

## 税务

期数 H71/2016 - 2016 年 12 月 16 日

## 税务评论

## 香港发布实施 BEPS 的咨询文件

香港特别行政区财经事务及库务局在 2016 年 10 月 6 日发布了《打击“侵蚀税基及转移利润”措施咨询文件》（以下简称“咨询文件”），并邀请相关持份者/公众对政府即将采取的有关打击“侵蚀税基及转移利润”（以下简称“BEPS”）的措施发表意见。咨询文件的发布和征求意见意味着，香港作为 BEPS 行动计划合作框架成员之一，继于 2016 年 6 月向经济合作与发展组织（以下简称“OECD”）表明就 BEPS 行动计划及其实施做出承诺后，正式开始着手落实 BEPS 行动计划在香港实施的准备工作。

2015 年 10 月 5 日，20 国集团（以下简称“G20”）/OECD 发布了 13 项行动计划的最终报告和一份解释性声明，详述了 15 个范畴的行动计划，BEPS 行动计划专案正式定稿，这为世界各国政府提供了解决现行国际规则中的漏洞所导致公司利润“消失”或者“被人为转移”到基本没有经营业务发生的低税率或者零税率税收管辖区的情况。这 15 项行动计划项目涵盖了对各个税收管辖区本地法规建议，以及在 OECD 税收协议框架和转让定价指引下的国际税务基本原则。15 项行动计划项目主要可以概括为以下几类：

OECD 分类	定义
新订最低标准	所有 G20/OECD 成员国承诺一致实施
改良国际标准	
一致措施	旨在促使各国的做法更趋一致
最佳做法	最佳做法指引

咨询文件旨在集中落实 BEPS 行动计划提及的下列 4 项最低标准：

- 第 5 项行动计划，审阅具损害性的税务措施
- 第 6 项行动计划，建立新的税务协议条款以防止税收协议滥用
- 第 13 项行动计划，制定转让定价文件和国别报告的规定

作者：

## 香港

## 王应得

税务合伙人

电话：+852 2852 1004

电子邮件：phiwong@deloitte.com.hk

## 杨力

税务合伙人

电话：+852 2852 1626

电子邮件：leoyang@deloitte.com.hk

## 陈得成

税务高级经理

电话：+852 2852 5612

电子邮件：finchan@deloitte.com.hk

- 第 14 项行动计划，改善跨境争议解决机制

为了有效实现上述措施，咨询文件亦涵盖了以下行动方案：

- 第 8-10 项行动计划，转让定价
- 第 15 项行动计划，多边协议

咨询文件定于 2016 年 12 月 31 日前征询相关持份者/公众的意见，并计划在 2017 年年中向立法会提交有关《税务条例》（以下简称“IRO”）的修订建议。咨询文件的主要事项包括：

1. 在 IRO 中制定转让定价法规和预约定价安排机制；
2. IRO 引入三层转让定价文件的标准模式，但建议提供某些特定的豁免条款；
3. 在 IRO 中制定跨境税务争议解决机制，即相互协商程序（以下简称“MAP”）；
4. 引入必要的法规来支持多边协议的实施，从而便于香港政府需要时重新商议或者修改现行的全面性避免双重课税协定（以下简称“CDTA”）；和
5. 提出允许自发交换税务裁定资料，作为一致打击具损害性税务实践的行动。

我们认为引入正式的转让定价法规以及三层标准模式的转让定价文件要求，彰显了香港转让定价机制将与国际标准接轨的趋势。可以预期，相关政策的制定和执行可以有利于香港税务局（以下简称“IRD”）和香港纳税人在转让定价安排方面采用更趋一致的做法，但与此同时，增加的转让定价文件合规性负担也将意味着双方需要投入更多的资源。

在本税务评论中，我们会讨论咨询文件中提出了几个重要事项：

### 咨询文件主要事项（1）转让定价法规的建议措施

目前，关于转让定价事项的税务条款主要参考 IRO 第 20 条的规定。但是，该条款有特别限制条件（参见以下第 20 条（2）段的条款中有底线部分），这实际上使得 IRD 只能在发生转让定价争议的情况下对非香港居民的利润予以课税。因此，在税务实践中，IRD 依据第 20 条进行转让定价调整并不常见。

*(2) 凡任何非居住于香港的人士与一个与其有密切联系而身为香港居民的人士经营业务，而其经营方式安排至使该名身为香港居民的人士不获任何于香港产生或得自香港的利润，或使其获得少于通常可预期于香港产生或得自香港的利润，则该名非居住于香港的人士依据其与该名身为香港居民的人士的联系而经营的业务，须被当作是在香港经营的业务，而该名非居住于香港的人士从该业务所获得的利润，须以该名身为香港居民的人士的名义予以评税及课税，犹如该名身为香港居民的人士是其代理人一样，而本条例的所有条文须据此适用。*

