

再论税收法定原则 及其在我国的落实

——基于意大利强制性财产给付法定原则的研究

翁武耀*

目次

- 一、引言
- 二、从自我课征原则到税收等强制性财产给付法定原则
 - (一) 税收等强制性财产给付法定原则的起源：自我课征原则
 - (二) 自我课征原则向税收等强制性财产给付法定原则的演变
- 三、税收法定原则适用的基本内容：基于意大利的经验
 - (一) “课税同意”与代表民主制度
 - (二) 作为课征对象的财产给付的范围
 - (三) 作为课征基础的法律的范围
- 四、税收法定原则适用的特点：法律保留的相对性
 - (一) 税收法律保留相对性的基本内容
 - (二) 税收法律保留的相对性和政府自由裁量权的限制
 - (三) 税收法律保留的相对性与其他关于课税权限制的宪法条款
- 五、税收法定原则在我国的落实：基于意大利经验的启示
 - (一) 税收等强制性财产给付法定原则适用的客体范围
 - (二) 税收法律保留原则下的税收规则
 - (三) 税收规则的人大立法权与政府规范权
 - (四) 地方财政自主下的地方税制规则制定
 - (五) 税收法定原则条款之重构
- 六、结语

摘要 税收法定原则由自我课征原则演变而来，属于强制性财产给付法定原则，是现代国家宪法的构架要素。基于意大利的经验分析，在现代社会，税收法定原则在解释上不仅应当保护私人利益，

* 中国政法大学民商经济法学院副教授、法学博士。本文受教育部留学回国人员科研启动基金资助项目“量能课税原则与遗产税立法研究”(教外司留[2015]1098号)资助，并受中国政法大学贯彻十八届四中全会精神校级人文社会科学研究专项项目“中欧关税立法比较与借鉴研究”(批准号：15ZfZ82008)资助。

还应当保护国家共同体的一般利益。为此,税收法定原则的适用应当与代议制民主、政府职能扩张、地方财政分权等相适应,并体现出税收法律保留相对性的特征。不过,税收法定原则当前在我国的落实应当遵循权宜的路径,即税收规则尽可能由人大来制定,鉴于当前在我国实质意义上限制课税权的量能课税原则在立法中尚未确立、税收司法化和对包括税收法定原则在内的税法司法解释极其薄弱以及对法律、行政法规等规范性文件的违宪(违法)审查制度、依法行政制度、中央地方财政关系制度、现代预算制度等基本制度并不完善或尚未引入,以致对政府制定税收规则缺乏有效的制约。

关键词 强制性财产给付 税收相对法律保留 授权立法 地方财政自主 量能课税原则

一、引言

国家课税权是对公民财产无偿剥夺的强制性权力,如何防止国家课税权对公民财产权的非法侵害,已经成为全社会共同关注的一项重要议题。作为对这项议题的有力回应,十八届三中全会首次在党的纲领性文件中提出了“落实税收法定原则”,而2015年3月15日十二届全国人大三次会议修改通过的《立法法》,更是将第8条原先规定实行法律保留的“税收基本制度”单列为一项,并细化为“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”。这样,通过落实税收法定原则对国家课税权进行限制已经成为全社会的共识,而接下来需要解决的问题是如何落实税收法定原则。2015年初各地社保部门纷纷上浮社保缴费基数标准,从2014年底到2015年初财政部、国家税务总局连续三次提高消费税(税率),2015年6月公布的《环境保护税法》(征求意见稿)将税额标准增减、应税污染物种类增加授权给省级政府决定,而2016年12月25日全国人大常委会审议通过的《环境保护税法》又改为由省级人大常委会决定,等等,这些现象在社会上都引起过广泛争议和讨论,反映的问题事实上与税收法定原则的落实紧密相关。例如,需要法律保留的仅仅是税收吗?是否所有税收规则都需要由法律来规定?政府为什么可以以及如何制定税收规则?如何制定地方税的税收规则?显然我国税收法定原则的落实远非简单地将现有规范14个税种的行政法规上升为法律。事实上,这些复杂而棘手的问题是在落实税收法定原则的过程中必然存在的问题,而为实现在2020年前全面落实税收法定原则的总的目标,学界必须尽快澄清这些问题。当然,鉴于税收法定原则源于西方国家,相关问题的研究需要借鉴西方国家的成熟经验,为此,本文将在详细阐述意大利在适用税收法定原则方面的立法、司法等实践与相关学说理论的基础上,立足我国现实需要和本土资源,就我国如何落实税收法定原则澄清相关问题并提出建议。

二、从自我课征原则到税收等强制性财产给付法定原则

(一) 税收等强制性财产给付法定原则的起源:自我课征原则

君主或帝王课征税收负担必须经过被课征人(通过他们的代表所表达)的同意,在确认这一要求的历史文件中,最著名的是1215年的英国《大宪章》。不过,需要指出的是,早在1091年以前,在西班牙卡斯蒂利亚王国,面对国王对税的课征要求,法庭就已经主张被课征人具有监控的权利,在11世纪和12世纪的意大利,当时的地方议会也已经确认了被课征人自我课税的权利。^[1]此外,

[1] Cfr. Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, CEDAM, 2010, p. 146.

需要特别指出的是,1215年《大宪章》所确认的原则尚不能被称为税收法定原则,因为其并没有明确规定国王需要通过法律向公民课征税收,同时由于《大宪章》并没有将需要得到被课征者同意的负担局限于税收,因此其所确认的是自我课征(autoimposizione)原则。而与《大宪章》一致,英国1628年《权利请愿书》和法国1789年《人权和公民权宣言》所确认的也都是自我课征原则。其中,《权利请愿书》第1条规定:“贡税(tallage)或补助金(aid),如未经本王国大主教、主教、伯爵、男爵、骑士、市民及平民中其他自由人之惠然同意,则国王或其嗣君不得于本王国内课征。”《人权和公民权宣言》第14条规定:“所有公民都有权亲身或由其代表决定公共捐贡(contribution)的必要性,自由地加以批准,知悉其用途,并决定数额、分摊、评估方式和征收期限。”据此,根据自我课征原则,不仅税收,其他对公民财产权造成侵害的强制性财产给付,不管以何种名目出现,例如捐贡、补助金、费用(charge)等,都需要经过被课征者的同意。

在意大利,其1848年阿尔贝蒂诺宪章(Statuto Albertino)(作为当时的意大利王国宪法,以下简称“1848年宪章”)首次在宪法上规定了自我课征原则。该法第30条(以下简称“第30条”)规定:“如果没有议会的同意和国王的批准,(强制性)捐贡(tributo)不可以课征或征收。”〔2〕不过,由于该条款仅仅规定课征或征收需要经过议会的同意,并没有明确规定需要通过法律来课征或征收,因此该条款所确认的原则还不能被称为税收法定原则。〔3〕当国王向他的民众请求补助(金)和特别税的时候,“议会的同意”这一表述记入了一项最古老的条件,即臣民的同意,通过他们的代表所表达。第30条因此使得议会相对于国王和政府(代表了国王)的弱势地位有所提升。根据自我课税原则,臣民承认特定花费(基于他们的利益)的有用性,同意这些花费并准备支付。事实上,考虑到国家财政的需求,就自己在税收方面的牺牲,臣民无非是希望得到一个理由。

不过,意大利在1848年宪章实施的后期,在强制性财产给付领域出现了许多专断者,这并不是因为第30条的自有功能没有实现,而是因为1848年宪章本身的不合适:反映过时的思想,不再符合社会要求。随着宪章机构的垮台,1848年宪章也失去了存在意义,但是第30条所规定的自我课征原则存活了下来。

(二) 自我课征原则向税收等强制性财产给付法定原则的演变

意大利在二战之后制定的1947年宪法,即意大利现有宪法(以下简称意大利宪法),在保留1848年宪章第30条的同时,基于现代社会的发展变化,对该条款做了较大的修改。1947年宪法在第一章(公民的权利和义务)第一节(公民关系)第23条(以下简称“第23条”)规定:“如果不是根据法律,人身或财产的给付不可以被课征”。〔4〕因此,自我课征原则停止成为原宪章制度的一项另类规则(民众意愿在原宪章中的唯一体现),被并入到法定原则中,即演变为涵括税收法定原则的强制性财产给付法定原则,法律格言“无法律无捐贡”(nullum tributum sine lege)在意大利宪法中得以体现。鉴于法定原则不仅存在于税法中,还存在于刑法、行政法等领域,相比于自我课征原则,法定原则是一项更广泛的原则。

第30条和第23条都是基于公民保护而规定,都肯定公民的意愿,但两者在产生背景、在宪章

〔2〕 该条款意大利文原文: Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re.

〔3〕 Cfr. Lucio D' Acunto, *Dal principio dell' autoimposizione al principio di legalità*, in *L'Amministrazione italiana*, fasc. 6, 1973, p. 800.

