

## 应税事实认定的逻辑检视与路径构建

——以应税事实争讼文本为分析基础

张馨予

**内容提要:** 应税事实认定争议是税务争讼的主要类型之一。应税事实是经济、私法和公法的交汇地带,局限于税法内部思维的观察视角将难以识别引起应税事实争讼的根源。从 800 份税务诉讼判决书中甄别出 312 份应税事实认定争讼案例,选定关键词作出定性分析,可看到实务中应税事实认定存在从实体法到程序法层面的多重定性冲突与矛盾。针对应税事实认定逻辑的缺位与漏洞,应厘清个案事实认定的方法论,并以税收构成要件体系为基准,重申法律适用逻辑与司法说理制度在应税事实认定体系中的基础地位,矫正税务实践中存在的理论误区,确立应税事实的认定边界。

**关键词:** 营商环境 税收征收管理法 行政裁量 税务诉讼 司法审查

张馨予,华东政法大学经济法学院助理研究员。

应税事实是经税法规范后的法律事实类型。应税与否取决于税法的本体要素,而本体要素又受到税法价值取向的影响。从应然的角度出发,符合税法价值和规范目的的事实均可归为应税事实的范畴;从实然的角度出发,只有经税法文本确定的行为与要素才可成为应税事实。近年来“应税事实”这一概念逐渐受到关注,其方法论意义开始得到系统性研究,并得以应用于以预约定价为代表的具体制度的研判当中。一方面,“应税事实”概念的提出意味着税法进一步重视基础法理的构建,另一方面当前研究成果尚不丰富,较少从实务动态的视角对应税事实认定的过程作出解构分析。应税事实认定在理论体系和制度构成上具有高度复杂性,<sup>[1]</sup>盖因其汇集了民商法、行政法和税法之间的交叉整合、各种法学方法的应用和多种法益价值的碰撞,<sup>[2]</sup>具有本体论及认识论层面的特殊性。应税事实旨在回答课税要素的形成过程,同时也探讨税收管理的认知过程,分析其法律思维展

[1] 参见叶姗:《应税事实认定的权义构造》,《政治与法律》2022年第5期,第30页。

[2] 参见魏高兵著:《合同的税法评价》,立信会计出版社2014年版,第183页。

开与判断过程。随着应税事实争讼数量的逐年攀升,其研究也更须与税法实践紧密结合,对应税事实争讼之成因与根源作出类型化解析,从而起到理论与实务互哺之效用。

## 一 应税事实认定争议的影响因素

笔者从中国裁判文书网、威科先行、无讼等法律文书平台搜集到 2009—2019 年引用《税收征收管理法》的 800 份税务诉讼判决书,并对其中的争议焦点作出定性归类:将“送达文书”“信息公开”“追征期限”等案件争议焦点归类为程序争议的范畴,将“偷税认定”“虚开发票”“所得认定”“纳税人认定”等案件争议焦点归类为事实认定争议的范畴,将“申请执行”等案件争议焦点归类为申请执行的范畴。经此统计得到 456 份程序争议文书、312 份事实认定争议文书和 32 份申请执行文书。<sup>[3]</sup>

在 800 份税务诉讼判决书中,事实认定争议共计 312 份占比 39%,是引起税务争讼的主要成因之一。应税事实争讼集中在纳税主体、税收客体、税基的量化等税收构成要素的认定当中,而税收构成要素则涉及税法的解释与涵摄问题。税法解释与税法涵摄无一不考验法律适用者个体的释法能力,事实的查明与证明最终需要得到释法者的自由心证。应税事实认定过程中的主观要素伴随释法的整个过程,法律适用者对法律的解释与判断、税收利益的平衡、立法技术的局限性等问题都会对应税事实的认定起到实质性的影响作用。对 312 份事实认定争议文书的争议焦点进行归纳分析,总结出争讼的成因尤为重要。

经统计可见,争议焦点的高频关键词为“规范性文件”“价格”“价款”“赠与”“行为”“税收优惠”“免税”“核定征收”“税费承担”“发票”“偷税”等。进一步作出性质归纳,可将“规范性文件”“税收优惠”“免税”“税费承担”等争议焦点归于法律解释与法律判断类型的争议,将“赠与”“行为”“价格”“价款”为代表的争议焦点归于法际关系类型的争议,将“核定征收”为代表的争议焦点归于程序适用类型的争议。而在法际关系和程序适用类型当中,又可以进一步细分出裁量控制、经济事实的争议类型,二者旨在针对由程序适用所引发的行政裁量失度的问题,及法际冲突所引发的法与经济的矛盾关系。然后依照争议焦点的关键词将案件纳入“法律判断”“法际关系”“程序适用”“裁量控制”“经济事实”五组争议类型中,统计得出,“法律判断”争议类型占比达到 86%，“法际关系”占比达到 38%，“程序适用”占比达到 59%，“裁量控制”占比达到 30%，“经济事实”占比达到 10%。五组争议类型相互覆盖,同一案件常常同时涉及多重争议因素。因此,在各争议类型中仍需对争议成因作出进一步的定性分析。

以“法律”“法规”“适用”“解释”“文件”为关键词在 312 份应税事实认定争议的判决书中进行检索,包含“法律”的判决书有 228 份,包含“法规”的判决书有 103 份,包含“适

[3] 本文以《税收征收管理法》的法条条目为关键词,以 2009 至 2019 年为期间,检索出 800 份引用了该法的税务诉讼判决书。在该样本群中,进一步围绕应税事实认定争议作出定性分析,筛选出 312 份子样本作为本文的分析基础。

用”的判决书有 113 份,包含“解释”的判决书有 19 份,包含“文件”的判决书有 35 份。共计有 286 份文书涉及法律解释与法律判断的问题,占比达 86%。

以“法人”“价格”“股权”“合同”“交易”“重组”为关键词对判决书进行检索,包含“法人”的判决书有 26 份,包含“价格”的判决书有 56 份,包含“股权”的判决书有 24 份,包含“合同”的判决书有 110 份,包含“交易”的判决书有 59 份,包含“重组”的判决书有 2 份。共计 120 份因法际冲突形成的事实争议文书,该成因占比达 38%。从中可以看到,法际冲突发生的主要场合集中于“合同”“交易”及“价格”的认定,民商法及民商事交易行为所产生的交易后果是税法密切关注的要点,同时纳税人的私法交易形式及交易后果常常受到税法的干预与调整。这既是税法的独立性所在,也是加剧法际冲突的重要成因。

以“核定”“检查”“调整”“滞纳金”“前置”“证据不足”为关键词进行检索,“核定”一词的判决书有 75 份,包含“检查”一词的判决书有 89 份,包含“滞纳金”一词的判决书有 149 份,包含“前置”一词的判决书有 14 份判决书。共计 185 份判决书反映出因稽征程序法的适用而带来的事实认定争讼,占比达 59%。从中可以看出,税务检查是发现事实争讼的重要制度方法,税收核定是引起实体冲突和纳税人争议的重要成因。

以“裁量”“行政”“标准”“基准”“规则”为关键词进行检索,包含“裁量”的判决书有 5 份,包含“标准”的判决书有 20 份,包含“基准”的判决书有 5 份,包含“规则”的判决书有 9 份。共计 95 份判决书与行政裁量规范相关,占比达 30%。立法、行政、司法三层面对税务裁量权的控权具有内在局限性,裁量标准具有怎样的法律效力、是否与上位法抵触,法院只能依照纳税人申请进行附带文件的被动审查,缺乏税务行政裁量的过程控制是引发应税事实争议的原因之一。

