

税务

期数 P394 – 2024 年 11 月 22 日

税务评论

中国企业“走出去”全球贸易合规观察——海关估价合规篇

作者：

张晓洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1113

电子邮件：dozhang@deloittecn.com.cn**马巍巍**

总监

电话：+86 755 3353 8751

电子邮件：shelma@deloittecn.com.cn**何铭司**

助理经理

电话：+86 755 3353 8512

电子邮件：ciche@deloittecn.com.cn

回顾过去几十年的出海历程，中国企业“走出去”的边界不断拓宽，层次持续提升。从最早的海外工程承包，逐步发展到中国制造、海外营销；从单一的海外生产基地，升级为全球造、全球卖，最终形成研发、采购、制造、销售、品牌、运营多产业协同。在中国企业通过股权投资、贸易往来、委托加工等方式将产业链延伸至海外的过程中，关税是不可忽略的税务考量因素之一。而随着全球贸易保护主义抬头，一些国家和地区不同程度地实施了影响商品进入其市场的特别关税。在这一背景下，中国“走出去”企业更加需要审视其全球供应链安排和定价策略。

通常来说，进口货物的应缴关税受四大关键因素影响，分别为海关估价、原产地、商品归类以及关税减免。结合德勤中国海关与全球贸易团队近年来服务中企出海的项目经验，本期税务评论将针对中国企业跨境投资运营过程中的海关估价问题分享我们的观察。

海关估价综述

海关估价是指一国或地区的海关根据本国或关税联盟法律规定的估价准则，确定进出口货物海关完税价格的过程。从 1947 年日内瓦谈判签订的《关税与贸易总协定》（“GATT”）到 1994 年乌拉圭谈判签订的《关于实施 1994 年关税与贸易总协定第 7 条的协定》（“《WTO 估价协定》”），历经数十年的多方探讨，全球终于建立起一套广泛适用的海关估价制度。作为国际海关估价法律体系中的基础性文本，《WTO 估价协定》以公平、统一、中性为原则，确立了以“成交价格”为海关估价基础的核心内容，有效降低了各国（地区）海关估价的随意性，为推动国际贸易自由化、巩固 GATT 关税减免多边谈判成果起到了积极作用。

采用成交价格作为海关估价基础表明，海关认可交易价格是由国际贸易的买卖双方决定，任何一次交易其价格都是独特的。值得注意的是，这里的“成交价格”是海关估价语境下的特有概念，综合理解成交价格的概念及其相关的条件、调整项目，对于企业正确合规申报非常重要。进口成交价格来源于进口商的申报价格，但是与申报价格又存在一定的区别，可以认为成价格是特定的申报价格，或者是符合一定条件的申报价格。符合成交价格条件的申报价格一般必须同时满足以下条件：

- （一）买卖双方之间存在真实的、公平的销售行为，销售没有受到与本次贸易无关的因素影响。
- （二）申报价格必须完整地包括贸易的全部事实，如间接支付和直接支付、预付款和后付款、实付或应付价格等。
- （三）申报价格中必须完整地包括应税的全部费用，如销售佣金、协助费用、转售收益、与进口货物相关的特许权使用费等。

以上条件缺一不可，否则海关将根据估价法律法规对申报价格进行调整。

世界贸易组织成员国的海关估价法律法规基本遵照《WTO 估价协定》的相关规定，采用有优先适用顺序的六种海关估价方法（如下图所示，从左至右按优先级由高到低排序），其中成交价格法为首选方法，在特定情形下，进口商可要求调换倒扣价格法和计算价格法的适用顺序。



鉴于全球货物贸易中很大一部分是跨国企业集团内部成员企业之间的货物转让，其转让定价可能会影响进口国海关在跨境交易中应得的税收份额。世界海关组织（“WCO”）和经济合作与发展组织（“OECD”）于2006年起举行了多次关于转让定价和海关估价的联合会议探讨降低双重征税的解决办法。WCO于2015年和2018年先后发布《海关估价和转让定价指南》及其更新版本，内容涵盖正式文书和公约、指导说明和培训材料等，同时也强调了海关与税务部门合作的必要性。直到现在，海关估价与转让定价之间的关系仍是跨国企业十分关注的国际税务和贸易领域前沿话题，并深刻影响着全球供应链布局。

