

市场经济与农税制度改革

王陆进 胡笑辉

所谓农税即农业税收,是指国家参与国民经济中农业部门收入分配或与农业生产有关的、现行由各级财政部门征收的税收。它对应于工商税收和出入境关税。现行农业税收包括农业税(或牧业税,含农特产税,以下同),耕地占用税和契税。其中,将契税定为农业税收主要是因为现行契税由各级财政部门征收,而不一定与农业生产有关。随着市场经济新体制的逐步建立以及工商税制的全面改革,我国迫切需要改革完善现行农税制度。本文拟对此作初步探讨。

一、改革我国现行农税制度的必要性

(一) 实现农业部门的市场化要求建立与市场经济体制相适应的农税制度

随着市场经济新体制的逐步建立,我国经济发展进入了一个新的阶段,工业化步伐无疑将大大加快。但在我国这样一个农业大国实现工业化必须做到工农业的同步发展,充分重视农业部门的工业化也即实现农业部门的现代化问题。世界经济发展史和我国市场取向的改革实践都充分表明,要实现农业部门的现代化、工业化,其根本出路在于把农业部门推向市场,实现农业部门的市场化。这自然要求建立与市场经济体制相适应的农税制度。自实行市场取向的改革以来,我国多次调整了农税制度。如1983年国务院发布了《关于对农林特产收入征收农业税的若干规定》,强化了对农林特产收入征收农业税的管理。1987年国务院发布了《耕地占用税暂行条例》,开征了耕地占用税。1989年国务院又发布了《关于进一步做好农林特产农业税征收工作的通知》,在通知中明确农林特产农业税简称农林特产税。1994年国务院则结合工商税制的全面改革,发布了《关于对农业特产收入征收农业税的规定》,将对农林牧渔各业特产收入课征的农业税定名为农业特产农业税,简称农业特产税,调整了农业特产税的征收办法。但是,这些调整并未从根本上触及传统计划经济条件下农税制度的主导性税种——农业税,因而我国必须进一步深化农税制度改革。

(二) 理顺国家与农业部门之间的分配关系要求建立新的农税制度

根据马克思主义关于生产决定分配和分配反作用于生产的基本原理,理顺国家与农业部门之间的分配关系无疑将促进农业生产的发展。在处理国家与农业部门之间的分配关系方面,我国长期以来采取的是带有传统计划经济色彩的思路。这就是一方面,国家在农税方面实行轻税政策,增产不增收,税收负担水平很低,并逐步下降。据《中国财政统计》的资料,全国农业税负担水平“六五”时期为3.0%(其中正税为2.6%),“七五”时期为2.8%(其中正税为2.5%)^①。这导致农业税收占全部税收收入的比重逐年下降,进入90年代以来这一比重已降至3%。另一方面,国家对农产品实行低价政策,农民在出售农产品时少收入,

在购买工业品时多支出,形成“剪刀差”,导致农业部门对国家工业化资金积累的潜在贡献。而且,这种潜在贡献远大于农业税收的规模。据有的同志测算,自1950—1990年我国农业税收收入共约1527.8亿元,但同期我国农业通过“剪刀差”方式为工业化提供了高达8708亿元的资金积累^②,后者是前者的约5.7倍。改革开放以来,国家采取了农产品价格补贴政策,但由于财政拮据,必需的农产品价格补贴根本难以完全到位。近年来,随着市场化改革的日益深入,我国逐步放开了农产品价格而实行市场价格,但这不够稳定,无疑存在较大的风险。而受财政困难的制约,国家往往难以有效实施对农产品价格的调控。同时,国家试图通过多种手段发挥农用工业对发展农业生产的支持作用,但这不仅难以有效实施,而且不利于农用工业的正常发展。世界各国的实践证明,为实现农业生产的健康发展,建立农产品价格保护制度不失为一种较为可行的思路。不过,这以建立足够的农产品价格保护基金为前提,在我国当前它同样受财政困难状况的制约。必须指出的是,由于国家与农业部门之间的分配关系没有理顺,不仅政府的农业投入不足,农业生产者的农业投入更是严重不足,这无疑是我国农业稳定发展的一大隐患。所以总的说来,笔者认为我国迫切需要建立国家与农业部门之间正常的分配关系,即设立正常的农业税制,建立足够的农产品价格保护基金以有效实施农产品价格保护制度,促进农业投入的稳步增长,实现农用工业的正常发展。

(三) 促进土地的合理使用与开发要求改革现行农税制度

我国为保证农业生产的稳步发展,一个不容忽视的问题是要促进土地的合理使用与开发。实践中,我们目前除对城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人按年计征土地使用税,对农用土地没有征收土地使用税;对农用土地转为非农业用地的,在农村仅一次性征收耕地占用税(在城市既征收一次性耕地占用税,又按年计征土地使用税)。就耕地占用税的适用税率来看,最高的每平方米为2—10元,特殊地区如提高50%,为3—15元,最低的仅1—5元,负担很轻。这不仅不能有效地调节耕地占用行为,而且不利于控制部分农户荒废耕地,也无助于从资金上和税收调节上促进土地的开发。总之,我国为促进土地的合理使用与开发应当改革现行农税制度,尤其是其中的耕地占用税制。

