



بررسی مفهومی اعتبار مالیاتی از منظر مشوق‌های تحقیق و توسعه و سازوکار اجرایی آن در ایران

مدیر پروژه: محمد عظیم‌زاده آرانی

واحد مجری: گروه پژوهشی اقتصاد برق و انرژی

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بررسی مفهومی اعتبار مالیاتی از منظر مشوق‌های تحقیق و توسعه و سازوکار اجرایی آن در ایران

مدیر پروژه: محمد عظیم‌زاده آرانی

گروه پژوهشی پشتیبان:

اقتصاد برق و انرژی

همکار پروژه:

حمید رضا سحری

واحد مجری:

گروه پژوهشی اقتصاد برق و انرژی

انتشارات پژوهشگاه نیرو

شهریور ۱۴۰۳

کد ثبت گزارش: NRI-ER-1239-SPO174122-01-F

DOI: 10.30503/nripress.2020.264

ایران. وزارت نیرو. پژوهشگاه نیرو. گروه پژوهشی اقتصاد برق و انرژی
عنوان پروژه: بررسی مفهومی اعتبار مالیاتی از منظر مشوق‌های تحقیق و توسعه و سازوکار اجرایی آن در
ایران، مدیر پروژه: محمد عظیم‌زاده آرانی، کارفرما: پژوهشگاه نیرو، شهریور ماه ۱۴۰۳

۴۱ ص: مصور، نمودار، جدول

۱. سحری، حمید رضا، همکار پروژه. ۲. حیدری، کیومرث، مدیر واحد مجری. ۳. گروه اقتصاد برق
و انرژی.



انتشارات پژوهشگاه نیرو
گروه پژوهشی اقتصاد برق و انرژی

کلیه حقوق معنوی اثر متعلق به پدیدآورندگان، کلیه حقوق مادی متعلق به پژوهشگاه نیرو و نشر مطالب در
حدود متعارف، با ذکر منبع بلامانع است.

نشانی: تهران، شهرک غرب، انتهای بلوار شهید دامن، پژوهشگاه نیرو، کدپستی: ۱۴۶۸۶۱۳۱۱۳

تلفن: ۸۸۰۷۹۴۰۱-۹

نمابر: ۸۸۰۷۸۲۹۶

وبگاه: www.nri.ac.ir

پست الکترونیک انتشارات: publications@nri.ac.ir

فرم تعهدنامه اصالت اثر

متعهد می‌شوم که مطالب مندرج در این گزارش حاصل کار پژوهشی اینجانب محمد عظیم‌زاده آرانی، مدیر پروژه بررسی مفهومی اعتبار مالیاتی از منظر مشوق‌های تحقیق و توسعه و سازوکار اجرایی آن در ایران و همکاران به شرح زیر است و دستاوردهای پژوهشی دیگران که در این پژوهش از آنها استفاده شده است مطابق مقررات، مورد ارجاع قرار گرفته و در فهرست منابع ذکر گردیده است.

گزارش حاصل انجام همه مراحل پروژه است. ■

□ ارسا حاصل انجام مرحله از مرحله پروژه است.

همکاران :

۱. حمید رضا سحری

فهرست مطالب

۷.....	مقدمه.....
۹.....	۱ نقش مشوق‌های تحقیق و توسعه در میزان اثربخشی.....
۱۰.....	۲ بررسی انواع مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه با تأکید بر اعتبار مالیاتی.....
۱۱.....	۳ مطالعات تطبیقی در کشورهای منتخب نسبت به بکارگیری انواع مشوق‌های مالیاتی.....
۱۲.....	3.1 میزان توجه و بکارگیری مؤلفه‌های کلیدی در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۲.....	۳,۲ مؤلفه‌های کلیدی در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۲.....	تعیین گروه هدف.....
۱۵.....	هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط.....
۱۵.....	میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۶.....	مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۷.....	قابلیت انتقال‌پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۸.....	۴ تجربه کشور اتریش در حوزه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۱۸.....	۴,۱ آمارها و شاخص‌های تحقیق و توسعه در اتریش.....
۲۰.....	۴,۲ مؤلفه‌های کلیدی کشور اتریش در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه.....
۲۲.....	۵ سازوکارهای تقنینی و اجرایی اعتبار مالیاتی در ایران.....
۲۵.....	۵,۱ مواد قانونی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مرتبط با اعتبار مالیاتی در قانون جهش تولید دانش‌بنیان..
۳۲.....	۵,۲ پیشنهادهای پژوهشی.....
۳۶.....	۶ جمع‌بندی.....
۳۹.....	۷ منابع.....

فهرست شکل‌ها

- شکل ۱ روند زمانی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۳۷ کشور OECD در ۲۰ سال گذشته ۱۲
- شکل ۲ انواع هزینه‌های واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD. ۱۵
- شکل ۳ میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه کشور اتریش برحسب میلیارد یورو ۱۷
- شکل ۴ سهم کارکنان تحقیق و توسعه در بخش‌های مختلف اتریش در سال ۲۰۱۷ ۱۷
- شکل ۵ سهم هزینه کرد تحقیق و توسعه در بخش‌های مختلف اقتصادی اتریش سال ۲۰۱۷ ۱۸
- شکل ۶ روند افزایشی نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور اتریش، ۱۹
- شکل ۷ عناوین قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط با اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از منظر سلسله مراتبی ۲۵
- شکل ۸ سازوکار اعطای اعتبار مالیاتی مبتنی بر آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان ۲۸
- شکل ۹ سازوکارهای اجرایی و قانونی استفاده از اعتبار مالیاتی برای قراردادهای تحقیق و توسعه ۲۹
- شکل ۱ نقش تسهیل‌گری مراکز پژوهشی در زمینه‌ی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ۳۲

فهرست جداول

- جدول ۱ گستردگی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD ۱۱
- جدول ۲ نوع رفتار نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۲۱ کشور عضو OECD در سال ۲۰۲۰ ۱۶
- جدول ۳ نتایج بررسی کشورهای عضو OECD دارای اعتبار مالیاتی R&D بر مبنای رویکرد محاسبه هزینه‌های ۱۷
- جدول ۴ نتایج بررسی کشورهای عضو OECD بر مبنای امکان انتقال به گذشته، آینده و بازپرداخت ۱۸
- جدول ۵ ویژگی‌های اصلی مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه کشور اتریش در سال ۲۰۱۹ ۲۱
- جدول ۶ مشوق‌های مالیاتی فعالیت‌های تحقیقاتی و پژوهشی بنگاه‌های اقتصادی ایران ۲۲
- جدول ۷ ویژگی‌های کلیدی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران ۲۵
- جدول ۸ خلاصه آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان ۲۸
- جدول ۹ خلاصه دستورالعمل اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان ۲۹
- جدول ۱۰ ظرفیت‌ها و محدودیت‌های مختص و مشترک قانونی ارائه شده در قانون جهش تولید دانش‌بنیان ۳۴
- جدول ۱۱ سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی منتخب در صنعت برق ۳۶

مقدمه

تحقیق و توسعه ($R\&D$)^۱ مفهومی جدید در دنیای امروز است که از سده بیستم به طور جدی مورد توجه و بحث قرار گرفته است. تا قبل از این، تنها تعداد محدودی از سازمان‌ها از $R\&D$ برای صنایع استفاده می‌کردند. تحقیق و توسعه در یک سازمان موجب پیشرفت فناوری، تنوع تولید، افزایش کیفیت، کاهش هزینه‌های تولید، افزایش بهره‌وری، بهبود توزیع و مزیت نسبی می‌شود. دو واژه تحقیق و توسعه و نوآوری به شکلی دوسویه باهم در ارتباط هستند؛ نوآوری باعث ایجاد تحقیق و توسعه می‌شود و تحقیق و توسعه نیز زمینه‌ساز نوآوری است. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اروپا ($R\&D$) از سال ۱۹۶۳ دستورالعملی به نام «راهنمای فراسکاتی»^۲ با هدف شناسایی و ارزیابی تحقیق و توسعه در صنایع مختلف منتشر نموده است که طبق آن $R\&D$ عبارت است از «انجام هرگونه کار خلاق به طریقی نظام مند به منظور انباشت دانش از جمله دانش بشری، فرهنگی و اجتماعی و استفاده از این انباشت دانش برای طرح کاربردی‌های جدید» (راهنمای فراسکاتی، ۲۰۱۵).

فعالیت‌های $R\&D$ کیمیایی منحصر به فرد و چند لایه است که به عنوان موتور پیشرفته همه جوامع صنعتی شناخته می‌شود. امروزه در اکثر کشورها سهم هزینه‌های اختصاص یافته به فعالیت‌های $R\&D$ روبه رشد می‌باشد و حتی شرکت‌ها و سازمان‌های خصوصی نیز به صورت پیوسته بر سرمایه‌گذاری بر روی $R\&D$ تمرکز دارند؛ به علاوه مدیران صنایع استراتژیک و تکنولوژی‌های پیشرفته، خوب می‌دانند که حیات آنها در کارزار رقابت، به فعالیت‌های $R\&D$ وابسته شده است و مهندسان تولید بدون همکاری با پژوهشگران نمی‌توانند چرخه تولید را به پیش ببرند. بسیاری از سازمان‌ها برای ایجاد تمرکز بیشتر روی فعالیت‌های $R\&D$ و تسهیل در انتقال فناوری، فعالیت‌های $R\&D$ را در چند حوزه مختلف دسته‌بندی می‌کنند: (نجاری و رزنه، ۱۳۸۶)

۱- تحقیق و توسعه با هدف توسعه دانش بنیادی؛

۲- توسعه اکتشافی؛ با هدف توسعه روش‌ها، اسلوب‌شناسی و معیارهای جدید؛

۳- توسعه پیشرفته؛ با هدف توسعه و طراحی سخت‌افزار موردنیاز آزمایش‌های تجربی؛

۴- توسعه مهندسی؛ با هدف آزمایش و نمایش روش یا اسلوب‌شناسی‌های جدید تجهیزات موردنیاز نظام‌های فنی؛

۵- مدیریت و پشتیبانی؛ با هدف پشتیبانی تأسیسات موردنیاز برای عملیات و نگهداری و تهیه تجهیزات با کاربردهای ویژه.

البته تحقیق و توسعه^۳ از جمله فعالیت‌هایی است که تأمین مالی آن از طریق بازار رقابتی با مشکلاتی مواجه است. زیرساخت نظری وجود چنین مشکلاتی را می‌توان در مطالعات برخی پژوهشگران مشاهده کرد. برای مثال، می‌توان به مطالعات

^۱ *Research and Development (R&D)*

^۲ *Frascati Manual*

^۳ *Research and Development (R&D)*

نلسون^۱ ۱۹۵۹ و ارو^۲ ۱۹۶۲ و اشارات غیرمستقیم شومپیتر^۳ ۱۹۴۲ در این زمینه اشاره کرد. بر اساس نظریه اقتصادی، اولین دست‌آورد سرمایه‌گذاری در بخش تحقیق و توسعه‌ی کالاها و خدمات، تولید دانش است. دانش حاصل فرایندی رقابت‌ناپذیر است. به عبارت دیگر، استفاده‌ی دانش توسط یک بنگاه موجب منع سایر بنگاه‌ها نمی‌شود. از آنجایی که دانش نمی‌تواند به طور محرمانه باقی بماند، از این رو، بنگاه‌ها نسبت به سرمایه‌گذاری در حوزه‌ی تحقیق و توسعه بی‌میل بوده که در نهایت، منجر به کاهش سرمایه‌گذاری در بخش تحقیق و توسعه می‌شود.

هم‌زمان با مطرح‌شدن این نظریه توسط ارو، این بحث به شیوه‌های مختلفی، توسعه، اصلاح و آزموده شد. برای مثال، لوین و همکاران ۱۹۸۷ و مانسفیلد و همکاران ۱۹۸۱ در مشاهدات خود دریافتند که تقلید یک اختراع جدید بدون هزینه نیست و در حدود ۵۰ تا ۷۵ درصد هزینه اختراع اولیه را در برمی‌گیرد (حیدری و همکاران، ۱۳۹۶).

