

我国地方税收优惠政策的检视与法律治理

——以竞争中立原则为指引

曹 胜 亮*

摘 要:依照竞争中立原则的要求,税收政策应符合“税收中立”的要求,即税收不应干扰和扭曲市场机制的正常运行,不对任一类市场经济参与主体施加不合理的税收负担或税收优待。当前我国存在高度碎片化的地方税收优惠政策,导致实际税负在各地区间极不平等,扭曲了市场竞争机制,与竞争中立原则的基本精神相违背。因此,应当依托于我国公平竞争审查制度的实施,实现对地方税收优惠政策的整合、清理、改进和修正,消除其中违背竞争中立原则的规范;尔后以税收优惠统一立法的形式,将税收优惠法律规范的制定权力收归中央,各地仅在中央统一立法授予的裁量幅度内享有税收优惠政策的制定和协调职权,以确保全国统一市场的税制体系均符合竞争中立原则的要求。

关键词:竞争中立原则 税收中立 税收优惠 公平竞争审查制度 税收法定主义

当下,伴随着国际贸易环境的发展变化和我国市场经济法律体系的不断健全,竞争中立原则在我国日渐成为一个颇受关注的公共议题。在2019年全国“两会”期间的政府工作报告中,即使用了与竞争中立概念完全相同的“竞争中性”一词。^①竞争中立原则在我国的引入有利于正确处理政府与市场的关系,防止各类政府干预工具对市场机制的扭曲作用。在这当中,竞争中立原则对国家税收政策的改革和完善所产生的指导意义,自然也不容忽视。

税收政策在发挥满足政府财政收入的功能之外,本身即是一类典型的政府干预工具。我们可以将一国有关税种、税率、纳税人、征税范围、税收优惠等实体税收法律制度的整体体制性设计简称为税制体系。^②一国的税制体系会直接影响企业的生产经营活动,如果税制对某一类企业存在偏袒,或设置了额外的成本负担,那么将产生对市场机制的扭曲作用,违背竞争中立原则的基本精神。近年来,

* 武汉工程大学马克思主义学院教授、博士生导师

基金项目:国家社会科学基金项目(19BDJ011);湖北省高等学校马克思主义中青年理论家培育计划项目(19ZD109)

① 参见李克强:《政府工作报告——2019年3月5日在第十三届全国人民代表大会第二次会议上》,http://www.gov.cn/zhuanti/2019qglh/2019lhzfzbg/index.htm, 2019-10-10。

② 参见刘大洪主编:《经济法》,中国财政经济出版社2017年版,第263~264页。

我国的地方税收政策日渐冗繁和碎片化,尤其是各类地区税收优惠政策,其在区域间呈现出明显的差异化设计,导致不同地区、不同产业、不同所有制的企业税收负担可能会呈现出一定差距,这些差距并不完全具有经济或法律上的合理性,一定程度上扭曲了市场公平竞争。因此,有必要在竞争中立原则的指引下,对我国的地方税收优惠政策体系进行系统性的检视并探寻合理的法律治理路径,从而促进我国税收政策的良性发展。

一、竞争中立原则的发展脉络及对税收政策的指导意义

(一)竞争中立原则的基本内涵

“竞争中立”(Competitive Neutrality)又被译为“竞争中性”,这一概念经常被误认为主要是一个竞争法术语,但事实上,它主要关注的是对政府行为而非市场行为的规范,^①其在竞争法之外的其他多个领域也具有丰富的内涵与制度要求。简单来说,竞争中立原则的内涵可以简单地概括为:政府不对市场经济中的任一类实体施加不合理的竞争优势或劣势。^②竞争中立原则的这一内涵在现实中存在广义和狭义两个层面的不同理解。

在广义层面上,竞争中立原则的主要规制对象是所谓“政府反竞争行为”,即防止在政府行为的实施过程中对市场机制产生扭曲作用。^③“政府反竞争行为”这一概念与中国竞争法研究中经常提及的“行政性垄断”问题具有相近性,两者均关注由公权力造成的排除、限制竞争现象;只不过,严谨地说,“行政性垄断”这一概念专指行政主体实施的限制竞争行为,其在外延上低于囊括更多政府主体的“政府反竞争行为”的概念。广义层面上的竞争中立原则反对政府反竞争行为,强调政府不对任何一类经济实体施加竞争优势或劣势,这一主张兼具宪法、行政法和经济法理论上的意义。在宪法层面,它意味着在一国基本经济体制中对经济民主、经济公平理念的关涉;在行政法层面,它是市场经济领域中行政主体在处理其与行政相对人之间的法律关系时恪守公正和非歧视待遇的体现;当然,更重要的是其在经济法上的意义,即竞争中立原则为国家适度、正当的经济干预活动建立了一个标准,要求政府行为应服从市场在资源配置中的决定性地位,不得对市场机制的客观规律产生扭曲作用。

在狭义层面上,由于政府在干预经济过程中更容易对与公权力存在天然联系的那一类经营者(即所谓“政府所有或控制的企业”)施加竞争优势,因此对此类企业被政府行为施加竞争优势问题的防范,明显比其他各类企业形态的竞争优势问题的防范更严峻,也更涉及一国体制性问题的改革,这一点在西方国家自由主义观念语境下体现得更加明显。西方国家竞争中立原则的内涵与制度的核心要旨强调的是:相较于私营企业,政府商业活动不得仅因受政府所有或控制而享有任何竞争优势,^④这就是狭义层面的竞争中立原则。此时的竞争中立原则并不关涉到全部的政府反竞争问题,而是更着重处理在国有企业与民营企业之间的竞争关系中政府行为是否存在不平等、不中立的问题。狭义层面上的竞争中立原则淡化了对一国宪法、行政法问题的回应,而主要在经济法部门中具有理论意

^① 参见张占江:《政府行为竞争中立制度的构造——以反垄断法框架为基础》,《法学》2018年第6期。

^② 参见经济合作与发展组织(OECD):《竞争中立:维持国有企业与私有企业公平竞争的环境》,谢晖译,经济科学出版社2015年版,第1页。

^③ See D. Daniel Sokol, Limiting Anti-Competitive Government Interventions that Benefit Special Interests, 17 George Mason Law Reviews, 119(2009).

^④ See Deborah Healey, Competitive Neutrality and Its Application in Selected Developing Countries, UNCTAD Research Partnership Platform Publication Series, 2014, p.1.

