

OPODATKOWANIE ROLNICTWA W NRF

Dr U. Teichmann (NRF), Die Besteuerung
der Landwirtschaft, Agrarwirtschaft, nr
5/1957.

Autor artykułu Dr Teichmann z Kolonii stwierdza na wstępie, że zagadnienie opodatkowania rolnictwa jako instrumentu polityki agrarnej staje się aktualnym przedmiotem rozważań naukowych. Artykuł swój rozpoczyna od przeglądu najważniejszych podatków w rolnictwie NRF.

Świadczenia podatkowe w rolnictwie zachodnio-niemieckim wynosiły przeciętnie rocznie w latach 1950—55 około

1 miliarda marek niemieckich i dzieliły się w następujący sposób: $\frac{1}{3}$ — podatek gruntowy, $\frac{1}{3}$ — danina majątkowa (podatek wyrównawczy), $\frac{1}{6}$ — podatek obrotowy i $\frac{1}{6}$ — podatek dochodowy. Autor stwierdza, że świadczenia w zakresie wszystkich pozostałych rodzajów opodatkowania nie mają znaczenia i dlatego w dalszych rozważaniach ogranicza się wyłącznie do tych czterech zasadniczych podatków.

PODATEK GRUNTOWY

W Prusach wraz z reformą podatkową w 1861 r. ustalono wartość czystego dochodu dla podatku gruntowego (Grundsteuer-Reinertrags Werte) z użytków rolnych i gospodarstw. Reforma finansowa z 1925 roku wprowadziła dla celów szacunkowych pojęcie jednolitej wartości porównywalnej.

Jednolitą wartość porównywalną wyprowadza się z dochodu czystego trwale uzyskiwanego z ziemi, pomnożonego przez czynnik kapitalizacji (Kapitalisierungsfaktor) przyjmując gospodarkę prowadzoną przy pomocy siły najejmej.

Jednolita wartość porównywalna jest więc oparta na wartości dochodu i w żadnym wypadku nie można jej identyfikować z wartością ziemi w potocznym znaczeniu.

Począwszy od 1932 r. wymiar podatku gruntowego dokonuje się na podstawie wartości porównywalnej. Ustawa o podatku gruntowym z 1. XII. 1936^o r. usunęła istniejące różnice w poszczególnych prowincjach Niemiec w zakresie opodatkowania ziemi i budynków.

Ustawa o podatku gruntowym z 1936 r. zachowała w Zachodnich Niemczech do dziś dnia w pełni moc obowiązującą. Począwszy od tego roku opodatkowanie odbywa się w ten sposób, iż ustala się jednolity miernik opodatkowania w promillach jednolitej wartości porównywalnej. Wymiar podatku jest więc iloczynem miernika opodatkowania i wartości porównywalnej. Wymiar ten mnoży się ponadto przez odpowiednią stawkę ustaloną w gminie. Przez tę procedurę osiąga się dość jednolitą obciążenie podatkiem gruntowym, pozostawiając jednakże gminie pewną możliwość kształtowania podatku stosownie do miejscowych wymogów.

Państwo i poszczególne kraje NRF mają możliwość decydowania o tym, aby stawka gminna nie przekraczała określonych granic. Poza tym obowiązuje zasada, że stawka gminna dla rolników musi być jednolita na terenie całej gminy. Tak więc gmina nie ma prawa stosować progresji, obciążającej znacznie, np. większą własność. W ten sposób usuwa się, zdaniem autora, możliwość

powstania na terenie gminy sporów pomiędzy przedstawicielami gospodarstw o różnej wielkości. Podobnie obowiązują zasadą, że różnica między stawką gminną dla gospodarstw rolnych (stawka A) i nierolniczej własności ziemskiej (stawka B) również nie może przekraczać określonego stosunku.

Miernik opodatkowania przy pierwszych 10 tys. marek wynosi obecnie 8 promille, powyżej 10 tys. mk — 10 promille.

Z punktu widzenia gospodarczego i finansowego dodatnie strony podatku gruntowego sprowadzają się do następujących momentów:

1. Obiekt opodatkowania jest stosunkowo łatwo uchwytany — skoro już raz nastąpiła jego wycena.

2. Podatek można łatwo podnieść lub obniżyć (przy niewielkich zmia-

nach podstawy wymiaru) bez większych kosztów administracyjnych.

Ponadto należy podkreślić, że podatki ten nie reaguje bezpośrednio na koniunkturalne wahania, a zatem jest względnie stały.

