

案例研究 – 代理型业务安排有可能在国内形成常设机构

联系人

中国

吴智广

主管合伙人

martin.ng@wts.cn

+ 86 21 5047 8665 ext.202

杜芳汇

经理

ened.du@wts.cn

+ 86 21 5047 8665 ext.215

林福康

顾问

conrad.lin@wts.cn

+ 86 21 5047 8665 ext.223

概要

- » 取决于业务安排的实质，代理型业务安排可在国内形成常设机构。
- » 如外国企业在中国的业务安排被认定为常设机构，则中国企业所得税规定可适用于该外国企业在国内的业务安排。
- » 企业应关注国际税务法规发展趋势。

WTS-遍布全球约 100 个国家/地区

阿尔巴尼亚·阿根廷·安哥拉·奥地利·澳大利亚·阿塞拜疆·白俄罗斯·比利时·玻利维亚·波斯尼亚—黑塞哥维亚·保加利亚·巴西·柬埔寨·智利·中国·哥伦比亚·哥斯达黎加·克罗地亚·塞浦路斯·捷克·丹麦·德国·埃及·厄瓜多尔·萨尔瓦多·爱沙尼亚·芬兰·法国·加纳·希腊·危地马拉·洪都拉斯·香港·匈牙利·印度·印度尼西亚·伊朗·爱尔兰·艾兰·以色列·意大利·日本·加拿大·哈萨克斯坦·肯尼亚·韩国·科威特·老挝·拉脱维亚·黎巴嫩·立陶宛·卢森堡·马其顿·马来西亚·马耳他·毛里求斯·墨西哥·蒙古·黑山·摩洛哥·荷兰·新西兰·尼加拉瓜·尼日利亚·挪威·阿曼·巴基斯坦·巴拿马·秘鲁·菲律宾·波兰·葡萄牙·卡塔尔·罗马尼亚·俄罗斯·沙特·瑞典·瑞士·塞尔维亚·新加坡·斯洛伐克·斯洛文尼亚·西班牙·斯里兰卡·南非·台湾·泰国·土耳其·突尼斯·土库曼斯坦·英国·乌克兰·乌拉圭·美国·乌兹别克斯坦·阿拉伯联合酋长国·委内瑞拉·越南

详细介绍

1. 简介

代理型业务安排，包括代理安排，一般以协议形式与国内合作伙伴建立代理关系。这种方式常作为国外企业开展中国业务的普遍手段。一般的理解都认为此类安排不会在中国形成常设机构，所以不应该承担企业所得税的税负，外国企业普遍认为相比其他模式，代理型业务安排更有优势。其实这种理解是不正确的。中国在紧跟经济合作开发组织（“经合组织”）的税基侵蚀和利润转移行动计划等国际税务法规发展步伐的同时，已经颁布了相关法规，并制定代理型业务安排下常设机构形成的条款。

在本案例研究中，我们以一德国供应商为例，详述通过代理协议在中国开展业务可被认为形成常设机构的情形。

2. 案例详情

有一德国供应商通过代理协议，指派某中国的第三方公司为其在中国的代理商。代理商负责营销与推广、客户管理及招揽订单等销售活动，且此类业务活动占代理商总体经营活动的 90%，而德国供应商则直接将产品销售给中国客户。

根据中德避免双重征税协定第 5 条第 5 款规定（2014 新版），当满足以下条件时，则常设机构即被认定形成：

- “.....当一个人（注1）（除适用第六款规定的独立地位代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力.....”

基于此款规定，以下针对此案例分两层进行分析。

» 该代理商是否为独立代理人？

判断一个代理人是否为独立代理人，国税发[2010]75 号文提供了一系列检查要素，比如代理人业务活动的自由度和风险承担者，代理人代表的企业数量以及被代理企业对代理人专业知识的依赖程度等。

经合组织 2015 年发布的税基侵蚀和利润转移项目第七行动计划中，也建议对同一问题进行更严格的检查，包括代理人在其日常业务经营中是否专门或几乎专门代表该国外企业开展业务活动，风险是否由代理人或该国外企业承担，以及该代理人的商务活动是否受到该国外企业较显著的控制等内容。

