美国创新型企业税收支持政策研究

乔 健
（中国科学技术部，北京 100862）

摘 要：企业的研发活动具有技术溢出效应，其投资收益不仅为企业带来发展，也为全社会提供了公共财富。在美国，政府除了通过拨款、购买研发服务等直接方式外，还通过税收政策等间接方式激励创新，起到普惠性效果，并避免了对市场的扭曲。本文研究了美国对创新型企业在税收优惠方面的支持政策，特别是研发税收抵免政策，其中包括政策设计思想、税收抵免计算方法、效果评估及学界对现行政策不足之处的讨论，以期为我国类似政策提供借鉴。

关键词：美国；税收政策；创新型企业；研发税收抵免
中图分类号：F813.712 **文献标识码**：A DOI：10.3772/j.issn.1009-8623.2016.09.007

在美国的国家创新体系中，企业是创新的主体。众多的创新型企业开展从基础研究到试验开发的各类研发活动，覆盖整个创新链条，并与高校、联邦实验室、非营利机构等积极互动，形成了生机勃勃的创新生态。据统计，2011 财年美国企业研发投入经费总量为 2 673 亿美元，占全社会研发总投入的 63%；企业执行研发支出总量为 2 941 亿美元，占全社会总研发支出的 69.3%[1]。企业的研发活动是自身发展壮大及全社会经济繁荣不可或缺的重要因素。

由于企业的研发活动具有技术溢出效应，其投资收益不仅由自身获得，也为全社会提供了公共财富，因此从理论上讲，政府应为企业的研发活动提供额外的补偿，以激励企业更加积极地投入研发，使全社会的收益最大化。政府除了通过拨款、购买研发服务等直接方式外，还通过税收政策等间接方式激励创新。据经济合作与发展组织（OECD）统计，美国通过税收激励等间接方式支持企业研发的资金规模约为直接方式的 27.9%[2]。税收激励政策主要包括：研发税收抵免（Research Tax Credit）政策、研发应税额扣除（Tax Deduction）、知识产权购买分期折旧、专利转让所得税优惠政策等。本文介绍美国通过税收政策激励企业创新的具体做法，以供国内参考。

1 研发税收抵免政策体系的设计

研发税收抵免是美国最主要的税收激励政策，始于 1981 年的《经济复苏法案》，旨在刺激经济衰退时期的企业研发。后经多次续期、修改，并延续至今。其设计理念是企业在一定额度以上的研发支出可以按比例抵免其应缴纳的收入所得税，以鼓励企业不断增加研发投入。

1.1 可计入抵免的研发支出范围

美国研发税收抵免政策在《美国税法典》第 41 条中有明确规定[3]。根据第 41 条的规定，适用于税收抵免的研发支出既包括企业内部进行的研发活动，也包括委托外部机构进行的研发活动。如果是内部研发，支出范围包含研发人员工资、材料费、设备租赁费等，但不包含固定设备折旧、日常间接经费（水电气）、人员额外福利等；如果是外部研发，可计入抵免的支出通常为研发合同总额的 65%，若委托符合条件的产业研发联盟，该比例可提升至

作者简介：乔健（1984—），男，工学硕士，主要研究方向为科技政策及国际科技合作。
收稿日期：2016-09-14

75%，若委托符合条件的小企业、大学或联邦实验室，该比例可提升至 100%。

可计入抵免的研发活动需满足如下四项基本条件：一是新颖性，即研发活动旨在开发新的产品或服务；二是技术性，即研发活动需要利用基本的科学规律或技术方法；三是商业性，即研发活动需要与企业的经营范围直接相关；四是进步性，即研发活动要使产品或服务的性能、质量或可靠性有所改善。之所以要做出如上规定，是因为研发税收抵免政策实施之初，前来申请的“研发活动”过多过滥，而这些条件可将涉及款式、味道、风格等领域的设计活动排除在外。在具体操作中，凡获得发明专利的研发活动被自动纳入可税收抵免的范围。

此外，第 41 条中明确规定以下活动的支出不可抵免：

（1）大规模商业生产开始后对产品进行的测试；

（2）将现有的商业产品改型，以适应特定客户需要；

（3）重复现有商业活动；

（4）有关数据收集、市场调研、生产效率、质量控制、管理技巧等方面的研究；

（5）企业内部使用的电脑软件（特殊情况除外）；

（6）在美国领土（含波多黎各）外进行的研发；

（7）社会科学、艺术或人文领域的研究；

（8）其他机构资助的研发。

1.2 研发税收抵免的计算方法

美国计算研发税收抵免的方法较为复杂，一般情况下，可以用如下的基本公式来表达：

可抵免税额 =20% ×（可计入抵免的研发支出 – 抵免基准额）

其中，抵免基准额 = 基准比率 × 前四年平均总收入，但是抵免基准额不得少于当年可计入抵免的研发支出的一半。

基准比率对于成熟企业和初创型企业有不同的计算方法。成熟企业指的是在 1984 年以前就有研发活动存在，并且在 1984—1988 年间至少有三年研发活动的企业，初创型企业指的是初次研发活动发生在 1984 年之后，或 1984—1988 年间有研发活动但不足三年的企业。