义,尤其是在企业法、竞争法领域中,以国有企业与私营企业的公平竞争关系为主要调整对象的竞争中立原则受到最为明显的关注。

(二)竞争中立原则的整体发展脉络

从竞争中立原则在西方国家的演进趋势来看,其基本上经历了从理论到制度、从国内法到国际法的整体发展脉络。这一发展历程可以简单勾勒为如下三个阶段:

第一个阶段是竞争中立原则从理论到制度雏形的早期发展过程。在 20 世纪 90 年代以前,竞争中立原则主要存在于有关经济学、管理学和法学的理论研讨阶段,尚不存在明确的有关竞争中立制度的设计。如前所述,竞争中立强调政府干预工具不得扰乱和扭曲市场机制的作用,这一观念最早来源于对“税收中立”的讨论,即强调税收工具的制定和实施不应扰乱纳税人既有的相对经济地位。^① 最早使用“竞争中立”一词的学术著作,也是用该词汇来修饰政府税收工具对市场竞争机制的影响,在这之后,“竞争中立”才从税收领域扩张到其他政府干预领域,成为统辖各类政府干预工具的中立性要求的学术词汇。^② 1981 年澳大利亚联邦政府出台的《澳大利亚金融体制:咨询委员会最终报告》是较早的官方报告中倡导竞争中立原则的文件,该报告认为,落实竞争中立原则能够提高金融市场的运行效率,并将实现竞争中立原则的制度措施界定为两个方面:税收中立与监管中立。^③

第二个阶段是竞争中立原则成为国内法的成熟制度框架的过程,这首创于澳大利亚。20 世纪 90 年代,澳大利亚率先在国内法层面正式引入竞争中立原则,其最初目的为:通过竞争中立原则的适用助推国有企业改革,从而清理国有企业存在的来自政府施加的不合理政策优待的问题。澳大利亚政府委员会于《1995 年竞争规则协议》中首次明确规定了竞争中立政策,将该原则界定为“政府商业活动不得仅因其公共所有权的性质而获得任何净竞争优势”。^④ 在这之后,通过 1996 年《联邦竞争中立政策声明》和 1998 年《联邦经理人竞争中立指南》,澳大利亚形成了一个较为健全的竞争中立制度框架,其基本内容可以被概括为“一个要求”和“三个中立”。“一个要求”是指“商业回报率要求”,即政府拥有所有权的企业必须提供合理的商业回报,连续多年无法派发商业红利的企业将可能导致被私有化;而“三个中立”则包含税收中立、借贷中立和监管中立,各自指向政府在税收、信贷、监管三种干预工具中的中立性要求。^⑤

第三个阶段是竞争中立原则从国内法向国际法的发展过程。进入 21 世纪后,以澳大利亚和美国为代表的发达国家陆续在缔结的双边或多边协定中明确规定了竞争中立原则。竞争中立原则开始超越国内法范畴而成为一个十分重要的国际法规则。经济合作与发展组织(OECD)也在 2012 年公布了研究报告《竞争中立:维持国有企业与私有企业公平竞争的环境》,该报告在澳大利亚“一个要求”和

^① See Thomas C. Atkeson, Tax Equity and the New Revenue Act, 31 The Accounting Review, 1-33(1956).

^② 在较早使用“竞争中立”一词的学术著作中,“竞争中立”其实专指的是税收政策工具的“中立”问题。例如,有学者认为:“在目前的环境下,即使根据最好的计划和原则体系,征税之手也不可能对全体征收对象实现全面的平等或竞争中立”。See Ewald T. Grether, Consistency in Public Economic Policy with Respect to Private Unregulated Industries, 53 The American Economic Review, 26-37(1963).转引自石伟:《“竞争中立”制度的理论和实践》,法律出版社 2017 年版,第 24~25 页。

^③ See Australian Financial System; Final Report of the Committee of Inquiry, Australian Government Publishing Service, 1981, p.4.

^④ See Council of Australian Governments, Competition Principles Agreement 1995, Clause 3 Subclause (1).

^⑤ See Australian Federal Government, Commonwealth Competitive Neutrality Policy Statement 1996.

“三个中立”的基础上,将竞争中立原则的基本制度要求扩充为8个方面,合称竞争中立的“八大基石”。其内容包括:(1)精简国有企业的运作方式,使其内部治理结构更符合竞争中立的要求,从事商业活动的国有企业原则上应当进行公司制改造;(2)核算特定职能的直接成本,提高国有企业运行的透明度,禁止国有企业非商业活动为其竞争性活动进行交叉补贴;(3)国有企业应当以其用于商业活动的资产为基础,获得符合市场标准的商业回报率;(4)将国有企业的公共服务职能列入政府预算中进行信息披露、接受审议;(5)税收中立;(6)监管中立;(7)债务中立和直接补贴中立;(8)政府采购中立。^①

(三)竞争中立原则对税收政策的指导意义:税收中立

通过回顾竞争中立原则的发展脉络可见,对税收政策的指引一直是竞争中立原则的核心要旨之一。不论是从最初的语源以及早期的理论探讨阶段,还是晚近作为具体制度要求的竞争中立原则来看,税收中立均属于其内涵的重要组成部分。依照竞争中立原则内涵广义与狭义的区别,广义竞争中立原则对税收政策的指导意义在于:税收政策在作为国家经济干预和调控工具的实施过程中,不应干扰和扭曲市场机制的正常运行,不对任一类市场经济参与主体施加不合理的税收负担或税收优待;而狭义层面的竞争中立原则则更关涉到税收政策在国有企业与民营企业之间的中立问题,即“要确定国有机构的商业性活动所享受的优惠(不利)税收待遇对竞争环境造成了多大的扭曲”。^②

事实上,早在英国古典经济学家亚当·斯密的赋税理论中,便存在有关税收中立的理论渊源。亚当·斯密界定了赋税制度在设计过程中应当遵循的四大基本原则,它们分别是平等性、确定性、便利性和经济性。在此理论基础上,亚当·斯密倾向于排斥税制在调节经济方面的功能,而是强调应把满足财政收入作为税收的唯一职能。过分注重调节经济功能的税制设计可能会改变私人经济关系中的资源配置,从而扰乱市场的功能,这样的赋税设计“往往徒困人民”。^③显而易见,亚当·斯密理论的上述逻辑其实已经暗含税收中立的基本精神,当然,基于当代的社会经济体系,税收必然存在调节经济的职能,社会现实的需要决定了理应运用税收这一“强大的经济工具”来调节、改变或引导特定的社会经济关系。^④仅将税收界定为满足财政收入的需求并不符合当代税制设计的现实面相,现代社会法治环境下的竞争中立原则也并不完全排斥税收的调控功能,而仅强调在税制的设计和实施过程中应当在竞争中立的引导、规范和制约下对经济活动进行干预,税收的调控功能不得扰乱市场机制的正当作用,不得限制市场主体交易的权利和活动范围,不得替代市场价格形成机制决定价格,不得阻碍限制市场平等自由竞争。^⑤