(四) 分税制财政体制的全面推行提出了改革农税制度及农税管理体制的要求

1994年起,我国全面推行了分税制财政体制,这对于理顺政府间财政关系具有重要意义。但勿庸讳言,我国现行地方税的不健全制约着分税制财政体制的合理分税。按照我国现行分税制财政体制的规定,农业税收均属地方税,但收入规模尚小。同时,现行农业税收由财政部门负责征收管理,随着国税局与地方税局的分设,农业税收与其他地方税种同属地方税,但分属财政部门与地方税局管理的格局难免会出现种种矛盾,不利于地方税的统一管理。因此,从促进分税制财政体制的有效实施出发,我国一方面应改革农税制度,壮大地方税的收入规模,同时要调整现行农税管理体制,改革地方税的管理工作。

二、改革我国农税制度的设想

笔者认为,根据我国农业发展的实际情况,深化农税制度改革应当分两步进行,即区分现行相对落后的农业和今后较为发达的农业而采取不同的税制,以使税收制度与经济发展情况相适应,增强税制的可操作性和有效性。显然由第一步过渡到第二步需要经过一个比较长的时期。同时,在分步设计新税制之前有必要指出在总体上应当进行的两个转轨与并轨:第一,实现农税制度的转轨和农税制度与工商税制的并轨。我国现行农税制度采取了同工商税制并行的做法,这与我国传统的农业发展模式相一致,但正如前述在市场经济条件下它已日

益暴露出其不足，国际上也是没有惯例可循的，因而深化税制改革应当实现农税制度的转轨和两套税制的并轨，以适应不断发展的新的经济情况。第二，实现农税部门的转轨和农税部门与地方税局的并轨。如前所述，为适应全国推行分税制财政体制的需要，我国分设了国税局与地方税局，这对于加强税收征收管理和有效实施分税制财政体制无疑具有重要意义。但随着地方税局的成立，农税部门与地方税局同管的状况必将影响地方税的统一管理，也将影响地方税的征收管理效果，从而对分税制财政体制的有效实施带来消极作用。因此，随着国税局与地方税局的分设，我国应实现农税部门的转轨，搞好各税务机构的同步调整和农税部门与地方税局的并轨，以增强税收管理的有效性。应当指出的是，前述两个转轨与并轨是紧密相关联的，实现农税制度与工商税制的并轨无疑意味着农税部门失去了单独存在的必要性，因而调整农税部门以使农税部门同地方税局并轨也就成了必然选择。所以总的说来，两个转轨与并轨应当是同步进行的。

（一）关于完善农税制度第一步改革的设想

在农业还比较落后的时期，我国完善农税制度主要涉及三个方面的内容：

一是作为改革农业税制的重要一步，我国要在完善农业特产农业税的基础上，将农业特产税单独立法，使其成为一个单独的税种，以改善农业特产税在调节农业经济发展方面的作用。就这一问题而言，随着1994年税制改革的全面推行，我国扩大增值税的征收范围，开征消费税，国务院相应公布了《关于对农业特产收入征收农业税的规定》，财政部发布了《关于农业特产税征收具体事项的通知》，大大改进了农业特产税的课征制度。但笔者认为，仅仅做到这一点还不够。适应市场经济下加强税收法制建设的要求，我国应在进一步补充和调整《关于对农业特产收入征收农业税的规定》的有关条款的基础上（如改由财政机关征收为由税务机关征收等），制定《中华人民共和国农业特产税暂行条例》及其实施细则。

二是要合并耕地占用税和城镇土地使用税形成统一的土地使用税。具体说来，新的土地使用税分为两大类：一类是对于占用耕地一次性征收的土地使用税；另一类是对于各种土地按年计征的土地使用税。就前者而言，不论是城镇的农业用地还是农村的耕地转为非农业用地，均应一次性地缴纳土地使用税，类似于现行耕地占用税。但鉴于现行一次性征收的耕地占用税的适用税率较低，在改为新的一次性征收的土地使用税时应大幅度调高税率，可考虑调高到3倍，即最高的，人均耕地在1亩（0.0667公顷）以下（含1亩）的地区，每平方米为6元至30元；最低的，人均耕地在3亩以上的地区，每平方米为3元至15元。对农村居民占用耕地新建住宅仍减半征收；对经济特区、经济技术开发区和经济发达，人均耕地特别少的地区仍在50%的最高幅度内提高征收。就对于各种土地按年计征的土地使用税来看，不仅应将农村的非农业用地（不包括农村居民自用住宅用地）如乡（镇）办的乡镇企业用地等纳入征税范围，而且应调高现行城镇土地使用税较低的适用税率，同样可考虑调高到3倍，即最高的，大城市，每平方米为1.5元至30元，较低的，县城、建制镇、工矿区，每平方米为0.6元至12元；最低的，农村按县城、建制镇、工矿区减半征收，每平方米为0.3元至6元。

