

欧盟税法的新发展：利用 BEPS 项目推进税收一体化

李娜

内容提要：由于基础条约授权不同，欧盟在关税、间接税和直接税领域采取了不同的介入机制，造成了这三个领域的一体化程度不一，而且直接税领域成为一体化的瓶颈。从 2013 年开始，欧盟利用参与 BEPS 项目的契机，颁布了多项软法措施来指导成员国如何打击跨国公司的避税行为，并且在 2016 年 6 月成功通过了《反避税指令》，规定了成员国制定反避税措施时必须遵循的原则，削弱了成员国在直接税领域的税收主权，将欧洲税收一体化进程向前推动了一大步。虽然之后的英国“脱欧”公投给欧洲一体化走向蒙上了一层迷雾，但在税收领域，各成员国在增加财政收入、打击逃避税和争取国际规则制定权等问题上的共同利益并未改变，所以欧盟仍有机会继续利用 BEPS 项目来推进欧洲税收一体化。

关键词：欧洲税收一体化 BEPS 项目 软法 硬法 英国脱欧

欧盟要营建一个货物、人员、服务和资本都能自由流动的单一市场，就必须清除成员国间的税收壁垒，所以在过去的五十余年内，欧盟机构一直将“软法”和“硬法”措施并用，^①在成员国间推行欧洲税收一体化。目前，欧盟关税领域和间接税领域的一体化已经基本完成，但在直接税领域，欧盟机构却始终难以突破成员国的税收主权屏障，

^① 软法是指原则上没有法律约束力的行为规则，根据《欧共同体条约》第 249 条的规定，欧盟法中的“软法”形式包括建议 (recommendations)、意见 (opinion) 和指南 (guidance) 等。硬法是指具有法律约束力的规范性文件，根据《欧共同体条约》第 249 条的规定，欧盟法中有约束力的“硬法”形式包括条例 (regulation)、指令 (directive) 和决定 (decisions)。条例具有普遍效力，并直接对每一个成员国具有约束力；指令一般并不具有直接约束力，也是非普遍性的，针对指令所指向的成员国，指令所要求达到的目的、结果是一定的，但对于达到该结果的手段、方式，成员国可以自主选择；决定对于其指明的目标对象具有直接的效力。参见 Francis Snyder, “The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Process, Tools and Techniques”, *Modern Law Review*, Vol.56, 1993。本文所引用的《欧共同体条约》和《欧洲联盟运行条约》条款，除特别说明外，中文翻译均参照《欧洲联盟基础条约：经（里斯本条约）修订》，程卫东、李靖堃译，北京：社会科学文献出版社 2010 年版。

推行一体化措施举步维艰。

2013年,当经济合作与发展组织(OECD)发起打击税基侵蚀和利润转移项目(BEPS项目)后,^①欧盟很快发现 BEPS 项目和欧洲税收一体化在本质上的相同之处,于是决定利用 BEPS 项目来突破一体化进程中的直接税瓶颈。从2013年开始,除了积极号召成员国参与 BEPS 项目之外,还颁布了多项软法措施来指导成员国打击跨国公司的避税行为。最终在2016年6月,欧盟理事会成功通过了《反避税指令》,这份指令对欧盟全体成员国都有约束力,通过规定成员国制定反避税措施时必须遵循的原则,将欧洲税收一体化进程向前推动了一大步。

虽然英国之后举行的“脱欧”公投给欧洲一体化的方向蒙上了一层迷雾,但欧盟对 BEPS 项目的落实使得成员国在税收领域“攥成了一个更紧的拳头”,这已成为一个不争的事实。而且,在税收领域,成员国在增加财政收入、打击逃避税和扩大国际税收规则制定权等问题上的共同利益并未改变,所以欧盟仍有机会继续利用 BEPS 项目来推进欧洲税收一体化。

一 欧洲税收一体化:直接税是瓶颈

在关税、间接税和直接税领域,欧洲税收一体化的进度不一,究其根本原因是欧盟基础条约在这三个领域给予欧盟的授权不同。基础条约明确赋予了欧盟机构协调关税和间接税的权力,所以各成员国在这两个领域就必须让渡出一部分税收主权,交给欧盟机构统一协调;但是基础条约从未明确授予欧盟协调直接税的权力,这意味着直接税仍属于成员国的主权范围,而欧盟机构仅能依据辅助性原则采取协调措施。这种授权差异导致欧盟不得不在关税、间接税和直接税领域采取不同的介入机制,从而造成了目前这三个领域一体化程度的不同,而直接税领域始终是一体化进程的瓶颈。

(一) 通过关税同盟实现关税一体化

清除关税壁垒是货物能在单一市场中自由流动的基本前提。因此,早在1957年法国、联邦德国、意大利、比利时、卢森堡和荷兰签订《罗马条约》时,就已经确定了要

^① “BEPS项目”的全称为“OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”。该项目始于2013年2月OECD发布的一份倡议书,号召世界各国共同打击跨国公司利用不同国家和地区的税制差异,通过税务筹划减少应税所得或者将利润转移至没有(或者几乎没有)经济活动的低税率地区的行为。2014年11月,这个项目的倡议书和行动计划获得了G20领导人的背书,自此 BEPS 项目升级为一个由 OECD 成员国、非 OECD 成员国以及国际组织、区域性组织共同参与的全球税收治理项目。参见廖体忠:“BEPS 行动计划的影响及我国的应对”,《国际税收》2014年第7期。

建立关税同盟。^①到了1968年关税同盟正式建成,成员国之间取消关税和进口限额,并且引入共同对外关税政策,激发了成员国间贸易的迅速增长。^②在1993年欧盟正式诞生后,关税同盟成为单一市场政策的一个坚实基础。基础条约明确规定了关税同盟是欧盟享有的五个专属权能之一,^③因此,只有欧盟机构才可以在关税领域立法,成员国仅在获得欧盟授权或为实施欧盟法令的情况下才能采取行动。^④所以在基础条约这些明确授权之下,欧盟理事会制定了欧盟关税制度的三大基础性法律,即《欧共体海关法典》^⑤、《欧共体海关法典实施细则》^⑥和《共同海关税率》(Common Customs Tariff),强制各成员国必须完全执行这些法律,以此保证欧盟关税制度的协调和统一,实现关税一体化。

