

三产融合村镇背景下 农村税源涵养法治化路径研究

闫晴

【摘要】三产融合村镇的提出为破解农村贫困的难题指明了方向。囿于农村经济基础的薄弱,若对农村税源课以同样标准的税负或将抑制农村经济的发展,因而需要涵养农村税源。农村税源欠缺的法治成因在于立法体系不完善、实体规则存在疏漏、征管程序滞后。通过结合发展权保障理念、激励理论及税收效率原则进行分析可知,农村税源涵养具有理论与实践中的正当性。因此,需完善农村税源涵养的立法体系,弥补农村税源涵养实体规则的疏漏并构建农村税源涵养的现代化征管程序,扭转纳税人与税务机关因农村贫困而陷入的“双输”困境为“双赢”状态,促使农村税源的“星火之光”诱发农村经济的“燎原之势”。

【关键词】三产融合村镇; 税源涵养; 农村经济; 法治化路径; 发展权保障

【中图分类号】F810 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)16-0165-5

一、问题的提出

十九大报告中明确提出“我国社会的主要矛盾已经转化为人民日益增长的美好生活需要和不平衡、不充分的发展之间的矛盾”。在我国经济发展格局中,农村无疑是广大的“塌陷区”,农民则是数量庞大的经济弱势群体。因而,十九大报告中进一步提出“实施乡村振兴战略,必须始终把解决好‘三农’问题作为全党工作的重中之重,要坚持农业、农村优先发展”。但对于农村的贫困难题,仅仅提供财政补贴是“治标不治本”的,唯有提升广大农村“自主造血”的能力,做大农村经济的“蛋糕”,才能从根本上解决农村的贫困问题。

目前,我国农村农家乐、休闲农业、乡村旅游等产业异军突起,为农村经济的发展注入了“新鲜血液”。农业部最新统计数据表明:互联网+相关产业

增加值占农业增加值的14%;乡村旅游产业占8.9%;新产业新业态对农业、农村社会总产值的贡献率超过了20%。但囿于我国农村产业结构单一、经济基础薄弱、发展水平偏低,如果对农民收入、农村产业课以与城镇同样标准的税负,或将削弱农村经济发展。税收可以调节收入差距^[1]。税源涵养是指针对现存的企业和市场,以优惠的政策待遇实现生产规模的维持或扩大,增强经济和税收发展的后劲,立法扶持、实体优惠与程序保障是涵养税源的重要途径^[2]。本文在阐述农村税源欠缺的现状并剖析法治成因的基础上分析农村税源涵养的正当性,进而提出农村税源涵养的具体建议。

二、农村税源欠缺的表征及其法治归因

(一)农村税源欠缺的表征

相较城镇而言,农村一直属于税源“洼地”,具体

【基金项目】重庆市社会科学规划项目“财政分配法律调整体系的建构研究”(项目编号:2016PY56);重庆工商大学校内项目“财政转移支付制度创新法治化研究”(项目编号:1551032);央地共建西南政法大学中国财税法治研究院项目

表现在:第一,农村税收收入占税收总收入的比重偏小,农村纳税人缴纳的平均税额偏低。以山西省运城市为例,2016年1月~2016年9月,农村管户贡献税收246万元,县城管户贡献税收12892万元,农村税收收入占税收总收入的2%。并且,截至2016年9月21日,运城市地方税务局共计管户6074户,其中农村管户2639户,占比约为43.45%,接近管户总数的一半。相对于2%的税收贡献额而言,农村纳税人的平均缴纳税额偏低。第二,农村税源分散,且缺少重点税源。农村纳税人多分散在各乡村进行生产经营,集中化程度相对较低。且乡村中小超市、小饭店、化肥农药店等家庭店较多,生产经营时间多集中于每年的几个月。与此同时,农村中的重点税源限于农村信用社、农村商业银行机构等,相较城镇而言重点税源数量较少。

