

# 地方政府参与农村集体经营性建设用地入市收益分配的 逻辑、难点及方式

岳永兵 刘向敏

(中国自然资源经济研究院,北京 100049)

**内容提要:**建立土地增值收益分配机制是农村集体经营性建设用地入市的核心问题。地方政府基于税收、贡献、发展权等参与入市收益分配,使其分享的收益具有土地税和地费双重属性。不论征收土地增值收益调节金,还是土地增值税,都需要核算土地增值收益。土地增值收益核算面临存量建设用地成本难以统计和折算、增量和再入市成本缺少实践和规范、出让和租赁入市收益存在弹性空间等问题,本文综合以增值额和成交价款为基数分享增值收益的优点,提出采用分段差异化方式征收土地增值税。

**关键词:**集体经营性建设用地入市 收益分配 成本核算 土地增值税

**中图分类号:**F301.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2024)02-0031-09

## 一、问题的提出

2019年《土地管理法》修正后,农村集体经营性建设用地入市(下文简称“入市”)得到法律许可,但入市收益如何分配并未明确。2023年3月,自然资源部印发《深化农村集体经营性建设用地入市试点工作方案》(下文简称“试点工作方案”),将健全土地增值收益分配机制作为改革的重点内容进行再部署,明确“研究出台农村集体经营性建设用地增

值收益调节金<sup>①</sup>管理办法”。近年来,理论界和实务界对地方政府(指县级人民政府)参与增值收益分配的性质、方式、比例等问题进行了探索和研究。对于建立“初次分配基于产权和市场,二次分配基于税收”的土地增值收益分配体制有普遍共识,但对调节金的性质存在不同理解,实务界普遍赞同调节金是土地增值税法修改前的过渡政策,调节金应转为土地增值税;理论界则存在不同认识,杨国良(2021)认为入市时收取的调节金是营业税,入市后

[收稿日期]2023-09-01

[作者简介]岳永兵,研究员,管理学博士,研究方向为农村土地经济与政策;刘向敏,通讯作者,副研究员,管理学博士,研究方向为资源环境经济与政策。

[基金项目]自然资源部部门预算项目“自然资源领域重大综合改革支撑体系建设”(12110200000180078)。

①根据《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》规定,农村集体经营性建设用地土地增值收益,是指农村集体经营性建设用地出让、转让环节的收入扣除取得成本和土地开发支出后的净收益。调节金是在农村集体经营性建设用地入市及再转让环节,对土地增值收益收取的资金。

流转中的调节金是个人所得税<sup>[1]</sup>;付绍宏等(2017)认为调节金应属行政事业性收费。<sup>[2]</sup>对于试点地区以成交价款为基数征收调节金问题,从入市地块取得和开发成本构成复杂、成本核算无参考标准<sup>[3]</sup>、土地增值收益难以确定<sup>[4]</sup>等方面进行了解释。认为调节金征收比例设定过于宽泛,计征比例跨度大<sup>[5]</sup>,难以支撑制度构建。明确调节金性质、征收方式是地方政府参与入市收益分配的基础,目前相关研究未形成统一认识,对于地方政府参与收益分配的性质、方式、增值收益核算具体难点缺少细化研究,难以作为改革实践和制度建设提供支撑。本文基于上一轮(2015年—2019年)集体经营性建设用地入市试点实践,讨论地方政府参与入市收益分配的性质、方式以及增值收益核算难点,以期完善入市收益分配制度提供参考。

## 二、地方政府参与集体经营性建设用地入市收益分配的逻辑与方式

党的十八届三中全会提出“允许农村集体经营性建设用地出让、租赁、入股,实行与国有土地同等入市、同权同价”。2014年,中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于农村土地征收、集体经营性建设用地入市、宅基地制度改革试点工作的意见》,提出建立“同权同价、流转顺畅、收益共享”的集体经营性建设用地入市制度。理论界对土地增值收益归属争论已久,并产生了“涨价归私”“涨价归公”“公私兼顾”三种观点。近年来,“公私兼顾”观点得到普遍认可,地方政府作为社会公共利益的代表,参与土地增值收益分配逐步形成共识。