(二)在间接税领域基本上实现“趋同”

欧盟的间接税,指的是成员国在商品流通和服务消费环节所征的税收,包括增值税、消费税和营业税等税种。^⑦若成员国的间接税在征税对象、税率、税基、征税方法上存在较大差异的话,单一市场上的商品和服务价格就会受其影响,严重的话会扭曲市场竞争,所以为了保证单一市场的正常运行,欧盟必须协调好成员国的间接税制度差异。

欧盟基础条约赋予欧盟的权力是以“全体一致同意的方式,根据特别立法程序”进行协调。^⑧这个授权就意味着欧盟有权制定间接税制度的基本原则,然后由各成员国遵循这些基本原则,在其国内立法中制定各自的间接税制度。这种介入机制不同于关税一体化模式,它是在给成员国留有一定自主权的基础上,使各成员国的间接税制度“趋同”。例如,为了逐步统一欧盟成员国最主要的间接税税种——增值税,1967-

① 《罗马条约》(Treaty Establishing the European Community, Rome, 25 March, 1957)第9条第1款。参见欧盟网站, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1486714420687&uri=CELEX:11992E/TXT>, 2016年11月7日访问。

② 葛夕良、沈腊梅:“欧盟的关税政策”,《经济资料译丛》2003年第1期。

③ 其余四个专属权能领域分别是确立单一市场运作所必需的竞争规则、欧元区成员国的货币政策、根据共同渔业政策保护海洋生物资源和共同商业政策。参见《欧洲联盟运行条约》(The Treaty on the Function of the European Union)第3条。

④ 参见《欧洲联盟运行条约》第2条第1款。

⑤ Council Regulation (EEC) No.2913/92 of 12 October 1992 Establishing the Community Customs Code.

⑥ Regulation (EEC) No.2454/93 of 11 October 1993 Laying Down Provisions for the Implementation of Council Regulation (EEC) No.2913/92 Establishing the Community Customs Code.

⑦ 间接税是与直接税相对应的概念,指消费者在购买商品或服务时,政府通过间接方式征收的税种,通常包括增值税、消费税和营业税等。参见荷兰国际财政文献局(IBFD):《IBFD国际税收辞汇》(第七版),北京:中国税务出版社2016年版,第131页。

⑧ 《欧洲联盟运行条约》第113条(原《欧共体条约》第93条)规定:“理事会应在咨询欧洲议会和经济与社会委员会后,以全体一致同意的方式,根据特别立法程序通过相关规定,以协调有关营业税、消费税与其他间接税的法律,但这种协调对于保证单一市场的建立和运行及避免扭曲竞争而言是必不可缺的。”

2006 年间,欧盟理事会共颁布了六项增值税指令^①,规定了增值税的征税范围、税基、税率区间、免税规则和征税方式等基本原则,之后成员国国内相关立法也都遵循了这些基本原则,包括从欧盟指令规定的 15-25% 这个区间中选用了增值税基本税率、^②采用欧盟指令所要求的统一申报模式等。当然,也存在一些成员国在解释和落实欧盟指令时有所保留,给纳税人提供了税收筹划的机会。对此,欧盟机构通过颁布条例、司法审查等方式进行协调,以此来确保各成员国间接税制的趋同。^③

(三) 在直接税领域一体化举步维艰

欧洲税收一体化进程在本质上是一场欧盟与成员国之间的利益拉锯战,而且一体化的结果就是欧盟权力不断扩大、成员国的权力不断被削弱。当成员国不得不让渡关税和间接税主权后,就更注重保护自己仅存的在直接税领域的主权,^④所以各方最终妥协的结果是在欧盟基础条约中未明确授权欧盟去协调成员国的直接税制。^⑤这就意味着各成员国在直接税领域仍然保有自主权,而欧盟机构只能根据辅助性原则,在成员国没有充分行使其自主权时,采取必要限度的协调措施。^⑥这种授权缺失造成了欧

^① 欧共体理事会于 1967 年 4 月 11 日发布增值税第一号指令,要求成员国在 1970 年 1 月 1 日以前全部实行增值税,而且在当日发布了增值税第二号指令,规定了征税范围、税率及关于免税的特别条款。接着在 1969 年 12 月 9 日发布增值税第三号指令,将比利时实施增值税的日期延长到 1972 年底;然后在 1971 年 12 月 20 日和 1972 年 7 月 4 日发布增值税第四号和第五号指令,将意大利实施增值税的日期延长到 1973 年底。之后在 1977 年 5 月 17 日发布了增值税第六号指令,在 2006 年发布“增值税 2006 年指令”(Directive 2006/112/EC)。目前,增值税 2006 年指令是欧盟用来协调成员国增值税制度的法律依据,其规定了增值税的征税范围、税基、税率区间、免税规则和征税方式等基本原则。

^② 参见 European Commission, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (Situation at 1 August 2016), Taxud.c.1(2016)-EN。例如,卢森堡适用的增值税税率为 15%、德国适用 19%、瑞典则适用 25%。

