



سازمان امور مالیاتی کشور

امکانسنجی کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکتها

(با هدف افزایش رشد اقتصادی و سرمایه‌گذاری)

معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل

دفتر پژوهش و برنامه ریزی

تابستان ۱۳۹۶

شناسنامه

عنوان: امکانسنجی کاهش نرخ مالیات بر شرکتها (با هدف افزایش رشد اقتصادی و سرمایه گذاری)

نام معاونت: پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل

نام دفتر: پژوهش و برنامه ریزی

پدیدآورندگان: آیت زایر (با همکاری زهرا رحیمی)

مدیریت و نظارت: احمد زمانی و سعید توتونچی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۶

شماره: ۲۲۳-۹۶۰۶۲۳

کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران
مربوط به سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

فهرست مطالب

۱	مقدمه	۱
۴	فلسفه وجودی مالیات بر درآمد شرکتها	۴
۶	مالیات بر درآمد شرکتها در ایران (اشخاص حقوقی)	۶
۶	۱-۳ ترکیب نامناسب و ضد رشد درآمدهای مالیاتی	۶
۹	۲-۳ وابستگی شدید بودجه دولت به مالیات بر شرکتها	۹
۱۱	۳-۳ سهم بالای شرکتهای غیردولتی از مالیات بر درآمد شرکتها	۱۱
۱۲	۴-۳ بالا بودن نرخ قانونی و موثر مالیات بر شرکتها در ایران در مقایسه با بسیاری از کشورها	۱۲
۱۷	۵-۳ امتیازات و مشوقهای مالیاتی شرکتها در ایران و برخی از کشورها	۱۷
۱۹	۴ بررسی تاثیر مالیات بر شرکتها بر متغیرهای کلان اقتصادی	۱۹
۱۹	۱-۴ مروری بر برخی مطالعات داخلی صورت گرفته	۱۹
۲۰	۲-۴ بررسی اثر مالیات بر شرکتها بر متغیرهای کلان اقتصادی	۲۰
۲۳	۵ عوامل یا نیروهای محرک اصلاحات مالیات بر شرکتها	۲۳
۲۳	۱-۵ ملاحظات مربوط به کارایی اقتصاد داخل	۲۳
۲۵	۲-۵ ملاحظات مربوط به کارایی بین المللی	۲۵
۲۵	۳-۵ ملاحظات مربوط به پیچیدگی مالیاتی	۲۵
۲۶	۴-۵ ملاحظات مربوط به رشد اقتصادی	۲۶
۲۷	۶ رویکردهای اصلاح مالیات بر شرکتها	۲۷
۲۷	۱-۶ رویکرد جامع اصلاحات	۲۷
۲۹	۲-۶ رویکرد جزئی اصلاحات	۲۹
۳۰	۱-۲-۶ راهبردهای اصلاح مالیات بر درآمد شرکتها با هدف رشد اقتصادی	۳۰
۳۱	۲-۲-۶ ترکیب مالیاتها و رشد اقتصادی	۳۱
۳۳	۳-۲-۶ کاهش نرخ مالیات بر شرکتها و اثرات احتمالی آن	۳۳
۳۵	۷ اصلاح مالیات بر شرکتها در ایران با رویکرد رشد-گرایی	۳۵
۳۶	۱-۷ سیاست اصلاحی کوتاه مدت و برآورد اثرات درآمدی کاهش نرخ مالیات بر شرکتها (با فرض کاهش نرخ به ۲۰ درصد و تدابیر جبرانی برای آن)	۳۶
۳۸	۲-۷ سیاستهای اصلاحی میانمدت مالیات بر شرکتها	۳۸
۳۹	۳-۷ نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	۳۹

- الف- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (منبع محور) ۳۹
- ب- نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (شخص یا خانوار محور) ۴۰
- ۱- مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به صورت یکجا ۴۰
- ۲- مالیات دوگانه بر درآمد اشخاص حقیقی (DIT) ۴۰
- فهرست منابع و مآخذ ۴۲
- پیوست ۱ Error! Bookmark not defined.

کلیه حقوق این اثر متعلق به سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

۱) مقدمه

دستیابی به رشد اقتصادی پایدار از اهداف تمام برنامه‌های توسعه اقتصادی در کشورهای مختلف جهان است. در این میان، به دلیل تاثیرات متقابل مالیات و فعالیت‌های اقتصادی، یکی از مباحثی که به طور جدی در سیاست-گذاری مالیاتی مطرح می‌باشد، نحوه اصلاح ساختار مالیات‌ها برای دستیابی به رشد اقتصادی حداکثر می‌باشد. به لحاظ نظری و تجربی از بین تمام انواع مالیات‌های مرسوم، مالیات بر شرکت‌ها یکی از مالیات‌های نامناسب برای رشد اقتصادی می‌باشد و بعد از آن به ترتیب مالیات بر درآمد شخصی و مالیات‌های مصرف می‌باشند. در این میان، مالیات مکرر بر املاک مسکونی یا اموال غیرمنقول و مالیات‌های زیست‌محیطی به دلیل اینکه کمترین اثرات منفی را بر رشد اقتصادی دارند، مورد توجه سیاست‌گذاران می‌باشند. بر این اساس، یک برنامه اصلاح مالیاتی درآمد- خنثی که ترکیب مالیات‌ها را به نفع مالیات بر مصرف و مالیات مکرر بر املاک مسکونی، تغییر دهد، می‌تواند در میان‌مدت موجب افزایش رشد اقتصادی شود.

وابستگی بالای نظام مالیاتی کشور به مالیات بر شرکت‌ها اگرچه در طول یک دهه اخیر به لطف معرفی و گسترش مالیات بر ارزش افزوده، اندکی کاهش یافته، اما این مالیات به عنوان یک عامل محدود کننده رشد اقتصادی، سرمایه‌گذاری و اشتغال هنوز سهم قابل توجهی از مالیات‌های مستقیم و کل درآمدهای مالیاتی را کشور به خود اختصاص داده است. بررسی‌ها نشان می‌دهد هم اکنون سهم این مالیات از مالیات‌های مستقیم بالغ بر ۶۳ درصد و از کل درآمدهای مالیاتی حدود ۳۱ درصد است. این در شرایطی است که سهم این مالیات در کشورهای عضو OECD به طور متوسط کمتر از ۱۰ درصد درآمدهای مالیاتی می‌باشد و حتی در برخی از کشورهای عضو نظیر سوئد، آلمان، فرانسه، دانمارک و استونی، این مقدار کمتر از ۶ درصد است. این موضوع به خوبی نشان می‌دهد که این کشورها با آگاهی از اثرات نامطلوب این نوع مالیات بر رشد اقتصادی، سرمایه-گذاری و اشتغال از حدود یک دهه اخیر اصلاحات نظام مالیات بر درآمد شرکت‌های خود را آغاز کرده‌اند.

مسائل مربوط به رشد اقتصادی، اشتغال و سرمایه‌گذاری در کنار عدم کارایی یا تحریفاتی که بواسطه مالیات بر شرکت‌ها در دو بخش داخلی و بین‌المللی (در یک اقتصاد باز خود را بیشتر نمایان می‌کند) ایجاد می‌شود از اهم چالش‌هایی است که بواسطه وجود سیستم مالیات بر درآمد شرکت‌ها در بسیاری از کشورها بوجود آمده است. کشورهای مختلف با توجه به اهدافی که دنبال می‌کنند و با در نظر گرفتن شرایط اولیه اقتصاد کشورشان از حیث وضعیت رکودی یا رونق، میزان فعلی نرخ مالیاتی بر شرکت‌ها و غیره راهبردهای مختلفی را برای اصلاح مالیات بر شرکت‌ها دنبال می‌کنند. به طور کلی این راهبردها را می‌توان در دو بخش راهبردهای مبتنی بر اصلاح

جامع نظام مالیات بر شرکت‌ها و راهبردهای اصلاح جزئی تقسیم کرد. یکپارچه‌سازی کامل، اجرای سیستم دوگانه مالیات بر درآمد (DIT)^۱، سیستم جامع مالیات بر درآمد کسب و کار یا مشاغل (CBIT)^۲، سیستم حسابداری جریان وجوه یا نقدی و غیره از جمله اصلاحات پیشنهادی برای کاهش برخی از مشکلات و ملاحظات مربوط به عدم کارایی، پیچیدگی و بالا بودن هزینه‌های تمکین در بخش مالیات بر شرکت‌ها می‌باشند. پرداختن به جزئیات هریک از گزینه‌ها و برنامه‌های اصلاح مالیات بر شرکت‌ها از حوصله این گزارش خارج است.

برای دستیابی به یک رشد اقتصادی مستمر در کنار کاهش فرار مالیاتی و افزایش سطح تمکین، افزایش رقابت‌پذیری منطقه‌ای و جذب سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، یکی از راهبردهایی که بسیاری از کشورهای جهان در یک دهه اخیر متناسب با شرایط و تحولات اقتصادی حاکم بر اقتصاد داخلی و اقتصاد بین‌الملل، دنبال کرده‌اند، اصلاح و بازنگری در نرخ مالیات بر شرکت‌ها بوده است. این امر، ضمن تعدیل ترکیب درآمدهای مالیاتی به نفع سایر مالیات‌هایی که اثرات اخلاقی کمتری دارند، در میان‌مدت و بلندمدت علاوه بر افزایش کارایی نظام مالیاتی، رونق سرمایه‌گذاری و تولید، می‌تواند برخی مشکلات سیستم فعلی مالیات بر درآمد شرکت‌ها را نیز برطرف نماید. یکی از تبعات احتمالی این سیاست در کوتاه‌مدت که به یک نگرانی جدی برای کشورهای مجری این سیاست تبدیل شده، کاهش درآمدهای مالیاتی است که به نوبه خود مشکلات زیادی را برای بودجه دولت‌ها ایجاد می‌کند. در این ارتباط یکی از گزینه‌های درآمدی جایگزین برای جبران کاهش مالیات بر شرکت‌ها، گسترش پایه مالیات بر شرکت‌ها یا ایجاد پایه‌های مالیاتی جدید می‌باشد. گسترش پایه مالیاتی به مفهوم حذف و بازنگری در انواع معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و گسترش دامنه شمول این مالیات می‌باشد. خوشبختانه این موضوع در کشور ما به دلیل گستردگی دامنه انواع امتیازات مالیاتی و همچنین وجود انواع رفتارهای ترجیحی که در لابه لای مواد قانونی و تبصره‌های آن مستتر می‌باشند، راه را برای کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها و جبران کاهش احتمالی در درآمد مالیاتی، هموار کرده است.

البته نحوه انتخاب نرخ بهینه مالیات بر شرکت‌ها، میزان کاهش آن، اثراتی که کاهش نرخ بر جذب سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، اشتغال و نرخ رشد اقتصادی خواهد داشت و همچنین اثرات آن بر کاهش فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی و غیره موضوعاتی نیستند که به راحتی در این گزارش بتوان راجع به آنها اظهار نظر کرد.

¹ Dual Income Tax

² Comprehensive Business Income Tax

بررسی اثرات مذکور نیازمند مطالعات جامع در سطح خرد و کلان و با تکیه بر مدل-سازی ریاضی و انجام شبیه‌سازی در خصوص سناریوهای مختلف اصلاح نرخ مالیاتی است. در این گزارش، ضمن بررسی نظام فعلی مالیات بر شرکت‌ها، جایگاه آن در تامین مالی بودجه دولت و درآمدهای مالیاتی کشور، مقایسه نرخ و ترکیب آن با برخی از کشورهای منتخب، به بررسی برخی از جنبه‌های اصلاح نظام مالیات بر شرکت‌ها بر اساس تجارب موجود و ادبیات موضوع و همچنین گزینه‌های جبران کاهش احتمالی در درآمدهای مالیاتی پرداخته می‌شود.

برآوردها حاکی از این است که چنانچه نرخ قانونی مالیات بر شرکت‌ها چنانچه از ۲۵ درصد به ۲۰ درصد کاهش یابد، با فرض ثابت بودن سایر شرایط و اجرای این سیاست از سال ۱۳۹۶ و همچنین با فرض رشد اقتصادی ۵ درصدی و نرخ تورم ۱۱ درصدی برای سال ۱۳۹۷، زیان درآمدی اجرای این سیاست برای دولت در سال ۱۳۹۷ بالغ بر 58,441 میلیارد ریال خواهد بود. البته این اثر درآمدی مبتنی بر محاسبات عددی و بدون لحاظ اثرات جبرانی ناشی از حذف یا تعدیل برخی از معافیت‌ها و همچنین اثرات مثبت ناشی از بهبود تمکین مالیاتی است. بدیهی است با لحاظ کردن اثرات ناشی از بهبود تمکین و به ویژه اثر حذف برخی از معافیت‌های غیرضروری، کاهش درآمدهای مالیاتی به مراتب کمتر از رقم برآوردی خواهد بود. از طرف دیگر انتظار می‌رود در سال‌های بعد با تعدیل رفتار مودیان و کاهش میزان اجتناب و فرار مالیاتی و همچنین رونق بیشتر فعالیت‌های اقتصادی، سرعت تعدیل درآمدهای مالیاتی افزایش یابد به گونه‌ای که در پایان سال چهارم، با رونق تولید و سرمایه‌گذاری، رشد درآمدهای مالیاتی نیز شتاب بیشتری گیرد.

۲) فلسفه وجودی مالیات بر درآمد شرکت ها

صرفنظر از کارکردهای فعلی مالیات بر درآمد شرکت ها در ایران که با بسیاری از توصیه‌های نظری و تجربی موجود در این زمینه فاصله زیادی گرفته است (بالاخص با اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۸۰ و حذف مالیات بر سود سهام توزیع شده)، کارکردهای این نوع مالیات در یک نظام اقتصادی کارآ، پویا و رشدگرا بسیار روشن و متفاوت از آن چیزی است که ما هم اکنون در ایران شاهد آن هستیم. به طور کلی در توجیه دلایل وضع مالیات بر شرکت‌ها، گفته می‌شود که این مالیات یک کارکرد تکلیفی^۳ بر عهده دارد و به عنوان پشتیبان^۴ در عقبه سیستم مالیات بر درآمد شخصی به این سیستم مالیاتی در شناسایی، تشخیص و وصول مالیات کمک می‌کند (OECD, 2001). در کشورهایی که نظام مالیات بر جمع درآمد شخصی دارند، درآمد شرکت‌ها که به صورت سود سهام یا بهره توزیع می‌شود در سطح شخصی یا فردی به محض تحقق، مشمول مالیات می‌شود. در کشورهای فاقد سیستم مالیات بر درآمد شرکت‌ها، عواید شغلی تا زمان تحقق، از پرداخت مالیات مصون خواهد بود و اگر سیستم مالیات بر عایدی سرمایه نیز وجود نداشته باشد، عواید و درآمدهای شغلی توزیع نشده، هرگز مشمول مالیات نخواهد شد. بنابراین با وضع مالیات بر درآمد شرکت‌ها، مقامات مالیاتی اجازه نمی‌دهند تا سهامداران درآمد ناشی از سهام خود را از اصابت مالیاتی محفوظ نگاهدارند.

اگر اختلاف بین مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات بر درآمد حقوق خیلی زیاد باشد، در آن صورت افراد تشویق می‌شوند تا درآمد ناشی از حقوق خود را که نرخ مالیاتی بالایی دارد به درآمد سرمایه که معمولاً نرخ‌های پایین‌تری دارد، تبدیل نمایند. در چنین شرایطی، اگر مالیات بر عایدی سرمایه وجود نداشته باشد و یا این عایدی در زمان تحقق مشمول مالیات باشد، در این صورت یکی از کارکردهای اساسی سیستم مالیات بر شرکت‌ها جلوگیری از انتقال درآمد بین منابع مالیاتی مختلف خواهد بود (زودروف^۵، ۲۰۰۶).

دلیل دوم؛ در توجیه ضرورت وضع مالیات بر درآمد شرکت‌ها، برخورداری یا بهره‌مندی شرکت‌ها از برخی رانت‌های موجود در کشور مقصد (سرمایه‌پذیر)، نظیر رانت‌های مکانی، استفاده از بازار کشور سرمایه‌پذیر برای فروش محصولات، استفاده از منابع طبیعی آن کشور، نزدیکی به سایر شرکت‌هایی که در کشور سرمایه‌پذیر به تولید مبادرت می‌کنند به منظور حداقل کردن هزینه‌های حمل و نقل، سایر هزینه‌های تجاری، منتفع شدن از اثرات سرریز بین بنگاه‌ها و غیره می‌باشند.

³ Withholding function

⁴ backstop

⁵ Zodrow(2006)

دلیل سوم؛ برای توجیه وضع مالیات بر درآمد شرکت‌ها، بهره‌مندی آنها از منافع ناشی از مخارج عمومی است که دولت برای کالاها و خدمات عمومی نظیر زیرساخت‌ها، سیستم‌های حقوقی و غیره، مخارجی که بابت آموزش (نیروی کار ماهر و کیفی) متحمل شده است.

دلیل چهارم؛ اینکه مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌تواند به عنوان یک مالیات تکلیفی بر سود سهامی پرداختی به سهامداران غیرمقیم عمل نماید. در غیاب سیستم مالیات بر شرکت‌ها، این سهامداران در کشور مبدا از پرداخت مالیات مذکور فرار می‌کنند (در صورت نبود سیستم مالیات‌های تکلیفی بر سود سهام توزیعی بین سهامداران خارجی). در واقع مالیات بر درآمد شرکت‌ها، جانشین مالیات تکلیفی در مبدا برای سودهای توزیع نشده سهامداران غیرمقیم است، اما نمی‌تواند جانشین مالیات تکلیفی بابت پرداختی‌های بهره به سهامداران غیرمقیم باشد. در حالت سهامداران غیرمقیم، بار مالیات بر شرکت به طور موثر به مالکان خارجی منتقل می‌شود. به همین دلیل از نظر مینتز (۱۹۹۴)^۶ به دلیل افزایش روند جهانی سازی و افزایش مالکیت خارجی سهام، همچنان وضع مالیات بر شرکت‌ها به عنوان یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر خواهد بود.

