

第一篇 税收立法研究

第一章 1994 年税制改革的重要意义

1994 年的税制改革，经过两年的实践检验，证明其运行是正常、稳定、有序的。可以说，一个符合中国特色的税收制度，已经成功地形成了。

1994 年对工商税收制度进行的全面改革，在我国税制建设的历史过程中是一个具有重要意义的里程碑。改革范围之广泛，内容之深刻，难度之大，是建国后历次税制改革所无法比拟的。经过两年的实施，新税制初步取得了成功。完全可以预见，新税制对我国国民经济的进一步发展和经济体制改革的深入进行，将会继续起到重要的保证和积极的推动作用。

这次税制改革的重要意义主要表现为：

一、适应了我国经济体制的深刻变化

党的十一届三中全会以后，我国进行了全面的经济体制改革。建立和发展社会主义市场经济目标的提出，表明我国经济建设和经济体制改革的理论和实践，进入了一个新的、更高层次的发展阶段。同时，也给税制改革提出了新的、更高的要求。

这次税制改革酝酿已久，因客观条件尚不成熟，未能立即付诸实施。1992 年，党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的目标以后，在税制改革的方向和推进税制改革的必要性等问题上，各方面的意见逐步趋于一致。一方面，形势的变化促使人们认识到，

1984 年税制改革以后形成的税制已难以适应发展市场经济的需要；另一方面，市场经济模式的确立，使研究设计税制改革的思路更加清晰。例如，在正确处理国家与企业分配关系的问题上，为什么要用统一的企业所得税来取代已实行多年的企业承包经营责任制，为什么要建立规范化的企业还贷制度，国有企业的总体负担是否偏重等等。很长一段时间内认识很不一致，分歧很大。然而在市场经济条件下，必须公平税负，使企业能够进行平等竞争；企业也应该成为独立的商品生产者和经营者。基于这样的认识，上述问题就迎刃而解了。

总的来看，这次税制改革基本上摆脱了旧体制的束缚，符合市场经济的本质特征和要求，与我国经济体制改革的总体进程保持了协调和同步。

二、我国税制建设中的一次飞跃

1994 年税制改革不仅仅是以前税制改革的简单延续，而且在很多方面取得了重要的突破，使我国税收制度在某些方面发生了根本性的变化。当然，这一成就是建立在社会主义的政治、经济理论进一步发展的基础之上的。

简单地说，这次税制改革取得突破性进展主要表现在以下几个方面：

1. 在发展社会主义市场经济的大前提下进行的税制改革，既体现了市场机制对资源配置起主导作用的要求，减少了国家对经济活动的不必要的干预，又强化了税收作为经济杠杆所具有的宏观调控职能。

2. 根据国家作为社会管理者和国有资产所有者的双重身份及相应的职能，规范了国家与企业的分配形式和分配关系。特别是长期以来税收收入主要来源于国有大中型企业的状况有了初步改变，通过适当降低其总体负担水平，为搞活国有大中型企业创造了条件。

3. 在两个主体税种即增值税和企业所得税上，第一次大体上

实现了公平税负。在工业生产环节普遍实行增值税，从根本上解决了从初级产品、中间产品到最终产品因生产环节不同而造成税负不平的矛盾；由分别按产品设计不同的税率，改为实行基本统一的增值税税率，使流转环节的税负趋于平等；统一企业所得税的税基和税率，使各类不同经济性质的企业站在了同一条起跑线上。通过这些改革措施，企业公平税负的局面向初步形成了。

4. 大幅度压缩减免税政策，取消对个别企业减免税的政策，不仅有利于加强税法的严肃性，维护税法的统一性，而且有利于理顺宏观分配关系。

5. 在我国仅有十几年历史的对公民收入征税的制度进一步完善。随着人民收入水平的提高以及个人所得税征管制度和征管手段的改进，个人所得税将逐步成为我国税收制度中一个具有重要作用的税种。

