

税务

期数 P299/2019 - 2019 年 9 月 25 日

税务评论

税收立法聚焦—— 《耕地占用税法》要点解读

2019 年 9 月 1 日，《中华人民共和国耕地占用税法》（以下简称《耕地占用税法》）正式实施，原先的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》（以下简称《暂行条例》）被同时废止，标志着中国的税收法定又往前迈出了一步。

耕地占用税诞生于上世纪八十年代，该税种的设立以加强耕地资源的保护管理和合理利用为目标，对房屋建造或非农业建设占用耕地加以限制。在税制设计方面，由占用境内耕地建房或者从事非农业建设的单位或个人作为耕地占用税的纳税人，以实际占用的耕地面积为计税依据，按照单位面积适用的固定税额计算税款一次性征收。为落实税收法定原则，我国于近年启动了耕地占用税的立法工作，并最终于去年 12 月由第十三届全国人大常委会第七次会议通过《耕地占用税法》，从而以法律形式对耕地占用税的各项税收要素加以确定，增强了该税种的权威性。

为了更好地施行《耕地占用税法》，财政部、国家税务总局亦于近期陆续出台《中华人民共和国耕地占用税法实施办法》（以下简称《实施办法》）和有关管理事项公告（即国家税务总局公告 2019 年第 30 号，以下简称“30 号公告”）。《耕地占用税法》以及上述配套文件在内容上大体继承了《暂行条例》及有关文件的规定，以确保税收政策的连续性和稳定性；同时根据当前经济社会发展的实际情况，对若干征税事项作出相应调整。本期税务评论将就相关要点进行解读。

应税行为

《耕地占用税法》规定，在中华人民共和国境内占用**耕地**建设建筑物、构筑物或者从事**非农业建设**的单位和个人，为耕地占用税的纳税人。这一规定与《暂行条例》的条款基本一致。

作者：

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

官滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

李权周

税务总监

电话：+86 10 8512 5528

电子邮件：quali@deloitte.com.cn

张如

高级经理

电话：+86 10 8512 5478

电子邮件：ruzhang@deloitte.com.cn

“耕地”

《耕地占用税法》将“耕地”定义为用于种植农作物的土地。需要注意的是，《耕地占用税法》同时明确，占用园地、林地、草地、农田水利用地、养殖水面、渔业水域滩涂以及其他农用地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设的，也应依法缴纳耕地占用税¹。因此就征税范围而论，《耕地占用税法》对“耕地”的概念在实质上较接近于广义上的农用地，这一点也与《暂行条例》下的相关规定保持了一致。

《实施办法》通过项目列举的方式对其中涉及的部分概念（如园地、林地等）作了进一步明确，相关内容较《暂行条例》及其实施细则相比更为具体详尽，例如：

- 园地：新增项目列举，包括果园、茶园、橡胶园、其他园地。
- 林地：新增列举乔木林地、竹林地、红树林地、森林沼泽以及灌丛沼泽。
- 草地：新增列举沼泽草地、用于农业生产并已由相关行政主管部门发放使用权证的草地。
- 渔业水域滩涂：新增列举用于种植芦苇并定期进行人工养护管理的苇田。

实践中一些度假村、高尔夫球场的建设往往涉及草地、林地、湖面、芦苇荡等特殊形态土地的占用。《耕地占用税法》实施后，相关企业可能需要关注上述条款对建设计划带来的潜在税务影响。

“非农业建设”

《耕地占用税法》未对“非农业建设”作出定义，但规定占用耕地建设农田水利设施的，不缴纳耕地占用税；与此相似，占用园地、林地、草地、农田水利用地、养殖水面、渔业水域滩涂以及其他农用地建设直接为农业生产服务的生产设施的，不缴纳耕地占用税。

另一方面，《实施办法》明确，因挖损、采矿塌陷、压占、污染等损毁耕地属于“非农业建设”，因此发生此类行为的单位和个人应缴纳耕地占用税²。

纳税义务人

发生前述应税行为的单位和个人为耕地占用税的纳税义务人。《实施办法》对实际操作中的纳税义务人判定明确了如下规则，与《暂行条例》下的有关规定一致：

- 经批准占用耕地的，纳税人为农用地转用审批文件中标明的建设用地人；农用地转用审批文件中未标明建设用地人的，纳税人为用地申请人；
- 未经批准占用耕地的，纳税人为实际用地人。

对于农用地转用审批文件中未标明建设用地人，而用地申请人为各级人民政府的情形，实践中对于纳税义务实际履行方的认定经常出现争议。有鉴于此，《实施办法》新增了此等情况下的有关规定，即由政府同级土地储备中心、自然资源主管部门或政府委托的其他部门、单位履行耕地占用税申报纳税义务。

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国领导人

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翊

合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

¹ 此等情况下，适用税额可适当降低，具体参见后文“适用税额”部分。

² 在规定时间内复垦或修复，恢复种植条件的可退还已缴税款，具体参见后文“退税政策”部分。

适用税额

由于我国各省市的人均耕地面积和经济发展情况的差异较大，因此《耕地占用税法》设定了地区差别化的适用税额幅度（如下表所示）。与《暂行条例》相比，该税额幅度未发生变化。

所在县级地区人均耕地面积	适用税额幅度
不超过 1 亩	10-50 元/平方米
1-2 亩	8-40 元/平方米
2-3 亩	6-30 元/平方米
超过 3 亩	5-25 元/平方米

