

分类号  
UDC

密级  
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 数字经济下构建我国常设机构认定规则的设想

研究生姓名: 程淑婷

指导教师姓名、职称: 包智勇 副教授

学科、专业名称: 应用经济学 税务

研究方向: 国际税收

提交日期: 2024年5月30日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：程淑婷 签字日期：2024.5.30

导师签名： 签字日期：2024.5.30

导师(校外)签名： 签字日期：2024.5.30

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名：程淑婷 签字日期：2024.5.30

导师签名： 签字日期：2024.5.30

导师(校外)签名： 签字日期：2024.5.30

**The idea of establishing the rules for  
the identification of permanent institutions  
in China under the digital economy**

**Candidate :Cheng Shuting**

**Supervisor: Bao Zhiyong**

## 摘 要

在全球经济深度融合的时代背景下，国际贸易活动及资本流动日益频繁。随着数字经济的蓬勃发展，跨国数字企业所采用的商业模式日益多样化。传统的以“实体存在”为基础的常设机构原则，为这些企业提供了利用复杂组织架构和精心设计的税收策略来规避常设机构构成的机会。作为对跨国企业征税的依据，常设机构认定标准将直接影响居住国与所得来源国之间的税收利益分配。我国在跨境业务中作为主要的收入来源国，现有的机构规则在跨境征税中仍存在诸多不足，使得对非居民企业构成常设机构的税收管辖权行使受限。这些不足不仅影响了税收的公平性和有效性，也对我国的税收收入造成了潜在的损失。此外，我国《企业所得税法》中未引入常设机构的概念，在实务中，企业需要先遵循国内法，判断其是否在国内设立了“机构、场所”，再依据国际法的规定判断，进一步评估该“机构、场所”是否构成常设机构，然而我国现有规范性文件中对于“机构、场所”的定义也并不统一，这为企业和税务部门的操作带来了一定的挑战。

因此，为了保护我国税基，维护国际税收公平，形成统一的常设机构标准。本文基于国际社会数字经济下常设机构的发展历程和未来的发展方向，为国内法的完善提供理论支持。本文将首先描述我国现阶段国内税法中“机构、场所”和税收协议中常设机构认定规则的现状进行描述，对比分析两者的异同，找出其中不适应时代变化的一个或几个要素，明晰现阶段国际社会对常设机构认定规则的研究现状。并以戴尔案为例，探索分析数字经济下常设机构认定规则在理论和应用中的局限，总结方法和经验教训，最后结合我国国情和《OECD 范本》、《UN 范本》、BEPS 第七项行动计划以及支柱一方案进行甄别分析，构建我国常设机构认定规则的设想。对于与国际通行标准或我国实际国情不符的部分，我们应审慎对待，避免盲目采纳。而对于那些符合我国国情、具有实际可操作性的内容，我们同样需要依据具体情境进行深入的剖析与探讨，以确保其适应性和可行性。

**关键词：**数字经济 常设机构 认定规则 构建设想

## Abstract

In the era of global economic integration and trade integration, international trade activities and capital flows are becoming more and more frequent. With the vigorous development of the digital economy, the business models adopted by multinational digital enterprises are increasingly diversified. The traditional principle of a permanent establishment based on a "physical presence" provides these businesses with the opportunity to circumvent the composition of a permanent establishment using complex organizational structures and elaborate tax strategies. As the basis for the taxation of multinational enterprises, the standard of recognition of permanent establishment will directly affect the distribution of tax benefits between the country of residence and the country of origin. As the main source of income in cross-border business, China's existing institutional rules still have many deficiencies in cross-border taxation, which limits the exercise of tax jurisdiction over non-resident enterprises constituting permanent institutions. These deficiencies not only affect the fairness and effectiveness of tax revenue, but also cause potential loss to our tax revenue. In addition, China's Enterprise Income Tax Law does not introduce the concept of permanent establishment, in practice, enterprises need to follow the domestic law, judge whether it has established an "institution, place" in the country, and then judge according to the provisions of international law, and further assess whether the "institution, place" constitutes a permanent establishment. However, the definition of "institution and place" in China's existing normative documents is not uniform, which brings certain challenges to the operation of enterprises and tax departments.

Therefore, in order to protect our tax base, maintain international tax fairness, the formation of a unified standard of permanent institutions.

Based on the development process and future development direction of permanent institutions under the international digital economy, this paper provides theoretical support for the improvement of domestic law. This paper will first describe the current status of "institutions, places" in China's current domestic tax law and the identification rules of permanent institutions in tax agreements, compare and analyze the similarities and differences between the two, find out one or several elements that do not adapt to the changes of The Times, and clarify the current research status of the international community on the identification rules of permanent institutions. Taking the Dell case as an example, this paper explores and analyzes the limitations of the rules for the recognition of permanent institutions in the digital economy, summarizes the methods and lessons learned, and finally analyzes China's national conditions, the OECD Model, the UN Model, the seventh action plan of BEPS and the Pillar I plan to construct the assumption of the rules for the recognition of permanent institutions in China. As for the parts that do not conform to the prevailing international standards or the actual conditions of our country, we should treat them cautiously and avoid blindly adopting them. For those that are in line with our national conditions and have practical operability, we also need to conduct in-depth analysis and discussion according to the specific situation to ensure its adaptability and feasibility.

**Keywords:** Digital economy; Permanent establishment; Identification rule; Construction assumption

# 目 录

<b>1 引言</b>	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	1
1.2 文献综述	3
1.2.1 数字经济下传统常设机构的适用性研究	3
1.2.2 数字经济下常设机构规则评述	5
1.2.3 我国机构、场所的文献评述	7
1.3 研究内容与方法	8
1.3.1 研究思路及研究内容	8
1.3.2 研究方法	11
1.4 创新与不足	11
1.4.1 研究的创新点	11
1.4.2 研究的不足	12
<b>2 相关概念与理论基础</b>	13
2.1 数字经济相关概念	13
2.1.1 数字经济	13
2.1.2 数字经济特征	14
2.1.3 数字经济下的新兴商业模式	16
2.2 常设机构相关概念	17
2.2.1 场所型常设机构的传统认定标准	17
2.2.2 代理型常设机构的传统认定标准	19
2.3 理论基础	20
2.3.1 经济关联理论	20
2.3.2 价值创造理论	21

2.3.3 税收管辖权理论.....	22
<b>3 数字经济下国际社会与我国常设机构认定规则的现状.....</b>	<b>23</b>
3.1 我国机构、场所认定规则现状.....	23
3.1.1 《企业所得税法》及其实施条例中的机构、场所.....	23
3.1.2 税收协议中的常设机构.....	24
3.1.3 机构、场所和常设机构之间的关系.....	25
3.2 国际社会对常设机构认定规则的实践情况.....	26
3.2.1 BEPS 行动计划七对“常设机构”规则修订.....	26
3.2.2 新联结度规则.....	26
3.2.3 支柱一规则.....	27
<b>4 数字经济下常设机构认定规则案例分析——以戴尔为例.....</b>	<b>29</b>
4.1 戴尔公司基本情况介绍.....	29
4.2 戴尔案件起因及争议焦点.....	29
4.3 戴尔案法院判决分析.....	30
4.3.1 构成场所型常设机构.....	31
4.3.2 构成代理型常设机构.....	31
4.4 数字经济下常设机构认定规则存在的问题.....	32
4.4.1 数字经济下场所型常设机构认定规则存在的问题.....	32
4.4.2 数字经济下代理型常设机构认定规则存在的问题.....	34
4.5 案例总结.....	35
<b>5 数字经济下构建我国常设机构认定规则的设想.....</b>	<b>36</b>
5.1 数字经济下构建场所型常设机构认定规则的设想.....	36
5.1.1 有形场所的解释性重塑.....	36
5.1.2 增加准备性或辅助性活动实质测试.....	37
5.1.3 确立统一集合认定模式下的反拆分规则.....	38
5.2 数字经济下构建代理型常设机构认定规则的设想.....	39
5.3 构建我国常设机构的认定规则的常规设想.....	39
5.3.1 统一常设机构的概念.....	39

5.3.2 协商谈判修改税收协定 .....	41
5.3.3 设立灵活的联结度标准 .....	42
<b>参考文献</b> .....	45
<b>后记</b> .....	51

# 1 引言

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

国际社会常将常设机构规则视作税收管辖权的桥梁，连接居民国与收入来源国。只有非居民企业在收入来源国设有常设机构时，来源国才拥有对非居民企业的征税权。在实体经济背景下，以常设机构为核心的联结度规则很好的实现了征税的目的，帮助解决国际社会重复征税问题。

然而数字化变革为国际税收带来了新挑战，同时依赖于信息的数字企业的交易范围也由有形资产扩大至所有的无形资产,并具备了典型虚拟化的特点。一方面，跨国企业通过互联网就能实现和客户的远程交易，彻底改变了整个行业，创造了新的商业模式，打破对实体经营场所的依赖性，这导致传统的常设机构原则在界定跨国企业“物理存在”时显得力不从心。另一方面，跨国企业利用数字经济的无实体特性，将利润转移至低税率国家，严重侵蚀了来源国的税收基础，进而引发国际税收征税权失衡的问题。部分来源国采取的数字服务税等单边措施引起了大范围的贸易危机，在原有秩序已经濒临崩溃的情况下，各国无论大小、发展水平高低，均亟需确立一套更为公正合理的征税权规则，以应对税基侵蚀和利润转移等日益严重的问题。

### 1.1.2 研究意义

当前，面对数字经济对传统常设机构认定规则所带来的挑战，各国政府纷纷寻求解决方案。然而，由于经济发展水平的差异，各国难以达成统一的解决方案。在此背景下，OECD 制定了《BEPS 行动计划》，并对《OECD 范本》<sup>①</sup>中关于常设机构的相关条款进行了完善，旨在填补传统常设机构界定准则的漏洞。然而，由于这些完善规则的出台时间相对较晚，而各国的双边税收协议早已实施，因此新定义的常设机构条款并未得到普遍接受。

---

<sup>①</sup> 经济合作与发展组织发布的《关于避免所得和财产双重征税的协定范本》（以下均简称《OECD 范本》）

对于我国而言，这一形势为我们提供了统一协调国内常设机构定义的契机。基于此，本文旨在结合相关理论，对常设机构认定规则进行深入研究，这不仅具有重要的理论价值，同时也对解决现实问题具有积极意义。通过本文的研究，我们期望能为完善我国税收制度、促进国际税收合作提供有益的参考。

### （1）理论意义

第一，本文旨在进一步充实我国在相关领域的理论研究。目前，国内关于常设机构的研究文献多聚焦于政策层面的解读，而针对数字经济背景下常设机构认定规则的具体研究尚显不足。因此，本文致力于深化对数字经济背景下常设机构认定规则的学术研究，以期为我国在这一领域的理论发展贡献新的思考。通过本文的研究，期望能够填补现有研究的空白，为相关政策的制定和完善提供理论支持。

第二，目前我国《企业所得税法》中未引入常设机构的概念，在实务中，企业需要先按照国内法，判断其是否在国内设立了“机构、场所”，再按照国际法的规定判断该“机构、场所”是否构成常设机构。因此，本文致力于梳理国际社会在数字经济背景下常设机构的发展历程与未来趋势，以期为我国《企业所得税法》的完善提供坚实的理论支撑。通过深入分析国际社会的实践经验和前沿理论，为国内法的完善提供理论支持。

第三，在应用中，关于常设机构的法律、法规及政策文件仍存在诸多问题和争议，特别是在如何恰当理解和运用相关的指导意见和解释方面，各方观点并不统一，这在一定程度上影响了税收征收的公平性和效率。鉴于中国数字经济规模显著，占据重要地位，其应发挥引领作用，为常设机构改革提供理论支持。

### （2）现实意义

第一，有利于完善常设机构认定规则。当前，我国在常设机构的具体认定标准上仍存在一定的短板，这一现状为跨国公司提供了潜在的避税空间，可能对国家税收收入造成不利影响，进而加剧税收分配的不公平性。因此，完善我国关于常设机构的相关规则不仅能够有效遏制跨国企业的避税行为，更与当前税制改革的方向高度契合，有助于推动我国税收制度的健康发展。

第二，有利于完善我国的税收政策。通过对不同类型的常设机构认定规则

的思考，探讨方案可行性，为中国制定适合本国国情的税收方案提供有益的建议，并进一步优化我国的税收政策。

第三，有利于营造公平公正的纳税环境。跨国企业利用数字经济无实体的特点进行税收筹划转移税负，使得原本公平公正的纳税环境遭到了破坏。因此本文通过完善常设机构认定规则，堵塞税收漏洞，为纳税人提供公平的纳税环境。

## 1.2 文献综述

1845年，为调整国内商业活动，避免双重课税，普鲁士国王颁布《普鲁士工业法典》，首次提出常设机构（德语称为 *ständige Körperschaft*）这一概念，规定当纳税人在某一城市中开展有固定的经营场所贸易活动，则需要在该城市纳税，即使纳税人不属于该城邦的居民。1889年，普鲁士王国与奥匈帝国签署了全球首个旨在避免双重征税的税收协议，并采纳了常设机构这一概念。在该协议中，常设机构的核心定义是固定的营业场所，并详细列出了构成这些常设机构的各种具体情况，包括分支机构、仓库、工厂、办事处等实体经营场所，以及合伙人、所有人以及代理人用来从事经营活动的其他经营机构，可见该协定规定的常设机构的定义是比较广泛的，1909年德国通过了双重征税法案，该法案将固定经营场所实体存在、该场所在某一地点的定位以及营业活动的持久性作为常设机构的核心要素。1923年经济学家工作组报告、1928年草案国际联盟组织都曾提出常设机构原则作为税收管辖权划分划分的标准。1963年第一版《OECD 范本》发布以来得到世界广泛认可并在税收协定中应用。在1983年与日本签署的首个全面避免双重征税的协议中，我国首次采用了常设机构，相较于西方学者我国对常设机构的研究较浅，研究大多基于OECD的理论框架。

### 1.2.1 数字经济下传统常设机构的适用性研究

在实体经济下，以常设机构为核心的征税权规则很好实现了征税的目的，但是随着全球化的不断深入，实体经济向无形经济转型，20世纪90年代，电子商务兴起引起，国内外学者对常设机构进行了重新审视和谈论，张志勇、王晓悦（1999）如果固守传统的常设机构理念，很多交易可能由于跨国公司不构

