

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

## 代理型常设机构认定探析

Study on the Determination of  
the Agent Permanent Establishment

梁巍巍

指导教师姓名： 廖益新 教授

专业名称： 法律硕士

论文提交日期： 2015 年 3 月

论文答辩时间： 2015 年 月

学位授予日期： 2015 年 月

答辩委员会主席：\_\_\_\_\_

评 阅 人：\_\_\_\_\_

2015 年 3 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

本人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其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（        ） 1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于        年        月        日解密，解密后适用上述授权。

（        ） 2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年        月        日



## 内 容 摘 要

常设机构原则是国际税法上的一个重要原则，而代理型常设机构是晚近常设机构的重要表现形式，关于代理型常设机构的认定还存有不少的问题。各国对代理型常设机构征税权的争夺也较为激烈，这不仅牵涉相关纳税人的税收利益问题，而且更关系到一国的税收主权，关乎各国对本国税收权益的维护。

本文分为三个部分：序言、正文和结论。

第一部分是序言，主要介绍文章的选题背景、选题意义、国内外研究现状、本文的写作思路、研究方法和创新之处。

第二部分是正文，共分为五章：

第一章为代理型常设机构的概述部分，笔者从历史角度简要回顾代理型常设机构的发展历程与演变，通过引入“可税性”理论来分析代理型常设机构是否“可税”的问题，进而引出文章的论述重点——代理型常设机构的各个构成要件及其存在的问题；

第二章剖析代理型常设机构的主体要件，分析国际税法意义上的代理人分类——“独立”和“非独立”地位代理人，该分类与传统民法意义上的代理人制度的异同，进而研究“独立性”的判断标准；

第三章阐明认定中的行为要件，解读三类典型的代理人的行为构成要件以及各自存在的问题并提出问题相应的解决出路；

第四章分析认定中的程度要件和否定性要件，将进一步明确程度要件的内涵并剖析否定性要件的标准，申明这两个构成要件在认定过程中的意义及作用；

第五章依循由宏观到微观的行文思路，讨论视角从税法的国际层面转换到我国国内的制度层面，分析目前我国对代理型常设机构认定的现状以及存在的不足。

最后一部分是结论，总结全文并指出文章的不足之处。

**关键词：**常设机构原则；代理型常设机构；构成要件认定



## **ABSTRACT**

The principle of permanent establishment is one of the important principles of international tax law and with the development of the international taxation practice, the agent permanent establishment has become more significant among them. However, there are still problems with the determination of the agent permanent establishment. There is fierce competition from countries on the right to tax on agent permanent establishment, which concerns not only the tax benefits of taxpayers, but the national tax sovereignty and the maintenance of their tax rights and interests.

This paper includes three parts: introduction, main body and conclusion.

The first part is the introduction and it deals with the background and significance of the topic, research status quo at home and abroad, the writing ideas and research methods of this paper, and the innovative points.

The second part is the main body, which includes five chapters below:

The first chapter is the overview section of the agent type permanent establishment. The author reviews the development and evolution process of agent permanent establishment from the angle of history, analyzing whether the agent permanent establishment is "taxable" through the introduction of the "taxability" theory, thus introducing the focus of this paper—the constitutive elements of the agent permanent establishment as well as the existing problems;

The second chapter analyzes the subject element in the identification process, analyzing the agent classification from the international tax law—the "independent" and "dependent" agent, the similarities and differences between this classification and the agent system from the traditional civil law, thus studying the standard of judgment for "independency";

The third chapter expounds the behavior element in the determination, and interprets three typical agent's behavior element compositions as well as the corresponding problems and then proposes the solutions to the those problems;

The fourth chapter analyzes the degree element and negative element in the determination rules, further clarifies the degree element and analyzes the specific connotation of the negative element, affirming the significance and role of these two elements in the identification process.

The discussion perspective of the fifth chapter shifts from the international level of the tax law to the domestic system level of China, following the writing ideas of turning from the macro to the micro. It discusses the current situations and deficiencies of China's determination of the agent permanent establishment.

The last part is the conclusion and it summarizes the whole thesis as well as points out the deficiencies of this paper.

