

论我国法定外地方税立法权的证成与实践

毕金平

(安徽大学法学院,安徽合肥 230601)

摘要: 在地方不拥有税收立法权情形下,地方财政便会依赖公产财政、公债财政和收费财政等非正式财源。而依靠非正式财源获取财政收入,不仅筹措财源的能力和规范性都会极大降低,且有悖于税收国家的法律理念。鉴此,可以赋予地方具有法定外税收立法权,进而获取稳定规范的地方财源。从法释义学的角度来看,我国现有法律并未明确禁止法定外地方税立法权,但仍需要法律明确规定实现中央的授权并突破现有政策性文件的禁锢,从而保障和规范地方税收立法权。法定外地方税立法权不仅应在《立法法》的一般性授权下运行,而且需要以《地方税通则》作为准则性依据。同时,法定外地方税的立法需要遵循地方税条例主义,并以地方性法规明确法定外地方税的构成要素。

关键词: 法定外地方税; 税收立法权; 合法性; 地方税条例主义

中图分类号: D901 **文献标志码:** A **文章编号:** 1009-8003(2017)06-0098-09

当前地方土地财政与债务财政频频出现失范现象,同时巨大且不稳定的土地财政与高风险的债务财政无疑也会危及地方财政的稳健运行。地方税权作为中央与地方财政关系的核心内容,而地方税立法权又是地方税权的关键问题,其自然也成为现代财政体制改革的重要部分。学界研究都认为应赋予地方一定的税权,充实地方财力。但对于赋予何种税权,是赋予地方税收立法权,还是通过地方税收收益权解决地方财力问题,抑或加强地方税收征管权等,莫衷一是。围绕地方税立法权的分配和归属大体存在三种税权划分模式。一是地方税种立法权完全划归地方的完全分权模式;二是地方税种立法权完全划归中央的完全集权模式;三是介于二者之间,即将立法权在中央和地方之间进行分享的有限分权模式。^①从我国现有的研究文献来看,很少主张完全赋予地方税收立法权,更多的认为税收立法权只能由中央行使^②和可以适度赋予地方税收立法权。同时,现有研究主要集中于中央统一立法的地方税,而对中央立法之外的具有税收性质的费和基金却鲜有涉及。本文认为当前地方税收立法权更需要精细化的探讨,应对地方税立法作类型化区分,具体划分为法定地方税立法和法定外地方税立法,而且根据不同的地方实际情况,可以赋予不同的法定外地方税立法权,据此我们对现有法律予以解释并证成地方行使法定外地方税立法权的合法性,并论证地方如何合法享有以及行使法定外地方税立法权,以法定外地方税立法权的行使解决当前地方税税外课征与法外运行的现实问题。^③

一、法定外地方税的税外课征与法外运行

地方税收立法权作为地方税权的核心内容,对此概念的界定和范围的确定自然是权力配置的前提。

收稿日期: 2017-09-20

作者简介: 毕金平(1975-),男,安徽肥东人,法学博士,安徽大学法学院暨经济法研究中心副教授,研究方向:经济法。

①参见任军《论中央与地方税权的合理划分——兼评税权划分研究的几个观点》,载《当代经济研究》2002年第12期。

②参见叶姗《税权集中的形成及其强化——考察近20年的税收规范性文件》,载《中外法学》2012年第4期。

③本文所研究的法定外地方税主要是指法律规定的以及法律规定之外具有实质意义的税收特质的收入形式,主要包括一些行政收费和基金形式的地方收入。

以往关于税收立法权往往被认为是指税种的开征权与停征权、税目的确定权和税率的调整权、税收优惠的确定权等机能。^①如此界定税收立法权,地方税收立法权的外延将会被大大拓宽,因为我国现有的大部分税种都在某种程度上将税率调整和税收优惠权授予地方。我们认为税收立法权应该主要指税种的创设权,至于税率的调整权和税收优惠的确定权只是税种创设权的下位权和构成部分,难以称为独立性的税收立法权。就地方税而言,其主要指税收收入归属于地方的税种,但确定地方税立法权还需要进一步类型化区分地方税。根据创设权归属的不同,可将地方税划分为法定地方税和法定外地方税,法定地方税是由中央立法机关统一立法课征的地方税,而法定外地方税是由地方立法机关自行立法课征创设的地方税。^②法定外地方税方是真正意义上的地方税,表现为地方享有税收立法、收益和征管的完整性权力。概言之,地方税立法权是指地方对法定外地方税的创设权。