成来源国常设机构，避免缴纳税收。朱炎生（2001）认为常设机构的定义应随经济形态的发展而动态调整，以适应不断变化的商业环境。这一观点强调了常设机构概念的灵活性和适应性，使其能够更准确地反映现代经济的实际情况。针对电子商务企业避税问题，提出了几种征税手段，如：R. L. Doern berg（1998）提出来源国可以通过对居民国企业利用互联网在来源国发生交易所得的收入总额，按照较低的税率征收预提税；Arvid A. Skaar 和 L. Hinne kens 等人认为基于实体存在的常设机构原则，限制了来源国对电子商务的课税权，这与“经济忠诚”观念相违背。<sup>[37]</sup>因此，基于“消费地经济存在”这一观点，应该按照实际的消费数量这一经济标准作为国际税收管辖权的分配标准；一些学者持有这样的观点：传统的税收制度已经不能满足信息时代下社会销售体系的变革需求。因此，为了实现税收的公平性和提高税收效益，有必要制定新的税制。例如，国外学者 Arthur J·Cordell 和 Luc Soete 提出将网络信息流量纳入征税范围，对其征收“比特税”；美国教授 James Tobin，提出了对网络交易中的货币流量征收“交易税”的建议；绝大多数学者倾向于在现有常设机构的概念原则上，对这些概念进行深入的解读和技术上的优化。在 2010 年 OECD 协定的模板中，第 5 条的注释首次明确指出，在满足特定条件的情况下，服务器和软件设备可以被视为常设机构。

随着数字经济新商业模式的发展和数字基础设施的普及，企业所接触到的客户群已经大大超过了过去的数量，以前通过当地员工进行的某些活动现在可以直接通过自动化的设备实施，将数字经济的范围定位在电子商务和 IT 行业领域过于狭隘，因此，2014 年数字经济工作小组提出应该修改常设机构的定义，扩大其适用范围。崔晓静、赵洲（2016）也指出，单纯的将“服务器”视为常设机构是与电子商务早期发展阶段的特点相符的。原有的常设机构理论已经不能满足当前的需求，必须要合理的拓宽常设机构的外延；Saturnina Moreno（2017）在数字经济蓬勃发展的背景下，将“物理存在”作为常设机构的经济联结因素显露出其局限性，这一传统认定标准在跨境收入归属的认定过程中可能导致不公平现象的出现。<sup>[4]</sup>张泽平（2015）认为企业的运营行为与特定的实体场所之间的联系更多地是随机和偶发的，因此，过分强调经济活动与实体场所之间的联系以平衡税收管辖是不恰当；曹亚楠、王沛晗（2018）通过对 Right Florist 案件

判决的解读，指出常设机构在跨境互联网广告商征税方面的失效问题。这一问题导致了消费地与居民国在税收主权上产生冲突，凸显了现行税收制度在应对数字经济挑战时的局限性；Georg Kofler（2020）在数字经济的背景下，如果继续遵循传统的常设机构规则，这将对国际税收的直接税制度产生直接的影响，引发税收主权的争议。<sup>[5]</sup>基于对数字经济背景下常设机构规则面临的一系列税收问题研究可知，各经济实体间的信息不对称和数字化活动的高度流动性，可能对常设机构的规则产生显著的影响。数字化商业模式的出现将不可避免地导致国际税收利益的不均衡分配。

### 1.2.2 数字经济下常设机构规则评述

为了应对数字经济时代传统常设机构征税的困境，2014年，数字经济工作组提出对现行的常设机构定义进行修改，扩大其适用范围。OECD（2015）<sup>①</sup>对数字经济带来的挑战提出一些可能的修改方案：修改传统辅助性或是准备性活动的豁免条款、调整独立代理人的相关规定等，此外，报告还引入了“显著经济存在”的理念，即当跨国公司与其来源国的经济有实质性的联系时，即便它们不是商业实体，也应遵循常设机构的规定。基于OECD提出的补充修改常设机构的定义或是建立新的新联结度规则，国内外学者纷纷提出合理的应对方案。

#### （1）补充修改常设机构的定义

部分学者认为应该补充修改常设机构的定义使其适应数字经济的发展。王淼（2015）认为应该扩宽常设机构的判断标准，引入“虚拟场所”概念。Hongler P. Pistone（2015）认为扩宽常设机构的定义是最优选择，建出数字型常设机构规则。Brauner（2017）提出了建议建立数字化的常设机构，并为此设定了一系列门槛要素，如用户基数、持续经营时间以及产生的经济收益等，以全面评估数字化常设机构的实际运营情况。崔晓静（2016）提出我国应借鉴BEPS行动计划指导意见，通过对例外条款修订，制定适合中国发展的税收政策。<sup>[25]</sup>W. Schön（2018）则提出建议在税收协议的模板中加入专门条款，补充现有的常设机构的认定规则。Isabella Cugusi（2020）可以通过修改产生常设机构的定义改变其只与实体相联系的特征。李蕊，李水军（2020）常设机构是一个动态

<sup>①</sup> OECD（2015）发布的《应对数字经济的税收挑战最终报告》——即 BEPS 2015 最终报告 - OECD

和发展的，为了适应数字经济的迅猛发展，拓宽常设机构的定义显得尤为必要。滕海波（2023）数字经济下生产要素税收联结依据未发生实质性改变，因此应对原先的常设机构原则进行优化。OECD 税收协议第 5 条注释对电子商务的修改正是这一趋势的明证。固定的经营场所只是常设机构的一种表现形式，通过对常设机构进行适当的修订，不仅可以解决存在的问题，还能在最大程度上维持现有的国际税收规定。

### （2）建立新的征税联结点

另外一部分学者认为应该建立新的征税联结点。廖益新（2017）主张应该放弃适用的常设机构原则，选择以实际的负担地或数字化交易客户的所在地作为市场国行使来源地税收管辖权征税的属地课税连接点。<sup>[46]</sup>曹亚楠、王沛晗（2018）提出相反意见，他们认为预提税仅能够在大型跨国公司实体之间支付广告费时才能起到税收的规制效果。Vishesh Dhuldhoya（2018）在 OECD 提出的关于常设机构的修改建议，虽未改变常设机构实体存在的要求，过于强调实质而忽视形式，导致常设机构的定义变得形同虚设，因此没必要继续沿用常设机构的概念；Stefan Greil（2019）亦持有相似观点，他认为仅对常设机构的定义进行修订可能带来一系列问题。特别是对于那些不设置人员的常设机构，这种修改可能会扭曲现行的利润分配规则，导致税收分配的不公平和混乱。OECD 所提出的“支柱一方案”为数字经济背景下税收管辖权划分问题开辟了一条全新的研究途径，学术界对这一议题进行了深入的探讨和研究。“支柱一方案”在与征税权有关的核心理念和基本原则方面，并未进行深度的修订，这无疑会与之前的国际税务规定产生内部的冲突和矛盾。“支柱一方案”的成功执行依赖于多方的合作与共同治理，而那些参与多方共同治理的国家则需要按照已签署的条例来调整部分的国内税收法规。朱青（2023）认为我国的国内税法在实施“支柱一方案”时缺乏相关的规则支持。<sup>[83]</sup>朱炎生（2023）提出“支柱一方案”在我国可以直接适用，但是国务院需出台必要的行政法规以确保国内税法和“支柱一方案”在内容上的衔接<sup>[86]</sup>因此，我国在修订国内税法方面需要做足充分的前期工作。

### （3）评述

通过对国内外相关文献的综合分析可以发现，讨论的主要焦点依然集中在

如何确定完善常设机构规则的具体应对措施和税收规则的设计方面。在规则设计上，可分为修改补充常设机构和建立新的联结度规则两大方向，在数字经济的大背景下，一些学者提出了新独立企业原则作为税基确定总原则的方法，并在如何准确确定数据价值这一问题上，呈现出向公式分配法演变的趋势。值得注意的是，尽管常设机构规则历经多次调整，但其核心要素始终保持稳定。因此，对于常设机构规则的改革应当是有针对性的，旨在完善而非彻底颠覆现有的框架。

### 1.2.3 我国机构、场所的文献评述

当外国企业以非居民企业身份进入我国开展经营活动时，我国对其产生的营业利润进行征税，但非盈利性质的收入如股息、利息、特许权使用费和租金等则不在征税范围内。<sup>[39]</sup>在税务处理上，主要有两种形式：一是根据双方达成的税收协议，仅对在我国境内设立的常设机构，且属于缔约国税收居民的实体所取得的利润进行征税；这一模式体现了税收协定的互惠原则，有助于避免双重征税。二是对未与我国签订税收协定的国家或地区的税收居民，在我国境内设立的机构、场所以及由此产生的利润，则依据中国企业所得税法的相关规定进行征税。然而，目前国内法与税收协议在常设机构的定义上衔接不够紧密，存在明显差异，这可能会引发税务风险。<sup>[35]</sup>因此，加强两者之间的衔接至关重要。此外，现有的关于常设机构的法律条款在层级上相对较低，这无疑对税收制度的公平、有效和统一构成了潜在威胁。因此，我们有必要通过更高层次的立法活动来明确和规范常设机构的认定标准，以确保税收制度的稳定性和权威性。王丽华（2014）在其研究中指出，我国在代理人型常设机构的相关法律条款方面尚存完善空间。她强调为进一步完善我国的代理人制度，我们需要在法律和税务两个维度上付出更多努力，确保制度的准确性和有效性。崔晓静（2017）、陈艺婧（2021）江静（2022）、姜跃生（2022）均强调应该完善我国的机构场所的概念，使国内法与国际法接轨。

## 1.3 研究内容与方法

### 1.3.1 研究思路及研究内容

本文的研究对象为数字经济下常设机构认定规则，以戴尔案切入，首先对其案件事实与判决流程进行了详尽的分析，随后从案件的争议焦点入手，对案件本身进行了深入的评析。通过这一案例的细致剖析，我们得以揭示在数字经济背景下，常设机构认定规则在理论和实际应用中所存在的局限。基于这些发现，进一步提出了为我国制定更为合理和有效的常设机构认定规则的建议，以期为我国税收制度的完善和发展提供有益的参考。按照以上思路，本文框架如图 1.1 所示：

第一章引言部分主要阐述本文的研究背景意义、国内外研究现状、研究内容及方法以及研究的创新之处与不足。通过对常设机构发展演进历程的深入剖析，我们可以清晰地观察到，其内涵随着时代的变迁而不断演变。这一历史脉络的梳理，不仅为我们后文提出关于常设机构认定规则更新的观点提供了有力的历史依据，同时也为我国在数字经济时代背景下，重新审视和构建我国常设机构认定规则奠定了坚实的基础。

第二章相关概念及理论基础：首先对数字经济的概念及其鲜明特征进行了阐释，以便为后续研究提供清晰的界定。随后，我们聚焦于常设机构的概念，并对其进行了细致的分类，以深化对其内涵与外延的理解。在理论基础的选择上，综合考虑了价值创造理论、经济关联理论以及税收管辖权理论，这些原则共同构成了我们研究的理论支撑，有助于确保研究的严谨性和科学性。

第三章详细阐述我国及国际社会对常设机构认定规则的当前状况。并深入剖析我国“常设机构”规则所蕴含的核心要素，识别出那些无法适应时代变迁的要素。鉴于我国作为数字经济的重要力量，我们需深入了解国际社会对常设机构规则的探索进程，并积极参与国际方案的制定与讨论。

通过第四章对常设机构规则认定案例的基本介绍与分析，国际社会对常设机构的判定，实际上反映了数字经济跨境征税动态和相关国家立场，这也侧面反映了数字经济影响着各国对税务问题的态度，进而影响着常设机构规则。通过案例分析，寻找常设机构传统认定标准的在数字经济下的局限性，总结传统

常设机构规则的缺陷，为构建我国的常设机构认定标准提供借鉴。

最后论文第五章，根据第四部分所指出的当前数字经济下设机构认定规则存在的问题以及问题的成因，结合第三部分国际社会和我国常设机构认定规则的现状，对国际组织已出台和拟出台的常设机构认定规则及修改建议中，进行分析甄别，有不适用于中国国情的，不应予以采纳，适用于中国国情的也要具体情况具体分析，从而提出构建我国常设机构认定规则的构建设想。

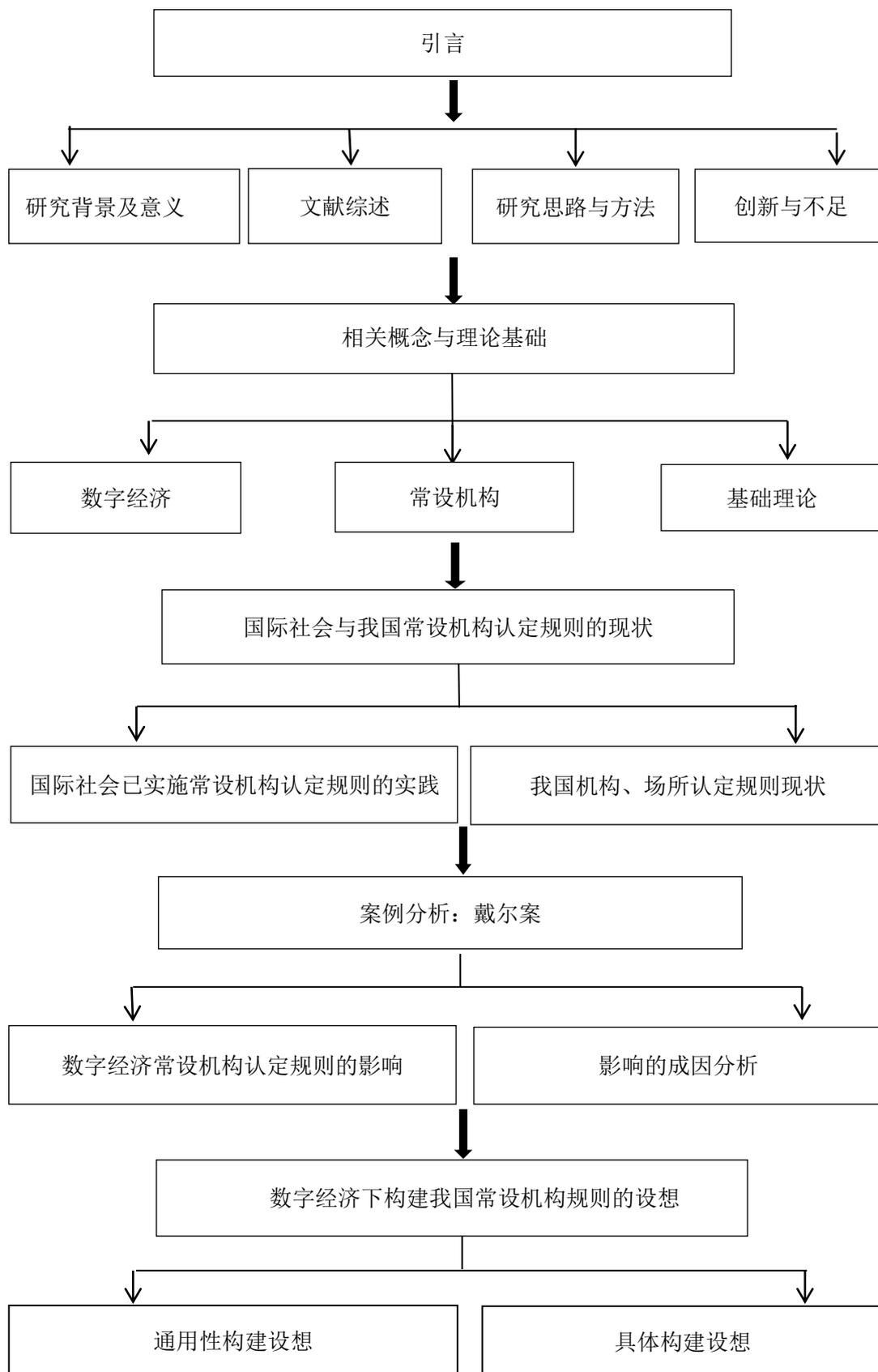


图 1.1 流程图

## 1.3.2 研究方法

### (1) 文献研究法

在本文中，我们主要依托国内外在线文献数据库、OECD 和 UN 官方网站上公布的蓝图草案以及国内外学者的观点意见等进行检索，并结合现有书籍、报刊杂志以及国际税收、税务研究等学术期刊进行综合分析。对数字经济、常设机构问题相关的国内外研究成果进行了总结和归纳。