### (一)地方政府参与入市收益分配的逻辑

#### 1. 历史逻辑:维护土地利用之公平正义

中国通过两次革命(以平均地权为核心的新民主主义革命和以消灭土地私有制为目标的社会主义

改造)消灭了土地私有制<sup>[6]</sup>,不再有人可以凭借对土地所有权的占有,成为不劳而获的食利者。土地能否入市受区位条件、基础设施完备度、社会发展水平等因素影响,也就意味着只有少数集体土地具备入市条件。“涨价归私”只能使小部分农民集体,凭借对优势区位土地的占有获得丰厚经济利益,不但会加剧农民贫富分化,甚至可能再造土地食利阶层。为避免因土地增值收益分配不均而出现贫富分化,国家有权对土地增值收益进行调节,促使集体土地与国有土地履行同等义务,承担相应的基础设施建设等社会责任,实现社会主义制度对社会正义和共同富裕的追求。<sup>[7]</sup>“涨价归公”忽视了集体土地所有权,并且与市场配置资源的原则存在抵牾<sup>[8]</sup>,不符合对集体土地赋权让利的改革方向。因此,秉承“公私兼顾”原则由地方政府对入市收益进行调节,符合我国当前国情,亦符合“同权同责”的公平正义要求。

#### 2. 理论逻辑:公共管理者对增值的贡献

根据马克思地租理论,地价是地租的资本化,土地增值是土地价格的增加值。集体经营性建设用地增值也是绝对地租和级差地租变化所引起。依据产权理论,绝对地租和级差地租属于土地所有权人,地方政府不是入市土地所有权人,无权直接参与分配。地方政府对区域基础设施和公共设施投入引起的土地增值<sup>[9]</sup>属于级差地租范畴,在土地流转环节这部分级差地租被土地所有权人(农民集体)占有,由于是地方政府投入产生的外部正效应,基于对土地增值的贡献,地方政府可以分享这部分收益。土地用途和使用条件改变也是产生增值的原因之一,这源于社会发展和对土地发展权的管控,我国没有建立土地发展权制度,实际上土地发展权由国家所有,具体由地方政府行使,地方政府基于这种权利可以参与土地增值收益分配。<sup>[10]</sup>因

此,地方政府作为公共管理者,通过履行基础设施建设、土地用途管制等职能,对集体经营性建设用地增值做出了贡献,有权参与入市收益二次分配。

### 3. 实践逻辑:“土地财政”背景下的现实需要

自1994年分税制改革后,国有土地出让收入逐渐成为地方政府财政收入的重要补充,并作为地方建设发展的重要资金来源,介入国民经济发展的多个环节。<sup>[11]</sup>集体经营性建设用地入市会压缩地方政府征地卖地空间,降低土地出让收益,进而影响基础设施建设等公共支出。在地方政府没有找到稳定接续收入来源的情况下,参与入市收益分配是对放弃土地出让收益的补偿。2019年修正的《土地管理法》缩小了征地范围,并没有取消征地制度,土地征收出让依然是保障建设用地需求的重要渠道。在这种情况下,不同途径使用集体土地,农户所获收益分别以政府确定的区片综合地价和入市土地市场价格为标准。从实践看,入市土地市场价格往往高于征收补偿标准,如果农民集体从入市中获得的收益过高,将不愿土地被征收,为避免对“土地财政”造成冲击,需要对入市收益进行调节。

