

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

蒲方合(教授)

【摘要】土地增值收益调节金在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的缴纳主体和土地增值收益调节金缴纳主体在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的法律 responsibility 不够明确。出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的土地增值收益很难确定。土地增值收益调节金在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的缴纳主体应为土地所有权人。应进一步明确土地增值收益调节金缴纳主体在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的法律 responsibility。按出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的净收益,对缴纳主体超率累进征收农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金。

【关键词】农村集体经营性建设用地; 土地使用权出让; 土地增值收益调节金; 土地增值税

【中图分类号】 F276.6 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2017)14-0104-7

一、引言

农村集体经营性建设用地使用权入市的地方性探索和实践已近 20 年(宋志红, 2015)。2013 年 11 月,十八届三中全会审议通过的《关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出,要建立城乡统一的建设用地市场。2015 年 1 月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《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》指出,要在农村集体经营性建设用地使用权入市试点的基础上,有序推进农村集体经营性建设用地使用权入市。2015 年 2 月,全国人大常委会通过的《关于授权国务院在北京市大兴区等三十三个试点县(市、区)行政区域暂时调整实施有关法律规定的决定》(以下简称《暂时调整实施有关法律规定的决定》)指出,在试点地区,符合规划和用途管制,合法取得的农村集体经营性建设用地,其使用权可以出让,与国有建设用地使用权同等入市,同权同价(秦永慧, 2016)。2015 年 3 月,北京市大兴区政府授权黄村镇启动狼垡地区农村集体经营性建设用地使用权入市试点项目,项目总投资 42.55 亿元(徐明, 2016)。2016 年 1 月 22 日,

广州首宗农村集体经营性建设用地使用权(40 年)以 450 万元的价格在广州白云区集体资产交易中心挂牌成交。

为了在农村集体经营性建设用地使用权入市试点中实现同权同价、共享收益,兼顾国家、农民集体、农民个人的利益,规范对土地增值收益的管理,2016 年 4 月 18 日,财政部、国土资源部发布了《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》(以下简称《调节金征收使用管理暂行办法》),授权 33 个试点县(市、区)财政、国土部门依据本办法制定相应的实施细则,报省级财政、国土主管部门备案,并抄报财政部、国土部。

一旦农村集体经营性建设用地使用权入市试点和农村集体经营性建设用地土地增值收益征收、使用试点成功,如果国家要推广农村集体经营性建设用地使用权入市,在土地使用权出让环节,对农村集体经营性建设用地使用权出让人征收土地增值税,则需要对我国现行的土地增值税进行进一步改革,以适应税收对农村集体经营性建设用地使用权出让进行调整的需要,进一步增强土地增值税的可操作

【基金项目】 广西人文社会科学发展研究中心项目“中国社会转型时期土地法律制度中的利益平衡机制研究”(项目编号:KF2012001); 贺州学院 2016 年教授科研启动基金项目“资源节约集约利用和利益平衡视角下的我国房地产税费改革研究”(项目编号:HZUJS201609)

性。为此,笔者从农村集体经营性建设用地使用权出让视角,对农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金征收中的若干问题进行探讨,希望在农村集体经营性建设用地使用权出让环节对出让入征收土地增值税的条件成熟时,能够对进一步完善我国的土地增值税制起到抛砖引玉的作用。

二、农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金的涵义及性质

根据《调节金征收使用管理暂行办法》第四条、第六条,农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金是指在农村集体经营性建设用地的租赁,农村集体经营性建设用地使用权出让、转让、入股等环节,按取得的土地增值收益和比例征收的调节金。其中,农村集体经营性建设用地是指依法取得,按照土地利用规划、城乡建设规划和土地用途管制,确定用于经营的存量农村集体建设用地。

按照《调节金征收使用管理暂行办法》第十五条,农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金属财政部门非税收入,填列政府预算收支分类科目中的“1039999 其他收入”科目,由试点县(市、区)财政部门会同国土资源主管部门负责征收,缴入国库,纳入地方政府一般公共预算管理,由试点县(市、区)财政部门统筹使用。

