

doi:10.3969/j.issn.1674-8131.2010.03.006

澳大利亚土地税制对中国的启示*

许文娟

(福建师范大学 经济学院,福州 350108)

摘要:经过几次改革,中国已经逐步建立起一个规范统一的土地税制体系,但是和发达国家相比,我国的土地税制仍然存在着许多不足之处。澳大利亚土地税制较为完善和科学,在很大程度上促进了其土地市场的健康发展。我国新一轮的土地税制改革应借鉴其经验,以土地的市场价值作为计税依据,实行累进税率制,完善税制结构,扩大征收范围。

关键词:澳大利亚;土地税制;税制改革;累进税率

中图分类号:F810.424;F064.2 **文献标志码:**A **文章编号:**1674-8131(2010)03-0034-05

The Enlightenment of Australian Land Tax System on China

XU Wen-juan

(School of Economics, Fujian Normal University, Fuzhou 350108, China)

Abstract: After several reforms, China has gradually set up a standardized land tax system, however, compared with developed countries, the land tax system of China still has many defects. Australian land tax system is relatively complete and scientific and, to great extent, promotes healthy development of land market of Australia. The new round reform of land tax system of China should learn the experience of Australia, use land market value as the basis for tallying tax, carry out progressive taxation system, perfect taxation structure and enlarge taxation scale.

Key words: Australia; land tax system; tax system reform; progressive tax rate

土地税是对土地资源的占有、使用和收益等行为课征的一系列税的总称,是历史上最早的税收形式之一,在各国的财产课税体系中占有重要的位置。土地税制是指一个国家或地区各种不同的土地税种组成的土地赋税体系,包括土地取得课税制、土地保有课税制、土地有偿转让和增值课税制三个方面内容。土地税制问题的研究,对加强国家对土地资源的调控,实现土地资源的合理配置以及改革财政赋税体制具有十分重要的意义。澳大利

亚土地税制较为完善和科学,在很大程度上促进了其土地市场的健康发展。本文拟对澳大利亚土地税制进行较系统的评析,以期对我国土地税制改革有所启示。

一、澳大利亚现行土地税收制度的特点及成效

1. 澳大利亚现行土地税制的特点

澳大利亚采用分税制,实行联邦、州和地方三

* 收稿日期:2010-01-15;修回日期:2010-03-02

基金项目:福建师范大学经济学院国家经济学基础人才培养基地科研项目“三种土地储备模式的比较与选择”

作者简介:许文娟(1988—),女,福建漳州人;福建师范大学经济学院国家经济学基础人才培养基地研究人员,主要从事房地产业、财务管理研究。

级课税制度,土地税是州政府征收的主体税种之一。作为一个经济发达、土地资源丰富的国家,澳大利亚的土地税制具有其较为完善和优越的一面。笔者以新南威尔士州为例,从土地的取得、保有和转让交易环节介绍澳大利亚的土地税制的特点。

(1) 土地取得环节

土地取得税是对取得土地所有权的个人或法人课征的税收,一般按照土地的取得方式设置税种。与美国等发达资本主义国家不同,澳大利亚在土地取得环节没有设立遗产税、继承税或赠予税等土地所得税,只是在土地买卖时需要缴纳印花税。目前世界上大多数国家都设立有印花税。土地买卖等都要根据有关规定缴纳相应数额的印花税,澳大利亚的印花税采用超额累进税率,且各州税率均不相同。

(2) 土地保有环节

土地保有税是对拥有土地所有权的所有人或占有人课征的税收,澳大利亚在土地保有环节设立的税种主要是地价税。以新南威尔士州为例,地价税的特点主要有三个:

