

税制绿化背景下的城镇土地使用税改革

张梦昊

(中南民族大学 法学院, 湖北 武汉, 420072)

[摘要] 考察土地使用税的制度变迁,发现当下立法更多是将土地经济价值纳入土地使用税的考虑范围之内,注重通过征税发挥土地经济价值。归因于这种定位,土地使用税不仅内在价值严重失衡,且制度本身存在诸多弊病。若不加以改正,将可能造成严重的土地生态破坏,致使土地使用税丧失存在基础。为走出困局,需要调整土地使用税的价值定位,在平衡生态与经济双重价值的基础上调整现有制度内容;优化征管机制,建设信息共享平台,保障税收有效课征。

[关键词] 城镇土地使用税; 税制绿化; 生态价值

[中图分类号] F810.422 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 2096-3300(2020)06-0038-09

在生态文明建设逐步推进的当下,税制绿化日渐成为学界研究的热点,围绕碳税、森林资源税、水资源税等税种以及环境保护税的完善所展开的研究硕果累累。我国目前也已构建起以环境保护税为主体,以资源税、耕地占用税为重点,以车船税、车辆购置税等为辅助,涵盖资源开采、生产、流通、消费、排放5大环节8个税种的生态税收体系。然而目前有关城镇土地使用税这一准环境税的研究,大都聚焦于加强经济调控作用之上,甚少涉及土地生态的维护。党的十九大提出要着力解决突出环境问题,其中便包括强化土壤污染管控和修复。基于此,本文展开专门研讨,以期早日明晰并发挥城镇土地使用税生态维护效用,推动税制绿化的步伐以及生态文明建设。

一、土地保有环节城镇土地使用税价值探析

税制绿化,即在税收制度之中,将保护环境考虑其中,从而减少不利于资源节约和环境保护的税种、税目等内容^[1]。环境保护税作为税制绿化运动

的最鲜明成果,被人们视作是保护环境最有效的手段之一。因此,我国《环境保护税法》的出台被许多人认为是税制绿化运动所取得的重大成功。但环境税的出台并不意味着税制绿化的结束,完善生态保护相关的税种仍很有必要。城镇土地使用税自1988年《城镇土地使用税暂行条例》(以下简称《暂行条例》)颁布之时起,便被设定了保护城镇土地的职责,经历多次修改均未改变。然而,由于时代需要和对土地资源认识的不足,《暂行条例》多是从经济发展角度进行考虑,较少关注土地生态的维护。为响应税制绿化和生态文明建设的号召,发挥城镇土地使用税对土地生态的积极作用,应权衡土地保有环节中的经济和生态价值,并分析城镇土地使用税制度现状,以为生态化完善提供思路。

(一) 土地保有环节的价值侧重: 生态与经济的博弈

1987年深圳首次采用协议方式出让了一块土地的使用权,由此拉开了我国土地供应市场化的序幕,

收稿日期: 2020-06-11

作者简介: 张梦昊(1995-),男(蒙古族),内蒙古赤峰市人,硕士研究生,研究方向: 环境资源法。

土地的经济价值也愈发受到重视。但在土地供应市场快速发展的同时也产生了诸多问题,如土地的供应量在特定区域内总是一定的,又因在市场中土地为价高者得,导致以赚取差额为目的的囤地行为普遍存在,土地资源大量闲置浪费,土地生态也因此而得不到有效维护。国内学者认为这一问题的产生是由于在土地保有环节中集约利用的理念未得到贯彻执行,故提出要通过多种手段实现土地资源的集约利用。如朱乾隆^[2]认为土地集约利用与生态文明建设的协调发展将有利于促进城市的可持续发展以及建设资源节约型、环境友好型社会;王慎刚^[3]认为城市土地集约利用不是过度开发,而应当是结构合理、优化环境;李霞^[4]认为惯常的城市土地利用并不重视城市土地生态效应的发挥,而只注重土地的产出功能,然而对生态问题的重视是应贯穿于城市发展的任何阶段。国外学者对于土地资源利用方面的研究开展较早。Downs Anthony^[5]主张城市可持续发展需要走“精明增长(Smart Growth)”的道路,并将“精明增长”定义为提升城市经济活力,保护城市环境,提高社区居民生活质量;Thomas A Gihring^[6]主张对粗放利用的土地施以重税,对集约利用的土地施以轻税,以使各主体在经济杠杆的引导下提高土地的集约利用;Tony Prato^[7]则认为,若要平衡区域增长的社会经济效益和环境效益,以实现城市土地资源的优化配置与持续利用,则需从包括土地利用政策、确定最优利用计划等在内的七个步骤入手。

