

集体经营性建设用地入市 土地增值税税率与扣除项目核算 ——基于重庆市大足区入市实例分析^①

任玉龙¹, 郑财贵^{2,3,4}, 唐君桃¹, 牛德利^{2,3,4}, 李 磊¹

1. 重庆欣荣土地房屋勘测技术研究所有限责任公司, 重庆 401120; 2. 重庆市规划和自然资源调查监测院, 重庆 401120;
3. 自然资源部 土地利用重点实验室重庆研究中心, 重庆 401120; 4. 重庆市土地政策实证研究基地, 重庆 401120

摘要:明晰国有土地增值税和集体土地增值收益调节金在税率和成本扣除项目中的差异,核算集体土地入市成本扣除项目类型与标准,以及土地增值收益分配税费。采用对比分析法和实证分析法,结果表明:由于现行土地增值税对城乡土地不区分区位、用途、入市途径与方式,在调节高增值、高价格土地收益时存在不足,土地增值税替换调节金后,大足区国家与农民(集体与个人)之间的分配比例由 4.5 : 5.5 变为 3 : 7,国家收益将大幅降低;首次入市环节与转让环节的土地成本扣除项目有本质不同,首次入市土地成本扣除项目包括土地使用权取得费和土地开发费两项,前者包含收回土地承包经营权补偿成本、房屋拆旧补偿成本、农民集体所有权人补偿成本、工程费用成本、统筹管理成本等 5 项,集中区、就地和城中村 3 种入市途径的成本扣除平均分别为 32.28 万元/667 m²、18.94 万元/667 m²、31.09 万元/667 m²;如果土地增值税替换调节金,成本扣除项目是核算关键,建议建立统一细化的成本扣除项目类型与标准的动态更新管理机制。

关键词:集体经营性建设用地入市;集体土地增值收益调节金;国有土地增值税;土地成本扣除项目

中图分类号: F301.2

文献标志码: A

文章编号: 1000-5471(2021)01-0065-09

十八届三中全会提出建立城乡统一建设用地市场的农村土地制度改革目标^[1-2],改革实行 4 年多来,各试点区围绕城乡土地“同权同价”,不断加大三项改革试点探索,逐步形成“同地、同权、同价、同则”的理论与实践共识^[3],其中“同地”是前提,“同权”“同价”“同则”是不同环节与阶段的目标与表征。作为城乡建设用地市场运行框架的后端^[4],与构建土地增值收益分配制度密切相关的“同地同则”共识的达成时间最晚,改革试点目标也要求建立兼顾国家、集体、个人的三方收益分配制度^[5-6],合理提高个人收益,其中关键的一环就是以土地增值税(原称土地增值收益调节金)确保国家作为社会管理人的收益分配得到充分保障,实现有效调节过高入市收益、兼顾入市制度与征地制度收益平衡的衍生目的^[7-8],确保“同地同则”的顺利实现。按现行制度设计,土地增值税的核算包括税率和扣除项目两个关键,其中扣除项目是确保作为税基的增值额进行科学核算的核心。2016 年 4 月,国家财政部和自然资源部联合发文,在集体经营性建设用地入市改革试点区试行土地增值收益调节金(简称调节金)^[9],税率在 20%~50%之间,各试点区相继对调节金的具体适用税率进行了细化,不同学者也将关注点集中在各级政府在入市增值收益分配中的地位、不同情形下的调节金税率、调节金与国有土地增值税的税负对比、调节金的使用管理等方面。2019 年 7 月,国家财政部和税务总局联合发布《土地增值税法(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》),明确对转移集体土地使用权征收土地增值税^[10],土地增值收益调节金也将取消,并规定集体与国有土地增值税均执行四级超率

① 收稿日期: 2020-03-18

基金项目: 中国国土勘测规划院项目(20191411525)。

作者简介: 任玉龙, 硕士, 工程师, 主要从事土地价格评估与管理政策研究。

累进税率，体现了城乡土地“同地同则”的改革目标，让争论多年的税率问题也有了初步结果，但并未对首次入市环节的成本扣除项目的类型与标准进行明确与细化，由此，扣除项目成为核算集体土地增值税的关键，但其研究成果十分匮乏，各试点区也因经济社会发展阶段不同、农村乡规民约基础不同，导致入市集体土地成本的类型与标准差别巨大，成为当前平衡入市与征地收益面临的难题。