一是以土地的价值作为计税依据。当今世界各国土地税的计税依据主要有土地面积和土地市场价值两种。土地的市场价值是指土地的买方与卖方,在评估基准日进行的公平交易中,市场上能够合理形成的最可能的价格。在多数情况下,土地的市场价值和土地现行的最大使用价值是相等的,即土地的市场价值取决于土地的最佳用途。为了充分利用税收杠杆促进其土地市场的健康发展,澳大利亚新南威尔士州采用土地的价值作为课税基础计算地价税,土地的应税价值是由土地在当前这一税收年度中的价值和其前两年的价值加权平均而得出。如果一块土地在 2007 年的市场价值为 356 000 美元,在 2008 年为 369 000 美元,而在 2009 年为 380 000 美元,那么这块土地在 2009 年这一税收年度中的应税价值就为 $(356\ 000 + 369\ 000 + 380\ 000)/3 = 368\ 000$ 美元。在澳大利亚,作为计税依据的土地市场价值为未改良的土地市场价值(即土地市场价值不包括地上和地下的基础设施等附着物的价值)。澳大利亚每个州都有设立专门的土地价值评估机构,负责定期对土地的市场价值进行评估,并且大多数州规定必须在公平的市场交易前

前提下对土地进行估价。

二是实行累进税率制。土地税具有调节社会经济的作用,由于土地税已经成为澳大利亚州政府调控宏观经济的重要手段,为了发挥其作为经济杠杆对社会财富分配的调节作用,新南威尔士州在地价税税率的设置上采用累进税率。累进税率是指随着征税对象的数额由低到高逐级增加,所适用的税率也随之逐级提高的税率,即按征税对象数额的大小划分若干等级,由低到高规定相应的税率,征税对象数额越大,适用的税率越高,反之则相反。累进税率包括全额累进税率和超额累进税率两种,其中全额累进税率是以征税对象的全部数额为基础计算税额的累进税率;超额累进税率指将应税所得额按照税法的规定分解为若干段,每一段按其对应的税率计算出相应的税额,然后将计算出来的各段税额相加从而得到应纳税额的税率。新南威尔士州实行的是超额累进税率。从表 1 中可以看出,价值低于 368 000 美元的土地无需缴纳地价税;对土地价值超过 368 000 美元但不超过 2 250 000 美元的部分征收 1.6% 的税额并附加 100 美元;而超过 2 250 000 美元的部分需缴纳 2% 的税额。土地的价值越高,所开征的税率也越高,从而体现了对不同阶层征税的差别,缩小了社会财富分配的差距。

表 1 2009 年新南威尔士州的土地税率

土地价值(x)	税率
$x \leq \$ 68\ 000$	0%
$\$ 368\ 000 < x < \$ 2\ 250\ 000$	1.6%, 另外附加 \$ 100
$x \geq \$ 2\ 250\ 000$	2%

资料来源: Land Tax Information Booklet

三是征收范围广,税基宽。为了加强地方政府对土地资源使用情况的监管力度,充分发挥州政府对土地市场的宏观调控作用,新南威尔士州现行的税法规定,土地税的征收范围包括州内的所有地区。闲置的土地(包括农村的闲置地)和居住、商业、工业用地以及从州或政府租来的土地都是土地税的征收对象。纳税人不仅包括土地的所有人,还包括委托的代理人和受益人。

(3) 土地转让环节

土地转让税是在土地所有权有偿转让的过程

中,主要对其所得或增值收益所课征的税收,用以调节土地收益在政府和土地实际占有者之间的分配。新南威尔士州的土地转让税具有两个主要特点:一是以土地当前的市场价值和土地转让收益中较高的一者作为土地的计税依据,这是与土地保有环节的最大不同之处。二是采用累进税率。在土地转让环节,新南威尔士州并没有规定税收的起征点,征税的对象是土地市场价值或转让收益的全额,土地转让税率随着税基的增加按级距逐渐提高。