**Key Words:** Principle of the Permanent Establishment; Agent Permanent Establishment; Legal Elements

# 目 录

|                                       |           |
|---------------------------------------|-----------|
| 序 言.....                              | 1         |
| <b>第一章 代理型常设机构概述 .....</b>            | <b>3</b>  |
| <b>第一节 代理型常设机构的发展历史 .....</b>         | <b>3</b>  |
| 一、早期税收协定的规定 .....                     | 3         |
| 二、现代税收协定范本的规定 .....                   | 3         |
| <b>第二节 代理型常设机构认定的重要性及“可税性”理论.....</b> | <b>5</b>  |
| 一、代理型常设机构认定的重要性.....                  | 5         |
| 二、“可税性”理论 .....                       | 5         |
| <b>第三节 代理型常设机构的构成要件及认定中存在的问题.....</b> | <b>7</b>  |
| 一、代理型常设机构的构成要件 .....                  | 7         |
| 二、代理型常设机构认定中存在的问题 .....               | 7         |
| <b>第二章 代理型常设机构的主体要件.....</b>          | <b>9</b>  |
| <b>第一节 两大法系的代理类型.....</b>             | <b>9</b>  |
| 一、大陆法系的代理制度.....                      | 9         |
| 二、英美法系的代理制度.....                      | 10        |
| <b>第二节 国际税法的代理分类标准及其内外部关系 .....</b>   | <b>10</b> |
| 一、国际税法上的代理分类 .....                    | 10        |
| 二、国际税法代理分类的内部关系和外部联系 .....            | 11        |
| <b>第三节 “独立性”探析.....</b>               | <b>12</b> |
| 一、代理人的代理活动自主性标准.....                  | 13        |
| 二、利益分享和风险分担标准 .....                   | 14        |
| 三、客户数量标准 .....                        | 15        |
| 四、营业常规标准 .....                        | 15        |
| <b>第三章 代理型常设机构的行为要件.....</b>          | <b>17</b> |
| <b>第一节 缔约代理人行为要件.....</b>             | <b>17</b> |
| 一、“有权”的内涵 .....                       | 18        |
| 二、“以企业的名义”的内涵 .....                   | 19        |

|                                       |           |
|---------------------------------------|-----------|
| 三、“签订合同”的内涵.....                      | 20        |
| <b>第二节 交付代理人行为要件.....</b>             | <b>21</b> |
| 一、交付货物代理人制度设计的合理性.....                | 21        |
| 二、“交付”的条件要件.....                      | 22        |
| <b>第三节 保险代理人行为要件.....</b>             | <b>23</b> |
| 一、保险代理人行为认定标准.....                    | 23        |
| 二、两种标准的冲突及解决出路.....                   | 24        |
| <b>第四章 代理型常设机构的程度要件和否定性要件.....</b>    | <b>25</b> |
| <b>第一节 程度要件.....</b>                  | <b>25</b> |
| 一、主观经常性标准.....                        | 25        |
| 二、客观期限标准.....                         | 26        |
| <b>第二节 否定性要件.....</b>                 | <b>26</b> |
| 一、否定性要件的内容及标准.....                    | 26        |
| 二、否定要件引发的问题及问题的解决出路.....              | 27        |
| <b>第五章 我国有关代理型常设机构的规定及认定中的问题.....</b> | <b>29</b> |
| <b>第一节 我国有关代理型常设机构的规定.....</b>        | <b>29</b> |
| 一、国内法对“代理人”的规定.....                   | 29        |
| 二、我国双边税收协定对“代理型常设机构”的规定.....          | 30        |
| <b>第二节 我国认定代理型常设机构存在的问题.....</b>      | <b>31</b> |
| 一、翻译问题.....                           | 31        |
| 二、“签订权”理解问题.....                      | 33        |
| 三、“以企业名义”认定问题.....                    | 33        |
| 四、保险代理人规定问题.....                      | 34        |
| <b>结    论.....</b>                    | <b>36</b> |
| <b>参考文献.....</b>                      | <b>38</b> |

