

## 試析歐盟解決雙重課稅之仲裁條款與歐盟法律體系之合致性

吳晨瑜

### 摘要

歐洲聯盟法院於 2018 年 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案之先行裁決中，認定歐盟成員國間「雙邊投資保障協定」下的仲裁條款與歐盟法律體系不合致，蓋仲裁機制的存在將不利於歐洲聯盟法院對相關法規作出統一解釋。對此，反觀成員國間為解決雙重課稅而同樣涉及仲裁條款的「避免雙重課稅協定」以及「歐盟租稅仲裁公約」，似乎亦可能產生與歐盟法律體系不合致之情形。本文受 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案所啟發，將探討歐盟解決雙重課稅之仲裁條款與歐盟法律體系之相容性。

歐洲聯盟法院 (Court of Justice of the European Union, CJEU) 在 2018 年的 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 案中作出第一個針對歐盟內雙邊投資保障協定 (Bilateral Investment Treaties, BITs) 與歐盟法律體系相容性之裁決<sup>1</sup>。該案裁決結果認定 BITs 內的仲裁條款與歐盟法律不合致，並引起各界高度重視，擔心歐盟的投資者未來恐怕只能於歐盟內部的司法體系尋求投資爭議的救濟。有鑑於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 案中受挑戰者為 BITs 之仲裁條款，反觀歐盟內有與 BITs 同為雙邊締結、並同樣具有仲裁條款的「避免雙重課稅協定 (Double Taxation Treaties, DTTs)」<sup>2</sup>，以及致力於解決雙重課稅爭端的「歐盟租稅仲裁公約 (the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, the Arbitration Convention)」<sup>3</sup>，遂引發本文探討其是否與歐盟法律體系合致之疑慮。因此，受到 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案所啟發，在 CJEU 對歐盟內 BITs 之仲裁條款作出反對態度後，有疑問者在於歐盟內 DTTs 與「歐盟租稅仲裁公約」是否亦會出現與歐盟法律體系不相容之可能？

以下將先扼要說明 CJEU 於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 案中之論理，再

<sup>1</sup> Case C-284/16, *Slowakische Republik v. Achmea BV* (Mar. 6, 2018) [hereinafter *Achmea Case*]; 參考：林明億，歐洲聯盟法院裁決荷蘭—斯洛伐克雙邊投資協定之仲裁條款與歐盟法律不相容，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，234 期，頁 14-19，網址：<http://www.tradelaw.nccu.edu.tw/epaper/no234/3.pdf> (最後瀏覽日：2020 年 2 月 28 日)。

<sup>2</sup> 如英國與荷蘭所締結之避免雙重課稅協定即訂有得提付仲裁之規定。UK/Netherlands Double Taxation Convention and Protocol, UK- Netherlands., art. 25(5), Sept. 26, 2008.

<sup>3</sup> Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, 1990 O.J. (L 225) 10 [hereinafter *EU Arbitration Convention*].

介紹本文所欲分析之歐盟對雙重課稅之規範，特別是具有仲裁條款之 DTTs 與「歐盟租稅仲裁公約」。接著以此為基礎進行分析，探究歐盟針對稅務爭端之權限分配，以釐清 CJEU 是否對成員國之稅務安排具有審查權限。倘若 CJEU 有此權限，即得仿照 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 案中之論理，據此認定歐盟內之 DTTs 以及「歐盟租稅仲裁公約」與歐盟法律體系不相容。

## 壹、歐盟成員國間 BITs 之仲裁條款所引發之疑慮

自 2009 年以來，歐盟即代表各成員國處理其外人直接投資政策<sup>4</sup>。又長期以來，歐盟成員國間 BITs 一直被歐盟執委會 (European Commission) 視為眼中釘，其認為彼等協定非但過時、亦會在不同成員國間造成歧視而與歐盟法律體系不合致，故多次要求成員國終止彼此間之 BITs<sup>5</sup>。因此，於 2018 年 3 月 6 日作成之 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案具有指標性意義，是 CJEU 首度針對 BITs 所載之仲裁條款與歐盟法律的合致性作出的先例。從 CJEU 之判決理由可知，其最大之論理依據係基於仲裁判斷之過程可能涉及歐盟法律之解釋，惟該判斷卻不得受 CJEU 所管轄，恐將產生法律解釋不一致之情形，故與歐盟法律體系不符。具體原因整理如下：

### 一、歐盟法律具優位性

CJEU 強調，法院應確保任何國際協定都不能影響歐盟條約所規定的權限分配，或因此影響歐盟法律體系的自主性，此原則特別明文載於《歐洲聯盟運作條約》(Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU) 第 344 條<sup>6</sup>，即成員國承諾不將有關條約解釋或適用的爭端提交至非條約所規定之任何爭端解決方式<sup>7</sup>。歐盟法律的特徵在於其源自獨立法源 (即條約)，並較成員國法律具有優位性，以及具有直接適用於其國民和成員國的效力<sup>8</sup>。在此前提下，成員國有義務確保在領土內統一且一致地適用歐盟法律。為了確保歐盟法律秩序的特殊性和自主性，歐盟條約建立了司法體系以確保歐盟法律解釋的一致性及統一性<sup>9</sup>。該司法體系係以 TFEU 第 267 條<sup>10</sup>所體現的先行裁決程式作為基石，藉由在法院間建立

<sup>4</sup> *Investment: Objectives of EU Investment Policy*, EUROPEAN COMMISSION, <https://ec.europa.eu/trade/policy/accessing-markets/investment/> (last updated Dec. 17, 2019).

