



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 49 號

甲部：就有關知識產權的資本開支提供  
利得稅扣減

乙部：就知識產權特許權使用費的徵稅

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

稅務局局長 朱鑫源

2012 年 7 月

# 稅務條例釋義及執行指引

## 第 49 號

### 目錄

	段數
<b>引言</b>	
背景	1
2011 年對第 16E 條所作的修訂	5
就特許權使用費的徵稅	10
<b>甲部：就有關知識產權的資本開支提供利得稅扣減</b>	
<b>有關權利</b>	11
專利權	13
任何工業知識的權利	14
版權	15
註冊外觀設計	16
註冊商標	17
<b>獲容許的扣除</b>	18
註冊規定	19
法定及經濟擁有權	24
“使用”規定	29
產生應課稅利潤	31
扣除準則摘要	32
<b>合資格的開支</b>	
法律開支及估價費	34
業務開始經營前招致的資本開支	35
<b>何時扣除</b>	
在購買年度一次過扣除	36
連續五年按年扣除	37

<b>有關權利的估值</b>	
局長釐定真正市值的權力	39
估值報告	41
有關權利連同其他資產以單一價格購入或出售	42
反對及上訴的權利	43
<b>有關資本開支的分攤</b>	
一般原則	44
分攤基準	46
<b>其後出售有關權利</b>	
出售有關權利	47
有關售賣得益	49
未獲容許扣除額	51
<b>在某些情況下不容許作出扣除</b>	52
特許持有人提前終止特許以購買有關該特許的指明 知識產權－過渡性條文	53
從相聯者購入有關權利	57
售後以特許取回使用有關權利的安排	59
被非納稅人本人“完全或主要”在香港以外地方 使用	64
槓桿租賃安排	65
<b>生效日期</b>	
新訂的第 16EA、16EB 及 16EC 條的生效日期	68
對第 16E 條的修訂	69
<b>乙部：就知識產權特許權使用費的徵稅</b>	
“來源”原則	71
<b>施行“來源”原則</b>	72
假若知識產權是由特許發出人所創作或開發	73
假若知識產權是由特許發出人所購買	74
假若知識產權並非由特許發出人擁有	75

## 引言

### 背景

為鼓勵本地工業採用更多創新的技術，政府於1983年在《稅務條例》(第112章)中引進第16E條，容許就購入專利權、商標或設計的資本成本扣稅。這是一項額外的扣除：特許權使用費或與使用知識產權相關的經常開支，仍可以繼續根據第16(1)條獲得扣除，而商標或設計在註冊方面或專利在註冊或批予方面的資本開支，亦可根據第16(1)(g)條獲得扣稅。

2. 政府在1992年修訂第16E條，以防止濫用扣稅優惠。當中一項修訂是撤回就“商標”及“設計”所容許的扣除，並以“工業知識”取代；目的是把扣除的範圍，限制在工業資料和製造貨品技術的開支上。另一項修訂是不容許就相聯者之間的交易作出有關扣除。自此以後，只有購買專利權或任何工業知識的權利的成本可根據第16E條獲得扣稅。

3. 研發和應用新的技術是現今提高產品和服務價值的最有效方式。為鼓勵本地企業更廣泛運用知識產權，並推動創意產業的發展，財政司司長在2010-2011年度財政預算案中建議將利得稅扣減安排的適用範圍擴闊，以涵蓋購買版權、註冊外觀設計及註冊商標這三類較為常用的知識產權（“指明知識產權”）所招致的資本開支。

4. 《2011年稅務(修訂)(第3號)條例》（“《2011年修訂條例》”）於2011年12月獲得立法會通過，落實上述的財政預算案建議。本釋義及執行指引闡明本局在《2011年修訂條例》制定後，對就購買專利權、工業知識的權利、版權、註冊外觀設計及註冊商標（以下合稱為“有關權利”）在提供利得稅扣減方面的觀點及執行方法。

### 2011年對第16E條所作的修訂

5. 鑒於專利權及工業知識的權利在性質方面與“指明知識產權”相若，本局因而藉此機會對當時第16E條的某些條文作出修訂。在這方面，《2011年修訂條例》包括了三項對第16E條的主要修訂，下文將予以進一步討論。

## 取消“在香港使用”的條件

6. 隨著世界經濟全球化，商業活動不再局限於在香港進行。基於這個原因，第16E(1)條中就有關專利權及任何工業知識的權利的扣稅所施加的“在香港使用”的規定因此予以取消。換句話說，只要納稅人符合其他扣稅條件，以及該扣除並不會因第16EC條的條文而不獲批准，則為購買專利權或任何工業知識的權利所招致的資本開支可獲扣稅。

## 就售賣得益的徵稅額設定上限

7. 在制定《2011年修訂條例》前，當售出先前已獲得扣稅的專利權或工業知識的權利，有關的售賣得益須悉數予以課稅。然而，這種做法與香港不向資本增值的得益徵稅的政策不一致。政府因此修訂第16E條，訂明售賣專利權及工業知識的權利的得益，須課稅的金額以先前已獲得的扣稅款額為上限（第16E(3)條）。

## 訂明法律開支及估價費是可扣除的開支

8. 為免產生疑問，《稅務條例》加入第16E(1A)條，清楚說明與購買專利權或任何工業知識的權利有關的法律開支及估價費用亦可獲得扣稅。

9. 應注意的是，上述修訂亦同樣適用於指明知識產權。該等修訂的生效日期將會在下文第68至70段進一步討論。

## ***就特許權使用費的徵稅***

10. 本局認為源於知識產權特許安排的特許權使用費（除了那些根據第15(1)(a)、(b)或(ba)條被視為須課稅的特許權使用費），須否課繳香港稅項取決於每宗個案的事實及情況。下文第73至75段載有一些常見的例子，顯示如何應用概括指導原則來確定特許權使用費收入的來源。

## 甲部：就有關知識產權的資本開支提供利得稅扣減

### 有關權利

11. 知識產權是沒有實物形態的無形資產。它們是法律提供予創作人的獨家權利，以保護他們的創作。如把知識產權應用於業務和產品上，將會帶來經濟利益。在《2011年修訂條例》制定後，本局對就購買專利權、任何工業知識的權利、版權、註冊外觀設計及註冊商標所招致的資本開支，提供了利得稅扣減。

