

美国州际税收竞争的司法规制及其启示

——以美国宪法“潜伏贸易条款”为中心

毕金平*

摘要:美国存在激烈的州际税收竞争。美国联邦最高法院以美国宪法中的贸易条款为基础,根据该条款的否定性意义来否决有碍州际贸易的各州税收措施的法律效力,从而规范和制约州际税收竞争。最初法院适用“潜伏贸易条款”来裁决各州税收效力的方法主要是形式主义审查法即表面法则,后来采取了注重实际影响和经济效果的“康普雷标准”。美国联邦最高法院适用“潜伏贸易条款”来裁决各州税收效力最为重要的规则是非税收歧视原则。美国的经验对我国有重要启示。我国应该赋予地方一定的税收立法权,使得税收政策以制度化和规范化方式呈现,这是对地方政府间税收竞争进行司法规制之重要前提。同时以非税收歧视原则为重要的法律规则,通过司法化方式规制地方政府间的税收竞争。

关键词:美国州际税收竞争 潜伏贸易条款 非税收歧视原则

DOI:10.16390/j.cnki.issn1672-0393.2018.06.016

税收竞争是具有税收自主权的区域,为吸引经济资源,促进本区域经济增长和提高居民福利,在税收方面相互博弈和竞争的行为。美国是一个典型的竞争性联邦制国家,国内各辖区拥有差不多完全的税收自主权。长期以来,美国各州皆在本州范围内采取政府鼓励措施去促使产业发展已成为美国政治和经济生活的一个重要景象。每一个州皆会提供税收和其他一些激励手段来促进企业立足于本州进行发展。^①事实上,美国各州凭借较为独立的税收自主权确定各种税的税基、税率以及税收特别措施千差万别,而税收差异的悬殊导致了激烈的州际税收竞争,其激烈程度有时候甚至达到了“割喉”的程度。^②尽管美国各州的税收竞争相当激烈,但美国宪法却没有明确对此予以限制。虽如此,美国联邦最高法院却根据美国宪法中“贸易条款”的否定性意义衍生出“潜伏贸易条款”。依据此条款,^③美国联邦最高法院通过判例确立了许多规则对州际税收竞争予以规制。我国自改革开放以来因市场化和财政分权化改革,地方独立经济利益诉求日渐强烈。与美国不同,我国地方政府不拥有完全的税收自主权,^④尽管如此,事实上一方面由于我国税法有对地区或特定区域、投资、出口、高科技、创业及中小企业等的各种形式的税收优惠措施进行规定,税收征管中的信息不完全性,现行税收征管方式和征管制度等使地方政府事实上仍具有进行税收竞争的很大空间;^⑤另一方面,一些地方政府为了局部利益,采用一些不合乎制度规定甚至是税法明令禁止的竞争手段,^⑥其表现是地方政府超越地方税收立法和征管权限,擅自出台各种涉税规定和政策性文件,

* 安徽大学法学院暨经济法制研究中心副教授、博士生导师
基金项目:安徽大学经济法制研究中心2013年年度项目

① See Walter Hellerstein and Dan T. Coeneny, Commerce Clause Restraints on State Business Development Incentives, 81 Cornell Law Review, 790(1996).

② 参见葛夕良:《美国的国内税收竞争研究》,《扬州大学税务学院学报》2005年第3期。

③ 尽管美国联邦最高法院同时依据几个宪法条款来限制州对州际贸易课税,如特权和豁免条款、正当程序条款和平等保护条款。但是事实上,潜伏贸易条款已成为在司法上最为重要的限制州际贸易课税的宪法依据。

④ 本文中地方政府主要是指省一级的地方政府。这是因为:(1)省级政府是国内税收竞争的主要参与者与实施者;(2)本文主要研究的是美国州际税收竞争司法规制的经验,而美国州政权相当于我国的省级政权。

⑤ 参见谢欣、李建军:《地方税收竞争与经济增长关系实证研究》,《财政研究》2011年第1期。

⑥ 参见姜孟亚:《我国地方税权的确立及其运行机制研究》,中国人民大学出版社2013年版,第178页。

内容集中在税收减免优惠上。^①为实现自身利益最大化,我国地方政府对税收资源展开了激烈争夺,税收竞争日渐激烈。激烈的税收竞争在一定程度上减少了我国较高宏观税负给经济发展带来的负面影响,因而其整体上促进经济增长。^②虽如此,激烈无序的税收竞争往往会形成地方保护,造成地区封锁,从而阻碍全国统一市场的形成。有鉴于此,笔者希冀通过研究美国规制州际税收竞争的司法经验为我国提供借鉴。

一、“潜伏贸易条款”对州际税收竞争规制的缘由及规则演变

(一)“潜伏贸易条款”对州际税收竞争规制的缘由

《美国宪法》第1条第8款赋予联邦国会调控国际和州际贸易的权力,这一规定被称为贸易条款。美国宪法中的贸易条款从正面看仅授予联邦以调控州际贸易的权力。然而,美国联邦最高法院长久以来一直认为该条款同时限制了各州设置障碍阻隔州际贸易,即贸易条款否定性方面直接限制了州权介入州际贸易,这种对州权的限制常常被作为贸易条款的否定性意义或“潜伏贸易条款”原则。因此,贸易条款又被称为“潜伏贸易条款”。^③

在财政分权体制下,必然产生税收竞争问题。因为财政自治为地方政府创造了为追求各自的经济目标而竞争的动机,而其亦影响了地方政府利用不同政策工具的偏好。税收优惠政策往往更易被地方政府作为吸引流动资本的竞争手段。^④美国州际税收竞争非常激烈,对美国存在的州际税收竞争,美国联邦最高法院如何通过贸易条款介入州际税收竞争呢?美国宪法制定者早就意识到,州际贸易战和竞争将会是联邦政府软弱无力及最终垮台的原因。如果美国要发挥它作为一个巨大共同市场的潜力,各州的规章制度必须服从统一的全国政府。^⑤正如美国联邦最高法院在“胡德公司及其子公司诉杜蒙德案”^⑥中所宣称:贸易条款所培育的制度就是哪怕是任一农民和工匠都应该明确地被鼓励生产,因为他将可以自由进入这个国家的任何一个市场,没有任何障碍阻碍其出口产品,同时没有任何其他州可以凭借关税或其他管制措施排斥他们;同样,任何一个消费者都应该可以看到在我们国家所有生产领域中的自由竞争,而充分的自由竞争可以使得消费者免受经营者侵害。美国联邦法院主要凭借“潜伏贸易条款”来裁决各州制定的包括税收优惠制度在内的税法规范是否有碍州际贸易,从而达到规范和制约州际税收竞争的目的。美国联邦最高法院认为,尽管各州都有课税以增加财政收入和规范本州内商业行为的合法权力,但各州的课税权和政策制定权不能被用来作为设置妨碍州际贸易的屏障。州际贸易间的障碍可能导致各州课征报复性税收,这样纳税人的州外业务就被划分为若干区域,同时纳税人会被迫将其业务移入到本州内。因为州政府有维护本州利益的偏好并且州外纳税人无法参与本州政治决策生成过程,所以贸易条款就承担了保护州际贸易和避免产生消极后果的重任。^⑦

