



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 49 号

甲部：就有关知识产权的资本开支提供  
利得税扣减

乙部：就知识产权特许权使用费的征税

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有税务局对本指引公布时有关税例的释义及执行。引用本指引不会影响纳税人反对评税及向税务局局长、税务上诉委员会及法院提出上诉的权利。

税务局局长 朱鑫源

2012 年 7 月

# 税务条例释义及执行指引

## 第 49 号

### 目录

	段数
引言	
背景	1
2011 年对第 16E 条所作的修订	5
就特许权使用费的征税	10
<b>甲部：就有关知识产权的资本开支提供利得税扣减</b>	
<b>有关权利</b>	<b>11</b>
专利权	13
任何工业知识的权利	14
版权	15
注册外观设计	16
注册商标	17
<b>获容许的扣除</b>	<b>18</b>
注册规定	19
法定及经济拥有权	24
“使用”规定	29
产生应课税利润	31
扣除准则摘要	32
<b>合资格的开支</b>	
法律开支及估价费	34
业务开始经营前招致的资本开支	35
<b>何时扣除</b>	
在购买年度一次过扣除	36
连续五年按年扣除	37

<b>有关权利的估值</b>	
局长厘定真正市值的权力	39
估值报告	41
有关权利连同其他资产以单一价格购入或出售	42
反对及上诉的权利	43
<b>有关资本开支的分摊</b>	
一般原则	44
分摊基准	46
<b>其后出售有关权利</b>	
出售有关权利	47
有关售卖得益	49
未获容许扣除额	51
<b>在某些情况下不容许作出扣除</b>	52
特许持有人提前终止特许以购买有关该特许的指明 知识产权—过渡性条文	53
从相联者购入有关权利	57
售后以特许取回使用有关权利的安排	59
被非纳税人本人“完全或主要”在香港以外地方 使用	64
杠杆租赁安排	65
<b>生效日期</b>	
新订的第 16EA、16EB 及 16EC 条的生效日期	68
对第 16E 条的修订	69
<b>乙部：就知识产权特许权使用费的征税</b>	
<b>“来源”原则</b>	71
<b>施行“来源”原则</b>	72
假若知识产权是由特许发出人所创作或开发	73
假若知识产权是由特许发出人所购买	74
假若知识产权并非由特许发出人拥有	75

## 引言

### 背景

为鼓励本地工业采用更多创新的技术，政府于 1983 年在《税务条例》(第 112 章)中引进第 16E 条，容许就购入专利权、商标或设计的资本成本扣税。这是一项额外的扣除：特许权使用费或与使用知识产权相关的经常开支，仍可以继续根据第 16(1)条获得扣除，而商标或设计在注册方面或专利在注册或批予方面的资本开支，亦可根据第 16(1)(g)条获得扣税。

2. 政府在 1992 年修订第 16E 条，以防止滥用扣税优惠。当中一项修订是撤回就“商标”及“设计”所容许的扣除，并以“工业知识”取代；目的是把扣除的范围，限制在工业资料和制造货品技术的开支上。另一项修订是不容许就相联者之间的交易作出有关扣除。自此以后，只有购买专利权或任何工业知识的权利的成本可根据第 16E 条获得扣税。

3. 研发和应用新的技术是现今提高产品和服务价值的最有效方式。为鼓励本地企业更广泛运用知识产权，并推动创意产业的发展，财政司司长在 2010-2011 年度财政预算案中建议将利得税扣减安排的适用范围扩阔，以涵盖购买版权、注册外观设计及注册商标这三类较为常用的知识产权（“指明知识产权”）所招致的资本开支。

4. 《2011 年税务(修订)(第 3 号)条例》（“《2011 年修订条例》”）于 2011 年 12 月获得立法会通过，落实上述的财政预算案建议。本释义及执行指引阐明本局在《2011 年修订条例》制定后，对就购买专利权、工业知识的权利、版权、注册外观设计及注册商标（以下合称为“有关权利”）在提供利得税扣减方面的观点及执行方法。

### *2011 年对第 16E 条所作的修订*

5. 鉴于专利权及工业知识的权利在性质方面与“指明知识产权”相若，本局因而藉此机会对当时第 16E 条的某些条文作出修订。在这方面，《2011 年修订条例》包括了三项对第 16E 条的主要修订，下文将予以进一步讨论。

## 取消“在香港使用”的条件

6. 随着世界经济全球化，商业活动不再局限于在香港进行。基于这个原因，第16E(1)条中就有关专利权及任何工业知识的权利的扣税所施加的“在香港使用”的规定因此予以取消。换句话说，只要纳税人符合其他扣税条件，以及该扣除并不会因第16EC条的条文而不获批准，则为购买专利权或任何工业知识的权利所招致的资本开支可获扣税。

## 就售卖得益的征税额设定上限

7. 在制定《2011年修订条例》前，当售出先前已获得扣税的专利权或工业知识的权利，有关的售卖得益须悉数予以课税。然而，这种做法与香港不向资本增值的得益征税的政策不一致。政府因此修订第16E条，订明售卖专利权及工业知识的权利的得益，须课税的金额以先前已获得的扣税款额为上限（第16E(3)条）。

## 订明法律开支及估价费是可扣除的开支

8. 为免产生疑问，《税务条例》加入第16E(1A)条，清楚说明与购买专利权或任何工业知识的权利有关的法律开支及估价费用亦可获得扣税。

9. 应注意的是，上述修订亦同样适用于指明知识产权。该等修订的生效日期将会在下文第68至70段进一步讨论。

## ***就特许权使用费的征税***

10. 本局认为源于知识产权特许安排的特许权使用费（除了那些根据第15(1)(a)、(b)或(ba)条被视为须课税的特许权使用费），须否课缴香港税项取决于每宗个案的事实及情况。下文第73至75段载有一些常见的例子，显示如何应用概括指导原则来确定特许权使用费收入的来源。

## 甲部：就有关知识产权的资本开支提供利得税扣减

### 有关权利

11. 知识产权是没有实物形态的无形资产。它们是法律提供予创作人的独家权利，以保护他们的创作。如把知识产权应用于业务和产品上，将会带来经济利益。在《2011年修订条例》制定后，本局对就购买专利权、任何工业知识的权利、版权、注册外观设计及注册商标所招致的资本开支，提供了利得税扣减。

