

生物医药领域跨境许可业务相关税务合规与规划要点

作者：沈靖 | 袁世也 | 姜冬妮 | 霍东方 | 刘佳楠¹

近年来，随着科技全球化的发展，跨境技术进出口贸易规模不断扩大，越来越多的中国企业选择通过技术进出口开拓境内外市场，推动企业发展。特别是在生物医药领域，尽管受到全球疫情、经济周期和俄乌冲突等多重不利因素影响，药品技术许可进口（以下简称“License-in”）和技术许可出口（以下简称“License-out”）的交易市场也依旧活跃²。据不完全统计，2022 年国内药企跨境 License-in 交易数量约为 70 起，其中交易金额最高的为 9.3 亿美元³、License-out 交易数量也由 2021 年的 55 起增加至 66 起⁴；并且仅 2023 年上半年便有 6 起 License-out 交易金额突破 10 亿美元，其中单项最高交易金额达 20 亿美元⁵。随着创新药市场规模的不断扩大，以及国内药企创新药研发实力的不断提升，药品技术许可进出口交易的数量和规模在未来预期仍将保持向好趋势。

目前国内市场处于发展初期和成熟期的创新药研发企业，其均属于技术许可交易的主力军。具体而言，处于发展初期的药企的主要业务模式包括通过技术许可引入境外先进技术进一步自行或合作开发产品，完成药品在境内外的注册与销售，或将企业自行研发的技术出口至境外，从而降低境内外市场的开拓成本；处于成熟期的药企则基于拓展或巩固细分市场，丰富其产品管线的需求，引进相应技术。尽管跨境技术许可交易双方通常会聘请专业人员提供支持（包括但不限于尽职调查、设计技术许可协议的条款并进行谈判等），但交易双方往往会忽视跨境技术许可交易中可能涉及的复杂税务风险，以及潜在可以争取的税收优惠，从而给企业带来之前未预知的或额外税收负担，对于诸多仍在发展初期的国内药企颇为不利。基于此，本文通过梳理和分析 License-in 和 License-out 交易中可能涉及的中国⁶法律法规项下的税收规则、税收优惠以及降低税务风险的实务指南，旨在帮助跨境技术许可进出口交易双方深入了解交易中涉及的税务事项，从而更好地进行业务规划。

¹ 汉坤律师事务所生命科学领域朱敏律师、顾泮律师和袁黎明律师对本文撰写亦做出重要贡献。

² 技术进出口的交易类型包括但不限于技术许可、技术转让、企业并购等，囿于篇幅且生物医药企业的技术许可为市场上最具代表性的交易类型，本文将重点就生物医药企业的技术许可进出口交易作详细讨论。

³ 数据来源于药智网：《2022 年国内药企跨境 License-in 盘点：最高 9.3 亿美元，肿瘤、眼科最受青睐》。

⁴ 数据来源于医药魔方：《发展趋势核心第 5 问：哪些领域已成为 license-out 交易热点？》。

⁵ 数据来源于火石创造：《盘点 | 2023 年上半年中国生物医药 License-out 交易 Top10》。

⁶ 为本文分析之目的，不包括中华人民共和国香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

一、License-in 交易中的税务事项⁷

License-in（技术许可进口），即境外企业作为某项关键技术的持有人（以下简称“**境外许可方**”），将该项技术授权给境内企业，境内企业作为技术许可的被许可方（以下简称“**境内被许可方**”）获得在特定区域、领域（如适应症等）、期限、目的范围内使用该等关键技术的权限，并按照协议约定向境外许可方支付预付款（Upfront Payment）、里程碑费用（Milestone Payment）及特许权使用费（Royalty）等（以下合称“**特许权使用费**”）。

（一）License-in 交易中主要相关中国税收规则

1. 企业所得税

通常而言，境外许可方应当就其向境内被许可方收取的全部特许权使用费（不含增值税）缴纳企业所得税，适用 10% 的税率。支付相应费用的境内被许可方应做代扣代缴。如境外许可方属于与中国签署税收协定国家的居民企业，则可根据税收协定适用更优惠税率；而境外许可方在本国因为所获特许权使用费收入而需要缴纳的企业所得税，一般也可以用以上缴付给中国税务机关的税金用来抵免（Credit）⁸。