12. 本局所採納的指導性原則是，只要納稅人能夠證實相關的權利含有一項或多項的有關權利，本局便會提供稅務扣減。由於法定註冊制度可以有效地確定有關權利（例如專利權、註冊外觀設計或註冊商標）的性質，因此，在決定某項權利是否屬於《稅務條例》所界定的扣稅範圍時，本局會參考相關的法定註冊制度（如有的話）。如有關權利（例如工業知識或版權）並沒有既定的註冊制度，則本局會審查有關的買賣合約，以確定所售賣或購買的權利的確實性質。

### 專利權

13. 專利可給予發明者及擁有人法律權利，以避免其他人士製造、使用、售賣或引進有關的專利發明。專利實際上是某司法管轄區授予發明者的一項有限產權，以換取他同意與公眾分享發明的細節。專利必須於某司法管轄區“完成註冊”，註冊者才可擁有不許他人使用的權力。《稅務條例》第16E(4)條就“專利權”定義為“做某事或授權做某事的權利，而非因該項權利，則做該事或授權做該事即屬侵犯專利者”。因此，任何發明如未在相關的司法管轄區註冊，便不屬於“專利權”。應注意的是，只有那些已獲得有關當局批予專利的發明，其購買成本才可獲得扣稅。

### 任何工業知識的權利

14. 商業秘密也稱為“工業知識”或“技術示範”，企業會透過內部保安措施及使用保密協議對它們作出商業上的保護。現時香港並沒有為商業秘密而設的法定註冊制度。第

16E(4)條把“工業知識”一詞界定為“相當可能有助於貨品或物料的製造或加工的任何工業資料或技術”。根據這一定義，可獲扣除的範圍只局限於那些關乎生產程序的商業秘密及機密資訊。

## **版權**

15. 為施行第16EA、16EB及16EC條，“版權”指：

- (a) 《版權條例》(第528章)第2(1)條所指的版權，包括該條例第87(5)(b)條所界定的未經註冊的相應外觀設計；或
- (b) 根據香港以外某地方的法律存在於某作品（須屬(a)段所提述的版權可存在於其中者）中及與(a)段所提述的版權相應的權利。

根據《版權條例》，版權是存在於下列各類作品的產權：原創的文學作品、戲劇作品、音樂作品或藝術作品；聲音紀錄、影片、廣播或有線傳播節目；以及已發表版本的排印編排。版權是一項自動獲得的權利，作品經創作和記錄（如透過紙張、電子界面等方式）後，創作者即擁有版權。版權與專利、外觀設計及商標的不同之處，就是大多數司法管轄區（包括香港）都沒有為版權作品設立註冊制度。

## **註冊外觀設計**

16. 為施行第16EA、16EB及16EC條，“註冊外觀設計”一詞指“已根據《註冊外觀設計條例》(第522章)第25條註冊，或已根據香港以外某地方的法律註冊的外觀設計”。根據《註冊外觀設計條例》，“外觀設計”指藉任何工業程序而應用於某物品的形狀、構形、式樣或裝飾的特色，而該等特色在製成品上會吸引視線，並可以肉眼判別。根據《註冊外觀設計條例》註冊的外觀設計，在香港可享有該條例所賦予的保護。

## **註冊商標**

17. 第16EA(11)條就“註冊商標”定義為“已根據《商標條

例》(第559章)第47條註冊或已根據香港以外某地方的法律註冊的商標”。根據《商標條例》，“商標”指任何能夠將某一企業的貨品或服務與其他企業的貨品或服務作出識別，並能夠藉書寫或繪圖方式表述的標誌。商標可由文字(包括個人姓名)、徵示、設計式樣、字母、字樣、數字、圖形要素、顏色、聲音、氣味、貨品的形狀或其包裝，以及該等標誌的任何組合所構成。商標是可供識別貨品生產者或服務提供者的標誌。當商標在某司法管轄區或地域註冊後，它可在當地得到法律上的保護。商標可註冊用於一類或以上的指定貨品及服務。

### 獲容許的扣除

18. 下文第19至33段列出在申索有關權利的扣除方面所須符合的條件。

#### 註冊規定

##### 專利、註冊外觀設計及註冊商標

19. 如某項有關權利設有註冊制度(即專利、外觀設計及商標)，該項有關權利便必須註冊。至於其他兩類知識產權(即工業知識和版權)，則無須註冊。因此，要獲得扣稅資格，有關專利須已獲有關當局批予專利權或已完成註冊；至於外觀設計或商標，兩者在購買日均須已經註冊。

##### 香港或境外註冊

20. 就購買有關權利所招致的資本開支，不論有關權利是在香港或境外註冊，都同樣符合扣稅資格。只要在相關課稅年度的評稅基期的部分或整段期間，該項有關權利的註冊屬有效的，並且符合其他有關條件，便可獲得扣稅。

##### 正在進行註冊的轉讓交易

21. 納稅人為保護他們就有關權利的權益，通常會就有關權利的轉讓交易向有關註冊當局提交註冊申請。鑒於某些司法管轄區在處理有關權利的註冊方面，可能需要一些時間來完

成，本局對正在進行註冊的有關權利，會採取寬鬆的扣稅安排。即使某項有關權利仍在進行註冊，有關的扣除申索也可獲得批准。對於那些設有註冊制度的有關權利（即專利、註冊外觀設計及註冊商標），就購買該等有關權利所招致的資本開支將可獲得扣稅，只要一

(a) 該等有關權利已由前擁有人向有關當局作出註冊；及

(b) 納稅人已提交申請登記成為該等有關權利的擁有人。

22. 總括而言，納稅人如申索就購買某項有關權利所招致的資本開支作出扣除，該納稅人只要能夠提供書面證據，證明符合所有扣稅條件（包括有關權利的註冊的生效日期，並不遲於納稅人購買該有關權利的日期），其扣除便可獲得批准。然而，假若納稅人更改註冊擁有人的申請最終不獲有關當局批准，該有關權利將不符合扣稅資格，本局會在適當的情況下根據《稅務條例》第60條作出補加評稅，以追回之前批予的扣稅。

#### 註冊被裁定失效、被撤銷及遭放棄

23. 假若某項有關權利的註冊其後被裁定失效、被撤銷或遭放棄，該有關權利將會在註冊被裁定失效、被撤銷或遭放棄一事生效當日起，不再享有扣稅資格。本局會在適當的情況下根據《稅務條例》第60條作出補加評稅，以追回之前批予的扣稅。