海关估价审查趋势观察

海关审价涉及诸多技术专题，包括但不限于成交价格的调增或调减项目（例如特许权使用费、许可费、转售收益、协助费用等）、销售限制、特殊关系及转让定价调整、折扣或返利等。对于不同的海外国家或地区，海关估价法律法规的完善程度可能会存在差距。例如，美国、加拿大、欧盟等国家的海关政策、征管程序相对健全，一些特定估价事项可以找到法院公开判例。一些发展中国家则可能存在税制和征管程序不健全等问题，且海关价格审查公开信息较少，从而导致不少中国企业在这些国家或地区开展进口业务、探索落地解决方案相对耗时较长。所以，中国企业在“走出去”的海关估价管理过程中，需要从细分的技术专题和海外目标地区法规及征管现状的两重维度加以考虑。

如欲垂询更多本文相关信息，请联系：

税务与商务咨询 间接税服务 全国主管合伙人

李晓晨

电话：+86 21 6141 1099

电子邮件：lilyxcli@deloittecn.com.cn

海关与全球贸易服务 全国主管合伙人

张晓洁

电话：+86 21 6141 1113

电子邮件：dozhang@deloittecn.com.cn

华北区

牟政

总监

电话：+86 10 8512 5698

电子邮件：bemu@deloittecn.com.cn

华东区

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloittecn.com.cn

华南区

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloittecn.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloittecn.com.cn

根据我们的项目经验和行业观察，近期“走出去”企业较为关注下述部分国家或地区的有关海关估价事项：

美国	<p>为应对美国对中国原产特定货物加征关税的影响，不少中国“走出去”企业除了探索转产海外以改变货物原产地的可能性外，也在同步考虑尝试适用美国“首次销售”规则¹以合法降低进口关税税负。美国海关和边境保护局（“CBP”）在判断进口申报价格是否符合“首次销售”规则时，通常会要求进口商提供大量支持材料以证明其交易满足相关条件，这往往是对中国企业的一项合规挑战。</p> <p>此外不可忽略的是，在 CBP 稽查的重点评估项目中，进口货物的估价信息、进口关联交易、价格调整项目（协助费、包装费、佣金、特许权使用费、许可费、转售收益等）一直是海关估价角度的审查重点。</p>
加拿大	<p>加拿大边境服务局（“CBSA”）于 2023 年就《关税估价条例》修订进行公众意见征询。在现有规定下，非居民进口商可用其上游的货物销售价格而非将货物销售给加拿大买家的实际价格来申报完税。此举意味着，与加拿大居民进口商相比，非居民进口商进口到加拿大的货物完税价格可能更低，支付的关税也因此更少，从而被认为产生了不公平的竞争优势。</p> <p>基于上述背景，本次修订为条例中“运往加拿大的出口销售”一词设置了更宽泛的定义，并大幅修订“加拿大买方”的定义；当存在多次销售和/或销售安排时，有关修订将要求进口商使用最后一次交易作为成交价格法下计算关税的基础。上述修订若最终生效实施，则在加拿大进口商品时，加拿大海关估价的依据可能是零售环节的最终销售价格，而不是进口商支付的价格。这种类似倒扣价格法的价格评估机制可能会对在加拿大开展业务的中国“走出去”企业增加合规管理压力和税务成本。</p>
欧盟	<p>欧洲议会于 2024 年 3 月 13 日投票赞成了关于欧盟海关法改革的提案。其中，针对通过电子商务交易从第三国进口的货物（“进口货物的远程销售”），拟取消每批货物价值不超过 150 欧元免征进口关税的规定，并拟对远程销售实行有别于一般贸易进口的简化分档关税税制。该项改革无疑将对跨境电商企业产生重大影响，如何合理定价、对关税合规实施有效管理将会是“走出去”电商企业需直面重视的问题。</p>
印度	<p>跨境电子商务亦是欧盟成员国一直以来的关注热点。以比利时为例，鉴于比利时电子商务进口货物价格低瞒报问题日益凸显，比利时海关已开始对跨境电子商务进口货物施行海关估价新政。针对海外跨境电商企业货物进口销售情形，海关当局不再接受清关发票价格，而是使用以倒扣价格法为基础的合理方法评估进口货物的完税价格。申报人可基于平台销售链接上显示的售价扣除在欧盟境内发生的与进口货物相关费用后，计算得出进口申报价格。</p> <p>印度设有海关特殊估价部门（“SVB”）专门调查涉及特殊关系和与进口货物价值有关的额外调整项目（例如买方需支付的特许权使用费；买方销售、处置或者使用进口货物而产生的任何归卖方所有的收益）的进口交易。</p> <p>作为海关估价的技术分析难点之一，印度海关当局对某些行业（如集成电路）的特许权使用费、转让定价、软件费审查日益严格。判断中国“走出去”企业下属印度企业直接或间接对外支付的特许权使用费是否需要计入进口货物的完税价格，在费用性质界定、费用是否与进口货物相关以及是否构成销售条件的论证等方面均具有挑战性。</p>