以“价格”“公司”“市场”“计税依据”“资金”“拍卖”“买卖”“交易”为关键词进行检索,包含“价格”的判决书有 56 份,包含“公司”的判决书有 233 份,包含“市场”的判决书有 29 份,包含“计税依据”的判决书有 20 份,包含“资金”的判决书有 20 份,包含“拍卖”的判决书有 12 份,包含“买卖”的判决书有 26 份,包含“交易”的判决书有 59 份。共计 32 份判决书与法和经济间的冲突矛盾相关,该类别占比达 10%。应税事实认定争议的深层次根源在于税法对经济自由的干预,以“税收核定”为代表的对计税依据的调整常与市场价格生成机制形成冲突,应税事实认定的大前提是对经济事实的认定,对经济事实的认识与调整是造成事实争议的重要起因。

表 1 应税事实认定争议的影响因素占比

312 份判决书中事实认定争议的影响因素及其占比		
法律判断	286	86%
法际关系	120	38%
程序适用	185	59%
裁量控制	95	30%
经济事实	32	10%

通过对上述五组争议因素的总结和归纳可见,应税事实认定中的核心争议是税法本体论与认识论之间的交互冲突,亦即其中既包含税法独立性边界的疑义,也涵盖税法对经济事实的认知立场,是对税法适用逻辑的考验与检验。税法从来就不是形式法而是实质法,<sup>[4]</sup>应税事实认定争议覆盖从实体到程序的完整过程,是本体论和认识论共同作用的结果。我国应税事实认定较少经过实务与理论的双向统计和论证,因缺乏完整的应税事实认定的法律体系性视角,难以观察到因税收实体法和税收程序法的交互联动所形成的理论盲区。应以应税事实争议的典型案例为出发点,借助案例对影响因素的作用机理作出考证与分析,对应税事实认定的税法理论作出拓补。

## 二 税务实践中应税事实认定的具体展开

在前述 312 份涉及应税事实认定争议的判决书中,有 240 份判决书判决税务机关胜诉,72 份判决书判决纳税人胜诉。在税务行政诉讼中,税务机关的胜诉率达 77%,而纳税人胜诉率仅有 23%。这说明在税务行政诉讼中,法院通常选择支持税务机关的专业认定,同时法院的司法裁判标准也与税务行政标准趋于相同,因此法院所得出的涵摄结论与税务机关所认定的应税事实较少出现差异。鉴于此,本文选取其中具有代表性争议的两则实务案例来从微观解析税务行政与税务司法在应税事实认定中方法与立场,从中可探知引起税务争讼的环节与成因。

案例一的争议焦点为纳税人销售的涉案生物重油是否应按燃料油征收消费税。对此,税务机关和纳税人运用了不同的论证依据。税务机关以《成品油市场管理办法》第 4 条对成品油的定义为依据,认定生物重油属于成品油,又进一步依据财税[2008]167 号《财政部国家税务总局关于提高成品油消费税税率的通知》中“燃料油也称重油、渣油,是用原油或其他原料加工生产,主要用作电厂发电、锅炉用燃料、加热炉燃料、冶金和其他工业炉燃料”的规定,将生物重油“视同燃料油”,以此征收消费税。而纳税人认为其所生产的生物重油与燃料油从原料到结构都不相同,且上位法《消费税暂行条例》中并未将生物重油作为消费税税目,因此不属于应税消费品。<sup>[5]</sup>

上述论证的分歧主要在于:生物重油是否应按燃料油征收消费税,这究竟是事实认定争议还是法律解释争议。税目是对客观事实的类型化总结与提炼,税务机关通过对税目作出解释将生物重油涵摄于燃料油之内,这种对类型化概念的解释离不开对事实的抽象提炼,然而类型化本身是对事实作出的法律解释的方法。<sup>[6]</sup>类型化不同于实质课税,类型化取向于通常的典型案件,旨在把握课税所对应的“应然”现象,而无须考量个案的“实然”情况。面对个案事实所产生的争议,应以实质课税的理念为基准对个案事实重新作出考量与认定,方能确定个案事实是否能够契合于类型化概念之中。换言之,对税目作出

[4] 参见张世明:《预约定价应税事实确认制度的法理探析——基于理性商谈理论的考察》,《中国人民大学学报》2022 年第 2 期,第 155 页。

[5] 参见江苏省高级人民法院(2019)苏行再 7 号行政判决书。

[6] 参见陈清秀著:《现代税法原理》,我国台湾地区元照公司出版社 2020 年版,第 124 页。

解释主要是对一般典型事实作出法律解释,而事实认定则需要通过证据和推理对案件事实作出证明,二者并不属于同一性质的行为。

面对本案中生物重油是否应“视同燃料油”的争议,税务机关仅对类型化的税目作出法律解释,未通过客观证据对案件事实作出推理和证明,而纳税人则重在认定事实作出举证,认为生物重油从物质本质上是否是燃料油应属事实认定问题,即使法律对此有所总结和归纳,也是对事实的抽象提炼,并不能因此改变生物重油的事物本质。本案中无论是税务机关作出的处理决定书还是法院作出的二审判决书,均只对待证事实作出法律解释,而未通过证据对课税所依据的案件事实作出论证,如此也就不存在进行法律定性的前提;又加之本案所依据的规范性文件的法律效力尚且存疑,<sup>[7]</sup>文件中也并未明确生物重油是否属于燃料油,在未论证生物重油的事物本质的前提下作出的法律结论不仅未能把握征税对象的实质,跳跃论证也只能形成无效的适用结论。

案例二涉及纳税人的销售价格是否合理。纳税人对其商铺作打折出售,而税务机关认为销售价格明显偏低,应补缴税款。纳税人认为降价销售是基于促销、周转资金的目的,且该交易价格为独立交易形成,签订合同前已取得税务机关对该价格的认可,因此诉请税务机关从企业生存和发展的角度来看待资金周转速度对该公司的重要性。而税务机关认为商铺销售价格是最近时期同类应税行为平均价格的一半,且该公司上月仍有不少货币资金余额,同时此次团购销售活动也并没有内部文件和对外宣传资料,因此计税依据明显偏低的理由不成立。该案终审判决书中对计税依据争议的论证仅有短短两句:“该公司没有提供证据进行释明,无法合理地解释清楚同类商铺价格突然大幅降低出现明显偏低的理由,该折扣幅度也不符合当时房地产买卖的行情和交易习惯。”因此,纳税人提出的理由“难以让人信服,不属于正当理由,不应采信”。<sup>[8]</sup>

该案是以法律定性替代事实认定的经典范例。首先,税务机关只对部分事实作出认定,并根据所选定的部分事实来作出法律定性,以支持补缴税款的稽查决定。从税务机关的处理决定书到法院的终审判决书,均缺乏对完整事实的举证和证明,而是将证明焦点集中在“价格是否偏低”之上,并以价格比对作为主要证据否定了纳税人所列举的急于清偿贷款、资金周转困难、价格为独立交易形成等理由,且未对理由的否定作出明确的举证和证明。其次,税务机关对部分事实的证明程度也较为宽松,未能达到盖然确信的证明程度,在事实认定的程序上具有瑕疵。税务机关在“价格偏低”问题上,仅举出当月销售的 6 间同类商铺平均单价作为依据,在数量上难以形成可靠的公开市场价格,同时比对价格仅以平均单价作为基准,而未列举最高单价及最低单价区间,这对于认定是否“明显偏低”

