



中華人民共和國香港特別行政區  
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 22 號(修訂本)

如何計算得自電影片膠卷、專利、  
商標等的應評稅利潤

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料及指導。指引本身並無法律約束力，亦不會影響任何人士向稅務局局長、稅務上訴委員會或法院提出反對或上訴的權利。

本指引取代於 2003 年 7 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2005 年 1 月

# 稅務條例釋義及執行指引

## 第 22 號(修訂本)

### 目錄

|                         | 段數 |
|-------------------------|----|
| 引言                      | 1  |
| 第 21A 條的修訂              |    |
| 《1993 年稅務(修訂)(第 4 條)條例》 | 5  |
| 1993 年修訂條例如何對付避稅情況      | 8  |
| 《2003 年稅務(第 2 號)條例》     | 11 |
| 《2004 年稅務(修訂)條例》        | 12 |
| 第 21A 條的應用              | 15 |
| 事先裁定                    | 21 |

## 引言

《1971年稅務(修訂)條例》加入了第21A條和其他條文，以推行第二屆稅務條例檢討委員會的建議。增訂該條和相關的第15(1)(a)和(b)條，旨在確保在香港的商業活動所產生或相關的某些款項會在香港課稅，並訂明這些款項的某百分比為應評稅利潤。這些收入的相關類別，載列在第15(1)(a)和(b)條。概括來說，這些收入包括因有人在香港使用，或有權在香港使用某些工業和知識財產而收取的專利權使用費或特許權費。明確來說，這些收入是指任何人因在香港上映或使用電影片或電視片膠卷或紀錄帶、任何錄音、或任何與上述項目有關的宣傳資料而收取或應累算的款項[第15(1)(a)條]；以及任何人因有人在香港使用或有權使用任何專利權、設計、商標、版權物料、秘密工序或方程式或其他相類似性質的財產，或因傳授或承諾傳授與該等項目有關的知識，而收取或應累算的款項[第15(1)(b)條]。根據其他條文，該等款項是無須課稅的。

2. 最初，第21A條規定，無論在甚麼情況下，如任何款項根據第15(1)(a)或(b)條須被當作是因在香港經營某行業、專業或業務而於香港產生或得自香港的收入，該款項的10%應視為應評稅利潤。不過，後來制定的《1993年稅務(修訂)(第4條)條例》和《2003年收入(第2號)條例》，修訂了該條文，令情況有所改變。有關修訂會在下文第5至11段作進一步討論。

3. 隨着《2004年稅務(修訂)條例》的制定，稅務條例增加了一項推定條文，即第15(1)(ba)條，而第21A條的範圍亦相應地被擴大，將第15(1)(ba)條所指的收入包括在內。不過，第21A條訂明的應評稅利潤計算方法則維持不變。

4. 制訂第15(1)(ba)條的用意，是為把原本無須課稅的款項，納入有關的課稅範圍，就是任何人如因有人在香港以外地方使用或有權在香港以外地方使用任何專利、設計、商標、版權物料、秘密工序或方程式或其他相類似性質的財產，或就傳授或承諾傳授與該等項目有關的知識而收取或應累算款項，而該款項在確定某人就利得稅的應評稅利潤時是可予扣除的款項，則該款項便要課稅。有關修訂會在下文第12至14段作進一步討論。

## 第21A條的修訂

### 《1993年稅務(修訂)(第4條)條例》

5. 政府在1993年修訂法例，阻止一些香港公司企圖濫用第21A條，與海外的相聯者安排避稅計劃。

6. 典型的第21A條「計劃」涉及一家香港公司使用「機構內部」自行發展的商標。由於這公司擁有該商標，使用商標時不會招致任何可扣除的開支。一般避稅的做法是由香港公司與在海外(例如英屬處女群島)成立的附屬公司達成「出售及租回」安排。該香港公司把第15(1)(a)或(b)條所指的一類財產的擁有權轉讓給海外的附屬公司，然後支付巨額的專利權費或費用，從海外附屬公司租回該財產的使用權，繼續在香港使用該財產。這項安排在稅務上的目的，是香港公司可以根據該條例第16(1)條，全數扣除所繳付的專利權費或費用；但根據第21A條，海外附屬公司只須就這筆款項的10%課稅。換句話說，集團既保留了資金，亦可就所涉及的專利權費或費用獲得90%的稅務扣除。