1 集体土地使用权纳入土地增值税范围后面临的问题

1.1 现行土地增值税的四级超率累进税率制度

土地增值税实行四级超率累进税率的做法来源于多年来国有土地使用权转让环节的实践探索，若按《征求意见稿》规定，集体土地使用权出让也照此征收土地增值税，则国家与农民对增值收益的分配比例等如表 1 所示。

表 1 土地增值税税率及增值收益占比基本情况

税率	土地增值额占成本扣除项目比例					
	50%	100%	200%	300%	...	$n\%$
30%	15%	15%	15%	15%	15%	15%
40%	—	20%	20%	20%	20%	20%
50%	—	—	50%	50%	50%	50%
60%	—	—	—	60%	...	$(n-2)\times 60\%$
国家合计	15%	35%	85%	145%	...	$85\%+(n-2)\times 60\%$
农民合计	35%	65%	115%	155%	...	$n\%-[85\%+(n-2)\times 60\%]$
国家占比	30%	35%	42.5%	48.33%	...	60%

注：国家占比是国家分配的土地增值税额占土地增值额的比例； n 表示土地增值额占成本扣除项目的比例。

由表 1 可见，在增值额占成本扣除项目的比例为 $\leq 50\%$ ， $\leq 100\%$ ， $\leq 200\%$ 和 $> 200\%$ 时，税率分别为 30%，40%，50%和 60%，即增值收益在国家和农民(集体与个人)之间的分配比例分别为 3：7，4：6，5：5 和 6：4，国家通过征收土地增值税获得土地增值收益的比例从 30%逐步上升到 60%。

1.2 对集体土地使用权拟征收土地增值税的核算

重庆市大足区 2015 年开展集体经营性建设用地入市改革试点以来，截至 2019 年 7 月底，累计实现入市交易土地 60 宗、99.23 hm²、总价款 5.08 亿元。经过资料梳理，我们以其中采取出让方式供地的 57 宗地为例，实际交易及增值额情况如表 2 所示。

表 2 大足区入市地块实际交易及调节金基本情况

万元/667 m²

序号	面积 /667 m ²	入市 途径	用途	交易价	土地 成本	增值额	调节金	
							比例/%	金额
1	110.54	①	S	35.73	22.23	13.51	45	6.08
2	2.52	②	G	22.06	18.75	3.31	30	0.99
3	4.11	②	J	58.07	55.19	2.87	30	0.86
4	7.29	②	J	74.84	72.24	2.60	30	0.78
5	16.27	①	S	35.67	28.54	7.13	50	3.57
6	27.02	①	J	34.97	29.73	5.25	25	1.31
7	9.05	②	G	59.13	57.30	1.83	20	0.37
8	9.9	①	J	65.37	32.31	33.06	45	14.88
9	7.59	①	S	60.03	32.35	27.69	45	12.46
10	4.61	①	J	34.97	29.72	5.25	25	1.31
11	9.32	①	J	41.75	29.19	12.56	30	3.77
12	3.01	①	G	32.80	27.74	5.06	30	1.52
13	13.5	①	S	65.30	31.17	34.13	50	17.06
14	5.34	①	G	35.53	28.43	7.11	30	2.13
15	2.8	①	S	65.30	32.97	32.33	50	16.16