پژوهشگران بسیاری از جمله رومر ۱۹۸۶ برخی مدل‌های رشد درون‌زای اقتصاد کلان را بر اساس اصل بازده ارو طراحی کرده‌اند. این اصل بیان می‌کند: استفاده از دانش توسط یک فرد، مطلوبیت فرد دیگری را کاهش نمی‌دهد (اگین و هویت^۴، ۱۹۹۷).

بنابراین فعالیت‌های تحقیق و توسعه، به دلیل برخورداری از ویژگی‌های کالای عمومی خصوصاً غیررقابتی بودن و استثنانپذیری، از طریق بازار در تخصیص بهینه منابع شکست می‌خورند (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۹۳) و این گونه استدلال‌ها در سطح و سیعی، مورد استفاده‌ی سیاست‌گذاران قرار گرفته است و موجب طرح راهکارهایی از جمله لزوم مداخله دولت در قالب یک نظام فکری؛ حمایت دولت از تحقیق و توسعه، مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه و تشویق حامیان پژوهش به شیوه‌های مختلفی شده است. در واقع، شکست بازار در فعالیت‌های تحقیق و توسعه، مداخله دولت از طریق سیاست‌های نوآوری را ضروری ساخته است (متکالفه^۵، ۲۰۰۵).

در میان ابزارهای سیاست نوآوری، ارائه انگیزه‌های مالی برای تحقیق و توسعه و پشتیبانی مستقیم از تحقیق و توسعه در بنگاه به‌عنوان اصلی‌ترین ابزارهای سمت عرضه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند (ادلر و همکاران، ۲۰۱۷). 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 و 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 (گزارش *OECD*، ۲۰۲۰).

موضوع فعالیت‌های تحقیق و توسعه در ایران نیز به ویژه در سالیان اخیر بیشتر مورد توجه قرار گرفته است، به‌طوری که بر اساس سیاست‌های کلی علم و فناوری که توسط مقام معظم رهبری ابلاغ شده و همچنین طبق قانون برنامه ششم توسعه سهم هزینه‌کرد 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

^۱ Nelson

^۲ Arrow

^۳ Schumpeter

^۴ Aghion and Howitt

^۵ Metcalfe

(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. این چالش سبب شده تا با تصویب قانون جهش تولید دانش‌بنیان به ویژه ماده ۱۱ آن در سال ۱۴۰۱ موضوع اجرای معافیت مالیاتی تغییر جهت داده و توجه به مقوله‌ی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه شرکت‌های دانش‌بنیان و موضوع اعتبار مالیاتی نیز فراهم شود.

با توجه به مطالبی که به بیان آن گذشت این پژوهش در صدد است تا ضمن بررسی مفهومی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و تجربیات کشورهای منتخب در این زمینه به مولفه‌های کلیدی این ابزار مالیاتی نیز بپردازد و در نهایت سازوکار اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران را مورد بررسی قرار دهد.

۱ نقش مشوق‌های تحقیق و توسعه در میزان اثربخشی

مشوق‌های مالی تحقیق و توسعه اعم از مالیات یا یارانه از منظر میزان اثربخشی نیز در مطالعات بسیاری انجام شده است (هال^۱ و همکاران، ۲۰۰۰). در مطالعه‌ای نشان داده شده است که یارانه‌ها عموماً باعث تأمین مالی تحقیق و توسعه جدید می‌شود و این در حالی است که حمایت مالیاتی، تحقیق و توسعه‌های جاری و ثابت را پشتیبانی می‌کند (کاستلز و همکاران، ۲۰۱۲). در مطالعه‌ی دیگری که توسط تاکالو^۲ و همکاران انجام شده به این نتیجه رسیده‌اند که اگر حمایت‌های مالی دولتی در قالب یارانه تحقیق و توسعه اعطا شود، هم به لحاظ اداری و اجرایی راحت‌تر است و هم امکان تأمین مالی جدید و مازاد در آینده را به بنگاه می‌دهد. ولی از آنجا که گزینش پروژه مطلوب توسط دولت انجام می‌شود، امکان گزینش غلط^۳ در آن بسیار بالاست (تاکالو و همکاران، ۲۰۱۰). در مقابل، مزیت مهم حمایت‌های مالیاتی، افقی بودن و عدم انتخاب برندگان است که در عین اینکه اجرای آن سخت‌تر است، امکان بهره‌مندی از نتایج را بهتر فراهم می‌کند (باسوم^۴، ۲۰۱۰). در مجموع، از آنجا که اولویت در بنگاه، بازدهی اقتصادی و در دولت بازدهی اجتماعی است، می‌توان این‌گونه جمع‌بندی کرد که یارانه‌ها، پروژه‌هایی با بالاترین بازدهی اجتماعی را بر می‌گزینند (عمدتاً نوآوری‌های رادیکال) و اعتبارات مالیاتی، پروژه‌هایی با بالاترین بازدهی اقتصادی در سطح بنگاه (عمدتاً نوآوری تدریجی) را هدف می‌گیرند (هال و دیگران، ۲۰۰۰).

در مجموع 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 (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۹۹).

^۱ Hall

^۲ Takalo

^۳ Adverse Selection

^۴ Busom

۲ بررسی انواع مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه با تأکید بر اعتبار مالیاتی

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 به منظور 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.

مشوق‌های مالیاتی به دلیل مزایایی همچون هوشمندی و نظام‌مند بودن و بی‌طرفی در اجرا، بسیار متداول و فراگیر است. مشوق‌های مالیاتی مرتبط با مالیات، مشوق‌هایی هستند که میزان بدهی مالیاتی بنگاه تجاری را کاهش می‌دهند و به دو دسته کلی زیر تقسیم می‌شوند:

الف) مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور: مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور براساس میزان هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های تحقیق و توسعه شرکت‌ها محاسبه می‌گردند.

ب) مشوق‌های مالیاتی درآمد‌محور: 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.

با توجه به اینکه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، پرکاربردترین مشوق مالیاتی هزینه‌محور به شمار می‌آید (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۹۹) و موضوع محوری این گزارش می‌باشد، لذا در ادامه پس از تعریف آن به تجربیات کشورهای عضو OECD پرداخته می‌شود. بر اساس تعریف راهنمای فراسکاتی^۱، 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 و نه از درآمد مشمول مالیات شرکت تجاری کسر می‌شود. در روابط (۱) و (۲) نحوه اعمال اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر مالیات بنگاه تجاری و محاسبه میزان آن نشان داده شده است (راهنمای فراسکاتی، ۲۰۱۵).

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

^۱ Frascati Manual

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

کسر مستقیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از بدهی مالیاتی بنگاه و شفافیت مالیاتی ایجاد شده 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 (کائو^۱، ۲۰۱۸).

۳ مطالعات تطبیقی در کشورهای منتخب نسبت به بکارگیری انواع مشوق‌های مالیاتی با تأکید بر ابزار اعتبار مالیاتی

بررسی گزارش‌های 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 (ارنست و یانگ^۲، ۲۰۲۰). در جدول ۱ گستردگی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰ آورده شده است.

جدول ۱ گستردگی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰

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 ^۳

منبع: (ارنست و یانگ، ۲۰۲۰)

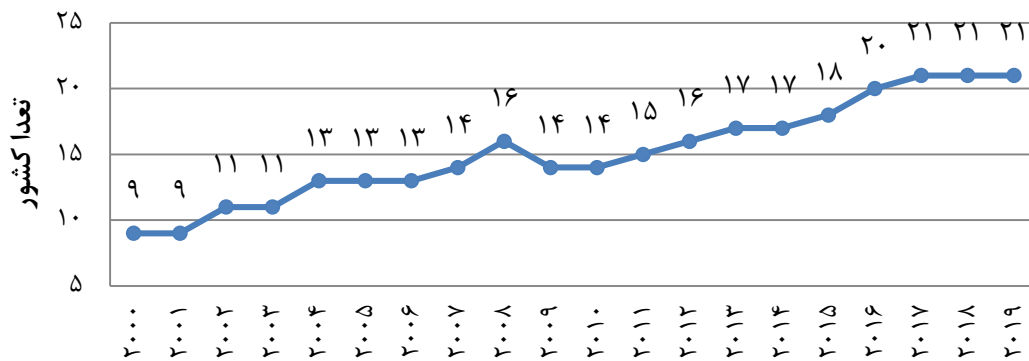
نمودار ۱، روند افزایشی تعداد کشورهای عضو OECD که از اعتبار مالیاتی به‌عنوان مشوقی با هدف افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشور خود استفاده می‌کنند را نشان می‌دهد. تعداد کشورهای عضو OECD بهره‌مند از این ابزار مشوق مالیاتی در بیست سال گذشته، ۱۳۳ درصد رشد داشته است (ارنست و یانگ، ۲۰۲۰).

شکل ۲، 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 (ارنست و یانگ، ۲۰۲۰).

^۱ Kao

^۲ Ernst & Young (EY)

^۳ Tax Credit



شکل ۲ روند زمانی اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۳۷ کشور OECD در ۲۰ سال گذشته، منبع: (ارنست و یانگ، ۲۰۲۰)

۳,۱ میزان توجه و بکارگیری مؤلفه‌های کلیدی در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای منتخب

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 (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۹۹).

۳,۲ مؤلفه‌های کلیدی در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

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 ۱- تعیین گروه هدف، ۲- هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط، ۳- میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ۴- مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و ۵- قابلیت انتقال‌پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه پرداخته می‌شود:

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 (اپلت^۱، ۲۰۱۶). لذا باید این ناهمگونی و تعیین گروه هدف در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه لحاظ شود. اندازه بنگاه، سن بنگاه، حوزه و سطح فناوری خاص، منطقه جغرافیایی و نوع مالکیت از جمله شاخص‌هایی است که می‌توان بر اساس آن گروه‌های هدف را تعیین کرد که در ادامه به توضیح هر یک از آن‌ها پرداخته می‌شود:

شاخص‌های مختلفی که می‌توان براساس آن گروه‌های هدف را تعیین کرد عبارتند از:

^۱ Appelt

اندازه بنگاه

بنگاهها را می‌توان به دو دسته کوچک و متوسط^۱ 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 (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۸۸). هدفگذاری اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه براساس اندازه بنگاه، نیازمند تعیین شاخص برای تعیین واجد شرایط بودن بنگاه‌ها براساس اندازه می‌باشد و این امر ممکن است منجر به مستثنا شدن تعدادی از بنگاه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها شود (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۹۹). بررسی‌های صورت گرفته در مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهد که اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر رفتار راهبردی بنگاه‌ها اثر مثبت دارد و منجر به افزایش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌ها می‌شود، اما اثر انگیزشی قوی‌تری برای بنگاه‌های بزرگ دارد (راو^۲، ۲۰۱۶؛ اچسون^۳ و همکاران، ۲۰۲۰).

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 نخواهند داشت و از سوی 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. بررسی‌ها نشان می‌دهد که اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر روی شرکت‌های قدیمی و بالغ اثر قوی‌تری دارد (اچسون و همکاران، ۲۰۲۰). 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 (گزارش OECD، ۲۰۲۰).

حوزه و سطح فناوری خاص

پژوهش‌های سال‌های اخیر 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)^۴ 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

^۱. *Small and Medium Enterprises (SME)*

^۲ Rao

^۳ Acheson

^۴. *High-tech*

تحقیق و توسعه نسبت به سایر بنگاه‌ها که در صنایع و بخش‌هایی با سطوح فناوری متوسط^۱ و پایین^۲ هستند، بیشتر است (گزارش OECD، ۲۰۲۰). 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)^۳ و بنگاه‌هایی که تحت طرح رشد و فناوری پایه^۴ 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 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 (سحری و همکاران، ۱۴۰۱).

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 نوآورانه 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 (قاضی‌نوری و همکاران، ۱۳۹۹). 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 (سحری و همکاران، ۱۴۰۱).