سروانجام؛ یکی از کارکردهای مالیات بر شرکت‌ها، جلوگیری از انباشت منافع حاصل از برخی رانت‌های اقتصادی در دست برخی افراد و بنگاه‌ها است. به دلیل اینکه رانت‌های اقتصادی سودهایی هستند مازاد بر بازدهی نرمال، مالیات بر شرکت به دلیل نداشتن زیان کارایی، این امکان را به سیاستگذاران می‌دهد تا سایر مالیات‌های تحریفی و اخلاقی را کاهش داده تا از این طریق کارایی کلی اقتصاد بهبود یابد (OECD, 2008).

فقدان یک سیستم کارآمد مالیات بر درآمد در ایران (مالیات بر جمع درآمد شخصی)، در کنار اصلاحاتی که در سال ۱۳۸۰ به حذف مالیات بر سود سهام توزیع شده، منجر شد، عملاً نظام مالیات بر شرکت‌ها را به یک منبع درآمدی برای دولت و نه ابزاری برای کمک به وصول مالیات بر درآمد شخصی تبدیل کرده است. وضعیت فعلی مالیات بر شرکت‌ها در ایران و کارکردهای پیش‌بینی شده برای آن با هیچ یک از مشخصه‌های یک نظام مالیاتی مطلوب برای شرکت‌ها، سازگار نیست.

⁶ Mintz(1994)

۳) مالیات بر درآمد شرکت ها در ایران (اشخاص حقوقی)

مالیات بر درآمد شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع مالیاتی کشور، بالغ بر ۶۲ درصد مالیات‌های مستقیم و ۳۱ درصد کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد. در طول تاریخ نظام مالیاتی کشور، بخش شرکت‌ها همواره به دلایلی چون شفافیت مالی، سهل الوصول بودن مالیات از آن، هزینه‌های سیاسی و اجتماعی نسبتاً پایین مالیات‌ستانی از این بخش و غیره، به عنوان یکی از منابع مهم تامین مالی بودجه مورد توجه دولت‌ها بوده است.

متأسفانه، نگاه صرفاً درآمدی به این بخش مهم اقتصادی در طول دو دهه اخیر، مشکلاتی برای بخش مولد اقتصاد کشور ایجاد کرده است. این مشکلات و عدم کارایی‌هایی که بواسطه آن بر اقتصاد کشور تحمیل شده، در کنار وضعیت فعلی حاکم بر فضای کسب و کار، تولید، اشتغال و سرمایه‌گذاری در کشور، فرصت بسیار مناسبی را برای انجام اصلاحات اساسی در نظام مالیات بر شرکت‌ها با هدف برون رفت از چالش‌های فعلی و تحریک رشد سرمایه‌گذاری، اشتغال و تولید فراهم کرده است.

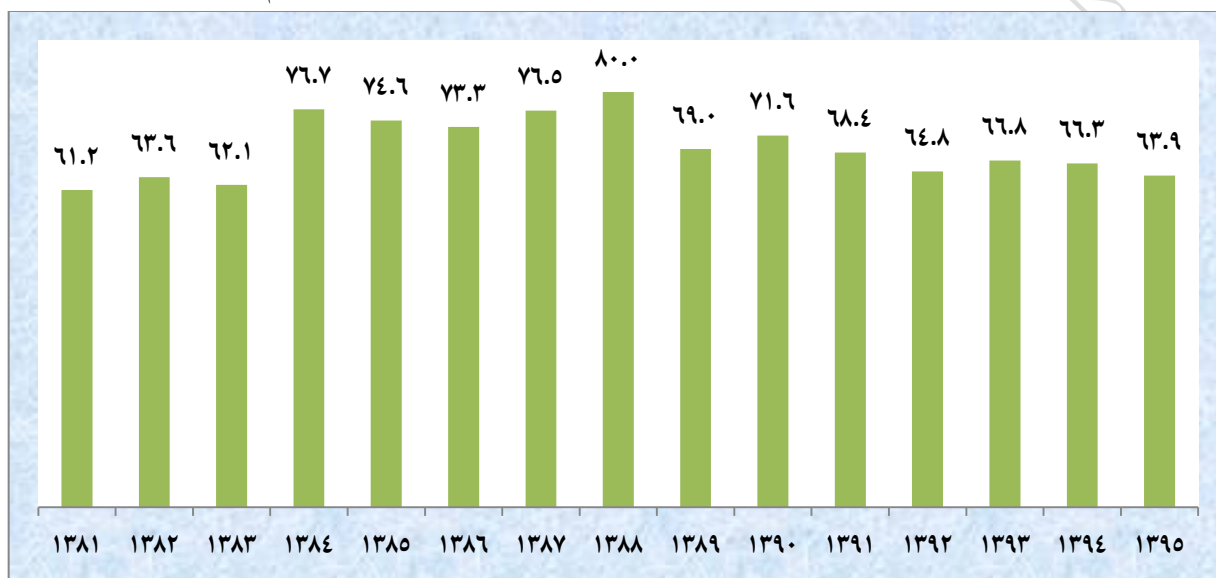
در این جا قبل از طرح مباحث اصلی در خصوص اصلاحات مالیات بر شرکت‌ها، به برخی از مشکلات موجود در نظام مالیات بر شرکت‌ها اشاره می‌شود که به طور مستقیم و غیرمستقیم به عنوان مانع جدی در برابر رشد اقتصادی عمل می‌کنند:

۳-۱) ترکیب نامناسب و ضد رشد درآمدهای مالیاتی

یکی از مسائل مهمی که در طراحی هر سیاست مالیاتی مطرح می‌باشد، نحوه طراحی ساختارهای مالیاتی است به گونه‌ای که به رشد تولید ناخالص داخلی کمک نماید. به لحاظ نظری و تجربی، مالیات بر شرکت‌ها نامطلوب‌ترین نوع مالیات برای رشد اقتصادی است و بعد از آن مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر مصرف در جایگاه‌های بعدی قرار دارند و در این میان، **مالیات مکرر بر دارایی‌های غیرمنقول (زمین و املاک)** **کمترین اثرات منفی را بر رشد اقتصادی دارد.** در تبیین دلایل این امر، بر تفاوت مشخصه‌های کارایی انواع مالیات‌ها اشاره می‌شود. مالیات‌هایی که اثرات منفی کمتری بر تصمیمات افراد و بنگاه‌ها دارند، اثرات منفی کمتری نیز بر رشد اقتصادی دارند. به طور کلی، مالیات بر درآمد در قیاس با سایر انواع مالیات‌ها اثرات بزرگتری بر تصمیمات افراد و بنگاه‌ها دارند و به تبع آن با فرض ثابت بودن سایر شرایط، اثرات یا زیان‌های رفاهی بزرگتری را ایجاد می‌کند.

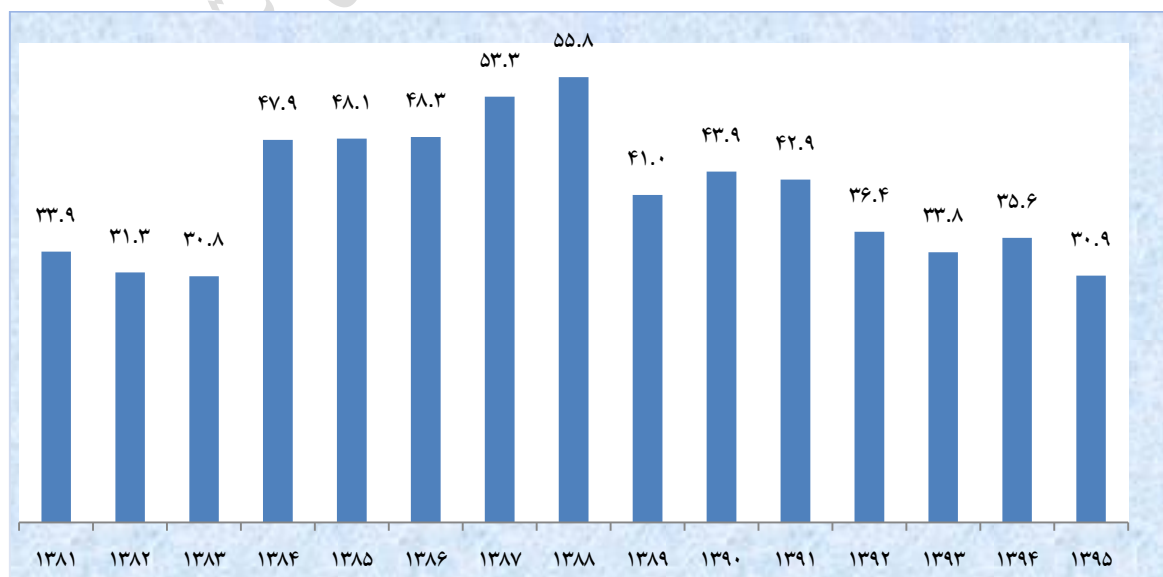
ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور اگرچه در چند سال اخیر به یمن معرفی و گسترش مالیات بر ارزش افزوده، اندکی به نفع مالیات بر مصرف تغییر یافته است، اما هنوز این ترکیب مالیاتی با مشخصه‌های یک نظام مالیاتی دوست‌دار تولید و رشد اقتصادی، فاصله بسیار زیادی دارد. بررسی ترکیب درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۵ نشان می‌دهد که سهم مالیات بر درآمد شرکت‌ها از کل مالیات‌های مستقیم به طور متوسط ۶۸٫۸٪ بوده است. این نسبت طی سال‌های یادشده بین ۶۱٫۲ تا ۸۰ درصد در نوسان بوده است نمودار(۱).

نمودار (۱) - سهم مالیات اشخاص حقوقی از مالیات‌های مستقیم ارقام به درصد



همچنین سهم مالیات بر درآمد شرکت‌ها از کل درآمدهای مالیاتی طی سال‌های یاد شده به طور متوسط ۳۸٫۹ درصد بوده و از ۳۳٫۹ درصد در سال ۱۳۸۱ به حدود ۳۱ درصد در سال ۱۳۹۵ رسیده است. نمودار(۲).

نمودار (۲) - نسبت مالیات اشخاص حقوقی به کل درآمدهای مالیاتی ارقام به درصد



به طور مشخص سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل درآمدهای مالیاتی کشورهای عضو OECD، به استثنای برخی از کشورها نظیر استرالیا، جمهوری چک، ژاپن، کره جنوبی، نیوزلند و نروژ که بالای ۱۰ درصد می‌باشد، در سایر کشورها این سهم کمتر از ۱۰ درصد و حتی در برخی از کشورها کمتر از ۶ درصد است (جدول (۲)).

سهم مالیات بر درآمد شرکت‌ها از کل درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۴ بطور متوسط ۹ درصد و در ایران این سهم در این دوره بطور متوسط ۴۳٫۸ درصد بوده است که حاکی از سهم بسیار بالای این مالیات از کل درآمدهای مالیاتی کشور می‌باشد.

جدول (۳) - سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از کل درآمدهای مالیاتی در OECD ارقام به درصد

کشور	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
استرالیا	..	18.0	18.9	19.7	18.3	18.5	21.6	23.0	21.6	19.2	18.1
اتریش	5.0	5.1	4.8	4.9	4.6	4.0	5.8	5.8	5.2	5.3	5.2
بلژیک	7.1	6.9	6.8	6.5	6.0	5.5	7.6	8.0	8.1	7.3	7.0
کانادا	9.9	9.7	10.1	10.3	10.6	10.5	10.4	10.6	11.5	10.4	10.5
شیلی	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
جمهوری چک	10.8	10.1	9.9	9.7	10.0	10.5	12.1	13.1	12.9	12.1	12.2
دانمارک	5.3	5.6	5.6	4.8	5.0	4.2	5.7	6.8	7.9	7.1	6.2
استونی	5.4	5.5	4.5	3.8	4.0	5.2	5.1	5.2	4.9	4.7	5.3
فنلاند	4.4	5.4	4.9	6.2	6.0	4.7	8.1	9.0	7.7	7.6	8.1
فرانسه	4.5	5.7	5.6	5.7	5.0	3.5	6.7	6.8	6.7	5.5	6.4
آلمان	4.2	4.9	4.7	4.7	4.3	3.7	5.3	6.2	6.1	5.1	4.4
یونان	..	3.9	3.4	6.6	7.9	8.1	7.8	7.9	8.6	10.3	9.6
مجارستان	3.9	3.6	3.3	3.3	3.3	5.7	6.6	7.0	6.3	5.7	5.8
ایسلند	7.7	6.0	5.4	5.0	2.7	5.2	5.2	6.1	5.8	4.9	2.7
ایرلند	8.3	8.4	8.2	8.0	8.7	8.4	9.5	10.7	11.7	11.1	11.8
ایتالیا	6.3	7.2	6.7	6.2	6.5	7.0	8.6	8.8	8.1	6.8	6.9
ژاپن	..	13.2	12.5	11.8	11.6	9.6	13.7	16.8	17.0	15.5	14.2
کره	12.8	14.0	14.9	15.4	13.8	14.4	15.9	15.1	14.3	15.9	14.3
لوکزامبورگ	11.4	12.4	13.4	13.4	15.4	14.7	14.3	14.7	13.9	15.4	15.3
مکزیک	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
هلند	..	5.2	5.1	5.4	5.6	5.3	8.1	8.4	8.5	9.8	8.2
نیوزیلند	13.7	14.1	14.1	12.9	12.2	11.0	13.1	14.2	15.8	16.8	15.5
نروژ	18.2	21.7	24.9	25.6	23.6	21.8	29.0	25.7	29.3	27.0	22.8
لهستان	..	5.5	6.5	6.4	6.2	7.2	7.8	7.8	7.1	6.4	6.1
پرتغال	8.6	9.9	9.1	10.0	9.4	9.5	11.4	11.3	9.4	8.7	9.6
اسلواکی	9.8	9.5	8.4	8.4	8.8	8.6	10.5	10.0	9.7	8.6	8.1
اسلونی	3.9	3.3	3.4	4.5	5.0	5.0	6.8	8.6	7.7	7.2	5.0
اسپانیا	5.9	6.2	6.4	5.5	5.5	7.2	8.4	12.4	11.2	10.7	9.9

کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
سوئد	6.3	7.5	7.5	7.8	6.4	6.4	7.6	7.3	6.0	6.2	6.1
سوئیس	8.2	8.4	10.4	10.8	11.1	10.5	10.2	10.5	10.4	10.5	10.5
ترکیه	7.3	7.1	6.0	6.8	7.3	7.7	7.3	7.5	7.4	6.3	6.4
انگلستان	8.1	9.3	10.8	9.5	10.0	8.1	8.8	8.6	8.1	7.7	7.5
آمریکا	9.1	11.0	11.5	10.0	6.7	6.0	7.7	7.5	8.6	8.5	10.0
متوسط OECD	9.3	10.0	10.5	10.5	9.9	8.3	8.4	8.6	8.5	8.5	..
ایران*	۳۰٫۸	۴۷٫۹	۴۸٫۱	۴۸٫۳	۵۳٫۳	۵۵٫۸	۴۱٫۰	۴۳٫۹	۴۲٫۹	۳۶٫۴	۳۳٫۸

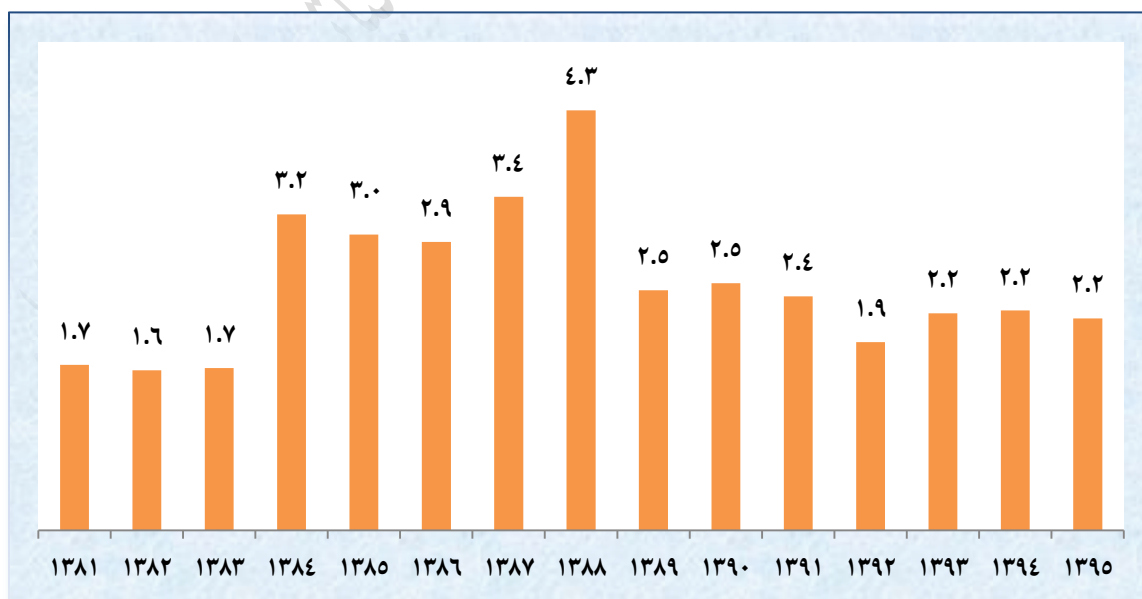
منبع: OECD، ۲۰۱۵.