对于成熟企业，基准比率定义为其在 1984—1988 年间可计入抵免的研发总支出与企业总收入之比；对于初创型企业，基准比率在企业开展研发活动的前五年定义为 3%，随后按公式逐年增加，直到在开展研发活动的第 11 年之后等于该年份前五年的研发总支出与企业总收入之比。所有企业的基准比率如超过 16%，按 16% 计。

之所以要设定 1984—1988 年间的时段作为基准额的测定区间，是因为研发税收抵免政策从 1981 年开始施行，最初几年企业受到的激励作用尚不明显，其研发投入占总收入的比例可被视作一个基准比率，超过这一比率的研发投入可以得到税收抵免奖励。对于初创型企业，基准比率则逐年增加，直到增加到最近五年的平均水平，这就鼓励初创企业必须不断增加研发投入才可享受税收抵免。

如企业因历史财务资料不完整或其他原因无法计算基准比率，也可以申请简化替代计算方法（ASC），简化计算方法如下：

可抵免税额 =14% ×（可计入抵免的研发支出 – 前三年平均可抵免研发支出 ×50%）

如果前三年任意一年无可抵免研发支出，可进一步简化如下：

可抵免税额 =6% × 可计入抵免的研发支出

如企业申请按照简化替代计算方法计算其税收抵免，今后则一直按照简化方法公式计算，除非经特别申请被批准可恢复至普通算法。

1.3 新增的研发税收抵免种类

除以上的基本研发税收抵免外，美国国会分别于 1986 年和 2005 年通过两项法案，针对面向外部机构的基础研究和能源领域研究增设两项税收抵免，额度为企业委托外部机构进行基础研究或能源领域研究所支出费用在基准额度之上的 20%。在这里，基准额度的计算方法较为宽松，企业可获得更多抵免优惠。企业可根据自身情况选择将符合条件的支出计入何种抵免渠道，可同时选择多种抵免渠道，但相同支出不得重复计算。

2 关于研发税收抵免政策的分析与争论

自研发税收抵免政策实施以来，美国学界与政界一直在对其效果进行研究与讨论，在此基础上也

有不少对现行政策的争论甚至负面意见。由于很难达成共识，加之政府面临短期预算压力，研发税收抵免政策长期以来无法形成永久性法案，而是作为临时性政策被不断修改、延期。2015 年 12 月，奥巴马总统终于签署法案，使税收抵免政策成为永久性法律。但由于政策缺乏稳定预期，为企业长期研发投资决策增加了许多不必要的负担，一直为人所诟病。

2.1　关于研发税收抵免政策的有效性分析

研发税收抵免政策的设计初衷是以公共投入补偿企业研发收益的外部性，因此理想情况下，分析其有效性应该比较损失的税收成本与这部分公共投入所激励的企业研发所产生的社会总收益。但企业研发的社会收益难以量化，在研究实践中，通常比较损失的税收成本与被激励的企业额外研发投入。根据 Bronwyn H. Hall[4] 等学者的研究，二者至少是 1∶1 的关系，也就是说通过税收激励政策等间接方式支持企业研发和把钱直接拨给企业的效果至少是相同的，在某些情况下，通过间接方式支持企业更有效率。

据统计，2000—2010 年间，平均每年通过研发税收抵免支持企业的资金 70 亿美元，而相同时期内企业平均每年计入抵免范围的研发投入为 1 321 亿美元，平均补偿率为 5.3%。

2.2　关于现行研发税收抵免政策的争论

（1）可计入抵免的研发投入范围过窄。如前所述，可计入抵免的研发投入的范围是由美国国家税务局（IRS）定义的，企业必须出具相关材料，证明其支出满足定义要求。而其定义又时有模糊之处，经常出台各种细则加以解释，使要求更加严格。例如对四项标准中新颖性的要求，税务局曾于 1998 年出台文件，解释其涵义为研发目标的实现方法在研发之初必须具有某种不确定性，且超出当时专业技术人员的解决能力范围。这一规定由于在实践中难以证明而于 2001 年被废除。由于要求过严，据统计，企业可以计入税收抵免的研发投入仅为美国国家科学基金会（NSF）所统计的企业研发投入的 62.3%，大大限制了这一政策的激励效果。

（2）研发税收抵免不可兑现。不可兑现的意义是抵免额的上限不得超过企业应缴所得税的总量。而对于大部分初创型小企业而言，通常最初几年研发投入非常高，由于营业收入较低，应缴税额很有限。这样一来，研发税收抵免额就白白浪费了，使得这些企业在最需要税收政策支持时没有得到相应的扶持。虽然研发税收抵扣可以展期使用，但远水不解近渴，初创型企业更需要在初创期获得资金支持。

