

از درآمدهای حاصل از اموال فکری

سعید مبیبا^۱علیرضا صالحی‌فر^۲

چکیده

رشته حقوق مالیاتی به طور عام و رشته حقوق مالیات اموال فکری به طور خاص، از جمله گرایش‌های علم حقوق هستند که اهمیت آنها در نظام حقوقی ما تا حد زیادی مورد غفلت واقع شده است. در حالی که امروزه کشورهای توسعه یافته به منظور وضع مالیات بر درآمدهای حاصل از مالکیت فکری، رژیم‌های مالیاتی مستقل و علی‌حده‌ای تحت عنوان patent box را تدوین کرده‌اند، قانون‌گذار ایرانی تنها در چند ماده از قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات به طور پراکنده به اخذ مالیات از اموال فکری اشاره کرده است. نبود قانونی خاص در خصوص وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، ضعف و کمبود منابع و پژوهش‌های حقوقی در زمینه وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، رشد چشمگیر اهمیت اموال فکری به مثابه یکی از عوامل تولید در عرصه اقتصاد و سهل و آسان‌تر بودن توسل به شیوه‌های فرار مالیاتی توسط مودیان مربوطه در زمینه پرداخت مالیات بر درآمدهای ناشی از اموال فکری منجر به شکل‌گیری پژوهش حاضر شد. این نوشتار با اتخاذ رویکردی تطبیقی در نظر دارد تا نسبت به انتقال دانش نوین کشورهای پیشرو در زمینه اخذ مالیات از اموال فکری به نظام حقوقی کشور از طریق پیشنهاد چارچوب حقوقی مبتنی بر واقعیت‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی امروز کشور گام بردارد.

کلیدواژه: اموال فکری، مالیات، تحقیق و توسعه، ثبت اختراع، اتحادیه اروپا.

برخلاف قانونگذار کشور ما که تنها در چند ماده از قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی قانون حمایت از شرکت‌ها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات، به موضوع مالیات بر درآمدهای حاصل از اموال فکری اشاره کرده است، امروزه همه کشورهای توسعه یافته به منظور وضع مالیات بر درآمدهای حاصل از مالکیت فکری، رژیم‌های مالیاتی مستقل و علی‌حده‌ای را تدوین کرده‌اند که از آن‌ها به Patent Box یاد می‌شود.^۱ Patent Box یک رژیم مالیاتی است که بر درآمدهای حاصل از اموال فکری^۲ نظیر حق ثبت اختراع، علامت تجاری و کپی رایت متمرکز می‌باشد. Patent Boxها رژیم‌های مالیاتی علی‌حده‌ای هستند که با دقت و ظرافت خاصی تدوین می‌شوند تا ضمن معاف کردن و یا اخذ مالیات مناسب از درآمدهای حاصل از اموال فکری، رویکردهای تشویقی جهت شکوفایی پژوهش و توسعه (R&D)^۳ را اتخاذ کنند. در همین راستا، این رژیم‌های حقوقی، اموال فکری را جدای از سایر مأخذهای مالیاتی^۴ در نظر گرفته‌اند و با لحاظ کردن شرایطی ویژه برای این اموال، مالیات‌های نسبتاً کمتری^۵ را برای آن‌ها وضع می‌کند.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)^۶ که در حال حاضر مهم‌ترین سازمان بین‌المللی است دستورالعمل‌ها و مقررات تکمیلی را برای ایجاد یک نظام مالیاتی نظام‌مند وضع کرده است.^۷ این سازمان دستورالعمل‌ها و مقررات مالیاتی خود را تحت بررسی و مطالعه مستمر قرار می‌دهد و حسب اقتضاء به طور پیوسته آنها را به روز رسانی می‌کند. به تبع این فرایند، کشورهای عضو این سازمان و حتی کشورهای غیر عضو^۸ برای بهره‌مند شدن هر چه بیشتر از این دستورالعمل‌ها و مقررات مالی و اقتصادی،

۱. همچنین این اصطلاح تحت عناوین Intellectual Property Box Regime, Innovation Box, IP Box نیز شناخته می‌شود.

۲. Intellectual Property Revenues.

۳. Research and Development (R&D).

۴. Tax Base.

۵. در حال حاضر در اکثر کشورهای توسعه یافته ضریب مثبت مالیاتی ده درصد بر اموال فکری اعمال می‌شود.

۶. The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD).

۷. Alireza Salehifar, 'The Role of the OECD in International Tax, Voluntary or Obligatory?', (۲۰۱۵)

۱۰. ۱ The Journal of the Australasian Tax Teachers Association ۱۵۱.

A. The OECD Member States and non-member States.

قوانین و سیاست‌گذاری‌های ملی خود را با یافته‌ها و ضوابط تعیین شده توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی هماهنگ می‌کنند.^۱ سرعت پیشرفت به روزرسانی مقررات مالیاتی مربوط به اموال فکری به حدی بوده است که امروزه رژیم‌های مالیاتی کشورها در زمینه مالکیت فکری که قبل از دستور العمل مورخ اکتبر ۲۰۱۵ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۲ تدوین شده‌اند، عموماً به عنوان قوانینی قدیمی و ناکارآمد تلقی می‌شوند.^۳ به همین دلیل، در حال حاضر اکثر کشورهای توسعه یافته و صنعتی غربی مقررات مالیاتی ملی خود را منطبق با دستورالعمل‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به روزرسانی کرده و یا در حال به روزرسانی هستند.^۴ حال آنکه مقررات مالیاتی ما با این دانش‌های نوین و به روز شده در دنیای امروز که به خوبی نیز آزموده شده‌اند، فرسنگ‌ها فاصله دارد. لازم به یادآوری است عدم وجود قانونی خاص پیرامون وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، ضعف و کمبود منابع و پژوهش‌های حقوقی در زمینه وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، رشد روزافزون اهمیت اموال فکری به مثابه یکی از عوامل تولید در عرصه اقتصاد و سهل و آسان‌تر بودن توسل به شیوه‌های فرار مالیاتی توسط مودیان مربوطه در زمینه پرداخت مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری ضرورت و اهمیت انجام پژوهش پیش رو را بیش از پیش روشن می‌کنند. با توجه به این، باید گفت رشته پراهمیت حقوق مالیاتی و سایر گرایش‌های مربوطه، از جمله مباحث مربوط به مالیات بر درآمدهای حاصل از مالکیت فکری، هنوز جایگاه شایسته خود را در دانشکده‌های حقوق پیدا نکرده است.^۵

در همین راستا، حقوق‌دانان مالکیت فکری کشور نیز نتیجه‌گیری کرده‌اند که ضروری است تا سیستم مالیاتی مبادرت به تدوین چارچوب حقوقی مناسب و قوانین مالیاتی مجزا برای دارایی‌های غیرملموس و تکنولوژی محور، دارایی‌های غیرملموس بازار محور و دارایی‌های غیرملموس هنر محور کند.^۶ لذا این پژوهش در نظر دارد که به این سوال مهم و اساسی پاسخ دهد که چگونه باید بر درآمدهای حاصل از

۱. Salehifar, above n ۷, ۱۵۱.

۲. The ۲۰۱۵ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Report (Action ۵).

۳. Ernst and Young (EY) Report, 'Global Taxation of Intellectual Property: New and Emerging Tax Policies Create High-stakes Balancing Act', (۲۰۱۶) ۷.

۴. Ernst and Young (EY) Report, ibid

۵. یکی از معدود مقالات موجود در زمینه مالیات بر درآمدهای حاصل از اموال فکری توسط سعید حبیبیا و هدیه دره شیر به رشته تحریر درآمده است. ر.ک: حبیبیا، سعید و دره شیر، هدیه، مالیات بر درآمد اموال فکری، مجله تحقیقات حقوقی- شماره ۶۹، بهار ۱۳۹۴، ص ۸۲-۵۷.

۶. حبیبیا و دره شیر، همان منبع، ص ۸۰.

