



doi:10.11835/j.issn.1008-5831.2015.06.018

欢迎按以下格式引用:朱一青,曾婧. 计算机软件著作权交易课税性质判定及其法律意义[J]. 重庆大学学报:社会科学版,2015(6):152-158.

Citation Format: ZHU Yiqing, ZENG Jing. Taxable nature about transaction of computer software copyright[J]. Journal of Chongqing University: Social Science Edition, 2015(6):152-158.

计算机软件著作权交易课税 性质判定及其法律意义

朱一青, 曾 婧

(重庆市九龙坡区人民检察院, 重庆 400039)

摘要: 计算机软件跨境交易产生的收入一般被认为是特许权使用费收入, 各国参考 OECD 税收协定范本的第 12 条签订税收协定, 对软件特许权使用费征税。但是, 国际贸易实践中对此费用性质的认定存在诸多争议。根据支付费用的不同目的, 软件交易费用有时也符合营业收入的构成要件, 适用 OECD 税收协定范本的第 7 条。因特许权使用费和营业收入的计税基础不同, 如果不能解决费用性质认定的问题, 就有可能引发滥用税收协定的避税问题。因此, 以立法目的为出发点, 考量国际贸易领域的利益关系, 对软件著作权费用征税性质作出更加明确的合理界定, 能够在保护本国税权与促进软件产业发展之间实现最佳平衡。

关键词: 软件; 著作权; 特许权使用费; 课税性质

中图分类号: C913.32

文献标志码: A

文章编号: 1008-5831(2015)06-0152-07

随着计算机技术日新月异的发展以及国际贸易交往的日渐频繁, 著作权软件跨境交易逐渐增多, 一方面带来了税收增长, 另一方面也不可避免地产生了软件交易费用定性问题。软件产业在信息技术快速发展的当代占有非常重要的地位。软件跨境交易也为资本输入国带来可观的税收收入以及相应的税收问题^①。如何区分软件交易费用的性质将会对缔约国征税依据、税基确定、税率选择等问题产生不同的影响。收入性质的界定会直接导致适用 OECD 税收协定范本中的不同条款, 软件交易通常会涉及的条款有第 12 条“特许权使用费”, 第 7 条“营业利润”, 第 13 条“资本利得”, 范本修订前还可能适用第 14 条“独立个人服务”(新范本已删除该条)^②。双边税收协定必须明确软件交易费用性质认定问题。

以印度一特许权使用费认定案为例, 位于印度的一家居民企业从事无线电信服务, 该企业与美国公司签订一项协议, 向美国公司购买软件用于在印度设立无线电信装置。印度公司认为支付给美国的该笔费用不构成特许权使用费, 美国公司的该笔收入不在印度征税, 因为美国公司并未在印度设立常设机构。但

修回日期: 2015-10-18

基金项目: 厦门大学中央高校基本科研业务费专项资金资助(2011221031)

作者简介: 朱一青(1985-), 女, 重庆市九龙坡区人民检察院助理检察员, 厦门大学法学院博士研究生, 主要从事知识产权和税法研究。

① For the economic importance of the software industry, see the reports of the OECD Directorate for Science, Technology and Industry (Committee for Information, Computer and Communications Policy) entitled Content as a new growth industry (14 May 1998) and The software sector: a statistical profile for selected OECD countries (27 January 1998).

② OECD Model Convention 条文中并没有替代条款。

③ India - Reliance Communications Ltd. v. DDIT, 6 September 2013 (Summary).

④ P. Raj Kumar Jhabakh. India: characterization of software transactions for tax treaty purposes - the Infrasoftware (2013) case. Bulletin For International Taxation, 2014, 68(4/5).