从我国地方税实践来看,目前主要仅存在法定地方税,即由中央统一立法的地方税种,而地方仅享有收益权。换言之,现有的地方税立法权仅仅针对在中央统一立法的前提下,赋予地方某种程度的裁量和征收减免的权限,而税收客体的确定和税收收入的分享都由中央决定。这种格局并非完全源于法律规定,更多的是基于中央政策性文件的考量,如《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》规定:“中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央,以保证中央政令统一,维护全国统一市场和企业平等竞争”,其能成为主导地方税立法的有效依据,不仅在于契合我国的政体结构,利于维护中央集权,也在于能对地方税立法提供明确的指引。具体而言,当前的法定地方税主要包括房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、车船税、契税和烟叶税7个税种,即由中央统一立法,并通过法条的具体授权授予地方非基本制度以外的特定税收立法权。法定地方税的地方特定立法权主要来源于各个单行税法的法条具体授权,而且单行税法的依据主要源于我国《立法法》第8条对税收非基本制度之外立法的一般授权,自然存在其合法性。但是在现有法定地方税中,也存在法定外地方税的税种,诸如烟叶税作为地方的特产税,虽然以法定地方税的形式存在,但却具有法定外地方税的特点,这与目前我国尚未承认法定外地方税不无关系。换言之,法定外地方税立法的缺位,导致了现实中地方税收立法权完全集中于中央的集权状态。

表1 法定地方税的立法概况

	法定地方税种	法定地方税收入立法内容	法定地方税收入立法权的享有途径	法定地方税的规范性依据	法定地方税收入立法事项的行使主体
法定地方税	房产税	减除比例决定权;一定范围的减免权;纳税期限的决定权	《立法法》的一般授权+单行法的法条具体授权	《房产税暂行条例》	省级人民政府
	城镇土地使用税	计税依据的测量;税额确定权;一定范围的减免权;缴纳期限决定权		《城镇土地使用税暂行条例》	省级人民政府
	耕地占用税	适用税额的调整权		《耕地占用税暂行条例》	省级人民政府
	土地增值税	在5%或10%以内决定房地产开发费用比例;征税范围及征收办法的决定权		《土地增值税暂行条例》	省级人民政府
	车船税	适用税额、纳税人经营娱乐业适用的税率的调整权、定期减征或免征的对象的决定权		《车船税法》	省级人民政府
	契税	适用税率的调整权		《契税暂行条例》	省级人民政府
	烟叶税	具体纳税期限的决定权		《烟叶税暂行条例》	主管税务机关

①参见姜孟亚、史际春《我国地方税权的确立及其运行机制研究》,载《法学家》2010年第3期。

②在日本,由地方自治团体自行立法课税之新税目,称之为法定外地方税,以有别于由中央统一立法课税之地方税(所谓法定地方税)。引自陈清秀《现代税法原理与国际税法》,台湾地区元照出版社2008年版,第678-679页。

与法定地方税相比,我国法定外地方税立法权不仅没有实定法的明确授权,而且还存在中央的政策性禁止,由此导致我国地方并无形式上的法定外地方税立法,但这并不意味着地方就不存在实质上的法定外地方税,尤其在缺乏财源的情况下,地方便以公产、公债以及收费与设立基金的等非税形式获取收入,而这些非税形式中有相当部分是实质意义上的税收。

从缺乏地方税收立法权的现实下,各地也在极力扩张自己的非税收立法权。一方面,地方存在为数诸多的收费和基金。我国非税收入总额主要在地方非税收入中,2008-2015年地方非税收入占全国非税收入平均高达78.2%。^①在地方财政收入内部,2015年地方非税收入高达24.5%,并且从2008年到2015年逐年增加(见表2)。作为对比,美国政府收入中税收占93.8%,非税收入仅为6.1%,就是说美国公民除了税之外很少有非税负担,而税负就是实际的负担。欧洲国家税收收入普遍在80%以上,非税收入则是10%多一些。就是发展中国家的巴西,税收收入占比为79%,而非税收入为16%;智利的税收收入为80%,非税收入为19%。^②由此观之,我国地方的非税收入比例严重偏高。另一方面,法定外地方税立法权的缺失也进一步导致了地方债务规模激增和地方过度依赖土地财政等非正常现象,例如2015年地方政府一般债务发行额高达28606.90亿元,2015年末地方政府一般债务余额数高达99272.40亿元,2015年地方土地财政收入高达30783.80亿元,占地方财政收入比达37.1%。^③

表2 地方财政非税收入概况^④ (单位:亿元)