[7] 最高人民法院《关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要》指出,行政机关往往将为指导法律执行或者实施行政措施而作出的具体应用解释或其他规范性文件作为具体行政行为的直接依据。这些具体应用解释和规范性文件不是正式的法律渊源,对人民法院不具有法律规范意义上的约束力。亦有学者指出:税收规范性文件在现行法律框架下并不具有完全的法律效力。具体而言,税收规范性文件在税务行政执法层面具有有效性,但在税务司法层面其并不具有法律效力。参见刘珊:《税法解释的实践样态与规范表达——以近 40 年税收规范性文件司法适用为对象》,载陈金钊、谢晖主编《法律方法》(第 25 卷),中国法制出版社 2018 年版,第 373 页。

[8] 参见广东省韶关市中级人民法院(2014)韶中法行终字第 75 号行政判决书。

尚不足以形成有效数据。而对于纳税人所列举的资金周转困难的证据材料,稽查局仅通过列出该主体上月尚存资金余额来疑似提出反证,却并未对其资金余额的性质进一步作出说明,也即资金余额究竟是净利润还是账面价值并未交代清楚,以此证明该主体不存在资金周转困难并不具有直接的证明效果,且账面上存有资金余额也并不能完全证明公司周转顺利,税务机关显然未从公司组织经营层面论证销售价格的合理性。

通过对上述案例可以看到,实务中不仅存在法律定性替代事实认定现象,同时也存在为证明法律定性的合理性而有选择、有偏好地认定事实、采信证据等现象。法律定性所塑造出来的案件事实并不符合演绎推理的逻辑要求,法院也并未对行政决定中的适用程序作出实质性审查。实践中法院通常选择尊重税务机关的专业决定,较少对税务案件重新作出实质性推理和说理。由于受到税务机关所选定的法律依据和法律定性思维的影响,司法审判中很难对商业目的合理与否、理由正当与否提出新的论证思路。而这不仅与税法适用有关,也和税法适用背后所依据的征税原理及税法文本息息相关。

### 三 税务实践中应税事实认定的理论误区

应税事实争讼的实务判例与数据统计揭示了税法适用中的多重矛盾,其根源在于我国税法基础理论中缺乏对税法适用逻辑的梳理与矫正,造成裁量失度、法与经济之间的冲突。应在实证数据的基础上,对冲突背后的理论根源作出类型化解析。

#### (一) 无序的税法适用逻辑

税收与生活事实相联结,课税应把握税收构成要件所指征的事实关系与经济负担能力,并以真实的事实关系作为法律解释的前提。“从认知规律上看,人们首先关心的是已然发生和可能发生的经济事实是否课税。”<sup>[9]</sup> 税收稽征首先是认识客观事物的过程,<sup>[10]</sup> 税收是对私人行为的一种介入和干预,征税的前提在于重点查明税收背后的事实关系,以特别起到宪法上保护纳税人私有财产权的效果,这本无疑义。

然而在税法的具体运作中,税法定性思维往往占据上风,给事实认定及民商法定性带来困扰,同时无形中扩展了税法独立性边界。尽管以实质课税为代表的理论重在强调事实认定方面之用途,课税所依赖的税收构成要件体系也无意中简化了事实推理与事实证明的步骤。这是由于税法所面对的生活事实纷繁复杂,立法者必须将事实类型化,并作为不同类型的征税对象纳入税收构成要件中,以便于缓解稽征负担。税收构成要件体系既包含事实类型也包括法律定性,实务中税务机关从各个构成要素入手,即可完成纳税义务的认定,其间法律定性是否替代了事实证明,则是较为难以有所意识和察觉的。

例如在一起案件中,当事人与某居委会共同兴建商品房,约定商品房首层归居委会所有并实际登记在居委会名下,二层以上由该人对外销售。税务机关引用国税发[1995]156号第十七点的规定,即“土地使用权和房屋所有权相互交换,双方都取得了拥有部分

[9] 叶金育:《税收构成要件理论的反思与再造》,《法学研究》2018年第6期,第118页。

[10] 参见叶姗:《应税事实认定的权义构造》,《政治与法律》2022年第5期,第29页。

房屋所有权”属于销售行为,并据此认定首层建筑登记在居委会名下属于销售行为,当事人应对此缴纳营业税。

本案争议焦点是当事人与居委会之间是否存在销售商铺的行为。对此法院认为,本案中由当事人出资,在居委会持有使用权证的土地上建商品房,不属于使用权和所有权交换的情形,该当事人与居委会之间也并无所有权的变动和交接,税务机关认为存在销售行为属于事实认定错误,并撤销了税务处罚。本案中税务机关简化了事实推理的过程,忽视了原告与第三人并不存在“以物易物”的交易事实,将原告与第三人的合作行为解释为所有权的交换,是法律定性替代事实认定的典型案例。税务机关在未查明事实的情况下,已通过法律解释形成涵摄结论,不仅存在事实认定瑕疵,而且对所引用的规范性文件具有理解偏差,二者共同造成对“销售行为”的错误定性,实务中易引发税法与私法之间的法际冲突。

“事实先于权利和义务而存在,并且是权利和义务之决定性因素。没有准确的事实认定,权利和义务就会失去意义。”<sup>[11]</sup>法律的适用应以法律法规构成大前提,事实关系作为小前提,通过大前提与小前提之间的推理与涵摄形成法律结论。具体在税法适用中,则应首先寻求于税收构成要件的基本类型和内容,进而调查和认定事实关系,其后将所证成的事实关系与税收构成要件相涵摄,最后生成税法上的法律效果。

法律适用的步骤划分在于强调各阶段的独立性,只不过这种独立性是相对而言的。事实认定的范围是由法律所决定的,<sup>[12]</sup>实践中很难存在理想的纯粹推理,事实调查须以税收构成要件作为大前提,而事实的真伪又决定涵摄阶段的价值和意义。法律适用各阶段是相互依存的关系,与此同时各阶段仍以独立性和求真为检验标准,事实与法律的协同运作不意味各阶段可被替代或可融合。由于稽征效率的缘故,税务机关无暇对每一项税务作出尽职调查。在税收构成要件中,类型化观察法将事实抽象为法律概念,事实的认定与法律概念所指征的典型事实已基本融为一体,适用法律概念时无须考量个案情节。<sup>[13]</sup>然而即使事实认定与法律涵摄之间已简化至几无距离,二者仍然具有严格的区分界限:法律解释的客体是法律而不是事实,事实认定的客体是事实而不是法律。<sup>[14]</sup>

法律定性替代事实证明现象的成因即在于法律适用过程中未区分解释对象的差别。常态下行政机关亦须遵从法律适用的基本逻辑,在事实得以确定的情形下将之涵摄于法规之中,生成执法结果。税收征管是严格的羁束行政行为,税务机关仅能将确定的事实与税收构成要件作出比对和涵摄,并无“估计”的可能。<sup>[15]</sup>类型化抽象要件和简化的事实推定规则赋予了税务机关对事实作出裁量和认定的空间,事实认定是借助证据资料作出

[11] [美] 罗纳德·艾伦:《证据法的理论基础和意义》,张保生、张月波译,《证据科学》2010年第4期,第496页。

[12] See Ho Hock Lai, *A Philosophy of Evidence Law: Justice in the Search for Truth*, Oxford University Press, 2008, p. 7.

