

# 常设机构利润归属原则探析

朱炎生

( 厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

摘要: 当前的常设机构利润归属原则实际上是对独立实体和公平交易原则的限制适用。由于各国对该原则中相关重要概念的解释存在着分歧, 并且该原则的适用很多情况下依赖于国内法的规定, 因此, 实践中容易产生双重征税和互不征税的后果。而解决这一问题的最佳方法, 就是各国能够就常设机构利润归属问题达成更进一步的共识。

关键词: 常设机构; 利润归属

中图分类号: DF963 文献标识码: A 文章编号: 1008-6048 ( 2007 ) 04-0053-07

An Analysis on the Principle of Profit Attribution to Permanent Establishments

ZHU Yan-sheng

(School of Law, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: The principle of profit attribution to Permanent Establishments (PEs) in current tax treaties restrictedly applies separate entity approach and arm's length test. There may be an increased risk of double, or less than single, taxation in practice, if each country would like to take different interpretation of key concepts and terms used in tax treaties regarding attribution of profits to PEs, or rely on domestic tax law when applying the attribution principle. The best way to solve this problem may be that there is a further consensus regarding a more detailed attribution principle around the world.

Key words: Permanent Establishment (PE); attribution of profits

在当前的国际税收法律实践中, 跨国企业营业利润课税的一般国际税法原则通常称为常设机构原则。根据该原则, 居住国企业如果在来源国设立了常设机构, 那么该企业在常设机构所在国取得的营业利润就应当在常设机构所在国纳税。这个原则涉及到定性和定量两个方面。定性的方面意味着, 只要有常设机构的存在, 常设机构所在国就可以对

常设机构所隶属的企业的营业利润征税。定量的方面意味着, 在常设机构所在国有权征税的前提下, 居住国企业的营业利润中的某些部分可以在常设机构所在国征税。因此, 这个原则涉及到两个核心概念: 一是常设机构, 二是利润归属。经合组织以及联合国所颁布的税收协定范本对于这两个核心概念均做出了相关规定。如果仅就利润归属概念而言,

收稿日期: 2007-07-05

基金项目: 国家社科基金项目“经济全球化背景下税收国际协调法律问题研究”, 项目编号: 03BFX047。本文写作同时获 NCETFJ (“福建省高等学校新世纪优秀人才支持计划”) 项目资助。

作者简介: 朱炎生 (1970—), 男, 法学博士, 厦门大学法学院教授, 研究方向: 税法、商法。

该原则体现在经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本的规定中。经合组织税收协定范本第 7 条第 1 款第 1 句和第 2 句第 1 段以及联合国税收协定范本第 7 条第 1 款第 1 句和第 2 句第 1 段均规定: “缔约国一方企业的利润仅在该缔约国征税, 除非该企业通过设立在缔约国另一方的常设机构进行营业活动。如果该企业通过设立在缔约国另一方的常设机构进行营业活动, 企业的利润可以在缔约国另一方征税, 但限于……”。

上述范本的规定均过于原则,难以就常设机构利润归属的很多具体问题为各国的税收实践提供具体的指导,各国的税法也在此方面存在着相当大的差异。本文试图分析当前的常设机构利润归属原则的基本内容,指出其中尚待解决的问题及其给国际税收利益分配产生的消极影响。

### 一、常设机构利润归属原则的内容

当前,常设机构利润归属原则主要体现在经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本第7条之中,是指常设机构所在国对居住国企业的营业利润中有权征税的那一部分的确定原则。该原则实际上是关于常设机构原则中定量方面的规定,即确定常设机构所在国可以对居住国企业的营业利润中的哪些部分征税。该原则的全部内容由以下四个子原则所构成:

(一) 确定来源国有权征税的营业利润范围的原则。该原则要明确的问题是:对于居住国企业在常设机构所在国产生的营业利润,包括通过常设机构产生的利润以及未通过常设机构而是以其他方法产生的利润,来源国可以对哪些部分的营业利润进行征税。对此,经合组织税收协定范本采取“实际联系”标准(Economic Connection Principle),规定来源国可以征税的利润范围仅仅限于居住国企业通过常设机构产生的那部分利润,居住国企业通过常设机构以外的其他途径取得的利润,常设机构所在国不能对之征税。而联合国税收协定范本采取有限的“引力”标准(Force of Attraction Principle),规定来源国不仅可对归属于常设机构的利润征税,而且当居住国企业在来源国销售与通过常设机构销售的货物或商品相同或类似的货物或商品时,或者

开展与通过常设机构从事的经营活动相同或类似的其他经营活动时,来源国还可以对该销售活动或者其他经营活动产生的利润进行征税。

(二) 常设机构利润范围的确定原则。该原则要进一步明确的是上述子原则涉及的问题,即当居住国企业通过常设机构进行营业活动时,如何确定属于该常设机构的那部分企业利润。对此,经合组织税收协定范本以及联合国税收协定范本的规定相同。两者均规定:将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业同该常设机构所隶属的企业完全独立地交易时该常设机构可能得到的利润。这一原则可称之为“独立实体和公平交易”原则。该原则还特别限定常设机构所在国采取确定常设机构利润范围的具体方式。例如,如果常设机构所在国希望采取固定公式将企业总利润在企业各部分之间进行分派以确定属于企业各部分的利润,那么该分派法运用的前提必须是该方法已经属于该国的习惯性做法,而且该方法所取得的结果应当与运用该原则所产生的结果相一致。

(三) 确定可扣除的相关费用项目的原则。该原则要明确的是上述第二个子原则涉及的问题,即在确定属于常设机构的利润时如何进行费用扣除。经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本都采取了“实际费用扣除”原则。对于为常设机构实际发生的费用,不论它们发生在何处,均允许从属于常设机构的收入中扣除。这些费用包括行政和一般管理费用。此外,联合国税收协定范本在此基础上,还进一步规定常设机构向企业总机构或任何其他办事处支付的如下款项,除属于偿还实际发生的代垫费用外,均不得扣除:(1) 因使用专利或其他

关于常设机构的定义,经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本均在第5条做出规定;关于利润归属的含义,两个税收协定范本均在第7条做出规定。

这种差异引起的双重征税或者互不征税的后果,不仅可能给企业从事跨国营业活动产生消极影响,而且也可能给相关国家带来税收利益的损失。

经合组织税收协定范本第7条第1款第2句的第2段规定“.....but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.”

联合国税收协定范本第7条第1款。目前,中国与巴基斯坦税收协定采用这种确定来源国征税利润范围的方法。此外,墨西哥也表达了采用此原则的立场,但同时说明采用该原则的目的在于防止避税。

经合组织税收协定范本第7条第2款;联合国税收协定范本第7条第2款。

经合组织税收协定范本第7条第4款;联合国税收协定范本第7条第4款。

经合组织税收协定范本第7条第3款;联合国税收协定范本第7条第3款第1句。

权利支付的特许权使用费、费用或其他类似款项；(2)因特定劳务的提供或管理而支付的酬金；(3)因借款而支付的利息（除银行企业外）。同样，在确定常设机构的利润时，除属于偿还实际发生的代垫费用外，也不考虑常设机构从总机构或任何其他办事处（1）因使用专利或其他权利而取得特许权使用费、费用或其他类似款项；或者（2）因提供劳务或管理而取得的手续费，或者（3）因为借款而收取的利息（银行企业除外）<sup>⑨</sup>。

（四）辅助性活动排除原则。该原则要明确的也是上述第二个子原则涉及的问题，即在确定属于常设机构的利润时，常设机构从事的哪些特定营业活动所产生的经济后果（包括收入和费用），应当排除在考虑之外。根据经合组织税收协定范本的规定，这些特定营业活动主要是指常设机构为其隶属的企业采购商品的营业活动<sup>⑩</sup>。