续表 2 大足区入市地块实际交易及调节金基本情况							万元/667 m ²	
序号	面积 /667 m ²	入市 途径	用途	交易价	土地 成本	增值额	调节金	
							比例/%	金额
16	1.78	①	S	32.00	28.51	3.49	45	1.57
17	2.00	①	S	28.90	23.12	5.78	40	2.31
18	4.48	①	G	35.53	28.42	7.10	30	2.13
19	2.10	①	S	26.49	18.54	7.95	45	3.58
20	1.52	①	J	36.50	31.03	5.48	25	1.37
21	24.69	①	G	20.06	16.85	3.21	30	0.96
22	46.28	①	G	20.06	16.85	3.21	30	0.96
23	23.95	①	G	20.06	16.85	3.21	30	0.96
24	26.31	①	G	20.06	16.85	3.21	30	0.96
25	4.23	①	S	66.00	32.97	33.03	50	16.51
26	6.19	①	S	65.30	32.97	32.33	50	16.16
27	5.55	③	S	69.55	67.55	2.00	45	0.90
28	11.15	①	S	43.00	30.05	12.95	50	6.47
29	22.59	①	S	43.00	30.05	12.95	50	6.47
30	26.11	①	S	43.00	30.06	12.94	50	6.47
31	72.33	①	S	40.00	33.18	6.82	50	3.41
32	1.79	①	S	38.70	26.80	11.90	50	5.95
33	6.72	①	S	38.70	26.80	11.90	50	5.95
34	4.91	①	S	38.70	26.80	11.90	50	5.95
35	4.31	①	S	39.30	27.37	11.93	50	5.97
36	1.98	①	S	38.70	26.80	11.90	50	5.95
37	2.72	①	S	38.70	26.80	11.90	50	5.95
38	11.13	①	G	25.24	21.46	3.79	30	1.14
39	6.60	①	J	68.60	48.02	20.58	40	8.23
40	222.24	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
41	131.06	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
42	143.21	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
43	30.00	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
44	34.29	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
45	197.76	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
46	36.27	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
47	54.51	①	S	33.67	30.84	2.83	45	1.27
48	6.23	①	S	70.00	47.95	22.05	50	11.02
49	1.42	①	S	42.50	38.08	4.42	50	2.21
50	2.78	①	S	39.54	33.61	5.93	50	2.97
51	3.03	①	S	34.85	27.88	6.97	50	3.49
52	1.23	①	S	36.10	25.05	11.05	50	5.53
53	3.24	①	S	57.03	33.49	23.54	50	11.77
54	1.33	①	S	43.97	30.78	13.19	50	6.60
55	0.39	①	S	38.03	34.23	3.80	40	1.52
56	0.68	①	S	32.40	27.38	5.02	40	2.01
57	2.98	①	G	33.66	30.29	3.37	20	0.67
合计	1426.90	/	/	34.14	28.48	5.66	45	2.54

注：1. 入市途径中①表示集中区入市。②表示就地入市。③表示城中村入市。2. 就地入市：依法取得、符合规划的工矿仓储、商服等农村集体经营性建设用地，具备开发建设基本条件，明确在本村直接使用的，可采取协议或招拍挂等方式直接就地入市；集中区入市：对村庄内零星、分散的集体经营性建设用地复垦后，调整到本县(市、区)域内的产业集中区入市；城中村入市：对历史形成的城中村集体建设用地开展土地综合整治，统一进行复垦和基础设施配套，重新分宗与确权，优先保障城中村居民住房安置用地后剩余的不予征收的并规划为经营性用途的集体建设用地可入市。3. 用途中 S 表示商服用地，J 表示教育用地，G 表示工业用地；4. 第 1,2 宗地的调节金标准由原来的按交易总价的 15%收取，修正为按增值额的 20%~50%收取。

由表 2 可见，按照大足区正在执行的调节金标准，入市 57 宗地的平均征收调节金 2.54 万元/667 m²，占土地增值收益总额的 45%，即增值收益在国家和农民(集体与个人)之间的分配比例分别为 4.5：5.5，有

效保证了国家增值收益分配，为入市与征地收益的平衡奠定了基础。按照《征求意见稿》改调节金为土地增值税后，57 宗地拟征收的土地增值税基本情况如表 3 所示。

由表 3 可见，大足区入市 57 宗地增值额占土地成本的比例大部分在 50％以下，平均 20％左右，拟征收的土地增值税税率基本上为四级超率累进税率的第一档 30％，土地增值税平均 1.7 万元/667 m²，与调节金平均 2.54 万元/667 m² 相比，模拟的土地增值税仅占实际调节金的 67％，增值收益在国家和农民(集体与个人)之间的分配比例为 3：7，在降低国家收益的同时，不利于调节过高入市收益，实现入市与征地收益的平衡。

