

巴西支持企业研发创新的税收政策研究

郭 栋¹, 高昌林²

(1. 中国科学技术交流中心, 北京 100045;

2. 科学技术部科技人才交流开发服务中心, 北京 100045)

摘 要: 为激励企业的研发活动, 各国政府采取包括税收优惠在内的多种机制。巴西是世界上较早引入税收优惠政策支持企业研发创新的国家。本文通过对巴西支持企业创新的法律制度沿革、税收体系、税收工具进行分析, 为我国完善支持创新的税收政策提出了对策建议。

关键词: 巴西; 企业研发; 税收激励

中图分类号: F812.42 **文献标识码:** A **DOI:** 10.3772/j.issn.1009-8623.2021.09.006

税收优惠是世界各国普遍采用的激励企业增加研发投入、提高创新能力的政策工具。巴西是世界上较早引入税收优惠政策支持企业技术创新的国家。经过不断完善, 巴西形成了较为系统的支持企业研发创新的税收政策。

1 巴西支持企业创新的法律制度沿革

巴西重视科技创新, 运用多种手段鼓励研发和创新活动, 自 20 世纪 90 年代起不断完善支持企业研发和创新活动的法律制度。

1991 年巴西颁布了《信息产业法》(1991/8.248 号法), 通过减免税收的方式鼓励巴西生产计算机、自动化设备和电信产品的企业提升竞争力和技术水平。1993 年颁布了《工业和农业技术发展计划法》, 为全国工业和农业技术发展计划提供了税收优惠工具和其他措施。2001 年的《信息产业法修正案》将税收优惠政策延长至 2009 年(后又延至 2029 年), 并规定了最低研发投入比。2004 年颁布《创新法》, 国家鼓励在生产环节中进行创新和科技研究, 实现国家技术自主以及提升国家产业竞争力。2005 年颁布《善法》(2005/11.196 号法),

确定了支持企业研发创新活动的税收工具; 随后颁布了《创新法实施细则》, 规定了鼓励创新和研究活动的工具。2006 年颁布《善法实施细则》。2010 年颁布《创新法修正案》, 对部分定义和措施做了修订。2012 年颁布《汽车产业创新计划(Inovar-Auto)》, 对汽车行业的研发活动实施减税。2015 年通过巴西《宪法修正案》, 以宪法的形式宣布巴西促进和激励科学进步、研究、科学技术培训以及创新。2016 年颁布《科技创新法律框架》, 对科学发展、研究、科学技术培训和创新的激励措施进行了修订, 对激励企业创新的工具做了规定, 其中包括经济补贴、融资、股权、技术奖金、技术订单、税收优惠、授予奖学金、国家采购、投资基金、参与资金。2018 年出台《科技创新法律框架实施细则》, 鼓励产学研建立研发和创新的伙伴关系, 并建立了有巴西特色的“科学技术研究所”和“科学技术项目”作为产学研合作的示范; 同年颁布汽车行业的“2030 路线计划”, 改革了汽车行业研发创新激励机制。30 年来, 巴西不断完善支持企业创新法律制度, 形成了一整套较为系统的税收优惠措施, 激发了企业的研发和创新活动。

第一作者简介: 郭栋(1984—), 男, 助理研究员, 主要研究方向为国际科技合作政策。

收稿日期: 2021-07-03

2 巴西税收激励政策对研发创新的界定及涉及的相关税种

2.1 研发创新活动的界定

巴西 2004 年颁布《创新法》, 第一次宣布将通过税收激励促进企业的创新。巴西关于技术创新或企业创新的定义与经济合作与发展组织(OECD)出版的《奥斯陆手册》的定义基本一致, 并随着《奥斯陆手册》的修改进行了相应的修改^[1]。2005 年颁布的《善法》将技术创新的概念进行了界定: 技术创新是创造新产品或新制造工艺的过程, 以及在产品或工艺中增加新的特性, 从而逐步改进和有效提高产品质量或生产率, 并提高市场竞争力的活动。2016 年《科技创新法律框架》对创新的定义做了修订: 创新必须具备新颖性, 或改善生产效益和社会环境, 包括新产品、新服务或新工艺, 或对现有产品、服务或工艺进行改进, 具备提升质量或改善性能的新特性。