在税务实践中，IRD 也会引用 IRO 的第 61A 条（即，一般反避税条款），对纳税人所进行的不符合独立交易原则的，若其唯一或者主要的交易目的是为了获取税项利益的交易进行必要的调整。但是，使用第 61A 条款的先决条件是可能限制了 IRD 在现阶段有效率的应对日益复杂的转移定价安排。此外，现行的 IRO 中并没有任何条款对独立交易原则进行定义，IRD 所发布的第 46 号释义及执行指引（以下简称“DIPN 46”）中阐述了对独立交易原则和其他转让定价事项的看法，但并无法律约束力。因此，在 BEPS 的国际税务环境下，IRO 中引入转让定价法规是必然的趋势，是落实 BEPS 第 13 项行动计划的必经之路。

咨询文件建议引入的转让定价法规将与 OECD 转让定价指引相一致，并且适用于关联人士<sup>1</sup>之间的有形资产交易、融资交易、劳务交易和成本分摊安排，包括同一公司的不同分支之间的情况，即总部和常设机构（例如分公司）。因此，我们建议需研究以下问题：

- a) 上述法规修订建议是否适用于香港税收居民之间的关联交易？
- b) 对于利得税离岸免税申报会带来什么样的影响？

就上述(a)而言，我们认为在适用相同有效税率的两个香港税收居民之间进行的关联交易并不会造成 IRD 税收收入的损失，因此 IRD 无需对此类交易进行转让定价调整。再者，我们相信这样可以简化转让定价法规在香港的执行，且可以

<sup>1</sup> 所涉互有关联的人士，即其中一方直接或间接参与管理或控制另一方，或持有其资本，或由第三者就这两名所涉人士作出上述行为。

减轻香港纳税人由于本地交易需严格遵守独立交易原则所带来的遵从负担。

就上述(b)而言，如果香港税收居民与关联方（非香港税收居民）从事交易并对相关收入进行利得税离岸免税申报，需考虑该离岸收入或离岸利润是否需要符合独立交易原则，从而支持其离岸免税申报。严格来讲，如果上述利润属于离岸利润，那么对 IRD 而言并不会产生任何税收损失，因此，将这些符合条件的离岸交易纳入香港转让定价规则范围的实际意义不大。但是，现阶段普遍认为未来的 CDTAs 应当包含相关措施来防止通过税收侵蚀或避税而达到无需纳税或者减少纳税的情况，因此香港政府可能仍需要考虑采用转让定价规则来防范纳税人滥用不符合独立交易原则的转让定价安排进而人为地向香港转移较多利润的情况，从而避免跨国企业采用激进的税务安排来利用香港离岸免税申报所带来的税项利益。

## 咨询文件主要事项 (2) 转让定价文档下的建议措施

咨询文件建议引入国别报告、主体档案和本地档案的转让定价合规要求，来落实 BEPS 第 13 项行动计划。这些报告需要用中文或英文准备。对国别报告准备的适用范围与 OECD 一致，即每年集团总收入达 7.5 亿欧元或以上（即约 68 亿港元）的跨国企业须提交国别报告。同时，国别报告的准备不但适用于最终控股公司位于香港的跨国集团，也适用于集团在香港有成员公司但是并非集团最终控股公司，同时该最终控股公司所在的税收管辖区没有国别报告准备的要求或者虽然有相关要求但是并未与香港成功交换国别报告的情况。

关于主体档案和本地档案的转让定价合规要求，咨询文件建议，如果香港公司符合下述三个条件<sup>2</sup>中的任意两个，即可豁免准备主体档案和本地档案：

- (i) 年度总收入不多于 1 亿港币；
- (ii) 总资产不多于 1 亿港币；以及
- (iii) 员工总人数不多于 100 人。

就此而言，在引入相关法规之前下述问题值得进一步研究：

- a) 要求准备转让定价文件的门槛是否应该针对关联人士之间的交易，而不是上述建议的条款？
- b) 准备本地档案和主体档案的收入和/或总资产的门槛是否合适？

就(a)而言，根据我们与德勤客户的讨论，普遍认为咨询文件中已经清楚表明 IRD 关注的重点是关联人士之间的交易（包括有形资产交易、融资交易、劳务交易和成本分摊安排），因此，需准备主体档案和本地档案的公司应取决于关联交易的规模，而不是总资产水平或者员工人数。此外，也应当考虑豁免两个适用相同有效税率的香港税收居民之间的交易。

