



经济及社会理事会

Distr.: General
2 August 2012
Chinese
Original: English

国际税务合作专家委员会

第八届会议

2012 年 10 月 15 日至 19 日，日内瓦

临时议程* 项目 3(c)

讨论与国际税务合作有关的

实质性问题：服务的税务处理

《联合国示范公约》规定的技术服务和其他服务费征税问题

秘书处的说明

1. 本说明附件所载说明是布赖恩·阿诺德教授¹应秘书处的请求，代表服务问题小组委员会编写的。国际税务合作专家委员会 2011 年第七届会议对小组委员会的授权如下：

经商定，委员会应着手开展“技术援助费”方面的工作，以期在下一届年度会议上取得具体成果，但委员会也应制订长期工作计划，以期对《联合国示范公约》的服务问题进行全面审查。²

2. 所附说明中表达的看法不一定代表联合国的观点，而仅是为了协助小组委员会和委员会的工作。

* E/C.18/2012/1。

¹ 加拿大税务基金会高级顾问。

² 见 E/2011/45，第 97 段。第七届会议的报告可在 <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm> 上查阅。



附件

关于《联合国示范公约》规定的技术服务和其他服务费征税问题的说明*

一. 引言

1. 联合国国际税务合作专家委员会(下称“委员会”)2009年第五届会议成立了服务问题小组委员会，其任务规定如下：

小组委员会的任务是广泛地通盘审议服务的税务处理问题，包括相关的方面和问题。还应审议技术服务费征税问题。

2. 为促进其履行任务，小组委员会委托布赖恩·阿诺德编写一份关于《联合国示范公约》规定的服务征税问题的报告(E/C.18/2010/CRP.7 和 Add.1)，委员会第六届和第七届会议简要讨论了该报告。在2011年10月24日至28日举行的第七届会议上，委员会商定，小组委员会应就技术服务所得收入的征税问题编写建议，供2012年10月召开的第八届会议审议。此外：

经商定，委员会应着手开展“技术援助费”方面的工作，以期在下一届年度会议上取得具体成果，但委员会也应制订长期工作计划，以期对《联合国示范公约》的服务问题进行全面审查(见E/2011/45，第97段)。

3. 本说明的目的是启动分配给小组委员会的关于技术服务的工作。说明阐述了根据《联合国示范公约》的规定对技术服务和其他类似服务进行税务处理的各种可选方案，以便小组委员会成员决定希望向2012年10月在日内瓦召开的委员会第八届会议提出或建议哪个(些)方案。本说明简要介绍了技术费问题的背景，但没有详细讨论各种备选方案。小组委员会决定采用哪个(些)方案后，可以编写更详细的说明，提出任何新条款或评注草案，供小组委员会审议。如果小组委员会商定了关于对技术服务所得收入进行适当税务处理的新条款或评注，可就此为第八届会议编写一份说明。如果小组委员会无法就适当的税务处理商定一致意见，它可以向委员会提供一份说明，将可选办法的范围缩小；也就是说，在这份说明中，将小组委员会认为不适于纳入《联合国示范公约》下一次增订的可选方案剔除。

4. 本说明在阐述可选方案之前，简要讨论技术服务的界定问题，并介绍《联合国示范公约》中适用于服务所得收入的现有规定，以及技术服务和类似服务费所涉及的问题。

二. 什么是技术服务和其他服务？

5. 确定哪些类型的服务按照《联合国示范公约》规定应予特殊处理对小组委员会的工作非常重要。遗憾的是，对技术服务没有一个现成的明确定义。根据某些条约，技术服务仅限于与特许权使用费密切相关的服务；而根据其他条约，特别规定适用于“管理、技术和咨询服务”，但没有提供这种服务的定义。

6. 从本质上讲，管理、技术和咨询服务与其他类型的商业和专业服务是很难区分的。在实践中，按照第 7 条或第 14 条的规定，非居民企业提供商业和专业服务所得收入只有在非居民与来源地国的联系达到一个较高门槛（常设单位、固定基地或在来源地国长时间工作或停留）才可在来源地国被征税。相反，对技术服务和其他类似服务所得收入，可能适用某种类型的较低门槛。

