

众达法律评论



欧盟将出台新政策：反避税一揽子措施

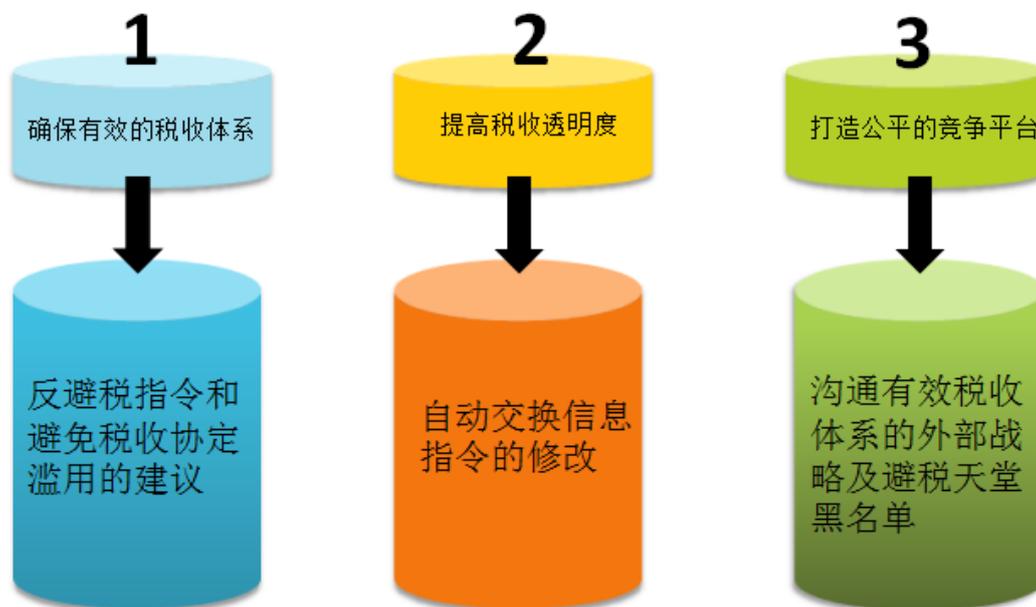
在经济合作与发展组织（“经合组织”）公布了旨在改革国际税收体系以应对潜在避税行为的税基侵蚀与利润转移措施（“BEPS”）仅仅数月之后，[1]欧洲委员会（“委员会”）于一月底提出了一项名为“反避税一揽子措施”（“一揽子措施”）的提案。[2]

欧盟多年来一直积极打击被其视为“激进的”税收筹划。委员会称，一揽子措施补充并加强了经合组织的

BEPS 计划，这使得某些 BEPS 措施能在单一市场得到有效和顺利的实施。[3]

反避税一揽子措施的“概况介绍”称，[4]反避税一揽子措施是必要的，因为“企业避税每年剥夺了数亿欧元的公共预算，加重了公民税负，并对那些依法纳税的企业造成竞争扭曲”。

一揽子措施基于三大核心支柱：[5]



委员会希望在 2016 年 5 月 25 日之前，在欧洲经济与财政事务理事会（ECOFIN）会议上就该指令提案在欧盟内部达成一致并于 2017 年 1 月 1 日生效。但是，该指令需要获得欧盟成员国的一致通过。一致通过的要求可能导致对提案内容作出部分修改，并很有可能将指令通过的日期推迟至五月后，生效日期也可能推迟到 2018 年。的确，某些欧盟成员国可能至少会对提案的部分内容提出反对，因为这些内容可能会被认为对这些国家的投资环境及其欧盟境内外的竞争力产生潜在威胁。该指令一经通过，特别是当其贯彻为欧盟成员国法律时，一揽子措施将会对涉及欧盟公司和在欧盟境内经营业务的公司的任何税收筹划和架构产生重大影响。

三大支柱

确保欧盟的有效税收体系：反避税指令和税收协定建议

一揽子措施的第一个支柱力在确保公司在其获取利益的地方纳税。一揽子措施包括 (i) 对避税行为作出法律约束规定的反避税指令提案（“指令”）[6] 及 (ii) 反对税收协定滥用的实施办法的建议（“建议”）[7]，该建议向成员国就采取与欧盟法律相一致的保护其避免双重征税协定并防止税收协定滥用的最佳方式。