三、税制结构逐步趋向合理

1994 年税制改革以前，我国工商税制（不包括关税和农业税等）共有六类 32 个税种。这些税种有的是由历史沿革而形成的，有的是根据经济发展和经济体制改革总体进程的需要而设置的，例如按企业经济性质分别设置国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得稅；有些税种设置不太合理，例如流转税制三个税种（增值税、产品税、营业税）并立，互不交叉征收，这种格局在一定程度上限制了流转税作用的发挥；有些税种已经与经济形势的发展不相适应，例如集市交易税、特别消费税等，因此，对已有税种需要简并、调整，同时，有必要设置一些新的税种，以适应发展社会主义市场经济的需要。

根据适当简化和提高效率的目标进行 1994 年税制改革后，我国税制结构发生了较大的变化。在这次税制改革中，改革、调整的税种有增值税、营业税、资源税、城市维护建设税、房产税、车船税、城镇土地使用税；新开征的税种有消费税、土地增值税、证券交易税、遗产税 撤消的税种有工商统一税、国营企业调节税、集市交易

税、牲畜交易税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、城市房地产税、车船使用牌照税；合并、统一的税种包括：把产品税并入增值税和消费税，把国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税统一为企业所得税，把城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、个人所得税统一为个人所得税，把盐税并入资源税，把特别消费税、烧油特别税并入消费税；下放的税种有屠宰税、筵席税。

经过这次改革，税种由 32 个减少到 18 个，我国税收制度朝着科学、简化、适用、高效的方向迈进了一大步。

四、我国税收法制建设的重要里程碑

1994 年的工商税制改革，进一步强化了税收法制，主要体现在：

1. 新税法体系解决了旧税法体系中许多不规范的问题。税法的规范性是税收本质的要求，同时也是实现公平税负和以法治税的重要条件。税法的规范性要求税法体系的总体设计、税制诸要素的确定、税收的征收管理等，都要从规范的角度出发，力求统一、完整、科学，使税收在处理分配关系的问题上，采用规范的方式。同时还要在符合我国国情的基础上，注意遵行国际惯例，避免过多地用政策调整来代替法律调整，以利于维护税法的统一性、严肃性。

纵观 1994 年税制改革以前中国的税收法律结构，几乎每一个税种的税收法律、法规，都存在着一个共同的问题，这就是‘税法原则、细则不细’，给各级税务机关执行税法造成了一定的困难。从财政部到各级税务机关，不得不在税法及其细则之外，逐级下达大量的、经常变化的甚至是前后矛盾的补充规定、内部通知、问题解答、具体办法、处理意见等等，以致在税务机关内外、上下左右造成认识和执行上的不统一，也在一定程度上给随意‘变通’税法、偷税漏税、截留国家税收的不正之风以可乘之机。而且，在 1994 年税制改革以前，税收实体法和程序法混为一谈，在各个税种的实体法中，对共同的征管程序问题都作了具体的规定，造成不必要的重复、繁琐。

在 1994 年的税制改革中，首先按照实体法和程序法的划分，制定了一系列单项税收法律、法规，如在实体法方面，制定了增值税暂行条例、消费税暂行条例、营业税暂行条例、资源税暂行条例、内资企业所得税暂行条例、个人所得税法等等；在程序法方面，制定了税收征收管理法，统一了各个实体法中共同的程序问题，从而成为一个完整的、严密的、系统的程序基本法。

同时，按照各个单行税收法律、法规的授权，制定了各单行税收法律、法规的实施条例或细则、规定等，如个人所得税法实施条例、增值税暂行条例实施细则等等。

根据各项实施条例或相关法规的规定，分别由财政部、国家税务总局和省级人民政府对税收工作中的具体问题以部门规章或地方政府规章的形式作出具体规定，从而丰富了我国税法体系的整体结构和内容。

