

【HT】 【WM】 【KMB】 【HT】 【HJ\*3/4】 【WM】 【HT4】 学校编码： 10384

【JY】 分类号 【CD#F4】 密级

【CD#F2】

学号： 9508007 【JY】 UDC 【CD#F8\*2/3】

【HT2SS】 【JZ( )】 学位论文

【HT0, 2XBS】 对非居民营业所得征税的法律问题研究

【HT2K】 张 卿 【JZ】

【HT3K】 【WB】 【CM6-4】 指导教师： 【HTK】 廖益新教授 【CM】

【DW2】 【CM(7)】 【HT3, 4”】 厦门大学法学院院长 【HT3】 【CM】

【HTK】 【DW】 申请学位级别： 【HTK】 硕士 【CM】

【HTK】 【DW】 【CM6-4】 专业名称： 【HTK】 国际经济法 【CM】

【HTK】 【DW】 论文提交日期： 【HTK】 1998年 月 日 【CM】

【HTK】 【DW】 论文答辩日期： 【HTK】 1998年 月 日 【CM】

【HTK】 【DW】 学位授予单位： 【HTK】 厦门大学 【CM】

【HTK】 【DW】 学位授予日期： 【HTK】 1998年 月 日 【CM】

【JY】 答辩委员会主席： 【CD#F4】

【JY】 【CM7-3】 评阅人： 【CD#F4】

【JZ】 1998年 月

【LM】 【HT】 【HJ\*2/3】 【AM】

【SM( )】 【HT4” K】 对非居民营业所得征税的法律问题研究 【SM】

【DM( )】 内 容 提 要 【DM】

【BT1】 内 容 提 要

本文主要运用比较分析与案例分析的方法，研究了国际税收条约及典型国家国内法对非居民

营业所得的征税制度，并在此基础上，根据我国对非居民营业所得征税的立法和执法现状，提出了如何进一步完善的意见。

全文除引言外，共分为下列三章：

第一章为典型国家国内法对非居民营业所得征税的规定。世界各国国内法对非居民营业所得征税制度主要可分为两种模式。本章具体分析了两个极具代表性的国家——美国和德国对非居民营业所得的不同认定及其相应的征税条件和具体核算制度。

第二章为国际税收条约对非居民营业所得征税的规定。本章从国际税收条约中规定对非居民营业所得征税条件的条款——营业所得条款的适用问题谈起，引出常设机构原则；其次分析了常设机构概念的历史演进和现今常设机构的一般构成；再次分析了常设机构利润范围的确定和利润的具体核算；接着还分析了常设机构原则的例外情况。最后还从发展的角度对常设机构原则作出评价。

第三章为完善我国对非居民营业所得征税制度的思考。本章先介绍了我国对非居民营业所得的征税制度；在此基础上，参考第一、二章的分析结论，从我国对外税收条约和国内法两个方面提出如何进一步完善的意见。

【HTH】 关键词： 非居民营业所得 征税 常设机构

【LM】

【LM】 【AM】 【DM( )】 目 录 【DM】

【BT1-1】 目 录

## 【HTH】引言

第一章 典型国家国内法对非居民营业所得征税的法律规定 【JY.】 1 二 【HT】

第一节 典型国家国内法对非居民营业所得的不同认定 【JY.】 1

一、居民纳税人与非居民纳税人的区分 【JY.】 1

二(一) 自然人居民身份的确认 【JY.】 1

二(二) 法人居民身份的确认 【JY.】 1

二、营业所得的认定 【JY.】 2

二(一) 美国 【JY.】 2

二(二) 德国 【JY.】 4 二

第二节 典型国家国内法对非居民营业所得征税的条件及具体核算 【JY.】 5

一、美国 【JY.】 5

二(一) 收入的确定 【JY.】 5

二(二) 费用及损失扣减 【JY.】 6

二、德国 【JY.】 7

二(一) 营业场所的构成 【JY.】 7

二(二) 常设代理人的构成 【JY.】 7

二(三) 应税所得的计算 【JY.】 8

三、结论 【JY.】 8

【HTH】第二章 国际税收条约对非居民营业所得征税的条件规定 【JY.】 10 二 【HT】

第一节 营业所得条款的适用问题 【JY.】 10

一、未确定属性的所得适用营业所得条款的问题 【JY.】 10

二、对已确定属性的所得优先适用营业所得条款的问题 【JY.】 12 二

第二节 常设机构的历史演进 【JY.】 13

一、德国国内法上的发展 【JY.】 13

二、国际税收条约上的发展 【JY.】 13

三、现状及启示 【JY.】 15 二

第三节 常设机构的一般构成 【JY.】 15

一、对常设机构的分类及其构成要件的不同看法 【JY.】 15

二(一) 对分类的不同看法 【JY.】 15

二(二) 对构成要件的不同看法 【JY.】 16

二、场所型常设机构 【JY.】 17

二(一) 要有营业场所或设施的存在 【JY.】 17

二(二) 营业场所或设施存在的固定性或持续性 【JY.】 18

二(三) 必须通过该场所或设施从事营利性活动 【JY.】 22

三、代理型常设机构 【JY.】 24

二(一) 代理型常设机构的一般分析 【JY.】 24

二(二) 特殊情形下构成代理型常设机构之分析 【JY.】 27 二

第四节 国际税收条约对非居民营业所得的征税核算 【JY.】 32

一、常设机构利润范围的确定 【JY.】 32

二、常设机构利润的具体核算 【JY.】 32 二

第五节 常设机构的例外——对非居民纳税人国际运输所得与 二

二(一) 内河运输所得的征税 【JY.】 35



## 【BT2】 第一节 典型国家国内法对非居民营业所得的不同认定

非居民营业所得，顾名思义，即指非居民纳税人所取得的营业所得。其中，非居民纳税人是相对于居民纳税人的概念。对于一个国家而言，居民纳税人以外的、因该国的来源地税收管辖权而负有纳税义务的人，即为非居民纳税人。

