

文章编号:1002-980X(2007)11-0070-04

# 农村合作经济组织发展的税收理论解析及对策构想

经庭如, 储德银

(安徽财经大学 合作经济研究中心, 安徽 蚌埠 233030)

**摘要:**《农民专业合作社法》的通过及正式实施对于农村合作经济组织无异于一场及时雨,使其发展迎来了又一契机。本文运用经典的马克思主义理论和现代经济学的理论为税收支持农村合作经济组织发展进行诠释,并在科学发展观指导下提出促进农村合作经济组织发展的税收对策构想。

**关键词:**农村合作经济组织;农民专业合作社法;税收政策

**中图分类号:**F812.46 **文献标志码:**A

农村合作经济组织是当前我国乡村的专业合作社、社区合作社、专业协会、各类经济联合体、合作社联合体等组织的总称,是指农民依法自愿联合组成的,不以营利为目的,实行民有、民管、民享原则,为其成员提供生产经营服务的经济合作组织。随着我国市场经济的建立和加入WTO过渡期的结束,“三农”问题日益成为制约我国经济、社会走向全面小康的关键性问题。农村合作经济组织则较好顺应了现实需要,不断承担起破解我国“三农”难题的重要组织主体的角色和使命,已逐渐成为提高农民组织化程度、保护农民利益、促进农村稳定和农业发展的重要主体力量,成为统筹城乡经济社会发展、建立和谐社会的重要组织载体。据农业部统计,截至2006年底,全国农民专业合作社总数超过15万个,成员数量已达2363万名,占全国农户总数的9.8%,年培训农民1500多万人次,为成员和周边农户代销农产品2亿多吨,代购各类生产资料1亿吨。平均每个成员获得盈余返还和股金分红约为400元,加入专业合作经济组织的成员平均增收500元左右。

2006年10月31日,十届全国人大常委会第二十四次会议表决通过了《农民专业合作社法》,并于2007年7月1日起正式施行。《农民专业合作社法》的出台明确了农民专业合作社的法律地位和发

展规范,从立法的高度为农村合作经济组织的发展彻底解决了无法可依的问题。该法第八条明文规定,国家将通过财政支持、税收优惠和金融、科技、人才的扶持以及产业政策引导等措施,促进农民专业合作社的发展。可以说《农民专业合作社法》的通过及实施使农村经济合作组织如雨后春笋,迎来发展进程中的又一契机。税收政策作为国家对市场经济实施宏观调控的一种重要的经济杠杆,在促进农村合作经济组织发展方面具有得天独厚的优势,如何利用税收政策大力发展我国农村合作经济组织,已成为当前理论界与税务部门亟需研究的迫切而又现实的课题。

## 1 税收政策支持农村合作经济组织发展的理论解析

农村合作经济思想最早起源于早期的空想社会主义理论。罗伯特·欧文因在他许多著作中提出组建合作社或合作公社的理论,被后人尊称为合作经济之父<sup>[1]</sup>。沙利·傅立叶则全面系统地阐述了合作经济思想,他所倡导的“法朗吉”就是一种以农业生产为主、兼办工业,工农结合的合作组织;其实质是一种合作所有制,是一种各尽所能参加劳动、全部收入平均分配给成员的合作经济组织。虽然作为合作社鼻祖的欧文、傅立叶这些改良主义者的目的是要

收稿日期:2007-07-24

基金项目:教育部哲学社会科学研究重大课题攻关项目(06JZD0019);中华全国供销合作总社课题(GXZSKY06014)

**作者简介:**经庭如(1965—),男,安徽金寨人,安徽财经大学财政与公共管理学院副院长、教授、硕士生导师,研究方向:税收理论与政策;储德银(1977—),男,安徽岳西人,安徽财经大学财政与公共管理学院财政学系讲师,研究方向:税收理论与政策。

消除资本主义社会中某些“丑恶的东西”,而并不打算改变资本主义制度本身,但他们把合作社看作是改良与弥补“资本”的不足、消除市场经济弊端的有效形式的思想却为政府支持合作经济提供了最早的理论依据。

