

论欧盟所得税协调机制

——兼论对我国的借鉴意义

张智勇

内容提要: 欧盟成员国所得税法所导致的双重征税和税收歧视阻碍了内部市场的自由流动。欧盟进行了协调成员国所得税制的尝试,拓展了税收非歧视待遇的适用范围。但是,在成员国享有税收主权的前提下,欧盟现行协调机制仍无法彻底解决双重征税和税收歧视。欧盟的实践也能够为我国消除区域经济合作中的所得税壁垒提供借鉴。

关键词: 欧盟 所得税协调 自由流动 自由贸易区

张智勇,北京大学法学院副教授,法学博士。

一 欧盟所得税协调机制的必要性

欧盟尚不存在适用于所有成员国的统一的所得税法典。在欧盟现行法律框架下,27个成员国依然享有税收主权,可以自行确定管辖权、税基、税率等税收要素。这意味着单一的内部市场存在着27套内容迥异的所得税法,双重征税和税收歧视也就在所难免。传统上,双重征税和税收歧视的消除主要是通过国际税收协定来解决的。^[1]但是,国际税收协定并不能彻底消除双重征税和税收歧视。

(一) 双重征税

双重征税包括法律性双重征税和经济性双重征税。^[2] 税收协定主要解决法律性双重征税,经济性双重征税的解决并不是其主要功能。

对于欧盟成员国国民和公司来讲,只要两个成员国各自同时主张居民管辖权和来源地管辖权,就可能产生三种类型的法律性双重征税:(1)居民税收管辖权和居民税收管辖权重

[1] 事实上,欧盟成员国之间已存在广泛的税收协定网络。比如,英国与下列欧盟成员国签订了税收协定:奥地利、比利时、保加利亚、塞浦路斯、捷克、斯洛伐克、丹麦、爱沙尼亚、芬兰、法国、德国、希腊、匈牙利、爱尔兰、意大利、拉托维亚、卢森堡、荷兰、波兰、葡萄牙、罗马尼亚、西班牙、瑞典、斯洛文尼亚。检索自 <http://www.hmrc.gov.uk/si/double.htm>。

[2] 法律性双重征税是指两个或两个以上的国家或地区对同一纳税人的同一课税对象在同一课税期内征收同一或类似种类的税。参见 OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 15 July 2005), Introduction, para. 1。经济性双重征税是指两个或两个以上的国家对属于不同纳税人的来源于同一税源的课税对象在同一征税期内征税。参见 Arnold A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law* (W. E. Weistlog 德文翻译), Kluwer 1979, p.31。

叠导致的双重征税；(2)居民税收管辖权和来源地管辖权重叠导致的双重征税；(3)来源地管辖权和来源地管辖权重叠导致的双重征税。

对于居民管辖权重叠导致的双重征税,税收协定的做法是由一国来行使居民税收管辖权,而另一国的居民税收管辖权转化为对“非居民”的征税权。^[3]此时仍存在双重征税,但转化为居民管辖权和来源地管辖权重叠导致的双重征税。对于此类双重征税,税收协定首先在缔约国之间划分征税权,如果征税权划归居住国或来源地国单独享有,就从根本上消除了双重征税;如果征税权划归两国共享,则对来源地管辖权进行适当限制,并由居住国采取免税法或抵免法消除双重征税。^[4]

不过,上述机制仍不能彻底消除法律性双重征税:(1)居住国采用限额抵免法消除双重征税时,会出现纳税人境外所得不能完全抵免的情况。^[5](2)税收协定无法解决两个来源地管辖权重叠导致的双重征税。来源地管辖权的重叠实际上涉及三个国家。但是,税收协定一般是双边的,而且适用于至少是缔约国一方居民的纳税人。^[6](3)缔约国在适用税收协定时对于同一术语的不同解释仍然会导致双重征税的出现。^[7]

(二) 税收歧视

税收歧视包括来源地国对非居民的歧视和居住国对本国居民的歧视。

来源地国对非居民的税收歧视表现为非居民的税负比居民更重,或者非居民不能享受给予居民的税收优惠。税收协定中一般有“税收无差别待遇条款”,要求缔约国一方的国民或公司在缔约国另一方负担的纳税义务,不得比缔约国另一方的国民或公司在相同情况下更重。无差别待遇条款一般包括国籍无差别、常设机构无差别、扣除无差别和资本无差别等方面的内容。^[8]但是,税收协定“无差别待遇”的适用是以居民和非居民的划分为前提的。由于居民和非居民的纳税义务不同,而税收无差别待遇又要求基于相同情况进行比较,这意味着非居民通常不能在来源地国主张给予当地居民的全部优惠。^[9]