12. 本局所采纳的指导性原则是，只要纳税人能够证实相关的权利含有一项或多项的有关权利，本局便会提供税务扣减。由于法定注册制度可以有效地确定有关权利（例如专利权、注册外观设计或注册商标）的性质，因此，在决定某项权利是否属于《税务条例》所界定的扣税范围时，本局会参考相关的法定注册制度（如有的话）。如有关权利（例如工业知识或版权）并没有既定的注册制度，则本局会审查有关的买卖合同，以确定所售卖或购买的权利的确实性质。

### 专利权

13. 专利可给予发明者及拥有人法律权利，以避免其他人士制造、使用、售卖或引进有关的专利发明。专利实际上是某司法管辖区授予发明者的一项有限产权，以换取他同意与公众分享发明的细节。专利必须于某司法管辖区“完成注册”，注册者才可拥有不许他人使用的权力。《税务条例》第16E(4)条就“专利权”定义为“*做某事或授权做某事的权利，而非因该项权利，则做该事或授权做该事即属侵犯专利者*”。因此，任何发明如未在相关的司法管辖区注册，便不属于“专利权”。应注意的是，只有那些已获得有关当局批予专利的发明，其购买成本才可获得扣税。

### 任何工业知识的权利

14. 商业秘密也称为“工业知识”或“技术示范”，企业会透过内部保安措施及使用保密协议对它们作出商业上的保护。现时香港并没有为商业秘密而设的法定注册制度。第

16E(4)条把“工业知识”一词界定为“相当可能有助于货品或物料的制造或加工的任何工业数据或技术”。根据这一定义，可获扣除的范围只局限于那些关乎生产程序的商业秘密及机密资讯。

## **版权**

15. 为施行第16EA、16EB及16EC条，“版权”指：

- (a) 《版权条例》(第528章)第2(1)条所指的版权，包括该条例第87(5)(b)条所界定的未经注册的相应外观设计；或
- (b) 根据香港以外某地方的法律存在于某作品（须属a)段所提述的版权可存在于其中者）中及与(a)段所提述的版权相应的权利。

根据《版权条例》，版权是存在于下列各类作品的产权：原创的文学作品、戏剧作品、音乐作品或艺术作品；声音纪录、影片、广播或有线传播节目；以及已发表版本的排印编排。版权是一项自动获得的权利，作品经创作和记录（如透过纸张、电子界面等方式）后，创作者即拥有版权。版权与专利、外观设计及商标的不同之处，就是大多数司法管辖区（包括香港）都没有为版权作品设立注册制度。

## **注册外观设计**

16. 为施行第16EA、16EB及16EC条，“注册外观设计”一词指“已根据《注册外观设计条例》(第522章)第25条注册，或已根据香港以外某地方的法律注册的外观设计”。根据《注册外观设计条例》，“外观设计”指藉任何工业程序而应用于某物品的形状、构形、式样或装饰的特色，而该等特色在制成品上会吸引视线，并可以肉眼判别。根据《注册外观设计条例》注册的外观设计，在香港可享有该条例所赋予的保护。

## **注册商标**

17. 第16EA(11)条就“注册商标”定义为“已根据《商标条

例》(第 559 章)第 47 条注册或已根据香港以外某地方的法律注册的商标”。根据《商标条例》,“商标”指任何能够将某一企业的货品或服务与其他企业的货品或服务作出识别,并能够藉书写或绘图方式表述的标志。商标可由文字(包括个人姓名)、征示、设计式样、字母、字样、数字、图形要素、颜色、声音、气味、货品的形状或其包装,以及该等标志的任何组合所构成。商标是可供识别货品生产者或服务提供者的标志。当商标在某司法管辖区或地域注册后,它可在当地得到法律上的保护。商标可注册用于一类或以上的指定货品及服务。

## 获容许的扣除

18. 下文第 19 至 33 段列出在申索有关权利的扣除方面所须符合的条件。

### 注册规定

#### 专利、注册外观设计及注册商标

19. 如某项有关权利设有注册制度(即专利、外观设计及商标),该项有关权利便必须注册。至于其他两类知识产权(即工业知识和版权),则无须注册。因此,要获得扣税资格,有关专利须已获有关当局批予专利权或已完成注册;至于外观设计或商标,两者在购买日均须已经注册。

#### 香港或境外注册

20. 就购买有关权利所招致的资本开支,不论有关权利是在香港或境外注册,都同样符合扣税资格。只要在相关课税年度的评税基期的部分或整段期间,该项有关权利的注册属有效的,并且符合其他有关条件,便可获得扣税。

#### 正在进行注册的转让交易

21. 纳税人为保护他们就有关权利的权益,通常会就有关权利的转让交易向有关注册当局提交注册申请。鉴于某些司法管辖区在处理有关权利的注册方面,可能需要一些时间来完

成，本局对正在进行注册的有关权利，会采取宽松的扣税安排。即使某项有关权利仍在进行注册，有关的扣除申索也可获得批准。对于那些设有注册制度的有关权利（即专利、注册外观设计及注册商标），就购买该等有关权利所招致的资本开支将可获得扣税，只要一

(a) 该等有关权利已由前拥有人向有关当局作出注册；及

(b) 纳税人已提交申请登记成为该等有关权利的拥有人。

22. 总括而言，纳税人如申索就购买某项有关权利所招致的资本开支作出扣除，该纳税人只要能够提供书面证据，证明符合所有扣税条件（包括有关权利的注册的生效日期，并不迟于纳税人购买该有关权利的日期），其扣除便可获得批准。然而，假若纳税人更改注册拥有人的申请最终不获有关当局批准，该有关权利将不符合扣税资格，本局会在适当的情况下根据《税务条例》第60条作出补加评税，以追回之前批予的扣税。

#### 注册被裁定失效、被撤销及遭放弃

23. 假若某项有关权利的注册其后被裁定失效、被撤销或遭放弃，该有关权利将会在注册被裁定失效、被撤销或遭放弃一事生效当日起，不再享有扣税资格。本局会在适当的情况下根据《税务条例》第60条作出补加评税，以追回之前批予的扣税。