三. 《联合国示范公约》现有规定对技术服务和其他类似服务费的处理

7. 《联合国示范公约》对如何处理一个缔约国的居民向另一缔约国居民提供技术、管理和咨询服务的费用问题没有做出具体规定。一般情况下，在一国从事商业服务所得收入属于第 7 条（营业利润）或第 14 条（独立个人服务）的规定范畴。第 7 条第(1)款规定，只有非居民通过常设单位在一个国家经营业务，而且只有可归于常设单位的利润或归于类似常设单位开展的活动获得的利润，该国才有权对其营业利润征税（“有限吸引力”规则）。根据第 5 条第(1)款，常设单位系指一个固定的经营场所（一般至少存在 6 个月）。非居民服务提供商仅靠在达到 6 个月的时间门槛前在来源地国迁移经营场所，就很容易能避免受该定义在这方面的规定限制。

8. 如果一个非居民企业在来源地国有一个人拥有并惯常行使以该非居民企业名义订立合同的权力，则视为存在常设单位。这一被视为代理人的常设单位可能不会涉及到技术服务费征税问题。

9. 《联合国示范公约》第 5 条第(3)款(b)项规定，如果非居民企业在来源地国就同一项目或相关项目在任何 12 个月期间提供服务持续超过 183 天，则可视为存在常设单位。普遍认为，根据第 7 条规定征收的营业利润税通常不得超过按减扣赚取收入过程中支付的费用之后的净额计算得出的税额。^a

^a 第 7 条对常设单位所在国可以征收的税额做了限制。该条没有明确规定必须按利润净额征税。不过，第 24 条第(3)款规定，来源地国对非居民常设单位的征税待遇不得劣于其对从事同样活动的居民企业利润的课税待遇。因此，假如来源地国对其居民的营业利润按净额征税，则其不得对通过常设单位从事商业活动的非居民企业实行不利的征税。

10. 《联合国示范公约》第 5 条也包含关于建筑(第 5 条第(3)款(a)项)和保险服务(第 5 条第(6)款)的特别规定。按照规定,建筑工地必须满足第 5 条第(1)款的条件;如果是这样,实际上是将建筑活动与其他服务活动同等处理。根据第 5 条第(6)款,如果非居民企业收取保费或在来源地国进行风险投保,则被视为在该国有常设单位。

11. 《联合国示范公约》第 14 条规定,如果一个非居民在来源地国拥有固定基地可供该非居民定期从事活动且收入属于该固定基地,则该非居民在来源地国从事专业服务和其他独立服务所得收入可在该国被征税。在这方面,第 7 条与第 14 条非常相似。第 14 条还规定,如果非居民在任何 12 个月期间在来源地国停留的时间达到或超过 183 天,则来源地国可以对该非居民从事专业和其他独立服务所得收入征税。不完全清楚第 14 条是否允许来源地国按毛额征税。^b

12. 《联合国示范公约》没有对“专业及其他独立服务”进行定义。因此,第 3 条第(2)款指出,这一术语应保留适用条约的国家在国内法中为其规定的意思,除非条约的背景要求其有不同的含义。很可能出现这样的情况,即某些技术服务可被视为属于“专业及其他独立服务”这一术语的含义范围,这可能是由于适用国内法规定的意思,或者该术语在条约中的含义涵盖一些技术服务。

13. 《联合国示范公约》涉及特殊类型服务的其他规定,即第 8 条(海运、内河水道运输和空运)、第 15 条(从属个人服务)、第 16 条(董事酬金和高级管理人员的报酬)、第 17 条(演艺人员和运动员)和第 19 条(政府服务)除极少数情况外,均不适用于技术服务。第 12 条(特许权使用费)不适用于技术服务和其他服务费,因为在第 12 条第(3)款中,特许权使用费的定义仅限于支付知识产权或设备或信息的使用费或使用权费。但是,关于第 12 条的评注指出,在实践中,如果合同即涵盖特许权使用费也涵盖服务,而且合同中的服务部分是“从属性的而且基本不重要”,则合同项下所有应付款项可被视为特许权使用费。^c在其他涉及混合合同的情况下,必须将归属于服务的部分和属于知识产权的使用或使用权的部分分开并分别处理。

14. 最后,第 21 条(其他收入)规定,来源地国可对技术服务和其他类似服务所得收入征税。如果认为技术服务和其他服务所得收入不是第 7 条规定的来自商业活动的收入或是第 14 条规定的来自专业或独立个人服务的收入,则根据第 21 条第(3)款,如果这些收入在来源地国产生,来源地国可对其征税。收入是否产生于

^b 与第 7 条一样,第 14 条没有明确要求按净额征税。第 24 条第(3)款仅提及纳税人通过常设地点而不是固定基地开展商业活动;因此,从字面上讲,第 24 条第(3)款并未禁止来源地国对非居民从事专业和其他独立服务所得收入按毛额征税,而对居民从事同样活动所得收入按净额征税。