居住国对本国居民的歧视包括对居民境外所得或损失的歧视。但是,税收无差别待遇主要解决来源地国给予非居民的待遇,并不涉及居住国对本国居民境外所得的歧视。如果一国居民公司有来源于境外的所得,其税负比应税所得相同但所得只来自于境内所得的居

[3] 比如英国和比利时的《税收协定》第4条。

[4] 比如英国和意大利的《税收协定》第24条第2款(a)项。

[5] 居住国采用限额抵免法时,仅允许居民纳税人抵免不超过该笔境外所得依居住国税率计算的应纳税额(即抵免限额)。在居住国的所得税率低于来源地国税率的情况下,抵免限额就小于其在来源地国实际缴纳的税额。此时,居民纳税人境外缴纳的税额不能得到全额抵免,意味着其税收负担高于应税所得相同但所得只来源于境内的纳税人。

[6] 来源地管辖权重叠导致的双重征税在国际税法上被称为三角情况。有关三角情况的详细阐述,可参见[美]罗伊·罗哈吉:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第591-596页。

[7] 比如,一个在西班牙注册的公司在一个英国机构,英国认为该机构是西班牙公司在英国的管理和控制中心,因此对该公司也主张居民管辖权。根据英国和西班牙的税收协定,应由英国行使居民管辖权,西班牙不再主张居民管辖权。但是,假如西班牙认为该公司在英国的机构不属于管理和控制中心,则西班牙就不会放弃居民管辖权。此时,居民管辖权的重叠依然存在。

[8] 以英国和波兰的《税收协定》第24条为例:国籍无差别指缔约国一方国民在缔约国另一方的税收,不应比缔约国另一方国民在相同情况下的负担更重;常设机构无差别指缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构的税负,不应高于进行同样活动的该另一国企业;扣除无差别指缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费等款项,在确定该企业的纳税所得时,应与在同样情况下支付给本国居民一样扣除;资本无差别指缔约国另一方居民所拥有或控制的缔约国一方企业的税负,不应比该缔约国一方同类企业更重。

[9] 比如,英国和波兰的《税收协定》第24条第5款规定:本条的内容不应解释为,缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予本国自然人国民或居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予非居民自然人。

民公司更重时,税收协定是不予管辖的。^[10]

此外,无差别待遇类似于国民待遇,缺乏最惠国待遇的内容。也就是说,一个欧盟成员国可以在与不同成员国的税收协定中给予来自这些国家的服务或投资以差别待遇。

因此,对于上述所得税问题,仅靠税收协定是不够的,需要欧盟层面的协调措施。

二 欧盟现行协调机制的作用

《欧共体条约》并非一个税收条约,欠缺直接协调成员国所得税税制的条文。有鉴于此,欧盟一方面通过颁布指令来协调成员国所得税制,另一方面通过欧洲法院能动性地解释欧共体法来消除成员国所得税法中造成的歧视。

(一) 相关指令

《欧共体条约》第94条规定:“理事会根据委员会的建议,应当在一致同意的基础上,在会商欧洲议会以及欧洲经济和社会委员会后,为共同市场的建立和市场功能的需要,颁布协调成员国法律、法规或行政措施的指令。”指令是欧盟二级立法的一种,具有优于成员国的国内法和成员国间的条约(包括税收协定)的效力。这样,协调成员国所得税制的指令就不受成员国国内法及其税收协定的影响或制约。

在所得税领域,欧盟颁布的指令主要有:(1)直接税相互协助指令;^[11](2)公司合并、分立和资产转让税收指令;^[12](3)母子公司税收指令;^[13](4)关联公司间利息和特许权使用费支付指令;^[14](5)储蓄利息所得指令。^[15]

从上述几个指令的内容来看,直接税相互协助指令主要是成员国主管当局之间在所得税领域相互提供情报的规定,缺乏协调成员国所得税的实质内容。其余几个指令主要在于消除双重征税。比如,母子公司指令消除了一个成员国的母公司收取的位于另一成员国的子公司的法律性双重征税和经济性双重征税,^[16]比税收协定的做法更为彻底。

[10] Alvin C. Warren Jr., “Income Tax Discrimination Against International Commerce”, *Tax Law Review*, Vol. 54, Winter, 2001.

[11] Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation. OJ L336 of 27.12.1977.