反避税指令。该指令包含六项特定领域的反避税规则。拟议规则是在每个欧盟成员国国内必须实施的最低法律标准。成员国有权维持或采取更加严格的规定。

这六项重要反避税措施是：[8]

1. 利息限制：阻止公司为减少税收而伪造债务安排。利息限制规则将限制公司可扣除的利息金额，从而增加

税收金额。根据该指令，利息的扣除以公司税务调整后的息税折旧摊销前所得（EBITDA）的 30% 或一百万欧元之间的较大者作为上限。有趣的是（无疑值得纳税人关注的是），拟议指令并不区分公司间内部债务和第三方债务。如果纳税人股权与总资产的比率超过了其所属集团的股权与总资产比率（因此其债务股权比率低于整个集团的比率），则可以适用豁免，且（暂时）豁免适用于包括银行和保险公司在内的金融组织。[9] 针对超额的 EBITDA（未使用的吸收容量）和超额的（未使用的）利息支出也有相应的结转机制。

2. 退出税：阻止公司仅为避税而进行资产转移。退出税规则将保证欧盟成员国可在资产转至欧盟境外（或甚至在欧盟境内转移，即使这将会对设立的自由创设实质障碍）之前对其价值征税。拟议指令包括在纳税人迁移时（或者从纳税人常设机构转移财产时，向纳税人常设机构转移财产时），就资产市场价格和资产税法上的价值之间的差额而强制征收的退出税。但是，如果资产受让人位于欧盟或欧洲经济区，则退出税可在至少五年的期限内分期支付。

即使资产被转移至（实质上）不低于其转出地税率的国家或地区，退出税仍将适用。尽管该规定实质上是为了阻止纳税人转移资产进而享受低税率的优势（当然也有保留每个国家各自税基的目标）。

3. 转换条款：防止某些收入的双重不征税。如果收入源并未在来源国适当征税，则“转换”条款将通过阻止欧盟成员国豁免红利、资本收益和常设机构收入的方降低双重不征税的风险。根据转换条款，欧盟成员国必须实施抵免制度，而非就以下情况作出豁免 (i) 从位于非欧盟国家的公司的

股份获得的红利和资本收益，及 (ii) 从位于非欧盟国家的常设机构获得的收入，前提是在任一情况下，适用于该实体的法定税率（而不是受控外国公司规则下的有效税率）低于其驻在欧盟国家的税率的 40%。无论纳税人在红利支付者或出售股份的公司中的所有者权益是多少，该方案都将适用。

很明显，强制转换条款的实施将对有大量免税政策的控股公司地区（包括英国，卢森堡和荷兰）产生特别影响。

4. 受控外国公司（“CFC”）规则：阻止收益转至无税或低税国家。CFC 规则将在所有欧盟成员国强制执行。因此，公司仍能转移其收益（当然，在正常的转移定价限制内），但是这些收益将在欧盟内进行征税。实际上，委员会旨在阻止这种将被动的低税受控外国子公司的收入转至其欧盟境内母公司的收益转移行为。当母公司及其任意关联方持有的欧盟国家股权直接或间接地超过 50%（的表决权和/或价值），且满足以下条件时，则受控外国公司规则将适用 (i) 有效税率低于母公司所在的欧盟成员国有效税率的 40%；(ii) 子公司 50% 的收入是被动的；且 (iii) 受控外国公司的主要类别的股票未常规（公开）交易。

5. 一般反避税规则（“GAAR”）：当其他规则均不适用时用来应对激进的税收筹划：如果其他特定规则无法处理被认为构成滥用的行为时，一般反避税规则可赋予欧盟成员国权力以对付虚假税收安排。根据拟议指令，本质目的为获取税收优惠（从而使本应适用的税收条款的目的无法实现）的非真实税收安排（并非为合法商业原因）或其一系列相关安排，在计算公司税收义务时将被无视。相反，税务机关将基于真实的经济实质情况进行征税。不像欧洲法院判例法（关于 Cadbury Schweppes 的判决）关于