^c 见评注第 12 段,其中引用了关于《经合组织示范公约》第 12 条的评注第 11 段。

来源地国，一般是按照国内-来源规则确定。第 21 条对来源地国对其他收入征税没有限制，因此，可按付款毛额以统一预扣税方式征税。

15. 上文对《联合国示范公约》中可能适用于技术服务和其他服务所得收入的规定做了简要介绍，从中可以看出，一个缔约国的企业居民可以较容易地逃避另一缔约国对这种收入征税，尤其在服务是提供给来源地国相关企业的情况下。只要非居民企业在来源地国没有常设单位或固定基地，提供服务时间不超过 183 天，或者在来源地国停留时间不超过 183 天，则按照第 7 条或第 14 条的规定，其收入在来源地国不被征税。如果认为收入不属于第 7 条或第 14 条规定的范畴，则可能须按照第 21 条的规定被征税；不过，在大多数情况下，技术服务和其他类似服务所得收入可被视为营业利润或专业或其他独立服务所得收入，因此，第 21 条不适用。

16. 在某些国家看来，这一结果是有问题的，因为支付给非居民的技术服务和和其他服务费在计算服务对象的收入时通常是可扣除的。^d 支付技术服务费会侵蚀来源地国的税基，但根据《联合国示范公约》条约的规定，这些款项在来源地国通常是不应被征税的。其结果是，跨国企业有时会利用技术、管理和咨询服务费来压低子公司的利润。一些国家、特别是发展中国家认为这种情况是不可接受的。它们期待就税务条约中的规定进行谈判，或者如果税务条约不包含有关技术服务的具体条款，允许其对技术服务和其他服务所得收入征税时，它们有时会对这些条约进行解释。出现这种情况也不足为怪。各国在双边条约中列入了各种规定，以处理技术服务和其他服务所得收入问题。

四. 处理技术及其他服务收入的选项

A. 修订评注以讨论对技术及其他服务收入的处理

17. 《联合国示范公约》下一次更新时，最起码应在评注中列入对处理技术及其他类似服务收入这一问题的讨论。这个问题对于许多国家显然都很重要，正如含有如何处理这种服务的具体规定的双边条约的数目所显示的那样。因此，在评注中列入对此问题的讨论将有利于发展中国家税务部门识别和解释这个问题。这种讨论可以中立方式进行，只提出赞成和反对在税务条约中列入处理技术及其他服务的任何特别规定的论点，而不就各国应当如何处理这个问题提出建议。

B. 降低适用第 5(3)(b) 和第 14(1)(b) 条的门槛期限

18. 目前，非居民企业取得的服务收入只有在该非居民企业于来源国拥有一个固定营业地点或固定基地至少 6 个月或至少花了 6 个月时间在来源国开展服务或存

^d 在来源地国有常设单位的居民或非居民支付的款项在计算在来源地国应付税款时一般是可扣除的。

在于该国时，才须依照第 7 条或第 14 条向来源国缴税。根据第 5(3)(b) 条，来源国课税的门槛所依据的是在来源国度过的工作日天数；此外，服务必须是为同一或一个相关项目而开展。根据第 14(1)(b) 条，来源国对专业及其他服务收入课税的门槛是任何 12 个月期间在来源国存在了 183 天或更长时间。

19. 如果第 5(3)(b) 和第 14(1)(b) 条的时间门槛降低到比方说任何 12 个月期间的 90 天或 120 天，来源国就将扩大对商业和专业服务收入的课税权，其中也包括技术及其他服务的收入。目前有若干数国家在其条约中使用了这种降低门槛的办法，不过尚不清楚它们这样做是为了处理技术服务还是其他类型的服务。^e 这种办法的好处是简单明了和直截了当。对第 5 条和第 14 条的必要修改将很简单，而不必对技术及其他服务进行定义。现行时间门槛可以更低门槛取代，也可将此门槛留给每一个案的缔约方去谈判。还有一种可能就是不修改条款而修订评注，以使其能够处理一些国家采纳降低的时间门槛这一选项。

20. 这种办法并不具体处理技术及其他服务的收入。一些国家可能采取这样一种立场，即第 5(3)(b) 和第 14(1)(b) 条中的现行时间门槛对于服务大致恰当，但对于技术及其他服务则不适当。对这些国家而言，降低的时间门槛将仅适用于技术及其他服务。这种办法将需要对适用降低的门槛的服务类型进行定义。如上所述，很难制订能给纳税人和税务官员提供足够确定性的定义。

