

# 日本研发税制改革及其对我国的启示

王 玲

(中国科学技术信息研究所, 北京 100038)

**摘 要:** 实践证明, 税收激励政策是政府支持技术研发的重要手段, 对研发活动具有重大影响。在当前全球金融危机形势下, 如何运用好税收激励政策, 是政府支持企业进行积极的产业结构调整, 使经济尽快走出“低谷”的一个重要方面, 也是在促进经济平稳较快发展中发挥科技支撑作用的一个重要环节。本文将通过分析和总结日本研发税制改革过程, 提出进一步改进和完善我国现行研发税收政策的思路。

**关键词:** 日本; 研发税收激励; 税制改革; 税收政策

**中图分类号:** F810.42 **文献标识码:** A **DOI:** 10.3772/j.issn.1009-8623.2010.09.009

日本政府一向重视研发税收激励政策, 将此作为鼓励企业研发和创新的一种有效手段, 帮助企业降低研发投资的市场风险, 引导资源向政府扶持和鼓励发展的领域流动。进入 21 世纪以来, 为了实现科技立国的战略目标, 日本历届内阁——小泉内阁和福田内阁都对研发相关税制进行了适时的调整和改革, 以推动企业研发, 调整产业结构, 实现经济和社会的可持续发展。总体来看, 2003 年、2006 年和 2008 年日本政府研发税制改革规模较大。

## 一、2003 年日本研发税制改革

2001 年 4 月 26 日小泉内阁上台后, 面临经济停滞的困扰, 不得不以短期内激活经济为根本出发点, 进行结构改革, 其中对税制改革寄予了厚望, 希望通过相应的税制调整来应对经济的不景气。围绕政府出台何种税收优惠措施更能促进经济发展的问题, 日本政府税制调查会与咨询会议之间曾展开过激烈的讨论。政府税制调查会认为, 就企业所得税而言, 一般性的减税措施对解决当前通货紧缩问题不具有即效性。减税措施应以研发项目和设备投资项目为重点进行, 以便扶持研发型企业, 实现日

本的经济发展目标。

在经过充分论证之后, 2003 年 1 月, 小泉内阁发布了 2003 年度税制改革大纲, 其中涉及研发的主要税制改革措施包括<sup>[1]</sup>:

### (一) 完善研发税收制度, 建立基于试验研究费总量的税收抵免制度

在当时经济背景下, 为了最大限度地发挥对研发投资的激励效果, 日本政府决定建立允许企业将试验研究费按一定比例从应纳税额中扣除的税收激励制度, 并将此项制度作为永久性措施延续下去。预计其减税规模可达 6000 亿日元。

#### 1. 根据试验研究费占销售额比例设定倾斜型税收抵免比例

(1) 试验研究费占销售额比例: 试验研究费占包括当年在内的 4 年平均销售额的比例。

(2) 税收抵免比例(表 1): 一般企业开展的研发活动, 基于试验研究费总量给予 8% 的税收抵免, 在 2003-2005 年优惠期内税收抵免比例再提高 2% (临时性措施); 试验研究费所占比例较高的企业, 允许额外再抵免 2%; 对于中小企业开展的研发活动, 基于试验研究费总量给予 12% 的税收抵免 (2002 年

作者简介: 王玲 (1978-), 女, 硕士, 中国科学技术信息研究所战略研究中心 助理研究员; 研究方向: 日本科技相关政策。

收稿日期: 2010 年 8 月 10 日

12月31日之前这一比例为10%),2003-2005年税收抵免比例还可再提高3%;为鼓励基础性或创造性研究,对于官产学研合作研发项目或者政府委托和共同研发项目给予12%的税收抵免,2003-2005年税收抵免比例还可再提高3%。

表1 2003年税改后的研发税收抵免比例

| 试验研究费占销售额比例           | 10%以上 | 不足10%                                  |
|-----------------------|-------|----------------------------------------|
| 3年期的临时性措施(2003-2005年) | 12%   | $10\% + \text{试验研究费占销售额比例} \times 0.2$ |
| 永久性措施                 | 10%   | $8\% + \text{试验研究费占销售额比例} \times 0.2$  |

由表1可以看出:试验研究费占企业销售额的比例越高,其税收抵免比例就越高。试验研究费抵免的范围包括劳务支出、机器设备和建筑折旧,以及海外研发活动经费等。

(3)税收抵免最高限额:法人税额的20%(2002年12月31日之前:12%)

(4)未使用税收抵免额可以向后结转一年(2002年12月31日之前:没有结转制度)

