

# 跨境数字经济下常设机构规则研究

章入方

贵州大学法学院, 贵州 贵阳

收稿日期: 2024年3月8日; 录用日期: 2024年3月25日; 发布日期: 2024年5月17日

## 摘要

数字经济兴起与新商业模式涌入使国际税收成为讨论的焦点, 传统常设机构规则面临各式各样的挑战。为应对跨境数字经济常设机构面临的挑战, 2015年BESP第七项行动计划探讨了如何防止人为规避常设机构, 但各国针对数字经济税收采取的措施各有不同, 数字经济下的税收体系难以建立。中国作为数字经济大国, 应紧密关注和尽早完善数字经济税收征管体系, 在国际税收中抓住话语权。本文从传统常设机构面临的挑战影响入手, 借助实践案例分析, 提出数字经济下适应我国的常设机构规则重塑建议。

## 关键词

数字经济, 常设机构, 国际税收

# Research on Permanent Institution Rules in Cross-Border Digital Economy

Rufang Zhang

Law School of Guizhou University, Guiyang Guizhou

Received: Mar. 8<sup>th</sup>, 2024; accepted: Mar. 25<sup>th</sup>, 2024; published: May 17<sup>th</sup>, 2024

## Abstract

The rise of the digital economy and the influx of new business models have made international taxation a focus of discussion, and the traditional standing institution rules face various challenges. In order to address the challenges faced by cross-border permanent institutions in the digital economy, the seventh Action Plan of BESP 2015 explores how to prevent human circumvention of permanent institutions. However, the measures adopted by different countries for the digital economy tax are different, and it is difficult to establish a tax system under the digital economy. As a big digital economy country, China should pay close attention to and improve the tax collection and management system of digital economy as soon as possible, so as to seize the right to

speak in the international tax. This paper starts with the challenges faced by traditional permanent institutions, and with the help of practical case analysis, puts forward some suggestions on how to reshape the rules of permanent institutions adapted to China under the digital economy.

## Keywords

Digital Economy, Permanent Establishment, International Tax

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

2016年，G20杭州峰会将数字经济定义为“以使用数字化的知识和信息为关键生产要素、以现代信息网络作为重要载体、以信息通信技术的有效使用作为效率提升和经济结构优化的重要推动力的一系列经济活动”[1]。

数字经济具有三大特征：对数据的依赖性、波动性、可移动性。对数据的依赖性体现在企业和客户之间依赖于数据进行沟通交流、订立合同，企业通过数据反馈进行产品的改进和创新。波动性则是企业必须随着科技的进步而进步，不断调整和完善自身经营模式，探寻创新路径，实现企业的可持续发展。数字经济的三大特征直接冲击传统常设机构的认定所要求。可移动性是指用户、业务功能、无形资产等可随时随地转移。

## 2. 跨境营业所得征税权分配的常设机构规则概述

常设机构原则主要是用于来源地国征税，当一国的税收居民企业通过在来源地国常设机构进行营业，则归属于该常设机构的利润可以在该来源地国征收所得税[2]。进入第三次科技革命后，信息技术开始飞速发展，国际分工日益明显，经济开始全球化。当前国际税收社会表现为发达国家为主要的资本输出国，发展中国家大多为来源地国，因此常设机构规则成为维持国际收支平衡的支撑点。特别是作为来源地国的发展中国家可能存在大量人为规避的“隐形”常设机构，加强防止人为规避常设机构认定能较好地防范发展中国家税基被侵蚀。

目前常设机构认定并没有统一的分类，《OECD范本》和《联合国范本》对并没有具体规定常设机构规则的概念而是采用举例说明的方式，如“常设机构”一般包括：管理场所、分支机构、办事处等。朱炎生教授认为：“常设机构既可以因为人的因素而存在，也可以因为物的因素而存在，这样才能使得常设机构一语真实地反映缔约国一方的企业通过人的因素或物的因素与缔约国另一方进行营业活动这一客观的经济现实[3]。”以人为中心的包括代理型常设机构和劳务型常设机构，以物为中心的有场所型常设机构和工程型常设机构。

### 2.1. 场所型常设机构的概念及构成条件

常设机构认定包含三方面构成要素：一是具有营业场所，二是固定性，三是营业性。即构成常设机构的有关企业要在来源地国存在一个独立支配的固定营业场所，且通过该营业场所进行营业活动以及该营业场所需满足“物理性存在”要求。

公司对营业场所是否具有独立支配的能关键在于它是否对场所拥有合法权利。例如作为“常设机构”

的发源地，德国主张仅仅是使用并不能认为公司对场所具有支配的能力[4]。但是《OECD 范本注释》认为企业对场所不具有合法权利也能构成其在来源地国的常设机构，只要满足相应的条件即可。相较于德国规则的严苛，数字经济环境下笔者更赞同《OECD 范本注释》，仅仅通过法律权利来判断企业对营业场所是否具有支配力是远远不够的，单纯运用合法正式性定义将会否决太多数字“显著经济存在”。如国际海上运输中的货物买卖，承运人在港口卸货即走，企业对港口很难拥有一个明确的合法权利。

空间上的固定性要求营业场所有一个“物理性存在”并与其建立联系，但固定性并不代表不能移动。《OECD 范本注释》对固定性做出广义解读，当营业场所的位置移动时，商业上和地理上能保持一致，营业场所仍然具有固定性。

