

论科研开发的税收优惠制度

王峰丽¹,石 勇¹,胡旺阳²

(1.机械工业信息研究院,北京 100037;2.东北大学,辽宁 沈阳 110006)

摘 要:综合论述了世界各国对科研开发(R&D)进行税收优惠的基本原理和总体趋势,就其方案设计中涉及的问题,如支出的处理方法、优惠的基本形式和基数的计算方法等内容进行了讨论,在对代表性国家的 R&D 税收政策进行比较、对我国科技税收优惠政策进行实证调查的基础上,对我国 R&D 税收优惠政策改革提出了相关建议。

关键词:R&D;税收优惠;税收抵免;税前扣除

中图分类号:G311

文献标识码:A

文章编号:1001-7348(2004)02-0026-03

1 政府促进 R&D 的措施

经济合作与发展组织(OECD)对科研开发(R&D)的定义为:为增强知识储备并利用其发明新设备而系统进行的创造性工作,形式可以是基础研究、应用研究和试验开发。鉴于科研开发(R&D)对生产率增长、经济发展和社会进步的贡献,人们对政府在增强科研开发水平和支出中所起的作用已达成了普遍共识。影响国家 R&D 支出水平的因素很多,包括经济和行业结构、企业的平均规模、国际开放程度、基础研究的政府支持力度,以及知识产权保护程度等等。

政府运用一系列管理机制促进科研开发,采用政府补助金、税收优惠或其他措施改变科研投资的相对成本,影响科技知识的生成,从而促进经济的增长。某个国家是采用税收优惠还是政府补助金或者其他手段来增加科研投资,基本上是由国家因素决定的。欧共体的专项研究表明,技术创新水平高的国家偏重于采用财政手段来支持关键技术,避免税收优惠带来的管理高成本;而技术创新水平偏低的国家则倾向于采用税收优惠的普及来推进大范围的技术创新活动,以便激励整个经济领域。

通过政府补助金直接资助行业研发的

优点是允许政府保留对所开展 R&D 的性质的控制权,能保证某行业完成重要的公共事务(如国防、健康保护或能源发展),还能保证发展溢出效益小的行业领域。而且,在增强企业消化公有研究而形成自己的知识体系方面,政府资助也起到了积极的推动作用。但是政府对 R&D 的财政支持必须达到一定力度时其作用才能显现出来,政府财政取代企业 R&D 投资在一定程度上扭曲了市场竞争,而且因其带来的锁定效应会使企业逐步退出很困难,这些都是采用政府补助金方式促进 R&D 的不足之处。

R&D 税收优惠措施同样存在一定的优势和弱点。税收措施将通过市场,而不是直接由政府,来调配各行业、企业和项目间的 R&D 投资,不仅能激励中小企业开展科研开发,对大企业同样重要。通过降低 R&D 成本,税收优惠提高了科研项目的净现值,但是,R&D 税收优惠的作用必须在一个国家的整体税收系统和优惠目的的整体背景下来衡量,企业得到的优惠程度受总体所得税税率的影响很大。R&D 税收优惠措施的基本形式包括税收抵免和对部分 R&D 支出的扣除,采用何种方式取决于国家总体创新水平、工业结构、公司规模和公司所得税收系统的特点。

2 国外 R&D 税收优惠措施概述

越来越多的 OECD 国家采取了特定的 R&D 税收优惠政策,以鼓励科研开发工作的进行。通常采用的形式有 3 种:①税收递延,采用纳税递延的方式减轻税负,如加速折旧;②税前扣除,应税所得为总收入减去一定比例的 R&D 支出;③税收抵免,直接从应纳税额中减去一部分。R&D 税收优惠方式的总体趋势为:①越来越多的国家逐渐引入税收抵免来取代税前扣除;②倾向于对小企业的 R&D 支出实施税收优惠。

