



2023年4月

安永稅務焦點

全球貿易及供應鏈稅務諮詢服務季刊

海關估價與移轉訂價之調和 – 以某德國子公司為例

2017年12月，歐洲聯盟法院 (Court of Justice of the European Union, CJEU, 下稱「歐盟法院」) 針對一外商跨國集團位於歐盟境內之德國子公司 (下稱「德國子公司」) 案作出裁決，歐盟法院否准企業採用追溯調整之移轉訂價價格作為交易價格之基礎，並進而計算完稅價格 - 本案為德國子公司下調移轉訂價價格之退還溢繳關稅要求被予以否決，以下安永將帶您認識此案件背景、相關當局政府機構之見解及後續對於跨國企業所可能產生之影響。

案件背景

外商跨國集團以經營光電倍增管、成像器件、光源、光電半導體、成像和分析系統為主要業務，其總公司位於歐盟境外第三方 (下稱「外國母公司」) ，海外據點遍布於美國、歐洲、亞洲等地。

德國子公司自外國母公司進口貨物，以供轉售予德國當地客戶。外國母公司及德國子公司依據各自當地法令規定與所在地稅務局簽訂預先訂價協議 (Advance Pricing Agreement, APA) ，預先訂價協議自2006年10月生效至2010年9月，此預先訂價協議亦包含前述德國子公司自外國母公司進口貨物之受控交易。依據稅務局所核准之預先訂價協議，交易雙方之交易價格須符合協議中所訂定之移轉訂價常規交易方法，並於年度會計期間結束時依據實際利潤進行調整。

至會計年度結束前，因德國子公司實際營業利潤低於此會計年度原先設定之營業利潤目標，為使德國子公司之營業利潤符合預期目標，故進行移轉訂價追溯調整。德國子公司自外國母公司取得一次性折讓單 (lump sum credit note) ，透過將整體欲下調之總價格，平均分攤至所有貨物之進口價格，以進行下調修正，並假設所有進口貨物之毛利皆相同，意即德國子公司並非對於各進口貨物交易之實際應調整價格進行逐一更正，據此向德國海關申請原先溢繳之進口關稅退稅。

慕尼黑當地海關後以總關稅退稅無法明確分攤至對應貨物品項，且不符合歐盟法律《共同體海關法典》 (Community Customs Code, CCC, 下稱「《共同體海關法典》」) 中第29條之交易價格法 (the Transaction Value Method) 法律規定 - 進口貨物的完稅價格應為交易價格，即進口貨物至海關時實際支付或應付的價格；另慕尼黑海關當局也表示，最終調整之總金額若能由計算公式精確定義與計算，並能證明與此進口貨物交易明確相關聯，才有退稅之可能。基於前述原因，慕尼黑海關當局拒絕德國子公司該關稅退稅請求，德國子公司於是向德國慕尼黑法院 (Munich Fiscal Court) 提起上訴。德國慕尼黑法院在初步裁決中，將以下問題先行初步提交予歐盟法院並呈請裁決：

- ▶ 是否可以使用分攤公式，將會計年度結束時所作出之一次性追溯移轉訂價調整，作為訂定完稅價格之基礎？
- ▶ 若前題答案為是，如果要確認後續移轉訂價調整 (向上或向下) 的影響，是否可以使用簡化方法審查以確定完稅價格？

歐盟法院之裁決

歐盟法院裁定，依據《共同體海關法典》中第28條至31條之規定，進口貨物之完稅價格應以其交易價格為之，不允許在決定交易價格時，將後續的會計年度結束之移轉訂價調整納入考慮。歐盟法院進一步補充說明，《共同體海關法典》中，並未明確規範進口人進行移轉訂價調整致使進口貨物價格調升時，進口人需進行申報進口價格調整；《共同體海關法典》中亦不包含任何使海關當局能夠防範進口人針對進口貨物價格申請向下調整之風險條款。基於上述論點，歐盟法院就本案予以否決德國子公司後續之進口貨物移轉訂價追溯調降價格計入進口貨物之完稅價格，進行關稅退稅。

德國慕尼黑法院之後續裁決

德國慕尼黑法院引用歐盟法院之裁決，表明此案之海關當局已根據當年進口貨物交易價格之發票價格申報確定其完稅價格。因此，德國子公司之關稅退稅申請被拒絕。然而，德國慕尼黑法院也就歐盟法院於2018年11月之判決進行進一步評論，德國慕尼黑法院認為歐盟法院的判決並無對後續如何處理類似於此案提供明確指示，僅以事實陳述之判例法。2018年底，針對此一判決結果，德國子公司決定將此案件上訴至德國聯邦財政法院（**Federal Fiscal Court in Munich**，德語：**Bundesfinanzhof, BFH**），並於2022年5月舉行最後的口頭聽證會程序。

德國聯邦財政法院之最終裁決

2022年5月17日，最終由德國聯邦財政法院於口頭聽證會上作出此案之判決結果，而德國聯邦財政法院費時四個多月的時間，始公布其判決決定之書面理由。此案備受高度重視，不僅於德國當地，歐盟其他國家都在等待此判決結果之依據，係因所援引之《歐盟海關法典》（**Union Customs Code, UCC**，下稱「《歐盟海關法典》」）及其前身法典《共同體海關法典》相關法條，適用於整個歐盟國家。

