

· 新见：传承与发展 ·

税收优惠的体系化形成与规范化运作

——以立法模式的选择为核心

汤洁茵

【摘 要】我国的税收优惠条款政出多门，政策导向性明显，数量众多，形式各异，政策目标多元，体系庞杂，税收利益的诱导功能因此被削弱，部分税收优惠达成的政策效果仍有改进空间。税收优惠应属于法律保留的事项，同时为政府预留一定的政策调整空间，使之能够根据经济形势裁量决定是否以及采用何种税收优惠政策。要实现税收优惠的法治化、建构和谐有序的优惠规范体系，一方面，税收优惠政策的制定与实施遵循的原则、标准等一般性、基础性规则及事后备案与审查机制等应在税法典总则编或税法通则中确立；另一方面，单行税种法应进一步明确该税种优惠授权的事项、范围、期限和具体要求等，以此对税收优惠政策的制定给予最终的“立法控制”。

【关键词】税收优惠 法律保留 宏观调控 体系化 规范运作

【作者简介】汤洁茵，法学博士，中国社会科学院大学法学院教授、博士生导师。

【中图分类号】D922.22 **【文献标识码】**A

【文章编号】2097-1125（2025）11-0098-21

长期以来，宏观调控被视为税法最主要的功能，其重要性甚至超过了筹集财政资金。税收优惠正是国家鼓励纳税人实施有利于经济发展活动的调控方式之一。党的二十届三中全会报告提出，“规范地方招商引资法规制

度，严禁违法违规给予政策优惠行为”，“全面落实税收法定原则，规范税收优惠政策，完善对重点领域和关键环节支持机制”。^① 基于这一指引，笔者将从现行有效的税收优惠规范文本出发，秉持系统性研究思维，分别从规范形式与优惠内容两个层面对其实施状况与政策效果展开动态评估，以税收优惠乃至税制的体系化与规范化运作为目标，探寻税收优惠的立法路径。

一、现行税收优惠规范的体系化考察及其实施效果评价

我国的税收优惠条款政出多门、数量众多、体系庞杂、修改频繁，并且以规范性文件为主。这极大地制约了其政策导向功能的实现。

（一）税收优惠的规范形式考察

税收优惠政策导向功能的实现与否取决于纳税人的遵从程度。因此，有必要考察其规范形式、体系结构是否有利于纳税人遵从。

除了《中华人民共和国烟叶税法》和《中华人民共和国消费税暂行条例》，^② 其他单行税种法均包含税收优惠条款。除了《中华人民共和国城市维护建设税法》和《中华人民共和国土地增值税暂行条例》，大多数单行税种法律或暂行条例都采取“优惠项目列举+优惠授权”的规范结构，一方面明确列举若干减免税项目，另一方面授权特定国家机关制定税收优惠政策。然而，税收法律或暂行条例列举的优惠项目所占比重极为有限，包括国务院在内的政府部门制定了数量庞大的税收优惠条款。一方面，在税收法律对优惠项目的规定相对原则化、适用范围较为含糊的情况下，政府部门通过制定解释性、操作性规范对其进一步细化，限定其具体适用范围，明确适用的条件和程序等，从而强化其政策效果；另一方面，在税收法律明确授权或未授权的情况

① 《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定（二〇二四年七月十八日中国共产党第二十届中央委员会第三次全体会议通过）》，《人民日报》2024年7月22日。

② 《中华人民共和国消费税暂行条例》第11条规定了应税消费品出口的免税待遇。但应税消费品的免税与商品出口增值税的“零税率”均是基于消费目的地原则行使对商品流转税的税收管辖权、对出口商品不行使税收管辖权的结果，并非真正意义上的税收优惠。

下,政府创制了大量法律规定以外的税收优惠,覆盖除烟叶税的全部税种。其中,超过 95% 的税收优惠是由财政部、国家税务总局以税务规范性文件的形式制定的,总数超过 3000 件,是税务规范性文件的重要组成部分,^①囊括了绝大多数上位法未规定的税收优惠项目。^②

(二) 税收优惠规范的实施效果评价

我国税收优惠规范体系存在内容缺乏系统性、不同效力位阶的优惠规范数量分布极度失衡、优惠条款之间缺少连贯性和一致性等结构性缺陷。^③形式合理性的缺失在很大程度上制约了税收优惠的政策调整目标的实现。

1. 庞杂散乱的税收优惠规范遵从成本高昂且诱导功能有限

税收优惠规范性文件的制定基本采取“一事一文一优惠”的立法模式。同一事项的税收优惠零散分布于不同效力位阶的法律、行政法规和税务规范性文件中。例如,以促进农业发展为目标的税收优惠分别规定于 1995 年至 2023 年制定的 43 项优惠规范性文件中,既有对农业生产要素供给的税收激励,也有对农户生产者的生产、销售行为的税收诱导。财政部、国家税务总局往往先行制定特定税收优惠事项的原则性规定,在此基础上由国家税务总局制定进一步的操作性、解释性或程序性规则,二者仅隔数日甚至在同日颁布的情形并不鲜见。在执行过程中,上述部门还不断增加新的优惠事项,明确、补充、修改现有的优惠规范,废止或停止执行部分规范,修正与调整相当频繁。

税收优惠措施本欲以税收利益诱导纳税人的经济行为。市场主体以实现利润最大化为目标,税收利益越大,税后收益越高,行为激励效果越明显。然而,当前碎片化、补丁化的税收优惠规范分布散乱,纳税人了解、掌握规范内容的难度极大,准备满足税收优惠资格的证明材料需要付出更多的努力。主张税收优惠的时间和金钱成本随之增加,实际能够享有的税收利益的额度

① 个人所得税、企业所得税的优惠规范占相应税种规范性文件总数的比重均超过 41%。

② 现行有效的税务规章仅有两项涉及进口环节的关税、增值税、消费税免税的规定。

③ 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,第 155~156 页。

也因此减少。这将大大削弱税收优惠对纳税人行为的诱导作用，妨碍其政策目标的最终实现。

2. 缺少连贯性、一致性的税收优惠规范难以形成有效的政策合力

从现有规范考察，选择哪些主体或事项作为优惠对象、采取何种优惠方式似乎存在一定的偶然性和随机性，缺乏选取的标准、依据以及考量因素等统一指引，同一事项或同一政策目标的优惠规范因此显得散乱无序。特定政策目标，如为鼓励科技创新先后制定的多项税收优惠彼此独立、各自为政，未能协调、配合而形成政策合力。