<sup>5</sup> European Commission Press Release IP/15/5198, Commission Asks Member States to Terminate Their Intra-EU Bilateral Investment Treaties (June 18, 2015), [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_15\\_5198](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5198).

<sup>6</sup> Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union art. 344, Oct. 26, 2012, 2012 O.J. (C 326) 194 (“Member States undertake not to submit a dispute concerning the interpretation or application of the Treaties to any method of settlement other than those provided for therein.”) [hereinafter TFEU].

<sup>7</sup> *Achmea Case*, ¶ 32.

<sup>8</sup> *Id.* ¶ 33.

<sup>9</sup> *Id.* ¶ 35.

<sup>10</sup> TFEU, art. 267 (“[T]he Court of Justice of the European Union shall have jurisdiction to give preliminary rulings concerning: (a) the interpretation of the Treaties; (b) the validity and interpretation of acts of the institutions, bodies, offices or agencies of the Union....”).

起溝通管道，來確保對歐盟法律進行統一解釋，從而確保其一致性、具充分的效力、及自主性<sup>11</sup>。

## 二、仲裁庭有解釋或適用到歐盟法律之可能

本案之系爭 BIT 第 8 條第 2 項規定：「若爭端未能在任一當事人要求友好解決之日起六個月內友好地解決，締約雙方即同意將本條第 1 項所指之爭端提付仲裁」<sup>12</sup>。CJEU 表示，根據 BIT 成立的仲裁庭必須根據爭端所涉締約國的現行法律以及締約方之間的其他協定（包括歐盟法律在內）作出裁決，可被要求解釋或實際上適用歐盟法律<sup>13</sup>。

## 三、CJEU 無法透過複審確認該仲裁判斷與歐盟法律的合致性

CJEU 認為該仲裁庭不隸屬於歐盟成員國的司法體系，因此，仲裁庭無權提請 CJEU 作出先行裁決<sup>14</sup>。此外，仲裁庭根據 BIT 作出的仲裁判斷原則是終局的<sup>15</sup>，且具管轄權的國內法院僅能在國內法允許的範圍內就該仲裁判斷做出有限度之司法審查<sup>16</sup>。藉由締結 BIT，締約的成員國建立了解決投資人與成員國間爭端的機制，即使爭端解決涉及到歐盟法律的解釋或適用，將使該機制無法確保歐盟法律被統一解釋<sup>17</sup>。

綜上，系爭 BIT 第 8 條之存在不僅引起成員國間的相互信任原則（the principle of mutual trust）受到質疑，也讓 TFEU 第 267 條旨在維護歐盟法律特殊性而規定的先行裁決程序受到質疑<sup>18</sup>。因此，BIT 第 8 條之存在將對歐盟法律的自治產生不利影響<sup>19</sup>，TFEU 第 267 條與第 344 條應被解釋為禁止 BIT 第 8 條此類訴諸仲裁之條文的存在<sup>20</sup>。

受 Slovak Republic v. Achmea B.V. 案所啟發，有鑑於歐盟成員國間之 DTTs 與「歐盟租稅仲裁公約」亦含有敘述相似之仲裁條款，本文以下將針對歐盟對雙重課稅之規範做出深入介紹，以便於第參部分持 CJEU 於 Slovak Republic v. Achmea B.V. 案之論理做出該等 DTTs 與「歐盟租稅仲裁公約」之仲裁條款是否亦與歐盟法律體系不合致之評析。

---

<sup>11</sup> Achmea Case, ¶ 37.

<sup>12</sup> *Id.* ¶ 4.

<sup>13</sup> *Id.* ¶¶ 40, 42.

<sup>14</sup> *Id.* ¶ 49.

<sup>15</sup> *Id.* ¶ 51.

<sup>16</sup> *Id.* ¶ 53.

<sup>17</sup> *Id.* ¶ 56.

<sup>18</sup> *Id.*

<sup>19</sup> *Id.* ¶ 59.

<sup>20</sup> *Id.* ¶ 62.

## 貳、歐盟有關雙重課稅之規範

### 一、簡介規範之目的與內容

為了保持歐盟內部單一市場的吸引力，歐盟意識到必須確保跨境活動相較於國內活動並非居於不利地位<sup>21</sup>。歐盟並不容許在其內部市場中具有跨境性質的業務出現歧視或產生雙重課稅之情形<sup>22</sup>。雙重課稅 (double taxation) 係指對同一利潤或收入多次進行課稅<sup>23</sup>。當一間公司或個人在另一國家從事活動時，會面臨一套以上的稅收規則，因此便可能出現國際雙重課稅的情形<sup>24</sup>。雙重課稅之態樣有兩種，分別為經濟上雙重課稅 (economic double taxation) 與法律上雙重課稅 (juridical double taxation)<sup>25</sup>。前者係指稅捐稽徵機關就同一經濟關係中對參與交易之不同納稅人重複課稅；後者則指同一納稅義務人在不同國家就相同所得被重複課稅，乃肇因於不同國家稅法對同一納稅義務人採取了不同的課稅原則<sup>26</sup>。TFEU 第 110 條至第 113 條即要求成員國就取消歐盟內部的雙重課稅進行談判<sup>27</sup>。