2006 年颁布的《善法实施细则》界定了巴西支持研发和创新活动的范围, 以下五种活动均可享受《善法》相关激励机制: 基础研究、应用研究、试验发展、基础工业技术和技术支持服务。《善法》作为巴西支持企业创新的根本大法, 其立法宗旨是激励企业从事研究、开发和创新活动, 它聚焦企业在上述五个领域开展的研发创新活动。基础研究是指以获得现象和事实的新知识为目的而开展的开发创新性产品、工艺或系统的工作; 应用研究是指以获取新知识为目的而开展的开发或改进产品、工艺和系统的工作; 试验发展是指基于现有知识, 为证明新产品、工艺、系统和服务的技术或功能可行性或者对已有产品进行明显改进的工作; 基础工业技术活动是指机器和设备的校准、特定测量仪器的设计和制造等过程; 技术支持服务指对执行研发或技术创新项目以及人力资源培训的设施进行必要的运行和维护服务。其中, 基础研究、应用研究和试验发展的定义, 基本遵循了经济合作与发展组织《弗拉斯卡蒂手册》中的定义^[2], 并针对企业研发活动

的特点在表述上更加突出了市场导向。与多数国家主要针对企业研发活动提供收税优惠不同, 巴西考虑到发展中国家的特点, 特别是企业研发能力普遍不足的情况, 其税收优惠政策还支持一些技术含量相对较低的科技活动, 如基础工业技术活动和技术支持服务活动。

2.2 税收激励政策涉及的主要税种

巴西税收种类较为复杂, 按行政层级可以分为联邦税、州税和市税三级。政府对税收采取分级征收和管理的办法。其中, 联邦税包括所得税、工业产品税、进口税、出口税、金融操作税、临时金融流通税、农村土地税等; 州政府税包括商品流通服务税、车辆税、遗产及馈赠税等; 市政府税包括社会服务税、城市房地产税、不动产转让税等。除此之外, 企业还要交纳各种社会性费用, 具体包括净利润社会贡献费、社会保险金、工龄保障基金、社会安全费等。

支持企业研发创新的税收政策主要涉及联邦税, 包括企业所得税(IRPJ)、净利润社会贡献费(CSLL)、工业产品税(IPI)、预提所得税(IRF)等; 税收优惠的方式包括加计扣除、加速折旧、税收减免和加速摊销等(见表 1)。

3 支持研发创新的税收政策工具

作为提高经济竞争力战略的一部分, 巴西通过对企业进行财税激励, 带动了全社会对研发和创新活动的投资。激励措施有多种形式, 按照适用企业的范围可分为普惠性政策工具和重点行业差异化政策工具。前者的法律依据主要是《善法》, 后者主要依据《信息产业法》及有关行业的产业政策。

3.1 普惠性政策工具

2005 年颁布的《善法》及其后出台的《实施细则》旨在通过给予税务上的优惠待遇, 促进企业开展研发和创新活动。企业自主开展研发项目的投入都可以享受不同程度的税收优惠。享受优惠政策不取决于企业类别和特定地区, 具有一定的普惠性。然而绝大多数优惠措施仅适用于执行实际利润法^①

① 巴西企业所得税有三种计税方式: 实际利润法、推算利润法和简易计税法。实际利润法以企业会计利润为基础计算企业应纳税所得额。推算利润法以企业销售额为基础, 按一定比例计算企业应纳税所得额, 上年总收入超过 7 800 万雷亚尔的企业不能使用推算利润法。简易计税法与推算利润法相同, 按企业收入的一定比例计算出应纳税所得额以及其他税费, 但不用于年收入超过 360 万雷亚尔的企业、外资企业及另行规定的特定行业。

