

中国税务快讯

第二十期 二零一八年九月

2018年版《海关估价与转让定价指南》发布

本期快讯讨论的法规：

世界海关组织更新发布了
2018 年版《海关估价与
转让定价指南》

背景

近日，世界海关组织（以下简称“WCO”）发布了2018年版的《海关估价及转让定价指南》（以下简称“2018年版指南”）。2018版指南汇总了海关估价和转让定价的相关制度，并对海关估价过程中如何使用转让定价文档提供了指引。2018年版指南是自2015年6月WCO首次发布指南以来的第一次更新。

2018年版指南更新的内容主要包括：

- 经济合作与发展组织（以下简称经合组织或 OECD）/二十国集团（G20）税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目的最新进展；
- 海关估价技术委员会近年发布的案例研究内容；以及
- 各国海关就海关估价与转让定价之间关系的看法和实践，并特别增加或更新了加拿大、韩国和英国的部分。

虽然2018年版指南尚未能直接提供一个明确的解决相关问题的方案，但其通过分享思路和部分国家经验的做法，为各WCO成员国的政府部门和企业提供了更深入的理解，从而增加了处理问题的确定性，有利于形成更加一致和更加精确的确定税收义务的方法。

在本文中，毕马威通过介绍2018年版指南的主要内容及其相对先前版本的更新，结合海关估价与转让定价领域中的部分热点问题进行了分析，以期协助企业进一步分析指南对企业在中国业务可能带来的影响。

指南的主要内容和更新

作为主要面向海关的工具类文献，指南为海关提供了关于海关估价与转让定价领域全面的指导性资料，对转让定价进行了详细介绍，包括独立交易原则、可比性、转让定价方法及其选择，避免和解决税务争端的预约定价安排（APA）和协商程序（MAP）等转让定价的实践和合规问题。

2018年版指南在非关联交易的可比性、转让定价方法及其选择等方面按2017年版的OECD转让定价指南和2017年版的联合国转让定价手册进行了更新。例如，指南介绍了为解决发展中国家在开展可比性分析时的实际困难，由国际货币基金组织（IMF）、OECD、联合国（UN）和WBG联合发布的Platform toolkit。又如，指南介绍了按2015年通过的OECD/G20 BEPS项目的要求准备有关关联交易申报、国别报告和同期资料等。

指南详细地汇总并介绍了《WTO估价协定》中关于存在关联交易情况时海关如何认定成交价格是否可以接受的相关规定，包括成交价格原则、关联关系的情形、如何进行交易环境的调查和价格测试，以及对成交价格的调整项和非成交价格法等。

2018年版指南也分享了海关估价中如何利用转让定价资料的思路和部分国家的经验做法。指南介绍了WCO和OECD举行联合会议对相关议题的讨论，并新增加了WCO估价技术委员会（TCCV）通过的案例研究14.1和14.2；值得关注的是，指南中更新了海关在稽查中利用转让定价资料的情况，部分国家海关的预约定价制度，以及在申报进口日后根据转让定价政策重新调整进口完税价格的制度。

毕马威观察

从2015年6月WCO首次发布指南到2018年首次更新期间，中国海关和税务机关持续加强了对跨国企业关联交易的监管。2016年，中国海关发布海关总署公告第20号，要求进口人在进出口货物报关单填制时申报关联交易情况（具体见[中国税务快讯2016年第13期](#)）。

2017年WCO估价技术委员会通过的案例研究14.2更是以中国海关估价案例为蓝本向各国海关提供了海关处理转让定价问题的范例（具体见[中国税务快讯2017年第29期](#)）。

从税务管理角度，在2016年，国家税务总局根据OECD/G20 BEPS项目发布了税务总局公告第42号，将转让定价文档包括主体文档、本地文档和国别报告的三层文档架构的建议整合进了中国的税务法规，进一步加强了对跨国公司反避税的管理（具体见[中国税务快讯2016年第23期](#)）。同时，国税总局和全国的税务机关在数据监测系统的开发上都投入了巨大的精力，以更好地进行可比性分析以及确定转让定价调查对象。

此次2018年版指南的出现，虽然其本身没有提供兼顾海关估价与转让定价的完整解决方案，但在中国进一步开放的新形式下仍可能成为良好的契机，促进中国政府特别是中国海关借鉴国际经验解决海关在跨国公司转让定价方面的热点问题，为商界创造更加公平、统一、客观的环境。

毕马威团队对相关热点问题作如下思考：

热点问题之一，*当企业没有达到目标利润甚至亏损，或者出现利润过高的情形，调整转让定价以实现目标利润率是许多跨国公司希望采取的措施。企业是否可以在货物实际进口后（例如年末）向海关申报，重新确定进口价格？*

