

■ 法学理论

废除农业税费制度的法治思考

李 瑞

(武汉大学 法学院, 湖北 武汉 430072)

[作者简介] 李 瑞(1972-), 男, 四川资中人, 武汉大学法学院法律系博士生, 华南农业大学法律系讲师, 主要从事民商法学研究。

[摘 要] 农业税费制度的废除涉及到方方面面的问题, 文章从法治角度着重分析了我国农业税费制度的法律缺陷, 农村税费改革的法律障碍及取消农业税费制度的法律变革。

[关键词] 农业; 税费; 法治

[中图分类号] D92 [文献标识码] A [文章编号] 1672-7320(2005)02-0230-05

中国的农业税费制度问题是一个古老而又常青的沉重议题, 无论从政治学、经济学、社会学的角度进行分析探索都会或多或少得出一些具有重大理论价值和实践意义的结论。改革开放以来, 我国税收制度正在逐步走向法制化, 但农业税费制度却落后于国家法治化的时代步伐。我们试着从法学、从税法学的角度对这一问题进行些许思考, 算是另辟蹊径, 得出的结论不敢妄称科学, 惟望能得到更多的匡正。本文所言农业税费是广义的农业税费, 主要是指传统的“农业四税”(农业税、农业特产税、耕地占用税和契税)、屠宰税和“三提五统”(“三提”指村提留包括公积金、公益金和管理费; “五统”指乡统筹费, 包括计划生育费、教育附加费、民政优抚费、民兵训练费、乡村通路修建费)以及农村义务工和劳动积累工等。文章基于税收法定主义的税法最高原则分析我国农业税费制度的法律缺陷、农村税费改革的法律障碍和废除农业税费制度的法律变革等几个重大问题。

一、我国农业税费制度的法律缺陷

我国的狭义农业税是根据 1958 年颁布的《中华人民共和国农业税条例》征收的, 到现在已有 46 年的历史, 其间中国农村的情况发生了翻天覆地的变化, 这个农业税的基本法律却一直沿用至今而未进行过修改, 其与之俱来的固有法律缺陷是我国农业税制诸多问题积重难返的一个重要原因。其他有关农业税费制度的法律、法规和规章, 如《关于对农业特产收入征收农业税的规定》、《屠宰税暂行条例》、《农民承担费用和劳务管理条例》等都不存在不少的法律漏洞, 使得我国农民承担的农业税费从根本上缺少法律的真正规范, 也是近年在政府三令五申减轻农业负担的政策下农民负担却愈来愈加重的一個原因。

(一) 农业税的法律性质模糊

《农业税条例》规定, “从事农业生产、有农业收入的单位和个人, 都是农业税的纳税人, 应当按照本条例的规定缴纳农业税”, 从税法的理论来看, 农业税制度属于收益税还是属于流转税? 农业税条例规定的农业税的法律性质根本是模糊的。而财政部门将农业税归入收益所得税类, 也是不恰当的。我们认为农业税既不是收益税, 也不是流转税, 更不应是资源税和行为税, 而是一种“四不像”税种。因为: 第

一,我国农业税是以农业生产收入为课税对象,不是指扣除各种成本、费用的纯收入,而是指总收入,因此与收益税有着明显的差异。第二,我国农业税的征税环节不仅仅是只对农民出售的那部分农产品征税,将其归入流转税也有些牵强。第三,我国农业税是以农业生产收入为征税对象,而不是以土地为征税对象,也就更不是资源税。导致农业税的“四不像”,主要由于农业税设置是主要从当时的现实考虑,并未从税法角度进行理性设计。建国初期,我国的国民经济以农业为主,政府收入主要依赖农业的贡献。“比如在1950年的全国财政收支概算中,公粮收入就占据第一,在全部收入中所占份额高达41.4%。1952年,农牧业税收也占国家税收收入总额的28%。直到1957年农业税份额仍然接近20%。”^[1](第4页)所以,我国农业税税种的立法设置从一开始就无法把农业税的法律性质规定明确,而反观国外对农业几乎都不单独规定税种,这一方面是由于农业的产业特性所决定的;另一方面就是无法给农业税一个准确的法律定位。但国外一般是将涉农的税收分解到所得税、增值税、土地税等税种当中去,我国《农业税条例》仅仅是一种历史的选择,是特定政治经济背景下的产物。

