

探索欧盟国家公司税率的协调路径 ——在英国脱欧公投后新27国联盟的语境下

谢冲宇

(北京市朝阳区财政局 北京 100020)

摘要: 欧盟成员国的公司税率协调对于欧盟内部资本自由流动的实现具有重要意义。欧盟通过颁布《商业税收行为准则》以及开展优惠税收协定的调查,对于欧盟成员国实际公司税率过低的问题有了一定的制约作用。但是,基于部分成员国在税收主权上的保守态度,欧盟对于成员国的名义公司税率的协调却难见成效。英国脱欧公投后,欧盟、OECD等国际组织在公司税率的协调上可能会有所加强。一方面,欧盟可能通过发布条例、指令等方式直接协调成员国公司税率;另一方面,欧盟可能通过加大对优惠税收协定的调查力度来打击成员国与跨国公司之间过低的公司税率协定。尽管OECD发布了多份报告并开展活动试图消除避税港问题,但是类似的工作对于公司税率协调的意义不大。综合来看,欧盟在新27国联盟的语境下协调公司税率大有可为。相比之下,其他国际组织如OECD、WTO在这方面发挥的作用则亟待提高。

关键词: 欧盟; 公司税率; 税率协调; 脱欧公投

中图分类号: F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 2095-0098(2017)05-0051-08

一、背景与问题的提出

经济全球化打破了国家之间原本封闭的疆界,使资本、商品、人员的流动逐渐增多,这意味着各国居民享有更广阔的活动范围,更大的自由和更多的选择权。投资者为了获得最好的税后回报,将在全世界范围内寻找合适的市场。欧盟作为世界最重要的经济体之一^①是吸引国际流动资本的重要市场。另有研究表明,欧盟老成员15国及新成员12国在近20年的公司税率竞争上,比世界其他地方都要激烈^②;因此,讨论欧盟范围内的公司税率协调问题,对世界经济和贸易均有重要意义^③。在关税壁垒消除的情况下,欧盟国家公司所得税的差异将对跨国公司的选址产生重大影响^④。

需要说明的是,欧盟国家在公司税收的竞争手段多样化,但竞争的基本要素还是税基和税率。在税基的协调方面,欧盟通过《母子公司指令》、《合并指令》、《仲裁公约》,以及《统一公司税基草案》等在税基的分配上作出的努力^⑤,已经在公司税税基的协调上取得了一定的阶段性成果,并通过法律的形式加以确定。因此可认为,欧盟国家今后在公司税方面的竞争,将主要集中在税率上而非税基方面^⑥。限于篇幅,在此不作详述。然而,对于公司税率的协调,欧盟方面则始终没有推出一部具有法律约束力的文件。作为超国家的机构,欧盟却囿于“一致同意”等制度的掣肘,在公司税率协调上成效甚微。

一旦欧盟国家的公司所得税率没有得到有效的协调,将导致一些欧盟国家采取超低公司税率来争取国

① 根据联合国2014年的GDP排名统计,欧盟以18.5万亿美元的国内生产总值居世界首位,尽管在英国脱欧后,欧盟的经济体量会有所下降,但欧盟仍旧在世界经济、贸易市场中影响重大,应当重视其公司税收竞争问题。

② 之所以要讨论欧盟范围的公司税率问题,一方面是因为税率作为税收的基本要素之一,成员国公司税率的设定对欧盟国家公司税基的平衡分配有一定影响。另一方面,一些欧盟成员国优惠税收协定的存在,使得很多跨国公司实际享受极低的公司税率,这违背了税收中性原则,最终可能影响世界范围内的经济效益。

收稿日期: 2017-01-18

作者简介: 谢冲宇(1990-),男,江西抚州人,硕士,主要研究方向为国际经济法。

际流动资本。从实践看,政府间的竞争会带来制度的创新和模仿^①[6][7][8]。欧盟国家在 20 世纪末至 21 世纪初阶段的税收竞争产生了连锁效应,发展中国家也出现了一些低税甚至免税的浪潮,以期在资本的竞争中争得一席之地^②。国家间一旦形成公司税率的低税竞赛,就可能产生所谓的“一降到底”(Race to the Bottom)的现象^[9],这将不利于国家的财政收入,甚至可能出现税源不足的情况,进而造成国家的财政实力大幅度下降,即出现所谓的“财政降格”(Fiscal Degradation)。

