

欧盟税制概况

翁武耀

(博洛尼亚大学 欧洲税收高等研究院, 意大利 40141)

[摘要]在处理欧盟税法具体细节问题之前,需要对欧盟制度、机构及相关程序有基本的了解。从欧盟的发展入手,在介绍欧盟自有财源之后,对共同体条约确立的基本原则及相关制度进行论述,涉及欧盟机构设置及其权限、共同体的立法形式及司法体制,最后论述欧洲间接税和直接税的发展进程、最新发展状况及发展趋势。

[关键词]欧盟;自有财源;基本自由;税收协调;税收协作;税收趋同

[中图分类号]F811.2 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1672-0598(2010)01-0062-10

欧洲联盟(简称欧盟)(The European Union (EU)),是根据1992年签署的《欧洲联盟条约》(也称《马斯特里赫特条约》)^①(The Treaty of Maastricht)所建立的国际组织。欧盟的历史可追溯至1952年建立的欧洲煤钢共同体,当时只有六个成员国(分别是:法国、意大利、西德、荷兰、比利时、卢森堡)。1957年,六国在罗马签署《罗马条约》(The Treaties of Rome),并在1958年根据《罗马条约》成立了欧洲经济共同体和欧洲原子能共同体,1967年统合在根据《布鲁塞尔条约》(The Treaty of Brussels)成立的欧洲共同体之下,1993年又统合在欧洲联盟之下,欧盟已经渐渐地从贸易实体转变成经济和政治联盟。同时,欧共体和后来的欧盟在1971年至2007年期间进行了六次扩大,成员国由最初的6个增至27个。欧盟是世界上最有力的国际组织,在贸易、农业、金融等方面趋近于一个统一的联邦国家,而在内政、国防、外交等其他方面则类似一个独立国家所组成的同盟。欧盟的政治体制由于与世界其他大规模的国际组织不同,因此可以把它视作一个独特的实体。

我国与欧盟建立正式关系30多年来,双方在各个领域有着广泛的合作与交流,特别是在经贸领域,根据商务部、国家海关的统计数据,欧盟从2004年就开始取代美国与日本,已经连续5年成为我国第一大贸易伙伴,而我国目前是欧盟的第二大贸易伙伴(仅次于美国),同时欧盟也已经成为了我国对外直接投资的第二大经济体(仅次于我国香港)^②。在经贸往来、对外投资中必然涉及税务,包括相关的实体性义务和程序性义务,特别是对于决策是否对外投资或如何对外投资,税收负担(包括实体性负担和程序性负担)的考量是一个重要的环节。因此处于中欧经贸往来中的、向欧盟进行直接投资的我国的相关企业、经营者、投资者,了解、掌握欧盟税法的相关规则对于其开展具体的经贸、投资活动具有重要的意义。同时我们看到欧盟税法作为一个发展中的法律体系,伴随着欧盟一体化进程的不断深入,其已经发展出了一套以促进生产和就业、构筑单一市场、保护税基、防止有害税收竞争为特点的税法规则,因此研究欧盟税法

* [收稿日期] 2009-11-21

[作者简介] 翁武耀(1981—),男,博士,意大利博洛尼亚大学欧洲税收高等研究院,主要从事欧洲税法(涵括欧盟税法)、意大利税法研究。

① 鉴于欧洲宪法目前已经搁浅,2007年欧盟颁布了取而代之的里斯本条约,根据里斯本条约的修改,马斯特里赫特条约又变为欧洲联盟运行条约(马斯特里赫特条约是由罗马条约发展而来)。

② 参见《中国对外直接投资统计公报》。

(EU tax law)^①将为我国的经济改革和税收立法提供极其有益的借鉴,并且可促进我国税法研究的进一步发展。^②

关于欧盟税法,目前国内已经有了一定的研究和认识。本文写作的最大目的在于从相对宏观的角度,对欧盟税法最新的发展状况、动态进行介绍,以期对欧盟税法具体规则的研究起到指引的作用。

一、欧盟的“自有财源”^③

根据《欧洲联盟条约》第 3 条的规定,只有当某项政策目标在欧盟范围内实行比各国各别实施能更好地实现时,欧盟才予以介入。因此目前欧盟本身基本上不存在社会保障、法律和秩序以及教育等方面的支出,欧盟预算仅有行政开支和农业开支。为此欧盟规定了一些所谓“自有财源”的具有税收特性的强制性收入,但这些收入并非来自于“共同体税”,而是由成员国规定并收取的“收入”所构成。目前,根据欧盟理事会(the Council of the European Union)2000 年 9 月 29 日所做的《决定》^④这些“自有财源”可具体分为以下四项:

1. 进口关税,即对于来自于或出口到欧盟境外的商品所征收的关税。对欧盟成员国间的商品进出口并不课征关税。根据《罗马条约》第 9 条的规定,欧洲经济共同体设立关税同盟(The Customs U-

nion),其禁止对在成员国间的进出口商品征收关税及类似效力的税费。

2. 农业性提款、欧洲煤钢共同体条约规定的收入及其他特别商品进口所征收费用。这里所指的农业性收入是指一种特别类型的边境费,当进口来自欧盟以外的第三国的农产品时予以征收,以填补欧盟以外的农产品的价格和欧盟内部的相应农产品的价格的差价,即所谓农产品进口差价税。

