

刊登於月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 5-24 頁。

國際稅法上權利金所得之課稅

陳清秀

東吳大學法律學系教授

目次

- 壹、前言
- 貳、權利金之概念
- 參、權利金所得來源地判斷標準
- 肆、權利金所得之課稅
- 伍、權利金費用之扣除

摘要

權利金所得來源地的判斷標準，有債務人居住地國原則與權利使用地原則兩種判斷標準。我國內國法採取使用地標準。在 OECD 租稅協定範本較接近採取債務人居住地國原則，聯合國租稅協定範本第十二條第五項規定也以「債務人之居住地國」為來源地原則。我國締結之租稅協定也多採取以「債務人之居住地國」為來源地原則，應優先內國法而適用。從而依據該租稅協定，如果我國居住者支付權利金時，則不論該智慧財產權在何處使用，其來源地為我國，並應就源扣繳所得稅。

至於權利金所得之課稅權歸屬，雖然 OECD 租稅協定範本第十二條第一項規定考量權利人之研究發展之成本費用之扣除，建議由權利人之居住地國課稅。但聯合國租稅協定範本第十二條第二項則同時考量債務人之成本費用支出扣除，應有對應收入課稅，建議由來源地國與居住地國雙方國家稅收分享。我國所締結之租稅協定，也多採取稅收分享原則。

壹、前言

OECD 租稅協定範本第十二條規定權利金：

「一、源自一方國家而由他方國家居住者受益取得之權利金，僅在他方國家得予課稅¹。【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 5 頁】

關鍵詞：國際稅法、權利金、權利金所得來源地、居住地國

1 聯合國租稅協定範本第 12 條第 1 項及第 2 項規定：「一、權利金來源於一方締約國，並支付與他方締約國之居民

二、本條所謂「權利金」，係指因任何文學的、藝術的或科學的作品（包括電影片）之著作權、任何專利權、商標權、設計或模型（model）、圖畫（plan）、秘密公式或方法（secret formula or process）之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付；或因涉及工業上（industrial）、商業上或科學上（scientific）之經驗有關之資訊（information）之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付。

三、權利金受益所有人如為一方國家之居住者，在他方國家經營業務，而該權利金係經由在他方國家內之常設機構所產生，且與權利金給付有關之權利或財產，與該常設機構有實際關聯時，不適用第一項規定。於此情形，應適用第七條（指有關營業利潤之課稅權歸屬）規定。

四、由於支付人與受益所有人之間，或他們雙方與其他人之間的特殊關係，就有關使用、權利或情報支付的權利金數額，超過支付人與受益所有人沒有上述關係所能合意的金額時，本條規定應僅適用於該可能合意的金額。在此情形，支付款項的超過部分，在適當考慮本協定的其他規定下，仍應按各締約國之法律課稅。」

本條有關權利金課稅規定，在具體解釋上應如何適用，值得進一步探討。本文主要參考 OECD 租稅協定範本之註解進一步分析之。

貳、權利金之概念

一、概說

投資所得，是指納稅義務人將其資金、財產與技術提供他人使用而獲得之各項所得。主要包括股利、利息及權利金三種。投資所得與營業所得或勞務所得不同，僅是提供資金或財金取得收益，並未提供勞力，故具有消極被動所得之性質。

所稱「權利金」(Royalties)，或稱為「使用費」，如參照 OECD 租稅協定範本第十二條第二項規定「權利金」的範圍，「係指因任何文學的、藝術的或科學的作品（包括電影片）之著作權、任何專利權、商標權、設計或模型、圖畫、秘密公式或方法之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付；或因涉及工業上、商業上或科學上之經驗有關之資訊之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付。」²【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 6 頁】

如果將其權利或財產所有權全部「轉讓」、而取得之對價，並非有關權利之使用或使

時，則該他方締約國得予以課稅。二、然而上述權利金亦得於來源地國課稅，並按照該來源地國之法律課稅。但權利金受益所有人如果是他方締約國居民時，則該項課稅不得超過權利金總額之某一百分比（該比例由雙方議定），此項限制之執行模式，由雙方締約國政府協議定之。」此一稅收分享規定，對於發展中國家引進專利等權利技術而需支付權利金之國家，在稅收上較為有利。

2 另參見我國與新加坡締結之租稅協定第 11 條第 4 項約定：「權利金係指因任何科學作品之版權、任何專利權、商標權、設計或模式、計畫、秘密公式或方法之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付；或因工業、商務或科學設備，或因有關工業或科學經驗情報之使用，或使用權所收到之任何方式之代價給付。」

用權利之對價時，則並非權利金。反之，將上述第二項之財產或權利，排他的授權他人使用，而取得之對價，則屬於權利金範圍³。

而在財產權利之「部分移轉」的情形，亦即將 OECD 租稅協定範本第十二條第二項規定之智慧財產權利要素之一部分的權利，以轉讓方式移轉，例如將智慧財產權之全部權利限定在一定期間或在特定地域，進行移轉，而取得對價時，在此情形，應依據各該內國法有關智慧財產權法律規定，就具體案件事實，其移轉對象之財產是否構成移轉而定。如果屬於個別獨立之財產之轉讓行為，而取得對價時，則並非權利金，而是租稅協定範本第七條之營業所得或第十三條之財產轉讓所得。至於其付款方式是一次支付、分期給付，或追加給付，則在所不問⁴。

有關權利金所涉及之授權使用之標的，如借用民法上概念用語，可以區分為下列幾種類型⁵：

（一）絕對受保護之無形資產權利之核心標的：著作權、任何專利權、商標權。

（二）較為緩和的排他權利：設計或模型、圖畫。

（三）相對受保護之秘密：秘密公式或方法程序。

（四）不受保護之「專門知識（專門技術）」（Know-how）：指關於工業上、商業上或科學上之經驗有關之資訊。

又在一九九二年修正 OECD 租稅協定範本之前，也將下列實物商品：「營業上、商業上或科學上之設備」，納入授權使用標的之權利金範圍。其後刪除，此類設備之提供使用取得對價應納入營業所得之範圍。

權利金之給付，除基於契約承諾而給付外，也包括因為不法複製或權利侵害而負擔義務給付之損害賠償，至於其計算方式為何，則在所不問⁶。至於其損害賠償加計利息部分，該項利息有認為並非權利金，有認為該項利息與權利金具有經濟關聯性，而屬於權利金範圍。在經過訴訟的情形，其損害賠償外加之律師費及裁判費等之費用補償金額，屬於主要給付之附帶給付，因此應作為權利金處理⁷。

二、權利金所得與勞務所得之區別

（一）區別標準

勞務所得的來源，一般採取勞務提供地標準。而權利金所得來源，依據我國所得稅法第八條第六款規定，則採取權利使用地標準，二者不同。因此一項所得，是歸類於勞務所得或權利金所得，將影響其【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 7 頁】所得

3 川田剛／德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐條解説，三版，2014 年，332 頁。

4 川田剛／德永匡子，同前註，332 頁以下。

5 Voel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6, Aufl., 2015, Art. 12 Rn. 60.

6 川田剛／德永匡子，同註 3，331 頁。

7 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 48.