(二)农业税的课税要素与税收法定主义相悖

课税要素(Steuer tax be stand)是税法构成要素中的实体法要素,是确定纳税人的纳税义务的必备条件^[2](第59页)。一般认为,课税要素应包括纳税主体、征税主体、征税对象、计税依据、税目、税率、征税环节、纳税期限、税收减负优惠等。税收法定主义要求课税要素必须而且也只能由狭义上的法律来规定税收的构成要件,并且税收法律对课税要素的规定,立法语言必须准确,不得模棱两可。而我国的农业税立法在许多方面都未按照税收法定主义的要求对课税要素进行科学规定,甚至有些规定与税收法定主义背道而驰。第一,农业税征税主体规定有缺陷。《农业税条例》并未明确规定农业税征收主体,由于农业税征收对象是高度分散的千家万户的农民,使得收税成本倍增,单靠税务部门是很难完成农业税的征收的,因而,实际上税务部门一般都把征收农业税交由乡镇人民政府去完成或者往往借助基层政府的权威和力量,使得“乡镇人民政府也因农业税的存在而变成了向农民收钱的政府!”^[3](第16页)而且随着我国1994年税制的改革,农业税划规为地方税,使得收钱的主体又是花钱的主体。《屠宰税暂行条例》颁行后经过几次修改,于1994年税制改革后,划规为地方税,由税务部门负责征收,但实践中往往委托村民委员会代征,村民委员会在可获得百分之三的代收手续费的刺激下最后演变成向农户摊派。由于农业税立法中征收主体规定的缺陷,在实际中造成了基层干部和农民群众之间征收与反征收的对抗局面,甚至发生干部和群众之间相互致伤致死的恶性事件,“并且,这些事件出现的时间大部分是秋粮登场的七、八、九月所谓‘秋征’时节。所以,农业税的征收是农村社会的动乱之源!”^[3](第17页)第二,农业税征税依据规定不合理。《农业税条例》与《关于对农业特产收入征收农业税的规定》在执行过程中常常会发生重叠,导致重复征税,有得土地过去已核征农业税,现由粮食改种农业特产后,既征农业特产税,又未减免农业税,这也是我国农业税法制的不统一所造成的,此其一;其二,计税产量低,名义税率高。农业税现行计税产量以20世纪50年代末60年代初评定的常年产量为标准,而如今的单产实际产量已超过以前的常年产量好几倍,使得名义税率很高;其三,农业特产税的计税依据是农民所种的农业特产,而随着市场经济的发展,农民根据市场需求,什么赚钱就种什么,使得农业特产税的税源难以掌握,计税依据往往难以测定;其四,计税土地与实际耕地面积严重脱节,“有地无税,有税无地”的现象较为普遍,这由于《农业税条例》规定,新垦土地不征农业税,挪作它用的土地仍要交纳农业税所造成。第三,农业税税率的规定与税收法定主义不相符。一方面,《农业税条例》规定全国的平均税率为常年产量的15.5%,但由于常年产量与实际产量的严重不符,加之增产不增税政策的实施,农业税的实际税率实际上远没有农业税法中的规定那么高,但农业税法的规定至今没有任何修改,使得法律规定的税率形同虚设;另一方面,《农业税条例》将各省、自治区、直辖市的平均税率授权由国务院规定,县、自治县、市的平均税率授权给省一级政府规定,甚至县、自治县、市政府也获得授权规定农业税的平均税率,这造成了我国农业税税率的规定五花八门,农业税税率的规定之间的法律效力层级矛盾非常突出。尽管我们以各地区经济情况不同来做为如此立法的理由,但为什么不能由全国人大根据各地情况分别制定税率,否

则,就与税收法定的税收最高原则是相违背的,农业税授权立法规定也过于宽泛,这也造成了农业税制长期无法协调统一的固疾。第四,农业税征收程序规定的缺失。税收法定主义要求征收程序应当有严格的规定,而《农业税条例》、《关于对农业特产收入征收农业税的规定》等农业税法律文件根本没有规定农业税的征收程序。我国《税收征收管理法》第 90 条规定,农业税的征收管理的具体办法,“由国务院另行制定”,而这个办法至今仍未出台,使得农业税的征收程序的法律漏洞仍无法填补。难以想象,对一种涉及千家万户而又处于弱势地位的一方的农业税,在其征收过程中却无法定的程序,这将带来什么样的后果。第五,农业税减免的政策性对税收法定主义的破坏。农业税减免主要通过政策来执行,如所周知,政策往往缺乏稳定性,这与税收减免应通过法律来进行的税收法定主义是严重不符的。

