

# 税收政策公平竞争审查制度的问题 及其对策

邓 伟<sup>\*</sup>

**摘 要:**税收政策是公平竞争审查制度规制的重点对象。税收政策与公平竞争在总体上存在3个维度的关系:税收政策在公平竞争之中、税收政策在公平竞争之上、税收政策在公平竞争之外。应该依据两者关系的类型设置差异化的公平竞争审查标准:对于在公平竞争之中的税收政策,应该遵循税收公平原则,按照“选择性”标准进行审查;对于在公平竞争之上的税收政策,应该审查是否存在竞争失灵的前提,继而检验税收调控的有效性;对于在公平竞争之外的税收政策,原则上不受公平竞争的约束。改进税收政策公平竞争审查制度,首先应建立“先合法性后合理性”的二阶审查秩序;其次是扩大规范性文件的审查范围,同时提升公平竞争审查制度立法效力层级;最后是针对税收与竞争的三维关系构建“除外适用范围+审查范围+审查后豁免”的审查模式,并完善相应的审查标准。

**关键词:**税收政策 税收中性 税收调控 公平竞争审查

2016年国务院印发《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》(以下简称《意见》),就市场体系建设中建立公平竞争审查制度作出部署;2017年多部委联合印发《公平竞争审查制度实施细则(暂行)》(以下简称《实施细则》),就落实公平竞争审查制度作出具体规定。公平竞争审查制度对规范政府有关行为,防止出台排除、限制竞争的政策措施,协调各类公共政策,促进市场体系建设,具有重要的意义。

当下,学界对公平竞争审查制度已有深入研究,但当前税收政策<sup>①</sup>领域的公平竞争审查问题鲜有专门论及。实际上,研究税收政策的公平竞争审查问题具有重要的现实意义。这是因为:一方面税收既是筹集财政收入的主要方式,也是调控市场运行、实现社会目标的重要手段。在一国的经济政策体系中财政政策与货币政策是“基本政策”,是影响公平竞争的核心问题,因此完善公

<sup>\*</sup> 中山大学法学院助理教授

基金项目:国家社会科学基金项目(19VHJ008)

<sup>①</sup> 本文所称税收政策,是指所有确定税收权利义务的规范性文件。具体而言,它包括狭义的税收法律以及经由法律授权主体制定的税收法规、规章等规范性文件。另外省级以下的国家机关也常发布税收规范性文件,影响当地税务机关执法、纳税人权利义务,因而也将其视为税收政策。

公平竞争审查制度需要着重关注对财税政策的审查。<sup>①</sup> 另一方面,制定合理的税收政策需要产业政策法、财政法和竞争法的协同治理,<sup>②</sup>在市场经济不断深化的背景下,公平竞争审查制度可以发挥更大的作用,因而合理的税收政策离不开公平竞争审查。基于此,本文聚焦于税收政策的公平竞争审查制度,分析当前制度存在的问题,对税收政策与公平竞争之间的复杂关系进行类型化阐释,探讨在不同类型的关系中对税收政策进行公平竞争审查的可能性和具体标准,以促进税收政策公平竞争审查制度的完善。

## 一、税收政策公平竞争审查制度存在的问题

《意见》和《实施细则》初步建立了税收政策公平竞争审查制度,然而当前的税收政策公平竞争审查制度存在诸多方面的问题。具体而言:

首先,审查范围界定不恰当,导致审查税收政策的目标基本落空。一方面公平竞争审查制度仅仅是针对国务院以下(含国务院)的行政机关制定的政策措施,地方立法机关制定的法律文件不属于审查的对象;<sup>③</sup>另一方面,审查的对象仅仅是那些违法给予特定经营者优惠的税收政策,<sup>④</sup>而违法的标准乃是“没有法律法规依据或者未经国务院批准,减免特定经营者应当缴纳的税款”。<sup>⑤</sup> 如此一来,法律法规制定机关制定的减免税款政策游离于公平竞争审查范围之外;国务院财税部门制定的税收政策,由于一般都冠以“经国务院批准”,<sup>⑥</sup>因此几乎都符合目前的公平竞争审查要求;只要是省级立法机关或者设区的市的立法机关有相关规定,同级或者下级行政机关就可以“合法地”制定税收政策。这导致绝大部分税收政策脱离了公平竞争审查制度的实质约束。

其次,审查标准设置不恰当、不清晰,容易导致部分合理的税收政策违反公平竞争要求,部分不合理的税收政策却符合公平竞争要求。税收政策的实质审查标准由一般的违法性审查标准和作为例外的豁免标准两部分组成。违法性审查标准针对“减免特定经营者应当缴纳的税款”,问题在于减免税款的表述过于狭隘,能够给纳税人带来利益的不仅仅是税款减免,实际上各种课税要素都可能减轻税收负担;纳税时间的变化可以带来间接税收收益,税基、税率的调整可以直接影响税收负担,但这些是否属于减免税款的范围并不清晰。此外,“特定经营者”的表述尤其模糊,多少经营者才算“特定”? 是针对一个行业的“特定”,还是针对一个地区的“特定”,都需要进一步明确。《意见》和《实施细则》对豁免标准设置了4项条件:公共利益条件、必要性条件、限度

① 参见张守文:《公平竞争审查制度的经济法解析》,《政治与法律》2017年第11期。

② 参见姚海放:《论政府补贴法治:产业政策法、财政法和竞争法的协同治理》,《政治与法律》2017年第12期。

③ 参见《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》“审查对象”部分。

④ 参见《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》“审查标准”部分。

⑤ 参见《公平竞争审查制度实施细则(暂行)》第16条第1款第2项。

⑥ 在税收法律保留和禁止转授权的背景下,冠以“经国务院批准”为税收政策的制定提供了一定的合法性基础。参见侯卓:《“经国务院批准”的税法意涵》,《法学评论》2020年第5期。但是,这并不能保障税收政策符合公平竞争的要求。