於判決書中，德國聯邦財政法院詳細闡述了以進口貨物交易價格作為主要海關估價完稅價格方法之適用性，以及依據追溯移轉訂價價格調整下之替代關稅估價方法，惟此案之判決書並未針對前述之情況得出明確指導原則。

正如先前歐盟法院、德國慕尼黑法院之判決和大眾所預測，德國聯邦財政法院基於下述觀點，不同意企業採用追溯調整之移轉訂價價格作為交易價格之基礎進而計算完稅價格。

- ▶ 應以進口貨物當下之交易價格作為海關估價基礎，係因當進口貨物時，進口報單依據當下交易價格開立發票並申報，故認為進口人若在進口貨物時無法確認會計年度結束時，價格會進行追溯調升或調降之情況下，嗣後若進行一次性移轉訂價追溯調整，不同意依此作為計算完稅價格之基礎；
- ▶ 依據《歐盟海關法典》第85(1)、77(2)和172(2)條，完稅價格之確定係依據海關接受進口報單繳納關稅之時間，故進口貨物之完稅價格基礎與進口貨物及進口日期具關聯性。於本案例中，德國子公司採一次性折讓單（**lump sum credit note**）方式下調貨物價格，並於年度終了時進行一次性移轉訂價調整；
- ▶ 現行法律架構下，對於之後進口貨物價格之交易價格進行調升或調降，並不能成為關稅退稅理由，僅有在特殊情形下，如：進口貨物有瑕疵或缺陷時，才允許對交易價格進行後續調整。此觀點與歐盟法院於先前裁決中相同，僅允許特殊情況下才有調整之可能，防止完稅價格之基礎建立於任意（**Arbitrary**）及非真實價格（**Fictitious Values**）上。

基於上述原因，德國聯邦財政法院最終裁決否准此案 - 德國子公司因追溯調整之移轉訂價價格作為完稅價格之基礎，而欲申請退還之溢繳關稅稅款。

安永觀點

有鑑於德國聯邦財政法院判決結果為此案之最終裁決，惟對於未來是否允許追溯移轉訂價調整計入完稅價格之情況，仍未有清楚相關指引，故歐盟委員會或歐盟海關當局就此主題進行統一應用及解釋指引仍是必要的，且為各界所期待。另因本案之判決僅涉及價格向下調整，故根據此一判決結果是否適用於價格向上調整仍待商榷。

安永觀察，於此案中，德國聯邦財政法院裁決結果並未將進口貨物之真實經濟價值（**Actual Economic Value**）納入考量，關係企業間依據集團內部移轉訂價政策所制定符合常規交易原則之價格應能真實反應進口貨物之完稅價格，而德國聯邦財政法院之裁決關注點在於進口貨物之當下申報價格，並引用歐盟相關法律拒絕採納追溯調整之移轉訂價價格為完稅價格之計算基礎，與世界關務組織（**World Customs Organization, WCO**）之「關稅估價技術委員會（**Technical Committee on Customs Valuation, TCCV**，下稱「關稅估價技術委員會」）」認為移轉訂價與關稅估價此兩因素彼此相互影響之見解相異。

參酌關稅估價技術委員會所公布 **Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing** 指引中之案例**14.1**，貨物進口人於案例中情況下，可提交移轉訂價報告作為證明關係企業間之受控交易並未影響交易價格，進口貨物價格之申報價格即為完稅價格，故關係企業間之移轉訂價價格可作為海關估價之交易價格。

因此，不同於德國聯邦財政法院所作出之最終裁決，安永認為依據**WCO**之見解，在移轉訂價價格可作為交易價格下，企業於會計年度結束時所進行移轉訂價追溯調整，仍可作為交易價格估價方式。以下為企業應如何處理移轉訂價價格追溯調整下，進而確定進口貨物完稅價格之相關建議：

- ▶ 在下調移轉訂價價格情況下，仍建議提出溢繳關稅退稅申請，若被海關拒絕，應提出上訴；
- ▶ 在上調移轉訂價價格之情況下，建議企業通知德國海關，同時對任何後續須繳納之進口關稅通知提出上訴。

以**WCO**估價辦法，關稅估價以交易價格法為優先估價方式，即完稅價格須以進口貨物之交易價格作為計算根據。前項所稱交易價格，係指進口貨物由輸出國銷售至進口國實付或應付之價格。而所謂實付或應付價格，係指由進口人就進口貨物已付或應付予賣方之全部款項，不論是否支付或以任何方式支付，均應包括在內。進口人所申報進口貨物之完稅價格應依據買賣雙方契約，據此計算實付及應付價格作為申報價格。若企業後續進行一次性移轉訂價追溯調整進口貨物價格，實際上，進口人也須依據上調或下調之追溯價格調整支付 / 申請退還溢繳之關稅，故調整後之移轉訂價價格才是進口貨物實際應付價格，應可作為決定完稅價格之計算考量。

