

国际税收协定的解释困境及缓解路径探究

王伟业

青岛科技大学法学院, 山东 青岛

收稿日期: 2025年3月26日; 录用日期: 2025年4月30日; 发布日期: 2025年5月9日

摘要

国家或地区之间为了对跨境纳税关系进行协调而订立了国际税收协定, 但在税收协定的适用过程中出现了问题。根据《维也纳条约法公约》《OECD范本》及其注释、缔约国国内法进行的解释有其优势, 但其存在的不足使得税收协定在解决税收争端上的作用有限。缓解国际税收协定的解释困境, 一方面需要缔约双方推动共同解释的制定, 明确税收协定的含义, 保证税收确定性; 另一方面需要缔约双方吸收国际社会发展的最新成果, 对税收协定进行更新, 丰富税收协定的内容, 促进税收协定条款的优化与完善。

关键词

国际税收协定, 《OECD范本》, LOB条款, BEPS行动计划, 共同解释

Exploration of the Interpretation Dilemma of International Tax Agreements and Its Mitigation Pathways

Weiye Wang

Law School of Qingdao University of Science and Technology, Qingdao Shandong

Received: Mar. 26th, 2025; accepted: Apr. 30th, 2025; published: May 9th, 2025

Abstract

International tax treaties have been established by countries or regions to coordinate cross-border tax relations. However, problems have emerged in the application of these treaties. Interpretations based on the *Vienna Convention on the Law of Treaties*, the *OECD Model Tax Convention* and its commentaries, and the domestic laws of the contracting states have their advantages, but their shortcomings limit the role of tax treaties in resolving tax disputes. To alleviate the interpretative predicament of international tax treaties, on the one hand, both contracting parties need to promote

the formulation of common interpretations to clarify the meaning of tax treaties and ensure tax certainty. On the other hand, both parties should incorporate the latest achievements of international development to update tax treaties, enrich their content, and optimize and improve the provisions of tax treaties.

Keywords

International Tax Agreements, OECD Model Tax Convention, LOB Clause, BEPS Action Plan, Common Interpretation

Copyright © 2025 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 问题的提出：中国国际税收协定的适用陷入困境

中国在对外投资的过程中与众多国家或地区订立了税收协定，但在实际的运行过程中出现了一定的问题，影响了我国与他国的税收利益，同时也损害了纳税人的合法权益。现阶段完善税收协定解释，合理分配税收利益对推进全球税收治理的作用至关重要。

1.1. 税收协定的条文与用语亟待解释

国际税收协定(International Tax Convention)的目的在于公平分配征税主体之间的税收权益、协调相互税收分配关系以及加强税收合作。可以说，国际税收协定产生的一个重要背景就是为了缓解国际重复征税、逃避税等问题。截至 2020 年 4 月底，我国已经同 107 个国家或地区签署了避免双重征税协定，其中绝大部分协定已经生效；大陆和香港、澳门两个特别行政区也签署了避免双重征税的税收安排(已经生效)，与台湾也签署了避免双重征税的税收协议(暂未生效)。2021 年 1~9 月，中国对“一带一路”沿线国家的非金融类对外直接投资 5227.6 亿元，对外承包工程完成营业额 6952.9 亿元，新签合同额 10329.6 亿元。自“一带一路”倡议提出以来，我国与“一带一路”沿线国家之间的贸易总额不断增加，双边或多边税收协定已经覆盖了沿线大多数的国家或地区。

为了促进税收协定的达成，我国与他国在缔约时必须故意避开某些事项或使用模糊不清的术语，而这直接影响税收协定的适用，同时也加剧税收争端的出现。税收争端包括但不限于双重征税的争端和企业避税的争端，税收风险成为阻碍我国企业“走出去”的重要因素。中国对外投资不断增多，但在投资过程中来源地国与居住地国之间对税收协定进行的解释使得各自在征税权力的分配上产生了一系列问题，这些问题影响了我国与其他国家税收利益，影响了全球税收治理。而缓解这一问题需要对税收协定进行解释，以明确税收协定中条文及用语的含义，保证国际税收协定适用过程中的确定性。税收确定性的含义随着国际社会的实践而不断深化，但贯彻始终的一点是税收协定的透明性会对税收管理实践的可预测性和一致性产生直接影响。保证国际税收的确定性需要解释国际税收协定，对于我国来说，正确解释国际税收协定的含义有利于有效发挥税收协定的有效作用，维护国家的税收主权；对于纳税人来说，明确国际税收协定条文用语的含义，也会降低纳税人跨境投资的税收风险，为纳税人提供稳定和可预期的税收环境[1]。