* منبع: آمارهای خزانه داری کل کشور

۲-۳) وابستگی شدید بودجه دولت به مالیات بر شرکتها

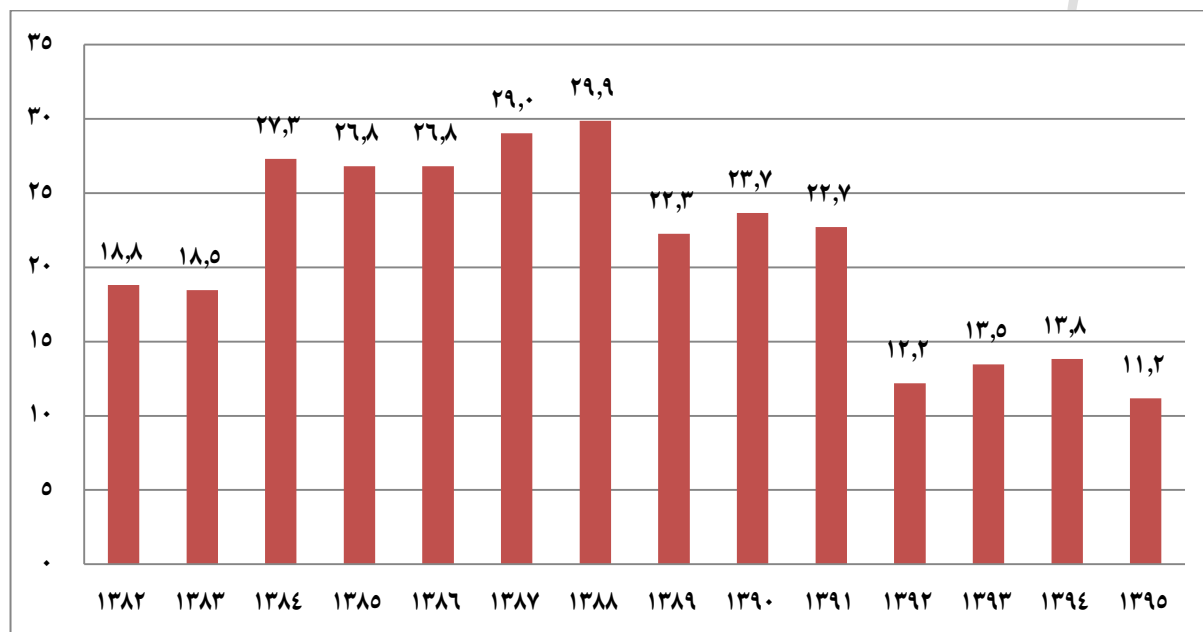
همانطوری که اشاره شد به دلایل مختلف، این بخش برای دولت از نظر مالیاتی همواره از جذابیت بالایی برخوردار بوده است. این جذابیت در یک دوره بلندمدت به وابستگی شدید بودجه دولت و درآمدهای مالیاتی به مالیات بر شرکتها منجر شده است. افزایش وابستگی به بخش تولید و مولد اقتصاد به نوبه خود به مانعی برای رشد سرمایه گذاری، بزرگ شدن این بخش و سرانجام رشد اقتصادی بدل شده است. نسبت مالیات شرکتها به تولید ناخالص داخلی که از ۱٫۷ درصد در سال ۱۳۸۱ به بیش از ۲٫۲ درصد در پایان سال ۱۳۹۵ افزایش یافته است، از وابستگی شدید دولت به بخش مولد و تولید و همچنین افزایش این وابستگی در نزدیک به دو دهه اخیر حکایت دارد نمودار(۱).

نمودار(۱) - نسبت مالیات شرکتها بر تولید ناخالص داخلی طی ۱۳۸۱-۱۳۹۵ ارقام به درصد

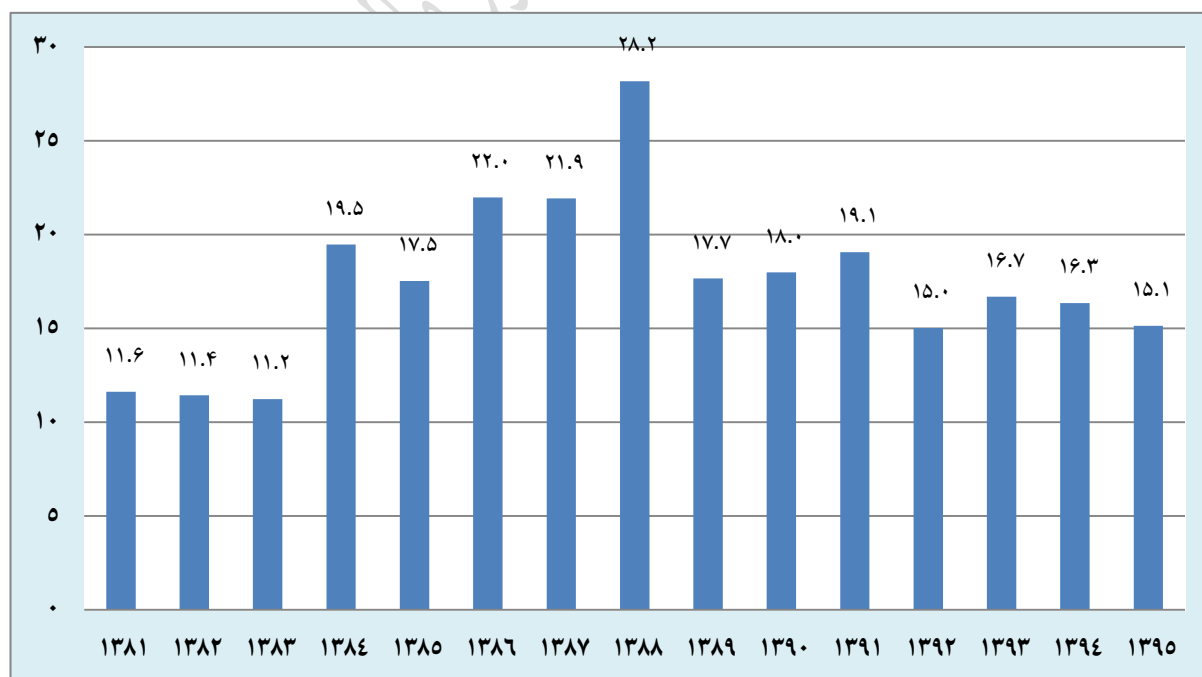


علاوه بر این، شاخص نسبت مالیات بر شرکت‌ها به بودجه عمومی دولت که از ۱۸٫۸ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۱۱٫۲ درصد در سال ۱۳۹۵ کاهش یافته، و شاخص نسبت مالیات بر شرکت‌ها به هزینه‌های جاری دولت که از ۱۱٫۶ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۱۵٫۱ درصد در سال ۱۳۹۵ افزایش یافته، جملگی از شدت وابستگی بودجه دولت به مالیات بر شرکت‌ها به عنوان یک مالیات مخرب تولید و رشد اقتصادی حکایت دارند نمودارهای (۲) و (۳).

نمودار (۲) - نسبت مالیات بر درآمد شرکتها به منابع بودجه عمومی طی ۱۳۸۱-۱۳۹۵ ارقام به درصد



نمودار (۳) - نسبت مالیات بر درآمد شرکتها به هزینه جاری دولت ارقام به درصد



۳-۳ سهم بالای شرکت‌های غیردولتی از مالیات بر درآمد شرکت‌ها

مشخصه بارز دیگر نظام مالیاتی کشور، وابستگی شدید آن به شرکت‌های غیردولتی است. بر اساس جدول (۱) و نمودار (۴)، سهم مالیات شرکت‌های غیردولتی از کل مالیات شرکت‌ها، از ۵۶ درصد در سال ۱۳۸۱ به بیش از ۶۲ درصد در سال ۱۳۹۵ افزایش یافته است که به نوبه خود از افزایش بار مالیاتی بخش خصوصی در تامین مالیاتی بودجه دولت حکایت دارد.

جدول (۱) - عملکرد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
ارقام به میلیارد ریال/درصد

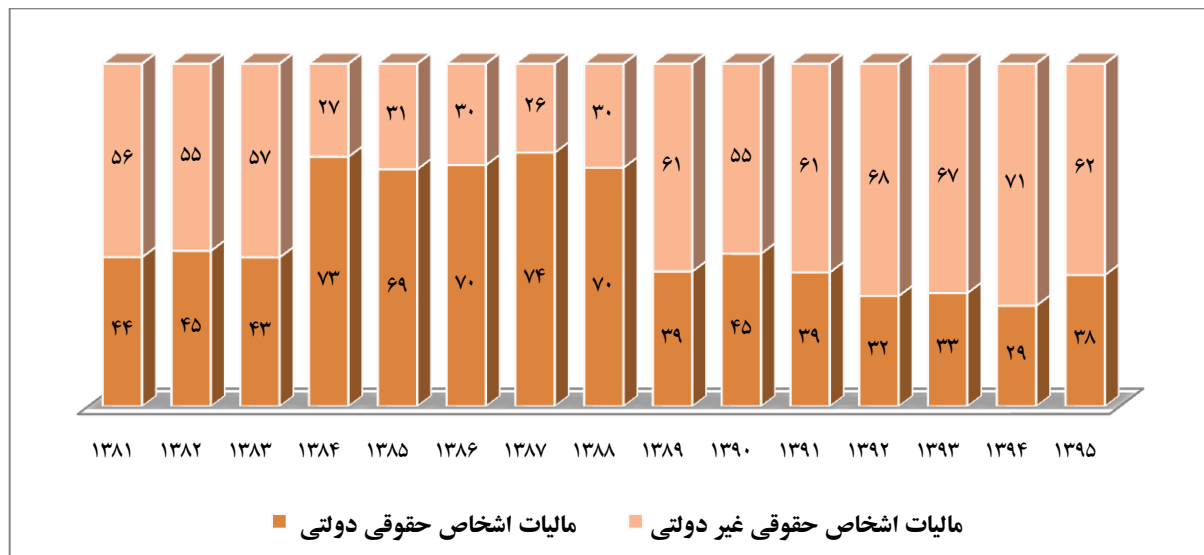
سال	مالیاتهای مستقیم	مالیاتهای غیرمستقیم	مالیات شرکتها	سهم از مالیاتهای مستقیم	سهم از کل مالیاتها	مالیات شرکتها دولتی	سهم از کل شرکتها دولتی	مالیات شرکتها غیردولتی	سهم از کل شرکتها غیردولتی	نسبت مالیات شرکتها به GDP
1381	28,046	50,586	17,152	61.2	33.9	7467	44	9685	56	1.7
1382	32,034	65,099	20,376	63.6	31.3	9252	45	11124	55	1.6
1383	41,897	84,421	26,027	62.1	30.8	11322	43	14706	57	1.7
1384	84,030	134,575	64,460	76.7	47.9	46953	73	17507	27	3.2
1385	97,691	151,621	72,862	74.6	48.1	50413	69	22449	31	3
1386	126,334	191,815	92,611	73.3	48.3	65230	70	27381	30	2.9
1387	167,153	239,741	127,794	76.5	53.3	94657	74	33137	26	3.4
1388	209,030	300,035	167,300	80	55.8	116519	70	50782	30	4.3
1389	168,749	284,078	116,500	69	41	45862	39	70638	61	2.5
1390	220,418	359,452	157,893	71.6	43.9	70366	45	87527	55	2.5
1391	248,278	395,167	169,706	68.4	42.9	66387	39	103319	61	2.4
1392	277,883	494,249	179,969	64.8	36.4	57990	32	121979	68	1.9
1393	359,199	709,651	240,046	66.8	33.8	79393	33	160654	67	2.2
1394	420,911	783,200	278,947	66.3	35.6	81959	29	196988	71	2.2
1395	490,065	1,013,751	313,212	63.9	30.9	120102	38	193110	62	2.2

منبع: آمارهای خزانه داری کل کشور

بررسی ترکیب مالیات بر درآمد شرکت‌ها طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۹۵ نشان می‌دهد، که سهم متوسط مالیات اشخاص حقوق غیردولتی و دولتی از کل مالیات شرکت‌ها به ترتیب معادل ۵۵٪ و ۴۵٪ بوده است. در این دوره، رشد مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی ۲۳٫۸٪ و رشد مالیات اشخاص حقوقی دولتی حدود ۲۱٫۹٪ درصد بوده است. این شاخص به خوبی نشان می‌دهد که بار مالیاتی بخش خصوصی در تامین مالی بودجه دولت در طی این دوره با یک آهنگ ملایم افزایش یافته است. وضعیت مالیات ستانی از بخش خصوصی و بار مالیاتی که به آن

تحلیل شده در تضاد آشکار با سیاست های حمایتی از بخش تولید و سرمایه گذاری است که در سال های اخیر، با جدیت پیگیری و دنبال می شود.

نمودار (۴) - ترکیب مالیات بر درآمد شرکت ها (اشخاص حقوقی) ارقام به درصد



در یک جمع بندی کلی، ترکیب فعلی درآمدهای مالیاتی به نفع بخش تولید، سرمایه گذاری بخش خصوصی و رشد اقتصادی نیست و با مبانی نظری، یافته های تجربی و ساختار نظام مالیاتی کشورهای توسعه یافته و موفق در این زمینه، در تضاد آشکار می باشد.

۳-۴) بالا بودن نرخ قانونی و موثر مالیات بر شرکت ها در ایران در مقایسه با بسیاری از کشورها مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی که بر جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی وضع می شود (پس از وضع زیان های حاصل از منافع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات قانونی دارای نرخ جداگانه ای می باشند)، ۲۵ درصد می باشد. با احتساب سهم پرداختی کارفرما به بیمه های تامین اجتماعی، این بخش باید ۴۸ درصد از سود ناخالص خود را تحت عنوان پرداخت های اجباری یا مالیات به دولت بپردازد. لذا تعیین نرخ مناسب مالیات شرکت ها به گونه ای که بتواند در ادوار مختلف تجاری، در کنار وظیفه سنگین تامین اهداف درآمدی دولت، مسئولیت خطیر تولید، سرمایه گذاری و اشتغال را نیز به طور مستمر ادامه دهد، از مهم ترین چالش های سیاست گذاری مالیاتی در کشور می باشد.

مقایسه نرخ مالیات بر شرکت‌ها با برخی از کشورهای منتخب نشان می‌دهد که در سال ۲۰۱۵ از مجموع ۱۱۶ کشور تحت بررسی نتایج زیر حاصل شده است:

۱. نرخ مالیات بر شرکت‌ها در ۵۶ کشور کمتر از ۲۵ درصد

۲. نرخ مالیات بر شرکت‌ها در ۴۲ کشور بیشتر از ۲۵ درصد

۳. نرخ مالیات بر شرکت‌ها در ۱۸ کشور معادل ۲۵ درصد

در بررسی وضعیت نرخ‌های مالیاتی کشورهای منطقه که به لحاظ جغرافیایی به ایران نزدیک‌تر می‌باشند، نشان می‌دهد که نرخ مالیات بر شرکت‌ها در کشورهای همسایه و منطقه به استثنای پاکستان و امارات، کمتر از ۲۵ درصد است. این کشورها شامل، روسیه، افغانستان، ترکمنستان، آذربایجان، اوکراین، ارمنستان، ترکیه، عراق، اردن، سوریه، لبنان، عربستان، قطر می‌باشند (جدول ۲).

بسیاری از کشورها، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص خود و همچنین نرخ‌های مالیات بر شرکت‌ها را کاهش داده‌اند و همزمان پایه مالیاتی خود به ویژه پایه شرکت‌ها را گسترش داده‌اند. حدود یک سوم از کشورهای عضو OECD نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌های کوچک و متوسط خود را کاهش داده‌اند و بسیاری از کشورها مشوق‌هایی را بر سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه ارایه می‌دهند. همچنین در این کشورها، مالیات بر ارزش افزوده گسترش یافته و روند کلی حاکی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده است، اما به طور متوسط افزایشی در مالیات‌های غیرمستقیم شاهد نیستیم. به ویژه بدنبال کاهش سهم مالیات بر موارد خاص و سایر مالیات‌های کالا و خدمات هستند. سهم مالیات بر املاک نسبتاً ثابت مانده است و در این کشورها تمایل روز افزونی به استفاده از مالیات‌های زیست محیطی وجود دارد (OECD, 2008).

بنابراین، اگر نرخ مالیات بر شرکت‌ها را با فرض ثابت بودن سایر شرایط، به عنوان یک عامل تاثیرگذار بر رقابت‌پذیری منطقه‌ای در نظر بگیریم، وضعیت ایران از این حیث در قیاس با سایر کشورهای منطقه، مناسب ارزیابی نمی‌شود.