اموال فکری مالیات وضع کرد تا در عین حالی که رویکردهای تشویقی جهت شکوفایی پژوهش و توسعه لحاظ می‌شود، برای دولت هم درآمدزایی باشد؟

بنابراین مابقی مطالب مقاله پیش رو به شرح ذیل به بررسی موضوع می‌پردازد. مبحث دوم این مقاله، مأخذهای مالیاتی مرتبط با اموال فکری را مورد بررسی قرار می‌دهد و نوع اموال و درآمدهای مشمول رژیم‌های مالیاتی اموال فکری را به بحث می‌گذارد. مبحث سوم به منظور بهره‌برداری از دستاوردهای پاره‌ای از کشورهای توسعه یافته با اتخاذ رویکردی تطبیقی به مطالعه رژیم‌های مالیاتی اموال فکری در کشور کانادا و کشورهای عضو اتحادیه اروپا و تطبیق آن با حقوق ایران می‌پردازد. در پایان، مبحث چهارم مقاله به نتیجه‌گیری از مباحث ارائه شده و بیان پیشنهاداتی جهت کارآمد سازی هر چه بیشتر نظام مالیاتی کشور ما در حوزه اموال فکری اختصاص دارد.

۲- بررسی مأخذهای مالیاتی مرتبط با اموال فکری

همان‌طور که در مقدمه این پژوهش گفته شد رژیم‌های مالیاتی اموال فکری، مکانیسم‌های مالیاتی ویژه‌ای هستند که به طور خاص بر عواید ناشی از اموال فکری متمرکز هستند. هدف تمام این رژیم‌های مالیاتی اموال فکری تقویت و ترویج هر چه بیشتر نوآوری در کشورهای مربوطه از طریق دادن معافیت‌ها و امتیازات ویژه مالیاتی به فعالان این حوزه است. علی‌رغم این هدف مشترک، نحوه عملکرد و طراحی این رژیم‌های مالیاتی اموال فکری بسیار متفاوت از هم است. این قبیل رژیم‌های مالیاتی ثبت اختراع به واسطه عوامل ذیل از یکدیگر متمایز می‌شوند: ۱- نوع مال فکری، که مشمول امتیازات رژیم‌های مالیاتی اموال فکری می‌شود ۲- نوع درآمدهایی که مشمول امتیازات رژیم‌های مالیاتی اموال فکری می‌شود ۳- نحوه اخذ مالیات از درآمدهای حاصله از اموال فکری که در دامنه شمول رژیم‌های مالیاتی اموال فکری قرار می‌گیرند.^۱

۲-۱- نوع مال فکری مشمول رژیم‌های مالیاتی اموال فکری

باید این نکته را در ابتدا متذکر شد که اگرچه در منابع انگلیسی از رژیم‌های مالیاتی اموال فکری، اصطلاحاً تحت عنوان ((رژیم مالیاتی ثبت اختراع)) یا ((Patent Box Regime)) نام برده می‌شود، اما در حقیقت همان‌طور که حقوق‌دانان خارجی خود اذعان کرده‌اند این اصطلاح به طور غلط در این زبان

۱. Antoine Desroches, A Comparative Study of the Canadian and European Taxation of Intellectual Property Income: Has the Time Come for a Canadian Patent Box? (۲۰۱۲), ۴۰.

مصطلح شده است.^۱ این اصطلاح احتمالا به این دلیل انتخاب شده است که ثبت اختراع مهم‌ترین شکل و در واقع نوع غالب اموال فکری است. به هر حال، در دیگر کشورها این قبیل رژیم‌های مالیاتی می‌تواند نام‌های متفاوتی به خود بگیرد. به عنوان مثال، آنچه در زبان انگلیسی رژیم مالیاتی ثبت اختراع نامیده می‌شود در هلند از آن به عنوان ((بسته نوآوری))^۲ یاد می‌شود.^۳ در مجارستان، به عنوان مثال، دامنه ((رژیم مالیاتی ثبت اختراع)) بسیار وسیع است و در تعریف اموال فکری که مشمول این رژیم مالیاتی می‌شوند از کپی رایت نرم‌افزارها،^۴ علامت ثبت تجاری،^۵ حق ثبت اختراع،^۶ اسامی دامنه،^۷ طراحی^۸ و مدل‌ها^۹ یاد شده است.^{۱۰} همچنین در مجارستان، آن دسته از اموال فکری که در حیطه شمول رژیم مالیاتی ثبت اختراع قرار می‌گیرند عبارتند از حق ثبت اختراع و دیگر اموال فکری حمایت شده به موجب قانون، دانش فنی^{۱۱}، علایم ثبت تجاری، اسامی تجاری، اسرار تجاری^{۱۲} و کپی رایت. در سوئیس این رژیم مالیاتی بسیار گسترده محسوب می‌شود و اکثر انواع اموال فکری را در بر می‌گیرد.^{۱۳}

بنابراین همان‌طور که دیده می‌شود، اصطلاح ((رژیم مالیاتی ثبت اختراع)) طیف وسیعی از اموال فکری را در بر گرفته است و تنها محدود به حق ثبت اختراع نیست. لذا نگارنده این پژوهش، به منظور یافتن معادل فارسی اصطلاح Patent Box Regime، به جای ترجمه تحت اللفظی این اصطلاح نادقیق از اصطلاح ((رژیم مالیاتی اموال فکری)) که اصطلاحی شامل و کامل‌تر است و نزدیک‌تر به مفهوم واقعی اصطلاح

۱. در مجارستان، لوکزامبورگ، اسپانیا و سوئیس نیز از همین اصطلاح نادقیق رژیم مالیاتی ثبت اختراع جهت اشاره به رژیم‌های مالیاتی که ناظر بر انواع مختلفی از اموال فکری می‌باشد، استفاده می‌شود.

۲. Innovation Box.

۳. Robert D. Atkinson and Scott Andes, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation, The Information Technology & Innovation Foundation (Washington DC: ITIF, October ۴, ۲۰۱۱), at ۳ (<http://www.itif.org/files/۲۰۱۱-patent-box-final.pdf>) Last accessed ۳ September ۲۰۱۰.

۴. Copyrights on software.

۵. Trademarks.

۶. Patents.

۷. Domain names.

۸. Designs.

۹. Models.

۱۰. Ernst & Young, "Luxembourg Intellectual Property Regime" (April ۲۰۱۰).

۱۱. Know-how.

۱۲. Business secrets.

۱۳. Wim Eynatten, "European R & D and IP Tax Regimes: A Comparative Study" (۲۰۰۸) ۳۶:۱۱ Intertax ۵۱۹.

مزبور است استفاده کرده است. پس از اینکه دامنه شمول رژیم‌های مالیاتی اموال فکری در برخی از کشورهای توسعه یافته را شرح دادیم، اینک به این سوال می‌پردازیم که کدام نوع از درآمدهای می‌بایست از امتیازات ویژه مالیاتی برخوردار شوند؟

۲-۲- نوع درآمدهای مشمول رژیم‌های مالیاتی اموال فکری

هنگامی که کشوری قصد تدوین رژیم مالیاتی دارد، لازم است که نسبت به این موضوع که کدام نوع از درآمدهای حاصل از اموال فکری می‌باید مشمول برخورداری از امتیازات موجود در رژیم‌های مالیاتی اموال فکری بشوند تصمیم‌گیری نماید. به طور کلی سه نوع درآمد با اموال فکری مرتبط هستند: ۱- درآمدهای حاصل از حق امتیازها^۱ و مجوزها، ۲- درآمد حاصل از فروش مستقیم حقوق مربوط به مال فکری (که غالباً منتج به تحصیل سرمایه می‌شود) و ۳- درآمدهای ناشی از فروش محصولات حاصل از یک اختراع ثبت شده. این که کدام یک از این درآمدها باید مشمول قواعد رژیم‌های مالیاتی اموال فکری شوند، از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. البته اکثر کشورها برای بیش از یکی از این منابع درآمدی مشوق‌های مالیاتی در نظر می‌گیرند.