三、在农村集体经营性建设用地使用权出让环节土地增值收益调节金征收中存在的问题

《调节金征收使用管理暂行办法》的制定依据之一为《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》。我国目前只选择了33个地区进行农村集体经营性建设用地使用权入市试点,农村集体经营性建设用地使用权如何入市,尚处于探索之中。因此,按照《调节金征收使用管理暂行办法》的有关规定,农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金的征收还存在一些值得商榷的地方。

1. 土地增值收益调节金在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的缴纳主体不够明确。鉴于我国农村集体土地所有权及其行使现状,《物权法》第六十条规定,农村集体经营性建设用地所有权人为村农民集体、村内两个以上农民集体、乡镇农民集体。村集体经济组织或村民委员会代表村农民集体行使农村集体经营性建设用地所有权。村内两个以上集体经济组织或村民小组代表村民小组农民集体行使农村集体经营性建设用地所有权。乡镇集体经济组织则代表乡镇农民集体行使农村集体经营性建

设用地所有权。《关于加快推进农村集体土地确权登记发证工作的通知》(国土资发[2011]178号)规定,农村集体土地所有权证上的所有权人为每个拥有农村集体土地的农民集体,即××村(组、乡镇)农民集体。而《关于加快推进农村集体土地确权登记发证工作的通知》(国土资发[2011]60号)则要求,到2012年年底,力争在全国范围内把农村集体土地所有权证确认到拥有农村集体土地的每个集体经济组织。按《土地管理法》第十条,村集体经济组织经营管理村农民集体所有的经营性建设用地,村内两个以上集体经济组织或村民小组经营管理村内两个以上农村集体经济组织的农民集体所有的集体经营性建设用地,乡镇农村集体经济组织经营管理乡镇农民集体所有的经营性建设用地。

由此可见,对农村集体经营性建设用地所有权主体的规定,《物权法》第六十条、国土资发[2011]178号文的规定与国土资发[2011]60号文的规定不同,《物权法》第六十条规定的农村集体经营性建设用地所有权的行使主体也与《土地管理法》第十条规定的农村集体经营性建设用地的经营管理主体不同。

农村集体经营性建设用地使用权出让,既是农村集体经营性建设用地所有权的行使方式,也是农村集体经营性建设用地的一种经营方式。它的所有权主体、代表土地所有权人行使所有权的主体,可以出让农村集体经营性建设用地使用权。它的经营管理主体也可以出让农村集体经营性建设用地使用权。根据《物权法》第六十条、国土资发[2011]60号文、国土资发[2011]178号文、《土地管理法》第十条,村民小组农民集体、村民小组、村内两个以上农民集体、村内两个以上集体经济组织,可以出让农村集体经营性建设用地使用权,村农民集体、村集体经济组织、村民委员会可以出让农村集体经营性建设用地使用权,乡镇农民集体、乡镇农村集体经济组织也可以出让农村集体经营性建设用地使用权。《调节金征收使用管理暂行办法》第五条第二款规定,在土地使用权出让中,调节金原则上由农村集体经营性建设用地使用权的出让方缴纳。

那么在土地使用权出让中,究竟由哪个主体缴纳村农民集体所有的经营性建设用地土地增值收益调节金?又由哪个主体缴纳村民小组农民集体所有或村内两个以上农民集体所有的集体经营性建设用地土地增值收益调节金?哪个主体有义务缴纳乡镇农民集体所有的集体经营性建设用地土地增值收益

调节金?