جدول (۲)- نرخ قانونی مالیات بر شرکت‌ها در برخی از کشورهای جهان در سال ۲۰۱۵

کشور	نرخ	کشور	نرخ	کشور	نرخ	کشور	نرخ	کشور	نرخ	کشور	نرخ
افغانستان	20	کلمبیا	25	هنگ کنگ	16.5	لوکزامبورگ	29.22	فیلیپین	30	تایوان	17
آلبانی	15	کاستاریکا	30	مجارستان	19	ماکائو	12	لهستان	19	تانزانیا	30
الجزایر	23	کرواسی	20	ایسلند	20	مقدونیه	10	پرتغال	21	تایلند	20
آنگولا	30	قبرس	12.5	هند	34.61	مالاوی	30	قطر	10	تونس	25
آرژانتین	35	جمهوری چک	19	عراق	15	مالزی	25	رومانی	16	ترکیه	20
ارمنستان	20	دانمارک	23.5	ایرلند	12.5	مالت	35	روسیه	20	ترکمنستان	۸*
استرالیا	30	اکوادور	22	اسرائیل	26.5	مکزیک	30	عربستان	20	اوگاندا	30
اتریش	25	مصر	25	ایتالیا	31.4	مراکش	30	صربستان	15	اوکراین	18
بنگلادش	27.5	السالوادور	30	جامائیکا	25	موزامبیک	32	سیرالئون	30	امارات	55
بلاروس	18	استونی	20	ژاپن	33.06	نامبیا	33	سنگاپور	17	انگلیس	20
بلژیک	33.9	فیجی	20	اردن	20	هلند	25	اسلواکی	22	آمریکا*	35
بولیوی	25	فنلاند	20	قزاقستان	20	نیوزلند	28	اسلونی	17	اروگوئه	25
برزیل	34	فرانسه	33.3	کنیا	30	نیجریه	30	آفریقای جنوبی	28	ونزوئلا	34
بلغارستان	10	گرجستان	15	کره	24.2	نروژ	27	اسپانیا	28	ویتنام	22
کامبوج	20	آلمان	29.65	کویت	15	عمان	12	سريلانکا	28	یمن	20
کامرون	33	غنا	25	لتونی	15	پاکستان	33	سودان	35	زامبیا	35
کانادا	26.5	یونان	26	لبنان	15	پاناما	25	سوئد	۲۲	زیمبابوه	25.75
شیلی	22.5	گواتمالا	25	لیبی	20	پاراگوئه	10	سوئیس	17.92	اوگاندا	30
چین	25	هندوراس	30	لیتوانی	15	پرو	30	سوریه	22	آذربایجان*	20

منبع: KPMG (۲۰۱۶): *منبع: شرکت دیلویت. در ترکمنستان برای شرکت‌های غیردولتی داخلی ۸ درصد و برای سایر ۲۰ درصد.

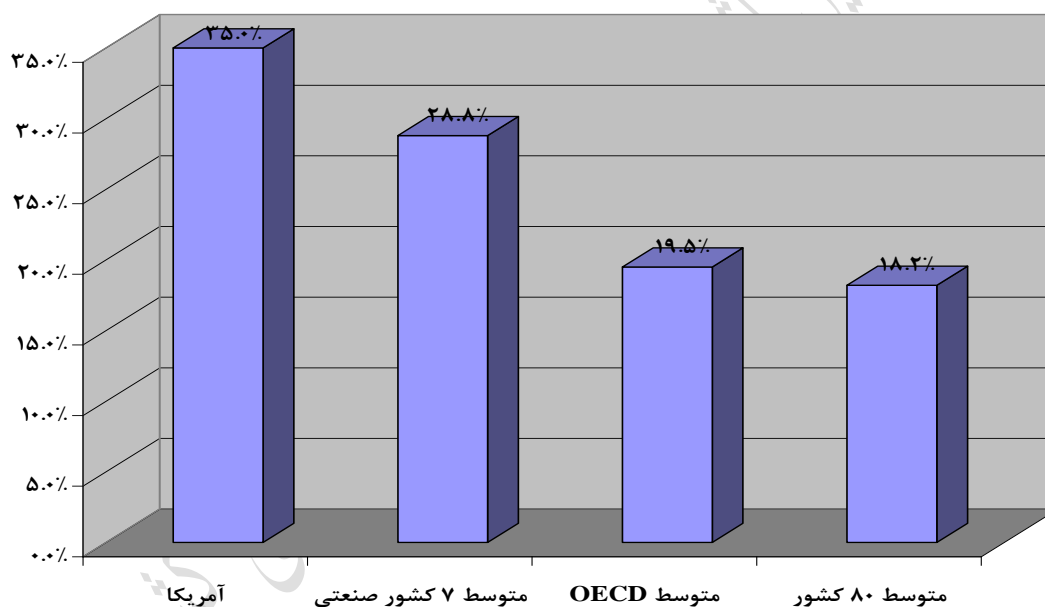
نرخ مؤثر مالیاتی، نسبتی از سود ناخالص شرکت است که در عمل به عنوان مالیات پرداخت شده است و به دلایل مختلف مقدار محاسبه شده برای آن با نرخ متناظر قانونی ممکن است متفاوت باشد. در خوشبینانه‌ترین حالت این نرخ ممکن است با نرخ قانونی برابر باشد. نحوه رفتار با استهلاک، منابع تامین مالی بنگاه‌ها برای سرمایه‌گذاری، اجازه کسور برخی اقلام از درآمد مشمول مالیات و غیره که در حقیقت متاثر از سیاست‌های مالیاتی هستند، باعث می‌شود تا نرخ‌های که در عمل شرکت‌ها بر اساس آن مالیات پرداخت می‌کنند، با نرخ متناظر قانونی تفاوت داشته باشد. در مطالعات مختلف، نرخ مؤثر مالیات بر شرکت‌ها در ایران برای برخی سال‌ها و با احتساب معافیت‌های مالیاتی بین ۱۴٫۸ تا ۱۹ درصد برآورد شده است.^۷ دفتر پژوهش در مطالعه‌ای که

^۷ این نرخ با احتساب معافیت‌های مالیاتی مربوط بین ۱۰ تا ۱۲ درصد برآورد می‌شود.

در سال ۱۳۹۰ انجام داد، متوسط این نرخ را حدود ۱۴,۶ درصد، بانک جهانی (۲۰۱۵) آن را حدود ۱۷,۸ و مطالعه مینتز و همکاران (۲۰۱۰) این نرخ را برای ایران حدود ۱۹ درصد برآورد کرده است. همچنین در مطالعه جامعی که توسط دوانجی چن و جک مینتز (۲۰۱۰) انجام شده است، نرخ مؤثر مالیات بر اشخاص حقوقی در ۸۰ کشور جهان با استفاده از روش خرد اقتصادی برآورد شده است. بر اساس این مطالعه که نتایج آن در نمودار (۵) و جدول (۳) خلاصه شده است، نرخ مؤثر مالیات اشخاص حقوقی در ایران بالاتر از متوسط جهانی می باشد.

اما پیامی که دارد، تاثیرپذیری رفتار سرمایه گذاری بنگاه‌ها از برخی سیاست‌های مالیاتی می باشد، موضوعی که بسیاری از کشورها به دنبال کاهش تاثیرات منفی این سیاست بر رفتار و تصمیمات بنگاه‌ها می باشند.

نمودار (۵) - نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی در کشورهای مختلف جهان



جدول (۳) - نرخ مؤثر مالیات بر شرکت ها در کشورهای جهان

نرخ (درصد)	نام	نرخ (درصد)	نام	نرخ (درصد)	نام
۱۳/۶	مجارستان	۲۰/۳	زامبیا	۳۵/۰	آمریکا
۱۳/۶	لهستان	۱۹/۹	ایران	۴۱/۷	آرژانتین
۱۳/۴	جمهوری چک	۱۹/۶	فنلاند	۴۰/۸	چاد
۱۳/۳	شیلی	۱۹/۵	سوئد	۳۶/۵	برزیل
۱۳/۳	ترینیداد و توباگو	۱۸/۶	مالزی	۳۵/۷	هند
۱۳/۲	نیجریه	۱۸/۶	پرتغال	۳۵/۵	ازبکستان
۱۲/۴	غنا	۱۸/۴	لوکزامبورگ	۳۴/۴	فرانسه
۱۲/۳	ایرلند	۱۸/۴	تایلند	۳۳/۵	ژاپن
۱۲/۲	جمهوری اسلواکی	۱۸/۴	عمان	۳۲/۶	کره
۱۲/۲	ویتنام	۱۸/۲	دانمارک	۳۰/۹	اسپانیا
۱۲/۰	یونان	۱۷/۷	نیوزیلند	۲۸/۰	کانادا
۹/۸	کروواسی	۱۷/۶	جورجیا	۲۷/۵	انگلیس
۹/۶	ایسلند	۱۷/۴	رواندا	۲۷/۲	ایتالیا
۹/۲	مصر	۱۷/۲	قزاقستان	۲۶/۷	روسیه
۹/۱	کنیا	۱۶/۸	سوئیس	۲۵/۹	استرالیا
۸/۹	رومانی	۱۶/۶	بوتسوانا	۲۵/۲	اتریش
۸/۸	سنگاپور	۱۶/۴	اکوادور	۲۵/۰	پاکستان
۸/۰	اتیوپی	۱۶/۳	هلند	۲۴/۴	آلمان
۷/۰	مائورییوس	۱۶/۰	چین	۲۴/۲	لسوتو
۴/۱	ترکیه	۱۵/۹	اوگاندا	۲۳/۹	کاستاریکا
۴/۱	بلغارستان	۱۵/۸	مکزیک	۲۳/۸	نروژ
۳/۸	لیتوانی	۱۵/۲	پرو	۲۳/۶	بولیوی
۳/۷	اوکراین	۱۵/۰	جامائیکا	۲۲/۳	اندونزی
-۵/۴	سیبری	۱۴/۹	مراکش	۲۲/۰	تونس
-۶/۵	بلژیک	۱۴/۶	بنگلادش	۲۱/۱	سیرالئون
۱۸/۲	نرخ متوسط ۸۰ کشور	۱۴/۳	ماداگاسکار	۲۰/۸	فیجی
		۱۴/۲	آفریقای جنوبی	۲۰/۴	تانزانیا

منبع: Duanjie Chen and Jack Mintz (2010).

مشکلات فوق در کنار ایجاد تحریف در روش‌های تامین مالیاتی به نفع تامین مالی از طریق سیستم بانکی، بر هم زدن فضای رقابت به نفع شرکت‌های بزرگ و به ضرر بنگاه‌های کوچک و متوسط، معافیت سود سهام از پایه مالیاتی شرکت‌ها (برخلاف تجارب غالب جهانی) و غیره از اهم اشکالات اساسی نظام مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران می‌باشد.

۳-۵) امتیازات و مشوق‌های مالیاتی شرکت‌ها در ایران و برخی از کشورها

نظام مالیاتی ایران یکی از معدود نظامات مالیاتی است که در آن انواع امتیازات و مشوق‌های مالیاتی در بخش‌های مختلف اعطا می‌شود. اثربخشی و کارایی این مشوق‌ها یکی از چالش‌های اساسی است که نظام مالیاتی با آن مواجه می‌باشد. بررسی‌ها عمدتاً از تاثیر اندک و یا عدم تاثیر این سیاست در دستیابی دولت به اهداف مدنظر حکایت دارند، در حالی که زیان‌های درآمدی آن برای دولت سالانه به صدها هزار میلیارد ریال می‌رسد. مهمترین مشوق‌هایی که با هدف رشد تولید، سرمایه‌گذاری و اشتغال اعطا می‌شوند، عبارتند از:

۱. مشوق‌های تولید و سرمایه‌گذاری

- مشوق‌های بخش کشاورزی (موضوع ماده ۸۱ ق.م.م) - تعطیلی مالیاتی کامل
- تخفیف ۲۵ درصدی نرخ مالیات بر شرکت‌ها برای شرکت‌های تعاونی (موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵)
- معافیت سود سهام دریافتی اشخاص (موضوع تبصره ۴ ماده ۱۰۵ ق.م.م)
- مشوق‌های سرمایه‌گذاری (موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م و تبصره‌های آن)
- معافیت ۱۰٪ درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و ۲۰٪ درآمد حاصل از صادرات (موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م)
- تخفیف ۱۰ درصدی نرخ مالیات بر شرکت‌ها برای شرکت‌های بورسی (موضوع ماده ۱۴۳)
- معافیت شرکت‌های تعاونی از پرداخت مالیات حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه و افزایش سرمایه (موضوع ماده ۴۸ ق.م.م)
- افزایش میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی (بند ب ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه)

- معافیت مالیاتی درآمد حاصل از فروش سهام یا حق تقدم سهام در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس توسط شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران به عنوان سهامدار (موضوع تبصره ۳ ماده ۱۴۳) مکرر ق.م.م.
- معافیت نقل و انتقال اوراق بهادار بازارگردانی بازارگردانان دارای مجوز از سازمان بورس و فرا بورس از مالیات نیم درصد (موضوع تبصره ۵ ماده ۱۴۳ مکرر)
- افزایش دوره تعطیلی مالیاتی واحدهای اقتصادی موضوع ماده ۱۳۲ واقع در شهرکهای صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در صورت استقرار در مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال (موضوع بند (پ) ماده ۱۳۲) ق.م.م.
- معافیت مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی در مناطق آزاد به مدت ۲۰ سال (موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی)
- معافیت شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت ۱۵ سال (موضوع بند (الف) ماده ۳ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان)
- معافیت مالیاتی واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری از معافیت‌های مالیاتی مناطق آزاد (موضوع ماده ۹ قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان)
- بخشودگی ۵۰ درصد مالیات بر درآمد ابرازی کلیه تاسیسات ایرانگردی و جهانگردی تا مدت ۶ سال (موضوع بند ر ماده ۱۳۲ ق.م.م.)
- معافیت ۱۰٪ درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه (موضوع بند ز ماده ۱۳۲ ق.م.م.)
- معافیت مالیاتی سود یا جوایز متعلق به حسابهای پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز (موضوع بند ۲ ماده ۱۴۵ ق.م.م.)

۲. مشوق‌های تحقیق و توسعه

- معافیت هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی معادل ۱۰ درصد مخارج مذکور (موضوع بند س ماده ۱۳۲)

۴) بررسی تاثیر مالیات بر شرکت ها بر متغیرهای کلان اقتصادی

مطالعات مختلفی در زمینه بررسی تاثیر مالیات بر شرکتها بر متغیرهای کلان اقتصادی و چگونگی اثر پذیری این متغیرها در اقتصاد ایران انجام شده است. در این بخش ابتدا بر مطالعات صورت گرفته مروری کرده و سپس تاثیر مالیات بر درآمد شرکتها در قالب الگوی تعادل عمومی پویای تصادفی بررسی می گردد.

۴-۱) مروری بر برخی مطالعات داخلی صورت گرفته

راستی (۱۳۸۴) با تشریح وضعیت مالیات بر شرکتها در ایران، آثار نرخهای بالای مالیات بر شرکتها و پیامدهای کاهش آن نرخها را بررسی نمود و نشان داد که همراه با کاهش بسیار زیاد نرخهای مالیات بر شرکتها بعد از اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم (۱۳۸۰)، درآمدهای دولت از راه مالیات بر شرکتها افزایش یافته است.

موسوی جهرمی و خداداد کاشی (۱۳۸۸) در مطالعه خود نشان دادند که نرخ مالیات میبایست با توجه به متغیرهای بازار به صورت بهینه و کمتر از ۲۵ درصد تعیین شود تا از قدرت انحصاری صنعت کاسته شود.

در مطالعه پژویان و خسروی (۱۳۹۱) تأثیر مالیات بر شرکتها بر سرمایه گذاری بخش خصوصی مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج این مطالعه نشان می دهد سرمایه گذاری بخش دولتی، مالیات بر شرکتها، تورم و نرخ بهره رابطه منفی با سرمایه گذاری بخش خصوصی داشته، اما تسهیلات، سیاست های تعدیل و صندوق ذخیره ارزی، تأثیر مثبت بر سرمایه گذاری خصوصی داشته اند. با توجه به رابطه معکوس میان سرمایه گذاری و مالیات بر شرکتها، اعمال معافیت های مختلف مالیاتی در بحث مالیات بر شرکتها، تعیین نرخ استهلاك بیش از نرخ استهلاك واقعی اقتصادی، سرعت بخشیدن به استهلاك قابل قبول، استفاده از نرخ نزولی مالیات بر شرکتها پس از چند نرخ تصاعدی و به طور کلی بازنگری در قوانین مالیاتی، اعمال سیاست هایی که باعث کاهش تورم و نرخ بهره گردد، در جهت تشویق سرمایه گذاری می تواند مؤثر واقع گردد.

آقازاده و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی رابطه سیاست مالیات بر درآمد شرکتها و سرمایه گذاری مستقیم خارجی در ایران پرداختند. نتایج نشان می دهد که مالیات بر درآمد شرکتها، نرخ تعرفه و نرخ تورم اثر منفی و معنی داری بر سرمایه گذاری مستقیم خارجی دارد. در مقابل اثر متغیر تولید ناخالص داخلی، مثبت و معنی دار می باشد. همچنین نتایج حاصل از مدل تصحیح خطای برداری نیز نشان می دهد که ضریب ECM برابر ۰/۲۴- می باشد که مطابق با انتظارات تئوریک بوده و حاکی از آن است که در هر دوره سرمایه گذاری مستقیم خارجی به میزان ۲۴ درصد به سمت تعادل بلندمدت تعدیل می شود و حدوداً ۴ سال طول می کشد تا خطای تعادلی کوتاه مدت تصحیح شود.

ایزد خواستی و عرب مازار (۱۳۹۶) در مطالعه ای در خصوص بررسی اثرات سیاست های مالی و مالیاتی کارآمد بر سرمایه گذاری خصوصی در ایران نشان می دهند، وقوع یک شوک مثبت در نسبت مالیات بر درآمد

شرکت‌ها به کل درآمدهای مالیاتی، در سال اول باعث افزایش و سپس تا سال چهارم باعث کاهش نسبت سرمایه‌گذاری خصوصی به GDP می‌شود. مجدداً از سال چهارم تا هفتم باعث افزایش نسبت سرمایه‌گذاری خصوصی به GDP می‌شود و بعد از سال هفتم بی‌اثر می‌شود. همچنین بررسی رابطه بلند مدت نشان می‌دهد، افزایش نسبت مالیات بر شرکت‌ها به کل درآمدهای مالیاتی باعث کاهش نسبت سرمایه‌گذاری خصوصی به تولید ناخالص داخلی در بلندمدت شده است. بنابراین پیشنهاد می‌دهند که دولت در راستای گسترش پایه‌های مالیاتی، سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل مالیات‌های مستقیم را کاهش دهد تا شرکت‌های تولیدی توانایی سرمایه‌گذاری خود را افزایش دهند.

