避免少数土地权利人独占公共财政投入收益,为了给公共设施和公共服务持续提供财政资金,也为了避免因为土地增值收益分配不均而出现的贫富分化,国家有权分享部分土地增值收益,从而实现社会主义制度对社会正义和共同富裕的追求^[9](P30)。虽然在我国现行的税收制度中,集体土地权利人基本上不构成“纳税义务主体”,现行《民法典》也将集体经济组织和基层群众自治组织界定为“特别法人”,但就像有学者指出的那样,“随着农村改革事业持续推进,过往以财产安全为主导理念的农民集体,在未来会不断萌发财产营利渴求”^[10](P16)。在这种情况下,要求集体经济组织、基层群众自治组织及其成员在通过市场机制处分土地财产时,按照合理的税基和税率向国家缴纳相应税款,符合现行《宪法》第56条为公民设定的“依照法律纳税的义务”,因此是合宪的。

二、通过税制改革合理分配土地增值收益的制度检讨

在土地增值收益分配领域全面落实中央所确定的“二次分配基于税收”的改革目标,需要从税法体系化的角度全面检讨涉及该领域的相关税种问题,而不能只考虑其中的某个或某几个税种,因为“如果税法缺乏内在的体系,欠缺法律伦理的原则秩序,则税法即不属于正义秩序的一环”^[11](P27)。鉴于集体经营性建设用地主要包括交易环节和保有环节,因此下文将按照这两个环节分别讨论其中所涉及的土地

① 在“国家垄断土地一级市场”的土地管理模式,一旦国有建设用地使用权的市场价格出现了下滑,那么银行的不良贷款率就会大幅升高,进而会引发金融乃至经济危机。但要确保“信用凭证”的信用,那么就必须要维持国有建设用地使用权这种“信用凭证”的价格“只升不降”,而这就必然会带来城市房价的居高不下并形成房地产市场的价格泡沫,由此出现了国家的经济安全被房地产业“绑架”的悖论。

② 当然,要实现“让地方财政逐步摆脱土地财政和土地金融的依赖”这一目标,需要建立一系列的制度或政策。比如,党中央和国务院近些年实施的“房住不炒”政策,将原来由地方自然资源部门代表地方政府征收的国有土地使用权出让收入,全部划转给代表国家的税务部门征收措施,对于改变社会各界炒作房地产的预期,抑制地方政府过分依赖“土地财政”,都可以起到一定的约束作用。不过,在这些制度或政策中,通过土地制度的改革和相关税制的完善来改变地方政府财政收入的主要来源是最为根本的制度。

地增值税、企业所得税、个人所得税、房地产税、契税、印花税等税制安排问题。另外,其他旨在分配土地增值收益的土地管理制度是否需要转化为税收制度,这部分也将一并进行讨论。

(一)集体经营性建设用地入市环节土地增值收益分配的税制检讨

土地资源是否产生了资产变化乃至增值,市场交易价格是最直接且最明显的观测点,因为价格是价值的具体表现形式。在集体经营性建设用地入市时,利用“土地增值=转移房地产所取得的收入-取得土地使用权所支付的金额-开发土地的成本(费用)-新建房及配套设施的成本、费用或者旧房及建筑物的评估价格-其他法定扣除”这一计算公式,我们可以计算出该幅土地财产价值的增值额。对于这种财产增值进行征税具有正当性和合宪性,理由上文已经进行了论述,此处不再赘言,但具体采取何种税制设计来实现土地增值收益的合理分配,存在许多不同的看法。

在2019年7月向社会公布的《土地增值税法(征求意见稿)》中,财政部和国家税务总局建议将“出让、转让国有和集体土地使用权、地上的建筑物及其附着物”一并纳入土地增值税的征税范围,2020年8月11日通过的《契税法》第2条和2021年6月10日通过的《印花税法》(特别是该法所附属的《印花税法税率表》),也不再对国有土地和集体土地进行区别对待,而是统一规定“在中华人民共和国境内,除土地承包经营权和土地经营权转移外,土地使用权出让、转让应当依法缴纳契税和印花税”。这种通过国有土地和集体土地一体缴纳土地增值税、契税和印花税的解决方案具有合理性,亦可有效落实“城乡统筹发展,同地同权同价同责”改革目标。