表2 2009年新南威尔士州的土地转让税率

应税价值(x)	税率/%
$x < \$ 14\ 000$	1.25
$\$ 14\ 000 \leq x < \$ 30\ 000$	1.50
$\$ 30\ 000 \leq x < \$ 80\ 000$	1.75
$\$ 80\ 000 \leq x < \$ 300\ 000$	3.50
$\$ 300\ 000 \leq x < \$ 1\ 000\ 000$	4.50
$\$ 1\ 000\ 000 \leq x < \$ 3\ 000\ 000$	5.50
$x \geq \$ 3\ 000\ 000$	7.00

资料来源: <http://www.lands.nsw.gov.au/>

从表中可以看出,2009年新南威尔士州的土地转让税具有明显的多税级特点。转让税税率的增长幅度随着土地价值的增加而变大,第一级到第三级的税率级差分别为0.25%,第四级到第六级的级差已经提高到了1%,第六级到第七级则进一步增加到了1.5%。这说明,土地转让所得到的收益或土地的市场价值越高,所承受的税收增加额就越多,税负也相应的越重。

2. 澳大利亚土地税收制度的成效

(1) 实行累进税率起到了调节社会各阶层的收入分配的作用

社会财富分配不均和贫富两极分化一直是各个社会历史时期政府需要解决的问题。社会财富分配不均不仅会降低经济效率,不利于经济的可持续发展,而且会影响人们的社会观念和信仰,不利于社会的稳定。澳大利亚土地税不仅是对物征税,同时也是对人征税,在土地税的征收上采用累进税率,随着土地价值的增加,税率不断加重。这样既

体现了对低收入群体的一种政策保护倾向,加强了土地税制调节社会财富分配的功能,促进了税收的横向公平和纵向公平;也在一定程度上起到了抑制土地投机的作用。

(2) 采用土地的市场价值作为计税依据促进了土地资源的合理配置

澳大利亚以未改良土地的市场价值作为计税依据,能够抑制市场上土地不合理价格的形成。这样能使土地资源实现有效配置,具有较好的税收调节性,并且可以降低评估成本,同时也避免了由于经济中的不稳定因素而造成的计税价格和实际价值相脱离的现象。

(3) 土地转让环节税基的选择增加了州政府的财政收入

土地转让税为澳大利亚的地方政府提供了充足、稳定的财政税收来源,优化了澳大利亚的税收结构。并且这种计税方法和计税依据,能够通过增加土地转让和交易的成本调节土地的转让交易行为,避免土地过于频繁地流转,从而起到规范澳大利亚土地市场的交易秩序的作用。

二、我国现行的土地税收制度及其缺陷

1. 我国现行的土地税收制度概要

我国的土地税制包括三个方面:土地取得课税制、土地保有课税制和土地转让课税制。土地的取得环节主要有耕地占用税,土地转让环节主要有土地增值税、营业税、城市维护建设税等7个税种,而在土地保有环节直接与土地有关的则只有城镇土地使用税。如表3所示,为了适应我国经济发展的需要,近年我国的土地税制发生了一些变化。一是为了加强国家对土地的宏观调控,自2007年1月1日起,城镇土地使用税每平方米的年税额在原规定的基础上提高2倍,同时将外商投资企业和外国企业纳入城镇土地使用税的征税范围。二是自2008年1月1日起,耕地占用税每平方米的税额标准有所提高,并且废除了“不适用于外资企业和外国企业”的规定。三是为了简化税制,实现我国房地产税制的内外统一,城市房地产税已于2009年的1月1日被废止,外国企业和组织、外籍居民按《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。