### (2) 案例分析法

本文以真实的司法案件引出数字经济背景下跨国企业通过网上交易、间接代理等手段人为规避常设机构等问题，从法院的判决态度的变化有效说明了各税务当局对常设机构规则认知的变化，本文深入剖析了数字经济背景下，传统常设机构认定标准所面临的局限性进行分析阐述，使得论证更具备法律意义和说服力。

### (3) 对比分析法

对国际常设机构认定规则和国内税收协议中常设机构认定规则以及《企业所得税法》中的机构、场所进行对比分析，了解异同。

## 1.4 创新与不足

### 1.4.1 研究的创新点

本文的创新点主要有两处：其一，相较于国内税法研究中常设机构认定规则通常基于宽泛的国际视角，导致对我国实际应用的适用性不强，本文则紧密围绕 OECD 范本、BEPS 行动计划以及国际社会最新提出的新联结度规则，结合我国国情，为我国机构、场所及税收协定中的常设机构定义提出了具体的实施意见。如在实施意见中，我们重新解释了有形场所的定义，创新地将“服务器、网站”等纳入认定范畴，并引入了反拆分条款等，以期为我国在常设机构认定方面提供更加明确和实用的指导。其二，本文不仅针对通用性常设机构提出了认定设想，还针对常设机构的不同类型，具体地提出了实施设想。通过综合考虑通用性和具体性两个层面，为常设机构的认定规则的完善提供有益参考。

## 1.4.2 研究的不足

本文的不足主要有两处：首先，由于案例资料的有限性，一些资料难以搜集，加之各国发展情况各不相同，使得有些资料不能直接借鉴。这导致了本研究在分析过程中可能不够深入，存在一定局限性。其次，本文在学科交叉领域可能存在一些不足，特别是在对一些制度的理解和分析上，可能需要更加深入地运用法学领域或相关学科的专业知识。因此，在专业性角度上，本文的论述可能还不够精准。

## 2 相关概念与理论基础

### 2.1 数字经济相关概念

#### 2.1.1 数字经济

1996年，Don Tapscott首次提及了数字经济这一新兴的经济模式，但并未形成标准的数字经济定义。<sup>[15]</sup>在2002年，Beonsoo Kim这位美国学者提出，数字经济实际上是一种独特的经济模式，其中商品和服务是通过信息化手段进行交易的。<sup>[8]</sup>杭州峰会<sup>①</sup>所提出的数字经济定义已得到广泛认同，即利用数字化的知识和信息作为核心的生产要素，利用现代信息网络作为主要的传播工具，并通过信息通信技术的高效应用来推动经济效率的提高和经济结构的优化。随着数字经济的蓬勃发展，众多学者开始对其定义进行深入研究，数字经济的内涵逐渐丰富，其概念边界也更为宽泛。



图 2.1 数字经济发展情况

资料来源：中国政府网、第一财经网

<sup>①</sup> 提出二十国集团数字经济发展与合作倡议(cac.gov.cn)

数字经济是一种新的经济形态，数据依赖性、交易隐蔽性、高流动性等性质和特点颠覆了传统价值链模式和价值创造模式。这种新型的交易模式在税法领域突出表现为税基侵蚀和利润转移，导致税法公平失衡。中国数字经济经历萌芽、高速发展后，进入成熟期<sup>①</sup>，<sup>[36]</sup>2023年我国数字经济的规模再创新高，日益经济发展的新引擎。从2017年提出“加快促进数字经济增长”，到2023年“大力发展数字经济”，再到2024年“深入推动数字经济创新”，政府对数字经济的每一次表述都显示出我国对数字经济的发展决心。如图2.1所示，中国的数字经济规模从2016年22.6万亿元增长至2023年的约56.1万亿元，GDP占比进一步提升达到44%左右。数字经济在国民经济的低位更加稳重<sup>②</sup>。跨国公司在推动国家经济增长和增加居民就业的同时，也为国际税务管理带来了新的考验。

企业的避税模式有了新的发展，极大地扩大了税收筹划和利润转移的空间。苹果、亚马逊、微软、谷歌等大型的数字企业在全世界范围提供数字化产品和服务，赚取了巨额利润，销售收入逐年递增，但所赚取的高额利润未在辖区公平缴税。欧盟委员会的调查显示，数字跨国公司的实际税负远低于传统企业，数字跨国公司无需在利润来源国设立实体营业机构，即可通过数字化媒介在任意市场销售数字化产品，造成纳税人身份难判定、价值产生地不易界定、交易性质划分困难。<sup>[34]</sup>现有的国际税收规定是基于传统的经济模式制定的，而在数字经济背景下，原有的税收管辖权划分和征管模式并不完全适用，“价值创造与税收规则错配”普遍存在，数字企业国际逃避税、税基侵蚀等问题难以防范。<sup>[77]</sup>面对数字经济的快速发展，传统的常设机构的认定规则需要进一步完善，以更好地适应这个时代的需求。

## 2.1.2 数字经济特征

### (1) 高流动性

在数字经济浪潮下，企业愈发重视无形资产的价值，持续投入资金改良，

---

<sup>①</sup> 中国数字经济的发展经历三个时期：萌芽期（1994年—2002年）以互联网行业的崛起为主要特征；高速发展期（2003年—2012年）以网络零售为代表的电子商务的快速发展为主要特征；成熟期（2013年—至今）传统行业互联网化和基于互联网的模式创新不断涌现是数字经济成熟期业态的两个主要特征。

<sup>②</sup> 中国信息通信研究院

使其价值不断增长。同时，得益于互联网技术的进步，无形资产和业务功能能够轻松转移，不受交易场所的限制，展现出高度的流动性。这也使得用户所在地和交易的发生地可以位于不同的国家或地区，由此拓展了进入远程市场的能力。

### （2）依赖用户及数据参与

数字经济是继农业经济和工业经济之后的新型经济形态<sup>①</sup>，<sup>[64]</sup>其核心特征是将数据作为关键生产要素，成为价值创造的来源，经济的发展是依托数字技术，将数据转化为信息，如数字经济中企业与消费者的关系是双向的，这意味着，在企业向消费者提供产品和服务的同时，消费者也向企业提供免费的数据资源。用户数据的收集与分析在数字经济中变得愈发关键，不仅用于改进产品和服务，还通过出售数据给其他企业获取利益，这种数据资源的利用方式是数字经济与传统经济之间的显著区别之一。随着数字经济的不断推广和革新，用户数据的收集和分析在数字经济运营中的重要性日益凸显，这构成了数字经济与传统经济之间的一大主要差异。

### （3）虚拟性

数字经济中的虚拟性主要表现为经济行为的数字化过程。涵盖了三个方面，一是交易主体的模糊性，从一方面看，生产者和消费者之间的界限正逐渐变得模糊。在数字产品和服务交易活动中，购买者可以向生产者提前表达自己的消费需求，生产者可以直接了解市场，这种交易方式越来越普遍。从另一方面看，经济活动主体的实际身份和信息也变得模糊不清，交易双方不再需要面对面的谈判即可达成交易。二是交易对象无形化。数字经济下的交易活动可能从外部形式上看不到实际的物理交付或服务交付过程，但它实际上是在执行商品和服务的交付。因此，交易对象的不可见性反映在外部形式上，并不能显示交易活动的本质。三是交易方式的网络化，在数字经济的背景下，我们可以利用网络来完成商品的购买、合同的签署以及资金的支付和结算等完整的交易过程。相较于传统的线下交易方式，数字经济可以利用信息技术进行网上交易脱离实体，实现了物流、服务流、资金流的虚拟化，整个交易过程也更加隐蔽。同时节省了寻找买家和卖家的成本，提高交易效率，使市场竞争更加完善。

---

<sup>①</sup> 中国政府网

#### (4) 依托数字技术，数字价值模糊

数字技术和服务是数字经济良好运行的基础，计算机软硬件以及维持运转的服务器应纳入数字经济范畴，数字技术几乎应用与经济社会的各个领域以及运行中的每个环节，这些融合产业成为数字经济的重要内容。其次数字技术呈现远程交互、去中心化等特性，利用数字技术实现数据的高速、实时、跨区域流转，突破物理边界，实现互联互通。利用数字化平台连接多方供求，实现跨区域交易，传统的地域概念变得模糊，数字经济价值的归属也变得更加复杂。具体表现在：交易实际发生地和机构所在地不一致，数字经济价值在不同地域难以划分；数字经济活动价值难以归属到具体的某个人；物与物互联互通，某一产品或服务的价值归属难以确定。

### 2.1.3 数字经济下的新兴商业模式

#### (1) 电子商务

电子商务，作为数字经济的重要组成部分，利用电子化技术进行贸易运营，不受地域限制。这种模式下，商品或服务的交易在数字平台上完成。尽管商品在电子商务环境中最终仍需通过线下交付至消费者手中，但整个交易流程的核心却在于买卖双方所依赖的电子商务平台。<sup>[28]</sup>电子商务具备交易虚拟化、市场全球化等特点，涉及在线支付、订购和广告宣传等多种新兴商业模式。与此同时随电子商务的兴起，以网络直播卖货、线上模拟考试、广告营销等为主的在线服务模式盛行，这些服务通过互联网和信息技术搜集、处理、存储和运用信息，最终为用户提供与数字相关的各类服务。这一过程既提升了交易的便捷性，也推动了服务模式的创新。

#### (2) 数字化产品

在数字经济的浪潮下，一种新型的商业模式——无形虚拟状态的直接电子商务应运而生。该模式的核心在于交易聚焦于数字化产品，这些产品受到知识产权的严格保护，涵盖了电影、音乐、电子书和应用软件等多样化内容。经过精细的数字化处理，被安全地存储在中央数据中心，供全球用户便捷访问。用户只需访问相应的数据存储平台，并支付相应费用，即可轻松获得这些数字化产品的使用权，享受便捷的数字消费体验。这种直接电子商务模式不仅简化了

交易流程，提高了交易效率，也为知识产权保护和数字内容产业的发展注入了新的活力。

### （3）云储存和用户数据

数据的云储存模式也随之兴起，成为数字经济中新的商业模式。在数字经济的浪潮下，数据作为核心载体，推动资源重新配置的同时，也催生了数据的再利用过程。在这一过程中，数据的存储需求日益凸显，进而催生了新的商业模式——云储存模式<sup>①</sup>。这种模式下，专业的托管公司负责运营和管理大规模的数据中心，提供高效、安全的数据存储服务。而那些有数据存储需求的企业或个人，则可以通过购买或租赁存储空间的方式，满足其数据存储和管理的需求。与传统经济不同，数字经济中用户积极参与价值创造过程。例如，运营商通过收集用户数据向第三方销售广告位置，实现精准投放，从而创造大量营收。

## 2.2 常设机构相关概念

常设机构的概念主要用于确定缔约国一方对缔约国另一方企业利润的征税权。常设机构一直以来是国际间划分税收管辖权的重要依据，提出的目的在于维护主权国家的税收利益，如果一国企业在来源国设有常设机构，那么该企业将被视为在来源国进行了相关活动，则需要来源国缴纳相应的企业所得税。传统型常设机构一般包含三种：场所型常设机构、代理型常设机构、劳务型常设机构、工程型常设机构<sup>②</sup>。<sup>[33]</sup>

### 2.2.1 场所型常设机构的传统认定标准

场所型常设机构指的是企业在固定的地点进行全部或部分的营业活动。<sup>③</sup>依据《OECD 范本》注释，所谓的场所型常设机构是指企业在执行全部或部分营业活动时所依赖的固定场地或设备。若是企业仅通过某一固定经营场所实施准备性或是辅助性活动，通常不会被视为常设机构，其具有以下特点：

第一，常设机构必须有一个固定的营业场所。主要表现在两个方面：一方

<sup>①</sup> 云存储模式：将数据存放在远程的数据中心，用户可以利用网络访问和共享数据。

<sup>②</sup> 本文不对劳务型常设机构、工程型常设机构做过多阐释

<sup>③</sup> 《OECD 范本》（2014年版）的第5条第1款对场所型常设机构进行定义。

面，固定性和持续性。“固定”这一概念更多地强调实体存在，包括企业在商业活动中使用的所有场所、设备或设施，无论它们是否专为商业活动而设。同时，固定性不意味着一定要在特定的地理位置上保持不变，但必须有固定的中心活动场所。对于那些在邻近地方进行移动的营业活动，如果这种移动是商业活动的固有特性，满足商业一致性，并且移动的范围有明确的界限，那么它也被认为是固定的营业场所。在判断常设机构固定性时我们需要综合考虑三个核心因素：是否存在固定中心，是否有清晰的界限，以及是否在商业或地理上存在一致性。