有学者认为“土地增值本身属于利得范畴、理应纳入所得税范畴”^[12](P243)。这种观点指出了土地增值税的本质,即该税种属于所得税而非“针对每个生产环节增值部分征收的流转税”。不过,在所得税范畴之内,依然需要根据社会功能的差异来合理设置不同的税种。比如,个人所得税和企业所得税就需要分别设置。总体而言,税制设计的首要原则是简单、透明、高效,但与此同时也需要考虑到税收功能的有效发挥问题。具体来说,除了为政府筹集财政资金外,个人所得税和企业所得税主要承担的是优化财富分配的社会功能,而土地增值税主要是为了弥补政府对于特定土地开发所产生的增值收益的支出,承担着专项清算土地增值的税制功能^[13](P177),因此不宜取消。另外,依据现行《个人所得税法》第3条和《企业所得税法》第4条之规定,财产转让所得统一适用20%税率,企业所得税的税率为25%(非居民企业特定情况下适用税率为20%),并不适用超额累进税率。这种税率安排不能有效调节土地增值分配的比例,也不能激励地方政府更加积极地提供公共产品和公共服务,这也构成了目前不宜直接取消土地增值税的理由。

不过,当土地增值税无法有效发挥其应有的社会功能时,上述论证并不反对所得税在特定的土地增值收益分配环节发挥漏洞填补功能。以当前的集体经营性建设用地入市改革为例,在集体经营性建设用地初次进入建设用地市场时,由于并不存在“取得土地使用权所支付的金额”,难以科学计算其增值额,因此土地增值税的计税方法难以适用。为此,财政部和国家税务总局在《土地增值税法(征求意见稿)》提出了一种替代性土地增值税征收方案,即在集体经营性建设用地入市过程中,如果无法确定扣除项目金额因而无法确定增值额的,可按照转移房地产收入的一定比例征收土地增值税。具体征收办法由省、自治区、直辖市人民政府提出,报同级人民代表大会常务委员会决定(第10条)。这种“转移房地产收入×一定比例”的征税方式,将征税对象从增值额变成了总销售价格,改变了增值税是对增加值进行征税这一基本要求,因此,不宜被立法机关接受。

合理的法律表达方案是,通过修改完善《企业所得税法》来处理此种难以计算“土地增值额”的情形。另外,根据2018年修正的《个人所得税法》第2条关于股息、红利所得均应缴纳个人所得税的规定,集体经营性建设用地入市后,集体成员从集体所得红利也应缴纳个人所得税。当然,为了避免对集体和集体成员重复征税,在集体已缴纳企业所得税的情况下,集体成员的个人所得税应按照完全归属制而非古典制进行征收,即应以企业所得税抵扣后的净利润为基础计算集体成员红利所得,然后再缴纳交个人所

得税。

有学者赞同“集体经营性建设用地的初次入市环节和再转让环节分别适用不同的税种进行土地增值收益分配”这一主张,但是建议在法律表达和制度完善层面设立一种名为“集体土地入市所得税”的新税种,理由是“企业所得税为中央与地方共享税,而对集体经营性建设用地入市收益征税,则应纳入地方税体系之中”^[14](P53)。集体经营性建设用地入市后政府所得收益,确实主要应由地方政府(特别是市县)享有,因为集体经营性建设用地使用权能否实现增值,主要依靠地方政府提供相应的公共服务、公共设施和其他公共产品。不过,现代社会税种繁多、税制复杂,所以税制改革的基本方向应当是在保持制度稳定性、连贯性并有效发挥税收功能的基础上,简化和归并功能相似的税种,而不是轻易地设立新的税种。从我国目前的税制结构来看,其一,在维持“企业所得税作为中央与地方共享税”不变前提下,合理提高地方分享的比例同样可以实现相关税种主要用于地方公共财政之目标,而且即使维持企业所得税在中央与地方的分享比例不变,也可以将中央所得的税收部分作为地方收入^①。因此,从优化税制结构的角度看,不应仅仅因为企业所得税属于中央与地方共享税就设立新的集体土地入市所得税。其二,按照现行《立法法》第8条和第9条的规定来看,新税种的开征只能通过法律或行政法规进行规定,但无论是制定法律还是行政法规,单独为集体土地入市所得税进行立法,立法成本都是高昂的,而且也没有足够的必要性和可行性。

