

# 数字经济下常设机构的认定规则的新发展与我国应对

程黎<sup>1\*</sup>

(<sup>1</sup> 安徽大学 法学院, 安徽 合肥 230601)

**摘要:** 数字经济蓬勃发展的同时向现行的国际税收框架提出了挑战。根据传统的税收原则即居民地课税原则, 常设机构是非居民地国作为来源地国拟制的居民企业而具有征收管辖权的依据。然而, 这种传统认定规则已无法满足数字经济下来源地国征税权缺失而造成的税基侵蚀和利润转移问题。囿于数字经济强渗透性、广覆盖性的特点, 常设机构的实体边界逐渐模糊, 常设机构的识别变得错综复杂。各国及国际组织纷纷提出各项措施诸如增设“佣金代理人”“显著经济存在”“虚拟常设机构”“数字服务税”等方案用以应对。我国针对常设机构认定规则的路径探索也应与时俱进, 以确保税收的公平性与合理分配, 促进国际税收合作和经济发展。

**关键词:** 数字经济; 税基侵蚀; 常设机构

**DOI:** <https://doi.org/10.71411/rwxk.2026.v1i5.1441>

## New Developments in the Rules for Determining Permanent Establishments in the Digital Economy and China's Response

Cheg Li<sup>1\*</sup>

(<sup>1</sup> Anhui University, Law School, Hefei, Anhui, 230601, China)

**Abstract:** The rapid growth of the digital economy has posed challenges to the current international tax framework. Under the traditional principle of taxation—namely, the residence—based taxation principle—a permanent establishment serves as the basis for the source country to treat a non—resident enterprise as a resident enterprise and thereby exercise tax jurisdiction. However, these traditional rules of determination are no longer sufficient to address the issues of tax base erosion and profit shifting arising from the lack of taxing rights in source countries under the digital economy. Due to the highly pervasive and extensive nature of the digital economy, the physical boundaries of permanent establishments are becoming increasingly blurred, and their identification has grown increasingly complex. Countries and international organisations have introduced various measures, such as the concepts of "commission agents", "substantial economic presence", "virtual permanent establishments" and "digital services taxes", to address these challenges. China's exploration of approaches to the rules for determining permanent establishments should also evolve with the times to ensure tax fairness and equitab-

**基金项目:** 安徽省哲学社会科学规划项目青年项目《制度型开放背景下安徽自贸区外商投资促进机制研究》(项目编号: AHSKQ2023D009)

**作者简介:** 程黎 (2001-), 女, 安徽六安, 硕士, 研究方向: 国际税法

**通讯作者:** 程黎, 通讯邮箱: chenglidawn@163.com

le distribution, and to promote international tax cooperation and economic development.

**Keywords:** Digital Economy; Tax Base Erosion; International Permanent Establishment

## 引言

全球范围内的数字经济发展迅猛, 跨国企业全球价值链随之焕然一新, 但同时也对现行国际税收框架提出了前所未有的挑战。传统的国际税收强调居民地课税原则, 但同时通过常设机构规则展现来源地课税原则, 使利润在价值创造地进行征税, 从而解决来源地国的税收管辖权缺位的问题。然而在实际应用中却出现了税基侵蚀和利润转移 (Base Erosion and Profit Shifting, 以下简称 BEPS) 的问题。数字经济下, 常设机构的传统认定规则使得众多跨国企业规避常设机构在他国的成立, 从而成功规避在来源地国的纳税。一方面, 全球范围内众多大型跨国互联网企业采用极端的税收规避策略, 将企业利润转移至税负较低的国家, 使居住国与来源国的分配征税权利出现不平衡的现象; 另一方面, 这些企业规避征税规定, 引发了税收公平性和国家税收资源的流失等严重问题。

数字经济下的国际贸易在一定程度上模糊了常设机构的边界, 使得传统的认定标准可能无法适用。虚拟性、边界模糊性以及隐匿性等因素使得常设机构的识别和认定变得更加复杂<sup>[1]</sup>。这种情况在一定程度上推动了各国和国际组织迫切修订数字经济相关税收规则、重新构建税收利益的分配机制的进程, 以更好地应对数字经济带来的挑战。

## 1 常设机构的概念及传统认定规则

“常设机构”是划分企业纳税义务、确定国际税收管辖权的核心概念, 是法律拟制的来源地国作为“居民地国”向“居民企业”即常设机构征税的管辖权依据。作为一国向该国征税的连接点, 这是对来源地国税收利益和税收主权至关重要的环节。为了解决在经济全球化的背景下, 与居住地课税原则相匹配的资本输出中性原则失灵的问题, 常设机构原则将常设机构按照独立企业原则计算仅属于常设机构的经营利润, 并据此为限依照来源地课税原则划分所得来源国与居住国的征税权。

### 1.1 场所型常设机构

当前国际影响力最大的国际税收协定范本《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(以下简称“《OECD 范本》”) 的第 5 条第 1 款对常设机构概括性地定义为: “企业进行全部或部分营业的固定场所”<sup>[2]</sup>, 即传统意义上的“场所型常设机构”。“场所型常设机构”首先要求有一个固定的、实体的经营场所, 比如在《OECD 范本》中正列举的“管理机构、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场等其他自然资源开采的场所”<sup>[2]</sup>。这个“场所”就成为了“物理存在”这一要件的外在形式, 同时也构成了“场所型常设机构”的基石。其次, “场所型常设机构”对经营场所持续时间也有“实质性存续标准”的具体要求。设定该要求的目的是防止滥用常设机构的认定, 在国际上通常情形下会设定不少于 6 个月的存续期间<sup>[3]</sup>。最后, “场所型常设机构”还要求企业在该固定的营业场所内开展实际经营活动。如果企业在该场所只进行仓储、物流等辅助性活动, 并且没有实质性地创造经济价值, 则符合常设机构豁免的条件, 该场所就不会被认定为常设机构。

### 1.2 代理型常设机构

《OECD 范本》也在其第 5 条的第 5 款与第 6 款规定了“代理型常设机构”, “代理型常设机构”作为常设机构的一种形式通常是作为“非独立代理人”出现, 这是国际上普遍被认定的“代理型常设机构”。非独立代理人的构成有两个要件: 第一, 非独立代理人必须能够经常性地代表

该企业进行缔约，并且有权代理该企业的主营业务，即“一人专门或者几乎专门代表一家或多家与其紧密关联的企业从事活动”<sup>[2]</sup>；第二，“非独立代理人”还需满足时间持续性的要求，即能够持续地、经常性地有权代理企业开展主营业务。代理型常设机构条款旨在确立市场国对非居民企业通过本地代理人开展核心商业活动所获利润的征税权。

