

我国公共企业税收优惠制度的重构

任超

(华东政法大学 经济法学院, 上海 201620)

摘要:公共企业因其向社会提供公共产品和服务,而获得企业所得税优惠的补偿。但公共企业除提供公共产品和服务等非盈利性活动外,还从事着竞争性的经营业务。如果税收法律制度不对上述活动加以区分,而统一给予其所得税优惠,则会对公共企业经营业务的竞争者带来不公平待遇,从而构成政府补助。欧盟公共企业税收优惠制度可以给我国提供重要的经验:一方面,欧盟将公共企业视为纳税主体;另一方面,公共企业提供普遍经济利益服务的行为,是可以享受税收优惠的。此外,欧盟还建立了体系化的普遍经济利益服务适用规则。我国应当借鉴欧盟,重构公共企业税收优惠制度。在明确国有公共企业是纳税主体的基础上,规定公用事业企业提供普遍经济利益服务的经营活动才能享受税收优惠措施,而开放进入公共事业领域的民营企业若提供公共产品和服务,也应当同等享受该税收优惠。这些税收优惠制度应在坚持税收法定的基础上,构建科学合理的税收优惠补偿机制,并通过公平竞争审查。

关键词:公共企业; 税收优惠; 税收补助; 普遍经济利益服务

中图分类号: DF432 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2017)01-0103-14

一、引言

自中共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》提出“准确界定不同国有企业功能,国有资本加大对公益性企业的投入,在提供公共服务方面做出更大贡献”以来,国有企业分类改革便一直是我国国企改革的一项重要内容。2015年9月,中共中央、国务院发布《关于深化国有企业改革的指导意见》,明确将国有企业划分为商业类和公益类两种类型,并具体提出推进公益类国有企业改革的意见。在此基础上,同年12月,国资委、财政部、国家发改委又发布《关于国有企业功能界定与分类的指导意见》,将公益类国有企业的具体目标定位为保障民生、服务社会、提供公共产品和服务,并且规定其提供的产品或服务价格可以由政府调控;同时,为提高公益类国有企业提供公共服务的效率和能力,还要求积极引入市场机制,推进公益类国有企业投资主体多元化,或者还可以通过购买服务,特许经营委托代理等方式,鼓励非国有企业参与经营。

公益类国有企业是新近才出现在上述改革文件中的新名词,此前,我国并没有公益类国有企业的名称及含义的界定。与公益类国有企业的含义基本一致的概念是“公用企业”^①,这类企业基本上都是由国家设立和控制的,主要为整个社会提供公共产品和服务,并且它们所提供的产

收稿日期: 2016-10-12

作者简介: 任超(1977—),男,江苏张家港人,华东政法大学经济法学院副教授,法学博士。

^①“公用企业”的名称最早出现在1993年12月1日起实施的《反不正当竞争法》中,该法第6条禁止公用企业限定他人购买其指定的经营者的商品,以排挤其他经营者的公平竞争。同年12月9日,国家工商总局发布《关于禁止公用企业限制竞争行为的若干规定》,该规定第2条明确定义了“公用企业”,是指涉及公用事业的经营者,包括供水、供电、供热、供气、邮政、电讯、交通运输等行业的经营者。因此,“公用企业”又被称为“公用事业企业”。

品和服务是现代社会赖以生存和发展的基础,其价格水平和服务方式也与社会公众有着直接的切身利益关联。为了表述的一致性和行文的方便,本文借鉴欧盟“公共企业”这一词语,^①在相似含义下统一“公益类国有企业”、“公用企业”和“公共企业”的用法,一律用“公共企业”的名称。

公共企业的上述定位和改革方向,对我国相关的法律制度提出新的要求和挑战。一方面,由于政府调控公共产品和服务的价格,公共企业很难通过市场化收费的方式来弥补成本支出,容易造成亏损,这就需要通过政府补助的方式对其进行支持,其中税收优惠即为一种典型的政府补助,也就需要构建一套公共企业的税收优惠制度;另一方面,由于公共企业所服务的领域将引入非国有企业参与市场竞争机制,从竞争中立的角度看,又需要对公共企业的税收优惠制度进行规范,以免其扭曲国有企业与非国有企业之间的公平竞争的市场环境。

目前,我国学术界有关公共企业和国有企业税收优惠制度的研究成果主要集中在两个方面:其一,国有企业享受税收优惠的理论基础及其评述;^②其二,特定行业的国有企业税收优惠制度的分析。^③这些既有研究成果一方面奠定了我国国有企业税收优惠制度的理论基础;但更为重要的是,它们在分析国有企业税收优惠制度时,未能对国有企业进行分类甄别。因而,在当今国有企业分类改革的大背景下,上述既有研究成果已经无法指导我国的立法实践,也无法为我国公共企业税收优惠制度的构建提供理论基础。而在国外学术界,它们的研究成果,已经开始尝试从公共企业从事普遍经济利益服务的角度出发,论证公共企业是否应当享受税收优惠,以及应当如何构建公共企业的税收优惠制度。^④

而本文的目的是在十八届三中全会提出全面深化改革,强调市场在资源配置中起决定性作用,鼓励公共产品和公共服务的提供引入竞争机制的基础上,结合我国经济发展进入新常态,大力推进国有企业分类改革和供给侧改革的背景,就目前我国公共企业税收优惠法律制度的不足,借鉴欧盟公共企业税收补助制度的经验,提出对我国公共企业税收优惠制度进行完善的建议。本文的创新之处主要体现在研究思路,也就是以公平竞争的市场秩序维护为纲领,以普遍经济利益服务标准为主线,构建我国公共企业税收优惠制度。一方面,禁止可能扭曲公共企业与其他民营企业之间公平竞争的税收优惠;^⑤另一方面,对于公共企业提供的普遍经济利益服务活动,给予合理限度内的公开透明的税收优惠待遇。本文的主要观点包括以下几方

①“公共企业”是欧盟法上一个重要的概念,虽然《欧盟运行条约》第106条在使用“公共企业”词语时,并没有对其进行界定,但在欧盟的法学理论界,公共企业比较权威的定义是指,其经营规划或经营能力可能受到主权主体直接或间接影响的从事经济业务的企业。参见翟巍:《欧盟公共企业领域的反垄断法律制度》,《法学》2014年第6期。欧盟对“公共企业”的这一定义,与我国的“公益类国有企业”和“国有公用企业”的特征较为相似,因此本文使用公共企业来统一指称这些企业。

②比较具有代表性的研究成果是崔威所著的《国有企业税收政策:理论与中国实践》(《经济法研究》第12卷,北京大学出版社2013年版),该文对我国国有企业征税的理论和实践进行了梳理,并得出应当对国有企业征税的结论。

