

[www.pwc.com/tw](http://www.pwc.com/tw)

# 歐洲價值鍊設計及VAT系統 介紹

十二月 2015

**pwc**

資誠

---

## 簡報目的

- 歐洲營運價值鍊設計及常見營運模式及租稅風險
- EU VAT之稅務管理議題探討
- 歐洲近來查核趨勢

# 歐洲價值鍊設計

# 1

# 價值鏈與物流價值鏈管理



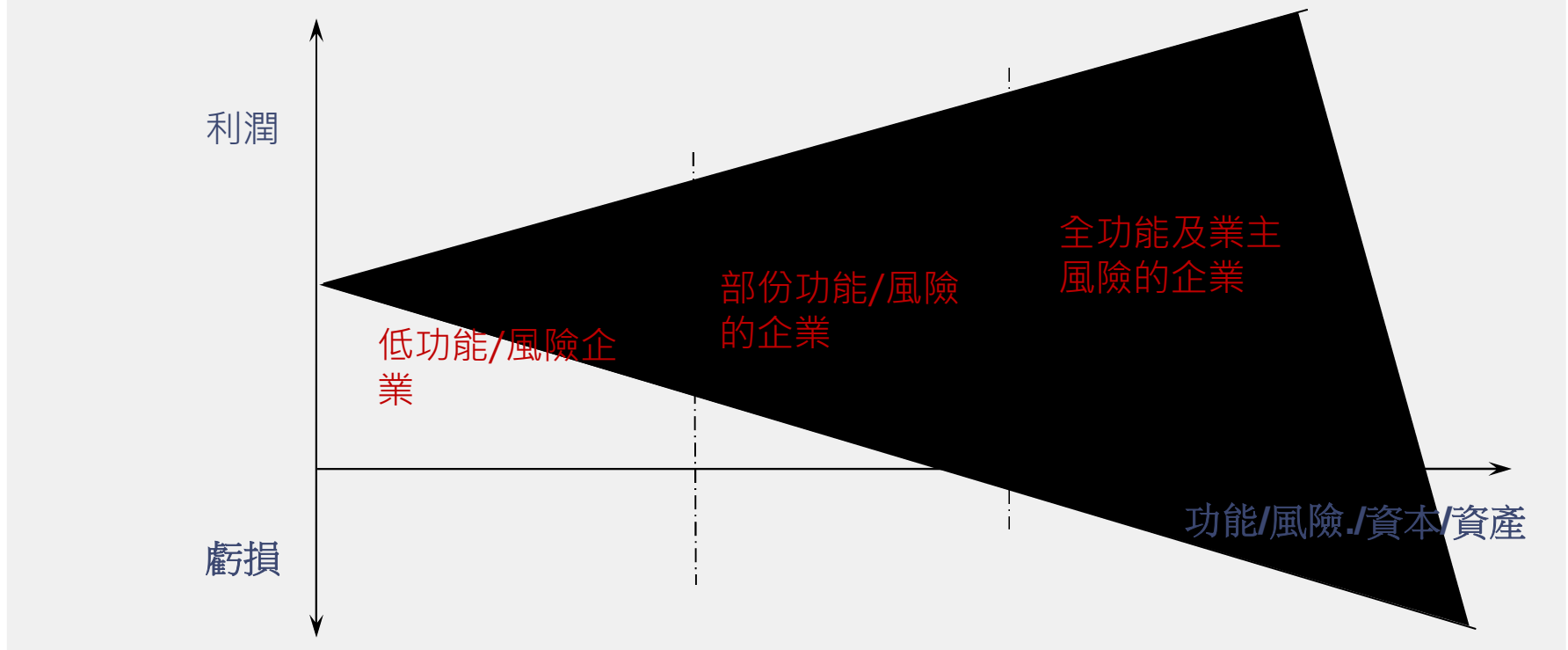
價值鏈設計在營運模式租稅管理上之運用：

◆移轉訂價、常設機構、營業稅、關稅四大稅務議題，影響價值鏈上如何選擇營運模式：

- 製造模式
- 發貨模式
- 銷售模式
- 售後服務模式

# 集團個體功能風險定位與集團利潤分配的關係

依據移轉訂價基本精神，企業的利潤水準與該企業所承擔的功能與風險水準正相關。



製造功能定位

銷售功能定位

來料加工廠      合約加工商      常規製造商      全功能企業

TP方法：成本加成

TP方法：按貢獻度利潤分割

轉單公司      Routine經銷商

全功能經銷商

TP方法：營業利潤率

TP方法：按貢獻度利潤分割

有限/穩定利潤

高利潤/風險

## BEPS 8-10 價值鏈分析

### 分析集團個體在價值鏈中扮演的角色定位



- 經濟活動與價值創造之一致性，以及合約、法律所有權與實際經濟活動之一致性，而以實際經濟活動為判定。
- 重要決策、風險控制功能、管理資產/資本為決定利潤分配之重要因素。

# 集團價值鏈租稅風險檢查

- 是否有關係人交易，且於歐洲以成立數年卻持續虧損或僅賺取微薄利潤
- 在歐洲進行買賣交易，具有高額進銷貨金額，歐洲卻只以成本加成方式留有利潤為基礎報稅
- 派有許多銷售人員於某些歐洲國家，卻從未於該些國家繳所得稅
- 每年皆有一定金額的VAT於某些國家無法退回
- 因客戶要求備料於某些歐洲國家，待客戶拉貨時才銷售給該客戶，未於此些歐洲國家註冊VAT
- 進行維修活動於某些歐洲國家備有維修料件卻未註冊該國VAT
- 進口貨物須負擔進口VAT (可檢視是否有規劃空間)
- 進口貨物須負擔進口關稅(可檢視是否有規劃空間)



## 價值鏈管理之主要目的

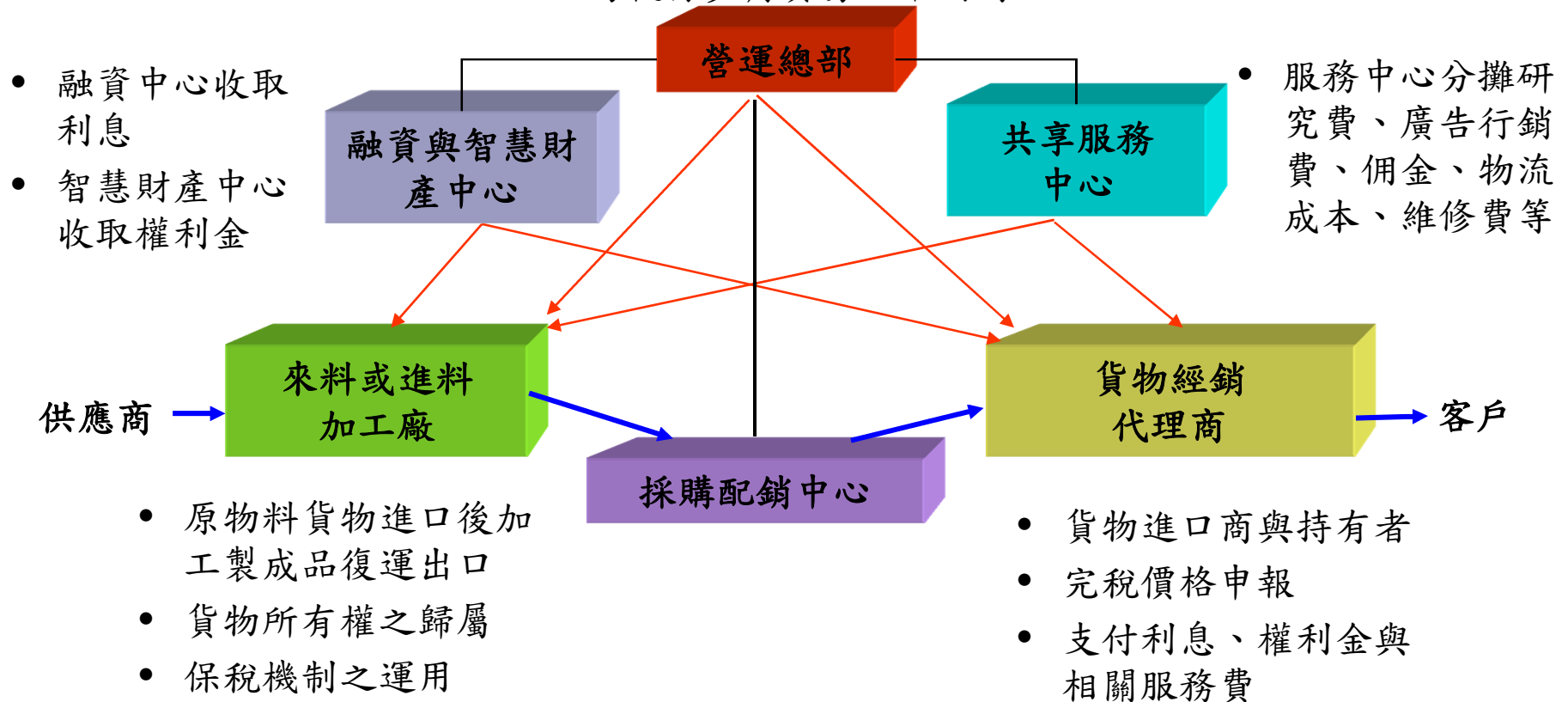
- ✓ 發展具有高度競爭之客戶服務能力
- ✓ 創造最適營運模式以提升管理效率
- ✓ 改進集團之租稅法律架構增加股東權益與現金流量
- ✓ 達成合理之製造產能分布並設計適當物流配銷網絡
- ✓ 可考慮採用單一貨物主體(Principal)串流在整個價值鏈中
- ✓ 中央控管交易流程並設定SOP在ERP系統上之應用
- ✓ 維持投資與交易彈性以適應未來可能之業務變動
- ✓ 全球佈局在價值鏈管理上係以降低產品整體總成本與提升產品價值為重要目標

# 企業營運總部模式

- 中央統籌協調與管理
- 貨物所有權與風險主要控制者
- 無持有實體貨物
- 為執行多角貿易之中間商

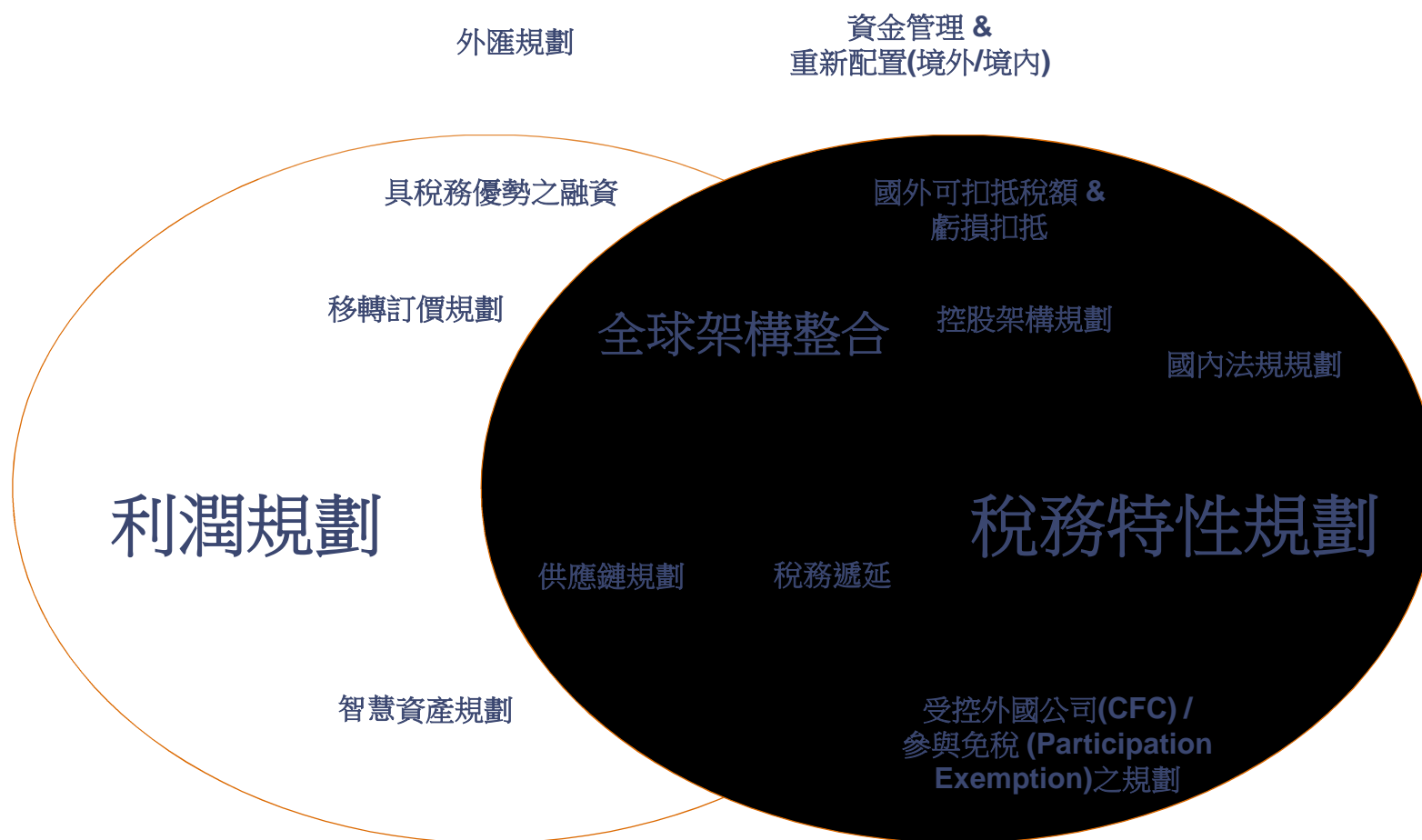
貨物 →

勞務 →



# 整合性全球租稅規劃內容

## 財務架構規劃



---

# 製造模式之應用與分析

---

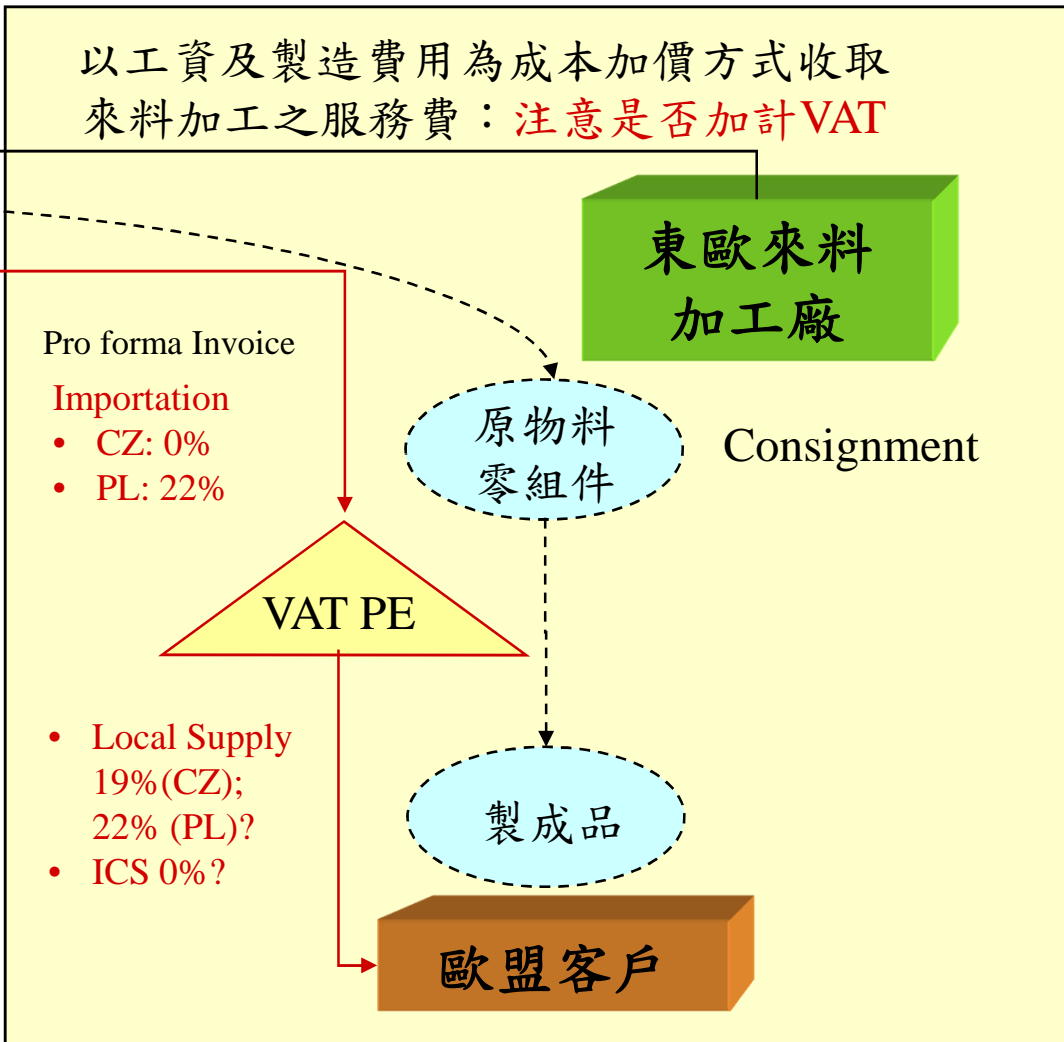
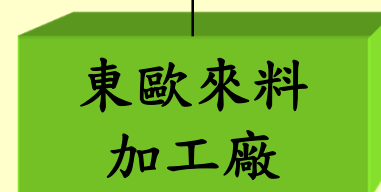
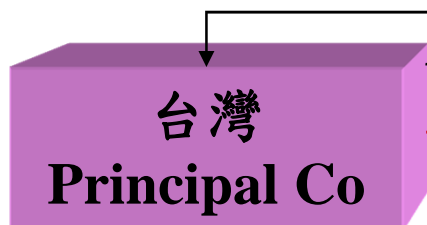
來料加工模式 *Toll Manufacture Model*

