

آذر ۱۴۰۱  
مسلسل: ۱۸۵۵۱

**«بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه  
بنگاه‌های اقتصادی ایران مبتنی بر تجارب سایر  
کشورها و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی»**



دفتر مطالعات بخش عمومی



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۸۵۵۱

کد موضوعی: ۲۳۰

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: «بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران مبتنی بر تجارب سایر کشورها و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی»

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی

تهیه و تدوین کنندگان: حمیدرضا سحری لقمجانی، عسگر سرمست

ناظران علمی: سیدعلی روحانی، سیدعباس پرهیزکاری، هادی ترابی‌فر، میثم نریمانی

اظهار نظر کنندگان: جواد اسکندری، شاهین جوادی

ویراستار ادبی: پرنده فیاضی

صفحه آرا: مهدیه قمچیلی

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات

۲. اعتبار مالیاتی

۳. تحقیق و توسعه



تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۹/۹

## به نام خدا

### فهرست مطالب

۱	چکیده.....
۱	خلاصه مدیریتی.....
۲	مقدمه.....
۵	۱. ضرورت اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در ایران.....
۶	۲. تجربیات بین‌المللی اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به بنگاه‌های اقتصادی.....
۸	۲-۱. ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی.....
۸	۱-۱-۲. تعیین گروه هدف.....
۱۱	۲-۱-۲. هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط.....
۱۲	۳-۱-۲. میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۴	۴-۱-۲. مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۶	۵-۱-۲. قابلیت انتقال‌پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۷	۳. الگوی پیشنهادی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران.....
۱۸	۱-۳. اصول کلی طراحی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران.....
۱۸	۲-۳. ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران.....
۲۲	۳-۳. ابعاد اصلی اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران.....
۲۳	۱-۳-۳. معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی.....
۲۴	۲-۳-۳. فعالیت‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی.....
۲۶	۳-۳-۳. اقلام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی.....
۲۸	۴-۳-۳. ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی.....
۳۰	جمع‌بندی.....
۳۳	پیوست.....
۴۱	پی‌نوشت‌ها.....



## فهرست جداول

- جدول ۱. گستردگی انواع مشوق‌های مالیاتی رایج تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰..... ۷
- جدول ۲. گستردگی کشورهای OECD در اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه متناسب با اندازه بنگاه در سال ۲۰۲۰..... ۹
- جدول ۳. نوع رفتار نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی، عضو OECD در سال ۲۰۲۰..... ۱۳
- جدول ۴. بررسی کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD بر مبنای حدود هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط در سال ۲۰۲۰..... ۱۴
- جدول ۵. نتایج بررسی کشورهای عضو OECD دارای اعتبار مالیاتی R&D بر مبنای رویکرد محاسبه هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط. ۱۶
- جدول ۶. نتایج بررسی کشورهای عضو OECD بر مبنای امکان انتقال به گذشته، آینده و بازپرداخت اعتبار مالیاتی R&D. ۱۷
- جدول ۷. ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران..... ۱۹
- جدول ۸. معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه..... ۲۳
- جدول ۹. معیارهای تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط بنگاه‌های تجاری ایران..... ۲۵
- جدول ۱۰. ارقام هزینه‌ای پیشنهادی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران..... ۲۷
- جدول ۱۱. قواعد کنترلی پیشنهادی در ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی..... ۲۸
- جدول. مطالعه تطبیقی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD در سال ۲۰۲۰..... ۳۳

## فهرست اشکال

- شکل ۱. نمودار روند زمانی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۳۷ کشور OECD در ۲۰ سال گذشته..... ۷
- شکل ۲. روند زمانی هزینه‌کرد R&D بنگاه‌های اقتصادی، میزان حمایت‌های مالیاتی و مستقیم از R&D بنگاه‌های اقتصادی به صورت درصدی از GDP در کشورهای عضو OECD از سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۷..... ۸
- شکل ۳. نمودار گستردگی ریزه‌هزینه‌های واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰..... ۱۲
- شکل ۴. الگوی پیشنهادی اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران..... ۲۲





«بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه  
بنگاه‌های اقتصادی ایران مبتنی بر تجارب سایر کشورها  
و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی»

چکیده

یکی از ابزارهای تنظیم‌گر و نظام‌مند دولت‌ها در حمایت از فعالیتهای تحقیق و توسعه در بنگاه‌های اقتصادی، به‌کارگیری مشوق‌های مالیاتی است. تجربه کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد، مشوق‌های مالیاتی با اهداف توسعه فناوری و اقتصادی عموماً در قالب هزینه‌ای و به‌صورت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به‌کار گرفته می‌شود. ازجمله دلایل اهمیت این مشوق مالیاتی می‌توان به سهولت امکان تغییر نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نسبت به تغییر نرخ مالیات بنگاهی، کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و شفافیت مالیاتی ایجادشده از این طریق و همچنین هدف‌گیری و پوشش‌دهی مؤثرتر ریسک هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه اشاره کرد.

چهار اصل اساسی و مهم در ارتباط با طراحی این نوع مالیات عبارتند از:

۱. سادگی در طراحی و اجرا،

۲. هزینه‌های منطقی مدیریتی و اجرایی،

۳. پایین بودن احتمال تخلفات،

۴. هوشمند سازی و امکان اجرا در مقیاس بالا<sup>۱</sup> (تعداد زیاد شرکتهای متقاضی).

همچنین علاوه بر طراحی، چگونگی اجرا و پیاده‌سازی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، سه موضوع شناسایی و تعیین پروژه‌های تحقیق و توسعه، افلام هزینه‌کرد تحقیق و توسعه واجد شرایط و فرایند ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی، موضوعات کلیدی و شایسته توجهی هستند که در این گزارش به آنها پرداخته شده است.

خلاصه مدیریتی

نظر به تأکید مقام معظم رهبری در حمایت از شرکتهای دانش‌بنیان و نامگذاری سال ۱۴۰۱ و همچنین به سبب شرایط تحریمی اقتصاد ایران و نیاز مبرم به انجام تحقیق و توسعه در صنایع برای مقاوم‌سازی اقتصاد کشور، حمایت‌های هدفمندتر از فعالیتهای تحقیق و توسعه در بخش بنگاه‌های اقتصادی ضروری به‌نظر می‌رسد، زیرا احتمال تجاری‌سازی نتایج فعالیتهای تحقیق و توسعه که در بنگاه‌های اقتصادی انجام می‌گیرد بیشتر است. سرمایه‌گذاری در فعالیتهای تحقیق و توسعه که توسط بنگاه‌های اقتصادی صورت می‌گیرد در تولید کالا و خدمات جدید و ارتقای ارزش‌افزوده کالاهای تولیدی اثرگذار است و موجب رشد بهره‌وری و رقابت‌پذیری در هر دو سطح خرد بنگاه‌ها و کلان اقتصادی می‌شود.

یکی از ابزارهای تنظیم‌گر و نظام‌دولت‌ها در حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه در بنگاه‌های اقتصادی، به‌کارگیری مشوق‌های مالیاتی است. مطالعه تجربه کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد، مشوق‌های مالیاتی با اهداف توسعه فناوری و اقتصادی عموماً در قالب هزینه‌ای و به‌صورت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به‌کار گرفته می‌شود. علل متنوعی موجب افزایش به‌کارگیری این مشوق مالیاتی در کشورهای توسعه‌یافته شده است که از جمله آن می‌توان به سهولت امکان تغییر نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نسبت به تغییر نرخ مالیات بنگاهی، کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و شفافیت مالیاتی ایجادشده از این طریق و همچنین هدف‌گیری و پوشش‌دهی مؤثرتر ریسک هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه اشاره نمود.

نظر به اهمیت اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران، در این گزارش با استفاده از تجربیات بین‌المللی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای توسعه‌یافته و همچنین مصاحبه با کارشناسان و بررسی شرایط و وضعیت فعلی نظام علم و فناوری و نظام مالیاتی کشور، به بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی پرداخته شده است. لازم به توضیح است به‌منظور ارائه یک الگوی بهینه ۴ اصل رعایت شده است که عبارتند از:

۱. سادگی در طراحی و اجرا،

۲. هزینه‌های منطقی مدیریتی و اجرایی،

۳. پایین بودن احتمال تخلفات،

۴. هوشمند سازی و امکان اجرا در مقیاس بالا (تعداد زیاد شرکت‌های متقاضی).

بدین منظور ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه مانند تعیین نرخ، گروه هدف، تعیین سقف اعتبار، مبنای محاسبه هزینه‌کرد تحقیق و توسعه و انتقال‌پذیری مورد بررسی قرار گرفته و پیشنهادهایی در هر مورد ارائه شده است. علاوه بر طراحی، چگونگی اجرا و پیاده‌سازی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، سه بعد اصلی، شناسایی و تعیین پروژه‌های تحقیق و توسعه، ارقام هزینه‌کرد تحقیق و توسعه واجد شرایط و فرایند ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران بررسی و پیشنهادهایی در هر کدام از این ابعاد ارائه شد.

## مقدمه

توجه به نقش فناوری در رشد اقتصادی از نیمه قرن بیستم و با مدل رشد سولو به ادبیات اقتصاد رشد وارد شد و دو دهه بعد با توسعه مدل‌های رشد درون‌زا رسمیت یافت.<sup>[۱]</sup> از این زمان به بعد، تأثیر پیشرفت فناوری‌های برنامه‌ریزی‌شده موضوع مدل‌های رشد قرار گرفت و دانش به‌مثابه خروجی فعالیت‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان محور توضیح‌دهنده رشد اقتصادی کشورها مطرح شد.<sup>[۲]</sup> لذا گسترش فعالیت‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان یکی از راهبردهای مهم در رشد اقتصادی، مورد توجه کشورهای مختلف قرار گرفته است و اندازه‌گیری و ارتقای آن، یکی از ابزارهای مهم در سیاست فناوری و نوآوری قلمداد می‌گردد.<sup>[۳]</sup> طبق دسته‌بندی‌های مرسوم در اندازه‌گیری هزینه‌های تحقیق و توسعه در سطح ملی، چهار بخش





دولت،<sup>۱</sup> بنگاه‌های اقتصادی،<sup>۲</sup> آموزش عالی،<sup>۳</sup> بخش غیرانتفاعی خصوصی<sup>۴</sup> متمایز می‌شوند.<sup>[۴]</sup>

تحقیقات نشان می‌دهد نقش هزینه‌های تحقیق و توسعه در بخش بنگاه‌های اقتصادی (مقصود از بنگاه‌های اقتصادی تمامی بنگاه‌های دولتی و خصوصی در بخش کسب‌وکار است) تأثیر بیشتری بر ارتقای نوآوری و رشد اقتصادی دارد و شایسته توجه است.<sup>[۵]</sup> در دانشگاه‌ها و پژوهشگاه‌ها اغلب پروژه‌هایی با سطح آمادگی فناوری<sup>۵</sup> (TRL) ابتدایی (فاز مطالعاتی و تحقیقاتی) انجام می‌شود، اما در بنگاه‌های اقتصادی تمایل به سمت انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه در TRL‌های بالا (فاز آزمایشگاهی و ساخت نمونه اولیه) بیشتر است. همچنین تمایل به انجام نوآوری باز در بنگاه‌های اقتصادی به‌ویژه در شرکت‌های بزرگ با بهره‌گیری از خرید پتنت و بستن قراردادهای تحقیق و توسعه، بیشتر از دانشگاه است؛ لذا احتمال تجاری‌سازی نتایج فعالیت‌های تحقیق و توسعه که در این بخش انجام می‌شود بسیار بیشتر است.

سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های تحقیق و توسعه که توسط بنگاه‌های اقتصادی صورت می‌گیرد در تولید کالا و خدمات جدید و ارتقای ارزش افزوده کالاهای تولیدی اثرگذار است و موجب رشد بهره‌وری و رقابت‌پذیری در هر دو سطح خرد بنگاه‌ها و کلان اقتصادی می‌شود. بدین ترتیب انجام تحقیق و توسعه در بخش بنگاه‌های اقتصادی از منظر هزینه‌کرد تحقیق و توسعه ملی از اهمیت بالایی برای دولت‌ها برخوردار است. آمارها نشان می‌دهد در کشورهای توسعه‌یافته، عمده هزینه‌کرد تحقیق و توسعه توسط کسب‌وکارها صورت می‌گیرد. طبق گزارش OECD، در سال ۲۰۲۰، بیش از ۷۰ درصد از کل هزینه‌های تحقیق و توسعه در کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، توسط بخش بنگاه‌های اقتصادی انجام شده است.<sup>[۶]</sup>

یکی از ابزارهای مهم دولت‌ها، در تحریک هزینه‌کرد تحقیق و توسعه در بخش بنگاه‌های اقتصادی، استفاده از سیاست‌های مالیاتی است.<sup>[۷]</sup> مشوق‌های مالیاتی به دلیل مزایایی همچون هوشمندی و نظام‌مند بودن و بی‌طرفی در اجرا، بسیار متداول و فراگیر است. مشوق‌های مالیاتی مرتبط با مالیات بر درآمد بنگاه‌ها، مشوق‌هایی هستند که میزان بدهی مالیاتی بنگاه تجاری را کاهش می‌دهند و به دو دسته کلی زیر تقسیم می‌شوند:

• **مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور:**<sup>۶</sup> مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور براساس میزان هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های تحقیق و توسعه شرکت‌ها محاسبه می‌گردند.

• **مشوق‌های مالیاتی درآمدمحور:**<sup>۷</sup> مشوق‌های مالیاتی درآمدمحور نسبت به درآمدهای ناشی از تجاری‌سازی محصولات تحقیق و توسعه، دارایی‌های مرتبط با تحقیق و توسعه یا پتنت‌ها (حق ثبت اختراع) اعمال می‌شوند. پرکاربردترین مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور بنگاه‌های اقتصادی، اعتبار مالیاتی،<sup>۸</sup> کسور هزینه‌های تحقیق و توسعه<sup>۹</sup> و استهلاك تسریع شده هزینه‌های سرمایه‌ای تحقیق و توسعه<sup>۱۰</sup> هستند. در طرف دیگر، از پرکاربردترین مشوق‌های

1. Government
2. Business Enterprise
3. Higher Education
4. Private Non-profit
5. Technology Readiness Level
6. Expenditure-based
7. Income-based
8. Tax Credit
9. Tax Allowance
10. Accelerated Depreciation of R&D Capital

درآمدمحور، کاهش نرخ مالیات شرکت<sup>۱</sup> هستند که بر درآمدهای حاصل از تجاری‌سازی محصولات نوآورانه شرکت تحت حمایت از حقوق مالکیت فکری<sup>۲</sup> (IP) متمرکزند. [۸،۹،۱۰،۱۱]

«کسور هزینه‌های تحقیق و توسعه»، موجب کاهش ماخذ مالیاتی قبل از محاسبه مالیات می‌گردد و درآمد مشمول مالیات را کاهش می‌دهد. [۴] «استهلاک تسریع شده هزینه‌های سرمایه‌ای» به بنگاه‌ها اجازه می‌دهد که هزینه‌های سرمایه‌ای (مانند ماشین‌آلات، تجهیزات، ساختمان‌ها و غیره) را با نرخ‌های بالاتر در سال‌های نخست اکتساب دارایی (و در واقع پیش از موعد) مستهلک کنند؛ بنابراین این مشوق این امکان را می‌دهد که درآمد مشمول مالیات بنگاه در دوره‌های خاص، کاهش یابد. [۴] «جعبه پنت» مشوق مالیاتی است که نرخ مالیات بر درآمد حاصل از تجاری‌سازی محصولات نوآورانه و محصولاتی که نتیجه فعالیت‌های تحقیق و توسعه هستند و تحت حمایت قانون مالکیت فکری می‌باشد را کاهش می‌دهد. [۸]

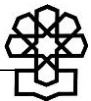
بررسی تجربیات و روندهای جهانی در حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی توسط دولت‌ها نشان می‌دهد که در سالیان اخیر مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه همچون «اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه هزینه‌محور» به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار حمایتی مالیاتی از تحقیق توسعه بنگاه‌های اقتصادی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته تبدیل شده است. در سال ۲۰۲۰، از ۳۸ کشور OECD، ۳۳ کشور انواع مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه را برای بنگاه‌های اقتصادی خود ارائه می‌دادند که از میان آنها ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بودند. [۱۲،۱۳]

اعتبار مالیاتی، مشوق مالیاتی هزینه‌محوری است که براساس میزان هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی محاسبه می‌گردد و برخلاف هزینه‌های قابل قبول مالیاتی مستقیماً از مالیات متعلقه شرکت تجاری کسر می‌شود و نه از درآمد مشمول مالیات شرکت تجاری. در روابط (۱) و (۲) نحوه اعمال اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر مالیات بنگاه تجاری و محاسبه میزان آن نشان داده شده است. [۴]

رابطه (۱):  
اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه - نرخ مالیات بنگاهی × [هزینه‌های قابل قبول - درآمد مشمول مالیات] = مالیات قابل پرداخت

رابطه (۲):  
نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه × هزینه‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه = اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و شفافیت مالیاتی ایجادشده از این طریق و همچنین هدف‌گیری و پوشش‌دهی مؤثرتر هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه از مهم‌ترین مزایای اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نسبت به مشوق‌های مالیاتی دیگر است. [۱۴]



## ۱. ضرورت اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در ایران

در سالیان اخیر تحقیق و توسعه در ایران بیشتر مورد توجه قرار گرفته است، به طوری که براساس سیاست‌های کلی علم و فناوری که توسط مقام معظم رهبری ابلاغ شده است و همچنین طبق قانون برنامه ششم توسعه سهم هزینه کرد تحقیق و توسعه کشور باید تا سال ۱۴۰۴ به حداقل ۴ درصد از تولید ناخالص داخلی ارتقا یابد.

