

税法一般反避税条款的合宪性 审查及改进

王宗涛*

摘要 税法一般反避税条款落入宪法财产权与契约自由权的保护范围,有介入宪法视阈关照之必要。财产权的社会义务理论可以为一般反避税条款的合宪性提供学理支撑与观念基础。尽管如此,这一条款仍要接受合宪性的框架与逻辑检视。一般反避税条款建制应以基于纳税人平等权的量能课税原则为主导理念,不宜过度宣示反避税的国库主义至上立场。在制度设计层面,基于法律保留原则、比例原则与平等原则的要求,现行一般反避税条款立法亟待予以合宪性修补。在法律适用层面,应引入合宪性解释方法与机制,对税法规范予以合宪性解释以贯彻宪法原则与精神,保障一般反避税条款个案适用的合宪性。基于税法与宪法的高度关联,税法学研究有向宪法学思维借鉴之必要,并应寻求与宪法学的学理和方法论沟通。

关键词 一般反避税条款 基本权利 财产权的社会义务 合宪性审查

引言

《企业所得税法》第47条规定:“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。”为因应税收筹划的日益复杂、花样翻新,藉由引入“兜底性”一般条款以克服特别反避税条款的涵盖性不足,具有现实的必要性与立法技术的优越性。但这一条款以“无合理商业目的”“非常规交易形式”或“滥用法律形成自由”等不确定性概念为构造而作成,^[1]与税收法定原则所主张之法定性与明确性相抵牾。在实

* 厦门大学法学院讲师。本文系福建省社科规划青年项目(项目编号:FJ2016C006)、国家社科基金重点项目(项目编号:14AZD153)及中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(项目编号:20720161080)的研究成果。

[1] 参见叶姗:“一般反避税条款适用之关键问题分析”,《法学》2013年第9期,第94页。

践中,围绕这一条款的争议频出,是自2008年立法以来税法学界聚集争议之焦点话题。观察既往的研究文献,大多数囿于税法的视角,缺乏方法与路径的创新,相关结论亦难为各方“罗生门”式的争端提供有价值的理论解释与制度方案。

本文所主张的是,“税法富含强烈的宪法意识,与人民基本权关系尤为密切”。〔2〕基于一般反避税条款所导出的反避税权力,对公民财产权、契约自由等基本权利造成重大威慑,在宪法层面遭遇合宪性诘难,有寻求宪法学理进一步解释证成的必要,一般反避税条款也应遵循合宪性的框架予以制度设计与解释适用。换言之,一般反避税条款的建制,不仅取决于税法之议会多数决为足已,更应与宪法整体秩序所表彰之价值相一致。本文以纳税人基本权利为中心立场,将一般反避税条款置于宪法学的学术框架下,在融合税法的学理及规范逻辑基础上,考察一般反避税立法及适用的合宪性界限及控制问题。

一、基本权利限制与一般反避税条款:合宪性内在基础之提出

(一)限制基本权利的类型:契约自由权 VS 财产权?

反避税是对私法交易秩序的调整,是对契约自由、意思自治的矫正与限制。契约自由权不仅是私法权利,更主要是宪法基本权利。尽管我国宪法没有明确规定这一权利形态,但基于对《宪法》第51条的解释而得出该条是兼具“基本权利限制条款”与“一般行动自由条款”的双重属性,契约自由权内含于其中。〔3〕此种解释方案受到1957年“埃尔弗斯”案的启发,德国宪法法院将《德国基本法》第2条第1款解释为一般行动自由,认为其可以发挥兜底性基本权利的功能,使宪法未明示的自由得以纳入基本权利的特别保护,形成封闭、无漏洞的基本权利体系。〔4〕我国台湾地区“司法院大法官会议”对“宪法”第22条有类似见解。〔5〕

财产权限制是宪法观察反避税问题的另一视角,反避税触及到宪法上的财产权保障条款。我国《宪法》第13条第1款规定:“公民的合法的私有财产不受侵犯。宪法财产权保护不仅包括存续保障,也应包括财产的使用、收益和处分自由。”“因为固然财产状态之存续受到维护,如果人们就其财产无法自由地支配和收益,那拥有存续保障的意义也将被架空。”〔6〕避税筹划指向财产的交易与处分权,避税规制某种程度上是对此种类型的财产权的干预与限制。如果从财产权的功能层次看,财产权可分为生存意义财产权、发展意义财产权和经营意义财产权,

〔2〕 葛克昌:《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第5页。

〔3〕 参见王理万:“商业性强制保险制度的合宪性分析”,《法学家》2017年第2期,第34—35页。

〔4〕 参见赵宏:“限制的限制:德国基本权利限制模式的内在机理”,《法学家》2011年第2期,第115页;张翔:“基本权利的体系思维”,《清华法学》2012年第4期,第15页。

〔5〕 我国台湾地区“司法院大法官会议”释字第576号文。

〔6〕 参见蔡维音:“财产权之保护内涵与释义学结构”,《成大法学》2006年第11期,第42页。

经营意义财产权针对企业、公司的大部分财产,即保证这类财产的自由使用、收益和处分。^{〔7〕}反避税无疑构成对此一类型财产权的重大限制。

反避税构成对契约自由权和财产权的双重限制,两者产生竞合。契约自由权与财产权存在紧密的交叉与吸收关系而构成非真正的基本权竞合,宜择一权利进行保护。反避税是对纳税人财产的使用与处分限制,而财产使用与处分一般以契约为主要表现方式;契约自由权是一组复杂的权力集合,其设定与规范准据常常籍以契约交易的具体内容而形成。亦即,财产权是反避税对基本权限制的实质内容,契约自由仅是财产交易与处分的法律形式。正如我国台湾地区“司法院大法官会议”释字第 576 号文指出的:“……除依契约之具体内容受宪法各相关基本权利保障外,涉及财产处分之契约内容,应为‘宪法’第 15 条(财产权)所保障,又涉及人民组织结社之契约内容,则为‘宪法’第 14 条(集会结社自由权)所保障……。”财产权的教义学分析也支持此一结论。纳税筹划设计主要指经营意义的财产权,在宪法确立市场经济体制的背景下,这一权利暗含具有企业自治、契约自由的固有属性,故对契约自由的干预本质上系对财产权内在固有属性的限制而非其他。此外,从财产权的宪法价值看,财产权关系到人的自由、生存和发展的基本权利,是这一系列权利的中心枢纽和基础保障。^{〔8〕}财产权的宪法位阶高于契约自由权,将其纳入财产权范畴保障更有利于对反避税权力的宪法控制。

