



第10章 土地税收

【内容提要】掌握税收的一般原理，土地税收的概念、特点、分类及功能；了解中国土地税收制度的演变与发展、我国香港和台湾地区的土地税制以及国外的土地税收制度。

【重点】

- 1、地租、地税、地费关系界定
- 2、我国现行土地税制的发展和国外土地税收制度的建设

【难点】税制及其构成



第10章 土地税收

- 第一节 土地税收原理
- 第二节 中国土地税制演变、发展与改革
- 第三节 发达国家和地区土地税制



第一节 土地税收概论

- 一、税收的基本原理
- 二、土地税收的概念及特点
- 三、土地税收的功能
- 四、土地税收的分类



一、税收的基本原理

服务与被
服务

(一) 税收的概念与特点
税收属于古老的经济范畴。

1. 税收概念：是国家为实现政治、经济和社会目标，按预定的标准强制性地从个人和单位向国家财政的资源转移。

问题：我们为什么要纳税？

■ 1、政府与纳税人的关系？

- 1) 保护公民人身及财产安全，保护公民不受无端侵扰；
- 2) 有广泛的自由和参与权，发达的教育、文化及其设施等公共产品。

2. 税收的功能

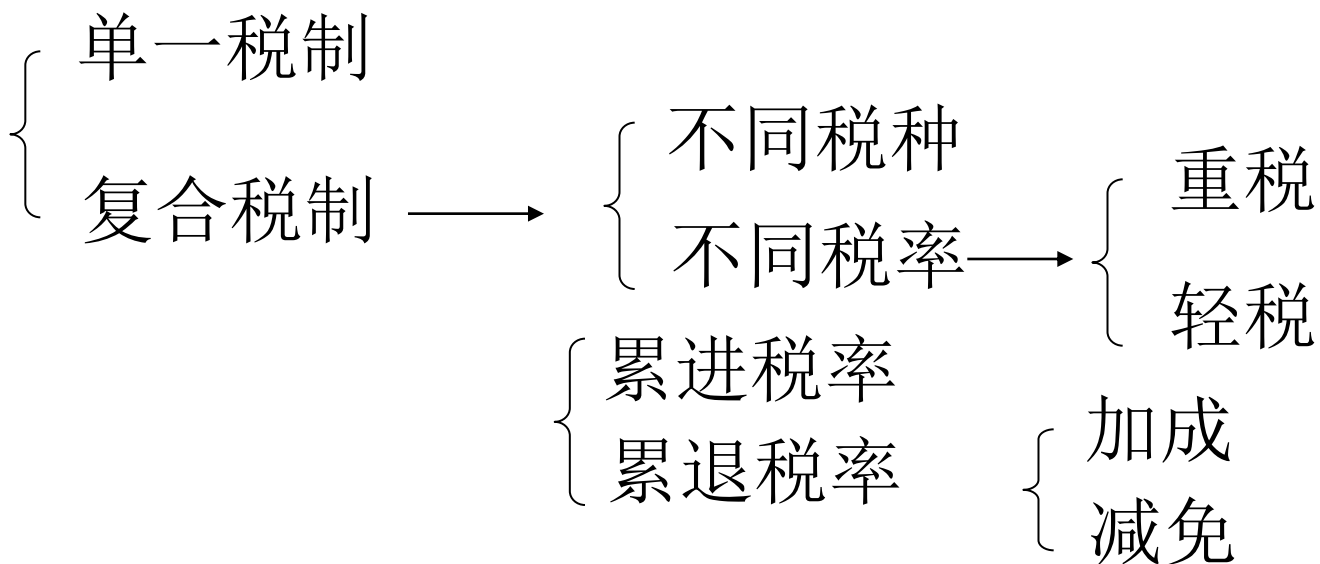
为国家财政筹集收入→国家干预或调节经济活动

1) 组织财政收入的职能

——为国家筹集资金是税收首要的和基本的职能
也可称为财政职能

2) 调节经济的职能

也可称为经济职能——派生职能



3) 监督管理职能



锅炉改造：烧油特别税

- 20 世纪 80 年代我们曾经错误地以为中国可以有很多大油田，要搞十个大庆，以当时的政府系统推动着所有的锅炉尽可能由烧煤改成烧油。
- 改造得差不多了，才发现中国没那么多油，于是又把锅炉再折腾着改成烧煤。
- 当时推出了一个**烧油特别税**——这是个打补丁的税，通过经济手段去促使有关的、已经决策分散化的市场主体（那时候的指令性计划已越来越不灵了）在经济利益驱动之下去实现锅炉的改造。



