

60 年来税收立法的简要回顾与展望

——纪念全国人民代表大会制度建立60周年

刘 佐

内容提要：本文以全国人民代表大会、国务院的权威性资料为依据，概要回顾了1954年第一届全国人民代表大会召开以来中国税收立法的进程，并初步展望了中国下一步税收立法的方向和路径，目的在于真实反映60年来中国税收立法的曲折历程和取得的巨大进展，为今后中国税收立法的进一步改革和发展提供借鉴。

关键词：税收 立法 回顾 展望

自1954年至2014年的60年间，从第一届全国人民代表大会到第十二届全国人民代表大会，随着中国政治、经济和社会的发展，税收立法经历了一个曲折的发展过程。这个过程大体可以划分为三个时期，即计划经济时期（1949～1978年）、经济转轨时期（1979～1992年）和社会主义市场经济时期（1993年至今）。在此期间，全国人民代表大会及其常务委员会（以下简称全国人大及其常委会）先后制定了一系列税收法律及与税收直接相关的重要法律，还授权国务院制定了一系列税收行政法规，取得了税收立法的辉煌成就。

一、计划经济时期的税收立法（1949～1978年）

计划经济时期的税收立法，始于新中国成立初期，主要内容见诸中国人民政治协商会议（以下简称全国政协）、中央人民政府委员会、中央人民政府政务院（以下简称政务院）、全国人大及其常委会制定的有关法律、法规，以《中国人民政治协商会议共同纲领》、《中华人民共和国宪法》、《政务院关于统一全国税政的决定》、《中华人民共和国农业税条例》和《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》为典型代表。

（一）全国政协、中央人民政府委员会和政务院制定的有关法律、法规

1949年9月29日，全国政协第一届全体会议通过具有临时宪法性质的《中国人民政治协商会议共同

纲领》。在新中国成立初期，中国税收立法主要以政务院发布税收法规的形式进行。1950年1月30日，政务院通令公布《关于统一全国税政的决定》，其中关于税收立法权的规定如下：“（一）凡有关全国性的税收条例法令，均由中央人民政府政务院统一制定颁布实施，各地区应切实遵照执行，如有意见可建议中央考虑。在中央未修改前，不得自行修改或变更。（二）凡有关全国性的各种税收条例之施行细则，由中央税务机关统一制定，经财政部批准施行。各区税务管理局得根据中央颁布之税法章则精神制定稽征办法，经大行政区财政部批准施行。（三）凡有关地方性税收之立法，属于县范围者，得由县人民政府拟议报请省人民政府或军政委员会批准，并报中央备案；其属于省（市）范围者，得由省（市）人民政府拟议报请大行政区人民政府或军政委员会核转中央批准。”

随上述决定附发和此后政务院陆续公布的主要税收法规有《工商业税暂行条例》、《货物税暂行条例》、《契税法暂行条例》、《屠宰税暂行条例》、《印花税法暂行条例》、《利息所得税暂行条例》、《特种消费行为税暂行条例》、《中华人民共和国海关进出口税则》、《城市房地产税暂行条例》和《车船使用牌照税暂行条例》。此外，1950年9月5日，中央人民政府委员会公布《新解放区农业税暂行条例》，自公布之日起实施。

（二）全国人大及其常委会、国务院制定的有关法律、法规

1954年9月20日，第一届全国人大第一次会

议通过《中华人民共和国宪法》，从总体上划分了全国人大、全国人大常委会及国务院的职权。此后，全国人大及其常委会制定的法律成为中国税收立法的最高形式。1954年《宪法》第一百零二条规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”，从而在《宪法》中设立了关于公民纳税义务的条款。但该法并未对税收立法权划分问题做出明确具体的规定，导致税收立法中，既有全国人大常委会制定的法律，也有国务院制定的法规。此期间，税收立法取得了明显成效，其中最重要的是1958年6月3日第一届全国人大常委会第九十六次会议通过、当日公布施行的《中华人民共和国农业税条例》，1958年9月11日第一届全国人大常委会第一百零一次会议原则通过、1958年9月13日由国务院发布试行的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》及1972年3月30日国务院发布的《中华人民共和国工商税条例（草案）》。

1975年1月17日，第四届全国人大第一次会议通过并公布第二部《中华人民共和国宪法》。与1954年宪法相比，该法中保留了关于全国人大、全国人大常委会、国务院职权的规定，但删除了关于公民纳税义务的条款。

1978年3月5日，第五届全国人大第一次会议通过并公布第三部《中华人民共和国宪法》。与1975年宪法相比，该法中关于国家权力、全国人大及其常委会、国务院的职责、税收等方面的规定基本没有变化。