[12] Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfer of assets and exchange of shares concerning companies of different Member States. OJ L225 of 20.08.1990. 该指令随后被2005/19/EC号指令和2006/98/EC号指令所修改。

[13] Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. OJ L225 of 20.08.1990. 该指令随后被2003/123/EC号指令和2006/98/EC号指令所修改。

[14] Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. OJ L157 of 26.06.2003. 该指令随后被2004/66/EC号指令、2004/76/EC号指令和2006/98/EC号指令所修改。

[15] Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on the taxation of savings income in the form of interest payments. OJ L157 of 26.06.2003. 该指令随后被2004/66/EC号指令和2006/98/EC号指令所修改。

[16] 根据该指令第4条和第5条的规定,一个成员国的母公司取得其在另一成员国的子公司分配的股息时,子公司所在国不得征收预提税,母公司所在国应采取免税法。这样,不但消除了股息面临的法律性双重征税,而且两国都处于免税的状况。该指令第4条也允许母公司所在国不采用免税法而选择抵免法,但该国应允许母公司将该笔股息所承担的子公司的所得税予以抵免。这样,除非母公司所在国采用限额抵免法,其效果与免税法是一样的。同时,该种抵免还具有消除经济性双重征税的作用,即将股息所承担的子公司税视为母公司在子公司所在国所缴纳的税收,从母公司向其居住国的应纳税款中扣除。

不过,上述指令并没有直接针对税收歧视的措施。消除税收歧视主要是通过欧洲法院的判例来实现的。

(二) 欧洲法院的判例

根据《欧共体条约》第 234 条的规定,欧洲法院可就《欧共体条约》的解释做出初步裁决。^[17] 欧洲法院在初步裁决程序下就欧共体法做出的解释对引用该程序的成员国法院有约束力。同时,欧洲法院还发展了其判决的先例效力。^[18]

由于缺乏直接协调成员国所得税的条文可供解释,欧洲法院就借助于《欧共体条约》关于开业自由、服务提供自由、人员自由流动和资本自由流动的规则来消除成员国所得税法中的歧视措施。欧洲法院在威罗克斯(Wielockx)案(Case C-80/94)中指出:尽管所得税属于成员国权限,但成员国必须遵从欧共体法,其税收法律规范不能与自由流动规则相冲突,不能实施基于国籍的歧视措施。

在实践中,欧洲法院通过一系列判例拓展了税收非歧视的含义,这体现在:

(1) 突破了居民和非居民的界限,提高了来源地国给予非居民的税收待遇

在舒马克(Schumacker)案(Case C-279/93)中,欧洲法院裁定非居民个人特定情况下可享受居民基于婚姻家庭的税收优惠。在委员会诉法国(Commission v. France)案(Case 270/83)中,欧洲法院裁定一个成员国居民公司在另一成员国设立的常设机构也可享受该另一成员国给予该国居民的消除经济性双重征税的优惠措施。在圣·高贝因(Saint-gobain)案(Case C-307/97)中,欧洲法院将一个成员国与非成员国间的税收协定中的优惠扩展适用于非协定缔约国的欧盟成员国居民在该成员国的常设机构。

(2) 禁止成员国歧视本国居民的境外投资所得或亏损

在曼尼南(Manninen)案(Case C-319/02)中,欧洲法院裁定成员国不得歧视居民从外国公司获得的股息。在马克斯-斯班塞(Marks & Spencer)案(Case C-446/03)中,欧洲法院裁定,在特定情况下,成员国不得拒绝居民公司以境外子公司的亏损冲抵母公司的利润。

上述案例表明,确保内部市场的自由流动是高于成员国自身税收利益的,内部市场的建立和完善是以欧盟的整体利益为基础的,即使因此造成了成员国税收的流失,欧洲法院也不允许成员国以此为抗辩。^[19] 此外,成员国的反避税规则也可能被欧洲法院裁决违反了自由流动规则。比如,在兰克豪斯特·霍豪斯特(Lankhorst-Hohorst)(Case C-324/00)案中,欧洲法院裁决德国的反资本弱化规则因只适用于德国公司支付给非居民股东的利息而与开业自由不符。受此案影响,有的成员国决定将其反资本弱化规则也适用于从事国内交易的居民。^[20] 不过,欧洲法院并非绝对排除成员国采用反避税措施。成员国的反避税措施应当针

[17] 初步裁决程序是成员国法院在审理案件时就涉及欧共体法解释的问题请求欧洲法院予以裁决的程序。初步裁决程序的作用在于保证欧共体解释的一致性。因此,初步裁决程序对欧洲法院来讲是一个独立的司法程序,而相对于成员国法院而言,则是其具体案件审理中的一部分。

