



引用格式:左梦凡,华国庆.论税收优惠政策公平竞争审查制度的优化[J].郑州轻工业学院学报(社会科学版),2018,19(5):55-60.

中图分类号:DF432 文献标识码:A

DOI:10.3969/j.issn.1009-3729.2018.05.008

文章编号:1009-3729(2018)05-0055-06

# 论税收优惠政策公平竞争审查制度的优化

## On the optimization of fair competition review system for preferential tax policies

左梦凡,华国庆

ZUO Mengfan, HUA Guoqing

安徽大学 法学院,安徽 合肥 230601

**摘要:**改革开放以来,为了促进区域经济发展,国务院乃至地方政府都对特定地区、特定行业在税收方面实施了一些优惠政策,这些政策对促进区域经济、特定行业的发展起到了重要作用。但随着经济形势的变化,一些税收优惠政策已严重破坏了公平竞争的外部条件,影响商品和市场要素的自由流动,影响市场主体生产经营成本和生产经营行为。目前,我国已基本建立了从中央到地方的税收优惠政策公平竞争审查制度体系,对税收优惠政策的清理起到了一定的作用,但也存在着审查标准过于简单、审查流于形式、奖惩机制不健全等问题。为不断完善税收优惠政策公平竞争审查制度,应当优化审查标准以提高审查的便利性,合理使用深度审查以保证审查的科学性,建立第三方评估机制以完善审查体系,完善责任追究机制以确保审查的效率。

**关键词:**

税收优惠;  
竞争评估;  
公平竞争审查

收稿日期:2018-04-25

**作者简介:**左梦凡(1993—),女,安徽省六安市人,安徽大学硕士研究生,主要研究方向:财税法;华国庆(1964—),男,安徽省桐城市人,安徽大学教授,博士生导师,主要研究方向:财税法学。

税收优惠政策的初衷,在于对某些纳税人和征税对象进行鼓励和照顾,扶持某些特殊地区、产业、企业和产品的发展。但越来越多低位阶税收优惠政策的出台,对企业的商品和要素自由流动、生产经营成本、生产经营行为等方面带来了严重的影响,极大地限制了市场公平竞争。近年来,我国已经对税收优惠政策做了一些清理工作,但是并没有从维护市场公平竞争的角度进行清理。2016年6月14日,国务院印发的《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》(以下简称《意见》),从维护市场公平竞争角度为税收优惠政策的清理带来了一丝曙光。《意见》中提出要看到地方保护、区域封锁、行业壁垒、企业垄断,以及违法给予优惠政策或减损市场主体利益等不符合建设全国统一市场和公平竞争要求的现象,应通过建立公平竞争审查制度,逐步清理、废除妨碍全国统一市场和公平竞争的规定,其中就包括对税收优惠政策的清理。本文拟以《意见》为指导,尝试用公平竞争审查制度对税收优惠政策进行源头防控和统筹治理,以期为公平竞争环境下税收优惠政策的优化提供参考。

## 一、税收优惠政策公平竞争审查的必要性

改革开放以来,为了促进区域经济发展,实现“先富带动后富”,国务院乃至地方政府都对特定区域、特定行业在税收方面实施了一些优惠政策,这些政策对促进区域经济、特定行业的发展起到了重要作用。但随着经济形势的变化,税收优惠政策倾斜式、歧视性的补贴已经严重影响了市场竞争的公平,因此,对税收优惠政策进行事前的公平竞争审查显得非常必要。

### 1. 税收优惠政策的泛滥破坏了公平竞争的外部条件

目前,我国并没有关于税收立法的纲领性

的法律制度,现行的“一税一法”的立法模式,使得税收优惠政策缺乏原则性、统领性的法律规定,导致税收优惠政策的泛滥<sup>[1]</sup>。政策制定机关将许多本应由市场调节配置的资源,以税收优惠的形式予以分配,严重干预了市场机制。近年来,国务院不断出台清理、整合税收优惠政策的规范性文件,明确规定通过清理规范税收优惠政策,反对地方保护和不正当竞争。但是不少地方政府仍然不断颁布与国家政策明显相悖的招商引资优惠政策,以财政支出方式变相减免应征缴的财政性收入<sup>[2]</sup>。依靠行政机关内部的规范文件和自由裁量而颁布的税收优惠政策,多缺乏事前、事中审查和事后监督评估,导致税收优惠的对象和范围出现偏差,从而扭曲和破坏了公平竞争的外部条件,改变了生产者的经济决策,降低了经济社会发展效率。