R&D 投资可分为:①经常性支出,包括科研人员的工资和薪金,以及材料成本;②资本性支出,包括设备和厂房的成本。所有 OECD 国家允许对 R&D 经常性支出在发生当年从收入中扣除,许多国家对其他形式的经常性支出(如培训费用和广告费用)有附加条款的规定,如加拿大允许对实际间接费用进行税收抵免,对科研人员工资和薪金的一定比例算出的间接费用进行税前扣除。由于经常性 R&D 支出不仅在当期而且在未来也会带来收益,这些支出采用加速折旧的形式。至于资本性支出,一些国家允许在发生当年扣除,另一些国家要求对其全部或部分在使用期内折旧。

税前扣除和税收抵免都是减少企业开展科研开发的税后成本,税前扣除时从应税所得中减去大于实际 R&D 支出的额度,税收抵免则是从应纳税所得中减去 R&D 支出的一定比例值。

税前扣除和税收抵免的计算基数有 3 种形式:①特定会计年的 R&D 支出总量;② R&D 支出增量;③支出总量和支出增量的组合形式。有些国家正逐渐引入支出总量和支出增量组合的形式来计算税前扣除和税收抵免额。表 1 为各国 R&D 税收优惠基数计算的形式列表。

表 1 各国 R&D 税收优惠基数计算的形式列表(2001/2002)

税 收 优惠形式	R&D 支出总量法	R&D 支出增量法	支出总量和支出增量的组合形式
R&D 税收抵免	加拿大 意大利 韩国 荷兰 挪威	法国 日本 韩国 墨西哥 美国	葡萄牙 西班牙
R&D 税前扣除	比利时 丹麦 英国		澳大利亚 奥地利 匈牙利

注:①日本在 2003 年税制改革中将采用支出增量法计算税收抵免额的政策改为支出总量法。

②韩国企业可选择采用支出总量法或是支出增量法计算其税收抵免额。

各种基数计算方式有不同的特点。支出总量算法不仅对公司当年新开发的 R&D 提供优惠,而且对企业历史上的 R&D 也进行税收优惠,从政府的角度出发则成本太高,但总量法的计算对企业 and 政府都比较简便,大量开展 R&D 的大企业倾向于此法。支出增量法避免了企业因意外所得而享受税收优惠,但确定计算基数和比较年限比较复杂,计算和管理复杂性会妨碍大企业将税收优惠盈利融资到长期 R&D 规划中,但对于小企业来说是好的方案。而且增量法计算没有考虑到科研开发的周期性,要求一直保持 R&D 预算的上升趋势会导致企业一定的市场受挫。

税收优惠方式的选择、R&D 支出的处理方法、基数的计算方法,以及结转和上下限规定等因素,是一个国家税收优惠制度设计时需要考虑的,各国 R&D 税收优惠制度有不同的规定,如表 2 所示。

3 我国现行 R&D 优惠政策及论证分析

近年来,我国科研开发水平逐步提高,相关的税收优惠政策也逐步完善,现行的鼓励企业研发的税收优惠政策主要包括:

税前扣除: 盈利企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用,比上年实际发生额增长达到 10%以上(含 10%),其当年实际发生的费用除按规定据实列支外,可再按其实际发生额的 50%,直接抵扣当年应纳税额;增长未达到 10%以上的,不得抵扣。亏损企业发生的研究开发费用,只能按规定据实列支,不实行增长达到一定比例抵扣应纳税额的办法。

税收减免: ①对企业(包括外商投资企业、外国企业)为生产《国家高新技术产品目录》中所列的产品而进口所需的自用设备及按照合同随设备进口的技术及配套件、备件,除按照国发[1997]37号文件规定《国内投资项目不予免税的进口商品目录》所列商品外,免征关税和进口环节增值税。对企业(包括外商投资企业、外国企业)引进属于《国家高新技术产品目录》所列的先进技术,按合同规定向境外支付的软件费,免征关税和进口环节增值税。②对列入科技部、外经贸部《中国高新技术商品出口目录》的产品,凡出口退税率未达到征税率的,经国家税务总局核准,产品出口后,可按征税率及现行出口退税管理规定办理退税。