1.2. 完善对税收协定的解释至关重要

明确税收协定的含义需要加强对其解释，这有利于妥善处理来源地国、居民地国、纳税人这三者在

征税关系上的矛盾，协调他们之间的征纳关系，推进全球税务治理，同时还会防止纳税人滥用税收协定对税收征管秩序造成的损害。

1.2.1. 协调征税关系，合理分配税收利益

在国际税收关系中，不同国家采取何种形式的税收管辖权存在较大差异。根据连接点选择的区别，税收管辖权可以分为居民税收管辖权与收入来源地管辖权两类[2]。采取双重标准的征税国家针对来源于其国内的收入与其纳税居民的收入实行严格监管，在对税收居民的某笔收入进行识别时往往采用不同的标准，这种监管针对同一笔纳税收入极易导致双重征税，对纳税人产生较重的税负负担。来源地国存在天然的优势地位，较多的税收协定为避免双重征税也在协定中赋予来源国从源征税的权力。而某项征税对象并不在来源地国的征税范围内，同时居住地国根据税收协定的安排认定只有来源地国才有权征税时，就导致了双重不征税现象的发生。这两种情况的出现，对来源地国、居民地国、纳税人来说都是税收利益的不公平分配。

在国际税法领域，识别冲突是由于缔约双方对同一笔所得或同一应税财产的定性或分类不同，导致适用不同的征税权分配规则的冲突现象。我国已经成为世界上与其他国家或地区订立税收协定最多的国家之一，并且在税收关系之中多处于所得来源国的地位。国际税收协定为了避免双重征税这一税收管辖冲突现象而要求居住国针对其本国税收居民的境外收入适用税收协定中的免税或者抵免条款，但对于居住地国来说，其承担了损失部分税收收入的义务。世界上目前并不存在统一的国际税法对各国税收事项进行规定，现在也并不存在统一的税收争端解决机构，双边或多边税收协定也没有完全禁止居住地国国内法的适用。当税收利益分配不合理时，居住地国基于税收主权进行相关税收立法，对之前已经约定的免税或者抵免条款的适用进行限制，而进行这种限制最终的后果需要由纳税人进行负担。因此有学者建议可以在税收协定中规定来源国放弃税收管辖权，但目前适用情况并不乐观。近来国际社会实践中显示出有国家在税收协定中订立仲裁条款将税收争端提交仲裁机构进行仲裁，但税收主权独立是一项重要的国际法原则，仲裁在解决税收争端和协调税收利益上难以发挥有效作用。

1.2.2. 防止择协避税的滥用，推进全球税收治理

世界经济贸易往来的发展促进了国际税收协定复杂网络的形成，尽管国际税收协定中对缔约国双方课税的权力进行了限制，但国际税收协定间的差异为跨境纳税人进行国际避税提供了客观条件。OECD 已经关注税收协定从国家之间协调税收利益的工具部分变为跨境纳税人不合理地获取税收利益的工具这一客观事实。非缔约国方纳税居民进行税收筹划，通过在缔约国双方中的任一方设立公司或其他法律实体，而获得了该税收协定互相给予对方的优惠，获取了其本不应享有的税收协定待遇。这种情况就是择协避税(treaty shopping)，属于滥用国际税收协定的一种方式。非缔约方税收居民的税收筹划此时减少了缔约双方的税收收入，会破坏缔约双方之间已经形成的互惠关系，违反公平原则。出现这种情况的一个重要原因在于国际税收协定中对给予税收优惠的条件规定的不够详细，而缔约双方对协定的解释又没有发挥重要作用。

