

税务

期数 H77/2017 - 2018 年 1 月 8 日

税务评论

香港将引入转让定价规管框架

香港特别行政区政府于二零一六年六月加入了经合组织为实施税基侵蚀及利润转移 (BEPS) 而设的合作框架以打击 BEPS 活动, 随后在二零一七年七月公布咨询结果后, 终于在 2017 年 12 月 29 日刊登了期盼已久的税务 (修订) (第 6 号) 条例草案 (《修订条例草案》)¹。我们看到在这份长达 162 页的修订条例草案中, 除了预期引入转让定价规管架构及经合组织建议的转让定价文档要求外, 亦包括其他建议的改革措施, 以符合经合组织 BEPS 方案的四项最低标准², 并显著增强税务局 (IRD) 打击转让定价规避的权力。

《修订条例草案》已于 2018 年 1 月 10 日提交立法会一读。本文重点概括了《修订条例草案》内有关转让定价政策的变化, 对纳税人的潜在影响, 以及需要进一步阐明的范畴。

新的转让定价规管框架

《修订条例草案》并非以全面的条款来界定公平交易原则, 而是表明香港将会采纳经合组织于 2017 年 7 月 10 日发布的《跨国企业与税务当局转让定价指南》(《经合组织转让定价指引》) 和经合组织于 2014 年 7 月 15 日通过的“收入和资本税务示范公约”以确定归属于非香港居民的常设机构的利润。

《修订条例草案》侧重于 IRD 可以对纳税申报作调整的情况、寻求消除双重课税的方法, 以及纳税人的连带责任。在这方面, 值得注意的是:

- 如果纳税人与相关联人士³进行了交易, 且因交易价格有别于独立人士之间的交易 (违反独立交易原则) 而令其获得香港税项利益, IRD 有权 (第 50AAF 条) 对纳税人的利润上调或亏损下调。
- 拟议条款的范围涵盖跨境和本地交易, 包括有形和无形资产转让、提供服务、财务资产交易和其他商业安排;
- 企业在不同税务地区的内部交易 (如总部与其分支机构/常设机构之间的交易) 也须符合独立交易原则;

¹ <https://www.legco.gov.hk/yr17-18/chinese/bills/b201712291.pdf>

² 四项最低标准包括: 行动 5 的审查损害性税务措施、行动 6 的防止滥用税收协定、行动 13 的转让定价文档和国别报告 (CbCR) 及行动 14 的改善跨境争议解决机制。

³ 一般而言, 如某人直接或间接参与另一人的管理、控制或资本而获得对另一人的控制权, 或由第三者就该两名人士作出上述行为, 该两名人士即属相关联人士。

作者:

香港

王应得

税务合伙人

电话: +852 2852 1004

电邮: phiwong@deloitte.com.hk

张慧妍

税务总监

电话: +852 2852 1662

电邮: petchang@deloitte.com.hk

陈德妍

税务经理

电话: +852 2852 1953

电邮: trantallis@deloitte.com.hk

- 香港税务是指“税务条例”(第112章)(税务条例)所征收的税项,因此除了利得税外,独立交易原则亦适用于物业税及薪俸税;
- 如果香港纳税人与不需要缴纳香港税的相关联人士进行交易而产生离岸收入,即使该交易没有遵循独立交易原则,则IRD因其未产生任何香港税项利益而无权对该交易作出调整;
- 由于独立交易原则没有安全港条款,意味着纳税人有责任在《经合组织转让定价指引》规定的五种转让定价方法中选取其中一种方法确定独立交易价格;
- 当获益人⁴的本地交易被IRD根据独立交易原则作调整,如受损人⁵为香港纳税人,则受损人可申请基于获益人一致的方式进行相应调整(第50AAM条)。然而,IRD在对获益人进行转让定价调整时造成的税务影响只有在受损人与获益人在该纳税年度中的实际税负率相同时才会被抵消;
- 由于税收利益是指纳税人的收入减少或亏损增加,在两个关联人士均有税务亏损的情况下,IRD仍可进行转让定价调整。即当获益人与受损人之间的交易因未遵照独立交易原则而使获益人的亏损增加,IRD可就获益人的亏损进行调减。尽管如此,受损人应该能够寻求相应调整(第50AAM条),依IRD对转让定价调整一致的方式增加税务亏损;
- 第15BA条对纳税人转让/处置存货作出以下规定:(1)将营业存货拨用作非营业用途;(2)非营业存货重新分类为营业存货;(3)在非营业过程中转让营业存货;(4)在非营业过程中受让营业存货,(此处“存货”包括动产和不动产),一律须采用市场价;及
- 除非纳税人能证明其已采取合理方法确定符合公允定价原则的交易价格,根据第82A条的新规定,IRD有权对纳税人实施行政处罚。处罚金额不多于因转让定价调整而少征收的100%税款额。