表 1 税收激励政策涉及的主要税种

税目	简要描述	税收优惠方式	法律依据
企业所得税	计税基础是预计或实际利润。税率为 15%；应税所得额超过 240 000 雷亚尔（约合 276 000 人民币，参考 2021 年 4 月 10 日汇率）的部分，另增课 10%	加计扣除； 加速折旧	善法
净利润社会贡献费	计税基础是预计或实际利润。以营业额计税的企业，税率为 15%；以利润计税的企业，税率为 9%	加计扣除； 加速折旧	善法
工业产品税	产品从生产商出货以及产品进口时需要缴纳的产品税，出口产品免收。税率在不同部门之间差异很大（0~50%）	税收减免	善法 信息产业法
预提所得税	非本国居民从巴西境内获得的收入和资本收益，税率是 15% 或 25%	税收减免	善法

会计制度的企业，采用推算利润法的企业仅可享受工业产品税的减免。主要政策工具如下：

（1）税前列支及加计扣除。

研发创新内部支出可在税前列支并加计扣除所得税和净收入社会贡献费应纳税基数。企业内部开展研发创新活动的支出都可用于抵扣企业的净利润，在所得税税前列支。还可以从企业所得税和净收入社会贡献费应纳税基数中加计扣除 60% 费用。当年新增科研人员数量不超过 5% 的，按照 70% 加计扣除；超过 5% 的，按照 80% 加计扣除。研发创新活动如果形成知识产权（专利、动植物新品种等），可享受额外 20% 加计扣除比例，也就是说加计扣除比例可达 100%^[3]。

研发创新的外部支出，也就是企业委托其他企业或科研机构开展的研发活动，也可以享受税收优惠。委托小微企业开展研发创新活动的支出也可以在税前列支。2007 年第 6.260 号法令对《创新法》进行了修订，增加了企业委托给科研机构开展研发活动的税收措施，可按委托额的 50%~250% 抵扣所得税和净收入社会贡献费应纳税基数，具体执行比例由企业申报，科技创新部、教育部和贸工部（现为经济部）联合组成的常设委员会核定^[4]。

（2）加速折旧和加速摊销。

以研发为目的购买的新机械、设备、机器及工具，在计算企业所得税以及净收入社会贡献费时可在

在购买当年全额折旧。以研发为目的购买的无形资产，可在购买当期直接记为成本或费用。

（3）税收减免。

为开展研发创新活动而购买的设备、机械、工具和零配件减免工业产品税的 50%。向境外支付的专利、品牌的注册和维持费用可免缴预提所得税。

（4）税收返还（薪酬补贴）。

《善法》对研发创新活动提供的支持还包括，为雇用具有硕士学位和博士学位的员工的公司提供薪酬补贴。在三年内为北部、东北部和亚马孙地区的企业提供的补贴最多支持员工工资的 60%，该国其他地区最多支持工资的 40%。

3.2 重点行业税收优惠政策

除普惠性政策工具外，巴西还制定了一系列激励国家战略性新兴产业发展的税收优惠政策。企业需要在研发投入上达标，才能享受税收优惠。

3.2.1 信息产业

1991 年颁布的《信息产业法》正式设立了信息技术行业的税收优惠政策。该政策旨在通过降低本地生产信息技术产品（电脑、手机等产品）的工业产品税税负，促进本国技术发展。

根据《信息产业法》的规定，满足基础生产流程（PPB）条件，并申请获得基础生产流程资质的企业，可以享受税收减免。主要收益是减免信息产业工业产品税（2004—2024 年减少 80%；2025—2026 年减少 75%；2027—2029 年减少 70%）。法

律规定, 公司必须将产品收入中至少 4% 再投资于研发创新活动。为了获得减免, 申请企业应向巴西科技创新通信部 (MCTIC) 提交声明, 该声明应包含有关将获得工业产品税减免额度以及研发投入的信息。巴西的北部、东北部和中西部地区获得了额外的税收优惠, 以促进这些最不发达的地区发展, 减免比例为, 2004—2024 年减少 95%, 2025—2026 年减少 90%, 2027—2029 年减少 85%^[5]。

《信息产业法》为巴西的信息和通信设备行业提供各种税收优惠, 但世界贸易组织认定这些做法对进口产品构成不公平竞争。巴西在“基础生产流程”中强行规定“本地生产份额换取税收优惠只适用于本土生产的产品”, 违反了《关税和贸易总协定》(GATT 1994) 中的“国民待遇”原则和“最惠国待遇”规则^[6]。