另一方面，时间上的持续性，即固定营业场所的应当维持一段时间，原则上需要有长期经营的打算，若是国外企业只是暂时需要在他国进行经营活动，而并没有计划在该国进行长期活动，这样就不能称作常设机构。如果在疫情防控期间选择居家办公，这种临时的办公环境可能会有间歇性或偶发性，不能保证时间的连续性，因此不能被视为常设机构的定义。在判断营业场所是否具备持久性时，存在主观和客观两种标准。主观标准强调企业的持续经营意图，而客观标准则根据税收协议中明确的场所使用期限来界定，通常以六个月作为最低标准。然而，值得注意的是，不同国家及经济组织对于这一客观标准的实践应用存在差异。以世界经合组织发布的《OECD 范本》为例，其对建设工程施工项目的履约时限设定为 12 个月。由此可以看出，主观标准的判断存在较多的不确定因素，而客观标准更为直观明确，有助于判断是否构成常设机构。

第二，企业应依法享有对营业场所的使用权。该营业场所可以是任何类型或规模的用于从事经营的常设机构，也可以是自有或是租赁，企业只需满足对营业场所享有支配权即可，该营业场所可以是任何类型或规模的用于从事经营的常设机构。

第三，企业在该特定场所进行的各种活动，在企业营业活动中的重要性也是判断其是否构成常设机构的关键因素，若场所活动仅为“准备性或辅助性”，对企业经营贡献不大，则不构成常设机构。<sup>[17]</sup>如在企业的整个运营过程中，那些专门用于存储、展示或交付企业商品的设施，以及专门用于储存、展示或交付企业库存商品的场所，对于企业实现利润的贡献并不显著。因此，从性质上分析，这些进行特定活动的场所并不符合常设机构的定义。

## 2.2.2 代理型常设机构的传统认定标准

依据 2014 年版的《OECD 范本》中第 5 条第 5 款和第 6 款的条文，若非居民企业在其他国家不是通过场所型常设机构进行经营，而是通过一个营业代理人来进行。只要该营业代理人同时满足以下两个条件，企业就可以被认定为常设机构。

首先要明确的是，这个营业代理人并没有独立的法律身份，而是作为企业的一个附属代理，受到企业的领导和管理，例如企业的员工或其分支机构。当企业选择通过经纪人、普通佣金代理人或其他具有独立身份的代理人来开展其商业活动时，这通常不被认为是一个长期存在的机构。独立地位的代理人拥有其独特的法律身份，因此不受代理公司的领导和操控。

其次，当企业授权这类非独立地位的代理人时，他们通常会代表自己与其他人签署或更改在公司业务范围内的合同，这意味着非独立地位的代理人应主要从事直接的代理工作。若具有非独立地位的代理人仅被授权签署准备性或辅助性的合同，此时不被视为常设机构。<sup>[42]</sup>独立代理人以自己的名义与企业签订合同，主要从事间接代理业务，这是其经常性的业务活动，因此通常不构成常设机构。如表 2.1 所示，《OECD 范本》和《UN 范本》关于非独立代理人条款的有些许差异。

表 2.1 《OECD 范本》和《UN 范本》关于非独立代理人条款的差异

	《OECD 范本》	《UN 范本》
库存	仓库不作为常设机构	当仓库是非准备性、辅助性时构成常设机构
保险	未提及	仅对独立保险代理人征税 具体由双方协定谈判

资料来源：整理《OECD 关于避免所得和财产双重征税的协定范本》、《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》。

《OECD 范本》和《UN 范本》是国际签订税收协定重要范本，体现了国际税收共识和惯例，对国家间签订税收协定具有指导作用。根据税收协定原则，

尽管通常情况下缔约国一方企业的利润应仅在该国被征税，然而，若该企业通过设立在缔约国另一方的常设机构开展业务活动，则情况将有所不同。<sup>[26]</sup><sup>①</sup>如果该企业通过在缔约国另一方的常设机构进行营业，其利润可以在另一国征税。相较之下，《UN 范本》更多地遵循了《OECD 范本》的基本框架和原则，并广泛地引用了其注释内容。然而，两者在立场上也存在明显的不同。从资本输入国，特别是发展中国家的视角来看，前者更主张维护地域管辖权，倾向于扩展常设机构的适用范畴或简化其设立条件，以此扩大税收基础。相对而言，后者则更多从资本输出国的税收利益出发，认为可以适当减少常设机构的范围，以保障其税收权益。作为一个发展中的国家，从理论角度看，我国应当更多地参照《UN 范本》。然而，在实际操作中，我国既是资本的输出国，也是资本的输入国，因此大多数的税收协议与《OECD 范本》更为接近。

## 2.3 理论基础

### 2.3.1 经济关联理论

经济关联理论是指企业的收入与所得与一个国家的联系程度，本质上是一种联结度规则，即根据经济关联程度，判断来源地税收管辖区是否可以行使征税权。可以构成经济联系的因素主要包括：财产或收入的来源；财产或者所得的所在地；对财产或所得的处置权；财产或者所得处置权人的居住地或者永久居住地。经合组织和联合国在指定国际税收协议中，协调跨国纳税人关系时便是借鉴这一思路，即对不同类型所得适用不同的征税权规则，当缔约国企业的营业利润是通过在另一国设立的常设机构获得的，那么这些利润通常只在设立常设机构的国家被征税，相反，当缔约国企业在一国未设立常设机构时，仅就取得利润在缔约国征税。<sup>[25]</sup>因此，缔约国是否能够对非居民企业的营业利润实施税收管辖，很大程度上取决于常设机构是否存在。

---

<sup>①</sup> 《UN 范本》和《OECD 范本》的第 7 条第 1 款都有明确的条文指出。

### 2.3.2 价值创造理论

在价值创造地征税是 OECD 于 2013 年在圣彼得堡会议中提出的<sup>①</sup>，该计划旨在解决数字经济面临的各种挑战，深刻探讨企业如何有效地创造价值和获取利润，并确保在价值发生地和创造地对其利润进行征税，从而保护来源国的税收利益。国际社会将价值创造理论为国际税收改革提供指导。在 2014 年的 BEPS 中期报告中，明确提出了税收应与实际经济活动和价值创造保持一致的基本理念。数字经济根基与传统税务管辖间的错位现象，构成了价值创造理论得以提出的重要制度背景。旨在利用“价值创造”的概念解决税收分配规则中忽视数字价值的问题。<sup>[56]</sup>

与传统经济不同的是生产者不再仅是产品或服务的制造者，更多的是对产品或是服务注入一定价值的中间者，消费者也不仅是单纯的接受产品或服务，同样参与产品的生产过程。数字经济中，生产者和消费者之间的界限变得模糊，他们高度关联并呈现双向交互的特点。消费者不仅接受产品或服务，更深度地参与到其制造流程中，将自身的独特需求与偏好反馈给生产者，从而推动产品的个性化定制与生产。这种互动使得数字经济中的价值创造更加复杂和多元。与此同时产品和服务的形式也在不断扩展，不再仅仅局限于传统的有形商品和服务，而是包括了数字化的产品以及信息在内的多种形式。传统的税制强调实体存在，重视实体生产的关联度，传统的营业利润与实体场所之间的紧密联系逐渐减弱，而数字网络与经济活动的关联度则显著增强。导致传统税制的不足。价值创造理论应用于征税权的分配机理在于寻找新经济联结点，将那些在传统国际税制中未被充分纳入的价值创造元素（特别是数字化因素）纳入国际税收管理体系中。

现有的国际税收规则仍是以所得税为基础，价值创造理论仍基于所得税为基础，这对现行的税务制度起到了补足或修正的角色。它突出了在数字化时代被忽视的数字价值，包括用户价值和新型经济模式所放大的价值。此外价值创造从税收来源地角度对税收管辖权进行补充调整，为当下的国际税制提供新的税制原则和规范框架。

---

<sup>①</sup> OECD 于 2013 年在圣彼得堡会议中发布的《税基侵蚀与利润转移计划》

### 2.3.3 税收管辖权理论

税收管辖权是一国在国际税收领域所拥有的主权，国际社会普遍认可两大税收管辖权，即“属人原则”和“属地原则”。这两大原则共同构成了国际税收体系的基础，为各国在税收事务上提供了明确的指导。“属人原则强调一国对其居民或公民的税收管辖，即征税权仅限于本国居民或公民；而属地原则则侧重于一国在其领土范围内的税收主权，即征税权仅限于本国领土范围。<sup>[30]</sup>前者属于国内法上的税收管辖范畴，后者则属于国际法上的涉外税收管理问题。基于这两项基本原则，各国已经发展出三种不同类型的税收管辖权，分别是公民管辖权、居民管辖权以及地域管辖权（也被称为来源地管辖权）。

公民管辖权即由一国政府征收该国境内纳税人应缴纳的税款所产生的管辖权。在公民管辖权的定义中，公民是指那些拥有自己国家的国籍，并依据本国的法律来享受权益和承担相应责任的个体。它包括居住国国民、外国公民和外国人三个层次。

在居民管辖权范围内，所谓的居民是指那些根据自己国家的法律，基于住宅、住所、管理地点或其他相似性质的准则，获得本国居民身份或被正式认定为本国居民的自然人或法人实体。<sup>[30]</sup>

地域管辖权则是指一国境内纳税人在其居住地以外纳税的行为。当公民和居民行使管辖权时，这意味着他们需要为全球的收入缴纳所得税，因此这种管辖权也被称作全球税收管辖权。相较于其他管辖权，居民与地域管辖权的应用范围更为广泛。判定居民管辖权的依据主要在于确立居民身份的认定规则，各类标准由各国政府依据 OECD 范本或 UN 范本自行设定。

### 3 数字经济下国际社会与我国常设机构认定规则的现状

#### 3.1 我国机构、场所认定规则现状

随着我国对外开放政策的进一步深化，跨国公司的数量持续上升，国际投资的领域也在不断扩大。这导致了我国非居民企业税源的大量形成，跨国企业逃避税收手段愈发多样，造成我国的税收流失，损害我国的税收利益。因此，加强对税源的监控是我国应该重点关注的问题。

##### 3.1.1 《企业所得税法》及其实施条例中的机构、场所

通过对相关法律文件以及国家税务总局的相关解释进行梳理可知，法律对非居民企业的“机构、场所”这一概念进行了三轮的修订和调整，主要如图 3.1 所示。

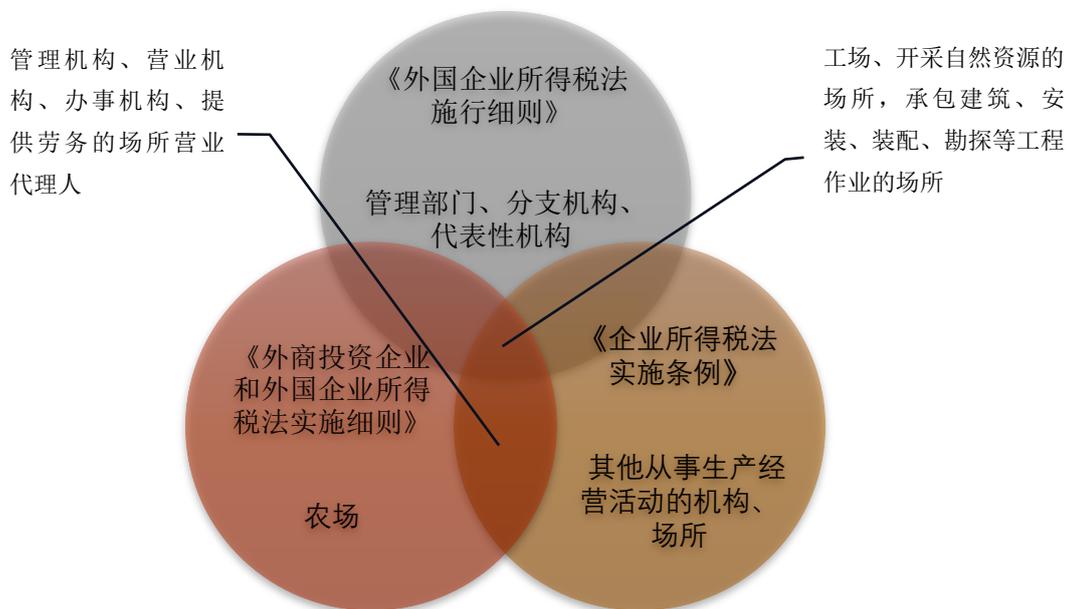


图 3.1 国内法律对机构场所的相关定义

资料来源：中国政府网

1981 年颁布的《外国企业所得税法》无疑标志着国内税法的初始阶段。随后，1982 年的《外国企业所得税法施行细则》（以下简称“82 外企税法”）对机

构场所进行了详尽阐述，明确指出外国企业若在中国境内设立机构场所或委托营业代理人从事生产经营活动，这些机构将被视为中国的税收居民。<sup>[62]</sup>税法明确机构、场所相关范围，单位营业代理人的问题。<sup>[62]</sup>1991年《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》（以下简称“91 外商法”）进一步扩大机构、场所的范围，明确任何机构或场所在生产和经营活动中所获得的收入，都应被视为为境内所得。同时引入营业代理人的相关概念，规定被外国公司授权代理的公司、企业以及其他经济实体或个体，都应被视为营业代理人。2007年《企业所得税法实施条例》（以下简称“07 企税法条”）对机构场所的定义进行正向罗列，生产经营功能作为营业利润核心更加突出。

### 3.1.2 税收协议中的常设机构

我国国内税收法律体系中，“常设机构”这一定义并未被明确提及。这个概念主要是在我国与各个国家或地区签署的税务协议中出现的。正式签订的多个避免双重征税的协议中超 105 个协议均已生效。通过对相关资料整理可知，各国税收协定中的总体结构和常设机构的总体结构都是基于“全部或部分经营活动”的经营场所，与此同时国税发第 75（2010）号令规定，中国在和其他国家或地区税收协议时，若签订的内容与中新协定内涵相同该协议应当正常运用，但是不相同的内容要以中新协定的内容为准。其中，“全部或部分经营活动”是中国税收协定的首要构成要素，“全部或者部分营业场所”则为其必要组成部分。税收协定中的条款描述与《中新协定》中的描述是一致的，并且同样适用于这一规定；如果其中有一个具体条款为两国所订，且其含义具有可比性时，可按两国条约的有关规定予以执行，否则就应以中新协定文本为准。然而，如果具体条款有所不同，那么应以中新协定的条文解释<sup>①</sup>作为最终依据。