(二)农村税源欠缺的法治归因

1. 立法规定不完善导致农村税源涵养法治依托无力。其一,农村税源涵养立法“低阶化”。目前,我国在农产品加工流通、农村金融等领域均颁布了一系列法律规定。以农村金融领域的企业所得税为例,我国颁布了《关于延续并完善支持农村金融发展有关税收政策的通知》(财税[2014]102号)等。但有关农村税源涵养的立法多属部门规章,立法的低层次特点削弱了税收法律制度整体的效果,限制了税收职能的发挥,导致农村税源涵养规则在实践中运行不畅^[3]。其二,农村税源涵养立法“碎片化”。我国对农村产业在增值税、企业所得税、车船税等方面均予以一定优惠,但其法律规则散见于多部法律、行政法规、部门规章、地方性法规中,条块分割严重。农村税源涵养立法的“碎片化”特征导致其难以形成严密的法律体系,立法漏洞或法律冲突屡见不鲜。其三,我国农村税源涵养的法治评估制度缺失。法治评估之所以在世界范围内得到推广应用,最大的优势在于其评估的是“实践中的法治”“行动的法治”,可以提升税法对实践的回应力^[4]。遗憾的是,我国尚未建立农村税源涵养的法治评估制度。这就导致农村税源涵养法律规则在实践中的应然功效难以发挥,亦无法结合农村具体情况选择效果最佳的税源涵养方式。

2. 实体规则的疏漏导致农村税源涵养支持力度不足。其一,部分农村涉税概念不统一。例如《关于印发〈农业产品征税范围注释〉的通知》(财税[1995]52号)与《关于发布享受企业所得税优惠政策的农

产品初加工范围(试行)的通知》(财税[2008]149号)中关于“农产品初加工范围”的规定不一致。这导致农村纳税人享受税收优惠政策的边界不明,税收优惠政策推行的范围在实践中屡遭质疑。其二,农村经营者的税负相对较重。例如在增值税领域,农产品加工行业税率偏高且在税收政策扶持上存在“高征低扣”的问题;在企业所得税领域,免税范围限于盈利企业,导致部分农村企业不能享受税收优惠,加大了农村经营者的经营难度。其三,农村税源涵养的税收优惠范围偏小且力度偏弱。目前,我国涉农税收优惠局限于农产品加工流通、农业科技创新、农村金融等领域,并未覆盖农村制造业及小型服务业,而这恰恰是涵养农村税源的重要产业。与此同时,我国农村税源涵养的优惠力度偏弱。以对农村金融的企业所得税税收优惠为例,对金融机构农户小额贷款的利息收入,在计算应纳税所得额时按90%计入收入总额,而我国对于小微企业多实行企业所得税减半征收的税收优惠政策,这降低了纳税人对农村产业的投资积极性。

3. 征管程序的滞后导致农村税源涵养保障机制匮乏。其一,农村税收征管基础设施不足。部分农村纳税人经济活动的季节性、区域性较突出,尚未在税务机关进行登记备案。同时,农村经济活动多以现金交易为主,发票领取与开具难以保障。税收征管基础设施的缺乏导致纳税人过失漏税等行为时常发生,而严厉的税收惩罚措施易使农村纳税人承担本可避免的税收罚款,导致农村税源的萎缩。其二,农村纳税申报便利度偏低。农村纳税人一般去税源所在地的税务部门缴纳税款。由于基础设施的缺乏与网上申报机制的不完善,纳税人往往需要进行手动申报。一般而言,农村税源分散,部分纳税人与税务机关地理位置相距较远。农村纳税申报便利度偏低导致征纳双方需耗费大量的人力成本、时间成本,且申报信息的复杂度导致纳税人易发生申报错误进而导致被处以滞纳金、罚款等,农村税源面临一定的安全威胁。其三,农村税收征管信息化程度偏低。在税务系统内部,国税与地税在征管权限、代征代缴等方面均存在诸多矛盾,纳税人难以分清在各税务机关应缴纳的税款。除税务系统外,海关、财政、土地等部门均掌握着一定的农村交易信息,但彼此之间存在的“信息孤岛”对税务机关依据相关信息掌握农村税源状况形成了阻碍,使其对农村税源扶持的准确度与有效度降低。

三、三产融合村镇背景下农村税源涵养的正当性分析

(一)三产融合村镇背景下农村税源涵养的法理检视

1. 发展权保障理念视域的必要性审视。发展权是关于发展机会均等和发展利益共享的权利^[5]。一方面,发展权保障要求坚持尊重和关怀弱者的权利。相较而言,农村是我国经济结构中的“短板”,农民是经济发展中的“弱势群体”。三产融合村镇的提出为农村税源涵养与经济发展提供了新的契机,农民可借助乡村旅游等产业的发展与政府的政策支持涵养农村税源并实现收入增长。另一方面,发展权保障强调国家的人权保障责任。政府有责任采取措施,创造条件使每个人都能自由地实施发展行动来满足自身的发展需要^[6]。三产融合村镇政策推动农村产业迅猛发展,通过提升经济发展水平来提升对农村纳税人发展权的保障水平,但“一刀切”式的税负标准可能产生农村税源萎缩的不利后果。因而,我国应加强对农村纳税人的发展权保障。