來源之歸屬判斷。

上述二者之區別，有認為應根據「給付之技術」之存在特徵認定之。其以權利之形式存在者，對於其授權使用，屬於過去技術開發成果的利用行為，所收取之報酬為權利金。反之，其以寄生於技術專業者之形式存在，而必須經由技術人員提供「人的勞務」之方式傳授者，亦即偏重於將來勞務之給付之情形，其所收取之報酬應歸類於技術服務報酬之勞務所得，有關該項勞務所得之計算，通常應考量其提供勞務之成本費用⁸。

OECD 租稅協定範本第十二條註釋認為權利金與服務報酬之區別如下⁹：

1. 專門技術移轉契約，涉及專門技術之既存知識之移轉，或是在發展或建立後提供此類專門技術知識，並有特別保密條款約定。

2. 在提供服務之契約，一方當事人對於他方當事人提供服務，必須使用其知識、技術或經驗，但並未將該知識、技術或經驗移轉與他方當事人。

3. 在多數情形，在專門技術之移轉，於訂約後，移轉者除移轉既有知識以及寄存資料重製外，無庸再做任何事情。而在提供服務契約，則必須投入許多費用以提供約定之給付服務，例如支付薪資報酬，僱用員工從事研究、設計、測試、構圖及其他關聯活動，或付款使其下包廠商從事提供服務活動。

（二）權利金

在國外企業對於境內企業提供專門技術而收取報酬的情形，其為提供或授權智慧財產權或其他專門技術之目的，而提供設計圖面、樣品等物，或提供人的勞務之情形，其取得之對價中，哪一部分該當於權利金，哪一部分該當於提供勞務之報酬，不無爭議。一般認為，下列情形，屬於權利金性質：

1. 如果其所支付之金額，乃是按照使用所提供技術之使用次數、期間、生產量或其所使用之利益金額計算。或者

2. 超過作成圖面或其他物品或提供人的勞務所需要之經費再加算通常的利潤金額之合計額時，就其超過部分，已經不是提供勞務之報酬，而為權利金。

否則，在其他情形，並非權利金，而屬於提供圖面、物品或人的勞務之對價¹⁰。又如果取得的對價，尚不超過圖面、資料等之實際必要費用時，則不構成權利金，自不待言。

（三）提供勞務之對價

至於提供勞務之對價，例如¹¹：

8 黃茂榮，技術報酬金之課稅問題，收錄於：稅捐法論衡，1991年，144頁以下。

9 OECD 租稅協定範本第12條註釋，2014年，11.3段。

10 日本法人稅基本通達20-1-23；小松芳明，國際租稅法講義，1998年增補版，77頁以下。

11 OECD 租稅協定範本第12條註釋，2014年，11.4段。

1. 對於顧客售後服務之對價。
2. 基於擔保，出賣人對於買受人提供服務之對價。
3. 純粹技術援助之對價。

4. 從一般可以蒐集之資訊中，特別為付【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 8 頁】款人作成之潛在客戶清單之對價。但對價受領人所販賣特定產品或所提供服務之顧客之秘密清單，由於是反映該受領人在與顧客之交易中之商業上經驗，故構成專門技術。

5. 工程技術人員、律師或會計師等提供專門諮詢意見之對價。

6. 透過電子方式提供顧問諮詢，與技術人員之電子通訊，或經由電腦網路利用資料庫以提供非保密性之資訊，以解決一般經常被詢問之問題或經常產生之一般問題之對價。

再如依據智慧財產權等之提供授權契約，派遣外國技術人員前來境內從事技術指導，此類相關費用，例如：1. 技術人員之薪資以及通常必要之費用如機票費、國內差旅費、住宿費、交通費等，2. 傳授技術所需費用，3. 依據授權契約所提供圖面、型紙、樣品等物品之價金，在不超過實際費用額度範圍內者，4. 依據電視、電影播映授權契約，而提供影帶以及照片等廣告宣傳用材料之價金，在不超過實際費用額度範圍內者等；如上述費用與提供契約標的之智慧財產權之權利金可以明確區分（或者按照不同之給付，可區分各自相當之比例）時，則此類費用，並非權利金¹²。

如果將秘密的專門技術真正的移轉而取得給付之報酬時，則應作為權利金處理。反之，如果企業提供「典型的諮詢活動」而取得報酬，雖然因此移轉專門技術，則其乃因為與諮詢服務連結而產生勞務之成果，屬於提供勞務之所得，不應歸類於權利金之範圍¹³。

因此，實務上雖然認為：「臺灣甲無線電公司支付美國乙無線電公司之技術服務費，係基於美國乙無線電公司提供行政、財務管理方面之意見及服務，所給予之對等給付，核屬所得稅法第八條第六款所稱以秘密方法在中華民國境內供他人使用所取得之權利金」。¹⁴似仍應探究其約定之服務內容，倘若技術提供者實際上必須提供大量的人力、物力進行諮詢服務（尤其並非任何第三人只要藉助於該專門技術，即可自行解決技術上或經濟上問題時），則應屬於提供「典型的諮詢活動」，其因而取得報酬，應屬提供勞務報酬，而非權利金。

（四）實務案例

¹² 小松芳明，同註 10，78 頁。

¹³ Volker Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, S. 870.

¹⁴ 財政部 60 年 3 月 30 日台財稅字第 32253 號令。

1. 專門技術提供使用契約

如臺灣公司與日商某會社總公司簽訂技術合作契約所支付之報酬金，依據約載內容，日商係將其專門技術（秘密方法）等，在約定之地區、日期內，提供臺灣公司獨家使用，所取得之報酬，屬所得稅法第八條第六款所稱權利金性質，不適用同法第二五條第一項有關提供技術服務收入核計營利事業所得額之規定¹⁵。

2. 特定品牌商品之獨家採購權費用？【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 9 頁】

有關當事人為取得特定品牌商品之獨家採購權，而支出費用，是否屬於權利金性質，見解不一。採取肯定說者，例如行政法院八十六年度判字第五七二號判決認為：「查行為時所得稅法第八條第六款所稱之權利金，除指專利權：、商標權、著作權、秘密方法之使用外，亦包含各種特許權利之使用，而中○公司所取得國外廠商獨家採購權既係由其獨家取得國外廠商商標產品之採購：、銷售權利，自係各種特許權利之一，參諸本院五十八年判字第二六四號及五十九年判字第四七○號判例意旨，被告認中○公司給付國外廠商獨家採購權所給付之費用係權利金，尚非無據。」

