

# 发展中国家的农业税收政策及其启示

姚卫红

(浙江大学农业现代化与农村发展研究中心, 浙江 杭州 310029)

**摘要:** 本文阐述了发展中国家对农业生产者的直接税和间接税, 分析了各种税收方式的适用性和局限性。在此基础上, 提出了发展中国家农业税收政策对我国农村税费改革的启示。

**关键词:** 发展中国家; 农业税收; 启示

**中图分类号:** F312.1    **文献标识码:** A

税收政策及其管理是一个国家文化、社会、政治、经济环境中的一个组成部分。所有的政府都用税收来为公共支出筹资, 税收的合理运用有利于社会的稳定和发展。在大部分发展中国家, 农业是一个重要部门, 是国民经济的基础产业, 在二、三产业不够发达的情况下, 政府为了增加税收, 同时也为了把一部分资源适当地从农业调整到其它经济部门, 通常对农业征收一定的税收。

## 1、发展中国家对农业生产者的直接税

所谓直接税, 是指愿意向谁征收就由谁缴纳的税收。它有三种形式: 收入税、人头税和财产税。其中收入税和财产税按能力原则征收。

### 1.1 收入税

收入税根据实际收入或预计收入计算。从理论上讲, 以实际收入作为征税依据, 最能体现按能力支付的原则。但是, 按实际收入征税存在一些现实问题。首先, 在高的边际税率下, 收入税会影响劳动者对工作的努力程度, 因为他努力工作所增加的绝大部分收入以税收的方式为政府所征收, 这种高税率会引起劳动者少工作。其次, 按实际收入征税对不能隐藏其收入的个人来讲是很不公平的, 因为有些人能隐藏收入, 从而达到逃税的目的。另外, 计算实际收入, 评估纳税能力的管理成本也是相当大的, 特别是对那些没有记录或有两种记录的纳税人。发展中国家对农业生产者实际收入的核定难度更大。原因有: 第一, 大部分农业生产是小规模的; 第二, 大部分农业产出是自己消费而不是进入市场的; 第三, 对投入要素的成本、产出的数量、供应市场的数量没有完整的记录; 第四, 土地产权的多样性、投入产出之间分配的复杂性。尽管有这样一些问题, 大部分发展中国家都没有免除农业收入税。虽然印度和巴基斯坦等少数几个国家的中央(联邦)政府没有征收农业收入税, 但州(省)政府可以征收。对于那些采用综合收入税系统的国家(包括马来西亚、印度尼西亚、菲律宾、斯里兰卡等十多个国家), 由于农业收入低于征收标准或者逃税现象非常普遍, 因此政府不愿意以高的管理成本去追踪这些小的纳税人, 而把主要的资源和人力用于非农业收入的评估与征税。

由于征收实际收入税的管理成本过高, 政府用预计收入税的方法来克服这一缺点。预计收入税可用于对小商业者、农民、自由职业者以及其他难以计税的群体征收收入税。在摩洛哥、突尼斯、土耳其、巴基斯坦等国家, 预计收入税代替了间接税。预计收入税的主要优点是: 它可能是对不同部门、不同行业的人征收收入税的唯一有效办法。如果运用得当, 预计收入税能够以较低的管理成本, 增加纳税者的数目和支付额, 从而增加税收。在现实中, 来自农业的预计收入税是根据个人或家庭拥有或耕种的土地来征收的, 因此农业土地是计算农

业生产者预计收入税的基础。在大部分发展中国家，土地税通常分成以下几类：

一是土地面积税。它是根据土地面积来计税，因此很容易管理，而且由于土地面积税与土地的产出无关，所以它能促使土地所有者提高土地使用率。但是，根据土地面积征税的主要缺点是：（1）它使税收相对较重地落在拥有劣质土地的贫穷农民身上（因为同样的面积产出不同，而税收相同）；（2）税收会受到土地最低产出的影响（因为单位面积的税收是根据劣质地来确定的）。所以土地面积税不能代替收入税。一些国家考虑到不同质量土地的潜在收入不同，因此根据灌溉条件、土壤质量、单位面积产出等对土地面积税进行调整，如孟加拉国、埃塞俄比亚、马来西亚、尼泊尔、巴基斯坦以及斯里兰卡等。这种调整一方面提高了不同质量土地收入的公平性，但另一方面也增加了逃税的可能性和管理成本，影响了税收的公平与合理。