如果将常设机构利润归属原则与当前处理关联企业之间交易活动的国际税法原则进行比较，我们可以发现，虽然两者都采取了公平交易原则（Arm's-length Principle），但是，常设机构利润归属原则在运用公平交易原则时，是建立在两个假设基础上，即（1）常设机构是一个独立实体，（2）常设机构与其所隶属的企业其他部分之间的经济往来构成两者之间的交易。而将公平交易原则运用于处理关联企业之间交易时，并不存在也不需要这样的假设。正是考虑到常设机构与其所隶属的企业之间的法律关系不同于关联企业之间的法律关系，常设机构的法律地位也不同于独立企业的法律地位，常设机构利润归属原则在运用公平交易原则时，并非完全采用了公平交易标准，实际上是对该标准的采用进行了某种程度的限制。例如，联合国税收协

定范本和经合组织税收协定范本均规定，在确定常设机构的利润归属时，“独立实体和公平交易”原则的运用要受到“实际费用扣除”原则的限制<sup>⑪</sup>。因此，笔者认为，在当前的税收协定范本所规定的常设机构利润归属原则，实际上采用的是一个经过修正的公平交易标准。

## 二、“企业利润”概念的解释

经合组织税收协定范本规定常设机构所在国可以对“居住国企业利润”征税，但仅限于“归属于”常设机构的部分。因此，在根据常设机构利润归属原则具体计算可归属于常设机构的利润之前，就存在着如何解释“企业利润”的含义问题。对此，各国目前尚未达成共识，实践中大体上存在着以下两种解释方法：

### （一）相关经营活动法

根据“相关经营活动法”（Relevant Business Activity Approach），“企业利润”是指企业已经实现的利润，但是其范围仅限于常设机构参与的经营活动所产生的部分。这些经营活动产生的利润包括企业与其关联企业之间发生的经营活动产生的利润<sup>⑫</sup>，也包括与关联企业以外的其他企业之间发生的经营活动产生的利润。由于企业作为一个整体时其利润实际上是从各种经营活动中产生的收入和损失汇总后的余额，因此，根据“相关经营活动法”确定“企业利润”范围时，如果企业的其他部分也参与了由常设机构参与的相关经营活动并由此产生了损失，那么在计算“企业利润”时应当扣除这部分损失。相反，一项常设机构未参与的经营活动所发生的损失不能从常设机构参与的经营活动所产生的收入中扣除<sup>⑬</sup>。

在运用相关经营活动法时，“相关经营活动”

⑨联合国税收协定范本第7条第3款第2句、第3句。

⑩经合组织税收协定范本第7条第5款。之所以排除这些营业活动，是因为这些营业活动本身属于辅助性或准备性营业活动。参见经合组织税收协定范本注释第7条第30段。然而，联合国税收协定范本对于是否排除采购活动持沉默态度，其范本建议此问题由缔约国双方谈判协商解决。参见联合国税收协定范本第7条条文中的注解。

⑪经合组织税收协定范本第7条第2款第1句和联合国税收协定范本第7条第2款第1句均规定：“Subject to the provisions of paragraph 3, ……”。经合组织税收协定范本还以“辅助性活动排除”原则对“独立实体和公平交易”原则作进一步限制。

⑫根据关联企业定价规则，与关联企业发生经营活动产生的利润应当符合公平交易原则，否则需要根据该原则进行适当的调整。

⑬Discussion Draft on the Attribution of Profits of Permanent Establishment - Part I (General Consideration), para. 13, August 2, 2004. See www. oecd.org.

