

税务

期数 H90/2019 – 2019 年 8 月 5 日

税务评论

香港税务局发布关于香港转让定价最新执行指引

香港税务局于 7 月 19 日发布了《税务条例释义及执行指引》第 58 号、59 号及 60 号 (DIPN 58, 59 和 60)，列出了香港税务局对“2018 年税务 (修订) (第 6 号) 条例” (税务条例) 所载香港最新转让定价条文的释义及执行指引，包括香港三层转让定价文档、相联人士之间的转让定价、以及香港常设机构的利润归属等。

关联人士或非香港居民常设机构之间的交易如有不适用于税务条例中转让定价相关条款的情形，仍可参考 DIPN 45 和 46 处理。

本文介绍了我们对 DIPN 58 和 59 中所述议题的分析。我们对 DIPN 60 的分析将在另外一篇税务评论中阐述。尽管 DIPN 对纳税人不具有法定约束力，但有助于纳税人了解香港税务局对相关法律法规的解读和应用。

DIPN 58 – 转让定价文档及国别报告

综合 DIPN 58 的内容和香港税务局近期发表的看法，我们认为符合经济合作与发展组织 (OECD) 要求的相关转让定价文档将在通常情况下可以得到香港税务局认可作为降低或免除转让定价调整罚款的依据，并将有助于减免因转让定价调整产生的处罚。

DIPN 58 涉及一系列转让定价文档准备中的实际问题，对以下事宜做出了进一步阐明：

- 并非所有跨境交易都需要在本地文档中进行分析，纳税人需要谨慎考虑及决定哪些足够重要的交易需要在本地文档中进行分析；
- 即便是收入或利润来源于香港境外的受控交易亦需要在被涵盖在本地文档中；
- 根据国际标准，主体文档和本地文档均须每年更新，但在经营情况没有改变的情况下，本地文档中某些部分 (例如可比性选择和可比公司描述) 可延续使用，但最多不可超过三年；

作者：

香港

张慧妍

转让定价合伙人

电话: +852 2852 1662

电邮: petchang@deloitte.com.hk

张毅

转让定价总监

电话: +852 2238 7588

电邮: viczhang@deloitte.com.hk

谢允力

转让定价高级经理

电话: +852 2258 6262

电邮: retse@deloitte.com.hk

邓力恒

转让定价经理

电话: +852 2238 7057

电邮: nictang@deloitte.com.hk

- 纳税人不需要主动向香港税务局提交主体文档和本地文档，但必须在纳税申报表中声明是否需要准备相关文档。

主体文档和本地文档准备义务

香港实体在 2018 年 4 月 1 日或之后开始的会计期间需要准备主体文档和本地文档。若企业关联交易金额或业务规模不超过以下年度门槛，则可获得豁免。

第一项：基于业务规模的豁免		
总收入	不多于 4 亿港元	如果实体符合其中任意两项条款，则无需准备主体文档和本地文档。
总资产	不多于 3 亿港元	
平均员工人数	不多于 100 名	
第二项：基于关联交易金额的豁免		
资产转让（金融资产和无形资产除外）	不多于 2.2 亿港元	如果其中一类关联交易金额在相关会计期间低于规定的门槛，则企业无需就该类交易准备本地文档。
金融资产转让	不多于 1.1 亿港元	
无形资产转让	不多于 1.1 亿港元	
其他交易	不多于 4,400 万港元	

第二项中列出的不同类型关联交易的豁免门槛，纳税人需要判断各类型符合“独立交易”原则情形下的交易总金额是否超出豁免门槛。因此，纳税人在确定是否可获得豁免时需要运用自身判断来对不同类型交易进行归类。

DIPN 58 亦考虑到实务操作中的一些细节，值得纳税人特别予以关注，例如：

- 衡量收入门槛时应包括其他综合收入中包括的内容；
- 香港的平均员工人数按照每月平均值计算，可能包含兼职员工和借调人员（具体取决于雇主与雇员之间关系界定）；
- 金融资产包括应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债务投资、衍生金融工具和其他金融资产，但不包括发行权益证券、因向相联人士出售货物而产生的应收款项；
- 在计算关联交易金额是否超过豁免门槛时无需包括适用不溯及既往条款的交易和指明本地交易。