#### **法定及经济拥有权**

##### “买断”

24. 纳税人必须取得其所购买的有关权利的法定及经济拥有权（或所有权权益），才可获得扣税。即扣税只适用于为“买断”某项有关权利所支付的款项，并不适用于为有权在某段指明期间使用该有关权利而支付的一笔即付费用。就一般的个案来说，如纳税人只是根据特许安排从拥有人（作为特许发出人）处取得某项有关权利的使用权，则该纳税人（作为特许持有人）并没有取得该有关权利的法定拥有权。

## 就有关权利作出特许安排

25. 《2011年修订条例》清晰地说明，为取得某项有关权利的特许所招致的开支不可获得扣税（第16E(9)及16EA(13)条）。在这方面，第16EC(8)条界定“特许”就有关权利而言为—

“(a) …… 授予予特许持有人以该特许授权的方式使用有关权利的一般性或有限特许(不论如何描述)；但

(b) 不包括有关权利的拥有权将会或可以据以出售或转移予该特许持有人的协议，但如局长认为可合理预期根据该协议而有的购买或获取有关权利的拥有权的权利不会被行使，则属例外”。

26. 另一方面，为取得有关权利的特许所招致的开支，或可依据《税务条例》第16(1)及17条的一般扣除规则获得扣税；即是说，有关开支如果是为产生应课税利润而招致的非资本性质开支，可予以扣除。

### **例1**

HK公司以为期10年的特许方式从拥有人处取得某项有关权利的使用权。HK公司须就获批予该特许实时支付1,000,000元，以及每年支付特许费100,000元。由于HK公司没有取得该有关权利的法定拥有权，它无权就根据该特许安排所支付的任何费用享有第16E或16EA条所提供的扣除。然而，为产生收入而每年支付的100,000元特许费用，可依据第16(1)条的一般扣除规则获得扣税，但属资本性质的1,000,000元即付费用，则受到第17(1)(c)条所限而不能获得扣减。

## 自行创造的有关权利

27. 如果纳税人在日常业务过程中自行开发知识产权，并且为开发该知识产权，设有一个独立和可识别的计划，目的是为其业务带来未来的经济利益，则该等开支或可被视作研究和开发（“研发”）的资本开支，根据第16B条获得扣减，有关详情请参阅《税务条例释义及执行指引第5号》第2至21段。然而，

即使该知识产权属有关权利，有关支出亦不可根据第16E条或第16EA条获得扣减，因为该拥有者兼创造者并没有购买该有关权利。

## 例2

HK公司购买某项在美国注册的专利，其后利用该专利在香港进行研发工作，创制了一项新发明。由于专利的注册制度和保护范围是按地域划分的，如果HK公司希望在香港获得保障，便应为美国专利的发明及其他新发明在香港申请注册。若HK公司为产生香港应课税利润而使用在美国注册的专利，就购买该美国注册专利所招致的资本开支，可根据第16E条获得扣税。然而，由于有关新发明属自行创造，而并非由HK公司从其他人士购入的，该项在香港获专利的新发明不可根据第16E条获得扣税。就新发明所招致的研发开支，只要符合规定，可根据第16B条获得扣税。

## 拥有部分的有关权利

28. 即使纳税人在有关权利中只占部分拥有权，只要他在该有关权利的拥有权中占有份额或权益，他亦可申请扣税。就一般的个案来说，纳税人所占的份额或权益会与其支付的资本开支成正比。对于这类个案，每名纳税人可扣税的款额会按照其就购买有关权利所招致的资本开支来计算。

## 例3

HK-1公司和HK-2公司以代价100,000元购买某项有关权利。它们就权利的法定拥有权所占的份额分别为30%和70%，而它们所付的资本开支分别为30,000元和70,000元。HK-1公司和HK-2公司可扣除的开支款额分别为30,000元和70,000元。

若纳税人只从原拥有人处购买了有关权利的法定拥有权的部分份额，该纳税人将获准扣除因购买该拥有权的份额所招致的资本开支款额。如果纳税人所付的开支超逾他在该有关权利的拥有权中所占的份额或权益的价值，本局在考虑该个案的全部有关情况后，会用真正市值来代替所声称的代价。

## **“使用”规定**

29. “使用”〔use〕一词的意思在《税务条例》中并没有予以界定。根据《Shorter Oxford English Dictionary》，“使用”〔use〕一词的意思是“使用某物的行为；某物被使用的事实或状态；为了某目的而应用或改变”。就有关权利而言，“使用”〔use〕一词具有普通的涵义，包括为有关权利作出特许安排。

30. 本局会考虑有关权利的性质及个别个案的相关事实，以确定有关的纳税人是否曾“使用”其购买的有关权利以产生应课税利润。纳税人若能提供证明，令本局信纳他们已采取具体步骤以使用有关权利于产生应课税利润一事上，本局将会认同该等纳税人已符合有关规定。

## **产生应课税利润**

31. 有关权利须用于产生香港的应课税利润，才可符合扣税资格。某项有关权利是否用于产生应课税利润，是一个关乎事实和证据的问题。举例说，某纳税人购买一项已在十个不同的司法管辖区注册的有关权利，但只在当中四个司法管辖区使用该有关权利。该纳税人就购买该有关权利一事中关乎所有司法管辖区的开支申索扣除，声称在其余六个司法管辖区购买有关权利的目的，是为了保护在使用该有关权利的四个司法管辖区中的相关注册。纳税人必须提供充分和合理的证据，证明有关权利在该六个司法管辖区的注册对于产生香港的应课税利润有直接和实质的影响，本局才会接纳上述申索。

## **扣除准则摘要**

32. 总括而言，如在某课税年度的评税基期的部分或整段期间内，纳税人能符合以下条件，便可就购买有关权利所招致的开支获得扣税（但须受下文第53至67段所讨论的豁免条文的规定所限制）—

- (a) 该有关权利在使用地存在(就版权或工业知识的权利而言)或该有关权利在使用地的注册属有效(就专利权、外观设计或商标而言)(如适用)；

- (b) 在评税基期结束时，纳税人仍然拥有该有关权利的法定及经济拥有权；
- (c) 该有关权利曾在香港使用或曾由纳税人本身在香港以外地方使用；以及
- (d) 该有关权利曾用于产生香港的应课税利润。