〔4〕 该条款意大利文原文: Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

或宪法中的地位和内容上都存在着差异,因为在1848年宪章和1947年宪法间的一百年里,意大利在国家政治、经济 and 思想等方面发生了深刻的变化。首先,1848年宪章存在于意大利转型和未来发展不确定的时期,国家依然处于封建思想之下,民主思想正被逐步确认,但尚未起主导地位,可以说1848年宪章是这两种思想斗争的产物。而1947年宪法是基于以下一类民众的要求而产生:完全意识到自己的权利,同时认为这些权利需要得到实现。其次,与1947年宪法将公民权利条款置于宪法的基础地位不同,1848年宪章还是倾向于国王的意愿,强调君主授予,因此将王位置于国家组织的中心,而确保王朝存续的条款在数量和重要性上都占优势。关于公民权利的条款很少,不构成1848年宪章的基础,只是作为宪章的补充而存在,因此,第30条对整个宪章而言属于另类规则。

从自我课征原则到强制性财产给付法定原则的演变乃是与时代的变迁相适应。就像下文将阐述的那样,在现代社会,税收等强制性财产给付法定原则在解释上所应当保护的不再仅仅是私人的利益,还应当保护国家共同体的一般利益。^{〔5〕}进一步而言,议会是共同体的代表机构,议会制定的法律与公民(整体)代表性要求相符合,反映的是民众的意愿,而不是多数人的意愿,因此,税收等强制性财产给付法定原则所保护的一般或公共利益可以说是个人利益(当然也包括少数人利益)权衡后的合成。最后需要说明的是,考虑到税收是最典型也是最重要的一种强制性财产给付,为行文方便,除讨论适用法定原则的强制性财产给付的范围以外,下文论述将以税收指称强制性财产给付,并以税收法定原则指称强制性财产给付法定原则。

三、税收法定原则适用的基本内容:基于意大利的经验

(一)“课税同意”与代表民主制度

在现代社会,尽管自我课征原则已经演变为税收法定原则,但实质精神并没有发生改变,即作为课税民主的概括表述,课税需要纳税人的同意。这里需要进一步阐明的是,“同意”的含义应当如何理解以及纳税人是如何来表达这种“同意”的。

首先,“同意”并不是指集合体中的需要纳税的单个成员的决定行为,否则就无法称为“税”。对税的单个同意,涉及全体一致同意的要求,这是无法接受的,因为如果税的给付将对所有人都有利,即受益无法在不同人之间进行区分,或者说在无法区分的公共服务的费用分摊情形,不同意者(即使不承担相关费用)也将享受一样的利益。这样,“同意”应当是指实质性和多数的社会默许或接受,这对任何有组织的共存形式的正确运行而言都是必要的,尤其是对任何税制的正确运行而言。事实上,关于有组织的共存形式以及公共费用分摊方式等选择,正是为了取得一个(也仅仅是)足够的社会认同(也就是接受)程度,通过在议会中的政治调解,代表机构在历史上才得以被肯定。所以,“课税同意”的含义与代表和政治调解机制的运行(当然,并不完美)是一致的。^{〔6〕}

其次,“课税同意”有助于公民对直接参与影响国家收入和公共费用的政策选择的诉求得到支持,而这种诉求在今天也已经变得非常强烈,但直接民主制度在税收领域的应用依然十分罕见。在课税同意的表达方面,意大利宪法偏向于通过代表民主制度,也就是说公民只能通过他们在议

〔5〕 Cfr. Luciana Di Renzo, *Principi di legalità: art. 23 cost.*, disponibile nel sito seguente: <http://www.federica.unina.it/giurisprudenza/diritto-finanziario-cattedra-3/art23/2/>(最后访问时间 2016-10-10)。

〔6〕 Cfr. Andrea Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, p. 1527.

会中的代表来表达对某一项课税给付同意与否的意愿,并最终体现为法律的颁布与否(或废除),公民个人无法直接表达这一意愿。对此,意大利宪法明确规定法律废除公投(referendum abrogativo)不适用于税法,排除了最重要的直接民主制度在税收领域的应用性。根据意大利宪法第75条第1款的规定,意大利公民就法律的废除拥有公投的权利,不过该条第2款明确规定禁止旨在废除税法(包括实体法和程序法)的公投。^{〔7〕}禁止的原因在于阻止选民受到蛊惑、煽动,使税收制度因公投而削弱,这样可以避免国家税收利益(确定而快速征收税款)受到损害。^{〔8〕}除全民公投可能会影响到公共费用的正确分摊以外,禁止通过公投来废除税法的正当性还在于公共费用分摊规范体现集体价值。事实上,“关于财税内容选择的行动乃是为实现共同利益或一般利益,属于集体行动(atto collegiale),体现了功用主义,在这一行动中,单个的个人意志(们)消减为一项旨在集合体整体利益的有效决定。”^{〔9〕}最后,需要强调的是,直接民主制度不适用的仅仅是公共费用的分摊,对于税收收入的使用,在意大利存在一定程度上符合直接民主要求的制度。^{〔10〕}

(二) 作为课征对象的财产给付的范围

这里所要阐述的是强制性财产给付法定原则在客体方面的适用范围,即除了税收以外,还有哪些对公民课征的财产给付也需要适用法定原则。对此,首先需要指出的是,根据意大利宪法第23条的规定,需要具有法律基础的公民给付义务包括人身给付义务和财产给付义务。其中,人身给付义务包括国家无偿征调公民从事劳务活动或者服兵役等,构成了国家对公民自由权的限制。而国家通过向公民课征税收等财产给付义务,构成了对公民财产权的限制。该条款如此规定,反映出公民财产权的保护应当具有与公民自由权的保护同样的地位。

不过,强制性财产给付法定原则并不适用于所有能够造成私人财产减少的财产给付。根据第23条所使用的“课征”(imposizione)一词,由于“课征”意指强制性、专断性(不管缴纳人的意愿如何),适用法定原则的财产给付仅指强制性财产给付。至于强制性财产给付的含义,根据意大利宪法法院的判决,可以分别从形式上的强制性财产给付和实质上的强制性财产给付来理解,为此,第23条中的强制性含义要广于传统上的强制性含义。意大利宪法法院一开始仅从形式上的意义来解释,即财产给付课征是通过一项权威公文(atto autoritativo)实现的,其效力不取决于缴纳人的意愿,构成所谓的形式上的强制性财产给付。据此,除了三类典型的强制性财产给付以外,即税(imposta)、费(tassa)和特殊捐贡(contributo),^{〔11〕}(行政)罚款、^{〔12〕}山区的集水盆地用水费、^{〔13〕}公共张贴费、^{〔14〕}药物的强制性打折、^{〔15〕}基于土地改造费用分摊的捐贡^{〔16〕}等都被认为

〔7〕 Cfr. art. 75 della Costituzione della Repubblica Italiana.

〔8〕 Cfr. Gaspare Falsitta, *supra* note〔1〕, at 68.

〔9〕 Andrea Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, n. 6. p. 1528.

〔10〕 例如,意大利通过2005年(12月23日)第266号法律引入的“千分之五”(5 per mille)制度。根据该制度,个人所得税纳税人有决定将其缴纳的所得税中的千分之五部分用于特定部门的选择权,在年度申报中注明使用部分。其中,特定部门包括志愿兵役、科学研究、大学教育、医疗、业余体育活动、市镇执行的社会政策。

〔11〕 其中,费对应我国的行政事业性收费,特殊捐贡对应德国或我国台湾地区所称的特别公课。关于意大利这三类典型的强制性财产给付,参见[意] Gaspare Falsittà:《意大利法中的公共机构的强制性收入和(强制性)捐贡的概念》,翁武耀译,载费安玲主编:《学说汇纂》第4卷,月旦法律出版公司2012年版,第242~245页。

〔12〕 Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 15 maggio 1963, n. 68.

〔13〕 Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 8 luglio 1957, n. 122.

〔14〕 Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 27 giugno 1959, n. 36.

〔15〕 Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 16 dicembre 1960, n. 70.

〔16〕 Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 3 maggio 1963, n. 55.

属于宪法第23条所规定的强制性财产给付。随后,意大利宪法法院认为实质上的强制性财产给付也应当属于宪法第23条所规定的财产给付。所谓实质上的强制性财产给付存在于以下情形:尽管源自合同,给付义务构成一项旨在满足基本需求的公共服务的对价,而该项公共服务的提供是基于垄断。在这样的情形,公民只有签订或不签订合同的自由,而这种自由仅仅是抽象的,因为公民只能选择放弃享受某种基本需求或接受事先单方面确定的义务和条件。^[17] 这样,国有财产使用费、^[18] 电费、^[19] 汽车强制保险费、^[20] 消防人员提供的服务费、^[21] 船舶靠岸费^[22] 等都被认为属于宪法第23条所规定的强制性财产给付。需要特别指出的是,在意大利,虽然受法定原则约束的强制性财产给付的范围非常广,但依然有一些强制性财产给付并不在宪法第23条规定的税收法定原则的适用范围内。不在此范围内,乃是因为这些强制性财产给付已经由其他宪法条款所规范。例如,由宪法第25条规范的(刑事)罚金(只能由法律规定)、由宪法第43条规范的为公共事业而对私人财产的征收、征用和由宪法第41条规范的表现消极内容的财产给付(即限制私人的自由经营活动)。最后,为更好地理解宪法第23条所规定的强制性财产给付,以下通过举例分别就费、特殊捐贡和实质上的强制性财产给付进行具体阐述。

1. 费

费,公民为享受一项公共服务而不得不向公共机构缴纳的强制性财产给付。其中,相关公共服务在个人受益计量上是可划分的,例如教育,同时,与税不同的是,公共服务的享受是基于个人的请求。此外,费的课征乃是基于受益标准,与税的课征基于量能标准也不同。虽然费的缴纳义务不是基于合同,但与实质上的强制性财产给付一样的是,费的强制性也体现在对公共服务的享受公民的选择自由仅仅是抽象的,即要么选择放弃享受,要么选择接受事先单方面确定的义务和条件来享受,因为这类公共服务只有相关公共机构才能提供。在意大利,费属于法律规定的事项,早在1848年宪章第30条的规定下就已经确认。^[23]

2. 特殊捐贡

特殊捐贡,为公共开支融资而课征的一种强制性财产给付,其中,公共开支乃是为满足在个人受益计量上可划分的公共服务,但公共服务的享受不是基于个人的请求。根据意大利税法学者,不同的特殊捐贡事实上在属性上可以分别被归为税或费。例如,道路使用特殊捐贡(*contributo di utenza stradale*),缴纳主体因实施工业或商业贸易活动,使用他们的交通工具,造成了道路的额外或异常的磨损并加重了公共机构的道路维护义务,因而缴纳这一特殊捐贡,可被视为一种道路费用的额外收费。再如,国家医疗服务特殊捐贡(*contributo al servizio sanitario nazionale*),呈现出一种附加税或者所得税的属性,因为其以自然人的收入作为课征事实。^[24]

3. 实质上的强制性财产给付

例如,顾客因为使用电话而向具有经营特许的电话公司支付的电话费。尽管电话费支付义务

[17] Francesco Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - 1. parte generale*, Utet Giuridica, 2006, p. 18.

[18] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 10 giugno 1994, n. 236.

[19] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 20 maggio 1998, n. 174.

[20] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 19 giugno 1998, n. 215.

[21] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 15 marzo 1994, n. 90.

[22] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 2 febbraio 1988, n. 127.

[23] Lucio D' Acunto, *Dal principio dell' autoimposizione al principio di legalità*, in *L'Amministrazione italiana*, 1973 fasc. 6, p. 801.

