

学校编号： 10384

分类号_____密级_____

学 号： 200108054

UDC_____

学 位 论 文

代理型常设机构认定问题研究

Identification Of Agency Permanent Establishments

汪 丽 萍

指导教师姓名：朱炎生副教授

申请学位级别：硕 士

专业名称：国 际 法

论文提交时间：2004 年 5 月

论文答辩日期：2004 年 月

学位授予单位：厦 门 大 学

学位授予日期：2004 年 月

答辩委员会主席_____

评 阅 人_____

2004 年 5 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文而产生的权利和责任。

声明人(签名):

年 月 日

目 录

导 论	1
第一章 相关术语的定义	3
一、常设机构	3
(一)“场所型”常设机构	3
(二)“代理型”常设机构	4
(三)小结	5
二、“代理”的概念	5
(一)法律背景	5
(二)大陆法系的代理制度	6
(三)英美法系的代理制度	7
(四)两大法系中代理概念的比较	8
(五)几个相近概念的区分	9
(六)国际私法方法	10
第二章 代理型常设机构的构成要件	12
一、非独立地位代理人构成常设机构要件分析	12
(一)OECD 范本内容	12
(二)与“场所型”常设机构的关系	13
(三)与独立地位代理人的关系	15
(四)非独立地位代理人构成常设机构的条件	15
二、独立地位代理人构成常设机构要件分析	32
(一)OECD 范本和 UN 范本内容	32
(二)与第 5 条第 5 款的关系	33
(三)独立地位代理人构成常设机构的条件	34

第三章 特定关系中代理型常设机构的认定	41
一、合伙关系中代理型常设机构的认定	41
(一) 概述	41
(二) 合伙关系中代理型常设机构认定问题的理论与实践	44
二、母子公司代理型常设机构问题研究	46
(一) 概述	46
(二) 有关国家的实践	48
三、保险代理中的代理型常设机构	50
(一) 概述	50
(二) 几种保险业代理型常设机构的认定情况	52
第四章 电子商务对代理型常设机构认定规则的挑战	54
一、企业租用的服务器是否构成销售商的代理型常设机构	55
(一) 服务器能成为代理人吗?	56
(二) 服务器能被授权吗?	56
(三) 服务器能经常使用这种权力吗?	57
(四) 服务器具有非独立地位吗?	57
(五) 结论	57
二、网络服务提供商是否构成销售商的代理型常设机构	58
第五章 我国国际税收法律实践中代理型常设机构的现状、 问题 及对策	61
一、我国的国际税收协定政策	61
二、我国国际税收法律实践中代理型常设机构的规定	63
(一) 我国国内法中营业代理人的概念	63
(二) 我国签订的税收协定中代理型常设机构的规定	63

目 录

三、存在的问题与对策.....	65
(一) 存在的问题.....	65
(二) 对策.....	66
结语.....	68
参考文献.....	69

厦门大学博硕士学位论文摘要

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1. Definitions of some concepts	3
Subchapter 1. Permanent Establishment	3
Section 1. Place permanent establishment	3
Section 2. Agency permanent establishment	4
Section 3. Sub-conclusion	5
Subchapter 2. Concept of agency	5
Section 1. Background of law	5
Section 2. Agency in civil law	6
Section 3. Agency in common law	7
Section 4. Comparison between civil law and common law	8
Section 5. Analyses of some similar concepts	9
Section 6. A perspective of international private law	10
Chapter 2. Analyses of requirements of agency permanent establishment	11
Subchapter 1. Dependent agent	11
Section 1. Article 5(5) of the OECD Model Convention	11
Section 2. Relationship with place permanent establishment	12
Section 3. Relationship with independent agent	14
Section 4. Conditions constituting permanent establishment	14
Subchapter 2. Independent agent	31
Section 1. Article 5(6) of OECD Model Convention	31
Section 2. Relationship with the article 5(5)	31
Section 3. Conditions constituting permanent establishment	33
Chapter 3. Identifications of agency permanent establishment in some particular cases	40

CONTENTS

Subchapter 1. Partnership	40
Section 1. Introduction	40
Section 2. Theories and practices in some countries	43
Subchapter 2. Relationship between parent and subsidiaries	45
Section 1. Introduction	45
Section 2. Practices in some countries	47
Subchapter 3. Insurance agency	49
Section 1. Introduction	49
Section 2. Practices in some countries	51
Chapter 4. Challenges from electronic commerce	53
Subchapter 1. Can an internet service provider be as an agency PE of a seller?	54
Section 1. Can a server be an agent?	55
Section 2. Can a server get authorization?	55
Section 3. Can a server exercise authorization habitually?	56
Section 4. Can a server be dependent?	56
Section 5. Sub-conclusion	56
Subchapter 2. Can a server be as an agency PE of a seller?	57
Chapter 5. Practices of identifying agency PE in China	60
Subchapter 1. Policy of tax treaty in China	60
Subchapter 2. Concept of agency PE in the international tax law of China	62
Section 1. Concepts of business agency in the internal tax law	62
Section 2. Concepts of agency PE in the tax convention	62
Subchapter 3. Problems and Counter-Measures	64
Section 1. Problems	64
Section 2. Counter-Measures	65
Conclusion	67
References	68