(三)农业税费不清

“税”,具有强制性、无偿性和固定性的法律性质,它是国家凭借政治权力参与分配的一种形式,也是政府收入的主要形式。而“费”,则是以交换或直接提供服务为基础的收入形式,具有补偿性,其在政府收入体系中居于补充和辅助地位^[3](第 19 页)。税与费的法律性质是有根本区别的,但由于《农业税条例》和《农民承担费用和劳务管理条例》两个法律文件的并存,使得农业税与涉农费纠缠不清,在我国农村形成了独有的“一税轻,二税重,三税四税无底洞”的现象。这就是“农村税费的改革”的启动的一个重要原因。由于农业税与涉农费没有一个明确合理的法律界限,当乡、村财政困难时,使得对农民收费的主体范围不断扩大,一些原本无权向农民收费的单位也加入了收费行列,“甚至层层加码,税费征收的比率具有很大随意性,有的收费项目和标准甚至超过了省政府的规定,以至于农民负担日益沉重。”^[4](第 32 页)

二、农村税费改革的法律障碍

众所周知,建国以来,我国农村已经经历了两次重大变革,2000 年安徽、江苏两省试点 2002 年全国 2/3 省市推开的农村税费改革被认为是中国农村的“第三次改革”,被认为是“把‘命’革到了各级政府和乡村干部自己头上(减人减事,财政出现较大收支缺口),并且改革还要靠他们来执行、来推动,其难度可想而知的”^[5](第 5 页)。我国历代几次重大的税赋改革,从唐代初期的“租庸调”,经唐代中期的“两税法”、宋代的“方田均税”、明代的“一条鞭”到清代的“摊丁入亩”,少者历经十年、二十年,多者历经几十年甚至上百年,但最终都未能跳出“黄宗羲定律”。有人也担心此次农村税费改革可能重蹈历史覆辙。的确,农村税费改革的难度比前两次改革的难度要大得多,我们认为,其中一个重要的难处来自于法律层面上。

(一)农村税费改革与现行法律相冲突

农村税费改革是以规范农业税收制度,公平税负、合理负担税费为宗旨的改革,其主要内容包括:取消乡统筹费、农村教育集资等一些专门面向农民征收的行政事业费和政府性基金集资;取消屠宰税;取消统一规定的义务工和劳动积累工;调整农业税和农业特产税收政策;改革村提留的使用办法^[6](第 22 页)。无疑,这次改革对于农村的发展具有重要意义,但不可否认这次改革作为党的方针政策与现行的农业税费法律之间还是发生了冲突。我们知道法律与政策两者既有联系又有区别,但法律应该是至上的,而党的方针政策总是为某一阶段的工作服务的,具有灵活性和非稳定性。目前实施的农业税减免、涉农费用的取消是与《农业税条例》、《农民承担费用和劳务管理条例》等法律是相违背的,即是违法的,或者有些学者称作“良性违法”。但有人会说,改革一般都是现行法律法规的突破,因此,应当是被容忍的。但我们认为,在建立现代化的法治国家时,必须坚守法律至上的原则,任何社会、经济、政治行为都应受到法律的拘束,包括社会的改革行为。那么,如何处理农村税费改革与现行法律之间的冲突呢?一个符合法治原则的办法就是按照宪法和立法法的规定,由全国人大常委对涉及改革的现行法律进行立法解释,以使改革在符合法律的名义下进行。

(二)农村税费改革缺少法律保障

一方面,农村税费改革是在突破现行相关法律、法规的情况下进行的;另一方面,农村税费改革又没有相关法律进行保护,基本上靠执行政策来进行,使政策的作用强于法律。但政策无法规范农村各有关主体的权利义务关系,尤其是财产关系,但农村税费改革的核心内容就是要保护农民合法的财产权益。正如有学者所言,“复杂的财产关系需要明确的法律去确定,农民的正当利益需要法律去保护,国家的行为需要法律去规范和约束。”^[7](第64,65页)由于我国农村整体的法律意识较为薄弱,在执行农村税费改革政策时,随意性就更大,好多地方就出现了“执行政策走样”的现象。但由于政策不像法律是在相关法律关系主体之间形成了法律权利义务,一旦一方违反法律不履行义务,另一方就可依法追究对方的法律责任,而政策就起不到法律的稳定的可预期的保护作用。因此,执行农村税费改革政策时出现违反政策,就无法从法律角度保护农民的合法权益,也不利于依法追究相关责任人的法律责任。农村税费改革在目前来看,有些地方并未收到理想的效果和遇到不少困难及阻力,缺少法律保障是其中一个原因。