### 1.3 工程型常设机构

《OECD 范本》在其第 5 条的第 3 款也将“工程型常设机构”单列为一类：“建筑工地、建筑或安装工程只在其存续超过 12 个月才构成常设机构”<sup>[2]</sup>。比如，当一个外国企业在中国承接大型建筑工程时，就可能涉及常设机构的问题。例如，一家法国建筑公司在中国承建一座大型桥梁。如果工程持续时间超过了 12 个月，那么这个建筑工程作业场所就可能被认定为工程型常设机构。在工程建设过程中，有各种施工设备、材料堆放场地，还有众多施工人员，这些都构成了一个相对固定的作业场所。安装工程也类似。例如，一家日本的电气设备安装公司在中国为一家工厂安装新的生产线，如果安装工作持续时间较长，形成了一个相对稳定的作业环境，就可能被视为工程型常设机构。

## 2 数字经济对常设机构认定规则的挑战

然而，以上《OECD 范本》中定义的三种常设机构作为国际税收连接点的传统方法在数字经济时代下显现出无法适应性，数字企业已经实现不通过实际的物理实现而开展全球性业务的能力，数字经济的虚拟性和边界模糊性给常设机构的传统定义带来了严峻的挑战与危机，使其难以适应数字经济下的业务模式，并对现有的国际税收征管与国际税收体系带来很大的冲击<sup>[4]</sup>。因此重新定义常设机构或者另寻他法解决数字经济下国际税收产生的 BEPS 等问题迫在眉睫。

### 2.1 数字经济的定义

《二十国集团数字经济发展与合作倡议》中对数字经济下了定义：“数字经济的关键生产要素是使用了数字化知识与信息、重要载体是现代信息网络，是通过有效使用信息通信技术来提升效率并优化经济结构的一系列经济活动。”在数字经济逐渐构成现代化国家产业基础的时代背景下，新兴商业模式不断改变传统跨国企业的产业链、供应链和价值链。其中，与传统经济形式有着本质区别的电子商务、在线广告、应用软件商店与支付服务、互联网平台、云计算经济的六种数字经济形式最为典型。

### 2.2 数字经济对常设机构认定规则的挑战

数字经济因其虚拟性、无界性和隐匿性的特征，使得纳税主体认定规则尤其是常设机构的实体性存在规则失灵，从而出现所得来源国无法获得应得税收利益、跨国企业利用数字经济达到双重不征税的结果。例如电子商务可能仅依赖数据中心进行运营，而其用户遍布全球，却因为常设机构的认定不能而实现税负的规避；又比如在线广告在跨国平台上的利润存在大量来自非居住且非常设机构所在国用户点击而产生的价值，但在线广告企业却无需向所得来源国赋税。与之同理，应用软件商店与支付服务、互联网平台、云计算经济等数字经济模式亦是如此而产生 BEPS 等问题。

2018 年在欧盟委员会所公布的数据中有表明：“在跨国企业中，对与数字经济服务业务相关的企业的平均有效征税率为 9.5%，而对传统模式下的跨国企业的平均有效征税率能够达到 23.2%”<sup>[5]</sup>，其税率将近为数字企业的 2.5 倍。这种差异表明了数字经济下的跨国企业的确存在 BEPS 导致产生了无法有效征税的问题。具体来说，其面临的政策挑战可以分为以下三类：一是实体存在的关联度减弱：跨国企业的业务开展可以不需要广泛的实体存在，依据现有的关联度规

则, 则出现常设机构认定不能的难题; 二是数据产生的价值难以归属: 数字企业能够跨境收集并使用大量由电子商品或服务衍生的数据, 但这些数据创造的价值应该归属于哪国的征税权范围内仍需进行讨论; 三是对收入的定性与定量的确定: 数字经济下的新经济模式对收益归属提出了重大难题, 征税的收入范围以及如何计算数据产生的合理收入都成为了不确定, 特别是云计算模式下产生的收益。

综合上述所论, 数字经济极大地冲击了数字活动在跨境时征税权的分配, 根据在纳税关系中角色和功能差异的标准进行分类, 可以将其面临的挑战分为纳税主体识别困难和纳税客体价值计算困难两大挑战。

### 2.2.1 纳税主体的识别困难

在对实体经济进行征税的过程中, 区域内的税源是可统计和跟踪的, 其分布也是可预测和调整的, 税务机关以此为依据可以准确捕捉纳税人的状态。税务机关需要兼顾线上和线下两方主体, 线上主体主要包括互联网平台上的商家和消费者, 通常采用跨地区、跨国经营的模式存在物理空间上的分割, 这对税务机关确定利润发生地和交易行为发生地带来挑战<sup>[6]</sup>。同时, 存在部分商户不进行纳税登记的问题, 税务机关难以有效识别交易主体, 也就无法对其提供商品和服务的收入进行征税, 难以实现对纳税人经营活动的全程监管。数字经济商业模式实现供给方和需求方的高效连接, 以互联网平台为交易媒介, 通过第三方支付平台, 实现对资金的全过程监管, 在该交易过程中, 平台和供应商均是纳税主体, 需要承担相应部分的纳税义务, 但在现实中仍然存在监管困境, 有关部门因其未进行工商登记而无法查明纳税主体和相应的纳税金额。

### 2.2.2 纳税客体难以确定

数字经济颠覆了传统的价值创造模式, 使其在获取、转化、分享等环节的形式发生了重大变化, 引发了一系列关于收益归属的难题。例如, 企业在同时提供商品或服务的同时, 还可能进行许可权转让等多种交易, 这导致对各项金额进行准确划分和辨识变得困难。在实际操作中, 常见的案例是以 CD 或 VCD 形式提供的影音和娱乐游戏等产品, 这些产品既可以在线上提供数字音乐、电影、游戏等形式, 又可能以实体产品形式出售<sup>[7]</sup>。在这种情况下, 收益的归属问题变得复杂。传统的收益分配模式可能无法适应数字经济的多样性, 难以精确界定不同交易的收益来源。如数字音乐的销售涉及到音乐版权、播放权等多个维度, 而这些权利在数字环境下的价值和权益划分更加模糊。此外, 数字经济还促使了新的收益形式, 如数据交换、信息共享等。另外, 数字游戏的交易方式和传输方式具有多样性。这可能以在线数字游戏的形式进行交易, 也可能涉及到实体产品的销售, 因此很难进行准确分类。同样的情况也适用于软件销售。营业利润应该由享有地区管辖权的国家征税, 有可能构成常设机构的所在国家也拥有征税权。而对于特许权使用费, 一般会在交易发生地进行预提预征, 然后由来源国进行征税。