值得注意的是，我国目前签署的税收协定中对常设机构的定义是参考了《UN 范本》和《OECD 范本》的相关规定。<sup>[85]</sup>在税收协定的条文结构设置上，与两个税收协定范本是相同的，都是在税收协定的第五条对常设机构进行定义，从而建立了税收协定层面的常设机构认定规则。<sup>[85]</sup>因此，我国可以参照两个范

---

<sup>①</sup> 2010年7月26日，国家税务总局印发了《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释》（文中简称“中新协定条文解释”）

本中关于常设机构界定标准进行分析，在不同情境下做出不同程度的选择和取舍。

### 3.1.3 机构、场所和常设机构之间的关系

机构、场所与常设机构间既相互区别又存在联系。在国内法中，对非居民企业的征税主要依据机构、场所，而常设机构则常见于国际税收协定中。<sup>[38]</sup>07 企税法条明确指出，机构和场所难以局限于“进行生产和经营活动”的目的，并强调商业活动具备盈利性质。相较于税收协定中提到的常设机构，在我国现行法律体系下，机构、场所的定义更为广泛，满足国内法律规定的机构、场所定义并不意味着它们一定能被视为国际税收体系中的常设机构。如机构、场所与常设机构所遵循的非辅助性和准备性的活动准则有所不同，前者概念更加宽泛，无需满足持久性与固定性要求，不受辅助性或是准备行活动限制，亦没有豁免规则，后者更加注重盈利场所对企业利润的创造程度，而不是要求该场所直接创造利润。其次，我国现行的相关条例主要列举了传统交易模式下的实体公司营业场所，没有明确的正向规定，这导致在数字经济背景下，新型业务难以适用，进而可能引发常设机构的不确定性，最终导致税务损失。

当一国与我国签订双边税收协议，且该国的企业在中国也签署了相关协议，并以非居民身份在中国经营，若其设立的机构或场所构成常设机构，则其在中国境内及境外的相关收入均需按 25% 的税率缴税；<sup>[27]</sup>若该企业在中国未设常设机构，但获得了与机构或场所相关的收入，则无需缴税。对于未与中国签订税收协议的国家，其在中国设立的机构或场所的收入，同样需按 25% 的税率缴税；<sup>[27]</sup>而对于与机构或场所无实际联系的境内所得，则按特定项目单独计算税额，并适用 10% 的税率。另有规定的，依照规定执行。

我国大多数税收协定中的代理型常设机构规则与《税收协定范本（2010）》一致，但国税发[2010]75 号文件的解释仍显模糊。国内法对于佣金代理人的认定也存在不确定性，因此，我国在代理型常设机构的法律框架方面仍需完善。

## 3.2 国际社会对常设机构认定规则的实践情况

### 3.2.1 BEPS 行动计划七对“常设机构”规则修订

BEPS 行动计划由 G20 集团领导人背书并委托 OECD 组织推进的国际税改项目，BEPS 行动计划要求对常设机构的定义以及相关注释进行修改，防范企业针对现有的常设机构定义使用的某些规避常设机构的手段，作为 BEPS 行动计划工作成果，“BEPS7”对《OECD 范本》第 5 条常设机构定义提出了有针对性的修订意见<sup>①</sup>，该计划的核心目标在于修正现行常设机构定义规则中存在的不足，通过调整特定活动的豁免规定、完善代理人条款，从而降低跨国公司故意规避常设机构身份的风险，进而保护各国的税基安全。“BEPS7”的修订建议具有很强的针对性和较小的修改范围，常设机构的基本概念并未发生变化，其主要目标依然是抑制相关的避税行为。同时独立地位代理人的豁免规则规定，只有非独立代理人才能构成代理型常设机构。同时，为了防止利用佣金代理型常设机构逃避税收而导致的不公平待遇，该修正案将进一步限制佣金代理型常设机构的适用情形。

### 3.2.2 新联结度规则

经济关联理论必须与时俱进，甚至可能需要经历一次颠覆性的全面革新。税收联结度规则是一国行使征税权的基础，作为近些年出现的新联结度规则，其代表性理论观点有以下几方面：

其一，OECD 提出的虚拟常设机构。<sup>②</sup>主要含三种模式。模式一——非居民企业通过服务器和数字服务平台在市场国运行，并达到一定数量的用户规模和交易额，则表示非居民企业与市场国有实质经济联系，以此构成虚拟固定场所常设机构，但是该方案并未完全突破常设机构的影响，只是用物理服务器代替物理常设机构。<sup>[53]</sup>模式二——设立虚拟代理常设机构，跨国企业利用数字服务平台完成交易，市场国可以对数字平台作为中间代理人平台所获得的佣金收入

<sup>①</sup> 各国在税收协议的磋商中普遍以经合组织税收协议模板为蓝本

<sup>②</sup> <https://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>.

征税，但是无法对于数字化平台直接向客户收取的广告费收入，线上服务等非佣金收入征税。模式三——建立本地商业存在。对于一些满足时间、交易额、活动标准的数字界面判定为本地商业存在常设机构，只要境外企业通过数字平台（如 App 或网页）在市场国获取经济利润就在市场国构成虚拟常设机构。该模式既可以对佣金收入征税，也可以对非佣金收入行使征税权。

其二，OECD 发布的 BEPS 第一项行动计划中提出的显著经济存在。<sup>①</sup>这是一种新联结度判定，只需运用收入指标、数字化指标和用户指标综合衡量。当非居民企业借助科技或其他自动化工具，对某国经济产生了具有实质意义且有显著的影响时，即可认定该非居民企业在该国构成了显著的经济存在。显著经济存在不再强调物理场所的要求，成为衡量市场国是否能对非居民企业征税的标准。

其三，欧委会的提出显著数字存在。<sup>②</sup>与显著经济存在类似，都是构建新型联结度标准的尝试。然而，在判定标准上，显著数字存在与显著经济存在有所不同。显著经济存在采用的是“与”的判定方式，即需要同时满足多个条件；而显著数字存在则采取“或”的测度，只要满足用户数量、收入规模或合同数量这三大门槛中的任意一个即可。这一差异使得显著数字存在在衡量数字经济活动的影响时更加灵活和实用。

### 3.2.3 支柱一规则

二十国集团（简称 G20）委托经济合作与发展组织（简称 OECD）建立了包容性框架，提出了应对数字经济发展带来的税收问题的“双支柱”解决方案。在 2021 年 10 月 8 日，超过 130 个包容性框架的成员共同签署了《关于应对经济数字化税收挑战的“双支柱”方案声明》，这一举措标志着各成员在应对经济数字化税收挑战方面，就“双支柱”方案达成了广泛的共识。此举体现了国际社会对数字化经济税收问题的高度重视和共同应对的决心，对于维护国际税收秩序、促进经济健康发展具有重要意义。运行百年的国际税收规则将会被重健，全球

---

<sup>①</sup><https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

<sup>②</sup><https://taxation-customs.ec.europa.eu/>

税收治理将会翻开新篇章。

支柱一由新联结度规则和新利润分配规则构成，主要面向消费者的大型公司的利润征税权的分配问题。新利润规则的核心是利润额 A 规则。利润额 A 是针对数字化经济挑战的主要应对方案，其发布改变了 OECD 以往生产创造价值的理念，明确消费也同样创造价值。利润额 A 以 200 亿欧元的销售收入、10% 的销售毛利率作为门槛标准，大约全球有 100 家企业被纳入，若是能顺利实施，2030 年销售收入门槛将下调至 100 万元，届时有更多跨国公司纳入其中。根据利润额 A，若全球营业额超过门槛标准，即使市场国未设立常设机构，市场国也可以对剩余利润 25% 的征税权参与分配。支柱一用对市场国经济构成“显著且持续参与”新联结度规则取代“常设机构”联结度规则，以此为市场国分配新征税权。新联结制度打破了传统常设机构的制度限制，当数字企业通过互联网平台与其他国进行交易往来时，不再受“实体存在”的限制，只要在市场国产生显著且持续的经济联系，市场国就有对其营业利润征税的权利，有效堵塞跨国公司利用“常设机构”人为避税的漏洞。

## 4 数字经济下常设机构认定规则案例分析——以戴尔为例

### 4.1 戴尔公司基本情况介绍

戴尔公司总部设立于德克萨斯州奥斯汀（Austin），于 1984 年由迈克尔戴尔创立。主要经营产品除了家用和办公电脑外，还包括服务器、数据存储设备以及网络设备等。

戴尔公司利用直销模式迅速占领市场，戴尔公司依靠互联网技术，通过构建一个直接与用户连接的平台，根据客户的需求将生产的配件明确标价供消费者选择，消费者根据所需在线向戴尔公司提交订单，戴尔公司在收到订单后，按照客户的需求进行产品组装，然后将其送到终端消费者手中，戴尔公司的直销模式做到了没有中间商，没有库存积压，大大提高了产品的性价比。此外，戴尔公司利用互联网交易，扩大直销商品的交易范围，突破地域限制，提高商品的市场占有率。

### 4.2 戴尔案件起因及争议焦点

戴尔公司随着业务的扩大，开始在全国进行布局，并寻求税务架构的创新，2000 年在爱尔兰注册成立居民公司戴尔产品有限责任公司（以下简称“Dell Ireland 公司”），Dell Ireland 公司的主要任务是面向西班牙等欧洲国家销售 PC 及计算机系统，Dell Ireland 公司在西班牙经销业务主要包含两个方面：一种是在西班牙成立子公司 Dell Spanish 公司，负责在西班牙境内销售戴尔公司相关产品与其他工作（如物流、仓储、推销、售后服务，业务管理等等）。随着业务扩大，戴尔集团决定由 Dell Spanish 公司集中管理西班牙客户业务，并签署委托代理协议（commissionaire agreement），由 Dell Spanish 公司以自己的名义和客户签订销售协议，但是风险和责任由 Dell Ireland 公司承担，这种销售模式直接将市场国的直接销售行为变为代理销售，通过佣金代理模式，欧洲国家大部分市场利润直接进入爱尔兰，享受爱尔兰的低税率以及当地的税收优惠政策，Dell Ireland 公司根据西班牙市场销售收入的 1%比例支付佣金费用。另一种是通过 Dell Ireland 公司的网页进行广告推广，并在爱尔兰的在线平台上向其他小型客

户进行销售。为了更好地开展电子商务活动，Dell Ireland 公司特别雇佣了 Dell Spanish 公司的员工，根据西班牙的市场需求，定期更新其网络内容，并将其托管在位于西班牙的服务器上。Dell Spanish 公司与 Dell Ireland 公司销售关系图如图 4.1 所示。

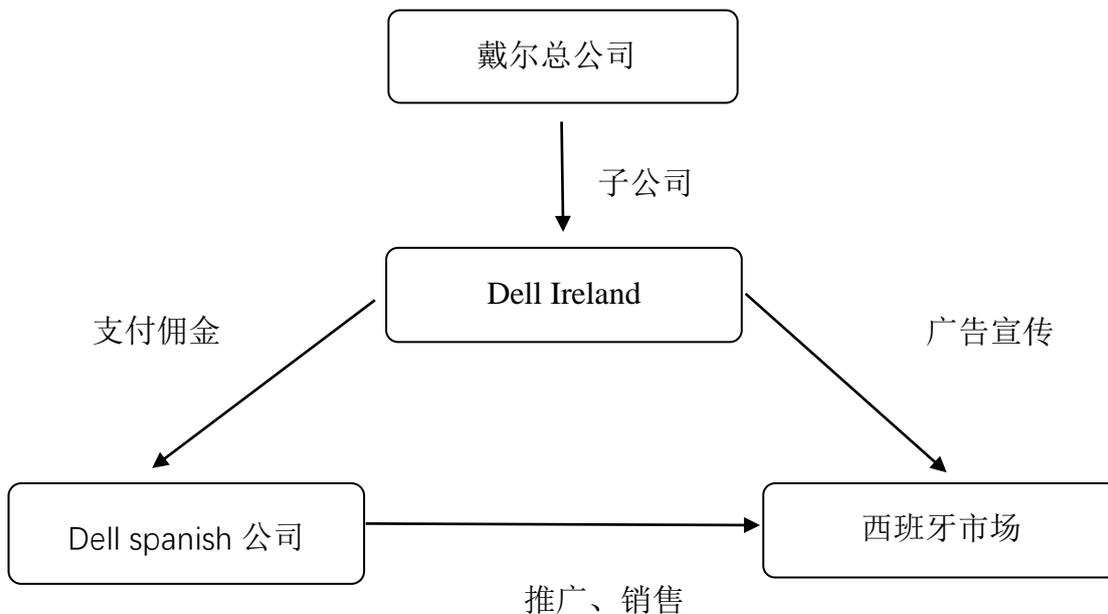


图 4.1 Dell Spanish 公司与 Dell Ireland 公司销售关系图

2005 年西班牙税务局对 Dell Spanish 公司的 2000 年—2003 年度纳税情况进行审查，经调查，西班牙认为 Dell Spanish 公司为实质控制者，构成西班牙常设机构，应该就 Dell Spanish 公司在西班牙的销售行为进行纳税，为此爱尔兰公司表示不服，并提起诉讼，对此戴尔公司认为：1) Dell Spanish 公司是营业场所的所有权人，不受 Dell Ireland 公司支配，不满足固定经营场所的条件因此不构成场所型常设机构。2) Dell Spanish 公司都是以个人名义对外签订合同，Dell Ireland 公司不是合同主体，对 Dell Ireland 公司没有约束力，故不构成代理型常设机构。3) 西班牙税务局将服务器作为纳税实体不符合税收协议要求。

### 4.3 戴尔案法院判决分析

2012 年西班牙中央法庭进行了初审判决支持了西班牙的裁决，判定 Dell

Spanish 公司的线上网站构成 Dell Ireland 公司的虚拟常设机构，理由是 Dell Spanish 公司以自己的名义签订的合同，但是代表 Dell Ireland 公司的利益，且 Dell Ireland 公司可以完全控制和监督 Dell Spanish 公司，所以应构成 Dell Ireland 公司的常设机构。二审法院推翻一审判决，认为网站是无形的，也不满足固定性的要求，不能构成常设机构。2016 年西班牙最高法院<sup>①</sup>对上述两种活动是否构成常设机构发布裁决，并基于事实支持了西班牙税当局的裁定。

### 4.3.1 构成场所型常设机构

西班牙最高法院认为 Dell Ireland 公司通过 Dell Spanish 公司向西班牙客户进行销售，符合常设机构固定场所的概念，此外委派长期生活在西班牙的西班牙居民对网站的服务器进行日常的维护与运营。与此同时，该网站员工还负责接收并发送货物。当消费者在网站上下订单时，员工需要负责包装相应的产品，并指派国内的运输公司将这些产品送到消费者指定的地方。同时，网站还提供在线支付、订单确认与处理以及其他相关功能，以保证顾客能够快速获得所需的产品。此外，该网站在西班牙的工作人员也负责了包括宣传、仓储、物流服务、售后服务、偿付能力和信用控制在内的多个方面的工作。在这些工作中，Dell Ireland 公司提供着所有必要的技术支持。虽然 Dell Ireland 公司的员工在爱尔兰通过其网站向西班牙的客户推销产品，但实际上 Dell Spanish 公司的员工在西班牙境内负责完成了上述的实体业务。这意味着，Dell Ireland 公司利用 Dell Spanish 公司这一经营实体在西班牙的固定场所为戴尔集团的利益进行了一系列从推广到售后服务的商业活动。无论 Dell Spanish 公司是否以 Dell Ireland 公司的名义签订协议，Dell Ireland 公司都对 Dell Spanish 公司的运营具有经营权，Dell Spanish 公司应构成 Dell Ireland 公司在西班牙的经营场所，故判定其为 Dell Ireland 公司在西班牙的常设机构。

### 4.3.2 构成代理型常设机构

尽管 Dell Spanish 公司以其名义在西班牙进行商业活动，但它与 Dell

---

<sup>①</sup> Spain vs. Dell, June 2016, Supreme Court, Case No.1475/2016.