#### **法定及經濟擁有權**

##### “買斷”

24. 納稅人必須取得其所購買的有關權利的法定及經濟擁有權（或所有權權益），才可獲得扣稅。即扣稅只適用於為“買斷”某項有關權利所支付的款項，並不適用於為有權在某段指明期間使用該有關權利而支付的一筆即付費用。就一般的個案來說，如納稅人只是根據特許安排從擁有人（作為特許發出人）處取得某項有關權利的使用權，則該納稅人（作為特許持有人）並沒有取得該有關權利的法定擁有權。

## 就有關權利作出特許安排

25. 《2011年修訂條例》清晰地說明，為取得某項有關權利的特許所招致的開支不可獲得扣稅（第16E(9)及16EA(13)條）。在這方面，第16EC(8)條界定“特許”就有關權利而言為—

“(a) … … 授權予特許持有人以該特許授權的方式使用有關權利的一般性或有限特許（不論如何描述）；但

(b) 不包括有關權利的擁有權將會或可以據以出售或轉移予該特許持有人的協議，但如局長認為可合理預期根據該協議而有的購買或獲取有關權利的擁有權的權利不會被行使，則屬例外”。

26. 另一方面，為取得有關權利的特許所招致的開支，或可依據《稅務條例》第16(1)及17條的一般扣除規則獲得扣稅；即是說，有關開支如果是為產生應課稅利潤而招致的非資本性質開支，可予以扣除。

### 例1

HK公司以為期10年的特許方式從擁有人處取得某項有關權利的使用權。HK公司須就獲批予該特許即時支付1,000,000元，以及每年支付特許費100,000元。由於HK公司沒有取得該有關權利的法定擁有權，它無權就根據該特許安排所支付的任何費用享有第16E或16EA條所提供的扣除。然而，為產生收入而每年支付的100,000元特許費用，可依據第16(1)條的一般扣除規則獲得扣稅，但屬資本性質的1,000,000元即付費用，則受到第17(1)(c)條所限而不能獲得扣減。

## 自行創造的有關權利

27. 如果納稅人在日常業務過程中自行開發知識產權，並且為開發該知識產權，設有一個獨立和可識別的計劃，目的是為其業務帶來未來的經濟利益，則該等開支或可被視作研究和開發（“研發”）的資本開支，根據第16B條獲得扣減，有關詳情請參閱《稅務條例釋義及執行指引第5號》第2至21段。然而，

即使該知識產權屬有關權利，有關支出亦不可根據第16E條或第16EA條獲得扣減，因為該擁有者兼創造者並沒有購買該有關權利。

## 例2

HK公司購買某項在美國註冊的專利，其後利用該專利在香港進行研發工作，創製了一項新發明。由於專利的註冊制度和保護範圍是按地域劃分的，如果HK公司希望在香港獲得保障，便應為美國專利的發明及其他新發明在香港申請註冊。若HK公司為產生香港應課稅利潤而使用在美國註冊的專利，就購買該美國註冊專利所招致的資本開支，可根據第16E條獲得扣稅。然而，由於有關新發明屬自行創造，而並非由HK公司從其他人士購入的，該項在香港獲專利的新發明不可根據第16E條獲得扣稅。就新發明所招致的研發開支，只要符合規定，可根據第16B條獲得扣稅。

### 擁有部分的有關權利

28. 即使納稅人在有關權利中只佔部分擁有權，只要他在該有關權利的擁有權中佔有份額或權益，他亦可申請扣稅。就一般的個案來說，納稅人所佔的份額或權益會與其支付的資本開支成正比。對於這類個案，每名納稅人可扣稅的款額會按照其就購買有關權利所招致的資本開支來計算。

## 例3

HK-1公司和HK-2公司以代價100,000元購買某項有關權利。它們就權利的法定擁有權所佔的份額分別為30%和70%，而它們所付的資本開支分別為30,000元和70,000元。HK-1公司和HK-2公司可扣除的開支款額分別為30,000元和70,000元。

若納稅人只從原擁有人處購買了有關權利的法定擁有權的部分份額，該納稅人將獲准扣除因購買該擁有權的份額所招致的資本開支款額。如果納稅人所付的開支超逾他在該有關權利的擁有權中所佔的份額或權益的價值，本局在考慮該個案的全部有關情況後，會用真正市值來代替所聲稱的代價。

## **“使用”規定**

29. “使用”〔use〕一詞的意思在《稅務條例》中並沒有予以界定。根據《Shorter Oxford English Dictionary》，“使用”〔use〕一詞的意思是“使用某物的行為；某物被使用的事實或狀態；為了某目的而應用或改變”。就有關權利而言，“使用”〔use〕一詞具有普通的涵義，包括為有關權利作出特許安排。

30. 本局會考慮有關權利的性質及個別個案的相關事實，以確定有關的納稅人是否曾“使用”其購買的有關權利以產生應課稅利潤。納稅人若能提供證明，令本局信納他們已採取具體步驟以使用有關權利於產生應課稅利潤一事上，本局將會認同該等納稅人已符合有關規定。

## **產生應課稅利潤**

31. 有關權利須用於產生香港的應課稅利潤，才可符合扣稅資格。某項有關權利是否用於產生應課稅利潤，是一個關乎事實和證據的問題。舉例說，某納稅人購買一項已在十個不同的司法管轄區註冊的有關權利，但只在當中四個司法管轄區使用該有關權利。該納稅人就購買該有關權利一事中關乎所有司法管轄區的開支申索扣除，聲稱在其餘六個司法管轄區購買有關權利的目的，是為了保護在使用該有關權利的四個司法管轄區中的相關註冊。納稅人必須提供充分和合理的證據，證明有關權利在該六個司法管轄區的註冊對於產生香港的應課稅利潤有直接和實質的影響，本局才會接納上述申索。

## **扣除準則摘要**

32. 總括而言，如在某課稅年度的評稅基期的部分或整段期間內，納稅人能符合以下條件，便可就購買有關權利所招致的開支獲得扣稅（但須受下文第53至67段所討論的豁除條文的規定所限制）—

- (a) 該有關權利在使用地存在（就版權或工業知識的權利而言）或該有關權利在使用地的註冊屬有效（就專利權、外觀設計或商標而言）（如適用）；

- (b) 在評稅基期結束時，納稅人仍然擁有該有關權利的法定及經濟擁有權；
- (c) 該有關權利曾在香港使用或曾由納稅人本身在香港以外地方使用；以及
- (d) 該有關權利曾用於產生香港的應課稅利潤。

33. 就購買版權、註冊外觀設計及註冊商標所招致的資本開支，其扣稅是連續五年按年扣除（見下文第37及38段）。本局會就該五個課稅年度每年作獨立考慮，而納稅人在每個課稅年度均須符合上文第32段所述的條件。