有观点认为,过低的公司税率可能会引起资本的税后收益率与税前收益率脱节,造成部分生产资本流向低效率的国家^[10];低公司税率亦破坏了税收中性原则,导致世界范围的经济效益下降^[11]。亦有学者提出,公司税率的降低可能引发国家成对劳动、消费的间接增税^[12],金融资本和工业资本由于流动性强得以免税或减税,而劳动者和不动产的税负将增加,考虑到资本多为富裕阶层所有,这违背了税收的纵向公平原则,使得富人越富,穷人越穷^[13]。

欧盟国家的公司税率冲突是显而易见的:公司税率最低的国家爱尔兰的名义公司税率为 12.5%,相比之下,法国、比利时、意大利等多个欧盟国家的公司税率都高出爱尔兰两倍以上;此外,一些成员国向跨国巨头开出的优惠税收协定更是令实际公司税率可能不到 10%。欧盟并非没有意识到公司低税率竞争的危害,在过去几十年中,进行了很多公司税率协调方面的努力,然而至今仍没有一部具备法律约束力的文件获得通过。与此同时,其他的国际组织,如经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development,以下简称 OECD)等也在国际税收竞争问题上作出了一定的努力。

然而,迄今为止,公司税率的低税竞争现象还在欧盟成员国普遍存在。2016 年 6 月 24 日,英国脱欧公投结果公布后,意味着欧盟中对公司税率协调持反对态度的一支重要力量即将离去。以上种种,不禁引发笔者的思考:

一方面,在英国脱欧公投后,英国前首相卡梅伦发表申明并确认了“脱欧”决定,英国通过《里斯本条约》第 50 条正式启动脱欧的法律程序只是时间的问题^[14],这意味着欧盟将成为一个不包含英国的 27 国成员组成的新组织(以下简称新 27 国欧盟)。随之而来的欧盟内部的利益集团划分、成员国的政治角力等都将有可能会对欧盟的机制产生深远的变革。那么这一变革是否可能影响欧盟对公司税率的协调进程乃至协调能力呢?仅在国际经济法框架下考虑,本文认为,新 27 国欧盟在公司税率协调方面可能会有更多的话语权。

另一方面,欧盟作为公司税率的协调组织是否唯一,其他的重要国际组织如 OECD、WTO,在协调欧盟国家公司税率方面的可行性如何?由于绝大多数欧盟国家都加入了 OECD^③,加之 OECD 在世界上的广泛影响力,因此绝不能忽视 OECD 在公司税率协调上能够发挥的作用;相比之下,WTO 在公司税率竞争上发挥的协调作用则有待进一步提升。本文将从历史发展、掣肘原因、新路径分析等角度对以上问题予以探讨。

二、欧盟对成员国公司税率的协调路径分析

历史上欧盟协调公司税率的尝试有很多,但是在统一公司税率上始终缺乏实质性进展。综合来看,各成员国将公司税为代表的税收立法权视为国家主权而不肯让步,这是公司税率协调困难的重要原因;此外,欧盟内部的决策机制亦是该问题掣肘的原因之一。欧盟在规制税收竞争方面做出努力主要有两类,一类是通过二级立法直接协调欧盟成员国的税率^④,以实现税收同盟。另一类是颁布行为守则等文件,对成员国税收

① 在 80 年代中期,爱尔兰的公司税率为 50% 时,其公司所得税收入仅占 GDP 的 1% 左右;2003 年,爱尔兰公司所得税率为 12.5%,税收收入则接近 GDP 的 4%。爱尔兰低税模式的成功得到了欧盟许多国家的争相模仿:瑞典的公司所得税名义税率曾高达 52%,1998 年,瑞典税制改革,公司税率下降为 28%,所得税税率占 GDP 的比重达 3.1%。德国对公司所得税征收税率视公司利润是否已经分红而不同,对积累留存收益的税率较高,对已分配利润的税率较低。对积累留存收益的税率由 1994 年以前的 50% 下降为 25%,2001 年德国税改之后,公司税实行单一的 25% 税率。

② 如安道尔、安圭拉、巴哈马、巴拿马、安提瓜和百慕大、巴林、伯利兹(原名英属洪都拉斯)、开曼群岛等都是典型的避税港。

③ 75% 以上的欧盟国家都加入了 OECD,除了罗马尼亚(公司税率 16%)以外,较低公司税率的欧盟成员国均同时属于 OECD 成员国。资料来源: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_en, 2017-6-30; <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, 2017 年-6-30。