### 【BT3】 一、居民纳税人与非居民纳税人的区分

各国税法一般规定，本国居民纳税人是指按照本国法律中的住所、居所、管理场所或任何其他类似标准而负有纳税义务的人。居民纳税人这个概念，既包括自然人，也包括法人。

#### 【BT4】 (一) 自然人居民身份的确认

在各国税法实践中，关于自然人居民身份的确认，采用的标准主要有以下四种：

1. 住所标准，就是以自然人在征税国境内是否拥有住所这一法律事实，决定其居民或非居民纳税人身份。采用该种标准的有法国、瑞士、德国等欧洲国家；
2. 居所标准，就是以自然人在征税国境内是否拥有居所(并不一定具有永久居住的性质)这一法律事实，决定其居民或非居民纳税人身份。采用该标准的有英国、加拿大、澳大利亚等国；
3. 居住时间标准，就是以一个人在征税国境内居留是否超过一定的期限，作为划分其居民或非居民的标准。采用该标准的有英国、印度、中国、日本等；
4. 国籍标准，即按自然人的国籍来确定其为居民或非居民纳税人。采用该标准的有美国、墨西哥和菲律宾。

【ZW( )】高尔森主编：《国际税法》，法律出版社 1992 年版，第 43-46 页。【ZW( )】

#### 【BT4】 (二) 法人居民身份的确认

对于法人的居民身份的确认，各国实践采用的标准主要有：

1. 注册成立地标准，即法人的居民身份依法人在何国注册成立而定。在哪一国注册成立，即视为哪一国的居民。采用该标准的有美国、瑞典、芬兰和墨西哥等国。
2. 法人实际管理和控制中心所在地标准，即法人的实际管理和控制中心设在哪一国，便视为哪一国的居民。采用这一原则的有英国、新西兰、印度和新加坡等。
3. 法人总机构所在地标准，即总机构设在哪一国，便视为哪一国的居民。采用该标准的有中国和日本。

【ZW( )】高尔森主编：《国际税法》，法律出版社 1992 年版，第 47-49 页。

【ZW( )】

### 【BT3】 二、营业所得的认定

营业所得，又称营业利润，这一名词是国际税收条约上的概念。但在国际税收条约中未对其做出明确规定，必须援引具体国家国内法和国际税收条约中的其它条款加以解释，然而，各国国内法对营业所得也无十分具体、精确的定义。一般而言，营业所得

在各国税法中是指纳税人从事工业生产、交通运输、农林牧业、金融、商业和服务性行业等企业经营性质的活动取得的利润。【ZW( )】同上注，第 55 页。【ZW( )】即营业所得必须是纳税人以营利为目的，从事商业生产、经营或者提供不带个人独立性特征的劳务这类企业性经营活动所取得的利润。作为营业所得的纳税人可以包括公司、其它经济组织及个人。

判断某一所得是否为营业所得，实际就是判断获得该所得的行为是否为营业行为(或营业活动)。对于何种行为构成营业行为，各国法律均有不同的规定，再加上税务实践的复杂性

，笔者拟选择两个典型国家即美国、德国的相应做法加以分析。其中，美国作为判例法国家的典型，德国作为成文法国家的典型，均十分具有代表性。

#### 〔BT4〕(一)美国

《美国国内收入法典》并未明确规定何谓“贸易或营业”，其营业的概念是通过案例中的说明间接地加以阐述。具有代表性的定义是由弗利特诉石头特拉斯公司案(Flint V. stone Tracy)中所给出的。法院认为：“贸易或营业”是“一种以生存或营利为目的，花费人的时间、精力和劳动的活动。”〔ZW(〕阿维德·斯卡著，《常设机构——税收条约原则的侵蚀》，科鲁尔法律及税务出版社1991年版，第247页。Arvid A. Skaar, Permanent Establi

shment, Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p.247. 〔ZW)〕

在格鲁兹金哥诉税务局长案(Groetzinger V. Commsioners)中，法院认为：为开展一次贸易或营业，纳税人必须以营利为主要目的，持续性地长期从事一项活动。

〔ZW(〕同上注。〔ZW)〕

但上述解释并未清楚地说明营业行为的本质属性。下面引用案例来区分营业行为和其它特殊性质的行为。

##### 1. 不动产管理行为与营业行为的区分

在1953年利威豪诉税务局长(Lewenhaupt V. Commisioners)案中，纳税人利威豪在美国拥有商业不动产。该财产由一名代理人管理。该代理人由于战争而被授予众多权限，包括代表纳税人购买、出售和抵押不动产。这些由代理人代为实际履行的行为包括出租、收租金、记帐、缴税和取得抵押收益、出卖其中之一财产或买进另一财产。该代理人每月提交报告给纳税人，他们之间每周联系一次至二次。法院认为：纳税人的行为已超出仅拥有不动产所有权或从不动产取得收入的范围，且这些行为是众多、连续和重复出现的，因而构成营业行为。

〔ZW(〕利威豪诉税务局长案，美国税务法院判决汇编第20号判决第151页(1953年)，后该判

决被美国第9巡回区上诉法院维持，见联邦法律报告第二册第221号判决第227页(1955年)。Lewenhaupt V. Comm'r, 20T.C.151(1953), aff'd 221.F.2d 227 (9th Cir, 1955). 〔ZW)〕

而在1958年的荷伯诉税务局长案中，纳税人荷伯拥有一幢建筑物，且已租给一个承租方。该承租方有义务对该建筑物进行维护。该建筑物是纳税人在50年前从父亲处取得一个礼物。纳税人的行为仅为收取租金、支付税收、抵押费用和保险费，所有这些均由一个独立代理人处理。该纳税人在1940年将该建筑物租出，在1946年将其继续出租，且在1954年和1955年对

墙和屋顶作出稍微修改。法院认为：虽然税收条约包括一项关于处理不动产所得的条款，但如不动产租赁产生的所得构成营业所得，该不动产所得条款就不再适用，而必须适用营业所得条款。然而在此案中，法院认为纳税人的行为是断断续续、时有时无且极为少量的，这与利威豪案中所要求的连续、重复出租和众多的标准相反。因此，法院认为纳税人的行为并非协定项下的营业行为。〔ZW(〕荷伯诉税务局长案，美国税务法院案例汇编第30号判决第26页(1958年)。Herbert V. Comm'r, 30T.C.26(1958). 〔ZW)〕

