

# 泛美卫星公司税案与跨国营业利润和特许权使用费的界分

苏 浩

(法学院, 北京大学, 北京, 100000)

**摘要:** 泛美卫星税案是我国遭遇的国际税法领域的一个典型案例。里面涉及到包括跨国营业利润和特许权使用费界分在内的诸多问题。本文从泛美卫星税案入手, 着重讨论了跨国营业利润和特许权使用费的界分问题。本文首先介绍泛美卫星税案的基本案情, 然后讨论跨国营业利润和特许权使用费界分纠纷的处理, 随后列举出国际社会解决跨国营业利润和特许权使用费界分问题的若干尝试, 最后得出笔者的结论。

**关键词:** 泛美卫星税案; 跨国营业利润; 特许权使用费界

**中图分类号:** D9 **文献标识码:** A

轰动一时的泛美卫星税案涉及到众多国际税收概念的界定, 并且在新兴科技服务行业涉税案件中深具标本意义, 因此受到国际组织和跨国公司的广泛关注。2002 年底, 北京市高级人民法院终审审结这起案件, 判决驳回美国泛美卫星公司上诉, 维持一审判决。至此, 这起曾受国内外有关各方关注的国际税收争议案终于划上了句号。

在案件尘埃落定之际, 对此案进行分析探讨不无裨益。笔者将以本案为切入点, 着重讨论跨国营业利润和特许权使用费的界分问题。

## 一、案情概要<sup>1</sup>

### (一) 事实

1996 年 4 月 3 日, 泛美卫星国际系统责任有限公司(下面简称为“泛美卫星公司”)与中国中央电视台签订了《数字压缩电视全时卫星传送服务协议》, 次年 10 月双方对协议进行了修改并签订了《修正案》。

双方约定, 泛美卫星公司向央视提供全时的固定期限的、不可再转让的压缩数字视频服务(服务范围包括太平洋地区(环太平洋服务)、非洲地区(非洲服务)、印度洋地区(南亚/中东服务)), 提供 27MHz 带宽合相关的功率所组成的转发器包括地面设备。泛美卫星公司只传送中央电视台的电视信号, 该电视台可以自己使用, 也可以允许中国省级以上广播电视台使用其未使用的部分。在泛美卫星公司提前许可下, 该电视台也可以允许非中国法人的广播电视台使用其未使用的部分来传送电视信号。泛美卫星公司的具体义务如下: 1, 在接收到中央电视台向其上行发射的信号后, 将其下行传输至指定的下行覆盖范围; 2, 同时利用位于美国的地面设施接收该信号, 收到后在美国将其进行制式转换, 然后上行至原告的其他卫星进行传输。3, 监视卫星在运行轨道的运行以及定位, 并对卫星的运行进行遥测、追踪、控制、操纵。4, 监视所有客户与其卫星的连接, 以保证对其某一个特定客户信号之传输不干扰其他客户信号的传播。

双方还约定：中央电视台向泛美公司支付季度服务费和设备费。央视向泛美公司交付每项服务的4个月的服务费和4个月的设备费作为订金，并于协议签订之后30日内支付。订金将用于支付服务期限的头3个月和最后1个月的服务费和设备费。为确保央视向泛美公司付款，协议还约定，为了确保中央电视台向泛美卫星公司支付服务费和设备费，央视将于1996年5月3日向泛美公司支付相当于196.1万余美元的保证金，保证金将在协议最后服务费到期时使用。协议还对服务期限等问题作了规定。

协议签订后，中央电视台按照约定向泛美卫星公司支付了定金和保证金，此后定期向泛美卫星公司支付季度服务费和设备费，总计约2200万美元。

1999年1月，北京市国税局对外分局在税务检查中认为，央视在支付上述款项时应当履行代扣代缴所得税义务，故作出了要求央视于1999年1月28日前申报缴纳相应税款的行政通知。泛美公司得知后，于1999年3月26日按已收款额的7%缴纳了外国企业所得税，并于1999年5月22日向国税局对外分局申请行政复议。8月23日对外分局作出复议决定，维持行政行为。泛美卫星公司遂对国税局对外分局提起行政诉讼。审理中，国税局对外分局于2000年6月26日撤销了此通知，泛美公司遂撤诉。

2000年6月30日，北京市国家税务局对外分局第二税务所作出了第319号《关于对中央电视台与泛美卫星公司签署〈数字压缩电视全时卫星传送服务协议〉所支付费用代扣代缴预提所得税的通知》（下简称为《319号通知》），认定央视与泛美公司签订的电视卫星传送协议所支付的费用，属于《中美税收协定》第11条、《外商投资企业和外国企业所得税法》第19条、国家税务总局《关于外国企业出租卫星通讯线路所取得的收入征税问题的通知》及国家税务总局《关于泛美卫星公司从中央电视台取得卫星通讯线路租金征收所得税问题的批复》确定的预提所得税征税范围。因此，泛美卫星公司应当按照包括订金和保证金在内的收入总额的7%缴纳税款。依照《外商投资企业和外国企业所得税法》第19条第2款、《税收征收管理法》第4条第2款的规定，税务机关要求央视履行代扣代缴的义务并将该决定内容告知泛美公司。