在欧文、傅立叶之后,马克思进一步指出“生产经济领域合作经济组织的发展最能实现人类社会更替的宏大政治目标”<sup>[3]</sup>;恩格斯随后也在《法德农民问题》中提出合作制是引导农民走社会主义道路的根本途径<sup>[4]</sup>;列宁在《论合作制》中指出“合作社制度是社会主义制度的重要组成部分,在生产资料公有制条件下,在无产阶级胜利的条件下,文明的合作社工作者的制度就是社会主义制度。”因此,社会主义国家必须从财政等方面支持合作社的发展,而且这种支持不应仅是一般性的宣传鼓励和行政措施,还必须要有各种经济政策方面“名副其实的支持。”即“在政策上要这样对待合作社,就是使它不仅能一般地、经常性地享受一定的优待,而且要使这种优待成为纯粹资财上的优待(如银行利息的高低等等)。贷给合作社的国家资金应该比贷给私人企业的多些(即使稍微多一点也好),甚至和拨给重工业等等的一样。”<sup>[5]</sup>由此可见,列宁的《论合作制》是政府税收支持农村合作经济组织的经典理论基础。

除了经典的马克思主义理论为税收支持农村合作经济组织提供了坚实的理论基础之外,在现代经济学的理论中同样能找到税收支持农村合作经济组织的理论之源。

1) 新制度经济学理论认为税收是政府弥补市场缺陷和协助农村合作经济组织实现制度创新的有力武器<sup>[6]</sup>。农民合作经济组织作为农村一项正式的组织制度,其建立、发展和有效运转都离不开政府的支持和保护,更何况由体制和外部环境不顺而造成的高昂的摩擦成本与运行成本,也只能由政府才能消除。目前,我国农民专业合作社创新主要是各种民间主体在外部利润诱导下自发进行的需求诱致性创新,但由于民间主体既无力也不可能独自承担高昂的创新成本,实践中必然会呈现出局部性、不稳定性、异质性和滞后性特征,无法满足社会对于合作组织的制度需求。要实现我国农民合作组织向更高层次、更广范围发展,必须由多个创新主体共同分担和化解成本。实现合作组织创新成本的合理分摊和化解,应将民间创新主体的自发创造与政府推动有机结合,一方面要进一步强化农民在合作组织建立和发展中的主体作用,另一方面由政府担任“第二行动

集团”,协助民间主体实现制度创新<sup>[7]</sup>。政府的职责应是努力弥补市场缺陷,为市场中的经济组织提供一个公平竞争的法律政策环境,让市场机制充分发挥作用,从而使经济组织真正优胜劣汰。农业合作经济组织作为市场经济主体中的一员,本不应该受到政府的优待,但是,农业的弱质性和农业在整个国民经济中的重要地位,决定了政府有必要给予农业合作经济组织与其他农业经营者同样的甚至更优惠的税收待遇。

2) 交易成本经济学认为税收是通过扶持农村合作经济组织,最终帮助农民节约交易费用的重要手段。合作经济是建立在劳动者个人产权私有基础之上的约定共营经济。农村合作经济组织不追求合作机构自身赚取最大利润,但要依靠联合共营在市场中获得赢利,帮助社员赚钱。农村合作经济组织面临的外生交易费用和其他经济组织基本相同,主要是与各种市场经济主体在原料购买、产品销售等交易过程中发生的交易费用,如搜寻、议定和执行有关合约乃至监督实施所发生的费用。但由于具备合作特征,因而农村合作经济组织的内生交易费用与其他经济组织存在明显差异。农村合作经济组织的资本报酬有限及盈余按交易额返还原则实现了资本与劳动的有机结合,能够有效减少组织内部成员之间的机会主义行为,而在此基础上形成的民主管管理原则又为此提供了充分的组织保证,能够减少农村合作经济组织的委托代理成本,从而节约大量的内生交易费用。因此,节约内生交易费用成为农村合作经济组织区别于其他经济组织的决定性优势。由于农村合作经济组织相对于专业农户、产业化企业等其他经济组织结构有着节约交易费用的天然优势,特别是作为维护农户自身利益的组织可以节约大量的内生交易费用,因此,农村合作经济组织的产生是必然的。按照国际通行原则,改善政府提供的税收制度环境,不仅能够降低农民合作经济组织的交易成本,而且也可以降低农民合作经济组织的组织成本。因此,对农村合作经济组织实行税收优惠无疑是帮助农民节约交易费用的重要手段。

## 2 促进农村经济合作组织发展的税收对策构想

1) 推行免税资格认定制,加强对农村合作经济组织的税收管理。当前我国农村合作经济组织在登记注册和享受税收优惠中存在诸多障碍,如纳税主体地位不明确、“用票难”、申报手续繁琐等,其原因