由于缺乏统一的规范指引，在不同时期针对同一事项或基于同一政策目标分别制定的优惠规范难免存在矛盾，乃至相互削弱彼此的政策效应，妨碍政策目标的最终达成。例如，《高新技术企业认定管理办法》第9条规定高新技术企业资格的有效期为3年。然而，《高新技术企业认定管理办法》第16条和《高新技术企业认定管理工作指引》第5条规定税务机关可以在复核后取消纳税人的高新技术企业资格。由于高新技术产品（服务）的收入占比以年为单位认定，税务机关可以每年重新复核、审查企业的优惠资格，一旦企业的收入占比未达到60%，即取消其资格。这意味着高新技术企业资格的有效期限实际上仅为1年，而非前述规定的3年。这从根本上违背了国家借此优惠分担企业研发风险的制度初衷，大大增加了企业的税收风险，加剧了其经营活动的不确定性，影响甚至干扰其研究开发活动的长期安排，无法促成鼓励科技创新的政策目标的实现。

由于缺乏整体、统一的政策效果的考量，为应对特定经济形势而在不同时期分别制定的税收优惠规范欲达成的政策目标甚至可能相互矛盾。例如，为了鼓励自然人投资者进行证券投资、增强证券市场的流动性，1998年财政部、国家税务总局规定了个人转让上市公司股票所得的免税待遇。然而，2008年《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）及其实施条例取消持有期限不足12个月的上市公司股票分配的股息所得的免税待遇，2012年、2015年国家又连续颁布旨在鼓励上市或挂牌公司股票长期价值投资的股息所得的减免税政策。上述优惠规范的政策目标相左，达成的政策效果欠佳。

3. 含糊不清、相互矛盾的优惠规范蕴含税收风险，削弱其政策诱导功能

税收优惠规范对优惠对象的描述越具体、适用范围越明晰，税收优惠

的指向性越明显，政策的诱导功能也越强。然而，不少优惠规范含糊不清，同一优惠事项的不同税种甚至同一税种的不同文件的适用对象、范围存在差异。例如，同样是以节约能源、鼓励资源综合循环利用为目的的税收优惠，在增值税意义上的“资源综合利用”与企业所得税迥然不同。不仅如此，财政部、国家税务总局在 2008 年、2011 年先后确定的资源综合利用的范围也有所不同。因优惠规范不明确而发生的税收优惠资格争议并不鲜见。

税收优惠规范的适用条件和适用范围不明确，征纳双方难以达成完全一致，纳税人无法形成实施规定行为即可享受优惠的稳定预期，主张优惠待遇面临巨大的税收甚至违法风险。为享受税收优惠，纳税人不得不改变既有的安排以满足规定的条件，从而产生额外的交易成本。加上因税法的不确定性产生的或有成本，包括税收利益被剥夺或返还以及面临制裁的违法成本，该交易可能无利可图。大多数纳税人是风险厌恶者，为减少或避免税收成本不确定的风险，将选择不从事存在优惠资格争议的交易，或仅从事交易却不主张本可以享有的税收优惠。税收优惠的行为诱导功能因此大为减弱，政策效果难如预期。

二、现行税收优惠的政策效果评估

数量庞杂的税收优惠以影响征税公平、减少国库收入为代价，其追求的政策目标是否已有效达成、实现的政策效应是否足以弥补上述损失，有必要予以实证考察。

（一）税收优惠的政策目标及其实施效果评价

税收优惠往往具有明确的政策导向性。然而，囿于选择的优惠对象、采用的优惠方式等，并非所有的政策目标均能有效达成。当前税收优惠涵盖的主体、行业极为广泛。然而，部分主体或行业以税收优惠予以鼓励和促进的必要性存疑，而且以税收优惠达成鼓励其发展的效果相当有限。例如，疫情期间相关部门为了支持电影等行业发展而推行增值税免税、延长亏损结转年限等优惠措施。然而，电影等行业提供的影视作品的制作、发行和放映等服务满足的是精神娱乐方面的生活需求，消费者可以放弃消费而不会影响基本

生存。在疫情对经济发展产生消极影响的情况下，与其他可能影响国民经济发展或关系基本生活的行业相比，电影等行业显然不具有特别照顾的必要。电影观赏属于娱乐性消费，需求弹性相对较大。在居民收入因疫情影响有所减少的情况下，即使减少电影企业的税收成本，降低电影放映的价格，也无法促使更多观众走进电影院，电影企业的收入不会因此增加，以税收优惠促成该行业发展的政策目标未能有效实现。

此外，为促进特定行业或特定群体发展的政策目标而采取的优惠方式同样并非完全有效。例如，被广泛运用的增值税免税方式看似是税收利益的授予，实则可能是造成负担增加的税收惩罚，更可能妨碍增值税整体税制目标的实现。增值税固有普遍和全面征收的要求，征税范围越广泛，越能够保证抵扣链条的完整性，越能够确保税负的转嫁和抵扣，生产经营者越能够实现“零税负”，增值税的中性目标也越能够实现。特定主体或商品享受免税待遇，不仅可能面临自身无法抵扣进项税额、税负不减反增的税收惩罚，而且将导致其购买方及此后环节的经营者因抵扣链条的断裂而面临增值税重复课征以及税收阴影等问题。享受增值税免税待遇的主体、行业以及商品类型越广泛，抵扣链条的断裂越频繁，税负重征和税收阴影的问题越严重，经济部门的整体经济负担越沉重，此时不仅鼓励特定行业或商品发展的政策目标无法有效达成，而且可能妨碍经济的整体发展。

