



中国税收法制论

中国税务出版社

许善达 潘 静 李学军
谭 珩 张学瑞 既然 著

中国税收法制论

许善达 潘 静 李学军 著
谭 珩 张学瑞 既 然

中国税务出版社

责任编辑：王静波

责任校对：于 玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目(CIP)数据

中国税收法制论/许善达等著. —北京:

中国税务出版社, 1997. 4

ISBN 7-80117-087-3

I. 中...

II. 许...

III. ①税法-概论-中国②税收制度-中国

N. D922.22

中国版本图书馆CIP数据核字(96)第 23996 号

中国税收法制论

许善达 潘 静 李学军 著
谭 希 张 瑞 既 然

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区琉璃厂东街21号 邮政编码:100053)

各地新华书店经销

航天信息印刷厂印刷

850×1168毫米 32开 12.5印张 324千字

1997年4月第1版 1997年4月北京第1次印刷

印数:1—2000册

ISBN 7-80117-087-3/F·073 定价:31.00元

如发现印装错误 可随时退本社更换

序 言

许善达

这本书值得每一个从事税收工作和从事与税收有关的立法、执法、司法工作的人员阅读。我国在几十年的时间里，税收工作沿袭前苏联的模式，把税收仅仅视为一种经济活动，而忽视了税收更是一种法律活动的本质。举两例子：第一个例子，在发达的市场经济国家，税务人员的主要来源是法律专业的学生，少部分是经济或财政专业的学生，而我国则恰恰相反。在我国的税务人员中，大学毕业生比例本来就不高，其中法律专业毕业生就更少了。我们起草的税收法律草案和文件草案在法律的规范性方面缺陷甚多，不能不说这是重要的原因之一。第二个例子，在我们大学的税务系和法律系里面都没有税法专业。前几年听说中国政法大学要成立税法教研室，精神为之一振，后来却没再听到消息。在中国目前的形势下，恐怕也是步履维艰吧！偌大一个中国，迄今尚没有一个税法专业，不能不令人扼腕叹息！

1992年10月，社会主义市场经济被确定为经济体制改革的目标模式。市场经济必然是法制经济。税务部门强调依法治税，并把实现税收法制作为税收工作的目标是一个历史性突破，反映了社会主义市场经济的要求。税收法制化越来越形成全社会的共识。当然，我们一方面要看到，税收法制宣传使得公民纳税意识有了长足的进步，但同时也要看到，我们前一个时期的税收法制宣传中尚存在着明显的不足，在宣传纳税人应该依法纳税方面做得较多，宣

传政府和税务机关依法行政方面做得较少。有些税务机关的领导同志心目中的税收法制仅仅是针对纳税人的,税务机关要依法行政并接受行政监督、司法监督和社会监督的观念在这些同志思想上过于淡漠了。最近一个时期,以1995年全国税务系统执法检查为标志,我国税收法制提高到了一个新水平。税务机关要依法行政并接受行政监督、司法监督和社会监督的观念已经转化成为税务部门工作的一个组成部分。这是中国税收法制的又一个历史性进步。我们所谓“历史性突破”和“历史性进步”当然是褒义词,但也带有贬义。这个贬义不是否定的含义,而是说“突破”也好,“进步”也好,都是带有局限性的,离社会主义市场经济的要求尚有很远的距离。其中原因当然很多,主要的就是对税收法制的理论研究尚不成熟。我一向认为,就理论研究人员和政府工作人员的分工而言,相对来说,理论研究人员是办大事的,政府工作人员是办小事的。理论研究人员所提出的理论被决策者所接受并形成方针战略,政府工作人员的任务就是设计出法律和政策以实现理论所确定的目标。从这个角度上说,当前强化税收法制的最紧迫的任务是税收法制理论的研究。

在我参加起草的《“八五”税收工作规划》中的税收法制部分,我和我的同事们曾经把税收法制概括为四部分内容:健全规范的税收法律体系;纳税人依法履行纳税义务并保护自己的合法权益;税务机关依法履行征税职责并接受行政监督、司法监督和社会监督;一切与税收有关的社会行为都要纳入法制轨道。当时这四部分内容的提法为领导所接受,但远远没有形成系统的政策。由于具体行政事务工作太多,“八五”已经过去,“九五”已经开始,我也没有再对税收法制理论进行进一步研究,常常引以为憾。