Ujemną cechą tego podatku jest to, że podatek od obiektu nie uwzględnia osobistego wpływu płatnika na wydajność gospodarstwa. Dlatego też w odosobnionych wypadkach, nawet przy umiarkowanej stawce, może się okazać bardzo uciążliwy. A więc przy podatku gruntowym (obciążającym obiekt), jak w ogóle przy podatkach tego typu, nie może być w pełni uwzględniona zdolność podatkowa płatnika. Obciążenie podatkiem gruntowym nie może przekroczyć przeciętnego poziomu.

PODATEK WYRÓWNAWCZY

Jeżeli podatek gruntowy nie podniósł się silnie w stosunku do stanu przedwojennego, stało się tak dlatego, że do podatku gruntowego dołączyło się obciążenie podatkowe o podobnym charakterze, a mianowicie danina (Soforthilfeabgabe), która została zastąpiona w 1952 r. przez podatek wyrównawczy, pomyślany jako danina majątkowa. Obowiązek uiszczenia tego podatku był pomyślany tak, aby przez odsprzedanie części majątku przyczynić się do wyrównania ciężarów spowodowanych wojną i jej następstwami.

Praktycznie danina ta przybrała taki sam charakter jak i wszystkie pozostałe podatki tzn. płacona jest z dochodów. Należność z tytułu daniny wynosi 50% wartości jednostkowej. W małych gospodarstwach (do 25 000 mk

wart. por.) zwalnia się z opodatkowania 5 000 mk. Gdy gospodarstwo przekracza 25 000 mk wart. por. na każde dodatkowe 200 mk majątku sumę wolną od podatku zmniejsza się o 100 mk.

Podatnicy zobowiązani do płacenia podatku wyrównawczego aż do wysokości 35.000 mk. wartości porównywalnej korzystają ze zniżek rodzinnych. Raty zmniejszają się wówczas o stałą kwotę 20 mk. rocznie na każdego członka rodziny. Wyjaśniając zasadę ściągania podatku wyrównawczego autor stwierdza, że daninę tę rozkłada się na 27 równych rocznych rat, w którym to czasie cała należność ma być spłacona wraz z oprocentowaniem. Roczna rata wynosi 4,4% wymiaru (względnie 1,1% kwartalnie).

PODATEK OBROTOWY

Autor omawia następnie podatek obrotowy przypominając, że w odniesieniu do przedsiębiorstw rolnych został on zlikwidowany w 1956 r.

Podatek obrotowy, wprowadzony w Niemczech w czasie pierwszej wojny światowej, urosł do rangi poważnego podatku i dawał więcej niż podatek dochodowy. Podatek obrotowy obejmował wszelkie świadczenia tzn. praktycznie całą działalność zarobkową pracujących samodzielnie (na rachunek własny). Podatek ten obejmował również i własne spożycie.

W rolnictwie własne spożycie było wolne od podatku, o ile wraz z opodatkowanym obrotem nie przekraczało kwoty 10.000 mk. Stawka podatkowa w rolnictwie i leśnictwie wynosi 1,5% od obrotu.

O ile obrót i spożycie własne przekraczały 20 000 mk. rocznie, istniał obowiązek prowadzenia rachunkowości. Wtedy dokonywano opodatkowania na podstawie faktycznych obrotów. Przedsiębiorstwa, które nie prowadziły rachunkowości, były opodatkowane według przeciętnej. Przeciętną tę ustalała co-

rocznie główna dyrekcja finansów na podstawie obrotów wybranych przedsiębiorstw, przy czym uwzględniano ruch cen oraz wysokość zbiorów. Opodatkowanie według przeciętnej dotyczyło w rezultacie możliwego do osiągnięcia dochodu surowego.

Statystyka podatku obrotowego z 1954 r. zawiera następujące dane: podatkwowi podlegało 822 000 przedsiębiorstw rolnych, leśnych, łowieckich i rybactkich. Ponieważ w NRF jest ok.

2 mln. przedsiębiorstw rolnych i leśnych o powierzchni ponad 0,5 ha, wynika z tego, że więcej niż milion spośród nich nie płaciło podatku obrotowego. Biorąc pod uwagę ulgi, praktycznie przedsiębiorstwa poniżej 2,5 ha podatku nie płaciły. Spośród wyżej wymienionych 822 000 przedsiębiorstw — 565 000 było opodatkowanych według szacunku, a około 250 000 — według danych rachunkowości.