条件、期限条件。<sup>①</sup>其中必要性条件过于严苛,限制竞争的税收政策若要得到豁免,则需要“对实现政策目的不可或缺,即为实现相关目标必须实施此项政策措施”,但在很多情况下一项政策对某一目标的实现并不是不可或缺的,政策的选择往往是基于相对效率的考量,只要税收政策比其他政策对实现某一目标具有较大程度的优势,就应当得到豁免,有学者甚至认为只要“并非完全不合适”即可正当化;<sup>②</sup>如果要求达到“不可或缺”的程度并严格执行,那么那些给予特定纳税人税款减免的政策几乎没有豁免的可能。

最后,公平竞争审查制度采取“普遍审查+例外规定”的模式,忽略了税收政策与公平竞争的复杂关系。从表面看,审查仅仅针对影响市场主体经济活动的政策,即能够对市场准入和退出、商品和要素自由流动、生产经营成本和生产经营行为产生影响的政策。但是,市场主体的范围非常广泛,过去遍布科教文卫等社会各领域各层面的事业单位,为了降低成本提高效率,内部推行企业化管理,被置于付费顾客和激烈竞争者支配的处境,<sup>③</sup>在外部形式上不少单位也以公司的面目运营。在经济社会化的背景下,几乎任何一个社会主体都可以成为市场主体,从而任何税收政策只要影响了特定主体都属于审查的范围。这就是“普遍审查”。在此基础上,对限制竞争的税收政策,再分析其是否符合豁免标准的 4 项条件。这属于“例外规定”。“普遍审查+例外规定”的模式将税收政策与公平竞争的关系简单化了,认为竞争目标绝对优先于其他政策目标,且在所有的情况下都需要先进行一般性审查再进行例外审查。这种做法忽略了税收政策与公平竞争各自的机制功能与适用界限,既可能妨碍税收政策正常作用的发挥,也会在一定程度上影响社会资源的合理配置和社会各领域的协调发展,同时泛化的公平竞争审查也浪费执法资源。

以上 3 个问题相互关联。审查范围的合理界定是审查模式与审查标准适用的基础;审查标准与审查模式也紧密联系,审查模式着眼于税收政策与公平竞争的整体关系构造,两者之间关系的具体类型决定了审查标准的微观设置。只有正确认识税收政策与公平竞争之间的关系,才能构建合理的审查模式,设置恰当的审查标准。

## 二、税收政策公平竞争审查实质标准的类型化构建

### (一) 税收政策与公平竞争关系的类型化

公平竞争审查目的是约束各种规范性文件不得破坏市场主体之间的公平竞争,但只有竞争机制可以适用且需要竞争的领域,才有维护公平竞争的必要,继而才需要对各种规范性文件进行公平竞争审查。因此,要对税收政策进行公平竞争审查,必须科学地认识税收政策与公平竞争之间的关系。

在经济领域,多数情况下市场竞争是最有效的资源配置方式,在竞争机制有效运行的情况下,税收政策应该保持中性,不能扭曲市场竞争,无须税收发挥调控作用,即使为了汲取财政收

<sup>①</sup> 参见《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》“例外规定”部分、《公平竞争审查制度实施细则(暂行)》第 18 条。

<sup>②</sup> 参见陈清秀:《税捐、规费、受益费与特别公课》,《植根杂志》1993 年第 10 期。

<sup>③</sup> 参见窦胜功、王君、刘莹莹:《关于事业单位企业化管理的思考》,《东北大学学报》(社会科学版)2004 年第 6 期。

入,也应该尽可能避免对市场主体的决策产生影响。此时,税收政策内含于市场竞争之中,应当对竞争不产生影响或者影响极小。

在经济运行过程中市场竞争难以有效发挥作用的情况下,可能需要税收发挥调控作用。“即使是纯粹的竞争性市场机制支配着整个市场领域,判断整体经济的市场成就方面,仍然存在问题。”<sup>①</sup>宏观经济波动、外部性等问题是经济系统中不可避免的问题,市场竞争无能为力,税收政策通过总量调控、结构性调控等方式,弥补市场竞争的不足,促进经济平稳有效运行。这不是以政府的手段取代市场竞争,而是为了市场竞争更好地发挥作用。此时,税收政策处于市场之上,作为竞争的外在因素对市场内部要素予以诱导指引,税收政策配合市场竞争配置资源。

在经济领域也存在市场竞争不能适用的情况。竞争不是万能的,而只是经济政策的一个组成部分,<sup>②</sup>除市场竞争外,市场垄断也可能实现资源的有效配置,从而成为效率垄断;除“市场之手”外,“政府之手”也是配置经济资源的方式。“竞争性体制的优势并不是它消灭了此种统制经济,而是保证了它们只能在比其他类似的统制经济或者市场运行的结果更有效率时,才能生存下去。”<sup>③</sup>在非经济领域,市场具有道德局限,导致无法克服的不平等,使某些具有道德性质的物品或行为产生贬损效应,<sup>④</sup>不能因竞争机制而扰乱非经济领域本身发展的规律,在非经济领域,市场竞争应该谨慎适用,甚至排除适用,国家对教育培训行业的整顿就是明证。在部分经济领域和绝大部分非经济领域,市场竞争几乎没有适用的余地,税收政策却大有作为,此时,税收政策在市场竞争之外,税收政策与市场竞争不存在实质的紧密联系。

综上,税收政策与市场竞争的关系可以概括为 3 类:税收政策在市场竞争之中、税收政策在市场竞争之上和税收政策在市场竞争之外。由于一定程度的自由与公平等都是实现市场有效竞争的基本条件,要有公平竞争,首先需要自由竞争,<sup>⑤</sup>因此现代市场竞争就是以自由竞争为基础的公平竞争。<sup>⑥</sup> 税收政策与公平竞争的关系也可以从上述 3 个维度进行概括(参见表 1)。

