Deloitte.

德勤

税务
期数 P315/2020 – 2020 年 6 月 10 日

# 税务评论

## 新能源汽车行业的税务挑战和机遇：研发与生产


作者：

**北京**
**周翊**
合伙人
电话：+86 10 8520 7512
电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

**广州**
**左迪**
合伙人
电话：+86 20 2831 1309
电子邮件：ezuo@deloitte.com.cn

**陈阳阳**
总监
电话：+86 20 2831 1674
电子邮件：yangychen@deloitte.com.cn

**黄安琪**
经理
电话：+86 20 2831 1325
电子邮件：winkhuang@deloitte.com.cn


长期以来，全球汽车行业一直在探索和推动交通能源动力系统转型，新能源汽车的崛起，极大地加速了这一进程。汽车产业的电动化、智能化、网联化和共享化是未来的发展趋势。近年来，多国政府纷纷出台燃油车禁售时间表和新能源汽车发展目标，以推动新能源汽车的发展。就在刚刚结束的“两会”上，推广新能源汽车也被我国政府纳入新一年有关重点支持“两新一重”建设的工作目标之中。纵观国内汽车市场，2018 年之后，在中国整体车市下滑的大环境下，新能源汽车仍然逆势增长，大量新能源汽车品牌诞生。传统的汽车行业面临巨大的挑战和转型的压力，迫使传统汽车厂家也依托资金、 供应链和技术的优势加快新能源车布局。

和传统汽车行业相比，新能源汽车在研发、生产制造、销售的运作模式方面显得更加多元化，给税务架构的搭建和规划带来更大的空间。笔者将结合汽车行业的多年服务经验与实践观察，就国内新能源汽车行业在研发、生产环节的若干常见税务问题作简要探讨。

### 研发环节

*如何合理适用高新技术企业优惠政策?*

新能源汽车相关技术属于国家重点支持的高新技术领域，相关企业往往涉及大量的研发活动，因此申请高新技术企业资格以适用 15%的优惠所得税税率，从而降低企业的整体税负水平，对在华从事新能源汽车产业的经营者，尤其是总部位于中国的新能源车企而言，很可能是其税务管理的核心内容之一。目前绝大多数新能源汽车企业还处于前期投资阶段，尚未产生足够的利润以实际享受 15%税率，但这并不意味着企业在现阶段就可怠于申请高新技术企业资格。因为除优惠税率以外，高新技术企业符合条件的税务亏损弥补年限可由一般情况下的 5 年延长至 10 年。考虑到新能源汽车的研发周期一般较长，如果企业未在适当时机取得高新技术企业资格，可能使得实际获利时，前期研发投入形成的税务亏损已经超过结转弥补期限而无法发挥抵税效应。另一方面，高新技术企业资格还有助于企业获

取更多政府财政支持，提升企业的信贷资质和融资能力。 因此，新能源车企应就高新技术企业资格申请的综合效益进行评估，结合企业的实际情况和商业规划对高新技术企业资格的申请和适用时点作出合理决策。

在申请高新技术企业资格的过程中，考虑到国内新能源汽车的行业特性，相关企业可能会面临以下难点，需要提前作好预案：

- 申请主体的售车收入是否属于高新技术产品（服务）收入——高新技术企业的高新技术产品（服务）收入占当年总收入比例不得低于 60%。实践中新能源车企往往将生产职能外包，向生产商购买成品车后再行销售。此等收入是否属于上述“高新技术产品（服务）收入”在实践中存有争议（具体内容可参见后文有关生产模式的讨论）。

- 申请主体如何维持研发支出收入占比持续达标——高新技术企业的研发费用占销售收入总额比例不得低于一定标准（如最近一年销售收入在 2 亿元以上的，则不得低于 3%）。一般而言，新能源车企在前期维持该比率问题不大；然而，随着企业后续发展规模的扩大，继续维持这一比率会越发困难，企业可能需要考虑后续的商业模式调整。

- 申请主体的境内研发支出是否符合要求——高新技术企业在境内发生的研发费用占研发费用总额比例不得低于 60%。实践中，新能源汽车的研发可能需要海外研发力量的实质性参与；为满足高新技术企业资格，此类企业需要对境内外的研发功能进行合理分配。

*如何选择合适的研发模式并实施有效的费用管理？*

在进行研发时，新能源汽车企业通常会面临不同的模式和方案选择，例如，是自主开发，还是通过外包和共享模式进行研发？是将研发部门作为公司的下设机构，还是将其设立为独立的法人实体？不同的模式和方案可能在法律、税务和财务方面带来不同的影响。

从税务角度而言，研发支出不仅是高新技术企业资格的一项重要核查指标（参见前文有关高新技术企业资格申请的讨论），而且更直接关系到企业研发支出加计扣除优惠政策的享受。因此，新能源汽车企业应关注不同研发模式和方案下研发支出加计扣除额的差异。例如，在外包研发模式下，委托方支付给受托方的研发费用只能按照 80%计入委托方的加计扣除基数；涉及委托境外研发的，还需受到一定的比例限制。由此可见在同等金额的研发支出下，外包研发尤其是境外外包研发模式会降低加计扣除基数。相关企业应考虑顺应政策导向，尽可能采用境内自主研发模式；在必须使用外包研发模式的情形时，也可以考虑进行适当的商业安排，如由委托方直接采购研发所需的物料和相关服务，并将其提供给受托方用于研发活动。