三是要改进契税的课征制度。正如前述，契税并不是一个与农业生产直接相关的税种，它是在房屋所有权转移登记时向不动产取得人课征的一种税。但由于契税属现行农税制度的组成税种，因而改革农税制度应同步考虑完善现行契税的课征制度。众所周知，我国课征契税仍适用1950年3月31日公布的《契税暂行条例》，显然在有些方面已不适应变化了的社会经济情况。同时，课征契税在部分地区实际上并不明确，尤其是在将它作为农税制度的一个组成税种来加以管理的情况下更是如此，因而有点“名存实亡”。鉴于此，我国完善契税首先要

根据社会经济发展的新情况对老税法加以修订,并公布新税法。同时,应在农村和城市范围内明确予以正式实施,改变“名存实亡”的状况。

(二) 关于完善农税制度第二步改革的设想

随着农村市场经济的深入发展和农业部门工业化程度的不断提高,我国完善农税制度应在前述第一步改革的基础上进一步深化改革,建立起在废除农业税和农业特产税的基础上普遍征收土地使用税、推行增值税和开征农业所得税的新型税制。

第一,废除农业税和农业特产税。鉴于农业税和农业特产税集对土地使用以及农业收益(毛收益,含流转税与所得税)于一体,与农业部门的工业化发展状况不协调,因而随着农村市场经济的深入发展,我国应废除这两个税种,代之以同发展市场经济要求相适应的新型税种。

第二,普遍征收土地使用税。我国普遍征收土地使用税就是要适应农村市场经济深入发展的情况,在前述第一步改革统一征收土地使用税的基础上,将土地使用税的征收范围扩大至包括农业用地在内的全部土地。就对农业用地征收土地使用税而言,可根据各地区人均耕地的不同以亩为单位规定幅度定额税率,按年计征。对人均耕地较少的地区规定较高的适用税率,而对人均耕地较多的地区规定较低的适用税率。同时应特别明确以下几点政策精神:

- (1) 从鼓励开发耕地出发,应对新开发的耕地提供减免税优惠,如免征土地使用税5年。
- (2) 为限制荒废耕地,应对荒废耕地者实行加倍征收土地使用税的办法,如加征2倍。
- (3) 从促进土地的规模经营和有效利用考虑,对转让耕地征收土地使用税可实行由转让双方各负担一半的办法。

第三,推行增值税。在农业部门推行增值税是市场经济条件下深化税制改革的一项重要举措,世界上许多国家的增值税实践都充分证明了这是一种行之有效的做法。随着农业税和农业特产税的废除,我国应将增值税的征收范围延伸到农业部门,以通过增值税来实施对农业部门流转额的税收调节。在具体课征制度上,笔者认为应遵循区别对待和简化征管的原则,将类似于现行农业特产税中的烟叶产品与贵重食品等需要予以特殊调节的农业产品(简称“特殊产品”)单独开来。在适用税率上可对特殊产品按基本税率征收增值税,而对其他农业产品则按较低税率征收增值税。同时,按照现行增值税确定小规模纳税人的确定标准。当然,农业部门增值税纳税人大多将划为小规模纳税人。

第四,开征农业所得税。随着农村市场经济的深入发展以及农业税与农业特产税的废除,我国应开征农业所得税或称农村收益税(对纯收益的课税),以通过规范化的所得税来实施对农业部门所得额的税收调节。无疑,农业所得税将是与我国较为发达的企业所得税和个人所得税相对应的一个新型所得税种。在课征制度上,所有在农业部门从事生产、经营活动的单位和个人都是农业所得税的纳税人。农业所得税采用综合所得税制,即对纳税人来自农业部门的全部所得额综合计征所得税。从协调农业所得税与企业所得税或个人所得税考虑,可由纳税人自由选择缴纳农业所得税或企业所得税(或者是个人所得税),对于重复缴纳两税者应予以抵扣。当然,作为一种所得税,农业所得税的课征前提是要由税收法规明确规定其应纳税所得额的计算方法。同时,在适用税率上应与企业所得税以及个人所得税基本一致。

(作者单位:厦门大学财料所、厦门大学财金系)

[责任编辑:申凤敏]

注:

① 财政部综合计划局编:《中国财政统计》(1950—1991),科学出版社1992年版

② 冯海发、李激:《我国农业为工业化提供资金积累的数量研究》,载《经济研究》1993年第9期。