

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学 号: X2007120094

UDC _____

土地增值税征税客体之研究

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

土地增值税征税客体之研究

Research on the Object of Land Appreciation Tax

杨阿香

杨阿香

指导教师姓名: 朱炎生 教授

专业名称: 法律硕士

论文提交日期: 2010年10月

论文答辩日期: 2011年5月

学位授予日期: 2011年 月

指导教师: 朱炎生 教授

厦门大学

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2011年4月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

随着社会经济的发展，我国房地产业蒸蒸日上，已成为国民经济的支柱产业之一。而房地产业的健康发展，离不开国家宏观政策的干预和规范，在诸多宏观调控手段中，税收是最普遍的手段之一。近年来，我国房地产快速发展，房地产业经营利润大大提高，为规范房地产增值收益分配，增加国家财政收入，1994年，土地增值税应运而生，这是我国第一次对土地增值收益课税。土地增值税以转让房地产取得的增值额为征税对象，征税面广，其有效征收有利于增强国家对房地产市场的调控力度，控制土地炒买炒卖行为，保障国家土地合法权益。2000年以来，我国房地产市场以前所未有的高速度发展，存在投资过热的现象，为防止房地产泡沫被吹大，我国开展了新一轮房地产宏观调控，土地增值税作为重要的宏观调控手段再次引起重视。2006年底国家税务总局下发《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》，要求各地从2007年2月1日起，对符合条件的房地产开发企业进行土地增值税清算，按增值额不同缴纳30%~60%不等的土地增值税，土地增值税成为房地产税收中最引人关注的部分。现阶段，我国房价虚高、房地产市场存在潜在的风险，由于土地增值税征税客体设计存在问题，导致其不能更好的发挥调控作用。因此，全面、系统地对土地增值税的征税客体研究具有重大的理论和现实意义。本文重点在于提出完善土地增值税征税客体法律构想。具体阐述了土地增值税征税客体的内容和范围，从征税客体、征税范围、征税依据、征管配套和清算政策五个方面分析土地增值税征税客体设计存在的问题，在此基础上提出完善建议。

关键词：土地增值税；征税客体；土地增值税清算

厦门大学博硕士学位论文摘要库

ABSTRACT

With the social and economic development China's booming real estate industry has become a pillar industry of national economy. Without the intervention of national macroeconomic policies and norms, the real estate won't development healthy. Tax is one of the most common macro-control means. In recent years, with the rapid development of real estate, real estate's operating profit improved greatly. In order to regulate the distribution of the real estate value-added income and increase state revenue, china began to levy land value-added tax in 1994 which is the first tax based on land value-added. Land Appreciation Tax levies the tax on the capital gain on a profit seeking transaction of real estate. Its tax scope is broad. Levying Land Appreciation Tax effectively helps to enhance the macro control on real estate market, control land speculation and protect the land's legitimate rights. Since 2000, China's real estate market develop at unprecedented high-speed and has the phenomenon of over-investment. China launched a new round of the macro-control on real estate industry to prevent Real estate bubble blow up. Land Appreciation Tax is used as an important means again and attracts attention again. In which, The Notification from State Tax Bureau Regarding the Land Appreciation Tax Clearance (guoshuifa (2006) 187 i.e. circular 187), which was released in late 2006, requires real estate companies which meet liquidation conditions to subject to 30%~60% land appreciation tax according to value added from February 1, 2007. Land Appreciation Tax became the most outstanding Real Estate Tax. At this stage, China's housing prices artificially high. However, the Land Appreciation Tax can not play its regulatory role better due to the design problem of Object of taxation. Therefore, a comprehensive, systematic mechanism of Land Appreciation Tax Object to explore this topic is of great theoretical and practical significance. This article focuses on a legal concept of Improving the Object of Land Appreciation Tax, describes the content and scope of the Object of Land Appreciation Tax in detail, analyzes the problems and causes from the object of taxation, the scope of taxation, tax basis, supporting measures and liquidation policy. And On this basis, it put forward a sound proposal.