表 1 税收政策与公平竞争的关系

|       |         |      | 竞争状况  | 税收政策 | 两者关系        |
|-------|---------|------|-------|------|-------------|
| 经济领域  | 市场调节领域  | 市场有效 | 有效竞争  | 税收中性 | 税收政策在公平竞争之中 |
|       |         | 市场失灵 | 竞争受限  | 税收调控 | 税收政策在公平竞争之上 |
|       | 非市场调节领域 | 市场不能 | 不适用竞争 | 税收调控 | 税收政策在公平竞争之外 |
| 非经济领域 | 非市场调节领域 | 市场不能 | 不适用竞争 | 税收调控 |             |

① [日]植草益:《微观规制经济学》,朱绍文译,中国发展出版社 1992 年版,第 6 页。  
② 参见[德]弗里德曼·诺伊曼:《竞争政策——历史、理论与实践》,谷爱俊译,北京大学出版社 2003 年版,第 240 页。  
③ [美]罗纳德·哈里·科斯:《企业、市场与法律》,盛洪、陈郁译校,上海三联书店 1990 年版,“中译本序”第 2 页。  
④ 参见[美]迈克尔·桑德尔:《金钱不能买什么——市场的道德界限》,邓正来译,中信出版社 2015 年版,第 120~121 页。  
⑤ 参见王晓晔:《竞争法中的自由竞争与公平竞争》,载王先林主编:《安徽大学法律评论》(2005 年第 1 期),安徽大学出版社 2005 年版,第 3 页。  
⑥ 参见刘大洪、殷继国:《论公平竞争权——竞争法基石范畴研究》,《西北大学学报》(哲学社会科学版)2008 年第 6 期。

## (二)公平竞争之中的税收政策审查标准

税收政策在公平竞争之中,意味着市场竞争可以有效发挥资源配置的作用,税收政策应该保持中性,不能扭曲竞争机制。在此情况下,对税收政策的公平竞争审查可以从税收政策本身与公平竞争要求两个方面进行。

### 1.指导原理:税收公平原则

由于市场竞争有效,因此税收政策无须发挥调控功能,税收应该完全以组织财政收入为目的。<sup>①</sup>然而,税收在本质上属于经济杠杆,影响着纳税人与国家之间财富的分配,征税必然会影响到市场主体的经营成本。公平竞争是以最大化自由公平竞争环境来优化资源配置,而税收政策等作为政府规制经济的重要手段,本身带有弥补市场缺陷和干扰破坏市场竞争的双重属性。<sup>②</sup>税收不可避免,公平竞争审查并不是要杜绝税收对经营者的影响,而是要尽可能实现所施加影响的公平性,毕竟促进经济公平也是该项制度的工具性价值。<sup>③</sup>要使税收不影响公平竞争,税负应当公平地课征于市场主体,即应当遵循税收公平原则。

税收公平原则要求税收必须普遍课征和平等课征。<sup>④</sup>如何衡量与实现平等课征,学界曾提出各种不同的理论:主张利益原则的学者认为应当根据纳税人从政府提供的公共物品中收益多少来判定其应纳税多少,受益多者多纳税,受益少者少纳税;主张量能课税原则的学者认为应当根据纳税人的纳税能力来判定其应纳税多少,“拥有相同能力的人必须缴纳相同的税收,而具有较高能力的人们,则必须缴纳更多一些”。<sup>⑤</sup>一般而言,利益原则只适用于少量受益税,大部分以组织财政收入为目的的税收是遵循量能课税原则的。

为了不扭曲公平竞争,市场主体承受的税收应当保持公平,以量能课税原则为指引,相同能力同等课税,不同能力差异课税。这是市场竞争有效时审查税收政策公平性的基本原则。不过,该项原则的理论意义大于实践意义,市场主体的纳税能力有不同的测量因素,即使测量因素统一,也难以精确测度每个主体的纳税能力,因此审查税收政策的公平性还须设计可操作的制度。

### 2.实践标准:“选择性”审查

按照市场主体的实际纳税能力征税,是税收公平原则的理想状态。实践中的税收制度往往是一种“次优”方案,常常为了征收效率、生产效率而放弃对实际纳税能力的严守。一方面,假定市场主体普遍具有纳税能力,因而普遍征税。这也符合市场的一般认识,每个经营者在生产经营的过程中都会形成相应的收益,具有征税的基础;每个消费者所具有的消费能力也一定程度上彰显了纳税能力。另一方面,减少累进税档次。所得税等税种原则性地将纳税能力划分成为数不

① 由于税收政策具有多重目的,税收目标的实现需要税法功能的发挥,因此有学者将税法的功能定位为规范理财行为、促进社会公平、保障经济发展3大功能。参见刘剑文:《财税法功能的定位及其当代变迁》,《中国法学》2015年第4期。本文假定,公平竞争之内的税收政策仅仅以收入为目的,公平竞争之上和公平竞争之外的税收政策仅仅以调控为目的。在此基础上,构建3种情况下税收政策的公平竞争审查标准。

② 参见孙晋:《新时代确立竞争政策基础性地位的现实意义及其法律实现——兼议〈反垄断法〉的修改》,《政法论坛》2019年第2期。

③ 参见袁日新:《论公平竞争审查制度的逻辑意蕴》,《政法论丛》2018年第5期。

④ 参见张守文:《财税法学》,中国人民大学出版社2010年版,第160页。

⑤ [美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]佩吉·B.马斯格雷夫:《美国财政理论与实践》,邓子基、邓力平译校,中国财政经济出版社2003年版,第235页。

多的几个层次,施行累进税率而差别征税。美国企业所得税改革减少税率档次,我国个税改革也是减少累进档次,增值税改革合并税率档次的趋势也很明显。普遍征税的做法无法顾及实际的纳税能力差异,减少累进档次的做法甚至有意放弃纳税能力准则。总之,实践中的税收政策遵循平等负担、普遍征收的准则,且越来越趋向于比例税率而非累进税率的平等,税负普遍化、扁平化成为基本趋势。这也是20世纪80年代以来全球所进行的“宽税基、低税率”税制改革的大方向。