Ireland 公司之间仍然有着紧密的联系。Dell Spanish 公司依照 Dell Ireland 公司的指示行动，由 Dell Ireland 公司确定商品的定价及佣金，Dell Spanish 公司需定时向 Dell Ireland 公司报告，Dell Spanish 公司购买某种产品或是张贴广告，必须获得 Dell Ireland 公司的正式授权。Dell Ireland 公司有权检查 Dell Spanish 公司的记录和场所、控制知识产权等，客户在 Dell Spanish 公司和 Dell Ireland 公司之间存在混淆，因此西班牙税务局认为 Dell Spanish 公司应当视为 Dell Ireland 公司的非独立代理人，并被视作 Dell Ireland 公司在西班牙的常设代理机构。

## 4.4 数字经济下常设机构认定规则存在的问题

国际税收规则适用经济关联理论与税收管辖权理论划分征税权，数字经济背景下，常设机构的认定规则仍然存在问题，很多跨国企业利用原有的联结度规则进行避税，规避成为东道国的常设机构，损害东道国的利益。

### 4.4.1 数字经济下场所型常设机构认定规则存在的问题

#### (1) “实体存在”很容易被规避

传统型常设机构的设立是基于实体经济的背景，跨国企业若想实现跨国经营，必须要建立实体经营场所，只有这样，它们才能更直接地进入其他国家的市场，从而更便捷、更快速地为外国消费者提供产品和服务。在戴尔案件可以看出数字经济的发展对常设机构传统认定规则影响很大，在数字经济背景下，数字企业运营更多依靠互联网技术，通过远程操作即可创造利润，而不是完全依赖于实体经营场所。戴尔的在线交易打破了地理概念和国界的限制，使得经营场所的定义变得模糊，难以满足传统常设机构的需求。再加上戴尔公司在销售实体产品外还包含互联网虚拟产品和服务，通过线上快速完成交易，这也使税务机关无法按照传统常设机构规则对跨境的虚拟交易进行定性，将其经营活动认定为构成常设机构的条件。因此，Dell Ireland 公司拒绝承认 Dell Spanish 公司是一个常设机构，以此来规避西班牙税收居民的身份。

由于销售活动是依靠服务器在无形的电子空间完成的，关于服务器是否应被视为纳税实体或网站是否应被视为传统意义上的场所型常设机构，各国意见并不统一。<sup>[55]</sup>在美国，搜索引擎网页和服务器均属于常设实体，但二者在性质

与功能方面有很大区别。关于这一点，OECD 曾经进行过深入的探讨，而 2010 年的《OECD 协议》中的注释明确表示，搜索引擎的网页并不被视为物理实体；在电子商务环境中，电子商务网站不构成虚拟经营实体。当服务器实体满足特定的条件时，它可以被视为一个常设机构。由于服务器受到企业的控制并且必须保持稳定，导致衍生出数字经济资产的确权问题，数字经济企业进行国内交易时，确权资格问题相对容易解决。从本质上看，这种判断符合我国现行税收法律制度对常设机构的界定要求，即在认定交易行为时，要综合考虑交易对象的性质、交易时间的长短以及交易目的等因素。然而，当涉及到跨国交易时，由于大多数交易都是通过网络来完成的，因此在确定交易主体时，尽管存在理论上的可溯源特性，但这并不能确保交易源头的真实性和可信度。因此现阶段仍然强调以“实体存在”为核心的场所型认定准则，这也为跨国公司提供了一个机会，可以通过网站远程销售商品或避免成为其他国家的常设机构。

## （2）排除性豁免规则被人为规避

在传统商业操作中，将商品储存并交付给客户通常被认为是商品销售过程中的一个辅助步骤。因此，仓库和物流设施作为支撑销售活动的重要元素，本质上更多地被看作是“准备性和辅助性”的场所，而非常设机构。然而，随着现代商业环境的演变，《OECD 协定范本》第 5 条第 4 款特别列出了一系列豁免条款。其中，前五类场所并不构成常设机构，仅当第六类场所为前五类活动的综合而设立，且其所有活动均属于预备性或辅助性时，才可能涉及常设机构的认定。此外，对于这些场所中的特定活动也未做具体规定。例如，专为存储、展示或交付本公司的库存商品而设的场所，并没有明确规定所列的活动必须是预备性或辅助性的。

当非居民企业的收入与其收入来源国之间存在紧密的实质性联系时，能够明确收入来源国的税务管理权，这也是特定活动的豁免原则得以实施主要原因。因此，特定活动豁免是常设机构原则在特定领域内的具体化。当非居民企业只在其来源国进行预备性或辅助性的商业活动，而这些预备性或辅助性活动本身并不足以证明该企业与来源国之间存在不可分割的实质性联系时，即便这些非居民企业有固定的经营地点，也不能将其视为常设机构并对其征税。

Dell Ireland 公司利用电子商务平台向西班牙境内销售货物，在西班牙的整

个交易流程仅包含线上提交订单和货物交付，货物销售仅通过网站完成，而实际的商品交付则是由 Dell Spanish 公司来完成的。Dell Ireland 公司认为在这种情况下该公司并无必要设立任何分支机构来管理货物的仓储和交付。此时，Dell Spanish 公司表面看仅体现为货物储存和交付的场所。因此 Dell Ireland 公司认为其不构成西班牙的常设机构。但是在数字经济背景下，货物的储存和交付实际上是跨国企业在客户所在国进行销售活动的关键环节，而非仅仅是一个辅助性的活动。

根据传统场所型常设机构的定义准则，那些专门为存储和交付目的而建立的场所，由于它们本身并不属于常设机构的管辖范围，即使它们所进行的活动不是准备或辅助的，市场国也因此无法对这些场所的相关利润进行征税。这也成为了跨国企业在市场国避免设立常设机构的关键策略之一。此外跨国企业可采用“业务拆分”等方式将自身的业务以一种独立形式与其他企业分离开来，从而获得一定的独立性。

#### 4.4.2 数字经济下代理型常设机构认定规则存在的问题

传统商业模式下，企业通过代理人或是雇员签订合同，同时在企业和客户之间建立具有法律效力的权利和义务，若代理机构从事直接代理活动则会被判定为常设机构。

在此种标准下，Dell Ireland 公司通过与 Dell Spanish 公司签订佣金代理协议的方式，规避构成西班牙的常设机构。Dell Spanish 公司以其名义在西班牙订立了一份合同，尽管它事实上代表 Dell Ireland 公司出售产品，但是并没有形成 Dell Ireland 公司常设机构，因为该合同不是以 Dell Ireland 公司名义订立的。与此同时，因为 Dell Spanish 没有自己出售的商品，所以出售该商品所得的出售利润不必向西班牙缴纳税款，而只需要对所得代理费缴纳税款。然而实际上 Dell Spanish 公司对客户和 Dell Ireland 公司之间成立合同其主要作用。Dell Spanish 公司并未对这些合同进行实质性的修改，但是 Dell Spanish 公司无权对合同进行实质性的修改并不意味着 Dell Spanish 公司代表 Dell Ireland 公司所进行的商业活动没有直接导致合同的成立，实际上，让客户接受标准合同条款，是客户和 Dell Ireland 公司合同成立的重要一环。

## 4.5 案例总结

本案例中，戴尔公司作为一个庞大的跨国企业集团，其组织结构相当复杂，并且拥有丰富的税务规划经验以及一定程度的税务风险管理意识。在经营活动中，戴尔即通过各方协定的安排，掩盖了其事实上对场所的支配权，利用税收漏洞侵害了国家的利益，从而实现了避税的目的。

按照实质课税的原则，来源国的税务部门不应仅通过外部方式来决定是否对非居民企业征税，而应深入了解其背后的经济实质，基于其实质进行征税。面对企业集团关联方通过不能真正反映交易性质的协议转移职能和风险的安排，在处理此案时，西班牙当局并未运用转让定价或常规的反避税策略来进行税收的调整，而是选择了对常设机构的相关规定进行了一种更为宽泛且灵活的诠释方式。<sup>[21]</sup>这种方法有助于将戴尔集团实质性经营活动的职能模块正确分配，确保归属于西班牙的营业利润得到合理计算，从而有效应对避税行为并保障本国税收管辖权的实现。

本案的争议过程也与国际税收规则改革紧密相关。在十年争议期间，国际税收规则经历了多次改革，与本案的时间线存在多处重合。这种互动关系在两个方面尤为显著：其一，西班牙税务局的观点在 OECD 的新规则中得到了吸纳；其二，随着 BEPS 行动的逐步深入，西班牙法院的态度也日趋坚定，最终依据最新的规定对本案件作出了裁决。<sup>[80]</sup>本案为我们提供了深刻的启示：在判断非居民企业是否构成常设机构时，我们必须强调对其经济实质的精准把握。同时，加强国际反避税税收监管，维护本国的税收权益也至关重要。

## 5 数字经济下构建我国常设机构认定规则的设想

### 5.1 数字经济下构建场所型常设机构认定规则的设想

为了对数字经济合理征税，需要对传统常设机构规则的某些要素加以修订，参考“BEPS 7”计划，在常设机构的定义中增加对人为规避行为的应对措施，可以有效地规范实践中常见的活动拆分、佣金代理人等避税策略。鉴于我国是成文法体系的典型代表，若要将这些国际经验转化为国内法律实践，我们需要对国内企业所得税法或税收协定进行相应的修改。<sup>[54]</sup>

#### 5.1.1 有形场所的解释性重塑

非居民企业利用数字经济的优势，在市场国家设立专门的网站进行跨境经营已成为常态。其中，网站和服务器作为网络平台的核心要素，对于企业的业务运营至关重要。尽管网站常被视作无形的实体，难以直接认定为常设机构，但其在企业日常运营中的稳定性和功能性不容忽视。本文认为跨国企业集团在开展网上盈利活动时，为了保证业务活动的正常进行，企业有必要每日维护网站的稳定性，以确保用户能够获得优质的使用体验，为此，企业会采纳多种策略来确保网站的稳定运行。除此之外，网站的本质表明了它在网络空间中的明确地位。企业为确保用户获得良好的使用体验，会投入大量资源维护网站的稳定运行，这体现了网站作为公司外部经营通道的重要性。其内涵与实体地点具有相似性，因此将网站纳入常设机构的判定标准具有合理性，也更能反映新商业模式的实质。

至于服务器的固定性问题，根据《OECD 范本》对场所型常设机构的定义来看，某些设施或设备的位置并不总是固定在一个特定的地方，这并不意味着这些设施或设备是不断移动的，即不应与不断移动的状态相混淆。在判断服务器是否符合固定规则时，应基于实际情况和逻辑进行。

无论是国内税法还是国际税法，“场所”一般是指有形存在，不包含无形存在，可以通过一定的解释消除有形存在的局限性，使无形存在融入“场所”之中。通过对常设机构概念的历史发展进行梳理，我们可以发现“场所性”规则不是凭空想象的，本质上是真实商业模式的真实反映，而在数字经济时代，我们也需

要对“场所”概念进行更新和拓展，以更好地反映新型商业模式的真实情况。同理，基于数字经济下“场所”概念也应该相应的扩充到无形存在，考虑对场所的定义中增加“服务器”和“网站”的相关定义，以适应新型商业模式的需求，确保税收制度的公平性和有效性。

### 5.1.2 增加准备性或辅助性活动实质测试

对于常设机构的某些豁免条款可能带来税基侵蚀，因此，这些豁免条款不应再被简单地看作是准备或辅助的，而应进行相应的测试。通过测试该机构在企业的运行发展的所发挥的作用、是否是其关键组成部分，并在确认经营活动具有这些准备或辅助条件后，才能适用这些条款。

一方面，在实践中，我们需要根据实际状况进行分析。如果某个场所的经营目标与公司的目标相吻合，或者执行该活动需要大量的资金和人力，此时就不认为是准备或辅助性。另一方面，为应对当前形势的变化与需求，我国有必要对收入来源的划分标准和依据进行适时的调整和完善。在此过程中，我们可以借鉴美国的先进立法技术，对“实际联系”这一概念在国内税收门槛中的具体含义进行明确界定。具体而言，我们可以通过资产测试和商业活动评价，来判断收入是否与国内有紧密关联。对形成“实际联系”的收入开展了财产管理与经营等活动测试，进一步增强了“实际联系”中收入归属规定的针对性、有效性。在美国政府的法规框架内，对涉及资产测试的商业活动进行详尽评估，是确定源自美国政府境内外各类收益（包括股票收益、利息所得、特许权使用费及租赁收入等）是否可被视为与美国政府有紧密联系的必要步骤。<sup>[39]</sup>值得注意的是，在判定外国来源收入是否与美国存在紧密联系时，美国税务部门更倾向于关注非居民企业在美国境内所设立的办公场所或固定场所在其外国收入实现过程中所发挥的实质性作用。这种实质性作用的考量，有助于更为精确地界定收入的来源和性质。对此，我国可以考虑将“07 税法条例”中关于财产的规定进一步细化为资产测试，并将中新协定条文解释中对相关活动的规定扩展为经营活动测试。这将为正确地将实际联系所得归属于相应的机构或场所提供有力的技术支撑。<sup>[39]</sup>