Keywords: Land Appreciation Tax; Object of taxation;
Land Appreciation Tax Clearance

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

前 言	1
一、研究背景及问题的提出	1
二、研究思路	2
三、创新与不足.....	2
第一章 土地增值税立法原理	3
第一节 土地增值税的概念	3
第二节 土地增值税政策出台背景	4
一、土地增值税法出台背景	4
二、土地增值税清算办法出台背景	5
第三节 国外开征土地增值税的经验和启示	5
第四节 土地增值税的特点	7
第二章 土地增值税征税客体的确定	9
第一节 土地增值税征税客体概述	9
一、税收法律关系.....	9
二、土地增值税征税客体的概念	10
三、土地增值税征税客体的性质	10
第二节 土地增值税征税客体定性分析	11
一、土地增值税征税范围确认.....	11
二、土地增值税减免税范围	12
第三节 土地增值税征税客体定量分析	13
一、土地增值税计税依据的确认	13
二、土地增值税税率	15
第三章 土地增值税客体设计存在的问题及其成因.....	17
第一节 征税客体存在重复征税的问题	17
第二节 征税范围狭窄	17
第三节 计税依据存在的问题分析	18

一、土地增值额确定不合理	18
二、计税依据计算复杂	20
三、税率设置不合理	21
第四节 土地增值税清算相关规定存在的问题分析	22
一、普通住宅标准判断问题	22
二、企业清算时间问题.....	22
三、土地增值税清算“分期”界定不清	22
四、各地同期分类型标准不一致	23
第五节 土地增值税管征配套措施存在的问题分析	24
一、房地产登记制度不健全.....	24
二、房地产价格评估制度不健全	25
第四章 完善我国土地增值税征税客体设计的建议	26
第一节 土地增值税征税客体设计的细化	26
一、避免重复征税	26
二、扩大土地增值税征税范围	27
三、合理界定土地增值额	28
四、合理设置土地增值税税率	28
第二节 土地增值税清算制度的完善	28
一、统一“分期项目”的划分标准.....	28
二、统一采用核定征收方式，统一核定征收标准	29
三、完善清算配套措施	29
第三节 土地增值税征管配套措施的完善	30
一、建立统一的房地产登记制度	30
二、建立完善的房地产评估制度	30
三、建立科学的房地产市场定价制度	31
结 论.....	32
参考文献.....	33
致 谢.....	36

CONTENTS

Introduction	1
Chapter 1 Principle of land appreciation tax legislation	3
Subchapter 1 Concept of land appreciation tax	3
Subchapter 2 Background on policy	4
Section 1 Introduction background on the land appreciate tax law	4
Section 2 Introduction background of the land appreciate tax Clearance	5
Subchapter 3 Foreign experience and inspiration of the introduction of the land appreciate tax	5
Subchapter 4 Characteristics of the land appreciation tax	7
Chapter 2 Determination of Land appreciation taxation object	9
Subchapter 1 Overview of the land appreciation taxation object	9
Section 1 Relationship between tax law	9
Section 2 Concept of land appreciation taxation object	10
Section 3 Nature of the land appreciation tax object	10
Subchapter 2 Qualitative analysis of the land appreciation tax object	11
Section 1 Determination of the scope of land appreciation taxation	11
Section 2 Tax relief policies	12
Subchapter 3 Quantitative analysis of the land appreciation tax object	13
Section 1 Determination of the tax basis of land appreciation taxation	13
Section 2 Rate	15
Chapter 3 Problems and the causes of land appreciation tax object design	17
Subchapter 1 Taxation object has the problem of double taxation	17
Subchapter 2 Scope of taxation is narrow	17
Subchapter 3 Problem analysis of tax basis	18
Section 1 Unreasonable to determine the land value added	18
Section 2 Tax base is difficult to accurately grasp	20
Section 3 Unreasonable to set tax rate	21
Subchapter 4 Problem of land appreciation tax clearance relevant provisions	22

