

地权与税制：抗日根据地农业税的结构性分析^{*}

胡荣明

内容提要：土地制度尤其是地权分配体系是形塑农业税收制度演进及其内部构造的基本要素。抗日根据地民主政权从地权保护出发，不仅通过征税实现地权的保护，同时通过对课税对象的选择、纳税主体的确立以及计税标准的设计，有效地将地权持有、地权收益、地权交易等环节纳入征税范围，从而形成了一个相对完整均衡的地权型税收体系，基本实现了不同层次之地权享有者的合理公平负担，是中国农业税制史上的一大革命。

关键词：抗日根据地 地权分配体系 农业税 税制结构

地权分配体系是研究中国土地制度或租佃制度的首要问题，学术界对此已经进行了比较深入的研究并产生了一批富有创见的成果。^①实际上，研究中国的农业税制也应该从地权的分配体系出发，因为农业税制与地权分配体系一样，在本质上也是一个对农业收成的分割问题。^②而且，农业税制设计是否公平合理，很大程度上就取决于能否建立一套与既有地权分配体系相契合的税制结构。本文所称地权乃是土地产权的简称，它是一个以所有权为核心，包括使用权、收益权与处置权等若干权利的集合体，此一集合体具有层次性与可分解性的特点。同一块土地的投资、经营管理、收益分配与风险分担，可以由不同的主体支配或使用，土地收益可相应地在不同主体之间分配，土地权利的每一个层面都有程度不一的控制权与收益权以及与之对应的各种交易形式。^③围绕土地权利每一个层面的控制权与收益权，实际上决定了政府可以征什么税、向谁征税以及征多少税，政府对此的选择偏好一方面必须从实际的地权分配体系出发，另一方面又会通过具体的税制结构体现出来，这是地权与税制结构的基本关系，也是本文的立论基础。^④因此，梳理地权分配体系与税制结构基本关系，可以成为理解抗日根据地农业税制演进及其内部构造的有效途径。在抗日根据地税收法制建设实践过程中，各根据地本着公平合理的税收理念，从本地区的政权建设和所处环境出发，相互借鉴学习，曾先后制

[作者简介] 胡荣明，上饶师范学院朱子学研究所、江西省 2011 朱子文化协同创新中心讲师，上饶，334004，邮箱：68073536@qq.com。

* 本文为国家社会科学基金一般项目“抗日根据地统一累进税制研究”（批准号：15BDJ040）阶段性成果之一。

① 有关抗日根据地地权的研究，比较重要的有孔永松的《中国共产党土地政策演变史》（南昌：江西人民出版社 1987 年版），郭德宏的《中国近现代农民土地问题研究》（青岛出版社 1993 年版），岳谦厚、张玮的《20 世纪三四十年代的晋陕农村社会：以张闻天晋陕农村调查资料为中心的研究》（北京：中国社会科学出版社 2010 年版，第 17—142 页）以及董佳的《抗战时期边区农村的地权转移与乡村土地关系：以晋绥边区黑峪口村为中心的历史考察》（《中国经济史研究》2014 年第 2 期）。另外，学界也特别注重研究抗日根据地减租政策与地权变动的关系，主要有王友明的《抗日战争时期中共的减租减息与地权变动：对山东根据地莒南县的个案分析》（《近代史研究》2005 年第 6 期），黄正林的《地权、佃权、民众动员与减租运动：以陕甘宁边区减租减息运动为中心》（《抗日战争研究》2010 年第 2 期）等。

② 简·奥伊（Jean Oi）指出，农村中的基本问题是农业收成的分割问题。就此而言，农村中最基本的权利结构，甚至农村中国家与社会的关系，都是建立在农业收成分割这一问题的基础之上的。Jean Oi, *State and Peasant in Contemporary China: The Political Economy of Village Government*, Berkeley: University of California Press, 1989.

③ 本文有关地权的多层次形态及其交易形式的多样化发展的论述参考了龙登高的相关研究，参见龙登高《地权市场与资源配置》，福州：福建人民出版社 2012 年版，第 4—5 页。

④ 任寿根有关产权税收理论的研究给本文以很大启发，参见任寿根《产权税收理论初探》，《涉外税务》2005 年第 4 期。

定施行了“救国公粮”“合理负担”“统一累进税”“农业统一累进税”等税收制度,逐步建立起一套与根据地地权形态相契合的农业税体系,体现了抗日根据地民主政权卓越的财税汲取能力,为取得抗日战争的胜利奠定了坚实的财政基础。^①不无遗憾的是,学术界对这一问题尚没有全面系统的研究。^②为此,本文将根据相关已刊档案文献资料,以陕甘宁边区及晋察冀边区为中心并适当结合其他根据地情况,以抗日根据地农业税的内部构造为框架,努力揭示抗日根据地地权的分配体系、土地的经营方式等土地制度与根据地农业税的互动关系,以求辨明抗日根据地税制在中国税制发展进程中所具有的独特历史地位。

一、何以征税:地权保护与农业税的法理依据

现代财税理论认为,承认与保护私有财产权是国家实现征税权的前提,否则就不存在国家强制课征的对象,也就不存在税收。私人财产权的存在可以说是国家税收的逻辑起点。从这一起点出发,抗日根据地民主政权在对根据地人权、(参)政权、自由权进行普遍保障的同时,也加强了对根据地人民财产权尤其是地权的保护,从而为农业税的征收奠定了坚实的法理基础。

首先,由于私有地权在抗日根据地占据主导地位,根据地政府特别重视对此项权利的保护。早在1938年,陕甘宁边区就制定颁布了《陕甘宁边区土地所有权证条例》,此后又于1939年颁行《陕甘宁边区土地条例》,确立了土地私有制,规定人民经分配所得之土地即为其私人所有,并取得土地所有权以及使用与支配其土地的权利。^③1942年的《陕甘宁边区保障人权财权条例》则进一步明确要保障边区一切抗日人民的包括土地在内的私有财产权,以及依法使用与取得收益之自由权;同时强调在土地已经分配区域要保证一切取得土地的农民之私有土地权,在土地未经分配区域要保证地主的土地所有权及债主的债权。^④另外,抗日根据地民主政权对地权的认识也经历了一个日益深刻的过程,相关立法技术也在不断提高,如1945年的《太岳区地权单行条例》就对私有地权作出更为全面明晰的保护,该条例第3条根据保证人民土地私有制的原则,规定合法土地所有人在法令范围内,对于其所有土地,有自由使用、收益或买卖、典当、抵押、赠与、继承等处分之权,^⑤这里的地权概念已经