3.税收的特征

1) 税收的强制性

应纳税人必须无条件履行义务

2) 税收的无偿性

税款归国家所有，不需偿还，无需代价

3) 税收的固定性

征税对象及统一的税率或税额，按预定标准征税

4. 税收的原则

1) 公平原则

是税收最古老的原则，也是当代税收最重要的原则或首要原则。它主要指国家征税要使各个纳税人的负担与其经济状况相适应，以保证各个纳税人之间的税负水平的均衡。

横向公平

是指**经济能力或税负能力相同的经济主体**，应当**缴纳相同数额的税收**。这意味着税收不会使纳税人的经济能力发生变化。这种公平是公平的最基本的方面，是排除种族、社会地位、贫富差别的，从而最容易被人接受。

纵向公平

又称垂直公平，是指**经济状况不同的人，应当相应地缴纳数额不同的税金**，经济状况相对优越者多负税，经济状况相对恶劣者少负税。

税收的原则

2) 效率原则

税收经济效率原则

指税收应当有利于经济的有效运行。通过税收将社会资源由纳税人手中转移到国家手中，若经济活动因此受到干扰和阻碍，即形成税收的额外负担，若经济活动因此而得到促进和发展，即形成税收的额外收益。使税收的额外负担最小而又额外收益最大，便是税收效率的基本要求。

税收本身效率原则

是指国家在充分取得税收收入的基础上，使**税务费用最小化**。具体标准为税收成本占税收收入的比重最小，也就是税收的名义收入与实际收入的差距最小。

降低税收成本的主要途径是**简化税制，采用先进的征收方法，提高税收工作效率，防止贪污舞弊**。

税收的原则

3) 稳定原则

指在经济发展的波动过程中，可以把税收作为一个变量，通过增减税收的方法干预经济，引导经济趋于稳定

4) 中性原则

来自国家应减少对经济干预的主张。在税收上表现为征税对于纳税人的生产、投资、消费方面的决策行为不产生影响

至于如何根据纳税人的经济状况来确定其税负的份额，又有“利益原则”和“能力原则”两种主张。

从政府的服务中享受的利益的多少

财富：所得、支出、财产



(二)税法的概念与体系

■ 1. 税法的概念

- 是国家最高权力机关或由其授权的行政机关制定的，用来调整国家与纳税人之间在征税方面的权利、义务关系的法律规范的总称。
- 它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的**行为准则**，其**目的**是保障国家利益和纳税人的合法权益，维护正常的税收秩序，保证国家财政收入。
- 税法的**调整对象**除了国家与纳税人之间的税收征纳关系，还应包括制定、执行税法的国家权力机关、国家行政机关、征税机关之间，以及它们内部的上下级之间的行政关系。



2. 税法的体系

- 依照税收法律规范调整对象

- 税收基本法
- 税收实体法
- 税收程序法

- 依照税法的渊源与效力不同

- 税收法律
- 税收行政法规
- 税收部门规章
- 地方税收法规

- 依照征税客体不同

- 所得税法
- 财产税法
- 行为税法



3.税法的作用

- 是国家组织财政收入的法律保障
- 是国家宏观调控经济的法律手段
- 对维护经济秩序具有重要作用
- 能有效保护纳税人的合法权益
- 是维护国家权益、促进国际经济交往的可靠保证



（三）税收制度的概念及构成

■ 1. 税收制度

税收制度包括税收结构和税收法律制度两个方面

- 从税收结构方面：税收制度是指一国各种税收及其要素构成的体系。
- 从法律角度：税收制度是一国税收法律、法规、规章的总称。
- 税收法律制度是政府向纳税单位和个人征税的法律依据和工作规范。



税收的分类

税种	课税对象	举例
流转税	商品以及非商品的流转额	增值税、营业税、消费税、关税等
所得税	收益所得额	个人所得税、企业所得税、农业税等
财产税	财产价值额	房产税、契税等
资源税	资源的绝对收益和级差收益	资源税
行为税	特定的行为	印花税、车船使用税等



税收制度的构成

- **税收制度**主要包括征税对象、纳税人、税率、减免税、征收期限、征收方式和违章处理等要素。
- **征税对象**：也称征税客体，或者征税的依据，即根据什么征税，如地价税是以土地价格为征税对象。
- **纳税人**：又称纳税主体或纳税义务人，是指税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人。耕地占用税的纳税人即占用耕地并用于非农建设单位的单位和个人。
- **税率**：是指应征税额占征税对象的比例。是计算税额的尺度，是税收制度的中心环节，它直接关系到国家的财政收入和纳税人的负担。