2. 激励理论视域的正当性审视。激励法是对人的特定行为实施激励的法律^[7]。一方面,激励理论要求在分配社会资源的过程中坚持公平性原则。长期以来,我国城乡在经济发展中存在一条不可逾越的“鸿沟”。在通过减税拉动经济增长的大背景下,我国亦应在农村加大“放税养鱼”的力度,迅速壮大农村的优质税源,缩小城乡间经济发展水平的差距。另一方面,激励理论要求国家在作出行政行为的时候应坚持信赖利益保护原则。在税收领域,信赖利益保护原则要求损失补偿,即基于公共利益等正当事由有必要打破原有法律秩序状态时,应给予纳税人相对公平的补偿以弥补其信赖利益的损失^[8]。三产融合村镇政策的提出有助于推动“绿水青山”成为农民致富的“金山银山”,通过乡村旅游、休闲农业、农村电商、农业科技等产业壮大农村税源。

3. 税收效率原则视域的合理性考察。税收对效率的影响是税收政策中最令人关注的问题^[9]。亚当·斯密在《国富论》中提出的确实、便利、最小费用原则一直被看作是关于税收效率最早的论述,一般包括经济效率和行政效率两个方面^[10]。一方面,税收行政效率要求尽可能地降低税收征收成本占税收收入的比重。农村税源分散且信息化程度偏低导致农村的税收征管活动行政效率偏低。三产融合村镇背景

下,农村产业的迅猛发展需要税务机关相应地优化农村税收基础设施,提升农村税收管理活动的信息化水平,从而提升税收行政效率。另一方面,税收经济效率要求通过优化税制最大限度地促进社会经济良性发展^[11]。长期以来,相对于城市而言,农村税源数量偏少,税收总体贡献率偏低。因而,我国应减轻农村纳税人的税收负担并优化农村税收征管程序,积极培育农村税源并促使其不断壮大,从而提升税收经济效率。

(二)三产融合村镇背景下农村税源涵养的实践考量

1. 农村税源涵养的可行性审查。纵观经济社会环境,我国已基本具备农村税源涵养的“实践基石”。其一,农村税源涵养具备国家政策依据。十八届五中全会将“我国现行标准下农村贫困人口实现脱贫,贫困县全部脱帽,解决区域性整体贫困”制定为全面建成小康社会新的目标要求。十九大报告中更是明确提出“促进农村一、二、三产业融合发展,支持和鼓励农民就业、创业”。农村经济的“备受重视”可推动农村产业的快速发展,有助于进一步涵养农村税源。其二,农村二、三产业的不断壮大为农村税源涵养提供了经济基础。我国农村早已出现了二、三产业的萌芽,诸多行业更是呈爆发式发展状态。在农村二、三产业经济“萌芽”基础上,税源涵养措施可进一步促进农村经济快速发展。其三,农村税源涵养已具备信息基础。近年来,我国税务机关非常重视税源管理的信息化建设,通过“金税三期”等信息系统的构建与完善已基本实现纳税人涉税信息的平台交流,为涵养农村税源提供了必要的信息平台。

2. 农村税源涵养的有效性预测。农村税源涵养可提升农村经济的活跃度与发展水平。其一,农村税源涵养可优化农村经济格局。三产融合村镇背景下提升农村税源涵养的法治化程度可推动农村一、二、三产业协同发展,优化农村经济格局。其二,农村税源涵养可推动农村经济发展。三产融合村镇政策中针对农村的税收优惠举措可有效吸引外来投资者,进而不断扩充农村税源,促进农村经济的不断发展。其三,农村税源涵养有助于解决农村、农民的贫困难题。农业的弱质性与经济发展的非均衡性造就了“农村真穷,农民真苦,农业真危险”的落后状态。三产融合村镇中农村税源涵养可通过税法对农村产业进行税收优惠,通过扶持二、三产业拓宽农民的收入渠道。其四,农村税源涵养有助于解决乡镇财政困难的