① 学术界有关抗日根据地农业税的论著较多,通论性的著作主要有财政部税务总局编《中国革命根据地工商税收史长编》(北京:中国财政经济出版社1989年版),陈廷煊的《抗日根据地经济史》(北京:社会科学文献出版社2007年版)以及《中国革命根据地的税收》编写组编《中国革命根据地的税收》(北京:中国税务出版社2011年版)等。另外,学术界对陕甘宁边区、晋冀鲁豫边区、晋察冀边区、山东抗日民主根据地以及华中抗日民主根据地等地区的田赋、救国公粮、合理负担以及统一累进税等制度的提出、建立与施行情况进行了一定的爬梳与整理,较具代表性的文献有何先鹰、刘礼堂的《试论敌后抗日根据地的农业税》(《武汉大学学报》2003年第1期),魏宏运的《论华北抗日根据地的合理负担政策》(《历史教学》1985年第11期),朱玉湘的《山东抗日根据地的“合理负担”政策》(《文史哲》1985年第5期),吴永的《一九四一年陕甘宁边区“救国公粮”征缴及其引发的社会问题论析》(《中共党史研究》2010年第9期),苏小平、贾海维的《论抗日根据地的统一累进税》(《中共党史研究》2000年第4期),李淑蕪的《试论晋察冀抗日根据地的救国公粮制度》(《晋阳学刊》2007年第2期),屈秀英的《论华中抗日根据地的税收特点》(《乐山师范学院学报》2009年第9期),王建国的《华中抗日根据地田赋征收考述》(《中共党史研究》2012年第4期),谭虎娃的《抗战时期陕甘宁边区农民负担与边区政府的应对措施》(《中共党史研究》2014年第8期)以及周祖文的《不怕拿、就怕乱:冀中公粮征收的统一累进税取径》(《抗日战争研究》2014年第3期)等。但是,这些区域性的、单税种的研究难以对根据地诸种税制庞杂的具体规定进行综合比较。

② 弗里曼等人研究了抗日根据地统一累进税对地权“均化”的作用,参见[美]弗里曼、毕克伟、赛尔登著,陶鹤山译《中国乡村,社会主义国家》,北京:社会科学文献出版社2002年版,第127—156页;岳谦厚、张玮也注意到抗日根据地税收对地权变动的影响,参见岳谦厚、张玮《20世纪三四十年代的晋陕农村社会:以张闻天晋陕农村调查资料为中心的研究》,第45—46页;黄正林简要论述过抗战时期陕甘宁边区不同地权形态下农业税的征收问题,参见黄正林《抗战时期陕甘宁边区的农业税》,《抗日战争研究》2005年第2期。

③ 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第4卷,北京:中国社会科学出版社1984年版,第195—196页。

④ 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第1卷,北京:中国社会科学出版社1981年版,第91—92页。

⑤ 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第4卷,第302页。

非常接近今日法学界及经济史学界有关地权的认识了。^①另外,抗日根据地民主政权在保护私人地权的同时,对一些社会团体的地权也给予了同样的保护;为鼓励抗属、难民、贫农开垦公荒,抗日根据地政权对其依法取得的土地所有权也提供了保护。^②

其次,由于租佃关系在抗日根据地社会结构中占有重要地位,因此抗日根据地民主政权不仅从占有的层面对地权进行保护,而且也对农民的佃权予以保护。针对减租政策实行后出现的退佃等社会现实,1939年12月17日晋察冀边区颁布条例,开始对佃户权利进行初步保护,不许地主在减租后借口收地。此后,各根据地减租法规中都有保障佃权的内容,虽没有出现“佃权”的明确提法,但是用了使用权、收益权、优先权、承佃权等概念。自1942年初中央土地政策文件正式提出“保障佃权”之后,佃权保障立法很快得到发展和细化。此后的根据地租佃法规相继使用了“佃权”概念,并逐步完善了以保障承佃人耕作权为核心,包含耕地改良权、有条件的续耕权、承佃人在一定条件下对于租地承典承买或再次承租时的优先权、灾歉租额减免请求权以及退佃权等佃权保障内容。^③同时,为了鼓励生产,根据地通过招人开垦业主无力开垦的私荒,并在保护原主土地所有权的同时赋予开垦者以永佃权。^④

除了上述土地制度所提供的保护之外,抗日根据地民主政权还通过契税及农业税等税收制度,实现了对地权的保护。正如晋察冀边区行政委员会指出的,“田房契约是田房所有权或使用收益权的公证契约”,红契“是合法的契,税契是取得所有权或使用收益权的合法保证”,只有取得红契,政府才能“保护财产所有权,保护田房买卖自由权,保护典用田房收益权”。^⑤从此种认识出发,晋察冀边区政府于1941年3月制颁了《晋察冀边区买卖田房契税暂行章程》,以保护根据地人民的“财产所有权,土地使用权,确定产业买卖自由权,租佃借贷诸关系”。^⑥与此同时,其他根据地也先后制定了田房契税的章程与办法,保障人民田房不动产之合法权益,解决产权纠纷,^⑦而经投税之合法契约所具有的地权认定作用在相关土地法规中也不断得到强调。^⑧此外,抗日根据地农业税的征收对于地权同样具有确认与保护的作用。中共中央北方分局在关于1941年度统一累进税工作的总结中就指出,晋察冀边区统一累进税通过修正累进率,减轻了地主富农的负担,也“保障了一切人民的财权与地权”。^⑨陕甘宁边区农业统一累进税的试行在解决土地纠纷与确定土地所有权方面也取得可喜的成绩,被老百姓称道为“这是永久为业的事情”。^⑩

