

税收优惠政策公平竞争审查的现状检视及规范进路

张春亮

甘肃政法大学民商经济法学院, 甘肃 兰州

收稿日期: 2024年5月7日; 录用日期: 2024年5月22日; 发布日期: 2024年6月29日

摘要

现阶段, 我国税收优惠政策制定机关对于税收优惠政策进行公平竞争审查时遵循两阶段三环节的审查步骤, 即在第一阶段对税收优惠政策进行形式审查和实质审查, 第二阶段审查税收优惠政策能否适用例外豁免。当税收优惠政策两阶段审查都不能通过时, 此项税收优惠政策就得进行调整或者不得出台。清晰的公平竞争审查流程极大助力了税收优惠政策清理工作, 但同时我们也要意识到由于我国公平竞争审查标准核心概念模糊、实质性审查标准缺失以及例外规定适用存在不合理现象造成税收优惠政策存在形式上缺乏上位法依据、实质上违背公平竞争要求以及个别税收优惠政策不符合例外规定适用条件的现象, 为此我们应该在解释核心概念的基础上明确公平竞争审查标准、提炼实质性审查标准以及建立健全例外适用的规则控制, 推动税收优惠政策公平竞争审查的规范化、法治化、精细化。

关键词

税收优惠政策, 公平竞争审查, 审查标准, 例外适用

Current Status Review and Standardized Approach of Fair Competition Review of Tax Preferential Policies

Chunliang Zhang

School of Civil and Commercial Economics and Law, Gansu University of Political Science and Law, Lanzhou
Gansu

Received: May 7th, 2024; accepted: May 22nd, 2024; published: Jun. 29th, 2024

文章引用: 张春亮. 税收优惠政策公平竞争审查的现状检视及规范进路[J]. 法学, 2024, 12(6): 4031-4037.
DOI: 10.12677/ojls.2024.126572

Abstract

At present, the tax preferential policy formulation authorities in China follow a two-stage, three-step review process when conducting a fair competition review of tax preferential policies. That is, in the first stage, they conduct a formal and substantive review of tax preferential policies, and in the second stage, they examine whether tax preferential policies can be exempted from exceptions. If the two-stage review of tax preferential policies cannot be passed, this tax preferential policy must be adjusted or cannot be introduced. The clear process of fair competition review has greatly assisted in the cleaning up of tax preferential policies. However, at the same time, we should also be aware that due to the unclear core concept of China's fair competition review standards, the lack of substantive review standards, and the unreasonable application of exception provisions, there is a lack of upper level legal basis in the form of tax preferential policies, a substantial violation of fair competition requirements, and individual tax preferential policies that do not meet the application conditions of exception provisions. Therefore, based on explaining the core concept, we should clarify the fair competition review standards, extract substantive review standards, and establish sound rules and controls for exception application, promoting the standardization, legalization, and refinement of fair competition review of tax preferential policies.

Keywords

Tax Preferential Policies, Fair Competition Review, Review Criteria, Exceptional Application

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

公平竞争审查是公平竞争制度的重要组成部分，能够排除限制政府对市场的不公平干预，为稳定有序统一的市场环境提供制度保障[1]。税收优惠政策以税负差别为基本特征，其本质也是政府对市场的干预，对税收优惠政策进行公平竞争审查是公平竞争审查制度的应有之义。我国2021年出台的《公平竞争审查制度实施细则》(以下简称《实施细则》)就对税收优惠政策进行公平竞争审查进行了详细规定，公平竞争审查成为了税收优惠政策清理工作中的一种新方法、新工具。并且公平竞争审查相对于其他税收优惠政策清理方法具有以下优势：“相对于税收优惠政策统一立法而言，公平竞争审查无需变动原有法律体系；相对于建立专门税务法院而言，公平竞争审查无需成立专门机构，能够节约成本。”目前学界对公平竞争审查制度本身研究较为详细，但较少从公平竞争审查角度对税收优惠政策清理工作进行研究，在一定程度上导致了近几年税收优惠政策公平竞争审查虽有成效，但在缺乏理论指导的情况下其税收优惠政策清理效果逐渐陷入瓶颈。为此本文在对税收优惠政策公平竞争审查流程进行解析的基础上分析我国税收优惠政策公平竞争审查中存在的不足并提出针对性建议，为我国税收优惠政策清理工作提供理论支持。

2. 税收优惠政策公平竞争审查基本流程

在对涉及市场主体经济活动的税收优惠政策进行公平竞争审查时，我国相关审查机构应当遵循两阶段三环节的审查步骤[2]。第一阶段第一个环节应当是形式审查，即审查税收优惠政策是否有专门的税收