#### 例4

HK公司購買了某項在內地註冊的外觀設計，並把該註冊外觀設計用於其在內地銷售的產品上，而其利潤須在香港課繳利得稅。HK公司可就其購買該註冊外觀設計的成本於購買年度申請作出扣減（分五個課稅年度扣除），原因是：(i)該外觀設計已在內地註冊，以及有關註冊在其使用地屬有效；(ii)在評稅基期結束時，HK公司仍然擁有該註冊外觀設計的法定及經濟擁有權；(iii)該註冊外觀設計曾由HK公司本身在內地使用；以及(iv)該註冊外觀設計曾用於產生香港的應課稅利潤。

#### 例5

HK公司以總代價1,000,000元從一間美國公司購入某項分別在香港和美國註冊的商標。香港註冊商標和美國註冊商標的價值分別是600,000元和400,000元。於購買年度（即第一年），其品牌商品只銷售予香港顧客。在接下來的一年（即第二年），HK公司在美國設立一間分支機構，用以將其品牌商品銷售予美國顧客，而該美國分支機構所取得的利潤須課繳香港利得稅。

在第一年，由於該香港註冊商標是完全用於香港以銷售其品牌商品，可扣除款額是120,000元〔600,000元÷5〕。美國註冊商標並未有被使用，因此不獲扣除。

在第二年，HK 公司使用美國註冊商標以產生應課稅利潤，就該美國註冊商標而言，可扣除款額是80,000元〔即400,000元÷5〕。至於香港註冊商標，可扣除款額與第一年相同，即120,000元。因此，第二年的總扣除款額是200,000元〔即120,000元+80,000元〕。

## 合資格的開支

### 法律開支及估價費

34. 就購買有關權利所招致的資本開支可獲得扣稅，其中包括與購買該權利有關的法律開支及估價費用。然而，若有關開支可根據《稅務條例》的任何其他條文扣稅，則不獲准扣除。

### 業務開始經營前招致的資本開支

35. 納稅人如為即將開始經營的行業、專業或業務購買某項有關權利而招致資本開支，所招致的開支須視為該納稅人在行業、專業或業務開始經營的第一天招致的（第16E(3A)及16EA(10)條）。

## 何時扣除

### 在購買年度一次過扣除

36. 就專利權和工業知識的權利而言，有關的開支可在招致時全數獲得扣減。法例並無規定在取得專利權或工業知識後，必須在購買年度把專利權或工業知識用作產生應課稅利潤。只要納稅人能證明在購買該專利權或工業知識時，其目的是為了供其在香港經營的行業、專業或業務使用，便可以獲得扣減。不過，如果後來事實證明並非如此，本局會考慮調整該項扣減。

### 連續五年按年扣除

37. 就版權、註冊外觀設計及註冊商標（即指明知識產權）而言，扣減是以直線法計算，由購買年度開始，連續五年按年

扣除（第16EA(3)條）。例如，納稅人購買某項註冊商標，但該註冊商標在購買年度後的第四年才被使用，該納稅人便不可在第四年之前就分攤的資本開支申索扣除。如果符合全部的扣稅條件，該納稅人可獲准扣除第四年及第五年的分攤資本開支部分。最極端的情況是，納稅人購買某項指明知識產權後，直至購買的第五年後才使用該指明知識產權，那麼，該納稅人便不會獲得任何扣減。

38. 如指明知識產權是版權或註冊外觀設計，並且行將在其最長保護限期完結時屆滿，而此事將會在上述連續五個課稅年度中的最後一年的評稅基期屆滿前發生（即該指明知識產權的保護限期會在五年扣稅期內結束），則須由購買年度至該權利的保護限期屆滿的年度，平均在各課稅年度作出扣除（第16EA(4)條）。

#### 例6

HK公司以代價400,000元購買某項版權，關乎該版權存在的最長保護限期將會在購買年度後的第四年屆滿。扣減款額須按四個課稅年度平均攤分，即就該四個課稅年度每年的扣減款額應為100,000元〔即400,000元÷4〕，惟HK公司在該四個課稅年度中每年均須符合其他扣稅準則。

#### 例7

就例6中提述的版權而言，假如關乎該版權存在的最長保護限期將會在該版權的購買年度內屆滿，則該版權的購買代價〔即400,000元〕將可在購買年度獲得全數扣減，惟HK公司須符合其他扣稅準則。

### 有關權利的估值

#### *局長釐定真正市值的權力*

39. 要準確地計算出扣減款額，正確地評估納稅人所購買的有關權利的價值極為重要。在正常情況下，假如納稅人希望

就某項有關權利的資本開支申請扣稅，他應在其報稅表中作出有關申報。納稅人無須在遞交報稅表時一併交付有關的估值報告。然而，為確定納稅人的正確稅務責任，評稅主任或會在其認為有需要時，要求納稅人提供證明文件，例如估值報告（如有的話），以支持有關申索。局長如認為購買或售賣某項有關權利的代價，並不反映該有關權利在購買或售賣作出之時的真正市值，他有權釐定其真正市值（第16E(8)及16EA(9)條）。

40. 由於“真正市值”一詞的意思在《稅務條例》中並沒有予以界定，局長須採用其普通涵意以作解釋。在一般情況下，它是指自願進行交易的買方和自願進行交易的賣方會按此進行交易的價格（惟雙方都必須得到所有相關信息，以及雙方都不是被強制進行交易的）。這項解釋與澳洲高等法院就 *Spencer v. The Commonwealth of Australia (1907) 5 CLR 418* 一案的判決一致。以下是該案中所確認的一些原則－

- (a) 買賣雙方均願意進行交易，但不着急成交；
- (b) 假設一個市場（即如果須估值的資產沒有可供其買賣的市場存在，估值師可假設一個市場）；
- (c) 每一方都充分了解須估值的資產的優點和缺點；以及
- (d) 雙方均理解當時的市場條件。

### **估值報告**

41. 局長會首先以納稅人提供的估值報告來釐定真正市值。在有需要時，局長可能會就有關權利的真正市值徵詢獨立專業估值師的意見。

### **有關權利連同其他資產以單一價格購入或出售**

42. 當某項有關權利是連同其他資產以單一價格購入或出售時，局長將根據所獲授權力，在考慮有關交易的所有情況後，分配該有關權利的買入或出售價格（第16E(7)及16EA(8)條）。