除上述举措之外,抗日根据地政府还通过土地登记、清理“黑地”、委托代管逃亡地主的土地等方式对根据地人民的地权提供了保护。^⑪也正是在清晰地权存在的基础上,抗日根据地民主政权普遍

① 曹树基:《传统中国乡村地权变动的一般理论》,《学术月刊》2012年第12期。

② 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第4卷,第212—213页。

③ 陈和平:《抗日根据地农民佃权保障法制研究》,北京:法律出版社2016年版,第81—85、128—150页。

④ 《中共中央关于抗日根据地土地政策决定的附件》(1942年1月28日),中央档案馆编:《中共中央文件选集》第13册,北京:中共中央党校出版社1991年版,第289页。

⑤ 晋察冀边区行政委员会:《关于田房契税的说明》(1941年3月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,天津:南开大学出版社1984年版,第263—264页。

⑥ 魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第265页。

⑦ 《晋西北买卖田房契税暂行章程》(1941年12月15日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第268页;《修正晋冀鲁豫边区田房契税办法》(1942年3月20日),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,北京:中国财政经济出版社1990年版,第1088—1090页。

⑧ 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第4卷,第288、302页。

⑨ 《中共中央北方分局关于1941年度统一累进税工作的总结》(1942年4月1日),财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,北京:中国财政经济出版社1987年版,第209页。

⑩ 边区财政厅农累税研究组:《农累税试行的检讨》(1945年),陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆藏:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,西安:陕西人民出版社1981年版,第168—172页。

⑪ 《中共中央关于抗日根据地土地政策决定的附件》(1942年1月28日),中央档案馆编:《中共中央文件选集》第13册,第290页。

确立了土地所有人、土地使用人以及土地收益人的纳税义务。1941年《陕甘宁边区施政纲领》规定,“居民中除极贫者应予免税外,均须按照财产等第或所得多寡,实施程度不同的累进税制,使大多数人民均能负担抗日常费。”^①1941年《晋察冀边区目前施政纲领》第7条更是直接将保障一切抗日人民的财产所有权与人民的纳税义务一起写在同一条文之中。^②1941年《晋冀鲁豫边区政府施政纲领》也有类似规定。^③1943年陕甘宁边区为了确定土地所有权、实行农业统一累进税,就依据《陕甘宁边区地权条例(草案)》制定了《陕甘宁边区土地登记办法》。^④对于地权确立之于农累税的作用,陕甘宁边区财政厅就认为,丈量土地、清查土地面积与评定其常年产量、解决土地纠纷、确定土地所有权、办理土地登记等工作是实行农累税最主要的前提与不可缺少的依据。^⑤

二、征什么税:地权形态与农业税的课税对象

课税对象是税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的目的物,它是构成税收制度的基础性要素,是国家据以征税的依据。从法律意义上讲,课税对象不仅是区别征税与不征税的主要界限,同时还是此税区别于他税的主要标志,体现了不同税种的征税范围。抗日根据地农业税课税对象的确立及其税种的设置依据,就在于抗日根据地的地权分配体系,尤其是土地的经营形态。

抗日根据地主要存在三种经营形态的土地:一是自营土地,即土地所有人自任耕作,或雇工助耕而由自己负责经营之耕地;二是出租土地,即土地所有人为收取定额地租而出租佃于人,或为分得一定比例的收获物而伴种于人之耕地;三是佃耕土地,即承佃人、承租人或伴种户,因对地主支付定额地租,或分其一定比例之收获物而取得耕种权之耕地。^⑥正是这三种地权形态对抗日根据地的课税对象与税种的确立起了决定性作用。

陕甘宁边区政府的农业税征收始于1937年9月公布的《救国公粮征收条例》,该条例规定以每年秋收后每人平均实际收获为征粮对象。^⑦此后公布的《陕甘宁边区1941年度征收救国公粮条例》更明确规定,救国公粮的课税对象是“耕种所得之一切农产物”以及“出租土地或耕牛所得之租金或租粟”等农业收入。^⑧由此可见,救国公粮乃是一种农业收益税。这种以农业收益为征粮范围的救国公粮制度初步解决了边区的财政收入问题,但其制度本身却仍存在不少缺陷,尤其是该制度在征收过程中,“照顾不到财产的多寡,特别是在未经分配土地的绥德分区及鄜县、庆阳等县,公粮负担就不能很周密的照顾各阶层的实际情况和利益”。^⑨因此,为求得一定的平衡,边区政府在实际征收中往往通过民主评议的办法加以调节,但这只是一种权宜之策。^⑩因为从根本上来看,救国公粮征收过程中出现的此种缺陷是由于救国公粮制度对土地的占有、使用及收益无法做到公平合理的对待而造成的。所以,要克服救国公粮的这一缺陷,就需要设计一套与土地的占有、使用及收益等相对应的农业

① 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第1卷,第35—36页。

② 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第1卷,第38—39页。

③ 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第1卷,第47页。

④ 韩延龙、常兆儒编:《中国新民主主义革命时期根据地法制文献选编》第4卷,第205页。

⑤ 边区财政厅:《边区农业统一累进税试行简况》(1944年4月),陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第157页。

⑥ 《晋察冀边区统一累进税暂行办法施行细则》(1940年12月15日),河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第47页。

⑦ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第12页。

⑧ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第173页。

⑨ 边区粮食局:《征收救国公粮总结》(1944年5月),陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第149页。

⑩ 陕甘宁边区政府财政厅:《历年农业负担基本总结》(1949年),陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第168页。

税制,而这要到农业统一累进税推行后才得以实现。对此,1943年9月11日制颁的《陕甘宁边区统一累进税暂行办法》及《陕甘宁边区农业统一累进税暂行办法施行细则》就规定,农业统一累进税的课税对象不仅是农业收入,同时也包括土地财产,所谓“农业统一累进税就人民之土地与收入合并征收”,“凡已耕或可耕之土地,均须征收土地财产税”。^①而从地权性质来看,这种可耕之土地,无论是庙田、社田、寺田、坟会地等集体土地抑或人民之私田,都应该征收土地财产税。当然,因劳动力缺乏,致使土地荒芜,土地所有人得向其土地所在地之乡政府请求免税。^②这也就是说,农业统一累进税对租佃地与自耕地不仅征农业收益税,还要征土地财产税,而对佃耕地则只征收农业收益税。可见,农业统一累进税从课税对象与税种设置两方面克服了救国公粮的缺点。^③

