

欧洲法院在欧盟税法发展中的作用*

陈镜先

内容提要: 欧盟税法是欧盟法律体系的一个重要组成部分,体现了欧盟在税收一体化领域的成果。通过行使《欧洲联盟运行条约》赋予的管辖权,欧洲法院在监督和保障欧盟税收一体化的实现、确保对欧盟税法的统一解释、确立税法领域的法律原则,以及维护成员国的税收主权和纳税人的合法权益等方面发挥了重要作用。随着欧盟税收实践的发展,欧洲法院也开始在成员国间税收协定争端的解决中扮演仲裁者的角色。同时,欧洲法院只是欧盟治理结构中的“一驾马车”,欧盟税法的发展离不开欧洲法院与其他欧盟机构之间的相互配合。

关键词: 欧盟税法 欧洲法院 治理结构 税收一体化 税收司法

欧盟税法是欧盟法律体系中的一个重要组成部分,体现了欧盟在税收一体化领域的发展成果。其中,司法机构的介入是欧盟税法发展的一大特色。作为欧盟治理结构的重要一环,欧洲法院在欧盟税法的发展过程中发挥了独特的作用。本文首先对欧盟税法发展的基本历程和主要特征进行了简要介绍,其次对欧洲法院在欧盟税法发展中的作用进行了归纳和分析,最后提出了相关法律思考。

一 欧盟税法发展的基本历程和主要特征

作为自成一类的法律体系,欧盟法的特殊性与欧洲一体化的演进性紧密相连。经

* 本文系国家社会科学基金重大项目“‘一带一路’建设与中国国际税收法律制度改革创新研究”(批准号:18ZDA100)的阶段性成果。

过半个多世纪的发展,欧盟法已经形成了一个庞大的法律体系。^①其中,欧盟税法作为该体系的一个重要组成部分,体现了欧盟在税收一体化领域的成果。长期以来,为了消除成员国间的税收壁垒,构建一个货物、人员、服务和资本都能自由流动的单一市场,欧盟机构一直致力于推进成员国间的税收协调。经过多年的努力,欧盟税收协调不断加强。目前,欧盟已成为世界上税收一体化层次最高、范围最大的区域经济体,欧盟税法也形成了一套较为完整的规范体系。

(一) 欧盟税法发展的基本历程

(1) 欧盟税收一体化的起点:关税同盟的建立

关税同盟是欧盟的重要基石之一,同时也是欧盟经济一体化的起点。根据《罗马条约》第23条第1款(现为《欧洲联盟运行条约》第28条)的规定:“共同体应以关税同盟为基础,关税同盟涉及一切商品交换,包括在各成员国间废止进口税和出口税以及具有同等作用的一切捐税,并在同第三方国家的关系上采取共同的关税税率,对同一种来自关税同盟外的商品,在同盟的各成员国海关都征收同样的关税。”第25条(现为《欧洲联盟运行条约》第30条)则进一步强调:“禁止在成员国之间征收进出口关税和与关税具有相同作用的捐税。这种禁止也应适用于具有财政性质的关税。”因此,欧盟税收协调的历史首先是从关税协调开始的,早在欧洲共同体创立之初,关税问题就已经摆上优先日程,而且协调力度非常大。在短短10年的时间里(截至1968年),各成员国之间的贸易关税已全部废除,从而为欧盟的税收一体化开启了一个很好的开端。欧盟关税协调包括对内和对外两个方面:对内,欧盟取消了各成员国间的关税;对外,在同第三方国家的关系上,欧盟采取了共同的关税税率。^②

(2) 欧盟税收一体化的推进:间接税领域的有力协调

在间接税领域,欧盟通过了一系列增值税和消费税指令,有力地实现了各成员国间接税制度的一体化。以增值税这一欧盟成员国最主要的间接税税种为例,欧盟增值税指令对增值税的纳税人、应税事项、税基、税率、税收征管等事项进行了系统性的规定。^③由于这些指令具有法律约束力,所有欧盟成员国都应参照指令的立法模式并将

^① 参见曾令良:《欧洲联盟法总论——以〈欧洲宪法条约〉为新视角》,武汉大学出版社2007年版,第79-81页。

^② 参见崔晓静:《欧盟税收协调法律制度研究》,人民出版社2011年版。

^③ See Council Directive 2006/112/Ec of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>, last accessed on 7 April 2020.

指令条款转化为国内法,因此,各成员国的间接税立法在较大程度上实现了趋同化。

(3) 欧盟税收一体化的瓶颈:直接税领域的协调程度十分有限

相比于关税和间接税,欧盟直接税协调的进展十分缓慢。根据《欧洲联盟运行条约》第 115 条,欧盟如果要在直接税领域制定具有法律约束力的指令,需要由欧盟理事会与欧洲议会和经济与社会委员会协商后,以全体一致的方式表决通过。这个“全体一致同意”的表决方式意味着每个成员国对于议案都有“一票否决权”。在各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。^① 因此,时至今日,欧盟在直接税领域仅仅颁布了《合并指令》《母子公司指令》和《储蓄税指令》等为数不多的指令,协调的范围十分零散和有限。

(二) 欧盟税法发展的主要特征

回顾上述历程可以看出,欧盟税法的发展主要具有三方面的特征:首先,经过长期的发展,欧盟税法已经形成了较为成熟和完善的法律规范体系。从法律渊源来看,欧盟税法是由欧盟基本条约、一般法律原则、欧盟机构立法、欧盟软法和欧洲法院判决中与税收相关的部分组成的复杂体系。从内容来看,欧盟税法既包括直接税和间接税领域的实体法规范,还包括税收征管合作、税收争端解决等方面的程序法规范。其次,从历史的角度来看,欧盟税法的发展是一个渐进的过程,并且在不同的税种领域,欧盟税收一体化的程度也存在较大的差异。在关税方面,欧盟取消了各成员国间的关税,统一了共同海关税则,建立了关税同盟。在间接税方面,欧盟通过了增值税、消费税等一系列法规,有力地协调了各国的间接税制度。在直接税方面,虽然欧盟在避免双重征税、反避税和税收征管上也取得了一定的成果,^②但总体而言,欧盟在直接税领域的协调程度仍然十分有限。最后,欧盟税法的发展是由各种不同的法律主体共同推动的,欧盟机构、欧盟成员国、纳税人乃至其他国家和国际组织都可能对欧盟税法的发展产生一定的影响。

二 欧洲法院在欧盟税法发展中的作用分析

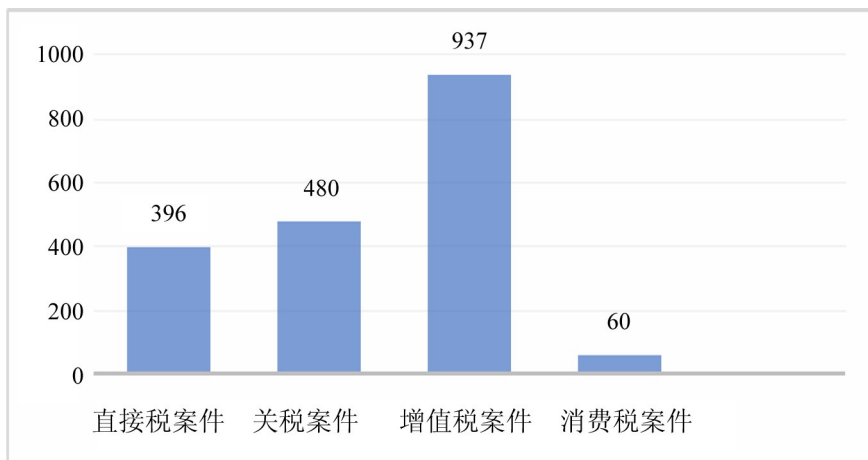
欧盟税收一体化是多元主体共同参与、多种力量相互作用的过程,而在这一过程

^① 参见李娜:《欧盟税法的新发展:利用 BEPS 项目推进税收一体化》,载《欧洲研究》,2017 年第 1 期,第 84 页。

^② 参见徐妍:《欧盟税法的理论与实践》,中国政法大学出版社 2018 年版,第 15 页。

中,司法机构的介入是欧盟税收一体化的一大特色。传统的国际税收争端并没有一个凌驾于国家之上的超国家司法机构来予以解决,但欧盟是一个“具有超国家因素”的国际组织,在其框架下的欧洲法院,在欧盟税法的发展过程中发挥了重要的作用。^①截至2019年12月14日,欧洲法院共审结税收案件1873件。从涉及的税种来看,直接税案件共有396件,^②间接税案件共有1477件(含关税案件480件、增值税案件937件、消费税案件60件),^③间接税案件的数量远远高于直接税案件的数量。总体而言,通过审理税收案件,欧洲法院在监督和保障欧盟税收一体化的实现,确保对欧盟税法的统一解释,发展出税法领域的法律原则,以及维护成员国的税收主权和纳税人的合法权益等方面发挥了重要的作用。值得注意的是,随着欧盟税收实践的发展,欧洲法院也开始在成员国间税收协定争端的解决中扮演仲裁者的角色。