泛美卫星公司对此不服，向北京市国家税务局对外分局申请行政复议。该局经复议维持了《319号通知》。泛美卫星公司仍不服，故又将北京市国家税务局对外分局第二税务所作为被告、将央视作为第三人诉至市第一中级法院。

## （二）法律

本案涉及到的法律如下：《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》、《中美税收协定》、国家税务总局《关于外国企业出租卫星通讯线路所取得的收入征税问题的通知》等。

## （三）争点

本案中双方争议的核心问题是泛美卫星公司收到的是特许权使用费还是营业利润。<sup>2</sup> 解决这一问题是确定我国税务机关是否能向泛美卫星公司征收预提所得税的基础

北京市税务主管部门根据《中美税收协定》第11条第2款的规定，认定泛美卫星公司收到的是特许权使用费。使用的正确理解应该是利用某种客体的使用功能达到预期的目的。在《中美税收协定》的框架下，特许权使用应当包括有形财产的使用和无形财产的使用。这里的使用不一定是具体操作上的使用。中央电视台的使用对象包括卫星地面设备、卫星转发器以及带宽。中央电视台利用不为中央电视台有形占有的泛美卫星公司设备的使用功能达到预期目的是特许权使用的一种。同时，卫星转发器具有传播信号的使用功能，中央电视台需

要利用泛美卫星公司卫星转发器这一使用功能，使其信号被传播至太平洋等地区。每个转发器的部分带宽均可以被独立地用于传播信号。根据《协议》的规定，在正常情况下，卫星中指定的转发器带宽只能用于传播该电视台的电视信号，即这些指定带宽的使用权为该电视台专有。带宽是卫星系统提供的，电视台有权使用带宽应视为有权使用卫星系统。中央电视台对于带宽享有独享使用的权利，事实上也构成了对于该卫星带宽的占有。所以，电视台是卫星地面设备、转发器以及带宽的使用者，支付给泛美卫星公司的费用属于特许权使用费。由于我国和美国都是以特许权使用地为特许权使用费来源地，所以应在中国纳税。《中美税收协定》规定对特许权使用费征收 10% 的预提税，考虑到折旧等因素，对固定资产的价值 7 折计算，所以对泛美卫星公司征收 7% 的预提所得税。

而泛美卫星公司的观点与论证如下：1，“使用”应该理解为积极主动的活动。泛美卫星公司耗费了巨资设计和发射卫星并安装、运营和维护地面设施。为了运营其卫星系统和有关地面设施，其人员又进行了连续检测。同时，在整个信号传输过程中，全部设施完全由泛美卫星公司独立操作使用，而中央电视台无权且未实际使用原告的任何设施。设备本身不能完成泛美卫星公司据以向中央电视台收款的业务。所以泛美卫星公司才是卫星的使用人，中央电视台只是占用了—个特定的指配频率。2，《协议》性质的认定应以合同法为依据。《中美税收协定》第 11 条三款特许权使用费定义中“使用或有权使用工业、商业、科学设备”而获得的款项是指租赁合同下出租有关设备而获得的收入。而租赁合同的主要法律特征是租赁物的交付，即有物占有，使用权转移。《协议》约定由原告通过操纵使用其位于外层空间及美国的地面设施，为他人提供传输服务。在该过程中，未发生任何设施的占有和使用权的转移，不符合租赁合同的特征。故原告的收入不属于租金，也不符合《中美税收协定》第 11 条三款特许权使用费定义中“使用或有权使用工业、商业、科学设备”而获得的款项。3，根据《中美税收协定》第五条和第七条规定，认为收到的是营业利润。因为这个收入是靠常年不断的工作取得的积极收入，应当归入营业利润。同时泛美卫星公司在中国没有设立常设机构，故根据《中美税收协定》第七条不应在中国纳税。

#### （四）判决

市第一中级法院经审理，于 2001 年 12 月 20 日判决维持了被告第二税务所的《319 号通知》，驳回了泛美公司的其他诉讼请求。<sup>3</sup>在判决中，法院指出：“根据《协议》约定，在正常情况下，卫星中指定的转发器带宽只能用于传输第三人（指中央电视台）的电视信号，即这些指定带宽的使用权为第三人专有。带宽是由卫星系统提供的，第三人有权使用带宽应视为有权使用卫星系统。所以第三人为此支付给原告的费用属于《中美税收协定》第 11 条特许权使用费中有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的款项”，“卫星传输信号需要通过人员对地面设备的操作来完成，人员的操作服务是为了保障卫星系统的正常运行，事先传输信号的使用功能。虽然双方签订的是服务协议，由原告（指泛美卫星公司）通过技术人员操作其各地面配套设施来提供服务，但这种服务是从属于第三人有权使用原告卫星系统的，且《中美税收协定》第 11 条未明确有权使用工业、商业、科学设备应限定为实际占有操作有体物，故原告认为第三人未实际操作使用其卫星设备，不能构成使用或者有权使用工业设备，原告的收入是由于提供服务而取得的积极收入，应属于营业利润等诉讼请求没有法律依据”。