## (二) 地方政府参与入市收益分配的性质与方式

### 1. 地方政府参与收益分配的性质

通过对地方政府参与收益分配逻辑的分析可知,地方政府参与收益分配的对象是土地增值收益。地方政府参与收益分配不只是凭借政治权利对入市主体的征税,也考虑到政府公共管理、投资等行为对土地增值的影响,以及可能对土地征收制度的影响,因此,入市试点中征收的土地增值收益调节金具有地税和地费双重属性。<sup>[12-13]</sup>城乡土地“同权同责”是地方政府参与入市收益分配的逻辑起点,国有土地出让时,土地增值大部分归地方政府所有(主要用于公共财政支出),集体土地入市时,地方政府理应参与土地增值收益分配。地方政

府在入市环节通过分享收益,弥补土地出让收益损失;在转让环节分享收益,规范土地市场交易秩序,避免土地投机行为。目前,转让环节可以对应土地增值税,出让环节无对应税种。在集体经营性建设用地出让环节征收土地增值收益调节金,对应到国有土地,相当于土地出让金的一部分,更像是所得税,也有学者认为入市环节不适用土地增值税,建议增设集体土地入市所得税<sup>[14]</sup>,进一步明确了政府在出让环节参与土地增值收益分配的性质。

### 2. 地方政府参与收益分配的方式

为规范农村集体经营性建设用地土地增值收益管理,2016年4月,财政部、国土资源部联合印发的《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)规定“调节金分别按入市或再转让农村集体经营性建设用地土地增值收益的20%—50%征收;无法核定入市或再转让土地取得成本的,可按成交总价款一定比例征收”,并明确调节金由试点县(市、区)财政部门会同国土资源(现自然资源)主管部门征收。由此在实践中形成两种征收方式:一是以土地增值收益为基数征收。如辽宁海城规定集体经营性建设用地出让,工矿仓储用地按增值额的30%征收,商服用地按增值额的40%征收;以租赁和作价入股方式入市的,工矿仓储用地按增值额的10%征收,商服用地按增值额的20%征收。二是以土地成交价款为基数征收。试点地区分区域、分用途制定了差异化的收益分配比例,如四川郫都结合基准地价、规划用途以及入市方式的差异实行分类分级征收,工矿仓储用地按成交价的13%—23%征收,商服用地按成交价的15%—40%征收。河南长垣根据不同用途、不同基准地价等级,商服用地按成交价15%—30%征收,工业用地按成交价5%征收。

增值收益调节金是对土地增值收益收取的资

金,以成交价款为基数分享增值收益,能够避免核算土地取得成本,便于操作,但扩大了征收基数,有违对增值收益分配这一核心要求。以增值额为基数分享增值收益,能够较好地体现对增值收益分配这一核心要求,可以有效衔接土地增值税。不论哪种征收方式,政府参与分配的比例在试点地区之间差距较大,国家层面难以照此做法给出统一的标准。同一区域和用途按照固定比例参与收益分配,调节效果不如超额或超率累进方式。土地增值收益调节金作为试点期间的过渡政策,最终要向税收转变,《土地增值税法(征求意见稿)》已将集体房地产纳入了征税范围,规定“出让、转让集体土地使用权,土地增值税按照增值额和四级超率累进税率进行征收”。不论是入市试点期间征收增值收益调节金,还是将来征收土地增值税,都需要核算入市土地增值额,目前土地增值额核算存在一定的困难。

### 三、地方政府参与集体经营性建设用地入市收益分配的基础:理清成本与收益

地方政府参与增值收益分配体现在一级市场的出让、租赁、作价出资(入股)和二级市场的转让、交换等视同转让环节。集体经营性建设用地入市得到《土地管理法》允许后,出让环节将会有记录,二级市场增值收益较容易核算,转为土地增值税也没有争议,难点主要聚焦在一级市场。从实践情况看,由于出让环节不存在“取得土地使用权所支付的金额”或土地取得时间久远而难以考证,增值额难以计算。