税收优惠的经济激励作用往往被过度夸大，税负的减免并非促成所有行业或市场发展的“万能”良方。以金融市场为例。当前意在鼓励证券、期货市场发展的税收优惠涵盖股票、债券等传统证券品种以及房地产投资信托等创新金融产品。这在一定程度上有助于增强证券市场的流动性，提高其运行效率。然而，一旦低税负诱使资金过度流入，就可能造成金融资产过度膨胀与流动性过剩，进而引发市场流动性黑洞，^①成为导致金融危机的元凶之一。更重要的是，金融市场高质量发展的核心在于交易的安全和秩序以及与实体经济的协调发展。资本过度泛滥、短期交易过于频繁正是金融市场风险的重要根源。随着税收优惠的增加，金融交易成本降低反而为短期投机行为提供更多的便利，更将进一步加剧金融市场蕴藏的无序与风险。可以说，税收优惠促成金融交易安全与秩序的作用是相对有

① 当利率降到很低水平时，市场参与者宁可持有货币而不愿贷款、购买或继续持有金融资产，该现象被称为“流动性黑洞”。

限的。

税收优惠促进金融市场与实体经济协调发展的作用同样不尽如人意。资本具有逐利性，金融市场远高于实体经济部门的税后收益率将诱使大量资本过度流入并积聚、沉淀，形成金融窖藏，将阻断资金的融通，造成金融市场极度繁荣而生产部门相对萎缩的失衡局面，导致经济整体的无效率。因此，税收优惠只能推动金融市场数量级的增值，不仅无法减少市场风险，而且可能增加政策性风险，无法维护市场的秩序与安全，也无法真正改善其运行质量。

（二）税收优惠的整体效果检视

税收优惠本为量能课税原则的例外规定，却数量众多、在税制体系中占比极大，不仅造成征税不公和对国库收入的过度牺牲，而且对市场的调节有过度之嫌。

1. 过多过滥的税收优惠破坏税制的法定性和公平性

税法设定全体国民共同平等分摊国家公共支出的标准，分配依据是税收负担能力，目标是通过量能课税原则实现税收分配的实质公平，即纳税人的地位平等，并各自承担与其经济能力相适应的税收负担。但税收优惠为达成利益诱导的目标，有意形成税制的例外或特别规定，减轻特定群体的税收负担，形成了税收差别化待遇，使经济给付能力相当的纳税人的税负不再平等，在一定程度上限缩或违反了量能课税原则，导致征税不公。

2. 过多过滥的税收优惠将形成对纳税人权利的限制

对纳税人而言，税收优惠的授益性必须以对基本权利的限制为代价。市场主体享有经营自主权，可以自主决定、安排经济事务，并通过自由竞争实现经济目标。税收优惠以特定行为的激励为目标，通常限定享受税收利益的主体、设定优惠的条件和程序等要求。税收利益越优厚，条件越严格，申请程序也越烦琐。纳税人如果欲获取相应的税收利益，必须迎合国家，开展国家鼓励的经济活动。这将妨碍纳税人选择其他可能更优的经济安排，从而形成对经济自由的税收限制。税收优惠越多，不同的经济活动、经营地点或法律形式的税负差异越明显，需要考量的税收因素越多，经济决策被扭曲的程度也越明显。纳税人经济实力越强，做出选择的空間越大，越能够权衡、比

较获益程度，自主决定是否开展政策鼓励的活动从而享受税收利益，经济自由因税收优惠受到干预的程度越轻；反之，纳税人在经济实力较弱时，不得不为了获取税收利益而放弃经营自主权，经济决策受到扭曲的程度越明显。不仅如此，享受税收优惠意味着税收成本减少，纳税人由此获得竞争优势。市场秩序和市场主体之间的竞争格局将因税收优惠政策被重塑、被干预甚至被扭曲，自由竞争权也因此受到限制。

3. 过多过滥的税收优惠将导致财政收入减少

税收优惠的本质是税式支出，^① 国家放弃主张依据税法本可行使的征税权，从而造成财政收入的减少。但如果预定的政策目标可以有效达成，随着经济的增量发展、税源增加，税收收入不仅不会减少，而且可能有所增加。^② 然而，当前未能有效达成其经济调节目标的税收优惠数量众多，国家从经济增量中取得的税收收入有限，无法弥补放弃课征的部分，财政收入因此减少，国家不得不削减向纳税人提供的公共服务的数量或质量。如果欲取得既定的税收收入以维持大致相当的公共服务水平，因税收优惠而减少的收入只能转嫁给其他纳税人承担，从而进一步加重后者的税收负担，税负差异将进一步扩大。在税法稳定且具有可预测性的情况下，当年的预算收入总量可以根据预估的经济规模和总量提前估算并编制预算，合理安排各项财政支出，实现财政资金的高效使用。^③ 如果在税收法律规定以外可以随意增设税收优惠，稳定的财政收入将无法得到保证，预算收入规模将难以预测，因而无法准确制订支出计划，财政收支将因此陷入混乱，国家机关也将因可用财政资金的不可预测而无法做出合理安排，财政资金使用的科学性、合理性和效率性都将不可避免地受到影响。

在税收利益的诱惑下，通过刻意安排在形式上满足优惠条件却未实施国家鼓励或期待的经济活动的税收套利行为将难以避免，在造成国家税收流失的同时，税收优惠欲达成的政策目标同样落空。霍尔果斯即为典型。^④ 税收

^① 参见李旭鸿：《税式支出制度的法律分析》，法律出版社 2012 年版，第 1 页。

^② 参见储德银、纪凡、刘俸奇：《税收竞争、资本流动与收入不平等》，《经济研究》2024 年第 6 期，第 89 页。

^③ 参见陈治：《减税、减负与预算法变革》，《中国法学》2019 年第 3 期，第 165~166 页。

^④ 参见张智：《霍尔果斯查税风波背后：每年 40 亿税收流失，一年猛增 1000 家影视公司》，<https://mp.weixin.qq.com/s/dteO3zSFFbNUkVGDxiN4bg>，2024 年 12 月 6 日。

优惠越多,给予的税收利益越大,优惠规范的规定越含糊,创造的税收套利机会越多,避税行为及其引发的税收流失将越严重,并拉大税收套利者与守法纳税人之间的实际税负差异,税负不公将随之加剧,税制的刚性与权威将遭到破坏,导致纳税人的遵从意愿降低,诱发更多的避税行为,进一步加剧税收的流失。