PODATEK DOCHODOWY

Źródłem podatku jest tu bezpośrednio dochód. Według obowiązujących przepisów, opartych na ustawie z 1925 i 1934 r., rolnicy nie obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych płacą podatek dochodowy według stawki przeciętnej. Nie zobowiązani do prowadzenia księgowości są rolnicy, którzy mają obrót mniejszy niż 40 000 mk albo wartość majątku mniejszą niż 100 000 mk, albo wreszcie osiągają dochód czysty poniżej 9000 mk. Opodatkowanie według stawki przeciętnej oparte jest na zasadzie, iż jako dochód podlegający opodatkowaniu traktuje się

kwotę stanowiącą $\frac{1}{12}$ jednolitej wartości porównywalnej. Do tego dolicza się wartość pracy właściciela gospodarstwa i zatrudnionych w gospodarstwie członków jego rodziny.

Tak ustalony dochód opodatkowuje się według obowiązującej taryfy. Rolnicy o dochodzie poniżej 6000 mk mają 1000 mk dochodu wolnego od podatku. Rolnicy obowiązani do prowadzenia rachunkowości albo, ci którzy chcą ją prowadzić dla celów podatkowych, płacą podatek od zysku wykazanego przez rachunkowość.

OBCIĄŻENIE PODATKOWE PRZEDSIĘBIORSTW ROLNYCH

Autor chcąc dać obraz całkowitego obciążenia rolnictwa bierze dla uproszczenia pod uwagę tylko cztery omówione wyżej zasadnicze podatki. Nie uwzględnia natomiast podatków o mniejszym znaczeniu, jak np. podatek spadkowy. Nie uwzględnia również podatków kościelnych, opłat na izby rolnicze i procentów renty bankowej, ponieważ nie są one podatkami we właściwym znaczeniu.

Obciążenia podatkowe przedsiębiorstw rolnych oblicza autor na podstawie opublikowanych wyników rachunkowości rolnej. Ponieważ gospodarstwa prowadzące rachunkowość są obciążone wyżej od przeciętnych, nie dają one obrazu obciążeń w gospodarstwach małych, których jest w Zachodnich Niemczech kilkaset tysięcy. Wreszcie — jeśli chodzi o rzeczywiste wyniki przedsiębiorstw prowadzących rachunkowość — to dużą rolę odgrywa tu stan rodzinny właściciela. Ma to znaczenie też przy podatku wyrównawczym jak i podatku obrotowym i dochodowym. Przy podatku obrotowym i dochodowym w grę wchodzi ponadto wpływ osobistej zapobiegliwości gospodarza.

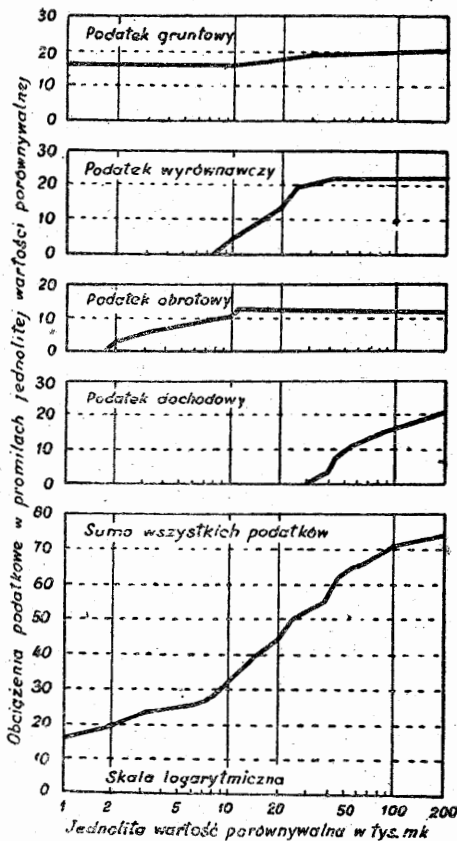
Te czynniki związane z osobą właściciela, ograniczają możliwość obiektywnego porównywania obciążeń podatkowych.

Dlatego autor oblicza obciążenia podatkowe dla schematycznych (eliminując czynniki subiektywne) przedsiębiorstw — modeli różnej wielkości i różnej jednostkowej wartości. Ujemną stroną tego rachunku jest to, że generalne zastosowanie przeciętnych stawek prowadzi do wyników w pewnym stopniu odchylających się od rzeczywistości.