۴-۲) بررسی اثر مالیات بر شرکتها بر متغیرهای کلان اقتصادی

در این بخش به منظور بررسی تاثیر مالیات شرکتها بر متغیرهای کلان اقتصادی از مدل تعادل عمومی پویای تصادفی برای اقتصاد باز کوچک و صادرکننده نفت استفاده می‌گردد. این الگو شامل سه بخش کالاهای قابل مبادله، کالاهای غیرقابل مبادله و بخش نفت است. همچنین فرض می‌شود که تولید نفت نیازمند نهاده داخلی نیست و تمامی تولید آن صادر می‌شود. قیمت نفت به صورت برونزا تعیین و تحت تأثیر شوک‌های تصادفی قرار دارد. از طرفی فرض می‌شود که قیمت کالاهای قابل مبادله انعطاف‌پذیر بوده و در یک بازار رقابتی تعیین می‌شوند و کالاهای غیرقابل مبادله در یک بازار رقابت انحصاری تولید می‌شوند و فرض چسبندگی قیمت از نوع کالوو^۸ (۱۹۸۳) در نظر گرفته می‌شود. همچنین به منظور لحاظ نمودن پایداری تورم، از مکانیزم قیمت‌گذاری سرانگشتی^۹ استنسون^{۱۰} (۲۰۰۳) استفاده می‌شود و مدل با استفاده از روش بیزین تخمین زده می‌شود.

داده‌های استفاده شده به صورت داده‌های تعدیل فصلی شده برای ۱۳۶۸-۱۳۹۴ شامل متغیرهای تولید ناخالص داخلی حقیقی به قیمت سال ۱۳۸۳، تولید حقیقی بخش قابل مبادله (ارزش افزوده بخش صنعت و کشاورزی) و تولید حقیقی بخش غیرقابل مبادله (ارزش افزوده بخش ساختمان و خدمات)، شاخص قیمت مصرف‌کننده (CPI)، شاخص قیمت بخش قابل مبادله (کالا)، شاخص قیمت بخش غیرقابل مبادله (مسکن)، درآمدهای حقیقی نفتی، مخارج حقیقی دولت، مخارج حقیقی جاری و عمرانی دولت و حجم پایه پولی است. تمامی داده‌ها از بانک اطلاعات سری زمانی بانک مرکزی استخراج گردیده است. برای متغیرهایی مانند تورم کل، تورم بخش قابل مبادله، تورم بخش غیرقابل مبادله و نرخ رشد حجم پول بر اساس تعریف نرخ رشد در مکتب کینزی جدید، از نسبت متغیر در دوره t به متغیر در دوره $t-1$ استفاده شده است. برای محاسبه مقادیر لگاریتم خطی شده متغیرها (انحراف از وضعیت پایدار متغیرها) با استفاده از فیلتر هدریک-پرسکات (HP) با $\lambda = 677$ اجزای سیکلی، لگاریتم داده‌ها استخراج گردیده است. به علاوه برای برآورد بیزی پارامترهای مدل ابتدا باید

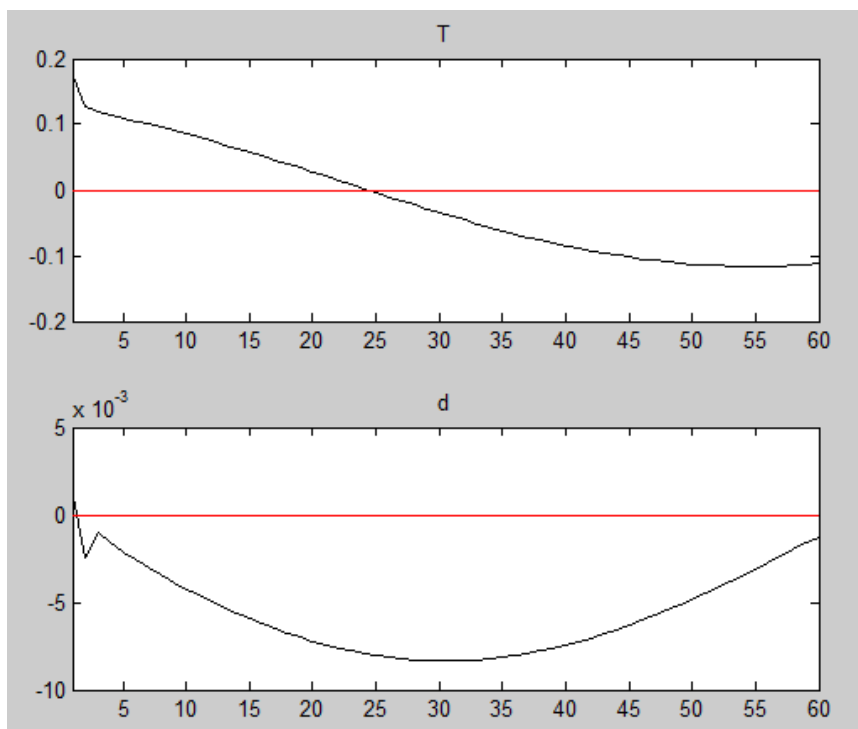
8. Calvo

9. Rule-of-thumb

10. Steinsson

توزیع، میانگین و انحراف معیار پیشین پارامترها تعیین گردد سپس با استفاده از نرم افزار داینر (Dynare) تحت نرم افزار متلب (MATLAB) بر اساس روش مونت کارلو با زنجیره مارکوف در قالب الگوریتم متروپولیس-هستینگز، مقادیر میانگین و انحراف معیار پسین پارامترها محاسبه می شود. جدول (۱) نتایج خروجی مدل نشان می دهد با کاهش نرخ مالیات بر شرکت ها ابتدا درآمدهای مالیاتی دولت کاهش یافته است اما در بلندمدت این میزان افزایش یافته است.

نمودار (۶) - وضعیت تغییرات در نرخ مالیات بر شرکت ها و درآمدهای مالیاتی دولت



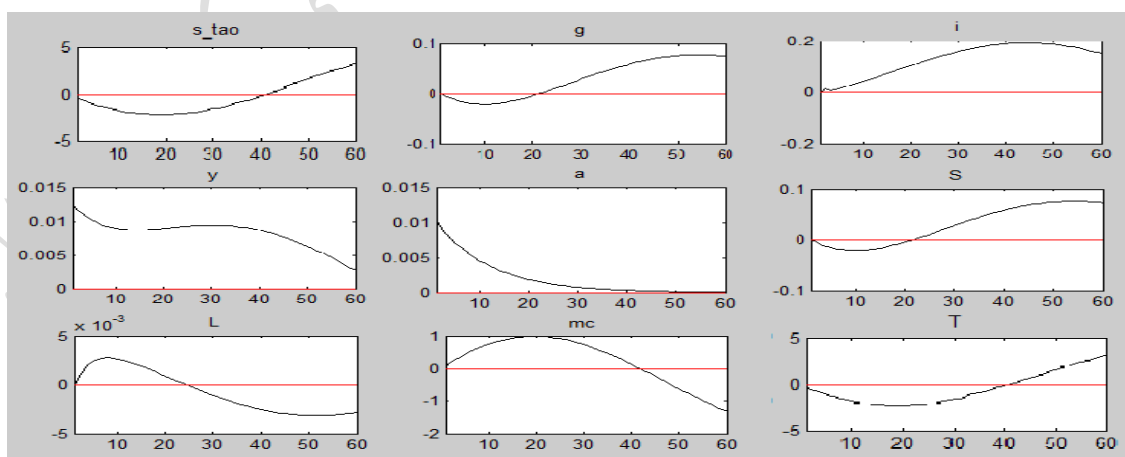
بر اساس نتایج بدست آمده مشخص می شود که دوره کاهش در نرخ مالیات حدود ۳۰ دوره زمانی می باشد و نرخ بهینه کاهش در نرخ مالیات حدود ۲۲,۴٪ می باشد. مالیات بر شرکت ها به عنوان ابزار کنترلی می باشد که اثراتی همچون کنترل انحصار، محدودیت در اندازه بنگاه، تأثیر بر سرمایه گذاری و تأثیر بر پس انداز را دارا می باشد.

مالیات بر سود شرکت ها، در ساختار مالی (پرتفولیو) شرکت اثر می گذارد و از طرف دیگر در سطح تولید، قیمت بازار و تکنیک تولید، می تواند اثر گذار باشد. این مالیات می تواند در مقدار سود توزیع شده، وام دریافتی، توسعه افقی و عمودی، تمرکز، سهام و... اثر گذار باشد، بازده خالص سرمایه را کاهش داده و در نهاده بری تولید، اثربخش باشد، همچنین هزینه استفاده از سرمایه را افزایش می دهد و از این نظر تأثیر منفی روی سرمایه گذاری و تولید خواهد داشت. مالیات بر شرکت ها، در شرایط سود خالص، که به سود مارشالی شهرت دارد، هیچ تأثیری بر سرمایه گذاری و سطح تولید، نخواهد داشت اما در شرایط حضور سود ناخالص، بر جریان حقیقی شرکت، یعنی بر سرمایه گذاری تأثیر می گذارد. نحوه برخورد مالیات با سرمایه گذاری و درآمد سرانه،

اثرات قابل ملاحظه ای برای هزینه استفاده از سرمایه دارد و هزینه سرمایه گذاری، موجودی سرمایه مطلوب و ظرفیت تولیدی تحت تأثیر قرار می گیرد. معافیت استهلاک نیز، هزینه سرمایه را کاهش می دهد، بنابراین هر چقدر استهلاک بیشتر باشد، نرخ مؤثر مالیاتی کمتر خواهد بود و صرفه جویی مالیاتی برای سرمایه گذاری بیشتر می شود. چنانچه سرمایه گذاری ها نسبت به هم متفاوت و طول عمر مختلفی داشته باشند، ترکیبات مختلف مالیات و نرخ استهلاک، بر تخصیص منابع و سرمایه گذاری مؤثر خواهد بود. اگر استهلاک سریع باشد، هرچه سرمایه گذاری بلندمدت تر، سود بیشتر است و نرخ مؤثر مالیاتی کمتر خواهد بود، در نتیجه روند سرمایه گذاری تغییر کرده و جریان سرمایه گذاری به سمت سرمایه گذاری های بلندمدت حرکت خواهد نمود. دولت با اعمال معافیت های مختلف مالیاتی، تعیین نرخ استهلاک بیش از استهلاک واقعی اقتصادی، یا با سرعت بخشیدن به استهلاک قابل قبول، باعث تشویق سرمایه گذاری می گردد، که این مسئله ممکن است درآمد مالیاتی را در دوره مورد نظر کاهش دهد، اما با تشویق و افزایش در سرمایه گذاری، درآمدهای مالیاتی آینده افزایش خواهد یافت.

نتایج توابع واکنش آنی حاصل از شوک کاهش در نرخ مالیات بر شرکت ها در این حالت نشان می دهد که تولید افزایش یافته است که دلیل آن افزایش انگیزه سرمایه گذاری به دلیل کاهش در نرخ مالیات بر شرکت ها است. نتایج نشان می دهد وقوع شوک وارده از سمت کاهش نرخ مالیات بر شرکت ها باعث افزایش تولید، مصرف، سرمایه گذاری، مخارج جاری و عمرانی دولت و نیز اشتغال می شود. همچنین هزینه های نهایی بنگاه ها در این حالت کاهش یافته است. بر اساس نتایج بدست آمده ایجاد نظام و قانون مالیاتی منسجم منجر به کاهش مصرف در کوتاه مدت شده است اما در بلندمدت با افزایش در رشد اقتصادی منجر به افزایش در مصرف شده است. پیوست (۲)

نمودار (۷) - توابع عکس العمل آنی مربوط به شوک نرخ مالیات بر شرکت ها



۵) عوامل یا نیروهای محرک اصلاحات مالیات بر شرکتها

ماهیت و ویژگی ذاتی مالیات بر شرکتها موجب بروز برخی مشکلات و تغییر رفتار سرمایه‌گذاری می‌شود. حداقل کردن این اثرات از اهم دلایلی هستند که کشورها را به انجام اصلاحات اساسی در نظام مالیات بر شرکتها ترغیب می‌کند. به طور کلی نیروهای محرک اصلاحات مالیات بر شرکتها را می‌توان از دو منظر اقتصاد داخلی و اقتصاد بین‌الملل قابل بررسی طبقه‌بندی کرد:

۵-۱) ملاحظات مربوط به کارایی اقتصاد داخل

همانطور که اشاره شد، نظام مالیات بر شرکتها به طرق مختلف موجب تحریف رفتار تامین مالی و سرمایه‌گذاری افراد و بنگاه‌ها می‌شود. اگرچه پرداختن به مکانیسم و کانال‌های تاثیرگذاری این مالیات بر رفتار سرمایه‌گذاری و تامین مالی، نیازمند بررسی جامع موضوع می‌باشد، اما به طور خلاصه این اثرات را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

۱. **تاثیر مالیات بر شرکتها بر کل سرمایه‌گذاری و نوع پروژه‌های سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها:** در کشورهایی که عایدی سهام مشمول مالیات است، نرخ مالیات بر شرکتها موجب افزایش هزینه آن دسته از سرمایه‌گذاری‌هایی می‌شود که از طریق فروش سهام تامین مالی می‌شوند. افزایش هزینه‌های سرمایه‌گذاری به نوبه خود موجب کاهش میزان کل این سرمایه‌گذاری‌ها می‌شود. همچنین به دلیل تفاوت نرخ استهلاک مالیاتی و نرخ استهلاک اقتصادی، سیستم مالیات بر شرکتها موجب تحریف یا اختلال در انتخاب نوع پروژه‌های سرمایه‌گذاری می‌شود. همچنین تفاوت در نرخ‌های این دو نوع استهلاک، می‌تواند نوع پروژه‌های سرمایه‌گذاری و یا حتی نوع صنعت انتخابی را متاثر سازد. به لحاظ اداری طراحی سیستم استهلاک مالیاتی برای هر نوع دارایی که متناظر با استهلاک اقتصادی آن دارایی باشد، بسیار پرهزینه است. به همین دلیل قواعد و مقررات مربوط به استهلاک معمولاً برای گروه‌های دارایی‌ها تعیین می‌شود. این رفتار مالیاتی متفاوت منجر به تحریف تصمیمات بنگاه‌ها در انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری شده و به برخی از آنها نوعی مزیت رقابتی ناشی از مالیات، تعلق می‌گیرد (OECD, 2007). در بسیاری از نظام‌های مالیاتی، سیستم مالیات بر شرکتها، اصل خنثایی مالیات را به دلیل اینکه سرمایه‌گذاری در دارایی‌های نامشهود نظیر هزینه‌های تبلیغات، بازاریابی، تحقیق و توسعه و آموزش به سرعت مستهلک می‌شوند، نقض می‌کند. به همین دلیل در برخی از سیستم‌های مالیاتی به منظور تحریک سرمایه‌گذاری، اعتبارات مالیاتی ویژه یا اجازه استهلاک شتابان به برخی از سرمایه‌گذاری‌ها یا صنایع داده می‌شود.

۲. **تأثیر متفاوت مالیات بر شرکتها بر سرمایه گذاری تامین مالی شده از طریق انتشار اوراق بدهی در مقابل فروش سهام:** در بسیاری از سیستم‌های مالیاتی، بهره پرداختی بابت وام از پایه مالیات بر درآمد شرکت قابل کسر است، اما عایدی سهام مشمول مالیات می‌باشد. این رفتار جانبدارانه مالیاتی با تامین مالی سرمایه گذاری از طریق بدهی (با محوریت تامین مالی از طریق نظام بانکی) به جای انتشار سهام یا مراجعه به بازار سرمایه، نوعی مشوق مالیاتی برای بنگاه‌ها محسوب شده و در نتیجه اصل خنثایی مالیات را به عنوان یکی از اصول بنیادی مالیات ستانی، زیر سوال می‌برد.

۳. **کارایی در شرایط ناقص بودن باز مالی:** مسائل و مشکلات مربوط به کژگزینی یا انتخاب معکوس در بازارهای بدهی و سهام، به افزایش هزینه تامین مالی از منابع خارجی (بدهی و انتشار سهام جدید) منجر می‌شود. در اینجا عدم مزیت ضمنی تامین مالی از منابع خارجی که به دلیل مالیات ایجاد شده، ممکن است برخی از بنگاه‌ها و شرکت‌ها را تنها به تامین مالی سرمایه گذاری از منابع داخلی ترغیب نماید. حتی در صورت محدود بودن سودآوری و عواید دریافتی بنگاه‌ها، ممکن است از فرصت‌های سرمایه گذاری سودآور نیز صرف نظر شود. در اینجا نیز مالیات بر شرکت‌ها موجب کاهش درآمد (انگیزه) بنگاه برای انجام سرمایه گذاری می‌شود. بنابراین زمانی که بازارهای مالی رقابتی نباشند (مانند آنچه که در اقتصاد ایران رایج است)، نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها موجب تحریف بیشتر رفتار سرمایه گذاری بنگاه‌ها می‌شود. این موضوع در اقتصاد ایران تأثیر قابل توجهی در رفتار سرمایه گذاری بنگاه‌ها داشته و محدودیت بزرگی برای سرمایه گذاری‌های بزرگ مقیاس، محسوب می‌شود.

