

中国转让定价快讯

第一期 2018 年 7 月

对于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的税务解读

政策背景

2018 年 6 月 25 日，财政部、税务总局、科技部日前联合发布《关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2018〕64 号）（以下简称“64 号文”），自 2018 年 1 月 1 日起执行。

64 号文规定委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。此外，64 号文强调了费用实际发生额应按照独立交易原则确定，明确了技术开发合同登记相关事项，以及申报税收优惠需留存备查的资料清单，废止了《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119 号）（以下简称“119 号文”）文件第二条中“企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除”的规定。

新旧政策差异

与 119 号文相比，64 号文明确了符合条件的委托境外进行研发活动所发生的费用可以在境内符合条件的研发费用三分之二的限额内进行企业所得税前加计扣除。之前 119 号文中明确规定“企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除”，只有委托境内机构或个人进行研发活动发生的费用，可以按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费用并计算加



计扣除。这一改变，鼓励了企业委托境外机构开展研发活动，对于在境外投资建立研发中心起了重要的支持作用。但是 64 号文中也强调指出，委托境外个人进行的研发活动不得按照委托境外研发费用享受企业所得税加计扣除的税收优惠。

64 号文中明确并强调了对于委托境外研发费用的相关证明文件，与《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 97 号）（以下简称“97 号公告”）相比，留存备查材料有所简化，并且基于《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 23 号）（以下简称“23 号公告”）的相关政策的出台，取消了原有的备案审核制度。现行规定下，企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。总体上减少了对备查材料的要求，简化了流程，为企业带来一定的便利。

案例解读

举例说明，A 公司发生了符合条件的 100 元自行研发费用，并支付给境内 B 公司 100 元委托研发费用。我们分别讨论在新旧政策下，当 A 公司支付给境外 C 公司 100 元和 200 元委托研发费用情况的区别。

案例分析 - 新旧政策对比

单位：元人民币

	64 号文出台前	64 号文出台后	公式
A 公司自主研发费用	100	100	a
委托境内 B 公司研发费用	100	100	b
境内符合条件的研发费用基数	180	180	$c=a+b*80\%$
情境一			
委托境外 C 公司研发费用	100	100	d1
委托境外研发费用的扣除限额	不适用	120	$e1=c*2/3$
境外符合条件的研发费用基数	不适用	80	$f1=\text{Min}(d1*80\%, e1)$
研发加计扣除额	90	130	$g1=(c+f1)*50\%$
实际可以税前扣除的总额	390	430	$h1=a+b+d1+g1$
情境二			
委托境外 C 公司研发费用	200	200	d2
委托境外研发费用的扣除限额	不适用	120	$e2=c*2/3$
境外符合条件的研发费用基数	不适用	120	$f2=\text{Min}(d2*80\%, e2)$
研发加计扣除额	90	150	$g2=(c+e2)*50\%$
实际可以税前扣除的总额	490	550	$h2=a+b+d2+g2$

在计算境外符合条件的研发费用时，采用费用实际发生额的 80% 以及境内符合条件的研发费用三分之二的孰低原则。在情境一下，80% 的境外研发费用没有超过三分之二的扣除限额，因此 80% 的境外研发费用均可加计扣除；在情境二下，80% 的境外研发费用超过了三分之二的扣除限额，因此仅能在限额范围内加计扣除。从以上案例可以看出，在 64 号文出台后，企业委托境外企业研究开发可以享受更多的研发费用加计扣除。

根据 23 号公告的规定，企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。23 号公告提高了企业针对自身情况进行自行判断的准确度方面的要求。因此，企业需关注自行申报带来的潜在风险，合理评估自身情况，并与主管税务机关保持沟通和口径一致，避免出现事后核查时因不满足享受优惠政策的条件而被主管税务机关追缴企业所得税的情况。从而对于一些新设并且从未在科委立项的企业，可能是一项不小的挑战。

税务与转让定价考量

企业所得税

64 号文的发布扩大了企业可以享受企业所得税前加计扣除的范围，但与此同时此前发布的 23 号公告也对企业税收合规性提出了更高的要求。

证明文件留存

23 号公告也提高了对企业税务文件管理的相关要求。如果企业未能按照税务机关要求提供留存备查资料，或者提供的留存备查资料与实际生产经营情况、财务核算情况、相关技术领域、

产业、目录、资格证书等不符，无法证实符合优惠事项规定条件的，或者存在弄虚作假情况的，税务机关将依法追缴其已享受的企业所得税优惠，并按照税收征管法等相关规定处理。税务机关要求企业留存备查资料应从企业享受优惠事项当年的企业所得税汇算清缴期结束次日起保留 10 年。故建议企业妥善保存所有证明材料，以备税务机关核查。

转让定价

64 号文规定，委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。研发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。早在 2017 年国家税务总局发布的《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）（以下简称“6 号公告”）中就曾强调，向关联方对外支付服务费需要满足“真实性”、“受益性”，定价应符合独立交易原则。无法满足这些条件的服务费不得在所得税前列支抵扣。现在企业委托境外机构发生的研发费用可做税前加计扣除，税务机关对于此类对外支付的监管无疑会更加严格。因此，我们建议企业提前准备证明委托研发活动“真实性”的文档支持佐证，并关注委托研发活动的“受益性”。同时，应制定合理的委托研发定价政策，比如类比市场公平交易价格确定，或根据委托研发费用的合理完全成本加成确定。

另一方面，跨国集团原先将大量知识产权等无形资产布局在税收洼地，从而通过将更多利润留存在税收洼地以降低集团整体税负。在税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划的指引与“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”的原则下，各国税务机关开始关注无形资产的经济所有权，原本的无形资产布局将可能带来潜在的税务与转让定价风险。64 号文发布后，集团可以重新考虑全球价值链与无形资产布局。若由中国企业拥有无形资产，并委托境外关联方进行研发，中国企业将有机会同时

享受研发费用加计扣除与高新技术企业的税收优惠政策，则有可能将实际税负率控制在 15% 以下。这样的安排不仅可以降低税务与转让定价风险，也可以降低集团整体税负成本。

此外，境内企业在向境外研发中心支付研发费用时，需要提供相关资料证明成本分摊的合理性，并证明研发活动发生在境外，以享受中国与研发中心所在国之间的税收协定待遇，免于就研发活动所得负担境内企业所得税。

致同建议

虽然在现行的 64 号文下，对外投资研发中心以及开展境外研发活动的环境渐佳，但税务机关对企业的税收合规性的要求越来越高。我们建议企业与税局保持沟通，合理评判自身是否能够享受税收优惠，加强企业内控及管理，妥善保管相关证明文档文件以留存备查。若涉及跨境关联交易，需制定合理的符合独立交易原则的转让定价政策。我们建议企业可以根据自身需求，在遇到相关问题时寻求专业机构的帮助。



关于中国转让定价快讯

中国转让定价快讯所载资料以概要方式呈列，旨在为致同客户及员工参考使用，并不能替代详尽专业建议。致同对于并未与我们进行进一步咨询而单纯基于此快讯所提供信息行事而造成的任何各方的损失均不承担责任。

联系方式

上海

周自吉
合伙人

电话 +86 21 2322 0298

手机 +86 136 1186 2116

邮件 rose.zhou@cn.gt.com

包孝先
合伙人

电话 +86 21 2322 0213

邮件 richard.bao@cn.gt.com

北京

张莉
合伙人

电话 +86 10 8566 5777

邮件 julie.zhang@cn.gt.com