全球税收治理涉及到的主体包括国家、国际组织以及纳税人等多种主体，他们组成了密集而复杂的全球税收治理网络体系。国际税收关系的内容兼具复杂性与多元性，不仅涉及横向的国家之间征税权划分，还涉及纵向的纳税人与国家之间的纳税征纳关系[3]。全球税收治理目标在于解决全球税收问题，实现全球税收公平。在“引进来”和“走出去”的重要时期，我国需要完善对税收协定的解释。而国际税收协定作为协调国家或地区之间的征税关系、国家与个人之间的征纳关系的重要手段，其含义的确定性有利于维持来源国、居住国、纳税人三者之间关系动态平衡，进而缓解税收争端的发生频率，推进全球税收治理的良性发展[4]。

2. 对国际税收协定传统解释方法的分析

在长久的国际经贸实践中，国家之间发展出一套较为完备的国际协定解释方法，其作用已经得到检验。但随着跨境纳税人进行越来越复杂的税收筹划时，国际协定的传统解释方法在判定税收筹划合理与否、维护自己国家的税收利益时捉襟见肘，传统解释方法天然存在的不足逐渐显现。

2.1. 基于《维也纳条约法公约》的解释方法探究

《维也纳条约法公约》(以下简称《条约法公约》)作为国际社会公认的能够在条约解释方面广泛适用的国际公约，其第 31 条、第 32 条对条约的解释规则作出了规定。国际税收协定究其性质就是国家或地区间对税收进行协调安排的国际条约，自然能够根据《条约法公约》的规定的解释方法进行解释。《条约法公约》规定的约文解释、目的解释、善意解释、体系解释方法已经成为条约解释的重要方法，并在国际税收协定的解释方面发挥了一定程度的作用。

但《条约法公约》规定的内容较为原则与抽象，难以在国际税收协定的解释方面起到具体的指引作用。困难之处主要包括以下几个方面的内容。第一，《条约法公约》第 31 条第一款规定的约文解释方法在税收协定的解释上很难起到作用。约文解释的方法首先从约文本身用语出发来解释其客观含义，但国际税收协定目前发生争端的一个重要原因在于约文中使用的术语难以推定其客观含义，不同国家往往从维护本身利益出发作出有利于其本国的解释，而这种解释通常又会在一定程度上损害其他国家的利益。第二，《条约法公约》第 31 条第一款的善意解释方法存在确定性不足的客观问题。这种方法缺乏客观的判断标准，赋予了解释者极大的自由裁量空间，很有可能课税主体在税务管理的实际操作中将纳税人合理的税收筹划作为征税国打击税收协定滥用的重点关注对象。第三，《条约法公约》第 31 条第二款规定的体系解释方法涉及的内容过多，难以具体操作。《条约法公约》第 31 条第二款对“上下文”涉及到的范围作出了较为详细的规定，在对国际税收协定的解释时，“上下文”不仅包括该税收协定本身，还包括缔约方缔结的与该税收协定有关的所有文件。目前几乎所有的双边税收协定在制定时都参考了《OECD 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》)或联合国范本或综合二者进行相关内容的制定，尤其值得注意的是某一税收协定的缔约方很有可能都是同一范本的成员方。因此，缔约国的税务机关在对税收协定进行解释时是否有义务对相关范本的规定进行考量目前仍存在疑问。第四，《条约法公约》第 32 条规定的“解释之补充资料”的范围不明确。《条约法公约》第 32 条将缔约情况的有关说明文件也作为补充资料的范围。站在保护纳税人的立场上，确定补充资料的过程往往耗费巨大的时间成本，这显然不符合效率原则的要求；站在有关机关的立场上，确定补充资料的过程需要耗费相当的精力，这会加重有关机关的负担。因此在实际的适用过程中，这些补充资料通常不会被有关机关考虑在内，而这可以认为是《条约法公约》在国际税收协定解释时难以发挥有效作用的重要原因。