不同于陕甘宁边区的是,晋察冀边区的农业税征收从一开始就是以土地财产及土地收益为课税对象的。早在1938年,《晋察冀边区村合理负担实施办法》就规定其纳税客体包括土地、地租以及农业收入和其他资产收入。^④1941年3月20日修正的《晋察冀边区统一累进税暂行办法》也是将土地资产和土地收入作为税收对象。^⑤此后,1942年修正的《晋察冀边区统一累进税税则》也规定,耕地征收财产税,地租及农业收入征收收益税。^⑥这里所指“耕地”,是指可能耕作之土地,即无论公田、私田、学田、场地、代管或没收汉奸之土地,一律征财产税。^⑦对于此种制度设计,当时的边区政府认为,地主与自耕农都有财产(土地),都要缴纳财产税;佃农没有财产(土地),不缴纳财产税;他们都有收入,都要缴纳收益税。^⑧

与陕甘宁边区及晋察冀边区相比,其他根据地更注重从本地区的地权形态及其变动情况对税收对象加以明确,并对税种设置进行适时的调整。1942年《冀鲁豫区新合理负担暂行办法》规定,土地及其他资产之收入负担公粮,资产部分则不计负担。^⑨但在1943年4月25日公布的《统一累进税暂行税则》中,在资产方面,只就耕地一项征税,其他各种资产一律免税。此后,由于减租减息深入贯彻,土地进一步分散,中农贫农成为土地的主要占有者,继续将土地分别计算资产税和收入税已失去实际意义。^⑩边区政府于1945年对统一累进税暂行税则又作了修订,规定土地不再征收资产税。晋西北根据地与晋冀鲁豫的变化历程基本相似,1942年10月1日施行的《晋西北1942年度修正救国公粮条例》规定,救国公粮之征收以人民之收入多寡为主,按人民收入比例征收。^⑪但1943年秋公布的《晋绥边区统一救国公粮征收条例》则对1942年的征收办法作了修改,增加了土地财产税。^⑫此后,边区政府在1944年根据形势的发展和农村阶级关系的变化,对统一救国公粮条例又进行了修

① 陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第213页。

② 陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第8辑,北京:档案出版社1988年版,第225页。

③ 南汉宸:《边区财政工作》(1944年8月),陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第150—151页。

④ 《晋察冀边区村合理负担实施办法》(1938年3月),财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第29—31页。

⑤ 《晋察冀边区统一累进税暂行办法》(1941年3月20日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史料选编(财政金融编)》,第354页。

⑥ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),石家庄:河北人民出版社1987年版,第36页。

⑦ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第43页。1943年《晋冀鲁豫边区统一累进税则实施细则》规定,“只征资产税,不征收收入税”。参见财政部农业财务司编《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第354页。

⑧ 姚依林:《关于统一累进税法中的几个问题》(1942年5月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第451页。

⑨ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第142页。

⑩ 陈廷煊:《抗日根据地经济史》,第477页。

⑪ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第275页。

⑫ 晋绥边区财政经济史编写组、山西省档案馆编:《晋绥边区财政经济史资料选编》,太原:山西人民出版社1986年版,第217页。

订,为照顾各阶层利益,在条例中增补了以下内容,自1943年秋以来,“为扩大生产而买人之土地,其财产税暂予免征”。^①

当然,在前述三种地权形态之外,抗日根据地还存在一些特殊土地,这其中以荒地尤为显著,为此,各抗日根据地也都进行了细致处理。以陕甘宁边区为例,1943年9月11日制颁的《陕甘宁边区统一累进税暂行办法》及《陕甘宁边区农业统一累进税暂行办法施行细则》规定,边区政府一般都是不征收土地财产税,但对土地无故荒芜以及为了提高地租,宁使土地荒芜而不愿出租者,则征收土地税以资限制。^②同时对因收获量不及每年生产消耗费而弃种的贫瘠土地,则免征其土地财产税与农业收益税。^③至于休耕地与轮种地,为了使人尽其力、地尽其利,乃根据一般老百姓的习惯,限定休耕有一定年限。例如三年的休耕期,在休耕期内,不纳土地税;过期而仍任其荒芜者,则征土地税。^④对于其免除的期限,各根据地在不同时期则有不同的处理。^⑤而对于因敌寇强修道路、碉堡、封锁沟等所占之土地,则暂免财产税。^⑥

概而言之,抗日根据地农业税对课税对象与税种的选择经历了一个比较复杂的变化,而且其变化也是由各根据地特定阶段的政治、经济与社会等诸多要素所决定的。但不论是单纯的以农业收益为课税对象,抑或是将土地财产、农业收益同时作为课税对象,其具体的选择无疑都是以地权分配的层次性为依据的。课税对象的确定与税种的设置虽然是以人为对象的,但地权的具体形态则是其中最根本的因素,因为对农业收益课税实际上是对土地使用收益权课税,对土地财产课税也就是对土地所有权课税。

三、向谁征税:地权交易与农业税的纳税主体

与税收客体一样,纳税主体的确认对于任何税制而言也是一个基础结构问题,而课税对象与设置税种一经确定,税制要素的其他内容也就会相应得以固定,这其中尤以纳税主体的选择最为直接,这里的纳税主体包括直接负有纳税义务的纳税人以及税收代缴人。

买卖是地权交易的基本方式,随着土地买卖的发生,原业主的处置权、收益权和使用权全部转为买主之权利,买主因此而成为国家税收的纳税主体,这一点无需赘述。相对而言,因租佃及典当地权交易方式而引发的纳税主体之选择问题就要复杂许多。

对于租佃制度来说,随着租佃关系的形成,税负往往是由业佃共同负担。如《陕甘宁边区1941年度征收救国公粮条例》就规定:“凡边区内从事农业及副业或出租土地获取租粟之人,均有按本条例完纳救国公粮之义务。”^⑦1942年中央颁布的土地政策中更明确强调,“公粮公款按累进原则由业佃双方负担,土地税由土地所有者负担”。^⑧1942年的《山东省租佃暂行条例》也明确规定,减租后的