33. 就购买版权、注册外观设计及注册商标所招致的资本开支，其扣税是连续五年按年扣除（见下文第37及38段）。本局会就该五个课税年度每年作独立考虑，而纳税人在每个课税年度均须符合上文第32段所述的條件。

#### 例4

HK公司购买了某项在内地注册的外观设计，并把该注册外观设计用于其在内地销售的产品上，而其利润须在香港课缴利得税。HK公司可就其购买该注册外观设计的成本于购买年度申请作出扣减（分五个课税年度扣除），原因是：(i)该外观设计已在内地注册，以及有关注册在其使用地属有效；(ii)在评税基期结束时，HK公司仍然拥有该注册外观设计的法定及经济拥有权；(iii)该注册外观设计曾由HK公司本身在内地使用；以及(iv)该注册外观设计曾用于产生香港的应课税利润。

#### 例5

HK公司以总代价1,000,000元从一间美国公司购入某项分别在香港和美国注册的商标。香港注册商标和美国注册商标的价值分别是600,000元和400,000元。于购买年度（即第一年），其品牌商品只销售予香港顾客。在接下来的一年（即第二年），HK公司在美国设立一间分支机构，用以将其品牌商品销售予美国顾客，而该美国分支机构所取得的利润须课缴香港利得税。

在第一年，由于该香港注册商标是完全用于香港以销售其品牌商品，可扣除款额是120,000元〔600,000元÷5〕。美国注册商标并未有被使用，因此不获扣除。

在第二年，HK 公司使用美国注册商标以产生应课税利润，就该美国注册商标而言，可扣除款额是 80,000 元〔即 400,000 元÷5〕。至于香港注册商标，可扣除款额与第一年相同，即 120,000 元。因此，第二年的总扣除款额是 200,000 元〔即 120,000 元+80,000 元〕。

## 合资格的开支

### *法律开支及估价费*

34. 就购买有关权利所招致的资本开支可获得扣税，其中包括与购买该权利有关的法律开支及估价费用。然而，若有关开支可根据《税务条例》的任何其他条文扣税，则不获准扣除。

### *业务开始经营前招致的资本开支*

35. 纳税人如为即将开始经营的行业、专业或业务购买某项有关权利而招致资本开支，所招致的开支须视为该纳税人在行业、专业或业务开始经营的第一天招致的（第 16E(3A)及 16EA(10)条）。

## 何时扣除

### *在购买年度一次过扣除*

36. 就专利权和工业知识的权利而言，有关的开支可在招致时全数获得扣减。法例并无规定在取得专利权或工业知识后，必须在购买年度把专利权或工业知识用作产生应课税利润。只要纳税人能证明在购买该专利权或工业知识时，其目的是为了供其在香港经营的行业、专业或业务使用，便可以获得扣减。不过，如果后来事实证明并非如此，本局会考虑调整该项扣减。

### *连续五年按年扣除*

37. 就版权、注册外观设计及注册商标（即指明知识产权）而言，扣减是以直线法计算，由购买年度开始，连续五年按年

扣除（第16EA(3)条）。例如，纳税人购买某项注册商标，但该注册商标在购买年度后的第四年才被使用，该纳税人便不可在第四年之前就分摊的资本开支申索扣除。如果符合全部的扣税条件，该纳税人可获准扣除第四年及第五年的分摊资本开支部分。最极端的情况是，纳税人购买某项指明知识产权后，直至购买的第五年后才使用该指明知识产权，那么，该纳税人便不会获得任何扣减。

38. 如指明知识产权是版权或注册外观设计，并且行将在其最长保护限期完结时届满，而此事将会在上述连续五个课税年度中的最后一年的评税基期届满前发生（即该指明知识产权的保护限期会在五年扣税期内结束），则须由购买年度至该权利的保护限期届满的年度，平均在各课税年度作出扣除（第16EA(4)条）。

### 例6

HK公司以代价400,000元购买某项版权，关乎该版权存在的最长保护限期将会在购买年度后的第四年届满。扣减款额须按四个课税年度平均摊分，即就该四个课税年度每年的扣减款额应为100,000元〔即400,000元÷4〕，惟HK公司在该四个课税年度中每年均须符合其他扣税准则。

### 例7

就例6中提述的版权而言，假如关乎该版权存在的最长保护限期将会在该版权的购买年度内届满，则该版权的购买代价〔即400,000元〕将可在购买年度获得全数扣减，惟HK公司须符合其他扣税准则。

## 有关权利的估值

### *局长厘定真正市值的权力*

39. 要准确地计算出扣减款额，正确地评估纳税人所购买的有关权利的价值极为重要。在正常情况下，假如纳税人希望

就某项有关权利的资本开支申请扣税，他应在其报税表中作出有关申报。纳税人无须在递交报税表时一并交付有关的估值报告。然而，为确定纳税人的正确税务责任，评税主任或会在其认为有需要时，要求纳税人提供证明文件，例如估值报告（如有的话），以支持有关申索。局长如认为购买或售卖某项有关权利的代价，并不反映该有关权利在购买或售卖作出之时的真正市值，他有权厘定其真正市值（第16E(8)及16EA(9)条）。

40. 由于“真正市值”一词的意思在《税务条例》中并没有予以界定，局长须采用其普通涵意以作解释。在一般情况下，它是指自愿进行交易的买方和自愿进行交易的卖方会按此进行交易的价格（惟双方都必须得到所有相关信息，以及双方都不是被强制进行交易的）。这项解释与澳洲高等法院就 *Spencer v. The Commonwealth of Australia (1907) 5 CLR 418* 一案的判决一致。以下是该案中所确认的一些原则—

- (a) 买卖双方均愿意进行交易，但不着急成交；
- (b) 假设一个市场（即如果须估值的资产没有可供其买卖的市场存在，估值师可假设一个市场）；
- (c) 每一方都充分了解须估值的资产的优点和缺点；以及
- (d) 双方均理解当时的市场条件。

### **估值报告**

41. 局长会首先以纳税人提供的估值报告来厘定真正市值。在有需要时，局长可能会就有关权利的真正市值征询独立专业估值师的意见。

### **有关权利连同其他资产以单一价格购入或出售**

42. 当某项有关权利是连同其他资产以单一价格购入或出售时，局长将根据所获授权力，在考虑有关交易的所有情况后，分配该有关权利的买入或出售价格（第16E(7)及16EA(8)条）。

