

財經事務及庫務局
(庫務科)
香港下亞厘畢道
中區政府合署



FINANCIAL SERVICES AND THE
TREASURY BUREAU
(The Treasury Branch)
Central Government Offices,
Lower Albert Road,
Hong Kong

傳真號碼 Fax No. : 2234 9757

電話號碼 Tel. No. : 2810 2229

本函檔號 Our Ref. :

來函檔號 Your Ref. :

香港中區
昃臣道8號立法會大樓
立法會秘書處
法案委員會秘書
薛鳳鳴女士
(傳真：2121 0420)

薛女士：

《2011年稅務(修訂)(第2號)條例草案》

根據你於二零一一年七月十三日的來信，我們現於附件A就稅務聯合聯絡小組及香港會計師公會分別於二零一一年七月五日及二零一一年七月六日提交的意見提供政府當局的回應。有關議員在二零一一年七月七日會議上提出的事宜，政府當局的回覆已臚列於下文。

列舉例子以助議員了解擬議的第16E(2)條的分攤安排

2. 我們擬備了附件B的示例，以說明擬議的第16E(2)條的分攤安排。政府當局希望強調，稅務局在根據現行《稅務條例》第16E條釐定部分用於產生應課稅利潤的專利權及任何工業知識的權利可容許作出的扣除額時，一直是依循分別載於現行《稅務條例》(第112章)第16(1)條及《稅務規則》(第112章，附屬法例A)中有關分攤的基本原則和一般規則。稅務局會考慮個別個案的所有相關事實，以釐定專利權或任何工業知識的權利用於產生應課稅利潤的程度。附件B的示例純粹是一個假設的個案，只供解說之用。

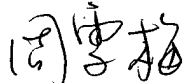
考慮劃一《稅務條例》的用詞（即“真正價值”或“真正市值”），以免出現不明確的釋義

3. 《稅務條例》早已授權稅務局局長為稅務目的而決定某資產的真正市值。現時，《稅務條例》第16G條(關於訂明固定資產)、第16J條(關於環保設施)及第38B條(關於工商業建築物、機械及工業設備)均授予稅務局局長類似的權力。以上三條條文均一致地採用“真正市值”一詞，只是第38B條的條文標題使用了“真正價值”一詞。正如《釋義及通則條例》(第1章)第18(3)條清楚訂明，條文標題並無立法效力，亦不得在任何方面更改、限制或擴大任何條例的釋義。條文標題只為方便閱讀。因此，政府當局認為，《2011年稅務(修訂)(第2號)條例草案》擬議的相關條文採用“真正市值”一詞是恰當的。

考慮應否改善第16EC(1)(b)條的草擬條文，以反映政策原意

4. 政府當局認為，如特許持有人向特許發出人購買特許中的知識產權，則該知識產權的特許便會終止(藉當事人之間的隱含協議或藉法律的施行而終止)。因此，即使沒有採取額外行動終止知識產權的特許，上述“藉當事人之間的隱含協議或藉法律的施行而終止知識產權的特許”，仍然構成“知識產權的特許終止”。換言之，如特許持有人向特許發出人購買特許中的知識產權，即使沒有採取特定行動以終止該知識產權的特許，但由於該知識產權的特許已藉當事人之間的隱含協議或藉法律的施行而被終止，因而符合第16EC(1)(b)條所訂的情況。故此，政府當局認為擬議的第16EC(1)(b)條對“該特許在屆滿之前遭終止”的提述，反映了政策原意，也不會妨礙稅務局引用第16EC條。

財經事務及庫務局局長

(周雪梅  代行)