##### 2. 投资行为与营业行为的区分

在1950年的那霸诉税务局长案中，一位埃及居民在美国开展证券和期货业务已有许多年了，该纳税人的经营是通过居住在美国的经纪人所开展的，且其从1939年到1945年的所得超过

600,000美元。法院认为：毫无疑问，众多的

证券和期货业务构成法律意义上的贸易或营业行为。〔ZW〕那霸诉税务局长案，联邦法律报告第二册第4巡回区法院第185号判决第584页(1950年)。Nubar V. Comm'r, 185 F.2d 5

84(4th cir.1950). 〔ZW〕

在1941年的海金斯诉税务局长案中，一个法国居民通过其纽约办事处来进行证券投资业务。纽约办事处仅保持记录，持有记录，以及收取利息和红利。而投资的具体事宜由该纳税人详细指示。该纳税人认为其行为具有连续性，重复进行，具有规律性，不同于小投资者的偶然行为，因而要求将雇员工资及纽约办事处的费用作为营业费用加以扣除。法院认为，该纽约办事处并未开展营业行为，因为其仅通过对其投资的注意，保持记录和收取股息和股息。不论该投资交易额有多大或该项工作持续多久，均不使该行为构成营业行为。〔ZW〕海金斯诉税务局长案，美国最高法院判例汇编第312号判决第212页(1941年)。Higgins V. Comm'r, 312 U.S. 212(1941). 〔ZW〕

从上述四个案例可知，对于一项产生所得的行为是否为营业行为，美国法院似乎更强调行为的范围程度(包括营业额、雇员数量等)而非其属性。但对于决定纳税人的费用是否作为“贸易或营业费用”，则行为的性质具有决定性作用。〔ZW〕阿维德·斯卡著，《常设机构——税收条约原则的侵蚀》，科鲁尔法律及税务出版社1991年版，第247页。Arvid.A.Skaar, Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. 〔ZW〕

### 3. 特许权使用费与营业所得的区别

在1965年的西蒙农诉税务局长案中，西蒙农因出售其作品的版权及其它相关权利获得收入。原告西蒙农认为其没有从事工商业行为。法院认为：西蒙农的行为不仅在于策划和撰写故事及从

出版权和复制权中取得特许使用费，其与出版商的合同是十分详细的，并对谈判有保留意见。西蒙农也保留了众多的通过其他媒体使用其作品的权利。此外，西蒙农也将其写作时的办公室的

折旧费用及其它商业费用作了扣除。总之，法院认为，西蒙农的行为构成商业或贸易，只要其

就作品的使用进行众多的交易和谈判，并已扣减了费用和折旧。〔ZW〕西蒙农诉税务局长案，美国税务法院案例汇编第44号判决第820页(1965年)。Simenon V. Comm'r, 44T.C 820(1965). 〔ZW〕

### 4. 个人劳务行为和营业行为的区别

一个公司或相应实体是不能从事个人劳务。美国的税务实践已经表明：戏院演出应被视为一项营业行为。但戏院的一名演员，则只能是提供独立性劳务或作为雇员。〔ZW〕参见前引阿维德·斯卡书，第274页。〔ZW〕

#### 〔BT4〕(二)德国

德国法根据下列标准判断某一行为是否为营业行为：A. 是否该行为能为纳税人取得收入；B. 是否该行为具有长久性(至少具有持续的目的)；C. 是否该行为具有营利目的；D. 该行为是否具有独立性；E. 该行为是否参与到一般的商业活动中去(外部表现)。〔ZW〕同上，第248-249页。〔ZW〕这些标准使营业行为区别于管理财产的行为。固然，管理财产的人也须开展行为，例如，收取利息或股

息、收取租金或保养房屋等。只是这种行为并非取得经济利益的原因。这种行为仅实现经济结

果。有关经济利益的发生，仅由于其投入的财产，这种经济利益是财产的延伸。虽然因财产

的买卖而获有利益，但财产价值增加的原因，在财产本身，而不在买卖的行为，因此仅仅是财产的管理行为，而非经济性的业务经营。【ZW(】此处经济性的业务经营是指营业行为。

【ZW)】所管理财产的大小以及管理活动之规模不影响财产管理的性质。因此，将整个营利事业租出而获取收益时，仍然是财产管理的行为。【ZW(】陈敏译：《德国租税通则》，原 Abgabenordnung, 1977，“财政部

财税人员训练所”，“中华民国 74 年 3 月版”，第 16-17 页。【ZW)】

此外，德国法还要求营业行为必须是企业的行为，而非个人行为。【ZW(】参见前引阿维德·斯卡书，第 249 页。【ZW)】这就将其与个人劳务相区分开了。

从对以上两个国家的分析可知，德国法对营业行为的认定，重点从行为的商业性质，尤其是考

虑该行为是否按营业行为的框架加以开展，考虑该纳税人的独立性与否(如他是否分摊盈利和亏损)。而美国法则似乎更强调数量标准，如该行为在营业额，交易数量和持续时间等方面

的程度。各国法律传统及体系的不同使得各国对非居民营业所得的认定有着不同的规定，但这些规定往往都是从最大限度地维护本国财政利益这一角度出发的。

【BT(2+1)】

第二节 典型国家国内法对非居民营业所得征税

的条件及具体核算 【BT)】

目前，各国国内法对非居民营业所得征税的条件规定主要可以分成二类：一类以美国为代表，对非居民纳税人的、与该国内境内的营业或贸易有实际联系的收入进行征税；另一类以德国

为代表，对非居民纳税人的、可归属于其境内机构、场所或营业代理人的营业所得进行征税。以下以美国、德国为例，阐述二国对非居民营业所得征税的条件规定及具体核算。

【BT3)】一、美国

根据《美国国内收入法典》第 864(c)条及第 882(a)条的规定，在美国开展营业活动的外国居民

纳税人应就其与美国的营业活动有实际联系的收入纳税。【ZW(】见《美国国内收入法典》第 864(c)、第 882(a)条之规定。【ZW)】

【BT4)】(一)收入的确定

根据美国税法，外国居民纳税人的来源于美国的毛收入可分为三类：(1)每年度或一固定期间内固定的或可确定的来源于美国的收入，如红利、利息、租金、特许权使用费等；(2)从销售或交换固定资产的资本利得；(3)其它来源于美国的收入。【ZW(】国际税收协会编，1996 年维也纳年会论文集《银行、金融公司及其它金融机构的常设机构》，科鲁尔法律(国际)出版社(荷兰)，第 776 页。International Fiscal Association, 1996, Geneva Congress Cas

hiers Volume LXXXIa Permanent Establishment of Banks Insurance Companies and other Financial Institutions, Kluwer Law and International, The Netherlands, P 776. 【ZW)】