Na podstawie wyliczonych 16 modeli — wielkość 8 ha, 15 ha, 30 ha, 80 ha, przy jednolitej wartości porównywalnej 700 mk/ha, 1500 mk/ha, 2700 mk/ha — otrzymuje autor obraz obciążeń podatkowych uwidoczniony na wykresie.

Podatek gruntowy odgrywa największą rolę w przedsiębiorstwach małych, o niewielkiej wartości porównywalnej na 1 ha. Ale poważne znaczenie ma on również dla wszystkich pozostałych gospodarstw.

Jeśli chodzi o podatek wyrównawczy, to ze względu na zwolnienie od



Wykres 1. Opodatkowanie gospodarstw rolniczych w NRF

niego dochodu do 5 000 mk i ze względu na ulgi rodzinne, małe przedsiębiorstwa nie są nim obciążone lub obciążone tylko nieznacznie. W pełni płacą podatek ten gospodarstwa mające dopiero powyżej 35 000 mk wartości porównywalnej i wtedy urasta on do roli głównego obciążenia. Gdy podatek gruntowy i wyrównawczy ze względu na ich pokrewny charakter policzyć łącznie, to przy mniejszych przedsię-

biorstwach wyniesie to około 80% całkowitego obciążenia, a przy większych do 60%. Na tych więc podatkach spoczywa główne obciążenie rolnictwa.

Początek obrotowy wraz ze wzrostem obszaru i wartości porównywalnej obciąża gospodarstwa rolne relatywnie mniej. Jeśli obciążenie podatkiem obrotowym w przedsiębiorstwach podobnej wielkości, ale o różnej wartości porównywalnej wykazują bardzo duże różnice, to wynika to z tego, że władze finansowe przy wymiarze przeciętnej stawki biorą pod uwagę fakt, że od czasu wycenienia ziemi w latach 30 zmieniły się stosunki na korzyść ziem lekkich (o mniejszej wartości porównywalnej). Tak więc widać tu pośrednią korektę jednolitej wartości porównywalnej ziemi.

Korekta ta wyjaśnia uderzająco zróżnicowanie obciążenia podatkiem obrotowym między gospodarstwami równej wielkości i różnej jakości ziemi.

Jeśli podatek gruntowy wyrównawczy i obrotowy dotyczą większości warstwatów rolnych (względnie dotyczyły dopóki nie został skasowany podatek obrotowy), to w przeciwieństwie do nich podatek dochodowy obciąża tylko przedsiębiorstwa duże. Zjawia się on dopiero począwszy od wysokości 30 000 mk wartości porównywalnej. Poniżej tej kwoty w zasadzie żadna należność podatkowa z tytułu podatku dochodowego nie powstaje. Większego znaczenia nabiera podatek dochodowy w przedsiębiorstwach dużych o znacznej produktywności i wysokiej wartości ziemi.

Tabela 2 daje syntetyczny obraz wykazujący, że obciążenia czterema omawianymi podatkami uzupełniają się i zastępują wzajemnie, że działają jak jeden podatek o umiarkowanej progresji. Rzuca się jednak w oczy, że między wartością porównywalną gospodarstwa 25 000 a 35 000 mk progresja jest dość silna. Wyjaśnia się to prawie jednoczesną likwidacją ulg zarówno w zakresie podatku wyrównawczego jak i podatku dochodowego.

ŁĄCZNE OBCIĄŻENIE PODATKAMI ROLNICTWA

Dla uzupełnienia obrazu autor porównuje obciążenie podatkowe całości gospodarki państwowej w stosunku do społecznej produkcji netto z obciążeniem rolnictwa w stosunku do jego produkcji netto. Okazuje się, że przeciętne obciążenie rolnictwa sięga zaledwie jednej trzeciej przeciętnego ob-

ciążenia całej gospodarki. Nie można jednak wyciągać z tego dalej idących wniosków na temat niewyzyskanej zdolności podatkowej rolnictwa. Wiadomo przecież, że płacący podatek i obciążeni podatkiem nie zawsze są tymi samymi. Jeśli na przykład podatek obrotowy w rolnictwie jest niski to

Tabela 1

Wielkość poszczególnych podatków w zależności od wielkości przedsiębiorstwa i wartości porównywalnej ziemi