法律、行政法规或者国务院规定依据，任何公平竞争审查的对象应该都具有形式上合法的特征；第一阶段第二个环节应当是实质审查，审查税收优惠政策是否在实质上违背了公平竞争的要求，具体而言应当是审查税收优惠政策是否对外地或进口商品实行歧视性价格或补贴政策或者给予特定经营者税收优惠政策。第二阶段第三环节应当是审查税收优惠政策是否符合《实施细则》第四章第17条例外适用规定。当税收优惠政策能够通过第一阶段或者第二阶段审查时，其就可以出台实施。当税收优惠政策第一阶段审查与第二阶段审查都不能通过时，其就不应该通过公平竞争审查，需要进行相应调整。其具体内容如下：

对税收优惠政策进行公平竞争审查的第一个阶段第一环节是政策制定机关进行形式上的合法性审查，即审查其是否具有专门的上位法依据，是否具有专门的税收法律、行政法规或者国务院规定。我们国家是社会主义法治国家，税收优惠政策的存在必须以合法性为前提。这个环节审查的关键在于对“专门”与“国务院规定”的理解。第一，专门的内涵，如果将专门的税收法律理解为相关法律专一的规定税收或者其主要内容都在规制税收，那么此时税收规制条款较少但法律效力较高的《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国立法法》就不能称之为专门的税收法律，这显然是不符合我国的立法逻辑与司法实践的。我们应当将专门理解为具体，只要相关法律条款中对税收优惠政策在实体有具体的规定，那么其就可以作为上位法依据。第二，国务院规定有狭义和广义之分。狭义的国务院规定是指国务院自身制定的文件，广义是指经国务院批准制定的文件。如果依据狭义的国务院规定进行合法性审查时，可能会导致过多的税收优惠政策无上位法依据，这会严重扰乱我国的立法体系，所以此时应当将国务院规定作广义理解。

对税收优惠政策进行公平竞争审查的第一阶段第二环节是政策制定机关进行实质审查，即审查税收优惠政策是否违背了公平竞争的要求。在第二环节当中公平竞争审查机构需要对照《实施细则》中的相关标准进行逐一对照，当税收优惠政策不违背其中任何一项标准时，其就可以出台实施；当税收优惠政策违背其中一个标准或者多个标准时，公平竞争审查机构需要在具体说明违背哪一项标准以及对市场竞争影响的基础上进行第二阶段的审查。

对税收优惠政策进行公平竞争审查的第二阶段第三个环节是例外规定的适用。《实施细则》中明确规定了税收优惠政策进行例外适用需要满足四个条件。第一个条件是税收优惠政策的出台具有适当性，即具有正当的价值目的，是为了维护国家安全、社会公共利益或者法律、行政法规规定的其他情形；第二个条件是政策的出台具有必要性，政策措施对实现政策目的具有不可或缺性，意即除了税收优惠政策不存在其他手段可以达到目的或者说采取这个手段成本是最低的；第三个条件是对税收优惠政策需要进行均衡性考量，其所促进的法益与对市场竞争所造成的损害要合乎比例，其并不会严重限制市场竞争；第四个条件是具有明确的期限要求。

3. 税收优惠政策公平竞争审查规制困境

在对我国政策制定机关对于税收优惠政策进行公平竞争审查的基本流程进行具体梳理后，我们要清晰的意识到我国税收优惠政策公平竞争审查过程并不是完美无缺的，其中存在审查标准核心概念模糊、缺乏实质性审查标准以及对例外适用存在困惑等问题。这些问题造成了我国税收优惠政策清理工作受阻，已严重阻碍了我国税收优惠政策的法治化进程。

（一）审查标准核心概念模糊

“歧视性”概念理解存在分歧^[3]。《实施细则》在第14条第1项规定不得对外地和进口商品、服务实行歧视性价格或歧视性补贴政策，但此条款并未对“歧视性”的概念内涵和外延进行明确的界定。如何理解“歧视性”已经成为政策制定机关进行公平竞争审查时经常面临的一个难题。将税收优惠政策对象限定在“本地注册的企业”毫无疑问属于歧视性税收优惠，因为其是专门针对本地企业的一种优惠，