進料加工模式 *Contract Manufacture Model*

全功能加工模式 *Full-Fledged Manufacture Model*

# 直接委外來料加工模式－歐盟

-----> 物流  
 ——> 發單流



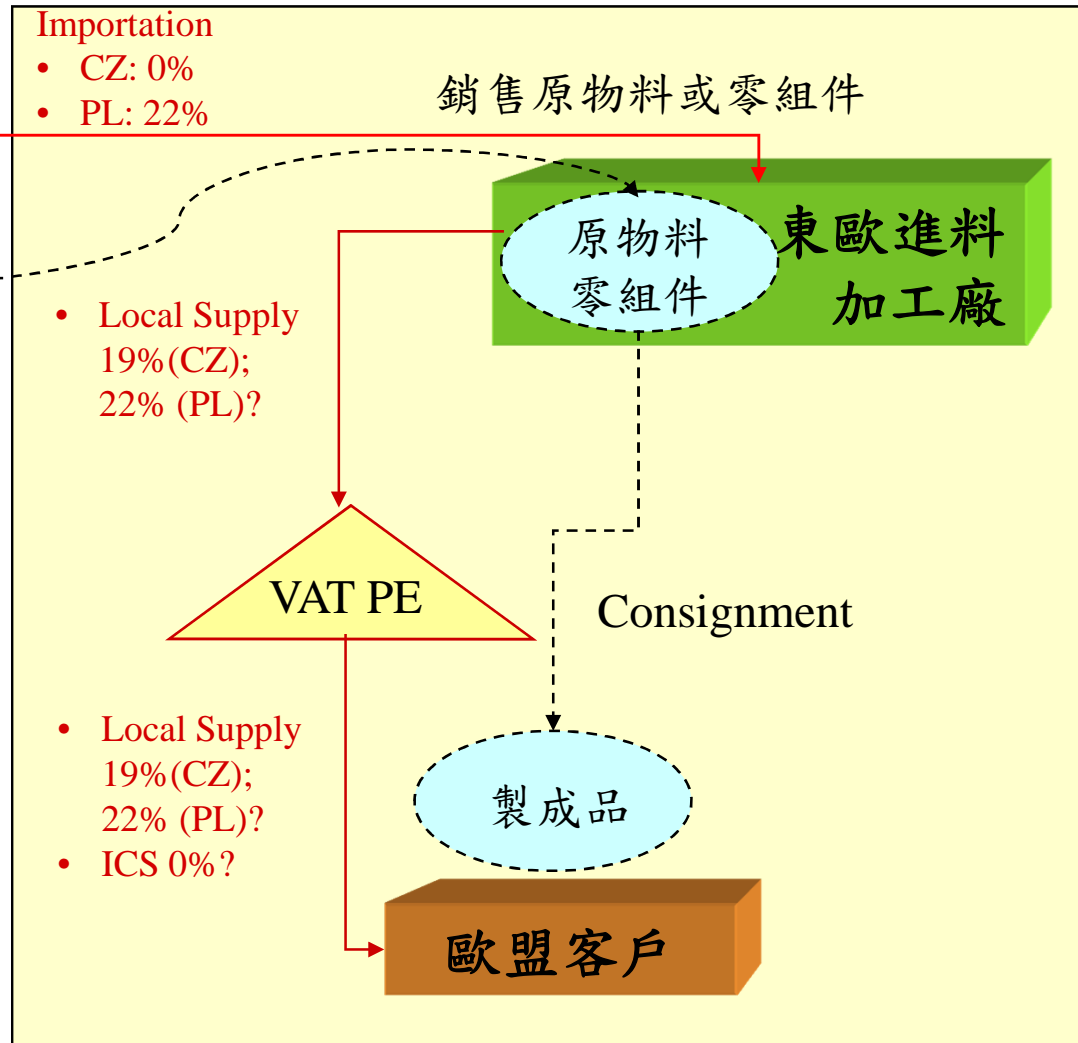
- 台灣企業因進口貨物到歐盟並委託貨物給歐盟工廠加工後，銷售給歐盟客戶造成VAT申報繳納義務。
- 關稅成本直接由台灣企業負擔。
- 應注意選擇歐盟進口國之進口VAT處理方式。
- 應注意銷售給歐盟客戶之當地銷售或跨境銷售VAT處理方式。

# 委外進料加工模式－歐盟

-----> 物流  
 ——> 發單流

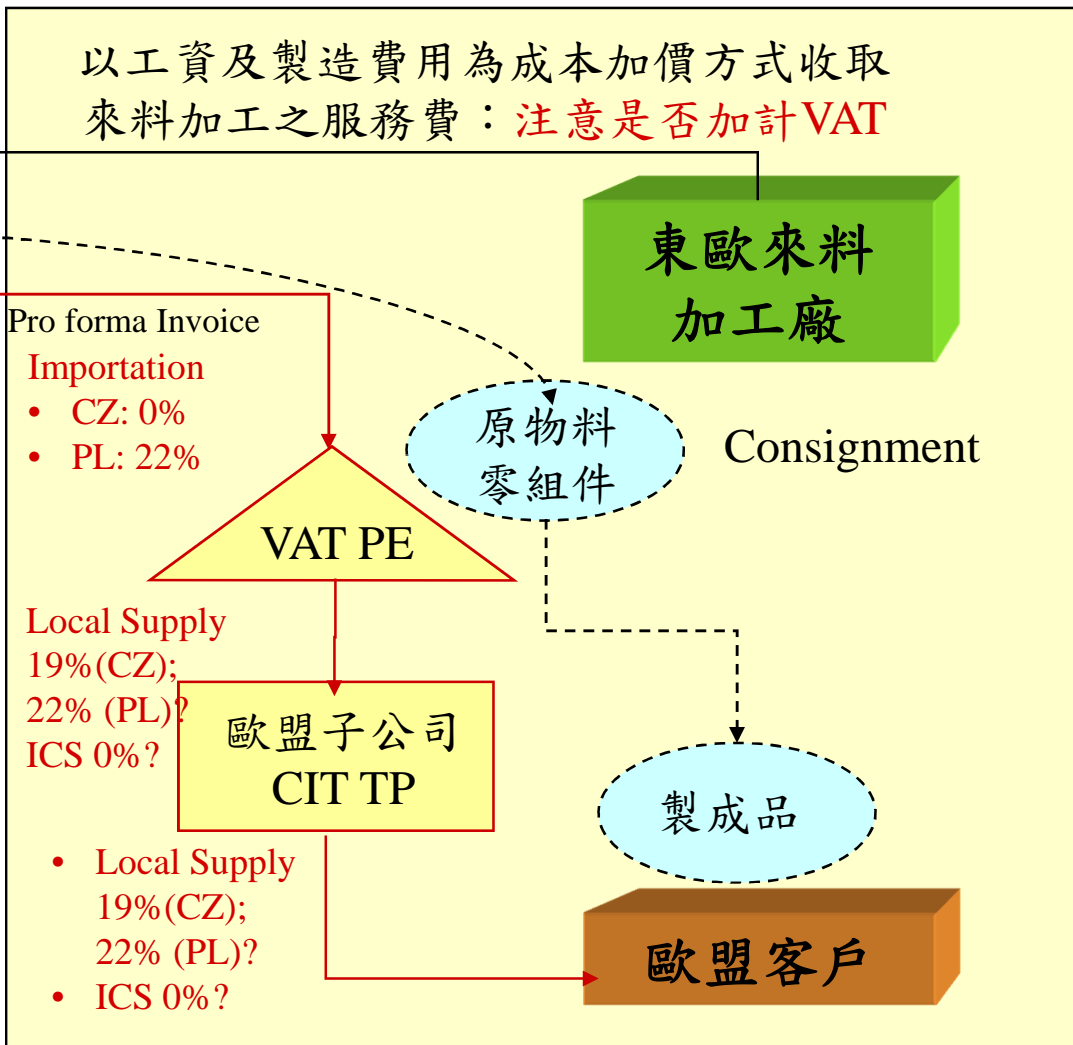
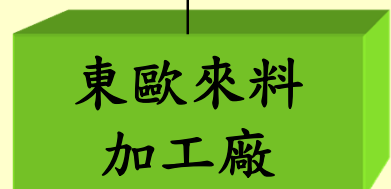
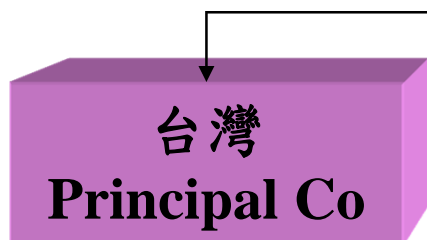


- 台灣企業銷售貨物到歐盟給歐盟工廠加工後買回製成品，再銷售給歐盟客戶造成VAT申報繳納義務。
- 關稅成本由歐盟加工廠負擔後轉嫁回台灣企業。
- 應注意選擇歐盟進口國之進口VAT處理方式。
- 應注意銷售給歐盟客戶之當地銷售或跨境銷售VAT處理方式。



# 委外來料加工後子公司轉銷模式－歐盟

-----> 物流  
 ——> 發單流



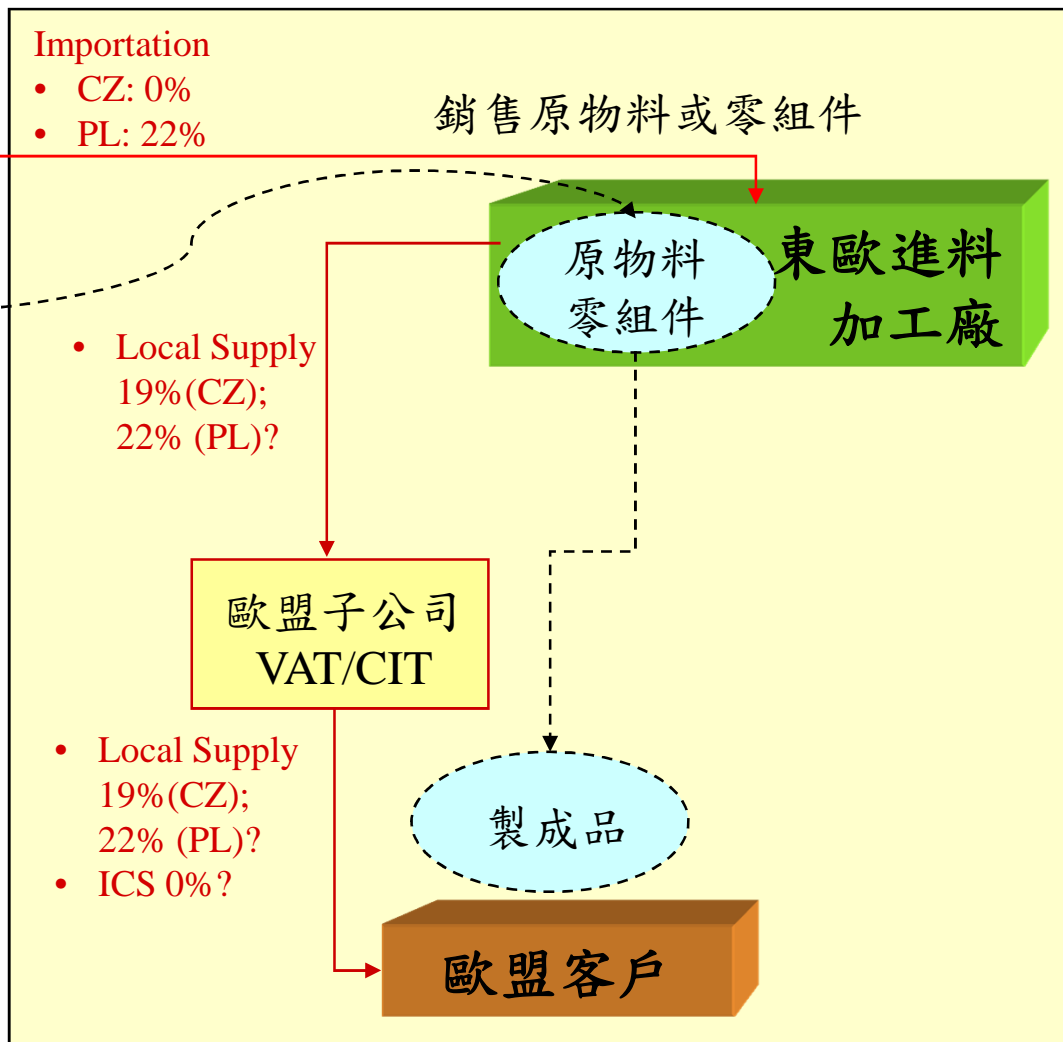
- 台灣企業因進口貨物到歐盟並委託貨物給歐盟工廠加工後銷售給歐盟子公司造成VAT申報繳納義務。
- 關稅成本直接由台灣企業負擔。
- 應注意選擇歐盟進口國之進口VAT處理方式。
- 應注意銷售給歐盟子公司與客戶之當地銷售或跨境銷售VAT三角貿易方式。

# 委外進料加工後子公司轉銷模式－歐盟

-----> 物流  
 ——> 發單流

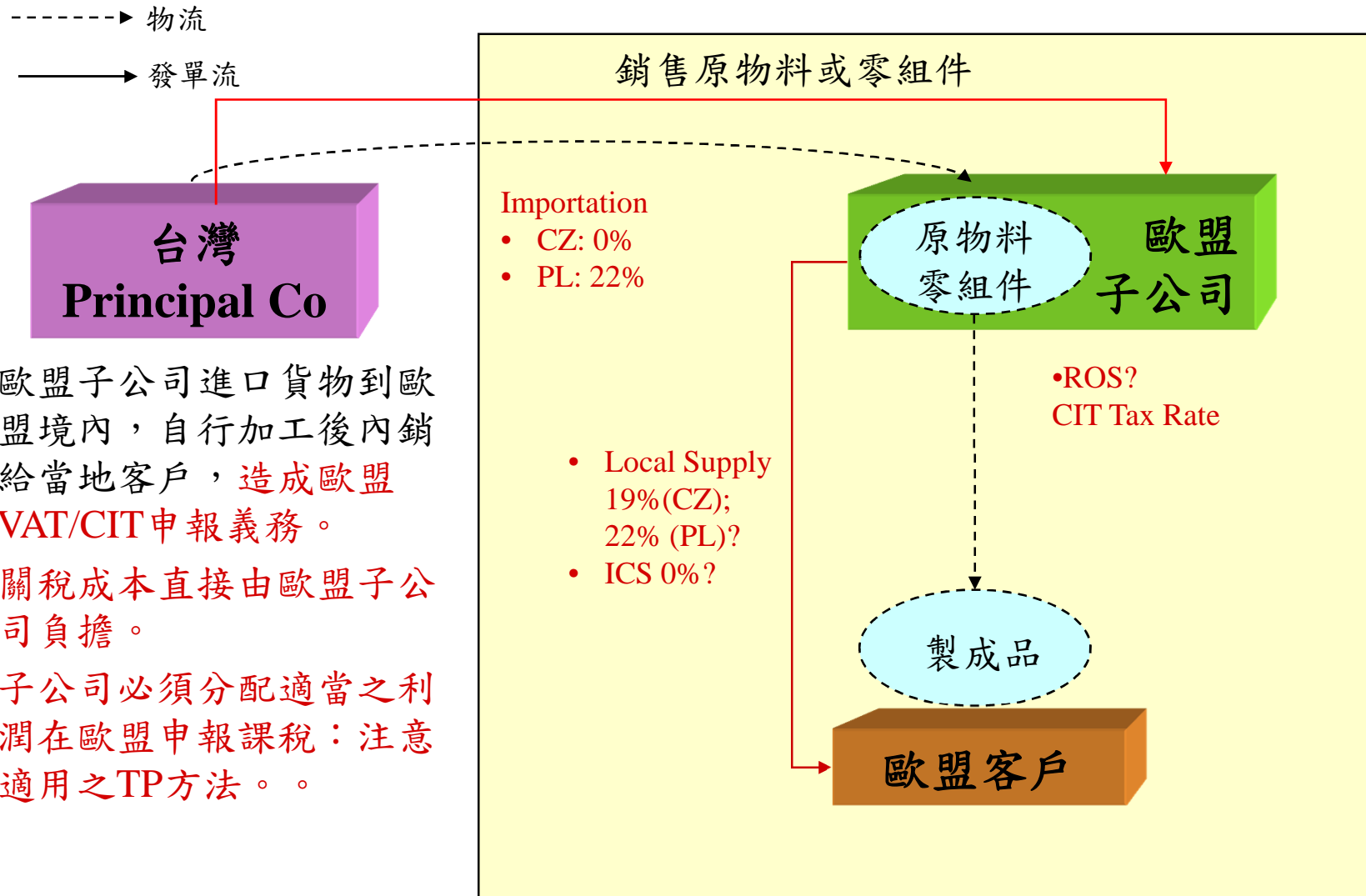


- 台灣企業銷售貨物到歐盟給歐盟工廠加工後由子公司買回，再銷售給歐盟客戶造成VAT/CIT申報繳納義務。
- 關稅成本由歐盟加工廠負擔後轉嫁回子公司。
- 應注意銷售給歐盟子公司與客戶之當地銷售或跨境銷售VAT三角貿易處理方式。





