

税务评论

作者：

香港税务

香港

殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

李侨英

高级经理

电话：+852 2852 6399

电子邮件：silli@deloitte.com.hk

香港税务局发布知识产权购买成本的扣除指引

香港税务局于 2012 年 7 月 10 日发布《税务条例释义及执行指引第 49 号》¹（以下简称《释义及执行指引第 49 号》），就其对《税务条例》中的部分条款所持立场与观点进行了阐述。这些条款主要涉及购入专利权、工业知识权利（"rights to know-how"）、指明知识产权（"Specified intellectual property rights"，即版权，注册外观设计或注册商标）所产生的资本性支出的扣除处理。

背景

香港一般不对资本利得征税。相应地，资本性支出也不得扣除，但税法另有明确规定的除外——例如，在现行规定下，购买专利权和工业知识权利的资本性支出准许扣除。

为鼓励香港企业更加广泛地运用知识产权及推动香港本地创意行业的发展，《税务条例》在 2011 年 12 月进行了修改，从 2011/12 课税年度起，扩大了可扣除其资本性支出的知识产权范围，这些知识产权包括版权、注册外观设计和注册商标（统称为“指明知识产权”）。香港税务局在《释义及执行指引第 49 号》中对以下有关规定进行了解读：

- 与知识产权（专利权，工业知识权利，版权，外观设计权，商标权）相关的资本性支出的利得税扣除
- 由知识产权许可产生的特许权使用费征税事宜

知识产权购买成本的扣除规则

1. 扣除标准

根据《释义及执行指引第 49 号》的总结，满足下列条件时，可允许纳税人扣除符合资格的知识产权的购买成本：

- a. 相关的知识产权存在（当该知识产权系版权或工业知识权利时），或者相关的知识产权（当该知识产权系专利权、外观设计或商标权时）的注册属于有效。
- b. 在课税期结束时纳税人对相关权利享有法律和经济上的所有权。
- c. 知识产权在香港地区使用，或者由纳税人本人在香港以外地区使用。
- d. 相关知识产权已被用于产生香港应课税利润。

¹ 《税务条例释义及执行指引》的发布系为纳税人及其税务代表提供信息，其内容包含了香港税务局在发布当时对法律的理解及其实务。但是，该文件不具备强制效力；纳税人反对或上诉的权利不受其运用的影响。

专利、外观设计、商标的注册要求

当具备知识产权注册登记制度时，《释义及执行指引第 49 号》要求相关知识产权（即专利、外观设计、商标）必须经过注册登记；此时对注册地并无要求，即注册于香港，或者香港以外的其他国家或地区都可接受。《释义及执行指引第 49 号》同时提及，由于某些国家或地区的知识产权登记程序可能需要一段时间才能完成，所以在考虑是否允许扣除正在申请注册登记中的知识产权的购买成本时，税务局将采取比较宽松的政策——在符合下列两项条件的情况下允许扣除其购买成本：(a)相关知识产权之前已经由前任所有人在相关部门注册；(b)纳税人已经提交了将知识产权登记于其名下的申请。

2. 扣除时间

- a. 专利权或工业知识权利的购买成本可在购买当年一次性扣除。
- b. 指名知识产权（即版权、注册外观设计或注册商标权）的购买成本可自购买年度起的五个课税年度内按直线分摊方法扣除。

3. 后续处置

如果知识产权的购买成本已作扣除，则后续销售该知识产权取得的价款须按《税务条例》规定课税。但在任何情况下，该应纳税额都不得超过之前已扣除的支出额。对于版权、注册外观设计和注册商标而言，此处确定其应纳税额及扣除额时所运用的轧差调整方法和后续销售机械及工业装置的处理较为类似。即如果尚未扣除的支出额超过了销售价款，则超出部分可予以扣除；反之，销售价款超过尚未扣除的支出额的部分则将被课税。

4. 不得扣除的情形

为了避免滥用，税法条款明确了以下不得扣除的情形：

- 第 16EC 条第(1)款：根据该条款规定，当指明知识产权（即版权、注册外观设计或注册商标）的特许安排被提前终止，并且随后由特许持有人(licensee)购买该知识产权时，在某些情况下，相应的购买成本不得扣除。《释义及执行指引第 49 号》明确该条款系一项过渡性规定，对于自新税法生效日（即 2011 年 12 月 16 日）及之后成为指名知识产权特许持有人(licensee)的纳税人不具有适用性。
- 第 16EC 条第(2)款：该条款规定，全部或部分向“相联者”购买的有关知识产权，不论其价格是否按遵循独立交易原则，其购买成本均不得扣除。根据第 16EC 条第(8)款，“相联者”的范围较为宽泛，涵盖自然人、合伙企业的合伙人、共同控制下的公司、信托。
- 第 16EC 条第(4)(a)款：该条款对某些将知识产权出售后又返许可给出售方的交易安排作出了禁止扣除的规定。
- 第 16EC 条第(4)(b)款：该条款规定，若在任一时间该项知识产权由其权利所有人之外的其他人完全或主要在香港以外地区使用，则购买该项权利所发生的资本性支出不得扣除。
- 第 16EC 条第(4)(c)款：该条款主要针对利用财务杠杆支持的知识产权许可安排。根据此项规定，当购买知识产权的全部或主要代价是由无追索权债务直接或间接提供资金时，许可方购买该知识产权的支出不得扣除。