对外地企业的一种歧视。那么如果将税收优惠对象从“本地注册企业”改为“在本地从事生产经营活动的企业”，那么此时税收优惠政策是否属于歧视性税收政策？我国有的政策制定机关认为此项变动能够通过公平竞争审查，因为此项变动能够让外地企业也有机会能够享受税收优惠，外地企业与本地企业得到了相同的竞争机会，外地竞争者并没有得到歧视；有的政策制定机关认为此项变动并不能使税收优惠政策通过公平竞争审查，因为在本地从事生产经营的企业大多是本地企业，外地企业与本地企业竞争存在天然的劣势，此项变动依然对竞争有所限制。

特定经营者之特定范围不明确。《实施细则》第15条明确规定不得给予特定经营者税收优惠，但特定经营者并不是法律专业术语，在公平竞争审查过程中政策制定机关对于将特定经营者理解为特定的一个或者几个经营者或者某个行业的经营者或者某些区域的经营者存在困惑^[4]。对该术语理解存在错误可能会造成对竞争不具有实质性损害的税收优惠政策不能通过公平竞争审查。有学者认为在税收优惠政策中形式与实质错位的现象十分常见，判断税收优惠政策对象是否特定需要结合相关市场进行判断；还有学者提出可根据“特定行政相对人”概念来对特定经营人进行理解，但这些学者并没有明确界定特定经营人的概念和范围。税收优惠政策对税收企业名录内的企业进行税收优惠或者对具有一定资本属性或者资产规模或处于特定领地的企业进行税收优惠是否属于针对特定经营者的税收优惠，这一直是政策制定机关在公平竞争审查时面临的疑难之一。

（二）采取列举式规定导致实质性审查标准缺失

《实施细则》中对公平竞争审查标准采取了列举式规定，在一定程度上导致了实质性审查标准的缺失。不可否认的是，列举式规定规则明确，有利于审查人员快速理解和掌握审查规则，提高审查效率，降低审查成本，法律后果可预见性强，适用于公平竞争审查制度建立初期审查人员专业水平不高的情况下，但现在我国经济正处于高质量发展时期，各地为发展本身经济出台了各种显性或者隐形的税收优惠政策，并且公平竞争审查制度自2021年已经入法，对税收优惠政策采取列举式的公平竞争审查已不再适合我国的经济发展现状。列举式规定逐渐显现出以下缺陷：首先列举式规定存在列举不全的缺陷导致公平竞争审查机构可能将具有排除限制竞争效果的税收优惠政策判定其为具有合法性与合理性的税收优惠政策。其次列举式规定存在僵化的特点，与税收优惠政策的时效性与动态性形成冲突。虽然我国《实施细则》相关条文中大多包含“包括但不限于、主要指”这些话语，但审查机构在审查过程中大多是根据现有标准进行审查，导致很多形式合法但实质违法的税收优惠能够通过公平竞争审查。最重要的一点是我国针对税收优惠政策的公平竞争审查列举式规定缺乏一定的普适性和概括性，缺乏正确理念和原则的指导，现有的审查标准相比于国外十分简单，造成我国公平竞争审查制度仅能对于简单的税收优惠政策进行审查，对隐形的、过于复杂的税收优惠政策无法进到应有的审查效果，公平竞争审查的制度实施陷入瓶颈^[5]。

（三）例外规定适用不合理

《实施细则》中对具有一定限制竞争效果但能够通过公平竞争审查的税收优惠政策设置了四项例外适用条件，同时满足时方能例外适用。但由于相关表述模糊、抽象，公平竞争审查例外适用的可操作空间大。如《实施细则》中明确规定了政策制定机关应当说明政策措施对实现政策目的不可或缺，并且该政策不得严重限制市场竞争，那么其中政策目的是指本地政府的政策目的或者是指国家或者上级政府的目的？如何理解严重限制市场竞争？这些都是政策制定机关在审查过程中经常面临的难题。同时我国并未对不同类型的政策措施的例外适用做出明确的区别，没有建立起明确的适用标准与指引，使得我国政策制定机关对例外适用的条款适用数量极少，例外规定适用条款并没有发挥出真正的价值与作用。此外公平竞争审查机构尤其是区县一级的审查机构政策创新性经验不足，在现有针对税收优惠政策的公平竞争审查例外适用缺乏具体案例指导与现成经验指引的情况下，例外规定适用经常出现不合理的现象。

4. 税收优惠政策公平竞争审查规范进路

在对我国税收优惠政策公平竞争审查中存在的问题进行基本梳理后，本文立足于问题意识，在借鉴域外相关经验的基础上明确审查标准的核心概念；通过总结归纳列举式审查标准共性凝练出实质审查标准；并在例外规定适用不合理时建立健全例外适用规定的规则控制。