图1 欧洲法院审结的税收案件数量



注:表由作者自制。

① 参见崔晓静:《欧盟税收协调法律制度研究》,第257页。

② See European Commission, The Latest List (12/12/2019) of Court Cases in the Field of, or of Particular Interest for, Direct Taxation, https://ec.europa.eu/taxation_customs/infringements_en, last accessed on 14 December 2019.

③ 间接税案件的数量系笔者根据欧洲法院网站检索的结果统计得出。其中,关税案件的检索案由为“Value for Customs Purposes”“Common Customs Tariff”“Customs Cooperation”;消费税案件的检索案由为“Excise Duties”;增值税案件的检索案由为“Value Added Tax”。<http://curia.europa.eu/>,2019年12月14日访问。

(一) 监督和保障欧盟税收一体化的实现

欧盟税收一体化的协调机制包括积极协调和消极协调,二者相辅相成,共同发挥作用。积极协调是指通过建立欧盟一级的法律来协调成员国政策,促使国家法规和立场的趋同化。消极协调是指通过条约、共同体的法规和欧洲法院的判决,禁止成员国实施违背共同体政策的行为。积极协调的作用是明显的,但其范围受制于成员国主权让渡情况。因此,在成员国不愿让渡主权的领域,积极协调的作用有限,此时,便需要借助消极协调的机制。^①

欧洲法院通过对成员国税法是否符合欧盟税法进行审查,从而监督和保障欧盟税收一体化的实现。这一职能主要依靠欧洲法院行使对欧盟成员国行为进行审查的管辖权来实现。根据《欧洲联盟运行条约》第 258 条至第 260 条的规定,如果委员会认为某一成员国未能履行《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》的某项义务,委员会在给予该国发表其看法的机会后,应就此问题提出说明理由的意见。如果该国不在委员会规定的期间内执行委员会的意见,委员会可以向欧洲法院提起诉讼。任何成员国如果认为另一成员国未能履行《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》的某项义务,也可向欧洲法院提起诉讼,但在起诉之前,应先将此事提交委员会,请求委员会予以解决。如果欧洲法院认为某一成员国未能履行条约义务,则该成员国有义务采取为执行法院判决所应采取的措施,并且欧洲法院对不遵守其先前有关判决的成员国拥有处以罚金的权力。此外,欧洲法院审理的一些先行裁决案件和无效宣告案件也涉及成员国税法是否符合欧盟法的问题,从而有助于欧盟共同市场的建立和维护。但是,在不同的协调机制下,欧洲法院在欧盟税收一体化上发挥的作用存在显著的差异。

(1) 积极协调机制下欧洲法院发挥的作用

在积极协调机制下,指令是最常用的立法规范形式。指令的特点在于,就其所要达到的结果对作为发布对象的成员国具有约束力,成员国实施指令是一种必须作为的义务,但成员国在如何实施指令的问题上享有酌处权,有权自行选择通过什么途径或采取何种方法来实现指令所要求的结果。在通常情况下,成员国通过立法或修订其现行立法的方式来实施有关指令。但如果成员国没有按规定实施有关指令,或者不当地实施有关指令,则有可能在欧洲法院遭受起诉。^②

^① 参见陈若鸿:《一体化进程中的欧盟税法》,载《河北法学》,2008年第7期,第165-175页。

^② 参见曾令良:《欧洲联盟法总论——以〈欧洲宪法条约〉为新视角》,第142-143页。

例如,欧洲法院于2018年作出判决的欧盟委员会诉奥地利案,涉及奥地利对绘画或造型作品的作者基于著作权法享有的追续权而获取的特许权使用费征收增值税,是否违反2006/112/EC增值税指令第2条第1款规定的问题。欧洲法院认为,根据上述指令条款,纳税主体在欧盟成员国境内有偿提供货物或服务应当缴纳增值税。根据既有的判例,“有偿提供货物或服务”是指货物或服务的提供者与接受者之间存在法律关系,且双方互负对待给付义务,提供者获得的价款构成其向接受者提供货物或服务的对价。本案中,绘画或造型作品的作者基于追续权而获取特许权使用费并不属于“有偿提供货物或服务”,因为其并非转售合同的当事人,无权对作品的转售进行干涉,之所以能获得一定比例的特许权使用费是基于法律的规定。欧盟立法规定追续权的目的是为了确保护画或造型作品的作者有权从作品的转售活动中分享一定的经济利益,而非将作者视为转售合同的当事人。因此,欧洲法院判决确认奥地利的行为违反了2006/112/EC增值税指令第2条第1款的规定。^①实际上,许多欧盟成员国都在著作权法中规定了追续权这一制度。追续权的设定主要是考虑到在艺术品的市场交易中,艺术品经纪人通常会压低艺术品的初售价格,然后通过拍卖市场提高价格。因此,著作权法通过赋予作者从第一次转让作品之后对作品的每次销售中分取盈利的权利,维护艺术品作者的经济利益。此时,便产生了国家能否对作者通过行使追续权获得的收益进行征税的问题。由于欧盟已经颁布了相关增值税指令,因此,各成员国需要遵循增值税指令关于应税事项的规定。本案中,欧洲法院首先结合既有的判例对2006/112/EC增值税指令第2条第1款进行解释,认为征收增值税的前提之一是纳税人“有偿提供货物或服务”,而“有偿提供”即意味着提供者与接受者之间应当互负对待给付义务。随后,通过对追续权的性质和法律关系进行分析,欧洲法院认为,作者直接基于著作权法的规定而获取追续权收益并不属于“有偿提供货物或服务”的情形,最终得出奥地利征收增值税的行为违反了增值税指令的结论。

因此,在积极协调机制下,欧洲法院的作用主要在于监督成员国正确地转化和实施相关税收指令。由于在间接税等领域存在充分的欧盟机构立法,欧洲法院的作用主要是诠释性的,即在充分遵循现行规则的基础上,对其进行解释与分析。^②欧洲法院对欧盟税收指令所包含的详细的规则进行解释与适用,以审查成员国是否通过

^① See Case C-51/18, ECJ, 19 December 2018.

^② See Pietro Boria, *Taxation in European Union* (Second Edition), Springer, 2014, p.87.