在本例中，该德国企业与中国代理商之间的协议中明确规定：

- 业务活动的开展 / 处理，在德国企业的紧密指导下由代理人实施；以及
- 业务风险主要由德国企业承担。

以上协议的细节内容显示代理商在中国开展业务时，拥有有限的自由度且听令于德国企业的指示；此外，其中关于此类业务活动风险由德方承担的明确约定，以及协议中约定的业务量在代理商总体业务量中的大占比事实，意味着该代理商几乎专门代表该德方企业。因而可以推定，代理商在此业务中不太可能具有独立代理人的身份。

¹ 根据中德避免双重征税协定及国税发[2010]75 号文提供同样的解释，“人”指个人、公司和其他团体。

» 代理商是否代表德方企业订立合同？

在同一协议中，另有明文约定：

- 该中国代理商有权代表德方供应商在中国进行合同细节谈判，文件发放等工作；
- 该中国代理商无权以德方供应商的名义在中国签订合同，商谈确定的合同仍应由德方企业批准并签署。

虽然合同已有清楚的约束条款，禁止代理商代表德方企业签署合同，只能进行合同谈判等工作；我们仍应对此类业务活动的实质进行检查。人为地将合同谈判与合同签署活动进行分离，可以理解为试图为此类活动抗辩成准备性或支持性。然而，如此人为分离仍将被质疑，且不足以规避常设机构的认定。

根据国税发[2010]75号文，以及经合组织税基侵蚀和利润转移项目第七项行动计划的阐释，“订立合同”应从广义角度来理解：

- 虽然不是以非居民企业名义订立合同，但其所订立合同仍对非居民企业有约束力；
- 订立合同不仅指签订行为本身，还包括在合同订立过程中起主要作用，足以导致合同的订立，比如代理人参与针对合同条款的商谈；另外
- 经过代理人的商谈促成合同在另一国由他人签订，代理人仍可被认为完成了合同的订立。

尽管协议中有明确的约定，显然该代理商在实质上仍是代表德方供应商，有权并且经常行使这种权力并以以后的名义订立合同。

综上所述，该代理商可被视为不太具备独立代理人身份，且以德方企业名义订立合同，则常设机构的的身份可以被认定为成立，因而必须缴纳中国企业所得税。

WTS 观察

如以上案例所示，对税务合规性的启示是：如您有类似代理型业务的安排，我们建议重新审核能否再优化该代理协议。若代理协议已经达成，也应考虑修订该协议。

另一方面，国际税务制度正快速发展变更，漏洞也不断被新改进的法规封堵；此前被忽视的各种潜在风险可能就此显现。及时关注并跟进法规发展，对于业务可持续性发展至关重要。

作者

威韬商务咨询（上海）有限公司

上海办公室

上海市浦东新区陆家嘴环路
1000号
恒生银行大厦29楼031室
电话: +86 21 5047 8665
传真: +86 21 3882 1211
www.wts.cn

北京办公室

北京市朝阳区东三环北路8号
亮马河大厦一号楼601室
电话: +86 10 6590 6338
传真: +86 10 6590 7903

联系人

吴智广
主管合伙人
martin.ng@wts.cn
+ 86 21 5047 8665 ext.202



杜芳汇
经理
ened.du@wts.cn
+ 86 21 5047 8665 ext.215



林福康
顾问
conrad.lin@wts.cn
+ 86 21 5047 8665 ext.223



费晓伦
合伙人
德国执业注册会计税务师
xiaolun.heijenga@wts.de
+ 49-69-1338 456 320



免责声明

以上信息仅为所述主题的一般信息，并非具体处理方法。因此，本信刊内容不得用于替代对所含主题的专业税务咨询意见。威韬商务咨询(上海)有限公司不对所提供信息的时事性、完整性以及质量负责。所有本信刊所含内容均无法取代个人咨询。因此，由于使用或未使用本刊所提供的信息，包括任何不完整、不正确的信息而导致的损失赔偿要求均不予接受。如果您希望得到威韬商务咨询(上海)有限公司的建议，请与我们的顾问联系。所有版权由威韬商务咨询（上海）有限公司严格保留。