

促进企业技术创新的税收政策研究 ——以美国研发费用税收抵免政策为例

程晓光

(中国科学技术部, 北京 100862)

摘要: 技术创新是企业的核心竞争力。近40年来,美国政府一直高度重视企业研发和科技创新,通过实施研发支出税收抵免政策对企业进行长时间、大范围的税收支持,有效推动科技类产业发展。美国的研发支出税收抵免政策具有历史悠久、操作灵活、配套措施较为完善等特点。本文对其历史演变、主要内容和特点进行了分析,并结合完善落实我国研发费用加计扣除政策提出了建议。

关键词: 美国; 研发支出; 税收抵免; 科技创新

中图分类号: F812.42; F273.1 **文献标识码:** A **DOI:** 10.3772/j.issn.1009-8623.2021.09.005

技术创新是企业的核心竞争力,是经济发展和社会进步的重要动力。近40年来,美国政府一直高度重视企业研发和科技创新,对企业进行长时间、大范围的税收支持,有效推动科技类产业发展。在各项税收优惠中,研发税收抵免政策作用最为直接、效果最为明显,本文将对其主要内容及特点进行介绍,并结合完善国内研发费用加计扣除政策提出建议。

1 美国研发税收抵免政策发展历程

20世纪80年代,受石油危机等因素的影响,美国实体经济发展缓慢。为了在经济不景气的时期激励企业研发,1981年美国出台了《经济复苏法案》,正式实施研发税收抵免政策。40多年的历史中,该政策经历了多次续期、修改,一直延续至今,已经成为美国最主要的企业技术创新税收激励政策。40多年时间里,研发支出税收抵免政策不断完善内容、简化操作,如1988年的《技术与多种收入法案》在计算方法上对研发投入基准值进行了简化,把浮动基准值改为固定基准值,使得计算基准值更为容易;1996年的《小企业就业保护法案》

为了保护中小企业,增加了递增抵免法,扩大了可享受政策的企业范围;2006年的《税收抵免及医疗保健法案》在此基础上进一步简化方法并扩大范围,让所有能正确归集研发费用的企业都可以享受;2015年的《保护美国人免于高税法案》丰富了抵扣额度的使用范围,允许合格的小企业将抵免额度用于少缴纳工薪税。

目前,美国的研发税收抵免采用非现金返还的方式,没有限额。未使用完的抵免额度可在一定条件下向前或向后结转。享受优惠政策的对象是所有在美国领土、波多黎各自由邦内开展研发活动的企业。

2 税收抵免的计算

根据企业成立时间、开展研发活动时间和归集研发费用时间等,计算的方法包括传统减免法(Traditional Credit)、新企业减免法(Start-up Credit)和替代简化抵免法(Alternative Simplified Credit)三种。

2.1 传统减免法

按照传统减免法,企业在美国本土进行研发活

作者简介: 程晓光(1986—),男,一级主任科员,主要研究方向为科技税收、科技法律。

收稿日期: 2021-07-19

动的支出超出其基数的部分可以获得 20% 的税收减免。即：

$$\text{抵免额} = (\text{合格的研发支出} - \text{基数}) \times 20\%$$

其中，基数 = 固定基准百分比 × 过去四年总收入平均值，但是不得少于当年可计入抵免的研发支出的一半；固定基准百分比 = 当期有效研发总支出 / 当期总销售收入，最大为 16%。

2.2 新企业减免法

顾名思义，新企业减免法适用于成立时间相对较短的企业。美国税法对成熟企业做出了规定，主要是指在 20 世纪 80 年代即开展了研发活动的企业；成熟企业之外即可视为新企业。

新企业在抵免计算公式上与传统减免法相同，两者主要区别在于公式中的“固定基准百分比”对于成熟企业和新企业有所不同。税法根据新企业的不同情况直接规定了各自的固定基准百分比，免去了计算过程。

2.3 替代简化抵免法

企业可以自行选择采用替代简化抵免法，但一旦选定，以后年度都应该采用该方法。现行的替代简化抵免法公式如下：

$$\text{抵免额} = (\text{当年研发支出} - \text{前三年研发支出平均值的 } 50\%) \times 14\%$$

此方法没有基数的要求，但如果企业在前三年的任何一年都没有研发支出，则抵免额 = 当年研发支出 × 6%。

3 合格的研发活动

为了计算抵免额度，还需要确定哪些活动属于合格的研发活动，并准确归集相应的研发经费支出。在研发活动方面，企业自身进行的研发活动和委托外单位进行的研发活动都可以获得抵免，研发活动的经费支出包含研发人员工资、材料费、设备租赁费等。美国税法还专门规定了 10 类不属于研发的活动，如与管理功能有关的研究、市场研究、常规数据收集、社会科学研究、改编或复制现有业务组建等等^[1]。