此外，研发支出的归集、记录和资料留存，亦是新能源车企在研发活动管理中的一项难题。无论是出于财务会计的目的，还是申请高新技术企业资格，抑或是研发费用加计扣除的需要，相关企业都必须对研发项目及其支出进行清晰的核算。由于上述三者对研发费用的归集口径彼此不同，所以进一步提高了企业研发费用的管理难度。相关企业在实施研发前，就应该着手建立健全完备的研发项目及其支出管理体系，确保企业能够以项目为单位，对每个项目的人工成本、费用、材料和制造费用核算准确并留存充分的记录，在兼顾财务影响（如研发支出的资本化时点对报表的影响）的基础上，使研发支出的归集与核算结果能够满足申请高新技术企业资格和研发费用加计扣除的需要。


如欲垂询更多信息，请联络：

**全国税务主管合伙人**
**上海**
**郭心洁**
合伙人
电话：+86 21 6141 1308
电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

**华北区**
**北京**
**朱桉**
合伙人
电话：+86 10 8520 7508
电子邮件：andzhu@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

**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

**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

*如何对海外研发活动进行适当安排?*

对于由海外承担部分研发职能的新能源车企，需要将海外研发活动的安排一并纳入考量。具体来看，在涉及海外研发活动时，企业通常应考虑的因素包括但不限于：

- 海外研发的法律框架与风险——涉及针对外商投资的限制（如美国外国投资委员会的审查），产品、服务和知识产权流动的出口管制，经济制裁如贸易摩擦对研发活动的影响等。

- 海外研发活动的资金支持——比较典型的情况是通过有效的方案将境内融资调往境外解决海外研发的资金需求，例如考虑是通过权益性投资，还是通过贷款或委托研发方式为海外研发提供资金。

- 知识产权布局——涉及研发成果是全部由境内持有， 还是由境内、境外共同持有，或在境内、境外之间进行适当分配等。

在基于上述相关因素考虑进行海外研发活动安排时，除了应综合评估资金效率、商业可行性、法律保护和对上市安排等影响以外，税务风险亦不容忽视。以上述知识产权布局为例，值得注意的是，过去海外知识产权常由一些注册在低税率地区、缺乏经营实质的公司所持有，并由此类企业获得相应的超额利润。随着近年来 BEPS 行动计划的实施和反避税的国际合作加强，上述知识产权架构已经越来越受到各国税务机关的质疑；持有海外知识产权所有权的实体需要对知识产权的开发、价值提升、维护、保护、应用和推广做出贡献，才有权获得相应的无形资产收益。因此，企业需要在进行知识产权布局及设计相关的无形资产关联交易时考虑这一政策与实践变化，确保有关方案的执行免受潜在的不利税务影响。

在进入到海外研发活动的执行阶段后，相关企业则应关注在实操层面可能引发的日常税务风险。例如，对于委托境外实体进行研发的安排，境内企业须在确保服务合同清晰记载技术开发的里程碑节点与付款时间表的基础上，及时履行商务、外汇、科技等部门的合同备案要求，以合规办理相应的付汇和免税事宜；同时，涉及境外研发人员在境内活动的情况，财务和人事部门还要建立一套可监控流程，以及时监测境外研发实体的中国常设机构风险和潜在的中国纳税义务。

## 生产环节

*外包生产模式下的新能源车企能否满足高新技术企业认定要求?*

如前文所述，申请高新技术企业资格适用 15%优惠税率是新能源汽车企业税务管理的核心内容。目前实践中新能源汽车行业普遍采用的外包生产模式可能会对这一优惠资格的适用带来一定的障碍。为了获得工信部的新能源汽车生产许可，国内的新能源汽车公司基本上采取外包生产模式，即委托其他传统生产企业进行代工生产；或与其合资建厂，由合资厂承担生产职能。新能源汽车的主体企业通常是具有研发功能的集团总部，与实际从事汽车生产的工厂分属不同的法人实体。在具体合同关系上，则由新能源汽车主体企业将技术授权给工厂，工厂生产后将成品车销售给新能源汽车主体企业，由后者再向下游企业分销。高新技术企业的高新技术产品（服务）收入占当年总收入比例不得低于 60%——主体企业的整车销售收入是否属于“高新技术产品（服务）收入”，高新技术企业的认定部门在实践中可能存在不同的看法。部分认定部门可能采取比较严格的立场，认为委托生产模式下，新能源汽车主体企业实际从事的是成品车买卖活动，其取得的收入不应认定为高新技术产品（服务）收入，因而不能被认定为高新技术企业。有鉴于此，有关企业应对潜在的高新技术企业认定障碍有所了解，就可能需要的沟通与解释工作做好事先准备。从实践来看，如何证明研发活动和取得收入的关联性，很可能成为认定部门的审核要点，因此在外包生产的模式下，企业应积极与当地商务、科技部门沟通，在主体企业和生产企业的委托生产合同起草，备案文件准备等方面做足功课。