三、废除农村税费制度的法律变革

农村税费的改革尽管取得了一定的效果,但出现的问题和困难也是不容忽视,就我国农业、农村和农民的各种现实情况来看,废除农村税费制度才是解决问题的根本途径,这已成为本届政府的一个重大目标。农村税费的取消涉及面很广,诸如乡镇机构改革、乡镇撤并、村级组织职能转换、农村教育投入改革、县乡财政体制改革等等,这其中不可避免涉及到我国相关法律的变革。

(一)宪法的完善

税收法定主义作为宪法原则在我国宪法中规定不完善,这是很多学者的一个共识。宪法规定应要求税收的开征、变更、停征、减免均须有法律依据,纳税人的负担仅以法律规定的范围为限。这里所指的“法律依据”是狭义的法律,并不包括行政法规、部门规章和地方性法规,而我国涉及农村税费的规定则大多是广义的法律,这与税收法定的原则是不相符的。废除农村税费制度应在完善我国宪法关于税收法定原则的规定的的前提下由具体相关法律(狭义法律)予以规定。

(二)地方政府组织法的修改

取消农村税费,必然面临如何为地方行政机构、村一级组织“消肿”,有学者提出了撤消地市级政府的改革方案;有学者提出撤并乡镇;有学者提出将乡镇政府改为县政府的派出机构等等。姑且不论何种改革方案更为科学有效,但改革地方政府体制已是大势所趋,在此种情况下,必须对地方政府组织法进行修改。如果不进行地方组织法的修改,也就会出现上文所说的“良性违法”而又缺少法律保障的情况下进行地方政府体制变革。

(三)户籍法律的修改

取消农村税费,是从根本上解决我国日益严重的“三农问题”的一个方面,转移农村剩余劳动力,减少农民,加速乡镇城市化,实现城乡统筹发展,就要求必须改变旧的城、乡户籍身份上的区别。因此,修改目前的户籍法律制度就成为必然。

(四)财政转移支付制度的法律化

农村税费取消后,为保障基层政府组织的正常顺利运转,必须改变目前的财政体制,其中一个有效的改革方案就是财政转移支付。没有财政转移支付,就不可能取消农村税费,就不可能从根本上解决“三农问题”。财政转移支付如果仅仅作为一项财政政策是有诸多缺陷的,必须出台相关的法律,使其在法律的约束下进行。

(五)农村土地承包经营权的用益物权化

我国目前正在抓紧制定物权法,其中一个重要内容就是在农村承包经营法的基础上设计“农村土地承包经营权”制度。农村土地承包经营权不再设计为一种债权,而是设计为一种用益物权,以用益物权

法律关系来调整农民与农村集体组织之间的权利义务关系。我们认为,农村土地承包经营权的用益物权化可以在一定程度上保障农村税费制度废除后农民、农村集体组织和国家的权利义务关系在法律轨道上运行,消解取消农村税费带来的制度性不适,亦可从根本上防止农民负担的反弹。

总之,农村税费制度的废除涉及我国相关法律的立、改、废是多方面的,也是复杂的,但只要坚信“给补贴不如给政策,给政策不如给法律”,将农民、集体和国家的权义关系用法律加以调整,废除农业税费制度就必将取得成功,这也是中国建设法治化现代化国家不可或缺的重要组成部分。

[参 考 文 献]

- [1] 张元红. 论中国农业税制改革[J]. 中国农村经济, 1997, (12).
- [2] 张守文. 论税收法定主义[J]. 法学研究, 1996, (6).
- [3] 张晓冰. 也论废除农业税制[J]. 农业经济问题, 2003, (8).
- [4] 董雪艳. 运用商品经济规律指导农村税费改革[J]. 农业经济问题, 2001, (3).
- [5] 唐仁健. 对农村税费改革若干重大问题的探讨[J]. 中国农村经济, 2002, (9).
- [6] 文 鹏, 董汉江. 农村税费改革问题研究[J]. 农业经济, 2003, (11).
- [7] 俞少君. 我国农村立法问题研究[J]. 中国农村经济, 2003, (6).

(责任编辑 车 英)

On Abolishing the System of Tax and Fee in Rural

LI Rui

(Wuhan University Law School, Wuhan 430072, Hubei, China)

Biography: LI Rui (1972-), male, Doctoral candidate, Wuhan University Law School, majoring in civil and commercial law.

Abstract: From the rule of law, this article mainly analyses the legal defects of tax and fee in rural in China, the legal hinders of reform of tax and fee in rural and the legal reform of canceling the system of tax and fee in rural.

Key words: rural; tax and fee; rural of law