我国促进 R&D 发展的税收优惠政策体现了国家对企业技术进步的支持和鼓励,受到了企业的欢迎。从总体上看,我国政策与国际上通行的做法相近。但是,由于我国会计处理上不允许对研发投入进行资本化处理,以及在税收征管上对享受优惠的企业规定了比较严格的限制条件,许多企业反映享受不到政策优惠,造成一些政策的实施效果并不理想。一些想加大研究开发投入的企业,甚至出现越加大研发投入越享受不到政策优惠的现象。我国 R&D 税收优惠政策的障碍突出反映在以下几个方面:

(1)企业反映:研发投入与一般的经常性支出不同,不可能在同一水平上逐年稳步增长,存在高峰和低谷,还会受到市场需求会变化、技术可行性进展状况的影响,要求逐年平稳增长 10%以上不符合研发投入的

客观规律。

国外对这一问题的处理有两种方式:一种是一旦当年发生研发支出就可享受优惠;另一种是要求当年支出比过去若干年的平均值有所增长,且不作增长比例的限制。

(2)“盈利企业研究开发费用比上年增长达到 10%以上的,其实际发生额的 50%如大于企业当年应纳税所得额,可就其不超过应纳税所得额的部分予以抵扣;超过部分,当年和以后年度均不再抵扣”的规定,使抵扣额大于应纳税所得额的企业享受的政策优惠有限,客观上打击了盈利企业研发投入的积极性,而且使微利企业或亏损企业陷于更加被动的局面。

国外通行的做法是:一般都允许对未用的抵免额进行累计和结转。

(3)我国规定:企业的研发支出只能当期列支。一些经济效益好的企业,出于加快回收研发投入的考虑,希望将其一次列入当年费用;而对于利润较低、当年研发投入较大的企业,若作为费用当期列支,将导致企业出现亏损,不能享受现有税收优惠政策,使其处于竞争劣势地位,从而不愿意进行研发投入。因此,企业普遍反映,现有的税收政策看上去很优惠,但对企业增加研发投入,促进技术进步,实际起到的激励作用十分有限。

国际会计准则和许多国家(地区)的会计制度都有对符合认定条件的研发支出进行资本化处理的规定。在具体的政策实施上,则采取了给企业两种选择的方式:企业可以选择资本化作递延资产处理,也可以选择费用化处理,并规定了在作为无形资产处理时的摊销年限。

(4)关于集团化企业技术开发费税前扣除的问题,企业(如北汽福田汽车股份有限公司)认为“集团公司所属企业上交的技术开发费允许税前扣除,但不作为计算增长比例的数额”的规定不合理,不利于企业集团技术创新工作的开展。技术开发费,无论是企业(纳税人)发生的还是按规定向集团公司缴纳的,都应该享受税收优惠。

(5)据企业(如清华紫光股份有限公司)反映,能够真正享受“盈利企业研究开发费用比上年实际发生额增长达到 10%以上,可再按其实际发生额的 50%直接抵扣当年应纳税所得额”的企业较少,2001 年北京市海淀区只有 4 家,这 4 家企业都集中在开发区(开