国际商会（ICC）意见指出，应允许企业调整价格并进而调整海关完税价格，同时企业不会因此受到处罚。WCO也鼓励各国海关通过创设相关程序使得转让定价调整引起的进口价格调整成为可能。本次更新的指南中特别值得关注的是新增了韩国海关的相关做法，即韩国海关可以接受由于转让定价要求事后调整进口货物价格。韩国海关要求在货物申报进口时，由企业进行评估和使用暂定金额申报进口，并在实际或成交价格最终确定后对已征关税进行多退少补。

目前中国对企业调整进口货物的价格仍然保持谨慎的态度，且目前颁布的法规和管理措施中对企业根据转让定价要求调整进口货物价格的情况也未做出明确规定。考虑到中国政府提出为企业减税降负的目标，同时中国海关有足够的估价方面的经验，期待中国海关可以推出有建设性的解决方案。

同时，此次的2018年版指南也为中国相关领域的突破提供了不少值得借鉴的经验。建议企业对其转让定价制度进行审核，与有着丰富海关估价经验的专家一起对照指南及ICC提供的指引进行分析。如有必要，考虑利用APA、MAP或海关的估价预裁定制度，和海关就转让定价调整进行沟通。

热点之二，*在过去一年中，中国采取了多项减税措施包括下降最惠国关税税率，同时也在贸易战环境下对美国原产货物采取了报复性关税措施。考虑到关税对企业成本产生的重大影响，企业是否可以根据转让定价政策调整价格，关税成本上升时降低进口价格而下降时提高进口价格？*

根据关贸总协定第七条，海关估价规定中的价格应基于进口国立法确定的某一时间和地点，在国际贸易中存在充分竞争的条件下的价格。因此，某一商品或相同商品受到关税成本变动影响，价格出现波动属于合理情形。例如，近期国际市场大豆价格因中国对美国征收高关税而发生大幅下降，这是市场的正常反应。同样的，如果进口企业由于关税成本的上升或下降影响了其利润率水平，也需考虑其进口价格是否需要进行调整。

从另一角度来看，政府的减税措施主要是出于减少企业成本的考虑，但同时也希望通过降低进口商品销售端市场价格，促进消费升级。如果企业在关税成本下降后未能及时考虑对其销售价格进行调整，造福于市场，造成企业自身利润水平上升，可能会受到中国海关的关注。

作为相关行业企业的管理层，应考虑是否应结合分析经济环境的变化对企业目标利润率的影响，准备海关估价方面的分析，分析关税变化对货物进口价格或销售端价格的影响以证明当前进口价格的合理性，或及时对价格进行调整。

热点之三，根据国税总局42号公告的规定，企业应当通过“价值链分析”的章节提供大量与企业自身相关的跨国企业价值链信息。中国纳税人越来越多地采用APA以增加转让定价的确定性，在APA的过程中是否应该包括海关估价的部分？

2018年版指南中有相当篇幅介绍APA，且包含了的新增案例研究14.1，提出了以APA转让定价报告为基础，结合其他附加信息确定关联交易是否符合一般商业惯例。APA是跨国企业与税务机关就关联交易的转让定价事先达成一致的安排，通常会涉及交易双方和其所在国的税务机关，在一定程度上可以避免和解决企业与税务部门之间的争议。企业在APA的谈判过程中，可以将谈判情况及时与海关进行沟通，了解海关的意见，有效降低海关估价风险。企业应在申请APA过程中适时考虑与海关的沟通，例如梳理现有转让定价政策，准备相关资料或向税务机关提交资料等方面，充分结合海关估价的要求，重点考虑进口价格的确定原则、方法以及海关的可接受度等。

热点之四，2017年10月，WCO估价委员会发布了有关“根据WTO估价协议条款1.2（a）使用转让定价文档审查关联方交易”的案例研究14.2。自案例研究14.2发布以来，中国海关越来越多以可比企业的毛利率水平为基础来审定跨国企业进口货物关联交易价格。目前，对于毛利率水平在可比企业四分位区间以上的进口产品，海关估价的风险相当高。

2018年版指南收录了有关案例研究14.2。指南指出案例的出现使海关在审定关联交易价格时，可以通过转让定价同期资料中可比企业的毛利率水平与有关企业毛利率的比较来得出关联交易是否影响成交价格的结论。但同时指南也指出相关案例的运用应是逐案处理的原则，即每一个案子需要就其具体情况进行具体处理。