CONTENTS

Section 1	Problem of standards of determining ordinary residence.....	22
Section 2	Problem of the enterprise liquidation.....	22
Section 3	Clearance stages defined unclearly.....	22
Section 4	Same classifications around is inconsistent	23
Subchapter 5	Problem of supporting measures of land appreciation tax collection.....	24
Section 1	Real estate registration system is not perfect.....	24
Section 2	Real estate appraisal system is not perfect.....	25
Chapter 4	Recommendations for improving the land appreciation tax object design	26
Subchapter 1	Detail the land appreciation tax object.....	26
Section 1	Avoid double taxation	26
Section 2	Expand the scope of the land appreciation tax.....	27
Section 3	Defining land value added in reason.....	28
Section 4	Setting rate in reason	28
Subchapter 2	Improve the policy of the land appreciation tax clearance.....	28
Section 1	Unify the stage standards for "phased projects"	28
Section 2	Unify verification collection type and standard.....	29
Section 3	Complete supporting measures of the land appreciation tax clearance	29
Subchapter 3	Improve the land increment tax collection supporting measures	30
Section 1	Establish a unified real estate registration system.....	30
Section 2	Establish perfect unified Real estate evaluation system.....	30
Section 2	Establish scientific pricing system of the real estate market.....	31
Conclusions	32
Bibliography	33
Acknowledgements	36

前 言

一、研究背景及问题的提出

(一) 研究背景

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及有关规定，我国从 1994 年起开始征收土地增值税。土地增值税是对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权，取得增值性收入的单位和个人征收的一种税，^①要求房地产企业按照预(销)售商品房收入水平 1%~5%的比例进行预征。房地产增值额为纳税人转让房地产收入减除法定扣除项目金额后的余额。但是由于当时房地产市场刚发展以及预征比例过低，对房地产市场的影响不大。

本世纪来，房地产行业处在上升势头上，房地产行业发展飞速，房价上涨迅速、房地产商不断增加投资额、房地产税收收入也大幅增加，与房地产相关的行业也跟着快速发展。房地产业已成为国民经济支柱产业。房地产业的迅猛发展也带出了一些事关民生的难题。如：房价增长过快，已经明显超出老百姓的实际支付能力，住房问题关乎民生，住房问题没有解决，必将影响社会和谐；房地产市场投资速度过快，房地产企业资金不足，不得不通过贷款等多种筹资手段建房，这样将加剧房地产市场的金融风险；房屋结构设计不合理，不考虑普通消费者需求，高档住宅频频出现，因而不能解决社会迫切问题。2003 年以来，为调控房地产国家出台一系列政策：停止供应别墅用地，限制供应高档商品房，2007 年央行连续加息六次。尽管国家出台这么多政策，但是仍未能阻止开发商开发新楼盘的势头；相反，开发商买地积极性更高，房价也跟着一路彪升，“地王”频现。除了推出上述的货币政策和财政政策，2005 年起，国家还采用税收政策调控，希望通过税收杠杆调节房地产市场。2006 年 12 月，国家出台《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》，规定从 2007 年 2 月起对全国各地房地产开发企业实行土地增值税清算。在房地产流转环节征收的土地增值税成为调控房地产价格的主力。2008 年，美国发生“次贷危机”，受其影响我国房地产市场也陷入低谷，国家为挽救房地产市场出台了一系列救市政策。央行连续降息五次，首次购房者首付款从原来的 40%降低到 20%，个人购买或销售住房暂免征

^①中国注册税务师执业资格考试教材编写组，主编.税法[M]. 北京:中国税务出版社,2011.227.

