

سیاست‌های ارتقای تحقیق و توسعه و نوآوری (۱): حمایت‌های مالیاتی

کد موضوعی: ۲۸۰

شماره مسلسل: ۱۰۸۳۴

خردادماه ۱۳۹۰

دفتر: مطالعات ارتباطات و فناوری‌های نوین

به نام خدا

فهرست مطالب

| | |
|----|------------------------------------------------|
| ۱ | چکیده |
| ۲ | مقدمه |
| ۴ | ۱. مزایای استفاده از مشوق‌های مالیاتی |
| ۸ | ۲. طراحی مشوق‌های مالیاتی برای R&D و نوآوری |
| ۲۳ | ۳. جایگاه مشوق‌های مالیاتی R&D در قوانین ایران |
| ۳۳ | جمع‌بندی |
| ۳۴ | منابع و مأخذ |



سیاست‌های ارتقای تحقیق و توسعه و نوآوری (۱): حمایت‌های مالیاتی

چکیده

حمایت‌های دولت از سرمایه‌گذاری در فعالیتهای تحقیق و توسعه از آنجایی اهمیت دارد که به دلیل ماهیت فعالیتهای تحقیقاتی و وجود نواقص بازار، تمایل بخش غیردولتی برای هزینه‌کرد در چنین فعالیتهایی کم است، اما ازسوی دیگر فعالیتهای تحقیق و توسعه تجاری، مهمترین ورودی نوآوری و رشد اقتصادی دانش‌محور در بلندمدت هستند. به همین دلیل حمایت دولت‌ها از فعالیتهای تحقیق و توسعه شرکت‌های تجاری به بخش مهمی از سیاست‌های علم و فناوری تبدیل شده است. اما بررسی‌ها نشان می‌دهند که در سال‌های اخیر شکل حمایت دولت‌ها تغییر کرده است و حمایت‌های مستقیم مالی از جذابیت سابق برخوردار نیستند، بلکه امروزه مشوق‌های مالیاتی به یکی از ابزارهای پرکاربرد و جذاب برای ارتقای تحقیق و توسعه و نوآوری، در کشورهای توسعه‌یافته تبدیل شده است.

باید توجه داشت که با وجود جذابیت‌ها و مزایایی که مشوق‌های مالیاتی نسبت به حمایت‌های مالی مستقیم دارند، اگر به درستی طراحی نشوند، نمی‌توانند چندان تأثیرگذار باشند، زیرا هم دولت و هم شرکت‌ها با مشکلات متعددی در حین اجرا مواجه خواهند شد. تعیین دقیق گروه هدف یعنی شرکت‌های واجد شرایط و همچنین تعریف دقیق فعالیتهای مشمول برخورداری از مشوق‌ها، مهمترین اصل در طراحی مشوق‌های مالیاتی است. ازسوی دیگر توجه به تنوع مشوق‌های مالیاتی نیز بر جذابیت این ابزار حمایت از تحقیق و توسعه می‌افزاید. علیرغم این نکات مهم، بررسی مشوق‌های مالیاتی در قوانین و مقررات کشورمان نقاط ضعف مهمی را نشان می‌دهد. علاوه بر تنوع کم این مشوق‌ها، ابهام در تعریف فعالیت‌ها و شرکت‌های واجد شرایط برخورداری از مشوق‌ها، موجب بروز مشکلاتی در اجرا و در نتیجه تضعیف کارایی آنها می‌شود. به‌علاوه، برخی از مشوق‌های مالیاتی کشورمان از پایداری زمانی برخوردار نیستند و تنها برای یک دوره زمانی چندساله تعریف شده‌اند که در آینده نزدیک منقضی می‌شوند و به همین دلیل شرکت‌ها نمی‌توانند به آنها اتکا کنند. ازسوی دیگر، به‌نظر نمی‌رسد برنامه‌های منسجم و مستمری برای ارزیابی تأثیر مشوق‌ها و اصلاح نقاط ضعف آنها وجود داشته باشد.

اهمیت این موارد و ضرورت حمایت از فعالیتهای تحقیق و توسعه به خصوص در بخش تجاری، توجه بیشتر به مشوقهای مالیاتی تحقیق و توسعه را در قوانین ایران ضروری می‌سازد. از این رو در این گزارش پس از بررسی اصول طراحی مشوقهای مالیاتی تحقیق و توسعه و مرور تجارب کشورهای دیگر در این حوزه، مشوقهای مالیاتی موجود در قوانین ایران برای ارتقای تحقیق و توسعه تحلیل خواهند شد.

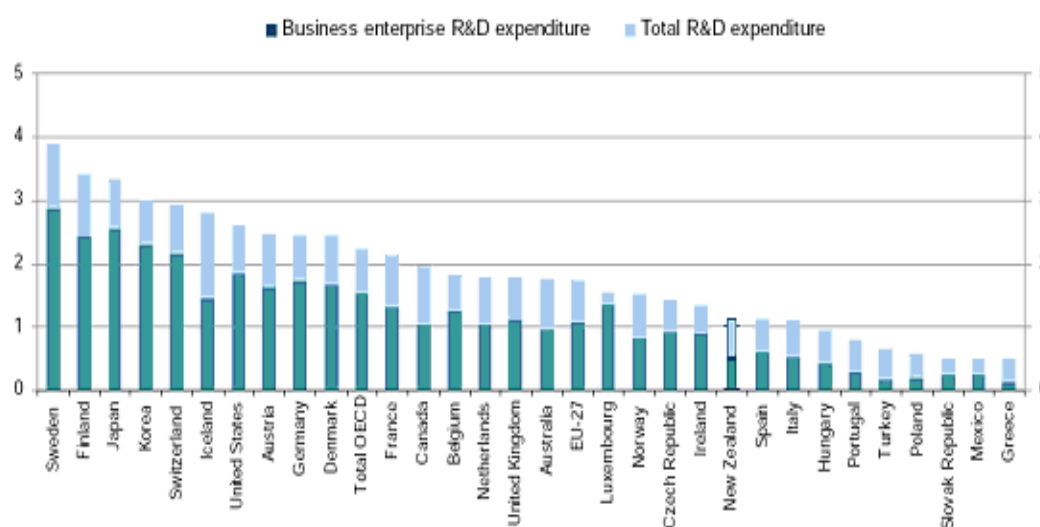
مقدمه

تئوریهای اقتصادی و تحلیل‌های تجربی، بر نقش کلیدی تحقیق و توسعه (R&D) در رشد اقتصادی تأکید می‌کنند. R&D که می‌تواند به شکل تحقیقات پایه، تحقیقات کاربردی یا توسعه تجربی باشد، فناوری تولید می‌کند. فناوری برای افزایش بهره‌وری عوامل تولید، افزایش رشد اقتصادی، پاسخ به دغدغه‌های اجتماعی مانند سلامت و محیط زیست و در نهایت برای بهبود استانداردهای زندگی به کار می‌رود. به همین دلیل دولت‌ها برنامه‌ریزی‌های مشخصی برای تخصیص بودجه به فعالیتهای تحقیق و توسعه در راستای نیازهای اجتماع انجام می‌دهند. اما آنچه واضح است، حجم تحقیق و توسعه کشورها فقط به فعالیتهای دولتی محدود نمی‌شود و بخشی از آن توسط شرکتهای تجاری بخش غیردولتی انجام می‌شود که به اعتقاد کارشناسان این نوع فعالیتهای مزایای اقتصادی بیشتری دارند، زیرا اساساً با هدف تجاری‌سازی انجام می‌شوند. بنابراین هرچه سهم شرکتهای تجاری در انجام فعالیتهای تحقیق و توسعه کشوری بیشتر باشد، باید انتظار داشت که حجم تجاری‌سازی و رشد اقتصادی حاصل از علم و فناوری هم در آن کشور بالاتر باشد. نمودار ۱ سهم تحقیق و توسعه شرکتهای تجاری را از حجم کل تحقیق و توسعه انجام شده در کشورهای مختلف نشان می‌دهد.



نمودار ۱. سهم تحقیق و توسعه شرکت‌های تجاری از حجم کل تحقیق و توسعه

(درصد از GDP)



Source: OECD, 2007.

Note: 2006 for Finland, United States, Canada and Ireland; 2004 for Switzerland, Netherlands, Australia, Italy and Turkey.

اما عوامل متعددی بر میزان هزینه‌های R&D در یک کشور تأثیر می‌گذارند؛ از جمله، ساختار اقتصادی و صنعتی (برای مثال سهم فناوری‌های برتر، بخش دفاع، بخش هوا فضا و...)، تعداد شرکت‌های بزرگ و اندازه متوسط شرکت‌ها، دسترسی به پرسنل فنی، زیرساخت مناسب علم و فناوری، میزان باز بودن ارتباطات بین‌المللی و ارتباطات با اقتصاد جهانی، میزان هزینه‌کرد دولت روی تحقیقات پایه، ارتباطات میان تحقیقات دولتی و غیردولتی، سطح حفاظت از مالکیت فکری و... . اگرچه تعیین سهم هر یک از این عوامل در تصویر یک کشور از نظر هزینه‌کرد برای R&D یا عملکرد نوآورانه بسیار پیچیده است، اما واضح است که حجم R&D انجام شده در کشورها و عملکرد رشد آنها با سهم سرمایه‌گذاری بخش تجاری در تحقیقات ارتباط مستقیم دارد.

در عین حال، نقص‌های بازار موجب می‌شوند تا شرکت‌ها سرمایه‌گذاری کمی روی تحقیقات بکنند. برای مثال، به علت وجود سرریزها^۱ و سایر برون‌فکنی‌ها،^۲ نرخ بازگشت خصوصی نسبت به سرمایه‌گذاری‌های R&D کمتر از نرخ بازگشت اجتماعی آنهاست. این بدان معناست که در یک اقتصاد آزاد، فناوری به طور کامل و مشخص قابل تخصیص نیست، زیرا هنگامی که تولید می‌شود می‌تواند در سطحی وسیع منتشر شده و توسط دیگر شرکت‌ها مورد استفاده قرار گیرد. این امر ناشی از سرریزهایی است که بین پروژه‌های R&D مختلف بخش دولتی و غیردولتی، بین

1. Spillovers

2. Externalities

شرکت‌های فعال در یک صنعت، بین صنایع مختلف و بین کشورها وجود دارند. علاوه بر سرریزها یا برون‌فکنی‌ها، اطلاعات نامتقارن و رقابت غیرکامل نیز از جمله نقص‌های بازار هستند که شکاف‌هایی در هزینه‌کرد R&D ایجاد می‌کنند. به عبارت دیگر، از آنجایی که نتایج R&D غیردولتی به سرعت به یک کالای عمومی تبدیل می‌شوند، شرکت‌ها از کسب همه مزایای سرمایه‌گذاری‌های خود در تحقیقات باز می‌مانند.

به همین دلیل ضروری است که دولت‌ها با استفاده از مکانیسم‌های مختلف این نواقص را جبران کنند تا شرکت‌ها تمایل بیشتری برای سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های تحقیق و توسعه داشته باشند.

۱. مزایای استفاده از مشوق‌های مالیاتی

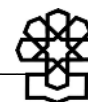
همان‌طور که در مقدمه اشاره شد، مشوق‌های بازار به تنهایی برای انجام R&D توسط بخش غیردولتی (تجاری) کافی نیستند و ضروری است دولت با استفاده از مکانیسم‌های مختلف سرمایه‌گذاری روی R&D را در این بخش تشویق و تحریک کند. دو مکانیسم اصلی بدین‌منظور وجود دارند.

- تأمین مالی مستقیم R&D غیردولتی،

- مشوق‌های مالیاتی^۱

البته هر یک از این مکانیسم‌ها مزایا و معایبی دارند که در جدول ۱ به مهمترین آنها اشاره شده است و به همین دلیل باید در کنار هم استفاده شوند، یعنی مکمل همدیگر باشند.

۱. برخی مطالعات، مشارکت تحقیقاتی دولت با بخش غیردولتی را هم به‌عنوان یک مکانیسم دیگر مطرح می‌کنند که چون ماهیتی تقریباً مشابه مکانیسم تأمین مالی مستقیم از سوی دولت دارد، در اینجا به‌طور جداگانه بررسی نمی‌شود.