① 晋绥边区财政经济史编写组、山西省档案馆编:《晋绥边区财政经济史资料选编》,第226页。

② 陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第214页。

③ 陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第8辑,第223页。

④ 陈如龙:《有关农业统一累进税的若干问题》(1945年10月),《陈如龙文选》,北京:中国财政经济出版社1992年版,第25页。

⑤ 关于晋察冀边区的情况,参见《晋察冀边区统一累进税则施行细则》(1942年5月2日),河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第45页;边委会财政处《新税则执行中的几个具体问题》(1943年4月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第494页。关于晋冀鲁豫边区的情况,参见《冀鲁豫区合理负担暂行办法实施细则(草案)》(1942年),河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第68—69页;《太岳行署关于合理负担问题补充指示(之一)》(1943年8月26日),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第910—911页。

⑥ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第43页。

⑦ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第172页。

⑧ 《中共中央关于抗日根据地土地政策决定的附件》(1942年1月28日),中央档案馆编:《中共中央文件选集》第13册,第286页。

救国公粮由业佃双方负担,田赋由土地所有人负担。此外,抗日根据地还对机关租种民地以及百姓租种官地的纳税主体进行了规范。^①需特别指出的是,在近世中国,佃农通过缴纳租金所获得的土地一般是可以继续转租转佃的。对于此种转租转佃行为,抗日根据地实行的是禁止政策。但是,转租现象在根据地并未禁绝,因此,抗日根据地税制仍然对其进行了规范。如1944年6月《陕甘宁边区农业统一累进税试行细则》就规定:“承租人将所租之有租土地而与他人伙种或安庄稼者,其土地财产税,须由原业主完纳”。^②

典当质押也是地权交易的重要方式,随着典当质押的发生,地权也会发生分解,不同主体享有不同层次的权利,因而也就产生如何确定纳税主体的问题。1939年10月《冀中村合理负担办法》就规定,典当地之计算须列入承典人(典地人)名下。^③与之类似,1939年11月颁行的《晋察冀边区平山县村合理负担办法》也规定当地户所当之地以自己地论。^④此后,1940年制定但并未实行的《晋察冀边区统一累进税暂行办法施行细则》对出典土地的纳税主体进行了规定:出典之土地,其税由承典人负担之。^⑤可见,这些税制都是将承典人作为出典土地之土地财产税的纳税主体。但在1940年,《冀太行行政联合办事处修正合理负担征收款项办法实施条令》认为,典当地所有权只是暂时发生转移,所以典当土地之资产与收入均原则上应由原典人负担。同时,该条令还针对故意作价出典、企图逃避负担的社会现实,规定在此种情形下,“除典价与收入均归承典人负担外,典价与土地时价之差额,仍归出典人作资产负担”。^⑥此后,晋察冀边区于1941年修正公布了《晋察冀边区统一累进税则施行细则》,对1940年统一累进税暂行办法的相关条文进行了修改,并吸收了1940年《冀太行行政联合办事处修正合理负担征收款项办法实施条令》的做法,转而规定出典出质之耕地,其财产税由出典出质人负担之,承典承质人所付出之典钱质钱不计。^⑦这种典当地财产税是由出典人负担的理由,在当时税制设计者看来,主要是考虑到财产税与财产合拍,出典地土地所有权未转移,财产税仍应由财产所有人(出典人)负担。但此种由出典出质人负担土地财产税的做法在实行中产生了一系列问题,比如出典土地典价太低不够负担;有的地主出典土地太多,但典钱很有限,而其他收入很少,出典地财产税比例太大,不够负担或负担过重;有些孤儿寡妇因没有劳动力,或者因生活所迫,而将土地出典,或者因抗战以前负债太多,无法偿还而将土地出典致贫穷户负担过重;此外,这种由出典人负担土地财产税的做法与典当同“小卖”的习惯不合。^⑧有鉴于此,1943年公布施行的《晋察冀边区统一累进税则施行细则》对1941年的相关规定又进行了修改,重新规定出质之耕地,其财产税由出质人负担之,出典之耕地,其财产税由承典人负担之,典钱质钱收付双方均不计。^⑨当然,从1941年起,晋察冀边区在对于出典土地的纳税主体进行确认时,也特别强调尊重交易双方的约定与民间习惯。^⑩

① 晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第879页。

② 陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第227页。

③ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第49页。

④ 《晋察冀边区平山县村合理负担办法》(1939年11月),财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第54页。

⑤ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第9—10页。

⑥ 晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第814页。

⑦ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第46页。

⑧ 宋劭文:《民国三十二年统累税的调查改算工作》(1943年3月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第484页。

⑨ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第46页。

⑩ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第46页。修改理由参见宋劭文《民国三十二年统累税的调查改算工作》(1943年3月)及边委会财政处《新税则执行中的几个具体问题》(1943年4月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第485、491页。

由于地权的可分解性及地权交易的多样性,一块土地在进行典当的同时还可能伴随着租佃关系的出现,因此在有关典当地之纳税主体的确立过程中,需要同时考虑与典当相伴的租佃问题。对此,1940年的《晋察冀边区统一累进税暂行办法施行细则》规定,承典人如将土地转租转佃者,即依出租土地例税之。^①1942年的《冀鲁豫区合理负担暂行办法实施细则(草案)》第15条规定,典当地仍归当地人租耕者,由承典人作出租地、当地人作租耕地计算负担。由承典人自耕者,承典人按自耕地计算负担,当地人不承担。其所有权仍归当地人。^②1943年《陕甘宁边区农业统一累进税试行细则》也规定:“承典人如将土地转租或转佃时,仍由原承租人纳土地财产税。”^③可见,典当地再发生租佃关系的,其处理方法与租佃地的课税对象设置一致。