任何一门科学,其理论体系形成的标志是一本《××学》的诞生。税收法制理论体系形成的标志当然应该是《税法学》的问世。我曾经有一个大志愿:写一本《税法学》。在英国攻读财政学硕士期间,曾希望在图书馆里找到一本前人写的《税法学》。这一希望落空

了。自己写一本的志愿也因工作繁忙和自己法学功底不足而搁置起来。但这一志愿并未破灭,虽然自己无力实现,能促成其实现也算是圆了梦。我曾为本书作者之一谭珩的书作序,鼓励这位同时具有税收和法律两个学士学位的年轻人在税收与法律的结合部开辟出新的研究领域。我也曾劝说一位同事兼朋友把他和别人撰写的一本《税法教程》改名为《税法教程》,理由是这本书的内容是讲述税法的,而不是讲述税法理论体系的。

时间到了公元一千九百九十四年,中国的税制建设又迈出了新步伐,按照社会主义市场经济的要求设计的分税制和新税制投入运行。这个分税制和新税制的设计方案中包含了强化财政法制和税收法制的实质性内容。但在实施中,这部分内容却没有引起足够的重视。我作为一个自始至终参加税制改革方案设计和实施过程的工作人员,深感在这次税制改革中,税收法制的实质性进步来之不易,非常需要进行提炼和总结。如果现在不做这件工作,将来就更困难了。为了说明这次税制改革设计方案的形成,我和税制改革司的几位同志撰写了一本《1994:中国工商税制改革》。我思考再三,决心组织几位同志再撰写一本《1994:中国税收法制建设的历史性进步》。由潘静和陈居奇两位同志所撰写的部分研究了税收立法体系和税收司法体系的结构。李学军、谭珩和张学瑞等同志所撰写的部分虽然是对各个单行税法的研究,但他们不是(或者主要不是)从政策角度,而是从法律的角度来研究这些单行税法。也就是说,他们的着眼点主要是这些税法的法律形式。研究规范化的法律形式是《税法》的主要任务之一。

就在这篇序言即将完成之际,我收到中南财经大学许建国和几位同志撰写的《中国税法原理》一书,读罢深感欣慰。税收理论工作者已经迈开了向法学理论领域进军的步伐。不知道法学理论工作者当中什么时候也能有人投身于《税法》的研究。从这个角度上说,具有法学专业知识基础,又从事税收实际工作的人应该对《税法》的诞生做出较大的贡献。

必须说明的是,我的法学知识甚少,本无力承担这本书的写作。我只是这本书的策划者。我没有独立撰写任何一章,只是对某些章节花费了一些时间与作者讨论修改意见,对个别章节也亲自进行了修改。但无论如何,组织这本书的编写,并与作者共同讨论修改,使我获得了一次难得的学习机会。所有的作者都是我的老师。我的法学知识增加了不少,这会使我一生受益非浅。

非常感谢本书的几位作者:潘静、李学军、谭珩、张学瑞、陈居奇,他们理解我的意图,花费了很多的心血。有几次我要求他们再次修改稿件时总感到难以启齿。我不能说我对这本书的全部内容都满意,有些部分功夫下得不够,读起来内心有些惭愧。我记得电影界有一句名言:“电影是一门遗憾的艺术”,还记得有一位著名的足球运动员,在被问及他的哪一个入球是最好的入球时,他的回答是“下一个”。我想作者对其作品的感觉也大抵如此吧!尽管如此,这本书的完成还是令我兴奋不已。因为我已经从这本书中看到了《税法学》的雏形。就让这本书成为《税法学》诞生的又一块铺路石吧!

凡 例

由于本书着重于 1994 年税制改革后新税法体系与 1994 年税制改革前旧税法体系的对比分析,因此本书在书首将 1994 年税制改革前实行的税收法律、法规和 1994 年税制改革后实行的新税收法律、法规列明如下:

1994 年工商税制改革前的税法法律法规

税种名称	税法全称	立法机关	立法时间	备注
产品税	产品税条例(草案)	国务院	1984.9	国务院批转
增值税	增值税条例(草案)	国务院	1984.9	
营业税	营业税条例(草案)	国务院	1984.9	
特别消费税		国家计委	1989	
资源税	资源税条例(草案)	国务院	1984.9	
盐 税	盐 税条例(草案)	国务院	1984.9	
城镇土地使用税	城镇土地使用税暂行条例	国务院	1988.9	
国营企业所得税	国营企业所得税条例(草案)	国务院	1984.9	
国营企业调节税	国营企业调节税征收办法	国务院	1984.9	
集体企业所得税	集体企业所得税暂行条例	国务院	1985.4	
私营企业所得税	私营企业所得税暂行条例	国务院	1988.6	
城乡个体工商户所得税	城乡个体工商户所得税暂行条例	国务院	1986.1	
个人收入调节税	个人收入调节税暂行条例	国务院	1986.9	
城市维护建设税	城市维护建设税暂行条例	国务院	1985.2	

税种名称	税法全称	立法机关	立法时间	备注
车船使用税	车船使用税暂行条例	国务院	1986.9	
房产税	房产税暂行条例	国务院	1986.9	
屠宰税	屠宰税暂行条例	国务院	1950.12	
印花税	印花税暂行条例	国务院	1988.8	
筵席税	筵席税暂行条例	国务院	1988.9	
牲畜交易税	牲畜交易税暂行条例	国务院	1982.12	
集市交易税	财政部集市交易税试行规定	财政部	1986.4	国务院批转
烧油特别税	财政部关于征收烧油特别税的试行规定	财政部	1982.4	国务院批转
固定资产投资方向调节税	固定资产投资方向调节税暂行条例	国务院	1991.4	
奖金税	国营企业奖金税暂行规定	国务院	1984.6	
	集体企业奖金税暂行规定	国务院	1985.7	
	事业单位奖金税暂行规定	国务院	1985.9	
国营企业工资调节税	国营企业工资调节税暂行规定	国务院	1985.7	
外商投资企业和外国企业所得税	外商投资企业和外国企业所得税法	全国人大	1991.4	
个人所得税	个人所得税法	全国人大	1980.9	
工商统一税	工商统一税条例	国务院	1958	人大常委会原则通过
车船使用牌照税	车船使用牌照税暂行条例	政务院	1951.9	
城市房地产税	城市房地产税暂行条例	政务院	1951.8	
征管条例	税收征收管理暂行条例	国务院	1986.4	

税种名称	税法全称	立法机关	立法时间	备注
管理体制	关于税收管理体制的规定	财政部	1977	国务院批转
附 录：				
教育费附加	征收教育费附加的暂行规定	国务院	1986. 4	
国家能源交通重点建设基金	国家能源交通重点建设基金征集办法	国务院	1982. 12	
预算调节基金	国家预算调节基金征集办法	国务院	1989. 2	

1994 年新税收法律法规

税种名称	税法全称	立法机关	立法时间
增值税	增值税暂行条例	国务院	1993. 12
消费税	消费税暂行条例	国务院	1993. 12
营业税	营业税暂行条例	国务院	1993. 12
企业所得税	企业所得税暂行条例	国务院	1993. 12
外商投资企业所得税	外商投资企业和外国企业所得税法	全国人大	1991. 4
个人所得税	个人所得税法	全国人大 常委会	1993. 10
资源税	资源税暂行条例	国务院	1993. 12
土地使用税	城镇土地使用税暂行条例	国务院	1988. 9
城建税	城市维护建设税暂行条例	国务院	1985. 2
投资方向调节税	固定资产投资方向调节税暂行条例	国务院	1991. 4
土地增值税	土地增值税暂行条例	国务院	1993. 12
房产税	房产税暂行条例	国务院	1986. 9

税种名称	税法全称	立法机关	立法时间
车船使用税	车船使用税暂行条例	国务院	1986. 9
印花税	印花税暂行条例	国务院	1988. 8
屠宰税	屠宰税暂行条例	政务院	1950. 12
筵席税	筵席税暂行条例	国务院	1988. 9
证券交易税		待出台	
遗产税		待出台	
征管法	税收征收管理法	全国人大常委会	1992. 9
附录：			
能交基金	国家能源交通重点 建设基金征集办法	国务院	1982. 12
预算调节基金	国家预算调节基金征集办法	国务院	1989. 2
教育费附加	征收教育费附加的暂行规定	国务院	1986. 4

在我们对 1994 年税制改革后新税法体系与改革前旧税法体系进行对比分析之前,我们必须对新旧税法体系作一简单描述。

首先必须说明的是,所谓新旧税法体系并不是以 1994 年 1 月 1 日为时间界限来划分的,虽然新旧税制的主要时间分界线是 1994 年 1 月 1 日。新旧税制划分有以下几点需要明确:

1. 有若干税法虽然是 1994 年 1 月 1 日以前生效的,我们仍然把它们划分为新税制的组成部分。如:① 1993 年 10 月全国人大常委会审议通过的对《个人所得税法》的修订。我们把修订过的《个人所得税法》作为新税制的组成部分,而修订前的《个人所得税法》、《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》则作为旧税制的组成部分;② 1992 年 9 月全国人大审议通过的《税收征收管理法》(以下简称《征管法》),我们把它作为新税制的组成部分,而《税收征收管理暂行条例》(以下简称《征管条

例》)则作为旧税制的组成部分。

2. 有两个税法在这次税制改革中属于未作任何变动的,我们同时把它们列为新旧税制的组成部分。这两个税法是:①《外商投资企业和外国企业所得税法》;②《固定资产投资方向调节税暂行条例》。

3. 有若干税法虽然 1994 年 1 月 1 日仍然有效,但在税制改革总体方案中已列入要废除的税种,我们也把这些税法列为旧税制的组成部分,而不再列入新税制,这些税法是:《城市房地产税暂行条例》,《车船使用牌照税暂行条例》。

4. 作为完整的税法体系,有关征收管理的法律、法规和有关税收划分的法律、法规均应列入,因此在实体法之外,新旧税法体系均包括了作为程序法和具有税收基本法主要内容的,有关税收划分的税收管理体制的规定。

5. 有若干税种或政府征收的收入,不属于工商税制。其中一些由税务部门征收,有一些不由税务部门征收,但在这次税制改革中,这些税种或政府征收的收入均与这次税制改革有关,因此作为附录也列入新旧税制的范围。

目 录

序言.....	1
凡例.....	1

第一篇 税收立法研究

第一章 1994 年税制改革的重要意义	1
第二章 税法的基本原则.....	6
第一节 税法的法定性原则.....	6
第二节 税法的公平性原则	16
第三节 征纳双方的合作信赖原则	29
第四节 统一税法、合理分权的原则.....	31
第三章 税收立法的进步	33
第一节 税收立法的变革	33
第二节 税收立法程序的变革	38
第三节 税收立法技术的改进	42
第四章 税权划分的变革	47
第一节 税收立法权限的划分	47
第二节 税收管理权限的划分	56
第三节 税法解释权的确定	66
第五章 中华人民共和国税收基本法立法研究	68
第一节 引言	68
第二节 税收基本法之立法内容	71
第三节 税收基本问题立法之国际比较	77
第四节 我国税收基本法立法目标选择及其基本框架	91

第六章 税务司法体系的初步建立与涉税刑事

立法的逐步完善	96
第一节 税务司法保护体系的形成	96
第二节 涉税刑事司法解释的制订	102
第三节 惩治涉税犯罪立法的强化	105
第四节 发票刑事司法解释的创制	119
第五节 惩治发票犯罪立法的完善	123

第二篇 新旧税制探析

第七章 增值税法	125
第一节 增值税法体系的构成	125
第二节 增值税法的进步	126
第三节 增值税法的不足	129
第八章 营业税法	134
第一节 营业法规及立法宗旨	134
第二节 营业税法的进步	135
第三节 营业税法的不足之处	136
第九章 消费税法	137
第一节 消费税法体系及立法宗旨	137
第二节 消费税法的进步	138
第三节 消费税法的不足之处	139
第十章 个人所得税法	140
第一节 原有个人所得税法律、法规改革的 必要性和意义	140
第二节 个人所得税法的进步和不足之处	143
第十一章 企业所得税法	182
第一节 企业所得税法改革的必要性和意义	182
第二节 《中华人民共和国外商投资企业和外国 企业所得税法》的进步和不足之处	187

第三节	《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的 进步和不足之处·····	232
第四节	统一《中华人民共和国企业所得税暂行条例》 和《中华人民共和国外商投资企业和外国企业 所得税法》的必要性及可能性·····	257
第五节	现行内资企业所得税制度与《企业财务通则》、 《企业会计准则》·····	261
第十二章	税收征收管理法 ·····	267
第一节	立法宗旨·····	267
第二节	征管法的性质及其在整个税法体系中的地位 和作用·····	270
第三节	征管法的进步与不足·····	274
附 录:		
	中国税收与法治 ——国际货币基金组织考察报告·····	283
	比较税法·····	329

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