採否定說者，例如 OECD 租稅協定範本第十二條註釋認為契約當事人為獲得在一定地域內之商品或勞務之排他的販賣權利，而支付對價，並非範本第十二條第二項定義之財產要素之使用或使用權之對價，並非權利金。此類付款是為增加銷售收入」而屬於範本第七條之營業所得範圍。例如締約國一方之居民企業，為銷售另一方締約國居民企業所生產附有商標之衣服，而支付一定金額款項，以取得獨家販賣權，其並非為使用商號或商標之權利而付款，僅是為取得獨家販賣其生產之衣服而支付對價，因此並非權利金¹⁶。

3. 書籍授權出版契約

此種權利金，例如著作者與出版商訂立出版契約，雙方約定作者在合約期間內所有書籍著作、小說及文章，排他的授權出版商出版，則作者取得之酬勞，屬於「權利金」，而非提供服務之報酬，因為該契約並未賦予出版商控制作者寫作之內容及時間為何¹⁷。又如相撲業者授權某公司在某一個外國播映相撲的權利、其所取得之報酬，也是權利金性質。

4. 提供私人服務契約？

契約當事人雙方雖然約定收取權利金，但實質上屬於提供服務之報酬時，則仍應按照提供勞務所得之標準認定。例如在美國曾有一個案例，某一個管弦樂指揮某甲為唱用公司錄製唱片，並在國內銷售，雙方約定某甲可按照銷售額收取一定比例之權利金，其

15 財政部 69 年 10 月 3 日台財稅字第 38301 號函。

16 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，10.1 段。

17 BORIS I. BITTRER & LAWRENCE LOKKEN, FUNDAMENTALS OF INTERNATIONAL TAXATION 70-16 (1991).

合約約定唱片公司聘用某甲提供排他性服務，每年應為該公司錄製一定數量之唱片，並約定在合約期間內，某甲不得為他人錄製類似唱片，而該合約中並未約定當事人某甲將唱片的權利移轉與唱片公司，而是唱片一經錄製，即由唱片公司取得唱片所有權利，當事人某甲不提出任何權利要求，且約定如果當事人某甲違約，則唱片公司可終止合約，停止支付費用。在此案例，法院裁判認為其合約屬於提供私人服務契約，雖然「名義上」約定收取權利金，「實質上」仍屬於提供服務之報酬性質，而非特許權利金。因此，其所得來源，應按照勞務提供地標準，由於是在美國提供勞務，應歸屬於美【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 10 頁】國境內來源所得¹⁸。

5. 使用衛星通訊服務之報酬，並非權利金

OECD 租稅協定範本第十二條註釋認為在租賃使用衛星提供通訊服務的情形，其使用人支付之對價，乃是提供服務之報酬，屬於 OECD 租稅協定範本第七條之營業所得範圍，而非授權使用之權利金¹⁹。亦即在衛星營運者與顧客（包括廣播及電話通訊企業）締結「中繼裝置租賃」（transponder leasing）契約的情形，其使用人使用該衛星中繼裝置之傳輸容量，並支付對價。由於其衛星之操作技術並未移轉與使用者（顧客）二，且該設備是由提供人操作，而非由顧客操作，故屬於提供服務收取對價，而非授權使用而取得報酬，因此不應歸屬於權利金，而屬於服務報酬之範圍，應歸類為 OECD 租稅協定範本第七條之營業所得範圍²⁰。

在一九九二年以前租稅協定範本第十二條規定對於「產業上、商業上或學術上設備之使用或使用權利」所支付之對價，也納入權利金之範圍，因此早年有租稅協定將上述情形納入權利金之適用範圍²¹。例如，如果將衛星設備出租交付承租人自己營運管理，由承租人自行使用或再將其資訊傳輸容量提供第三人使用時，則屬於衛星設備之使用之對價²²。

如果契約「名義上」雖然使用衛星設備「租賃」之用語，但實際上並未將衛星設備在物理上移轉給承租人占有，而僅提供傳輸容量時，亦即出租人仍繼續營運衛星設備，承租人並未占有支配該衛星設備，則其支付對價不屬於衛星設備之使用或使用權利之對價，並非權利金性質，而具有租稅協定範本第七條之服務報酬（營業所得）性質²³。

6. 漫遊契約

OECD 租稅協定範本第十二條註釋認為在通信網路業者對於利用者為提供區域外服務，而與海外網路營運業者締結典型的漫遊契約（roaming agreement）時，通信業者所

18 本件案例，引自劉劍文主編，國際稅法學，二版，2004 年，94 頁。

19 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，9.1 段。

20 同前註；川田剛／德永匡子，同註 3，333 頁以下。

21 在 1992 年修正 OECD 租稅協定範本規定，將此類案型，從權利金範圍排除，改適用範本第 5 條及第 7 條規定。

22 同註 19；川田剛／德永匡子，同註 3，334 頁。

23 同註 19；川田剛／德永匡子，同註 3，333 頁以下。

支付的對價，並非權利金。蓋此類契約並未使用或移轉秘密技術，故不屬於第十二條第二項之秘密方法之使用或有關秘密方法之權利之使用。且縱然個別的租稅協定將產業上、商業上或科學上設備之使用對價，納入權利金範圍，亦因其並未使用國外企業之網路設備，而僅接受國外企業之通信服務，故不屬於設備之使用或使用權利之對價，不在權利金範圍²⁴。

7. 無線電頻譜利用契約【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 11 頁】

OECD 租稅協定範本第十二條註釋認為在無線電頻譜授權利用（spectrum license）契約，當事人同意使用無線電通信之電磁波之指定頻譜波段，使用人為此種波段使用權利而支付對價，並非第十二條第二項規定之財產或資訊之使用對價，不屬於權利金範圍²⁵。

8. 設計、模型及圖面之對價

對於設計、模型及圖面所支付之對價，是否構成權利金，不無疑義，就此應視其支付款項，是否對於已經既存的「設計、模型及圖面」支付對價而定。

OECD 租稅協定範本第十二條註釋認為如果該項付款是為開發尚未存在之「設計、模型及圖面」之目的，支付對價時，則構成對於開發「設計、模型及圖面」之提供勞務支付對價，屬於第七條之營業所得範圍。其支付並非關於該「設計、模型及圖面」之使用或使用權利之對價，故不屬於權利金。縱然設計者將來完成設計後，仍然保持其著作權利，亦同。反之，如果已經製作完成「設計、模型及圖面」之著作權所有人，僅授權同意相對人享有修改或複製此類設計等，而無須提供額外工作之情形，則其收受支付對價，屬於著作權授權使用對價之權利金性質²⁶。