实践中导致税收政策违背中立性要求、扭曲市场要素的常见情形是:税制不合理地在不同形态的市场参与者之间存在差异化设计,从而提高或降低了特定形态企业的实际税收负担,令其具有不正当的竞争优势或劣势。例如,在国际双边或多边经贸关系中,一国可能对进入国外的本国企业给予特殊

^① 参见经济合作与发展组织(OECD):《竞争中立:维持国有企业与私有企业公平竞争的环境》,谢晖译,经济科学出版社2015年版,第18~21页。

^② 经济合作与发展组织(OECD):《竞争中立:维持国有企业与私有企业公平竞争的环境》,谢晖译,经济科学出版社2015年版,第78页。

^③ 参见[英]亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》(下卷),郭大力、王亚南译,商务印书馆1974年版,第386页。

^④ See Thomas C. Atkeson, Tax Equity and the New Revenue Act, 31 The Accounting Review, 1-33(1956).

^⑤ 参见刘大洪、张剑辉:《税收中性与税收调控的经济法思考》,《中南财经政法大学学报》2002年第4期。

的税收优惠或豁免地位,从而使其在参与对外竞争时具有一定优势地位;在一国内部的税制设计中,又可能会对国家所有或控制的国有企业存在特殊的税收优惠或豁免,从而使民营企业居于竞争劣势;而当涉及一国内部不同地区间的税制设计时,享有地方税收立法权的地方政府也有可能基于“地方保护主义”的考虑,对本地企业给予特殊的税收优惠或豁免待遇。诸如此类的行为都明显违背了税收中立的要求。竞争中立原则主要产生和发展于西方发达国家,基于其高度成熟的自由市场经济体制,再加上浓郁的自由主义文化氛围,在上述列举的针对不同形态市场参与者的差异化税制设计中,国外的竞争中立原则其实更倾向于强调其狭义的概念外延——相较于私营企业而言,国有企业享受的特殊税收待遇是否对市场竞争环境造成了扭曲——这成为西方国家竞争中立原则治理的首要对象。而如果脱离西方国家的制度语境,我们认为,一个在全面、客观、体系化的竞争中立原则指引下的税收政策,应当在税收优惠或豁免制度的设计中,同时保证外资企业与内资企业、国有企业与民营企业、不同地区登记注册的企业之间的公平竞争地位。

二、竞争中立原则指引下我国地方税收优惠政策的检视

(一)我国地方税收优惠政策的发展历程及对竞争中立原则的偏离

改革开放以来,我国的税收政策一直在渐进式的探索和发展过程中,其中难免会阶段性地存在扭曲市场机制、违背竞争中立原则要求的税收制度设计。但总体而言,我国的税制基本沿着越来越符合税收法定主义、税收公平以及竞争中立原则的基本进程发展,税收法治不断完善。

与我国中央整体税制是否符合竞争中立原则这一框架性问题相比,我国地方税收优惠政策的特殊性更强一些。伴随着改革开放与我国分税制改革的进程,我国的地方税收优惠政策经历了一个从无到有的过程,也正是在这一过程中,其偏离竞争中立原则的情况开始日渐产生。在分税制改革后,依据税收收益权的不同,税种分为中央税、地方税和共享税,中央税和共享税的税收立法权全部集中于中央,而地方税则授予地方一定程度的税收要素立法权。只不过,该税收要素的立法权主要以地方税收的收益权为标准,即以服务于解决地方财政需求为主要目的,“在此条件下,以税收收益权作为衡量标准的地方税收立法授权带有很大的或然性,具有相同或相似性质的税种在地方税收立法授权范围上相去甚远”。^①

在市场经济体制与分税制改革的政策背景下,地方政府既享有一定的税收政策制定和协调权力,又具有明显的促进区域经济发展的内在冲动,但有关税种、税率、纳税人等税收构成要件的基本法律规定原则上均保留在中央,地方无权直接开设新税种或改变征税要件,即便不同地方在税率设计上存在一定的差异性,这种差异性也多是在中央制定统一税收政策中所预定好的,地方无权超越这一预定框架予以更改。换言之,我国的地方税收自主权仅仅是在保持中央统一立法的基础上给地方预留一定的参与空间,而并非直接由地方立法确定本地区的征税要件。^②对地方政府来说,虽然其税制自主权受到来自中央税收统一立法的严格限制,但它又存在极强的地方经济发展冲动,这使其倾向于通过变相降低本地企业税收负担的形式,赋予本地企业相较于其他地区企业的竞争优势,从而在区域经济竞争之间实现“弯道超车”。此时,以制定地方税收优惠规范的形式“避开”中央税收立法的相关规定,在地方税收自主权的限度内适度改变、调整或降低本区域内企业的税收负担,一定程度上刺激本区域

① 黎江虹、沈斌:《地方税收立法权的价值功能转向》,《法学》2019年第7期。

② 参见熊伟:《分税制模式下地方财政自主权研究》,《政法论丛》2019年第1期。

内的经济发展,就成为地方政府在制定税收政策时的必然选择。

实践中,通过税收优惠赋予本地企业竞争优势的做法主要有两种:第一种即是典型的“地方保护主义”现象,亦即在税收优惠政策的设计上只惠及在本地注册开办的企业,使本地企业获得优于外地企业的竞争优势,从而在地方经济竞争中占据积极地位;第二种则是在对外资企业招商引资过程中,通过设置超出内资企业的税收优惠,刺激外资企业在本地注册开办。伴随着我国市场经济体制的不断完善和税收法治的逐步推进,针对上述我国地方税收优惠政策中违背竞争中立原则的两类现象,渐进式的改革已逐步开启。2008年1月1日,统一的《中华人民共和国企业所得税法》实施后,内外资企业分别适用不同税制的状况正式结束;与此同时,伴随着各项市场经济制度的长久实施和国内经济环境的优化,地方政府对外资企业的现实需求也不再像改革开放初期那样“紧迫”,地方税制中对外资企业施加的优待措施在不断减少。如今,伴随着自由贸易试验区建设的推进和统一的《中华人民共和国外商投资法》的出台,我国内外资企业早已基本面对一个公平竞争的税负环境,对外资企业施加税收政策优惠的时代一去不复返了。但是,与内外资企业的税负已基本符合竞争中立原则的基本要求相比,我国地方税制环境中的“地方保护主义”现象却并未得到根本改善,地方税收优惠政策中的对本地企业与外地企业之间的不公平税负依然普遍存在,这已经成为困扰我国税收法治的一个疑难问题。