是印度税务当局认为,这笔费用构成特许权使用费,应当在印度缴纳预提税。该案争议焦点在于,这笔费用是否适用 OECD 税收协定范本第 12 条^③? 印度税务当局认为支付费用属于特许权使用费:这是软件著作权的固有权能;软件许可适用本国所得税法;根据印度和美国关于特许权和服务费的双边条约第 12 条,也应当认定为特许权使用费。但是,印度公司认为支付费用不属于特许权使用费,因为交易并非基于获得软件的目的,而是因为无线网络(硬件)没有软件无法运作;印度公司与美国公司合同的主要目的是建立移动电话网络而不是获得软件使用权;该软件仅与印度公司网络硬件相关,不是拆封软件(shrinkwrap software)。

这样的案件在世界范围内逐渐增多。德里高等法院针对美国企业从其印度分支机构收取的软件许可费用到底算是特许权使用费还是根据印度和美国 1989 年的双边条约认定为营业利润作出过判决^④。阿根廷和德国也针对软件交易性质签订了双边条约,讨论了软件的定义、特许权的性质、涉及软件的技术转让类型等^⑤。软件交易性质的难以认定主要是因为软件的程序性和著作权的无形性。上述案例存在争议也是因为软件交易是否转让著作权? 软件交易是使用权的转让还是所有权的转让? 承载软件的媒介的转让与软件转让的区别何在? 认定特许权使用费与认定营业利润有什么标准? 软件著作权转让性质认定的复杂性是否会导致避税现象增多? 诸如此类的问题都尚未明确。实际上,一般情况下,计算机软件的跨境交易被认为是特许权使用费,适用 OECD 税收协定范本第 12 条。但是根据支付费用的不同目的,费用的性质认定也随之发生变化,即软件交易费用到底是特许权使用费还是其他营业收入尚未在国际贸易中形成统一观点。

一、区分作为特许权使用费的软件支付形式的重要性

OECD 税收协定范本注释关于范本第 12 条有如下解释:只有针对著作权许可的软件交易费用才被认为是特许权使用费。一般情况下,资本输入国不承认这个限制条款,并认为特许权使用费仅指软件的许可使用,并不包含著作权的内容。OECD 税收协定范本注释并未对软件交易是权利许可还是权利转让作出明确规定。大多数缔约国都采取来源国和居住国分享征税权的原则(除非涉及到常设机构)。通常情况下,来源国采取预提税的形式对特许权使用费征税,征税范围一般限于条约约定。其他类型的收入,例如营业利润、资本利得等,则属于居住国的专享征税权范畴。税收协定范本通过影响国内税法,对软件交易征税起指引作用。目前,中国对外签订的税收协定都以中国 1996 年 2 月制定的税收协定工作文本作为范本^[1]。但税收协定却没能解决计算机软件交易的征税难题。区分作为特许权使用费的软件支付形式对软件课税有重要影响,需要从以下几方面来明确。

(一)明确软件的税收客体形式

特许权使用费是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作,包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的著作权,专利、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项,或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项^⑥。从上述定义中可以看出,范本制定当时软件并未广泛进入公众视野。随着计算机信息技术的发展,需明确软件作为何种税收客体才能将软件归入最合适的法律保护范畴。如何做到这点就成为各国税收协定需要解决的重要问题。如果将软件收入认定为营业利润,同时非居民企业在中国构成了常设机构,该所得就应缴纳 25% 的企业所得税;如果不构成常设机构,该所得在中国就不予征税。如果将软件收入认定为特许权使用费所得,非居民企业应按收入全额向中国缴纳预提所得税,一般情况下预提税率为 10%。显然,如果企业能够规避常设机构的规定,并将软件收入认定为营业利润,此笔收入就能免税。

(二)明确软件的属性

OECD 范本第 20 条第 2 款提到“任何文学、艺术或科学作品的著作权”。但是范本注释却认为软件不宜归入上述分类,因为软件既不是文学作品,也不是艺术或科学作品。大多数国家都通过著作权法保护软件,但是都未将其作为文学、艺术或科学作品,该分类不能涵盖软件的定义。波兰法庭没有将软件列入特许权使用费的概念范畴,因为波兰的著作权法并未对软件进行著作权归类^[2]。为此,OECD 建议成员国应该选择以下两个选项之一:在税收协定中专门规定软件著作权或在特许权使用费条款中取消文学、艺术和科学作品的分类。如果不采取上述办法,则将软件视为科学作品是最切合实际的选择^⑦。

^⑤Mirna S. Screpante. Cross-border software transactions from a technology importing country perspective: the case of the Argentina-Germany Income and Capital Tax Treaty (1978). Bulletin For International Taxation, 2013, 67(9).

^⑥See Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital Art 12.2.

^⑦See 13.1 of the Commentary on Art. 12.