（五）專門技術與提供勞務之混合契約

在技術授權契約，常包括「提供專門技術」與「技術援助（提供勞務）」兩項契約標的，此種混合契約，應依據契約規定，或者按照一定合理比例，劃分分配，就其對價總額，就其要素進行比例分配，分別歸屬於權利金所得與勞務所得（比例歸屬原則）。但如果其中某一部分項目，並未構成契約之主要目的，或者其他部分僅屬於附隨的或不重要之部分時，則在課稅處理上，可就其主要部分，整體把握，按照其對價總額課稅（整體歸屬原則）²⁷。

在軟體（software）交易中，也有混合契約，也可以適用上述處理原則。此種混合契約內容，包括將軟體內含於電腦機器之銷售，以及授權使用軟體之權利，並附加提供維護勞務的情形，即屬於混合契約。此種混合契約，應依據契約規定，或者按照一定合理

24 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，9.2 段。

25 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，9.3 段。

26 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，10.2 段。

27 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，11.6 段；川田剛／德永匡子，同註 3，338 頁以下。

比例，劃分分配，就其對價總額，就其契約給付標的要素進行比例分配，分別歸屬於營業所得、權利金所得以及勞務所得。但如果其中某一部分項目，並未構成契約之主要目的，或者其他部分僅屬於附隨的或不重要之部分時，則在課稅處理上，可就其主要部分，整體把握，按照其對價總額課稅²⁸。

上述有關混合交易契約之課稅原則，也可以適用於音樂演奏之報酬上。在演奏會上，音樂家獨奏與同時進行錄音播放，【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 12 頁】其支付對價包括上述二者。如果合約又約定音樂家演奏進行錄音，由音樂家取得錄音著作權，並授權對於公眾播放或重製，其得請求之對價，構成權利金。但該錄音著作權如果依據契約歸屬於締約之相對人或第三人時，則其依據契約所支付款項，屬於買賣價金之一環，應歸屬於範本第七條之營業所得範圍（在其演出活動地點，是在支付款項來源地國家以外之國家的情形）或第十七條之演藝人員酬勞所得範圍（在其演出活動地點，是在支付款項來源地國家的情形）²⁹。

（六）軟體程式之交易所得性質

有關電子資訊（數據）之交易，其取得之所得種類性質為何，不無疑義³⁰。如果是有形商品（例如 CD 卡帶）之買賣品，其交易所得屬於營業所得。但在無形商品，例如在線上購買音樂、電影以及電腦軟體等電子資訊商品，其出賣人是取得商品或服務之對價，或是音樂著作權之對價，則有爭議。

依據 OECD 租稅條約範本第十二條註解之見解，有關軟體之課稅原則也可以適用於電子資訊交易所產生之所得³¹。

有關軟體之交易所得性質，應視其軟體之購買者，依據交易契約可以享有何種權利而定。至於其軟體是以何種媒體方式進行交付轉讓，則不重要。以下分述之³²：

1. 權利金

（1）取得複製程式權利之對價

以程式複製物販賣與不特定多數人為目的，而受讓著作權之一部分時，則其對價屬於「權利金」性質（OECD 租稅條約範本第十二條）。亦即購入者支付之對價，是為取得授權實施著作權複製其程式，以販賣與一般社會大眾之權利時，即屬於權利金性質。

（2）提供技術資訊之對價

如果與軟體程式之移轉有相關聯，同意提供有關該程式之基本觀念或原則之資訊（例

28 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，17 段；川田剛／德永匡子，同註 3，345 頁。

29 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，18 段；川田剛／德永匡子，同註 3，345 頁以下。

30 OECD 對於電子商務所得之定性，分為 28 類，大多歸類為營業所得，部分歸類為權利金所得，少部分歸類為勞務報酬所得。參見馮震宇，從爭議到共識－從電子商務發展看課稅議題，月旦法學雜誌，130 期，2006 年 3 月，18 頁以下。

31 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，17.1 段。

32 藤本哲也，國際租稅法，2005 年，259 頁以下。

如其邏輯演算或程式語言或技術等)時，而在其對價是屬於秘密方式之使用或使用權利之對價，或著作權所未保護之專門技術之對價的範圍內為限，該項對價屬於權利金性質³³。

2. 營業所得或財產交易所得

著作權概括的讓與，而未提及權利利用之對價時，則係屬於對於權成獨立財產之權利之所有權之全部或部分(例如在特定地區排他使用權利)，進行轉讓，其對價並非權利之使用之對價，故不該當於權利金。其轉讓對價，依其情形，屬於 OECD 租稅條約範本第七條之營業所得(business profits)或第十三條之財產交易所得(capital **【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 13 頁】** gain)。至於作為轉讓交易之主要特性，並不因為其對價之支付方法，是一次付清或分期付款，或追加支付，而受影響³⁴。

3. 營業所得

(1) 為使用軟體而享有重製軟體程式之權利

購買軟體之使用者，如果從賣方取得複製程式之權利，為使買受人自己的電腦發揮作用或保存，而複製軟體之情形(例如下載軟體程式安裝於電腦中)，亦即為買受人個人利用或自己公司營業也使用之目的，而取得 CD 等之程式複製權利，不論是基於著作權法之規定承認此一重製權利，或基於與著作權人所締結之授權契約、而取得此一內部使用之重製權利(但不承認為第三人面重製的情形)，均係屬於使用該軟體程式所必須之程序，亦即是為使該軟體程式發揮效果而為重製，此一重製權利，在課稅交易之性質分析上，應可無庸考慮。此種交易之對價，並非權利金性質，而應屬於 OECD 租稅條約範本第七條規定之「營業所得」性質³⁵。

上述交易所得之判斷原則，也適用於營業人購買軟體而在自身事業範圍內，為使用之目的，而取得多數重製軟體程式之權利的情形(不得為第三人而重製)。此即所謂「個別地點軟體使用權」(site license)，或稱「企業授權」(enterprise license)，或稱「網路授權」(network license)³⁶。

(2) 販賣軟體程式之重製物之權利

著作權人與販賣業者間訂立契約，約定販賣業者並無重製軟體程式之權利，而僅享有販賣程式重製物之權利，其交易並非涉及著作權之權利之利用，而是取得軟體重製物之對價，因此，其交易所支付之對價，並非權利金，而是範本第七條之事業所得之性質。在此其交易之標的物，究竟是有形體物品之重製物之交付，或以電子傳輸，均在所不問

33 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，14.3 段；川田剛／德永匡子，同註 3，344 頁。

34 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，16 段；川田剛／德永匡子，同註 3，345 頁。

35 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，14 段；川田剛／德永匡子，同註 3，342 頁。

36 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，14.2 段；川田剛／德永匡子，同註 3，343 頁。