## **反对及上诉的权利**

43. 纳税人如不同意局长就某项有关权利所估算或分配的价值，可对因应该估算或分配而作出调整的利得税评税提出反对，而有关反对将依据《税务条例》第XI部的相关条文予以处理。

## **有关资本开支的分摊**

### **一般原则**

44. 如所购买的某项有关权利有部分是由于产生应课税利润，而有部分是由于其他用途，则可扣除的资本开支须因应该有关权利用于产生应课税利润的程度而定（第16E(2)及16EA(7)条）。在作出分摊时，目标是根据有关个案的情况，找出一个合理和适当的准则（包括按该有关权利的相关协议所载的条款、该有关权利使用的方式与用途、香港以外及以内的活动的范围与规模，以及利润是否全数须在香港课税等因素作出考虑）。

45. 举例说，某间香港企业购买某项商标，用以附于其售卖予香港顾客的商品上。与此同时，该香港企业无偿将该商标授予其同系的香港附属公司使用。因此，该商标仅有部分被该香港企业用作产生应课税利润。该香港企业须就不可扣除的部分作出调整，至于恰当的分摊方法，则须根据该个案的具体情况来决定。

### **分摊基准**

46. 最合适的分摊方法显然应按每宗个案的情况来决定。就分摊方法制订一套硬性的准则是不可能的。本局认为应由申索扣除的纳税人证明其申索及所采用的分摊基准合理。实际上应采用何种分摊方法，将取决于每宗个案本身的情况。

## 其后出售有关权利

### *出售有关权利*

47. 如曾获准作出扣除的某项专利或工业知识被售出，而有关售卖得益不须根据其他条文课缴利得税，则该有关售卖得益须视为营业收入，但有关款额不得超过早前获准扣除的款额（第16E(3)条）。

48. 根据第 16EB(2)条，如曾获准作出扣除的某项指明知识产权（即版权、注册外观设计或注册商标）被售出一

- (a) 如该指明知识产权的未获容许扣除额超逾有关售卖得益的款额，则超出的款额须在该指明知识产权被售出的评税基期内予以扣除；或
- (b) 在有关售卖得益超逾该指明知识产权的未获容许扣除额的情况下，或者在没有未获容许扣除额的情况下，超出的款额或有关售卖得益（视属何情况而定）如无须根据其他条文课缴利得税，须被视为营业收入，但以不超过早前获准扣除的款额为准。

### *有关售卖得益*

49. 就已容许作出扣除的专利权或工业知识的权利（第 16E(4)条）或指明知识产权（第 16EB(3)条）而言，“有关售卖得益”一词是指一

- (a) （如该等权利全部用于产生应课税的利润）售卖该等权利的得益；或
- (b) （如该等权利是部分用于产生应课税的利润）在售卖该等权利的得益中与容许作出扣除的程度相称的部分。

50. 如该等权利的费用只有部分获得扣除，则有关得益中，只有可归因于该部分费用的收益部分，才须当作营业收入评税。售卖得益的分摊基准仍要视乎个别个案的实情而定。售卖得益将

视为在售卖之时累算的营业收入；又或如该等权利在业务永久结束后才售卖，则售卖得益将视为在紧接业务结束之前累算的营业收入（第16E(3)及16EB(2)条）。

### 例8

HK公司在2011/12课税年度(该公司于3月31日结算账目)，以500,000元价格购买了某项专利。该专利部分用于产生应课税利润，可作出扣除的比例是50%。在购买年度，可作出扣除的专利费是250,000元〔即500,000元×50%〕。在2012/13课税年度，HK公司以200,000元售出该项专利，其有关售卖得益是100,000元〔即200,000元×50%〕。由于该有关售卖得益并未超逾早前获准扣除的款额〔即250,000元〕，因此，它会被当作2012/13课税年度的营业收入。

### 未获容许扣除额

51. 根据第16EB(3)条，就已容许作出扣除，而其后被售出的指明知识产权（即版权、注册外观设计及注册商标）而言，“未获容许扣除额”一词是指—

- (a) （如该指明知识产权全部用于产生应课税利润）就该指明知识产权而招致的指明资本开支在该指明知识产权被售出时仍未获容许扣除的款额；或
- (b) （如该指明知识产权是部分用于产生应课税利润）在上文(a)段提述的款额中与已容许作出扣除的程度相称的部分。

### 例9

HK公司在2011/12课税年度（该公司于3月31日结算账目），以2,000,000元购买了某项注册商标。该注册商标部分用于产生应课税利润，在2011/12及2012/13课税年度，可作出扣除的比例分别是50%和60%。

其购买成本2,000,000元可获扣除，并从2011/12课税

年度至2015/16课税年度，在连续5个课税年度按年平均摊分为400,000元〔即2,000,000元÷5〕的等额。就2011/12课税年度及2012/13课税年度，可作出扣除的款额是与该注册商标用于产生应课税利润的程度相称的部分，详情如下—

课税年度	分摊至5年 扣除年期的 购买成本	使用的 百分比	扣除款额	不获 扣除款额
	[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
总计	<u>800,000元</u>	<u>55%</u>	<u>440,000元</u>	<u>360,000元</u>

于首两年的总扣除款额是440,000元，而在该首两年期间获扣除的程度是55%〔即440,000元÷800,000元〕。

在2013/14课税年度，HK公司以3,000,000元售出该注册商标，其有关售卖得益是1,650,000元〔即3,000,000元×55%〕。未获容许扣除额是660,000元〔即(2,000,000元－800,000元)×55%〕，比有关售卖得益为少。990,000元〔即1,650,000元－660,000元〕被当作为营业收入，但因有关条文的规定而以440,000元为上限〔见第16EB(2)(b)条〕。

### 例10

情况和例9的相同，但该注册商标却是以1,000,000元售出。其有关售卖得益是550,000元〔即1,000,000元×55%〕。未获容许扣除额仍然是660,000元〔即(2,000,000元－800,000元)×55%〕，比有关售卖得益为多。多出的110,000元〔即550,000元－440,000元〕可于该注册商标出售的课税年度获得扣除，即2013/14课税年度〔见第16EB(2)(a)条〕。