二、经济转轨时期的税收立法（1979～1992年）

中国1978年开始实行改革开放政策以后，从计划经济向有计划的社会主义商品经济、社会主义市场经济转轨过程中，税收立法取得了很大的进展。不仅新修订的宪法恢复了关于公民纳税义务的条款，而且制定、授权国务院制定了一系列税收法律、行政法规，还在很多重要相关法律中设立了关于税收的条款。

（一）宪法和部分重要相关法律中的税收规定

1982年12月4日，第五届全国人大第五次会议通过《中华人民共和国宪法》，当日公布施行。该法第二章《公民的基本权利和义务》第五十六条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义

务。”其后，1988年4月12日、1993年3月29日、1999年3月15日和2004年3月14日，第七届全国人大第一次会议、第八届全国人大第一次会议、第九届全国人大第二次会议和第十届全国人大第二次会议先后四次通过《中华人民共和国宪法修正案》，但都未触及1982年宪法中关于国家权力、全国人大及其常委会、国务院的职责及税收之规定。

此外，1979年7月1日第五届全国人大第二次会议通过的《中华人民共和国刑法》、1985年1月21日第六届全国人大常委会第九次会议通过的《中华人民共和国会计法》、1986年4月12日第六届全国人大第四次会议通过的《中华人民共和国民法通则》和1987年1月22日第六届全国人大常委会第十九次会议通过的《中华人民共和国海关法》等相关重要法律中，都有关于税收的规定。

（二）全国人大及其常委会制定的税收法律

1980年9月10日，第五届全国人大第三次会议通过《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》，当日公布施行。

1981年12月13日，第五届全国人大第四次会议通过《中华人民共和国外国企业所得税法》，当日全国人大常委会委员长令公布，自1982年1月1日起施行。

1991年4月9日，第七届全国人大第四次会议通过《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，当日公布，自1991年7月1日起施行。

1992年9月4日，第七届全国人大常委会第二十七次会议通过《中华人民共和国税收征收管理法》和《全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》，当日公布，自1993年1月1日起施行。

（三）全国人大及其常委会授权国务院制定的税收行政法规

1984年9月18日，第六届全国人大常委会第七次会议通过《全国人民代表大会常务委员会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》。决定中规定：“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，提请全国人民代表大

会常务委员会审议。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。”同日，国务院发布《中华人民共和国产品税条例（草案）》、《中华人民共和国增值税条例（草案）》、《中华人民共和国盐税条例（草案）》、《中华人民共和国营业税条例（草案）》、《中华人民共和国资源税条例（草案）》、《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》，均自1984年10月1日起施行。

1985年4月10日，第六届全国人大第三次会议通过《全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》。决定明确：“授权国务院对于有关经济体制改革和对外开放方面的问题，必要时可以根据宪法，在同有关法律和全国人民代表大会及其常务委员会的有关决定的基本原则不相抵触的前提下，制定暂行的规定或者条例，颁布实施，并报全国人民代表大会常务委员会备案。经过实践检验，条件成熟时由全国人民代表大会或者全国人民代表大会常务委员会制定法律。”此后，国务院据此陆续发布了包括《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》、《国营企业工资调节税暂行规定》、《国营企业奖金税暂行规定》（修订）、《集体企业奖金税暂行规定》、《事业单位奖金税暂行规定》、《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》、《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》等一系列主要税收法规。

三、社会主义市场经济时期的税收立法（1993年至今）

1993年以后，随着社会主义市场经济体制的逐步建立和完善，中国的税收立法取得了一系列重大进展，逐步统一了城乡税制和内外税制，立法水平逐渐提高，与国家法律体系建设的步伐和总体目标更加协调。

（一）全国人大及其常委会制定的主要税收法律

1993年10月31日，第八届全国人大常委会第四次会议通过《全国人民代表大会常务委员关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，当日公布，自1994年1月1日起施行。

1993年12月29日，第八届全国人大常委会第

五次会议通过《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》，当日公布施行。

1995年10月30日，第八届全国人大常委会第十六次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定》，当日公布施行。

1999年8月30日，第九届全国人大常委会第十一次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，当日公布生效。

2001年4月28日，第九届全国人大常委会第二十一次会议通过修订以后的《中华人民共和国税收征收管理法》，当日公布，自5月1日起施行。

2005年10月27日，第十届全国人大常委会第十八次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，当日公布，自2006年1月1日起施行。

2007年3月16日，第十届全国人大第五次会议通过《中华人民共和国企业所得税法》，当日公布，自2008年1月1日起施行。

2007年12月29日，第十届全国人大常委会第三十一次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，当日公布，自2008年3月1日起施行。