# 子公司全功能製造銷售模式－歐盟



- 歐盟子公司進口貨物到歐盟境內，自行加工後內銷給當地客戶，造成歐盟 VAT/CIT 申報義務。
- 關稅成本直接由歐盟子公司負擔。
- 子公司必須分配適當之利潤在歐盟申報課稅：注意適用之TP方法。

---

# 發貨模式之應用與分析

---

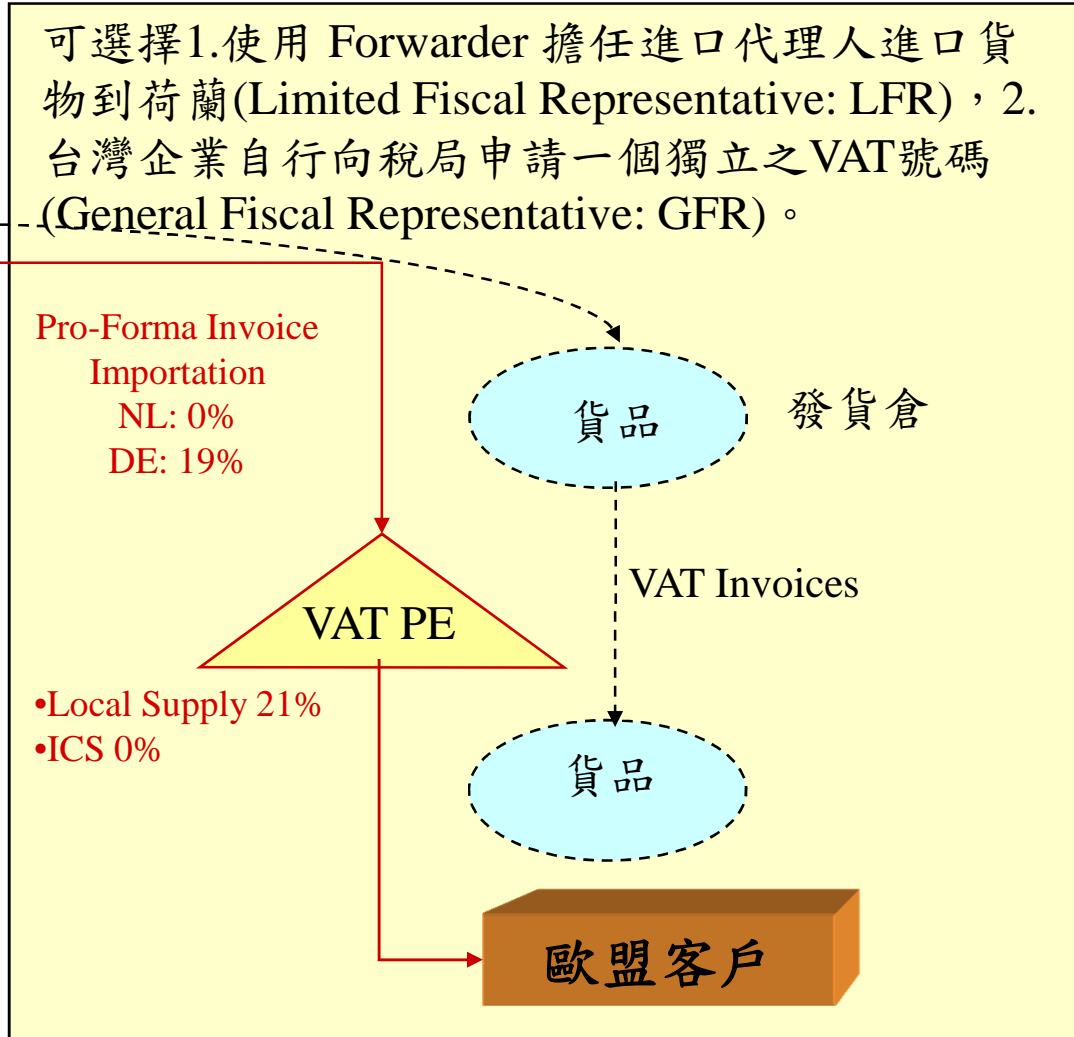
保稅與非保稅發貨  
代理進口與自行進口  
*Call-off & Consignment Arrangement*  
(含人員派遣模式)

# 直接發貨模式－歐盟(以荷蘭為例)

-----> 物流  
 ——> 發單流

台灣  
Principal Co

- 台灣企業因進口貨物在歐盟(荷蘭)境內，貨物所有權在歐盟境內銷售給當地客戶造成VAT申報義務。
- 關稅成本由台灣企業支付。
- 採用GFR，荷蘭稅局視台灣企業在歐盟境內有VAT固定營業場所，因此必須作VAT登記依法申報VAT Returns 與開立VAT發票。

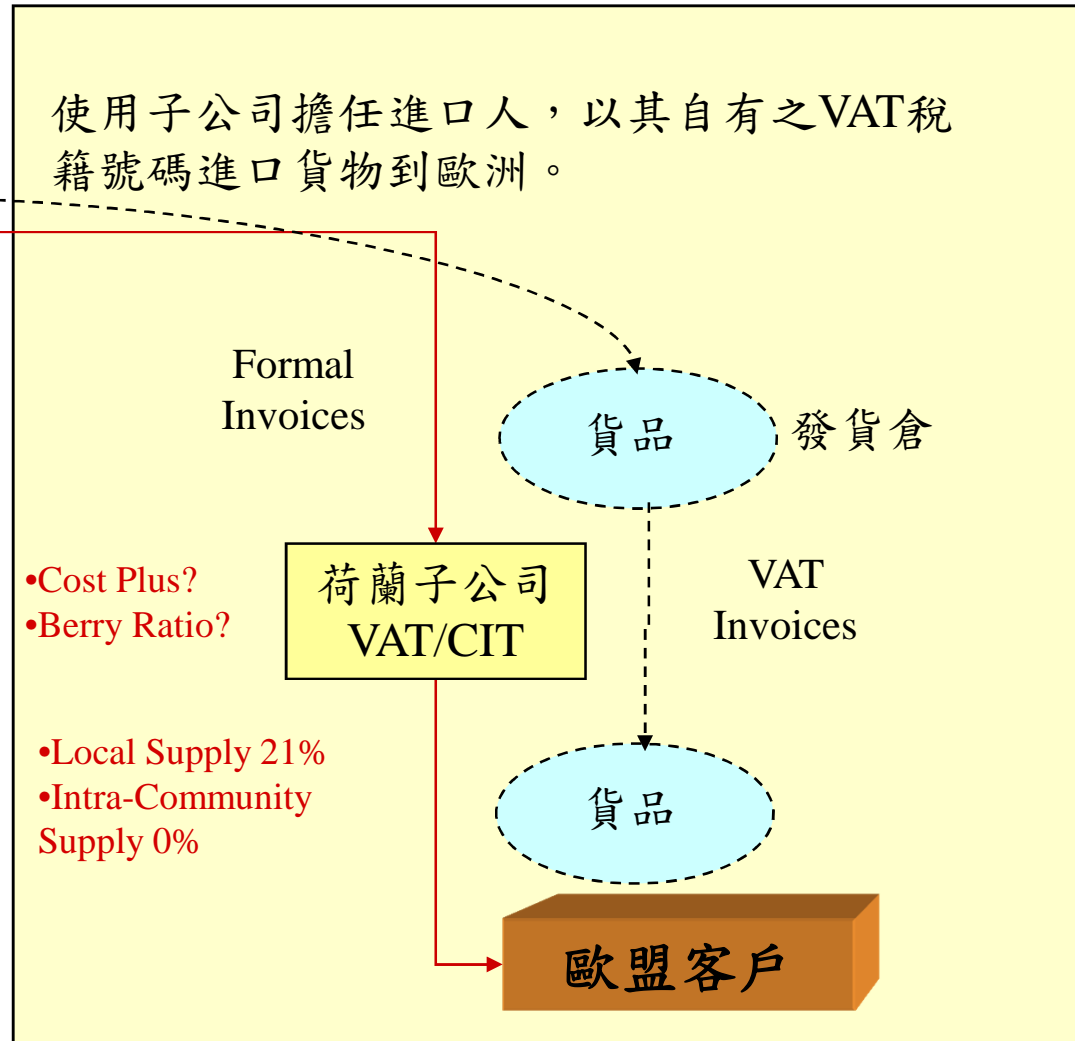


# 間接由子公司發貨模式－歐盟(以荷蘭為例)

-----> 物流  
 -----> 發單流

台灣  
Principal Co

- 台灣企業將貨品銷售給荷蘭子公司，由子公司進口貨物到歐盟境內，貨物所有權在歐盟境內銷售給當地客戶。
- 關稅成本由子公司負擔。
- 荷蘭子公司必須分配適當之利潤申報課稅：**注意適用之TP方法。**
- 荷蘭子公司若從其他歐盟國家進口貨物，則必須在該歐盟國家註冊 VAT。

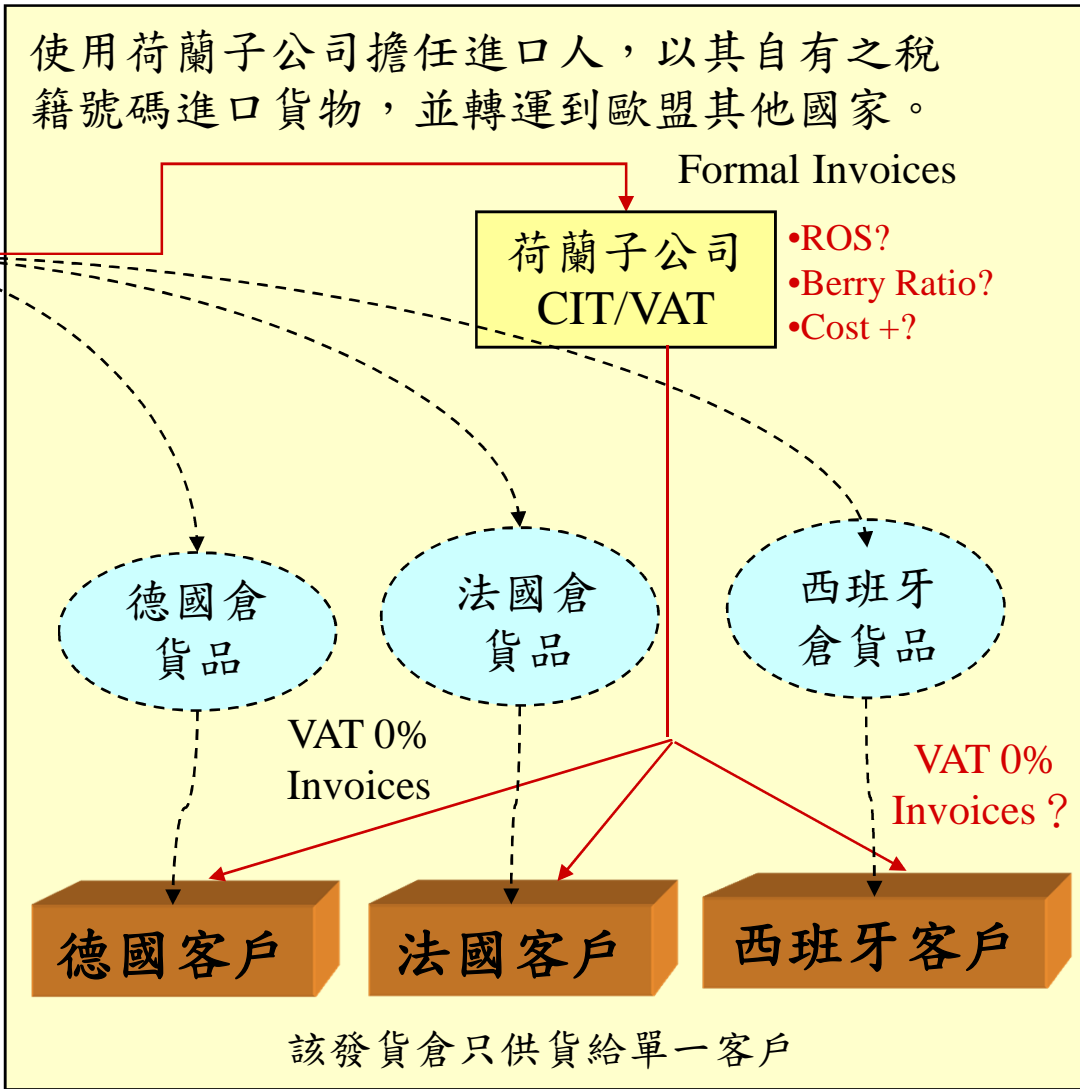


# 由子公司在各地執行發貨模式－歐盟(Call-Off)

-----> 物流  
 ——> 發單流



- 台灣企業將貨品銷售給荷蘭子公司，由子公司進口貨物後轉運到歐盟各國境內，貨物所有權在歐盟各國境內轉售給當地客戶。
- 關稅成本由子公司負擔。
- 若該歐盟國家有 Call-off 簡化程序(發貨只針對單一客戶)，荷蘭子公司無需在當地登記 VAT，貨物雖然在當地交貨仍開立0%發票。
- 部分歐盟國家無此 Call-Off 簡化程序，例如西班牙。

