



安侯建業

價值鏈稅負 優化管理

2016年9月號 23期



前言



在國際化及全球化日益加深之際，跨國企業的交易模式越來越複雜及多樣化，同時也有越來越多跨國企業因為「少繳稅」成為頭條新聞。各國政府在財政壓力及大眾對跨國企業避稅之負面觀感下，稅基侵蝕與利潤移轉（**Base Erosion and Profit Shifting**，以下簡稱「**BEPS**」）議題成為全球政治領袖、媒體與社會大眾高度關注的議題。有鑑於此，20 國集團（**G20**）促請經濟合作暨發展組織（**The Organization of Economic Co-operation and Development**，以下簡稱「**OECD**」）擬定解決方案。**OECD**在2013年2月發佈**BEPS**報告，並於同年7月於**G20**財金首長會議上發佈該項報告之15項行動計畫，研擬一套符合當前跨國經營及數位時代之稅務制度，作為各國修正國內稅法及租稅協定政策參考，期望重新塑造國際租稅規則。

OECD已於2015年10月5日公布**BEPS**15項行動計畫的最終稿，希望透過一致性、實質性及透明度三大需求，建立新的國際租稅規範，解決

有害租稅規劃與實務。截至2016年7月，除了原有的46個**OECD**成員國與加入國（**accession countries**）以及**G20**集團成員國外，已有39個國家加入**BEPS**計畫，另外亦有19個租稅管轄區在未來幾個月內可能加入**BEPS**框架中。而在**BEPS**行動計畫影響下，各國稅制將有重大變化，國際租稅及各國稅捐機關查核勢將掀起一番新變革。企業須改變過去租稅規劃著重契約形式的思維，改由透過價值鏈稅負優化管理（**Value Chain Management**，以下簡稱「**VCM**」），重新回歸經濟實質進行考量，檢視及調整現行投資架構、營運策略及交易模式，進而改善經營績效。

Contents

BEPS行動計劃對關稅之影響： 投資架構重組

- 01 背景說明
- 02 BEPS行動計劃對關稅之影響：投資架構重組
- 05 KPMG觀察與建議

KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 National Firm Award

國際財經雜誌International Tax Review (ITR) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR Asia Tax Award除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。



BEPS行動計劃對 關稅之影響：投資 架構重組

背景說明

本文主要討論BEPS行動計劃對於關務業務上之處理及海關完稅價格合規事宜之可能影響。除此之外，貿易及海關專業人士也需審慎思忖BEPS行動計劃對移轉定價之規範對各關係企業產生之影響。



BEPS行動計劃對關稅之影響： 投資架構重組

在BEPS行動計劃之影響下，許多跨國企業改變其集團投資架構，其可能影響完稅價格訂定策略及程序。舉例來說，為因應BEPS行動計劃7 - 避免人為規避常設機構 (BEPS Action 7- Prevent the artificial avoidance of PE status)，近期稅務機關針對跨國企業進口貨物時，以安排佣金代理商方式或進行特定活動 (即跨國企業直接銷售予第三方客戶，而非經由當地子公司再轉售給第三方客戶) 等行為加強審查，部分企業因此選擇由當地子公司轉售予第三方客戶，而非直接銷售予第三方客戶，藉由進行以上投資架構變化，以移轉訂價方式訂定營業利潤目標來降低進口貨物之完稅價值。

舉例來說，先前由第三方客戶進口商品之完稅價格為100元美金，然而在新投資架構下 (藉當地子公司轉售予第三方客戶)，基於初期商業階段完稅價格為90元美金，該完稅價格仍維持在常規範圍內，但最終銷售予第三方客戶時之價格仍為100元美金，在此情況下，進口商應主動向海關當局解釋較新且較低之完稅價格與過去基於第三方客戶較高之完稅價格相比，係合理範圍之價格。

另一例子係將外國中間公司插入供應鏈中，改變投資架構之結果可能導致關稅及費用之增加，原先進口商僅需負擔支付予製造商價格之關稅，而改變投資架構後則需負擔支付予中間銷售公司價格之關稅。此外，尚有「首次銷售規定」可適用之，目前「首次銷售規定」主要適用於美國境內，其允許進口商以供應鏈中首次銷售之產品價格，而非以商品進口美國前最後的買賣價格，作為估計進口貨品價格的依據以及進口關稅課徵的基礎。惟適用「首次銷售規定」或「早期銷售規定」則需符合真實常規交易原則且貨物需於出售時運至美國。當涉及美國進口且銷售鏈中有兩方以上時，應考慮「首次銷售規定」。

此外，另一影響海關評估完稅價值之投資架構重組領域則為權利金及特許權使用費之完稅影響。權利金及特許權使用費等智慧財產權費用係視為銷售商品條件而被支付，於許多租稅管轄權內對其課稅。當稅率高，需支付較高費用時，可能導致顯著關稅成本，在某些情況下，建構權利金及特許權使用費協議可以減少潛在完稅成本，惟企業應注意特定國家較嚴格地評估該等應稅費用。



於BEPS行動計劃之影響下亦可能導致公司修正其移轉訂價或改變訂價策略，對於有形資產之訂價用於報關目的，故任何於移轉訂價上之改變對於企業之海關義務合規及關稅支出產生直接影響，並且，為評估與關係企業間之交易價值，進口商一般需符合世界貿易組織關稅估價協定（協定）中所規範之銷售情況測試，該協定提供銷售情況測試下其所支付價格不受關係人所影響之示範，謹將示範列式如下：

