

# 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

李娜

**内容提要:** 欧盟委员会在 2015 年 10 月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国家援助制度。这个裁定标志着欧盟委员会将欧盟竞争法中国家援助制度的适用范围从审查成员国的税收立法延伸到了审查成员国的税收征管行为。这次欧盟竞争法实施的新扩张进一步削弱了成员国的税收主权,同时也继续扩大了欧盟委员会的权力范围,表明了欧盟正借着参与当前全球税基侵蚀和利润转移项目的契机,加快欧洲一体化进程。

**关键词:** 欧盟 竞争法 国家援助制度 预约定价协议 税收征管行为

在欧盟竞争法中,国家援助制度(state aid)对成员国税收主权的限制一直以来都是学界争论的热点。<sup>①</sup> 根据《欧盟运行条约》(Treaty on the Functioning of the European Union)第 107 条至 109 条的规定,成员国行使税收主权时不得违反国家援助制度,欧盟委员会还被授予权力来审查成员国的税收措施是否构成了国家援助。以往,国家援助审查多集中在成员国的税收立法上;然而,欧盟委员会在 2015 年 10 月裁定卢森堡税务机关与菲亚特签订的预约定价协议(Advance Pricing Agreement)以及荷兰税务机关与星巴克签订的预约定价协议都违反了国家援助制度,<sup>②</sup>将国家援助制度的审查范

<sup>①</sup> 国家援助制度限制成员国税收主权的学术争论主要集中在欧盟对成员国税收主权的限制是否必要,以及是否违反了《欧洲共同体条约》中确立的欧盟委员会在贸易中的财税中立原则。支持的观点认为欧盟成员国国内法的差异会阻碍欧盟内部市场的自由流动,所以必须进行税收协调,最终在全欧盟境内实现流转税和所得税的无差别化。反对的观点认为各成员国应保留除关税以外其他税收的自主权,因为这关系到保证各成员国的国家主权和经济利益。

<sup>②</sup> EU Commission, *Commission Decides Selective Tax Advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are Illegal under EU State Aid Rules*, 21 October 2015, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm), last accessed on 25 January 2016.

围延伸到了成员国的税收征管行为。

欧盟审查权这次新扩张引起了成员国的担忧。受限于欧盟的货物、资本、人员和服务自由流动原则,成员国已经承诺了其国内税收立法不得违反欧洲联盟基础条约、二级立法以及欧洲法院判例。<sup>①</sup> 而欧盟委员会 2015 年 10 月的这个裁定意味着成员国在行使税收征管权时也要受到欧盟竞争法的约束,因此遭到了成员国的强烈反对。例如,荷兰政府不服欧盟委员会 2015 年 10 月的裁定,在当年 11 月就将欧盟委员会诉至欧洲法院。<sup>②</sup> 不过,考虑到欧盟委员会此次权力扩张举动与 OECD 全球税基侵蚀及利润转移项目(以下简称“BEPS 项目”)在时间上极度“巧合”,而且欧盟参与 BEPS 项目特别积极,因此推测欧盟委员会可能利用参与 BEPS 项目的契机,继续扩大权力范围,并且进一步限制成员国在税收立法和税收征管方面的自主权,以此来加速欧洲的税收一体化进程。

## 一 国家援助制度对欧盟成员国税收主权的限制

国家援助制度要求欧盟成员国不得使用国家财政资源,通过财政、税收、金融等措施向个别企业提供利益,扭曲某一地区、行业或企业在市场中的竞争地位。欧盟实施国家援助制度的目的是为了抑制成员国政府对市场竞争行为的干涉,避免破坏欧盟统一市场中的公平竞争状态。<sup>③</sup> 因此,国家援助制度属于欧盟竞争法的范畴。

《欧盟运行条约》第 107 条第一款对于国家援助措施的规定很广泛,包括“由某一成员国提供的或通过无论何种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,均与内部市场相抵触”。<sup>④</sup> 税收措施由于是政府机构对国家财政资源的运用,因此符合国家援助措施的定义。特别是当成员国针对某些行业或产品给予税收优惠措施时,

<sup>①</sup> 欧盟成员国税收立法权受到限制的条约基础是《欧洲共同体条约》第 93 条和 94 条。第 93 条规定“在欧委会提出建议并经欧洲议会和经济社会委员会讨论后,理事会可批准就流转税、消费税和其他形式的间接税进行协调的法规,只要该法规是保证内部市场建立和运行所必需的”。第 94 条规定“在欧委会提出建议并经欧洲议会和经济社会委员会讨论后,理事会可发布指令,协调成员国直接影响内部市场建立和运行的法律、法规和行政规章”。因此,欧盟成员国的立法权受制于欧洲联盟基础条约、二级立法以及欧洲法院判例。例如,欧盟议会在《增值税指令》(Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax)中设定了欧盟成员国增值税的最低基本税率标准为 15%,于是,欧盟各成员国必须在 15% 的最低税率之上设定本国适用的增值税税率。

<sup>②</sup> See Government of the Netherlands Website, <https://www.government.nl/ministries/ministry-of-finance/news/2015/11/27/government-appeals-the-decision-in-the-starbucks-case>, last accessed on 25 January 2016.

<sup>③</sup> EU Commission, *EU Competition Law—Rules Applicable to State Aid*, EU 2014, ISBN 978-92-79-35609-4.