我们的解读:

可以看到,上述草案条例将会大大赋予IRD打击转让定价规避及不合规关联交易(包括本地和跨境关联交易,以及总公司与分公司或常设机构之间的交易)的权力。这些转让定价规定将适用于2018年4月1日起的课税年度(即2018/19及之后的课税年度)。新的规定颁布后是否适用于现行的交易以及2018年4月1日及之后发生的交易需进一步说明。

知识产权的价值贡献

第15F条作为一项新的规定,特别旨在将转让定价结果与创造知识产权(IP)价值的贡献联系起来。根据新的规定,如果香港纳税人对持有IP的关联非香港居民(关联IP持有人)进行了IP的发展、改良、维持、保护或利用(DEMPE)等活动或提供进行上述DEMPE活动的资产,关联IP持有人因此而所产生的专利费和特许权使用费收入将认定为在港进行DEMPE活动或提供资产的香港纳税人的在港收入,并作出征税。

我们的解读

这项规定对纳税人主要影响为,在使用由相关联的非香港居民实体持有的IP,并获得了专利费或特许权使用费收入,但DEMPE的功能或资产由香港纳税人执行或提供,IRD有权就归属于香港实体在香港创造价值贡献部分的专利和特许权使用费收入征税。虽然这项规定看似与第50AAF条赋予的权力重叠,但其可为IRD对相关人士之间进行的非独立原则的交易进行调整提供了一个直接和备用的方法以打击与IP交易有关的避税安排,且IP交易是BEPS行动计划方案的重点领域之一。况且如果IRD依据第50AAF条的规定实施转让定价调整,一般须按照《经合组织转让定价指引》中的转让定价方法进行,而《经合组织转让定价指引》并未提供将专利费或特许权使用费收入在香港纳税人和非香港居民相联者之间进行分割的备用方法。

转让定价文档

《修订条例草案》为香港带来的最重要变化之一是香港将引进与BEPS专案的第十三项行动计划一致的三层转让定价文档的拟备要求。提交的义务及影响概括如下:

国别报告(第58D条)

集团上年度总收入超过68亿港元的跨国企业(申报集团),其为香港税务居民的最终母实体需在2018年1月1日当日或之后开始的会计年度提交给IRD的国别报告。报告通常以电子版本方式提交。例如,对于会计年度为2018年1月1日至2018年12月31日的须申报集团,它的香港税收居民最终母实体需于2019年12月31日前向IRD提交国别报告。如最

⁴ 与其他关联方按非独立交易原则进行交易而获得香港税务利益的人称为获益人。

⁵ IRD按照转让定价政策对获益人作出调整后,与其按非独立交易原则进行交易的关联方因IRD对获益人的利润/损失调整而受到影响的人称为受损人。

终母实体非香港税务居民，在某些情况下申报集团亦可提名香港的成员实体作为代母实体在香港提交国别报告。

以下情况，国别报告的提交义务会延伸至须申报集团中非最终母实体的香港成员实体（次申报责任）：

- 非香港税收居民的最终母实体无被规定在其税务居留地管辖区提交国别报告；
- 最终母实体的税收管辖区与香港并无有效的交换国别报告的安排；或
- 因系统失误，以致最终母实体的税收管辖区没有成功与香港进行国别报告交换。