同样详细的国内税法规则对指令进行正确转化。^①此外,在积极协调机制下,尽管欧盟机构颁布了相关税收指令,但这些指令通常会留给成员国一定的立法裁量余地。此时,欧洲法院根据欧盟法和税法的基本原则(如比例原则、平等原则)对成员国行使剩余立法裁量权的行为进行审查,可以对其设定最低标准,从而进一步推动成员国税制的协调。^②

(2) 消极协调机制下欧洲法院发挥的作用

在消极协调机制下,欧盟并未颁布税收指令,因此,各成员国原则上有权根据自身的政策目标设计国内税收制度,但根据真诚合作原则,^③成员国仍应遵守相关欧盟法,特别是《欧洲联盟运行条约》关于内部市场“四大自由”和国家援助的相关规定。此时,欧洲法院所进行的税收消极协调具有非常重要的作用,特别是在直接税领域,许多税收协调的工作都是由欧洲法院来完成的。欧洲法院根据内部市场“四大自由”和国家援助制度等相关规定,通过判决来消除各成员国直接税政策对共同市场带来的障碍。^④早在1986年的欧盟委员会诉法国案中,欧洲法院就指出,尽管在企业所得税领域缺乏协调立法的情况下,企业的税收状况取决于成员国税法的规定,但成员国立法仍然应当遵循《罗马条约》的相关规定。^⑤

在内部市场“四大自由”方面,《欧洲联盟运行条约》禁止成员国采取具有阻碍共同市场内贸易或其他经济流动效果的财政法规。^⑥“四大自由”包含两个维度的内容:跨境流动的权利和禁止基于国籍的歧视。在适用“四大自由”的规定处理税法案件时,欧洲法院首先审查相关成员国税法的规定是否造成基于国籍的明显直接歧视,如果不是,则进一步审查这些规定是否会对跨境流动产生限制作用,从而间接导致相同的结果(隐性或间接歧视)。然而,“四大自由”在所得税领域的适用存在特殊之处,因为所得税通常是以居民身份而非国籍作为连接因素。因此,欧洲法院审查所得税措施

^① See Ben Terra and Peter Wattel, *European Tax Law, Fiscale Handboeken* (Second Edition), Kluwer Law International, 2012, pp.36-37.

^② See Rita Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships; Lessons for the Field of Taxation; Primary law, Secondary Law, Fundamental Freedoms and State Aid Rules*, IBFD, 2014.

^③ 根据《欧洲联盟条约》第4条第3款的规定,联盟和各成员国在完成《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》所规定的任务时应根据真诚合作的原则彼此尊重和相互帮助。各成员国应采取一切一般的或特别的适当措施以保证履行上述两项条约所规定的义务和履行联盟各机构的法律文件所规定的义务。各成员国应为联盟完成任务提供便利。各成员国应避免采取任何有可能妨碍实现联盟目标的措施。

^④ 参见陈若鸿:《一体化进程中的欧盟税法》,第165-175页。

^⑤ See C-270/83, ECJ, 28 January 1986.

^⑥ See Pietro Boria, *Taxation in European Union*, p.98.

是否符合“四大自由”的关键,在于判断该措施是否对客观上处于相同情形的居民和非居民进行不合理的差别对待。^① 欧洲法院在1995年作出判决的 Schumacker 案是“四大自由”在所得税领域适用的标志性案件。在本案中,欧洲法院首先重申成员国行使在直接税领域保留的权力时必须与欧盟法律保持一致,并提出了影响深远的“舒马赫理论”(Schumacker doctrine)。法院指出,关于平等待遇的规则不仅禁止基于国籍的公然歧视,还禁止所有通过适用其他标准并在实际上导致相同结果的隐蔽歧视。同时,只有在成员国对相同情况适用不同的规则,或者对不同情况适用相同规则的时候,才可认定歧视的存在。法院强调,在直接税领域,居民和非居民原则上不属于相同的情形,因而不具有可比性。根据国际税法,特别是 OECD 范本,原则上应由纳税人的居民国对其全球所得征税,并对纳税人的个人和家庭情况进行考虑,因为纳税人的大部分所得通常都会归集到居民国,并且居民国通常能够掌握用以评估纳税人总体税收负担能力的所有信息。因此,一个欧盟成员国不向非居民纳税人授予其向居民纳税人提供的某些税收优惠通常并不构成歧视,因为这两类纳税人之间并不具有可比性。然而,法院又指出了这一原则的例外情形,即如果某一欧盟成员国的非居民纳税人完全或几乎完全从在该国进行的经济活动中获得收入,则该非居民纳税人与该成员国的居民纳税人之间具有可比性。在这种情况下,纳税人在其所属的居民国并未获得实质收入,而是在其被雇佣从事活动的国家获得大部分应税所得,故纳税人的居民国无法基于对纳税人个人和家庭情况的考虑授予其利益。此时,如果居民国和来源国均不对纳税人的个人和家庭情况考虑,则纳税人会遭受歧视。^② 因此,法院认为,《罗马条约》第48条(现为《欧洲联盟运行条约》第45条)^③禁止成员国对非居民纳税人进行歧视,如果该纳税人完全或几乎完全从在该成员国从事的工作中获得收入。^④ 本案中,“舒马赫理论”实际上体现出欧洲法院试图在维护欧盟内部市场“四大自由”与尊重所得税

^① See European Parliament, “The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation 2010,” [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2011/457367/IPOL-ECON_ET\(2011\)457367_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2011/457367/IPOL-ECON_ET(2011)457367_EN.pdf), last accessed on 10 April 2020.

^② 本案涉及德国税法对居民个人和非居民个人的不同规定。根据德国税法,在德国具有永久性住所或惯常居所的自然应就其全部所得承担纳税义务;在德国既不具有永久性住所又不具有惯常居所的纳税人仅须就其来源于德国的所得承担纳税义务。德国税法对已婚和未婚的雇员进行了区分,对已婚纳税人在纳税申报、生计费用扣除等方面作出了特殊规定,但只有居民纳税人能够享受这些待遇。因此,本案的法律争端就在于,《欧洲联盟运行条约》关于工人流动自由的规定是否禁止某一成员国对构成非居民的其他成员国的国民进行此种差别对待。

^③ 该条旨在维护欧盟内部工人的流动自由,要求各成员国废除在就业、薪酬以及其他工作和就业条件方面针对其他成员国工人的歧视。

^④ See Case C-279/93, ECJ, 14 February 1995.

法领域形成的国际标准之间寻求平衡点。^①一方面,欧洲法院认识到并尊重国际税法在管辖权方面的特殊性。在国际税收征管实践中,各国普遍将纳税人区分为居民纳税人和非居民纳税人,分别为其规定不同的税收待遇。对某一国家而言,如果某一本国国民构成该国的居民纳税人,而另一外国国民构成该国的非居民纳税人,则该国对两者给予不同的税收待遇并未违反税收协定中的非歧视原则。^②另一方面,欧洲法院又认为这一原则并非绝对。在某些情况下,欧盟基础法要求来源国平等对待居民和非居民雇员,并允许非居民纳税人享受该国所得税法在个人和家庭方面授予居民纳税人的优惠。然而,“舒马赫理论”在实践中似乎并不容易实施,仅得到奥地利、德国、希腊、卢森堡、荷兰、斯洛文尼亚、西班牙和瑞典等部分成员国的遵循,而且在这些成员国中,各国的规定也存在差异。一些成员国,如荷兰、奥地利、德国、卢森堡、葡萄牙和瑞典,根据纳税人的境内所得占其全球所得的比例,允许非居民纳税人选择适用居民纳税人的全球所得税制。另一些成员国则仅仅允许非居民纳税人享受部分而非全部与居民身份相关的税收优惠,并且也要求非居民纳税人来源于该国境内的所得至少占其全球所得的75%或90%。^③

在国家援助方面,根据《欧洲联盟运行条约》第107条的规定,非法国家援助的构成要件包含四个方面:一是该援助由成员国给予或利用国家资源给予;二是使受援助者获得任何形式的经济利益;三是有选择性地惠及特定企业或特定产品的生产;四是破坏竞争或产生破坏竞争的威胁,从而对成员国之间的贸易造成影响。就国家援助与税收之间的关系而言,在通常情况下,成员国在税收方面的普遍性改革,即使会减少纳税人的税收负担,也因适用的普遍性而不构成与共同市场相抵触的国家援助。^④但是,当成员国针对某些行业或产品给予税收优惠措施时,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,就可能被认定为国家援助措施。对此,欧洲法院曾在一系列判决中进行论述。早在1961年的 *Steenkolenmijnen* 案中,欧洲法院就指出:“国家援助的概念不仅包括补贴之类的积极利益,还包括减轻通常在企业预算中

^① See Werner Haslechner et al., eds., *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, Kluwer Law International, 2015, p.21.