<sup>④</sup> 程卫东、李靖瑛译:《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。

由于既是使用国家财政资源又能增强特定企业或产品的竞争力,就更容易被认定为国家援助措施。因此,欧洲法院在判例中早已明确,成员国的税收立法应被包括在国家援助的审查范围之内。<sup>①</sup>在欧盟委员会2013年作出的国家援助裁定中,34.3%的违法援助都是成员国以税收立法形式制定的税收减免措施。<sup>②</sup>由此可见,成员国税收立法是欧盟国家援助审查的重点对象。

欧盟委员会审查成员国税收措施是否构成国家援助时,依据的是《欧盟运行条约》第107条以及欧盟委员会、欧盟议会和欧洲法院就如何实施国家援助制度所颁布的大量条例、指令、裁定和判例,<sup>③</sup>包括以下四个构成要件:

第一,成员国的政府或者其他机构使用公共财政实施的行为。

国家援助制度对使用公共财政行为的定义很广,可以是以现金或等值物补贴的形式直接支付,也可以是成员国实施的导致其公共财政减损的各种行为。成员国的税收减免措施经常会符合后者的定义,因为税收优惠的出发点就是成员国政府放弃一定的应税收入来激励特定行业、部门或地区的发展。因此,欧盟委员会往往不审查成员国是否主动向个别企业提供了财政援助,而是审查成员国政府是否未对个别企业征收其应征的税款。这个审查方向与审查成员国的金融补贴、财政补贴等国家援助措施时有很大区别。

第二,该行为必然使个别企业获得利益和竞争优势。

国家援助行为会使得个别企业获得正常商业运行下不可能获得的经济利益。例如,成员国制定了针对特定企业、部门或地区的税收减免措施,享受这些措施的企业可以加速折旧、计提准备金或享受较低的税率,因此降低了这些企业的税负,使得它们获得了税收上的经济利益,间接地也就比其他企业有更多竞争优势。<sup>④</sup>

第三,该行为不具备普遍性。

国家援助行为必须具有选择性,即只针对特定的行业或企业。一般情况下,这个选择性体现在税收措施仅针对某些地区、某些行业才适用,而不是适用于成员国内

<sup>①</sup> Case C-30/59, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v High Authority*, 23 February 1961.

<sup>②</sup> EU Commission, *State Aid Scoreboard 2014*, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/scoreboard/graph9.jpg](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/scoreboard/graph9.jpg), last accessed on 25 January 2016.

<sup>③</sup> 例如欧盟议会第659/1999号和第794/2004号条例对国家援助制度审查所做的程序性规定、欧盟议会第800/2008号、1998/2006号及994/98号条例对国家援助集体豁免的规定、欧盟委员会第C155/2008号条例对于担保形式的国家援助制度的规定等。

<sup>④</sup> 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.

所有纳税人。<sup>①</sup> 欧盟委员会和欧洲法院已经明确排除了两种税收措施不会满足这个“选择性”要件：一是成员国税制中的纯技术性规定，如规定普遍性税率、折旧规则、亏损结转、避免双重征税的方法等；二是成员国为实现欧盟整体经济发展目标而制定的特定税收优惠措施，目前这个目标包括为了促进研发活动、环境保护或增加就业。<sup>②</sup>

第四，该行为扭曲或威胁扭曲竞争关系。

国家援助行为实施的效果会扭曲成员国间的竞争关系，影响成员国之间的贸易。不过，若受益企业在3年内获得援助低于20万欧元，则成员国的措施应被排除出国家援助审查的范围（“微量允许条例”）。<sup>③</sup>

当成员国的税收措施全部满足了上述四个条件时，该税收措施就构成了国家援助措施。同时，《欧盟运行条约》第107条第二款和第三款还规定了国家援助可以豁免的两种情况：一是“不与内部市场相抵触”的援助，例如具有社会性质的援助和自然灾害援助；二是“可视为不与内部市场相抵触”的援助，包括地区援助、经济动荡援助、经济协调发展援助和文化遗产保护援助。若成员国的税收措施能够符合任何一款豁免条件时，则该措施虽然构成了国家援助，成员国也可以被豁免然后继续执行该措施。只有在成员国的税收措施构成了国家援助并且不符合豁免规定时，才会被认定为违法援助。那时，不但成员国不得执行这些违法援助措施，而且若纳税人已经从这些措施中获益，还应该返还已经获得的利益。

## 二 国家援助审查从税收立法延伸到税收征管行为

以往，欧盟委员会的国家援助审查多集中在成员国的税收立法上，例如成员国的税收优惠政策或者新制定的税收制度是否构成了违法援助，代表性案例包括2002年的西班牙巴斯克地区税收优惠案<sup>④</sup>和2008年的直布罗陀税制改革案<sup>⑤</sup>。从2013年开

---

<sup>①</sup> Claire Micheau, *Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches*, *European Law Review*, June 2015, p.323; Cristina Romariz, *Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law—Or The Ghost of Yet-To-Come*, *European State Aid Law Quarterly*, 2014, p.39.

<sup>②</sup> Case C-338/11, *Santander Asset Management SGHC SA v. Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux*, 10 May 2012.