(三)明确不同作品的预提税率

1990年美国 and 西班牙税收条约中对不同形式的作品规定了不同的预提税。文学作品预提税率为5%，科学作品为8%。西班牙最高法院认为软件是文学作品，因为按照欧盟法律，软件被作为文学作品进行保护^⑧。但是最高法院的做法遭到批评，因为欧盟法律并没有规定软件为文学作品，只是对其进行著作权保护。类似的案例也发生在美国、加拿大和澳大利亚^⑨。在这些国家，软件视为文学作品被著作权法保护，但这并不意味着软件就是文学作品。软件本身属性的模糊，导致软件收入性质认定更加困难。

(四)明确软件的法律保护形式

软件保护最普遍的形式是著作权法。所有经合组织国家中，除瑞士外，均将软件作为著作权作品进行立法保护^[3]。然而，软件是否也可以通过专利法进行保护？1998年后，美国开始大规模授予商业方法软件发明专利，并通过专利法保护软件，认为这并非扩大了专利保护客体的范围。毕竟放宽对商业方法软件授予专利的条件与放开专利保护的客体（如放开化学物质和药品）有着本质的区别：前者是对法律的理解，后者才是对法律的修订^[4]。美国的做法很快得到日本和欧洲的认同。欧盟准备制定一个指令通过专利法将计算机程序作为发明专利进行保护。著作权与其他保护方式并不相互排斥，即使计算机程序得到了专利法保护，著作权依然可以继续发挥作用。著作权法恰好可以弥补专利法无法解决软件盗版问题的缺陷。

二、国际税收协定对软件著作权征税的探索历程

OECD 税收协定范本倾向于保护居住国的征税权，资本输出国认可这个立场，但是资本输入国倾向于居住国和来源国分享征税权，这也是 UN 税收协定范本的宗旨。有关计算机软件收入的国际税收协定最重要的就是 IFA、OECD 和美国税法。这几部规范对软件收入性质的界定进行了探讨。

国际财政协会(The International Fiscal Association, IFA) 1988年就对软件征税问题进行了深入研究^⑩。1988年, IFA第42届会议专门探讨了计算机软件的征税问题, 并对其他技术转让征税问题也进行了研究。1958年在比利时召开的 IFA第12届会议上, Ashley发表了《国际视野下的专利、商标、外观设计收入征税问题》一文。1975年在伦敦召开的 IFA第29届会议上, Crowe发表了《商业秘密、专利、技术及其他无形资产和技术援助的进口与出口税收待遇》一文。1997年, 在新德里召开的 IFA第51届会议上, Lainoff与Vaish发表了《技术转让所得征税》一文。可见, IFA很早就开始关注无形资产跨境交易的征税问题, 并随着技术创新而不断深入研究该问题。

OECD 税收协定范本在 1992 年才开始对软件征税问题作出回应, 此前的版本均未涉及该领域。相比之前的版本, 1992 年的范本新增了第 12 条, 主要源于两个重要报告的推动: 一个是经合组织工商咨询委员会(BIAC)于 1987 年的开创性研究; 另一个是经合组织财政事务委员会于 1992 年颁布的建议修改范本第 12 条关于软件的规定^⑪。修改之后的 OECD 范本有两个重要的修订, 分别于 2000 年 4 月 29 日和 2003 年 12 月 28 日生效。2000 年的修订增加了新的内容, 并重新定义现有内容; 而 2003 年修订版中新条款则介绍了数码产品的收入特征。2003 年的修订源自电子商务 TAG 报告所产生的条约问题^⑫。目前, OECD 税收协定范本注释关于软件的规定集中在第 12 条到第 17 条第 4 款。

与 IFA 和经合组织的规则制定相比, 美国国内法对软件税收作出了明确规定, 美国国税局和财政部 1998 年发布了《涉及电脑程序交易分类的规定》(以下简称《规定》)^⑬。该《规定》具有美国法律一贯的创新性和开拓性^⑭。它详细讨论了不同软件交易的法律性质, 探讨了包含特许权使用费的软件跨境交易问题, 列举了 18 例不同情况下的软件交易。截至目前, 该《规定》是最先进的软件交易税收规则。OECD 税收协定范本第 12 条特许权使用费的规定深受其影响。尽管该《规定》被广泛认可和接受, 但它仍然没有摆脱被批评

^⑧See Directive 91/250/EEC of 14 May 1991 on the legal protection of computer programs and its implementation in Spain by Law 16/1993 of 23 December on the legal protection of computer software.