④ 包括对增值税、营业税、公司所得税等直接税和间接税进行协调的努力。

优惠进行限制。

(一)《商业税收行为准则》

1998年,欧盟部长会议通过并颁布了《商业税收行为准则》,主要目的是解决不公平的税收竞争^[15]。根据该准则,欧盟成员国必须承诺不得实施仅适用于非居民的税收优惠。该条款可以被认为对公司税率将起到约束作用。由于欧盟成员国在公司税率低税竞争中,采取对非居民公司的优惠性低税率是常用方法之一^{①[16]},这种隐性的低公司税率不能称之为该国的名义税率,但是却实际产生了低公司税率竞争的负效应,因此理当作为欧盟协调公司税率的内容之一。

然而,《商业税收行为准则》并不能直接引起欧盟成员国公司所得税的调整,原因是该准则不具有法律约束力,仅属于成员国的政治承诺。事实亦表明,即使欧盟理事会成立了一个准则小组负责评估成员国的税收措施,部分成员国也不会因此而放弃原有的低税竞争政策。此外,准则小组的评估议题也十分有限,以2008年的准则小组会议为例^②,会议结果涉及范围很有限,涉及比利时、卢森堡、斯洛伐克、西班牙的相关“停止”要求均与公司税率不直接相关,仅就葡萄牙马德拉群岛免税区域^③(Madeira Free Zones)相关问题以及英联邦泽西岛、根西岛的零公司税区域(Zero-Ten Corporate Tax Regime)是否应当适用“停止”的规定进行了讨论,结果也并不理想^[17]。综上,《商业税收行为准则》是欧盟在无法通过立法直接协调公司税率的情况下产生的一项替代性协调措施,该准则存在的问题有两点:一是在公司税率协调的范围上十分有限,仅就成员国对非居民的公司税率优惠政策具有协调作用,而对某一成员国通行的低公司税率却无法进行协调。二是该准则的约束力问题,作为政治承诺性质的准则在实践层面远不能和欧盟指令等形式的刚性法律相比。相比之下,通过指令直接协调公司税率具有更强的执行力,这也是相关指令在欧盟难产的主要原因。

(二)欧盟协调成员国公司税率的立法尝试

在《欧共体条约》中,实际并没有直接涉及直接税的条款,因此欧盟对公司所得税的法律协调并无直接的条约基础。但是,仍然可以在条约中找到间接协调公司税率的依据。例如,《欧共体条约》第94条关于成员国法律协调的条款,就赋予欧盟通过行为守则、判例、指令等方式对公司所得税进行规制^{④[18]}。然而,欧盟试图通过二级立法直接协调欧盟成员国公司税率的尝试均以失败告终,欧盟在公司税税率的协调上,可谓是困难重重。

欧盟对公司税的税率协调最早可以追溯到1963年和1971年的《Neumark Report》和《Van Den Tempel Report》,两项报告都提出了设定欧盟最低公司所得税率的计划^[19]。1975年,欧盟委员会拟定了一个指令,建议统一公司税率在45%—55%之间,然而该项指令没有在欧洲议会获通过。根据《欧共体条约》第94条,公司税率的协调应当属于“关于直接影响共同市场建立和运作的成员国法律或行政法规协调”的范围,该条款“一致同意”的决策方式是公司税率协调不能顺利实施的主要原因。尽管《欧共体条约》第95条做出了例外规定,允许部分领域法律协调的指令采用“多数通过”的方式,然而这其中并不包括税收的条款。税收立法的主权还掌握在成员国手中,只要有一个成员国投出了反对票,那么关于公司税率协调的法律文件就无法顺利通过。

因此,2003年6月,欧盟在宪法草案中提出要加强欧盟在税收、财政等方面的合作与协调,改革原有决策机制,建议取消成员国在税收等领域决策过程中的一票否决权,将税收相关法律的表决由“一致同意”制改为“多数通过”制。但是该议案遭到了英国和爱尔兰等国的强烈反对而没有实行^[20]。英国脱欧后,在新27国欧盟的语境下,情况或许会有所改变。新27国欧盟是否会在一体化上有跨越式发展还难以预料。但

① 以爱尔兰为例,其在公司税率竞争上不仅是降低通用所得税率,还通过特别税收减让政策使得很多公司实际享受超低的公司所得税率,税收减让的情况包括对生产减免和对国外分支机构的直接免税原则,作为回报,爱尔兰要求公司必须在爱尔兰实际投资并创造40个以上新职位。这些特别的税收减让政策使得国际公司在爱尔兰的实际公司税率可能极低。