DIPN 58 指出，贷款和相关利息都应归入“金融资产转让”类别；贷款交易应于贷出或借入款项同一会计期间列入的本地文档中，而利息金额则应列入支付或收到利息的相应会计期间内。这将对具有频繁短期借贷（例如现金池安排）的非金融纳税人带来额外的合规负担，因其交易金额很容易超过相关规定门槛，即使这些频繁的借贷并不见得会产生非常显著的损益影响。然而，有关纳税人仍然需要记录并分析此类交易安排。¹

纳税人应当在会计年度结束后的 9 个月内准备好主体文档和本地文档，但除非税务局提出要求，否则纳税人不需要立刻主动提交文档。根据我们的理解，税务局通常会在纳税人提交年度利得税报税表后 6 个月内进行相关文档的审查，以确保纳税人符合合规要求。

即使对于根据上述规定免于准备主体文档和本地文档的纳税人，香港税务局仍强烈建议纳税人准备必要的相关文档，以证明其确实已作出合理的努力来使其关联交易符合独立交易原则。这些文档的准备将有助于减免因转让定价调整产生的处罚。

¹ 这种处理方式也不同于中国大陆转让定价法规（如 2016 年 42 号公告）对金融资产转让交易、资金融通交易的处理方法，这将意味着在香港与中国大陆判断是否达到同期资料门槛时需要参照不同的标准。

常设机构的文件准备

DIPN 58 对于香港常设机构相关的文档要求提及不多，仅指出其交易亦会随着香港转让定价新规的实施而受到更严格的审查。然而，香港税务局同时表明常设机构准备相关并不意味着将为其增加过度的合规负担。

由于缺乏具有法律约束力的合同来约定常设机构的内部交易，需要将常设机构作为假设的独立企业进行利润归属分析，其利润归属将存在很大程度的不确定性。因此，相关纳税人可以通过为常设机构准备相关必要的转让定价文档，更为有效地减免因转让定价调整产生的处罚。

国别报告

DIPN 58 列举了多种关于国别报告合规义务的实例，包括相关收入门槛的确定、具有双重税务居民身份的纳税人的申报，以及代母实体的申报。

特别值得注意的是，DIPN 58 确认了如果最终母实体所在税务管辖区与香港之间签订的国际协议不存在自动信息交换条款，则无需在香港进行国别报告的次级申报。因此，最终母实体在美国的纳税人可以根据 DIPN 58 确定目前无需在香港进行次级申报。

香港税务局将使用国别报告数据信息进行初步风险评估，因此如果国别报告中的数据和信息存在异常情况，纳税人需要做好准备向香港税务局解释。

DIPN 59 – 相联人士之间的转让定价

DIPN 59 中关键点概况如下：

- 转让定价原则不会改变香港一直执行的地域来源征税体系；
- 规则 1（相联人士之间的独立交易原则）将以单向调整的方式运作，仅用于增加应评税利润或减少准予列支损失；
- 即使相联人士之间存在暂时性税收差异（例如税务亏损状况、两级制利得税率等），指明本地交易仍可以根据规则 1 获得豁免；
- 纳税人应仔细评估 2018 年 7 月 13 日之前签订或生效的交易是否适用于不追溯条款，尤其要考虑该行为或活动本身是否在新的转让定价法规生效后构成交易；
- 虽然可比公司或交易的全区间范围也可能被视为独立交易原则适用区间，但香港税务局更倾向选择四分位区间作为独立交易区间，因为这一应用可以增加可比性分析的可靠性。

规则 1 - 相联人士之间的独立交易原则

税务条例第 50AAF 条规则 1 规定，香港税务局有权对享有潜在香港税务利益的关联人士之间不符合独立交易原则的交易所产生的收入或开支作出调整。香港税务局在 DIPN 59 中重申，香港的地域来源征税体系不受影响；纳税人必须首先确定符合独立交易原则的利润，然后再根据 DIPN 21 中的指引确定这些利润的来源。²

此外，规则 1 规定，当验证交易中商业及金融关系的法律形式与其实质不符时，香港税务局有权将其法律形式视为无效。

规则 1 仅适用于单向调整，用于增加应评税利润或减少准予列支损失。只有在相应的宽免条款下或通过避免双重课税协定的对方税务局商定的共同协议解决程序下，纳税人方可向香港税务局申请反向利润调整。