^⑨Baumgarten J A, Gorman R A Schwartz E J. United States: Copyright Law and Certain Tax Treatment of Software Transactions. Bulletin for International Fiscal Documentation, 1995:522, 523.

^⑩See the reports on Subject II. Tax treatment of computer software, in Cahiers de droit fiscal international, Vol. 73b. 42nd Congress of the International Fiscal Association, Amsterdam, 1988.

^⑪OECD, "The tax treatment of software" in Model Tax Convention: Four Related Studies. Paris: OECD, 1992, Vol. II at R(10) - 1.

^⑫Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E - Commerce, Tax Treaty Characterisation Issues arising from E - Commerce. Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1 February 2001.

^⑬US Treas. Reg. § 1.861 - 18 (Classification of transactions involving computer programs). There is a previous version from 1996. The 1996 regulations can be found at www.unclefed.com/ForTaxProfs/irs - regs/1996/reg25152.txt.

^⑭Karlin M J A, Smith B A. Computer Program Final Regulations. Journal of International Taxation, 1999(2).

的命运,该《规定》尤其被认为不足以应对电子商务的发展^[5]。

三、区分计算机软件交易性质的考量因素

为了区分软件特许权使用费(software payment as royalties)的支付类别,有必要区分与该分类相关或无关的问题。OECD、IFA 以及美国规定中,资本输出国应当在一定程度上达成国际共识,资本输入国持不同意见。总之,区分软件交易性质有助于明确软件课税问题。

(一) 不应当影响软件交易性质的因素

第一,软件种类。OECD 范本第 12 条注释 12.1 将软件定义为:“一个程序或一系列程序,包含着计算机运行过程所需的指令,既有其本身的操作程序(操作软件),也包括为完成其他任务所需的软件(应用软件)。”可见,操作软件和应用软件是两种不同的软件类别。操作软件是电脑运行的基础和必要软件,如 MS-DOS、Windows^⑤、Unix、Linux and Macintosh。操作软件通常置于计算机硬盘内,被称为捆绑软件。但是,操作软件也可以从计算机硬盘中分离出来。应用软件包含在执行具体任务中,如包含视频游戏、文字处理、图形设计和学习程序中。还有一种开源程序,即源代码无偿转让。另一个常见的区分是特定软件和标准软件。特定软件具备非常具体和特定的功能,因为该软件针对特定的客户,被称为定制软件。标准软件适用于广泛的客户,也被称为罐装软件、包装软件或现成软件。此外还有处于这两种类型之间的中间软件。中间软件为较小客户群量身定做,满足其特定要求。因为有这些区别,软件类型不应成为征税考虑的因素。在条约中,软件类别不是区分特许权使用费时考虑的因素。但是,在对软件交易征税时还需考虑两点:(1) 这类软件可能涉及相关税收,如增值税和关税^⑥;(2) 一些国家,特别是资本输入国,要重视区分软件收入类别。

第二,交易方式与报酬形式。软件可由任何有形介质传输,诸如盘、激光盘、光盘,甚至是写在纸上;也可以通过无形的介质传输,如网络。无论是交易方式还是报酬形式都不会影响税收协定中的软件收入征税特征。这些因素与特许权使用费的分类无关,正如国际上的“形式无关原则”(form irrelevance principle)所表述的含义。IFA、OECD 以及一些学者们认为,在条约目的下,交易方式和报酬形式与特许权使用费类别无关^⑦。此外,税收协定中特许权使用费的概念规定指“任何形式的支付”,从而确认了支付形式对特许权使用费的构成无影响。

