

中外双边税收协定中的特许权使用费认定及完善

赵 玲

(厦门大学法学院, 福建 厦门 361000)

摘要: 中外双边税收协定是我国对跨国无形资产交易所得课税的最主要法律依据, 然而, 其关于特许权使用费的认定规定所显现的不确定性和笼统性阻碍了协定公平价值的实现和消除双重征税功能的发挥, 也对我国涉外无形资产投资走向产生消极影响。鉴于产生特许权使用费的跨国无形资产交易模式及其特征各异, 需要从典型交易模式这一微观视角出发对特许权使用费认定问题进行观察, 也需要遵循“交易实质重于形式”原则探寻特许权使用费认定的路径, 通过梳理交易中占有、使用、收益及处分 4 项权能之间的关系来思考和完善建议。

关键词: 中外双边税收协定; 特许权使用费; 所得认定

中图分类号: D912.29

文献标识码: A

文章编号: 1006-1894 (2019) 05-0063-11

DOI:10.13680/j.cnki.ibr.2019.05.006

随着全球知识经济时代的来临, 我国参与国际无形资产经济交流的程度日益加深。特许权使用费是无形资产交易中产生的最常见的应税所得, 然而, 我国与其他国家签订的为了避免所得和财产重复征税的双边税收协定(以下简称“中外税收协定”)中关于特许权使用费的认定规定是否能对我国涉外税收实践中出现的认定问题作出准确回应, 答案似乎并不肯定。

中外税收协定中关于“特许权使用费”一词的界定通常采用的是联合国税收协定范本(以下简称“UN 范本”)表述, 是指来源于使用或有权使用知识产权、专有技术和有关工业、商业和科学设备(ICSE)而支付的作为报酬的价款。在我国已签订的 107 个双边税收协定中, 大多数协定所采用的是上述 UN 范本模式, 但仍有一部分协定在遵循 UN 模式的基础上, 扩大(比如我国与印度签订的税收协定)或缩小(比如我国与突尼斯签订的税收协定)特许权使用费的认定范围。我国与格鲁吉亚签订的税收协定中甚至直接采用经济合作与发展组织(OECD)税收协定范本(简称“OECD 范本”)模式。综观我国涉外税收实践中涉及特许权使用费认定的税收案件, 税务机关、纳税人或法院所采用的认定方法也不尽一致。简而言之, 中外税收协定中关于特许权使用费的认定并不一致。特许权使用费应如何认定才能实现中外税收

作者简介: 赵玲, 厦门大学法学院经济法学专业博士生, 研究方向: 国际税法。

基金项目: 教育部人文社科青年基金项目“‘一带一路’战略背景下税收协定争议解决机制改革研究”(项目编号: 16YJC820052)。

协定避免双重征税功能的发挥? 本文通过观察典型跨国交易中特许权使用费的认定现状, 分析我国在特许权使用费认定中的现存问题, 基于特许权使用费认定应遵循的基本原则和路径, 思考我国相关法制的完善之策。

一、我国典型跨国交易模式中的特许权使用费认定问题

中外税收协定中关于特许权使用费认定的主要问题在涉及数字版权、专有技术以及 ICSE 的典型跨国交易中表现较为明显。

(一) 对计算机软件交易中的特许权使用费认定不清

数字信息的全球传播和复制再生已成为跨国经济交流主要形式之一。此类交易模式给所得认定带来新难题, 我国对如何认定此类交易中的特许权使用费也未予明确。

大部分中外税收协定并没有在特许权使用费的条款中明确与版权使用有关的计算机软件交易支付应如何认定, 因为计算机软件通常被归入科学作品的范畴, 所以一般认为, 这一类中外税收协定中对计算机软件交易支付是按照“使用或有权使用软件版权”这一标准进行认定。国家税务总局《协定执行指南》中也提及: “计算机软件”这一术语通常是指含有知识产权(版权)的程序, 也指载有这一程序的媒介, 但程序中的版权和载有程序的软件之间存在区别……相关支付并不构成特许权使用费。然而, 1986 年我国与新加坡签订并于 2007 年修订的《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》中却规定, 使用或有权使用任何计算机软件所支付的作为报酬的各种款项也属于特许权使用费。此外, 1996 年我国与巴布亚新几内亚独立国所签订的协定中也作了相同规定。此类认定规定的出现表明不仅涉及“使用或有权使用软件版权”而支付的作为报酬的价款应被认定为特许权使用费, 而且“使用或有权使用软件产品”而支付的作为报酬的价款也应被认定为特许权使用费。