一审判决后，泛美卫星公司不服，向北京市高级人民法院提出上诉，要求判决撤销一审判决，并依法予以改判。

北京市高级人民法院二审认为，税务机关认定泛美公司据此收取的费用属于《中美税收协定》第 11 条的规定。根据《外商投资企业和外国企业所得税法》第 28 条和《中美税收协

定》第 11 条的规定，对泛美卫星公司收取的款项征收预提所得税是合法的。原审判决认定事实清楚，适用法律正确，审判程序合法，故依法驳回泛美公司的上诉请求，维持一审判决。

## 二、跨国营业利润和特许权使用费界分纠纷的处理

### （一）问题的提出

跨国营业利润是指作为一国居民的纳税人取得的来源于居住国境外（即某个非居住国）的营业所得或者收益。

对于跨国营业利润，在纳税人的居住国和所得的来源地国之间没有签订避免双重征税协定的情况下，居住国政府依据其对居民纳税人的居民税收管辖权和来源地国政府基于来源地税收管辖权均可主张课税。

为了协调在跨国营业所得上居住国与来源地国征税权的冲突，目前各国彼此间签订的避免双重征税协定，都采用的《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》（下简称为《经合组织范本》）和联合国《关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》（下简称为《联合国范本》）第 7 条第 1 款建议的“常设机构原则”，即规定：“缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业的除外。企业通过常设机构进行营业的利润，可以在缔约国另一方征税，其数额应仅属于该常设机构的为限”。上述规定表明，避免双重征税协定通过这一协调原则，将跨国营业所得的来源地国一方的征税权限制在设有常设机构的条件下和界定在属于常设机构的利润范围内。这样在一定程度上和范围内（即不属于常设机构利润范围的跨国营业所得），避免了缔约国双方居民税收管辖权与来源地税收管辖权之间的冲突。<sup>[1]</sup>

然而，各国参照两个范本签订的避免双重征税的税收协定本身对于“利润”这一基本概念并没有作出专门的解释。经合组织税务委员会在关于范本第 7 条的注释中，对这一概念的内涵和范围也没有作出明确具体的界定说明，仅是指出“第 7 条和协定其他条款中使用的‘利润’一语，具有宽泛的涵义，包括在经营企业方面产生的各种所得”。<sup>4</sup>而且注释指出：“对于‘利润’的解释可能给公约的使用带来不确定性。如果一个企业的利润包括了按照公约其他条款应受不同对待的其他种类的收入，比如股息，那么应该明确这些利润是应当由股息那条支配还是受第 7 条支配”。<sup>5</sup>根据避免双重征税的解释规则，缔约国一方实施此类协定时，对未经协定本身明确定义用语，除上下文另有规定外，应当具有该缔约国关于使用本协定税种的法律所规定的含义。因此，在此类协定适用实践中，关于纳税人的跨国所得是否属于营业利润范围或者协定相关条款规定意义上的其他特定种类所得，原则上是由适用协定的缔约国一方依据国内有关概念进行识别认定的。但如果这种依据国内税法概念进行识别认定的结果，与税收协定的上下文有矛盾，则适用缔约国国内税法涵义进行识别认定应当受到限制。<sup>6</sup>

在缔约国的国内所得税法上，“利润”这一概念通常涵义宽泛，范围难以明确界定。因此，在避免双重征税协定的实践中，适用缔约国国内有关税法上的概念来认定纳税人的有关所得的性质，时常容易在纳税人，税务机关和法院以至缔约国之间产生所谓的“识别冲突”以及适用何种协定条款的分歧。<sup>7</sup>

特许权使用费属于跨国投资所得的一种。所谓投资所得是指纳税人将其资金、财产（包括有形或者无形的财产）和技术提供他人适用而取得的各种所得，主要包括股息、利息和特许权使用费三种。它是非居民纳税人在收入来源国没有设立常设机构的情况下取得的，或者是虽然设有常设机构，但这些所得按实际联系原则不能归属于常设机构。<sup>[2]</sup>投资所得与营业

所得相区别的主要方面在于投资所得的收益人不直接参与企业的经营管理活动，具有消极和被动性质。<sup>[3]</sup>

具体到特许权使用费的涵义，根据《经合组织范本》和《联合国范本》中第12条的规定，税收协定意义上的特许权使用费，“是指由于使用，或有权使用任何文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电广播或电视广播使用的影片、录音磁带在内的版权，任何专利权、商标、设计或样式、计划、秘密处方或程序作为报酬收到的各种款项；也包括由于使用，或有权使用工业、商业或科学设备，或有关工业、商业或科学实验的情报作为报酬收到的各种款项。”上述定义表明，税收协定意义上的特许权使用费，性质上是纳税人因提供各种财产或权利的使用权而收取各种款项，包括提供版权、商标权、专利权和专有技术所收取的使用费，也包括出租工业、商业、科学设备所收取租金以及提供工商、科技情报资料所取得的报酬。一般而言，特许权使用费的支付是与使用权的转让密切联系的。