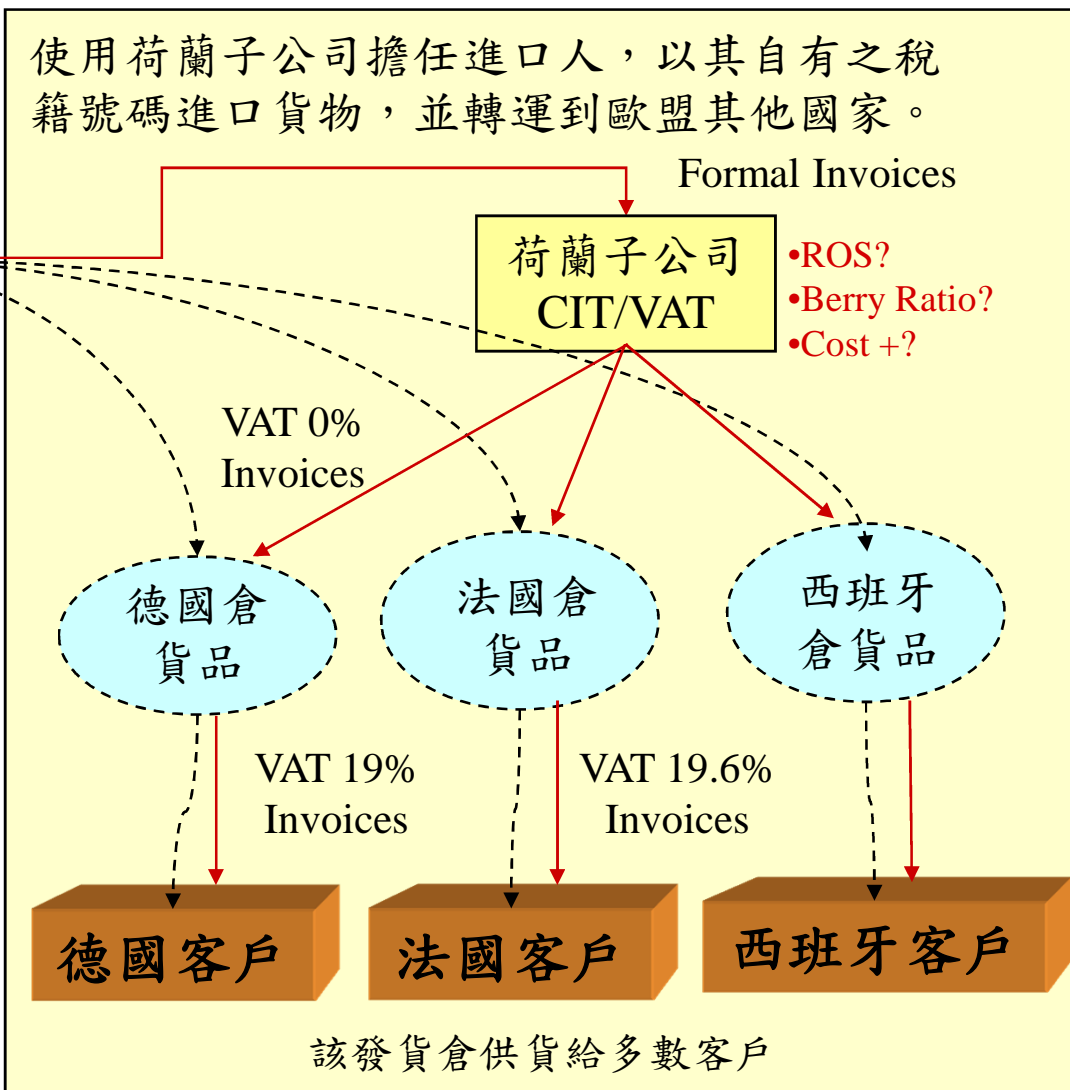


# 由子公司在各地執行發貨模式－歐盟(Consignment)

-----> 物流  
 ——> 發單流

台灣  
Principal Co

- 台灣企業將貨品銷售給荷蘭子公司，由子公司進口貨物後轉運到歐盟各國境內，貨物所有權在歐盟各國境內銷售給當地客戶。
- 關稅成本由子公司負擔。
- 若發貨倉為Consignment (發貨給多數客戶)，荷蘭子公司則必須在當地登記VAT，並以荷蘭VAT#開立一張VAT 0%發票，給荷蘭子公司在其他歐盟國家之VAT#。
- 交貨時開立加計當地VAT稅率之發票。



---

# 銷售模式之應用與分析

---

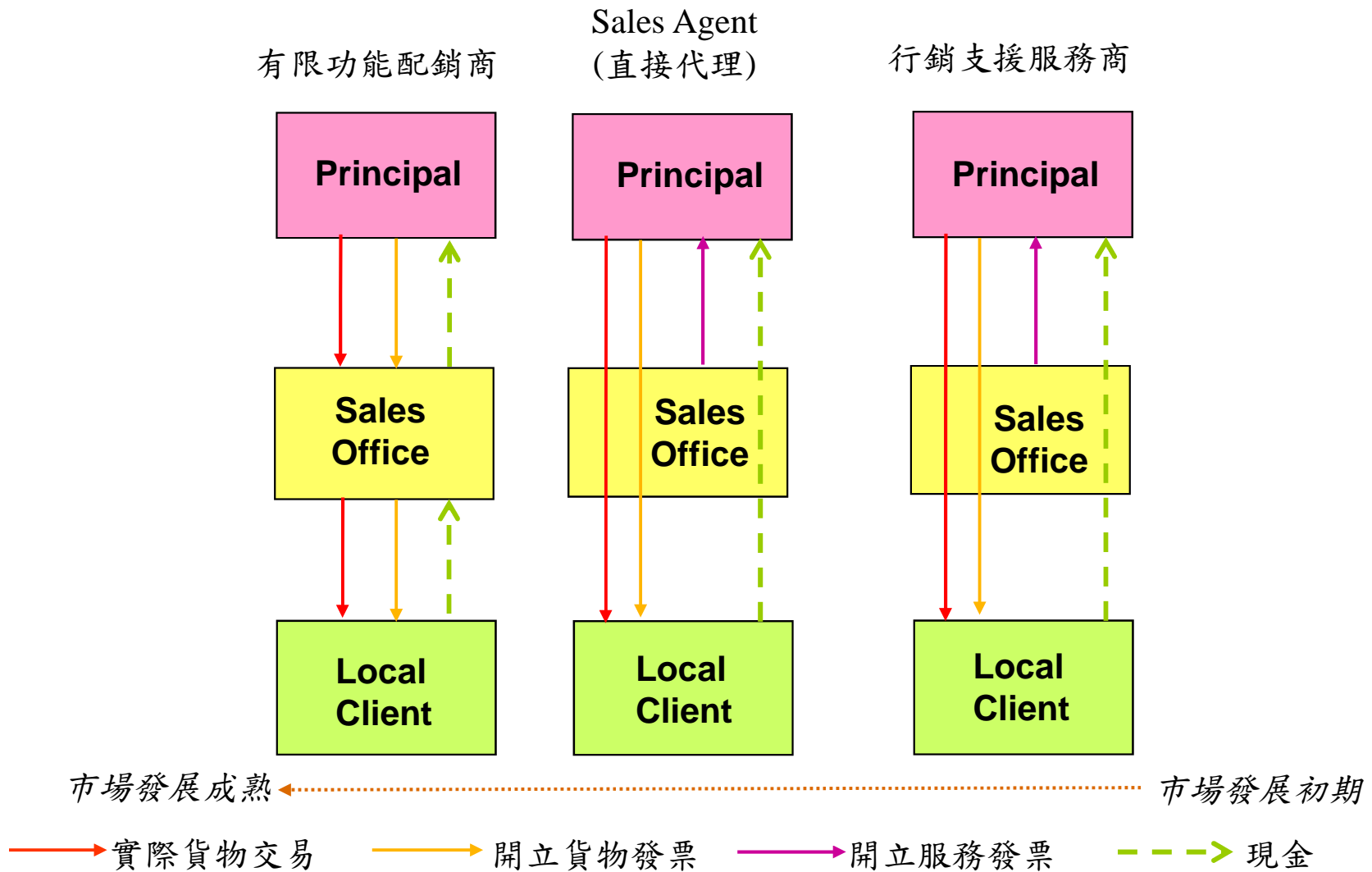
行銷服務模式  
佣金代理商模式  
轉銷代理商模式  
有限風險配銷商模式  
全功能配銷商模式

# 中央銷售模式之設計 Central Sale Models

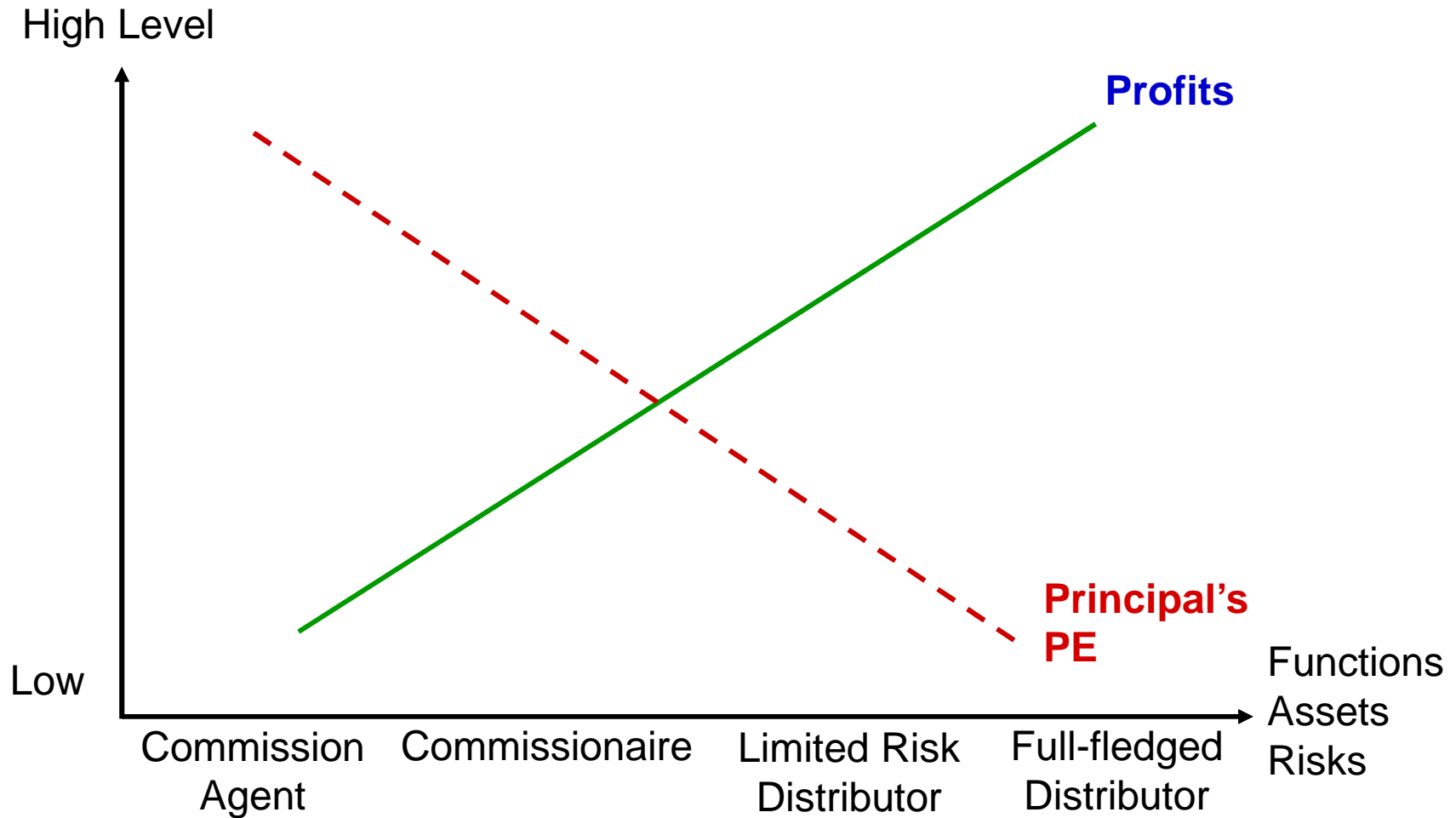
- 在中央銷售模式下，所謂之主要營運總部(HQ/Principal)之功能係扮演集團中央事業單位(Central Entrepreneur)之責任，負責集團整體的策略決策之執行，該主要銷售商亦負責管理與承擔集團大部分的事業風險。  
(接近 Full-Fledged Distributor: High A/R, FX, Inventory, Logistic, Market risks)
- 其他銷售型態之營運單位則降低其功能(服務型)，並且承擔有限之事業風險。
- 依據移轉訂價之原則與方法，其他銷售型營運單位只獲得基本而有限的報酬，然而中央事業單位則有權利獲得最多剩餘利潤(但也承受最大之虧損)。
- 有關當地執行有限風險行銷與銷售活動之模式選擇如下：
  - Limited-Risk Distributor (LRD with Price Protection) 有限功能配銷商 (low A/R, FX, Inventory, Logistic, Market risks)
  - Commissionaire 經銷代理商「間接代理 Indirect Representation」 (Billing: no FX, Inventory, Logistic risks; low A/R and Market risk)
  - Sales Agent 佣金代理商「直接代理 Direct Representation」 (No Billing: No A/R, FX, Inventory, Logistic, Market risks)
  - Sales/Marketing support service representative 銷售/行銷支援服務代表