	地方财政总收入	地方财政非税收入 ^⑤	全国财政非税总收入	地方非税收入占地方财政总收入比	地方非税收入占全国非税总收入比
2008	28649.79	5394.68	7106.56	18.8%	75.9%
2009	32602.59	6445.15	8996.71	19.8%	71.6%
2010	40613.04	7911.55	9890.72	19.5%	80.0%
2011	52547.11	11440.37	14136.04	21.8%	80.9%
2012	61078.29	13759.21	16639.24	22.5%	82.7%
2013	69011.16	15120.28	18678.94	21.9%	80.9%
2104	75876.58	16736.67	21194.72	22.1%	79.0%
2015	83002.04	20340.11	27347.03	24.5%	74.4%

法定外地方税以非税收的方式运行,不仅导致法定外地方税征收的法外运行,而且降低了对其应有的规范和约束。一方面,法定外地方税税外课征的不规范性主要体现为收费和基金的依据多为地方政府性规章,甚至政策性文件。另一方面,地方设立的收费和基金具体要素的确定也大多是由地方政府自行决定和调整。以浙江省为例,当前浙江省设立政府性基金共14项和行政事业性收费81项,^⑥但其中多种基金和收费具有地方税的性质,例如小型水库移民扶助基金的课征对象主要是本省区域内不特定的电量使用者,其支出范围也是本省区域内基本农田、水利设施、基础设施、社会事业设施、环境保护和生态建设等项目的公共支出,而课征对象的不特定性和支出的公共性与税收特质如出一辙。从浙江省集镇配套设施建设费、小型水库移民扶助基金、地方水利建设基金和渔业资源增殖保护费等具有税收性质的收入形式的征收依据来看,除了集镇配套设施建设费主要依据是地方性法规,其他关于收费和设立要

①具体数字根据中国2014财政年鉴、2014年全国一般公共预算收入决算表和2015年全国一般公共预算收入决算表测算所得。

②参见王志刚、龚六堂《财政分权和地方政府非税收入:基于省级财政数据》,载《世界经济文汇》2009年第5期。

③参见2015年全国财政决算。

④参见中国2014财政年鉴。

⑤地方财政非税收入主要包括专项收入、行政事业性收费、罚没收入和其他收入。

⑥参见浙江省人民政府网站,http://zfxgk.zj.gov.cn/xxgk/jcms_files/jcms1/web1/site/zfxgk/colsearch.jsp?cid=28&jdid=1,浙江省政府性基金目录清单、浙江省行政事业性收费目录清单,最后访问于2016年8月8日。

件的具体要件都是依据政府部门的规范性文件,而且以地方性法规为依据的集镇配套设施建设费也只是进行概括授权。如此看来,这些地方收入形式获取游离于税法体系之外,不仅规避了税法规范的规制,还破坏了法制的统一。^①

表3 浙江省具有法定外地方税性质的非税概况

法定外地方税性质的非税类型	立法内容	享有途径	规范性依据	立法事项的行使主体
集镇配套设施建设费	创设权 ^②	省人大单行立法概括授权 + 地方部门规范性文件	《浙江省村镇规划建设管理条例》、《关于集镇配套设施建设费有关问题的通知》浙财综(2000)31号	省人大 + 省级人民政府 + 财政部门
小型水库移民扶助基金	决定权	地方部门规范性文件	《浙江省小型水库移民扶助基金征收使用管理暂行办法》(浙财综(2010)145号)	浙江省财政厅、浙江省水库移民安置办公室
地方水利建设基金	具体决定权	部门规章授权 + 地方部门规范性文件	《水利建设基金筹集和使用管理办法》(财综(2011)2号)、《浙江省地方水利建设基金征收和减免管理办法》(浙财综(2012)130号)	浙江省财政厅、浙江省地方税务局
渔业资源增殖保护费	具体决定权	单行法一般授权 + 部门规章具体授权	《渔业法》第28条、《渔业资源增殖保护费征收使用办法》	省级人民政府、省级人民政府渔业行政主管部门或者海区渔政监督管理机构

从浙江省的收费和基金设立可以看出,法定外地方税的授权缺失和政策禁止致使地方寻求以非税收的方式表达法定外地方税,即地方财政转向土地财政、公债财政和收费财政等非正式的多元财政结构,而且这种非正式的多元财政与税收财政相比,规范性大大降低。因此,应当还原那些具有法定外地方税性质的收费和基金以法定外地方税的真正面目,以法定外地方税立法权的肯认作为地方财政自主的突破,并以此为地方筹措自主财源。更为重要的是,具有税收性质的税费和基金向法定外地方税的回归,益于将法定外地方税纳入法律和税收的通道,增强其规范性和有效性。