③比较具有代表性的研究成果是张庆功所著的《浅析电力企业税收优惠政策》(《现代经济信息》2014年第13期),该文对电力企业的税收优惠制度进行了分析。

④比较具有代表性的是荷兰蒂尔堡大学斯坦·斯蒂文(Stan Steven)教授所著的《公共和社会机构的税收补助:竞争和公共政策的冲突》,《欧盟税收评论》2014年第3期(<Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy>, <Eu Tax Review>2014.3.)。

⑤扭曲公共企业与民营企业之间公平竞争的税收优惠,主要有两种情况:其一,因公共企业的身份而给予的税收优惠,可能会及于公共企业提供的竞争类产品和服务,从而导致公共企业与提供同类竞争类产品和服务的民营企业之间的不公平竞争;其二,民营企业也可能会提供公共产品和公共服务,但如果税收优惠仅仅给予公共企业而不给予民营企业,就会导致公共企业与提供同类公共产品和服务的民营企业之间的不公平竞争。

面:其一,目前我国公共企业税收优惠制度存在严重不足,已经无法适应新形势下国有企业分类改革的要求,需要借鉴欧盟的经验,重构公共企业的税收优惠制度;其二,公共企业虽然提供公共产品和服务,但因其从事的依然是经营性活动,因此其具有纳税主体地位;其三,公共企业若提供普遍经济利益服务活动,因其公益性和非营利性,应当享受税收优惠;其四,公共企业普遍经济利益服务活动税收优惠制度的制定权应当保留给全国人大及其常委会,并且应当遵循合理、透明的原则,构建科学合理的税收优惠补偿机制。

二、我国公共企业税收优惠制度的现状与不足

(一)我国公共企业税收优惠制度的内容

也正因为公共企业所提供的产品与服务涉及大多数社会公众的利益,这些公共产品和服务的价格必须受到政府的管制,而不是由经营者按照市场供求关系来决定价格。一般情况下,政府的价格管制,会导致公用事业企业因收取的费用无法弥补自身的成本而出现亏损。这一状况,一方面使得以追求利润最大化为目标的私人资本不愿介入该领域,而只能由国有企业来承担公用事业企业的经营任务;另一方面,它也使得从事公用事业经营的国有企业必须依靠政府的财政补助来弥补自身亏损,以维持正常的运转,而政府补助措施中最常见的就包括税收优惠。这也是我国公用事业企业享受税收优惠政策的根本原因。但是,我国目前并没有制定统一完整的适用于所有公共企业的税收优惠制度,公共企业都是依据散乱的规章制度来享受税收优惠待遇的。经过公开数据库的检索,目前可以得到的公共企业税收优惠规章制度达到22项之多。其中既有1989年颁布的《国家税务总局关于电力行业征免土地使用税问题的规定》,也有最新如2015年的《国家税务总局、交通运输部关于城市公交企业购置公共汽电车辆办理免征车辆购置税手续问题的公告》等规章制度。概括起来看,我国公共企业目前享受的税收优惠,大致有以下内容:

第一,企业所得税优惠方面,主要集中在电网企业的特定收入减免税的规定,以及特定损失的税前扣除规则。这些所得税减免的规则包括:2011年《财政部、国家税务总局关于电网企业接受用户资产有关企业所得税政策问题的通知》明确规定,中央电网企业接受用户资产所缴纳的所得税不征收入库,直接转为增加国家资本金;2013年《国家税务总局关于电网企业电网新建项目享受所得税优惠政策问题的通告》则规定,电网企业电网新建项目可以依法享受“三免三减半”的企业所得税优惠,并且以资产比例法合理计算电网新建项目的应纳税所得额。另外,在税前扣除方面,2010年《国家税务总局关于电网企业输电线路部分报废损失税前扣除问题的公告》明确规定,电网企业输电线路的损失可以作为企业固定资产损失允许税前扣除。

第二,流转税优惠。就公共企业来说,当流转税主要包括自来水公司、供热、供电等企业提供政府鼓励的公共产品或劳务时,享受免征增值税的优惠,以及邮政企业提供的邮政业务所享受的营业税优惠。增值税方面优惠包括:1998年,为鼓励我国电网企业投入更多的设备和人力去维护农村电网,为农村地区提供电力供应,财政部和国家税务总局就规定,电网企业取得的农村电网维护费免征增值税;2004年,为鼓励更多的供热企业提供冬季采暖服务,我国也免除了供热企业所收取的采暖费的增值税;2008年,为鼓励资源综合利用,我国又规定供水企业污水处理劳务免征增值税、再生水免征增值税。另外,即便一些企业所提供的公共产品和劳务没有获得免征增值税的优惠,但也会对这些企业的相关增值税实施“即征即退”或者“先征后退”的变相优惠措施。例如,为支持核电企业的发展,2008年规定核电企业生产销售电力产品,同意实行增值税先征后退政策;为支持水电行业发展,2014年规定装机容量超过100万千瓦的水力

发电站销售自产电力产品,增值税超出8%的部分实行即征即退的优惠政策。而营业税优惠,主要是中国邮政普遍服务和金融、速递等业务的免税待遇。就中国邮政的营业税优惠待遇,财政部和国家税务总局先后于2006年、2011年、2014年出台政策,规定中国邮政及其所属邮政企业所提供的普遍服务和特殊服务,包括速递、快递及代办金融业务等所获得的收入,免征营业税。

第三,财产税优惠待遇。公共企业财产税方面的优惠待遇主要集中在供热、邮政等企业的房产税、城镇土地使用税的免征,以及城市公共交通企业车辆购置税的免征优惠待遇。早在2001年,为鼓励邮政企业为农村地区提供优质的公共邮政服务,明确规定邮政农村支局不需要缴纳房产税和土地使用税。2004年开始,为减轻供热企业的税收负担,明确居民供热所使用的厂房及土地免征房产税和土地使用税。2012年,为支持城市公交企业更好提供公共交通服务,减轻其税收负担,我国又对公交企业购置的公共汽电车辆免征车辆购置税。

(二)我国公共企业税收优惠制度存在的问题

公共企业的税收优惠制度,对于减轻公共企业的税收负担,激励和推动公共企业为整个社会提供公共产品和服务,满足社会的一般需求,发挥着重要的作用。当然,综观上述我国目前公用事业企业税收优惠制度和政策内容,也存在着较多的问题,亟须解决。

其一,我国公共企业的税收优惠制度的立法层级参差不齐,不同位阶的税收优惠制度数量分布不合理,缺乏足够多的高位阶法律规范。就法律层次来看,除了公共企业的环境保护、节能节水项目所得减免企业所得税的优惠待遇,是依据《企业所得税法》和《企业所得税实施条例》,其余绝大多数公共企业税收优惠制度的立法层级都较低,毋庸说立法机关制定的法律依据,甚至是国务院制定的行政法规依据都极少。另外,我国公共企业所适用的税收优惠制度中,非正式渊源的法律文件所占的比重过大、数量过多,正式渊源的法律、法规、规章的数量却极为有限,即便是那些由财政部、国家税务总局制定的规范性文件,一般也都采用通知、答复等内部文件的形式。这些都导致我国公共企业税收优惠制度呈现出政策性有余而法律性不足的特点,公共企业根据这些文件享受的税收优惠体现了政府的政策意图,却使得法律的稳定性受到削弱,严重背离了税收法定主义的基本要求。