C. 修订评注以讨论这个问题并确定一些国家可能依据现有国家惯例予以采纳的备选规定

21. 根据这个办法，不仅要修订评注以列入对处理技术及其他类似服务收入这一问题的讨论，而且还要走得更远，要对实际条约中采纳的处理这种服务的规定进行简要说明。但是，将不会试图评估这些规定，而且如果一些国家得出结论认为技术服务收入应在它们的条约中加以处理，也不会试图建议这些国家应当采纳的规定类型。处理择约问题的《联合国示范公约》第 1 条的评注(第 47 至第 56 段)可用作这方面的一个范例。

D. 修订评注以讨论这个问题和有可能被一些国家采纳的备选规定

22. 根据这一办法，不仅要修订评注以列入对这个问题的讨论，而且还要比前一个办法走得更远，如果一些国家得出结论认为技术及其他服务应在它们的条约中加以处理，就要列入鼓励这些国家使用的备选规定。根据这个办法拟订的规定在分公司利润税务方面与目前第 10 条评注中的备选规定(第 22 至第 26 段)相似。可以提供一或多个备选规定。对每一个备选规定而言，评注应解释该规定的目

^e 见 Wim Winjen, Jan de Goede and Andrea Alessi, "The treatment of services in tax treaties", *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, No. 1 (January 2012), pp. 30 and 34.

的并讨论该规定应当如何解释和运用。可能的备选规定包括下文 E 至 I 分节提出的选项。

E. 修订第 12 条以列入技术及其他服务

23. 可修订第 12 条使之适用于与权益费有关的技术及其他类似服务的收费。印度与美利坚合众国之间的条约为此类规定提供了一个范例。它适用于提供技术或咨询服务的收款，条件是这种服务“附属和从属于”第 12 条所涵盖的“权利、财产或信息的运用或享受”，或这种服务“提供了技术知识、经验、技能、诀窍或程序，或包括制订一项技术计划或技术设计”。^f 作为变通，可修订第 12 条评注以将这类规定作为一些国家可能考虑列入其条约的备选。这种评注可包括对这类规定优缺点的讨论。

F. 修订第 14 条

24. 除了如上所述降低第 14(1) (b) 条中的时间门槛之外，也可修订第 14 条，以纳入第 15(2) 条中的税基侵蚀条件。换言之，第 14 条的适用将允许来源国对技术和其他类似服务的任何收费向非居民企业课税，条件是所涉款项系来源国居民支付或由在来源国有固定基地或常设机构的非居民企业承担。出于与来源国税基有关的目的，在计算收入时这种付款可以扣除，因此，至少可以说来源国应当有权对这种付款的非居民接收者课税。

25. 目前，只有少数条约使用这种办法。其中一些条约取得这一结果的途径是列入第 15 条中的专业和其他服务，而另一些条约则是列入第 14 条中的税基侵蚀条件。

G. 修订第 21 条

26. 如上所述，《联合国示范公约》第 21(3) 条允许一个来源国对《示范公约》中任何其他条款都未处理的收入课税，条件是这种收入出现在来源国。因此可以说，如果技术及其他服务的收入根据来源国国内法被定性为收入而不是营业利润或专业及其他独立服务的收入，则来源国即可对其课税，条件是这种收入出现在来源国。显然，这代表了巴西的立场。^g 另一方面，如果技术及其他服务的收入被认为是营业利润或专业或独立服务收入，则这个问题已在第 7 或第 14 条中得到处理，而且即使此种收入出现在来源国，该国也不可对其课税。

27. 《联合国示范公约》的措辞中没有任何依据表明技术及其他类似服务的收入与第 7 和第 14 条处理的其他服务的收入有所不同。因此，如果对此类服务加以

^f 印度与美国之间条约第 12(4) 条。第 12(5) 条规定，某些数额不应作为技术服务收费列入。

^g 见 Winjen, de Goede and Alessi, “The treatment of services in tax treaties”, p. 36.

