

# 税务评论

中国税务

## 转让定价与高新技术企业资质认定

作者：

上海

赵益民

合伙人 – 经济学博士

电话：+86 21 6141 1198

电子邮件：[jazhao@deloitte.com.cn](mailto:jazhao@deloitte.com.cn)

张毅

高级经理

电话：+86 21 6141 1429

电子邮件：[viczhang@deloitte.com.cn](mailto:viczhang@deloitte.com.cn)

如欲垂询更多信息，请联络：

转让定价服务

全国及华东区领导人

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：[eunicekuo@deloitte.com.cn](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

全国协同及华北区领导人

北京

贺连莹

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

电子邮件：[lhe@deloitte.com.cn](mailto:lhe@deloitte.com.cn)

华南区

香港

张柏宁

合伙人

电话：+852 2852 1095

电子邮件：[patcheung@deloitte.com.hk](mailto:patcheung@deloitte.com.hk)

跨国企业在华子公司的管理层常常青睐于本地企业获得中国高新技术企业的资质，这主要是由于高新技术企业作为本地技术所有权的拥有者，可以享受到较低的企业所得税税率（企业所得税法定税率为 25%）；另外，地方政府出于本地产业升级形象的考虑，也会对此持鼓励态度。

但是，在华申请高新技术企业资质却可能会对跨国企业总部的全球转让定价政策实施产生影响。因此，我们时常发现跨国企业在这个问题上进退维谷，本地与集团管理层之间可能会就是否申请高新技术企业资质而出现不同意见。

产生这一矛盾的原因是什么？如何制定合理的转让定价政策以兼顾高新技术企业的税收优惠？本文将着眼于申请中国高新技术企业的条件和中国转让定价实务的最新发展趋势，对上述问题进行探讨。

### 中国高新技术企业资质的认定条件

中国企业所得税法规定高新技术企业可以享受 15% 的企业所得税优惠税率（相比 25% 的法定税率）。由于过去的税收优惠政策已经不复存在（例如，传统的两免三减半税收优惠政策已被取消），高新技术企业的税收优惠对在华企业具有较强的吸引力。但是，申请成为高新技术企业需要符合一系列条件，其中包括：

- 企业必须在近三年内通过自主研发或外购等方式，对其主要产品（服务）的核心技术拥有自主知识产权；
- 具有大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的 30% 以上，其中研发人员占企业当年职工总数的 10% 以上；
- 企业近三个会计年度的研究开发费用总额占销售收入总额的比例符合相应要求（例如，最近一年销售收入在 2 亿元以上的企业，比例不低于 3%）。

### 本地和集团管理层出现不同意见的原因

本地和集团管理层的不同意见首先源于两者在财务和税务管理中的工作重心和关注点差异：本地管理层更多关注的是成为高新技术企业以后所享有的优惠税率、拥有高新技术企业资质的企业形象以及与地方政府之间的美好关系；集团管理层则更关注跨国企业转让定价政策在集团视角下的潜在风险和全球范围的实际税负。

地方政府鼓励本地企业申请高新技术企业的的一个重要原因是本地高新技术企业的数量往往被视为是地区经济发展的指标之一。同时，由于地方政府在本地商业活动的各种行政审批中往往扮演重要角色，本地管理层也会出于保持与当地政府良好合作关系的考虑而申请高新技术企业。

此外，高新技术企业的资质也可以帮助企业对客户和其他利益相关者面前树立具有先进技术的良好企业形象。

但是，高新技术企业资质（尤其是对于本地企业拥有核心技术的要求）可能会影响该企业在集团全球商业安排中的角色定位。

下表小结了本地和集团管理层在关注重点上存在的差异：

|             | 本地管理层      | 集团管理层                |
|-------------|------------|----------------------|
| 与当地政府的良好关系  | 非常关注       | 关注度低于本地管理层           |
| 高新技术的企业形象   | 非常关注       | 关注度低于本地管理层           |
| 在华企业所得税优惠税率 | 非常关注       | 本地税率仅仅是全球实际税率的影响因素之一 |
| 集团转让定价政策    | 关注度低于集团管理层 | 非常关注                 |

考虑到高新技术企业资质可以带来的收益，本地管理层往往愿意通过对组织结构等方面进行必要的调整，同时准备相关文档资料以申请高新技术企业资质。然而，高新技术企业资质的认定标准在实务操作中并非泾渭分明，由此可能造成认定口径的理解和执行模糊。

以核心自主知识产权要求为例：

- 国科发火[2008]362号文件对核心自主知识产权进行了较为详细的阐述，指出核心自主知识产权包括发明、实用新型、非简单改变产品图案和形状的外观设计、软件著作权、集成电路设计专利和植物新品种。
- 从上述描述来看，技术诀窍和其他非注册类的知识产权在资质申请中不能被认定为核心自主知识产权。但在企业的“科技成果转化能力”指标考核上，技术诀窍仍然可以被计入在内。
- 为增加申请高新技术企业资质的成功率，本地管理层在申请过程中倾向于将其拥有的知识产权归类为“核心”技术，甚至即使该项知识产权在集团层面并非居于核心地位。例如，一项属于本地专利的制造流程优化技术可能在申请高新技术企业资质的过程中被认定为核心自主知识产权，但在全球层面此项技术的价值远不及集团所拥有的基础性技术。

除了核心自主知识产权以外，对高新技术企业的其他认定标准也可能存在不同的理解，例如符合要求的职工人数、研发项目、研发费用构成以及高新技术产品（服务）收入的计算等等。

鉴于高新技术企业资质认定标准的模糊性以及政府机构在审核过程中实施判断的主观程度，一家企业可能凭借某项知识产权获得高新技术企业资质认定，但是在集团整体转让定价安排中，该企业其实并非拥有集团关键性无形资产的成员企业，因此该企业只能享有常规利润，通常以不拥有非常规性无形资产的企业作为其可比对象，通过交易净利润法来确定此类企业应享有的利润水平。