至此, 在认定计算机软件跨国交易中的特许权使用费时, 是否存在或是否需要区分“软件版权使用”和“软件产品使用”两种交易形式是需要解决的问题。这一问题的存在使得此类交易所得可能会被认定为营业利润。这一所得认定结果不仅关系到纳税人税收利益的获取, 而且可能会影响协定中“消除双重征税的方法”的启动。

(二) 对混合合同中的特许权使用费“打包认定”

混合合同是跨国交易中较为常见的技术转让交易形式。混合合同支付认定问题的实质是关于专有技术特许权使用费与技术服务支付的认定, 二者之间的课税方式和征税权分配截然不同, 这使得相关所得分类成为关键(许秀芳, 2007)。

国家税务总局《关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》(国税函[2009]507号)中强调: (1) 专有技术除了包括已经存在未公开的技术之外, 还包括应技术受让方的需求研发后许可使用、并在相关合同中规定有保密等使用限制

的技术；（2）如果服务提供方仍然保留所提供的服务成果的所有权，服务接受方对其仅有使用权，那么，相关所得应为特许权使用费；（3）在不存在常设机构的情形下，如果技术许可方派遣相关人员为该项专有技术的使用提供有关指导、支持等服务并收取服务费，无论这一服务费是否以单独收取的方式支付都应被认定为特许权使用费。随后颁布的《关于税收协定有关条款执行问题的通知》（国税函[2010]46号）对此再次进行了强调。^①2010年《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释的通知》（国税发[2010]75号文）对协定特许权使用费概念的界定范围并没有作出不同的规定。^②

我国这种将与专有技术转让有关的指导、支持等服务而产生的费用也一并认定为特许权使用费的“打包认定”方式严重忽视了所得分类认定的意义和交易的真实性，有扩张专有技术定义的嫌疑。这一认定问题的存在对“云计算”等新兴交易支付认定及其课税标准的制订影响更甚。

（三）对 ICSE 租赁中的特许权使用费认定过于笼统

无论是我国对外签订的双边税收协定，还是国家税务总局颁布的国税函[2009]507号文、国税函[2010]46号文等行政规章，对涉及 ICSE 租赁的特许权使用费的表述通常为：为了使用或有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的价款，但并未进一步对涉及 ICSE 融资性租赁的情形进行说明解释。由此产生的疑问是，当出租人与承租人约定租赁期满后以名义价格实现被租赁的 ICSE 中的无形资产^③所有权（或永久使用权）时，有关 ICSE 特许权使用费的认定规定是否还能合理适用？

虽然国税发[2010]75号文指出，设备租金不包括设备所有权最终转移给用户的有关融资租赁协议涉及的支付款项中被认定为利息的部分，也就是说，除了利息部分之外的融资租赁支付仍应被认定为特许权使用费，即便被租赁的 ICSE 所有权最终已发生转让也是如此。但是，我国《会计准则第6号——无形资产》第3章第12条中规定，如果购买无形资产的价款超过了正常的信用条件延期支付，其实质上具有融资性。无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定，实际支付的价款与购买价

① 中国国家税务总局网. <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n812166/n812617/c1087078/content.html>. [2018-09-10].

② 《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释的通知》（国税发[2010]75号文）是我国第一次就税收协定执行的技术观点、解释及实际操作等问题出台的完整的指引性文件，具有里程碑意义。参见：汤贡亮.2012中国税收发展报告——中国国际税收发展战略研究[M].北京:中国税务出版社,2013:37.