3. 符合基础性条约所确立的标准的共同体政策法规规定的其他税费,其中包括来自于增值税的这部分“自有财源”(增值税收入的参与分享)。关于来自于增值税的这部分“自有财源”,按照《决定》该收入通过将统一百分比乘以根据共同体规则规定的、对所有成员国都一致的方式所确定的增值税评估核定基数(assessment bases)而得到,^⑤《决定》同时规定每一成员国所确定的评估核定基础不得超过其国民生产总值的 50%。由于目前各成员国所确定的增值税税率存在差别,以及在增值税税额确定时关于不可扣除的(进项)税的规定的差异上,成员国间没有很好的调整好,上面提到的基数是通过相当复杂的公式计算而得到的。该第三项收入,尽管其概念的理解已经趋向一致了,但还排他性地包括这样一种形式,即取成员国增值税

① 与欧盟税法概念的相关的还有欧洲税法(European tax law)欧洲共同体税法(EC tax law)这两个概念。关于三者的区别与联系可归纳如下:欧盟税法和欧洲共同体税法两者实质上是相同的,唯一的区别在于前者用欧盟作限定词,后者用欧洲共同体作限定词,其实欧洲共同体是欧洲联盟发展的一个初始阶段而已,正如在本文中所介绍的,欧盟由欧洲共同体(三大共同体)发展而来。两者的外延都包括条约、条例、指令及欧洲法院判决。但欧洲税法是一个比这两者外延范围更广的概念,它的外延不断包括条约、条例、指令及欧洲法院判决,还包括欧洲人权法院的判决、适用于欧洲大陆的共同法律原则、成员国的一般法律原则和欧洲贸易自由联盟裁决。不过三者在学习上用法差异不大,都包括一体化税法和需要在欧盟层面上协作、配合的成员国税法。相关具体的法律渊源或法律文件(materials)有基础条约(constitutive treaties)、条例(regulations)、指令(directives)、决定(decisions)、裁决(judgments)、建议(recommendations)、意见(opinions)、通知(notice)、行为准则(code of conduct)。参见 Kees van Raad MATERIALS on International & EC Tax Law(third edition), international tax center leiden, 2003 需要说明的是,各大共同体(包括欧洲煤钢共同体、欧洲共同体、欧洲原子能共同体)的法律规范统称为共同体法,其中的基础条约称为基础性共同体法,条例、指令等称为派生性共同体法,都属于狭义上的欧洲法,存在于欧洲、但处于欧盟之外而独立存在的国家间其他合作组织的法律规范则属于广义上的欧洲法。

② 研究欧盟税法的一个基本、原初的方法是将成员国税法规则的比较和欧洲法院(European Court of Justice)共同体司法判例的创制相结合。

③ “自有财源”涉及欧盟(共同体层面)自身的财政收入来源的问题。在“自有财源”制之前,欧盟采用的是与其他国际组织的资金筹措方式相同的分摊制,即由成员国分摊缴纳的制度。根据《罗马条约》第 201 条的规定,在经过一个过渡期之后(在这个过渡期内,实行以根据每一个成员国支付能力的大小而确定该成员国应缴纳的份额为基础的分摊缴纳制度),欧盟的资金来源制度也应过渡到“自有财源”制度。该过渡在 1970 年 4 月 21 日理事会作的决定(《卢森堡条约》)中得以实现。

④ 参见 article 2 of the COUNCIL DECISION of 29 September 2000 on the system of the European Communities' own resources

⑤ 该统一百分比从 2004 年开始已降至 0.5%。

净收入的一部分,目前该比例是 1%。^①

4 所有成员国国民生产总值的总和的一部分,该收入仅仅是被用来平衡共同体预算的收支,根据平衡预算的需要来确定具体比例,对所有成员国统一适用。^②但这种财源收入的总额不得超过欧盟国民生产总值的 1.24%。

通过不同的方式,上述四项收入构成了欧盟的“自有财源”制度,即第一、二项收入由相关生产者或经营者缴纳,由于它们具有税收的特性,并不是来源于成员国的财政资金,所以又被称为“传统的自有财源”。而第三、四项收入的缴纳直接由成员国负担履行,其中第四项收入的确立是因为即使第三项收入的确立仍然不能保证欧共体预算资金的足额到账,所以第四项收入又被称为“补足的财源”。^③尽管这些收入的总和相对来说是微薄的,但需要指出的是,近些年,欧盟的第四项财源,即成员国依据相应的国民生产总值来上交欧盟所需的收入,已经占据了中心的地位,它的引入是对均衡成员国间给付义务的要求的回应,且它建立了在相关数据基础上的分配规则,更符合平等和合理原则。而这第三项财源,即成员国依据相应的增值税收入来上交欧盟所需的收入,不能提供一个理想的有效措施,因为其事实上强烈地受不同国家的消费倾向差异所影响,并不必然地直接与成员国的国民生产总值的变化相关,它使得该项收入具有强烈的逆向性。^④

二、《欧洲经济共同体条约》^⑤及其确立的相关制度

《欧洲经济共同体条约》是欧洲经济共同体(现在是欧盟)的构建性条约,它是欧洲经济共同

体缔造者们以缔造一个经济联盟和建立一个商品、人员、服务与资本能够自由流动的共同市场为目的而构思出来的。该条约的最大贡献在于在成员国建立共同市场的政治意愿的基础之上,提供了法律机制的保障。因为条约规定的四大自由(生产要素的自由流动是建立市场经济秩序的必要前提之一)的实现需要有一套行之有效的、对成员国具有强制约束力的实施机制,而欧盟的法律体系则是以该条约,也即以《罗马条约》为基础的,该条约对于欧洲一体化和法律体系的形成具有重要的意义。^⑥因此,研究欧盟税法体系必须首先了解该条约的一些相关内容。该条约的内容结构如下:第一部分阐明了共同体体系的原则,第二部分规定了共同体公民身份,第三部分是关于共同体政策和上述提到的四项基本自由,第四部分规定了与非共同体国家的关系,第五部分规定了共同体的机构框架,第六部分是一般条款和最后条款。