^② 崔晓静、陈镜先:《CPTPP 税收措施规则解释及中国应对》,载《河南师范大学学报(哲学社会科学版)》,2020年第2期,第61-67页。

^③ See European Parliament, “The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation 2010.”

^④ 参见孔少飞:《欧盟的国家援助制度及其借鉴》,载《欧洲研究》,2006年第3期,第88-102页。

包含的费用的各种形式的干预措施。”^①欧洲法院在2000年德国诉欧盟委员会案中作出的判决也表明,尽管成员国有权实施税收措施,但这种权力的行使仍然可能违反《欧洲联盟运行条约》第107条关于国家援助的规定。^②实践中,税收措施是否构成非法国家援助的争端主要在于选择性的认定。在这一问题上,普通法院^③和欧洲法院的立场存在差异。2014年,在世界免税集团诉欧盟委员会案的判决中,普通法院通过三步检验法来审查税收措施的选择性。第一,需要确定成员国正常的税制作为参照标准。第二,需要判断成员国的税收措施是否背离了正常税制,对事实和法律上处于相同情况的经济活动者进行了区别对待。同时,普通法院还特别强调,仅仅存在背离本身还不足以证明选择性的存在,还必须识别出获得优待的企业类型。第三,如果存在背离,成员国的税制能否基于正常税制的属性或整体结构而获得辩护。^④然而,2016年,欧洲法院撤销了普通法院的判决。在认定税收措施的选择性时,欧洲法院采取了更加宽泛的标准,认为欧盟委员会无须识别出获得优待的具体企业类型。^⑤欧洲法院的这一宽泛解释有助于加强对于成员国税收措施的规制,也使欧盟委员会在税收措施的国家援助调查中获得了更大的自由裁量空间。^⑥需要注意的是,尽管欧洲法院的判决在一定程度上澄清了国家援助规则对成员国税收措施的适用,有助于维护欧盟内部市场的公平竞争秩序,避免成员国的税制对竞争造成扭曲,但就税收措施与国家援助之间的关系而言,仍然有很多问题有待于解决。例如,目前所有欧盟成员国都在税法中规定了研发、环保和中小企业等方面的税收优惠,而这些税收优惠是否构成国家援助仍有待于澄清。又如,税收措施选择性的三步检验法在实践中具体如何适用仍然存在疑问。还如,除了选择性要件外,国家援助的其他构成要件在税收措施的国家援助审查中能否发挥更大的作用也有待于探讨。^⑦这些问题实际上体现了抽象的国家援助

^① See Case 30-59, ECJ, 23 February 1961.

^② See Edouard Fort, “EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach,” *European Taxation*, Vol.57, No.9, 2017.

^③ 普通法院 (General Court) 为初审法院, 附属于欧洲法院, 其建立主要是为了减轻欧洲法院的审理负担。根据《欧洲联盟运行条约》第256条的规定, 欧洲法院行使上诉法院的职权。对于普通法院所作出的判决, 当事人可根据欧洲法院规约所规定的条件和限制, 仅就法律部分向欧洲法院提出上诉。

^④ See Case T-219/10, GC, 7 November 2014.

^⑤ See Cases C-20/15 P and C-21/15 P, ECJ, 21 December 2016.

^⑥ See Patricia Lampreave, “Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid: Two Sides of the Same Coin?” *European Taxation*, Vol.59, No.5, 2019.

^⑦ CFE ECJ Task Force, “Opinion Statement ECJ-TF 2/2017 on the ECJ Decision of 21 December 2016 in World Duty Free Group and Others (Joined Cases C-20/15 P and C-21/15 P), Concerning the Requirements of Selective Aid in the Sense of Article 107 of the TFEU,” *European Taxation*, Vol.57, No.8, 2017.

规则在税收领域的具体适用过程中可能面临的种种困难与障碍。

由此可见,在消极协调机制下,欧洲法院通过对成员国的税收制度进行审查,有助于维护欧盟内部市场货物、人员、服务和资本的自由流动和正常的竞争秩序。通过对成员国为了增加本国财政收入而采取的歧视性税收措施加以严格的限制,欧洲法院也能在一定程度上对成员国施加压力,促使成员国就委员会提出的税收协调措施达成共识,从而间接推动欧盟税收协调的实现。但是,这一机制的局限性也是十分明显的:第一,消极协调机制具有固有的缺陷,只能在个案中对成员国歧视性或扭曲竞争的国内税制进行限制,而无法像积极协调那样通过欧盟机构立法全面消除成员国税制之间的差异。第二,不同成员国对于欧洲法院判决的遵从程度不同。有的成员国会基于欧洲法院的判例对自身类似的税制进行修改,以免遭到指责。有的成员国则不会因为欧洲法院曾对其他成员国类似的立法作出过判决,便对自身的税制进行修改。由于欧洲法院的判决有时不够稳定和明确,这些成员国往往更倾向于观望欧洲法院是否会在其案件中作出不同的判决。第三,由于欧洲法院大多数具有里程碑意义的判决并未就其对成员国税制的所有影响提供详细的指导,不同成员国可能会对需要作出的立法修改得出不同的结论。^① 第四,欧洲法院只能通过判决来废除成员国现行的不当税制,但在废除成员国的立法之后,却又无法提出可行的解决方案,这就可能使成员国在制定和修改税法时面临困扰,导致成员国难以确定应如何制定和修改国内税法,以维护欧盟基础法的至上性。第五,在消极协调机制下,欧洲法院无法直接依照欧盟机构的税收立法对成员国的税法进行审查,而只能借助于内部市场“四大自由”等欧盟基础法规定进行评判。^② 这些规定与其被称为“税法”,倒不如被称为“欧盟法”。适用这些高度抽象的类似于法律原则的规定来对成员国税法中具体的技术性规定进行审查,显然是十分困难的。^③

简言之,消极协调机制所发挥的主要是“限制作用”而非“建构作用”。由于缺乏指令等欧盟机构的税收立法,税收协调的广度和深度都受到了很大的限制。同时,欧洲法院根据内部市场“四大自由”等欧盟基础法规定所作出的判决也使成员国在遵从和执行的过程中面临更多不确定性。可以说,消极协调机制推动欧盟税收协调的作用

^① See Joachim Englisch, “Chapter 1: Tax Coordination between Member States in the EU—Role of the ECJ,” in Michael Lang et al., eds., *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, 2012.

^② See Khan Niazi, Shafi Ullah and Krever, Richard, “Is Integration of Income Taxation Possible in the EU?” *Australian Tax Forum*, Vol.30, No.3, 2015, pp.455-470.

^③ See Ben Terra and Peter Wattèl, *European Tax Law, Fiscale Handboeken* (Second Edition), pp.36-37.

并不如积极协调机制,只不过是欧盟在成员国无法就积极协调达成一致领域所采取的无奈之举。

(二) 确保对欧盟税法的统一解释

根据《欧洲联盟运行条约》第 267 条,欧洲法院具有先行裁决的管辖权。欧洲法院有权对涉及《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》的解释,以及欧盟各机构、各组织和各部门所做文件的效力和解释的诉讼适用先行裁决程序。当涉及上述事项的争端在某一成员国国内法院提出时,如果该国内法院认为其所要作出的判决取决于对此项争端所作的裁决,那么应该请求欧洲法院对此项争端作出裁决。当这样的争端在成员国国内法院所受理的案件中提出,但依据该成员国国内法对其判决没有司法救济时,该法院有义务将此项案件提交欧洲法院审理。作为规范欧洲法院与成员国法院之间关系的先行裁决程序,为保证欧盟法律在各成员国的统一解释、统一实施和统一效力,以及推动欧盟法律体系的发展发挥了独特的作用。^①原则上,解释和适用之间的区分决定了欧洲法院和成员国法院之间司法管辖权限的划分。欧洲法院承担对欧盟法律规范的含义予以澄清的义务,而成员国法院则有义务将欧洲法院对于欧盟法律的解释适用于具体的主要诉讼案件。^②