(二)新时代我国地方税收优惠政策的发展动向及与竞争中立原则的协调

进入新时代以来,依照2013年中共十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》以及2014年中共中央审议通过的财政部《深化财税体制改革总体方案》的相关部署,我国的税制体系改革不断得以深化和发展,在落实税收法定原则、简化税制、促进税收平等和促进公平竞争等方面均取得了一定进展。^① 截至目前,如果是从全国整体的财税体制来看,我国税制中有关税种、税率、纳税人、计税方式等法律规范的设计基本符合竞争中立原则的相关要求,并未严重扭曲市场竞争机制。我国地方税收优惠政策扭曲市场竞争的现象也陆续得到一定程度的改进。但是,实事求是地说,当前我国地方税收优惠政策仍然在一定程度上偏离竞争中立原则的要求,治理难度依然较大。各地仍存在着各类高度碎片化和差异性较强的地方税收优惠法律规范,它们基于地方政府短视性的经济发展需求而产生,导致实际税负在各地区间极不平衡,且制造出了多个“税收洼地”,因此严重损害了全国统一市场的构建,扭曲了市场竞争机制,与竞争中立原则的基本精神相违背。

我国税收优惠法律规范的碎片化特征十分明显。伴随着社会经济生活的日益复杂化和人们对政府干预经济能力期望值的增加,税收优惠不断以规范性文件的形式出现,且这些规范性文件的制定频率逐渐提高、数量众多,以及多表现为规定、通知、政策等低位阶的规范性文件,多数不以规范化的法规、规章出现,呈现出“政策繁多而法律稀少”的景象。^② 中国的税收优惠法律规范多体现为“一事一议”的单一优惠模式,即一份规范性文件仅规定某一类税种的优惠内容,“一税一优惠”,而不太倾向于在同一法律规范中复合式地包含多类税种的优惠内容,这就令税收优惠法律规范的内容更加冗繁。有学者曾借助国家税务总局税收法规库检索系统,对我国自1980年至2015年7月的税收优惠规范性文件进行统计,文件数量多达2271部。^③ 这一数据还不包括一些变相的税收优惠文件以及庞大的

① 参见刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2017年第7版,第218~219页。

② 参见邢会强:《政策增长与法律空洞化——以经济法为例的观察》,《法制与社会发展》2012年第3期。

③ 参见叶金育:《税收优惠统一立法的证成与展开——以税收优惠生成模式为分析起点》,《江西财经大学学报》2016年第2期。

未纳入该检索系统的众多地方性税收优惠文件。如果将地方税收优惠规范考虑在内,那么我国税收优惠制度体系的碎片化将体现得更加明显,其治理难度也更高。

在优惠方式上,除了常见的减免税之外,地方税收优惠还可能采用缓缴税、退税、税额抵扣、税收抵免、税收饶让、税收豁免、投资抵免、加速扣除与加速折旧、亏损结转、起征点与免征额、存货计价等形式,具有高度的碎片化和地区差异性。^① 根据税收法定主义的要求,征税要件应尽量在法律中做出明确详细的规定,税务机关应严格依法征税,不得随意减免征收。^② 而上述形态各异、存量众多、税制冗繁、区域制度设计差异性极大的地方税收优惠制度体系,很明显造成对税收法定主义的背离;碎片化的制度设计也为企业的税务合规与征税机关的税务征缴徒增不必要的烦恼,拉高了制度的实施成本。

除此之外,差异性极大的地方税收法律规范还存在严重的反竞争属性。亦即由于优惠制度设计的不同,企业在不同地方面临的税务负担存在显著差别,税制不再是全国统一设计的结果,而是“形成了一个又一个的税收洼地,资源的流动不再取决于市场,而是受制于税收优惠的力度”,^③它本质上是作为行政性垄断的“地方保护主义”在税制层面的体现,从而“使全国本应统一的市场分割为一个个狭小的地方市场”,^④破坏全国统一的竞争秩序。这明显违背了竞争中立原则中有关税收中立的要求。

之所以出现这一现象,是因为与地方政府在干预市场竞争的过程中存在私益性和短视性问题。对任期内的政绩追求、地方经济发展的现实需要以及筹集财政收入以满足地方公共服务的资金需求等动机,均会激发地方政府通过税制设计的形式,吸引流动性的生产要素向本地区流动,最终造成各地在税收优惠制度设计方面的相互博弈和争夺,出现地方税收的不正当竞争现象。从地方政府本身来看,尽管这种税收不正当竞争可能会在短期内换取地方税收收入或国内生产总值增长的效果,但长远来看,这种短视性的竞争策略对本地区资源的长期优化配置并无真正益处;而从各地政府之间的关系来看,由税收不正当竞争所带来的经济发展效果是以损失其他地方政府的竞争利益为代价换取的,它本质上是一种地方政府之间掠夺性的财税竞争策略。^⑤ 从企业角度来看,“税收洼地”的形成也会激励企业产生“候鸟”式的迁徙行为,并激励企业的关联交易、偷漏税行为,继而进一步提高税收监管的难度。^⑥ 概而言之,地方政府之间通过税收优惠政策所实施的不正当竞争,是在欠缺有效制度约束的情形下,基于个体理性选择的竞争策略陷入集体非理性的“囚徒状态”的体现。^⑦

三、对作为典型样本的霍尔果斯税收优惠政策的实证分析

我国目前地方税制中存在的极具碎片化和地区差异性的税收优惠政策对竞争中立原则构成了直接威胁。近年来,这一问题的严重性逐渐受到社会公众关注,对地方税收优惠政策的清理、审查和修正活动也在陆续展开。在这当中,新疆霍尔果斯经济开发区中的税收优惠政策问题是一个典型的分

