

税务

期数 P278/2018 - 2018 年 9 月 17 日

## 税务评论

# 浅析后 BEPS 时代在华跨国公司研发活动与转让定价安排

作者:

上海

赵益民

合伙人

电话: +86 21 6141 1198

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

张毅

总监

电话: +86 21 6141 1429

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

本篇文章的英语原版刊载于 *The Bureau of National Affairs, Inc.* 在 2018 年 5 月 24 日出版的 *Tax Management Transfer Pricing Report*。

在后 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, 即税基侵蚀和利润转移) 时代, 跨国公司应该怎样安排在中国的研发活动和知识产权所有权, 以更好地适应商业需求、享受税收优惠, 同时符合集团的全球转让定价安排政策? 对于在华跨国公司来说, 这个问题变得越来越重要。

研发活动和知识产权的所有权通常是国际财税领域关注的核心问题。在后 BEPS 时代, 研发安排和相应的知识产权所有权归属将在转让定价方面受到税务机关的密切监控。其中, 在知识产权的价值链中承担开发、价值提升、维护、保护和推广应用等功能 (按照英文字母缩写简称 “DEMPE 功能”) 并作出实质价值贡献是影响税务机关判断的重要因素。另一方面, 许多国家和地区也出台了研发相关的税收优惠政策以鼓励跨国公司开展技术创新活动。

与此同时, 中国的研发环境正逐渐发生变化, 一方面是随着国内生产能力的增长带来研发需求的上升, 另一方面也归功于中国政府对本地研发和创新活动的激励。上述变化也使得跨国公司在华研发的转让定价安排变得更加复杂。

本文将首先概述中国的研发相关税收优惠政策、转让定价制度以及近期研发活动的发展情况; 随后, 本文将探讨跨国公司搭建本地研发活动和知识产权所有权安排的可行性分析框架, 从全球与中国研发活动安排和知识产权所有权结构方面为跨国公司的在华研发提供参考性的视角。

## 研发税收优惠与转让定价

中国政府对创新和“中国智造 2025”国家战略高度重视，提供了多项税收优惠政策以鼓励本地研发活动，这些政策主要包括：

- 高新技术企业：作为申请高新技术企业资质的一项必要条件，企业必须获得对其主要产品（服务）在技术上发挥核心支持作用的知识产权的所有权；取得高新技术企业资质后，企业可以适用 **15%**的企业所得税优惠税率。
- 技术先进型服务企业：企业须从事国家认定范围内的技术先进型服务业务，同时离岸服务外包业务取得的收入不低于企业当年总收入的 **35%**；取得技术先进型服务企业资质后，企业可以适用 **15%**的企业所得税优惠税率。
- 研发费用加计扣除：对于符合条件的研发费用，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 **50%**加计扣除；研发费用资本化形成无形资产的，按照无形资产成本 **150%**摊销<sup>1</sup>。
- 此外，针对特定行业的企业，例如软件和集成电路企业，中国政府出台了特定的行业税收优惠政策。

在转让定价方面，**2016**年和**2017**年中国税务机关相继修订了有关的规定，全面借鉴经合组织发布的 **BEPS** 第 **8-10** 项和第 **13** 项行动计划的最新成果，主要内容涉及关联申报和同期资料（国家税务总局公告 **2016** 年第 **42** 号），预约定价安排（国家税务总局公告 **2016** 年第 **64** 号），以及特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法（国家税务总局公告 **2017** 年第 **6** 号）。

特别是对于无形资产，中国税务机关原则上采纳了经合组织的观点，认为无形资产相关的收益应归属于承担 **DEMPE** 功能的企业；另外，中国税务机关强调本地推广也是一项与无形资产有关的重要功能。在联合国发布的《发展中国家转让定价操作手册》中，中国国家税务局再次强调了地域特殊因素和本地企业对跨国集团无形资产所作的贡献。在该手册 **2017** 版的中国税收实践章节

**(D.2.4.5.3)**，国家税务总局通过举例说明，随着时间的推移，境外向中国授权的技术使用权的价值可能会逐渐降低，因而本地企业向境外关联公司支付的特许权使用费也应当相应调整；如果本地企业与其他集团内关联公司共同开发了无形资产，则有权享有相应的无形资产受益权。