(二)财产权的社会义务:一般反避税条款的合宪性内在基础

基本权利应有所限制是一项基本的“宪法公理”,财产权也不例外。《宪法》第 13 条在财产权入宪的基础上,第 3 款规定,“国家为了公共利益的需要,可以依照法律规定对公民的私有财产实行征收或者征用并给予补偿。”公共利益固然可以作为对包括财产权在内的各项基本权利限制的重要标准与依据,但基于宪法公共利益的征收或征用条款难以适用于对征税的规范或仅具有弱效力,征税的宪法基础及规范有待于另寻其他学理论证。^{〔9〕}

财产权的社会义务理论是更为适格的学说。^{〔10〕}财产权的社会义务源于这样的理念:出于维护社会正义的目的,财产权应当作自我限缩。在个人张扬其财产自由的同时,应使其财产亦有助于社会公共福祉的实现,也就是能够促进合乎人类尊严的人类整体生存的实现。究其本质,“财产权负有社会义务”是对古典自由主义“财产权绝对”观念的根本反思,这种转变有着深刻的经济社会基础,即在传统社会向现代社会的变迁中,个人生存状态从“基于私人所有权的个人生存”向“基于社会关联性的个人生存”转变。^{〔11〕}财产权应承担社会义务,是自由法治国转向社会法治国的观念革新,成为现代宪法处理财产权问题的基本观念,它型塑了财产权的

〔7〕 参见汪进元、高新平:“财产权的构成、限制及其合宪性”,《上海财经大学学报》2011 年第 5 期,第 21—22 页。

〔8〕 参见张千帆等:《宪政、法治与经济发展——政治与法律思想论丛》,北京大学出版社 2004 年版,第 281—288 页。

〔9〕 参见刘连泰:“宪法上征收规范的效力是否及于征税:一个比较法的考察”,《现代法学》2009 年第 3 期,第 119 页。

〔10〕 参见葛克昌:《所得税与宪法》,北京大学出版社 2004 年版,第 10—16 页。

〔11〕 参见张翔:“财产权的社会义务”,《中国社会科学》2012 年第 9 期,第 103—108 页。

内容与保护范围,是宪法对其限制的内在本质基础。

由财产权的社会义务理论可以导出国家征税具备合宪性基础。现代税收国家一方面强调维护私有财产权与自由经济体制的秩序建立,另一方面要求此种秩序之建立有赖国家财政为基础与保障,即以对财产权加以限制或课税为前提。是故,宪法上的财产权保障与“人民有依法纳税的义务”系为一体两面,财产权应承担必要且基本的社会义务。“个人所得之获取,背后有赖于国家对生产、职业法律制度之存在,利用国家之货币政策、商业政策、景气政策等经济政策……包括社会大众所创造之市场条件、生产规格、技术与商业关系。凡此种种之前提,乃对应于个人所得之社会义务,此种社会义务,借由所得税法予以实现。”^[12]财产权的社会义务理论奠定了政府征税的合宪性观念基础,基于这一理论,政府的征税规模与纳税人的税负水平、税制的结构设计以及各类所得与财产的税制差异,都可从中寻求妥适的结论。20世纪90年代,德国宪法法院从财产权角度关注课税,提出“最适财产权税课理论”,经由一系列法院判决,形成诸如财产税课税仅限于财产收益而不及于财产本体,以及半数原则即财产税整体租税负担,不应超过其收益的半数,作为财产权履行社会义务的界限等观点。^[13]

反避税可藉由财产权的社会义务理论而获得合宪性内在本质基础。依据财产权的社会义务理论,当财产权所针对的对象越具有社会功能或者社会关联性时,对它限制的范围和程度也应越大。^[14]避税问题具有鲜明的社会性,避税筹划侵蚀国家的税基,瓦解国家存续的财政基础。大规模避税泛滥使得财政收入大幅减少,进而政府财政支出捉襟见肘,最终降低政府支出和公共福利供给,可能诱发巨大的经济和政治困难。^[15]不足为此,避税也导致纳税人之间的税负不平等,进而传递至市场竞争不平等、收入再分配秩序不平等,其社会危害性甚为明显。^[16]此种财产权交易与处分权的滥用势必应加以更为严格的限制与管控,对财产权施以社会义务亦具有了必然性与正当性。

“按所有权社会化的结果,包括对所有权人之自由予以法律限制,亦包括对所有权人的交易意愿加以干预,如果纳税人从事非常规的避税安排,从而偏离社会对常规类型的期待,可依常规交易类型之纳税期待调整,故租税规避的一般条款,乃税法之立法者依该类型授权执法者就社会所期待的常规交易类型予以课税。”^[17]言下之意,反避税是对财产权交易与处分可能性的限制,不仅无违背宪法关于财产权保障的精神,理应属于财产权社会义务的具体表现,宪法及其所属之税法更有必要引入落实财产权社会义务的规制财产权交易与处分权滥用的制度

[12] 葛克昌,见前注[10],第12—13页。

[13] BVerfGE 93, 149, 152f; BVerfGE 93, 121; BVerfGE 93, 121, 138, 140f; 93, 174f; BVerfGE 93, 121, 148; BVerfGE 93, 165, 176, 转引自葛克昌,见前注[2],第218—219页。

[14] 参见(德)康拉德·黑塞:《联邦德国宪法纲要》,李辉译,商务印书馆2007年版,第351页。

[15] See M. Boyle, “Cross-Border Tax Arbitrage - Policy Choices and Political Motivations”, *British Tax Review*, Vol.5, 2005, pp.527—531.

[16] See J.Bankman, “An Academic’s View of the Tax Shelter Battle”, H.Aaron and J.Slemrond(eds), *Crisis in Tax Administration*, WashingtonDC: Brookings Institutions Press, 2004, p.31.