对税收政策的公平竞争审查应该以此为基础。在市场竞争有效的情况下,税收应该普遍平等征收,而违反税收普遍化、扁平化的一般标准,给予特定市场主体减轻税负或者加重税负,将扭曲市场主体之间的竞争,也违反公平竞争原则。此时,税收违反公平竞争的构成要件有3:市场竞争基本有效、选择性征税、优惠或重课。<sup>①</sup>

选择性征税违反公平竞争的中心要件。<sup>②</sup> 选择性意指税收政策并非适用于所有纳税人,仅针对某些地区、某些行业适用。<sup>③</sup> 在原本公平有效的竞争秩序下,对特定主体区别性征税,将使该主体获得不当的市场优势或者面临不合理的竞争劣势,从而破坏公平竞争秩序。无论是依据企业的地域标准、规模标准还是依据技术标准等,选择性征税都会扭曲公平竞争。在这个问题上,《欧盟运行条约》第101条通过国家援助制度对税收条款予以了规制。优势和可选择性是考察税收条款是否构成国家援助的两个标准,对特定企业或行业授予的优势是否符合选择性标准,关键是看那些没有被授予优势的企业是否具有事实和法律方面的可比性。是否具有事实和法律可比性,不能单独考虑某一因素,需要整体比较,需要看本质特征。法律并不是普遍要求平等对待,而是禁止可能导致扭曲竞争的不平等对待。所有的公司处于相当的竞争关系中,都可能被视为具有可比性,但是否具有法规所要求的可比性,取决于竞争的激烈程度。可比性并不是要求禁止所有的区别对待,对没有前述竞争关系的企业可以区别对待。<sup>④</sup>

选择性征税意味着就实现该税收的目标而言,授予税收优惠或者面临税收重课的企业与其他企业在事实和法律方面具有可比性。当前,我国税收政策公平竞争审查标准中规定的“特定经营者”即应以此作为细化标准。

### (三)公平竞争之上的税收政策审查标准

#### 1.以竞争失灵为前提

税收政策在公平竞争之上,即税收作为外在调节力量,从恢复市场有效性的目的出发,对竞争要素进行调控。倡导税收政策保持竞争中立,需要以特定领域实现市场化为基础,且该领域市场竞争必须有效化。<sup>⑤</sup> 与市场有效时税收保持中性、恪守公平原则不同,市场失灵时税收政策要

<sup>①</sup> 在部分案件中,欧盟对国家援助的审查从“选择性”与“优势”两个方面展开。See Judgments 15.11.2011 Joined Cases C-106/09 P und C-107/09 P, Commission and Spain v. Government of Gibraltar and United Kingdom [2011] ECR n.y.r.本文审查标准的构建对此有所借鉴。

<sup>②</sup> 欧盟在对国家援助的审查中,也将选择性作为核心标准。See Romariz, Cristina, Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law—Or “The Ghost of Yet-To-Come”, 13 European State Aid Law Quarterly, 39(2014).

<sup>③</sup> See Claire Micheau, Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches, 40 European Law Review, 323(2015).

<sup>④</sup> See Michael Lang, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, 11 European State Aid Law Quarterly, 411(2012).

<sup>⑤</sup> 参见丁茂中:《竞争中立政策研究》,法律出版社2018年版,第35~45页。虽然最初竞争中立针对的是政府对国有企业与私营企业之间的竞争态度,但是实际上也包括政府对待所有企业之间的竞争态度。

积极主动作用于市场机制,最终提高市场运行效率,但在调控过程中,税收政策高于市场竞争。整个逻辑主线表现为:市场失灵——税收调控——市场恢复。

税收调控的前提是判断存在市场失灵。税收政策既可以进行总量调控,也可以进行结构调控。<sup>①</sup>当宏观经济过热或者疲软时,如果是整体均衡地提高或降低税收总量,以紧缩或者释放市场主体持有的货币量,那么市场主体的税负是平等地提高或者降低,并不违反市场公平竞争的要求。当然,税收负担的变化直接影响市场主体财富的持有量,必然对经营与消费决策产生影响。但是,如果要发挥税收的结构性调控功能以扶持特定产业,那么不仅要以市场失灵为基础,而且要求该产业的企业应该具有自生能力(要素禀赋密度比较匹配)。<sup>②</sup>结构性调控必然是差异性的税收课征,偏离了税收公平原则,结构性调控必须在市场失灵的前提下才可以实施。

## 2. 税收调控的“有效性”检验

偏离公平原则的税收调控应能发挥矫正市场失灵的作用,接受“有效性”的检验。税收公平对保护纳税人的财产和限制国家征税权滥用具有重要的作用,也是法律所倡导的公平原则在税收领域的落实和体现。税收公平原则的基础在于,传统上认为税收是汲取国家所需财政收入的手段,税收收入用于支持国家机器运行,因此应当公平分配给国民,国家也不应当征收超过国家运行所需的正当支出。税收公平原则既不是税收的唯一原则,也不是最高原则。随着经济的发展,税收在经济发展过程中发挥的作用日益明显,在理论上和实践中越来越多地把税收作为公共管理的工具。<sup>③</sup>此时,部分税收“逃逸”了公平原则的制约,应当受到效率原则的有效性检验。

有效性要求税收政策能够在较大程度上实现该政策计划达到的目标,即通过税收调控能够帮助克服市场失灵。有效性并不要求通过税收工具能够完全恢复市场的有效运行,市场运行是诸多复杂因素共同作用的结果,税收不是解决一切难题的工具。对税收调控有效性的审查也不应过于苛刻,只要税收在调控市场的过程中能够发挥较为明显的积极作用,就可以认为是有效的。