① 参见熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期。

② 参见刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2017年第7版,第176页。

③ 熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期。

④ 王晓晔:《反垄断法》,法律出版社2011年版,第288页。

⑤ 参见骆天纬:《区域法治发展的理论逻辑——以地方政府竞争为中心的分析》,法律出版社2017年版,第77~78页。

⑥ 参见靳文辉:《论地方政府间的税收不正当竞争及其治理》,《法律科学(西北政法大学学报)》2015年第1期。

⑦ 参见鲁篱、刘弘阳:《论我国地方政府竞争失范之规制》,《理论探讨》2018年第3期。

析样本,它有助于管窥我国地方税收优惠政策存在的整体问题。

(一)霍尔果斯经济开发区税收优惠政策的主要内容

霍尔果斯经济开发区是我国近年来实施地方税收优惠政策的一种常见形态:以依托于在本地设置的经济技术开发区、高新技术产业园区等产业规划政策的形式设计出税收优惠政策,此类政策经常会规定,在特定的时限内,进驻本产业园区的符合有关资本规模、产业属性及其他特殊要求的企业,即可享受到符合一定要求的税收优惠政策。通过此种制度设计,地方政府可以收到税收优惠政策与产业政策相互配合的“组合拳”之效果,从而促进地方经济发展。但是,一方面,由于这类地方税收政策的实施欠缺有效审查和制约,因此实践中经常出现优惠力度过猛的情况,进而对外地企业或难以符合优惠标准的本地企业的正当竞争利益产生负面影响;另一方面,这些税收优惠也多半不是在精密考量和设计下推出的法律规范,在制度推行前欠缺足够、有效的评估,在税务审批过程中也可能欠缺有效控制,从而成为企业的“避税天堂”。因此,这类地方税收优惠规范有可能是“损人不利己”的。

霍尔果斯市位于新疆维吾尔自治区伊犁哈萨克自治州,西临中亚五国。鉴于这一独特的区位优势,再加上近年来我国对“一带一路”经济合作发展的倡议,霍尔果斯经济开发区的经济发展近年来受到明显关注。^①在这一背景下,通过制定《霍尔果斯经济开发区招商引资财税优惠政策》,霍尔果斯经济开发区内企业可以享受从中央政策到地方政策、从所有企业到特殊规模企业、从直接的税收优惠到间接的政府补贴等形态各异、力度空前的多级税收优惠政策。总体而言,霍尔果斯经济开发区内企业享受的税收优惠政策主要包含三个级别:

第一级税收优惠政策主要是既定的宏观税收优惠政策,即国家、新疆维吾尔自治区、伊犁哈萨克自治州和西部大开发的优惠政策,以及国家、新疆维吾尔自治区赋予霍尔果斯国家级经济开发区的优惠政策,在本开发区内均适用。^②

第二级税收优惠政策则是仅针对霍尔果斯经济开发区所有新办企业的所得税减免优惠政策,即在2010年1月1日至2020年12月31日,对在开发区内新办的属于《新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录(试行)》范围内的企业,企业所得税依照“五免五减半”的规定享受优惠。^③该税收优惠目录所涉范围极广,具体列举了包括农林、水利、煤炭、电力、医药、机械、轻工、服务业等合计34个大类数百种具体行业,由此确立起辐射范围极广的税收优惠力度。也正是由于该目录中详细列举了各类可以得到企业所得税优惠资格的影视文化产业,霍尔果斯经济开发区成为吸引众多影视产业工作室注册登记的地点,这为其成为影视产业的“避税天堂”预设了制度空间。^④

第三级税收优惠是对符合特定规模要求的新设立企业或新建工业企业,采取以财政奖励补贴的形式予以变相降低税负。首先,对所有新设立企业,当纳税人在每个纳税年度于霍尔果斯实际缴纳的税款达到特定数额时,政府会依照纳税数额的特定比例,通过政府补贴的形式予以优惠,明显降低其

① 参见霍尔果斯市委宣传部:《把霍尔果斯建成“一带一路”合作倡议的标杆和示范》,《伊犁日报(汉)》2018年1月10日。

② 参见《霍尔果斯经济开发区招商引资财税优惠政策》第2条。

③ 参见《霍尔果斯经济开发区招商引资财税优惠政策》第2条。

④ 参见2011年《财政部 国家税务总局 国家发展改革委 工业和信息化部关于公布新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录(试行)的通知》。该目录第31类“教育、文化、卫生、体育服务业”规定了“广播影视制作、发行、交易、播映、出版、衍生品开发”“动漫创作、制作、传播、出版、衍生产品开发”“移动多媒体广播电视、广播影视数字化、数字电影服务监管技术及应用”等产业。

税收负担；^①其次，对开发区范围内的新建工业企业，则依据固定资产投资规模的不同给予特定的政府补贴。^②

（二）霍尔果斯经济开发区税收优惠政策的缺陷及反思

霍尔果斯经济开发区的税收优惠政策体系同时存在合法性与合理性方面的问题。从合法性上来看，《霍尔果斯经济开发区招商引资财税优惠政策》涉嫌在超出法定范畴之外滥用地方税收优惠政策。既然在第一级税收优惠政策中已然存在“国家、新疆维吾尔自治区赋予霍尔果斯国家级经济开发区的优惠政策”的规范表述，那么则意味着除此之外，霍尔果斯经济开发区不应还享有国家、新疆维吾尔自治区未赋予的任何其他税收优惠政策制定权。依此推论，该文件所设置的第二级、第三级税收优惠政策就存在超越地方自主权违法设置税收优惠规范的嫌疑。而从经济合理性上来看，霍尔果斯经济开发区的税收优惠政策力度之重，对当地企业实际税负豁免幅度之大，以及对其他区域企业产生的竞争影响之劣，均是非常明显的，这已经难以纳入正当的地方税收自主权的范围，实际上是地方政府滥用权力排除、限制竞争的体现，构成对竞争中立原则的严重违背。^③并且，草率的税收优惠政策设计，为税收套利、审批造假、空壳公司等行为制造了大量空间，最终出现了“损人不利己”的尴尬后果——被霍尔果斯大力度税收优惠吸引而来的影视公司并未带来本地经济的快速增长，反而借由税收优惠转移了大量盈利，霍尔果斯反而出现了“一年增加 1 000 家影视公司，每年流失税收 40 亿”的怪象。^④

事实上，霍尔果斯经济开发区绝非第一个被影视公司利用来作为避税地点的经济开发区。在霍尔果斯经济开发区之前，上一个影视公司的知名“避税天堂”当属浙江省东阳市的影视基地横店。2004 年 4 月，国内首个影视产业实验区在横店落地，当地政府成立了横店影视产业实验区管委会，推出返税优惠政策以吸引影视公司注册；2010 年，东阳市又设立影视文化产业发展专项基金，出台了更优惠的税收优惠政策。在税收优惠政策的刺激下，各种影视产业的“皮包公司”落户横店。但在霍尔果斯推出一系列税收优惠措施后，这类空壳企业又纷纷“迁徙”至霍尔果斯，短短几年内，霍尔果斯影视文化企业的注册数量即超过横店。从 2018 年开始，霍尔果斯开展税务自查，收紧各项税收优惠政策，中国影视产业的避税闹剧才有了偃旗息鼓之势。^⑤很显然，从横店到霍尔果斯，影视产业的上述怪象本身就是税收不正当竞争引发企业“候鸟”式迁徙行为的典型体现，这一现象明显扰乱了市场在资源配置中的作用，违背了竞争中立原则。