② 2008年9月9日与11月18日,准则小组进行了两次会面,时任法国轮值准则小组主席。

③ 讨论的结果中,葡萄牙的马德拉群岛免税区问题被认为不适用“停止”规定,而英国的结论在08年没有做出,鉴于英国的脱欧公投结果,不再进行讨论。因此,实际上2008年的准则小组会面在公司税率协调方面未取得实质性进展。

④ 欧盟发布文件中,条例、指令、决定以及法院判例具有法律拘束力,建议、意见、工作报告、行为守则等文件则属于“软法”性法律文件;尽管如此,“软法”性法律文件在公司税率的协调中亦发挥着重要的作用。

是可以明确的是,今后在欧盟公司税率协调的过程中英国能发挥的作用将变得十分有限。在新的利益格局下,反对税收政策协调的成员国妥协的可能性是存在的。然而妄自猜测却没有必要,只能拭目以待变化。

三、其他国际组织对欧盟成员国公司税率协调的意义

有观点认为,国际税收竞争主要应通过国际税法进行规制,而国际税法的渊源主要包括多边国际公约如《维也纳条约法公约》(Vienna Convention on the Law of Treaties, VCLT)、《罗马公约》(Treaty of Rome)、双边征税条约^①、避免双重征税的税收协定^②以及国际惯例法和一般性法律原则等。

然而,我们应当看到,国际税法所包括的各类公约、条约及协定等均只能对税收征管的冲突如税收歧视、双重征税、双重不征税等问题进行协调^[21],这并不涉及公司税率的协调问题。目前来看,国际组织仍旧是协调欧盟国家公司税率的主要发力点。除了欧盟以外,其他国际组织如 OECD、WTO 等也在欧盟国家的经济政策上具有一定的话语权,因此,其他国际组织协调公司税率的可行性值得探讨。

(一) OECD 对欧盟国家公司税率协调的可行性

OECD 反有害税收竞争计划起因于法国、德国和日本的一项动议,后深受跨国避税困扰的美国加入形成了反有害税收竞争问题的四国委员会,并于 1998 年提交了《有害税收竞争:一个正在出现的全球性问题》的报告^[22],这项报告使 OECD 在反有害税收竞争问题上做出极大的努力。^③报告首先是公布了认定有害税收的判定标准,一是无税或者极低的有效税率;二是“栅围”(Ring Fencing)税制^④;三是缺乏透明度;四是缺乏有效的情报交换。

在《OECD 2000 年报告》中,公布了成员国在 9 类经营活动中存在的 47 种潜在有害税制,同时公布了 35 个符合《OECD 1998 年报告》认定的识别标准的避税港地区。随后 OECD 通过作出指令、拓展对话,督促有关地区作出消除有害税收活动的承诺并按时兑现^[23]。此后,在《OECD 2000 年报告》中也提出了 11 项抵制有害税收活动的措施建议。^[24]从《OECD 2006 年报告》中可以得知,公布的 47 种有害税制中,18 种被废除,14 种税制经修改后不存在任何潜在的有害特征,13 种税制经过分析发现不具有实质有害性。

但是,值得注意的是,在《OECD 2000 年报告》中明确指出“有害的税收竞争项目并不是关于征税,其目的也不是要促进所得税或者税收结构在 OECD 范围内或者之外的普遍协调,也不是关于指令任何国家什么才是恰当的税率水平。”OECD 在反有害税收竞争进程中并没有规定各国在一般税制方面必须做什么,只是要求各国在税制设置上不实行对他国有害的优惠税制。此外,尽管 OECD 试图通过政治和经济手段对被认定存在有害税收竞争行为的国家和地区施加压力,但是很显然,OECD 报告中所提出的防范措施并不具有实际的法律约束力,这无疑将削弱 OECD 报告的执行效力^[25]。

从 OECD 公司税协调的经验看,主要的协调对象还是集中在欧盟国家^⑤。然而,遗憾的是,在《OECD 2000 年报告》中公布的 35 个符合避税港的地区则同欧盟国家的关系不大,其中涉及多个英国属地;在英国脱欧后,应当认为 OECD 公布的非合作避税港名单对新 27 国欧盟的影响不大。