37。

（七）電子資訊商品之交易所得性質

參照上述軟體交易之所得種類定性原則，有隱電子資訊商品之交易，其所得種類亦可分述如下³⁸。

1. 如果是以著作權之商業上利用為目的，而取得電子資料商品時，則其所支付價金，屬於使用所下載電子資料之著作權之權利的對價，因此構成權利金。例如某一出版社，為將受著作權保護之繪畫圖片，使用於其所出版之書籍封面之目的，而購買下載電子資料之繪畫圖片，為取得複製該圖片並散佈之權利，而支付價金時，則該價金屬於權利金性質。

2. 線上音樂或電影之購買者，專門以自己使用目的，其支付之對價，依其情形可認為屬於營業所得或財產交易所得。在此【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 14 頁】情形）其買受人購買下載電腦軟體，並非使用權利之對價，故不屬於權利金性質，其購買者在受許可範圍內，為保存資料而使用其著作權，屬於交易之附隨部分，其支付價金，從交易本質而論，仍在於取得電子資料之對價。

又如電子書之下載銷售，提供數位資料在網路上供購買者自助下載時，如僅供一次下載或按照下載次數計價者，應認定為電子書之買賣，其銷售所得屬於財產交易所得（營業所得）³⁹。就此德國通說亦認為軟體交付契約如果是交付已經完成之產品提供繼續性使用時，應為買賣契約⁴⁰；或至少是有關其他適合於交易之商品之類似買賣契約之交易契約，而可以類推適用物之買賣之規定。在下載軟體之情形，亦可適用之⁴¹。因為在此有關軟體之單純的利用，有別於技術上利用權利，在著作權法上並不加以把握。有關著作本身之使用，在著作權法上並非重要之行為。此亦適用於電腦軟體之使用，猶如閱讀書籍、聽取音樂、觀賞藝術作品或錄影帶一般⁴²。

反之，如果授權在一定期間在一定地區下載複製轉售時，則為權利租賃，亦即著作權之授權使用，其所得為權利金所得之性質。這是依據經濟觀察法，就其銷售活動之經濟實質所作之判斷⁴³。

參、權利金所得來源地判斷標準

一、判斷基準概說

37 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，14.4 段；川田剛／德永匡子，同註 3，344 頁。

38 藤本哲也，同註 32，260 頁以下。

39 黃茂榮，網上交易之課稅問題，收錄於：稅法各論，2007 年，277 頁。

40 BGH v. 14.7.1993, NJW1993, S. 2436.

41 BGH v. 18.10.1989, BGHZ 109, S. 97, 100 f.

42 BGH v. 4.10.1990, NJW1991, S. 1234; Tanja Utescher, Internet und Steuern—Electronic Commerce und Telearbeit, 1999, S. 222.

43 黃茂榮，同註 39，277 頁。

有關權利金所得來源地判斷基準，在國際租稅條約上，有下列二說⁴⁴：

（一）債務人主義

此說認為權利金所得來源地，單純以權利金支付者（債務人）之居住地國為來源地，採取所謂「債務人主義」，（債務人居住地國原則）。此一債務人主義，也是考量以債務人認列「權利金成本費用負擔地」，相對應的作為債權人之權利金所得之來源地。

從而如果我國居住者支付權利金時，則不論該智慧財產在何處使用，其來源地為我國，並應就源扣繳所得稅。例如國內公司為在國外興建廠房，而使用專利，支付權利金與德國公司時，即以我國為來源地國，而就源扣繳。日本與英國、德國等國家間之租稅協定，即採此債務人主義。

（二）使用地主義

此說以智慧財產權等之使用地，作為所得來源地。採取所謂「使用地主義」。日本國內法也以有關國內業務使用智慧財【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 15 頁】產權或其他專門技術之權利金，作為國內來源所得⁴⁵，基本上即採取「使用地主義」。至於使用地為何，不無疑義。有認為是「製造地」，以使用專利技術生產製作物品之場所為準；也有認為是「販賣地」，以該專利產品銷售至某一國家地區之情形。例如由甲國公司提供專利技術，在乙國境內製造產品，再全部輸出到甲國的情形，如果以生產地作為權利使用地，則其權利金百分之百為乙國來源所得。反之，倘若重視販賣地時，則以甲國為來源地國⁴⁶。

日本與美國、加拿大等國之租稅協定，即採取此一使用地主義。

以德國立法例而言，有關權利或專門技術提供使用收取之收益，如果提供使用之權利座落在國內，或該項權利已經在國內登記或註冊，或該項權利由國內常設機構或其他設施所使用時，則為德國國內來源所得⁴⁷。反之，如果權利在國外提供使用時，則其權利使用之權利金所得，屬於國外來源所得⁴⁸。似乎也採取權利使用地主義，作為權利金來源地判斷基準。

二、國內法：使用地主義

專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內提供他人使用所取得之權利金，屬於中華民國來源所得（所得稅法第八條第六款）。對於權利金所得來源地的判斷，採取「使用地主義」（權利使用地標準）。由於臺灣處於經濟發展中，需要引進專利技術，因此，採取「權利使用地」標準，有利於臺灣的稅收。

44 川田剛，國際課稅の基礎知識，第七訂版，2006 年，261 頁；陳清秀，國際稅法，二版，2016 年，302 頁以下。

45 日本所得稅法第 161 條第 7 款。

46 川田剛，同註 44，261 頁以下。

47 德國所得稅法第 49 條第 1 項第 6 款，G. Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 239.

48 德國所得稅法第 34 條 d 第 1 項第 7 款。

如果國內公司在國外興建廠房而使用他人智慧財產權而支出權利金，因並未在國內使用，故不屬於國內來源所得，無庸就源扣繳所得稅。

三、租稅協定範本之判斷原則：債務人

OECD 租稅協定範本第十二條第一項規定：「源方國家而由他方國家居住者受益取得之權利金，僅在他方國家得予課稅。」對於權利金來源地國是採取債務人主義或使用地主主義，並未十分明確。學者有認為參照 OECD 租稅協定範本第十一條規定對於利息之來源地，採取「債務人主義」，在此也應較接近於以「債務人之居住地」(die Ansässigkeit des Schuldners)為準，至於債務人支付權利金之地點為何，則不重要。如此解釋，也可以從與聯合國租稅協定範本第十二條第五項規定比較結果獲得印證⁴⁹。

按聯合國租稅協定範本規定凡由締約國一方居民（或常設機構）支付權利金【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 16 頁】時，「應認定該締約國是權利金所得來源地。採取「債務人主義」，以「債務人之居住地國」為來源地原則。其第十二條第五項規定：「權利金視為來源於支付者為居住，者之國家。但支付權利金者，在一方締約國設有常設機構或固定基地，支付權利金之義務與該機構有關，並由其常設機構或固定基地負擔該權利金時，則不問支付權利金者是否為一方締約國之居民，權利金來源於該常設機構或固定基地之所在地國家。」⁵⁰