二是土地租金收入税。土地租金可以用一定时间内使用土地的报酬率，即年租金来表示。从理论上讲，用于计算土地税的年租金收入有两种确定方法：第一，土地租用者支付给土地所有者的实际租金。这在现实中很困难，因为租金可能是以货代款的方式来支付，而且租金的变动可能会很大。第二，税务人员通过标准分类法，估计不同层次土地的收入能力，然后区分不同的租金价值。

现实中，发展中国家利用租金价值的概念计算土地税的最主要方法是，根据预计的土地资产价值（或者市场价值）来计算。以土地资产价值征税体现了按现行收入和财产计税的原则，而按年租金征税只体现了现行租金收入。在拉丁美洲的许多国家，按土地资产价值征收的农业土地税不仅是财产税的一部分，也代替了农业收入税。用资产价值法征税要求税务人员根据土地出售的参考价格或者已经建立的评估标准对土地价值进行评估，然后以预计的报酬率估计租金价值，并据此征税。从二十世纪六十年代以来，由乌拉圭开始，根据土地资产价值征收土地税已经成为许多拉丁美洲国家预计收入税的主要形式。它的目的不仅是增加税收，也是为了降低土地集中度，提高土地使用效率。但实践表明，这并不总是成功的。在运用资产价值法征税的许多国家，由于缺乏足够的土地调查资料以及训练有素的技术人员，使得土地价值的评估实践还很不够。而且用这种方法计算预计收入税也存在一些问题。首先，净资产的预计报酬率与土地的收入能力、土地隐含资金的机会成本无关；其次，报酬率长期内不变。

三是土地产出价值税。在许多地方，一直以来是以现金和实物的方式向土地所有者征收其产出的一部分。近来，这种税被作为财产税（如韩国、台湾）和预计收入税（如摩洛哥、乌拉圭）的基础。根据某一标准计算土地产出价值，进而预计收入，并据此向农业生产者征税，这种方法需要国家税务机构的官员每年对每一地区、每一种农业生产方式、每公顷土地的平均净收入进行评估，这在发展中国家是很难做到的。

在发展中国家，土地税被认为是提高土地生产率、促进大农场分解的重要工具。从理论上讲，假如没有或者只有较低的产品交易税，那么较高的土地税会促使农业生产者努力增加产品产量，提高土地生产率，同时也会减少闲置的土地。但是在现实中，还没有事实表明土地税能增加土地产出，改进土地利用。而且，累进的土地税也没能迫使土地所有者分解他们的土地。同时，以土地作为税收基础，带来了严重的管理问题。因为在征税以前，有关土地的位置、面积、质量、市场价格或者出租价格、所有权等都必须确定，而大部分土地的所有者不愿意透露这些信息。政府必须化大量的精力来阻止土地所有者谎报土地面积和土地质量，以避免逃税。因此土地税的管理成本是相当大的。

## 1.2 个人税或人头税

在非洲撒哈拉地区的一些国家，人头税已经成为对农业生产者征收直接税的主要形式，

它代替土地税和收入税的主要原因是：大多数农业土地是公共所有，并且收入水平普遍较低。在这种现实情况下，计算土地税和收入税的成本很高，而且税收的收入又很少，相对而言，计算个人税就要简单的多。个人税以不同的名称和形式存在着，如人头税、家畜税等。个人税通常是由中央或州政府评估，由地方政府按能力支付的原则来征收。分级的个人税在二十世纪六十年代引入乌干达，随后在非洲撒哈拉地区、肯尼亚、尼日利亚、坦桑尼亚、赞比亚等一些国家推广。个人收入是根据每公顷农作物收入乘总面积以及每头牲畜收入乘牲畜头数来估计的。这种估计通常是由当地主要人物领导的委员会做出的，它没有根据土地状况进行调整，因此会在地区和个人之间产生严重的不公平，而且这种人头税相对于其它税收而言数量是非常有限的。