指明本地交易

税务条例第 50AAJ 条表明，规则 1 不适用于指明本地交易。其中，如果该交易满足以下三个条件，则可以不被视为拥有任何潜在的香港税务利益：

- a) 符合本地性质条件；
- b) 符合无实际税项差异条件或非营业贷款条件；以及

² DIPN 21 于 2012 年 7 月发布，阐明了税务局关于确定利润来源地的指引。

- c) 不属具有避税目的。

无实际税项差异条件

该条件旨在确保相联人士因“相关活动”产生的收入或损失均纳入香港税收考虑范围。DIPN 59 列举了以下相关重要事项：

- 两级制利得税率不会视为不符合本地豁免；
- 类似地，香港居民合伙企业与公司之间的税率差异亦不会视为不符合本地豁免；
- 在判断是否符合该条件时，无需考虑处于纳税状态的香港居民和税项亏损状况的香港居民之间暂时性的税收差异；
- 在只有部分收入源自香港的情况下，只有来自香港的收入可被视为符合无实际税收差异条件。

非营业贷款条件

对于贷款交易，如果所贷出款项既非在放债业务的通常运作过程中贷出，亦非在集团内部融资业务的通常运作过程中贷出，则非营业贷款条件即属获符合。对大多数纳税人来说，参考其纳税申报表而判断贷款是否属于主营业务是相对容易的，但集团内融资业务的概念判定则更为主观。

当需要判定一个实体是否在进行集团内融资业务时，可参考 DIPN 52³ 的介绍，具体包括借款的频率和数额、相关活动是否存在赚取利润动机等。值得注意的是，DIPN 52 指出，若纳税人使用无息资金并向关联人借出无息贷款，且无赚取利润的动机，则可被视为非集团内融资业务。

不追溯条款

DIPN 59 概述了适用不溯及既往条款的在香港转让定价法规生效日期（即 2018 年 7 月 13 日）之前的验证交易的情境。该条款的重点为交易的实质，而不是合同正式签订或签署的日期。关键在于，在生效日期后该活动本身是否可以构成一个独立的交易。此项要求比表面看上去更微妙，DIPN 59 中提供了许多例子来说明这些差异，可以作为纳税人参考的依据。

进行转让定价分析

DIPN 59 提供了如何根据规则 1 进行转让定价分析的指引，并概述了根据 OECD 原则进行可比性分析的分步过程，为如何根据第 1 条规定进行合规准备提供了极为有用的指引。以下事宜值得特别注意：

- 受控交易通常需要在合同中正式界定，合同亦作为功能分析的起点；
- 功能分析的详细程度取决于验证交易的复杂性和重要性；
- 与 OECD 转让定价指引一致，香港要求选择最合适的转让定价方法来分析验证交易。此外，纳税人可以采用 OECD 指南中未列出的方法（即其他方法），但应解释为什么现有方法不可靠。根据我们的经验，此类情形并不常见，但在例如涉及估值问题的情况下可能会适用；
- 这项指引也与经合组织认可方法（AOA）的第二步的应用有关，该方法要求独立交易定价也应当应用于常设机构与企业其他部分之间的内部交易。

DIPN 59 还列举了进行可比分析时的考虑因素：

- 应优先选择本地可比公司，但如果无法找到足够数量的本地可比公司，香港税务局根据本地市场与海外市场的可比程度接受海外公司作为纳税人的可比公司；
- 一般而言，对可比公司的人为调整或资本调整都不是强制性的，并且只应当用于提高可比分析的可靠性；
- 采取交易净利润法时采用多年数据可能会更为可靠，且应参考产品生命周期（通常为 3 到 5 年）来设定独立交易区间；

³ DIPN 52 于 2016 年 9 月发布，阐明了税务局关于企业财资中心的税务处理。

- 虽然可考虑接受使用可比公司的全区间范围作为独立交易区间，但香港税务局通常期待运用四分位区间以减轻统计异常值的影响。

纳税人应每年重新审查可比分析的适当性。如果未发现业务或验证交易的重大变化，则可以考虑沿用之前年度分析的部分内容，但同一份转让定价分析不可连续使用超过三年。

罚款条例

税务条例第 82A 条列明了与转让定价调整相关的处罚规定。香港税务局认可若纳税人已作出“合理的努力”以确定符合独立交易原则的定价，则不再征收补税金额以外的额外罚款。此外，香港税务局还强调如果纳税人准备了相关文档证明，这些文档有助于减免因转让定价调整产生的惩罚（参阅下表）。