在于农村合作经济组织实行业务主管单位和税务登记机关“双重管理”的体制,应改为由非营利组织监管委员会实施登记制和由税务部门实施免税资格独立认证制相结合。

首先,由非营利组织监管委员会办理注册登记手续,侧重对农村经济合作组织进行合法性考察;

其次,由税务部门严格审批其免税资格申请。在税收管理中实行普遍税务登记制度、专用票证体系和使用专门的纳税申报表。对农村合作经济组织的免税资格的认定,西方发达国家一般采取由税务机关核准认定和登记自动获取这两种方法。但由于我国农村合作经济组织的登记、管理机关和税务机关之间的信息沟通存在制度性的障碍,采取税务机关核准认定的方法更有利于征管。免税资格的获取应至少符合以下条件:一是公益性的,而非互惠性或营利性的;二是具备公益法人资格;三是全部资产及其增值为公益法人所有,而非个人所有;四是不分配利润;五是在终止或解散时,其剩余财产只能用于公益事业。<sup>[6]</sup>

最后,获得农村合作经济组织免税资格的组织可以享有免税的权利,但需定期进行税收申报并接受相应的考核,农村合作经济组织的非免税项目还应依法纳税。

2)以营利与否为标准对农村合作经济组织采取差别税收政策。虽然非营利性是农村合作经济组织与经营性组织的根本区别,但是,农村合作经济组织的非营利性并不意味着其不能进行任何收费或者不能开展可以赚取利润的活动,而只是表示农村合作经济组织取得的财产不能分配给会员,必须用于公益事业。事实上,目前有不少农村合作经济组织通过政府财政拨款、社会募捐、项目资金、资助、服务性费用等多元化方式取得经费。

随着农村合作经济组织向市场化转型,筹资方式多样化和商业活动相应增多,我国有关税收政策制定上可借鉴国外做法,对农村合作经济组织的活动予以区别对待:对农村合作经济组织向全社会或特定群体无偿提供服务或福利的活动实行免税;对农村合作经济组织与收益人存在服务售卖关系的活动,视同企业的生产经营活动征税;对农村经济合作组织资产的保值增值活动(资产运营行为),在流通环节按照企业类似活动进行征税,对其用于公益活动的收益免征所得税。

另外,为了防止农村合作经济组织的税收优惠政策被滥用和农村合作经济组织的控制人利用农村

合作经济组织逃、避税或瓜分农村合作经济组织的利润,在规定农村合作经济组织从事营利性和非营利性目的的活动同时,税法还应从以下方面进行规制:一要防止农村合作经济组织与营利企业利用关联交易转移利润;二要限制农村合作经济组织的管理人员的收入水平,防止管理人员瓜分利润;三要规定农村合作经济组织的慈善支出比例,保证其公益性的宗旨不被偏离;四要限制农村合作经济组织从事高风险商业活动,保证农村合作经济组织的财务安全。<sup>[8]</sup>

3)对于弱势群体组成的农村合作经济组织,政府应在税收上给予最大限度的优惠<sup>[9]</sup>。首先,要充分考虑到农村合作经济组织及其提供的服务具有部分公共物品性质,给予减免税收的优惠政策,如农村合作经济组织为农业生产的产前、产中、产后提供技术服务或劳务所得的收入免征所得税;农村合作经济组织销售的自产农产品免征增值税;农村合作经济组织为其成员提供农业生产经营服务免征营业税;新成立的农村合作经济组织三年内可免征各种税等,从而鼓励农民自发成立农村合作经济组织。对农村合作经济组织社员的股息、红利等资金收益也可免征个人所得税,鼓励社员积极参与合作经济组织的管理。

其次,可以利用税收政策引导合作社的发展方向,如对将业务延伸到加工环节的农村合作经济组织,给予营业税、所得税及进口设备税收减免等优惠政策,引导合作社从事农产品深加工业务对于农村合作经济组织的农产品,给予全额退税等,鼓励农村合作经济组织扩大销售范围,增强市场竞争能力。