[24] 参见前注[11], Gaspare Falsità文,第245页。

并不产生于行政措施,而是产生于顾客与服务提供商签订的合同。在这合同签订的过程中,必然介入当事方的主观意愿,而这是否就排除了支付义务属于强制性财产给付的可能性?对此,意大利宪法法院在1969年的一项判决中认为在满足特定的条件下,电话费支付义务也属于宪法第23条所规定的强制性财产给付,理由如下:尽管顾客给付义务的直接来源是合同,顾客和享有特许权的经营者间法律关系的属性也不会受(电话公司经营)特许的公法特性和法律赋予给政府确定费率的权力的影响,但这些结论本身并不足以证明第23条不应当适用。顾客和经营者都是私主体,之间关系的发生受私法规范的调整,但这不必然就否定电信服务(1936年第546号国王政令规定由国家垄断管理)具有公共性质。根据先例,给付义务的强制性属性并不仅因为服务的请求取决于私主体的意愿这一事实而被排除。考虑到特殊的重要性,一项服务被保留给国家垄断管理,同时该项服务又是对基本生活而言不可或缺的,在这样的条件下,如果服务价格由国家单方面确定,就应当与强制性财产给付义务相似了。当上述条件满足时,服务对价的支付义务以顾客产生使用服务的意图为前提,这一事实对于判断是否属于强制性给付义务而言就不再起着决定性的作用。虽然,公民是有签订或不签订合同的自由,但这种自由已弱化为要么选择放弃基本生活需求,要么选择接受以单方面、专断方式事先确定的条件和义务。而这仅仅是一种形式上的自由,因为选择前者将意味着牺牲一项重要的利益。^[25]

(三) 作为课征基础的法的范围

意大利宪法第23条所规定的“法律”(legge),不仅指国家议会通过的法律,即所谓的一般法律,还指任何具有法律效力的规范性文件,即所谓的特殊法律,具体包括法律令(decreto-legge)、立法令(decreto legislativo)和大区法律(legge regionale)。^[26]不过,这些特殊法律得以在税收法定原则下存在基于的缘由各不相同。

1. 法律令与行政程序的效率

在意大利,立法职能由议会承担,但是中央政府也可以颁布具有法律效力的政令,其中之一便是法律令。根据意大利宪法第77条的规定,中央政府颁布法律令无需议会授权,不过仅在一些必要和紧急的特殊情况下采用,属于具有法律效力的临时措施。具体而言,法律令规定的内容需要在60天内转变为一般法律,否则将从法律令采用之日起(溯及既往地)丧失效力。^[27]法律令曾在税收领域被很频繁地采用,这是因为通过中央政府颁布法律令(生效时间短),可以对有关课税问题做出迅速的必要反应。例如,为引入或增加消费课税,颁布法律令可以避免纳税人囤积居奇作为消费课税对象的货物,再如,为引入反避税规则,颁布法律令可以避免纳税人争相实施规则所针对的行为和交易。此外,颁布法律令还是为了应对国家融资的要求,即当出现对财政收入紧急需求的时候,例如国家颁布需要新开支的规则。^[28]意大利曾习惯性地采用法律令,无疑是为了避免议会程序的拖拉和缓慢。不过,法律令也曾经没有被转化为一般法律,规定的内容则是通过中央政府重复颁布相同内容的法律令来维持实施。^[29]不过,意大利宪法法院在1996年的一项判决中否定了这一惯例,^[30]同时,意大利2000年纳税人权利宪章第4条禁止法律令引入新的税种以

[25] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 9 aprile 1969, n. 72.

[26] Cfr. Giuseppe Ripa, *La fiscalità d'impresa*, CEDAM, 2011, p. 15; Gaspare Falsitta, *supra* note [1], at 151.

[27] Cfr. art. 77 della Costituzione della Repubblica Italiana.

[28] Cfr. Francesco Tesauo, *supra* note [17], at 21.

[29] Cfr. Francesco Tesauo, *supra* note [17], at 22.

[30] Cfr. la sentenza, n. 360 del 1996, della Corte Costituzionale.

及规定现有的税种适用于新的其他类型的主体,^[31]为此意大利目前更频繁采用的是授权法令(decreto delegato)。

2. 立法令与授权立法

根据意大利宪法第76条的规定,议会可以授权政府实施立法职能,但需要确定原则和指导标准,并且政府只能针对议会确定的客体在一个有限的时间内实施。^[32]而中央政府实施授权立法,颁布另一项具有法律效力的政令,即立法令,为此立法令又称为授权法令。在税收领域基于授权立法采用立法令,主要原因在于税收规则的技术性,通常体现为法学家通过一般的法学培训所不能掌握的一些知识,例如资本所得,需要了解金融市场,企业经营所得,需要了解会计,此外还体现在税法涉及的一些计算问题,例如,资本弱化。无疑,这些税收规则在议会层面讨论和制定存在困难。事实上,当税收立法客体涉及的面非常广的时候,尤其需要授权立法。例如,在1971年、^[33]2003年^[34]和2014年,^[35]意大利议会分别颁布专门的法律授权政府实施税制改革,而意大利中央政府根据这些授权颁布相关立法令。在授权内容上,以2003年授权法律第5条为例,关于增值税改革的原则和指导标准,该条从九个方面进行了详细规定,例如“逐步减少税基的不可抵扣和扭曲项目,使得与真正和典型的对消费征税的结构相符合”,“与消费税相协调,以减少重复征税效果”,“根据特定行业的特殊性,合理化增值税特殊制度”,“简化和合理化退税规则”,“对增值税可抵扣的形式要求和所得税可扣除的形式要求进行协调”等。^[36]同时,2003年授权法律第8条规定执行税制改革的立法令需要在2年内颁布。

在意大利,税收领域的授权立法早在1848年宪章第30条的规定下就已经存在。由于中央政府实施授权立法受到议会颁布的授权法律的制约,立法令并没有违背法定原则。事实上,在早期,基于立法令,授权还经常被赋予市镇、省和其他自治机构的选举机构,当然,授权局限于对这些机构的管理而言是必要的强制性收入的范围内。^[37]需要强调的是,符合税收法定原则的立法授权必须是明确的,这一点对于防止政府任意实施授权立法而侵害纳税人财产权尤为关键。

3. 大区法律与地方财政自治

除国家一级,意大利行政区划具体分为大区(regione)、省和市镇三级,大区分为若干省,省又分为若干市镇。^[38]根据意大利宪法第117条的规定,大区法律属于大区议会因实施大区竞合或剩余立法权(competenza concorrente o residuale)而颁布的规范性文件,仅在颁布大区法律的大区

[31] Cfr. art. 4 della legge 27 luglio 2000, n. 212, su “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”.

[32] Cfr. art. 76 della Costituzione della Repubblica Italiana.

[33] Cfr. Legge 9 ottobre 1971, n. 825, su “Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria”.

[34] Cfr. Legge 7 aprile 2003, n. 80, su “Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale”. 根据法律名称,这次税制改革为国家税制改革,不涉及地方税。

[35] Cfr. Legge 11 marzo 2014, n. 23, su “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”. 根据法律名称,这次税制改革的目标是建立更加公平、透明和以增长为导向的税收制度。

[36] Cfr. art. 5 della legge 7 aprile 2003, n. 80.

[37] Cfr. Lucio D' Acunto, *Dal principio dell' autoimposizione al principio di legalità*, in *L'Amministrazione italiana*, fasc. 6, 1973, p. 801.

[38] 目前,大区数量为20个(包括5个自治区),省数量为101个,市镇数量为8047个。Cfr. *Codici comuni, province e regioni*, istat. it. URL consultato il 2016-09-02.

内有效。^{〔39〕} 意大利宪法法院早在 1965 年的一项判决中就肯定大区法律属于宪法第 23 条规定的法律,理由如下:一方面,如果只有国家(中央)层面的法律才能课征强制性财产给付,那么将排除大区的税收规范权力,而这与其他赋予大区这项权力的宪法条款相违背。同时,如果将法律仅仅理解为因国家实施专属立法权而颁布的规范性文件,也将导致同样的结果。这样解释第 23 条规定的法律概念,属于对第 23 条的任意、不合理的限制解释,鉴于大区因实施其竞合或剩余立法权而颁布的规范性文件属于宪法文本语言所用的“法律”,否则将否定大区所拥有的被宪法法院所认可的竞合和剩余立法权;另一方面,第 23 条的价值在于规定一项立法保留,以保护个人法律地位(权利),因为这种保留旨在排除公共权力对个人法律地位(权利)的任何限制和侵害,如果这种限制和侵害并没有法律上的基础,或并不是由法律所规定。基于制度的逻辑性,上述保护不管是在国家层面还是大区层面都应当以同样的方式发挥作用。^{〔40〕}

大区法律属于第 23 条所规定的法律,源于大区在税收领域享有一定的立法权。事实上,关于立法权限分配的宪法第 117 条并没有将税收规定在国家享有专属立法权的领域,而在国家和大区享有竞合立法权的领域规定了公共财政与税收制度的协调。此外,需要强调的是,没有被明确规定保留给国家立法的领域,大区享有剩余立法权。大区在税收领域享有一定的立法权又源于承认和促进地方自治的需要,具体而言,与实现财政联邦主义密不可分。根据意大利宪法第 5 条的规定,共和国认可和促进地方自治,^{〔41〕}根据第 119 条的规定,大区(以及省和市镇)具有收入和开支方面的财政自治以及自有的财源,同时,在不与宪法以及公共财政和税收制度协调原则冲突的前提下,大区可规定自身的税收等强制性金钱给付收入。^{〔42〕} 这样,对于由国家法律(包括立法令)规定的大区自有税而言,^{〔43〕}大区的立法权并非仅仅旨在执行和补充国家法律,还是第一位性的立法权,大区法律也属于第一位性法源(相对于条例、规章等第二位性法源),不受国家立法的限制。也为此,税收法定原则对以财政联邦主义为导向的财政体制改革并不会施加重大的限制,相反,对大区规范自治的扩大的实质性限制来自宪法第 117 条关于“税制协调”的规定。事实上,为避免损害意大利整体税制的协调性,意大利宪法法院基于严格解释,将大区的税收立法权局限于那些大区自有的税,即那些尚未被国家法律所规范的税,而考虑到现存几乎所有的税都是由国家法律引入和规范,大区税收立法权职能局限于因执行国家议会颁布的授权立法而可能引入的新的税收。^{〔44〕} 因此,目前在意大利,是“税制协调”要求限制了大区以及省、市镇实现真正和自有的税收政策的可能性,而非税收法定原则。

最后,需要说明的是,根据“无代表无征税”的要求,由大区公民代表组成的大区议会可以规范大区公共费用分摊的标准,换言之,大区法律规范大区税符合税收法定原则之民主课税的精神。不过,省和市镇议会却并没有这项权力,它们颁布的规范性文件不属于第 23 条所规定的法律,省和市镇也因此无法对税制以及税制中的税收的构成产生实质的影响。这是因为,税收规范权限分配的宪法性设计建立在承认足够宽的选民基础为必要条件的基础之上,而只有足够宽的选民基础,体现出不同方

〔39〕 Cfr. art. 117 della Costituzione della Repubblica Italiana.