[13] 参见盛子龙:《租税法上举证责任、证明度与类型化方法之研究——以赠与税课征要件上赠与合意之证明为中心》,我国台湾地区《东吴法律学报》2012年第1期,第41-86页。

[14] 参见张世明:《由简约通达正义:税法类型化观察法的适用》,载陈云良主编《经济法论丛》(2019年第2期),社会科学文献出版社2019年版,第137页。

[15] 参见汤洁茵:《不可承受之重:税收核定的反避税功能之反思——以〈税收征管法〉第35条第(6)项为起点的探讨》,《中外法学》2017年第6期,第1550页。

逻辑推论的过程,由于税法适用中将“实质”定性为“法律实质”或“经济实质”,事实认定中往往依据税收构成要件对待证事实作出法律定性和法律解释,忽略了事实认定中严密的证明逻辑,将应当确定且唯一的事实引向多重可争议的解释性结论当中,从而难以把握课税实质,并引发诸多实务争讼。

## (二) 混乱的主观目的证明

我国反避税及税收核定立法体系中均采取了“主观目的+客观实质”的两要件立法结构,客观实质旨在查明应纳税所得额是否减少,而主观目的则需要纳税人证明是否具有“合理商业目的”或“正当理由”。立法中并未明确何为“合理商业目的”,而是通过将“不具有商业目的”定性为“以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”来作为判定商业目的的依据。此种立法形式存在两种理论误区:其一,将避税目的作为判断商业目的的依据混淆了经济实质与法律实质的基本概念,事实认定与法律定性的混同阻断了推理逻辑的紧密链条,而只能获得对于“实质”的无效结论;其二,“商业目的”起源于企业内部的行为,将其定义为不以避税为主要目的,是对“商业判断”保护区所形成的经营自由秩序的突破,而此种突破并无合理法律依据。

避税安排的形式与实质之争主要发生在交易安排的纳税调整及税额的量化与确认环节当中,纳税人需要为此证明交易安排及经济效果具有合理的主观目的。交易安排及其量化从经济事实中生成,课税实质的认定旨在从异常的经济结果或交易安排中识别纳税人真实意图,从而依据真实意图拟制出交易安排并生成应税事实。异常交易安排及真实意图是对事实的探索与认定,从真实的事实安排中方能发现纳税人的商业目的。而将不以避税为主要目的作为商业目的“合理”与否的判断依据则会引导法律适用者在事实认定中寻找避税行为,在未经充分证明的待证事实中作出法律定性,此时所裁决的就不是“事实”,<sup>[16]</sup>而是对法律定性所作出的法律解释。此种跳跃论证的逻辑导致,税务执法中只要发现经济利益或应纳税所得额的减少,便可作出“不具有合理商业目的”的法律定性,从而将主观要件与客观要件相混同。“只要具有合理商业目的便不构成避税”和“不具有避税目的才能构成合理商业目的”,二者对于实质的认定标准不仅大相径庭,且存在事实认定与法律涵摄的适用阶段和推理逻辑的显著差异,立法概念上的混同是阻碍实质认定的重要成因。

而“合理”与否的判断则涉及应税事实认定过程中税法独立性边界的确定。纳税人不仅需要对其商业损失的非税目的的合理性作出证明,同时还要证明“减少所得额”的合理性。美国公司法司法实践中对商业判断的认定主要从经营者是否履行商业决策所应履行的程序、是否综合所有商业信息达到“合理知悉”(reasonable informed)的程度等程序问题作出考察,整体证明程度较为宽松。<sup>[17]</sup>而税法则要求对交易的经济实质作出较为严格的审查,通过分析经济实质的合理性来确认交易的真实意图。<sup>[18]</sup>当前经济实质的认定方法是否能协助事实认定达到高度盖然的程度仍存质疑。分步交易是美国法院逐步形成的

[16] 参见[美]亚历克斯·斯坦著:《证据法的根基》,樊传明、郑飞等译,中国人民大学出版社2018年版,第1、11页。

[17] See *Smith v. Van Gorkom*, 488 A. 2d 858, 864 (Del. 1985).

[18] See *Gregory v. Helvering*, 293 U. S. 465, 469 (1935).

规则,其要义在于从交易的各个环节探析纳税人是否采取异常形式实现避税的意图。<sup>[19]</sup>而英国所形成的拉姆齐原则(Ramsay Principle)则不要求各个交易安排的合理,而可以从整体交易安排的性质出发认定经济实质。<sup>[20]</sup>合理与否是税务机关通过现有法则尽力探求的结果,经济实质判断规则不等于“合理”本身。而问题的焦点在于:当税法上的经济实质测试相对公司法中商业判断规则更为严格时,税法的独立性是否能够更贴近事实,而不是过度干预市场交易。

以“价格”为关键词,从前述 800 份裁判文书中共检索到 56 个相关案例,其中新疆瑞某公司和广州德某公司两个案件<sup>[21]</sup>相当典型,可以看到税务机关和法院在认定计税依据是否具有“正当理由”这一问题上并无统一的认定标准,且法院对于税务机关所重新核定出的计税依据并未作出实质性审查。两案中税务机关均以计税依据低于市场价格为由否认了纳税人的拍卖价格,认为销售价格和拍卖价格的形成不具有正当理由;但审判结果却截然不同,新疆瑞某公司在二审中获得胜诉,税务机关认定无正当理由的处罚决定被撤销,而广州德某案的终审判决中支持了税务局所认定的“计税依据偏低且无正当理由”的决定。两个案件皆涉及主观目的和经济实质的判断,在计税依据均低于市场价格的情形下,只有广州德某公司受到了税额核定的处分。两个案件中,经济实质均为销售价格和 market 价格的比对,但正当理由的认定显然不以经济实质为唯一的判定标准,经济交易的主观意图还需结合商业惯例、经营策略等主观因素认定“正当”或“合理”与否,这有赖于不同税务机关的主观认识和执法经验。纳税人主观目的的认定具有较多弹性空间,这又与税收文本的明确程度息息相关。

### (三)失控的法律定性行为

应税事实认定应取向于真实的生活事实,然而何为真实事实关系,在税法理论研讨中较少得到重视。税务争议多围绕税收客体及客体量化层面而展开,其背后所蕴含的问题正是对税收客体所代表的生活事实的争论与探讨。事实关系的调查与认定是法律适用的小前提,而在当前税法适用中,事实关系的争论常常与定性行为融为一体,影响征税对客观事实的理解和把握。法律定性思维常常影响事实认定领域,交叉学科视角对于发现事实认定争议成因起到关键作用。经济实质主义强调事实应依其经济意义作出判断和认定,课税实乃依相当法律事实形成之经济事实赋予租税效果。<sup>[22]</sup>而从事物的形成过程及认定标准来看,以经济实质为代表的事实关系常因受到税法的定性与塑造,与事实关系本身呈现一定程度的偏离。

其一,经济实质的定义在税法中并不统一,而是根据征税需要经常作出调整与变动。如《房产税暂行条例》第 3 条规定,房产税以房产原值为计税依据。财税[2008]152 号规定房产原值应以房屋原价进行计算。而财税[2010]121 号文中规定房产原值应包括为取

[19] See True v. United States, 190 F.3d 1165, 1174-1176 (10th Cir. 1999).

[20] See Stubar Investments Ltd. v. The Queen, 1984 CanLII 20 (SCC), [1984] 1 SCR 536.