#### (一)入市成本构成

入市成本主要包括土地取得成本、土地开发成本、项目实施管理成本和相关税费,入市土地来源不同、入市途径不同,成本构成也存在差异。

#### 1.入市土地不同来源与成本构成

入市土地来源包括存量集体建设用地和增量集体建设用地。存量集体建设用地又分为存量集体经营性建设用地、宅基地、公益性公共设施用地,成本构成包括土地使用权收回补偿成本、地上附着物补偿成本、土地开发成本、管理成本。土地使用权收回成本主要是存量集体建设用地使用权人退出土地使用权及地上建(构)筑物补偿;土地开发成本主要是土地所有权人在让渡土地使用权之前,开发土地所发生的各项支出,包括基础设施和配套设施费;管理成本主要是地价评估、勘测定界、中介服务等费用。不同存量用地类型对应的成本支出也略有差别,公益性公共设施用地(如废弃的学校、晾晒场)等由集体自持的建设用地不存在土地使用权收回和地上附着物补偿成本;由使用权人持有的集体建设用地(如闲置宅基地等),入市前集体需收回土地使用权,要支付土地使用权收回和地上附着物补偿成本。增量集体经营性建设用地主要是将耕地、园地、林地、未利用地转变为建设用地,成本构成除了上述费用,还涉及新增建设用地有偿使用费,耕地转为建设用地还包括耕地占补平衡成本、农户补偿安置费用和耕地占用税等支出。

#### 2.不同入市途径与成本构成

集体经营性建设用地入市有就地入市<sup>①</sup>、调整入市、整治入市三条途径,上文所述入市成本构成主要针对就地入市而言。调整入市是指在确保建设用地不增加、耕地数量不减少、质量有提高的前提下,对零星分散的集体建设用地经复垦验收后,形成建设用地指标,按照国土空间规划调整到县域范围内的产业集中区入市。相较就地入市,调整入市增加拆旧区复垦和建新区占地补偿两项成本。整治入市是指对历史形成的成片集体建设用地,依

<sup>①</sup>就地入市指依法取得、符合规划的存量集体经营性建设用地,具备开发建设所需基础设施等条件的,可以直接以出让、出租等方式入市。

据规划开展土地整治,统一进行基础设施配套、重新划分宗地和确定产权归属后,对经营性用途的建设用地由农民集体入市。相较就地入市,整治入市涉及将建设用地中的一部分转为绿化、基础设施配套等非经营性用地,除了土地整治支出,这些土地从经营性转为非经营性带来的价值损失,也属于入市成本。整治入市涉及土地产权变更以及较高的财务成本,其成本构成更加复杂,暂不对此展开讨论。相比较而言,调整入市和整治入市成本明显高于就地入市。

#### (二)入市收益构成

入市收益是集体经营性建设用地使用权通过出让、出租、作价出资(入股)等方式交易后,获得的成交价款、租金、股息及有关的经济收益。入市收益主要跟入市土地用途有关,一般而言,住宅用地高于商业用地、商业用地高于工业用地。实践中,有些农民集体在入市集体经营性建设用地时,并不关注短期的经济利益(即出让价格),更看重入市地块对于本集体产业发展的带动作用 and 提供的就业机会,这样成交价格并非市场价格,降低了入市收益水平。此外,农民集体除了获得入市成交价款,有时也会让用地主体无偿承担村里基础设施、公共设施建设或从用地主体手中获得赞助、节日慰问品等,这些隐性收益一般不纳入收益范畴进行统计。隐性收益在入市收益中占比较小且不普遍,按照成交价款、租金、股息来确定入市收益具有现实合理性且能够被普遍接受。