〔40〕 Cfr. para. 6 della sentenza, n. 64 del 1965, della Corte Costituzionale.

〔41〕 Cfr. art. 5 della Costituzione della Repubblica Italiana.

〔42〕 Cfr. art. 119 della Costituzione della Repubblica Italiana.

〔43〕 例如,基于 1997 年第 446 号立法令(decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446)引入的大区生产活动税(imposta regionale sulle attività produttive)。

〔44〕 Cfr. Andrea Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, n. 6, p. 1534.

面利益的政治构成才可以有效地实现。而对于省,尤其是市镇而言,选民基础太窄,不仅在人数方面,而且在地域差异、生产活动、文化传统和社会关系等方面,这样,当选者对他们选民通常关注的眼前利益更难进行评估和调和,同时,对少数人欺压和排斥的要求也更可能占据上风。^[45]

四、税收法定原则适用的特点:法律保留的相对性

(一) 税收法律保留相对性的基本内容

根据税收法定原则的一般要求,政府对公民课税或公民向政府缴纳税款必须依据法律,课税无疑属于保留给议会制定法律的事项,因此,税收法定原则又可以称为税收法律保留原则。不过,进一步考察意大利经验中的税收法定原则适用,税收法律保留并非绝对,而是相对。^[46] 这既与税收法定原则的起源相关,也与意大利宪法第 23 条关于税收法定原则规定的方式有关,尤其是后者。由于第 23 条并没有规定税的课征只能由法律规定,而是规定税的课征需要根据法律,这样,根据意大利宪法法院给出的文意解释,为满足税收法律保留的要求,课税要件在法律中具有基础即可。^[47] 因此,并非所有关于税收的规则都必须在法律中予以规定,法律只需要规定最低限度的内容即可(其他内容可以由第二位性法源进行规定),仅当法律规定的内容在该限度以下,才构成对法律保留原则的违背。那么,课税法律基础或最低限度的内容具体体现为怎样的税收规则? 对此,需要从狭义的角度来理解税收规则。

1. 属于法律保留的税收规则

首先,根据税收法定原则的起源,税收法定原则的功能在于限制国家课税权和保护公民财产权,但关注的是课税产生和构成阶段或课税本身,并不关注税收程序法规则所涉及的课税实现阶段或课税的方式,因为后者通常并不侵蚀私人领域。^[48] 进一步而言,税收法定原则仅关注公共费用的分摊,或者说公民是否承担以及承担怎样、多少的纳税义务需要由议会决定,至于如何实现公民的纳税义务或者说如何将税款入库,并不在原则起源所关注的范围内。因此,根据意大利税法学说,需要法律保留的税收规则仅仅涉及税收实体法规则,例如关于征税行为、税基、税率、处罚等规则,而不涉及税收程序法规则,例如关于税收查定、征收、举证等规则。^[49] 当然,税收法律保留不涉及税收程序法规则,并不意味着政府在税收程序领域可以不受限制地侵害公民的财产权。在意大利,政府颁布的条例等规范性文件,如果违反宪法、法律而侵害公民的财产权,例如违反宪法第 53 条所规定的量能课税原则,可被法院判定非法或不适用。不过,基于税收法定原则的税收法律保留不涉及,并不意味着税收程序法规则就不需要制定法律。事实上,在法治国家,根据依法行政的要求,关于征税机关的设立、征税机关在税款征收方面的权力和程序等基本规则也需要制定法律,而相关内容可能在宪法其他条款中予以规定,例如意大利宪法第 14 条第 3 款规定税务调查、检查由特别法律规范。^[50]

其次,如果将税收实体法规则进一步分为定性税收规则和定量税收规则的话,只有前者才是

[45] Cfr. Andrea Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, n. 6. p. 1531.

[46] 需要指出的是,与税收法定原则不同,罪刑法定原则属于绝对法律保留原则。

[47] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 26 gennaio 1957, n. 4.

[48] Cfr. Enrico De Mita, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè Editore, 2007, p. 107.

[49] Gaspare Falsitta, *supra* note [1], at 151; Francesco Tesaurò, *supra* note [17], at 19.

[50] Cfr. art. 14, comma 2, della Costituzione della Repubblica Italiana.

绝对必须在法律中予以规定的内容。^[51] 所谓定性税收规则,是指识别是否存在纳税义务的税收规则,涉及征税行为在主体(包括纳税人、扣缴义务人、连带缴纳义务人等)、客体(取得收入、消费商品或服务、拥有财产、实施特定行为等)、时间(收入取得、交易完成等时间以及纳税义务产生时间等)和空间或地域(哪国公民或国籍、居住、住所地、收入取得、财产所在、契约履行地等)四个方面的规则。此外,关于是否应当给予纳税人税务行政处罚的规则也属于定性的税收规则。当然,从合宪性的角度,这些在法律中规定的基本内容必须足够明确。所谓定量税收规则,是指决定纳税义务数额大小的规则,例如税基、税率和罚款金额等。虽然,基于立法授权,定量税收规则可以由政府制定的条例等第二位性法源进行规范,^[52]但这并不意味着定量税收规则完全可以由政府来规范。法律中必须就定量税收规则事先规定相关原则和标准,例如在税基计算标准、税率方面规定最高(或同时规定最低)限值,来指导和限制政府关于纳税义务数额的选择。对此,意大利宪法法院在早期的判决中就认可这一点,例如在1963年做出的一项判决。^[53] 该判决涉及矿泉水生产特殊税,属于市镇税,由水源截取地的市镇征收,而1952年第703号法律在引入该税时仅规定最高税率为3%,具体税率由市镇确定,税基则为截取的水的价值。定量税收规则可以由政府在一定范围内进行规范,主要是基于两个方面的考虑:一方面是政府需要拥有适当的自由裁量权,尤其是技术性自由裁量权;另一方面是为赋予地方行政部门一定的自治空间,毕竟意大利宪法亦认可和促进地方自治,因此,税收法律保留的相对性亦是对宪法第23条系统解释的结果。

最后,需要特别指出的是,根据税收法定原则的起源,税收法律保留乃是为限制国家课税权以保护公民财产权,这样,那些对纳税人有利的税收实体法规则,例如税收优惠规则,并不在法律保留的范围内。^[54] 事实上,这些税收规则的合宪性问题并不是根据税收法定原则进行考量,而是根据其他宪法条款进行考量,例如意大利宪法第3条平等原则条款以及第53条量能课税原则条款。^[55]

2. 政府第二位性法源规范的税收规则

在意大利,第二位性法源是指由政府制定、不具有法律效力的规范性文件,通常称为条例。而条例又具体分为以下几类:政府条例(*regolamento governativo*),即专指中央政府(类似于我国的国务院)条例,由共和国总统颁布;内阁主席或总理条例(*regolamento del Presidente di Consiglio*),由内阁主席或总理颁布;部际条例(*regolamento interministeriale*),由中央政府若干组成部门的部长联合颁布;部长条例(*regolamento ministeriale*),由某一中央政府组成部门(例如财政部)的部长颁布;大区、省和市镇政府颁布的条例。根据前文的阐述,并非所有课税内容都应当由法律来规范,属于税收法律保留的规则仅仅是税收实体法中的定性规则,即关于征税行为基本内容(不包括税收优惠)的规则。这样,这些基本内容以外的内容,尤其是技术性内容,也可以需要由第二位性法源来规范,在税收领域也形成了所谓的去法律化(*delegificazione*)现象。不过,对于上述这些条例具体是如何来规范相关税收规则的,还需要作进一步阐述。

首先,中央政府层面的条例。根据规范政府活动的1988年第400号法律第17条第1款的规定,^[56]通过共和国总统颁布的政府条例,根据在税收领域规范的不同内容,可以进一步分为以下

[51] Cfr. Gaspare Falsitta, *supra* note [1], at 152.

[52] Cfr. Andrea Fedele, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, volume I, tomo I, Padova, 1994, p. 181.

[53] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 18 giugno 1963, n. 93.

[54] Pasquale Russo, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Giuffrè, 2007, p. 47.

[55] Cfr. art. 3 e art. 52 della Costituzione della Repubblica Italiana.

[56] Cfr. il primo comma dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.