还有学者认为,在集体经营性建设用地入市过程中,仅以征税方式来回收筹集公共基础设施建设与维护的资金可行性存疑^[15](P132)。这种观点有一定的道理,但其没有注意到,土地税制完善之后(包括下文所要讨论的集体经营性建设用地保有环节土地税制的完善),政府所获得的相关土地税款同样可以产生金融信用,并可以作为金融工具来进行融资。从我国目前的财政管理实践来看,地方政府既可以通过发行以当地税收为担保的一般债券进行融资,也可以以地方政府性基金(比如国有土地出让金和国有土地收益基金)作为担保发行专项债券,而且目前的财政实践也是如此操作的^[16]。虽然40-70年土地使用权的出让收益与“抵押一定期限的土地相关税”的财政效果可能差异不大,但其社会治理和法治建设的意义却不尽相同,因为税款的抵押可以受到更为规范的监管,且对地方治理水平的正向激励程度更高,因此可以大大减少各类地方债肆意蔓延所带来的金融风险和社会稳定风险。

(二)集体经营性建设用地保有环节土地增值收益分配的税制完善

在正常的市场条件下,价值是价格的基础。因此,集体经营性建设用地入市只是将土地增值收益以市场价格方式进行显性表达,其并不是土地增值本身。在生活中,即使集体经营性建设用地不发生交易行为,其是否存在增值也可以被人们感知(比如周边地价的上涨)。但能否在集体经营性建设用地保有环节征收不动产持有税,以及通过何种税制实现这种目标,目前尚没有被理论界和实务界充分讨论。不过,笔者认为,在《土地管理法》已经按照“城乡统一,同地同权同价”原则进行修正之后,按照2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出的“加快房地产税立法并适时推进改革”目标,这一问题并不需要单独被讨论,因为其已经被是否要开征房地产税这一问题所覆盖。

有人反对开征“房地产税”,认为在我国开征该税种不具有正当性。理由包括:第一,城市中的购房者已经缴纳了土地增值税等税金以及土地出让金等非税收入。其中,“土地出让金”就相当于“地产税”,另行开征房地产税会加重房地产持有人的税负,并有重复收税的嫌疑。第二,国有土地所有权属于国家,购房者购买的仅为“有期限的国有土地使用权”,且续期之时是否还要继续缴纳土地出让金并不确定,因此不应对此种使用权再行征税^[17](P38-39)。第三,如果只对土地价值征税,而不是对土地价值再

① 在2019年9月26日发布的《关于印发实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案的通知》(国发[2019]21号)中,国务院就已经提出了“稳步推进健全地方税体系改革。适时调整完善地方税税制,培育壮大地方税税源,将部分条件成熟的中央税种作为地方收入,增强地方应对更大规模减税降费的能力”这一改革思路。

加上其建筑物征税,可以鼓励投资者对土地的开发^[18](P62)。也有人支持开征“房地产税”,理由主要是,房地产税并不是对房地产课税,而是按照税收负担能力分摊公共服务的成本^[19](P6)。