1. 取消关税和数量限制,规定四大自由以建立共同市场。取消关税和数量限制是建立共同市场的基础,^⑦而四大自由,即商品、人员、服务与资本在欧盟内的自由流动,其确立更可以说是构成了共同体的基础,并成为欧洲一体化从经济领域向其他领域扩展的基石。在税收领域,这四大自由的重要作用在于,它是欧盟委员会作出有关涉税决议等的基本前提,同时它也是欧洲法院在裁判成员国某一税收法规是否有碍于共同市场的形成的重要原则和依据,目前欧洲法院通过司法判例所创制的许多重要规则或原则,这就起到了欧盟税收消极一体化(negative integration)的作用,如一般性禁止成员国依据是否为居民而给予纳税人不同的歧视性的

① [意] Gaspare Falsittà, Corso istituzionale di diritto tributario(III edizione riveduta), CEDAM, 2009: 626

② 至于成员国国民生产总值的计算是根据 95' 欧洲损益账户系统(European system of accounts),而不是根据成员国自身的核算体系。

③ 在这四项收入中,前三项首先在理事会 1970 年的决定中得到确立,但第三项在 1980 年首次实行,而第四项直到 1988 年才由理事会确立。

④ [意] Gaspare Falsittà, Corso istituzionale di diritto tributario(III edizione riveduta), CEDAM, 2009: 626

⑤ 《欧洲经济共同体条约》(Treaty establishing the European Economic Community)和《欧洲原子能联营条约》(Treaty establishing the European Atomic Energy Community)合称《罗马条约》之后《马斯特里赫特条约》对它进行了修改,修改后的条约称为欧洲共同体条约(EC Treaty),欧洲经济共同体则改称为欧洲共同体。

⑥ 当然,欧盟法律体系的许多重要规则与重要原则的发展离不开欧洲法院的司法实践。

⑦ 关于在共同体内流通不需要缴纳关税的商品有两类:一类是在共同体内生产的商品,另一类是来自于第三国、已经履行完毕所有进口手续并且已支付关税(没有完全或部分地被退还)的商品。

税收待遇(为保障人员的自由流动),^①都是以四大自由为裁判理由的。需要说明的是在该条约中,对税收具有直接影响的规则首先是关于专门为保障商品自由流通的规则(第 9 条到 11 条)、关税同盟的规则(第 12 条到第 29 条)(这些规定禁止在共同体内部征收关税及类似效力的税费,并创建了统一的海关税则)、禁止数量限制的规则(第 30 条到第 37 条),其次是关于确保竞争不被歧视性征税扭曲的规则,包括禁止成员国直接、或间接地对来自于共同体内其他成员国的商品课以比国内商品更多的税费的规则(第 95 条)、禁止成员国对其出口到共同体内其他成员国的商品给予比实际征收的税额更多的退税(第 96 条)。

2 规定了欧盟的机构框架。欧盟的主要机构包括欧洲议会(European Parliament)、欧盟理事会(Council of the European Union)^②、欧盟委员会(Commission of the European Union)与欧洲法院。各自的职权分别为:欧洲议会是欧盟内唯一经直接选举产生的机构,其主要享有民主监督权及欧盟预算的决定权,并且有权以 2/3 多数的不信任投票罢免共同体委员会成员(第 137 条到第 144 条);欧盟理事会是欧盟的主要决策机构,负责制订欧盟法律、法规和有关欧盟发展、机构改革的各项重大政策;负责共同外交和安全政策、司法、内政等方面的政府间合作与协调事务(第 145 条到第 154 条);欧盟委员会是欧盟体系内的执行机构,主要负责贯彻执行欧盟理事会和欧洲议会的决策,并行使其主动权就法律规定、政策措施和项目提出建议(第 155 条到第 163 条);欧洲法院的主要职责在于确保欧盟法律得到认真地贯彻与执行,条约得到正确地解释和运用,有权裁决和认定欧盟成员国是否按条约规定履行义务,欧盟法律制定是否得当,以及欧洲议会、理事会或委员会是否按规定行事。欧洲法院也是唯一能够应各国法院请求对条约的解释以及欧盟法律的效力和解释做出裁决的机构(第 164 条到第 188 条)。目前在一体化税法的制定上,上述相关机构的职责分工具体如下:首先欧盟委员会行使排他性的创议权,其次欧洲议会仅仅担任咨询机构的角色,再次欧盟理事会采用全体一致同意的表