然而, 数字经济的独特性使得无法单纯依据居住国原则或者来源国原则进行征税。大型跨国互联网企业如果选择采用成本分摊协议或关联交易定价等转让定价工具会十分困难<sup>[8]</sup>。这是造成 BEPS 问题的一个关键原因。针对这些挑战, 国际社会需要通过制定更加适应数字经济特点的税收政策和国际税收规则, 以确保数字经济中的收益可以被合理地定性和征税。这有助于减少跨国税收漏洞, 维护税收体系的公平性和有效性, 同时减少税收流失, 实现国际税收的均衡。

在传统税收框架下, 税务机关通常对企业实际所在国家进行征税, 如果企业从事跨境业务活动且在国外设立常设机构, 则会根据经济联结度规则来决定征税的合理性。常设机构的设立按照实体属地原则进行课税, 而由于数字经济的发展, 企业的交易活动已不再受地域和物理限制, 这造成利润征税地与实际创造价值的地往往是不一致的结果<sup>[9]</sup>。究其根本在于各国并没有对跨国数字企业符合现行数字经济背景下的税收征管规则, 尤其是“常设机构”的定义存在与现状存在滞后性<sup>[10]</sup>——跨国数字企业在这些国家不符合“常设机构”的规定, 从而导致来源地国家虽然是价值

创造地但无法征收税款的现象，即价值征收地和税收创造地形成错位。国际社会需要积极探索和制定适应数字经济特点的新税收规则和政策，以确保在数字经济环境中的收益可以合理定性和征税。这不仅有助于减少跨国税收漏洞，还可以确保税收征管体系的适用性和有效性，以适应数字经济的持续发展。同时，通过采用新的技术手段，如区块链等，也可以增强税务机关对数字经济交易的监管能力，减少不确定性，提高税收征管效率。

因此，作为国与国之间分配征税权的重要依据的常设机构，其认定规则的梳理与完善正是解决纳税主体识别困难的关键点。而数据产生的价值归属与计算则需在常设机构的正确认定后予以讨论，因此，完善常设机构认定规则势不可当。

### 3 常设机构认定规则的新发展

#### 3.1 对常设机构的扩大解释

##### 3.1.1 “准备性与辅助性作用”条款的反拆分规则

传统上，专为准备性、辅助性目的设立的固定营业场所可豁免构成常设机构。《OECD 范本》的第5条第4款规定：“在来源国境内设立的具有存储、运输等承担准备性、辅助性作用的固定场所，在传统贸易下，仓储、加工、物流环节对企业整体经济活动贡献率并不高，基于经济忠诚原则，免于将其认定为常设机构。”但随着跨国数字服务企业在来源国的仓储加工包括服务器存储所承担的价值越来越重要，却因为这条豁免规定而免于缴税<sup>[11]</sup>。

为解决国际税收管辖权划分不均以及国际数字企业的跨国避税行为而造成全球范围内的BEPS，《OECD 范本》的第5条第4款规定对“准备性、辅助性作用”进行明确地界定，特别是在a)~d)条款的基础上，增加了条款e)，强调常设机构是企业仅为开展其他活动而保持的固定场所。该反拆分条款旨在强调若某一场所的活动，与同一企业或其紧密关联企业在同一缔约国境内的其他场所所从事的活动相结合，构成了“整体业务运营的互补职能”，则该场所将丧失豁免资格。OECD 财政委员会颁布的《电子商务中常设机构定义的使用说明——关于范本第5条注释的修改稿》也对“设在来源地的网址和服务器是否构成常设机构”进行了阐释：网址是连接软件和电子数据的数字载体，不存在有形实体，不具有常设机构中的“固定性”标准，不能被认定为时在来源国的常设机构。事实上，非居民企业在来源国设立网址或存储数据依赖于服务器<sup>[12]</sup>，对于网络服务器，需要满足“由非居民企业拥有或控制”这一要求即能被认定为常设机构。

反拆分规则穿透形式安排，防止纳税人通过人为拆分核心业务链条，将实质性经营活动伪装成分散的、豁免的辅助活动，从而有效遏制人为规避构成常设机构的避税行为。

##### 3.1.2 增设防止“佣金代理人”条款

传统税收协定中关于“以企业名义订立合同”的形式主义标准，长期被跨国企业利用以构建“佣金代理人”或“隐名代理”安排，从而人为规避常设机构的构成。2017年《OECD 范本》第5条第6款对代理型常设机构的认定进行了修订，包括代理人签订为第三方（被代理人）的间接代理合同，即“佣金代理人”并非处于独立地位，而是构成非居民企业在一国的常设机构，从而将佣金代理人落入常设机构的认定范围内。代理人的权利范围从“签订合同”扩展至“经常订立合同或在订立合同的过程中起到主要作用，且企业对合同内容不进行实质性修改”，旨在防止企业通过将合同最终签署环节置于境外，来规避构成常设机构。在合同类型上，除了“以该企业的名义订立”的合同外，新增了“涉及该企业拥有或有权使用的财产之所有权的转让或使用权的授予”以及“涉及该企业提供的劳务”两种合同类型，明确将法律后果虽由代理人承担，但合同义务实质上由被代理人履行的情形纳入规制范围。这意味着，认定标准从要求代理行为对被代理人产生“法律上的约束力”，转向重视其产生“事实上的约束力”。

以 ValueClick 案为例<sup>[13]</sup>，爱尔兰居民企业“ValueClick 爱尔兰”作为集团在欧洲的签约主

体，负责与法国广告客户签订在线广告服务合同；其在法国的关联企业“ValueClick 法国”则依据《公司间服务协议》提供营销、客户管理及后台支持服务，并仅按成本加成8%收取服务费。从法律形式上看，该协议明确约定双方为独立缔约方，并明确了“ValueClick 法国”无权以“ValueClick 爱尔兰”的名义签订合同。但在运营实态上，“ValueClick 法国”雇佣了50名员工负责与客户谈判、拟定合同细节及账户管理，而“ValueClick 爱尔兰”仅雇佣5-7名员工，其角色被简化为对法国子公司拟定的合同进行“自动化”的最终盖章确认。