جدول ۱. مزایا و معایب مکانیسم‌های مختلف حمایت دولت از سرمایه‌گذاری بخش تجاری در R&D

| معایب | مزایا | مکانیسم |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> - گزینش برنده‌ها توسط دولت - ایجاد اختلال در رقابت آزاد - تمایل شرکت‌ها به ماندن در وضعیت موجود، عدم رقابت برای دستیابی به نتایج بهتر | <ul style="list-style-type: none"> - کنترل دولت بر ماهیت R&D انجام شده - کمک بخش صنعت بر انجام مأموریت‌های مهم دولتی (مانند دفاع، سلامت، انرژی و...) یا حوزه‌هایی که شکاف‌های قابل توجه بین بازگشت‌های خصوصی و عمومی R&D وجود دارد - تقویت R&D تأمین مالی نشده توسط بخش تجاری از طریق افزایش ظرفیت شرکت‌ها برای جذب دانش تولید شده توسط R&D دولتی - شفافیت بیشتر نسبت به مشوق‌های مالیاتی - امکان کنترل بودجه بهتر - بازگشت‌های اجتماعی بیشتر از بازگشت‌های خصوصی | <p>تأمین مالی مستقیم تحقیقات صنعتی (از طریق گرنت‌ها، وام‌ها و یارانه‌ها)</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> - احتمال عدم کنترل دقیق بودجه سالیانه اختصاص یافته به آنها وجود دارد - اثربخشی آنها در صورتی که در طول زمان پایدار باشند قابل درک است | <ul style="list-style-type: none"> - بازار، تخصیص سرمایه‌گذاری‌های R&D بین بخش‌ها، شرکت‌ها و پروژه‌ها را تعیین می‌کند - در صورت طراحی درست، هزینه‌های اجرایی پایین‌تری نسبت به سایر حمایت‌ها دارند (به دلیل کاهش بروکراسی) - معمولاً جذب پروژه‌هایی می‌شوند که مزایای بیشتری در زمان کوتاه‌تر تولید خواهند کرد. از این رو استقلال تصمیم‌گیرندگان بخش غیردولتی بیشتر حفظ می‌شود - سرریزهای کمتر پروژه‌ها به شرکت‌ها یا صنایع دیگر نسبت به تأمین مالی مستقیم توسط دولت - بی‌طرفانه‌تر هستند و از انتخاب تبعیض‌آمیز شرکت‌ها اجتناب می‌کنند - شرکت‌ها با آنها بیشتر آشنا هستند - برای شرکت‌ها قابل پیش‌بینی‌تر هستند | <p>مشوق‌های مالیاتی</p> |

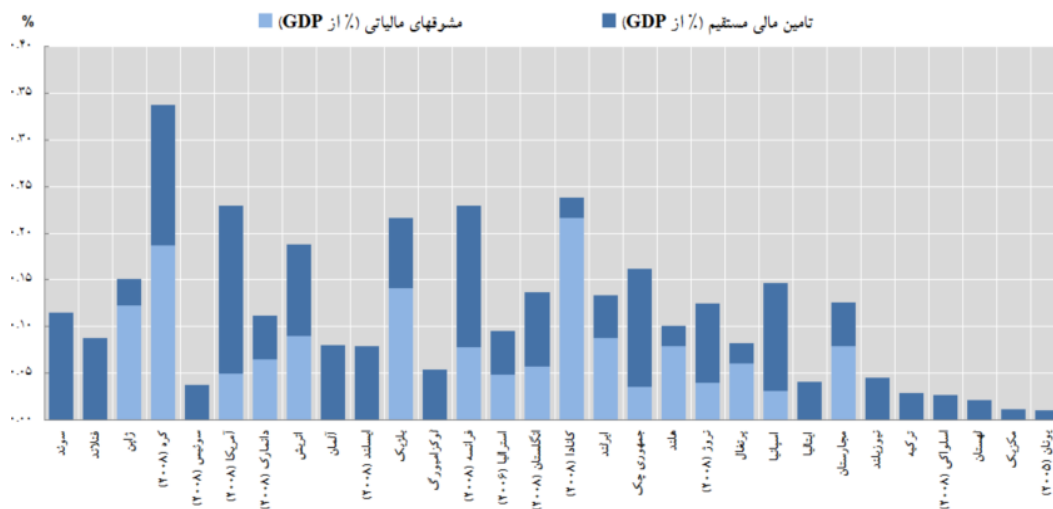
Sources: OECD, 1996, OECD, 2002a and Van Pottelsberghe et al., 2003.

* Grant

اما جدیدترین بررسی‌های انجام شده در کشورهای عضو OECD نشان می‌دهد که مشوق‌های مالیاتی دولت برای حمایت از R&D در بخش تجاری^۱ به یک ابزار سیاستی مورد استفاده در تمامی این کشورها تبدیل شده است و در کشورهایی مانند کره، اتریش، بلژیک، ایرلند، ژاپن، هلند، کانادا و پرتغال بخش عمده سیاست‌های حمایتی دولت را تشکیل می‌دهند (نمودار ۲ را ببینید).

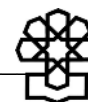
1. BERD (Business Enterprise R&D)

نمودار ۲. نحوه حمایت دولت‌ها از R&D تجاری (درصد از GDP)

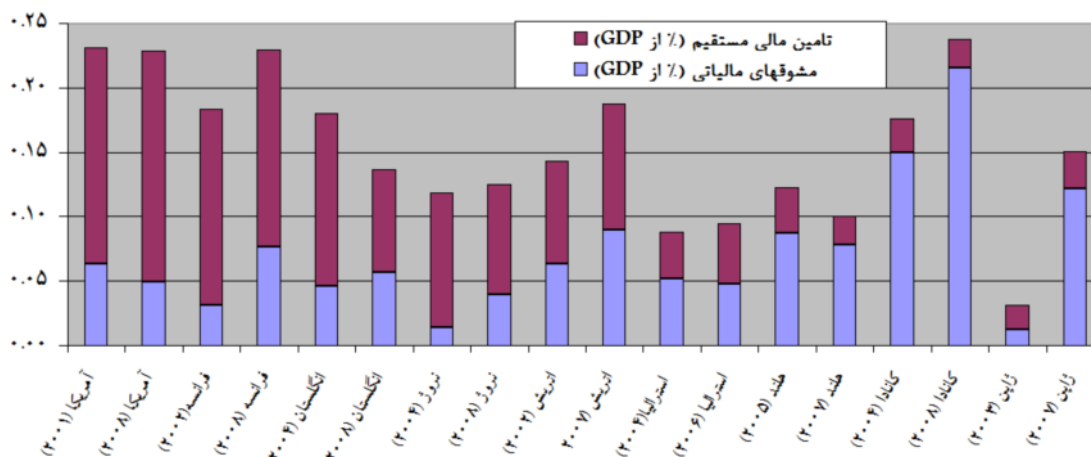


Source: OECD, 2010.

همچنین در نمودار ۳ گرایش دولت‌های ژاپن، کانادا، اتریش و فرانسه در سال‌های اخیر به سمت مشوق‌های مالیاتی مشهود است. در عین حال نمودار ۴ نشان می‌دهد که در بازه زمانی سال‌های ۱۹۹۸-۲۰۰۸، افزایش قابل توجه هزینه‌کرد بخش غیردولتی در تحقیق و توسعه (به صورت درصدی از GDP) در کشورهایی مانند ژاپن و اتریش حاصل شده است. مطمئناً نمی‌توان این افزایش را ۱۰۰ درصد به تأثیر مشوق‌های مالیاتی نسبت داد، اما مشوق‌های مالیاتی به‌عنوان یکی از عوامل، می‌توانند در این افزایش تأثیرگذار باشند. این درحالی است که در کشوری مانند فرانسه علیرغم افزایش قابل توجه استفاده از مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه برای بخش غیردولتی، هزینه‌کرد بخش غیردولتی در بازه زمانی مذکور تغییر قابل توجهی نداشته است. در کانادا نیز که هزینه‌کرد بخش غیردولتی در انجام تحقیق و توسعه با کاهش همراه بوده است، دولت سهم مشوق‌های مالیاتی را افزایش داده است که شاید بتوان آن را اقدامی در راستای تشویق هرچه بیشتر انجام فعالیت‌های تحقیقاتی این بخش دانست.



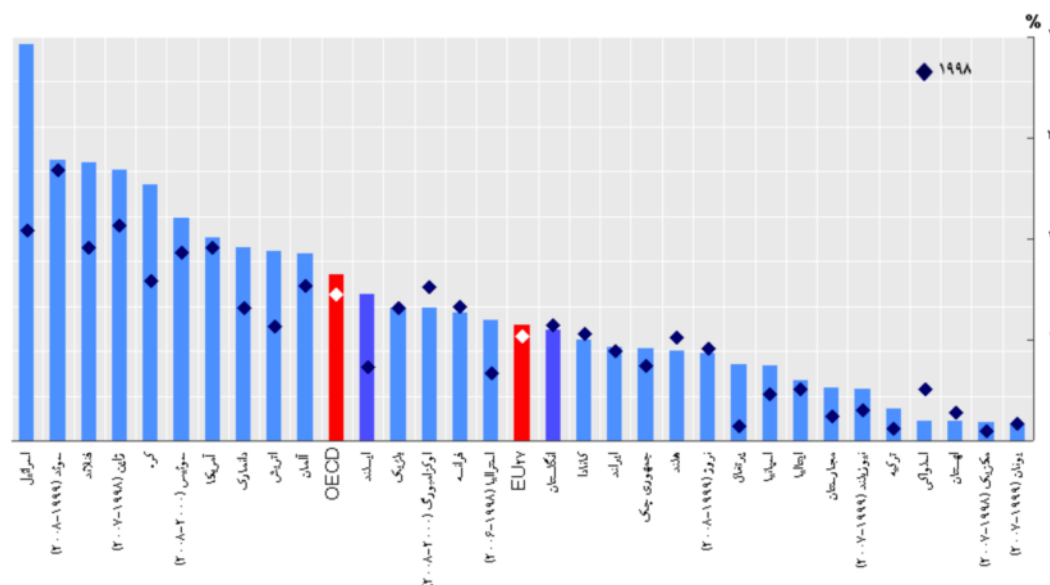
نمودار ۳. تغییر نحوه حمایت دولت‌ها از R&D تجاری در بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۱-۲۰۰۸



Source: OECD, 2010 and OECD, 2006a.

نمودار ۴. تغییر هزینه‌کرد شرکت‌های تجاری برای انجام تحقیق و توسعه

(درصد از GDP)



Source: OECD, 2010.

بنابراین افزایش مشوق‌های مالیاتی لزوماً به معنی افزایش حجم تحقیق و توسعه نیست. مطالعات نشان داده‌اند که عوامل متعددی تعیین‌کننده تأثیرگذاری مشوق‌های مالیاتی هستند. در حقیقت محیط عمومی مالیاتی، نقش بسیار مهمی در تأثیرگذاری سیاست‌های مالیاتی دارد. مثلاً در کشورهایی که سطح مالیات شرکتی در آنها بالاست نسبت به کشورهای سطح مالیاتشان پایین‌تر است، تأثیر مشوق‌های مالیاتی بسیار بیشتر خواهد بود؛ یا یک مشوق مالیاتی

روی سهم شرکت از مالیات حقوق تنها در کشورهایی قابل استفاده خواهد بود که این سهم نسبتاً زیاد باشد. به علاوه معمولاً مشوق‌های مالیاتی به شرط پایدار بودن در طول زمان یعنی پس از گذشت چندین سال اثربخشی خود را نشان می‌دهند. از این رو، همان‌طور که اشاره شد افزایش مشوق‌های مالیاتی به خودی خود نمی‌تواند تضمین‌کننده افزایش سهم بخش غیردولتی در تحقیق و توسعه، آن هم بلافاصله و در یک فاصله زمانی کوتاه باشد. در عین حال، طراحی دقیق و درست مشوق‌های مالیاتی می‌تواند اثربخشی آنها را حداکثر نماید.

۲. طراحی مشوق‌های مالیاتی برای R&D و نوآوری

صرفنظر از میزان تأثیر در کشورهای مختلف، به هر حال مشوق‌های مالیاتی می‌توانند به‌عنوان یک مکانیسم مهم در کنار دیگر انواع سیاست‌های حمایتی دولت برای افزایش R&D و نوآوری مورد استفاده قرار گیرند، به شرط آنکه به درستی طراحی شوند. به عبارت دیگر، اثربخشی مشوق‌های مالیاتی به طراحی آنها بستگی دارد. به همین دلیل در ادامه اصول کلی طراحی مشوق‌های مالیاتی R&D و همچنین انواع مشوق‌های مالیاتی شرح داده می‌شوند.