从目前实际案例来看，转让定价同期资料中的可比企业毛利率水平对海关审定关联交易价格虽然具有一定的参考价值，但是必须要考虑到转让定价同期资料主要是为了满足税务上的合规要求，与海关估价的目的仍然存在一定差异。同时，使用案例研究14.2时，应与具体的进口货物价格计算公式相结合，以减少海关和企业持不同观点造成的冲突。正如2018年版指南所说明，转让定价相关资料在海关稽查中越来越多的被海关所关注，ICC也向有关企业提出多个可采取的策略，企业管理层也应与有海关估价方面的专家一起考虑完善转让定价的制定，例如可以向海关就转让定价文档的适用性做出必要的说明，并在准备转让定价文档过程中增加对毛利率水平的分析，可以准备海关估价分析报告或者在有关报告中增加海关估价章节。

创新赋能 税道渠成

联系我们

国际贸易与海关团队

全国



卢奕

税务服务主管合伙人
毕马威中国
电话: +86 (21) 2212 3421
邮箱: lewis.lu@kpmg.com



周重山

海关与贸易事务主管合伙人
毕马威中国
电话: +86 (10) 8508 7610
邮箱: ec.zhou@kpmg.com

华北区



韩滢

合伙人
毕马威中国
电话: +86 (10) 8508 7627
邮箱: h.han@kpmg.com

华中区



董诚

合伙人
毕马威中国
电话: +86 (21) 2212 3410
邮箱: cheng.dong@kpmg.com



陶蓉蓉

总监
毕马威中国
电话: +86 (21) 2212 3473
邮箱: rachel.tao@kpmg.com

华南区



罗健莹

合伙人
毕马威中国
电话: +86 (20) 3813 8609
邮箱: grace.luo@kpmg.com



夏颖

高级经理
毕马威中国
电话: +86 (20) 3813 8674
邮箱: philip.xia@kpmg.com

香港



许昭淳

合伙人
毕马威中国
电话: +852 2685 7815
邮箱: daniel.hui@kpmg.com

联系我们

转让定价团队

全国



池澄

全球转让定价服务主管合伙人
毕马威中国
电话: +86 (10) 8508 7608
邮箱: cheng.chi@kpmg.com



王晓悦

合伙人
毕马威中国
电话: +86 (10) 8508 7090
邮箱: xiaoyue.wang@kpmg.com

华北区



刘佳佳

税务总监
毕马威中国
电话: +86 (10) 8508 7570
邮箱: lucia.jj.liu@kpmg.com

华中区



朱翊侃

税务总监
毕马威中国
电话: +86 (21) 2212 3346
邮箱: kevin.x.zhu@kpmg.com

华南区



陆春霖

税务总监
毕马威中国
电话: +86 (755) 2547 1187
邮箱: patrick.c.lu@kpmg.com



请将您的任何疑问，发送至我们的公共邮箱：taxenquiry@kpmg.com 或者直接联系中国各个办事处的合伙人

何坤明
税务服务主管合伙人
毕马威亚太区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

卢奕
税务服务主管合伙人
毕马威中国
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

北京 / 沈阳 / 青岛
彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

天津
周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

上海 / 南京 / 成都
周咏雄
电话: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

杭州
王军
电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

广州
李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州 / 厦门
梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳
孙桂华
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港
杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区
彭晓峰
税务服务主管合伙人，北方区
电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

池澄
电话: +86 (10) 8508 7606
cheng.chi@kpmg.com

Conrad TURLEY
电话: +86 (10) 8508 7513
conrad.turley@kpmg.com

房锡伟
电话: +86 (532) 8907 1724
milano.fang@kpmg.com

冯伟
电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

樊昉然
电话: +86 (10) 8508 7611
flora.fan@kpmg.com

古军华
电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

关山珊
电话: +86 (10) 8508 7613
rachel.guan@kpmg.com

韩滢
电话: +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

黄伟光
电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

蒋俊
电话: +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

金賢中
电话: +86 (10) 8508 5000
henry.kim@kpmg.com

凌先肇
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

李辉
电话: +86 (10) 8508 7638
lisa.h.li@kpmg.com

刘佳佳
电话: +86 (10) 8508 7570
lucia.ji.liu@kpmg.com

欧康立 (Alan O' Connor)
电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

沈瑛华
电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

谭礼耀
电话: +86 (10) 8508 7605
laiyi.tam@kpmg.com

谭圆
电话: +86 (10) 8508 7666
joyce.tan@kpmg.com

谢佩媛
电话: +86 (10) 8508 7543
cynthia.py.xie@kpmg.com

邢果欣
电话: +86 (10) 8508 7072
christopher.xing@kpmg.com

松田健辅
电话: +86 (10) 8508 7034
kensuke.matsuda@kpmg.com

延峰
电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

袁世也
电话: +86 (10) 8508 7596
adams.yuan@kpmg.com

张进
电话: +86 (10) 8508 7625
jessie.j.zhang@kpmg.com

张晓
电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜
电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