二、法定外地方税立法权的合法性解释

我国现有与地方税立法权有关的宪法性法律主要集中于《宪法》和《立法法》,其虽没有明确授权地方行使法定外地方税立法权,但从法释义学的角度来看,也并未禁止法定外地方税立法权。

(一) 单一制不否认法定外地方税立法权

我国单一制政体结构的主要法律依据是《宪法》第3条的规定,“中央和地方的国家机构职权的划分,遵循在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则”,即强调在“中央的统一领导”前提下的地方自主性。但是“中央统一领导”的规定并不排斥地方政权在权力结构体系内的主体地位,^③而且地方主动性的内容当然包括地方立法权功能的发挥。具体就法定外地方税的内容而言,其主要针对在全国普遍征收的地方税以外的地方辖区内特有税种,这也属于发挥地方主动性和积极性的范围。

从地方税立法权的历史演绎来看,我国并非完全实行一贯的税收立法集权体制,在特定的时期,地

^①参见杨志强、李娜《税收授权立法问题探析》,载《法学杂志》2013年第11期。

^②《浙江省村镇规划建设管理条例》第39条规定,对在建制镇新建房屋的,可按规定收取城市市政基础设施配套费。对在集镇新建房屋的,可以按规定收取一定费用用于集镇配套设施建设。具体办法,由省人民政府另行规定。

^③参见张颖《单一制理论反思——以地方政权特殊化发展视角》,载《岭南学刊》2012年第6期。

方也存在法定外地方税立法权。例如,1950年《全国税政实施要则》规定“凡有关地方性税收的立法,属于县范围的,得由县人民政府拟议报请省人民政府核转大行政区人民政府或军政委员会批准,并报中央备案。”省(市)范围的地方性税收立法才需要“拟议报请大行政区人民政府或军政委员会核转中央批准。”换言之,县级政府享有不受中央政府直接控制的税收立法权。单一制的政治体制并非是税收立法集权的理由,这些证据都足以证明税收立法集权并不是现代中国单一制体制下不可避免的必然结果。虽然只有中央政府才享有主权,但它可以通过直接授权或者再授权的方式,将立法权下放给省级以下政府。^①同时,法定外地方税的地方立法完全可以遵循在中央统一领导的原则,即中央可以通过准则性的标准立法对地方的法定外地方税立法加以控制和约束。

另外,分权的联邦制与集权的联邦制都可能存在,集权的单一制与分权的单一制也都可能存在,例如实行单一制的挪威、瑞典等国家的地方就具有独立的税收立法权。也就是说,有集权的单一制,也有分权的单一制;有分权的联邦制,也有集权的联邦制。^②因此,单一制的政体结构并不影响地方的法定外地方税立法权之存在,只是不同的政体结构,法定外地方税立法权的来源路径不同而已。

(二) 税收法定不禁止法定外地方税立法权

法定外地方税立法权的另一规范即是《宪法》第56条的规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”这也构成了税收法定的宪法性依据,即为课税权只能依据“法律”。但是这里的法律到底应该指何种层次的法律,解释此处的法律应该根据税收法定的实质,“税收法定的根本要义和实质精神,是强调政府课税应该经纳税人同意,同意的途径是人民参与或者是人民通过他的代表制定的法律,目的是为了体现人民的意志,限制政府的征税权,并且借由税收法定的安定性来维护人民的财产权”。^③由此可知,税收法定的实为税收“民”定,即法律是人民同意课税的形式,具体表现为立法机关通过的法律,而地方性法规也是地方人民同意课征法定外地方税的形式。换言之,立法机关的法律不仅包括中央立法机关通过的法律,也包括地方立法机关通过的地方性法规。在课税方面,地方立法机关通过的法规和中央机关通过的法律并无本质差异,同属于人民同意课税的形式,只是存在同意内容和范围的区别。

同理,我国《税收征管法》第3条规定“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行”。本条的法律也应该遵循《宪法》第56条的解释路径,即其所指的法律既包括中央立法机关所制定的法律,也包括地方立法机关所制定的法律,即地方性法规。

从我国《宪法》的历史发展来看,1954年《宪法》第102条规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”,现行1982年《宪法》第56条同样规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。但是根据1950年《全国税政实施要则》和1958年《关于改进税收管理体制的规定》,^④省、自治区、直辖市具有制定税收办法和开征地区性税收的权利。1993年《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》规定“中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央”。由此观之,我国地方税收立法权的配置与“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”的宪法性条款并非保持一致,换言之,税收法定的宪法性规范并非强制地方税收立法权完全集权于中央。