在税收领域,欧洲法院审理了许多先行裁决案件,为确保欧盟税法的统一解释发挥了重要的作用。例如,2003年,欧盟正式出台了《利息税/特许权使用费指令》。根据其第 1 条第 1 款的规定,如果利息或特许权使用费的“受益所有人”是另一成员国的公司或常设机构,则产生利息或特许权使用费的成员国应当对从该国支付的利息或特许权使用费免征征税。该条采用了“受益所有人”的概念,旨在确保指令提供的来源地免税待遇不会被纳税人通过人为设立中间主体的方式不当获取。然而,由于不同的欧盟成员国对“受益所有人”的概念采用了不同的认定标准,从而导致指令的规则可能无法得到统一和有效的适用。^③2016年,丹麦东部高等法院在审理一起案件时遇到了“受益所有人”的相关问题,便请求欧洲法院进行先行裁决。在 2019 年作出的判决中,欧洲法院对“受益所有人”的概念予以明确。欧洲法院指出,各成员国对“受益所有人”概念采用了不同的表述,如保加利亚、法国、拉脱维亚和罗马尼亚采用了“受

^① 参见曾令良:《欧洲联盟法总论——以〈欧洲宪法条约〉为新视角》,316页。

^② 参见西蒙:《欧盟法律体系》,北京大学出版社 2007 年版,第 669 页。

^③ See Commission of the European Communities, Report from the Commission to the Council in Accordance with Article 8 of Council Directive 2003/49/EC on a Common System of Taxation Applicable to Interest and Royalty Payments Made between Associated Companies of Different Member States, COM(2009) 179 Final.

益人”或“收款人”的表述,西班牙、捷克、爱沙尼亚、英国、意大利、立陶宛、马耳他、葡萄牙和芬兰采用了“受益所有人”或“实际受益人”的表述,德国、丹麦、希腊、克罗地亚、匈牙利、波兰、斯洛伐克、斯洛文尼亚和瑞典采用了“所有人”或“有权使用的人”的表述,荷兰的表述则是“最终有资格的人”。法院强调,指令中“受益所有人”概念不应参照存在差异的成员国内法中的概念进行解释,并指出指令中“利息的受益所有人”,应当是指实际上从所支付的利息中受益的实体。指令第1条第4款提及了“经济现实”,规定成员国的公司只有在为自身的利益而非作为中间人(如其他人的代理人、受托人或授权签字人)收取款项的情况下,才应被视为利息或特许权使用费的“受益所有人”。因此,“受益所有人”并非形式上的收款人,而是在经济上受益于所收取的款项,并有权自由决定款项使用的实体。法院还指出,由于指令在制定时参考了1996年OECD范本第11条的规定,二者在目的上也一致,因此,OECD范本和注释及其后续的修订与指令的解释具有关联性。^①可见,在本案的判决中,欧洲法院认识到了欧盟各成员国对“受益所有人”概念在解释上的差异,并强调欧盟指令中的概念应当以统一的方式进行解释。该判决解决了长期以来一直困扰欧盟利息税协调的一大问题,即“受益所有人”如何认定,在欧盟法层面上统一了“受益所有人”的概念,解决了适用分歧。同时,判决还明确了欧盟法中的“受益所有人”概念与OECD范本的相关性,表明了欧洲法院司法活动对OECD国际税收实践参考的倾向性,有助于促进国际税收共识的进一步形成。^②

(三) 发展出税法领域的法律原则

除了对欧盟税法进行严格的适用与解释,欧洲法院还在司法实践中发展出了一系列税法领域的法律原则。尽管这些税法原则并未被明文规定在欧盟基本条约和欧盟机构立法中,但作为成文法的有力补充,它们在欧盟税法实践中也发挥了重要作用。欧洲法院通过对欧盟基本条约和欧盟机构立法进行归纳和技术解释,或者对成员国国内法所共有且与欧盟统一法律基础有关的原则予以承认,抑或其他国际法律文件中确立的法律原则进行延伸,从而发展出这些欧盟税法的基本原则,^③并利用这些原则对欧盟机构和成员国的行为进行审查。

^① See Cases C-115/16, ECJ, 26 February 2019.

^② 参见薛皓天、翁武耀:《欧盟利息税协调中受益所有人认定及反滥用案评析》,载《国际税收》,2019年第8期,第56-64页。

^③ See Pietro Boria, *Taxation in European Union*, pp.173-174.

例如,欧洲法院通过一系列判决发展和完善了纳税人合法期待保护原则和法律确定性原则。在1998年的Belgocodex案中,欧洲法院指出,“合法期待保护原则和法律确定性原则构成共同体法律秩序的一部分,成员国在行使共同体指令赋予它们的权力时,必须遵守这些原则。”^①在2002年的Marks & Spencer案中,欧洲法院认为,合法期待保护原则禁止成员国通过修改立法的方式,追溯性地剥夺纳税人根据修改前的立法所享有的申请退还违反欧盟法征收的税款的权利。本案中,英国1989年的财政法原先规定,如果纳税人超过应纳税额缴纳增值税,可在缴纳之日起六年内申请退还多缴的税款。由于英国1983年的增值税法未能正确执行欧盟增值税指令,英国于1992年对原增值税法的相关规定进行了修改。考虑到税务机关面临更大的退还错误征收的税款的风险,英国于1997年实施了新的财政法,将纳税人申请退税的期限缩短为三年,同时赋予了这一规定溯及效力,将其适用于新法生效之前的退税申请。欧洲法院认为,这一具有溯及效力的国内立法削减了纳税人申请退还税款的期限,违反了合法期待保护原则。^②在2013年的Test Claimants案中,欧洲法院总结指出:“根据既有的判例,法律确定性原则和合法期待保护原则要求,涉及对个人产生不利影响的规则应当清晰和明确,并应为其适用对象提供可预测性。”与Marks & Spencer案相似,本案中英国通过具有溯及效力的立法缩短了纳税人根据先前立法所享有的申请退税期限,欧洲法院认为,这种追溯性的立法修改使纳税人在毫无准备的情况下被剥夺了权利,违反了合法期待保护原则和法律确定性原则。^③可以看出,在上述案件中,欧洲法院发展出的纳税人合法期待保护原则和法律确定性原则的一个重要作用,在于避免纳税人的合法权利受到具有追溯效力的税法规则的影响。

又如,欧洲法院的判例已经表明,比例原则在税收领域具有极其重要的意义,该原则是确保成员国的立法对欧盟目标造成最小损害的基本标准。通过运用比例原则,欧洲法院可以审查成员国国内税法中旨在保护公共利益的规定是否通过不成比例的手段对私人利益造成了明显损害。^④以反避税领域为例,比例原则的一个重要作用在于对成员国的反避税规则进行约束和限制。在2006年的Cadbury案和2007年的Thin Cap案中,欧洲法院指出,根据既有的判例,如果成员国采取的限制措施专门针对的是

^① See Case C-381/97, ECJ, 3 December 1998.

^② See Case C-62/00, ECJ, 11 July 2002.

^③ See Case C-362/12, ECJ, 12 December 2013.

^④ See Pietro Boria, *Taxation in European Union*, p.178.