# CONTENTS

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Introduction .....</b>  | <b>1</b>  |
| <b>Chapter 1 The Overview of the Agent Type Permanent</b>                        |           |
| <b>Establishment. ....</b>   | <b>3</b>  |
| <b>Subchapter 1 The Development History of the Agent Permanent Establishment</b> |           |
| .....  | 3         |
| Section 1 Early Tax Treaty Provisions .....                                      | 3         |
| Section 2 Modern Tax Convention Model Provisions .....                           | 3         |
| <b>Subchapter 2 The Importance of the Determination of the Agent Permanent</b>   |           |
| <b>Establishment and the “Taxability” Theory.....</b>                            | <b>5</b>  |
| Section 1 The Importance of the Determination of the Agent Permanent             |           |
| Establishment.....   | 5         |
| Section 2 The “Taxability” Theory .....  | 5         |
| <b>Subchapter 3 The Various Constitutive Elements of the Agent Permanent</b>     |           |
| <b>Establishment and Respective Existing Problems.....</b>                       | <b>7</b>  |
| Section 1 The Various Constitutive Elements of the Agent Permanent               |           |
| Establishment.....   | 7         |
| Section 2 The Existing Problems of the Determination of the Agent                |           |
| Permanent Establishment .....  | 7         |
| <b>Chapter 2 The Subject Element of the Agent Permanent</b>                      |           |
| <b>Establishment .....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>Subchapter 1 Agency Types of the Two Families of Law .....</b>                | <b>9</b>  |
| Section 1 The Agency System of the Continental Law .....                         | 9         |
| Section 2 The Agency System of the Common Law .....                              | 10        |
| <b>Subchapter 2 The Agency Classification Standards of the International Tax</b> |           |
| <b>Law and its Internal and External Relations .....</b>                         | <b>10</b> |

|  |           |
|--|-----------|
| Section 1 The Agency Classification of the International Tax Law .....   | 10        |
| Section 2 The Internal and External Relations of the Agency Classification<br>of the International Tax Law ..... | 11        |
| <b>Subchapter 3 Study of “Independency” .....</b>  | <b>12</b> |
| Section 1 The Autonomy Standard of the Agent Activity .....  | 13        |
| Section 2 The Standard of Benefit-sharing and Risk-sharing .....   | 14        |
| Section 3 The Standard of the Number of Customers.....   | 15        |
| Section 4 The Standard of Normal Business .....  | 15        |
| <b>Chapter 3 The Behavior Element of the Agent Permanent</b>   |           |
| <b>Establishment .....</b>   | <b>17</b> |
| <b>Subchapter1 Behavior Requirements of the Contracting Agent .....</b>  | <b>17</b> |
| Section 1 The Connotation of “Entitled” .....  | 18        |
| Section 2 The Connotation of “in the Name of the Enterprise” .....   | 19        |
| Section 3 The Connotation of “Sign the Contract” .....   | 20        |
| <b>Subchapter 2 Behavior Elements of the Delivery Agent .....</b>  | <b>21</b> |
| Section 1 The Rationality of the System Design of the Delivery Agent ..  | 21        |
| Section 2 Requirements of "Delivery" .....   | 22        |
| <b>Subchapter 3 Behavior Elements of the Insurance Agent .....</b>   | <b>23</b> |
| Section 1 The Behavior Identification Standards of the Insurance Agents..<br>.....                               | 23        |
| Section 2 The Conflicts Between these two Standards and the Solutions  | 24        |
| <b>Chapter 4 The Degree Element and Negative Element of the</b>  |           |
| <b>Agent Permanent Establishment .....</b>   | <b>25</b> |
| <b>Subchapter 1 The Degree element .....</b>   | <b>25</b> |
| Section 1 Subjective Criteria .....  | 25        |
| Section 2 Objective Criteria .....   | 26        |
| <b>Subchapter 2 The Negative Element.....</b>  | <b>26</b> |
| Section 1 The Content and the Standard of the Negative Element.....  | 26        |

Section 2 The Problems Caused by Negative Element and the Solutions 27

## **Chapter 5 China's Regulations on the Agent Permanent**

### **Establishment and the Problems in Identification .... 29**

#### **Subchapter 1 China's Regulations on the Agent Permanent Establishment ..29**

Section 1 Provisions of Domestic Laws on "Agent" .....29

Section 2 Provisions of China's Bilateral Tax Treaties on "Agent Permanent Establishment" .....30