(二)“潜伏贸易条款”适用于州际税收竞争的裁决规则的演变

在司法实践中,美国联邦最高法院依据“潜伏贸易条款”先后确立了一些审理方法和规则来判定和裁决州税收立法或措施是否违宪或有碍州际贸易。

美国联邦最高法院最初采取形式主义审查法来裁决。形式主义审查法是指法院在裁决州税收制度是否违宪时从形式方面考量州税收立法是否涉及了州际贸易从而判定其是否有效的裁判方法。美国联邦最

① 参见蒋荣富、毛杰:《税收法治:规范我国税收竞争的利器》,《税务研究》2006年第6期。

② 参见李涛、黄纯纯、周业安:《税收、税收竞争与中国经济增长》,《世界经济》2011年第4期。

③ See Brent B. Nicholson & Sue Mota, the Dormant Commerce Clause Rises Again: *Cuno v. Daimler Chrysler*, 5 *Houston Business and Tax Law Journal*, 323(2005).

④ See Yu Zheng, Fiscal Federalism and Provincial Foreign Tax Policies in China, 15(48) *Journal of Contemporary China*, 479(2006).

⑤ 参见[美]斯坦利·I.库特勒:《最高法院与宪法——美国宪法史上重要判例选读》,朱曾汶、林铮译,商务印书馆2006年版,第90页。

⑥ See *H. P. Hood & Sons, Inc. v. Du Mond*, 336 U. S. 525 (1949).

⑦ See Philip M. Tatarowicz and Rebecca F. Mims-Velarde, An Analytical Approach to State Tax Discrimination Under the Commerce Clause, 39 *Vanderbilt Law Review*, 879(1986).

高法院依据形式主义审查法适用贸易条款来裁决州立法是否违宪应该渊源于“吉本斯诉奥格登案”^①,在裁决此案件时,马歇尔大法官认为:(1)各州可以自由调节州内商务;(2)国会拥有专有权力来调节州际商务;(3)即使国会没有行使这一权力,各州也没有这个权力。^②从马歇尔大法官的审理意见中可以看出,各州没有权力染指州际商务进行立法,否则被视为违宪。据此,如果各州的税收立法涉及州际贸易或商业,那么仅从法条表面上就可以判定其违宪。这一案件的裁决影响了以后许多关于涉及州际贸易案件的审理。美国联邦最高法院采用形式主义审查法适用“贸易条款”来判定州税收立法效力的具体规则被称为表面法则。最先确立表面法则审理州际税收的案件是1873年“州际运输税收案”,^③在这个案件中,美国联邦最高法院首先明确了“贸易条款依据其本身的强制力应该限制州运用税收权力对州际贸易课税”。因此,美国联邦最高法院认为宾夕法尼亚州对本州内的所有货物运输征收的一项税收是违宪的,因为其事实上构成了对州际贸易的管制。据此,表面法则即一个州不能对州际贸易直接课税便确立了。在以后的许多案件中,美国联邦最高法院便依据此法则进行审判。

随着时间的推移,形式主义审查法的缺点日益暴露,受到许多学者的批判。有学者指出:“法院适用的这些原则使得理性分析税收法律几乎不可能。当时,法院似乎仅运用从字面理解的、标签化方式来处理一些明显对州和当事人有重大经济利益相关的宪法问题”。^④在1977年,美国联邦最高法院在“康普雷汽车运输公司诉布雷迪案”(以下简称“康普雷案”)^⑤中对依据美国宪法中“潜伏贸易条款”裁决州际税收立法是否违宪的裁判方法进行了重大修改。在该案中,美国联邦最高法院摒弃了没有考虑实际经济效果的形式主义审查法,而采用了一个具有裁决性的框架,该框架不在乎税法规定的措辞表达,而是重视其实际效果。为了进一步实施此方法,美国联邦最高法院提出了由四部分组成的标准以指导州际贸易课税的宪法分析。美国联邦最高法院认为,为保护国家利益,贸易条款被解释为一个州课征的税收只有满足如下的条件才被认为是有效的:(1)应税行为必须与该州有实质的联系(实质联系);(2)该税收被合理课征(合理课税);(3)没有歧视州际贸易(非歧视);(4)该税收与该州所提供的公共服务有相当的关联(与州公共服务相关)。这种标准被称为“‘康普雷案’审查标准”(以下简称“康普雷标准”)。^⑥该标准的第一个要件即实质联系条件旨在确保对州内行为课征税收具有充分的基础。在此之前法院已经强调涉及州际贸易的州税是无效的,除非该州与课税对象存在实质联系。^⑦在实践中,课税州只要证明其存在最低限度的实质联系就可以满足此要件。第二个要件即合理课税被设立的原因是确保任何一个州对州际贸易课征合理份额的税收,从而避免重复课税。^⑧第三个非歧视要件是该标准中的核心内容,因为对“歧视”的认定较为重要和复杂,所以在下文将专门对此加以阐述。此外,第四个与州公共服务相关要件实际上与第一个要件紧密相连。

美国联邦最高法院在确立“康普雷标准”之后,通过大量个案审理不断演绎并延伸该标准中的一些要件内涵及其审查标准。例如,对合理课税要件,美国联邦最高法院通过实施内部一致性标准和外部一致性标准来判断争议中的税收立法是否满足该项要件。^⑨内部一致性标准就是假设每个州都征收了一个相同税种,判断其有无可能产生重复征税。该标准是观察争议中的税法安排在平等适用美国任何一州时是否

① See *Gibbons v. Ogden*, 22 U. S. 1 (1824).

② 参见任东来、胡晓进、白雪峰、翟艳芳:《在宪政舞台上——美国最高法院的历史轨迹》,中国法制出版社2007年版,第91页。

③ See Tracy A. Kaye, *Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U. S. and EU Approaches*, 7 *Florida Tax Review*, 47 (2005).

④ Barrett, *Constitutional Limitations on Discriminatory State Tax Law*, 2 N. Y. U. Inst. On State and Local Tax'n and Conf. On Property Tax'n 1-7 (1983).