## **反對及上訴的權利**

43. 納稅人如不同意局長就某項有關權利所估算或分配的價值，可對因應該估算或分配而作出調整的利得稅評稅提出反對，而有關反對將依據《稅務條例》第XI部的相關條文予以處理。

## **有關資本開支的分攤**

### **一般原則**

44. 如所購買的某項有關權利有部分是用於產生應課稅利潤，而有部分是用於其他用途，則可扣除的資本開支須因應該有關權利用於產生應課稅利潤的程度而定（第16E(2)及16EA(7)條）。在作出分攤時，目標是根據有關個案的情況，找出一個合理和適當的準則（包括按該有關權利的相關協議所載的條款、該有關權利使用的方式與用途、香港以外及以內的活動的範圍與規模，以及利潤是否全數須在香港課稅等因素作出考慮）。

45. 舉例說，某間香港企業購買某項商標，用以附於其售賣予香港顧客的商品上。與此同時，該香港企業無償將該商標授予其同系的香港附屬公司使用。因此，該商標僅有部分被該香港企業用作產生應課稅利潤。該香港企業須就不可扣除的部分作出調整，至於恰當的分攤方法，則須根據該個案的具體情況來決定。

### **分攤基準**

46. 最合適的分攤方法顯然應按每宗個案的情況來決定。就分攤方法制訂一套硬性的準則是不可能的。本局認為應由申索扣除的納稅人證明其申索及所採用的分攤基準合理。實際上應採用何種分攤方法，將取決於每宗個案本身的情況。

## 其後出售有關權利

### 出售有關權利

47. 如曾獲准作出扣除的某項專利或工業知識被售出，而有關售賣得益不須根據其他條文課繳利得稅，則該有關售賣得益須視為營業收入，但有關款額不得超過早前獲准扣除的款額（第16E(3)條）。

48. 根據第16EB(2)條，如曾獲准作出扣除的某項指明知識產權（即版權、註冊外觀設計或註冊商標）被售出一

- (a) 如該指明知識產權的未獲容許扣除額超逾有關售賣得益的款額，則超出的款額須在該指明知識產權被售出的評稅基期內予以扣除；或
- (b) 在有關售賣得益超逾該指明知識產權的未獲容許扣除額的情況下，或者在沒有未獲容許扣除額的情況下，超出的款額或有關售賣得益（視屬何情況而定）如無須根據其他條文課繳利得稅，須被視為營業收入，但以不超過早前獲准扣除的款額為準。

### 有關售賣得益

49. 就已容許作出扣除的專利權或工業知識的權利（第16E(4)條）或指明知識產權（第16EB(3)條）而言，“有關售賣得益”一詞是指—

- (a) （如該等權利全部用於產生應課稅的利潤）售賣該等權利的得益；或
- (b) （如該等權利是部分用於產生應課稅的利潤）在售賣該等權利的得益中與容許作出扣除的程度相稱的部分。

50. 如該等權利的費用只有部分獲得扣除，則有關得益中，只有可歸因於該部分費用的收益部分，才須當作營業收入評稅。售賣得益的分攤基準仍要視乎個別個案的實情而定。售賣得益將

視為在售賣之時累算的營業收入；又或如該等權利在業務永久結束後才售賣，則售賣得益將視為在緊接業務結束之前累算的營業收入（第16E(3)及16EB(2)條）。

### 例8

HK公司在2011/12課稅年度（該公司於3月31日結算帳目），以500,000元價格購買了某項專利。該專利部分用於產生應課稅利潤，可作出扣除的比例是50%。在購買年度，可作出扣除的專利費是250,000元〔即500,000元×50%〕。在2012/13課稅年度，HK公司以200,000元售出該項專利，其有關售賣得益是100,000元〔即200,000元×50%〕。由於該有關售賣得益並未超逾早前獲准扣除的款額〔即250,000元〕，因此，它會被當作2012/13課稅年度的營業收入。

### 未獲容許扣除額

51. 根據第16EB(3)條，就已容許作出扣除，而其後被售出的指明知識產權（即版權、註冊外觀設計及註冊商標）而言，“未獲容許扣除額”一詞是指—

- (a) （如該指明知識產權全部用於產生應課稅利潤）就該指明知識產權而招致的指明資本開支在該指明知識產權被售出時仍未獲容許扣除的款額；或
- (b) （如該指明知識產權是部分用於產生應課稅利潤）在上文(a)段提述的款額中與已容許作出扣除的程度相稱的部分。

### 例9

HK公司在2011/12課稅年度（該公司於3月31日結算帳目），以2,000,000元購買了某項註冊商標。該註冊商標部分用於產生應課稅利潤，在2011/12及2012/13課稅年度，可作出扣除的比例分別是50%和60%。

其購買成本2,000,000元可獲扣除，並從2011/12課稅

年度至2015/16課稅年度，在連續5個課稅年度按年平均攤分為400,000元〔即2,000,000元÷5〕的等額。就2011/12課稅年度及2012/13課稅年度，可作出扣除的款額是與該註冊商標用於產生應課稅利潤的程度相稱的部分，詳情如下－

課稅年度	分攤至5年	使用的	扣除款額	不獲
	扣除年期的			
	購買成本			
	[1]	[2]	[3]=[1]x[2]	[4]=[1]-[3]
2011/12	400,000元	50%	200,000元	200,000元
2012/13	400,000元	60%	240,000元	160,000元
總計	<u>800,000元</u>	<u>55%</u>	<u>440,000元</u>	<u>360,000元</u>

於首兩年的總扣除款額是440,000元，而在該首兩年期間獲扣除的程度是55%〔即440,000元÷800,000元〕。

在2013/14課稅年度，HK公司以3,000,000元售出該註冊商標，其有關售賣得益是1,650,000元〔即3,000,000元×55%〕。未獲容許扣除額是660,000元〔即(2,000,000元－800,000元)×55%〕，比有關售賣得益為少。990,000元〔即1,650,000元－660,000元〕被當作為營業收入，但因有關係文的規定而以440,000元為上限〔見第16EB(2)(b)條〕。

### 例10

情況和例9的相同，但該註冊商標卻是以1,000,000元售出。其有關售賣得益是550,000元〔即1,000,000元×55%〕。未獲容許扣除額仍然是660,000元〔即(2,000,000元－800,000元)×55%〕，比有關售賣得益為多。多出的110,000元〔即550,000元－440,000元〕可於該註冊商標出售的課稅年度獲得扣除，即2013/14課稅年度〔見第16EB(2)(a)條〕。