表3 我国现行的土地税制表

征税环节	税种	计税依据	税率
土地取得环节	耕地占用税	实际占用的耕地面积	以县为单位: 人均耕地小于等于1亩:10~50元/平方米 人均耕地1~2亩:8~40元/平方米 人均耕地2~3亩:6~30元/平方米 人均耕地大于3亩:5~25元/平方米
土地转让环节	土地增值税	转让土地使用权收入的增值额	30%~60%
	营业税	转让土地使用权收入	5%
	城建税	营业税纳税额	1%~7%
	印花税	产权转移书据所载金额	0.5‰
	契税	转让土地使用权成交额	3%~5%
	企业所得税	转让土地使用权获得的收入	33%
	个人所得税	转让土地使用权获得的收入	20%
土地保有环节	城镇土地使用税	纳税人实际占用的土地面积	(年纳税额) 大城市:1.5~30元/平方米 中等城市:1.2~24元/平方米 小城市:0.9~18元/平方米 县城、建制县、工矿区:0.6~12元/平方米
	房产税	房产的计税价值或租金收入	按房产原值一次减除10%~30%后的余值计税:1.2% 按房屋租金收入计税:12%

资料来源:根据《国务院关于修改〈中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例〉的决定》、《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》和刘佐的《2009年中国税制概览》(经济科学出版社,2009年版)整理所得。

2. 我国现行土地税制的缺陷

随着社会和经济的发展,我国的土地税制正朝着简化税制、顺应经济发展新需求的方向迈进,土地税收政策对促进土地资源的有效配置起到了一定的积极作用,但仍然存在一些缺陷。

(1)单一税率制削弱了土地税收对经济的宏观调控作用。我国目前设立的土地税种中,除了土地增值税实行四级超率累进税率之外,其他税种均采用单一的税率或税额标准,不仅无法发挥土地税收调节社会财富分配和增加地方政府财政收入的作用,而且也不利于抑制土地投机活动。

(2)按土地面积计税,计税依据的选择不科学。我国的土地税种中与土地有直接关系的耕地占用税和城镇土地使用税都是使用土地面积作为计税依据。以土地面积作为计税依据一方面很容易产生计税价格与实际价值相脱离的现象,使土地税额不能很好地反映土地的价值;另一方面容易出现对于同样面积的土地,不同收入阶层的人承担同样多税负的情况,不利于调节社会财富的分配,造成税

负不公的现象。

(3)税制的基本政策功能不强,税制体系不够健全完善。“土地税制的基本政策功能在于调节土地资源配置,抑制土地投机,弥补土地市场运行的缺陷”。^[1]我国土地税制的基本政策功能较弱主要体现在:一是我国土地流转环节的税种偏多,土地税重叠征收的现象严重;而土地的保有环节所设立的税种过少,使得土地的持有成本大大低于土地的流转成本,不利于促进土地使用者合理节约利用土地,阻碍了土地的合理流转和土地资源的优化配置。二是土地税收对土地市场的调节力度较弱,难以提高土地资源的使用效率。我国的一些主要税种如城镇土地使用税的征收并没有对个人所有的住房和院落用地的使用情况做出明确的规定,容易造成个人居住用地的过多占用和闲置,不利于提高土地资源的有效利用效率。

三、澳大利亚的土地税制对我国的启示

土地是人类社会和经济发展的不可或缺的资源,

土地税制对调节土地资源的合理配置、提高土地资源的使用效率以及调节一国的国民收入分配具有关键作用。因此,我国应该以实现可持续发展为根本原则,在土地税制改革中广泛借鉴其他国家的土地税制,并吸收其优点。通过对澳大利亚和我国土地税制的比较可以看出,即使社会制度存在着根本性的差异,也不妨碍我国在新一轮的土地税制改革中借鉴澳大利亚土地税制的成功经验。

(1)变更计税依据,采用土地的市场价值作为计税依据。我国现行的城镇土地使用税和耕地占用税等主要土地税种采用的计税依据都是土地的实际占用面积,土地的实际面积具有固定性,不会随着经济形势的变化而变化,缺乏应有的灵活性,容易造成征收的名义税额和实际税额不相符的现象。澳大利亚采用土地市场价值作为计税依据,保证了土地税收实际价值的稳定,从而保证了政府财政税收收入的稳定。所以,我国应该将土地的价值作为计税依据,并建立完善的土地价值评估制度,成立专门的土地价值评估机构,定期对土地的价值进行评估。