其次企业还需要通过该固定场所开展具有可营利性和可持续性的营业活动。如果营业活动不具有营利性或者营业活动短暂、不稳定，那么该机构没有纳入征税范围的必要。例如常设机构规则中的豁免条款，商品库存、陈列、展销、为采购货物或收集情报而存在的场所、以及其他任何具有准备性、辅助性的固定场所存在时间短且不固定则不够成常设机构。

## 2.2. 代理型常设机构的概念及构成条件

代理型常设机构是指企业在缔约国不具有从事营业性物理存在，而是通过在缔约国设立代理人的方式进行营业活动，当该代理人满足税收协定中所规定的条件时，企业在缔约国被认为设有常设机构。国际税收协定中只有跨国企业在缔约国存在缔约代理人时才构成代理型常设机构。由于独立代理人不依附于某一特定跨国企业，其自身营业活动就是接受各种委托人的代理，一般认为经纪人、佣金代理人等不构成代理型常设机构。而要构成代理型常设机构，非独立代理人需满足以下条件：第一，以被代理跨国企业名义在来源地国进行与跨国企业营业范围紧密相关的活动；第二，非独立代理人经常性使用该权利与其他客户订立合同；第三，代理活动不属于豁免条款规定的准备性或辅助性活动。

代理型常设机构也必须满足传统常设机构规则三要素。由于代理型常设机构不存在场所，那么代理人的存在就类似于一个“营业场所”，即代理人在另一缔约国的活动需要满足时间、空间要求，有“物理存在”并且通过该“物理存在”在另一缔约国领域范围内从事代理活动。“以企业名义”应从两个方面理解。首先“以企业名义签订合同”应该做扩大解释。实务中存在大量合同虽不是“以企业名义”签订，但是所签的合同对企业有约束力的情形，主要表现为非居民企业并未积极参与交易可能表明其对代理人的授权。其次，根据常设机构的性质，代理人进行的活动不一定具有显著的营利性，但在跨国企业营业活动中起重要作用。如果代理人对合同细节和条款与客户没有商谈的权利，即对跨国公司没有约束力，那么代理人对被代理人不产生实质影响，不能构成缔约代理人。

此外要构成代理型常设机构，还必须经常性行使订立合同的权利。这种“经常性”体现了常设机构规则的“永久性”特征。代理型常设机构规则的“经常性”不能一概而定，要结合实际情况确定。例如，不同行业签订合同的频率不尽相同，有些行业是季节性签订合同，而像保险合同代理人签订合同的次数频率远高于其他行业。

## 2.3. 劳务型常设机构的概念及构成条件

劳务型常设机构不同于其他几种常设机构，存在方式和营业模式更加灵活，这导致其能否构成常设机构存在较大争议。《OECD 范本》常设机构规则一节并没有规定劳务型常设机构，《联合国范本》对其也只是一笔带过，仅就其在另一缔约国持续存在的时间做出规定。但劳务型常设机构也应满足常设机构构成三要素。场所性体现为提供劳务一方的营业活动是在缔约国某一固定区域开展营业活动，即提供劳务的人所处位置在时间空间上位于另一缔约国领域。“连续或者累计 6 个月以上”体现了传统常设机

构规则三要素所要求的固定性。然而由于劳务型常设机构提供的是服务，不是实体商品，劳务型常设机构劳务的“营业性”认定十分复杂。

大多数国家没有规定劳务型常设机构，只能从国内法和少数国家间的双边税收协定研究。“劳务”包括三个层面的含义：劳务人员、劳务活动以及劳务所得，掌握了这三点，也就掌握了劳务型常设机构的精髓[5]。从国际社会现有的税收协定分析得出，“劳务人员”通常分为“雇员”和“其他人员”两类。大陆法系和英美法系对雇员的认定不同，大陆法系强调“人格从属说”，英美法系主张“控制说”。《中新税收协定》认为只要不是另外一国企业的雇员，且为企业提供独立的劳务服务就可构成“其他人员”。

国内税法对“劳务活动”规定详细，涉及建筑、交通、经济、文化、旅游等各个方面以及技术的改革、改进和项目可行性分析等劳务咨询服务。中日税收协定、中法税收协定、中新税收协定对劳务型常设机构各有特殊规定，发达国家多为资本、劳务输出国，我国与其签订的双边税收协定劳务型常设机构门槛相对较高。提起劳务也绕不开劳务派遣，正常的劳务派遣并不构成劳务型常设机构，但不乏利用漏洞的企业变形地使用劳务派遣，达到逃税的目的。“劳务派遣”本质上是“提供员工”，而“提供劳务”本质是“提供服务”，二者存在本质上的区别。

### 3. 跨境数字经济对常设机构规则的挑战

数据的处理简便，网络发达的今日大部分国家都可满足随时随地轻易分离、转移的。信息技术的进步使交流变得更便捷，跨国交易成本降低，帮助企业在全球范围内采用灵活的方式开展新商业布局框架。由于数据的虚拟性，显著存在的“数字经济”可以脱离物理实体存在，这直接冲击了传统常设机构规则的“物理性存在”要求。如果非要给数据找一个实体只能是服务器、基站，但服务器能否构成常设机构不能简单定义。数字经济下新型商业模式涌入，实体经济绕开传统经营模式，虚拟经济兴起，企业从有形资产逐步向无形资产发展，场所型常设机构、代理型常设机构、劳务型常设机构认定规则受到挑战。工程型常设机构规则所涉及的主要是建设工程，它们一般无法在网络实施，所以本部分不再赘述。