法国税务机关在审计中认定，这一架构实质上是将“ValueClick 爱尔兰”的合同谈判与缔结这一核心商业功能剥离至法国境内执行，而仅保留法律外壳在低税地爱尔兰，从而构成了人为规避代理型常设机构的行为。面对纳税人的诉讼，法国最高行政法院最终撤销了支持纳税人的上诉法院判决，并支持税务机关的认定。其判决理据的核心在于摒弃纯粹的形式主义，转而采纳实质重于形式与功能等同原则，并认为判断代理人是否“行使了以企业名义订立合同的权利”，不应局限于合同落款处的签名主体。尽管“ValueClick 法国”在法律上是以自身名义或辅助者身份行事，但其在事实上习惯性地决定了交易的关键条款，且“ValueClick 爱尔兰”的批准仅是一种无实质性商业判断的“橡皮图章”程序。这种事实上的约束力使得“ValueClick 法国”在功能上等同于一个有权直接约束被代理人的非独立代理人。法院援引了当时OECD税收协定注释中关于“合同订立过程起主要作用”的指引，认为当地人员的行为使得非居民企业“必须持续依赖”其活动才能获得业务时，即满足了代理型常设机构的经济实质要件。这一判决标志着法国司法实践对“佣金代理人”避税安排的彻底否定，强调经济实质而非法律名义是判定联结度的唯一标准。

ValueClick 案表明，在认定代理型常设机构时，突破形式上的法律归属要件，转而审视代理活动的经济实质与功能，已成为应对新型商业模式的可行且必要的司法趋向。防止佣金代理人条款成为避税工具不仅覆盖了传统的货物销售佣金代理人，更精准地打击了数字服务领域通过“后台决定、前台签章”模式分割功能的避税策略，维护了来源地征税权，为应对数字经济的税收挑战提供了重要的工具。

### 3.1.3 增加“劳务型常设机构”类型

劳务型常设机构聚焦于“人”的持续性活动本身，用于判定非居民企业在一国境内提供劳务是否构成纳税义务。联合国制定的《关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》增加了劳务型常设机构。当企业通过其雇员或雇佣的其他人员，在某一国家内为同一项目或相关联项目提供诸如咨询等服务时，若该活动在任何十二个月中连续或累计超过六个月，则可能构成劳务型常设机构。

在全球化与服务业蓬勃发展的背景下，企业完全可以通过派遣专业或技术团队，在客户所在地进行长期的项目服务，如设备安装、咨询或管理支持，而不设立任何固定营业地。依据传统规则，此类安排可能成功规避在来源国构成应税存在的认定。劳务型常设机构规则的确立，正是为了应对此种避税安排。它将“人员的持续性存在”本身视为一种独立的应税联结度，从而将此类实质性的、持续的经济活动纳入来源国的征税权范围。例如《中华人民共和国政府和博茨瓦纳共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》中就规定劳务型常设机构为：“缔约国一方企业通过雇员或者其他人员在缔约国另一方提供劳务，包括咨询劳务，该性质的活动在任何12个月中连续或累计超过183天的构成常设机构”。

## 3.2 建立常设机构的新标准

### 3.2.1 增设“虚拟常设机构”的认定标准

希内肯斯(Hinneckens)和思卡尔(Skaar)在1998年首次提出了“虚拟常设机构”的概

念,其作为一种“非实体存在”,突破了“固定营业场所”和“代理人”等物理存在为核心的传统认定标准,是指若非居民企业在来源国进行持续的、稳定的、具有实质性经济联系的营业活动,并且与来源国产生了有效紧密的经济联系,则该企业即使没有在来源国设立传统意义上的机构或场所,也可被认为在来源国设立了“常设机构”<sup>[14]</sup>。例如,在美国的 Wayfair 案中,法院裁定允许各州基于“经济联结”对远程销售者征税,这虽以间接税为路径,但为对虚拟存在课税提供了法理支持<sup>[15]</sup>。在西班牙的戴尔案中,税务机关曾主张,非居民企业通过网页在本地市场提供的服务可能构成虚拟常设机构,尽管该观点在上诉中被推翻,但体现了将企业在该国的全部活动作为一个整体以认定应税存在的思路<sup>[16]</sup>。

虚拟常设机构的设立旨在降低传统常设机构之门槛,尽管该经营活动在来源地未设有实体存在,但只要该经营活动通过互联网、数字技术并利用来源国的用户数据创造了价值,就可以将其认定为一种“拟制化”常设机构。然而,由于缺乏如物理存在般客观的统一标准,其认定可能依赖收入额、用户规模、数字化程度等多种测试指标,这引入了主观判断空间,容易导致规则适用的不稳定性和不确定性,对税收确定性构成潜在威胁。

### 3.2.2 显著经济存在的常设机构认定标准

随着数字经济的迅速发展,仅对现存“常设机构”规则进行补充和拓展仍不能弥补来源国对于非居民数字型企业的征税漏洞。《BEPS 行动计划一》创新性地提出了“显著经济存在”作为补充方案。即非居民企业在利用一个国家的信息等资源持续性地产生经济价值,那么这一“显著且实质性的经济关联”将被视为在该国的应税存在。其核心是创造新的利润联结规则,主要依据收入规模、用户数量及数字化程度等客观要素进行判定,旨在对传统规则进行改革性重塑<sup>[17]</sup>。行动计划的注释中也明确指出:“需要企业投入显著比例资产或人员的活动一般不被认为是辅助性活动。”这一补充注释肯定了仓储、运输线上销售产品的物流中心作为在来源国唯一固定场所的决定性作用<sup>[18]</sup>;同时,对于收集用户数据信息并为互联网平台发布广告提供重要价值的存储设施,也应考虑其产生的实际价值。

推出后,欧盟委员会、以色列、印度、澳大利亚等国也引入了显著经济存在这一标准作为新的联结度规则。以哥伦比亚 2022 年税收改革法案为例,其法律规范明确,若一非居民实体于任一纳税年度内,满足以下任一要件,则推定其在该国拥有“显著经济存在”:其一,自该国客户取得之总收入超过特定金额门槛;其二,使用该该国顶级域名之数字平台;其三,与该国用户之互动数量超过既定规模<sup>[19]</sup>。满足上述要件之法律后果,是直接导致该非居民实体被认定为在该国构成常设机构,继而须就其归属于该存在之利润履行在该国之企业所得税纳税义务。

该发展直接针对并旨在填补数字经济背景下,企业得以通过“去实体化”运营模式规避在市场国构成应税存在之制度漏洞,从形式上的“物理存在”转向实质性的“经济存在”,该规则有效防止了非居民企业因在当地无实体场所而就其所取得之市场国利润得以完全避免当地纳税义务之税基侵蚀与利润转移现象,确保了价值创造地与利润征税地之匹配。其次,该规则通过设定具体的收入额、用户数等量化标准,增强了其确定性与可预见性在规范层面强化了打击税基侵蚀与利润转移行为的能力。