特许权使用费

海关估价视角下的特许权使用费是指进口货物的买方为取得知识产权权利人，或者权利人有效授权人关于专利权、商标权、专有技术、著作权、分销权或者销售权的许可或者转让，而支付的相关费用。《WTO 估价协定》规定符合下述两个条件的，未包括在进口货物实付或应付价格中的特许权使用费应当计入进口货物的完税价格：1) 特许权使用费与被估货物有关；2) 将买方直接或间接支付特许权使用费作为被估货物销售的条件。海关征税的管理对象主要针对于有形货物，例如机器、工业原料、消费品等，技术贸易、服务贸易一般不属于海关税收的管辖范围。但是，如果技术贸易或服务贸易是随附于货物贸易同步发生的，则技术贸易或服务贸易涉及的特许权使用费就可能构成完税价格调整项目，应合并计入进口货物的完税价格。

¹ 当商品通过多次销售交易进入美国时，符合“首次销售”规则有关条件的，可以该商品的首次销售价格作为计征美国进口关税的基础。

根据《WTO 估价协定》对于特许权使用费的判断标准，可以认定其对于海关征税的范畴包含了货物的无形价值属性，这也是引发海关对于特许权使用费估价征税的根本原因。换言之，在商业中可以从货物的销售价格中剥离特许权部分的价值，但是海关估价征税的管理范围囊括了该部分内容，如果有证据表明企业将上述价值从货物申报价格中剥离，则从海关估价角度有理由将该剥离部分还原。

在关务实操中，如何判断一项特许权使用费是否与进口货物有关且该款项的支付构成被估货物销售的条件，在不少国家或地区都可能产生一定的争议。一些在商业实践中看似与进口货物关联并不十分显著的特许权使用费项目也有可能需要计入进口货物的完税价格。例如，在 2024 年发布的一则新西兰司法判例中，新西兰高等法院判定一家新西兰服装零售企业向其境外母公司支付的一揽子与零售经营活动（商店布局、设计和市场营销）相关的知识产权许可费应计入进口货物完税价格。在该案例中，新西兰服装零售企业与其境外母公司达成商业安排，当新西兰子公司的利润超过常规回报时，超过部分的 75% 将作为与零售经营有关的一揽子知识产权使用费支付给母公司。由于企业未将这部分特许权使用费申报计入进口货物的完税价格，引发了新西兰海关的质疑。尽管新西兰海关上诉部门曾经在 2022 年判定上述特许权使用费属于进口之后的利润分配，“无法量化确定”该费用与进口货物的成本或价值之间的联系；但新西兰高等法院在 2024 年的判决中推翻了上述结论，法院基于相关合同安排未能支持特许权使用费与货物之间的清晰区分等若干理由，认定有关特许权使用费属于进口货物的“真实价值（true value）”，从而得出了支持海关将该费用计入完税价格的意见。企业在出海过程中可能面临的特许权使用费海关风险，及其背后技术争议的复杂性，从这起案件中可得以管窥。对于未包括在进口货物成交价格中的特许权使用费项目，有关出海企业应予以充分关注，结合投资地的海关立法、执法和司法动态，及时预判关务合规风险，并尽早采取防范措施。