2.2. 对《OECD 范本》及其注释中解释方法的分析

经合组织为了有效打击跨境纳税人逃避税和避免国际双重征税现象的发生，于 1963 年首次公布了《OECD 范本》，并在之后制定了该范本的注释。这两者一经制定得到国际社会的广泛关注，于 1977 年正式通过并在之后成为 OECD 各国制定和解释税收协定的重要参考。《OCED 范本》及其注释在税收协定制定和适用方面的影响已经扩大到非 OECD 成员方与他国缔结的税收协定范本，及其注释在国际税收协定中占有重要地位。

各国在实践中发展形成了两种对《OECD 范本》及其注释的适用路径：一是在税收协定中规定解释和适用协定时“参照”范本及其注释的内容进行或者将范本及其注释的解释规则引入协定，二是各国在司法裁判时参考范本及其注释的内容进行论证。但从《OECD 范本》及其注释本身的性质来看，其本身

并不具有与税收协定一般的法律效力[5]。根据《OECD 公约》第 5 条的规定，经合组织达成的“建议”并不具有法律上的拘束力。而《OECD 范本》及其注释是 OECD 为各国缔结税收协定提供的一种建议，希望这些国家或地区在缔结协定予以参考。也就是说，《OECD 范本》及其注释并没有要求国家或地区在因解释税收协定产生争端的方面强制采用其规定，即便国家或地区采用了《OECD 范本》及其注释的解释规则，对另一国家来说也没有必须予以适用的强制拘束力。

OECD 关注对象在于国际税收利益的平衡以及国际税收形势的走向，其制定的《OECD 范本》并不是为某一特定国家或地区的税收协定的解释提供具体指导。值得关注的是《OECD 范本》仅对少数概念作出了一般性定义，其对较多概念的含义仍没有予以明确。各国在对规定原则的范本条款进行理解适用时不可避免地会出现较大差异。《OECD 范本》采用利益限制(Limitation on Benefits, LOB)条款来应对跨境纳税人的择协避税行为的滥用，但范本中的 LOB 条款存在的问题也较为明显。第一，相较于美国税务机关采用客观标准的 LOB 条款认定跨境纳税人行为的性质，《OECD 范本》中的 LOB 条款更多倾向于主观目的进行判断。但主观标准的采用会破坏税收确定性，会加剧税收争端的发生。第二，主观标准还存在要求过于严苛的问题，不确定的主观标准极易将跨境纳税人合理的税收筹划纳入打击的范围，使得纳税人无法明确合理税收筹划与恶意税收筹划之间的界限，打击跨境投资人的投资热情。应当明确的是纳税人通过进行合理的税收筹划来降低一定的税负负担是合理的。第三，主观标准对税务机关的能力要求较高，会不合理地增加税收征管成本。美国税务机关采用的客观标准解释方法，是建立在美国对其本国税务机关管理能力清晰认知的基础上。主观标准不符合税收法定原则当中的“税收要素明确”这一内涵要求，存在的不确定性无法给予税务管理机关明确指引，会影响税务机关对合法商业安排的准确判断，进而损害纳税人和征税国的利益。

2.3. 依据缔约国国内法及技术性解释进行解释的方法

正如前文所述，《OECD 范本》并没有对所有概念作出规定，其存在规定原则的特点。《OECD 范本》形式上达成了较为完美的解释规则，规定了允许各缔约国根据其国内法进行解释。国家之间为缓解征税冲突而制定了税收协定，但税收协定在制定时或多或少借鉴了《OECD 范本》，其也并没有禁止缔约国国内法在税收协定的解释上发挥作用。国际税收关系涉及到的国家或地区较多，利益关系复杂，很难在短时间内进行利益协调。为了有效应对国际税收关系带来的挑战，由某个国家单方制定国内税法进行管理这也符合效率原则的要求。由于税收管理实务所具有的专业性和高度复杂性，主权国家为了便于管理会经常性发布其国内技术性解释。国内技术性解释的重要作用在于明确某一主权国家在缔结税收协定时的立场及利益考量，反映税收条款的真正含义。技术性解释的适用范围已经扩大到制定国以外，成为另一国家以及跨国纳税人理解制定国税收政策和税收协定的重要依据。