⑤ See *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U. S. 274 (1977).

⑥ See Walter Hellerstein, Michael J. McIntyre and Richard D. Pomp, *Commerce Clause Restraints on State Taxation after Jefferson Lines*, 51 (fall) *Tax Law Review*, 47 (1995).

⑦ See *Miller Bros. Co. v. Maryland*, 347 U. S. 340, 344-45 (1954).

⑧ See *Okla. Tax Comm'n v. Jefferson Lines, Inc.*, 514 U. S. 175, 184 (1995).

⑨ See *Container Corp. v. Franchise Tax Bd.*, 463 U. S. 159 (1983).

使得州际贸易比州内贸易处于更为不利的境地。^① 实施该标准,美国联邦最高法院并不是通过对州实际开征的税种进行比较,而是仅通过假设一情形即其他州皆制定相同法律来判断。与内部一致性标准相反,外部一致性标准关注州对州际贸易征税的合理性。其不看假设各州采取相同税收措施形成的结果,而是观察州对州际贸易行为实施课税主张的经济理由,以判断一州的课税是否超出其在州际贸易形成税源中所占的份额,而此份额是由课税州的经济行为所带来的。^② 事实上,美国联邦最高法院实施外部一致性测试旨在观察税收的实际或经济效果。一个满足外部一致性的税收措施被描述为只对州际贸易中一部分收入征税,此部分收入合理反映了应税行为在州内历的某一过程。但正是这些不断演变出来的审理标准和规则遭到学界诟病。诟病理由就是该测试法中一些要件存在功能重叠,是多余的。例如,有学者认为合理课税要件不是最终独立的宪法审查原则而是为实现另外两个较高位宪法性目的的手段。这两个较高位宪法性目的便是禁止对州际贸易歧视和限制州超出与之有充分联系税源施以课税。实践中,美国联邦最高法院对一个违反合理课税原则的州税立法往往不会基于该原则来判定,而是依据禁止歧视或州征税无实质联系理由来判定。^③ 另外,该标准的第四个要件存在的必要性也受到质疑。有学者认为,事实上,此要件没有形成任何约束。法院还没有依据此要件宣布某项州税收无效的先例,因为该要件的“公共服务”被界定的相当宽泛——从接受公共安全和消防保护到利用公共交通以及文明社会其他的设施,所以此要件显得无实质意义。从司法实践来看,此要件已完全附属于第一个要件。因为任何一个与行使课税权的州有实质联系的纳税人必然会从该州的公共安全和消防以及其他文明社会中的公共服务中获益。^④

尽管如此,替代表面法则的“康普雷标准”在被确定之后,美国联邦法院(包括联邦地区法院、联邦上诉法院和联邦最高法院)依据此标准审理了大量关于指控州税立法违宪的案件。该审查标准已成为美国联邦法院依据“潜伏贸易条款”的发展判定州立法是否违宪或阻碍州际贸易的最为重要的审理规则,事实上也构成了美国各州税收立法的重要边界,从而成为美国规制州际税收竞争之圭臬。

二、“潜伏贸易条款”规制州际税收竞争的非歧视原则

在美国联邦最高法院审查各州税收立法是否违宪的司法实践中,“康普雷标准”中的四个要件发挥了不同作用。该标准的第三要件即非歧视原则是主要的裁判依据。事实上禁止歧视州际贸易自始便是“潜伏贸易条款”司法审查的基本原则。^⑤ 裁判实践表明该原则在法院确保各州间自由贸易中承担最为重要的作用。依据此原则所作出的裁决数量远远高于依据“康普雷标准”的其他要件作出裁决的数量。^⑥ 因而,该原则成为美国联邦最高法院近年来宣告州税收立法无效最为重要的依据。^⑦ 有学者指出,自从确立“康普雷标准”以来,美国法院依据非歧视原则至少使得 12 项以上的类型各异的仅适用本州内应税行为或州内纳税人优惠待遇的州税收措施无效。^⑧ 因而,非歧视原则也成为贸易条款规制州际税收竞争最为重要的规则。正是这样的原则使得依据贸易条款来否定州税收合宪性做法得到广泛的认可。在“波士顿股票交易所案”^⑨中,法院对此解释道:根据贸易条款任一州都不可以通过给予本州商业直接优惠待遇的方

^① See *Okl. Tax Comm'n v. Jefferson Lines, Inc.*, 514 U.S. 175, 184 (1995).

^② See *Goldberg v. Sweet*, 488 U.S. 252, 263 (1989).

^③ See Bradley W. Joondeph, *The Meaning of Fair Apportionment and the Prohibition on Extraterritorial State Taxation*, 71 *Fordham Law Review*, 149(2002).

^④ See Jesse H. Choper and Tung Yin, *State Taxation and the Dormant Commerce Clause: The Object—measure Approach*, *Supreme Court Review*, 193(1998).

^⑤ See Walter Hellerstein, *State Taxation of Interstate Business: Perspectives on Two Centuries of Constitutional Adjudication*, 41 (37) *Tax Law*, 40 (1987).

^⑥ See Thomas Steele and Andres Vallejo, *Challenging Discriminatory Taxes: The Commerce Clause at a Crossroads?* <https://www.mofo.com/resources/publications/challenging-discriminatory-taxes-the-commerce-clause-at-a-crossroads.html>, 2018-03-08.

^⑦ See Laurence H. Tribe, *American Constitutional Law* § 6-16, at 1107, Foundation Press, 2000.

^⑧ See Peter Enrich, *Commerce Clause Constraints on State Business Location Incentives*, <http://ssrn.com/abstract=941425>, 2015-05-25.

^⑨ See *Boston Stock Exchange v. State Tax Comm'n*, 429 U.S. 318, 329 (1977).