在判断上述第(1)、(2)项收入是否为与美国营业活动有实际联系的收入时，往往考虑以下因素：A. 是否该收入来源于在美国开展营业活动中所使用或拟使用的财产；B. 是否该营业或贸易行为对于实现该种收入是一项重要因素。如果答案是肯定的，则可以认定该收入为与美国营业有实际联系的收入。如第(1)项收入不属于与美国营业有实际联系的收入，则往往按 30%的税率征收美国预提税。如第(2)项收入不属于与美国营业有实际联系的收入，往往被视

为来源于外国的收入而免予征税，或按 1980 年不动产税法加以征税；对于第(3)项收入而言

，只要纳税人在美国实际开展营业活动，即认为是与美国营业有实际联系的收入。此项收入与营业活动无须有事实上的联系。如一家欧洲的邮购服务公司从许多美国客户处收到订单而取得收入，并未在美国开展其它活动，则该公司被认为是没有在美国的营业活动。但如该公司在美国开展其它活动，哪怕是与邮购服务完全不同的营业活动，如旅馆业，则该公司因邮购服务而取得的收入也必须在美国纳税。〔ZW(〕约瑟夫·艾森伯格著，《国际税收——对外国纳税人和外国收入的美国税收》，小布朗公司出版社 1990 年版，第 323-324 页。Joseph Isenbergh, International Taxation, U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income, Little, Brown and Company, p323-324(1990). 〔ZW〕

此外，外国居民纳税人的一些来源于美国境外的收入，也可以被视为与美国营业有实际联系的收入：(1)对来源于美国营业的无形财产在美国境外使用而产生的租金或特许权使用费收入；(2)因一项美国的银行业务或从一积极证券投资公司的经营所产生的股利、利息或证券收益；(3)通过美国办事处销售存货或类似财产所获得的收益，除非该财产被出卖以供美国境外使

用且该纳税人的外国办事处实际从事此项销售。〔ZW(〕见《美国国内收入法典》第 864(c)(4)(B)。〔ZW〕

#### 〔BT4〕(二)费用及损失扣减

在确定与美国营业有实际联系的收入时，纳税人可以扣减相应的费用和损失。该项费用的扣除并不基于在美国的分支机构的相应帐册中所显示的数额，而是将纳税人的全球费用和亏损按来源于美国境内和来源于美国境外加以分摊。这种分摊规则是基于这样一个假设，即每笔扣除必须同相应

收入有事实上的关系，因而能被认为是与一项或多项毛收入有必然的联系。在一项费用扣除已经分摊给某项收入后，该项费用还必须进一步划分以确定其是否可归于那些与美国营业有实际联系的收入。

上述这种费用分摊规则通常适用于外国居民纳税人和本国居民纳税人，但利息费用的分摊规则除外。因为货币具有可替换性，导致利息费用可能不会与某笔收入有必然联系。因此有必要对利息分摊规则另行规定。〔ZW(〕参见前引国际税收协会 1996 年维也纳年会论文集，第 778 页。〔ZW〕外国居民纳税人的利息分摊规则按以下步骤进行：

第一步：确定纳税人的该纳税年度的“美国财产”的平均总价值。一般而言，该美国财产包括已产生或能预期产生与美国的营业活动有实际联系的收入、所得或损失的任何财产。〔ZW(〕同上注。〔ZW〕

第二步：确定纳税人在该纳税年度的美国负债数额。这可以通过把纳税人的美国财产数额乘以纳税人的平均全球债务与其全球财产之比。

第三步：如果第二步确定的纳税人的美国债务的数额未超过纳税人在美国分支机构帐册所显示的实际债务数额，则该外国居民纳税人的可扣减的费用可以按以下公式确定：第二步所确定的美国债务×〔SX(〕美国分支机构帐册中所显示的利息费用总额〔〕美国分支机构所显示的平均债务总额〔SX〕。如果第二步所确定的美国债务总额超过上述的帐面债务数额，即该外国居民纳税人的可扣减利息费用按以下公式确定：美国分支机构帐册中所显示的利息费用+该超过数额×该纳税人在美国之外的分支机构帐册所显示的以美元计价的主要债务的平均利息率。

#### 〔BT3〕二、德国

德国国内税法对非居民营业所得征税的条件是，该非居民纳税人必须在德国境内设有营业场所或常设代理人。〔ZW(〕见《德国租税通则》第 12 条、第 13 条之规定。〔ZW〕德国对该非



居民纳税人通过该营业场所或常设代理人所取得的所得进行征税。

【BT4】(一)营业场所的构成

营业场所是固定之业务设施及供营业使用的固定设备。下列场所，尤其应视为营业场所：(1)业务中心地；(2)分支机构所在地；(3)经营业务的处所；(4)工业或手工业的生产场所；(5)仓库；(6)购货或销货的处所；(7)矿场、采石场或者其他定着、移动或飘浮的矿物采收场所；(8)营建工程或装配工程的处所，包括移动或飘浮的营建工程或装配工程，如为(a)