2. 出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的土地增值收益很难确定。农村集体经营性建设用地使用权再转让环节取得的收入,为转让农村集体经营性建设用地使用权、地上建筑物及其附属物取得的全部价款和有关的经济利益。其成本包括取得农村集体经营性建设用地使用权所支付的全部金额,开发农村集体经营性建设用地的成本、费用,建造建筑物、相关配套设施的成本费用,与转让农村集体经营性建设用地使用权及地上建筑物及其附属物有关的税费。由于转让农村集体经营性建设用地使用权和转让国有经营性建设用地使用权,计算土地增值额的成本扣除项目相同,收入项目相同,可以参照2011年1月修订的《土地增值税暂行条例》第五条、第六条,《土地增值税暂行条例实施细则》第五条、第七条,计算、确定转让农村集体经营性建设用地使用权取得的收入、成本费用以及土地增值收益。

虽然一方面由于社会经济的发展,土地日益稀缺,另一方面由于国家对交通设施等公共物品的投入以及土地所有权人和土地使用权人对土地的投资和土地规划用途的改变,使农村集体经营性建设用地及其使用权、国有经营性建设用地及其使用权在总体趋势上增值(朱一中等,2013;王德起,2010;朱一中等,2014),但是,由于我国实行土地公有制,与转让农村集体经营性建设用地使用权不同,在国有土地使用权出让环节不存在征收土地增值税的问题,没有必要确定、计算出让国有土地使用权所取得的土地增值收益以及出让国有经营性建设用地使用权取得的土地增值收益的成本费用扣除项目,也没有必要为征收土地增值税而计算出出让国有经营性建设用地使用权取得土地增值收益的成本费用。如果要对农村集体经营性建设用地使用权出让人征收土地增值收益调节金,为了计算、确定出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的土地增值收益,如何确定其成本费用扣除项目?如何计算出出让农村集体经营性建设用地使用权取得土地增值收益的各项成本费用?《土地增值税暂行条例》及其实施细则没有为此提供可借鉴的标准、方法。

众所周知,无论是农村集体经营性建设用地及其使用权还是国有经营性建设用地及其使用权,出让时是否增值、如何增值,是在纵向上相对而言的。只有通过经营性建设用地使用权在出让时的价值或价格与经营性建设用地使用权在出让前某个时间节

点的价值或价格之比较,才能确定经营性建设用地使用权出让时是否增值以及如何增值。然而,由于房地产价格的波动性,经营性建设用地使用权既可能增值也可能贬值,其市场价既可能上涨也可能下跌。因此,经营性建设用地使用权出让时的价值或价格是否上升、是否增值,取决于如何选择经营性建设用地使用权出让前的时间节点,以将经营性建设用地使用权在该时间节点的价格或价值与经营性建设用地使用权出让时的价格或价值进行比较。由于《调节金征收使用管理暂行办法》、《土地增值税暂行条例》及其实施细则没有明确规定该时间节点的选择方法、标准、程序,故无法通过经营性建设用地使用权出让时的价值或价格与经营性建设用地使用权在出让前的某个时间节点的价值或价格之比较,来衡量经营性建设用地及其使用权在土地使用权出让时是否增值、如何增值,更无法确定经营性建设用地及其使用权在土地使用权出让时的增值数额。

《调节金征收使用管理暂行办法》第九条第二款规定了一种在农村集体经营性建设用地使用权出让环节确定农村集体经营性建设用地土地增值收益的方法。按照该条款,如果无法确定出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的土地增值收益的成本,则既可根据土地征收的区域平均成本制定农村集体经营性建设用地的平均成本,也可以根据土地收储的区域平均成本,制定农村集体经营性建设用地的平均成本。以该平均成本,作为相应区域出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的土地增值收益的成本。但是,这样的规定值得商榷。

按照《土地管理法》(2004年修订)第四十七条规定的土地补偿费和安置补助费标准,制定农村集体经营性建设用地的平均成本,并将该平均成本作为确定出让农村集体经营性建设用地使用权取得土地增值收益的成本,按照这样的方法计算出的土地增值收益,必然远远高于出让农村集体经营性建设用地使用权实际取得的土地增值收益。例如,2013年上海一级住宅用地、商业用地、工业用地的基准地价分别为24840元/m²、34060元/m²、6500元/m²,九级住宅用地、商业用地、工业用地的基准地价为2090元/m²、2810元/m²、300元/m²。2013年,上海市第一等级土地、第二等级土地、第九等级土地、第十三等级土地的征地补偿标准分别为46200元/亩(合69.36元/m²)、44700元/亩(合67.11元/m²)、35300元/亩(合53.00元/m²)、26500元/亩(合42.79元/m²)。