4. 区域性税收优惠破坏全国统一市场,加剧地区之间的经济发展差异

区域性税收优惠诱使资金、人才、技术等向低税地区的流动,形成了地区之间的税收差别化待遇。^①这固然在一定程度上促进了优惠地区的经济、贸易发展,却造成非优惠地区的税基侵蚀和税源转移,引发了诸多税收管辖权归属争议。区域性优惠势必减少当地政府的税收收入,为套取区域性优惠利益而设立空壳公司等逃避税行为更是层出不穷,优惠地区的税收流失难以避免。为争抢税源、防止本地区的税基受到侵蚀,非优惠地区制定当地的减免税措施或税收执法渐趋宽松化,引发大量向下的恶性税收竞争,形成妨碍生产要素流通的税收壁垒,全国统一市场因此遭到破坏,同时加剧地方政府财政资金不足的紧张状态。地方政府不得不减少提供的公共物品的数量和质量。一旦区域性公共物品的供给无法满足当地经济发展的需要,生产要素的流出将不可避免,该地区因此陷入经济发展放缓与税源减少的恶性循环,进一步加剧区域经济发展失衡的状态。

因此,以税收优惠为政策工具调控市场,仅授益特定人群而限制其他群体的权利、加重其他群体税收负担,一旦缺少必要的规范与限制,就极有可能造成对征税公平和纳税人权利的“二次伤害”。

三、泛滥且低效的税收优惠:制度成因分析

我国税收优惠数量众多,实现的经济调节效果却十分有限。这与当前税收优惠制定权归属不明且约束机制阙如有着直接的关系。

(一) 归属不明的税收优惠制定权

《中华人民共和国立法法》(以下简称《立法法》)第 11 条第 6 项规定应

^① 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,第 67 页。

当由法律保留的税收基本制度是否包括税收优惠并不明确。从绝大多数税收法律均包含税收优惠项目和授权条款的立法现状看，税收优惠并不属于《立法法》第72条规定的“国务院行政管理职权的事项”，也不在第91条规定的各部委“本部门的权限范围内”，国务院及其部委不当然享有税收优惠的制定权。

税收法律授权国务院制定税收优惠，但不包括财政部等部委。^①然而，国务院却鲜少自行行使该项权力，而是由财政部、国家税务总局单独或与其他部委（包括海关、证监会、科技部、民政部等）联合制定税收优惠规范。第一，基于行政法规的明确转授权制定税收优惠。例如，《中华人民共和国车船税法》第4条授予国务院税收优惠制定权，而国务院通过《中华人民共和国车船税法实施条例》第10条转授予省一级人民政府。第二，经国务院同意或批准后制定税收优惠规范。国务院和财政部等部委虽然具有行政上的隶属关系，但均为具有独立资格的行政主体，国务院的批准或同意并不会增加各部委的法定权限，而是造成将前者自身的权限赋予后者代为行使的法律后果，实质上同样构成了转授权。^②第三，财政部、国家税务总局等部委在未经授权或国务院批准的情况下制定税收优惠规范。在无任何授权的情况下，国家税务总局单独或与财政部联合制定了几乎所有税种的优惠规范。证监会、民政部等非税部门均非授权对象，却参与多个税种的优惠规范的制定，同样存在超越职权之嫌。

《立法法》第15条第2款规定：“被授权机关不得将被授予的权力转授给其他机关。”在税收优惠制定权被明确授予国务院的情况下，国务院将该权力明示或默示授予其部委代为行使，已违反了禁止转授权的要求。作为行政主体，财政部等部委应当在法定权限范围内行使职权，不得超越法定权限范围。《立法法》第92条规定：“涉及两个以上国务院部门职权范围的事项，应当提请国务院制定行政法规或者由国务院有关部门联合制定规章。”《税务规范性文件制定管理办法》第5条、《财政部规范性文件制定管理办法》第7条第2款均规定，规范性文件不得设定减税、免税、退税、补

① 《中华人民共和国车船税法》、《中华人民共和国资源税法》和《中华人民共和国契税法》还将部分优惠事项的决定权授予省级人大常委会或政府。

② 参见侯卓：《“经国务院批准”的税法意涵》，《法学评论》2020年第5期，第72~75页。

税事项。财政部与国家税务总局等部委联合制定税收优惠,却采用税务规范性文件的形式,不仅超越了自身的法定职权,而且制定的法律文件形式不当。

(二) 税收优惠制定权约束机制的缺失

在权限归属不明的情况下,约束机制的缺失进一步加剧了税收优惠文件出台的频繁、无序与泛滥。

《中华人民共和国反垄断法》第5条和《公平竞争审查条例》第10条确立了税收优惠竞争效果的审查机制。作为事前的审查与预防机制,公平竞争审查只能对正在起草的税收优惠政策产生排除、限制竞争的可能性予以预测性评估并加以防范。^①《公平竞争审查第三方评估实施指南》虽将第三方评估引入公平竞争审查,但仅为自愿的非强制性机制,难以形成有效的制约。^②经审查后制定实施的税收优惠政策的实际效果并不在竞争审查的范围之内,也无法通过该机制予以审查评估,更遑论加以纠正。

税收法律授权制定税收优惠的同时,均要求报全国人民代表大会常务委员会备案。^③《全国人民代表大会常务委员会关于完善和加强备案审查制度的决定》(以下简称《决定》)要求坚持有件必备、坚持有备必审、坚持有错必纠,却未规定具体的备案审查与纠正的办法。《立法法》对此同样并无规定。国务院根据《立法法》第98条制定的《法规规章备案审查条例》仅适用于法规和部门规章,对其他规范性文件并不适用。《中华人民共和国各级人民代表大会常务委员会监督法》第29条仅授权省级人大规定对地方人大和政府的决议、决定、命令进行审查的程序,对国务院及其部委制定的其他规范性文件的备案审查并未涉及。这意味着基于授权制定的税收优惠文件,尤其是税务规范性文件,除了报送备案的时限要求,其备案审查的方式、程序、审查标准、内容等具体办法依然缺位。