#### 3.1. 场所型常设机构规则所面临的挑战

由于数字经济具有可移动性和不确定性，企业提供跨国营业活动时不再需要在来源地国设立一个实体存在的营业场所，只需要线上交流就能与客户达成交易关系。由于数据的虚拟性，传统常设机构认定规则的第一个要素“存在实体”营业场所面临最大挑战。尽管可以假设将位于该国的服务器认定为营业场所，但是常设机构认定规则的另一要素“从事营业活动”在该情况下也难以认定，因为服务器或者终端本身不能进行营业性活动，它们只能用于数据储存或数据交换，而数据的本质是代码，营业活动的本质是人的行为。如果将另一端口编写数据的人的行为认定为营业性活动，则与传统常设机构规则的“空间性”相违背。假设服务器不能认定为场所，跨国交易中与来源国关系最紧密的莫过于国际运输、货物交付。例如，在“天猫国际”上购物，顾客甚至不需要与企业沟通即可下单，企业通过国际直邮或者保税仓发货，顾客收到货成为交易的主要部分。由于企业在顾客所在国(来源地国)不存在可支配的固定场所，为了便捷交易和降低成本，企业往往借助自身网站或者某一第三方平台与客户进行交易，再通过国际运输或者委托货物仓储第三方代为交付货物。物流速度对于线上商店的竞争力同样意义匪浅[6]。但是常设机构规则的豁免条款规定，交易中的主要部分物流运输机构、仓储机构构成准备性、辅助性场所，准备性、辅助性场所不构成常设机构。信息技术发达的今天，沟通交流变得普遍、轻而易举，甚至是廉价。而物流、仓储的经济价值日益突显，若一味坚持传统常设机构的“物理性存在”，豁免条款不再“豁免”将成为保护税基免受侵蚀的第一步。依照传统场所型常设机构规则，企业与来源地国唯一联系就是数据互换，这导致来源地国想对跨国企业征税无从下手。

### 3.2. 代理型常设机构规则所面临的挑战

代理型常设机构不同于场所型常设机构，代理型常设机构不存在场所型常设机构中的营业场所而是借助代理人进行营业活动，即“人”是整个代理型常设机构规则认定的关键要素。全球网络的普及，为人为规避代理型常设机构另辟途径，代理人营业活动的方式开始变化，新型代理商业模式层出不穷，研究数字经济下代理型常设机构规则刻不容缓。

集中经营模式的企业将公司设立在地税率地区，利用信息技术管控业务，与来源地国的客户或者执行公司通过无形资产进行营业活动。数字经济中，跨境电子商务企业普遍采用佣金代理人安排来规避构成常设机构[7]。佣金代理人通常设立在税收较高顾客所在国，而非居民企业设立在低税率地区，只要非居民企业在来源地国不构成常设机构，那么来源地国只能对当地佣金代理人征税。佣金代理人首先以自己名义与客户谈判协商合同细节并以自己名义与客户达成买卖合同，其次再与非居民企业“背书”合同，最后由非居民企业收取货款通过国际运输的方式或者委托佣金代理人交付货物。而整个过程中，顾客与非居民企业之间仅存在交付货物的行为甚至毫无交流，对其与佣金代理人之间的关系一无所知。佣金代理人在整个销售过程中唯一的获利是非居民企业支付的佣金，由于当地成员人数有限、承担的职责任有限，佣金数额通常较低。这与佣金代理人在来源地国所获取的利润严重不匹配，侵蚀了来源地国税基。

近两年大火的“直播带货”、“大V号”广告等网络营销容易构成代理型常设机构另一典型问题离岸橡皮图章安排。离岸橡皮图章安排是指将合同签订前的营销服务(包括对推销委托人的产品、接收订单并将订单交由非居民企业批准等活动)与最终的签订活动进行拆分[8]。“直播带货”的商业模式中主播与跨国公司签订营销合同，主播负责推销产品、引导客户下单。而主播并不负责与顾客签订买卖合同，只是采用指示的方式帮助客户通过另一购物链接直接与跨国公司签订买卖合同。这种商业模式下，非居民企业获得利润的关键环节在于营销公司的购物链接指导，而营销公司获取的利润从整体上看仅是九牛一毛。不仅如此“直播带货”的营销公司很难构成代理型常设机构，因为营销公司不满足“以其名义订立合同”。此外，营销公司从事的就是职业第三方平台，不定向接受多家企业营销任务且对某一家企业的营销活动很难达到“经常性”，而“一次性”或者“偶尔性”直播为企业赚取的利润甚至可能超过该公司一年收入的50%。例如，“双十一购物节”一晚上直播带货成交额高达几十亿。换而言之网络营销公司具有“显著经济存在”，从传统常设机构规则的角度看营销公司只能构成独立代理人不能构成非独立代理人，这在数字经济时代明显不合理会造成来源地国税基遭受严重侵蚀。

### 3.3. 劳务型常设机构规则所面临的挑战

全球化深入，跨国交流变得稀疏平常。劳务(服务)在上个世纪就已常见，特别是跨国公司刚发展时，派遣本国技术人员、管理人员在各非居民国新成立的公司、工厂进行长期的技术指导。劳务型常设机构也是以人为中心的常设机构，那么这个“人”也必须满足常设机构的“物理性”和“固定性”，即雇员需要在非居民国这个区域内进行实地营业活动。随着信息技术发展和交流的便捷，人与人通过网络沟通的比重日益增大，加上生活的快节奏，人们更倾向于用网络解决大部分问题。劳务型常设机构正利用这点开发新商业模式。

