



国际税收协定中常设机构原则研究

The Principle of Permanent Establishment in International Taxation Convention

朱炎生 著

School of Law



Xiamen University



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



朱炎生 著

本书获厦门大学新世纪优秀人才支持计划资助
国家社科基金项目阶段性研究成果

The Principle of Permanent Establishment in International Taxation Convention

国际税收协定中常设机构原则研究

School of Law

Xiamen University

图书在版编目(CIP)数据

国际税收协定中常设机构原则研究/朱炎生著.

—北京:法律出版社,2006.

(厦门大学法学学术文库)

ISBN 7-5036-6551-3

I. 国… II. 朱… III. 国际税收—国际组织—研究

IV. F811.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第088166号

© 法律出版社·中国

**厦门大学法学
学术文库**

**国际税收协定中常设机构原则
研究**

朱炎生 著

责任编辑 刘彦洋

装帧设计 孙 杨

开本 A5

版本 2006年9月第1版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 北京中科印刷有限公司

印张 9 字数 229千

印次 2006年9月第1次印刷

编辑统筹 法学学术出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶 松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

苏州公司/0512-65193110

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 7-5036-6551-3/D·6268

定价:24.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)



朱炎生, 1970
年8月出生, 法学博
士, 现任厦门大学
学院副教授、硕士
生导师, 主要研究

方向为税法(含国际税法与比较税法)、商法和国际经济法。在《国际经济法论丛》、《厦门大学学报(哲社版)》、《政治学研究》、《涉外税务》、《国际金融研究》等刊物上发表论文二十余篇, 参编《国际经济法学》、《国际税法》、《国际投资争端仲裁——解决投资争端国际中心机制研究》和《公司法》等论著十余本。2003年8月至2004年8月获国家留学基金资助, 以访问学者身份赴美国波士顿大学法学院研习税法。

厦门大学法学学术文库

| 近期推出 |

人性论与市民法

徐国栋

修复性司法的理论与实践

陈晓明

民事上诉制度研究

齐树洁

TRIPS体制下的专利强制许可制度研究

林秀芹

水下文化遗产的国际法保护

傅巍成 宋玉祥

国际税收协定中常设机构原则研究

朱炎生

《国际人权宪章》与我国宪法的比较研究

刘连泰

现代国际关系理论视野下的国际法

刘志云

宪法解释的哲学

徐振东

卡特尔规制制度研究

游钰

厦门大学法学学术文库编委会

编委会主任

廖益新

编委会成员

(以姓氏笔画为序)

卢炯星 齐树洁 朱福惠 宋方青 陈晓明
李兰英 徐国栋 徐崇利 曾华群 蒋 月

总 序

——八十周年院庆与学术文库的诞生

迄今为止,尚未求证厦大法学院是不是距离大海最近的法学院,只知道近得抬眼一望就看见惊涛骇浪,俯身触摸就是温柔的海滩;尚未求证厦大法学院是不是享受阳光最充裕的法学院,只知道所有的教师工作室都是向南面海,从日出东山的那一刻就开始接受阳光的恩赐,即使在黄昏的瞬间,也能收揽最后一缕光芒!

海纳百川,自然会赋予她宽广浩瀚的胸怀;阳光普照,更使她天生充满了博爱与无限生机。厦大法学院就是在大海与阳光的厚爱中悄然迎来了八十周年华诞,更为欣喜的是伴随生日庆典的到来,厦门大学法学学术文库犹如一个新的生命宣告诞生!

翻开厦大法学院八十年的历史画卷,值得回眸和感慨的片段有很多:1926年6月,厦门大学设立法科,下设法律学、政治学、经济学三系。1930年2月,厦门大学改科为院。1934年6月,法学院与商

学院合并为法商学院。1937年底,法商学院中的法科停办。1940年复办法律学系。1950年,厦门大学文学院、法学院合并为文法学院。1953年全国院系调整,法律学系再次停办。1979年法律学系再次复办。1984年12月,法律学系与哲学、政治学与行政学系成立了政法学院。1998年9月政法学院正式更名为法学院。直至2003年11月,才在法律学系的基础上组建了现在的法学院。

从某种意义上讲,厦大法学院的历史就是中国近现代法律发展历程的缩影:她命运坎坷,多次起落于创办、停办、复办的变化之中;她成长曲折,在不同的阶段分别与文学、商学、政治学联姻,以文法学院、法商学院、政法学院的姿态出现。这看似厦大法学院的悲哀,抱憾于以往多年未以能独立的法学院实体和学术形态面世,却无意中塑造了厦大法学院所拥有的海纳百川的气魄与心存千智的人文品格。

古人云:长风破浪会有时,直挂云帆济沧海。告别了沉重的历史,迎来了灿烂的今朝。自1979年厦门大学复办法学专业以来,经过两代法律人二十余年的奋斗,法学院有了长足的进步,特别是进入二十一世纪后,厦大法学院得到飞速发展。秉承“自强不息,止于至善”的校训,坚持以“学术建院、民主治院”为宗旨,法学院在创造民主和谐的工作氛围的同时,更致力于提高科研水平,提升学术品位。厦门大学法学学术文库的建立就是一个良好开端和鲜明的例证。她的问世,不仅是献给法学院八十诞辰的贺礼,更意味着“海阔凭鱼跃,天高任鸟飞”;虽不足回报八十年中为法学院的今天做出卓越贡献的前辈,却能激励为法学院的未来努力开创的新人!