内 容 摘 要

本文运用历史分析和案例分析的方法，比照场所型常设机构，对代理型常设机构的构成要件，在合伙企业、母子公司、保险行业中的特殊问题，以及在电子商务下面临的挑战等方面进行分析。并在此基础上，结合我国的现状，对代理型常设机构概念的理解和实际运用提出自己的管见。全文共分五章。

第一章对本文的基本概念做出注解。首先以 OECD 和 UN 两范本的规定为基础，对常设机构及其两种类型：场所型和代理型的内容做一个简单的介绍。然后通过比较大陆法系与英美法系中代理的概念，并结合税收协定独特的法律解释规则，采用国际私法的方法，对范本中代理的概念做出合理的解释。

第二章以现行 OECD 和 UN 两范本的规定及其注释为基础，通过对条文的历史和发展进行考察，追本溯源，对其概念内涵、外延的发展有一个比较清晰的了解；同时结合有关国家运用代理型常设机构概念的税收行政实践和司法判例，从独立地位代理人和非独立地位代理人两个方面，分析他们构成代理型常设机构的条件，以期对其进行全面、正确的理解。

第三章就营业代理人中的特殊情况：合伙经营活动中、母子公司间营业活动中以及保险业中的代理型常设机构的认定问题，进行探讨和分析。

第四章就目前国际互联网开展的跨国电子商务活动，研究其对代理型常设机构概念的挑战，探讨了互联网上的代理型常设机构概念的适用问题。

第五章从我国国际税收法律制度中的代理型常设机构概念出发，分析了我国制定代理型常设机构概念的经济背景和时代特点，提出了目前存在的问题，以及应当坚持的原则和改进的方向。

关键词：常设机构；非独立地位代理人；独立地位代理人

ABSTRACTS

In this thesis, with approach of historical analyses and case studies, the author aims at analyze of current definition and identification of Agency Permanent Establishment (hereafter called PE) in modern trade business, partnership, relationship between parent and subsidiaries, and insurance business, and at the challenges it is confronted in electronic commerce. Moreover, the author's opinion with respect to Chinese international taxation policy is presented on a basis of an evaluation of current international taxation policy in China. The whole paper is divided into five chapters.

Chapter one gives some commentaries of some concepts on which this thesis bases. First, history and development of the concept of Agency PE are introduced, based on Model Tax Conventions and their commentaries such as OECD and UN Model Convention and in combination with the taxation administrative practices and judicial cases of some countries. Second, a comprehensive comparison of concept of agency between civil law and common law is made with a perspective of international private law.

Chapter two focuses on analyses of requirements of agency PE based on Model Tax Conventions and their commentaries and practices of some countries. Chapter three pays attentions to identification of agency PE in particular cases, including partnership, relationship between parent company and subsidiaries, and insurance business.

In chapter four, the applicability of the current concept of Agency PE in electronic commerce is discussed because the way of transnational commerce over the Internet is quite different from the way of traditional transnational commerce and is challenging the current concept of PE.

Chapter five, on the basis of concepts of Agency PE in international taxation law of China, analyses are conducted into the economic background and characteristics related to the time when these concepts of Agency PE was set up in

ABSTRACTS

our country. In addition, some opinions with respect to principles and policy concerning international taxation, which we should stick to, are presented.

Key Words : Permanent Establishment; Dependent Agent ; Independent Agent

厦门大学博硕士学位论文摘要库

导 论

通过代理商，构成代理型常设机构进行销售的方式，是国际贸易的一种方式。

在国际贸易中，跨国实体可以仅仅通过一艘海运船以 FOB 港口交货方式就将货物销售到国外，这种方式将货物销售到海外，不与该国发生其它关系，可以逃脱该海外国家的管制。为什么跨国实体愿意在海外设置一个代表处，使自己陷入到外国的管制中去呢？这是因为，前述一次性销售的方式在海外的市场和客户是偶尔的，如果一个企业想在它出售产品的地方促销，拥有更大的销售市场，就会在该地雇佣一个代理商进行市场营销，这样预期将有更多的当地买者，企业就会设立并保持一个销售代表处以提供服务，而且设立一个本地实体可以更好的维持企业的海外销售。