[21] 参见新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市中级人民法院(2014)乌中行终字第 95 号行政判决书、最高人民法院(2015)行提字第 13 号行政判决书。

[22] 参见葛克昌著:《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 235 页。

得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。国税发[2005]173号又规定凡以房屋为载体不可随意移动的附属设备和配套设施均应计入房产原值。房产所附着的经济价值受到税收政策概念定义的重要影响,经济实质与其是对经济事实的认定不如说是由税法所规范的一种应税事实,与查明事实的相悖。

又以企业成本扣除为例,《企业所得税实施条例》第9条规定企业应纳税所得额的计算以权责发生制为原则,不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,也不作为当期的收入和费用。而国税发[2009]31号文中规定“对本期已销开发产品的计税成本,准予在当期扣除,未销开发产品计税成本待其实际销售时再予扣除”,同时又规定“企业在结算计税成本时其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的,不得计入计税成本,待实际取得合法凭据时,再按规定计入计税成本”。在企业扣除成本的认定中,税收政策在权责发生制和收付实现制之间跳跃,不仅增加了企业扣除成本的难度,同时也无形中扩大了税基范围。税收规范性文件的频繁立改废令税法所指称的“真实的经济关系”处于模棱两可的认知状态,而税法定义本身是变动且不确定的,这无疑增加了认识经济实质的难度。

其二,税法规范中所定义的经济实质与真实经济关系存在明显相悖的情形,这让应税事实认定中对经济实质的把握成为一项自相矛盾的命题。以企业所得税的视同销售制度为例,企业将货物、财产和劳务用于捐赠的应当视同销售征税。企业的货物无偿转让在会计制度中并不作为收入予以确认,而是计为成本费用,这是按照无偿转让的经济实质作出的处理。无论是采用收付实现制还是权责发生制的确认标准,无偿转让均未发生企业经济利益的流入,也因此不应认定企业获得了相关的销售收入。视同销售将不具备经济实质的生产活动视为具有经济实质,此举旨在生成纳税义务,防范企业通过无偿赠送的形式避税,而非依据经济实质课税。相应地,视同销售处理还会带来如“买一赠一”等关联环节的认定困惑,<sup>[23]</sup>拟制经济实质将会带来一系列经济事实与拟制事实间的冲突。

又以个人所得税非货币性资产投资为例,个人所得税采纳收付实现制的确认方式,意即所得应以“实现”为基准,这也意味着应“有资金可用于支付(wherewithal-to-pay)”,<sup>[24]</sup>对于非货币性资产投资而言,只有当投资者实现收入时才能从实质上确认所得,进而形成纳税义务。而我国财税[2015]41号规定非货币性资产投资在取得股权时应视为非货币性资产转让收入的实现。也即非货币性资产投资征税不以经济实质的实现为前提,而将资产到股权形式的变动作为收入确认的标准。以形式变化决定税收上的可税性,不仅与经济实质不符,也不符合量能课税的内在要求。<sup>[25]</sup>法律定性与经济实质的偏离看似具有税法自身的价值意义,然而与经济实质的背离带来事实上的征税困难,纳税人因未能实现现金收入而导致缴税失败,进而影响自然人投资或企业重组的计划,<sup>[26]</sup>对经济运行

[23] 参见韩清轩:《现行税制中的视同销售:问题与对策》,《西安财经学院学报》2014年第4期,第12页。

[24] See Kevin E. Murphy, Mark Higgins et al., Concepts in Federal Taxation, South-Western College Publishing(东北财经大学出版社1998年影印版),p. 68.

[25] 参见施正文:《分配正义与个人所得税法改革》,《中国法学》2011年第5期,第32-43页。

[26] 如江苏环亚借壳上市一案,因自然人非货币性投资无法缴纳2.5亿元现金税款,导致企业重组上市的计划失败。可参见《江苏环亚借壳国投中鲁告吹》,http://finance.china.com.cn/roll/20150410/3051290.shtml,最近访问时间[2023-04-20]。

带来消极影响。

其三,价值估值及估值计量方式的不确定性让经济实质更加难以把握,同时也进一步削弱税法对于经济实质的决定权。进入数字经济时代,经济合作与发展组织(OECD)已多次提出经济实质认定的难题,也即难以给数字经济划定范围。<sup>[27]</sup> 用户和消费者的广泛参与使企业经营逐步发展为多边价值创造的形式,用户和消费者所提供的的数据是价值组成的重要部分,然而这种价值既不需要企业为此付出直接的成本,也无法核算数据具体所产生的利润和价值。<sup>[28]</sup> 企业并非依靠销售数据来获得利润,从利润中去推定数据的价值及归属将会十分困难。再加上各企业对数据开发和利用程度不同,即使是同属性的数据所产生的价值也依然具有较多差异,难以通过较为固定统一的标准对数据价值作出衡量。<sup>[29]</sup> 在经济实质无法确定的情形下,税法只能采取机械的认定方法,将剩余利润视为用户参与所形成的价值来进行替代征税。这种替代征税方案已无法称之为“依据经济实质课税”,数字时代应怎样平衡经济事实与税收公平尚待形成新的征税思路。

除了新型经济所带来的事实认定的困难,传统经济中价值和价格的计量也同样是影响经济实质的重要障碍。首先是,当前我国税法中缺乏对“价值”的定义。价值的定义对估值体系发挥原则性的引领作用,应首先依据价值的定义来确定价值的类型,进而才能开展具体的评估。<sup>[30]</sup> 其次是,不同估值技术会形成不同的价格区间,税务机关应对所核定的价格公允与否承担充分的举证责任,否则较难凭借“价格偏低”的理由来决定经济实质。以股权转让计税依据为例,在市场评估法中,如果股权不存在活跃市场,则较难寻找同期可比股价,从而使价格生成受到较多主观因素的影响;在收益评估法中,预期收益应按权责发生制还是收付实现制计量将影响重大,与此同时所评估出的收益也可能与账面转让价值相差较多,从而难以认定何种价格更能代表股权价值;在成本评估法中,需要企业具有高质量的财务记录,同时如果资产增值幅度较多,还需要对价值重新作出评估,因此需要各基准日准确的数据资料作为评估支撑,并非任何企业均可适用成本法进行评估。税务机关固然需要查明课税对象的真实经济情况,然而面对难以估量的价值体系,怎样确保实现量能课税而不侵蚀市场的公平交易秩序,还需要税法进一步理清实质认定的理念和路径。

#### 四 应税事实认定的规范路径

课税不取决于法律形式,而取决于事实上的关系。税收以经济事实为征税基础,应首

[27] See OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, p. 105.

[28] See Maarten de Wilde, Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why “Online Profits” Are So Hard to Pin Down, 43 *Intertax* 796, 796-802 (2015).

[29] 参见马洪、范胥玲、刘国平:《数字经济、税收冲击与税收治理变革》,《税务研究》2021年第4期,第88页。

[30] 参见杨小强、吴玉梅等:《股权个人所得税税收估值国际比较及立法》,《财经法学》2016年第4期,第82页。

先对经济事实进行把握与评价,才能进一步理清财产关系及其法律解释;忽略对事实的推理和评价,而仅从法律关系或法律原则角度来阐释税法问题,显然割裂了理论与实践的关系,没有触及问题本质。应税事实认定的研究应探析法律思维的展开与判断过程,厘清税法法定性与事实认定间的关联与区别,规范应税事实认定的基本路径。

### (一) 事实认定:在定性之前

查明事实是应税事实认定的大前提。作为税收的客观基础,生活事实及其量化是生成纳税义务的最根本要素,为税收构成要件所归纳吸收。构成要件“是一种将社会生活中出现的事实加以类型化的观念现象”,<sup>[31]</sup>其意旨主要在于对所查明的事实进行归类与定性,是理想中提前拟定的事实关系,具体事实仍应依据个案把握其实然,而不得越过事实认定,在事实未查清之时通过提前涵摄来完成跳跃式论证。