新型劳务型常设机构的构成不需要有人员在现场存在及实地活动，而是直接通过网络进行服务或者技术指导，如在线法律服务、在线医疗服务、在线财务咨询与管理服务等。从空间上说，提供劳务一方所处位置不在来源地国，提供劳务方与接受劳务方通过信息技术进行数据互换，即营业活动围绕数据这个中心点展开。而这个中心点是虚拟的，不存在地理位置上的实际存在。数据具有波动性，依附一个又一个基站发射信号，基站是固定的，但与劳务服务产生的利益又无直接关联，基站公司与劳务双方签订的是网络服务合同，这种服务不具有固定性，完全由网络服务接受者自由选择沟通对象和沟通数量。所

以服务所产生的经济价值与基站公司无紧密关联，基站公司不可能构成跨国公司的常设机构。服务器也不能构成常设机构，因为服务的提供者应该是人而不是物。劳务型常设机构的营业性体现在雇员为来源地国公司提供劳务服务，这种劳务服务与总公司业务范围一致且不能被认定为准备性或者辅助性活动。但数字经济下，APP 应用模式为许多跨国公司劳务服务提供平台。资源整合将某一个行业绝大多数企业引进这一个平台，由顾客自主选择心仪的企业提供劳务服务。例如，现在较火的医美 APP “新氧医美”囊括许多医美机构，顾客可以在应用里面挑选喜欢的医美机构进行面诊，在网上确定诊疗方案后直接前往医疗机构所在地进行医疗。从表面上看，网上面诊在整个医疗环节仅处于初步阶段，其经济价值也是微乎其微。但对于依赖网络的大众来说，网络面诊以及网络服务评价直接影响他们的选择，即医疗机构的网络面诊对医疗机构营业活动和营利起到重要作用。同理，在线法律服务和在线财务管理也具有显著经济存在。尤其是在线理财服务，全部劳务服务可直接通过线上完成，甚至从事的营业活动可以是虚拟经济。

#### 4. 常设机构规则的调整重塑的方案及实践分析

上世纪中期后，开始有学者注意到数字经济的到来，迄今为止对数字经济的研究也已长达几十年。特别是 2013 年经济合作与发展组织(OECD)和二十国集团(G20)发布了应对税基和利润转移(BESP)报告后，各国纷纷开始采取措施应对数字经济，通过双边税收协定和国内立法等方式捍卫自己的税收主权。常设机构认定规则作为来源地国征税的依据，在 BESP 行动计划第七项成果(防止人为规避构成常设机构)中被单独说明。

##### 4.1. 常设机构规则的调整重塑的多种理论方案

BESP 行动计划第七项对豁免条款“准备性或者辅助性”的含义做出缩小解释，是否构成“准备性或者辅助性”要依据其在整体经营活动中的重要性判断。例如，在线销售商业模式中的货物储存和物流交付成为整个交易过程中的重要部分，即该活动不符合豁免条款。虽然 BESP 行动计划对传统常设机构规则有所突破，但有在线购买跨国货物经验的人知道，跨国交易现在多为保税仓发货，那么发货的人是谁？这里是否又出现合同分拆问题？保税仓发货在一定程度上加深了顾客对货物正品来源的信任感，这种货物存储在企业营业活动中难道不重要吗？现行《OECD 范本》第 5 条注释对活动分拆也做出新定义，如果这些固定营业场所在一个缔约国境内各自履行的功能是相互配合的，那么它们不是“在组织上相互独立的”[9]。鉴于“刺破公司面纱”理论不能滥用，采用紧密关联方活动分拆更能与“准备性或者辅助性”相互配合限制人为规避构成常设机构。

报告对代理型常设机构也做出修改建议：一是，加强代理型常设机构规则，扩大代理人代理权限范围，用“经常在订立合同过程中起主要作用”判定代理人权利范围；二是，提高对独立代理人的判定标准，由于“紧密关联”或存在实际控制，该代理人不具有独立性，不构成独立代理人。但是建议中对离岸橡皮图章安排并未涉及。

数字经济下常设机构认定规则改良学者们的第一个设想是将网络服务器认定为场所型常设机构。从表面看这种想法是最直观的，因为数字经济依靠数据发展，数据通过网络服务器交换、储存。其次，也有国家将符合特定条件的仓储物流机构认定为场所型常设机构，如日本法院在仓储机构一案中将仓储机构认定为常设机构，而不是准备辅助性场所。此外，建议把在线交易平台界定为虚拟常设机构的国内外学者也不在少数。