[17] 葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第22页。

工具。由此,财产权的社会义务奠定反避税的学理与观念基础,反避税的理念阐发、制度边界及其宪法控制,也必须从财产权的社会义务中导出。

也需要认识到,“如果经由税捐的课征来限制财产权的利用(交易、处分),导致完全排除财产权人利用的可能性,亦即使财产权变成空洞的权利时,则其已逾越财产权的社会义务界限,构成不合法的征收”。〔18〕 如果对社会义务过度强调,势必对财产权内核构成侵蚀,反避税也将异化为对财产权自由交易与处分的彻底否定,宪法必须建构出防范财产权社会义务被过度滥用或扩大化的机制与教义学体系。

二、纳税人基本权利保护与一般反避税条款建制理念的合宪性审查〔19〕

(一)目的合宪性标准与一般反避税条款建制理念:纳税人基本权利保护

就税法而言,支撑一般反避税条款的正当性基础可以从基于租税国家的税收国家主义职能与基于纳税人平等权的量能课税原则两方面导出。〔20〕 两者发端于宪法理念、可有效对接现行宪法规范,一般反避税条款建制据此在观念层面上契合合宪性要求。

首先,一般反避税条款建制可以从税收的国家主义职能中获得合宪性资源。税收在现代国家中占据绝对重要的地位:一方面,随着公共职能不断扩大,国家履行职能所需的财政基础更加依赖税收,从而使宪政国家的一切权力无不来自于税收并从属于税收,成为“租税国家”;另一方面,税收频繁作为国家优化资源配置、调节社会总供需平衡以及调控收入再分配的技术手段与政策工具。〔21〕 诸上可从《宪法》第 56 条“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”、第 15 条“……国家加强经济立法,完善宏观调控”的解释中而导出。任何的税收规避与逃脱为现代租税国家所不容,与宪法及其税收理念格格不入。同时,避税使得国家利用税收工具从事经济、社会调控的政策空间受制、管制诱导机制扭曲及实施效力大打折扣。由此,一国税法及政策创制各种反避税手段具有宪法学理与政策基础。

其次,基于纳税人平等权的量能课税原则进一步夯实一般反避税条款建制的合宪性基础。量能课税是税法固有原则,即税负应依照负担能力在纳税人间公平分担,税负能力强的多纳税,税负能力弱的少纳税。〔22〕 “量能课税原则符合宪法的规范依据与内在要求,宪法平等权及平等原则构建其宪法依据与法治基础。”〔23〕 避税行为造成税负能力相同的人不纳税或者缴纳更少的税,使得相同税负能力的纳税人之间缴纳不同的税。税负不公平将传导至市场竞争起点的不公平,导致市场公平竞争和收入分配的失序。由此,德国《租税通则》第 22 条规定:

〔18〕 陈清秀:《税法总论》,台湾地区元照出版有限公司 2016 年版,第 67 页。

〔19〕 关于基本权利限制的合宪性审查标准,学界普遍认为包括实质合宪性与形式合宪性两方面,具体为公共利益目的(目的正当性)、比例原则与平等原则、法律保留与正当程序等标准。后文据此展开分析。

〔20〕 参见王宗涛:《一般反避税条款研究》,法律出版社 2016 年版,第 30—34 页。

〔21〕 参见朱一飞:《税收调控权研究》,法律出版社 2012 年版,第 25—32 页。

〔22〕 参见陈清秀:“量能课税原则在所得税法上实践”,《法令月刊》第 58 卷第 5 期,第 182 页。

〔23〕 (日)金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根译,法律出版社 2004 年版,第 26 页。

“税法不容规避,不得藉由滥用法律之行形成自由以规避税法。”我国《宪法》第33条规定:“中华人民共和国公民在法律面前一律平等。”基于宪法平等权必然导出量能课税原则,进而“税法不容规避”的理念。“从契约形成自由出发,衍生出国家对税负平等承担保护义务去对抗契约自由滥用(避税),立法者不仅有权、更有义务立法对抗税捐负担之不平等。”〔24〕

由此,反避税建制着眼于两大价值追求:一是纳税人的权利(平等权)保障,二是国家的税收权力与利益。亦即反避税是纳税人权利与国家征税权的共同追求,兼顾纳税人利益和国库利益的统一,透过两者的兼容平衡使其符合宪法的基本观念与规范逻辑。但需要树立的观念是,两者应有主次之分、而非等量齐观。“在宪法的内在价值体系中,对基本权利的确认与保障是整个宪法价值体系的核心所在。”〔25〕国家征税权应以人民的同意为最终依归,税收目标和国家目的都以人权保障为根本追求。一般反避税建制的宪法正当性,理应以保护纳税人税负平等权、落实税法之量能课税原则为终极追求。赋予国家反避税权力打击避税,也应以维护纳税人平等权、落实税法量能课税原则为宗旨。从另一角度看,如果过于倡导反避税的税收国库主义观念,势必导致反避税权的肆无忌惮,可能对纳税人的契约自由与财产权运用自由等基本人权造成潜在危险,其宪法的正当性将荡然无存。正如有观点指出:“国家的财政收入目的,不应成为税法目的解释(反避税)的主要考量目标,是学界普遍认可的观点。”〔26〕此外,反避税富于鲜明的政策性和国家性,其政策和推进力度因应时代变迁而调整,如果缺乏基本权利至上的法治理念管控,势必导致“利维坦”式的税收国库主义甚嚣尘上。

(二)我国一般反避税条款建制理念的合宪性审查

为规范《企业所得税法》第47条的实施,国家税务总局于2014年发布《一般反避税管理办法(试行)》,其中第2条规定,“下列情况不适用本办法:(一)与跨境交易或者支付无关的安排……”。《国家税务总局有关负责人就〈一般反避税管理办法(试行)〉有关政策问题答记者问》解答如下:“跨境的避税安排会造成我国税款的流失,而境内交易的调整有可能会造成两地之间重复征税,因此境内交易不是我们关注的重点,现阶段本《办法》只针对跨境交易或支付。”言下之意,一般反避税所规制的仅为跨境避税交易,因为跨境避税交易会造成国内税款流失,境内交易并不会影响税款流失。此中可以初见反避税建制浓厚的国库主义至上观念,反避税旨在维护国家税基、组织财政收入。与之相适用,国家税务总局每年向社会公众发布年度性反避税工作情况通报,通报的核心是反避税对国家税收增加贡献度,丝毫未有关于反避税政策对促进纳税人税负平等、市场公平竞争秩序等的宣示阐述。〔27〕

倡导反避税的国库主义至上是我国创立反避税制度以来一以贯之的政策导向。作为我国最原始和最主要反避税制度的转让定价制度,肇始之初仅针对外商投资企业和外国企业而不

〔24〕 Drüen, StW 2008, 154ff (157ff), 转引自葛克昌,见前注〔2〕,第13页。

〔25〕 林来梵:《宪法学讲义》,法律出版社2015年版,第274页。

〔26〕 参见葛克昌:“实质课税与纳税人权利保障”,载葛克昌、贾绍华、吴德丰主编:《实质课税与纳税人权利保障》,台湾地区财团法人资诚教育基金会2012年版,第14页。