۲-۱. اصول کلی

- اصول کلی که دولت‌ها باید در طراحی مکانیسم‌های مالیاتی مد نظر داشته باشند، عبارتند از:
- سادگی: برنامه‌های مالیاتی باید شفاف بوده و به راحتی برای شرکت‌ها قابل استفاده باشند.
 - هزینه‌های پایین مدیریتی و اجرایی: هزینه مدیریت و پیاده‌سازی یک برنامه برای دولت و هزینه استفاده از آن برای شرکت‌ها نباید زیاد باشد.
 - قابلیت اطمینان: شرکت‌ها باید بتوانند به مشوق‌های [وعده] داده شده اطمینان کرده و روی آنها برنامه‌ریزی کنند. دریافت یا عدم دریافت مشوق‌های مالیاتی نباید به میزان سوددهی شرکت وابسته باشد.
 - پایداری: قواعد بازی نباید مکرراً تغییر کند، زیرا در این حالت شرکت‌ها نمی‌توانند هنگام تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری روی تحقیق و توسعه به این مشوق‌ها اتکا کنند.
- این اصول صرفنظر از انواع مشوق‌های مالیاتی انتخاب شده که در ادامه تشریح می‌شوند، باید در طراحی همه مشوق‌ها مد نظر قرار گیرند.



۲-۲. تعیین گروه هدف

انتخاب گروه هدف، از جمله تصمیم‌هایی است که باید اتخاذ شود (مثلاً شرکت‌های کوچک و متوسط). فعالیت‌هایی که شامل این مشوق‌ها می‌شوند نیز باید تعریف گردند. این مسئله که چه نوع شرکت‌ها یا (فعالیت‌هایی) باید به واسطه مشوق‌های مالیاتی مورد حمایت قرار گیرند، برای دولت‌ها بسیار تعیین‌کننده است. این درحالی است که به‌منظور حداکثر استفاده از مزایای ناشی از بی‌طرفی^۱ سیاست‌های مالیاتی که عملاً مهمترین مزیت این سیاست‌ها در مقایسه با کمک‌های مالی مستقیم است، بهترین معیار انتخاب شرکت‌های هدف، اندازه آنهاست.

به‌طور کلی سه گزینه برای تعیین گروه هدف سیاست‌های مالیاتی وجود دارد: یا برای همه شرکت‌ها قابل دستیابی هستند، یا محدود به SMEها^۲ می‌شوند، یا اینکه درخصوص SMEها با فراوانی و بخشندگی^۳ بیشتری به اجرا در می‌آیند. در این راستا دولت می‌تواند ابزارهای مختلفی را برای انتخاب گروه هدف به‌کار گیرد.

نخست آنکه می‌توان دسترسی گروه معینی را به مشوق‌ها، با تعریف ویژگی‌های خاص آن گروه محدود نمود. ثانیاً دولت می‌تواند برای هدف قراردادن SMEها، حدود بالایی^۴ برای اعتبارهای مالیاتی درخواست شده از جانب شرکت‌ها قرار دهد. از آنجا که احتمال دستیابی به این حدود بالا برای شرکت‌های بزرگ بیشتر از شرکت‌های کوچک است، شرکت‌های بزرگ خود به خود حذف خواهند شد. ثالثاً سیاست‌ها می‌توانند به‌گونه‌ای طراحی شوند که برای SMEها به‌صورت بخشنده‌تری به اجرا درآیند. این امر از طریق ایجاد نرخ‌های تشویقی بالاتر برای SMEها و یا انجام اقدامات منعطف دیگری درخصوص آنها نظیر اجازه سرمایه‌گذاری مجدد^۵ اعتبارهای استفاده نشده قابل تحقق است.

۲-۳. انواع مشوق‌های مالیاتی

در کل، هدف مشوق‌های مالیاتی تحریک فعالیت‌های نوآورانه به‌وسیله کاهش موانع مالیاتی برای شرکت‌هاست. این امر عموماً (و نه صرفاً) از طریق کاهش درآمد مشمول مالیات، یعنی درآمد مثبت شرکت که مالیات به آن تعلق می‌گیرد (به شکل معافیت‌های مالیاتی)^۶ و یا کاهش مالیات بر درآمد شرکت‌ها (به شکل اعتبارهای مالیاتی)^۷ صورت می‌گیرد.

1. Neutrality
2. Small and Medium – sized Enterprises
3. Generous
4. Upper Limits
5. Cash Refund
6. Tax Allowances
7. Tax Credits

۱-۳-۲. معافیت‌های مالیاتی^۱

معافیت‌های مالیاتی به شرکت‌ها اجازه می‌دهند که هزینه‌های قابل قبول R&D را حتی در نرخ‌های بیشتر از ۱۰۰ درصد از درآمد مشمول مالیات شرکت کسر کنند، چون تقریباً در همه کشورها ۱۰۰ درصد هزینه‌های جاری تحقیق و توسعه^۲ از درآمد مشمول مالیات کسر می‌شوند. هزینه‌های جاری شامل دستمزدها، هزینه‌های عمومی اجرایی، هزینه اجاره و دیگر هزینه‌های مصرفی در سال، مانند هزینه مواد است. در بعضی از کشورها، درصدی اضافه بر این مقدار را هم از طریق معافیت‌های مالیاتی از درآمد مشمول مالیات کسر می‌کنند. بنابراین اثر چنین مشوقی به صورت کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت نمایان می‌شود. مقدار این کاهش برابر خواهد بود با نرخ معافیت ضرب در مقدار هزینه‌های واجد شرایط R&D (معمولاً هزینه‌های جاری). در نهایت، چون درآمد مشمول مالیات شرکت کمتر از مقدار واقعی‌اش می‌شود، شرکت مالیات کمتری می‌پردازد. کاهش هزینه نهایی برای شرکت، با این فرض که درآمد مثبت کافی در سال مربوطه وجود داشته باشد، از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$T \times TA = R \& D \times T \quad (\text{از درآمد مشمول مالیات شرکت})$$

که در آن، R&D عبارت از کل هزینه‌های واجد شرایط R&D برای برخورداری از معافیت مالیاتی است، TA نرخ معافیت مالیاتی به درصد است و T نرخ مالیات بر درآمد شرکت.

۲-۳-۲. اعتبارهای مالیاتی^۳

نوع دیگری از مشوق‌های مالیاتی، اعتبارهای مالیاتی هستند. تنها تفاوت آنها با معافیت‌های مالیاتی در این است که اعتبارهای مالیاتی، مستقیماً مالیات متعلقه به شرکت را کاهش می‌دهند و نه درآمد مشمول مالیات را. در این مورد، کاهش هزینه‌ی نهایی برای شرکت، با این فرض که درآمد مثبت کافی در سال مربوطه وجود داشته باشد، از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$TC = R \& D \times TC \quad (\text{از مالیات نهایی محاسبه شده برای شرکت})$$

که در آن،

R&D کل هزینه‌های واجد شرایط R&D برای برخورداری از اعتبار مالیاتی است و TC نرخ اعتبار مالیاتی است به درصد.

۳-۳-۲. استهلاک تسریع شده هزینه‌های R&D

یک روش دیگر برای کاهش درآمد مشمول مالیات^۴ شرکت‌ها، استهلاک تسریع شده هزینه‌های

1. Tax Allowances
2. Current Expenditure
3. Tax Credits
4. Taxable Income



سرمایه‌ای^۱ R&D است. این هزینه‌ها، مربوط به دارایی‌هایی هستند که انتظار می‌رود در سال‌های آینده نیز برای شرکت درآمدزا باشند و لذا در هر سال بخشی از طول عمر مورد انتظار چنین سرمایه‌هایی، به‌عنوان هزینه از درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود. مثلاً اگر یکی از دارایی‌های شرکت دارای طول عمر انتظاری ۵ سال باشد، هر سال یک‌پنجم ارزش اولیه آن از درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود و در نتیجه دارای نرخ استهلاک ۲۰ درصد خواهد بود.

مطالعات نشان داده‌اند که تقریباً همه کشورهای توسعه‌یافته و تعداد زیادی از کشورهای درحال توسعه این امکان را برای شرکت‌ها فراهم می‌کنند که هزینه‌های غیرسرمایه‌ای (هزینه‌های جاری) مانند دستمزدها و هزینه‌های ارقام مصرفی را به‌طور کامل از درآمد مشمول مالیات خود کسر کنند. این اقدام می‌تواند مشوق شرکت‌ها باشد. اگرچه با توجه به این حقیقت که استهلاک کامل هزینه‌های جاری تحقیق و توسعه، یک محرک ضعیف و در عین حال یک اقدام شایع و گسترده در بین کشورهاست، معمولاً به‌عنوان یک اقدام مهم مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

علاوه بر این، استهلاک تسریع شده دارایی‌های سرمایه‌ای نیز یک مشوق مالیاتی دیگر است. این مشوق به شرکت‌ها اجازه می‌دهد که دارایی‌های سرمایه‌ای خود را با نرخ سریع‌تر از معمول مستهلک نمایند و به همین دلیل سرمایه‌گذاری در تجهیزات R&D را از نظر مالیاتی برای شرکت‌ها جذاب‌تر می‌کنند.

لازم به‌ذکر است که استهلاک تجهیزات، با نرخ ثابت (خطی مستقیم^۲) و یا به‌صورت نزولی^۳ محاسبه می‌شود. در روش خطی مستقیم، در هر سال به‌طور مساوی درصد ثابتی از ارزش اولیه دارایی، از درآمد مشمول مالیات شرکت کسر می‌شود. در نهایت پس از گذشت چند سال، کل ارزش دارایی کسر خواهد شد، اما در روش نزولی، در هر سال درصد ثابتی از ارزش دارایی در سال ماقبل (و نه ارزش اولیه آن) از درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود.

۲-۳-۴. تفاوت اعتبارها و معافیت‌های مالیاتی

همان‌طور که مشاهده شد، یک اعتبار مالیاتی کاهشی است که بر مالیات نهایی متعلقه به شرکت اعمال می‌شود. درحالی که یک معافیت مالیاتی، کاهش در درآمد مشمول مالیات شرکت است. دو تفاوت مهم دیگر اعتبارها و معافیت‌های مالیاتی عبارتند از:

- مقدار معافیت مالیاتی دریافت شده، در نهایت بستگی به نرخ مالیات بر درآمد شرکت دارد،

درحالی که اعتبار مالیاتی چنین نیست.

1. Capital Expenditure
2. Straight Line or Fixed Rate Method
3. Declining Balance

- اعتبارهای استفاده نشده می‌توانند منقول باشند. یعنی به واسطه انتقال به آینده^۱ و یا انتقال به گذشته^۲ به کاهش مالیات محاسبه شده برای شرکت در سال‌های آینده یا گذشته کمک نمایند.^۳ لازم به ذکر است که انتقال اعتبارهای استفاده نشده نیاز به ایجاد تسهیلات و سیستم‌های خاصی جهت تعقیب و بازیابی اعتبارهای مذکور داشته و لذا برای دولت هزینه‌زاست.

۵-۳-۲. مشوق‌های افزایشی و حجم-مبنا

اعتبارها و معافیت‌های مالیاتی بر حسب اینکه چگونه محاسبه شده باشند، سه شکل مختلف دارند:

- بر حسب حجم هزینه‌های R&D در سال.

- بر حسب میزان افزایش در هزینه‌های R&D.

- به صورت ترکیبی از سطح و میزان افزایش.

مطالعه‌ای در کشورهای OECD نشان داده است که اغلب این کشورها از روش اول برای محاسبه اعتبارها و معافیت‌های مالیاتی استفاده می‌کنند. یک عیب مشوق‌های حجم - مبنا این است که آنها تنها به R&Dهای جدید تعلق نمی‌گیرند. از سوی دیگر، مشوق‌های افزایشی مشکل تعیین و تعریف یک حد یا سطح را برای محاسبه میزان افزایش به همراه دارند.