(二) 影响软件交易性质的因素——交易的法律性质

与软件收入分类有关的唯一因素就是软件交易的法律形式。OECD 范本第 12 条注释 12.2 中提到:计算机软件转让交易中所收取报酬的属性,取决于在有关程序使用及开发的具体安排下受让方获得的权利的性质。因此,必须考虑计算机程序交易的不同形式,才能确定哪些构成特许权使用费。其前提是确认软件是如何在供需双方之间转让的。第 12 条注释 17.1 指出软件收入的主要特征是“辨别有关款项实质上的支付目的”。通过注释第 12 条和美国规定中的内容可以看出,软件交易中唯一可以被认定为属于特许权使用费范畴的交易行为是商业目的的软件著作权许可。这类交易与不包含任何著作权内容的软件许可不同,不会产生特许权使用费。资本输出国认可这项规则,承认两类交易的法律性质不同,但是资本输入国却认为两类交易均构成特许权使用费。资本输入国通过扩大特许权征收范围的方式,使其作为来源国能够获得更多的征税权^⑧。资本输入国的理由是,范本中的特许权使用费条款中提到的是使用或者有权使用“任何著作权”,而不是“任何著作权作品”。因此,如果使用软件不涉及著作权,则不产生特许权使用费,尽管软件受著作权法保护。

交易的法律性质由著作权许可的涵义和范围决定。财产许可包括财产的出租。许可要与出售和转让财产相区别。为了明确特许权使用费产生的时间,“转让”和“许可”必须清楚明确地定义。转让意味着转让人将财产转移给受让人,丧失其他所有权利。许可意味着许可人保留财产所有权,被许可人享有除所有权之外的其他权利。OECD 税收协定范本第 12 条注释认为,许可只是获得了著作权中的部分权利,并没有将全部权利转让。美国规定对软件特许权使用费作出了比 OECD 更明确的规定,对 OECD 注释的改进有借鉴意义。美国税法已经建立了具体规则(被称为“全部实体权利”测试)来解决这些问题。通过这个规则,只有一项财产的全部实体权利转让时才是出售。美国税法本来的设想是这个税法规则使用于专利^⑨,但是后来

^⑤Windows 并不排斥其他应用程序,例如 Windows 自带的日历和计算器等程序。

^⑥Savelbergh J W. Taxation issues of cross-border transfer of computer software. Intertax, 1996(5).

^⑦Laan R A. Computer software in international tax law. Intertax, 1991(5).

^⑧Shah, Nirav. Taxation of Software (in Japan, Malaysia, Singapore, South Korea and Taiwan), 10 Asia-Pacific Tax Bulletin. OECD. 2004: 262.

^⑨See Secs. 1222 and 1235 of the US Internal Revenue Code.

也适用于软件著作权^②。主要原因是,无形资产具有相似的特征,无论是工业产权还是著作权。

交易的法律性质还需考虑“全部实体权利”。“全部实体权利”的涵义非常丰富,具体运作时面临两个问题:给定财产的实体权利包括什么,尤其是软件的实体权利?如何测试是否所有的实体权利均已经转让?美国现行法律中,存在给定条件下可视为著作权许可的协议。在这种情况下,交易不符合“所有实体权利”原则,不被认为是转让,仅被认为是许可。这些协议中,支付的费用被视为特许权使用费:转让具有地域限制,限制发行国范围;转让具有时间限制,转让时间少于专利剩余寿命;转让部分行业的权利给被授权人,授权期间权利具有价值;转让给受让人专利的权利要求,并且在授权期间具有价值;转让人保留终止授权的权利。每一项著作权(制作副本、开发衍生程序、公开表演和公开展示)都可以被单独出售或许可,并且“全部实体权利”应当按照每个权利单独适用^③。特定作品上附着的权利可以相互分离,不同交易会涉及不同的权利。转让制作副本的权利给一个公司,而许可开发衍生程序的权利也允许给另一个公司。“全部实体权利”原则应当在著作权涉及的所有权利上适用。这意味着,真正交易时不用考虑全部权利的转让。

总之,全部实体权利的转让被视为是税收目的的销售。反之,一项转让不涉及全部实体权利将被视为是税收目的的许可。单独某项权利在许可和销售之间的区别非常重要。第12条注释的模糊措辞使得鉴定二者的区别有一定的风险。相比之下,美国规定则明确很多。