另外,国有土地收储的标的,应是剩余使用年限(等于原国有土地使用权出让合同约定的使用年限减去国有土地已使用年限)的特定用途的国有土地使用权。国有土地使用权的收储价,应为剩余使用年限的特定用途的国有土地使用权之对价。其使用权拟被收储的国有土地的剩余使用年限或出让合同约定的国有土地之用途不同,或其地理区位、建筑容积率不同,其使用权的收储价就不同。其使用权拟被收储的国有土地的剩余使用年限越长,其使用权的收储价越高,反之亦然。剩余使用年限为零的国有土地,其使用权的收储价应为零。

与国有土地使用权的收储价不同,农村集体经营性建设用地使用权出让金则是拟出让的特定使用年限、特定用途的土地使用权之对价。农村集体经营性建设用地使用权出让的年限或出让合同约定的农村集体经营性建设用地的用途或建筑容积率不同,或其地理区位、土地等级不同,出让金就不一样。合同约定的出让年限越长,在建设用地上达到最佳建筑容积率之前,土地规划的建筑容积率越高,则出让金越高,反之亦然。

每次收储国有经营性建设用地使用权,该国有经营性建设用地的地理区位、原国有土地使用权出让合同约定的土地用途、建筑容积率、剩余使用年限均不同。每次出让农村集体经营性建设用地使用权,该建设用地的地理区位、土地用途、建筑容积率、剩余使用年限也不同。每次收储的国有经营性建设用地使用权的剩余年限与每次出让的农村集体经营性建设用地使用权的出让年限相同的概率很小,土地使用权被收储的国有经营性建设用地与土地使用权被出让的农村集体经营性建设用地在地理区位、土地用途、规划建筑容积率、面积上均相同的概率也很小。国有经营性建设用地使用权的收储价和农村集体经营性建设用地使用权出让金相同的概率同样很小。

因此,一般而言,收储的国有经营性建设用地使用权和出让的农村集体经营性建设用地使用权不具有同质性和可比性,国有经营性建设用地使用权的收储价和农村集体经营性建设用地使用权出让金同样不具有同质性和可比性。如果每次收储的国有经营性建设用地使用权的剩余使用年限与每次出让的农村集体经营性建设用地使用权的出让年限不同,土地使用权被收储的国有经营性建设用地与土地使用权被出让的农村集体经营性建设用地在地理区位、土地用途、规划建筑容积率、面积上也不同,则

不能通过单位面积国有经营性建设用地使用权的收储价与单位面积农村集体经营性建设用地的使用权出让金之比较,来衡量农村集体经营性建设用地及其使用权是否增值、如何增值以及农村集体经营性建设用地使用权出让金是否合理。因此,《调节金征收使用管理暂行办法》第九条第二款的规定值得商榷。

由于国家投资于公共交通基础设施等公共物品的部分资金来源于国有土地使用权出让收入,为了促使出让的国有经营性建设用地使用权和出让的农村集体经营性建设用地使用权公平竞争,必须对农村集体经营性建设用地使用权出让人征收土地增值收益调节金。即使按照《调节金征收使用管理暂行办法》第九条第二款规定的方法,计算出的土地增值收益为0或负数,也并不意味着农村集体经营性建设用地及其使用权实际上没有增值或贬值。在这种情形下,如果不对农村集体经营性建设用地使用权出让人征收土地增值收益调节金,就不利于出让的国有经营性建设用地使用权和出让的农村集体经营性建设用地使用权公平竞争。