的“滥用”定义，[10] 一般反避税规则并未提及“规避正常应缴纳的国家税收的完全虚假安排”。因此，这项新的 GAAR 规则可能在任何地方适用，且该风险相当广泛。

6. 混合错配安排：阻止公司为避税而采取国家错配。根据混合规则，错配（即欧盟成员国对相同收入或实体有不同税收对待）将会得到消除（或至少减少），税收抵扣只能在一个欧盟成员国进行，以此确保至少在某个地方对所有收入项目有效征税。指令提出，如果发生错配，支付来源国的混合工具或实体，应遵照支付来源国的法律认定（所得接受国需遵照所得来源国）。这与所谓的“母公司-子公司税收指令”的规定相似，[11] 但是却和税基侵蚀与利润转移措施（BEPS）中的规则有所不同。[12] 该提案对混合工具和混合实体均适用。需注意的是，该提案仅解决欧盟境内的混合错配。

税收协定建议。委员会就一些公司采用所谓的“税收协定滥用”来避税表示出了担忧，即人为创设架构从而获取与其他欧盟成员国订立的一系列税收协定中规定的最优税收待遇。[13] 因此该建议指导欧盟成员国如何通过以下两种欧盟法律合规方式加强其反对“激进的”税收筹划者滥用税收协定的行为：[14]

1. 基于主要目的测试（实际上被界定为交易或一系列交易或架构的“实质目的”），在其税收协定中引入一般反避税规则（这与 BEPS 规则下的建议相似）[15]；及

2. 修改“常设机构”（“PE”）的定义，以解决人为避免 PE 状态的问题，使其与 BEPS 下的经合组织税收协定范本第 5 条新拟议条款一致。[16]

增加税收透明度：修改自动交换信息的指令

第二大核心支柱是增加透明度，这对于确定跨国公司的激进税收筹划并保证公平的税务竞争至关重要。一揽子措施包括提议修订自动交换信息的指令，以确保在欧盟境内经营的跨国公司的重要的税收相关信息在各国税务部门之间交换。这将对所有欧盟成员国提供重要信息，以便确认避税风险并进行更好的税收审计。[17]

需明确的是，跨国集团母公司必须收集其各个国家的所有子公司的税收相关信息（收入、税前收益、已付税款和应计税款、雇员数量、申报资本、留存收益和有形资产）。母公司然后将该信息分享给其所在的欧盟成员国的税收机关。

欧盟成员国有义务与其它相关成员国自动交换报告信息，给予所有相关税收机关同样的完备信息，不可对提供的信息进行挑选。[18]

委员会原本表示各个国家的公开报告仍在考虑当中。[19]但是，由于一揽子措施的发布，委员会可能最早于2016年4月12日颁布立法对各个国家的公开报告作出规定，这也是各非政府组织目前所努力提倡的。[20]

打造公平的竞争平台：对有效税收的外部战略及避税地黑名单的交流

第三大支柱集中在“打造公平的竞争平台”这一著名理念。委员会强调避税和有害税收竞争是全球性问题，因此阻止此类问题的行动必须扩展到欧盟以外的国家。同时，发展中国家也应包含在国际税收“良好管治”网之内，确保他们也能在全球打击避税的斗争中获益。因此，一揽子措施涵盖了对有效税收外部战略（“战略”）

[21]的交流，该战略旨在加强打击避税行为时与第三国的合作，提高欧盟措施以促进基于国际标准的全球公平税收，并创建一个解决外部避税威胁的通用办法。目标是为了确保打造一个对所有公司和国家“平等”和“公平的竞争平台”。[22]

该战略的重要措施包括：[23]

- 更新税收“良好治理”标准；
- 国际协议中的税收条款；
- 协助发展中国家的税收事项；
- 接纳欧盟资金的税收“良好治理”条件
- 欧盟对“不公平参与”国家的新的筛选和黑名单程序

关于黑名单程序，委员会提出了就欧盟黑名单达成协议三步走程序：[24]