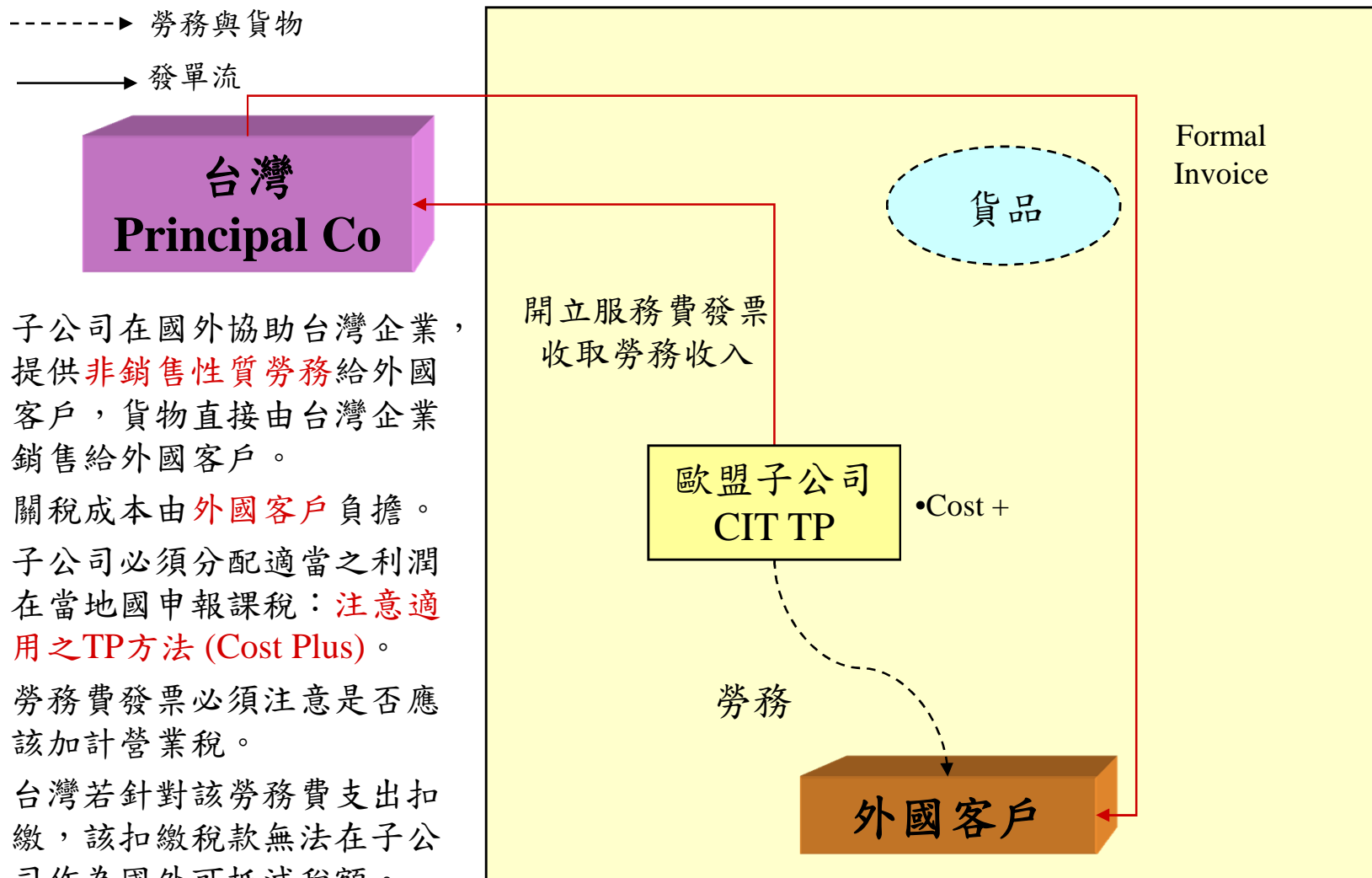
# 配銷模式與銷售主體之設計與選擇



# 各種銷售模式之利潤分配與常設機構風險

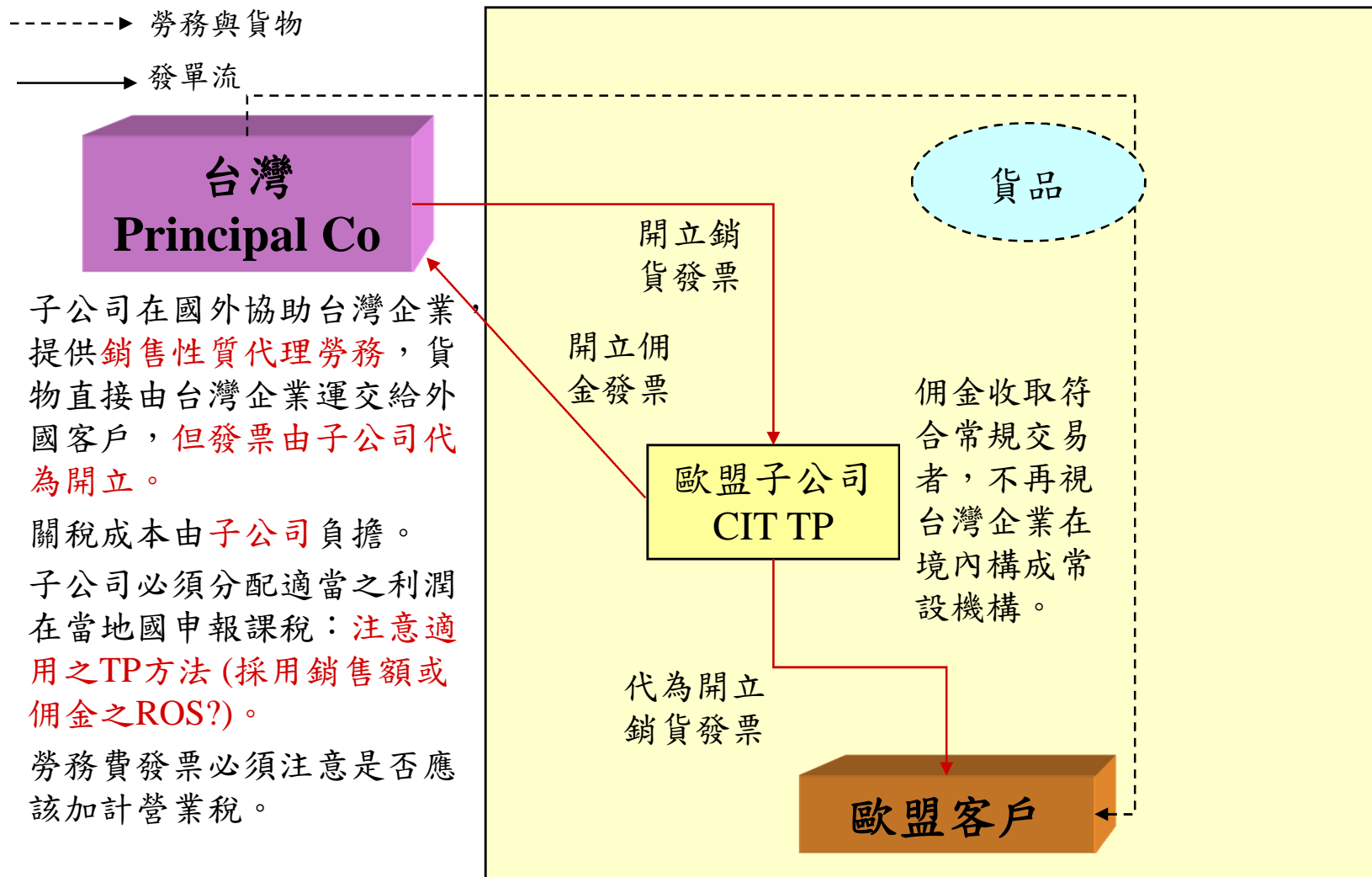


# 子公司行銷支援服務模式－歐盟



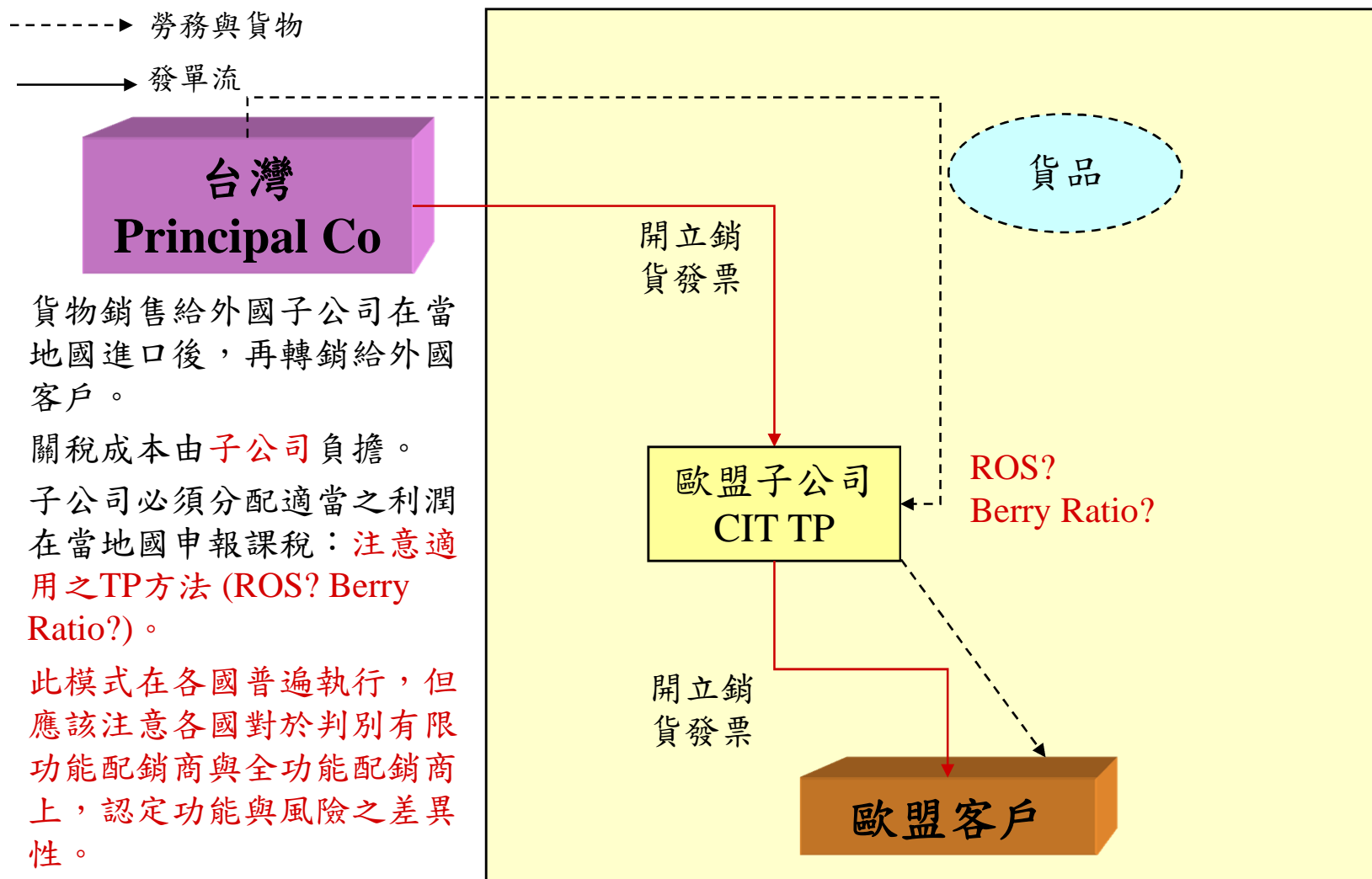
- 子公司在國外協助台灣企業，提供**非銷售性質勞務**給外國客戶，貨物直接由台灣企業銷售給外國客戶。
- 關稅成本由**外國客戶**負擔。
- 子公司必須分配適當之利潤在當地國申報課稅：**注意適用之TP方法 (Cost Plus)**。
- 勞務費發票必須注意是否應該加計營業稅。
- 台灣若針對該勞務費支出扣繳，該扣繳稅款無法在子公司作為國外可抵減稅額。

# 子公司經銷代理模式－歐盟

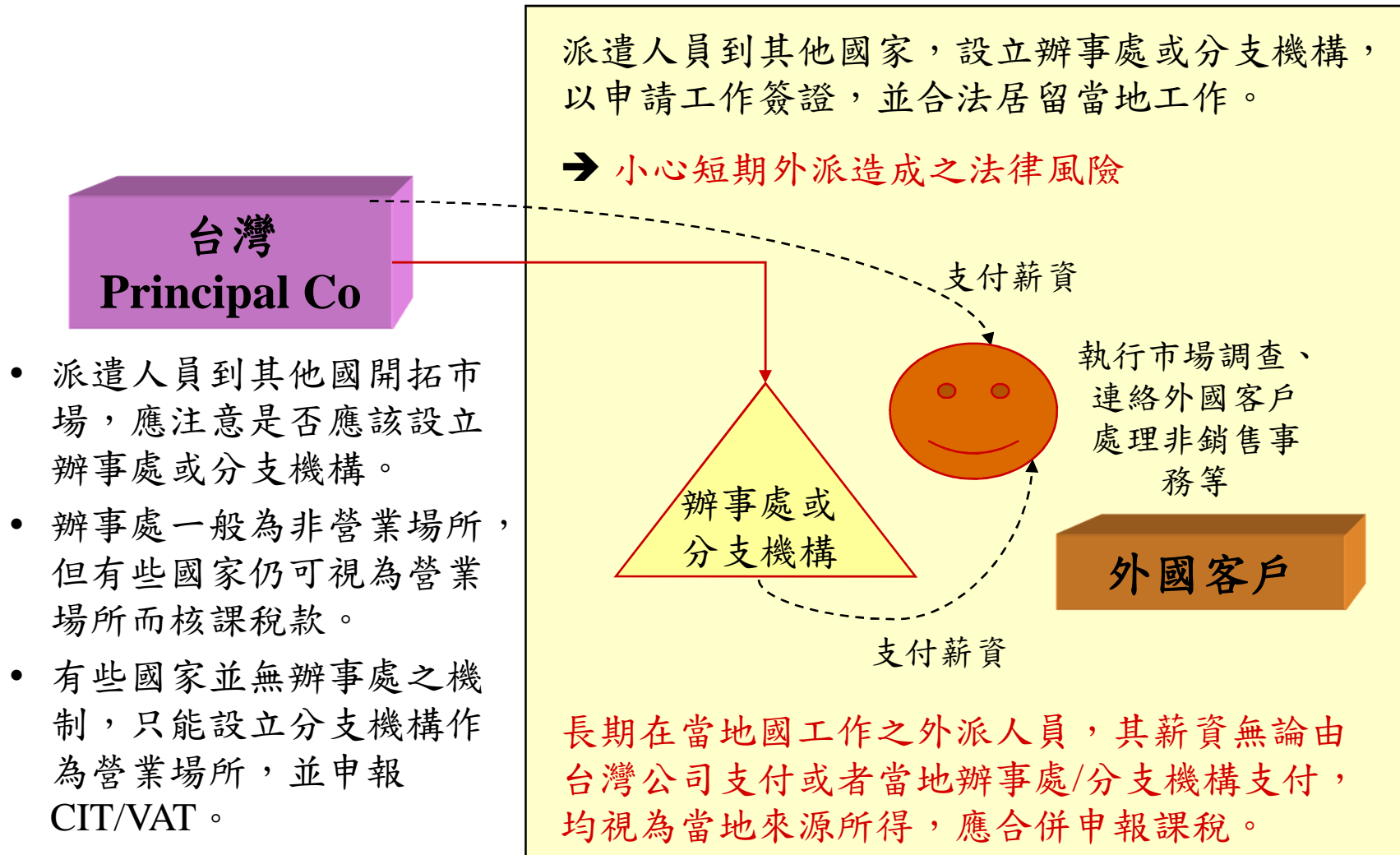


- 子公司在國外協助台灣企業提供銷售性質代理勞務，貨物直接由台灣企業運交給外國客戶，但發票由子公司代為開立。
- 關稅成本由子公司負擔。
- 子公司必須分配適當之利潤在當地國申報課稅：注意適用之TP方法(採用銷售額或佣金之ROS?)。
- 勞務費發票必須注意是否應該加計營業稅。