نوع مالکیت

گزارش‌های 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. 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 انتخاب کرده است (گزارش OECD، ۲۰۲۰).

^۱. Medium-tech

^۲. Low-tech

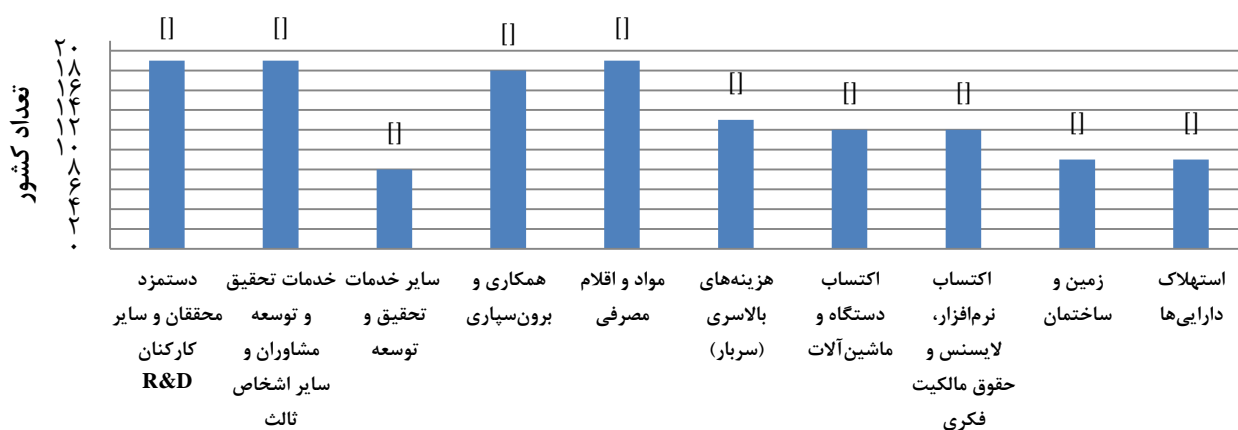
^۳. High Potential Enterprises

^۴. Growth Industry and Basic Technology Scheme

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 برخورداری بنگاه‌های اقتصادی از اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه هزینه‌محور است. در کشورهای دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه ترکیب‌های مختلفی از اقلام هزینه‌ای تحقیق و توسعه به‌عنوان هزینه‌های واجد شرایط در اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود (سحری و همکاران، ۱۴۰۱).

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 به‌تمامی 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



شکل ۳ انواع هزینه‌های واجد شرایط اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۲۰، منبع: (گزارش OECD، ۲۰۲۰؛ گزارش

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 (گزارش OECD، ۲۰۲۰؛ گزارش دیلویت^۱، ۲۰۱۸).

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 مشتمل بر ۱- نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و ۲- آستانه (کف و سقف) هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط می‌باشد.

^۱ Deloitte

نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه 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 به منظور 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.

جدول ۲ نوع رفتار نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ۲۱ کشور عضو OECD در سال ۲۰۲۰

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

منبع: (سحری و همکاران، ۱۴۰۱)

بر اساس جدول ۲، 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 (ارنست و یانگ، ۲۰۲۰). آستانه (کف و سقف) هزینه‌های تحقیق و توسعه نیز از دیگر مؤلفه‌های کلیدی میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به شمار می‌آید که به منظور مدیریت بار مالی مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه بر دولت و اطمینان از اینکه منابع مالیاتی به‌صورت کارآمد و عادلانه توزیع شده‌اند، طراحی شده‌اند. از آنجایی که تعیین آستانه نامعقول برای هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط می‌تواند محدودیتی برای بنگاه‌های جوان و بنگاه‌های کوچک و متوسط ایجاد کند، لذا طبق نظر کمیسیون اروپا توصیه می‌شود تا کشورها آستانه‌ای برای هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط تعریف نکنند (گزارش کمیسیون اروپا، ۲۰۱۴).

مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

به‌طور کلی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بر سه مبنای زیر محاسبه می‌شود (گزارش کمیسیون اروپا، ۲۰۱۴):

حجم مبنا:^۱ در رویکرد حجم مبنا، اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به میزان حجم مخارج تحقیق و توسعه واجد شرایط که در یک سال مالی انجام می‌گیرد بستگی دارد.

افزایشی:^۲ 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

^۱ Volume-based

^۲ Incremental

رویکرد حجم مینا مزایایی از جمله ساده بودن، قابل پیش‌بینی بودن و میزان بخشندگی بالاتر را برای بنگاه دارد. رویکرد حجم مینا به دلیل اجرای آسان‌تر و انطباق و پذیرش بیشتر توسط بنگاه‌ها در کشورهای OECD دارای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه متداول است (گزارش OECD، ۲۰۲۰). لازم به توضیح است که روش حجم مینا 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 مینا بر دولت وارد می‌کند. مطالعات نشان می‌دهد که رویکرد افزایشی در یک اقتصاد رو به رکود، اثربخشی بسیار پایینی در هزینه‌کرد تحقیق و توسعه بنگاه‌ها خواهد داشت (اپلت و همکاران، ۲۰۱۶). 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 مینا و در بنگاه‌های بزرگ از رویکرد افزایشی استفاده می‌کنند (گزارش OECD، ۲۰۲۰). در جدول ۳، 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.

جدول ۳ نتایج بررسی کشورهای عضو OECD دارای اعتبار مالیاتی R&D بر مبنای رویکرد محاسبه هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط

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

منبع: (سحری و همکاران، ۱۴۰۱)

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 (همان). 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 ۴، نتایج مطالعه تطبیقی انجام‌شده 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 (همان).

جدول ۴ نتایج بررسی کشورهای عضو OECD بر مبنای امکان انتقال به گذشته، آینده و بازپرداخت اعتبار مالیاتی R&D

انتقال به آینده	انتقال به گذشته	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

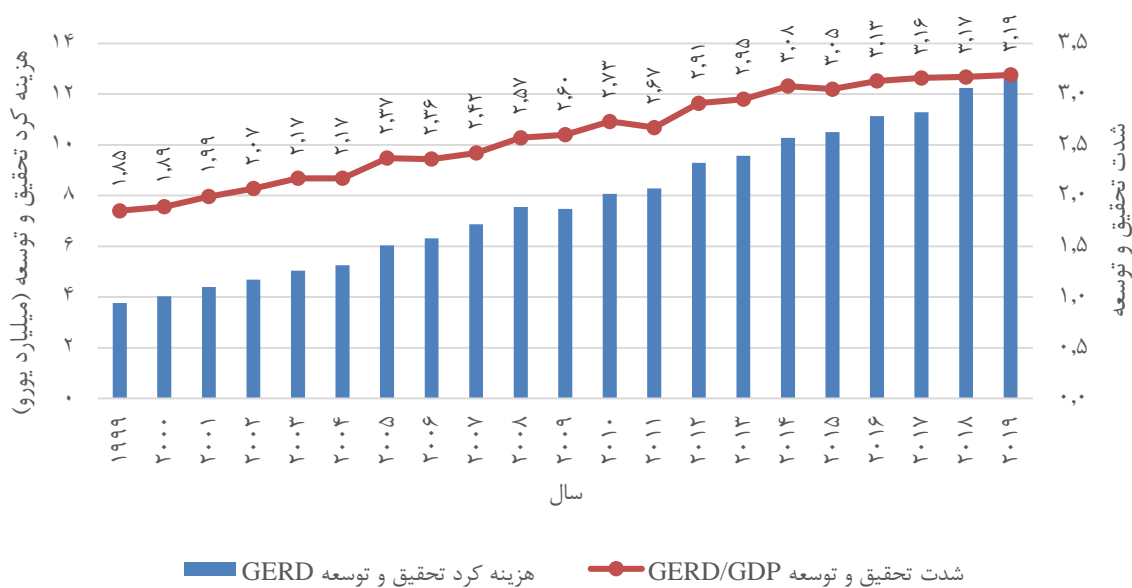
منبع: (گزارش OECD ۲۰۲۰)

۴ تجربه کشور اتریش در حوزه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

با توجه به جایگاه کشور اتریش در تحقیق و توسعه در بین کشورهای اتحادیه اروپا و نظام قدرتمند نظارت و ارزیابی در بستر الکترونیک، در این بخش سعی شده پس از بیان آمارها و شاخص‌های تحقیق و توسعه، به ویژگی‌های مشوق اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در این کشور، پرداخته شود.

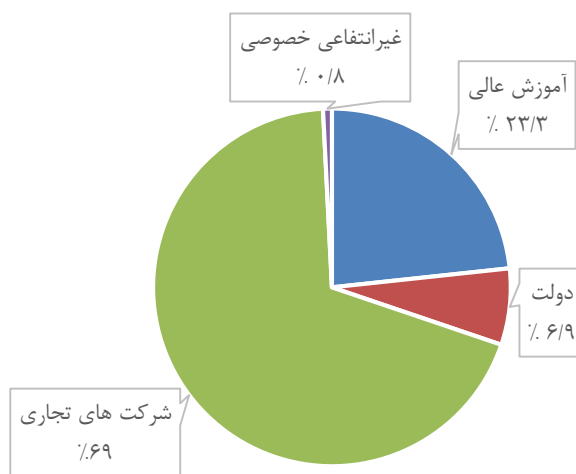
۴,۱ آمارها و شاخص‌های تحقیق و توسعه در اتریش

کشور اتریش در سال‌های اخیر به صورت پویا به مکانی برای تحقیق و توسعه در جهان تبدیل شده است و آمارها و شاخص‌های تحقیق و توسعه در این کشور معرف همین قضیه است. طی یک دهه گذشته کل هزینه‌های تحقیق و توسعه در کشور اتریش حدود ۶۵ درصد افزایش یافته است و طبق آمار اتریش میزان هزینه کرد کشور اتریش در تحقیق و توسعه در تمام بخش‌های اقتصادی در سال ۲۰۱۹، ۱۲/۸ میلیارد یورو پیش بینی شده است و بنابراین شدت تحقیق و توسعه یعنی میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه به عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی آن ۳/۱۹ خواهد بود. در شکل ۴، میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه برحسب میلیارد یورو و همچنین شدت آن (GERD/GDP) در طی سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۹ قرار داده شده است که بیانگر روند رو به افزایش هزینه کرد تحقیق و توسعه و شدت آن در این کشور می‌باشد. از نظر مقایسه با دیگر کشورهای اروپایی و با توجه به ارقام در دسترس بین‌المللی همچون آمار یونسکو و گزارش‌های OECD و همچنین آخرین بررسی کامل در مورد تحقیق و توسعه در اتریش که توسط آمار اتریش برای گزارش دهی در سال ۲۰۱۷ انجام شده، هزینه کرد تحقیق و توسعه در سال ۲۰۱۷ در اتریش ۱۱/۲۸۹ میلیارد یورو و به عبارتی شدت تحقیق و توسعه ۳/۱۶ درصد از تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۱۷ است که بالاتر از حد متوسط ۲۷ کشور اتحادیه اروپا (۱/۵۶ درصد) است (سحری و همکاران، ۱۳۹۹).



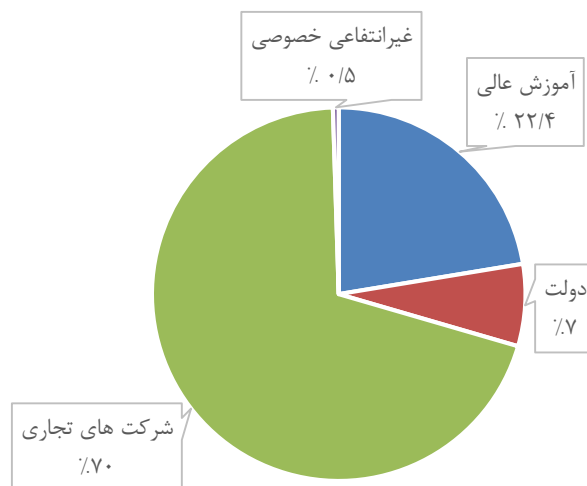
شکل ۴ میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه کشور اتریش برحسب میلیارد یورو و همچنین شدت آن (GERD/GDP) در طی سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۹، منبع: آمار یونسکو

اتریش در سال ۲۰۱۷ دارای ۱۳۱۰۳۲ نفر پرسنل در تحقیق و توسعه بوده است که ۶۳/۸٪ آن‌ها پرسنل علمی، ۲۸٪ تکنسین و ۸/۲٪ نیز دیگر پرسنل پشتیبانی بوده‌اند. حدود ۶۹٪ از کل پرسنل تحقیق و توسعه در بخش شرکت‌های تجاری، ۲۳/۳ درصد در بخش آموزش عالی، حدود ۶/۹٪ در بخش دولت و تنها ۰/۸٪ در بخش غیرانتفاعی خصوصی به فعالیت مشغول بوده‌اند (آمار اتریش، ۲۰۱۹).



