



## 经济及社会理事会

Distr.: General  
14 August 2014  
Chinese  
Original: English

### 国际税务合作专家委员会

#### 第十届会议

2014 年 10 月 27 日至 31 日，日内瓦

临时议程\* 项目 3(a)<sup>(四)</sup>

讨论与国际税务合作有关的实质性问题：

第 12 条：一般性审议，包括与设备  
有关的问题

### 《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》第 12 条 和《经济合作与发展组织收入和资本税务示范公约》第 12 条 之间的差异

#### 秘书处的说明

#### 导言

1. 本说明载列《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》(《联合国示范公约》)和《经济合作与发展组织收入和资本税务示范公约》(《经合组织示范公约》)之间的主要差异(见下表)，并反映国际税务合作专家委员会成员在 2011 年委员会届会讨论中就经合组织评注第 14、14.1、14.2、14.4、15、16、17.2 和 17.3 段的相关性发表的一些不同意见。委员会不妨对这些意见进行更加详细的审议。

\* E/C.18/2014/1。



## 两项《示范公约》第 12 条之间的差异

第 12 条(特许权使用费)		
《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》	《经济合作与发展组织收入和资本税务示范公约》	差异 <sup>a</sup>
1. 产生于一缔约国并支付给另一缔约国居民的特许权使用费可在该另一国征税。	1. 产生于一缔约国但实益拥有人为另一缔约国居民的特许权使用费仅可在该另一国征税。	《联合国示范公约》中省略了“仅”字，意指特许权使用费可在来源国征税，也可在居住国征税，这偏离了《经合组织示范公约》规定的居住国专属征税权的原则(经合组织评注中提出了特许权使用费征税办法，但经合组织许多成员国就此对《经合组织示范公约》持有保留，并在各项条约中列入了这一规定)。
2. 不过，此种特许权使用费也可在产生的缔约国按该国法律征税，但如果特许权使用费的实益拥有人为另一缔约国的居民，则征收的税款不得超过特许权使用费总额的百分之一(百分比应通过双边谈判确定)。缔约国的主管当局应通过相互协商一致确定这一限额的适用方式。		《联合国示范公约》第 2 款为新增条款，其逻辑前提是允许来源国征税。第 12 条和第 23 条一并把主要征税权赋予了来源国。  《联合国示范公约》未就特许权使用费总额征收预扣税款的具体税率形成共识，而把税率留待双边谈判确定。评注(8ff)注意到在一些具体的国家环境中确定适当税率的一些相关因素。  《联合国示范公约》没有反映出 2003 年《经合组织示范公约》的变动，而是提出了“实益”拥有概念，并列入了第 2 款，《经合组织示范公约》没有列入这一概念。

<sup>a</sup> 差异可能包括两项公约评注中指出的解释方面的差异，为简洁起见本附件没有复录。

3. 本条中的用语“特许权使用费”指对如下各项的使用收取的任何一种补偿费：文学、艺术或科学作品包括影片或电台或电视台播放的影片或磁带<sup>b</sup>的任何版权、任何专利权、商标、设计方案或模型、计划、秘密配方或工艺或其使用权，或工业、商业或科学设备或其使用权，或关于工业、商业或科学经验的信息。

2. 本条中的用语“特许权使用费”指对如下各项的使用收取的任何一种补偿费：文学、艺术或科学作品包括影片、任何专利权、商标、设计方案或模型、计划、秘密配方或工艺，或关于工业、商业或科学经验的信息。

《联合国示范公约》列入了所谓的“设备租赁”，而 1992 年《经合组织示范公约》已经将此删除(但经合组织部分成员国对此持有保留)。经合组织评注表明，删除是为了明确要征税的收入是第 5 和第 7 条规定的营业收入。

根据《经合组织示范公约》评注，第 2 条不适用于应付款人要求提供服务而获取的新信息的付款，原因是有意对这种付款加以限制。国际税务合作专家委员会一些成员认为，把工业、商业或科学经验限制在以往相关经验范围的做法缺乏依据。