2011年2月25日，第十一届全国人大常委会第十九次会议通过《中华人民共和国车船税法》，当日公布，自2012年1月1日起施行。

2011年6月30日，第十一届全国人大常委会第二十一次会议通过《全国人民代表大会常务委员关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，当日公布，自同年9月1日起施行。

（二）部分重要相关法律中的税收规定

2000年3月15日，第九届全国人大第三次会议通过《中华人民共和国立法法》，当日公布，自7月1日起施行。该法第八条规定，基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度，只能制定法律。第九条规定：“本法第八条规定的事项尚未制定法律的，全国人民代表大会及其常务委员会有权做出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项先制定行政法规”，同时规定了但书条款。

此外,1994年3月22日第八届全国人大第二次会议通过《中华人民共和国预算法》,1997年3月14日第八届全国人大第五次会议通过的修订以后的《中华人民共和国刑法》和部分刑法修正案、2000年7月8日第九届全国人大常委会第十六次会议通过的修改后的《中华人民共和国海关法》,以及1993年、1999年全国人大常委会两次修改的《中华人民共和国会计法》等重要相关法律中,都有关于税收的规定。

(三) 全国人大授权国务院制定的税收行政法规

1993年12月25日,国务院批转国家税务总局报送的《工商税制改革实施方案》,自1994年1月1日起施行。据此,国务院陆续发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国消费税暂行条例》《中华人民共和国营业税暂行条例》《中华人民共和国企业所得税暂行条例》等税收行政法规。

四、关于进一步完善中国税收立法的初步展望

2011年3月14日,第十一届全国人大第四次会议批准《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》,《规划纲要》第十一篇第四十七章第三节“改革和完善税收制度”提出:“按照优化税制结构、公平税收负担、规范分配关系、完善税权配置的原则,健全税制体系,加强税收法制建设。”

2013年10月30日,新华社授权发布第十二届全国人大常委会立法规划,其中增值税法等若干单行税法列入条件比较成熟、任期内拟提请审议的法律草案范围。同年11月12日,中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》。其第五部分“深化财税体制改革”提出:“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率,建立现代财政制度,发挥中央和地方两个积极性。”第八部分“加强社会主义民主政治制度建设”提出:“推动人民代表大会制度与时俱进,完善中国特色社会主义法律体系,落实税收法定原则。”

根据中共中央、全国人大及其常委会的上述要求,笔者认为,我国进一步完善税收立法,可以从宪法、税收法律和涉及税收的其他法律三个方面进行考虑:

首先是宪法。《中华人民共和国宪法》是我国

的根本大法,具有最高法律效力。但是,现行宪法中没有直接规定税收法定原则,不同于当今世界很多国家的宪法,也不同于旧中国时期制定的宪法和具有宪法性质的法律。在中国走向现代民主和法治的新时代,这种情况应当尽快改变。可以考虑将税收法定原则直接写入宪法,根据实行分税制财政管理体制的需要规定不同层级的税收立法权,全面规定自然人、法人和其他组织依法纳税的义务,同时规定财政、审计等相关制度的基本原则。鉴于目前未见中共中央、全国人大及其常委会公布关于修改宪法的意见,估计此事短期内难以列入立法计划,但有关研究工作不应当因此搁置。

其次是税收法律。随着中国法治建设的逐步推进、公众民主和法治观念的日益增强,近年来社会各界要求落实《立法法》关于税收基本制度只能制定法律的规定、取消国务院制定税收行政法规的授权的呼声很高,税收立法的任务相当繁重:一些现行税收行政法规需要上升为法律,一些现行税收法律需要修订。因此,应当根据完善税制、税收管理制度的需要,区别不同情况,逐步推进,并尽量加快步伐:条件比较成熟的税收行政法规(如关税条例),可以先行升格为法律;条件暂时不太成熟的税收行政法规(如消费税暂行条例)应当先完善行政法规,待其比较成熟后升格为法律;正在改革中的税种(如增值税、营业税),应当加快改革步伐,在改革完成以后适时制定法律;有些地方税(如房地产税、车船税)可否由全国人大或者全国人大常委会立法改由地方人大立法,颇值得研究;已经制定的某些税收法律(如《个人所得税法》《税收征管法》),也应当随着有关税制和税收管理制度的改革尽快完善。

最后是涉及税收的其他法律。可以采取“跟进”的方式,即在修订税收法律后及时修正涉及税收的其他法律的相关条款。修正此类法律中的税收条款,宜粗不宜细,以免出现税法规定零散、不统一,对于经济社会事务产生不必要、不适当的干预,及因修法工作繁琐而影响执法效率等现象。涉及税收的其他法律制定和修改以后,税收法律需要相应修改的,也应及时修改。

作者单位:中国税务报社
(实习编辑:刘彦霞)
(责任编辑:陈双专)