از میان مشوق‌های مالیاتی مطالعه شده، برنامه‌های حجم-مبنا پیچیدگی کمتری را برای پیاده‌سازی و اجرا دارند. به علاوه فهم این برنامه‌ها برای شرکت‌ها آسان‌تر است. مشوق‌های طراحی شده به صورت برنامه‌های افزایشی یا برنامه‌های ترکیبی، خصوصاً برای SMEها پیچیدگی بیشتری دارند، اما این مزیت را نیز دارند که به دولت‌ها اجازه می‌دهند که مشوق‌ها را به جای کل هزینه‌ها، تنها به هزینه‌های افزایش یافته محدود نمایند.

اما همان‌طور که قبلاً هم اشاره شد، مشوق‌های افزایشی نیاز به تعیین و تعریف یک حد یا سطح برای محاسبه میزان افزایش دارند. به منظور تعیین دوره مبنا برای محاسبه افزایش‌های هزینه‌های R&D، سه روش به کار می‌رود:

- **پایه متوسط غلتان:**^۴ در این روش، متوسط (میانگین) غلتان هزینه‌های R&D شرکت در چند سال اخیر به عنوان دوره مبنا تعریف می‌شود.

- **پایه ثابت:**^۵ دوره مبنا به عنوان هزینه R&D انجام شده در سطح شرکت در یک سال خاص تعریف می‌شود که هر سال با توجه به تورم به روز می‌شود.

1. Carry Forward
2. Carry Backward

۳. موضوع انتقال اعتبارات مالیاتی در قسمت ۶-۳-۲ شرح داده شده است.

4. Rolling-average Base
5. Fixed Base



- مبنای فروش^۱: دوره‌ی مبنا به‌عنوان نسبت هزینه‌های R&D به فروش شرکت تعریف می‌شود. یعنی هنگامی که هزینه‌های R&D شرکت درصد بالاتری از فروش را نسبت به سال پایه تشکیل می‌دهند، شرکت می‌تواند تقاضای اعتبار مالیاتی کند.

۲-۳-۶. انتقال^۲ و سرمایه‌گذاری^۳ مجدد اعتبارهای مالیاتی

اعتبار مالیاتی برای هزینه‌های تحقیق و توسعه در یک سال معین، در حقیقت مالیات بر درآمد شرکت را در آن سال کاهش می‌دهد. درحالی که عملاً، مالیاتی که شرکت‌ها باید بپردازند، همیشه به اندازه‌ی اعتبار تعلق یافته به آنها نخواهد بود و لذا بخشی از اعتبار اختصاص یافته به شرکت، بلااستفاده باقی می‌ماند. این امر ممکن است کارآیی سیاست‌ها را کم کند. لذا به‌منظور جلوگیری از کاهش اثربخشی اعتبارهای مالیاتی، ضروری است که بتوان بخش استفاده نشده از اعتبارها را به سال‌های آتی یا سال‌های ماقبل انتقال داد. ازاین‌رو انتقال اعتبارهای مالیاتی، ابزارهای بی‌نهایت مهمی برای شرکت‌ها و خصوصاً SMEها خواهند بود.

لازم به‌ذکر است که ارزش زمانی پول باید در هنگام انتقال اعتبارها، مورد محاسبه قرار گیرد. این امر ضرورت توجه به این نکته را آشکار می‌کند که ارزش فعلی اعتبارهای مالیاتی در سال‌های آتی کاهش می‌یابد. به‌عبارت دیگر اثربخشی اعتبارها در انتقال آنها به آینده کم خواهد شد. بنابراین واضح است که انتقال اعتبارها یک اقدام سیاستی کامل و بدون نقص محسوب نمی‌شود. تأثیر این مشکل می‌تواند تا اندازه‌ای به کمک سایر تسهیلات حمایتی کاسته شود.

متداول‌ترین راه‌حل این مشکل، سرمایه‌گذاری مجدد اعتبارهای استفاده نشده است. اما همان‌طور که در مورد انتقال به جلوی اعتبارها توضیح داده شد، در این مورد نیز ارزش زمانی پول باید مورد محاسبه قرار گیرد. این بدان معناست که زمان سرمایه‌گذاری مجدد، به اندازه‌ی خود سرمایه‌گذاری مهم است. در صورت امکان، سرمایه‌گذاری‌های ماهیانه بهتر از فصلی و بهتر از سرمایه‌گذاری در پایان سال مالی خواهند بود؛ یعنی سالی که هزینه‌های R&D در آن سال محاسبه می‌شوند.

۲-۴. تعیین فعالیت‌های مشمول برخورداری از مشوق‌های مالیاتی

در قوانین مالیاتی می‌توان از تعریفی محدود استفاده نمود که تنها دربرگیرنده R&D باشد، یا تعریفی گسترده برای «فعالیت‌های نوآورانه» که شامل طیف وسیعی از فعالیت‌های مرتبط با فرآیند نوآوری باشد.

1. Sales-based
2. Carry Forward and Carry Backward
3. Cash Refund

اغلب کشورها از تعریف R&D براساس راهنمای فراسکاتی^۱ استفاده می‌کنند. این راهنما به صورت جامع و مفصل تدوین شده است. در ادامه، تعاریف پایه و قراردادهای مورد استفاده در این راهنما را مختصراً معرفی می‌نماییم.^۲

مطابق تعریف ارائه شده در راهنمای فراسکاتی، تحقیق و توسعه تجربی (R&D)^۳ شامل فعالیت‌های خلاقانه‌ای است که به صورت سیستماتیک انجام می‌گیرند تا ذخیره‌ی دانش افراد و اجتماع را افزایش داده و از آن در کاربردهای جدید استفاده نماید. واژه R&D سه دسته از فعالیت‌ها را پوشش می‌دهد:

تحقیقات پایه:^۴ فعالیت‌های تجربی یا تئوریک هستند که اساساً برای کسب دانش جدید پیرامون پدیده‌ها و مشاهدات انجام می‌شوند، بدون اینکه کاربرد ملموس یا استفاده عینی داشته باشند. در واقع تحقیقات پایه، ویژگی‌ها، ساختار و روابط موجود در مشاهدات را مورد تحلیل قرار می‌دهند تا بتوانند قوانین، فرضیه‌ها و تئوری‌ها را فرمول‌بندی نموده و آزمایش کنند.

تحقیقات کاربردی:^۵ نیز نوعی تحقیق و پژوهش هستند که به منظور کسب دانش جدید انجام شده و اساساً به سمت یک هدف خاص عملی و کاربردی هدایت می‌شوند. نتایج تحقیقات کاربردی باید برای یک یا تعداد محدودی از محصولات، روش‌ها، سیستم‌ها یا عملیات، صحت داشته باشند. تحقیقات کاربردی ایده‌ها را عملی می‌سازند. دانش یا اطلاعات برگرفته از آنها اغلب به صورت ثبت شده^۶ و گاهی به صورت محرمانه نگهداری می‌شود.

توسعه تجربی:^۷ فعالیت سیستماتیک است که دانش کسب شده از طریق تحقیقات و تجربه‌های عملی را به هم نزدیک می‌کند و برای تولید مواد نو، محصولات و وسایل جدید، تشکیل فرآیندهای تازه، تأسیس و راه‌اندازی سیستم‌های جدید انجام می‌شود و نیز بهبود اساسی در آنهایی که قبلاً تولید یا راه‌اندازی شده‌اند. مثال‌هایی که در کادر ۱ آورده شده‌اند، تفاوت‌های اساسی بین تحقیقات پایه، کاربردی و توسعه تجربی را نشان می‌دهند.

به طور کلی، برای اینکه فعالیت‌ها شایستگی قرار گرفتن تحت عنوان R&D را داشته باشند، حتماً باید نوآورانه بودن آنها و میزان عدم قطعیت علمی- فناورانه آنها، مد نظر قرار گیرد. چالش

1. Frascati Manual

۲. خلاصه راهنمای فراسکاتی توسط مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی تهیه شده است. گزارش آشنایی با اندازه‌گیری هزینه‌های تحقیق و توسعه- براساس راهنمای فراسکاتی، ۱۳۹۰، دفتر مطالعات ارتباطات و فناوری‌های نوین مرکز پژوهش‌های مجلس را ملاحظه کنید.

3. Research and Experimental Development (R&D)

4. Basic Research

5. Applied Research

6. Patented

7. Experimental Development



مهم دیگر، تبدیل این تعریف به راهنماهای عملی، قابل پیاده‌سازی و مفید است. اغلب کشورها تلاش کرده‌اند که این مسئله مهم را به کمک انتشار فهرست‌های غیرجامع از انواع پروژه‌های R&D که واجد یا فاقد شرایط این تعریف هستند، حل کنند.

کادر ۱. مثال‌هایی برای تحقیق پایه، تحقیق کاربردی و توسعه تجربی

مثال ۱: مطالعه طبقه معینی از فعل و انفعالات پلیمریزاسیون تحت شرایط مختلف و تأثیر آنها بر روی محصولات ایجاد شونده و ویژگی‌های فیزیکی و شیمیایی آنها یک تحقیق پایه به‌شمار می‌رود. تلاش برای بهینه کردن یکی از این فعل و انفعالات با هدف تولید پلیمرهایی با خواص فیزیکی و شیمیایی معین، یعنی ساخت آنها با درجه مطلوبیت مشخص، یک تحقیق کاربردی به‌حساب می‌آید. توسعه تجربی به انجام فرآیندی در یک مقیاس گسترده‌تر اشاره می‌کند که در سطح آزمایشگاه بهینه شده است و نیز شامل بررسی و ارزیابی روش‌های بالقوه برای تولید پلیمر فوق و کالاهایی می‌شود که در آینده از آن ساخته خواهند شد.

مثال ۲: بررسی تئوریک فاکتورهای تعیین‌کننده تغییرات رشد اقتصادی در سطح یک منطقه، تحقیق پایه است. اگر چنین تحقیقی با هدف توسعه سیاست‌های دولت انجام شود، تحقیق کاربردی خواهد بود. توسعه و بهبود روش‌های عملیاتی، بر مبنای قوانین به‌دست آمده در خلال تحقیق، توسعه تجربی است.

مثال ۳: تحقیقات پایه صرف در زمینه نرم‌افزار، شامل توسعه نرم‌افزار برای محاسبات و تحلیل‌های عددی و جبری است. تحقیقات کاربردی، کاربرد پردازش اطلاعات را در زمینه‌های جدید و به روش‌های جدیدی چون ایجاد زبان‌های برنامه‌نویسی جدید یا سیستم‌های عملیاتی جدید، بررسی نموده و نیز به تحقیق و پژوهش برای استفاده از پردازش اطلاعات جهت توسعه ابزارها و سیستم‌های تخصصی می‌پردازد. توسعه تجربی نیز به توسعه نرم‌افزارهای کاربردی جدید، بهبودهای اساسی در سیستم‌های عملیاتی و برنامه‌های کاربردی گفته می‌شود.

برخی کشورها نیز تعریف گسترده‌تری از R&D به‌کار می‌برند که شامل فعالیت‌های نوآورانه است. به‌طور کلی این فعالیت‌ها را می‌توان به سه گروه تقسیم کرد: تولید دانش و ایده‌های جدید، تولید فیزیکی و بازاریابی.

اکثر کشورها تعریف خود از نوآوری جهت مقاصد مالیاتی را به مفهوم R&D محدود نموده‌اند و تنها بعضی کشورها تعاریف مجزایی برای فعالیت‌های مختلف و مرتبط با نوآوری ارائه کرده‌اند. اسپانیا از جمله کشورهایی است که با استفاده از تعریف «راهنمای اسلو»^۱ از نوآوری فناورانه، تعریف جامعی برای قوانین مالیاتی خود ارائه کرده است.

این رویکرد جدید، دولتمردان اسپانیا را قادر ساخته است تا برای برخی فعالیت‌ها که در دیگر کشورها به‌طور سنتی مورد حمایت نبودند، مشوق‌هایی ارائه نمایند. دو دلیل برای این رویکرد وجود دارد. دلیل نخست این است که فعالیت‌هایی مانند طراحی صنعتی، مهندسی فرآیند و کسب

فناوری که برای نوآوری فناورانه مهم هستند، اما در مفهوم R&D نمی‌گنجد و در نتیجه شامل مشوق‌های مالیاتی سنتی نمی‌شوند نیز به حمایت و پشتیبانی نیاز دارند.