③ 在此需要说明的是，以OECD协定范本为代表的观点认为，ICSE租赁只是通过后台操作实现的功能，其并不是无形资产，故ICSE租赁支付不应认定为特许权使用费（See: Abranam, John, Gupta, Nikunj. India Rejects Business Income Claim[J].International Tax Review,2000,11(3).）。而以UN协定范本为代表的观点认为，OECD的解释无法涵盖所有经济现象，有违实质认定原则，ICSE租赁支付应归属于特许权使用费（See:Report on the Eleventh Session Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters(2015)[R].Economic and Social Council. United Nations,2015:6.）。现行国际税收协定中的ICSE租赁通常提及卫星发射机应答器、电信运营服务器、无线电频谱等，而ICSE使用中真正具有经济价值的是卫星信号、网络信号或电磁波段，而其经济价值是因为其包含了人类智慧的稀缺功能，具有专有性。据此，可以认为协定中所指的ICSE是无形资产，其性质应与专有技术等无形资产一样，而不是所谓的“有形财产的使用权”。

款的现值之间的差额，除了要按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化以外，还应当在信用期内计入当期损益。也就是说，这一规定表明，涉及无形资产融资性租赁时，相关租赁所得还是应按照营业利润认定。据此，我国对 ICSE 租赁支付的认定忽视了融资性租赁支付应被认定为营业利润的事实。这一问题的存在极易使承租人在税收实践中利用加速折旧和投资抵免等税收优惠政策进行避税。

就具体如何认定租赁性质为融资性而言，我国国内法中的相关规定也还存在亟待完善之处。《金融租赁公司管理办法》第1章第3条规定：本办法所称融资租赁，是指出租人根据承租人对租赁物和供货人的选择或认可，将其从供货人处取得的租赁物按合同约定出租给承租人占有、使用，向承租人收取租金的交易活动。可见，本条规定中并没有明确承租人可以使用租赁物获得收益，也就是说并没有限制承租人的租赁目的必须具有商业性。如果在此认定规定的基础上依然将协定 ICSE 融资性租赁支付不加区分地认定为特许权使用费，这显然忽视了经营性租赁与融资性租赁之间的本质区别，从而导致特许权使用费在涉及 ICSE 租赁支付的应有认定范围模糊。

由此可见，中外税收协定中的特许权使用费认定问题亟待解决。需要注意的是，虽然涉及不同交易模式的特许权使用费认定问题表现各异，但是导致该问题产生的原因却极其相似。概括起来，对不同类型的交易实质认定混乱是导致特许权使用费认定问题的最主要原因。

二、中外税收协定中特许权使用费认定的基本原则和路径

从上述特许权使用费认定问题来看，特许权使用费的认定与相关的交易实质息息相关。因此，准确界定符合特许权使用费的交易实质就成为问题解决的关键所在，对交易实质的界定直接影响到特许权使用费认定的路径选择。

（一）中外税收协定中特许权使用费认定的基本原则：交易实质重于形式

特许权使用费的认定应该遵循“交易实质重于形式”的原则，主要是由两个因素决定的。

1. 遵循“交易实质重于形式”原则是合理获取税收利益的应有要求

从各缔约国经济利益的角度出发，特许权使用费的范围认定是获取税收利益的重要手段。比如，将涉及跨国软件销售的相关支付排除在版权特许权使用费认定之外可以达到最大化技术输出国营业利润的目的（Vispipatel, 2002），反之则有利于技术输入国将更多的税收利益留在其国内（Screpante, 2013）。我国在跨国经济交往中正处于以技术输入为主、技术输出为辅的阶段，大多数中外税收协定都基于维护技术输入国利益考虑，但是，从近期谈判签订或修订的协定内容来看（比如前文提及的我国与格鲁吉亚签订的协定），我国已开始向技术输出国利益的立场倾斜。

然而，双重税收协定的宗旨是为了避免因国际税收而使纳税人遭遇双重征税（廖

益新, 2008; Holmes, 2007)。我国在签订或修订税收协定时应坚持这一公平合理原则。坚持这一原则要求中外税收协定的认定规定应以产生应税所得的不同交易特征为标准, 而不能只看到税收利益, 因为不同交易特征与不同种类应税所得性质特征之间存在一一对应的关系, 这种对应关系决定了交易实质的重要性。特许权使用费在税收实践中对其认定的标准在于: 其是为了使用或有权使用无形资产而支付的价款。这一标准所对应的交易种类应该满足: (1) 无形资产使用或者有权利使用无形资产和 (2) 并为此支付价款这两个条件。不满足这两个条件的交易所产生的所得不应被认定为特许权使用费。