در جایی که مؤدی مالیاتی مجوز مال فکری را اعطا می‌کند، غالباً به راحتی می‌توان میزان مجاز کسر مالیاتی (به عنوان مشوق مالیاتی) را از طریق محاسبه درآمد حاصل از مجوز مال فکری محاسبه کرد. در مواردی که درآمد حاصل از فروش مستقیم حقوق مربوط به مال فکری است بسته به اینکه ماهیت کسب و کار چیست، این درآمد را می‌توان حاصل از واگذاری یک سرمایه تلقی کرد و یا اینکه آن را یک درآمد عادی در نظر گرفت. این تمایز عموماً بر اساس مسئله است که آیا این مال فکری که به فروش می‌رسد برای مالیات دهنده یک مال ابداعی محسوب می‌شود و یا یک مال سرمایه‌ای است؟ برخی از رژیم‌های مالیاتی نظیر فرانسه، لوکزامبورگ، سوئیس و انگلستان برای سرمایه‌ای که حاصل از فروش یک مال فکری است مشوق‌های مالیاتی ارائه می‌دهند.^۲ این قبیل مشوق‌ها به طور ویژه با هدف حمایت از شرکت‌های نو پا و کوچک طراحی می‌شوند. این شرکت‌ها ابداعاتی را به عرصه ظهور می‌رسانند، لکن به علت اینکه حجم عملیات آنها به وسعتی نیست که بتوانند محصول جدید را به مرحله تجاری‌سازی

۱. Licensing income and royalties.

۲. Ireland, Office of the Revenue Commissioners, Tax Instruction V. ۳. ۶ Patent Royalties and Related Distributions, at ۵۱۳. (Section ۲۳۴ and ۱۴۱ TCA ۱۹۹۷) (Dublin: Office of the Revenue Commissioners, April ۲۰۱۱).

برسانند، نیازمند حمایت و مشوق‌هایی هستند. بر همین اساس است که بسط و توسعه قواعد رژیم‌های مالیاتی به‌نحوی که شامل درآمدهای حاصل از فروش این محصولات بشود، ضروری به نظر می‌رسد.^۱ برخی کشورها قواعد رژیم‌های مالیاتی اموال فکریشان را به نحو وسیع‌تری اعمال می‌کنند تا رژیم‌های مالیاتی مزبور علاوه بر درآمدهای حاصل از عین مال فکری، درآمدهای حاصل از منافع اموال فکری را نیز در برگیرند.

۳- مطالعه تطبیقی

۳-۱- کانادا

کانادا به منظور اینکه بتواند جایگاه خود را به عنوان کشوری پیشرو در زمینه تکنولوژی و نوآوری مستحکم سازد، از مجموعه‌ای از مشوق‌های مالیاتی نظیر دادن اعتبارات مالیاتی به مودیان^۲، اجازه کسر کردن هزینه‌های جانبی از درآمد خالص^۳ و اعطای کمک‌ها و اعانات مالیاتی به مؤدیان بهره می‌جوید تا بدین طریق دوره‌های تولید و توسعه چرخه حیات اموال فکری را هدف قرار داده و بتواند اصحاب اموال فکری را به این کشور جذب نماید.^۴ اگرچه کانادا در مراحل مقدماتی، جهت جذب اموال فکری سیاست خوبی اتخاذ کرده است، اما این کشور در مراحل بعدی در فراهم ساختن مزایای مالیاتی جذاب برای اصحاب اموال فکری، نظیر بسته‌های ثبت اختراع، ناکام مانده است.^۵ بدیهی است که در این شرایط بازرگان‌هایی که اصولاً بر بردن سود بیشتر متمرکز هستند، تصمیم خواهند گرفت که آن دسته از اموال فکری را که در کانادا تولید یافته‌اند را توسط اشخاص حقوقی مستقر در خارج از این کشور نگهداری و استفاده کنند. لذا با این اوصاف، تضمینی وجود ندارد که اموال فکری در این کشور باقی مانده و مورد بهره‌برداری قرار گیرند.^۶

در کانادا علاوه بر برنامه‌های حمایتی تحقیق و توسعه که توسط دولت فدرال ارائه می‌شود، اکثر ایالت‌ها

۱. United Kingdom, HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box (London: HM Revenue & Customs, June ۲۰۱۱), at ۱۴.

۲. Tax credits.

۳. Deductions.

۴. Desroches, above n ۱۵, ۱۱.

۵. Derrick A. Novis, "Intellectual Property Planning in Challenging Economic Times," CCH International Tax News, April ۲۰۰۹

(http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/BusinessAdviser/Documents/۰۰۹۱۰/۱۷۰۷_IntellectualProp_ArticleReprint_v۳.pdf) Last accessed ۲ September ۲۰۱۹.

۶. Ibid.

نیز مشوق‌های مالیاتی بسیار چشمگیری ارائه می‌دهند، به‌نحوی که در نهایت مالیات خیلی کمی متوجه فعالیت‌های مرتبط با تحقیق و توسعه می‌شود. این مشوق‌ها در ترویج و شکوفاسازی هزاران کسب و کار جدید در عرصه تحقیق و توسعه موثر بوده‌اند. دولت فدارال کانادا خود به تنهایی ۴ میلیارد دلار در راستای حمایت مالیاتی از این کسب و کارها هزینه کرده است.^۱ تحقیق و توسعه سهم بی‌بدیلی در تولید، توسعه و رشد اقتصادی دارد. دیدگاه غالب در همه کشورهای توسعه یافته این است که سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در حوزه تحقیق و توسعه منتج به منافع‌های اجتماعی بسیار زیادی خواهد شد.^۲ سرمایه‌گذاری در حوزه تحقیق و توسعه به عنوان عاملی تلقی می‌شود که نه تنها باعث منفعت بردن اشخاص می‌شود که در این حوزه فعال هستند، بلکه به منتفع شدن کل اقتصاد یک کشور از طریق کاهش قیمت‌ها، افزایش کیفیت محصولات و ایجاد تکنولوژی‌های به روزتری انجامد.^۳ بر همین اساس اتفاق نظر وجود دارد که دولت‌ها برای حمایت از حوزه تحقیق و توسعه انگیزه و اختیارات مهمی را در اختیار دارند.^۴ با توجه به اینکه دولت‌ها در سرتاسر جهان، رژیم‌های تحقیق و توسعه^۵ بسیار سخاوتمندانه‌ای را در اختیار پژوهشگران قرار می‌دهند، ضرورت دارد تا اطمینان حاصل کنند که برنامه‌های تحقیق و توسعه آنها از منظر مالیاتی دارای جذابیت و رقابت باشد. در این راستا کشورها از طیف گسترده‌ای از مشوق‌ها جهت تحریک بخشیدن به حوزه تحقیق و توسعه بهره می‌جویند. از جمله این مشوق‌ها می‌توان از امتیازات مالیاتی،^۶ کسر فوق‌العاده هزینه‌ها،^۷ استهلاک تسریع شده سرمایه،^۸ کاهش یا معافیت موقت مالیاتی،^۹

۱. In ۲۰۱۱, Canada provided more than \$۳.۶ billion in tax assistance in ۲۰۱۱: Canada, Department of Finance, "Harper Government Launches Consultations on Contingency Fees for the SR&ED Tax Incentive Program," News Release ۲۰۱۲-۰۸۶, August ۲, ۲۰۱۲.

۲. Desroches, above n ۱۵, ۱۲.

۳. John Lester, André Patry, and Donald Adéa, *An International Comparison of Marginal effective Tax Rates on Investment in R & D by Large Firms*, Department of Finance Working Paper ۲۰۰۷-۰۷ (Ottawa: Department of Finance, ۲۰۰۷).

۴. Jim Shanahan, "Is it time for your country to consider the 'patent box'?", PwC's Global R&D Tax Symposium on Designing a Blueprint for Reducing the After-Tax Cost of Global R & D, May ۲۳, ۲۰۱۱, at ۴.

(http://download.pwc.com/ie/pubs/۲۰۱۱_is_it_time_for_your_country_to_consider_the_patent_box.pdf). Last accessed ۲ September ۲۰۱۹.