在世界贸易组织败诉后, 巴西对《信息产业法》进行了修订。2019 年 12 月巴西颁发了《新信息产业法》, 并于 2020 年 4 月 1 日生效。该法律调整了鼓励信息和通信技术行业从事研发创新活动的激励模式。新模式用金融信用取代了对工业产品税的减免。企业可以每年或每季度获得一次信用, 并可以在以下三种方式中选择一种: 信用额的 20% 将作为净收入社会贡献费返还, 80% 将作为企业所得税返还; 偿还与税收和捐款有关的到期或逾期的自有债务或以实物报销^[7]。

3.2.2 汽车行业

汽车产业生产链技术创新与整合计划 (以下简称“汽车产业创新计划”) 曾是巴西重要产业政策, 旨在鼓励汽车产业的技术创新, 提升巴西汽车行业的竞争力, 生产更经济、更安全的汽车, 刺激对供应链、工程工艺、基础工业技术研发和供应商培训的投资, 有效期为 2013 年至 2017 年。

具体税收优惠措施为: 对研发费用以及基础工业技术、工程工艺和供应商培训的投资减免工业产品税, 最高可减免工业产品税的 30%。能耗降低 15.46% 的车辆将再减免工业产品税 1%; 能耗降低 18.84% 的车辆将降低工业产品税 2%^[8]。

由于巴西政府将汽车行业税收优惠与“基础生产流程”要求的本地生产份额挂钩, 对同类进口产品构成了税收歧视和不正当竞争, 遭到日本和欧盟的起诉, 被世界贸易组织裁定违规。为了符合市场

经济机制, 巴西政府推出了《2030 路线计划——机动性和物流》(Programa Rota 2030), 对汽车行业研发支出给予税收优惠, 并不再与本土生产份额挂钩。获得计划认证 (获批参与计划) 的公司最高可将研发支出的 30% 抵扣应缴纳的企业所得税和社会贡献费。如被认定为战略性研发支出则抵扣额最高可达 45%。申请并获得认证的企业的研发投入必须达到一定水平, 最低投入应高于商品和服务总收入的 0.25% 至 1.20%。该计划还对研发投入支出超过进口零部件海关价值的 2% 的企业免征汽车零部件的进口税^[9]。

4 巴西支持企业技术创新税收政策对中国的启示

4.1 进一步提高研发费用加计扣除的比率

中国与世界上很多国家一样, 也采取研发费用加计税前扣除机制支持企业技术创新。在 2017 年之前, 中国对符合条件的研发费用, 允许在计算企业所得税时按 150% 税前列支 (即 50% 加计扣除)。自 2017 年后, 符合条件的科技中小型企业研发费用加计扣除比例提升至 75%。至 2018 年 9 月, 将这一加计扣除比例推广适用于全国所有类型的企业。与巴西相比, 中国的加计扣除比率和范围都有扩大的空间。巴西通过鼓励研发人员增长和形成专利成果等方式, 使企业研发创新活动加计扣除比例最高可达 100%, 这一条件对申报加计扣除的企业来说门槛不高, 很多企业因此受益。巴西高度重视区域均衡发展, 在税收减免力度、研发人员薪资补贴、企业信贷额度等多方面对欠发达地区企业的研发创新活动给予政策上的大力倾斜。

建议我国在加计扣除比例、税收减免、企业信贷等方面向脱贫地区和扶贫产业的研发活动倾斜, 为实现巩固拓展脱贫攻坚成果同乡村振兴有效衔接提供有力的抓手。对专利转化提高加计扣除比例, 也有利于加快科技成果转化速度, 提高企业研发和使用专利的积极性。