### 1.3 财产税

财产包括有形资产和无形资产。在大部分国家，财产税在现代税收体系形成以前早就存在，因为财产比收入更集中，更容易核定与评估。财产税按两个基本原则征收：一是利益的原则，即为保护财产，增加其价值，由国家或社会向其提供的福利和服务；二是能力支付的原则，即所有者支付税收的能力。利益的原则适用于应支付的财产，能力支付的原则适用于征收个人净资产税。净资产税在一些发达国家和许多发展中国家普遍存在，特别是在亚洲和拉丁美洲，它由中央政府和地方政府评估和征收。虽然财产税只占中央政府税收的 3.5%，但是，在许多国家，它为省政府和地方政府提供了重要来源。如果管理适当，它将成为一个国家由最富裕的人所支付的税收中的重要部分。

对农业生产者而言，私人拥有的农业土地一直是财产税的重要形式，作为财产的土地税在世界上是最普遍的。在拉丁美洲的一些国家，如阿根廷、玻利维亚、智利、哥伦比亚等，中央和省一级政府对农业生产者征收净资产税。在亚洲，象印度、巴基斯坦、斯里兰卡等国家，中央政府向农业生产者征收总资产税。他们在评估纳税人的总资产或净资产时都包括农业土地的价值，通常用资产价值法评估土地或建筑物的价值。在一些国家，省政府和地方政府根据土地的位置或用途作一些调整后，把土地面积作为财产税的基础。在孟加拉国、印度、巴基斯坦等国家，作为财产的农业土地税是根据土地所有者把它作为抵押品可以获得的资金乘上一定的比例来估值。

在一些代表性的国家，向农业生产者征收的财产税可由表 1 所示。

在大部分国家，来自农业土地的财产税在总税收中只占很小的部分，土地税对州（省）政府和地方政府税收的数量贡献是微乎其微的。这至少有三个原因：一是税基一直很窄；二是土地的评估价值一直赶不上土地市场（资本）价值的变化；三是这种税收一般归于州（省）政府和地方政府。

总之，发展中国家对农业生产者的直接税有三方面的特点：第一，农业用地一直是政府向农业生产者征收收入税和财产税的主要依据。第二，来自土地的税收占税收比重很小。第三，在亚洲、拉丁美洲、中东、北非的许多国家，农业部门收入和财产（特别是土地）高度集中，大部分农业生产者是低收入，几乎没有农业用地。对农业生产者的直接税相对较低的原因是多方面的，包括大土地所有者强烈的抗议，管理的高成本（包括鉴定收入和财产、评价纳税能力、征税的成本），低水平的公共投资和服务，隐含税收的存在等等。

表 1 某些国家对农业生产者征收的财产税

| 国家        | 税种                 | 征税目的                      |
|-----------|--------------------|---------------------------|
| 按财产市场价值   |                    |                           |
| 印度尼西亚     | 土地税                | 地方政府使用                    |
| 菲律宾       | 土地税                | 地方政府使用                    |
| 阿根廷       | 土地税<br>净资产税        | 省政府和地方政府使用<br>省政府使用       |
| 智利        | 土地税                | 中央政府和市政府使用                |
| 哥伦比亚      | 净资产税<br>土地税        | 中央政府使用<br>市政府使用           |
| 厄瓜多尔      | 净资产税               | 中央政府使用                    |
| 乌拉圭       | 净资产税<br>土地税<br>教育税 | 中央政府使用<br>部门政府使用<br>市政府使用 |
| 按土地和农作物面积 |                    |                           |
| 埃塞俄比亚     | 土地使用费              | 中央政府使用                    |
| 孟加拉国      | 土地税<br>净资产税        | 地方政府使用<br>中央政府使用          |
| 印度        | 土地税<br>净资产税        | 州政府使用<br>中央政府使用           |
| 马来西亚      | 土地税                | 地方政府使用                    |
| 巴基斯坦      | 土地税<br>净资产税        | 省政府使用<br>中央政府使用           |
| 斯里兰卡      | 土地税<br>净资产税        | 地方政府使用<br>中央政府使用          |
| 埃及        | 土地税                | 地方政府使用                    |