### 3.2.3 增设“用户参与”的认定标准

“用户参与”方案是 OECD 在《应对经济数字化的税收挑战》公开咨询文件中提出的一项修订利润分配与联结度规则的方案。该方案针对社交媒体平台、搜索引擎和在线商城这三类高度数字化企业,其核心前提是认定用户的积极参与构成了这些企业利润创造的重要组成部分。旨在修订规则,以使利润分配与价值创造地相匹配,从而赋予用户所在地对此部分价值的征税权。具体而言,“用户参与”方案突破传统的独立交易原则,通过计算企业常规活动之外的剩余利润,并将其中的一部分分配给用户活动所在地。分配的依据可以是用户数据的数量或质量,亦可按事

先约定的固定比例进行,并根据约定的指标将这部分可分配利润将在各用户所在地之间进行划分。

“用户参与”通过承认用户群体作为价值创造的关键要素,并据此构建新的利润分配联结点,能够有效防止高度数字化企业通过在其拥有海量用户的辖区不设立任何实体存在,从而完全规避当地企业所得税纳税义务的避税安排<sup>[20]</sup>。但其劣势与挑战亦十分显著。在技术层面,准确分离并计算源自用户参与的剩余利润存在巨大困难,尤其对于业务多元化的企业而言,甄别用户参与对具体业务的贡献度尤为复杂。在适用范围上,该提案目前仅明确适用于三类高度数字化企业,范围相对狭窄。此外,为降低征管成本,提案可能引入以企业规模为标准的适用门槛,这可能引发新的公平性与针对性问题。该方案作为框架性思路距形成共识性的国际规则仍有相当距离。

### 3.2.4 增设“营销型无形资产”的认定标准

“营销型无形资产”方案主张当跨国企业通过数字化手段深度参与某一市场所在地的经济生活,并在此过程中培育或利用了包括商标、商品名称、客户名单、客户关系以及有助于市场拓展和产品销售的客户数据等无形资产<sup>[21]</sup>,例如,跨国企业通过远程或有限的当地存在,如仅承担有限风险的分销商,实质性地进入某一市场,并在此发展用户群、品牌价值及其他营销型无形资产,即使在该市场没有工厂、办事处等传统物理存在,也应认定其在该地形成了足够的经济存在或联结点。因为部分如品牌、商号的无形资产价值通过市场所在地客户的心理认知与偏好反映出来,可被视为在该地创造;其他如客户数据、客户关系的无形资产直接来源于市场所在地客户的特定行为。因此使市场所在地国获得对相关利润的征税权具有充分的正当性。

“营销型无形资产”重构了税收联结度的认定标准,直接针对并旨在消除企业通过刻意规避物理存在来将利润与价值创造地分离的避税策略。它重新分配了征税权,明确将归属于营销型无形资产的剩余利润的课税权赋予市场所在地,从而矫正了因利润被不当转移至低税地面导致的税基侵蚀。认识到传统独立交易原则在分割此类高度整合的全球化利润时面临操作困境<sup>[22]</sup>，“营销型无形资产”允许考虑采用公式化分配等简化方法,这增强了规则应对复杂转让定价安排的可执行性,旨在堵住利用无形资产进行利润转移的一个重要渠道。

“营销型无形资产”使国际税收规则更好地适应数字经济的价值创造模式,为市场国主张税收权益提供了法理支持,其适用范围理论上不限于纯数字企业,可涵盖依赖营销型无形资产的传统行业数字化转型,因而更具包容性。然而,其实施过程中如何清晰界定和可靠计量所谓由市场所在地创造的无形资产价值,由于缺乏客观统一的标准极易引发主观争议。其次,建立与运行一套全新的全球利润分配机制将带来巨大的合规成本与征管负担<sup>[23]</sup>。更深层的挑战在于系统性冲突,该方案对既有国际税收支柱如独立交易原则和物理性常设机构概念构成深层冲击,与现有全球双边税收协定网络的协调存在巨大法律障碍,并可能诱发新的双重征税争议。

## 3.3 设立新税收类别

### 3.3.1 预提所得税

预提所得税即预先扣缴的所得税,通常指来源国对非居民企业取得的特定类别所得,如利息、股息、租金、特许权使用费等,按较低税率实行源泉扣缴的征税方式。其核心在于,当支付方为居民企业时,需在支付款项时代扣代缴税款,从而确保来源地征税权的实现。

数字企业常通过数字技术远程深入一国市场并取得收入,却无需在该国设立物理存在,从而规避常设机构认定,使得价值创造地无法对相关利润征税<sup>[24]</sup>。例如,甲搜索引擎公司在乙国拥有大量用户并通过广告获取收入,但因无实体存在而不构成常设机构,乙国依现行规则无征税权,这实质侵蚀了乙国的税基。其原理在于,以支付环节为控制点,确保在收入产生的源头即扣缴税款,从而阻断利润向低税或无税地区的转移。

预提所得税方案将数字服务所得纳入源泉扣缴体系,通过扩展征收范围、创设新的收入类别

赋予消费国直接的征税权。此方案与“显著经济存在”提案相衔接，即在非居民企业通过数字手段与一国市场具有目的性、持久性互动时，即使不构成常设机构，也可对相关支付征收预提所得税，以此回应数字经济的价值创造实质，使利润分配与经济活动发生地相匹配。

该方案既能有效防止税基侵蚀，通过源泉扣缴机制保障来源国税基，尤其针对数字经济中不构成常设机构的远程所得；又能简化征管程序，以收入为税基，按较低税率扣缴，降低了税收遵从成本，且可借助第三方支付平台如微信、支付宝作为指定扣缴义务人，提升征收效率。最后，与国际税收改革趋势协同，如 OECD《公开咨询文件》中考虑以预提所得税作为“显著经济存在”的征税方式，有助于国内税法与国际规则衔接。然而，预提所得税方案的应税服务范围界定困难，数字经济服务模式创新迅速，以原则性标准提炼应税范围可能导致适用不确定性；并且在征管实践中，当个人作为支付主体时，其扣缴意识与能力不足，易造成税款流失。