式来课征歧视州际贸易的税收。禁止对州际贸易实施歧视性待遇是贸易条款立法的基本目的。倘若允许某州以牺牲他州利益为代价来制定支持本州企业发展的法律,那么这将会导致各州竞相采取优惠措施,进而破坏贸易条款所保护的贸易自由。

美国联邦最高法院一直强调其裁决不是阻止各州建立自己税收制度去促进本州的经济增长和产业发展。事实上,美国联邦最高法院多次阐述,建构一个能给课税州公民提供就业或美好前程的促进投资的税收制度是一个令人称赞的目标。^① 法院仅禁止在实现上述合理目标中采用不适当方式,而这些不适当方式造成了州内外歧视性待遇。然而,在适用贸易条款中,一个合宪的、良性的、吸引产业到一州发展的优惠制度如何区别于一个违宪的、歧视性的优惠制度呢?法院曾对“歧视”作了一个简洁的描述:“歧视意味着存在有利于州内而不利于州外经济利益的差别待遇。”^②因此,一项歧视性税收措施应是偏袒本州应税行为,并加重了与本州存在竞争关系的本州之外商品、经营行为或企业的负担。也就是说,歧视性的税收优惠措施会导致州内和州外的纳税人承担不同的税收负担。下面通过一个案例来说明。在“波士顿股票交易所案”中,原来纽约州开征的证券交易税适用于所有在纽约州境内的证券交易、销售协议、交易备忘录和所有股份或证券的交付和转让,并平等适用于州内和州外的交易,无论交易发生在何地,相同的税收措施适用于通过纽约交易代理商的所有证券交易。1968年纽约州发布新规定,为支持纽约证券经纪行业的发展,激励非本州股票销售者和其他证券销售者通过纽约而不是其他地方的经纪商实施交易,给予通过本州经纪商实施交易证券的销售者减少50%证券交易税的税收优惠。在审理案件时,法院认为此项税收规定打破了证券交易税平等适用州内和州外的平衡,因为一个销售者考虑在何地销售的决定不再是建立在纯粹的非税收标准基础上。相反,一个销售者会基于减少交易税的考量而通过一个纽约经纪商进行交易。法院认为旨在鼓励本州商业行为的税收减免措施违背了贸易条款的非歧视原则,因为纽约州的税收措施使得州外税收负担高于州内。

晚近,法院在审理“库诺诉戴姆勒克莱斯勒案”^③中采用了一个学术文献中分析的标准即“非强迫标准”来认定“歧视”。该标准是海勒斯坦教授和库勒教授在综合分析美国联邦法院各种适用非歧视原则案件时得出的。依据“非强迫标准”,宪法禁止州或当地政府利用税收权力强制性地影响商业决策。一般而言,对新建不动产免征财产税的措施不会涉及被质疑运用州的强迫性权力。实施这种措施,该州事实上似乎在说:来我们州吧,我们将不会向您课征任何额外的财产税。当然,如果您选择不接受我们的邀请,您的纳税清单上将没有任何变化。作为对比的运用州强迫性权力情形是这样的:你已经受制于我们的税收权力,因为你在本州实施应税行为。如果你愿意降低税负,那么在本州你可以通过实施附加的商业行为实现此目的。一旦你拒绝我们的邀请,我们将会继续像以前一样行使我们的课税权,甚至你纳税清单上的应纳税额可能将会上升。前者可以被视为一个“胡萝卜”即通过免除额外的税收负担吸引纳税人来本州从事应税行为,后者可以被视为一个“大棒”即威胁加重已在本州从事应税行为纳税人的税收负担,实际上体现了运用州税收权力去强迫在本州实施一些商业行为。选择免除在本州内实施应税行为纳税人的税收负担与旨在吸引一个新税基而对其不课征税收的行为区别在于特定纳税人先前是否已在本州从事一些应税行为。

美国联邦最高法院认为歧视不是自我界定的概念,其从来也没有确定该原则适用的情形。^④因此,法院在实践中对歧视的判断逐渐产生了一些变化。后来,法院对非歧视原则的适用主要关注税收立法或措施是否存在造成过度负担的可能性,而不是依据对贸易造成损害的证据。换言之,对州税收立法的审查不

^① See *Trinova Corp. v. Michigan Dep't of Treasury*, 498 U.S. 358, 385-86 (1991).

^② See *Oregon Waste Systems, Inc. v. Department of Env'tl. Quality*, 511 U.S. 93, 99 (1994).

^③ See *Walter Hellerstein and Dan T. Coeneny*; *Commerce Clause Restraints on State Business Development Incentives*, 81 *Cornell Law Review*, 790 (1996).

^④ See *Kathryn L. Moore*. *State and Local Taxation of Interstate and Foreign Commerce: The Second Best Solution*, 42 *Wayne Law Review*, 1425 (1995).

需要证明州际贸易已经实际受到损害或者一项收入已经遭受双重课税。一项不合理的获取收入或财产的制度必然引发重复征税,因为其他州对同一收入或财产会有更多合法诉求并课以税收。^①在“阿姆科公司诉哈德斯蒂案”^②中,美国联邦最高法院认为,对来源他州的收入给予不合理的课税也是歧视州际贸易的一种形式,并将原本作为分析合理课税要件的内部一致性标准延伸适用于是否存在歧视的判断。在此案件中,纳税人认为西弗吉尼亚州批发总收入税存在对州际贸易表面歧视,因为该州当地制造商不承担此种税收。而西弗吉尼亚州辩称批发总收入税作为补偿税,是平衡当地制造商被课征的较高生产税。法院否定了该州的理由,认为即便两个税在一起征收,批发税也不能歧视州际贸易,因为如果每一个州都开征此税,其结果便是州际贸易承受比州内贸易更重的税收负担。^③

从美国联邦最高法院的司法实践来看,之所以禁止税收歧视,目的在于确保市场自由流通,防止地方保护,而歧视性税收本质上可以被视为一种关税,即阻碍了市场的自由流通,形成市场封锁和分割。从另一角度可以认为,具有阻碍市场自由流通的类似于关税的税收措施都可被视为存在歧视。因此,美国司法实践上认为对不符合内部一致性测试的税收立法往往会导致重复征税,阻碍州际贸易,此种税收也被认定为存在歧视。歧视性税收实际上包括对本州的企业给予直接商业优势的税收和加重州际贸易负担的税收。前者对本州纳税人直接偏袒,如税收抵免等,而后者加重了州际贸易的负担,如不合理分配税收负担方法,实际上就是使州外纳税人负担更多税收。

三、“潜伏贸易条款”的适用限制和抗辩

(一)市场参与者例外原则

美国法院在司法实践中确立了一项限制贸易条款的适用原则即市场参与者例外原则,该原则主要是指如果州政府是以市场参与者身份而不是市场规制者身份行事,那么州政府的行为不适用贸易条款审查。例如,一个州可以决定将国有水泥厂的水泥出售给本州居民。^④在“里夫斯有限公司诉史特可案”中,^⑤美国联邦最高法院提出适用市场参与者例外原则的一些理论包括贸易条款目的理论、主权理论、市场约束理论、政治尊重理论等。