决方式通过决定,最后欧洲法院监督是否遵从了共同体法。这样一种结构分工也解释了目前在税收领域一体化进程的僵局(本文将在涉及直接税下文作进一步的分析)。

3. 确定了共同体的权能范围、立法形式。从分割的市场到统一的市场,其必然伴随着规制市场的方式及相关机构权能的变化,而在欧盟统一市场的形成中,就必然涉及成员国相关权能的让渡,即让渡与相关的欧盟机构,如上述提到的欧盟委员会、欧盟理事会和欧洲法院。该条约第 4 条作了一个就欧盟与成员国之间权能的划分的原则性规定,即欧盟的相关机构在条约规定的权限内行使其权能。需要说明的是,《马斯特里赫特条约》对此在《欧洲经济共同体条约》第 3 条的基础上以 b 款的形式作了补充规定,规定“在非共同体专属权限的领域,应依据从属原则,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。共同体的任何行动都不应超越完成本条约的目标所必须的限度。”该规定其实是在强调共同体权在非专属领域外亦可以采取行动的同时,又对其进行了限制,防止欧共体权能过分扩张。关于立法形式,《欧洲经济共同体条约》第 189 条规定,“为了达到目标,在条约规定的条件下,理事会和委员会应当采用(发布)条例和指令、作出决定、陈述建议和意见。”各自的法律效力如下: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,相对比较复杂,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,但达到该结果的手段、方式成员国可以自主选择。对于指令中绝对确定的规定,在指令规定的成员国采取相应手段、方式以达到指令规定的目标的期限期满后,其效力即在未履行国生效。而对于指定赋予成员国消极性义务的规定则自动生效,如关于增值税指令中特定免税事项的规定;^③决定,对于决定中指明目标者具有直接的效力;建议和意见不具有约束力。

① Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, published by Kluwer Law International, fourth edition, 2005, 67.

② 目前在欧盟理事会之外又成立了欧洲理事会,前者是由欧盟各成员国政府的部长组成,后者由各成员国政府首脑和国家元首组成,其已经成为欧盟的最高决策机构。

③ [意] Francesco Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario* (nona edizione), UTET GIURIDICA, 2006, 34.

4 创制了独特的共同体司法体制。《欧洲经济共同体条约》在司法体制方面最重要的一个规定是创制了欧洲法院这一凌驾于成员国司法体系之上的裁判机构。虽然相当一部分成员国并不承认欧洲法院是它们司法体系的延伸,它们仍然认为自身的宪法法院或最高法院是本国最终的裁决者,但不可否认的是欧洲法院在欧洲法律一体化的过程中发挥着不可替代的作用:首先,前文已经提到,欧洲法院拥有条约的全面、专属性的解释权(第 164 条);其次,欧洲法院具有条约规定案件的专属管辖权,主要涉及违反条约义务,包括委员会诉成员国的(第 169 条)、成员国诉成员国的(第 170 条)、自然人或法人诉欧盟相关机构的(第 173 第 174 条)、欧盟机构之间的(第 175 条);^①最后,欧洲法院具有先予裁决权(第 177 条),即当成员国法院的案件,其判决将取决于本条约的解释、共同体机构发布的法令的有效性和解释及依据理事会的法令成立的机构发布的法规的解释,成员国法院可要求欧洲法院对相关的解释作出先予裁决。通过先予裁决,建立了欧洲法院和成员国司法体系的联系,有助于统一的共同体司法体系的形成。需要指出的是,欧洲法院在 Van Gend & Loos 案中和 Simmenthal 案中确立的直接效力原则和最高效力原则,^②成为欧盟协调共同体法的法律基础,包括在税收领域。当然,上述提到的欧洲法院的具体职权从某种意义上都为欧盟法律一体化及税收一体化发挥着极其重要的辅助作用。这是因为在判定

一个成员国是否违反基本自由时,欧洲法院应该仅局限于该成员国的税收法规的状态(per country approach),而不应该将所有成员国相关的税收法规的状态都纳入裁判之中(overall approach),后者将使得确定一个成员国的责任变得困难,另一方面前者可以提高成员国对欧洲法院不能代替相关的立法者及共同体法律协调(harmonization)的职能应由相关的立法者来行使的事实的感知度。^③(本文将在后文进一步阐释协调的职能)

三、间接税的协调

税收协调和协作(co-ordination)两者都是欧盟税收的积极一体化(positive integration)的方式。在具体讨论欧盟间接税的协调之前,需要明确其与税收协作的区别。根据欧共体条约第 39、43、48、49 和 56 条的规定,成员国的税收制度和成员国间的税收条约无论如何都得遵守条约确立的基本原则,即劳工、服务、资本的自由流动的原则,公司、企业及其分支机构、子公司等自由设立的原则和非歧视性原则。^④但成员国或是基于对自身税基的保护,或是为了对付有害或正当的税收竞争,在很多领域,成员国的税收规则违反了上述原则,从而对欧盟内部市场的运行造成了阻碍和困难,这样就需要进行税收协调,即关于税收的协作和协调。两者的区别在于:协调乃是在所有的成员国各自的法律规则内部引入一共同适用的法规(如增值税第六号指令),欧盟机构在其中发挥着实质性的协调作

① 关于违反条约之诉的具体程序,可举修改后的欧共体条约第 226 条确定的违反条约(处理)程序(infringement procedure),根据该条规定,纳税人和其税务顾问认为国内税收法规违反条约或二级立法(条例、指令、决定)确定的基本自由时,有权向欧盟委员会提出申诉,欧盟委员会认为该成员国的税收法规确实违反条约等义务的,在给予该成员国提交其中辩的机会之后,应向该成员国出具理由充分的意见,如果该成员国没有在委员会规定的日期内履行其意见的,委员会可以将争议提交欧洲法院。See Peter Schonewille, 'Eliminating tax barriers via the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty', EC tax review (2006-3): 147 et seq.

② 直接效力是指特定的欧盟立法能够在成员国法院得到执行,条约对成员国施加的义务能够以个人法律权利的形式在成员国法院通过个人而得到执行。同时欧洲法院制定了直接效力确立的标准,一般称为“Van Gend”标准,即当所涉条款十分地清晰和明白、无条件或非依赖性且赋予了成员国公民特定的权利以支持其请求时,该公民即可以要求其国内法院执行该权利。See ECJ, 5 February 1963, Case 26/62, Van Gend & Loos/Netherlands Inland Revenue Administration [1963] ECR I.