### 在某些情況下不容許作出扣除

52. 《2011年修訂條例》亦加入相關條文，以對付那些濫用優厚扣稅優惠的安排，詳情見下文第53至67段。

**特許持有人提前終止特許以購買有關該特許的指明知識產權－  
過渡性條文**

53. 第16EC(1)條訂明，在以下情況下，不容許納稅人就其購買的指明知識產權作出扣除－

- (a) 在《2011年修訂條例》於2011年12月16日（“生效日期”）生效前，該指明知識產權曾被納稅人根據特許安排使用，而有關特許是於生效日期當日或之後才屆滿；
- (b) 該特許在屆滿之前遭終止；及
- (c) 局長認為，在顧及該特許的提前終止下，有關購買價格就有關個案的情況而言，並非合理的代價。

54. 這條文旨在防止指明知識產權的特許發出人和特許持有人濫用扣稅安排，把特許安排轉變為買賣安排，以非合理的“低廉”價格把指明知識產權轉讓，而有關買賣安排可能附有條款，讓賣方日後可回購該指明知識產權。特許發出人可藉此把須課稅的收入（即原本的特許權使用費）轉變為不用課稅的資本性收入，而特許持有人則可加速獲得扣稅優惠（一次過或在五年內以直線法計算扣稅，而非在整個特許期內每年扣稅）。

55. 本局認為就第16EC(1)條而言，終止指明知識產權的特許包括藉雙方的隱含協議或藉法律的施行而終止特許。然而，這項反避稅措施並不會影響真正的交易（指局長認為指明知識產權的買價屬購買該指明知識產權所有權權益的合理代價的交易）。影響局長作出決定的因素包括－

- (a) 特許持有人與特許發出人訂立該項交易的原因；
- (b) 當事人之間商定的條款和條件；
- (c) 指明知識產權轉讓價格的計算基準；及
- (d) 是否附有條款讓原擁有人可選擇回購該指明知識產權。

56. 第16EC(1)條是一項過渡性措施，若納稅人在生效日期當日或之後始成為指明知識產權的特許持有人，並在特許期屆滿前購入該指明知識產權，則上述的過渡性措施將不適用。由於當納稅人簽訂特許協議時，他們已可選擇購買該指明知識產權的所有權權益，藉此享有扣稅優惠，因此，在通常情況下，本局會認為納稅人基於稅務上的利益而在特許屆滿前把特許安排轉變成為買賣安排的動機極微(如有的話)。

### **從相聯者購入有關權利**

57. 根據第16EC(2)條，如有關權利是全部或部分向相聯者購買的，則不論價格是否符合獨立交易原則，都不容許扣除。第16EC(8)條就“相聯者”一詞所下的定義十分廣泛，包括自然人、合夥的任何合夥人，或受相同的人和信託控制的法團。

58. 就信託而言，如有關權利是由某信託產業的受託人或由該受託人所控制的任何法團所購買或出售，則該項權利須當作是由該受託人、該法團及該項信託的受益人各自購買或出售(視屬何情況而定)(第16EC(3)條)。

### **售後以特許取回使用有關權利的安排**

59. 第16EC(4)(a)條訂明，在售後以特許取回使用有關權利的安排不會獲給予扣減，其目的是防止有人透過此等安排獲得整體上的稅務利益。

60. 一般而言，在第16EC(4)(a)條中所提及的“納稅人”，是指就購買有關權利而招致資本支出並把有關權利以特許形式批出的特許發出人(或擁有人)。最終獲授權使用有關權利的人則被稱為“最終使用者”，即—

(a) 單獨或與他人共同使用有關權利的特許持有人；或

(b) 特許持有人的“相聯者”。

在這方面，第16EC(8)條就“相聯者”一詞所界定的範圍十分廣泛，以防止納稅人藉著加入第三者而規避有關條文。

61. 第16EC(5)條是一項關於例外情況的條文，令真正的商業融資安排可在該等反避稅條文中獲得豁免。該例外情況的規定適用於下列情況－

- (a) 有關權利的出售價格並無超出最終使用者之前所支付的購買價格(第16EC(5)(a)條)；
- (b) 最終使用者在生效日期當日或之後才購買該有關權利(第16EC(5)(b)條)；及
- (c) 最終使用者購買有關權利的成本過往並無獲得扣稅(第16EC(5)(c)條)。

增訂這項例外情況的規定，是為了使那些需要購買新的有關權利的納稅人，仍然可以通過售後以特許取回使用有關權利的安排來獲得融資。該例外情況的條文並不適用於在生效日期之前購買的有關權利。

#### 例11

HK-L公司是一家租賃公司，而HK-M公司則是製造商。兩家公司均在香港經營業務。在生效日期之前，HK-M公司購買某項註冊商標並於生效日期之後把該註冊商標售予HK-L公司，而HK-L公司則再把該註冊商標以特許方式授回HK-M公司，以收取特許權使用費。根據第16EC(4)(a)條，HK-L公司不會就購買該註冊商標獲得扣除，因為該註冊商標在轉手前是由HK-M公司擁有和使用。第16EC(5)條的例外情況的規定並不適用，因為HK-M公司在生效日期之前已購買該註冊商標，並不符合第16EC(5)(b)條的條件。

#### 例12

HK-L公司以1,000,000元購入某項版權，但在未使用和申請扣稅前已把該版權售予HK-F公司及向該公司以特許方式（每年費用是110,000元及為期10年）使用該版權。根據售後租回的安排，HK-L公司獲得現金收入1,000,000元，相等於其付予原擁有人的價錢。假設每

期付款包括10,000元實際財務費用，而按市場息率利息應為20,000元，HK-L公司實際上等於把扣稅轉移給HK-F公司，以換取較低息率。上述情況符合第16EC(5)條的規定，HK-F公司會獲給予扣稅。HK-L公司實際上利用了售後租回的安排，以較便宜的成本獲得融資作業務用途。至於特許發出人HK-F公司，則實際投放了資本在該版權上，並承受真正的商業風險。整項安排屬正常商業交易。

62. 由於納稅人在購買有關權利後便自動享有扣稅的權利，如須引用第61段所述的例外情況的規定，最終使用者須在取得有關權利之日起計的3個月內，或在局長准許的更長時間內，向局長提交放棄扣除額書。一般而言，本局不會接納延長3個月放棄期的要求。放棄扣除額書須附有以下資料—

- (a) 有關權利的說明；
- (b) 賣方（或前賣方）的名稱及地址；
- (c) 從賣方（或前賣方）購買的日期及所付價格；
- (d) 出售予特許發出人的日期及售價；及
- (e) 特許發出人的名稱及地址。