四、租稅協定

在租稅協定中，如果明定採取「債務人主義」時，則以權利金支付者居住地作為來源地。如果租稅協定並未明文規定時，原則上可以適用國內法加以決定，亦即採取所得稅法之「使用地主義」⁵¹。

臺德租稅協定第十二條第五項規定：「由一方領域之居住者給付之權利金，視為源自該領域。但權利金給付人如於一方領域內有常設機構，而權利金給付義務之發生與該常設機構有關聯，且該權利金係由該常設機構負擔者，不論該權利金給付人是否為一方領域之居住者，該權利金視為源自該常設機構所在地領域。」對於權利金所得來源地之判斷，明文規定原則上採取「債務人主義」，並未採取國內法之「使用地主義」（所得稅法第八條第六款）。依據憲法第一四一條規定：「中華民國之外交，應本獨立自主之精神，平等互惠之原則，敦睦邦交，尊重條約及聯合國憲章，以保護僑民權益，促進國際合作，提倡國際正義，確保世界和平。」考量租稅協定以統一兩國間稅捐法律秩序，以避免重複課稅為目的，屬於國際條約性質，在國內法與租稅協定之規定不同時，租稅協定之規

49 Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008, Art. 12 Rn. 20b.同說，川田剛，同註 44，199 頁。

50 臺新租稅協定第 11 條第 7 項也規定：「權利金給付人如為一方領土內之居住者，則該項權利金應認定為自該領土內發生。但權利金給付人不論是否為一方領土之居住者，如於一方領土內有常設機構，給付權利金之義務係因與該常設機構之關係而發生，且該項權利金係由該常設機構負擔時，則此項權利金應認定為自該常設機構所在之領土內發生。」

51 參見川田剛，同註 44，199 頁。

定，應優先於國內法而適用⁵²。且依所得稅法第一二四條規定：「凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。」租稅協定屬於特別法，應優先適用，故解釋上應排除再適用國內法之「使用地主義」。

肆、權利金所得之課稅

一、課稅原則

（一）概說

權利金所得的課稅原則，其可能採取之標準有下述二種⁵³：

1. 來源地國課稅原則

權利金所得，來源於哪個國家，即由【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 17 頁】該來源地國課稅。此即「來源地國原則」。由於權利金來源地之判斷基準，有上述債務人主義以及使用地主義，故權利金之課稅，如採取來源地國課稅原則，可能由給付權利金之債務人居住地國課稅，也可能由使用智慧財產權之所在地國課稅。

2. 居住地國課稅原則

此說認為特許權利金所得之課稅權，應歸屬於提供特許權利之居民所在地國，亦即以權利提供使用之原權利人，是哪一個國家的居民，則其權利金所得，即歸屬於那個國家課稅。採取所謂「居住地國原則」（有稱為權利提供地標準），將權利金之課稅權，歸屬於權利提供者之居住地國家。

此說立論基礎，主要考量原始權利人為創作取得專利權等特許權利，勢必需要投入相當大量的成本費用，因此，將權利金之所得課稅權劃歸由權利所有人之居住地國課稅，可以認列相關成本費用，僅就其淨額所得課稅，對於所得者較為公平。另一方面，也考量專利權等之開發費用，在稅捐上係由提供特許權利之居民所在國（居住地國）承擔，此與在居住地國之利息所得並無可比較的負擔之情形不同。

3. 檢討

上述不同的標準，體現不同的利益，居住地國原則反映了居住國的利益，來源地國原則則代表非居住地國的利益。一般大多採取來源地國課稅原則。例如美國稅法也採取此標準。例如放映電影之權利金，其所得來源於放映地，而非電影製作地。如果特許權利的使用權利金，是提供使用到全世界各地方之總額代價時，則應按照各個不同的市場價格或其他有關因素，比例分配境內來源所得及境外來源所得⁵⁴。

52 高久隆太，知的財産をめぐる国際税務，大蔵財務協会，2008 年 4 月，129 頁。

53 楊慧芳，來源地稅收管轄權的確立，收錄於：劉劍文主編，國際稅法學，二版，2006 年，93 頁；陳清秀，同註 44，305 頁以下。

54 BITTKER & LOKKEN, *supra* note 17.

（二）國內法：來源地國課稅原則

在國內法，採取來源地國課稅原則（所得稅法第二條及第三條）。國外營利事業如有中華民國來源之權利金所得，應課徵我國之營利事業所得稅。國外營利事業，不論在中華民國境內有無固定營業場所或營業代理人，如有中華民國來源之權利金所得，均應依法向我國納稅⁵⁵。

納稅義務人取得之權利金，其由機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付者，應按給付金額，依法辦理扣繳（所得稅法第八八條第一項第二款）。

其權利金之扣繳義務人，為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者（所得稅法第八九條第一項第二款）。

納稅義務人如為中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內有固定營業場所之營利事業，其取得權利金應按給付額扣取百分之十（各類所得扣繳率標準第二條第一項第六款）。【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 18 頁】

納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，其取得權利金應按給付額扣取百分之二十（各類所得扣繳率標準第三條第一項第六款）。

例如美國甲公司僅將其秘密製造方法及專門技術等資料提供與臺灣乙公司使用，取得一定報酬，其所有權並未轉讓，自難為出售，則其從乙公司所取得之該項報酬，自屬所得稅法第八條第六款所稱權利金所得，應由該乙公司於給付時、依照同法第八八條有關規定依率扣繳。⁵⁶

在例外情形，國營利事業取得下列中華民國來源之權利金所得，免納所得稅（所得稅法第四條第二一款）：營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金，免所得稅。

（三）OECD 租稅協定範本：原則上採權利人居住地國課稅原則

OECD 租稅協定範本第十二條第一項規定：「源自一方國家而由他方國家居住者受益取得之權利金，僅在他方國家得予課稅。」亦即對於權利金的課稅權，因為考量開發費用之稅捐上負擔，乃採居住地國課稅原則，劃歸予權利金取得者之居住地國家享有排他

55 參照所得稅法第 3 條立法理由說明。

56 財政部 54 年台財稅發字第 07859 號令。國內生技醫藥業者為開發新產品，自國外引進臨床試驗用之專利權或專門技術，該產業所完成之每一期臨床試驗，均可視為產品銷售，國內生技醫藥業者給付予外國營利事業之權利金，可申請適用所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款免納所得稅之規定。（編者註：配合促進產業升級條例落日，經主管機關核准之專門技術適用所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款免納所得稅規定於 99 年 12 月 31 日屆滿。）（財政部 96 年 12 月 27 日台財稅字第 09604556390 號函）