شکل ۵ سهم کارکنان تحقیق و توسعه در بخش‌های مختلف اتریش در سال ۲۰۱۷، منبع: آمار اتریش

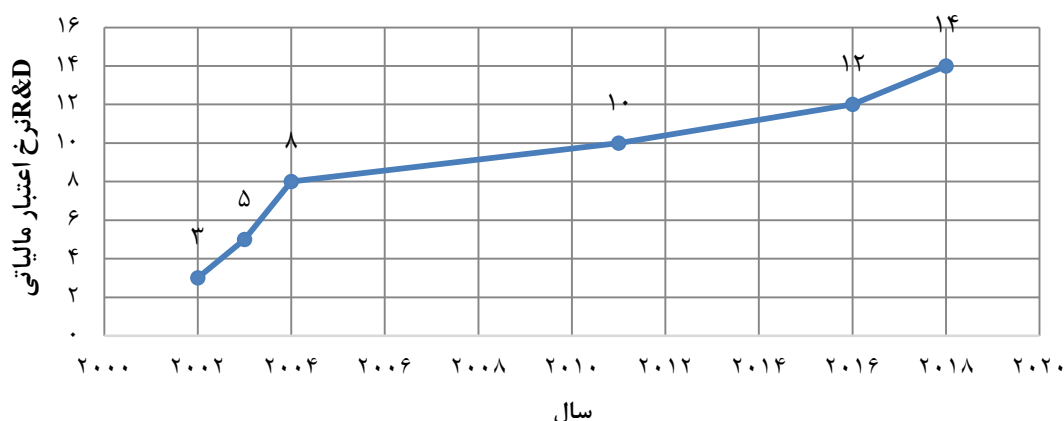
پژوهش‌ها عمدتاً در بخش شرکت‌های تجاری انجام می‌شود به طوری که در سال ۲۰۱۷ میزان هزینه صرف شده در تحقیق و توسعه در کلیه بخش‌های اقتصادی اتریش ۱۱/۲۹ میلیارد یورو است که شرکت‌های تجاری ۷۰٪ کل هزینه‌های تحقیق و توسعه را به خود اختصاص داده‌اند. حدود ۲۲/۴٪ از هزینه‌های تحقیق و توسعه در بخش آموزش عالی رخ داده است. ۷/۱٪ بخش دولتی از فعالیت‌های تحقیق و توسعه و بخش غیرانتفاعی خصوصی ۰/۵٪ را به خود اختصاص داده است (آمار اتریش، ۲۰۱۹).



شکل ۶ سهم هزینه کرد تحقیق و توسعه در بخش‌های مختلف اقتصادی اتریش سال ۲۰۱۷، منبع: آمار اتریش

۴,۲ مؤلفه‌های کلیدی کشور اتریش در طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

از سال ۲۰۰۲ تا سال ۲۰۱۸ نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور اتریش سیر صعودی به خود گرفت. شکل ۷، روند افزایشی نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه را نشان می‌دهد (گزارش OECD، ۲۰۱۹).



شکل ۷ روند افزایشی نرخ اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشور اتریش، منبع: (گزارش OECD، ۲۰۱۹).

اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه فراهم شده در کشور اتریش، حجم مبنای^۱ است و به هزینه‌های جاری (حقوق و دستمزد، مواد مصرفی، هزینه‌های سربار) و هزینه‌های سرمایه‌ای (ماشین‌آلات و تجهیزات، زمین و ساختمان) تعلق می‌گیرد همچنین این اعتبار مالیاتی به تحقیق و توسعه انجام گرفته در داخل شرکت بدون محدودیت سقف هزینه کرد و به تحقیق و توسعه‌های برون‌سپاری شده که از طریق قرارداد با شرکت یا مؤسسات دیگر انجام می‌شود تا سقف هزینه کرد یک میلیون یورو اعطا می‌شود. در جدول ۵، ویژگی‌های اصلی مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه کشور اتریش در سال ۲۰۱۹ قرار دارد (گزارش OECD، ۲۰۱۹).

جدول ۵ ویژگی‌های اصلی مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه کشور اتریش در سال ۲۰۱۹

اعتبار مالیاتی	نوع مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه
حجم مبنای	نوع رویکرد
هزینه‌های واجد شرایط	جاری و سرمایه‌ای
۱۴ درصد (شرکت‌های SME و بزرگ)	نرخ محاسبه
قابل بازپرداخت (بدون سقف)	وضعیت استرداد (باز پرداخت)
انتقال به آینده (نامحدود و بدون سقف)	انتقال پذیری (سال)
یک میلیارد یورو (برون‌سپاری)	سقف هزینه‌های تحقیق و توسعه

منبع: (سحری و همکاران، ۱۳۹۹)

^۱ Volume-base

۵ سازوکارهای تقنینی و اجرایی اعتبار مالیاتی در ایران

به کارگیری ابزارهای مالیاتی با هدف توسعه فعالیت‌های تحقیق و توسعه‌ای در بنگاه‌ها در قوانین ایران مورد توجه قرار گرفته و ابزارهای متعددی به این منظور بکار گرفته شده است. برای دسته‌بندی مشوق‌های مالیاتی در ایران از دسته‌بندی درآمد محور (مرتبط با ورودی) و هزینه محور (مرتبط با خروجی) استفاده شده است. در نوع اول، مشوق‌ها بر اساس درآمدهای حاصل از فعالیت‌های تحقیق و توسعه اعمال می‌شود و در دسته دوم، مشوق‌ها بر اساس میزان هزینه کرد تحقیق و توسعه تعیین می‌شود (قاضی نوری، ردائی و بهبودی، ۱۳۹۹). جدول ۶، سیاست‌های مالیاتی مشوق فعالیت‌های تحقیق و توسعه بنگاه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۶ مشوق‌های مالیاتی فعالیت‌های تحقیقاتی و پژوهشی بنگاه‌های اقتصادی ایران

نوع مشوق مالیاتی	اقدام	نوع بنگاه اقتصادی	تاریخ تصویب	متن قانونی
درآمد محور معافیت مالیات بر درآمد	ماده ۳ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات	شرکت‌های دانش‌بنیان	۱۳۸۹/۸/۳۰	بند الف: معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال.
	ماده ۹ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات	واحدهای پژوهشی، فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علمی و فناوری	۱۳۸۹/۸/۳۰	در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت مالیاتی و عوارض سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردارند
	بند د ماده ۱۳۲ قانون مالیات مستقیم [ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور]	واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات	۱۳۹۴/۲/۱	واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور در حال از امتیاز این ماده برخوردار می‌باشند. درآمد ابرازی ناشی واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات اشخاص حقوقی غیردولتی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه‌های مجاز صادر

متن قانونی	تاریخ تصویب	نوع بنگاه اقتصادی	اقدام	نوع مشوق مالیاتی	
می شود به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می باشد.					
درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می گردد به طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه های ذیصلاح می باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین نامه ای که به پیشنهاد وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فن آوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید از پرداخت مالیات معاف می باشد.	۱۳۹۴/۴/۳۱	تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی	ماده ۱۴۴ قانون مالیات مستقیم	معافیت بر درآمد حق اختراع (جمعیه پتنت)	
معادل هزینه های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه های ذی ربط که در قالب قرارداد منعقد با دانشگاه ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از	۱۳۹۴/۲/۱	واحدهای تولیدی و صنعتی	بند س ماده ۱۳۲ قانون مالیات مستقیم [ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور]	اعتبار مالیاتی (برون سپاری - قرارداد با دانشگاه و مراکز پژوهشی)	
				هزینه محور	

متن قانونی	تاریخ تصویب	نوع بنگاه اقتصادی	اقدام	نوع مشوق مالیاتی
فعالیت‌های تولیدی و معدنی آن‌ها کمتر از پنج میلیارد (۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.				
هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه، بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.	۱۳۹۴/۴/۳۱	تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی	بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات مستقیم [هزینه‌های قابل قبول تحقیقاتی]	کسر مالیاتی هزینه‌های تحقیقاتی

منبع: نریمانی و همکاران، ۱۴۰۱

بر اساس جدول ۶، ماده (۳) قانون «حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات» مصوب سال ۱۳۸۹ مجلس شورای اسلامی، در دسته مشوق درآمد محور قرار می‌گیرد و لذا بر اساس این ماده قانونی، 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. علاوه بر این، تجربه حمایت‌های مالیاتی در کشورهای پیشرو نیز نشان داد که معافیت درآمدی به‌صورت محدود و فقط در خصوص درآمدهای دانشی همچون فروش حق ثبت اختراع انجام می‌شود و عمده حمایت‌ها به‌صورت هزینه‌ای است (گزارش OECD، ۲۰۲۰؛ گزارش دیلویت، ۲۰۱۸). یافته‌های جدول، نیز نشان می‌دهد موضوع مشوق‌های مالیاتی هزینه‌محور به ویژه اعتبار مالیاتی، در ایران کمتر مورد توجه قرار گرفته است.^۱ بر اساس این جدول، تنها مصداق واقعی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران، بند س ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴ است که از هزینه‌های تحقیق و توسعه، فقط قرارداد با دانشگاه‌ها را شامل می‌شود و سایر هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه را حمایت نمی‌کند. اگرچه آیین‌نامه اجرایی آن در دولت در سال ۱۳۹۴ تصویب شده است، لیکن هیچ گزارش رسمی از میزان عملکرد این قانون منتشر نشده است.

^۱ تنها مصداق واقعی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران، بند س ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴ است که از هزینه‌های تحقیق و توسعه، فقط قرارداد با دانشگاه‌ها را شامل می‌شود و سایر هزینه‌های تحقیق و توسعه بنگاه را حمایت نمی‌کند. اگرچه آیین‌نامه اجرایی آن در دولت در سال ۱۳۹۴ تصویب شده است، لیکن هیچ گزارش رسمی از میزان عملکرد این قانون منتشر نشده است.

به‌رغم 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^۱ به ۰/۷ درصد در سال ۲۰۱۹ (۱۳۹۸) رسیده است. درحالی که میانگین این شاخص در دنیا ۲/۶ درصد است. 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.

به همین منظور قانون جهش تولید دانش‌بنیان در سال ۱۴۰۱ به تصویب رسید و زمینه برای اجرای مشوق مالیاتی تحقیق و توسعه در قالب اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ماده ۱۱ قانون مذکور فراهم شد.

۵.۱ مواد قانونی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مرتبط با اعتبار مالیاتی در قانون جهش تولید دانش‌بنیان

همین‌طور که بیان شد قانون جهش تولید دانش‌بنیان مصوب سال ۱۴۰۱، به عنوان مهم‌ترین سند حقوقی در راستای به رسمیت‌شناختن موضوع اعتبار مالیاتی شناخته می‌شود.

در جدول ۷، تلاش شده بر اساس مواد قانون جهش تولید دانش‌بنیان، ویژگی‌های کلیدی اعتبار مالیاتی مبتنی بر مولفه‌های طراحی اعتبار مالیاتی، استخراج گردد.