除上述几种主要的地权交易形式外,抗日根据地还存在着诸如无租土地^④、代管代耕地^⑤、借分借地^⑥、换种地^⑦、捐种地^⑧等形式的土地经营方式。对此,抗日根据地民主政权也都在受益原则的指导下对纳税主体进行了明确。对于利用地权交易达到转移、减轻税负的行为,抗日根据地民主政权也是严格限制与打击的。^⑨同时,由于掌握地权变化信息的困难,一旦地权交易发生,如何及时有效确认纳税主体也很重要。对此,1941年修正公布的《晋察冀边区统一累进税则施行细则》第28条对“耕地之财产税”规定:“不论土地如何转移,均由调查时之土地所有人负担之。土地买卖契约成立,即以所有权转移论”;第29条对“耕地之收入”规定:“不论土地所有权与使用权如何转移,均由本年收益人负担之。收益人夏季与秋季非同一人者,由实际收益人分别按其收入计算。”^⑩

由于农业税是国家获取农业分成的方式并以清晰明确的地权存在为基础,所以农业税的纳税主体就是享受土地权利或获取土地收益的不同层次的权利主体。地权是一个以所有权为核心的权利束,具有多层次性的特点,且地权形态的多层次性促进了地权的可交易性和灵活性。对此,抗日根据地的规定有一个原则性的认识,“凡有土地者,均须负担土地财产税,凡经营农业者,均须负担农业收益税”。^⑪从这一原则出发,根据地政府就可以有效地确认纳税主体。

① 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第46页。

② 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第252页。

③ 陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第7辑,北京:档案出版社1988年版,第227页。

④ 《晋察冀边区统一累进税则施行细则》(1942年5月2日),河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第44页;边委会财政处:《新税则执行中的几个具体问题》(1943年4月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第492—493页。

⑤ 晋察冀边区行政委员会:《关于民国三十三年北岳区统累税调查核算工作的指示》(1944年2月25日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第518页。

⑥ 《冀太行行政联合办事处修正合理负担征收款项办法实施条令》(1940年9月),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第814页。

⑦ 《陕甘宁边区农业统一累进税试行细则》(1943年9月),陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第7辑,第271页。

⑧ 《陕甘宁边区农业统一累进税试行细则》(1943年9月),陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第7辑,第273页。

⑨ 戎伍胜:《合理负担调查评议中的几十个问题与偏向》(1942年1月26日),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第858页;《太岳行署关于合理负担问题之确定》(1943年),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第865页。

⑩ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第46页。另参见戎伍胜《合理负担调查评议中的几十个问题与偏向》(1942年1月26日),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第858页;《太岳行署关于合理负担问题之确定》(1943年),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第1辑,第857页。

⑪ 陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第157页。

四、征多少税:地租水平与农业税的税额计算

税额计算是根据纳税人的生产经营或其他具体情况,对其应税事项,按照税法规定的税率,采取一定的计算方法,计算出纳税人的应纳税额。就抗日根据地的税制实践而言,虽然各根据地的计算方法并不一致,但其坚持追求不同层次的地权享受者负担公平的努力则是一以贯之的,而在具体的制度设计过程中,地租水平以及土地经营方式无疑是其中较为重要的因素。以下主要介绍晋察冀边区及陕甘宁边区的税额计算方法。

在推行统一累进税之前,晋察冀边区实行的“合理负担”没有统一的计算办法,如1938年的《晋察冀边区村合理负担》规定,土地之地租及收量均按时价计算,收量价值应减去购买肥料种子及雇工等成本,年入数目由地租与收量两项价值相加而得。^①1939年11月颁行的《晋察冀边区平山县村合理负担办法》则规定,土地价值根据土地等级按常年计算。土地之收入按其净收量估计,地租按实数填报。同时,为防止纳税人隐匿收入,该办法规定纯粹自耕者,其收量不得少于典价的2倍,纯粹雇工耕种者,其净收量不得少于典价。^②与之类似,1940年3月公布的《山西省第三区行政督察专员公署合理负担摊款办法实施条令》规定,土地收入计算“包括园艺及地租之收益”,同时规定“此项土地收量,应减去购买肥料、种子及雇工等成本”。^③可见,此一阶段的计算方法虽然通过成本扣除的办法对不同性质的土地收益进行了处理,但缺乏对土地财产税与土地收益税的公平合理的折算标准。

1941年3月修正公布的《晋察冀边区统一累进税暂行办法》将土地按“标准亩”计税,以每亩能生产六大斗谷(约合150斤)为统一标准亩。同时为了便于将土地和土地以外的资产和收入项目综合计算征收,规定以“富力”作为统一的计算单位。“富力”不是使用价值或价值的计算单位,而是计算税收的统一折算单位。在农业税部分,不同经营形态之土地的“富力”折算标准规定为:自营土地以每1标准亩为1富力;出租土地以每1.5标准亩为1富力;佃耕土地以每2标准亩为1富力。^④此种计算方法与合理负担相比无疑有相当的进步,但在实际施行过程中却出现了一些问题。因为,这种土地折合办法都是依据于一个假定——地租为37.5%而制定的,但是实际的租佃则复杂很多。在边区,凡是经过减租减息,基本群众已经发动起来了的地区,地租均在37.5%以下,而且一般在25%上下。在这些地区中,如果假定地租是37.5%,则地主的实际收入与假定地租相差过远,地主的负担过重。因而在统累税实施过程中,少数地主由于收入不敷负担,而出卖土地。而在尚未执行政府减租法令的地区,地租一般都在37.5%以上(一般在40%—50%之间),因此在这些地方,统累税假定的地租少于实际地租,致使地主的负担太轻,佃农的负担则较重。^⑤

为此,1942年修订后的《晋察冀边区统一累进税则》把土地财产税与农业所得税分开计算,合并征收;同时废除旧方案中以37.5%作为估定地租标准的做法。对于财产税部分(土地),该税则规定以每4标准亩算1富力;^⑥对于收益税,该税则规定地租及农业收入均以每10市斗谷算1富

① 《晋察冀边区村合理负担实施办法》(1938年3月),财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第29页。

② 《晋察冀边区平山县村合理负担办法》(1939年11月),财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第54页。

③ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第64页。

④ 《晋察冀边区统一累进税暂行办法》(1941年3月20日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第354页。

⑤ 姚依林:《关于统一累进税法中的几个问题》(1942年5月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第451页。

