

特许权使用费 海关估价与稽查 案例研究

■ 谷儒堂 许圣兵 / 著



燕山大学出版社
YANSHAN UNIVERSITY PRESS

■ 中国海关管理干部学院资助出版项目

特许权使用费海关估价与稽查 案例研究

谷儒堂 许圣兵 著

 燕山大学出版社

2018·秦皇岛

图书在版编目 (CIP) 数据

特许权使用费海关估价与稽查案例研究 / 谷儒堂, 许圣兵著. —秦皇岛: 燕山大学出版社, 2018.7

ISBN 978-7-81142-725-7

I. ①特… II. ①谷… ②许… III. ①特许经营—费用—海关估值—案例②特许经营—费用—税务稽查—案例 IV. ①F713.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 155508 号

特许权使用费海关估价与稽查案例研究

谷儒堂 许圣兵 著

出版人: 陈 玉

责任编辑: 孙志强

封面设计: 朱玉慧

出版发行:  燕山大学出版社
YANSHAN UNIVERSITY PRESS

地 址: 河北省秦皇岛市河北大街西段 438 号

邮政编码: 066004

电 话: 0335-8387555

印 刷: 秦皇岛墨缘彩印有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 700mm×1000mm 1/16 印 张: 14.75 字 数: 220 千字

版 次: 2018 年 7 月第 1 版 印 次: 2018 年 7 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-81142-725-7

定 价: 45.00 元

版权所有 侵权必究

如发生印刷、装订质量问题, 读者可与出版社联系调换

联系电话: 0335-8387718

序 一

粗读《特许权使用费海关估价与稽查案例研究》，备感欣慰，在学术界终于有一本这方面的专著，它对于指导海关估价和稽查工作有重要参考价值，对企业也有重要参考价值。

全国通关一体化改革对传统海关作业带来根本性的变化，同时也对海关税收征管工作和稽查工作带来了新的挑战。在新时代、新海关的大背景下，海关税收征管和稽查的任务越来越重，其中特许权使用费海关估价和稽查工作是重中之重。

特许权使用费海关估价和稽查是一项技术性很强的工作，需要加强研究，为海关工作提供动力，希望该专著尽快出版发行。

海关稽查一级专家
南京海关副关长



2018年4月22日

序 二

欣闻《特许权使用费海关估价与稽查案例研究》即将付梓，既感动又欣慰。感动的是在谷儒堂老师的带领下，在收集大量实操材料的基础上，经过辛勤耕耘，终有所突破和创新；欣慰的是，海关学人在学术界终于有一本这方面的专著。通过以案说法，不仅能对指导海关估价和稽查工作发挥重要的启示作用，对广大企业实施合规管理，同样也具有重要的参考价值。

众所周知，海关估价有两个难啃的硬骨头：一是特许权使用费；二是关联企业之间交易。是否成为海关完税价格的组成部分，并非仅观察费用本身，还需要海关甄别围绕交易的各项因素和条件。这也是海关和纳税人最具争议的焦点。海关通过引入后续管理和风险稽查，大大拓展了海关征管的时空，其中，对于特许权使用费海关估价拓展了更为广阔的舞台。

由于海关估价本身就是一项集专业性、技术性和法律政策性于一体的工作，不仅需要基本的相关法律知识，而且还需要具体的实操经验为支撑。本书以案例为线索，以法律政策知识为铺垫，对征纳双方而言，对化解海关估价难题大有好处。期盼该专著能够早日出版发行。

海关一级专家（关税）

海关总署研究中心副主任

苏铁

2018年4月24日

前 言

近年来，随着我国进口结构的变化，伴随货物进口的知识产权引进日益增多，特许权使用费在对外贸易中出现的频率越来越高，海关税收征管和稽查工作面临新的机遇与挑战，从而这一领域的研究也进入了一个新阶段。

在我国，特许权使用费的研究主要是应用研究，理论研究还有待深入。但海关和企业相关践行者对特许权使用费问题进行了理性思考，如王栋结合《专利法》《著作权法》《商标法》对成套设备引进涉及的特许权使用费与海关估价进行了研究，对部分费用性质认定提出了相关观点（2012），林弘、严晓莉对完善特许权使用费估价问题的路径进行了探讨（2014），李骏对专利和专有技术使用费的应税标准进行了深入探讨，并对机械、化工和药品行业中间体所涉及的专利或专有技术使用费问题进行了分析（2017），刘天水从典型案例入手，就企业如何应对海关对进口货物特许权使用费的专项稽查进行了研究（2017）。