值得注意的是，在理解特许权使用费概念时，应明确其概念不是穷尽性的，即处理上述列举到的有形或者无形财产权利的使用权转让收入外，还有可能包括其他有关财产的许可使用而产生的报酬。在这个意义上，各国国内税法上有关特许权使用费范围的规定，仍有补充参考适用的可能。总而言之，特许权使用费的重要特征在于它是围绕使用权的转让来进行支付的，作为供方的收益人保留了财产中的某些财产权利而不像销售货物（让渡货物所有权）那样毫无保留。

虽然从理论上讲，税收协定意义上的特许权使用费作为一种基于有关权利或者资产的使用权转让而获得收益，其与营业利润的区别是明确的，但是在国际税收实践中，由于交易情况的复杂和多样，特许权使用费与利润的界分并非明显清晰而经常产生纠纷。这需要结合有关交易的具体情况具体分析认定处理。

## （二）跨国营业利润和特许权使用费界分纠纷处理中应考虑的具体情况

### 1. 费用的支付是否与使用权转让相关

应该把握住特许权使用费的支付是与使用权的转让密切联系这一本质特征。凡是与使用权的转让密切联系而支付的费用通常可以认定为特许权使用费，而与此无关的多为营业利润。

至于“使用”的涵义，是仅指实际操作上的有形的使用还是既包括有形使用还包括无形使用，则要看双边税收协定的规定。如果没有这方面的规定，则要看当事国的法律规范。如果当事国法律也没有对此问题进行规范，则要运用当事国一般的民法理论对“使用”进行界定。

这里要注意的是，不宜扩充“使用”的涵义，避免把民法上的“使用”与生活中的“使用”混淆起来。比如，依照我国的传统民法的理论，使用是以对物的占有为前提的，因此享有物的使用权能必同时享有物的占有权能。<sup>[4]</sup>而占有是指对物有事实上管领力的事实。所谓对物有事实上管领力是指对于物得为支配，并排除他人的干涉。是否有事实上的管领力要依社会观念及斟酌外部可以认识的空间关系及时间关系予以认定。从空间关系上看，如人与物已有场所上的结合关系时，即通常认为该人对于该物有事实上的管领力。从时间关系上看，人和物在时间上须有相当的继续性结合关系，其仅具短暂性，不成立占有。而在我们生活中的“使用”是指为了让人员、器物、资金为某种目的服务。所以说，我国民法上的“使用”是指一种基于占有之上的有形的使用，而生活中的“使用”比这个意思要广的多。这样看，某种无形使用所得的收入按我国的民法理论不算是“使用”所得，应归入营业利润而不是特

许权使用费。

在实践中，经常出现以各种名义的“技术费”、“服务费”、“设备费”等。对于这些费用，不应被其表面的称谓所蒙蔽，而应该从其与“使用”的联系上确定其性质归属。

## 2. 双方签订合同的定性

在实践中，双方当事人签订的合同的定性，直接影响收入究竟是特许权使用费还是提供某种专业性服务而获得的营业利润的判断。比如，将合同判定为技术转让合同，则所得的收入为特许权使用费；将合同定性为一般的服务合同，则所得的收入为营业利润。所以对合同进行正确定性是区分营业利润和特许权使用费的前提条件。

但是，合同的定性一般比较困难。按照一般的原理，在纯粹提供专有技术使用权的合同中，一般出让人只是将其技术传授给受让人，使受让人能够自由的使用该项未公开的特定技巧和经验，通常出让人不参与受让人的生产经营活动，也不保证受让人的实施该项专有技术应取得的经营成果。而在专业性的服务合同中提供服务的一方往往承担义务运用其专业技能经验，甚至是某种专有技术，独立完成另一方服务的工作，而且合同通常含有关于这种服务应达到的效果条款。因此，在实践中确定合同的性质要根据合同的内容条件判定交易的标的是某种专有技术知识或经验的传授，还是一定质量服务的提供。如果是前者，就是技术转让合同；如果是后者，就是一般的服务合同。在既有专有技术的传授又有技术服务提供的混合合同情况，如果合同中分别规定了专有技术和技术服务的相应定价，则对各部分取得的对价报酬应适用相应的协议条款处理。在合同未分别规定各部分相应对价的情况下，原则上应按合同中有关技术的许可使用和技术服务提供的比例，对供方取得的报酬总额进行分解。但是混合合同中专有技术的许可使用或有关技术服务部分的内容构成合同中最重要目的，而另一部分内容仅是辅助性或大部分是不重要的，这种情形下可以将合同定性为满足主要目的的合同，从而对合同报酬的总额按主要内容应适用的税收待遇处理。