由缔约国国内法及技术性解释来解释税收协定存在的问题也是不容忽视的，主要存在以下几个方面的问题。第一，国家之间对同一税收事项规定可能不同。国家享有税收主权，并且这一权力是国家经济主权的重要内容。国家间主权平等，平等主权者之间并无管辖权，当今世界并不存在对国家主权进行限制的国际税法与国际组织。缔约国双方在税收协定中所作的安排不能构成对一国税收主权的限制，依据某一国家单方面制定的税收国内法所进行的解释更不能直接对另一国的税收主权进行限制，更何况这种解释通常会损失相对国的税收利益。不同国家的国内法对同一事项作出的规定可能存在差异，各国依据其本国国内法进行解释时就会产生税收争端，并且税收争端产生之后很难在短时间内得到有效解决。第二，某个国家并无法律义务采用另一国家单方面对税收协定制定的解释。某一国家单方面制定的技术性解释在国际税法领域是一种无权解释，其并无法律拘束力要求另一国家采用。第三，国内税法立法技术不足。税收协定在适用过程中需要与国内税法有机衔接，才能实现税收协定的缔结目的。税收协定的解

释规则具有科学性、回应性、前瞻性和价值性，而这些特点对立法者的立法技术提供了较高要求，并非所有国家的税收立法都能符合上述要求，为税收协定的解释提供一种明确的指引作用。

2.4. 对“相互磋商机制”的分析

相互磋商机制是我国与税收协定的另一缔约方在解决跨境税收争端时采用的重要手段，是我国在解决跨境税收争议时一贯坚持的立场。中国税收主管当局曾多次启动该程序，明确导致税收协定解释争议的条款的含义，合理分配税收利益，避免纳税人承担过重的税收负担。仅2015年~2017年，我国税务部门就利用税收协定下的相互磋商机制，开展双边税收磋商211例，消除重复征税128.78亿元。这显示了相互磋商程序在我国的跨境税收征管实践中的重要作用。

但相互磋商程序存在的短板也是较为明显的，主要包括以下几个方面。第一，相互磋商机制并不属于解决税收争端时必须强制适用的程序。各国享有税收主权，一国并无权力要求相对方进行磋商，相对方也并无义务进行磋商。即便协定双方进行磋商，也并无必须解决争议的要求。这也就意味着磋商机制并不一定能解决税收争端，而这对纳税人来说，其利益仍未得到保护，在一定程度上来说是对税收确定性的削弱。第二，相互磋商机制并无明确的时间限制。对纳税人来说，在争端解决之前，其并不能享有税收协定给予的优惠。纳税人不定期等待争端的解决，往往会耗费巨大的时间成本与经济成本，这不符合效率原则的要求。

3. 后 BEPS 时代缓解税收协定解释困境的建议

对于征税主体来说，缓解国际税收协定解释困境一方面需要其与缔约的相对方对已有的税收协定进行共同解释，为具体的税收实践提供指引作用；另一方面其需要吸收国际税法发展的最新成果，未来缔结税收协定时采用最新规定，促进税收协定的完善与更新。

3.1. 加强协商，推动共同解释的制定

国际税收协定主要是两个纳税主体为协调税收权力进行的安排。按照国际条约法的规定，其中的一个当事方无权单方面擅自对国际税收协定进行会限制相对方税收利益的解释、修订甚至解除或者终止。但税收主权与防止双重征税之间的矛盾并不是无法调和的。共同解释在应对双重征税这一问题上具有重要作用，其最有可能被缔约国双方同时接受并予以适用。税收协定只有得到缔约国双方的一致适用时，才能实现税收利益的有效配置。更为重要的是，共同解释是由征税主体进行平等协商而得出的成果，并未侵害征税国的税收主权^[6]。在共同解释制定的具体程序上还应当进一步细化，例如缔约双方在缔结税收协定时对共同解释的达成规定一个最长期限，引入专家咨询机制，使得共同解释的达成能为双方所认同。同时要明确纳税人的程序参与权，使得纳税人能够在共同解释的达成过程当中充分表达自己的意见。我国应当与有关缔约国一道共同评估税收协定需要解释的内容，使得发布的共同解释更具科学性与合理性。