因此,《宪法》第56条的真正内涵可以理解为是税收立法的“代议机关”保留,而并非税收立法的“中央代议机关”的保留。

(三) 中央固有立法事项不阻碍法定外地方税立法权

《立法法》对税收创设权限的划分亦有所规范,该法第8条规定,“税种的设立、税率的确定和税收

^①参见崔威《税收立法高度集权模式的起源》,载《中外法学》2012年第4期。

^②参见欧树军《“看得见的宪政”:理解中国宪法的财政权力配置视角》,载《中外法学》2012年第5期。

^③参见朱大旗《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。

^④1958年6月5日经全国人大常委会第97次会议批准,同月6日国务院公布试行的《关于改进税收管理体制的规定》,根据当时我国生产资料所有制的社会主义改造已基本完成,时政管理体制和工业、商业管理体制已经有了改进的现实情况,决定对国家的税收管理体制也作相应的改进。改进的原则是:凡是可以由省、自治区、直辖市负责管理的税收,应当交给省、自治区、直辖市管理;若干仍然由中央管理的税收,在一定的范围内,给省、自治区、直辖市以机动调整的权限;并且允许省、自治区、直辖市制定税收办法,开征地区性的税收。引自朱大旗《“分税制”财政体制下中国地方税权问题的研究》,载《安大法律评论》2007年第2辑。

征收管理等税收基本制度只能制定法律”,从这条的兜底条款“必须由全国人民代表大会及其常务委员会制定法律的其他事项”来看,其完整含义是本条列举的事项以及尚未列举的其他事项都应由全国人民代表大会及其常务委员会制定法律,所以此处的法律仅包括中央立法机关制定的法律当属无疑。那么,《立法法》是否完全剥夺了地方立法主体在这些事项上的立法权。各省、自治区和直辖市的人大及其常委会也绝不可能被授权根据地方需要,对上述事项先行制定地方性法规。实质上并非如此,这条规定的“税种”是指中央立法创设的税种,还是地方立法创设的税种,并未明确。从《立法法》的体系来看,第8条规定税种的创设必须制定法律,在第9条当即规定了“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作出决定,授权国务院可以根据实际需要,对其中的部分事项先行制定行政法规”,可以推出这两条规定主要是关于税收立法权的横向配置,并不涉及税收立法权的纵向配置。因此,《立法法》第8条涉及的“税种”也应属于横向的中央立法税种,并不针对地方立法税种。

另外,《立法法》第73条规定,“除本法第八条规定的事项外,其他事项国家尚未制定法律或者行政法规的,省、自治区、直辖市和设区的市、自治州根据本地方的具体情况和实际需要,可以先制定地方性法规。在国家制定的法律或者行政法规生效后,地方性法规同法律或者行政法规相抵触的规定无效,制定机关应当及时予以修改或者废止。”既然《立法法》第8条的对象主要指向中央税种,那么,本条除外事项也仅指中央税种和法定地方税的立法,对于法定外地方税的立法,地方同样可以制定地方性法规。《宪法》第100条规定,“省、直辖市的人民代表大会和它们的常务委员会,在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下,可以制定地方性法规,报全国人民代表大会常务委员会备案。我国《地方组织法》第7条规定,省、自治区、直辖市的人民代表大会根据本行政区域的具体情况 and 实际需要,在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下,可以制定和颁布地方性法规,报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。即是赋予省级人大地方权,即为对地方具有一定自治权的肯认。

三、法定外地方税立法权的合法性享有

(一) 法定外地方税立法权的权源:概括性的中央授权

地方自治权来源一般存在固有权说、承认说、制度保障说和人民主权说等几种理论,^①固有权说认为地方自治权并非国家的赋予,而是地方自治团体基于自然法当然享有的权利,在性质上是一种前宪法、前国家的存在,宪法或法律对地方自治权的保障具有确认意义,但无创设效果。承认说认为地方自治团体的人格、权能,皆由国家赋予,而非其固有之权利。制度保障说强调地方自治系宪法特别保护的制度,不得循一般立法程序加以废止或侵害其本质内容。人民主权说主张为了保障人权,实现人民的主体性,地方自治乃不可或缺的制度。凡属人权保障上所必需的事项,不论有无法律根据,或法律如何规定,原则上地方自治团体皆得自行处理。我国的法定外地方税立法权更应该是制度保障下的地方性权力,其权力来源为《宪法》第56条,具体表现为在保障地方人民对辖区内税源课税的同意权前提下赋予的地方课税权力。