在国际上，对特许权使用费研究比较深入的是世界海关组织估价技术委员会有关的估价案例研究，为世界各国海关估价提供指引；在立法上，比较健全的是欧盟、美国和日本，特别是美国诸多涉及特许权使用费海关估价的判例，在构成本国重要法律渊源的同时，也为各国立法提供参考。

近年来，我国学者开始重视特许权使用费案例研究，如张雪梅对进口货物特许权使用费海关估价案例进行了较为深入的分析（2011），查贵勇以典型案例形式对这一费用进行了解读。在海关系统，关税征管司组织人力编写了不少估价案例，其中包括特许权使用费估价案例。但总的来看，目前国内各界对特许权使用费海关估价案例研究刚刚起步，处于碎片阶段。就笔者所知，目前鲜有专门研究特许权使用费海关估价与稽查案例的著作。在这种情况下，



《特许权使用费海关估价与稽查案例研究》应运而生。

编写本专著的目的可以概括为以下几个方面：

一是为海关和企业提供参考。特许权使用费海关估价和稽查技术性强、专业难度高，是海关管理的难题，在我国海关实际工作中存在着发现难、取证难、认定难、分摊难、征管难等问题，特别需要一本相关著作提供参考；另一方面，随着海关改革的不断深入，关税自报自缴制度也已成为关税征管制度改革的方向，而企业这方面的知识相对匮乏，如漏报应税特许权使用费易导致后续行政处罚，因此也需要相关研究成果提供参考和指引。

二是密切学院与海关合作关系，为学院进行专业培训打下基础。作为关税四大技术之一的海关估价与监督进出口活动真实性、合法性的稽查业务将是今后海关培训工作的一个重点和热点，海关和企业都有需求。随着学院与海关估价和稽查专家的合作与交流，海关与学院关系会进一步密切，学院情结会不断强化，他们会成为学院坚定而优秀的兼职教师，为学院海关业务培训提供智力支持。

三是为开展进一步研究打基础。本书是一种基础性研究工作，本书完成后，可对相关个案进行进一步研究。

本专著共设5章及附录，主要内容如下：

第一章是特许权使用费海关估价相关规定，主要介绍特许权使用费海关估价的相关法律、法规和行政规章，作为本案例研究的依据。第二章是海关估价案例研究，侧重在估价技术层面研究特许权使用费。第三章是海关稽查案例研究，侧重在稽查技术层面研究特许权使用费。第四章是WCO海关估价技术委员会相关案例，该部分案例对各国海关估价工作具有重要参考意义，但不是我国法律依据。第五章是世界主要国家相关案例和判例，作为特许权使用费海关估价案例研究的参考。附录共选择了6篇相关论文，以期从理论上指导特许权使用费海关估价与稽查案例的研究。

特许权使用费既是一个技术问题，也是一政治问题，由于各国利益不同，看问题的角度也存在诸多差异，有鉴于此，《WTO估价协定》对该问题仅作出简单规定，与此相适应，我国《审价办法》对该问题的规定也不可能十分详细。立场不同，观点各异。正因为如此，同样案例会有不同观点，观点撞击启发的思考也正是本书起意的原因之一。

鉴于时间及作者本身能力所限，本专著难免有疏漏之处，可能存在这样或那样问题，敬请各位读者斧正。

谷儒堂

2018年4月21日于中国海关管理干部学院

目 录

第一章 特许权使用费海关估价相关规定	001
第一节 国际法渊源	001
第二节 国内法渊源	007
第二章 特许权使用费海关估价案例研究	020
第一节 一般案例研究	020
第二节 综合案例研究	033
第三节 疑难案例研究	052
第三章 特许权使用费海关稽查案例研究	070
第一节 一般案例研究	070
第二节 综合案例研究	085
第三节 疑难案例研究	110
第四章 WCO 海关估价技术委员会特许权使用费案例	133
第五章 世界主要国家特许权使用费案例	149
第一节 加拿大最高法院关于马特尔加拿大公司特许权使用费估价案 的重要裁决	149
第二节 美国海关对于特许权使用费的估价案例 1	159
第三节 美国海关对于特许权使用费的估价案例 2	163

参考文献.....	169
附录.....	171
附录一 WTO 估价协定第一条注释与附件三第七段的关系	171
附录二 全通背景下加强基层海关稽查工作的思考	179
附录三 浅谈进口成套设备特许权使用费审价	184
附录四 关于海关估价中“专利和专有技术使用费”应税判定的探讨	193
附录五 浅析商标权使用费是否计入进口货物完税价格之判定	201
附录六 实质课税原则在海关特许权使用费征管中的运用探析	210