原国土资源部所发布的一系列文件也已明确指出“土地节约集约利用是生态文明建设的根本之策,是新型城镇化的战略选择^[8]”“转变发展观念,由外延粗放利用资源向内涵集约利用资源转变,由偏重资源的数量管理向数量质量生态综合管理转变^[9]”;《全国土地利用总体规划纲要(2006—2020)》亦指出要节约集约用地,努力转变用地方式,加快由外延扩张向内涵挖潜、由粗放低效向集约高效转变,促进经济发展方式转变,着眼于土地集约利用与生态建设的协调,遏制城镇建设用地盲目扩张,坚持资源开发与环境保护相协调等诸多措施。可见重视土

地生态、将土地集约利用与生态维护相结合既是时代的需要,也是我国正在努力实现的目标。

(二) 城镇土地使用税现状: 生态价值缺失

城镇土地使用税是国家以城镇土地为征税对象,取得的纳税人部分城市土地收益的税种。作为土地保有环节唯一课征的税种,土地使用税本应响应生态文明建设的号召,助力维护土地生态,但该税种并未发挥应有作用。究其原因,在设计之初土地使用税便着重于土地的经济价值,而没有兼顾到土地的生态价值和社会价值,致使整个税种制度设计得不协调,最终导致土地使用税难以承担土地生态维护的需要。

1. 内在原因: 偏重土地经济价值

土地资源的价值是生态价值、经济价值和社会价值之和,但目前有关土地使用税整体制度的关注点仅局限于土地的经济价值,如当前诸多学者热议的土地使用税与房地产税的重叠问题,导致土地使用税与土地价值不相适应。立法者显然意识到了这一问题,对《暂行条例》的部分内容进行了数次修改,如国务院于2006年发布的修改《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的决定中,便将自1988年起便一直未变的税额标准提高了3倍,并将其征收范围扩大到了外商投资企业和外国企业。对于此次修改,立法者的解释为1988年实施的税额标准是依据20世纪八十年代中期的经济发展水平、土地利用状况及相关政策制定的,于现在看来明显偏低。2006年土地使用税占全国税收总收入的比重不足0.5个百分点,这与我国人多地少、土地资源极为紧缺的现状极不适应。但即便是2006年所定的3倍税率,于现在看来仍有较大的提高空间。

2. 外在表现: 经济导向下的税制弊端

以经济价值为导向的土地使用税既难以满足当前生态文明建设的要求,又出现诸多制度缺陷,并随着生态文明建设而愈发凸显。具体来看,缺陷主要体现在为以下方面:

(1) 立法目的: 土地使用税的立法目的为“合理利用城镇土地,调节土地级差收入,提高土地使

用效益以及加强土地管理”。依该目的，土地使用税更多是用以调节城镇土地的级差收入，而并非保护土地资源本身。而纵观多数国家的资源税，在可持续发展的要求下，以调整级差收入为目的的资源税大都逐渐转向以环保为目的的环境税^[10]。站在生产者角度，以征收级差资源税实现生产者的平等竞争也并不合理，尤其是对于处于资源级差收入优势地位的企业等纳税人而言更是如此。资源企业的生产选择本身就包含着对资源禀赋、开采及选矿条件、地理位置和自身生产技术的成本考量。国家征收级差资源税短期内会抑制企业进行上述成本考量的动机，长远来看更是会导致企业的技术进步落后和环境及制度依赖。

(2) 税收客体 《暂行条例》对于税收客体的规定，虽在历次修改中均保留了“使用”一词，但并未对使用的具体含义做出解释，最终导致大多数人将城镇土地使用税归入房产税之列。作为房产税的城镇土地使用税，只需对土地本身的经济价值进行考虑，并不对土地之上纳税人所要采取的使用行为以及产生的影响进行考量。在实际的征管中也都是以土地这一财产作为课税对象，不注重对使用行为的认定。然而，城镇土地使用税中“使用”一词含义虽没有被明确阐述，但其仍属于行为税之列，不应被视为房产税，这种做法不仅没有正视问题的根本，且忽略了土地生态价值，致使纳税主体对土地的处置仅需满足最基本的要求即可，污染和滥用土地资源、破坏土地生态环境、大量闲置土地等行为屡禁不止。

(3) 计税依据：计税依据是计算应纳或应征税款所依据的标准，体现着一国税收立法的特色。土地使用税采用从量计征的方式，即以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，对于不熟悉土地管理的税务部门而言，从量计征因其存在着认定和计算相对简便的优势，税务部门无需动用太多专业人员，仅需正确掌握有关土地面积的信息就能够做到依法征税。但另一方面，从量计征并不会随着纳税客体——土地价值的变化而变化，甚至会出现同等数量