最高效力原则是指共同体法的效力优于共同体成员国的国内法。See ECJ, 9 March 1978, Case 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato/Simmenthal SpA. [1978] ECR 629.

③ 参见 Michael Lang 'Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions', EC tax review (2009-3): 98 et seq.

④ 根据 1994 年 1 月 1 日生效的《欧洲经济区协议》(Agreement on the European Economic Area (EEA)),商品、人员、服务与资本自由流动的原则、同等条件下的竞争原则及非歧视原则扩大适用到 EEA 国家,即冰岛、列支敦士登和挪威这三个非欧盟国家,当然欧盟的二级立法不在 EEA 国家适用。

用。税收协调一般经过三个阶段, 分别是需要协调的税种的选择、税基的协调和税率的协调, 税收协调根据不同情形分为不同的层次, 当所有成员国都引入相同的税种但税基不同时, 称为名义的协调, 当税基得到协调但税率不同时, 称为税基的协调, 当税率也相同时, 则称为完全的协调;^①而协作, 并不是在成员国法律规则中引入新的法规, 而是使成员国的法规相互之间或与条约之间相容、并存, 这些目标只通过非法律强制性的协定而达到, 成员国在其中发挥着主要作用, 虽然欧盟机构也会参与其中, 比如在特定情形也会发布相关指令, 如 2003 年 6 月 3 日发布的利息税指令,^②其并非是为了实现在利息税领域的协调, 而是提供供成员国选择的关于信息自动交换的合作框架, 成员国在保持与条约相容的前提下可以自由确定对存款利息征税的有效程序。^③关于两者的使用, 欧盟委员会反复强调, 成员国的税收制度并不需要全面地进行协调, 只要成员国能遵守共同体规则, 成员国可以自由选择他们认为最合适的并符合它们的偏好的税收制度, 只有当个别的成员国间的行动不能提供一个有效的措施时, 欧盟层面的行动才开始介入, 许多税收问题事实上简单地通过成员国的税收政策的协作就可以解决了。^④

(一) 关于间接税的共同体规则的若干基点^⑤

首先, 规则出台的前提和程序。根据欧盟委员会的建议, 欧盟理事会在预先咨询欧洲议会及其经济与社会委员会的前提下, 为了在增值税、消费税及其他间接税立法领域达到协调的目的 (这种协调对于统一内部市场的建立和运行是必需的), 以全体一致同意的表决方式, 通过、采纳相关规则。这种协调对于统一内部市场的建立是一种手段性的工具, 而协调的内容和方式则由共同体的立法者们来斟酌、选择; 其次, 非歧视性原则。显而易见,

为了确保一个统一内部市场的诞生, 不能存在任何基于国籍的歧视。非歧视原则是欧盟的基本原则之一, 它的实质在于确认了在共同体内部对于所有的生产要素 (商品、人员、服务和资本) 给予同等对待的权利, 禁止为了保护或利于成员国的生产要素而对于来自于其他欧盟成员国的生产要素给予区别对待。该原则适用的必然结果是与本国同类产品相比, 禁止以直接或间接的方式对来自于其他成员国的产品征收更多的税; 再次, 关于退税与国家保护。即禁止成员国对于本国的出口产品退还比实际直接或间接征收的更多的税, 同时禁止成员国为了间接地保护本国生产而引入征税规则; 最后, 关税的取消。

(二) 增值税的协调

欧盟增值税是指在欧盟增值税区的国家所采用的增值税制度, 其中欧盟增值税区并不等同于欧盟, 它由所有欧盟成员国和特定非成员国所构成。^⑥目前增值税在欧盟内已经得到了协调, 基本上由增值税第一号、第二号指令和第六号指令进行规范。其中第一号指令于 1967 年 4 月 11 日发布,^⑦引入了以商品和服务价格的一定比例为税额的一般消费税 (所以欧盟增值税被称为消费型的增值税), 并要求成员国于 1970 年 1 月 1 日以前全部实行增值税, 同日还发布了第二号指令,^⑧详细规定了征税范围、关于税率和免税的特别条款等。由于税收制度的转化, 会带来一些诸如引起成员国预算开支压力等的严重问题, 为避免成员国因政治上的原因而拒绝指令, 之后又有新的指令对个别成员国实行的日期予以延长, 在 1969 年 12 月 9 日发布的第三号指令^⑨将比利时实行的日期延长到 1972 年底, 在 1971 年 12 月 20 日和 1972 年 7 月 4 日发布的第四号和第五号指令^⑩将意大利实行的

① 参见 Danuse Nenudova 'Tax Harmonization in the EU', MIBES E-BOOK (2008): 90 et seq

② Directive 2003/48/EC

③ [意] Siveda Adriano Di Pietru Per una costituzione fiscale europea CEDAM, 2008 23-24

④ 参见 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm

⑤ [意] Siveda Gaspare Falsitù, Corso istituzionale di diritto tributario (III edizione riveduta), CEDAM, 2009, p. 628

⑥ 其中非成员国包括曼岛及摩纳哥, 当然也并不是所有的成员国的地区都包括在欧盟增值税区中, 比如丹麦的格陵兰岛、法国的海外领地、意大利的 Livigno 德国的 Heligoland 等。

参见 http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/faq/faq_1179_en.htm HJ9