研发活动还需要满足一定条件才能获得抵免：一是要以开发新的产品或服务为目的；二是要利用一定的专业技术知识或科学的方法；三是研发活动要符合企业营利的目的，与其经营范围相关；四是

要实现性能、质量等方面的改善。

4 可抵免的研究费用支出

确定了合格的研发活动，还要确定活动产生的哪些费用可用于抵免，是符合条件的研发费用 (Qualified Research Expenditures, QREs)。一般来说，QREs 应仅包括会计准则下费用化的经营性支出，且必须与研发活动有直接关系，资本性支出原则上不属于 QREs。

4.1 关于合格的经营性支出

以下几方面是合格的经营性支出的主要范围：一是人力成本，即向与研发活动直接相关的人给付的劳务费、工资薪酬，包括研究人员、检验人员、直接监督人员等；二是物资成本，指进行研发活动的物资投入，如试剂、样本、原材料、设备等，但不得包括土地的投入；三是委托外部研发成本，对于委托第三方研发产生的费用，需要按实际发生额度打折计入 QREs，通常这一比例为 65%，但有两种特殊情况：若委托符合条件的产业研发联盟，该比例可提升至 75%；若委托符合条件的大学、联邦实验室或小企业，该比例可提升至 100%。

4.2 关于研发中的资本性支出

原则上资本性支出都不允许计入 QREs，但对于与研发活动直接相关的可计提折旧或摊销的资产（一般包括厂房、机器设备和无形资产），其折旧或摊销可计入 QREs。

5 效果和趋势分析

2017 年底，美国前总统特朗普在就任不久后，即推出了《2017 年减税与就业法案》，实施了美国历史上最大规模的企业税收减免改革。为了推动企业科技创新，研发支出税收抵免政策也在改革中得到了延续^[2-3]。近年来，不仅谷歌、苹果、微软等大型科技企业不断增加研发投入，开展了大量前沿、尖端研究，众多中小企业也从政策中获利，技术创新能力得到显著提高，诞生了 Airbnb、Zoom、SpaceX 等科技独角兽。税收抵免政策刺激了企业加大研发投入，更先进的技术则带动企业取得良好发展，贡献更多税收，形成了“放水养鱼”的良性循环。美国信息技术和创新基金会 (ITIF) 研究表明，至少 40% 由政府提供的税收抵免可以从企业增加的

税收中回收，在对生产率产生更大影响的领域，如人工智能和机器人技术领域，则会回收更多^[4]。

2019年经济合作与发展组织（OECD）的一份国别税收研究报告表明，在研发税收慷慨性方面，美国在所有国家中排第19位，在经济合作与发展组织国家中排第9位，处于中游水平。卡尔加里大学的一项研究表明，在研发平均补贴率方面，美国企业的研发支出政府补贴率平均约为12%，处于中下水平，较高的国家如法国、葡萄牙、西班牙等均高于35%（见图1，略去了部分低于美国的国家）^[5,6]。

一份美国税收联合委员会为众议员筹款委员会和参议院财政委员会准备的联邦税收支出2018—2022财年估算和预测报告显示^[7]，研发支出税收抵免额度体现在一般科学、空间和项目（General Science, Space and Technology）下的两个子项中，分别为“增加的研发活动抵免”（Credit for Increasing Research Activities）和“研究和实验经费”（Expensing of Research and Experimental Expenditures），2018—2022财年两项加总分别为11.9亿、11.9亿、13.1亿、

14.1亿、15.4亿美元（见表1），总计高达66.4亿美元，呈现逐步上升趋势，且增幅不断加大。

表1 美联邦2018—2022财年研发税收抵免额度估算
（亿美元）

年份	增加的研发活动抵免	研究和实验经费
2018	9.9	2
2019	10.6	1.3
2020	11.8	1.3
2021	12.8	1.3
2022	14	1.4
总计	66.4	