三类：(1) 执行条例(*regolamento di carattere esecutivo*)。这类条例仅仅是针对法律规定的基本内容简单地引入细则要求或规定(*prescrizioni di dettaglio*)，以使法律可以被具体地应用。这样，在缺乏法律专门授权的情况下也可以颁布这类条例，^[57]其在税收领域大量存在；(2) 实施或补全条例(*regolamento di carattere attuativo o integrativo*)。实施或补全条例针对的是仅仅规定原则规则的立法，比执行条例针对的立法更为一般化，可以说，实施或补全条例规定的内容乃是为使立法规范得以完整，没有这些内容，立法将呈现出“空白”。^[58]这样，对于税收法律保留的规则，如果立法只规定了原则规则，即没有规定宪法第23条所要求的规范内容，不能通过这类条例来实施或补全，^[59]但可以通过授权由政府制定立法令。不过，对于不属于税收法律保留的规则，例如税收程序法、税收优惠规则等，可以通过颁布实施或补全条例来规范；(3) 授权条例(*regolamento delegato*)。这类条例针对的是(就某一特定的课税领域)规定了一般规则的立法，通过授权政府制定条例，以达到补全立法规范的目的。值得一提的是，针对这类立法，意大利学界普遍认为，基于补全的目的，规范性文件的属性并不重要，需要补全的立法规范甚至也可以由一般行政行为(*atti amministrativi generali*)或直接由个人行政措施(*provvedimenti amministrativi individuali*)来规定，^[60]只要规定的内容不违反其他宪法条款。^[61]

以上是政府条例规范税收规则的情况，而内阁主席条例、部际条例和部长条例在法律规定或授权的前提下可以规范并不是绝对需要由法律规定的税收规则，尤其是关于纳税数额的定量规则，例如更新不动产定期收益额、确定每年折旧或摊销的额度、确定具体适用的税率以及修订地籍册、批准所得申报使用的表格等。^[62]

其次，中央以下政府层面的条例，具体指大区政府、省和市镇政府颁布的条例。总体而言，就上述政府条例规范税收规则的情况，也适用于这些中央以下政府颁布的条例。由于大区具有立法权，可以制定大区法律来整体规范自有税，而省、市镇没有立法权，这里仅就省、市镇政府关于自有税的规范权做进一步的阐述。针对第一位性法源所规定的基本内容，为贯彻财政联邦主义，省、市镇政府可以颁布条例来进一步规范。事实上，根据旨在促成地方政府税收自治的1997年第446号立法令，省、市镇政府拥有一项一般的条例制定权，只要与它们的自有税相关，条例的制定无需法律的规定或授权。不过，省、市镇政府拥有的规范自治是有限的，换言之，省、市镇政府条例规范的内容有限，仅涉及不属于税收法律保留的规则，即局限于通过确定具体税率和税基来补全分摊标准(税额)、规范税收优惠和税的实现(程序规则)等。^[63]

(二) 税收法律保留的相对性和政府自由裁量权的限制

基于税收法律保留的相对性，政府(包括地方政府)在税额确定方面拥有一定的规范权力，这一权力的行使属于政府自由裁量的范围。不过，为避免对税收法定原则的违背，政府这一权力需要受到制约，或者说法律需要对政府这一权力的行使规定相关的标准和限制。为避免政府权力行使的任意和专断，法律需要确定征税行为等定性方面的规则、税额的(最高)上限以及相关职能部

[57] Cfr. Francesco Tesauo, *supra* note [17], at 24.

[58] Cfr. Gaspare Falsitta, *supra* note [1], at 77.

[59] Cfr. Francesco Tesauo, *supra* note [17], at 25.

[60] 即分别指抽象行政行为和具体行政行为。

[61] Cfr. Gaspare Falsitta, *supra* note [1], at 154; Andrea Fedele, *supra* note [52], at 181.

[62] Cfr. Francesco Tesauo, *supra* note [17], at 24-25.

[63] Cfr. Andrea Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, p. 1530.

门对政府权力行使的监控。只有在满足这样的条件下,对税收等财产给付的课征,尽管法律将确定税额的任务赋予政府,才符合税收法定原则。不过,由于每一项课征行为都具有自身的特殊性,法律规定的旨在对政府自由裁量权行使进行制约的标准和限制会因课征行为的不同而所有不同。事实上,定量规则在由政府进行规范时,政府自由裁量权的限制不仅可以通过第一位性法源规定最大限值的税率、税基得以实现,还可以通过第一位性法源规定其他方式得以实现。^[64] 这些方式能否被认同,判断的原则是所谓的充足原则(principio di sufficienza),即相关方式是否足以有效限制政府的自由裁量权。

1. 规定税基确定的客观因素

例如,意大利宪法法院 1965 年的一项判决予以了肯定。^[65] 该判决涉及的是不动产税,属于市镇税,由不动产所在地市镇征收。1960 年第 131 号法律将作为税基确定因素的系数(该系数乘以不动产定期收益,例如地租,即为税基)委托给财政部按年进行调整,^[66] 不过,该法律规定系数需要建立在近些年的平均租金变化基础上进行调整。由于平均租金属于客观数据,这一特点足以对财政部的裁量权进行有效的限制,宪法法院认定 1960 年第 131 号法律没有违背宪法第 23 条的规定。

2. 规定技术机构的介入

例如,意大利宪法法院 1969 年的一项判决予以了肯定。^[67] 该案涉及电话费费率的确定,具体而言,涉及 1936 年第 645 号国王政令(regio decreto)第 232 条关于电话费率确定的规定,根据该条的规定,电话费费率由邮政和电信部(与国库部和工商业部统一发布)政令批准,即由政府来确定。考虑到电话服务作为一项基本服务,根据公共垄断制度来提供,电话费属于一项第 23 条规定课征的强制性金钱给付,费率显然就不能由政府任意确定。因此,第 232 条赋予政府确定服务价格的权力涉嫌构成一项未受限制和监控的权力,从而违背宪法第 23 条的规定。不过,意大利宪法法院并没有予以肯定,主要是考虑到在案件审理时,服务价格确定的权力已经转交给价格部际委员会(Comitato interministeriale dei prezzi),^[68] 政府已经不能再实施这项权力。该委员会根据 1944 年第 347 号立法令成立,属于国家机构,职能是对价格进行监控,由总理、各部部长和三位专家所组成。委员会的这项权力属于专属权力,服务价格的确定方式也在第 347 号立法令以及之后的一些立法令中规定。考虑到委员会的构成以及职能履行方式的特点,例如根据法律所规定的程序、方法,宪法法院最后认为该权力的实施不是没有限制地可以越界成为保留给立法者实施的因素评估,并且该权力的实施与技术性因素相关,这也限制了该权力实施的范围,这些足以使缴纳人免受课征部门裁量权的任意行使,因此法律赋予价格部际委员会这项权力并不违背宪法第 23 条的规定。

3. 规定政府为特定公共服务提供进行融资的需求

此类限制政府自由裁量权的方式在是否符合法律保留宪法规定的问题上最为复杂,争议也最大。例如,1946 年第 297 号立法令针对烟草引入了一项特殊捐贡,该特殊捐贡分两部分缴纳,收入归作为受益机构的烟草实验科学研究所使用。第一部分由烟草垄断管理机构缴纳,不属于课征的

^[64] 需要指出的是,除了下文将阐述的三类方式以外,还存在一类方式,即法律规定由被课征主体参与的机构享有课征的决定权。

^[65] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 31 marzo 1965, n. 16.

^[66] 根据意大利现有不动产税法,城镇不动产适用的系数通常为 100。参见翁武耀:《意大利不动产税对中国房产税制改革的启示》,载《中国税务报》2009 年 11 月 18 日,第 6 版。

^[67] Cfr. la sentenza di Corte Costituzionale del 9 aprile 1969, n. 72.

^[68] 在 1993 年,价格部际委员会被经济规划部际委员会(Comitato interministeriale per la programmazione economica)所替代。

强制性金钱给付,属于国家对科研机构的财政援助。第二部分由获得烟草耕种特许权的公司或具有烟草出口许可的公司在向烟草垄断管理部门转让耕种的烟草或出口烟草时根据价格缴纳,属于强制性金钱给付,但是作为第一部分的补充。对于第二部分特殊捐贡,立法令第3条将课征标准(依价格的一定比例)的确定权赋予了财政部。^[69] 这样,关于第二部分特殊捐贡,就产生了立法令第3条是否违反宪法第23条关于法律保留规定的疑问。对此,意大利最高法院在1969年的一项判决中基于以下理由予以了否定:第297号立法令规定了特殊捐贡课征行为的主要内容,例如缴纳主体、课征对象等定性方面的内容,并规定是为了满足研究机构的资金需求。而在定量方面的内容,立法令规定计征依据根据烟草垄断价格的规则来确定,课征标准(类似于税率)尽管赋予财政部具体确定,但规定了课征标准的确定方式,即最高不超过5%,同时以满足受益机构的预算要求为上限。这样,财政部的自由裁量权已经受到客观标准的有效限制。^[70] 不过,有意大利学者并不认同最高法院提出的关于受到预算要求限制的理由,指出根据宪法第23条的规定,强制性给付课征的限制基于明确的立法规则,而不是基于预算。在立法令第3条的规定下,特殊捐贡的缴纳人需要缴纳的捐贡数额将仅仅取决于受益机构每年财务管理计划中的资金需求,而缴纳人的代表对受益机构财务管理计划制定的参与并不是决定性的,而仅仅是形式上的参与无法达到适合限制权力的客观标准要求。这样对于第二部分的特殊捐贡,使得财政部对课征标准的确定行为并不足以受到有效的限制,违背宪法第23条的规定。^[71]

(三) 税收法律保留的相对性与其他关于课税权限制的宪法条款

税收法律保留的相对性体现在可以由法律以外的规范性文件来规范特定的税收规则,其实质在于允许特定的税收规则由政府而不是由体现民主性的机构议会来制定。因此,在意大利,政府制定具有法律效力的税收规范性文件,例如法律令和立法令,事实上也可以认为是税收法律保留相对性的体现。基于不同原因,税收的法律保留不得不是相对的,但这对课税权的限制和公民财产权的保护并不会产生实质影响,事实上,也不应当产生实质影响。一方面,税收法律保留的相对性仅在满足特定的条件下并在特定的范围内存在,另一方面,也更为重要的是,除侧重对课税权进行形式意义上限制的税收法定原则以外,意大利宪法还规定了其他侧重对课税权进行实质意义上限制的原则或条款。换言之,税收法定原则要求课税由法律规定,但这并不能确保制定的税法便是税收良法,而其他宪法性原则或条款则进一步规定应当制定怎样的税法,而这些原则或条款即代表了税收良法的基本要求。例如,宪法第3条规定的平等原则,禁止不合理和不正当的区别对待;第53条规定的量能课税原则,明确纳税人只根据他们的捐税能力(一种扣除基本生活保障费用后余下的经济能力)纳税,捐税能力相同承担相同的税赋,捐税能力不同承担不同的税赋;基于宪法第3条和第53条,而具有宪法上重要性的地域性原则,根据该原则,立法者选择的征税行为(主要指主体、客体方面的内容)必须呈现与意大利法律体制相关联的因素,涉及的因素包括公民、居住地、住所、国籍、收入取得、财产存在于地域内、契约履行、文书使用等;^[72] 第81条,禁止议会通过预算批准法案课征新的税等政府强制性收入或修改现有的课征措施。^[73]

[69] Cfr. art. 3 del Decreto legislativo luogotenenziale 26 marzo 1946, n. 297.