表 3 大足区入市地块土地增值税基本情况 万元/667 m²

序号	土地成本	增值额	增值税		金额二/金额一
			增值额/土地成本	金额二	
1	22.23	13.51	61％	4.29	71％
2	18.75	3.31	18％	0.99	100％
3	55.19	2.87	5％	0.86	100％
4	72.24	2.60	4％	0.78	100％
5	28.54	7.13	25％	2.14	60％
6	29.73	5.25	18％	1.57	120％
7	57.30	1.83	3％	0.55	150％
8	32.31	33.06	102％	11.68	79％
9	32.35	27.69	86％	9.46	76％
10	29.72	5.25	18％	1.57	120％
11	29.19	12.56	43％	3.77	100％
12	27.74	5.06	18％	1.52	100％
13	31.17	34.13	109％	12.39	73％
14	28.43	7.11	25％	2.13	100％
15	32.97	32.33	98％	11.28	70％
16	28.51	3.49	12％	1.05	67％
17	23.12	5.78	25％	1.73	75％
18	28.42	7.10	25％	2.13	100％
19	18.54	7.95	43％	2.38	67％
20	31.03	5.48	18％	1.64	120％
21	16.85	3.21	19％	0.96	100％
22	16.85	3.21	19％	0.96	100％
23	16.85	3.21	19％	0.96	100％
24	16.85	3.21	19％	0.96	100％
25	32.97	33.03	100％	11.57	70％
26	32.97	32.33	98％	11.28	70％
27	67.55	2.00	3％	0.60	67％
28	30.05	12.95	43％	3.88	60％
29	30.05	12.95	43％	3.88	60％
30	30.06	12.94	43％	3.88	60％
31	33.18	6.82	21％	2.05	60％
32	26.80	11.90	44％	3.57	60％
33	26.80	11.90	44％	3.57	60％
34	26.80	11.90	44％	3.57	60％
35	27.37	11.93	44％	3.58	60％
36	26.80	11.90	44％	3.57	60％
37	26.80	11.90	44％	3.57	60％
38	21.46	3.79	18％	1.14	100％
39	48.02	20.58	43％	6.17	75％
40	30.84	2.83	9％	0.85	67％
41	30.84	2.83	9％	0.85	67％

续表 3 大足区入市地块土地增值税基本情况 万元/667 m²

序号	土地成本	增值额	增值税		金额二/金额一
			增值额/土地成本	金额二	
42	30.84	2.83	9%	0.85	67%
43	30.84	2.83	9%	0.85	67%
44	30.84	2.83	9%	0.85	67%
45	30.84	2.83	9%	0.85	67%
46	30.84	2.83	9%	0.85	67%
47	30.84	2.83	9%	0.85	67%
48	47.95	22.05	46%	6.61	60%
49	38.08	4.42	12%	1.33	60%
50	33.61	5.93	18%	1.78	60%
51	27.88	6.97	25%	2.09	60%
52	25.05	11.05	44%	3.32	60%
53	33.49	23.54	70%	7.74	66%
54	30.78	13.19	43%	3.96	60%
55	34.23	3.80	11%	1.14	75%
56	27.38	5.02	18%	1.51	75%
57	30.29	3.37	11%	1.01	150%
合计	28.48	5.66	20%	1.70	67%

1.3 现行国有转让环节土地增值税体系是否直接适用于集体土地首次入市环节

除了土地供需因素外，土地的区位、用途、入市途径与方式等因素都会对土地增值额及价格产生影响^[11]，四级超率累进税率模式对城乡土地不区分区位、用途、入市途径与方式，只与增值额占成本扣除项目的比例密切相关，直接应用于土地二级市场转让环节，较为可行，因为转让环节中有一项明确的扣除项目——取得土地使用权所支付的金额，即在土地一级市场或者二级市场公开购买土地使用权的费用，本身已经充分包含了土地区位、用途、途径与方式等因素的影响。国有土地增值税四级超率累进税率制度设计的实践经验均来自转让环节，而首次入市环节则不同，入市土地成本构成中，除入市途径外，无法从成本角度考虑土地区位、用途、入市方式的影响，从重庆市大足区的改革经验看，除入市途径外，集体土地的首次入市成本差异不大，基本处于一个平均水平，不因土地区位、用途、入市方式等不同而对入市成本有太大影响，其成本扣除项目中没有像国有转让环节中承担上述职能的扣除项目。因此，大足区在调节金制度设计之初就考虑到了这个问题，舍弃了直接套用国有四级超率累进税率的做法，而采取分镇街、分用途的税率设计方式，本质上是考虑了不同区位、不同用途因素对土地增值收益的影响，其具体做法是先将全区 27 个镇街根据区位、交通、经济社会发展水平等综合条件不同划分为 3 类(档)，再对商服用地和工业用地增值收益水平的差异进行用途上的区分，具体税率为商服用地一类镇街 50%、二类镇街 45%、三类镇街 40%，工业用地一类镇街 30%、二类镇街 25%、三类镇街 20%，实现了区位越好、增值越多、价格越高，调节金税率就越高、缴纳金额越高的目的，可对部分过高的入市收益实现有效调节。