八十年华诞,对于自然人来说意味着饱经沧桑,已近暮年,但对于法学院而言,则彰显出丰富的历史和深厚的底蕴,而法学文库的诞生犹如新生的婴儿,代表着新的起点,预示着新的希望。浏览首批出版的学术论著,既有青年教师的锐利创新,又有年长学者的沉稳深邃;既有对于某一学科前沿问题的瞻望,又有对古老法律思想的深刻挖掘;既有对历史线索的回顾与梳理,又有对当今世界范围内重大法律问题的思考与回应。

或许,这套学术论著看起来还有些单薄和稚嫩,可因为每位作者都怀着真诚与谦逊,宽容与执着,倾注心血而著,故而,值得读者们去阅读和品味;或许这套论著称不上是“流诸笔端的天籁”,更难为“无以伦比的杰作”,但我们相信她能够给读者一个清新的感受,学术的交流,思想的碰撞……

我们期待着日益接受大海的熏陶和阳光普照的厦大法律人不断地推出优秀的法学著作,让厦大法学学术文库成为集中、及时展现法学院教师的具有创新性、思辨性、建设性研究成果的学术窗口。

我们期待着学术文库不懈努力追求超越与成功,而非简单的重复与成名。欲求成名相对容易,只要运用现代传播工具,即能声名远播,享誉一时;而欲求成功,则另当别论,需要卓越的天赋以及孜孜不倦的刻苦追求。

我们期待着厦大法律人在灿烂的朝阳前,绚丽的黄昏中,碧蓝的海水边和细致的沙滩上,还有火红的凤凰花树下,不断激发灵感,永葆创作激情,让大海和阳光见证厦大法学学术文库永远充满希望、富有朝气!

衷心祝福您,蒸蒸日上的厦门大学法学院!

诚挚感谢您,鼎力推助文库面世的法律出版社!

也特别祝福您,明知道我们并不完美,但依然给予厦大法学学术文库鼓励和关注的读者们!

厦门大学法学学术文库编委会

2006年8月18日

目 录

导论 /1

第一章 常设机构的历史发展 /9

第一节 早期国际税收条约实践中常设机构概念的发展 /9

一、常设机构概念的提出 /9

二、常设机构概念在国际税收条约实践中的初步确立 /10

三、常设机构概念在税收条约实践中的发展 /12

第二节 国际联盟早期对常设机构概念统一化的努力 /13

一、国际商会的倡议 /13

二、1923 年报告 /15

三、1925 年报告 /18

四、1927 年税收协定草案 /21

五、1928 年税收协定草案 /24

六、国际联盟税务委员会的工作 /25

第三节 墨西哥/伦敦税收协定范本草案对常设机构概念的重大发展 /26

一、墨西哥税收协定范本草案 /26

二、伦敦税收协定范本草案 /27

三、墨西哥/伦敦税收协定范本草案中的常设机构概念 /28

第四节 经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本 /31

一、经合组织税收协定范本 /31

二、联合国税收协定范本 /36

第二章 常设机构内涵论(一)

——固定营业场所 /43

第一节 营业场所的含义 /44

一、营业场所的概念 /44

二、可以构成营业场所的场所、设施或设备 /46

第二节 “固定”的含义 /55

一、空间上的固定 /55

二、时间上的持久性 /68

第三节 企业与营业场所的关系 /73

一、企业对营业场所的实际使用和自主使用 /73

二、企业与营业所在法律上的联系 /74

三、企业通过营业场所从事非准备性或辅助性的营业活动 /74

第四节 构成常设机构的营业活动 /75

一、构成常设机构的营业活动的判断标准 /76

二、准备性或辅助性营业活动的类型 /79

第三章 常设机构内涵论(二)