数据来源：美国联邦税收支出2018—2022财年估算和预测报告。

6 美国研发税收抵免政策的特点

40多年的历程中，美国的研发税收抵免政策

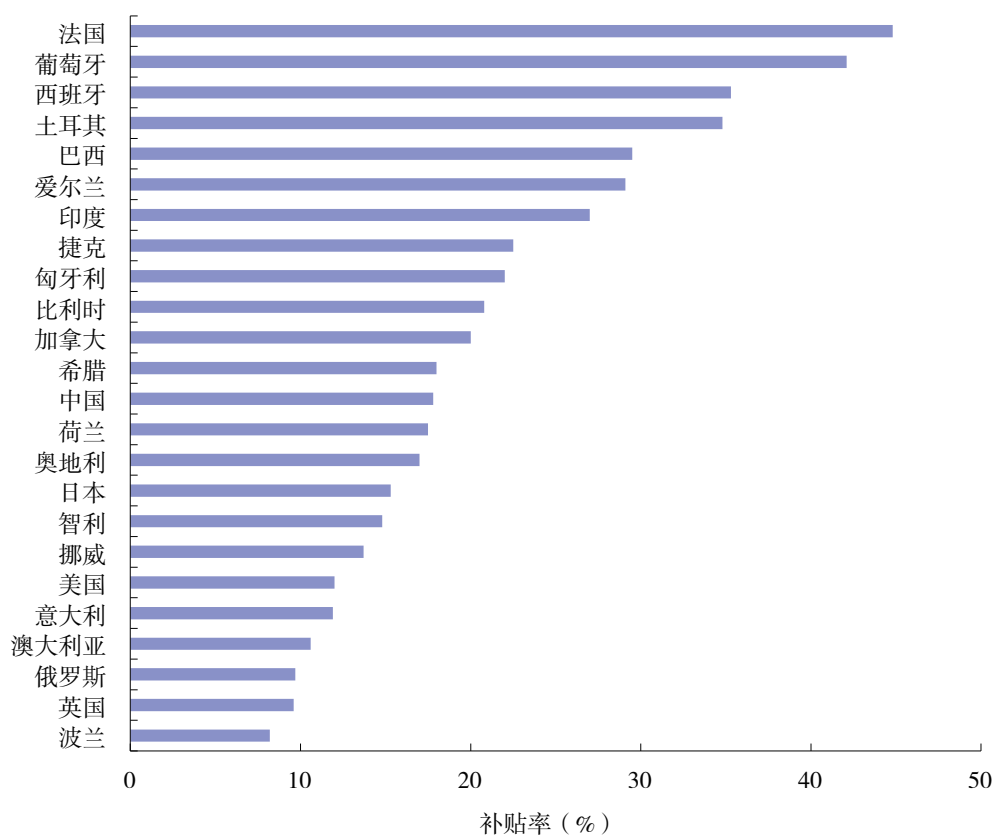


图1 主要国家企业研发平均补贴率

日益完善，在不断扩大政策优惠力度的同时，注重扩大政策惠及面，在操作处理中也更为灵活，还积极调动地方政府出台了一些配套优惠措施。

一是注重对特殊实体的优惠，扩大政策享受范围。如上文所述，美国的研发抵免政策在委托外部研发上，对小企业、联盟、实验室等作出了更为优惠的规定，使它们拥有比普通企业更高的计入研发费用的比例；并且对于年收入不超过500万美元的小企业，还允许将额度用于抵免企业为员工代扣代缴的薪金税，总额不得超过25万美元，解决了尚未赢利的初创企业无法获得激励的问题，并有助于减轻企业人力成本压力；此外，对于支付给特定能源研究团体（Energy Research Consortium）的费用，符合条件款项的20%可以直接抵免企业所得税额。

二是简化操作，在会计处理上较为灵活。在会计处理上，企业对研发支出的账务处理有多种选择：当期扣除法，将研发支出在实际发生的会计期间扣除；后期摊销法，将研发支出资本化处理，在之后5年甚至更长的时间内进行摊销；可选择的转销法，未选择前两种方法的企业可以自研发活动发生的当年起，将支出在不少于10年的期间内转销，这是一种相对来说更为简化的处理方法。

三是鼓励地方出台配套措施。在联邦颁布研发税收抵免政策后，美国许多州甚至市县政府也陆续出台了当地的配套激励措施，主要内容包括进一步的税收抵扣、减征和免征，以及将抵扣范围扩大至地方征收的税种，如地方所得税、营业税和薪金税等。如佐治亚州对于未使用完的抵免额度，允许最多用于抵免州企业所得税净额的50%，再有剩余还可以用于抵扣企业为员工代扣代缴的州薪金税。

7 有关启示和建议

针对研发费用的税收优惠是刺激企业加大研发力度的最直接、最有效政策之一。我国也在近年来实施了类似的研究费用加计扣除政策，并不断扩大优惠力度、完善操作方法，使其成为促进企业技术创新成效最显著的税收政策。和美国的税收抵免相比，我国的加计扣除政策虽然优惠力度明显更大，但缺少足够的灵活性和覆盖面，建议：