上述分析总结之，当前土地增值税实行的四级超率累进税率本质上是对土地使用权转让环节征收土地增值税的制度设计，而对土地使用权首次入市环节征收土地增值税的制度设计考虑不足，即未考虑首次入市时因土地区位、用途等的不同造成增值收益高低的差异；集体土地首次入市环节的土地增值税制度设计如果直接沿用当前的土地增值税体系，即将集体土地使用权首次入市纳入现行土地增值税范围，将面临降低国家收益的问题，同时面临无法对过高入市增值收益进行合理调节的风险，背离了土地增值税调节过高收益、兼顾多方利益的目的，不利于实现入市与征地等其他制度收益的平衡。因此，必须针对首次入市环节的特点及各试点区实践经验，补充首次入市环节的土地增值税核算尤其是土地扣除项目的核算，补充修正现行土地增值税制度，建立完善的城乡土地增值税收制度。

2 集体土地使用权首次入市环节的成本扣除项目

《征求意见稿》规定城乡土地的成本扣除项目包括取得土地使用权所支付的金额、开发土地的成本及费用、新建房及配套设施的成本及费用或者旧房及建筑物的评估价格、与转移房地产有关的税金、国务院规

定的其他扣除项目等 5 项。我们梳理了大足区已入市的 57 宗地中获得政府审批认可的由各入市主体拟定的入市宗地成本及价格核算方案,获得入市主体认可的由被委托中介评估机构出具的宗地价格评估报告,从中找出了大足区入市土地成本扣除项目核算的具体类型和适用标准,结果如表 4 所示。

表 4 大足区集体经营性建设用地入市土地成本扣除项目(修正前)

入市途径	土地成本扣除项目类型		土地成本扣除项目标准及依据	统一换算后标准 (万元·667 m ⁻²)
集中区入市	建新区成本	收回土地承包经营权补偿	按照亩产、折合市价,静态法核算拟出让年期内的总价格	5.00
		房屋拆旧补偿	参照征地,以砖混房屋结构为主 570 元/m ² ,并上浮 50%	5.13
		青苗及地上构附着物补偿	参照征地,1.8 万元/667 m ²	1.80
		工程费用	按照中介服务机构提供的报价服务标准,评估、规划、测量等费用,平均合计 0.05 万元/667 m ²	0.05
		统筹管理费	按照产量、市价,核算拟出让年期总价格	1.20
	复垦区成本	小计	/	13.18
		土地开发费	按照城乡基准地价的土地开发费用标准.实际开发程度一般为宗地外通路、通上水、通电、通讯,合计 55 元/m ²	3.67
		房屋拆旧补偿	参照地票,建构筑物 and 附属用地各占 50%	3.25
		集体所有权人补偿	参照地票,6 万元/667 m ²	6.00
		工程费用	参照地票,包括测绘费、规划设计费、施工费等,合计 1.47 万元/667 m ²	1.47
就地入市、城中村入市	取得土地使用权所支付的金额①	统筹管理费	参照地票,1 万元/667 m ²	1.00
		小计	/	11.72
		合计	/	28.57
	取得土地使用权所支付的金额②	收回土地承包经营权补偿	按照亩产、折合市价,静态法核算拟出让年期内的总价格	5.00
		房屋拆旧补偿	按照市场评估价进行补偿	50.00
		集体所有权人补偿	参照地票,6 万元/667 m ² 给予农民集体所有权人补偿	6.00
		工程费用	按照中介服务机构提供的报价服务标准,评估、规划、测量等费用,平均合计 0.05 万元/667 m ²	0.05
		统筹管理费	参照地票,标准为 0.75 万元/667 m ²	0.75
	取得土地使用权所支付的金额	小计	/	61.80
		土地开发费	按照城乡基准地价的土地开发费用标准.实际开发程度一般为宗地外通路、通上水、通电、通讯,合计 55 元/m ²	3.67
		合计	/	65.47