副本送：稅務局局長（經辦人：黃權輝先生）
律政司（經辦人：張月華女士）

二零一一年八月一日

《2011 年稅務(修訂)(第 2 號)條例草案》(“條例草案”)
政府當局就團體提交的第二批意見作出的回應

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
反避稅條文			
1.	香港企業允許其外判生產商在香港以外地方使用其擁有的知識產權以製造其訂造的產品，目的是透過買賣由該外判生產商製造的產品而獲得利潤，因此，只要有關的買賣活動所產生的利潤屬香港的應課稅利潤，則購買有關知識產權的費用便應獲得扣稅。故此，條例草案建議的第 16EC(4)(b)條應予以刪除。	稅務聯合聯絡小組	政府當局不認同這觀點。政府當局已多次指出，在“進料加工”下，負責內地製造活動的外判生產商擁有獨立的法人地位，而該外判生產商就其在內地進行的生產活動所得的利潤須在內地課稅。按照“地域來源徵稅”的原則，稅務局不會向該外判生產商徵收與內地生產活動有關的利得稅。根據“稅務對稱”的原則，香港企業亦不能就其提供予該外判生產商並只用於內地生產活動的知識產權獲得扣稅。
2.	由於其中一項扣稅的條件是相關的知識產權必須用以產生香港的應課稅利潤，所以沒有需要加入建議的第 16EC(4)(b)條。判別利潤來源的原則行之已久，且有不少案例作支持，所以，刪除第 16EC(4)(b)條不會	稅務聯合聯絡小組 香港會計師公會	正如政府當局於 2011 年 6 月 10 日就團體提交的意見所作出的第二部分回應中指出，條例草案的政策原意是只為用以產生香港應課稅利潤的知識產權提供扣稅。現行的第 16E(1)條和建議的第 16EA(2)條已清楚闡明這一點。這政策亦適用於跨境貿易，即納稅人只可以就其“本身”用以在跨境貿易中產生香港應課稅利潤的知識產權而獲得建議的扣稅。

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
	令條例變得不明確。		<p>政府當局於 2011 年 2 月 23 日發出的立法會參考資料摘要〔請參考第 4 及第 7 段，文件編號：TsyB R 183/535-1/8/0 (10-11) (C)〕已指出，只要納稅人“本身”使用某知識產權以產生應課稅利潤，則不論其是否在香港使用，為購買該知識產權所招致的資本開支便可獲扣稅。為清晰反映這政策，避免不必要的爭拗，我們認為須要加入建議的第 16EC(4)(b)條以清晰地說明，由於由其他人士在香港以外地方使用的知識產權，並非用以產生香港的應課稅利潤，所以不能在香港獲得扣稅。</p> <p>刪去建議的第 16EC(4)(b)條會令條例變得不明確，提供機會予企業利用這些不清晰的條例，令在外地由其他人使用的知識產權可以獲得稅務優惠。這除了違反香港的稅務原則外，亦將會導致稅收損失。我們在考慮任何稅務扣減建議時，必須充分考慮納稅人的整體利益。因此，我們認為有必要加入建議的第 16EC(4)(b)條。</p>
3.	如香港企業向內地相聯企業免費提供知識產權以生產製成品，然後以低於正常價格的價格購入該等製成品，這並不會構成抵消交易。	稅務聯合聯絡小組	就跨境活動產生的抵消交易的事宜，我們已多番向立法會及法案委員會表示，我們已得到國家稅務總局的確認，有關的安排可構成《特別納稅調整實施辦法（試行）》（國稅發〔2009〕2 號文）所指的抵消交易，內地稅務部門會作出轉讓定價的調整，以還原抵消交易，而香港稅務局亦須按《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排》相應地調整香港所徵收的稅額。
4.	香港如何訂立和執行稅例，是不會影響其他稅務管轄區在轉讓定價原則下的徵稅權，亦不會影響其他稅務管轄區就轉讓	稅務聯合聯絡小組	政府當局對此觀點不敢苟同。經濟合作與發展組織（經合組織）和各地稅務機關已愈來愈關注相聯企業在跨境貿易中所涉及的轉讓定價問題，各地稅務機關均有共識，要盡量防止轉讓定價安排的出現，以保障各地稅務機關應得的稅收。