〔27〕 如《国家税务总局关于2015年度反避税工作情况的通报》《国家税务总局关于2014年度反避税工作情况的通报》等。

包括内资企业。1992年全国人大常委会通过《税收征收管理法》，首次将转让定价制度扩张至对内资企业一体适用。但2008年《企业所得税法》建立更完善的转让定价制度，但《特别纳税调整实施办法（试行）》第38条规定：“实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不做转让定价调查、调整。”毫无疑问，支撑对跨境与境内交易持差异化的税法态度，蕴含其中是鲜明的国库主义至上理念。

由于过度追逐国家税基和维护税收主权，缺乏保护纳税人权利的理念楔入，一般反避税条款的合宪性逻辑链条极其脆弱。不足为此，基于国库主义的建制对纳税人基本权利构成重大损害，本身存在违宪性争议。税法对跨国避税交易与境内交易采取不同的态度，使得跨境与境内纳税人之间税负不平等，与宪法平等权所要求的量能课税原则不符。税负不平等影响至跨境市场竞争的不平等，对经济全球化及市场自由化造成不利屏障。“打击避税这一有害税收竞争的行为目的在于保障税收在不同国家之间得到公平分配，并避免税收成为投资决策的决定性要素。”〔28〕现行反避税理念与国际税法建制的税收无差别待遇原则难以自洽，单一国家基于税收主权的单边性反避税调整也破坏国家间税权与税收利益的公平分配。〔29〕

我国一般反避税建制亟待予以合宪性理念矫正。一方面，将宪法理念导入反避税建制中，确立反避税法“纳税人权利之法”的价值属性，重塑反避税立法者与政策形成者的政策理念。“税收问题首先是宪法问题，从根本上体现纳税人与国家之间的宪法关系。”〔30〕若从民主人权意识出发，税法不仅是征税权行使的依据，即“征税之法”，更为关键的是，它是保障纳税者基本权利、对抗政府征税权的“权利之法”。〔31〕中国传统上强调税收的国家性和政治性，税收是人民对国家的义务。正如有观点指出：“马克思主义学说基于国家意志论和国家分配论角度建构税收的正当性基础，认为税收是以国家为主体的分配活动，具有强制性、单方决定性，人民是分配的对象与义务主体。”〔32〕这造就了反避税立法与政策中国库主义至上的政治与观念基础。在现代税收国家、财产权入宪的时代背景下，我国税法与反避税法理念应做重大的革新，确立其“纳税人权利之法”的法品格与价值定位，反避税重在保障纳税人平等权及税收公平分配秩序。在解释上，《宪法》第56条公民纳税义务条款亦应做重新解释，从人民依法“纳税”向政府依法“征税”的重心转变。反避税规范解释应一并调整，遵循“纳税人权利之法”的解释立场与思维。

另一方面，基于宪法平等权的规范要求，在税法中明确引入量能课税原则，夯实一般反避税条款的合宪性基础。目前在税法学理层面对量能课税原则作为税法基本原则有所质疑，在立法与政策层面亦未将其制度纳入。〔33〕这种认识严重阻却反避税的税法正当性，一般反避

〔28〕 经济合作与发展组织(OECD)编：《有害税收竞争—经济合作与发展组织的两个研究报告》，国家税务总局国际税务司译，中国税务出版社2003年版，第61页。

〔29〕 参见廖益新主编：《国际税法》，高等教育出版社2008年版，第18—20页。

〔30〕 苗连营：“纳税人和国家关系的宪法建构”，《法学》2015年第10期，第88页。

〔31〕 参见(日)北野弘久：《税法学原论》，陈刚、杨建广等译，中国检察出版社2001年版，第18页。

〔32〕 秦前红：“论宪法上的税”，《河南财经政法大学学报》2012年第3期，第56页。

〔33〕 参见刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版，第128—146页。

税建构更难言以平等权与量能课税原则为理念而汲取其合宪性基础。以我国台湾地区“立法”为例,早在1997年“司法院大法官会议”释字第420文即提出:“涉及租税事项之法律,其解释本应于租税法律主义之精神,依各该法律之立法目的,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之。”该解释充分反映量能课税、实质课税及税收法定之精神。但由于缺乏立法规范的明确规定,尤其是对这些原则的理解适用不一,导致实务中各方争议不断。鉴于此,2009年5月台湾地区修订“税捐稽征法”,将释字420文直接上升为“立法”,作为第12条之1第1款。该提案的立法委员赖士葆认为:“一方面寄希望将其法律化,赋予实质课税名正言顺之地位,另一方面避免实务中滥用实质课税原则,以合乎租税法律主义之精神。”^[34]2013年,台湾地区在第12条之1第3款中正式引入一般反避税条款,作为第12条之1第1款之后续以及具体化规则。”^[35]鉴于此,我国税法立法一方面应明确承认量能课税原则作为税法建制的基本原则;另一方面在《税收征收管理法》或未来税收基本法立法中引入量能课税原则及其实质课税条款,并将其作为税法基本原则纳入条文总则和总纲中,以对接并在税法中具体落实宪法的平等权保障条款,唯有此,包括一般反避税条款建制在内的税制设计、税法建制方能合乎正当性、符合宪法的逻辑。

三、一般反避税条款立法规范的合宪性审查与修补

(一)一般反避税条款立法规范的合宪性审查

1. 法律保留原则与一般反避税条款立法的行政异化

法律保留原则项下包括法律明确性原则。德国宪法学判例又衍生出“重要性理论”,只有那些涉及基本权利的“重大事项”必须制订法律,而一般性事项可由立法机关授权行政机关制定行政法规。^[35]我国《宪法》第13条以及《立法法》第8条第6项规定:“下列事项只能制定法律……(六)税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度。”《立法法》第9、10条分别规定授权行政立法及授权明确性原则。亦即,对作为限制基本权利的税收,我国宪法采取“法律保留”与“行政法规保留”双重原则,只有全国人大及常委会、国务院有权创制反避税规则,且要符合明确性或授权明确性原则。

我国一般反避税立法由《企业所得税法》第47条创设,在形式上符合法律保留原则。但其以“合理商业目的”“合理方法”等不确定概念界定财产权、契约自由权的边界,显然与法律明确性原则有所抵牾。不确定性概念有模糊性和多义性等属性,在解释和适用中存在极大的确定性和明确性争议。^[36]尽管《企业所得税法实施条例》第120条对“合理商业目的”做出解释:“不具有合理商业目的,是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”。“但对‘商业目的’、‘合理’如何认定、何为‘主要目的’、如何判定‘经济实质’等问题,仍然存在极大的不确定性和