3.2. 促进税收协定的完善与更新

我国缔结的双边或多边税收协定数量较多，体系庞杂，其中的部分税收协定中的部分条款在当代的适用过程中不可避免地会存在一定的滞后性，这就需要启动税收协定的更新工作。企图一劳永逸地完成所有税收协定更新这一工作是不现实的；但把握重点，统筹兼顾，针对个别重要协定以及协定中的重要条款进行更新，既符合经济效益和社会效益，也会在一定程度上弥补税收协定的滞后性显现的不足。

3.2.1. 明确反避税目的，修订反避税条款

由OECD启动实施的防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)行动计划达成的第6项最终成果报告在防止税

收协定的滥用方面达成了一种“最低标准”的要求，该标准在2016年被《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》(以下简称《多边公约》)所采纳。《多边公约》中最低标准要求缔约方必须明确税收协定应当具有防止避税的目的，必须在税收协定中加入防避税的声明。最低标准下的税收协定不仅具有防止双重征税的目的，同时也具有防止双重不征税的目的，以防止税收协定成为跨境纳税人进行逃避税的工具，对协定双方的税收利益造成损害，同时对全球税基造成侵蚀。第三国税收居民使用邮箱公司、导管公司等所进行的择协避税行为以及协定双方税收居民利用协定进行税收筹划逃避国内税法的行为在最低标准的限制下都能受到一定的规制。

主要目的测试(Principal Purpose Test, PPT)条款与LOB条款在防止跨境纳税人避税方面的重要作用已经显现，未来中国在与其他国家或地区缔结税收协定时应重视这两种条款之间的关系。PPT条款作为一般的反避税规则，具有较强的适用性，税务机关较易掌握，同时在应对跨境纳税人日新月异的避税行为上具有优势。其采用的是一种主观标准，主要是通过判断纳税人所采取的活动是否主要是为了获取税收协定的优惠而决定是否给予纳税人税收优惠。但PPT条款存在着主观性较强、确定性不足的问题，税务机关在适用时极易滥用。相反，LOB条款具有较强的针对性和确定性；但其也存在着标准过于严苛的问题。以我国为例，我国多在税收协定中采用PPT条款，仅有5个税收协定中包含独立的LOB条款以及LOB规定。但PPT条款与LOB条款在适用上并没有冲突，LOB条款可以认为是对PPT条款的细化规定[7]。未来完善避税条款时，相较于美国采用的极其严格的LOB测试标准，我国可在一定程度上放宽要求；同时将PPT条款可作为兜底条款。中国适时修订反避税条款，落实《多边公约》的相关规定，这体现中国积极履行国际条约的态度，同时也为今后与他国或地区之间的税收协定的制定提供了明确的指引作用。

3.2.2. 丰富“场所型常设机构”的内涵

常设机构原则是指居民国企业通过在来源地国设置常设机构进行活动所取得的跨境营业所得应归属于该常设机构，可以在来源地国被征收所得税。场所型常设机构的认定主要有三个条件：第一，该营业场所客观存在，并受该企业支配；第二，该营业场所具有固定性，并且有一定的永久性；第三，企业通过该营业场所进行全部或者部分营业活动。常设机构原则所体现的是一种来源地国与非来源地国企业之间的客观联系。在传统经济时代征税主体根据场所型常设机构的认定标准认定跨境纳税收入进而进行征税发挥了重要作用，数字经济时代征税主体采用传统标准进行征税时就会出现困难。因为非来源地国的企业甚至不需要在来源地国存在实际物理存在的常设机构，依然在来源地国进行已有的甚至扩大相应的营业活动。例如，非来源国企业通过建立销售网站向该来源国的居民进行商品的跨境销售服务，也就是跨境在线经营活动。根据传统的常设机构认定标准，如果该企业没有将网络服务器设置在该来源国境内，该企业进行营业活动所取得的收入就不能认为是通过常设机构取得。即使非来源国企业在来源国境内设置仓储等实体场所，但根据传统的常设机构的认定标准，也只能认为该企业通过仓库等实体场所进行的是辅助性活动而不是营业活动，该笔收入也不能认为是通过常设机构的营业活动所取得。