<sup>③</sup> *EU Commission, Commission Regulation 1998/2006 of 15 December 2006 on the Application of Articles 87 and 88 of the Treaty to de minimis Aid*, OJ L. 379/5, 28 December 2006.

<sup>④</sup> Case T-92/00&T-103/00, *Teritorio Historicode Alava-Disputacion Foralde Alava v Commission*, [2002] ECR II-1385.

<sup>⑤</sup> Joint Cases T-211/04&T-215/04, *Government of Gibraltar and United Kingdom v. Commission*, 18 December 2008.

始,欧盟委员会开始尝试着审查成员国的税收征管行为,例如,欧盟委员会在2013年初宣布开始审查卢森堡与菲亚特的预约定价协议<sup>①</sup>、荷兰与星巴克的预约定价协议<sup>②</sup>、卢森堡与亚马逊的预约定价协议<sup>③</sup>以及爱尔兰与苹果的预约定价协议<sup>④</sup>。欧盟委员会在2015年10月作出的这个裁定是适用国家援助制度审查成员国税收征管行为的第一个正式裁定。

从卢森堡和荷兰税务机关与菲亚特和星巴克签订预约定价协议的性质来看,谈签预约定价协议完全是成员国行使税收征管权的合法行为。为了打击跨国公司利用不同国家税率差异进行定价转移避税的行为,成员国税务机关与特定跨国公司签订预约定价协议,规定其与境外关联企业在将来一段时间内的交易与收支往来所适用的定价方法。对于跨国公司而言,预约定价协议可以带来确定性,只要按照协议中规定的方法定价,就可以避免事后被税务机关进行转让定价调查和调整的风险;对于成员国税务机关而言,预约定价协议可以降低其对跨国公司的税收征管成本,因此税务机关也愿意与跨国公司谈签协议。欧盟成员国签订预约定价协议的数量很多,仅2014年一个年度,欧盟28个成员国就有902个生效的预约定价协议,典型的签约大国包括卢森堡(347个)、比利时(110个)、英国(88个)、法国(55个)。<sup>⑤</sup> 欧盟委员会2015年10月的这个裁定一方面推翻了预约定价协议给跨国公司带来的确定性;另一方面也摧毁了成员国税务机关的公信力。

值得注意的是,欧盟委员会在裁定中强调,其所审查的不是卢森堡和荷兰税务机关谈签协议这个行为本身是否违反了国家援助制度,而是这两份协议的内容是否构成了违法援助。<sup>⑥</sup> 按照欧盟委员会的说法,其认可卢森堡和荷兰税务机关谈签预约定价协议是成员国行使税收征管权的合法行为,但是欧盟委员会认为这两份预约定价协议的内容仍应属于国家援助审查的范围。欧盟委员会能够提出这一主张的理论依据在于《欧盟运行条约》第107条第一款中对成员国政府“使用公共财政实施的行为”的定

<sup>①</sup> 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)*.

<sup>②</sup> 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)*.

<sup>③</sup> EU Commission, Dec.Comm., 7 October 2014, C(2014) 7156, *Alleged Aid to Amazon by way of a tax ruling (SA.38944 (2014/C))*.

<sup>④</sup> 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)*.

<sup>⑤</sup> EU Commission, *EU Joint Transfer Pricing Forum Statistics on APAs in the EU at the End of 2014*.

<sup>⑥</sup> EU Commission, *Commission Decides Selective Tax Advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands Are Illegal under EU State Aid Rules*, 21 October 2015, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm), last accessed on 25 January 2016.

义,包括“由某一成员国提供的或通过无论何种形式的国家资源给予的任何援助”。于是,成员国税务机关在行使税收征管权时,若因失误导致少征税,则构成国家公共财政收入的减损;或者若成员国税务官员在谈签预约定价协议时故意或过失地确定了错误的定价方法,则也可能导致成员国少征税,把国家资源提供给了签订协议的跨国公司。因此,从这个角度看,欧盟委员会对预约定价协议的内容审查并非没有欧盟法依据。

可是,更进一步思考,欧盟委员会虽然主张从欧盟竞争法国家援助制度的角度对协议进行内容审查,但审查的结果将不可避免地构成对成员国行使税收征管权的限制。在欧盟委员会裁定这两份预约定价协议都构成了违法援助后,卢森堡和荷兰税务机关将不能再继续履行这两份协议,并且菲亚特和星巴克还得将其根据该协议已经享受到的税收利益和利息全都返还给卢森堡和荷兰政府。欧盟的这个裁定彻底地摧毁了菲亚特和星巴克对卢森堡和荷兰税务机关的信赖。若欧盟委员会继续对其他欧盟成员国已签订的预约定价协议进行国家援助审查,则可能会影响各成员国税务机关的公信力。

### 三 欧盟裁定预约定价协议构成违法援助的讨论

#### (一) 欧盟委员会的审查结果

欧盟委员会裁定菲亚特和星巴克的预约定价协议构成了违法援助,是基于认定这两份协议满足了国家援助的全部四个构成要件。由于这两份协议主体分别是卢森堡税务机关与菲亚特以及荷兰税务机关与星巴克,因此协议中规定的定价方法也仅适用于菲亚特和星巴克以及与其关联公司的交易,而不能公开、平等地适用于所有纳税人,所以自然地也就满足了国家援助措施四个要件中关于“不具有普遍性”的要求。其次,卢森堡和荷兰税务机关在谈签协议时针对菲亚特和星巴克的商业运营模式和商业风险,必须运用一定的自由裁量权来决定哪种定价方法更适合菲亚特和星巴克。欧盟委员会正是认为卢森堡和荷兰税务机关所决定的定价方法不正确,导致人为地、不当地降低了菲亚特和星巴克的税负,造成了卢森堡和荷兰政府财政收入的减少,同时也使得这两家公司获得了不当利益和竞争优势,满足了国家援助的其他三个构成要件。