实体法和程序法各司其职，共同构造起我国税法体系的宏伟大厦。

2. 加强了税收立法和政策制定的严肃性。各级政府、各个政府部门擅自超越权限制定违反税法的政策的现象在很大程度上被制止，维护了税法的统一。

3. 加强了税务机关执法的严肃性。在 1994 年税制改革中，大幅度减少了减税免税政策，并且取消了税务机关对个别企业因困难减免税的政策。

4. 废除了企业承包制，体现了‘以法治税’的原则。1993 年 12 月 13 日发布的《企业所得税暂行条例》规定，除外商投资企业和外国企业缴纳外商投资企业和外国企业所得税外，中华人民共和国境内的企业，应当就其生产经营所得和其他所得，缴纳企业所得税。企业要依法履行纳税义务，而不是依照谈判签定的合同缴税。

五、有利于我国进一步扩大对外开放

市场经济是开放的经济，发展市场经济必然要扩大国际经济交流与合作。为此，税收制度也要适应开放型经济的需要，保持与

国际税制的衔接。同时,市场经济的运行机制和规律具有客观性,即使在不同社会制度的国家也并无本质的区别,因此我国的税制改革,十分注重借鉴发达的市场经济国家和国情相近的发展中国家进行税制改革的经验。可以说我国新税制已经在某些方面、一定程度上,第一次初步显示出国际性的特征。

新税制在符合我国国情的基础上与国际税制开始接轨,将有利于我国对外开放事业的发展,体现“国民待遇原则”并保留对外商的适度优惠,加强税收法制建设,提高税收的“透明度”等项措施,使我国的投资环境得到改善,有利于吸引外资;在税制改革基本原则的选择和具体问题的技术处理上,尽可能遵循国际税收惯例,有利于增强我国产品的国际竞争能力。

总之,1994年进行的税制改革,是推动我国经济体制向市场经济模式转轨的一项重要措施,它必将在我国税收法制建设乃至整个经济体制改革的历史上,留下具有重要意义的一页。

第二章 税法的基本原则

税法的基本原则是改革完善税法体系,依法做好税收征管工作,正确处理税收征纳关系的重要理论基础。

第一节 税法的法定性原则

税法的法定性原则,又称为税收法定主义,指的是任何税收行为必须具备法律依据。这项原则意味着征税只能在法律的授权下进行,没有法律依据而要向人民征税,就是侵犯人民财产权利。税收法定主义如同刑法的罪刑法定主义,刑法的罪刑法定主义是关于保护人民的人身权利方面的,即政府非经法定程序不得任意逮捕、关押人民,非经法院依法审判,不得任意定罪量刑而法院又只

能按照刑法的规定才能对人民判罪定刑。税收法定主义则是保护人民的财产权利方面的。因此，税收法定主义和罪刑法定主义是一个国家保障人民权利的两大手段，一个是保障人民的财产，一个是保障人民的人身。世界上诸多实行市场经济的国家，对政府所拥有的征税权力都通过宪法或有关法律作出严格的规定。我国的宪法和有关法律虽未直接提到这项原则，但从宪法和有关税法的规定中可以得出这一结论。

税法定性原则的主要内容体现在以下几个方面：① 税种必须有税法规定。国家向人民征什么税，征哪几种税，都应由有关税法作明确规定。每开征一种新税，都要制定一种税法。税法没有规定的税不征收；② 每种税的征税要件必须在税法中明确规定，如纳税人、征税对象、税率等等，税务机关无权自行确定；③ 减免免税必须由税法规定。没有法律规定，税务机关不得任意减免税收；④ 征税程序也应由税法明确规定；⑤ 税法应该规定税务争议的解决办法。也就是说，人们在不服税务机关的决定时，有权依一定程序求得解决。

按照实行市场经济的国家所共同遵守的税法的法定性原则，其典型的法律语言表述是“不经立法，不得征税”让我们来审视一下 1994 年税制改革前后的我国新旧税法体系的法定性。

一、涉外税制的法定性原则

在 1994 年税制改革以前的旧税制中，涉外税制由 8 个税种构成：工商统一税、外商投资企业和外国企业所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、牲畜交易税、屠宰税、印花税、个人所得税。其中，外商投资企业和外国企业所得税是 1991 年由全国人大通过，1991 年 7 月 1 日起施行，同时 1980 年全国人大通过的《中外合资经营企业所得税法》和 1981 年全国人大通过的《外国投资企业所得税法》废止。也就是说 1991 年前涉外税制共 9 个税种，1991 年后为 8 个税种。