### 四、地方政府参与集体经营性建设用地入市收益分配的难点:土地增值收益核算

入市收益随土地用途不同虽有差别,但较容易确定。入市成本构成中,相关税费和项目实施的的地价评估、勘测定界等费用有明确标准。土地取

得和开发成本因土地来源、入市途径、入市方式不同而存在差别,有些难以统计,有些在认定上存在争议,增加了入市成本核算难度。

#### (一)现实性难题:存量建设用地成本难以统计和折算

存量建设用地根据所有权与使用权是否分离可分为两类:一类是建设用地由所有权人持有,另一类是建设用地存在使用权人。

##### 1.所有权人自持的建设用地

根据建设用地最初来源和后期开发投入不同,成本构成呈现较大差异。如有些土地自集体所有制建立以来一直由集体持有和使用,无从计算取得成本;有些土地是集体通过有偿方式从他人手中取得,当初支付了补偿,包括货币补偿、务工减免、公粮上交减免、土地置换等,这些投入时间久远且无票据留存,难以考证。同样,开发成本中,集体投入既有货币投入,也有实物和劳务投入,由于时间跨度长、基础资料缺失,佐证、计算比较困难。改革开放前,劳动力成本较低,土地开发投入呈现“劳务多、资本少”的特点,现在劳动力成本较高,土地开发投入转变为“劳务少、资本多”,若简单以当初的劳务投入折算成当今的开发成本,可能会非常高,这些成本如何计算莫衷一是。

1998年《土地管理法》第一次修订后,集体建设用地从事非农建设受到限制,目前,集体经营性建设用地入市所盘活的土地资源,主要是1999年以前形成的存量土地。存量建设用地由于历史跨度长,期间不允许流转,缺少相关交易记录,土地取得和开发成本面临从哪个时点算起以及如何换算成入市时点的市场价格等问题。据实核算成本,操作极为复杂,成本高且测算过程和结果不易让农民集体理解和认可。试点期间,入市土地以存量集体建设用地为主,其中集体自持的土地由于涉及利益关系

简单、成本较低,成为入市首选,入市成本核算难点又集中在这类土地,也因此得出入市土地增值收益核算困难的判断。

### 2. 存在使用权人的建设用地

存在使用权人的土地也分为两种情况:一是入市前由集体收回使用权。使用权收回补偿成本加上入市前土地开发支出,就是入市土地取得和开发成本。土地使用权收回补偿标准受土地用途、使用权来源合法性等因素影响,可以通过专业机构评估或双方协商确定。二是使用权人尚未取得合法用地手续,需要先补办用地手续。试点地区依据这类土地形成时间和原因制定了差别化的处置办法,主要区分违法程度和过错责任,缴纳一定数额的罚款后可以入市。这类用地成本如何核算,罚款是否纳入成本存在不同理解。

1999年至2020年期间,禁止集体建设用地出让、转让或者出租用于非农业建设,这一时期的集体非农建设用地一部分属于原来的乡镇企业用地,另一部分来源于违法违规用地。实践中,为解决历史遗留的违法违规用地问题,借助试点机会通过缴纳罚款使其合法化是普遍做法。《试点工作方案》也提出“充分发挥村民自治作用,稳妥解决不符合规划、缺乏合法手续等历史遗留问题”。处理历史遗留问题时,一般遵循“宜宽不宜严”原则,处罚标准往往低于合法占用土地成本,如果以罚款和当初违规取得土地支付的费用作为成本,显然对成本考虑不足。这类土地成本如何核算成为难题,加剧了对增值收益核算困难的判断。

(二)预期性难题:增量和再入市成本缺少实践和规范

### 1. 增量土地入市成本核算缺少实践

对于增量集体建设用地来说,开发成本较容易确定,根据当地“三通一平”土地开发成本核定即

可。在入市前村集体占用承包给农户的土地,一般参照国家征收土地补偿标准给予农户补偿,农户普遍能够接受。另外,国家征收土地时除了按照区片综合地价给予被征主体经济补偿,还会安排社会保障费用对被征地农民参加养老保险给予补贴。新增集体经营性建设用地入市涉及占用耕地时,农户同样失去了土地,如果农户自愿有偿退出承包经营权,双方可以协商确定补偿价格。如果耕地还是农户重要的生活保障,则被征地农户参加养老保险所需费用应纳入入市成本考虑。实践中,不同地区被征地农户纳入养老保险的类型不同,有的纳入城乡居民养老保险,有的纳入城镇职工养老保险,两种途径政府补贴资金存在较大差别。对于很多地区来说,入市收益无力负担农户纳入城镇职工养老保险。