## 在某些情况下不容许作出扣除

52. 《2011年修订条例》亦加入相关条文，以对付那些滥用优厚扣税优惠的安排，详情见下文第53至67段。

## **特许持有人提前终止特许以购买有关该特许的指明知识产权— 过渡性条文**

53. 第16EC(1)条订明，在以下情况下，不容许纳税人就其购买的指明知识产权作出扣除—

- (a) 在《2011年修订条例》于2011年12月16日（“生效日期”）生效前，该指明知识产权曾被纳税人根据特许安排使用，而有关特许是于生效日期当日或之后才届满；
- (b) 该特许在届满之前遭终止；及
- (c) 局长认为，在顾及该特许的提前终止下，有关购买价格就有关个案的情况而言，并非合理的代价。

54. 这条文旨在防止指明知识产权的特许发出人和特许持有人滥用扣税安排，把特许安排转变为买卖安排，以非合理的“低廉”价格把指明知识产权转让，而有关买卖安排可能附有条款，让卖方日后可回购该指明知识产权。特许发出人可藉此把须课税的收入（即原本的特许权使用费）转变为不用课税的资本性收入，而特许持有人则可加速获得扣税优惠（一次过或在五年内以直线法计算扣税，而非在整个特许期内每年扣税）。

55. 本局认为就第16EC(1)条而言，终止指明知识产权的特许包括藉双方的隐含协议或藉法律的施行而终止特许。然而，这项反避税措施并不会影响真正的交易（指局长认为指明知识产权的买价属购买该指明知识产权所有权权益的合理代价的交易）。影响局长作出决定的因素包括—

- (a) 特许持有人与特许发出人订立该项交易的原因；
- (b) 当事人之间商定的条款和条件；
- (c) 指明知识产权转让价格的计算基准；及
- (d) 是否附有条款让原拥有人可选择回购该指明知识产权。

56. 第16EC(1)条是一项过渡性措施，若纳税人在生效日期当日或之后始成为指明知识产权的特许持有人，并在特许期届满前购入该指明知识产权，则上述的过渡性措施将不适用。由于当纳税人签订特许协议时，他们已可选择购买该指明知识产权的所有权权益，藉此享有扣税优惠，因此，在通常情况下，本局会认为纳税人基于税务上的利益而在特许届满前把特许安排转变成成为买卖安排的动机极微(如有的话)。

### ***从相联者购入有关权利***

57. 根据第16EC(2)条，如有关权利是全部或部分向相联者购买的，则不论价格是否符合独立交易原则，都不容许扣除。第16EC(8)条就“相联者”一词所下的定义十分广泛，包括自然人、合伙的任何合伙人，或受相同的人和信托控制的法团。

58. 就信托而言，如有关权利是由某信托产业的受托人或由该受托人所控制的任何法团所购买或出售，则该项权利须当作是由该受托人、该法团及该项信托的受益人各自购买或出售(视属何情况而定)(第16EC(3)条)。

### ***售后以特许取回使用有关权利的安排***

59. 第16EC(4)(a)条订明，在售后以特许取回使用有关权利的安排不会获给予扣减，其目的是防止有人透过此等安排获得整体上的税务利益。

60. 一般而言，在第16EC(4)(a)条中所提及的“纳税人”，是指就购买有关权利而招致资本支出并把有关权利以特许形式批出的特许发出人(或拥有人)。最终获授权使用有关权利的人则被称为“最终使用者”，即—

(a) 单独或与他人共同使用有关权利的特许持有人；或

(b) 特许持有人的“相联者”。

在这方面，第16EC(8)条就“相联者”一词所界定的范围十分广泛，以防止纳税人借着加入第三者而规避有关条文。

61. 第16EC(5)条是一项关于例外情况的条文，令真正的商业融资安排可在该等反避税条文中获得豁免。该例外情况的规定适用于下列情况－

- (a) 有关权利的出售价格并无超出最终使用者之前所支付的购买价格(第16EC(5)(a)条)；
- (b) 最终使用者在生效日期当日或之后才购买该有关权利(第16EC(5)(b)条)；及
- (c) 最终使用者购买有关权利的成本过往并无获得扣税(第16EC(5)(c)条)。

增订这项例外情况的规定，是为了使那些需要购买新的有关权利的纳税人，仍然可以通过售后以特许取回使用有关权利的安排来获得融资。该例外情况的条文并不适用于在生效日期之前购买的有关权利。

#### 例11

HK-L公司是一家租赁公司，而HK-M公司则是制造商。两家公司均在香港经营业务。在生效日期之前，HK-M公司购买某项注册商标并于生效日期之后把该注册商标售予HK-L公司，而HK-L公司则再把该注册商标以特许方式授回HK-M公司，以收取特许权使用费。根据第16EC(4)(a)条，HK-L公司不会就购买该注册商标获得扣除，因为该注册商标在转手前是由HK-M公司拥有和使用。第16EC(5)条的例外情况的规定并不适用，因为HK-M公司在生效日期之前已购买该注册商标，并不符合第16EC(5)(b)条的条件。

#### 例12

HK-L公司以1,000,000元购入某项版权，但在未使用和申请扣税前已把该版权售予HK-F公司及向该公司以特许方式（每年费用是110,000元及为期10年）使用该版权。根据售后租回的安排，HK-L公司获得现金收入1,000,000元，相等于其付予原拥有人的价钱。假设每

期付款包括10,000元实际财务费用，而按市场息率利息应为20,000元，HK-L公司实际上等于把扣税转移给HK-F公司，以换取较低息率。上述情况符合第16EC(5)条的规定，HK-F公司会获给予扣税。HK-L公司实际上利用了售后租回的安排，以较便宜的成本获得融资作业用途。至于特许发出人HK-F公司，则实际投放了资本在该版权上，并承受真正的商业风险。整项安排属正常商业交易。

62. 由于纳税人在购买有关权利后便自动享有扣税的权利，如须引用第61段所述的例外情况的规定，最终使用者须在取得有关权利之日起计的3个月内，或在局长准许的更长时间内，向局长提交放弃扣除额书。一般而言，本局不会接纳延长3个月放弃期的要求。放弃扣除额书须附有以下资料—

- (a) 有关权利的说明；
- (b) 卖方（或前卖方）的名称及地址；
- (c) 从卖方（或前卖方）购买的日期及所付价格；
- (d) 出售予特许发出人的日期及售价；及
- (e) 特许发出人的名称及地址。