税率

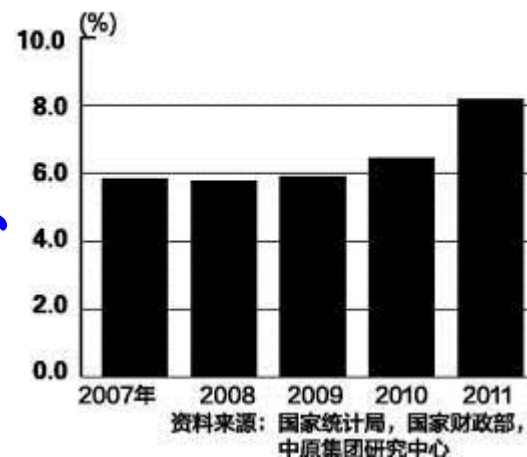
- **比例税率**：不论征税对象数额大小，都按同一比例征税
- **累进税率**：按征税对象数额大小，规定不同等级的税率，征税对象数额越大，税率越高
- **累退税率**：与累进税率相反，征税对象数额越大，税率越低
- **定额税率**：对单位征税对象规定固定税额

二、土地税收的概念及性质

（一）土地税收的概念

- **土地税收**：是国家以**土地为征税对象**，凭借其政治权力，运用法律手段，从**土地所有者或土地使用者手中无偿地、强制地、固定地**取得部分土地收益的一种税收。
- **征收对象**：土地或土地改良物的财产价值或财产收益或自然增值

房产税、城镇土地使用税、土地增值税和契税总量占总税收比重



■ (二) 地税、地租、地费关系界定

- 在理论和实践中，普遍存在着对土地税、租、费界定不清问题，如以税代租、以费代税、以税代费、以费代租。

■ **地租**是土地所有权在经济上借以实现其增值价值的形式，是土地使用者获取土地权益的成本，体现的是一种**纯粹经济关系**。

■ 而**税**是国家政权的**经济实现形式**，

■ **费**是一个**补偿性概念**，是经济生活中对它方提供劳动或服务的补偿。

- 认真考察这三者，可以发现地税、地租、地费在本质特性、基本特点及适用范围上有着很大的差别，三者之间的关系如下表所示。

表 地租、地税、土地费的差别

内容 项目	地租	地税	土地费
涉及双方	土地所有者与 使用者	国家与土地所有者 或土地使用者	服务的提供者 与享受者
依 据	土地所有权	国家政权	服务协议
相互关系	经济关系	权利义务关系	经济关系
性 质	垄断但非强制 性	强制性	非垄断、非强 制性
	动态性	固定性	动态性
	有偿性	无偿性	有偿性
层 次	初级分配	再分配	再分配

2、土地税收与地租不同

	土地税收	地租
1) 产生的前提	随国家的产生而产生	土地私有制度 土地租佃制度
2) 存在基础	国家政治权利	土地所有权的垄断 土地所有权 与使用权的分离
3) 分配层次	国民收入的再分配	国民收入的 初次分配



（三）土地税收的特点

- 1.土地税收是国家税收中最悠久的税种
- 2.土地税制以土地制度为基础
- 不同社会制度，土地制度不同，土地税收性质、征收方式办法不同。以宗地价格为依据，或以能反映土地价值大小的其他指标为依据。
- 3.土地税源比较稳定 位置固定、永续利用
- 4. 土地税收在特定情况下可以转嫁。当地主自己利用宅基地和娱乐用地时，如征税不易转嫁。但生产用地，可通过多种方式将税转嫁他人。



三、土地税收的功能

- 土地税收具有实施土地政策、抑制地价上涨、促进土地利用、调节土地收益分配、筹集公共设施建设资金等多重功能。
 - （一）防止地价上涨过快，抑制土地投机
 - （二）引导土地利用方向，促进土地资源合理利用
 - （三）调节土地收益分配，促进企业间公平竞争
 - （四）保障财政收入，筹集公共设施建设资金