虽然上述论辩主要是针对国有土地展开的,但集体经营性建设用地使用权通过出让、出租和作价出资(入股)等方式进入建设用地市场后,同样面临上述问题。首先,将“房产税与土地使用税合并为房地产税”的意见值得支持,因为如果土地上有房屋的话,那么房与地通常是一体转让的。至于“土地和房产单独计税可以促进土地开发”这一问题,可以通过建立“在法律规定的范围内,开发强度越高,房地产税税率越低”累退税率进行解决,并不是必须通过单独计税才可以促进土地资源合理开发。其次,那种认为土地所有权属于国家或集体,因此可以不缴纳房地产税的看法不能成立,因为国有建设用地使用权和集体建设用地使用权,并不是所有权人可以随时撤销的债权,而是长期且稳定的用益物权,且这种用益物权的保值和增值依赖于政府对公共服务和基础设施的持续投入才能实现。权利是有成本的,自由依赖于税,没有强有力的国家机器和国家能力建设,自由和权利将得不到有效保障,而保障国家机器的有效运转和国家能力的不断提高,财产权需要履行纳税义务。最后,设立房地产税这一税种并不意味着对所有的房地产都进行征税,对于那些属于公民生存保障之必需的自住型房地产(比如一定面积之内的家庭首套房),应当列入免税的范围,如此就可以避免重复征税的嫌疑。

基于上述分析,笔者认为,立法机关不应将《城镇土地使用税暂行条例》《房产税暂行条例》分别上升为《土地使用税法》和《房产税法》,而应当按照“城乡统筹发展,同地同权同价同责”的原则,出台统一适用于国有建设用地和集体建设用地的《房地产税法》。针对房地产税主要是地方税种的特点,有学者认为,如果采取法条授权形式将房地产税开征的选择权和税收要素的调整权交给地方,由地方权衡利弊得失后决定是否开征、税基、税率,《房地产税》的立法进程将会大大加快^[20](P20)。这种立法技术建议并不具有充分的可接受性。理由是:关于房地产税的开征、停征、减税、免税、退税、补税等问题,确实可以通过《房地产税法》的具体规定授权地方性法规来进行设定。但是,现行《立法法》第8条和第9条明确规定,税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度只能制定法律。如果制定法律的条件不成熟,全国人大及其常委会可以授权国务院根据实际需要先制定行政法规,且授权的期限一般不得超过五年^①。该法并没有为地方性法规或地方政府规章调整房地产税的税率等税收要素提供法律空间。

(三) 通过完善税制解决土地闲置中增值收益分配问题的必要性

在正式的税收制度外,现行《土地管理法》第38条还保留了自1998年起就建立的“收取土地闲置费+无偿收回”行政处罚制度。即“已经办理审批手续的非农业建设占用耕地,一年以上未动工建设的,应当按照省、自治区、直辖市的规定缴纳闲置费;连续二年未使用的,经原批准机关批准,由县级以上人民政府无偿收回用地单位的土地使用权”。这种制度设计的目的具有正当性,因为其旨在督促土地权利人积极开发和利用土地,遏制了通过闲置土地赚取土地增值收益差价的市场投机行为。但通过行政处罚来分配土地增值收益,并不具有坚实的理论基础和制度逻辑,因为行政处罚的本质并不只是对违反行政管理秩序的行为予以惩戒,而是对违反社会公共利益因而违反行政管理秩序的行为予以惩戒。对于“何时开发利用土地资源是合适的”这一问题,其在法律上属于土地使用权人行使自身财产权的行为,其虽与社会公共利益相关,但“闲置1-2年”并不必然违反社会公共利益,因此不宜适用行政处罚措施进行惩戒。

有学者曾经使用“基本权利滥用禁止”理论来解释《土地管理法》的上述规定,并提出如下观点:基于我国现行《宪法》第10条第5款“一切使用土地的组织和个人必须合理地利用土地”这一规定,土地使用权人负有合理利用土地资源的社会义务,土地闲置行为违反了这一社会义务并达到了“滥用”的程度,因