对霍尔果斯经济开发区这一典型样本的实证分析表明，在我国地方税收优惠政策的设计中，违背竞争中立原则、扰乱市场资源配置功能的情形是客观存在的，其危害后果不容忽视。一方面，此类税

^① 参见《霍尔果斯经济开发区招商引资财税优惠政策》第 3 条第(1)项。依照该规定，霍尔果斯经济开发区的新设立企业，纳税人一个纳税年度内在霍尔果斯园区实际缴纳税款，增值税、营业税、所得税及附加税等当年留存地方财政的总额在 100 万元~300 万元、300 万元~500 万元、500 万元~1 000 万元、1 000 万元~2 000 万元、2 000 万元~5 000 万元、5 000 万元~1 亿元、1 亿元以上的，分别按留存总额 15%、20%、25%、30%、35%、45%、50% 的比率予以奖励。

^② 参见《霍尔果斯经济开发区招商引资财税优惠政策》第 3 条第(2)项。依照该规定，对开发区范围内的新建工业企业，依据项目实际及竣工时限要求，固定资产投资总额 5 000 万元以上，以新建厂房建筑面积为准，按照 50 元人民币/平方米给予补贴。对认定的高新技术产业的设备投入按照设备总投入的 1% 给予补贴。

^③ 参见楼晴昊：《竞争中立视阈下地方税收优惠政策的治理》，《安徽商贸职业技术学院学报》2019 年第 1 期。

^④ 参见张智：《霍尔果斯一年增加 1000 家影视公司，每年流失税收 40 亿》，http://news.ifeng.com/a/20180607/58615373_0.shtml，2019-12-01。

^⑤ 参见张飞：《霍尔果斯收紧税收优惠政策：从横店开始的避税模式或将在这里结束》，<http://baijiahao.baidu.com/s?id=1603158942589565448&wfr=spider&for=pc>，2019-12-01。

收优惠政策通常会对在本地注册登记的企业设置各类税制上的优惠待遇,从而导致不同地区之间的企业难以获得一个公平、开放、有序的竞争环境,扰乱市场机制的作用;另一方面,由于这些税收优惠政策在具体设计上也并不科学和严谨,因此经常存在较大的规避或套利空间,导致其在促进本地经济发展上的目标功能也往往难以实现,出现如税收流失、企业恶性迁徙等负面情形。这些现实状况表明,必须尽快开启对如霍尔果斯经济开发区此类地方税收优惠政策的系统性法律治理,消除其中违背竞争中立原则的现象,构建一个公平、开放、有效竞争的税制环境。

四、竞争中立原则指引下我国地方税收优惠政策的法律治理路径

(一)明确竞争中立原则对税制问题的有效统率

竞争中立原则的实现过程本质上是一个发挥市场在资源配置中起的决定性作用的过程,它实际上是对包括税收在内的任何国家干预经济工具所施加的一个控制机制。基于正确处理政府与市场关系的考虑,经济法上的国家干预应当恪守市场的优先性原理,它要求“在国家干预的范围上,应仅局限于市场失灵的范围;在国家干预的手段上,要与市场失灵的相适合而不过于刚性;在国家干预的时机上,应允许在尚不明晰失灵与否的市场上先行适用市场机制,暂不进行干预”。^①这一标准应同样贯彻到国家的税收工具当中。在竞争中立原则指引下,我国地方税收优惠政策亟待清理和修正,从而消除其中存在的排除、限制竞争现象,改变其可能扰乱正常市场竞争机制的问题。

如上文所述,竞争中立原则在观念上经常被认为属于企业法或竞争法层面的原则,在我国经济法的体系框架下,它经常被置于“市场监管法”的规则范畴当中,而忽视了其对税制工具理应具备的指导意义。事实上,我国正面确认竞争中立原则的官方政策文本正是国务院2017年公布的《“十三五”市场监管规划》,这更加表示,当前我国对竞争中立原则的倡导和重视,主要应用于“监管中立”层面的指导意义,而淡化了其对指导税收领域问题的价值。我国主流的税法理论研究也更倾向于关注税收法定主义、课税公平等基于传统公平正义观念所延伸开的理论问题,至于税制对市场竞争产生的影响问题,其关注度是有所欠缺的。因此,我国地方税收优惠政策法律治理路径的有效开展,首先应从突破上述观念束缚开始,应在指导思想层面明确竞争中立原则对税制问题的有效统率。将竞争中立确定为税收法律及公共政策制定、执行和监管的基本原则之一,谨防税制在现实中产生扭曲市场机制的效果。

在竞争中立原则指导下,我国地方税收优惠政策的法律治理应当是一个渐进式的过程。由于我国的地方税收优惠政策极度散乱和碎片化,存量巨大,因此对其法律治理不可能是一个一蹴而就的过程,而必须进行阶段性、持续性的改进策略设计。总体而言,笔者认为,我国地方税收优惠政策的法律治理应当遵循“先清理、后重构”的“两步走”框架策略。所谓“先清理”是指应当依托于我国公平竞争审查制度的实施,对既有的各地税收优惠规范性文件进行系统的审查,实现对税收优惠政策的整合、清理和修正,确保地方税收优惠法律规范在符合竞争中立原则要求的前提下,尽可能地简化、系统、科学与可控。这是地方税收优惠政策法律治理的短期策略,即“治标”型的策略。所谓“后重构”是指在完成地方税收优惠政策的清理后,以税收优惠统一立法的形式,将税收优惠法律规范的制定权力收归中央,各地仅在中央统一立法授予的裁量幅度内享有税收优惠政策的制定和协调职权,确保全国统一市场的税制体系均符合竞争中立原则的要求,实现税收法定主义与税收中立的高度统一,这是地方税

^① 刘大洪:《论经济法上的市场优先原则:内涵与适用》,《法商研究》2017年第2期。

收优惠政策法律治理的长期策略,也是“治本”型的策略。下面即分别论述这两个阶段的具体治理策略。

(二)地方税收优惠政策的公平竞争审查

地方税收优惠政策治理短期策略的核心是实现对其碎片化、多样性优惠规则的有效清理,识别、整合、简化和改进其中违背竞争中立原则的内容。在这一方面,已经在全国范围内开展实施的公平竞争审查制度可以提供有效的治理路径。根据国务院2016年6月印发的《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》和国家发展和改革委员会等五部门2017年10月印发的《公平竞争审查制度实施细则(暂行)》(以下简称《实施细则》)的相关规定,任何行政机关和法律、法规授权的具有管理公共事务职能的组织在制定市场准入、产业发展、招商引资、招标投标、政府采购、经营行为规范、资质标准等涉及市场主体经济活动的规章、规范性文件和其他政策措施时,都应当进行公平竞争审查。如果经审查认为不具有排除、限制竞争效果的,可以实施;具有排除、限制竞争效果的,应当不予出台,或调整至符合相关要求后出台。