جدول ۷ ویژگی‌های کلیدی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران

ویژگی	از منظر قوانین/آیین‌نامه و دستورالعمل مرتبط	مستند قانونی
گروه هدف (اندازه بنگاه)	بی‌تأثیری اندازه بنگاه	ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان
گروه هدف (سن بنگاه)	بی‌تأثیری سن بنگاه	ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان
گروه هدف (حوزه و سطح فناوری خاص)	در بند ۳-۱ دستورالعمل اشاره شده که پروژه‌های تحقیق و توسعه، مجموعه‌ای از فعالیت‌های فناورانه است که محصولات، خدمات یا فرایندهای حاصل از آن در سطح صنایع مربوطه در کشور جدید (نه لزوماً منحصر به فرد) باشد. سطح فناوری مورد نیاز تأیید تحقیق و توسعه بر اساس راهبردها و اولویتها برای صنایع مختلف توسط دبیرخانه شورا تعیین و اعلام می‌گردد.	- بند ۵ ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان - بند ۳-۵ دستورالعمل اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان

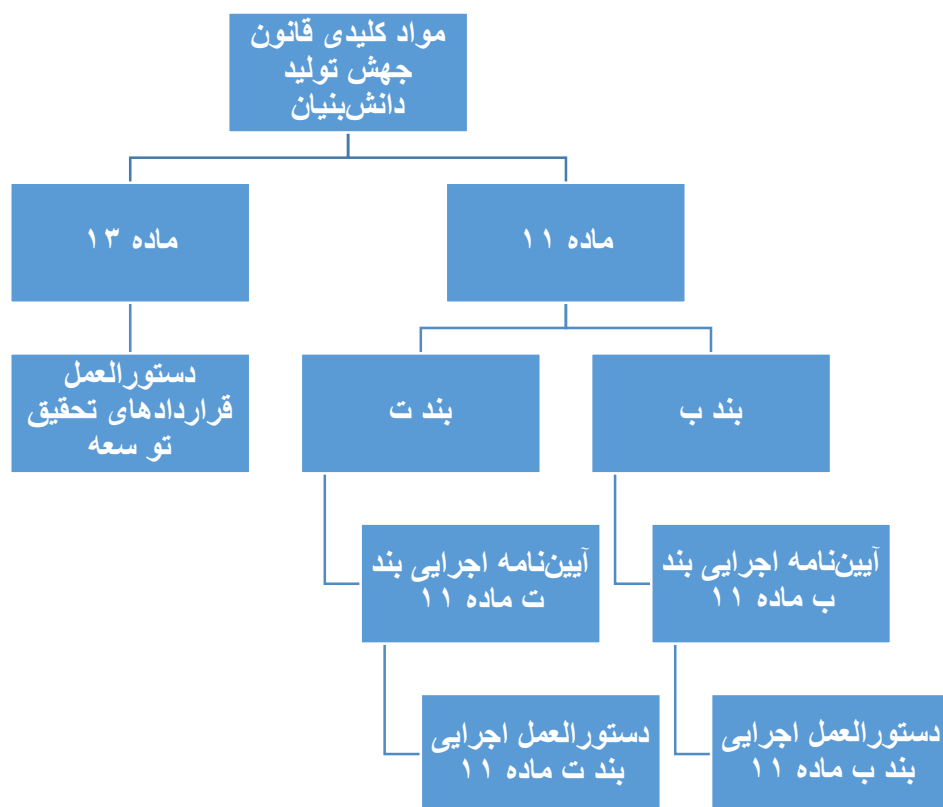
^۱. Research and development expenditure (% of GDP)

	در بند ۳-۴، برای پروژه‌هایی که با هدف ارتقاء انجام می‌شود، می‌بایست پروژه‌ی مذکور با ریسک ناشی از چالش‌های فنی همراه باشد و منجر به تغییر پلتفرم فناوری موجود و به کارگیری فناوری‌های جدید شود.	
ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان	بی‌تأثیری منطقه جغرافیایی	گروه هدف (منطقه جغرافیایی)
ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان		گروه هدف (نوع مالکیت)
	بی‌تأثیری نوع مالکیت بنگاه	
ماده ۴ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان	۱- محوریت شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان در تعیین سرفصل هزینه‌کرد تحقیق و توسعه ۲- عدم پذیرش هزینه خرید زمین و ساختمان یا احداث آن ۳- عدم پذیرش هزینه خودرو مگر به منظور مهندسی معکوس مرتبط با طرح (پروژه) تحقیق و توسعه ۴- پذیرش هزینه استهلاک سالیانه ماشین‌آلات و تجهیزات مرتبط با طرح (پروژه) تحقیق و توسعه ۵- هزینه خرید مواد اولیه در چارچوب مصوبات شورا	هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط
ماده ۳ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان	عدم تعیین حدود برای هزینه‌های R&D البته تا سقف هزینه‌های مندرج در طرح (پروژه)‌های تحقیق و توسعه مصوب بر اساس راهبردها و اولویت‌های اعلامی و در چهارچوب مواد (۱۴۷) و (۱۴۸) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم	میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه
ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان	حجم مینا (تصریح به اینکه دبیرخانه شورا موظف است مجموع هزینه‌کرد مورد تأیید را در	مینای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

	هر سال مالی حداکثر تا چهارماه پس از پایان سال مالی در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهد)	
-ماده ۳ و تبصره ۱ ماده ۷ آیین نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان -تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان	-دارای قابلیت انتقال به آینده اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه -عدم قابلیت انتقال به گذشته -عدم بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه	قابلیت انتقال پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

منبع: یافته‌های پژوهش

در شکل ۸، به مهم‌ترین مواد قانون جهش تولید دانش بنیان و آیین‌نامه‌های مرتبط با آن در خصوص موضوع اعتبار مالیاتی، اشاره شده است.



شکل ۸ عناوین قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط با اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از منظر سلسه مراتبی، منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که از شکل ۸، مشخص است دو ماده ۱۱ و ۱۳ قانون جهش تولید دانش بنیان، از مهم‌ترین مواد قانون مذکور به شمار می‌آیند. دو بند «ب» و «ت» ماده ۱۱ قانون مذکور به ترتیب به موضوع هزینه فعالیت‌های تحقیق و توسعه و ارتباط آن با اعتبار مالیاتی اختصاص دارد. به موجب بند «ب» ماده ۱۱، «معادل هزینه انجام شده برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه، به عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکت‌ها و مؤسسات متقاضی اعطاء می‌شود و معادل آن از مالیات قطعی شده سال انجام هزینه مذکور یا سال‌های بعد کسر می‌شود.»

به تبع تصویب این قانون، آیین نامه اجرایی بند «ب» ماده ۱۱ در تاریخ ۱۳/۶/۱۴۰۱ به تصویب هیأت وزیران رسید.

خلاصه‌ی مواد آیین نامه اجرایی بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان، در جدول ۸، آمده است:

جدول ۸ خلاصه آیین نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان

ماده	اهداف	توضیحات
ماده ۱	تعریف اصطلاحات	در این ماده تمامی اصطلاحات نظیر قانون، شورا، سازمان و اشخاص مشمول تعریف شده است.
ماده ۲	دایره شمول آیین نامه	در این ماده تمامی شرکت ها و مؤسسات تولیدی و خدماتی که دارای پروانه بهره برداری یا مجوز فعالیت از وزارتخانه‌ها و نهادهای ذی ربط هستند، می‌توانند مشمول این آیین نامه قرار گیرند
ماده ۳	تصریح معادل هزینه‌های تحقیق و توسعه به عنوان اعتبار مالیاتی	مطابق این ماده، معادل هزینه‌های انجام شده در طول برنامه زمان بندی و تا سقف هزینه-های مندرج در طرح (پروژه)های تحقیق و توسعه مصوب بر اساس راهبردها و اولویت‌های اعلامی از سوی شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش بنیان و در چهارچوب قوانین مرتبط به عنوان اعتبار مالیاتی به حساب می‌آید.
ماده ۴	سرفصل‌های هزینه کرد تحقیق و توسعه	بر اساس این ماده، سرفصل‌های هزینه کرد تحقیق و توسعه از جمله هزینه‌های منابع انسانی و تجهیزات مورد نیاز تحقیق و توسعه و شرایط پذیرش هریک از آنها با رعایت مفاد این ماده توسط شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش بنیان تعیین می‌شود.
ماده ۵	سازوکار ارسال طرح (پروژه)های تحقیق و توسعه به دبیرخانه شورا	در این ماده به تکلیف محوری دبیرخانه شورا در دسترسی برخط به طرح (پروژه)های تحقیق و توسعه مصوب که در برگزیده اطلاعاتی نظیر نام شرکت، موضوع طرح (پروژه)، میزان هزینه‌های طرح و مدت زمان اشاره کرده است.
ماده ۶	حوزه فعالیت مرتبط با طرح (پروژه)های تحقیق و توسعه	در این ماده مشوق‌های موضوع این آیین نامه در خصوص طرح (پروژه)های تحقیق و توسعه منوط به فعالیت‌های فناورانه، نوآورانه و دانش بنیان و رعایت چهارچوب تعیین شده توسط شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش بنیان شده است.
مواد ۷ تا ۹	سازوکار دبیرخانه شورا و سازمان امور مالیاتی در تعیین و تأیید میزان هزینه کرد مجاز	در این ماده نقش دبیرخانه شورا در تعیین و تأیید میزان هزینه کرد مجاز و نیز به نقش سازمان امور مالیاتی در تعیین و تأیید میزان هزینه کرد اعلامی و تأیید نهایی آن مطرح شده است.
ماده ۱۰	شیوه تهیه دستورالعمل‌های لازم برای اجرای آیین نامه	در این ماده به نقش محوری دبیرخانه شورا و همکاری آن با سازمان امور مالیاتی برای تهیه دستورالعمل‌های لازم برای اجرای آیین نامه و تصویب آن در شورا پرداخته است.
ماده ۱۱	ارتباط قراردادهای تحقیق و توسعه موضوع ماده (۱۳) قانون جهش تولید دانش بنیان با اعتبار مالیاتی	در این ماده قانونی به بهره‌مندی قراردادهای تحقیق و توسعه موضوع ماده (۱۳) قانون از اعتبار مالیاتی اختصاص یافته است.

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از تصویب آیین‌نامه مذکور، در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۴، شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان به عنوان یکی از کلیدی‌ترین نهادهای سیاست‌گذار مبتنی بر قانون جهش تولید دانش‌بنیان، مبادرت به تصویب دستورالعمل اجرایی بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان نمود. خلاصه دستورالعمل مذکور به شرح جدول ۹، می‌باشد:

جدول ۹ خلاصه دستورالعمل اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان

اهداف	ماده
تعاریف	ماده ۱
راهبردها و اولویت‌های تحقیق و توسعه	ماده ۲
معیارهای تایید پروژه تحقیق و توسعه	ماده ۳
سرفصل‌های مورد تایید و شرایط پذیرش هزینه‌کرد تحقیق و توسعه	ماده ۴
ضوابط و فرآیند تایید پروژه‌های تحقیق و توسعه	ماده ۵
ضوابط تعیین هزینه‌کرد پروژه‌های تحقیق و توسعه	ماده ۶
ضوابط عمومی	ماده ۷