四、土地税收的分类

■ （一）财产税式的土地税

以财产税的形式出现，根据反映土地拥有的数值课税，可分为从量与从价式两种。

➤ （二）所得税式的土地税

根据土地收益所征收的土地税，分为四种方式。

（按总收益、纯收益、估定收益、租赁价格收益征税）

➤ **所得税式的土地税** 是把以土地获得的纯收益作为一种所得，而课以所得税。

财产税式的土地税

从量式土地税

- 按土地面积征收
- 单一税率
- $\text{应税额} = \text{面积} \times \text{单一税率}$
- 优点：简便
- 缺点：不公平。适于自然条件相似情况
- 面积结合等级征收
- 在面积基础上，优等高税、劣等低税

从价式土地税

- 以土地价格为征税标准
- 申报价格或评估价格
- 台湾地价税 美国财产税 日本不动产税
- 土地原价税：依原来价格征收。台湾地价税、澳、荷、加土地原价税
- 土地增值税：依土地自然增值部分征收。中国大陆

所得税式土地税

按**总收益**征税

- 标准：土地总收获量的一定比例
- 例：什一税

按**纯收益**征税

- 标准：总收益减去负担及支出的剩余
- 法国**1789-1917**、阿尔及利亚及印度马德拉斯省

按**估定收益**征税

- 标准：政府估定收益
- 例：日本
- 实际是按估定的生产能力，而不是实际产量征税

按**租赁价格**征税

- 标准：以租赁双方约定的地租为税基
- 英国不动产税



两种税制的比较

- 从公平原则讲，所得税式土地税优于财产税式土地税。
- 以征收难易讲，所得税式土地税较财产税式土地税的征收更困难。
- 以征收标准经久性而言，以土地面积为征税标准较有经久性，土地价值次之，收益或所得又次之。
- 就实际征收而言，土地税如采用所得税方式征收，最符合现代经济发展要求，但由于手续烦琐，征税成本高，故多主张征收地价税。



第二节 中国土地税制演变、发展与改革

一、中国土地税制演变

- (一) 民国以前的土地税制
- (二) 民国时期的土地税制
- (三) 旧中国土地税制的本质



（一）民国以前的土地税制

- 殷商时代：地税和地租不分；以劳役或实物为主；土地税额占**10%**。
- 秦朝：“舍地而税人”，以人丁税为主。
- 汉代：土地轻税。汉初**1/15**，文景**1/30**，东汉**1/10**
- 南北朝：均田制，“租、调、庸”税法
- 唐代中叶：两税法，分夏秋两次征收。
- 明万历：推行“一条鞭法”，按亩分配，征收银两
- 清：丁税，“摊丁入亩”（丁税平摊入田赋）

（二）民国时期的土地税制

税制混乱，地籍遭到破坏，农民负担极为沉重。

（1）土地税收特点

- 由征收货币向征收实物的反向变化；税目存在共同的丛杂性；税率不断提高；田赋的征收实行“预征制”。

（2）后期的税制变化

- 田赋由国家税改为地方税；推行地价税和土地增值税；对城市土地广泛征税。

（三）旧中国土地税制的本质

田赋制度，是封建地主阶级剥削劳动人民的工具。

“赋由租出”解释农业税的本质来源。



第三节 中国土地税制演变发展及改革

■ 二、中国现行土地税制

- 解放后，我国税制几经变动，税种由繁到简又由简到繁，土地、房地产税制也同步变更，早期有契税、印花税、城市房地产税、工商业税四种，**1973**年减为契税、城市房地产税、工商税三种，征收范围也大为缩小。
- **1994**年我国全面实施工商税制改革，涉及土地、房地产的税种也扩展到**14**种，包括耕地占用税、城镇土地使用税、土地增值税、房产税、城市房地产税、契税、农业税、城市维护建设税、企业所得税、个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税、营业税、固定资产投资方向调节税、印花税。



（一）所得税类

1、农业税(已取消)

- 概念：是国家向一切从事农林牧渔生产取得收入的单位和个人征收的一种税。农业用地的土地税是由农业税来体现的。
- 征收对象：征税范围内的农业收入
- 计税依据：常年产量
- 税制：比例税制
- 2005年12月24日十届人大常委会十九次会议通过《关于废止农业税条例的决定草案》2006年1月1日起施行。



所得税类

- 2.农业特产税（1993开征，2005年取消）
- 3.牧业税（2006起免征）
- 4.企业所得税中的土地税
- 每一纳税年度内房地产租金所得和转让房地产所得，减去“准予扣除项目”的金额为**应纳税额**。[成本、税金（含消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税等）]
- 5.个人所得税中的土地税 比例税率20%