۵. R & D regimes.

۶. Tax credits.

۷. Super deductions.

۸. Accelerated capital depreciation.

۹. Tax holidays.

مشوق‌های مالیاتی فروش محصولات، اعانات بلاعوض مالیاتی^۱، وام، سرمایه‌گذاری مستقیم در سهام،^۲ مالیات بر ارزش افزوده^۳ و دیگر تعاملات مالیاتی باشد.^۴ این مشوق‌ها که در ذیل به تشریح آنها خواهیم پرداخت، شامل متغیرهایی می‌شود که می‌توان به نحوی آنها را به کار برد تا از برنامه‌های دولتی در زمینه مالیاتی استفاده بهینه را کرد. مشوق‌های موجود در زمینه تحقیق و توسعه را می‌توان به دو بخش برنامه‌های تشویقی انتخابی^۵ و برنامه‌های استحقاقی^۶ تقسیم بندی کرد.^۷ برنامه‌های تشویقی انتخابی مانند اعانه‌های بلاعوض مالیاتی، سرمایه‌گذاری مستقیم در سهام و کاهش یا معافیت موقت مالیاتی معمولاً به دولت‌ها اجازه می‌دهند که مبلغ و نحوه استفاده از مشوق‌ها را تعیین و نسبت به کنترل نوع تحقیق و توسعه توانایی پیدا کنند. به این ترتیب می‌توان اطمینان حاصل کرد که این حوزه تحقیق و پژوهش در راستای پیگیری آن دسته از اهداف عمومی که مد نظر دولت‌ها است (نظیر سلامت عمومی، توانایی‌های دفاعی و یا محیط‌زیست پایدار و ...) فعالیت می‌کند.

برنامه‌های مالیاتی استحقاقی نظیر امتیازات مالیاتی، کسر فوق العاده هزینه‌ها و استهلاک تسریع شده سرمایه این امکان را به بازار - و نه به دولت‌ها - می‌دهند که فعالیت‌های تحقیق و توسعه را جهت دهی کند، زیرا هر شخصی که معیارهای مشخص شده در این نوع برنامه‌ها را دارا باشد، استحقاق دریافت این نوع مشوق‌ها را خواهد یافت. اگر چه برنامه‌های مالیاتی استحقاقی اهداف اجتماعی خاصی را هدف قرار نمی‌دهند، لکن این برنامه‌ها به منظور تحریک بخشی به فعالیت‌های تحقیق و توسعه و در نتیجه افزایش تولید و رشد اقتصادی اهمیت بسزایی دارند.^۸ ترکیب بسیار متفاوتی از مشوق‌های انتخابی و استحقاقی، در سرتاسر جهان توسط کشورهای در حال استفاده هست. این تفاوت‌ها بین کشورهای توسعه یافته و اقتصادهای نوظهور در حال توسعه، بسیار بیشتر است. به موازات افزایش حجم اقتصاد کشورها، نوع مشوق‌های ارائه شده به منظور گسترش تحقیق و توسعه از اتکای بیشتر به اعانه‌ها و کمک‌های

۱. Grants.

۲. Loans.

۳. Direct equity investments.

۴. value-added tax.

۵. Desroches, above n ۱۵, ۱۲.

۶. Selective incentive programs.

۷. Entitlement programs.

۸. Ernst & Young, "Research Incentives in the New Tax Landscape" (July ۳۱, ۲۰۱۰), at ۱۱.

۹. Shanahan, above n ۴۰, ۹.

بلاعوض به سمت استفاده از ترکیبی از ابزارهای سیاست‌گذاری مالیاتی شامل اعانات کسر فوق‌العاده هزینه‌ها و بالاخره اعطای امتیازات مالیاتی که تبدیل به جزیی از سیاست مالیاتی دائمی این کشورها شده است، به پیش می‌رود.^۱

متقاضیان استفاده از این رژیم‌های مالیاتی می‌بایست یک سری ویژگی‌هایی داشته باشند. این ویژگی‌ها شامل: مالکیت بر اموال فکری، ریسک مالی تحقیق و توسعه، محل انجام تحقیق و توسعه و دامنه هزینه‌های مجاز است. جدول ذیل نشان دهنده نوع مشوق‌های اصلی مالیاتی است که برخی از کشورها در حوزه تحقیق و توسعه به کار می‌برند.

امتیازات مالیاتی یا شامل بازپرداخت^۲ می‌شوند و یا اینکه از بازپرداخت معاف^۳ هستند. امتیازات مالیاتی دارای بازپرداخت معمولاً به نفع همه مالیات دهندگان تمام می‌شود در حالی که امتیازات مالیاتی معاف از بازپرداخت تنها به نفع مودیان خاصی تمام می‌شود که تجارتي سودده را در سال مالیاتی خاصی انجام می‌دهند. متغیرهایی که در هنگام تدوین سیاست مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد عبارتند از قلمرو پایه هزینه‌ها،^۴ درصد امتیاز مالیاتی،^۵ شمول سرمایه‌گذاری،^۶ طراحی افزایشی یا مبتنی بر حجم،^۷ ومدت زمان مجاز برای استفاده از امتیازات مالیاتی.^۸

در کانادا امتیاز مالیاتی معادل ۲۰ درصد جهت کمک به حوزه تحقیق و توسعه در نظر گرفته شده است. این امتیاز در اختیار اشخاص دارای صلاحیتی که در کانادا فعالیت می‌کنند قرار می‌گیرد. این امتیاز برای شرکت‌های خصوصی کوچکی که تحت مالکیت کانادایی‌هاست به ۳۵ درصد هم می‌رسد.^۹ چنانچه هزینه‌های صورت گرفته جزو هزینه‌های سرمایه‌ای باشد (هزینه‌هایی که برای خرید اموال غیر منقول نظیر زمین، بنا و ... می‌شود) ۴۰ درصد از این امتیازات مالیاتی می‌بایست بازپرداخت شوند، البته فقط جهت هزینه‌های تا سقف سه میلیون دلار. اما در صورتی که هزینه‌های صورت گرفته جزو هزینه‌های غیر سرمایه‌ای باشد این امتیازات مالیاتی کاملاً می‌بایست بازپرداخت شوند.^۱ در مقایسه ایرلند اقدام به ارایه

۱. Ernst & Young, above n ۵۳, ۷.

۲. Refundable tax credits.

۳. Non-refundable tax credits.

۴. The scope of the expenditure base.

۵. The credit rate.

۶. The inclusion of a cap.

۷. The incremental or volume-based design.

۸. The carry forward or back period

۹. Canadian-Controlled Private Corporations ("CCPC").

۱. Sections ۳۷ and ۱۲۷ of the Income Tax Act, RSC ۱۹۸۵, c. ۱.

۲۵ درصد اعتبارات افزایشی^۱ جهت هزینه‌های بیش از مقدار مأخذ مالیاتی^۲ کرده است. این کشور همچنین یک اعتبار ۲۵ درصدی جهت هزینه‌های صرف شده به منظور تامین ساختمان‌هایی که در امر تحقیق و توسعه لازم هستند را در نظر می‌گیرد.^۳

از دیگر کشورهای توسعه یافته‌ای که اعتبار مالیاتی برای هزینه‌هایی که توسط متصدیان تحقیق و توسعه انجام می‌شود پیش‌بینی کرده‌اند می‌توان از استرالیا (۴۵ درصد)، اتریش (۱۰ درصد)، فرانسه (۴۰ درصد)، ایرلند (۲۵ درصد)، ایتالیا (۹۰ درصد)، ژاپن (۱۲ درصد)، پرتغال (۵۰ درصد) و آمریکا (۲۰ درصد) نام برد.^۴ امکان کسر فوق العاده هزینه‌ها به متصدیان امر تحقیق و پژوهش این امکان را می‌دهد که به هنگام محاسبه درآمد مشمول مالیات^۵ مبالغی که بیشتر از هزینه‌های واقعی صورت گرفته برای تحقیق و توسعه است را کسر کنند. به عنوان مثال، در انگلستان به شرکت‌های بزرگ ۱۳۰ درصد امکان کسر فوق العاده هزینه‌ها داده می‌شود که این درصد برای آنها ثابت و لایتغیر است، در حالی که این میزان برای شرکت‌های متوسط و کوچک ۲۰۰ درصد است که سقف آن محدود به هفت و نیم میلیون یورو در هر پروژه تحقیق و توسعه می‌شود.^۶ این میزان در بلژیک ۱۲۰/۵ درصد، در چین ۱۵۰ درصد، در چک ۲۰۰ درصد، در مجارستان ۲۰۰ درصد، هند ۲۰۰ درصد، هلند ۱۴۰ درصد، روسیه ۱۵۰ درصد، آفریقای جنوبی ۱۵۰ درصد و ترکیه ۲۰۰ درصد می‌باشد.^۷ بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) استهلاک تسریع شده به هزینه تجهیزات حوزه تحقیق و توسعه را تجویز کرده‌اند.^۸ انواع اموال فکری ذیصلاح جهت استفاده از این امتیاز و درصد استهلاک مربوطه از کشوری به کشور دیگر متفاوت می‌باشد. کانادا کسر هزینه ۱۰۰ درصدی فوری را در این خصوص اعمال می‌کند.^۹ کشورهای دیگر نظیر انگلستان کسر هزینه کامل نسبت به ساختمان‌ها و ابنیه‌ای که در حوزه تحقیق و

۱. Incremental credit

۲. Expenditures exceeding the "base amount".

۳. Deloitte, "2012 Global Survey of R & D Tax Incentives" (February 2012), at 14.

(<http://www.deloitte.com/assets/DcomBelgium/Local%20Content/Articles/EN/Services/Tax/Global%20RD%20>

[Survey%20February%202012%20update.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomBelgium/Local%20Content/Articles/EN/Services/Tax/Global%20RD%20Survey%20February%202012%20update.pdf)) Last accessed 3 September 2019.