有效性检验应该重视调控的限度与偏离公平的程度。换言之,有效性检验应当结合手段与目标的适当性、手段与结果的比例性。适当性要求税收“能够”克服市场失灵;比例性要求税收积极的作用“较为明显”,即要遵循税收政策公平竞争审查的比例原则,<sup>④</sup>但不能要求税收是恢复市场有效运行的唯一手段才可以进行调控。现行公平竞争审查制度要求税收政策对实现政策目的不可或缺,即为实现相关目标必须实施此项政策措施,则过于严苛。

## 3. 税收政策的“调控公平”

税收调控虽然在整体上无须考虑太多税收公平原则的要求,但是在调控的过程中应当受到另一种公平要求的制约,即“调控公平”。税收调控应当对那些在法律和事实方面具有可比性的

① 参见《经济法学》编写组:《经济法学》,高等教育出版社2016年版,第138~139页。

② 参见王勇:《论有效市场与有为市场——新结构经济学视角下的产业政策》,载林毅夫主编:《产业政策:总结、反思与展望》,北京大学出版社2018年版,第171页。

③ 参见邓伟:《消费税的立法逻辑及其展开》,《河南财经政法大学学报》2021年第5期。

④ 参见孟雁北:《产业政策公平竞争审查论》,《法学家》2018年第2期。也有学者明确提出按照比例原则审查税收优惠的正当性/合理性,这与本文所述“有效性审查”的本质相同。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、顾德瑞:《税收优惠的规范审查与实施评估——以比例原则为分析工具》,《现代法学》2013年第6期。

课税对象予以同等的税收待遇。换言之,对市场有效性能产生同样影响的对象需要公平调控、平等课税。税收调控的有效性并不需要调控公平,如某战略性新兴产业发展落后,通过税收优惠政策扶持该产业的部分企业发展,经过一段时间,可以有效吸引资源向部分企业集中,促进该产业的进步。但是,如果该产业的其他企业与受政策支持的企业具有法律和事实方面的可比性(同处于一个产业,同样受到竞争无效的影响,同样受到市场和成本的制约,得到同样的政策支持同样可以实现技术进步和产品升级),那么税收政策就没有理由只针对此部分企业而忽略彼部分企业。这就要求税收政策受“调控公平”的约束。

“调控公平”与税收公平原则所要求的不是同一个层面的公平。税收公平原则是从分担国家机器运行所需要的资金方面要求的公平,从公平竞争的角度看,是在市场机制有效的情况下保持税收中性的整体约束条件,是在此种情况下必须遵循的原则。“调控公平”是将税收作为公共管理的工具,在市场出现失灵的情况下,对税收调控的一种局部约束机制,从调控的角度看,“调控公平”是一个辅助性的约束,“调控公平”的缺失并不影响调控的有效性。

#### (四)公平竞争之外的税收政策

从系统理论的角度看,经济系统只是社会系统的分系统,“其所有的运作始终是在社会中的运作”。<sup>①</sup> 市场竞争有效适用的范围是经济的部分领域,另一部分经济领域由于环境条件的影响并不能依靠竞争配置资源,广阔的非经济领域更是因为价值的多元化而难以依照以利益为驱动的竞争机制配置资源。在这些领域税收却大有作为,一方面非经济领域并不是以收入为目的的税收的“课税禁区”,<sup>②</sup>另一方面税收也可以作为公共管理的工具在非经济领域发挥作用。因此,这些在公平竞争之外的领域实施的税收政策,基本不用考虑进行公平竞争审查。

公平竞争之外的税收政策虽然不适用公平竞争审查,但是作为整体税收政策的一部分,应该受到一定程度的制约。如果以收入为目的,那么应该参照公平竞争之中税收政策的要求,恪守税收公平原则,不得进行选择性的征税;如果是为了促进或限制某一非经济领域的发展,那么可以参照公平竞争之上税收政策的要求,保障税收政策调控的有效性和公平性。<sup>③</sup> 对非经济领域的选择性征税,以税收优惠为例,应当受到两个方面的限制:第一,就实质方面而言,事前须充分论证优惠的必要性、合理性,不得随意予以税收优惠;事后适时对优惠政策的效果予以评估,未能达到预期效果或者没有产生积极效果的政策,应当及时修正或者废除。第二,就程序方面而言,优惠政策的出台应当充分听取各方面的意见,并且应当设定政策实施的期限,避免出现优惠“一次立法、长期有效”的弊端。

### 三、完善税收政策公平竞争审查制度的对策

从前述理论分析可知,税收政策与公平竞争在不同的领域存在3种不同的关系,相应地,在

① [德]卢曼:《社会的法律》,郑伊倩译,人民出版社2009年版,第14~15页。

② 参见王婷婷:《课税禁区法律问题研究》,博士学位论文,西南政法大学,2014年,第20页。

③ 例如,有学者对垄断行业(本文所说的公平竞争之外的领域)的公平竞争审查制度进行了研究。参见孟雁北:《论公平竞争审查制度的逻辑意蕴》,《价格理论与实践》2018年第11期。这是一个很好的尝试,但对该领域的审查应该是“软约束”,公平竞争标准只能作为一种参考,毕竟该领域不是竞争性领域,不具有公平竞争审查制度完全适用的基础。

每一种关系中公平竞争审查的可能性和审查标准存在差异。借鉴国外制度经验,结合我国实际情况,笔者认为,可从以下几个方面完善税收政策公平竞争审查制度。

### (一)构建公平竞争审查的二阶秩序

不同于一般经济调控或者市场规制措施,税收政策的特殊性之一体现在它要遵循税收法定原则。贯彻税收法定原则对落实人民主权、保护公民财产权、提高税收立法的民主性与科学性等具有重要的意义。落实税收法定原则也是我国当前重大的政治任务,党的十八届三中全会对此有明确的要求。这应当成为实施税收政策公平竞争审查制度的基础。

公平竞争审查在本质上是对税收政策的合理性进行审查,在此之前,应该对政策进行合法性审查,即构建“先合法性后合理性”的审查秩序。在建设社会主义法治国家的过程中,应当在法治的引领下推进改革,在法治的框架内规范改革,“良性违法”的政策行不通。因此,在对税收政策进行合理性审查前有必要对其进行合法性审查。对违法制定的政策应当进行合法性责任追究;否则,对一个缺乏合法性的政策进行公平竞争审查并予以合理性确认,无疑是对违法行为的“背书”。