代理关系有两种基本形式：非独立代理和独立代理。非独立代理就是我们通常说的代理（agency），是代理人一方代表委托人并按照他的指示履行一系列职责的商业安排，公司大部分雇员都是公司的代理人。独立代理，在欧洲又被称为行纪，他们为企业执行一般性的任务，但在执行过程中仍保留充分的判断力和独立性，如公司的顾问、专门从事代理的中间商。（二者的详细区别见本文第一部分的论述）一般来说，保有非独立代理商会在东道国构成代理型常设机构，因为代理机构是非独立的，会引发委托人的责任和东道国的税收管制。但是在国际贸易中，跨国实体一般是不愿意给代理商太多的自由权力的，他们希望拥有更高水平的质量控制权，在承担风险时享有更大份额的企业利润。通过雇佣非独立代理商所带来的商业利益常常超过更严格的管制所带来的成本。

在国际税收中，对国际贸易中的营业利润征税的连接点“常设机构”有代理型和场所型两种。通过场所型的常设机构进行国际贸易的方式需要跨国

实体在东道国设立固定的营业场所，如分支机构、办事处、工厂等；而通过代理型常设机构只需通过特定的营业代理人。相较于场所型的常设机构，代理型常设机构有相当多的优点：很强的灵活性，设置方便，成本较低，既能节约营销费用，又能动员所在国的营业资源，特别是人力资源，发挥他们熟悉本国情况的优势，达到营销目的。而且在东道国的渗透程度较低，纠纷较少，非常适合那些尚处于成长中的跨国实体开拓海外市场和业务。正因为这样，代理正日益成为十分重要的国际经济活动领域。

近几年，美、日、欧、韩等国家在我国设立了许多外国驻中国常驻代表机构；服务贸易开放后，还有常驻亚洲代表。同时，我国也在海外设立了许多代表机构和代理人。为了使设立场所型常设机构和采取代理人这两种经济活动方式在税收上一视同仁，使税收制度或政策不至于影响企业对经济活动方式的选择，应当建立能平衡代理人和场所型常设机构的规则。

为了维护我国在跨国经济活动中的税收收益，我们必须对代理型常设机构有着全面、透彻的认识，制定出符合我国国情的代理型常设机构概念，从而指导我国税务当局和司法机关在实施和执行税收协定时运用好这一定义条款。基于这一目的，本文对代理型常设机构的认定要件进行探讨。

第一章 相关术语的定义

一、常设机构

OECD 范本（以下称《范本》）第 7 条第 1 款规定：“ 缔约国一方企业的利润应仅在该国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业的除外。如果该企业通过在缔约国另一方的常设机构进行营业，其利润可以在另一国征税，但其利润应仅以属于该常设机构的为限。”

常设机构原则主要是用来协调在跨国营业所得上居住国与来源地国征税权之间的冲突，确定缔约国一方对缔约国另一方企业利润的征税权。常设机构的存在支持了来源地国征税权，限制了居住国征税权。除此之外，还为其所在国家带来了多种形式的所得来源税收，如：股息、利息、特许权使用费等。因此，常设机构的概念和范围的确定历来是双边税收协定中最敏感的问题。简言之，常设机构可被定义为一国居民企业通过它在另一国开展活动的方式。

根据范本第 5 条的规定，非居民企业的常设机构可以采取两种形式：一种是“场所型”的，称为有固定营业场所的常设机构（第 5 条第 1 款），另一种是“代理型”常设机构（第 5 条第 5 款）。

（一）“场所型”常设机构

根据范本第 5 条第 1 款的规定，“场所型”的常设机构是指“一个企业进行全部或部分营业的固定营业场所”。构成常设机构的固定营业场所应具备一些条件：必须有一个受有关企业支配下的营业场所存在；这种营业场所应具有固定性和一定程度的永久性。如：管理场所、分支机构、办事处、工厂、车间、矿场、油井或气井、采石场或者任何其他开采自然资源的场所。但如果固定营业场所是用来做范本第 4 款所规定的活动，就不能被视为常设

机构。这些活动包括储存、陈列或交付货物的目的、购买货物的目的而使用的场所，这些活动都属于准备性质或辅助性质。

（二）“代理型”常设机构

上面已经论述了“场所型”常设机构的标志是固定营业场所，如确定的“地点”，通过其商业活动可以开展。然而，外国企业不通过固定营业场所，而是通过代理人从事商业活动，如果企业与代理人之间构成同一实体，也能构成常设机构。