市场参与者例外原则主要适用于当作为市场参与者身份的州所实施的行为或措施。“潜伏贸易条款”适用于市场管制和税收两个领域。但是,税收往往一般与市场参与行为几无牵涉,因此法院对州行使税收权力时一般不适用此原则。但是,在“肯塔基州税务局诉戴维斯案”^⑥(以下简称“戴维斯案”)中,美国联邦最高法院认为肯塔基州实施歧视性课税目的在于发行债券,税收措施是其参与市场竞争的手段,裁决认为应该适用市场参与者例外原则,从而肯定该州歧视性税收的效力。在此案中,代表法庭发表意见的苏特法官阐述了税收被认定为参与市场行为的理由。苏特法官认为:肯塔基州直接参与市场行为(发行债券)会惠及本地政府,而与本地私人企业无关。肯塔基州的税收立法旨在使其部分或全部债券更具有市场竞争性。当其发行债券时,要依赖税收法令,同时市场交易者会自然把债券和税率联系在一起。作为规制措施的被禁止的歧视性税收因其为本地私人商品或服务贸易创造商业优势而阻碍了州际贸易,并不是通过政府及其雇员因实现其自身市场目标引起的。同时,苏特法官进一步说明了如何区分对待市场规制措施和市场参与行为:在没有市场参与的市场规制的案件中,应依据“潜伏贸易条款”分析;在伴随着市场规制的

^① See Thomas H. Steele and Andres Vallejo, Challenging Discriminatory Taxes: The Commerce Clause at a Crossroads? in Mitchell A. Newmark and Pilar M. Sansone, Co-Editors, State and Local Tax Insights, Morison Foerster, Summer 2006, pp. 1-4.

^② See *Armco, Inc. v. Hardesty*, 467 U.S. 638 (1984).

^③ See *Armco, Inc. v. Hardesty*, 467 U.S. 638 (1984).

^④ See Norman R. Williams and Brannon P. Denning, The “New Protectionism” and The American Common Market, 85(1) *Notre Dame Law Review*, 247(2009).

^⑤ 参见郑鹏程:《美国规制地方保护主义法律制度研究》,《中国法学》2010年第2期。

^⑥ See *Dep’t of Revenue v. Davis*, 128 S. Ct. 1801 (2008).

市场参与的案件中,因为政府基于承担“传统公共职能”追求公共利益而直接涉足市场的行为适用例外原则。^① 尽管美国联邦最高法院基于一些理论主张而实施了市场参与者例外原则以排除适用“潜伏贸易条款”,但遭到学者批评;^② 尤其是在“戴维斯案”中,法庭基于州因担负“传统公共职能”而主张作为参与市场行为的歧视性税收措施免除适用“潜伏贸易条款”的裁决理由受到许多学者的批判。因为任何“传统公共职能”都会免受“潜伏贸易条款”的限制,从而导致“传统公共职能”理论事实上不会形成任何约束。在认定一项特定的政府行为是否传统或是否具备足够的公共因素时,其理由往往不会具有说服力,因为任何一项政府行为都是“传统”或不久后将成为“传统”。^③ 司法实践中,一项税收措施往往更多被视为市场规制措施,但很多案件的当事人往往依据此原则主张税收不适用贸易条款审查的诉求。例如,在“新能源案”^④ 中,俄亥俄州认为该州实施的一项税收抵免仅为市场参与方式。同样,在“新视野/瓦诺纳公司诉哈里森城案”^⑤ 中,缅因州认为该州的一项税收减免措施也为市场参与行为。虽然这两个案件中法院并没有支持两个州的主张,但市场参与者例外原则对依据贸易条款审查税收歧视方面的适用效果和说服力仍然存在很大影响。

(二)非经济保护目的原则

贸易条款否定性意义在于禁止经济保护。明显构成对州际贸易歧视的州立法通常会被推翻,除非歧视与经济保护无关的有效因素存在合理的相关性。^⑥ 因此,在税法领域,对贸易条款形成的抗辩理由便是歧视性税收立法存在非经济地方保护合法目的,而这种合法目的不能凭借其他合理的非歧视方法来充分实现。^⑦ 据此,法院在审理各州涉及州际贸易的税收案件时,必须查明被指控对州际贸易产生影响的州税法是否旨在追求一个合法的非经济保护目的,如果存在,那么是否存在其他可替代的非歧视方法来达成此目的。这种方法便是“目的一手段”审查法即审查税收目的的合理性和税收措施的必要性。在实践中,形成歧视性效果的税收立法往往很难排除适用“潜伏贸易条款”,因为实施此种立法的州要证明其产生歧视的税收立法不是出于保护经济目的而是基于保护环境和公民健康以及安全等目的,同时还要证明这种合法目的不能凭借其他合理的非歧视方法来充分实现,尤其是后者往往很难证明。例如,在“俄勒冈废物处理公司诉俄勒冈环保部案”^⑧ 中,美国联邦最高法院认为俄勒冈州对外州废弃物垃圾填埋运营加收附加费的措施存在表面歧视。俄勒冈州主张该措施出于资源保护目的,而非经济保护。但是,法院认为即便垃圾填埋空间是一个自然资源,一个州就其境内资源不能给予其州内居民相较于州外消费者优先性权利。同时,该州也没有说明处理来自州外废弃物成本要高于处理州内废弃物成本。法院进而指出,一个州通过建立财政藩篱以阻止州外废弃物流入州内垃圾填埋场的理由不足以使得俄勒冈州歧视性征收行为具有正当性。^⑨ 在美国联邦最高法院审理的一系列案件中,凡主张基于非经济保护目的而排除“潜伏贸易条款”对歧视性州税收立法适用的诉请几乎很难得到支持。

对贸易条款的适用进行限制是美国联邦政体的反映和需求,即在确保全国统一市场得以维持的基础上,又要保证州权的行使和拓展,因此美国法院借由该条款确保在一定程度上控制对州权的限制行为,否则其联邦政体可能会遭到侵蚀。实践中,“潜伏贸易条款”主要适用于市场管制和税收两个领域的州立法。

① See *Dep't of Revenue v. Davis*, 128 S. Ct. 1801 (2008).

② See Michael J. Polelle, *A Critique of the Market Participation Exception*, 15 *Whittier Law Review*, 647(1994).

③ See Edward A. Zelinsky, *The False Modesty of Department of Revenue v. Davis: Disrupting the Dormant Commerce Clause through the Traditional Public Function Doctrine*, 29 *Virginia Tax Review*, 407(2010).

④ See Peter Enrich, *Commerce Clause Constraints on State Business Location Incentives*, <http://ssrn.com/abstract=941425>, 2018—01—08.

⑤ See Peter Enrich, *Commerce Clause Constraints on State Business Location Incentives*, <http://ssrn.com/abstract=941425>, 2018—01—08.

⑥ See *West Lynn Creamery, Inc. v. Healy*, 512 U.S. 186 (1994).

⑦ See *New Energy Co. v. Limbach*, 486 U.S. 269 (1988).