单

一的营建工程或装拧榫 T) 【WM】 【KMB】 【HT】 【HJ\*3/4】 【WM】 【HT4】 学校编码： 10384

【JY】 分类号 【CD#F4】 密级

【CD#F2】

学号： 9508007 【JY】 UDC 【CD#F8\*2/3】

【HT2SS】 【JZ(】 学位论文

【HT0, 2XBS】 对非居民营业所得征税的法律问题研究

【HT2K】 张卿 【JZ】

=====

【HT3K】 【WB】 【CM6-4】 指导教师： 【HTK】 = 【WB】 【CM(7) 廖益新教授 【CM】】

【DW2】 【CM(7) 【HT3, 4”】 厦门大学法学院院长 【HT3】 【CM】】

【HTK】 【DW】 申请学位级别： 【HTK】 = 【CM(7) 硕士 【CM】】

【HTK】 【DW】 【CM6-4】 专业名称： 【HTK】 = 【CM(7) 国际经济法 【CM】】

【HTK】 【DW】 论文提交日期： 【HTK】 = 【CM(7) 1998 年 月 日 【CM】】

【HTK】 【DW】 论文答辩日期： 【HTK】 = 【CM(7) 1998 年 月 日 【CM】】

【HTK】 【DW】 学位授予单位： 【HTK】 = 【CM(7) 厦门大学 【CM】】

【HTK】 【DW】 学位授予日期： 【HTK】 = 【CM(7) 1998 年 月 日 【CM】】

【JY】 答辩委员会主席： 【CD#F4】

【JY】 【CM7-3】 评阅人： 【CD#F4】

【JZ】 1998 年 月

【LM】 【HT】 【HJ\*2/3】 【AM】

【SM(】 【HT4” K】 对非居民营业所得征税的法律问题研究 【SM】】

【DM(】 内 容 提 要 【DM】】

【BT1】 内 容 提 要

本文主要运用比较分析与案例分析的方法，研究了国际税收条约及典型国家国内法对非居民

营业所得的征税制度，并在此基础上，根据我国对非居民营业所得征税的立法和执法现状，提出了如何进一步完善的意见。

全文除引言外，共分为下列三章：

第一章为典型国家国内法对非居民营业所得征税的规定。世界各国国内法对非居民营业所得征税制度主要可分为两种模式。本章具体分析了两个极具代表性的国家——美国和德国对非居民营业所得的不同认定及其相应的征税条件和具体核算制度。

第二章为国际税收条约对非居民营业所得征税的规定。本章从国际税收条约中规定对非居民营业所得征税条件的条款——营业所得条款的适用问题谈起，引出常设机构原则；其次分析了常设机构概念的历史演进和现今常设机构的一般构成；再次分析了常设机构利润范围的确定和利润的具体核算；接着还分析了常设机构原则的例外情况。最后还从发展的角度对常设机构原则作出评价。

第三章为完善我国对非居民营业所得征税制度的思考。本章先介绍了我国对非居民营业所得的征税制度；在此基础上，参考第一、二章的分析结论，从我国对外税收条约和国内法两个方面提出如何进一步完善的意见。

【HTH】关键词：【HTSS】非居民营业所得【征税】常设机构

【LM】

【LM】【AM】【DM(】目【】录【DM)】

【BT1-1】目【】录

【HTH】引【】言

第一章【】典型国家国内法对非居民营业所得征税的法律规定【JY.】1 【HT】

第一节【】典型国家国内法对非居民营业所得的不同认定【JY.】1

一、居民纳税人与非居民纳税人的区分【JY.】1

【】(一)自然人居民身份的确认【JY.】1

【】(二)法人居民身份的确认【JY.】1

二、营业所得的认定【JY.】2

【】(一)美国【JY.】2

【】(二)德国【JY.】4 【】

第二节【】典型国家国内法对非居民营业所得征税的条件及具体核算【JY.】5

一、美国【JY.】5

【】(一)收入的确定【JY.】5

【】(二)费用及损失扣减【JY.】6

二、德国【JY.】7

【】(一)营业场所的构成【JY.】7

【】(二)常设代理人的构成【JY.】7

【】(三)应税所得的计算【JY.】8

三、结论【JY.】8

【HTH】第二章【】国际税收条约对非居民营业所得征税的条件规定【JY.】10 【HT】

第一节【】营业所得条款的适用问题【JY.】10

一、未确定属性的所得适用营业所得条款的问题【JY.】10

二、对已确定属性的所得优先适用营业所得条款的问题【JY.】12 【】

第二节【】常设机构的历史演进【JY.】13

一、德国国内法上的发展【JY.】13

二、国际税收条约上的发展【JY.】13

三、现状及启示【JY.】15 【】

第三节【】常设机构的一般构成【JY.】15

一、对常设机构的分类及其构成要件的不同看法【JY.】15

【】(一)对分类的不同看法【JY.】15

【】(二)对构成要件的不同看法【JY.】16

二、场所型常设机构【JY.】17

【】(一)要有营业场所或设施的存在【JY.】17

【】(二)营业场所或设施存在的固定性或持续性【JY.】18

【】(三)必须通过该场所或设施从事营利性活动【JY.】22

三、代理型常设机构【JY.】24

■(一)代理型常设机构的一般分析【JY.】24

■(二)特殊情形下构成代理型常设机构之分析【JY.】27 ■

第四节■国际税收条约对非居民营业所得的征税核算【JY.】32

一、常设机构利润范围的确定【JY.】32

二、常设机构利润的具体核算【JY.】32 ■

第五节■常设机构的例外——对非居民纳税人国际运输所得与 ■

■■■■内河运输所得的征税【JY.】35

一、对非居民纳税人国际运输所得的征税【JY.】35

■(一)国际运输的概念【JY.】35

■(二)国际运输所得的范围【JY.】3 明确及利于吸收外

资的优点，另一方面也必须借鉴美国法的规定，在不违背国际惯例和税负适当原则的前提下，尽可能扩大税基，增加我国的财政收入。

【LM】【DM】第二章■国际税收条约对非居民营业所得征税的规定【DM】

【BT1】第二章■国际税收条约对非居民营业所得征税的规定

根据现存国际税收条约的一般规定，来源国仅对非居民纳税人在其境内设有常设机构进行营业取得的利润征税(此即常设机构原则)。因此，来源国对非居民营业所得征税的基本条件即为，非居民纳税人在来源国境内开展营业活动时必须设有常设机构。如非居民纳税人在东道国(此即指收入来源国)境内未设有常设机构，则其来源于东道国的营业所得不应在东道国征税。

