KPMG

香港税务快讯

第六期 | 二零一九年七月

香港税务局最新发布的三份关于转让定价的《税务条例释义及执行指引》

关键要点

DIPN 58 – 转让定价文档:

- 对转让定价文档的编制提出广泛要求，包括涵盖离岸交易。
- 金融资产定义包括贷款交易、应收账款（但不包括贸易账目）等。
- 作出合理努力的建议也适用于未超过门槛要求的纳税人。

DIPN 59 – 一般原则:

- 来源地原则仍然有效；先应用独立交易原则，然后确定来源的两步法。
- 阐明适用不溯及既往条款的交易和获豁免的本地交易。
- 举证责任在于纳税人。

DIPN 60 – 常设机构的利润归属:

- 经合组织认可的方法的适用性
- 资本归属的方法
- 关于银行分行的规则

继香港转让定价法规于2018年7月13日颁布后，香港税务局于2019年7月19日发布了三份期待已久的《税务条例释义及执行指引》（“DIPN”），分别是:

- 《税务条例释义及执行指引第58号》— 转让定价文档及国别报告;
- 《税务条例释义及执行指引第59号》— 相联人士之间的转让定价；及
- 《税务条例释义及执行指引第60号》— 香港常设机构的利润归属。

在出台这三份DIPN的同时，香港税务局还指出，就相联人士之间的交易或非香港居民人士在香港的常设机构，凡《2018年税务（修订）（第6号）条例》（“条例”）有关转让定价的条文不适用者，应根据《税务条例释义及执行指引第45号》及《税务条例释义及执行指引第46号》处理。

本税务快讯着重介绍了新DIPN中的一些重要的新指引。

《税务条例释义及执行指引第58号》（“DIPN 58”）中新的转让定价指引

1. 转让定价文档的门槛要求

新的转让定价法规基于业务规模和关联交易金额规定了不同的门槛要求。就关联交易金额而言，香港纳税人在未超过以下门槛要求的情况下，无须就特定交易类别编制本地文档。

a) 有形资产交易金额超过2.2亿港元

b) 金融资产交易金额超过1.1亿港元

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询 (中国) 有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙) 为一所中国合伙制会计师事务所；毕马威企业咨询 (中国) 有限公司为一所中国外商独资企业；毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。

© 2019 毕马威会计师事务所— 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

© 2019 毕马威税务服务有限公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

c) 无形资产转让金额超过1.1亿港元

d) 其他交易金额超过4400万港元

DIPN 58阐明提取贷款和贷款的附带交易（即，利息支付）应包括在“金融资产交易”类别中。贷款交易应记录于提取贷款的会计期间的本地文档中，而利息支付则应计入支付或收到利息的各会计期间。

金融资产还包括应收账款、应收票据、其他应收款、股权投资、债券投资、衍生金融工具形成的资产和其他金融资产。然而，实务中，发行权益性证券和确认仅由向相联人士销售商品、出售或购买作为实物货品的商品而产生的应收账款，将不被视为金融资产交易。

在确定交易金额是否超过特定类别的门槛要求时，某些并未获得报酬的关联交易（如免息贷款、免费使用商标等）也应当按照“独立交易原则”下的收费标准计入相应类别的门槛金额。

2. 仍建议未达到门槛要求的香港纳税人准备转让定价文档

香港税务局鼓励不受转让定价文档法规规管的香港纳税人保留涵盖以下内容的转让定价文档：

a) 企业的一般结构和描述；

b) 特定转让定价方法的选择，包括证明其为最合适的方法的理据；

c) 对于无形资产估值相关的预期效益的预测；

d) 选择可比企业所采用的搜索范围和标准；

e) 对确定可比性的因素的分析；包括审阅差异及有关作出调整的尝试；及

f) 与有形资产、无形资产和提供服务关的假设、策略和政策。

3. 转让定价文档有助于降低罚款风险

香港税务局认为，保留完全符合香港转让定价法规的转让定价文档将对香港纳税人在应对税务或转让定价审计中有帮助。

转让定价文档将作为任何税务或转让定价审查中的第一道防线，使香港纳税人能证明其为了所订立的关联交易符合独立交易原则已作出合理的努力。就此而言，保留全面而有力的转让定价文档在一定程度上可免于罚款。