其二,公共企业税收优惠制度内容不统一,不同公用事业部门适用不同的税收优惠政策,制度内容较为散乱,缺乏系统性。有的税收优惠制度是针对某一具体行业的,但并不限于特定税种,如2011年财政部、国家税务总局《关于继续执行供热企业增值税、房产税、城镇土地使用税优惠政策的通知》等;而有些税收优惠政策是针对某一税种做出的优惠,而不限定特定的行业,如我国《企业所得税法》中规定公共基础设施项目和环境保护、节能节水项目企业所得税的优惠,以及供热、供电、供水等单位都能享受的增值税优惠政策等。但更多情况下,公共企业所享受的税收优惠待遇是针对特定企业的特定税种的,例如,针对城市公共交通企业,适用专门的购置公共汽电车辆免征车辆购置税的优惠;针对提供邮政服务的中国邮政的营业税优惠措施等。这种缺乏系统性的散乱立法,恰恰反映出我国公共企业税收优惠政策制定时的主观性和随意性,从而极易造成不同税收优惠政策之间的重复或冲突,且稳定性较差,这也必然会最终影响到税收优惠政策对公共企业提供公共产品和服务的激励和补偿效果。

其三,我国公共企业税收优惠制度最为严重的缺陷,在于这些专门为特定公用事业企业的特定业务所规定的税收优惠待遇,严重违反了市场公平竞争的原则,违背了税收制度应当保持“竞争中立”的立场。以中国邮政享受的营业税优惠待遇为例,2006年、2011年和2013年,财政部、国家税务总局先后三次发布文件,规定中国邮政所提供的普遍邮政业务和特殊服务业务

(包括函件、包裹、汇票、机要通信、党报党刊发行),以及为中国邮政储蓄银行、中国邮政速递公司代办金融业务和代办速递等业务所取得的经营收入,免征营业税。^①但是,这一税收优惠政策,对其他从事邮政业务的快递公司市场主体来说,是极其不公平的。因为根据我国邮政法的规定,信件和10公斤以下的包裹属于普遍服务的范畴,政府通过委托中国邮政来担当普遍服务的责任,使社会成员享受均等的普遍服务标准,并且给予中国邮政此类业务经营收入免征营业税的优惠待遇。但是,随着我国快递市场的蓬勃发展及市场竞争愈来愈激烈,民营快递公司也在经营着文件和小额包裹的快递业务,并且在激烈的市场竞争环境中价格也普遍较为低廉,也在提供着类似的普遍服务,但它们却享受不到营业税的免税待遇,这种税负差异带来了两类企业之间的不公平竞争。另外,中国邮政为中国邮政储蓄银行代办的金融业务并不具有公共服务的属性,而是为市场竞争主体提供的盈利性经济活动,本不应该与普遍邮政业务享有相同的税收优惠。授予该类盈利性经济活动税收优惠待遇,将会严重威胁中国邮政与其他代办金融服务的市场主体之间的公平竞争,同样也违反了“竞争中立”的立场。

因此,随着我国国有企业分类改革的逐步推进,我国应当根据党的十八届三中全会提出的统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则,加强对公共企业税收优惠制度的规范管理。在坚持税收法定原则的基础上,全面清理公共企业既往享受的各类税收优惠政策。在此基础上,我国还应当借鉴域外成功经验,从制度和理念上更新我国公共企业税收优惠制度,构建符合国有企业分类改革目标要求的公共企业税收优惠法律制度体系。

三、公共企业税收优惠及非法税收补助的欧盟经验

(一) 欧盟公共企业税收优惠制度和非法税收补助调查

1. 欧盟各国公共企业税收优惠制度概况

在绝大多数欧盟成员国,都有关于公共机构和企业税收优惠待遇的法律规定。根据这些法律,欧盟公共企业所享受的税收优惠待遇大致有两种类型:其一,将公共企业视为非征税实体。这样做的原因在于,公共企业不同于一般的商业公司,它不会分配任何利润给股东,企业的盈余资金都是排他性的使用于普遍经济利益服务。最后,公共企业的所有资金将作为业务活动的成本会被消耗殆尽,没有任何私人的个体会获得利润的分配,以增加它们的支付能力。^②当然,这种类型的国家极少。其二,更多的欧盟国家却依然将公共企业视为可征税实体。但是对公共企业来说,它的纳税义务是被限定在经营活动范围内的,包括执行农业事务、生产事务、采矿事务、除不动产交易外的其他交易业务、跨区域公共运输业务等。因为通过上述经营活动,公共企业已经进入竞争领域,与其他市场主体展开了有效竞争,若给予这一业务免税资格,则会扭曲市场公平竞争秩序。而公共企业所从事的公共服务的执行或者非盈利活动实现的收入,是全部豁免于所得税的。

目前,绝大多数欧盟成员国采用的都是第二种税收优惠模式。但令人遗憾的是,欧盟很多成员国都没有制定更加具体和清晰的法律规范,就公共企业主体资格认定、经营性与非经营性业务的区分标准、执行公共服务收入的免税期限或额度等内容,做出具体明确的规定。而正因为缺乏内容清晰而明确的制度规则,欧盟很多成员国公共企业税收优惠制度在适用中所带来的混乱,已经引发了欧盟委员会的担忧和非法税收补助的调查。^③

^①财税2006年(47)号、财税2011年(66)号、财税2013(82)号文件。

^②Stan Stevens, Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy, Eu Tax Review, 2014/3, pp. 149-170.

^③Joop Kluit & Stan Stevens, Profit Taxation and the Public Sector: A Comparative Study within the EU and the US, PwC 2014.