第一章 特许权使用费海关估价相关规定

第一节 国际法渊源

一、《世界海关组织估价协定》第一条及其说明

(一)《世界海关组织估价协定》第一条

1. 进口货物的完税价格应为成交价格，即为该货物出口销售至进口国时依照第 8 条的规定进行调整后的实付或应付的价格，只要：

(a) 不对买方处置或使用该货物设置限制，但下列限制除外：

(i) 进口国法律或政府主管机关强制执行或要求的限制；

(ii) 对该货物转售地域的限制；

(iii) 对货物价格无实质影响的限制。

(b) 销售或价格不受某些使被估价货物的价值无法确定的条件或因素的影响。

(c) 卖方不得直接或间接得到买方随后对该货物转售、处置或使用后的任何收入，除非能够依照第 8 条的规定进行适当调整。

(d) 买方和卖方无特殊关系，或在买方和卖方有特殊关系的情况下，根据第 2 款的规定为完税目的的成交价格是可接受的。

2. (a) 在确定成交价格是否就第 1 款而言可接受时，买卖双方之间存在属第 15 条范围内的特殊关系的事实本身并不得构成将该成交价格视为不能接受的理由。在此种情况下，应审查围绕该项销售的情况，只要此种关系并未影响价格，则即应接受该成交价格。如按照进口商或其他方面提供的信息，海关有理由认为此种关系影响价格，则海关应将其理由告知进口商，并给予



进口商作出反应的合理机会。如进口商提出请求，则海关应以书面形式将其理由通知进口商。

(b) 在有特殊关系的人之间的销售中，只要进口商证明成交价格非常接近于下列同时或大约同时发生的价格之一，则该成交价格应被接受，并依照第 1 款的规定对该货物进行估价：

(i) 供出口至相同进口国的相同或类似货物售予无特殊关系的买方的成交价格；

(ii) 根据第 5 条的规定确定的相同或类似货物的完税价格；

(iii) 根据第 6 条的规定确定的相同或类似货物的完税价格。

在适用上述测试价格时，应适当考虑在商业水平、数量水平、第 8 条包含要素以及在买卖双方无特殊关系的销售中卖方承担的费用与在买卖双方有特殊关系的销售中卖方不予承担的费用方面的已证实的差异。

(c) 第 2 款 (b) 项所列测试价格应在进口商自行提出后使用，且仅用于进行比较的目的。不得根据第 2 款 (b) 项的规定确定替代价格。

(二) 《世界海关组织估价协定》附件一对第一条的说明

1. 实付或应付价格指买方为进口货物向卖方或为卖方利益而已付或应付的支付总额。支付未必采取资金转移的形式。支付可采取信用证或可转让信用工具的形式。支付可以是直接的，也可以是间接的。间接支付的一个例子是买方全部或部分偿付卖方所欠债务。

2. 买方自负责任所从事的活动，除第 8 条规定的进行调整的活动外，即使可能被视为对卖方有利，也不被视为对卖方的间接支付。因此，在确定完税价格时，此类活动的费用不得计入实付或应付价格。

3. 完税价格不得包括下列费用或成本，只要这些费用或成本可与进口货物的实付或应付价格相区别：

(a) 在如工厂、机械或设备等进口货物进口后发生的建设、安装、装配、维修或技术援助费用；

(b) 进口后的运输费用；

(c) 进口国的关税和国内税。

4. 实付或应付价格指对进口货物支付的价格。因此，买方向卖方支付的、与进口货物无关的股息或其他支付不属完税价格的一部分。

第1款(a)项(iii)目

在各项限制中，不会致使实付或应付价格不可接受的限制是对货物价格无实质影响的限制。此类限制的一个例子是：卖方要求汽车的购买者在代表新产品年度开始的一固定日期前不出售或展览这些汽车。

第1款(b)项

1. 如销售或价格受某些条件或因素的约束，从而使被估价货物的完税价格无法确定，则该成交价格不得为完税目的而被接受。这方面的例子包括：

(a) 卖方以买方也将购买指定数量的其他货物为条件而确定进口货物的价格；

(b) 进口货物的价格取决于进口货物的买方向进口货物的卖方销售其他货物的价格；

(c) 依据与进口货物无关的支付形式确定的价格。例如，进口货物是以卖方将收到一定数量的制成品为条件而提供的半制成品。

2. 但是，与进口货物的生产和销售有关的条件或因素不得导致成交价格被拒绝。例如，买方向卖方提供在进口国进行的工程和设计的事实不得导致就第1条而言的成交价格被拒绝。同样，如买方自负责任从事与进口货物的销售有关的活动，即使经卖方同意，这些活动的价值既不是完税价格的一部分，也不应导致成交价格被拒绝。