⑦ First VAT Directive 67/227/EEC

⑧ Second VAT Directive 67/228/EEC

⑨ Third VAT Directive 69/463

⑩ Fourth VAT Directive 71/401, Fifth VAT Directive 72/250/EEC

日期延长到 1973 年底。当然,在增值税领域最重要的指令是 1977 年 5 月 17 日发布的第六号指令,^①该指令被认为是一项基础指令,因为其内容涉及税基、征税对象、纳税主体、税率等,它的目标在于,在保持与第一号、第二号指令中所包含的先决条件相一致的前提下,协调成员国不同的增值税制度,特别协调关于欧盟内的跨境交易的征税。第六号指令已经被修改了 20 多次,^②直到 2007 年 1 月 1 日新的指令生效,^③该指令是第六号指令的一次重铸,将第六号指令和其他指令包括在一个文本中。这里需要特别提出的是,在之后通过的一个指令(该指令将在 2010 年 1 月 1 日生效)^④中孕育着一个关于服务提供地的重要变化。作为一种消费型的增值税,欧盟增值税是对商品和服务的消费征的一种税,它的主要问题涉及服务提供和商品消费的地点,从而决定哪个成员国来征收及应该适用怎样的税率。^⑤由于本文篇幅有限,在此不涉及指令的具体内容。

(三)其他间接税的协调

这里所指的间接税主要是指消费税(又称为制造税和销售税),是一种特别税,它使得对一小部分产品课以比绝大多数只承担增值税税负的产品多的税负成为可能,由于增值税税率相当低,如果这些消费税被取消,随之造成的税收收入的损失将引起增值税税率的提高。与增值税相比,消费税在价格中所占的比例更大,从而对价格影响也更大,如果在不同成员国间消费税存在巨大差异,那么对应的商品也将存在巨大差异,随之将扭曲欧盟内部正常的市场竞争,并对共同市场产生消极影

响,比如侵蚀税基、扭曲税负等。而 1992 年的一系列指令,其中最基本的是 1992 年 2 月 25 日欧盟理事会发布的关于应税产品的一般安排的指令,^⑥使欧盟的消费税得到了协调,这些指令涉及消费税课税产品的一般规则、持有、流通和监管,和具体涉及关于矿物油、烟草加工品、酒及含酒精饮料的消费税的税目和税率。^⑦同时,欧盟委员会发布了若干关于应税产品管理的条例,如关于随附的管理凭证、免税凭证等。^⑧对于能源产品的征税(其实是一种能源税),目前由欧盟理事会于 2003 年 10 月 27 日颁布的指令规范,^⑨该指令旨在扩大能源产品的征收范围,即在矿物油之外,将电力、天然气和煤等也纳入了征收范围。需要说明的是,根据欧盟理事会 2008 年 12 月 16 日最新发布的指令,^⑩该指令涉及包括能源产品在内的应税产品的一般安排并将于 2010 年 4 月 1 日起适用于整个欧盟,届时将替代上述 1992 年 2 月 25 日发布的指令。

四、直接税的立法趋同

在共同体法规中,除经常使用“协调”这一术语外,还经常使用“趋同”一词,两者最大的不同在于所用的法律形式:“趋同”一词在欧共体条约关于直接税引证的第 94 条中规定,其只能应用指令这一法律形式,而“协调”一词在欧共体条约关于间接税的第 93 条中规定,可以应用多种法律形式,这是造成直接税协调的程度要低于间接税协调的原因之一。一般认为,欧盟通过上述条约 94 条规定的“立法趋同”的方式在直接税领域亦能有所作为已经得到了认同,该条规定:欧盟理事会在

① Sixth VAT Directive 77/388/EEC

② 参见 Danuse Nendova ‘Tax Harmonization in the EU’, M B E S E - BOOK (2008): 90 et seq

③ Directive 2006/112/EC

④ Directive 2008/8/EC

⑤ 关于征税国目前采用的是过渡性规则,即目的地国征收,本来应该实行最终决定的规则,即来源国征收,但因某种原因,目前仍然适用过渡性规则。[意] Siveda Gaspare Falsitti, Corso istituzionale di diritto tributario(III edizione rivedita), CEDAM, 2009: 629

关于税率,目前在不同的欧盟成员国内适用不同的增值税税率,标准税率在 15% 到 25% 之间,当然还存在在在不同的成员国对于特别的商品适用 5% 或 0% 的低税率。See Directive, 2006/112/EC, Title V III Chapter 2

⑥ Directive 92/12/EEC, 其后欧盟理事会发布了针对个别应税产品具体应用的指令,如 Directive 92/80/EEC(烟草)、Directive 92/84/EEC(酒和含酒精饮料)。

⑦ 目前,已有成员国将在接受这些指令时,统一规定在一个法律文本中,如意大利。Siveda D. L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. in L. 29 ottobre 1993, n. 427 — Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali sull'alcol, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati...

