

## “技术使用费”还是“营业利润”？

作者：俞卫锋 / 陆易

2009年末，国税总局颁布了国税函[2009]507号(“507号文”)，就税收协定特许权使用费条款对技术服务费的适用性问题作了阐述。2010年初，国税总局下发了国税函[2010]46号(“46号文”)，就技术服务费如何适用税收协定作进一步阐释。技术服务费的支付普遍存在于跨境交易中，507号文和46号文对于技术服务费税务处理的新规定，将从税务、外汇和海关等方面影响跨境技术许可的交易结构。本文单就两文件颁布后，跨境技术许可涉及的技术服务费如何征税以及后续可能存在哪些相关问题作简要探讨。

### 技术服务费征税问题新规定

#### ➤ “特许权使用费”的界定

税收协定中的特许权使用费一般指一国居民将其无形财产或有形财产特许给缔约国另一方居民使用而收取的费用。对于许可技术同时提供辅助技术服务的合同，按照 OECD 范本注释，可以按照许可是否构成合同主要目的判定特许权使用费条款是否适用于技术服务费。根据 507 号文以及 46 号文，在技术许可过程中如许可方派人为该项技术的使用提供有关支持、指导等服务并收取服务费，无论是单独收取还是包括在技术价款中，均应视为特许权使用费。据此，我们理解，无论是国际税收协定还是中国内地税收立法中，对于跨境技术许可涉及的技术服务可以认为从属于技术许可，故所收取的技术服务费属于特许权使用费。

#### ➤ 507 号文和 46 号文的新征税规定

虽有上述判定，507 号文规定，如果技术许可项下的技术服务已导致许可方在中国内地有常设机构，则对服务部分的所得

If you would like an English version of this publication, please contact:

Lily Han: (86 21) 3135 8709  
[Publication@llinkslaw.com](mailto:Publication@llinkslaw.com)

如您需要了解我们的出版物，请与下列人员联系：

韩东红: (86 21) 3135 8709  
[Publication@llinkslaw.com](mailto:Publication@llinkslaw.com)

通力律师事务所  
[www.llinkslaw.com](http://www.llinkslaw.com)

## “技术使用费”还是“营业利润”？

应适用税收协定“营业利润”条款的规定。46号文进一步明确，在许可方构成常设机构且有关所得被认定与该常设机构有实际联系的前提下，对归属常设机构利润征收企业所得税及对相关人员征收个人所得税时，应将已按特许权使用费条款规定所做的处理作相应调整，即“营业利润”条款的适用优先于“特许权使用费”条款。

我们认为，上述规定的适用中，是否构成“常设机构”是解决“营业利润”和“特许权使用费”划分问题的关键。而判断许可人是否在中国内地构成常设机构，以及所得是否与常设机构有实际联系，应当根据中国内地税法和对外签署的避免双重征税协定确定。

### ➤ 对于技术服务费的新旧所得税处理原则比较

根据新规定，在许可方的技术服务活动构成常设机构的情况下，许可方应当就归属于常设机构的利润按25%的税率在中国内地缴纳企业所得税。在目前的税收实践中，税务机关倾向于对常设机构采取核定征收方式。根据国税发[2010]19号（“19号文”），非居民企业的核定利润率为15%至50%，且在税务机关认为非居民企业实际利润率明显更高时，有权根据更高标准核定非居民企业的应纳税所得额。19号文进一步规定，在非居民企业不能证明其提供技术服务发生在境外时，税务机关可视同服务全部在境内提供。基于此，有效税率可能达到12.5%，甚至更高。同时，外籍员工在中国内地工作期间还须申报缴纳个人所得税。

根据原来的规定，对于技术服务应认定为转让技术的组成部分，无论许可方派遣人员在中国内地工作期间的长短，均按照特许权使用费条款征税，即按照10%或税收协定下的优惠税率对该项服务收入征缴预提所得税。我们认为，新旧所得税处理规定下的税负比较还需纳税人根据实际情况计算后确定。

## 相关问题之探讨

首先，如上所述，507号文以及64号文改变了技术许可项下技术服务费的征税方式。这一改变要求税务机关和纳税人按照许可方派遣人员在中国内地的天数判断按照“营业利润”征税还是“特许权使用费”征税，增加了税务机关和纳税人对派遣人员的管理难度。由于税务机关被赋予“核定”征收的权力，新规定主要增加了纳税人的行政管理负担。

其次，技术许可费、服务费的支付普遍存在于跨国公司跨境交易中。在以往的经验中，税务机关为了征管方便，往往直接征收10%预提所得税（以及5%营业税），而不一定仔细研究“营业利润”和“特许权使用费”的性质和征税差别。507号文以及64号文的颁布是否将对税务机关征管方式产生影响，我们拭目以待。

再次，从外汇支付角度而言，技术许可费和服务费遵循不同的外汇管理程序。507号文以及64号文对于服务费用征税方法的新判定可能对于纳税人的外汇支付的操作产生影响。

## “技术使用费”还是“营业利润”？

最后，“特许权使用费”的估价一直受到海关的普遍重视，507号文以及64号文对于技术服务费用征税方法的新判定可能对于海关估计产生一定影响。

随着507号文以及64号文的颁布，跨国公司跨境技术许可和技术服务的安排可能需要根据实际情况作出一定调整，同时应密切关注后续税务、海关、外汇的规定和管理方式变更。

如需进一步信息，请联系：

上海	北京
<b>俞卫锋</b> 电话: (86 21) 3135 8686 David.Yu@linkslaw.com	<b>陈巍</b> 电话: (86 10) 6655 5050 - 1022 Way.Chen@linkslaw.com
<b>张明</b> 电话: (86 21) 3135 8777 Ming.Zhang@linkslaw.com	
<b>陆易</b> 电话: (86 21) 3135 8667 Clare.Lu@linkslaw.com	

本篇文章译自出版于 *China Law & Practice, April 2010* (《中国法律与实务》2010年4月刊) 上的同名出版物。