## 3. 有形财产租赁和无形资产许可使用常设机构的认定以及可归属于常设机构利润的确定

常设机构原则是国际税收协定中用以协调居住国和来源地国在跨国营业利润征税权的标准。其含义是：“缔约国一方企业取得的营业利润应仅在该国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构所取得的营业利润除外；如果该企业通过设在缔约国另一方境内的常设机构进行营业，其利润可以在另一国征税，但其利润应仅归属于该常设机构的为限。”<sup>[5]</sup> 缔约国一方企业如果通过其设立在缔约国另一方的某种固定营业场所，将其工业、商业或科学设备、建筑物等有形财产，以及专利、商标和专有技术等无形财产出租或许可给第三方使用，这种出租或者许可交易方式一般都会使该固定营业场所所构成税收协定意义上的常设机构，从而使交易产生的有关租金或（其他）特许权使用费收入被认定为属于该常设机构的营业所得范围，使用协定中有关营业所得的条款可由常设所在地的缔约国另一方征税。如果缔约国一方企业出租或许可上述有形和无形财产给缔约国另一方企业使用，但并未为此租赁许可交易在缔约国另一方设立固定营业场所并通过此种营业场所安排进行上述交易活动，只要有关交易合同内容仅限于这些有形或者无形财产的单纯租赁或许可使用，这种情形下出租或转让使用的无形财产和无形财产本身并不构成出租人或许可方在缔约国另一方境内的常设机构。有关租金或特许权使用费收益的课税协调应按税收协定中关于租金或特许权使用费所得的特别条款处理，不适用有关营业所得的常设机构原则。

但是，国际设备租赁和技术许可交易中往往涉及出租方或许可方在出租设备或转让无形财产使用权的同时，还要派出有关人员参与承租方或者受让人使用有关设备或者技术的工作活动。此时，判断这种交易情势是否构成常设机构的标准在于出租方或者许可方是否参与了

承租方或被许可方的直接经营决策活动。如果出租方或者许可方所派出的人员是在承租方或者或者被许可方的指示和控制下从事有关设备操作、维护或技术的解释指导工作，不参加有关设备和技术的经营决策，同时租金或者（其他）特许权使用费也是按照交易合同事先确定的固定金额支付，出租人或者许可方并不分担设备或者技术使用中的经营风险。这种情况不构成在另一方有常设机构。但如果出租方或者许可方所派出的人员参与了参加有关设备和技术的经营决策，或者直接在出租人或者许可方的指示或者控制下从事有关设备或者技术的操作、维护或者指导工作，或者有关租金或者（其他）特许权使用费的计算支付与承租人或者被许可人使用租赁物或者技术的经营效益联系，这些因素使得出租人或者许可方的活动具有了经营决策的性质，所以应该认定这些活动构成了出租人或者许可方在另一方境内设立的常设机构。<sup>[6]</sup>

在可归属于常设机构的利润范围的确定问题上，中国和绝大多数国家在双边税收协定中普遍采用的是《经合组织范本》所建议的“有实际联系原则”。根据这一原则，缔约国一方企业来源于缔约国另一方境内的各种所得中，只有那些通过常设机构的活动产生的利润利益和与常设机构有实际联系的各项所得，才应确认为属于该常设机构的利润范围并可由常设机构所在地的缔约国另一方优先课税。各国之间的税收协定和两个范本的有关条款本身并没有对“有实际联系”作出进一步的界定，两范本注释也对此问题缺少说明。因此，在有关税收协定本身未加解释的情况下，有无实际联系取决于缔约国国内税法的规定或者使用协定的缔约国税务当局或者税务法院的解释。一般而言，如果产生有关特许权使用费、租金等的有形或者无形财产是常设机构直接拥有的营业财产，或者常设机构实质参与了产生有关所得的项目经营和监督管理活动，则应当认定这种所得与境内设立的常设机构有着实际联系。

#### 4. 一个特殊问题：租金的性质

在1977年《经合组织范本》中，出租工业、商业、科学设备所取得租金是包括在特许权使用费之中的。但是，1992年修改的《经合组织范本》第11条第2款对特许权使用费的范围有所修改调整，即将其中有关出租工业、商业、科学设备所取得租金收入，从特许权使用费的概念范围中剔除。这一修改是基于经合组织税务委员会1983年关于设备租赁问题的研究报告作出的结论。因为这类有形财产的租赁收入，与专利、商标等无形财产的使用费不同，其中含有融资成本、折旧等费用因素，而且有形财产的使用权在同一时期内只能提供给一个承租人使用，而不像无形财产那样可以同时授予几个被许可人使用。因此，将此类设备租赁的租金所得视为营业所得处理比较妥当。<sup>[7]</sup>《经合组织范本》是一个范本，仅有建议的效力，但其启示作用不容忽视。

在电子商务蓬勃发展的背景下，经合组织下设的一个技术咨询小组作出一份报告。在报告中他们认为数字产品由于其无形性而不属于特许权使用费的范畴之中。相对应的，计算机硬件的租赁收入属于特许权使用费范围内。<sup>8</sup>

总之，租金到底属于营业利润还是特许权使用费，关键要看国家之间的税收协定对于租金如何定性。很多国家间的税收协定仍保留了将使用或有权使用工业、商业或科学设备所得收入（即租金）纳入特许权使用费范畴之中的内容。在此基础上产生的租金收入当然应当优先使用税收协定的内容而纳入特许权使用费之中。

#### （三）泛美卫星公司税案再分析

在“使用”的认定上，法院在《中美税收协定》以及中国国内法律未对“使用”作出明确界定的情况下，认定“使用”可以脱离实际的占有而限于实际操作。我对此不能同意，因为这一分析符合的是生活中使用的涵义，而不构成我国民法意义上的使用。分析如上所述。

在双方合同的定性上，法院做了回避但还是确定了收到的款项是特许权使用费。而我认为不分析是否构成租赁合同是不合适的，因为这是确定收入性质的必要一步。至于是否构成租赁合同，我认为不构成。原因如下。

