

# 香港稅務局發布關於 轉讓定價文件與國別 報告的「香港稅務條 例釋義及執行指引」 第 58 號

本資料來自：  
資誠聯合會計師  
事務所 國際租稅  
要聞 Vol.212  
2019.10

# 香港稅務局發布關於轉讓定價文件與國別報告的「香港稅務條例釋義及執行指引」第 58 號

## 概要

香港稅務局 ( Inland Revenue Department · IRD ) 在 2019 年 7 月 19 日發布「香港稅務條例釋義及執行指引」第 58 號 ( 以下簡稱「DIPN 58」) ，針對 2018 年 ( 修訂 ) ( 第 6 號 ) 條例 ( 以下簡稱「BEPS 及轉讓定價條例」) 中有關轉讓定價文件規則的適用範圍提出澄清。BEPS 及轉讓定價條例導入的轉讓定價文件要求與經濟合作暨發展組織(OECD)的三層式標準化架構一致，包括總體檔案 (Master File)、分部檔案(Local File)及國別報告(CbC)。DIPN 58 清楚表明了香港稅務局對前述三層架構轉讓定價文件的觀點與實務應對，例如針對豁免門檻的適用性、行政程序與必要內容等規定提出範例。

## 詳述

### 主要觀察與評論

#### 1. 總體檔案與分部檔案

透過 DIPN 58，香港稅務局希望傳達的關鍵訊息之一是備妥適當的轉讓定價文件的重要性，以有效證明香港公司<sup>1</sup>的轉讓定價安排符合常規交易實質。香港稅務局認為，如果香港公司沒有編製任何轉讓定價文件，不易證明香港公司的所得稅申報書中揭露的關聯交易金額是否符合常規。因此，為了降低被罰款的風險，香港稅務局鼓勵那些未超過轉讓定價文件豁免門檻的香港公司最好備妥適當的轉讓定價文件。

值得注意的是，香港公司獲取自或聲稱獲取自香港境外的交易收入或利潤必須涵蓋在分部檔案中，就算這種類型交易的定價不太可能影響香港公司承擔的香港稅負。但是，針對前述不會產生稅負差異的交易定價，香港稅務局尚未明確說明是否可以採取較簡易的方式來編製文檔或進行基準分析。不過，

---

<sup>1</sup> 香港公司是指香港的稅務居民公司或常設機構。

---

香港稅務局顯然堅持香港公司依然應揭露此類型的交易，但是這可能導致香港公司聲稱獲取自香港境外的所得受到更頻繁的審查。

特定本地交易和豁免交易可以自分部檔案中排除。上一段所提及的豁免交易是指在 BEPS 及轉讓定價條例開始施行（2018年7月13日）前已簽訂或生效的交易。雖然這類交易可以從分部檔案中排除，但值得注意的是，香港納稅義務人依然負有舉證責任，以證實進行特定本地交易或豁免交易的目的並不是規避稅負。若香港稅務局認為一項豁免交易定價的唯一或主要目的是規避香港稅負，則香港稅務局依然可以主張適用一般反避稅條文（第 61A 條），依常規交易原則調整該項豁免交易的定價。因此，我們建議與關聯企業有進行特定本地交易或豁免交易的香港公司，都應充分保留相關支持文件。

考慮到香港稅務局認定應將關聯交易的「常規交易金額」合併計算以判定該關聯交易是否超過豁免門檻，就算香港公司的帳列關聯交易金額未超過豁免門檻，依然可能在常規交易基礎的認定下被視為已超過豁免門檻。因此，香港稅務局鼓勵納稅義務人應對於集團內部的轉讓定價協議（包括無加價基礎的協議）進行通盤審視，以確定集團配置於香港公司的利潤是否與其經濟實質一致。

值得注意的是，香港稅務局對於判定資金借貸交易是否超過豁免門檻時，將貸款的本金和利息部分都歸類為「金融資產交易」。但是，這樣的判定基礎並不常見，而且可能導致不易解決的後續問題，例如償還本金是否應該被視為一筆交易。特別是對於香港的企業財資中心(Corporate Treasury Centre)而言，由於企業財資中心通常會運用大量的短期融資交易進行現金池管理，因此，前面提到的判定基礎會讓納稅義務人產生沉重的行政負擔。

## 2. 國別報告

當香港納稅義務人所屬的跨國集團已超過國別報告豁免門檻，但這個跨國集團的最終母公司(UPE)為香港以外地區的稅務居民時，若符合下列情形之一者，香港納稅義務人將無須在香港提交國別報告：

- a) 最終母公司的稅收管轄地沒有參與多邊稅收徵管互助公約（以下簡稱「公約」），同時也未與香港簽訂避免雙重課稅協定(DTA) / 稅務資料交換協定(TIEA)簽訂香港；或
- b) 該稅收管轄地與香港簽訂的雙重課稅協定 / 稅務資料交換協定並不允許自動交換資料。

前面所提到的規定將減輕行政負擔，對於香港納稅義務人而言是個好消息。

---

## 細部內容

DIPN 58 所提及的香港轉讓定價文件要求請參考以下摘要。

### **1. 總體檔案與分部檔案的相關要求**

#### **1.1 豁免門檻**

##### **a) 根據公司營運規模訂立的豁免門檻**

- 公司的「收入總額」（4 億港元）是指香港公司在財務報表中揭露的所有類型收入和所得的加總金額，包括依據其他綜合損益衡量的收入和所得。
- 公司的「資產總值」（3 億港元）是指香港公司在財務報表中揭露截至資產負債表日，扣除折舊與攤銷後所有類型資產的加總金額，且不應排除任何相關負債後的淨額列示。
- 公司的「平均僱員人數」（100 位員工）是指為香港公司工作且被認定為與這間香港公司間存有僱傭關係的兼職人員及外派人員的人數，並進一步依照以下方式計算：將每月底僱員人數的加總除以申報會計年度內的月份總數。