从欧盟委员会的上述主张中可见,欧盟委员会认定协议中规定的定价方法不正确,这是造成菲亚特与星巴克享受到了不当利益和卢森堡与荷兰政府遭受财政损失的

根源。因此,要分析欧盟委员会的裁决是否正确,关键是要分析这两份协议中规定的定价方法是否不正确。

#### (1) 卢森堡与菲亚特签订的预约定价协议

菲亚特融资与贸易公司(“菲亚特”)是菲亚特集团的成员之一,在卢森堡注册,主要业务是为菲亚特集团成员提供金融服务,例如提供内部贷款、外汇和贷款利率风险控制、管理现金池等。同时,菲亚特还控股菲亚特北美融资公司和菲亚特加拿大融资公司。因此,菲亚特的主要资产由应收账款、银行存款和股权投资组成,主要收入来源是向关联企业收取贷款利息和服务费。

2012年9月3日,卢森堡税务机关和菲亚特签订了一份有效期为五年(即2012税务年度至2016税务年度)的预约定价协议,确定菲亚特可以使用交易净利润法来确定其向关联公司提供金融服务时的价格。根据预约定价协议,菲亚特以其部分权益资本乘以一个固定投资回报率,来作为每年在卢森堡缴纳企业所得税的税基。其中,投资回报率是通过比较没有关联关系的金融企业的利润率得到的;在计算权益资本时,卢森堡税务机关允许菲亚特扣除对菲亚特北美融资公司和菲亚特加拿大融资公司所持股份的价值。

欧盟委员会调查后认为,预约定价协议规定的交易净利润法不适合作为菲亚特关联交易的定价方法,因为这个方法未能充分考虑到菲亚特在整个集团协同中的功能和风险。而且,欧盟委员会认为协议中计算投资回报率时选择的参照物可比性差,而且使用的资产价格模型不正确,导致了计算出的投资回报率很低;并且,对菲亚特权益资本的计算范围过窄,不应该扣除菲亚特对菲亚特北美融资公司和菲亚特加拿大融资公司所持股份的价值,<sup>①</sup>这些问题汇总在一起导致了菲亚特根据这份预约定价协议所计算出的税基很窄,欧盟委员会认为菲亚特在2012年度至2014年度间在卢森堡少缴纳了大约两千万到三千万欧元的所得税。

#### (2) 荷兰与星巴克签订的预约定价协议

星巴克制造公司(“星巴克制造”)在荷兰阿姆斯特丹注册,雇佣了40-60名员工,是星巴克集团在欧洲地区唯一从事咖啡烘焙业务的成员。星巴克制造是星巴克集团供应链上的重要一环,其从位于瑞士的关联公司采购生咖啡豆,然后进行烘焙、包装,再向欧洲、中东和非洲的关联公司店铺供应熟咖啡豆和相关产品(如纸杯、包装食品

<sup>①</sup> EU Commission, *State Aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) - Luxembourg Alleged Aid to FFT*, C(2014) 3627 final, 11 June 2014.

和糕点等)。可是星巴克制造声称其仅仅是一个来料加工企业,不亲自参与星巴克集团内部的咖啡豆销售活动、也不承担任何市场风险,因为所有的采购和销售合同都由其母公司——星巴克咖啡公司来签订。星巴克咖啡公司也注册在荷兰,是星巴克集团在欧洲、中东和非洲地区的总部,并且根据荷兰法律与星巴克制造合并申报企业所得税。

2008年4月,荷兰税务机关与星巴克制造签订了预约定价协议,确定了星巴克制造可以使用交易净利润法,以完全成本加成率作为其利润指标,并且基于其来料加工企业的特性,允许星巴克制造把原材料成本从其完全成本中剔除,这样一来就降低了星巴克制造的利润率。可是,欧盟委员会认定这份预约定价协议所确定的交易净利润法适用不当,不能如实地反映星巴克制造在整个供应链中所承担的风险。首先,欧盟委员会发现星巴克制造并非从事其声明的“无风险的来料加工业务”,因为星巴克制造把采购来的生咖啡豆都计入了其资产,而且还计提了存货损失的风险准备金。因此,欧盟委员会认为应将星巴克制造采购生咖啡豆的成本、存货风险、中间分销环节费用等都纳入其完全成本中,由此来调高星巴克制造的利润率,调增其在荷兰的应纳税额。其次,就使用咖啡烘焙工艺方面的专有技术,星巴克制造向位于英国的关联公司支付了专有技术使用费。然而,这笔专有技术使用费不但未被纳入到星巴克制造的应税成本中,而且星巴克制造所支付的金额既不是基于与类似公司的比较价格或该专有技术的本身价值,也不与星巴克制造公司的产量、销售额或利润挂钩,而是在保留常规利润水平后,把所有的剩余利润都作为专有技术使用费支付给了英国的关联公司。<sup>①</sup> 欧盟委员会认定此支付方式使得星巴克制造能将其利润转移到英国关联公司,造成在荷兰少缴了大概2千万到3千万欧元的所得税。