در این راستا در نظام قوانین و مقررات ایران، ابزارهای مالیاتی برای حمایت از فعالیت‌های تحقیق و توسعه‌ای و پژوهشی به صورت پراکنده مورد استفاده قرار گرفت که از جمله مهم‌ترین آنها می‌توان به مشوق مالیاتی در نظر گرفته شده در ماده (۳) قانون «حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات» مصوب سال ۱۳۸۹ مجلس شورای اسلامی اشاره کرد که طبق آن درآمد حاصل از فروش محصولات دانش‌بنیان معاف از مالیات است. این مشوق مالیاتی با نگاهی گذشته‌نگر، صرفاً برندگان مسیر تحقیق و توسعه که به مرحله فروش و درآمد رسیده‌اند را مورد حمایت قرار می‌دهد و حمایت مستقیمی از هزینه‌کردهای بالای تحقیق و توسعه، عدم قطعیت و ریسک انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه، ندارد. لذا در سال‌های اخیر اجرای معافیت مالیاتی قانون فوق تغییر جهت یافته و توجه به هزینه‌کرد تحقیق و توسعه شرکت‌های دانش‌بنیان و موضوع اعتبار مالیاتی در اجرای آن تقویت شده است. به طوری که با تصویب در شورای عالی عتف در سال ۱۴۰۰، به صرف تأیید دانش‌بنیان بودن یک شرکت، معافیت مالیاتی تعلق نمی‌گیرد، بلکه اعطای معافیت منوط به انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه مداوم است.<sup>[۱۵]</sup>

علی‌رغم هدفگذاری در افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه کشور و اقدام‌های حمایتی که در این زمینه صورت گرفته است؛ طبق آخرین آمار تحقیق و توسعه ارائه شده توسط مرکز آمار ایران و نهادهای بین‌المللی، سهم تحقیق و توسعه کشور از تولید ناخالص داخلی<sup>۱</sup> به ۰/۷ درصد در سال ۲۰۱۹ (۱۳۹۸) رسیده است. در حالی که میانگین این شاخص در دنیا ۲/۶ درصد است.<sup>[۱۶]</sup> سهم تحقیق و توسعه بخش بنگاه‌های اقتصادی (شرکت‌های دانش‌بنیان و غیردانش‌بنیان) ۳۲ درصد از کل هزینه‌های تحقیق و توسعه کشور است که در مقابل سهم ۷۰ درصدی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته بسیار پایین است؛ لذا با توجه به شرایط تحریمی اقتصاد ایران و نیاز مبرم کشور به انجام تحقیق و توسعه در صنایع برای مقاوم‌سازی اقتصاد کشور و تقویت پایه‌های اقتصاد دانش‌بنیان و نظر به محدودیت‌های بودجه بخش دولتی برای سرمایه‌گذاری مستقیم در تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی، باید اقدامات و برنامه‌ریزی‌های لازم به‌منظور حمایت‌های هدفمندتر از فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی به‌طور خاص در رابطه با مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه صورت پذیرد.

نظام مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاهی باید به‌گونه‌ای طراحی گردد که دارای چنین مناسب‌حمایتی و مؤثر در تمام مراحل تحقیق و توسعه و رسیدن به تجاری‌سازی باشد. به عبارتی به‌کارگیری مشوق‌های مالیاتی جدید همچون «اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه» که هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی را مورد حمایت قرار می‌دهد تا ریسک انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه برای شرکت‌ها کاهش پیدا کند؛ در کنار مشوق‌های مالیاتی درآمدمحور همچون کاهش نرخ مالیات بر درآمد حاصل از فروش محصولات دانش‌بنیان تأثیر شگرفی در افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه

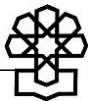
بنگاهی و در نتیجه آن رشد اقتصادی کشور و تحقق اقتصاد دانش‌بنیان خواهد داشت.

با تصویب قانون جهش تولید دانش‌بنیان در سال جاری و قرار گرفتن اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ماده (۱۱) این قانون، این مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه به مرحله اجرایی‌سازی نزدیک شده است. در این میان اجرایی‌سازی این مشوق با مسائلی روبه‌رو است. یکی از اصلی‌ترین مسائل پیش‌روی اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ارائه یک الگوی اجرایی مناسب و بهینه برای اندازه‌گیری دقیق حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشور است. بر این اساس، در این گزارش با استفاده از تجربیات بین‌المللی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای توسعه‌یافته و همچنین مصاحبه با کارشناسان و بررسی شرایط و وضعیت فعلی نظام علم و فناوری و مالیاتی کشور به بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی پرداخته شده است.

## ۲. تجربیات بین‌المللی اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به بنگاه‌های اقتصادی

مشوق مالیاتی عبارت است از هرگونه قانون و اقدام جانب‌دارانه مالیاتی که سبب می‌شود بار مالیاتی کمتری به قسمت‌ها و فعالیت‌های اقتصادی تحمیل شود. اگرچه اعطای مشوق مالیاتی برای دولت بار مالی (درآمد ازدست‌رفته مالیاتی) دارد، اما اگر به‌درستی طراحی و پیاده‌سازی و اجرا شود، بار مالی آن برای دولت در قیاس با سایر شیوه‌های حمایتی کمتر است.<sup>[۸]</sup> مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه دارای ابعاد، ویژگی‌ها و ملاحظات گوناگونی همچون نحوه برخورد با شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ، تعریف فعالیت‌ها و هزینه‌های واجد شرایط، نرخ مشوق، دامنه شمول و عدم شمول و غیره هستند که در هنگام طراحی باید توجه شود و تلاش گردد تا مناسب‌ترین گزینه‌های طراحی به‌منظور بیشینه کردن اثربخشی مشوق مالیاتی انتخاب گردد. علاوه بر طراحی، چگونگی اجرا و پیاده‌سازی مشوق مالیاتی و توجه به ابعاد اصلی آن نیز همچون اندازه‌گیری و راستی‌آزمایی فعالیت تحقیق و توسعه، نقش چشمگیری در اثربخشی مشوق مالیاتی دارد. تصمیم‌گیری و آشنایی در رابطه با ابعاد طراحی و اجرای مشوق‌های مالیاتی همچون اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نیازمند درس‌آموزی و یادگیری از تجربیات کشورهای دنیا در این زمینه است.

بررسی گزارشات بین‌المللی، در رابطه با گستردگی انواع مشوق‌های مالیاتی رایج تحقیق و توسعه در ۳۷ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) نشان می‌دهد که رایج‌ترین شیوه حمایت مالیاتی از تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو این سازمان در سال ۲۰۲۰، اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه است که ۲۱ کشور عضو OECD از آن برای حمایت از تحقیق و توسعه بهره می‌گیرند. بعد از آن، مشوق‌های مالیاتی جعبه پتنت در ۱۸ کشور، کسور هزینه‌های تحقیق و توسعه در ۱۱ کشور، استهلاک تسریع شده سرمایه‌ای در ۹ کشور، کاهش سهم تأمین اجتماعی در ۵ کشور و کاهش مالیات بر درآمد تکلیفی حقوق و دستمزد کارکنان تحقیق و توسعه در ۲ کشور، جزو پرکاربردترین مشوق‌های تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰ است.<sup>[۱۷، ۱۲، ۱۸، ۱۹، ۲۰]</sup> در جدول ۱ گستردگی انواع مشوق‌های مالیاتی رایج تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰ آورده شده است.

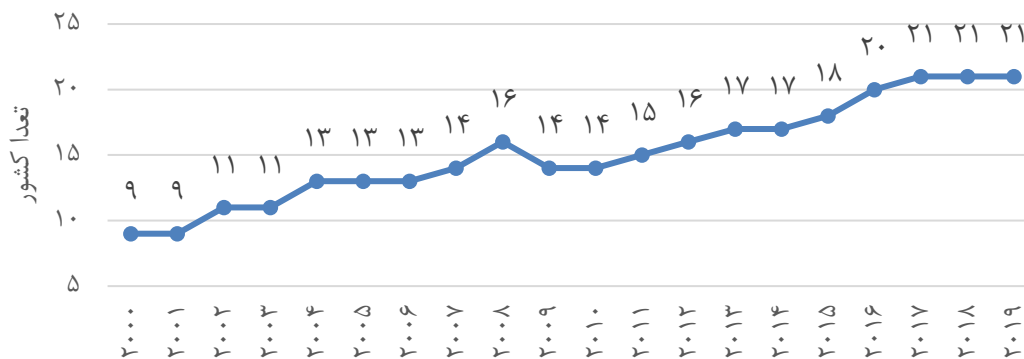


جدول ۱. گستردگی انواع مشوق‌های مالیاتی رایج تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰ [۱۲، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۰]

نام کشور	تعداد کشور	نوع مشوق مالیاتی	
استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، شیلی، کلمبیا، دانمارک، فرانسه، مجارستان، ایرلند، ایسلند، ایتالیا، ژاپن، کره جنوبی، مکزیک، نیوزلند، نروژ، پرتغال، اسپانیا، انگلیس، آمریکا	۲۱	اعتبار مالیاتی <sup>۱</sup>	هزینه‌محور
بلژیک، جمهوری چک، دانمارک، یونان، مجارستان، لیتوانی، لهستان، اسلواکی، اسلوانی، ترکیه، انگلیس	۱۱	کسورات مالیاتی <sup>۲</sup> (هزینه‌های قابل قبول)	
بلژیک، دانمارک، فرانسه، ایرلند، فلسطین اشغالی، لیتوانی، لهستان، اسپانیا، انگلیس	۹	استهلاک تسریع شده سرمایه‌ای <sup>۳</sup>	
بلژیک، فرانسه، یونان، مجارستان، ایرلند، فلسطین اشغالی، ایتالیا، کره جنوبی، لیتوانی	۱۸	جعبه پتنت <sup>۴</sup>	درآم محور

شکل ۱ روند افزایشی تعداد کشورهای عضو OECD که از اعتبار مالیاتی به‌عنوان مشوقی با هدف افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشور خود استفاده می‌کنند را نشان می‌دهد. تعداد کشورهای عضو OECD بهره‌مند از این ابزار مشوق مالیاتی در بیست سال گذشته، ۱۳۳ درصد رشد داشته است. [۲۰، ۱۲، ۲۱]

شکل ۱. نمودار روند زمانی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۳۷ کشور OECD در ۲۰ سال گذشته [۲۰، ۱۲، ۲۱]

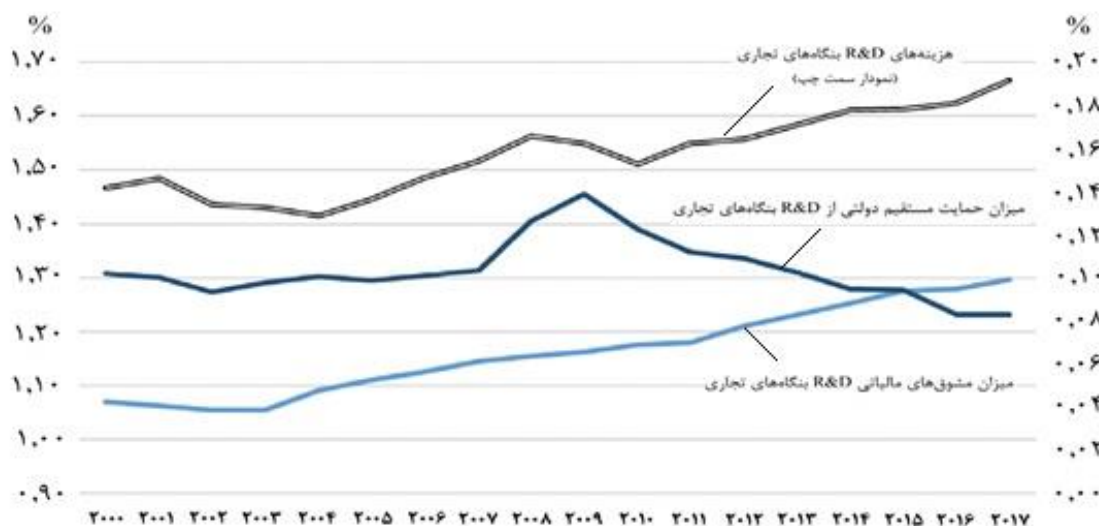


همچنین طبق گزارشی که در سال ۲۰۲۰ توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) به چاپ رسیده است از سال ۲۰۰۳ تغییر رفتار واضحی در استفاده از مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه به‌جای حمایت مستقیم مالی از تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در این کشورها دیده می‌شود و این تغییر رفتار تأثیر مثبتی بر افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در این کشورها داشته است. شکل ۲ روند زمانی هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی، میزان مشوق‌های مالیاتی و حمایت‌های مستقیم دولتی از تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی را به‌صورت درصدی از تولید

1. Tax Credit
2. Tax Allowance
3. Accelerated Depreciation of R&D Capital
4. Patent Box

ناخالص داخلی (GDP)، در کشورهای عضو OECD از سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۷ نشان می‌دهد. این نمودار با استفاده از میانگین وزنی داده‌های در دسترس کشورهای عضو OECD ترسیم شده است.<sup>[۲۲]</sup>

شکل ۲. روند زمانی هزینه‌کرد R&D بنگاه‌های اقتصادی، میزان حمایت‌های مالیاتی و مستقیم از R&D بنگاه‌های اقتصادی به صورت درصدی از GDP در کشورهای عضو OECD از سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۷<sup>[۲۲]</sup>



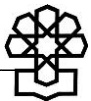
### ۲-۱. ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی

همان‌طور که پیش‌تر ذکر شد، هدف از اعمال مشوق‌های مالیاتی، ایجاد محرکی جهت افزایش هزینه‌کرد بنگاه‌های اقتصادی است. شواهد تجربی نشان از اثربخشی مشوق‌های مالیاتی در تحریک و افزایش تحقیق و توسعه دارند. با وجود این برای رسیدن به نتایج مطلوب و تأثیرگذار، توجه به طراحی و اجرای اثربخش و کارای مشوق‌ها ضروری به‌نظر می‌رسد. به‌عبارتی می‌توان گفت حمایت‌های مالیاتی، بدون طراحی مناسب و دقیق نتایج و تبعاتی به دور از انتظار خواهند داشت.<sup>[۸]</sup> با توجه به اهمیت طراحی مناسب و حساب شده اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، در این بخش به معرفی ابعاد اصلی و مهم طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD براساس محورهای زیر پرداخته شده است:

- تعیین گروه هدف،
- هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط،
- میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه،
- مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه،
- قابلیت انتقال‌پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.

#### ۲-۱-۱. تعیین گروه هدف

تعیین گروه هدف، از مهم‌ترین تصمیم‌هایی است که باید در طراحی یک مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه همچون اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه اتخاذ شود. بنگاه‌ها با ویژگی‌های متفاوت و مشخص مانند اندازه، سن و سایر ویژگی‌هایی که در



ادامه توضیح داده خواهد شد رفتارها و واکنش‌های متفاوتی نسبت به مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه از خود نشان می‌دهند. [9] لذا باید این ناهمگونی و تعیین گروه هدف در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه لحاظ شود. شاخص‌های مختلفی که می‌توان براساس آن گروه‌های هدف را تعیین کرد عبارتند از:

- اندازه بنگاه،
- سن بنگاه،
- حوزه و سطح فناوری خاص،
- منطقه جغرافیایی،
- نوع مالکیت.