[70] Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 19 maggio 1969, n. 1726.

[71] Cfr. Fiorenza Salvatore, *Brevi appunti in tema di riserva di legge, capacità e "prestazioni contributive"*, in *Giurisprudenza italiana*, fasc. 4, 1970, pp. 739-742.

[72] Cfr. Gaspare Falsitta, *supra* note [1], at 144.

[73] Cfr. art. 81 della Costituzione della Repubblica Italiana.

最后,需要特别指出的是,上述这些宪法性原则或条款,当然也包括税收法定原则在内,都可以作为司法裁判的依据。与这些原则或条款相违背的法律、条例等规范性文件以及抽象行政行为,在意大利,都将被宪法法院、最高法院、国务理事会或其他法院认定违宪、非法或在具体案件中不适用。

五、税收法定原则在我国的落实：基于意大利经验的启示

回到我国,正如本文一开始所指出的那样,尽管落实税收法定原则已经成为共识,但在如何落实方面,依然存在诸多不明的问题。换言之,关于税收法定原则的适用,在诸多问题上,仍然需要做进一步的深入探讨,并且可以肯定的是,这种探讨的结论将促使我们对确立税收法定原则的现有立法进行重构。为此,基于意大利在税收法定原则适用方面的成熟经验,并结合我国现有国情,在立足现实需要的前提下,下文将分别就相关问题进行阐述,以探寻我国落实税收法定原则的应有路径。

(一) 税收等强制性财产给付法定原则适用的客体范围

税收法定原则适用的目的实质在于保护公民的财产权不受国家强制性财产给付课征权的非法侵害,而在现代社会,公民需要缴纳的强制性财产给付早已不局限于税收这种形式。为此,对适用法定原则的客体必须做扩大解释,即除了税收以外,其他任何强制性财产给付的课征都应当有法律的基础。这样,对我国而言,在落实税收法定原则的时候,不应当局限于那些名义上的“税”。换言之,除了《立法法》第8条第4项和第7项已经规定的罚金和征收、征用以外,未来需要由法律规定的不仅仅是现有15种尚未立法的税,行政事业性收费、政府性基金、罚款等强制性财产给付,包括财政部征收的专项资金,^[74]甚至那些实质上的强制性财产给付,例如电话费、水电费、汽车强制保险费等,课征的基本内容也都应当通过法律来规定。换言之,我国需要落实的应当是强制性财产给付法定原则,这是有效保护公民财产权的必然结果,否则,政府将极有可能通过课征非税的强制性财产给付来规避课税法定所带来的制约,这也将使税收法定原则的适用效果大打折扣。以下分别以我国最重要的两类非税强制性财产给付为例做进一步阐述。

首先,行政事业性收费。目前,我国尚未制定关于规范行政事业性收费的法律,而是主要由国务院相关职能部门通过制定部门规章在规范,例如,根据《行政事业性收费项目审批管理暂行办法》(财综[2004]100号)和《行政事业性收费标准管理暂行办法》(发改价格[2006]532号)的规定,财政部、国家发改委审批中央单位申请设立的收费项目和收费标准(重要的收费项目由国务院批准),省级财政、价格主管部门审批省级以及省以下单位申请设立的收费项目和收费标准(重要的收费项目由省级政府批准)。与此相关的是,目前行政事业性收费的依据也以部门规章、政府规章及以下规范性文件(红头文件)为主。这样,行政事业性收费课征的权力完全由包括地方政府在内的政府享有,人大没有权力进行干预,缺乏外在的有效制约,政府不必要、不合理收费以及乱收费等现象已经严重地侵害了公民财产权,尤其是地方政府,鉴于中央、地方财权事权没有合理划分,地方政府承担事权及支出责任远远大于财权。为此,基于税收法定原则,通过制定专门的《行政事业性收费法》,将批准设立收费项目和收费标准的权力赋予人大及其常委会,并明确政府收取行政事业性收费需要有法律依据或基于人大授权制定行政法规、部门规章或政府规章。此外,在落实法定原则的同时,取消一些不必要、不合理收费项目,取缔乱收费现象。

[74] 参见财政部在2016年1月22日发布的《关于征收工业企业结构调整专项资金有关问题的通知》(财税[2016]6号)。

其次,政府性基金,类似于意大利的特殊捐贡。为履行经济建设职能的需要,我国目前开征了许多不同形式的政府性基金,例如铁路建设基金、文化事业建设费、地方教育附加、农网还贷资金等。由于政府性基金的课征也不具有直接的对价性,强制性更接近于税收的强制性,因此政府性基金也被称为准税收,对公民财产权的侵害也不容小觑。目前,我国对政府性基金也尚未统一立法,而根据《政府性基金管理暂行办法》(财综[2010]80号)的规定,政府性基金的设立审批权由国务院和财政部享有。尽管与行政事业性收费相比,审批权限规定得更为严格,特别是该暂行办法第11条规定申请政府性基金必须以法律、行政法规和中共中央、国务院文件明确规定征收政府性基金为前提,否则一律不予审批,但依然没有改变政府可以自行决定课征政府性基金的本质,只不过提升为中央政府而已,与税收法定原则的要求依然相去甚远。根据财政部2014年10月29日发布的《全国政府性基金目录清单》,在现有25种政府性基金中,只有6种具有法律依据。^[75]为此,对政府性基金也需要统一立法,制定专门的《政府性基金管理法》,将批准设立政府性基金的权力赋予人大及其常委会,并明确规定政府收取政府性基金需要有法律依据(排除行政法规和中共中央、国务院文件作为依据的可能性)或基于人大授权制定行政法规。需要特别指出的是,在制定相关法律和行政法规时,考虑到政府性基金开征的特殊目的性,必须明确征收的期限。此外,在落实法定原则的同时,取消部分政府性基金(考虑相关事业的发展状况),例如,铁路建设基金,尤其是那些具有税收性质或以税收附加形式征收的政府性基金,例如文化事业建设费、教育费附加,当然亦可以考虑并入现有的相关税收中。

(二) 税收法律保留原则下的税收规则

落实税收法定原则必须明确哪些税收规则需要由法律来规定,对此,修改后的《立法法》第8条将实行法律保留的“税收基本制度”细化为“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”。当然,“等税收基本制度”属于列举之外的概括,^[76]根据目前我国学界的主流观点,除税种设定、税率确定和税收征管以外,税收基本制度还包括纳税主体、课税客体、税基和税收优惠。^[77]基于这样的观点,在法律保留范围内的税收规则涉及纳税主体、课税客体、税基、税率、税收优惠和税收征管。显然,这与意大利在税收法定原则适用方面的经验有所出入,而这些出入也是我国在落实税收法定原则的时候需要特别注意的,具体表现在以下几个方面:

首先,在决定某一主体是否以及承担怎样的税负方面,即相关的定性税收规则,在法律保留范围内的不仅包括纳税主体和课税客体,还包括纳税义务产生的时间,例如所得税中关于按次(每次取得一项所得)、按月或按年(在一个时间周期内累积不同所得)产生纳税义务的规定,以及与纳税义务产生相关的地域,例如增值税中关于交易发生地(在我国境内)的规定。事实上,只有包括主体、客体、时间和空间四个方面的内容才构成一项完整的征税行为,而作为定性规则的征税行为规则必须由法律规定。

^[75] 分别是育林基金(《森林法》)、森林植被恢复费(《森林法》)、新菜地开发建设基金(《土地法》)、残疾人就业保障金(《残疾人保障法》)、教育费附加(《教育法》)和地方教育附加(《教育法》)。参见财政部:《关于公布行政事业性收费和政府性基金目录清单的公告》,载财政部税政司网(http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201410/t20141031_1155224.html),最后访问时间2016-12-13)。

^[76] 熊伟:《税收法定原则与地方财政自主——关于地方税纵向授权立法的断想》,载《中国法律评论》2016年第1期,第39页。

^[77] 参见张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期,第59页;施正文:《落实税收法定原则加快完善税收制度》,载《国际税收》2014年第3期,第22页;刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,载《政法论坛》2015年第3期,第16页。

其次,在决定纳税人承担多少税负方面,即相关的定量规则,尽管需要由法律来规定,但这并不意味着具体适用的规则必须由法律来确定。事实上,对于定量规则,由法律规定一个最高限值(例如最高税率、最高罚款数额)或者规定确定税基的客观因素,基于程序便利,政府在制定行政法规、部门规章或政府规章时,在最高限值以下或根据客观因素规定具体的税率或税基,公民财产权并不会受到侵害,同时,还有助于政府实施相关的宏观调控和贯彻地方财政自主。^[78]为此,目前《消费税暂行条例》将税率的调整权赋予国务院,本身具有合理之处,例如,为应对成品油价格的波动,以环保的目的对成品油消费税税率进行调整,^[79]但由于该条例没有规定税率的最高限值,对国务院的调整权没有进行有效限制,并不符合税收法定原则的要求。再如,属于强制性财产给付的社保费,社保缴费基数标准具体数额(上限和下限)由各地按照实际情况来确定,本身是合理的,毕竟不同地区收入水平有差异,^[80]但法律必须规定初始、作为基准的社保缴费基数标准(上限和下限)区间,同时规定各地每年必须严格按照当地社会平均收入的涨幅来调整,否则将违背税收法定原则。

再次,关于税收优惠规则,由于税收优惠的给予并不造成对纳税人财产的侵害,相反,有利于纳税人。因此,基于税收法定原则在于防止公民财产权受到非法侵害的本意,同时,鉴于税收优惠通常具有暂时性的特点,税收优惠规则无需在法律保留的范围内,而政府享有决定税收优惠的权力有利于其履行宏观调控(包括区域经济发展)的职能。不过,在没有限制的情况下,政府极有可能滥用这项权力,尤其是地方政府,例如,为维护地方利益,地方政府会滥用税收优惠政策,破坏税负的公平分摊并损害市场公平竞争。事实上,对这种公平课税违背的限制,不是来自税收法定原则,而是来自其他税法基本原则,例如平等原则或量能课税原则。在意大利,正是后两项原则对政府的税收优惠决定权给予了有效限制,鉴于这两项原则也是宪法性原则,税收优惠的给予还必须具有宪法上的基础,同时,法院提供至关重要的司法维护以纠正违背这两项原则的税收优惠。这样,对于我国而言,在税收立法(尤其是宪法)尚未明确确立上述两项原则以及缺乏司法对政府税收规则规范权有效制约的情况下,将税收优惠规则纳入法律保留的范围实属权宜之计,毕竟通过法律(指各个税种法)来规定税收优惠可以更好地确保税赋公平分摊免受不当损害。不过,对于税收优惠调整比较频繁或暂时性更强的领域,更为合理的方式应当是法律授权政府决定税收优惠的采用。例如,我国《个人所得税法》第12条将储蓄存款利息所得减免税待遇授权国务院决定,而国务院基于宏观调控的目的对这一所得做出过征税、减征和免征的决定,^[81]无疑并不违背税收法定原则。