上述資料須附以購買及銷售的協議書或發票，以及特許協議書的副本以作證明。

63. 在提交放棄扣除額書後，最終使用者或會改變初衷，希望保留申索扣稅的權利，以及取消售後租回的安排。如有關的評稅仍未成為最終及決定性的評稅，本局願意作出寬鬆處理，允許最終使用者撤回放棄扣除額書。

#### **被非納稅人本人“完全或主要”在香港以外地方使用**

64. 第16EC(4)(b)條規定在以下情況下，不得根據第16E或16EA條，容許就某人購買的有關權利作出扣除：在該人擁有該有關權利期間，其他人根據該有關權利的特許而作為特許持有人持

有權利，而在該特許有效期間，該有關權利由並非是擁有該有關權利的人完全或主要在香港以外某地方使用。本局會考慮到知識產權的獨特性質、按地域的登記制度、對該等權利所作的保護，以及該等權利的廣泛用途，採用務實的做法來應用該等條文。以下例子闡述第16EC(4)(b)條被應用的情況。

### 例13

HK公司是一家在香港經營買賣業務的公司。在2011/12課稅年度（該公司於3月31日結算帳目），HK公司以1,000,000元的價格購買一個在香港註冊的商標。該商標並沒有在香港以外的地方註冊。HK公司委託一間位於內地的製造商M公司製造附有該香港註冊商標的貨品。HK公司將製成品售予香港顧客，所產生的利潤須在香港課稅。

HK公司只購買了在香港註冊的商標，它並沒有購買在香港以外的其他地方使用該商標的權利。M公司在內地製造貨品時，所使用的是一個在內地並無註冊的商標，而不是在香港註冊的商標。在此等情況下，第16EC(4)(b)條並不適用。由於HK公司從售賣製成品所得的利潤屬香港的應課稅利潤，只要符合其他扣稅條件，它可於2011/12課稅年度，獲准扣減相等於該香港註冊商標購買價五分之一的款項，可扣稅的款額為200,000元〔即1,000,000元÷5〕。

### 例14

HK公司是一家在香港經營買賣業務的公司。在2011/12課稅年度（該公司於3月31日結算帳目），HK公司以2,000,000元的價格購買一個在香港註冊的商標。該商標並沒有在香港以外的地方註冊。HK公司其後將該商標在內地註冊，並委託位於內地的製造商M公司生產附有該商標的貨品。HK公司在香港銷售該內地製造商M公司生產的貨品，所產生的利潤須在香港課稅。

HK公司只購買了在香港註冊的商標，它並沒有購買在內地註冊的商標。由於HK公司其後將該商標在內地註冊，所以它成為了該內地註冊商標的註冊擁有人。M公

司在內地製造貨品時所使用的商標，是HK公司在內地註冊的商標，而並不是HK公司所購買的香港註冊商標。因此，第16EC(4)(b)條並不適用。由於HK公司從售賣製成品所得的利潤，屬香港的應課稅利潤，只要符合其他扣稅條件，它可於2011/12課稅年度，獲准扣減相等於該香港註冊商標購買價五分之一的款項，可扣稅的款額為400,000元〔即2,000,000元÷5〕。

### 例15

HK公司是一家在香港經營買賣業務的公司。在2011/12課稅年度（該公司於3月31日結算帳目），HK公司以3,000,000元的總價格購買一個分別在香港和內地註冊的商標。香港註冊商標和內地註冊商標各價值1,500,000元。HK公司委託位於內地的製造商M公司生產附有該商標的貨品。

#### 情境1

*HK公司將全部製成品售予香港的顧客，所產生的利潤須在香港課稅。*

就香港註冊商標而言，它被HK公司本身用於售賣製成品，以產生須在香港課稅的利潤，因此，第16EC(4)(b)條並不適用。於2011/12課稅年度，HK公司可獲准扣減相等於該香港註冊商標購買價五分之一的款項，可扣稅的款額為300,000元〔即1,500,000元÷5〕。

至於內地註冊商標，它被M公司用於在內地製造貨品。因此，第16EC(4)(b)條適用，該內地註冊商標的購買價1,500,000元將不可獲得扣除。

#### 情境2

*HK公司將製成品售予香港和美國的顧客，所產生的利潤須在香港課稅。*

就香港註冊商標而言，它被HK公司本身用於售賣製成品，以產生須在香港課稅的利潤。此外，HK公司在美國市場銷售該等製成品時，並沒有使用該香港註冊商

標，因此，第16EC(4)(b)條並不適用。於2011/12課稅年度，HK公司可獲准扣減相等於該香港註冊商標購買價五分之一的款項，可扣稅的款額為300,000元〔即1,500,000元÷5〕。

至於內地註冊商標，它被M公司用於在內地製造貨品。因此，第16EC(4)(b)條適用，該內地註冊商標的購買價1,500,000元將不可獲得扣除。

### 情境 3

在2011/12課稅年度，M公司一共生產了1,000,000件貨品，HK公司將該等貨品售予香港、美國及內地的顧客，銷售數量分別為200,000件、200,000件及600,000件，售賣所得的利潤全部均須在香港課稅。

就香港註冊商標而言，它被HK公司本身用於售賣製成品，以產生須在香港課稅的利潤。此外，HK公司在美國及內地市場銷售該等製成品時，並沒有使用該香港註冊商標，因此，第16EC(4)(b)條並不適用。於2011/12課稅年度，HK公司可獲准扣減相等於該香港註冊商標購買價五分之一的款項，可扣稅的款額為300,000元〔即1,500,000元÷5〕。

至於內地註冊商標，它是部分被M公司用於在內地製造貨品，部分被HK公司本身用於在內地售賣製成品。在此等情況下，第16EC(4)(b)條便適用於該內地註冊商標（指被M公司用於在內地製造貨品的相關部分）。然而，由於內地註冊商標的其中一部分是由HK公司本身用於在內地售賣製成品，以產生須在香港課稅的利潤，所以HK公司仍然可以就該部分的內地註冊商標的購買價格獲得扣除，有關內地註冊商標的扣除款額計算方式如下：

$$\begin{aligned} & \text{內地註冊商標} & \div & 5 & \times & \frac{\text{於內地的銷售數量}}{\text{於內地的生產數量和於內地的銷售數量}} \\ & \text{的購買價} & & & & \\ & = 1,500,000 \text{ 元} & \div & 5 & \times & \frac{600,000}{1,600,000 \text{ (即 } 1,000,000 + 600,000)} \\ & = \underline{\underline{112,500 \text{ 元}}} \end{aligned}$$