首先，按照《合同法》第 212 条的规定，租赁合同是出租人将租赁物交付承租人使用、收益，承租人支付租金的合同。而按照刚才的分析，不构成民法上的使用。进而不能认定构成租赁合同。

其次，双方合同的目标是提供一种特别的服务，其主要目的是传输电视信号而不是租赁使用转发器。换句话说，即使构成租赁的话，其目的也不是单纯租赁转发器，而是传输电视节目。而传输电视节目应当作为一种服务合同。值得注意的是，国外在确定“工业、商业或科学设备”这一租赁合同的标的物时，明确指出：使用卫星是一种服务，而不是租赁。只有在对卫星的指引控制，如导向、引导，完全移转给使用人的情况下才不是服务。<sup>9</sup>

一个看起来可以支持租赁合同说的理由在于协议中的“转租”条款。协议中规定经泛美卫星公司提前许可，中央电视台可以允许其他电视台使用其未使用的部分，这符合租赁合同中有关转租的规定。<sup>10</sup>但是，符合租赁合同的某个特征仅仅是租赁合同的必要条件，而不是推断构成租赁合同的充分条件。我认为这种传输电视节目服务合同的无名性可以解释它具有多种合同的特点。但是其服务合同的性质是确定的。

综上所述，我认为一审法院对于“使用”的定性错误，并回避了合同性质问题。本案中中央电视台不构成对于卫星转发器的使用，而且从性质上看合同不是租赁合同而是服务合同，所以泛美卫星公司所得的收入不是特许权使用费收入而是营业利润。虽然《中美税收协定》将租金纳入特许权使用费范畴之中，但泛美卫星公司所得的收入仍然应当按照有关营业利润的规定课税。

#### （四）界分问题的实质

以泛美卫星公司税案为表现的跨国营业利润和特许权使用费的界分之争，表面是收入种类的确定问题，深入一点是合同的定性问题，而实质上是有利于发达国家居民税收管辖权和有利于发展中国家的来源地税收管辖权冲突的问题。

广大发展中国家，由于国内信息产业和技术基础相对落后和薄弱，在目前和今后相当长的时期里都会处于高技术、服务净进口国的地位。在这种情况下，发展中国家如何合法的维护国家税收主权，保护国家税收利益是非常重要的。我国也面临着这一挑战。

### 三、国际社会解决跨国营业利润和特许权使用费界分问题的若干尝试

在文章第二部分所做的讨论仅仅是出现了跨国营业利润和特许权使用费界分纠纷问题之后的处理方法，而不是彻底解决界分问题的途径。应该说，国际社会从各自的利益出发，提出了不同的关于跨国营业利润和特许权使用费界分问题的解决方案，希望能否比较彻底的（如果不是一劳永逸的话）解决这个问题。

#### （一）技术、服务净进口国：扩大特许权使用费的定义

一些技术、服务净进口国如澳大利亚从其自身利益出发，主张扩大特许权使用费的定义，保护电子商务环境下以及跨国公司活动下不断受到严重侵蚀的税基<sup>[8]</sup>，从而更好的维护国家的财政利益。澳大利亚的绝大多数跨境交易涉及到技术、产品、服务的进口及相应的货币输出，因而扩大的特许权使用费定义更符合其利益。扩大特许权使用费定义的方案并没有全盘否定传统的所得分类规则，而是在传统所得分类规则的框架下，对其部分规则作出相应调整，

使其适应电子商务的发展。

这种尝试适应了澳大利亚在跨国电子商务活动中处于技术、服务净进口国的国情。但存在一些问题。比如，电子商务的蓬勃发展导致了非中介化现象，即减少了对于经验丰富的在税法上负有代扣代缴义务的、易于确认得、能加以监督的中介机构的需要；而另一方面，由于电子商务极大的降低了参与国际贸易所需的资本成本，这可能导致小企业甚至是个体贸易商参与国际贸易的数量大增。这些参与者经验相对不丰富，使得创设某种制度以确保实质性的（税务）执行变得极为困难。<sup>[9]</sup>这一方案仅代表一种类型国家的市场，难以在国际上获得一致的看法，因此不太可行。

## （二）发达国家：对特许权使用费免除在来源地征税

虽然大部分国家和我国一样采取了对特许权使用费征税的做法，但也有些国家根据本国具体情况，对特许权使用费免除在来源地征税。这样的国家有德国、奥地利、瑞典、卢森堡、荷兰、挪威、丹麦等。<sup>[10]</sup>此外，还有些国家在缔约国双方均许可的条件下，对某项投资所得由缔约国某一方独占征税权。如美意、美法、美英、新加坡与比利时、奥地利与挪威、芬兰与荷兰、英法等签订的双边协定中都规定对特许权使用费相互免除在来源地征税，仅由纳税人居住国征税。

能够接受对某项投资所得放弃征税权做法的国家大多数为发达国家，因为发达国家之间投资的数量、规模以及技术的相互提供大体上是保持一致的，所以由某一方独占征税权所带来的税负收益变化大致对等。特别是在《经合组织范本》中对特许权使用费规定由居住国独占征税权，因此许多发达国家之间都规定对特许权使用费仅由纳税人居住国征税。