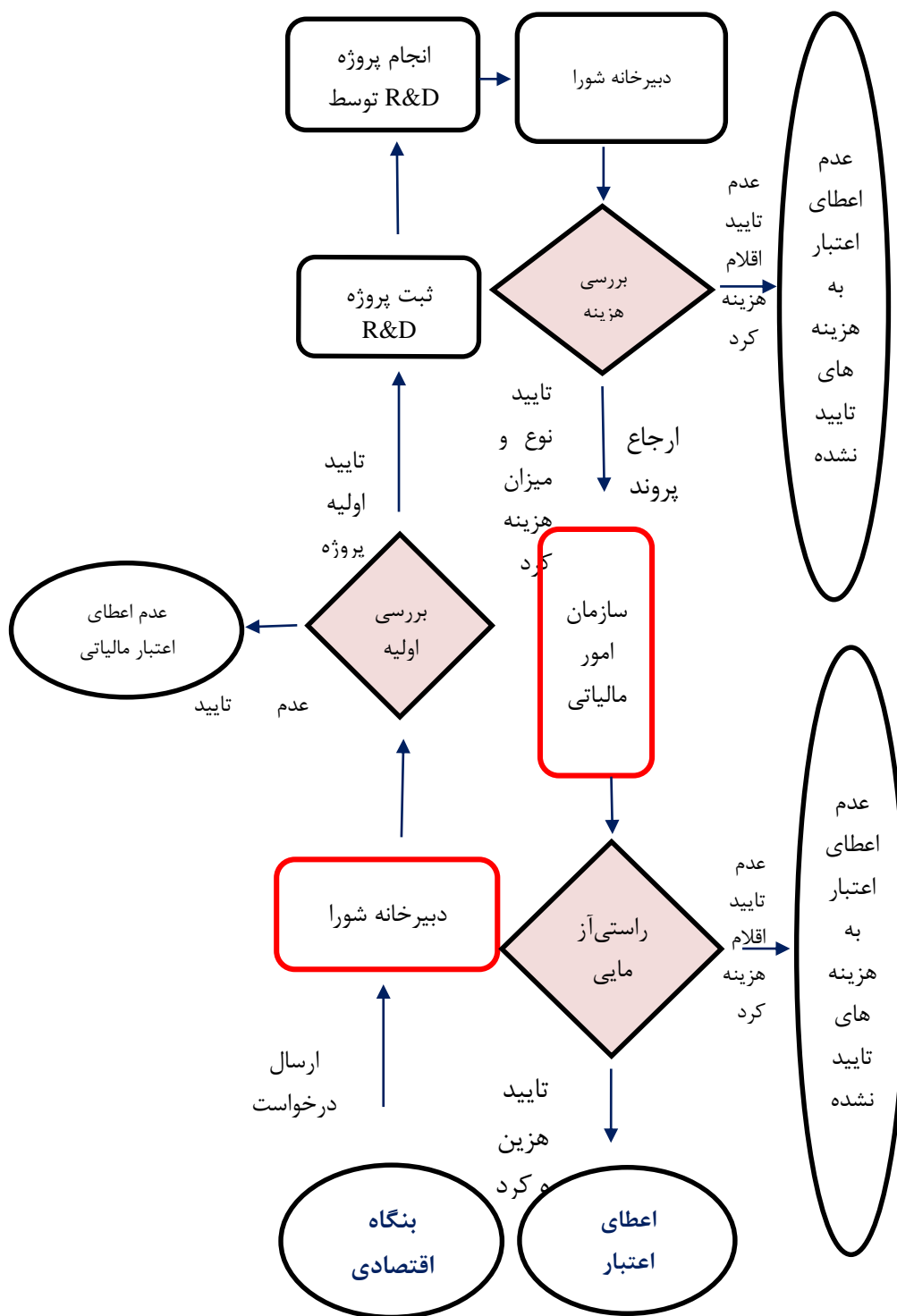
منبع: یافته‌های پژوهش

در حالی که بند «ب» قانون جهش تولید دانش‌بنیان به موضوع هزینه‌های تحقیق و توسعه و ارتباط آن با اعتبار مالیاتی می‌پردازد، بند «ت» این ماده قانونی به موضوع سرمایه‌گذاری و اعتبار مالیاتی، اختصاص پیدا کرده است. به موجب بند «ت» ماده ۱۱ قانون جهش دانش‌بنیان، «با هدف حمایت از تعمیق فناوری و استفاده حداکثری از توان شرکت‌های دانش‌بنیان، موارد زیر به عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکت‌ها و مؤسسات متقاضی اعطاء شده و به همین میزان از مالیات قطعی شده سال تخصیص سرمایه مذکور یا سال‌های بعد کسر می‌شود.

۱- حداکثر سی درصد (۳۰٪) سرمایه‌گذاری مستقیم شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و یا بازار اول و یا دوم فرابورس ایران و یا شرکت‌های دارای سرمایه ثبتي به میزان حداقل یک‌سی‌ام سرمایه صندوق نوآوری و شکوفایی، در شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و فناور

۲- سرمایه‌گذاری غیرمستقیم شرکت‌های مذکور در جزء (۱) این بند در تأسیس یا افزایش سرمایه صندوق‌های پژوهش و فناوری موضوع ماده (۴۴) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و صندوق‌ها و نهادهای سرمایه‌گذاری موضوع بندهای (۲۰) و (۲۱) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱/۹/۱۳۸۴ که فعالیت آنها در تأمین مالی نوآوری و فعالیت‌های دانش‌بنیان به تأیید شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان رسیده باشد.»

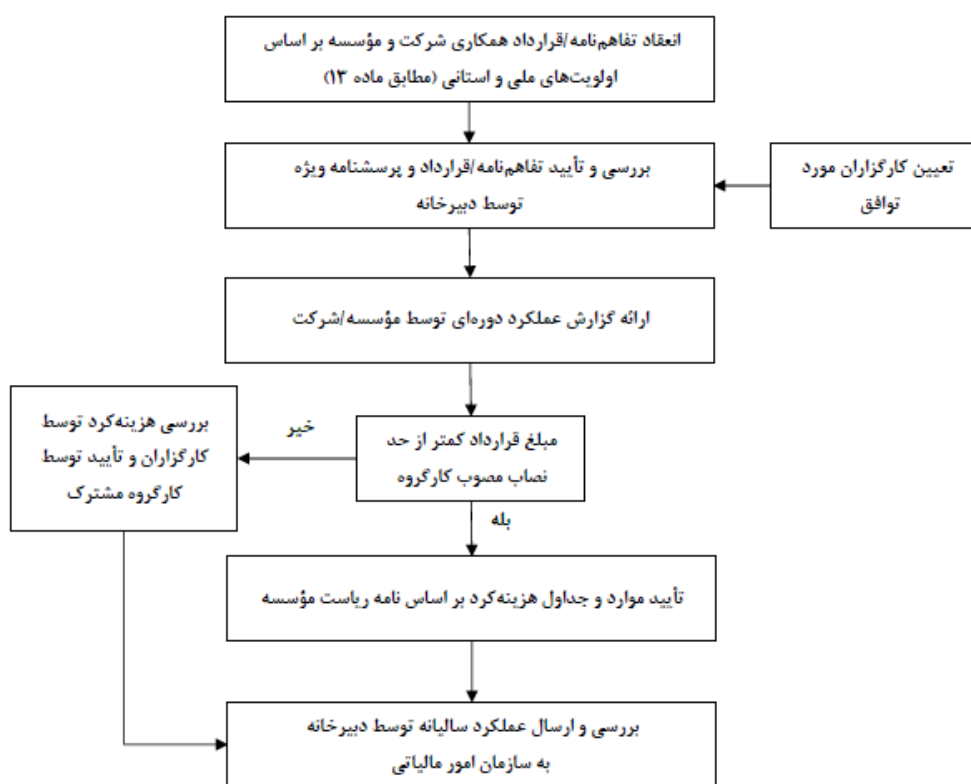
در مجموع با توجه به قانون جهش تولید دانش بنیان، آیین نامه ها و دستورالعمل های مرتبط با اعتبار مالیاتی،



شکل ۹ سازوکار اعطای اعتبار مالیاتی مبتنی بر آیین نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان

سازوکار اعطای اعتبار مالیاتی به شرح شکل ۹ می‌باشد.

یکی دیگر از مواد کلیدی قانون جهش تولید دانش بنیان مرتبط با موضوع اعتبار مالیاتی، ماده ۱۳ این قانون می‌باشد. به استناد قانون مذکور، با هدف توسعه ارتباط دانشگاه با صنعت، شرکت‌های دارای واحد تحقیق و توسعه می‌توانند از طریق قراردادهای تحقیق و توسعه با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشی از طریق سازوکاری که در «شیوه‌نامه برخورداری از اعتبار مالیاتی برای قراردادهای تحقیق و توسعه با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشی» ایجاد شده، مشمول اعتبار مالیاتی شوند.



شکل ۱۰ سازوکارهای اجرایی و قانونی استفاده از اعتبار مالیاتی برای قراردادهای تحقیق و توسعه با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشی

سازوکارهای اجرایی و قانونی استفاده از اعتبار مالیاتی برای قراردادهای تحقیق و توسعه با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشی، در شکل ۱۰ ترسیم شده است.

۵،۲ پیشنهادهای پژوهشی

در ادامه عناوین پژوهشی به شرح زیر برای تکمیل این گزارش پیشنهاد می‌شوند:

۱- بررسی جایگاه اعتبار مالیاتی هزینه‌محور در ساختار حکمرانی اقتصادی ایران

هر چند موضوع اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در قانون جهش تولید دانش‌بنیان، به صورت رسمی و قانونی جایگاه خود را تثبیت کرده است، ولی به نظر می‌رسد انجام پژوهش‌های نظری مرتبط با جایگاه اعتبار مالیاتی در ساختار حکمرانی اقتصادی ایران، ضرورتی انکارناپذیر می‌باشد. به عبارت دیگر، چقدر ساختار اقتصاد سیاسی ایران، آمادگی به منظور تحقق اهداف این ابزار مالیاتی هزینه‌محور را دارد. سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از بازیگران کلیدی وزارت امور اقتصاد و دارایی در امور مرتبط با مالیات، چقدر حاضر است از چنین ابزاری در راستای افزایش سهم تحقیق و توسعه، حمایت کند. در صورت گسترش سهم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه به عنوان ابزار مالیاتی هزینه‌محور، وضعیت معافیت مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان به عنوان ابزار مالیاتی درآمد محور به چه نحوی خواهد بود. از آنجایی که اعتبار مالیاتی و معافیت مالیاتی در نهایت منجر به کاهش سهم درآمدهای مالیاتی می‌شود، دولت چه تمهیدات جایگزینی برای پرکردن این خلأ فراهم خواهد کرد. علاوه بر پرداختن به جایگاه اعتبار مالیاتی در ساختار حکمرانی اقتصادی ایران، مناسب است کارآمدی این ابزار از حیث نظری در صنعت برق نیز مورد بررسی قرار گیرد. به عبارت دیگر، اینکه تصمیم‌گیران و تصمیم‌سازان صنعت برق در کشورهای منتخب، چقدر از این ابزار مالیاتی برای پیشبرد حوزه‌ی تحقیق و توسعه استفاده می‌کنند. همچنین این ابزار مالیاتی، در کدام بخش از زنجیره‌ی تأمین برق نسبت به دیگر بخش‌های این صنعت، توانسته نتایج موفقیت‌آمیزی در حوزه‌ی تحقیق و توسعه به دست آورد. به عبارت دیگر آیا بکارگیری این ابزار در بخش تولید مناسب‌تر است یا انتقال و توزیع؟ و اینکه تجارب کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در این زمینه چقدر با یکدیگر مشابه می‌باشد و حاوی چه درس‌آموخته‌هایی برای صنعت برق ایران است.

۲- پایش و آسیب‌شناسی سازوکارهای قانونی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران

در این پژوهش موضوع سازوکارهای قانونی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه مبتنی بر قوانین، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مرتبط مورد بررسی قرار گرفت. بررسی، تحلیل و آسیب‌شناسی فرایند فعلی و ارزیابی بازیگران کلیدی آن نظیر معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری و سازمان امور مالیاتی از منظر چینش نهادی و ترتیبات قراردادی از دیگر مواردی است که ضرورت دارد پژوهش مستقلی برای آن انجام شود. با توجه به اینکه در حال حاضر، بیش از یکسال است که از اجرای اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه می‌گذرد می‌توان به این موضوع نیز پرداخت که این ابزار چقدر توانسته اهداف اولیه‌ی سیاست‌گذار را پوشش دهد. فرایندها و سازوکار اجرایی ابزار مالیاتی تحقیق و توسعه با اقتضات هر صنعت، از دیگر مواردی است که ضرورت دارد مورد توجه جدی قرار گیرد. به عبارت دیگر، آیا در سازوکارهای اجرایی و قانونی، سیاست‌گذار توانسته است اقتضات هر صنعت را لحاظ کند و متناسب با هر صنعت، سازوکار خاصی را تعبیه کند؟ در این راستا، سازوکارهای فعلی چقدر با فضای صنعت برق ایران، سازگار می‌باشد؟ بنابراین بررسی و آسیب‌شناسی سازوکارهای اجرایی و قانونی این ابزار مالیاتی در اقتصاد ایران و نیز در هر یک از صنایع به ویژه صنعت برق، از دیگر عناوین پژوهشی است که انجام آن به مراکز تحقیقاتی و دانشجویان، پیشنهاد می‌شود.