《耕地占用税法》同时对各省级行政区的适用税额平均水平设置了最低标准，该最低标准与《暂行条例》相比也未发生变化。

税额决定权

为落实税收法定原则，《耕地占用税法》不再保留原先由省级人民政府在上述税额幅度内核定各地适用税额的条款，改由省级人民政府根据人均耕地面积和经济发展等情况，在上述税额幅度内提出适用税额建议，报同级人大常委会决定，并报全国人大常委会和国务院备案。

提高税额情形

《暂行条例》规定，“经济特区、经济技术开发区和经济发达且人均耕地特别少的地区”可以在 50% 的幅度内提高适用税额。《耕地占用税法》将上述可以提高适用税额的地区修改为“人均耕地低于 0.5 亩的地区”，较原先的规定在指向上更为客观明确。

降低税额情形

《耕地占用税法》规定，占用园地、林地、草地、农田水利用地、养殖水面、渔业水域滩涂以及其他农用地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设的，各地在确定其耕地占用税适用税额时可适当降低。《暂行条例》及其实施细则中也包含类似规定。但此次《耕地占用税法》进一步明确，上述降幅不得超过 50%。

税收优惠

在减免税方面，《耕地占用税法》延续了支持公共基础设施建设与公益事业的精神，同时结合现状对于《暂行条例》原已包含的减免税项目进行了优化，例如：

- 在“养老院、医院”占用耕地免征耕地占用税的表述中，将原先的“养老院、医院”修改为“社会福利机构、医疗机构”，一定程度上扩展了免税范围，更贴合当前的社会经济发展实际。
- 将水利工程占用耕地列入减按较低税额计税的优惠范围。
- 对农村居民占用耕地新建自用住宅减半征税增加“规定用地标准以内”的条件限制，并新增农村居民搬迁后占用耕地新建自用住宅有关的免税优惠，以支持易地扶贫搬迁工作。

值得注意的是，由于缺乏有效的税务指引，实践中将耕地用于学校、医院等免税项目建设的情形下往往难以确保免税政策的落实。本次出台的《实施办法》对于此类免税待遇的申办流程进行了如下明确：

- 在农用地转用环节，用地申请人能证明建设用人占用耕地用于免税项目建设的，免征用地申请人的耕地占用税；
- 在供地环节，建设用人使用耕地的用途符合规定免税情形的，由用地申请人和建设用人共同申请，退还用地申请人已经缴纳的耕地占用税。

纳税义务发生时间

《暂行条例》未对耕地占用税的纳税义务发生时间作出明确界定，仅规定获准占用耕地的单位或者个人应在收到办理占用耕地手续通知之日起 30 日内缴纳耕地占用税。为此，《耕地占用税法》及《实施办法》就纳税义务发生时间规定如下：

- 经批准占用耕地的，纳税义务发生时间为纳税人收到自然资源主管部门办理占用耕地手续的书面通知的当日，纳税人应自纳税义务发生之日起 30 日内申报缴纳耕地占用税。
- 未经批准占用耕地的，纳税义务发生时间为自然资源主管部门认定的纳税人实际占用耕地的当日。
- 因挖损、采矿塌陷、压占、污染等损毁耕地的，纳税义务发生时间为自然资源、农业农村等相关部门认定损毁耕地的当日。

退税政策

《耕地占用税法》保留了《暂行条例》中以下两项有关允许退还已缴纳耕地占用税的规定：

- 因建设项目施工或者地质勘查临时占用耕地，在批准临时占用耕地期满之日起 1 年内依法复垦，恢复种植条件的，退还已缴纳耕地占用税。
- 因挖损、采矿塌陷、压占、污染等损毁耕地的，自自然资源、农业农村等相关部门认定损毁耕地之日起 3 年内依法复垦或修复，恢复种植条件的，退还已缴纳耕地占用税。

与《暂行条例》相比，新税法适当延长了可获得退税的复垦期限。有关纳税人需要留意上述期限，若超过期限后才完成复垦，则将丧失退还已缴纳耕地占用税的资格。

征收管理

在征管方面，《耕地占用税法》新增了税务机关与相关部门建立耕地占用税涉税信息共享机制和工作配合机制等规定，要求县级以上地方人民政府自然资源、农业农村、水利等相关部门定期向税务机关提供农用地转用、临时占地等信息。

与此同时，为缩短纳税人申报时间，30 号公告对耕地占用税的申报表版式进行了调整，一个耕地占用项目涉及多个地块的，纳税人无需再填报多张申报表，可以将一个批次项目涉及的多个地块进行汇总申报。另外，30 号公告也明确对于减免税采取“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”办理方式，以简化纳税人适用优惠政策的办税流程。

结语

总体而言，《耕地占用税法》对推动税收法制进程有着重要意义，相关政策的细化有助于为纳税人提升适用税收政策的确定性，以降低政策层面的税务风险。另一方面，纳税人也应关注未来新税法带来的合规性影响，这些影响对于企业财税管理可能带来新的挑战。我们建议纳税人与税务机关或专业机构保持积极沟通，持续跟进法规与实务动态，主动分析新税法可能带来的影响，在此基础上尽早规划税务合规的执行以管控相应的成本与风险。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区（香港）

陈嘉华

合伙人

电话：+852 2852 1628

传真：+852 2851 8005

电子邮件：sarahchan@deloitte.com.hk

华南区（内地）

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的成员及其关联机构在澳大利亚、文莱达鲁萨兰国、柬埔寨、东帝汶、密克罗尼西亚联邦、关岛、印度尼西亚、日本、老挝、马来西亚、蒙古、缅甸、新西兰、帕劳、巴布亚新几内亚、新加坡、泰国、马绍尔群岛、北马里亚纳群岛、中国（包括香港特别行政区和澳门特别行政区）、菲律宾与越南开展业务，并且均由独立法律实体提供专业服务。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。