就(b)而言，一亿港币总收入或者总资产的门槛被认为较低，特别是对于主体档案而言。虽然使用总收入或总资产水平而不是用关联交易规模作为门槛可以被视为建立了符合国际标准的香港转让定价文档合规性要求，但通常情况下主体档案所适用的门槛应当考虑设置远高于本地档案所适用的门槛，从而避免加重香港中型规模公司准备主体档案的负担。鉴于国际金融市场的不确定性和预期升息，香港公司需要面对不同挑战，为本地档案和/或主体档案的适用范围设立更高的门槛毋庸置疑可以减轻一些中型规模公司因准备本地档案和/或主体档案所带来的额外行政负担。另一方面，建议 IRD 亦可以针对对香港的税收产生重大影响的关联交易进行审查。

最后，就员工人数要求而言，IRD 需要提供清晰的指引来澄清上述条件中对员工人数的门槛是否包括分包方、兼职人员、由集团公司聘用并为其他集团公司提供服务的人员、以及分割合同安排下的员工等。

## 咨询文件主要事项 (1) 和 (2) 中不符合的转让定价规则/ 文件要求建议的罚则

咨询文件建议在“无合理解释”或“蓄意意图”逃税的情况下，纳税人在报税表中包含了不正确的转让定价资讯，以及未能准备所需的转让定价文档，IRD 可向纳税人施加罚则。

我们认为现行与罚款相关的 IRO，即针对不正确报税表的罚则中的第 80 条、第 82 条和第 82A 条，已经能够涵盖由转让定价产生的不正确报税表事宜。事实上，建议的罚则力度与现行的第 82 条相似。然而，需要考虑的是，转让定价结果并非精确科学，例如，采用不同的转让定价方法可能导致不同的结果，选择可比公司或者交易时不可避免需要主观判断，并且特别的商业因素也可能影响需要验证物件的财务结果。如果 IRD 打算采用与逃税同样的罚则，那么每当由于转让定价调整

<sup>2</sup> 建议的豁免标准参考公司条例第 622 章中对“小型私人公司”的报告豁免标准所拟定。

而产生额外税负时，意味着纳税人之前准备转让定价文件的努力和工作将被完全无视。因此，我们强烈敦促 IRD 判定已经准备转让定价文件的纳税人有合理的理由且不是恶意逃税。

### 咨询文件主要事项（1）下的预约定价安排

IRD 目前在 DIPN 48 中提出的关于预约定价安排的观点和执行实践是没有任何法律约束力。鉴于在后 BEPS 环境下预约定价安排的需求不断增加，同时为了保障纳税人对香港执行预约定价安排的确定性，咨询文件建议将预约定价安排机制引入法定规则。

在 BEPS 的国际税务环境下，我们欢迎将预约定价安排规则正式纳入 IRO 内。但咨询文件中建议授权 IRD 局长“在其认为适当的情况下撤回、取消或更改任何已获批的预约定价安排”无疑与鼓励纳税人使用预约定价安排与 IRD 在转让定价有争议的事项上达成共识的目的背道而驰。因此，我们建议对 IRD 局长可行使该项权力的绝对情况作出具体和明确的规定，避免这种措施适得其反。最后，我们强烈敦促 IRD 考虑将单方面的预约定价程序纳入在编制中的新预约定价制度内，为香港纳税人提供转让定价事宜的本地解决管道，作为双边程序的一个快捷而又低成本的替代选择。

### 咨询文件主要事项（3）下的相互协商程序

为了支持实施 BEPS 第 13 项行动计划，咨询文件建议引入法定的争议解决机制，以便能够及时、有效和高效地解决跨境税务争议。我们非常欢迎这一举措，特别是相较于香港，其他国家的主管税务机关，包括中国内地的税务机关，更加注重转让定价调整，调整年限均长于香港 6 年的法定时限。此外，由于香港政府缔结的 CDTAs 中已包含 MAP，因此香港政府更应谨慎构建法定争议解决机制，在充分考虑现行所有 CDTAs 的基础上解决潜在的争端，并有效地处理 IRD 和其他税务机关实践中不一致的情况。与此同时，我们希望咨询文件中建议的关于 IRO 的解释说明，即如果 IRO 中的条款与 CDTA 中的条款之间有任何冲突，CDTAs 应该优先，进而可以促进在 CDTAs 中开放 MAP 的时间表，使其不受 IRO 第 70 条规定的 6 年法定时限所限。

### 咨询文件主要事项（4）下的多边协议

咨询文件指出，香港政府将实施 OECD 协调的多边协议，并计划在 2017 年初签署。由于多边协议是各国政府以保密形式商讨后制定的，因此现阶段尚不能公开有关内容。香港政府签署多边协议预计将能确保其在多边环境下快捷、协调、一致地执行与协议有关的 BEPS 措施，特别是多边协议将有助于香港政府重新谈判和/或修改现有 CDTAs，以便在下列领域实施与协议有关的 BEPS 措施：