۴. Ibid.

۵. Taxable income

۶. Deloitte, above n 67, ibid.

۷. Ibid.

۸. Ibid.

۹. Section 37 of the ITA.

پژوهش به کار می‌رود در سال هزینه کرد آن را تجویز می‌کنند.^۱

اعانه‌ها و وام‌های بلاعوض امکان تخصیص بودجه عمومی به پروژه‌های معینی که از منظر دولت دارای اهمیت زیاد اجتماعی و سیاسی هستند را فراهم می‌سازند. به علاوه کشورها می‌توانند تخصیص اعتبارات مالی خود را بر اساس نیازها و هدف‌هایشان جهت دهی کنند. در همین راستا، دولت‌ها غالباً تکنولوژی‌ها، حوزه‌ها، شرکت‌های خاص و یا مناطق جغرافیایی ویژه‌ای را هدف قرار می‌دهند.^۲ سرمایه‌گذاری در سهام به صورت مستقیم توسط دولت‌ها، به آنها این اختیار را می‌دهد که به دارایی‌هایشان جهت دهی و در شرکت‌ها یا پروژه‌ها سهام تحصیل کنند.^۳ در حالی که دامنهٔ چنین سرمایه‌گذاری مستقیمی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است، بیشتر دولت‌ها حداقل نسبت به شکل‌هایی از این نوع سرمایه‌گذاری مبادرت می‌کنند. مثلاً در حالی که اسپانیا و امریکا بیشتر بر حمایت مستقیم از حوزه تحقیق و توسعه تأکید می‌ورزند، کانادا از ابزارهای غیرمستقیم جهت تقویت این حوزه بهره می‌جوید.^۴ همچنین برخی از دولت‌ها از طریق دادن وجوه نقدی به حوزه تحقیق و پژوهش شان کمک می‌کنند.

۲-۳- کشورهای عضو اتحادیه اروپا

رژیم‌های مالیاتی ذاتاً مستلزم این هستند که ضریب مالیاتی پایینی را برای درآمدهای حاصل از اموال فکری فراهم سازند. به هر حال ضریب مالیاتی در رژیم‌های مالیاتی از ۰ تا ۱۵ درصد متغیر است. فرانسه و اسپانیا یکی از بالاترین ضرائب مالیاتی که ۱۵ درصد است را دارا می‌باشند. در حالی که چین ضریب مالیاتی صفر درصد را نسبت به این اموال اعمال می‌کند. در هلند از سال ۲۰۱۰ ضریب مالیاتی از ۱۰ درصد به ۵ درصد کاهش یافته است.^۵ در سوئیس این میزان بین صفر تا ۱۲ درصد متغیر است. ضریب مالیاتی مذکور در بلژیک، لوکزامبورگ و فرانسه به ترتیب ۶/۸ درصد، ۵/۹ درصد و ۱۵ درصد است.^۶ همچنین، نحوه محاسبه منافع ناشی از یک مال فکری نیز در رژیم‌های مختلف مالیاتی متفاوت می‌باشد.

۱. Shanahan, above n ۴۰, ۱۳.

۲. Ernst & Young, above n ۵۳, ۹.

۳. Ibid. ۱۰.

۴. Organisation for Economic Co-operation and Development, R & D Tax Incentives: rationale, design, evaluation (Paris: OECD, November ۲۰۱۰), at ۲.

۵. Corporate Income Tax Act ۱۹۶۹ of the Netherlands.

۶. Wim Eynatten, "European R & D and IP Tax Regimes: A Comparative Study" (۲۰۰۸) ۳۶:۱۱ Intertax ۵۰۲, at ۵۱۳; and Robert D.

چنانچه در مبحث قبلی گفته شد، برخی از دولت‌ها از طریق اعطای وجوهات نقدی به حوزه تحقیق و پژوهش شان کمک می‌کنند. جمهوری چک، فرانسه، آلمان، ایرلند، مکزیک و رژیم صهیونیستی از جمله این دولت‌ها هستند.^۱ کشورها همچنین از معافیت‌های مالیاتی به صورت موقت نیز استفاده می‌کنند. کم و کیف و مدت زمان این نوع از معافیت‌های موقت غالباً بر اساس میزان درآمد مشمول مالیات، نوع شرکت‌ها و مناطق جغرافیایی مختلف متغیر است.^۲ به عنوان مثال استان کبک^۳ کانادا^۴ به پژوهشگران خارجی که برای شرکت‌های کانادایی فعال در حوزه تحقیق و توسعه در این استان کار می‌کنند معافیت‌های مالیاتی موقت اعطا می‌کند. این معافیت مالیاتی برای سال اول و دوم فعالیت مؤدی مالیاتی معادل ۱۰۰ درصد درآمد مؤدی خواهد بود، در سال سوم ۷۵ درصد و در سال چهارم ۵۰ درصد و در سال پنجم ۲۵ درصد از درآمد مؤدی مالیاتی مشمول معافیت مالیاتی قرار خواهد گرفت.^۵ هدف از این معافیت مالیاتی، تسریع در جذب پژوهشگران خارجی در کانادا می‌باشد. فعالین عرصه تحقیق و توسعه همچنین می‌توانند از دیگر امتیازات مالیاتی که می‌تواند نسبت به مالیات بر فروش، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌های غیرمستقیم تعرفه‌های گمرکی و مالیات حقوق ماهانه آنها اعمال شود بهره ببرند. بلژیک یک معافیت ۷۵ درصدی برای حقوق‌های پرداختی به محققین دارای صلاحیت که بر پروژه‌های تحقیق و توسعه کار می‌کنند در نظر گرفته است که منجر به منجر به ۱۵ الی ۲۰ درصد کاهش هزینه‌ها برای این حوزه می‌شود. پژوهشگران به منظور بهره‌مند شدن از این امتیازات می‌بایست دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر بوده باشند. همچنین می‌توان مزایای نوآوری به طور موقت^۶ را نیز در اختیار پژوهشگر قرار داد تا از مزایای معافیت‌های مالیاتی در حقوق‌های پرداختی بهره‌مند شود.^۷

لذا دولت‌ها با رایه مکانیزم‌های مالی که شامل ترکیبی از دو یا چند مورد از مشوق‌های مذکور است می‌توانند اهداف و نیازهایشان در حوزه تحقیق و توسعه را مدیریت و تامین کنند. این انعطاف‌پذیری باتوجه به توانایی‌های مالی متفاوت کشورهای مختلف اهمیت خاصی دارد. به هر حال فعالیت‌های مربوط به تحقیق و توسعه تنها یک بخش از چرخه حیات در اموال فکری را شامل می‌شود. لذا به نظر می‌رسد

۱. Deloitte, above n ۶۷, ibid.

۲. Ernst & Young, above n ۵۳, at ۱۰.

۳. Quebec.

۴. Tax holiday.

۵. بند ۱۹ ماده ۷۳۷ قانون مالیات کانادا.