## **槓桿租賃安排**

65. 槓桿租賃(即“槓桿特許”)安排的典型模式,是由若干公司組成合夥以購買某項有關權利,並以固定期限(例如十年)的特許把有關權利授予特許持有人。基於從借取巨額的無追索權貸款所產生的“槓桿”效應,合夥的成員實際上只需為一小部分用作購買該有關權利的款項承擔風險。放債人就借出巨額款項以供購買該有關權利所獲得的抵押,只限於該有關權利本身及/或就該特許及有關特許費用或特許權使用費所設的押記。

66. 就槓桿租賃而言,如果該有關權利的全部或主要部分的購買成本是直接或間接以一項無追索權債項提供資金的,第16EC(4)(c)條規定納稅人(作為特許發出人)不得獲給予扣稅。

67. “無追索權債項”一詞的定義在第16EC(8)條中作出了很詳細的界定。然而,粗略來說,如上文所述,該詞是指一種融資方法,其中借款人對於債項本身無須負上絕對法律責任,而在拖欠還款的情況下,放債人的權利只限於該有關權利本身或其產生的收入。

## **生效日期**

### **新訂的第16EA、16EB及16EC條的生效日期**

68. 第16EA及16EB條(適用於“指明知識產權”,即版權、註冊外觀設計及註冊商標),以及第16EC條(適用於“有關權利”,即專利權、工業知識的權利、版權、註冊外觀設計及註冊商標)適用於2011年4月1日或以後開始的課稅年度。

### **對第16E條的修訂**

69. 經修訂的第16E(3)條及於第16E(4)條中就出售專利權和工業知識的權利的“有關售賣得益”所增訂的定義,並不適用於以下情況—

- (a) 已根據第16E(1)條,容許就該等權利作出扣除;及

- (b) 有關人士在 2011 年 4 月 1 日開始的課稅年度前的任何課稅年度的評稅基期內售出該等權利，或根據在該評稅基期內訂立的合約售出該等權利。

70. 以下列出在第 16E 條中就專利權和工業知識的權利所修訂或新增訂的條文，該等條文適用於 2011 年 4 月 1 日或以後開始的課稅年度－

<u>條文</u>	<u>所作出的修訂</u>
16E(1)	取消“在香港使用”的條件。
16E(1A)	明確地訂明合資格的開支包括就購買專利權或工業知識的權利所招致的法律開支及估價費用。
16E(2)	資本開支只可按專利權或工業知識的權利用於產生應課稅利潤的程度作出扣除。
16E(3A)	在某行業、專業或業務開業前就專利權或工業知識的權利所招致的開支，須當作是在該行業、專業或業務開業的第一天招致的。
16E(7)	授權局長在專利權及工業知識的權利是一起以單一價格購入或出售，或連同其他資產以單一價格購入或出售的情況下，分配有關代價。
16E(8)	授權局長釐定專利權或工業知識的權利的真正市值。
16E(9)	明確訂明，為取得專利權或工業知識的權利的特許而招致的開支不可扣除。

## 乙部：就知識產權特許權使用費的徵稅

### “來源”原則

71. 香港是按“地域來源原則”以徵收利得稅，即是說，所有在香港產生或得自香港的利潤均須徵稅，但來自香港境外的利潤則可獲得豁免。在確定利潤來源地時，概括指導原則是“查明納稅人為賺取有關利潤所從事的活動，以及該納稅人從事該活動的地方”。本局在《稅務條例釋義及執行指引第21號》闡述了對利潤來源地方面的觀點，這個基本地域來源原則亦適用於確定特許權使用費的來源地。然而，納稅人應注意，政府已制定第15(1)(a)、(b)及(ba)條，把某些無須按其他條文課稅的收入當作須在香港課稅，並訂明這些收入的某百分比為應評稅利潤。概括而言，它們包括因他人在香港使用或有權使用某些工業或知識產權而收取的特許權使用費或特許費用。《稅務條例釋義及執行指引第22號》載有本局對於第15(1)(a)、(b)及(ba)條的看法及執行方法。

### 施行“來源”原則

72. 源於特許安排的特許權使用費是否須被徵收香港稅款，取決於每宗個案的事實，不能採用單一的法律驗證方法作出判斷。本局就特許權使用費來源地的看法，將在下文說明。

### 假若知識產權是由特許發出人所創作或開發

73. 假如某項知識產權是由在香港經營業務的納稅人創作或開發，並由納稅人以特許方式把該知識產權的使用權授予其他人士在香港以外地方使用，由於該特許權使用費收入主要因納稅人利用他的智慧和勞力於香港創作或開發該知識產權而產生，所以上述的特許權使用費一般會被視為源於香港的收入而須在香港課稅。創作或開發知識產權所招致的開支，如屬於與研究和開發有關的開支，可根據第16B條獲得扣減。

### **假若知識產權是由特許發出人所購買**

74. 假如納稅人購買某項知識產權的所有權權益，然後以特許方式把該知識產權授予其他人士在外地使用，則所產生的特許權使用費一般會被視為非源於香港的收入而無須在香港課稅。因此，如該知識產權屬有關權利，則為取得該有關權利所招致的資本開支亦不會獲准作出扣除。

### **假若知識產權並非由特許發出人擁有**

75. 假如納稅人只是從某項知識產權的擁有人處獲得使用該知識產權的特許（即納稅人並非擁有該知識產權的所有權權益），而納稅人其後再把該知識產權以特許方式授予其他人士在香港以外地方使用，本局在釐定有關的特許權使用費是否屬源於香港的收入時，會視納稅人取得和發出該知識產權的特許的地點為收入的來源地。因此，如納稅人在香港取得和發出該知識產權的特許，則透過發出該知識產權的特許所取得的特許權使用費，會被視為源於香港。由於納稅人並無擁有該知識產權（有關權利）的所有權權益，所以他並不符合資格就有關權利所招致的資本開支申索扣稅。納稅人就特許安排所支付的特許費用，如符合第 16(1)條所訂明關於扣除的一般規定，則可獲得扣稅。

76. 上述只是一些一般的例子，以闡明本局就應用概括指導原則的看法。本局必須強調，在香港經營業務的納稅人如透過發出知識產權的特許而獲得特許權使用費，該特許權使用費是否須課稅，屬於事實的問題，須按每宗個案的整體事實和情況來決定。