⑧ See *Oregon Waste Systems, Inc. v. Department of Environmental Quality of Ore.*, 511 U.S. 93 (1994).

⑨ See *Oregon Waste Systems, Inc. v. Department of Environmental Quality of Ore.*, 511 U.S. 93 (1994).

而通常根据“潜伏贸易条款”运用“康普雷标准”宣布歧视性税收无效的境遇下,对一州来讲,没有正当化其偏袒本州税收措施的空间。但是,在审查非税措施情形下,一个州或许有空间提出正当化理由,并能满足设定条件。^① 尽管理论上市场参与者例外原则和非经济保护目的原则的采用会使得歧视性税收措施通过“潜伏贸易条款”的审查,且这些原则经常被当事人作为辩护理由,但实践中这些主张往往很难得到法院的采信。

四、我国国内税收竞争的现状及其存在的问题

我国自1994年实行分税制的财政体制改革以来,地方政府作为相对独立的利益主体存在为发展本地经济而采取各种手段争夺资源的压力,但其没有独立税收立法权,为获得足以匹配事权的财力,地方政府必然要在税源开发和争夺上大做文章。^② 实证研究表明,我国地方政府之间存在激烈的税收竞争。^③ 地方政府间的税收竞争在一定程度上促进了我国经济的快速发展,但分权式改革造就的地方政府间税收竞争在带来“中国经济奇迹”的同时,亦引发一些问题。

一般而言,地方政府因发展本地经济而采取的税收优惠措施大体可以分为两种:(1)促进性税收优惠措施,即平等适用于辖区内所有贸易的税收优惠措施,其旨在吸引外地资源进入本地,促进本地经济发展;(2)保护性税收措施,即给予辖区内本地商品贸易税收优惠,而对辖区内相同的外地商品贸易或跨区域贸易采取歧视性税收待遇,其旨在保护本地商业。^④ 地方政府基于其独立经济利益而对地区利益的提升形成强烈的诉求,其往往通过降低税负吸引人才、技术、资本等要素资源流入本地,因此地方政府采取促进性税收优惠措施较为普遍和常见。我国地方政府因不享有独立税收立法权,其减免税权亦被剥夺,故其采取的税收优惠措施或政策往往是越权采取或擅自制定的。而这些由地方政府越权采取或擅自制定的税收优惠措施或政策的承载形式往往不是以立法文件形式存在,^⑤ 形成非常严重的制度外税收竞争。由于制度外产生的税收措施的透明度低,因此其隐蔽性强、不容易被中央察觉,地方政府争相扩大税收优惠范围,延长优惠期限,滥用减免规定,形成税收恶性竞争态势。^⑥

保护性税收优惠措施在我国实践中也不鲜见,其往往针对外地商品或服务而实施歧视性税收待遇,以偏袒本地商品或服务。例如,南方某省有关部门曾下发文件规定:“省内企业单位和个人购买神龙富康经济型轿车的,减免各种地方性税费;对用于出租车的,营运证办理费减半”;^⑦ 还有某省曾规定:“凡购买本省各种型牌汽车的省内用户,免收各种机动车辆地方购置附加费,预收通行费;免收购买小汽车教育附加费;免收新购汽车验证费;优先办理行车执照手续”。^⑧ 此外,地方政府可以凭借在决定企业享受所得税优惠方面具有的支配权力和决策空间,歧视外地企业,加大外地企业在本地经营的成本。^⑨ 广义上,税收优惠措施往往包含财政补贴。地方政府凭借财政补贴保护本地产品也是屡见不鲜。例如,最近几年广受关注的新能源汽车的财政补贴中出现的较为严重的地方保护主义现象。我国从2009年开始实施新能源汽车补贴政策,之后支持新能源汽车发展的各项政策也陆续推出。其中重要一项政策就是对购买新能源汽车给予一定数额的财政补贴。但是,一些地方政府往往通过制定新能源汽车产品目录将外地新能源汽车排除在汽车名录之外,导致购买本地的新能源汽车与购买外地的新能源汽车在财政待遇上存在差异。例

① See Edward A. Zelinsky, The False Modesty of Department of Revenue V. Davis: Disrupting the Dormant Commerce Clause through the Traditional Public Function Doctrine, 29 Virginia Tax Review, 407(2010).

② 参见叶姍:《法律规制税收竞争何以可能》,《比较法研究》2015年第1期。

③ 参见吴俊培、王宝顺:《我国省际间税收竞争的实证研究》,《当代财经》2012年第4期。

④ 本文对税收优惠的类型化分析仅具有学理上意义,而在实践中需要依据相关规则予以判断分析。

⑤ 参见王彦明、吕楠楠:《税收法定视域下地方政府会议纪要合法性检讨》,《法学》2015年第7期。

⑥ 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。

⑦ 国家计委宏观经济研究院课题组:《打破地方市场分割建立全国统一市场》,《经济研究参考》2001年第27期。

⑧ 国家计委宏观经济研究院课题组:《打破地方市场分割建立全国统一市场》,《经济研究参考》2001年第27期。

⑨ 参见李元旭、宋渊洋:《地方政府通过所得税优惠保护本地企业吗——来自中国上市公司的经验证据》,《中国工业经济》2011年第5期。

如,北京市曾修订《北京市示范应用新能源小客车生产企业和产品目录》,将本地不能生产的插电式混合动力汽车排除在地方新能源汽车名录之外。除北京市之外,其他新能源汽车试点城市也通过制定地方车型目录,限制外地新能源汽车进入本地市场。^①就保护性税收优惠措施而言,因为其存在歧视性对待外地商品或跨区域贸易,不仅与税收公平原则相背离,且直接造成地方保护,分割市场,阻碍商品自由流通,且违法性和危害后果不言而喻。同时,采取的措施或政策可能是地方政府越权采取或擅自制定的,因此也会形成制度外税收竞争。尽管目前无论从影响上或数量上,我国地方政府采取保护性税收优惠措施远不如促进性税收优惠措施,但基于独立利益诉求和类似于锦标赛式的竞争,地方政府从来没有遏制保护本地商品贸易的冲动,尤其是在未来赋予地方一定独立税收立法权的趋势下,其难免不将自身的利益“塞进”地方性立法当中,使其地方保护主义在“法律化”的掩饰下显得“名正言顺”,^②因而地方政府极有可能为保护本地商品贸易而采取大量保护性的税收措施,对此我们要未雨绸缪。