首先，值得注意的是，改革前的旧税制和改革后的新税制中唯

有的属于法律级次的实体税法均是涉外税种（其中改革后的个人所得税也适用于中国公民），其余税种均为法规级次。可以说，在我国改革开放以前，国家还没有一部名副其实的税收法律，唯有工商统一税是经全国人大常委会原则通过，但仍然是以《工商统一税条例(草案)》的名义由国务院公布。除了这个税种的法律级次介乎法律、法规之间以外，其他税种的法律级次均在法规以下。只有在改革开放以后，外资开始进入中国，才提高了对税法法定性的要求。在 80 年代初期，全国人大先后审议通过了《个人所得税法》（1980 年 9 月）、《中外合资经营企业所得税法》（1980 年 9 月）和《外国企业的所得税法》（1981 年 12 月）。这时在我国才第一次出现了法律级次的税法。从这个意义上讲，中国税法法定性的提出是以外资进入中国为客观条件，以 1980 年《个人所得税法》的颁布为里程碑的。

第二点应该指出的是，比较 1994 年税制改革前后的新旧税制，我们可以看出，在税收法律法规的级次方面，我国的涉外税制税法的法定性原则进步并不大，或者说并无实质性进步。除 1991 年将《中外合资经营企业所得税法》和《外国企业所得税法》合并为《外商投资企业和外国企业所得税法》之外，税制改革前后均只有这个税法及修订的《个人所得税法》是属于法律级次的税法。涉外税法的法定性原则并无实质性进步。虽然这种状态是历史造成的，但无论如何，这是令人感到遗憾的。

第三点需要特别说明的是，尽管我国的涉外税制在税收法律法规的级次方面法定性原则“进步并不大”但法律级次还是有所提高，这体现在对涉外税法的法律适用上。

对于《个人所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》以及其前身的两个所得税法，其适用性是无可挑剔的。问题在于涉外税制中的其他几个税种的适用性问题。

《工商统一税条例(草案)》的适用性。1958 年财政部草拟的《工商统一税条例(草案)》经国务院全体会议第 79 次会议通过，并

经过 1958 年 9 月 11 日全国人大常委会原则通过。国务院于 1958 年 9 月 13 日颁发试行。1972 年 3 月 30 日,国务院批转财政部《关于扩大改革工商税制试点的报告》,附发了《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》。财政部在这份报告中明确:“把工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、盐税、屠宰税合并为工商税(盐税暂按原办法征收)……城市房地产税、车船使用牌照税和屠宰税,只对个人和外籍等继续征收。”从 1973 年 1 月 1 日起,全国全面试行了工商税。因此《工商统一税条例(草案)》执行不到一年,从 1973 年 1 月 1 日起即行废止。但是《工商税条例(草案)》并没有正式对外公布,因此,财政部 1972 年 11 月 23 日检发的《关于试行工商税有关问题的解释》中规定“全面试行工商税后,对于边界小额贸易、华侨旅客、港澳同胞携带和邮寄进口的非贸易性物品以及涉及外交关系的税收问题,在工商税条例(草案)没有正式对外公布前,暂按原来的税法规定执行。”这样,在国务院批准的《工商统一税条例(草案)》废止之后,财政部又以规章的形式在一定的范围内恢复了这个已被废止的《工商统一税条例(草案)》。

1978 年以后,外商开始进入中国投资,立即产生了外商投资企业按照什么税法征税的问题。由于外商投资企业户数很少,当时根据有关领导口头指示,确定外商投资企业适用于《工商统一税条例(草案)》。这种情况一直维持到 1983 年 6 月,财政部于 6 月 2 日发出了(83)财税字第 88 号文正式明确“外国公司、企业和其他经济组织同我国公司、企业合资经营企业、合作生产经营企业和独资开办企业,在我国境内从事工业品生产、农产品采购、外贸进口、商业零售、交通运输和服务性业务,都应按照 1958 年 9 月 11 日全国人民代表大会常委会第 101 次会议原则通过,由国务院颁发试行的工商统一税条例的规定,缴纳工商统一税。为了适当放宽政策,鼓励投资,其缴纳工商统一税的税率,凡是高于工商税现行税率的,可采用减税的办法减低到同工商税现行税率相同的水平征税。”这里,财政部的规章不仅规定了全国人大原则通过,国务院批