另外，还需根据不同国家对跨国企业及其关联企业的监管政策差异，确定

是否允许对跨国公司及其关联企业进行实质性审查。经过对新时代商业模式的深入研究，“BEPS7”的修订提议重新界定了准备性和辅助性活动的界限，这使得豁免条款的执行变得更为严格，并为各国政府提供了更多的选择余地，使其在实际操作中更具适应性。

### 5.1.3 确立统一集合认定模式下的反拆分规则

尽管现有的税收协定和国内法对排除和豁免规则做出了清晰的界定，但在反拆分规则方面却鲜少触及。这一现状可能导致企业在经营活动中人为拆分以规避税收责任，从而引发税收制度的漏洞和不公平现象。

在国内法律体系中，仅对“准备性与辅助性”活动进行了深入测试<sup>①</sup>。文件要求对各固定营业场所进行独立评估，如果某一营业场所的资产和人员数量满足“显著比例”的标准，则会被认定为常设机构。<sup>[74]</sup>通过对相关规范性文件的研究，我们可以发现，税务部门在评估时，往往倾向于将同一企业下的各个营业场所视作孤立的考核对象，这种做法忽略了不同营业场所之间可能存在的业务协同和互补效应。故而，当企业出于避税等目的，人为地将原本一体的经营活动进行拆分，导致每个拆分后的部分在形式上均符合“准备性与辅助性”活动的判定标准时，依据现行的税收法规，这些拆分后的活动往往难以被认定为构成常设机构。<sup>[74]</sup>这种局限性可能导致对常设机构认定的不准确和税收规避的可能性。例如，在戴尔案中，Dell Ireland 公司负责公司产品的推广和销售，Dell Spanish 公司负责同类产品的相关货物的仓储。在深入剖析仓库的仓储行为与办公室销售行为之后，我们不难发现，仓储行为并非仅起辅助性作用，而是作为销售流程中的核心前置环节，在整体业务流程中具有不可或缺性，其重要性远超表面所见。

因此，为了应对企业为规避常设机构认定而人为拆分经营活动的现象，本文提议增设反拆分条款。具体而言，若企业拆分后的行为与主营业务合并后，性质发生显著变化，则应直接判定该行为构成常设机构。<sup>[74]</sup>对于分拆为多个机构的情况，应采取统一的集体认同模式，综合考虑各经营场所的协同效应。

---

<sup>①</sup> 国税发〔2010〕年75号文和国税发〔2006〕年35号文

## 5.2 数字经济下构建代理型常设机构认定规则的设想

在戴尔案的裁决中，爱尔兰和西班牙签订的税收协议对常设机构的描述是以 OECD 为模板，因此按照税收协议 Dell Spanish 公司应视为西班牙的非常设机构。然而，西班牙的司法机构，遵循“实质重于形式”这一核心原则，对“以企业名义”的界定进行了更为广泛的解读，从而扩大了非独立代理人的定义范围。另外，中国与德国所达成的税收协定在修订第 6 款时，对独立代理人的定义进行了更为严格的界定，使其范围有所缩减。值得一提的是，在 2016 年 7 月 4 日，中国与罗马尼亚共同签署的新税务协议中，同样对代理人的身份做出了明确界定。该协定规定，那些主要或几乎仅代表一个或多个与其紧密关联的企业的人，将不被视为拥有独立地位的代理人。这一规定旨在更精确地界定代理人的身份，确保税收协定的公平性和有效性。

针对我国在国际税收协定中关于代理人身份的界定问题，可以参考“BEPS7”相关建议，在讨论独立代理人的豁免条款时，对“以被代理企业名义签订合同”条款进行较为宽泛的解释：只要代理人签署的合同涉及被代理人的财产或服务，并且合同对被代理人有实际的约束，那么就可以确定代理人具有以被代理企业名义签署合同的权利。如果将该条款作为独立代理行为来处理的话，就能使代理人与第三人之间的法律关系得到明确界定。“BEPS7”特别强调了紧密关联方的存在，并明确指出，如果代理人是特定的或几乎代表一个或与其关联的公司，换句话说代理人与代理企业签订合同不直接导致被代理企业与其订立合同的第三方负有法律责任，但又涉及财产所有权或使用权的转移时对于代理人的界定，那么他们将不再被视为独立代理人。在 2017 年修订后的《OECD 范本》里，代理人的相关条款也进行了与 BEPS 行动计划相似的调整，这进一步扩展了“以被代理人企业名义签署合同”的定义，并引入了独立代理人的例外情况。

## 5.3 构建我国常设机构的认定规则的常规设想

### 5.3.1 统一常设机构的概念

通用型常设机构认定规则应坚持公平、公正、透明和可预测的原则。这意味着认定规则应对所有企业一视同仁，避免任何形式的歧视或偏见。国内税法

和国际税法概念存在差异，增加了常设机构认定的复杂性，致在实际操作过程中，那些未与我国签订税收协定的外国企业更易受到不公平待遇。目前，我国也尚未出台有关常设机构问题的专门立法，而只是将其作为一项基本原则规定在税收法律协定中。为此，有必要对国内法和国际税收协定中对常设机构的定义进行统一，使常设机构规则在我国真正地得到广泛应用。

如前所述，与税收协定中的“常设机构”相比，目前的国内法律对“机构、场所”的界定更为宽泛。在这种情况下，国内法院可以根据不同的标准来判断是否构成常设机构。因此，在满足国内法律规定的特定机构或场所，并不意味着它们一定能被视为国际税收体系中的永久性机构。值得注意的是，我国的处理方式是对每一起案件进行独立的判定，这显然是对司法资源的极大浪费。<sup>07</sup> 企税法条中详尽阐述了“机构、场所”的定义。不过，值得注意的是，国税总局在随后发布的国税发〔2010〕年 75 号文件和国税发〔2006〕年 35 号文件中，均选用了与税收协定相吻合的“常设机构”这一术语。为确保资源得到优化配置、政策执行高效无误，以及法律条文之间的内在一致，我们应努力使相关规定与税收协定的内容保持高度一致。在制定相关法条时，我们应借鉴并采用一般性定义、具体列举及例外规定这一立法模式，从而制定出统一、规范且符合实际需求的法规。根据我国现行法律制度，对机构、场所等的调整一般是通过全国人大制定或者由国务院批准后再公布施行。关于具体的修订方法，尽管当前关于“机构、场所”或“常设机构”的规范性文件在效力层级上均相对较低，但若直接对《企业所得税法》中的相关条款进行优先修改，仍需谨慎权衡，其修订过程和复杂性都远远超过其他规范性文件。在这种情况下，我国税务机关有必要根据实际需要制定一个具有针对性的实施方案。

因此，从实施计划的实用性和效率角度考虑，国家税务总局可以首先以部门规定的方式进行直接的修订或提供附加的解释，作为常设机构原则应用的缓冲措施，同时也需要制定相应的立法修订流程。此外，我们可以参考法国与其他几个国家达成的关于税务协议的特别条款，在税收协议中，通过备忘录、议定书等方式明确指出常设机构能够增强国内税务部门的征税权限。

### 5.3.2 协商谈判修改税收协定

常设机构条款作为双边税收协定的核心组成部分，其重要性不言而喻。在将《OECD 范本》与《UN 范本》的修订内容融入我国双边税收协定的进程中，我们应以开放的视角，结合我国实际国情，不断吸纳国际税收改革的新动态和关于常设机构的最新共识。

当前，我国在国际市场竞争中已展现出吸引外资与对外投资并重的态势，因此，片面强调地域管辖权或居民管辖权已不合时宜。在审视 UN 范本对地域管辖权的过度侧重时，我们应审慎评估，避免盲目跟从。修订双边税收协定更需秉持开放与包容的态度。在与各国（地区），特别是“一带一路”沿线国家（地区）协商税收协定的修订事宜时，我们应立足长远，不局限于短期利益。在应对 BEPS 问题的背景下，若相关修订能有助于我国企业在海外实现税务合规，促进与东道国的经济合作，并推动国内相关产业的发展，我们应积极支持对更多双边税收协定中的常设机构条款进行必要的修订。

对于那些还未签署多边公约的签约国，鉴于谈判的复杂性和挑战性，以及签约国的数量庞大，各国在具体的细节要求上都存在明显的差异。因此，与所有国家同时进行双边谈判的可能性相对较低，双边谈判处于不利地位。为了避免不必要的损失，各缔约方可通过签订税收协定来达到各自利益最大化的目的。鉴于税收协定修订的紧迫性和重要性，应优先进行双边磋商。然而，我们也必须正视磋商谈判可能带来的长期性和复杂性挑战。因此，中国可考虑预先拟定修正案草案，并邀请部分国家单独或集体讨论这些规则的合理性，以期达成初步共识。待时机成熟后，我们可以将这些共识汇总成多边议定书，进一步推进税收协定的修订工作。

鉴于我国的税收协定在法律上具有比国内法规更高的效力，修改协定不仅涉及大量时间、精力和资金的投入，还可能对长期税收环境产生深远影响。因此，我国在选取修改对象及内容时，必须保持谨慎态度，确保每一步决策都经过深思熟虑，以维护税收协定的稳定性和权威性，同时促进国际税收合作的健康发展。<sup>[25]</sup>

### 5.3.3 设立灵活的联结度标准

建立通用性常设机构规则还需要参考国际社会的最新动态和实践经验。通过借鉴其他国家或地区的成功做法，我们可以进一步完善和优化我国的认定规则，使其更加符合国际税收合作的趋势和要求。在现行的国际税收规定中，来源国对于获得收入拥有税收管辖权的基础仍然是跨国公司在该来源国实际存在的“场所”。然而，在数字经济时代，这一规定已不再适用，由于缺乏有效的征税规则导致各国纳税基础受到严重侵蚀。尽管“BEPS 7”对常设机构的定义进行了一定的调整，但其核心理念仍未完全跳出原有的框架范畴，与此同时，国际税改的整体趋势也在悄然发生变化，从过去着重构建“虚拟常设机构”的概念，逐渐转向强调“显著经济存在”的重要性，从积极意义上来说，各国已经意识到国际税收管辖权规则已经不适用于数字经济下跨国企业的新商业模式，并积极寻求集体性变革来维护自身的税收利益。基于短期考虑，我国可以借鉴“BEPS 7”中 OECD 修改建议对我国常设机构进行适当修改，但是从长远来看，仅仅对常设机构定义进行小范围的调整，只能解决部分问题，而无法从根本上解决市场国征税的深层次问题，因此应当建立新联结度规则。

国际社会都在积极探索重构常设机构概念，对此一些国家为了维护本国税收权益，基于建立新联结度规则思想，提出对大型跨国数字企业的毛收入，提议征收如数字服务税和平衡税这样的单边税收措施，如法国、英国、匈牙利等国对数字经济税收征管采取了较为积极的策略，对大型跨国公司征收数字服务税，有效探索了数字经济的税收规则和商业模式。但是数字服务税的计税依据为营业收入，偏离了企业所得税的概念，并且未能考虑低或无营业利润与亏损跨国企业的税负压力；用户参与是否产生了价值，价值大小如何衡量并没有明确的计算标准。各国提出的单边措施一定程度上维护了本国的发展利益，但同时也将阻碍营商环境优化并可能引发贸易报复，特别对于我国来说利大于害，我国是数字出口大国，根据税收公平原则，数字税作为一种新的税种，其针对的对象既包含居民企业也包括非居民企业，若是开征数字服务税则会使本国居民企业在缴纳企业所得税的基础上再交新税，增加企业税收负担。

为确定其征税权，来源国亟需确立一套新标准。在此问题上，“虚拟常设机构”概念是对既有标准的延伸，将其触角延伸至互联网领域，涵盖多数数字商业

模式。而“显著经济存在”这一概念，旨在通过综合考量跨国企业在特定国家境内的收入规模、客户基础等核心要素，来深入评估其与收入来源国的经济联系紧密程度。尽管这两种观点在常设机构概念上有所创新，但它们并未背离最初设立此概念的初衷。通过这些新的视角，我们得以更全面地审视常设机构在现代经济中的角色与定位。<sup>[24]</sup>在我国，《企业所得税法》中对常设机构的界定仍然停留在“物理存在”层面，因此要推动数字经济领域立法完善，可以参考国际经验，进一步明确税收管辖权。将“实体常设机构”概念外延至“虚拟常设机构<sup>①</sup>”。即通过对跨国企业收入、数字化以及用户因素综合考虑，判断跨国数字企业在中国是否产生显著且有效的经济联系，若构成“显著经济存在”即使未在中国设立“实体常设机构”，也构成纳税实体。其次，非居民数字企业未设立机构场所，且收入成本难以核算，也可借鉴核定征收的核算方式，设定合理的利润率。

双支柱政策也可以很好的解决这个问题，能一定程度上解决利用常设机构定义避税的问题，支柱一用对市场国经济构成“显著且持续参与”新联结度规则取代“常设机构”联结度规则，以此为市场国分配新征税权。<sup>[29]</sup>新联结制度打破了传统常设机构的制度限制，当数字企业通过互联网平台与其他国进行交易往来时，不再受“实体存在”的限制，只要在市场国产生显著且持续的经济联系，市场国就有对其营业利润征税的权利。有效堵塞跨国公司利用“常设机构”人为避税的漏洞。第二，鉴于新的征税权是基于集团和业务线的角度来分配的，为了与“双支柱”政策更好地协同，可以考虑新增以集团和业务线为基础的应纳税所得额的核算方式。

无论是“虚拟常设机构”还是“显著经济存在”的概念，它们对现有常设机构定义的变革力度远超过“BEPS 7”对《OECD 范本》的建议。这种变革极大地增加了外国企业被认定为常设机构的可能性，进而在实施过程中引入了更多的不确定性。同时，数字经济所带来的税收挑战远不止于常设机构的规避问题，还包括收入定性、利润归属等诸多亟待解决的议题。作为数字经济的重要参与者和受益者，我国在国际税改的大潮中应充分发挥引领作用，积极倡导建立健康、