（二）财产税类

1、城镇土地使用税

- **概念**：是国家在**城市、县城、建制镇和工矿区范围内**，对拥有城镇土地使用权的单位和**个人**，以其实际占有的土地面积为计税依据，按照规定的税额计算征收的一种税。
- **征税对象**：是税法规定的纳税区域内的土地。
- **纳税人**：是实际土地的单位和个人。
- **税率**：采用**分类定级的幅度定额税率**，或称**分等级幅度税额**。根据城市大小分四个档次，规定每平方米的年幅度税额。
- **计税依据**：是土地面积

财产税类

2、土地增值税

- ✓ ①**概念**：是对有偿转让中华人民共和国国有土地使用权，地上建筑物及其他附着物产权并取得增值收益的单位和个人征收的一种税。
- ✓ ②**征税对象**：使用权转让的行为
- ✓ ③**计税依据**是土地增值额（以转让房地产取得的收入，减除法定扣除项目金额后的增值额），计算增值额采用扣除法或余额法。
- ✓ ④**税率**实行四级**超率累进税率**。超过一定的比率税率就会提高
- ✓ ⑤**增值税的免征**



- 增值额未超过扣除项目**50%**的部分，税率**30%**；
- 超过**50%**，未超**100%**部分，税率**40%**；
- **100%-200%**部分，**50%**；
- **200%以上**部分，税率**60%**

财产税类



- **3. 房产税**：以城镇工矿区房产为课税对象，按房屋计税价值或出租房屋租金额，向产权所有人征收的一种税。
- **纳税人**：拥有房屋产权的单位和个人
- **比例税率**：以房产原值减除**10%-20%**后余额计征，或以房产出租租金计征。
- **免税规定**：机关、团体、军队、事业单位自用房屋，寺庙、公园、名胜自用房屋，个人非营业性房屋





4. 契税

以所有权发生转移、变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种税

- **征税对象**：发生土地使用权和房屋所有权权属转移的土地和房屋（土地使用权出让、转让，房屋买卖、赠与、交换）
- **税率**：幅度比例税率**1-3%**
- **计税依据**：国有土地出让、出售、房屋买卖的成交价格；赠与参照出售市场价格；交换，为交换物的价格差额

减免

- 承受土地房屋用于机关办公、教学、医疗、科研、军事
- 城镇职工第一次买房
- 因不可抗力丧失住房而重新购买的
- 其他项目



（三）行为税类

1、耕地占用税

- 概念：是国家对占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人征收的一种税。属于资源税。
- 征税对象：是占用耕地的行为。占用耕地者为纳税人。
- 实行定额税率，占用耕地面积为计税依据。

行为税类

■ 2. 城市维护建设税

- 是具有受益性质的行为税。税款专用于城市公用事业和公共设施维护与建设。
- 税率：城市7%，县镇5%，其他1%

■ 3. 固定资产投资方向调节税

- 是向固定资产投资的企业和个人征收的行为税。凡在中国境内从事固定资产投资的企业和个人都是纳税人。征税对象：固定资产投资；计税依据：实际完成额。四档差别税率

■ 4. 印花税

- 对经济活动、经济交往中书立、领受凭证的行为征税。房屋产权证、土地使用证、房地产租赁合同等。比例税率或定额

流转税类

- **营业税：** 转让土地使用权和销售不动产时
交纳
- 纳税人： 销售不动产的单位和个人
- 税率： 5%



（五）我国现行土地税制中存在的问题

- 租税费混乱不清
- 租税费多且重
- 税种体系不健全
- 税制缺乏公平和效率





三、中国现行土地税制的改革与完善

■ （一）改革的目标与方向

- **目标：**合理利用土地，切实保护耕地；设置税种、确定税率、减免规定
- **方向：**“明租、正税、清费”是我国房地产税制改革的方向。调整现有征收体系，建立以土地收益分配为核心的土地税制体系。

- **明租：**一次性收取改为分年收取，使其作为地租的性质更加明确
- **正税：**合理设计新税制，统一内外税制，避免重复征税，改变流通环节畸重、保有环节畸轻的现状，向尽量向宽税基、少税种、低税率的国际通行方向靠拢
- **清费：**对收费项目进行严格清理，除少数确有必要的服务性收费项目以外，其他收费项目或者取消，或者合并为某一个固定的税种