# 子公司有限功能經銷模式－美國、歐盟



# 人員派遣模式



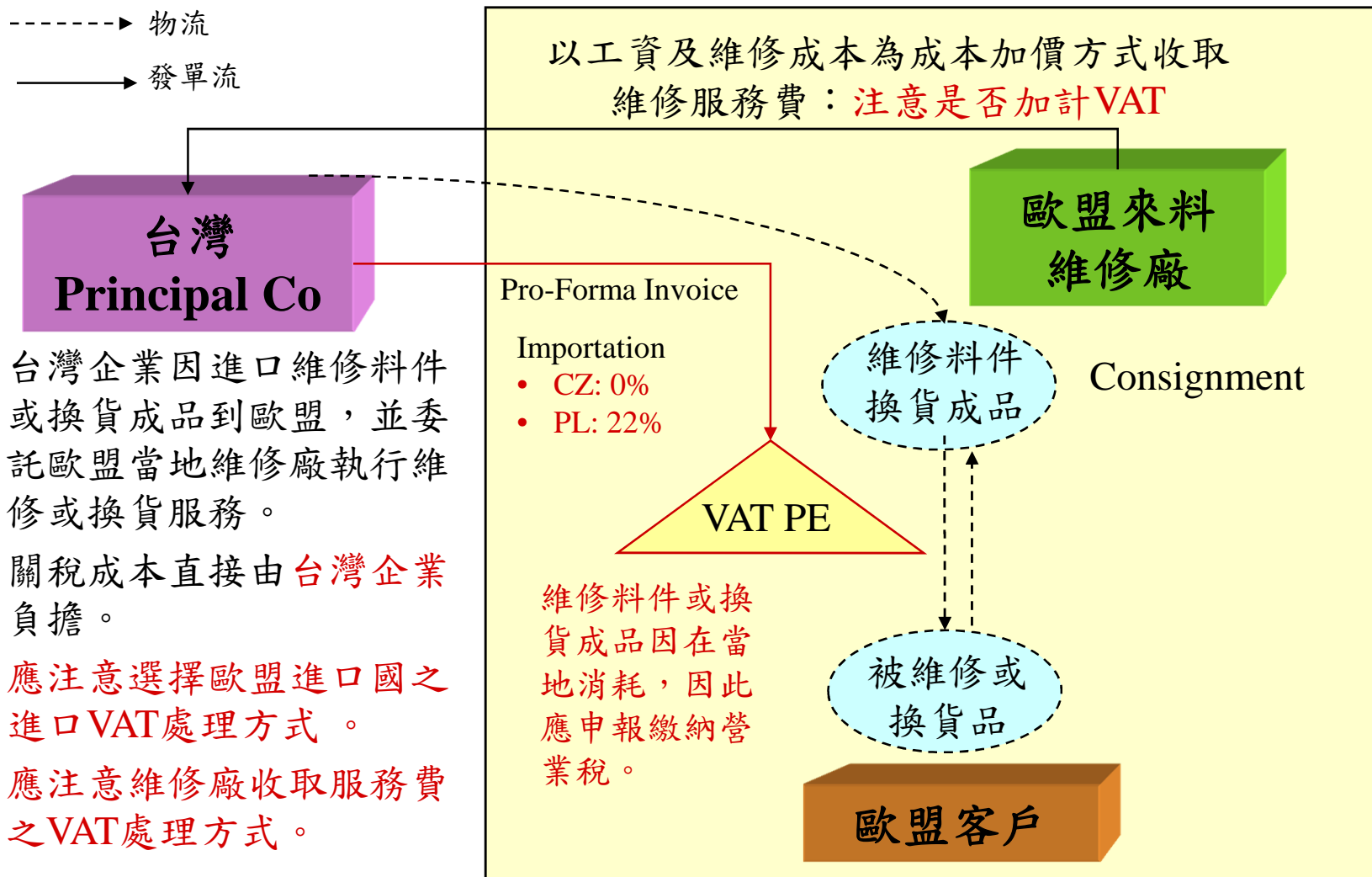
---

# 售後服務模式之應用與分析

---

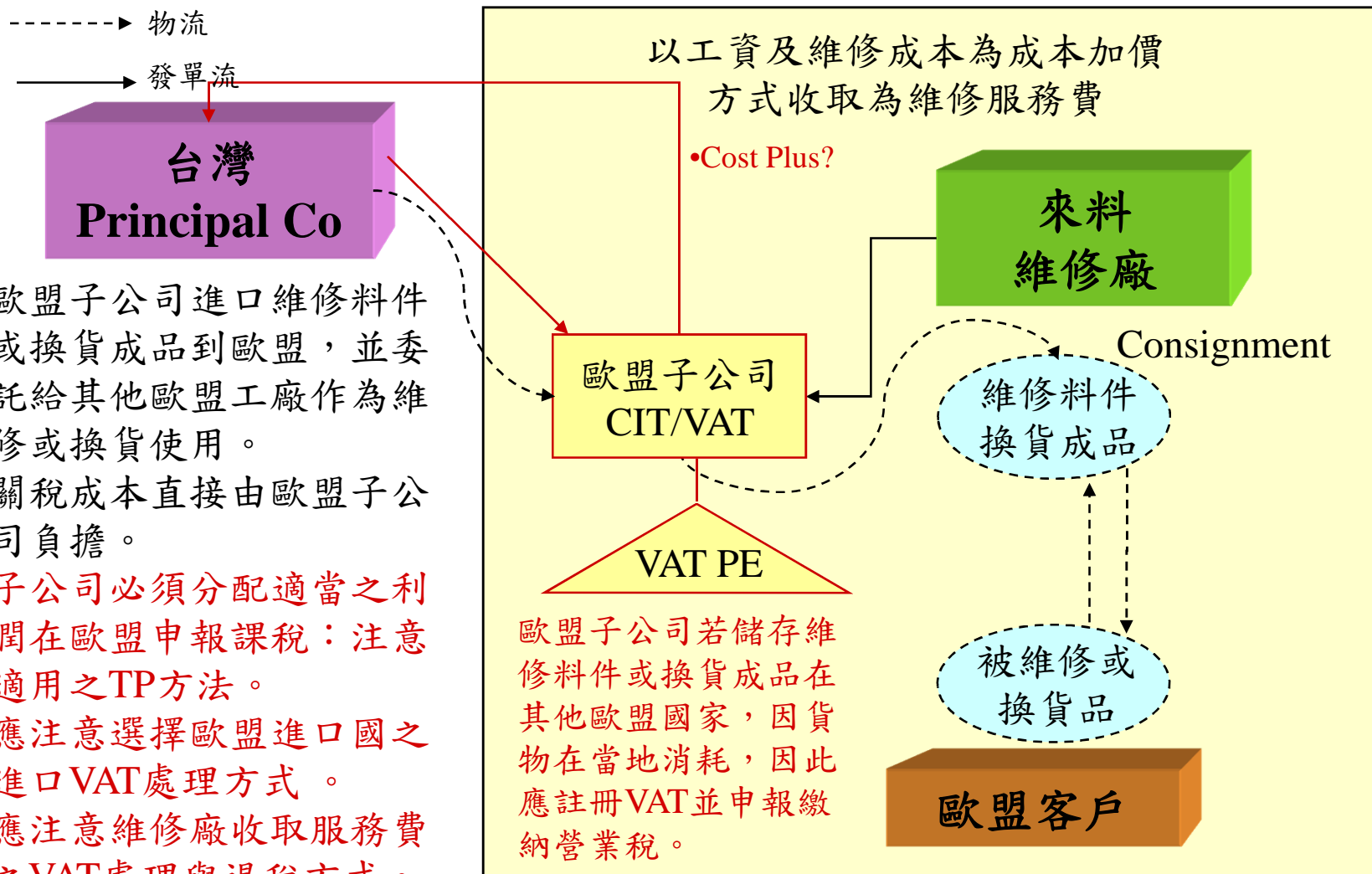
來料維修模式  
進料維修模式  
退貨與換貨模式

# 直接委外來料維修/換貨模式－歐盟





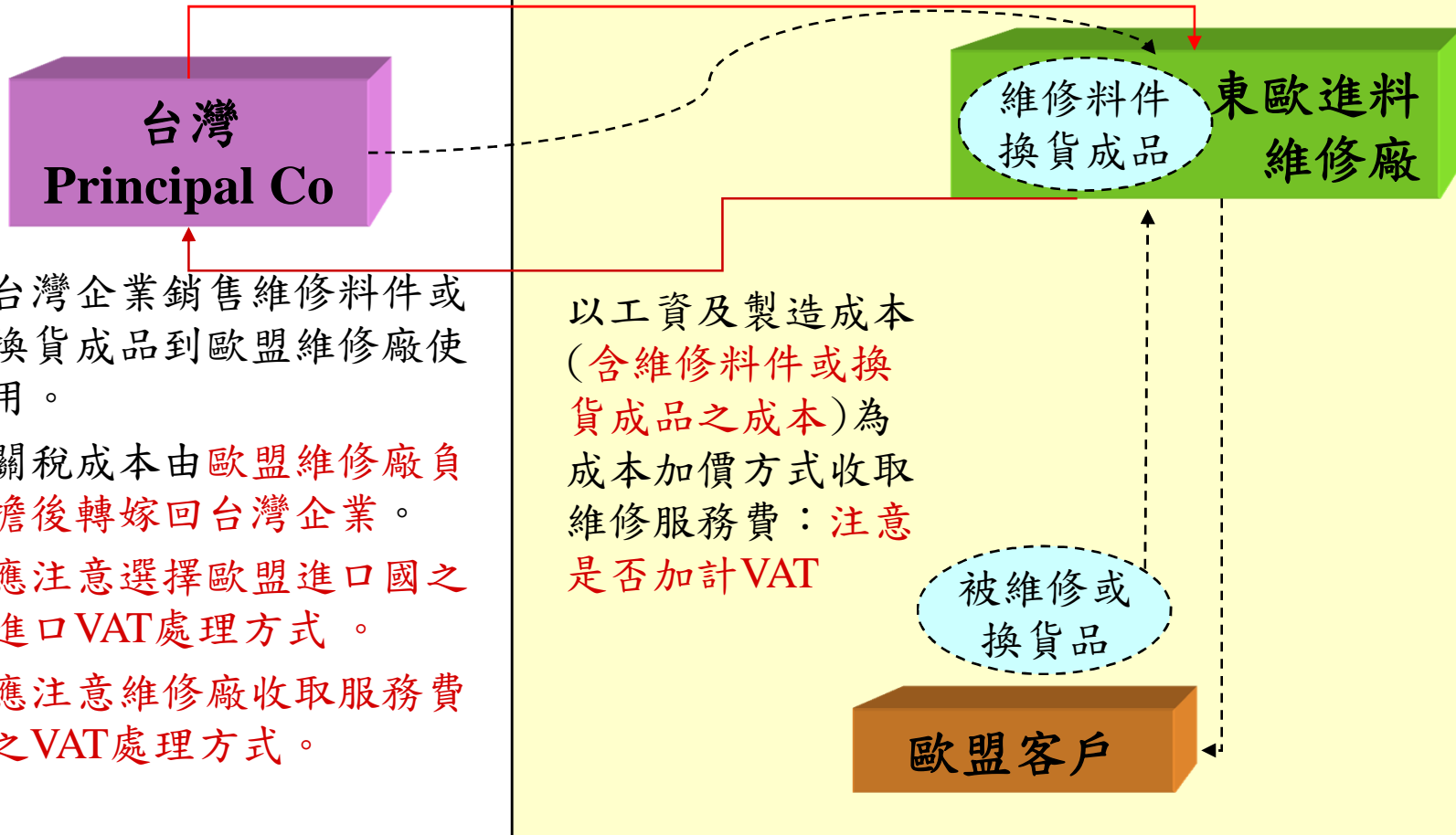
# 子公司委外來料維修/換貨模式－歐盟



- 歐盟子公司進口維修料件或換貨成品到歐盟，並委託給其他歐盟工廠作為維修或換貨使用。
- 關稅成本直接由歐盟子公司負擔。
- 子公司必須分配適當之利潤在歐盟申報課稅：注意適用之TP方法。
- 應注意選擇歐盟進口國之進口VAT處理方式。
- 應注意維修廠收取服務費之VAT處理與退稅方式。

# 委外進料維修/換貨模式－歐盟

-----> 物流  
 ——> 發單流



- 台灣企業銷售維修料件或換貨成品到歐盟維修廠使用。
- 關稅成本由歐盟維修廠負擔後轉嫁回台灣企業。
- 應注意選擇歐盟進口國之進口VAT處理方式。
- 應注意維修廠收取服務費之VAT處理方式。

# *EU VAT*系統介紹

# 2

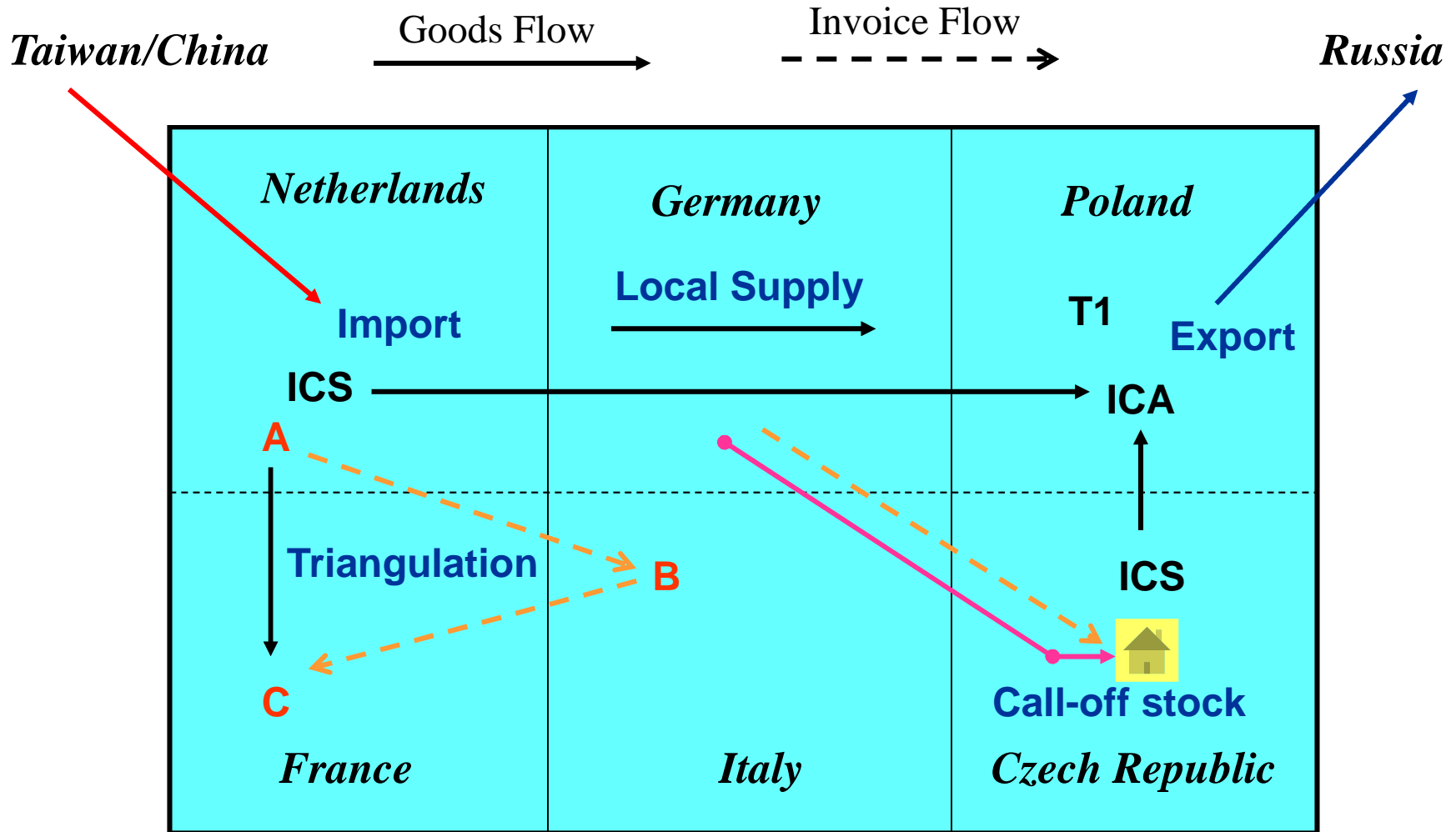
# 營利事業註冊登記歐盟之增值稅VAT

歐盟與非歐盟營利事業若符合相關規定，得以在歐盟會員國被允許作增值稅註冊登記以及定期申報增值稅，與該國一般營利事業一樣，在該國境內從事以下課稅交易行為：

- 進口 Importation (部份國家尚需關稅稅籍登記，應考慮遞延系統)
- 出口 Exportation
- 當地銷售 Local supply
- 歐盟區間銷售 Intra-Community Supply (ICS): CMR document
- 歐盟區間採購 Intra-Community Acquisition (ICA)
- 發貨倉之建立 Consignment/call-off stock (set up Hubs)
- 三角貿易 Triangulation Transaction (A-B-C Contract)

基於某些歐盟國之規定，非歐盟營利事業作增值稅註冊登記需要指定稅務代理人(fiscal representative: FR) 或者提出銀行保證信函 (bank guarantee letter)

# 歐盟 加值稅指令 Directive 2006/112

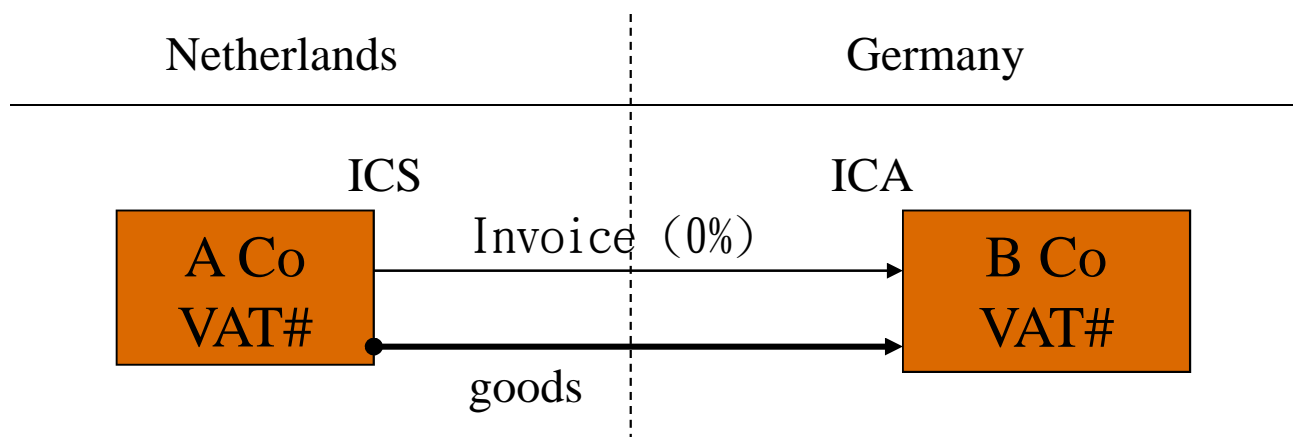


# 模式一：當地銷售貨物與服務 (以荷蘭為例)



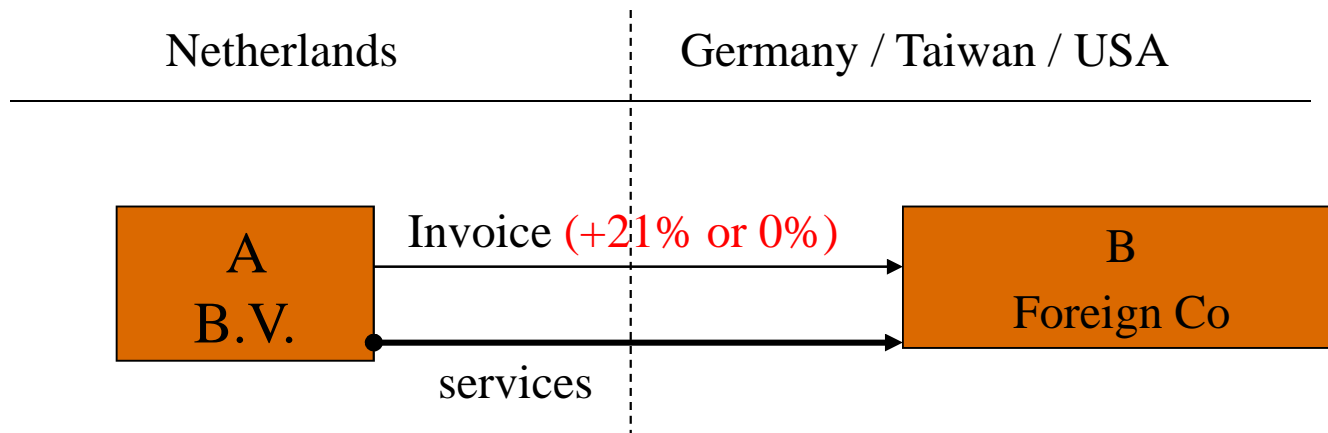
- 荷蘭 A 公司(或者台灣 A 公司之荷蘭營業稅)在荷蘭境內銷售貨物或服務，貨物之起運點與終點均在荷蘭境內；或者服務的提供地以及使用者(即荷蘭 B 客戶)在荷蘭境內。
- A 公司所開立之發票必須加註 A 公司與 B 公司之 VAT 號碼 (類似台灣加註賣方與買方之統一編號)，以及加計 19% VAT，若發票係以美金計價，其 VAT 金額尚需轉換為當地貨幣 (例如歐元)，而美金與歐元之匯率基本上必須以發票日當天匯率為準。