---

<sup>①</sup>在虚拟常设机构方案中，数字存在方式被分为三种类别，即虚拟的固定营业场所、虚拟代理人 and 现场商业存在。

稳定的新国际税收体系，并推动双边和多边税收合作共识的达成。通过这些努力，我们可以为国际税收秩序的稳定与发展贡献中国智慧和方案。

## 参考文献

- [1] Aitor N .Jurisdiction Not to Tax, Tax Sparing Clauses, and the OECD Minimum Taxation (GloBE) Proposal[J].Nordic Tax Journal,2021,2021(1):6
- [2] Anti-tax avoidance: MEPs call for minimum corporate tax rate of 15% - Special Committee on Tax Rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect (TAXE 2)[J].M2 Presswire,2016.
- [3] Doern berg R. Electronic commerce and international tax sharing [J]. Tax Notes International,1998,16(13):1013-1022.
- [4] González M S .ARTICLES - STATE AID AND NATIONAL JURISDICTIONS · Taxation and Limits to State Aid: the Case Law of The CJEU on Regional Selectivity and Its Application by Spanish Courts[J].European State Aid Law Quarterly,2017,16(3):340-353.
- [5] HaslehnerW ,PantazatouK ,KoflerG , et al.A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive[M].Edward Elgar Publishing:2020-06-26.
- [6] Jaehyung J.A Study on the Profit Attribution to the Dependent Agent Permanent Establishments and the Practicality of BEPS Action 7[J].Korean Journal of Taxation Research,2019,36(2):169-200.
- [7] Kavita P ,S. S Y ,Seema S .Drivers of tax avoidance by MNEs in the developing countries under the digital economy: a modified-TISM approach[J].Journal of Advances in Management Research,2023,20(5):896-919.
- [8] Kim B ,Barua A ,Whinston B A .Virtual field experiments for a digital economy: a new research methodology for exploring an information economy[J].Decision Support Systems,2002,32(3):215-231.
- [9] Macdonald-SpenceN,Latest global trends in permanent establishments[J]. TAXtalk,2019,2019(78):32-33.
- [10] Makola C .Managing permanent establishment risk efficiently[J].TAXtalk,2016, 2016(60):32-33.
- [11] Mileva A .Tax avoidance: Definition and prevention issues[J].Zbornik Radova Pravnog Fakulteta u Nišu,2014,2014(67):79-98.

- [12] Ogutt W A .OECD multilateral instrument on treaty-related BEPS measures : benefits, challenges and recommended options for South Africa and other developing countries[J].South African Yearbook of International Law,2017,2017 (1):220-265.
- [13] Permanent Establishment Issues in Indian Outsourcing Transactions[J].National Law School of India Review,2012,23(2):10-21.
- [14] Simon D.Permanent establishments: Past, present and future[J].Tax Specialist, 2019,22(3):106-113.
- [15] The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence[J]. Choice Reviews Online,1996,33(09):33-5199.
- [16]彼得·A.巴恩斯,H.大卫·罗森布鲁姆,陈新.支柱一和支柱二方案:追求尽善尽美的初衷甚好,却前路多艰[J].国际税收,2023,No.118(04):29-35.
- [17]布莱恩·J.阿诺德.国际税收基础[M].北京:中国税务出版社:2020.7,132-165
- [18]曹亚楠,王沛晗.数字经济背景下广告服务商常设机构税收规制的新发展[J].税务研究,2018(07):84-92.
- [19]陈筱芸.数字经济下常设机构规则税收问题的完善研究[D].中南财经政法大学,2020.
- [20]陈延忠.电子商务环境下常设机构原则问题探析[J].国际经济法论丛,2002, 5(01):493-549.
- [21]陈艺婧.虚拟常设机构原则在课税权判断中的应用——基于经济存在的数字化发展[J].税务研究,2021,(02):89-93.
- [22]陈友伦.应对经济数字化税收挑战的解决方案探析[J].国际税收,2023,(08): 64-68.
- [23]崔晓静,陈浩达.税法法典化视域下中国反避税体系的重塑[J].国际税收, 2023, No.118(04):36-46.
- [24]崔晓静,孙奇敏.日本线下仓库构成常设机构案法律评析[J].税务与经济, 2017(06):95-100.
- [25]崔晓静.后 BEPS 时代常设机构定义的新发展[J].法学评论,2017,35(05): 43-57.

- [26]邓成明.行政法与行政诉讼教程[M].北京:中国财政经济出版社:1999.6, 38-56.
- [27]丁宏.基于全球税制透明化的国际避税与反避税研究[M].天津:南开大学出版社:2021.12, 1-15.
- [28]范启梦.数字经济背景下常设机构规则问题研究[D].吉林财经大学,2022.
- [29]冯守东,王爱清.数字经济国际税改研究国内文献综述[J].国际税收, 2023, (01): 31-38.
- [30]高尔森.国际税法[M].北京:法律出版社:1992, 25-36.
- [31]高金平.OECD“双支柱”改革方案之国内应对[J].国际税收, 2020, No.90(12): 32-36.
- [32]高金平.常设机构的判定——新加坡 Y 公司的综合案例[J].国际税收, 2020(04): 71-74.
- [33]高金平.税收协定与国内税法的衔接之一——常设机构的类型及认定标准[J].中国税务,2019,416(05):54-59.
- [34]贺娜,李香菊.数字服务税立法研究:国别实践比较与中国政策选择[J].中国科技论坛,2022,(04):180-188.
- [35]湖北省地方税务局课题组,许建国,罗涛.常设机构课税的国际比较研究[J].国际税收,2014,(12):43-46.
- [36]胡雯.中国数字经济发展回顾与展望[J].网信军民融合,2018(06):18-22.
- [37]黄素梅.电子商务中常设机构认定标准的新发展[J].涉外税务,2006,(08):40-43.
- [38]江静,陈开平,胡小海等.非居民企业机构、场所税收管理初探[J].国际税收,2022,(11):65-73.
- [39]姜跃生.对我国企业所得税法中“机构、场所”条款的辨析[J].税务研究, 2022(09):104-112.
- [40]科尔曼·茉莉,刘奇超,陈明.经济数字化背景下常设机构的规则调整:一个总体框架[J].国际税收,2018(06):38-46.
- [41]李万甫.国际税收协定中的“常设机构”问题[J].涉外税务,1988(02):32-34.
- [42]李长健.国际经济法[M].北京:中国农业出版社:2006.8, 53-54
- [43]励贺林,骆亭安.收入来源规则:支柱一方案可行性的基石[J].税务研究,

- 2021(10): 94-101.
- [44]廖益新.多边法律工具与双边税收协定[J].国际税收,2017,No.48(06):19-24.
- [45]廖益新.论适用于电子商务环境的常设机构概念[J].厦门大学学报, 2003 (4) .
- [46]廖益新.数字经济环境下营业利润课税权的分配[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2017,No.242(04):92-101.
- [47]廖益新.税收协定中劳务型常设机构条款的适用问题[J].上海财经大学学报,2012,14(06):38-44+81.
- [48]罗翔丹,刘奇超,李垚林等.经济数字化的税收规则研究系列文章(二)印度均衡税:理论阐释、立法实践与政策思考[J].国际税收,2018(02):36-42.
- [49]马伟,余菁,洪旭.税收协定常设机构特殊性问题及实证研究[J].国际税收, 2019(02): 36-40.
- [50]毛彦.论国际税收管辖权分配中的受益原则[J].国际法研究,2023(01):85-106.
- [51]聂鸿杰,刘宏.跨国公司利用常设机构进行国际避税的可能性及其形式[J].福建税务,1998(05):12-13.
- [52]彭程.论数字经济下税收联结规则的时空构造与规范嬗变[J].税务研究, 2023, (11): 69-75.
- [53]饶爱民,汪伟.虚拟常设机构原则对我国税制的启示及应对[J].江苏理工学院学报,2022,28(05):101-107.
- [54]任超,翁盈盈.数字经济背景下常设机构税收关联度的弱化与应对[J].税收经济研究,2023,28(04):9-17.
- [55]邵朱励.从“戴尔案”看常设机构认定标准的适用[J].国际税收,2022,(10):62-69.
- [56]沈超.价值创造原则对来源地税收管辖规则的重塑指引[J].南京航空航天大学学报(社会科学版),2022,24(03):81-89.
- [57]沈焯.电子商务环境中的跨国营业所得征税问题[J].河北经贸大学学报, 2000(02): 29-35.
- [58]苏俊芳.BEPS 第七项行动计划中常设机构认定规则研究[D].西南政法大学, 2020.
- [59]苏筱华,陈国富.谈谈国际税收协定对常设机构营业利润的征税问题[J].涉外税

- 务,1988(06):31-32.
- [60]索尔·皮乔托,梁若莲.徘徊在十字路口的跨国企业国际征税[J].国际税收,2023, No.119(05): 32-38.
- [61]覃俊豪.经济数字化背景下市场国征税权的正当性:以税收管辖权划分原则为视角[J].国际法学刊,2023,No.14(01):106-130+157-158.
- [62]汤树梅.国际经济法案例分析[M].北京:中国人民大学出版社:2006.05,121-139
- [63]王宝顺,邱柯,张秋璇.数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角[J].税务研究,2019(02): 86-91.
- [64]王锋,高长海,张森.国际合作推进数字经济创新的内在逻辑与实践路径[J].北京行政学院学报,2022,(04):80-87.
- [65]王欢.电子商务税收中的“常设机构”原则探析[J].法学评论,2001(02): 44-50.
- [66]王静霞.数字经济下场所型常设机构认定规则研究[D].华东政法大学,2019.
- [67]王丽娜.数字经济下税收征管数字化转型的机遇与挑战[J].国际税收,2021(12): 65-70.
- [68]王文静,巴·道丽玛,余泳欣.跨境互联网广告征税问题研究——基于谷歌案例视角[J].国际税收,2022(02):32-38.
- [69]吴小强,李晓凡,崔军.双支柱时代国际税收环境与中资跨国企业全球税务策略[J].税务研究,2022(03):79-84.
- [70]肖海翔,廖舒璇.赴印提供技术服务常设机构税务问题研究[J].国际税收,2017(03): 62-66.
- [71]延峰,冯炜,崔煜晨.数字经济对国际税收的影响及典型案例分析[J].国际税收,2015,No.21(03):15-19.
- [72]杨斌,宋春平.两个协定范本关于所得征税权分配规则的比较[J].涉外税务,2011,(08):48-52.
- [73]杨力论.OECD 税收协定范本中对常设机构的判定规则[J].涉外税务,2001,(08): 33-38.
- [74]叶郑庆.数字经济下场所型常设机构认定规则研究[D].上海财经大学,2021.
- [75]张伦伦.税收协定范本中常设机构条款的最新修订及中国优化策略[J].国际税收,2023,(09):68-76.

- [76]张牧君.用户价值与数字税立法的逻辑[J].法学研究,2022,44(04):112-131.
- [77]张守文.数字税立法:原理依循与价值引领[J].税务研究,2021,(01):31-38.
- [78]张巍,郭晓霏.数字经济下常设机构规则面临的挑战及应对[J].税务研究, 2016, No.378(07): 85-88.
- [79]张泽平.数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J].学术月刊, 2015, 47(02): 84-92.
- [80]赵俊腾.基于价值链理论的跨境反避税研究[D].重庆工商大学,2023.
- [81]中华人民共和国政府和大不列颠及北爱尔兰联合王国政府关于对所得和财产收益相互避免双重征税和防止偷漏税的协定[J].中华人民共和国国务院公报, 1984(20): 685-701.
- [82]周静虹,胡怡建.美国《通货膨胀削减法案》的政策背景、形成过程和应对思路[J].国际税收,2023,No.117(03):39-44.
- [83]朱青,白雪苑.OECD“双支柱”国际税改方案的最新进展[J].国际税收, 2023, No.115(01): 26-30.
- [84]朱炎生.国际税收协定中常设机构概念的历史变迁及其启示[J].厦门大学法律评论,2001(01):343-365.
- [85]朱炎生: 国际税收协定中常设机构原则安排[M].北京: 法律出版社: 2006.9.
- [86]朱炎生.支柱一方案与我国国内税法衔接方法探析[J].税务研究,2023(07):82-88.

## 后 记

三年前，我满怀期待地来到兰财；三年后，我满载收获离开校园。这段时光里，我经历了太多的欢笑与泪水，成长与挑战。兰财不仅是我的母校，更是我成长道路上的引路人，是我奋斗的起点。在此，我要衷心感谢这所学校给予我的一切，让我成为了今天的自己。离开并不是结束，而是新的开始，我会怀着对兰财的眷恋和对未来的憧憬，继续前行，奋力拼搏，为自己的梦想而努力！

在论文收尾之际，感谢各位老师的指导，特别感谢我的导师包智勇老师，给予了我非常细致的指导。他不仅仅是简单地告诉我应该选择什么样的题目，更重要的是帮助我分析和思考，让我能够找到自己感兴趣并且有研究价值的课题。他耐心地与我沟通，帮助我理清自己的思路，最终确定论文选题。在开题报告阶段，老师对我的指导更是细致入微。他不仅仅是帮我修改开题报告中的语言和格式问题，更重要的是从研究方法、论文结构等方面给予了我宝贵的建议。他耐心地与我讨论我的研究思路，帮助我完善开题报告，使其更加符合学术规范和要求。在正式写作和结稿阶段，老师给予了我耐心的指导和鼓励。为我的毕业论文指引了方向，让我的毕业论文得以顺利完成。祝愿老师在未来能够身体健康，平安顺遂。

感谢师姐、师妹们在工作、学习和生活中给予的关心和帮助。感谢我的同门好友黄晶晶、冯玉英，硕士三年感谢你们的陪伴和帮助。感谢我的舍友郭威、韩文萍在我毕业论文写作的过程中，对我给予了帮助，在生活中，我们一起努力学习、一起深夜聊天、一起聚餐干饭、一起逛街的日子。美好的时光总是很短很短，祝福大家都前程似锦，取得更多的成果，一起奔赴美好的未来！感谢我的父母。感谢他们在我成长道路上的理解与支持，感谢他们竭尽全力为我创造最好的生活条件。祝愿他们未来身体健康，平安喜乐。

最后，再次感谢一路走来遇见的良师益友，感谢家人和好朋友们长久的支持，叹我之幸运，谢天地垂怜。感恩相遇，愿各位万事顺遂！