中国现行土地税制的改革与完善

■ （二）改革的模式设想

■ 按用途分：

农业土地税收：农地占用税，分级制定税率。增设荒地税

城镇土地税收：

从土地持有、土地使用、土地转移方面建立税种

↓
地价税

↓
空地税

↓
营业税、增值税、契税

- 房地产税（物业税）：针对土地房屋等不动产业主征收，与现行房产税、土地增值税等税合并征收，由所有者（或承担人）每年缴付一次。

- （三）改革实施的基本原则：与土地使用制度改革相联系、与其他税种税法相适应、与国企改革相适应、与经济体制改革相同步



第四节 发达国家和地区土地税制（自学）

一、中国香港地区现行土地税制

税种	征税对象	纳税人	计税依据	税率
物业税	土地及地上建筑物	土地业主或物业业主	物业原值	15%
差饷	各种房屋	物业的使用者		
印花税	转移的不动产	承受人	物业价	比例
遗产税	遗产	继承人或受遗增人	物业价	比例
房地产所得税	对经营房地产的公司或个人	公司、个人	营业收入	5~25% 18.5%



二、中国台湾地区现行土地税制

- ❖ **1、地价税**

对已申报或规定了地价的土地所征的税，按地价总额计征。采用累进税率，基本为**1%**。

- ❖ **2、土地增值税**

为确保“涨价归公”的原则，对土地所有权人自行申报地价后的土地自然涨价，征收土地增值税，对当局出售的公有土地免征。实行累进税率。

- ❖ **3、田赋**

是地价税的一种，指对作为农业用地使用期间所征收的地价税。

- ❖ **4、契税**

是一种不动产取得税。

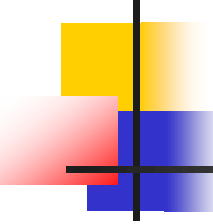
- ❖ **5、遗产税与赠与税**

- ❖ **6、空地税**

是为了促进都市土地利用，抑制土地投机而设定的税制。

- ❖ **7、荒地税**

是为促进农地利用而设立的税制，其政策意义远超过税收意义。



三、国外现行土地税制（自学）

（一）美国的土地税制特点

- ✓ 一是土地税收在整个税收体系中并不具有特别重要地位；
- ✓ 二是主要土地税种的课税权、税收立法权以及课税收入均归地方政府，因而是一类典型的地方税种，是地方财政收入的主要来源；
- ✓ 三是在土地税制结构中，财产税性质的土地税，即不动产价值税(包括土地价值税、土地改良物价值税以及房地产价值税)是主体土地税种；所得税性质的土地税是非独立的次要税种；
- ✓ 四是土地税的重点课税对象是城市房屋和土地；
- ✓ 五是由上述特点决定了美国政府课征土地税的主要目的在于为地方公共服务等筹措资金、调整收入分配。而土地税收的资源配置目的显然处于相对次要的地位



（二）日本土地税收特点

- 日本是一个土地面积狭小的国家，土地资源的供给状况决定了日本土地经济政策的重点在于促进土地的高效利用，这就决定了日本土地税制具有的特点：
- 一是土地税种齐全、税制结构相对完整，日本主要的土地税种都已经具备，它缺少土地增值税，但以土地转让所得税替代；
- 二是土地税收的主要功能在于限制土地投机性交易、促进土地资源的有效利用。土地转让所得税、地价税和特别土地保有税均有此税收目的；
- 三是土地税收实行中央、都道府县、市町村三级管理。而三级政府土地税权又相互独立。



（三）印度的土地税制特点

- 一是联邦、州、地方上级政府均参与土地课税，但又各有侧重，税权彼此独立。联邦政府对农地收益税以外的所得税性质的土地税、遗产税和赠与税中的土地税具有管理权；州政府主要课征农地收益税，土地及建筑物价值税、地方政府课征不动产租金税，土地增值税和一些附加性土地税。
- 二是对农地课征以纯收益为计税依据的土地税，并作为州政府管辖下的主体税种。



（四）巴西土地税制特点

- 税制结构

- 所得税性质的土地税：即对房地产租金收入作为所得的一部分课征所得税，是非独立土地税种。
- 财产税性质的土地税：有农村土地税（联邦政府与地方政府五五分成）和城市不动产税，后者又分城市土地税（无建筑）和房地产税两种

- 土地税制特点

- 土地税制比较简单，税收目的土分明确。
- 对城市房地产和农村房地产实行分类课税，充分照顾了农地与市地利用的不同特点。
- 与印度一样，巴西政府十分注重通过农地课税制度强化对农地合理利用的调控。



复习思考题

- 税收 税制 税法 土地税收
- 1.土地税收的特点及其功能是什么？
- 2.我国土地税制体系及其改革方向？