前期试点期间较少涉及增量集体经营性建设用地入市,对此缺乏探索。2019年《土地管理法》修正后,允许增量集体经营性建设用地入市,并规定“土地利用年度计划应当对集体经营性建设用地作出合理安排”。增量集体经营性建设用地入市时,被占地农户补偿也因农户自身条件不同而呈现差异,可参照征地补偿标准由双方协商确定。至于被占地农户如何参加养老保险(跟本地区被征地农户养老保险接轨)需在实践中进一步探索。调整入市在建新区占用农户耕地时也面临同样问题。对于集体自持土地,如村里预留机动地转为集体经营性建设用地入市,土地取得成本中除了新增建设用地有偿使用费、耕地开垦费和耕地占用税,不存在占用农户承包地补偿,是否需要计算土地取得成本,也存在不同理解。

### 2. 使用权续期或再出让时成本认定存疑

土地使用权届满后续期或无偿收回再出让时,增值核算存在两种理解:一是从历史接续视角,土

地增值是土地价格的增加值,续期或再出让价格与上次出让(或转让)价格的差值属于增值收益(暂不考虑续期或再出让时的其他成本投入)。二是从入市过程视角,即每一次出让都是增值收益核算的起点,集体经营性建设用地续期或收回再出让时,以本次出让实际发生的费用来核算成本,这样基本不存在成本,成交价款就是增值收益。根据增值收益定义,续期或再出让时的增值额应按第一种理解来核算,考虑到国有土地续期和再出让时,大部分收益归地方政府所有,这样难以跟国有土地衔接。按第二种理解的计算方式产生的增值额度较大,将土地增值税引入出让阶段后,土地增值税采用超率累进税率,且“增值额超过扣除项目金额200%的部分,适用税率为60%”。土地使用权续期或无偿收回再出让时成本几乎为零,这样就得适用60%的税率,实难让农民集体和社会公众接受,这也是将增值收益分配引入出让环节带来的新问题。

(三)潜在性难题:出让和租赁入市收益存在弹性空间

根据产业生命周期和企业发展状况,集体经营性建设用地可以灵活设置出让年限。出让收益与出让年限有关,年限越短、收益越低,若出让年限较短,无法产生增值收益,地方政府也就不能分享收益。出让期限届满后续期又会遇到上文讨论的成本认定问题。入市方式除了出让,还包括租赁、作价出资(入股)。作价出资(入股)跟出让差不多,作价出资额减去成本便是增值额。租赁比较特殊,可以参照集体建设用地出让核算成本,租金总和就是入市收益,如果租期较短,租金总额很可能低于入市成本,没有产生增值。租金总额超过入市成本时,租金一般按年缴纳,在取得土地时一次性缴纳增值收益,会提高用地成本,如果将用地成本分摊到租期内,年租金减去年均成本也可以核算出增

值。只是过程太过繁琐,可能征收成本高于实际征收额,不具有可行性。

《土地增值税暂行条例》和《土地增值税法(征求意见稿)》没有将租赁、作价出资(入股)方式转移土地使用权纳入土地增值税征税范围。根据国有和集体土地“同权同价”原则,集体土地通过租赁和作价出资(入股)方式入市时,地方政府也应参与土地增值收益分配,考虑到参与增值收益分配成本较高,政府如何参与分配需进一步探索。如何避免入市主体故意缩短土地出让年限,规避缴纳增值收益也是需要统筹考虑的问题。