准废止的《工商统一税条例(草案)》的适用性,而且还对某些产品的税率作出的降低税率的规定。

从上述分析可以看出,旧税制中工商统一税虽然是 1958 年经全国人大常委会原则通过,由国务院颁布的,但也仅仅是条例(草案),而且仅仅是试行,1973 年 1 月 1 日起,它已经为新的工商税所代替,但是由于工商税没有正式对外公布,因此先根据有关领导的口头指示对外商投资企业适用。直到 1983 年才由财政部正式发文明确对外商投资企业适用。简而言之,一个被废止的税收条例(草案)仅仅由领导口头指示和财政部发文就确定了对外商投资企业的适用,足以说明中国在改革开放初期,涉外税制中最重要的一个税种的法定性原则的水平是多么低。

《城市房地产税暂行条例》的适用性。该暂行条例是中央人民政府政务院于 1951 年 8 月 8 日正式发布的。当时并未明确是否适用于外籍人员、外商投资企业和外国企业。1957 年 1 月 26 日国务院第五办公室以五办字第 18 号批复规定:《城市房地产税暂行条例》中的第五条一、二两款的规定(即关于减纳或免纳房地产税规定内容的),只适用一般居民(包括华侨、侨眷及港澳同胞)。

随着对外经济合作的发展,中外合资经营企业在我国国内兴建、购买厂房,华侨、侨眷购买和建造住宅的情况也在不断发展。1980 年 6 月 2 日财政部以(80)财税字第 82 号文《关于中外合资企业、华侨、侨眷拥有的房产、住宅以及使用国家土地征免税收问题的通知》规定:中外合资经营企业、中外合作经营企业、外商独资经营企业的自有房产,仍按《城市房地产税暂行条例》的规定,征收房产税。合营企业使用的土地,所有权属于国家,由各有关部门按照规定征收土地使用费,不再征收地产税。1986 年 9 月 15 日,国务院发布了《房产税暂行条例》,规定内资企业和个人适用该法。至此,城市房地产税对外籍人员和外商投资企业、外国企业的适用真正落实起来了。仅仅是财政部的通知和税务总局的批复就规定了房地产税对外商投资企业、外国企业和外籍人员的适用,其法定性

的程度是不言而喻的。

《车船使用牌照税暂行条例》的适用性。1951年9月13日,中央人民政府政务院公布了《车船使用牌照税暂行条例》。条例中规定:原纳吨税的本国船舶,一律改征车船使用牌照税,不再缴纳吨税;但外国船舶及外商租用的中国船舶,仍征吨税,不纳车船使用牌照税。从字面上理解,车船使用牌照税暂行条例是不适用于外国船舶和外商租用的中国船舶的。1977年11月13日国务院批转的税收管理体制中规定,今后车船使用牌照税是否继续征收,由省、市、自治区确定。但1978年1月10日,财政部以(78)财税字第002号《关于对外籍人员征免车辆使用牌照税问题的通知》明确规定了对外籍人员是否征收车辆使用牌照税的问题,也就是说,对外籍人员的车船使用牌照税的适用问题是由财政部的通知来规定的。

《屠宰税暂行条例》的适用性问题。1950年12月19日,政务院公布了《屠宰税暂行条例》,其中规定屠宰税,按牲畜屠宰后的实际重量从价计征,税率为10%。1985年10月23日,财政部税务总局以(85)财税外字第199号文《关于对中外合资经营企业征收屠宰税适用税率问题的批复》规定:对中外合资经营企业宰杀猪、牛、羊等牲畜,可按宰杀后的实际重量从价计征,税率减按4%。可见,外商适用屠宰税以及适用外商的屠宰税税率是以财政部税务总局的规章形式规定的,而且是规章中法律级次较低的批复形式。其法定性程度比财政部的规章还要低。

