

税务

期数 H88/2019 – 2019 年 5 月 16 日

## 税务评论

# 香港税务局发布研发开支扣税指引

作者：

香港

张新华

税务合伙人

电话：+852 2852 6768

电邮：ryanchange@deloitte.com

威維之

高级税务经理

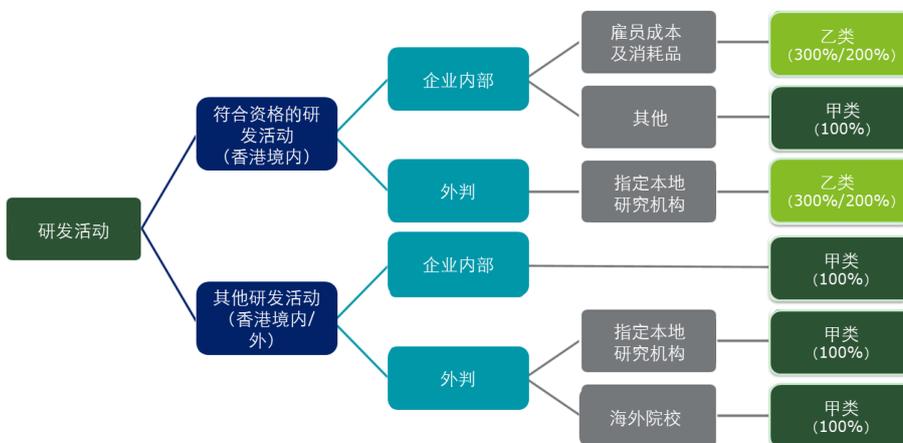
电话：+852 2852 6608

电邮：dchik@deloitte.com.hk

期待已久的《税务条例释义及执行指引第 55 号》（以下简称“55 号指引”）已于近日发布，香港税务局阐明有关研究与开发（“研发”）开支扣税条文的看法及执行方法。如 55 号指引所述，香港税务局在研发开支扣税政策上提供弹性和优惠措施，旨在鼓励更多企业在港开展研发活动。55 号指引中相关详细说明和示例长达百页，本文将着重介绍其中一些要点。

### 政策概览

简要回顾，根据《税务条例》经修订的第 16B 条及附表 45 规定，符合资格的研发开支分为两类：甲类研发开支和乙类研发开支。甲类研发开支可享有 100% 税务扣除。乙类研发开支总额的首 200 万港元可获 300% 加计扣除，余额仍可获 200% 加计扣除，而加计扣税金额不设上限。



有关开支扣税政策详情，请参见德勤于 2018 年 5 月 4 日发布的 [税务评论 \(期数 H82/2018\)](#) 及于 2018 年 11 月 5 日发布的 [税务快讯 \(第 80 期\)](#)。

55 号指引要点如下：

### 研发活动的定义

55 号指引就研发活动的定义给出了长达 13 页的详尽释义，并在附录中列举了大量示例。事实上，该定义与《税务条例》修订前的第 16B 条下对研发活动的定义并无不同。第 16B 条下的研发活动与《香港会计准则第 38 号》中的“研究”及“开发”活动一致。该定义强调研发活动达至科学或科技进展、解决科学或科技上的不确定之处、带来实质改善等效用概念。如纳税人希望明确其研发活动是否符合第 16B 条下的扣除条件，可向税务局申请预先裁定。

### 研发项目未遂

对于未取得成果的项目，与之相关的科学或科技规划仍可能是符合资格的研发活动。关键不在于研发活动是否取得了成功的结果或产生了知识产权，而在于其是否以实现科学或科技进步为开展目的。专利注册并非判断研发活动的前提。

### 研发活动发生地

虽然《税务条例》附表 45 规定符合资格的研发活动应“完全在香港承办和进行”以满足加计扣除条件，但税务局在 55 号指引中阐明，这并不表示整个研发项目必须在香港进行。若研发项目的部分活动在香港以外地区进行，在满足其他条件的情况下，在香港开展的这部分活动的研发开支仍可享有加计扣除之税收优惠。

### 雇员成本加计扣除

与直接而活跃参与符合资格的研发活动雇员相关的开支属乙类研发开支，或可享加计扣除。除第 16B 条和附表 45 规定的条件外，此类加计扣除还应满足下列条件：

**直接而活跃参与：**判定雇员是否直接而活跃参与符合资格的研发活动取决于其履行的职责而非职位。举例而言，研发部门负责人花了一定时间管理研究团队，同时也进行科学研究。严格来说，其履行管理职责的时间不能视为“直接而活跃参与”符合资格的研发活动的时间。不过，如该时间不长，该名雇员的全部薪酬成本均可视为符合资格的开支，可享加计扣除。