为了之后有效应对跨境在线经营活动对税收利益的削损，我国应在税收协定中对场所型常设机构的内涵进行丰富，将服务器与仓储等所在的实体场所等因素进行综合考量、综合认定。第一种情况，非来源地国企业在来源地国境外(包括在居民国和第三国)设置网络服务器以及仓储等物流实体场所。这种情况下跨境纳税人所取得的收入不能认为是通过在来源地国的常设机构所取得的收入，来源地国不应对这种情况进行征税。第二种情况，非来源地国企业在来源地国设置网络服务器以及仓储等物流实体场所。为了保护来源地国的税收利益，这种情况下来源地国可以在税收协定中规定将境内服务器与仓储等物流实体场所合并界定为整合形态的场所型常设机构。针对此类情况下的跨境纳税人，来源地国进行征税符合要求。第三种情况，非来源地国企业在来源地国仅设置网络服务器或仓储等物流实体场所中的一种，

而另一种位于来源地国境外。这种情况下来源地国可以在税收协定中将仓储等实体场所达到较大规模、显著比例作为认定常设机构的标准，如果未达到此类标准，应以服务器所在地作为认定标准。当然，以上三种情况中的常设机构的认定标准是在传统内涵不足以应对数字经济带来的挑战时才予以适用，其并没有对传统的常设机构认定标准进行彻底突破。

4. 结语

随着“一带一路”建设的顺利推进，为了保护我国的税收利益以及跨境纳税人的利益，我国需要与缔约的相对方共同对税收协定进行解释，引入专家咨询机制，发挥税收协定对经济的保障作用。已有的税收协定在应对跨境纳税人的择协避税行为发挥的作用有限，后 BEPS 时代全球税收治理重点关注的对象是跨境纳税人对全球税基造成侵蚀的避税行为，而应对这种行为需要对传统的税收协定条款进行更新，丰富税收协定条款的内容。未来我国应当吸收 OECD 发展的最新成果，在税收协定中明确国家或地区之间所达成的税收协定应当具有防止双重征税以及双重不征税的目的。LOB 条款和 PPT 条款在防止避税方面的作用已经得到关注，但其各自存在的不足恰好能为另一方所补足。我国应当对税收协定中的防避税条款进行更新，可以同时规定这两种条款，采用“PPT 条款为主 + LOB 条款”为辅的防避税模式，掌握适用这两种条款的能力，同时提高两种条款在应对避税行为的利用率。为了应对数字经济对征税权力带来的挑战，维护我国在数字经济时代的税收利益，我国在遵守常设机构原则的同时，应该对“场所型常设机构”的认定标准及内涵进行丰富。促进合理公平的税收协定解释的达成。现阶段只有通过明确国际税收协定内容、更新税收协定条款，才能达到吸引投资、塑造良好营商环境的目标。

参考文献

- [1] 邢艺凡. 国际税收协定在双重征税避免与税收合规中的作用[J]. 现代营销(上旬刊), 2025(1): 106-108.
- [2] 卢颖异. 国际税收争议解决机制的新发展及其应对[J]. 法学, 2023(4): 174-191.
- [3] 郑家兴, 张哲妍. RCEP 生效后我国“走出去”企业面临的税收风险及应对研究[J]. 国际税收, 2023(7): 49-56.
- [4] 陈浩达, 陈镜先. 税收协定动态解释: 应对数字经济税收挑战的新路径[J]. 税法解释与判例评注, 2024, 16(1): 213-228.
- [5] 崔威. 国际税收协定面临的新谜题[J]. 税务与经济, 2023(2): 1-24.
- [6] 郑家兴, 张哲妍. RCEP 生效后我国“走出去”企业面临的税收风险及应对研究[J]. 国际税收, 2023(7): 49-56.
- [7] 李将泽, 陈凌. 国际税收争议仲裁: 适用逻辑、现实困境与本土化路径[J]. 国家税务总局税务干部学院学报, 2024, 37(4): 45-54.