的同类商品课税额相同的问题^[11]，难以准确反映出不同地区城镇土地的生态价值。

(4) 税率：税率的确定不仅关系到纳税数额多少，也是体现纳税公平的重要因素。作为环境税一员，土地使用税的税率应当等于污染行为或资源使用行为的边际外部成本。然而，依《暂行条例》规定，我国土地使用税采用定额税率，由高到低分为大城市、中等城市、小城市、县城建制镇和工矿区四个层级，其中大城市每平方米年纳税额 1.5~30 元，中等城市每平方米年纳税额 1.2~24 元，小城市每平方米年纳税额 0.9~18 元，县城、建制镇、工矿区每平方米年纳税额 0.6~12 元，明显低于当前土地的负边际外部成本。此外，土地使用税税率的梯度设计也难以体现出对土地生态价值的维护，土地使用税税率是以地区的繁荣程度和行政区划等因素为标准进行梯度设计，但同课税对象的环保程度基本无关的税率，这导致环境要素无法体现在税收负担之上。

(5) 税收特别措施：即在税收构成要素及其所体现的基本纳税义务之外，以减轻或加重税收负担为内容的税收措施。《暂行条例》规定，城镇土地使用税的减免范围包括国家机关、人民团体、军队自用的土地；宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地；市政街道、广场、绿化地带等公共用地；直接用于农、林、牧、渔业的生产用地等。虽对土地生态价值有所体现，但相比于土地经济价值而言仍显不足。此外，土地使用税的优惠政策也多以促进经济发展为目的，对于维护土地生态并无过多涉及。如在国家税务总局发布的《城镇土地使用税优惠》文件中列举了 56 类优惠事项，其中较为明显体现城镇土地使用税调节级差功能的优惠包括但不限于：矿山企业生产专用地、电力行业部分用地免城镇土地使用税优惠，企业的荒山、林地、湖泊等占地减半征收城镇土地使用税优惠。虽名目繁多，但大都注重发挥土地经济价值以促进经济发展。

(6) 征税信息获取有限 《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》规定：土地面积由

省级政府所确定的单位组织测量,若尚未组织测量但纳税人持有政府部门核发的土地使用证书的,则以证书确认的土地面积为准;未核发土地使用证书的,则应由纳税人据实申报土地面积。但在实践中,有些地方经常进行拆迁、道路规划等活动,导致土地基础信息资料无法及时更新,因此纳税人实际取得的土地与确权证书中所确认的土地面积时常不匹配,“有地无证”“有证无号”“证地不符”等问题频出^[12]。此外,土地管理部门、建设部门等均掌握着一定的土地信息,税务部门应加强与其相关部门的合作。

二、土地使用税生态化的必要性

《土地管理法》规定:土地利用总体规划应当落实国土空间开发保护要求,严格土地用途管制;提高土地节约集约利用水平;保护和改善生态环境,保障土地的可持续利用等原则。为实现集约利用与土地生态维护相结合,所能采取的手段不仅有税收,政府通过行政、法律及其他经济手段也可促成对土地生态的保护。土地使用税的生态化是否并无必要?

(一) 土地宏观调控的必然选择

综观我国政府多年的环保工作,大都是以“命令—控制”为外部特征的行政手段。固然行政手段具有清晰明确、直接有效以及强制性和权威性等优点,但其过于僵化、执行成本高、执行效率低等缺陷也制约着环保事业发展。且以上命下从的行政方式开展的环保工作,公众参与渠道并不畅通,地方政府对土地的控制力实际上成为了不受监督的权力。此外,地方政府普遍仅重视土地所带来的短期经济价值,将卖地作为增加财政收入的重要来源,也即土地财政,并没有平衡好经济发展与土地生态保护间的关系,导致地方市政建设及财政收入对土地转让、批租的依赖程度日益增强。

合理的土地宏观调控手段须具有灵活、适应市场、激励相对人等特征。目前看来,以内化经济主体的环境外部性为实质的经济手段明显符合上述需求。相比于传统的行政手段,经济手段具有低成本、高刺激、灵活性、增财源等特点,符合市场化背景

下社会主体的需求,能够很好地将经济发展与环境保护相结合。并且正如同治理环境问题最为有效的经济手段是征收环境税,治理城镇土地生态问题最有效的经济手段也是土地税。尤其是在我国“放管服”改革的当下,税收作为一种间接调控手段,正符合了改革对权力做“减法”的要求,即减少政府干预、提供公平竞争环境、激发市场活力。

(二) 土地税收生态维护职能分析

西方发达国家以维护生态、实现可持续发展为视角,对税收在生态环保中的作用进行了广泛深入的研究,最终归结出环境税收所具有的三种生态职能:筹集绿色财政、约束和引导纳税人环境行为和对生态维护情况进行监督。土地使用税作为筹集土地财政的税种之一,从生态角度观测,也可得到相同的生态职能。