دوم اینکه مشوق‌هایی که صرفاً به تحقیق و توسعه اولویت می‌دهند، به شرکت‌های کوچکی که اغلب توان و تجهیزات لازم برای انجام این فعالیت‌ها را ندارند، کمکی نمی‌کند. گسترش مشوق‌ها به فعالیت‌هایی فراتر از تحقیق و توسعه، می‌تواند این فرصت را برای شرکت‌های کوچک نیز فراهم کند تا برای فعالیت‌های نوآورانه غیرمرتبط با R&D خود، از مزایای این حمایت‌ها برخوردار شوند.

نمودار ۵ فعالیت‌های نوآورانه اصلی و مرتبط با فرآیند نوآوری را در یک شرکت نشان می‌دهد. این نمودار، خلاصه‌ای از تعریف راهنمای اسلو است.

نمودار ۵. فعالیت‌های نوآورانه اصلی و مرتبط با فرآیند نوآوری



Source: European Commission, 2001.

۲-۵. هزینه‌های واجد شرایط برخورداری از مشوق‌ها

پس از آنکه تعریف فعالیت‌های R&D مشخص شد، لازم است انواع هزینه‌هایی که واجد شرایط برخورداری از مشوق‌های مالیاتی هستند، تعیین شوند. اساساً سه گزینه در این رابطه وجود دارد.

۲-۵-۱. دستمزدهای R&D^۱

این گزینه تنها هزینه‌های دستمزد مربوط به R&D را واجد شرایط برخورداری از مشوق‌های

1. R&D Wages



مالیاتی تعریف می‌کند. در حال حاضر تنها کشور هلند مشوق‌های خود را به دستمزدها محدود کرده است. انتخاب این گزینه از نظر دولت، دو مزیت بزرگ دارد. نخست آنکه چون مقدار مالیات مربوط به بیمه تأمین اجتماعی و دستمزدها در مقایسه با مالیات بر درآمد شرکت کمتر است، لذا کاهش درآمد دولت به واسطه ارائه مشوق‌ها زیاد نخواهد بود. دوم آنکه ارائه مشوق برای دستمزدها می‌تواند سرمایه‌گذاری بر روی نیروی انسانی را تشویق کند. از آنجا که تحرک نیروی انسانی بسیار بیشتر از تحرک تسهیلات یک شرکت است، کمک به ماندگاری آنها در داخل کشور از این طریق، می‌تواند مزیت مهمی تلقی شود.

۲-۵-۲. هزینه‌های جاری R&D^۱

گزینه دوم به شرکت‌ها اجازه می‌دهد که هزینه‌های جاری تحقیق و توسعه را به‌عنوان هزینه‌های واجد شرایط برای برخورداری از مشوق‌ها محسوب کنند. هزینه‌های جاری به‌طور عمده شامل دستمزدها و هزینه اقلام مصرفی است که مستقیماً در پروژه‌های تحقیقاتی درگیر هستند. مزیت استفاده از هزینه‌های جاری به جای هزینه‌های مربوط به دستمزد، این است که این هزینه‌ها مخارج واقعی شرکت‌ها را بهتر نشان می‌دهد. همچنین اگر شرکت‌ها تمام هزینه‌های مشمول هزینه‌های جاری را به درستی بشناسند، این گزینه می‌تواند اثر تشویقی بیشتری داشته باشد.

۲-۵-۳. هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای R&D^۲

سومین گزینه این امکان را برای شرکت‌ها فراهم می‌کند که همه هزینه‌های تحقیق و توسعه را جزء هزینه‌های واجد شرایط برخورداری از مشوق‌های مالیاتی به‌شمار آورند. این گزینه نسبت به گزینه دوم، مخارج شرکت‌ها را بهتر نشان می‌دهد و چنانچه آنها تمام هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای خود را بشناسند، این گزینه اثر تشویقی بیشتری خواهد داشت.

در کنار هر یک از هزینه‌های فوق و جدا از اینکه دولت‌ها و شرکت‌ها کدام گزینه را ترجیح دهند، انواع دیگری از هزینه‌ها را نیز می‌توان به‌عنوان هزینه‌های واجد شرایط به‌شمار آورد. مثلاً با توجه به هزینه‌های ثبت اختراع برای شرکت‌ها و به‌خصوص SMEها، هزینه‌های مربوطه می‌توانند جزء هزینه‌های واجد شرایط محسوب شوند.

۲-۶. تعیین حدود حداکثر و حداقل^۳ برای هزینه‌ها

بسته به میزان تمرکز سیاست اتخاذ شده از سوی دولت، ممکن است تعیین حدود حداکثر و حداقل

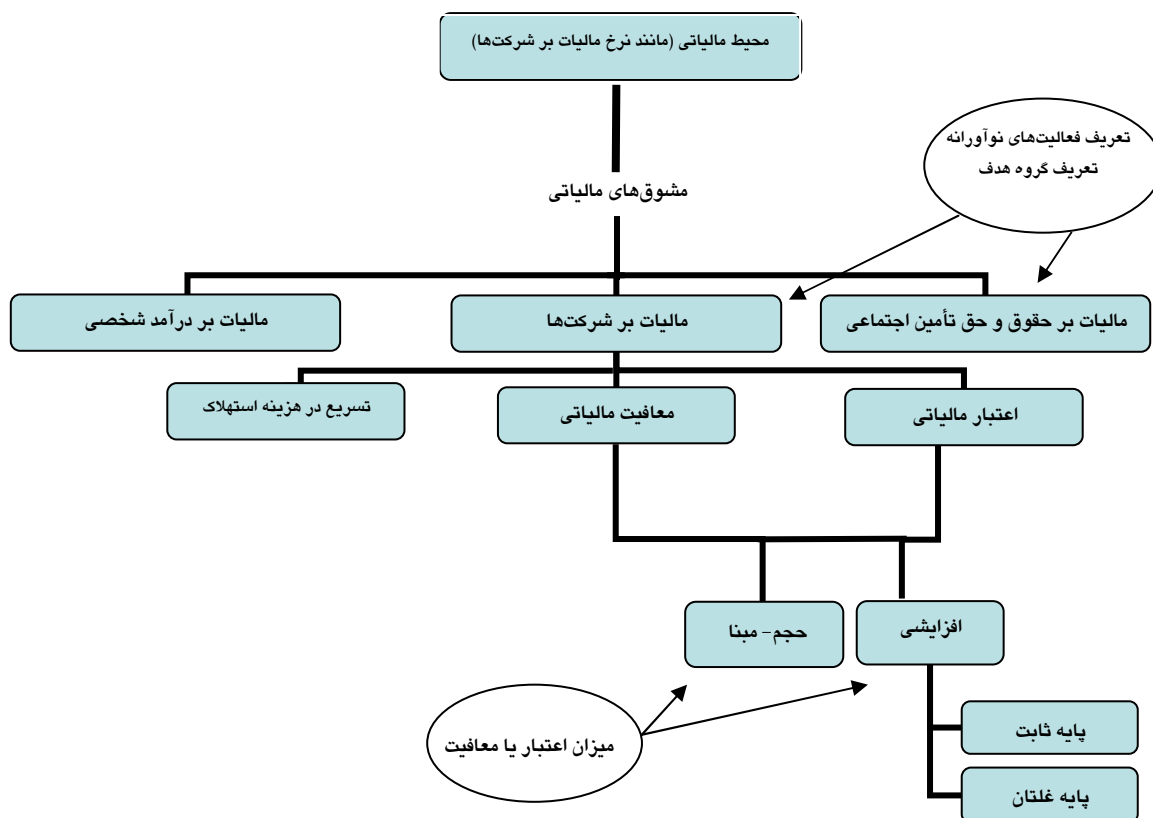
1. Current R&D Expenditure
2. Current and Capital R&D Expenditure
3. Maximum/Minimum Thresholds

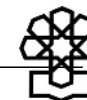
برای مقدار هزینه‌های ادعا شده از سوی شرکت‌ها منطقی باشد. همان‌طور که پیش‌تر هم بدان اشاره شد، تعیین مقدار حداکثر می‌تواند در هدایت سیاست‌ها به سمت گروه‌های هدف خاص مؤثر باشد. این درحالی است که تمرکز بر روی SMEها نباید مانع از تعیین حدود پایین شود. این امر خصوصاً هنگامی که هزینه‌های اجرایی دولت برای چنین کاربردهایی (شرکت‌های کوچک) بسیار بالاست، می‌تواند اثربخشی و مقرون به صرفه بودن سیاست‌ها را افزایش دهد.

حدود سه‌چهارم کشورهای که اعتبارها و معافیت‌های خود را بر درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها اعطا می‌کنند، محدودیت‌هایی را برای مقادیر سالیانه ادعا شده از سوی شرکت‌ها تعیین می‌کنند. در حقیقت دو نوع محدودیت وجود دارد: محدودیت برای مقدار مطلق R&D ادعا شده از سوی شرکت‌ها و محدودیت در خصوص حداکثر مشوقی که می‌توان به شرکت اعطا کرد.

نمودار ۶ چارچوب کلی برنامه‌های ارائه مشوق مالیاتی برای R&D را نشان می‌دهد. همچنین در جدول ۲، خلاصه‌ای از مشوق‌های مالیاتی کشورهای مختلف برای تشویق سرمایه‌گذاری بخش غیردولتی در فعالیتهای تحقیقاتی و نوآورانه ارائه شده است.

نمودار ۶. چارچوب کلی برنامه‌های ارائه مشوق مالیاتی برای R&D

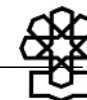




جدول ۲. مشوق‌های مالیاتی کشورهای مختلف برای تشویق سرمایه‌گذاری بخش غیردولتی در فعالیتهای تحقیقاتی و نوآورانه

| کشور | تعریف R&D | نرخ مالیات بر درآمد (شرکت‌های بزرگ - SMEها) | نوع مشوق مالیاتی مورد استفاده | کسر هزینه‌های جاری | نرخ استهلاك ماشین‌آلات و تجهیزات | نرخ استهلاك ساختمان‌ها | نرخ روی حجم (درصد) | نرخ روی افزایش (درصد) | پایه اعتبارهای افزایشی | مبنای هزینه | اقدام خاص در مورد SMEها |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------|--------------------|----------------------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|----------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| استرالیا | راهنمای فراسکاتی، منهای علوم اجتماعی، هزینه‌های سربار بازاریابی و برخی تست‌ها، نرم‌افزار | ۳۰ | معافیت افزایشی و حجم مینا | کامل | ۵ سال | ۳۹ سال | ۱۲۰ | ۱۷۰ | میانگین غلطان سه سال گذشته | ماشین‌آلات و تجهیزات جاری | |
| اتریش | توسعه و بهبود اختراعات و ابداعات موجود | ۲۰ | معافیت ویژه | کامل | ۵ سال | ۲۰ سال | ۱۲۰ | ۱۳۰ | متوسط سه سال گذشته | جاری | |
| | | | معافیت سرمایه‌ای | | | | ۱۱۰ | | | ماشین‌آلات و تجهیزات جاری | |
| | | | اعتبار مالیاتی جایگزین قابل سرمایه‌گذاری | | | | ۸ | | | جاری | |
| بلژیک | نرم‌افزار | ۳۳/۹۹ | کسر سرمایه‌گذاری | کامل | ۲ سال | ۲۰ سال | ۱۱۳/۵ | | | ماشین‌آلات و تجهیزات ساختمان | |
| کانادا | راهنمای فراسکاتی، به استثنای علوم اجتماعی، بازاریابی و تست‌های روتین و مانند آن | ۲۳/۱۲-۲۳/۱۲ | اعتبار مالیاتی در سطح فدرال و ایالتی | کامل | ۱۰۰٪ | ۴٪ | ۲۰ | | | جاری، ماشین‌آلات و تجهیزات | ۳۰٪، قابل سرمایه‌گذاری مجدد |
| جمهوری چک | | ۲۶ | معافیت حجم مینا | کامل | ۵ سال | ۳۰ سال | ۲۰۰ | | | جاری | |
| دانمارک | برنامه‌های تکنولوژیک خاص و تحقیقات اتحادیه اروپا | ۲۸ | معافیت برای R&D همکارانه با دانشگاه‌ها | کامل | ۳۰٪ | ۲۰ سال | ۱۵۰ | | | جاری | |