^③ 例如,卢森堡适用的增值税税率为 15%,在欧盟成员国中是增值税税率最低的国家之一。在 2015 年 1 月 1 日之前,对于欧盟境内服务商提供电信、广播和电子服务时,应适用服务商所属国的增值税税率还是适用消费者所在国的增值税税率,欧盟增值税指令并未对这个问题做出规定。于是卢森堡规定,对注册在卢森堡的服务商,一律按照其 15% 的税率来征收增值税,这就吸引了很多服务商到卢森堡注册公司,然后为瑞典等高税率地区的客户提供服务。在 2013 年 10 月 7 日,欧盟议会颁布了第 1042/2013 号条例(Regulations, Council Implementing Regulations (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 Amending Implementing Regulation (EU) 282/2011 as Regards the Place of Supply),规定从 2015 年 1 月 1 日开始,将增值税的课税权由服务商所属国转到消费者所属国,这就意味着在卢森堡注册的服务商不能再享受卢森堡 15% 的增值税税率,而是必须就适用其消费者所属国的增值税税率。参见李娜:“欧盟增值税在电信、广播和电子服务领域的重要改革”,《国际税收》2014 年第 2 期。

^④ 直接税是指政府直接对所有人的收入或财产征收的税种,一般包括公司所得税、个人所得税、财产税和遗产税等。参见荷兰国际财政文献局(IBFD):《IBFD 国际税收辞汇》(第七版),第 131 页。其中公司所得税和个人所得税是各成员国的主要直接税种。在 2003-2014 年间,奥地利、德国、法国、荷兰、西班牙的所得税收入一直占其 GDP 的 11% 左右,比利时、芬兰、瑞典的这个比重为 17% 左右,而丹麦的比重达到了 30% 左右。参见 European Union, “Taxation Trends in the European Union—Data for the EU Member States, Iceland and Norway”, 2015。

^⑤ Michael Lang, “Introduction to European Tax Law: Direct Taxation”, Linde, 2010。

^⑥ 关于辅助性原则,参见《马斯特里赫特条约》在《欧共同体条约》第 3 条的基础上以 b 款的形式所作的补充规定,即“在非共同体专属权限的领域,应依据辅助性原则,只有在拟议中的行动目标成员国没有充分能力予以完成,而出于拟议中的行动的规模和效果的原因,共同体能更好地完成时,才由共同体采取行动。而且共同体的任何行动都不应超越完成本条约的目标所必需的限度。”

盟在协调成员国直接税制时举步维艰。

首先,欧盟发布的意见、建议、通讯、决定、行为守则、指南等各种软法文件对成员国没有法律约束力,^①它们仅仅是建议性文件,所以协调效果甚微。例如,各成员国为了吸引跨国资本,制定了很多税收优惠措施,逐渐损害了税收竞争,甚至扭曲了单一市场上的资源配置。^②于是,欧盟为了纠正成员国间的这种有害竞争状态,在1997年发布《商税法准则》,^③还专门成立了一个专家小组(“商税法准则小组”),^④总结出成员国的六十多种有害的税收优惠措施,建议各成员国逐项纠正。但这份《商税法准则》仅是软法建议,对成员国没有法律约束力,所以20年过去了,欧盟成员国还在制定各种各样的税收优惠政策,也从未停止它们之间的税收竞争。^⑤

其次,欧盟机构也曾尝试在直接税制领域制定有法律约束力的指令。^⑥但是,根据基础条约中规定的普通立法程序,欧盟委员会必须先证实成员国间的直接税制差异已经阻碍了单一市场的良好运行,然后其提出的立法议案需要先咨询欧洲议会及欧盟经济和财政事务委员会,再由欧盟理事会以“全体一致同意”的方式表决通过。^⑦这个“全体一致同意”表决方式意味着每个成员国对于欧盟委员会的议案都有“一票否决权”。在28个成员国的经济状况和直接税制差异巨大的情况下,要取得所有成员国的一致同意困难重重。所以在过去的五十余年间,仅有六个直接税方面的指令获得了“全体

① 例如,欧盟委员会在2006年发布的《关于协调成员国设计单一市场利益的直接税制的通讯》(Communication of 19 December 2006 from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee—Coordinating Member States' Direct Tax Systems in the Internal Market, COM(2006) 823 final)、欧盟委员会在2007年发布的《关于协调成员国在欧盟境内和与第三国关系中在直接税领域使用反滥用措施的通讯》(Commission Communication of 10 December 2007 to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee Entitled “The Application of Anti-abuse Measures in the Area of Direct Taxation—within the EU and in Relation to Third Countries”, COM(2007) 785 Final),以及欧洲议会在2008年发布的《关于退出税机制的决议》(Council of the European Union, Resolution on Coordinating Exit Taxation, 2 December 2008)等等。

② 崔晓静:《欧盟税收协调法律制度研究》,北京:人民出版社2011年版,第11-12页。

③ 《商税法准则》(“The Code of Conduct for Business Taxation”)由欧盟理事会在1997年2月1日制定。

④ Council of the European Union, Conclusions of 9 March 1998, Concerning the Establishment of the Code of Conduct Group for Business Taxation, OJ C, 1999.

⑤ 根据2014年欧盟委员会发布的报告,28个成员国中有26个成员国制定了吸引知识产权投资和经营制度的税收优惠措施,其中包括研发优惠、特许权使用费支付、加速折旧、专利盒子等税收优惠制度,都属于有害税收竞争措施。See Aleksandra Bal and Rene Offermanns, “R&D Tax Incentives in Europe”, *European Taxation*, Vol. 52, No.4, 2012; Bas Straathof et al., “A Study on R&D Tax Incentives: Final Report”, Working Paper, N. 52-2014, 2014, p. 19.