## 模式二：歐盟區間銷售與採購貨物 (ICS & ICA)



- 荷蘭A公司(或台灣A公司之荷蘭VAT#)將貨物自荷蘭銷售運至德國B客戶(或台灣B公司之德國VAT#)，A公司造成所謂歐盟區間銷售貨物 (Intra-Community Supply: ICS)，A所發出之發票適用零稅率(0%)之規定。
- A公司開立之發票必須加註A公司與B公司之VAT號碼。
- B公司構成歐盟區間採購貨物 (Intra-Community Acquisition: ICA)。B公司所採購之貨物係作營業用途，其應付VAT得以在同期申報書中抵銷。
- A公司必須提出貨物運輸到德國之證明文件 shipping document (CMR)。否則將被荷蘭國稅局視為當地銷售課徵19%之稅額！

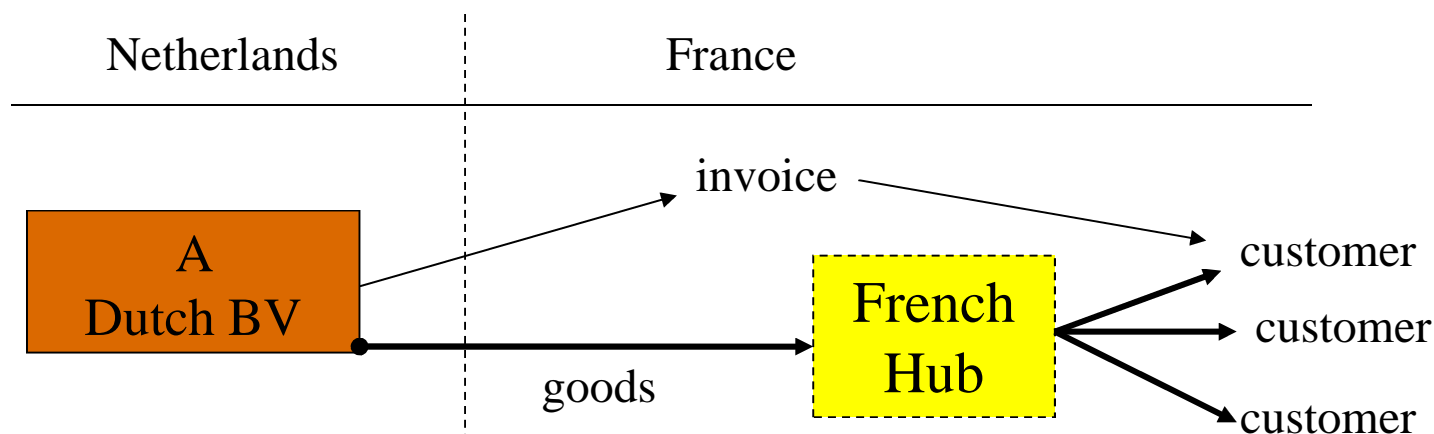
## 模式三：提供服務給外國企業（其他歐盟或非歐盟）



- 荷蘭A公司在荷蘭境內提供服務給其他歐盟國或非歐盟國客戶。
- 在歐盟區內銷售服務之VAT課稅方式分為服務提供者所在地、服務使用者所在地、服務執行所在地等原則，因服務提供方式之不同，其課稅方式亦不同。
- 大部分服務適用服務使用者所在地原則，因此荷蘭A公司提供這種服務給台灣廠商，無須加計21% VAT。
- 某些性質服務適用服務提供者所在地原則，因此荷蘭A公司提供該些服務給台灣廠商，應加計21% VAT。

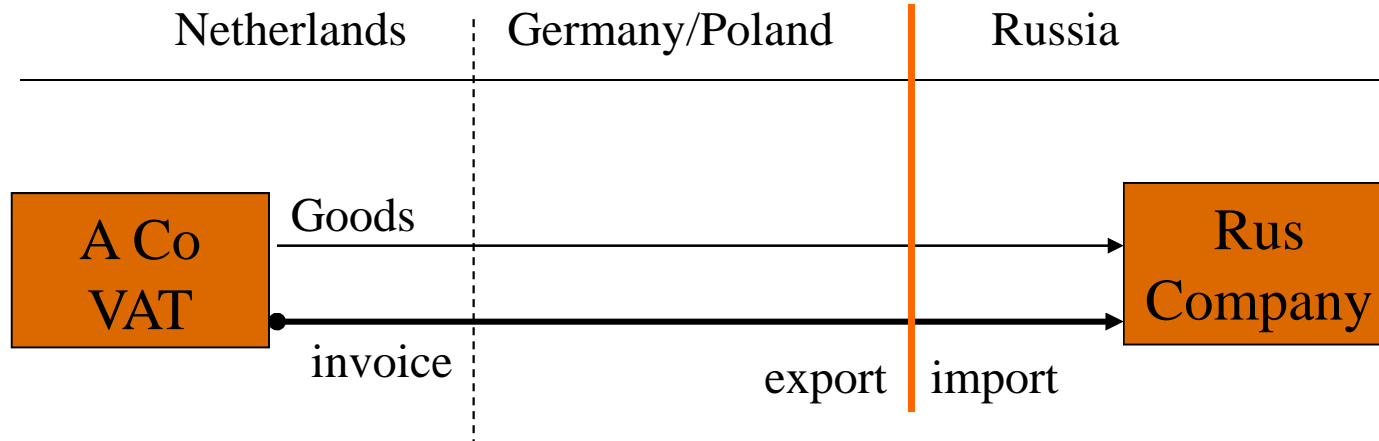


## 模式四：Consignment Stock (多數客戶)



- 荷蘭A公司將貨物先行運送至法國儲存，再將貨物銷售給當地客戶或者運銷給其他歐盟客戶(例如西班牙)，A公司必須在法國註冊VAT：貨物從荷蘭運到法國時視為虛擬供貨 fiction supply，A視為執行0% ICS 從荷蘭之VAT#給自己在法國之VAT#，並在法國構成ICA。
- 荷蘭A公司應開立pro forma invoices視同將貨物售給自己法國之VAT。
- 貨物銷售給法國當地客戶時應加計當地稅率19.6% VAT。
- 貨物銷售給其他歐盟國家時適用ICS，VAT為0%。
- A公司必須同時依據荷蘭與法國稅法規定，定期申報繳納VAT。

## 模式五：以非保稅貨物出口至非歐盟客戶



- 荷蘭A公司將貨物委託運輸公司以T1文件將貨物送至波蘭邊境辦理出口，並由蘇俄客戶辦理進口，取得出口報單者適用 VAT exempted, *i.e.* 0%。
- A公司所開立之發票並不一定要註記歐盟之 VAT #。
- A公司若無法舉證出口報單，將被荷蘭國稅局視為當地銷售，而加徵19%之VAT。此種狀況經常發生在蘇俄客戶派貨車來取貨，事後無法向客戶追取出口報單。為防止此項風險，可先向蘇聯客戶加收19%之現金，若提供出口報單後，再退回此部分現金。

# 歐洲近來查核趨勢

# 3

## *Tax audit trend in Europe*

Tax reassessments are significant in terms of amount.

Penalties for bad faith more frequently applied

Additional information requests:

- Some countries, like France and Germany, issue detailed written questionnaires
- Extra-territorial information (e.g.: margins, tax regime of foreign companies) may be requested
- Possible requests for administrative assistance from foreign tax authorities

---

## *Hot topics for European tax audits*

(1) Transfer pricing

(2) Transfer of functions

(3) Intangibles

(4) VAT

(5) Permanent establishment

## ***(1) More and More TP documentation regulations***

### ***Dutch Ministry of Finance issues new Decree on the arm's length principle***

*November 26, 2013*

#### ***In brief***

On November 26, 2013 a new Decree of the Dutch Ministry of Finance was published in order to provide further guidance on the application of the arm's length principle. The official implementation date of the Decree is November 14, 2013.

Since 1 January 2002, specific transfer pricing provisions have been included in Article 8b of the Dutch Corporate Income Tax Act. The Dutch transfer pricing legislation is largely based on the OECD Guidelines, with some modifications to reflect Dutch business practices.

### ***Czech Republic: Mandatory reporting of related-party transactions***

*August 11, 2014*

#### ***In brief***

The Czech Tax Administration recently announced a new reporting requirement for companies with corporate income tax in the Czech Republic who have transactions with related parties. These companies will be obliged to file a separate disclosure form "Overview of Transactions with Related Parties" when filing their corporate income tax return (CITR). This disclosure form is required for reporting periods starting on or after 1 January 2014.

### ***French Tax Authorities released final version of the "light" transfer pricing documentation form***

elines and  
s of 30

*September 25, 2014*

#### ***In brief***

The Law against tax fraud and economic financial crime dated 6 December 2013 introduced new transfer pricing documentation filing obligations.

French entities subject to the contemporaneous transfer pricing documentation requirements are required to file with the French Tax Authorities (FTA) a document providing specific information on their transfer pricing policy.

## *European distribution activities*

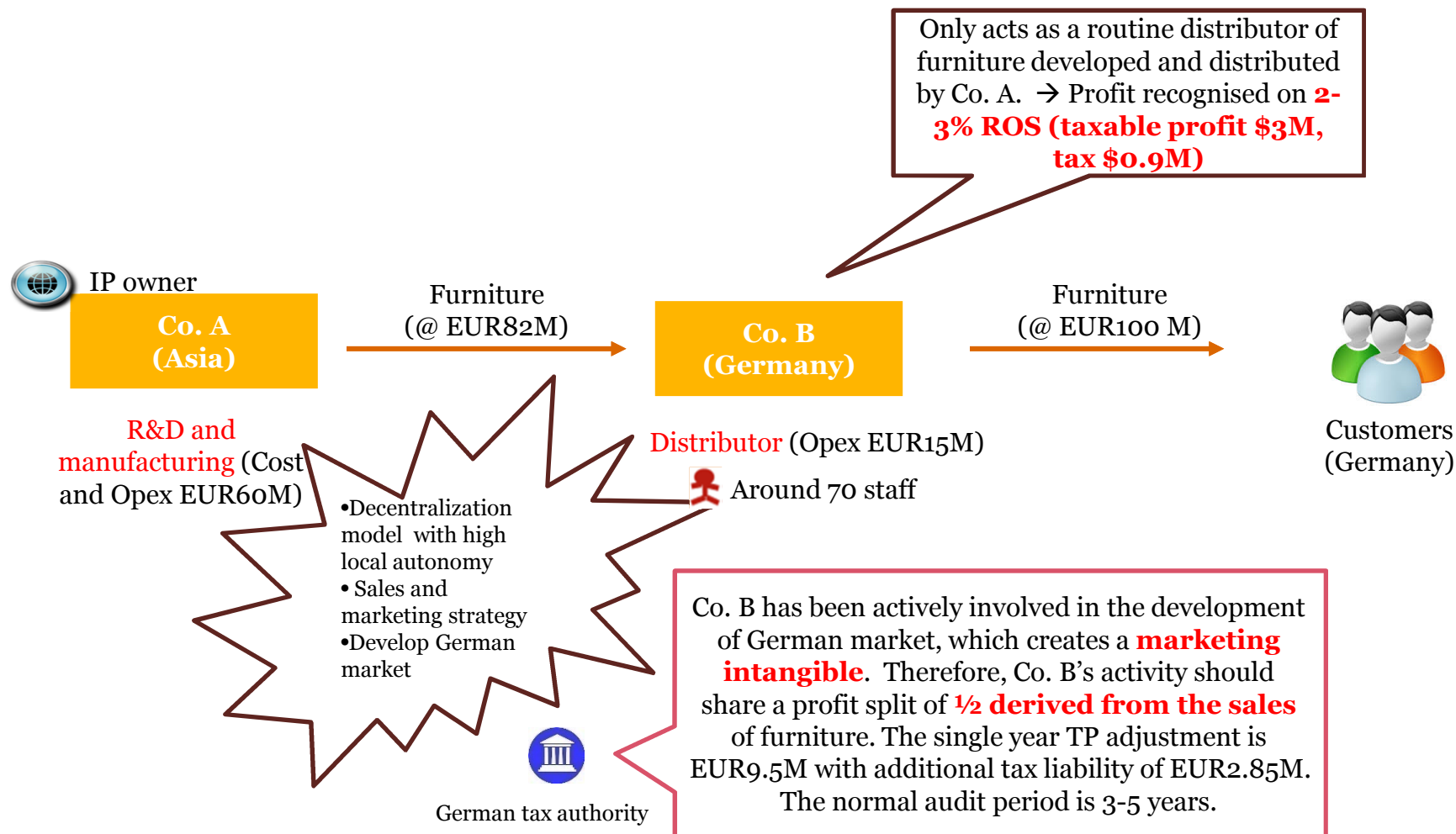
### *Intercompany transaction*



### *Main topics addressed by European tax authorities*

- Justification of the TP policy
- Recurrent losses (if any)
- Operating result
- Debate on benchmark comparables
- Positioning of operating margin within the range of comparables
- Audit of implementation of TP policy and year-end adjustments
- Existence of non-operating expenses

# Profit allocation to marketing intangible





---

## *Intercompany services*

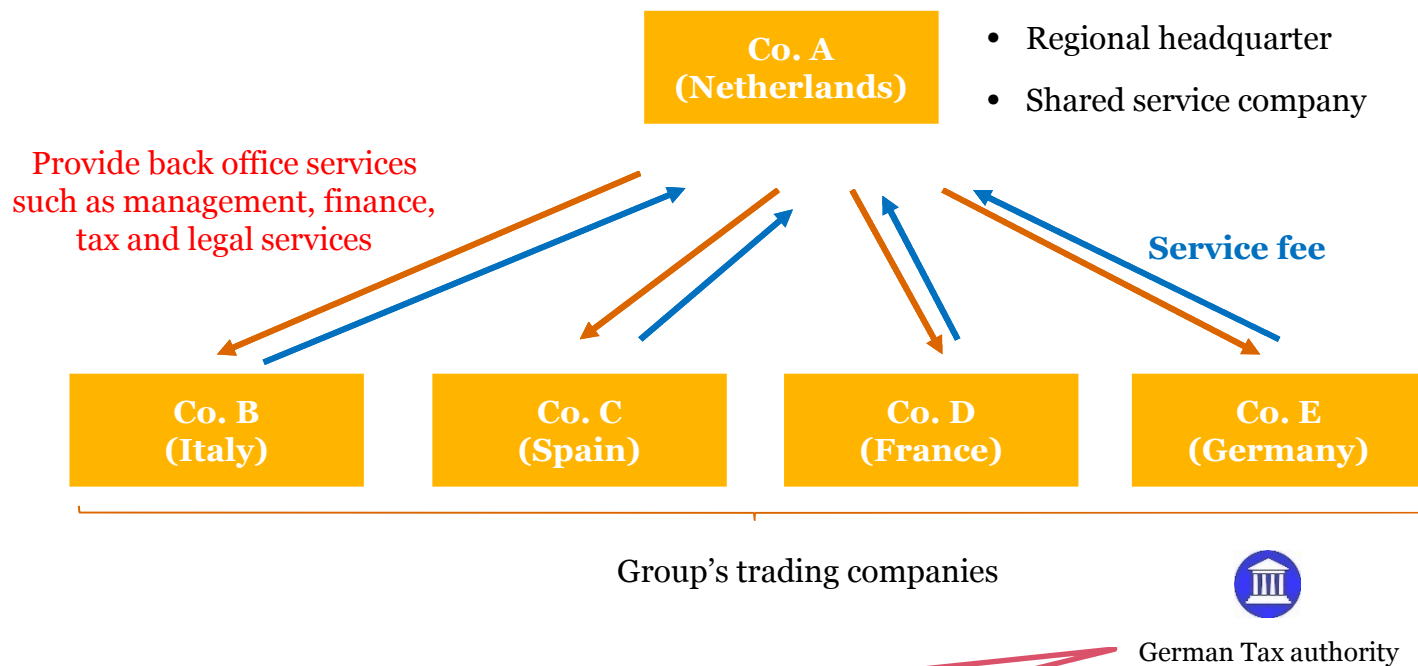
### *Intercompany transaction*



### *Main topics addressed by European tax authorities*

- Would a third-party have paid for such services?
  - Benefit test
  - Duplication test
  - Documentation
- Cost base charged: Exclusion of shareholder costs
- Method for allocation of costs
- Arm's length nature of mark-up applied

# Shared services



Questioned about:-

- (1) Breakdown of the service fee details and nature of the services;
- (2) Whether the service fee includes shareholder costs;
- (3) Does Co.E has internal resource which can perform the same functions;
- (4) Whether Co. E receives any benefits from the services.