避免雙重課稅之情形通常會規定於 DTTs，即兩國間會訂有雙邊協定，規範如何消除其公民在另一國家之所得面臨的雙重課稅<sup>28</sup>。DTTs 的出現與防止逃漏稅有關，其通常被命名為「甲國與乙國間避免雙重課稅和防止對所得逃漏稅之協定」<sup>29</sup>。其也關乎吸引外資，基於外人直接投資的好處，各國政府便採取積極措施以吸引外國資本，例如單方面改變國內法律與政策、以及與外人直接投資的來源地訂定雙邊協定，後者包含降低關稅的貿易協定、BIT、以及 DTT<sup>30</sup>。所有 DTT 所涉及的議題（甚至編排順序）與用語都非常相似，任一個 DTT 中有 75% 的用字會與其他 DTT 相同<sup>31</sup>。因此，DTTs 網絡是國際租稅制度中的重要組成，為跨

<sup>21</sup> Jiawen Xi, *The Commission Proposal for a Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Will it Resolve the Remaining Double Taxation Issues within the EU?* (Nov. 1, 2017) (unpublished M.A. thesis, Lund University).

<sup>22</sup> *Id.*

<sup>23</sup> ANGHARAD MILLER & LYNNE OATS B. BUS, *PRINCIPLES OF INTERNATIONAL TAXATION* 69 (Tottel Publishing ed. 2nd. 2009).

<sup>24</sup> *Id.*

<sup>25</sup> *Id.*

<sup>26</sup> 林育安、王齡懋、何慧中，參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心移轉訂價爭端解決及迴避研討會報告，財政部稅賦署，2018 年 3 月 5 日，頁 3-4，<https://report.nat.gov.tw/ReportFront/PageSystem/reportFileDownload/C10700023/001>（最後瀏覽日：2020 年 2 月 10 日）。

<sup>27</sup> Dražen Rakić, *Direct Taxation: Personal and Company Taxation* 1, EUROPEAN PARLIAMENT (May 2019), [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU\\_2.6.10.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU_2.6.10.pdf).

<sup>28</sup> ANGHARAD MILLER & LYNNE OATS B. BUS, *supra* note 23, at 70.

<sup>29</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *Double Tax Treaties: An Introduction*, in *THE EFFECT OF TREATIES ON FOREIGN DIRECT INVESTMENT: BILATERAL INVESTMENT TREATIES, DOUBLE TAXATION TREATIES AND INVESTMENT FLOWS* 99 (K. P. Sauvant and L. E. Sachs eds, 2009).

<sup>30</sup> Fabian Barthel et al., *The Relationship Between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment*, in *TAX TREATIES: BUILDING BRIDGES BETWEEN LAW AND ECONOMICS* 3 (Michael Lang & Pasquale Pistone eds, 2010).

<sup>31</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *supra* note 29, at 99.

境交易所得稅的普遍適用規則<sup>32</sup>。在歐盟，成員國通常會互相簽訂 DTTs，而大多數的 DTTs 皆是基於《經濟合作暨發展組織租稅協定範本》(OECD Model Taxation Convention on Income and Capital) 而來<sup>33</sup>。《經濟合作暨發展組織租稅協定範本》第 25 條要求當事國努力透過相互協議 (mutual agreement) 解決問題，但沒有對當事國加諸解決雙重課稅的義務<sup>34</sup>。現今 DTTs 有時會包含仲裁條款，在雙方之主管機關未能達成相互協議以解決爭端的情況下，即得開啟以主管機關批准為條件的仲裁程序，且允許主管機關得任命仲裁人<sup>35</sup>。

值得注意的是，由於經濟合作暨發展組織的目的在某些面向上係為解決法律上雙重課稅的問題，故 DTTs 通常無法解決經濟上雙重課稅的疑慮<sup>36</sup>。有鑑於經濟上雙重課稅與法律上雙重課稅都會對歐盟單一市場的運作造成障礙<sup>37</sup>，為了確保歐盟內部單一市場的運作，歐盟遂採取一些統一措施來消除雙重課稅，包含實體法與程序法，前者如利息權利金稅務指令 (the EU Interest and Royalties Directive)<sup>38</sup>、母子公司指令 (EU Parent - Subsidiary Directive)<sup>39</sup>、和歐盟併購指令 (the EU Merger Directive)<sup>40</sup>、和反避稅指令 (the Anti-Tax Avoidance Directive)<sup>41</sup>等；後者則如成員國簽訂的「歐盟租稅仲裁公約」<sup>42</sup>。

## 二、「歐盟租稅仲裁公約」及其與 DTTs 間之關係

由於 1990 年之歐共體間仍有許多雙邊關係未被納入 DTTs 的範圍內，且可以預期內部市場中之關係企業間的跨境貨物、無形資產與服務的流通會有所增

<sup>32</sup> *Id.*

<sup>33</sup> Jiawen Xi, *supra* note 21, at 1; OECD 租稅協定範本會適時更新，最新版為 2017 年版。OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2017 (FULL VERSION), (OECD ed., 2019)

<sup>34</sup> BEN TERRA & PETER WATTEL, EUROPEAN TAX LAW 405 (Kluwer Law International ed. 3rd. 2001).