⑥ 崔晓静:“欧盟公司税协调立法评析”,刘剑文主编:《财税法论丛》(第6卷),北京:法律出版社2005年版。

⑦ 《欧共同体条约》第249条。

一致同意”^①,还有数不清的欧盟议案至今仍在被一遍遍地修改中。当然,欧盟也曾努力去突破这个“全体一致同意”的要求。例如在 2000 年的尼斯政府间会议上,欧盟委员会就曾提出,由于税收问题对单一市场的有效运作至关重要,税收议案的表决方式应由“全体一致同意通过”改为“特定多数通过”。^②但是,欧盟委员会的这个提议并未获得批准,在 2007 年签订《里斯本条约》时,仍然规定了在税收领域继续实行“全体一致同意”的表决方式。^③

再次,欧盟机构分三个领域采用区块模式来推进一体化,其弊端是导致各成员国过度依赖于其仅存的直接税主权(甚至滥用自己在直接税领域的主权,例如上文提到的制定各种各样的税收优惠政策)来实现其吸引投资、增加就业等目的,这就造成了成员国间的直接税制差异越来越大;而当欧盟尝试协调这种差异时,各成员国又会更注重保护自己仅存的直接税主权。这就像恶性循环一样,使欧盟机构越来越难以突破一体化的直接税瓶颈。

二 BEPS 项目:突破直接税瓶颈的利器

(一) BEPS 项目与欧洲税收一体化在本质上相同

BEPS 项目的核心内容是打击跨国公司逃避税。但实际上,跨国公司逃避税现象存在已久,很多国家出于吸引投资等目的也采取了“容忍”态度。甚至可以说,就是因为国家间的税制存在巨大差异,才为跨国公司提供了税收筹划的机会,使得跨国公司能够通过搭建避税架构,合法地把利润转移到没有(或者几乎没有)经济活动的低税

① 这六个指令分别为:欧盟理事会于 1990 年 7 月通过的三个与所得税一体化直接相关的指令:(1) 统一适用于成员国间公司合并、分立、转让资产和股份的税收规定——“合并指令”(90/434);(2) 统一适用于成员国间针对母公司的税收规定——“母子公司指令”(90/435);(3) 关于避免关联企业调整利润双重征税的公约——“仲裁公约”(90/434);(4) 2010 年 3 月通过的税收征管互助指令(2010/24);(5) 2011 年 2 月通过的税收合作指令(2011/16);(6) 2016 年 6 月通过的《反避税指令》(2016/1164)。

② 欧盟理事会的投票制度有三种:简单多数(simple majority)通过、特定多数(qualified majority)通过和全体一致(unanimity)通过。参见程卫东、李靖堃:《欧洲联盟基础条约:经〈里斯本条约〉修订》,北京:社会科学文献出版社 2010 年版;尹宗华:“欧盟决策机制探析”,《国际经济合作》2008 年第 10 期;邢瑞磊:“比较视野下的欧盟政策制定与决策:理论与模式”,《欧洲研究》2014 年第 1 期。

③ 《里斯本条约》规定:在税收、社会保障、外交政策和共同防务领域颁布指令,仍然需要“全体一致同意通过”。

率地区。^①

OECD在2013年发起BEPS项目得到各国支持,是因为2008年全球金融危机和2010年欧洲主权债务危机造成了很多国家财政赤字激增,急需通过增加税收收入来缓解财政紧张状况。欧盟曾建议通过开征新税种(如金融交易税^②)的方式来增加税收收入,但由于无法协调所有成员国的利益,欧盟提案最终未获通过。在这种情况下,要迅速增加税收收入,就只剩下通过打击跨国公司逃避税行为的方式,向跨国公司征税。因此,2012年11月,英国率先发难,召开听证会,公开质询亚马逊、谷歌和星巴克逃避税的行为,斥责这三家公司利用国家间的税制差异搭建避税架构,将它们的利润转移到没有(或者几乎没有)经济活动的低税率地区。^③紧接着其他欧盟成员国,如法国、西班牙、意大利等,也接连开始调查跨国公司的避税架构,一时之间打击跨国公司逃避税成为欧盟政坛、新闻媒体和经济法律界的热点话题。^④欧盟机构当时可能还未判断出打击跨国公司避税与推行欧洲税收一体化之间的联系,所以欧盟委员会在2012年12月发布的通讯中,仅仅是号召各成员国通过打击跨国公司逃避税行为来增加税收收入。^⑤

到了2013年,在OECD发布BEPS项目倡议书^⑥和15项行动计划^⑦之后,欧盟发现可以利用BEPS项目来推进税收一体化。因为BEPS项目与欧洲税收一体化在本质上是相同的。首先,BEPS项目能够统一成员国的财税利益:通过打击跨国公司逃避税,增加各成员国的财政收入、缓解赤字压力;同时通过打击避税天堂(例如开曼群

① See OECD, "Harmful Tax Competition—An Emerging Global Issue", April 1998; FIAS, "Kingdom of Thailand: A Review of Investment Incentives", World Bank Group, Washington, D.C., 1999; Alexander Klemm and Stefan Van Parys, "Empirical Evidence on the Effect of Tax Incentives", *IMF Working Paper 09/136*, 2009; Jacques Morisset and Neda Pirnia, "How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review", in Louis Wells et al. eds., *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment: Are They Worth the Costs?* World Bank Group, Foreign Investment Advisory Service, 2011.

② Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax 2013/0045, 欧盟委员会提议在德国、法国、意大利、西班牙、奥地利、葡萄牙、比利时、爱沙尼亚、希腊、斯洛伐克以及斯洛文尼亚投票通过后,在这11个欧盟成员国征收统一的金融交易税。英国等成员国担心金融交易税会提高欧盟金融行业的成本,导致国际资本流向欧盟之外的地区,所以欧盟的金融交易税提案最终未能获得通过。参见程丹、张静伟、王奎:"欧盟金融交易税面临的挑战与对策",《税务研究》2016年第3期。

③ See OECD, "Harmful Tax Competition—An Emerging Global Issue"; FIAS, "Kingdom of Thailand: A Review of Investment Incentives"; Alexander Klemm and Stefan Van Parys, "Empirical Evidence on the Effect of Tax Incentives"; Jacques Morisset and Neda Pirnia, "How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review", in Louis Wells et al., *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment: Are They Worth the Costs?*

④ Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation", *World Tax Journal*, Vol.5, No.3, 2014.

⑤ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, "An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion", COM(2012) 722 Final, 6 December 2012.

⑥ OECD, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", 2013.

⑦ OECD, "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", 2013.