上述资料须附以购买及销售的协议书或发票，以及特许协议书的副本以作证明。

63. 在提交放弃扣除额书后，最终使用者或会改变初衷，希望保留申索扣税的权利，以及取消售后租回的安排。如有关的评税仍未成为最终及决定性的评税，本局愿意作出宽松处理，允许最终使用者撤回放弃扣除额书。

### ***被非纳税人本人“完全或主要”在香港以外地方使用***

64. 第16EC(4)(b)条规定在以下情况下，不得根据第16E或16EA条，容许就某人购买的有关权利作出扣除：在该人拥有该有关权利期间，其他人根据该有关权利的特许而作为特许持有人持

有权利，而在该特许有效期间，该有关权利由并非拥有该有关权利的人完全或主要在香港以外某地方使用。本局会考虑到知识产权的独特性质、按地域的登记制度、对该等权利所作的保护，以及该等权利的广泛用途，采用务实的做法来应用该等条文。以下例子阐述第16EC(4)(b)条被应用的情况。

### 例13

HK公司是一家在香港经营买卖业务的公司。在2011/12课税年度（该公司于3月31日结算账目），HK公司以1,000,000元的价格购买一个在香港注册的商标。该商标并没有在香港以外的地方注册。HK公司委托一间位于内地的制造商M公司制造附有该香港注册商标的货品。HK公司将制成品售予香港顾客，所产生的利润须在香港课税。

HK公司只购买了在香港注册的商标，它并没有购买在香港以外的其他地方使用该商标的权利。M公司在内地制造货品时，所使用的是一个在内地并无注册的商标，而不是在香港注册的商标。在此等情况下，第16EC(4)(b)条并不适用。由于HK公司从售卖制成品所得的利润属香港的应课税利润，只要符合其他扣税条件，它可于2011/12课税年度，获准扣减相等于该香港注册商标购买价五分之一的款项，可扣税的款额为200,000元〔即1,000,000元÷5〕。

### 例14

HK公司是一家在香港经营买卖业务的公司。在2011/12课税年度（该公司于3月31日结算账目），HK公司以2,000,000元的价格购买一个在香港注册的商标。该商标并没有在香港以外的地方注册。HK公司其后将该商标在内地注册，并委托位于内地的制造商M公司生产附有该商标的货品。HK公司在香港销售该内地制造商M公司生产的货品，所产生的利润须在香港课税。

HK公司只购买了在香港注册的商标，它并没有购买在内地注册的商标。由于HK公司其后将该商标在内地注册，所以它成为了该内地注册商标的注册拥有人。M公

司在内地制造货品时所使用的商标，是HK公司在内地注册的商标，而并不是HK公司所购买的香港注册商标。因此，第16EC(4)(b)条并不适用。由于HK公司从售卖制成品所得的利润，属香港的应课税利润，只要符合其他扣税条件，它可于2011/12课税年度，获准扣减相等于该香港注册商标购买价五分之一的款项，可扣税的款额为400,000元〔即2,000,000元÷5〕。

### 例15

HK公司是一家在香港经营买卖业务的公司。在2011/12课税年度（该公司于3月31日结算账目），HK公司以3,000,000元的总价格购买一个分别在香港和内地注册的商标。香港注册商标和内地注册商标各价值1,500,000元。HK公司委托位于内地的制造商M公司生产附有该商标的货品。

#### 情境1

*HK公司将全部制成品售予香港的顾客，所产生的利润须在香港课税。*

就香港注册商标而言，它被HK公司本身用于售卖制成品，以产生须在香港课税的利润，因此，第16EC(4)(b)条并不适用。于2011/12课税年度，HK公司可获准扣减相等于该香港注册商标购买价五分之一的款项，可扣税的款额为300,000元〔即1,500,000元÷5〕。

至于内地注册商标，它被M公司用于在内地制造货品。因此，第16EC(4)(b)条适用，该内地注册商标的购买价1,500,000元将不可获得扣除。

#### 情境2

*HK公司将制成品售予香港和美国的顾客，所产生的利润须在香港课税。*

就香港注册商标而言，它被HK公司本身用于售卖制成品，以产生须在香港课税的利润。此外，HK公司在美国市场销售该等制成品时，并没有使用该香港注册商

标，因此，第16EC(4)(b)条并不适用。于2011/12课税年度，HK公司可获准扣减相等于该香港注册商标购买价五分之一的款项，可扣税的款额为300,000元〔即1,500,000元÷5〕。

至于内地注册商标，它被M公司用于在内地制造货品。因此，第16EC(4)(b)条适用，该内地注册商标的购买价1,500,000元将不可获得扣除。

### 情境 3

在2011/12课税年度，M公司一共生产了1,000,000件货品，HK公司将该等货品售予香港、美国及内地的顾客，销售数量分别为200,000件、200,000件及600,000件，售卖所得的利润全部均须在香港课税。

就香港注册商标而言，它被HK公司本身用于售卖制成品，以产生须在香港课税的利润。此外，HK公司在美国及内地市场销售该等制成品时，并没有使用该香港注册商标，因此，第16EC(4)(b)条并不适用。于2011/12课税年度，HK公司可获准扣减相等于该香港注册商标购买价五分之一的款项，可扣税的款额为300,000元〔即1,500,000元÷5〕。

至于内地注册商标，它是部分被M公司用于在内地制造货品，部分被HK公司本身用于在内地售卖制成品。在此等情况下，第16EC(4)(b)条便适用于该内地注册商标（指被M公司用于在内地制造货品的相关部分）。然而，由于内地注册商标的其中一部分是由HK公司本身用于在内地售卖制成品，以产生须在香港课税的利润，所以HK公司仍然可以就该部分的内地注册商标的购买价格获得扣除，有关内地注册商标的扣除款额计算方式如下：

$$\begin{aligned} & \text{内地注册商标} && \div & 5 & \times & \frac{\text{于内地的销售数量}}{\text{于内地的生产数量和于内} \\ & \text{的购买价} && & & & \text{地的销售数量}} \\ & = 1,500,000 \text{ 元} && \div & 5 & \times & \frac{600,000}{1,600,000 \text{ (即 } 1,000,000 + 600,000)} \\ & = \underline{\underline{112,500 \text{ 元}}} \end{aligned}$$