这种安排使得特许权使用费与营业利润的区分变得意义不大。因为，非来自于来源地国常设机构地特许权使用费和营业利润都是仅由纳税人居住国征税的，这一问题成为了国内税法的问题，而不存在国家间争夺税收管辖权的问题。因此，这种安排是一种解决界分问题的思路。

但是，广大发展中国家一般是不能接受这种做法的，因为发达国家与发展中国家之间的投资往来和引进技术的程度一般是极不对等的，收入来源地多为发展中国家，在与发达国家签订双边协定时，发展中国家一般都不轻易放弃对某项投资所得的征税权。我国在双边协定中，都确定了来源地征税的原则，并一直坚持这一点。

## （三）国际组织：经合组织《范本第 12 条的注释关于软件支付的修订》

在计算机技术的迅速发展背景下，作为计算机软件对价的款项是否是特许权使用费的问题变得愈发重要了。经合组织以计算机软件交易为突破口，对国际所得分类规则进行了适当的调整。这就是经合组织《范本第 12 条的注释关于软件支付的修订》<sup>11</sup>，其中涉及到特许权使用费和营业利润的界分问题。

文本指出：“涉及计算机软件转让的交易中所收取的支付款项的性质取决于受让人根据关于程序的使用和利用的特定安排所取得的权利的性质”，并且对于构成特许权使用费所得的计算机软件交易的情形以及构成营业所得的计算机软件交易的情形做了区分。其中为了取得部分著作权权利而支付的款项（出让人未完全让渡其著作权），在报酬是为授予以某种方式使用程序（此种方式在没有此许可的情况下将构成对著作权的侵犯）的权利而支付的情况下，将构成特许权使用费。某种软件交易中所取得的关于著作权的权利限于用户操作程序所必须的那些权利时，支付款项的性质被视为营业所得而适用国际税收协定第 7 条。至于某些特殊的计算机软件交易（软件工作室或程序员同意提供程序依据的思想和原则的信息，如选

辑，算法或者编程语言，或编程方法）下的支付款项在其表示使用或有权使用秘密配方或者无法单独受著作权保护的有关工业、商业或者科学实验的情报的程度上，可能被视为特许权使用费。

经合组织《范本第 12 条的注释关于软件支付的修订》作为国际组织的文件，影响巨大。其在国际税收法律实务中的意义如下：

（1）它严格遵循了税收中性原则，在作出判断时强调对交易涉及的实体权利的分析而将交易的形式视为不相关的因素，因而具有处理现有的及将来可能发明的数字化信息的交易和所得的分类问题的弹性。而弹性正是电子商务征税途径的必需因素。因此修订符合国际社会普遍达成的对电子商务课税途径的弹性要求。

（2）修订的出台表明，在电子商务所得分类问题上，已不局限于一国所采取的单边措施，国际间已达成了共识，并寻求协调一致的解决方法。国际间共识和国际间协调一致采取的措施而且较之于单边措施，其更可有效避免因后者的不一致导致的国际双重征税。另一方面，尽管修订是对 OECD 税收协定范本的注释，而非对现行有效的国内法或国际税收协定作出的，但鉴于范本的规定在全世界范围内的认同及其并入大多数双边协定这一事实，对范本规定的注释事实上已成为对现有税收协定解释和应用的广为接受的指导原则，因而此次修订同时也表明了电子商务所得分类问题的研究不再停留在“纸上谈兵”的“务虚”阶段，而已发展到涉及采取实质性国际间协调措施的“务实”阶段。

（3）它虽然只是适用计算机软件这一类型的数字化信息的交易，但会对彻底解决所得分类的规则的应用问题（如特许权使用费和营业利润的界分）产生深远的影响。特别是这一修订所体现的指导思想和原则很有可能继续体现在未来协定范本中。各国，直接或者间接的，实际的或者潜在的，都会受到影响。

#### 四、结论

前面结合泛美卫星公司税案讨论了跨国营业利润和特许权使用费界分问题的产生、纠纷出现后的处理方法并介绍评价了国际社会为解决该问题而作的若干尝试。应该说，跨国营业利润和特许权使用费界分问题是居民税收管辖权和来源地税收管辖权冲突的具体体现。它的产生有着深刻的经济政治背景。对于我国这样一个发展中国家，特别是技术、服务进口大国，坚持来源地管辖权，厘清跨国营业利润和特许权使用费，维护国际税收主权和税收利益是非常重要的。但是问题是要掌握好一定的策略和方法。

在泛美卫星公司税案中，我国法院在“使用”的认定等问题上的处理是值得商榷的。这反映了我国在处理跨国营业利润和特许权使用费界分问题缺少必要的准备。比如，我国和外国签署的税收协定未对“使用”等问题作出明确界定。如果通过努力在与美国的税收协定中明确将“使用”的涵义扩展到不必实际操作的无形使用上，那么会相对容易的确定这笔费用是用于使用权的转移，这样在费用的定性上会更有说服力，判税务机关胜诉的理由也会更充足一些。在坚实的法律基础上维护国家税收利益才符合法治的精神。