2. 遵循“交易实质重于形式”原则是维护课税公平的现实要求

中外税收协定对公平价值的体现应该坚守交易定性的价值和方法, 原因在于: 一方面, 跨国无形资产交易中, 因为掺杂了税法的规制, 跨国无形资产交易主体出于经济利益最大化的考虑, 可能试图掩盖跨国无形资产交易本来的模样, 从而可能造成同种交易之间有的所得被认定为特许权使用费, 而另一些所得则被认定为营业利润、资本利得或其他所得, 从而造成纳税人之间的税负不公, 这便为跨国无形资产交易定性赋予了实质性要求。另一方面, 税务机关按照税法规定对纳税人的应税所得进行课税时, 纳税人所开展的经济交易活动是其认定所得是否为特许权使用费的现实基础, 对交易实质的追求即是实现公平课税的现实要求。

(二) 中外税收协定中特许权使用费认定的路径

特许权使用费认定中的“交易实质重于形式”原则强调的是各方在对跨国无形资产交易性质进行实质性认定时所遵循的客观价值判断。在缔约国经济策略多元化、税收利益争夺以及纳税人渴望经济利益最大化的影响之下, 如何实现交易实质性的认定是应该关注的核心问题。

有学者提出运用知识产权法的相关基础理论对无形资产交易所得的性质进行分析(魏姝明, 2015), 从现有相关研究成果来看, 这一认定思路的提出具有创新性。其借鉴以判断知识产权是否许可使用或是否被完全转让来对知识产权人的权益进行保护的思路, 对特许权使用费的认定确实具有借鉴价值。但特许权使用费不仅来自知识产权交易, 还包括使用或有权使用专业技术、ICSE 而支付的作为报酬的价款。笔者认为, 可以借鉴与用益物权^①有关的占有、使用、收益与处分 4 项权能及其相互

^① 学术界通常认为英美法系中不存在物权的说法, 其实是习惯了将大陆法系中的物权法作为参照对象对其进行定论。事实上, 英美法系中关于物权的法律规定只是见于各种不同的法律制度当中。虽然在英美法系中找不到与大陆法系中完全一致的相关术语, 但是这种不对应只不过是法律现象的归类方法不同而已。比如, 英国法律制度中的物权就见于其《财产法》(以下简称LPA1925)(See: Law of Property Act 1925. https://en.wikipedia.org/wiki/Law_of_Property_Act_1925.[2018-09-14].)。再如美国《统一商法典》(UCC)第2编第1章第105条第1款中规定: 货物所有在特定的买卖合同项下可以移动的商品(不包括作为支付的金钱、投资证券和诉权物)(See: Uniform Commercial Code. <https://max.book118.com/html/2016/0621/46184249.shtm>.[2018-09-14].)。此外, 判例法也是英美法系中物权存在的重要法律渊源。笔者也认为, “物”是英美法系中“财产”的一部分。英美法系中认为的可以归属于私人的、可移动或无形的事物属于与real property(不动产有关的财产)相对的personal property(动产和权利)的范围。

之间的关系对涉及特许权使用费认定的无形资产交易性质进行认定。为方便论述，以下将这一认定路径简称为“权能关系法”。这一认定方法所追求的是无形资产交易性质与不同种类所得性质之间的契合，从而实现税法意义上的公平课税。

1. “权能关系法”的合理性

在涉及特许权使用费认定的无形资产交易中，交易行为的“形一实”冲突是最为典型的问题。比如，在知识产权交易中，其交易形式上表现为产品完全转让，实质上是权利的许可使用。在涉及专有技术的转让以及 ICSE 租赁中，其交易形式上表现为技术服务或功能服务，实质上是专有技术许可使用或无形财产许可使用。无论哪一种“形一实”冲突，其本质区别都在于对所转让之物的占有、使用、收益或处分的行为特征不同。用益物权通过设定“物的所有人”与“物的使用人”之间的权利和义务来进行“形一实”辨别。就使用人的权利而言，无形资产使用人拥有对他人之物的占有权、使用权、收益权，也可以获得可处分权、不受所有权人非法干涉的权利和依法请求补偿的权利。就使用人的义务而言，无形资产使用人也有保护和合理开发利用无形资产的义务、以合同约定的方式和目的对他人无形资产进行利用的义务以及按照约定支付价款或费用的义务。这一关于权利与义务的规定恰好与前述认定特许权使用费需要满足的条件相适应。