##### 4.2. 常设机构规则的立法调整及实践分析

跨境数字经济下传统常设机构规则的缺陷日益突显，加剧了国际税收失衡，各国在司法实践案例中

不断摸索，探求构建常设机构规则新体系。

#### 4.2.1. 场所型常设机构司法实践案例

2013 年瑞典最高行政法院依据《OECD 范本注释》(2010)对计算机服务器能否构成常设机构作出裁定。案件事实如下，两家非瑞典公司但同属于一家集团的两个子公司就在瑞典设立的计算机服务器是否构成有关两家公司常设机构发生争议。<sup>1</sup>其中一家公司拥有该服务器，母公司拥有安装在该服务器上的软件。放置在瑞典是为了将服务器空间出租给集团的另一子公司。但是服务器不由母公司租赁，两家公司也不会再在瑞典雇佣任何员工。申请方认为，对公司来说服务器是固定的营业场所，但是该服务器属于准备性或者辅助性场所，即申请方子公司在瑞典不具有场所型常设机构。申请方还认为，母公司在瑞典更不可能存在常设机构，因为它只是提供了服务器的软件。有趣的是，瑞典税务当局完全同意申请人的说法，认为租用服务器可以视为公司全部业务的附属部分。但是瑞典税务预审委员会认为虽然软件安装并不意味着构成常设机构，但是服务器在没有人员的情况下仍可构成常设机构。从整体上说，子公司隶属于母公司，子公司部分活动构成了母公司的整体活动，这种活动不是从属的。根据国内税法和税收条约，申请人在瑞典拥有一个常设机构。税务局认为在没有人员维修的情况下，出租的服务器本身不构成常设机构，并根据《OECD 范本》第 5 条向最高行政法院上诉，请求撤销委员会的裁决。

根据双方提供的证据、国内法和税收协定，最高法院从三个方面分析了这个问题。首先，常设机构需要人员才能进行营业活动是合理的，但本案中证据资料不够充分，两家公司在瑞典没有雇佣任何人员，服务器可能由其他国家雇佣人员监管。其次，最高行政法院支持《OECD 范本》(2010)，是否构成准备性或辅助性结合其在营业活动中的地位判断。本案中法院不清楚该公司是否在其他国家有类似服务器营业活动，即不能确定两家公司在瑞典的服务器构成常设机构。最后，法院认为母公司提供软件不足以构成常设机构，但是如果母公司通过租赁协议具有操作服务器权利时，可以认为母公司在瑞典存在场所型常设机构。综上，由于证据不足，法院认为两家公司在瑞典不存在常设机构，撤销了瑞典税务预审委员会的裁决。

2015 年意大利法院对计算机是否构成常设机构也作出了裁定。意大利法院根据《意大利与卢森堡避免双重征税协定》作出判决，认为第二阶段企业利用信息技术平台和有限数量员工(意大利实体)收集意大利客户的采购订单构成常设机构。但是从法院的裁决来看，似乎并不认为场所储存和交付是企业整体活动的一个重要部分，并且还是坚持来源地国实体存在。各国虽然认识到数字经济带来的税基腐蚀问题，也接受 BEPS 行动计划，但是并没有将其行之有效运用到实践。

#### 4.2.2. 代理型常设机构司法实践案例

西班牙 Dell 公司案<sup>2</sup>是典型的数字经济代理型常设机构司法实践案例。戴尔爱尔兰公司是戴尔集团的爱尔兰实体，主要负责欧洲电脑商业活动，接受客户的投资，承担库存、客户和担保所有风险，同时也是当地产品代理，为西班牙客户提供服务。但是爱尔兰分公司没有人员或者资源物质，这意味着它在西班牙的所有活动都是通过其他实体进行的。戴尔集团在欧洲不同国家有 17 家代理子公司，它们代表戴尔集团但以自己名义销售戴尔产品。西班牙税务部门根据《爱尔兰 - 西班牙所得税条约》(1994)第 5(1)条得出戴尔爱尔兰在西班牙存在代理型常设机构，因为其在西班牙有一个“复杂的经营结算”，这意味着戴尔爱尔兰公司在西班牙领土内进行的不是准备性或者辅助性活动。“复杂的经营结算”具体表现在：财产、人员、业务混同。财产混同体现在戴尔爱尔兰的主要经济活动是通过戴尔西班牙的资源进行

<sup>1</sup> Martin Berglund, Chapter 3: Sweden: Can a Computer Server Constitute a Permanent Establishment? in *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014* (E.C.C.M. Kemmeren *et al.* eds., IBFD 2014), Online Books IBFD.

<sup>2</sup> Adolfo Martín Jiménez, Chapter 9: The Spanish Saga on PEs: The Dell Judgment on “Commissionaires” and “Dependent Subsidiaries” in *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016* (E.C.C.M. Kemmeren *et al.* eds., IBFD 2017), Online Books IBFD.

的，即市场控制、促销、营销、物流、虚拟商店、技术援助和保障等，两家公司营业活动支付的账号也相同。人员混同体现在戴尔西班牙和戴尔法国交替使用人员在西班牙活动。业务混同体现在戴尔法国的销售业绩由戴尔西班牙完成。戴尔西班牙的网页与戴尔爱尔兰和戴尔法国的营业活动紧密关联，订单都是通过戴尔西班牙网页处理，但是戴尔爱尔兰才是电脑的所有者，并直接将这些电脑交付给顾客。戴尔西班牙公司和戴尔法国获取的报酬仅是戴尔爱尔兰公司支付的佣金。

西班牙法院支持了税务管理部门的观点，认为戴尔西班牙公司构成戴尔爱尔兰公司的代理型常设机构。法院认为，固定营业场所解释不应该僵化，它必须适应当下的环境。非居民企业被纳入征税范围是因为它能够以稳定和持续的方式在来源地国从事营利性活动。戴尔西班牙的经营场所和人力资源是持续稳定服务于戴尔爱尔兰的业务。根据两国税收协定，戴尔西班牙可以被视为常设机构，并且已经证明其在实质上活动性质不是辅助性或者预备性的。此外，法院还认为，戴尔西班牙不构成独立代理人，因为戴尔爱尔兰是戴尔西班牙唯一负责人，这一事实证明戴尔西班牙公司并不独立于戴尔爱尔兰公司，二者具有强烈的经济依赖关系。