第一步：委员会将采用中立的指标计分，确认一系列需要筛选的第三方国家。

第二步：欧盟成员国应决定哪些国家应由欧盟作出正式评估，然后与这些筛选出的国家进行建设性对话。

第三步：评估完成后，委员会将提议哪些国家应列在黑名单中及其原因。

欧盟成员国将对列入黑名单的第三国作出最终决定，但是一旦该第三国满足了共同商定的标准，它就可从黑名单中去除。

下一步

根据欧洲委员会发布的关于一揽子措施的新闻[25]来看，一揽子措施的两项立法提案将提交给欧洲议会协商，

并提交给理事会通过。我们明白欧洲委员会旨在在 2016 年 5 月之前就该事项达成一致，且该指令应于 2017 年财政年度开始生效。[26] 议会和理事会也应认可税收协定建议（Tax Treaty Recommendation），且欧盟成员国应在修改其任意现有税收协定或协商新税收协定时遵守该建议。欧盟成员国还应就新的外部战略达成正式一致意见，并决定该建议一经欧洲议会通过该如何尽快开展。

除了一揽子措施中的提议外，委员会将继续积极参与其认为的欧盟成员国授予非法国家援助的制裁活动。关于该话题的更多相关信息，新闻发布及其它众达《评论》都有著作。委员会近期的决定涉及对比利时政府向跨国公司（包括总部在欧盟和美国的跨国公司）发布的《超额利润处置办法》，该办法允许集团公司实质降低其在比利时的纳税义务。委员会已决定该举措构成了非法国家援助。按照该决定，比利时应从受影响的跨国公司处追回超过 7 亿欧元的税收（即使这仍在上诉中）。

众达的初步见解（及这是公平税收的准则吗？）

如果一揽子措施获得正式批准和实施，它将会对跨境税收筹划产生重大影响。也许最为重要的是，关于一揽子措施的消息将会引发欧盟对商业经营将变得不再有吸引力的担忧。此外，部分拟议规则具有高度技术性，因此差别实施的风险会触发双重征税。一旦这种情况发生，则会造成与“公平”税收完全相反的局面。

在某些情况下，某些欧盟成员国有可能会拒绝部分措施（比如，英国对受控外国公司规则和利益限制规则，爱

尔兰对退出税规则及许多欧盟成员国对转换规则的概念）。由于涉及直接税收的措施仍需获得所有成员国的一致同意，一揽子措施的部分规则很有可能不得不得不废弃或至少推迟。或者，可以预见的是，在“提高合作程序”下仅特定多数成员国达成一致后，某些措施可能依然会推进实施。另外，欧洲委员会也可能推进能够获得一致通过的相对温和的措施。

然而在委员会的一揽子措施发布后不到两周，另一个“搅局者”（spanner）参与进来，德国最高法院（Bundesfinanzhof 或 "BFH"）公布了关于德国“利息障碍”规则（该规则为欧盟建议限制利息扣减的范本）的决定，该决定称，德国“利息障碍”规则违反了纳税人之间公平对待的基本权利及“净收入纳税准则”。根据德国宪法，BFH 不得不将案件提交给德国宪法法院（Bundesverfassungsgericht 或 "BVerfG"），因为只有后者有权使违宪立法无效。BVerfG 不希望作出匆忙决定，并肯定不会在前述提到的 2016 年 5 月的 ECOFIN 会议之前作出决定（该会议会对拟议指令作出投票表决）。这可能会使德国通过指令变得困难，因为对于德国立法者来说，将 BVerfG 可能会随后宣布无效的法规范纳入德国法律将会十分微妙。

很显然委员会预见到了相关评论，其极力宣称一揽子措施是经过深思熟虑的。同样比较清楚的是时间非常关键，因为一些欧盟成员国已经开始实施部分经合组织的 BEPS 行动计划，而实施方式与其他地方已采纳的和将采纳的方式有所不同。因此，欧盟担心如果现在不采取行动，内部市场将分崩离析。