OECD 范本第 5 条第 5 款规定：“虽有第一款和第二款的规定，如一个人（适用第六款的独立地位代理人除外）代表缔约国另一方的企业在缔约国一方活动，有权并经常行使这种权力以企业的名义签订合同，对于这个人为企业进行的任何活动，应认为该企业在该国设有常设机构，但如这个人的活动仅限于第四款的规定，即使是通过固定营业场所进行活动，按照该款规定，并不得使这一固定营业场所成为常设机构”。第 6 款进一步补充：“一个企业仅由于通过经纪人、一般佣金代理人或其他独立地位代理人在缔约国一方进行营业，而这些代理人又按常规进行其本身业务的，应不认为在该国设有常设机构”。第 7 款涉及关联企业的内容：仅有一个企业对另一个企业控制的事实不能使另一个企业构成其常设机构。

UN 范本也有代理型常设机构的规定，但 UN 范本的基本出发点是维护资本输入国的利益，扩大来源国征税权。为了降低常设机构的限制条件，扩大常设机构的范围，从而使资本输入国或收入来源国分得更多的征税权，在国际经济合作中享有更多的财政利益，UN 范本增加了三个有利于发展中国家的条款：（1）非独立地位代理人构成常设机构的情形除了签约权外，增加了“经常在首先提及的国家保存货物或商品的库存，并代表该企业经常从该库存中交付货物或商品”的“交付代理人”也构成常设机构（发展中国家签订的税收协定中一般有这样的规定）。（2）在独立地位代理人的条款上，指出使代

理人丧失独立地位而成为常设机构的可能性并规定了相关条件。值得注意的是，2000 年新的 UN 范本规定：“全部或者几乎全部代表另一企业活动的独立地位代理人视为非独立地位代理人，但条件是它们之间的财务关系不同于正常企业之间的关系”。¹与 1980 年的范本相比，2000 年的范本加了一个但书的规定。（3）增加了保险代理人条款，规定“缔约国一方的保险企业，除再保险外，如通过适用第七款独立地位代理人以外的人在另一国领土内收取保险费或接受保险业务，应认为在缔约国另一方设有常设机构”。即保险代理人即使没有签约权，只要代表被代理人收取保险费或接受保险业务，就构成常设机构。

（三）小结

代理型常设机构条款扩大了常设机构税收的范围，当判断是否存在常设机构时，先根据“场所型”常设机构条款看是否满足，如果不满足，再根据“代理型”常设机构条款加以判断。代理人有两种：独立地位代理人和非独立地位代理人。一般来说，非独立地位代理人构成代理型常设机构，独立地位代理人在特殊情况下也可以构成。只要符合其中一种，代表缔约国另一方的企业在缔约国一方活动，有权并经常行使这种权力以企业的名义签订合同，就构成代理型常设机构。

二、“代理”的概念

（一）法律背景

避免双重征税协定是国家之间缔结的国际条约，因此，条约的解释应该根据 1969 年《维也纳条约法公约》（以下简称《维也纳公约》）。然而避免双重征税协定与传统的政治、经济条约有着根本不同的目的，它是给两种税

¹ UN 范本 2000 年注释第 5 条第 30、31 段。

收体制提供联系的纽带，所以条约中必然采用专业术语，条约采用的专业术语通常是缔约国双方在国内法中表述的反映。²OECD 范本传承了税收协定的这个特色，第 3 条第 2 款规定在解释税收协定时可援引“国内的”帮助（这与《维也纳公约》援引“国外的”帮助相反）。第 3 条第 2 款规定：“缔约国一方在任何时候实施本协定时，对未经本协定明确定义的用语，除上下文另有规定的以外，应当具有该国在任何时候适用于本协定的税种的法律所规定的含义。”即未经协定定义的用语的含义，缔约国一方国内法的有关规定（无论是否税法）优先予以适用。

范本没有对“代理”的含义做出明确的定义，根据范本第 3 条第 2 款，应援引国内法的规定。目前，最有影响力且最具代表性的代理制度是大陆法系和英美法系的代理制度。由于历史原因，两大法系在关于代理的规定上有许多不同之处，对“代理”的理解也有较大区别。这样问题就产生了，当委托人是英美法系国家，代理人是大陆法系国家；或者当委托人是大陆法系国家，代理人是英美法系国家时，应如何认定代理型常设机构呢？这一部分，以范本第 3 条第 2 款的规定作为分析问题的开始，对范本“代理”一词做出解释，并区别分析几对相近的概念：代理、行纪、经纪、行纪代理人。

（二）大陆法系的代理制度

大陆法系的代理法中，代理概念的理论基础是区别论。所谓区别论，就是对产生代理权的基础关系与授予代理权的行为加以区分。代理权的基础关系，属于代理的内部关系，反映了代理关系中代理人与被代理人之间的关系。这种关系可以是委托合同关系、合伙合同关系、承揽合同关系、劳动合同关系以及企业内部组织关系等。代理权的授予反映代理的外部关系，即代理人

² GIUSEPPE PERSICO. Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention[J]. Intertax, 2000, 28 (2): 67.

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 for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库