## 在华研发活动概览

传统而言，跨国公司通常会安排中国研发团队提供合约研发服务，研发活动产生知识产权的法律和经济所有权均归属于境外公司。这是因为相比于境外研发活动，本地研发活动的前沿性相对较低，且大部分研发活动是在境外公司的密切指导和监督下进行。然而，根据我们近年来对一些公司及行业的观察，跨国公司在中国的研发活动已经变得越来越多样化，在部分案例中本地的研发活动已经超出了单纯的合约研发范畴。

近年来，跨国公司的全球研发活动去中心化趋势渐显，以便更好适应本地市场的需求。具体来说，区别于以往完全由跨国公司总部指导本地研发团队的形式，如今不同地区的研发团队在决定开展研发项目和做出研发决定方面均可能有一定的自主权，而中国正是这些常见的地区研发中心之一。展望未来，中国的研发团队与其他地区或集团总部的研发团队彼此交流意见以达到相互促进的情况会愈发成为常态；这也导致跨国公司很难完全将所有的 **DEMPE** 功能集中在同一个法律实体，并可能出现中国本地研发团队的成果同时惠及集团内其他关联公司的情况。

如欲垂询更多信息，请联络：

### 转让定价服务

#### 全国领导人

##### 北京

##### 贺连堂

合伙人

电话：+86 10 8520 7666

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

#### 华北区

##### 北京

##### 黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

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

#### 华东区

##### 上海

##### 梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

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

#### 华南区

##### 深圳

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

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

#### 华西区

##### 重庆

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

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

<sup>1</sup> 科技型中小企业的加计扣除比例已从 **50%**提高至 **75%**；国务院常务会议于今年七月进一步决定将 **75%**的加计扣除比例扩大适用至所有企业。

虽然为了建立明确、清晰的转让定价体系，许多跨国公司倾向于构建集中式的知识产权所有权结构，但当实际业务模式需要更多本地自主研发的情况下，集团的财务和税务部门往往也很难要求研发部门出于税务需要而对实际工作流程进行重大调整。正因如此，跨国公司需要探索可行的研发活动安排方式，以期在集团知识产权战略和转让定价政策，以及本地研发活动激励政策和实际业务需求中寻求平衡。在后文中我们将对有关研发活动安排进行探讨。

## 研发和知识产权所有权结构方案探讨

### 合约研发和技术许可方案

在传统研发模式下，跨国公司会安排中国研发团队为境外持有知识产权所有权的公司提供合约研发服务，并按照成本加成的定价模式对本地研发贡献予以经济补偿。随后，境外持有知识产权所有权的公司授权其他关联运营公司（包括中国公司在内的业务运营公司）使用其知识产权，并通过收取特许权使用费等形式获得相应的补偿。

尽管这是一种相对常见的知识产权集中化管理模式，但在后 **BEPS** 时代一些跨国公司开始对这一模式的长期可持续性出现疑问，尤其当本地企业承担了重要的研发功能并做出了实质性的价值贡献时，该模式下可能存在的转让定价问题尤为凸显。与此同时，中国税务机关在评估跨国公司转让定价安排的合理性时，也特别关注跨国公司整体价值链和研发安排。如果在调查中发现本地企业承担了知识产权相关的重要功能，中国税务机关很可能认为中国企业是本地开发的知识产权的经济意义所有人，那么前文所述的合约研发关系将必须被重新界定，从而带来潜在的转让定价风险。

因此，只有当境外公司承担了实质性的 **DEMPE** 功能，且有效承担了与中国研发项目相关的关键风险，上述合约研发服务方案才具有可持续性和可操作性。同时，跨国公司在制定合约研发定价政策和进行基准分析时，还需要考虑地域特殊因素（例如中国税务机关关注的成本节约优势等）的影响。

值得注意的是，在上述合约研发模式下，由于本地企业不拥有本地研发知识产权的所有权，因此无法满足中国高新技术企业的认定标准。如果本地企业作为服务型企业，在符合其它条件的情况下，该企业可以申请成为技术先进型服务企业并享受相关税收优惠政策。