收印花税，对转让两年以上住房的个人免征营业税和个人所得税等。一系列的救市措施几乎都是原有调控措施的反操作，单单“土地增值税清算”政策作为调控措施没有中止。

（二）问题的提出

在我国的房地产税收体系中，土地增值税属于政策性比较强的税种，因此也具有较快的调控力度。能在稳定房地产价格、抑制房地产市场投机等方面起到较快的调控作用，因此它在促进房地产市场健康发展方面的作用是其他房地产相关政策工具所无法替代的。土地增值税的计税依据是房地产转移环节的增值额，税率设置采取超率累进税率，因此可以根据市场的供需平衡关系对房地产市场自动调节，影响开发商的投资意向和行为策略，并最终调节房地产价格。目前，物业税尚未出台，土地增值税作为一项税收调控政策，具有重要的作用，符合国家调控需要。因此在物业税出台之前，国家不会取消土地增值税，相反会加强征收力度，出台更加合理的土地增值税政策以便更好的发挥其税收调控作用。在土地增值税税收法律关系中，征税主体为国家税务机关，纳税主体为房地产企业，征税客体为有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物。很明显，土地增值税政策主要与征税客体有关。因此找出土地增值税征税客体存在的问题和成因，并完善征税客体设计将更好的服务于土地增值税税收调控的宗旨。

二、研究思路

本文的研究主要是在深入解读土地增值税征税客体设计的基础上，从征税客体本身、征税范围、计税依据、清算规定和贯征配套措施五个方面分析其存在的问题和成因，从而提出完善土地增值税征税客体设计的建议。

三、创新与不足

本文不仅从税法理论层次对土地增值税征税客体进行论证，还从实际征收管理层次进行论证，对土地增值税的征收管理具有一定的实践意义。这是本文的创新之处。然而，由于本人缺少对房地产法体系的全面、系统研究，本文也存在诸多不足之处，例如本文未能对土地增值税税法与其他房地产法的结合以发挥更好的调控作用问题做出完整、全面的论述。笔者将在今后对此问题作进一步的研究。

第一章 土地增值税立法原理

第一节 土地增值税的概念

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的增值额征收的一种税。^①

土地属于不动产，对土地课税是一种古老的税收形式，也是各国普遍征收的一种财产税。有些国家和地区将土地单列出来征收，如土地税、地价税、农地税、未开发土地税、荒地税、城市土地税、土地登记税、土地转让税、土地增值税、土地租金税、土地发展税，等等。有些国家鉴于土地与地面上的房屋、建筑物及其他附着物密不可分，对土地、房屋及其他附着物一起征税，统称为房地产税、不动产税、财产税等。

对土地征税，不论是单列税种，还是未单列税种，也不论其冠以何种税名，依据征税的税基不同，大致可以分为两大类：一类是财产性质的土地税，它以土地的数量或者价值为税基，或实行从量计税，或采取从价计税，前者如我国历史上曾开征的田赋和地亩税，后者如地价税等。这类土地税的历史十分悠久，属于原始的直接税或财产税。另一类是受益性质的土地税，其实质是对土地受益或地租的征税。

我国虽然先后开征过契税、城市房地产税、房产税、城镇土地使用税等税种，但这些税种大多属于传统的土地税，有的还带有行为税的特点，调节房地产市场的力度很有限。国务院于1993年12月13日发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(以下简称《条例》)，规定1994年1月1日起开始对转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人征收土地增值税。接着国家又颁发了《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》(以下简称《细则》)，对土地增值税的征收做了更加详细的规定，具有更强的操作性。这是我国开征的第一个对土地增值额或土地收益额征收的税种。^②开征土地增值税，是国家为促进房地产市场健康发展，维护国家权益，合理分配土地增值受益，运用税收手段规范房地产市场秩序的重要举措。

^①中国注册会计师协会，主编.税法[M].北京:经济学出版社,2006.167.

^②中国注册税务师执业资格考试教材编写组，主编.税法[M].北京:中国税务出版社,2011.227.

第二节 土地增值税政策出台背景

一、土地增值税法出台背景

建国后到改革开放很长的一段时间，我国对城市土地实行的是指令性的无偿划拨。改革开放后，我国的经济体制由计划经济转变为市场经济，非公有制经济得到快速发展，不断扩大的市场经济因素推动了房地产业的发展，国家土地使用制度也跟着发生变化，即由原来的无偿使用逐步向有偿使用转变。我国的土地归国家所有，因而国家理应享受土地使用带来的增值收益，必须有相关法规政策的设置使得国家参与分配土地增值收益的行为合法化。同时，房地产业是关乎国计民生的重要产业，除了按照市场经济规律运转外，国家也运用各项措施包括税收手段对房地产开发和交易行为进行有效的宏观调控，抑制土地的炒买炒卖，保证房地产市场健康发展。于是，土地增值税应运而生，1993年12月国务院发布《条例》，规定从1994年1月1日起开始对有偿转让土地和房产的单位和个人征收土地增值税。1995年1月27日颁发了《细则》，这是我国开征的第一个对土地增值额或土地收益额征收的税种，征收方法为预征制。