(5)适用年度:从2003年1月1日开始实施,包括同年4月1日以后结束的事业年度。

改革后,日本研发经费的税收抵免比例大约是美国(最高税收抵免比例为3.75%)的3倍。其两种

主导产业。2000年3月《东洋经济统计月报》对1312家制造业企业进行调查的结果显示,有80.8%的企业进行了程度不同的IT投资。日本IT产业规模随之不断扩大。在此背景之下,为了通过促进IT投资,提高企业在企划、开发、生产和销售等各个阶段的经营效率,加快创建新的

商业模式,以及提高日本产业的竞争力,2003年日本政府针对软件和硬件两方面投资制定了税收抵免和特别折旧制度。预计其减税规模

将超过6000亿日元,其中中小企业占2000亿日元。

为了确保亏损企业也能享受此项税收优惠,日本政府允许进行IT投资的企业从两种激励措施中选择一种:一是基于投资总额给予10%的税收抵免;二是基于所得资产给予50%的特别折旧(亏损企业可选择此项优惠)。其具体内容如下:

#### 1. 可以享受税收优惠的IT投资范围

(1)软件投资。在本税制适用年度,当企业的软件投资总额超过600万日元(资本金不足3亿日元的法人,软件投资总额须达到70万日元以上)时,其计入无形固定资产的自用软件都是减税对象。

(2)硬件投资。在本税制适用年度,当企业的设备投资总额超过600万日元(资本金不足3亿日元的法人,设备投资总额须达到140万日元以上)时,其硬件投资减税对象包括:计算机及外设装置、通信设备、激光复印机等办公设备、数字广播接收设备、网络电话设备等。

#### 2. 设备租赁费

在2003年1月1日至2006年3月31日期间,资本金不足3亿日元的企业的设备租赁费可以享受IT投资税收优惠,即其60%的租赁费可以享受10%的税收抵免,但要求设备租赁期为4年以上;设备使用年限尚未到期;在租赁费中,硬件达到200万日元以上,软件达到100万日元以上;其税收抵免总额不能超过法人税额的20%,超过部分可以向后结转一年。

日本政府的这次研发税制改革对吸引海外投资起到了一定的积极作用。特别是日本政府独创的IT投资减税政策,对于信息化建设和信息产业发展

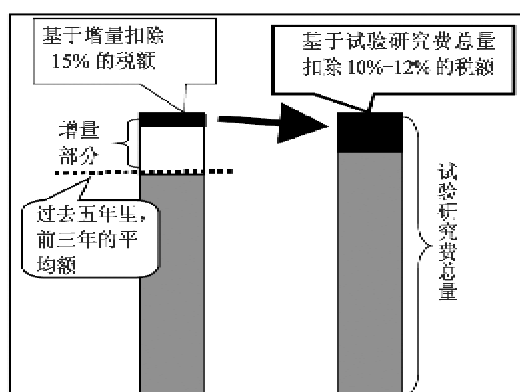


图1 2003年基于增量和基于总量的两种税收抵免方式的比较

资料来源:平成15年度税制改正大綱が発表される.<http://www.jisa.or.jp/whatsnew/pr/021224.pdf>.

税收抵免方式的比较可参见图1。

#### (二)促进IT投资 建立税制

进入21世纪初,IT产业成为日本首屈一指的

发挥了重要作用。对于有关跨国企业在日本设立研发中心也起到了促进作用。

另一方面,为了确保本国企业能够跟上世界先进技术水平,日本政府还决定将税收优惠对象扩大到海外的委托研究领域。企业委托海外机构的研究费用也可按规定的比例进行税收抵免。这一举措一方面使得日本技术水平迅速提高,另一方面造成日本企业 2/3 的委托研究费用流往海外,使得一半以上的大型企业在海外进行设备投资,在某种程度上导致国内出现了研究、生产领域的空洞。

## 二、2006 年日本研发税制改革

为了实现经济和社会的可持续发展,2006 年初,小泉内阁出台了《适当税制》改革方案<sup>[2]</sup>,其中涉及研发的内容包括如下几个方面。

### (一)调整研发税制

此次税制改革加大了对企业增加试验研究费的激励力度。具体措施包括:

1. 混合采用增量型和总量型税收抵免方式,即对于从 2006 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日会计核算年度内发生的各项试验研究费超过既定试验研究费抵免限额的部分,再增加 5% 的特别税收抵免,也就是说,对既定部分给予 10% 的税收抵免,对增量部分给予 15% 的税收抵免。

这样一来,大企业的试验研究费税收抵免比例可达到 13%~15%,中小企业的税收抵免比例可达 17%。

2. 此项优惠措施同样适用于中小企业技术基础强化税制。

3. 扩大特别试验研究费范围,加入与稀缺疾病医药品以及稀缺疾病医疗器械相关的试验研究费。

### (二)设立信息基础强化税制

设立此项税制旨在提高信息系统的安全性和经营效率。具体内容包括:

1. 填写蓝色申报书的经营者在 2006 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日期间购置用于提高产业竞争力和强化信息基础的设备,并将此设备投入到国内企业时,可以享受相当于设备购置价格 50% 的特别折旧或享受相当于设备购置价格 10% 的特别税收抵免。

2. 废止 IT 投资促进税制。

3. 每年软件(经过 ISO15408 安全认证)投资总额超过 1 亿日元的法人(资本金不足 1 亿日元的法人的投资额须超过 300 万日元,资本金超过 1 亿日元的法人的投资额须达到 3000 万日元以上)购置的如下设备可以享受税收优惠:操作系统及其服务器、数据库管理软件及相关应用软件、防火墙等。当设备租赁费总额超过 420 万日元时,也可以享受此项税收优惠。

4. 资本金不足 1 亿日元的企业在租赁设备用于国内事业发展时,其 60% 的租赁费可以享受 10% 的税收抵免。

5. 最高税收抵免限额为当期该法人税额的 20%,超过这一限额部分可以向后结转一年。

### (三)调整中小企业投资促进税制

此项改革旨在提高中小企业的生产力。其涉及研发的税制改革内容包括:

1. 将一些软件和数字复合机纳入税收优惠对象资产范围(限在国内使用)。符合条件的资产可以从以下两种税收激励措施中选择一种:一是享受相当于设备购置价格 7% 的税收抵免;二是在正常折旧基础上,享受购置价格 30% 的特别折旧优惠。

2. 将此项税收优惠期限延长两年,到 2008 年 3 月 31 日截止。

2006 年日本研发税制改革在某种程度上刺激了企业的科技投入动力。根据日本总务省的统计数据,2007 年日本企业研究费总额达到 13.8 万亿日元,比 2006 年增加了 3.8%,约占当年研究费总额 73%,达到近 10 年来企业研究费占日本研究费总额的最高比例。

## 三、2008 年日本研发税制改革

面对国际金融危机和二战后国内最严重的经济低迷,2008 年日本福田内阁对研发税制又进行了较大幅度的调整,以期刺激经济,其具体内容如下<sup>[3]</sup>:

### (一)扩充研发税制

2008 年,日本政府在原有的总量型和增量型税收抵免方式的基础上,又增加了高水准型税收抵免方式。高水准型税收抵免是按照试验研究费占销售额的比例超过 10% 的部分乘以一定比例进行税收

抵免,用公式表达为“税收抵免比例=(试验研究费/销售额-10%) $\times$ 0.2”,其最高税收抵免限额为法人税额的10%。这样一来,改革后研发税收抵免最高限额增至法人税额的30%。

增量型税收抵免仍然是基于试验研究费的增量部分给予5%的税收抵免。作为永久性措施,总量型税收抵免仍是基于试验研究费总量给予8%-10%的税收抵免。中小企业的研发税收抵免比例为12%,产学研合作研发的税收抵免比例为12%。

纳税人可以根据自身情况,选择采用“增量型+总量型”混合税收抵免方式或者“高水准型+总量型”混合税收抵免方式。此项税制有效期为两年(2008年4月1日至2010年3月31日)。

## (二)调整信息基础 强化税制

1. 扩大信息基础强化设备的税收优惠对象范围,将用来联系不同部门和企业之间的独立信息系统的一些软件纳入优惠范围。

2. 降低投资下限,将资本金不足1亿日元的法人的税收优惠对象投资限额设定为70万日元以上,调整前为300万日元以上。

3. 设定对象投资额的上限,规定资本金超过10亿日元的法人的税收优惠对象投资最高限额为200亿日元。

上述税制有效期为两年(2008年4月1日至2010年3月31日)。

## (三)对教育培训费提供特别税收抵免

为了支持中小企业的人才培养,日本政府对其教育培训费提供特别税收抵免。

1. 日本政府规定,当中小企业的教育培训费占劳务费的比例超过0.15%时,可以基于教育培训费总量享受8%~12%的税收抵免(最高限额为法人税额的20%)。具体计算公式如下:

① 当教育培训费/劳务费 $\geq$ 0.25%时,税收抵免比例为12%;

② 当教育培训费/劳务费 $<$ 0.25%时,税收抵免比例为(教育培训费/劳务费-0.15%) $\times$ 40+8%。

2. 此项税制有效期为1年(2008年4月1日至2009年3月31日)。

3. 针对大企业的教育培训费的税收抵免制度已于2008年3月31日废止。

据测算,通过本次税制改革,2008-2010年日本3年减税总额将达到1.9万亿日元,3年累计增加的研发投入可达2.3万亿日元,对实质GDP的3年累计贡献额约为3.3万亿日元,10年累计贡献额约为9.1万亿日元。利用税收弹性值推算,日本3年的减税总额可以用6年收回。

