

资本市场法律

科创板上市税务关注：运营层面的税务合规（上）

作者：袁世也

我们在之前的文章中，分别关注了境内主体直接上市、境外主体直接上市以及上市前重组等涉及的税务问题。在以下的两篇文章中，我们将对拟上市企业运营层面的税务合规性进行讨论。

科创板拟上市公司的税务合规，既包含高新技术企业、研发加计扣除、软件产品增值税即征即退、境外业务合规性这些具有特色的税务事项；也包含股权激励、资本公积转增资本、关联交易等较为传统的合规事项。

以下我们分别进行讨论。

一、运营层面合规性问题一：高新技术企业

鉴于科创板涉及到的行业性质，很多拟上市企业都是高新技术企业，或者其集团内子公司为高新技术企业。而高新技术企业资质，在所有重要的税收优惠政策中，又是最容易“翻车”的。据报道，仅2020年上半年就有近百家企业被取消高新技术企业资质。在这个意义上，高新技术企业涉税风险，并不仅仅是理论层面的。

拟上市的高新技术企业，都需要在与监管机构的沟通中陈述其优惠政策适用的依据和简单评估。根据《高新技术企业认定管理办法》（国科发火〔2016〕32号），高新技术企业认定需要满足八项要求。而这八项要求中，研发费用占比、高新收入占比以及重大事故三项要求，相对不容易满足，也是很多企业最终申请或延续高新技术企业资质未果的主要原因。具体而言：

- **研发费用占比：**这是指研发费用占销售收入的比例需要达到一定的标准（3%-5%）。对于很多生产型企业来说，因其销售收入相对较高，并不易实现；使用一些临时突击的办法，可能面临较大的涉税风险；
- **高新收入占比：**这是指高新收入占企业“总收入”的比例需要达到60%的标准。这个要求也容易被忽视。由于这里的分母是“总收入”，不仅包括日常的营业收入，还包括企业出让股权的资本利得、来自被投企业的股息红利以及转让不动产所得，这些都是总收入的一部分；如果当期产生此类收入较大，也可能影响高新技术资质的获取和维系；

- **重大事故：**这里指的是企业申请认定前一年内未发生重大安全、重大质量事故或严重环境违法行为。鉴于目前对环境违法等行为的监管力度，实操层面也有一些企业在该要求方面折戟沉沙。

如果拟上市企业未能延续高新技术企业资质，该企业需要向监管部门解释失去税收优惠对企业经营的影响，以及后续的整改方案；很难说该等解释不会对上市审批产生实质性影响。在这个意义上，将高新技术企业的税务合规性做到实处，并且有提前预期，是非常必要的。

二、运营层面合规性问题二：研发费用加计扣除

企业研发及创新能力，是科创板上市审核中，很重要的一个关注方面。研发投入是判断拟上市企业是否符合科创板定位的重要标准之一，也是企业科创板上市可选用的一项市值及财务指标的构成要素。而研发投入为当期费用化的研发费用与当期资本化的开发支出之和，拟上市公司需对研发投入的金额、明细、确认依据、核算方法等进行披露，并说明研发投入归集是否合规。在这种情况下，监管机构对研发费用特别关注也就不难理解了。同时，作为企业可以利用的税收优惠之一，研发费用加计扣除也是拟上市公司非常重视的节税安排。据此，研发费用方面的税务合规，也成了监管机构经常问询的涉税事项之一。

对于研发费用加计扣除，常见的监管要求是企业需说明财务口径和税务口径的研发费用差异，及其原因。一般情况下，差异原因主要有以下几项：

- 根据《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）相关规定，允许加计扣除的研发费用是有范围和限制的。如研发项目中的场地使用费、本地交通费、招待费、办公费、移动通讯费、带宽费、职工福利费、资质测试费、科研合作费和其他费用，是不能够列支的；
- 汇算清缴前暂未支付的职工薪酬不能进行加计扣除；
- 对于折旧及摊销费用，因部分设备同时用于不同的研发项目活动，其折旧与摊销费用无法在各个研发项目之间进行准确划分；从合规性角度出发，公司在申报研发费用加计扣除时是否包含此类费用应谨慎处理；
- 根据《技术合同认定登记管理办法》（国科发政字〔2000〕63号）相关规定，未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受国家对有关促进科技成果转化规定的税收、信贷和奖励等方面的优惠政策。因此，考虑到部分技术开发合同未进行登记，从合规性角度出发，公司在申报研发费用加计扣除时是否包含此类费用应谨慎处理。

在科创板实践中，较少遇到企业因研发费用加计扣除问题无法回应监管问询的；但企业在上市进程开始前，做好充分的功课，以顺利和快速应答监管机构的问询是必要的。

三、运营层面合规性问题三：软件产品增值税即征即退

根据《关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100号）等有关部门的规定，增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按17%（2018年5月1日后税率为16%，2019年4月1日后税率为13%）的法定税率征收增值税后，对增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。

从科创板实操层面看，经常出现的一个问题是，企业可能开展多种与软件相关的业务，而这些业务的增值税属性并不相同：除适用软件产品增值税即征即退政策的业务之外，也有适用软件技术开发服务收入免征增值税政策的业务；还有需要按信息系统服务缴纳6%增值税的业务。如果需要根据监管机构的要求验算即征即退政策适用的合理性，则需要将适用其他增值税政策的收入和进项剥离，并考虑到纳税申报期差异、关

联交易等情形，综合进行研判和沟通。

同时，监管机构以及税务机关，对普通软件产品以及嵌入式软件的不同核算方式，非常关注。在核算销售额时，企业应该区分软件、硬件部分，设置专栏，分别核算。为保证核算更加清晰、准确，建议企业在销售、开具发票环节，对两个部分作明确区分，例如在发票备注栏分别注明软件、硬件部分的销售额。

最后，从申请程序和要件角度看，享受即征即退优惠的软件产品，必须是软件企业自行开发生产的产品。同时，需要取得软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》或著作权行政管理部门颁发的《计算机软件著作权登记证书》，并且证书中注明的取得方式，须为“原始取得”，不能是“受让取得”。

四、运营层面合规性问题四：关联交易及境外合规

对于集团内部关联交易，特别是跨境关联交易，税务机关特别关注其合规性。对于有境外运营安排的拟上市公司，监管机构都会要求其就境外设立主体的主要业务，在集团中分工，财务情况及纳税申报等方面进行说明。对于设立在避税地或低税负国家的主体，可能还会进一步要求解释设立主体的商业目的。而拟上市公司集团内部境内外主体之间的关联交易，定价是否公允，是否完税，从税务合规角度也是必须澄清的环节。为了降低潜在的关联交易（包括集团内部关联交易）涉税风险，企业应至少在关联交易规模增长到一定程度时，由专业机构出具相关税务意见和建议，并增强交易文档的完备度。

境外的税务合规，也是一个非常重要的问题。针对一些拟上市公司集团内境外主体受到当地税务机关处罚或者未能获得相关优惠政策批复，监管机构都特别关注。对于拟上市公司来说，一方面应该增强对境外税收政策的了解和掌握；同时针对一些重大交易和安排，进行全面和妥善的税务规划。举例而言，如集团内有一家香港公司有较大的收入，都享受了香港离岸所得免税（offshore claim）的优惠政策，则应尽快与香港税务机关确认该政策的适用性；避免影响后续的上市审批进程。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

袁世也

电话： +86 10 8524 9477

Email: shiye.yuan@hankunlaw.com