联系律师

如需获取更多信息，请联系您的律所委托代表或下述所列律师。普通邮件信息可通过“联系我们”表格发送，详见 www.jonesday.com/contactus/。

曹福利

北京

+86.10.5866.1111

fcdo@jonesday.com

Howard M. Liebman

布鲁塞尔

+32.2.645.1555

hliebman@JonesDay.com

Lodewijk Berger

阿姆斯特丹

+31.20.305.4218

lberger@jonesday.com

Werner Heyvaert

布鲁塞尔

+32.2.645.1580

wheyvaert@jonesday.com

Valérie Oyen

布鲁塞尔

+32.2.645.1411

voyen@jonesday.com

注释

[1] 经济合作与发展组织，“解决避税问题的国际税收体系改革的最终BEPS一揽子措施”，2015年10月。

[2] 欧洲委员会，新闻发布，2016年1月28日，“公平税收：欧洲委员会公布打击公司避税的新措施”。

[3] 欧洲委员会，2016年1月28日，“反避税一揽子措施之问答”。

[4] 欧洲委员会，2016年1月28日，“反避税一揽子措施之概况介绍”。

[5] 欧洲委员会，2016年1月28日，“反避税一揽子措施之问答”。

[6] 参见“关于打击直接影响内部市场功能的避税规则的理事会指令的建议”，2016年1月28日，COM(2016) 26。

[7] 委员会就打击税收协定滥用的实施措施的建议，2016年1月28日，COM(2016) 271。

[8] 参见欧洲委员会，2016年1月28日，“反避税一揽子措施之概况介绍”。

[9] 但是，委员会显然希望国际规则一经通过就对金融和保险行业作出特定规定。

[10] C-196/04, Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd. 诉 Comm'rs of Inland Revenue, 2006年9月12日，欧洲法院代表，2006 I-07995。

[11] 2011/96/EU 委员会指令于2014年7月8日修订为2014/86/EU 指令，该指令关于不同成员国的母公司和子公司共用的税收制度，OJ L 219, 2014年7月

25 日，第 40 页。

[12] 参见 BEPS 行动 2 的最终报告。

[13] 参见欧洲委员会，2016 年 1 月 28 日，“反避税一揽子措施之问答”。

[14] 参见委员会就打击税收协定滥用的实施措施的建议，2016 年 1 月 28 日，COM (2016) 271。

[15] 参见 BEPS 行动 6 的最终报告。

[16] 参见 BEPS 行动 7 的最终报告。

[17] 参见欧洲委员会，新闻发布，2016 年 1 月 28 日，“公平税收：欧洲委员会公布打击公司避税的新措施”。

[18] 参见欧洲委员会，2016 年 1 月 28 日，“反避税一揽子措施之概况介绍”。

[19] 参见欧洲委员会，2016 年 1 月 28 日，“反避税一揽子措施之问答”。

[20] “欧盟提案将加强跨国公司披露税收安排”《英国卫报》，2016 年 2 月 7 日，22:00 GMT。

[21] 参见欧洲委员会，“委员会与欧盟议会和理事会关于有效税收外部战略的对话”，2016 年 1 月 28 日，COM (2016)，24。

[22] 参见欧洲委员会，新闻发布，2016 年 1 月 28 日，“公平税收：欧洲委员会公布打击公司避税的新措施”。

[23] 参见欧洲委员会，2016 年 1 月 28 日，“反避税一揽子措施之问答”。

[24] 参见欧洲委员会，2016 年 1 月 28 日，“反避税一揽子措施之问答”。

[25] 参见欧洲委员会，新闻发布，2016 年 1 月 28 日，“公平税收：欧洲委员会公布打击公司避税的新措施”。

[26] 需注意，鉴于欧盟指令必须首先成为欧盟成员国的国家法，就人们何时能依赖或主张从欧盟指令获利而言，这有着复杂的“宪法法律”形式的准则和法律体系，虽然指令还并未（完全地或适当的）成为国家法。相反，欧盟条例是自动生效的。

以上文章为翻译版，阅读英文原版请点击：<http://www.jonesday.com/eu-update-the-anti-tax-avoidance-package-02-18-2016/>

众达出版物不应被视为针对某事件或情形发表的法律意见。众达出版物旨在为读者提供一般信息。未经众达书面同意，任何人不得在其它出版物或诉讼中引用或引述众达出版物的内容。众达保留批准他人引用或引述众达出版物内容的权利。众达发表出版物的目的并非试图与读者建立律师和客户的服务关系；读者收到众达出版物也不表示律所与读者之间会构成律师和客户的关系。众达出版物中的观点仅属于作者的个人观点，并不一定代表律所的观点。