[18] 欧洲法院在 CILFIT 案(Case 283/81)中指出,只要案例涉及的欧共体法律问题业已为欧洲法院所解释,成员国法院就可在随后的案例中援引。本文所引用的欧洲法院的案例,除非特别说明,均检索自欧洲法院官方网站 <http://curia.europa.eu>。

[19] 比如,在 Manninen 案中,芬兰提出:如果将税收优惠也给予境外股息,就会造成芬兰税收流失,因为豁免的股息公司税是在另一成员国缴纳而非向给予优惠的成员国缴纳。在给予从本国公司取得股息时就不会出现这一问题,因为分配股息的公司要在当地纳税。但是,欧洲法院没有接受这一抗辩。

[20] Otmar Thoemmes, Robert Stricof and Katja Nakhai, "Thin Capitalization Rules and Non-discrimination Clause", *IINTERNATIONAL TAX*, Vol. 32, Issue 3, 2004.

对的是纳税人的全部行为都是旨在规避成员国法律的人为安排,而且成员国的法律也应当是适当的,对自由流动的限制不应当是过度的。^[21]

三 欧盟现行协调机制存在的问题

欧盟现行所得税协调机制对于消除阻碍自由流动的税收壁垒是有积极意义的。但是,现行机制是建立在成员国依旧享有税收主权的基础之上,或者说欧盟缺乏协调成员国所得税制的专有权限,这就导致了下列问题的存在。

(一) 指令的颁布和实施取决于成员国的意愿

欧盟缺乏协调成员国所得税制的专有权限影响了相关指令的颁布。《欧共同体条约》第 94 条的立法程序要求理事会在一致同意的基础上颁布指令。由于税收涉及成员国的财政利益,取得成员国的一致同意是很困难的,特别是欧盟现在有 27 个成员国,而且新入盟的成员国的经济水平明显落后于原先的 15 个成员国。

此外,根据第 94 条颁布的二级立法只限于指令一种方式。指令的实施要依赖于成员国的国内法措施。此外,尽管成员国有遵从自由流动和禁止歧视的义务,但仍有权以公共秩序和公共安全等理由实施限制。^[22]

(二) 欧洲法院的作用受到制约

尽管欧洲法院在消除成员国税收歧视方面发挥了重要作用,但欧盟现行立法状况却制约着欧洲法院的解释空间。由于《欧共同体条约》缺少协调成员国所得税措施的条款,欧洲法院只能借助解释自由流动规则来消除成员国的歧视措施。尽管二级立法也是欧洲法院可以解释的欧共同体法的范畴,但业已通过的几个指令作用也是有限的。

此外,初步裁决程序也制约着欧洲法院职能的行使。初步裁决程序的启动取决于成员国法院。如果成员国法院不诉诸欧洲法院解释欧共同体法,欧洲法院也就没有机会就成员国所得税措施是否与欧共同体法相符做出裁判。^[23] 因此,欧洲法院的判例法如同法官创设的宪法性法律一样,是以多少有些偶然的方式在发展。^[24] 尽管欧洲法院在 100 多起案件中裁决成员国所得税法违反了欧共同体法,但只是否定成员国的做法,而没有建立正面的统一规则。^[25]

(三) 双重征税的消除仍需借助成员国间的税收协定

迄今为止,欧盟尚未建立消除双重征税的普遍机制。这意味着欧盟成员国国民和公司只能依靠成员国间的税收协定来消除面临的双重征税,即使税收协定的措施是不彻底的。在吉利(Gilly)案(Case C-336/96)中,欧洲法院指出,在欧共同体层面缺少消除双重征税规则的情况下,成员国有权在税收协定中确定划分管辖权的连接因素和消除双重征税的方式。

[21] Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, "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. OJ C/2008/16/13.

[22] 参见[法]德尼·西蒙:《欧盟法律体系》,王玉芳等译,北京大学出版社 2007 年版,第 104 页。

[23] 比如,爱尔兰、意大利和西班牙法院就从未向欧洲法院提交过税收案件。参见 Michael J. Graetz & Alvin C. Warren, Jr., "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe", *Yale Law Journal*, April 2006.

[24] [美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社 2006 年版,第 105 页。

[25] Michael J. Graetz and Alvin C. Warren, Jr., 同前注[23].