2. “权能关系法”的内容及适用

根据占有、使用、收益与处分 4 项权能之间的关系，“权能关系法”可以包括以下 3 个方面的内容：

首先，交易中使用人以使用为目的占有无形资产。这里的占有指实际管领和控制，但这并不意味着发生了无形资产所有权的转让。以跨国封装软件销售为例，经销商销售软件存在两种形式。第一种是经销商从软件所有人处获取软件，再转卖给最终购买人。如果说这一交易行为构成了经销商占有软件版权，并因为转卖的行为而构成了软件版权使用（复制行为），那么，这一认定思路并非出于税法角度对相关支付进行认定。按照这一认定思路并不能对第二种交易形式进行解释。第二种交易形式是经销商并未获得计算机软件，而只是和最终购买人签订销售协议。协议签订之后，最终购买人直接从网络下载该软件，且由软件所有人直接通过网络发送密匙以便最终购买人启动软件。如此，经销商并没有获得计算机软件，也没有发生对计算机软件的复制使用行为，相关支付构成协定特许权使用费这一说法也就无从说起。

其次，交易中使用人基于对无形资产的使用而获得收益。对与专有技术有关的技术服务支付笼统按照“打包认定”的方法认定特许权使用费有违交易实质。专有技术是源于自然人智力活动的知识。即便该知识属于公司法人所有，也无法与专有技术所有人相分离，所以使用人对专有技术的占有只能通过专有技术所有人的“传授”来实现。因此，是否发生“传授”是专有技术是否被使用人使用的前提，这是专有技术特许权使用费认定的核心标准。

在此强调的是, 专有技术使用与技术服务之间存在本质差异 (Vogel, 1997), 这一观点得到国际学术界和实务界的一致认同 (Baker, 1994)。但是, 如果技术所有人提供技术服务目的是为了促进服务接受一方的进一步发展, 服务接受方在服务合同结束之后会最终掌握这一技术并可独立操作这一技术则需要谨慎区分。比如, 专有技术所有人以亲自培训或技术指导等方式实现专有技术传授的情形。

最后, 交易中使用人对所使用的无形资产是否具有处分权会影响交易性质的认定。中外税收协定中关于 ICSE 的特许权使用费认定应考虑此因素。经营性租赁中, 承租人支付的价款是所租赁之物的使用价值, 而融资性租赁中承租人支付的价款则是为了最终获取所租赁之物, 且融资性租赁中承租人支付的价款通常大于租借租赁所支付的价款。虽然融资性租赁表面上表现出使用与收益之间的对应关系, 然而事实上是处分权是否转让的潜在关系。

三、中外税收协定中特许权使用费认定的完善建议

基于上述关于中外税收协定中特许权使用费认定的基本原则与路径, 我国应积极在制度框架创新、制度内容完善以及制度实践保障上有所行动。

(一) 完善中外税收协定中特许权使用费认定的制度框架

中外税收协定是我国与其他国家之间经过协商而最终双方达成合意的结果, 通常因利益博弈而使得“特许权使用费”的内涵及其范围的界定各有不同。在涉外税收实践中遇到适用问题时, 我国通常会由国税总局以行政规章的形式针对相关问题作出进一步解释。比如, 前文所提及的国税函 [2009]507 号、国税函 [2010]46 号就仅针对与专有技术有关的特许权使用费认定进行说明, 但针对计算机软件跨国交易或有关 ICSE 的特许权使用费认定便未予明确。可见, 从立法形式上来看, 我国有关中外税收协定中特许权使用费认定的制度缺乏系统性和完整性。这一缺陷的存在使得特许权使用费认定难以形成具有一般性指导意义的规范。因此我国应积极制订独立的税收协定范本及注释, 以更系统地为众多协定签订或修订提供指导。