由此看来,OECD 对欧盟成员国的公司税率协调方式还是限于通过公布有害税制、要求所在国进行政治承诺等方式进行,其他方式的行动对公司税率的协调作用还有待进一步加强^⑥^[26]。在新 27 国欧盟语境下,OECD 对欧盟成员国的公司税率协调的力度暂时没有加大的趋势;相反,受英国退欧公投的影响,OECD 通过报告公布非合作避税港名单的公司税协调方式对欧盟成员国的影响更加小了。

① 如两国签订的条约与议定书、政府换文、谅解备忘录及补充性行政协定等。

② 如互惠声明、遗产税及赠与税征收协定等。

③ OECD 针对有害税收活动研究项目发布了 2000 年、2004 年、2006 年度进展报告,参见 OECD 网站

④ 包括在税制中明确或不明确地排除本国居民受惠于该税制;受惠于该税制的公司可以明确或不明确地被禁止在国内市场经营。

⑤ 以《OECD 2000 年报告》为例,其公布的潜在有害优惠税制表中 61 项内容中有 47 项涉及国家为欧盟成员国。

⑥ 如 G20 领导人在 2013 年 9 月背书并委托 OECD 推动的一揽子税收改革项目 BEPS—税基侵蚀与利润转移(Base Erosion and Profit Shifting),旨在通过协调各国税制,修订税收协定,提高税收透明度,以应对跨国公司税基侵蚀对各国财政收入和国际税收公平带来的挑战。BEPS 计划除了完善税收协定和转让定价国际规则的作用外,还将起到推动部分欧盟成员国建设与现代商业模式相适应的公司税制,这对公司税率的协调作用还有待观察。

(二) WTO 对欧盟国家公司税率协调的可行性

WTO 成员包含世界 164 个国家和地区,其中也包含了欧盟的全体成员国^①。随着 WTO 成员数量的增加,对 WTO 的定义已经不能局限于世界性的贸易组织,其世界经济中可发挥的作用是巨大的。例如,WTO 通过 GATS 以及 DSM 在消除所得税壁垒上已经取得了一定的成绩。因此,讨论 WTO 对欧盟成员国公司所得税率的协调作用有一定的意义。

但是应当注意的是,尽管 WTO 现行机制在消除所得税壁垒方面具有突出意义,但是 WTO 在公司所得税率协调上却缺乏有效的应对机制。在消除所得税壁垒方面有突出意义的“非歧视原则”,在公司税率协调上的应用缺乏依据。以 GATS 的国民待遇条款为例,GATS 第 17 条规定,一项措施要满足三个条件才属于违反了国民待遇:相同的服务和服务提供者;差别待遇条款是基于服务或服务提供者的来源国;给予外国服务或服务提供者的待遇应是低于国内服务或服务提供者的。就公司税率而言,国民待遇原则并不限制成员国给予外国服务或服务提供者的公司税率低于国内服务或者服务提供者,因此国民待遇条款在公司税低税率竞争上并不能发挥作用。看来,WTO 在公司税率协调上仍需要国际社会的进一步磋商和共识^[27]。

四、新形势下欧盟成员国公司税的协调路径

欧盟以外的国际组织如 OECD、WTO 等在公司税率的直接协调作用十分有限。因此,对于欧盟成员国的公司税率协调还应当主要依靠欧盟来实现。但是,欧盟曾经对于公司税率的协调尝试都无果而终。因此,如何充分利用英国脱欧的契机,实现公司税率的有效协调是当下讨论的重点。

(一) 欧盟发布刚性法律的协调路径

欧盟法律的渊源主要包括条例、指令、决定以及欧盟法院的判例等。欧盟发布的法律文件,相对成员国的国内法属于上位法,这意味着欧盟成员国的国内法不得与欧盟法律冲突。公司税率作为公司税制的基本要素,一般都是由成员国的国内法专门规定。但是《欧共体条约》为欧盟协调公司税率提供了法律路径。

根据《欧共体条约》第 94 条规定,对于税收法律进行协调的指令应当只能通过“一致同意”的决策方式进行表决通过^[28]。由此看来,欧盟成员国公司税率的协调只可能有两种形式:一是欧盟提出一个公司税博弈的临界税率,该税率为各成员国所接受,通过欧盟立法的形式进行协调。二是欧盟通过修改决策机制,将税收方面的法律决策机制改为“多数通过”,取消成员国在税收方面的一票否决权。综合来看,两个途径均不易实现。