⑥ 关于财产税部分(土地)以每4标准亩算1富力的算法,参见宋劭文《财政科长联席会议的结论》(1942年3月1日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第59—61页。

力;佃农与自耕农都有经营费(牛料、种子消耗),所以规定自营地按总生产物扣除1/4的消耗,佃耕地按总生产物扣除1/4消耗并扣除地租,地主没有经营费不扣除消耗。^①由于经营方式不同,经营各方所负担之消耗也不同,在税额计算过程中需要有更为明晰的规定。对此,该税则规定,消耗由地主佃户双方付出的,得依习惯由双方收入中除之;如纯由地主方面付出的,纯由地主所得租额中除之;^②伴种地的生产消耗扣除原则是,谁出农具、种子、肥料等,给谁除消耗,有伙出的可按成分除消耗,挑土垫粪的工也需计算在肥料里。^③这种办法对于较高租额地主及中等租额(20%—25%)地主的负担问题,一般均能解决;但对于低租地主,特别是地租在15%以下的低租地主,虽然在所得税上缴纳甚轻,但因财产税以地亩多寡为转移,而不是以所得多寡为转移,财产税与所得税加在一起,负担依然过重。关于此种情形,边区政府一开始并没有在统一累进税法中对这种租佃问题进行处理,而是采取个别解决的办法。^④但1943年2月晋察冀边区行政委员会公布的《晋察冀边区统一累进税则》还是对低租地的税额计算问题进行了规范,“其租额在耕地总收获物20%以下者,其财产税以收租每八市斗之土地计一富力”。^⑤这一规定在施行中收到比较好的效果。^⑥

与晋察冀边区一样,陕甘宁边区早期的救国公粮在税额计算方面并不完善。如1937年9月公布的第一部《救国公粮征收条例》就规定,征收救国公粮以每年秋收后每人平均实际收获量为征收计算标准。^⑦此后的救国公粮条例对不同性质的收益(如佃户收入),规定了一定程度的生产消耗,但这种单纯的收益税存在着对不同性质的收益统一课税的缺点。^⑧为了求得各阶层负担公平合理,陕甘宁边区农业统一累进税对课税对象做了调整,将农业收益与土地财产均作为农累税之税本。^⑨其税额计算采取土地财产税与农业收益税分开计算、合并征收的方法,并确定以常年产量为计算标准。^⑩“两种税本用分计合征统一累进办法直接征收之”,同时规定“自耕农的税本中应减除生产消耗费,佃农的税本中则须减除生产消耗与地租,以保证农户再生产的资本”。^⑪

边区农业统一累进税中农业收益税的税本计算吸收了救国公粮的经验,以常年产量为标准,对自耕地及佃耕地规定了生产消耗的扣除方法。1943年9月公布的《陕甘宁边区农业统一累进税试行

① 参见姚依林《关于统一累进税法中的几个问题》(1942年5月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第451页;《晋察冀边区统一累进税则》(1942年5月2日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第362页。

② 参见《晋察冀边区统一累进税则施行细则》(1942年5月2日),河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第46页。

③ 参见晋察冀边区行政委员会《关于民国三十三年北岳区统累税调查改算工作的指示》(1944年2月25日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第518页。

④ 参见姚依林《关于统一累进税法中的几个问题》(1942年5月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第451页;宋劭文《财政科长联席会议的结论》(1942年3月1日),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第62页。

⑤ 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第73页。

⑥ 参见宋劭文《民国三十二年统累税的调查改算工作》(1943年3月),魏宏运主编:《抗日战争时期晋察冀边区财政经济史资料选编(财政金融编)》,第483页。

⑦ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第12页。

⑧ 1937年9月公布的第一个《救国公粮征收条例》以及1938年公布的《关于征收救国公粮的决定》,均考虑到地主与佃户的区别而设计了税额的扣除方法。参见财政部农业财务司编《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第12页。

⑨ 陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第157页。

⑩ 1943年9月11日战字771号命令在绥德、延安、庆阳三县试行的《陕甘宁边区农业统一累进税暂行办法》,采用的是晋察冀边区统一累进税的标准亩计算模式。参见财政部农业财务司编《新中国农业税史料丛编》第2册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第383页。

⑪ 陕甘宁边区财政经济史编写组、陕西省档案馆编:《抗日战争时期陕甘宁边区财政经济史料摘编·财政》,第157页。

条例》规定,自耕地应减常年产量 10% 作为生产消耗。^① 后改为自耕地应减常年产量 15% 作为生产消耗,佃耕地除减去生产消耗外,并减地租计税。^② 1943 年 9 月公布的《陕甘宁边区农业统一累进税试行细则》第 21 条规定,伙种地之土地财产税,由地主完纳,伙种户除生产消耗,地主不除;安庄稼地之土地财产税,由地主完纳,其生产消耗,安庄稼户与地主各除一半。^③ 在消耗扣除中,对于自耕地来说,还存在一种雇工经营的情况,即雇工的工资等也属于生产消耗而需要予以扣除。^④

至于土地财产税的税本计算,1943 年的《陕甘宁边区农业统一累进税试行条例》规定,土地财产税以土地常年产量为计税标准,凡出租土地依边区租佃条例执行减租者,其定租、活租、安庄稼等土地财产税本为常年产量 15%;伙种者,土地财产税本为 20%,但租率在 20% 以下者,土地财产税本为 10%,租率在 10% 以下者,土地财产税本为 5%;凡自耕地,以其常年产量 10% 为土地税本。^⑤ 1943 年在延安、绥德、庆阳三县试行农累税的经验表明,当时边区各地的租率悬殊较大,试行条例中对土地税本的规定不尽恰当,一是定租、活租地土地税本从平均租率出发不合适,二是伙种地土地税本重。^⑥ 为此,1944 年农累税条例作了如下的修改:凡出租土地依边区租佃条例执行减租者,其定租、活租、伙种地、安庄稼等土地财产税本为常年产量 15%。前条定租、活租土地税本之规定,如因各地租率高低不一,其土地税本之计算,最高不能超过租额 50%。凡自耕地以其常年产量 15% 为土地税本。^⑦ 此处规定计算定租、活租土地税时最高不得超过租额的 50%,其原因在于在未分配过土地的地区,定租、活租的税率一般为 40%—50%,有的高于 50%;已分配过土地的地区则普遍较低,例如警备区一般租率约为 21%—26%,直属县约在 10% 左右,延安县有的租率在 5% 以下。^⑧ 但 1942 年 12 月公布的《陕甘宁土地租佃条例草案》规定,减租后,定租、活租的租率最高不得超过 30%。当租率为 30% 时,15% 土地税本恰为租额的一半;当租率低于 30% 时,15% 的土地税本将超过租额的一半;租率特低时,可能出现全部租额尚不足以缴纳土地财产税的情况。