1. 筹集绿色财政资金

通过运用财政资金,政府才能提供公共产品和服务,为社会发展提供动力,而政府用于保护环境、实现资源节约的财政即为绿色财政。绿色财政的宗旨在于对资源进行合理运用,保护生态环境,保障社会经济稳定运行和持续发展。作为筹集这一财政所需资金的众多手段,税收是最重要且最有效的手段之一。即便是在税制不断发展的过程中,以及税制绿化运动如火如荼的当下,税收被赋予了促进分配结构优化、维护分配秩序、践行分配正义等功能,筹集财政收入仍被视为税法的首要目的。土地使用税也是如此,通过征收土地使用税的形式,国家便能够筹集足够的财政资金,以治理土地生态存在的各种问题。纵使将来城镇土地使用税生态化立法被提上日程,筹集财政收入依旧是其核心功能,而该财政收入从生态领域观测,将其运用于土地生态的维护,实现环境保护的目的具有充足的可行性和操作性。

2. 约束和引导纳税人影响土地生态的行为

生态环境问题是个体受益的成本由外部承担的问题,是个体行为的负外部性体现。为能解决生态环境问题,经济学家阿瑟·塞西尔·庇古提出了由政府通过征税或者补贴来矫正负外部性的“庇古

税”方案,以使得污染者污染环境的私人成本和外部社会成本相一致,污染行为越严重,所需承担的成本也就越多。因此每个具有经济人属性的纳税个体都会在实施对环境造成不利影响的行为之前充分考虑收益和成本,如果收益小于成本,便可能放弃该行为。城镇土地使用税也具有约束和引导纳税人土地生态行为的税收功能。通过对不利于土地生态的行为进行征税,使得纳税人对自己的行为所产生的收益和成本进行权衡。但实践中,城镇土地使用税的制度安排存在诸多问题,如税率过低致使纳税人的行为并没有得到较好的引导,故在日后的修改乃至制定城镇土地使用税法的过程中需予以重视。

3. 反映并监督土地生态维护情况

由于税收具有广泛性和及时性特征,税务部门定期的征税活动也是对相关税务信息的收集,税收反映与监督职能也是税收财政职能的派生,通过日常的征税管理,可以监督企业是否遵守财政纪律和税收制度。于纳税人而言,一方面可以监督土地的开发利用情况,防止过度开发、破坏土地生态;另一方面则能够促使其积极利用闲置土地资源。

三、土地使用税生态化设想

目前,已有学者注意到了土地使用税生态价值的缺失,并提出了许多建议。如有学者认为应开征土地闲置税,以更好地限制闲置土地的产生;有学者认为要整合现行的耕地占用税、城镇土地使用税和土地增值税,合并成为统一的土地资源税^[13];还有学者认为土地保有税的优化必须达到“费改税”和简化税制的目的,因此提出将现行的房产税、城镇土地使用税、土地增值税及部分收费合并开征物业税,并在此基础上将土地闲置费改为空地税。然而,耕地占用税与土地使用税虽均以土地为纳税客体,相互具有一定借鉴意义,但具体内容如税率、计税依据等却存在明显差别,且服务于不同范围内土地的需要,整合难度极大。若开征土地闲置税等新税种也会与现有税制产生新的税收难题,且公众对于新税种的开征往往持谨慎甚至抵触的态度。因此,仅就土地使用税本身进行生态化改革更为可行,

即分析现有的立法目的、税收客体、税率、计税依据及税收特别措施等制度内容,并在此基础上探究土地使用税生态化的路径。

(一) 立法目的

《暂行条例》已对立法目的进行规定。虽表述存有诸多问题,但自1988年土地使用税颁布以来未有修改,拥有相当的认同度,且“合理利用城镇土地”中“合理”一词可依据不同时代的需要进行理解,即不仅能够从发挥土地经济价值的角度解读,也可从土地生态维护角度进行诠释。《环境保护税法》和《耕地占用税法》立法目的的设计经验和成果也能够为土地使用税提供有益借鉴。

如何协调好筹集财政收入与保护环境之间的主次关系,是环境税改革要面临的关键问题。纵观环境税的发展历程,已经历了三个阶段:第一阶段为20世纪60年代到80年代,各国的环境税开征较为零散;第二阶段为20世纪80年代到90年代,注重对投入物和排放物征收环境税;第三阶段为20世纪90年代至今,税制的全面绿化时代到来,相比于前两个阶段将环境税仅作为环境治理手段,强调财政收入目的不同,第三阶段的环境税更注重“双重红利”,即保护环境和提供社会福利。而在双重红利下的环境税,不仅淡化了环境税的财政职能,更实现了环境保护和财政收入协调共进。《环境保护税法》的立法目的是“为了保护和改善环境、减少污染物排放,推进生态文明建设”。可见,环境税选择以环境保护作为其首要目的,财政收入的目的做出了让步。这一立法目的的设计适当地回应了时代需求,也为与生态环境保护相关的税种立法提供了有益经验。

粮食安全问题一直是我国发展中的重要问题,习近平总书记强调要“优先考虑粮食安全问题,保障全国耕地数量质量和农产品供给^[14]”。耕地是粮食生产最基本的生产资料,如何保护耕地便成为了保障粮食安全的重中之重。耕地占用税自1987年《耕地占用税暂行条例》颁布时起,便成为我国加强土地管理、优化土地资源利用、保护农业用地的