同时，根据相关法规，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2023 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2023 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。如果境内被许可方采购此类技术的使用权是为了进一步开发新技术产品，原则上所支付的特许权使用费可以加倍在企业所得税前扣除。另外，境内被许可方因为多为初创企业，其累计亏损（包括因为加计扣除而产生的亏损）可以结转五年；如境内被许可方具备高新技术企业或科技型中小企业资质，相应累计亏损可以结转 10 年。

2. 增值税

根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）（以下简称“**财税[2016]36 号文件**”），除非另有规定，纳税人销售服务、无形资产，适用 6% 的增值税；中国境外单位在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。基于前述规定，原则上在 License-in 交易中，境外许可方作为纳税人，应当就其在境内发生的技术许可所产生的特许权使用费，按照 6% 的税率缴纳增值税，该等增值税一般应当由境内被许可方代扣代缴。

此外，针对特许权使用费相关的增值税，纳税人还可以根据相关政策申请增值税免税待遇。根据财税[2016]36 号文件规定，纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务的，免征增值税。试点纳税人申请免征增值税时，须持技术转让、开发的书面合同，到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定，并持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。尽管有前述规范，由于目前进行技术合同登记的企业逐渐增多，部分地区（如江苏⁹、北京¹⁰等地）进一步更新了

⁷ 跨境许可另存在印花税申报缴纳问题，但由于该税项金额有限，规则简单，本文予以略去。

⁸ 在所得税领域，抵免（Credit）是指“用税款抵税款”，而抵扣（Deduct）是指“用开支抵所得”。

⁹ 根据江苏省科技创新协会发布的《技术合同增值税减免政策》，纳税人申请免征增值税时，须持技术转让、开发的书面合同，到纳税人所在地科技主管部门进行认定，并持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。

¹⁰ 根据北京市石景山区科学技术委员会发布的《这些合同可以减免税，还有奖励！——请收好这份技术合同登记指南》说明，北京市全市所有登记处均可办理技术合同登记，拟就技术合同申请适用税收优惠政策的企业可以选择临近办公地址的任意

技术合同登记政策，拟申请增值税税收优惠的企业仅需将技术合同在企业所在地或就近地的科技部门进行登记即可，而非必须在省级科技部门进行技术合同登记。

3. 关税和进口环节增值税

根据现行《增值税暂行条例》及其实施细则，在中华人民共和国境内进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当缴纳增值税；对于货物进口，增值税的税率为 13%；增值税的计税基础应该包含纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用¹¹。根据《中华人民共和国海关审定进出口货物完税价格办法》（中华人民共和国海关总署令第 213 号）（以下简称“**海关 213 号令**”），买方进口货物，需向卖方或者有关方直接或者间接支付的特许权使用费应被包含在进口货物的完税价格之内。因此，如境内被许可方在支付特许权使用费的同时还会进口相应产品（特别是批量进口产品进行销售，再根据销售额支付特许权使用费），则海关可以根据上述规则对境内被许可方支付的特许权使用费同时课征关税和进口环节增值税。但如此一来，便会产生海关及税务机关针对特许权使用费“双重征收”增值税的情形。针对该情形的具体讨论，请见下文第 1.2.2 项的讨论。

（二）License-in 交易中税务规划要点

1. 改进许可协议中的税务相关条款

在技术许可协议中，通常会设置通用条款来约定交易双方各自承担其应当承担的税费，以及相应的价款是否包含增值税。特别地，如果境内被许可方在谈判中处于弱势或希望尽快推进交易时，协议中可能会特别约定由境内被许可方承担其代扣代缴的税费。然而，在我们实践过程中，常遇到针对最终实际承担税费的相关方约定不清晰的情形，例如在约定了“协议双方各自承担其应当承担的税费”的前提下，境内被许可方在向境外许可方支付特许权使用费时，仍应当按照协议约定向境外许可方支付未扣除任何代扣代缴税费及其他费用的特许权使用费，在此种情形下，境内被许可方实质上承担了其代扣代缴的全部税费，且未来交易双方还可能因协议约定不清晰发生纠纷。因此，交易双方应当在技术许可协议中针对税费承担进行明确约定，我们在实务中也帮助一系列企业作为境内被许可方争取到了更优的税务分配方案。