我国现有的税种立法,多数为国务院制定的暂行条例,基于1984年全国人大常委会对国务院的授权,国务院进行税收立法并无合法性疑问。在这些税种立法之中,还有一些授权条款,允许其他行政机关制定有关税收政策、调整课税要素。国务院作为被授权者,在其制定的税收暂行条例中再次转授权给其他行政机关制定相应税收政策,其合法性值得讨论。更重要的问题是,国务院财政税收部门、各级地方政府在各种税收法律、暂行条例并没有授权的情况下,制定了许多关于税收的规范性文件。例如,《中华人民共和国企业所得税法》第36条仅仅赋予国务院制定税收优惠政策的权力,但不少地方政府却把企业所得税优惠作为招商引资的措施。<sup>①</sup>即使企业所得税是中央与地方共享税收,地方也无权对属于地方的那部分税收收入制定优惠政策,税收法定的一个重点是税收应当依法稽征,既不能越权征收,也不能擅自放弃征收。

对税收政策的合法性审查应当由立法机关进行,但可以由人民代表提出审查建议。此外,虽然在逻辑上需要先审查合法性再进行公平竞争审查,但是公平竞争审查机关在审查税收政策是否违反公平竞争要求时,税收政策可能并未完成合法性审查,因此以后建立的独立于规范性文件制定机关的公平竞争审查机关可以就涉嫌违反税收法定原则的政策向立法机关提出进行合法性审查的建议。

### (二)拓展公平竞争审查的对象范围

目前,公平竞争审查制度审查的税收政策范围是国务院之外的行政机关制定的规范性文件。省、直辖市、自治区及设区的市的人民代表大会及其常务委员会制定的税收政策,国务院制定或者经其同意的税收政策,全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收政策,都被排除在审查范围之外。小范围的审查是制度初建时的可行选择,但从长远看必须适当扩大审查范围,才能真正实现公平竞争审查的价值。关于税收政策的审查范围可以参考其他国家的做法并结合我国的国情确定。

1995年实施的澳大利亚“国家竞争政策”致力于排除各级政府及其部门的限制竞争措施,对

<sup>①</sup> 例如,《霍尔果斯经济开发区企业所得税税收优惠管理办法》第3条规定,相关企业自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,5年内免征企业所得税,免税期满后,再免征企业5年所得税地方分享部分。

所有限制竞争的法律法规进行审查和评估,以尽可能减少对竞争的限制和损害。澳大利亚采用财政激励机制<sup>①</sup>争取到全国各级政府的政治支持,且竞争审查与评估程序设计精致,能够依靠立法和其他政府机构较好地运行。<sup>②</sup>

美国基于独特的政治结构,对税收政策的竞争规制可以从地方和联邦两个层面展开。在州政府层面,州议会有权制定税收政策,且一般不受反垄断法审查,其依据是州行为理论。<sup>③</sup>但是,州行为理论也受到限制,其中最重要的是联邦宪法的贸易条款,各州税收权和管理权的行使不能对州外的商品或劳动力设置竞争障碍。在美国联邦层面,《美国1962年贸易扩展法》第232条规定,总统享有基于国家安全理由征收关税的权力,其他税收立法权集中于国会,最高法院对税收政策一般不会过多干预,国会根据宪法行使征税权力,可以选择对某些对象征收,而对另一些对象不予征收,<sup>④</sup>对税率的轻重,司法机构不可以对税负过重予以救济,“只能通过人民选举代表的方式予以纠正”。<sup>⑤</sup>

澳大利亚的审查范围最大,所有的法律法规均需要经过竞争审查;美国的审查标准最为宽松,地方政府只要不是违反州际贸易等宪法要求,就可以在区域内选择性实施税收政策,联邦最高法院对国会的税收立法更是保持司法克制。但是,上述两者都不适合我国国情。这是因为澳大利亚严格贯彻竞争优先的做法在我国没有生存的土壤。与西方国家的三权分立制度不同,我国的基本制度是人民代表大会制度,作为最高权力机关,全国人民代表大会制定的法律不受其他机关审查。美国对税收调控政策的控制相对宽松,美国的自由主义传统甚为强大,民主与制衡机制较为成熟,同时存在联邦与州的权力结构划分。而我国的行政干预特别是地方干预冲动较大,过于宽松的税收约束不利于形成统一的国内市场。

对税收政策的公平竞争审查范围,我国虽然不必像澳大利亚那样扩大到所有的法律法规,但是仍有必要将公平竞争置于更高层面。全国人民代表大会及其常务委员会制定的法律、决定等,不必受到公平竞争审查,只是在起草的时候应该说明其对竞争、环保、人权等各方面可能产生的影响。这种说明本身就表明,立法已经考量各种影响因素,是否限制竞争已经在政治上作出决断。随着我国人民代表大会制度的不断完善,这种价值判断会更加具有合理性。对国务院制定或同意的文件,应该纳入公平竞争审查的范围;地方权力机关制定的税收政策更应该受到审查,地方税收竞争呈现的负面影响越来越大,地方保护主义也通过税收政策得以隐性实施,需要通过审查促进各地落实公平竞争。总之,除了中央立法机关之外,各级行政机关、地方各级权力机关所制定的税收政策均应纳入审查范围。要实现公平竞争审查范围扩张,必须提升公平竞争审查的立法位阶,这也将促进公平竞争审查成为一项“大制度”,使其有效实施,成为相关部门法协同

① 参见郑鹏程、黎林:《澳大利亚公平竞争审查中的竞争支付制度及其启示》,《价格理论与实践》2017年第11期;丁茂中:《公平竞争审查的激励机制研究》,《法学杂志》2018年第6期。

② 参见[澳]艾伦·费尔斯:《行政垄断的规制——中国、澳大利亚、美国和欧盟之间的比较》,叶高芬译,载王晓晔主编:《反垄断法实施中的重大问题》,社会科学文献出版社2010年版,第311~313页。

③ 参见李海涛:《美国行政垄断管制及其启示——兼评我国〈反垄断法〉关于行政垄断的规定》,《东方法学》2008年第3期。

④ See *Sonzinsky v. United States*, 300 U.S. 506 (1937).