第三,目前国家对农业产业化中龙头企业和其他涉农服务组织给予了很多税收优惠政策,这些政策都应该适用于农村合作经济组织。

4)借《农民专业合作社法》之东风,加快制定适宜我国农村合作经济组织发展的税收优惠法律制度。由于我国农村合作经济组织出现较晚,现行合作社税收优惠法律制度缺陷,使得我国农村经济合作组织的发展壮大面临税收优惠法律制度制定的迫切需求。应该说《农民专业合作社法》的通过及正式实施为构建适宜我国农村合作经济组织发展的税收优惠法律制度提供了巨大的助推力和契机。当前我们应该借鉴发达国家经验,充分考虑我国农村合作经济组织的公益性和非公益性、营利性和非营利性的交织性,按其所提供服务的性质划分为纯公益性农村合作经济组织和准公益性农村合作经济组织,

本着分类指导,区别对待的原则,积极构建、完善我国合作社税收优惠法律制度。

首先,立法权限。应主要由中央立法机关制定合作社的税收优惠,以增加优惠政策的权威性和统一性,保证税收优惠真正得到贯彻落实。

其次,立法体例。合作社的税收优惠可以采取合作社法和税法相结合的立法体例,即在合作社法中概括地规定政府对各类合作社给予税收优惠,而在税法中以具体条款的形式,规定税收优惠的具体内容、实施方案等<sup>[10]</sup>。之所以如此,是因为合作社法侧重于合作社的组织建设,而合作社的税收优惠则不仅涉及所得税、增值税、营业税等多种税种,而且各税种的税基计算方法、适用税率、扣除项目等又各不相同,特别是在各税种尚且分别立法的情况下,采取合作社法和税法相结合的方式,既符合国外立法潮流,又有利于两者分工协作。

第三,立法方式。在规定免税主体、免税客体的范围时,应尽量采取列举和概括相结合的方式,对纯公益性农村合作经济组织应当完全免税;对一般公益性农村合作经济组织的非营利性行为免税,对其

营利性行为征税。

### 参考文献

- [1] 欧文· 欧文选集(第 1 卷) [M]. 北京:商务印书馆,1981.
- [2] 程同顺. 中国农民组织化研究初探[M]. 天津:天津人民出版社,2003.
- [3] 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯全集(第 25 卷) [M]. 北京:人民出版社,1998.
- [4] 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯全集(第 2 卷) [M]. 北京:人民出版社,1998.
- [5] 列宁. 论合作制[M]// 列宁选集(第四卷). 北京:人民出版社,1995.
- [6] 马衍伟. 支持农村合作经济组织发展的税收政策选择[J]. 兰州商学院学报,2007(2):25 - 33.
- [7] 科斯,阿尔钦,诺斯. 财产权利与制度变迁[M]. 上海:上海三联书店,2004.
- [8] 孙长海,等. 农民专业合作社发展中税收支持状况[J]. 税务研究,2006(7):64.
- [9] 孔祥智,陈丹梅. 政府支持与农民专业合作社的发展[J]. 教学与研究,2007(1):19 - 20.
- [10] 李霞,高海. 农民合作社税收优惠之探讨[J]. 北方经贸,2006(8):28 - 29.

## Theoretically Analyzing the Development of Rural Economical Cooperation Organization and Countermeasures Conception in View of Taxes

JING Ting-ru, CHU De-yin

(Anhui University of Finance and Economics, Bengbu Anhui 233030, China)

**Abstract:** Law of the people's Republic of China on Farmers' Professional Cooperatives is the timely rain regarding the development of Rural Economical Cooperation Organization. This article explained why the policies of taxes supported the development of Rural Economical Cooperation Organization by the classics the Marxism theory and the modern economic theory, then, proposed promoting countermeasure conception in view of taxes under the Science Concept of Development.

**Key words:** rural economical cooperation organization; law of the people's republic of china on farmers' professional cooperatives; the policies of taxes.

(上接第 56 页)

## Financial Benefit and Restrictive Factors for Farmers to Invest in Groundwater Irrigation Well

LIN Wan-long

(College of Economics & Management, China Agricultural University, Beijing 100094, China)

**Abstract:** With the case study on groundwater irrigation well investment in Bali You Banner, Inner Mongolia, subproject of World Bank loan project, this article calculate the financial benefit for farmers to invest in such kind of activity by cash flow analysis approach. The calculation shows that the financial return of investment in groundwater irrigation well is quite high. So there is theatrical feasibility for farmers to invest in groundwater irrigation well solely or cooperatively. On base of the above calculation, this article also discusses the restrictive factors for farmers to carry out such kind of investment.

**Key words:** groundwater irrigation well; irrigation investment; financial benefit