尽管如此，若某申报集团中非香港税收居民的最终母实体或代母实体已经向另一个税收管辖区提交国别报告，且该税收管辖区与香港设有国别报告交换机制，有关香港成员实体仍可免于提交国别报告。

作为过渡性安排，香港允许须申报集团的最终母实体就 2016 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日的会计年度自愿向 IRD 提交国别报告。

《修订条例草案》建议把《多边税收互助征管公约》（《**多边公约**》）作为与其他税收管辖区交换国别报告的主要平台。⁶

除了国别报告的准备和申报义务外，须申报集团的最终母实体或在香港的代母实体必须在报告期结束后的三个月内（第 58H 条）向 IRD 提交书面通知（例如，申报集团的会计年度截止日期为 2018 年 12 月 31 日，则通知截止日为 2019 年 3 月 31 日），说明将提交国别报告的实体的相关情况。在次级申报责任的情况下，为了免除纳税人在须申报集团中其他香港成员实体之间的多重申报义务的负担，如果该集团有一个香港成员实体已经在截至日前向 IRD 发出有效通知，则其他香港成员实体无需再提交通知。

新加入的罚则适用于须申报实体和其聘请的代为提交国别报告的服务提供者，而未有提交报告或书面给予 IRD 通知、或在国别报告提供具误导性、虚假或不正确的资料或漏报资料的情况。

本地文档及主体文档（第 58C 条）

所有在香港从事贸易或商业业务，以及与关联企业从事交易的企业，必须在 2018 年 4 月 1 日或以后开始的会计年度编制主体文档及本地文档，除非其符合以下其中一项豁免条件：

(a) 按业务规模的豁免

符合以下三项条件中任意两项的企业无须拟备主体文档及本地文档

- (i) 年度总收入不多于 2 亿港元；
- (ii) 总资产不多于 2 亿港元；以及
- (iii) 平均不多于 100 名员工。

(b) 按关联方交易价值的豁免

如企业有以下关联方交易，但交易款额在相关会计期低于订明门槛，企业无须就该类交易准备本地文档：

- (i) 资产转让(财务资产和无形资产除外)：2.2 亿港元；
- (ii) 财务资产交易：1.1 亿港元；
- (iii) 无形资产转让：1.1 亿港元；以及
- (iv) 其他交易(例如服务收入和专利收入)：4,400 万港元。

若企业获完全豁免准备本地文档(即所有类别的关联方交易款额均低于订明门槛)，该企业亦无须准备主体文档。

本地文档义务将适用于单一纳税人，而主体文档义务将适用于纳税人所属的整个集团企业。因此，虽然一个集团内可能有多个公司有义务准备各自的本地文档，但每个集团只需要准备一个主体文档，集团内的所有其他公司就可以共用同一个主体文档。本地文档应在实体每个会计期间结束后 6 个月内编制，而主体文档应在集团相应会计期间结束后 6 个月内编制。

⁶ 中国政府已原则上批准将《多边公约》的适用范围扩大至香港。另一项修订条例草案已于 2017 年 10 月在宪报刊登，其中一项是授权行政长官在立法局推动《多边公约》在香港实施。

主体文档和本地文档的内容要求与 BEPS 专案最终报告中第 13 项的建议一致，申报规定将适用于 2018 年 4 月 1 日或之后开始的会计年度（即 2018/19 课税年度）。