Zaklasyfikowanie wg wart. por./ha	Rodzaje podatków	Wielkość przedsiębiorstwa			
		8 ha	15 ha	30 ha	80 ha
700	gruntowy	54	39	34	28
	wyrównawczy	—	18	34	21
	obrotowy	46	43	32	25
	dochodowy	—	—	—	16
1500	gruntowy	48	37	31	28
	wyrównawczy	20	39	35	30
	obrotowy	32	24	20	18
	dochodowy	—	—	14	24
2100	gruntowy	42	36	30	27
	wyrównawczy	29	39	33	30
	obrotowy	29	23	19	17
	dochodowy	—	2	18	26
2700	gruntowy	38	35	30	28
	wyrównawczy	41	40	33	30
	obrotowy	21	18	15	14
	dochodowy	2	7	22	28

także z tego względu, że konsument środków spożywczych nie życzy sobie być nim zbyt obciążony. Z drugiej strony — obciążenia podatkowe, które

ponosi rolnik kupując opodatkowane środki produkcji i artykuły konsumpcyjne nie figuruje w statystyce jako obciążenie rolnictwa.

Tabela 2

Opodatkowanie całego gospodarstwa narodowego i opodatkowanie rolnictwa w miliardach marek

Wyszczególnienie	1950	1951	1952	1953	1954	1955
Spółeczna produkcja netto całej gospodarki narodowej	71,5	89,9	98,1	103,7	112,3	126,1
Świadczenia podatkowe całej gospodarki narodowej	8,9	10,9	11,9	11,3	12,3	13,2
Spółeczna produkcja netto rolnictwa	20,4	26,4	32,3	35,3	36,9	40,8
Świadczenia podatkowe rolnictwa	1,1	1,07	1,0	0,97	0,93	0,85
Procent udziału produkcji rolniczej w całej gospodarce	29,2	29,4	32,8	34,1	23,8	32,3
Procent udziału podatków rolniczych w całości podatków	12,4	9,8	8,4	8,6	7,6	6,5

Różnice uwidocznione w tabeli 2 można wyjaśnić tym, że w rolnictwie przeważają gospodarstwa drobne o niewielkiej sile finansowej i przy ogólnej stosowanej progresji pozostają w zasięgu najniższych stawek. Potwierdza się to w pełni, jeśli chodzi o statystyczne ujęcie podatku dochodowego w rolnictwie i leśnictwie. Statystyka ta

wykazuje, że w rolnictwie i leśnictwie główna masa dochodów zamyka się w granicach 1500—5000 marek (56% zobowiązanych do płacenia). Ponadto czwarta część jednostek gospodarczych leży w ogóle poniżej obowiązków płacenia podatków. Charakterystyczna w tym względzie jest poniższa tabela 3.

Tabela 3

Wynik rozkładu podatku dochodowego na rok 1950 w rolnictwie i leśnictwie Zachodnich Niemiec

Grupa dochodów w markach	Liczba obiektów		Dochód do opodatkowania	
	ogółem	w %	w tys. marek	%
zwolnieni	223 900	27	468 600	17
do 1500	7 600	1	8 400	0
1500— 3000	231 200	26	510 900	19
3000— 5000	250 000	30	840 500	32
5000— 8000	94 600	11	436 200	16
8000— 12000	27 800	3	178 400	7
12000— 16000	7 800	1	71 000	3
16000— 25000	4 700	1	54 500	2
25000— 50000	2 000	0	33 900	1
50000—100000	500	0	14 900	1
ponad 100000	300	0	37 700	2
razem	832 400	100	2 664 000	1000

ZNACZENIE PODATKÓW W EKONOMICZNEJ ROLNEJ

Z kolei autor stawia pytanie, jakie znaczenie przypada względnie może przypaść podatkom w rolnictwie, jeśli chodzi o politykę rolną oraz czy i w jakim stopniu opodatkowanie wpływa na strukturę agrarną, podział dochodu w rolnictwie itp.

Przy odpowiedzi na pytanie rozstrzygające znaczenie ma sporny dotychczas problem przerzutów podatkowych. Klasyczna teoria o przerzutach, która i dziś jest dyskutowana a częściowo korygowana, mówi, że podatki o tyle są przerzucane o ile godzą w producentów gospodarujących w warunkach o krańcowej opłacalności.