范围的宽窄对于确定可归属于常设机构的利润范围具有十分重要的意义。这是因为，如果将“相关经营活动”范围定义得越宽，那么企业其他部分的参与可能性就越大，相应地，可归属于常设机构的利润范围受到的影响就越大。相反，如果将“相关经营活动”范围定义得越窄，那么企业其他部分的参与可能性就越小，相应地，可归属于常设机构的利润范围受到的影响就越小。这种情况可以用如下例子来说明。假定一家生产型企业在其所在国开发新产品而在另一国设立销售该新产品的常设机构，该项新产品开发的费用由于十分庞大并且未能从市场上回收这些成本，在此情形下，企业整体上处于亏损状态。此时，如果将“相关经营活动”的范围宽泛地理解为与该项新产品有关的所有经营活动，那么可归属于常设机构的利润是负数。相反，如果将“相关经营活动”仅从职能的方面狭义地理解为分销活动，那么可归属于常设机构的利润有可能是存在的，因为此项分销活动有可能产生利润<sup>⑭</sup>。

### （二）职能独立实体法

根据“职能独立实体法”（Functionally Separate-Entity Approach），可归属于常设机构的“企业利润”，是指将常设机构假定为一个与常设机构所属企业完全独立的分设企业在相同或相似条件下完成相同或相似职能所能产生的营业利润。换言之，该“企业利润”的含义并非指整个企业已经实现的利润，而是常设机构视为独立分设企业的条件下所实现的利润。由此，归属于常设机构的利润与常设机构所隶属的居住国企业通过常设机构以外的其他途径从常设机构所在国取得的利润区别开来。因此，这种解释的目的在于，排除“引力”原则的适用<sup>⑮</sup>。

采取“职能独立实体法”理解“企业利润”含义时，存在以下两个方面的特征：第一，常设机构所在国将利润归属于常设机构的时间，就是常设机

构将其相关资产或者服务转让给他方的时间，而不论该他方是其所属企业的总机构或其他部分还是另一企业。换言之，当常设机构将构成其自身经营财产一部分的资产，无论它们是否属于交易存货，转让给另一常设机构或者设在境外的企业总机构时，该常设机构就实现了一项应税利润，即使此时从企业整体来看并未实现任何利润<sup>⑯</sup>。第二，计算归属于常设机构利润的交易范围，是常设机构从事的各项交易，包括常设机构与其所属企业的总机构或其他部分之间的交易<sup>⑰</sup>。

### （三）上述两种解释方法的差别及其影响

如果对上述两种解释方法作一比较，可以发现，首先，两者关于利润实现时间的解释是不同的。根据“相关经营活动法”，利润实现的时间是企业作为一个整体从与其他企业发生的“相关经营活动”中实现利润的时间。而根据“职能独立实体法”，利润实现时间是常设机构将其相关资产或者服务转让给他方的时间。由此可见，就常设机构转让其一项营业财产而言，假如常设机构所在国与企业居住国采取不同的解释方法来确定常设机构的利润归属时间，就可能会导致双重征税或者互不征税。其次，确定归属于常设机构利润时应当考虑的交易范围也存在差异。“相关经营活动法”是以整个企业从事的各项交易作为计算基础。而“职能独立实体法”是以常设机构从事的各项交易作为计算基础，其中包括了常设机构与企业其他各部分之间被假定为具有独立企业之间交易性质的那部分经济往来。显然，如果常设机构所在国和企业居住国采取了不同的计算基础，就会导致各自计算的常设机构的利润数额不一致，就会由此产生双重征税或互不征税。

### 三、“为常设机构发生的费用”的解释

根据经合组织税收协定范本的规定，在确定常

<sup>⑭</sup> Discussion Draft on the Attribution of Profits of Permanent Establishment - Part I ( General Consideration), para. 14, August 2, 2004. See [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>⑮</sup> Discussion Draft on the Attribution of Profits of Permanent Establishment - Part I ( General Consideration), para. 19, August 2, 2004. See [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>⑯</sup> Discussion Draft on the Attribution of Profits of Permanent Establishment - Part I ( General Consideration), para. 20, August 2, 2004. See [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>⑰</sup> Discussion Draft on the Attribution of Profits of Permanent Establishment - Part I ( General Consideration), para. 21, August 2, 2004. See [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

设机构的利润时,为常设机构实际发生的费用,包括行政和一般管理费用,不论发生在何处,均应当允许扣除。这里需要明确的问题是:“为常设机构发生的费用”的确切含义是什么?