一是加大对中小企业、产业联盟等重要科技创新主体的针对性优惠。对于中小企业等特殊实体采

取更为优惠的税收政策，不仅在美国税收抵免制度中得到体现，也是许多国家在促进中小企业创新中的共同做法。我国也已针对科技型中小企业实施了更为优惠的加计扣除比例，并在随后推广至所有企业。可探索在此基础上进一步试点鼓励委托中小企业、产业联盟研发，实施提高加计扣除比例等优惠措施。

二是采取更灵活的优惠方式。美国的研发税收抵免在操作上明显更为灵活，不仅规定了未使用完的抵免额度可在一定条件下向前回转，而且还允许特定条件的小企业将额度用于抵免为员工代扣代缴的工薪税，已解决政策对于亏损企业优惠力度不足的问题。我国可在条件允许的情况下，尝试探索更为灵活的优惠方式，研究加计扣除额度的新用途。

三是鼓励地方政府出台配套措施。美国大部分州都出台了各自的研发配套政策，在州企业所得税、州薪金税等方面进行减免，吸引企业落户。我国虽与美国有不同的企业所得税体系，但也可鼓励地方因地制宜，在地方事权范围内出台相关配套措施，如建立研发后补助制度、举办培训班加强政策宣介等，调动企业积极性，促进政策落实落地。■

参考文献：

- [1] Congress of the United States. 26 U.S. Code § 41 - Credit for increasing research activities[Z]. 1981-8-13.
- [2] Congress of the United States. Tax cuts and jobs act of 2017[Z]. 2017-12-20.
- [3] 薛薇，刘志芳，李心斐. 由特朗普税改及影响看中国税制——从科技创新的视角[J]. 中国科技论坛，2019，1（1）：179-180.
- [4] Atkinson R D. Making R&D great again[EB/OL]. [2021-03-10]. <https://www.industryweek.com/the-economy/article/22028008/making-rd-great-again>.
- [5] Appelt S, Rueda F G. OECD R&D tax incentives database, 2020 edition[EB/OL]. [2021-03-10]. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>.
- [6] OECD R&D Tax Incentives Database. Measuring tax support for R&D and innovation[EB/OL]. [2021-03-10]. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>.
- [7] Joint Committee on Taxation of United (下转第46页)

automotivo/innovar-auto.
[9] Ministério da Economia. Rota 2030 - Mobilidade e Logística[R/OL]. [2021-04-10]. <https://www.gov.br/produktividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/competitividade-industrial/setor-automotivo/rota-2030-mobilidade-e-logistica#:~:text=O%20Programa%20>

Rota%202030%20%2D%20Mobilidade%20e%20Log%3%ADstica%2C%20%3%A9%20parte%20da,um%20regime%20tribut%3%A1rio%20especial%20para.
[10] 高凌江. 金砖国家研发税收支持政策比较[J]. 税务研究, 2017(9): 107.

Research on Tax Incentives for Business Investment in Research, Development & Innovation in Brazil

GUO Dong¹, GAO Chang-lin²

(1. China Science and Technology Exchange Center, Beijing 100045;

2. Center for Science and Technology Personnel Exchange and Development Service, Ministry of Science and Technology, Beijing 100045)

Abstract: To stimulate investment in R&D by private sectors, the governments of countries resort to several mechanisms, such as tax incentives. Brazil was one of the first countries in the world to establish tax incentives to support business investment in research, development & innovation. Thus, this paper is aimed at analyzing the development of the pro-innovation legal system, tax system and fiscal policy of Brazil, and providing suggestions for China to improve the tax policy supporting innovation.

Keywords: Brazil; enterprise R&D; tax incentives

(上接第40页)

States. Estimates of federal tax expenditures for fiscal years 2018-2022[EB/OL]. [2021-03-10]. [https://www.jct.](https://www.jct.gov/publications/2018/jcx-81-18/)

[gov/publications/2018/jcx-81-18/](https://www.jct.gov/publications/2018/jcx-81-18/).

Research on Tax Policy to Promote Enterprise Technological Innovation: Taking the Tax Credit Policy of American R&D Expenses as an Example

CHENG Xiao-guang

(Ministry of Science and Technology of the People's Republic of China, Beijing 100862)

Abstract: Technological innovation is the core competitiveness of an enterprise. In the past 40 years, the US government has attached great importance to corporate R&D and technological innovation, and provided long-term and large-scale tax support to companies through the implementation of the tax credit policy for R&D expenditures, so the development of science and technology industries has been effectively promoted. The US tax credit policy for R&D expenditure has the characteristics of a long history, flexible operation, and relatively complete supporting measures. This paper analyzes its historical evolution, main content and characteristics, and puts forward suggestions on the improvement and implementation of China's R&D expense deduction policy.

Keywords: the U.S.; R&D expenditure; tax credits; technological innovation