在税收构成要素中,税收客体的有无、税收客体的量化及税收客体的利益归属是由法律决定其认定范围而又不受法律定性所影响的客观存在的事实要素。事实认定并非不需要考虑法律的范围,“法庭并不是分别考虑法律和事实,然后再试图将法律适用于事实。不仅证据的相关性,而且事实调查的范围都是由法律所决定的”。<sup>[32]</sup>生活事实包罗万象,事实的认定需要将法律法规的范围作为适用的大前提。然而不同于涵摄阶段对法律的解释及与事实的比对,事实认定阶段是在法律大范围内的证据推理过程。在此过程中并不涉及对事实的法律定性,而是通过证据链的比对达到对事实真相的盖然性认定,所解释和释明的对象仍然是客观事实,其目的在于查明事实真相,以便与构成要件中的类型化事实要素进行比对和涵摄。面对个案的形式与实质之争,类型化方法所涵盖的事实要素需要经过事实认定方能得以适用。

税收客体的有无常被归为“交易定性”或法律定性范畴,然而一项经济活动的发生本身并无是否应税之说,亦与民法上所作出的行为定性无关。识别税收客体的有无旨在依据各项证据证明是否存在经济收益或流转行为等,这一阶段的认定不在于解决是否具备应税事实或收益具有怎样的性质,而是查明是否发生征税对象范围内的客观事实。客体范围内的事实认定主要依循税种的征收目的,从所得、财产、行为三类课税范围内识别相应事实的发生。经济上的可税性要求发现征税对象的经济利益,这种经济利益既包括“应有的收益”和“实有的收益”等,不过在量益课税的税种中亦需要保持对行为事实及交易安排的观测与认定。

税收客体的量化不同于税基或计税依据的量化。计税依据的量化是法律定性后的定量环节,其结果不仅需要计入免征额,还需要考虑税收优惠对定量的影响。而税收客体的量化是计税依据的原值,也是计税依据据以定量的事实基础,其不受法律定性的剪裁而存在,是纳税人根据自身主观目的通过一系列事实行为所形成的客观数额。由于计税依据可分为从价和从量两种计征形式,税收客体的量化也存在价格计量和数量计量的区别。将税收客体的量化和计税依据的量化作出区分是由于税收构成要件并不能解决事实所形

[31] [日]小野清一郎著:《犯罪构成要件理论》,王泰译,中国人民公安大学出版社,2004年版,第11页。

[32] Ho Hock Lai, *A Philosophy of Evidence Law: Justice in the Search for Truth*, Oxford University Press, 2008, p. 7.

成的数量计量问题,课税仅能查明同期市场价格,而不具有决定价格的权力。

税收客体的利益归属与纳税主体并非是相同的概念,税收客体的归属只从事实上关注亲自利用或参与该项活动而产生收益或形成行为的当事人,主要识别收益的源泉和从事活动的行为人,而不受所有权人、用益权人等法律概念的影响。<sup>[33]</sup> 由于法律形式的嵌套和安排,识别交易的真实目的需要借助利益的真实归属来加以判断,因此把握税收客体利益的归属对于查明课税事实起到关键作用。以信托为代表的交易形式中即存在法律所有权人与经济收益人相分离的现象,为了量能课税的内在要求,税法必须考察纳税人实际的税收负担能力,确保纳税主体的确定已透过法律形式考量实质之事实。在客体归属与纳税主体不相一致的税法规定中,实际税负人的确定也同样需要经过客体实际归属的事实认定过程。

税务争议中税务机关败诉的首要原因是事实认定不清、证据不足。<sup>[34]</sup> 实质课税理论常被视为是事实认定之法,<sup>[35]</sup> 然而实务中法律适用的现状表明实质课税并未发挥理想中的效用。尽管实质课税理论一再强调对各项实质的把握,税法学科对自身征税逻辑的坚持亦使得实质的认定重在生成纳税义务的涵摄过程,而缺乏对涵摄小前提的强调及对客观事实的充分证明。税收构成要件中类型化事实的提炼简化了实质认定的步骤与程序,税法文本中对事实的推定和拟制进一步弱化了事实证明的责任。“实质课税”正在成为辅助法律定性的方法,而非查明事实并把握实际经济负担能力的课税原则。

让查明应税事实回归至事物本质之中,首要环节即在于重新确立以事实认定为主的动态实质体系,对构成要件中的事实要素进行区分和识别,税务争议中应着重证明构成要件中的事实要素,而不得以类型化法律事实替代个案事实的认定。应税事实是案件事实与类型化事实要素比对与涵摄的结果,而非将类型化事实要素作为事实认定的证明证据。适用逻辑的完整是形成有效适用结论的前提,重视动态实质的把握能够扭转以静态文本实质作为主要课税依据的现状,从而避免仅凭法律定性来认定“价格明显偏低”所引起的事实争议。

## (二) 涵摄:法定性的介入

通常而言将事实定性于税收构成要件之中并无太多疑义,难点在于当形式与实质不一致时,应怎样解释和论证事实与构成要件之间的落差。为避免推论谬误的发生,论证中须避免不合逻辑的论证跳跃,遵从涵摄过程中“逻辑完备性”的论证前提,以确保结论的正确性。<sup>[36]</sup> 而在法律适用的逻辑中,由于作为大前提的法律法规和小前提的案件事实都已得到确定,那么涵摄的结论也应是确定且唯一的,即使可能面对结论多样的情形,作为法律适用者也应遵从推理的逻辑去寻求唯一的答案。<sup>[37]</sup> 亦即在推理论证中,需要

[33] 参见陈清秀著:《税法总论》,我国台湾地区元照出版公司 2010 年版,第 330-331 页。

[34] 参见易明:《2020 年中国税务行政诉讼大数据分析报告》(2021 年 6 月 17 日),<http://www.dehenglaw.com/CN/tansucontent/0008/021815/7.aspx>,最近访问时间[2023-04-20]。

[35] 参见闫海:《绳结与利剑:实质课税原则的事实解释功能》,《法学家》2013 年第 3 期,第 18 页。

[36] 参见雷磊:《为涵摄模式辩护》,《中外法学》2016 年第 5 期,第 1213 页。

[37] 参见孔祥俊:《法律适用需要妥善处理的八大关系(二)——关于提高司法审判能力的若干思考》,《法律适用》2005 年第 7 期,第 25 页。

将目光在事实和法规间不断循环流转,直至找到归纳和演绎的最佳状态,达到完全确信的程度。

税务争议的本质问题即在于法律适用的结论并不唯一,这意味着法律法规、案件事实或涵摄过程中的推理逻辑存在错误或跳跃论证。在确保大前提法律法规和小前提事实是可确定的情形下,则需要进一步查验涵摄中论证逻辑是否统一和完备。实质课税理论即在于找到统一的推理逻辑:当形式与实质存在不一致时,应以怎样的实质概念作为归纳和演绎的基准。然而“实质”概念的争议并非全无依据,只需对税法文本稍作梳理便可发现税法对实质的认定逻辑并不统一,其中的论证逻辑是否完备也有待检验。

定性逻辑之一:税法常沿用民法上的组织形式及概念性质作为实质认定依据,而非根据经济效果或经济实质的差异进行法定性。课税所面对的各类经济活动同样是民法的调整对象,在税法介入经济活动之前,民法已对各类经济效果作出定性,并通过构建法律框架及组织形式对经济效果起到再调整的作用。税法在通常情况下并无对民法概念作出调整的必要性,税法仅需认定和识别交易安排符合何种组织形式之实质,并根据组织形式的异同来决定课税的效果。如“明股实债”的课税争议即是将民商法的法律定性作为实质认定依据,又如根据公司组织形式的不同而对上市公司和有限责任公司的转让股票行为作出不同征税处理等等。税法沿用民商法概念作为征税依据时,即使经济实质一致或相当,也会根据定性的差异作出征税区别处理。

