

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，中国海关和税务管理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，由企业进行预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。

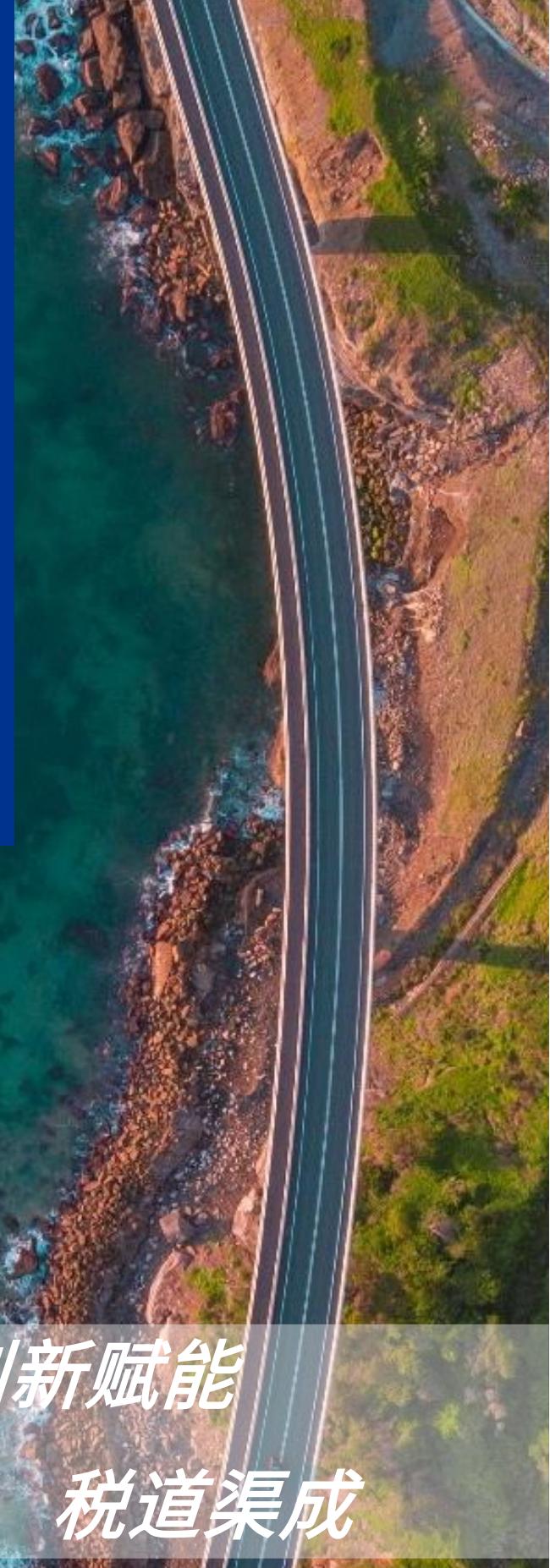
热点之三，根据国税总局42号公告的规定，企业应当通过“价值链分析”的章节提供大量与企业自身相关的跨国企业价值链信息。中国纳税人越来越多地采用APA以增加转让定价的确定性，在APA的过程中是否应该包括海关估价的部分？

