

城镇土地使用税相关政策的梳理与解读

赵新贵

1988年,国务院颁布了《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》(国务院令第17号,以下简称17号令),近20年来,我国经济形势发生了巨大变化,土地资源愈发紧缺,房地产价格日益攀升,17号令已明显不能适应新形势下经济发展的要求。2006年年底,国务院颁布第483号令,对17号令进行了修订。同时,国家税务总局也先后发布了若干调整土地使用税政策的文件。以下笔者就新旧土地使用税条例的变化及近期新的土地使用税政策精神作一梳理和解读。

一、新旧土地使用税暂行条例的若干变化

1、土地使用税税额标准提高两倍

土地使用税作为我国在土地保有环节征收的惟一税种,实行的是从量征收、分类分级并有幅度的定额税率。1988年根据当时经济发展水平和土地利用状况制定的最高10元、最低0.2元的税率标准,与目前的经济形势显然已不适应。2006年8月发布的《中共中央国务院转发〈国家发展和改革委员会关于上半年经济形势和做好下半年经济工作的建议〉的通知》(中发[2006]14号)和《关于加强土地调控有关问题的通知》(国发[2006]31号)均明确提出了“提高城镇土地使用税单位税额”的要求。修订后的城镇土地使用税税额较旧条例的标准提高了2倍,即每平方米年税额为:大城市1.5元至

30元;中等城市1.2元至24元;小城市0.9元至18元;县城、建制镇、工矿区0.6元至12元。

2、土地使用税纳税人范围扩大

17号令颁布不久,《财政部关于外商投资企业和外国企业在华机构的用地不征收土地使用税的通知》(财税字[1988]260号)就明确该条例不适用于外商投资企业和外国企业在华机构的用地。其后《国家税务总局关于外商投资企业征免土地使用税问题的批复》(国税函[1997]162号)也明确,《城镇土地使用税暂行条例》不适用于外资企业,对外资企业应征收土地使用费,不征土地使用税。

在我国,外资企业用地最早实行有偿使用。1979年颁布的《中外合资经营企业法》以及其后的《中外合作经营企业法》、《外资企业法实施条例》和相关实施细则均明确,外资企业使用的场地应缴纳场地使用费;根据1990年颁布的国务院55号令《城镇土地使用权出让和转让暂行条例》、国务院56号令《外商投资开发经营成片土地暂行管理办法》,外资企业还可以通过出让等方式取得土地使用权;而根据《国土资源部关于加强土地资产管理促进国有企业改革和发展的若干意见》(国土资发[1999]433号)及2001年发布的《划拨用地目录》(国土资源部第9号部长令),符合条件的外资企业用地也可以通过划拨方式取得。也就是说,目前外资企业与其

从折扣额看,方法二分散扣除的折扣总额与方法一集中扣除的折扣总额在一个年度是相同的,从节税总额看也是一致的,同时也都符合税法规定。但由于从销售额中扣除的时间不同,产生了不同的资金使用效果:方法一是折扣部分的税款先缴纳后扣减,相当于平时需要先垫支一部分税款,失去了一部分资金的支配权;方法二是折扣部分的税款随销售额的扣减而随之扣减,这部分资金在参与企业资金运动过程中得到增值,使企业获得了资金的时间价值。在不违背税法的前提下,既能节约税收支出,又能获得资金的时间价值,方法二是可以接受的首选方案。

当然,在实际生活中,对商业折扣还有其他的处理方法。如有的企业将根据购买方累计购买货物的数量应享受的商业折扣总额不在增值税专用发票中直接体现,而是在下一年度按扣减折扣额后的价格开具增值税专用发票。这种方法虽然也能达到上述两种方法的抵税结果,但由于前后同种商品销售价格的一高一低,容易让税务人员产生可能有隐瞒销售额的疑问,也不利于掌握客户购货和价格优惠情况,所以最好不要采用这种方法。

(作者单位:河南省南阳市国家税务局)

责任编辑 崔洁

他土地使用者已基本享受相同的土地利用政策。《财政部关于外商投资企业交纳场地使用费有关问题的通知》(财工字[1997]415号)曾规定,外资企业无论以何种方式取得土地使用权,都必须依照法律、行政法规和所在地政府规定的收费标准,交纳场地使用费;但其后为扩大吸收外资,《国务院办公厅转发外经贸部等部门关于当前进一步鼓励外商投资意见的通知》(国办发[1999]73号)又明确,以出让方式取得土地使用权的外资企业,不再缴纳场地使用费。而内资企业根据《国家税务总局关于对已缴纳土地使用金的土地使用者应征收城镇土地使用税的批复》(国税函[1998]669号)规定,其不论以何种方式取得土地使用权,是否缴纳过土地使用金,只要在城镇土地使用税的开征范围内,都应按规定缴纳城镇土地使用税。内、外资企业在土地保有环节的不同待遇,显然不利于营造公平竞争的市场环境。