软件产品

随着软件国际贸易的兴起，软件费用是否应计入进口货物完税价格也逐渐引起各国海关的关注。考虑到计算机软件知识产权属性的争议及其交易形式的复杂性，如何判断软件费是否应计入完税价格，各国海关的意见并不完全统一。例如，将软件费视为有形货物交易的对价（比如和硬件相关），还是著作权交易的对价，抑或是服务的对价，不同国家法院和海关在相关判例中的技术观点存在较大的差异。部分发展中国家倾向于认为嵌入式软件是硬件发挥正常功能不可缺少的一部分，所以与这部分软件相关的支付款项应视为硬件产品成交价格的一部分。而针对软件支付业态不断更新的模式，例如，针对基础功能以外的扩展功能软件升级支付的相关费用是否应税，一些发达国家（例如美国）的态度较为包容，从是否构成销售要件的角度，认为机器在跨境出口销售的时点上功能是完全的，买方没有强制义务为了进口机器必须采购升级软件或程序，软件费用并非针对进口货物。综上，“走出去”企业应针对不同进口国家和进口货物的实际情形，在研究当地法规与实操后合理确定申报价格。

另一方面，自 1998 年以来，世界贸易组织（“WTO”）颁布了一道对“电子传输”不予征收关税的指令。其后 WTO 部长级会议多次对该承诺延期。2024 年 2 月 26 日至 3 月 2 日在阿联酋阿布扎比举行的 WTO 第十三届部长级会议再次就《电子商务工作计划》达成共识，同意将电子传输暂免关税做法延续至下一届部长级会议，并承诺将加强对电子传输暂免关税的范围、定义和发展影响等方面的讨论。值得注意的是，某些新兴经济体，如印度和南非，对于该指令的适用提出了质疑，指出随着数字贸易的迅速发展，对数字产品暂免课征关税严重侵蚀了成员方，特别是发展中国家（地区）和最不发达国家（地区）的税收收入，可能会造成贸易不平衡，不利于这些国家（地区）数字技术能力的提高。目前，包括中国在内的大部分 WTO 成员均严格执行 WTO 的上述指令，在法规层面没有开征无形数字产品的关税，但并不阻碍有的国家开始尝试在形式上监管无形数字产品，探索征收无形数字产品关税的可能性。

跨境电商

WCO 于 2023 年 2 月 15 日举行了第一届电子商务与海关估价研讨会。参会的国际组织、多国海关和私营部门共同探讨了电子商务的发展对于海关估价的挑战以及为确保有效监管和征税而采取和正在制定的措施。对于海关而言，跨境电商带来的审价挑战包括：

- 成交价格的调增、调减项场景繁多：快递、批发/仓储、自有品牌制造销售等不同电商模式下的中间方有所不同，每一种模式都有相应的成本要素，如何审查确认这些成本已计入到货物的成交价格中，或可从成交价格中扣除，此类工作的难度较大；
- 销售时点确认困难：即使存在直接的从制造商/供应商到最终买家的关系，也可能存在复杂的中间“销售”链。如何确定中间销售步骤中是否存在货物所有权的实际转移，使得确定完税价格的销售时点变得复杂；
- 个性化、新兴定价模式导致估价方法适用性复杂化：商品定价可能取决于同时购买的其他商品，有些商品可能与服务捆绑购买。在这种“组合”定价模式中，单个商品的定价可能不够透明。定制化、“限时抢购”等电商促销手段可能使得价格在几天、几小时甚至几分钟内多次变化，导致通过比较产品和销售情况，找到相同或类似商品的交易变得十分困难。

从中国“走出去”跨境电商企业的视角来看，对于货物进口时已发生销售的 To B 或 To C 跨境销售模式，由进口商或当地消费者以商品实际销售价格作为进口申报价格的海关风险相对较低，然而，对于货物物权未发生转移、进口先存放海外仓后再销售情形，由于没有明确的进口交易价格，“走出去”企业以其离岸公司或委托货代作为进口商申报，容易出现进口申报价格低报的海关估价风险。除前述比利时对跨境电商施行的估价新政，以及日本海关对网购货物进口价格申报实行的“逆算法”等以外，大部分海外国家目前尚未专门针对离岸公司应如何确定跨境电子商务货物进口价格做出明确的规定，但相关的中国企业应密切关注这方面的动态。此外，伴随可能的海外电商赠品、退货、折扣、运保费等审价问题，“走出去”企业如何自证电商模式下进口货物申报价格的合理性通常会存在一定的难度，面对具体问题时企业需要分场景个案作审慎分析。