#### اندازه بنگاه

بنگاه‌ها را می‌توان به دو دسته کوچک و متوسط<sup>۱</sup> و بزرگ تقسیم کرد. دلایلی همچون شکست بازار، محدودیت‌های مالی، ریسک و عدم قطعیت بالاتر پروژه‌های تحقیق و توسعه در ارتباط با بنگاه‌های کوچک و متوسط، دولت‌ها را به سمت تعیین گروه هدف براساس اندازه بنگاه سوق می‌دهد. [۲۳] در صورت هدفگذاری اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه براساس اندازه بنگاه، نیازمند تعیین شاخص برای تعیین واجد شرایط بودن بنگاه‌ها براساس اندازه هستیم و این امر ممکن است منجر به مستثنا شدن تعدادی از بنگاه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها شود. [۸] بررسی‌های صورت گرفته در مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهد که اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر رفتار استراتژیک بنگاه‌ها اثر مثبت دارد و منجر به افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌ها می‌شود، اما اثر انگیزشی قوی‌تری برای بنگاه‌های بزرگ دارد. [۲۴، ۲۵]

در بین ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق توسعه عضو OECD در سال ۲۰۲۰، ۹ کشور گروه هدف خود را متناسب با اندازه بنگاه (بزرگ و کوچک بودن) در نظر گرفته‌اند که اکثر این کشورها بجز کشور انگلیس که اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه را صرفاً برای بنگاه‌های بزرگ قرار داده است، دارای حمایتی بیشتر در نرخ اعتبار و قابلیت بازپرداخت (استرداد) در بنگاه‌های کوچک و متوسط هستند و ۱۲ کشور مابقی هیچ حمایت متفاوتی متناسب با اندازه بنگاه در نظر نگرفته‌اند. [۱۳]

#### جدول ۲. گستردگی کشورهای OECD در اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

متناسب با اندازه بنگاه در سال ۲۰۲۰ [۱۳]

نوع رفتار حمایتی	کشور	توجه به اندازه بنگاه
حمایت بیشتر برای بنگاه‌های کوچک و متوسط	استرالیا، کانادا، فرانسه، مجارستان، ژاپن، کره جنوبی، نروژ، پرتغال	بی توجهی به اندازه بنگاه
صرفاً برای بنگاه‌های بزرگ	انگلیس	
هیچ تفاوتی بین بنگاه‌های کوچک و متوسط و بنگاه‌های بزرگ نیست	اتریش، بلژیک، شیلی، کلمبیا، دانمارک، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، مکزیک، نیوزلند، اسپانیا، آمریکا	

## سن بنگاه

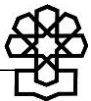
سن بنگاه نیز می‌تواند به‌عنوان شاخصی در انتخاب گروه هدف در طراحی اعتبار مالیاتی مورد توجه قرار گیرد. بنگاه‌ها براساس سن به دو دسته بنگاه‌های جوان و نوپا و بنگاه‌های بالغ طبقه‌بندی می‌شوند. بنگاه‌های جوان و نوپا غالباً دارای محدودیت‌های مالی و بودجه‌ای برای انجام پروژه‌های تحقیقاتی هستند. عدم رغبت وام‌دهندگان و سرمایه‌گذاران در شرکت‌های جوان و نوپا به دلیل ریسک بازگشت سرمایه و اینکه این شرکت‌ها قادر به اثبات حسن انجام فعالیت‌های خود در گذشته نیستند، از مهم‌ترین دلایل وضع مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه در این بنگاه‌هاست. همچنین بنگاه‌های جوان و نوپا ممکن است هنوز محصولی برای ارائه به بازار و امکان کسب درآمد نداشته باشند و یا درآمد مشمول مالیات آنها بسیار ناچیز و یا صفر باشد و اگر گزینه‌هایی همچون انتقال‌پذیری اعتبار مالیاتی و یا استرداد اعتبار و صرف آن در امور تحقیق و توسعه بنگاه نباشد بنگاه‌های جوان و نوپا رغبتی برای استفاده از این مشوق و انجام هزینه‌کرد تحقیق و توسعه نداشته باشند و ازسوی دیگر رفتار حمایتی بالاتر برای بنگاه‌های جوان و نوپا نباید به گونه‌ای باشد که شرکت‌های بالغ را به ایجاد شرکت‌های جوان و نوپا جدید برای دریافت مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه سوق دهد.<sup>[۸]</sup> بررسی‌ها نشان می‌دهد که اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر روی شرکت‌های قدیمی و بالغ اثر قوی‌تری دارد.<sup>[۲۵]</sup> در بین ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD، تنها کشورهای فرانسه و آمریکا رفتار حمایتی بیشتر در بازپرداخت (استرداد) اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های جوان و نوپا دارند.<sup>[۱۳]</sup>

## حوزه و سطح فناوری خاص

می‌توان بخش یا صنعت خاصی که دارای اهمیت استراتژیک و یا چالش‌های فناوری و یا اقتصادی خاص است را به‌عنوان گروه هدف در اعتبار مالیاتی در نظر گرفت. در این بین باید توجه داشت که قوانین مالیاتی نیازمند شاخص‌های واضح و شفاف (سن و اندازه بنگاه) است و گاهی اوقات بخش‌ها و صنایع مختلف با هم ارتباط تنگاتنگی دارند و نمی‌توان آنها را به‌طور واضح از یکدیگر تفکیک کرد.<sup>[۸]</sup> مطالعاتی که در سال‌های اخیر صورت گرفته است نشان می‌دهد که عاملی که موجب تفاوت در اثربخشی مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه بر بنگاه‌ها در صنایع مختلف می‌شود میزان تحقیق و توسعه‌محور بودن یا میزان شدت تحقیق و توسعه در صنایع است. بنگاه‌هایی که در صنایع با گرایش تحقیق و توسعه بالاتر (سطح فناوری بالا)<sup>۱</sup> قرار دارند به‌طور متوسط رغبت بیشتری به دریافت مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه از خود نشان می‌دهند و میزان تأثیرپذیری این نوع از بنگاه‌ها از مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه نسبت به سایر بنگاه‌ها که در صنایع و بخش‌هایی با سطوح فناوری متوسط<sup>۲</sup> و پایین<sup>۳</sup> هستند، بیشتر است.<sup>[۱۳]</sup> در بین کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD، کره جنوبی حمایت بالاتر در نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های دارای پتانسیل بالا (HPE)<sup>۴</sup> و بنگاه‌هایی که تحت طرح رشد و فناوری پایه<sup>۵</sup> هستند، اعمال می‌کند. کشور ژاپن اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه جداگانه‌ای برای بنگاه‌های با شدت تحقیق و توسعه بالا در نظر گرفته است. در کشور آمریکا نیز اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای تحقیقات حوزه انرژی و تحقیقات پایه

1. High-tech
2. Medium-tech
3. Low-tech
4. High Potential Enterprises
5. Growth Industry and Basic Technology Scheme





وضع شده است. کشور نیوزلند رفتار حمایتی بالاتر در بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه را صرفاً برای شرکت‌هایی که معیار معینی از شدت تحقیق و توسعه را فراهم نمایند، اعمال می‌کند.<sup>[۱۳]</sup>

### منطقه جغرافیایی

گاهی کشورها نواحی و مناطق جغرافیایی خاصی را به‌عنوان گروه هدف مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه در نظر می‌گیرند. به‌عبارت‌دیگر دولت‌ها به‌منظور تحریک فعالیت‌های تحقیق و توسعه و نوآرانه در مناطقی که شدت این فعالیت‌ها کمتر است می‌توانند رفتار حمایتی بیشتری برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاهی که در این مناطق هستند قائل شوند.<sup>[۸]</sup> در بین کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD، کشور مجارستان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه خود را تنها مختص بنگاه‌هایی کرده است که در مناطق خاص دارای سرمایه‌گذاری هستند. کشورهای نیوزلند و فرانسه نیز رفتار حمایتی متفاوتی به‌ترتیب در سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط و نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای هزینه‌های تحقیق و توسعه انجام گرفته در قلمرو خارجی در نظر گرفته‌اند.<sup>[۱۳]</sup>

### نوع مالکیت

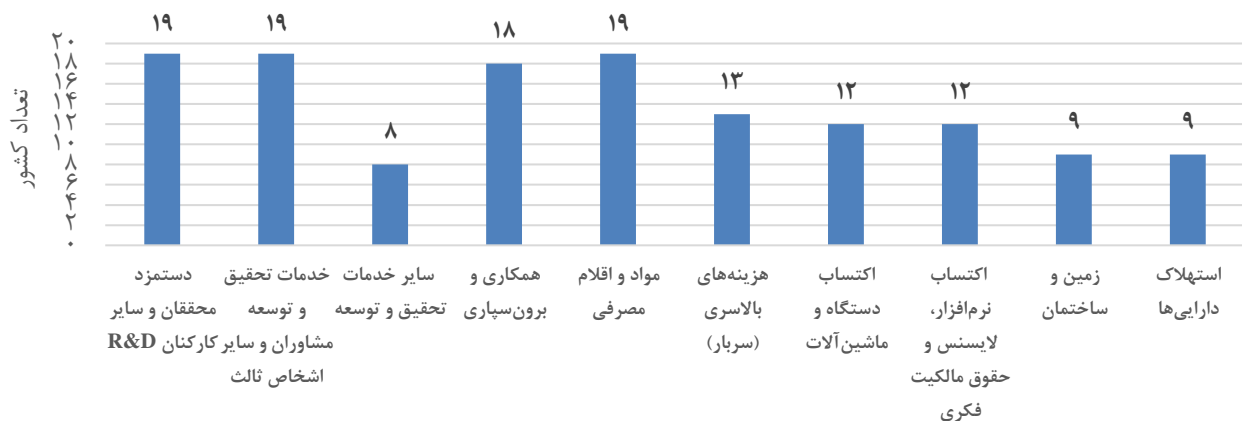
نوع مالکیت بنگاه (خصوصی و یا دولتی بودن) می‌تواند در اثربخشی مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه تأثیرگذار باشد. طبق مطالعات اخیر، مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه، به‌طور مؤثری فعالیت‌های تحقیق و توسعه در بنگاه‌های خصوصی را تحریک می‌کند و اثر کمتری بر میزان هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌هایی با مالکیت دولتی (SOE)<sup>۱</sup> دارد. شرکت‌های دولتی به‌دلیل حمایت‌ها و دسترسی‌های سیاسی که دارند و اینکه می‌توانند با سطوح پایین‌تر نوآوری به بقا خود ادامه دهند، تأثیر انگیزشی مشوق‌های مالیاتی در آنها کمتر از شرکت‌های خصوصی است.<sup>[۲۶، ۲۷]</sup> گزارشات بین‌المللی نشان می‌دهد که بخش بنگاه‌های اقتصادی، بخش عمده گروه هدف برای اعطای مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه است. هرچند مشوق‌های مالیاتی می‌تواند به مؤسسات آموزش عالی، مؤسسات غیرانتفاعی، افراد حقیقی، سازمان‌ها و ارگان‌های دولتی نیز تعلق گیرد.<sup>[۸]</sup> گزارش‌های OECD نشان می‌دهد که کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، بنگاه‌های اقتصادی را به‌عنوان گروه هدف در نظر گرفته‌اند (شرکت‌هایی که طبق قوانین حاکم بر این کشورها مشمول پرداخت مالیات هستند) و رفتار حمایتی متفاوتی در ارتباط با سایر بخش‌های انجام‌دهنده تحقیق توسعه در اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ندارند. کشور فرانسه رفتار حمایتی متفاوت در حدود «هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط اعتبار مالیاتی برای پیمانکاران سازمان‌های دولتی و خصوصی»، برای پیمانکاران سازمان‌های تحقیقاتی عمومی و پیمانکاران مرتبط با بنگاه اصلی در نظر گرفته است و در کشور ایرلند نیز رفتار حمایتی متفاوت در حدود هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط اعتبار مالیاتی، صرفاً برای قرارداد با دانشگاه‌ها و مؤسسات دانشگاهی را شاهد هستیم.<sup>[۱۳]</sup>

### ۲-۱-۲. هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط

یکی از ابعاد اصلی و مهم طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، مشخص کردن هزینه‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه جهت برخوردار بودن بنگاه‌های اقتصادی از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه هزینه‌محور است. در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ترکیب‌های مختلفی از اقلام هزینه‌های تحقیق و توسعه به‌عنوان هزینه‌های واجد شرایط در اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. برای مثال در برخی از کشورها صرفاً به هزینه‌های جاری (مانند آمریکا) و یا صرفاً به هزینه‌های سرمایه‌ای

بدون در نظر گرفتن استهلاک با نرخ اعتباری پایین (مانند بلژیک) و در برخی از کشورها به تمامی هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای (مانند اتریش) اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه اعطا می‌شود. لازم به توضیح است که برخی از کشورها دارای چند نوع اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه با توجه به گروه‌های هدف خاص هستند و ممکن است برای هر نوع از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، هزینه‌های واجد شرایط خاص آن اعتبار مالیاتی را حمایت کنند. در شکل ۳ گستردگی ریزه‌هزینه‌های واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰ نمایش داده شده است.

شکل ۳. نمودار گستردگی ریزه‌هزینه‌های واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰ [۱۳، ۲۰، ۱۲، ۲۸]

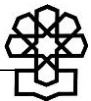


همان‌طور که در شکل ۳ مشخص است ۱۹ کشور از ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD در سال ۲۰۲۰، اقلام هزینه‌ای همچون حقوق و دستمزد کارکنان، مواد و اقلام مصرفی و پرداخت به مشاوران را به‌عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط محاسبه می‌کنند. بعد از این دو، هزینه‌های مرتبط با همکاری و برون‌سپاری بیشترین اقبال را به‌خود داشته است. نتیجه حاصل از بررسی‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که کشورها متناسب با شرایط اقتصادی و اهداف مد نظر خود اقلام متفاوتی را به‌عنوان هزینه‌کرد تحقیق و توسعه می‌پذیرند.

### ۳-۱-۲. میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به‌نوعی مشخص‌کننده هزینه (بار مالی) اجرای این مشوق مالیاتی برای کشور و همچنین کارایی و اثربخشی آن است. تعیین بهینه میزان اعتبار تحقیق و توسعه بسیار دشوار است و نمی‌توان آن را به‌طور دقیق تعیین کرد، زیرا که میزان اعتبار تحقیق و توسعه می‌تواند براساس گروه هدف، نوع فعالیت‌های تحقیق و توسعه (سطوح فناوری پروژه‌های تحقیق و توسعه)، نوع هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط و غیره سطوح مختلفی به خود بگیرد. مؤلفه‌های اصلی میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی شامل موارد زیر است: [۱۳، ۲۹]

- نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه
- آستانه و سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط
- سقف بر روی میزان نهایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه



## نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

اولین و مهم‌ترین مؤلفه تعیین‌کننده میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، نرخ این مشوق مالیاتی است که رابطه مستقیمی با میزان تسهیلات اعتبار مالیاتی اعطا شده توسط دولت به بنگاه‌ها دارد و می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در جذب بنگاه‌ها به انجام تحقیق و توسعه و استفاده از این مشوق ایفا کند. همچنین در تعیین نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به‌منظور اثربخشی بیشتر و ترغیب بنگاه‌ها به هزینه‌کرد تحقیق و توسعه باید تعامل و میزان نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه با نرخ مالیاتی عمومی بنگاه مد نظر قرار گیرد. براساس گزارشات سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) کشورها براساس مؤلفه‌های مختلف، گزینه‌های متفاوتی را در زمینه تعیین نرخ‌های اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در پیش می‌گیرند. از ۲۱ کشور عضو OECD دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ۱۱ کشور دارای یک نرخ یکسان و ثابت و ۱۰ کشور دارای نرخ اعتبار مالیاتی متغیر (چندین نرخ اعتبار مالیاتی) هستند. نرخ اعتبار مالیاتی در این کشورها با توجه به اندازه بنگاه، سن بنگاه، حوزه فناوری و حمایت از صنعت خاص، سطح فناوری، منطقه جغرافیایی خاص، همکاری و برون‌سپاری با مراکز تحقیقاتی و یا شرکت‌های بین‌المللی و یا حمایت از نوع خاصی از هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه و همچنین نحوه محاسبه هزینه (به‌صورت حجم مبنا و یا افزایشی و یا ترکیبی) تغییر می‌کند.<sup>[۱۳]</sup>

جدول ۳. نوع رفتار نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۲۱ کشور دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه  
بنگاه‌های اقتصادی، عضو OECD در سال ۲۰۲۰<sup>[۱۳]</sup>

کشور	نوع رفتار در نرخ اعتبار مالیاتی
اتریش، بلژیک، شیلی، کلمبیا، دانمارک، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، مکزیک، نیوزلند، انگلستان	یکسان و ثابت
استرالیا، کانادا، فرانسه، مجارستان، ژاپن، کره جنوبی، نروژ، پرتغال، اسپانیا، آمریکا	متغیر (چندین نرخ اعتبار مالیاتی)

در کشورهای با نرخ اعتبار مالیاتی متغیر نرخ‌های بالاتر برای موارد زیر اعمال می‌شود:<sup>[۱۳]</sup>

- نرخ‌های بالاتری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (SME) به بنگاه‌های بزرگ اعمال می‌شود. میانگین نرخ متوسط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های بزرگ حدود ۲۵ درصد و میانگین نرخ متوسط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های کوچک حدود ۲۸ درصد است.
- برخی مطالعات نشان می‌دهد که نرخ بالاتر اعتبار مالیاتی در بنگاه‌های تازه‌تأسیس یا بنگاه‌هایی که در سال‌های ابتدایی فعالیت خود هستند منجر به افزایش چشمگیری در هزینه‌کرد تحقیق و توسعه می‌شود، اما آثار محدودی در بلندمدت دارد به همین دلیل برخی معتقدند که نرخ اعتبار مالیاتی برای بنگاه‌هایی که قبلاً از این مشوق استفاده کردند باید کاهش یابد.
- نرخ‌های بالاتر برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه برون‌سپاری با مراکز تحقیقاتی، همکاری‌های بین‌المللی، حوزه‌های فناوری بالا و منطقه‌های خاص جغرافیایی و سرمایه‌گذاری اعمال می‌شود.
- کشورهایی که هزینه‌های سرمایه‌ای (زمین، ساختمان و ماشین‌آلات) را به‌صورت استهلاکی در نظر می‌گیرند نرخ اعتبار مالیاتی بالاتری دارند.

### آستانه (کف و سقف) هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط

به‌منظور مدیریت بار مالی مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه بر دولت و اطمینان از اینکه منابع مالیاتی به‌صورت کارآمد و عادلانه توزیع شده‌اند، می‌توان اقدام به تعیین آستانه (کف و سقف) برای هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط اعتبار مالیاتی نمود. با تعیین حدود برای هزینه‌های واجد شرایط آثار تشویقی این مشوق‌ها و همچنین هزینه‌های اعطای این مشوق‌ها برای دولت کاهش خواهد یافت. نکته مهم در تعیین آستانه این است که در صورت تعیین آستانه نامعقول برای هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط، بسیاری از بنگاه‌های جوان و کوچک مشمول مشوق‌های مالیاتی نمی‌گردند و هر قدر این آستانه بالاتر باشد، به نفع بنگاه‌های بالغ خواهد بود و محدودیتی را برای بنگاه‌های جوان و بنگاه‌های کوچک و متوسط ایجاد خواهد کرد. لذا طبق نظر کمیسیون اروپا توصیه می‌شود تا کشورها آستانه‌ای برای هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط تعریف نکنند.<sup>[30]</sup> کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه مؤلفه‌های مختلفی را برای تعیین حدود هزینه‌های تحقیق و توسعه در نظر می‌گیرند که برخی از مهم‌ترین‌ها موارد زیر است.<sup>[۱۳]</sup>

- تعیین سقف کلی (یک مقدار مشخص بر حسب واحد پول کشور) برای هزینه‌های تحقیق و توسعه برای بنگاه‌ها به‌منظور کنترل هزینه‌های اعتبار مالیاتی (استرالیا، کانادا، نروژ، مکزیک، ایتالیا).
- تعیین سقف برای اساس نوع هزینه‌کرد تحقیق و توسعه، برای مثال سقف بالاتر و یا محدود برای هزینه‌های برون‌سپاری و همکاری (اتریش، ایسلند، ایرلند).
- تعیین سقف هزینه‌کرد تحقیق و توسعه براساس درصدی از بدهی مالیاتی بنگاه‌ها (مجارستان، ژاپن، اسپانیا).