香港税务局先前曾表示将开展实地视察，以确保信息的准确性。

DIPN 58还指出，香港税务局在合规检查中会审查香港实体是否已在规定的期限内编制了转让定价文档，以及文档中的信息是否完整且准确。未按照条例的规定编制转让定价文档的实体将视为违法，经定罪后将面临罚款。

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询 (中国) 有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙) 为一所中国合伙制会计师事务所；毕马威企业咨询 (中国) 有限公司为一所中国外商独资企业；毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。

© 2019 毕马威会计师事务所— 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

© 2019 毕马威税务服务有限公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

4. 离岸免税金额的处理

DIPN 58进一步阐明，香港实体就某一会计期间编制的本地文档必须包括其来源于香港境外的特定交易的收入或利润。

税务条例释义及执行指引第59号（“DIPN 59”）中的一般原则（规则1）的应用

1. 遵循《经济合作与发展组织跨国企业与税务机关转让定价指南》（“OECD转让定价指南”）

如条例所述，香港转让定价法规应以最大程度遵循经合组织指南的角度进行解读。DIPN 59对 “最大程度遵循”作出解释。尽管香港税务局认为“规则1完全符合OECD转让定价指南[1]第1.122段和第1.123段所述指引”，但也可能存在无法与相关经合组织转让定价规则完全一致的情况。因此，香港税务局在DIPN 59中澄清，采用能与经合组织规则最大程度保持一致的方法将更为可取。

2. 转移定价和厘定利润来源地

纳税人应先确定一项关联交易的独立交易价格，然后应用DIPN 21中解释的概括指导原则来确定利润的来源。此两步法不应与经济合作与发展组织（“经合组织”）应用的概念有所抵触（即利润的产生应当与其经济活动及价值创造的所在地相匹配）。

3. 关联交易的重新定性

以下两种情况下，香港税务局可忽略或重新定性一项关联交易：

a) 在考虑到所有事实和情况后得出结论认为某项交易/安排的实质与其形式不符；或

b) 关联企业间的某种交易的特征或组织形式不会在类似情况下的独立企业间发生，且不能可靠地就该交易或安排确定独立交易定价。

4. 被豁免的本地交易

DIPN 59表明无实际税项差异条件将以每一笔交易为基础单独应用（而非以实体整体为基础）。

DIPN 59还澄清了以下内容：

- 纳税人的税项亏损状况（只限于亏损为准予列支亏损）仅被视作时间性差异；及
- 利得税两级制不属于香港税收宽减或豁免。

上述两个因素不应影响对该交易是否满足无实际税项差异条件的判断。

[1] 《经济合作与发展组织跨国企业与税务机关转让定价指南》（“OECD转让定价指南”）

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询 (中国) 有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙) 为一所中国合伙制会计师事务所；毕马威企业咨询 (中国) 有限公司为一所中国外商独资企业；毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。
© 2019 毕马威会计师事务所— 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。
© 2019 毕马威税务服务有限公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

此外，合伙企业和企业之间的税率差不会导致两者间的交易被判断为不满足无实际税项差异条件。

在考虑非营业贷款条件并确定某公司是否正进行集团内部融资业务时，可以参考DIPN 52。

5. 适用不溯及既往条款的交易

DIPN 59规定，在条例生效日（2018年7月13日）之前订立或实施的交易（非合同）不受独立交易原则规管。因此，问题的关键在于相关行动或活动是否可在生效日后独立构成交易。每笔交易都应根据具体情况逐项进行考虑。