3. 土地增值收益调节金缴纳人在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的法律 responsibility 不够明确。按照国土资发[2011]178号文的规定,农村集体经营性建设用地使用权一般以××农民集体的名义出让。但出让农村集体经营性建设用地使用权的农民集体显然不是《调节金征收使用管理暂行办法》第十九条所指的单位或个人。因此,出让农村集体经营性建设用地使用权的农民集体,显然不是因具有《调节金征收使用管理暂行办法》第十九条第五项情形而应承担相应法律责任的主体。

按照《调节金征收使用管理暂行办法》第十四条、《政府非税收入管理办法》第十五条,农村集体经营性建设用地使用权出让方,应按缴款通知书规定的数额、期限,履行非税收入缴纳义务,及时足额缴纳土地增值收益调节金。否则,根据《政府非税收入管理办法》第三十八条、《调节金征收使用管理暂行办法》第十四条第二款、《财政违法行为处分条例》第十三条,凡隐瞒应当上缴的农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金以及存在其他不缴或少缴农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金行为的,责令土地使用权出让方改正并调整相关会计账目。财政、国土部门可采取措施督促其补缴或收缴应当上缴而未缴的土地增值收益调节金,并处不缴或少缴的土地增值收益调节金10%以上30%以下的

罚款。

但是,如何理解“其他不缴或少缴农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金”?如何认定缴纳主体是否存在“其他不缴或少缴农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金”行为?是否只要缴纳主体具有其他不缴或少缴土地增值收益调节金的行为,就要对缴纳主体处以罚款?由于对“其他不缴或少缴农村集体经营性建设用地土地增值收益调节金”的规定不够明确具体,导致农村集体经营性建设用地使用权出让方在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的法律 responsibility 不够明确,不利于追究土地增值收益调节金缴纳主体在土地使用权出让环节的法律 responsibility,使土地增值收益调节金征收部门行使行政处罚权时拥有过大的自由裁量权。

四、在农村集体经营性建设用地使用权出让环节进一步加强土地增值收益调节金征收的对策

为了在农村集体经营性建设用地使用权出让中兼顾农民集体、国家的权益,应从以下几个方面进一步加强土地增值收益调节金的征收:

1. 进一步明确土地增值收益调节金在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的缴纳主体。1982年《宪法》第八条第一款最先提出了“农村集体经济组织”这一概念。但是,无论是法律法规或学术界,还没有对这一概念进行明确规范的定义。笔者以为,农村集体经济组织,是指由一定农村社区范围内的农民或农户家庭出资组建的,具有独立的财产,以营利为目的,从事生产经营的经济组织。它具有以下特征:第一,由一定社区范围内的农民或农户家庭最初以土地等主要生产资料投资组建而成;第二,建立在农村集体所有制基础之上;第三,农村集体经济组织的财产独立于作为出资人的农民个人或农户家庭财产;第四,通过生产经营活动盈利。

我国农村集体经济组织起源于新中国成立后我国农村生产关系的历史变迁。新中国成立后,我国农村曾实行过土地私有制。1953年出现了初级社。在初级社,农民以土地使用权入股,统一经营,实行集体劳动、按劳分配和入股分红相结合(翟新花,2013),土地仍属农民私有。故初级社不属于农村集体经济组织。1955年,大批初级社转为高级社,原属农民私有的土地、耕畜、大型农机具等主要生产资料变为集体所有。高级社实行集体劳动、按劳分配(翟新花,2013)。一种农村集体经济组织——高级社在我国诞生。之后,又出现了若干个由高级社组合而成的人民公社——一种集政权组织、经济组织、社会组

织为一体的“政社合一”组织。1960年《农业十二条》明确规定生产队为土地等农业生产资料的所有者和基本核算单位。1962年《农业六十条》则明确规定土地等主要生产资料归生产队所有,形成了“三级所有,队为基础”的体制(翟新花,2013)。当时的生产队由10~20户农户组成,也实行集体劳动,按劳分配。当时的生产队无疑也属于农村集体经济组织。十一届三中全会后,又出现了包产到户、包干到户、家庭联产承包责任制。