四、相关软件国际立法规范对中国的借鉴意义

(一) 界定计算机软件许可性质,完善中国著作权法律体系

OECD 范本第12条第2款规定,“特许权使用费”一语是指使用或有权使用任何文学、艺术或科学作品,包括电影影片的著作权、任何专利、商标、设计、模型、计划、秘密配方或程序所支付的作为报酬的各种款项;或者有关工业、商业或科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。软件是受著作权法保护的作品,因此软件著作权许可应当被视为是特许权使用费。费用是否构成特许权使用费需考虑:(1)包含著作权的软件转让是否有税收目的;(2)分析著作权转让的税收性质,确定其是许可还是销售。将是否转移著作权作为选择适用不同条款的依据。不转移相关著作权的软件许可在第12条注释14.1和14.3中均有讨论。这种交易被称为受著作权法保护的转让或者程序副本转让,只允许被许可人为了个人或商业目的使用,而不允许使用软件的著作权。被许可人可以处于安全考虑制作程序副本,这种制作副本行为不具有征税性。被许可人只对软件的有形载体享有所有权,如光盘。这种情况下,可能会引发与其他类型交易重叠的问题。转让程序技术信息与转让著作权权利之间的边界不清晰。如原软件可以使用该信息进行修改,从而可能产生衍生程序。接下来的问题是确定该交易是否涉及著作权转让,是否涉及开发衍生程序的权利或是商业秘密转让。在前一种情况下,只有当转让权利是基于商业目的并且将衍生程序公布于众的情况下才构成特许权使用费。但是,如果转让的是商业秘密,无论是否公开衍生程序均不影响特许权使用费的认定。计算机服务条款实际上不是软件交易,而是与软件有关的服务交易。在这种情况下,无论是许可还是销售协议,既不是著作权转让,也没有受著作权保护的条款。计算机服务的费用不认为是特许权使用费,而是营业利润(第7条)。计算机服务应当与软件交易相区别,尤其是涉及衍生程序的权利转让,或者是商业秘密的信息交换。这种区别应当以第12条注释为原则,视每个案例不同的事实和环境分别分析。计算机服务条款也涉及混合协议的问题。著作权转让这种交易类型在第12条注释15中进行了解释,这种情况不产生特许权使用费,所得收入应当计入资本利得。著作权转让意味着著作权当中的部分或者全部权利被出售或者放弃。著作权中的每一项具体权利都可以单独转让,因为所有权利都可以分离出来。

(二) 规范软件著作权的权利范围,平衡著作权法与国内税法

在税收目的下,本文中的著作权与著作权法中的办法并不完全一致,一些民法下的权利概念也不完全适用。著作权法的立法规定是判断计算机软件征税性质问题的前提,税法的实际操作是结论。美国的法规已经建立了软件著作权和相关权利。美国软件专家(商业软件联盟及软件联盟)指出,软件的征税规定不得影响著作权法。也有中国学人主张在著作权法与经济性之间寻找平衡。

其一,有权对计算机程序进行复制。这些权利以税收为目的,是著作权法中的邻接权,并且与著作权法中的规定有所不同^④。应当从著作权法角度和税法角度来区别制作软件副本的权利。大多数著作权法认为,制作副本和将其公布于众是相互独立的两个方面的权利。但是从税法角度而言,这两项权利其实只是

^②see US Treas. Reg. § 1.861-18(f)(1).

^③See Burke, M. S., F. S. Saba. International Transfer of Intangible Property - Is There a New Bottle for a New Wine? International Tax Journal, 1996 (4).

^④除非另有说明,本文中的术语“著作权权利”,一般是指为税收目的而不是出于实质性或版权法中的著作权有关的权利。

一项,即制作副本并将其公布于众。换言之,税法认为,制作副本的权利同时涵盖了将其公布于众的内涵,该项权利与税收有关。将副本公布于众意味着该权利具有商业目的。商业目的具有显著的税收效果。单纯地许可制作副本的权利并不产生特许权使用费,因为权利本身不包含税收内容。相比而言,许可制作副本并公布于众的权利许可收入可以被认为是特许权使用费,在这种情况下,征税权基于著作权而产生。

其二,有权根据受著作权保护的计算机程序开发衍生程序。美国规定似乎确立了对衍生程序的“征税权”,即实质性修改原来程序的权利。如果修改仅仅是辅助性的和不重要的,该许可不属于征税范畴。也有学者认为,无论衍生程序是否对原程序构成实质性修改,均应当征税。但是,应当以是否具有商业性来判断征税标准,即衍生程序是否公布于众。