⑧ Regulation (EEC) No 2719/92, Regulation (EEC) No 3649/92, Regulation (EC) No 31/96

⑨ Directive 2003/96/EC

⑩ Directive 2008/118/EC

预先咨询欧洲议会及其经济与社会委员会的前提下,以全体一致同意的表决方式决定欧盟委员会的建议,从而旨在对成员国的对共同市场的建立和运行有直接影响的立法(包括一般法律、行政法规)规定进行趋同。同时关于直接税的条约规定只见于共同体条约第 293 条,该条规定:成员国在必要的情况下,基于保护本国国民的利益,为了确保在共同体内部双重征税的消除,进行协商谈判。

(一) 欧盟内的直接税(公司税)

在直接税协调的过程中,欧盟相关机构遇到了不少困难,比如为了提出一个在直接税领域的指令方案,欧盟委员会必须证实不同成员国间的直接税规则的差异阻碍了共同市场的良好运行。当然正是由于这些困难的存在,使得共同体司法判例(通过先予裁决)起着越来越重要的作用。^①在经历 1960 至 1970 这十年间的一系列失败的尝试后,1990 年欧盟委员会发布了一份文件,在这份文件中,一方面重新肯定了为了内部市场的建立同样需要共同体介入(干涉)到直接税领域,另一方面强调这种介入(干涉)限制在对内部市场建立必要的限度之内。^②但是任何关于企业收入(利润)的直接税协调的意图都被抛弃了,共同体的介入(干涉)只局限于在跨国征税的领域。目前,关于后者,欧盟分别发布了以下这些指令:(1)关于不同成员国的母子公司的共同体征税制度指令;^③(2)关于不同成员国的公司合并、分立、资产转让和股份交换的共同体征税制度指令;^④(3)关于不同成员国的联营公司间的利息和特许权使用费支付的共同体征税制度指令;^⑤这里还需要提到的是,在 1990 年 7 月 23 日,在布鲁塞尔签署了关于消除与联营企业利润调整相关的双重征税的协定(又称为 Arbitration Convention),^⑥该协定于 1999 年以协定的形式被修改,并在 2004 年 11 月 1 日生效。

同时欧盟委员会正仔细地研究共同体条约和成员国间或成员国与第三国间签署的双重征税双边条约之间可能存在的冲突,而成员国间的双重征税协议也将继续处在欧洲法院的审查之下。需要补充的是,2001 年 10 月欧盟委员会在其通告中提出了未来几年欧盟领域内公司税发展的最新计划,^⑦认同了去除跨境贸易的税收障碍需要采取的一般步骤(目前欧盟委员会和成员国就这些步骤还在讨论之中)。但欧盟委员会推断,从长远来看成员国应该同意允许欧盟企业就欧盟范围内的利润使用单个统一的税基。而目前欧盟委员会在公司税领域一直在紧密、持续地从事两件工作,一方面为解决特别的问题而研究个别的措施,比如上述提到的母子公司指令的发布等,另一方面则研究其从长远角度提出的统一税基的提议。欧盟委员会之所以将重心移到统一税基这一提议上,有着背后的原因:目前欧盟成员国的直接税税制在具体税目上已经很接近了,但在内部依然存在着巨大的差异,特别是会计制度的差异及不同会计制度下导致的收入的概念的差异(在欧洲存在两种不同会计制度,一种是税收会计,记入的经营收入等同于税基,另一种是一般会计,记入的经营收入不等同于税基,这些经营收入必须经过特殊的处理才转化为税基)。这样不仅税目的协调有问题,税率的协调也有问题,可以说使用统一的税率是不可能的。^⑧因此欧盟委员会已不再试图在直接税的税率上进行协调,而主要从事于税基的协调。关于直接税税基的协调,不得不提到统一公司税税基(CCCTB)。^⑨应用统一的公司所得税税基的草案提议在 1988 年的 Neumark report 中首先提出,在 2001 年发布的通告(Communication)中,^⑩欧盟委员会认为建立统一公司税税基是消除欧盟企业在欧盟内跨境经营产

① [意] Siveda Manuela Norcì, 'il ravvicinamento comunitario della fiscalità diretta', FISCO OGGI 1 febbraio 2005.

② [意] Gaspare Falsittà, Corso istituzionale di diritto tributario(III edizione riveduta), CEDAM, 2009: 629

③ Directive 90/435/EEC, 该指令在 1990 年 7 月 23 日发布,并在 2003 年 12 月 22 日被修改,参见 Directive 2003/123/EC

④ Directive 90/434/EEC, 该指令在 1990 年 7 月 23 日发布,并在 2005 年 2 月 17 日被修改,参见 Directive 2005/19/EC

⑤ Directive 2003/49/EC

⑥ Convention 90/436/EEC

⑦ Communication COM (2001) 582

⑧ 欧盟委员会目前主要分析研究成员国的有效税率。

⑨ common consolidated corporate tax base

⑩ Communication COM (2001) 582

生的障碍的唯一方法。但目前统一公司税税基的进程并不顺利:首先,欧盟理事会全体一致同意的表决方式是一个障碍;其次,统一税基复杂的技术方法使得成员国政府极不情愿;^①最后,部分成员国担心统一的公司税税基意味着税率的协调。

关于欧盟直接税目前的发展状况,总体而言,可以说该领域的合作是困难的,这也是众所周知的,同时在该领域也存在着问题,并且还在增多,比如对于经营者而言,与他们在欧盟市场经营活动的策略不相容的税收障碍,而对于成员国税务机关而言,很多成员国认为通过与条约基础自由相容的方式他们不再能够保护其应有的税基。可以说,目前欧盟直接税的趋同处于僵局之中,正如上文已提到的,存在一些原因,但造成这种僵局的原因最终可归结为欧盟理事会决议的表决机制,因为部分成员国的担忧最终通过表决机制来体现,这种表决机制表现为:关于内部市场的决议,采用的是有效多数表决机制(a qualified majority vote),而关于社会、税收政策的决议,采用的是全体一致同意的表决机制(a unanimous vote)。这也造成了上述两领域发展一前一后的矛盾局面。^②针对这一问题,在 2003-2004 年度的欧盟政府间会议(IGC)中,专门就在税收领域引入有效多数表决机制进行了讨论,欧盟委员会提出应该在有限的税收领域引入有效多数表决机制,比如与内部市场运行相关的税收制度、对付税收欺诈、逃税的措施及与保护环境相关的征税。^③当然需要强调的是,有效多数表决机制并不意味着欧洲征税的协调,也不意味着征税的增加,它的目的在于确保成员国间的税收制度及成员国的税收制度与条约之间相兼容。除此之外,欧盟委员会已开始更多地采用不具有约束力的途径(法律渊源形式),作为试图在税收领域取得进展的方式,比如采用“建议”的形式,同时此层面的具有相似意向的成员国之间的更紧密的合作这一途径也已经被探索出来。总之,直接税的协调任重而道远。