第2款

1. 第2款(a)项和(b)项规定了确定成交价格的可接受性的不同方法。

2. 第2款(a)项规定，如买方和卖方有特殊关系，则应审查围绕销售的情况，只要此种关系未曾影响价格，即应将成交价格按完税价格接受。这并不意味着在买卖双方有特殊关系的所有情况下均对有关情况进行审查。只有在怀疑价格的可接受性时才要求进行此种审查。如海关不怀疑价格的可接受性，则应接受该价格而不再要求进口商提供进一步的信息。例如，海关以往已对此种关系进行审查，或海关可能已经获得买卖双方的详细信息，并且可能已经通过此种审查或信息确信此种关系并未影响价格。

3. 如海关不进行进一步调查即不能接受成交价格，则海关应给予进口商提供海关审查围绕销售的情况所必需的进一步详细信息的机会。在这方面，海关应准备好审查交易的有关方面，包括买卖双方组织其商业关系的方式和制定所

涉价格的方法，以便确定此种关系是否影响价格。如审查表明，虽然根据第15条的规定买卖双方有特殊关系，但双方之间的相互买卖如同无特殊关系一样，则这一点可证明价格并未受到此种关系的影响。例如，如定价方式与所涉产业的正常定价做法相一致或与卖方制定售予与其无特殊关系的买方的价格的方法相一致，则这一点可证明该价格未受此种关系的影响。又如，如证明价格足以收回全部成本加利润，该利润代表该公司在一代表期内（如按年度计）销售同级别或同种类货物所实现的总利润，则可表明该价格未受影响。

4. 第2款（b）项向进口商提供机会，使其能够证明成交价格与海关以往接受的“测试”价格非常接近，因此根据第1条的规定是可接受的。如符合第2款（b）项规定的测试价格，则不必根据第2款（a）项审查影响的问题。如海关已获得充分信息，而不需进行进一步详细调查即可确信第2款（b）项规定的测试价格之一已经符合，则海关无理由要求进口商证明可符合该测试价格。在第2款（b）项中，“无特殊关系的买方”指在任何特定情况下与卖方均无特殊关系的买方。

第2款（b）项

在确定一价格是否“非常接近”另一价格时，必须考虑许多因素。这些因素包括进口货物的性质、产业本身的性质、货物进口的季节以及价格上的差异是否具有商业意义。由于这些因素可因情况不同而不同，无法对每种情况适用一个统一标准，如一固定的百分比。例如，在确定成交价格是否非常接近第10条第2款（b）项中规定的“测试”价格时，在涉及一种货物的情况下价格上的较小差异可能是不可以接受的，而在涉及另一种货物的情况下价格上的较大差异却可能是可以接受的。

二、《世界海关组织估价协定》第八条及其说明

（一）《世界海关组织估价协定》第八条

1. 在根据第1条的规定确定完税价格时，应在进口货物的实付或应付价格中加入：

（a）下列各项，要由买方负担但未包括在货物实付或应付的价格中：

（i）佣金和经纪费用，购买佣金除外；

（ii）为完税目的而与所涉货物被视为一体的容器费用；

(iii) 包装费用, 无论是人工费用还是材料费用。

(b) 与进口货物的生产和销售供出口有关的、由买方以免费或降低使用成本的方式直接或间接供应的酌情按比例分摊的下列货物和服务的价值, 只要该价值未包括在实付或应付的价格中:

(i) 进口货物包含的材料、部件、零件和类似货物;

(ii) 在生产进口货物过程中使用的工具、冲模、铸模和类似货物;

(iii) 在生产进口货物过程中消耗的材料;

(iv) 生产进口货物所必需的、在进口国以外的其他地方所从事的工程、开发、工艺、设计工作以及计划和规划。

(c) 作为被估价货物销售的条件, 买方必须直接或间接支付与被估价货物有关的特许权使用费和许可费, 只要该特许权使用费和许可费未包括在实付或应付的价格中。

(d) 进口货物任何随后进行的转售、处置或使用而使卖方直接或间接获得的收入的任何部分的价值。

2. 每一成员在制定法规时, 应对将下列各项内容全部或部分地包括或不包括在完税价格之中作出规定:

(a) 进口货物运至进口港或进口地的费用;

(b) 与进口货物运至进口港或进口地相关的装卸费和处理费;