---

## *Hot topics for European tax audits*

(1) Transfer pricing

(2) Transfer of functions

(3) Intangibles

(4) VAT

(5) Permanent establishment

---

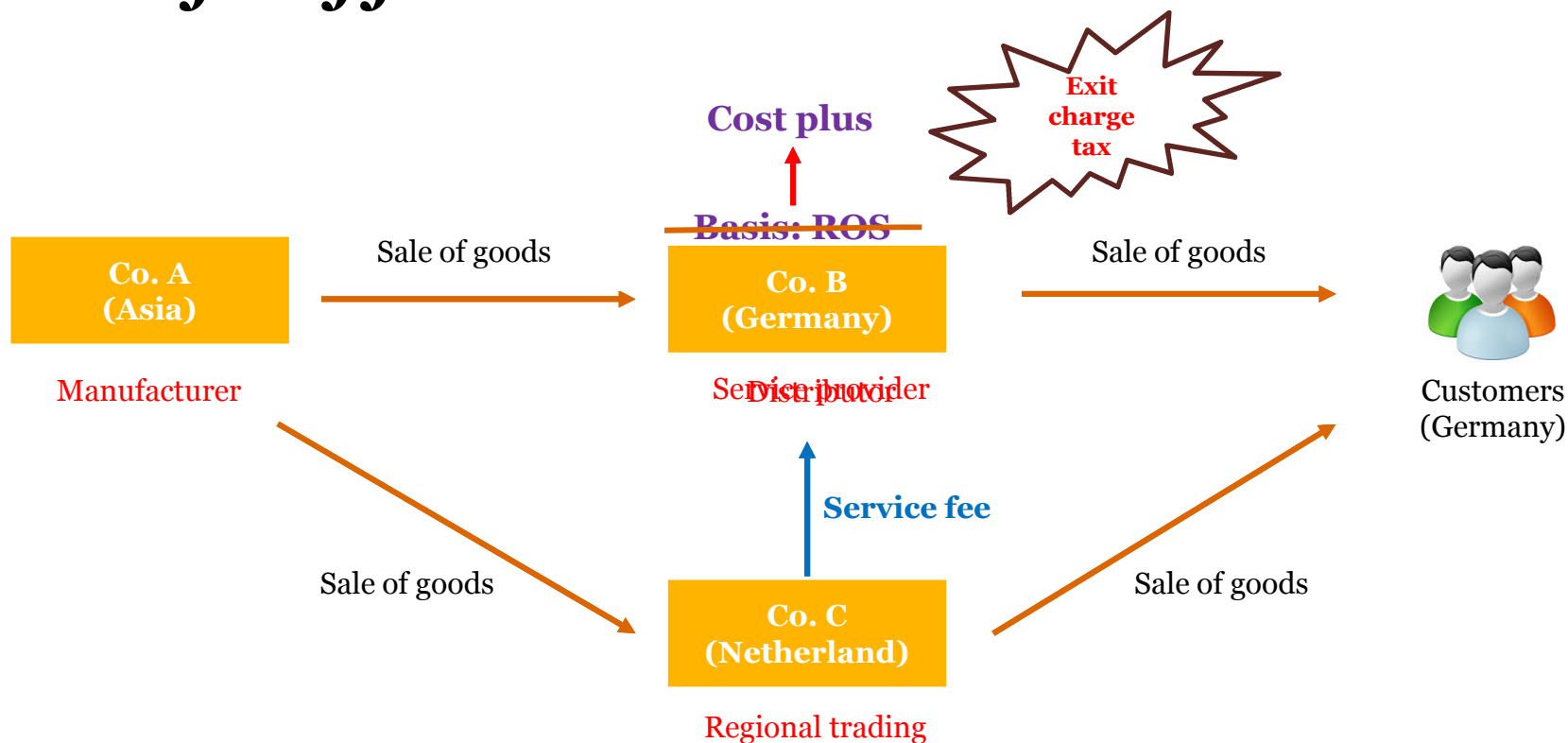
## ***(2) Restructuring costs***

- ❑ Restructuring costs incurred locally by European entity

### *Main topics addressed by European tax authorities*

- Which entity has decided the restructuring?
- What is the business rationale of the restructuring?
- What is the own interest of the European company to undergo the restructuring?
- Analysis of the possible conversion issues (e.g., exit charge)
- Documentation?

# Transfer of function



In a third party condition, Co. B may not want to transfer the customer list and sales function to Co. C without remuneration. The restructuring decision is made by Co. A. Co. B should be remunerated accordingly for the transfer of function and therefore, exit charge tax should be imposed



German Tax authority

---

## *Hot topics for European tax audits*

(1) Transfer pricing

(2) Transfer of functions

(3) Intangibles

(4) VAT

(5) Permanent establishment

---

## ***(3) Intangibles***

### ***Main topics addressed by European tax authorities***

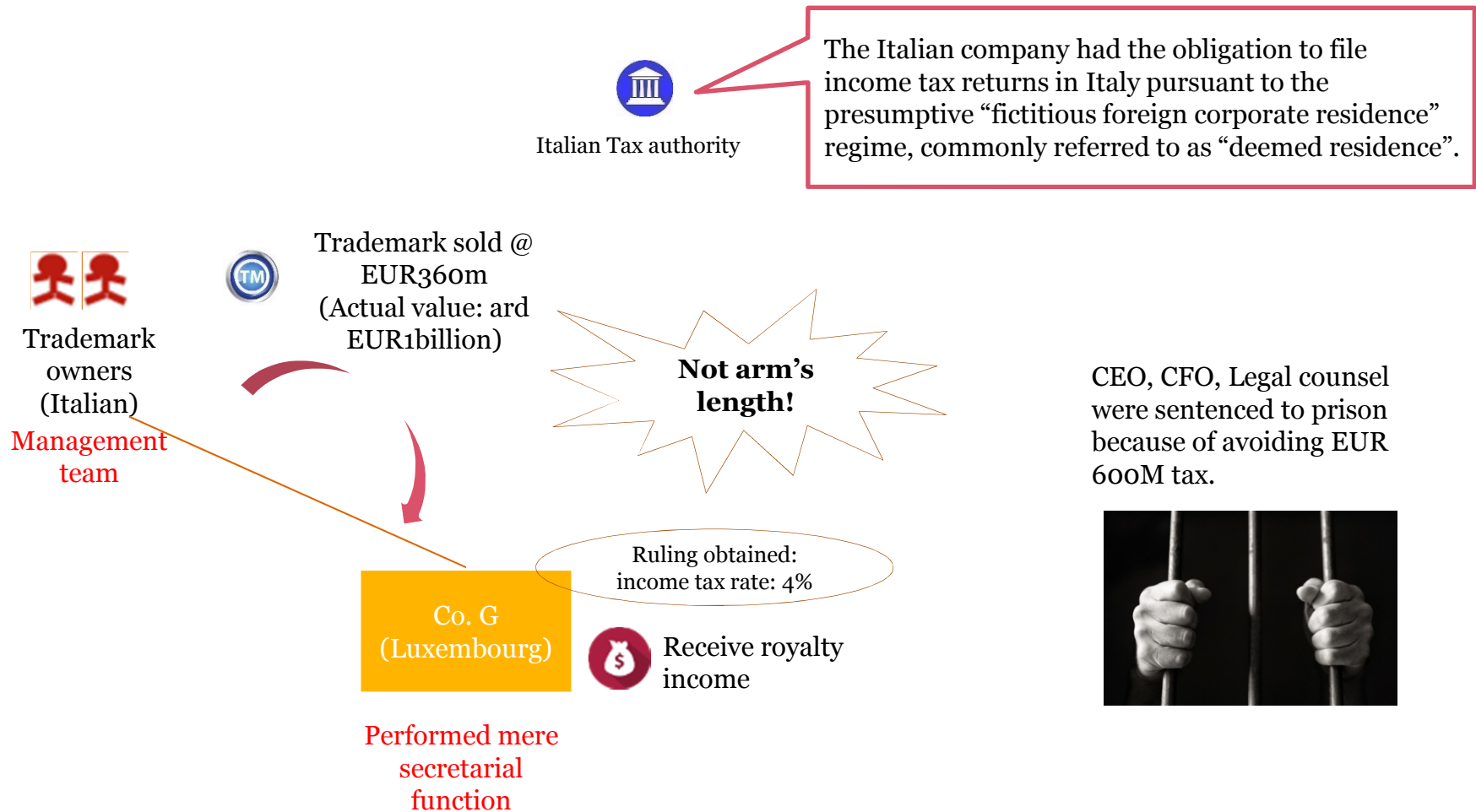
#### ***Transfer of IP***

- Is this the real transfer?
- What should be the remuneration?
- Legal ownership is guiding but economic ownership is key (development, enhancement, maintenance, protection and exploitation)

#### ***Use of IP (Licensing)***

- What are the actual benefits received by licensee in respect of the intangible assets licensed?
- Is it possible for the licensee to claim for any rights under “economic ownership” (e.g. marketing costs for a trademark)?
- Reasonableness of the royalty calculations

# Transfer of IP





## ***Use of IP – Commonly seen challenges on royalty charge***

### **Example arguments that tax authorities may raise:**

- |   |   |
|---|---|
| •No royalty in the past, so royalty must have been included in the transfer price.  | •Value of the IP (e.g., Group name) is too low to warrant a royalty.    |
| •Some affiliates already pay a royalty instead of participation in the R&D cost sharing and the HQ cost sharing, i.e. duplication of royalty charges. | •Affiliate is called [Group] and cannot pay a royalty for its own name. |
| •Royalty may have to be included in customs value.  | •Value of the Group name has been developed by local affiliate.         |

---

## *Hot topics for European tax audits*

(1) Transfer pricing

(2) Transfer of functions

(3) Intangibles

(4) VAT

(5) Permanent establishment

---

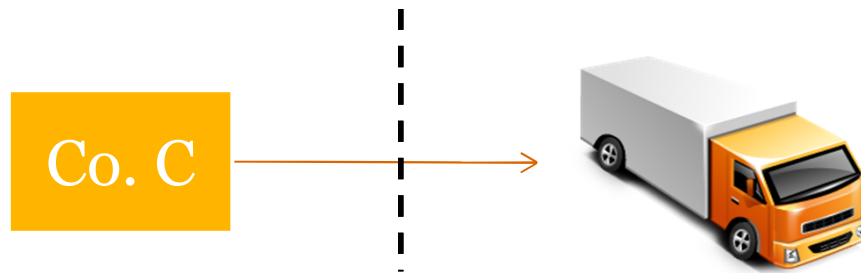
## ***(4) VAT***

### *Main topics addressed by European tax authorities*

- Transactions not subject to VAT (e.g., service, export, intra-community supply, etc.)
- Matching with records (e.g., VAT filing and import data)
- Triangulation transaction
- Documentation compliance (e.g., invoice)

# Non-compliance cases in EU VAT

## Case sharing – Inconsistency of the consignee's name on the import declaration form



Forwarder clears customs on behalf of Co. C

Since Co. C did not have any physical presence in the Netherlands, it had to engage a forwarder for customs clearance. However, the forwarder used the wrong consignee's name on the import declaration form and attracted local tax authority's attention for further audits.

- Correction of the information on the importation declaration form and explanation letters will be required by the local tax authority.
- Violation may attract local tax authority's attention and give rise to further audits.



---

## *Hot topics for European tax audits*

(1) Transfer pricing

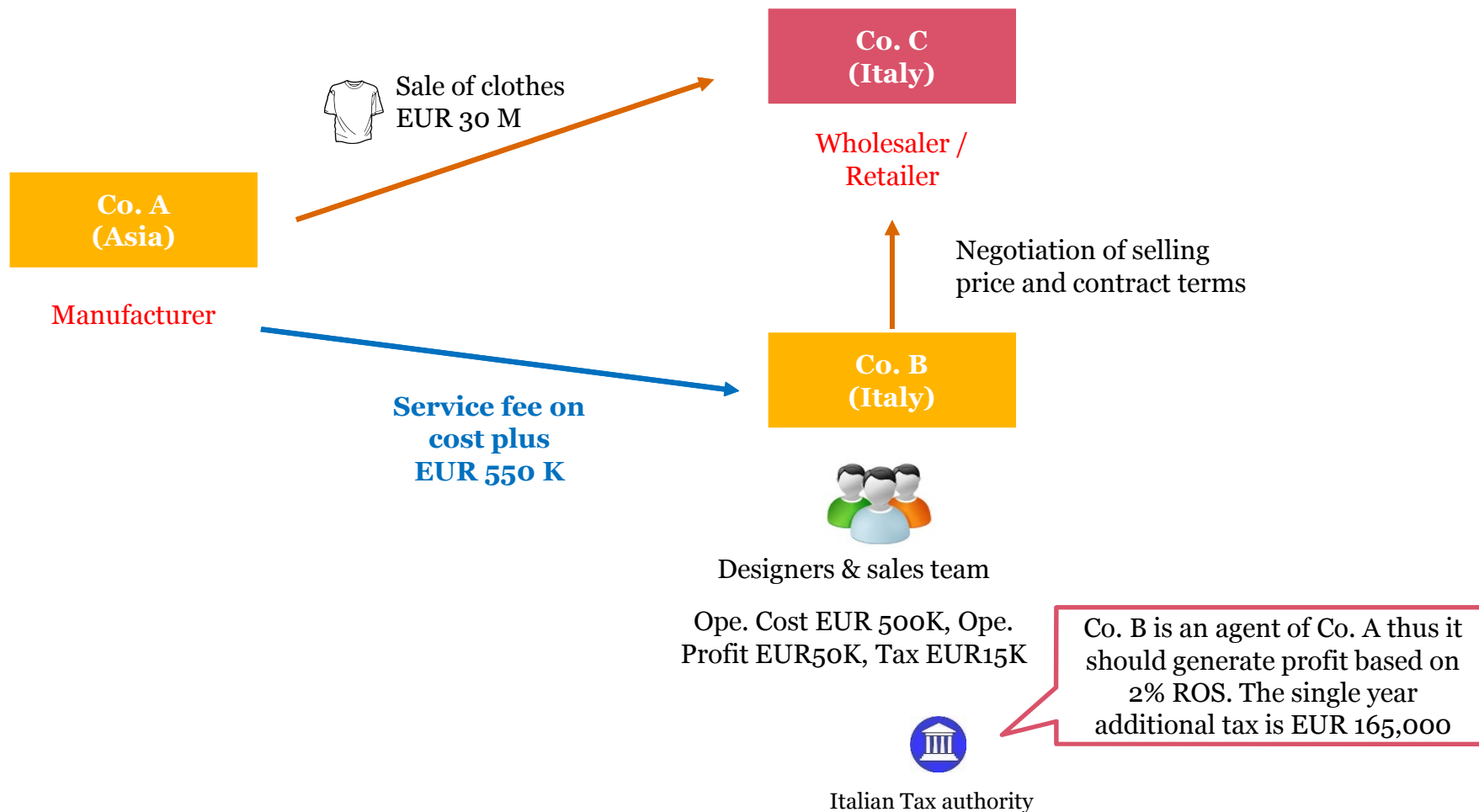
(2) Transfer of functions

(3) Intangibles

(4) VAT

(5) Permanent establishment

## (5) Permanent establishment





## 曾博昇 副總經理

資誠聯合會計師事務所  
國際租稅及價值鏈轉型服務

☎ +886 2 2729-6666# 23672

✉ paulson.tseng@tw.pwc.com

# PwC Taiwan

## | 學歷 |

- 政治大學會計學系碩士
- 美國密蘇里大學商學院交換學生計畫
- 東吳大學會計學系學士

## | 經歷 |

- 中華民國會計師考試及格
- 中華民國內部稽核師考試及格
- 曾外派PwC荷蘭阿姆斯特丹辦公室三年半，擔任移轉訂價經理，外派期間協助多家亞洲跨國企業進行價值鏈轉型、設計移轉訂價政策、準備全球核心文件、申請預約訂價協議 (APA)、進行組織重組、處理稅務查核及一般國際稅務諮詢
- 於2012年7月轉調回台灣資誠聯合會計師事務所，目前在資誠稅務部門任職副總經理，主要負責國際租稅與集團價值鏈轉型及移轉訂價政策規劃工作

## | 專長 |

- 協助跨國企業進行價值鏈轉型、組織重組及交易規劃
- 協助跨國企業設計集團移轉訂價政策及準備全球移轉訂價文檔
- 協助跨國企業處理國際移轉訂價查核攻防
- 提供泛歐洲區所得稅及增值稅 (VAT) 諮詢服務
- 提供國際稅務諮詢服務