<sup>35</sup> *Id.*

<sup>36</sup> Jiawen Xi, *supra* note 21, at 1, 9.

<sup>37</sup> Jiawen Xi, *supra* note 21, at 46.

<sup>38</sup> Council Directive 2003/49/EC, of 3 June 2003 on a Common System of Taxation Applicable to Interest and Royalty Payments Made between Associated Companies of Different Member States, 2003 O.J. (L 157) 49；對位於兩個歐盟成員國的關係企業間，消除其跨境利息與權利金的扣繳稅額 (withholding tax)。EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR COMMUNICATION, THE EUROPEAN UNION EXPLAINED: TAXATION 9 (2015), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation\\_internal\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_internal_market_en.pdf).

<sup>39</sup> Council Directive 90/435/EEC, of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, 1990 O.J. (L 225) 6；防止對母公司於其他歐盟成員國之子公司進行雙重課稅。EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR COMMUNICATION, *supra* note 38, at 9.

<sup>40</sup> Council Directive 90/434/EEC, of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States, 1990 O.J. (L 225) 1；對於旨在重組位於兩個或多個歐盟成員國之公司的活動，簡化其課稅。EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR COMMUNICATION, *supra* note 38, at 9.

<sup>41</sup> Council Directive (EU) 2016/1164, of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, 2016 O.J. (L 193) 1.

<sup>42</sup> 該公約係建立一程序來解決不同歐盟成員國企業之間所發生的雙重課稅爭端。EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR COMMUNICATION, *supra* note 38, at 9.

加，故當時的 12 個成員國便簽訂了「歐盟租稅仲裁公約」，規定針對未能解決的移轉訂價爭端將訴諸仲裁予以解決<sup>43</sup>。「歐盟租稅仲裁公約」是成員國間所締結之多邊公約，其並非歐盟法律的一部分<sup>44</sup>；現今的 27 個歐盟成員國及英國皆受「歐盟租稅仲裁公約」所拘束<sup>45</sup>。該公約之主要目的是透過消除雙重課稅以協助歐盟單一市場的運作，此種雙重課稅發生在企業任何基於不遵守常規交易原則（Arm's Length Principle）<sup>46</sup>，造成一企業於某締約國所賺取的利潤中含有其關係企業在他國之利潤，導致雙方當事國皆有權課稅的情形<sup>47</sup>。

具體而言，此公約僅有兩條實體規範，分別為第 4 條的常規交易原則，以及第 12 條消除雙重課稅之義務規定，其餘皆為程序性規範<sup>48</sup>。會員國若欲根據常規交易原則進行課稅之利潤調整，必須通知有關企業<sup>49</sup>。該企業須通知其在另一國之關係企業、分支機構、或總公司，而該受通知者則須通知所在地國之稅捐稽徵機關。若任何一方（包含另一當事國在內）同意作出相應的調整，即無須再進到下一個程序。擬進行調整的國家並無義務在收到該企業和另一國的回應前，推遲其政策。若企業認為該項調整已經或者將違反常規交易原則，致使未作出相應調整之他國有雙重課稅情形時，得向兩者中的任一國家提出申訴<sup>50</sup>。惟倘若該國主管機關不能或不願單方面提供解決方案，該主管機關應與另一當事國定訂立相互協議，以消除雙重課稅<sup>51</sup>。若雙方無法於申訴提出後 2 年內達成協議，即須進入仲裁程序，設立一諮詢委員會（advisory commission）以提供解決雙重課稅的方

<sup>43</sup> BEN TERRA & PETER WATTEL, *supra* note 34, at 405.

<sup>44</sup> Jiawen Xi, *supra* note 21, at 34.

<sup>45</sup> *Transfer Pricing and the Arbitration Convention*, EUROPEAN COMMISSION, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en) (last visited Dec. 17, 2019).

<sup>46</sup> 如果關係企業在其商業和財務關係上，人為地加上獨立企業之間不會加上的條件，那麼那些本來沒有這些條件就可以計入某關係企業的利潤，因這些條件而沒有計入的，應當計入該關係企業的利潤並據此徵稅。移轉訂價稅制的基本原則，台灣移轉訂價研究中心，網址：<http://www.tp100.com.tw/modules/tinycontent3/index.php?id=4>（最後瀏覽日：2019 年 11 月 19 日）。

<sup>47</sup> BEN TERRA & PETER WATTEL, *supra* note 34, at 411; EU Arbitration Convention, art. 1.1, (“[T]his Convention shall apply where, for the purposes of taxation, profits which are included in the profits of an enterprise of a Contracting State are also included or are also likely to be included in the profits of an enterprise of another Contracting State on the grounds that the principles set out in Article 4 and applied either directly or in corresponding provisions of the law of the State concerned have not been observed.”).

<sup>48</sup> *Id.* at 409.