۳- شناسایی و تحلیل سناریوهایی به منظور نحوه‌ی نقش آفرینی مراکز پژوهشی ایران در ارتباط با ابزار اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

نحوه‌ی نقش آفرینی مراکز پژوهشی در ارتباط با ابزار اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه از دیگر موضوعات پژوهشی است که انجام آن برای تکمیل این پژوهش توصیه می‌شود. برای مراکز پژوهشی از جمله پژوهشگاه نیرو، می‌توان دو نقش الف-به عنوان ذینفع و ب-به عنوان تسهیل‌گر را متصور بود که در ادامه به توضیح هر یک از آن‌ها پرداخته می‌شود.

الف-نقش مراکز پژوهشی به عنوان ذینفع

منظور از ذینفع این است که مراکز پژوهشی خود بتوانند از طریق انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه، مشمول اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه شوند. از آنجایی که مطابق ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم، مراکز پژوهشی دولتی، مشمول مالیات نمی‌شوند لذا مراکز پژوهشی مذکور در این زمینه نمی‌توانند به ایفای نقش بپردازند. البته ممکن است مراکز پژوهشی غیردولتی به دلیل پرداخت مالیات، بتوانند خود به عنوان ذینفع، مشمول اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه شوند.

البته همان‌طور که در متن گزارش نیز به آن اشاره شد، شیوه‌نامه برخورداری از اعتبار مالیاتی برای قراردادهای تحقیق و توسعه با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشی نیز به استناد ماده ۱۳ قانون جهش تولید دانش‌بنیان، ظرفیت‌های خوبی برای موسسات پژوهشی نظیر پژوهشگاه نیرو به عنوان یک موسسه تحقیقاتی با شرکت‌های دارای پروژه‌های تحقیق و توسعه، ایجاد کرده است. در این راستا، مراکز پژوهشی می‌توانند ذیل طرح (پروژه)‌های تحقیق و توسعه، به عنوان مجری طرح (پروژه)‌های تحقیق و توسعه به ایفای نقش بپردازد و خدماتی نظیر بکارگیری اعضای هیات‌علمی و پژوهشگران در انجام طرح (پروژه)‌های مذکور و انجام تست‌های آزمایشگاهی پروژه‌های تحقیق و توسعه را ارائه دهند.

در صورتی که هزینه‌ها نظیر هزینه نیروی انسانی ذیل طرح (پروژه)‌های تحقیق و توسعه، تعریف شده باشد با تأیید نهادهای متولی از طریق سازوکاری که در شیوه‌نامه مذکور، طراحی شده مشمول اعتبار مالیاتی می‌شود و منجر به ارتباط و پیوند میان صنعت و مراکز پژوهشی خواهد شد. اینکه آیا در «شیوه‌نامه برخورداری از اعتبار مالیاتی برای قراردادهای تحقیق و توسعه با دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشی» به اقتضات هر صنعت و نیز مراکز آموزشی و پژوهشی به ویژه صنعت برق و پژوهشگاه، توجه شده از دیگر عناوین پژوهشی است که انجام آن پیشنهاد می‌شود و به نظر می‌رسد انجام چنین پژوهشی خواهد توانست دستاوردهای خوبی برای صنعت برق و مراکز پژوهشی این صنعت به ویژه پژوهشگاه نیرو در راستای پیشبرد سهم تحقیق و توسعه به ارمغان آورد.

ب-نقش مراکز پژوهشی به عنوان تسهیل‌گر

مراکز پژوهشی نظیر پژوهشگاه نیرو می‌توانند نقش تسهیل‌گری میان شرکت‌های دانش‌بنیان متقاضی و دو متولی کلیدی عرصه‌ی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ۱- معاونت علمی و فناوری ریاست‌جمهوری (به عنوان نهادی که پروژه‌های تحقیق و توسعه را شناسایی و تأیید می‌کند) و ۲- سازمان امور مالیاتی (به عنوان نهادی که هزینه‌های تحقیق و توسعه را تأیید می‌کند) را ایفا کنند. خدماتی نظیر مشاوره در زمینه‌ی سازوکارهای اجرایی اعتبار مالیاتی و پایش فناوری‌های نوظهور و مورد نیاز صنایع، می‌تواند از سمت چنین مراکز پژوهشی ارائه شود. نقش مراکز پژوهشی در شکل ۱۱، ترسیم شده است.



شکل ۱: نقش تسهیل‌گری مراکز پژوهشی در زمینه‌ی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه

در این راستا پیشنهاد می‌شود پژوهشی با عنوان شناسایی انواع نقش‌های تسهیل‌گرانه‌ی مراکز پژوهشی از جمله پژوهشگاه نیرو برای شرکت‌های متقاضی و نحوه‌ی تعامل این مراکز با معاونت علمی و فناوری ریاست‌جمهوری و سازمان امور مالیاتی به منظور ارائه‌ی خدمات به شرکت‌های متقاضی، تعریف گردد.

۴- بررسی نقش‌آفرینی شرکت‌های دانش‌بنیان در راستای افزایش سهم تحقیق و توسعه از طریق سرمایه‌گذاری سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی

سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی، ظرفیت‌های گسترده‌ای جهت سرمایه‌گذاری با شرکت‌های دانش‌بنیان دارند و قانون جهش تولید دانش‌بنیان نیز به این مهم توجه کرده است. در جدول ۱۰، مهم‌ترین ظرفیت‌ها و محدودیت‌های مختص و مشترک در قانون جهش تولید دانش‌بنیان برای سازمان‌های توسعه‌ای و عمومی غیر دولتی مطرح شده است.

جدول ۱۰ ظرفیت‌ها و محدودیت‌های مختص و مشترک قانونی ارائه شده در قانون جهش تولید دانش‌بنیان برای سازمان‌های توسعه‌ای و عمومی غیردولتی

موضوع	ماده قانونی	نوع سازمان
مجوز سرمایه‌گذاری و هزینه کرد در قالب قرارداد مشارکت و همکاری با شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و فناور	تبصره بند ۱ ماده ۱۱	نهادهای عمومی غیردولتی
مجوز سرمایه‌گذاری در طرح‌های فناورانه مصوب شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان	بند ت ماده ۲۱۷	سازمان‌های توسعه‌ای
الزام در ارائه سالانه فهرست اقلام راهبردی، توانایی‌های فناورانه و خلأهای موجود در کشور به شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان	بند الف ماده ۳۱	مشترک میان سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی

^۱ تبصره: مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مجازند، سالانه بخشی از درآمد و یا امکانات خود را برای این ماده از طریق قرارداد مشارکت «الف» تکمیل زنجیره ارزش و تولید اقلام راهبردی اولویت‌دار، موضوع بند و همکاری با شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و واحدهای فناور مستقر در مراکز رشد و پارک‌های علم و فناوری، سرمایه‌گذاری و هزینه نمایند.

^۲ سازمان‌های توسعه‌ای مجازند در طرح‌های فناورانه مصوب شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان به صورت مستقیم یا از طریق بازار سرمایه و یا به صورت غیرمستقیم از طریق عاملیت صندوق نوآوری و شکوفایی و با رعایت قوانین و مقررات مربوطه و در چهارچوب قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی سرمایه‌گذاری نمایند.

^۳ ماده ۱: دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۰۷/۸ موظفند:

به‌کارگیری منابع و اختیارات با اولویت استفاده از ظرفیت شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان	بند ب ماده ۱۱
ترک تشریفات مناقصه برای دستگاه‌های اجرایی متقاضی خرید محصول دانش‌بنیانی که برای بار اول در کشور تولید میشود.	بند الف ماده ۲۱۰
منع رقابت با سرمایه‌گذاری خصوصی در حوزه دانش‌بنیان	بند پ ماده ۳۱۰
اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای پروژه‌های تحقیق و توسعه داخلی شرکتها و مؤسسات متقاضی	بند ب ماده ۴۱۱
اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه برای سرمایه‌گذاری مستقیم و غیرمستقیم در شرکت‌های دانش‌بنیان [در طرح‌هایی که	بند ت ماده ۵۱۱

الف: سالانه فهرست اقلام راهبردی خود و نیز توانایی‌های فناورانه داخلی و خلأهای موجود کشور و برآورد ارزش و زنجیره‌های تأمین هرکدام را با تعیین اولویت‌ها به شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان موضوع ماده (۲) قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات مصوب ۱۳۸۹/۸/۵ با اصلاحات بعدی ارائه دهند. رعایت الزامات زیر در این راستا ضروری است:

- ۱- تعیین اقلام با ارزشی بالای یک میلیون (۱,۰۰۰,۰۰۰) دلار
 - ۲- تعیین موارد آسیب‌زای تأمین این محصولات از خارج در شرایط تحریم و غیر آن
 - ۳- پیشبینی تناسب واردات این محصولات با روند تحولات کشور در حوزه فناوری
 - ۴- تناسب با ظرفیت بازار داخلی و صادراتی
 - ۵- میزان حساسیت و نقش محصول در حوزه امنیت غذایی، دفاعی، سلامت، صنعت و امنیت کشور
- ب: منابع و اختیارات خود را با اولویت استفاده از ظرفیت همه ذینفعان، شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان و واحدهای فناور مستقر در مراکز رشد و پارک‌های علم و فناوری برای تکمیل و توسعه زنجیره‌های ارزش مذکور و تسهیل سرمایه‌گذاری و ارتقای توانمندی‌های فناورانه و تولیدی اقلام راهبردی در داخل کشور و توسعه صادرات آن‌ها بر اساس آیین‌نامه‌ای که توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت و با همکاری معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور و سازمان برنامه و بودجه کشور تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد به‌کارگیرند.

۲ ۲۵ یک بند به‌عنوان بند «ی» به ماده ۲۹ قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳/۱/۲۵ به شرح ذیل الحاق می‌شود:

ی: در مواردی که به تشخیص بالاترین مقام دستگاه اجرائی متقاضی خرید، محصول دانش‌بنیان برای بار اول در کشور ساخته میشود و دارای مشابه داخلی نباشد، با تأیید کارگروهی زیر نظر شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان موضوع ماده (۲) قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات متشکل از نماینده معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور، نماینده وزارت صنعت، معدن و تجارت و نماینده دستگاه اجرائی متقاضی، الزام به برگزاری مناقصه نبوده و موارد مورد معامله موضوع این ماده، با مؤسسات و شرکتهای دانش‌بنیان، واحدهای فناور مستقر در مراکز رشد و پارک‌های علم و فناوری، سراهای نوآوری دانشگاه آزاد اسلامی، جهاد دانشگاهی و واحدهای خلاق، بدون انجام تشریفات قانون برگزاری مناقصات انجام می‌شود.

۳ پ: پس از ورود سرمایه‌گذار خصوصی به یک مصداق خاص و اعلام کتبی به شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان با رعایت اصل یکصد و دهم (۱۱۰) قانون اساسی، اقدامات وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و شرکتهای دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی در تأمین زنجیره ارزش و تولید اقلام موضوع ماده (۱) این قانون، نباید موجبات رقابت با شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان و واحدهای فناور « الف » بند مستقر در مراکز رشد و پارک‌های علم و فناوری را فراهم آورد. تشخیص مصداق رقابت با شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان میباشد. چنانچه اصل وجود رقابت محرز گردید باید مرکز مذکور بلافاصله نسبت به توقف فعالیت اقدام نماید. مدت توقف، حسب مورد توسط شورای فوق‌الذکر تعیین می‌گردد.