由该纳税人之外的其他人完全或主要在香港以外地区使用

上述限制扣除条款与《税务条例》第 39E 条中限制机械及工业装置折旧扣除的反避税规定很类似。第 16EC 条第(4)(b)款对知识产权由纳税人之外的其他人完全或主要在香港以外地区使用的税务处理规定仍颇具争议。例如，香港纳税人经常与香港以外的制造商（如内地生产企业）签订合同，由后者为其生产货物；非香港地区的制造商在货物制造过程中被允许使用香港纳税人取得并持有的知识产权。这类知识产权即会被视为“由该纳税人之外的其他人完全或主要在香港以外地区使用”。因此，即使香港纳税人销售由内地生产企业所制造的货物并据此取得的利润已在香港全额课税，该知识产权的购买成本仍不能获得扣除。

《释义及执行指引第 49 号》中的示例体现了香港税务局在这方面的观点。在第 15 则示例中，纳税人购买了一项在香港和内地同时注册的商标。由于在内地注册的商标由该纳税人之外的其他人（即内地生产企业）在香港以外地区（即内地）使用，故相应的内地注册的商标之购买价款不得扣除。而与之不同的是，在第 13 则示例中，纳税人购买了一项仅在香港注册的商标。该纳税人与一家内地生产企业签订合同，由后者制造附有该香港商标的产品。当产品在内地制造时，内地生产企业所使用的商标是并未在内地注册的商标，因而香港税务局同意该商标之购买价款可以全额扣除。

税务局观点-通过特许使用知识产权方式获得的特许权使用费的税务处理

知识产权购买成本得以扣除的前提之一是该知识产权需被用于产生香港应税利润。因此，当一项知识产权被许可使用或转许可使用时，从中获得的特许权使用费是否被认定为来源于香港，并据此在香港课税的所得（反之，若认定为非来源于香港则在香港不具有纳税义务），将会对该项知识产权的购买价款是否能够申报扣除产生影响。《释义及执行指引第 49

号》就知识产权许可使用所获得的特许权使用费税务处理阐释了税务局的观点：

1. 知识产权由许可人(licensor)创造或开发的情形

如果该项知识产权是由在香港从事经营活动的纳税人创造或开发，通过这种方式获得的知识产权特许权使用费一般会被认定为来源于香港的所得，且应在香港课税，即使该项知识产权被许可给香港之外的主体使用。这是因为特许权使用费的产生主要基于该纳税人通过其创意和劳动在香港本地创造或开发出这项知识产权。

2. 知识产权由许可人购买的情形

如果纳税人购买一项知识产权并将其以特许方式由另一主体在香港以外地区使用，通过这种方式获得的知识产权特许权使用费一般会被认定为非来源于香港，且因此在香港不具有纳税义务。

3. 知识产权不由许可人拥有的情形

如果纳税人从知识产权所有人处获得该项知识产权的使用许可，并且将该知识产权转许可给另一主体在香港以外地区使用，此时税务局需要考察许可权获取和授予的地点来确定所得来源地。

香港税务局同时强调，在香港从事经营活动的纳税人通过知识产权特许使用方式获得的特许权使用费是否需要在香港课税，需要根据事实情况来做出具体的判断。

观察及评述

税法的最新修改已允许购买指明知识产权（即版权，注册外观设计，注册商标）的资本性支出获得扣除。这项政策虽然值得欢迎，但是由于全部或部分向关联方购买的知识产权成本扣除未得到允许，因此修订后的税法仍无法吸引从事国际业务的纳税人将其由集团公司拥有的知识产权转移至香港实体。

在新的法律规定下，纳税人需要仔细分析购买知识产权的成本是否可获得扣除；并且，相应的法律条款在实际应用中很可能不会那么简单，尤其在涉及到以下这些事项时：

- 持有部分所有权
- 注册事宜
- 知识产权部分用于产生应税利润，部分作其他用途
- 知识产权同时在香港和香港以外地区注册
- 知识产权被纳税人之外的其他人在香港以外地区使用
- 销售后的返特许安排等

在新的税法下，纳税人应确保对知识产权作好相应的统筹安排，并寻求专业咨询意见以充分理解税法规定和税务局做出的释义指引，及其对纳税人所产生的影响。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港特别行政区

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门特别行政区

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤逾 195,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所有限公司，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。