一方面,关于制定各成员国都能接受的公司税率,由于历史上欧盟协调公司税率均以失败告终;即使在英国脱欧后形成的新 27 国欧盟下情况可能会有一定变化,但是很难预料是否会对公司税率协调产生直接影响。欧盟过去在公司税率协调上的不顺利可能并非因订立的最低税率没有符合部分成员国要求^[29]。实际上,部分成员国对税收竞争尤其是通过低公司税率吸引国际资本十分热衷,而放弃税率降低的主动权可能影响其税收收入。因此,新 27 国欧盟能否找到一个临界的公司税率点,既能达到抑制公司税率有害竞争的效果,又能得到所有成员国的投票通过还未可知。

另一方面,在欧盟宪法修改层面,仍具备协调的可操作性。通过改革现行的决策机制,取消成员在税收领域的一票否决权,就能够较为顺利地通过公司税率协调的法律。由于英国的脱欧已成必然事实,在税收领域始终不肯让步的爱尔兰将失去其最有影响力的盟友^②[20]。一旦欧盟重提税收领域决策机制修改的议题,爱尔兰在欧盟和其他国家的压力下妥协的可能性是存在的。

但是,随着税收协调的不断深入,低税率国家税收“成果”也逐渐显现出来,以爱尔兰为例,因其超低的公司税率着实吸引了大量的投资,并对本国经济产生了促进效果^[30],低公司税率取得的一些成效令其在税率协调上的立场变得强硬起来,这使得税率协调的难度也越来越大。因此,关于决策机制的变革虽然具备了比此前更有利的条件,但是能否启动并实现决策机制的变革则仍旧有待时机。

① 立陶宛在 2001 年加入 WTO 后实现了全体欧盟成员均加入 WTO。

② 在欧盟决策机制变革方面,爱尔兰和英国的立场是较为相近的。

(二) 欧盟对优惠税收协定调查的辅助效应

如果认为欧盟通过直接发布税率协调法律抑制低税率竞争的还有漫长的路要走的话,那么欧盟通过个案在打击成员国低税竞争方面则应当认为已经有所行动了。本文认为,个案的单独处理同样是协调的一种表现形式,如果某一成员国在重要的公司税源上以极低的税率甚至免税率的形式争取国际资本的现象不能得到有效的抑制,那么欧盟范围内的公司税率协调则会面临更大的困难。

本质上,这一问题是公司税名义税率和实际税率的问题。如前文所述,欧盟国家公司税名义税率在协调上虽然有实现途径但是困难重重;但是,当成员国对公司税实际税收(税率)过低时,欧盟委员会可以通过开展调查,并最终裁定公司补缴税款的方式进行打击。实际上,公司税的实际税率过低同样会产生低税率竞争所带来的危害,而这种隐性的低税率的危害甚至更大。按照过去的做法,欧盟通常以成员国政府非法税收援助为名开展调查,所涉及的公司也通常是国际巨头企业。

根据欧盟发起的调查,成员国在公司税低税率上的操作方法一般是通过优惠的税收协定来实现。亚马逊、菲亚特、麦当劳等国际公司均陷入了欧盟税收优惠补贴的调查中^①^[31],而苹果公司被欧盟裁定对爱尔兰政府补缴 145 亿美元的公司税款更是将欧盟成员国隐性低公司税率问题暴露得更加明显^②。尽管此前欧盟对比比利时涉及向 35 个国际企业提供税收优惠展开了调查,但涉及面仍旧不够广泛。

在新 27 国欧盟语境下,对于公司税率优惠的规制问题上不见得会有所突破,由于英国脱欧带来的效应是英国的税收政策将不再受欧盟制约,而英国在降低公司税率、为国际巨头企业提供优惠的税收协定方面可能会加快脚步以争夺欧洲市场^[32]。这是否会影响到欧盟对税收优惠问题的打击力度尤未可知,目前来看,欧盟裁定优惠税收协定违法并要求避税公司补缴税款的方式在一定程度上能够起到协调成员国实际公司税率过低的问题,欧盟的这一介入方式可能长期作为协调公司税率的辅助手段。

五、结论与展望

相对于欧盟在公司税基协调方面取得的成就,欧盟在公司税率的协调上的发展是缓慢的。欧盟公司税率协调发展缓慢的现实反映了欧盟一体化进程中欧盟的超国家地位与各成员国主权之间的矛盾。

在英国脱欧公投后,新 27 国欧盟将面临一个更加有利于公司税率协调的形势,英国的离开使得极力反对公司税率协调的国家失去了一支主要力量。在欧盟与成员国的彼此博弈中,欧盟可能有了更大的话语权。