岛、维尔京群岛等),又能促进资本回流到欧盟成员国。在这些共同财税利益的驱动下,若能借助落实 BEPS 项目来推行一体化,则欧盟的一体化协调措施会更易于被成员国接受。其次,BEPS 项目与协调成员国税收制度的目标一致;BEPS 项目旨在杜绝跨国公司利用税制差异逃避税,其根本解决方法就是协调各国缩小税制差异和制定新的国际税收新规则,这与欧盟推行税收一体化的方向一致。再次,BEPS 项目的 15 项行动计划全都涉及直接税领域,这恰好对应了欧盟推行一体化时遭遇的直接税瓶颈。

(1) BEPS 项目的打击混合错配筹划、协调受控外国公司规则、协调利息扣除规则和打击有害税收实践这四个行动计划,旨在消除跨国公司利用所得税制度差异进行税收筹划的温床,所以其行动模式就是要设定最低标准、统一各国的国内立法。因此,上述行动计划与欧洲税收一体化中要协调成员国所得税制差异的目标一致。

(2) BEPS 项目中的打击税收协定滥用行为、重新定义常设机构、规制无形资产、风险和资本以及其他高风险交易这五个行动计划,实质上是要重塑现行税收协定和转让定价的国际规则,这与欧盟要协调其各成员国与第三国签订、解释和执行税收协定的目标一致。

(3) BEPS 项目中的分析统计税收数据、强制跨国公司披露信息、要求跨国公司提交转让定价同期资料和建立更加有效的税收争端解决机制这四个行动计划,从表面上看是通过提出共同方法和最佳实践建议,来提高各国税收征管措施的税收透明度和透明度。但实质上这些计划与欧盟在一体化进程中先收集成员国的税收征管信息,再协调成员国税收征管措施的目标是一致的。

(4) BEPS 项目中的制定数字经济下的征税规则和开发多边工具这两个行动计划,与欧盟需要主导国际税收新规则的目标一致。数字经济和多边工具是国际税法中的新领域,若欧盟能引领这两个税收规则的制定,就可以引导数字经济产业的发展,增强欧盟的经济实力。

(二) 欧盟积极推动 BEPS 项目在成员国落地

从 2013 年开始,欧盟积极号召所有成员国参与 BEPS 项目,^①而且发布了多项软法措施来影响成员国的立法和执法行为。^②在此期间,各成员国在直接税领域制定了

^① Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, “An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion”, COM(2012) 722 final, 6 December 2012.

^② Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, “An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion”, 12 December 2013.

一些反避税措施,例如英国在2013年制定了一般反避税规则^①,并且在2015年开征了新税种——转移利润税^②;德国议会上院在2014年提议针对披露避税架构信息进行立法^③;意大利在2015年调整了为研发项目提供的税收优惠^④等。虽然这些反避税措施在内容上差异较大,但或多或少采纳了欧盟的一些软法建议。^⑤

到了2015年,欧盟开始加速利用BEPS项目推动税收一体化。首先,欧盟委员会在2015年6月发布了一份通讯,提议各成员国不要单打独斗地制定反避税措施,而是应由欧盟作为主角,站在整体利益的角度上,制定一个适用于全体成员国的BEPS项目落地政策。^⑥紧接着,欧盟委员会扩大了欧盟竞争法中的国家援助政策的适用范围,去审查成员国的税收征管措施是否给跨国公司提供了非法优惠援助,削弱了成员国在直接税征管措施上的自主权。^⑦然后,随着OECD在2015年10月份发布了BEPS项目十五项行动计划的成果报告,^⑧欧盟经济和财政事务委员会也总结了之前三年零星发布的软法措施,对应BEPS项目的十五项行动计划成果,开始制定BEPS项目在欧盟成员国的整体实施方案,并且授权商税法准则小组去监督各成员国落实BEPS项目。^⑨2016年1月,欧盟委员会提出了一个“反避税一揽子方案”,^⑩建议通过制定指

① 英国的一般反避税措施全称为“General Anti-Abuse Rule”,详见Part 5 of the UK's Finance Act 2013, <https://www.gov.uk/government/publications/finance-bill-2013>, 2016年11月7日访问。

② 英国转移利润税的全称为“Diverted Profits Tax”,从2015年4月1日开征,详见Part 3 of the UK's Finance Act 2015, <https://www.gov.uk/government/collections/finance-bill-2015>, 2016年11月7日访问。

③ 参见OECD网站, <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>, 2016年11月7日访问。

④ Fabian Mang, “The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and the BEPS Initiatives”, *European Taxation*, Vol.55, No.2/3, 2015.

⑤ Clemens Fuest, “Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform”, *World Tax Journal*, Vol.5, No.3, 2013; Edoardo Traversa, “Interest Deductibility and the BEPS Action Plan: nihil novi sub sole?”, *British Tax Review*, Vol.5, No.7, 2013; Philip Baker, “Is There a Cure for BEPS?”, *British Tax Review*, Vol.5, No.7, 2013; Joachim Englisch and Anzhela Yevgenyeva, “The ‘Upgraded’ Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan”, *British Tax Review*, Vol.5, No.7, 2013; Vinod Kallio, “EU Code of Conduct - From Reviewing Individual Tax Regimes to Developing Horizontal Policy: Cracking the Code in the BEPS Era”, *European Taxation*, Vol.56, No.5, 2016.

⑥ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, “A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action”, COM(2015) 302 Final, 17 June 2015.

⑦ 例如,欧盟委员会裁定,卢森堡税务机关与菲亚特的预约定价协议和荷兰税务机关与星巴克的预约定价协议都违反了欧盟竞争法中的国家援助制度,从而限制卢森堡和荷兰税务机关正常行使其税收征管权。参见李娜:“欧盟竞争法实施的新扩张——适用国家援助制度来审查成员国的税收征管行为”,《欧洲研究》2016年第1期。

⑧ OECD/G20, “Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports”, 2015.