依托于公平竞争审查制度的实施,可以实现对各地税收优惠规范性文件是否违背竞争中立原则的系统审查和清理。此种清理工作,既能在一定程度上消除地方税收优惠规范性文件存在的琐碎、冗繁的问题,实现税收优惠法律规范的简化、系统与可控;也能对税收优惠政策中存在的反竞争性规范实现有效审查,消除其中违背竞争中立原则的内容。2017年7月1日起实施的国家税务总局《税收规范性文件制定管理办法》(以下简称《管理办法》)第20条亦明确规定,对于县级以上税务机关依照法定职权和规定程序制定并发布的规范性文件,在起草部门将送审稿送交审查时,“按照规定应当对送审稿进行公平竞争审查的,起草部门应当提供相关审查材料”。该规定为地方税收优惠政策开展公平竞争审查提供了直接的规范依据。

根据实施对象的不同,公平竞争审查制度应当既包括对政策法规“增量”的“前瞻性审查”,又包括对政策法规“存量”的“回顾性审查”。^①前瞻性审查旨在控制和审查未来即将出台的新的税收优惠规范性文件,消除或修正其中存在的违背竞争中立要求的内容;而回顾性审查针对的则是既有的税收优惠规范性文件,完成对其中有违竞争中立原则的规范的清理工作。但从目前的制度设计来看,《实施细则》主要建立起了一种针对未来推出的政策法规的前瞻性审查,而缺乏对既有的高度碎片化的地方税收政策开展系统清理的有效回顾性审查设计。从上文对我国地方税收优惠政策现状的分析来看,在既有的政策法规体系中,如霍尔果斯经济开发区之类的反竞争性问题的绝对不应被忽视。因此,应当进一步修正和完善我国公平竞争审查的相关制度设计,明确其回顾性审查机制,促进地方税收优惠政策法规的有效清理。

事实上,在《管理办法》中,即单列第五章规定了有关“文件清理”的内容。其第41条第1款明确规定:“制定机关应当及时对税收规范性文件进行清理,形成文件清理长效机制”。但是,对于文件清理法律后果的规定,《管理办法》虽明确了应根据具体情形的不同,分别采取宣布失效、宣布废止、予以修改等处理方式,但这当中并不存在对是否符合公平竞争审查制度要求内容的清理要求,而主要是有关是否违背上位法、是否存在继续实施的必要性、是否存在法律漏洞、是否与其他规范性文件矛盾和

^① 参见刘大洪、邱隽思:《推动民营经济发展背景下的公平竞争审查制度改进研究》,《法学论坛》2019年第2期。

重复等基本内容的清理要求。^①换言之,目前《管理办法》对税收规范性文件的回顾性清理内容,并不包含竞争中立原则的审查要求,它只有利于解决地方税收优惠政策体系的碎片化问题,但对解决其反竞争性问题而言,并无助推作用。针对此类问题的一个比较可行的解决方案是,依托于《管理办法》第五章有关地方税收规范性文件清理的要求,增设符合竞争中立原则的审查标准,明确规定当税收规范性文件在清理过程中发现具有排除、限制竞争效果的,即如果相关规定违背了《实施细则》有关市场准入和退出标准、商品和要素自由流动标准、影响生产经营成本标准、影响生产经营行为标准等不得扭曲市场竞争的规定,此时,应当对相关规范性文件予以修正,使其调整至符合竞争中立要求的标准;至于已不具有实施必要性的优惠规定,则应废除。^②通过此种制度设计,可以有效地将《实施细则》和《管理办法》的相关规定联动起来,实现对地方税收优惠政策体系反竞争性内容的系统性检视和清理。考虑到地方税收优惠规范性文件的极度庞杂,各级财税部门有必要依照《管理办法》第44条有关税收规范性文件集中清理的规定,^③系统性地开展此项工作,在整合碎片化政策、清理反竞争规定的基础上,真正促成地方税收政策体系的简化和完善。

(三)我国税收优惠统一立法的有效规划

经过上述短期策略的有效实施后,我国地方税收优惠政策体系将得到很大程度的简化与完善,违背竞争中立原则的情形将得以改观。但是,这并未完成地方税收优惠政策法律治理的最终目标,而是应当按照“税收优惠法定主义”的要求,原则上将税收优惠的立法权收归中央,促成我国税收优惠的统一立法。换言之,从长期策略上来看,对我国地方税收优惠政策的治理,应当以实现税收优惠法定主义与竞争中立原则的高度统一为指导思想和目标。

税收优惠法定主义是由税收法定主义所延伸开的概念,它可以理解为:税收优惠的内容应由立法机构在税法中明确规定,或在其他机构取得立法机构明文授权下制定,地方政府或税务机关不应在税务执行过程中变相减免税。^④“从形式上看,税收减免涉及税收要素的变动,因此应当履行与税收立法一样严格的程序。从内容看,尽管税收减免对于具体相对人而言是一种受益行政,但被减免的税收最终都会摊销到其他纳税人头上,变成一种事实上的侵害行政……因此,税收的减免权必须集中在立法部门,这样才最符合税收法定主义的真意。”^⑤在我国税收法治的推进和完善过程中,通过对税收优

^① 《税收规范性文件制定管理办法》第45条规定:“对清理中发现存在问题的税收规范性文件,制定机关应当分类处理:(一)有下列情形之一的,宣布失效:1.调整对象灭失;2.不需要继续执行的。(二)有下列情形之一的,宣布废止:1.违反上位法规定的;2.已被新的规定替代的;3.明显不适应现实需要的。(三)有下列情形之一的,予以修改:1.与本机关税收规范性文件相矛盾的;2.与本机关税收规范性文件相重复的;3.存在漏洞或者难以执行的。税收规范性文件部分内容被修改的,应当全文发布修改后的税收规范性文件。”这些审查标准并不包含诸如“是否排除、限制竞争”“是否扭曲市场机制”等与竞争中立原则要求相关的表述。

^② 《公平竞争审查制度实施细则(暂行)》第14条至第17条对这四大标准的具体内容进行了详细规定,共列举了详细的18类规则。在这当中,有关第15条“商品和要素自由流动标准”以及第16条“影响生产经营成本标准”的规定最有可能成为指引地方税收优惠政策清理的规范依据。