2009年,日本政府对研发税制进行了补充和完善,规定2009年和2010年试验研究费的税收抵免最高限额从法人税额的20%提高至30%;2008年和2009年发生的税收抵免超额部分可以向后结转到2011年和2012年。此项调整于2009年4月1日起正式生效。

2008年,日本进行研发税制改革的初衷是抵御金融危机,通过税收优惠手段,将更多本该属于政府的收入让渡给企业,帮助企业降低科技投入风险,确保企业能够安然度过金融危机。

## 四、日本研发税制改革对我国的启示

由日本研发税制改革经验可以看出:税收政策并不是一成不变的,需要根据各阶段出现的需求和问题进行适时的调整,但也要相对稳定,以便企业据此制定长期的研发计划。

日本在进行税制改革时,对享受此项税收优惠的对象进行了清晰的界定,具体到企业资金规模、设备类别和用途,以防止企业的逃税漏税或不正当避税行为。我国政府也应加强税收激励政策设计的针对性,清晰界定可以享受税收优惠的资格条件,加强对税收激励政策实施过程的监督和管理,以确保真正进行研发的企业能够享受到税收政策的优惠,同时卡住有可能造成国家税收流失的政策“空子”。

我国政府新近出台的《研发机构采购国产设备退税管理办法》明确规定,自2009年7月1日至2010年12月31日,内外资研发机构进口研发设备时免缴进口关税和进口环节增值税、消费税;采购国产研发设备时全额退还增值税。这一政策设计得很有针对性,旨在确保我国国内众多内资研发机构在采购国产设备时享有与外资研发机构相同的税收优惠待遇,以有效减轻研发机构在增值税全面转型后形成的较重的税收负担,同时,给国内设备生

产商带来更多商机。

我国在新时期的科技税收政策应该是建立以促进科技创新为核心的税收政策体系,体现以激励技术创新带动整个产业发展的设计思想,将税收激励重点由产业链下游调整至上游,由简单鼓励企业规模化发展转向重点鼓励自主创新;将以直接税收减免优惠为主转变到以间接的研发投入抵扣为主的方式上来;将以单纯吸引投资和引进技术为主逐步调整到鼓励引进消化吸收和自主创新为主的政策上来;同时,允许企业的研发投入在一定年限内结转,并给予企业以选择政策优惠方式的自主权利<sup>[4]</sup>。

另外,为了促进产学研合作,充分激发产、学、研各方的主动性和积极性,日本政府对于企业与大学或改革研究机构合作的研发支出给予12%的税收抵免优惠。与日本相比,我国迄今还没有专门针对产学研合作研发的税收激励政策。为了早日建成以企业为主体、产学研相结合的技术创新体系,我国政府应对企业与大学或研究机构的合作研发项目提供适当的税收激励。

我国现行的研发税收激励政策关注“硬件(设

施设备)”投资较多,缺乏对“软件(人才、专利)”投资的激励。相形之下,日本政府十分重视人才培养,将企业的教育培训费也作为税收优惠对象,规定教育培训费占劳务费的比例超过0.15%的中小企业可以基于教育培训费总量享受8%~12%的税收抵免(最高限额为法人税额的20%),借以调动企业和科研人员的积极性。在这方面,我国政府也应借鉴日本经验,制定以人为本的研发税收激励政策。■

#### 参考文献:

- [1] 経済産業省.平成15年度税制改正について.2009-9-11.  
<http://www.meti.go.jp/kohosys/press/0003486/0/021213zeisei.pdf>
- [2] 財務省.平成18年度税制改正.2009-9-11. <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/zeisei06/html/contents/02/index.html>
- [3] 財務省.平成20年度税制改正.2009-9-11. <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/zeisei08/01/index.htm>
- [4] 韩士德. 税收杠杆:让创新之火燎原.科技日报,2010-04-07. [http://www.stdaily.com/kjrb/content/2010-04/07/content\\_172001.htm](http://www.stdaily.com/kjrb/content/2010-04/07/content_172001.htm).

## Japan's R&D Tax Reform and its Implications for China

WANG Ling

(Institute of Scientific and Technical Information of China, Beijing 100038)

**Abstract:** Practice has shown that tax incentive policy is an important method to support technology development. It is important to use the policy to make industrial restructuring and play a key role to get further economic development in the global financial crisis. This paper gives proposals for R&D Tax Reform in China by analyzing and summarizing the process of Japan's R & D tax reform.

**Key words:** Japan; R&D Tax Incentive; Tax Reform; Tax Policy