(三)完善国内税法,促进中国软件贸易发展

软件贸易中重要的组成部分是软件外包服务。近年来,软件外包服务呈现出向研发领域延伸的特点。跨国软件企业进入中国的目的有四:一是为在华跨国公司的分支机构提供服务;二是推广软件企业产品并本地化;三是开拓中国软件市场;四是以中国为平台承接外方外包业务^[6]。跨国软件贸易会涉及软件著作权问题以及软件税收问题,为了促进中国软件贸易发展,必须完善国内税法。一方面清晰地界定软件征税性质;另一方面要适当利用相关税收优惠引导软件产业投资发展方向。可见,税收政策可以起到促进软件贸易发展的杠杆作用。税法对知识产权的作用表现在规制与保护两个层面:税法的规制作用能够保护国家征税权,减少利用知识产权进行的转让定价行为;税法的保护作用通常通过税收优惠来实现,能够为本国企业在参与国际竞争时增加竞争优势。如中国《关于发展软件及相关信息服务出口的指导意见》(商服贸发[2006]520号)中税收扶持政策提到:加强对软件出口现行各项鼓励政策的宣传,充分发挥政策的引导和扶持效应。软件企业出口软件、进口自用设备等按照现行有关规定享受税收优惠政策。因此,税收的杠杆作用对于国际软件贸易的发展有积极的促进作用,运用得当就能实现保护软件著作权人的利益与保护国家征税权的平衡。

(四)关注税收国际条约进展,应对软件交易的税基侵蚀和利润转移行为

OECD于2013年7月发布的《税基侵蚀和利润转移行动计划》(Base Erosion and Profit Shifting,简称BEPS)在国际税法界引起重要反响。《税基侵蚀和利润转移报告(2014)》中的《关于无形资产的转让定价指引》,对《OECD转让定价指南(2010版)》有所扬弃,保留了原难以估价的无形资产第D.3节的原有文本。BEPS是当前全球最热门的税务议题之一。在经济全球化的背景下,BEPS愈演愈烈,引起了各国政府的高度关注,其中动议8就是无形资产转让定价行动计划。该计划对无形资产包括软件交易征税产生了新的影响。为了实现BEPS行动计划“税收与经济实质相一致”的目标,无形资产转让定价行动计划所遵循的原则就是从全球价值链分析和价值贡献的角度,研究无形资产对企业盈利的贡献及利润归属,以解决税收收入与实际经济活动相分离的问题^[7]。

按照国际范本的指引,软件交易许可是否会产生特许权的关键因素是权利是否具有商业性。只有当著作权许可中具有税收内容时,该许可才具有特许权使用费的性质,不论著作权法中的实体权利如何规定。如果没有商业性,并且没有税收目的,则一项许可不会产生特许权使用费。“商业性”的涵义与受著作权法保护的条款“公布于众”相关(例如软件)。美国规范对“公布于众”确定了两种情况^③:(1)软件公布对象的人数是不确定的;(2)如果软件只是提供给具有关联关系的人使用,则不构成“公布于众”。如果A公司将权利转让给其子公司B公司,仅允许B开发衍生软件,并且B只能将软件副本转让给B公司的PE使用。因为A公司、B公司、PE都属于同一集团内部,B公司支付给A公司的费用不认为是特许权使用费,因为B公司只能将软件副本提供给第三方关联企业。该条款的目的是为了避免滥用税收协定。商业性能够很好地描述制作副本和衍生程序的权利。只有当副本和衍生程序公布于众的情况下,著作权才有税收意义。OECD的规定与美国不同,OECD没有对软件著作权进行正式分类。第12条注释仅提到开发衍生程序并公布于众的权利和修改软件以及公开展示publicly display的权利。注释并未提到公开表演public performance的权利。而且,第12条注释没有明确解释商业性。但是在对注释进行整体考察时可以推出,商业性暗含其中,因为第12条注释明确提到“以商业目的使用软件著作权的权利”。软件著作权的涵义和范围是第12条注释要解决的重要问题。

此外,关注无形资产国际税收条约的进展,还需要平衡征税权与纳税义务。将软件纳入著作权概念应该不会引起很多纠纷。事实上特许权使用费的概念没有明确提到软件。由于软件在经合组织成员国受著作权法保护。因此,软件应包括在著作权概念中,无论其是以文学作品还是科学作品的身份。著作权法中

^③US Treas. Reg. § 1.861-18(g)(3).