——营业代理人 /90

第一节 税收协定中营业代理人的含义 /92

一、代理人在国内法上的含义 /92

二、税收协定中营业代理人的概念 /96

第二节 独立地位代理人与非独立地位代理人的

划分标准 /97

一、法律上独立与否的判断 /98

二、经济上独立与否的判断 /101

三、《UN 范本》判断代理人地位是否独立的补充 标准 /103

四、有关学者观点的述评 /105

第三节 被代理人对代理人的授权 /106

一、缔约代理人 /106

二、交付货物代理人 /114

三、保险代理人 /115

四、代理人对所取得的授权的行使 /117

第四节 “营业常规”的含义 /118

一、《OECD 范本注释》的解释 /118

二、相关的国际税收实践 /119

三、新兴行业中“营业常规”的判断 /121

第四章 常设机构外延论 /123

第一节 工程建设承包活动中常设机构的 认定 /123

一、工程建设承包活动的范围 /124

二、工程项目同一性的认定 /124

三、确定工程建设承包活动构成常设机构的期限 /127

四、我国关于确定工程建设承包活动构成常设机构的

- 期限的计算 /131
- 第二节 提供劳务活动中常设机构的认定 /132
 - 一、税收协定范本的规定 /132
 - 二、为工程项目提供劳务活动与工程建设承包活动的关系 /133
 - 三、我国关于为工程项目提供劳务的范围和期限问题的解释 /135
- 第三节 近海自然资源勘探开发活动中常设机构的认定 /135
 - 一、没有专门条款情况下常设机构的认定 /136
 - 二、专门条款之一——勘探开发设备条款 /137
 - 三、专门条款之二——近海活动条款 /139
- 第四节 合伙关系中常设机构的认定 /144
 - 一、税收协定对合伙组织的适用 /144
 - 二、关于合伙关系中认定常设机构的理论 /146
 - 三、有关国家的实践 /148
 - 四、“集合体”理论在《OECD 范本注释》中的运用 /149
 - 五、合营关系中常设机构的认定 /150
- 第五节 母子公司关系中常设机构的认定 /151
 - 一、母子公司彼此通过对方的固定营业场所进行营业活动 /152
 - 二、母子公司彼此作为对方的营业代理人 /154
- 第五章 常设机构的利润归属 /155
 - 第一节 利润归属的历史发展 /155
 - 一、利润归属概念在早期税收协定范本中的提出 /156
 - 二、利润归属概念在早期税收协定范本中初步确立 /158
 - 三、利润归属概念的发展 /163

四、经合组织范本的利润归属概念的形成 /167

第二节 利润归属的内容及其适用 /170

一、税收协定范本关于利润归属的概念 /170

二、“企业利润”概念的解释 /173

三、“为常设机构发生的费用”概念的解释 /177

四、内部经济往来的作价 /178

五、账目设置与利润的估算 /181

六、小结 /181

第三节 经合组织关于利润归属概念的新解释 /182

一、新解释的产生背景及其主要内容 /182

二、新方法对于跨国银行分行应税利润计算的具体适用 /185

三、新方法对跨国银行税负的影响 /192

四、小结 /194

第六章 跨国电子商务中常设机构原则的适用 /196

第一节 跨国电子商务活动对常设机构认定提出的挑战 /197

一、跨国电子商务的交易方式 /197

二、跨国电子商务活动中常设机构认定的新课题 /198

第二节 跨国电子商务活动中常设机构认定的讨论 /200

一、各国学者的讨论 /201

二、有关国家的政府咨询报告 /209

三、经合组织的研究和讨论 /213

第三节 经合组织关于电子商务中常设机构认定问题的最新解释 /216

一、关于网址能否构成常设机构问题 /216

二、关于服务器能否构成常设机构问题 /217

三、关于网络服务提供商能够构成其他企业的营业代理人,进而构成常设机构问题 /221

四、对经合组织观点的评析 /222

第四节 常设机构在网络空间的构成要素分析 /223

一、网址或服务器——跨国电子商务活动中的固定营业场所 /224

二、网络提供商——跨国电子商务活动中的营业代理人 /225

三、常设机构概念修改的方向 /226

第七章 中国关于常设机构原则的实践与发展 /227

第一节 我国关于常设机构原则的实践概述 /227

一、我国签订税收协定以及避免双重征税安排的现状 /227

二、我国对外税收协定中对常设机构的定义 /235

三、我国对外税收协定中对常设机构利润归属的规定 /241

四、我国关于常设机构原则实践的特点 /243

第二节 常设机构概念与我国国内税法中“机构、场所”概念的比较 /245

一、我国国内税法中的“机构、场所”概念 /245

二、“机构、场所”概念与常设机构概念的差异 /246

三、“机构、场所”概念与常设机构概念之间差异的税收意义 /249

第三节 我国税收协定对外谈判工作文本中常设机构原则的修订 /249

一、税收协定对外谈判工作文本关于常设机构原则的 规定 /249
二、工作文本的相关规定与《UN 范本》和《OECD 范 本》的比较 /251
三、对外谈判工作文本关于常设机构原则规定修订的 必要性 /252
四、工作文本关于常设机构原则的修改 /254
 结论 /256
 参考文献 /260
 后记 /271

导 论

随着国际经济交往的日益频繁和深入发展,如何对跨国纳税人在全球范围内产生的各项所得征税,成为各国税收管理中的一项重要课题。为了维护各自的税收利益,目前,各国从国家主权原则出发,对于跨国经济活动的税收管理,都实行居民税收管辖权和来源地税收管辖权。^①各国不仅对其本国居民从境外产生的一切所得征税(居民税收管辖权),而且对非本国居民从其境内取得的所得征税(来源地税收管辖权)。这样,从事跨国经济活动的跨国纳税人从事跨国经济活动产生的所得,不仅居住国可以对其课税,而且所得来源国也可以对其课税。跨国纳税人由于面临着来源国和居住国的双重征税(又称重复征税),因此需要在其居住国和所得来源国就其经营活动产生的收入承担了双重的

^① 值得注意的是,美国还实行公民税收管辖权,即凡美国公民,其从美国境外产生的所得都必须在美国纳税。当前,美国是唯一实行公民税收管辖权的国家。