现存国际税收条约对非居民营业所得的征税条件主要规定在营业利润条款和常设机构条款这两个条款中。【ZW(】船运、内河运输和空运条款仅针对国际运输所得和内河运输所得这一类特殊的营业所得。该条款作为常设机构原则的例外，在国际税收条约对非居民营业所得征税规定中并非主要方面。【ZW】对非居民纳税人营业所得的征税，首先必须分析该纳税人的所得是否为营业所得，进而考虑是否适用营业利润条款及常设机构条款。

【BT2】第一节■营业利润条款的适用问题

国际税收条约中营业利润条款的适用问题，实际上包括两个方面：1. 对某一所得确定其性质，即确定该所得是属于营业所得，还是其它特殊类型的所得，如利息等，从而决定是否适用税收协定中的营业所得(利润)条款；2. 对某一所得已经确定其性质，但在特殊情况下，营业所得条款和其它特殊所得条款存在优先适用的顺序问题，因此必须确定营业所得条款是否优先适用。以下加以具体说明：

【BT3】一、未确定属性的所得适用营业所得条款的问题

判断某一所得是否为营业所得，实际就是判断某一行为是否为营业行为，在国际税收条约中，一般均未对营业行为做出明确规定。因此，在判断某一行为是否为营业行为时，必须根据各缔约国国内法的具体规定(详见第一章第二节)。

各国对营业所得范围存在不同看法，除了由于各自国家法律传统、理念等方面的差异所致外，还存在各自财政利益方面的原因。许多发展中国家倾向于把非居民营业所得的范围限制得较窄，如他们经常把管理费收入和动产租赁所得排除在营业利润之外；而以美国为代表的一些

发达国家则把非居民营业所得的范围放得较宽，认为两者皆为营业利润。【ZW(】国际税收协会编：《工业化国家与发展中国家的双重征税协定，经合组织范本和联合国范本之比较》，科鲁尔法律及税收出版社，第45页。International Fiscal Association, Double Taxat

io  
n Treaties Between Industrialised and Developing Countries,OECD and UN Models a  
Comparison, Kluwer Law and Taxation Publishers, p.45. 【ZW】上述争议的原因在于

：如果把这两类收入认定为营业利润，来源国根据国际税收协定对此两类收入征税时只能适用常设机构原则，对纯利润进行征税。由于此两类收入的特殊性，收入获得者往往容易采取措施

避免构成常设机构，从而免除在来源国的纳税义务。对于发展中国家而言，其多处于来源国地位，且征管手段较为落后，往往难以通过常设机构原则对这两类收入获得者征税

。因此，发展中国家从自身的税收利益出发，要求把这两类收入归属到特许权使用费或其它按毛利润征税的所得项目，这就使得发展中国家可以采取从源扣缴的方法征税，既便于税收征管又能在一定程度上多征税，从而有利于本国的税收利益。与此相反，发达国家在和发展中国家谈判时，多处于居住国地位。如果把这两类所得归属于营业利润项目，就会事实上导致来源地税收管辖权的缩小和居住国税收管辖权的扩大，增加发达国家的财政收入。

在国际税收事务谈判中，我国应在坚持税负公平，兼顾来源地国和居住国的税收利益的同时，特别注意以下两类：(1)根据税收事务谈判对象的不同，将我国与谈判对象相比较，确定我国是否多处于来源地国地位，并相应采取不同的谈判条件，尽可能扩大我国的税收财政收入；(2)针对我国税收征管手段较为落后的情况，努力使我国的税收征管工作在执行条约时能既简便又高效。下面以动产租赁所得的归属为例进行分析。“由于使用或有权使用工业或科学设备及其它包装物的租赁所得”即动产租赁所得是否应归入营业所得？

对此问题，联合国范本认为应归属于特许权使用费所得，但经合组织范本(92年修订版)改变了1977年范本的规定，认为应归属于营业所得。其原因如下：第一，营业性质不同。特许权使

用费取得的依据是无形资产使用权的转让，而设备租赁则针对有形资产。尤其在融资租赁中，租赁所得实际上是设备价款分期支付的表现形式；第二，租赁所得包括各种费用如融资成本、折旧等，而特许权使用费则不存在上述问题；由于来源国对该特许权使用费收入往往保留预提征税的权利，因此把租赁所得视为特许权使用费收入，来源国按毛利支付额征收的预提税往往超过按净所得征收的税款，结果使得来源国课征的预提税在居住国得不到完全抵消，居住国得不到余下的财政收入。〔ZW( ) 参见张文春：《“1977年OECD范本”的修订内容及其简要分析》，载《涉外税务》，1994年第3期，第15-16页。〔ZW( )〕

笔者认为，对于动产租赁所得的归属问题，我国应坚持联合国范本的规定。具体分析如下：第一，将动产租赁所得归入营业所得极可能造成居住国对此项收入的单独征税。根据联合国范本和经合组织范本的注释，对于缔约国一方企业将工业、商业、科学设备出租给缔约国另一方面，如果该企业在缔约国另一方未设有从事该项出租或租赁活动的固定场所，出租人仅按合同规定提供出租的设备等，则不能构成常设机构。即使出租人派出雇员为设备的安装、维修、操作提供服务，如果这些雇员是在承租人的指挥、负责和控制下，也不构成常设机构。只有在该雇员具有更广泛的职责，如有权参与承租设备使用计划、决策等，才构成常设机构。在实践中，该出租方只要从避税的角度出发，稍加注意就可使该动产租赁活动在缔约国另一方(来源地国)不构成常设机构。目前，我国向外国承租设备的情况占绝大多数，而向外国出租设备的情况则较少。因此，从我国对外交往、谈判的所有对象来看，大部分情况下，我国尚多处在来源地国地位，把动产租赁所得归属于营业所得不利于保护我国的税收利益；第二，我国目前尚处于发展中国家地位，税收征管手段相对较为落后。把动产租赁所得归属于特许权使用费所得按毛收入预提征税便于税收征管。第三，对动产租赁收入按特

许权使用费收入加以征税，缔约国各方仍可采取联合国范本所规定的做法，即在确认收入来源地国对特许权使用费有权征收预提税的同时，限定其源泉课税的税率不得超过一定比例，从而保证缔约国各方均能分享一定的税收收益。