(c) 保险费。

3. 根据本条规定加入实付和应付价格中的费用应以客观和可量化的数据为依据。

4. 除本条所规定的内容外, 在确定完税价格时, 不得将其他内容计入实付或应付价格。

(二) 对第八条的说明

第1款(a)项(i)目

“购买佣金”一词指进口商向其代理人代表其在国外购买被估价货物中所提供的服务而支付的费用。

第1款(b)项(ii)目

1. 第8条第1款(b)项(ii)目所列要素分摊到进口货物的问题涉及两个因素, 即要素本身的价值和价值分摊到进口货物的方式。这些要素的分摊



应以适合有关情况的合理方式并依照公认的会计原则进行。

2. 关于要素的价值，如进口商以一特定成本自与其无特殊关系的卖方获得该要素，则该要素的价值即为该成本。如该要素由进口商生产或由与其有特殊关系的人生产，则该价值为生产该要素的成本。如该要素以往被进口商使用过，则无论是由进口商获得的还是由其生产的，为获得该要素的价值，需将最初获得或生产该要素的成本向下调整以反映其曾被使用的事实。

3. 有关要素的价值一经确定，即有必要将该价值分摊到进口货物中。这方面存在多种可能性。例如，进口商希望一次性支付全部价值的税款，则该价值可分摊到第一批装运货物中。又如，进口商可要求将该价值分摊至直至第一批装运货物发运时已生产的单位数量中。再如，进口商可要求将价值分摊到对生产订有合同或有确切承诺的全部预计生产中。所使用的分摊方法将取决于进口商所提供的单证。

4. 作为上述内容的例子，一进口商向生产商提供了一件用于生产进口货物的模具，并与生产商订立了购买 10000 个单位进口货物的合同。到第一批 1000 个单位的装运物货物到货时，生产商已生产了 4000 个单位的产品。进口商可要求海关将该模具的价值分摊到 1000 个单位、4000 个单位或 10000 个单位中。

第 1 款 (b) 项 (iv) 目

1. 第 8 条第 1 款 (b) 项 (iv) 目中所列增加要素应以客观和可量化的数据为依据。为将进口商和海关在确定应增加价值方面的负担减少到最小程度，应尽可能使用买方商业记录系统中的可容易获得的数据。

2. 对于由买方提供的、买方购买或租赁的要素，增加的要素即为购买或租赁的成本。对于在公共范围内可获得的要素均不得增加，但获得这些要素复制品的费用除外。

3. 计算应加入价值的难易程度取决于一特定公司的体制、管理惯例以及会计方法。

4. 例如，自几个国家进口多种产品的一公司可能保存其在进口国以外的设计中心的记录，从而可以准确表明可归因于一特定产品的费用。在此类情况下，可根据第 8 条的规定适当作出直接调整。

5. 在另一种情况下，一公司可将进口国以外的设计中心的费用作为公司

一般管理费用记账，而不分摊到具体产品。在这种情况下，可根据第8条的规定，通过将设计中心总费用分摊到从该设计中已获益的全部产品按单位基数将所分摊的费用加入进口产品中，从而对进口产品作出调整。

6. 当然，以上情况的变化在确定适当分摊方法时需要考虑不同的因素。

7. 如所涉要素的生产涉及许多国家并发生在一段时间内，则调整应限于在进口国以外实际增加至该项要素中的价值。

第1款(c)项

1. 第8条第1款(c)项所指的特许权使用费和许可费，可特别包括对专利、商标和版权所支付的费用。但是，在进口国中复制进口货物的权利所需的费用不得计入进口货物的实付或应付价格。

2. 买方为获得进口货物分销或转售权利而支付的费用不得计入进口货物实付或应付价格，如此类支付不构成进口货物向进口国销售供出口的条件。

第3款

如对于根据第8条的规定需要增加的要素不存在客观和可量化的数据，则成交价格不能根据第1条的规定确定。例如，特许权使用费是按一特定产品在进口国以升为单位销售的价格支付的，而该产品是按公斤进口的，进口后被制成溶液。如特许权使用费部分依据进口货物，部分依据与进口货物无关的其他因素（例如，进口货与国产成分混合而无法分辨，或特许权使用费无法与买卖双方之间的特殊财务安排区分开来），则试图增加特许权使用费是不适当的。但是，如该项特许权使用费的金额仅依据进口货物，并且容易量化，则可计入实付或应付价格。

第二节 国内法渊源

一、《中华人民共和国海关法》相关规定

第四十五条 自进出口货物放行之日起三年内或者在保税货物、减免税进口货物的海关监管期限内及其后的三年内，海关可以对与进出口货物直接有