

从常设机构原则

■ 王立武

看跨国公司纳税义务的构成

在经济全球化的背景下，中国的公司、企业逐渐在海外拓展业务，像海尔、首钢等均有海外企业。这些企业作为国内税法上的纳税主体和外国税法上的纳税主体，必将面临双重或多重复税的义务，以及国际税法上的国际重复征税问题。本文拟结合一则案例，从常设机构的角度讨论跨国公司、企业纳税义务的构成，以期对跨国投资方式的选择提供帮助。

案情是这样的：ACE公司是一个经销通讯器材的跨国公司。1999年为了推销其新型99 E C型手机，派员在甲国设立了一个首席代表处，在乙国委托预想通讯公司作为总代理。甲乙两国和ACE公司的居住国均是双边税收协定的缔约国。

跨国公司的纳税义务

税收管辖权是一国政府所主张的对一定范围内的人或对象进行课税的权力，它是国家主权在税收方面的体现。在国际法实践中，主权国家行使管辖权，一般主要包括属人管辖权和属地管辖权两方面的内容，表现在税收领域，一个国家可以基于纳税人与国家存在着居民身份关系或者具有本国国籍的法律事实而主张行使征税权（称为居民税收管辖权），对于公司、企业来说，可能取决于其实际管理和控制中心在某国、总机构在某国或注册成立在某国等；也可以基于公司、企业作为课税对象的所得系来源于本国境内的事实而主张行使征税权（称为来源地税收管辖权）。这样，一个跨国公司就可能对于统一所得不得不向两个或两个以上的国家重复纳税。正如案例中的ACE公司，其本国可以对其来源于全球的所得征税，而其分公司、子公司的所在地国也可以对其来

源于本国的所得征税，其税负之重及不合理性可想而知。

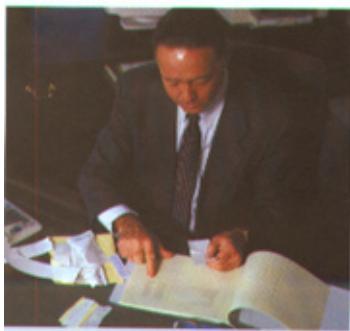
利用常设机构原则协调跨国公司的纳税义务分配

为了解决上述问题，各国间通常签订避免双重征税协定，例如截至2000年6月，中国同66个国家正式签订了避免双重征税协定，其中54个已经生效。这些协定采用的一个重要原则就是经合组织制定的，避免双重征税协定范本及联合国制定的避免双重征税协定范本第7条第一款建议的“常设机构原则”。

根据常设机构原则，缔约国的跨国公司在另一缔约国境内通过某种常设机构进行营业活动，作为常设机构所在地的缔约国可以行使来源地税收管辖权优先课税，而作为纳税人居住国的缔约国另一方应当对该项所得给予免税或外国税收抵免待遇，对此两个范本的第23条有相关的规定。那么案例中的ACE公司在甲国的代表处和在乙国的总代理是否可以构成常设机构呢？

常设机构的构成要件

根据两个范本对常设机构的定义



和现代各国间签订的双重征税的实践，一般认为常设机构既可以基于某种物的要素——固定的营业场所或设施而构成，也可以基于某种人的要素——特定的营业代理人的活动而存在。

构成常设机构的固定营业场所，必须满足三项条件，其一是必须有一个受有关企业支配、控制下的营业场所存在，这种支配不以企业对该场所具有所有权或使用权为前提；其二是该营业场所应当具有固定性和一定程度上的永久性；其三，企业的营业活动全部或部分地通过该营业场所进行，这是构成常设机构最重要的特征要件。案例中的ACE公司在甲国的首席代表处，其主要的目的是为公司推销手机，因此，应当构成在甲国的常设机构。

构成常设机构的营业代理人，包括非独立地位代理人和独立地位代理人两种情况。非独立地位代理人在缔约国另一方代表委托企业从事具有营业性质的活动，并有权以企业的名义签订合同且经常行使这种缔约权，即构成常设机构的营业代理人；独立地位代理人在代理委托企业进行活动时必须是未按照其营业常规进行本身的业务。据此分析，案例中ACE公司在乙国所委托的预想公司的总代理地位。首先，可以肯定的是预想公司没有代表ACE公司签约的授权，它不是非独立地位的代理人；其次，预想公司经销手机是其通常的业务活动范围，而且其无权以ACE公司的名义签订合同，因此他不是独立地位代理人，由此认定ACE公司在乙国的总代理不构成常设机构。

结 论

从常设机构的设立方式，到跨国公司纳税义务的分配，可以看出，一个跨国公司对外投资方式的选择是非常重要的。在国际投资活动中，公司、企业偷税是非法的，但是避免不合理的重复或重叠税负，提高企业的国际竞争力，却是企业的必然选择。党的十六届三中全会做出了鼓励企业对外投资的决策，因此研究跨国投资如何避免不合理的税负具有现实意义。■