(二) 欧盟内的个人所得税

以上所述的直接税主要是关于公司所得税,至

于个人所得税,欧盟委员会在其 2001 年 5 月 23 日发布的通告中指出:甚至到欧盟达到了一个比目前更高水平的一体化程度,个人所得税依然可以置于成员国的规范之下。^④当然,欧盟委员会也承认,为了避免在跨境情形下的双重征税或无意识的不征税及对付跨境逃税,同样需要对个人所得税进行协作。欧洲法院也一致性地认为,在缺乏协调的前提下,个人所得税属于成员国的税收权限范围内,但也必须遵守基本条约原则。目前在个人所得税领域,欧盟层面的动态主要有如下几个方面:首先,2001 年 4 月、2003 年 12 月,欧盟委员会分别发布了关于退休金和股息征税的两个通告,这两个通告是成员国基于欧洲法院在上述两领域创制的重要判例法而进行的协作的回应,同时都强调成员国可自由选择退休金、股息的征税规则,只要不违反条约基本自由;其次,在跨境劳工领域(也是一个条约基本自由遵守的重要领域),欧洲法院已经发展出了很多关于不是从他们居住的成员国中取得收入的人员的征税规则;最后,关于利息税(前文已提到)。

五、结语

欧盟税法的发展与欧盟以及欧盟法的发展密切相关,它独特的形成机制、理论框架和发展模式使它成为不同于国内税法和国际税法的第三类税法研究领域,特别需要提到的是它的一个基本研究方法,即将成员国税法规则的比较和欧洲法院共同体司法判例的创制相结合的研究方法,该方法已经成为在近十年欧盟税法博士课程的教授中被一直应用和强调的基本方法,并且已在许多国际会议和讨论会中得到进一步的分析和检验。未来,虽然欧盟税法在发展速度和方向方面还存在分歧,特别是关于哪些税应该进行协调的问题还存在实质性的争议,但欧盟税法的重要性将与日俱增,欧盟税法也终将被创立成为在税法领域一门相对独立的研究学科。

① 参见 Howard M. Liebman, Book Review: Company Tax Reform In The European Union by Dr Joann Martens-Wier (Springer Science & Business Media Inc 2006), EC tax review (2008-4): 182 et seq

② [意] Adriano Di Pietro, Per una costituzione fiscale europea CEDAM, 2008 12

③ 参见 COM (2003) 548

④ Communication COM (2001) 260

[参考文献]

- [1] P. Schonewille. Eliminating tax barriers via the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty [J]. EC tax review, 2006(3).
- [2] M. Lang. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions [J]. EC tax review, 2009(3).
- [3] D. Nenudova. Tax Harmonization in the EU [J]. MIBES E-BOOK, 2008.
- [4] M. Norcia. Il ravvicinamento comunitario della fiscalità diretta [J]. FISCO OGGI, 1 febbraio 2005.
- [5] H. M. Liebman. Book Review: Company Tax Reform in The European Union by Dr. Joann Martens-Weiner (Springer Science & Business Media, Inc. 2006) [J]. EC tax review, 2008(4).
- [6] La presentazione di rivista. 'Una rivista per il diritto europeo' [J]. STUDI TRIBUTARI EUROPEI, Numero 1 - 01/06/2009.
- [7] K. V. Raad. MATERIALS on International & EC Tax Law (third edition) [M]. international tax center leiden, 2003.
- [8] G. Falcitelli. Corso istituzionale di diritto tributario (III edizione riveduta) [M]. CEDAM, 2009.
- [9] Ben J. M. Terra and Peter J. Wattle. European Tax Law [M]. published by Kluwer Law International, fourth edition, 2005.
- [10] F. Tesauri. Istituzioni di diritto tributario (nona edizione) [M]. UTET GIURIDICA, 2006.
- [11] A. Di Pietro. Per una costituzione fiscale europea [M]. CEDAM, 2008.

(责任编辑: 朱德东)

The general profile of EU tax system

WENG Wuyao

(Zhejiang Yuyao Vocational Technical School, Zhejiang Yuyao, China)

Abstract A basic understanding of European institutions and procedures is needed before dealing with the specifics of EU tax law. This paper aims at providing the indispensable theory and information for the deep study of the concrete and individual rules of the EU tax law by means of the introduction of the different ways and traces in the course of the development of EU tax law. In accordance with the aims, this paper starts with the brief introduction of the development of EU, what follows the explanation of the own resources of EU which is next to the first part is the dissertation on the basic principles and related systems created and established by the EC Treaty referring to the organs of EU and their respective competences, the forms of legislation and the judicial system at EU level. Immediately, this paper finishes the dissertation on the above-mentioned principles and systems all of which are the necessary knowledge for the study of EU tax law, this paper discusses the courses, the newest situation and the tendency of the development related to the indirect tax and direct tax in EU.

Keywords European Union, own resources, fundamental freedoms, tax harmonization, tax coordination, tax approximation