《牲畜交易税暂行条例》的适用性。1982年12月13日,国务院发布了《牲畜交易税暂行条例》。1984年7月19日,财政部税务总局以(84)财税外字第130号《关于对外国企业收购牲畜应征收牲畜交易税的批复》又明确:对外商独资经营屠宰场、为进行屠宰加工收购牲畜的行为,应依照1982年国务院发布的《牲畜交易税暂行条例》的规定征收牲畜交易税。

上面我们已经分析了旧税制中涉外税制 1984 年以前几个税

收条例对外资企业的适用性问题，下面我们分析一个对涉外税法适用性问题影响极大的法律文件。

1984年,国务院发布了《中华人民共和国产品税条例(草案)》等一系列条例(草案),从1984年10月1日起试行。全国人大常委会作出了《关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的决定》,决定规定:“第六届全国人大常委会第七次会议根据国务院的建议,决定授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试行,再根据试行的经验加以修订,提请全国人大常委会审议。国务院发布试行的以上税收条例草案,不适用于中外合资经营企业和外资企业。”

这个决定在中国税收法律体系的发展史上占据重要的历史地位。它具有两个重要的含义:其一,它明确了税收立法权在全国人大及其常委会,国务院只是在全国人大及其常委会授权之下才有权拟定有关税收条例,以草案形式发布试行。也就是说,1984年以前那种国务院不经授权即行制定税收条例的情况已经结束了。其二,它明确了各种税法对外商投资企业的适用问题,决定权在全国人大及其常委会。对于以前由财政部和税务总局对各种税法于外商投资企业的适用性所做的决定,全国人大及其常委会并没有废除,但从这个决定做出起,这项权力就收归全国人大及其常委会了,因为决定宣布国务院发布试行的税收条例(草案)不适用于外商投资企业。换句话说,除非全国人大及其常委会做出决定,否则,不仅财政部和税务总局,即使是国务院也不能就各项税法对外商投资企业的适用性作出决定了。

《印花税暂行条例》的适用性。我们前面已经说过,1994年税制改革前涉外税收法律法规共8个,这8个税收法律法规的适用性,我们已经讨论了1984年以前的7个。现在,在讨论完全国人大1984年关于授权国务院拟定税收条例的决定之后,再讨论1994年税制改革前涉外税收法律法规中唯一在1984年之后由国务院

制定的《印花税法暂行条例》对外资企业的适用性问题。1988 年 6 月 24 日国务院第九次常务会议通过《印花税法暂行条例》。根据 1984 年第六届全国人大常委会第七次会议决定，国务院制定的条例不适用于中外合资经营企业和外资企业。而且根据工商统一税法，印花税法已经包含在工商统一税之内了，从上述两方面来说，印花税法不能对外商和外资企业开征。但 1988 年 9 月 29 日财政部发布的《印花税法暂行条例施行细则》中却规定印花税法适用于外商投资企业和外国企业及外籍个人。同时又规定，凡是缴纳工商统一税的中外合资企业、合作企业、外资企业、外国公司企业和其他经济组织，其缴纳的印花税法，可以从所缴纳的工商统一税中如数抵扣。1989 年 4 月 15 日，财政部以(89)财税字第 010 号文《关于对外商投资企业、外国公司、企业书立、领受应税凭证征、免印花税法的通知》直接明确规定：中外合资经营企业、合作经营企业、外资企业和外国公司企业及其他经济组织在华的营业机构、场所，如已缴纳工商统一税的，都免予征收印花税法。印花税法的施行细则和财政部这个文件只是解决了印花税法与工商统一税不重复征税的问题。对于不缴纳工商统一税的，则出现了印花税法的适用问题。在 1984 年全国人大常委会决议之前，对外资企业的适用性问题，并没有任何一个法律或全国人大的决议规定由谁来决定。财政部、税务总局对外资企业的适用性用规章的形式作决定，虽然规章的法律级次过低，但至少并没有法律禁止财政部、税务总局这样做。而《印花税法暂行条例》是 1988 年国务院通过的，在 1984 年全国人大作出决议，明确国务院发布的税收条例不适用于外资企业之后，财政部又以规章的形式规定了印花税法对不缴纳工商统一税的外资企业的适用，这是违反全国人大决议的，超越了权限的。