① 全国人大常委会2021年10月23日通过的《关于授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作的决定》,授权国务院在部分地区开展为期5年的房地产税改革试点工作,试点地区的房地产税征税对象为居住用和非居住用等各类房地产,并不包括依法拥有的农村宅基地及其上住宅。该试点决定具有合理性。不过,除了农村宅基地之上的房屋之外,对于城市中公民生存保障之必需的自住型房地产也不应当收取房地产税。至于公民超出自住型住宅购买多处房产的行为,其本质属于市场投资行为,通过征收房地产税对其进行调控,属于发挥税收调节功能的应有之意。

此该项土地使用权便应丧失。既然丧失,政府就可以收回土地,而且无偿^[21](P1622)。这种论证思路是可取的,但其论证结果既无法证明为何“连续二年未使用的”就达到了财产权滥用的程度,也无法提供法律不对其他闲置财产(比如住宅、私人飞机)进行行政处罚的理由。从税制完善的角度来看,上述法律难题可以通过房地产税制度进行破解,因为该税种的正当性基础在于,不动产的保值和增值依赖于良好的水电气暖网络以及道路等公共基础设施和公共服务,因此通过征收房地产税为相关公共设施和公共服务筹集资金是最为妥当的。就像亨利·乔治在19世纪曾指出的那样,“如果向土地征税的数量接近地租价值,任何人都没有力量不使用土地而占据土地,因而,不再使用的土地将向愿意使用的人开放”^[22](P347)。通过征收房地产税可以有效地引导民众合理利用土地资源,并实现《宪法》第10条第5款所确定的目标^①。

三、通过税制改革分配土地增值收益的税率限度

国家可以基于财产权的社会义务对财产权进行征税,但财产权的纳税义务应当在全体公民(含居民)之间进行公平分配,而不能造成税负分布畸高畸低乃至通过税收剥夺特定公民财产权。为此,税法学家们提出了“课税必须普遍且对个体公平”的主张,并通过“量能课税”原则具体落实这一主张,即“相同税收负担能力的纳税人承担相同的税收负担,税收负担能力更高的纳税人承担更重的税收负担”^[23](P64)。宪法学者则从征收与征税的区别来讨论税收的限度,即纳税与征收是不同的,其属于财产权的普遍社会义务而非要求特定主体作出“特别牺牲”,因此与征收直接剥夺财产权不同,征税只能适用于财产权所产生的收益,而不适用于财产权本身^[24](P67)。对于集体经营性建设用地入市过程中的土地增值收益分配来说,上述税法和宪法理论非常重要,其要求我们除了关注税种优化和完善外,还要深入税种内部讨论税率的制度设计问题。因为一旦税率过高(比如对土地增值收益实施100%的税率),那就会出现财产权本身被剥夺的风险,毕竟在现代市场经济条件下,财产权的保护不仅包括财产本身的使用问题,而且还包括其价值实现和价值保障问题。

为了解决税率设置与财产权保护的冲突问题,德国联邦宪法法院曾经在判决中针对财产所得提出了一种被称为是“半分原则”的理论,即“在综合考虑收益、可抵扣的支出以及其他免除额之后,只有在财产预期收益上的总税负使得国家最多取得一半财产收益的情况下,才可以在财产收益承担的其他税收之外,再征收财产税”^[25](P54-55)。这一理论要求针对某一财产所征收的各种税金的总和不得超过该财产的应有或实际收益的一半。虽然这种理论并没有坚实的数据可以支撑,但其符合人类对正义的基本追求,因为一旦超过一半的财产价值都被其他主体享有,人们就会产生“该财产不属于自己”的感觉。而这种感觉和实际利益的损失既违反了宪法关于财产权的保护,也不利于土地资源的合理利用,最终会导致个人利益和社会总体利益同时受损。对此,英国历史上的教训尤其应当引起注意。1947年,当时执政的英国工党政府提出了“土地增值收益100%由政府享有”改革方案,结果导致社会主体丧失了开发土地的动力,使得战后重建英国的工作进展缓慢,到1953年该方案就被废止。1974年,英国工党政府又开设了一项税率为80%的土地开发税,但因为税率过高,不利于调动社会和市场力量开发土地资源,所以到了1979年,该税种的税率就又调整为60%,1985年该税种甚至被取消^[4](P79-80)。