在特定情况下，如果跨国公司在华企业承担了 **DEMPE** 功能，并对知识产权开发做出实质性的贡献，而跨国公司又希望能够贯彻全球知识产权集中化战略，则需要考虑采取先对本地开发的知识产权进行价值评估，再转让给集团境外公司的做法。与合约研发模式一样，中国企业依然难以申请成为高新技术企业。

### 本地享有部分所有权方案（交叉许可）

如果从事研发活动的跨国集团中国子公司已经满足了高新技术企业的认定标准，可以享受相应的税收优惠政策。但是，现行高新技术企业认定办法明确要求中国公司拥有“对其产品/服务发挥核心支持作用”的知识产权的所有权（详见国科发火[2016]32号），如果跨国集团仍坚持将核心知识产权集中于中国境外，则可能与中国的高新技术企业认定标准产生潜在冲突。

同时，从转让定价的角度看，跨国公司在华企业通常不拥有集团核心知识产权，从而仅仅被定位成整体业务链条的常规组成部分，获得常规利润。为了同时满足高新技术企业认定标准中对于核心知识产权所有权的要求以及集团转让定价政策，某些跨国公司会将集团的知识产权按级别进行如下分类：

- 第一层级知识产权：通用技术平台，通常由集团的知识产权所有者集中管理
- 第二层级知识产权：基于第一层级知识产权开发的应用型知识产权，其所有权可归属于本地公司

在上述安排下，集团会考虑由中国公司拥有第二层级知识产权以评估是否符合申请高新技术企业资质的要求。此外，从经济价值而言，第二层级知识产权的经济回报普遍会低于第一层级知识产权，本地企业可能需要就使用第一层级知识产权向集团境外公司支付特许权使用费。

如果事实情况支持上述安排，这一做法似乎可以在享受中国高新技术企业税收优惠政策的同时，实现对集团知识产权管理战略和转让定价政策的遵从。然而，需要注意的是，中国税务机关在实践中往往高度关注拥有高新技术企业资质的中国企业及其所在跨国集团的转让定价政策，在转让定价调查中通常要求高新技术企业应该获得超常规的利润水平。因此，有关的中国企业需要充分准备相关支持性资料，以证明其利润回报水平的合理性。

除此之外，在全球一体化背景下，跨国公司也需要关注研发成果在本国之外所产生的影响。例如，A 国公司的一项研发成果可能应用于 B 国公司的业务，反之亦然。这就意味着，中国本地企业可以授权集团内的境外关联方使用其拥有的知识产权，也会使用境外关联方研发的知识产权，从而出现集团内存在知识产权交叉使用的情况。由此，集团各关联公司之间可能需要签订复杂的知识产权交叉授权协议，并考虑所涉及的预提所得税和流转税的影响。整体而言，在设计研发安排时，跨国公司需要权衡享受高新技术企业优惠政策以及全球转让定价政策的一致性和可持续性。

### 成本分摊方案

2009 年中国国家税务总局出台了《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2 号），对成本分摊协议作出了详细的规定。尽管相关规定在经合组织颁布 BEPS 行动计划相关报告后尚未更新，不过参考其它近期出台的转让定价规定，我们也可以对中国税务机关就相关问题的基本立场作出预判。

下表总结了经合组织、美国和中国关于成本分摊协议有关规定的部分要点：

	经合组织转让定价指南 (2017)	美国税法典 (2011 <sup>注1</sup> )	中国企业所得税法 (2009 <sup>注2</sup> ，结合近年更新)
适用范围	知识产权的开发和获取、有形资产和服务（虽然该指南主要涉及无形资产）	知识产权开发	知识产权开发和集团内部服务（包含集团采购和集团营销）
无形资产回报在成员间的分配	主要归属于承担无形资产 DEMPE 功能、管理和控制风险的参与方	对无形资产重要功能没有具体的指导意见	与经合组织指南类似
对成员投入贡献的评估基础	基于贡献投入的价值；只有在有限情况下可以基于贡献投入的成本	基于贡献投入的成本	与经合组织指南类似；预计将关注地域特殊因素在价值链中的贡献