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
	<p>定價進行調整，因此，若香港在稅例中訂明就在香港以外地方由納稅人以外人士使用並產生非香港應課稅利潤的知識產權提供扣稅，將不會影響其他稅務管轄區的徵稅權。</p> <p>另外，對於那些沒有與香港簽訂全面性避免雙重徵稅協定（全面性協定）的地區，就該等稅務管轄區為還原抵消交易而進行的稅收調整，香港沒有責任向納稅人就其應課稅款額作出相應的調整。</p>		<p>在正常安排下，內地製造企業出售予香港企業的製成品的售價，應反映所有與內地製造活動有關的成本，包括內地製造企業使用由該香港企業擁有的知識產權的租賃費用。然而，在轉讓定價安排下，內地企業會把由香港企業供其使用的知識產權的租賃費用，在其出售予該香港企業的製成品的價格中抵消，令該等製成品的出售價低於正常價格。儘管香港企業的利潤被提高，但由於香港的稅率一般低於內地的稅率，有關企業仍然可以在跨境交易中得到稅務利益。另外，假如香港企業可就上述由其擁有但給予內地企業使用的知識產權獲得建議的扣稅優惠，由於獲扣稅的金額可能大大高於轉移到香港的利潤，那麼上述的轉讓定價安排可變成更有效的避稅安排。為保障稅收及避免爭議，我們認為有必要加入建議的第 16EC(4)(b)條中的反避稅措施，清楚訂明該等安排不能享有建議的稅務優惠。</p> <p>如果我們依循小組的建議，內地的徵稅權將會受到兩方面影響，一方面香港企業無償提供予內地企業使用的知識產權將由於沒有產生租賃費用而無須繳交內地的營業稅和企業所得稅，另一方面，內地企業以低於正常價格的價格出售製成品予香港企業，亦會令到內地的稅收減少。所以，國家稅務總局已確認，他們會作出轉讓定價的調查，並作出轉讓定價的調整，以還原抵消交易。其他地區亦會就轉讓定價安排採取同樣的處理方法，以保障稅收。</p> <p>如果國家稅務總局進行稅收調整以還原抵消交易，香港亦須作出相應的稅收調整，包括調整有關的應課稅利潤，以反映與內地製造活動有關(包含內地企業使用由香港企業提供的知識產權的租</p>

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
			<p>賃費用在內)的一切成本。雖然香港企業聲稱是無償提供知識產權予內地企業使用，但實際上有關知識產權是以有償方式提供，因為使用該等知識產權的代價已隱含在經下調的貨品價格內。如果將有關交易分拆，透過容許在外地使用有關知識產權而產生的特許使用費是源自香港以外地方的利潤，因此無須在香港課稅，就購買有關的知識產權所招致的資本開支亦不可獲得建議的扣稅。若刪除建議的第 16EC(4)(b)條，便難以處理上述的安排。</p> <p>與其他管轄區一樣，香港會根據經合組織所倡議的“獨立交易”原則，在全面性協定中訂定有關條文，以處理兩地相聯企業間轉讓定價交易的問題，劃分雙方的徵稅權。香港作為負責任的稅務管轄區，必須履行全面性協定中的一切條款。</p> <p>假如我們漠視其他稅務管轄區的徵稅權將會被影響的事實，並藉刪除建議的第 16EC(4)(b)條以容許在外地由非納稅人本人使用的知識產權獲得扣稅，我們將會被視為有違“獨立交易”原則，並變相鼓勵各地稅務機關均不接受的轉讓定價安排，香港將會被批評為損害其他稅務管轄區利益的地方。</p>
5.	條例草案建議的第 16EC(4)(b)條會減低政府當局建議刪除“在香港使用”的規定的效用。	稅務聯合聯絡小組	<p>政府當局建議取消“在香港使用”的規定，目的是配合香港企業在世界經濟全球化之下的發展，在符合香港稅務原則的前提下，讓香港企業在外地使用他們擁有的知識產權並產生香港的應課稅利潤時，同樣可以就購買該等知識產權所招致的資本開支獲得扣稅。相對於目前情況而言，這無疑是優惠的安排。</p> <p>條例草案建議的第 16EC(4)(b)條只為限制由非納稅人本身在外地使用的知識產權不可獲得建議的稅務扣減，這是基於該等知識產</p>