對於現今許多跨國企業來說，因業務快速成長，想在部分集團關係企業所在國保留常規利潤，並將超額利潤配置於其他稅收管轄區，但因未能即時追蹤集團移轉訂價政策遵循情形，致年底需調整集團內利潤分配，故於期末針對集團關係企業之營業利潤進行一次性移轉訂價調整之情況是非常常見的。惟從實務面而言，因無法確定未來時間是否會有移轉訂價追溯調整，且也無法於初始確定其一次性移轉訂價調整為向上調整或向下調整，亦無法確定潛在後續調整金額，故依據此案之最終判決結果，建議企業於歐盟地區若採用移轉訂價價格為進口交易價格者，應審慎評估集團間內部之移轉訂價調整政策，並進一步思考應對方法。

另一方面，不同於此德國子公司一案，臺灣關務署所訂定之「海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點」已實施時經兩年，臺灣海關針對進口人申請一次性移轉訂價調整完稅價格核定已陸續有相關承辦經驗。進口人向海關申請一次性移轉訂價調整時，須於會計年度結束後一個月內，檢附交易合約、正式商業發票、付款單證及相關佐證文件向海關申請核定完稅價格，而各海關對於申請一次性移轉訂價貨價調整，是否須以「個別報單」為基礎提交一對一的正式商業發票，實務做法仍有討論空間，部分海關採取較開放態度，部分海關則持較保守立場，故進口人須依據與所屬主辦關實際申請一次性移轉訂價調整情況討論並檢附相關文件。於新開立之正式發票中，若主辦海關接受申請人不用將正式發票逐一對應到各進口貨物進行調整之情況下，建議挑金額大、項次少的報單進行調整，而調整的金額大多直接採平均分攤到所挑選之報單，以微幅調整方式進行調整，以降低貨價浮動的比例並減少查核風險。

另提醒海關核定之一次性移轉訂價完稅價格，可能會列入海關系統該類似貨物之參考價格，故企業曾申請一次性移轉訂價調整並核定通過者，若往後預期仍有一次性移轉訂價調整或預期貨品價格變動較大之情形，建議於往後年度仍繼續申請，以免有貨品價格波動過大導致引起海關查核之情形。

全球化趨勢下，跨國企業間彼此交易較以往更趨頻繁且複雜，因此，集團內部移轉訂價政策之事前規劃與控管評估為現今跨國企業所面臨的重要課題。移轉訂價制度係以營利事業之所得利潤分配為重點，而海關估價係以貨物之交易價格為核心概念，對於現今跨國企業來說所面臨之重要議題為如何調和最佳稅賦。跨國企業之臺灣子公司若有面臨營業利潤不符合原本設定之情況，可考慮進行一次性移轉訂價調整。惟跨國企業常面臨的挑戰為應儘早建立一致之集團內部移轉訂價政策，並檢視相關要求文件及證明文據是否充足且齊全。若集團面臨需要申請一次性移轉訂價調整之情況，建議諮詢相關稅務專家，評估外商跨國企業在臺灣進行一次性移轉訂價調整之可行性及相關應注意事項。

全球貿易及供應鏈稅務諮詢服務

安永專業團隊能夠協助您辨識出企業營運中的稅務風險，以制定積極具實效及整合的策略，並以國際稅務的新思維為基礎提供客戶優質服務，包括從供應鏈全面重整到營運模式優化、協助國內外企業遵循全球間接稅務法規等，協助 貴公司有效管理稅務成本並實現具永續性之營運目標。

在增值稅方面，我們以專業建議提供有效的流程方法，協助 貴公司改善日常的間接稅彙報工作、減少錯誤、降低成本，並協助確保間接稅務工作得到適當處理。

在關稅方面，安永專業團隊協助跨國企業關務流程的優化、進行外銷沖退稅申請及與海關進行進口價格議題討論等，為您釐清潛在風險以及確保現行關務流程合規。

我們亦能夠支援全面或部分間接稅依規委外服務，為您找出適用的部分豁免方式，以及檢視您的會計系統。

欲進一步瞭解安永提供的服務，請與我們聯絡。

安永專業服務團隊



劉惠雯

稅務服務部營運長

+886 2 2757 8888

88858

Heidi.Liu@tw.ey.com



林宜賢

執業會計師

+886 2 2757 8888

88870

YiShian.Lin@tw.ey.com



吳雅君

執業會計師

+886 2 2757 8888

88833

Vivian.Wu@tw.ey.com



楊建華

執業會計師

+886 2 2757 8888

88875

ChienHua.Yang@tw.ey.com



李渝秀

協理

+886 2 2757 8888

67105

Olivia.YH.Li@tw.ey.com



簡至淵

資深經理

+886 2 2757 8888

67176

Julia.Chien@tw.ey.com



許瑞琳

資深經理

+886 2 2757 8888

67839

Penny.Hsu@tw.ey.com

安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋**150**多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄 ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2023 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14007211

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw

加入安永LINE@好友
掃描二維碼，獲取最新資訊。