在多数交易中，针对 License-in 协议，我们会代表境内被许可方做如下建议：

- 明确交易价格是否为含税价格。这主要是考虑到简化计算，降低增值税金额对支付款项最终金额的干扰。
- 作为谈判的筹码或交换条件，中国增值税可考虑由境内被许可方承担。由于境内被许可方所扣缴的增值税原则上可以作为进项税额抵扣，且就相应的特许权使用费可以申办增值税免税待遇，因此境内被许可方主动承担增值税有利于推进双方的有效合作，进而在其他安排方面争取到有利待遇。
- 其他相关税费由双方根据所适用的中外税收法律各自承担。根据这一条约定，境内被许可方扣缴的企业所得税就会从全部支付价款中按比例剔除；但是所扣缴的企业所得税，由于其纳税人是境外许可方，该等企业所得税可用于抵扣境外的所得税，因此也较为容易被境外许可方接受。

登记处进行办理。

¹¹ 价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

- 双方均有义务尽合理商业努力配合对方申请所适用的税收优惠待遇。对于境内被许可方申办技术进口的增值税免税待遇，需要双方配合签署科技部门规定的格式合同；而对于境外许可方适用双边税收协定的优惠企业所得税税率，则需要境内被许可方提供一系列本地支持；乃至境外许可方的一些本地税收优惠也需要境内被许可方提供资料和信息。这些情况都要求双方在 License-in 协议签署后精诚合作，尽量满足对方的商业需求。
- 明确为申请所适用的税收优惠待遇而产生的花费的承担主体。对于境内被许可方和/或境外许可方申请相应的税收优惠待遇而言，可能存在因需要聘用外部顾问而产生额外花费的情形。在此情形下境内被许可方可通过在协议中体现双方商业上达成的一致安排，以明确该等额外花费具体由哪方承担。

2. 避免海关和税务机关双重征税

如前，在 License-in 交易中，协议约定特许权使用费的支付将以未来在授权区域内产品销售额为计算基础，则针对同一笔特许权使用费，海关和税务局可能将分别征收增值税，从而造成“双重征税”的风险。举例而言，如果境内被许可方因其研发需求（如临床阶段）涉及进口金额较大的成药产品，相较于技术许可交易中零星进口样品/实验品而言，成药相关的特许权使用费更容易被认定为进口额的附加费用，从而被双重征税。

针对特许权使用费可能被“双重征收”的增值税的情形，除了如前所述通过由交易相关方在科技部门进行技术合同登记，并向税务机关申请适用技术转让增值税免税待遇外，还可以参考海关 213 号令规定的例外情形，在进口环节通过交易安排避免特许权使用费的双重征税风险。这些例外情形是：（1）特许权使用费与该货物无关；或（2）特许权使用费的支付不构成该货物向中国境内销售的条件；如满足前述情形之一，则特许权使用费不应计入货物完税价格被海关征收增值税。

此外，根据我们的实践经验，实务中还有诸多其他方法可以协助境内外企业降低特许权使用费被海关和税务局“双重征税”的风险，其中包括但不限于变更境外许可方或境内被许可方的业务模式、优化 License-in 整体交易安排等，在本文中难以一一涵盖。

二、License-out 交易中的税务事项

License-out 交易的模式和 License-in 交易相反，主要是指中国境内许可方（以下简称“境内许可方”）向境外被许可方（以下简称“境外被许可方”）授权使用某项产品或者技术，并收取特许权使用费的安排。

（一）License-out 交易中主要相关中国税收规则

1. 企业所得税

在多数境外被许可方所在司法辖区，对于向其境外所支付的特许权使用费，亦会课征本地企业所得税，并由支付方代扣代缴。根据中国和这些国家/地区签署的税收协定/安排，相应的扣缴税率可以降低。进一步地，对于境内许可方本身，其需要就全球所得缴纳企业所得税，税率通常为 25% 或者 15%（生物医药企业往往可以适用高新技术企业的优惠税率）。

上述境外被许可方所支付的境外所得税，根据双边税收协定/安排或者中国国内税收法律，可以用来抵免境内许可方应缴纳的企业所得税。相应的计算方法较为复杂，在此不做特别详述；但我们仍需指出：（1）该等抵免存在限额，抵免限额=境内许可方中国境内、境外所得依照税法规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额；（2）“依照税法规定计算的