1993年以后，我国的房地产业转入低谷，房地产市场处于萧条状态，为了鼓励房地产商积极投资，促进房地产市场发展，1995年1月财政部与国家税务总局联合发文《关于对1994年1月1日前签订开发及转让合同的房地产征免土地增值税的通知》，通知规定对1994年1月1日前签订转让合同的免征土地增值税、对已经立项的项目在五年内转让的也免征土地增值税，同时对成片开发的项目延长免税期限，鼓励开发商扩大开发规模，成片开发房地产。随后的一段时间里，国家宏观经济出现相对萧条，发展房地产市场以振兴国民经济比征收税收更为重要。为配合国家的宏观调控政策，此项土地增值税免征政策也延长至2000年底。

2001年后，我国经济快速发展，房地产市场也蒸蒸日上，房地产商的投资也有了正常的回报，有必要对房地产市场进行逐步规范。于是国家税务总局发文恢复土地增值税征收，并要求各地完善土地增值税的预征办法，已经实行预征的地区可根据当地实际情况适当调整预征率。为了维护地方经济，保持房地产业快速发展，各地地方政府都只是象征性的征收，实行的预征率都不高，在1%~3%之间，其实际征收额远远低于应征额，而且预征之后，也往往不再汇算清缴，土

地增值税收入与房地产市场的发展极不匹配，土地增值税征收效果并不明显。

二、土地增值税清算办法出台背景

房地产业经历了前所未有的繁荣发展，成为我国国民经济的支柱产业之一，然而房地产税收收入却没有获得与之相匹配的回报。土地增值税征收虽然进展很快，但是在当年的税收收入中所占的比例并不高，国家税务总局公布的数据中，2001年占0.07%，2002年占0.12%，2003年占0.18%，2004年占0.29%，2005年占0.77%，2006年占1.02%，2007年占1.08%。可见所占比例微乎其微。另外，土地增值税开征以来，未得到应有的重视，致使税款流失严重。2005年，国家税务管理系统对11个省级国税机关和29个省级地税机关范围内的房地产行业进行的大规模的税收检查，共房地产企业27738户，检查结果表明，有13835户存在申报不实的问题，问题率达到49.88%，由此可见税收流失的确严重。再者，近几年来，我国房地产开发呈现过热现象，炒房行为非常普遍，房价节节攀升，已经超过普通百姓的购买能力，隐藏了一系列社会不稳定因素。针对以上问题，为加强房地产市场的宏观调控，增加土地增值税收入，避免税款流失，维护社会稳定，国家税务总局于2006年12月28日下发了《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（以下简称187号文），明确规定从2007年2月起，将向房地产开发企业正式征收30%~60%不等的土地增值税，取消原有的以“预征”为主的土地增值税缴纳方法，而改为以房地产开发项目为单位进行土地增值税清算。具体还规定，对于房地产项目分期开发的情况，以分期的项目为单位进行清算。对房地产开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算普通住宅和非普通住宅的增值额并按照规定计征土地增值税。同时，187号文也从具体的操作角度，对符合清算的条件进行了清晰的阐述。这意味着自发布后搁置了13年的房地产企业土地增值税从“预征”缴纳状态正式步入清算状态

第三节 国外开征土地增值税的经验和启示

最早提出土地增值税概念的是英国资产阶级经济学家约翰·斯图亚特·穆勒，他在《政治经济学原理》一书中提出土地增值税收益应收归国有，对地主阶级的不劳而获的利得应当征收土地增值税，土地增值税是良税之一。美国经济学家亨利·乔治进一步提出土地价值之所以增加，是因为人口集中和生产需求所致，并

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库