| کشور | تعریف R&D | نرخ مالیات بر درآمد (شرکت‌های بزرگ - SMEها) | نوع مشوق مالیاتی مورد استفاده | کسر هزینه‌های جاری | نرخ استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات | نرخ استهلاک ساختمان‌ها | نرخ روی حجم (درصد) | نرخ روی افزایش (درصد) | پایه اعتبارهای افزایشی | مبنای هزینه | اقدام خاص در مورد SMEها |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------|--------------------|----------------------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|------------------------|------------------------------------|-------------------------|
| فنلاند | | ۲۶ | | کامل | ٪۲۵ | ٪۲۰ | | | | | |
| آلمان | راهنمای فراسکاتی، شامل بهبودها و پیشرفت‌ها، نرم‌افزار | ۳۸/۷۰ | | کامل | ۲۰ سال | ۳۳ سال | | | | | |
| مجارستان | | ۱۶ | ۲۰۰ درصد معافیت R&D | کامل | | | ۲۰۰ | | | جاری | |
| | | | | | | | ۴۰۰ | | | جاری | |
| ایسلند | | ۱۸ | | کامل | ۱۰ سال | ۵۰ سال | | | | | |
| ایرلند | تحقیقات علمی شامل نرم‌افزار | ۱۲/۵ | اعتبار افزایشی: هزینه‌های R&D | کامل | ٪۱۰۰ | ٪۱۰۰ | ۲۰ | ۲۰ | ۳ ساله | جاری، ماشین‌آلات و تجهیزات | |
| | | | | | | | | | | ساختمان‌های R&D | |
| ایتالیا | راهنمای فرسکاتی، شامل نرم-افزار | ۳۳ | اعتبار حجم مبنا برای شرکت‌های کوچک | کامل | ۱۰ سال | ۳۳ سال | ۳۰ | | | جاری، ماشین-آلات و تجهیزات ساختمان | فقط SMEها |
| برزیل | R&D در صنعت نرم‌افزار | | معافیت و اعتبار حجم مبنا | کامل | ۳ سال | ۲۰ سال | ۱۰۰ (کامپیوترها) | | | جاری، تجهیزات | |
| فرانسه | راهنمای فراسکاتی به اضافه تحقیقات واگذار شده به پیمانکاران؛ هزینه‌های سربار، ترفیع و منهای هزینه‌های اداری و پرسنل خدماتی | ۳۴/۳۳ | اعتبار افزایشی و حجم مبنا | کامل | ٪۴۰ | ۲۰ سال | ۵ | ۴۵ | ۲ سال | جاری، ماشین‌آلات و تجهیزات ساختمان | قابل سرمایه‌گذاری مجدد |



| کشور | تعریف R&D | نرخ مالیات بر درآمد (شرکت‌های بزرگ - SMEها) | نوع مشوق مالیاتی مورد استفاده | کسر هزینه‌های جاری | نرخ استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات | نرخ استهلاک ساختمان‌ها | نرخ روی حجم (درصد) | نرخ روی افزایش (درصد) | پایه اعتبارهای افزایشی | مبنای هزینه | اقدام خاص در مورد SMEها | |
|-------|------------------------------------------------------|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|------------------------|------------------------------------------|-------------------------|-----|
| هلند | دستمزدهای R&D که منجر به توسعه محصول شوند (نه خدمات) | ۲۷-۳۱/۵ | اعتبار حجم مبنا روی دستمزدهای R&D | کامل | ۵ سال | ۲۵ سال | ۱۴ | | | دستمزدهای R&D | ٪۴۲ | |
| کره | هزینه‌های تحقیقاتی و آزمایشگاهی | ۱۴/۵-۲۷/۵ | اعتبار افزایشی و توسعه تکنولوژی جایگزین تسهیلات | کامل | ۵ سال | ۵ سال | ۱۵ | | ۴ سال | جاری | | |
| | | | | | | | ۵۰ | | | جاری | | |
| | | | | | | | ۱۰ | | | ماشین‌آلات و تجهیزات، ساختمان | | |
| مکزیک | | ۳۰ | اعتبار حجم مبنا | کامل | ٪۳۵ | ۲۰ سال | ۳۰ | | جاری | | | |
| ژاپن | راهنمای فراسکاتی، شامل نرم-افزار | ۳۲-۴۲ | اعتبار حجم مبنا براساس نسبت R&D به فروش: شرکت‌های بزرگ با حجم R&D > ۱۰٪ شرکت‌های بزرگ با حجم R&D < ۱۰٪ همکاری با دانشگاه تکنولوژی‌های پایه | کامل | ٪۱۸ | ۵۰ سال | ۱۰ | | | جاری، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات | | ٪۱۵ |
| | | | | | | | ۱۲ | | | جاری، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات جاری، | | |
| | | | | | | | ۱۵ | | | استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات | | |
| | | | | | | | ۵ | | | ماشین‌آلات و تجهیزات | | |

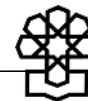
| کشور | تعریف R&D | نرخ مالیات بر درآمد (شرکت‌های بزرگ - SMEها) | نوع مشوق مالیاتی مورد استفاده | کسر هزینه‌های جاری | نرخ استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات | نرخ استهلاک ساختمان‌ها | نرخ روی حجم (درصد) | نرخ روی افزایش (درصد) | پایه اعتبارهای افزایشی | مبنای هزینه | اقدام خاص در مورد SMEها |
|----------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------|----------------------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|-------------------------------|----------------------|-------------------------|
| نروژ | توسعه محصول | ۲۸ | اعتبار حجم مبنا | کامل | ۲۰٪ | ۴٪ | ۱۸ | | | جاری | ۲۰٪ |
| نیوزلند | | ۳۳ | | کامل | ۲۲٪ | ۴٪ | | | | | |
| لهستان | | ۱۹ | اعتبار مالیاتی | کامل | ۵ سال | ۴۰ سال | | | | | |
| سوئد | | ۲۸ | | کامل | ۳۰٪ | ۲۵ سال | | | | | |
| سوئیس | نرم‌افزار | ۲۴/۵ | | کامل | ۴۰٪ | ۸٪ | | | | | |
| پرتغال | تعریف معمول R&D | ۲۷/۵ | اعتبار افزایشی و حجم مبنا | کامل | ۴ سال | ۲۰ سال | ۲۰ | ۵۰ | ۲ سال | جاری | |
| اسپانیا | راهنمای اسلو | ۳۵ | اعتبار افزایشی و حجم مبنا: اعتبار مالیاتی R&D سرمایه‌ای | کامل | ۱۰۰٪ | ۳۳ سال | ۳۰ | ۵۰ | ۲ سال | جاری | |
| | | | | | | | ۱۰ | | | ماشین‌آلات و تجهیزات | |
| انگلستان | | ۱۹-۳۰ | اعتبار حجم مبنا: شرکت‌های کوچک شرکت‌های بزرگ | کامل | ۱۰۰٪ | ۱۰۰٪ | ۱۵۰ | ۲۰ | | جاری | |
| | | | | | | | ۱۲۵ | | | جاری | |
| آمریکا | راهنمای فراسکلای منهای مهندسی معکوس، بهبود در تولیدات | ۳۵ | اعتبار افزایشی و اعتبار ایالتی | کامل | ۵ سال | ۳۹ سال | | ۲۰ درصد | حداکثر ۵۰ درصد هزینه‌های جاری | جاری | |

Source: Hall, 1999 & OECD, 2002a & European Commission, 2003. OECD, 2006b, Van Pottelsberghe et al., 2003.

توضیحات:

۱. لازم به ذکر است که در این جدول از آخرین اطلاعات موجود استفاده شده است. اما از آنجایی که حمایت‌های مالیاتی ثابت نمی‌باشند، نرخ‌های فوق ممکن است تغییر کرده باشند.

۲. اسپانیا و آمریکا رژیم‌های مالیاتی جداگانه‌ای در ایالت‌ها و استان‌های خود دارند که در اینجا مورد توجه قرار نگرفته است.



۳. جایگاه مشوق‌های مالیاتی R&D در قوانین ایران

ردپای پراکنده مشوق‌های مالیاتی در خلال قوانین و برنامه‌های ایران هم دیده می‌شود؛ اما به‌نظر می‌رسد در حال حاضر مشوق‌های مالیاتی نقش قابل توجهی در تسهیل فعالیت‌های تحقیق و توسعه بخش غیردولتی و افزایش سرمایه‌گذاری این بخش در فعالیت‌های مذکور نداشته باشند. این مشکل علاوه بر اینکه ناشی از محیط عمومی مالیات در کشور ماست، به عدم وجود تعریف شفاف برای فعالیت‌ها یا شرکت‌های مشمول برخورداری از مشوق و عدم شفافیت در نحوه اجرای قوانین هم بر می‌گردد.^۱ در این قسمت مروری بر مهمترین قوانین موجود برای حمایت‌های مالیاتی از فعالیت‌های تحقیق و توسعه در ایران خواهیم داشت.

۳-۱. قانون مالیات‌های مستقیم

۳-۱-۱. ماده (۱۴۴) (معافیت مالیاتی)

ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ که در اردیبهشت ۱۳۷۱ اصلاح شده است، معافیت مالیاتی را برای فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی به شرح زیر ارائه می‌کند:

جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به‌طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند، به مدت ۱۰ سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق مقررات در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت و درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.

آیین‌نامه اجرایی (مصوب ۱۳۷۳/۸/۱۵)

ماده (۱)

مراکز مجاز و رسمی پژوهشی و تحقیقاتی به‌منظور استفاده از معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۴۴) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مکلفند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان، فهرست طرح‌های تحقیقاتی و پژوهشی انجام شده سال مالی مربوط و نیز فهرست طرح‌های در دست اجرای خود را به ضمیمه اظهارنامه و صورت‌های مالی مذکور به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

۱. اندازه‌گیری دقیق حجم فعالیت‌های تحقیق و توسعه بخش غیردولتی ایران یک مشکل مهم است و تا زمانی که استاندارد برای شناسایی این نوع از فعالیت‌ها تدوین نشود، تعیین میزان اثرگذاری مشوق‌های مالیاتی عملاً غیرممکن است.

تبصره - عدم رعایت ضوابط و تکالیف فوق سبب حذف معافیت یا شمول مالیات خواهد بود.

ماده (۲)

درآمدهای حاصل از فعالیت‌های غیرپژوهشی و تحقیقاتی و نیز سایر درآمدهای غیرمرتبط با وظایف اصلی تحقیقات برابر مقررات مشمول مالیات است.

ماده (۳)

ابطال پروانه در طول سال مالی به دلیل عدم رعایت مقررات موجب حذف معافیت مربوط به طرح‌های موضوع آن پروانه در همان سال خواهد بود.

ماده (۴)

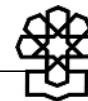
عدم رعایت ضوابط مربوط به هر طرح موجب حذف معافیت در حدود درآمدهای ناشی از آن طرح خواهد شد.

همچنین به استناد ماده (۱۴۶) قانون مالیات‌های مستقیم، کلیه معافیت‌های مدت‌دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت قوانین مربوطه تا انقضای مدت به قوت خود باقی است.

ملاحظات

- اگرچه در قانون فوق معافیت ۱۰۰ درصد برای درآمدهای ناشی از حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد، فراهم شده است، اما به وضوح مشخص نیست که این معافیت دقیقاً به چه درآمدهایی تعلق می‌یابد. اینکه آیا درآمد ناشی از فروش حق اختراع یا اکتشاف مورد نظر بوده یا درآمدهای متعاقب دیگری نیز مورد نظر می‌باشند، البته با تصویب قانون «حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری و اختراعات» این امکان برای محققان فراهم می‌شود که نتایج و دستاوردهای تحقیقات خود را به شرکت‌های دیگری واگذار کنند و خود در امر تجاری‌سازی دخیل نشوند.

یک سیاست دیگر می‌تواند به این صورت باشد که از تجاری‌سازی توسط خود محققین نیز حمایت کند. در این وضعیت ارتباط و تعامل محققین با بازار و نیازهای مشتریان بیشتر شده و توجه به نیازهای بازار در طول تحقیقات در دستور کار محققان قرار می‌گیرد.



- درآمدهای ناشی از فعالیتهای پژوهشی و تحقیقاتی نیز به صورت کلی بیان شده و نوع فعالیتهای واجد شرایط دقیقاً مشخص و احصا نشده است.