新条例将外资企业纳入土地使用税纳税人范围,统一了内、外资企业土地保有环节的税收待遇,有利于公平税负,促进各类企业平等竞争。新条例颁布不久,《关于做好外资企业城镇土地使用税征管工作的通知》(国税函[2007]321号)对做好外商投资企业城镇土地使用税征管工作提出了若干具体要求,《关于外商投资企业和外国企业征收城镇土地使用税问题的批复》(国税函[2007]596号)又进一步要求各地对各类企业包括外资企业,都应严格依照有关规定征收城镇土地使用税,对外资企业征收土地使用税不设过渡期。

3、居民个人住房是否征税值得关注

新旧条例对于纳税人的规定都是一致的,即均指“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人”,但新条例在第二条中增加了对纳税人的具体解释,其中对于“个人”的解释为:“所称个人,包括个体工商户以及其他个人”。实际上在我国税法中,所称的“个人”一般均包括个体工商户和其他个人(即自然人),而新条例增加这一解释,却在社会上广泛引发了一个关注,即个人住房是否要缴纳土地使用税?在新旧条例的法定免税范围中,都不包括个人住房占用土地。《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》(国税地字[1988]第015号)规定,个人所有的居住房屋及院落用地是否免税,由省、自治区、直辖市税务局确定。新条例颁布前,各地对个人住房都是免税的;而在新条例颁布后各地出台的具体实施办法中,有些地方明确个人所有的居住房屋及院落用地免征土地使用税,如天津、山东等,有些地方则并未明确,如北京、四川等。笔者认为,在新条例未将个人住房纳入法定免税范围的情况下,不排除一些地方会对居民住房征收土地使用税,以缓解房地产市场宏观调控的压力。另外,国税地字[1988]15号文明确各地可以自行确定是否免税的个人房屋是指个人用于居住的房屋,如个人将居

住房转为出租等经营使用,且该房屋在土地使用税征收范围之内,则应对其征收土地使用税。

另一个需要关注的变化是,旧条例第13条“本条例由财政部负责解释,实施办法由各省、自治区、直辖市人民政府制定并报财政部备案”,在新条例中修改为“本条例的实施办法由省、自治区、直辖市人民政府制定”。这一变化说明国家已基本将条例的具体实施办法完全赋予地方政府,这有利于各地根据本地市政建设状况、经济繁荣程度等实际情况,灵活制定、调整具体实施办法,及时调节不同地区、不同地段土地级差收入,更好地发挥土地使用税调节土地资源的税收杠杆作用。

二、近期土地使用税政策的若干调整

为了充分发挥土地使用税在房地产市场宏观调控政策链条中的重要作用,除了对暂行条例进行修订外,近年还出台了若干文件对土地使用税政策进行调整和规范。

1、集体土地使用权的土地也应征税

《财政部、国家税务总局关于集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》(财税[2006]56号)规定,“在城镇土地使用税征税范围内实际使用应税集体所有建设用地、但未办理土地使用权流转手续的,由实际使用集体土地的单位和个人按规定缴纳城镇土地使用税。”有观点认为,该文首次明确了使用集体土地也应该征收土地使用税。但实际上,国税地字[1988]15号文就已明确应征收土地使用税的“城市、县城、建制镇、工矿区范围内土地”,包括在这些区域范围内属于国家所有和集体所有的土地。

财税[2006]56号文出台的一个深层次背景是,根据有关法律规定,集体所有的土地,除了符合土地利用总体规划并依法取得建设用地的企业,因破产、兼并等情形致使土地使用权依法发生转移外,一律不得出让、转让或者出租。然而现实情况是,集体所有土地使用权的流转在很多地区已普遍存在,国家近年来对农村集体建设用地使用权流转的规定也出现了新的变化:如《国务院关于深化改革严格土地管理的决定》(国发[2004]28号)就提出,“在符合规划的前提下,村庄、集镇、建制镇中的农民集体所有建设用地使用权可以依法流转”。《关于坚持依法依规管理节约集约用地支持社会主义新农村建设的通知》(国土资发[2006]52号)也提出,“要适应新农村建设的需要,经部批准,稳步推进城镇建设用地增加和农村建设用地减少相挂钩试点、集体非农建设用地使用权流转试点。”2007出台的《物权法》也规定,“以乡镇、村企业的厂房等建筑物抵押的,其占用范围内的建设用地使用权一并抵押”,即一旦抵押权实现,必将发生集体建设用地使用权的转移。实际上近年来不少地区已先后出台了关于集