2. 欧盟委员会非法税收补助初步调查结果

欧盟委员会最早收到的有关公共企业税收优惠构成政府补助的投诉,来自于荷兰。^①2013年5月,在经过初步调查后欧盟委员会裁定,荷兰的公共机构和企业所获得的所得税优惠制度构成政府补助,并正式要求荷兰政府取消上述税收优惠制度。其理由是:荷兰大量公共机构和企业都享受所得税减免优惠,使其获得了相较于其他私人企业的竞争优势,违反了市场主体公平原则;同时,该差别税收待遇也扭曲了荷兰和欧盟相关市场的公平竞争。荷兰政府对欧盟委员会的裁定做出了回应,明确在2016年1月1日之前,实施新的法律,以满足欧盟委员会的要求,避免被委员会提起正式政府补助调查。^②

(二) 欧盟非法税收补助构成要件

在欧盟内部,税收法律制度和税收政策的制定和执行,从来都是属于欧盟各成员国主权范围内的事务,成员国政府可以根据本国的政治、经济、社会等状况,决定所得税、财产税等的适用范围和税率,也有权因地制宜对不同行业制定有差别的税收优惠待遇。但是,为维护欧盟内部公平竞争的市场环境,成员国的税收制度和政策不能与欧盟政府补助制度相抵触,任何可能给特定企业带来经济利益和竞争优势的税收优惠,均可能构成《欧盟运行条约》第107条第1款所禁止的政府补助。^③《欧盟运行条约》第107条第1款规定:“由某一成员国提供的或通过任何形式的国家资源给予的任何援助,凡通过给予某些企业或某些商品的生产以优惠,从而扭曲或威胁扭曲竞争,只要影响到成员国之间的贸易,均与内部市场不符。”^④从这一规定看,公共企业的税收优惠制度,若要构成欧盟法所禁止的政府补助,必须满足一定的构成要件。

1. 公共企业主体必须符合“企业”的特征。欧盟的政府补助规则仅适用于“企业”,因此公共企业的税收优惠制度若要构成税收补助,其首要的前提是该公共企业必须构成欧盟法意义上的“企业”。欧洲法院从最广泛的意义上界定了“企业”的概念,它们是指从事经济活动的实体,而不管它们的私法地位及资助资金的来源和途径。而该定义中的“经济活动”,则是指任何以向市场提供商品和服务为主要组成部分的活动。^⑤在欧盟,虽然公共企业及其主动发起的社会事业,被视为实现社会变化和影响的重要工具,但它是从事经济活动的方式,为社会提供公共物品和服务的,其本身也就构成欧盟法中的“企业”。

2. 税收补助必须被政府或者通过政府资源而授予。税收补助必须被政府授予或者通过政府资源授予。所谓通过政府资源授予,是指由政府指派或设立的公共或私人机构,使用属于政府的资源或者被政府控制的资源,以进行政府补助。^⑥但是从税收补助的角度上来看,由于只有政府才具有税收政策的制定权,因而惟有政府才能成为授予公共企业税收补助的主体,排除通过政府资源而授予税收补助的可能性。而这里所称的政府,既包括地方政府,也包含中央政府。

^①这些投诉是由两家作为码头所有权人的垃圾管理公司提出来的,反对地方机场的免税优惠。

^②在2014年4月,荷兰政府就公布了新法律,明确规定,除政府的内政活动、执行公共任务以外,公共机构和企业在执行经营业务时,它们将全部成为企业所得税的纳税主体。欧盟委员会在2016年1月27日也已经表示,荷兰的6个国有港口——阿姆斯特丹、登海尔德、格罗宁根、穆尔代克、泽兰海港——已经自2016年1月1日起,须承担公共企业的纳税责任。并且敦促比利时和法国,纠正给予公共港口税收优惠的做法。

^③据统计,欧盟委员会掌握的政府补助措施中,有40%的政府补助是通过差别税收待遇,或者减免社会保险税的方式实施的。

^④欧洲联盟:《欧洲联盟基础条约(经里斯本条约)修订》,程卫东、李靖堃译,社会科学文献出版社2010年版,第88页。

^⑤Case 118/85 Commission v. Italy [1987] ECR 2599, para. 7, Case C-35/96 Commission v. Italy [1998] ECR I-3851, para. 36, joined Cases C-180/98 to C-184/98 Pavlov and Others, para. 75.

^⑥Case C-482/99 France v. Commission [2002] ECR I-4397.

3. 税收补助必须授予接受者以利益。在政府补助的情况下,该补助措施的形式、法律性质及其所追求的目标,并不是决定性的,政府补助案件中最为关键的是补助措施的作用。^①政府补助必须使得被补助企业获得在正常市场竞争条件下无法获得的经济利益。对公共企业有利的税收优惠待遇,虽然可能其目的在于激励企业去从事政府所鼓励的经营业务,但它是减轻企业自身的税收负担的方式进行的,给企业带来了减少支出的实际经济利益,因此构成税收补助。

4. 该利益必须选择性的有利于某些企业。税收补助最难以判断的构成要件是选择性标准,即该税收补助措施的利益必须有利于特定企业或者特定产品或服务的提供。这种利益并不是仅仅指该税收措施在实践中改善了某些企业的经济状况,而是指税收补助措施的目标,是使该被补助企业获得相较于其他法律或实际地位相同的企业,获得选择性的优势和利益。而税收补助措施的选择性,一般是通过比较该税收措施与成员国正常的税收制度是否背离来确定的。就税收补助的选择性来说,欧盟委员会已经发表相关声明:数个成员国,根据企业的身份适用不同的税收规则,例如,给予公共企业以地方税或者公司所得税的豁免。根据《欧盟运行条约》第107条第1款,给予具有公共企业的法律身份且执行经济活动的实体以税收优惠待遇的规则,可能构成政府补助。^②

5. 税收补助必须影响到成员国间的贸易,并且扭曲了共同体市场的竞争机制。税收补助的最后标准是该措施必须扭曲或威胁扭曲竞争,并消极地影响共同体内部的贸易。该标准实质上是两个标准的结合:^③一方面,税收补助措施必须扭曲或者威胁扭曲竞争;另一方面,竞争的扭曲必须消极影响到欧洲共同体内部的贸易。从欧洲法院的案例来看,法庭一般都同时评估这两个标准。^④在一般情况下,如果税收补助对共同体内部的贸易产生消极影响,它不可避免地会扭曲竞争。^⑤

(三) 欧盟公共企业非法税收补助普遍经济利益服务豁免

符合上述非法税收补助构成要件的税收优惠措施,一般会受到欧盟委员会的禁止。但是,《欧盟运行条约》第106条也规定了一种豁免条件,即非法政府补助的普遍经济利益服务豁免。根据该条第2款的规定,受托从事普遍经济利益服务的企业可以享有特权,如果适用包括政府补助制度在内的竞争规则,使该企业不能正常履行普遍经济利益服务,则可不适用竞争规则。^⑥当公共企业接受政府的委托而从事普遍经济利益服务,则可以根据这一规则享受非法税收补助的豁免。

1. 普遍经济利益服务的界定

虽然《欧盟运行条约》第106条第2款使用了“普遍经济利益服务”的概念,却没有对它进行

^①Case C-39/94, *SFEI v. La Poste* [1996] ECR I-354, para. 60.

^②EU Notice 1998, para. 19.

^③Case 387/92 *Banco Exterior de Espa* [1994] ECR I-877 para. 15.

^④Case T-12/99 and T-63/99 *UK Coal* [2000] II-2153 para. 54, Case T-204/97 and T-270/97 *Epac* [2000] ECR II-2267 para. 44, Case T-288/97 *Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia* [2001] ECR II-1169 and Case T-195/01 and T-207/01 *Government of Gibraltar* [2002] ECR II-2309 para. 125.