上面我们已经讨论了 1994 年税制改革前全部涉外税收法律法规的适用性问题。由于全国人大 1984 年决议明确规定，国务院拟定的税收条例不适用于外商投资企业和外国企业。在 1994 年的税制改革中，国务院就税制改革后新税制的各种税法对外商投资

企业的适用性问题向全国人大常委会提交了议案，第八届全国人大常委会 1993 年 12 月 29 日第五次会议通过决定，对新税制各种税法对外商投资企业的适用性问题明确如下：

“（1）在有关税收法律制定以前，外商投资企业和外国企业自 1994 年 1 月 1 日起适用国务院发布的增值税暂行条例、消费税暂行条例和营业税暂行条例。1958 年 9 月 11 日全国人民代表大会常务委员会第一百零一次会议原则通过 1958 年 9 月 13 日国务院公布试行的《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》同时废止。

（2）中外合作开采海洋石油、天然气，按实物征收增值税，其税率和征收办法由国务院另行规定。

（3）除增值税、消费税、营业税外，其他税种对外商投资企业和外国企业的适用，法律有规定的，依照法律的规定执行；法律没有规定的，依照国务院的规定执行。”

这个决定第（1）条很容易理解。这个决定最有意义的是第（3）条。所谓的“法律有规定的，依照法律的规定执行”即指个人所得税和外商投资企业和外国企业所得税，也可理解为包括了这个决定第（1）条中的所说的增值税、消费税、营业税。“法律未作规定的，依照国务院的规定执行”则表明全国人大常委会改变了 1984 年的决定，正式授权国务院对于新税制中各种条例（非法律级次的）对外商投资企业的适用性作出决定。

事实上，有了第（3）条，则第（1）条的第一句话就已经没有必要了。第（1）条的真正必要性体现在第二句话中，也就是说《工商统一税条例(草案)》的废止必须由全国人大及其常委会作决定，原则上国务院无权决定，虽然它只是个条例(草案)，但它是经全国人大常委会第一百零一次会议原则通过的。

根据第八届全国人大常委会第五次会议审议通过的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》的规定，国务院以国发[1994]10 号文《国务院关于外商投资企业和外国企业适用增值

税、消费税、营业税等税收暂行条例有关问题的通知》明确 外商投资企业和外国企业，除根据《决定》的规定，适用《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《营业税暂行条例》和《外商投资企业和外国企业所得税法》外，还应适用以下暂行条例：《土地增值税暂行条例》、《资源税暂行条例》、《印花税暂行条例》、《屠宰税暂行条例》、《城市房地产税暂行条例》、《车船使用牌照税暂行条例》和《契税暂行条例》。同时还规定 在税制改革中，国务院还将陆续修订和制定新的税收暂行条例，外商投资企业和外国企业应相应依照有关条例规定执行。

从这个文件开始，可以说经全国人大授权，国务院对涉外税法的适用性作了于法有据的规定。这个规定一次性解决了在 1994 年以前所有涉外税法适用性规定法律级次不够的问题。更重要的是，不仅解决了过去的问题，而且对今后出台的新的税收暂行条例对外商企业的适用性作了原则上的规定，明确了“依照有关条例规定执行”。这就是说，将来新的税收暂行条例中要有对外商企业适用性条款。

可以说，新涉外税制的法定性原则在法律法规的级次方面并没有实质性的进步，但在适用性方面取得了突破性的进展。

二、流转税制、所得税制的法定性原则

在 1994 年的税制改革中，流转税制、所得税制的法定性原则体现得比较突出。

1989 年，国务院曾在一批转国家计委报告的通知中指出要开征特别消费税，后国家税务局通过电报形式发出了征税办法。无论当时的具体情况如何特殊，严格地说，这种以其他部委的文件和电报形式来规定征收税收，在法律上是站不住脚的。它违反了税法定性的基本原则。在 1994 年的税制改革中，杜绝了上述现象。而且流转税制各个税种的税收法规均由条例草案上升到暂行条例 尽管还不曾完成最后的立法程序，即没有上升为法律，但毕竟是一种进步。