由此观之,为了避免侵犯财产权的本质性内容进而违反《宪法》,在设定集体土地入市后相关税率时,不宜将各项税金的综合税率提高到集体经营性建设用地入市增值收益的50%以上。从财政部和国家税务总局2019年7月发布的《土地增值税法(征求意见稿)》第8条关于“土地增值税实行四级超率累进税率:增值额未超过扣除项目金额50%的部分,税率为30%;增值额超过扣除项目金额50%、未超过扣除

① 当然,笔者并不反对土地所有权人通过土地出让合同约定收取闲置费乃至无偿收回土地使用权,但这种合同约定是基于当事人的合意,并不是
一种行政处罚措施,因此也不能通过援引《土地管理法》《行政处罚法》等行政法来进行处理。

项目金额100%的部分,税率为40%;增值额超过扣除项目金额100%、未超过扣除项目金额200%的部分,税率为50%;增值额超过扣除项目金额200%的部分,税率为60%”的规定来看,即使不考虑契税、印花税以及未来准备征收的房地产税,当土地增值额超过5倍时,土地增值税这单一税种的最终税率就将超过50%^①。这种税率设置不仅使另行开征房地产税存在合宪性风险,而且其本身税率设置的合宪性也值得进一步思考。

集体经营性建设用地入市改革涉及土地资源、土地权利以及经济利益的重新分配,因此必然会对现有的法律制度乃至社会观念带来冲击。也正因如此,《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》提出,坚持和完善中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化的过程中,既要健全土地等生产要素由市场评价贡献、按贡献决定报酬的机制,也要健全以税收、社会保障、转移支付等为主要手段的再分配调节机制,强化税收调节,完善直接税制度并逐步提高其比重。目前,随着第三次修正的《土地管理法》在2020年之后的实施,土地增值收益在财富初次分配环节实现了“市场评价贡献”的改革目标。在这种情况下,为了避免社会财富分配不公现象的出现,以及更好地为政府的公共服务供给和公共设施建设提供必要且稳定的资金来源,通过完善税制来实现土地增值收益的二次分配就极有必要。不过,具体税制的完善,应当在保护集体经营性建设用地使用权的“财产权本质不受侵犯”前提下,通过体系思维的指引进行合理的法律表达和制度设计,而不能就事论事或“单兵突进”式地进行税种、税基和税率改革。

(本文的写作曾与熊伟、许彤彤等师友讨论,特此致谢)

参考文献

- [1] 乔思伟.农村土地制度实现重大突破——自然资源部法规司司长魏莉华解读新土地管理法.中国自然资源报,2019-09-12.
- [2] 中共中央.关于坚持和完善中国特色社会主义制度 推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定.人民日报,2019-11-06.
- [3] 林瑞瑞,朱道林,刘晶等.土地增值产生环节及收益分配关系研究.中国土地科学,2013,(2).
- [4] 程雪阳.土地发展权与土地增值收益的分配.法学研究,2014,(5).
- [5] 张力.土地公有制对农村经营性建设用地入市改革的底线规制.法律科学,2020,(6).
- [6] 程雪阳.体系解释视角下宪法土地制度条款的规范结构.法制与社会发展,2021,(4).
- [7] 韩大元.中国宪法上“社会主义市场经济”的规范结构.中国法学,2019,(2).
- [8] 黄忠.城市化与“入城”集体土地的归属.法学研究,2014,(4).
- [9] 张翔.“共同富裕”作为宪法社会主义原则的规范内涵.法律科学,2021,(6).
- [10] 陈小君.《民法典》特别法人制度立法透视.苏州大学学报(法学版),2021,(1).
- [11] 陈清秀.税法总论.北京:法律出版社,2019.
- [12] 熊伟.财政分权视角下的房地产税改革.广东社会科学,2015,(5).
- [13] 班天可.涉税的重大误解:兼论“包税条款”之效力.东方法学,2020,(6).
- [14] 吴昭军.集体经营性建设用地土地增值收益分配:试点总结与制度设计.法学杂志,2019,(4).
- [15] 黄忠.集体建设用地制度改革的征税与征收模式辨析.中外法学,2022,(1).
- [16] 财政部.2021年6月地方政府债券发行和债务余额情况.中华人民共和国中央人民政府官网,2021-07-26.[2022-04-27]
http://www.gov.cn/xinwen/2021-07/26/content_5627568.htm.