（3）不区分基础研究及产品开发。虽然设立了额外的企业外包基础研究税收抵免渠道，但对于税收抵免的主体政策而言，企业开展基础研究和产品开发的税收抵免率是相同的，而这两种研究对于社会的技术溢出效应却大不相同。基础研究往往带来革命性创新成果，从而为社会带来更多的福利。不区分二者的结果就是企业投入基础研究的积极性越来越低。据 NSF 统计，自 1991 年至 2008 年，企业研发投入中基础研究比例下降 3.6%，应用研究比例下降 3.5%，开发经费比例上升 7.1%。

（4）研发税收抵免的激励效果不平均。根据现行的研发税收抵免机制，对于初创型企业及采用替代简化算法的企业来说，需扣除的研发抵免基准额随着研发投入的增大而水涨船高，因此现行政策更倾向于鼓励研发强度增长迅速的企业，但不鼓励研发强度稳定或略有减小，但投入研发量较大的企业。一项研究 [5] 显示，可计入抵免的研发支出在基准额与两倍基准额之间的企业的边际研发减税率为 13%，而可计入抵免的研发支出在基准额两倍以上的企业的边际研发减税率为 6.5%。

3　其他税收激励政策

除研发税收抵免政策外，美国税法中还规定了其他一些条款，同样起到了通过间接方式支持企业创新的作用，简要介绍如下。

3.1　研发应税额扣除

《美国税法典》第 174 条 [6] 规定，符合条件的研发投入可以不计入资本项，从当年应税总额中扣除。其对于研发活动的要求与研发税收抵免所需满足的条件大致相同。但享受了研发税收抵免的企业需要把抵免额作为应税收入，缴纳所得税。

3.2　知识产权购买分期折旧

《美国税法典》第 197 条 [7] 规定，购买专利、版权及一些计算机软件等知识产权后，可以视作固定资产在 15 年的期限里分期折旧，从应税总额

中扣除。这一规定减轻了知识产权购买方的税收负担。

3.3 专利转让所得税优惠

《美国税法典》第 1 235 条[8]规定，专利转让所得收入享受长期资产收益所得税待遇，税率比同级别普通收入所得税低 10% ~ 20%，激励了知识产权交易。这一条款并未排除知识产权境外转移带来的收益，但要求必须转让专利附带的所有权利，部分专利权转让视作专利许可，不享受这一税收优惠。

4 结语

研发税收抵免等间接研发支持政策由于具有普惠性、灵活性，有效激励了企业创新，补偿了企业研发对全社会收益所带来的溢出效应。美国在具体的政策实践中，一直在寻找税收成本与社会效益之间的最佳平衡点，其间也不乏问题与争论。其税收激励政策的设计体系及演变过程值得我国研究借鉴，以使得在制定相关政策时从我国国情出发，达到最佳政策效果。■

参考文献：

[1] NSF. Science and Engineering Indicators 2014[R]. Washington DC, 2014.

[2] OECD. R&D tax incentives: rationale, design, evaluation[EB/OL]. (2010-11) [2016-09-01]. http://www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf.

[3] Cornell University Law School. 26 US Code 41—credit for increasing research activities[R/OL]. [2016-09-01]. https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/41.

[4] Bronwyn H Hall. Effectiveness of research and experimentation tax credits: critical literature review and research design[EB/OL]. (1995-06-15) [2016-09-01]. http://eml.berkeley.edu//~bhhall/papers/BHH95%20OTArtax.pdf.

[5] William A Cox. Research and Experimentation Tax Credits: Who Got How Much Evaluating Possible Changes[R]. Washington DC: CRS, 1996.

[6] Cornell University Law School. 26 US Code 174—Research and Experimental Expenditures[R /OL].[2016-09-01]. https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/174.

[7] Cornell University Law School. 26 US Code 197—Amortization of Goodwill and Certain Other Intangibles[R /OL].[2016-09-01]. https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/197.

[8] Cornell University Law School.26 US Code 1 235—Sale or Exchange of Patents[R /OL].[2016-09-01]. https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1235.

The Study on US Tax Supporting Policies Towards Innovative Enterprises

QIAO Jian

(Ministry of Science and Technology of China, Beijing 100862)

Abstract: The R&D activities of enterprises embody spill-over effects, generating wealth not only for the enterprises themselves, but also for the whole society. The US Government stimulates innovation of enterprises through indirect policies such as tax credit, aside from direct policies such as grant and R&D purchase, so as to take inclusive effects without distorting the market. This paper studies the tax-related supporting policies towards innovative enterprises in the United States. Specifically, it analyzes the policy designing background, calculating method, effect evaluation and the discussion of its pros and cons, which is expected to shed some light on similar policies of China.

Key words: U.S.; taxation policy; innovative enterprise; R&D tax credit