### 2. 歧视性税收补贴影响商品和市场要素自由流动

根据日本著名税法学家北野弘久的观点,税收优惠和豁免属于租税特别措施,是以牺牲公平负担原则为代价的,税收公平原则下每个纳税人承受的纳税负担应当与其经济能力相适应<sup>[3]</sup>。税收优惠政策则会影响这种公平分配行为,地方政府通过运用所掌握的税收权力减免税收,使税收负担的分配不再依据纳税人的能力而是按其能否得到税收优惠而定,主要表现为根据地域、行业、经营范围的不同所做出的区别甚至歧视性税额对待,特别是对外地和进口的商品或服务实行歧视性税收,使得本应处在同一法律地位的经营主体处于不公平的税负环境之中。以新能源汽车的税收优惠政策为例,《国务院办公厅关于加快新能源汽车推广应用的指导意见》中规定,对于新能源汽车在车辆购置税、车船税、消费税等方面给与减免,并提供相应的补贴。为了将税收优惠政策尽可能地给本地企业,提高本地企业的竞争力,地方政府

常会对新能源汽车的推广进行干预,阻碍外地商品进入或者本地商品运出,从而影响了新能源汽车及其相关要素在全国各地市场自由流通,形成地方保护主义和行业壁垒<sup>[4]</sup>。

### 3. 税收优惠政策影响市场主体生产经营成本

企业的成本是与生产经营有关的各种投入,包括人力成本、资金、设备等,而税收可以影响其中的每一部分,如对个人所得税的优惠政策可以影响到人力资本成本,对企业所得税的优惠政策可以影响到企业整体的经济利益,等等。由此可见,税收优惠政策能够在一定程度上降低特定企业的生产成本,相关企业可以以低于市场的价格提供商品或服务,从而吸引消费者,迅速提升市场占有率。总而言之,得到税收优惠的企业具有相较于无税收优惠企业的价格优势,从而获得相对的竞争优势,影响市场公平竞争。

### 4. 税收优惠政策影响市场主体生产经营行为

高额广泛的税收优惠政策会使市场出现逆向选择的现象,一些企业为了获得税收优惠的资格,会转换本来的经营方向,甚至经营自身不擅长的领域,如《企业所得税法》规定企业的税率一般是25%,而对小微企业、高新企业则会给予一定的税收优惠,导致实践中一些企业寻求各种途径去获得小微企业、高新企业的认定从而获得税收优惠。此外,针对某些新能源或者科技创新型企业的税率或税基式优惠政策,也让很多企业投身其中。然而,在核心技术没有取得相应突破的情况下,盲目争相投资和大规模重复建设,会导致市场集中度下降,产能过剩风险增加,最终影响市场竞争<sup>[5]</sup>。

行政机关通过制定税收优惠政策对特定纳税人减轻或者免除税收负担,容易产生限制竞争的后果。我国《反垄断法》针对税收优惠政

策排除、限制竞争的规定,目前还存在着诸多不足:其一,强调事后规制。《反垄断法》对税收优惠政策的审查属事后审查,此时损害或限制市场公平竞争的后果已经产生,规制的滞后性和被动性非常明显。其二,《反垄断法》对税收优惠政策排除、限制竞争的行为是以责令改正的方式处理的,要求对责任人员依法进行处分,但具体的处分方式并没有作详细规定,过轻的责任追究机制不能达到清理、规制税收优惠政策的目的<sup>[6]</sup>。

## 二、税收优惠政策公平竞争审查的现状与问题

公平竞争审查是降低税收优惠政策扭曲市场机制的重要手段和途径:一方面,公平竞争审查制度针对增量优惠政策的事前预防性审查,弥补了《反垄断法》的相应缺陷;另一方面,《意见》中对责任人员的党纪政纪责任规定具有相当大的威慑作用,在税收优惠政策的实践中,适用公平竞争审查制度既契合税收优惠政策的内在目的,又可满足税收优惠政策体系优化的现实需求。

2016年6月1日,国务院出台的《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》,标志着公平竞争审查制度在我国的初步确立。2017年10月,国家发展改革委员会、财政部、商务部、国家工商行政管理总局、国务院法制办会同有关部门制定颁布了《公平竞争审查制度实施细则(暂行)》(以下简称《实施细则》)。紧随其后,国家税务总局专门就落实公平竞争审查制度印发了通知,明确了内部审查机制和工作程序,并制定了《税收规范性文件制定管理办法》,其中第20条规定,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。地方各税务分局也根据《意见》积极开展了公平竞争审查工作。