专家委员会部分成员表示，经合组织评注第 14、14.1、14.2、14.4、15、16、17.2 和 17.3 段(具体涉及软件合同)提及的付款，实际上可能构成特许权使用费(见《联合国示范公约》评注第 220 页)。其中包括与软件有关的特许权使用费，如电子传送的软件以及版权权利充分拥有权的某种形式的转让。

专家委员会一名成员对第 16 段括号中的措辞提出怀疑，措辞涉及软件使用方面基于地域和有规定时限的权利。

4. 如果特许权使用费实益拥有人为一缔约国居民，通过设在特许权使用费产生的另一缔约国的常设单位开展业务，或依靠设在该另一国的固定基地从事独立的个人服务，而且支付特许权使用费的权利或财产国(a) 此常设单位或固定基地，或同(b) 第 7 条第 1 款(c) 项所述及的业务活动实际有关，则不应适用第 1 和 2 款的规定。在此情况下，应视情况适用第 4 条或第 14 条的规定。

3. 如果特许权使用费实益拥有人为一缔约国居民，通过设在特许权使用费产生的另一缔约国的常设单位开展业务，而且支付特许权使用费的权利或财产国此常设单位实际有关，则不应适用第 1 款的规定。在此情况下，应适用第 7 条的规定。

《联合国示范公约》载有有限吸引力规则。《联合国示范公约》并排除了因第 7 条第 1 款(c)项所述业务活动(与来源国常设单位相同或相似业务活动)而收取的特许权使用费。载有有限吸引力规则的双边条约才需提及(c)项——多数条约并不包含这项规则。

《联合国示范公约》不仅提及第 1 款，还提及了第 2 款，因为后一条款明确允许由来源国征税。

<sup>b</sup> 2000 年《经合组织示范公约》中删除了对影片或磁带的提及，以对其适用第 7 和第 9 条。

第 12 条(特许权使用费)		
《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》	《经济合作与发展组织收入和资本税务示范公约》	差异 <sup>a</sup>
<p>5. 当付款人为一缔约国居民时，应认为特许权使用费产生于该国。但是，如果特许权使用费支付人——不论是否为一缔约国居民——在一缔约国拥有同支付特许权使用费的责任有关的常设单位或固定基地，而且此种特许权使用费由该常设单位或固定基地承担，则应认为此种特许权使用费产生于常设单位或固定基地所在的国家。</p>		<p>《经合组织示范公约》没有这项条款。这项条款说明特许权使用费被视为产生于(源自)付款人的居住国(部分固定基地或常设单位除外)。</p>
<p>6. 如果因付款人与实益拥有人之间的特殊关系或上述双方与某个第三人之间的特殊关系，所支付的使用、权利或信息特许权使用费金额超过在无此关系情况下付款人和受益所有人本会商定的金额，则此条的规定只应适用于最后提及的金额。在此情况下，付款的超额部分仍应按照每个缔约国的法律纳税，同时应充分注意到本公约的其他规定。</p>	<p>4. 如果因付款人与实益拥有人之间的特殊关系或上述双方与某个第三人之间的特殊关系，所支付的使用、权利或信息特许权使用费金额超过在无此关系情况下付款人和受益所有人本会商定的金额，则此条的规定只应适用于最后提及的金额。在此情况下，付款的超额部分仍应按照每个缔约国的法律纳税，同时应充分注意到本公约的其他规定。</p>	<p>两项示范公约不存在差异。</p>

## 关于第 12 条的补充说明

### 工业、商业或科学设备及特许权使用费的定义

2. 在 1977 年《经合组织收入和资本税务示范公约》中，“特许权使用费”的定义包括对工业、商业和科学设备使用和使用权的付款。但是，1983 年经合组织题为“工业、商业和科学设备租赁所得收入征税”的报告<sup>1</sup>认为，把工业、商业和科学设备租赁所得收入列入特许权使用费定义是不可取的，可能导致对《经合组织示范公约》目标的曲解，甚至可能给双边税务条约谈判造成困难。随后，《经合组织示范公约》1992 年修订版从“特许权使用费”定义中删除了对设备使用和使用权的付款。