目前看来,欧盟协调公司税率的方式仍是以立法为上。在新形势下,欧盟在立法上的主导权可能加强;同时不排除欧盟直接修订宪法,通过改变税收领域的决策机制来实现公司税率的有效协调。由于成员国存在名义公司税率与实际公司税率不符的现象,欧盟通过开展对优惠税收协定的调查的方式,仍旧是其协调公司税率的一项有效的辅助措施^[33]。此外,如何发挥欧盟法院在公司税率协调上的作用还有待进一步观察和研究,这也是本文没有展开论述的一方面。

从欧盟以外的组织机构来看待成员国的公司税率协调问题,主要能够发挥作用的还是 OECD,相比之下,WTO 在这方面发挥的作用仍有待提高。OECD 通过发布相关报告的“软法”方式,在协调欧盟成员国公司税率上具有一定的作用。今后,OECD 的其他行动如 BEPS 改革项目是否能够产生对公司税率的有效协调作用还需要进一步观察。目前来看,在欧盟成员国公司税率协调问题上,还是以欧盟的协调作用为主。

从成员国角度看,在部分成员国坚持保留税收主权的情况下,公司税率协调问题始终难以取得突破性进展。但是,在税收主权的立场问题上,不同成员国的看法是不一致的,成员国之间的立场也会相互影响^[34]。因此,在英国脱欧的契机下,成员国之间的较量将呈现新的格局。在欧盟逐渐掌握更大话语权后,适时地启动变更决策机制的议案,将成为欧盟协调公司税率的最有利的方式。

① 2014 年 6 月 20 日,欧盟委员会对卢森堡与亚马逊 2003 年达成的税收优惠协议进行深入调查。

② 欧盟委员会在 2016 年 8 月 30 日裁定美国苹果公司需向爱尔兰政府补缴税款 145 亿美元,欧盟调查机构认为爱尔兰政府给予苹果公司非法税收优惠违反了欧盟规则,苹果公司 2014 年以后向爱尔兰政府实际缴纳的税率可能为 0.005%。参见欧盟新闻网站: http://ec.europa.eu/news/2016/08/20160830_2_en.htm 2017-7-10。

参考文献:

- [1] <http://unstats.un.org/unsd/snaama/downloads/Download - GDPcurrent - USD - countries. xls> [EB/OL], 2017-6-26.
- [2] Philipp Genschel and Achim Kemmerling and Eric Seils. Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market [J]. *Journal of Common Market Studies* 2011 49(3): 590-591.
- [3] 李慧. 经济一体化、公司所得税竞争与 FDI 流动研究——以新老欧盟成员国的税收竞争为例 [J]. *国际商务研究* 2010(1): 67-68.
- [4] 赵玲. 欧盟公司税的协调与展望 [J]. *河北法学* 2008(6): 168.
- [5] Adina Trandafir. Tax Harmonization Measures at EU Level in the Corporate Tax Field [J]. *Contemporary Readings in Law & Social Justice* 2013 5(2): 653.
- [6] 黄焱. 国际税收竞争与最优资本课税研究 [M]. 北京: 中国税务出版社 2009: 89-95; 100.
- [7] 财政部《税收制度国际比较》课题组. 瑞典税制 [M]. 北京: 中国财政经济出版社 2005: 58-59.
- [8] 财政部《税收制度国际比较》课题组. 德国税制 [M]. 北京: 中国财政经济出版社 2004: 109.
- [9] Arthur J. Cockfield. NAFTA Tax Law and Policy: Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests [R]. University of Toronto Press 2005: 16.
- [10] 朱青. 国际税收(第六版) [M]. 北京: 中国人民大学出版社 2013: 17.
- [11] Horst Raff. Preferential Trade Arrangements and Tax Competition for Foreign Direct Investment [R]. CESIFO Working Paper Series No. 763 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=343561 [EB/OL]. 2017-7-5.
- [12] Li Liu and Rosanne Altshuler. Measuring the Burden of the Corporate Income Tax under Imperfect Competition [J]. *National Tax Journal* 2013 66(1): 216.
- [13] 蔡庆辉. 有害国际税收竞争的规制问题研究 [M]. 北京: 科学出版社 2010: 13-18.
- [14] <https://www.gov.uk/government/world-location-news/eu-referendum-outcome-pm-statement-24-june-2016-2> [EB/OL]. 2017-7-5.
- [15] Ben J. Kiekebeld. Harmful Tax of Competition in the European Union [M]. Kluwer 2004: 50.
- [16] [美] 罗伊·罗哈吉. 国际税收基础 [M]. 北京: 北京大学出版社 2006: 329-330.
- [17] Dennis Weber. European Direct Taxation: Case Law and Regulations 2011 [M]. Wolters Kluwer Law & Business 2011: 1411-1413.
- [18] 李丰. 欧盟公司税法律协调研究 [M]. 北京: 科学出版社 2012: 2-11.
- [19] 靳东升, 龚辉文. 经济全球化下的税收竞争与协调 [M]. 北京: 中国税务出版社 2007: 172-176.
- [20] 常世旺. 国际区域性税收协调研究 [M]. 北京: 经济科学出版社 2010: 78-79.
- [21] 张志勇. 所得税壁垒的消除与服务贸易自由化 [J]. *云南大学学报法学版* 2008(2): 147.
- [22] Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue [EB/OL]. <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> 2017-7-5.
- [23] 邓力平. 国际税收竞争: 基本分析、不对称性与政策启示 [M]. 北京: 经济科学出版社 2009: 155.
- [24] 2000 Progress Report. Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices [EB/OL]. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf> 2017-7-5.
- [25] [美] 克里斯·爱德华兹, 丹尼尔·米切尔. 全球税收革命 - 税收竞争的兴起及其反对者 [M]. 北京: 中国发展出版社 2015: 193-195.
- [26] 郑浩. OECD 国家的税收改革趋势与启示 [J]. *安徽师范大学学报* 2015(11): 784-786.
- [27] 靳东升, 龚辉文. 经济全球化下的税收竞争与协调 [M]. 北京: 中国税务出版社 2007: 216.
- [28] 张智勇. 资本自由流动与所得税的协调: 欧盟的法律与实践 [J]. *涉外税务* 2005(5): 44.
- [29] Gheorghe Matei, Daniela Pirvu. Controversies regarding the Corporate Tax Harmonization Trend in the Europe-