根据《中华人民共和国行政诉讼法》第53条和第64条的规定,法院在

① 参见宁立志、龚涛:《公平竞争审查制度与备案审查制度的衔接机制研究》,《西北大学学报》(哲学社会科学版)2024年第4期,第147页。

② 参见殷继国:《我国公平竞争审查模式的反思及其重构》,《政治与法律》2020年第7期,第127页。

③ 例如,《中华人民共和国资源税法》第7条第2款和《中华人民共和国契税法》第7条第2款均要求同时报全国人大常委会和国务院备案。

审理案件过程中应主动或依申请审查适用的税务规范性文件的合法性。然而，除非纳税人提起的行政诉讼案件涉及税收优惠规范性文件的适用性，否则基于“不告不理”的原则，法院无权自行主动审查。从司法实践看，法院鲜少主动对税务规范性文件予以审查。在纳税人提起附带合法性审查的案件中几乎没有涉及税收优惠的文件。受到行政诉讼原告资格和抽象行政行为的附带审查的限制，纳税人以外的第三人即使质疑税收优惠文件的合法性，也无法单独对其提起合法性审查之诉。由于税收优惠的授益性，纳税人提起的涉及税收优惠文件的行政诉讼，争议焦点大多与税收优惠待遇的主张相关，极少质疑文件本身的合法性。因此，税收优惠文件受到的司法审查实际上极为有限。

更为关键的是，审查依据和标准的缺失决定了前述审查机制难以形成对税收优惠文件制定权行使的实质性约束。制定权限、与上位法的关系、权利义务的影响状况以及制定程序是合法性审查的重要内容，法规的备案审查还要求做合宪性、党中央和国家的重大战略部署的一致性和适当性审查。^①《立法法》第13条和第15条规定了授权决定应当明确授权的目的、事项、范围、期限以及被授权机关实施授权决定应当遵循的原则等。被授权机关应当严格按照授权决定行使被授予的权力。各单行税种法仅规定了税收优惠的授权条款，却并未规定其应当遵循的原则、标准等，无法为相关主体的审查提供必要的依据。《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》）、《中华人民共和国环境保护税法》、《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》和《中华人民共和国房产税暂行条例》的授权条款规定被授权机关可以规定除了明确列举事项的“其他情形”，明显属于“空白授权”。《企业所得税法》《中华人民共和国耕地占用税法》《中华人民共和国车辆购置税法》仅要求被授权机关根据国民经济和社会发展的需要规定优惠事项，其判断标准和适用条件却极为含糊，同样近乎空白授权。在授权事项和范围不明确的情况下，对被授权机关制定税收优惠文件是否超越权限进行审查显然难以实现。

^① 例如，《中华人民共和国各级人民代表大会常务委员会监督法》第39条、《决定》第11条、《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》第148条。

税收优惠条款是以牺牲量能课税原则为代价实现特定社会经济目的的特殊税法规则，应受到公开、稳定、明确和一般规则的指导。^① 因此，其审查标准和依据应来自上位法规范共同构建的税制整体以及由此形成的体系脉络和统一秩序。一方面，作为税法规则，税收优惠的设定应当符合税收的本质和各税种的特殊属性，遵守税收课征的制度机理。然而，当前统摄税法领域的本源性规则缺失，各税种开征遵循的一般性规则、标准和原则同样付之阙如。税法的价值标准、宗旨原则、规范目的等本源性规则，乃至税制体系和规范秩序等隐身于税法文本之间，必须基于税制整体加以把握。然而，单行税种法律大量采用抽象程度极高、含义空洞的不确定概念，使税法的意义脉络被切断，其本源性规则难以概括和提炼。另一方面，税收优惠条款有着特殊的社会经济调节目的和多元的价值追求，在一定程度上违反税法的一般性规则以及量能课税原则，属于宏观调控法的范畴。但是，当前宏观调控法的宗旨原则等本源性规则同样缺失，无法为对其正当与否的审查提供充分的法源依据。在审查依据和标准缺失的情况下，即使税收优惠的审查机制已然确立，也难以对其合法性和正当性进行实质审查。

由于缺少必要的制度约束，无论制定主体是否享有税收优惠制定权、制定的税收优惠是否属于授权事项和范围、是否达成欲追求的经济调节目标，税收优惠文件一旦制定便成为当然合理的存在，并无被否定之虞。当前，相当数量的税收优惠规范因超越被授予的权限而饱受对其合法性的质疑。例如，《个人所得税法》第 4 条第 1 款第 10 项和第 5 条第 2 款规定国务院有权规定“其他免税所得”或“其他减税情形”，即国务院仅有权采用直接减免税额的方式，但低税率、分期等递延纳税、投资额抵免等方式也总被采用，以设定优惠事项。这些优惠方式并不在授权范围之内，存在越权之嫌，却从未面临否定性评价。正因如此，相关主体无权限或超越权限、随意创制税收优惠的现象屡见不鲜，税收优惠文件的数量日趋膨胀，实施效果却难如人意，调节经济结构、促进经济发展等政策性目标的实现甚为有限。

① 参见 Joseph Raz, *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*, New York: Oxford University Press, 1979, pp.214-219。

四、税收优惠规范运作的核心：法律保留与政策授权的平衡

税收优惠是否属于税收保留事项，税法学界尚未形成共识。传统税法学者大多认为只有在法律明确授权的情况下，国家机关才可以创制税收优惠。但不少学者基于其政策导向性和受益性，认为税收优惠的制定权应在全国人大、国务院以及地方立法机关或政府之间进行分权配置。^①

为解决这一问题，首先应当明确税收法律保留的事项范围。基本权利本是不受限制的自由权利，只是为了公益，才会例外地被国家机关以合法的方式“侵犯”。为了防止对基本权利的过度侵犯，有必要以法律的形式限定国家能够合法“侵犯”的界限范围，此即法律保留的核心要义。^② 征税造成纳税人的财产负担，纳税人的财产权因此受到一定的限制甚至剥夺，因此有必要以民主制定的法律限定征税的范围。是否将创设新的征税权力或实质性地改变纳税人权利义务的内容，是否涉及甚至侵犯国民的基本权利，是判断是否属于法律保留事项的标准。一项将加大对国民基本权利限制、改变税收负担分配标准的规则应当由立法机关以法律形式确立，如扩大征税范围、调增税率、缩减扣除项目或金额等。征税事项越是关系基本权利的核心领域，规范密度应当越高，规定应当越详尽、具体和明确。