重要政策工具。生态维护和“三农问题”关系到社会稳定和国家安全,尤其是在环境问题日益凸显的今天,耕地生态的维护显得愈发重要,因此耕地的生态价值相比于经济价值更应受到重视。“合理利用土地资源,加强土地管理,保护耕地。”这一立法目的自《耕地占用税暂行条例》颁布之初一直延续至《耕地占用税法》均未有改变,旨在通过改变耕地用途的特定行为征税,从而引导耕地资源的合理利用。对此,有学者认为应当将耕地征税对象简化为“占据耕地从事非农业建设”并回归耕地占用税的本质,恪守特定目的税的运作机理;也有学者认为应当从资源税角度入手,变耕地占用税为耕地资源税,弥补耕地占用税不重视耕地资源属性的现状^[15]。但无论是当前《暂行条例》中的立法目的还是学者们的意见,可以发现耕地占用税正逐渐向重视耕地生态价值的方向进行转变,符合当前生态文明建设和税制绿化的需要。

环境税和耕地占用税的立法目的均围绕着税种所需要解决的问题和时代需求进行设计。反观土地使用税,则存在两方面的问题亟待解决:其一,解决前述存在于税制和生态两方面的问题,使土地使用税重视土地的生态价值,即既要使土地使用税脱离税制重叠的局面,又能真正关注到土地资源的稀缺性,进而实现对土地资源生态的维护;其二,从现有的《财政部、国家税务总局关于全面推进资源税改革的通知》(财税〔2016〕53号)来看,虽然维护生态十分重要,但资源税改革的重点仍旧落在了财政收入和调控经济等更受决策者青睐的税制目标上,土地使用税作为一种广义上的资源税,其立法目的也不可脱离此方面,在不使财政收入目的落空的基础上,最大程度兼顾经济价值和生态价值。

综上所述,建议将土地使用税立法目的表述为“为了合理利用土地资源,调节级差收入,实现城镇土地生态维护和可持续发展,推进生态文明建设而制定本法”。这一立法目的既保留了城镇土地税原有的调节级差收入的功能,又强调了土地生态维护功能,在响应税制绿化的同时实现经济和生态价

值并重,并以推进生态文明建设做结尾,为城镇土地使用税发挥生态功能所要达到的效果作出规划。

(二) 税收客体

历次《暂行条例》的修改对土地使用税的“使用”一词的含义均未明确,致使土地使用税被许多人认为是属于以土地这一具有经济价值的财政为税收客体的财产税。但相比于财产税,行为税具有着更为灵活、更能够约束纳税人行为等优势,在税制绿化运动的当下,更适合作为生态化后的城镇土地使用税的税收客体。此外,同为对土地进行课税的耕地占用税也是以行为作为税收客体,为保持土地税收体系协调一致,城镇土地使用税宜当以“使用”一行为作为税收客体,归入行为税之列。

无论财产税或行为税,“使用”一词含义的明确化均尤为重要,究其原因,通过考察耕地占用税法律文件和草案,可以发现仅拥有耕地并不能决定是否应纳税,即耕地仅是表象,真正发挥主导作用的是“占用”一词。在“占用”之下,不仅耕地以“占用”的载体身份出现,且建房或者从事非农业建设又以“占用”的目的功能表现出来。可借鉴耕地占用税的做法以明确“使用”一词的含义。一方面两者都是在强调对土地的利用,虽范围不同,但有着一定的共通性;另一方面城镇土地使用税是唯一在土地保有环节课征的税种,而土地保有环节课税的本质也是土地使用者因土地使用权的持有而需缴纳的土地保有税^[16]。保有的前提之一是实际取得了对土地的占用,没有占有谈何保有。因此土地保有环节当然具有占有之意,“使用”一词的含义也不能局限于使用本身,“占有”与“使用”的内涵在税法角度上可视为具有一致性。

其次,环境税的立法经验表明课征环境税并非为增加财政收入,而是通过税收将污染行为的负外部性内部化,从而实现治理环境污染、保护生态,因此该税种被视为行为税。在设计环境税立法目的时,学者和立法者均意识到污染环境行为的复杂性,认为将所有污染行为均纳入环境税税收客体是不具有可操作性的,征管技术也难以跟进,故认为将生

产生活中对环境影响较大的主要排污行为纳入税收客体范围即可。土地使用税也是如此,以一个税收客体条文就涵盖所有使用土地的行为不具有可行性,但可在符合该税的生态化要求、立法目的以及自身特征的前提下,只将其中最主要的、对城镇土地影响最大的行为纳入税收客体之中。这既符合对土地资源合理利用的目的,也最大程度地维护了土地生态环境。