通过完全人为的安排(wholly artificial arrangement)规避成员国立法的行为,则可以证明该限制措施的正当性。为了获得正当性,该限制措施的具体目标必须是防止那些通过建立完全的人为安排来逃避税款,且未能反映经济现实的行为。同时,立法所采取的限制措施不应超出实现目标所必需的范围。在不能排除存在上述完全人为安排的情况下,纳税人应当有机会提供该安排可能存在任何商业理由的证据,且这一权利的行使不应受到不当的行政限制。^①可见,比例原则对成员国反避税规则的目的和手段提出了要求。在目的上,反避税规则必须是为了防止纳税人通过完全人为安排来逃避本应缴纳的税款。在手段上,如果反避税规则不允许纳税人提出证明其安排存在商业理由的证据,以推翻存在滥用的推定,则超出了防止税法滥用的必要限度。^②

(四) 维护欧盟成员国的税收主权和纳税人的合法权益

欧盟一体化是一个复杂的利益博弈过程,其历史进程表明,一体化以国家主权向超国家机构的逐步让渡为基本特征,主权让渡是一体化发生和发展的必要条件。一体化的进展需要在共同体一级制定和实施一系列共同政策,而这些共同政策的制定和执行要求成员国在一定范围内让渡国家政府的部分职能和职权,赋予共同体机构行动的权力。同时,主权让渡是为了维护和扩展国家利益,而国家利益是国家主权的核心所在。^③在税收领域,欧盟机构颁布了大量的条例、指令和决定,这些措施对于欧盟税收一体化的推进具有重要意义。同时,由于这些措施将对成员国和纳税人的利益带来深远的影响,欧盟建立起了一套司法审查制度,以确保欧盟机构采取的措施在实体和程序上符合欧盟基础条约的规定,从而维护成员国的税收主权和纳税人的合法权益。这一作用主要依靠欧洲法院通过对欧盟机构的行为进行审查得以实现。根据《欧洲联盟运行条约》第 263 条和第 264 条的规定,欧洲法院可以对欧盟机构所制定的除建议和意见之外的措施的合法性进行审查。如果起诉理由充分,欧洲法院应宣布引起争端法律文件为无效。据此,如果成员国和纳税人认为欧盟机构的税收措施在实体或程序上缺乏合法性,则可向欧洲法院提起诉讼(对于由普通法院作为初审法院的案件,则须先向普通法院起诉)。欧洲法院通过将非法的措施宣布为无效,可以防止欧盟机构的非法或不当行为对成员国的税收主权或纳税人的合法权益造成侵害。

^① See Case C-196/04, ECJ, 12 September 2006; Case C-524/04, ECJ, 13 March 2007.

^② See Katrina Petrosovitch, "Abuse under the Merger Directive," *European Taxation*, Vol.50, No.12, 2010.

^③ 参见高凇:《从欧洲一体化评述国家主权让渡理论》,载《华东政法学院学报》,2006年第6期,第91-98页。

对于欧盟成员国而言,可以针对欧盟机构任何具有法律约束力的措施提起诉讼。例如,2014年,匈牙利引入了广告税,征收对象为广告发布媒体,税基为广告净收入,应税所得在1亿福林以下的部分适用0%的税率,超过1亿福林的部分则适用5.3%的税率。此外,2013财年税前利润为零或为负的纳税人,可以从其2014财年的应纳税额中扣除前一财年结转亏损的50%。2016年,欧盟委员会作出决定,认为匈牙利广告税中的累进税率对高利润的广告企业与低利润的广告企业进行了区分,就扣除的规定给予了选择性优势,因而构成非法国家援助,并命令匈牙利确保任何市场主体都不会从非法国家援助中获益。匈牙利遂向普通法院起诉,请求法院宣布欧盟委员会的决定无效。普通法院认为,匈牙利广告税法中的累进税率和扣除规定均符合再分配的目的,采用累进税率本身并不意味着存在选择性优势,扣除规定对2013财年盈利和未盈利这两种不同情况的企业进行区分对待也不构成歧视。因此,普通法院判决宣布欧盟委员会的决定无效。^① 本案中,匈牙利认为欧盟委员会的决定对本国的税制构成不当干预,遂请求普通法院将决定宣布为无效,普通法院的判决支持了匈牙利的主张。由于欧盟委员会对普通法院的判决提起了上诉,匈牙利维护自身税收主权的行动最终能否获得成功仍然取决于欧洲法院的判决。然而,无论欧洲法院的最终判决如何,无效宣告之诉这一机制本身就为欧盟成员国质疑和挑战欧盟机构的行为提供了重要的司法救济途径。特别是在近年来,欧盟委员会为了加速欧盟税收一体化的进程,不断试图扩张自身权力范围,并积极对成员国的税收措施发起国家援助调查的情况下,欧盟成员国的税收主权面临被进一步削弱的风险。^② 此时,欧洲法院的无效宣告之诉机制对于成员国维护自身的税收主权便有重要意义。

对于纳税人而言,可以在同等条件下,对以其自身作为对象的决定或虽然表面上以条例的形式或以他人为对象,但实际上对其自身具有直接和个别关系的决定提起诉讼。例如,在Micula案中,为了促进Stei-Nucet地区(罗马尼亚一个地理位置偏远、经济落后的地区)的发展,罗马尼亚在1998年规定,在该地区进行投资且符合相关条件的投资者可以在一定期限内享受税收优惠政策。这些税收优惠政策吸引来自瑞典的Micula兄弟在当地进行了大量的投资。根据罗马尼亚的规定,Micula兄弟所享受的税收优惠至少可以持续至2009年。然而,罗马尼亚于1995年申请加入欧盟,并将于

^① See Case T-20/17, GCEU, 27 June 2019.

^② 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》,载《欧洲研究》,2016年第1期,第36-50页。

2007年1月1日正式加入欧盟。这一过程要求罗马尼亚使其国内法符合相关欧盟法,包括国家援助制度。为了避免延迟加入欧盟,罗马尼亚在2005年2月之前废止了许多国内税收优惠措施,以防止这些优惠措施在罗马尼亚正式加入欧盟时构成被禁止的国家援助。这导致包括 Micula 兄弟在内的许多投资者所享受的税收优惠,在未经事先通知的情况下被突然废止。2005年, Micula 兄弟及其投资的相关实体根据2002年《罗马尼亚-瑞典双边投资协定》向 ICSID 申请仲裁。2013年, Micula 兄弟及相关实体获得了胜诉仲裁裁决,罗马尼亚须向 Micula 兄弟及相关实体支付 1.78 亿欧元的赔偿款项。^①然而,欧盟委员会认为,罗马尼亚政府如果支付裁决项下的款项,将违反国家援助制度。为了阻止罗马尼亚履行其在 ICSID 裁决项下的义务,欧盟委员会通过了一项决定(C/2014-3192),要求罗马尼亚停止向 Micula 兄弟及相关实体支付款项,追回所有已经支付的款项及利息,并由 Micula 兄弟及相关实体就返还业已获得的国家援助承担连带责任。^② Micula 兄弟及相关实体对欧盟委员会的决定不服,根据《欧洲联盟运行条约》第 263 条的规定向普通法院提起诉讼,请求法院宣布欧盟委员会的决定无效。2019年6月18日,普通法院判决 Micula 兄弟及相关实体胜诉,认为欧盟委员会无权将欧盟法适用于罗马尼亚正式加入欧盟之前的情形。同时,欧盟委员会的决定未对罗马尼亚加入欧盟前后的阶段进行区分,笼统地将 ICSID 裁决项下罗马尼亚因废止税收优惠而须支付的全部赔偿款项认定为国家援助,也是违法的。^③可以看出,本案涉及欧盟税法与国际投资条约之间的冲突。一方面,ICSID 仲裁庭认为,罗马尼亚废止税收优惠的行为违反了其在双边投资协定中所负有的义务,因而裁决罗马尼亚向投资者支付赔偿;另一方面,欧盟委员会认为,如果罗马尼亚执行 ICSID 仲裁裁决,则会违反国家援助制度。这两种相互冲突的结论实际上使罗马尼亚陷入了法律僵局,很显然,罗马尼亚无法同时遵守 ICSID 裁决和欧盟委员会的决定。^④同时,欧盟委员会的决定也为投资者获得的胜诉仲裁裁决的执行设置了法律障碍,给国际投资法的有效性带来了威胁。在此情况下, Micula 兄弟针对欧盟委员会的决定向普通法院起诉,避免其所获得的 ICSID 胜诉裁决因欧盟委员会的阻挠而无法得到执行,从而维护了自

^① See Robert Goulder, "The Micula Case: A Rough Road for Dispute Resolution," *European Taxation*, Vol.59, No.12, 2019.

^② See Commission Decision (EU) 2015/1470 of 30 March 2015.

^③ See GCEU, 18 June 2019, T-624/15, T-694/15 and T-704/15.

^④ See Alice Pirlot, "Chapter 14: When EU Law and International Law Pursue Seemingly Contradictory Paths: A Mapping of Potential Conflicts in Tax Matters," in Pasquale Pistone, ed., *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, IBFD, 2018.