<sup>49</sup> EU Arbitration Convention, art. 5, (“Where a Contracting State intends to adjust the profits of an enterprise in accordance with the principles set out in Article 4, it shall inform the enterprise of the intended action in due time and give it the opportunity to inform the other enterprise so as to give that other enterprise the opportunity to inform in turn the other Contracting State.”).

<sup>50</sup> EU Arbitration Convention, art. 6(1), (“Where an enterprise considers that, in any case to which this Convention applies, the principles set out in Article 4 have not been observed, it may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of the Contracting States concerned, present its case to the competent authority of the Contracting State of which it is an enterprise or in which its permanent establishment is situated....”).

<sup>51</sup> EU Arbitration Convention, art. 6(2), (“If the complaint appears to it to be well-founded and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, the competent authority shall endeavour to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of any other Contracting State concerned....”).

案<sup>52</sup>。

儘管大多數 DTTs 都含有對關係企業的利潤進行下修的相應規定，但它們通常並不對締約國施加消除雙重課稅的拘束性義務<sup>53</sup>。而「歐盟租稅仲裁公約」則是透過締約國間達成協議來消除雙重課稅，並規定在必要時得參酌獨立諮詢機構的意見<sup>54</sup>。「歐盟租稅仲裁公約」扮演的腳色係在歐盟內引入一套統一並具強制性和拘束力的仲裁制度<sup>55</sup>。

DTTs 內之仲裁條款與「歐盟租稅仲裁公約」分別為兩個獨立的爭端解決方式，以英國就雙重課稅之爭端解決所制定的規則為例，其有關措施即建立在英國與其他成員國間之 DTTs 以及「歐盟租稅仲裁公約」上<sup>56</sup>。除了「歐盟租稅仲裁公約」外，納稅義務人亦可選擇透過英國與歐盟成員國所簽訂之 DTT 網路來做為稅務糾紛之爭端解決機制；然而，並非所有的 DTT 都會包括強制性和有約束力的仲裁條款<sup>57</sup>。

### 參、評析

承襲 CJEU 於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 案之判決理由以及關於歐盟內 DTTs 與「歐盟租稅仲裁公約」之內涵介紹，以下將從歐盟課稅權限之角度切入，探究歐盟解決雙重課稅之仲裁條款是否與 BITs 內之仲裁條款具有相同命運，因侵犯到歐盟之權限而被認定為與歐盟法律體系不合致。

#### 一、歐盟與成員國之課稅權限分配

歐盟租稅政策的首要目標是消除跨境經濟活動的稅捐稽徵障礙、打擊有害的租稅競爭和逃稅行為，並加強成員國間稅捐機關的合作，以確保控制和打擊詐欺<sup>58</sup>。自歐盟成立以來，稅捐問題即已被納入 TFEU 與《歐洲聯盟條約》(Treaty on European Union) 內 (以下合併簡稱歐盟條約)<sup>59</sup>。歐盟本身並不課稅，課稅行為

<sup>52</sup> EU Arbitration Convention, art. 7(1), (“If the competent authorities concerned fail to reach an agreement that eliminates the double taxation...they shall set up an advisory commission charged with delivering its opinion on the elimination of the double taxation in question....”).

<sup>53</sup> Taxation and Customs Union of *Transfer Pricing and the Arbitration Convention*, EUROPEAN COMMISSION, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en) (last visited Mar. 9, 2020).

<sup>54</sup> *Id.*

<sup>55</sup> Policy Paper of *Legislating the Double Taxation Dispute Resolution (EU) Regulations 2020*, GOVERNMENT OF UK (Jan. 20, 2020), <https://www.gov.uk/government/publications/legislating-the-double-taxation-dispute-resolution-eu-regulations-2020/legislating-the-double-taxation-dispute-resolution-eu-regulations-2020>.

<sup>56</sup> *Id.*

<sup>57</sup> *Id.*

<sup>58</sup> Dario Paternoster, *General Tax Policy*, EUROPEAN PARLIAMENT 2 (May 2019), [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU\\_2.6.9.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU_2.6.9.pdf).

<sup>59</sup> Cécile Remeur, *Tax Policy in The EU: Issues and Challenges*, EUROPEAN PARLIAMENTARY RESEARCH SERVICE 4 (Feb. 2015).

僅在各個歐盟成員國內進行<sup>60</sup>。有別於前述已被歐盟收回權限之外人直接投資政策<sup>61</sup>，稅收的立法主要係由歐盟各成員國國內所決定；若歐盟執委會認為為了單一市場的運作而有必要建立歐盟層級的規範時，得提出稅收之立法建議，惟任何稅收的立法皆須得到所有歐盟成員國的一致同意，以確保有考量到各成員國之利益<sup>62</sup>。