评论：

毫无疑问，新的文档规定意味着不符合豁免标准的纳税人的申报义务和成本将显著增加。然而，这些改变对提升香港至国际转让定价规则及相关的执行标准是必要的。尽管有关文档要到 2019 年下半年或之后才会到期，但我们建议纳税人寻求专业的帮助，以考虑如何应对合规义务，包括根据文档要求认定集团内的关联交易，并进行必要的转让定价研究以提前确定相关公平交易价格基准。此外，应该注意的是，公平交易定价基准的认定不应该仅针对那些受文档要求涵盖的交易来确定，因为 IRD 不会将转移定价调整仅限于这些交易。

预约定价安排制度（第 50AAP 到 50AAV 条）

现行的预约定价安排制度是根据 IRD 于 2012 年 3 月发出的《税务条例释义及执行指引》（**税务执行指引**）第 48 号，但并不具法律约束力。由于税务局当局主管小组的规模相对较小，以及未能提供单边预约定价安排，迄今为止只有少数预约定价安排达成协议。

鉴于 BEPS 时代下以及新的转让定价规则下预约定价安排的需求会上升，《修订条例草案》提出将新的预先定价制度编入《税务条例》，并将其适用范围扩大到单边预约定价安排。虽然《修订条例草案》赋予局长撤销，取消或修改已作出的预约定价安排的权力，但仅限于以下情况：（i）不符合有关的关键假设，（ii）申请人未履行有关执行的义务，或（iii）申请人在申请时作出不正确的陈述，提供不正确的资料或者不作出陈述或提供资讯，而这些陈述或资料对有关协议有重大影响。

另外，IRD 有权按参与审核预约定价安排申请的 IRD 职员每小时的收费标准向申请人收费。

评论：

我们欢迎扩大预约定价安排制度，以允许纳税人长期以来对单边预约定价安排的请求。然而，需要注意的是预约定价安排申请的门槛和覆盖期限，因为尚不清楚它们是否将与第 48 号**税务执行指引**中所述的保持一致。

相互协商程式（MAP）和外地税收抵免申请（第 50AAB, 50AAN 和 50AAO 条）

为了建立一套完整的法定机制，以确保及时、有效和高效地解决香港所订立的全面性避免双重征税协定（DTA）适用的跨境税收争议，《修订条例草案》建议如下变化：

- 外国税收抵免申请
 - 将税收抵免申请期由现行的两年延长，即为有关评估提出的六个月后至相关课税年度结束后的六年内，以较后者为准。
 - 规定纳税人在申请税收抵免前，须先尽量使用 DTA 及外地税务管辖区法律提供的其他宽免措施，将其外地税务负担减至最低；以及
 - 规定纳税人如所缴纳外地税款经调整后导致在香港已获的税收抵免过多，必须在该调整后的三个月内通知 IRD，以便 IRD 进行有关额外的评估，以在规定期限内对纳税人获得的过多税收抵免作出调整。
- 不论《税务条例》的法定时效，IRD 都必须执行相互协商程式达成解决方案。实质上，这强调了一旦纳税人根据香港的 DTA 提出相互协商程式申请，相互协商程式所达成的解决方案将不受《税务条例》所订明的法定时效的限制；以及
- 引入仲裁来解决相互协商程式的僵局，从而增强纳税人获得双重课税宽免，但这取决于相关香港 DTA 是否有相应仲裁条款。

《修订条例草案》标志着香港在 BEPS 时代加强转让定价执行的决心。为应对新的规则和义务，纳税人应审核其关联交易，以了解公平交易的要求及其潜在影响，并在必要时寻求专业意见，包括根据转让定价文档要求预先确认关联交易的范围和确定公平交易价格基准。

由于所涉规则的复杂性，预计税务局亦将会发出或更新税务执行指引，以提供进一步的说明。⁷

⁷ 《修订条例草案》除了转让定价之外，还包括其他税务事项，如关于若干行业的利得税宽减修订和要求、提出常设机构的定义和归属香港分支机构的利润等。我们将在另一税收分析中研究上述规定。

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

朱梭

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：ryanchang@deloitte.com

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

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

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

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

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”), 以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、风险咨询、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% 左右的企业提供专业服务。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 263,900 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及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验, 同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。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。