⑨ 这个商税法准则小组是欧盟委员会为了配合实施《商税法准则》在1998年成立的专家小组,虽然在过去的二十多年间,这个小组协调成员国废除有害税收竞争措施的成效不大,但欧盟这次借助落实BEPS项目,又重新赋予这个商税法准则小组协调成员国税制的任务。Council of the European Union, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Council Conclusions (8 December 2015), Council Document 15150/15.

⑩ Proposal for a Council Directive Laying Down the Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, COM (2016) 26 Final, 28 January 2016.

令的方式来加大推进落实 BEPS 项目的力度。

欧盟委员会的这一“反避税一揽子方案”当时被很多学者评价为异想天开,^①毕竟在此之前的五十余年里,在直接税领域经“全体一致同意”才通过了五项指令。然而学者们低估了成员国在打击逃避税问题上的一致利益,在 2016 年 6 月 20 日,欧盟理事会竟然以“全体一致同意”的方式,通过了对全体成员国都有法律约束力的《反避税指令》^②。这份《反避税指令》是欧洲税收一体化进程中一个阶段性里程碑。在内容上,这份指令不仅呼应了 BEPS 项目中的限制利息扣除、统一受控外国公司规则和建立反错配机制这三个行动计划,而且超越了 BEPS 项目范围,规定各成员国都必须按照统一的规则在本国税法中制定“一般反避税规则”。“一般反避税规则”是国际税法领域对于反避税行为的最后打击手段,通常在无法适用其他专门反避税规则时,才会使用的规则。目前,欧盟的 28 个成员国还未全部制定“一般反避税规则”,而制定了的国家采取的原则又五花八门。这份《反避税指令》不但要求所有成员国都必须制定“一般反避税规则”,并且规定适用的原则是只要交易架构没有合理的商业目的,税务机关应该忽略交易的形式,根据交易的经济实质对其征税。在效力上,这份《反避税指令》对所有欧盟成员国都有约束力,而且欧盟成员国都必须将指令里的内容转化为国内法。这就意味着,成员国不能再依据其自身利益来创设反避税措施,而必须根据欧盟在这份《反避税指令》中规定的统一规则来立法。因此,这份指令已经不仅仅是在落实 BEPS 项目成果,而实质上是在推行欧盟的税收规则,以此来削弱成员国的自主权和突破一体化进程中的直接税瓶颈。

(三)在英国脱欧的背景下,税收一体化是否还能继续?

在《反避税指令》通过仅仅三天之后,英国就公投赞成脱欧。学界也有很多观点认为英国脱欧将对欧洲一体化带来负面影响。但在税收领域,英国在正式启动《里斯本条约》第 50 条规定的脱欧程序之前,甚至在和欧盟启动“退出协议”谈判期间,英国仍然受到欧盟法律的约束。这就意味着,英国还必须将《反避税指令》转化为国内法,并继续接受欧盟的一体化协调指令。因此,可以预期在近期内英国税收政策不会出现巨大变化,这一点已经反映在英国 2016 年财政预算案上,它规定英国在 2017 年和

^① Aloys Rigaut, “Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons”, *European Taxation*, Vol.11, No.7, 2016.

^② Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market.

2018 年,仍将维持目前 20% 的企业所得税税率。^①

英国脱欧对于欧洲税收一体化的真正影响,将会发生在英国完成正式脱欧程序之后。届时英国将不再受到欧盟法律的约束,在税收领域拥有完全的自主权。这意味着英国将脱离关税同盟,恢复与欧盟间的关税边境,英国与欧盟间的货物贸易将被征收关税和其他进口税收。这些额外的关税成本会导致英国和欧盟间的贸易价格升高,再加上清关所需的手续成本和时间成本,英国与欧盟间的贸易很可能会受到负面影响。

在间接税领域,英国将不再受到欧盟增值税指令的约束,可以决定是否继续实施增值税制度。考虑到增值税收入这些年来一直是英国政府重要的财政来源,即使在金融危机和欧债危机期间,增值税财政收入比重也是逐年上升,远比英国的直接税收入稳定。^②因此,假如英国由于脱欧而进入经济衰退期的话,保留增值税制度有可能帮助英国渡过财政难关。若英国决定继续保留增值税制度,它还可以再选择是沿用欧盟的增值税制度还是制定一个全新的、独立的增值税制度。目前,开曼群岛和摩纳哥等非欧盟成员国都适用了与欧盟成员国一样的增值税体制,目的是便利与欧盟成员国间的贸易往来。若英国希望降低脱欧对贸易的影响,也可以学习开曼群岛和摩纳哥的经验,沿用欧盟增值税制度;但若英国选择制定一套全新的增值税制度,则可以发挥英国的税收自主权,给英国金融和保险行业提供一些优惠措施,以增强这些行业与欧盟国家同业的竞争力。

在直接税方面,英国也将不再受到欧盟法中的基本自由规则限制以及欧盟竞争法下的国家援助制度的约束,因此,在直接税的立法和征管方面会有更大的自主权。英国的一些直接税制度,例如给航运行业提供的船舶吨位税制、给直布罗陀领地提供的特殊税制,以及给英国的无形资产活动提供“专利盒子”优惠税收制度等,都曾被欧洲法院或欧盟委员判定为违反了欧盟法的基本自由规则或国家援助制度,所以英国当时不得不取消了这些制度。当英国完成正式脱欧程序后,就不再受到欧盟法的限制,届时可以重新启用这些制度。

当然,若英国税收政策发生上述变化,将不可避免地影响英国与欧盟的经济往来,也会引导生产要素的配置发生变化,甚至影响到欧盟单一市场的竞争,出现“逆”一体

^① UK, Finance Act 2016, Published on 15 September 2016, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents/enacted>, last accessed on 7 November 2016, last accessed on 7 November 2016.

^② 增值税收入在过去十年间基本上占到英国税收收入的 5.4-6.9% 之间,在 2009-2013 年间,英国的增值税收入占比每年都在增长,而同期的个人所得税收入占比确实在逐年降低,企业所得税收入的占比则波动很大。See European Union, “Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway”, 2015.