6. 确定独立交易价格

- 遵循经合组织规则的方法 — 应用最合适的转让定价方法。
- 香港税务局把可比公司的完整区间范围确认为符合独立交易原则的范围，而当该范围包含相当数量的观察结果时，考虑到居中趋势以缩小范围的统计分析法（如，四分位区间）可有助于提高分析的可靠度。

税务条例释义及执行指引第60号（“DIPN 60”）中的利润分配原则（规则2）的应用

条例第50AAK条的规则2规定，非香港居民人士归属于其在香港的常设机构的收入或亏损应把该常设机构看作独立及分设企业后予以确定。

1. 经合组织认可的方法

DIPN 60详述了该项采用经合组织认可的方法把收入或亏损归属于香港常设机构的独立企业原则。经合组织认可的方法是一个包含两个步骤的利润归属方法——首先，通过功能分析假定该常设机构为独立企业，再识别归属于某地点和资本的核心功能风险。

2. 与原规则的相互作用

与规则1类似，规则2要求先将利润归属于“独立企业”，然后应用概括指导原则（见DIPN 21中所述）来确定该等利润是否需在香港缴税；若是，确定该等利润的纳税金额。

3. 文件记录

DIPN 60确认了第58C条和附表17I中有关保留主体文档和本地文档的规定同样适用于常设机构，鉴于所涉及问题的复杂性，香港税务局鼓励即使是符合豁免条件的常设机构亦应编制相关文档。

4. 资本的归属

DIPN 60引用了一个四步法来确定资本的归属：（1）对资产进行归属；（2）纯粹为此目的而假设一个资产负债表，然后计算资本要求；（3）确定该等假设资本要求的名义成本；（4）确定就资本归属需作出的税项调整。

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询 (中国) 有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙) 为一所中国合伙制会计师事务所；毕马威企业咨询 (中国) 有限公司为一所中国外商独资企业；毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。
© 2019 毕马威会计师事务所— 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。
© 2019 毕马威税务服务有限公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

5. 银行常设机构

DIPN 60的附录1就经合组织认可的方法应用于在香港设立的银行分行提供了进一步解析。具体地，附录概述了通过对分行的资产进行风险权重分析来确定对融资成本作出调整的具体步骤。尽管附录确认了在实际中寻找规模和活动上真正可比的对象存在困难，并接受把整体银行的资本比率作为出发点，但附录仍然期望银行用宽泛的可比对象和/或通过本地銀規要求与分行所进行和承担的实际活动和风险相比较，考虑符合独立交易原则的比率。

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询 (中国) 有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙) 为一所中国合伙制会计师事务所；毕马威企业咨询 (中国) 有限公司为一所中国外商独资企业；毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。

© 2019 毕马威会计师事务所— 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

© 2019 毕马威税务服务有限公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威观察

自条例于2018年颁布以来，香港税务局一直表示出期望纳税人在合规性上作出较大的努力。这三份DIPN的发布再次强化了这一信息。为符合作出合理努力的标准，纳税人应确保其转让定价文档尽可能完整且准确，证明其所采用转让定价方法的分析是经深思熟虑的，同时，保存了有关实施证据的详细记录。

如欲取得其他资料或协助，请与下列人员联系：

王晓悦 (Xiaoyue Wang)
全球转让定价服务中国主管合伙人
电话: +8610 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com

杨嘉燕 (Karmen Yeung)
全球转让定价服务香港主管合伙人
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

张柏宁 (Patrick Cheung)
合伙人
电话: +852 3927 4602
patrick.p.cheung@kpmg.com

钟国华 (Adam Zhong)
合伙人
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

孙昭 (Michelle Sun)
合伙人
电话: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com

李蔼贤 (Irene Lee)
总监
电话: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询（中国）有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（"毕马威国际"）相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所（特殊普通合伙）为一家中国合伙制会计师事务所，毕马威企业咨询（中国）有限公司为一所中国外商投资企业，毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。