身的合法权益。

可见,通过对欧盟机构行为的合法性进行司法审查,欧洲法院实际上发挥了宪法法院和行政法院的职能,^①能够确保欧盟机构在税收领域采取的立法和执法措施符合欧盟基础条约的规定,并使成员国和纳税人在受到欧盟机构非法或不当措施侵犯的情况下能够获得欧洲法院的司法救济。

(五) 解决欧盟成员国间的税收协定争端

《欧洲联盟运行条约》第 273 条赋予了欧洲法院一项特殊的管辖权。根据该条规定,对于各成员国之间所发生的与《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》的内容有关的任何争端,如果涉及此项争端的起诉是根据一项仲裁协议而向欧洲法院提出的,欧洲法院有权对此项争端作出判决。这一规定包含了三个要件:第一,争端必须发生在欧盟成员国之间;第二,争端必须与《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》具有相关性;第三,涉及此项争端的起诉必须是根据一项仲裁协议而向欧洲法院提出的。该条规定为欧洲法院行使仲裁管辖权提供了依据,但在过去相当长的一段时间内,一直很少被欧盟各成员国使用。直到 2000 年,《奥地利-德国税收协定》(以下简称《奥德税收协定》)才首次将欧洲法院约定为解决税收协定争端的仲裁机构。根据《奥德税收协定》第 25 条第 2 款的规定,如果缔约国双方主管当局自相互协商程序启动之日起三年内无法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义,则缔约国有义务应纳税人的申请,根据欧共体条约第 239 条(现为《欧洲联盟运行条约》第 273 条)将案件提交欧洲法院仲裁。这一规定与《欧洲联盟运行条约》第 273 条共同发挥作用,赋予了欧洲法院一项新的使命,即解决成员国间的税收协定争端。遗憾的是,尽管《奥德税收协定》作出了这一规定,欧洲法院在相当长的一段时期内仍未真正审理过一起国际税收仲裁案件。直到 2017 年 12 月,欧洲法院才在奥地利诉德国的案件中作出第一份税收协定仲裁判决。

在该案中,由于就《奥德税收协定》第 11 条(利息条款)的适用发生争端,奥地利根据纳税人的请求启动了与德国之间的相互协商程序,但争端仍然无法在相互协商程序启动后的三年内获得解决,纳税人于是请求奥地利将案件提交给欧洲法院进行仲裁。在判决中,欧洲法院首先根据《欧洲联盟运行条约》第 273 条所规定的三个要件

^① See European Parliament, "Action for Annulment of an EU Act," [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642282/EPRS_BRI\(2019\)642282_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642282/EPRS_BRI(2019)642282_EN.pdf), last accessed on 17 April 2020.

对管辖权问题进行了论证。第一,本案中两个欧盟成员国之间存在争端。作为欧盟成员国,奥地利和德国均主张对纳税人的利息所得征税,且无法通过相互协商程序解决争端。第二,本案争端与《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》的内容有关。欧洲法院指出,所谓争端与《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》的相关性,是指二者之间要具有客观可识别的联系(objectively identifiable link)。由于消除双重征税对于《欧洲联盟条约》第3条第3款^①和《欧洲联盟运行条约》第26条^②所欲建立的内部市场的运作具有积极作用,因此本案争端与上述两项条约的内容相关。第三,两个欧盟成员国之间存在仲裁协议。虽然本案的起诉并非根据争端双方专门为了解决本案争端而达成的仲裁条款提出,而是根据《奥德税收协定》第25条第5款这一一般化的条款(即适用于双方所有无法通过相互协商程序解决的争端)提出,但争端双方没有理由不予承认这一预先签订的将任何潜在的争端提交给欧洲法院审理的协议。因此,欧洲法院认为自身享有审理本案争端的管辖权。随后,欧洲法院根据《维也纳条约法公约》第31条第1款确立的条约解释方法对案件实体问题进行了解释和处理。^③

本案的重要意义在于,欧洲法院在判决中论证了自身对于税收协定仲裁案件的管辖权,并首次对税收协定争端进行了处理。无论是对于国际税收协定争端解决而言,还是对于欧洲法院自身而言,本案都具有里程碑的意义。在国际税收协定争端解决方面,双边税收协定中规定的相互协商程序目前仍然是最主要的争端解决途径。在此基础上,为了完善税收协定争端的解决机制,OECD范本和UN范本都引入了国际税收仲裁程序,使其成为相互协商程序的延伸与补充,通过对相互协商程序和税收仲裁程序进行制度衔接设计,来提升税收协定争端的解决效率。然而,在OECD范本和UN范本下,仲裁机构均为临时组成的仲裁庭。缔约国双方主管当局可以指定本国的税务官员担任仲裁员,仲裁庭主席则是由双方选定的两位仲裁员共同协商选定。^④本案的特殊之处在于,审理案件的机构并非临时组成的仲裁庭,而是欧洲法院这一具有悠久历史和完备职能的司法机构。对于欧洲法院而言,其在传统的实践中虽然处理了许多税收案件,但却鲜有处理税收协定争端的实践。本案的审理则标志着欧洲法院一次权

^① 该款第1段规定:联盟应建立一个内部市场。

^② 该款第1款和第2款规定:联盟应制定措施以便根据本两项条约的相关规定组织内部市场的运转或内部市场的运转得到保证。内部市场应包括一个没有内部边界的区域,在此区域内,货物、人员、服务和资本的自由流动根据本两项条约的规定予以保证。

^③ See C-648/15, ECJ, 12 September 2017.

^④ 参见廖益新:《OECD国际税收仲裁机制评析》,载《厦门大学学报(哲学社会科学版)》,2012年第5期,第66-74页。

力的扩张,由以往仅仅审理欧盟税法案件扩大到审理国际税收协定案件。然而,在理论上,对于欧洲法院是否应当审理税收协定仲裁案件仍然存在争议。

支持者认为,由于所有无法在规定期限内通过相互协商程序解决的税收协定争端都可被提交至欧洲法院,缔约国双方主管当局将提高协商的积极性,以尽可能通过相互协商程序解决争端。同时,欧洲法院也能够胜任税收协定仲裁的工作:第一,欧洲法院具有较强的独立性,完全独立于缔约国主管当局和纳税人;第二,欧洲法院在审理税收案件方面已经有丰富的经验,其判决在国际上也具有较强的影响力;第三,欧盟成员国对于欧洲法院审理案件的程序已经比较熟悉,比起建立新的税收协定仲裁机制,借用欧洲法院这一现成的机制审理案件的成本显然更低;^①第四,欧洲法院的判决以多种语言向社会公开,更有助于在欧盟成员国间实现税收协定的统一解释;^②第五,欧洲法院设立的总顾问制度能够为其审理案件提供专业支持。在欧洲法院作出判决之前,总顾问将提出一份公正和独立的书面意见。该意见阐明了总顾问对于法律问题的看法,并为案件的处理提出建议。尽管该意见对于法院不具有约束力,但其通常极具影响力,并为法院的判决所遵循。^③

然而,也有学者对欧洲法院审理税收协定仲裁案件的专业性提出质疑。税法具有高度的专业性,并且又包含许多细分领域,即使税务从业者或管理者也难以做到无所不知。作为具有一般管辖权的法院,欧洲法院需要在繁重的工作过程中处理欧盟管辖权范围内几乎所有法律领域的问题,其在审理税收协定仲裁案件时可能会面临困难。因此,税收协定案件应由精通国际税法的专业人士组成的仲裁庭进行审理,以确保案件审理的正确性和效率性。^④ 还有的学者对欧洲法院审理税收协定仲裁案件的前景表示担忧,因为欧盟税收争端解决机制指令(2017/1852)并未赋予欧洲法院仲裁的职能,从而可能导致欧洲法院不再能够审理税收协定仲裁案件。^⑤

^① See Mario Züger, "The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty," *European Taxation*, Vol.40, No.3, 2000.