的課稅權⁵⁷。本條項規定權利金在來源地國給予免稅，其適用要件是否以居住地國對於該項權利金課稅，作為前提，並未具體規範，就此一問題當可由雙方締約國協議規範之。

58

在此，對於給付權利金之債務人之居住地國排除來源課稅。如果對於來源課稅，將妨礙跨國的技術移轉，並容易導致過度課稅負擔。而且來源課稅僅就收入課稅，而無法扣除相關成本費用，然而在開發專利的過程中其費用支出相當龐大，如果權利金在來源地國課稅，無法扣除其成本費用，導致其稅捐負擔可能超過利潤。例如如果其開發專利權費用支出，占其收入百分之二十，其盈餘所得只有百分之二十，但如按照權利金收入百分之二十就源扣繳，則其全部盈餘均被課稅淘空⁵⁹。

OECD 租稅協定範本第十二條規定僅保留由居住地國家專屬課稅權，然而租稅協定範本並不妨害來源地國對於權利金先行徵收扣繳稅款，只是原則上不得終局的課稅而已。來源地國可以自由決定以何種程【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 19 頁】序規定進行退稅或免予課稅。但來源地國不得以不成比例方式使該項退稅或免稅變成困難，例如以極短期間規定限制退稅申請，以進行實質上規避本條之課稅權限制）即為法所不許⁶⁰。

（四）聯合國租稅協定範本：稅收分享原則

雖然權利金來源於債務大（支付者）居住地國，但考量權利金源地國對於此項所得之產生，具有經濟上貢獻，加上給付權利金之債務人，在來源地國可能得列報費用扣除，作為所得減項，則相對應的，該項權利金收入亦應在該來源地國納入收入課稅，以符合費用與收入對應原則。亦即有關權利金之課稅權，應採取「稅收分享原則」，由來源地國及受益人居住地國雙方「共同分享」。且所得來源地國享有優先的課稅權利，但其課稅權之行使則有限制，亦即受到最高稅率之限制，以便受益人之居住地國仍可享受稅收權利。此項限制稅率，由締約雙方於租稅協定中以協議定之。至於課稅方式，考慮來源地國對於權利金收入之相關必要成本費用查核困難，為提升稽徵行政效能，因此以權利金全額，按較低的比例稅率課徵。

聯合國租稅協定範本第十二條第一項及第二項即規定：「一、權利金來源於一方締約國，並支付與他方締約國之居民時，則該他方締約國得予以課稅。二、然而上述權利金亦得於來源地國課稅，並按照該來源地國之法律課稅。但權利金受益所有人如果是他方締約國居民時，則該項課稅不得超過權利金總額之某一百分比（該比例由雙方議定），此項限制之執行模式，由雙方締約國政府協議定之。」此一稅收分享規定，對於發展中國

57 Kluge, a.a.O. (Fn. 13), S. 866.

58 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，6 段。

59 Frotscher, a.a.O. (Fn. 47), S. 240.

60 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 25a.

家引進專利等權利技術而需支付權利金之國家，在稅收上較為有利。

（五）租稅協定

我國與其他國家締結之租稅協定，也採取稅收分享原則，亦即並未放棄權利金來源地國（所得稅法上之「權利使用地標準」）之課稅權，只是對於課稅額度加以比例限制，俾能與居住地國共同分享權利金所得之課稅權。例如臺德租稅協定第十二條第二項規定：「前項權利金來源地領域亦得依其法律規定，對該項權利金課稅。但權利金之受益所有人如為他方領域之居住者，其課徵之稅額不得超過權利金總額之百分之十。」⁶¹

臺新租稅協定第十一條第一項及第二項也規定：「一、自一方領土內發生而給付予他方領土內之居住者之權利金，該他方領土得予課稅。二、上項權利金所發生之領土得依照該領土法律之規定，對該項權利金課稅。但取得該項權利金之人，如【月旦法學雜誌第264期，2017年4月，第20頁】係他方領土之居住者，且為該項權利金之受益所有人時，則上述課徵之稅額，不得超過權利金總額之百分之十五。雙方領土之主管機關應以共同協議確定上述限制之適用方式。」此一租稅協定，相較於一般稅法規定，應屬於特別規定性質，應優先國內法而適用。

二、適用要件：取得權利金之居住者為實質上受益人

OECD 租稅協定範本第十二條第一項規定：「源自一方國家而由他方國家居住者受益取得之權利金，僅在他方國家得予課稅。」以及上述租稅協定規定受領權利金之居住者為「受益所有人」之要件。

在此由居住地國課稅原則之適用前提，必須取得權利金之居住者，亦為「實質上受益人」（受益所有人）（beneficial owner），其目的在防止重複課稅以及濫用租稅協定（sog. treaty shopping）（透過導管公司享受租稅協定之稅捐利益）⁶²。如果在支付者與受益人間有代理人或名義人介入之情形，亦即受益人並非他方締約國之居住者時，則為防止濫用租稅協定進行稅捐規避，不適用上述第一項規定⁶³。

此一防止租稅協定之濫用規定，並非終結的規範，依其情形，可能補充適用內國稅法關於防止稅捐規避之規定。且上述規定之解釋，應本於其意旨及目的進行解釋，並獨立於其法律上安排形式。實質上受益人應按照「經濟的觀察方法」（實質課稅原則）進行解釋，而並非單純以形式上之所有權人為準。實質上受益人應是指在法律上或包括事實上得處分權利金之人。因此如果依據契約或法律規定，受領人負有法律上義務將該權利金移轉予其他人時，則並非實質上之受益人。例如信託之受託人提供給付與信託人，該

61 德國與開發中國家簽訂之租稅協定，通常保留開發中國家對於境內支出權利金之課稅權。因其通常單方面由開發中國家公司給付權利金與已開發國家公司之專利權利金。又在歐盟國家中之跨國關係企業間支付權利金及利息，則免除就源扣繳稅款（參見 Frotscher, a.a.O. (Fn. 47), S. 240.）。

62 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 23.