税法的核心机能是筹集维持国家机构运作需要的财政资金，为此，税制设计应当以确保稳定的财源为基本目标。税收来自国民从事生产经营活动的经济成果，市场经济活动创造的价值越多，国家可以参与分配的财富越多。因此，对市场经济的尊重和允许市场经济自治是现代税制建立的基本前提，而确保市场经济基于自身运行规律的自由发展是国家获得稳定财源的根本保证。^③ 就此而言，税收的课征要求国家与市场之间保持适度区隔。税收中性，

① 参见蒋悟真：《税收优惠分权的法治化：标准、困境与出路》，《广东社会科学》2020年第1期，第222~229页；许多奇：《重释税收法定主义——以〈海南自由贸易港法〉颁布为契机》，《法学论坛》2022年第2期，第98~108页。另有学者将税收优惠的制定归入税收调节权的范畴，认为其不属于法律保留的范围。参见那会强：《论税收动态法定原则》，《税务研究》2008年第8期，第61~64页。

② 参见陈新民：《德国公法学基础理论》上卷，法律出版社2010年版，第38页。

③ 参见葛克昌：《租税国的危机》，厦门大学出版社2016年版，第57页。

也就是税收的课征应尽量避免扭曲经济选择,是税法的基本价值之一。同时,公共物品既然可以为全体国民共享,其必要成本也应当由国民根据一定的标准平等分摊,尽可能避免因税收负担的差异诱发过度的税收套利行为,侵蚀国家的税基。税收中性是税收公平的必然要求和结果。正因如此,立法者通过全盘考量社会各阶层的利益和公共需要,以法律的形式确立征税标准,确保公共成本的平等分摊,公正地设定对基本权利施以限制的界限与内容。但如果在税收法律之外可以随意、不受限制地制定税收优惠政策,国民负担的税收可能完全取决于经济形势的变化或国家追求的政策目标等外部因素,甚至是偶发的经济因素,个体的税收负担可能与其经济能力不匹配,难以实现税收负担的分配公平。国家能取得的税收收入总量将随着税收优惠政策的实施而减少,难以形成稳定的收入预期。频繁的政策调整势必导致国民无法基于现行税法预测、计算税收成本并事先安排经济事务,国家欲追求的经济目标可能因税收政策的调整而落空,国民因此无法信赖已经颁行的成文税法,税法固有的刚性和权威性将无法维持,税收风险大为增加。如前所述,税收优惠仅对特定群体存在受益性,却以税负转嫁、基本权利限制乃至社会公共利益的牺牲为代价。一旦税负差异成为纳税人做出经济决策的重要考量因素,将直接或间接地限制、扭曲甚至剥夺纳税人的一般行动自由、经济活动自由及工作自由,改变市场运行秩序和竞争格局。因此,税收优惠对纳税人的基本权利有实质影响,属于法律保留的事项。否则任由其他国家机关以低位阶甚至非正式的法律渊源形式创设优惠规范,形成差别化待遇,将制造破坏税收法定主义的巨大缺口。

税收优惠是国家宏观调控的重要工具,却不是能够解决任何经济问题的“万能”灵药,因此,应当充分考量经济形势、行业特性等经济因素,权衡、决定是否以及采用何种优惠方式。不同领域、不同行业的社会经济生活形式各异,经济目标和利益追求各有不同,引发的社会经济生活问题纷繁复杂。这些问题在不同的经济形势下有不同的表现形式,其产生的原因更是千差万别。这决定了不仅不同经济问题的解决方式不同,而且同一问题在不同经济形势或环境下也难以采用同一种方式解决。及时因应经济形势,相机抉择妥适的税收优惠是必要的。税收优惠政策一旦滞后,不仅难以发挥其固有的政策效应,而且可能造成破坏性的后果。税收法律的制定和修改往往需要经历漫长、烦琐的立法程序,并在生效后通常维持相当

长时期的稳定性，无法针对经济形势的变化及时调整、修正其中的税收优惠条款。由于认识的局限性，立法机关也无法预测经济形势的变化而事先设定应对各种不同经济问题的税收优惠。因此，在税收法律中制定事无巨细的严格规则以实现税收优惠的法律保留，将无法避免经济干预的滞后性及由此产生的政策无效性。

税收优惠的制定包含对经济形势的判断分析与税收要素安排的技术性和专业性考量。已制定的税收优惠政策需要根据客观情况的变化适时加以调整。包括国务院在内的政府机关作为社会经济生活的管理主体，对整个社会经济环境有更为全面的把握，最了解当下亟须解决的社会经济生活问题，也拥有具备丰富专业知识、能力和经验的工作人员和专家成员，最熟知哪些问题以税收优惠方式予以解决最为妥适，也能够为其择定最有效的优惠方式，从而真正达成解决经济问题和鼓励促进特定群体、行业或市场发展的政策目标，并随着经济形势的不断变化而做出适当调整。因此，有必要为政府预留一定的政策调整空间，使其能够根据经济形势的变化裁量决定是否以及采用何种税收优惠。立法机关作为税收优惠政策的最终审查主体，一方面确立税收优惠制定的大体框架和基本标准，另一方面对税收优惠进行事后的备案审查，对税收优惠措施的政策效果予以评估，以此实现最终的立法控制。

五、法典化背景下税收优惠法治化的实现路径

税收优惠虽属于法律保留事项，但授权政府进行政策调整，即不完全的法律保留，这决定了其法定化的实现路径与一般税法规则应有所不同。

（一）税收优惠体系化的法治化实现：路径的选择

对税收优惠体系化如何实现的问题，学者们存在较大分歧。有学者鉴于税收优惠的税式支出属性，认为其适配方式为预算控权，应纳入预算草案接受人大审议。^①年度会议审查的工作方式能否确保人大对极具专业性和技术性的税收优惠及其预期政策效应及时予以实质性审查，不无疑问。为了根治