应纳税总额”的计算过程中，需要将自境外所获毛收入扣减产生该等收入的成本，再乘以中国境内许可方所适用的企业所得税税率——如此得出的抵免限额是按照净利润计算，而境外被许可方扣缴的境外所得税往往是按照毛收入乘以税率，因此即便在境内许可方有足够利润用来抵免的情况下，按照相应的算法境外所得税也不一定能够全部抵完，未抵完的税金可以结转五年。

针对境内许可方以技术转让产生的所得，针对其所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。特别地，如境内许可方是选择以“使用权许可”作为其技术转让方式，则还应当满足“5 年以上（含 5 年）全球独占许可”的要求。可适用企业所得税减免的技术包括专利、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种等，但是禁止出口和限制出口技术转让所得不得享有优惠；此外，相应的协议应该在商务部门进行备案登记。

同时，类似于 License-in 企业所得税部分提及的研发费用扣除及累计亏损结转，境内许可方开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2023 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2023 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。另外，如境内许可方具备高新技术企业或科技型中小企业资质，相应累计亏损可以结转 10 年。

2. 增值税

根据财税[2016]36 号文件的规定，境内许可方向境外被许可方跨境许可技术，应缴纳增值税，适用税率为 6%，该等税项可以由境内许可方的进项税额予以抵扣¹²。类似于本文 License-in 增值税部分提及的纳税人在申办增值税免税时，License-out 交易纳税人也需持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。但实操中，若相应的技术合同已经商务部门备案登记，则相应的特许权使用费收入也可适用增值税免税待遇或者零税率待遇，而无需再经相关科技主管部门予以认定。

免税待遇是指境内许可方收到的特许权使用费本身免于缴纳增值税，但相应的进项税额不得抵扣；而增值税零税率则是指在免于缴纳特许权使用费销项增值税的同时，当期超过其他销项税额的进项税额还可以申办跨境服务的“出口退税”。实务中，取得零税率待遇较为困难（相应的出口退税操作也较为复杂），但我们仍注意到一些跨境交易较多的生物医药企业取得了相应的待遇。

除中国境内增值税以外，相应的特许权使用费还可能适用境外被许可方所在国家和地区的增值税/类似税收——需要注意的是，不同于所得税，如果境内许可方承担了其他国家和地区的增值税等非所得税税项，这些税项不得用于抵免境内的增值税或其他税费，而只能作为收入的减项，从而产生税负损失。

（二）License-out 交易中税务规划要点

- 从境内许可方角度，应该首先充分了解交易可能产生的各国税收项目，对于特许权使用费产生的税后收益做充分估计。一些创新药企业本身处在发展初期，每一笔现金都有其用处，如果因为不了解境内外税收的情况，而产生了计划外的税项，对于整体的财务规划和业务发展都存在不利影响¹³。
- 在交易协议文本方面，类似于我们对于 License-in 的讨论，在 License-out 项目中，境内许可方可

¹² 抵扣后的净额为应缴增值税，还适用相当于应缴增值税 12%的附加税费。

¹³ 我们曾经处理过境内医药企业许可技术给一家德国公司，德方在支付特许权使用费时扣缴了 10%的德国所得税，而境内许可方处在亏损阶段，完全无法用德国的税项抵扣中国的税项，导致整体现金流入减少了 10%；如果本案中境内许可方可以充分估计相应的税务影响，做出提前财务规划并在谈判中积极争取，也许会存在不一样的处理方式。

能尚为参与国际医药许可业务的新手，对跨境交易的模式和规则未必十分熟悉，甚至在有些交易中处于相对“弱势”的地位。此种情况下我们通常会提出较为公平合理的税务成本分摊规则，帮助境内许可方尽快达成交易；当然在一些项目中，我们也会视情况拿出类似于“完全由被许可方承担税项”的提案，以降低境内许可方的综合税收负担。此外，针对为申请所适用的税收优惠待遇而产生的花费，境内许可方可通过在交易协议中体现双方商业上达成的一致安排，以明确该等额外花费具体由哪方承担。