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
			權並非用於產生香港的應課稅利潤。因此，加入第 16EC(4)(b)條將不會減低刪除“在香港使用”規定的效用。
6.	若納稅人容許其本地外判製造商免費使用其知識產權以在香港製造其訂造的產品，該納稅人就購買該知識產權的資本開支可否獲得稅務扣減，似乎不甚清晰。	稅務聯合聯絡小組	納稅人把其擁有的某知識產權提供予香港的外判製造商在香港使用，有關購買該知識產權的資本開支可否獲得稅務扣減，須視乎有關安排是否符合條例草案建議修訂的第 16E(1)條和新增的第 16EA(2)條的規定，即該等由納稅人以外人士在香港使用的知識產權，因應個別個案的所有事實，是否用於產生納稅人的應課稅利潤。
7.	現有《稅務條例》第 61A 條的一般反避稅條文已可處理非相聯公司之間為得到稅務利益而進行的知識產權交易。因此，無須授權稅務局局長（“局長”）釐定知識產權交易的真正市值。	香港會計師公會	《稅務條例》早已授權局長釐定某資產的真正市值。事實上，我們注意到，其他相類管轄區的稅務機關均獲得授權，就扣稅目的釐定有關知識產權的真正市值。
註冊要求			
8.	若納稅人所購買的知識產權在購買時仍未能獲得當局批准註冊，而在其後才獲得註冊，而有關的註冊日期獲追溯至購買該知識產權當日，在此等情況下，納稅人可否向稅務局申請	稅務聯合聯絡小組	正如政府當局於 2011 年 6 月 1 日就團體提交的意見所作出的第一批回應中指出，鑒於不同知識產權的註冊所需時間不同，所以稅務局對仍在進行註冊申請的知識產權將會採取寬鬆的扣稅安排，只要該等知識產權的前擁有人已就有關知識產權獲得註冊，而購買該等知識產權的納稅人亦已提交成為該等知識產權擁有人的申請，便可獲得扣稅。然而，假若納稅人更改註冊擁有人的

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
	建議的扣稅，似乎不甚清晰。		<p>申請最終不獲批核，該知識產權將不符合條例草案中建議的扣稅條件，稅務局會在適當的情況下根據《稅務條例》第 60 條發出補加評稅以追回之前的扣稅。</p> <p>就稅務聯合聯絡小組所引用的例子而言，納稅人能否獲得扣稅須視乎有關個案的事實而定。原則上，只要納稅人就其購買知識產權所招致的資本開支向稅務局提出扣稅申請時，能提供證明文件，證明有關的知識產權符合條例草案所建議的所有扣稅條件，包括該知識產權的註冊生效日期並不遲於納稅人購買該知識產權的日期，便可獲得扣稅。</p>
<p>在外地使用的知識產權</p>			
9.	若納稅人把其在外地註冊的知識產權免費給予外地製造商在外地用於生產製成品，而納稅人其後在該外地出售該等製成品，有關的扣稅安排不甚清晰。	稅務聯合聯絡小組	<p>就條例草案建議的第 16EC(4)(b)條而言，確定在外地註冊的某知識產權是否完全或主要在外地由納稅人以外人士使用是一個關乎事實的問題，須考慮相關情況才能決定。就稅務聯合聯絡小組所引用的例子而言，我們須因應該知識產權的不同用途而作出不同的稅務處理：</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 首先，關於在外地用於製造活動方面，由於納稅人免費提供其知識產權給外地製造商在香港以外地方使用，所有製成品完全或主要在外地生產，因此，建議的第 16EC(4)(b)條將適用於在外地用於製造活動的知識產權，因此，該知識產權在外地用於製造製成品的部分的相關資本開支便不可獲得扣除。 ◆ 至於在外地用於銷售方面，由於納稅人售賣屬於自己的

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
			<p>製成品，即該知識產權不是由納稅人以外人士使用，因此，建議的第 16EC(4)(b)條便不適用於在外地用於銷售用途的知識產權。只要符合其他扣稅條件〔包括該知識產權是用於產生該納稅人應在香港課稅的利潤〕，該知識產權在外地用於銷售製成品的部分的相關資本開支便可獲得扣除。</p> <p>上述的扣稅安排完全符合條例草案建議修訂的第 16E(2)條和新增的第 16EA(7)條，即若知識產權只有部分用於產生香港應課稅利潤，則有關的資本開支將會按該項知識產權用於產生香港應課稅利潤的程度而作出扣除。就上述例子中的知識產權而言，只有由納稅人用於在外地銷售，並產生該納稅人在香港應課稅利潤的部分的相關資本開支才可以獲得扣稅。</p>
10.	<p>若納稅人購買某註冊商標在十個不同司法管轄區的所有權權益，但只在當中六個司法管轄區使用該註冊商標並產生香港的應課稅利潤，有關的扣稅安排不甚清晰。由於該納稅人購買其餘四個司法管轄區的註冊商標所有權權益是為了保障其在上述六個司法管轄區使用該註冊商標所產生的利潤，因此，政府當局應容許該納稅人就其購買該註冊商標在十個司法管轄區的所有權權益所招致</p>	稅務聯合聯絡小組	<p>條例草案訂明，如某知識產權是用於產生香港的應課稅利潤，購買該知識產權的資本開支便可獲得扣除。在稅務聯合聯絡小組引用的例子中，納稅人聲稱購買該註冊商標在其餘四個司法管轄區的所有權權益，是為了保障其在首述的六個司法管轄區出售附有該註冊商標的貨品的利潤，這是一個關乎事實和證據的問題。由於知識產權的保障是有地域性的，納稅人必須提供充份和合理的證據，證明他在其餘四個司法管轄區的註冊商標，對其在首述的六個司法管轄區出售附有該註冊商標而產生的香港應課稅利潤有直接和實質的影響，稅務局才能接納上述的聲稱。</p>