7. 雖然本局可引用一般反避稅條文第61A條打擊利用第21A條的避稅計劃，亦曾經有這樣做，但要就每宗個案爭論是否適用，將會耗費不少時間和金錢。為向納稅人和稅務局提供明確的指引，以及貫徹政府堵塞避稅途徑的承諾，財政司在1993年3月的財政預算案中，建議修訂第21A條。

### 1993年修訂條例如何對付避稅情況

8. 第21A條被納稅人利用作避稅，原因是付款者一般可全數扣除有關款項，而根據當時的第21A條(其中並無說明交易雙方之間的關係)，只有收款者手中的10%的收入會被評定為應評稅利潤。此外，香港的集團如要在香港境外成立附屬公司，並確保該附屬公司不在香港經營業務，是簡單不過的事，這樣亦助長了有關的避稅行為。

9. 針對上述情況，修訂條文規定，如果一筆款項是得自相聯者，通常須把這筆款項的100% (即不會扣除支出)，而非該筆款項的10%，當作應評稅利潤處理。

10. 不過，採用100%比率是有所限制的，原因是如果對所有付給相聯者的款項都採用100%比率，就可能影響跨國集團把科技從外國輸入香港。在沒有任何資料顯示跨國集團利用第21A條就海外發展的科技避稅的情況下，增訂的條文規定在某些情況下，100%計算比率並不適用於有關付款。明確來說，修訂條例在第21A(1)(a)條加入但書，載明「但如局長信納，在香港經營某行業、專業或業務的任何人在任何時間，均沒有全部或部分擁有所繳付的該筆款項所關乎的該項財產」，則得自相聯者的任何款項都不會採用100%比率計稅。在這個情況下，以及當有關款項並非得自相聯者時，10%比率會繼續適用。

### 《2003年稅務(第2號)條例》

11. 2003年的修訂由財政司司長在2003年財政預算案中提出，並在2003年7月通過。修訂旨在把須被當作為應評稅利潤的比率由10%提高至30%，適用於第21A條涵蓋而不受100%比率所規限的款項。新比率30%適用於2003年4月1日或以後收取或應累算的款項；不過，如果款項是在該日前應累算，但在該日或之後才收取，舊比率10%仍然適用。

### 《2004年稅務(修訂)條例》

12. 有鑑於一個不利稅收的法庭裁決，政府在2004年制定了新的第15(1)(ba)條，賦權稅務局繼續以行之已久且廣受接納的方法，就專利權費作出評稅。新增條文規定，如有人在香港以外地方使用或有權使用屬第15(1)(b)條列舉的知識財產，而就上述情況支付款項在確定某人的應課稅利潤時是可扣除的開支，則該款項須被當作是收款人的應課稅利潤。不過，本條文不適用於2004年6月25日或之前收取或應累算的款項。

13. 2004年的修訂條例，是基於終審法院一宗案例 *CIR v. Emerson Radio Corporation* [1999] 5 HKTC 122 (以下稱“Emerson”)。以《稅務條例》第15(1)(b)條來說，該案的裁決與稅務局自1971年該條文生效後沿用的釋義方法不一致。在 *Emerson* 一案之前，稅務局一直認為，以第15(1)(b)條來說，如果付款人是在香港經營業務，並使用一個知識財產生產應課稅利潤，則無論有關業務的貨品在何處製造或售賣，有關的知識產權就是「在香港使用」。不過，終審法院在 *Emerson* 一案裁定，

只有在香港製造的貨品的相關專利權費才可以根據第15(1)(b)條課稅；在香港以外地方製造的貨品的相關專利權費，則不應課稅。在港商的製造基地大部分均遷往港外的情況下，該裁決可能令本港流失大量利得稅，原因是支付專利權費的一方可就該項開支獲得扣除，但非居住於香港的收款者則可以豁免課稅。

14. 因此新制定的第15(1)(ba)條維持了稅務對稱原則，避免稅收的流失，亦與第15(1)(b)條的立法原意相符。其他稅務轄區在專利權費方面，也採取了相類似的條文，以保障稅收。2004年的修訂條例亦擴大第21A條的範圍，不但涵蓋按第15(1)(a)和(b)條須被當作是應課稅的款項，亦包括第15(1)(ba)條所指的款項。