### جدول ۴. بررسی کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD بر مبنای حدود هزینه‌های

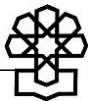
تحقیق و توسعه واجد شرایط در سال ۲۰۲۰<sup>[۱۳]</sup>

صرفاً دارای کف برای هزینه‌های R&D	صرفاً دارای سقف برای هزینه‌های R&D	دارای کف و سقف برای هزینه‌های R&D	عدم تعیین حدود برای هزینه‌های R&D
کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD	کانادا	اتریش، دانمارک، فرانسه، ایرلند، ژاپن، کره جنوبی، مکزیک، نروژ، پرتغال، اسپانیا، آمریکا	بلژیک، کلمبیا، انگلستان

### ۴-۱-۲. مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

به‌طور کلی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر سه مبنای زیر محاسبه می‌شود.<sup>[30]</sup>

- **حجم مبنای:**<sup>۱</sup> در رویکرد حجم مبنای، اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به میزان حجم مخارج تحقیق و توسعه واجد شرایط که در یک سال مالی انجام می‌گیرد بستگی دارد.
- **افزایشی:**<sup>۲</sup> در رویکرد افزایشی صرفاً آن بخش افزایش‌یافته هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط در دوره جدید نسبت به دوره گذشته یا نسبت به یک مقدار معین محاسبه می‌گردد.



• ترکیبی: ترکیبی از حجم و افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه

رویکرد حجم مبنا مزایایی از جمله ساده بودن، قابل پیش‌بینی بودن و میزان بخشندگی بالاتر را برای بنگاه دارد. رویکرد حجم مبنا به دلیل اجرای آسان‌تر و انطباق و پذیرش بیشتر توسط بنگاه‌ها در کشورهای OECD دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه متداول است.<sup>[۱۳]</sup> لازم به توضیح است که روش حجم مبنا به علت میزان بخشندگی بالاتر منجر به کاهش بیشتر درآمدهای مالیاتی دولت نسبت به دو روش دیگر می‌گردد. رویکرد افزایشی نیز دارای ویژگی‌هایی از جمله پیچیدگی در طراحی و اجرا و عدم امکان پیش‌بینی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه برای بنگاه‌هاست. رویکرد افزایشی به دلیل کاهش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه و بخشندگی کمتر، بار مالی کمتری نسبت به رویکرد حجم مبنا بر دولت وارد می‌کند. مطالعات نشان می‌دهد که رویکرد افزایشی در یک اقتصاد رو به رکود، اثر بخشی بسیار پایینی در هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌ها خواهد داشت.<sup>[۹]</sup> رویکرد ترکیبی نیز در برخی از کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه متناسب با نوع هزینه‌کرد تحقیق و توسعه و یا گروه هدف انجام می‌گیرد به طوری که برای بنگاه‌های جوان و کوچک به منظور حمایت بیشتر از فعالیت‌های تحقیق و توسعه این بنگاه‌ها رویکرد حجم مبنا و در بنگاه‌های بزرگ از رویکرد افزایشی استفاده می‌کنند.<sup>[۱۳]</sup> در جدول ۵ نتایج مطالعه تطبیقی کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی عضو OECD بر مبنای رویکرد محاسبه هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط در سال ۲۰۲۰ قرار داده شده است.

در رابطه با رویکرد افزایشی در اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، نیاز به تعیین و تعریف یک حد یا یک سطح برای محاسبه میزان افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه، سه روش زیر به کار می‌رود.<sup>[۸، ۱۳]</sup>

- روش پایه متوسط غلتان:<sup>۱</sup> در این روش، متوسط (میانگین) غلتان هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه در چند سال اخیر به عنوان دوره مبنا تعریف می‌شود (ایتالیا، مکزیک، پرتقال و اسپانیا).
- روش پایه ثابت:<sup>۲</sup> در این روش، دوره مبنا به صورت هزینه‌های تحقیق و توسعه در سالی خاص تعریف شده و می‌تواند هر سال با توجه به نرخ تورم به روز شود (کره جنوبی).
- روش مبنای فروش: در این روش نسبت هزینه‌های تحقیق و توسعه به فروش بنگاه (آمریکا) و یا درصدی از گردش مالی متوسط بنگاه در چند سال گذشته (ژاپن) به عنوان تعریف دوره مبنا برای محاسبه هزینه‌های تحقیق و توسعه قرار می‌گیرد.

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD با رویکرد ترکیبی از طریق روش‌های زیر صورت می‌پذیرد:<sup>[۱۳]</sup>

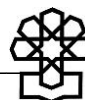
- اتخاذ رویکردهای مختلف حجم مبنا و افزایشی متناسب با نوع هزینه‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه (کره جنوبی).
- اتخاذ رویکردهای مختلف حجم مبنا و افزایشی متناسب با گروه‌های هدف متفاوت (ژاپن، آمریکا).
- اتخاذ رویکرد افزایشی برای میزان هزینه‌های تحقیق و توسعه افزایش یافته و رویکرد حجم مبنا در ارتباط با باقی هزینه‌های تحقیق و توسعه (اسپانیا، پرتقال).

جدول ۵. نتایج بررسی کشورهای عضو OECD دارای اعتبار مالیاتی R&D بر مبنای رویکرد محاسبه هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط<sup>[۱۳]</sup>

ترکیبی	افزایشی	حجم‌مبنا	کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD
ژاپن، کره جنوبی، پرتغال، اسپانیا، آمریکا	ایتالیا، مکزیک	استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، شیلی، کلمبیا، دانمارک، فرانسه، مجارستان، ایسلند، ایرلند، نیوزلند، نروژ، انگلیس	

۵-۱-۲. قابلیت انتقال‌پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای هزینه‌های تحقیق و توسعه در یک سال معین، مالیات بر درآمد بنگاه را کاهش می‌دهد، اما باید گفت مالیاتی که بنگاه‌ها باید بپردازند همیشه به اندازه اعتبار تعلق یافته نیست، لذا ممکن است بخشی از اعتبار اختصاص یافته به بنگاه‌ها بلااستفاده باقی بماند، برای حل این مشکل و منفعت بیشتر بنگاه‌هایی که سود کمی دارند و یا زیان‌ده هستند و همچنین افزایش اثربخشی این مشوق مالیاتی، در بسیاری از کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، اجازه انتقال آن بخش استفاده نشده اعتبار را به آینده، به گذشته و یا پرداخت نقدی آن را به بنگاه‌ها می‌دهند. در کشورهای عضو OECD دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، گزینه‌های انتقال به آینده و بازپرداخت اعتبار بسیار فراگیر است. به طوری که ۸۱ درصد کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD دارای انتقال‌پذیری اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به آینده و ۶۶ درصد این کشورها دارای قابلیت بازپرداخت اعتبار هستند.<sup>[۱۳]</sup> ویژگی انتقال به آینده اعتبار در بیشتر کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه با شرایطی و محدودیت‌هایی همچون نوع بنگاه و گروه هدف، تعیین کف و سقف اعتبار قابل انتقال در هر سال مالی و تعیین حداکثر تعداد سال‌های قابل انتقال انجام می‌گیرد. متوسط سال‌های انتقال به آینده اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD، حدود ۱۰ سال است. بازپرداخت نقدی اعتبار نیز همچون انتقال به آینده نیز با شرایط و محدودیت‌هایی همچون نوع بنگاه و گروه هدف خاص، پرداخت آنی و یا پرداخت آن بخش بلااستفاده بعد از گذشت چند سال و یا تعیین سقف پرداخت در هر سال مالی انجام می‌گیرد. در جدول ۶ نتایج مطالعه تطبیقی انجام شده در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD بر مبنای امکان انتقال به گذشته، آینده و بازپرداخت در سال ۲۰۲۰ قرار داده شده است.<sup>[۱۳]</sup>



جدول ۶. نتایج بررسی کشورهای عضو OECD بر مبنای امکان انتقال به گذشته، آینده و بازپرداخت اعتبار مالیاتی R&D<sup>[13]</sup>

انتقال به گذشته	انتقال به آینده	بازپرداخت
استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، شیلی، کلمبیا، فرانسه، مجارستان، ایرلند، ایتالیا، کره جنوبی، مکزیک، نیوزلند، پرتغال، اسپانیا، انگلیس، آمریکا	کانادا، ایرلند، ایتالیا، نیوزلند، آمریکا	استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، دانمارک، فرانسه، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، نیوزلند، نروژ، اسپانیا، انگلیس، آمریکا

خلاصه‌ای از مطالعه تطبیقی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD در سال ۲۰۲۰ در پیوست قرار داده شده است.

### ۳. الگوی پیشنهادی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه دارای ابعاد، ویژگی‌ها و ملاحظات گوناگونی است که در هنگام طراحی باید توجه شود و تلاش گردد تا مناسب‌ترین گزینه‌های طراحی برای بیشینه کردن اثربخشی این مشوق مالیاتی انتخاب گردد. علاوه بر طراحی، چگونگی اجرا و پیاده‌سازی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و توجه به ابعاد اصلی آن نیز همچون اندازه‌گیری و راستی‌آزمایی فعالیت تحقیق و توسعه، نقش چشمگیری در اثربخشی این مشوق مالیاتی دارد.

یکی از موانع پیش‌روی اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، نبود الگوی اجرایی و عملی (ناظر به اجرا) در رابطه با شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی کشور به منظور اجرایی‌سازی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران با استفاده از ظرفیت‌های داخلی در نظام مالیاتی کشور است. لازم به توضیح است که اندازه‌گیری و صحت‌سنجی دقیق حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه بخش کسب‌وکار (بنگاه‌های اقتصادی) در اعطای مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه به‌ویژه مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور همچون اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه کاری مشکل و ضروری است و تا زمانی که الگویی اجرایی و عملی برای شناسایی، اندازه‌گیری و راستی‌آزمایی فعالیت‌های تحقیق و توسعه در بنگاه‌های اقتصادی کشور ارائه نشود اعطای مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه با عدم شفافیت در اجرا و همچنین عدم تعیین دقیق میزان اثرگذاری مشوق‌های مالیاتی مواجه خواهد بود.

در ادامه با استفاده از مفاهیم تحقیق و توسعه در راهنمای فراسکاتی<sup>۱</sup>، تجربیات بین‌المللی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و همچنین مصاحبه با کارشناسان (جلسات کارشناسی با کارشناسان مرکز شرکت‌های دانش‌بنیان در معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری، مرکز صنایع پیشرفته در وزارت صمت، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، وزارت اقتصاد و امور دارایی، مرکز تنظیم مقررات، پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان سازمان امور مالیاتی و همچنین ارتباط با برخی از شرکت‌های دانش‌بنیان توانمند در حوزه فعالیت‌های تحقیق و توسعه انجام گرفته است) و بررسی شرایط و وضعیت قانونی و اجرایی نظام مالیاتی کشور (از جهت شناسایی و راستی‌آزمایی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه) به طراحی الگوی اجرایی و قابل انجام اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به بنگاه‌های اقتصادی ایران پرداخته شده است.

۱. راهنمای شناسایی و اندازه‌گیری تحقیق و توسعه در سطح ملی از سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) است.

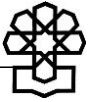
۳-۱. اصول کلی طراحی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران به‌منظور ارائه یک الگوی بهینه در طراحی و اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران، ۴ اصل زیر رعایت شده است که عبارتند از:

- **سادگی در طراحی و اجرا:** برنامه‌های مالیاتی از جمله اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه باید تا حد امکان ساده بوده و از طراحی‌های پیچیده جلوگیری شود.
- **هزینه‌های منطقی مدیریتی و اجرایی:** اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، به‌ویژه در سال‌های ابتدایی که اجرای آن می‌تواند با ناپختگی‌هایی همراه باشد، نباید به‌گونه‌ای طراحی و اجرا گردد که بار مالی (درآمد ازدست‌رفته مالیاتی) غیرمنطقی بر دولت ایجاد نماید. لذا می‌توان با ابعاد مختلف طراحی اعتبار مالیاتی همچون نرخ و تعیین سقف هزینه‌کرد از ایجاد هزینه‌های غیرمنطقی اجرای این مشوق جلوگیری کرد.
- **پایین بودن احتمال تخلفات:** ابعاد طراحی و اجرایی این مشوق مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که احتمال تخلفات و سوءاستفاده (بیش‌اظهاری) در هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی، حداقل باشد. لذا می‌توان از قواعد کنترلی و نظارتی هوشمند که در بخش‌های بعدی به تفصیل بیان می‌شود استفاده کرد.
- **هوشمندسازی و امکان اجرا در مقیاس بالا:** اندازه‌گیری و صحت‌سنجی دقیق حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در اعطای مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه به‌ویژه مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور همچون اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه کاری مشکل است و با افزایش تعداد شرکت‌های متقاضی برای دریافت این مشوق، روش‌های سنتی اندازه‌گیری دقیق هزینه‌کرد تحقیق و توسعه همچون بررسی دفاتر مالی شرکت‌ها امکان‌پذیر نخواهد بود. لذا به‌منظور جلوگیری از بیش‌اظهاری هزینه‌کرد تحقیق و توسعه توسط بنگاه تجاری و ایجاد امکان راستی‌آزمایی دقیق، هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه مورد پذیرش در اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، باید در یک بستر هوشمند و شفاف انجام گیرد. استفاده از زیرساخت‌ها و سامانه‌های الکترونیک همچون سامانه مؤدیان موضوع «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان» مصوب ۱۳۹۸/۸/۱ مجلس شورای اسلامی و سامانه تأمین اجتماعی به‌منظور ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه کارگشا خواهد بود.

### ۳-۲. ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران

در این بخش با لحاظ کردن اصول کلی طراحی و اجرایی فوق‌الذکر و با در نظر گرفتن بسترهای قانونی و اجرایی نظام مالیاتی کشور و همچنین تجربیات بین‌المللی کشورهای عضو OECD، ابعاد اصلی طراحی و اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران پیشنهاد شده است. در جدول ۷ مشخصات ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران و برخی از ملاحظات مهمی که در هنگام طراحی باید لحاظ شود، ارائه شده است.



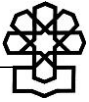


## جدول ۷. ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران

ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	گزینه‌های پیش‌رو	گزینه پیشنهادی	برخی از ملاحظات مهم لحاظ شده
<p><b>گروه هدف</b></p> <p>۱. اندازه بنگاه (کوچک و متوسط (SME) و بزرگ)</p> <p>۲. سن بنگاه (نویا، جوان و بالغ)</p> <p>۳. صنعت خاص (و یا حوزه خاص فناوری)</p> <p>۴. منطقه جغرافیایی (نواحی و مناطق توسعه‌ای خاص و قلمرو خارج از کشور)</p> <p>۵. نوع مالکیت (دولتی یا خصوصی)</p>	<p><b>اندازه و سن بنگاه:</b></p> <p>- در سال‌های ابتدایی اجرا به شرکت‌های بزرگ اعطا شود (شرکت‌هایی که توانمندی آنها برای انجام پروژه تحقیق و توسعه توسط معاونت علمی و فناوری سنجیده شده و مورد تأیید آن باشد)</p> <p><b>صنعت خاص:</b></p> <p>- صرفاً برای حوزه‌های مهندسی و پزشکی</p> <p>- رفتار حمایتی بالاتر در انتقال‌پذیری اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای پروژه‌های تحقیق و توسعه سطح یک فناوری (High tech)</p> <p><b>منطقه جغرافیایی:</b></p> <p>- رفتار حمایتی یکسان برای تمامی مناطق جغرافیایی</p> <p>- صرفاً برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه در داخل کشور</p> <p><b>نوع مالکیت:</b></p> <p>- تمامی کسب‌وکارها، شامل بنگاه‌های دولتی، خصوصی و عمومی غیردولتی</p>	<p><b>اندازه و سن بنگاه:</b></p> <p>- توجه به اندازه و سن بنگاه می‌تواند منجر به مستثنا شدن تعداد زیادی از شرکت‌های کوچک و متوسط شود اما به دلیل سختی ارزیابی و نبود زیرساخت‌های مالیاتی مناسب، توجه به این رویکرد می‌تواند منجر به عدم پیچیدگی و سادگی در اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، به‌ویژه در سال‌های ابتدایی شود. در سال‌های آتی با توسعه زیرساخت‌های مرتبط با نظام مالیاتی می‌توان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه را در سطح بنگاه‌های کوچک / متوسط کشور نیز اجرا نمود.</p> <p><b>صنعت خاص:</b></p> <p>- به دلیل اهمیت بالاتر و استراتژیک بودن حوزه‌های مهندسی و پزشکی و همچنین کاهش هزینه‌های مدیریتی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه پیشنهاد می‌شود از دیگر حوزه‌های فعالیت تحقیق و توسعه همچون حوزه‌های علوم پایه، علوم اجتماعی و انسانی صرف‌نظر شود.</p> <p><b>منطقه جغرافیایی:</b></p> <p>- می‌توان برای اجرای ساده‌تر به‌ویژه در سال‌های ابتدایی برای تمامی مناطق جغرافیایی رفتار حمایتی یکسان در نظر گرفته شده است.</p> <p>- به دلیل امکان راستی‌آزمایی شفاف‌تر، صرفاً مخارج تحقیق و توسعه در قلمرو ملی مد نظر قرار گیرد.</p> <p><b>نوع مالکیت:</b></p> <p>- به دلیل افزایش رقابت‌پذیری و ترغیب بیشتر بنگاه‌ها به انجام تحقیق و توسعه و همچنین استفاده از ظرفیت بالای بنگاه‌های دولتی در انجام تحقیق و توسعه، مناسب‌تر است اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به تمامی کسب‌وکارها، شامل بنگاه‌های دولتی، خصوصی و عمومی غیردولتی تعلق گیرد.</p>	
<p><b>میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه</b></p> <p>۱. نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه</p> <p>۲. سقف اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه</p>	<p>۱. نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه</p> <p>۲. نرخ بالاتر از ۲۵ درصد (نرخ عمومی مالیات) پیشنهاد می‌شود. لازم به توضیح است که در بند «ب» ماده (۱۱)</p>	<p><b>نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه:</b></p> <p>- طبق ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم نرخ مالیات عمومی بنگاهی ۲۵ درصد است. به‌عبارت دیگر تمامی هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی به‌طور یکسان و با نرخ ۲۵ درصد محاسبه می‌شوند. از این‌رو برای</p>	

۱. پروژه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط، به سه سطح فناوری دسته‌بندی شده‌اند که در بخش معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌ها بیان شده است.