۴ ب معادل هزینه انجام شده برای فعالیتهای تحقیق و توسعه، به‌عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکتها و مؤسسات متقاضی اعطاء می‌شود و معادل آن از مالیات قطعی-شده سال انجام هزینه مذکور یا سالهای بعد کسر میشود. آیین‌نامه اجرائی این بند حداکثر ظرف سه-ماه از تاریخ ابلاغ این قانون توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. مسئول نظارت بر اجرای این بند شورای -راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان می‌باشد.

۵ ه - با هدف حمایت از تعمیق فناوری و استفاده حداکثری از توان شرکتهای دانش‌بنیان، موارد زیر به-عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکتها و مؤسسات متقاضی اعطاء شده و به همین میزان از مالیات قطعی-شده سال تخصیص سرمایه مذکور یا سالهای بعد کسر می‌شود.

در راستای تکمیل زنجیره ارزش، توسعه محصولات جدید، افزایش مقیاس تولید و تولید انبوه در حوزه‌های فناورانه و دانش‌بنیان و یا اولویت‌های ملی مصوب شورا باشد.		
---	--	--

منبع: (سرمست و همکاران، ۱۴۰۲)

عناوین برخی از سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی منتخب در صنعت برق در جدول ۱۱، آمده است.

جدول ۱۱ سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی منتخب در صنعت برق

ماده	اهداف	مستند قانونی	شرکت‌های زیرمجموعه
سازمان توسعه‌ای	شرکت مادر تخصصی تولید نیروی برق حرارتی	مصوبه ۸۴۷۹۸/ت ۵۳۱۲۱ مورخ ۱۳۹۵/۶/۲۵ هیئت وزیران	شرکت‌های تولید نیروی برق آذربایجان، بندرعباس، زاهدان، اصفهان، فارس و ...
سازمان توسعه‌ای	شرکت مدیریت ساخت و تهیه کالای آب و برق (ساتکاب)	مصوبه ۱۴۸۵۷۵/ت ۵۹۴۲۷ مورخ ۱۳۹۵/۱۱/۲۰ هیئت وزیران	شرکت سرمایه‌گذاری صنایع برق و آب صبا، ایران ترانسفو
نهاد عمومی غیردولتی	بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی	قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی مصوب مجلس شورای اسلامی ۱۳۷۳/۴/۲۹	صنایع برق و انرژی صبا

شناسایی و اولویت‌بندی نیازهای تحقیق توسعه در سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی حوزه‌ی برق و سازوکار تعامل شرکت‌های دانش‌بنیان با نهادهای مذکور از دیگر مواردی است که پژوهش مستقلی را می‌طلبد و انجام آن به پژوهشگران توصیه می‌شود.

۶ جمع‌بندی

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.

۱- حداکثر سی درصد (۳۰٪) سرمایه‌گذاری مستقیم شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران و یا بازار اول و یا دوم فرابورس ایران و یا شرکت‌های دارای سرمایه ثبتی به میزان حداقل یک سی‌ام سرمایه صندوق نوآوری و شکوفایی، در شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و فناور
 ۲- سرمایه‌گذاری غیرمستقیم شرکت‌های مذکور در جزء (۱) این بند در تأسیس یا افزایش سرمایه صندوق‌های پژوهش و فناوری موضوع ماده (۴۴) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و صندوق‌ها و نهادهای سرمایه‌گذاری موضوع بندهای (۲۰) و (۲۱) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱/۹/۱۳۸۴ که فعالیت آنها در تأمین مالی فناوری و نوآوری و فعالیت‌های دانش‌بنیان به تأیید شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان رسیده باشد. آیین‌نامه اجرائی این بند حداکثر ظرف سه‌ماه از تاریخ ابلاغ این قانون توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور، وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری، صنعت، معدن و تجارت و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. مسؤول نظارت بر اجرای این بند و تعیین مصادیق سرمایه‌گذاری و توسعه سازوکارهای متناسب با زیست‌بوم نوآوری، شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان می‌باشد.

با توجه به اهمیت طراحی مناسب و حساب شده اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، در بخش ابتدایی گزارش به معرفی ابعاد اصلی و مهم طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در کشورهای عضو OECD براساس محورهای ۱- تعیین گروه هدف، ۲- هزینه‌های تحقیق و توسعه واجد شرایط، ۳- میزان اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه، ۴- مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و ۵- قابلیت انتقال پذیری و بازپرداخت اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه پرداخته شد. این بخش نشان داد که کشورهای مذکور، مطابق با رویکردها و ساختارهای خاص خود، اقدام به طراحی سازوکار قانونی و اجرایی اعتبار مالیاتی می‌نمایند.

به عنوان مثال، با توجه به جایگاه کشور اتریش در تحقیق و توسعه در بین کشورهای اتحادیه اروپا و نظام قدرتمند نظارت و ارزیابی در بستر الکترونیک، بخشی از گزارش به این مهم اختصاص یافت و تلاش شد پس از بیان آمارها و شاخص‌های تحقیق و توسعه، به ویژگی‌های مشوق اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در این کشور، پرداخته شود. در بخش بعدی گزارش، سازوکار تقنینی ایران مرتبط با موضوع اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه مورد توجه قرار گرفت و در این راستا، ابتدا مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه اعم از رویکرد درآمد محور و هزینه محور، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این بخش نشان داد در نظام حقوقی ایران تا قبل از تصویب قانون جهش تولید دانش بنیان، مشوق مالیاتی با نگاهی گذشته‌نگر، صرفاً برندگان مسیر تحقیق و توسعه که به مرحله فروش و درآمد رسیده‌اند را مورد حمایت قرار می‌داد و حمایت مستقیمی از هزینه‌کردهای بالای تحقیق و توسعه، عدم قطعیت و ریسک انجام پروژه‌های تحقیق و توسعه، نداشته است این در حالی است که تجربه حمایت‌های مالیاتی در کشورهای پیشرو نیز نشان داد که معافیت درآمدی به صورت محدود و فقط در خصوص درآمدهای دانشی همچون فروش حق ثبت اختراع انجام می‌شده است و عمده حمایت‌ها به صورت هزینه‌ای بوده است. این چالش سبب شده تا با تصویب قانون جهش تولید دانش بنیان به ویژه ماده ۱۱ آن در سال ۱۴۰۱ موضوع اجرای معافیت مالیاتی تغییر جهت داده و توجه به مقوله‌ی هزینه‌کرد تحقیق و توسعه شرکت‌های دانش بنیان و موضوع اعتبار مالیاتی نیز فراهم شود.

در بخش بعدی گزارش به طور مفصل، قانون جهش دانش بنیان از منظر اعتبار مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. بررسی مواد کلیدی قانون جهش تولید دانش بنیان، تشریح ویژگی‌های مهم اعتبار مالیاتی در ایران، کالبدشکافی آیین‌نامه‌های اجرایی و تبیین سازوکار اعطای اعتبار مالیاتی در ایران، از جمله مواردی است که در این بخش مورد واکاوی قرار گرفت.

در پایان به نظر می‌رسد موضوع اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه نیازمند پژوهش‌های دیگری است تا از جنبه‌های دیگری نیز به این مقوله‌ی مهم پرداخته شود. در این زمینه عناوینی نظیر بررسی جایگاه اعتبار مالیاتی هزینه محور در ساختار حکمرانی اقتصادی ایران، پایش و آسیب‌شناسی سازوکارهای قانونی و اجرایی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در ایران، شناسایی و تحلیل سناریوهایی به منظور نحوه‌ی نقش‌آفرینی مراکز پژوهشی ایران در ارتباط با ابزار اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و بررسی نقش‌آفرینی شرکت‌های دانش بنیان در راستای افزایش سهم تحقیق و توسعه از طریق سرمایه‌گذاری سازمان‌های توسعه‌ای و نهادهای عمومی غیردولتی، پیشنهاد می‌شوند.

۲ منابع

حیدری، کیومرث؛ یادی‌پور، مهدی و وحید قربانی پاشاکالائی (۱۳۹۶)، تأمین مالی پایدار برای پژوهش و فناوری، نشر پژوهشگاه نیرو.

سحری، حمید رضا و سرمست، عسگر (۱۴۰۱)، بررسی ابعاد طراحی اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه بنگاه‌های اقتصادی ایران مبتنی بر تجارب سایر کشورها و ارائه الگوی اجرایی پیشنهادی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

سحری، حمید رضا، نریمانی، میثم و سرمست، عسگر (۱۳۹۹)، اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در اتریش، پژوهشکده مطالعات فناوری ریاست جمهوری

سرمست، عسگر؛ سحری، حمیدرضا و سید علی پارسایی (۱۴۰۲)، تسهیل‌گری مشارکت سازمان‌های توسعه‌ای و عمومی غیردولتی در اجرایی سازی قانون جهش تولید دانش‌بنیان، مرکز همکاری‌های تحول و پیشرفت ریاست‌جمهوری.

قاضی نوری، سید سپهر، نریمانی، میثم، افشاری، زهرا افشاری و علی‌رضا حسن زاده. (۱۳۹۳). تحلیل خردمایه‌های سیاستی اقتصاد متعارف در حوزه سیاست‌گذاری علم، فناوری و نوآوری مبتنی بر روش زمینه محور، فصلنامه علمی مدیریت نوآوری قاضی نوری، سروش و علیزاده، پریسا و سرکیسیان، آلفرد، (۱۳۸۸)، دولت و کارآفرینی تکنولوژیک، تهران، چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

قاضی نوری، سید سروش، ردائی، نیلوفر و مطهره بهبودی، (۱۳۹۹)، مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه، طراحی پیاده‌سازی و ارزیابی. شرکت چاپ و نشر بازرگانی.

نجاری ورزنده، علی اصغر، (۱۳۸۶)، مدیریت سازمان‌های تحقیق و توسعه، ششمین همایش مراکز تحقیق و توسعه صنایع و معادن، تهران.

نریمانی، میثم؛ صاحبکار خراسانی، محمد و حمید رضا سحری، (۱۴۰۱)، ارزیابی تاریخی معافیت‌های مالیاتی شرکت‌های دانش بنیان و واحدهای فناور در ایران، مجله مدیریت نوآوری، شماره ۲.

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

Aghion, Philippe & Peter Howitt, (1997). "Endogenous Growth Theory," Cambridge, The MIT Press, edition 1, volume 1.

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.

Busom, I. 2012. Tax incentives or subsidies for R&D? UNU-Merit working paper, 56.

Castells, P.A. and Mohnen, P. 2012. Sunk costs, extensive R&D subsidies and permanent inducement effects. Documentos de trabajo, (10), 1.

Deloitte, (2018), Survey of Global Investment and Innovation Incentives.

Edler, J. and Fagerberg, J. (2017). Innovation policy: what, why, and how. Oxford Review of Economic Policy, 33(1), 2-23.

European Commission, (2014), A Study on R&D Tax Incentives Final Report.

EY, "Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020," September 2020.

Hall, B. and Van Reenen, J. 2000. How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence. Research Policy, 29(4-5), 449-469.

Kao, W.C, (2018). Innovation quality of firms with the research and development tax credit, Review of Quantitative Finance and Accounting, vol. 51, no. 1, pp. 43-78.

Metcalfe, J.S. (2005). Systems failure and the case for innovation policy. Innovation policy in a knowledge-based economy, 47-74.

OECD Compendium of Information on R&D Tax Incentives 2019, (2020),OECD Publishing.

OECD Frascati Manual, (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD).

OECD, "R&D Tax Incentives: Austria," 2019.

Rao. N.,(2016), 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.

Takalo, T and Tanayama, T. 2010. Adverse selection and financing of innovation: is there a need for R&D subsidies? The Journal of Technology Transfer, 35(1), 16-41.

<https://www.statistik.at>.

<http://data.uis.unesco.org>.