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 | 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 | 延峰 电话: +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com | 饶戈军 电话: +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com | 何莹 电话: +86 (20) 3813 8623 fiona.he@kpmg.com | Elizabeth DE LA CRUZ 电话: +852 2826 8071 elizabeth.delacruz@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 | 池澄 电话: +86 (10) 8508 7606 cheng.chi@kpmg.com | 袁世也 电话: +86 (10) 8508 7596 adams.yuan@kpmg.com | 谭伟 电话: +86 (28) 8673 3915 wayne.tan@kpmg.com | 何晓宜 电话: +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com | 冯伟祺 (Matthew Fenwick) 电话: +852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com |
| 北京 / 沈阳 / 青岛 彭晓峰 电话: +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com | Conrad TURLEY 电话: +86 (10) 8508 7513 conrad.turley@kpmg.com | 张晓 电话: +86 (10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com | 陶黎蓉 电话: +86 (21) 2212 3473 rachel.tao@kpmg.com | 李晨 电话: +86 (20) 3813 8829 cloris.li@kpmg.com | 甘兆年 (Charles Kinsley) 电话: +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com |
| 天津 周重生 电话: +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com | 房锡伟 电话: +86 (532) 8907 1724 milano.fang@kpmg.com | 张天胜 电话: +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com | 王臻怡 电话: +86 (21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com | 李瑾 电话: +86 (755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com | 何家辉 电话: +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com |
| 上海 / 南京 / 成都 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 冯伟 电话: +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com | 张豪 电话: +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com | 王军 电话: +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com | 李茜 电话: +86 (20) 3813 8887 sisi.li@kpmg.com | 黄浩欣 电话: +852 2978 8271 becky.wong@kpmg.com |
| 杭州 王军 电话: +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com | 樊昉然 电话: +86 (10) 8508 7611 flora.fan@kpmg.com | 周重生 电话: +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com | 王佩兒 电话: +86 (21) 2212 3250 mimi.wang@kpmg.com | 李敏妹 电话: +86 (755) 2547 1164 mabel.li@kpmg.com | 霍宁思 (Barbara Forrest) 电话: +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com |
| 广州 李一源 电话: +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com | 古军华 电话: +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com | 周博 电话: +86 (10) 8508 3360 v.zhou@kpmg.com | 翁晔 电话: +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com | 廖雅芸 电话: +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com | 孔达信 (John Kondos) 电话: +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com |
| 福州 / 厦门 梅雅宁 电话: +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com | 关山珊 电话: +86 (10) 8508 7613 rachel.guan@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 | 谢忆璐 电话: +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com | 陆春霖 电话: +86 (755) 2547 1187 patrick.c.liu@kpmg.com | 赖绮琪 电话: +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com |
| 深圳 孙桂华 电话: +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com | 韩澄 电话: +86 (10) 8508 7627 h.han@kpmg.com | 黄伟光 电话: +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com | 大谷泰彦 电话: +86 (21) 2212 3360 yasuhiko.otani@kpmg.com | 徐洁 电话: +86 (21) 2212 3678 jie.xu@kpmg.com | 罗健莹 电话: +86 (20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com |
| 香港 杨嘉燕 电话: +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com | 蒋俊 电话: +86 (10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com | 董诚 电话: +86 (21) 2212 3457 cheng.dong@kpmg.com | 邓嘉敏 电话: +86 (21) 2212 3457 johnny.deng@kpmg.com | 徐猷昂 电话: +86 (21) 2212 3124 robert.xu@kpmg.com | 林玲 电话: +86 (755) 2547 1170 ling.lin@kpmg.com |
| 香港 杨嘉燕 电话: +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com | 金賢中 电话: +86 (10) 8508 5000 henry.kim@kpmg.com | 董诚 电话: +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com | 虞嘉明 电话: +86 (21) 2212 3316 jim.yu@kpmg.com | 梅雅宁 电话: +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com | 梁爱丽 电话: +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com |
| 凌先肇 电话: +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com | 葛乾达 电话: +86 (21) 2212 3083 chris.ge@kpmg.com | 李辉 电话: +86 (10) 8508 7638 lisa.h.li@kpmg.com | 何超良 电话: +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com | 周新华 电话: +86 (21) 2212 3318 hanson.zhou@kpmg.com | 肖颖 电话: +86 (755) 3813 8630 chris.xiao@kpmg.com |
| 刘佳佳 电话: +86 (10) 8508 7570 lucia.ji.liu@kpmg.com | 黄中颢 电话: +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com | 欧康立 (Alan O' Connor) 电话: +86 (10) 8508 7521 alan.oconnor@kpmg.com | 蒋婧庭 电话: +86 (21) 2212 3527 jason.jt.jiang@kpmg.com | 张正锐 电话: +86 (21) 2212 3398 eric.z.zhang@kpmg.com | 孙桂华 电话: +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com |
| 沈瑛华 电话: +86 (10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com | 梁新彦 电话: +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com | 谭礼耀 电话: +86 (10) 8508 7605 laiyiu.tam@kpmg.com | 李敬敏 电话: +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com | 周波 电话: +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com | 曾立新 电话: +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com |
| 谭圆 电话: +86 (10) 8508 7666 joyce.tan@kpmg.com | 连詠恩 电话: +86 (21) 2212 4169 karen.w.lin@kpmg.com | 谢佩媛 电话: +86 (10) 8508 7543 cynthia.py.xie@kpmg.com | 陆正耀 电话: +86 (21) 2212 3462 benjamin.lu@kpmg.com | 张正锐 电话: +86 (21) 2212 3398 eric.z.zhang@kpmg.com | 孙昭 电话: +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com |
| 邢果欣 电话: +86 (10) 8508 7072 christopher.xing@kpmg.com | 麦玮峰 电话: +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com | 松田健辅 电话: +86 (10) 8508 7034 kensuke.matsuda@kpmg.com | 平澤尚子 电话: +86 (21) 2212 3098 naoko.hirasawa@kpmg.com | 范家珩 电话: +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com | 杨彬 电话: +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com |
| 谢佩媛 电话: +86 (10) 8508 7543 cynthia.py.xie@kpmg.com | 潘汝强 电话: +86 (21) 2212 3118 ruqiang.pan@kpmg.com | 邢果欣 电话: +86 (10) 8508 7072 christopher.xing@kpmg.com | 麦玮峰 电话: +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com | 傅凝洲 电话: +86 (755) 2547 1138 joe.fu@kpmg.com | 曾立新 电话: +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com |
| 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 古伟华 电话: +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com | 松田健辅 电话: +86 (10) 8508 7034 kensuke.matsuda@kpmg.com | 麦玮峰 电话: +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com | 包迪云 (Darren Bowdern) 电话: +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com | 许昭淳 电话: +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com |
| 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 古伟华 电话: +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com | 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 麦玮峰 电话: +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com | 陈宇婷 电话: +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com | 杨嘉燕 电话: +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com |
| 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 陈露 电话: +852 2143 8777 lu.l.chen@kpmg.com | 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 陈露 电话: +852 2143 8777 lu.l.chen@kpmg.com | 陈宇婷 电话: +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com | 叶盛欣 电话: +852 3927 5572 erica.chan@kpmg.com |
| 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 陈伟德 (Wade Wagatsuma) 电话: +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com | 周咏雄 电话: +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com | 陈伟德 (Wade Wagatsuma) 电话: +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com | 杜芋美 电话: +852 2143 8509 natalie.to@kpmg.com | Alexander ZEGERS 电话: +852 2143 8796 zegers.alexander@kpmg.com |