^⑤Case T-288/097 *Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia v. Commission* [2001] ECR II-1169 paras 49-50 and Case C-730/79 *Philip Morris v. Commission* [1980] ECR I-2671 para. 11.

^⑥《欧盟运行条约》第106条第2款规定:“受托从事具有为普遍经济利益服务意义的活动之企业或具有产生财政收入至垄断性质的企业,只要两部条约包含的规则在法律或事实上不妨碍这些企业完成指派给它们的特定任务,则这些企业应遵守两部条约包含的规则,尤其是竞争规则。贸易的发展所受的影响不应导致违反联盟利益。”

定义,而是将该定义权赋予成员国政府。任何欧盟成员国均享有自主界定普遍经济利益服务的具体内容和范围的权力,并且有权决定对该服务的提供给予补偿。这是因为欧盟各成员国的经济政策与文化传统不同,它们对于“普遍经济利益服务”的界定有着重大差异。欧盟始终避免在联盟层面确立一项统一的“普遍经济利益服务”的界定标准,以防止欧盟与成员国之间定义的冲突。欧盟委员会充分尊重和采纳成员国关于普遍经济利益服务的界定标准,只有在成员国界定的范围和内容出现明显错误时,才会采取措施进行干预和矫正。而欧洲法院在涉及“普遍经济利益服务”界定时,也只是在判决中指出,普遍经济利益服务是相较于一般经济活动,具有特殊特征的服务。

虽然欧盟相关法律并没有对“普遍经济利益服务”进行直接的明确界定,但欧盟委员会和欧洲法院在总结执法和司法实践的基础上,也形成了普遍经济利益服务定义时应当遵循的原则:其一,特定的公共服务任务的委托,亦即在相同范围或者相同的市场条件下,一般商业利益主体是不愿意主动承担该种服务的;^①其二,如果一项服务能够在正常市场条件下,通过令人满意的价格、目标、质量,由市场主体提供,则不存在普遍经济利益服务的委托;^②其三,在私人投资者准备提供带有充足覆盖的竞争性服务的领域,普遍经济利益服务的提供将不会被接受;^③其四,被归入普遍经济利益服务的服务,必须提供给公民或者给社会整体利益。^④欧盟委员会制定的次位法中所形成的“普遍经济利益服务”界定标准对成员国政府有着法律约束力,而欧洲法院的司法判例中所确定的界定标准则对成员国政府具有指导效力。因此,欧盟各成员国政府在界定本国“普遍经济利益服务”时,一般会遵循上述原则。

2. 普遍经济利益服务补偿的司法裁决标准——阿尔特马克标准

任何一项公共企业政府补助措施,若要适用普遍经济利益服务豁免,必须通过一项名为“公共服务补偿”的测试,该测试由欧洲法院建立于阿尔特马克(Altmark)案件中。

在阿尔特马克案件中,为公共服务义务补偿豁免于禁止的非法政府补助,欧洲法院构建了四项条件:其一,接受者企业必须实际具有公共服务义务去补偿,并且该责任是清楚明确的;其二,据以计算补偿的参数必须事先通过客观和透明的方式予以确定;其三,补偿不能超出必要的限度,即在企业提供公共服务之后得到的合理收入和利润之外,不得施以多余的补偿;其四,提供该社会服务的企业必须根据公开的程序规则竞标,优胜者提供这一服务应当是最有效率的。如果不存在竞标,则需要参考一个健康的、适宜提供该社会服务的企业模型,以此估算企业提供该服务的实际成本,附加合理收入和利润空间。^⑤

具体到公共企业的税收补助措施,在适用阿尔特马克标准时,需要进行适当的调整。^⑥首先,阿尔特马克标准要求通过成员国立法以将公共任务委托给企业。但是,税收补助措施依据的是更普遍的标准,诸如该实体必须追求公共或社会利益,而无需明确的立法授权。其次,阿尔特马克标准都涉及公共服务补偿的参数和补偿水平,但是税收补助措施的问题是,由于其具有普遍性的特征,而无法针对某个单一特定的公共企业来确定补偿参数和水平。因此,税收补助措施的补偿水平,更多的是通过限制补助时间和规模的方式,以使得该项补助符合阿尔特马克标准。

^{①③④}EU Commission's Communication 11 Jan. 2012, C 8/4, point 48, 49, 50.

^②Case C-205/99 Analir [2001] ECR I-1271, para. 71.

^⑤Altmark Trans C-280/00 [2003] ECR I-7747 paras 88-93 and SFMI-Chronopost, Commission Decision 98/365, OJ L 164, 9 Jun. 1998.

^⑥Stan Stevens, Tax Aid and Non-profit Organizations, EC Tax Review 2010/4, pp. 156-169.

3. 欧盟委员会《特定类型普遍经济利益服务补偿的决定》(以下称为“决定”)

在欧洲法院阿尔特马克司法裁判标准的基础上,欧盟委员会于2011年12月20日发布了一份“决定”,澄清特定类型政府补助的普遍经济利益服务补偿,可兼容于《欧盟运行条约》第106条第2款,并且豁免通知义务。根据该“决定”,欧盟成员国政府可以通过公共服务补偿的形式授予受托承担特定类型公共利益服务单位企业政府补助;如果该政府补助符合决定的条件,该政府补助是与条约相兼容的,并且不必事先通知欧盟委员会。^①该“决定”是在阿尔特马克案件所建立的普遍经济利益服务补偿标准的基础上,就特定类型的普遍经济利益服务补偿做出的规定。该“决定”适用范围包括:1500万欧元以下的跨区域交通运输和交通运输工具服务、医疗服务、健康和长期照料、儿童保健、就业与再就业、航空航海、机场、港口等。^②

此外,该“决定”就普遍经济利益服务补偿作出具体规定:第一,企业被委托从事普遍经济利益服务运营的期限不得超过10年,除非根据公允会计准则,一项重要的投资需要较长时间的分期偿还;第二,补偿的成本是指运营普遍经济利益服务所招致的所有成本,既包括直接成本和适当的分摊成本,也包含必要的投资成本;第三,补偿的合理利润,应当考虑到提供普遍经济利益服务的风险水平及典型企业的回报率;第四,为保证成员国不存在超额的补偿,欧盟委员会应当至少每三年进行一次常规检查,并且在委托期限结束时进行最终检查,如若发现存在超额10%以上的补偿,任何接受的企业应当负责退还;^③第五,成员国政府应当通过互联网或其他方式,发布普遍经济利益服务补偿的基本信息,并保证在实施期限内及期限结束后10年内,该基本信息可以被得到。^④