经合组织税收协定范本并未提及“为常设机构发生”指的是“专为”常设机构而发生,因此,“为常设机构发生”不仅是指这些费用项目“专门为”常设机构而发生,还包括“部分地”有益于常设机构而发生的费用项目(即这些费用也同时有益于企业的其他部分)。对于企业发生的这些“部分地”有益于常设机构的费用项目,例如企业总机构发生的行政和一般管理费用,在计算常设机构的利润时,相应地也只能部分地给予扣除。而扣除的比例通常要按照惯例来估算,比如以常设机构的营业额或毛利额占整个企业的营业额或毛利额的比率来确定<sup>⑮</sup>。

由于确定是否给予扣除的唯一判断标准是看这些费用项目的发生是否是“为常设机构发生”,因此,“为常设机构发生的费用”由企业的哪一部分实际负担并不重要。该费用项目可能由常设机构本身实际负担,也可能由企业总机构实际负担,还可能由企业其他部分(另一常设机构)实际负担。不管由企业哪一部分负担,这些费用都应当允许在计算常设机构利润时给予扣除。这也意味着(1)如果这些费用即使由常设机构实际负担但是其发生并非为了满足常设机构本身的需要(而是为了满足企业其他部分的需要),那么这些费用也就不能给予扣除;(2)即使这些费用常设机构并未实际给予偿还,在计算常设机构的应税利润时,也应当给予扣除<sup>⑯</sup>。

值得注意的是,经合组织税收协定范本仅指出“为常设机构发生”的费用可以扣除,而未说明这些费用的支出是否应当与其营业活动相关,是否应

当必要。对此,很多国家明确认为,“为常设机构发生”的费用必须是指那些全部、专门且有必要为企业的营业活动而发生(Wholly, Exclusively and Necessarily for the Purposes of the Business)的经营费用(Business Expenses),不包括资本支出(Capital Expenditure)以及与营业活动无关的支出。换言之,这些支出的发生仅是为了保证营业活动能够平稳、顺利和成功的进行。此外,该费用的支出应当符合国内法关于支出限额的规定<sup>⑰</sup>。有的国家甚至希望根据自己的国内法来解释什么是“为常设机构发生”的费用,并且由国内法确定哪些费用可以扣除<sup>⑱</sup>。

#### 四、内部经济往来的作价

就常设机构与企业总机构(包括其他部分)的经济往来而言,根据满足常设机构本身作为一个经营实体的功能的需要,常设机构与企业总机构(包括其他部分)之间的经济往来,可以分为如下四类:(1)有形财产的转移;(2)无形财产的转移;(3)服务的提供;(4)资金的往来。根据前述的“独立实体和公平交易”原则,具体计算和确定某一常设机构利润时,(1)首先将常设机构假定为一个与其所隶属的企业相独立的分设企业;(2)基于这一假设,将常设机构与其所隶属的企业其他部分之间的经济往来进一步假定为两个独立分设企业之间进行的交易活动;(3)将这些经济往来按照独立分设企业之间进行交易的作价方式进行作价,具体而言,就是根据公开市场价格作价<sup>⑲</sup>。换言之,这些经济往来的作价应当考虑市场利润因素。

然而,根据前述的“实际费用扣除原则”,向常设机构分摊“为常设机构发生的费用”时,这些费用必须是实际发生的,不得附加任何利润因素<sup>⑳</sup>。联合国税收协定范本还进一步规定,常设机构与企业其他部分之间发生的无形资产转移、劳务提供以及资

<sup>⑮</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第16段。

<sup>⑯</sup>同上注。

<sup>⑰</sup>联合国税收协定范本注释第7条第18段。

<sup>⑱</sup>联合国税收协定范本注释第7条第20段。

<sup>⑲</sup>经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本的注释分别确认了“公平交易原则”在这些经济往来的作价方面的运用。参见经合组织税收协定范本关于第7条注释的第11段;联合国税收协定范本关于第7条注释的第2段。