⑤ Lee B. R. A., *A History of Regulatory Taxation*, University Press of Kentucky, 1973, p.8.

保障的共同目标。<sup>①</sup>

### (三)完善公平竞争审查的模式与标准

#### 1.域外审查模式的考察

澳大利亚首先对所有法律制度进行审查,以判定它们是否会阻碍竞争。若不阻碍竞争,则到此为止;若阻碍竞争,则进一步评估其是否基于社会公共利益的考虑。<sup>②</sup>因此,澳大利亚采取的是“普遍审查+例外豁免”模式。该种模式能够充分发挥公平竞争审查机制的作用,将“竞争”作为优先价值予以保障,但这样做可能对审查机关苛以过重压力,容易造成执法资源的浪费。

在世界贸易组织规则中,依据国民待遇原则、最惠国待遇原则,一国的税收政策应该对国内企业与国外企业、一方国外企业与另一方国外企业实施相同的税收政策,平等对待各方的竞争地位。就税收政策而言,世界贸易组织主要考察该政策是否属于补贴,通过补贴与反补贴制度予以规制。<sup>③</sup>世界贸易组织《补贴与反补贴措施协议》第1条至第8条一方面规定了特定补贴(无论是否具有专向性)与专向性补贴可诉,另一方面规定了非专向性补贴、特定专向性补贴不可诉。世界贸易组织补贴规则对税收政策的竞争审查看似复杂,但采取的是可诉与不可诉的二元结构,特定税收政策非此即彼,并不会在可诉的范围内又出现不可诉的、具有裁量性质的豁免情形。世界贸易组织的模式可以概括为“审查范围+除外适用范围”。该种模式适用简单,在事实清楚的基础上,属于可诉讼审查范围则适用规制程序,属于不可诉讼范围就不能启动相关程序。这兼顾了各方利益,减少了规则的模糊性,有利于减少主权国家之间的贸易纠纷,维护贸易秩序。但是,在主权国家之内,这种模式则显得生硬,对利弊影响复杂的政策“一刀切”,不免有些草率。

《欧盟运行条约》确立了两种税收政策审查方式:一是对成员国的税收政策明确作出要求,不得因国别差异而选择性征税,不能过度退税(第110~113条)。二是将税收政策纳入国家援助制度范围,与共同市场不相容的成员国税收政策应该予以修改或停止执行,与共同市场相容的税收政策可以有效实施,并通过法律明确规定相容政策的范围及条件,对特定的税收政策还可以通过欧共体委员会酌定是否豁免(第107~109条)。<sup>④</sup>总的来说,欧盟法律一方面规定了在特定领域的税收调控政策是与共同市场相容的,无须审查,即该特定领域属于审查的除外适用范围;另一方面规定了哪些税收调控政策与共同市场不相容,而对不相容的政策,还存在特殊情况豁免制度。因此,欧盟的审查模式可以概括为“除外适用范围+审查范围+审查后豁免”。该种模式既能区分审查范围和适用除外范围,使得审查范围有所限制,同时对属于审查范围内的政策还可以进行权衡,特殊情况能够适用豁免制度,较好地实现了公平竞争与其他价值之间的平衡。

#### 2.完善我国审查制度的具体路径

第一,完善税收政策公平竞争审查的模式。前文已述,目前我国公平竞争审查模式是“普遍

<sup>①</sup> 参见张守文:《公平竞争审查制度的经济法解析》,《政治与法律》2017年第11期。

<sup>②</sup> 参见叶高芬:《澳大利亚行政性垄断规制经验及其启示——基于“国家竞争政策”的解读》,《中国社会科学院研究生院学报》2015年第3期。

<sup>③</sup> 参见尹德永:《WTO补贴与反补贴实体规则研究》,博士学位论文,中国政法大学,2004年,第94~109页。

<sup>④</sup> 欧盟法院已经在判决中明确成员国为实现欧盟整体经济发展目标而制定的特定税收优惠措施不满足选择性要求。See Case C-338/11, Santander Asset Management SGIIC SA v. Directeur des résidents à l'étranger et des services Généraux, 10 May 2012, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0338>, 2021-03-20.

审查+例外规定”,类似于澳大利亚的“普遍审查+例外豁免”模式。这种模式过于强调竞争的优先性,对多元价值的协调不甚理想,还可能浪费执法资源。尤其是在我国政策取向中经济价值让位于社会价值的领域相较于西方国家更多,因而这种审查模式的弊端更加突出。

公平竞争是一种重要的价值,但不是唯一的价值,在不少领域也不是最高价值。竞争只是各种价值取向的一种,竞争有特定的适用领域,虽然该领域很广泛,但是其他领域的税收调控政策不应该受到竞争政策的限制。因此,有必要规定公平竞争审查除外适用制度。此外,由于竞争领域的调控政策,一部分旨在弥补市场失灵,另一部分旨在提高竞争效率,应允许其存在,因此有必要规定审查范围内的豁免制度,以此促进各种价值的协调。我国可以参考欧盟的做法,将“普遍审查+例外规定”模式调整为“除外适用范围+审查范围+审查后豁免”模式。

审查范围包括公平竞争之中和公平竞争之上的税收政策,即除外适用范围之外的税收政策,都应该进行公平竞争审查,特定的违反公平竞争的税收政策一旦符合规定的条件即可获得豁免。除外适用范围是针对公平竞争之外的税收政策而言的,由于该类税收政策所处的领域不属于市场竞争所能发挥作用的领域,因此不适用公平竞争审查。除外适用范围可以采用“列举+概括”的立法技术,对典型的领域如义务教育、基本社会保障、环境保护等可以明文列举,对非典型的领域或者难以预期的新领域可以作出概括规定。这样能够保证除外适用范围的稳定性和明确性,同时兼顾灵活性。