- (a) 解决混合工具、混合机构以及持有双重居民身份机构有关的问题；
- (b) 防止在不适当的情况下给予税收协议优惠；
- (c) 防止人为规避构成常设机构的情况；和
- (d) 在税收协议的层面加强争议解决机制。

实质上，香港政府拟利用多边协议支持必要的重新谈判和/或修改其现有的 CDTAs，以防止滥用税收协议并贯彻落实 BEPS 第 6 项行动计划。特别是由于香港不仅对由境外收取/向境外支付的股息提供优惠税收待遇，同时也为利息和特许权使用费的离岸免税申报提供潜在的机会，因此有可能被视为税收筹划的有利选择的税收管辖区之一，即通过利用香港某些 CDTAs，以达到降低股息、利息以及特许权使用费预提税的目的。

OECD 要求的最低标准包括 (a) 主要目的测试规则；(b) 利益限制规则和主要目的测试规则；或 (c) 利益限制规则和处理转付安排的机制。香港倾向于仅采用主要目的测试规则。根据主要目的测试规则，如交易安排的唯一或主要目的是让纳税人获得税项利益，则该纳税人不得根据税收协议享有该税项利益。此规则为解决条约滥用的情况提供了一种通用的方法，包括在利益限制规则中未涵盖的如转付融资安排等条约滥用情况。

虽然此举有可能会影响香港作为跨国公司投资中国的门户地位，但在后 BEPS 国际税务环境下，我们认为香港政府必须采取适当措施，防止香港的 CDTAs 被跨国公司过度滥用。

### 咨询文件主要事项（5）自发交换税务裁定信息

为了支持 BEPS 第 5 项行动计划的实施，咨询文件中提出就某些税务裁决施行自发交换税务信息 (EOI)，并且提及信息交换将可能同时适用于过去和未来的税务裁定。咨询文件中提及的对于过去税务裁定的资讯交换似乎与 IRD 发布的 DIPN 47 中提出的针对香港和税收协议伙伴之间的“无追溯效应”的立场相矛盾。特别是 DIPN 47 中第 46 段明确规定，在 CDTAs 或税务信息交换协议 (“TIEA”) 生效日期之后的任何期间有关的信息均将被交换，而对于在 CDTAs 或 TIEA 生效日期之



前存在或产生的信息原则上不进行交换，当且仅当其与 CDTAs 或 TIEA 生效后征收的税收有关联时才会被交换。另外，此项建议也对基于资讯不会被交换的前提而已经申请税务裁定的纳税人不公平。

虽然 IRD 现时同意通过的预先裁定类型与过去相比较受到了更多限制（例如，近年 IRD 始终拒绝对有关资本收益和以税务筹划为目的的交易作出预先裁定），但当向 IRD 申请预先裁定时，在任何情况下，纳税人都应有权利考虑这一新措施带来的影响。因此，我们建议 IRD 进一步考虑自发交换税务信息将适用于引入该规则之后的预先裁决。

## 结论

基于上述对各种问题的讨论分析，同时鉴于咨询文件中提出的措施将使香港与 BEPS 行动计划所要求的国际标准接轨，我们总体上对咨询文件持欢迎态度。我们希望香港政府在适当考虑我们及其他行业的意见的基础上，为香港引入有效的法律基础，在推行 BEPS 措施的同时也继续奉行以地域来源征税原则为基础的简单税制。

本文由德勤中国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

##### 朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

#### 成都

##### 汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn  
tonzhang@deloitte.com.cn

#### 重庆

##### 汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn  
tonzhang@deloitte.com.cn

#### 大连

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

#### 广州

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

#### 杭州

##### 卢强 / 何飞

合伙人 / 总监

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn  
fhe@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

#### 主管合伙人

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanhang@deloitte.com

#### 华南区 (香港)

##### 殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

#### 哈尔滨

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

#### 香港

##### 展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

#### 济南

##### 蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

#### 澳门

##### 鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

#### 南京

##### 许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn  
roshu@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

#### 深圳

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

#### 苏州

##### 梁晴 / 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1328 / 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn  
kguan@deloitte.com.cn

#### 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

#### 武汉

##### 祝维纯 / 钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn  
gzhong@deloitte.com.cn

#### 厦门

##### 钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn  
chwu@deloitte.com.cn

#### 主管合伙人

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanhang@deloitte.com

#### 华北区

##### 张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

#### 华东区

##### 朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

#### 华西區

##### 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

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。