



中华人民共和国香港特别行政区  
税务局

税务条例释义及执行指引

第 22 号(修订本)

如何计算得自电影片胶卷、专利、  
商标等的应评税利润

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料及指导。指引本身并无法律约束力，亦不会影响任何人士向税务局局长、税务上诉委员会或法院提出反对或上诉的权利。

本指引取代于 2003 年 7 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2005 年 1 月

# 税务条例释义及执行指引

## 第 22 号(修订本)

### 目录

	段数
引言	1
第 21A 条的修订	
《1993 年税务(修订)(第 4 条)条例》	5
1993 年修订条例如何对付避税情况	8
《2003 年税务(第 2 号)条例》	11
《2004 年税务(修订)条例》	12
第 21A 条的应用	15
事先裁定	21

## 引言

《1971年税务(修订)条例》加入了第21A条和其它条文，以推行第二届税务条例检讨委员会的建议。增订该条和相关的第15(1)(a)和(b)条，旨在确保在香港的商业活动所产生或相关的某些款项会在香港课税，并订明这些款项的某百分比为应评税利润。这些收入的相关类别，载列在第15(1)(a)和(b)条。概括来说，这些收入包括因有人在香港使用，或有权在香港使用某些工业和知识财产而收取的专利权使用费或特许权费。明确来说，这些收入是指任何人因在香港上映或使用电影片或电视片胶卷或纪录带、任何录音、或任何与上述项目有关的宣传资料而收取或应累算的款项[第15(1)(a)条]；以及任何人因有人在香港使用或有权使用任何专利权、设计、商标、版权物料、秘密工序或方程式或其它相类似性质的财产，或因传授或承诺传授与该等项目有关的知识，而收取或应累算的款项[第15(1)(b)条]。根据其它条文，该等款项是无须课税的。

2. 最初，第21A条规定，无论在甚么情况下，如任何款项根据第15(1)(a)或(b)条须被当作是因在香港经营某行业、专业或业务而于香港产生或得自香港的收入，该款项的10%应视为应评税利润。不过，后来制定的《1993年税务(修订)(第4条)条例》和《2003年收入(第2号)条例》，修订了该条文，令情况有所改变。有关修订会在下文第5至11段作进一步讨论。

3. 随着《2004年税务(修订)条例》的制定，税务条例增加了一项推定条文，即第15(1)(ba)条，而第21A条的范围亦相应地被扩大，将第15(1)(ba)条所指的收入包括在内。不过，第21A条订明的应评税利润计算方法则维持不变。

4. 制订第15(1)(ba)条的用意，是为把原本无须课税的款项，纳入有关的课税范围，就是任何人如因有人在香港以外地方使用或有权在香港以外地方使用任何专利、设计、商标、版权物料、秘密工序或方程式或其它相类似性质的财产，或就传授或承诺传授与该等项目有关的知识而收取或应累算款项，而该款项在确定某人就利得税的应评税利润时是可予扣除的款项，则该款项便要课税。有关修订会在下文第12至14段作进一步讨论。

## 第21A条的修订

### *《1993年税务(修订)(第4条)条例》*

5. 政府在1993年修订法例，阻止一些香港公司企图滥用第21A条，与海外的相联者安排避税计划。

6. 典型的第21A条「计划」涉及一家香港公司使用「机构内部」自行发展的商标。由于这家公司拥有该商标，使用商标时不会招致任何可扣除的开支。一般避税的做法是由香港公司与在海外(例如英属处女群岛)成立的附属公司达成「出售及租回」安排。该香港公司把第15(1)(a)或(b)条所指的一类财产的拥有权转让给海外的附属公司，然后支付巨额的专利权费或费用，从海外附属公司租回该财产的使用权，继续在香港使用该财产。这项安排在税务上的目的，是香港公司可以根据该条例第16(1)条，全数扣除所缴付的专利权费或费用；但根据第21A条，海外附属公司只须就这笔款项的10%课税。换句话说，集团既保留了资金，亦可就所涉及的专利权费或费用获得90%的税务扣除。