（一）厘清审查标准核心概念

对于歧视性的理解。如果将“歧视性”认定为歧视的是竞争者，那么税收优惠政策优惠对象是“在本地从事生产经营的企业”，此项条款并不具有歧视性；如果将“歧视性”认定为歧视的是竞争本身，那么此种条款依然对竞争存在限制，此条款依然不能通过公平竞争审查。“歧视性”歧视的是竞争者还是竞争是政策制定机关面临的一个重大问题。美国为防止各州通过财税权力妨碍洲际贸易从而对“歧视性”认定存在百年的司法探索经验，此种探索经验对我国认定公平竞争审查的“歧视性”具有重大的借鉴意义。美国认定“歧视性”州立法的探索最早始于1852年的“库里诉费城港案”^[6]，在此案件中法院并没有明确指出费城港的领航员法是具有歧视性的，但这个案件为后续关于州法是否构成对州际商业的不合理限制或歧视提供了法律基础；美国法院在此案件后针对歧视性认定确立了形式主义测试方法，即从字面或者形式上认定立法是否具有歧视性；后美国最高院摒弃了形式主义测试方法，转变为关注对竞争活动本身的影响，从而更合理地认定歧视性立法。美国法院对“歧视性”州立法的司法探索实践对我国公平竞争审查制度的完善具有十分重要的借鉴意义。现在我国政策制定机关对税收优惠政策公平竞争审查中歧视性价格或歧视性补贴的认定类似于美国的形式主义测试方法，但此种方法已不再适应我国的经济社会发展现状。我国公平竞争审查机构应该更加注重采用经济分析的方法去关注税收优惠政策的目的以及其对竞争本身产生的影响，而不是对竞争者产生的影响，由此来判断税收优惠政策是否具有“歧视性”。

特定经营者特定之范围。特定经营者是税收优惠政策公平竞争审查中最主要的审查概念之一，明确特定经营者的概念和范围将有助于现行的税收优惠政策公平竞争审查标准进一步完善。在审查实务中，审查机关对特定经营者的理解存在狭义、中义以及广义的理解。狭义的特定经营者是名称明确的一个或者特定的几个经营者；中义的理解是指特定经营者的经营范围具有确定性与绝对性，如果经营者经营范围具有开放性，那么其就不应认定为特定经营者；广义的特定经营者是指即使经营者经营范围是动态的和调整的，其也应该可以被认定为是特定的经营者。对于特定经营者政策制定机关应当做广义的理解，只要给予优惠政策时其范围是特定的，会对市场竞争产生损害，其就应当属于特定经营者。但应当注意的是不是所有给予特定经营者的税收优惠都不能通过公平竞争审查，如果给予特定经营者税收优惠的目的是为维护社会公共安全、保护环境、扶贫济困、纠正市场失灵等，并且该税收优惠所能达成的社会目的远大于对市场竞争造成的损害，那么此项税收优惠政策就应该能够通过公平竞争审查。总之，在明确特定经营者特定之范围时应尽量作广义的理解，并重点考虑该政策措施的目的与效果，看其是否会对市场竞争产生排除与限制。

（二）确立税收优惠政策公平竞争审查实质性审查标准

规则的产生和制定需要经历一个从具体上升到抽象的逻辑推演过程，这是规则产生的正常规律，税收优惠政策公平竞争审查标准也是如此。因此，我们需要明确公平竞争审查制度的价值目标与制度取向，从现有的税收优惠政策公平竞争审查列举式标准中提取共性，并将其作为税收优惠政策公平竞争审查的实质性标准。税收优惠政策公平竞争审查的价值取向是规范政府的行为，突出竞争中立的优先地位，清理具有排除限制竞争效果的税收优惠政策，建设统一稳定、公平竞争有序的全国大市场。并且如前文所述我国现有的税收优惠政策公平竞争审查标准的核心概念厘清都是以该政策措施对市场竞争产生的影响为重要判断标准的，由此我们应当确定竞争效果标准为税收优惠政策公平竞争审查的实质性审查标准，

当税收优惠政策真正排除或限制竞争时，其才会违反公平竞争审查。同时将竞争效果标准作为公平竞争审查的实质性审查标准具有明确的竞争中立理念的指引，其理论基础夯实。税收优惠政策天然存在着背离竞争中立的风险，以竞争中立理念为落脚点的竞争效果标准作为税收优惠政策公平竞争审查的实质性审查标准能够在最大程度上减少税收优惠政策对竞争中立理念的偏离，减轻对公平负担原则的损害，避免对市场竞争产生恶性的扭曲机制，有利于营造良好的法治营商环境。