定性逻辑之二:当民法上的概念有免除经济效果的可能时,税法会依据经济实质对法律概念作出调整。税法的独立性通常通过对经济实质的强调而得以体现,即税法受到量能课税和税收公平的原则约束,课税需要把握纳税人实际的经济负担能力。当民法上的定性无法反映事实所包含的经济实质时,税法须依据经济事实对法定性加以否认,并作出税法的独立判断。例如在信托关系中,财产所有权主体与经济实际受益人相分离,依据民法“一物一权”的原则,财产所有权人应享有财产的经济收益权,当出现所有权人与受益权人不一致的情形时,依据量能课税的法理要求,税法应将信托视为形式转移不课税,<sup>[38]</sup>以经济收益的实际归属人作为纳税主体。

定性逻辑之三:当交易安排不具备可实现的经济实质时,税法会基于税收征收的目的而拟制出经济实质及法律形式。民法中捐赠行为在企业所得税法中视为“销售”行为,此种法律拟制不仅突破民法对行为的法律定性,同时捐赠行为本身也并未产生类似“销售”的经济实质,法律拟制主要为税法防范税基流失之目的。又如契税中对“购买”行为的认定,在民法的概念中,买卖双方达成合意并签订购买合同即可视为购买行为的完成,是否办理物权登记主要起到对第三人的抵抗效力,不影响对购买行为的认定。而契税的征收将物权变更作为“购买行为”的要件,并且将契税完税时间作为购买行为的发生时间。此种概念的认定即非依据经济实质也非依循民法所认定的法律事实,而是依据税法上征管便利的需要所作出的法律定性。

[38] 参见刘继虎:《论形式转移不课税原则》,《法学家》2008年第2期,第77页。

面对形式与实质的冲突,税法定性的逻辑并不统一。法律拟制要求把一个不存在的事实视为存在,法律适用者无法从事实中获得拟制事实的心证,<sup>[39]</sup>在涵摄中势必存在论证的跳跃。税法因对纳税人财产的直接侵入和干预而须以税收法定作为严格适用前提,而税法定性逻辑的不统一源自于将扩大税基保障财政收入作为立法的主要目的,以此为基准的定性依据将会导致税法频繁对民法定性及经济实质作出调整,进而引发纳税人与税务机关之间的税务争议。从认识论的角度而言,多样的实质定性逻辑一定程度上减损了税法涵摄的完备性,跳跃的论证逻辑无法直接得出法律后果,如果适用逻辑上是无效推论,则无法保证最终结论的正确性。长久以来税法适用的关注点集中在对税收实体法的解释当中,而未对定性逻辑跳跃所导致的构成要件与案件事实之间的落差作出审查。

税法可否基于财政收入目的而频繁使用不同的事实定性标准应受到宪法上的审查。实质应受制于三重目标的实现,将税种目的、税法价值和查明事实作为检验课税实质的完整性标准。不同于“可税一应税”的征税链条,“实质”的概念自有把握量能课税及税收公平之内在渊源,实质课税的应用场合多为形式与实质出现冲突之时,因而“实质”的探寻必然包含对所涉事实真相及征税安排公平的考察。为保障财政收入而频繁调整定性标准的征税行为实则将税之实质限制在税种目的的单一目标中,课税是否以探寻课税对象的实质关系为依据将不再是征税要点,与其他部门法共同协调于宪法之下的法秩序目的也将无从谈起。因而,从动态实质的观察角度出发,保持对税法定性标准的司法和宪法审查是确保实质公平的必要途径。

### (三) 效果的检验:应然与实然的争议

法律实质或经济实质的单一解释视角使应税事实的法律解释停留在静态的税法文本中,“实质”认定的权限局限于税务机关所作出的专业决定之内,无形中削弱了司法机关从一般法理层面检验法律适用逻辑的必要性和能动性,同时税法所涉交叉学科能否对“实质”的认定具有平等主张权力也将无从得到审查。以税收构成要件为代表的类型化观察法因其内在的完备性得以简化税法适用的步骤,由于类型化是将实际并未发生的事实假定其已发生,<sup>[40]</sup>适用中即使生活事实与税法规范之间存在落差,也可通过对抽象概念的解释将事实涵摄于税法文本之中。形式与实质的争论旨在解决非典型化事实的涵摄问题,将“实质”视为是税收构成要件的表达则是以应然替代实然忽视非典型个案情节的做法,这对于弥合形式与实质之间的距离和争论并无实际帮助意义。

税法对生活事实及经济事实真相的证明本应与刑法的严格程度等量齐观,不仅应禁止类推适用,还应采取疑税从无的课税原则。<sup>[41]</sup>然而经济事实冗多而繁杂,行政资源的有限性要求课税需考虑经济成本及行政效率,为此税法适用中须简化征税及增设纳税人协力义务来帮助认定应税事实。简化征税意味着“有时以量能课税原则之退让

[39] 参见[德]汉斯·普维庭著:《现代证明责任问题》,吴越译,法律出版社2000年版,第77页。

[40] 参见张世明:《由简约通达正义:税法类型化观察法的适用》,载陈云良主编《经济法论丛》(2019年第2期),社会科学文献出版社2019年版,第137页。

[41] 参见魏小雨、岳冰:《对我国税法中确立“疑税从无”原则的思考》,《中州学刊》2011年第4期,第100页。

为代价”,<sup>[42]</sup>个案正义与类型化的简明计征方式所形成的冲突与争议是对实质课税的检验与考量。尤为特殊的是,税务机关不仅具有推定已有事实的权力,在预约定价安排中还可以对未来的应税事实作出预约认定,只是对未然事实的认定需要从有据可证的已然事实出发,经确定后适用于未来。<sup>[43]</sup>此种构造事实的权力并未在具体税法规范中得到系统性构建,以《税收征收管理法》为代表的稽征程序法仅关注到税额确认的程序保障,而未基于完整的应税事实概念对税务机关的事实调整权作出形式与实质的设计安排。粗疏而又复杂的税法规范意味着税务机关和纳税人皆拥有广阔的构造事实的空间,应在税收征收管理法规中专章制定税务机关的事实确定权和调整权制度体系,从权力启动的条件、程序、监督和救济等方面进行专门性的规定,以契合应税事实认定在税务实践中所具有的全方位的重要性。不仅如此,此种类型化行政所利用的行政规则及实务运作均需特别受到宪法及司法上的审查与检验。

不同于行政机关的法律适用,法院并不需要带着行政目的去查找事实,面对案件事实法院需要主动“找法”,并对行政机关所适用的法律作事后的审查。<sup>[44]</sup>由于法院的审查带有事后检验的性质,因此在税务机关作出法律结论之后,法院对待证事实作出第二次重新适用具有较多逻辑空间。<sup>[45]</sup>而在实务当中,法院通常选择尊重税务机关所作出的专业决定,而较少对税务决定中的法律依据、法律适用逻辑作出审查和说理。缺乏司法检验的税务决定容易囿于税法学科内部理念所刻画的实质标准,这对于私人财产权和交易秩序的安全而言无疑充斥着风险,司法机关应作出实质审查及约束。