税收协定范本有利于明确特许权使用费的概念内涵和外延, 范本注释有利于明确特许权使用费的认定方法。我国可以在 1996 年《税收协定工作文本》基础上制订税收协定范本及注释。国家税务总局 2013 年《协定执行指南》也具备类似的功能。虽然其中涉及特许权使用费及其解释执行的内容过于简单且涵盖范围不全, 但就其形式而言, 可以成为我国制订税收协定范本及注释的参考。需要注意的是, 税收协定范本及注释应进行不断完善, 从而避免脱离经济发展而产生滞后性, 滞后性的产生会使其失去准确指导税收协定谈判和签订的功能。所以我国应在制订税收协定范本及注释之后对其进行周期性的研究和修订, 如此才能在不同时期的协定签订或修订中发挥积极的指导作用。

此外,我国应积极与缔约国签订双方合意的技术性解释文件,以防止实践中对特许权使用费进行任意解释或错误理解,从而增强特许权使用费认定的确定性,避免我国在面对特许权使用费认定争议时因无据可依而盲目参照 OECD 和 UN 等的协定主张。

(二) 完善中外税收协定中特许权使用费认定的制度内容

涉及特许权使用费认定的制度内容完善应包括以下内容:

1. 涉及计算机软件交易的协定特许权使用费认定:明确软件交易性质

就关于软件版权特许权使用费的认定规定而言,我国应对关于“特许权使用费”的条款明确为:“为了使用或有权使用……计算机软件版权……而支付的作为报酬的价款”,并在其注释中对“软件版权使用”与“软件产品转让”进行区分,其内容可包括以下几点:

第一,中外税收协定(含税收安排)特许权使用费定义中未包含使用或有权使用任何计算机软件所支付的作为报酬的价款的,应解释为仅就涉及计算机软件版权使用的支付适用协定特许权使用费条款;第二,中外税收协定(含税收安排)特许权使用费定义中的“计算机版权使用”是指使用人对软件程序进行借出、租赁、再转让和分许可,也包括不是为了操作软件而进行的软件程序复制、编译、拆解或还原等,还包括不是为了运行软件而操作或运行软件程序的交易行为,即如果使用人是为商业目的使用计算机软件版权,相关支付应适用税收协定中的特许权使用费条款。

2. 涉及混合合同的特许权使用费认定:合理分解“合同目的”

正确处理与专有技术有关的技术服务支付是解决我国专有技术特许权使用费被“打包认定”的关键。OECD 协定范本注释中所主张的“主要合同目的”认定方法具有合理性(蔡庆辉,2002),但我国是否应完全照搬 OECD 协定范本注释中的认定主张?笔者认为,我国应采用“主要合同目的”标准对专有技术特许权使用费进行认定,但该标准的采用应建立在对不同合同性质进行区分认定的基础之上。我国国家税务总局在有关行政规章中所规定的“打包认定”的方法只有在混合合同不可分解、确定主要合同目的是“为了使用或有权使用专有技术”的情形中才可适用。

同时,中外税收协定范本注释也需要对同时涉及专有技术和相关技术服务的交易支付认定进行进一步说明。具体解释内容可参考 OECD 协定范本注释第 12 条特许权使用费第 11.6 段中提及的处理混合合同中支付认定的表述,但需要对其进一步进行修订,具体可将其原文表述^①修订为:“对混合合同所规定的报酬总额是不可分解的,如果混合合同的一部分构成了合同中最主要的目的,而另一部分仅是辅助性的或

^① 条款参见: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version(2017):279。

者大部分是不重要的，则一般可对报酬的总额按照构成最主要合同目的的主要部分所适用的税收待遇处理。”

3. 涉及 ICSE 租赁的协定特许权使用费认定：关注融资性租赁的特殊性

中外税收协定范本注释中关于 ICSE 租赁特许权使用费的认定可以借鉴 UN 范本注释关于第 12 条特许权使用费的注释，并在此基础上明确“设备”的含义以及经营性租赁和融资性租赁的区别。就“设备”的含义而言，可表述为：“为了使用或有权使用特定设备中的无形资产而产生的支付是为了使用或有权使用有关设备的支付。”