特许权使用费的概念足以确保软件受到“任何文学、艺术或科学作品”的约束。文学、艺术和科学作品作为传统3大主要类别并不排斥其他种类的受著作权保护的作品被列入特许权使用费的概念中。软件受到著作权法之外的其他保护。美国规定中,不包含著作权内容的软件许可不涉及征税问题,被称为“受著作权法保护”的转让。但是实际上,被许可方仅获得软件副本,并未获得任何实际的著作权权利。这种情况会产生特许权使用费之外的收入,如营业利润。参照上述做法,软件交易的性质会影响纳税义务的确立。

根据 OECD 范本和美国规定,没有涉及著作权的软件许可不产生特许权使用费,只对企业利润有影响。为了研究这种类型的交易,有必要区分计算机软件、软件的著作权和软件的媒介。有3个问题需要考虑:第一,如果获得了某项软件的许可,但是并没有获得相关著作权,被许可方只能使用该软件,无论是商业目的还是个人使用,不产生纳税义务。因为许可没有涉及著作权与税收,因此被许可人无权复制软件并公布于众,也无权开发衍生程序。软件使用仅限于个人商业或自我学习娱乐之用。第二,不涉及相关著作权的软件许可不产生纳税义务;但是被许可人可以制作软件副本,使用人可以运行程序。第12条注释阐明,在这类交易中,与著作权相关的权利仅限于那些需要用户操作的程序。如被许可方可以制作软件副本,因为这是根据著作权法获得的权利,而非基于税收目的。著作权法中的税收目的更为广泛,允许被许可人制作副本并公布于众。但是,基于实体权利的复制行为仅针对商业活动。甚至当软件是基于商业性而获得并且被许可人可以制作大量副本,即场所许可、企业许可或者网路许可时,著作权也不涉及税收,因为被许可人不允许制作副本,并且也不具有商业目的。第三,区分软件及其媒介非常重要。软件是无形资产,受著作权法保护,软件必须承载在一定媒介上才能进行交易。媒介可以是有形的,比如磁盘;也可以是无形的,比如互联网。当软件植入有形媒介上时,被许可人获得媒介并不意味着获得媒介上的软件。被许可人是有形媒介的所有权人,但不是软件的所有权人,仅仅有权使用软件。

参考文献:

- [1] 蔡庆辉. 电子商务跨国特许权使用费所得征税与协调[J]. 厦门大学学报:哲学社会科学版, 2005(4): 55-62.
- [2] OSTASZEWSKA A. Decision of the supreme administrative court on the taxation of software payments[J]. *European Taxation*, 2002(5): 202.
- [3] OECD. The tax treatment of software in model tax convention: Four related studies[M]. Paris: OECD, 1992: 21.
- [4] 张平. 商业方法软件专利保护: 美国的实践及其启示[J]. 法商研究, 2005(4): 138-145.
- [5] WESTIN R. International taxation of electronic commerce [M]. The Hague: Kluwer Law International, 2000: 236.
- [6] 王迎新, 杨锦权, 张晓旭. 国际服务贸易提供方式下的软件外包服务发展路径[J]. 宏观经济研究, 2008(3): 11-16, 33.
- [7] 张滢. BEPS 行动计划 8、成果 5 无形资产转让定价指引[J]. 国际税收, 2014(10): 27-28.

Taxable nature about transaction of computer software copyright

ZHU Yiqing, ZENG Jing

(The People's Procuratorate of Jiulongpo District, Chongqing 400039, P. R. China)

Abstract: Income generated through computer software cross-border transactions is generally considered as royalties, and software royalties are taxed in most countries according to Article 12 of OECD Model Tax Convention. However, there are still series of controversy about how to identify the nature of the income in international trade. There are different purposes on different computer software cross-border transactions, and sometimes the income come from software transaction is also identified as business income and applicable Article 7 of the OECD Model Tax Convention. Due to different tax base between royalties and business income, it will lead to abuse of tax treaties if the nature of this kind of income can not be identified. So the nature of the software copyright transactions income should be identified more explicitly and legitimately from the legislative purpose and interest in the field of international trade, thus it will achieve the best balance between the promotion of development of software industry and protection of the right of the tax.

Key words: software; copyright; royalty; taxable properties

(责任编辑 胡志平)