۴. **انتخاب شخصیت (حقوقی یا حقیقی):** در دنیای واقعی، کسب و کارهای مختلف به اشکال گوناگون و متناسب با نوع شخصیت حقوقی آنها (اینکه حقوقی باشد یا حقیقی، سهامی، تعاونی و غیره) مشمول رفتار مالیاتی متفاوتی هستند. بنابراین تبعیض در نحوه رفتار مالیاتی با اشکال حقوقی مختلف کسب و کارها، می‌تواند تصمیمات بنگاه‌ها را برای فعالیت یا عدم فعالیت در قالب هر یک از شخصیت‌های مذکور، تحت تأثیر قرار دهد. البته انتخاب نوع شخصیت اعم از حقیقی یا حقوقی به نحوه برخورد با عایدی سرمایه در سطح شرکت یا در سطح شخصی و نیز قابلیت ادغام آنها نیز بستگی دارد.

۵. ادغام و اکتساب: سیستم مالیات بر شرکت‌ها همچنین، تصمیمات بنگاه‌ها را نسبت به ادغام‌ها و اکتساب^{۱۱} تحت تاثیر قرار می‌دهد. این سیستم مالیاتی از طریق مقررات مالیاتی ناظر بر عایدی سرمایه، ارفاقات استهلاک مالیاتی، کسور بهره، زیان‌های عملیاتی و زیان سرمایه و همچنین امتیازاتی که در برخی کشورها برای ادغام اعطا می‌شود، می‌تواند انگیزه‌های لازم برای ادغام و یا اکتساب و خرید سایر شرکت‌ها توسط یک شرکت دیگر را فراهم نماید.

تعریفات فوق، بخشی از موارد عدم کارایی است که نظام مالیات بر شرکت‌ها و نحوه طراحی آن می‌تواند در اقتصاد و فضای کسب و کار داخلی ایجاد نماید. در کنار ملاحظات مربوط به کارایی اقتصاد داخلی، در سطح بین‌المللی نیز سیستم مالیات بر شرکت‌ها، موجب ایجاد یک سری عدم کارایی‌ها یا تعریفات اقتصادی می‌شود:

۲-۵) ملاحظات مربوط به کارایی بین‌المللی

نوع برخورد نظام مالیاتی در بخش مالیات بر شرکت‌ها می‌تواند تصمیم کسب و کارها را در انتخاب مکان سرمایه‌گذاری تحت تاثیر قرار داده و تعریف کند. همچنین، مالیات بر شرکت‌ها حتی انتخاب محل استقرار دفتر مرکزی و مکان بین‌المللی پایه مالیاتی شرکت را می‌تواند تحت تاثیر قرار دهد. این تعریفات یا اختلال‌ها، نه تنها متاثر از میزان نرخ مالیات بر شرکت‌ها بلکه همچنین متاثر از قواعد و مقرراتی است که نحوه مالیات-ستانی از عواید و درآمد شرکت‌های خارجی در مبدا و کشور محل استقرار را تعیین می‌کند. در هر صورت بنابراین نحوه برخورد مالیاتی با سود سهام، نحوه رفتار با بهره پرداختی بابت وام برای سرمایه‌گذاران خارجی و نظایر آن از جمله مسائلی هستند که به طور مستقیم و از طریق سیستم مالیات بر شرکت‌ها بر رفتار سرمایه‌گذاری و انتخاب مکان سرمایه‌گذاری در سطح بین‌المللی تاثیر می‌گذارند.

۳-۵) ملاحظات مربوط به پیچیدگی مالیاتی

در بسیاری از کشورها یکی از محرک‌های اصلی اصلاحات مالیات بر شرکت‌ها، پیچیدگی زیاد سیستم مالیات بر شرکت‌ها می‌باشد که به نوبه خود به افزایش هزینه‌های تمکین برای مودیان و افزایش هزینه‌های اداری برای دستگاه مالیاتی منجر شده است. منابع ایجاد کننده هزینه‌های تمکین برای شرکت‌ها متعدد هستند. مطالعات نشان می‌دهد که سیستم حسابداری تعهدی یکی از علل افزایش هزینه‌های تمکین برای بسیاری از شرکت‌ها، بالاخص شرکت‌های کوچک و متوسط می‌باشد. اصول حسابداری مالیاتی تعهدی یکی از منابع پیچیدگی است. زیرا این سیستم الزامات و استانداردهای زیادی برای استهلاک دارایی‌ها، حسابداری موجودی انبار و غیره دارد. به هر

¹¹ Merger & Acquisitions

حال وجود مقررات مختلف حسابداری، رفتارهای مالیاتی متفاوت با دارایی‌ها، بدهی و سهام، وجود انواع معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، وجود اشکال حقوقی مختلف برای شرکت‌ها و غیره موجب پیچیدگی قوانین مالیاتی شرکت‌ها و به تبع آن افزایش هزینه‌های تمکین مودیان می‌شود. وجود این پیچیدگی‌ها عامل یا محرک اصلی برای اصلاح مالیات بر شرکت‌ها می‌باشند.

۵-۴) ملاحظات مربوط به رشد اقتصادی

همانطور که اشاره شد، یکی از مسائل بسیار مهمی که در طراحی یک سیاست مالیاتی بایستی مورد توجه قرار گیرد، نحوه طراحی ساختارهای مالیاتی است به گونه‌ای که به رشد تولید ناخالص داخلی کمک نماید. مطالعات نشان می‌دهد که مالیات بر شرکت‌ها مضرترین نوع مالیات برای رشد اقتصادی است و بعد از آن مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر مصرف در رتبه‌های بعدی قرار دارند. در تبیین دلایل این امر، بر تفاوت مشخصه‌های کارایی انواع مالیات‌ها اشاره می‌شود. مالیات‌هایی که اثرات منفی کمتری بر تصمیمات افراد و بنگاه‌ها دارند، اثرات منفی کمتری بر رشد اقتصادی دارند. به طور کلی، مالیات بر درآمد در قیاس با سایر مالیات‌ها اثرات منفی بیشتری بر تصمیمات افراد و بنگاه‌ها دارد و به تبع آن (با فرض ثابت بودن سایر شرایط) زیان‌های رفاهی بزرگتری نیز ایجاد می‌کند.

مطالعات نشان می‌دهد، اتکای بیش از حد به مالیات بر درآمد شرکت‌ها، باعث کاهش انگیزه سرمایه‌گذاران در فعالیت‌های بنگاه (افزایش سرمایه و ارتقاء بهره‌وری) می‌شود که برای رشد اقتصادی بسیار حائز اهمیت می‌باشند. به علاوه، اغلب نظام‌های مالیاتی شرکت‌ها مقررات زیادی دارند که باعث جلوگیری از برخی فعالیت‌ها می‌شوند و به ویژه آنکه منابع را از بخش‌هایی که پتانسیل رشد دارند، دور می‌کنند. با این حال، کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها به میزانی بسیار پایین‌تر از نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی باعث به مخاطره افتادن یکپارچگی نظام مالیاتی می‌شود، چراکه اشخاص حقیقی با درآمد بالا تلاش می‌کنند تا پس‌اندازهای خود را در شرکت‌ها انباشت کنند.

۶) رویکردهای اصلاح مالیات بر شرکت ها

اصلاح نظام مالیات بر شرکت‌ها، اهداف و رویکردهای آن به عوامل متعددی بستگی دارد. به طور کلی دو رویکرد کلی برای اصلاح نظام مالیات بر شرکت‌ها وجود دارد و انتخاب هر کدام از آنها تابع مجموعه‌ای از عوامل و همچنین اهدافی است که دنبال می‌شود. در رویکرد جامع اصلاحات، نظام مالیات بر جمع درآمد در کنار یک سیستم مالیاتی برای شرکت‌ها با هدف حمایت و پشتیبانی از نظام مالیات بر جمع درآمد شخصی معرفی می‌شود. یکپارچه‌سازی کامل مالیات بر درآمد، سیستم جامع مالیات بر مشاغل و اجرای سیستم حسابداری مبتنی بر جریان وجوه برای شرکت‌ها و بنگاه‌های کوچک و متوسط از رویکردهای دیگر جامع اصلاح مالیات بر شرکت‌هاست که با هدف افزایش کارایی و کاهش هزینه‌های تمکین انجام می‌شوند. رویکرد جزئی اصلاحات نیز شامل کاهش نرخ‌های قانونی مالیات بر شرکت‌ها، اصلاح نظام مشوق‌های مالیاتی و غیره می‌باشد که هدف آن در کنار افزایش کارایی، افزایش رشد اقتصادی و سرمایه‌گذاری می‌باشد:

۶-۱) رویکرد جامع اصلاحات

- یکپارچه سازی کامل مالیات بر درآمد،
- اجرای سیستم مالیات بر درآمد دو گانه (DIT)،
- سیستم جامع مالیات بر درآمد کسب و کار یا مشاغل (CBIT)،
- سیستم حسابداری مبتنی بر جریان وجوه یا نقدی،

ادغام یا یکپارچه سازی کامل: در این سیستم، تمام عواید و دریافتی شرکت‌ها - نظیر سود سهام توزیع شده، سودهای توزیع نشده و پرداخت‌های بهره - به سهامداران و دارندگان اوراق قرضه یا اوراق مشارکت و بر اساس نرخ‌های مقرر مشمول مالیات شخصی (شخص حقیقی) می‌شوند. در یک اقتصاد بسته تمام عواید دریافتی شرکت‌ها بایستی به همین نحو مشمول مالیات شوند. در این روش مالیات ستانی، تفاوت بین بدهی و سهام، بین توزیع سود و نگهداری سود و همچنین بین سهام خارجی (سهام جدیداً منتشر شده) و سهام داخلی (منافع یا عواید نگهداری شده) از بین می‌رود. در سیستم‌های مالیاتی مبتنی بر ادغام کامل، شرکت‌ها به عنوان گذرگاه یا کانالی هستند که از طریق آن یک سیستم یکپارچه مالیات بر شرکت برای مالیات ستانی از سودهای توزیع شده و سودهای توزیع نشده و یک سیستم مالیات بر درآمد شخصی برای مالیات ستانی از عایدی سهام در سطح سهامداران، پیاده و راه‌اندازی می‌شود. در این حالت، مالیات بر شرکت‌ها تنها به عنوان ابزاری برای پیش پرداخت مالیات بر عایدی سهام در سطح سهامداران، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در سیستم یکپارچه، سهامداران بابت مالیات بر شرکت‌هایی که قبلاً در قالب سودهای توزیع شده پرداخت نموده‌اند، اعتبار مالیاتی دریافت خواهند کرد. در این جا به منظور جلوگیری از مالیات مضاعف بر سودهای توزیع نشده، به سهامداران اجازه داده می‌شود تا ارزش اولیه سهام خود را به میزان خالص سود توزیع نشده و مالیات (بر شرکت) پرداختی، افزایش دهند. در نتیجه در این سیستم مالیاتی، مالیات بر عایدی سرمایه تنها به آن بخش از عایدی که مازاد بر سود توزیع نشده است و قبلاً مشمول مالیات بر شرکت‌ها شده، وضع می‌گردد. به همین نحو، اگر واحد کسب و کار متحمل ضرر و زیان شود و یا سود سهام مربوط به عوایدی از قبل ذخیره شده را توزیع نماید، پایه مشمول مالیات را کاهش می‌دهد.

سیستم مالیات دو گانه درآمد: این سیستم در شکل بسیار ناب خود سیستمی است که در آن یک مالیات تناسبی بر خالص درآمد اشخاص که شامل حقوق و دستمزد، عایدی سرمایه، درآمد مستمری (در برخی کشورها) بعد از کسورات، وضع می‌شود. همان نرخ مالیاتی بر درآمد شرکت نیز استفاده می‌شود. علاوه بر نرخ مقطوع، درآمد ناخالص حقوق و مستمری بعد از یک حد آستانه مشمول نرخهای تصاعدی می‌شود. این مالیات را مالیات اضافی می‌نامند.

در سیستم دوگانه مالیات بر درآمد، یک سیستم مالیات بر درآمد شرکت‌ها نیز وجود دارد که دارای یک نرخ عمومی یا استاندارد می‌باشد. این سیستم در بسیاری از کشورهای OECD اجرا می‌شود. به دلیل اینکه عایدی سهام قبلاً به نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها مشمول مالیات شده، برخلاف پرداخت‌های بهره که از درآمد مشمول مالیات شرکتها قابل کسر است و لذا تنها در سطح شخص بر آن مالیات وضع می‌شود، با اجرای یک سیستم مالیاتی جامع، از مالیات بر مضاعف بر سودهای توزیع شده، جلوگیری می‌شود. به سهامداران در هنگام محاسبه مالیات بر درآمد شخصی، بابت مالیات سود سهام پرداختی که در هنگام محاسبه مالیات بر شرکت‌ها پرداخت شده، اعتبار مالیاتی داده می‌شود. در سیستم مالیات دوگانه درآمد، به سهامداران اجازه داده می‌شود تا معادل درآمد مشمول مالیاتی که در شرکت نگهداری می‌شود، پایه سهام خود را افزایش دهند. این امر مانع از وضع مالیات مضاعف می‌شود. در این صورت مالیات بر عایدی سرمایه تنها بر عوایدی که مازاد بر سودهای توزیع نشده بوده و قبلاً از آن مالیات بر شرکت اخذ شده، وضع خواهد شد (سورسن، ۲۰۰۶)^{۱۲}. این سیستم نیز دارای یک سری مشکلات است که پرداختن به آنها از حوصله این گزارش خارج است.^{۱۳}

¹² Sorensen

¹³ لازم به ذکر است که گزارش مستقلی در خصوص مالیات بر درآمد شخصی (مالیات بر جمع درآمد شخصی) در دفتر پژوهش و برنامه ریزی در حال تهیه است.

سیستم جامع مالیات بر درآمد کسب و کار یا مشاغل (CBIT): در این سیستم مالیاتی، ضرورت ادغام و یکپارچه سازی مالیات سهام در سطح شرکتها و در سطح اشخاص به دلیل اینکه بهره پرداختی و کل عایدی یا بازدهی سهام در سطح شرکت و در قالب مالیات بر درآمد شرکت مشمول مالیاتی می شود، مرتفع شده است. در نتیجه پرداختهای بهره، دیگر از درآمدهای شرکت قابل کسر نیستند و لذا دیگر در سطح شخصی مشمول مالیاتی نمی شوند. بنابراین شرکت در سیستم CBIT بین بدهی، انتشار سهام جدید و استفاده از عواید یا سود توزیع نشده برای تامین مالی پروژه های سرمایه گذاری خود، بی تفاوت است. مالیات ستانی از درآمد بهره در منبع، اثرات قوی زیادی بر سرمایه گذاران خارجی که علاوه بر مالیات بر شرکتها مجبورند بابت سرمایه گذاری از محل انتشار سهام، مالیات بر شرکت و بابت عواید حاصل از سرمایه گذاری از طریق استقراض مالیات پرداخت نمایند. سیستم حسابداری نقدی: این سیستم برای بنگاهها و شرکت های کوچک که دارای هزینه های تمکین بالایی هستند، روش بسیار مناسبی است و در کاهش هزینه های تمکین اینگونه شرکتها، مفید می باشد. در سیستم مالیاتی شرکتها که مبتنی بر حسابداری نقدی می باشد، مالیات بر پایه های مالیاتی مختلفی قابل وضع می باشد. پایه R^{14} ، پایه $R+F^{15}$ و پایه S^{16} از پایه های مالیاتی رایج و مورد استفاده در سیستم حسابداری نقدی می باشند. در پایه R تنها معاملات واقعی در پایه معاملاتی لحاظ می شوند که شامل تفاوت بین فروش کالاها و خدمات واقعی و هزینه های مربوط به خرید کالا و خدمات واقعی مورد استفاده در جریان تولید است. در پایه $R+F$ علاوه بر پایه واقعی یا R ، معاملات سهام جهت تامین مالی پروژه های سرمایه گذاری یک بنگاه نیز به پایه مالیاتی اضافه می شوند. سرانجام در پایه S ، خالص جریان شرکت به سهامدارانش (شامل سود سهام پرداختی، خریدهای سهام، سهام منتشر شده) مشمول مالیات می شود.

۶-۲) رویکرد جزئی اصلاحات

تغییرات در سیاست مالیاتی که در راستای افزایش رشد اقتصادی در برخی کشورها صورت می گیرد، به زمان شروع اصلاحات یا وضعیت اولیه ای^{۱۷} که در آن قرار داریم، بستگی دارد. وضعیت اولیه اشاره به شرایطی دارد که در زمان شروع اصلاحات، اقتصاد با آن مواجه است (رکود، رونق). این مسئله هم از لحاظ نظام مالیاتی کنونی و هم از لحاظ حیطه های مختلف امر (مانند اشتغال، سرمایه گذاری یا رشد بهره وری) که طی آنها عملکرد کنونی اقتصادی نامطلوب تلقی شده و وضعیت رکودی بر اقتصاد حاکم است، حائز اهمیت است. اصلاحات

¹⁴ R-Base

¹⁵ R+F Base

¹⁶ S Base

¹⁷ Initial condition

مزبور را باید تغییرات مالیاتی کوچکی تلقی کرد که طی آن پایه درآمدی صرفاً با یک ابزار مالیاتی برای حصول رشد بیش تر، بزرگتر می شود.