税收协定只是防止同一所得在两个缔约国都被征税,但不保证纳税人在一国的税负不高于其在另一国的税负。^[26] 在科克海尔特-莫里斯(Kerckhaert - Morres)案(Case C - 513/04)中,欧洲法院指出,自由流动并不为纳税人提供消除双重征税方面的保护,即双重征税本身并不违反自由流动规则。

由于成员国所得税法内容迥异,欧盟层面又缺乏普遍的规则,这也就不难理解欧洲法院对于双重征税的看法。双重征税是两个成员国税收管辖权同时适用的结果。即使欧盟所有成员国所得税法的内容完全一致,只要各国同时主张居民管辖权和来源地管辖权,双重征税就依然存在。如果欧洲法院裁决双重征税违反自由流动,它必须裁定由哪国采取措施来消除。但是,欧洲法院并非立法机构,它不会将其陷入这样一种尴尬的境地。^[27]

(四) 所得税差别待遇依然存在

尽管欧洲法院拓展了税收非歧视待遇的含义,但成员国国内法中关于居民和非居民的区分并没有消失。欧洲法院的判例表明,非居民享受居民的税收待遇、境外所得与境内所得同等对待也需要建立在居民和非居民、境外交易与境内交易具有可比性或基本相同的前提下。

此外,《欧共体条约》中并没有关于税收最惠国待遇的条文,这意味着成员国可以通过税收协定给予不同其他成员国的国民或公司以差别待遇。虽然《欧共体条约》第12条禁止成员国实施基于国籍的歧视,有的学者认为这能够解释为禁止在不同成员国国民之间进行歧视,但欧洲法院并没有适用第12条来裁决所得税案件。^[28] 比如,在D案(Case C - 376/03)中,欧洲法院拒绝将荷兰与比利时税收协定中比利时居民在荷兰享有的税收优惠待遇扩展适用到德国居民。

由于成员国间的税收协调仍以税收协定为主,欧洲法院当然也会考虑税收协定的双边性,这能够解释欧洲法院为什么不给予欧盟国民和公司以最惠国待遇。双边税收协定的目的不是统一缔约国之间的税负水平和税收差异,而是协调、划分征税权。^[29] 税收协定中的优惠是以缔约国税制为基础的对等减让。在成员国税制没有统一的情况下,不可能要求一个成员国对不同成员国的国民和公司在税收协定中给予完全相同的待遇。

(五) 税收竞争问题没有有效解决

欧盟成员国既然享有征税的主权,也有给予税收优惠的自由。为了吸引投资,各成员国可能会竞相给予税收优惠措施,由此可能产生有害的税收竞争问题。成员国间的税收竞争会为自然人和公司增加避税的机会,结果是各国的税基受到侵蚀,反而不利于成员国和欧盟的整体利益。^[30] 但是,税收协定却无法解决竞争问题:首先,无差别待遇条款并不限制缔约

[26] 欧洲法院认为居住国采取限额抵免使得一国居民纳税人无法全部抵免其在来源地国缴纳的税款并不构成对自由流动的限制。税收抵免的目的在于消除法国居民在德国的所得在两国都被征税的双重征税情况。双重征税只有在税收抵免额等于在德国缴纳税款的情况下才能完全避免。本案中纳税人的情况是由于成员国税制的差别和欧共体法没有统一规定而造成的。

[27] Georg W. Kofler & Ruth Mason, "Double Taxation: A European Switch in Time", *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14, 2007 - 2008.

[28] Georg W. Kofler, "Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide For Community MFN in Bilateral Tax Treaties?", *Houston Business & Tax Law Journal*, Vol. V, 2005.

[29] Arnold A. Knechtle, 同前注[2], p. 175.

[30] 为了弥补财政损失,一国就可能提高其他方面的税收,从而导致税制不公。比如成员国为了吸引投资而降低预提税率时,为了平衡财政收支,就可能转而增加流动性较差要素(比如劳务)的征税。

国给予非居民更多优惠;其次,双边税收协定无法约束第三国给予优惠措施。在其他国家给予优惠措施后,一国担心如果不给予优惠,会导致资本外流。^[31]

从《欧共同体条约》现行规定看,第 87 条关于补贴的规定能够在一定程度上约束成员国的税收竞争措施。不过,对于适用于所有公司的所得税措施,第 87 条是无法管辖的。此外,成员国不得单方面采取限制自由流动的措施来抵消其他成员国补贴做法的影响,即使该做法是不为第 87 条所允许的。^[32]

因此,现行机制缺少遏制成员国税收竞争的强力约束。

四 欧盟模式对我国区域经济合作的借鉴意义

我国正在积极开展区域经济合作的实践。迄今为止,我国已与东盟、巴基斯坦、智利和新西兰签署了自由贸易协定,建立起了涵盖我方和对方全部关税领土的自由贸易区。^[33]从这些自由贸易协定的内容来看,除了货物贸易之外,也涉及服务贸易和投资。^[34]这意味着我国的区域经济合作也面临与欧盟类似的双重征税和税收歧视等问题。因此,欧盟的所得税协调模式对我国是具有借鉴意义的。笔者认为,欧盟模式可以给我以下启示:

(一) 将所得税措施置于自由流动规则统辖之下是区域一体化的需要

我国签署的自由贸易协定都没有消除所得税壁垒的专门规定。双重征税和税收歧视仍通过双边税收协定解决。欧盟的实践表明,双边税收协定难以解决区域性的所得税问题。欧盟模式的一个突出特点是将所得税措施置于自由流动规则统辖之下。我国的区域经济合作也可以借鉴欧盟的做法。

随着区域经济合作的深入,我国可以考虑在相关自由贸易协定中增加类似于《欧共同体条约》自由流动的规则。这样,就能够将所得税问题在必要时置于自由流动规则管辖之下,进一步的区域合作也就有了法律依据。作为一个国际协议,约定必须遵守是一个基本的国际法原则。

事实上,将所得税措施置于贸易规则之下并非只有欧盟才有。WTO 下的多边货物贸易规则也管辖特定的所得税措施。比如,《反补贴协定》禁止 WTO 成员借助所得税措施提供出口补贴。《反补贴协定》附件 1(出口补贴的解释性清单)第 5 段列举的措施就包括“对工商企业已经缴纳或应缴纳的与出口有关的直接税的全部或部分免税、退税或递延”。这方面一个著名的案子就是美国的外国销售公司案。专家组和上诉机构均裁定美国免除美国公司及为其子公司的外国销售公司的某些所得的做法构成了出口补贴,违反了 WTO 义务。^[35]由于我国和目前自由贸易区的参加方基本都是 WTO 的成员,通过贸易规则或自由流动规则来约

[31] Reuven Avi-Yonah and Joel Slemrod,“(How) Should Trade Agreements deal with Income Tax Issues?”, *Tax Law Review*, Vol. 55, Summer, 2002.

[32] COM(2007)785 final, 同前注[21].

[33] 我方的关税领土不包括香港、澳门和台湾。我国内地还与香港和澳门分别签署了 CEPA(更紧密经贸关系安排)。有关自由贸易协定的内容可参见商务部国际司网站: <http://gjs.mofcom.gov.cn/af/af.html>。

[34] 比如我国与东盟的《服务贸易协议》是依照 WTO 体制下的《服务贸易总协定》(GATS)进行安排的。再比如,我国和新西兰的《自由贸易协定》的第 11 章是关于“投资”的规定。

[35] 参见 WT/DS108/R、WT/DS108/AB/R。

束特定所得税措施并非一个陌生的事物。^[36]

从欧盟的实践看,自由流动规则对所得税的约束离不开欧洲法院的作用。我国目前的自由贸易协定虽然没有欧洲法院那样的司法机构,但也有争端解决机制。比如,根据《中国—东盟争端解决机制协议》所建立的仲裁机构的裁决是终局的,并对争端当事方具有约束力。

此外,我国和现行自由贸易区的参加方还可通过 WTO 的争端解决机制解决与税收相关的争端。尽管 WTO 框架下的《服务贸易总协定》(GATS)第 22 条第 3 款排除了成员间属于税收协定范围措施的适用,但如果成员对争端是否属于双重征税协定范围达不成一致,可提交服务贸易理事会,理事会将通过仲裁方式裁决争端的性质,仲裁裁决是终局的,并对相关成员具有约束力。此外,WTO 的争端解决机制还包括非违反之诉。如果任何成员认为其利益由于另一成员实施与 WTO 规则并不冲突的措施而受到损害,该成员可以诉诸争端解决机制。理论上讲,这也适用于 WTO 成员采取所得税措施对其他成员利益造成损害的情况。

(二) 区域经济合作需要区域性的所得税协调机制

欧盟对成员国所得税制的协调是通过欧盟专门机构来进行的。理事会负责制定二级立法,欧洲法院负责解释欧共体法来消除成员国阻碍自由流动的所得税措施。此外,欧盟委员会也发挥着重要作用。理事会根据第 94 条颁布指令是以委员会提出立法提案为前提的。委员会还是欧盟立法和政策实施的监督者。委员会可以发表其对《欧共体条约》相关义务的观点,借此影响成员国所得税措施的制定和实施。当委员会认为成员国税法违反欧共体法时,委员会可以起诉该成员国。^[37] 委员会还可以使用非法律文件来促进成员国税制的协调。