然而，当中国的反避税部门审核高新技术企业的转让定价合规性时（此类审核可能会在高新技术企业资质取得之后才进行<sup>1</sup>），该企业在集团整体转让定价安排中的定位与其高新技术企业的身份便可能受到税务机关的质疑。

根据经合组织转让定价指南，交易净利润法仅适用于验证企业作为关联交易中承担功能相对简单的一方且没有做出非常规贡献的情况<sup>2</sup>。由于知识产权的价值不易确定，通常也缺乏理想的拥有同等知识产权的可比公司，一般情况下使用交易净利润法只能确定常规功能及风险下的利润水平，而无法用来确定某一独特知识产权所对应的收益。

与经合组织转让定价指南相似，中国转让定价法规也提到一种转让定价方法的使用应当考虑企业在关联交易中所执行的功能、承担的风险以及所使用的资产。在近年的年度反避税工作报告中，国家税务总局也提到知识产权是其重点研究的领域之一。同时，在《联合国发展中国家转让定价操作手册》中，国家税务总局认为在华企业“通过在中国的经营获得技术和经验，可能对跨国企业的原始无形资产的改良产生积极作用”<sup>3</sup>。在实务中，地方税务机关也往往认为，作为享受高新技术企业优惠待遇的回报，高新技术企业的利润率应该比常规利润率更高。

此外，国税总局的官员也曾指出，税务机关将更多关注获得高新技术资质的企业，审查其关联交易中所运用的成本加成定价政策是否合理。我们也注意到一些地方税务机关质疑高新技术企业向其境外关联方支付特许权使用费的案例；在这些案例中，地方税务机关认为高新技术企业已拥有自己的核心技术，故不应当再向关联方支付技术特许权使用费。

<sup>1</sup> 中国税务机关有权在关联交易发生的纳税年度起 10 年内进行转让定价调查和调整。

<sup>2</sup> 参见《经合组织跨国企业与税务机关转让定价指南》（2010年版），2.4 及 2.59 段落

<sup>3</sup> 参见《联合国发展中国家转让定价操作手册》第 10.2 章节（中国）

另一方面，总部管理层必须确保集团转让定价政策在全球执行的一致性；因此，如果集团内的一家中国企业被认定为拥有核心技术，则总部可能需要考虑由此对全球业务模式的影响。此时便不难理解集团总部对于子公司在功能与风险定位上的改变以及潜在影响的顾虑。由于高新技术企业在申请过程中存在的模糊性以及对涉税事宜带来的不确定性，总部管理层可能并不支持在华企业申请高新技术企业资质，而这些顾虑未必能被本地管理层所完全理解。

### 转让定价政策的合理安排与高新技术企业的税收优惠

原则上，跨国公司转让定价政策应当基于实际情况以及完整的功能和风险分析。当评估知识产权的经济所有权时，应当特别关注是否有证据或分析以支持在华企业对集团核心技术研发的实际贡献。纳税人必须权衡高新技术企业的税收优惠及潜在的转让定价风险。

如果在华企业确实对集团核心技术研发作出贡献，那么跨国公司应考虑采用相应的转让定价政策确保在华企业的这一贡献获得合理的经济回报，同时可以考虑是否申请高新技术企业资质从而享受税收优惠。在这种情况下，无论在华企业是否获得高新技术企业资质，其都将有可能被认为应当获得高于交易净利润法下的常规利润率。当然，由于在华企业对于无形资产的形成作出贡献，税务机关可能会对其利润率水平更为关注，此时包括高新技术企业申请材料在内的有关文档（这些材料不应夸大本地研发活动和无形资产的重要性及角色）及其与集团转让定价政策的协调需要进行更为详细的复核和考虑。

如果在华企业参与的研发活动可能并不构成集团核心研发活动，在高新技术企业认定条件存在模糊性的情况下，无论高新技术企业资质的申请成功率有多大，我们都建议企业在申请之前需谨慎评估潜在的转让定价风险。尽管不排除在华企业获得高新技术企业资质的同时或可避免与集团对其功能风险定位之间的冲突，但企业仍需要对此予以特别的关注，以降低其对集团整体转让定价安排可能带来的负面影响。

本期税务评论内容系有关于德勤转让定价服务

本文由德勤中国为本行中国大陆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。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

#### 北京

##### 吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：[keving@deloitte.com.cn](mailto:keving@deloitte.com.cn)

#### 香港

##### 展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 深圳

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 重庆

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：[ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### 济南

##### 蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：[betjiang@deloitte.com.cn](mailto:betjiang@deloitte.com.cn)

#### 苏州

##### 许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### 大连

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：[ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### 澳门

##### 展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 天津

##### 苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：[jassu@deloitte.com.cn](mailto:jassu@deloitte.com.cn)

#### 广州

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 南京

##### 许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

#### 武汉

##### 祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：[juszhu@deloitte.com.cn](mailto:juszhu@deloitte.com.cn)

#### 杭州

##### 卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：[qilu@deloitte.com.cn](mailto:qilu@deloitte.com.cn)

#### 上海

##### 郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[eunicekuo@deloitte.com.cn](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### 厦门

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 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，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

#### 中国税务技术中心

电子邮件：[ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### 主管合伙人

##### 许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[lkhaw@deloitte.com.cn](mailto:lkhaw@deloitte.com.cn)

#### 华北区

##### 张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：[juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### 华南区 (香港)

##### 殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

#### 华南区 (内地/澳门)

##### 张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### 华东区

##### 朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk ([wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk)) 或传真至+852 2541 1911。

#### 关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

#### 关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

#### 关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。