最后,关于税收征管的程序规则,即关于税的实现规则,这里需要强调的是,这些规则内容多样、复杂,并与其他行政程序法交错,法律保留并非绝对,同时需要保留的依据也非源自税收法定原则。这是因为税的实现规则并不必然侵害公民的财产权,例如,征税机关管理体制、纳税申报、

[78] 分别参见下文关于政府在税收规则方面的规范权和地方税规则制定的分析。

[79] 针对国内成品油价格连续下降,财政部和国家税务总局曾分别在2014年11月29日、2014年12月12日和2015年1月12日发文提高成品油消费税,其中1元/升的汽油等消费税税额分别提高到1.12元/升、1.4元/升和1.52元/升,0.8元/升的柴油等消费税税额分别提高到0.94元/升、1.1元/升和1.2元/升。

[80] 例如,天津市人力资源和社会保障局2015年初公布,2015年天津用人单位和职工缴纳城镇职工基本养老保险、城镇职工基本医疗、失业、工伤和生育保险费基数的最低和最高标准分别为2812元和14058元,相比于2014年,社保缴费基数下限上调282元,上限则上调了1278元,涨幅分别为11%和10%。

[81] 参见2007年《国务院关于修改〈对储蓄存款利息所得征收个人所得税的实施办法〉的决定》(第502号国务院令)和《财政部、国家税务总局关于储蓄存款利息所得有关个人所得税政策的通知》(财税[2008]132号)。

税款缴纳的方式和期限、税务代理制度等,相关规则完全可以由政府来规范,如果由法律来规定,更多地也是源自法律确定性原则。而对于可能对公民财产权等基本权益造成损害的税的实现规则,例如税务稽查、税收强制执行,无疑需要由法律来规定,但也并非源自税收法定原则,而是源自行政法中的依法行政原则或其他保护公民基本权利的宪法条款(例如关于公民住宅不受侵害、人权保障等)。事实上,税收法定原则的起源并不涉及税的实现阶段或课税方式,而在现代法治国家,不宜、也没有必要以税务机关需要依法征收或依法稽征将税收征管纳入税收法定原则的适用范围内。当然,鉴于目前我国在征税领域较低的法治水平,如果取广义的税收法定原则之意,征收征管纳入进来也未尝不可,从限制税务机关征收权而言,亦属权宜之计。

(三) 税收规则的人大立法权与政府规范权

在阐述税收法律保留下的税收规则之后,人大的税收立法权应当说已经明确,不过,这并不意味着所有相关税收规则都将由人大来立法。基于税收法律保留的相对性,我国在落实税收法定原则的过程中,依然需要处理好人大立法权与政府规范权的关系。

1. 加强人大税收立法

鉴于我们目前大部分有关纳税义务的定性规则都规定在国务院制定的行政法规中,涉及除个人所得税、企业所得税和车船税以外的15个税种,加强人大税收立法无疑是我国落实税收法定原则的当务之急。

首先,加强人大及其常委会的税收立法能力,可以考虑新设人大专门委员会——公共收入委员会,^[82]专门研究制定有关税收、行政事业性收费、政府性基金等强制性财产给付(包括实质性的强制性财产给付)方面的法律。同时,为更好地反映公民的意愿,在立法程序中可以增加听证会、公布法律草案等环节,最终摆脱对政府税收立法起草的依赖。当然,对于立法难度大、技术性强的税收立法,在保证人大牵头的前提下,允许政府适度参与亦是可行。

其次,加快相关税种的立法。其中,新设税种一律由人大立法,例如环境保护税、房地产税,对于现有由行政法规规范的税种,选择若干条件比较成熟的税种,先行立法,例如增值税立法、资源税立法、关税立法、船舶吨税立法和耕地占用税立法,^[83]随后再对剩余税种进行立法。当然,基于法律规范一般性的特点,这些税收立法仅需规定基本内容的规则即可,具体而言,必须在法律中规定的是有关征税行为主体、客体、时间和空间四个方面的定性规则。不过,需要注意的是,由于税收法定原则不仅要求课税基本内容由法律规定,还要求法律的规定需要明确,以避免征税机关滥用立法补全权和解释权侵害公民的财产权。为此,关于征税行为的内容,法律需要在可能的前提下尽量规定翔实,避免仅规定一些原则性的框架,^[84]而这也是我国现有税收立法(包括授权立法)一项不足之处。例如,《个人所得税法》目前只有15条,2500字左右,《增值税暂行条例》目前只有29条,5500字左右,事实上,诸多在《个人所得税法实施条例》和《增值税暂行条例实施细则》(甚至财政部、国家税务总局发布的一些通告)规定的内容,都应当在《个人所得税法》和《增值税暂行条例》中规定。例如,《个人所得税法实施条例》第5条关于不同所得来源地(是否在我国境内)和第25条关于“三险一金”可扣除的规定,《增值税暂行条例实施细则》第4条关于视同销售行为的规定,鉴于这些内容(涉及征税行为客体和空间方面的内容)直接决定纳税人是否应当承担纳税义

[82] 朱大旗:《论税收法定原则的精神实质及其落实》,载《国际税收》2014年第5期,第13页。

[83] 参见2015年8月23日全国人大公布的调整后的《十二届全国人大常委会立法规划》,载中国人大网(http://www.npc.gov.cn/npc/xinwen/2015-08/03/content_1942908.htm,最后访问时间2016-12-11)。

[84] 参见熊伟:《重申税收法定主义》,载《法学杂志》2014年第2期,第25页。

务,都应当规定在相关立法中。

再次,限制政府在税额确定方面的裁量权。当然,这是建立在法律对定性税收规则进行明确规定、同时认可政府具有对定量税收规则进行规范的权力的基础之上。事实上,基于税收法律保留的相对性,政府在定量规则确定方面具有一定的裁量权是合理的,这里不再赘述,而问题在于如何限制政府的这项裁量权。对此,在上文已经提到的,在法律中规定最高限值的税率、确定税基的客观因素都是有效的方式,足以限制政府的裁量权。类似地,法律中规定税基构成因素价值的最高和(或)最低限值,例如《房产税暂行条例》第3条规定税基为房产原值一次减除10%至30%后的余值(具体减幅由省级政府确定),亦为有效方式。这里需要讨论的是,基于意大利的经验,法律规定政府为特定公共服务提供进行融资的需求来确定课征标准是否可以为我国借鉴采用。对此,首先需要明确,这类限制政府裁量权的方式主要针对非税的强制性财产给付,例如行政事业性收费或政府性基金。这类方式的实质在于以服务提供所需资金作为课征的最高限额,具体可以表述为“提供服务而实际承担的成本”、“满足因管理而所需的必要费用”或“满足受益机构的预算要求”等为上限。为此,相关成本、必要费用或预算要求的确定是否受到有效监督成为是否可以采用的关键。而在现代预算制度下,某一公共服务的提供者(即政府或公共机构)提出服务提供所需财政资金的详细支出计划,由议会进行审批或提出修改、否决,并对该项服务财政资金支出使用进行监督和绩效管理并可能对政府问责,同时还有公民和司法机关对财政支出行为进行有效监督。换言之,如果预算制度以及其他相关监督机制能有效制约政府的支出行为,此类限制政府裁量权的方式可以采用,但也应慎用,最好与其他方式一起采用。为此,鉴于当前我国对政府财政支出行为尚未能有效制约,应当避免采用此类方式。最后,需要指出的是,针对实质性的强制性财产给付,法律规定技术机构来确定课征标准,亦可以考虑,但前提是确保相关技术机构的独立性,尤其是独立于政府。

最后,需要肯定的是,我国人大从政府收回税收立法权之后,根据《立法法》第65条和第82条的规定,^[85]政府依然享有应然的税收规则规范权,这主要表现在对人大制定的税法实施执行性立法,即制定执行规则。

2. 规范、限制授权立法

政府除对人大制定的法律实施执行性立法以外,还可以根据人大或法律的授权对课税进行规范,包括课税基本内容和补全性两类授权立法。授权立法源于税收法律保留的相对性,但需要满足相关的要求,否则依然与税收法定原则相悖。为此,我国在落实税收法定原则时,必须规范政府的授权立法,并限制授权立法的使用。

首先,在规范授权立法方面,主要是针对课税基本内容的授权立法。人大在做出授权时,根据《立法法》第10条的规定,必须明确授权目的、事项、范围、期限以及授权立法应当遵循的原则,尤其是授权决定中必须针对具体税种规定课征原则和指导标准。换言之,基于税收法定原则的本意,为有效限制政府的税收规则规范权,禁止人大对政府的空白授权。为此,需要在时机成熟的时候,例如在增值税立法等相关税收立法完成之后,尽快废除1985年全国人大的授权决定——学界公认的税收立法空白授权。此外,根据《立法法》第12条关于被授权机关不得转授权的规定,也是公认的法律原则,我国目前许多税收暂行条例(由国务院基于授权立法制定)中的课税基本内容由财政部或国家税务总局来确定是违背税收法定原则的,需要禁止。^[86]例如

^[85] 分别规定行政法规可以就“为执行法律的规定需要制定行政法规的事项”做出规定和地方政府规章可以就“执行法律、行政法规、地方性法规的规定需要制定规章的事项”做出规定。

^[86] 参见前注[77],张守文文,第62页。

(1993年)《消费税暂行条例》第2条规定税目的调整由国务院决定,而财政部和国家税务总局基于国务院的批准,在2006年发布通知,^[87]调整了税目,其中新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇等税目,实属国务院的转授权。