۶-۲-۱) راهبردهای اصلاح مالیات بر درآمد شرکت ها با هدف رشد اقتصادی

راهبرد اصلی اصلاحات مالیاتی رشد-گرا، کاهش نرخ و گسترش پایه مالیاتی شرکت ها می باشد. اقداماتی که در برخی از کشورهای جهان بویژه در کشورهای عضو OECD در راستای گسترش پایه مالیات بر شرکت ها انجام شده است، توانسته بخشی از اثرات منفی کاهش نرخ مالیات شرکت ها را بر درآمدهای مالیاتی، جبران نماید. این کشورها با کاهش میزان ارفاقات استهلاک مالیاتی که قبلاً اعطا می شد، به این مهم دست یافته اند. با این وجود، تجربه نشان می دهد که تداوم استراتژی گسترش پایه مالیاتی، بدون کاهش نرخ استهلاک مالیاتی به سطحی پایین تر از نرخ استهلاک اقتصادی بسیاری از دارایی ها، امکان پذیر نیست. علاوه بر این، در کنار این سیاست، بایستی از سایر اقدامات برای گسترش پایه مالیات بر شرکتها نیز استفاده شود. در این ارتباط بحثی که وجود دارد این است که:

- اولاً کشورها بایستی به تدریج بخشی از بار مالیاتی را از سطح شرکت ها به سطح دارندگان شخصی اوراق یا سهامداران انتقال دهند.
- ثانیاً، نتایج مطالعاتی که در اغلب کشورهای توسعه یافته بویژه کشورهای عضو OECD انجام شده حاکی از این است که سیاست کاهش نرخ مالیات بر شرکت ها که بنگاه های کوچک و متوسط را هدف قرار داده باشد، در ایجاد رشد اقتصادی چندان موثر نبوده است. این نتیجه به نوبه خود بیانگر لزوم کنارگذاشتن سیاست کاهش نرخ مالیات شرکت های کوچک و متوسط و همزمان استفاده از درآمدی که از این محل ایجاد می شود برای جبران اثرات درآمدی کاهش نرخ قانونی مالیات بر شرکت ها می باشد. پیگیری سیاست اخیر به احتمال زیاد به افزایش رشد اقتصادی کمک خواهد کرد. با این وجود، افزایش نرخ مالیات بر درآمد بنگاه های کوچک و متوسط که در گذشته کاهش یافته اند، به لحاظ سیاسی بسیار مشکل است.
- ثالثاً، محدود کردن سیاست کسر بهره وام های دریافتی از درآمد مشمول مالیات (به عنوان هزینه قابل قبول) راهبرد مناسبی برای گسترش پایه مالیات بر شرکت ها می باشد. حذف کامل قابلیت کسر بهره وام های دریافتی شاید سیاست خوبی نباشد زیرا این سیاست هزینه های زودگذر و موقتی زیادی دارد و می تواند منافع کارایی آتی چنین اصلاح مالیاتی را خنثی نماید (OECD, 2010).

- تعدیل نرخ مالیات بر شرکت‌ها (بررسی میزان تعدیل، اثرات احتمالی در کوتاه مدت و بلندمدت و..)
- گسترش پایه مالیات بر شرکت‌ها از طریق (بازنگری در امتیازات و معافیت‌ها، حذف معافیت‌های مالیاتی غیرضرور، بازنگری در استهلاک دارایی‌ها، بازنگری در برخی کسورات و ارفاقات مالیاتی، اصلاح رفتار مالیاتی با بهره‌وام‌ها و روش‌های تامین مالی بنگاه‌ها و...

۶-۲-۲) ترکیب مالیات‌ها و رشد اقتصادی

رشد اقتصادی هر کشوری به مجموعه‌ای از عوامل اقتصادی و نهادی بستگی دارد. به طور کلی، میزان و نوع سرمایه‌گذاری، سطح مهارت و تحرک نیروی کار، انعطاف‌پذیری بازار کار، دستمزد نیروی کار برای کارفرمایان، سطح دسترسی به نیروی کار ماهر، مقررات مربوط به تنظیم بازار محصول، زیرساخت‌های اقتصادی، رشد اقتصادی طرف‌های تجاری (بویژه برای کشورهای با اقتصاد باز و قیمت و میزان صادرات نفت در اقتصاد ایران) و همچنین حمایت‌های قانونی و سطح اطمینان مصرف‌کنندگان و شرکت‌ها، ظرفیت‌های تکنولوژیک، میزان عمق بازار سرمایه و فرصت‌ها و انگیزه مشارکت افراد در بازار کار و ... از عواملی هستند که بر رشد اقتصادی تاثیر دارند.

در این خصوص نظام مالیاتی به دلیل تاثیری که بر بسیاری از عوامل مذکور دارد، به طور مستقیم یا غیرمستقیم نقش بسیار مهمی در این فرآیند دارد. میزان مالیات‌هایی که وصول می‌شود، ترکیب مالیات، کیفیت دستگاه وصول مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، هزینه‌های تمکین، درجه اطمینان و قابل پیش‌بینی بودن مالیات‌ها برای خانوارها و بنگاه‌ها، وجود مشوق‌های مالیاتی، گستردگی انواع پایه‌های مالیاتی همگی جزو عواملی هستند که می‌توانند از طریق نظام مالیاتی بر رشد اقتصادی کشور تاثیر داشته باشند.

همانطور که اشاره شد، یکی از مسائل مهمی که بایستی در طراحی یک سیاست مالیاتی مورد توجه قرار گیرد، نحوه طراحی ساختارهای مالیاتی است به گونه‌ای که به رشد تولید ناخالص داخلی کمک نماید. مطالعات نشان می‌دهد مالیات بر شرکت‌ها در قیاس با سایر مالیات‌ها تاثیر منفی زیادی بر رشد اقتصادی دارد. در تبیین دلایل این امر، بر تفاوت مشخصه‌های کارایی انواع مالیات‌ها اشاره می‌شود. مالیات‌هایی که اثرات منفی کمتری بر تصمیمات افراد و بنگاه‌ها دارند، اثرات منفی کمتری بر رشد اقتصادی دارند. به طور کلی، مالیات بر درآمد در قیاس با سایر مالیات‌ها اثرات بیشتری بر تصمیمات افراد و بنگاه‌ها دارد و به تبع آن با فرض ثابت بودن سایر شرایط اثرات یا زیان‌های رفاهی بزرگتری نیز ایجاد می‌کند.

بنابراین، تاکید بیش از حد به مالیات بر درآمد شرکت‌ها، باعث کاهش انگیزه سرمایه‌گذاران (برای افزایش سرمایه و ارتقاء بهره‌وری) می‌شود که برای رشد اقتصادی بسیار حائز اهمیت هستند. به علاوه، اغلب نظام‌های مالیات بر شرکت‌ها مقررات زیادی دارند که باعث جلوگیری از برخی فعالیت‌ها می‌شوند و به ویژه منابع را از بخش‌های دارای ظرفیت رشد، دور می‌کنند. با این حال، کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها به میزانی بسیار پایین‌تر از نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی باعث به مخاطره افتادن یکپارچگی نظام مالیاتی می‌شود چراکه اشخاص حقیقی با درآمد بالا تلاش می‌کنند تا پس‌اندازهای خود را در شرکت‌ها انباشت کنند.

بنابراین یک برنامه اصلاح مالیاتی رشد-گرا بایستی بخشی از بار مالیاتی را از درآمد به مصرف یا املاک مسکونی (اموال غیرمنقول) منتقل نماید.

در رابطه با مالیات بر املاک، مالیات مصرف و مالیات بر درآمد اشخاص، به طرق مختلف می‌توان از طریق معرفی یک پایه مالیاتی گسترده، با نرخ پایین و با حذف مشوق‌ها و امتیازات مالیاتی غیرهدفمند (به استثنای جاهایی که عوامل بیرونی منفی وجود باشد) به رشد اقتصادی کمک کرد. این اصلاحات شامل حرکت به سمت یک سیستم مالیات بر ارزش افزوده تک‌نرخ و وضع مالیات بر درآمد شرکت‌ها با یک پایه گسترده‌تر به همراه یک نرخ پایین‌تر می‌باشد. البته در این فرآیند به درجه‌ای از حمایت مالیاتی از بخش تحقیق و توسعه با هدف افزایش مخارج بخش خصوصی در بخش‌های دارای مطلوبیت اجتماعی، تاکید می‌شود (OECD, 2008).

سایر سیاست‌های مالیاتی رشد-گرا را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

- اصلاح نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد اشخاص که از زیان‌های غیرمترقبه بر تشکیل سرمایه انسانی و کارآفرینی جلوگیری می‌کند،
 - اعطای مشوق‌های مالیاتی برای سطوح پایین درآمدی و همچنین برای تصحیح عوامل بیرونی منفی پس‌بنابراین برنامه اصلاحات مالیاتی که بتواند به رشد اقتصادی و سرمایه‌گذاری کمک نماید شامل یک رژیم مالیاتی با پایه گسترده و نرخ مالیاتی پایین‌تر و همچنین رژیم مالیاتی اصلاح‌کننده عوامل بیرونی منفی از طریق اعطای مشوق‌های مالیاتی هدفمند می‌باشد.
- موانع اصلی که بر سر راه سیاست‌گذاران در طراحی و اجرای یک برنامه اصلاح نظام مالیاتی با هدف تسهیل و یا افزایش رشد اقتصادی قرار دارد و همچنین نحوه مواجهه و رفع این موانع، از نکاتی هستند که بایستی مورد توجه قرار گیرند. هنگام اصلاح سیستم‌های مالیاتی موارد زیر بایستی در نظر گرفته شوند؛
۱. ارزیابی مجدد اهداف مختلفی که سیستم مالیاتی در صدد دستیابی به آنهاست؛

۲. انجام بده-بستانی بین انواع اهداف مورد نظر؛
۳. ایجاد توازن بین اهداف کارایی و اهداف شتاب دهنده رشد اقتصادی؛
۴. ارزیابی اثرات توزیعی برنامه اصلاح هم از منظر عدالت افقی و هم عدالت عمودی؛
۵. بررسی اثرات این اصلاح مالیاتی بر درآمدهای مالیاتی،
۶. بررسی اثرات اصلاح مالیاتی بر اجتناب و فرار مالیاتی،
۷. بررسی اثرات اصلاح مالیاتی بر هزینه‌های وصول و تمکین،
۸. ملاحظات مربوط به هزینه‌های انتقالی تغییر سیستم مالیاتی و مسائل پیچیده زمان‌بندی اجرایی آن .

علاوه بر این، مسائل مربوط به پیچیدگی اجرا، مسائل قانونی و اداری (نظام بروکراسی مرتبط با نظام مالیاتی) از دیگر مواردی هستند که مواجهه با آنها اجتناب ناپذیر است. طراحی و اجرای برنامه اصلاح مالیاتی از چارچوب نهادی که این اصلاح در آن اتفاق خواهد افتاد، متاثر خواهد شد. عوامل مربوط به اقتصاد سیاسی نیز بر نتایج فرآیند اصلاح نظام مالیاتی تاثیر خواهد گذاشت. از این رو برای تضمین موفقیت اصلاحات مالیاتی با هدف تحریک رشد اقتصادی، لازم است عوامل مختلف اداری، نهادی و محیط سیاسی در نظر گرفته شوند.

۶-۲-۳) کاهش نرخ مالیات بر شرکتها و اثرات احتمالی آن

علاوه بر مواردی که در بالا در خصوص نحوه تاثیر کاهش نرخ مالیات بر شرکتها روی رشد اقتصادی به طور مختصر مورد اشاره قرار گرفتند، در ادامه برخی از جنبه اصلاح سیستم مالیات بر شرکتها از طریق کاهش نرخ مالیاتی مربوط بررسی می‌شود:

۱- افزایش سرمایه‌گذاری

کاهش نرخ مالیات شرکتها و حذف معافیت ویژه مالیاتی باعث افزایش سرمایه‌گذاری به نحوی از انحاء می‌گردد.

- اگر هدف اصلی کاهش اختلال یا تحریفات کاهش‌دهنده سطح سرمایه‌گذاری و همچنین جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی باشد، کاهش نرخ مالیات بر شرکتها ارجحیت بیشتری نسبت به مالیات بر درآمد سود سهام و عایدی سرمایه دارد.
- شواهد تجربی در اغلب کشورها حاکی از این است که رفتار مساعد مالیاتی با سرمایه‌گذاری در بنگاه‌های کوچک، تاثیر چندانی در افزایش کل سرمایه‌گذاری ندارد.

- کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها و حذف رفتار تبعیض‌آمیز مالیاتی باعث بهبود کیفیت سرمایه‌گذاری می‌شود و اختلال‌های منتج از مالیات را در انتخاب بین دارایی‌ها کاهش می‌دهد.
- کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها به افزایش اطمینان و قابلیت پیش‌بینی و به تبع آن سرمایه‌گذاری بیش‌تر می‌انجامد، این مسئله به نوبه خود عملکرد رشد اقتصادی را در میان مدت بهبود می‌بخشد.

۲- افزایش بهره‌وری

- کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها به چند طریق می‌تواند به افزایش بهره‌وری و به تبع آن رشد اقتصادی منجر شود که در ادامه به برخی از این مکانیسم‌ها اشاره شده است.
- مطالعات نشان می‌دهد، کاهش نرخ قانونی مالیات بر شرکت‌ها منجر به افزایش بهره‌وری در آن دسته از بنگاه‌های پویا و سودآور نظیر شرکت‌های بزرگ و پیشرو اقتصادی می‌شود. البته مالیات بر شرکت‌ها در همه بنگاه‌ها به جز بنگاه‌ها تازه تاسیس و بنگاه‌های کوچک اثر معکوس دارد، زیرا این بنگاه‌ها اغلب سودآور نیستند. بنابراین معافیت مالیاتی یا کاهش نرخ قانونی شرکت‌های کوچک در قیاس با کاهش عمومی در نرخ قانونی مالیات بر شرکت‌ها، تاثیر کمتری بر افزایش بهره‌وری این بنگاه‌ها دارد. اثرات درآمدی این کاهش نرخ را می‌توان با کاهش معافیت‌های اعطا شده به بنگاه‌ها که بر اساس اندازه بنگاه‌ها اعطا شده تامین کرد زیرا این بنگاه‌ها بدون اینکه اثرات مثبتی بر رشد اقتصادی داشته باشند، منابع را هدر می‌دهند.
 - یکی از سیاست‌هایی که کاربرد وسیعی دارد، تحریک فعالیت‌های نوآورانه بخش خصوصی از طریق اعطای مشوق مالیاتی به مخارج تحقیق و توسعه است. نتایج مطالعات OECD (۲۰۰۸) نشان می‌دهد که تاثیر این گونه مشوق‌ها بر بهره‌وری در مجموع خوب است اما برای شرکت‌هایی که به لحاظ ساختاری وابسته به تحقیق و توسعه هستند، این مقدار قابل توجه است. با این وجود، نتایج این مطالعات نشان می‌دهد که تاثیر مشوق‌های مالیاتی بر مخارج تحقیق و توسعه بیشتر از کمک‌های مستقیم می‌باشد.
 - نرخهای پایین مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر حقوق و دستمزد در جذب سرمایه‌گذاری خارجی و به تبع آن بر افزایش بهره‌وری تاثیر دارند. بعلاوه سیستم‌های مالیاتی با ثبات، قابل پیش‌بینی که از مدیریت کارآ و شفافیت بالایی برخوردارند برای شرکت‌های چند ملیتی جذابیت زیادی دارند.

۷) اصلاح مالیات بر شرکت ها در ایران با رویکرد رشد-گرایی

همان طور که اشاره شد، هر برنامه اصلاح مالیاتی بدون در نظر گرفتن وضعیت اولیه اقتصاد از حیث شرایط رکود یا رونق، وضعیت اشتغال و بیکاری، وضعیت سرمایه‌گذاری، و در صورت باز بودن اقتصاد کشور میزان نرخ‌های مالیاتی کشورهای منطقه، میزان کسری بودجه و غیره با شکست همراه خواهد بود. اقتصاد کشور از سال ۱۳۹۰ بدنبال تشدید تحریم‌های غرب و کاهش درآمدهای نفتی وارد یک رکود عمیقی شد. عمق این رکود در سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ با تجربه نرخ رشد منفی به اوج خود رسید. در این سال‌ها وضعیت رکودی حاکم بر اقتصاد کشور با نرخ‌های تورم بسیار بالا و نزدیک ۴۰ درصد همراه شد. در چنین وضعیتی اقتصاد وارد یک دوره رکود تورمی شد. دوره‌ای که به لحاظ سیاست‌گذاری یکی از بدترین دوره‌ها برای اقتصاددانان محسوب می‌شود. در هر صورت دولت در چنین وضعیتی، سیاست مهار تورم را به عنوان یک انتخاب سیاستی برگزید. تداوم این سیاست خوشبختانه به کاهش نرخ تورم به رقمی کمتر از ۱۰ درصد منجر شد. اگرچه نشانه‌هایی از خروج اقتصاد از رکود مشاهده می‌شود، اما به نظر می‌رسد اکنون شرایط برای اتخاذ یک سیاست مالی انبساطی جسورانه برای خروج از وضعیت رکودی و رونق سرمایه‌گذاری فراهم شده است. وضعیت اولیه که در اینجا به آن اشاره شد در حقیقت دلالت بر این موضوع دارد که اقتصاد آمادگی پذیرش یک سیاست مالیاتی انبساطی را دارد. با توجه به رکود حاکم بر بخش‌های مختلف، بیکاری و تعطیلی بسیاری از بنگاه‌ها، اتخاذ یک سیاست مالیاتی انبساطی از طریق کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها بیش از هر زمانی می‌تواند در میان مدت به رشد اقتصادی کمک کرده و در یک دوره چندین ساله با افزایش تولید و رونق اقتصاد، می‌تواند به افزایش درآمدهای دولت نیز منجر شود.

اما در کوتاه‌مدت به دلیل اینکه واکنش بخش خصوصی به این سیاست کند و بطئی خواهد بود، دولت با کاهش درآمدهای مالیاتی و به تبع آن با کسری بودجه مواجه خواهد شد. به نظر می‌رسد برای جبران این کاهش، دولت بایستی نسبت به حذف برخی از امتیازات و مشوقهای مالیاتی غیرضروری اقدام نماید.