<sup>⑳</sup>经合组织税收协定范本第7条注释第17段第1句。

金的提供（银行企业除外），既不导致常设机构的费用扣除，也不引起常设机构营业额的增加<sup>②④</sup>。这就意味着，在确定常设机构与企业其他部分之间经济往来的作价时，是否考虑附加利润因素要同时受到上述原则的限制。由此产生的问题是，在处理常设机构与企业其他部分的经济往来时，需要确定究竟哪些往来不应当附加利润因素，哪些往来应当附加利润因素。

对于这一问题，经合组织税收协定范本注释不甚明确，其解释十分含糊。根据经合组织税收协定范本注释的建议，就企业与常设机构之间发生的财产和劳务的转移而言，是否附加利润因素应当结合企业的营业常规和公平交易原则来考虑。换言之，这取决于企业按照其营业常规向另一企业转移该财产和劳务时是否也按公平交易原则向对方收取包含利润因素的价款<sup>②⑤</sup>。对此，该注释依据功能分析指出，如果最初发生费用的实质目的是为了使得企业总成本合理化或者普遍性地增加销售，那么应当不包含利润，而如果最初发生费用的直接目的是通过常设机构对外销售（提供服务）而实现利润，那么应当包含利润因素<sup>②⑥</sup>。这里“企业的营业常规”（Normal Course of its Business）、“实质目的”（Essential Purpose）、“直接目的”（Direct Purpose）等概念均不十分明确，因此，如何适用这些建议，只能根据国内法及国内习惯做法来进一步解释。

根据上述的一般分析方法，就前述的四类经济往来，经合组织税收协定范本注释具体规定了某些特定情形下的处理方法：

（1）有形财产的转移方面，如果是为了再销售（向企业外销售）提供商品，应当附加利润因素。如果常设机构临时使用或者与其他部门共同使用机器设备等有形财产，那么仅可分摊实际发生的

成本或设备的折旧<sup>②⑦</sup>；（2）无形财产转移方面，常设机构获得技术无需支付特许权使用费，但应当分摊该技术的开发费用<sup>②⑧</sup>。（3）服务提供方面，如果企业的业务或者部分业务就是提供特定劳务，并且对之按标准收费，那么向常设机构提供该项特定服务的价格中应当考虑利润因素。但是，如果企业提供的服务是企业一般管理活动的一部分（例如企业的全员培训），那么常设机构无需对之专门支付费用，因此类服务发生的费用属于由常设机构分摊的一般管理费用的一部分。同样，如果常设机构的主要营业活动就是向企业其他部分提供特定劳务，同时这些劳务给企业带来真正的利益，并且提供劳务的成本构成企业成本的重要部分，那么常设机构在提供此类服务时，作价中应当考虑利润因素<sup>②⑨</sup>。（4）资金的往来方面，常设机构获取资金无须支付利息（考虑到银行企业的营业常规，银行企业除外）<sup>②⑩</sup>。

此外，由于经合组织税收协定范本注释并没有解释所谓的“行政和一般管理费用”应当包括什么，因此，根据经合组织税收协定范本第3条第2款关于税收协定解释的规定，这一概念应当根据国内法的规定加以解释，以明确其究竟包括哪些费用项目。一般而言，如果该一般管理费用中已包括了技术的开发费用，或者机器的折旧费用，那么常设机构在使用技术或设备时，就无须另外分摊该技术开发费用或折旧费用，以避免出现同一项目的费用的双重扣除，防止互不征税的情形发生<sup>②⑪</sup>。

### 五、账目设置与利润的估算

通常情况下，常设机构会设立自己的营业账目，所得来源国的税务当局可以根据该营业账目来计算该常设机构的利润。即使该账目的记载是不正确的，税务当局也可以根据常设机构的账目以及其所隶属企业的账目的记载，结合独立企业原则进行