体所有建设用地使用权流转的管理办法。集体建设用地使用权的流转包括出让、出租、转让、转租、抵押、入股等，在各地已出台的管理办法中，一般都规定集体建设用地所有权出让、出租应到政府土地主管部门办理土地登记和领取权属证明，转让、转租应办理变更登记。由于目前集体所有建设用地流转还很不规范，有些地区也尚未制订相应的管理办法，致使很多地方大量出现集体建设用地使用权交易的隐形市场，自发流转农村集体建设用地使用权现象已成为一个突出问题。在这种新的形势下，财税[2006]56号文对在城镇土地使用税征税范围内实际使用应税集体所有建设用地，如未办理土地使用权流转手续，由实际使用人缴纳土地使用税的规定是必要的。此前由实际使用人缴纳土地使用税只有一种情形，即土地使用权未确定或权属纠纷未解决。

2、房地产企业土地使用税政策不断调整

随着国家近年来对房地产市场宏观调控力度的不断加大，房地产企业的土地使用税政策也在频繁调整。首先要明确的是，房地产企业用地只要在土地使用税开征范围之内，无论其以何种方式取得土地使用权，均应缴纳土地使用税。《关于土地使用税若干具体问题的补充规定》(国税地[1989]140号)也强调，房地产开发公司建造商品房的用地，原则上应按计征土地使用税。但该文同时又规定，在商品房出售之前纳税确有困难的，其用地是否给予缓征或减征、免征照顾，可由各省、自治区、直辖市税务局根据从严的原则结合具体情况确定。实际上以前很多房地产企业都享受了这种照顾待遇。《国家税务总局关于进一步加强城镇土地使用税和土地增值税征收管理工作的通知》(国税发[2004]100号)对此作了调整，规定除经批准开发建设经济适用房的用地外，对各类房地产开发用地一律不得减免城镇土地使用税。《国家税务总局关于取消部分地方税行政审批项目的通知》(国税函[2007]629号)更是取消了国税地[1989]140号文对房地产开发公司用地可给予的照顾性规定。也就是说，目前对于房地产开发公司而言，除了建造经济适用房外，都应按规定缴纳土地使用税。国家对于房地产企业土地使用税政策的调整，必将促使房地产开发企业加快开发速度，减少土地资源和已开发完成的商品房的囤积，以减少土地保有时间，降低开发成本，这对调控房地产市场将发挥一定的积极作用。

3、土地使用税优惠政策重新洗牌

自1988年土地使用税条例颁布，除了在条例中规定对若干单位给予法定减免外，此后不断出台的文件也对一些特定单位给予税收减免。近年来，国家为了严格土地管理，制止乱占滥用土地，促进土地合理利用，对土地使用税的减免政策也先后作了清理。如《财政部、国家税务总局关于调整城镇土地使用税有关减免税政策的通知》(财税[2004]180号)

规定，取消国税地[1989]140号文中“企业关闭、撤消后，其占地未作他用的，经各省、自治区、直辖市税务局批准，可暂免征收土地使用税”的规定；《国家税务总局关于下放城镇土地使用税困难减免审批项目管理层级后有关问题的通知》(国税函[2004]940号)强调，城镇土地使用税减免税审批权限应集中在省级(含计划单列市)地方税务机关，不得下放；对国家限制发展的行业、占地不合理的企业，一般不予减免税，对国家不鼓励发展、以及非客观原因发生纳税困难的，原则上也不给予减免税；《国家税务总局关于取消部分地方税行政审批项目的通知》(国税函[2007]629号)取消了过去对包括经贸仓库、物资储运系统、石油企业、电力行业等在内的12种土地使用税“困难减免”，并废止了有关文件或有关文件中的相关减免条款。国家对土地使用税优惠政策的清理和规范，对于引导各类企业合理、节约利用土地，提高土地使用效益，公平各类企业税负，营造公平的市场竞争环境，将发挥重要的作用。■

(作者单位：江苏省连云港市科学技术协会)

责任编辑 崔洁

● 简讯

第十七届亚太会计师大会举行

10月4-5日，第十七届亚太会计师大会在日本大阪举行。本次大会以“职业会计师如何促进亚太经济发展”为主题，来自亚太地区会计界的2000余名代表参加了大会。中注协会长刘仲藜率代表团出席会议，并在会上发表了题为“加强区域合作，提高发展质量，促进亚太经济的繁荣与稳定”的主题演讲。

刘仲藜在大会上充分肯定了会计职业在社会发展中的重要作用，全面阐述了中国注册会计师行业的建设成就和发展战略。他强调，在经济全球化的背景下，会计职业要更好地服务本国本地区经济发展，必须深化行业的国际和区域合作，并就此提出三项主张：第一，在准则国际趋同的基础上，积极推动准则双边或多边等效认同；第二，加强人才培养的合作；第三，亚太会计师联合会及其成员组织要加强与国际会计师联合会以及国际和亚太地区证券、金融等机构的合作，解决跨区域执业和跨区域执业的监管问题。■

(本刊记者)