从表 4 中可见,因入市途径不同,集体经营性建设用地入市成本扣除项目显著不同。集中区入市土地成本扣除项目平均 28.57 万元/667 m²,其中取得土地使用权所支付的金额①与②之和)24.9 万元/667 m²、土地开发费用成本 3.67 万元/667 m²;就地入市和城中村入市土地成本扣除项目平均 65.47 万元/667 m²,其中取得土地使用权所支付的金额 61.8 万元/667 m²、土地开发费用成本 3.67 万元/667 m²。不同入市途径土地取得成本差异显著,土地开发成本一致。

据跟踪分析,2015 年大足区入市改革试点开始至今,入市土地成本核算的内容与方法经历了前后不同时期的变化,造成前后不同时期入市土地在成本核算时的成本项目类型与标准不尽一致,不利于明辨 3 种入市途径各自的客观成本,不利于进一步对比 3 种入市途径的成本差异,因此,需要对这些不同时期的土地成本类型与标准按照大足区现行政策标准与地价评估技术规则进行统一化修正^[12]。具体修正如表 5 所示。

表 5 大足区集体经营性建设用地入市土地成本扣除项目(修正后)

入市途径	土地成本扣除项目类型		土地成本扣除项目标准及依据	统一换算后标准 (万元·667 m ⁻²)	
集中区入市	建新区成本	收回土地承包经营权补偿	按照亩产、折合市价，动态法核算拟出让年期内的总价格	4.80	
		房屋拆旧补偿	参照征地，以砖混房屋结构为主 570 元/平方米，并上浮 50%	3.42	
		青苗及地上构附着物补偿	参照征地，1.8 万元/667 m ²	1.62	
		取得土地使用权所支付的金额①	集体所有权人补偿	参照国有土地出让金标准，根据土地所在级别的基准地价与土地收益系数核算，因所在级别不同、用途不同，标准也不同。按目前已经出让的宗地实际核算平均为 6 万元/667 m ²	6.00
		工程费用	按照中介服务机构提供的报价服务标准，评估、规划、测量等费用，平均合计 0.05 万元/667 m ²	0.05	
		统筹管理费	参照地票，1 万元/667 m ²	1.00	
		小计	/	16.89	
		土地开发费	按照城乡基准地价的土地开发费用标准。实际开发程度一般为宗地外通路、通上水、通电、通讯，合计 55 元/m ²	3.67	
		复垦区成本	房屋拆旧补偿	参照地票，建构筑物和附属用地各占一半	3.25
			取得土地使用权所支付的金额②	集体所有权人补偿	参照地票，6 万元/667 m ²
工程费用	参照地票，包括测绘费、规划设计费、施工费等，合计 1.47 万元/667 m ²		1.47		
统筹管理费	参照地票，1 万元/667 m ²		1.00		
小计	/		11.72		
合 计	/	32.28			
就地入市	取得土地使用权所支付的金额	收回土地承包经营权补偿	按照亩产、折合市价，动态法核算拟出让年期内的总价格	4.80	
		房屋拆旧补偿	参照征地，按房屋结构适用不同标准。大足区基本是砖混结构 570 元/m ²	3.42	
		集体所有权人补偿	参照地票，6 万元/667 m ² 给予农民集体所有权人补偿	6.00	
		工程费用	按照中介服务机构提供的报价服务标准，评估、规划、测量等费用，平均合计 0.05 万元/667 m ²	0.05	
		统筹管理费	参照地票，1 万元/667 m ²	1.00	
		小计	/	15.27	
		土地开发费	按照城乡基准地价的土地开发费用标准。实际开发程度一般为宗地外通路、通上水、通电、通讯，合计 55 元/m ²	3.67	
		合 计	/	18.94	
		取得土地使用权所支付的金额	收回土地承包经营权补偿	按照亩产、折合市价，动态法核算拟出让年期内的总价格	4.80
			房屋拆旧补偿	参照征地，按房屋结构适用不同标准。大足区基本是砖混结构 570 元/m ²	3.42
房屋拆迁安置	30 m ² /人(经适房/商品房)		12.15		
集体所有权人补偿	参照地票，6 万元/667 m ² 给予农民集体所有权人补偿		6.00		
工程费用	按照中介服务机构提供的报价服务标准，评估、规划、测量等费用，平均合计 0.05 万元/667 m ²		0.05		
城中村入市	统筹管理费	参照地票，标准为 1 万元/667 m ²	1.00		
	小计	/	27.42		
	土地开发费	按照城乡基准地价的土地开发费用标准。实际开发程度一般为宗地外通路、通上水、通电、通讯，合计 55 元/m ²	3.67		
	合 计	/	31.09		