##### **b) 根據關聯交易金額訂立的豁免門檻**

- 在判定關聯交易金額是否超過豁免門檻時，應將同類型交易的「常規交易」金額合併計算。舉例來說，若同屬「其他交易」（如服務費、權利金與租金等）類別的關聯交易加總金額已超過豁免門檻，就算單一類型的關聯交易（如服務費）金額並未超過豁免門檻，分部檔案依然應該涵蓋前面提到所有的「其他交易」。
- 上述「常規交易」金額是指若納稅義務人與獨立企業進行相同交易所應支付或收取的金額，不論與關聯公司交易的實際金額多少。舉例來說，A 公司免費將商標使用權授予關聯公司，如果 A 公司將相同的商標使用權授予非關聯公司，非關聯公司應支付 A 公司權利金 1,000 萬港元。在這樣的案例中，相關權利金的常規交易金額應為 1,000 萬港元。
- 貸款（本金金額）提取和利息支付應被包括在「金融資產交易」類別中。

- 在判定任一類型的關聯交易是否超過其豁免門檻時，豁免交易（2018年7月13日前已簽訂或生效的交易）及特定本地交易（詳細內容請參閱下文「香港針對關係人間的移轉訂價發布稅務條例釋義及執行指引第59號」）都應被排除，而且他們也不須被列入分部檔案。
- 若交易的收入或利潤是獲取自或聲稱獲取自香港境外，這項交易仍應被涵蓋在分部檔案中。

## 1.2 涵蓋期間

總體檔案及分部檔案要求將適用開始於2018年4月1日及以後的會計年度。如果香港公司的會計年度與其最終母公司不同，則香港公司應依照本身的會計年度編製分部檔案，並依照所屬集團合併財務報表的會計年度編製總體檔案，須特別注意編製總體檔案採用的會計年度結束日應早於香港公司的會計年度結束日。

舉例來說，若以2019/20課稅年度而言，香港公司A的會計年度結束日為3月31日，而A公司最終母公司的會計年度結束日為9月30日，則香港公司A需要針對2019年4月1日至2020年3月31日的會計年度編製分部檔案，而且應提交其最終母公司針對2018年10月1日至2019年9月30日的會計年度所編製的總體檔案。

## 1.3 轉讓定價文件與審查

香港稅務局希望納稅義務人保留相關佐證文件，以利他們能夠證明香港公司的轉讓定價符合常規交易原則。更重要的是，納稅義務人應該證明他們已付出合理的努力以決定常規交易金額。DIPN 58 特別強調，備妥全面性的總體檔案和分部檔案可能會顯著降低被審查的可能性並減輕懲罰風險。

透過備妥適當的轉讓定價文件，香港納稅義務人將保有更穩固的立場去證明其已付出合理努力去決定常規交易金額，同時降低因轉讓定價調整而可能受懲罰的風險。關於懲罰的進一步指導原則預計將由香港稅務局發布。

## 2. 國別報告的相關要求

### 2.1 豁免門檻

- 如果所屬集團的最終母公司是香港稅務居民，提交的法定門檻是集團上一會計年度合併財務報表收入總額68億港元。

- 如果所屬集團的最終母公司是香港以外稅收管轄地的稅務居民，且這個稅收管轄地已實施國別報告要求，則該集團提交國別報告的法定門檻金額將遵循該稅收管轄地相關法規或規定訂立的金額。
- 如果所屬集團的最終母公司是香港以外稅收管轄地的稅務居民，但這個稅收管轄地並未實施國別報告要求，則這個集團提交國別報告的法定門檻金額為以 7.5 億歐元按 2015 年 1 月匯率換算該稅收管轄地的等值貨幣金額。

## 2.2 國別報告組成個體的雙重居民身分

雙重居民身分的問題應透過香港與其他相關稅收管轄地所簽訂避免雙重課稅協定中的打破僵局條款進行處理。否則，最終母公司將必須同時遵守兩個稅收管轄地的國別報告提交義務。

### 資誠觀點

總體檔案與分部檔案相關規定適用開始於 2018 年 4 月 1 日及以後的會計年度，若香港納稅義務人超過法定的豁免門檻，則需依規定編製前述兩項檔案。但是，對於那些未超過豁免門檻的納稅義務人，香港稅務局依舊鼓勵他們編製必要的佐證文件以證明相關的轉讓定價安排符合常規交易原則。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

廖烈龍 執業會計師

Tel: 02-2729-6217

Email: [elliott.liao@pwc.com](mailto:elliott.liao@pwc.com)

林育煒 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23770

Email: [eileen.a.lin@pwc.com](mailto:eileen.a.lin@pwc.com)

如您有國際租稅相關問題, 歡迎聯絡：

姓 名	電話與分機	電 郵
徐麗珍 執業會計師	886-2-2729-6207	<a href="mailto:lily.Hsu@pwc.com">lily.Hsu@pwc.com</a>
廖烈龍 執業會計師	886-2-2729-6217	<a href="mailto:elliott.liao@pwc.com">elliott.liao@pwc.com</a>