4. 欧盟委员会《关于公共服务补偿的联盟框架》

2012年1月,欧盟委员会发布通告,颁布《关于公共服务补偿的联盟框架》,将上述特定领域的普遍经济利益服务补偿规则扩展到其他领域。欧盟委员会由此建立了公共服务补偿原则,在此框架下的普遍经济利益服务补偿,兼容于《欧盟运行条约》第106条第2款,不构成禁止的非法政府补助措施。根据该框架,成员国政府首先必须通过一项或多项法案对公共企业进行委托或授权,该委托授权法案一般包含公共服务的内容和期限、地域限制、委托授权企业提供的特别措施的性质、对补偿机制的描述及避免过度补偿的措施和恢复机制等内容。此外,成员国政府在授予普遍经济利益服务时还必须遵循2006年透明度指令和联盟有关公共采购的规则,且不得在相同普遍经济利益服务不同提供者之间进行歧视,由此来保证共同体市场的公平竞争。另外,该框架还包括有关普遍经济利益服务补偿额计算和避免超额补偿的详细规则,且额外的预防措施必须被采用以确保贸易的发展不被影响。如果严重的内部市场的竞争扭曲可能仍然得不到解决,委员会可以要求额外的条件。该框架还规定,成员国必须通过互联网或其他方式,发布其所授予的关于普遍经济利益服务的政府补助,尤其是补助内容与期限、补助数额等核心内容。

5. 普遍经济利益服务最小额补助规则

2012年,就普遍经济利益服务补偿,欧盟委员会也颁布了最小额补助豁免的规则。提供普遍经济利益服务的公共企业在任何三个财政年度内所接受到的政府补助的总额,没有超过

^①Stan Stevens, Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy, Eu Tax Review, 2014/3, pp. 149-170.

^②EU Commission's Decision 11 Jan. 2012, L 7/7, point 2.

^③如果补偿额度不超过10%,则结转至下一委托期限内。

^④EU Commission's Decision 11 Jan. 2012, L 7/7, Art. 8.

50万欧元,则可以认定该普遍经济利益服务的提供没有影响成员国之间的贸易,或者没有扭曲或威胁扭曲竞争。该“最小额补助规则”与2006年欧盟委员会《最小额豁免条例》中集体豁免制度最大的区别,在于该规则仅仅适用于提供普遍经济利益服务的企业,且其最小额的标准高于集体豁免制度。

四、欧盟公共企业税收优惠制度对我国的启示

(一)公共企业是纳税主体

在竞争中立的立场上,欧盟所有的公共企业均是纳税主体,它们并不必然具有免税主体资格。虽然在欧洲曾经有很多反对向公共企业征税的观点,比如认为对公共企业征税除了会导致不必要的行政成本增加外,并不会增加政府的财政收入;公共企业作为公共产品和服务的提供者,实现的是政府功能,并且它也不会有任何利润的获取并分配给政府股东,等等。但是,在欧盟委员会看来,公共企业虽然是政府控制的提供公共产品和服务的企业,但是它们所从事的依然属于经营活动的范畴,而当企业从事这些经营活动时,已经进入市场竞争的领域。为维护公平竞争的市场环境,税收制度就应当一体适用于所有企业,而不能仅仅因为它们的所有者结构或者是法律形式的不同,而导致不同的税收待遇。就公共企业而言,也就不能因为它们由政府所控制的为社会提供公共产品和服务的企业,而获得免税主体资格。否则,该税收优惠待遇将构成被禁止的扭曲共同体市场竞争秩序的非政府补助。

(二)公共企业提供普遍经济利益服务的活动应当享受税收优惠待遇

公共企业虽不具有免税主体资格,但它所从事的经营活动如若符合普遍经济利益服务标准,该类经济活动应当享受税收优惠待遇。公共企业是以保障民生、服务社会、提供公共产品和服务为主要目标的,它们所提供的服务也就具有普遍经济利益服务的特征。这些普遍经济利益服务基本上都是能够真正地普遍惠及整个社会的各阶层和群体,此类产品和服务的价格往往受到政府的管制,公共企业提供的上述产品和服务,政府一般都规定了较为低廉的费用和价格。对政府来说,公共产品和服务的社会功能和效果是最为重要的,但是对公共企业来说,如果它们所收取的费用和价格连成本都无法全面覆盖,就会导致亏损,缺乏盈利能力。因此,政府必须对提供非盈利的普遍经济利益服务的公共企业进行补助,而税收优惠措施就是较为典型的补助方式,并且这种政府税收补助并不应当受制于欧盟的政府补助规则而被禁止。这是因为如果严格适用包括禁止政府补助在内的竞争规则,会损害公共企业上述公共服务功能的实现。因此,为了在保护欧盟市场公平竞争与保障公共企业承担公共服务职能之间取得平衡,欧盟才有了普遍经济利益服务豁免制度,即公共企业可以享有特权;如果适用包括政府补助制度在内的竞争规则,使公共企业不能正常履行普遍经济利益服务,则可不适用竞争规则。

(三)普遍经济利益服务规则的构建

如上文所述,欧盟公共企业提供普遍经济利益服务是其相关活动获得税收优惠待遇的合法性基础,但是欧盟委员会并没有就“普遍经济利益服务”本身做出具体明确的界定。不过,欧盟委员会在处理个案的过程中,也形成了一些普遍经济利益服务界定时适用的规则。一方面,欧盟委员会从正面认定,普遍经济利益服务必须是整个社会全体成员能够享受的服务,并且该项服务的提供并不是基于公共企业的主动选择,而是基于特定的公共服务的委托;另一方面,欧盟委员会从反面认定,正常市场条件下,有市场主体愿意提供,或者私人投资者愿意以市场价格竞争性提供的服务领域,应当排除在普遍经济利益服务之外。

此外,公共企业因政府补偿其提供公共产品和服务的亏损而享受税收优惠待遇,因此其税

收优惠措施还必须具备公共服务补偿的特征,这也是普遍经济利益服务规则的一部分。首先,公共企业必须具有公共服务的委托或授权,该项委托可以是法律的规定,也可以是有权机关的决定,并且应当明确委托或授权的年限。其次,公共企业所享受的税收优惠的补偿必须有客观公正的数额,该数额应当根据运行普遍经济利益服务的成本和合理的利润为基础,不得超出必要的限度。以此数额为基础,明确公共企业享受税收优惠待遇的时间和规模。再次,为保证将公共企业所获得的政府税收补助控制在合理限度内,政府应当将公共企业所享受的税收优惠待遇信息向社会公布,并且定期接受政府机构的检查,以确保该税收优惠不会因超出必要的限度而影响到市场竞争。

(四)公共企业税收优惠制度体系化

虽然公共企业的税收优惠制度本身属于欧盟成员国内部事务,欧盟委员会并无权加以干涉;但是欧盟委员会以欧盟政府补助规则为基础,从维护公平竞争秩序的立场,禁止可能扭曲欧盟共同体内部市场竞争的政府税收补助,各成员国的公共企业税收优惠制度必须符合这一要求。在政府补助规则逐步发展过程中,欧盟委员会形成了一整套体系化的制度。