## 2 发展中国家对农业生产者的间接税

间接税是指形式上向某一方征税，实际的税收负担可以转移，由多方共同承担的税收方式。在发展中国家，政府主要依靠农产品的交易税这种间接税方式对农业生产者征税，其主要原因是政府没有能力通过收入和土地的直接税来增加大量的税收，而且交易税的管理成本相对较低。农产品国内市场的交易税有三种形式：一般的销售税、国产税和特产税（地方税）。国际市场的交易税有两种：出口税和进口税。在一些国家，为了保护国内消费者和生产者的利益，对农产品的进出口有数量上的限制。但是在过去的十年中，作为国际货币基金组织和世界银行结构和部门调整项目的一部分，这些限制有了较大幅度的减少。许多发展中国家，由于经济的多样化、农产品出口量占农业总产出比重的减少以及进出口税的下降，因而对农业生产者的间接税在减少。

## 2.1 国内市场产品交易税

对于国内市场产品交易税，通常发展中国家的政府都会免除原材料和食品的一般销售税。因为大部分未加工的农产品都是必需食品；大部分农业生产者在地理上是分散的，只有少量的产品用于销售。但是在非洲撒哈拉地区、亚洲和拉丁美洲的许多国家，存在着市场税，这些税主要由地方（市）政府在农产品进入城镇或者有组织的市场时征收，在南亚它被称为货物入市税。

## 2.2 国际市场产品交易税

关税是最古老的间接税形式。许多发展中国家，产品进出口税一直是政府税收的主要来源。农业生产者一直受到出口税（如对食品、农作物、畜产品的出口税）和进口税（如对农业机械、肥料、种子、农药的进口税）的影响。在许多国家，政府为了保护国内的生产者和消费者，采用不同的关税税率。赞成出口税的主要原因有：（1）它可以代替收入税和土地税，因为后者更难评价和征收；（2）能够提供数目较大的税收；（3）稳定了生产者和消费者的价格；（4）利用国际市场的不完善限制出口；（5）利用各种出口税率使产品多样化。但是，出口税也有不利的方面：（1）减少了出口产品的数量以及出口者的收入；（2）扭曲了资源配置；（3）把收入从国外的消费者和国内生产者身上转到国内消费者身上。

从二十世纪 80 年代中期以来，在大部分发展中国家，出口税对整个税收的作用发生了根本性的下降。在几乎所有的拉丁美洲国家，出口税已经取消了。事实上，在大部分拉丁美洲国家政府已经倾向于保护某些农业可出口产品。在亚洲，马来西亚是唯一出口税具有重要作用的国家。在印度，税法不仅规定对包括农产品及其加工品在内的所有出口货物实行彻底免除间接税的政策，而且对有经济效益的农产品出口还实行退还所得税的政策。在中东，叙利亚是唯一出口税占关税五分之一的国家。根据粮农组织及其他一些相关研究显示：（1）出口税降低了国内价格，减少了产品出口；（2）小规模生产者比大规模生产者承受更大的税收负担；（3）在一些国家，为了增加非传统产品的出口，政府已经拓展了税收激励，增加出口税补贴，减少进口要素的税收。这种税收歧视，导致了资源的重新分配以及农业的多样性（FAO，1993）。