۶. Temporary Innovation Premiums.

۷. Deloitte, above n ۶۷, ibid.

چنانچه کشور ما هم بخواهد در زمینه بهره‌برداری از اموال فکری و جذب هر چه بیشتر پژوهشگران به سمت فعالیت‌های تحقیق و توسعه محور موفق عمل نماید، لازم است تصمیماتی را جهت طراحی رژیم‌های مالیاتی خاص و تعیین قلمرو آن دسته از اموال فکری که می‌بایست مورد حمایت مالیاتی قانون‌گذار قرار اتخاذ کند. البته علیرغم آنچه گفته شد، قوانین کشورهای مختلف در تعیین نوع مال فکری که مشمول مقررات رژیم مالیاتی اموال فکری می‌شود، تفاوت‌های عمده‌ای با هم دارند. به عنوان مثال کشورهایی نظیر بلژیک، فرانسه، هلند و انگلیس دامنه شمول اموال فکری مشمول مقررات رژیم مالیاتی اموال فکری را محدود کرده‌اند. در همین راستا، حقوق بلژیک به صراحت دانش فنی، علائم تجاری، طرح‌ها و مدل‌ها را از بهره‌مند شدن از امتیازات موجود در رژیم مالیاتی اموال فکری مستثنی کرده است.^۱ مطابق قوانین اسپانیا و هلند رژیم مالیاتی اموال فکری این دو کشور نسبت به ثبت اختراعات و اموال فکری حاصله از فعالیت‌های تحقیق و توسعه قابلیت اعمال دارد و نسبت به علائم تجاری، آرم و اموال فکری از این قبیل قابلیت اعمال ندارد.^۲

تفاوت دیگر فیما بین رژیم‌های مالیاتی نحوه تعامل با اموال فکری است که توسط اشخاص ممکن است تحصیل شود.^۳ همان‌گونه که اتکینسون و آندس اشاره کرده اند اکثر کشورها آن دسته از اموال فکری که ممکن است توسط اشخاص تحصیل شده باشد را نیز تحت حاکمیت رژیم‌های مالیاتی اموال فکری قرار می‌دهند.^۴ به عبارتی دیگر، چنانچه لیسانس موسسه‌ای که از شرکتی دیگر اخذ شده است تولید درآمدی داشته باشد، مطابق رژیم مالیاتی اموال فکری از آن درآمد مالیاتی کمتر اخذ می‌شود.^۵ البته برخی کشورها نظیر اسپانیا و هلند مشوق‌های مندرج در رژیم‌های مالیاتی اموال فکری خویش را محدود به آن دسته از اموال فکری می‌کنند که توسط خود شرکت‌های مربوطه تولید و توسعه یافته باشند.^۶ به‌منظور اینکه مؤدی مالیاتی بتواند از مشوق‌های مندرج در رژیم‌های مالیاتی اموال فکری بهره‌مند شود برخی کشورها لازم دانسته‌اند که مال فکری حتما در مالکیت مؤدی مالیاتی باشد.^۱ معیارهای معین شده جهت تشخیص تملک اشخاص بر اموال فکری عموماً عبارتند از اینکه شخص خود منحصرأ مسئولیت خطرات ناشی از دانش فنی را بر عهده گرفته باشد و اینکه می‌بایست خود اسحقاق انحصاری^۲ نسبت به منافی که از مال

۱. Patent income deduction.

۲. Deloitte, above n ۱۷, ibid.

۳. Acquired IP.

۴. Atkinson and Andes, above n ۱۸, ۳.

۵. Ibid

۶. Ibid.

۱. Deloitte, above n ۱۷, ibid.

۲. Exclusive entitlement.

فکری استحصال می‌شود را داشته باشد.^۱ در نظر گرفتن الزاماتی از این دست برای اصحاب اموال فکری، در مواردی که پروژه مبتنی بر همکاری مشترک^۲ و یا به صورت قراردادهای مشارکت در هزینه^۳ و یا جوینت ونچر^۴ اجرا می‌شود می‌تواند مشکلاتی جدی را ایجاد نماید، چرا که دخیل بودن طرف‌های متعدد در یک پروژه مالکیت فکری محور می‌تواند منجر به این شود که استحقاق اشخاص نسبت به رژیم مالیاتی اموال فکری از بین برود.

هلند و انگلستان مزایای در نظر گرفته شده در رژیم‌های مالیاتی اموال فکری شان را به مواردی که مالکیت بر مال فکری به صورت اشتراکی نیز هست تسری داده‌اند و لذا مواردی که مال فکری به واسطه جوینت ونچر، مشارکت در هزینه‌ها و یا از طریق شراکت دو یا چند شخص ایجاد شده است، و نیز اموال فکری تحت لیسانس را نیز مشمول مقررات رژیم‌های مالیاتی اموال فکری قرار داده‌اند.^۵ دولت انگلستان مصمم است که رژیم مالیاتی اموال فکری را در دسترس طیف گسترده‌ای از اشخاص و شرکت‌های تجاری قرار دهد و قصد این را ندارد که ساختار قراردادهای متداول پیرامون اموال فکری را با سیاست‌گذاری‌های خویش تحت تاثیر قرار داده و دستخوش تغییرات کند.^۶

به منظور اطمینان یافتن از اینکه مؤدی مالیاتی که قرار است از مزایای مربوط به رژیم‌های مالیاتی اموال فکری بهره‌برد عملاً در فعالیت‌های تحقیق و توسعه دخیل است و صرفاً دریافت‌کننده درآمد ناشی از مال فکری نیست، اکثر کشورها اعطای مزایای پیش‌بینی شده در رژیم‌های مالیاتی اموال فکری‌شان را منوط به این می‌کنند که مؤدی مالیاتی نقشی فعال در فرایند ایجاد و توسعه مال فکری و یا تصمیم‌گیری‌های مرتبط با بهره‌برداری از مال فکری ایفاء کرده باشد.^۷ در همین راستا، بند ۲ ماده ۲۳۴ مقررات جامع مالیاتی ایرلند^۱ اشخاص را ملزم می‌دارد که به تنهایی یا با اشخاصی دیگر نسبت به انجام پژوهش، برنامه‌ریزی، فرآوری، آزمایش، اختراع، طراحی، توسعه و فعالیت‌های مشابهی که منجر به اختراع می‌شود اقدام کرده باشند. همچنین رژیم مالیاتی اموال فکری بلژیک امکان بهره‌مند شدن از مزایای این

۱. Wiecher Munting and Jeroen Van Der Wal, "From the Foreign Desk: Netherlands – The Dutch 'Innovation Box': A Sound Alternative to Existing IP Structuring, Offering an ETR of ۵% on R & D Activities" (۲۰۱۱) available on Tax net Pro (Toronto: Thomson Reuters) (online database).

۲. Cooperative endeavours.

۳. Cost contribution agreements.

۴. Joint ventures.

۵. Munting and Van Der Wal, above n ۹۵, ibid.

۶. HM Revenue & Customs, above n ۳۱, at ۱۰.

۷. Ibid. (HM Revenue & Customs).

۱. Subsection ۲۳۴(۲) of the Taxes Consolidated Act.

رژیم مالیاتی را برای شرکت‌های بلژیکی و شرکت‌هایی که اقامتگاه دائمی‌شان^۱ در بلژیک است فراهم می‌سازد. البته این امر مشروط بر این است که اولاً این شرکت‌ها خودشان مال فکری را کالا و یا جزء یا در یک مرکز تحقیق و توسعه^۲ در کشور بلژیک یا خارج از آن ایجاد و توسعه داده باشند و ثانیاً اگر چنانچه مال فکری از خارج از بلژیک تحصیل شده باشد، شرکت بلژیکی و یا شرکتی که در بلژیک اقامتگاه دائم دارد می‌بایست که دست کم در فرایند بسط و توسعه مال فکری سهیم بوده باشد.^۳