### 3.3.2 征收“数字服务税”

数字服务税是应对 BEPS 的一种单边税收措施，通常指市场国对数字企业来源于本国的特定数字服务收入按一定比例征收的税。当非居民企业不构成常设机构而无法被现行联结度规则征税时，数字服务税方案直接针对发生在管辖区域内的特定数字服务所产生的收入课税，从而确保市场国能够就其境内产生的价值获取相应的税收份额。例如，法国开征的数字服务税，针对全球年营业额超过 7.5 亿欧元且在法数字服务收入超过 2500 万欧元的企业，对其在线广告、数据销售等收入征收 3% 的税款，以此回应大型互联网企业在法国拥有大量用户并创造价值却因常设机构缺失而税负较轻的问题，弥补了由此造成的税基流失；奥地利自 2020 年起对数字广告收入征收 5% 的数字服务税；意大利对符合门槛的企业就其特定数字服务收入按 3% 征税；英国自 2020 年 4 月 1 日起，对来自英国用户的社交媒体、搜索引擎和在线市场服务收入征收 2% 的数字服务税<sup>[25]</sup>。此外，西班牙、土耳其、肯尼亚等国也通过了相关立法。这些国家的实践虽在税率、起征点和应税服务范围上存在差异，但其共同核心均是确立以收入来源地为基础的征税权，以应对高度数字化商业模式带来的征税权分配困境。这一系列单边行动也引发了显著的国际税收争议，美国依据其贸易法对多国发起调查并威胁加征报复性关税<sup>[26]</sup>，指控其构成歧视性贸易壁垒，同时也暴露了单边数字服务税方案在国际协调缺失下的贸易冲突风险。

OECD 于 2019 年发布了《基于共识的数字经济税收挑战解决方案行动计划》则致力于构建多边解决方案，该计划分为两个支柱计划，其支柱一旨在通过重新分配超大型跨国企业的部分利润至市场辖区。OECD 在 2022 年 7 月发布的《支柱一金额 A 的进展报告》即旨在“避免数字服务税等单边措施所引发的贸易紧张局势”，要求包容性框架成员取消现行的数字服务税和其他相关类似措施，并承诺未来不再引入，意图以一个多边共识方案取代各国单边措施以稳定国际税收框架。然而，在双支柱方案的落地过程中，数字服务税成为各国推动或延缓支柱一落地的重要谈判筹码。已开征数字服务税的国家如法国、英国，与美国达成了过渡性协议，其在支柱一生效前无需撤销单边措施，且超出支柱一税负的部分可予抵免，这削弱了这些国家推动支柱一尽快达成的紧迫性<sup>[27]</sup>。从收益角度看，支柱一所能带来的税收增量与放弃数字服务税可能造成的收入损失之间存在抵消效应，若将废除数字服务税的损失计算在内，支柱一金额 A 为部分国家带来的净收益可能被完全抵消，这种经济利益的测算加剧了各国在两者间抉择的复杂性。支柱二侧重通过设定企业所得的全球最低税率，为全球税收竞争划定“底线”，解决大型跨国集团利用低税地转移利润和税收逐底竞争问题。

数字服务税方案规则相对简明，征管便利，能够快速、直接地回应数字经济导致的税基侵蚀问题，尤其为市场国提供了一种行使征税权的可行路径。但是，作为单边措施，它极易引发双重征税和国际贸易争端，破坏税收确定性与和谐的国际税收秩序。从根本上看，它被批评为一种停留在分配层面的矫正工具，未能触及数字经济下价值创造与利润分配失衡的生产关系根源。在双支柱方案的背景下，数字服务税的缺陷更为凸显，它不仅引发贸易争端，更已成为多边国际税改

的关键障碍与博弈工具。双支柱方案试图以一套统一规则吸纳并取代数字服务税，但其落地过程举步维艰，恰恰反证了数字服务税所代表的单边主义冲动之强。当前格局下，数字服务税的未来命运与双支柱的成败深度绑定<sup>[28]</sup>。

## 4 我国常设机构认定规则的应对策略

在数字经济深刻重塑全球商业模式的背景下，我国对常设机构认定规则的改革方案，旨在应对传统物理存在标准失灵导致的税基侵蚀挑战，构建一个既能维护国家税收主权，又能适应数字化交易特征的现代化税收管辖权框架。我国应以规则重构、多边合作与征管优化为三大支柱，系统性地应对税基侵蚀与利润转移挑战。

### 4.1 革新联结度标准，重构征税规则

#### 4.1.1 明确佣金代理人的概念

我国现行《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五条将“营业代理人”视为机构、场所，其范围较宽，且未区分独立代理人与非独立代理人，亦未明确构成要件，对代理型常设机构的认定规则存在模糊与漏洞。在双边税收协定层面，我国多数协定遵循旧版 OECD 范本，认为独立地位代理人可获豁免。我国国家税务总局在解释《中华人民共和国政府和新西兰政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》时，虽采取了实质重于形式的立场，认为即使合同不以企业名义签署，但若对企业有约束力亦可构成，却未进一步澄清此“约束力”应为法律上的还是事实上的约束力。这种模糊性导致了法律适用的不确定性，并为通过佣金代理人等安排进行规避留下了空间。典型的佣金代理人安排中，代理人以自己的名义与客户缔约，货物所有权直接从境外企业转移给客户，境外企业仅向代理人支付佣金<sup>[29]</sup>。依据我国《民法典》倾向于直接代理的传统解释，此类合同可能难以直接对境外企业产生法律约束力，从而可能被排除在代理型常设机构之外。

为借鉴国际共识并回应实践需求，在国内法层面，应在《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例中明确区分独立代理人与非独立代理人，并引入独立代理人豁免规则。明确构成代理型常设机构的代理人应是处于非独立地位的，其判断需综合考量代理人是否在经济和职能上依附于被代理人，是否专门或几乎专门为该被代理人服务，以及是否承担经营风险等因素。落实“经济关联原则”，确保征税权仅延伸至与我国市场存在实质性经济联系的外国企业。

在税收协定解释与修订层面，首要任务是明确“以企业的名义签订合同”应解释为合同对被代理人构成“事实上的约束力”。这意味着，只要代理人在我国境内经常性从事的合同订立活动，合同义务最终由境外被代理人实际履行，就满足认定条件，而无需拘泥于我国《民法典》中关于代理行为法律后果直接归属的规定<sup>[30]</sup>。税法作为独立部门法，其概念界定应服务于实现税收公平与防止税基侵蚀的政策目标。其次，应系统性地在未来的双边税收协定谈判与既有协定的修订中，吸纳 2017 年 OECD 范本第 5 条第 5 款与第 6 款的修改内容，采纳扩展后的“订立合同”活动范围、新增的合同类型，以及针对“紧密关联企业”的独立代理人例外条款。我国与智利、罗马尼亚的最新税收协定已在此方面做出了示范。通过升级协定条款，可以从国际法源头建立更清晰、更严密的规则，减少争议，为税务机关执法和纳税人遵从提供稳定预期。