首先,《欧盟运行条约》第106条第2款和第107条构成公共企业税收优惠补助制度的基础规则。一方面,条约第107条禁止扭曲共同体内部市场竞争的政府税收补助;另一方面,条约第106条第2款却规定,企业提供普遍经济利益服务的活动,不受政府税收补助规则的限制,这一规则当然也适用于公共企业提供的普遍经济利益服务。其次,欧盟委员会的规章和决定具体规定着普遍经济利益服务豁免的制度。如2011年12月欧盟委员会发布的医疗服务等特定类型的普遍经济利益服务补偿决定、2012年《关于公共服务补偿的联盟框架》、2012年《最小额补助豁免规则》等,都是针对普遍经济利益服务补偿规则适用过程中的具体问题做出的规定。最后,欧洲法院在个案中的司法判决,也是欧盟政府税收补助及普遍经济利益服务制度的重要组成部分。普遍经济利益服务“公共服务补偿”的标准就是由阿尔特马克案件所确定的。

可以说,欧盟公共企业税收优惠制度已经形成一整套体系,该规则体系由一般规定、实施规章及司法判例所组成,虽然欧盟委员会的规章数量较多且内容庞杂,欧洲法院的个案司法判例针对的也是具体问题,但它们都是以《欧盟运行条约》中政府税收补助规则和普遍经济利益服务制度为基础的,因此均能在整个制度体系中有有机组合,共同发挥制度规则的作用。

五、我国公共企业税收优惠制度的重构

我国目前正处在国有企业分类改革的关键期,国有公共企业以承担公共服务职能为主要目标,因此其所提供的公共产品和服务的价格会受到政府的管制,这也必然导致公共企业无法以正常的收费来收回企业成本,而必须由政府提供政策支持以弥补其亏损,而税收优惠则是政府提供政策支持的重要手段。但是我国目前的公共企业税收优惠制度存在着较大的问题,已经无法满足国有企业分类改革的新要求。因此,针对我国目前公共企业税收优惠制度存在的问题,结合欧盟公共企业税收优惠制度的启示并借鉴其经验,是重构我国公共企业税收优惠制度的最优选择。因为欧盟许多成员国最初跟中国相类似,也是因公共企业的身份而给予其税收优惠的,但是在欧盟法中,通过适用《欧盟运行条约》第107条和第106条第2款,已经构建起一套符合公平竞争原则要求的因企业提供普遍经济利益服务而给予税收优惠的制度,这对我国国有企业改革实践有着重要的借鉴意义。

(一)明确国有公共企业的纳税主体地位

在我国,提供公用事业服务的公共企业都是在20世纪90年代市场体制改革早期,由政府机构改制转变而来。作为承担政府职能延伸的公共企业和机构,虽然没有法律的明确规定,但自从其产生之日起,就被视为天然的免税主体,被排除在众多税收法律适用范围之外。但令人遗

憾的是,目前的这种免税主体资格,主要是基于公共企业的政府企业的身份,而不是它所提供的公共产品和服务本身。但是随着公用事业领域逐步向民间资本开放,尤其是2012年6月住建部《关于进一步鼓励和引导民间资本进入市政公用事业领域的实施意见的通知》的实施,有越来越多的民营企业相继进入相关公用事业领域从事经营。这时,如果原先给予国有公用事业企业的税收优惠,不能平等地适用于提供相同公用事业的民营企业,则从根本上违反了公平竞争原则,对相关市场的公平竞争秩序造成损害。以邮政业务为例,目前我国的邮政服务市场化程度已经非常高,除中国邮政以外的快递公司大量涌现,市场竞争也较为充分。但是依据2013年财政部、国家税务总局发布的《关于邮政企业代办金融和速递物流业务继续免征营业税的通知》,只有中国邮政集团公司所提供的速递物流业务可以获得免征营业税的优惠。这对其他提供速递物流服务的民营快递公司来说是极其不公平的,严重扭曲了我国快递物流行业的市场竞争秩序。

由此笔者建议,我国应当借鉴欧盟的经验,以企业所提供的产品或服务的性质来判断其是否属于普遍经济利益服务,并依此作为享受税收优惠措施的依据,税收优惠措施应当平等地适用于所有提供公共产品和服务的企业。相反,该企业的主体地位或者所有制形式,并不影响公用事业税收优惠措施的适用。无论是国有企业还是民营企业,公用事业税收优惠措施对它们都一体适用,不仅有利于构建公平竞争的市场秩序,还能够由此鼓励和吸引更多的民间资本投资公用事业领域,为整个社会提供更多的公共产品和服务。这也有利于尽早完成十八届三中全会提出的“公共资源配置市场化”的任务。

(二)公用事业企业提供普遍经济利益服务的经营活动才能享受税收优惠措施

如上文所述,公用事业企业提供公共产品和服务的活动因不会产生利润而需要政府的补助,因此才有了相应的税收优惠措施。因此,公用事业企业能够享受税收优惠的活动必须是非盈利性的活动。但是目前我国的公用事业企业,除了提供公共产品和服务的非经济性活动外,还从事着提供市场竞争性产品和服务的经济性活动。例如,中国邮政除提供邮政公共服务外,还代办金融服务,该代办的金融服务显然是可以由市场提供的竞争性服务业务,不应当与邮政公共服务一样享受公用事业企业的税收优惠;电力公司除提供电力供应的公共产品外,还销售可以由其他市场主体竞争性提供的电表,该销售电表的收入也不应当享受税收优惠措施,等等。否则,上述税收优惠措施的实施,将会对公用事业企业所从事的经济性活动的竞争对手造成不公平竞争,从而违反税收优惠竞争中立原则。

因此,笔者建议,在清理整顿公共事业企业税收优惠政策时,将那些不区分公用事业企业所从事活动的性质而笼统授予企业主体所有经营活动以税收优惠的政策措施予以废除。此后,公用事业企业所获得的税收优惠政策,只能给予其所提供的公用事业活动本身,而其经营的市场竞争类的业务和活动,则不能获得任何形式的税收优惠,以更好地体现竞争中立的立场,维护公平竞争的市场秩序。

(三)将公用事业税收优惠措施法治化

公用事业企业因其提供的公共物品和服务需要得到成本补偿而获得税收优惠的补助,但目前我国并没有适用于全部公用事业领域的统一税收优惠制度。相反,不同行业和领域的公用事业企业所获得的税收优惠,无论是优惠的税种,还是税收优惠的具体手段和方式,均存有较大的区别。笔者认为,我国应当借鉴欧盟的经验,在统一税收优惠政策制定权的基础上,依据普遍经济利益服务成本补偿的框架,制定完善科学的税收优惠补助制度。