单一制的政体结构意味着国家主权直接源于人民的授权,国家主权自治体现的是整个国家人民的自治,二者之间没有中介,国家主权再通过法律(甚至是宪法)授予地方权力(包括地方自治权力),地方自治权力来源于主权国家的授权,在这里,人民整体直接授权形成国家主权,国家主权通过法治化的方式授予地方权力,权力流向遵循着人民→国家→地方的逻辑而进行,先有中央后有地方是单一制国家的发生学上的逻辑。^②基于单一制政体结构和地方自治平衡的考量,我国法定外地方税立法权应该在制度保障学说的理论下进行构建,即由中央依据《宪法》的保障进行授权,这种《宪法》的保障主要体现为“税收法定”的引申。

法定外地方税立法权的授权应是一般授权,这种一般授权相当于概括授权,即将法定外地方税的完整性权利全部授予地方,使地方享有创设、决定和调整法定外地方税的全部权利内容,不同于法定地方

^①参见许宗力等《地方自治之研究》,台湾地区业强出版社1998年版,第11-15页。

^②参见杜承铭《论特别行政区的授权性地方自治性质及其授权机理》,载《暨南学报》2015年第6期。

税的法条具体授权。法定外地方税立法权的一般授权使地方获得对具有性特点的税源开征新税种的权力,诸如对本辖区内特有的大宗产物课征特产税、对本区域具有税收特征的收费或基金改成地方税种的权力。^①法定外地方税立法权的明确授权不仅是对我国单一制政体原则的恪守,也为突破对地方税立法权明确禁止的现有政策性文件提供了依据,进而为地方的法定外地方税立法提供明确的指引。

我国法定外地方税立法权一般授权的具体载体可以由《立法法》实现,而且目前《立法法》已经授权“设区的市”的人大及其常委会可以制定“地方性法规”,这为地方税收立法提供了可能。但遗憾的是,2015年《立法法》修改后,就税收立法而言,国务院于何种情形可以被授权,《立法法》作了明确的标准和程序限定,而对地方的授权立法却只字未提。^②只是延续旧《立法法》的规定,限定地方立法内容为“国家主权的事项、各级人民代表大会、人民政府、人民法院和人民检察院的产生、组织和职权、民族区域自治制度、特别行政区制度、基层群众自治制度……”等以外的事项,^③尤其是“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”事项中税种之范围的模糊,容易引起此税种包含法定外地方税的误解。鉴此,《立法法》需要对法定外地方税立法进行明确的一般授权,以对税收立法完全属于中央立法范围的误解进行释疑。

(二) 法定外地方税立法权的依据: 准则性的标准立法

概括性的中央授权构成了法定外地方税立法权的权源,那么,何以成为法定外地方税立法权的依据,法定外地方税的准则性立法不失为规范和控制法定外地方税立法的可选路径。

法定外地方税的准则性立法具有表示各地方进行法定外地方税的立法(法定外地方税法律依据)时统一标准的性质。虽然法定外地方税的准则性立法具有标准法的性质,但它不是单纯的标准法,而是带有框架法性质的标准法。也就是说,即便是享有固有课税权的地方也要在作为国家的法律的“地方税法”的约束性规定的范围内制定条例。^④如此而言,法定外地方税的立法也是在中央统一领导下进行,并且不会与现有法律有所冲突。

法定外地方税的准则性立法一般表现为地方税通则的形式,并以此明确法定外地方税的界限和范围。一方面,地方税通则需要厘定法定地方税与法定外地方税的边界,从我国目前央地财政现实来看,更重要的是将部分法定地方税转化为法定税,例如烟叶税。另一方面,地方税通则应该明确法定外地方税的范围,同时与地方收费有所区分,即除了主体间存在具体对价的给付外,现有的地方基金或者具有税收性质的收费都存在转为法定外地方税的可能。

虽然法定地方税收益权最终归属地方,但鉴于其具有全国统一性和普遍性,也不适合由地方立法,而由中央统一立法。这也构成了地方税收立法的禁区,具体可以通过地方税通则列举法定外地方税立法权的除外(禁止)事项,例如规定下列事项由中央课税:^⑤(1)适合作为经济稳定政策工具的税收;(2)具有量能及重分配作用的累进税;(3)税基在各行政区区间高度分布不均现象或高度流通的税收;(4)容易形成税收输出的税目。就具体税种而言,我国当前的法定地方税主要包括房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、车船税和契税等税种。