化的后果。但是这只是对最严重情况的假设,最终结果还取决于英国与欧盟之间的“退出协议”谈判。虽然英国是欧盟大国,但毕竟不是最核心的成员,对于欧洲一体化取得的两个最大成果——申根协定和统一货币,英国也都置身其外。法国、荷兰等国极右主义政党也曾呼吁在本国举行公投,但目前还未在其他成员国产生“多米诺骨牌效应”,所以英国脱欧公投对于其他成员国的影响还不明朗,英国公投给一体化进程仅是蒙上了一层迷雾。而英国除了身为欧盟成员国之外,同时也是 OECD 成员国,因此,OECD 的 BEPS 项目倡议书和行动计划对英国也有很大的影响力,并且英国也需要通过打击跨国公司逃避税来增加税收收入、缓解财政压力。所以,即使英国完成正式的脱欧程序,在 BEPS 项目上,英国与欧盟仍然存在共同利益,可以继续开展税收合作。

三 欧盟继续推动一体化的抓手:BEPS 项目

(一) 欧洲税收一体化还应继续推进

目前来看,无论是欧盟的内部环境还是外部环境,都要求欧盟机构继续推进税收一体化。首先,从欧盟的内部环境来看,单一市场是欧盟的精髓,也符合欧盟成员国的根本利益。虽然英国脱欧会造成单一市场规模缩小,但这个市场仍是世界上规模最大的先进工业市场之一。只要欧盟的单一市场政策不变,欧盟机构就必须继续清除市场上的税收障碍。而且为了应对美国特朗普总统宣称的减税政策以及英国脱欧后税收政策的变化,欧盟其他成员国可能会出台一些应对性的减税政策,若欧盟机构不继续协调成员国间的税收差异,可能会导致成员国在有害税收竞争的窘境中越陷越深,最终影响单一市场的运行。

其次,从外部环境来看,推行税收一体化也是欧盟提升国际影响力的一个重要手段。BEPS 项目在 2013 年获得 G20 领导人背书后,已经上升为一个全球税收治理项目,其目标不仅是要缩小国家间的税制差异,更重要的还在于重塑国际税收规则。新规则会决定各国今后的征税权,而且会影响到世界经济的走向,所以欧盟国家必然要争取国际税收新规则制定的话语权。但在美国强权政治和新兴市场国家兴起的背景下,欧盟单个成员国在竞争力和影响力上并没有优势,所以必须要借助欧盟的整体竞争力。^①这就决定了欧洲税收一体化还必须继续推进,因为只有欧盟成员国“攥成了一

^① 王展鹏:“‘规范’和‘市场’之间:欧债危机背景下的欧盟力量研究”,《欧洲研究》2015 年第 2 期。

个更紧的拳头”,才能在全球税收治理中与美国和新兴经济体竞争。^①

(二)继续推进税收一体化的方法

在无法改变目前基础条约授权不足的情况下,欧盟要继续推进税收一体化,还得专注于直接税瓶颈的突破,这就需要继续利用 BEPS 项目作为抓手。

首先, BEPS 项目的十五项行动计划还未全部落地。对于 BEPS 项目行动计划中的“开发多边工具”计划, OECD 至今未能提出一个具体的实施方案,这是欧盟利用该计划获得代表成员国处理税收事务的契机。目前欧盟成员国间还主要依靠签订双边协定来避免重复征税和打击逃避税,这使得欧盟无法参与成员国间的税收协定行为。虽然欧盟机构多年来一直试图推动成员国签订一份多边协议,^②甚至在 1969 年就起草了一份多边协议草稿,^③但由于《欧共体条约》未赋予欧盟直接协调成员国签订多边协议的权力^④,欧盟始终未获成功。^⑤未来欧盟会利用“开发多边工具”计划落地的契机,再次推行其多边协议的建议,并且会积极寻求获得代表成员国处理税收事务的对外缔约权,即由欧盟代表所有成员国与非欧盟成员国签订税收相关协议。所以,欧盟推进税收一体化的最终目标不仅仅是要缩小成员国间的税制差异,而且要以欧盟单一主体的身份来处理欧盟区域的对外税收事务。

其次,落实 BEPS 项目也是欧盟机构结合使用欧盟竞争法中的国家援助制度,来削弱成员国税收自主权的基础。欧盟基础条约将竞争法作为“确立单一市场运作所必需的竞争规则”,归为欧盟的五个专属权能领域之一,^⑥所以欧盟委员会根据竞争法授权来审查成员国的税收征管行为还是有充分的法律依据的。同时,竞争法中国家援助制度的审查内容是成员国在行使税收主权时,是否为个别企业提供利益而扭曲了单

^① 即便英国公投要“脱欧”,但只要还未完成正式脱欧手续,英国还是与其他欧盟成员国一样,受欧盟法的约束,同时也能在欧盟荫蔽之下参与国际税收新规则的制定。

^② Michael Lang and Josef Schuch, “Europe on Its Way to a Multilateral Tax Treaty”, EC TAX REVIEW 2000/1.

^③ EEC Model Convention (Preliminary Draft), in Rudolf Regul (ed.), Steuern und ZoËlle im Gemeinsamen Markt (15th Amendment 1969) V B/2.