当下,非常严重的以混乱无序税收优惠政策为主要手段的地方政府间税收竞争业已引起了中央的高度关注。党的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》(以下简称《决定》)专门论及要加强对税收优惠的规范管理。依据《决定》精神,国务院于2014年11月发布通知开始了新一轮清理规范税收优惠政策的整治活动。尽管本次整治活动对维护公平的市场竞争环境、促进形成全国统一的市场体系、发挥市场在资源配置中的决定性作用有着重要意义,但凭借行政手段规范清理乃为权宜之计,无论对政策发布者抑或受税收政策影响的当事人,皆不具有可预测性,因而规范清理遇到的阻力也会较大。^③倘若没有一个制度化和规范化的长效解决机制,税收优惠政策还会泛滥,无序、不当的地方政府间税收竞争现象还会重演。

五、美国的规制经验对我国的启示

依据美国宪法,各州享有充分的税收立法权,因此其有权采取促进本地经济发展的税收措施,只要不涉及跨区域贸易,美国联邦法院往往不会依据“潜伏贸易条款”裁决州税收措施无效。但是,若州采取不适当的税收立法或措施涉及跨区域贸易,那么该税收立法或措施可能被裁决因违宪而被宣告无效。尽管美国司法权突出的是对其民主制度和选举制度的矫正,^④也尽管我国与美国无论在政治体制抑或司法运行方式以及地方政府税权等诸多方面差异较大,但在我国财政分权以及地方政府趋向获得相对独立税权的背景下,确立市场经济体制进而确保全国市场统一性方面的目标与美国具有相似性,因而美国的司法规制经验及其衍生规则对我国规制地方政府间的税收竞争有重要启示。

1. 制度化是地方政府间税收竞争司法规制之重要前提

在美国,由于州具有独立税权,各州采取的税收优惠措施往往是以州立法的形式存在。因此,其不存在制度外税收竞争。各种税收优惠制度和措施往往是透明的和规范化的。透明的、规范化的税收优惠制度是其形成有序税收竞争的重要保障,同时也是美国进行司法规制的重要前提和基础。

基于我国央地财政分权现状和地方政府利益的独立性,要遏制地方政府越权或擅自采取税收措施进行竞争现象,我们应该借鉴美国的做法,对此只能“疏”不能“堵”,要给予地方利用税收措施发展经济的立法空间和权限,因此要在贯彻税收法定原则同时赋予地方一定的税收立法权。我国之所以出现屡禁不止的大量突破法律框架的促进性税收优惠措施和保护性税收优惠措施,原因主要在于地方政府具有发展本地经济的强烈诉求和相对独立的财政利益,因此与其一概禁止地方政府行使税收优惠确定权,不如明确授

① 参见夏金彪:《推广新能源汽车亟待打破地方保护》,《中国经济时报》2015年10月29日。

② 参见秦前红:《谨防地方保护主义法律化》,《党政视野》2015年第2期。

③ 国务院在发布关于清理规范税收等优惠政策的通知之后不到半年内又通知,暂停税收等优惠政策专项清理工作,对已出台的违法税收优惠政策不再“一刀切”取消,而由各地各部门设立过渡期,逐步清理。

④ 参见任东来、胡晓进、白雪峰、翟艳芳:《在宪政舞台上——美国最高法院的历史轨迹》,中国法制出版社2007年版,第470页。

予其行权的范围和界限。^① 如果地方政府拥有一定的税收立法权,那么其采取税收措施将会借助立法形式,让泛滥的税收优惠政策受到更多牵制和约束,因为立法程序本身可以在一定程度上规范税收措施或政策,采取立法形式的税收措施或政策也会更加公开和透明,便于社会和民众监督。同时,这也将奠定对其进行司法规制的重要基础。

2. 司法化是地方政府间税收竞争争议解决之必由之路

由于 20 世纪 90 年代分税制改革,我国地方政府在财权方面所占比重较少,但事权并没有减少,因而地方财权和事权不能匹配现象一直备受关注 and 重视,故当下我国启动新一轮财税体制改革的主要内容之一就是完善地方税收体系,提高地方在财税收入中的比重,以确保其地方事权的充分运行。近年来,“十二五纲要”也提及“逐步健全地方税体系,赋予省级政府适当税政管理权限”,因而赋予地方税收立法权是我国财税体制改革重要的方向和内容。可以想象,在配置地方税收立法权的情况下,地方政府间税收竞争将会进一步加剧。如何确保地方政府采取适当的税收竞争手段呢?美国经验告诉我们,可以通过司法化的方式实现,即允许某一地方辖区外的当事人就某地方政府发布的税收政策或法律性文件因存在歧视而损害其利益事由向法院提起诉讼。就某种意义而言,司法裁决是地方政府间税收竞争争议解决的最优措施和必由之路。这是因为:(1)地方政府间冲突可以不被视作两个政府间的诉讼,而仅仅被看成涉及个人的案件。可以避免政府单位之间的直接对抗的一切不利。^② (2)私人利益的卷入,使得地方政府的任何保护主义都能时时受到来自民众的监视。^③ 而事实上,一些国家的司法实践说明,往往只有通过个人诉愿才有可能完成对社会大众利益的保护。^④ 尤其在我国,因为幅员辽阔,地方辖区众多,每个地方政府为发展本地经济可能会出台大量税收政策,仅依靠国家相关部门去监督往往很难发现。(3)司法化可以倒逼政策发布者或立法者在出台税收政策或法律性文件时谨慎行事,避免违法或影响公平竞争。^⑤ 美国法院通过审理当事人提起的诉讼形成裁决来宣告什么样的州税收立法无效或者有效,从而达到规范州税收竞争的目的。长期以来,我国地方政府间的税收竞争没有进入司法规制轨道,其主要原因是法院不能对抽象行政行为和地方法规进行司法审查。随着我国法治建设进一步发展,抽象行政行为逐渐成为司法审查对象。我国 2014 年修订的行政诉讼法规定可以对抽象行政行为附带审,此为今后具体法律法规扩大行政诉讼受案范围提供了依据,立法机关认为在条件成熟时,随时可将任何行政行为纳入行政诉讼受案范围,而不受“具体行政行为”的限制。^⑥ 此外,对地方法规进行司法审查,可以通过设立宪法法院来受理裁决。

3. 非税收歧视是地方政府间税收竞争司法规制之重要规则^⑦

美国的州具有独立的税收立法权,美国联邦法院对州在其权力范围内竞相采取的促进性税收优惠措施是允许的,^⑧而事实上各州的竞争起着限制州政府权力的作用。^⑨ 任何一个追求实现一国内资源能够自由流通的市场经济国家,皆会竭力杜绝地方保护或地区封锁。但是,地方政府正是基于追求本区域利益诉