2015年印度的广告时间交易的税务性与代理型常设机构案<sup>3</sup>是继印度花商案后又一典型离岸橡皮图章安排案例。福克斯娱乐集团公司是NGC亚洲有限责任公司的母公司，NGC亚洲有限责任公司对NGC(毛里求斯)控股有限公司的持有100%的股份，而NGC(毛里求斯)控股有限公司对NGC(印度)控股有限公司持有99%的股份。NGC亚洲有限公司持有两个国际频道，并指定印度NGC公司作为其中一个电视频道的分销商，播出采购频道。就广告收入，非居民企业亚洲NGC公司与印度NGC公司签订了两项协议。旧协议中，亚洲NGC公司与印度NGC公司之间为代理关系，亚洲公司向印度公司支付15%的佣金。新协议改为印度NGC公司获得固定金额2280万美元，亚洲NGC公司收取3200万美元。本案的争议焦点在于印度NGC公司是否构成亚洲NGC公司在印度的代理型常设机构。亚洲NGC有限公司认为其在印度不存在代理型常设机构，理由有二：一是，新协议通过principal-to-principal(P2P)签订，印度NGC公司是独立代理人，亚洲NGC公司在印度不存在常设机构，不需要在印度再缴税；二是，印度NGC公司与亚洲NGC之间是买卖关系，印度NGC公司通过P2P方式买入广告时间，自行决定向任何客户出售广告时间，对此承担全部风险，故不构成亚洲NGC公司的常设机构。但印度税务部门并不认可这两种解释，印度税务当局认为亚洲NGC公司收入的主要来源就是从客户那里获取广告费，该营业活动需要由印度NGC公司主导操作，广告时间不能认定为“货物”。广告本身不具有商业价值，它是电视节目内容中不可分割的一部分，不能分割出售，所以印度NGC公司只是亚洲NGC公司的广告业务代理人。

对于上述争议，印度最高法院作出裁定。针对广告是否构成货物，法院给出了肯定回答，因为广告时间是预先确定的。对于二者之间是否成立委托代理关系，法院认为广告的播出亚洲NGC公司具有同意权，广告实际播出才能给“广告播出时间”带来价值，因此广告材料播放完成前亚洲NGC公司必须参与。不同于之前的花商案，印度最高法院认为印度NGC公司构成亚洲NGC公司在印度的代理型常设机构，因为无论是旧协议还是新协议，亚洲NGC公司始终保留了对印度NGC公司采购广告的控制权。

从国际代理性常设机构司法实践案例来看，数字经济下代理型常设机构规则面临的影响在日益加剧，独立代理人与非独立代理人的界限被模糊化，跨国网络营销新商业模式崛起。国家之间通过双边税收协定和运用解释的方法对代理型常设机构加强管理。

#### 4.2.3. 劳务型常设机构司法实践案例

由于服务的灵活性，劳务可以在不设置任何复杂结构的情况下提供，现有《OECD 范本》没有规定劳务型常设机构，《联合国范本》对劳务型常设机构规则定义也过于模糊，国际社会对劳务型常设机构

<sup>3</sup>D.P. Sengupta, Chapter 10: India: Sale of Airtime and Agency PE in Tax Treaty Case Law around the Globe 2016 (E.C.C.M. Kemmeren *et al.* eds., IBFD 2017), Online Books IBFD.



规则认定研究一般从双边税收协定和部分国家的国内法、司法实践案例入手。德国西门子公司的印度子公司西门子有限公司为办理电力供应投标手续，需要取得其制造的断路器测试证书。<sup>4</sup> 西门子有限公司将断路器放在德国一个名叫 PTL 的实验室测试，通过国际汇款的方式向 PTL 实验室支付报酬。西门子有限公司认为，印度不产生任何收入，因为所有的服务都是在印度以外提供的，而且付款是在印度以外支付；该支付属于实验室业务收入，但实验室在印度不存在常设机构，因此根据《德印税收条约协定》印度对该服务没有征税权。纳税人还提出，断路器在实验中进行破坏性试验，测试是通过使用精密仪器和设备进行的，所有过程都是在没有人为干预的情况下完成。根据税收条约第 9 条第(1)款解释二，“技术服务”一词前必须加上“管理和咨询”，这表明技术服务需要人的参与。但是印度税务局指出，机器在进行断路器测试时需要技术专家观察和分析，然后由他们验证测试结果，任何门外汉都做不到。因此，人类的大脑参与了这种服务，PTL 实验室在印度存在劳务型常设机构。

根据裁决可知，印度法院认为“技术”一词必须涉及人的直接参与或具有同等意义，否则就不能说已经提供了技术服务。只是提供一个设备或精密机器用于技术开发或制造，也不能定义为提供技术服务。人的干预需要具有持续性，如果技术或者机器只是由人开发并自动操作进行测试，证书由人提供，就不能认为人在这个过程中持续努力，即不构成技术服务。PTL 实验室虽然有观察程序、编写报告等人为参与，但是法院认为这种参与不具有“人持续努力”，PLT 在印度不构成劳务型常设机构。