竞争效果标准作为税收优惠政策公平竞争审查实质性标准的具体适用场景为：“政策制定机关在对税收优惠政策进行公平竞争审查时，首先按照《实施细则》中的列举式规定进行逐一对照，看其是否违背了其中任何一项标准，当其没有违背任何标准时，适用竞争效果标准审查税收优惠政策在实质上是否真正排除限制了竞争；当审查人员对税收优惠政策是否违背了列举式规定中的任一标准存在疑惑时，竞争效果标准此时还可用来作为一种纠偏工具。同时竞争效果标准还可以作为税收优惠政策公平竞争审查的兜底性标准”。

（三）建立健全例外适用规定的规则控制

例外适用规定是协调我国税收优惠政策和竞争政策的“润滑剂”。建立健全例外适用规定规则控制的必要前提是明确例外适用条款的具体含义，对不同类型的税收优惠政策措施的例外适用做出区分。我国《实施细则》明确规定了只有涉及国家安全、涉及社会公共安全、法律、行政法规规定的其他情形才可以进行例外适用，但对这三种情形的例外适用并不作区分，使其适用相同的豁免条件，在实际审查中会给审查主体带来困惑。因此当税收优惠涉及国家安全与国防建设，只要政策制定机关能证明其与国家利益相关联，其就应该能够例外适用；当税收优惠政策的目的是为了节能环保、保护环境、扶贫救困等社会公益利益时，政策制定机关应当运用比例原则对该政策积极效果与消极影响进行分析，当其促进的社会法益大于其对市场竞争所造成的损害时，其才能够例外适用；当税收优惠政策的目的是为了追求经济利益时，公平竞争审查机构就应该严格审查该政策是否对市场竞争产生了排除与限制效果，一旦对市场竞争具有真正的排除限制效果其就不应该得到豁免。在必要性方面《实施细则》要求相关政策措施对实现政策目的不可或缺，笔者认为其条件规定过于严格，只要税收优惠政策对实现该政策目的具有明显的促进作用，并且相对于其他替代性措施具有明显优势，那么该政策措施就具有必要性；在均衡性方面公平竞争审查机关应该运用更贴近真实经济生活的成本-效益法以此判断税收优惠政策是否严重限制了市场竞争，对其积极影响与消极影响进行相当性利益衡量。

建立健全例外适用的规则控制有利于防止税收优惠政策的不合理出台，有利于保护国家安全和社会公共利益，能够为政策制定提供一定的灵活性，使得政府在面对复杂多变的经济和社会情况时，能够根据实际情况采取适当的措施。为建立健全例外适用规定的规则控制我国政策制定机关需要从理念维度、制度维度、实践维度三方面入手^[7]。具体而言，在理念维度方面，政策制定机关需要破除行政规制性思维，树立正确的公平竞争观。公平竞争与经济增长并非是互相对立的，相反二者是相辅相成的关系。营造一个公平竞争的法治化营商环境有利于资源的合理配置，确立竞争政策的基础性地位，促进经济的增长，经济的增长也会进一步带动市场主体进行公平竞争；在制度维度方面市场监督总局应当及时出台公平竞争审查例外适用指南，具象化例外适用标准的内涵与外延，类型化例外适用标准，建立例外适用标准的动态调整机制；在实践维度政策制定机关应当丰富典型案例的内容与数量，激励政策创新。营造政策创新的环境，总结政策创新经验是建立健全例外适用规则控制的应有之义。

参考文献

- [1] 郭金良. 公平竞争审查的制度逻辑与实施进路——以 2022 年修订的《反垄断法》第 5 条的分析展开[J]. 法商研究, 2024, 41(1): 42-58.

-
- [2] 邓伟, 李慧敏. 公平竞争审查视角下的税收优惠政策及其完善路径[J]. 税务研究, 2023(8): 35-42.
 - [3] 蔡婧萌. 区域税收优惠政策的公平竞争审查: 困境、原因及破解[J]. 税务研究, 2023(6): 71-77.
 - [4] 柳冰玲. 优化营商环境视域下行政补贴的公平竞争审查路径[J]. 中国市场监管研究, 2023(11): 5-11.
 - [5] 殷继国. 我国公平竞争审查标准的理论阐释与规范再造[J]. 比较法研究, 2023(5): 106-120.
 - [6] Lirette, R. and Viard, A.D. (2016) Putting the Commerce back in the Dormant Commerce Clause: State Taxes, State Subsidies, and Commerce Neutrality. *Journal of Law and Policy*, 24, 475-476.
 - [7] 余思博. 公平竞争审查例外规定的实践困境及疏解[J]. 河北企业, 2024(1): 149-151.