转让定价安排	一般加征比率(%)	最高比率(包括商业补偿 ⁴)(%)
没有准备任何转让定价文档准备	50	75
已准备相关转让定价文档，但没有显示出合理的努力	25	50
已准备相关转让定价文档，且显示出合理的努力	无	无

结论

香港转让定价规则的正式通过表明香港与大多数司法管辖区一同遵循 OECD 的转让定价指引。根据最新的 DIPNs，香港税务局将更广泛地使用税务条例中关于纳税人信息和提升透明度税务条款，以致力于实施 OECD 及 G20 税基侵蚀及利润转移 (BEPS) 包容性框架协议。

香港税务局曾在不同场合多次强调纳税人准备相关文档的重要性，这些文档可用来证明纳税人为了遵循税务条例确实做出了合理的努力，也有助于减免因转让定价调整产生的处罚。纳税人可考虑立即采取以下行动：

- 确认是否满足国别报告、主体文档和本地文档的法定合规责任，即使不满足法定准备门槛，亦应考虑准备必要的转让定价分析作为合规性证明；
- 评估现有的转让定价模式安排，例如是否需要通过关联交易补偿成本费用、价值链中的利润分配情况，以及 DEMPE 活动⁵的回报和集团内融资定价合理性等；
- 考虑 AOA 规则的采用对香港常设机构利润归属带来的影响。

纳税人应积极采取措施，在国别报告、主体文档和本地文档期限之前完成对其转让定价安排的评估、计划和文档准备。由于关联方交易金额的门槛相对较低（特别是融资交易），这可能意味着部分中型企业即使在其母公司管辖地没有转让定价文档义务的情况下也会被要求在香港准备转让定价文档。

我们欢迎香港税务局在本次发布的 DIPN 中为纳税人提供了很多实务操作指引。然而，纳税人和业界仍有许多实际问题需要后续考量，例如：

- 香港税务局鼓励纳税人采取务实和商业上切合实际的方法来准备文档，同时确保文档包含的细节和全面性应与总体税务状况背景下转让定价安排的复杂性和重要性相称，但并无明确标准确定特定交易在何种情况下会被视为“低重要性”而无需纳入转让定价分析；
- 本地豁免条例已广泛实施，以降低纳税人在本地低风险受控交易的繁重合规要求；然而，纳税人仍需要特别注意评估相关交易是否符合豁免要求；
- 对于在本地文档中涵盖的离岸交易，如果这些交易并不符合独立交易原则，虽然不属于香港利得税课税范围，是否仍会产生任何合规性问题；

⁴ 一般根据税款缴纳时间以及贷款利率计算。

⁵ 根据 OECD 的定义，发展、强化、维护、保护和开发 (DEMPE) 活动即指相关实体通过执行功能、使用资产或承担风险来帮助增加无形资产价值。

- 关于预提所得税方面，如果转让定价调整上调香港的特许权使用费支付，是否会引致额外的预提所得税；同时，如果出现向下调整，已缴纳的预提所得税是否可以被退还。

最后，香港税务局如何在实际操作中通过审查和风险评估程序来执行新的税务规则仍有待观察，相信这也是纳税人最关心的议题。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及雇员编制，内容仅供一般参考之用。我们建议读者就本文任何信息做出行动之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他税务分析及意见，请联络：

北京

朱鞍

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 2816

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

合伙人

电话：+86 571 2811 1900

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

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

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

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

胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@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

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2816

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

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

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

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区（香港）

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华南区（内地/澳门）

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

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。

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司(即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”),及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司(又称“德勤全球”)并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 以了解更多有关德勤有限公司及其成员所的详情。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80%企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务,协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 286,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡,欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处,德勤品牌由此进入中国。如今,德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下,为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、管理咨询、财务咨询、风险管理和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富经验,同时致力在中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台,了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息,任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构(统称为“德勤网络”)并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前,您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。