[34] 我国台湾地区“立法院”公报第98卷第23期,立法委员会记录,第60页。

[35] 参见张翔:“基本权利限制的思考框架”,《法学家》2008年第1期,第137页。

[36] 参见尹建国:《行政法中的不确定法律概念研究》,中国社会科学出版社2012年版,第30—31页。

明确性。”^[37]正因为此,一般反避税立法之最大争议是给纳税人带来不确定性。“对不合常规安排之法律事实,授权行政机关依与常规相当之事实课税,但何谓常规,又无法赋予法律上定义,则对法治国所要求之明确性原则,亦有所抵触。”^[38]

法律保留之不足导致立法趋于“行政异化”,合宪性危机更为凸显。2009年1月,国税总局发布《特别纳税调整实施办法(试行)》,第十章规定“一般反避税管理”;2014年12月,国税总局颁布《一般反避税管理办法(试行)》,对一般反避税适用标准、立法、调查、结案及争议处理做出系统规定。问题在于,办法与立法、行政法规之间存在诸多矛盾之处,实质上构成对立法及行政法规的创制性规定或修改。如《企业所得税法》以“不具有合理商业目的”为唯一界定避税的标准与反避税原则,《特别纳税调整实施办法(试行)》则创造性引入“实质重于形式原则”,并将之作为判断避税及反避税的原则。《一般反避税管理办法(试行)》规定以“合理商业目的”和“经济实质”作为共同标准。^[39]由此引发反避税规范体系内容的矛盾或难以自洽,合理商业目的与实质课税原则究竟是一个要件还是两个要件、是择一标准还是并存要件的争论。^[40]再如,《一般反避税管理办法(试行)》第2条将“境内交易”排除其适用范围,明显是对立法、行政法规适用范围的过度限缩。

2. 比例原则与一般反避税条款立法的供给不足

比例原则是公权力限制基本权利的实质合宪性标准。^[41]比例原则包括适当性原则、必要性原则与比例性原则三个层次。适当性原则要求立法机关所采取的措施能够达到其所欲追求的公益目标。反避税的公益目标是打击避税交易,以维护国家税基稳定、履行税收的国家主义职能,恢复税收平等以及市场公平竞争秩序。一般反避税立法克服特别立法涵盖性不足,可以对各种花样翻新的避税交易形态予以最宽泛的打击,有效落实其预设的规制目标。“它是反避税体系中最强悍的工具,可以作为‘地毯式炸弹’或‘大规模杀伤性武器’。”^[42]概而言之,一般反避税条款立法满足适当性原则之要求。

但现行立法难以通过必要性与比例性原则审查。反避税立法手段包括特别反避税条款与一般反避税条款两种类型。相比于特别反避税条款而言,一般反避税条款由于其概括性和不确定性特质,对纳税人基本权利侵害的隐患明显,与比例原则要求侵害手段最小之必要性原则殊难契合。从比较法经验看,一般反避税条款建制有两大思路:一是宽泛型立法思路,二是适

[37] 汤洁茵:“《企业所得税法》一般反避税条款适用要件的审思与确立”,《现代法学》2013年第5期,第163页。

[38] 葛克昌,见前注[17],第16页。

[39] 第5条规定:“税务机关应当以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准,按照实质重于形式的原则实施特别纳税调整。”

[40] 参见汤洁茵,见前注[37],第164—166页。

[41] 参见陈新民:《德国公法学基础理论》,法律出版社2010年版,第387—442页。

[42] Cfr. Adriano Di Pietro, L'abuso del diritto tributario in Europa, in AA. VV., Accademia delle scienze di Bologna, Rendiconto degli anni 2006—2007, Bononia University Press, 2008, p.156, 转引自翁武耀:《欧盟增值税反避税法律问题研究》,中国政法大学出版社2015年版,第113页。

度型立法思路。从特别反避税条款到适度型一般反避税条款,再到宽泛型一般反避税条款,其合宪性呈现逐渐弱化的趋势。由于立法过于强调兜底性效果,我国一般反避税立法政策上采宽泛型立法思路,制度“供给”严重不足,仅有《企业所得税法》第47条、《企业所得税法实施条例》第120条为规范构造,缺乏一个完整的立法框架和体系构成。此种“供给”不足的结果是,不仅不符合法律保留之明确性原则,在反避税手段体系中是侵权性及危害性程度最大的手段,难以通过比例原则之审查。

不足为此,《企业所得税法》第47条采“不具有合理商业目的”作为避税认定及反避税基本原则,存在判定基准的结构性缺失,与比例原则的精神亦不相符。现行立法采纳的是主观主义的避税认定及反避税原则。从域外立法经验看,避税认定有两个不同的思路,一是客观主义的行为思路,二是主观主义的目的思路。核心区别在于判定避税是基于“客观行为”亦或是“主观目的”。〔43〕尽管纳税人从事复杂的非常规交易,但如果没有主观避税目的或不考察其主观避税意图,不能对其进行反避税调整。但避税首先是一种客观行为,客观行为标准应成为避税认定及反避税的基本标准。而《企业所得税法》第47条采主观主义的避税认定标准及反避税原则,此一标准非常空泛且不确定,如果缺乏客观的行为标准作为支撑,将赋予税务机关极大的自由裁量权,与比例原则的控权精神不相符合。

3. 平等原则与一般反避税条款立法的结构失衡

宪法平等原则亦是公权力限制基本权利的实质合宪性标准。〔44〕平等原则除在实质面取向于量能课税原则外,在形式面要求立法及法律适用平等。我国一般反避税条款规定于《企业所得税法》中,仅适用于法人企业纳税人、企业所得税种及企业避税交易,在流转税、财产税及个人所得税等相关法律、行政法规中缺乏。作为程序法的《税收征收管理法》中尚缺这一条款,其他实体税种亦难以借由寻求程序法而获得适格的法律依据。

这种采单一实体法立法模式的结果是,在其他税种法中发生一般避税行为情况下,由于现行立法没有相应的法律规范作为规制依据,导致一国税制中对不同税种、不同类型纳税人、不同类型交易的避税规制的差异,有违法律适用平等以及税制公平原则。正如有学者指出应该摒弃这一立法模式,提出一般反避税立法不应分散立法而应统一立法。〔45〕由于立法结构失衡,不仅难以获得对纳税人实体平等权的追逐,反而陷入另一种程序性的不平等,与合宪性标准背道而驰。

(二) 一般反避税条款立法规范的合宪性修补

一是,落实法律保留原则,推动一般反避税条款立法的形式合宪性。鉴于我国法律保留原则限于“法律保留”和“行政法规保留”两个层面,一般反避税条款立法仅限于全国人大及常委会出台的法律以及国务院的行政法规。基于此,一方面,应清理现行部门规章和规范性文件中