در هلند برای اینکه یک مال فکری بتواند از منافع رژیم مالیاتی اموال فکری این کشور بهره‌مند شود می‌بایست که آن مال فکری توسط مؤدی مالیاتی هلندی ایجاد و توسعه یافته باشد.^۴ همچنین نسبت به اموال فکری تحصیل شده قوانین هلند مقرر می‌دارند که اگر مال فکری تحصیل شده توسط مؤدی مالیاتی هلندی توسعه و تکامل بیشتری یافته باشد و وی مسئولیت خطرات و پاسخگویی نسبت به آن مال را داشته باشد نیز می‌توان مال فکری را از منظر مقررات مالیاتی تابع رژیم مالیاتی اموال فکری دانست.^۵ در فرانسه، چنانچه حقوق مربوط به مال فکری تحصیل شده باشد در این صورت ضروری است که مال فکری مزبور حداقل به مدت دو سال تحت تملک مؤدی مالیاتی بوده باشد تا بتواند از مزایای موجود در رژیم مالیاتی اموال فکری منتفع شود.^۶ در لوگزامبورگ اما اموال فکری تحصیل شده توسط شرکت‌هایی که مستقیماً به یکدیگر مرتبط هستند،^۷ از مصادیق شمول رژیم مالیاتی اموال فکری قرار نمی‌گیرد.^۸ در انگلیس، بهره‌مند شدن از مزایای رژیم مالیاتی مستلزم این است که شرکت، فعالیت چشمگیری در توسعه اختراع به ثبت رسیده انجام دهد و همچنین در فرایند تصمیم‌گیری مرتبط با نحوه استعمال حق اختراع نقش فعالی داشته باشد.

همچنین رژیم‌های مالیاتی از منظر نحوه تعامل با مال فکری که در خارج از محدوده قلمروی تحت حاکمیت آنها ایجاد شده است با یکدیگر تفاوت دارند. اکثر کشورها اجازه می‌دهند که مال فکری که در خارج از محدوده قلمروی تحت حاکمیت آنها ایجاد و توسعه یافته است تحت شمول مقررات رژیم‌های

۱. Permanent establishments ("PE")

۲. R & D centre.

۳. Merrill, Peter R., et. al. "Is It Time for the United States to Consider the Patent Box?" (March ۲۶, ۲۰۱۲) Tax Notes ۱۱۶۵-۱۱۷۵, at ۱۶۶۶.

۴. Shanahan, above n ۴, ۶.

۵. Ibid.

۶. Merrill et al. above n ۱۰۵, ۱۶۶۷.

۷. نظیر یک شرکت مادر و شرکت‌های تابعه.

۸. United Kingdom, HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box (London: HM Revenue & Customs, June ۲۰۱۱), at ۱۰.

مالیاتی اموال فکری آنها قرار گیرند. کمیسیون اتحادیه اروپا^۱ در سال ۲۰۰۷ حکم داد که ایرلند در تناقض با اصول مربوط به آزادی استقرار کسب و کار^۲ و حرکت آزادانه خدمات^۳ که در ماده ۲۲۶ معاهده تشکیل اتحادیه اروپا^۴ به آنها اشاره شده است عمل کرده است چرا که ایرلند در عمل با محدود کردن معافیت‌های مالیاتی خود به مجوزهای ثبت اختراع ناشی از تحقیق و توسعه که صرفاً در داخل کشور انجام می‌شوند مقررات اتحادیه اروپا را زیر پا گذاشته است. از زمان صدور رای کمیسیون اروپا تا کنون هیچ کشور عضو اتحادیه اروپا الزامی مبنی بر اینکه فعالیت‌های تحقیق و توسعه می‌بایست در داخل کشور انجام شود تا شمول مزایای مالیاتی مربوط به اموال فکری باشد در قوانین خود ایجاد نکرده است.^۵ پس از اینکه دامنه شمول رژیم‌های مالیاتی اموال فکری در برخی از کشورهای توسعه یافته را شرح دادیم، اینک به این سوال می‌پردازیم که کدام نوع از درآمدهای می‌بایست از امتیازات ویژه مالیاتی برخوردار شوند؟

۳.۳ بررسی نظام مالیاتی اموال فکری در ایران

در قوانین مالیاتی ایران در مبحث اخذ مالیات از درآمدهای حاصل از اموال فکری، مقررات موجود غالباً ناظر به درآمدهای حاصله از اعطای بهره‌برداری مالی و منافع تجاری حاصل از مالکیت فکری یعنی دسته دوم مالکیت فکری است. پیش از بررسی نظام مالیاتی اموال فکری پاره‌ای از کشورهای توسعه یافته، ابتدا به بررسی معایب بارز نظام مالیاتی ایران در زمینه اموال فکری و سپس قالب‌های رایج اخذ مالیات از اموال فکری در حقوق ایران می‌پردازیم.

۳.۳.۱ معایب عمده نظام مالیاتی اموال فکری در ایران

تبیین چند مسئله می‌تواند ضرورت و اهمیت انجام پژوهش پیش رو را بیش از پیش برای مخاطب روشن کند: ۱- نبود قانونی خاص پیرامون وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، ۲- ضعف و کمبود منابع و پژوهش‌های حقوقی در زمینه وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، ۳- رشد روزافزون اهمیت اموال فکری به مثابه یکی از عوامل تولید در عرصه اقتصاد و ۴- سهل و آسان‌تر بودن توسل به شیوه‌های فرار مالیاتی توسط مودیان مربوطه در زمینه پرداخت مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری. در ادامه هر یک از این موارد به اختصار توضیح داده خواهد شد.

۱. The European Commission.

۲. Freedom of establishment.

۳. Free movement of services.

۴. Treaty Establishing the European Community, consolidated version, [۲۰۰۶] OJ C ۳۲۱/E۳۷.

۵. Atkinson and Andes, above n ۱۸, ۳.

۳.۳.۱.۱ نبود قانونی خاص پیرامون وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری

برخلاف اکثر کشورهای پیشرفته که در سال‌های اخیر متناسب با موازین و دستورالعمل‌های سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) رژیم مالیاتی مستقل و خاصی را برای وضع مالیات بر درآمدهای حاصل از اموال فکری اتخاذ کرده‌اند، در ایران قانونی مستقل برای تقویم و وضع مالیات بر درآمدهای حاصل از اموال فکری وجود ندارد. تنها در ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، قانون‌گذار به وضع مالیات تکلیفی بر برخی موضوعات وزارتخانه‌ها مورد حمایت و فعالیت‌های مرتبط با حقوق مالکیت فکری به اشاره کرده است. به موجب این ماده موسسات دولتی، شهرداری‌ها، موسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بند الف ماده ۹۵ این قانون مکلفند در هر مورد که بابت نویسندگی، تألیف و تصنیف، آهنگسازی، نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی، نقاشی و... و وجوهی که بابت حق نمایش فیلم به هر عنوان پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف اداره امور مالیاتی ذی ربط واریز کنند. به موجب ماده ۱۴۴ این قانون، درآمدی که مخترعین بابت حق اختراع تحصیل می‌کنند و همچنین درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح هستند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه مطابق با ضوابط مقرر در آیین‌نامه مربوط از پرداخت مالیات معافند.

با توجه به رشد روزافزون درآمدهای ناشی از مالکیت فکری در کشور، قابل پیش‌بینی است که قانون‌گذار ایرانی دیر یا زود به اهمیت تدوین مقرراتی جامع در خصوص مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، همراستا با سایر نظام‌های مالیاتی در دنیای امروز پی خواهد برد. بر همین اساس، این پژوهش در نظر دارد تا با نشان دادن اهمیت این موضوع به قانون‌گذار و سایر صاحب‌نظران حقوقی، فرایند شکل‌گیری چارچوب حقوقی خاص پیرامون مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری را تسریع بخشد.

۳.۳.۱.۲ ضعف منابع حقوقی در زمینه وضع مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری

به تبع نبود قوانین و مقررات جامع مدون راجع به مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، این گرایش از علم حقوق در کشور ما امروزه از فقر منابع رنج می‌برد. پیرامون مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری، به استثنای تعدادی معدود پژوهش که توسط برخی از صاحب‌نظران حقوق مالکیت فکری انجام شده است، مطالعه دیگری در این زمینه صورت نگرفته است.^۱

۱. به عنوان مثال ر.ک: حبیبیا، سعید و دره شیر، هدیه، مجله تحقیقات حقوقی - شماره ۶۹، بهار ۱۳۹۴، ص ۸۲، ۵۷.