区别对待，即来源国对其课税的门槛低于其他商业和专业服务，则应于条约中明确规定这一点。

28. 如果技术服务的收入可由来源国根据第 21(3) 条予以课税，则来源国的课税不受任何限制：这种税可以一个不受限制的统一税率对收款毛额开征。因此，如果可根据第 21(3) 条对技术服务的收入课税，可取的做法是把来源国对此种收入所课税率限制在一个固定的百分比或一个由当事方谈判达成的百分比。

H. 增加一项明确处理对技术及其他服务的收入课税问题的新条款和评注

29. 若干现有条约含有处理技术及其他类似服务的具体规定。^h 不过，含有这种规定的条约数目相对较小，不到最近 14 年来所缔结条约中的 10%。因此，增加一项处理技术服务的有关规定可能被视为不当，因为它将意味着使用《联合国示范公约》作为其条约依据的所有国家都应在它们的税务条约中包括这样一条规定。不过，这个问题可由评注中的一条说明予以处理，即说明只有在当事国得出结论认为必须对技术服务作出一项具体规定时，才应列入新条款。作为变通，也可在评注中把新条款定为当事国在认为必要或适当时可将其列入它们条约的一种备选规定。

30. 一项处理技术服务的有关规定产生的最严重挑战涉及到商定这种规定的措辞和所要涵盖的服务的定义。一个选择是套用一些国家已使用的现有规定的措辞。一般情况下，这些规定都提到了“管理、技术和咨询服务”，而不对这些服务进行定义。显然，可取的做法是就所涵盖的服务类型和这些服务与其他服务的差异补充一些说明。另一个选择是使新条款适用于所有类型的服务(从而不必对技术及其他类似服务进行定义)，但与此同时，又使该条款只适用于这些服务中提供给了相关或联营企业的那些服务。

31. 适用于技术服务的任何新条款都应要求来源国只对非居民企业获得的净利润课税；或者，如果允许对收入毛额课税，则来源国的课税应被限制在该条款中指定的或由当事方谈判确定的一个固定百分比。此外，还应鼓励订约国允许非居民企业选择是否按净额对其技术及其他类似服务的收入课税。

I. 将一个子公司视为一个常设机构

32. 与上述选项中任何一项都截然不同而且宽泛得多的一种解决办法是把一个国内子公司作为其非居民母公司的一个常设机构对待。

^h 同上，第 33 页。最近 14 年来缔结的近 2 000 项条约中，共有 134 项含有这种规定。

33. 如果一个非居民母公司向其子公司提供服务，母公司获取的收入通常不受来源国课税，因为母公司一般不会在来源国有一个常设机构或固定基地。ⁱ

34. 此外，子公司的付款在计算其收入时可以扣除，从而将侵蚀来源国的税基。如果该子公司被视为非居民母公司的一个常设机构，这些困难就可被消除。因此，根据第 7 条的规则，母公司向其子公司提供服务得到的任何收入，都将由来源国课税。

35. 涉及到一个常设机构这样的门槛规定，功能在于排除来源国对另一国居民的营业利润课税，除非该居民与来源国有实质性经济联系。在一个国家成立或拥有一个分公司通常说明与该国有实质性经济联系。一个子公司的存在为纳税人和税务部门提供了确定性。非居民母公司的合规负担看来并不会严重妨碍来源国课税，因为分公司必须遵守来源国的税法。一个国内子公司的存在为来源国提供了强制非居民母公司履行任何税务责任的一个有效手段，因为可以预扣一个子公司向其母公司的相关付款作为课税备抵。

36. 把一个子公司作为其非居民母公司的一个常设机构对待会引起一些问题。例如，必须对一个子公司进行定义。而且，还必须处理支付给相关实体而不是母公司本身的款项。例如，如果一个子公司为一个与母公司相关的实体所提供的服务付款(无论该相关实体设于母公司所在国还是另一国家)，来源国就将无法对该服务的收入课税，除非该子公司被认为是该相关实体的一个常设机构。因此，把常设机构扩大到包括子公司之后的定义很容易规避，除非通过特别规则处理向相关实体的付款。^j

ⁱ 如果一个母公司使用其子公司的营业设施开展自己的业务达到规定的时间，则该母公司可被认为在设立该子公司的国家拥有一个常设机构。参见《联合国示范公约》第 5 条评注第 3 段，其中说明：“营业地也可位于另一企业的经营设施内，例如，外国企业可经常支配其他企业拥有的某些房舍或房舍的一部分，就属此种情况”。税务部门在这些情况下通常很难取得证据认定存在着一个常设机构；而母公司在规划其业务时却往往很容易采取办法避免拥有一个常设机构的情况。

^j 在涉及《联合国示范公约》处理服务及其他类型收入的其他规定方面，也会出现利用相关或联营企业避税的情况。