为了使地主之间出租地的土地税本一致,从而有利于团结各阶层抗日救国,在计算土地税本时规定了最高额度。对伙种、安庄稼这两种出租形式,在减租运动中都有所照顾,政府明确规定:伙种按原租额减 10%—20%,减租后出租人所得最多不超过收获量的 40%;安庄稼按原租额减 10%—20%,减租后出租人所得最多不得超过收获量的 45%。自耕地的土地税本也规定按常年产量的 15% 计算,因为自耕农既是土地所有者,又是土地经营者。土地财产税是对土地所有者征收的,在计算税本时自耕地与出租地应保持一致。但这只是表面上的一致,实际上自耕农加上 15% 的土地税本,同时又减去 15% 的生产消耗,等于不出土地税。^⑨

可见,由于抗日根据地农业税制的纳税客体、纳税主体以及税收种类呈现出多元化的形态,为求得不同纳税主体间负担的公平合理,各抗日根据地先后设计了形式不一的计算单位以及折算办法。在这之中,作为地权分配体系之重要环节的土地经营方式,尤其是地租水平,在诸种折算办法中具有最为重要的影响,这在晋察冀边区的统一累进税的标准亩模式以及陕甘宁边区农业统一累进税的常

① 陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第 7 辑,第 330 页。

② 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第 2 册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第 497 页。

③ 陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第 7 辑,第 273 页。

④ 参见陈如龙《有关农业统一累进税的若干问题》(1945 年 10 月),《陈如龙文选》,第 26 页;戎伍胜《合理负担调查评议中的几十个问题与偏向》(1942 年 1 月 26 日),晋冀鲁豫边区财政经济史编辑组等编:《抗日战争时期晋冀鲁豫边区财政经济史资料选编》第 1 辑,第 858 页。

⑤ 陕西省档案馆、陕西省社会科学院编:《陕甘宁边区政府文件选编》第 7 辑,第 330 页。

⑥ 参见陈如龙《有关农业统一累进税的若干问题》(1945 年 10 月),《陈如龙文选》,第 30 页。

⑦ 财政部农业财务司编:《新中国农业税史料丛编》第 2 册《抗日战争时期革命根据地的农业税政策法规》,第 497 页。

⑧ 参见统累税研究组《农业统一累进税总结》,西北行政委员会财政局编印:《陕甘宁边区农业税资料汇编》,1954 年印刷。

⑨ 陈如龙:《有关农业统一累进税的若干问题》(1945 年 10 月),《陈如龙文选》,第 32 页。

年产量模式中都得到鲜明的体现;而消耗扣除则解决了不同经营土地收益税的合理负担问题,其他各根据地的税额计算方法亦大都能根据本地区的地租水平进行适当的折算。

五、结语

抗日根据地基本上地处农村,以农业经济为主的传统社会经济结构决定了农业税是其主要税源,而就抗日根据地农业税制的设计来说,农业经济形态是决定其税制偏好的最重要因素,而土地作为最基本的生产资料更是其中的重中之重。诚如晋察冀边区政府在有关统一累进税的总结中所指出的,“由于边区主要是小农经济社会,百分之九十以上的人是经营农业,和土地发生密切的关系,因此,在边区征收统一累进税对于土地的处理也最关重要。”^①这种重要性不仅体现在土地的自然属性(土地的质与量)对包括统一累进税在内的税制具有影响,还特别表现在土地的社会属性(地权形态)对于根据地税制的内部结构具有塑造力。这种塑造力的影响之一便是在抗日根据地形成了一套比较严密的地权型税收体系,它从地权保护出发,把地权持有、地权收益、地权交易等环节纳入征税范围,形成地权与税收之间的密切联系:不仅通过征税保护地权,而且在地权持有、收益及流转过程中形成一个完整的相对均衡的税收体系。该体系基本实现了不同层次之地权享有者的合理公平负担,克服了传统田赋制度中有地无粮或有粮无地、地少粮多或地多粮少的弊病,是中国农业税的一次革命,体现了中国共产党卓越的制度创制能力。^②

Land Rights and Tax System: The Structural Analysis of Agricultural Tax in Anti-Japanese Base Areas

Hu Rongming

Abstract: The land system, especially the distribution system of land rights is the basic element which forms the evolution of agricultural tax system and its internal structure. Based on the protection of land rights, the democratic regime in the Anti-Japanese base areas realized protection of land rights by taxation, and brought the sectors of land holding, land profit along with the transaction of land rights into the scope of taxation effectively by choosing the object of taxation, establishing subject of tax and designing tax standard. Accordingly, they constructed a tax system be based on land rights, which is relatively integral and equitable. Furthermore, it realized a fairly and justified burdening between the owners of different levels of land rights, that is a revolution in the history of China's agricultural tax system.

Key Words: Anti-Japanese Base Areas; Distribution System of Land Rights; Agricultural Tax; Tax Structure

(责任编辑:王姣娜)

① 河北省税务局等编:《华北革命根据地工商税收史料选编》第2辑(上),第17页。

② 需要说明的是,从静态的制度层面来看,抗日根据地无疑建立了一套比较严密的地权型税收体系,但由于战争环境的严峻性与特殊性,抗日根据地在农业税的实际征收过程中,往往出现原则失灵而不得不依靠动员才能完成征收工作的情况。对于根据地税制的这一状况有必要另外撰文研讨,此不具述。感谢匿名审稿专家使笔者注意到这一问题。