在全球经济迅猛发展，技术、服务贸易在国际贸易中的比重越来越大的情况下，跨国营业利润和特许权使用费的界分仅仅是跨国所得分类面临问题中的一个。在对所得进行分类定性、适用国际税收协定所得分类规则以及签订或修订国际税收协定时，中国应当坚持发展中国家的立场，坚持税收中性原则，保持所得分类和定性规则的弹性，特别要对国际税收协定在国内适用的特殊问题作出明确规定。同时我国在制定具体方案时，应努力寻求并推动国际共识的达成。如中国可以非成员国身份参加经合组织关于电子商务国际税收问题的讨论，凭

借中国作为电子商务净输入大国的地位及有关双边税收协定缔约国的地位，施加影响，表明自己的政策立场。更重要的是，中国应加强与同处于净输入国地位的广大发展中国家的合作，避免接受少数发达国家先声夺人制定的以其利益为基准不利于广大发展中国家利益的既定国际规则，在联合国积极参与推动国际社会信息时代国际税收规则的制定活动，促进国际社会形成公平合理的国际所得税收制度。

#### 参考文献

- [1] 廖益新. 国际税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2001. 171.
- [2] 张智勇. 国际税法[M]. 北京: 人民法院出版社, 2002. 23.
- [3] 同[1]253.
- [4] 梁慧星, 陈华彬. 物权法[M]. 北京: 法律出版社, 1997. 114.
- [5] 王泽鉴. 民法物权(二)用益物权·占有[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2001. 155.
- [6] 同[1]186.
- [7] 同[1]276.
- [8] 朱炎生. 经济全球化与国际税法的发展趋势[J]. 涉外税务, 2001(4): 34.
- [9] 蔡庆辉. 跨境电子商务国际税收协定适用问题——对所得定性问题的思考[J]. 税务与经济, 2001(2): 8.
- [10] 杨柳. 跨国投资所得税规则的国际比较与借鉴[J]. 涉外税务, 2001(1): 49.
- [11] 陈延忠. 电子商务对跨国所得分类问题的挑战及其回应[J]. 涉外税务, 2000(11): 30.

## **PASC Case and Differentiation between Transnational Business Profits and Royalties**

SU Hao

(Peking University, Beijing, China 100000)

**Abstract:** The Pan-American Satellite Corp. (PASC) Case is a typical case, which China encountered in the field of international tax. It is focused on the identification of several important concepts. A case in point is the differentiation between transnational business profits and royalties. The article, first of all, makes a brief introduction of this tax case. Then the article discusses the settlement of disputes arising in the differentiation between transnational business profits and royalties. After examining several plans to solve the differentiation problem, the author draws a conclusion.

**Key words:** PASC Case; transnational business profits; royalties

收稿日期: 2004-03-15;

作者简介: 苏浩, 北京大学法学院法学硕士研究生。

---

<sup>1</sup>北京市第一中级人民法院(2001)一中行初字第168号行政判决书。

<sup>2</sup>当然争议问题还包括本案是否应当使用国际通用的原则和“惯例”(包括外国法院有关这类问题的判决)等。由于本文着重讨论特许权使用费和营业利润的界分问题,故对其他问题不作涉及。对于其他争议问题可以参考刘怡:《ABC卫星公司税收案例分析》,载《涉外税收》2003年第1期,第52页。

<sup>3</sup>北京市第一中级人民法院(2001)一中行初字第168号行政判决书。

<sup>4</sup>经合组织范本第7条注释第32段。转引自Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions 469 (Kluwer Law international, 3<sup>rd</sup> ed.1997)。

<sup>5</sup>经合组织范本第7条注释第33段。转引自Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions 469 (Kluwer Law international, 3<sup>rd</sup> ed.1997)。

<sup>6</sup>比如根据我国《个人所得税法实施条例》第8条第1款第2、3项有关“生产、经营所得”的规定,个人取得执照从事办学等专业技术性服务所获得收入属于营业所得,应适用税收协定中有关营业利润课税协调中的常设机构原则来确定中方是否有权征税;而按照我国有关税收协定的规定这一部分收入明显属于税收协定意义上的个人独立劳务所得,应适用税收协定中有关跨国个人独立劳务所得课税协调中的规定。此种情形下,适用税收协定中有关营业利润课税的规定是明显错误的。

<sup>7</sup>这方面的案例有Director-General of Inland Revenue v. Euromedical Industries Ltd (1983), 2M. L. J. 57等,转引自廖益新主编:《国际税法学》,北京大学出版社2001年版,第173页。

<sup>8</sup>Richard E. Andersen, OECD Initiatives Focus on Treatment of E-Commerce Transactions Under Income Tax Treaties, Fall Issue Journal of Taxation of Global Transactions, 2001.

<sup>9</sup>Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions 802 (Kluwer Law international, 3<sup>rd</sup> ed.1997)。

<sup>10</sup>《合同法》第224条1款规定,承租人经出租人同意,可以将租赁物转租给第三人

<sup>11</sup>OECD, REVISION OF THE COMMENTARY ON ARTICLE 12 CONCERNING SOFTWARE PAYMENTS,1998,9,29.