首先,司法机关应对大前提所依据的规范性文件作出审查,确保法律依据符合上位法之实质目的。税收规范性文件作为静态实质的解释与补充,是税务机关行使剩余立法权的体现。为及时应对经济类型的变化及税收征管的需要,税收规范性文件成为解释静态实质的最重要载体。尽管司法机关基于当事人申请应对税收规范性文件作出审查,但实务中这一审查较少得到贯彻落实,更多的是直接沿用税务机关所适用的规范性文件作为法律依据。<sup>[46]</sup>由于疏于检验与审查,规范性文件中与上位法实质目的形成冲突的现象不在少数。税法定性标准的多变与税收政策先行的模式息息相关,税务诉讼中不仅应审慎引用税收规范性文件作为主要法律依据,还应对所涉规范性文件的合法性作出附带审查以确定规范性文件的法律效力,确保课税所依据的大前提的规范与准确。

其次,司法机关应对小前提所认定的事实真伪进行论证说理,对尚未达到证明标准的事实重新予以认定。课税事实认定范围包括事实关系和量化事实两方面的认定,实务中

[42] 黄茂荣:《税捐稽征经济原则及其“司法”审查》,载《人大法律评论》编辑委员会组编《人大法律评论》(2016年第2辑),法律出版社2016年版,第9页。

[43] 参见张世明:《预约定价应税事实确认制度的法理探析——基于理性商谈理论的考察》,《中国人民大学学报》2022年第2期,第153页。

[44] 参见雍琦著:《法律逻辑学》,法律出版社2004年版,第249页。

[45] 参见安子明:《行政诉讼法律适用的逻辑结构分析》,《甘肃政法学院学报》2008年第2期,第106页。

[46] 2019年可检索到的798个税务诉讼案例中,仅有5个案例的一审原告提出了规范性文件合法性审查的申请。参见易明:《2019年中国税务行政诉讼大数据报告》(2020年4月13日),<https://www.dehenglaw.com/CN/tansuo-content/0008/018283/7.aspx?MID=0902>,最近访问时间[2023-04-20]。

由于税收构成要件已将典型事实融入类型化要件中,事实认定与涵摄之间几乎没有距离,致使税法适用中极易对尚未达到证明标准的事实直接作出定性与涵摄。司法机关通常不对其中的适用逻辑进行审查,而是认为其中的涵摄源自于税法的专业决定,并选择尊重税务机关的行政决定。而从诉讼结果的数据分析来看,税务争讼多为事实认定争议,法院无法避免要对税务机关的专业决定作出审查及二次法律适用。税法定性纠纷多涉及事实认定的争议,形式与实质之争需要围绕纳税人的主观目的作出举证与证明。实质课税为事实涵摄之法,司法机关应重视事实认定在税务争议中所占据的基础性地位,加强对事实证明的检验与说理,而非仅聚焦于税法定性的论证。

最后,司法机关应对涵摄中逻辑和演算的完备性作出论证和说明。政策先行的规则创制模式赋予税务执法机关较多的解释和裁量空间,由于规范性文件缺乏较为系统的立法思路和理论统筹,与上位法立法思路相悖的情形不在少数,法律适用中的定性与演算逻辑存在多元且不完备的现象。税务执法中为实现税收征管的行政目的,税务机关会依据民法概念、经济实质、税法实质等多重标准对事实作出涵摄,不确定法律概念的适用给予税务机关主观解释的弹性空间,是否依据实质征税有待司法机关的监督与审查。为实现对税法适用的公平审查,需要进一步完善司法机关对税务诉讼的说理制度。此举是为征税对私人财产权的侵入而需特别关注之重点,而税务案件中的焦点问题即为税法定性与涵摄的逻辑完备性检验,税务决定的合法有效与否有赖于运用实质课税法则对其中定性的依据和所欲实现之目的的考察。通过具体的司法说理和论证来检验征税依据和征税结论是否满足“实质”的多维价值目的,同时完善税务司法的说理制度也将为税务争议提供指导性案例与规范性指引,这对于化解数量逐年攀升的税务争议具有关键意义。

## 五 余 论

无论是何种形式的行政裁量,行政机关都应当依据法律宗旨来行使权力,法院对此负有监督职责。<sup>[47]</sup> 税法对纳税人财产权普遍的侵入与干预需要司法机关格外的审慎监督。税法与会计学、财政学等交叉学科的紧密关联让实质的构建必须考量多方要素的参与,并对其中利益的生成与平衡作出更为细致的观察。应税事实的认定是平衡各方税收利益的具体过程,税务诉讼作为“利益冲突方的沟通桥梁”,能够协助发现利益冲突的要义所在。立法机关应在税收征管法规中专章构建事实确定权与调整权的制度体系,以规范纳税人及税务机关在构造事实和认定事实方面的权限。同时完善法院在税务案件中的说理制度,对税务机关的举证责任及适用逻辑作出实质性论证,通过严密的推理将税务争讼引向确定且唯一的法律结论,化解因法理缺位所引发的实质之争。

[本文为作者主持的 2021 年度华东政法大学科学研究项目“实现碳达峰的区域税制研究——以长江三角洲区域为例”的研究成果。]

[47] 参见[日]田村悦一著:《自由裁量及其界限》,李哲范译,王丹红校,中国政法大学出版社 2016 年版,第 103 页。

---

[ **Abstract** ] Disputes over taxable fact determination are one of the main types of tax litigation. The qualitative analysis, based on selected keywords, of 312 cases of dispute over taxable fact determination identified from 800 tax litigation judgments reveals multiple conflicts and contradictions in the determination of taxable facts at both the substantive law level and the procedural law level in practice. Firstly, in the specific operation of tax law, the independence boundary of tax law is often extended by the principle of substantive taxation. Although theories represented by substantive taxation focus on the use of fact determination, the tax composition elements system on which taxation depends inadvertently simplifies the steps of factual inference and proof. Secondly, both the anti-tax avoidance legislative system and the tax assessment legislative system in China adopt a two-element legislative structure of subjective intent and objective substance in which objective substance aims to determine whether taxable income has been reduced while subjective intent requires taxpayers to prove that they have “reasonable commercial purposes” or “legitimate reasons”. The legislation does not clearly define what constitute “reasonable commercial purposes”, and there is considerable flexibility in the determination of taxpayers’ subjective intent. Finally, in the current application of tax law, disputes over factual relationships are often merged with qualitative behavior, affecting the understanding and grasp of objective facts for taxation. Fact relationships, represented by economic substance, often deviate to some extent from factual relationships themselves due to the qualitative shaping and characterization of tax law. Faced with the absence of and loopholes in taxable fact determination logic, it is necessary to establish a dynamic substantive system based on fact determination as the primary link in taxable fact determination. Firstly, distinctions between and identifications of factual elements should be made among the composition elements, and in tax disputes, emphasis should be placed on proving the factual elements that constitute the composition elements, and the determination of individual fact should not be replaced by typified legal facts. Secondly, in a situation where the legal and factual premises are determinable, it is necessary to further verify whether the logical proofs in the process of capturing taxable facts are unified and complete, and to examine the gap between the composition elements caused by qualitative logic jumps and case facts. Finally, judicial organs should examine the tax normative documents on which the tax law application relies, so as to ensure that the legal basis conforms to the substantive purposes of higher laws. At the same time, evidence and reasoning should be provided for the verification of the authenticity of the factual premises, facts that do not meet the evidentiary standards should be re-determined, and the completeness of the captured logic and deduction should be demonstrated and explained. Generally speaking, the basic positions of the legal application logic and the judicial reasoning system in the taxable fact determination system should be reaffirmed, so as to establish the determination boundary of taxable facts.

---

(责任编辑:余佳楠)