〔43〕 参见王晶:“一般反避税条款之立法分析”,北京大学2004年硕士学位论文,第26—29页。

〔44〕 参见李惠宗:《宪法要义》,台湾地区元照出版有限公司2009年版,第111页。

〔45〕 参见柯格钟:“租税规避案件中补税与裁罚问题研究”,载葛克昌主编:《避税案件与行政法院判决》,台湾地区翰芦图书出版有限公司2010年版,第113页。

逾越立法和行政法规的创设性规范,将其中合理的、符合宪法精神的创制性规范直接上升至法律、行政法规;另一方面,将其中的执行性规范加以梳理与整合,上升到法律和行政法规中,构筑体系化、完备的一般反避税立法条款体系。

二是,改采适度型的立法思路,构建一般反避税的立法框架和构成要素,回应比例原则下立法供给不足问题。适度型立法思路要求立法具体规定避税问题,形成完整的立法框架和系统的构成要素。一般反避税条款既是法律原则性条款,也是规则性条款。一般反避税条款代表反避税的普遍化与常规化,彰显反避税的核心理念和基本原则;作为规则性条款,它应由一系列具体条款所组成。如英国立法规定:本部分规则集合起来共同称之为“一般反滥用规则”。^[46] 结合若干域外立法例,一般反避税立法应由如下规范组成规则体系:①相关概念界定,包括如避税或避税安排或税收安排、税收利益、滥用概念等;②适用情形,即这一条款的触发条件和适用对象;③判定标准,即判定避税的核心标准及具体分析要素;④法律效果,即对避税行为的法律处理效果;⑤除外规则,即排除适用这一条款的相关安排、计划或交易等;⑥系列管理程序,包括税务机关的权力和责任、证明责任、信息披露、期限程序和决定文件制作、专家顾问组等等。^[47] 应参酌各国先进立法例,结合法律保留原则的要求,对目前法律、行政法规及规范性文件予以梳理提炼,重筑一般反避税立法的规范体系。

三是,构建“合理商业目的”与“实质重于形式”的双重避税认定标准与反避税原则。此系一般反避税立法体系中的核心条款。避税要件及反避税原则理应由避税之事物本质中导出。避税交易行为兼具主观与客观的双重属性,反避税标准应包括客观标准和主观标准的统一,单纯采取其中任何一种思路,均背离避税的主客观相统一之事物本质属性。^[48] 表现在立法层面应以“合理商业目的”与“实质重于形式”原则为规范表达。反避税立法应有两个基本的原则:目的原则——商业目的的原则;人为标准——实质重于形式原则。^[49] 故应革新主观主义的避税认定思路与标准,兼容客观主义的思路与标准,在立法中确立“合理商业目的”与“实质重于形式”的双重标准与原则。唯有如此,立法方能符合避税之事物本质规定,在宪法层面亦将更趋向于合宪性。

四是,基于平等原则之于税制设计,改革现行实体法的立法模式,采取税收程序法模式或税收基本法模式。第一种方案是税收程序法的立法模式,即在《税收征收管理法》引入这一条款,由此可以适用于我国税制体系中的全部纳税人、税种和所有避税交易。从立法实践角度,这一方案也更为现实和务实,避免在各税种实体法中分别修订立法而造成的税法频繁修订变动问题。第二种方案是税收基本法的立法模式。税收基本法是关涉税收制度的基本性、普遍性、根本性问题的立法规范,如果采取这一立法模式,势必可以提升反避税在整个税法体系中

[46] 英国一般反避税条款立法中对这一条款的理解,认为这一条款是一系列规则结合的规范体系。Finance Act 2013, available at <http://services.parliament.uk/bills/2013-14/financeno2/documents.html>, 最后访问日期:2018年3月15日。

[47] 参见王宗涛,见前注[20],第187-192页。

[48] 参见王宗涛,见前注[20],第212页。

[49] (美)罗伊·罗哈吉:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第373页。

的基础性地位,与反避税内含的浓郁的宪法意蕴相契合。从法治推进角度,采取这一模式亦有助于推动税法体系中反避税税制的改革完善,以及反避税理念与实践的宣示。但目前而言,我国税收基本法尚未纳入立法议程与规划,关于是否应制定税收基本法尚有诸多争议。^[50]在我国迫切需要引入这一条款的背景下,应先行修订《税收征收管理法》,纳入一般反避税条款。未来若税收基本法立法成行,可以考虑在其中纳入这一条款。

四、一般反避税条款适用的合宪性审查:引入合宪性解释方法

(一)引入合宪性解释方法及其体系展开

在立法未修补的背景下,透过对税法规范予以合宪性解释贯彻宪法原则与精神,是当务之急、乃为更妥适的方案。诚如德国 P.Häberle 教授所言:“当立法者经常怠于作为或无能为力,难以在税法上贯彻租税正义主张,司法应有积极作为的空间”。^[51]“合宪性解释系指以较高或宪法规范之意旨,而为解释位阶较低法规之方法而言。”^[52]合宪性解释过程是对现有立法的合宪性检验与审查过程,剔除不符合规范宪法意旨的规范文义,按宪法精神对其予以整合与解释,使得个案裁决最终接近合宪性的要求。税法与宪法的密切关联性亦促使税法解释应优先选择合宪性解释方法,将宪法作为对税法条款理解的基准与合法性基础。一般反避税条款的不确定性规范构造使其更应诉诸合宪性解释方法与机制。

这一合宪性解释方法与机制可从如下三方面予以展开:不确定概念的价值补充、对避税判定原则与标准的个案裁量、司法的终局审查机制。藉由这一套解释方法与机制,对现有立法条款予以合宪性审查以及规范确证;在此基础上,对“合理商业目的”“合理方法”“经济实质”等以符合宪法意旨的方式具体化,钳制税务机关裁量权的肆无忌惮;同时,亦贯彻宪法纳税人平等权利的主导理念为其价值控制,保障个案适用符合宪法的正当性。

(二)宪法税收“事物之本质”与一般反避税条款之价值补充

不确定性概念之适用,是对其构成要件与适用范围之确定化过程,此种工作被称为不确定概念的价值补充。^[53]“法院对不确定规范或概括条款进行价值补充,应基于存在于社会上可以探知查明之客观价值秩序、社会规范及公平正义之原则。”^[54]亦即,一般反避税条款的解释适用应立基于宪法之公平正义理念以及避税之事物本质,从中提炼出避税认定标准与反避税原则对立法予以补充。德国学者德昂伯格指出:“我们可以将某种蕴含在事物内部的秩序称为事物的本质。假设没有实定法的法律规范,或者法律规范不清晰、有疏漏,作为法律工作者就