在实际生活中，由于各国对某一所得是否归属营业所得认识不一，在适用条约时也会产生新

的双重征税或双重避税。为此，在适用条约时，缔约国双方可以协商对营业所得做出相同的认识，也可以选择一准据法来判断某一所得是否应归属于营业所得。

#### 〔BT3〕二、对已确定属性的所得优先适用营业所得条款的问题

对于一企业营业利润中包含着协定中其它特定所得条款所处理的所得项目(如股息所得)时，应

适用营业利润条款还是适用其它特定所得条款?对此，联合国范本第七条第六款和经合组织范

本第七条第七款均规定：“利润中如包括本协定中其它条款分别涉及的所得项目，本条规定不影响其他条款的执行。”根据两个协定范本的注释，上述表述可以理解为：根据范本原则，

对其它特定条款包含所得项目是单独征税还是归入营业利润项目征税，可以按照各该缔约国的税法规定处理。〔ZW(〕刘金枝译、王选汇校：《联合国关于发达国家和发展中

国家避免双

重征税协定范本注释》，中国财政经济出版社，第70页。〔ZW)〕目前，几乎全部的双边税收协定均采用该原则。我国对外税收协定也规定：利润中如果包括本协定其它各条单独规定的所得项目时，对其它所

得可适用其它各条的规定。

尽管存在着上述一般原则，但对于那些由协定中特定条款调整的股息、利息、特许权使用费及其它所得，如果这些特定所得与常设机构存在实际联系，那么对这些特定所得就不再适用协定中的特定条款，而应适用协定中的营业所得条款进行征税。〔ZW(〕参见联合国范本和经合组织范本第十、十一条的第四款，第二十一条第二款及联合国范本第十二条第四款，经

合组织范本第十二条第三款。〔ZW)〕然而，对某一企业利润中包括的不动产所得的征税，则应适用协定中不动产所得条款进行征税，不采用营业所得条款。〔ZW(〕参见联合国范本和经合组织范本第六条第四款的规定。〔ZW)〕

#### 〔BT2〕第二节■常设机构的历史演进

##### 〔BT3〕一、德国国内法上的发展

常设机构概念是于19世纪下半期出现于德意志联邦，尤其是在普鲁士。起初，常设机构(德语称为 Bestriebsstatte)

并非作为税收概念，而是因其他目的使用在1845年的普鲁士工业法典中。

作为一个税收上的概念，“常设机构”是在19世纪中期为了避免普鲁士各地方当局之间产生双重征税才出现雏型的。在普鲁士东部地区的地方法规中有“常设机构”概念的雏型，它表明：一项 Stehendedes Gewerbe(一项固定营业场所的贸易)应在本辖区征税，即使该贸易的所有者居住在另一辖区中。〔ZW(〕参见前引阿维德·斯卡书，第72页。〔ZW)〕

常设机构的税收概念直到18

85年才在成文的税法中出现，并且还是作为一个用语与代理人、管理场所、分支机构和商品销售地等并列。早期德意志帝国的税法条款允许来源国全

面征税。因此，常设机构的概念的出现实际上限制了来源地税收管辖权。

直到1909年德国双重课税法案通过时，常设机构在德国国内法上的定义才最终有了突破性发展

。其定义如下：本法意义上的常设机构是指为企业的固定营业活动服务的有固定地点的企业组织。设在公司总部以外的下列场所被视为常设机构：分支机构、生产机构 糶 T〕〔WM〕〔KMB〕

〔HT〕〔HJ\*3/4〕〔WM〕〔HT4〕学校编码：10384

〔JY〕分类号〔CD#F4〕密级

〔CD#F2〕

学号： 9508007 [JY] UDC [CD#F8\*2/3]  
[HT2SS] [JZ] 学位论文  
[HT0, 2XBS] 对非居民营业所得征税的法律问题研究  
[HT2K] 张 卿 [JZ]

[HT3K] [WB] [CM6-4] 指导教师： [HTK] [WB] [CM(7)] 廖益新教授 [CM]  
[DW2] [CM(7)] [HT3, 4"] 厦门大学法学院院长 [HT3] [CM]  
[HTK] [DW] 申请学位级别： [HTK] [CM(7)] 硕士 [CM]  
[HTK] [DW] [CM6-4] 专业名称： [HTK] [CM(7)] 国际经济法 [CM]  
[HTK] [DW] 论文提交日期： [HTK] [CM(7)] 1998 年 月 日 [CM]  
[HTK] [DW] 论文答辩日期： [HTK] [CM(7)] 1998 年 月 日 [CM]  
[HTK] [DW] 学位授予单位： [HTK] [CM(7)] 厦门大学 [CM]  
[HTK] [DW] 学位授予日期： [HTK] [CM(7)] 1998 年 月 日 [CM]  
[JY] 答辩委员会主席： [CD#F4]  
[JY] [CM7-3] 评阅人： [CD#F4]  
[JZ] 1998 年 月

[LM] [HT] [HJ\*2/3] [AM]  
[SM] [HT4" K] 对非居民营业所得征税的法律问题研究 [SM]  
[DM] 内 容 提 要 [DM]  
[BT1] 内 容 提 要

本文主要运用比较分析与案例分析的方法，研究了国际税收条约及典型国家国内法对非居民

营业所得的征税制度，并在此基础上，根据我国对非居民营业所得征税的立法和执法现状，提出了如何进一步完善的意见。

全文除引言外，共分为下列三章：

第一章为典型国家国内法对非居民营业所得征税的规定。世界各国国内法对非居民营业所得征税制度主要可分为两种模式。本章具体分析了两个极具代表性的国家——美国和德国对非居民营业所得的不同认定及其相应的征税条件和具体核算制度。

第二章为国际税收条约对非居民营业所得征税的规定。本章从国际税收条约中规定对非居民营业所得征税条件的条款——营业所得条款的适用问题谈起，引出常设机构原则；其次分析了常设机构概念的历史演进和现今常设机构的一般构成；再次分析了常设机构利润范围的确定和利润的具体核算；接着还分析了常设机构原则的例外情况。最后还从发展的角度对常设机构原则作出评价。

第三章为完善我国对非居民营业所得征税制度的思考。本章先介绍了我国对非居民营业所得的征税制度；在此基础上，参考第一、二章的分析结论，从我国对外税收条约和国内法两个方面提出如何进一步完善的意见。