张豪
电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

周博
电话: +86 (10) 8508 3360
v.zhou@kpmg.com

华中区
周咏雄
税务服务主管合伙人，
华东及华西区

电话: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

大谷泰彦
电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

邓嘉敏
电话: +86 (21) 2212 3457
johnny.deng@kpmg.com

董诚
电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

葛乾达
电话: +86 (21) 2212 3083
chris.ge@kpmg.com

何超良
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

黄中颖
电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

蒋靖庭
电话: +86 (21) 2212 3527
jason.jt.jiang@kpmg.com

梁新彦
电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

李忆敏
电话: +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

连詠恩
电话: +86 (21) 2212 4169
karen.w.lin@kpmg.com

陆正耀
电话: +86 (21) 2212 3462
benjamin.lu@kpmg.com

麦玮峰
电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

平澤尚子
电话: +86 (21) 2212 3098
naoko.hirasawa@kpmg.com

潘汝强
电话: +86 (21) 2212 3118
ruqiang.pan@kpmg.com

饶戈军
电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

谭伟
电话: +86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

唐琰
电话: +86 (25) 8691 2850
tanya.tang@kpmg.com

陶蓉蓉
电话: +86 (21) 2212 3473
rachel.tao@kpmg.com

王臻怡
电话: +86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

王军
电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

王麗兒
电话: +86 (21) 2212 3250
mimi.wang@kpmg.com

翁晔
电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

谢忆璐
电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦
电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

徐洁
电话: +86 (21) 2212 3678
jie.xu@kpmg.com

徐猷昂
电话: +86 (21) 2212 3124
robert.xu@kpmg.com

虞嘉明
电话: +86 (21) 2212 3316
jim.yu@kpmg.com

张日文
电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周新华
电话: +86 (21) 2212 3318
hanson.zhou@kpmg.com

周波
电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

张正锐
电话: +86 (21) 2212 3398
eric.z.zhang@kpmg.com

朱翊侃
电话: +86 (21) 2212 3346
kevin.x.zhu@kpmg.com

华南区
李一源
税务服务主管合伙人，南中国
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

陈蔚
电话: +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

曹玉娟
电话: +86 (20) 3813 8619
nicole.cao@kpmg.com

范家衍
电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

傅凝洲
电话: +86 (755) 2547 1138
joe.fu@kpmg.com

古伟华
电话: +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

何莹
电话: +86 (20) 3813 8623
fiona.he@kpmg.com

何晓宜
电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

姜妍
电话: +86 (755) 2547 1163
aileen.jiang@kpmg.com

李晨
电话: +86 (20) 3813 8829
cloris.li@kpmg.com

李瑾
电话: +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

李茜
电话: +86 (20) 3813 8887
sisi.li@kpmg.com

李敏妹
电话: +86 (755) 2547 1164
mabel.li@kpmg.com

廖雅芸
电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

陆春霖
电话: +86 (755) 2547 1187
patrick.c.lu@kpmg.com

罗健莹
电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

林玲
电话: +86 (755) 2547 1170
ling.lin@kpmg.com

梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

肖颖
电话: +86 (755) 3813 8630
chris.xiao@kpmg.com

孙桂华
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

孙昭
电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬
电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

曾立新
电话: +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

张岚岚
电话: +86 (20) 3813 8644
nicole.ll.zhang@kpmg.com

香港
伍耀辉
税务服务主管合伙人，香港
电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

刘麦嘉轩
电话: +852 2826 7165
ayasha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)
电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

陈宇婷
电话: +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

陈露
电话: +852 2143 8777
lu.l.chen@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

杜芊美
电话: +852 2143 8509
natalie.to@kpmg.com

Elizabeth DE LA CRUZ
电话: +852 2826 8071
elizabeth.delacruz@kpmg.com

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

冯洁莹
电话: +852 2143 8821
sandy.fung@kpmg.com

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

何家辉
电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

黄浩欣
电话: +852 2978 8271
becky.wong@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)
电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

孔达信 (John Kondos)
电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

赖绮琪
电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

李文果
电话: +852 2143 8524
travis.lee@kpmg.com

李蔼贤
电话: +852 2685 7372
irene.lee@kpmg.com

梁爱丽
电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

莫俾生 (Ivor Morris)
电话: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

庞建邦
电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

潘懋康 (Malcolm Prebble)
电话: +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

萧维强
电话: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

施礼信 (Murray Sarelus)
电话: +852 3927 5671
murray.sarelus@kpmg.com

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

王磊 (Lachlan Wolfers)
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

许昭淳
电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

叶盛欣
电话: +852 3927 5572
erica.chan@kpmg.com

钟国华
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

周敏晶
电话: +852 2685 7454
eva.chow@kpmg.com

Alexander ZEGERS
电话: +852 2143 8796
zegers.alexander@kpmg.com