برخی از ملاحظات مهم لحاظ شده	گزینه پیشنهادی	گزینه‌های پیش‌رو	ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه
<p>ترغیب بیشتر بنگاه‌ها به هزینه‌کرد تحقیق و توسعه و ایجاد ترجیح در این بخش از هزینه‌ها لازم است تا نرخ حمایتی بالاتری در نظر گرفته شود.</p> <p>- متوسط نرخ اعتبار مالیاتی در کشورهای توسعه‌یافته (اکثر کشورهای عضو OECD) نزدیک به ۳۰ درصد است.</p> <p>- در گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس با شماره مسلسل ۱۸۱۹۵، تخمینی از اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های اقتصادی با نرخ ۳۰، ۵۰ و ۱۰۰ درصد ارائه شده است.</p> <p>- توجه به اصل سادگی در اجرا ایجاب می‌کند که از ارائه چند نرخ در اجرای اعتبار مالیاتی پرهیز نمود.</p> <p><b>سقف اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه</b></p> <p>- تعیین سقف بر روی میزان نهایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه می‌تواند منجر به محدود شدن میزان دریافتی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه تجاری و در نهایت موجب مدیریت بار مالی و جلوگیری از بیش‌اظهاری شود. لازم به توضیح است که تعیین سقف برای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه صرفاً می‌تواند برای بنگاه‌های بزرگ که غالباً میزان مالیات پرداختی بالایی دارند مفید باشد و برای بنگاه‌های کوچک و یا بنگاه‌هایی که زیان‌ده هستند تعیین سقف برای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به‌ویژه زمانی که میزان سقف اعتبار مالیاتی به‌صورت درصدی از درآمد و یا مالیات پرداختی بنگاه در نظر گرفته شود، جذاب نبوده و نمی‌تواند مفید باشد.</p> <p>- در کشورهای عضو OECD در نظر گرفتن سقف بر روی میزان نهایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه رایج نیست.</p> <p><b>آستانه و سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط</b></p> <p>- تعیین سقف بر روی هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط می‌تواند منجر به محدود شدن میزان دریافتی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه تجاری و در نهایت موجب مدیریت بار مالی و جلوگیری از بیش‌اظهاری شود.</p> <p>- عدم تعیین آستانه می‌تواند از هزینه‌های تحقیق و توسعه اندک بنگاه‌های جوان و کوچک حمایت نماید.</p> <p>- تعیین سقف به‌ویژه تعیین سقف عددی برای هزینه‌های تحقیق و توسعه در کشورهای عضو</p>	<p>قانون جهش تولید دانش‌بنیان مصوب سال ۱۴۰۱ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه با نرخ ۱۰۰ درصد لحاظ شده است.</p> <p><b>سقف اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه:</b></p> <p>- عدم وضع سقف بر روی میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه</p> <p><b>آستانه و سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط</b></p> <p>- سقف هزینه‌های حقوق و دستمزد کارکنان تحقیق و توسعه تا ۵۰ درصد کل هزینه‌های تحقیق و توسعه مورد پذیرش اعتبار مالیاتی، در نظر گرفته شود.</p>	<p>۳. آستانه و سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط</p>	<p><b>توسعه</b></p>

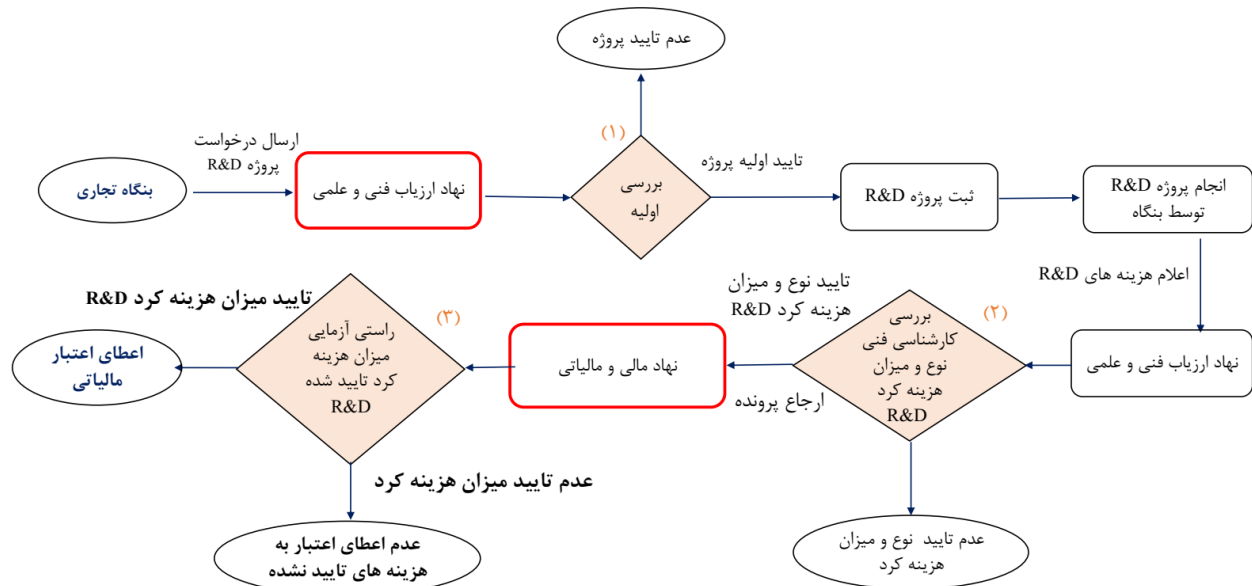


ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	گزینه‌های پیش‌رو	گزینه پیشنهادی	برخی از ملاحظات مهم لحاظ شده
		OECD بسیار متداول است. - با توجه به امکان تخلف (بیش‌اظهاری) در این بخش از هزینه‌کرد تحقیق و توسعه، پیشنهاد می‌شود حداکثر سهم حقوق و دستمزد کارکنان تحقیق و توسعه از کل هزینه‌های تحقیق و توسعه قابل قبول در اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ۵۰ درصد باشد.	
	۱. رویکرد حجم مبنا ۲. رویکرد افزایشی ۳. رویکرد ترکیبی	رویکرد حجم مبنا	مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه - همان‌طور که در بخش ۴-۱-۲ بیان شد رویکرد حجم مبنا به دلیل اجرای آسان‌تر و میزان بخشندگی بالاتر و همچنین انطباق و پذیرش بیشتر توسط بنگاه‌های اقتصادی بیشترین اثربخشی را در افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی دارد. از این‌رو در سال‌های ابتدایی رویکرد حجم مبنا به‌عنوان مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی پیشنهاد می‌شود. - رویکرد حجم مبنا، متداول‌ترین روش محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD است.
	۱. انتقال به آینده ۲. انتقال به گذشته ۳. بازپرداخت	انتقال به آینده - امکان انتقال به آینده برای تمامی بنگاه‌های اقتصادی انجام دهنده پروژه‌های تحقیق و توسعه پیشنهاد می‌شود (حداکثر ۳ سال برای پروژه‌های سطح یک و یک سال برای پروژه‌های سطح دو)	قابلیت انتقال پذیری و بازپرداخت - به‌منظور بهره‌مندی و اثربخشی بیشتر اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای بنگاه‌های اقتصادی که سوددهی کمتری دارند و یا زیان ده هستند و همچنین توجه به اصل سادگی در اجرا و کاهش هزینه‌های مدیریتی و اجرایی، از میان گزینه‌های انتقال به آینده، انتقال به گذشته و بازپرداخت، رویکرد انتقال به آینده بخش بلااستفاده اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در هر سال مالی، برای تمامی بنگاه‌های اقتصادی انجام‌دهنده پروژه‌های تحقیق و توسعه مورد تأیید، حداکثر به مدت یک سال برای پروژه‌های سطح دو و حداکثر ۳ سال برای پروژه‌های سطح یک پیشنهاد می‌شود. - رویکرد انتقال به آینده اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD بسیار متداول است.

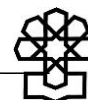
### ۳-۳. ابعاد اصلی اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران

علاوه بر مشخص کردن ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، چگونگی اجرا و پیاده‌سازی آن نیز نقش بسیار مهمی در موفقیت و اثربخشی این مشوق مالیاتی ایفا خواهد کرد. مشخص کردن توزیع نقش و مسئولیت دستگاه‌های اجرایی دخیل در اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از جمله نهاد ارزیاب مالی و نهاد ارزیاب علمی و فنی به منظور اجرای دقیق و مؤثر این مشوق مالیاتی امری ضروری به نظر می‌رسد. الگوی اجرایی پیشنهادی اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران در شکل زیر ارائه شده است.

شکل ۴. الگوی پیشنهادی اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران



الگوی اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران با همکاری دو نهاد پیشنهاد می‌شود. یک نهاد علمی که وظیفه آن مشخص کردن معیارهای پروژه‌های تحقیق و توسعه، بررسی پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌ها، مشخص کردن اقلام هزینه‌ای واجد شرایط و سپس مطابقت فعالیت‌های انجام گرفته با فعالیت‌ها و اقلام هزینه‌ای واجد شرایط مشخص شده است. نهاد دیگر، نهاد راستی‌آزمایی میزان هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه انجام‌گرفته توسط شرکت و اعطای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به شرکت متقاضی است. مطابق شکل فوق فعالیت‌های تحقیق و توسعه مورد پذیرش شرکت‌ها باید در چارچوب پروژه‌های تحقیق و توسعه مورد تأیید نهاد علمی که تأییدکننده پروژه تحقیق و توسعه است انجام گیرد. بنگاه‌های اقتصادی باید درخواست خود و مشخصات پروژه تحقیق و توسعه خود را در یک چارچوب مشخص به نهاد علمی ارسال کنند. نهاد علمی پروژه تحقیق و توسعه درخواستی شرکت تجاری را با معیارهای اصلی یک پروژه تحقیق و توسعه که در بخش ارائه شده است مطابقت داده و بررسی اولیه‌ای صورت می‌گیرد؛ سپس بعد از تأیید پروژه تحقیق و توسعه توسط نهاد علمی، اطلاعات پروژه و هزینه‌کرد تحقیق و توسعه انجام‌گرفته توسط شرکت تجاری در یک بستر هوشمند (سامانه) با قابلیت بارگذاری بر خط، ثبت می‌گردد. در حین و پس از انجام پروژه تحقیق و توسعه، اقلام هزینه‌ای واجد شرایط صورت گرفته در داخل شرکت که در بخش ۳-۳-۳ توضیح داده شده است توسط نهاد علمی بررسی می‌شود؛ سپس میزان و نوع اقلام هزینه‌ای واجد شرایط مورد تأیید نهاد علمی به نهاد راستی‌آزمایی هزینه‌کردها ارجاع داده می‌شود. این نهاد، صحت‌سنجی و راستی‌آزمایی هزینه‌کردها را انجام داده و میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه شرکت تجاری را تعیین می‌نماید.



با توجه به الگوی اجرایی تبیین شده می‌توان گفت که اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در ایران دارای ۴ بعد اصلی است:

- معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه تحقیق و توسعه
- مشخص کردن فعالیت‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه،
- مشخص کردن اقلام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه
- راستی‌آزمایی هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه

که در ادامه به توضیح این سه بعد اصلی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق توسعه پرداخته شده است.

### ۱-۳-۳. معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی

به منظور حفظ قابلیت مقایسه فعالیت‌های تحقیق و توسعه ملی با فعالیت‌های جهانی تحقیق و توسعه و همچنین بومی‌سازی معیارهای تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه در اعتبار مالیاتی بنگاه‌های اقتصادی، راهنمای فراسکاتی<sup>[۴]</sup> و فهرست محصولات دانش‌بنیان به‌عنوان چارچوب‌های اصلی در تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه پیشنهاد شده است.

#### جدول ۸. معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه

معیارهای پیشنهادی پروژه‌های تحقیق و توسعه	راهنمای فراسکاتی	پنج معیار اصلی
<p>۱. پروژه‌های سطح یک فناوری: پروژه‌هایی که در راستای تولید محصول جدید و یا بهبود فرایند جدید طبق فهرست محصولات دانش‌بنیان نوع یک که مشابه داخلی ندارد.</p> <p>۲. پروژه‌های سطح دو فناوری: پروژه‌هایی که در راستای تولید محصول جدید و یا بهبود فرایند جدید طبق فهرست محصولات دانش‌بنیان نوع دو که مشابه داخلی ندارد.</p> <p>پروژه‌هایی که در راستای حل مسائل اساسی بنگاه هستند به‌عنوان یک پروژه تحقیق و توسعه سطح دو فناوری مورد تأیید است. لذا لازم است به مانند فهرست محصولات دانش‌بنیان در هر حوزه و صنایع مختلف، جدول مسائل اساسی و اهداف کمی مورد نیاز تبیین گردد. برای مثال، پروژه‌ای که در صنعت فولاد منجر به افزایش راندمان ۲ درصدی انرژی یا کاهش آب مصرفی به میزان مشخص گردد، به‌عنوان پروژه تحقیق و توسعه مورد تأیید است و پروژه‌هایی که این اهداف را محقق نکنند، پروژه تحقیق و توسعه نیستند.</p> <p>* محصولات و فرایندهای تولید شده از مهندسی معکوس که دارای مشابه داخلی نیستند و در لیست محصولات دانش‌بنیان قرار دارند به‌عنوان پروژه‌های تحقیق و توسعه پذیرفته شوند.</p>	<p>هدف مورد انتظار یک پروژه تحقیق و توسعه دستیابی به دانش جدید است و استفاده از دانش موجود برای ابداع کاربردهای جدید یا حل مسائل موجود که شامل یک تعریف عام برای پژوهش‌های بنیادی، پروژه‌های کاربردی و توسعه‌ای است.</p> <p>هدف باید در مسیر کسب‌وکار شرکت باشد و با زمینه تحت فعالیت تطابق داشته باشد. بدیع بودن پروژه تحقیق و توسعه در بخش کسب‌وکار باید به‌وسیله مقایسه با دانش موجود در همان صنعت مورد ارزیابی قرار گیرد.</p> <p>پروژه‌های تحقیق و توسعه باید منجر به یافته‌هایی شود که برای کسب‌وکار جدید بوده و پیش از آن نیز در صنعت وجود نداشته باشد.</p> <p>به دلیل اینکه دانش حاصل از این فعالیت‌ها بدیع نیست و عنصر تازگی ندارند در حیطه تحقیق و توسعه قرار نمی‌گیرند. تنها زمانی می‌توان مهندسی معکوس را به‌عنوان تحقیق و توسعه به شمار آورد که بخشی از یک پروژه تحقیق و توسعه برای تولید یک محصول جدید (متفاوت باشد).</p>	<p>۱. بدیع بودن (هدف پروژه)</p>

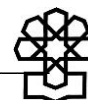
۱. دستورالعمل پیشنهادی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) برای شناسایی و اندازه‌گیری فعالیت‌های تحقیق و توسعه است.