### 第21A條的應用

15. 一般來說，第21A條適用於非居住於香港的人士所收取的款項。第20B條訂明這類款項如何評稅和收稅。《稅務條例釋義及執行指引》第17號討論了有關的條文，並特別說明香港人士有可能為非居住於香港的人士負上的利得稅稅務責任。

16. 對付款者來說，政府在1993年、2003年及2004年就第21A條所作的修訂不會影響他們支付的專利權等費是否可以獲准扣除。有關款項是否會獲准扣除，仍按第16(1)條的條文決定。

17. 至於第21A條，在考慮是否應把有關款項的應評稅利潤定為較低比率(即10%或30%，視情況而定)或100%時，首要決定的問題當然是該筆款項是否得自相聯者。第21A(3)條就「相聯者」一詞有詳盡的界定，以遏止藉著第三者的界入而規避有關條文的規限。在確定任何款項是否得自任何相聯者時，必須同時參考第21A(2)條的條文。該條載明，假如任何信託產業的受託人或該受託人所控制的法團付出或收取款項，則視情況而定，該筆款項須當作是各得自該受託人、該法團和該項信託的受益人，或須當作是各由該受託人、該法團和該信託的受益人所獲得。

18. 有關相聯者的條文，以及第21A(3)條對有關的用詞，如「相聯法團」、「信託的受益人」、「控制」、「主要職員」和「親屬」等所作出的界定，基本上與第16E條和第39E條所載的相似。

19. 在考慮過第21A條的條文後，如果結論是有關款項不是得自相聯者，則本局會以較低比率計算應評稅利潤。不過，假如該筆款項是得自相聯者，則該筆款項的100%會被當作是應評稅利潤，除非「局長信納，在香港經營某行業、專業或業務的任何人在任何時間均沒有全部或部分擁有所繳付的該筆款項所關乎的該項財產」。在這方面，本局接受「擁有」是指直接擁有的意思。舉例來說，雖然公司的股東是擁有公司股權的某個百分比，但該股東並不擁有公司的資產—這些資產是由該公司作為一個享有分開和獨立法律地位的個體所擁有。

20. 假如該筆款項是支付給一名相聯者，而付款人或收款人認為有關財產擁有權的過往紀錄會令局長「信納」上述但書是適用的，則可請局長以事先裁定方式，決定較低的比率是否適用。不過，本局不會就假設性的情況作出裁定。

## 事先裁定

21. 除了提供《稅務條例釋義及執行指引》第31號(「事先裁定」)第15段所列的資料和文件外，對第21A條作事先裁定的要求必須符合下列規定—

- (a) 負責付款的人(「付款人」、擁有有關財產的人(「納稅人」)，或任何一方的獲授權人必須簽署該項要求的申請書。
- (b) 須遞交納稅人購買有關財產的協議書副本，以及陳述購買的原因。
- (c) 須遞交付款協議書的副本。
- (d) 假如該項財產並非由納稅人全部擁有，則須遞交有關其他擁有人和他們所分別佔有的權益的資料。假如是相聯者，亦須說明該人與納稅人的關係。

- (e) 須提供有關該項財產擁有權的全部詳細紀錄，假如因某種原因未能提供這些資料，則遞交申請書時要一併解釋詳情。遇有先前的產權擁有人曾經是或仍然是納稅人相聯者的情況時，則須詳細說明他們之間的關係。
- (f) 遞交由雙方簽署的聲明，說明據納稅人和付款人所知，並無任何在香港經營某行業、專業或業務的人士在任何期間全部或部分擁有相關的財產。

22. 鑑於個案所涉及財產的性質，擁有權紀錄屬複雜的個案理應不多。現時的產權擁有人，顯然應該知道出售該財產當事人的資料(如有的話)。很多時候，有關的財產是由現時的產權擁有人所發展的，在這種情況下，則不會有先前的擁有人。

23. 一般來說，本局在集齊上述資料後便可作出裁定。該裁定會以信件形式發出，並由局長或其授權的人員簽署。不過，在一些情況下，本局可能需要在作出裁定前，向納稅人或第三者索取進一步的資料。

24. 在作出裁定時，本局會採取個別審查的方法來處理每宗個案。因此，某宗個案的裁定結果，並不限制本局日後處理另一宗相類個案時，須作出同樣的裁定。