就地方税通则的具体内容而言,我国台湾地区“地方税通则”将法定外地方税分为特别税课、临时税课和附加税课。其中,特别税课是指为适应地方自治之需要,经议会立法课征的税收。临时税课是各级政府为适应特别需要,经各级议会立法,举办临时性质的课税,临时税课应指明课征该税课的目的,并应对所开征的临时税课指定用途,并开立专款专户。附加税课是指在现有国税或者法定地方税基础上附加一定的税率课税,这种法定外地方税种的上位分类,也是值得借鉴的。地方税通则作为地方进行法定外地方税立法的准则性依据,其规范的内容应该是基于地方治理事项而予以课征的税收,主要包括以

^①参见朱云飞、成军《中国地方税体系现状与构建研究》,载《广西财经学院学报》2013年第4期。

^②参见熊伟《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。

^③参见《立法法》第8条。

^④参见[日]北野弘久《税法学原论》,陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第72页。

^⑤参见蔡茂寅《地方财政权之保障》,载刘剑文主编《财税法学前沿问题研究——地方财税法制的改革与发展》,法律出版社2014年版,第58页。

下内容:^①(1) 地方政府辖区内的有住所、居所和房屋的人;(2) 地方政府辖区内有营业场所的人;(3) 由地方政府辖区内的土地、房屋或财产以及该财产所产生的收入,或在地方政府辖区内所从事的行为。从我国地方现实来看,目前更为迫切的是将部分收费和基金转为法定外地方税,尤其是针对不特定对象课征并向地方公共支出的非税项目,而对一些具有专款专用性质的政府性基金也可以转为地方特别税,进而使地方进入税收财政,并受严苛的税法规则规范。

以地方税通则作为法定外地方税立法权的依据,首先是对“中央统一领导原则”的遵守,可以进一步补足其合宪性。同时,对法定外地方税作统一立法标准,可以控制地方的法定外税收立法权,使地方在既有法律控制下行使税收立法权的行为。另外,地方税通则仅仅是对地方税收立法的框架性规范和约束,同样可以实现地方税收立法的自主权。鉴此,地方的法定外地方税立法权可以在概括性的中央授权以及地方税通则的准则性立法下合法享有。

四、法定外地方税立法权的合法性行使

《立法法》的一般性授权和地方税通则准则性指引保障了中央对地方进行法定外地方税立法的合法性控制,但法定外地方税立法的合法性行使最终尚需依赖地方的正当性行使,而法定外地方税立法正当行使的核心在于恪守地方“法律”保留原则。一般而言,法律保留指的是特定事务或领域内事项之处理,保留由立法者制定法律为之,而其所欲排除或限制的权力竞争者,乃立法权以外的所有国家权力,主要是行政权。^②由此观之,法定外地方税的决定权和具体要素的确定权需要由地方立法机关保留。

“无代表不纳税”就地方而言,法定外地方税收法定或“代表”的形式表现为地方条例主义,即法定外地方税立法必须制定地方性法规(条例)。一方面,地方性法规也是代表人民的立法机关同意课税的形式,本质上表征了其经过人民的同意。另一方面,只有通过立法机关的审批,地方才有法定外地方税的课税权。

地方税收法定的形式即以地方性法规作为法定外课税的依据,法定外地方税条例的形式既可以是特定的法定外地方税法,还可以是其他单行地方性法规。《宪法》第56条的“人民有依法律纳税之义务”指有关纳税义务应以法律定之,并未限制其应规定于何种法律。法律基于特定目的,而以内容具体、范围明确之方式,就征收税捐所为之授权规定,并非宪法所不许。^③但不论该条例是以何种形式规定征税的事项,都必须要以地方税法的规定为准则。反之,法定外地方税的规定只有通过条例才能对地方人民起到法律上的作用。^④

税收法定的第一层面为税收要素法定,即要求纳税人、征税对象、计税依据、税收优惠等税收基本要素应当由法律规定,第二个层面为税收要素确定,即要求税法的规定必须尽量明确,避免出现漏洞和歧义。^⑤同样,地方税收条例主义不仅要求以地方性法规作为人民同意课征法定外地方税的形式,还需要法定外地方税的构成要件必须以地方性法规明确规定。法定外地方税构成要件的不明确也是当前实践中比较突出的问题,例如上述浙江省的集镇配套设施建设费虽然已经以条例的形式做出规定,但对其具体构成要件却尚未明确,而是授权地方行政机关规定。

“从更高层次上看,立法主导是财政法定的初步阶段,只是形式上的‘财政法定’,即主要关注法律在程序上的形式理性。在此基础上,还应当重视法律的正当性,走向实质上的‘财政法定’,人大不光要立法,还应立‘良法’。”^⑥法定外地方税在形式上由代表人民的地方立法机关创设,其实质在于保障地方纳税人的权利,那么,人民通过立法机关行使法定外地方税创设权的能力同样至关重要。另外,当前我国地方立法机关存在虚置以及具体实质的税收立法仍然旁落行政机关等现象,无不影响法定外地方税