**雇主和雇员的关系：**企业与直接而活跃参与符合资格的研发活动的雇员之间应存在雇主和雇员的关系以满足加计扣除条件。由企业资助的借调人员或外派人员、与企业签订临时雇用合同的专家顾问以及兼职研发人员等，只要受企业监督、指挥或管控，就应视为企业雇员。在满足其他条件的情况下，有关上述人员的开支可享加计扣除。相反，自由职业者或提供研发人员的人才机构等不属于企业雇员，向其支付的款项不可享加计扣除，但仍可作为甲类研发开支享 100% 扣除。

**董事薪酬：**严格来说，向董事支付的薪酬不适用加计扣除。不过，如一人身兼二职（即既是董事又是直接而活跃参与符合资格的研发活动的雇员），税务局容许将相关开支分摊以享加计扣除。余额仍可作为甲类研发开支享 100% 扣除。

### 权利共有

《税务条例》规定：如果研发活动所产生的知识产权等权利并非完全属于企业，则不可享有扣税优惠。而 55 号指引则阐明了权利共有的情况亦可享扣税优惠。例如，一些企业可能会联合开展一项研发活动，相应的研发成果权利完全属于这些企业并由其共有。在满足其他条件的情况下，各相关企业的研发开支均可按第 16B 条规定享有扣税优惠。

### 通过代名人持有权利

通过代名人持有研发成果权利也可享扣税优惠。例如，如果某企业采用特殊目的实体（SPV）作为代名人持有该企业开展研发活动所产生的知识产权，则该知识产权将视为完全归属该企业。因此，在满足其他条件的情况下，相应知识产权的研发开支（甲类和/或乙类）可根据第 16B 条享扣税优惠。

### 为他人承办研发活动

根据《税务条例》附表 45 规定，由一方为另一方承办研发活动所产生的研发开支不可享有扣税优惠。例如，在满足其他条件的情况下，纳税人就符合资格的研发活动支付给指定本地研究机构（DLRI）的款项可享加计扣除。但是，根据第 16B 条规定，指定本地研究机构为另一方承办研发活动所产生的研发费用则不可扣税，但其可根据《税务条例》第 16(1)条的一般开支扣除规定扣除。

反之，如果某集团成立了一个 SPV 以承办研发活动，该 SPV 享有对研发成果权利的所有权并就该等权利向其关联方收取特许使用费，则税务局不会将该 SPV 视作为其关联方承办研发活动。因此，在满足其他条件的情况下，该 SPV 可根据第 16B 条规定就研发开支（甲类和/或乙类）申请扣除。

### 将某些研发活动外判给海外关联方

按照税务局对原有政策的执行情况，根据第 16B 条（修订前）规定，支付给海外关联方（非已批准或认可的研发机构）的

外判研发款项不可享有扣税优惠。而税务局在 55 号指引中表示将会放宽处理：如果企业研发项目的核心部分在香港进行而非核心部分外判给其在香港以外的附属机构，在满足其他条件的情况下，企业可根据第 16B 条规定就支付给海外关联方的外判研发款项申请扣除。具体而言，支付给海外附属机构的外判研发款项不超过研发项目总成本的 20%且不超过 200 万港元方可享扣除（作为甲类研发开支享 100%扣除）。

### 成本分摊协议 (CCA)

跨国集团内部公司之间可能会就开展研发活动签订成本分摊协议。虽然第 16B 条及附表 45 未就成本分摊协议处理作明确规定，但 55 号指引载有十余页成本分摊协议相关论述。企业根据成本分摊协议开展部分或所有研发活动，在满足一定条件的情况下，其在该成本分摊协议下承担的研发开支份额可视为企业内部自行开展研发活动所产生的开支，可享扣除。“特定条件”可包括：企业除根据成本分摊协议分摊开支以外，还必须活跃参与协议下的研发项目；任何研发成果权利须由企业与成本分摊协议下的其他缔约方共同所有。

企业因在香港开展符合资格的研发活动所承担的分摊开支，在满足其他条件的情况下，与研发直接相关的雇员成本及消耗品开支可作为乙类研发开支享 300%或 200%加计扣除。对于在香港以外开展的研发项目部分所承担的分摊开支，企业仍可按甲类研发开支享 100%扣除。详情请参见 55 号指引。