第二,完善税收政策公平竞争审查的标准。按照前文对税收政策与公平竞争关系的阐释,在不同关系类型下,税收政策审查的标准应当不同。在审查的过程中发现符合在公平竞争之上、之中的条件,则按照对应的标准予以审查:一方面如果不存在市场失灵,那么税收政策应遵循税收公平原则,在公平竞争审查时按照“选择性”标准进行,只要是对法律和事实方面具有可比性的纳税人予以选择性征税,就违反了公平竞争原则。另一方面,如果存在市场失灵,那么按照税收调控的有效性标准予以审查,具体考察税收手段与调控目标的适当性、税收手段与调控结果的比例,同时兼顾“调控公平”;对能够有效恢复市场功能的税收政策,其虽然在一定程度上限制了公平竞争但是可以实现更高效率,则应该规定豁免制度,其他情况则属于违反公平竞争原则。

第三,针对特定类型的税收政策,加强公平竞争审查的力度。(1)强化对税收优惠政策的审查。可能违反公平竞争要求的税收政策,既可能加重特定主体的负担,也可能减轻特定主体的负担;前者是加重课税,在实践中出现较少,后者是减轻课税,也称为税收优惠,在实践中更为常见。税收优惠应当作为公平竞争审查的重点,不少学者提出立法应统一规定税收优惠政策,<sup>①</sup>可利用此契机,对税收优惠政策统一进行公平竞争审查。(2)强化对地方税收优惠政策的审查。相较于全国性的税收政策,我国地方性税收政策日趋碎片化,也更容易导致“税收洼地”,众多影视企业向霍尔果斯迁徙就是地方税收政策违反公平竞争后果之一,<sup>②</sup>因此需要强化公平竞争审查。(3)重视对税收征管政策个案的审查。与税收立法政策相比,税收征管政策的个案仅仅适用于特

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;邢会强:《税收优惠政策之法律编纂——清理规范税收优惠政策的法律解读》,《税务研究》2014年第3期;叶金育:《税收优惠统一立法的证成与展开》,《江西财经大学学报》2016年第2期。

② 参见曹胜亮:《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》,《法商研究》2020年第5期。

定企业的特定经济活动,常见的措施是税收预约定价协议和税收事先裁定,<sup>①</sup>所适用的企业往往是大企业,在征管政策个案中容易获得税收利益更加强化其竞争优势。爱尔兰通过税收裁定给予苹果关联公司税收利益<sup>②</sup>就是典型,为此,欧盟将竞争法适用范围从审查成员国的税收立法延伸到了审查税收征管行为。<sup>③</sup>在此背景下,我国有必要强化对税收征管政策个案的审查。

## 四、结 语

公平竞争审查制度的建立对完善市场经济体制具有重要的价值,然而当前制度存在的不足使得该价值大打折扣,在审查税收政策方面甚至流于形式。虽然公平竞争审查制度从无到有,本身就是一个重大进步,也是决策层所释放的更积极地推进市场经济建设的信号,但是我们不能止步于此。没有执行力的法律会被束之高阁,没有调整效果的规则也会被弃之荒野。当前税收政策公平竞争审查所存在的范围不当、标准不当、模式不当的瑕疵,是今后立法必须解决的问题;否则该项制度的执行力和调整效果难以得到保证。而针对当前公平竞争市场的内部自查模式,是否要建立外部审查模式甚至建立专门的审查机构,有待继续研究。

实际上,本文关于税收政策公平竞争审查制度的完善建议也为公平竞争审查制度的整体完善提供了参考:其一,税收领域应该建立“先合法性后合理性”的二阶审查秩序,公平竞争审查的所有对象都应该以政策形式上合法为前提,任何政策应该具备合法性才有公平竞争审查的必要,只是税收领域的合法性问题更加突出;其二,由于数字经济“空间的多元化”“主体的平台化”以及“行为的信息化的”,市场主体竞争的领域、手段和方式已发生诸多变化,<sup>④</sup>政策制定机关影响竞争的途径也多样化,因此在扩大税收政策文件的审查范围的同时,为了全面凸显公平竞争审查的意义,必须扩大整个审查制度的对象范围,这也意味着需要提升公平竞争审查制度的立法效力层级。<sup>⑤</sup>当然,整体完善公平竞争审查制度是否需要借鉴本文针对税收政策的理论逻辑和制度建议,建立类似的审查模式、审查标准,可能还需要做细致的研究、谨慎谋划。

责任编辑 翟中鞠

① 预约定价协议是税收征管机关与特定企业就在将来一段时间内的交易与收支往来所适用的定价方法达成的协议,侧重确定交易定价方法。参见叶姗:《税法之预约定价制度研究》,人民出版社2009年版,第29~37页。税收事先裁定是指由税务机关向纳税人提供的就一系列特定事实如何解释和适用税法所作出的自身受其约束的书面报告,侧重确定经济活动的税法适用。参见朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,《法学家》2016年第6期;邓伟:《税收事先裁定制度:本质、理念与实践》,载史际春主编:《经济法学评论》(第16卷),中国法制出版社2016年版,第203~221页。

② See Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State Aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Implemented by Ireland to Apple, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2017/1283/oj>, 2021-03-22.

③ 参见李娜:《欧盟竞争法实施的新扩张——适用国家援助制度来审查成员国的税收征管行为》,《欧洲研究》2016年第1期。

④ 参见张守文:《数字经济与经济法的理论拓展》,《地方立法研究》2021年第1期。

⑤ 目前公平竞争审查制度已经出现纳入反垄断法的趋势。参见全国人大常委会2021年10月23日公布并征求意见的《中华人民共和国反垄断法(修正草案)》第5条。