### (3) 欧盟委员会审查的关键:协议中规定的定价方法不正确

菲亚特和星巴克的预约定价协议中所规定的定价方法都是交易净利润法,这个方法是《OECD 转让定价指南》中规定的五种转让定价方法之一,即按照没有关联关系的交易各方进行相同或类似业务往来取得的净利润水平来确定利润的方法。<sup>②</sup> 《OECD 转让定价指南》中规定的另外四种方法分别是可比非受控价格法、转售价格法、成本加成法和利润分割法。在1995年版的《OECD 转让定价指南》中,OECD 针对这五种方法推荐了一个适用时的优先顺序,即建议优先适用比非受控价格法、转售价格法、成

<sup>①</sup> EU Commission, *State Aid SA. 38374 (2014/NN) (ex 2014/CP) - Netherlands Alleged Aid to Starbucks*, C (2014) 3626 final, 11 June 2014.

<sup>②</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD 1995.

本加成法这三种传统方法,而对于利润分割法和交易净利润法,仅应作为次优选择,在“传统交易方法(即前三种方法)的数据无法获得或者可以获得的数据不足以依赖”时才能适用。

欧盟委员会显然非常认同1995年版的《OECD 转让定价指南》建议的这个适用顺序,在菲亚特和星巴克的调查报告中欧盟委员会写道:“卢森堡和荷兰的税务机关更应该采用前三种传统交易方法,而不应直接同意菲亚特和星巴克的税务顾问建议的第四种方法利润分割法”。<sup>①</sup>从这个表述可见,欧盟委员会的推理逻辑是先将前三种传统交易方法认定为定价的“正常”方法,然后认定菲亚特和星巴克预约定价协议中所规定的交易净利润法偏离了这些“正常”方法,接着质疑这个偏离是否会减轻了菲亚特和星巴克在“正常”方法下应承担的税负<sup>②</sup>,导致卢森堡与荷兰政府为菲亚特与星巴克提供了违法援助。

## (二)对欧盟委员会裁定的评议

欧盟委员会认同1995年《OECD 转让定价指南》建议的定价方法优先适用顺序,这并不意味着成员国在其国内法中也必须采纳这个优先顺序。无论是欧洲联盟基础条约、二级立法还是欧洲法院判例都没规定成员国国内法中应适用什么样的定价方法顺序。例如,欧盟议会2006年颁布的专门针对欧盟企业转让定价文件准则也只是原则上要求各成员国的定价转移法规应确定建立在独立交易原则的基础上,而没规定成员国在适用这五种定价方法时的适用顺序。<sup>③</sup>因此这五种定价方法应该怎样被纳入成员国的国内法,应该按照什么样的顺序来适用,这些都应由各成员国依据其税收主权来自主决定<sup>④</sup>。

成员国税务机关谈签预约定价协议是依据本国国内法,而不是欧盟委员会对某些定价方法的倾向,所以只要卢森堡和荷兰的国内法将交易净利润法规定为合法适用的定价方法,那么卢森堡和荷兰的税务机关在谈签预约定价协议时就有自由裁量权来选

<sup>①</sup> EU Commission, *State Aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) - Luxembourg Alleged Aid to FFT*, C(2014) 3627 final, 11 June 2014; EU Commission, *State aid SA. 38374 (2014/NN) (ex 2014/CP) - Netherlands Alleged Aid to Starbucks*, C(2014) 3626 final, 11 June 2014.

<sup>②</sup> EU Commission, *Commission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation*, OJ 10 Dec. 1998, C-384; V. Rose and D. Bailey, *Bellamy & Child: European Union Law on Competition (Seventh Edition)*, Oxford, Oxford University Press, 2014.

<sup>③</sup> EU Commission, *Resolution of the Council and of the Representatives of the Governments of the Member States, Meeting within the Council, of 27 June 2006 on a Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the European Union (EU TPD) (2006/C 176/01)*.

<sup>④</sup> J. Wittendorff, *Consistency: Domestic vs. International Transfer Pricing Law*, TNI 2012, 1132 et seq.; J. Calderón, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law*, Intertax 2007.

择适用交易净利润法。在卢森堡国内法中,无论是所得税法第 56 条定价转移条款<sup>①</sup>还是专门针对于菲亚特这类为本集团成员提供金融服务的公司的定价转移条例<sup>②</sup>中都没规定上述五种定价方法的适用顺序,只是规定税务机关和纳税人应根据独立交易原则来确定合适的定价方法。荷兰国内法中关于定价转移的企业所得税法第 8b 条款和相关的定价转移法规也没规定要按照 1995 年《OECD 转让定价指南》建议的顺序适用定价方法<sup>③</sup>。因此,卢森堡和荷兰的税务机关在谈签协议时应有完全的自由裁量权,根据菲亚特和星巴克交易的具体情况和风险来选择它们认为最合适的方法。