高水平的进口税以及进口数量的限制成为许多发展中国家增加税收、保护国内生产者的重要政策之一。农业生产者受到进口税的影响，如肥料、机器、农药、种子等。如果国内没有生产，进口税就提高了这些要素的价格，减少了其使用和消费。如果国内有生产，进口税就有助于国内的生产者。对农业投入要素的高额进口税，阻碍了要素的使用，影响了农民的相对福利。因此，在许多国家，政府为了鼓励技术改进，免除农业投入要素的进口税或低水平征收。大部分国家对农业要素的进口税远低于对其它产品的进口税。在 WTO 下，作为贸易自由化政策的一部分，政府普遍降低了进口税。

## 3 发展中国家农业税收政策对我国税费改革的启示

### 3.1 农业税收体制改革已成为各个国家结构调整和经济改革的一部分

目前，国内外的政治和财政压力正在促使各国政府克服税收制度在政治上、管理上的约束，开始改革税收体制。如秘鲁为了推动本国农业和农产品加工的进一步发展，对农产品加工的所得税从 30% 降到 15%，将已经执行的对开发荒地从事农业生产进行免税的做法应用于农产品加工业；南联盟原塞尔维亚共和国针对农业用地大量荒废的现象，决定对荒废农业用地的所有者征收特别税；印度对地主征收的是地税，早期的地税是各邦按总收获金额为征税对象，目前大部分邦均改为按“净资产”为征税对象，即农作物总收获金额减去地主负担的各项费用后的金额，相当于工商业利润的性质。在中国，农村税费改革试点工作正在全国

范围内推开。温家宝总理说“取消农业特产税，应该成为推进农村税费改革的一项重要措施。现在大部分地区已经具备取消农业特产税的条件，这些地区可以取消特产税。少数地区一时取消不了的，要缩小征收范围，降低税率，逐步取消。进一步减轻粮食主产区和种地农民的负担，是农村税费改革的一个基本政策取向。要加大对粮食主产区的支持力度，中央和省两级财政的转移支付，重点向农业主产区特别是粮食主产区倾斜。”可见税收制度改革是各国深化农村改革、促进农村发展的一项重大决策。我国也不例外

### 3.2 对农业生产者的直接税应该成为提高政府税收、保持效率和公平的重点

随着贸易自由化的进一步深入，不管是发展中国家还是发达国家对农产品的关税税率都会受到限制，这直接影响了国家的税收收入。在许多发展中国家，一方面政府存在大的财政赤字，另一方面为了农业的可持续发展、减少贫穷，政府必须对农村的基础设施进行投资。这两方面都需要政府增加税收收入，而增加农业生产者的直接税成为增加税收的一种方式。对大部分发展中国家的一些研究发现：（1）对土地和收入的直接税占整个农业税 20% 以下；（2）农民的税收负担（农业税占整个税收的比重/农业占 GDP 的份额）低于其他群体的税收负担，而且这种负担在最近 20 年中较大的下降。在中国也是如此，据统计，1998~2001 年全国农业税占财政收入的比重分别为 4%、3.6%、3.4% 和 3.14%，呈现出逐年下降的态势，即使在农业县，农业税收占财政收入的比重也不超过 10%。而我国农业占 GDP 的比重，尽管也在逐年下降，但 2001 年农业占 GDP 的比重为 15.2%，2002 年为 14.53%，远高于农业税收的比重。由此可见，我国对农业生产者的税收并不高，但现实中我国农民实际负担普遍较重，其原因在于各种费的负担。据统计，我国农民缴纳的村提留、乡统筹以及其它各项行政事业收费和政府性基金、集资大约是税的 2.5 倍，而且这些税外负担还不包括“三乱”数字。我国由 2000 年 4 月开始的税费改革关键一点就是要把失控的“三提五统”纳入正途，一并转换为农业税及附加，并规定最高限为农业生产总值的 8.4%。这是正确的选择。