集体建设用地出让前存在使用权转移行为时,增值收益较容易核算,如果出让前,使用权不存在转移的情况或距上次转移时间比较久远,则增值收益核算较为困难。通过对入市土地来源和入市途径分析可知,除了存量建设用地由集体收回后再入市的成本较容易核算外,其他几种入市方式都难以核算成本。集体自持且就地入市的存量建设用地成本核算是最大难题,该问题在实践中已充分暴露。新增集体经营性建设用地入市和调整入市实践较少,占用农户承包地如何计算成本需要深入探索;使用权届满续期、弹性出让和租赁入市时成本核算在实践中尚未涉及,这些都是将来实践的重点,亟须在实践中探索完善相关制度。尚未取得合法手续的存量土地,通过完善用地手续后入市,属于历史遗留问题处理,是各利益主体相互妥协的结果,属于“特事特办”,对于建立增值收益分配机制不具有参考性,不过多讨论。

## 五、地方政府参与集体经营性建设用地入市收益分配方式选择

地方政府以增值额为基数分享增值收益时,出让环节增值额核算是无法回避的现实困难。即使

入市前存在土地使用权转移的情况,在核算成本时,也会遇到集体土地收回补偿是否合理、管理费是否合理等问题,工作量大、过程繁琐,有时难以得到集体认可。增值收益核算面临的问题错综复杂,仅靠完善技术手段无法解决。《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)规定“无法核定本地区入市或再转让土地取得成本的,试点县人民政府可根据土地征收或土地收储的区域平均成本情况,制定农村集体经营性建设用地的平均成本”。通过制定平均成本,对入市成本进行简易核算,虽不能解决使用权届满续期(收回再出让)成本认定、租赁与弹性出让规避收益等问题,但不失为解决当前增值收益核算难题的可行途径。入市土地来源、入市途径、用途等差异也使成本和收益出现差别,综合实践中两种分配方式优点,结合土地增值收益调节金转土地增值税的改革方向,建议采用分段差异化方式征收土地增值税(试点期间可以按照此方式征收调节金)。

### (一)分段差异化方式征收土地增值税

分段差异化征收,即出让环节成交金额在基准地价范围内的部分,按固定比例征收,具体比例由省、自治区、直辖市人民政府区分土地区位、用途确定,超过基准地价的部分实行超率累进税率,具体比例按照《土地增值税法(征求意见稿)》规定的税率执行。以弹性年期和租赁方式入市时,成交价款和租金没有超过基准地价,可按照成交价款和租金收益的一定比例征收,避免入市主体故意缩短出让年限规避产生增值收益,也避免一次性征收加重企业负担。跟现行方式相比,此方式有如下优势:一是避免出让环节入市成本核算难题,成交金额在基准地价范围内的部分,由省级政府制定差异化征收

比例,兼顾了入市收益地区之间差异较大问题,更符合各地实际。二是有效衔接《土地增值税法(征求意见稿)》,超过基准地价的部分,以基准地价作为扣除的项目金额,实行四级超率累进税率,增值越大征收比例越高,更好地发挥对增值收益调节作用。

### (二)分段差异化方式征收土地增值税的可行性

采取分段差异化方式征收土地增值税简洁明了,也体现了对增值的差异化调节,兼顾了公平与效率,便于地方实施。一是依据具有普适性。建立集体建设用地基准地价是入市的前提条件,每个地区都会制定,具有广泛的实践基础。基准地价体现了土地区位和用途差异,为在基准地价范围内进一步制定差异化征收标准创造了条件。二是具有现实合理性。基准地价是不同级别、不同用途土地使用权的平均价格,均超过土地取得和开发成本,对基准地价以上部分,实行超率累进税率,能够凸显对增值分配的初衷。基准地价以内部分不仅包括成本也包括部分增值收益,制定较低的征收比例,不违背对增值进行分配的初衷。三是操作具有便捷性。地方政府分享的增值收益具有税和费双重属性,在征收方式上不用拘泥于原来土地增值税的相关要求,入市成本简易核算符合税收简洁、便利原则,容易操作实施。

### (三)分段差异化方式征收土地增值税配套政策

该方式未能考虑调整入市、增量土地入市与存量土地入市在成本构成上的差异。对此,可在决定减征或者免征土地增值税情形时考虑:一是新增集体经营性建设用地入市时,尤其是耕地转为建设用地入市时,涉及的耕地开垦、耕地占用税等成本是否免征土地增值税,由省(区、市)政府自主决定。对于耕地保护压力较小的省(区、市),可以免征;对