因此,当欧盟委员会想裁定菲亚特和星巴克预约定价协议中规定的方法不正确时,正确的逻辑应该是欧盟委员会得先裁决卢森堡和荷兰关于定价转移的国内法违法,在推翻了成员国国内法的基础上,欧盟委员会才能进一步裁决成员国税务机关适用了错误的国内法导致所签的预约定价协议内容违法。<sup>④</sup>事实上,欧盟委员会早在 2000 年初曾裁定过成员国中关于定价转移的国内法违反国家援助制度。例如,卢森堡曾经在 1989 年颁布国内法(Circular LIR No.120)规定在卢森堡设立提供内部金融服务的跨国公司可以按照成本加成法,采用根据内部贷款的 0.25% 的固定利润率来计算在卢森堡应纳所得税所得额。欧盟委员会在 2002 年裁定卢森堡的该国内法规定违反了国家援助制度,因为该利润率不符合独立交易原则。<sup>⑤</sup>类似的案例还包括欧盟委员会 2002 年裁定卢森堡针对跨国公司协调中心的定价方法规定(Circular LIR No. 119)违反了国家援助制度<sup>⑥</sup>、2003 年裁定比利时针对跨国公司协调中心的定价方法规定(Royal Decree No 187)违反了国家援助制度<sup>⑦</sup>、2003 年裁定法国针对跨国公司地区总部和物流中心的定价方法规定(Official Tax Bulletin 13 G-1-97 No 21 和 Official Tax Bulletin 4 C-5-02 No 175)违反了国家援助制度<sup>⑧</sup>。然而,欧盟委员会 2015 年 10

① 《卢森堡所得税法》(the Luxembourg Income Tax Law, LITL)第 56 条。

② Luxembourg L.I.R. n°164/2, issued on 28 January 2011 和 L.I.R. n°164/2bis issued on 8 April 2011.

③ Article 8b of the Dutch Corporate Income Tax Act (Wet op de Vennootschapsbelasting 1969); Decree IFZ 2001/295M, 30 March 2001; Decree IFZ 2004/680M, 21 August 2004; Decree IFZ 2004/126M, 11 August 2004; Decree IFZ 2004/127M, 11 August 2004; Decree DGB 2004/1338M, 11 August 2004; Decree DGB 2004/1339M, 17 August 2004; Decree IFZ 2004/124M, 11 August, 2004; Decree IFZ 2010/457M, 15 January 2011.

④ Wolfgang Schön, *Tax Competition in Europe—The National Perspective*, European Taxn. 496 (2002).

⑤ EU Commission, *Decision 2003/438/EC of 16 October 2002 on State Aid C 50/2001, Luxembourg Finance Companies*, OJ L 153, 20 June 2003.

⑥ EU Commission, *Decision 2003/501/EC of 16 October 2002 on State Aid C 49/2001, Luxembourg Coordination centres*, OJ L 170, 9 July 2003.

⑦ EU Commission, *Decision 2003/755/EC of 17 February 2003, Belgian Coordination centres*, OJ L 282, 30 October 2003.

⑧ EU Commission, *Decision 2004/76/EC of 13 May 2003, French Headquarters and Logistic Centres*, OJ L 23, 28 January 2004.

月对菲亚特和星巴克预约定价协议所做的裁定明显操之过急,忽略了对成员国国内法的审查步骤,而是直接根据它自己所倾向的定价方法适用顺序来审查协议中的定价方法是否正确。

而且,谈签预约定价协议所适用的定价方法是否正确,这本身就是一个需要个案讨论的问题。每家跨国公司的关联交易类型不同、所承担的风险不同、可比的参照物不同,因此针对每家跨国公司都需要个案分析,没有一种方法可以作为“科学公理”而适用于所有的交易,<sup>①</sup>而且《OECD 转让定价指南》本身也不是万能法宝而仅仅是一份立法技术建议。因此,OECD 在其 2010 年版的《OECD 转让定价指南》中就改变了其在 1995 版本中所建议的优先顺序,明确表示这五种定价方法各有优势和缺陷,没有任何一种方法适合所有情形,因此各国税务机关应根据关联交易中目标公司的功能和所承受的风险,以符合独立交易原则,选择对于特定案情最合适的方法。<sup>②</sup> 在欧盟成员国的国内法中,对于适用哪种定价方法,通常做法是只规定一个通用原则——独立交易原则,指关联企业之间的交易应该像独立企业之间的交易一样,依据市场条件下的交易原则来处理关联企业之间的收入和费用分摊。所以,成员国的税务机关在与纳税人谈签预约定价协议时,也都是根据每个交易类型和企业运行的情况来具体判断应该使用什么定价方法,因此,不可避免地要运用其自由裁量权。

另外,卢森堡和荷兰税务机关与菲亚特和星巴克谈签预约定价协议时是分别在 2012 年和 2008 年,而协议中所规定的适用的定价方法是适用在签订协议后的 3-5 年间有效,因此卢森堡和荷兰税务机关所确定的交易净利润法是根据谈签协议时对菲亚特和星巴克之后交易所做出的事前预先判断。而欧盟委员会对这两个协议的国家援助审查是在 2013 年至 2015 年期间进行的,也就是是在协议开始履行后才进行的事后审查。因此,可以合理推断,欧盟委员在进行事后审查时所获取的交易信息应该与卢森堡和荷兰税务机关谈签预约定价协议时与所预判的情况会有所差异,而且在欧盟委员进行事后审查时,菲亚特和星巴克的关联交易已经发生了,欧盟委员会的审查更多是在验证协议中规定的定价方法是否正确,这明显对卢森堡和荷兰税务机关不公平。换句话说,欧盟委员会变成了可以裁断成员国税务机关选择定价方法是否正确的一个事后监督机构。

而且,因为欧盟委员会审查定价方法是依据了 1995 年版的《OECD 转让定价指

<sup>①</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, 22 July 2010.