从我国建立的现行自由贸易区来看,没有类似欧盟的上述机构。不过,我国可以考虑与自由贸易区的参加方建立税务合作机制,以应对区域经济合作的避税问题。^[38] 双重征税和税收歧视的消除能够促进自由贸易区内服务和资本的自由流动,但也提供了避税的机会。尽管一国可以采取反避税措施,但对因此可能造成的资本外流的担心会限制一国采取反避税措施。即使一国采取了反避税措施,由于此类措施一般会限制税收协定优惠对缔约国居民的适用,从而产生国内法与税收协定不一致的问题,引起缔约国违反税收协定的争议。

此外,我国还可以考虑与自由贸易区的参加方建立由贸易、税收当局参加的联络小组或论坛,磋商区域合作的贸易与税收问题并提出应对税收竞争的建议。^[39] 从国际法角度讲,一国采取什么样的税收政策以及税率的高低是其主权的体现,如何界定“有害税收竞争”是非常困难的,即使在一体化程度很高的欧洲也没有做到这一点。我国签署的自由贸易协定和税收协定并非超国家立法的结果,无法约束参加方的所得税政策。WTO 的补贴规则虽然

[36] 中国、东盟成员国(老挝除外)、智利、新西兰、巴基斯坦都是 WTO 的成员。

[37] 比如,Commission v. France 案(Case 270/83)是欧洲法院裁决的所得税领域的首个案例,该案就是委员会提起诉讼的。

[38] 上文提到的欧盟直接税相互协调指令就是一个例子。此外,《税收事务相互协助公约》(The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)提供了如下税务合作方式:情报交换、联合进行税务检查和参加境外的税务检查,税收文书送达服务、税款征收援助等。该公约现对阿塞拜疆、比利时、丹麦、芬兰、法国、爱尔兰、意大利、荷兰、挪威、波兰、瑞典、英国和美国生效。

[39] 比如,中国与东盟各国的税收竞争早已客观存在。在中国—东盟自由贸易区的建设中,各国政府仍把税收政策作为促进本国经济增长的重要工具,更加倚重税收工具的运用以谋求自由贸易区建设的利益。参见李国淮:《中国—东盟自由贸易区的税收竞争与协调》,《税务研究》2007 年第 4 期。

涉及了所得税问题,但并不影响其成员的所得税制度和税收政策。^[40]正如上诉机构在 FSC 案中所指出的,WTO 没有强迫一个成员选择某种税收体制。WTO 成员原则上可基于其主权对任何种类的收入课税或免税。^[41]因此,我国可以与自由贸易区的参加方交流彼此的税收政策,以期达成共识,并在此基础上起草税收行为准则,彼此承诺尊重公平竞争的原则,限制采取有害的税收竞争措施。

此外,WTO 下的贸易政策审议机制也能够为我国和自由贸易区的参加方提供磋商贸易和税收政策的机会。贸易政策审议机制可以对 WTO 成员的全部贸易政策和做法及其对多边贸易体制运行的影响进行定期评估。该机制下的评估并不作为 WTO 成员履行 WTO 协定项下具体义务和承诺的依据。不过,该机制有助于所有成员更好地遵守 WTO 协定和履行承诺,有助于多边贸易体制更加平稳地运行。通过审议机制,WTO 成员可以就相关所得税政策进行探讨,增进理解或达成共识。^[42]

(三) 税收协定的作用依然不可替代

虽然欧盟二级立法和欧洲法院在协调成员国所得税制度方面发挥了积极作用,但并未取代成员国间的税收协定。对于我国和自由贸易区参加方来讲,由于不存在欧盟那样的二级立法机构,税收协定仍将在消除所得税壁垒方面发挥主要作用。即使我国的自由贸易区的争端解决机制能够很好地处理成员间的税收问题,但也如同欧洲法院那样是消极的协调,无法建立正面的规则。

就我国与自由贸易区参加方之间的税收协定来讲,^[43]我国可以在以下方面进行改进:

首先,我国可以考虑与个别国家探讨在税收协定中加入最惠国待遇条款的可能性。欧洲法院并没有将最惠国待遇适用于成员国的税收协定,但圣·高贝因案表明第三国居民可享受其他成员国间税收协定的优惠。欧盟并不禁止成员国自主决定在税收协定中给予最惠国待遇。现实中,国际间也有为数不少的税收协定中存在最惠国待遇条款。^[44]