A zatem nie zostają przerzucane o ile ci producenci względnie przy zróżnicowanych taryfach określona grupa producentów, bądź wcale bądź nieznacznie tylko jest dotknięta podatkiem. Przede wszystkim jednak powstaje pytanie: kto mianowicie w rolnictwie jest tym „granicznym producentem” tzn. producentem o najwyższych kosztach produkcji. Wiadomo, że koszty najwyższe są w przedsiębiorstwach małych. Ale w najmniejszych przedsiębiorstwach rolnych — a za-

tem w gospodarstwach o największych kosztach, gdzie właśnie powinno się szukać „granicznego producenta” rolnictwo bywa traktowane jako zajęcie dodatkowe lub uboczne. Nakład pracy bywa tu szczególnie wysoki, często jednak nie nosi charakteru kosztów w normalnym rozumieniu. W związku z tym produkcja tych przedsiębiorstw o ile w ogóle dociera na rynek, idzie po cenach poniżej kosztów produkcji — licząc oczywiście normalny koszt pracy.

Rodzi się więc pytanie, czy w związku z tym i w jakim stopniu ten „graniczny producent” jest w stanie przerzucać podatki.

Na pytanie to autor odpowiada następująco: przy akapitalistycznych, nieekonomicznych motywach produkcji, w tych przedsiębiorstwach przerzut następuje z reguły nie w cenę produktu, lecz w wynagrodzeniu za pracę. To znaczy, że i bez tego niska opłata własnej pracy chłopa zostaje przez podatek dalej obniżona. Oznaczałoby to jednocześnie — jeśli te przedsiębiorstwa są graniczne — że obciążenie podatkowe o ile dotyczy równomiernie wszystkich przedsiębiorstw, a zatem

bez taryfy progresyjnej, nie zostaje przerzucone w postaci ceny produktu lecz jest ponoszone przez rolnictwo. Tak dziać się będzie nawet wtedy, gdy będziemy mieli do czynienia z podatkiem obrotowym, który według klasycznych teorii bywa przerzucany. Z tego z kolei wynika specyficzne działanie opodatkowania w rolnictwie, mianowicie takie, że w każdym wypadku oznacza obciążenie rolnictwa, podczas gdy w innych gałęziach gospodarki sprawa wygląda tak, że obciążenie podatkami tylko wtedy występuje, jeżeli podatki nie są przerzucane. Wyrażna ta różnica między rolnictwem a innymi gałęziami gospodarki usprawiedliwia różnicę wysokości obciążenia rolnictwa i pozostałych gałęzi gospodarki.

Drugie oddziaływanie dotychczasowego systemu opodatkowania wynika z zasady progresji omawianych czterech podstawowych podatków. Ta część świadczeń, która wynika z progresji, nie ulega żadnemu dalszemu przerzutowi, ma działanie agrarno-polityczne, a mianowicie stawia w lepszym położeniu gospodarstwa drobniejsze, wymieniona zaś jest przeciwko większym. Ponieważ jednak ta progresja w przeważającej części opiera się na zasadach ogólnych — dotyczących całości życia gospodarczego — uprzywilejowanie małych przedsiębiorstw rolnych odpowiada tym samym przywilejom, z których

korzystają w ogóle wszystkie małe przedsiębiorstwa i małe dochody. Niepodobna jest usunąć tego działania motywując tym, że przeszkadza ono polityce poprawy struktury agrarnej. Trzeba by wtedy stworzyć specjalne zasady opodatkowania rolnictwa np. bez ogólnie stosowanych taryf pod kątem specjalnym. Przeciw temu przemawiają jednak zarówno poważne argumenty fiskalne jak i socjalne.

Uprzywilejowanie małych przedsiębiorstw rolnych, wychodzące poza zakres powszechnie stosowanych w całej gospodarce socjalnych taryf, — trzecie działanie obowiązującego systemu podatkowego — wynika z istniejącej stawki „A”, z mniejszej kwartalnej stawki przy podatku wyrównawczym i z opodatkowania dochodu według danych przeciętnych. Tylko w tych wypadkach, biorąc ściśle, możemy mówić o opodatkowaniu jako instrumencie polityki agrarnej. Przy tym rzeczywiste uprzywilejowanie rolnictwa jest nieznaczne. Należałoby raczej większe znaczenie przypisać uprzywilejowaniu wpływającemu z aktualnej podstawy wymiaru podatku dochodowego (opartej na przestarzałym szacunku wartości porównywalnej). To uprzywilejowanie niebawem przestanie jednak istnieć wraz z korektą jednolitej wartości porównywalnej.

opr. S. Kowalewski