- تعریف دقیق فعالیتهای پژوهشی و تحقیقاتی نیز مورد سؤال است. وقتی که تعریف واضح، روشن و جزء به جزئی از فعالیتهای پژوهشی و تحقیقاتی در دست باشد، درآمدهای مربوط به آنها هم به صورت ساده تر و دقیق تری از سایر درآمدها متمایز می شوند. در غیر این صورت به نظر می رسد مراکزی که بنابر قانون فوق دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه های ذیصلاح هستند، بتوانند برخی دیگر از درآمدهای مبهم خود را ناشی از فعالیت پژوهشی جلوه دهند. به علاوه چنانچه تعریف دقیقی از فعالیتهای واجد شرایط در دست باشد، این امکان برای مراکزی که به فعالیتهای تحقیق و توسعه اشتغال دارند فراهم می شود که آن دسته از فعالیتهای خود را که واجد شرایط هستند، به راحتی شناسایی و اعلام کنند.

- اگر هدف مشوقهای مالیاتی اساساً حمایت از شرکتهای کوچک و متوسط تجاری باشد، می توان حد ماکزیمی (سقفی) برای درآمدهای گزارش شده از سوی شرکتهای تعیین کرد. این اقدام علاوه بر آنکه به حذف درآمدهای مشکوک به خصوص در شرکتهای بزرگ کمک می کند، می تواند به طور خودکار شرکتهای کوچک و متوسط را مورد هدف قرار دهد.

- با توجه به مدت زمان ۱۰ ساله تعیین شده از سوی قانونگذار برای این معافیت مالیاتی و تاریخ اصلاحیه قانون که به بهمن ۱۳۸۰ باز می گردد، مشوق مذکور تا بهمن ماه ۱۳۹۰ منقضی می شود. این درحالی است که تداوم مشوقهای مالیاتی تحقیق و توسعه در طول زمان یکی از اصول اساسی تأثیرگذاری آنهاست. بنابراین با توجه به اصل پایدار بودن مشوقهای مالیاتی در طول زمان، بررسی تمدید معافیت مذکور یا طراحی معافیتهای مالیاتی جدید برای تداوم حمایت از فعالیتهای پژوهشی ضروری به نظر می رسد.

۲-۳. ماده ۱۴۸ (هزینه های قابل قبول مالیاتی)

هزینه هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق (ماده ۱۴۷)^۱ می باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:

۱. ماده (۱۴۷)

هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط به رعایت حد نصابهای مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصابهای مقرر در این قانون بوده، ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیئت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره - از لحاظ مقررات این فصل مؤسسه عبارت است از کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده (۹۵) این قانون.

بند «۸» - هزینه تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب و نشریات و لوح‌های فشرده و هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه براساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

آیین‌نامه اجرایی بند «۸» ماده (۱۴۸)

هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه از ابتدای سال ۱۳۸۱ با رعایت موارد زیر جزء هزینه‌های قابل قبول در حساب مالیاتی محسوب خواهند شد:

الف) هزینه‌های تحقیقاتی

- فهرست طرح یا طرح‌های تحقیقاتی انجام شده یا در دست اجرا، به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم شده باشد.

- طرح یا طرح‌های تحقیقاتی باید منحصراً مربوط به فعالیت و در راستای تحصیل درآمد مؤسسه باشند.

- اسناد و مدارک مثبت انجام هزینه طرح یا طرح‌های تحقیقاتی به انضمام ریز هزینه‌ها به اداره امور مالیاتی ارائه شود.

ب) هزینه‌های آزمایشی و آموزشی

- هزینه‌های آزمایشی و آموزشی از جمله هزینه‌های حضور در کنگره‌ها و همایش‌های علمی و آموزشی، آموزش‌های ضمن خدمت کارکنان، دوره‌های کوتاه مدت تخصصی و سایر موارد مشابه، که مرتبط با فعالیت مؤسسه باشد.

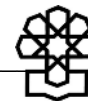
ج) هزینه‌های خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده

- هزینه‌های خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده که مرتبط با فعالیت مؤسسه باشد.

د) هزینه‌های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی

- هزینه‌های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی برای تولید کالا یا ارائه خدمات که در دوره آتی (قبل از بهره‌برداری)، عرضه می‌شود. هزینه مزبور ظرف ۱۰ سال از تاریخ شروع به فروش یا عرضه خدمات به اقساط مساوی مستهلک خواهد شد.

- هزینه‌های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی برای شناساندن و معرفی کالا و همچنین عرضه خدمات که مستقیماً با فعالیت مؤسسه ارتباط دارد.



- هزینه‌های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی به منظور صادرات کالا.

انجام خدمات تحقیقاتی، آموزشی، بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی چنانچه توسط اشخاص دیگر برای مؤسسه انجام می‌گیرد و طبق قانون و مقررات مشمول کسر مالیات تکلیفی باشد پذیرش هزینه آن منوط به کسر و واریز مالیات تکلیفی آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور (اداره امور مالیاتی ذیربط) خواهد بود.

ملاحظات

- طبق ماده فوق «هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات، لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه»، هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شوند. به این ترتیب هزینه‌های R&D که منحصراً مربوط به فعالیت مؤسسه و در راستای تحصیل درآمد برای آن باشند، مشمول یک معافیت مالیات از نوع حجم- مینا و با نرخ معافیت ۱۰۰ درصد، شده‌اند.

- هرچند مشوق مذکور معافیتی با نرخ بالا ارائه می‌نماید. ولی به نظر می‌رسد که از شفافیت لازم در مورد هزینه‌های تحقیقاتی برخوردار نیست. البته در آیین‌نامه اجرایی این بند به عبارت «ریز هزینه‌ها» اشاره شده است که به نظر می‌رسد بدین ترتیب تا حدودی فعالیت‌های مربوط به طرح‌های تحقیقاتی تشریح و تعریف شوند. لذا اگر هدف از دانستن ریز هزینه‌ها، شناسایی دقیق فعالیت‌ها و در صورت لزوم حذف برخی از فعالیت‌های نامرتبط یا غیرواجد شرایط باشد، این بند تا حدی مشکل نبود تعریف دقیق را مرتفع خواهد کرد. البته شاید بهتر باشد به این توضیحات پراکنده در قوانین اکتفا نشود و راهنمای جامعی برای تعریف فعالیت‌های تحقیق و توسعه تدوین شود که به‌عنوان مرجعی برای کلیه قوانین قابل استفاده باشد.

- اهمیت دادن به فعالیت‌های آموزشی که در حقیقت بخش مهمی از سرمایه‌گذاری‌های ناملموس شرکت‌ها را به خود اختصاص می‌دهند و در نظر گرفتن ۱۰۰ درصد این هزینه‌ها به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی، به‌عنوان یک اقدام مطلوب قابل توجه است، اما سرمایه‌گذاری‌های ناملموس نظیر آموزش بیش از آنکه بازگشت‌هایی برای سرمایه‌گذار داشته باشند، بازگشت‌های اجتماعی دارند و این تردید وجود دارد که آیا هزینه‌های مربوط به آنها با سایر هزینه‌هایی که درآمدهای خصوصی بیشتری برای شرکت‌ها دارند، مانند تحقیقات، خرید کتاب، لوح فشرده، بازاریابی و نمایشگاهی، باید در یک ردیف قرار گیرند یا خیر؟ به عبارت دیگر آیا مشوق‌های ارائه شده برای آموزش می‌توانند به اندازه مشوق‌های ارائه شده برای تحقیقات و پژوهش اثرگذار باشند یا خیر؟ مطالعات نشان می‌دهند عموماً مشوق‌های ارائه شده برای تحقیقات و پژوهش تأثیر

بیشتری از مشوق‌های ارائه شده برای آموزش دارند و از نظر شرکت‌ها مطلوب‌تر هستند. بنابراین اگر دولت توانایی ارائه مشوق دارد، شاید بهتر باشد بیشتر آن را مستقیماً به فعالیت‌های تحقیقاتی و پژوهشی اختصاص دهد تا فعالیت‌های آموزشی. هرچند تصمیم‌گیری در این خصوص نیازمند بررسی‌های بیشتری است.

- در مورد عبارت «در دست اجرا» باید صریحاً مشخص شود که منظور آن دسته از طرح‌های تحقیقاتی است که اجرای آنها شروع شده است، نه طرح‌هایی که تصویب شده‌اند و در نوبت اجرا قرار گرفته‌اند. این موضوع به‌صراحت در راهنمای فراسکاتی ذکر شده است.

- هزینه‌های تحقیقاتی خود شامل هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای هستند. عدم اشاره دقیق به نوع هزینه‌های واجد شرایط، نشان‌دهنده این است که هم هزینه‌های جاری و هم هزینه‌های سرمایه‌ای معاف از مالیات در نظر گرفته شده‌اند. اگرچه در نظر گرفتن همه هزینه‌ها به‌عنوان هزینه‌های واجد شرایط می‌تواند اثر تشویقی بیشتری داشته باشد، اما شاید تعیین تنها یک دسته از هزینه‌های تحقیقاتی (غالباً هزینه‌های جاری) برای دولت به‌صرفه‌تر بوده و از سوی دیگر امکان گسترش مشوق به طیف وسیع‌تری از شرکت‌ها فراهم شود. مطالعه سایر کشورها نشان داده است که در مورد هزینه‌های سرمایه‌ای اغلب از استهلاك تسریع شده استفاده می‌شود.

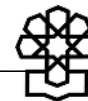
۳-۱-۳. ماده (۱۰۴) (مالیات قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی)

وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص بند «الف» ماده (۹۵) این قانون مکلفند در هر مورد که بابت قراردادهای تحقیقاتی و پژوهشی وجوهی پرداخت می‌کنند، ۵ درصد آن را به‌عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کننده وجوه) کسر و ظرف ۳۰ روز آن را به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم نمایند.

ملاحظات

- با توجه به ماده فوق کلیه قراردادهای تحقیقاتی و پژوهشی مشمول ۵ درصد مالیات علی‌الحساب هستند.

- کارشناسان معتقدند هدف از معافیت‌های مالیاتی هزینه‌های برون‌سازمانی تحقیق و توسعه در کشورهای توسعه یافته عمدتاً تقویت ارتباطات صنعت و دانشگاه است. به همین دلیل توجه به معافیت‌های مالیاتی با نرخ‌های بالاتر برای قراردادهای تحقیقاتی بین صنعت و دانشگاه می‌تواند قابل توجه باشد.



- بهتر است تعریف مشخص‌تر و دقیق‌تری برای قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی ارائه شود. به عبارت دیگر محدود کردن این مشوق با توجه به تعریف دقیقی از شرکت‌ها و یا فعالیت‌ها می‌تواند کسری درآمد دولت را کاهش داده و در عوض از فعالیت‌ها و قراردادهایی که سرریزهای بیشتری برای جامعه دارند (مانند قراردادهای تحقیقاتی بین صنعت و دانشگاه، یا فعالیت‌های گروه‌های خاص مثل SMEهای فناوری محور) حمایت بیشتری به عمل آید.

۲-۳. قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده (۱۲)

عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:
بند «۱۴» - انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آیین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت ۶ ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ماده (۱۳)

صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرگ (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد.

آیین‌نامه بند «۱۴» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده (۱)

ارائه خدمات پژوهشی (تحقیقاتی و فناوری) و آموزشی توسط مدارس، مراکز فنی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی، مراکز و مؤسسات آموزشی و پژوهشی که دارای مجوز از مراجع ذیصلاح قانونی باشند و انجمن‌های علمی که از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مجوز دریافت کرده‌اند، مشمول معافیت ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

تبصره - ارائه خدمات غیرمرتبط با خدمات آموزشی و پژوهشی و سایر فعالیت‌های خارج از مجوز، توسط واحدهای یادشده مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشند.

ماده (۲)

ارائه‌دهندگان خدمات موضوع ماده (۱) مکلفند مجوزهای اخذ شده از مراجع ذیصلاح قانونی را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نمایند تا پس از بررسی و تأیید به واحدهای مالیاتی ذیربط ابلاغ گردد.