对城镇土地产生影响的行为分为两类:积极行为和消极行为。积极行为是指积极、主动作用于客体的形式表现的、具有法律意义的行为,从城镇土地角度出发,发现使用城镇土地从事建设项目的行为均属此类。但并不意味着均需纳入税收客体,根据自然资源部发布的《2017中国土地矿产海洋资源统计公报》显示,城镇土地使用税征税范围内的土地虽具有许多用途,但最主要的用途并不很多,其中基础设施建设约占61%、工矿仓储用地约占20%、住宅用地约占14%、商服用地约占5%。上述用途可按盈利与否分为公益性建设项目和非公益性建设项目两类。《暂行条例》规定,对于公益性建设项目,如宗教、寺庙、废弃土地改造、污水治理等应当免缴土地使用税,因此最终需要课税的仅是用于非公益性建设项目的城镇土地。且在非公益性建设项目中,基础设施建设虽是最主要的土地用途,但参与基础设施建设的主体多是政府,而对于单位和个人等纳税人而言,土地最主要的用途还是商业和住房建设。消极行为是指以消极、抑制的形式表现的行为。城镇土地利用行为中因生态价值不受重视而导致的土地利用率低、闲置面积过大、生态遭受严重破坏等行为属于此类。且不同于耕地利用的消极行为,城镇土地利用中的消极行为在表现形式、产生原因、解决途径等方面均与城镇土地紧密联系,如土地闲置面积过大是源于城镇土地的过度开发与人们需求不相符,而耕地的闲置则是由于种地收入低、农民外出务工以及农业产业化规模不足等。因此对于城镇土地利用中的消极行为,土地使用税必须予以重视。

土地使用税的税收客体应包含积极行为中的商业开发和住房建设与消极行为。其中,对于消极的城镇土地利用行为,由于类型多样且有时难以判断,如对于土地破坏的判断便存在着一定的模糊性,无法予以具体化。通过考察《耕地占用税法》可以发现,《耕地占用税法》税收客体表述为:占用耕地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设。这一规定,一方面通过列举行为类型使得税收客体得以明确,另一方面以非农业建设为界,为该税的征收提供了一定的弹性空间。从现有的《暂行条例》来看,土地使用税的税收客体主要是商业开发和住房建设,并不包括公益性建设项目(纳入免税范围)。故建议将土地使用税的税收客体规定为:在中华人民共和国城市、县城、建制镇、工矿区范围内占用土地从事商业、住房等非公益性用途。一方面“商业和住房”对“使用”一词进行了明确;另一方面以“非公益性用途”一词限定了“使用”的最大范围,土地闲置、生态破坏等与公益性用途相悖的消极行为均可归入“非公益性用途”之中。

(三) 计税依据

相比对土地一视同仁的从量计征,实行从价计征可以有效实现对不同区位、不同价值的土地征收差别税率。对于土地价值高的区位征收较高税率,对地理位置较差的区位征收较低税率,充分考虑了土地生产力和土地价值的差异对于税收的影响。一方面有效实现了税收公平,保证了不同地区纳税人的权益;另一方面也实现了土地税应发挥的税收机能,提高了土地的利用效率。建议城镇土地使用税采用具有灵活性、更能反映不同地区土地价值的从价计征。

应明确的是,我国在确立土地税从价计征制度的过程中绝不可一味照搬国外经验。国外实行从价计征是基于本国早已成熟的市场,而我国目前的市场仍处于发展阶段,因此为将从价计征更好地适用于城镇土地使用税,必须立足于我国实际,通过长期的调查分析,以大量数据为基础改革现有计税依据。

(四) 税率

环境区分利益论者认为基于自然秉性和人工创造的环境利益在不同区域之间存在着不平衡，环境利益不应该是不可区分的整体性利益。如居住在黄土高原与居住在北上广地区的土地税纳税人所享有的环境利益明显不同，若仅以行政区划、繁荣程度等为依据，显然不能实现税收正义和公平目标。有学者认为可以将“征税范围扩大到我国境内所有使用土地的单位和个人，并根据不同地区、不同地段的土地，设置不同类别和不同级别，确定其税额幅度标准，调节土地级差，体现公平税负、合理负担的原则”。这一观点虽然是在将城镇土地使用税和耕地占用税合并为土地使用税的基础上提出的改进设想，但对于土地使用税自身的完善具有一定的启示意义，可以借鉴已有的有关土地分级的成果，如《全国生态功能区划》（修编版）中对于不同地区土地划定的层级，改变以行政区划为依据的税率形式。《全国生态功能区划》是以推进生态文明建设和优化国土开发格局为指导思想，将协调人与自然的关系、生态保护与经济社会发展关系，增强生态支撑能力，促进经济社会可持续发展为目标，并根据区域生态系统格局、生态环境敏感性与生态系统服务功能空间分异规律，将区域划分成3个生态功能大类、9个生态功能类型以及242个生态功能区，其中包括城镇生态系统。在上述生态功能区中，所覆盖的区域、面临的问题以及生态保护的主要方向均有所不同。对于不同地区而言，生态保护的重要程度也有所不同，由此总结出了一幅全国生态保护重要性特征划分图。该幅图按照特征的不同，将全国生态保护重要性划分为四档：一般、中等重要、较重要和极重要。其中，极重要地区集中于云贵高原和东北地区，一般地区集中于塔里木盆地和华北平原，较重要和中等重要地区则相对分散。