稅收在分類上可分為直接稅與間接稅，前係指對個人或公司的所得、財富和資產所課徵的稅；後者則是不針對所得或財產所課徵的稅，包括增值稅、消費稅、進口稅、能源稅和其他環境稅<sup>63</sup>。歐盟條約特別處理成員國內調和間接稅條款的必要性，因為它們可能會扭曲單一市場的運作<sup>64</sup>。以間接稅為例，TFEU 第 113 條規定：歐盟理事會 (European Council) 在諮詢過歐洲議會 (European Parliament) 與經濟社會委員會 (the Economic and Social Committee) 後，應依循特別立法程序調和成員國間針對營業稅、增值稅及消費稅等間接稅所設的規範<sup>65</sup>。相較之下，歐盟條約並未提及直接稅收，歐盟對間接稅的調和遠高於直接稅<sup>66</sup>。然而，這並非表示歐盟不能採取與直接稅有關的立法，而是只能在歐盟的目標範疇內，在權衡成員國的稅收規範與單一市場的政策後，藉由服務的自由流通與不歧視等單一市場的基本原則將直接稅納入了其管轄範圍<sup>67</sup>，根據如 TFEU 第 115 條<sup>68</sup>或第 352 條<sup>69</sup>等一般條款來通過此類規定<sup>70</sup>。此外，歐盟法院 (The Court of Justice of the

---

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS\\_IDA\(2015\)549001\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf).

<sup>60</sup> EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR COMMUNICATION, *supra* note 38, at 4.

<sup>61</sup> 參見註腳 4。

<sup>62</sup> EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR COMMUNICATION, *supra* note 38, at 5.

<sup>63</sup> Cécile Remeur, *supra* note 59, at 6.

<sup>64</sup> *Id.* at 4.

<sup>65</sup> EU Tax Policy Strategy of *The Lisbon Treaty and Tax Legislation in the EU*, EUROPEAN COMMISSION, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/lisbon-treaty-tax-legislation-eu\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/lisbon-treaty-tax-legislation-eu_en) (last visited Feb. 9, 2020); Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union, art 113, 2012 O.J. (C 326) 47, 94, (“[T]he Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation to the extent that such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition.”) [hereinafter TFEU].

<sup>66</sup> Cécile Remeur, *supra* note 59, at 5.

<sup>67</sup> *Id.*

<sup>68</sup> 依 TFEU 第 115 條，歐盟理事會在諮詢過歐洲議會與經濟社會委員會後，應發布指令使各成員國直接影響單一市場運作的法律、規則或行政規範趨於一致。TFEU, art. 115 (“...the Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, issue directives for the approximation of such laws, regulations or administrative provisions of the Member States as directly affect the establishment or functioning of the internal market.”).

<sup>69</sup> TFEU, art. 352 (“If action by the Union should prove necessary... the Council, acting unanimously on a proposal from the Commission and after obtaining the consent of the European Parliament, shall adopt the appropriate measures.”).

<sup>70</sup> Jacques Malherbe & et al., *The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation 2010*, European Parliament ¶ 11 (Apr. 2011), <https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>.



European Union, CJEU) 須就成員國的稅收規範與單一市場間的關係做出裁決，且在某些情況下會推翻成員國國內的該類稅收條款<sup>71</sup>。就直接稅而言，CJEU 會介入的情況有二<sup>72</sup>：分別是由歐盟執委會所開啟的違反之訴 (infringement procedures)<sup>73</sup> 以及各成員國國內法院就歐盟法律之解釋所提請的先行裁決程序<sup>74</sup>。CJEU 於前者情況下得直接認定成員國之國內法與歐盟法律不相容，而在後者之情形則否，CJEU 之先行裁決程序僅能間接控制成員國之立法<sup>75</sup>。CJEU 過往裁決的案件中，多數都是涉及成員國之直接稅規定與歐盟條約的相容性，特別是人員、服務和資本的自由流動<sup>76</sup>。由此可見，雖然稅務問題係各成員國主權之彰顯，歐盟在一定程度內仍握有處理稅務爭端之權限，有機會在其司法體系上就成員國之稅務安排做出裁決。

## 二、評 DTTs 之仲裁條款與歐盟法律體系是否合致

比較前述 Slovak Republic v. Achmea B.V. 案之系爭 BIT 條文，不難發現歐盟內 DTTs 也會出現與該系爭 BIT 第 8 條相似之條文，例如在英國與西班牙間所締結之 DTT 中，第 25.5 條即指出若主管機關未能於 2 年內解決系爭爭端，一旦經納稅義務人要求，該未決之爭端即應提付仲裁<sup>77</sup>。事實上，歐盟法律仍會影響到成員國間用來分配課稅權的 DTTs<sup>78</sup>。為了適用歐盟法律，歐盟間 DTTs 為成員國國內法之一部分<sup>79</sup>。在行使依歐盟間 DTTs 所分配之課稅權時，成員國不得無視歐盟的規則，且尤其必須尊重其他成員國之國民以及行使 TFEU 所保障之自由的本國國民，此即國民待遇原則之體現<sup>80</sup>。若因為歐盟間 DTTs 而對居民和非居民適用不同的稅收制度，CJEU 雖然不會否決此種差別對待，卻會要求成員國法院對該結果進行審查，以確保不會對非居民產生較低待遇<sup>81</sup>。基於此，可以確定凡 DTTs 之爭端有類似於前述 Slovak Republic v. Achmea B.V. 案之 BITs 仲裁條款，歐盟法律均具有優位性。

<sup>71</sup> Cécile Remeur, *supra* note 59, at 5.

<sup>72</sup> Jacques Malherbe & et al., *supra* note 70, ¶ 19.