表2 各国 R&D 税收优惠比较

国家	主要优惠种类	计算基数	计算方法	支出基数范围	资本性支出	附加条件
加拿大	税收抵免	支出总量	一般税款抵免率为 20%，而对小 CCPC，抵免率为 35%。	经常性支出和机器设备支出	R&D 资本性支出可全额扣除	未使用的税收抵免可向前追溯 3 年或向后结转 10 年。小 CCPC 可获得未用抵免额的返还，一般返还率为 40%，而享受 35% SR&ED 税收抵免的经常性支出可全部返还。
美国	税收抵免	支出增量	企业纳税年 R&D 支出比基数增加的部分进行 20% 抵免。	经常性支出	对 R&D 资本性支出进行加速折旧冲减	未用的税收抵免可向前追溯 3 年或向后结转 15 年，但不可返还。
日本	税收抵免	支出总量	根据当年 R&D 支出总额与销售总额(包括当年在内的前 4 年的平均销售额)的比例在 8%~15% 之间变化。	经常性支出、机器设备支出和厂房	R&D 资本性支出可选择普通折旧和加速折旧	未用的税收抵免可结转 1 年
英国	税前扣除	支出总量	①对于大公司，对 R&D 支出总量实行全额扣除。当总支出超过 25 000 英镑后，税前扣除比率为 125%；②中小公司的支出扣除额为实际 R&D 支出的 150%。	经常性支出	R&D 资本性支出进行 100% 的折旧冲减	若某小公司没有应税盈利，则得不到相应的现金返还；而大公司则得不到现金返还。
澳大利亚	税前扣除	支出总量	为符合条件的 R&D 支出的 125%；2001 年 6 月 30 日后，当 R&D 支出超过一定值后，扣除额为符合条件的 R&D 支出的 175%。	经常性支出和机器设备支出	在资产的使用期内进行 125% 的折旧冲减，折旧年限在 3 年以上。	每年的 R&D 支出必须高于 20 000 澳元
法国	税收抵免	支出增量	50% × (当年 R&D 支出 - 过去 2 年支出的平均值)，抵免额每年不超过 61 000 000 欧元。	经常性支出、机器设备支出和厂房	普遍采用直线折旧法，也可采用不同折旧率的余额递减法折旧冲减。	对于新建公司，未用的抵免额可以全部返还；对于其他公司，未用抵免额可向后结转 3 年再返还。
荷兰	个人所得税抵免	个人所得	报酬在 90 756 欧元的部分可扣除 40%，高出的部分扣除 13%；对于新公司，第一部分的扣除率为 70%，个人所得税扣除额不得超过 7 941 154 欧元(2002 年)。	工资	荷兰政府允许自主折旧冲减	
韩国	技术准备金和税收抵免	支出总量/支出增量	①对超出过去两年间技术及人力资源平均开发费用的部分给予 50% 的税额抵免；②抵免该纳税年度技术及人力资源开发费用总支出的额度为：中小企业 15%，中小企业以外的企业给中小企业支出技术、人力资源开发费用的 10%。	经常性支出和设备支出	对 R&D 资本性支出进行加速折旧冲减	可选择①或②中的任何一种优惠方法
中国	税前扣除	支出总量	盈利企业研发费用比上年增长达到 10% 以上的其实际发生额的 50%，直接抵扣当年应纳税所得额。如大于企业当年应纳税所得额，可就其不超过应纳税所得额的部分予以抵扣。			盈利企业研发费用比上年增长达到 10% 以上(含 10%)。

发区有 7 000 多家高新技术企业)。企业认为，享受该项优惠的审批条件要求太多，如要求附送立项书、开发计划、技术开发费预算及有关资料，且有权威部门认证。由于企业的大量研发投入是根据自身发展战略和市场竞争需要安排的，出于保护商业秘密考虑，这些研发项目不便对外公开，也不便到权威部门认证，加之操作起来非常困难，因此大多数企业不得不放弃享受税收优惠。

(6)关于“企业研究机构人员的工资，计

入管理费用，在年终计算应纳税所得额时，按计税工资予以纳税调整”的规定，据了解，目前相当多的企业已经采取工效挂钩制度，此规定对它们已没有意义。但是转制院所和没有实行工效挂钩的科技型企业仍然受到此规定的约束。目前北京的计税工资扣除额不足千元，企业为了留住人才，不得不为支付人员工资而承担额外的税务负担，不利于企业发展。

4 关于我国 R&D 税收优惠政策的几点建议

在借鉴国外科研开发税收优惠政策，了解我国税收优惠实施过程中的弊病的基础上，对我国 R&D 税收优惠政策改革提出下列建议：

(1)对 R&D 计税工资的处理要对科研人员放开，在考虑我国国情的前提下，按真

国家科技项目监理制的有关问题探讨

刘涛¹, 陈省平², 罗轶¹

(1. 中国海洋大学, 山东 青岛 266003; 2. 中山大学, 广东 广州 510275)