建议将现行的按行政区划确定税额幅度的税率转变为以不同地区的生态保护重要性为准，将税额幅度分为四档：极重要、较重要、中等重要以及一

般，依次递减确定相应的税额幅度，并且每一梯度的税额都应设置一定的浮动限度，以便税务部门可以根据本地区的生态保护实际需要以及所使用的城镇土地对于当地的生态影响程度行使自由裁量。如对于位于罗霄山脉水源涵养与生物多样性保护重要区的城镇而言，其生态问题包括对矿产资源无序开发以及局部地区工业污染蔓延速度加快，当地税务部门可根据维护生态实际需要，对使用工矿区内城镇土地的企业在相应的税额幅度内按高标准征税。但须注意，全国生态保护重要性特征图是综合了多种因素进行考量的成果，故建议将土地作为首要甚至唯一要素以划定全国土地生态保护重要性。

(五) 税收特别措施

若以前述设想作为土地使用税的税收客体，不免会出现土地使用税不对公益性建设课税的同时，税收政策又对公益性建设给与优惠的冲突，故应对税收特别措施予以调整，以配合税收客体的生态化，如对于开发环境保护技术和以节能环保为盈利项目的企业给予优惠。此外，可以在结合当地实际的前提下，出台城镇土地使用税的优惠政策，如作为重要保护区之一的武夷山-戴云山生物多样性保护重要区，其所面临的主要生态问题包括人工林比例较高、不合理矿产开发加剧栖息地的丧失与破碎化、水土流失严重等，为解决这些问题，便应采取控制人工林扩张、加强矿产资源开发监督力度，综合治理水土流失等方式。国外绿色税收优惠制度对我国也有很大的借鉴意义。如美国税法规定将研究污染控制新技术和生产污染产品的替代品列为减免事项、1986年国会又将企业综合利用资源也列为了减免事项；荷兰对于绿色投资实行免税政策。

四、建设城镇土地征管信息共享平台

土地使用税目的、客体、计税依据等内容的生态化虽可以在制度层面弥补土地生态保护的不足，但征管过程中出现的漏征、漏管及逃税等问题依旧对土地生态的保护提出严峻挑战。为此，应明确城镇土地税的征管不仅涉及税务部门，还应加强与其

它有关部门如土地管理部门、住房建设部门等的交流与合作以应对征管困局。具体合作层面,《环境保护税法》所确立的征管模式能够为生态化的城镇土地使用税提供较多借鉴。不同于以往税务部门单独征管,环保税所确立的征管模式为“企业申报、税务征收、环保协同、信息共享”。该模式下,环境保护税的征管虽仍由税务机关负责,但负有环保职责的生态环境保护部门也需对环保税所涉及的污染物进行监测管理,并定期向税务部门递交环境税相关信息,以为税务部门的征管提供充分依据,从而最终建立起涉税环境信息共享平台和工作配合机制。

建议在以“节约土地资源,维护土地生态”为目的的前提下,确立以“纳税人申报、税务征收、多部门协同、大数据接驳”为框架的城镇土地使用税征管模式。税务部门应同土地管理部门、住房建设部门、生态环境保护部门建立密切联系,根据精简原则建立土地使用税多部门涉税信息共享、协作平台,以保证信息能够及时无误地传达至征管部门。在强化合作力度的基础上,纠正纳税人信息争议,解决过往因信息不对称而导致的“有地无证”“有证无号”“证地不符”等问题。此外,共享平台应当定期整理并公布涉及公众切身利益的土地信息,激发公众参与热情,拓展公众信息获取渠道。

五、结语

我国税法体系总体呈现法律偏少、行政法规偏多的金字塔型法律结构,制度的变动较为频繁。在这样的框架之下,响应生态文明建设的号召,完善现有税种,实现税制绿化不仅十分必要而且可行性高。当前,城镇土地使用税作为土地保有环节唯一课征的税种,内在因偏重土地经济价值导致价值失衡,外在则因诸多制度缺陷而导致土地生态维护乏力。因此,亟需在分析现有制度内容,即立法目的、税收客体、计税依据等的基础上进行完善。为畅通信息交流,保障征管工作顺利进行,还应建设信息共享平台。虽然上述做法对城镇土地使用税的改动较多、成本较高,但能在一定程度上提升城镇土地使用税的生态维护作用。