<sup>73</sup> TFEU, art. 258 (“If the Commission considers that a Member State has failed to fulfil an obligation under the Treaties, it shall deliver a reasoned opinion on the matter after giving the State concerned the opportunity to submit its observations. If the State concerned does not comply with the opinion within the period laid down by the Commission, the latter may bring the matter before the Court of Justice of the European Union.”).

<sup>74</sup> TFEU, art. 267 (“The Court of Justice of the European Union shall have jurisdiction to give preliminary rulings concerning: (a) the interpretation of the Treaties; (b) the validity and interpretation of acts of the institutions, bodies, offices or agencies of the Union; Where such a question is raised before any court or tribunal of a Member State....”).

<sup>75</sup> Jacques Malherbe & et al., *supra* note 70, ¶ 19.

<sup>76</sup> *Id.* ¶ 22.

<sup>77</sup> 參見註腳 2。

<sup>78</sup> Jacques Malherbe & et al., *supra* note 70, ¶ 175.

<sup>79</sup> *Id.* ¶ 176.

<sup>80</sup> *Id.* ¶ 178.

<sup>81</sup> *Id.* ¶ 180.

由於稅務涉及一國主權，故歐盟並不似外人直接投資般握有代表成員國之權限。承前所述，歐盟法律針對間接稅特別設有明確規範，而成員國之直接稅規範也需受限於歐盟一般條款的規範。因此，本文認為在個案判斷之情況下，歐盟內 DTTs 所設之仲裁庭在做成仲裁判斷之過程中將不可避免地涉及歐盟法律的解釋。如此一來歐盟內 DTTs 亦會出現 CJEU 於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 案中之疑慮，即仲裁庭將有機會對歐盟法律作出解釋。再者，針對 CJEU 是否有介入歐盟間 DTTs 的空間，本文發現實務上確實有歐盟內 DTTs 之當事國合意以 CJEU 作為仲裁機構的先例，例如德國與奧地利間之 DTT 明文以 CJEU 作為仲裁機構，故 CJEU 曾於該爭端做出裁決，認定德國不得根據該 DTT 第 11 條對某些跨境利息支出課徵扣繳稅 (withholding tax)<sup>82</sup>。申言之，該案之所以會提交至 CJEU 係基於德奧 DTT 第 25 條之合意，而該條是基於 TFEU 第 273 條所定，始讓 CJEU 得以具備管轄權<sup>83</sup>。根據 CJEU 於該案之論理，CJEU 具備管轄權之前提須滿足三要件<sup>84</sup>：(一) 存在於歐盟成員國間之爭端、(二) 與歐盟條約有關之爭端、以及 (三) 根據雙方間的特殊協議 (special agreement) 而將爭端提交至 CJEU。就此而言，在歐盟內 DTTs 之兩締約國合意以 CJEU 作為仲裁機構之情況下，本文認為不會出現歐盟內 DTTs 與歐盟法律體系不合致的疑慮。

惟除了上述情形外，CJEU 得以介入之情形限於兩者：歐盟執委會所開啟的違反之訴或是先行裁決程序<sup>85</sup>。針對前者，本文發現歐盟執委會雖曾就稅務爭議提出違反之訴，惟彼等皆非與歐盟內 DTTs 相關的爭端。至於後者，從 CJEU 於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案中之論理可知，該仲裁庭是否落入 TFEU 第 267 條所指之「成員國之法院或法庭 (court or tribunal of a Member State)」至關重要，蓋只有該仲裁庭落入本條定義，方有開啟先行裁決程序之可能，進而達到歐盟法律被統一解釋的目的。據本文觀察，實務上許多歐盟內 DTTs 僅籠統地規定在成員國間無法合議解決紛爭時，將訴諸仲裁作為爭端解決，惟針對仲裁機構或準據法等細節卻未多加詳述，似乎只能留待爭端產生方能經協商確定<sup>86</sup>。換言之，歐盟間 DTTs 之仲裁判斷將有可能假手無法提請先行裁決程序之私人仲裁機構，如此一來，在間接稅有直接相應的歐盟法律條文作規範、且直接稅受制於歐盟之一般規範的前提下，仲裁庭勢必或多或少須對歐盟法律作出解釋，此情形將產生 CJEU 於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案之疑慮，而出現與歐盟法律體系不合致之風險。

承 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案之論理，本文認為在歐盟法具優位性

<sup>82</sup> See C-648/15, *Republic of Austria v Federal Republic of Germany* (Sept. 12, 2017) [hereinafter *Austria-Germany Case*].

<sup>83</sup> TFEU, art. 273 (“The Court of Justice shall have jurisdiction in any dispute between Member States which relates to the subject matter of the Treaties if the dispute is submitted to it under a special agreement between the parties.”).

<sup>84</sup> *Austria-Germany Case*, ¶¶ 20, 22, 27.