<sup>②④</sup>联合国税收协定范本第7条第3款第2句、第3句。

<sup>②⑤</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第17.1段。

<sup>②⑥</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第17.2段。

<sup>②⑦</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第17.3段。这意味着不承认常设机构与企业其他部分之间存在有形财产的租赁关系。

<sup>②⑧</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第17.4段。

<sup>②⑨</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第17.5段、第17.6段、第17.7段。

<sup>②⑩</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第18.3段。

<sup>②⑪</sup>联合国税收协定范本注释第7条第17段。

合理调整后得出该常设机构的利润。就相关经济往来应当附加多少利润因素,经合组织税收协定范本注释规定了指导性的原则,即考虑利润因素时,不仅要考虑到市场上存在的客观因素(如市场需求、竞争和时间等因素)对价格的影响,还要考虑到企业经营的主观因素(例如经营战略)对价格的影响<sup>⑫</sup>。

但是,在很多情况下,常设机构并非在事实上是一个比较完整的企业(如分行),而是与企业的营业活动密不可分(例如一个建筑工地)或者因为规模小而没有建立账目。在这种情形下,经合组织税收协定范本注释建议,税务当局可以按照独立企业原则进行利润的估算,然而没有进一步说明究竟应当采取何种具体的估算方法<sup>⑬</sup>。显然这有待国内税法作补充规定或者只能依据国内法规定的方法进行。此外,如前所述,税收协定范本并不禁止按照一定的标准或公式将企业的总利润在企业的各个组成部分之间进行分配,但该标准是什么,两个税收协定范本注释也没有做出明确说明,因此该标准也只能由国内税法加以规定。

## 六、结论

综上所述,当前关于常设机构利润归属原则的说明是原则性、粗线条的,因此对居住国企业设立在来源国的常设机构的营业利润征税,仍然需要根据常设机构所在国国内税法的相关规定进行,尤其需要国内税法的相关规定对之进行具体化。然而,诚如对于以上几个问题的分析所揭示的,就有关常

设机构利润归属的很多问题的处理,目前仍然存在着多种不同的理解,各国国内法规定存在着很大的差异,存在着处理方法不一的风险。由此产生的问题是,如果各国税务当局各自采纳这些不同的解释,适用各自不同的国内法,势必使得企业的双重征税或双重不征税的风险加大,那么实践中不仅对纳税人开展跨国营业活动很容易造成双重征税而加重纳税人的负担,还可能因为存在互不征税的可能而损害相关国家的税收利益。对于这些问题,虽然税收协定缔约国的税收当局可以通过税收协定中提供的相互协商程序进行协商,以期解决相关解释和适用协定条款争议或者避免对于纳税人的双重征税,但是,对于纳税人而言,该解决争议的程序存在相当多不尽人意之处,例如纳税人不能直接参加程序、程序启动取决于税务当局的意愿、程序不强求取得协商结果,等等。此外,如果争议涉及的税收利益较大,相关当事国维护本国税收利益的立场也往往使得争议解决变得更加困难<sup>⑭</sup>。由此可见,虽然税收协定范本中的上述相关规定反映了当前国际社会关于常设机构利润归属原则已达成初步共识,但是,就常设机构利润归属方法进一步达成一个详尽的且能为多方接受的共识,甚是紧迫和必要<sup>⑮</sup>。

(责任编辑:陈尚志)

<sup>⑫</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第14段。

<sup>⑬</sup>经合组织税收协定范本注释第7条第24段。

<sup>⑭</sup>Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, 2002, pp. 132-133.

<sup>⑮</sup>近年来,经合组织税务委员会在此方面做出了相当多的努力。该委员会发布了一系列关于常设机构利润归属的讨论报告,并在报告中提出了关于利润归属的新思路和新方法。如果这一新的指导性准则能够在经合组织内部获得通过,那么无疑对于今后国际税收法律规则的发展将产生重大影响。