<sup>②</sup> Ibid..

南》建议的优先顺序而不是成员国的国内法,对于成员国税务机关而言,它们在谈签协议时根本无法判断其签订的预约定价协议确定的方法是否正确、是否会在欧盟委员会的事后审查中被推翻。于是,为了避免被推翻的风险,成员国能做的就是按照《欧盟运行条约》第 108 条规定的国家援助制度审查程序要求,把可能构成国家援助的每份待签协议都提交给欧盟委员会审查,并且在欧盟委员会依照相关程序做出决定之前,成员国不签署该协议。即使不考虑欧盟委员会的审查工作量会有多大,仅从时间角度来看,欧盟委员会需要大约 20 个工作日(最长不超过 2 个月)进行初步审查,之后再决定是否进入正式审查程序;若进入正式审查程序,成员国和纳税人还得继续等待欧盟委员会在后续 18 个月内做出是否构成援助并且如何处理的决定。目前的预约定价机制因为谈签时间过长在很多国家已经备受诟病,若再加上欧盟委员会内容审查的额外程序以及对违法判定的不确定性,可以预见的结果就是跨国公司逐渐对谈签预约定价协议失去了信心,不再谈签预约定价协议,于是成员国税务机关不得不增加定价转移的征管成本。

#### 四 BEPS 项目成为加快欧洲一体化进程的契机

OECD 在 2013 年初发起的 BEPS 项目是源于英国公共账目委员会(Public Accounts Committee)审查亚马逊、谷歌和星巴克的避税架构,引发了全球对跨国公司利用不同国家和地区的税制差异进行税务筹划来将利润转移至没有(或者几乎没有)经济活动的低税率地区的行为的不满。于是,在 OECD 的号召下,经过二十国集团峰会的领导人背书,BEPS 项目成为了全球范围内打击跨国公司利润侵蚀和税基转移的合作项目。

欧盟不但在 BEPS 项目伊始就表明了支持态度,而且还一再督促各成员国也要积极参与 BEPS 项目、协调成员国的国内立法和税收征管合作、加强成员国之间关于跨国公司的税收情报交换。对于为什么欧盟对 BEPS 项目这么积极,欧盟委员会给出的官方理由是欧盟成员国在全球金融危机下急需保护其税基、维护其税收收入来源;并且,从欧盟竞争法的角度出发,欧盟委员会也需要协调好各成员国之间的税收立法和税收征管措施,避免成员国间因开展税收竞争导致资源浪费。但是,从对菲亚特和星巴克预约定价协议所做出的国家援助审查来看,欧盟委员会发起审查始于 2013 年,与 OECD 在 2013 年发布 BEPS 项目倡议书和 BEPS 项目行动计划的时间契合;并且,

OECD 在 2015 年 10 月 5 日发布了 BEPS 项目的 2015 最终成果报告后,欧盟委员会也紧接着在 2015 年 10 月 21 日做出了菲亚特和星巴克预约定价协议违反国家援助制度的裁定。这些时间点的“巧合”以及欧盟参与 BEPS 项目时特别积极的态度都不免让人揣度欧盟委员会是否在利用参与 BEPS 项目的契机来扩大权力,从税收立法和税收征管两个方面推动一体化进程。

BEPS 项目 2015 最终成果报告中为了协调国家间的税收竞争提出了一个包括两方面建议的解决方案:一方面是各国政府在制定税收优惠时都必须确保跨国公司的“实质性经营活动”能够符合税收优惠的内容;另一个方面是各国政府的税收优惠政策必须透明。其中,对于税收优惠必须满足“实质性经营活动”的要求,这与欧盟早在 1997 年和所有成员国达成的《商税法准则》(“The Code of Conduct for Business Taxation”)<sup>①</sup>的规定一致,即要求成员国承诺避免“竞相逐低”税基,只有在纳税人的实质性经济内容相符的情况下才能享受税收优惠措施。BEPS 项目并未明确该税收优惠是限于立法措施还是也应包括税务机关的税收征管行为,而欧盟委员会 2015 年 10 月对菲亚特和星巴克预约定价协议作出的裁定明显将这个税收优惠的实质性要求向前推进了一步,来审查成员国税务机关在税收征管中是否给特定纳税人提供了税收优惠,以此来限制成员国的税收征管权。

可以预见,欧盟各成员国政府不会轻易地接受欧盟委员会扩张其权力范围,因为这毕竟关系到成员国究竟还能保留多少税收自主权。针对欧盟委员会 2015 年 10 月做出的对星巴克预约定价协议的裁定,荷兰议会在 2015 年 11 月就发出公开信,明确表示荷兰虽然会积极参与 BEPS 项目,将会对荷兰国内法中关于定价转移、打击避税和增加国际税收合作的内容进行完善,但是不能接受欧盟委员会来约束荷兰税务机关根据其国内法实施的税收征管行为,因此荷兰政府决定将欧盟委员会诉至欧洲法院。<sup>②</sup>《欧盟运行条约》将司法审查权赋予了欧洲法院,因此欧洲法院不但拥有对适用国家援助制度的解释权,还可以判定欧盟委员会对星巴克预约定价协议所做出的裁定是否应被撤销。所以,欧盟委员会的这次权力新扩张能否成功,最终将取决于欧洲法院的判决。