معیارهای پیشنهادی پروژه‌های تحقیق و توسعه	راهنمای فراسکاتی	پنج معیار اصلی
تعریف فراسکاتی	یک پروژه تحقیق و توسعه باید دارای مفاهیم، ایده‌ها و فرضیه‌های مبتکرانه باشد. این شرط منجر به مستثنا شدن هرگونه تغییرات معمول در محصولات و فرایندها می‌شود لذا درون‌داد انسانی لازمه خلاقیت در برنامه‌های R&D است لذا وجود حداقل یک پژوهشگر در پروژه R&D الزامی است.	۲. خلاقانه باشد
یک پروژه دارای ریسک قابل توجه است که با یک چالش علمی و فنی مواجه باشد که به آسانی و با روش‌های شناخته شده و استاندارد توسط متخصصان آن حوزه قابل حل نباشد.	در ابتدای یک پروژه R&D نمی‌توان نوع دستاوردهای حاصل از انجام پروژه، هزینه و زمان مورد نیاز برای انجام پروژه را به‌طور دقیق تعیین کرد.	۳. دارای ریسک قابل توجه باشد
تعریف فراسکاتی	پروژه تحقیق و توسعه باید برنامه‌ریزی شده باشد، دارای گانت چارت باشد، هدف پروژه و منابع مالی و انسانی آن تعیین شده باشد.	۴. نظام‌مند باشد
تعریف فراسکاتی	نتایج پروژه نباید به شکل ضمنی باشد، نتایج انجام پروژه مستندسازی شده باشد و در محیط کسب‌وکار می‌تواند نتایج پروژه تحقیق و توسعه توسط ابزارهای موجود سیاستی مانند حفاظت از مالکیت فکری مورد حمایت قرار گیرد.	۵. قابل انتقال و یا تولید مجدد

همان‌طور که در جدول ۸ بیان شده است. در تعیین معیارهای تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه از فهرست محصولات دانش‌بنیان استفاده شده است و این موضوع به دلیل توجه به اصل سادگی و استفاده از ظرفیت‌های داخلی ایجاد شده حوزه سیاست‌گذاری شرکت‌های دانش‌بنیان در طراحی ابعاد اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران است. به عبارتی ساده‌ترین راه برای تعیین معیارهای تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه و بومی‌سازی راهنمای فراسکاتی، استفاده از زیرساخت‌های فرایندی و اجرایی موجود در کشور است. فهرست محصولات دانش‌بنیان، فرایندی است که هم‌اکنون به منظور تشخیص محصولات و فرایندهای دانش‌بنیان توسط مرکز شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی به دو سطح یک و دو تقسیم شوند. این موضوع به دلیل تمایز در حمایت بیشتر از فناوری‌های سطح بالا که دارای ریسک بالاتر نسبت به فناوری‌های متوسط است انجام شده است؛ که این رفتار حمایتی بالاتر می‌تواند در ابعاد اصلی طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه همچون میزان نرخ اعتبار مالیاتی، سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه بالاتر و امکان انتقال‌پذیری به آینده در سال‌های طولانی اعمال شود.

### ۳-۳-۲. فعالیت‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی

معیارهایی برای تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی از سایر فعالیت‌های صنعتی و خدمات علمی و فناوری غیر تحقیق و توسعه در جدول ۹ ارائه شده است. جدول ۹ برگرفته از دستورالعمل فراسکاتی از سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) است.



## جدول ۹. معیارهای تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط بنگاه‌های تجاری ایران

فعالیت	نوع رفتار <sup>۱</sup> (قاعده کلی)	ملاحظات	
		جزء تحقیق و توسعه	خارج از تحقیق و توسعه
نمونه‌های اولیه <sup>۲</sup>	R&D است	طراحی، ساخت و آزمون نمونه‌های اولیه تا زمانی که هدف آن بهسازی و آزمون محصول است	ساختن نسخه‌های دیگر بعد از اتمام پروژه و آزمون‌ها، حتی توسط کارکنان تحقیق و توسعه
واحد آزمایشی <sup>۳</sup>	R&D است	ساخت، راه‌اندازی و عملیات یک واحد آزمایشی تا زمانی که هدف آن در راستای پروژه R&D است.	-
طراحی و نقشه‌کشی صنعتی <sup>۴</sup>	مشروط	چنانچه در خلال تحقیق و توسعه مورد نیاز باشد	طراحی برای فرایند تولید
تولید آزمایشی <sup>۵</sup>	مشروط	چنانچه آزمون تولید و راه‌اندازی در مقیاس کامل انجام پذیرد و دربردارنده اصلاحات در محصول و فرایند و فعالیت‌های طراحی و مهندسی جدید باشد	-
مهندسی صنعتی و تجهیز <sup>۶</sup>	مشروط	مرتبط با توسعه محصول و فرایندهای جدید و در راستای پروژه R&D است.	مرتبط به فرایند تولید
کارآزمایی بالینی <sup>۷</sup>	R&D است	سه فاز اول که قبل از صدور مجوز تولید است	فاز چهارم (بعد از صدور مجوز تولید و تولید دارو) در صورتی که نیاز به تحقیق و توسعه قابل توجه در قالب پروژه R&D جدید باشد
عیب‌یابی و رفع عیب <sup>۸</sup>	R&D نیست	رفع عیبی که مستلزم تحقیق و توسعه قابل توجه است و در راستای پروژه R&D باشد	-
تحقیق و توسعه ناشی از بازخورد <sup>۹</sup>	R&D نیست	تحقیق و توسعه قابل توجهی ناشی از بازخوردهای فرایند تولید است و در قالب یک پروژه R&D جدید تعریف می‌شود.	-
آزمون و استانداردسازی	مشروط	تنها آزمون‌ها و استانداردسازی محصولات و فرایندهایی که بخشی از یک پروژه R&D است.	آزمون‌ها و استانداردسازی روتین و معمول مرتبط با فرایند تولید
مهندسی معکوس <sup>۱۰</sup>	مشروط	در قالب یک پروژه R&D برای تولید یک محصول و یا یک فرایند جدید باشد.	-
خدمات اطلاعاتی علمی و فناوریانه	R&D نیست	در صورتی که بخش جدایی‌ناپذیر تحقیق و توسعه باشد	-
مطالعات امکان‌سنجی	R&D نیست	تنها مطالعات امکان‌سنجی که در داخل پروژه‌های تحقیق و توسعه مورد تأیید انجام می‌شود.	-
رعایت قوانین و تقویت استانداردها	R&D نیست	-	-

۱. «نوع رفتار» نشان‌دهنده قاعده کلی در تشخیص تخصیص و توسعه است، اما این قاعده استثناهایی دارد که در ستون «ملاحظات» بیان شده است.

2. Prototypes
3. Pilot Plant
4. Industrial Design
5. Trial Production
6. Industrial Engineering and Tooling Up
7. Clinical Trail
8. Trouble shooting
9. Feedback R&D
10. Reverse engineering

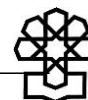
ملاحظات		نوع رفتار <sup>۱</sup> (قاعده کلی)	فعالیت
خارج از تحقیق و توسعه	جزء تحقیق و توسعه		
همه کارهای اداری و حقوقی لازم برای درخواست ثبت اختراع (پتنت) و حق امتیاز همزمان با پروژه‌ی تحقیق و توسعه انجام می‌شوند.	مستندسازی برای اظهار به‌عنوان یکی از دستاوردهای پروژه‌ی تحقیق و توسعه فعالیت‌های مرتبط با ثبت اختراع که پیوسته و همزمان با پروژه‌ی تحقیق و توسعه انجام می‌شوند.	R&D نیست	فعالیت‌های مرتبط با ثبت پتنت و حق امتیاز
فعالیت‌هایی که صرفاً دارای جنبه تأمین مالی تحقیق و توسعه نیستند.	تنها خدماتی که برای پروژه‌های تحقیق و توسعه ارائه شوند.	R&D نیست	خدمات پشتیبانی، اداری و اجرایی
-	-	R&D نیست	خدمات بازاریابی
-	-	R&D نیست	خدمات پس از فروش

### ۳-۳-۳. ارقام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی

بعد از مشخص شدن معیارهای اصلی پروژه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط لازم است تعریف دقیقی از ارقام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه جهت برخورداری از اعتبار مالیاتی ارائه شود. بدین منظور ارقام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی اشاره شده در راهنمای فراسکاتی و همچنین تجربیات بین‌المللی در رابطه با ارقام هزینه‌ای تحقیق و توسعه واجد شرایط در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی عضو OECD به‌طور کامل بررسی شد. با توجه به شرایط و بستر قانونی و اقتصادی کشور و همچنین امکان شناسایی و راستی‌آزمایی دقیق ارقام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه تجاری در ایران و ملاحظاتی که در این رابطه وجود دارد، پیشنهادهایی در رابطه با ارقام هزینه‌ای تحقیق و توسعه واجد اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در جدول ۱۰ ارائه شد.

لازم به توضیح است که کشورها متناسب با شرایط اقتصادی و اهداف مد نظر خود ارقام متفاوتی را به‌عنوان هزینه‌کرد تحقیق و توسعه می‌پذیرند. از این رو لازم است با توجه به نوپا بودن اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران، در قدم‌های ابتدایی اجرای این مشوق مالیاتی، ارقام هزینه‌ای محدودی که قابلیت تشخیص و ارزیابی و گستردگی بالاتری در بنگاه‌های اقتصادی دارند، به‌عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران در نظر گرفته شوند و در قدم‌های بعدی، دیگر ارقام هزینه‌ای به مرور و با توسعه تجربی به‌عنوان هزینه‌های واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در نظر گرفته شود.





## جدول ۱۰. اقلام هزینه‌ای پیشنهادی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران

نوع هزینه‌کرد تحقیق و توسعه واجد شرایط	توضیحات و شرایط خاص هر مورد
هزینه‌های جاری	<ul style="list-style-type: none"> <li>تمام حقوق و دستمزد کارکنان تمام‌وقت پروژه تحقیق و توسعه شامل حقوق و دستمزد پژوهشگران و تکنسین‌های استخدامی تمام‌وقت شرکت‌های متقاضی که صرفاً در یک پروژه تحقیق و توسعه تأیید شده فعالیت دارند (اعلام می‌شوند) و دارای مدرک تحصیلی مرتبط با موضوع پروژه هستند.</li> <li>حقوق و دستمزد کارکنان پاره‌وقت پروژه تحقیق و توسعه؛ شامل حقوق و دستمزد کارکنان پژوهشگر و تکنسین پاره‌وقت که مرتبط با پروژه تحقیق و توسعه هستند.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>خرید مواد مصرفی (مواد اولیه)، تجهیزات و لوازم غیرسرمایه‌ای که قابلیت تولید انبوه را ندارد و صرفاً جهت انجام پروژه تحقیق و توسعه استفاده قرار می‌گیرد.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>هزینه‌های آزمون و کالیبراسیون مرتبط با پروژه تحقیق و توسعه</li> </ul>
هزینه‌های سرمایه‌ای	<ul style="list-style-type: none"> <li>هزینه‌های خرید و استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات تخصصی انجام پروژه که با نرخ استهلاک محاسبه می‌شود.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>هزینه‌های خرید حق پتنت مرتبط با پروژه تحقیق و توسعه</li> <li>هزینه‌های خرید و حق امتیاز (لایسنس) نرم‌افزارهای تخصصی مرتبط با پروژه که بیش از یک سال قابلیت استفاده دارد.</li> </ul>
هزینه‌های برون‌سپاری	<ul style="list-style-type: none"> <li>هزینه‌های برون‌سپاری به شرکت‌های داخلی دانش‌بنیان و غیر دانش‌بنیان دارای تخصص در حوزه انجام پروژه تحقیق و توسعه.</li> </ul>

- هزینه‌های زیر به‌عنوان هزینه‌های غیرقابل‌پذیرش پروژه‌های تحقیق و توسعه در نظر گرفته شده است:
  ۱. هزینه‌های سرمایه‌ای شامل خرید زمین، ساخت و خرید ساختمان، انشعاب، خرید تجهیزات اداری و موارد مشابه.
  ۲. هزینه‌های مرتبط با نیروی انسانی شامل هزینه‌های دوره آموزشی، سفرهای خارجی، حق مشاوره، پاداش و ...
  ۳. هزینه‌های مدیریتی، هزینه‌های بازاریابی و مطالعه بازار، هزینه‌های مرتبط با امکان‌سنجی.
  ۴. هرگونه هزینه سرمایه‌ای، مواد اولیه و نیروی انسانی که با مقیاس پروژه (مطالعاتی، آزمایشگاهی، نیمه‌صنعتی و صنعتی) طبق نظر نهاد علمی و فنی متناسب نیست.
  ۵. هزینه‌های مرتبط با ارزیابی و کنترل کیفی مرتبط با فرایند تولید، هزینه‌های مربوط به حفظ و به‌روزرسانی استانداردهای ملی، کالیبراسیون ثانویه، تست‌ها، تحلیل و کنترل کیفیت‌های معمول و روتین محصولات و فرایندها که بخشی از فرایند تولید است.
  ۶. مواد اولیه به اندازه‌ای که قابلیت به‌کارگیری در تولید انبوه را دارد.
  ۷. هزینه‌های اداری و هزینه‌های سربار شامل آب، برق، گاز، اجاره ساختمان و تجهیزات، هزینه‌های تبلیغات، برگزاری کنفرانس‌ها، هزینه‌های پست و ارتباطات، هزینه‌های مرتبط با چاپ و انتشار.
  ۸. هزینه‌های مالیاتی، ارزش‌افزوده، تأمین اجتماعی، بیمه.
  ۹. هزینه‌های خرید دانش فنی و یا انتقال فناوری
  ۱۰. هرگونه هزینه‌های خدمات پشتیبانی (اعم از اینکه ارتباط مستقیم و یا غیرمستقیم با پروژه‌های تحقیق و توسعه داشته باشند) مانند حراست، انبارداری، تعمیرات و نگهداری ساختمان و ابزارآلات، هزینه‌های چاپ گزارش‌های تحقیق و

توسعه، خرید کتاب، نشریه، ترجمه، حق کتابخانه‌ها و انجمن‌های علمی و هزینه‌های مرتبط با خدمات پس از فروش و ...

### ۳-۳-۴. ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی

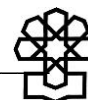
برای جلوگیری از تخلفات احتمالی و اثربخشی بالاتر، الگوی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران با همکاری دو نهاد پیشنهاد می‌شود. نهاد علمی که وظیفه آن مشخص کردن چارچوب فعالیت‌های تحقیق و توسعه، بررسی پروژه‌های تحقیق و توسعه، مشخص کردن اقلام هزینه‌ای واجد شرایط و سپس مطابقت فعالیت‌های انجام گرفته با فعالیت‌ها و اقلام هزینه‌ای واجد شرایط مشخص شده است. نهاد دیگر، نهاد تصمیم‌گیرنده (اعطاکننده مشوق) و راستی‌آزمایی و صحت‌سنجی میزان هزینه‌های انجام گرفته در بنگاه‌های اقتصادی است. به‌منظور ارزیابی و راستی‌آزمایی دقیق و شفاف فعالیت‌ها و هزینه‌های تحقیق و توسعه استفاده از قواعد کنترلی و قواعد نظارتی پویا و هوشمند ضروری به‌نظر می‌رسد.

#### ۱-۳-۳-۴. قواعد کنترلی

برای جلوگیری از تخلفات احتمالی در اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ضروری است تا از قواعدی بهره‌گرفت که وجود آنها مانع از ایجاد انگیزه و زمینه‌های تخلف گردد. قواعدی که نیازمند ناظر و بازرس نیستند و اعمال آن به‌تنهایی عاملی برای اجرای شفاف و دقیق این مشوق مالیاتی است. در جدول ۱۱ قواعد کنترلی پیشنهادی ارائه شده است.

### جدول ۱۱. قواعد کنترلی پیشنهادی در ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی

توضیحات	قواعد کنترلی
<p><b>الف) پذیرش صورت‌حساب‌های الکترونیک رسمی</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• به‌منظور ارزیابی دقیق و شفاف و تسریع در هزینه‌های تحقیق و توسعه، توصیه می‌شود هزینه‌های تحقیق و توسعه صرفاً به‌صورت فاکتورهای الکترونیک رسمی ارائه شود.</li> <li>• فاکتورهای الکترونیک باید به حساب شخص حقوقی (شرکت ارائه‌دهنده خدمات) باشد.</li> <li>• به‌منظور جلوگیری از بیش‌اظهاری و سوءاستفاده احتمالی پیشنهاد می‌شود مکانیسمی طراحی گردد که امکان تأیید فاکتورهای رسمی الکترونیک توسط طرف دوم قرارداد (فروشنده و ارائه‌کننده خدمات) فراهم گردد.</li> </ul> <p><b>ب) تفکیک هزینه‌های تحقیق و توسعه متناسب با هر پروژه</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• شرکت ملزم گردد در گزارشات مالی خود هزینه‌های تحقیق و توسعه را از سایر هزینه‌های شرکت به‌صورت تفکیک‌شده متناسب با هر پروژه تحقیق و توسعه، گزارش نماید.</li> <li>• در صورتی که شرکت دارای چندین پروژه تحقیق و توسعه مورد پذیرش است و امکان تفکیک هزینه‌های تحقیق و توسعه در حقوق و دستمزد و هزینه‌های سرمایه‌ای وجود ندارد، هزینه‌های حقوق و دستمزد و هزینه‌های سرمایه‌ای صرفاً برای یک پروژه قابل احتساب باشد.</li> </ul>	<p><b>قواعد کنترلی هزینه‌های تحقیق و توسعه</b></p>
<p><b>الف) شناسایی حقوق و دستمزد کارکنان تحقیق و توسعه</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• هزینه‌های مربوط به حقوق و دستمزد یکی از مهم‌ترین هزینه‌کردهای مرتبط با تحقیق و توسعه در شرکت تجاری است. درعین حال این هزینه‌های حقوق و دستمزد بخش قابل‌ملاحظه‌ای از هزینه‌های تحقیق و توسعه را نیز شامل می‌شود از این‌رو تعیین سازوکارهای شناسایی و تعیین این هزینه‌کرد از اهمیت بالایی برخوردار است. لذا پیشنهاد می‌شود حقوق و دستمزد کارکنان معرفی شده تحقیق و توسعه بنگاه تجاری، متناسب با مقیاس پروژه تحقیق و توسعه و صرفاً حقوق و دستمزد اعلامی در بیمه تأمین اجتماعی ملاک عمل قرار گیرد.</li> </ul> <p><b>ب) تعیین سقف برای حقوق و دستمزد کارکنان تحقیق و توسعه</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• به‌دلیل اینکه امکان بیش‌اظهاری در هزینه‌کرد تحقیق و توسعه وجود دارد و امکان راستی‌آزمایی</li> </ul>	<p><b>قواعد کنترلی هزینه‌های حقوق و دستمزد</b></p>