所得税制方面,通过对 1980 年《个人所得税法》的修订,废止了《个人收入调节税暂行条例》和《城乡个体工商户所得税暂行条例》,个人所得税完成了最后的立法程序,取得了实质性的进展。但内资企业所得税仍停留在暂行条例这一级次上,无任何进步,还有待完善。

程序法方面,由税收征收管理暂行条例上升为税收征收管理法,充分体现了税法的法定性原则。

在 1994 年税制改革以后,新税制中已有三个税收法律,虽然法定性原则有了很大的进步,但是仍然存在不少问题:绝大部分税收条例仍未完成最后的立法程序;至今仍缺少一个对各单行税法(实体法和程序法)中共同要素加以规范的税收母法(有关的内容将在下面的章节中加以论述)而其中比较突出的是《征管法》的适用性问题。《征管法》第二条规定:“凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均适用本法。”这就是说,全国人大通过的《征管法》已经对这个法律的适用作了明确的规定。但是,在这个法律颁布以后,它的适用性又在其他法律、行政法规中作了规定。1993 年修改的《个人所得税法》中规定:“个人所得税的征收管理,依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定执行。”事实上,这个规定完全是多余的。更应该说明的是,在 1994 年税制改革以后国务院颁布的几个税收暂行条例中都有内容相同的条款“……税的征收管理,依照《中华人民共和国税收征收管理法》及本条例有关规定执行。”这一内容相同的条款一方面来讲是多余的,因为《征管法》已经对适用性作了规定;另一方面,这个条款在法律上也是站不住脚的。因为,国务院未经全国人大授权,不能对全国人大制定的税收法律的适用性作规定。

第二节 税法的公平性原则

税法的公平性原则通常被认为是:在相同条件下的公民、法人

和其他组织应被平等地对待，反对在相同条件下的公民、法人及其他组织受到不同的待遇。这一项原则同时还意味着不同条件下（如纳税能力）的公民、法人及其他组织应缴纳不同的税收，即应以不同方式对待条件不同之人。这项原则在税收立法中的体现是禁止带有歧视色彩的法律条款出现，如征税的对象是营业额、所得额、财产等，不能以头发颜色、皮肤颜色、所有制类型不同成为不同征税的条件，否则是不公平的。

1994 年税制改革前后，我国新旧税制的公平性如何呢？我们简单地作一评述。

一、流转税制的公平性

1994 年税制改革以前的流转税制是 1984 年我国工商税制改革时确立的，主要包括产品税、增值税、营业税、特别消费税和适用于外商投资企业和外国企业的工商统一税。产品税的突出特点是税率设计上配合国家宏观经济政策，体现调节生产、调节消费的宗旨，对长线产品实行高税率限制，对短线产品实行低税率鼓励；增值税的适用税率也有多样性，税率档次过多，有十二档，分低、中、较高、高档 营业税的税率有四档 工商统一税税率高于产品税、增值税、营业税对应税目的税率的有 86 个，低于产品税、增值税、营业税对应税目的税率的有 36 个。在实际执行中，采取就低不就高的基本方针。由此可看出，旧的流转税制是用差别税率全方位调节生产流通和消费的，是在计划价格为主的条件下，为缓解价格不合理的矛盾而设计的，实质上带有明显的国家用行政手段管理经济的烙印，税收负担不尽合理。

几十年的实践证明，在计划经济体制中，税负公平不是，也不可能是税率设计的依据。首先，在计划经济体制中，计划价格严重背离商品价值，与市场供求状况完全不发生联系，只是服从国家计划的需要。比如原油计划价格在 1994 年税制改革前只有 200 多元，和国际市场原油价格相距甚远，但成品油价格却只略低于国际市场价格。在这一扭曲的计划价格体制下，石油行业的利润率很