^② See Bob Michel, "Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and Its New Tax Treaty Arbitration Hat," *European Taxation*, Vol.58, No.1, 2018.

^③ See Paul Craig and Gráinne de Búrca, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, Oxford University Press, 2011, p. 62.

^④ See Jonathan Schwarz, "The European Court of Justice and Interpretation of Tax Treaties," *Kluwer International Tax Blog*, 20 September 2017, <http://kluwertaxblog.com/2017/09/20/european-court-justice-interpretation-tax-treaties/>, last accessed on 14 December 2019.

^⑤ See Bob Michel, "Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and Its New Tax Treaty Arbitration Hat," *European Taxation*, Vol.58, No.1, 2018.

尽管面临上述诸多争议,欧洲法院毕竟在税收协定仲裁领域做出了一次有益的尝试,并且其所具有的常设性、独立性、判决的公开性和广泛影响力等优势也是其他税收仲裁庭所无可比拟的。当然,由于欧洲法院审理过的税收协定仲裁案件数量仍然非常有限,其究竟能否发挥好这一职能仍然有待于未来的实践检验。

三 关于欧洲法院在欧盟税法发展中作用的法律思考

(一) 欧洲法院的管辖权是其在欧盟税法发展中发挥作用的法律基础

《欧洲联盟条约》和《欧洲联盟运行条约》对欧洲法院的组成、结构和管辖权等基本事项进行了系统性的规定。可以说,欧盟与其他国际经济组织最大的不同之处在于其建立了具有广泛管辖权的法院。^① 通过前文的分析可以看出,欧洲法院的管辖权是其在欧盟税法发展中发挥作用的法律基础。首先,通过对成员国的行为进行审查,欧洲法院扮演了“税法适用与维护者”的角色。法律的生命力和权威在于实施。通过适用欧盟税法,欧洲法院有效地维护了欧盟内部的法律秩序,确保欧盟税收协调的有力推进。其次,通过行使先行裁决管辖权,欧洲法院扮演了“税法解释与续造者”的角色。立法本身难免存在模糊与漏洞之处,欧洲法院通过对欧盟税法进行解释与续造,有助于在个案中阐明税法规范的内涵与外延,揭示并弥补欧盟税法存在的不足。再次,通过对欧盟机构的行为进行审查,欧洲法院扮演了“权力制约与权利保障者”的角色。通过对其他欧盟机构的行为进行司法审查,欧洲法院发挥了类似于宪法法院和行政法院的作用,有助于避免欧盟机构权力的滥用,保障成员国的税收主权和纳税人的合法权益。复次,通过行使仲裁管辖权,欧洲法院将自身的职能从解决欧盟税法争端扩展到了解决国际税收协定争端。最后,欧洲法院除了对现行欧盟税法进行解释与适用,还在司法实践中发展出了一系列税法领域的法律原则,丰富了欧盟税法的内容。可见,欧洲法院管辖权的广泛性,决定了其在欧盟税法发展中发挥作用的多元性。

(二) 欧洲法院在欧盟税法与其他法律体系之间构建起了互动的桥梁

欧盟税法与国际税法是两个独立的法律体系,二者在法律渊源、涉及的税种、目标、功能和争端解决机制等方面都存在差别。从法律渊源来看,欧盟税法的渊源主要包括欧盟基本条约、一般法律原则、欧盟机构立法、欧盟软法和欧洲法院判决,而国际

^① 参见刘世元:《欧洲法院的管辖权及其在欧洲一体化进程中的作用》,载《法学评论》,1999年第4期,第24-30页。

税法的渊源主要是双边税收协定。从涉及的税种来看,欧盟税法涵盖直接税、间接税和关税,而国际税法主要调整所得税和财产税。从目标来看,欧盟税法的目标主要是消除跨境经济活动的税收障碍,打击有害税收竞争和逃避税行为,促进成员国税务机关之间的合作以控制和打击税收欺诈行为,确保成员国的税收政策符合更广泛的欧盟政策目标,维护欧盟单一市场的平稳运行。^① 国际税法的目标则是消除国际重复征税和防止国际逃避税。从功能来看,欧盟税法主要是对欧盟成员国的税制进行协调,而国际税法主要是对各国的税收管辖权进行分配。从争端解决机制来看,欧盟税法争端由欧洲法院这一常设的司法机构进行处理,而国际税法争端则通过国内争端解决机制(包括行政复议和行政诉讼)以及相互协商程序和国际税收仲裁程序解决。然而,这两个法律体系之间并非完全隔绝,没有任何联系。通过前文的分析可以看出,欧洲法院在欧盟税法与国际税法之间构建起了互动的桥梁。首先,由于欧盟税法采用了国际税法中的一些概念,欧洲法院在审理相关案件时可能会参考国际税法对这些概念的解释。如在前文丹麦法院提交欧洲法院进行先行裁决的案件中,欧洲法院在对《利息税/特许权使用费指令》中的“受益所有人”概念进行解释时,便参考了 OECD 范本和注释的规定。其次,欧洲法院在根据欧盟税法对成员国的国内税法进行审查时,也需要考虑和尊重国际税法领域的通行做法。如在前文的 Schumacker 案中,欧洲法院即指出“四大自由”在所得税领域适用的特殊性,并对国际税法中划分居民和非居民的通行实践给予了尊重。最后,欧洲法院审理的奥地利诉德国案则体现了欧盟税法和国际税法在争端解决方面的互动,标志着国际税法争端首次通过欧洲法院进行审理。

此外,前文的 Micula 案还反映出了欧盟税法与国际投资法之间的张力。根据欧盟国家援助制度,如果某一欧盟成员国的税收优惠措施被认定为非法国家援助,则该援助不能被付诸实施,已经授予的援助也应当予以返还。但是,欧盟成员国废止税收优惠措施和追回已经授予的税收优惠的行为却又可能违反双边投资协定中的公平与公正待遇等规则。此时,欧洲法院的判决对于欧盟税法和国际投资法关系的处理便具有重要的影响。

(三) 欧盟税法的发展离不开欧洲法院与其他欧盟机构之间的相互配合

欧盟治理结构具有多元性,在机构设置上,欧盟创立了由立法/决策机构—议会机

^① See European Parliament, “General Tax Policy,” <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy>, last accessed on 18 April 2020.

构——执行机构——司法机构——审计机构构成的“五驾马车”核心治理结构。^①在欧盟税法的发展过程中,尽管欧洲法院发挥了独特的作用,但应当认识到,欧洲法院只是欧盟治理结构中的“一驾马车”,欧盟税法的发展离不开欧洲法院与其他欧盟机构之间的相互配合。作为司法机构,欧洲法院具有消极被动性,在司法程序的启动上需要遵循“不告不理”原则,其主要职能是适用欧盟税法规范审理具体的案件,而无法像立法机构那样主动制定具有普遍适用效力的规则,或者像执法机构那样积极主动地开展执法活动。欧盟在直接税领域的协调实践已经表明,在缺乏充分欧盟机构立法的情况下,欧洲法院在适用欧盟基础条约中的抽象规定审理具有技术性和专业性的税收案件时,往往面临许多困难,其作出的判决也给各成员国带来了较大的不确定性。因此,如何更有力地推进直接税领域的协调,填补欧盟机构在直接税领域的立法空白,将是欧盟机构和各成员国在未来面临的一大挑战。

总之,欧盟税法作为欧盟法的一个重要组成部分,它对加强欧洲共同体的运作和推动欧洲一体化的发展等更高层次的目标具有积极意义。在欧盟多元治理结构中,欧洲法院通过行使自身的管辖权,在推动欧盟税法的发展过程中发挥了独特的重要作用。同时,应当认识到,欧洲法院在欧盟税法的发展过程中也具有自身的局限性,因此,欧盟税法的发展离不开欧洲法院与其他欧盟机构之间的相互配合。

(作者简介:陈镜先,武汉大学国际税法研究中心研究生;责任编辑:莫伟)

^① 参见曾令良:《欧洲联盟治理结构的多元性及其对中国和平发展的影响》,载《欧洲研究》,2008年第3期。