63 川田剛／德永匡子，同註3，327頁。

信託人即屬於實質上受益人⁶⁴。

上述受益人之概念，應依據本條之前後脈絡進行解釋，不應參照特定國家之內國法所具有之意義進行解釋。故不可採取在許多普通法國家，於信託法上受益人之概念的專門意義⁶⁵。

在基地公司或私人投資公司如果不進行盈餘分配而享受租稅協定之稅捐優惠，是否為實質上受益人，不無疑義。如果其僅是充當導管公司，對於該項權利金並未享有權利，而欠缺經濟上歸屬，則應可認為並非實質上受益人⁶⁶。

三、權利金所得之計算

（一）來源地國對於權利金課稅基準

來源地國對於權利金課徵「來源稅捐」（就源課徵所得稅）之課稅基準，是以權利金支付之總額（毛收入額）【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 21 頁】（Bruttobetrag）為準，該報酬總額也可能包括內含之加值型營業稅。因此，對於該報酬之加值稅金額，也徵收來源稅⁶⁷。

然而如果租稅協定規定之文義，表示對於「權利金所生之所得」課稅時，則該來源稅應按照「淨額所得」（Nettobetrag）計算⁶⁸。

（二）獨立企業間交易之權利金水準

在關係人交易的情形，如果權利金支付額度超過一般公正市場行情，亦即與一般沒有特殊關係者之交易約定之權利金額更高時，則就其符合市場行情部分之金額（符合常規交易之權利金金額），按照權利金課稅處理。至於超過一般交易金額部分，則已經不具有權利金性質，應可另行依法課稅⁶⁹。超出部分則回歸各國內法處理，例如可能以涉及隱藏的盈餘分配處理。

OECD 租稅協定範本第十二條第四項即規定：「由於支付人與受益所有人之間，或他們雙方與其他人之間的特殊關係，就有關使用、權利或情報支付的權利金數額，超過支付人與受益所有人沒有上述關係所能合意的金額時，本條規定應僅適用於該可能合意的金額。在此情形，支付款項的超過部分，在適當考慮本協定的其他規定下，仍應按各締約國之法律課稅。」

四、權利金之課稅時點

OECD 租稅協定範本第十二條並未規定權利金應於何時被課稅。權利金的課稅基準

64 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 23.

65 川田剛／德永匡子，同註 3，328 頁。

66 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 23. 川田剛／德永匡子，同註 3，327 頁。

67 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 30.

68 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 33.

69 參照 OECD 租稅協定範本第 12 條第 4 項規定。

時，應依據居住地國之內國法決定之⁷⁰。

五、權利人居住地國課稅原則之例外：常設機構之權利金所得，併入其營業所得，於其所在地國課稅

上述權利金權利人之居住地國課稅原則或稅收分享原則，亦有其例外。如果國外營利事業在，國內設置常設機構經營業務，權利金係透過該常設機構產生者（例如產生權利金之權利或財產，屬於常設機構財產之一部分；或以其他型態，由該常設機構於實質上所有或進行監督管理之情形），亦即在來源地國設有常設機構，取得的權利金之投資所得，按照經濟歸屬原則可歸屬於該常設機構，則該權利金應納入常設機構之一般營業所得之課稅方式處理，亦即將權利金併入常設機構之營業所得或勞務所得中，在扣除相關成本費用後，統一課徵所得稅。

OECD 租稅協定範本第十二條第三項即規定：「權利金受益所有人如為一方國家之居住者，在他方國家經營業務，而該權利金係經由在他方國家內之常設機構所產生，且與權利金給付有關之權利或財產，與該常設機構有實際關聯時，不適用第一項規定。於此情形，應適用第七條（指有關營業利潤之課稅權歸屬）規定。」（聯【月旦法學雜誌第264期，2017年4月，第22頁】合國租稅協定範本第十二條第四項亦有類似規定）⁷¹

臺德租稅協定第十二條第四項也規定：「權利金受益所有人如為一方領域之居住者，經由其於權利金來源之他方領域內之常設機構從事營業，且與權利金給付有關之權利或財產與該常設機構有實際關聯時，不適用第一項及第二項規定，而應適用第七條（指有關營業利潤之課稅權歸屬）規定。」

伍、權利金費用之扣除

有關締約國一方居住者支付權利金費與另一方國家居住者之情形，該權利金是否作為費用認列扣除，有些國家是以該讓利金受領人是否為在該國之居住者或負擔納稅義務為要件。有些國家則不准作為費用扣除。就此問題應依據 OECD 租稅協定範本第二四條第四項規定「無差別待遇原則」決定之，該條項規定如下：「四、除適用第九條第一項、第十一條第六項、第十二條第四項規定外，一方締約國之企業給付予他方締約國居住者之利息、權利金及其他款項，於計算該企業之應稅利潤時，應與給付該一方締約國居住者之情況相同而准予減除。同樣的，一方締約國之企業對於他方締約國居住者之負債，於計算該企業之應稅利潤時，應與對於該一方締約國居住者所締約負債之情況，在相同

70 Vogel/Lehner, a.a.O. (Fn. 5), Art. 12 Rn. 25.

71 臺新租稅協定第11條第5項也有類似規定：「權利金之實益所有人如係一方領土內之居住者，且在權利金發生之他方領土內有常設機構，該機構並與有關支付該項權利金之權利或財產具有充分關聯時，不適用本條第一項及第二項之規定。此種情形下，應適用第七條之規定。」

條件下，而准予減除。」⁷²

在我國，權利金可能作為研究發展費或生產製造技術費用，而與業務經營有關，得列報成本費用。其中研究發展費「包括營利事業為研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供勞務技術及改善製程所支出之下列費用：……六、專為研究發展購買或使用之專利權、專用技術及著作權之當年度攤折或支付之費用。」（營利事業所得稅查核準則第八六條第一項第六。而有關生產製造技術之權利金支出，應於契約有效期間內按期攤折，並列為製造費用（同準則第八七條第二款）。權利金支出，應依契約或其他相關證明文件核實認定。但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定（同準則第八七條第一款）。【月旦法學雜誌第 264 期，2017 年 4 月，第 23 頁】

Taxation on Royalties in International Tax Law

Ching-Hsiou Chen

Professor, School of Law, Soochow University

Abstract

The judgment standard of the Sourceplace of Royalty Income is the principle of the residence country of debtor and the principle of country of the right which is used. Taiwan's domestic law adopt the latter judgment standard. The version of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital is closer to the principle of the country where the debtor resides, and Article 12, paragraph 5, of the United Nations Model Tax Convention on Income and on Capital is also based on the principle of the residence country of debtor. The tax treaties concluded by Taiwan, R.O.C. is also based on the principle that the country in which the debtor resides is the Sourcecountry of Royalty Income. According to this tax treaties, if the resident of Taiwan, R.O.C. pay royalties, regardless of where the intellectual property is used, the source country is Taiwan, R.O.C., and withholding tax should be taxed.

Whereas the tax deduction of the cost of research and development of the right holder is taken into account in Article 12, paragraph 1, of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, it is recommended that the State of residence of the right holder is taxable. However, Article 12 (2) of the United Nations Model Tax Convention also takes into account

72 OECD 租稅協定範本第 12 條註釋，2014 年，2 段。

the costs and expenses deductions of the debtor. Taxes should be levied on the corresponding income. It is recommended that tax revenues should be shared between the source country and the country of residence. Taiwan, R.O.C. has also adopted the principle of tax sharing in the tax treaties concluded by Taiwan, R.O.C.

Keywords:

International Tax, International Tax Law, Royalties, Fees for Technical Services, The Source of Royalty Income 【月旦法學雜誌第264期，2017年4月，第24頁】