^④ 《欧共体条约》第 293 条第 2 款规定:“成员国应当在必要时进行磋商,消除共同体范围内的重复征税,以维护本国国民的利益”。

^⑤ 实际上,欧盟成员国签订多边协议的形式并非没有前例。如《关于消除与关联企业利润调整相关的重复征税的条约》(Convention 90/436/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, Official Journal L225 of 20/08/1990)虽然它是由欧盟理事会在 1990 年按照指令的形式通过,但实质上就是一个欧盟所有成员国关于定价转移调整中仲裁事项的多边条约。

^⑥ 参见《欧洲联盟运行条约》(The Treaty on the Function of the European Union)第 3 条。

一市场上的竞争关系。^①这个特殊利益审查既包括成员国制定的税收优惠政策,^②也包括成员国税务机关的税收征管行为,^③再配合 BEPS 项目中提出的税收优惠必须满足“实质性经营活动”的要求,使得欧盟委员会可以克服基础条约的授权不足,成功地突破成员国的税收主权防线,削弱成员国的自主权。

再次,参与 BEPS 项目也是欧盟争夺国际税收规则话语权的机会。BEPS 项目在 2014 年经 G20 领导人背书后,已经上升为一个在全球范围内、由众多国家和国际组织共同参与的全球税收治理项目。因此,欧盟成员国参与 BEPS 项目时,不仅要通过打击跨国公司逃避税来增加财政收入,也要争取在制定新国际税收规则时的话语权。对此,只有通过加快税收一体化进程,才能形成欧盟整体优势,抢夺全球税收治理时的规则制定权。例如,针对 BEPS 项目中提出的“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”的原则,虽然各国都表示认同此原则,但究竟如何确定经济活动发生地,如何确定价值创造地,以及当这两个地点不一致时如何划分征税权,这些关键问题在 BEPS 项目行动计划的报告中并无定论,所以只能留待国际社会通过创设新的税收新规来确定。欧盟委员会在 2001 年曾经提出“统一的公司税税基”(CCCTB)议案,建议根据跨国企业在欧盟各成员国的营业额、劳动力、机器设备以及生产活动等因素来计算和分配跨国企业在各成员国的所得税税基,然后相应地在各成员国缴纳其所得税。^④这个议案当时未能获得通过的一个主要原因是各成员国对于如何确定分配公式中的

^① EU Commission, Commission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation, OJ C 384, 10 December 1998.

^② 最初,欧盟委员会的国家援助审查多集中在成员国的立法行为,代表性案例包括 2002 年的西班牙巴斯克地区税收优惠案(Case T-92/00 & T-103/00, Teritorio Historicode Alava-Disputacion Foralde Alava v Commission, [2002] ECR II -1385)和 2008 年的直布罗陀税制改革案(Joint Cases T-211/04 & T-215/04, Government of Gibraltar and United Kingdom v. Commission, 18 December 2008)。

^③ 从 2013 年开始,欧盟委员会开始将审查延伸到成员国的税收征管行为,先后审查了卢森堡税务机关与菲亚特的预约定价协议(EU Commission, Dec. Comm., 11 June 2014, C(2014) 3627, Alleged Aid to FFT (SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-Luxembourg)、荷兰税务机关与星巴克的预约定价协议(EU Commission, Dec. Comm., 11 June 2014, C(2014) 3626, Alleged Aid to Starbucks (SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-the Netherlands)、卢森堡税务机关与亚马逊的预约定价协议(EU Commission, Dec. Comm., 7 October 2014, C(2014) 7156, Alleged Aid to Amazon by Way of a Tax Ruling (SA.38944 (2014/C)))以及爱尔兰税务机关与苹果的预约定价协议(EU Commission, Dec. Comm., 11 June 2014, C(2014) 3606, Alleged Aid to Apple (SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-Ireland),并且在 2015 年和 2016 年分别裁定这些预约定价协议都违反了国家援助制度,要求这些跨国公司补缴所享受的税收利益。参见李娜:“欧盟竞争法实施的新扩张——适用国家援助制度来审查成员国的税收征管行为”。

^④ European Commission, Towards an Internal Market Without Tax Obstacles-A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide Activities, COM (2001) 582. 欧盟委员会提出的这个“统一公司税税基”议案是建议按照统一的税收规则来计算整个跨国集团在欧盟的税基,然后在各成员国之间使用一个分配公式来分配税基份额,之后各成员国再按照所分配到的份额和本国国内法规定的企业所得税税率来计算该跨国集团在该国应纳的所得税额。该议案至今未被通过的一个主要原因是成员国对于如何确定这个税基分配公式中的要素(例如营业额、劳动以及生产活动等)和系数尚未达成一致。

要素和分配系数未达成一致。现在从 BEPS 项目的角度上看,欧盟的 CCCTB 议案与 BEPS 项目下的“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”原则实质上是异曲同工,争议点只是在什么要素能决定经济活动发生地和价值创造地在哪里,以及应该用什么样的分配系数来解决国家间的征税权问题。针对如何创设新的规则来解决这些争议,欧盟委员会在 2016 年 10 月提出了一个“公司税改革的整体方案”,明确提议要重新讨论 CCCTB 议案中的分配元素和分配系数方案。^① 可以想象,当中国、美国、印度等非欧盟国家还在单打独斗地纠结于如何理解和规定“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”原则时,若欧盟能率先通过这“公司税改革的整体方案”,则意味着至少欧盟的 28 个成员国(其中大部分欧盟成员国还都是 OECD 成员国)已经对分配方案达成了一致意见,据此欧盟就可以顺理成章地把它的分配方案推荐给 OECD、G20 乃至整个国际社会,届时欧盟方案就能影响甚至主导国际税收规则中“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”原则的制定。

综上所述,BEPS 项目能够成为欧盟突破直接税瓶颈的利器,一方面是因为打击逃避税和增加财政收入符合欧盟成员国的一致利益;另一方面也是因为参与 BEPS 项目能够增强欧盟成员国作为一个整体参与全球税收治理时的话语权。所以,虽然英国公投脱欧是否会带来“逆一体化”还有待观察,但只要成员国在税收领域拥有共同利益,欧盟机构就可以继续利用 BEPS 项目来推进欧洲税收一体化。而欧盟这种通过参与 BEPS 项目来推进一体化的模式,对于其他国家和地区推动区域一体化和参与全球税收治理也有参考价值。

(作者简介:李娜,华东政法大学国际法学院博士后;责任编辑:莫伟)

^① European Commission, “The Corporate Reform Package Proposal”, Published on 25 October 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_en.htm, last accessed on 7 November 2016.