就 ICSE 融资租赁中的设备所有权认定而言，可以规定如下：“为了使用或有权使用设备所支付的作为报酬的价款构成特许权使用费，但为了最终获得设备所有权而使用或有权使用设备所支付的作为报酬的价款则应谨慎对待。若融资性租赁合同满足以下条件则可认为交易构成所有权转让，相关支付并不构成特许权使用费。需要满足的具体条件如下：(1) 融资性租赁是长期的或可取消的；(2) 融资性租赁包括部分或全部的实际使用寿命；(3) 融资性租赁中，并没有其他的设备使用者，或者出租人没有再租给其他承租人的可能；(4) 设备出租人即设备所有人；(5) 出租人承担积极的和（或）消极的剩余价值风险；(6) 融资性租赁中首次支付较高金额；(7) 整体支付实质上超过当前公平租赁价值；(8) 支付的一部分是指定的利息或等同于利息。若合同并不满足以上条件之一，则即便合同为融资性租赁，其相关支付应构成特许权使用费。”

（三）完善中外税收协定中特许权使用费认定的实践保障

双边税收协定中的特许权使用费认定规定只有通过税收实践中的准确适用才能发挥其最大的功能和效用，也才能检验出协定特许权使用费认定方法的完善与否，为此我国税务机关和司法部门应作出积极努力。

其一，我国应积极推动实施国际税收情报交换，以此避免因地域因素造成的交易事实认定不清（Bal，2012）。我国目前已加入《多边税收征管互助公约》，已在 G20 层面承诺实施金融账户涉税信息自动交换标准，但加入和承诺是建立在国际标准允许范围内尽量考虑我国国内现状和各方诉求的前提下。目前来看，我国仍应向国际社会积极呼吁充分考虑发展中国家的立法和征管现状，建议国际组织和发达国家为发展中国家进行能力建设和技术支持（邱冬梅，2017）。需要注意的是，除了对外积极呼吁，对内我国也应积极修订相关法律法规，以实现相关国内法的协同。具体而言，我国应尽快修订《个人所得税法》、《税收征管法》等法律中的相关条款，引入自愿披露制度，有选择地和特定的国家和地区建立情报交换关系，在税法领域内移植“法人与法律安排的受益所有人”概念，梳理相关税收情报的获取来源，积极研究多个协定中有利于纳税人权益保护的条款。

其二，我国应注重提高相关执法人员的专业素质，以保证协定特许权使用费认

定规定得以准确适用。美国泛美卫星案^①已经暴露出我国法院执法人员对涉外税收中涉及的所得定性专业知识生疏的问题，且对于双重税收协定与国内税法之间的关系原理也并不了解。^②因此，我国有关执法人员不仅应掌握如何正确对交易支付进行准确定性，还需要对双重税收协定和国内法之间的正确适用关系有所了解。此外，端正税收执法人员公平课税的心态对于保证协定特许权使用费的准确认定也很重要。在税收实践案例中，执法人员一方面想要尽量维护我国的税收权益，另一方面又渴望积极与国际接轨，这种纠结心理难免导致执法人员在实践中解释或适用协定特许权使用费认定时产生偏差。所以，我国应对执法人员对税收协定的解释权进行限制。值得注意的是，我国应该建立专门的税务法院或者在法院之中建立税务法庭，以便集中专业的国际税法人才以应对不断增多的税务纠纷，也有助于有针对性地培养国际税法专业人才，从而更好地为涉外税收实践服务（裴依菲，2012）。

四、结语

伴随跨国无形资产交易迅猛发展的势头，基于国际税法产生的特许权使用费认定也愈发错综复杂。作为国际税收领域的积极参与者，我国面对中外税收协定中特许权使用费认定等诸多问题应该积极应对并对相关规定予以完善。