<sup>①</sup> 《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,并且由全体欧盟成员国签字确认。虽然这份准则不构成欧盟法律,但由于各成员国都作出了政治承诺,因此仍对成员国有一定的政治上的约束力。

<sup>②</sup> The Second Chamber of the Dutch Parliament, Cabinet Response to the European Commission Decision on Starbucks Manufacturing BV, 27 November 2015, <https://www.government.nl/ministries/ministry-of-finance/news/2015/11/27/government-appeals-the-decision-in-the-starbucks-case>, last accessed on 25 January 2016.

欧洲法院需要经过漫长的诉讼程序才能做出最终判决,然而欧盟并不会安静地等待诉讼结果,而是在继续积极地扩大权力范围。例如,欧盟委员会在2015年12月宣布,开始正式调查卢森堡在2009年向麦当劳所作的两个税收征管裁定文件是否构成了对麦当劳的违法国家援助<sup>①</sup>。紧接着,欧盟议会在12月8日通过指令<sup>②</sup>,要求各成员国在签订预约定价协议或者做出涉及跨境交易的税收征管裁定文件时,必须在成员国间就相关信息进行自动交换,使得各成员国都能更有效地参与BEPS项目、打击跨国公司的避税行为。欧盟议会要求欧盟委员会为该信息自动交换机制建立一个信息集中平台,28个成员国都应将其预约定价协议和税收征管裁定文件先提交到这个平台,据此欧盟委员会可以获得各成员国的税收征管信息,自然地也就更便利了对各成员国的征管行为进行审查。于是,尽管成员国强烈反对,欧盟还是在逐步地把成员国在税收征管方面的主权收归到欧盟委员会的管辖范围之内,使得欧盟税收协调的进程从立法阶段延伸到征管行为,<sup>③</sup>在税收方面加快了欧洲一体化进程。

## 五 结论:欧盟加速税收一体化进程决心坚定

欧盟委员会在2015年10月对菲亚特和星巴克所做的裁定虽然有欧盟竞争法依据,但在审查步骤上明显操之过急,没有按照以往的做法先审查卢森堡和荷兰国内法是否违反了国家援助制度,而是直接审查这两个成员国税务机关所签协议的内容是否构成了违法援助。这表明欧盟委员会已经公开将国家援助制度的审查范围从成员国的税收立法延伸到了成员国的税收征管行为,意图进一步削弱成员国的税收自主权。

对于税收征管方面的权力,欧洲联盟基础条约和欧盟法规将其留给了各个成员国。成员国税务机关与纳税人签订预约定价协议是行使其征管权的合法行为,在与纳税人谈签预约定价协议时,成员国税务机关依据本国国内法和根据每个纳税人的具体情况和风险,行使自由裁量权来选择其认为最合适的定价方法。然而,欧盟委员会在审查菲亚特和星巴克的预约定价时,尽管卢森堡和荷兰的国内法都未对定价方法的优先适用顺序作出规定,欧盟委员会还是直接依据它自己所倾向的定价方法适用顺序,判定卢森堡和荷兰税务机关所选择的定价方法不正确。这种审查方式构成了对荷兰

<sup>①</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6221\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_en.htm), last accessed on 25 January 2016.

<sup>②</sup> Council of the European Union, Council Directive Amending Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation, FISC 124, ECOFIN 755, 12801/15.

<sup>③</sup> Anna Gunn & Joris Luts, "Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues", EC Tax Review, Issue 2, 2015.

和卢森堡行使税收征管自主权的事后监督机制,它不但损害了卢森堡和荷兰税务机关的公信力,也削弱了这两个成员国在税收征管方面的自主权。随着欧盟委员会继续积极地将其审查范围扩大到其他欧盟成员国所签订的预约定价协议,各成员国税收征管方面的主权面临着被进一步削弱的风险。

当把欧盟委员会 2015 年 10 月的这个裁定放在 BEPS 项目背景下来看时,欧盟在税收方面推进一体化进程的意图就更加明显。利用参与 BEPS 项目的契机,欧盟以共同打击跨国公司逃避税、维护各成员国税收收入为理由,不断地督促各成员国协调国内税收立法和税收征管行为。通过 2015 年 10 月的裁定,欧盟委员会将 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,从成员国的税收优惠立法,延伸到了成员国税务机关的税收征管行为,使其能通过适用欧盟竞争法来审查成员国在税收征管行为中是否给纳税人提供了特定税收优惠。虽然欧盟委员会的这一权力扩张遭到了成员国的强烈反对,但是,不但欧盟委员会仍在继续扩大其审查适用范围,而且欧盟议会还颁布指令,要求各成员国通过欧盟委员会的信息集中平台来进行税收征管信息自动交换。由此可见,欧盟在税收方面推进一体化的决心已非常坚定,其必将会继续扩张权力范围、加速一体化进程。

(作者简介:李娜,华东政法大学博士后;责任编辑:莫伟)