^①参见陈清秀《现代税法原理与国际税法》,台湾地区元照出版社2008年版,第678-679页。

^②参见蔡宗珍《法律保留思想及其发展的制度关联要素探微》,载《台大法学论丛》2010年第3期。

^③参见台湾地区大法官解释释字第346号。

^④参见[日]北野弘久《税法学原论》,陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第72页。

^⑤参见刘剑文《落实税收法定原则的现实路径》,载《政法论坛》2015年第3期。

^⑥参见刘剑文《论财政法定原则——一种权力法治化的现代探索》,载《现代法学》2014年第4期。

收的立法。因此,应强化地方人大进行法定外地方税立法的能力,进而实现实质意义上的税收“民”定,以保护地方纳税人的权利。

地方税收条例主义原则的遵守并不完全否定地方税收授权立法的存在,也就是说,地方税收体例主义也是相对税收法定。我们必须认识到,税收立法有其发展的客观规律,尤其是在经济结构和税制结构转型升级且代议制度并未成熟的时期,一律排斥授权立法,并不是落实税收法定原则的最佳选择。^①因此,我们应明确法定外地方税的税收主体、税收客体、税基与税率等核心要素由地方性法规规定,而对于税收优惠权等非核心要素可以授权地方政府予以调整。但是法定外地方税授权立法必须严格遵循法定的程序规则,贯彻“要求税收立法授权的范围、目的必须明确、具体,严格禁止在税收立法领域进行一般性、空白性委任税收立法”。^②

结语

地方税立法权仅指地方对法定外地方税的创设权,当然包括税率调整权和税收优惠决定权等税收创设权的下位权力,这也构成了实质意义上的地方税立法权。从我国现有的法律解释来看,目前法律并未明文禁止法定外地方税立法权,也不构成法定外地方税创设权的法律障碍。基于“单一制”的政体结构和当前地方税收立法政策性禁锢的现实需要,法定外地方税立法权仍需概括性的中央授权,由《立法法》实现,并且以地方税通则的准则性立法作为标准依据。至于法定外地方税立法权的合法行使,应不无例外的恪守地方税条例主义,表现为以地方性法规的形式明确法定外地方税的构成要素,即以法定外地方税条例作为地方向辖区内人民课税的依据,如此方能做到法定外地方税的合法性享有和行使。法定外地方税的确定和立法授权不仅可以使地方存在的诸多收费和基金转为税内课征,而且使法定外地方税从法外运行到法内行使,进而规范地方的法定外税收立法。同时,地方税收立法也使地方在税收法定的约束下寻求具有特色的地方财源,课征独立的地方税,不仅为地方财政自主权的突破提供契机,也为地方独立承担财政责任提供了前提。当然,法定外地方税主要解决地方税收立法权问题,倘若以此完全化解地方财源问题,恐怕难以奏效,对于地方财力薄弱问题,在税收立法中央集权的国家应主要依赖于中央与地方税收收益权的分享以及中央对地方的财政转移支付予以化解。

Subject: On the Evidence and Practice of the Legislative Power of Local Tax outside the Law in China

Author & unit: BI Jinping(Law School ,Anhui University ,Anhui Hefei 230601 ,China)

Abstract: Because there is no local tax legislative power ,local finance rely on public finance ,public debt finance and fee finance and other informal sources of finance. However ,obtaining revenue by informal sources of finance ,it not only greatly reduces the ability to raise financial resources and norms ,But conflict with the legal concept of the revenue state. In view of this ,our country can give local the legislative power of local tax outside the law ,and then obtain stable and normative local financial sources. From the perspective of rechtsdogmatik ,China's current law does not expressly prohibit the legislative power of local tax outside the law ,it still need laws to stipulate explicitly that achieving the authorization of the central government and break through the constraints of existing policy documents ,in order to protect and regulate the local tax legislative power. The legislative power of local tax outside the law should not only operate under the general authorization of the Legislation Law ,but also need the Rules for Local Tax as a basis for the criteria. Meanwhile ,the legislative power of local tax outside the law needs to follow the local tax regulations doctrine ,and clears its constituent elements by local regulations.

Key words: local tax outside the law; tax legislative power; legality; local tax regulations doctrine

[责任编辑:吴 岩]

^①参见徐阳光《民主与专业的平衡:税收法定原则的中国进路》,载《中国人民大学学报》2016年第3期。

^②参见朱大旗《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。