توضیحات	قواعد کنترلی
<p>کارکنان تحقیق و توسعه با کارکنان دیگر بخش‌ها دشوار است، پیشنهاد می‌شود برای حداکثر تعداد کارکنان تحقیق و توسعه سقف عددی در نظر گرفته شود به طوری که حداکثر تعداد کارکنان تحقیق و توسعه مورد پذیرش درصدی از کل کارکنان بنگاه تجاری در نظر گرفته شود. پیشنهاد می‌شود حداکثر تعداد کارکنان تحقیق و توسعه مورد پذیرش بنگاه تجاری در بنگاه‌های کوچک، متوسط و بزرگ به ترتیب ۱۰، ۷ و ۳ درصد نسبت به کل کارکنان بنگاه در نظر گرفته شود.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>همچنین می‌توان یک سقف کلی برای سهم حقوق و دستمزد کارکنان در نظر گرفت. پیشنهاد می‌شود حداکثر سهم حقوق و دستمزد کارکنان تحقیق و توسعه، ۵۰ درصد از کل هزینه‌کرد تحقیق و توسعه مورد پذیرش لحاظ گردد.</li> </ul> <p><b>ج) حقوق و دستمزد حوزه‌های فناوری خاص</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>لازم است برای حوزه‌های فناوری که بخشی اعظمی از هزینه‌های تحقیق و توسعه آنها، مربوط به نیروی انسانی است؛ سقف هزینه‌کرد نیروی انسانی در نظر نگرفت و یا اینکه سقف هزینه‌کردی بالاتری در نظر گرفت.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>آثار سرریز هزینه‌های مرتبط با ماشین‌آلات و تجهیزات نسبت به هزینه‌های زمین و ساختمان بیشتر است. به‌ویژه برای کشورهای درحال توسعه از جمله ایران که نیازمند واردات و استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای به‌روز و جدید است. لذا ضرورت دارد هزینه‌های ماشین‌آلات و تجهیزات مورد حمایت قرار گیرد؛ بنابراین هزینه‌های ساخت، اجاره و خرید زمین و ساختمان نباید به‌عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه مورد پذیرش قرار گیرد.</li> <li>هزینه‌های سرمایه شامل هزینه‌های ماشین‌آلات و تجهیزات با نرخ استهلاک محاسبه گردد.</li> <li>می‌توان برای ماشین‌آلات و تجهیزات تخصصی ساخت داخل حمایت بالاتری نیز در نظر گرفت برای مثال پیشنهاد می‌شود ماشین‌آلات و تجهیزات تخصصی که از «نمایشگاه تجهیزات و مواد آزمایشگاهی ایران ساخت» خریداری شده باشد با نرخ استهلاک تسریع شده بیشتر (۵ ساله) محاسبه شوند.</li> </ul>	<p><b>قواعد کنترلی هزینه‌های سرمایه‌ای</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>هزینه‌های برون سپاری می‌بایست در بستر قرارداد تحقیق و توسعه به یکی از طرفین قرارداد تخصیص یابد.</li> <li>به دلیل اینکه ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های برون‌سپاری یک بنگاه تجاری نسبت به هزینه‌های داخلی بنگاه تجاری نیاز به دقت بالاتری دارد و احتمال بیش‌اظهاری وجود دارد پیشنهاد می‌شود صرفاً هزینه‌های تحقیق و توسعه برون‌سپاری شده به بنگاه‌های اقتصادی داخل کشور (شرکت‌های دانش‌بنیان و غیر دانش‌بنیان) که جزء مؤدیان مالیاتی قابل‌شناسایی هستند در نظر گرفته شوند.</li> <li>هزینه‌های برون سپاری در صورت وجود سهامدار مشترک بین کارفرما و مجری (انجام دهنده تحقیق و توسعه) مورد پذیرش قرار نگیرند.</li> <li>نحوه ارزیابی و راستی‌آزمایی گزارش‌های بنگاه‌های اقتصادی در رابطه با هزینه‌های تحقیق و توسعه برون‌سپاری همانند هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای ذکر شده است.</li> </ul>	<p><b>قواعد هزینه‌های برون‌سپاری</b></p>

### ۲-۴-۳. قواعد نظارتی پویا و هوشمند

بهره‌گیری از سازوکارهای مبتنی بر نظارت پویا و هوشمند در کنار سازوکارهای خودکنترلی می‌تواند احتمال وقوع تخلفات را کاهش دهد، همچنین در صورت بزرگ مقیاس شدن اجرای این مشوق و افزایش تعداد شرکت‌ها، می‌تواند امکان اندازه‌گیری و صحت‌سنجی دقیق‌تر حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه را نسبت به روش‌های سنتی فراهم نماید. بر این اساس سازوکارهای نظارتی زیر پیشنهاد می‌شود.

### الف) ذی‌نفع کردن طرف دوم معامله در فرایند ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه

• به‌منظور جلوگیری از بیش‌اظهاری و ایجاد فاکتورهای صوری، مکانیسم‌های اجرای اعتبار مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که طرف دوم معامله (فروشنده و ارائه‌دهنده خدمات به شرکت‌های متقاضی) به‌عنوان مودی مالیاتی شناخته شود. به‌عبارتی هزینه‌کرد انجام گرفته توسط شرکت متقاضی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به‌عنوان درآمد مشمول مالیات برای طرف دوم معامله در نظر گرفته شود. در نتیجه بیش‌اظهاری در هزینه‌کرد منجر به شناخت درآمد مشمول مالیات بیشتر برای طرف دوم خواهد شد.

### ب) بهره‌گیری از سامانه‌های هوشمند و برخط هزینه‌های تحقیق و توسعه (سامانه مؤدیان، سامانه تأمین اجتماعی):

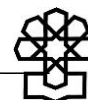
• به‌منظور جلوگیری از بیش‌اظهاری هزینه‌کرد تحقیق و توسعه توسط بنگاه تجاری و امکان راستی‌آزمایی دقیق، شفاف و هوشمند هزینه‌کردهای انجام گرفته بدون نیاز به بررسی دفاتر مالی بنگاه‌ها، پیشنهاد می‌شود تمامی هزینه‌کردهای تحقیق و توسعه مورد پذیرش در اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، به شکل صورت‌حساب‌های الکترونیک و از طریق سامانه مؤدیان موضوع «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان» مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ و سازوکارهای برخط انجام پذیرد.

• لازم به توضیح است که سازوکار راستی‌آزمایی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه توسط سامانه مؤدیان به این صورت است که تمامی اطلاعات تراکنشی انجام گرفته توسط بنگاه تجاری از جمله اطلاعات سمت دیگر معامله، ریز هزینه‌ها و صورت‌حساب معامله مشخص بوده و از ایجاد فاکتورهای صوری و بیش‌اظهاری جلوگیری می‌کند. به‌عبارتی سازوکار موجود در این سامانه به‌گونه‌ای است که بیش‌اظهاری در هزینه‌کرد موجب شناخت درآمد بیشتر برای فروشنده و به‌دنبال آن افزایش مالیات او و کم‌اظهاری موجب کاهش شناخت هزینه‌های تحقیق و توسعه خریدار و به‌دنبال آن کاهش اعتبار مالیاتی او می‌شود و لذا طرفین معامله هرکدام به‌نحوی مانع از بیش‌اظهاری و کم‌اظهاری خواهند شد. از طرف دیگر با توجه به مشخص بودن جزئیات صورت‌حساب معامله و تراکنش مالی صورت گرفته، می‌توان با دخیل کردن نهاد ارزیاب علمی و فنی در این جزئیات، تنها اقلام هزینه‌ای را پذیرفت که به تأیید این نهاد رسیده باشد. نهاد ارزیابی علمی باید بعد از تأیید پروژه‌های تحقیق و توسعه نوع هزینه‌های تحقیق و توسعه و میزان آن را به سازمان امور مالیاتی اعلام نماید. براساس بررسی‌های انجام شده می‌توان امکان اعلام نظر برخط هزینه‌های تحقیق و توسعه در پنل سامانه مؤدیان را برای نهاد ارزیابی علمی فراهم کرد.

• به‌منظور ارزیابی و سنجش هزینه‌های حقوق و دستمزد می‌توان از سامانه بیمه تأمین اجتماعی نیز استفاده کرد.

### جمع‌بندی

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه دارای ابعاد، ویژگی‌ها و ملاحظات گوناگونی است که در هنگام طراحی باید توجه شود و تلاش شود تا مناسب‌ترین گزینه‌های طراحی به‌منظور بیشینه کردن اثربخشی این مشوق مالیاتی انتخاب گردد. علاوه‌بر طراحی، چگونگی اجرا و پیاده‌سازی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و توجه به ابعاد اصلی آن نیز نقش چشمگیری در اثربخشی این مشوق مالیاتی دارد. در این گزارش ابعاد طراحی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران، به‌عنوان یک مشوق مالیاتی هزینه‌محور، به‌منظور حمایت هدفمندتر و ترغیب بیشتر بنگاه‌های



اقتصادی به انجام تحقیق و توسعه جدید از طریق پوشش ریسک انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه برای بنگاه‌ها و کاهش مالیات آنها از این طریق پرداخته شد.

بدین منظور با استفاده از مفاهیم جهانی تحقیق و توسعه، تجربیات بین‌المللی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای توسعه‌یافته و همچنین مصاحبه‌ها با کارشناسان و بررسی ظرفیت‌های قانونی و اجرایی نظام مالیاتی و علم و فناوری کشور به بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی پرداخته شد و همچنین برای ارائه یک الگوی بهینه ۴ اصل سادگی در طراحی و اجرا، هزینه‌های منطقی مدیریتی و اجرایی، پایین بودن احتمال تخلفات و هوشمند سازی و بزرگ مقیاس کردن رعایت گردید.

در رابطه با ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ۵ بعد اصلی تعیین گروه هدف، هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط، تعیین میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی و قابلیت انتقال‌پذیری و بازپرداخت بررسی شد. با توجه به اصول کلی و ملاحظات ذکر شده در سال‌های ابتدایی پیشنهاد شد که اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به شرکت‌های بزرگ دولتی و خصوصی تعلق گیرد که توانمندی آنها در انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه توسط نهاد ارزیابی علمی و فنی سنجیده و مورد تأیید است. همچنین پیشنهاد شد اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به ۵۰ درصد هزینه‌های تحقیق و توسعه در قالب پروژه‌های تحقیق و توسعه مورد تأیید نهاد ارزیابی علمی و فنی که در یک سال مالی انجام پذیرفته است (رویکرد حجم مبنا) با قابلیت سقف بر روی برخی از اقلام هزینه‌کرد همچون حقوق و دستمزد و انتقال‌پذیری حداکثر ۳ سال برای پروژه‌های دارای سطح فناوری یک، به بنگاه‌های اقتصادی متقاضی تعلق گیرد.

در رابطه با الگوی اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران، اجرای این مشوق با همکاری دو نهاد نهاد ارزیابی علمی و فنی و نهاد ارزیابی مالی و مالیاتی پیشنهاد گردید. الگوی اجرایی پیشنهادی دارای ۳ بعد اصلی شناسایی و تعیین پروژه‌های تحقیق و توسعه، اقلام هزینه‌کرد تحقیق و توسعه واجد شرایط و درنهایت فرایند ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه است.

در رابطه با معیارهای اصلی تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های تجاری، به‌منظور حفظ قابلیت مقایسه فعالیت‌های تحقیق و توسعه ملی با فعالیت‌های جهانی تحقیق و توسعه و همچنین بومی‌سازی معیارهای تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه در اعتبار مالیاتی بنگاه‌های تجاری، راهنمای فراسکاتی و فهرست محصولات دانش‌بنیان معاونت علمی و فناوری ریاست‌جمهوری به‌عنوان چارچوب‌های اصلی در تعیین و تشخیص پروژه‌های تحقیق و توسعه پیشنهاد شد.

در رابطه با اقلام هزینه‌ای واجد شرایط تحقیق و توسعه بنگاه‌های تجاری، با توجه به شرایط اقتصادی کشور و نوپا بودن اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور، اقلام هزینه‌ای که گستردگی، قابلیت تشخیص و ارزیابی بالایی دارند به‌عنوان اقلام هزینه‌ای تحقیق و توسعه واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی پیشنهاد گردید. اقلام هزینه‌ای پیشنهادی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی شامل هزینه‌های جاری (شامل حقوق و دستمزد کارکنان تمام و پاره‌وقت پروژه‌های تحقیق و توسعه، خرید مواد مصرفی)، هزینه‌های سرمایه‌ای (شامل هزینه‌های خرید و استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات تخصصی (به‌صورت استهلاکی)، هزینه‌های خرید حق امتیاز پتنت و نرم‌افزارهای تخصصی) و همچنین هزینه‌های برون‌سپاری است.

در رابطه با ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه، به‌منظور جلوگیری از تخلفات احتمالی و ارزیابی دقیق و شفاف هزینه‌های تحقیق و توسعه، قواعد کنترلی و نظارتی هوشمند و پویا بررسی و پیشنهاد گردید. قواعد کنترلی پیشنهادی که اعمال آنها به‌تنهایی مانع از ایجاد انگیزه و زمینه‌های تخلف است و نیازمند ناظر و بازرس نیستند، شامل قواعد کنترلی در نحوه گزارش هزینه‌های تحقیق و توسعه، قواعد کنترلی در حقوق و دستمزد و قواعد کنترلی در هزینه‌های سرمایه‌ای و برون‌سپاری است. قواعد نظارتی پویا و هوشمند پیشنهادی که در کنار سازوکارهای خودکنترلی احتمال تخلفات را کاهش و امکان بزرگ مقیاس کردن اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و همچنین اندازه‌گیری دقیق‌تر حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران را فراهم می‌آورند شامل ذی‌نفع کردن طرف دوم معامله در فرایند ارزیابی و راستی‌آزمایی هزینه‌های تحقیق و توسعه و بهره‌گیری از سامانه‌های هوشمند و برخط هزینه‌های تحقیق و توسعه (سامانه مؤدیان، سامانه تأمین اجتماعی) است.



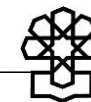
خلاصه‌ای از مطالعه تطبیقی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD در سال ۲۰۲۰ در جدول پیوست قرار گرفته است.

جدول. مطالعه تطبیقی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه عضو OECD در سال ۲۰۲۰ [۱۳]

ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
۱	استرالیا	اعتبار مالیاتی	C, MED	بزرگ: ۳۸.۵ کوچک: ۴۳.۵	حجم مبنا	<b>حداقل:</b> ۲۰۰۰۰ دلار استرالیا (به‌استثنای هزینه‌های تحقیق و توسعه که توسط تأمین‌کنندگان خدمات تحقیقاتی یا مراکز تحقیقاتی مشارکتی از طرف واحد تحقیق و توسعه واجد شرایط انجام شده است) <b>حداکثر:</b> ۱۰۰ میلیون دلار استرالیا از هزینه‌های تحقیق و توسعه در هر سال	بزرگ: ندارد SME ها: دارد بدون وقفه (آنی، فوری)	- بدون محدودیت سال در انتقال برای بنگاه‌های با گردش مالی کمتر از ۲۰ میلیون دلار استرالیایی. - سایر بنگاه‌ها بدون محدودیت سال در انتقال تا سقف ۱۰۰ میلیون دلار استرالیایی از هزینه‌های واجد شرایط تحقیق و توسعه	ندارد
۲	اتریش	اعتبار مالیاتی	C, ME, B	بزرگ: ۱۴ درصد کوچک: ۱۴ درصد	حجم مبنا	برای تحقیق و توسعه برون‌سپاری تا سقف ۱ میلیون یورو در هر سال	بزرگ: دارد (بدون وقفه) SME ها: دارد (بدون وقفه)	بزرگ: دارد کوچک: نامحدود	ندارد
۳	بلژیک	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	ME, B	بزرگ: ۳.۹۹ کوچک: ۳.۹۹	حجم مبنا	ندارد	بعد از ۵ سال (بخشی که مورد استفاده قرار نگرفته بعد از ۵ سال	<b>بدون محدودیت سال:</b> برای اعتبار کمتر از ۱۶۰۹۶۰ یورو <b>محدودیت ۴ سال:</b>	ندارد

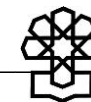
ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
							بازپرداخت می‌شود)	اگر میزان اعتبار در محدوده [۱۶۹۶۰-۶۴۳۸۳۰] یورو باشد حداکثر میزان انتقال در هر سال ۱۶۰۹۶۰ یورو است. اگر میزان اعتبار برابر و یا بیشتر از ۶۴۳۸۳۰ یورو باشد در هر سال ۲۵ درصد قابل انتقال است	
		اعتبار مالیاتی بر درآمد حقوق و دستمزد	مالیات تکلیفی بر کارکنان (افراد حقیقی)	۸۰ درصد برای محققان دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکترای ۴۰ درصد برای مدرک لیسانس	حجم مبنا	بدون محدودیت: برای فوق لیسانس و دکترای سقف دارد: لیسانس - تا ۲۵٪ کل معافیت مالیاتی اعمال شده برای فوق لیسانس‌ها و دکترای برای SMEها این حد ۲۵٪ برابر خواهد بود	دارد	ندارد	ندارد
۴	کانادا	اعتبار مالیاتی	C	بزرگ: ۱۵ درصد SME: ۳۵ درصد (هزینه‌های بالای ۳ میلیون کانادایی)	حجم مبنا	کف هزینه‌کرد: ۳ میلیون کانادایی حداکثر: ندارد	بزرگ: ندارد SME: دارد (بدون وقفه)	۲۰ سال	۵ سال
۵	شیلی	اعتبار مالیاتی	C, MED, BD	بزرگ: ۳۵ کوچک: ۳۵	حجم مبنا	حداقل هزینه‌کرد (کف): ۱۰۰ شیلیایی حداکثر هزینه‌کرد: (سقف): ۱۵۰۰۰ شیلیایی	ندارد	بزرگ: دارد کوچک: نامحدود	ندارد





ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
۶	کلمبیا	اعتبار مالیاتی	C, MED, BD	بزرگ: ۲۵ کوچک: ۲۵	حجم مبنا	ندارد	ندارد	۴ سال	ندارد
۷	دانمارک	اعتبار مالیاتی	C, ME, BD	بزرگ: ۲۲ کوچک: ۲۲	حجم مبنا	حداقل: ندارد حداکثر: هزینه‌های تحقیق و توسعه تا سقف ۲۵ میلیون دانمارکی	بزرگ: دارد کوچک: بدون وقفه	ندارد	ندارد
۸	فرانسه	اعتبار مالیاتی	C, MED, BD و هزینه‌های نوآوری	بزرگ و SME: ۳۰ درصد ۵۰٪: بنگاه‌های قلمرو خارجی فرانسه (برای هزینه‌های تحقیق و توسعه تا سقف ۱۰۰ میلیون یورو) ۵٪: هزینه‌های تحقیق و توسعه بیش از ۱۰۰ میلیون یورو	حجم مبنا	حداقل: ندارد حداکثر: پیمانکاری: - ۱۰ میلیون یورو در صورتی که پیمانکاران، سازمان‌های دولتی و خصوصی باشند - ۱۲ میلیون یورو در صورتی که پیمانکاران، سازمان‌های تحقیقاتی عمومی باشند - ۲ میلیون یورو در صورتی که پیمانکار مرتبط با بنگاه اصلی باشد - هزینه‌های تحقیق و توسعه پیمانکاری خصوصی تا سه برابر سایر هزینه‌های واجد شرایط به شرط اینکه از ۱۰ میلیون یورو تجاوز نکند حداکثر ۴۰۰ هزار یورو برای هزینه‌های نوآوری	بزرگ: بعد از ۳ سال (آن بخشی که استفاده نشده) SME. بدون وقفه که شامل: (به مدت ۵ سال برای بنگاه‌های جدید، نوآوری، بنگاه‌های جوان نوآور، بنگاه‌های مواجه با مشکلات و SME ها)	۳ سال برای بنگاه‌های بزرگ	ندارد

ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
۹	مجارستان	اعتبار مالیاتی	ME, B, Intangibles	۰ تا ۵۰ (بزرگ) ۶۰-۱۰ (متوسط) ۷۰-۲۰ (کوچک) وابسته به منطقه سرمایه‌گذاری	حجم مبنا	<b>حداقل:</b> ۱۰۰ میلیون مجارستانی <b>حداکثر:</b> حداکثر میزان اعتبار تا ۸۰ درصد مالیات بر درآمد شرکت (80% CIT)	ندارد	۱۴ سال	ندارد
۱۰	ایسلند	اعتبار مالیاتی	C, ME, BD	بزرگ: ۲۰ کوچک: ۲۰	حجم مبنا	<b>حداقل:</b> یک میلیون ایسلندی برای هر پروژه <b>حداکثر:</b> ۶۰۰ میلیون ایسلندی (۹۰۰ میلیون ایسلندی برای قرارداد و همکاری)	دارد، بدون وقفه و بدون محدودیت	ندارد	ندارد
۱۱	ایرلند	اعتبار مالیاتی	C, ME, B	بزرگ: ۲۵ کوچک: ۲۵	حجم مبنا	<b>حداقل:</b> ندارد <b>سقف:</b> فقط برای پیمانکاری و قرارداد- ۱۵ درصد کل هزینه‌های واجد شرایط، ۵ درصد قرارداد با دانشگاه و مؤسسات	دارد، بعد از ۳ سال از آن بخشی که استفاده نشده	دارد، نامحدود	۱ سال
۱۲	ایتالیا	اعتبار مالیاتی	حقوق و دستمزد، همکاری، MED, Intangibles	بزرگ: ۲۵ کوچک: ۲۵	<b>افزایشی</b> (تعیین مبنا= متوسط سرمایه‌گذاری در سه سال گذشته)	<b>حداقل:</b> ۳ هزار یورو <b>حداکثر:</b> ۱۰ میلیون یورو در هر سال	دارد، بدون وقفه و تا سقف ۱۰ میلیون یورو در هر سال	دارد، نامحدود	دارد، نامحدود
۱۳	مکزیک	اعتبار مالیاتی	C, ME, B	بزرگ: ۳۰ کوچک: ۳۰	<b>افزایشی</b> (تعیین مبنا: میانگین هزینه‌های تحقیق و توسعه در ۳ سال گذشته)	<b>حداقل:</b> ندارد <b>حداکثر:</b> ۵۰ میلیون مکزیک در هر سال مالیاتی	ندارد	۱۰ سال	ندارد



ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته	
۱۴	ژاپن	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه حجم مبنا	C, MED, BD	بزرگ: ۶ تا ۱۰ درصد با توجه به درصد تغییر در هزینه‌های تحقیق و توسعه در ۳ سال گذشته (به‌طور موقت تا ۳۱ مارس ۲۰۲۱: ۶-۱۴) کوچک: ۱۲ درصد (به‌طور موقت تا ۳۱ مارس ۲۰۲۱: ۱۲-۱۷ درصد با توجه به درصد تغییر نسبت به میانگین ۳ سال گذشته)	حجم مبنا	حداقل: ندارد حداکثر: ۲۵ درصد از کل بدهی مالیاتی شرکت - نرخ ۴۰ درصد نیز برای شرکت‌هایی که در ۱۰ سال گذشته یا کمتر ایجاد شده‌اند و زیرمجموعه شرکت بزرگ نیستند. به‌طور موقت تا ۳۱ مارس ۲۰۲۱: ۱۰ درصد افزایش می‌یابد	ندارد	ندارد	ندارد	
		اعتبار مالیاتی نوآوری باز همکاری	C, MED, BD, Intangibles و همکاری	بزرگ و کوچک: ۲۰ یا ۲۵ یا ۳۰	حجم مبنا	حداقل: ندارد حداکثر: ۱۰ درصد از کل بدهی مالیاتی شرکت قبل از محاسبه اعتبار	ندارد	ندارد	ندارد	
		اعتبار مالیاتی با شدت زیاد تحقیق و توسعه	C, MED, BD	[۰.۱٪ - شدت تحقیق و توسعه] × ۲۰	افزایشی (مبنا: ۱۰٪) گردش مالی متوسط سالیانه در ۳ سال گذشته	حداقل: ندارد حداکثر: ۱۰ درصد از کل بدهی مالیاتی شرکت قبل از محاسبه اعتبار	ندارد	ندارد	ندارد	ندارد
		اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C	بزرگ: ۲ درصد - ۸ درصد برای کسب‌وکارهای با پتانسیل بالا (HPE)، ۲۰ تا ۳۰ درصد شرکت‌های بزرگ تحت	ترکیبی (حجم مبنا و افزایشی) مبنای افزایش: هزینه‌های تحقیق و توسعه در سال گذشته	نرخ اعتبار برای بنگاه‌های بزرگ، حداکثر ۳ درصد در نظر گرفته شده است.	ندارد	دارد، ۵ سال	ندارد	ندارد

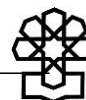
ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
				طرح صنعت رشد و فناوری پایه کوچک: ۲۵ (۱۰ یا ۱۵ درصد برای شرکتهایی که شرایط SME را از دست داده‌اند)، ۳۰ تا ۴۰ درصد شرکتهای کوچک و متوسط تحت طرح صنعت رشد و فناوری پایه <u>افزایشی:</u> بزرگ: ۲۵ کوچک: ۵۰ (۴۰ درصد برای شرکتهایی که شرایط SME را از دست داده‌اند)					
		اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری تحقیق و توسعه	ME, B	بزرگ: ۳؛ ۱ درصد برای کسب‌وکارها با پتانسیل بالا (HPE) کوچک: ۷ درصد	حجم مبنا	ندارد	ندارد	دارد، ۵ سال	ندارد
۱۶	نروژ	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C, ME	بزرگ: ۱۸ کوچک: ۲۰	حجم مبنا	<u>حداقل:</u> نامشخص <u>حداکثر:</u> ۲۵ میلیون هزینه‌کرد برای R&D درون‌سازمانی - ۵۰ میلیون نروژی برای R&D برون‌سپاری (مجموع نباید از ۵۰ میلیون نروژی بیشتر شود)	دارد، بی وقفه	ندارد	ندارد



ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
۱۷	نیوزلند	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C, MED, BD	بزرگ: ۱۵ کوچک: ۱۵	حجم مبنا	<b>حداقل:</b> ۵۰ هزار نیوزلندی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه <b>حداکثر:</b> ۱۲۰ میلیون نیوزلندی هزینه‌های R&D واجد شرایط و حداکثر ۱۰ درصد هزینه‌های R&D خارج از کشور	دارد، تا سقف ۲۲۵ هزار نیوزلندی، برای شرکت‌هایی که معیار خاصی از جمله شدت تحقیق و توسعه را برآورده کنند	دارد، نامحدود	دارد، نامحدود
		اعتبار مالیاتی برای ضرر مالیاتی تحقیق و توسعه	C, B	بزرگ و کوچک: ۲۸ درصد معادل CIT (معادل با نرخ مالیات بر درآمد شرکت)	حجم مبنا	<b>حداقل:</b> نامشخص <b>حداکثر:</b> ۱/۴ میلیون نیوزلندی ضربدر نرخ مالیات شرکت	دارد	ندارد	ندارد
۱۸	پرتغال	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C, ME	<b>حجم مبنا:</b> بزرگ: ۳۲.۵٪ کوچک: ۳۲.۵٪+۱۵٪ (برای SME هایی که برای اولین بار است و از نرخ افزایشی استفاده نشده است) <b>افزایشی:</b> بزرگ: ۵۰ کوچک: ۵۰	ترکیبی مبنا افزایش (میانگین هزینه‌های تحقیق و توسعه ۲ سال گذشته)	حجم مبنا: هیچ محدودیتی ندارد افزایشی: تا سقف ۱/۵ میلیون یورو	ندارد	۸ سال	ندارد
۱۹	اسپانیا	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C, ME, Intangibles	<b>حجم مبنا:</b> بزرگ و کوچک: ۲۵٪ جاری + ۱۷٪	ترکیبی مبنای افزایش (میانگین هزینه‌های R&D در ۲ سال گذشته)	<b>حداقل:</b> ندارد <b>حداکثر:</b> ۲۵ درصد مالیات ناخالص (در صورتی که میزان تخفیف مالیاتی	دارد بدون وقفه (البته با ۲۰ درصد کاهش)	۱۸ سال	ندارد

ردیف	کشور	نوع مشوق مالیاتی R&D	هزینه‌های واجد شرایط	نرخ اعتبار مالیاتی	مبنای محاسبه هزینه	حدود هزینه‌های واجد شرایط	باز پرداخت	انتقال به آینده	انتقال به گذشته
				کارکنان + ۸٪ تجهیزات و نامشهود + ۱۲٪ نوآوری فناورانه <b>افزایشی:</b> بزرگ: ۴۲ کوچک: ۴۲		R&D برابر یا کمتر از ۱۰ درصد مالیات شرکت باشد) در غیر این صورت سقف ۵۰ درصد میزان مالیات ناخالص شرکت است.			
۲۰	انگلیس	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C, Intangibles	بزرگ: ۱۲ درصد	حجم مبنا	<b>بدون محدودیت</b>	دارد، بی‌وقفه	دارد، نامحدود	ندارد
۲۱	آمریکا	اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	C	<b>حجم مبنا:</b> بزرگ و کوچک: اعتبار تحقیقات انرژی - ۲۰ درصد <b>افزایشی:</b> بزرگ و کوچک: اعتبار تحقیقات منظم (RRC) - ۲۰ درصد اعتبار ساده شده جایگزین (ASC) - ۱۴ درصد (۶ درصد برای بنگاه‌هایی که در ۳ سال اخیر فعالیت‌های تحقیق و توسعه نداشته‌اند). اعتبار برای تحقیقات پایه: ۲۰٪	ترکیبی مبنای افزایش: RRC: متوسط دریافتی‌های ناخالص سالیانه بنگاه در ۴ سال مالیاتی اخیر و نسبت هزینه‌های تحقیقاتی واجد شرایط و دریافتی‌های ناخالص طی دوره زمانی مبنا ASC: ۵۰٪ از متوسط هزینه‌های تحقیقاتی واجد شرایط در سه سال اخیر	<b>حداقل:</b> نامشخص <b>حداکثر:</b> دارد	تنها برای برخی از بنگاه‌های نوپا (تا سقف ۲۵۰۰۰۰ دلار)	۲۰ سال	۱ سال

توضیحات: جاری = C، ماشین‌آلات و تجهیزات = ME، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات = MED، ساختمان = B، استهلاک ساختمان = BD، نامحسوس = Intangibles



- [۱] P.M Romer, Increasing returns and long-run growth, The Journal of Political Economy, vol. 94, no. 5, pp. 1002-1037, 1986.
- [۲] G. Grossman and E. Helpman, Quality Ladders in the Theory of Growth, Review of Economic Studies, vol. 58, no. 1, pp. 43-61, 1991.
- [۳] علیزاده، پریسا و منوچهر، منطقی. سیاست‌های حمایت از تحقیق و توسعه در بخش کسب‌وکار، فصلنامه جامع سیاست علم، فناوری و نوآوری، سال یازدهم، ش ۲، تابستان ۱۳۹۸.
- [۴] OECD, Frascati Manual 2015, Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris.
- [۵] E.Özçelik and E. Taymaz, R&D support programs in developing countries: The Turkish experience, *Research Policy*, vol. 37, no. 2, pp. 258-275, 2008.
- [۶] "https://stats.oecd.org,"
- [۷] L.A Bryce, R. Bonfatti and P. Luigi, Tax policy and the financing of innovation, *Journal of Public Economics*, vol. 135, pp. 32-46, 2016.
- [۸] قاضی نوری، سروش و ردائی، نیلوفر و بهبودی، مطهره، مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه، طراحی پیاده‌سازی و ارزیابی، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، ۱۳۹۹.
- [۹] Appelt, S. et al., "R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts", OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris, 2016.
- [۱۰] Neubig, T. et al, Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world", OECD Taxation Working Papers, No. 27, OECD Publishing, Paris, 2016.
- [۱۱] OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2015: Innovation for growth and society, OECD Publishing, Paris. 2015.
- [۱۲] EY, "Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020," September 2020.
- [۱۳] OECD Compendium of Information on R&D Tax Incentives 2019, OECD Publishing, January 2020.
- [۱۴] W.C. Kao, Innovation quality of firms with the research and development tax credit, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, vol. 51, no. 1, PP. 43-78, 2018.
- [۱۵] نریمانی، میثم و صاحبکار خراسانی، محمد و سحری، حمیدرضا، ارزیابی تاریخی معافیت‌های مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان و واحدهای فناور، فصلنامه علمی و پژوهشی مدیریت نوآوری، جلد ۱۱، ش ۲، تیر ۱۴۰۱.
- [۱۶] <https://data.worldbank.org/>
- [۱۷] Main Features of R& D Tax Incentives in Selected OECD, EU and Partner Economies, 2019. OECD R&D Tax Incentive Database, December 2019.
- [۱۸] OECD, Intellectual Property Regimes; [https://qdd.oecd.org/data/IP\\_Regimes](https://qdd.oecd.org/data/IP_Regimes) .
- [۱۹] Patent Box Regimes in Europe 2019, <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-europe-2019> .
- [۲۰] Deloitte, Survey of Global Investment and Innovation Incentives, November 2018.
- [۲۱] OECD Time-series Estimates of Implied Marginal R&D Tax Subsidy Rates Based on the

B-Index OECD R&D Tax Incentive Database 2019.

[۲۲] The effects of R&D Tax Incentive and their role in the Innovation Policy Mix, OECD Publishing, September 2020.

[۲۳] قاضی نوری، سروش و علیزاده، پریسا و سرکیسیان، آلفرد، دولت و کارآفرینی تکنولوژیک، تهران، چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۸۸.

[۲۴] N. Rao, Do Tax Credits Stimulate R&D Spending? The Effect of the R&D Tax Credit in its First Decade, *Journal of Public Economics*, vol. 140, PP. 1-12, 2016.

[۲۵] J. Acheson and R. Malone, Respect Your Elders: Evidence from Ireland's R&D Tax Credit Reform, *The Economic and Social Review*, vol. 51, no. 1, PP. 105-131, 2020.

[۲۶] J. Jia and G. Ma, Do R&D Tax Incentives Work? Firm-level Evidence from China, *China Economic Review*, vol. 46, PP. 50-66, 2017.

[۲۷] C. Xiao and Z. Zhuang, Do R&D Tax Credits Incentivize Radical or Incremental Innovation? Evidence from China, *Sustainability*, vol. 14, no. 14, P. 8238, 2022.

[۲۸] Eligibility of Current and Capital Expenditure for R&D Tax Relief in Selected OECD and non-OECD Countries, 2019, OECD R&D Tax Incentive Database, December 2019.

[۲۹] P. K. C. & R. C. Larédo, The Impact of Fiscal Incentives for R&D. *Handbook of Innovation Policy Impact*, Edited by Edler, J., Cunningham, P., & Gök, A. Edward Elgar, Cheltenham and Northampton, PP: 18-53, 2016.

[۳۰] European Commission, A Study on R&D Tax Incentives Final Report, 2014.