[50] 参见施正文:《中国税法通则立法的问题与构想》,《法律科学》2006年第5期,第155页。

[51] P. Häberle, Das nationale Steuerrecht im Textstufenvergleich, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rod (Hr.S.), Staaten und Steuer, 2000, S.152, 转引自葛克昌:“纳税人权利保护之立法与司法保护”,载葛克昌主编:《纳税人权利保护:税捐稽征法第一章之一逐条释义》,台湾地区元照出版有限公司2010年版,第32页。

[52] 杨仁寿:《法学方法论》,中国政法大学出版社2013年版,第176页。

[53] 梁慧星:《裁判的方法》,法律出版社2012年版,第255页。

[54] 杨仁寿,见前注[52],第185—186页。

应该回溯到事物的本质予以补充之。”^[55]一般反避税条款适用应立足于避税之事物本质,并基于符合宪法精神的角度予以价值补充。鉴于前文的分析,基于避税之事物本质,避税认定是客观性和主观性标准的统一,在现行一般反避税条款立法缺漏情况下,法律适用者应在现行《企业所得税法》立法规定“合理商业目的”标准之外补充“实质重于形式”标准,作为反避税认定标准,此种解释的过程亦更为合乎合宪性的要求。

此外,还需从动态层面解决“反避税标准与原则如何适用”的问题,即对其适用方法论予以价值补充,仍需诉诸避税之事物本质属性,对其从符合宪法精神的角度进行解释适用。亦即,客观标准(实质重于形式)应是避税构成的主标准,主观目的(合理商业目的)为避税构成的排除标准,反避税应遵循“客观方面—主观方面”的适用方法,从“实质重于形式”到“合理商业目的”的判定路径。^[56]换言之,只要纳税人从事与经济实质不相当之非常规行为,获得税收利益,税务机关即可推定纳税人存在避税主观目的而予以反制。相应的,假若纳税人此时得以证明其行为不存在避税目的(或存在合理的商业目的),即可免于被反避税调整。这一方法论符合从客观行为到主观意图的法律适用逻辑,也符合管控反避税自由裁量权滥用的宪法与税法精神。“因为主观避税目的只隐藏于纳税人内心中,其标准本身非常空泛、不明确,如果以此为标准界定避税,将赋予税务机关极大的裁量权。主观避税目的与其说是对个案进行纳税调整的标准,不如将欠缺避税目的作为纳税人主张免按常规交易调整的例外情形。”^[57]

(三)比例原则与一般反避税标准与原则之个案裁量审查

比例原则可以作为对反避税个案裁量予以合宪性评估与分析的工具。从税法角度,一般反避税条款适用核心在于立足于“实质重于形式”与“合理商业目的”原则,结合纷繁复杂的个案事实予以裁定,其中的自由裁量与主观判断显而易见。比例原则可以介入其中对抽象性原则与标准的具体适用予以评估,保障个案在合乎税法基础上,不违背宪法价值与精神。

实质重于形式原则之适用,着眼于从纷繁复杂或迂回的非常规交易安排中,基于整体观察法思维透视纳税人的经济实质。这一思维过程需要立足于交易整体以及一系列关联性要素予以综合判定,个案裁量差异悬殊、自由裁量属性浓厚,有必要导入比例原则的思维予以控制。以非居民企业间接转让居民企业股权反避税案为例,作为中国一般反避税司法第一案的“儿童投资主基金案”,浙江省高院及最高人民法院在对境外中间持股公司是否为避税导管公司的认定中,依据国税函[2009]698号文^[58]考量了如下因素:公司所在地是否为避税港;公司的资产、人员、生产经营情况;公司的设立及存在是否具有合理的商业目的;公司的设立及存在对税

[55] (德)魏德士:《法理学》,丁晓春、吴越译,法律出版社2005年版,第382—383页。

[56] 参见王宗涛,见前注[20],第215页。

[57] 黄士洲:《脱法避税的调整与税捐法定主义的两难——以趸缴保单规避遗产税为核心》,载葛克昌、刘剑文、吴德丰主编:《两岸避税防杜法制之研析》,台湾地区元照出版有限公司2010年版,第273页。

[58] 《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函[2009]698号文)。

收的影响,等等。^[59]而在同类型的“印度沃达丰案”中,印度最高法院认为,“应综合考虑以下因素:投资中参与的概念、中间控股结构的持续时间、商业机构在印度的经营期限、产生的印度应税收入、外商退出的时间、外商退出后的持续性经营状况”。^[60]即不仅考察中间持股公司的资产、人员、生产经营情况、设立地、是否具有合理商业目的以及是否对税收产生影响等外,还考察转让方(控股母公司)的成立时间、组织机构、进入印度的时间以及纳税情况。比较而言:印度最高法院在适用实质重于形式时,除立足于中间的导管公司,也顾及其控股母公司的设立、经营和纳税情况等等;除从交易本身考察外,还关注到交易的最终经济实质(税收结果),判定更为系统、严谨、富于说服力。显然,印度案处理更符合比例原则所主张的谨慎、适中、侵权最小的宪法原则与精神。

不仅如此,印度最高法院有着鲜明的宪法“前理解”,体现比例原则之思维与精神。在判决中指出:首先,应树立尊重纳税人交易自由的基本立场,反避税干预应加以严格限制;其次,应区分以避税为目的的设立中间持股公司和以有利于进入印度境内投资而设立中间持股公司的差异,通过避税港设立中间持股公司而投资于各国,可能是基于避免漫长而繁琐的行政审批程序,可能是基于便利撤资退出,也可能是基于避免双重征税的考虑,不能一律认为是不具有合理商业目的的避税交易。相较而言,中国税务机关在相关案件中秉承税收的国库主义思维,^[61]在适用一般反避税条款时,相关判断标准单一、考量因素片面狭隘,加之立法的不完善、税务司法牵制能力与机制不畅,造就了税务机关自由裁量权的潜滋暗长,与宪法及比例原则的精神相去甚远。基于此,在现行立法不足背景下,法院在反避税个案裁量中应引入比例原则思维及宪法意识,在个案中做出符合宪法精神的解释与判决。

(四)司法审查机制与一般反避税条款适用之终局审查

司法是保障一般反避税条款合宪性适用的重要环节,法院亦应贯彻其维护宪法精神与权威的角色定位。司法终局审查包括两个层次,一是个案性的行政诉讼,对一般反避税适用的具体争议予以司法裁决。尤其对于不确定性条款,法院可以对其予以价值裁量、漏洞补充,并钳制反避税自由裁量权的滥用。但从目前的现实看,《税收征管法》第88条规定涉税行政诉讼“纳税前置”“复议前置”的双前置制度,阻却大量税务争议进入法院的渠道,严重掣肘司法的应然功能发挥。此外,由于司法独立性以及税务专业能力的缺乏,法官往往寄托于税务机关对税

[59] 浙江省高级人民法院行政判决书,(2015)浙行终字第441号;最高人民法院行政裁定书,(2015)最高法行申1867号。

[60] Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India & Anr., Civil Appeal No. 733 of 2012, arising out of S.L.P. (C) No. 26529 of 2010, Supreme Court of India.