“难题”。三产融合村镇中农村税源数量与规模的增大可以拉动农村二、三产业的经济增长,为乡镇政府增加税收收入,进而解决乡镇财政困难的“难题”。

四、三产融合村镇背景下农村税源涵养的法治化路径

(一)完善农村税源涵养的立法体系

1. 提升农村税源涵养立法的位阶。其一,在高位阶立法中明确提出针对农村产业的税收优惠制度。囿于立法的长期性及内容的复杂度,对农村税源涵养进行专项立法的可行性偏低。因而,应在《企业所得税法》等立法中规定对农村纳税人予以一定的税收优惠,为农村税源涵养的具体措施提供一定的指引。其二,强化对农村税源涵养的不同位阶立法的衔接。各地应结合本地经济基础、自然资源等条件制定适合本地农村税源涵养的低位阶规范性文件,并保持与上位法在立法理念上的一致性,强化农村税源涵养的法律与地方性法规的衔接,为实践中农村税源涵养的具体行政行为提供明确的法律指引。

2. 提升农村税源涵养立法间的结合度。其一,填补农村税源涵养中的法律漏洞。面对农村税源涵养的法律漏洞,我国应在一定范围内允许适用习惯法,秉持减轻农村纳税人负担的原则践行农村中的税收法律服务。同时,税务机关面临税法漏洞时应依据法律原则、立法精神、法学理论、国家政策等做出有利于纳税人的决定,减轻税收行政行为对农村税源造成的负效应。其二,定期开展农村涉税法规清理活动。各地方政府应定期对农村涉税法律规则进行审查、清理,废除与上位法不符或脱离实践的法律规则,通过对农村涉税法律体系的“瘦身”减少法律冲突且提升执法的可操作性,为农村税源的涵养提供更加明晰的行为规则。

3. 构建农村税源涵养立法的法治评估机制。其一,明确农村税源涵养的法治评估标准。《关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出要构建科学的法治评估指标体系,在农村税源涵养领域亦应如此。在农村税源涵养法治评估中,我国应当借助“投入—产出”理论评估出最适合农村经济发展的税收优惠政策并在一定时期内坚持使用,为农村税源涵养提供明确的法治支持。其二,依据农村税源涵养法治评估结果构建税收优惠的动态调整机制。各地方政府应通过论证会、座谈会、听证会等多种方式广泛听取农村纳税人的意见,并定期进行优惠政策的调

整,提升税源涵养优惠政策与农村经济发展情况的契合度。

(二)弥补农村税源涵养实体规则的疏漏

1. 提升农村税源涵养中涉税概念的一致性。其一,修订《农产品征税范围注释》。农产品是税法中的借用概念,在解释这些借用概念时,只要税法未作特别规定,一般应按照实际生活秩序中通常的理解来解释该借用概念在税法上的含义^[12]。我国应在考察农产品生产、交易实践活动的基础上明确烟叶、茶叶、园艺植物、药用植物、油料植物、林业产品等概念的内涵及范围,并依据上述概念修订《农产品征税范围注释》,明确税务实践中可享受税收优惠的农产品范围。其二,依据修订后的《农产品征税范围注释》做有关立法的审查、修订。我国应以上述农产品概念为判断依据对财税[2008]149号等文件中的农产品范围进行审查并修订,使之符合《农产品征税范围注释》的规定,提升农村产业课税范围的一致性。

2. 减轻农村税源涵养中农村经营者的税负。其一,降低农产品加工业的增值税税率并改革抵扣模式。对于从事农产品精、深加工项目的一般纳税人,应下调其增值税税率,降低农产品的经营、加工行业的实际税负。与此同时,我国应对农村中的蔬菜水果加工、谷物磨制等产业进行调查测算,逐步取消凭收购发票抵扣税款的规则,推行进项税额核定扣除办法,填补税收制度中的漏洞,促进农产品加工企业税源的健康、快速发展。其二,降低企业所得税税收优惠的“准入门槛”。对于农村企业,我国应主要以效益、环保度等为认定标准,对于符合国家产业政策及发展趋势的农村企业给予企业所得税税收优惠,加大对农村税源的支持力度。其三,构建对农村纳税人的个人所得税优惠制度。对于在农村中经营采摘园、垂钓园等产业的个人所得税纳税人,我国应结合其产业发展现状与需求增加其税前扣除额度,通过减轻其个人所得税税负提升其市场经济风险应对能力,推动农村税源的涵养。

3. 增大农村税源涵养中税收优惠的范围与力度。其一,扩大农村税源涵养的税收优惠范围。例如农民在二、三产业企业兼职所得及其奖金免征个人所得税,农业固定资产可加速折旧,农业研究开发费用可税前扣除,农村企业可重复享受税收优惠政策,雇佣农民超过一定工人比例的农村企业可享受企业所得税减免等。农村税收优惠范围的扩大可提升纳税人在农村投资的积极性,带动农村经济的增长,从