- an Union [J]. Theoretical & Applied Economics 2010 8(549) : 35.
- [30] Michael P. Devereux and Simon Loretz. What Do We Know about Corporate Tax Competition? [J]. National Tax Journal 2013 66(3) : 758.
- [31] Case: SA. 38944 competition of European Commission , DG Competition website [EB/OL]. http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38944 2017 - 7 - 5.
- [32] Amelia Schwanke. UK expedites EU corporate tax race to the bottom [EB/OL]. <http://www.international-taxreview.com/Article/3574269/UK-Archive/UK-expedites-EU-corporate-tax-race-to-the-bottom.html> 2017 - 7 - 5.
- [33] 崔晓静. 欧盟税收协调法律制度研究 [M]. 北京: 人民出版社 2011: 125.
- [34] Friedrich Heinemann , Michael Overesch and Johannes Rincke. Rate - Cutting Tax Reforms and Corporate Tax Competition in Europe [J]. Economics & Politics 2010 22(3) : 516.

Explore a Coordinated Path of the Corporate Tax Rate in the European Union

——In the Context of the New European Union with 27 Member Counties after Brexit Vote

XIE Chongyu

(The Financial Bureau of Chaoyang District of Beijing , Beijing 100020 , China)

Abstract: The coordination of the EU members' corporate tax rate is meaningful to the free movement of capital within the EU. The publishment of the < Code of Conduct for Business Taxation > and the investigation of preferential tax treaty have some restrictive function to the actual corporate low tax rate of the EU member. However , some members of the EU hold the conservative attitude in releasing the tax sovereignty , which make it more difficult to coordinate the nominal corporate tax rate of the EU. After the EU Referendum , some international organizations like EU and OECD may strengthen the coordination of the corporate tax rate. For one hand , the EU can realize it by publishing Regulation or Directive to coordinate corporate tax rate; On the other hand , the EU can strengthen the investigation of preferential tax treaty in order to stifle some tax treaty that is in low tax rate. Although OECD have published some work papers and tried to eliminate the problem of tax havens , this is not any help to the coordination of the corporate tax rate. In general , the new EU group with 27 member counties has more to do in the coordination of the corporate tax rate. On the contrast , there is more space for other international organizations like OECD , WTO to release their energy in it.

Key words: EU; corporate tax rate; the coordination of the tax rate; EU Referendum

(责任编辑: 黎 芳)