© 2019 毕马威会计师事务所 — 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（"毕马威国际"）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织的特殊成立册商标。

© 2019 毕马威秘书公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（"毕马威国际"）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

联系我们：

卢奕 (Lewis Y. Lu)
税务服务主管合伙人
电话：+86 21 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

伍耀辉 (Curtis Ng)
税务服务香港主管合伙人
电话：+852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

企业税务咨询服务

冯伟祺 (Matthew Fenwick)
合伙人
电话：+ 852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

何家辉 (Stanley Ho)
合伙人
电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)
合伙人
电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

梁爱丽 (Alice Leung)
合伙人
电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

莫伟生 (Ivor Morris)
合伙人
电话: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)
合伙人
电话: + 852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

周敏晶 (Eva Chow)
总监
电话: +852 2685 7454
eva.chow@kpmg.com

高怡莉 (Elizabeth de la Cruz)
总监
电话: +852 2826 8071
elizabeth.delacruz@kpmg.com

杜芊美 (Natalie To)
总监
电话: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com

杨泽志 (Eugene Yeung)
总监
电话: + 852 2143 8575
eugene.yeung@kpmg.com

财务咨询及企业并购税务服务

包迪云 (Darren Bowdern)
金融服务业税务
香港主管合伙人
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

冯洁莹 (Sandy Fung)
合伙人
电话: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com

庞建邦 (Benjamin Pong)
合伙人
电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

潘懋康 (Malcolm Prebble)
合伙人
电话: +852 2685 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

何博礼 (Nigel Hobler)
合伙人
电话:+852 2978 8266
nr.hobler@kpmg.com

白思远 (Anthony Pak)
总监
电话:+852 2847 5088
anthony.pak@kpmg.com

中国税务

许昭淳 (Daniel Hui)
合伙人
电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

钟国华 (Adam Zhong)
合伙人
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

李文昊 (Travis Lee)
总监
电话: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com

美国税务

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
美国企业税务服务
香港主管合伙人
电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

屠黎虹 (Vivian Tu)
总监
电话: +852 2913 2578
vivian.l.tu@kpmg.com

黄浩欣 (Becky Wong)
总监
电话: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

全球转让定价服务

王晓悦 (Xiaoyue Wang)
全球转让定价服务
中国主管合伙人
电话: +8610 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com

杨嘉燕 (Karmen Yeung)
全球转让定价服务
香港主管合伙人
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

张柏宁 (Patrick Cheung)
合伙人
电话: +852 3927 4602
patrick.p.cheung@kpmg.com

孙昭 (Michelle Sun)
合伙人
电话: +852 3927 5625
michelle.sun@kpmg.com

李谊贤 (Irene Lee)
总监
电话: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com

全球人力资源服务

施礼信 (Murray Sarelius)
全球人力资源服务主管合伙人
电话: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

萧维强 (David Siew)
合伙人
电话: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

何沛霖 (Gabriel Ho)
总监
电话: +852 3927 5570
gabriel.ho@kpmg.com

赖绮琪 (Kate Lai)
总监
电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

间接税及税务科技

王磊 (Lachlan Wolfers)
间接税及税务科技主管
合伙人
间接税亚太区主管
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

冼嘉贤 (Alexander Zegers)
税务科技总监
电话: +852 2143 8796
zegers.alexander@kpmg.com

kpmg.com/cn

本文所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

©2019 毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙)、毕马威企业咨询 (中国) 有限公司及毕马威会计师事务所，均是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。毕马威华振会计师事务所 (特殊普通合伙) 为一所中国合伙制会计师事务所；毕马威企业咨询 (中国) 有限公司为一所中国外商独资企业；毕马威会计师事务所为一所香港合伙制事务所。版权所有，不得转载。

© 2019 毕马威会计师事务所— 澳门合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。

© 2019 毕马威税务服务有限公司 — 香港有限责任公司，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。