此外,一些地方政府在税收优惠政策公平竞争审查方面也进行了一些尝试。例如,安徽省人民政府出台了《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的实施意见》,建立了指导协调机制,由29个省直部门组成的公平竞争审查工作联席会议制度,为税收优惠政策的公平竞争审查提供了坚实基础。安徽省人民政府办公厅印发了《省政府重大决策规定程序审查暂行办法》,要求各单位起草以省政府或政府办公厅名义制定的相关政策措施,必须履行公平竞争审查程序,其中就包括要求税务部门对税收优惠政策规范性文件进行公平竞争审查,与此同时展开对存量政策的审查,要求存量政策的清理范围、程序、时间等与“放管服”改革涉及的政策清理一致。可见,我国从中央到地方基本建立了相对健全的公平竞争审查制度体系,对税收优惠政策的清理起到了一定的作用。但在制度运行过程中也存在诸多问题,主要表现在以下几方面。

### 1. 税收优惠政策的公平竞争审查标准过于简单

虽然安徽省人民政府出台的《意见》规定了审查的四大标准和四个条例外,《实施细则》中也相应列举了“18不得”,但这些审查标准对于税收优惠政策清理工作来说仍显得过于简单。首先,已有的审查标准是从合规性的角度出发,并未包含合理性审查标准,对实践中一些看似符合法律规定但实施效果还需进一步考察的税收优惠政策难以起到应有作用。其次,无论是内部审查主体还是外部监督主体都只适用于这一套标准,这对简单易分辨的排除、限制竞争的税收优惠政策可能有效,但对定性复杂、明征暗返或者是有差别性的增益行为来说,尚缺乏周密性。最后,《意见》中并未详细规定税收优惠政策既符合某一标准又符合例外规定时的处理办法,当税收优惠政策排除、限制竞争造成

的负面影响明显大于其带来的社会公共利益时,如果按照例外规定继续施行是否有违立法的初衷,值得商榷。

### 2. 税收优惠政策公平竞争审查流于形式

目前我国公平竞争审查主要采用政策制定机关自我审查与其他主体外部监督相结合的审查方式,这种制定者担任主审查官的方式易使审查主体受利益驱动从而让公平竞争审查流于形式。有些地方为达到招商引资的目的,与企业以投资协议的形式约定税收返还,如果将其认定为限制竞争,会直接影响地方经济的发展和政府的信用评价,这样背景下的审查其公正性难以保证。此外,每个政策制定机关对于竞争状况、行业发展和审查标准的理解不同,得出的审查结论也可能大相径庭,这种程序与实体上的矛盾在未来很长一段时间内也需要协调。

### 3. 税收优惠政策公平竞争审查的奖惩机制不健全

《意见》和《实施细则》在这方面的规定主要包括:责令改正、对责任人员依法处分和追究党纪政纪责任,相比较《反垄断法》而言,具有一定的威慑力,但是还不够细化和具体。此外,现行的公平竞争审查制度促进机制中只规定了责任,没有涉及激励和考核机制。管理学理论与管理实践表明,人具有趋利避害的本性,因此,无论对于企业职工还是对于政府公务人员,都要既加以制约、又加以激励,才能提高效率。<sup>[8]</sup>一味的重责高压很难快速推动新制度的实施,奖惩均衡化既能达到自我防控的目的,又能有效促进审查部门积极主动开展合规审查工作。

## 三、税收优惠政策公平竞争审查制度的完善

### 1. 优化审查标准以提高审查的便利性

当今世界有很多国家在公平竞争审查标准

制定方面的经验值得我们借鉴。例如,澳大利亚在税收优惠政策等给付行政行为的竞争审查评估标准方面的规定就相当完善,评估将定性分析与定量分析相结合,针对利益相关者设计一系列的问题来量化竞争影响,并辅之以减轻情节,以得出比较科学的结果<sup>[8]</sup>。借鉴澳大利亚的经验,我国可以通过以下措施优化审查标准。首先,应提高《意见》的法律位阶,提升审查标准的权威性,使国家关于税收优惠政策审查的文件、法规得到更好地贯彻执行。其次,应明确给予特定经营者优惠政策的准予情形和禁止类型,并以清单的形式予以列举,酌情考虑减轻的例外情形,通过量化得分对税收优惠政策予以评估,衡量税收优惠政策限制竞争的程度和提供的社会公共利益的大小,在完成合规性审查之后,进一步实现合理性审查。

## 2. 合理使用深度审查以保证审查的科学性

有些税收优惠政策清而不除,清理后仍然活跃于市场,此时,内部审查已经难以清除这种具有明显给付行政色彩的税收优惠政策,亟需适用严格且程序完整的深度审查方式。通观域外的经验,韩国将政策制定部门的初步评估与竞争政策执法机构的深度评估相结合的方式值得我们借鉴,但考虑到我国目前竞争执法资源不足的问题,完全借用韩国的方式也不可取。因此,笔者认为:应以政策制定机构对税收优惠政策的初步评估结果为第一手资料,如果首评结果是该税收优惠政策限制了竞争,或者其限制竞争的影响大于其提供的社会公共利益,则直接废止;如果首评结果是该税收优惠政策未限制竞争,或者其限制竞争的影响远小于其提供的社会公共利益,则由反垄断执法机构进一步审核初步评估的结论,在其认为有必要进入深度评估的情况下,由反垄断执法机构会同政府政策制定部门,进一步分析被审查的政策措施的限制竞争因素,研究替代方案<sup>[9]</sup>。此外由