4.2 建立鼓励企业创新的法律体系, 提供稳定支持的法律环境

巴西自 20 世纪 90 年代起不断完善支持企业研发创新活动的法律制度, 目前形成了稳定支持企业创新的法律环境。1991 年巴西颁布了《信息产

业法》，根据国情的变化进行过多次修订，目前已延期至 2029 年。

我国研发的税收支持工具还属于政策层面，多以国务院组成部门公告的形式公布，条款变化大，大多政策没有规定具体执行期限。政策条款的频繁变动给政策执行带来了很大的困难，增加了政策执行成本，影响了政策实施的效果^[10]。巴西和一些发达国家通过立法对研发支出的税收优惠政策期限作了明确规定，在政策到期时会顺延或者更新政策，这一点值得我国学习和借鉴。通过建立并完善鼓励企业创新的法律体系，使激励制度化、法制化，减少了企业的学习成本和财务变更成本，有利于进一步激发企业利用政策工具开展研发创新活动的积极性。

4.3 扩大税收政策支持的创新活动范围，打通企业创新链

2004 年巴西颁布《创新法》，第一次宣布巴西将通过税收激励促进企业的创新。巴西的法律支持对研发和创新活动进行激励，包括基础研究、应用研究、试验发展、基础工业技术和技术支持服务。2015 年以宪法的形式宣布巴西促进和激励科学进步、研究、科学技术培训以及创新。2016 年颁布《科技创新法律框架》，对科学发展、研究、科学技术培训和创新的激励措施进行了规定。巴西成立了创新研究署（FINEP），这是一家致力于通过支持科技和创新活动来促进发展的创新机构。该机构除了众多的科研资助项目外，还针对企业创新提供多项工具，例如，为科技领域提供部门资金，以资助各种经济部门的项目、发展和创新；需偿还和不需偿还的资金支持；经济补贴、融资、股权、技术奖金、技术订单、投资基金、参与资金；孵化科技公司，并建立技术园区等。

我国自 1996 年起开始执行研发费用加计扣除政策，目前已将该政策受益方从科技型中小型企业扩展到所有类型企业。建议我国将企业基础工业技术、技术支持服务等低技术密度的创新活动纳入支持范围，将支持面从研发费用拓展到研发创新活动费用，这样将更加有利于我国企业打通创新链，带动产业链转型升级。

4.4 更加注重对中小微企业创新活动的税收支持

巴西的一系列支持企业技术创新的政策在执行上的一个重要问题是优惠受益面窄、一般中小

企业获得的支持少。巴西使用《善法》工具的企业数仅占使用实际利润法纳税企业数的 0.8%。根据巴西科技部的数据，2014 年巴西对产品和工艺进行创新的企业为 47 693 家，其中只有 2% 获得了《善法》支持。巴西的税前扣除政策只适用于年收入超过 7 800 万雷亚尔的大型企业，因此中小企业获益微薄。巴西在 2019 年修订《信息产业法》时注意到这一问题，加入了金融信用工具，使企业可享受一定比例的税收返还或抵债。税收返还政策比加计扣除对经常亏损或薄利的中小企业有更大的吸引力，有利于更好地支持成长期的中小微企业。

我国可借鉴巴西的做法，引入金融信用或税收返还等政策工具，对中小微企业的创新活动给予更加广泛的支持。■

参考文献：

- [1] OECD. 奥斯陆手册（第 3 版）[EB/OL]. [2021-04-10]. https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oslo-manual_9789264213081-zh.
- [2] 经济合作与发展组织. 弗拉斯卡蒂手册 [M]. 北京：科学技术文献出版社，2010：16-18.
- [3] OECD. R&D tax incentives: Brazil, 2019[EB/OL]. [2021-04-10]. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-brazil.pdf>.
- [4] Presidente Da República. Decreto nº 6.260, de 20 de novembro de 2007[EB/OL]. [2021-04-10]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6260.htm.
- [5] Presidente Da República. Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991[EB/OL]. [2021-04-10]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18248.htm.
- [6] WTO. DS472: Brazil - certain measures concerning taxation and charges[EB/OL]. [2021-04-10]. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds472_e.htm.
- [7] Presidente Da República. Lei nº 13.969, de 26 de dezembro de 2019[EB/OL]. [2021-04-10]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13969.htm.
- [8] Ministério da Economia. Inovar-auto[EB/OL]. [2021-04-10]. <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/competitividade-industrial/setor>

automotivo/innovar-auto.
[9] Ministério da Economia. Rota 2030 - Mobilidade e Logística[R/OL]. [2021-04-10]. <https://www.gov.br/produtividade-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%20C3%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