而进一步涵养税源。其二,加大农村税收政策的优惠力度。对属于国家重点扶持高新技术企业的农机制造企业免征企业所得税。加大农村税收政策的优惠力度有利于减轻农村纳税人的税收负担,保护农村相关产业的税源。

(三)构建农村税源涵养的现代化征管程序

1. 完善农村税收征管基础设施。其一,完善对农村纳税人的税务登记。各税务机关应积极开展税源普查活动,深入农村对纳税人基本情况、税源分布情况进行调查,掌握农村现有税源、潜在税源、后备税源的情况并规范记录,及时做好农村税源档案的整理工作。其二,在农村纳税人中推广税控装置与电子发票。我国应构建对农村中适用税控装置与电子发票的纳税人的激励机制,延长增值税、企业所得税、个人所得税的抵免期限,增加其一次性可领取的增值税发票用量,提升税控装置与电子发票在农村税务活动中的使用率与影响力。

2. 提高农村经营者纳税申报机制的便利度。其一,提升纳税申报机制的灵活性。我国应借助农村中不断完善的税收征管基础设施允许纳税人选择手动申报、网上申报等申报方式,提升纳税人申报方式选择的自由度。与此同时,可借鉴美国、德国等发达国家大力推行的“媒体申报”或“网络申报”方式,借助磁片、二维码、报税网站等工具逐步构建多元化的申报服务渠道并积极探索个性化的纳税申报服务,降低纳税人的申报成本并提升税务机关的行政效率。其二,健全农村税务申报中的税务代理机制。税务机关应主动聘请会计师事务所、税务师事务所协助农村纳税人进行财务核算与提供报税资料,减少农村纳税人因核算不清而导致的申报错误。并且,税法制定机关在相应的立法文件中应表明税务代理机构具备诚信代理的义务,减少乃至杜绝代理机构与纳税人为降低应纳税额而进行信息造假的行为。

3. 提升农村税源管理的信息化水平。其一,构建多部门间的信息共享机制。在税务系统内部,税务机关应避免应纳税额较小的农村纳税人耗费大量时间在地理位置间隔较远的税务部门缴纳税款。在税务系统外部,我国需建立一套税务、土地、工商、房管、银监等机关之间的信息交流协调机制,完善涉税

信息交流平台,逐渐形成农村税源需全社会齐抓共管的共识。其二,加大对农村纳税人隐私权的保护力度。对于税务机关而言,应自觉树立对农村纳税人信息隐私权的保护意识,增加税务机关披露纳税人信息的程序,明确税务机关工作人员不当披露农村纳税人隐私信息的法律后果,提升纳税环境的安全度。对于农村纳税人而言,应自主提升隐私信息的保护意识,在其隐私权遭遇侵害时主动通过复议、诉讼、协商等方式寻求救助,避免农村税源因不法侵犯而逐渐萎缩。

主要参考文献:

- [1] 彭定贇,王玲玲.论再分配对收入差距的调节[J].财会月刊,2017(14):111~118.
- [2] 中国行政管理学会小康工程课题组.重塑政府与社会:郑州市金水区税源经济体系建设的理论与实践[M].北京:国家行政学院出版社,2004:174.
- [3] 王军.论税收效率问题[J].税务研究,2015(12):91~94.
- [4] 钱弘道,王朝霞.论中国法治评估的转型[J].中国社会科学,2015(5):84~105.
- [5] 丁德昌.农民发展权法治保障研究[M].北京:中国政法大学出版社,2015:26.
- [6] 姜素红.发展权论[M].长沙:湖南人民出版社,2006:224.
- [7] 倪正茂.激励法学探析[M].上海:上海社会科学出版社,2012:87.
- [8] 张富强,许健聪.税收宏观调控中纳税人信赖利益之保护[J].法学杂志,2016(9):67~77.
- [9] 萨缪尔森,诺德豪斯著.萧琛译.微观经济学[M].北京:人民邮电出版社,2004:272.
- [10] 胡元聪.法与经济学视野中的税法功能解析[J].税务与经济,2007(5):63~68.
- [11] 刘剑文.财税法学研究述评[M].北京:高等教育出版社,2004:193.
- [12] v. 图若尼著.国家税务总局政策法规司译.税法的起草与设计:第1卷[M].北京:中国税务出版社,2004:99.

作者单位:西南政法大学经济法学院,重庆 401120