[HTH] 关键词： [HTSS] 非居民营业所得 征税 常设机构  
[LM]

[LM] [AM] [DM] 目 录 [DM]  
[BT1-1] 目 录

[HTH] 引 言

第一章 典型国家国内法对非居民营业所得征税的法律规定 [JY.] 1 [HT]

第一节	典型国家国内法对非居民营业所得的不同认定	【JY.】 1
一、	居民纳税人与非居民纳税人的区分	【JY.】 1
(一)	自然人居民身份的确认	【JY.】 1
(二)	法人居民身份的确认	【JY.】 1
二、	营业所得的认定	【JY.】 2
(一)	美国	【JY.】 2
(二)	德国	【JY.】 4
第二节	典型国家国内法对非居民营业所得征税的条件及具体核算	【JY.】 5
一、	美国	【JY.】 5
(一)	收入的确定	【JY.】 5
(二)	费用及损失扣减	【JY.】 6
二、	德国	【JY.】 7
(一)	营业场所的构成	【JY.】 7
(二)	常设代理人的构成	【JY.】 7
(三)	应税所得的计算	【JY.】 8
三、	结论	【JY.】 8
【HTH】	第二章 国际税收条约对非居民营业所得征税的条件规定	【JY.】 10
【HT】		
第一节	营业所得条款的适用问题	【JY.】 10
一、	未确定属性的所得适用营业所得条款的问题	【JY.】 10
二、	对已确定属性的所得优先适用营业所得条款的问题	【JY.】 12
第二节	常设机构的历史演进	【JY.】 13
一、	德国国内法上的发展	【JY.】 13
二、	国际税收条约上的发展	【JY.】 13
三、	现状及启示	【JY.】 15
第三节	常设机构的一般构成	【JY.】 15
一、	对常设机构的分类及其构成要件的不同看法	【JY.】 15
(一)	对分类的不同看法	【JY.】 15
(二)	对构成要件的不同看法	【JY.】 16
二、	场所型常设机构	【JY.】 17
(一)	要有营业场所或设施的存在	【JY.】 17
(二)	营业场所或设施存在的固定性或持续性	【JY.】 18
(三)	必须通过该场所或设施从事营利性活动	【JY.】 22
三、	代理型常设机构	【JY.】 24
(一)	代理型常设机构的一般分析	【JY.】 24
(二)	特殊情形下构成代理型常设机构之分析	【JY.】 27
第四节	国际税收条约对非居民营业所得的征税核算	【JY.】 32
一、	常设机构利润范围的确定	【JY.】 32
二、	常设机构利润的具体核算	【JY.】 32
第五节	常设机构的例外——对非居民纳税人国际运输所得与	
(一)	内河运输所得的征税	【JY.】 35
一、	对非居民纳税人国际运输所得的征税	【JY.】 35
(一)	国际运输的概念	【JY.】 35
(二)	国际运输所得的范围	【JY.】 3 具体情况。中国对外双边协定中既有接受联合国范本的

做法，亦有接受经合组织范本的做法

。总之，常设机构这一概念产生和发展的历史，实际上就是居住国和来源国就行使跨国营业所得

征税权进行斗争和妥协的历史。常设机构这一概念的产生，标志着对非居民所得的征税权由来源地国向居住国部分转移。常设机构范围的缩小标志着来源地税收管辖权的进一步缩小。常设机构范围的扩大甚至放弃常设机构的做法，则往往说明处于来源地国地位的国家数量增多和

力量增大，从而使来源地税收管辖权有所扩大，甚至完全按来源地国征税。笔者认为：由于种种原因(将在本章第五节进行具体分析)，利用常设机构这一标准对非居民营业所得划分征税权将逐渐被放弃，进而转向由来源地国单独对非居民营业所得进行征税。因此，对非居民营业所得征税权划分的历史发展过程，实际是从来源地国单独征税转为来源地国和居住国共同划分征税权的过程。而在将来，根据笔者的预测，这种共同划分征税权的做法又终将转为来源地国单独征税。

【BT2】 第三节 ■ 常设机构的一般构成

【BT3】 一、对常设机构的分类及其构成要件的不同看法

【BT4】 (一)对分类的不同看法

目前，学术界对常设机构的分类及其构成要件有着不同的看法。有学者认为：常设机构可以分为基于基本规则的常设机构(PE based on the basic rule)和基于虚拟的常设机构(PE based on

PE fictions)。所谓基于基本规则的常设机构，其指一个企业进行全部或部分营业的固定场所。

而基于虚拟的常设机构是指建筑工程型常设机构、代理型常设机构、离岸作业型常设机构以及某些情况下的子公司型常设机构

。【ZW(】参见前引阿维德·斯卡书，第106页。【ZW】基于虚拟的常设机构往往无法满

足基于基本规则的常设机构所要求的条件。或不是场所，如代理型常设机构；或不能固定，如建筑工程型

常设机构、离岸作业型常设机构。另一种观点认为：常设机构可以分为物的因素型常设机构以及人的因素型常设机构。【ZW

(】高尔森主编：《国际税法》，法律出版社1992年版，第57页。【ZW】笔者倾向于第二种观点，并称之为场所型常设机构及代理型常设机构。因为基于虚拟的常设机构中所包含的建筑工程型常设机构及离岸作

业型常设机构，同基于基本规则的常设机构一样，均属于场所型的常设机构。第二种观点所作的划分更为简洁明了，易于理解。

【BT4】 (二)对构成要件的不同看法

在常设机构分类的基础上，有必要将常设机构的构成要件做进一步的划分。目前学术界对常设机构构成要件的划分也存在不同的看法：

1. 在美国税收条约理论中，把常设机构的构成要件分为三项：第一项即为行为的连续性；第二项即为营业行为的实际进行；第三项即工商业利润。【ZW(】罗伯特/瓦伦著：《对外国公

司及非居民外国人征收的美国所得税》，法律实践研究院出版社1966年版，第132页。Roberts wanren, U.S

. Income Taxation of Foreign Corporations and Nonresident Aliens, Practicing Law



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库