*如何合理分配主体企业与生产企业的功能?*

由于新能源汽车的主体企业通常负责研发和总部功能，与生产企业分属不同的法人实体，包括研发、生产、供应链管理等在内的相关功能应在两者之间进行合理的分配。为了满足工信部颁发生产许可证的要求，新能源汽车的生产企业绝不能仅仅承担代工厂的职能，而应具备相对较为完整的功能体系（如具有相关产品的设计开发生产等）；在涉及与合作伙伴合资设立生产企业时，投资者则更需决策如何投入适量的资源（如知识产权、研发人员等）与对方共享以使得生产企业符合条件。另一方面，为确保主体企业的高新技术企业资格，投资者倾向于将主体企业作为生产研发等重要决策的制定者，并将生产企业的职能限缩于执行主体企业的指令。上述两项要求在一定程度上存在相互冲突，因此投资者须审慎平衡，并在合资合同条款和政府申请文件中进行适当反映。

在职能分配确定之后，企业还需在充分考虑各方利益的基础上，进一步据此设定合理的集团转让定价政策和相应的内部操作指引，从而确保职能分配方案能够得到有效的执行。例如，针对合资设立生产企业的情形，集团的财税管理团队有必要就生产准备阶段的费用（例如模具开发费用、测试费用、试制车开发费用、验证车开发费用、试制车间费用）及总部费用的核算与分配向有关业务部门提供明确的指引，实现费用的准确归集以及在生产和非生产法人实体之间的合理分配；而在费用分配时，亦应同时考虑后续的影响（如主体企业与生产企业采用成本加成方式计价结算的，则分配给生产企业的费用多寡将直接影响其向主体企业收取的费用金额）。另外，企业需要注意转让定价政策在不同时期的变化与调整，比如生产企业刚成立时其机构设置通常并不完整，集团内其他企业可能会向其提供支持性服务，包括供应链、物流、企业管理服务等， 这些企业应按独立交易原则向生产企业收取相应的服务费用。

*如何有效管理企业的各项政府补贴税收影响?*

为鼓励新能源汽车产业的发展，不少新能源车企在起步阶段往往会获得来自政府的大量补贴，例如生产企业通常会收到与工厂建设、土地购买和办公室租赁、许可证申请等相关的政府补贴。根据税法规定，企业在取得相关政府资金时，若不符合不征税收入的条件，需要将补贴计入取得当期的应纳税所得；而在起步阶段，企业的许多支出须作资本化处理，实际作费用化处理在当期税前扣除的支出较为有限。由此产生的收支错配可能导致前期产生一定的税负成本，从而消耗了地方财政扶持的效果。因此，新能源车企在投资初期应重点关注政府补贴的税务影响，准确判断各项补贴是否符合税法有关不征税收入的规定，例如是否取得资金拨付文件，拨付资金的政府部门对该资金使用是否具备专门的管理办法或要求，企业是否能够对补贴资金发生的支出单独核算等。财税团队甚至需要在补贴的申请环节即进行介入，与相关政府部门就资金管理等事项作沟通确认，为后续的不征税收入条件判断与财税处理打下基础。

## 结语

由于新能源汽车涉及较多的产品技术研发，因此有关高新技术企业优惠政策、研发费用管理、知识产权布局等事项的涉税影响一直是新能源车企较为关注的税务议题；与此同时，新能源车企普遍采用的外包生产模式亦将对企业带来一系列涉及税收优惠、职能划分等方面的管理考验。相关企业应尽早对上述事项做好准备，主动规划降低潜在税务风险，并把握机会提升企业价值。除了生产和研发阶段以外，我们还将在近期的税务评论中继续探讨有关新能源汽车行业在汽车销售环节的税务事项，敬请期待。

本文由德勤中国为本行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。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**
**朱桉**
合伙人
电话：+86 10 8520 7508
传真：+86 10 8518 7326
电子邮件：andzhu@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

**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

**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
tonzhang@deloitte.com.cn

**香港**
**李旭升**
合伙人
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911
电子邮件：vicli@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

**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

**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

**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

**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

**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

**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

**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

**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
roshu@deloitte.com.cn

**武汉**
**王钢**
总监
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032
电子邮件：leowang@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
fhe@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

**厦门**
**钟锐文**
合伙人
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259
电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

**郑州**
**宫滨**
合伙人
电话：+86 371 8897 3701
传真：+86 371 8897 3710
电子邮件：charlesgong@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/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

**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

**华南区 (内地)**
**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

**华南区 (香港)**
**戚維之**
总监
电话：+852 2852 6608
传真：+852 2851 8005
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，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

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。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。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（即一家担保有限公司）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 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

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及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，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。

©2020。欲了解更多信息，请联系德勤中国。