#### **Subchapter 2 The Deficiencies of China's Determination of Agent Permanent**

##### **Establishment.....31**

Section 1 The Problem of Translation .....31

Section 2 Understanding of the "Signing Right" .....33

Section 3 Identify Issues of "in the Name of the Enterprise" .....33

Section 4 Provisions of the Insurance Agent.....34

**Conclusion ..... 36**

**Bibliography..... 38**



## 序言

### 一、本文的选题背景及意义

代理型常设机构是国际税法常设机构的一个重要类型，随着国际税收实践不断向纵深发展，一国代理人在他国构成代理型常设机构的情况愈发普遍，以 2014 年版的《经济合作与发展组织关于对所得和财产征税的协定范本》（以下简称《OECD 范本》）和 2011 年版的《联合国关于发达国家和发展中国家间避免双重征税的协定范本》（以下简称《UN 范本》）为代表的税收协定范本均对代理型常设机构进行了规定，而大多数国家在双边和多边的税收协定中对代理型常设机构的认定也是以这两者为模板。两大范本和对应的范本注释虽然对代理型常设机构有着较为详尽的规定，但是从实践上来看，代理型常设机构的认定仍存在着不少的模糊地带。随着我国开放程度的日益提高，国际经济一体化程度逐渐加深，中国作为最大的发展中国家，市场潜能巨大，为了开拓这片最大的海外市场，外国企业在中国设立分支机构或者代理人的情况已屡见不鲜，代理人在中国为外国企业创造的经济价值不容小觑。在这样的经济背景下，如果不对已经构成常设机构的代理人进行征税，则有可能导致我国税基侵蚀和税收外流。因此，明确代理型常设机构的认定规则，能够更好地指导国内税务机关的纳征行为和引导相关纳税人的经济行为，提高国际税收行为的规范化程度。<sup>①</sup>

### 二、国内外的研究现状

纵观国内外对代理型常设机构的研究现状，国内各类税法教材只做介绍性的陈述，更多的笔墨也只着力于一般的场所型常设机构，而对代理型常设机构认定的阐述在有关教材内容所占比例甚少甚或是一笔带过，对代理型常设机构进行较为深入的研究散见于各类研究刊物的论文中。在中国期刊网上键入“代理型常设机构”主题，仅出现 10 条结果，<sup>②</sup>可以说国内对于代理型

<sup>①</sup> 廖益新,主编.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008.118.

<sup>②</sup> 中国知网[EB/OL].<http://epub.cnki.net/KNS/brief/result.aspx?dbprefix=CJFQ>,2015-3-25.

常设机构的研究远跟不上税法实践的发展。而国外学者对代理型常设机构的研究则是相对较为深入，在 2011 年底，经合组织公布了常设机构条款的修改讨论意见稿，<sup>①</sup>代理型常设机构的构成要件成为各国税务理论界和实务界所关注的热点。

### 三、本文的研究方法及思路

笔者将紧密结合民法中的代理理论和国际税法中的常设机构原则，从理论视角来阐述问题和提出观点，采取对比分析的方法，对两大法系的代理制度和两大税收协定范本关于代理型常设机构的内容做较为深入的探讨，做到有理有据。同时，笔者通过结合国内外对代理型常设机构认定规则的研究，引入具体案例来厘清在认定代理型常设机构的过程中存在的争议问题，佐证笔者论及的观点，并提出不仅契合税法理论而且切实可行的认定标准和方法，以期对完善代理型常设机构的认定规则有所助益。

### 四、本文的创新之处

本文的创新之处在于对代理型常设机构进行了较为完整和系统的整理以及分析，首先介绍代理型常设机构的产生与发展，接着分析代理型常设机构在实践认定过程中存在的缺陷和困境。在此基础上，笔者综合采用了文献分析法、对比研究法、学科交叉法和案例分析法等方法，对代理型常设机构的各个构成要件进行具体的阐述，并对我国关于代理型常设机构的认定现状和存在问题做较为详细的论述。

---

<sup>①</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs, Proposed Changes to the Commentary on Article 5(Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention[EB/OL].  
<http://oecd.org/tax/dispute/latestdocuments/>, 2011-10-12.

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.

廈門大學博碩士論文摘要庫