从制度内容来看，我国应基于跨国无形资产交易实质性对特许权使用费进行认定，而不应仅执着于利益博弈。对交易实质性的认定可以通过对跨国无形资产交易中表现出的使用人所获取的使用、占有、收益和处分权及其相互之间的关系进行判断，以此建立起具有一般性指导意义的特许权使用费认定方法。从制度形式来看，我国可以借鉴 OECD 和 UN 的国际经验，制订中外税收协定范本及注释以对涉及跨国计算机软件交易支付、技术转让支付以及 ICSE 租赁支付中特许权使用费认定的具体内容进行规定。这一立法路径有利于完善我国涉外税收立法框架，从而增强特许权使用费认定的稳定性。此外，此类认定问题的解决和完善还需要国际税收情报交换、提高执法人员专业水平以及建立专业司法平台等作为实践保障。

参考文献：

- [1] 蔡庆辉，跨境电子商务不同所得的区分与确定问题——对国际税收协定适用问题的思考 [J]. 新疆社会科学, 2002,(2).
- [2] 广西国家税务局课题组. 纳税人权利保护的比较研究——基于国际税收情报自动交换新标准 [J]. 经济研究参考, 2017,(35).

^① 在该案中，美国泛美卫星公司与我国中央电视台签订《数字压缩电视全时段卫星传输协议》。按照该协议，泛美卫星公司利用其卫星向中央电视台提供卫星传输服务、信号入户服务以及标准转换、卫星下行上行等服务。中央电视台因此向其按季度支付服务费和设备费。北京市高级人民法院对此案裁决，认为我国中央电视台向泛美卫星公司支付的价款为特许权使用费。

^② 在此案中，税务稽查局按照(1998)第211号批复认定本案涉及的支付为租金性质，混淆了“收入定性”与“适用法律”的界限。参见：滕祥志. 泛美卫星公司涉税案再回顾[C]. 财税法论丛, 2007,(9):457.

- [3] 国家税务总局国际税务司. 中国避免双重征税协定执行指南 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2013.
- [4] 廖益新. 国际税法 [M]. 北京: 高等教育出版社, 2008.
- [5] 裴依菲. 税收协定下跨国特许权使用费征税法律问题研究 [D]. 蚌埠: 安徽财经大学, 2012.
- [6] 邱冬梅. 税收情报自动交换的最新发展及我国之应对 [J]. 法学, 2017,(6).
- [7] 税务总局国际税务司国际税收征管协作处. 税收透明度与情报交换的发展和应对 [J]. 国际税收, 2017,(11).
- [8] 魏妹明. 数字经济下特许权使用费的国际税收问题研究 [D]. 上海: 华东政法大学, 2015.
- [9] 许秀芳. 国际技术转让所得课税法律问题 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2007.
- [10] Baker, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law[M]. London: Sweet & Maxwell, 1994.
- [11] Bal, Aleksandra. Tax Implications of Cloud Computing—How Real Taxes Fit into Virtual Clouds[J]. Bulletin for International Taxation, 2012,(6).
- [12] Bruggen, Edwin Van Der. Source Taxation of Consideration for Technical Services and Know-How[J]. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2001,(3).
- [13] Holmes, Kevin. International Tax Policy and Double Taxa Treaties: A Introduction to Principles and Application[M]. Amsterdam: IBFD, 2007.
- [14] Mirna, S. Screpante. Cross-Border Software Transactions from a Technology Importing Country Perspective: The Case of the Argentina-Germany Income and Capital Tax Treaty (1978) [J]. Bulletin for International Taxation, 2013,(9).
- [15] Vogel, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions[M]. London: Kluwer Deventer, 1997.

The Identification of Royalties in Chinese Tax Treaties and Its Improvement

ZHAO Ling

Abstract: Royalties, as a kind of taxable income under Chinese taxation treaties, refers to a payment to an owner for the use of, or the right to use, intellectual property, know-how and ICSE. As the most important resource of international tax law, the double taxation treaties between China and the other contacting countries shall stipulate accurate and detailed rules to define the nature of different intangible property transactions. However, the existing rules display a high level of vagueness and uncertainty, which constitutes not only a significant impediment to the function of double taxation treaties as to promote fairness and eliminate double taxation, and also a negative influence on international intangible investment. To improve the current rules, the principle of “the nature over form” shall be followed closely.

Keywords: Chinese taxation treaties; royalties; identification of income

(责任编辑: 金孝柏)