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
	的全部資本開支獲得扣稅。		
公司內部開發或在成本分攤協議安排(cost-sharing arrangement) ¹ 下開發的知識產權			
11.	納稅人支付予非認可研究機構為其開發知識產權的款項應可獲得扣除。	香港會計師公會	<p>現行《稅務條例》第 16B 條為納稅人用於研究和開發的開支提供扣稅優惠。為免有關優惠被濫用，政府須審慎處理扣稅安排。納稅人必須符合以下條件方可就研發開支獲得扣稅：</p> <p>(a) 有關的研發開支是支付予認可研究機構；或</p> <p>(b) 有關的研發工作是由納稅人本身進行並且與其行業、專業或業務相關。</p> <p>認可研究機構是指任何大學、學院、機構、協會或組織，而該等機構、協會或組織須是局長為施行第 16B 條而以書面批准其進行對香港有價值的研發或可能證實為有價值的研發的機構、協會或組織。實施上述認可機制的目的是要確保有關機構具備能力進行對香港有價值的研發。</p>
12.	若納稅人是按照“獨立交易原則”透過一項成本分攤協議安排開發某知識產權，該納稅人應可按其在該等安排下擁有知識產權的份額而就相應部分的研發開支獲得扣稅。	香港會計師公會	<p>現行《稅務條例》第 16B 條沒有限制在成本分攤協議安排下的研發開支不可獲得扣稅。只要納稅人符合下述條件，其在成本分攤協議安排下就其部分擁有的知識產權所付出的研發開支亦同樣可以獲得扣稅：</p> <p>(a) 有關的研發開支是支付予認可研究機構；或</p>

¹ 指香港納稅人與屬同一集團公司的海外關聯公司因共同開發知識產權而共同分攤所招致的有關開支。

項目	團體的意見/評論	團體名稱	政府當局的回應
			(b) 有關的研發工作是由納稅人本身進行並且與其行業、專業或業務相關。

財經事務及庫務局
二零一一年八月

闡明擬議的第 16E(2)條分攤安排的示例

P 公司於第 1 年〔即購買年〕以 2,000 萬元購買一項工業知識的權利，並藉使用該項工業知識而於第 1 年賺取以下收入：

(a) 香港應課稅收入

P 公司在香港經營業務，從事銷售使用該項工業知識生產的產品。P 公司須就其出售該產品所賺取的利潤在香港課稅。現假設 P 公司於第 1 年從出售該產品所賺取的毛利為 100 萬元。

(b) 非香港應課稅收入

在特許使用的安排下，P 公司將使用該項工業知識的獨家權利授予 J 公司於日本使用，而 J 公司須按其售出使用該項工業知識的產品數量向 P 公司繳付特許使用費。由於從 J 公司所收取有關使用該工業知識的特許使用費是源自香港以外地方，因此無須繳納香港的利得稅。現假設 P 公司於第 1 年從 J 公司收取的特許使用費收入為 150 萬元。

從上文可見，該工業知識在第 1 年內部分用於產生應課稅利潤，而部分則用於其他目的。根據擬議的第 16E(2)條，P 公司就購買該工業知識所招致的資本開支可獲得扣除的部分，須與該工業知識用於產生應課稅利潤的部分(即上文(a)項)成比例。有關可獲扣除的款額計算如下：

- P 公司將該工業知識用於產生應課稅利潤所佔的分額
= 〔毛利〕 ÷ 〔毛利 + 特許使用費收入〕
= 〔100 萬元〕 ÷ 〔100 萬元 + 150 萬元〕 x 100%
= 40%

- P 公司可獲扣除的款額
= 2,000 萬元 x 40%
= 800 萬元