7. 虽然本局可引用一般反避税条文第61A条打击利用第21A条的避税计划，亦曾经有这样做，但要就每宗个案争论是否适用，将会耗费不少时间和金钱。为向纳税人和税务局提供明确的指引，以及贯彻政府堵塞避税途径的承诺，财政司在1993年3月的财政预算案中，建议修订第21A条。

### *1993年修订条例如何对付避税情况*

8. 第21A条被纳税人利用作避税，原因是付款者一般可全数扣除有关款项，而根据当时的第21A条(其中并无说明交易双方之间的关系)，只有收款者手中的10%的收入会被评定为应评税利润。此外，香港的集团如要在香港境外成立附属公司，并确保该附属公司不在香港经营业务，是简单不过的事，这样亦助长了有关的避税行为。

9. 针对上述情况，修订条文规定，如果一笔款项是得自相联者，通常须把这笔款项的100%（即不会扣除支出），而非该笔款项的10%，当作应评税利润处理。

10. 不过，采用100%比率是有所限制的，原因是如果对所有付给相联者的款项都采用100%比率，就可能会影响跨国集团把科技从外国输入香港。在没有任何资料显示跨国集团利用第21A条就海外发展的科技避税的情况下，增订的条文规定在某些情况下，100%计算比率并不适用于有关付款。明确来说，修订条例在第21A(1)(a)条加入但书，载明「但如局长信纳，在香港经营某行业、专业或业务的任何人在任何时间，均没有全部或部分拥有所缴付的该笔款项所关心的该项财产」，则得自相联者的任何款项都不会采用100%比率计税。在这个情况下，以及当有关款项并非得自相联者时，10%比率会继续适用。

### 《2003年税务(第2号)条例》

11. 2003年的修订由财政司司长在2003年财政预算案中提出，并在2003年7月通过。修订旨在把须被当作为应评税利润的比率由10%提高至30%，适用于第21A条涵盖而不受100%比率所规限的款项。新比率30%适用于2003年4月1日或以后收取或应累算的款项；不过，如果款项是在该日前应累算，但在该日或之后才收取，旧比率10%仍然适用。

### 《2004年税务(修订)条例》

12. 有鉴于一个不利税收的法庭裁决，政府在2004年制定了新的第15(1)(ba)条，赋权税务局继续以行之已久且广受接纳的方法，就专利权费作出评税。新增条文规定，如有人在香港以外地方使用或有权使用属第15(1)(b)条列举的知识财产，而就上述情况支付款项在确定某人的应课税利润时是可扣除的开支，则该款项须被当作是收款人的应课税利润。不过，本条文不适用于2004年6月25日或之前收取或应累算的款项。

13. 2004年的修订条例，是基于终审法院一宗案例 *CIR v. Emerson Radio Corporation* [1999] 5 HKTC 122 (以下称“Emerson”)。以《税务条例》第15(1)(b)条来说，该案的裁决与税务局自1971年该条文生效后沿用的释义方法不一致。在 *Emerson* 一案之前，税务局一直认为，以第15(1)(b)条来说，如果付款人是在香港经营业务，并使用一个知识财产生产应课税利润，则无论有关业务的货品在何处制造或售卖，有关知识产权就是「在香港使用」。不过，终审法院在 *Emerson* 一案裁定，

只有在香港制造的货品的相关专利权费才可以根据第15(1)(b)条课税；在香港以外地方制造的货品的相关专利权费，则不应课税。在港商的制造基地大部分均迁往港外的情况下，该裁决可能令本港流失大量利得税，原因是支付专利权费的一方可就该项开支获得扣除，但非居住于香港的收款者则可以豁免课税。

14. 因此新制定的第15(1)(ba)条维持了税务对称原则，避免税收的流失，亦与第15(1)(b)条的立法原意相符。其它税务辖区在专利权费方面，也采取了相类似的条文，以保障税收。2004年的修订条例亦扩大第21A条的范围，不但涵盖按第15(1)(a)和(b)条须被当作是应课税的款项，亦包括第15(1)(ba)条所指的款项。