### 指定本地研究机构 (DLRI)

在满足其他条件的情况下，支付给 DLRI 的款项可享加计扣除。一般而言，支付给 DLRI 用作资本性目的或营业性目的（如：行政、实际研发工作、设立研发机构等）的资金无论实际使用情况如何均可享扣税优惠。然而，支付给 DLRI 的款项中，用于外判于香港以外地区开展的部分研发活动之款项仅可作为甲类研发开支享 100%扣除。根据第 16B 条规定申请扣税时，对于支付给 DLRI 的款项，纳税人应在利得税报税表补充表格 S3 中分别列报用于香港境内/外研发活动的对应款项。

根据集团的实际情况，让 DLRI 为集团各关联方承担研发活动可能是高效的。在满足特定条件的情况下，本地实体可向创新科技署 (ITC) 申请 DLRI 资格。创新科技署近期在其官网公布了[申请指引](#)。具体而言，如果在人员配备、研发服务经验、研发设施设备以及管治和管理结构方面符合标准，本地机构（包括在香港成立的公司和在香港设有营业地点的非香港公司）可申请成为 DLRI。详情请参见[申请指引](#)。如申请个案较为简单，ITC 可在六周内完成评估。DLRI 的指定有效期通常为两到四年，有效期届满前可申请续期。

申请成为 DLRI 并非易事。根据[申请指引](#)规定，申请机构必须专精于自然或应用科学和科技领域、具备成就经验记录等。纳税人应在申请前征询专业意见，以考量自身是否满足 DLRI 的评定标准，申请后是否可享加计扣除优惠等。

### 评论

《税务条例》第 16B 条及附表 45 并未就某些研发开支（如外判、成本分摊协议）的扣税处理做出明确指示，而 55 号指引则针对此前未提及的范畴作了详细解释并佐以各类示例。我们欣然看到香港税务局准备采取切实可行的措施并适当放宽标准来推行研发开支扣税政策，具体包括：容许外判于海外关联方的某些研发工作的外判研发开支享有扣税优惠，亦将权利共有、通过代名人持有权利、成本分摊协议等情形纳入扣除范畴。

55 号指引就香港税务局的观点及实践提供了进一步指导，但我们强烈建议在香港及海外开展研发活动的跨国集团审查其现行相关安排，尤其是涉及成本分摊协议和/或外判的安排。在香港拥有多个研发项目及知识产权的集团亦可审查自身架构，并考量旗下香港实体是否申请成为 DLRI。企业应寻求专业建议以应对当前难题和挑战，并就未来税务政策走向进行筹谋。纳税人在任何情况下均应妥善保存研发项目相关文件，以在根据第 16B 条规定就利得税申报申请扣税时提供相应佐证。

香港政府着力推出税务优惠措施以吸引更多企业在港开展研发活动，对此我们表示欢迎。但总体而言，该等措施仍然存在局限性而缺乏吸引力，例如：对支付给海外关联机构的外判研发款项的扣税设置上限，对支付给非雇员（如独立承包商）的款项不给予扣税优惠，对 DLRI 资格设定高标准等。与其他同样为研发活动提供税务优惠的辖区相比，香港现行优惠政策尚有进一步改善的空间。我们期望香港政府改善已有税务优惠措施并探索新的优惠措施，为香港创新科技行业提供更为有利的税务环境。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及雇员编制，内容仅供一般参考之用。我们建议读者就本文任何信息做出行动之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他税务分析及意见，请联络：

#### 北京

##### 朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

#### 成都

##### 汤卫东/张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn  
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  
tonzhang@deloitte.com.cn

#### 大连

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2816

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@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

#### 杭州

##### 卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1900

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@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

#### 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

#### 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

#### 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

#### 南京

##### 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：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

#### 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

#### 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

#### 天津

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2816

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：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

#### 厦门

##### 吴焕琛

合伙人/总监

电话：+86 592 2107 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：chwu@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

#### 主管合伙人

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanhang@deloitte.com

#### 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：ryanhang@deloitte.com

#### 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

#### 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

#### 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

#### 华西区

##### 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@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) 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) 以了解更多有关德勤有限公司及其成员所的详情。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区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 286,000 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、管理咨询、财务咨询、风险管理和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富经验，同时致力在中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。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因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。