改革开放后,乡镇企业、村办企业等农村集体经济组织曾在长三角地区遍地开花。一些地区也曾出现股份合作制性质的农村集体经济组织。但是,随着农村生产关系的变革,很多地方的很多村民小组已不再实行集体劳动、统一经营。与过去的生产队不同,不再实行集体劳动、统一经营的村民小组,也不再是农村集体经济组织。成都市2966个村的36098个村民小组中仅有58.78%的村民小组有经营性净资产(麻渝生等,2008)。很多村民小组内再也不存在农村集体经济组织。1999年,全国村民小组中仅有27.9%的村民小组内有合作经济组织149.1万个(麻渝生等,2010)。在村一级,虽然一些土地属于村农民集体所有,但是,很多行政村(尤其是中西部地区的行政村)也不再存在村集体经济组织。即使一些行政村仍然存在农村集体经济组织,村集体经济组织也不能等同于村农民集体。如果一个行政村存在两个以上村集体经济组织(如村办企业),很难确定应由哪一个村集体经济组织代表村农民集体行使土地所有权。

另外,村集体经济组织持股多元化,很多投资者、持股者不再是村农民集体的成员。由村集体经济组织来代表村农民集体行使土地所有权,会侵害村农民集体成员的利益。在很多中西部农村地区,乡镇集体经济组织亦不复存在。总之,随着改革开放后我国农村生产关系的变革,很多地方的农村集体经济组织与农民集体已不具有——对应关系,不宜统一规定由农村集体经济组织行使土地所有权。

农村集体经营性建设用地使用权既是农村集体经营性建设用地所有权的权能之一,也是农村集体经营性建设用地所有权人的一项极其重要的财产权。是否出让、如何出让农村集体经营性建设用地使用权,关系到土地所有权人对自己极其重要的财产权利的处分。对该财产权利的处分权应该得到尊重和法律保护。非经农村集体经营性建设用地所有人同意或授权,他人无权行使这一重大的财产权利。因

此,如果农村集体经营性建设用地属村民小组农民集体所有,应由村民小组农民集体行使土地所有权,出让农村集体经营性建设用地使用权并缴纳土地增值收益调节金。如果农村集体经营性建设用地分别属于村农民集体、乡镇农民集体所有,则村农民集体、乡镇农民集体可分别出让其使用权并承担土地增值收益调节金的缴纳义务。由于农村集体经济组织非农村集体经营性建设用地所有权人,非经土地所有权人授权,不得行使这一权利。村委会经土地所有权人授权则可代行这一权利。农民集体可通过集体决议或农民代表决议的方式行使该权利,也可授权其他组织行使。

2. 改革土地增值收益调节金在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的征收方法。农村集体经营性建设用地使用权的出让有如下所述的几种情形:

第一,农村集体经营性建设用地为已闲置不用或废弃的土地,或原合同约定的使用权已到期的土地,且其上无建筑物及附属物。未开发就地出让,则不存在开发、拆迁成本。假设出让人除缴纳土地增值收益调节金外无须缴纳其他税费,分别用 ΔP_1 、 P_1 表示出让农村集体经营性建设用地使用权取得的净收入、总收入,则 $\Delta P_1=P_1$ 。

第二,农村集体经营性建设用地为已闲置或废弃的土地或原合同约定的使用权已到期的土地,该土地上尚存在属于原土地使用权人(指依《土地管理法》第四十三条、第六十三条取得土地使用权的乡镇企业)所有的建筑物及其附属物。土地所有权人对该土地进行前期开发后再就地出让。假设出让人除缴纳土地增值收益调节金外无须缴纳其他税费,且出让人无需对原地上建筑物的所有人进行补偿,则会发生拆迁成本,开发土地的成本、费用,新建房及配套设施的成本、费用,分别用 C_{21} 、 C_{22} 、 C_{23} 表示,分别用 ΔP_2 、 P_2 表示出让集体经营性建设用地使用权取得的净收入、总收入,则 $\Delta P_2=P_2-(C_{21}+C_{22}+C_{23})$ 。