其次,在限制政府授权立法方面,总体而言,需要将征税授权立法尽量局限于对现有税收立法的补全性授权立法。这类授权立法仅针对课税部分事项,同时源于这部分事项的技术性、复杂性或需要频繁调整。例如,《企业所得税法》第2章第5条至第19条规定了收入、扣除的基本内容之后,第20条规定“本章规定的收入、扣除的具体范围、标准和资产的税务处理的具体办法,由国务院财政、税务主管部门规定”,即属于补全性授权立法。而关于课税基本内容的授权立法,如果需要,也仅用于税制改革中尚需要对课税制度进行探索以试点名义实施的试验性立法,并在试行成熟后,转化为法律。虽然意大利这类授权立法使用得非常频繁,但原因在于政府据此而制定的立法令属于具有法律效力的规范性文件,属于税收法定原则要求的法律,而我国政府基于授权立法只能制定行政法规,并不具有法律效力,因此不宜频繁使用。基于上述要求,反观我国“营改增”试点和“房产税”试点,对这样一类涉及课税的基本内容、重大影响公民和企业纳税义务的税制改革,在缺乏人大授权的情况下,前者仅仅基于国务院的同意,财政部和国家税务总局通过发布通告就实施(即使在全国范围试点以后),^[88]后者仅仅基于国务院的会议精神,上海市政府和重庆市政府通过发布政府规章就决定实施,^[89]都与税收法定原则的精神相违背。

(四) 地方财政自主下的地方税规则制定

财政分权,即在确保中央宏观调控主导地位的基础上赋予地方一定的事权和财权(主要是税收),使地方能自由选择自身所需要的政策,以便向当地公民提供更好、更符合当地公民需求的公共服务。目前,从全球范围来看,不管是联邦制国家,还是单一制国家,都在不同程度上实施财政分权。对于我国而言,由于不同地区在人口数量与构成、经济发展与收入水平、自然资源与环境状况等方面都存在巨大的差异,实施财政分权,换言之,确保地方财政自主权的必要性不言而喻。不过,我国宪法尚未明确规定这一点,仅在第3条规定充分发挥地方的主动性和积极性。为此,虽然在我国现行的分税制下,地方拥有房产税、城镇土地使用税、车船税、土地增值税等许多地方税,^[90]但仅仅对这些地方税拥有收益权,而没有立法权,这与意大利大区拥有一定的税收立法权形成差异。这是因为根据《立法法》第73条的规定,地方只可能制定第8条规定以外的事项,而税收属于第8条规定的法律保留的事项,且目前只有全国人大才能制定《立法法》所规定的法律。这样,由于缺失作为税收核心的税收立法权,地方无法通过税种设立、征税行为设置和税额调整等来贯彻满足地方特殊需求的政策意图,仅仅依靠《立法法》第73条的规定,基于“需要根据本行政区域的实际情况作具体规定的事项”就法律和行政法规制定执行性地方性法规,是不足以有效确保地方的财政自主的。

无疑,在现有制度下,我国地方在确保财政自主方面只能寻求课税授权。虽然《立法法》没有规定全国人大向地方的纵向授权立法,但这并不妨碍具体的税种法规定对地方的授权。例如,《车

[87] 参见《财政部、国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33号)。

[88] 参见《财政部、国家税务总局关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税[2011]110号)和《财政部、国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)。

[89] 参见《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》和《重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》。

[90] 参见《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》(国发[1992]第85号)。

船税法》第2条规定,车辆的具体适用税额由省级政府依照本法所附《车船税税目税额表》规定的税额幅度(即法律规定最低和最高的税额区间)和国务院的规定确定。第5条规定,省级政府根据当地实际情况,可以对公共交通工具、农村居民拥有并主要在农村地区使用的摩托车、三轮汽车和低速载货汽车定期减征或者免征车船税;再如,《城镇土地使用税暂行条例》第5条规定,省级政府应当在本条例第4条规定的税额幅度内,根据市政建设状况、经济繁荣程度等条件,确定所辖地区的适用税额幅度。这里需要注意的是,省级政府也仅仅是确定适用税额幅度,适用的具体税额被进一步授权给市、县政府决定。比如,《浙江省城镇土地使用税实施办法》(浙政发[2007]50号)第6条规定,各市、县政府根据当地地区位条件、公用设施建设状况、经济社会发展程度等综合因素,确定土地等级级数和范围,选择相应的适用税额标准,并可依据本地区经济社会发展变化,适时调整土地等级划分级数、范围和适用税额标准;^[91]又如,《环境保护税法》(征求意见稿)(环保税也将作为地方税种)第4条规定,省级政府可以统筹考虑本地区环境承载能力、污染排放现状和经济社会生态发展目标要求,在规定的税额标准上适当上浮适用税额;第7条规定,省级人民政府可以根据本地区污染物减排的特殊需要,增加同一排放口的应税污染物种类数。当然,新通过的《环境保护税法》第6条和第9条已经分别改为由省级人大常委会决定。综观上述,不难发现我国现有关于地方税的立法基于财政自主对地方的课税授权并不少,内容也涉及课税客体、税率等定性和定量规则。不过,从落实税收法定原则的要求来看,还需要明确以下三个方面的问题:

首先,不管是定性税收规则,还是定量税收规则,课税授权的对象都是地方政府。对此,有学者指出,与税收法定原则本义相悖。^[92]不过,需要指出的是,授予地方政府决定上述这些税收规则并非绝对与税收法定原则相悖。事实上,税基、税率等定量规则在满足特定的条件时可以由政府决定,这一点不再赘述,这样,地方政府也可以享有这方面的决定权,只要法律在赋予地方政府这项权力时规定能有效限制地方政府自由裁量权的内容。因此,《环境保护税法》(征求意见稿)第4条没有规定相关的内容,有违税收法定原则,而《环境保护税法》第6条增加了省级政府“在本法所附《环境保护税税目税额表》规定的税额幅度内提出”的规定,^[93]可以有效限制地方政府的自由裁量权,符合税收法定原则。这样,《环境保护税法》第6条再将税额确定和调整改为由省级人大常委会决定,并非必要,或者也可谓一种权宜之计。

其次,定性税收规则需要由地方人大决定,例如,《环境保护税法》就应税污染物项目数的增加改为由省级人大常委会决定。由当地纳税人代表组成的地方人大决定与地方税相关的课税事项,与税收法定原则本质在于纳税人同意相符。基于此,如果作进一步引申的话,地方人大对地方税制定的规范性文件(例如地方性法规)对当地纳税人而言也应当具有“法律”的效力,例如意大利的大区法律。当然,在我国现有制度下,地方性法规并不具有“法律”的效力,或不属于《立法法》所规定的“法律”,但完全可以允许全国人大向地方人大纵向授权立法。这样,基于强化地方自主的考虑,在对《立法法》进行完善之后,全国人大规定地方税制定的原则和指导标准,或者视情况,规定相对具体的课税规则,授权地方人大结合本地区情况决定是否开征以及

^[91] 事实上,城镇土地使用税有关土地等级、范围和适用的具体税额的规定可由县级政府直接确定。参见《余姚市地税局关于调整城镇土地使用税适用税额和征收范围的公告》(余政发[2008]23号)。

^[92] 见前注[76],熊伟文,第40页。

^[93] 例如,大气污染物每污染当量税额在1.2元至12元之间;水污染物每污染当量税额在1.4元至14元之间。

(在开征的情况下)制定地方税的基本内容或补全。此时,地方政府授权确定定量规则也可以源自地方性法规。

最后,在授权纵深方面,鉴于市、县人的选民基础过窄,通常情况下,限于省级人大,或者省级政府。在极少数的情况下,对于在省级地区内部依然存在明显地区差异的,可以再授权给市、县人大或政府,不过宜限于定量税收规则,避免定性税收规则的再授权。事实上,严格意义上,《浙江省城镇土地使用税实施办法》第6条并不构成再授权,毕竟《城镇土地使用税暂行条例》第5条仅规定省级政府确定适用税额幅度,不是适用的具体税额。当然,为避免再授权,法律可以直接授权给市、县人大或政府。

(五) 税收法定原则条款之重构

在阐述税收法定原则在我国落实的相关问题后,不难发现,《立法法》第8条关于税收法定原则的条款规定并不完善,有必要进行重构。首先,根据第8条第6项的规定,法律保留并没有覆盖税收以外的强制性财产给付。其次,在单独将税收列为一项需要法律保留的事项后,没有必要再单独列举税种设立、税率确定和税收征管。尚且不论在法律规定最高限值后,具体适用的税率可以由非法律的规范性文件来确定,其他课税内容,例如纳税主体、课税客体、纳税义务产生时间、与纳税义务产生相关的地域以及税基,比税率更为重要或同等重要。为此,在《立法法》第8条的框架下,可将第6项“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”改为“税收等强制性财产给付基本制度”。当然,鉴于国家课税权的限制与纳税人财产权的保护具有宪法上的重要性,同时为使税收法定原则的落实得到更高的保障,税收法定原则必须上升为宪法基本原则,相关条款必须在宪法中予以明确规定。未来我国实施宪法修正时,必须明确地引入税收法定原则条款,可以表述为“税收等强制性财产给付只能依据法律进行课征”。

六、结 语

与意大利经验相比,我国在规定、落实税收法定原则方面体现出的不同,包括一些变通,体现为当下我国落实税收法定原则的现实路径。但从某种角度而言,这样一种现实路径表明我国相关基本制度的缺失或不完善。这些基本制度包括人民代表大会制度、对法律、行政法规等规范性文件(包括抽象行政行为)的违宪、违法审查制度、依法行政制度、中央、地方财政关系或地方财政分权制度、现代预算制度、实质上限制课税权的量能课税原则制度、^[94] 税收司法化以及对包括法定原则在内的税法规则进行司法解释制度等。未来我国税收法定原则落实的应有路径无疑与这些基本制度的完善或引入密切相关。为此,可以肯定的是,落实税收法定原则(伴随强制性财产给付法定原则的落实)不仅将推动我国税收法治建设,以此为切入点,还将推动我国法治建设以及财税治理、国家治理的现代化。

(责任编辑:许多奇)

[94] 事实上,“税收实质法定主义”所承担的功能本应由量能课税原则等其他宪法性原则来承担。