## **杠杆租赁安排**

65. 杠杆租赁(即“杠杆特许”)安排的典型模式,是由若干公司组成合伙以购买某项有关权利,并以固定期限(例如十年)的特许把有关权利授予特许持有人。基于从借取巨额的无追索权贷款所产生的“杠杆”效应,合伙的成员实际上只需为一小部分用作购买该有关权利的款项承担风险。放债人就借出巨额款项以供购买该有关权利所获得的抵押,只限于该有关权利本身及/或就该特许及有关特许费用或特许权使用费所设的押记。

66. 就杠杆租赁而言,如果该有关权利的全部或主要部分的购买成本是直接或间接以一项无追索权债项提供资金的,第16EC(4)(c)条规定纳税人(作为特许发出人)不得获给予扣税。

67. “无追索权债项”一词的定义在第16EC(8)条中作出了很详细的界定。然而,粗略来说,如上文所述,该词是指一种融资方法,其中借款人对于债项本身无须负上绝对法律责任,而在拖欠还款的情况下,放债人的权利只限于该有关权利本身或其产生的收入。

## **生效日期**

### **新订的第16EA、16EB及16EC条的生效日期**

68. 第16EA及16EB条(适用于“指明知识产权”,即版权、注册外观设计及注册商标),以及第16EC条(适用于“有关权利”,即专利权、工业知识的权利、版权、注册外观设计及注册商标)适用于2011年4月1日或以后开始的课税年度。

### **对第16E条的修订**

69. 经修订的第16E(3)条及于第16E(4)条中就出售专利权和工业知识的权利的“有关售卖得益”所增订的定义,并不适用于以下情况—

- (a) 已根据第16E(1)条,容许就该等权利作出扣除;及

- (b) 有关人士在 2011 年 4 月 1 日开始的课税年度前的任何课税年度的评税基期内售出该等权利，或根据在该评税基期内订立的合约售出该等权利。

70. 以下列出在第 16E 条中就专利权和工业知识的权利所修订或新增订的条文，该等条文适用于 2011 年 4 月 1 日或以后开始的课税年度—

<u>条文</u>	<u>所作出的修订</u>
16E(1)	取消“在香港使用”的条件。
16E(1A)	明确地订明合资格的开支包括就购买专利权或工业知识的权利所招致的法律开支及估价费用。
16E(2)	资本开支只可按专利权或工业知识的权利用于产生应课税利润的程度作出扣除。
16E(3A)	在某行业、专业或业务开业前就专利权或工业知识的权利所招致的开支，须当作是在该行业、专业或业务开业的第一天招致的。
16E(7)	授权局长在专利权及工业知识的权利是一起以单一价格购入或出售，或连同其他资产以单一价格购入或出售的情况下，分配有关代价。
16E(8)	授权局长厘定专利权或工业知识的权利的真正市值。
16E(9)	明确订明，为取得专利权或工业知识的权利的特许而招致的开支不可扣除。

## 乙部：就知识产权特许权使用费的征税

### “来源”原则

71. 香港是按“地域来源原则”以征收利得税，即是说，所有在香港产生或得自香港的利润均须征税，但来自香港境外的利润则可获得豁免。在确定利润来源地时，概括指导原则是“**查明纳税人为赚取有关利润所从事的活动，以及该纳税人从事该活动的地方**”。本局在《税务条例释义及执行指引第 21 号》阐述了对利润来源地方面的观点，这个基本地域来源原则亦适用于确定特许权使用费的来源地。然而，纳税人应注意，政府已制定第 15(1)(a)、(b)及(ba)条，把某些无须按其他条文课税的收入当作须在香港课税，并订明这些收入的某百分比为应评税利润。概括而言，它们包括因他人在香港使用或有权使用某些工业或知识产权而收取的特许权使用费或特许费用。《税务条例释义及执行指引第 22 号》载有本局对于第 15(1)(a)、(b)及(ba)条的看法及执行方法。

### 施行“来源”原则

72. 源于特许安排的特许权使用费是否须被征收香港税款，取决于每宗个案的事实，不能采用单一的法律验证方法作出判断。本局就特许权使用费来源地的看法，将在下文说明。

### **假若知识产权是由特许发出人所创作或开发**

73. 假如某项知识产权是由在香港经营业务的纳税人创作或开发，并由纳税人以特许方式把该知识产权的使用权授予其他人士在香港以外地方使用，由于该特许权使用费收入主要因纳税人利用他的智能和劳力于香港创作或开发该知识产权而产生，所以上述的特许权使用费一般会被视为源于香港的收入而须在香港课税。创作或开发知识产权所招致的开支，如属于与研究 and 开发有关的开支，可根据第 16B 条获得扣减。

### **假若知识产权是由特许发出人所购买**

74. 假如纳税人购买某项知识产权的所有权权益，然后以特许方式把该知识产权授予其他人士在外地使用，则所产生的特许权使用费一般会被视为非源于香港的收入而无须在香港课税。因此，如该知识产权属有关权利，则为取得该有关权利所招致的资本开支亦不会获准作出扣除。

### **假若知识产权并非由特许发出人拥有**

75. 假如纳税人只是从某项知识产权的拥有人处获得使用该知识产权的特许（即纳税人并非拥有该知识产权的所有权权益），而纳税人其后再把该知识产权以特许方式授予其他人士在香港以外地方使用，本局在厘定有关的特许权使用费是否属源于香港的收入时，会视纳税人取得和发出该知识产权的特许的地点为收入的来源地。因此，如纳税人在香港取得和发出该知识产权的特许，则透过发出该知识产权的特许所取得的特许权使用费，会被视为源于香港。由于纳税人并无拥有该知识产权(有关权利)的所有权权益，所以他并不符合资格就有关权利所招致的资本开支申索扣税。纳税人就特许安排所支付的特许费用，如符合第 16(1)条所订明关于扣除的一般规定，则可获得扣税。

76. 上述只是一些一般的例子，以阐明本局就应用概括指导原则的看法。本局必须强调，在香港经营业务的纳税人如透过发出知识产权的特许而获得特许权使用费，该特许权使用费是否须课税，属于事实的问题，须按每宗个案的整体事实和情况来决定。