- 在税收优惠申请方面，考虑到各项税收优惠均可适用（境内企业所得税减免、境内增值税免税/零税率、基于双边税收协定/安排的所得税减免），在签署相应的 License-out 协议后，境内许可方有必要在专业顾问的协助下（也包括境外被许可方的配合）尽可能适用更多优惠待遇，从而降低自身综合成本。
- 在企业整体业务模式方面，如果境内许可方经常开展 License-out 交易，而且又具备多国/地区部署研发和知识产权的能力，则可以进一步考虑整合企业资源，实现业务模式的综合优化。关于这一点，各公司情况均有差异，难以做详细讨论；但是随着中国企业的出海压力增大，我们预计相应的需求亦会持续上升。

三、小结

不论是进行 License-in 还是 License-out 交易，除了交易双方惯常关注的尽职调查、协议中有关商业与一般法律条款的谈判及起草外，交易双方还应当重视跨境技术许可交易中可能产生的税收问题，并提前进行税收筹划，以免产生未预计的税收负担。在此过程中，专业的税务律师显得尤为重要，特别是税务律师从税收角度对技术许可协议的修订，可以及时提示交易双方可能存在的税收风险并提供可行的解决方案，同时也使得双方就税费承担的安排更为合理，避免发生争议；以及针对跨境技术许可交易所产生的纳税申报义务，税务律师可以协助交易双方合作申请税收优惠待遇、测算税收成本及其抵免、进行业务模式优化和税务筹划、进行技术和资金流的跨境优化布局等工作，助力企业降低因交易而产生的税收负担。

附表：License-in/out 项目中国税收优惠一览表

事项	所得税	增值税	法规依据
License-in	<p><u>高新技术企业资质或科技型中小企业资质</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备高新技术企业资格或科技型中小企业资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限为 10 年。 <p><u>研发阶段税收优惠</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣 	<p><u>税务局征收部分</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 一般适用 6% 的税率，可申办增值税免税待遇。 <p><u>海关征收部分</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 与进口货物销售价格共同作为完税价格，通常适用 13% 的税率。 ■ 符合下列情形之一的，特许权使用费不应计入货物完税价格被海关征收增值税： 	<p><u>所得税</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 《企业所得税法》 ■ 《企业所得税法实施条例》 ■ 《关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》（财税〔2018〕76 号） ■ 《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部税务总局公告 2023 年

事项	所得税	增值税	法规依据
	<p>除的基础上,自 2023 年 1 月 1 日起,再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除;形成无形资产的,自 2023 年 1 月 1 日起,按照无形资产成本的 200%在税前摊销。</p>	<p>(1)特许权使用费与该货物无关;(2)特许权使用费的支付不构成该货物向中华人民共和国境内销售的条件。</p>	<p>第 7 号) <u>增值税</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税(2016)36 号) ■ 《增值税暂行条例》 ■ 《增值税暂行条例实施细则》 ■ 《海关审定进出口货物完税价格办法》
License-out	<p><u>高新技术企业资质或科技型中小企业资质</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 若取得“高新技术企业”资质,则可享受 15%的企业所得税优惠税率。 ■ 当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业,其具备高新技术企业资格或科技型中小企业资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损,准予结转以后年度弥补,最长结转年限为 10 年。 <p><u>技术转让免征所得税</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 境内许可方以技术转让产生所得的,针对其所得不超过 500 万元的部分,免征企业所得税;超过 500 万元的部分,减半征收企业所得税。 ■ 如境内许可方是选择以“使用权许可”作为其技术转让方式,则还应当满足“5 年以上(含 5 年)全球独占许可”的要求。 <p><u>研发阶段税收优惠</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 企业开展研发活动中实际发生的研发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,自 2023 年 1 月 1 日起,再按照实际发生额的 100%在 	<p><u>税务局征收部分</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 一般适用 6%的税率,可申办增值税免税待遇。 	<p><u>所得税</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 《企业所得税法》 ■ 《企业所得税法实施条例》 ■ 《财政部、国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》(财税〔2011〕47 号) ■ 《关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》(财税〔2018〕76 号) ■ 《关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》 ■ 《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(财政部税务总局公告 2023 年第 7 号) <p><u>增值税</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税(2016)36

事项	所得税	增值税	法规依据
	税前加计扣除：形成无形资产的，自 2023 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。		号)

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：

沈靖

电话： +86 10 8524 5855

Email: gilbert.shen@hankunlaw.com

袁世也

电话： +86 10 8524 9477

Email: shiye.yuan@hankunlaw.com

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898

Email: dongni.jiang@hankunlaw.com