于税收优惠政策的特殊性,应适当引入不正当竞争受害者的第三人举报制度,以形成三维多方全面审查评估方式。

## 3. 建立第三方评估机制以完善审查体系

针对自我审查存在的弊病,构建税收优惠政策公平竞争审查的第三方评估机制非常必要。首先,应确立第三方评估机制在税收优惠政策公平竞争审查中的基础性地位,不能仅仅通过《意见》中的“条件成熟时”“鼓励”这样模糊且不具有强制效力的条款进行规定,而应由法律明确规定该机制的启动条件,提供具体的适用依据。例如,可以规定,对于争议较大、影响范围广的审查案件,应当引入第三方评估机制。其次,应建立完善的遴选机制。利益的关联常常导致评估结果的不客观,为了避免第三方机构的评估意见向税收优惠政策制定机关倾斜,必须建立一套完备的第三方遴选机制,具体包括信息公开、机构的专业审查、关联性和信用评级等。最后,应建立第三方评估机构的约束机制。当评估机构故意做出不实的评估结果时,应当根据其造成的影响程度划定不同等级的责任,通过责任追究的方式督促它们合法合理、客观独立地做出公正的评估结果,以保证评估质量。<sup>[10]</sup>

## 4. 完善责任追究机制以确保审查的效率

税收优惠政策在现实中已然成为地方政府间竞争的一种手段和凭据,成为地方吸引更多投资、企业和地方官员提升政绩的砝码。针对税收优惠政策的公平竞争审查无异于是“虎口拔牙”,需要更强的监督、更严厉的责任追究机制与之相匹配,因此对于违法违规出台或执行税收优惠政策的行政机关来说,建立健全责任追究机制十分必要。首先,应对目前大量存在的税收优惠政策进行清理与审查,加快建立税收优惠政策信息目录清单,实行动态管理,优惠政策的制定、调整、审查结果等信息要及时向社

会公布。其次,应建立激励机制,对严格按照要求积极执行审查制度的审查主体给予一定的奖励,包括精神奖励和物质奖励,以调动其参与的积极性。最后,应将审查工作与考核相结合,通过制定考核程序和办法来评判责任主体开展审查工作的效率,并将考核结果作为对其进行业绩评定、奖励惩处、选拔任用的重要依据<sup>[11]</sup>。

#### 四、结语

任何一项法律规范、政策措施的实施都具有一定的历史性,在特定历史条件下具有明显正向作用的法律政策,也会随着环境的改变而逐渐成为经济社会发展的障碍,税收优惠政策也是如此。随着市场经济的飞速发展,税收优惠政策的过度使用并偏离原初目的,会引发排除和限制竞争的情形。因此,对税收优惠政策进行公平竞争审查既是现实需要,也是在税收优惠权利倾斜配置中平衡各方利益的必要手段。诚然,无论是税收优惠政策体系的优化还是公平竞争审查制度的健全,都具有系统性和长期性的特点,需要在稳步推进实施的实践过程中不断改进。

#### 参考文献:

[1] 王霞. 税收优惠法律制度研究——以法律的规

- 范性及正当性为视角[M]. 北京:法律出版社, 2012.
- [2] 叶姗. 地方政府税收减免承诺的效力瑕疵[J]. 当代法学, 2017(1):116.
- [3] 北野弘久. 日本税法学原论[M]. 北京:中国检察出版社, 2008.
- [4] 宁立志, 李强. 竞争法视野中的税负安排[J]. 财税法论丛, 2005(1):87.
- [5] 于左, 李相. 应加快对新能源汽车补贴政策进行公平竞争审查[J]. 中国价格监管与反垄断, 2016(9):29.
- [6] 丁茂中. 行政行为的竞争合规制度研究[J]. 现代法学, 2017(2):29.
- [7] 罗豪才, 宋功德. 现代行政法学与制约、激励机制[J]. 中国法学, 2000(3):78.
- [8] 周丽霞. 澳大利亚竞争政策及其审查机制给我国带来的启示[J]. 价格理论与实践, 2016(9):48.
- [9] 侯璐. 我国公平竞争审查机制的构建及其完善[J]. 价格理论与实践, 2016(7):42.
- [10] 徐则林. 论第三方评估在公平竞争审查制度中的引入[J]. 广西政法管理干部学院报, 2017(6):51.
- [11] 丁茂中. 论我国公平竞争审查制度的建立与健全[J]. 竞争政策研究, 2017(2):33.