注 1：以 2011 年发布的成本分摊协议相关法规为依据

注 2：以 2009 年发布的《特别纳税调整实施办法（试行）》为依据

采取成本分摊协议方案的集团，会考虑中国公司与其境外关联公司通过成本分摊协议共同拥有本地开发的知识产权的所有权，而基础性知识产权的所有权则归属于集团。成本分摊协议的参与方基于预期收益分摊知识产权开发投入；例如，在中国运营的知识产权使用和受益权将归属于中国公司，而境外的知识产权使用和受益权将归属于境外关联公司。

相比而言，上述方案在一定程度上使得跨国公司的研发安排更具灵活性，中国公司能够基于基础性知识产权进行本地研发活动并持续地为境外关联公司做出研发贡献。另外，中国公司和境外关联公司也可以根据预期的经济收益定期调整所应承担的成本投入（如按年度调整），从而避免签订复杂的知识产权交叉授权协议。

然而，从实践角度，成本分摊协议更为具体的操作指引仍较为缺乏，因此在实务中可能存在较大的不确定性，涉及的流转税、预提所得税以及协定处理等税务事项也仍待进一步明确和规范。即使企业在签订成本分摊协议时不需要进行提前审批，但仍需向税务机关提交成本分摊协议等资料。此外，根据转让定价的相关规定，企业签订或者执行成本分摊协议的，应当每年准备成本分摊协议特殊事项文档以备检查。

为了对业务经营模式和税收安排提供确定性以及降低企业潜在的转让定价风险，通过预约定价安排达成成本分摊协议可以成为跨国企业解决转让定价问题的一个备选方式。但企业管理层也需要对企业进行全方位的分析和考量，特别是基于成本分摊协议的转让定价安排要求就企业情况进行合理的经济分析，实践中由于成本分摊协议的前沿性，很可能会受到税务机关的特别关注。

## 结语

在后 BEPS 时代，针对跨国公司全球知识产权结构和研发活动的审查将日趋严格，中国税务机关也高度重视知识产权的转让定价问题。与此同时，中国政府积极推动科技创新和“中国智造 2025”等一系列国家战略，新一代信息技术与制造业深度融合，中国研发活动的生态环境也呈现出新的发展趋势。

我们观察到越来越多的跨国公司在中国本土进行的研发活动更具有自主性，这给跨国公司知识产权结构的安排带来了挑战，特别是传统上的知识产权所有权集中化管理并结合本地合约研发的模式，企业不能充分享受本地税收优惠政策的同时，也有可能面临税务机关对于转让定价的质疑和挑战。而考虑到跨国企业多样化的业务模式，显然很难找到一种可以放诸四海而皆准的方案；因此，跨国公司应结合自身的实际情况和商业需求予以分析和选择。此外，作为有效防范相关税收风险的工具之一，成本分摊协议值得关注；虽然成本分摊协议在实务操作中仍然存在一些不确定性，但可以预见到随着中国税务实践的不断发展和健全，实务操作和相关的管理要求也将日趋清晰和规范，从而给跨国企业研发活动的转让定价安排提供更多的备选方案。

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

##### 朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

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

#### 成都

##### 汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

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

#### 重庆

##### 汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

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

#### 大连

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

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

#### 广州

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

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

#### 杭州

##### 卢强 / 何飞

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)  
[fhe@deloitte.com.cn](mailto:fhe@deloitte.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，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 / 华南区 (香港)

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

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

#### 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@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

#### 哈尔滨

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

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

#### 济南

##### 蒋晓华

合伙人

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)

#### 澳门

##### 鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

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

#### 南京

##### 许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

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

#### 上海

##### 梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

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

#### 华西区

##### 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

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

#### 沈阳

##### 徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

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

#### 深圳

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

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

#### 苏州

##### 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

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

#### 天津

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

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

#### 武汉

##### 钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

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

#### 厦门

##### 钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[jichung@deloitte.com.cn](mailto:jichung@deloitte.com.cn)  
[chwu@deloitte.com.cn](mailto:chwu@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。

#### 关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司 (即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”), 以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。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更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务, 协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡, 欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

#### 关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处, 德勤品牌由此进入中国。如今, 德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下, 为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验, 同时致力为中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 [www2.deloitte.com/cn/zh/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/zh/social-media), 通过德勤中国的社交媒体平台, 了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 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, 您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方面因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2018。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。