ملاحظات

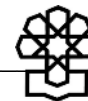
- محدود کردن نوع خدمات آموزشی و پژوهشی که در بند «۱۴» ماده (۱۲) به آنها اشاره شده، به واسطه تعریف دقیق خدمات مذکور مفید به نظر می‌رسد. زیرا منظور کردن دامنه وسیعی از معافیت‌ها، با کارآیی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده چندان سازگاری ندارد و شاید بتوان معافیت‌های معادلی در سایر قوانین گنجانند.

- در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، نرخ ثابت ۳ درصد در نظر گرفته شده است (شامل ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد عوارض) که هر سال ۱ درصد به آن اضافه می‌شود. از آنجایی که نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ابزاری برای بهبود محیط مالیاتی است، در بعضی کشورها، که نرخ مالیات ارزش‌افزوده آنها بالاست، محدودهای برای نرخ مالیات تعیین می‌شود، تا در زمان نوسانات اقتصادی امکان تغییر نرخ وجود داشته باشد. در کشور ما هم با توجه به افزایش نرخ این مالیات در سال‌های آتی، این اقدام می‌تواند یک اقدام مناسب در جهت حمایت از برخی شرکت‌های هدف باشد.

۳-۳. قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و**اختراعات**

حمایت‌های مالیاتی خاص از شرکت‌های دانش‌بنیان نخستین بار در ماده (۴۷) قانون برنامه چهارم توسعه پیش‌بینی شد. براساس آن، «به‌منظور ایجاد و توسعه شرکت‌های دانش‌بنیان و تقویت همکاری‌های بین‌المللی، اجازه داده می‌شود، واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری در جهت انجام مأموریت‌های محوله، از مزایای قانونی مناطق آزاد درخصوص روابط کار، معافیت‌های مالیاتی و عوارض، سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند»^۱.

۱. ماده (۱۳) - قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی: اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای ۱۵ سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیئت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.



اما پس از اتمام دوره زمانی برنامه چهارم، حمایت مالیاتی از شرکت‌های دانش‌بنیان در قالب قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان تداوم یافت.

متن قانون

ماده (۳)

حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع این قانون عبارتند از:
الف) معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال.

ب) اولویت استقرار واحدهای پژوهشی، فناوری و مهندسی و تولیدی شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع این قانون در محل پارک‌های علم و فناوری، مراکز رشد، مناطق ویژه اقتصادی و یا مناطق ویژه علم و فناوری.

ماده (۹)

به منظور ایجاد و توسعه شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تقویت همکاری‌های بین‌المللی اجازه داده می‌شود واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای قانونی مناطق آزاد درخصوص روابط کار، معافیت‌های مالیاتی و عوارض سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند.

قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان به شکل کنونی، معافیت مالیاتی قابل توجهی به مدت ۱۵ سال برای شرکت‌های دانش‌بنیان فراهم کرده است که کمک خوبی به تقویت شرکت‌های مذکور به ویژه در سال‌های اولیه تأسیس می‌کند.^۱ البته باید توجه داشت که معاف کردن خود شرکت‌ها با توجه به وسعتی که در تعریف شرکت‌ها وجود دارد، موجب می‌شود رقم معافیت مالیاتی اعطا شده از سوی دولت نسبتاً زیاد شود. درحالی که اگر به جای شرکت‌ها، فعالیت‌های واجد شرایط برای برخوردار شدن از این مشوق تعریف شوند، این رقم نسبتاً متعادل‌تر می‌شود و ابهام در اجرا نیز رفع می‌شود.

به علاوه بهتر است به موازات اجرای این قانون برنامه‌ریزی‌های خوبی برای ارزیابی عملکرد مشوق اعطا شده صورت گیرد تا راهنمایی برای تغییر و اصلاح آن در طول برنامه وجود داشته باشد.

۱. متن قانون این ابهام را ایجاد می‌کند که مدت ۱۵ سال معافیت مالیاتی از زمان تصویب قانون در نظر گرفته شده باشد. یعنی بعد از ۱۵ سال از اجرای قانون، شرکت‌های جدید نتوانند از این معافیت استفاده کنند. در غیر این صورت بهتر است عبارت «از تاریخ تأسیس شرکت» به انتهای بند «الف» ماده (۳) اضافه شود.

۴-۳. قانون برنامه پنجم توسعه

در قانون برنامه پنجم، مشوق‌های مالیاتی خاصی برای تحقیق و توسعه یا شرکت‌های فناوری محور که بخش عمده‌ای از فعالیت‌هایشان به تحقیق و توسعه اختصاص دارد، مشاهده نمی‌شود، البته تعدادی معافیت مالیاتی کلی وجود دارند که خاص گروه‌های هدف مرتبط با پژوهش و فناوری نیستند، اما به هر حال به آنها تعلق می‌گیرند و در ادامه فقط مرور می‌شوند.

ماده (۱۰۴)

بند «ب» - اخذ هر گونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است.

ماده (۱۱۲)

به منظور سازماندهی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و ایفای نقش مؤثر آنها در تحقق اهداف سند چشم‌انداز بیست‌ساله نظام، اعمال مدیریت یکپارچه و ایجاد رشد اقتصادی مناسب در این مناطق، هم‌پیوندی و تعامل اثرگذار اقتصاد ملی با اقتصاد جهانی و ارائه الگوی توسعه ملی در بخش‌های مختلف:

بند «د» - مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده (۱۰) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷، مالیات و حقوق ورودی معاف می‌باشند.

با توجه به اینکه ماده (۱۰۴)، اخذ هر گونه مالیات و عوارض را از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه پنجم ممنوع کرده است و از آنجایی که صادرات فناوری‌های نوین و خدمات پیشرفته هم جزء صادرات غیرنفتی محسوب می‌شوند، مشوق مالیاتی خوبی برای حمایت از نتایج فعالیت‌های تحقیق و توسعه فراهم شده است. فقط باید توجه داشت که این مشوق برای مدت زمان محدودی در نظر گرفته شده و اگر بتوان آن را برای مدت بیشتری ارائه کرد، شاید کارایی بیشتری از آن حاصل شود.

ماده (۱۱۲) نیز در راستای مشوق مالیاتی ارائه شده در قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان عمل می‌کند و از این حیث می‌تواند مفید باشد.



نقص‌های بازار به‌عنوان یکی از موانع اصلی، تمایل شرکت‌های تجاری به‌خصوص شرکت‌های تازه‌تأسیس در حوزه فناوری‌های نوین را برای سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های تحقیق و توسعه کاهش می‌دهند. اما با توجه به نقش مهم این شرکت‌ها در رشد اقتصادی حاصل از علم و فناوری، دولت‌ها حمایت‌هایی به شکل تأمین مالی مستقیم یا مشوق‌های مالیاتی برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه ارائه می‌کنند. مشوق‌های مالیاتی مزایای قابل توجهی نسبت به تأمین مالی مستقیم دارند و می‌توانند هزینه‌های تحقیق و توسعه را برای شرکت‌ها کاهش دهند و به همین دلیل به افزایش سرمایه‌گذاری در R&D منتهی شوند. البته نحوه طراحی مشوق‌ها در اثربخشی آنها اهمیت زیادی دارد. جداسازی هریک از گروه‌های فعال در حوزه‌ی R&D (مانند شرکت‌های کوچک و متوسط، تحقیقات مشترک صنعت و دانشگاه، ...) و ارائه سیاست‌های مالیاتی برای هر گروه می‌تواند به طراحی بهتر مشوق‌ها کمک کند.

در قوانین و مقررات ایران هم نمونه‌هایی از مشوق‌های مالیاتی تدارک دیده شده است، اما مشکلاتی در این رابطه وجود دارند که مهمترین آنها عبارتند از: عدم ارائه یک تعریف واضح و روشن از تحقیق و توسعه و نوآوری براساس یک مرجع مورد قبول جهانی، ابهام و پیچیدگی برنامه‌های مشوق مالیاتی برای شرکت‌ها و مجریان برنامه‌ها، پایدار نبودن برنامه‌ها در طول زمان و همچنین عدم ارزیابی برنامه‌ها، قبل و بعد از پیاده‌سازی. در این راستا نیاز اساسی به تعریف دقیق شرکت‌ها و فعالیت‌های واجد شرایط در قوانین مختلف و ایجاد بانک‌های اطلاعاتی و فراهم‌آوری داده‌های کافی وجود دارد. به دنبال آن، ملزم نمودن شرکت‌ها به مستند کردن فعالیت‌های تحقیقاتی خود به‌صورت دقیق و نگهداری این مستندات برای مدت زمان کافی، جهت ارائه به مسئولین ارزیابی نیز باید مد نظر قرار گیرد. با توجه به این توضیحات، مهمترین اقدامات در راستای استفاده بهتر از مشوق‌های مالیاتی به‌عنوان ابزار ارتقای تحقیق و توسعه در کشور عبارتند از:

۱. گسترش استفاده از مشوق‌های مالیاتی متنوع با توجه به گروه‌های مختلف فعال در حوزه تحقیق و توسعه،
 ۲. بازنگری و اصلاح مشوق‌های مالیاتی موجود در قوانین ایران،
 ۳. تدوین یک مرجع جامع و استاندارد برای تعریف فعالیت‌ها و گروه‌های واجد شرایط،
 ۴. برنامه‌ریزی برای ارزیابی مشوق‌های قبل و بعد از اجرا (ایجاد بانک‌های اطلاعاتی و...).
- در پایان، نباید فراموش کرد که سیاست‌های مالیاتی معطوف به R&D باید به‌عنوان بخشی از استراتژی کلان دولت برای ارتقای تحقیق و توسعه و تشویق نوآوری مورد توجه قرار گرفته و تکمیل‌کننده دیگر سیاست‌های علم و فناوری باشند.

منابع و مأخذ

۱. قانون برنامه پنجم توسعه، مصوب دی‌ماه ۱۳۸۹.
۲. قانون برنامه چهارم توسعه، مصوب مهرماه ۱۳۸۳.
۳. قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی، مصوب شهریورماه ۱۳۷۲.
۴. قانون حمایت از شرکتهای دانش‌بنیان، مصوب آبان‌ماه ۱۳۸۹.
۵. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مصوب اردیبهشت‌ماه ۱۳۸۷.
۶. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفندماه ۱۳۶۶.
۷. قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اردیبهشت‌ماه ۱۳۷۱.
۸. آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب آبان‌ماه ۱۳۷۳.
9. European Commission, "Corporation Tax and Innovation: Issue at Stake and Review of European Union Experience in the Nineties", Innovation paper No. 19, Luxembourg, 2001.
10. European Commission, "Raising EU R&D Intensity Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development: Fiscal Measure", Report to the European Commission by an Independent Expert Group, Brussels, 2003.
11. Hall B., Van Reenen J. "How Effective Are Fiscal Incentives for R&D? A Review of the Evidence", National Bureau of Economic Research (NBER), Working paper No. 7098, 1999.
12. OECD, "Fiscal Measures To Promote R&D And Innovation", Paris, 1996.
13. OECD, "Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues", Directorate for Science, Technology and Industry, Paris, 2002a.
14. OECD, "Frascati Manual: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development", Paris, 2002b.
15. OECD, "OECD Science, Technology, and Industry Outlook", Paris, 2006a.
16. OECD, "Tax Treatment of Business Investments in Intellectual Assets: An International Comparison", Directorate for Science, Technology and Industry, Paris, 2006b.
17. OECD, Science, Technology and Innovation Indicators in a Changing World- Responding to Policy Needs, 2007.
18. OECD, "Measuring Innovation: a New Perspective", Chapter4: Investing in Innovation – Firms investing in R&D, Paris, 2010.
19. Van Pottelsberghe B., Nysten S., Megally E., June, "Evaluation of Current Fiscal Incentives for Business R&D in Belgium", SSTC and CEB Working Paper, Solvay Business School, ULB, 2003.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره تایپی: ۱۰۸۳۴

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: سیاست‌های ارتقای تحقیق و توسعه و نوآوری (۱): حمایت‌های مالیاتی

نام دفتر: مطالعات ارتباطات و فناوری‌های نوین (گروه فناوری‌های نو)

تهیه و تدوین: پریسا علیزاده

ناظر علمی: سیدسروش قاضی نوری

مناقضی: معاونت پژوهشی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. تحقیق و توسعه

۲. نوآوری

۳. شرکت‌های تجاری

۴. حمایت دولتی

۵. مشوق مالیاتی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۰/۳/۲۲