第三,按原合同约定,农村集体经营性建设用地使用权未到期,经与原土地使用权人(指按照《土地管理法》第四十三条、第六十三条取得土地使用权的乡镇企业)协商,提前收回土地,进行前期开发后就地出让。则除了对原土地使用权人进行补偿外,还会发生拆迁成本(用 C_{31} 表示),土地开发的成本、费用(用 C_{32} 表示),新建房及配套设施的成本、费用(用 C_{33} 表示),用 ΔP_3 、 P_3 分别表示出让农村集体经营

性建设用地使用权取得的净收入、总收入,用 C_{34} 表示出让人对原土地使用权人的补偿费用,又假设出让人除缴纳土地增值收益调节金外无须缴纳其他税费,则 $\Delta P_3=P_3-(C_{31}+C_{32}+C_{33}+C_{34})$ 。

在这三种情形下,出让农村集体经营性建设用地使用权取得的净收益均可计量、可确定。与出让农村集体经营性建设用地使用权取得的净收入不同,农村集体经营性建设用地的增值,是指就时间维度而言,农村集体经营性建设用地价值的增加。在上述第一种情形下,出让农村集体经营性建设用地使用权取得的增值收益,等于出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的总收入减去该经营性建设用地使用权在另一时间节点(指该经营性建设用地使用权出让之前的时间节点)的价值。在其他情形下,出让农村集体经营性建设用地使用权取得的增值收益,等于出让农村集体经营性建设用地使用权所取得的总收入减去该经营性建设用地使用权和该建设用地上建筑物在另一时间节点(指该经营性建设用地使用权出让之前的时间节点)的价值。

在上述三种情形下,农村集体经营性建设用地及其使用权增值的原因复杂,是多种因素综合作用的结果。它包括土地稀缺性带来的土地增值、土地用途改变带来的土地增值、投资带来的土地增值。如前所述,只有通过农村集体经营性建设用地使用权出让时的价值或价格与其在出让前某个时间节点的价值或价格之比较,才能确定农村集体经营性建设用地及其使用权在出让时是否增值及其增值额。但是,至《暂时调整实施有关法律规定的决定》生效前,《土地管理法》第四十三条第一款、第六十三条、《房地产管理法》第九条,禁止农村集体经营性建设用地使用权出让转让用于非农业建设。

一般而言,除非出现《土地管理法》第四十三条、第六十三条所指的情形,否则,房地产评估机构不会在《暂时调整实施有关法律规定的决定》生效前,对农村集体经营性建设用地使用权的价值进行评估,农村集体经营性建设用地使用权也不存在真正的市场价格。无法通过农村集体经营性建设用地使用权在出让时的价格或价值与农村集体经营性建设用地使用权在《暂时调整实施有关法律规定的决定》生效前的价值或价格之比较,确定农村集体经营性建设用地及其使用权的增值数额。

因此,为了增强《调节金征收使用管理暂行规定》的可操作性,降低调节金的征收成本,提高调节金的征收效率,也为了促进国有和农村集体经营性

建设用地使用权公平竞争,在上述三种情形下,均应按出让农村集体经营性建设用地使用权取得的净收益的一定比例,征收土地增值收益调节金。

出让农村集体经营性建设用地使用权取得的土地增值收益与出让农村集体经营性建设用地使用权取得的净收益正相关。国家对农村集体经营性建设用地周边及其邻近地区的交通基础设施等公共物品的投入越多,土地越稀缺,农村集体经营性建设用地使用权人对该地的投入和其邻地使用权人、所有权人对邻地的投入越多,农村集体经营性建设用地出让后规划的建筑容积率越高,则出让土地使用权取得的净收益越多,出让土地使用权取得的土地增值收益也越多,反之亦然。总之,土地使用权出让前,农村集体经营性建设用地及其使用权是否增值、如何增值、增值多少,会通过出让土地使用权取得的净收益反映出来。