① 参见叶姗:《斜向府际税收竞争的法律规制——以股票转让所得课税规则的变迁为对象》,《法学家》2012年第3期。

② 参见刘海波:《中央与地方政府间关系的司法调节》,《法学研究》2004年第5期。

③ 参见姜孟亚:《我国地方税权的确立及其运行机制研究》,中国人民大学出版社2013年版,第218页。

④ 参见[德]迪特·格林、季卫东、郑戈、林彦:《宪法实施四人谈:司法审查制度设计的比较》,《交大法学》2017年第1期。

⑤ 对地方政府采取有违公平竞争而给予特定经营者税收优惠的税收政策,我国开始实施公平竞争审查制度予以审查评估。无疑,此项制度对我国统一市场的形成和公平竞争环境的营造具有积极意义,但基于公平竞争审查系自我审查的制度安排,实施效果令人担忧,可能出现自我审查程序形式化问题。参见刘继峰:《论公平竞争审查制度中的问题与解决》,《价格理论与实践》2016年第11期。另外,如果没有个人诉愿的制度,可能对社会大众利益的保护也无法完成。

⑥ 参见郭美宏:《解决“四大难”,为“民告官”之路清障》,《检察日报》2014年9月1日。

⑦ 随着对“歧视”的内涵认定不断延展,美国法院从原来仅把对本州的企业给予直接商业优势而偏袒本州纳税人的情形视为歧视,发展到包含通过不合理征税方式而加重州外纳税人税负的情形。而事实上后者与“康普雷标准”中的第二要件“合理课税”在适用上确实存在内涵上的重复,加之,该标准中其他要件因较容易满足而在实践中很少作为审理依据,因而美国法院适用“康普雷标准”主要是关于非税收歧视原则的运用。因此,实践中非税收歧视甚至演变成地方政府间税收竞争司法规制的唯一规则。

⑧ 参见[美]克里斯·爱德华兹、丹尼尔·米切尔:《全球税收革命——税收竞争的兴起及其反对者》,黄凯平、李得源译,中国发展出版社2015年版,第178页。葛夕良:《美国的国内税收竞争研究》,《扬州大学税务学院学报》2005年第3期。

⑨ 参见[美]克里斯·爱德华兹、丹尼尔·米切尔:《全球税收革命——税收竞争的兴起及其反对者》,黄凯平、李得源译,中国发展出版社2015年版,第179页。

求而开展税收竞争,因此其难免会采取一些不适当的税收措施促进或保护本地利益。从美国的司法经验来看,其规制州际税收竞争旨在防止各州利用税收立法权阻遏市场要素自由流动、形成地区封锁和地方保护主义,从而影响市场机制的正常运行,造成经济低效率和损害社会福利。为此,美国法院采取了实质效果审查法即“康普雷标准”来审查州税收立法,而“康普雷标准”中最为重要的规则就是非税收歧视原则。据此,地方政府采取保护性税收优惠措施原则上应是禁止的。我国政府已强烈认识到不当的税收政策或措施会导致地方保护,从而影响全国统一市场的形成。^①但是,禁止地方保护是较为抽象的原则,需要通过更具体的规则来实施。美国联邦最高法院在司法判决中依据非税收歧视原则来判定州税收立法或措施是否有效,进而打破各州为保护本地经济利益而设置的商品自由流通的障碍,实现禁止地方保护主义的目的。因此,美国的非税收歧视原则事实上承担着作为判定地方保护主义的重要准绳的重任。^②从某种意义上讲,可以认为非税收歧视原则是规范地方政府间税收竞争的不二法门。此点对我国的税收立法和司法也有所启示。我国在将来颁布的税法通则或税收基本法中应该明确规定禁止地方制定对跨地区贸易造成歧视性效果的税收立法。对跨区域贸易歧视的认定可以界定为有利于本地纳税人而不利于外地纳税人的差别待遇。一项歧视性税收立法或措施应是偏袒本地应税行为,并加重了与本地存在竞争关系的本地之外商品、经营行为或企业的负担。同时,在认定方法上可以采取“非强迫”标准。

从美国司法实践来看,美国法院认为还存在另外一种形式的歧视即通过不合理税收分担方式加重辖区外纳税人的负担。其实这涉及税收背离问题,即产生税源的地区并没有获得应有的税收,没有产生税源的地区却获得了产生于其他税源地的税收,出现税收与税源的非一致性和不匹配,也称“税收转移”或“税源背离”。^③税收背离实质上构成了对其辖区外或主权外所得征税,也是歧视州际或跨区域贸易的行为。我国税收背离问题较为普遍,^④而地方政府税收竞争是导致税收与税源背离的原因之一。^⑤在地方政府获得相对独立税权的税制改革背景下,此类问题可能会进一步加剧,因而在将来的司法实践和立法中需要借鉴美国的司法规则,考虑采取内部一致性标准来判定地方政府出台的税收政策是否存在歧视跨区域贸易、加重区域外纳税人税收负担的情形。

此外,非税收歧视原则是否规定限制条件呢?笔者认为,一方面对植根于美国国情的市场参与者例外原则,因其认定较为复杂,且本身争议也较大,可以不予采纳;另一方面,立法上可以采取“目的—手段”审查法,允许地方在基于非经济保护目的且具有非可替代性的条件下出台差别化的税收政策。^⑥

责任编辑 翟中鞠

① 2013年商务部、国务院法制办、国家发改委、财政部和国家税务总局下发的《关于集中清理在市场经济活动中实行地区封锁规定的通知》明确指出,要清理和废除妨碍全国统一市场和公平竞争的各种规定和做法,严禁和惩处各类违法实行优惠政策行为,反对地方保护,反对垄断和不正当竞争,是建立公平开放透明的市场规则的重要保障和必然要求。该通知中的优惠政策就包括税收政策。

② 当然,此项规则也是区分促进性税收优惠措施和保护性税收优惠措施的标准和依据。

③ 参见李建军:《税收背离与地区间财力差异》,《经济评论》2013年第4期。

④ 参见李昊源、王蓓、郭沛廷:《总部经济、税收背离与地方税收收入能力》,《财经理论与实践》2016年第5期。

⑤ 参见刘建徽、唐文倩、周志波:《我国横向税收分配失衡的成因及对策》,《税务研究》2012年第2期。

⑥ 从吸取美国的实践教训来看,我国更为彻底的做法最好是不要规定将非经济保护目的作为限制条件。因为前文已论述,采取歧视性税收的非经济保护目的往往可以说明,但要证明此措施具有不可替代性,往往非常困难。将此原则不作为例外规定可以减少争议成本。但是,考虑到我国的市场经济体制尚处于完善之中,应允许地方政府有一定立法空间去实现治理目标。