^① 参见叶姗：《税收优惠政策制定权的预算规制》，《广东社会科学》2020年第1期，第232~241页。

税收优惠领域规范庞杂、混乱的状况,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出“税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定”。^①有学者因此主张对各税种的优惠政策进行清理、编纂,最终形成专门的税收法律或行政法规。^②重新编纂税收优惠政策虽然可以在一定程度上实现税收优惠规范的有序性,但是对体系化的建构难以产生实质性的助益。另外,采取行政法规形式的编纂难免存有税收优惠借此逃逸法律控制的隐忧。

还有学者提出了“五层级”的税收优惠法律体系,即在宪法、税收基本法或税收征管法、部门税法下增加《税收优惠法》及其实施细则作为税收优惠的核心部分,高度整合各部门税法的关联税收优惠规定,以此实现税收优惠的统一立法。^③然而,以《税收优惠法》为核心实现税收优惠体系的统一、和谐、有序的路径,理想有余却可行性不足。虽然《税收优惠法》以汇总并类型化税种法的优惠条款为核心内容,但是各单行税种法分别对优惠条款做出规定并非造成当下税收优惠体系性缺失的根本原因。相反,政策化、应对性的过度强调才是造就税收优惠泛滥、零散无序且低效的根源所在。经济调节功能决定了税收优惠规范不可能是“一次性”的锻造物。只有针对不同经济形势下的特殊经济问题、特殊产业、行业等精准设定优惠并相机抉择,才能最大限度地达成经济调节目标。经济形势不断发展变化,经济问题层出不穷,税收优惠有因时、因事、因地而动态调整的要求。绝大多数税收优惠规范无法维持长期的稳定性,而采取年度会议制工作方式的立法机关实际上难以胜任实时对税收优惠予以动态修正、增补或废止的工作,繁冗的立法程序也进一步导致税收优惠动态调整的滞后性。滞后的税收优惠不仅难以达成预期的政策调整目的,而且可能加剧本欲解决的经济问题。未能及时废止的税收优惠已丧失其经济调节的功能,只是徒增国家税收支出的负担。可以说,以《税收优惠法》为核心建构税收优惠体系过度强化了体系性和稳定性,必然导致税收优惠体系僵化、滞后和缺少回

① 《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,人民出版社 2013 年版,第 21 页。

② 参见邢会强:《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,第 68~72 页。

③ 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,第 154~168 页;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,第 114~128 页。

应性。

因此，通过制定容纳所有税收优惠规范的专门立法实现体系化并不现实。经济调节的相机抉择性决定了应当在回应性的动态发展中寻找一种可以实现税收优惠规范的秩序、连贯且和谐的体系化方法。税收优惠规范的混乱无序源于统摄其制定的指导性原则、标准 and 要求的缺失。税收优惠规范价值多元且政策目标各异，在缺乏指引的情况下，不同主体在不同经济形势下为了应对不同经济状况分别制定的优惠规范必然各行其是、缺乏协调。要确保不同时期、政出多门的税收优惠规范的动态协调，必须确立足以统摄、指导税收优惠规范制定的根本性准则，明确其正当性基础和有效价值标准，从而为制定主体进行价值权衡和政策选择提供方向性的基本指引，确保税收优惠规范体系始终贯彻相同的理念、价值和基本原则，形成彼此协调、和谐有序的统一整体。

不少国家，尤其是发展中国家，在税法典总则编或税法通则中对税收优惠做出原则性规定。例如，土库曼斯坦、吉尔吉斯斯坦、乌兹别克斯坦等均在其各国税法典总则编规定，禁止提供个别化的税收优惠。《俄罗斯联邦税法典》规定，不得按照所有制形式、自然人国籍或资本来源规定差别税率和税收优惠，也不得破坏俄罗斯的统一市场秩序。过度的税收优惠不仅减少了国家的财政收入，引发财政赤字甚至危机，扭曲市场的公平竞争秩序，形成妨碍商品流通的税收壁垒，而且在国际层面引发恶性的税收竞争，最终反而不利于国家经济的发展。正因如此，世界各国，尤其是发展中国家，在制定税法典或税法通则时专门对税收优惠的一般性要求做出规定。这对我国具有一定的借鉴意义。

税收优惠的法律保留应包含两个基本的层次。一方面，在税法典总则编或独立的税法通则中确立税收优惠的制定与实施应遵循的一般性、基础性规则，即税收优惠事项设置必须遵循的基本原则、目的、标准和要求等，确立税收优惠资格的取得、管理等程序性规定。这些规则具有普适性，对立法者或被授权机关制定优惠规范具有指引意义，是其合法性、正当性和实施效果评价的根本性准则。另一方面，单行税收法应当予以保留的优惠事项包括两点。其一，该税种优惠事项的明确列举。主要包括具有长期稳定性的优惠事项，如对弱势群体的特别照顾，关系个人生命健康安全、基本生活维持的事项，有利于促成社会稳定和谐的事项，对国民经济发展和生活具有重要

意义且有必要给予持续性激励的事项以及基于国际惯例给予优惠的事项等。其二，该税种的优惠授权条款。明确该税种的优惠制定权授予的机关、列举该税种可授权设置的优惠事项的范围、授权期限以及该税种优惠的特殊要求等。

（二）在总则或通则中规定税收优惠事项的统一立法

在总则或通则中规定的事项应是税收优惠的根本性、共同性、一般性或协调性的规范，具体应当包括如下内容。

1. 税收优惠的一般性规范

作为量能课税原则的例外规定，税收优惠不得随意设置，以免造成税收公平过度牺牲、国库收入减少，妨碍国家机构运作。作为宏观调控措施，税收优惠也不得对市场运行过度干扰、破坏市场竞争秩序、限制市场主体的经济自由。税收优惠以税收公平或量能课税原则的牺牲为代价。只有当实施税负减免的社会经济目的符合社会公共利益且实现的社会公共利益明显高于被牺牲的税收公平价值时，税收优惠措施才具有正当性。因此，税收优惠的设置应有一定的限度，优惠对象的选取、优惠方式的采用和优惠期限的设定都应当对社会经济目的的实现是必要且有效的。