### 3.3 农业税的征收成本应该下降

在大部分发展中国家，农业税占税收总额的比重很小，但对农业税的征收成本却很大。这主要是由于发展中国家农民收入普遍较低，土地的产出率不高，农民真正自觉自愿缴纳农业税的比例很低，而且农民的分布范围很广，不同土地的质量差异很大，挨家挨户征收农业税是一项费力又费时的的工作。在我国，长期以来也一直存在这样的问题，有些乡镇为了完成上级分配的征税任务，乡镇干部几乎要花费一半的工作时间用于农业税的征收。以陕西省子洲县三眼泉乡为例，2000 年全乡农业税及其附加为 14.4 万元，而该乡预算内财政供养干部 32 人，按每人每月工资 400 元，半年工作时间用于征税计算，农业税征收的工资成本占农业税及其附加的比重高达 50% 以上。广西北流市曾出现了教师帮政府收税的新鲜事，在某中学的黑板上贴出的一则通知：“接上级通知，每个老师要在 9 月 14 日前，完成 10 户农业税追缴任务。不完成的，公办教师以 9、10、11、12 月份的生活补贴抵业务……”。由此可见，我国现有的农业税征收难度和成本是相当大的，而且这种收税的方法也引起了很多人的异义和反感。因此政府应通过税费改革，尽可能地降低收税成本。

### 3.4 计算纳税能力时，要考虑横向和纵向的公平问题

税收的基本原则是公平与合理，尤其是在发展中国家，这显得尤为重要，因为这些国家的经济发展水平相对较低，很多农民的生活处在贫困的边缘，同样的税收额度对低收入者的负担更重，影响更大。而且农民收入越低的地方，二三产业越不发达，政府财政对农业的依赖也就越大，从而使农民的税收负担就更重，生活水平就更低，如此循环往复，永远也走不出贫穷的泥潭。因此中央政府应站在国家的高度，综合分析各地的经济实力，采取宏观调控的方式对不同发展程度的地区采用不同的税率政策，对落后地区要给予相应的财政资助，以推动这些地区经济的发展，从而使整个国家的经济走上全面发展的道路。

## 参考资料

- [1] Mahmood Hasan Khan: Agricultural taxation in developing countries: a survey of issues and policy [ J ], Agricultural Economics,2001.
- [2] Ahmad.E.,Stern.N.: The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge University Press [ R ] , Cambridge. 1991.
- [3] Bird.R.M.,1991. Tax administration and tax reform: reflections on experience. In: Khalilzadeh-Shirazi.J..Shah.A.(Eds.). Tax Policy in Developing Countries [ R ] . The World Bank, Washington.DC.
- [4] 高培勇: 关于当前若干重大税收问题的分析 [ J ], 税务, 2002.4.
- [5] 孟祥舟: 入世后中国土地税费制度改革思考 [ N ], 国研网, 2002.8.7.
- [6] 我国农业税收政策亟待调整 [ N ], 国研网, 2002.6.15.
- [7] 朱刚: 农村税费改革与乡镇财政缺口 [ J ], 中国农村观察, 2002.2.
- [8] 唐仁健: 国外农业税收制度及其对我国的启示 [ J ], 农业经济问题, 2002.10.
- [9] 朱广俊: 国外农业税收地方优惠政策 [ J ], 世界农业, 2001.2.

## Policy of taxes on agriculture in developing countries and its implications

YAO Wei-hong

(Center for Agricultural and Rural Development, Zhejiang University, Hangzhou, Zhejiang 310029, China)

**Abstract:** This paper surveys direct and indirect taxes on agricultural producers in developing countries. Direct taxes take three forms: incomes taxes, personal or poll taxes and wealth taxes. Indirect taxes include taxes on products traded in domestic markets and taxes on products traded in foreign markets. It analyzes the strengths and weakness of different tax regimes and indicates several important implications on reformation about rural tax and fee in China.

**Key words:** developing countries; agricultural taxes; implications

收稿日期: 2003-04-10

**作者简介:** 姚卫红 (1969-), 女 (汉族), 浙江海宁人, 浙江大学农业现代化与农村发展研究中心讲师, 在职博士生。