(2)实行累进税率制,使税率随着税基的扩大而提高。随着经济的不断发展,我国社会的贫富差距日益扩大,收入分配不公的现象越来越严重,不利于构建社会主义和谐社会目标的实现。在土地税的征收上采用与个人所得税类似的累进税率,可以间接调节收入分配差距的扩大,并增加土地的持有和转让成本,减少土地投机活动的发生。澳大利亚在税率的设置上采用累进税率实现了税收对社会财富分配的调节作用,维护了社会的和谐和稳定,并且为政府提供了充足的财政税收收入,对澳大利亚的土地市场也起到了较为有效的规范作用。因此,我国应该采用累进税率代替现行的单一税率。在税率的设置上,可以根据我国具体的经济发展情况,设置最低起征点和税率的级距,使之既能体现对不同阶层征税的差别,又能使这种差别不至于太大,从而使各个阶层都易于接受,进而推进累进税率制在土地税收上的贯彻和实行。

(3)完善税制结构,增强土地税制的资源配置作用。我国现行的土地税制结构存在着诸多不合理的地方,如重流轻保、税种交叉与缺位并存、计算复杂、税制不统一等,影响了土地税收对经济资源的配置作用,阻碍了我国经济的发展和市场化进程。澳大利亚的土地税制简洁、税种完备,能够有

效地防止土地长时间闲置和浪费,提高了土地利用效率,自觉调节土地的开发行为和持有土地的所有权和使用权行为。因此,在新一轮的税制改革中,我国应致力于税制的统一和简化。通过改革,取消与形势发展不相适应的税种,合并重复设置的税种,开征一些确有必要的税种,实现税制结构的优化。^[2]在土地保有环节可以增设物业税和房屋、土地闲置税,同时合并减少土地流转环节的税种,完善税制体系。

(4)扩大征收范围,增强政府对土地使用的调控作用。我国现行的城镇土地使用税和房产税的征收范围仅限于城市、县城、建制镇和工矿区,而不包括大量位于农村的非农业建设用地和非农房产,这不仅造成明显的税负不公,也给农村乡镇企业 and 非农建设滥用土地埋下诱因。澳大利亚土地税的征收范围广,不仅增加了州政府的财政税收收入,而且有利于增强政府对土地的调控功能,加强政府对土地使用情况的监督。因此,我国在新一轮的税制改革中应扩大土地税的课征范围,将大量位于农村的非农建设用地和非农房产纳入土地税的征收范围。

参考文献:

- [1] 杜雪君,吴次芳,黄忠华.台湾土地税制及其对大陆的借鉴[J].台湾研究,2008(5):45-47.
- [2] 中国社会科学院财政与贸易经济研究所.中国:启动新一轮的税制改革[M].中国财政经济出版社,2003.
- [3] New South Wales Government Department of Lands. Land Tax 2009 Information Booklet [DB/OL]. <http://www.osr.nsw.gov.au/lib/doc/factsheets/>,2009-2.
- [4] 谭术魁.进一步改革我国土地税制的思想[J].中国农村经济,2000(1):56-57.
- [5] 曲顺兰,路春城.构建节约型社会与土地税制的完善[J].税务研究,2006(2):23-25.
- [6] 任常军.浅议城镇土地使用税修订后体现的经济信息[J].国土资源导刊,2008(6):16-17.
- [7] 江月.个人所得税税率的国际比较及其对中国的启示[J].经济与管理,2008(4):73-76.
- [8] 席晓娟,徐亮.中国现行土地税完善之法律研究[J].社会科学家,2007(9):177-180.
- [9] 发达国家土地税制的比较研究[EB/OL]. <http://www.chinaacc.com>.
- [10] 提高征收标准 坚守耕地红线——三部门负责人解读新《耕地占用税暂行条例》[EB/OL]. <http://www.mlr.gov.cn>.

(编辑:夏冬;校对:杨睿)