با توجه به موارد یاد شده و بررسی‌های انجام شده در خصوص ساختار نرخ‌های قانونی، نرخ‌های مؤثر و وضعیت مالیات بر شرکت‌ها در سایر کشورها و به ویژه مبانی نظری تأثیر اصلاحات مالیاتی بر اقتصاد کشور، برنامه اصلاحی پیشنهادی نظام مالیاتی با تأکید بر اصلاح مالیات بر شرکت‌ها **در قالب دو برنامه کوتاه مدت**

و میان مدت به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

الف) سیاست اصلاحی کوتاه مدت

سیاست پیشنهادی برای دوره کوتاه مدت، کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها (مالیات بر اشخاص حقوقی) از نرخ فعلی ۲۵ درصد به ۲۰ درصد می باشد. به منظور جبران بخشی از اثرات درآمدی (کاهش) ناشی از اجرای این سیاست، پیشنهاد می شود همزمان برخی از معافیت‌های مالیاتی غیر ضرور و ناکارآمد حذف شود. مبارزه جدی با فرار و همچنین شناسایی مودیان جدید می تواند راهکاری برای جبران بخش دیگری از کاهش درآمد مالیاتی ناشی از اجرای این سیاست باشد.

ب) سیاست اصلاحی میان مدت

از آنجایی که ساده سازی مالیاتی و شفاف سازی اقتصادی یکی از اهداف اساسی این برنامه اصلاحی است و با توجه به پیچیدگی های مترتب بر برخی انواع معافیت های مالیاتی و عدم شفافیت های اقتصادی که از اعمال این معافیت ها حاصل می گردد، لذا سیاست میان مدت اصلاحی مبتنی بر کاهش بیشتر در نرخ مالیاتی و همزمان اصلاح اساسی در سایر انواع معافیت های مالیاتی به ویژه معافیت های مالیاتی مشوق تولید و سرمایه گذاری و معافیت های بخشی و منطقه ای، توأم با معرفی نظام مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به عنوان مکمل مالیات بر درآمد شرکت ها است.

۷-۱) سیاست اصلاحی کوتاه مدت و برآورد اثرات درآمدی کاهش نرخ مالیات بر شرکتها (با فرض کاهش نرخ به ۲۰ درصد و تدابیر جبرانی برای آن)

برآورد آثار درآمدی اجرای سیاست اصلاحی (کوتاه مدت) مدنظر در بند الف (تعدیل نرخ مالیات اشخاص حقوقی از ۲۵ درصد کنونی به ۲۰ درصد) نیازمند مدل منسجم و جامعی است. از طرف دیگر واکنش مالیات بر شرکت ها به کاهش نرخ، به عوامل متعددی از جمله میزان واکنش بخش تولید به کاهش نرخ، دوره تعدیل، میزان کاهش فرار و اجتناب مالیاتی بواسطه کاهش نرخ و همچنین فروض مربوط به نرخ تورم، رشد اقتصادی، رشد اشتغال و غیره بستگی دارد. بررسی تاثیر همزمان عوامل مذکور، نیازمند طراحی یک مدل تعادل عمومی قابل محاسبه بر پایه ماتریس حسابداری اجتماعی و انجام شبیه سازی است. در این بررسی جامع، بایستی کلیه اثرات احتمالی اصلاح نرخ مالیات بر شرکت ها روی سرمایه گذاری، اشتغال، بهره وری، فرار و اجتناب مالیاتی، رشد اقتصادی و همچنین دوره زمانی لازم برای تعدیل اثرات مذکور ارزیابی و پیش بینی شود. به دلیل محدودیت زمانی در استفاده از ابزارهای علمی، ساده سازی مدل محاسباتی بر اساس یک سری فروض (سال اجرای ۱۳۹۶، نرخ رشد اقتصادی ۶ درصدی و نرخ تورم ۱۱ درصدی)، مدنظر بوده است. با فروض اشاره شده،

پیش‌بینی می‌شود در سال ۱۳۹۷ زیان درآمدی ناشی از کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها (برنامه اصلاحی کوتاه مدت)، بالغ بر 58,441 میلیارد ریال باشد. البته این اثر درآمدی مبتنی بر محاسبات عددی و بدون لحاظ اثرات جبرانی ناشی از حذف یا تعدیل برخی از معافیت‌ها و همچنین اثرات مثبت ناشی از بهبود تمکین مالیاتی است. بدیهی است با لحاظ کردن اثرات ناشی از بهبود تمکین و به ویژه اثر حذف برخی از معافیت‌های غیرضرور، کاهش درآمدهای مالیاتی به مراتب کمتر از رقم برآوردی خواهد بود. از طرف دیگر انتظار می‌رود در سال‌های بعد با تعدیل رفتار مودیان و کاهش میزان اجتناب و فرار مالیاتی و همچنین رونق بیشتر فعالیت‌های اقتصادی، سرعت تعدیل درآمدهای مالیاتی افزایش یابد به گونه‌ای که در پایان سال چهارم، با رونق تولید و سرمایه‌گذاری، رشد درآمدهای مالیاتی نیز شتاب بیشتری گیرد. زیان درآمدی ناشی از کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها به ۲۰ درصد به شرح جدول زیر محاسبه شده است:

فروض: سال اجرای سیاست: ۱۳۹۶

- نرخ رشد اقتصادی ۶ درصد و
- نرخ تورم ۱۱ درصد
- نرخ تغییر مالیات شرکت‌های بورسی از ۲۲,۵ به ۲۰
- نرخ تغییر مالیات سایر شرکت‌ها از ۲۵ به ۲۰

جدول (۴) - برآورد اثرات درآمدی کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها به ۲۰ درصد در سال ۱۳۹۷ (ارقام به میلیارد ریال)

1397	1396	1395	1394	1393	1392	1391	1390	شرح
5,786,411	4,988,285	4,375,689	3,896,994	4,343,453	3,880,306	2,837,233	2,917,900	پایه مالیات بر شرکت‌ها
1,545,094	1,331,978	1,168,402	1,040,580	1,534,892	1,671,384	1,005,412	1,397,460	ارزش افزوده نفت
4,259,919	3,672,344	3,207,287	2,856,414	2,808,561	2,208,922	1,831,821	1,520,440	پایه مالیات بر شرکت‌ها - بدون نفت
298,194	325,035	313,212	278,947	240,046	179,969	169,706	157,893	مالیات بر شرکت‌ها وصولی
0.075	0.09	0.10	0.10	0.09	0.08	0.09	0.10	نرخ موثر
377,041								مالیات بر شرکت‌ها - عدم اجرای سیاست
318,599								مالیات بر شرکت‌ها - اجرای سیاست
58,441								کاهش درآمد مالیاتی شرکت‌ها - اجرای سیاست

منبع: محاسبات تحقیق

۲-۷) سیاستهای اصلاحی میان مدت مالیات بر شرکتها

همانطوری که پیشتر اشاره شد، در میان مدت برای دستیابی به اهداف رشد اقتصادی مستمر، بایستی ساده سازی مالیات در مفهوم وسیع آن شامل شفاف سازی مقررات، نرخها، و فرآیندهای مالیاتی به منظور کاهش هزینه های تمکین مودیان در دستور کار برنامه های اصلاحی قرار گیرد. همچنین با توجه به پیچیدگی های مترتب بر برخی از انواع معافیت های مالیاتی و عدم شفافیت های اقتصادی ناشی از آن، سیاست کاهش بیشتر در نرخ مالیاتی شرکتها و همزمان اصلاح اساسی در سایر انواع معافیت های مالیاتی به ویژه مشوق های مالیاتی تولید و سرمایه گذاری^{۱۸} و همچنین معرفی نظام مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به عنوان مکمل مالیات بر درآمد شرکتها با جدیت پیگیری و دنبال شود.

به منظور جبران زیان های درآمدی ناشی از کاهش نرخ مالیات بر شرکتها، لازم است تدابیری برای بازنگری و کاهش برخی از امتیازات و مشوق های مالیاتی غیر ضروری به شرح زیر اتخاذ شود:

- ۱- حذف معافیت شرکت های بورسی موضوع ماده ۱۴۳
- ۲- بازنگری و حذف بخش قابل توجهی از معافیت های مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲
- ۳- کاهش نرخ مالیاتی شرکت های تعاونی به ۱۹ درصد
- ۴- حذف معافیت شرکت های تعاونی از پرداخت مالیات حق تمبر سهام و سهم الشرکه و افزایش سرمایه (موضوع ماده ۴۸ ق.م.م)
- ۵- محدود کردن معافیت مالیاتی مناطق آزاد به واحدهای تولیدی و صادراتی
- ۶- کاهش بخشودگی مالیات بر درآمد ابرازی کلیه تاسیسات ایرانگردی و جهانگردی (موضوع بند ر ماده ۱۳۲ ق.م.م) به ۲۵ درصد و ۳ سال.

^{۱۸} در متن پیشنهادی از سوی سازمان برای درج در لایحه برنامه ششم توسعه، بازنگری معافیت ها و مشوق های مالیاتی پیش بینی شده بود، اما متأسفانه در متن نهایی لایحه برنامه ششم توسعه این پیشنهاد حذف شد. متن پیشنهادی به شرح زیر آمده است:

بند (۱) ماده ۶ لایحه برنامه ششم:

۱-۱- برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا وضع معافیت مالیاتی جدید طی برنامه ممنوع است. دولت مکلف است لایحه هدفمندسازی و حذف معافیت ها و مشوق های غیر ضرور مالیاتی را تا پایان سال دوم برنامه تقدیم مجلس شورای اسلامی نماید.

۱-۲- دولت مکلف است لایحه مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه تقدیم مجلس شورای اسلامی نماید. به نحوی که امکان پیاده سازی سراسری نظام مالیاتی مذکور از ابتدای سال پنجم برنامه فراهم گردد."

۷- حذف معافیت ۱۰۰٪ درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه (موضوع بند ۲ ماده ۱۳۲ ق.م.م)

۸- حذف معافیت مالیاتی سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز (موضوع بند ۲ ماده ۱۴۵ ق.م.م)

۳-۷) نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

همانطوری که اشاره شد، در برنامه اصلاحی میان‌مدت، نظام مالیات بر شرکت‌ها بایستی به عنوان یک سیستم مالیاتی مکمل نظام مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی عمل نماید. برای این منظور، در کنار سیاست‌های ناظر بر اصلاح مالیات بر شرکت‌ها شامل کاهش بیشتر نرخ مالیات بر شرکت‌ها، اصلاح پایه مالیات بر شرکت‌ها، اصلاح و بازنگری معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی تولید و سرمایه‌گذاری، نسبت به بازنگری نظام فعلی مالیات بر درآمد اشخاص و معرفی نظام مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی اقدام شود. بر اساس بررسی‌های انجام شده، این نظام مالیاتی هم‌اکنون در بیش از یکصد کشور جهان در حال اجراست. شایان ذکر است در خصوص کشورهای عضو همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۲۰۱۴ میلادی حدود ۲۴ درصد درآمدهای مالیاتی از محل این منبع درآمدی وصول می‌گردد. نظام مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به لحاظ ساختار اجرایی، انواع مختلفی دارد که در ذیل به طور اختصار تشریح می‌شوند^{۱۹}:

الف- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (منبع محور)

در این سیستم هر یک از انواع درآمدهایی که مربوط به اشخاص حقوقی نیستند، به صورت جداگانه دارای قوانین و مقررات مخصوص به خود می‌باشند. به بیان دیگر برای هر یک از منابع درآمدی اشخاص حقیقی، رویه‌ها و فرآیندهای مستقلی به لحاظ تکالیف مودیان از جمله تسلیم اظهارنامه و رسیدگی توسط نظام مالیاتی و نیز نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی وجود دارد. به لحاظ اداری نیز در این سیستم، عموماً واحدهای مستقلی برای انواع منابع درآمدی وجود دارد. در حال حاضر به غیر از ایران، چندین کشور معدود (مانند چین) از این سیستم بهره می‌برند.

^{۱۹} مطالعه مستقلی تحت عنوان امکان‌سنجی پیاده سازی نظام مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی در ایران، در دفتر پژوهش و برنامه ریزی سازمان در حال انجام می باشد.

ب- نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (شخص یا خانوار محور)

در این نظام، مبنای تعیین کننده تکالیف مودیان و همچنین قوانین و رویه‌های رسیدگی و معافیت های پایه ای مربوط، شخص یا خانوار می‌باشد. محوریت اجرای این سیستم بر پایه شخص یا خانوار به سیاست‌های جمعیتی کشورها بستگی دارد. در کشورهایی که به دنبال افزایش جمعیت و تشکیل خانواده هستند، محوریت خانوار بر شخص ارجحیت دارد. به عبارت دیگر در اینگونه کشورها متناسب با تعداد (بعد) خانوار معافیت های پایه ایی داده می شود. البته این سیستم مالیاتی به دو روش متفاوت اجرا می‌شود.

۱- مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به صورت یکجا

در این نحوه مالیات‌ستانی، کلیه درآمدها پس از کسر کسورات قانونی برای حصول به سود خالص واحد، جمع زده و سپس به این سود واحد نرخ‌های مالیاتی مقرر اعمال می‌شود. در این نحوه مالیات‌ستانی اقلام درآمدی هیچگونه اهمیتی ندارند زیرا کل درآمد شخص حقیقی بدون توجه به ماهیت درآمد تجمیع می‌شوند. در حال حاضر، استفاده از این روش در جهان چندان رواج ندارد.

۲- مالیات دوگانه بر درآمد اشخاص حقیقی (DIT)^{۲۰}

نوع دیگری از مالیات‌ستانی وجود دارد که با ملاحظات خاص اقتصادی مطرح شده است. این نحوه مالیات-ستانی با عنوان مالیات دوگانه بر درآمد شناخته می‌شود. تحت این نظام طبقه‌های مختلف درآمد افراد به دو دسته درآمد نیروی کار و درآمد سرمایه تقسیم شده و با هر یک از آنها رفتار مالیاتی متفاوتی در نظر گرفته می‌شود. تقسیم‌بندی درآمدها در این سیستم مالیاتی عموماً بدین صورت می‌باشد:

❖ **درآمد سرمایه:** درآمد بهره، سود تقسیمی، عایدی سهام ناشی از تغییرات قیمت سهام و اوراق بهادار،

اجاره، سهم سرمایه از درآمد کسب و کار

❖ **درآمد نیروی کار:** حقوق، دستمزد، سهم درآمد کار از درآمد کسب و کار

البته در این نظام، ممکن است با انواع مالیات‌ها (به ویژه درآمد ناشی از سرمایه) به طور خاص، رفتار مالیاتی متفاوتی در نظر گرفته شود.

شایان ذکر است در اغلب کشورها، از نظام مالیات بر درآمد دوگانه اشخاص حقیقی به صورت منع محور (همراه با پیش‌بینی رویه‌های خاص برای برخی از درآمدها) استفاده می‌شود.

کلیہ حقوق این اثر متعلق بہ سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

فهرست منابع و مآخذ

OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, No 20, OECD Publishing.

OECD (2008), *Fundamental reform of corporate income tax*, no 16, OECD Publishing.

Duanjie Chen and Jack Mintz (2010), "U.S Effective Corporate Tax Rate on New Investments": Highest in the OECD, *Tax & Budget bulletin*, CATO Institute, No 62, and May 2010.

Sorensen, peter, birch (2006), "Can capital income taxes survive? And should they?", epru working paper series, university of Copenhagen, no, 06

Mitz, Jack (1995), "The Corporation Tax: A survey", *Fiscal Studies*, Vol 16, no 4

Zodrow, George, R (2006), "Capital mobility and source-based taxation of capital income in small open economies", *international tax and public finance*,

-- گزارش بازنگری مشوقهای مالیاتی در ایران (۱۳۹۰)، سازمان امور مالیاتی، دفتر پژوهش و برنامه ریزی،

گزارش چاپ نشده، تهیه کنندگان: آیت زایر، محسن حسنی، مهدی مرادی، سعیده شفیعی، مائده پورحسن و

میرستم اسداله زاده

- گزارش برآورد نرخ موثر مالیاتی در ایران (رویکرد کلان اقتصادی) (۱۳۸۹)، سازمان امور مالیاتی، دفتر

پژوهش و برنامه ریزی، گزارش چاپ نشده، تهیه کنندگان: آیت زایر، محسن حسنی، سعیده شفیعی

- تحلیل اثرات سیاست‌های مالی و مالیاتی کارآمد بر سرمایه‌گذاری خصوصی در ایران: با تأکید بر مالیات بر

درآمد شرکت‌ها و بی‌انضباطی مالی دولت (۱۳۹۶)، حجت ایزدخواستی، عباس عرب‌مازار، فصلنامه پژوهشی

مالیات، شماره ۳۲

- بررسی رابطه سیاست مالیات بر درآمد شرکت‌ها و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در ایران (۱۳۹۳)، الهام

آقازاده، طاهره آخوندزاده و محمود بابازاده، اولین کنفرانس اقتصاد و مدیریت کاربردی با رویکرد ملی،

بابلسر، شرکت پژوهشی طرود شمال

- تأثیر مالیات بر شرکت‌ها بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، فصلنامه اقتصاد کاربردی (۱۳۹۱)، جمشید پژویان

و تانیا خسروی، دوره ۳، شماره ۴ (پیاپی ۱۱)، صفحه ۱-۲۵

- یگانه موسوی جهرمی و فرهاد خداداد کاشی (۱۳۸۸)، بررسی رابطه‌ی بین درجه تمرکز بازار و نرخ مؤثر

مالیات بر شرکت‌ها: مطالعه‌ی موردی صنایع لاستیک و پلاستیک ایران، تهران، فصلنامه تخصصی مالیات،

شماره ۷.

- بررسی وضعیت مالیات بر شرکت‌ها در اقتصاد ایران (۱۳۸۳)، محمد راستی، دفتر بررسی‌های اقتصادی مجلس
و پژوهش، شماره ۴۵.

کلیه حقوق این اثر متعلق به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.