[61] 如在儿童主基金案判决书中指出:“杭州西湖区国税局在向浙江省高院上诉时宣称:本案上诉人诉请与国家税收主权能否维护直接相关。随着经济全球化,跨国企业全球一体化经营模式的日益增加,因各国税收制度之间的差异,加上避税地、低税率地的存在,跨国企业将利润转移至避税地区,侵蚀他国税基的现象被称为‘税基侵蚀和利润转移(BEPS)’……若CFC股东间接转让股权不根据698号文申报缴纳企业所得税,将严重损害我国的税收主权”。从该判决书中,税务机关及法院的最终判决充满了浓厚的国库主义观念。参见浙江省高级人民法院行政判决书,(2015)浙行终字第441号。

法的理解与建议,致使案件难以获得中立、专业的裁判,大大削弱法院对税务行政权力的控制。在“儿童投资主基金案”中,浙江省高院直接采纳国家税务总局关于该案的个案批复意见认定案件事实,不加质疑认可国税函[2009]698号文等规范性文件作为法律依据。最高人民法院在再审裁定书中亦指出:“本院认为,被诉行政行为即是对国家税务总局698号文规定精神和上述批复内容的具体贯彻落实。再审被申请人的涉案操作流程与对股权转让交易的定性,符合中华人民共和国税收管理政策,具有正当性和必要性。”^[62]基于此,我国亟待加强税务司法建设,充分发挥法院作为合宪性审查与解释的终局裁决功能。

司法终局审查的第二个层次是违宪审查机制。尽管“法律保留原则”构筑合宪性的形式防线,但并不意味立法对基本权利的限制是最终的或是合宪的。西方宪法史表明,缺乏司法意义的中立机构对立法展开独立审查,宪法的精神和规范之落实完全依赖于立法机关的意愿和能力,法治永远不可能进化至宪制。^[63]违宪审查机制可以启动司法对反避税立法、行政法规及规范性文件予以合宪性审查,助力一般反避税规范体系达成实质的合宪性。在我国一般反避税立法供给不足及行政异化的背景下,倡导法院的违宪审查机制更具有现实价值,通过违宪审查机制对现行规范予以审查、清理与规范,促进一般反避税立法的合宪性改进。遗憾的是,我国并不存在司法性质的违宪审查制度。^[64]在我国现行实定法的背景下,法院不具有对立法、行政法规和规章的司法审查权。值得提及的是,2014年修订的《行政诉讼法》第53条及第64条允许行政相对人在行政诉讼中,就案件涉及的规范性文件提请法院进行司法审查。从规则上看,尽管目前违宪审查的范围限于规范性文件层次,但与以往法院对规范性文件仅具有选择适用权相比,无疑是我国司法审查制度的一大进步。就税法而言,考虑到我国税收法定原则落实不力以及大量税收规范性文件的立法现实,现行的司法审查制度已然具有非常鲜明的制度价值。长远来看,我国应考虑建立富有中国特色的司法审查制度,发挥司法对税收法律、行政法规及规章等的合宪性审查,本文不予赘述。

五、余 论

原则上说,所有的税法问题都可以从宪法角度来解释。现代国家是租税国家,征税权构成国家权力谱系中的核心构件,而与之相对,财产权是宪法赋予的基本人权,作为两者勾连之征税及其控制问题必须且应当纳入宪法的逻辑与框架中考察。对税的研究从税法思维走向宪法思维,用宪法规范审查税法规范,是实现宪制所必须完成的“税法的革命”。^[65]现实的情况是,基于对各自学理脉络与思维框架的隔阂,税法学者尚难有将宪法植入税法研究的学术能力,宪法学界也往往将税收立法与政策问题归结为部门法、财政学的领地,宪法学人只是雾里

[62] 最高人民法院行政裁定书,(2015)最高法行申1867号。

[63] 参见张千帆:《宪法学导论:原理与应用》,法律出版社2014年版,第160页。

[64] 林来梵:《从宪法规范到规范宪法》,法律出版社2017年版,第345—350页。

[65] 葛克昌:“遗产税改革的宪法界限”,《月旦法学杂志》2008年第9期,第38页。

看花的“局外人”。〔66〕

本文尝试回归税收问题的宪法本质属性,将反避税植入宪法学学理与制度框架下展开,在宪法学与税法学的学理与规范融通中全新审视反避税问题,期待为极具争议的一般反避税条款提供更有价值的理论解释与制度方案。以此为鉴,笔者呼吁推进税法学的方法拓展与知识转型,税法学亟待寻求与宪法学的学理和方法沟通;税收议题既要符合税法学自身的逻辑,更要超越税法予以宪法学的价值与方法论关照;宪法学也应有关关注税法议题的学科自觉。在限制国家权力、保障纳税人基本权利的立宪主义目标上,两者应达成知识互补并通力合作。

Abstract: The General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in the tax regime falls under the scope of “property rights and freedom of contracts” of the constitution and thus shall be examined from the constitutional perspective. The social obligations of property rights provide the theoretical and conceptual basis for the constitutionality of GAAR, which shall still be examined under the framework of constitution. The guiding principle to formulate the GAAR is the ability-to-pay doctrine, which is based on the equal rights of taxpayers, rather than the increase of revenue for the treasury. The principle of law reservation, the principle of proportionality and the principle of equality shall be taken into account during the revision of the existing GAAR. As for the legal application, constitutional interpretation shall be introduced, and the constitutional principle and spirit shall be taken into consideration on how to interpret tax provisions. Tax law scholars should introduce the theory and methodology of constitutional law into their studies.

Key Words: General Anti-Avoidance Rule; Fundamental Rights; Social Obligations of Property Rights; Constitutional Review

(学术编辑:邓 峰)

(技术编辑:周轩宇)

〔66〕 秦前红,见前注〔32〕,第53页。