因此,为了充分地发挥市场对农村集体经营性建设用地使用权的配置作用,保障出让的农村集体经营性建设用地使用权之间,出让的农村集体经营性建设用地使用权和出让的国有经营性建设用地使用权公平竞争,除对出让农村集体经营性建设用地使用权取得的净收益的一定比例征收土地增值收益调节金外,还应按出让单位面积农村集体经营性建设用地使用权取得的净收益数额,超率累进征收土地增值收益调节金。例如,如果出让农村集体经营性建设用地使用权取得的亩均净收益为10万元以下,土地增值收益调节金的征收比例为10%,则出让农村集体经营性建设用地使用权取得的亩均净收益分别为10万元以上30万元以下、30万元以上60万元以下、60万元以上90万元以下、90万元以上120万元以下、120万元以上150万元以下、150万元以上180万元以下、180万元以上210万元以下、210万元以上,则土地增值收益调节金的征收比例分别为13%、16%、19%、22%、25%、28%、31%、35%。

3. 进一步明确土地增值收益调节金缴纳主体在农村集体经营性建设用地使用权出让环节的法律责任。无法律责任则无法律救济。农村集体经营性建设用地使用权出让方、代出让方缴纳土地增值收益调节金的主体,也会谋求其自身利益的最大化。尤其在不少试点地方成立公司来运作农村集体经营性建设用地使用权出让时,公司作为运作主体,逐利的动机更加明显。出让农村集体经营性建设用地使用权难免会发生少缴或不按期缴纳土地增值收益调节金

的行为。应根据不缴或少缴土地增值收益调节金的具体情形及其原因,进一步明确缴纳主体的相关法律责任。

凡出于逐利动机,以逃避缴纳、不缴或少缴土地增值收益调节金为目的,不计或少计农村集体经营性建设用地使用权出让金,虚列或多列拆迁成本、农村集体经营性建设用地开发成本及费用、新建房及配套设施的成本费用,不设账目、账目混乱或设置虚假的会计账目、土地开发、房屋建造支出凭证等会计凭证,擅自销毁农村集体经营性建设用地使用权出让收入凭证,或会计收入凭证残缺不全,难以查账的,或者签订阴阳合同,进行关联交易以转移土地使用权出让收入的,相关部门应追收不缴或少缴的土地增值收益调节金,并根据情节轻重及不缴或少缴土地增值收益调节金的数额大小,处不缴或少缴土地增值收益调节金10%以上30%以下罚款。

由于征收土地增值收益调节金的财政、国土部门及其工作人员的原因,或者《调节金征收使用管理暂行办法》及其实施细则的规定不明确,或者由于缴纳主体计算失误,或者缴纳主体对《调节金征收使用管理暂行办法》及其实施细则理解错误,造成缴纳主体在农村集体经营性建设用地使用权出让环节不缴、少缴或不按时缴纳土地增值收益调节金的,相关部门应追收不缴、少缴、不按时缴纳的土地增值收益调节金,但不应对接纳主体处以罚款。

主要参考文献:

宋志红.集体经营性建设用地入市改革的三个难点[J].行政管理改革,2015(5).

朱一中,曹裕,严诗露.基于土地租税费的土地增值收益分配研究[J].经济地理,2013(11).

王德起.城市化进程中土地增值机制的理论探析[J].城市发展研究,2010(4).

朱一中,王哲.土地增值收益管理研究综述[J].华南理工大学学报(社会科学版),2014(2).

翟新花.我国农村集体经济体制历史变迁中的农民发展[J].当代世界与社会主义,2013(5).

麻渝生,苏卫.农村集体经济组织的演变、问题及对策[J].中共成都市委党校学报,2008(6).

麻渝生,杨翠萍.合并抑或分离:村委会和村集体经济组织的关系[J].当代世界与社会主义,2010(3).

作者单位:贺州学院经济与管理学院,广西贺州,542899