但是在花商在线广告一案<sup>5</sup>中，印度法院作出相反判决。印度花商利用谷歌、雅虎等搜索引擎进行广告宣传，并每年其支付 300 万卢比的广告费，对此印度税务机关认为搜索引擎公司在印度存在常设机构并向法院起诉，但法院根据《OECD 范本》作出判决，认定搜索引擎公司在印度境内提供互联网广告服务时，不具有任何常设机构，因此不用向印度纳税<sup>[10]</sup>。法院指出，搜索引擎所提供的广告服务是完全自动化的，没有任何人接触，在线广告是谷歌等搜索引擎业务的一部分，服务器是存储广告的核心。根据传统常设机构规则，搜索引擎只是虚拟存在互联网或网站，没有实体形式，所以搜索引擎不构成常设机构。由《OECD 范本注释》(2010)第 5 条可知，一个只通过其网站存在的搜索引擎不构成常设机构，除非它的服务器也位于同一司法管辖区。法院支持该观点，因为服务器只有与网站结合才能发挥作用，但印度对此持保留意见。

来源地国税务机关已经认识到劳务型常设机构存在的必要性，但由于劳务型常设机构规则尚未形成完整体系，尤其是数字经济下劳务型常设机构不需要在来源地国存在实体，各国法院也不敢贸然裁决，影响本国的经济发展。

## 5. 我国调整重塑常设机构规则的建议

### 5.1. 修改常设机构规则的豁免条款

2017 版《OECD 范本》对例外条款做出修改，详细列举了不属于常设机构的几种情形，即在适用例外条款时，不应简单理解准备性和辅助性的字面意义，而是综合考虑企业在固定营业场所开展的活动对整个商业环节起到的作用进行判断。例如，通过网上订立合同并利用仓储机构和物流交付的公司，较为典型的为京东其营业活动包括网上销售、货物存储以及物流交付，三者相互依附紧密关联对整个营业活动起到至关重要的作用，即该仓储机构不构成准备性或辅助性场所。尤其是中国，网络购物是不可避免的趋势，加之中国是人口大国，需求量大，网络购物产生的经济价值更为突出。物流快递签收视为交付已经被写入《民法典》，即交付已经成为网络购物的重要组成部分。

<sup>4</sup>D.P. Sengupta, Chapter 21: India: Siemens Ltd.—To Be Taxed as Fees for Technical Services Some Human Intervention Is a Must in Tax Treaty Case Law around the Globe 2014 (E.C.C.M. Kemmeren *et al.* eds., IBFD 2014), Online Books IBFD.

<sup>5</sup>D.P. Sengupta, Chapter 19: India: The Right Florist Case: Online Advertisement Revenues and the Legal Effect of India's Position on the OECD Model in Tax Treaty Case Law around the Globe 2014 (E.C.C.M. Kemmeren *et al.* eds., IBFD 2014), Online Books IBFD.

尽管呼吁抛弃常设机构规则例外条款的学者不在少数，但是《OECD 范本》仍然坚持原有常设机构规则，并未做出实质性修改。笔者认为原因有以下三个方面：一是，直接抛弃原有规则构建新常设机构规则不现实。国际社会很难在短时间内认可同一规则，特别是各国存在大量双边税收协定，其次新规则不是一蹴而就的，需要通过大量实践案例慢慢摸索。二是，传统常设机构规则可以修改、补正。传统常设机构规则与数字经济的最大冲突在于传统常设机构规则的实体存在要求与数字经济的虚拟性的对立。三是，数字经济具有显著的特征能与传统常设机构规则区别开，进行单独立法。

如要修改常设机构规则的豁免条款，结合中国国情，可以从两个角度考虑。首先可以对准备性或辅助性常设作缩小解释，如采用 2017 版《OECD 范本》在整体营业活动起重要作用的不具有准备性或者辅助性。其次，可以列举豁免条款的例外条款，如跨国网络购物中的储存和交付不视为具有准备性或者辅助性。但是仅对豁免条款作出修改，远远不能抵抗数字经济对来源地国税基的侵蚀。

## 5.2. 确立虚拟常设机构的新规则

数字经济最大的特征就是虚拟性，它可以不借助实体产生经济价值，因此国内外学者都提出构建一个新型常设机构，即虚拟常设机构。笔者认为虚拟常设机构规则认定可以从三个方面认定。第一，虚拟常设机构认定规则应当具有数字经济的特征，例如不确定性、波动性、数据依赖性等。这意味着虚拟常设机构必须抛弃传统场所型常设机构规则的“物理存在”要求。第二，服务器作为数据交换和储存的中心很难被忽视，但在线经营平台所依赖的服务器位于何处不是确定“虚拟常设机构”所在国的连接依据，在线经营平台所面向的市场地才是确定“虚拟常设机构”所在国的根本依据<sup>[11]</sup>。即虚拟常设机构规则应当根据其来源地国商业存在持续时间、客户数量、产生收入占比确定。第三，虚拟常设机构认定门槛不应较低。较低门槛反而会加剧双重征税，影响非居民企业在来源地国的投资和市场，也不利于本国经济发展。

虚拟常设机构根据传统常设机构规则分类标准可以进一步划分成三种类型。第一种“虚拟场所型常设机构”，这种形态下，跨国企业在来源地国的表现形式主要有网上商店，即借助来源地国服务器进行营业活动。第二种为“虚拟代理人”，非居民企业与代理人达成代理协议，代理人以非居民企业名义销售，但指示客户从另一链接与企业达成交易，例如直播带货。第三种类型“虚拟服务”，这种形态的虚拟常设机构最难定义，因为“有网”就行。例如在线法律服务、在线心理咨询等。非居民企业和来源地顾客只需要通过网络建立沟通交流即可完成所有交易环节。