3. 根据 1983 年经合组织的报告，财政委员会审查了由来源国对工业、商业或科学设备租赁所得收入进行征税是否恰当的问题，并认为：

(a) 工业、商业和科学设备租赁所得收入的性质一般不同于第 12 条所涉及的特许权使用费本身；

(b) 《经合组织示范公约》第 12 条规定，在来源国对工业、商业和科学设备实行零征税，以避免来源国对其征税。因此，把工业、商业和科学设备列入特许权使用费定义，并不是暗指如来源国对特许权使用费征税，就应当对工业、商业和科学设备征税；

(c) 如把来源国对特许权使用费本身的征税扩大至工业、商业和科学设备的租赁收入，则将对这种收入的总额征税，可能导致有损出租人利益的过度征税。此外，来源国的征税可能无法在居住国完全抵免；

(d) 鉴于仅在无常设单位的情况下对总额征税，这种情况下的征税更为累赘；

(e) 将在被视为特许权使用费来源国的付款人居住国进行征税，即使设备并不在该国境内。

### 与技术服务征税的联系

4. 布赖恩·阿诺德为专家委员会第九届会议编写了题为“关于联合国示范公约有关技术和其他服务费用征税新条款的说明”的文件，<sup>2</sup>并在文件中探讨了技术服务费用征税问题。他认为，处理技术服务所得收入问题的办法之一，是允许来源国对来源国居民(以及在来源国境内拥有常设单位和固定基地的非居民)向其他国家居民的技术服务提供的所有付款进行征税。这种待遇与第 12 条规定的特许

<sup>1</sup> 见 [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-2-the-taxation-of-income-derived-from-the-leasing-of-industrial-commercial-or-scientific-equipment\\_9789264175181-95-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-2-the-taxation-of-income-derived-from-the-leasing-of-industrial-commercial-or-scientific-equipment_9789264175181-95-en).

<sup>2</sup> 见 [http://www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5\\_Services.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5_Services.pdf).

权使用费的待遇相类似。来源国应有权对技术服务付款总额征税，而税率则应通过缔约国之间的双边谈判商定。提出的可能办法之一，是对第 12 条进行修订，以便把技术服务费用作为特许权使用费对待。另一办法，实际上也是委员会选择的办法，就是针对技术服务费用制订一项单独条款。

5. 成立了服务征税问题小组委员会，由 Liselott Kana 协调，负责处理以下事项：

“小组委员会负责以总体和宽泛方式处理服务征税问题，并就技术服务条款案文向 2014 年第十届会议提出措辞建议，包括不同办法，来处理技术服务费用征税这一具体问题。”<sup>3</sup>

6. 鉴于这项有关服务的工作，有必要在拟议的技术服务费用新条款中列入“技术服务”定义，并且/或者在评注中对技术服务的构成以及与第 12 条特许权使用费定义之间的关系进行充分讨论。也许还应专门表明在两个条款都适用的情况下，哪个条款具有优先地位。只有在两个条款出现税率等不同征税结果的情况下，才有这一必要。

#### “工业、商业或科学设备”术语的定义

7. 在 2011 年委员会届会有关更新《联合国示范公约》的讨论中，一名成员指出，第 12 条评注没有对“工业、商业和科学设备”的定义进行详细讨论，并认为如要保留这一规定，需要制订更为详细的指导意见，包括这项规定涵盖的范围，以及《联合国示范公约》其他条款涵盖的范围。

8. 联合国税务示范公约更新小组委员会协调员在答复中指出，小组委员会仅负责更新问题，起草这样一项解释不在其职责范围之内，但这一问题应作为重要问题提交委员会进一步审议。

9. 委员会不妨考虑如何开始就这一术语的定义起草进一步指导意见。

---

<sup>3</sup> 见 [www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm)。