参考文献:

- [1]徐宇书. 税制绿化背景下环境税征管的问题与对策[D]. 贵阳: 贵州大学, 2019.
- [2]朱乾隆, 刘鹏凌, 栾敬东, 等. 城市土地集约利用与生态文明建设的耦合关系[J]. 浙江农林大学学报, 2019, 36(5): 999-1005.
- [3]王慎刚, 张锐. 中外土地集约利用理论与实践[J]. 山东师范大学学报(自然科学版), 2006(1): 90-93.
- [4]李霞. 生态安全约束下的城市土地集约利用评价与模式选择[D]. 重庆: 西南大学, 2013.
- [5]ANTHONY D. What does smart growth really mean? [J]. Planning, 2001(4): 67.
- [6]GIHRING T A. Incentive property taxation: a potential tool for urban growth management [J]. Journal of The American Planning Association, 1999, 65(1): 62-79.
- [7]PRATO T. Evaluating lan use plans under uncertainty [J]. Land Use Policy, 2007(1): 164-174.
- [8]郭晓婷. 国土资源部关于推进土地节约集约利用的指导意见[EB/OL]. (2014-09-12) [2020-05-16]. http://www.gov.cn/xinwen/2014-09/26/content_2756852.htm.
- [9]吕苑鹃. 走在节约大道上——十六大以来节约集约用地工作巡礼[EB/OL]. (2012-09-10) [2020-05-16]. http://www.gov.cn/gzdt/2012-09/10/content_2221062.htm.
- [10]刘剑文. 领域法学: 社会科学的新思维与法学共同体的新融合[M]. 北京: 北京大学出版社, 2019.
- [11]赵杰. 略论从价税与从量税在商品税中的采用[J]. 山西大学学报(哲学社会科学版), 2006, 29(3): 39-41.
- [12]严德军, 马闻龙, 虞健. 关于完善城镇土地使用税征管问题的建议[J]. 经济研究参考, 2009(62): 60-64.
- [13]李传轩. 资源税制的生态化改革[J]. 环境保护, 2010(13): 34-36.
- [14]张绵绵. 推动形成优势互补高质量发展的区域经济布局[EB/OL]. (2019-12-16) [2020-05-16]. <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/201912/a4f3c650a6b545f0958cfc8b22c8555c.shtml>.
- [15]褚睿刚. 耕地“占用”课税: 从耕地占用税到资源税[J]. 南京工业大学学报(社会科学版), 2018, 17(4): 44-53.
- [16]万佳钰, 陈志刚. 不同环节土地税对建设用地利用效率的影响——基于省级面板数据的实证研究[J]. 现代城市研究, 2018(2): 118-124.

Managers' Overseas Experience and Enterprise Innovation: Influence and Potential Mechanism

CHEN Shaoyu^{a, b}

(a. College of Finance and Accounting; b. Research Center for Accounting Intelligence and Services, Fujian Business University, Fuzhou 350012, China)

Abstract: Using the panel data of Shanghai and Shenzhen A-share non-financial listed companies from 2008 to 2016, this paper empirically tests the impact of managers' overseas experience on enterprise innovation. The results show that: when the chairman of an enterprise has overseas experience, the enterprise's innovation investment intensity is higher. After controlling endogenous problems, eliminating alternative explanations and substituting explanatory variables, this conclusion still holds. The results of sub sample test show that the promotion effect of managers' overseas experience on enterprise innovation is more significant in private enterprises, non-high-tech industries and enterprises in regions with better intellectual property protection. The results of mechanism test show that overseas experience promotes enterprise innovation through knowledge and ability effect, overseas social network effect and risk culture effect. Based on the fact that the introduction of overseas talents is conducive to enterprise innovation, it is suggested that the government should continue to increase the introduction of overseas talents and increase the support for emerging industries. It is also suggested that enterprises should introduce and promote returnees to management positions to improve their innovation ability.

Key words: enterprise innovation; overseas experience; property right nature; influence mechanism; knowledge and network effect

(责任编辑: 杨成平)

(上接第46页)

Reform of Urban Land Use Tax under the Background of Tax System Greening

ZHANG Menghao

(School of Law, South-Central University for Nationalities, Wuhan 420072, China)

Abstract: By examining the changes in the system of land use tax, we can find that the current legislation is more to include the economic value of land in the consideration of land use tax, focusing on the economic value of land through taxation. Due to this position, the land use tax not only has a serious imbalance in its intrinsic value, but also has many shortcomings in the system itself. If not corrected, it may cause serious ecological damage to the land and lose the foundation of land use tax. In order to get out of the difficulties, it is necessary to adjust the value orientation of land use tax and the content of the existing system on the basis of balancing the dual values of ecology and economy; optimize the collection and management mechanism and build an information sharing platform to ensure effective tax collection.

Key words: urban land use tax; tax system greening; ecological value; tax system greening