#### 4.1.2 融合“显著经济存在”与“预提所得税”方案

大量非居民企业通过高度数字化的商业模式深度参与我国市场并获取巨额收益，却因在我国境内未设立任何实体场所或人员构成而成功规避构成常设机构，导致价值创造地与利润征税地严重脱节，对我国税基造成持续性侵蚀<sup>[31]</sup>。为有效应对此问题，亟需借鉴国际税收改革前沿成果，将理论上的“显著经济存在”概念与操作性的预提所得税机制进行创造性融合，在国内法及税收

协定实践中创设一种适应数字经济的“常设机构”征税联结规则，从而系统性地完善我国对非居民企业的利润征税权制度。

在国内法层面，应通过对《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例中“机构、场所”概念进行扩充解释或直接修订，明确将“显著经济存在”这一虚拟化但具有实质性、持续性经济参与的形式纳入应税主体的范畴，从而在法律层面确立新的征税联结度标准。为确保可操作性，需为此新标准设定客观的量化门槛，例如规定非居民企业在任一纳税年度内来源于中国境内的特定数字服务收入超过一定金额，或其在华活跃用户数量达到一定规模，即可被认定为在中国构成“显著经济存在”。在此基础上，对于构成“显著经济存在”的企业所取得的特定类型数字服务所得，如在线广告收入、订阅服务费等，应适用预提所得税机制，即由支付款项的中国居民企业或个人在源头按规定的较低税率进行扣缴，此举能有效解决对无实体存在企业利润核算与征管的难题。在税收协定解释与修订层面，我国需要在双边税收协定谈判中积极推动，将上述“显著经济存在”规则及相应的征税权，包括适用预提所得税，纳入协定的“常设机构”条款或相关条款之中，以从国际法层面巩固这一改革，并协调可能产生的征税权冲突。

#### 4.1.3 以“用户参与”和“营销型无形资产”为辅助标准

在国内法层面，在《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例中引入“用户参与价值创造”与“营销型无形资产”作为辅助性的新联结标准。前者承认在社交媒体、搜索引擎、在线商城等高度依赖用户互动的商业模式中，我国境内用户的活跃参与、数据贡献及网络效应本身就是企业利润创造的关键要素；后者则关注跨国企业通过在我国市场进行的长期、系统的品牌推广、用户获取与客户关系维护等活动，所创造和积累的、本质上附着于我国市场的无形资产价值，如本地品牌商誉、客户名单、用户数据集等。

为增强可操作性，需为这些标准设定清晰的量化门槛，对于“用户参与”，可设定如“一个纳税年度内，我国境内活跃用户数量达到一定规模”“用户日均数据交互频率或平均在线时长超过特定阈值”等客观指标<sup>[32]</sup>。对于“营销型无形资产”，则可考察“企业针对我国市场发生的本地化数字营销支出占其全球营销预算的比例”“专门面向我国用户的应用程序版本更新频率”或“使用我国本地支付工具和货币结算的规模”等。这些量化门槛并非用于单独、直接地认定常设机构，而是作为初步筛查和风险评估工具，用于标识那些与我国市场存在深度数字化交互、可能构成“显著经济存在”或需要进一步进行价值贡献分析的企业，从而构建起一套融合物理存在、经济存在与价值贡献的多维度认定规则体系。

在国际协调层面，我国应在双边税收协定谈判及修订中，积极推动将反映“用户参与”和“营销型无形资产”价值贡献的考量因素，纳入常设机构定义的解释性注释或利润归属相关条款。这有助于在跨境税收争议中巩固我国立场，促进国际共识的形成。

## 4.2 提高加强多边合作的战略必要性

国际税收治理的有效性源于其规则的统一性与可预见性。当前，以法国数字服务税为代表的系列单边措施，尽管在短期内可能维护了市场国的税收利益，但其固有的歧视性与规则差异性，不仅容易引发贸易报复与国际法律争端，更会加剧国际税收规则的碎片化，最终损害包括我国在内的所有国家所依赖的稳定、和谐的国际贸易与投资环境。这种碎片化状态使得跨国企业面临相互冲突的税收要求，增加了合规成本与法律不确定性，同时也使各国在维护自身税基时陷入“囚徒困境”<sup>[33]</sup>。因此，我国积极主张并推动在 OECD 和 G20 包容性框架下构建全球统一的数字税收治理框架，绝非权宜之计，而是完善自身国际税收规则体系、特别是常设机构这一基础联结度规则的必然战略选择。

深化多边合作是应对技术革命对常设机构概念造成根本性冲击的唯一可持续路径。人工智能、自动化平台、元宇宙等新兴商业模式，其经营活动往往完全脱离物理存在，对以“固定营业场所”

和“非独立代理人”为核心的传统常设机构认定规则构成了生存性挑战。各国若基于自身利益与技术发展水平,对这些新兴领域采取零散、各异的税收管辖权主张和利润分配规则,将迅速导致国际税收秩序的混乱<sup>[34]</sup>。因此,我国必须坚持通过多边论坛共同研究并设计能够覆盖技术发展前沿的新联结度规则和利润分配方法,借助国际合力共同设计面向未来的规则,才能使我国的常设机构认定规则体系既维护国家税收主权,又深度融入并稳健塑造公平、可持续的全球税收治理新秩序,借助国际合力共同设计面向未来的规则,才能使我国的常设机构认定规则体系既维护国家税收主权,又深度融入并稳健塑造公平、可持续的全球税收治理新秩序。

#### 4.3 优化税收管理保障规则有效实施

推进税收征管数字化,对于在数字经济时代完善我国常设机构认定规则具有不可或缺的基础性支撑与保障作用,现代化、精准化的税收征管能力是实现任何实体税收规则从“纸面”走向“实践”的关键桥梁。在面对高度虚拟化、隐匿性与高流动性的数字经济时,利用大数据、区块链等先进技术对跨境数字交易与资金流实施追踪与分析,能够更加有效地识别与应对非居民企业通过数字化手段与我国市场形成的实质性经济联结。