摘要: 监理制是保障工程项目顺利实施的一项有效管理机制。目前, 国家在科技项目的管理过程中也引入了监理制, 这是一项重要的制度创新。就国家科技项目进行监理制管理的必要性和特点进行了分析和研究, 并提出了有关的政策建议。

关键词: 项目监理; 国家科技项目

中图分类号: G311

文献标识码: A

文章编号: 1001-7348(2004)02-0029-01

0 前言

监理一职最早出现于建筑业, 其主体为具备监理资质的独立法人, 受项目法人委托, 依据有关法律、法规、文件、规范和监理合同、项目合同, 对项目实施监督管理。其作为项目的第三方, 以诚信、公正、科学、守法为工作准则, 参与项目的组织、实施和验收全过程。

通常, 监理机制的制订必须是由企业(研发单位)、用户、行业协会或技术协会、国家职能部门等有关单位共同商订的。由于行业差别、产品(成果)应用范围不同、管理体制各异, 因此不能采纳统一的监理体系标

准。所以应该由相应的组织机构根据项目行业特点来制定适合于本行业或项目类别的监理机制和评价标准, 同样地, 也必然要求监理机构具备丰富的经验及对本行业业务有深入的了解。在监理过程中, 由于监理方的利益独立于项目双方, 因而可依据合同来协调双方在项目进程中出现的问题, 并客观公正地提出有关建议和措施, 以保证项目的质量和进度。同时, 监理方一般具有很强的咨询能力和行业技术背景, 可以协助项目双方解决一些技术和管理难题, 对于保障项目的顺利执行和完成起到重要的作用。目前, 在房地产建筑业、交通建筑业、保险业、金融业已广泛采用了监理制, 在环境评价、信息产

业等新兴产业正逐步引入与实行, 另外值得重视的是, 部分国家科技计划在组织管理过程中也进行了有关监理工作的尝试。

1 国家科技项目管理引入监理制的必要性

在国家科技项目管理中的项目调研、指南发布、项目受理和评审、验收程序等方面已建立了较为完善的规范(规定), 但就项目的过程管理而言, 受管理资源和管理制度的局限, 管理部门很难对项目实施的整个过程进行充分有效的监督和控制。而当一个切实可行的实施方案被制定和批准以后, 如何贯

实性原则, 据实列支扣除。

(2) 取消对享受税收优惠的条件限定在企业 R&D 支出比上年增长达到 10%, 采用支出增量(当年支出与过去 2 年支出平均值的差值)法计算税前扣除额, 并限定享受优惠的最低 R&D 支出额。

(3) 对企业自行研究开发的科技成果或对购入成果进行二次开发而发生的费用, 允许其按新增部分的 50% 从应纳税所得额中扣除(最高限额为 30 万元)。

(4) 关于 R&D 支出的会计处理是采用

费用化还是资本化的问题, 建议由企业自己选择, 但对资本化处理应给出相应的限定条件。

参考文献:

- [1] OECD. Science Technology Industry, Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues, Paris, 2003.
- [2] Department of Finance Canada and Revenue Canada. Why and How Governments Support Research and Development, background report, December, 1997.

[3] Department of Finance Canada and Revenue Canada. Federal System of Income Tax Incentives for Scientific Research and Experimental Development (March 19, 1998)

[4] Adrian Gregory, Anne-Mare Botha, Tax incentives a way to stimulate R&D and innovation, Pricewaterhouse Coopers, London, 2003.

[5] 科技部条财司, 财政部教科文司. 科技经费财务管理制汇编(下册)[M]. 北京: 机械工业出版社, 2003.

(责任编辑: 慧超)

收稿日期: 2003-08-18

作者简介: 刘涛(1974-), 男, 工程师。