^① 以某一集体经营性建设用地使用权出让为例,如果其出让价格为600万,扣除各类成本后的土地增值收益为500万,那么根据《土地增值税法(征求意见稿)》第8条规定的税率表,其最终需要缴纳250万土地增值税($50 \times 30\% + 100 \times 40\% + 150 \times 50\% + 200 \times 60\%$)。但如果其增值额为510万,那么税率就会超过50%。另外,根据现行《期税法》第3.4条、《印花税法》第5条和该法附件《印花税目税率表》的规定,集体经营性建设用地出让或转让需要依法缴纳成交价的3%-5%作为契税和成交价的5‰作为印花税。

- [17] 杨志勇. 稳步推进房地产税立法的主要争议及对策思路. 税务研究, 2019, (8).
- [18] 叶姗. 房地产税法建制中的量能课税考量. 法学家, 2019, (1).
- [19] 熊伟. 房地产税改革的正当性焦虑及其克服. 中国社会科学报, 2019-08-07.
- [20] 王茂庆. 税权集中背景下的税收法定原则. 河南财经政法大学学报, 2020, (5).
- [21] 高慧铭. 闲置土地收回制度研究: 基本权利滥用的视角. 中外法学, 2019, (6).
- [22] 亨利·乔治. 进步与贫困. 吴良健、王翼龙译. 北京: 商务印书馆, 1995.
- [23] 叶姗. 增值税法建制中的公平课税考量: 基于以立法引领与确认现行税制的思路. 财贸研究, 2020, (12).
- [24] 张翔. 个人所得税作为财产权限制——基于基本权利教义学的初步考察. 浙江社会科学, 2013, (9).
- [25] 谢立斌. 房地产税的宪法学思考——以宪法财产权为中心. 比较法研究, 2019, (4).

The Perfection of the System of Land Related Tax Under The Background of Collective Operational Construction Land Entering the Land Market

Cheng Xueyang (Soochow University)

Abstract The theory of "distribution of land value increment through the reform of tax system" is not only in line with the reform objectives of "primary distribution based on property rights and market, secondary distribution based on taxation" which put forward at the Fourth Plenum of the 19th Central Committee of the CPC, but also is in compliance with the normative requirements of the current Constitution. In the context of the third amendment of the Land Management Law, which has been implemented since 2020, it is necessary to systematically review the tax structure and land management system within the link of construction land circulation and retention, in accordance with the ideas of "urban and rural overall development" and "common prosperity". A new legal mechanism that states, collectives and individuals to share the land value-added benefits reasonably should be established and improved, through the optimization and improvement of relevant tax categories, tax base and tax rate. Specifically, in the process of transfer of collective operating construction land, we should coordinate the improvement of land value-added tax, enterprise income tax, personal income tax and other taxes to adapt to the change of land value-added income distribution system brought about by the system of collective operating construction land entering the market. In the process of collective operating construction land tenure, we should improve the real estate tax system to solve the problems of raising funds for local public services and infrastructure investment and curbing idle land; In addition, in the process of tax rate system, the comprehensive tax rate of various taxes aiming at distributing land value-added income should abide by the principle of half-share and not infringe on the essential characteristics of land property rights.

Key words land value increment; system of land tax; real estate tax; urban and rural overall development; common prosperity; national unified market

■ 收稿日期 2021-11-08

■ 作者简介 程雪阳, 法学博士, 苏州大学王健法学院教授、博士生导师, 苏州大学公法研究中心、中国特色城镇化研究中心研究员; 江苏 苏州 215006。

■ 责任编辑 李 媛