为此，应以法律的形式确立所有税种设置优惠事项时应遵循的原则和基本标准，明确以税收优惠方式对经济进行干预和调节的权限范围，确立其适用条件、可采用的方式或手段、实施标准和制定程序等内容，对税收优惠的设置予以约束和规范。这是税收优惠普遍适用且相对稳定的一般性、基础性和共通性规则。为避免各单行税种法的重复规定，节约立法资源，实现税法的简化，应当在税法典总则编或税法通则中予以规定。

具体而言，税收优惠的设置应当遵循比例原则，即采取能够最大限度地实现特定社会经济目标而实施成本最低、对纳税人权利的限制最轻的优惠方式。第一，税收优惠能够实现的公共利益应当明显超过其实施成本以及由此引发的税制不公造成的损害之和。第二，如果实现特定社会经济目的有多种方式可供选择，只有当采用税收优惠最为有效的情况下，才能选取特定主体或经济活动给予税收优惠。第三，如果有多种税收优惠方式能实现该目的，应选择执行成本最低、对纳税人权利损害最小的措施。此外，鉴于税收优惠的诱导功能可能影响市场公平竞争，竞争中性、非歧视性原则也应当作为其

必须遵循的要求。^① 为保证减免税政策的公共目的性，任何减免税措施应具有一定的普遍适用性，不得针对特定个人或单位设定特殊的税收减免，更不得基于所有制、民族、宗教或类似标准形成歧视性税收待遇，也不得造成市场竞争的限制与妨碍。

2. 税收优惠授权条款的统一立法

税收优惠属于《立法法》第 11 条第 6 项规定的应当由法律保留的税收基本制度，只有在全国人大或其制定的法律做出明确授权的情况下，被授权机关才可以设定具体税种的优惠事项。为保证被授权机关正确行使权力，全国人大应当依据《立法法》第 12 条，对可授权制定的优惠事项的界限与范围、被授权机关的选择标准、优惠制定权行使应满足的条件、可用以达成的政策目标、设定税收优惠规范的法律渊源形式以及应当遵循的要求和程序、授权的期限要求等事项统一做出规定。具体而言，中央税、中央与地方共享税以及可能同时影响数个经济部门或地区、对社会经济生活将产生综合和全面影响的地方税种的优惠事项，只能由国务院制定。在地方税种中征税对象的流动性较弱且优惠对象具有明显区域性的事项则可授权省一级人大制定。授权事项应以确有必要以税收优惠方式解决的国民经济和社会发展问题、因突发性事件确须适当减轻其税收负担并予以照顾和扶持的事项为主。同时，对各单行税种法的优惠授权条款应当包含的规范内容，如明确被授权的主体、授权目的、授权事项、授权范围和授权期限等，同样有必要统一做出规定。此外，对被授权机关行使税收优惠制定权应遵循的要求加以规定，包括被授权机关仅针对授权事项在授权范围和期限内制定相应的税收减免政策，被授权机关应当自行行使被授予的减免政策制定权，不得转授权其他机关行使，更不得由其下级职能部门代为制定或以批准、同意其下级职能部门以自己的名义制定税收减免政策进行变相的转授权等。

3. 税收优惠的备案与审查机制

为防止被授权机关超越授权范围或随意行使、滥用税收优惠制定权，对被授权机关基于授权制定的税收优惠规范应进行事后的备案和审查，并定期对其政策效果予以评估，以此实现对政府设定税收优惠的最终“立法控制”。虽然被授权机关有权基于经济发展的需要设定税收优惠并根据形势的变化及

^① 参见郑德群：《税收优惠公平竞争审查标准优化研究》，《学术论坛》2024 年第 3 期，第 56~65 页。

时做出相应的修正和调整,但是立法机关享有对授权制定的税收优惠规范的最终审查与撤销权。立法机关通过备案审查,能够保证税收优惠政策的有效性。一方面,被授权机关基于授权制定的税收优惠规范应向全国人大常委会备案,备案的内容包括规范文本以及优惠事项的起草说明,重点说明设置该优惠事项欲达成的社会或经济目标、选取优惠对象的依据、采用的优惠方式对达成该目标的有效性和必要性、预期的政策效果等。另一方面,建立事后定期评价机制,将公平竞争审查扩展至事后竞争评估,对已生效的税收优惠规范的实际实施成本、政策目标的实现状况、政策效果等予以评估。立法机关一旦认为该项优惠越权、无法实现预期的政策目标或造成市场竞争秩序的过度破坏等,就有权撤销、变更甚至废止。

六、结语

税收优惠既是税收基本制度之一,也是国家实施调控的重要政策工具,绝对的法律保留势必限制税收优惠政策功能的发挥,但过度强调相机抉择的政策裁量会导致税收优惠的制定缺少规范和约束而流于随意。政出多门、零散庞杂的税收优惠体系充斥着大量越权、不当、缺乏协调与配合的税收优惠规范,不仅无法有效地重塑社会经济生活,而且可能妨碍公共财政体制的有序运作,还可能加剧市场的失灵状态。因此,建立一项法律控制与政策调整适度平衡协调的机制,是税收优惠的法治化规范运作的核心。税收优惠的蝴蝶效应和社会经济生活的系统性决定了任何税种的税收优惠规范的制定与实施都应当遵循一以贯之的价值目标和正当性标准,受到相同的程序性约束。然而,在当下各税种立法各自为政的情况下,这一机制显然“无处安放”。税法典总则编或税法通则是税收优惠统一立法的最优载体形式,可以承载统摄各税种优惠的根本性、一般性和共通性条款,指引税收优惠的制定与执行,从而形成和谐有序、彼此协调的整体。作为税法规范体系化的理想模式,税法典的制定绝非易事,这在一定程度上将钳制和谐有序、规范有效的税收优惠体系的建立。可以说,税收优惠规范并非规范自足的封闭系统,而是有赖税法规范体系化的整体建构。这也决定了税收优惠规范的体系化同样不可能一蹴而就,过程必然漫长而艰难。

(责任编辑:方 军)