## 5.3. 引入数字服务税

在数字经济环境下，尽管数字经济企业进行产品交易或提供服务在来源地国境内不具有物理存在的常设机构，但按照以供应为基础的观点，也不能否认其交易利润有来自销售市场地国的资源因素贡献<sup>[12]</sup>。在具体案件的审理中将“显著经济存在”可作为因素纳入认定范围，使来源地国在数字经济背景下应对新型商业模式和避税安排时掌握更多的主动权<sup>[13]</sup>。2014 年匈牙利开征数字服务税(Digital Service Tax，以下简称 DST)，随后韩国修订增值税扩大数字服务的销售范围。2016 年印度开始征收均衡税，2019 年法国通过 DST 草案，2020 年英国也开始征收数字服务税。各国数字服务税征收的范围大同小异，主要涉及在线广告、线上销售和平台佣金以及用户获得价值的搜索引擎、社交媒体服务。这些国家开征数字服务税多是基于本国立场，缓解本国财政压力，弥补数字经济对税基的严重侵蚀。

数字服务税的合理性可以从其自身显著经济存在和其与来源地国紧密联系两个方面解释。欧盟主张“用户价值创造”，因为大数据下，企业会通过用户的点击次数判断用户的喜好，并据此定向投放广告，这正体现上文提到的数字经济对用户数据的依赖性。但是“用户价值创造”理论存在不完善之处，各国

现行国际税收原则不一致，国家之间容易存在摩擦，反而容易造成双重征税。尽管如此这并不影响认定数字服务创造的经济价值。非居民企业与来源地国之间的联系更是不言而喻，非居民企业依靠来源地国的客户提供的数据，并通过这些数据所提供的信息，为来源地国的客户提供服务，从而获得来源地国客户支付的报酬。中国用户不仅仅停留在用网络购买传统实体商品，游戏客户群体对虚拟产品的需求也是巨大的。特别是游戏企业可以在来源地国找一个游戏代理商，但将游戏中的产品购买支付业务保留，通过网络直接与客户达成交易。综上从理论角度说，中国开征数字服务税是合理的。

虽然部分发达国家和发展中国家已经开始实施 DST，但大部分国家 DST 征收税率普遍较低，还有更多的国家对于数字服务税处于观望状态。尤其是美国对征收 DST 持反对意见，这主要是立足于美国的国情，征收的大部分非居民企业为美国的居民企业，一旦数字服务税得征收到国际社会的统一认可，美国将失去大量的税收，对财政造成致命的影响。目前国际局势紧张，中国作为最大的发展中国家和世界第二大经济体，数字经济发展后来居上，是否开征数字服务税极大可能决定数字经济下国际税收发展的方向。中国应及时采取措施，表明立场，维护本国的税基。

## 6. 结语

行文至此，我们可以清晰地看到跨境数字经济下传统常设机构规则存在不可忽视的漏洞，线上交易的商业模式下豁免条款的“准备性和辅助性”规定、代理型常设机构例外条款独立代理人被人为滥用，借此规避构成常设机构，造成了来源地国税基侵蚀和利润转移。与此同时，劳务型常设机构缺乏详细的理论框架。而中国现在仍然采用传统常设机构认定规则与其他国家签订税收协定，这样的行为并不妥当，也会影响“一带一路”经济带的发展。当然，其原因可能是我国在这方面的法律制度不够完善，尚未建立起数字经济下税收管理规范体系。但可以清晰地预见，传统的常设机构认定规则势必会被打破。常设机构规则豁免条款已经改良，数字服务税开征势不可挡，虚拟常设机构构建具有合理性。中国应从这三个方面谨慎思考，把握机会寻求双边合作或者区域合作，稳步推动数字经济下的国际社会税收体系建立，为以中国为代表的发展中国家谋求一方利益。

## 参考文献

- [1] 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(2): 86-91.
- [2] 廖益新. 国际税法[M]. 北京: 高等教育出版社, 2008: 96.
- [3] 朱炎生. 国际税收协定中常设机构原则研究[M]. 北京: 法律出版社, 2006: 33.
- [4] 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(8): 33-38.
- [5] 陈丛丛. 劳务型常设机构认定规则研究[D]: [硕士学位论文]. 上海: 华东政法大学, 2011.
- [6] 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(6): 95-100.
- [7] 崔晓静. 跨境电商交易中代理型常设机构的认定[J]. 法学, 2018(11): 30-44.
- [8] 时之杰. 数字经济中的代理型常设机构认定[D]: [硕士学位论文]. 上海: 华东政法大学, 2020.
- [9] 刘霜晴. 场所型常设机构的认定规则研究[D]: [硕士学位论文]. 上海: 华东政法大学, 2016.
- [10] 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(7): 84-92.
- [11] 赵洲, 周洁. “虚拟常设机构”的税收协定规则构建研究——公平分享“一带一路”倡议下跨境数字经济税收利益[J]. 西安交通大学学报(社会科学版), 2020, 40(3): 25-37.
- [12] 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(4): 92-101.
- [13] Mortier, F. (2015) The Russian Permanent Establishment: A Trap for Foreign Distributors? *European Taxation*, 55, 554-555. <https://doi.org/10.59403/3jhrvq6>