<sup>85</sup> 參見本文註腳 72 該處之內文。

<sup>86</sup> 例如英國與荷蘭間之 DTT，參見註腳 2。

之前提下，仲裁庭於仲裁程序中或多或少會解釋到涉及歐盟管轄權限之條文。又除非歐盟間 DTTs 之成員國直接指定以 CJEU 作為仲裁機構，否則 CJEU 介入相關紛爭而做出統一解釋之可能性十分有限，故歐盟內 DTTs 所進行的仲裁將因為無法由歐盟之司法體系做出統一解釋而有違反歐盟法律體系之可能。再者，雙重課稅通常是源於課稅基礎上的歧異，因此在可能的狀況下，有必要確保歐盟內 DTTs 所包含之某些概念達成共識<sup>87</sup>。由於這對於歐盟內部市場而言至關重要，應當有必要於歐盟層級討論此一問題<sup>88</sup>。綜上，本文認為歐盟內 DTTs 將來似乎有可能重蹈 BITs 的覆轍，發生仲裁機制與歐盟法律體系不相容之疑慮。惟礙於稅務安排涉及各國主權之彰顯，與外人投資具有本質上的不同，故在歐盟未收回成員國之稅務安排權限前，本文認為縱使有不合致之情況發生，歐盟內 DTTs 仍不會隨歐盟內 BITs 般面臨被終止的命運。

### 三、評「歐盟租稅仲裁公約」與歐盟法律體系是否合致

「歐盟租稅仲裁公約」之影響性包含<sup>89</sup>：(一) 該公約未賦予 CJEU 任何權力。因此，根據《建立歐洲經濟共同體條約》(Treaty Establishing the European Economy Community, 以下簡稱羅馬條約)，第 234 條等規定，CJEU 對「歐盟租稅仲裁公約」沒有管轄權，亦無解釋和執行其條款的權力。同理，歐盟執委會不能對不履行《歐盟租稅仲裁公約》義務的成員國發起任何違反之訴<sup>90</sup>。各國對於該公約的適用擁有最終解釋權；(二) 不同於歐盟的指令或規則，國際公法下的多邊條約本身對國內法並無直接效力，亦無優先權。此種效力和優先權只有在有關成員國的國內憲法承認國際公法的自動執行條款以及優先於國內法的情況下才適用。因此，「歐盟租稅仲裁公約」的效力在很大的程度上係取決於各國國內法，CJEU 對其並無管轄權。整體而言，因仲裁庭可能涉及屬於歐盟權限之範疇，本文認為允許「歐盟租稅仲裁公約」此種不受 CJEU 拘束之公約存在，多少讓人存疑，但有論者認為歐盟執委會之所以未在法院對「歐盟租稅仲裁公約」的法律基礎提出質疑，係因為儘管如此一來能導致該公約被宣佈無效，卻可能產生反效果，因為相較於缺乏此公約，此公約之存在仍聊勝於無<sup>91</sup>。

<sup>87</sup> European Commission, *Communication from The Commission to The European Parliament, The Council and The European Economic and Social Committee: Double Taxation in the Single Market*, 10, COM (2011) 712 final (Nov. 11, 2011).

<sup>88</sup> *Id.*

<sup>89</sup> BEN TERRA & PETER WATTEL, *supra* note 34, at 407.

<sup>90</sup> 此程序之發動涉及：Treaty Establishing the European Economic Community, art. 226(2), Mar. 25, 1957, 294 U.N.T.S. 3 (“At the request of the State concerned, the Commission shall by an expedited procedure immediately determine the measures of safeguard which it considers necessary, specifying the conditions and particulars of application.”); TFEU, art. 258 (“If the Commission considers that a Member State has failed to fulfil an obligation under the Treaties, it shall deliver a reasoned opinion on the matter after giving the State concerned the opportunity to submit its observations. If the State concerned does not comply with the opinion within the period laid down by the Commission, the latter may bring the matter before the Court of Justice of the European Union.”).

<sup>91</sup> BEN TERRA & PETER WATTEL, *supra* note 34, at 407.

## 肆、結論

消除雙重課稅係近年來於國際間持續發酵的熱門議題，其不僅得保護納稅人的權力、吸引外人投資、亦得讓各國主管機關免於納稅義務人逃漏稅之情形。歐盟作為全球主要經濟體之一，其成員國間為了避免雙重課稅之情形，多簽有依照「經濟合作暨發展組織租稅協定範本」而制定並包含仲裁條款作為爭端解決機制的 DTTs。各成員國亦簽訂「歐盟租稅仲裁公約」解決其他稅務紛爭。歐盟為促進內部市場的運作，也定有諸多相關指令以多管齊下。經本文分析，歐盟內 DTTs 之仲裁僅有在成員國間合意以 CJEU 做仲裁機構時方能避免歐盟間 BITs 為人詬病之爭議，除此之外，由於仍有私人機構做出仲裁判斷的可能，在其無法訴諸先行裁決程序之現實下，歐盟間 DTTs 整體而言仍可能會面臨 CJEU 於 *Slovak Republic v. Achmea B.V.* 一案，被認為 DTTs 將使歐盟法之解釋適用出現不一致之情形，進而對內部市場產生不利影響之疑慮。至於歐盟間 DTTs 是否會面臨與 BITs 相同之被迫中止的命運，本文認為稅務與外人投資性質相異，涉及一國主權之彰顯，故對歐盟內 DTTs 之存續抱持較樂觀態度。此外，由於仲裁庭於仲裁程序中皆有可能觸碰到需歐盟統一解釋之條文，在 CJEU 無從介入之前提下，「歐盟租稅仲裁公約」之仲裁庭亦會出現與歐盟法律體系不合致之情形。