当常设机构的认定标准从依赖“固定营业场所”或“非独立代理人”等物理要素,转向吸纳“显著经济存在”“用户参与”等反映数字化参与的经济实质要素时,税务机关识别税源的核心便从寻找“实体”转为捕捉“数据足迹”与“资金轨迹”<sup>[35]</sup>。例如,认定一家境外企业是否通过数字化交互在我国构成“显著经济存在”,或是否通过非独立代理人经常性签订合同,必须依赖于对其在我国境内的数字服务收入规模、活跃用户数量、在线合同订立频率、广告投放指向性、资金收付路径等海量、实时、碎片化信息的全面获取与智能分析。没有强大的数据归集、处理与穿透能力,这些量化门槛与实质判断将因缺乏证据而无法操作,新规则亦将形同虚设。区块链技术可提供不可篡改的交易时序记录,有助于厘清价值创造链条;大数据分析能够关联比对交易流、资金流与发票流,精准识别异常交易模式与利润转移嫌疑<sup>[36]</sup>。这种技术赋能不仅提升了税务机关对税源信息的掌控力,也为在转让定价调整、利润分割法等复杂案件中维护我国征税权提供了坚实的数据基础。

税收征管体系的数字化、智能化转型,绝非单纯的技术升级,而是完善我国常设机构认定规则乃至整个国际税收治理能力的战略性基础设施工程。它通过赋能税务机关“看见”数字化经济活动的隐形脉络,“抓住”跨境利润流动的实质轨迹,为从物理存在到经济存在、价值存在联结的新规则体系提供了赖以运行的“数字神经网络”。只有建立与之相匹配的、强大的数字化征管能力,中国在常设机构规则上的理论创新与立法完善,才能转化为实实在在的税收管辖权,从而在数字经济时代有效捍卫国家税基安全与税收公平。

#### 参考文献:

- [1] 李帅. 论我国数字服务税法律制度的构建[J]. 法商研究, 2023, 40(04): 45-57.
- [2] OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 1977(Full Version): Article 5.
- [3] 何杨, 赵姝, 陈依珑. 2024 年国际税收研究综述[J]. 税务研究, 2025, (03): 40-48.
- [4] 何杨, 陈依珑, 郭昱宏. 2025 年国际税收研究综述[J]. 税务研究, 2026, (03): 73-81.
- [5] 谢波峰. 数据相关国际税制评述[J]. 大数据, 2022, 8(03): 78-86.
- [6] 延峰, 冯炜, 崔煜晨. 数字经济对国际税收的影响及典型案例[J]. 国际税收, 2015, (03): 15-19.
- [7] 彭启蕾. 电子商务税收研究文集[M]. 北京: 中国市场出版社, 2018: 103.
- [8] 崔威, 刘奇超, 肖畅. 行将实施的数字服务税[J]. 财政科学, 2020, (08): 139-151.
- [9] 李蕊, 李水军. 数字经济: 中国税收制度何以回应[J]. 税务研究, 2020, (03): 91-98.
- [10] 赵利梅. 数字经济背景下数字服务税规则的分析与反思——基于常设机构与利润归属规则视角[J]. 南方金融,

2021, (07): 82-90.

[11] 邵朱劭. 从“戴尔案”看常设机构认定标准的适用[J]. 国际税收, 2022, (10): 62-69.

[12] 崔晓静, 赵洲. 数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题[J]. 法学, 2016(11): 15-27.

[13] 张美红. 跨国企业跨境在线广告营销服务中市场国的征税权——基于 ValueClick 案的展开[J]. 税务研究, 2024, (09): 106-113.

[14] 廖益新. 论适用于电子商务环境的常设机构概念[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 2003(4): 13-21.

[15] Supreme Court of The United States. Certiorari to The Supreme Court of South Dakota[EB/OL].(2018-06-21)[2020-10-20]. [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf).

[16] 陈艺婧. 虚拟常设机构原则在课税权判断中的应用——基于经济存在的数字化发展[J]. 税务研究, 2021, (02): 89-93.

[17] 白彦锋, 岳童. 数字税征管的国际经验、现实挑战与策略选择[J]. 改革, 2021, (02): 69-80.

[18] 常岩. 数字经济背景下常设机构的认定规则研究[D]. 上海: 华东政法大学, 2023.

[19] 孙俊霞, 杨程. 常设机构税务风险发展趋势探析: BEPS 第 7 项行动计划回顾与展望[J]. 国际税收, 2023, (12): 21-28.

[20] 朱炎生. 价值创造: 数字经济时代国际税制的理论基础[J]. 国际税收, 2025, (10): 3-12.

[21] 高金平. 数字经济国际税收规则与国内税法之衔接问题思考[J]. 税务研究, 2019, (11): 70-76.

[22] 张伦. 税收协定范本中常设机构条款的最新修订及中国优化策略[J]. 国际税收, 2023, (09): 68-76.

[23] 蒋遐维. 数字经济背景下中国避税规制的法律路径[J]. 法学评论, 2023, 41(02): 127-138.

[24] 杜莉. 支柱二全球反税基侵蚀立法模板解读与实施难点分析[J]. 税务研究, 2022, (03): 65-72.

[25] 龚辉文. 数字服务税的实践进展及其引发的争议与反思[J]. 税务研究, 2021, (01): 39-46.

[26] 岳树梅, 许俊. OECD 下数字税收法律治理的框架与路径: 美国范式及中国借鉴[J]. 法学评论, 2021, 39(06): 159-172.

[27] 杨洪, 张梓桐. “双支柱”方案视角下数字经济的税收确定性[J]. 中南民族大学学报(人文社会科学版), 2023, 43(03): 129-136+186.

[28] 朱青, 白雪苑. OECD “双支柱”国际税改方案: 落地与应对[J]. 国际税收, 2023, (07): 3-10.

[29] 吴小强, 游江南, 周子涵. 2024 年国际税收争议典型案例评析及对我国税收治理的启示[J]. 国际税收, 2025, (10): 46-60.

[30] 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.

[31] 汤喆峰, 王茂璇. 数字税立法的国际实践与中国选择[J]. 法治论坛, 2023, (04): 3-17.

[32] 税梦娇. 平台类型化的反垄断数字税法规则构造[J]. 法学评论, 2024, 42(04): 160-170.

[33] 冷雪昊. 软硬权力结合下的“双支柱”方案: 不同行为体博弈分析[J]. 税务研究, 2025, (02): 87-94.

[34] 高博楠, 徐伟晨, 李小梦. 数字经济对我国区域协调发展的影响——基于税收税源背离的视角[J]. 税务研究, 2025, (05): 134-141.

[35] 霍军. 跨境经济数字化与国际税收规则变局[J]. 税务研究, 2021, (08): 77-83.

[36] 宋宪萍, 曹宇驰. 全球数字鸿沟治理: 数字税困局、逻辑转向与中国方略[J]. 学习与探索, 2025, (11): 63-72.