其次,我国可以考虑在税收协定中扩大税收饶让抵免的适用,以促进我国服务的出口和对外投资。^[45]税收饶让是为了让来源地国的税收优惠落实到居住国居民身上。居住国居民因享受来源地国税收减免优惠而未在来源地国实际缴纳的税额,视同该居民在来源地国已缴纳的税额并享受抵免。此外,税收饶让也具有消除双重征税的效果。

再次,我国还可以考虑与东盟国家探讨缔结区域性税收协定的可能,以便消除区域性的双重征税。区域税收协定能够解决多个来源地管辖权重叠造成的双重征税问题。实践中也

[40] 在流转税领域也是如此。WTO 成员并没有义务取消关税和国内税。关税是通过减让谈判来逐步降低的,只有列入减让表的产品才受约束。对于国内税,国民待遇只是要求不能用来保护国产品,并没有限定国内税的税率。

[41] 参见 WT/DS108/AB 第 90 段。

[42] 比如,我国的《个人所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》、《企业所得税暂行条例》(后两者业已被新的《企业所得税法》所取代)等法律法规就列入了“与贸易有关的法规”清单。参见 WT/TPR/S161/Rev.1。

[43] 我国尚未与柬埔寨和缅甸签署税收协定。显然,完成与这两国的税收协定谈判是必要的。

[44] 比如,日本和荷兰 1970 年的税收协定就规定:荷兰和日本政府同意,当日本与另外经合组织成员国签订税收协定,且日本对于利息、股息和特许权使用费的来源征税税率低于荷兰和日本协定的税率时,两国政府将重新审查本协定条款以便给予同等待遇。参见 Hofbauer, “Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions—A Worldwide Overview”, *INTERTAX*, Volume 30, Issue 10, 2005。

[45] 比如,我国与新加坡的税收协定就没有给予本国居民饶让抵免的规定,而新加坡则在税收协定中给予新加坡居民以饶让抵免。

不乏多边税收协定的例子。^[46] 如果区域税收协定的谈判困难,还可以考虑谈判一个适用于自由贸易区参加方的税收协定范本,以供采用。

(四) 国内法也能够消除所得税壁垒方面起到积极作用

由于欧盟缺乏协调成员国所得税制的专有权限,成员国所得税法在消除所得税壁垒方面依然具有积极意义。一方面,税收协定的实施离不开国内法;^[47] 另一方面,经济性双重征税的消除也主要依靠国内法。因此,为了促进我国的服务出口和海外投资,除了上述措施之外,我国国内法还需要做进一步完善。

以《企业所得税法》为例,该法仍存在不利于居民企业境外提供服务或投资的情况。比如,我国是采用限额抵免法来消除双重征税的。当境外税率高于我国税率时,我国居民纳税人超出抵免限额的境外税收不能获得抵免。在新的《企业所得税法》将我国税率降低到25%的情况下,这一问题将会更加突出。我国实行的限额抵免是分国计算的。分国限额抵免法不允许企业的抵免限额在境外不同国家相互调剂,其结果是境外高税国的税额不能全面抵免,而低税国的税额低于限额,仍需按照我国税率补缴税款。这不利于企业的多国经营。再比如,消除经济性双重征税的措施并没有将其扩展到居民纳税人的海外所得。以股息为例,我国《企业所得税法》第26条规定,符合条件的居民企业之间的股息、利息等权益性投资收益为免税收入。^[48] 但是,我国公司从境外公司收取的股息就不能享受免税待遇,因为境外公司并非我国的居民企业。此外,在亏损处理方面,根据《企业所得税法》第17条的规定,企业在汇总计算缴纳企业所得税时,其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。因此,我国国内法仍需要做相应的改进。

[Abstract] Double taxation and tax discrimination caused by income tax systems of Member States of the EU have resulted in the barriers on the free movement in the internal market. Consequently, EU has coordinated the income tax systems of its Member States and extended the scope of application of non - discrimination principle in the field of taxation. However, the current coordination mechanism still can not thoroughly solve the problems of double taxation and tax discrimination because of tax sovereignty enjoyed by Member States. Nevertheless, the practice of EU may be of reference value to China in eliminating income tax barriers in regional economic cooperation.

(责任编辑:谢清艺)

[46] 比如,1983年,丹麦、芬兰、冰岛、挪威和瑞典等国家缔结了以避免对所得和财产双重征税为主要内容的《北欧税收协定》(The Treaty between the Nordic Countries for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital)。《北欧税收条约》第10条就解决了股息面临的两个来源地管辖权重叠造成的双重征税问题。

[47] 在消除双重征税方面,税收协定主要是在缔约国之间划分征税权,如何征税仍由国内当局按国内税法征税。

[48] 《企业所得税法实施条例》第83条规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。