于耕保形势严峻的省(区、市),不免征,增加入市成本,减少占用耕地压力。二是从国土“三调”数据看,全国村庄用地规模为3.29亿亩(1亩≈666.67平方米),在农村人口不断减少的情况下,集体建设用地盘活利用具有较大潜力。为鼓励存量集体建设用地盘活,调整入市涉及的拆旧区复垦成本可以免征土地增值税。三是对于占用农户承包地补偿,坚持平等自愿原则,提供多种方式供农户选择,包括将其他农户自愿有偿退出的承包地置换给被占地农户、纳入社保等,维护农民合法权益。

考虑到地方对“土地财政”依赖的现实以及集体与国有土地“同权同责”的要求,地方政府参与入市收益分配具有双重性质。纳入税收体系是土地增值收益分配的改革方向,通过征收土地增值税参与收益分配是简便可行的方式,也使土地增值税具有了别样意蕴。完善土地增值收益分配体制是系统工程,土地增值税只是政府参与入市土地收益分配的方式之一。随着入市制度不断完善和税制结构优化,政府参与入市收益分配的税收体系也应通盘谋划,在流转环节,除了土地增值税外还应统筹考虑企业所得税<sup>[15]</sup>、个人所得税等税种;在保有环节,通过完善城镇土地使用税,开征房地产税,改变“重取得、轻保有”的土地税费制度,既解决地方“土地财政”接续问题,也发挥税收对于土地资源合理利用的促进作用,遏制土地闲置浪费。

#### 参考文献:

[1] 杨国良.集体经营性建设用地增值收益调节金征收反映的问题及其解决路径[J].经济与社会发展研究,2021(16):235-237.  
[2] 伏绍宏,洪运,唐欣欣.集体经营性建设用地入市收益分

配机制:现实考量与路径选择——以郫都区为例[J].农村经济,2017(10):37-43.

[3] 岳永兵,刘向敏.集体经营性建设用地入市增值收益分配探讨——以农村土地制度改革试点为例[J].当代经济管理,2018,40(03):41-45  
[4] 蒲方合.农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金探微——从农村集体经营性建设用地使用权出让视角[J].财会月刊,2017(14):104-110.  
[5] 马翠萍.农村集体经营性建设用地入市收益分配的实践探索与制度优化[J].改革,2022(10):106-116.  
[6] 贺雪峰.中国需要再造一个土地食利阶层吗?[J].中国老区建设,2015(02):15.  
[7] 张翔.“共同富裕”作为宪法社会主义原则的规范内涵[J].法律科学(西北政法大学学报),2021,39(06):19-30.  
[8] 郭亮.从理想到现实:“涨价归公”的实践与困境[J].社会学研究,2021,36(03):23-46+225-226.  
[9] 陈红霞.集体经营性建设用地收益分配:争论、实践与突破[J].学习与探索,2017(02):70-75.  
[10] 陈柏峰.土地发展权的理论基础与制度前景[J].法学研究,2012(04):99-114.  
[11] 刘守英.土地制度变革与经济结构转型——对中国40年发展经验的一个经济解释[J].中国土地科学,2018,32(01):1-10.  
[12] 曲福田,等.土地经济学[M].北京:中国农业出版社,2011:302-303.  
[13] 郭浩楠,王淑华.集体经营性建设用地入市收益分配制度研究[J].中国国土资源经济,2020,33(06):55-62.  
[14] 吴昭军.集体经营性建设用地土地增值收益分配:试点总结与制度设计[J].法学杂志,2019,(4):45-56.  
[15] 贺林波,汪诗荣.共同富裕背景下集体经营性建设用地入市收益分配:方式、冲突与路径[J].地方财政研究,2023(02):41-50.

【责任编辑 孟宪民】