从表 5 中可见,修正后 3 种入市途径的土地成本扣除项目均不相同。集中区入市土地成本扣除项目平均 32.28 万元/667 m²,比修正之前高 3.71 万元/667 m²,其中取得土地使用权所支付的金额(①与②之和) 28.61 万元/667 m²、土地开发费用成本 3.67 万元/667 m²;就地入市土地成本扣除项目平均 18.94 万元/667 m²,仅占修正之前的 30%,其中取得土地使用权所支付的金额 15.27 万元/667 m²、土地开发费用成本 3.67 万元/667 m²;城中村入市土地平均成本扣除 31.09 万元/667 m²,占修正之前比例不足 50%,其中取得土地使用权所支付的金额 27.42 万元/667 m²、土地开发费用成本 3.67 万元/667 m²。入市成本的降低将有利于提高国家增值收益分配的比例。

虽然 3 种入市途径的土地成本扣除项目平均水平不同,但同时具有一定共性和内在关联性。3 种途径取得土地使用权所支付的成本金额中均包含收回土地承包经营权补偿成本、房屋拆旧补偿成本、农民集体所有权人补偿成本、工程费用成本、统筹管理成本等 5 项,且核算标准相同,3 种途径的土地开发费用成本标准也相同;不同的是集中区入市由于土地来源的特殊性(建新区提供建设用地实体、拆旧区提供建设用地指标),往往涉及两个农民集体(建新区农民集体、拆旧区农民集体),部分成本类型为双份,并有一项青苗及地上附着物补偿成本,其他均与就地入市类型及标准相同;而城中村入市有一项房屋拆迁安置成本。三者相互之间的成本差异正是由于部分项目的类型与标准不同造成的,尤其是城中村入市,因其涉及农民宅基地整治,和就地入市与集中区入市仅是一般集体经营性建设用地的整治具有本质上的区别。

3 主要结论及建议

一是土地首次入市环节与转让环节成本具有本质差别,直接沿用四级超率累进税率需要进一步完善后续制度设计。现行土地增值税的经验大多来自国有土地在二级市场转让环节的经验,其本身就缺乏科学核算一级市场首次入市环节土地增值税的制度设计^[13],四级超率累进税率对城乡土地不区分区位、用途、入市途径与方式,只与增值额占成本扣除项目的比例密切相关,在首次入市环节的成本核算中无法对这些因素进行有效考虑和准确量化,造成对高增值高价格的入市土地,尤其是商服类入市土地的调节难度较大,给平衡不同制度之间的收益带来困难。因此,需要区分两个环节的差异性,进一步完善首次入市环节的土地增值税体系制度设计。

二是集体经营性建设用地入市成本类型和标准均可准确量化,同时需要给予地方更多细化和浮动权限。成本得到足额补偿是经济活动得以持续的前提,集中区入市、就地入市和城中村入市 3 种途径下的平均成本分别为 32.28 万元/667 m²、18.94 万元/667 m²、31.09 万元/667 m²;3 种入市途径的成本类型均可归并为取得土地使用权所支付的金额和土地开发费用成本两大类,前者包含的收回土地承包经营权补偿成本、房屋拆旧补偿成本、农民集体所有权人补偿成本、工程费用成本、统筹管理成本等 5 项成本的类型与标准一致;同时需要国家给予地方支持,适当允许地方根据管理实际,对更多的成本类型进行规范和统一,对成本标准进行及时动态更新^[14],解决农村集体经营性建设用地成本核算的难题,确保土地增值税的科学核算和入市制度的全面施行。

参考文献:

- [1] 姜大明. 建立城乡统一的建设用地市场 [N]. 中国国土资源报, 2013-11-22(1).
- [2] 刘守英. 中共十八届三中全会后的土地制度改革及其实施 [J]. 法商研究, 2014(2): 3-10.
- [3] 黄贤金. 论构建城乡统一的建设用地市场体系——兼论“同地、同权、同价、同责”的理论圈层特征 [J]. 中国土地科学, 2019, 33(8): 1-7.
- [4] 蒋亚平. 建立城乡统一建设用地市场的若干问题研究 [J]. 中国土地, 2019(6): 15-17.
- [5] 陈晓军, 牛德利. 集体经营性建设用地入市收益分配探讨 [J]. 中国土地, 2018(3): 33-34.
- [6] 陈红霞, 赵振宇. 基于利益均衡的集体经营性建设用地入市收益分配机制研究 [J]. 农村经济, 2019(10): 55-61.
- [7] 曲承乐, 任大鹏. 论集体经营性建设用地入市对农村发展的影响 [J]. 中国土地科学, 2018, 32(7): 36-41.
- [8] 任玉龙, 牛德利, 郑财贵. 基于基准地价的农村土地增值收益调节金核算——以重庆市大足区为例 [J]. 资源开发与市场, 2020, 36(1): 57-60.
- [9] 财政部. 《农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金征收使用管理暂行办法》(财税[2016]41 号) [EB/OL]. (2016-

04-18)[2020-02-10]. http://m.mof.gov.cn/zcfb/201606/t20160606_2315042.htm.

[10] 财政部. 中华人民共和国土地增值税法(征求意见稿)》公开征求意见 [EB/OL]. (2019-07-16)[2020-02-10]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810356/n810961/c5136578/content.html>.

[11] 吕 宾, 杨景胜. 农村集体经营性建设用地入市收益分配探析 [J]. 中国国土资源经济, 2017(8): 19-22.

[12] 中华人民共和国国家质量监督检验检疫总局. 城镇土地估价规程: GB/T 18508-2014 [S]. 北京: 中国标准出版社, 2014.

[13] 任玉龙, 牛德利, 郑财贵. 城乡统一建设用地市场下的土地增值收益分配路径 [J]. 国土资源科技管理, 2019, 36(6): 29-35.

[14] 任玉龙, 陈晓军, 牛德利. 集体土地入市与征地制度的差异与协调 [J]. 中国土地, 2019(10): 20-21.

On Accounting the Rate and Deduction Items of Collective Land
Increment Tax Based on “Same Location and Same Responsibility”
of the Integrated Urban-Rural Construction Land Market System
——A Case Study of Dazu District of Chongqing

REN Yu-long¹, ZHENG Cai-gui^{2,3,4},
TANG Jun-tao¹, NIU De-li^{2,3,4}, LI Lei¹

1. Chongqing Xinrong Limited Liability Company of Land and Housing Investigation and Techniques Institute, Chongqing 401120, China;
2. Chongqing Planning and Natural Resources Surveying and Monitoring Institute, Chongqing 401120, China;
3. Chongqing Research Center of the Key Laboratory of Land Use, Ministry of Natural Resources, Chongqing 401120, China;
4. Chongqing Land Policy Empirical Research Base, Chongqing 401120, China

Abstract: The paper aims at accounting the tax rate and deduction items of the land increment revenue distribution mechanism, by studying the differences between collective land increment revenue adjustment funds and state-owned land increment tax in the rate and deduction items. Methods of comparative analysis theory and empirical study have been used. The research shows that the ratio between national benefits and peasant collective benefits will be reduced from 4.5 : 5.5 to 3 : 7, if state-owned land increment tax replaces collective land increment revenue adjustment funds because of collective land increment revenue adjustment funds doesn't consider the factors of land locations, land uses, channels and ways of land sell; the land cost deduction items in the first land sell and that in the other's land transfers are fundamentally different; the cost of obtaining land-use right and the land-development fee are two parts of the land cost deduction items, the former includes five types, concentration land, land of villages without cities and land of villages within cities are three types of land, their prices of land cost deduction items are 322 800 yuan per 667 square meters, 189 400 yuan per 667 square meters and 310 900 yuan per 667 square meters; The land cost deduction items is the key of land increment tax system after the replacement, local governments should try to build a dynamic update mechanism for the types and standards of deduction items.

Key words: marketization of commercial collective construction land; collective land increment revenue adjustment funds; state-owned land increment tax; land cost deduction items