## 第21A条的应用

15. 一般来说，第21A条适用于非居住于香港的人士所收取的款项。第20B条订明这类款项如何评税和收税。《税务条例释义及执行指引》第17号讨论了有关的条文，并特别说明香港人士有可能为非居住于香港的人士负上的利得税税务责任。

16. 对付款者来说，政府在1993年、2003年及2004年就第21A条所作的修订不会影响他们支付的专利权等费是否可以获准扣除。有关款项是否会获准扣除，仍按第16(1)条的条文决定。

17. 至于第21A条，在考虑是否应把有关款项的应评税利润定为较低比率(即10%或30%，视情况而定)或100%时，首要决定的问题当然是该笔款项是否得自相联者。第21A(3)条就「相联者」一词有详尽的界定，以遏止借着第三者的界入而规避有关条文的规限。在确定任何款项是否得自任何相联者时，必须同时参考第21A(2)条的条文。该条载明，假如任何信托产业的受托人或该受托人所控制的法团付出或收取款项，则视情况而定，该笔款项须当作是各得自该受托人、该法团和该项信托的受益人，或须当作是各由该受托人、该法团和该信托的受益人所获得。

18. 有关相联者的条文，以及第21A(3)条对有关的用词，如「相联法团」、「信托的受益人」、「控制」、「主要职员」和「亲属」等所作出的界定，基本上与第16E条和第39E条所载的相似。

19. 在考虑过第21A条的条文后，如果结论是有关款项不是得自相联者，则本局会以较低比率计算应评税利润。不过，假如该笔款项是得自相联者，则该笔款项的100%会被当作是应评税利润，除非「局长信纳，在香港经营某行业、专业或业务的任何人在任何时间均没有全部或部分拥有所缴付的该笔款项所关的该项财产」。在这方面，本局接受「拥有」是指直接拥有的意思。举例来说，虽然公司的股东是拥有公司股权的某个百分比，但该股东并不拥有公司的资产—这些资产是由该公司作为一个享有分开和独立法律地位的个体所拥有。

20. 假如该笔款项是支付给一名相联者，而付款人或收款人认为有关财产拥有权的过往纪录会令局长「信纳」上述但书是适用的，则可请局长以事先裁定方式，决定较低的比率是否适用。不过，本局不会就假设性的情况作出裁定。

## 事先裁定

21. 除了提供《税务条例释义及执行指引》第31号(「事先裁定」)第15段所列的资料和文件外，对第21A条作事先裁定的要求必须符合下列规定—

- (a) 负责付款的人(「付款人」)、拥有有关财产的人(「纳税人」)，或任何一方的获授权人必须签署该项要求的申请书。
- (b) 须递交纳税人购买有关财产的协议书副本，以及陈述购买的原因。
- (c) 须递交付款协议书的副本。
- (d) 假如该项财产并非由纳税人全部拥有，则须递交有关其它拥有人和他们所分别占有的权益的资料。假如是相联者，亦须说明该人与纳税人的关系。

- (e) 须提供有关该项财产拥有权的全部详细纪录，假如因某种原因未能提供这些资料，则递交申请书时要一并解释详情。遇有先前的产权拥有人曾经是或仍然是纳税人相联者的情况时，则须详细说明他们之间的关系。
- (f) 递交由双方签署的声明，说明据纳税人和付款人所知，并无任何在香港经营某行业、专业或业务的人士在任何期间全部或部分拥有相关的财产。

22. 鉴于个案所涉及财产的性质，拥有权纪录属复杂的个案理应不多。现时的产权拥有人，显然应该知道出售该财产当事人的资料(如有的话)。很多时候，有关的财产是由现时的产权拥有人所发展的，在这种情况下，则不会有先前的拥有人。

23. 一般来说，本局在集齐上述资料后便可作出裁定。该裁定会以信件形式发出，并由局长或其授权的人员签署。不过，在一些情况下，本局可能需要在作出裁定前，向纳税人或第三者索取进一步的资料。

24. 在作出裁定时，本局会采取个别审查的方法来处理每宗个案。因此，某宗个案的裁定结果，并不限制本局日后处理另一宗相类个案时，须作出同样的裁定。