

稅收的法定性與可預見性

Dr Alexander Ressos, TEP
Attorney-at-Law (Switzerland), Solicitor (Hong Kong),
Solicitor (England & Wales)

舊時領地的財政悖論——稅負輕微卻伴隨著無法預測的各種徵派——恰是現代稅法中合法性原則的反面寫照。《瑞士聯邦憲法》要求稅收的一般原則，特別是納稅人範圍、課稅對象及其計算方法，須由形式意義上的法律加以規定（《聯邦憲法》第 127 條第 1 款），並要求課稅遵循普遍性、平等對待和量能課稅原則（《聯邦憲法》第 127 條第 2 款）。¹1990 年《聯邦州與市鎮直接稅協調法》確立了各州立法的框架，而 1994 年 6 月 21 日的提契諾州《稅法》（*Legge tributaria*）則規定了州和市鎮層面的所得稅、財產稅、利潤稅和資本稅。²

信賴保護原則（《聯邦憲法》第 9 條）進一步增強了可預見性。按照瑞士稅務實踐，納稅人可以就特定交易或架構的稅務處理事先向稅務機關申請預先裁定（*ruling*）；只要所陳述的事實準確完整且法律未發生變化，該裁定即對稅務機關具有約束力。³預先裁定曾引發爭議，在國際背景下尤其如此。自 2017 年 1 月 1 日《稅務行政協助條例》生效以來，瑞士有義務按照 OECD 標準，就若干裁定（包括自 2010 年 1 月 1 日起作出的裁定）與其他國家進行自發資訊交換。儘管如此，預先裁定的功能所回應的，正是舊時領地的臣民也能體會的一種需求：事先知道國家將會要求什麼。

實務提示。客戶——尤其是來自意大利的客戶——常常問我，是什麼讓瑞士法律“安全”。領地的歷史有助於具體地解釋答案：

- 法官領取薪酬，經選舉或任命產生、任期固定，並受全聯邦統一的程序法典約束（CPC 和 CrimPC，均自 2011 年 1 月 1 日起施行）；
- 罰款、罰金和被沒收的資產歸國家所有（《瑞士刑法典》第 374 條（SCC）），其在各公共機構之間的分配遵循法定比例；
- 稅收須有形式法律依據（《聯邦憲法》第 127 條第 1 款），而預先稅務裁定可以就特定交易提供法律確定性；
- FINMA 的經費獨立於其執法結果，且 FINMA 無權處以罰款；
- 市鎮稅率乘數由各市鎮在州法限度內每年確定，在就居住地提供諮詢時必須加以核查。

1 市鎮自治與聯邦保障

在遠方統治者的治下，領地內的各社區通過自行管理財產、自行徵稅和捍衛自身規章，保持了自治。現代瑞士市鎮在憲法框架內延續了這一傳統。《聯邦憲法》依照州法保障市鎮自治（《聯邦憲法》第 50 條第 1 款）；在提契諾州，依據州《市鎮組織法》

（*Legge organica comunale*），各市鎮在其立法機構批准年度預算及須由稅收彌補的金額時，確定本市鎮的稅率乘數（*moltiplicatore d'imposta*），以州基本稅額的百分比表示。⁴提契諾各市鎮之間稅率乘數的差異，對於選擇居住地或註冊地的私人客戶和公司而言意義重大；盧加諾的稅率乘數，也是該市在與其他市鎮及其他金融中心競爭時所運用的因素之一。

現代市鎮與舊時 *vicinanza*（村社）的區別，在於圍繞地方自治的各項保障。提契諾市鎮的稅務決定須遵守合法性原則和平等對待原則，可向州行政法院提起上訴，並最終可上訴至聯邦最高法院。其自治受到憲法保護，免受州的侵蝕，但同時也受到其公民和居

民基本權利的限制。領地的居民享有自治，卻沒有保障；現代制度則二者兼備。

2 註釋

1. 《聯邦憲法》（見上文），第 127 條第 1 款和第 2 款，查閱於 <https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/1/10/101-127-158.html>。
2. 1990 年 12 月 14 日《聯邦州與市鎮直接稅協調法》（StHG/LHID），SR 642.14，<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/64/642.14-index.html>；提契諾州 1994 年 6 月 21 日 Legge tributaria (LT)，<https://m3.ti.ch/CAN/RLeggi/public/index.php/raccolta-leggi/legge/num/580>。
3. 《聯邦憲法》（見上文），第 9 條（“Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden”），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/1/10/101-9-13.html>；2012 年 9 月 28 日《聯邦稅務國際行政協助法》（TAAA），SR 651.1，以及 2016 年 11 月 23 日《稅務國際行政協助條例》（TAAO），SR 651.11，第 8 條（裁定的定義）、第 9 條（自發交換義務）、第 16 條（適用於自 2010 年 1 月 1 日起作出的裁定）及第 17 條（於 2017 年 1 月 1 日生效），查閱於 <https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/6/65/651.11-index.html>。裁定對稅務機關產生約束力的條件，源自關於《聯邦憲法》第 9 條的判例。

稅收的法定性與可預見性

4. 《聯邦憲法》（見上文），第 50 條第 1 款（“Die Gemeindeautonomie ist nach Massgabe des kantonalen Rechts gewährleistet”），<https://www.droit-bilingue.ch/de-fr/1/10/101-50-58.html>；1987 年 3 月 10 日 Legge organica comunale (LOC)，RL 181.100，第 13 條第 1 款 c 項（市鎮大會 “approva il preventivo del comune e delle aziende comunali e il fabbisogno da coprire con l'imposta; stabilisce inoltre i moltiplicatori d'imposta”），<https://m3.ti.ch/CAN/RLeggi/public/index.php/raccolta-leggi/legge/num/65>。

僅供一般參考。本文不構成法律或稅務意見，不能取代針對個別情況的專業意見，亦不建立律師與客戶關係。本文反映截至 2026 年 9 月的法律狀況。

網上版本：hk.helveticaregister.com/lugano-legality-and-predictability-of-taxation