^③ 《税收规范性文件制定管理办法》第44条规定:“集中清理由政策法规部门负责牵头组织,业务主管部门分工负责。业务主管部门应当在规定期限内列出需要清理的税收规范性文件目录,并提出清理意见;政策法规部门应当对业务主管部门提出的文件目录以及清理意见进行汇总、审查后,提请集体讨论决定。”

^④ 参见熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期;叶金育:《税收优惠统一立法的证成与展开——以税收优惠生成模式为分析起点》,《江西财经大学学报》2016年第2期。

^⑤ 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第111页。

惠法定主义的倡导,将税收优惠的立法权收归中央,促成我国税收优惠的统一立法是必然之路。

税收优惠法定主义与竞争中立原则指引下的税收中立原则属于既相互区别又密切关联的两大概念。从基本内涵上来看,税收优惠法定主义是对税法实体和程序的规制,它更像是宪法、行政法层面的税法基本原则;而税收中立是对税制作为政府干预经济工具的规制,它更像是经济法层面的税法基本原则。对税收优惠法定主义与竞争中立原则关系的探讨涉及近年来我国学界的“财税法与经济法关系之争”的问题。在传统上,我国的财税法多被纳入经济法体系之“宏观调控法”框架下,但从税制的功能来看,国家宏观经济调控功能的发挥仅仅是税收工具的功能之一,除此之外,税制还在筹集国家财政收入、构建公共财产关系等多个方面具有充分的功能。从这个角度来看,财税法毋庸置疑地具有经济法属性,但经济法上的国家干预并不能涵盖税制的全部功能,在经济法之外,财税法其实兼具宪法、行政法与债法的属性。^①正是基于财税法在基本性质上的多重性,为了从最全面、系统的角度落实税收法定主义,税收优惠法定主义和竞争中立原则指引下的税收中立原则这两者更应当有机联系起来,共同服务于我国税制的变革。从外观上来看,税收优惠法定主义和税收中立原则的基本制度主张并不直接相关,前者更强调税制的财产法功能,后者则更关注税制的经济调节功能。一个违背税收中立要求、对市场竞争机制具有扰乱影响的税制设计,并不意味着其必然违背税收法定主义原则的要求。但是,从中央与地方的税制关系上来看,税收优惠法定主义的落实过程同时也是控制和规范地方税收自主权的过程,亦即除了在税收立法层面预留的地方税收自主权范围之外,地方无权以滥用自主权的形式再行制定税收优惠政策。^②从这个角度来看,落实税收优惠法定主义、将地方税收优惠政策清理和收归中央的过程,本身也是促进税收中立的过程,它有利于杜绝“税收洼地”的产生,确保税制在全国统一大市场的一致性和规范化。

在税收优惠法定主义与竞争中立原则的统一指导下,我国税收优惠的统一立法应当实现如下目标:首先,应当与作为上位法的宪法价值相符,这主要是指宪法中的税收法定主义要求;其次,又要与同位阶的其他税收法律规范体系相协调,这主要是指要与各部门税法中有关减免税的规定协调统一;最后,税收优惠统一立法自身内部不存在相互矛盾的制度设计。^③在韩国,1981年颁布了《租税减免规制法》,系专门、统一规定税收优惠的立法,该法的核心内容分设直接国税、间接国税、地方税三章,分别对其税收减免的类型、方式、幅度进行详细规定,^④是税收优惠统一立法的典型示范。但在我国,考虑到税收法定主义的落实程度尚不够充分,除所得税、车船税、环境保护税等个别部门税法和税收征收管理法以外,税制的中央统一立法仍较为缺失,“税收基本法”或曰“税法通则”尚未出台,在这种立法条件下,税收的基本法律制度尚且阙如,再行效仿韩国的立法方案,单独制定有关税收优惠的统

^① 参见刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2017年第7版,第28~30页。对财税法律问题的探讨,必须从多个部门法的角度予以分析。

^② 参见张现彬、王莹:《地方税收优惠政策“路在何方”——以税收法定和税政管理权切入》,《地方财政研究》2017年第3期。

^③ 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2010年版,第14页。

^④ 参见[韩]李相穆:《韩国租税减免制度解说》,陈清全、吴家兴译,我国台湾地区“财政部”财税人员训练所1983年版,第439~499页。

一立法,并不现实。^①我国税收优惠的统一立法不见得要制定专门的所谓“税收优惠法”,而是更适宜整合到未来与“税收基本法”或曰“税法通则”有关的规范框架之下。

结合我国税收法治的现有进程,笔者认为,更适合我国国情的比较可行的长期方案是:首先,继续在各部门税法中落实税收法定主义,逐步实现资源税、增值税、消费税等主干税种由全国人大统一出台法律的形式立法,而不再体现为国务院制定的条例,使各部门税法内部的税收优惠规范统一化、科学化和系统化,并符合竞争中立原则的要求;其次,在税收征收管理法中设置有关税收优惠法律规范的专章,依照竞争中立原则的要求明确减免税的类型与方式,并使其与各部门税法中减免税内容相协调;除此之外,还应明确地方税收政策的法定形态和裁量范围,地方立法仅在该法授权范围内享有税收优惠政策的制定权。最后,在未来统一的“税收基本法”或“税法通则”出台后,则应提炼、整合、扩充有关税收优惠法律规范的相关内容,使其在该类法中予以专编设置,真正使其发挥出税收优惠统一法律制度的作用。

五、结语

对政府与市场关系问题的讨论持续贯彻于我国改革开放的全过程。在我国现实语境下,对政府干预力量的盲从、对公共权力的盲信依然具有广阔的市场,在此背景下,要求国家对经济的干预手段保持适度、抑制和内敛,是一件十分困难的事。从这个角度来看,竞争中立原则在我国的确立、实施与推进,其价值和功能十分明显,它将指导我们在新时代的经济体制深化改革,系统构建起良性处理政府与市场关系的法律保障机制。而财税政策作为国家干预经济最常见的手段之一,也必须被纳入竞争中立原则的规范和控制之下。针对地方税收优惠政策的反竞争问题,笔者在税收理论与法治层面进行了治理对策的探讨,并设计了一个“两步走”的法律治理框架,希望笔者提出的这一对策能有助于我国的税收法治建设并增进市场良性竞争与税制公平正义。

责任编辑 翟中鞠

^① 当然,国内仍有学者认为,从长远来看,独立的“税收优惠法”仍是必要的。参见熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期;叶金育:《税收优惠统一立法的证成与展开——以税收优惠生成模式为分析起点》,《江西财经大学学报》2016年第2期。