- 買賣雙方間之商業關係不影響其間所訂定之價格
- 商品之訂價與其行業常規訂價實務一致
- 賣方銷售之價格與售予不相關之買家之價格一致
- 商品價格足以確保所有的成本加成利潤相當於特定期間內銷售同級商品所產生之利潤

任何利潤、價格變化影響完稅價值是否符合前述關稅常規範圍測試，若價格不符合關稅常規範圍之潛在結果為企業可能需被要求使用其他關稅訂價方法，此舉可能造成稅務及關稅目的之訂價，這除了是公司治理上一挑戰，且也是

大部分企業偏好使用移轉訂價作為進口貨物之完稅價值基礎之原因。

依此，企業應監控因BEPS行動計劃而潛在移轉訂價改變，以評估企業之海關義務合規及關稅支出，一先行作法係定期（例如每月）監測價格以評估，舉例來說，企業是否遵循可比較利潤法之訂價策略，是否實踐其營業利潤目標，可根據今年最新結果，藉由預期性地小幅修正移轉訂價以實現年底利潤目標。以預期性地小幅修正移轉訂價更可減少一次性重大進口額的追溯性調整，在這方面，企業應更頻繁地實施基於補強型營業稅、關稅技術解決方案之企業資源計劃（ERP），使得跨國企業能以稅務與海關義務合規之觀點，在自動化環境及前瞻性基礎上管理移轉訂價。

於缺乏前瞻性的自動化過程中，企業通常必須進行追溯性調整價格以符合年底目標利潤範圍，許多國家的海關當局要求揭露此類調整，且若價格調升則需支付額外關稅，此外，儘管進行追溯性調整價格以致關稅退稅之情況較為



少見，一些國家如美國及加拿大若符合特定規定則可關稅退稅，前瞻性的管理價格之變化及進行經常性地獲利分析有助於消除此種調整及遵循相應行政法規成本之需求。

對於海關要求之關係企業間訂價文件-共用全球檔案及國別報告

世界海關組織註釋23.1中記載了OECD移轉訂價指導原則與海關關係企業間估價基本原則之關聯，海關當局一般會要求進口商揭露充分資訊以證明其符合特定測試以表示其報關價格係基於與關係企業交易前之價格，惟移轉定價的研究其並未符合海關常規交易文件之要求，然而，對於稅務方面移轉訂價的資訊蒐集及內容可用於海關同期文件發展。在BEPS下，全球檔案、當地國檔案及國別報告可能適用於海關文件之要求，因此，跨國企業應利用功能性訪談、風險評估、交易數據及相關事實蒐集，同時著手處理稅務及海關文件要求。 **K**

KPMG觀察與建議

觀察

BEPS行動計劃預計將增加政府當局對資訊透明度之要求，以及企業重組活動以減緩潛在之稅務罰鍰並符合各地稅局要求，這也將影響海關規定，為妥善準備，企業應考慮下列事項：

- 在簡化管理及成本效益考量下，協調稅務及海關部門，測試所呈報完稅價值及執行關稅常規範圍研究以作為進口商品完稅價值之證明（以表示行使美國海關法中所要求之「合理注意」）
- 提早協調海關業務專業人士參予於BEPS行動計劃對於供應鏈改變之影響、進口商品相關之合約之調整等策略性規劃
- 對美國進口商而言，應考慮參加CBP Reconciliation Prototype計劃，並標註所有關係企業商品輸入價值
- 適時向海關當局提交進口後移轉訂價調整，不論是上游亦或是下游之價格調整均需對美國及其他租稅管轄當局報告
- 若無上述規劃，當已面臨調整或有可能被調整時，應考慮向海關自願揭露以減輕罰款
- 考慮運用前瞻性技術且系統性地監測及調整移轉訂價，以減少一次性移轉訂價之追溯性調整

建議

BEPS行動計劃被期望能對於直接運營及稅收考量有深遠之影響，在稅務專業人士規劃之同時，海關專業人士應考量新移轉定價規定可能對於海關規定之影響後果。故海關業務專業人士需瞭解提供予全球稅務當局之資訊類型，並與內部處理相關資訊之稅務專業人士合作，以瞭解各項資訊之時程。此舉可於當地政府當局瞭解風險前，改善進口商對於法規管理之風險。

為瞭解BEPS行動計劃下，跨國企業所因應之改變所可能影響海關當局對於完稅價格訂定策略及程序之影響，跨國企業若能透過適當的價值鏈管理VCM專案分析，來評估BEPS行動計畫對關稅管理之決策及布局、移轉訂價之安排及投資架構調整等面向，重新檢視集團內提供予稅務管轄權之資訊、前瞻性地調整移轉訂價方式及其可能會面臨的變化，繼而採取適當的行動，方能在面臨稅捐機關調查時，確保企業先取得優勢。 **K**



價值鏈稅負優化管理

安侯建業聯合會計師事務所

張芷

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機04590)

schang1@kpmg.com.tw

林嘉彥

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機07886)

chrislin@kpmg.com.tw

呂國豪

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機10241)

hlu@kpmg.com.tw

林怡靜

專員

+886 (2) 8101 6666 (分機15972)

jeanylin@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2016 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan

Press “Like” and stay connected with us.