中国“走出去”企业海外关务管理建议

事前规划

“走出去”企业在开展走出去海外供应链布局以及定价体系规划过程中，建议把海关估价纳入考量。例如，调研当地的海关估价政策和实践，并结合自身行业及货物特点，制定相应的定价政策。鉴于海关审价技术专题的多元化和海外各国海关估价法律法规完善程度方面的差异性，计划在非洲或南美一些可能存在税制和征管程序不健全，且海关价格审查公开信息较少的国家或地区扩展业务之前，事前规划对于“走出去”企业在当地稳定地开展业务就显得尤为重要。中国企业可通过第三方专业机构的项目经验提前了解当地海关当局对特定海关估价事项的审查口径，从而减少信息不对称带来的负面影响，并为企业在海外开展本地业务提供可靠的定价指引。

事中监测

类比各国海关进口价格监控逻辑，“走出去”企业在海外当地市场的经营过程中需要对同类进口货物申报价格开展持续的分析监测，留意价格的大幅波动及其背后的原因，特别是关联交易安排调整、新贸易模式（例如供应链调整、新签特许权使用费合同等）引起的价格波动。

企业可考虑建立长效的估价风险管理预警机制，结合当地海关监管政策和常见海关估价问题，梳理潜在海关估价风险点、制定关务价格预警指标，从而在后续关务运营管理的过程中持续评估估价风险，并拟定相应应对措施。

事后调整

越来越多的国家施行进口临时价格制度，使企业能够在货物进口后更正因追溯性转让定价调整引起的海关价格。根据德勤海关与全球贸易团队对全球 59 个国家关于转让定价与海关估价之间联系的调研，大部分国家海关当局认为转让定价研究和行动方案通常会包含一些有助于支持海关成交价格估价方法的信息。近一半国家的调研结果显示，未来进口货物的转让定价调整容易引发海关当局的审查。目前仅有少数国家海关（澳大利亚、比利时、加拿大、法国、德国、英国、美国等）公开发布了关于处理关联价格和/或转让价格调整的具体政策指引。“走出去”企业应在相关价格调整执行前主动了解海外海关当局的执法口径，例如当地海关对此类事后调整接受程度、是否会引发海关对以往年度的价格审查、是否需要向海关申报事后调整、是否需要向海关补税或申请退税等，从而降低潜在的海关估价风险。

我们的服务

德勤中国海关与全球贸易咨询团队基于德勤全球专家网络，持续关注并专精于全球供应链管理，可以为企业提供全球贸易事务的专业协助。我们可以在以下方面提供海关估价协助：

- 进出口申报价格风险评估；
- 海关估价规划分析；
- 海关估价稽查应对；
- 价格预裁定申请协助；
- 海关估价技术专题培训。

本文由德勤中国为其中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

中国

李旭升

税务与商务咨询主管合伙人
电话：+86 755 3353 8113
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：vicli@deloittecn.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人
电话：+86 10 8520 7707
传真：+86 10 6508 8781
电子邮件：xiaoli Huang@deloittecn.com.cn

华东区

梁晴

合伙人
电话：+86 21 6141 1059
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：mliang@deloittecn.com.cn

华南区

张慧

合伙人
电话：+86 20 2885 8608
传真：+86 20 3888 0115
电子邮件：jenzhang@deloittecn.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人
电话：+86 23 8823 1208
传真：+86 22 8312 6099
电子邮件：ftang@deloittecn.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloittecn.com.cn

华北区

张博

中国税务技术中心主管合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 6508 8781
电子邮件：juliezhang@deloittecn.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人
电话：+86 21 6141 1262
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：kzhu@deloittecn.com.cn

华西区

张书

合伙人
电话：+86 28 6789 8008
传真：+86 28 6317 3500
电子邮件：tonzhang@deloittecn.com.cn

华南区(内地)

姚恒

合伙人
电话：+86 755 3353 8103
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：heyao@deloittecn.com.cn

华南区(香港特别行政区)

戚维之

合伙人
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2543 4647
电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloittecn.com.cn)。

关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计、税务、咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2024。欲了解更多信息，请联系德勤中国。