首先,坚持税收法定的原则,集中公用事业企业税收优惠政策制定权于中央。针对目前公用事业税收优惠政策立法层级较低的问题,我国应当禁止各地区及国务院各部门制订涉及公用事业企业的税收优惠政策。惟有如此,才能彻底杜绝公用事业领域税收优惠政策的地方化和

部门化的倾向,从而使得该项税收优惠措施能够真正公平地适用于所有的公用事业的承担主体,创造有利于公平竞争的环境。另一方面,公用事业企业税收优惠政策制定权集中于中央后,还能避免因“公用事业”的含义在不同地区之间的界定差异,从而导致从事相同行业领域的企业,在不同的地区之间所享受的税收优惠有所区别,从而影响不同地区间企业的公平竞争。

其次,构建科学合理的税收优惠补偿机制。一方面,应当根据科学测算得出的企业承担公用事业的合理成本和适当的利润,在法律中确定企业能够得到的税收优惠补偿额度,并严格禁止超额的税收优惠补偿。另一方面,应当建立信息透明机制,将测算公用事业企业合理成本和利润的计算参数,以及获得公用事业税收优惠企业的名单和具体数额、期限等,进行信息公示并接受公众监督。最后,我国也可以借鉴欧盟最小额豁免的制度,规定小于特定额度的税收优惠措施,可以授权各地方政府根据本地区的实际情况自行决定。

再次,结合我国公平竞争审查制度的建立,对可能危害市场公平竞争的公共企业税收优惠制度,进行公平竞争审查。2016年6月,国务院发布《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》,决定在我国市场体系建设中建立公平竞争审查机制。政府在制定适用于公共企业的税收优惠制度时,应当按照这一机制要求,进行公平竞争审查。通过审查,一方面,禁止给予公共企业竞争类业务的税收优惠规则,因为它扭曲了公共企业与提供同类竞争性业务的民营企业之间的竞争;另一方面,禁止仅仅因公共企业身份而享受税收优惠的规则,应当将税收优惠扩展至所有提供同类公共产品和服务的企业,包括公共企业和民营企业。

六、结 语

公共企业是为保障民生和服务社会的目的而存在的,其所提供的公共产品和服务,因为价格需要受到政府的调控,因而无法通过市场化的收费来弥补其成本支出,从而容易造成亏损。因此,一般情况下,政府也需要通过补助的方式对公共企业提供公共产品和服务进行扶持,而其中税收优惠就是最为典型的一种政府补助措施。我国公共企业税收优惠制度就是以此为依据而建立的,但它们也存在着诸如立法层级较低及税收优惠措施不统一等问题。但更重要的是,我国存在着许多专门为特定公共企业而制定的税收优惠制度,严重扭曲了市场的公平竞争秩序,违背了税收制度应当保持“竞争中立”的立场。

为防止政府给予特定企业的税收优惠制度扭曲公平竞争秩序,欧盟建立起了政府补助制度。根据欧盟《欧盟运行条约》的规定,任何政府给予特定企业竞争优势的制度规定,均被视为扭曲了欧盟内部市场的公平竞争秩序,均会被视为非法政府补助,这样的税收优惠制度被认定为非法税收补助。但是为补偿公共企业所提供的普遍经济利益服务而给予它的政府补助,则豁免于“非法”政府补助,是合法的。

欧盟公共企业税收优惠制度也给我国带来了相应的启示:一方面,公共企业因其从事的经济活动而应当成为纳税主体,但其提供普遍经济利益服务的活动,则应当享受税收优惠待遇;另一方面,公共企业的普遍经济利益服务活动所享有的税收优惠,应当遵循合理、科学的原则。

借鉴欧盟经验,我国公共企业税收优惠制度的重构,一方面,应当明确国有公共企业的纳税主体资格地位,但有且仅有所提供的普遍经济利益服务活动可以享受税收优惠措施;另一方面,我国也应当依据普遍经济利益服务成本补偿的框架,制定科学的税收优惠补助制度。当然,具体科学合理的税收优惠补偿机制的构建,其中包括税收优惠补助制度的执行程序的设计、监督机构的设置,以及财税机构、发改委和国有资产管理机构之间职责和职能协调等问题,则是本课题未来继续深化研究的方向。

主要参考文献:

- [1] 翟巍. 欧盟公共企业领域的反垄断法律制度[J]. 法学, 2014, (2).
- [2] 崔威. 国有企业税收政策: 理论及中国实证[J]. 经济法研究, 2013, (1).
- [3] 张庆功. 浅析电力企业税收优惠政策[J]. 现代经济信息, 2014, (13).
- [4] 欧洲联盟. 欧洲联盟基础条约: 经《里斯本条约》修订[M]. 程卫东, 李靖堃译. 北京: 社会科学文献出版社, 2010.
- [5] EU Commission. Communication[EB/OL]. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52015DC0587>, 2012-01-11.
- [6] EU Commission. Notice[EB/OL]. <http://europa.eu/European-union/>, 1998.
- [7] EU Commission. Decision[EB/OL]. <http://europa.eu/European-union/>, 11 Jan. 2012.
- [8] Stevens S. Tax aid to public and social enterprises: A collision between competition and public Policy[J]. *Ec Tax Review*, 2014, 23(3): 149-170.
- [9] Kluff J, Stevens S, Van Brummen M, et al. Profit taxation and the public sector: A comparative study within the EU and the US[J]. *PwC, General Economic Interest*, 2014.

Reconstruction of Tax Preference System of Public Enterprises in China

Ren Chao

(School of Economic Law, East China University of Political Science and Law, Shanghai 201620, China)

Abstract: Public enterprises provide public goods and services to the community, and get the compensation of corporate income tax concessions. In addition to the provision of public goods & services and other non profit activities, public enterprises also engage in competitive business. But if the tax legal system does not distinguish between the above activities, and offers unified income tax concessions, it will bring unfair treatment to competitors of public enterprise business, thereby constituting government subsidies. EU tax preference systems concerning public enterprise can provide China with important experience. On the one hand, the EU regards public enterprises as tax payers; on the other hand, public enterprises can enjoy preferential tax policies in the act of providing services of general economic interests. In addition, the EU has also established a system of applicable rules of services of general economic interests. China should draw lessons from the EU, and reconstruct public enterprise tax preference system. Based on the definition of public enterprises as tax payers, it provides that only business activities of services of general economic interests provided by public enterprises can enjoy preferential tax measures, and if private enterprises allowed to enter public utilities provide public products and services, they also should enjoy the same tax preference. These tax incentives should be based on the legal basis of taxation, establish a scientific and reasonable compensation mechanism for tax incentives, and be reviewed through a fair competition.

Key words: public enterprise; tax preference; tax subsidy; services of general economic interests

(责任编辑: 海 林)