۳.۳.۱.۳ رشد روزافزون اهمیت اموال فکری، به مثابه یکی از عوامل تولید در عرصه اقتصاد

امروزه در اکثر کشورها یکی از مهم‌ترین منابع درآمد مالیاتی، اخذ مالیات از مأخذهای مالیاتی اموال فکری است. بر اساس آمارهای اخیر، صنایع مالکیت فکری-محور^۱ مرتبط با خرید و فروش و یا ابداع مال فکری، در ایالات متحده آمریکا به تنهایی بیش از یک سوم تولید ناخالص ملی^۲ را به خود اختصاص داده‌اند.^۳ همچنین مطالعه‌ای به منظور برآورد حجم صنایع مالکیت فکری-محور در اقتصاد اتحادیه اروپا در سال ۲۰۱۳ توسط سازمان مالکیت فکری اتحادیه اروپا (EUIPO)^۴ و با همکاری سازمان ثبت اختراعات اتحادیه اروپا (EPO)^۵ انجام گردید. بر اساس یافته‌های این مطالعه در بین سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۰ سهم صنایع مالکیت فکری-محور بالغ بر ۳۹ درصد از کل میزان تولید ناخالص ملی (GDP)^۶ در اتحادیه اروپا و ۲۶ درصد بازار اشتغال این اتحادیه بوده است.^۷ در فاصله سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳ سهم صنایع مالکیت فکری-محور به ۴۲ درصد از کل تولید ناخالص ملی به ارزش ۵/۷ تریلیون یورو افزایش یافته است.^۸ همچنین این صنعت ۲۷.۸ درصد بازار اشتغال در اتحادیه اروپا را به خود اختصاص داده است.^۹

در ایران هرچند داده‌های آماری دقیقی از این دست موجود نیست، لکن بدیهی است که همپای رشد اهمیت و ارزش مالکیت فکری در سایر نقاط جهان که نتیجه گسترش تکنولوژی‌هایی نظیر نرم افزارها و ایجاد حقوقی نظیر حق علائم تجاری است، در کشور ما نیز حجم و ارزش ریالی فعالیت‌های مرتبط با مالکیت فکری در حال رشد روز افزون است.

۱. IPR-intensive industries

۲. Gross Domestic Product (GDP).

۳. Ernst and Young (EY) Report, 'Global Taxation of Intellectual Property: New and Emerging Tax Policies Create High-stakes Balancing Act', (۲۰۱۶) at ۸.

۴. The European Union Intellectual Property Office (EUIPO).

۵. The European Patent Office (EPO)

۶. Gross Domestic Product (GDP).

۷. Intellectual property rights intensive industries and economic performance in the European Union: A joint project between the European Patent Office and the European Union Intellectual Property Office Industry-Level Analysis Report, October (Second edition, ۲۰۱۶) at ۳.

۸. همان منبع، ص ۶.

۹. همان منبع.

۳.۳.۱.۴ سهل و آسان بودن توسل به شیوه‌های فرار مالیاتی توسط مودیان مربوطه در

زمینه پرداخت مالیات بر درآمدهای ناشی از مالکیت فکری

به‌طور کلی در قیاس با سایر درآمدها، فرار مالیاتی در درآمدهای حاصل از اموال فکری همواره ساده‌تر و در دسترس‌تر است.^۱ اموال غیر ملموس، دارای محل استقرار جغرافیایی مشخصی نیستند که این قبیل اموال را به حوزه مالیاتی خاصی مرتبط سازد. به همین دلیل شرکت‌ها می‌توانند به راحتی درآمدهای ناشی از اموال فکری خود را به حوزه‌های مالیاتی دارای ضرایب مالیاتی پایینتر منتقل کنند و مسئولیت مالیاتی^۲ خود را با توسل به این شیوه کاهش دهند. به‌رغم وجود این قبیل نگرانی‌ها، شرکت‌های بین‌المللی نیز در عمل غالباً با توسل به همین شیوه‌ها از پرداخت مالیات فرار می‌کنند.^۳

در عرصه حقوق مالکیت فکری، اموال و دارایی‌ها غالباً از نوع دارایی‌های ناملموس^۴ است و اموال غیر ملموس به‌نحوی که گفته شد محل استقرار ثابتی ندارند.^۵ بنابراین، در صورت ضعف قوانین راجع به اموال فکری، صاحبان این شرکت‌ها می‌توانند با ثبت شرکت‌های خود در حوزه‌های مالیاتی دارای ضریب مالیاتی پایین و یا از طریق انتقال سود شرکت‌های خود به این قبیل حوزه‌های مالیاتی به راحتی قوانین مالیاتی را دور زده و دارایی‌های غیر ملموس و حق ثبت اختراع^۶ خود را به کشورهای دیگر و یا بهشت‌های مالیاتی منتقل و بدین طریق از پرداخت مالیات در کشور خود فرار کنند.^۷ بر همین اساس، بررسی نحوه پیشگیری از فرار مالیاتی در درآمدهای حاصل از مالکیت فکری یکی دیگر از اهداف مهم این پژوهش است.

۳.۳.۲ نحوه تعیین مالیات حاصل از درآمدهای اعطای حق بهره‌برداری مالی و منافع

تجاری اموال فکری

یکی دیگر از موضوعات مرتبط با اخذ مالیات از اموال فکری اخذ مالیات از اعطا کننده مجوز است که

۱. Rachel Griffith, Helen Miller and Martin O'Connell, 'Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation', (۲۰۱۴) Journal of Public Economics ۱۲-۱۳, ۱۲.

۲. Tax liability.

۳. همان منبع، ص ۱۲.

۴. Intangible assets.

۵. همان منبع.

۶. Patent یا حق ثبت اختراع، سندی قانونی محسوب می‌شود که برای مدت خاصی حق استفاده انحصاری از یک تکنولوژی نوین را به دارنده آن اعطا می‌نماید و یا به دارنده این حق، اجازه می‌دهد که این تکنولوژی جدید را به دیگری واگذار کند (همان منبع).

۷. همان منبع.

می‌بایست مروری بر کم و کیف عواید حاصل از اعطای حق بهره‌برداری مالی و منافع تجاری حاصل از مالکیت فکری داشت. لذا ابتدا ناگزیر به بررسی عمده موضوعات مرتبط با درآمدهای شخص اعطا کننده مجوز هستیم. غالباً در قراردادهای اعطای حق بهره‌برداری از اموال فکری، درآمد مجوز دهنده بر اساس مقدار محصول واگذار شده به گیرنده مجوز تعیین می‌شود و یا به صورت درصدی از درآمدهای مجوز گیرنده که به این مبلغ حق امتیاز^۱ گفته می‌شود.

بند ۲ ماده ۱۲ مدل قرارداد رفع مالیات مضاعف^۲ که توسط سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه تدوین شده است تعریفی به شرح ذیل از حق امتیاز مقرر می‌دارد:^۳

اصطلاح حق امتیاز که در این ماده به کار رفته است به معنی انواع پرداخت‌هایی است که به عنوان عوض یا حق استفاده از هرگونه کپی رایت آثار ادبی، هنری، علمی، از قبیل فیلم‌های سینمایی، حق اختراع، علامت تجاری، طرح یا مدل، نفشه، فرمول یا فرایند محرمانه، و یا اطلاعاتی در خصوص تجربیات صنعتی، بازرگانی و یا علمی تادیه می‌شود.

لذا بر اساس این تعریف، حق امتیاز اعم است از حقوق یا اموال ادبی و هنری و اطلاعات مربوط به تجربه صنعتی، تجاری یا علمی. در مبحث مانحن فیه وجوه پرداختی برای استفاده یا حق استفاده از حق مذکور (حق امتیاز) به عنوان مأخذ مالیاتی مجوز دهنده شناخته می‌شود. بدیهی است مجوزدهنده می‌بایست مالیات مربوط به درآمد حاصل از اعطای حق امتیاز را تادیه نماید. بر این اساس مطابق قانون مالیات‌های مستقیم در مبادلات داخلی اموال فکری، مجوز دهنده موظف به پرداخت مالیات بر درآمد، برای حق امتیاز و دیگر درآمدهای دریافتی در کشوری است که در آنجا مقیم است. در ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم ایران وضع مالیات تکلیفی بر برخی موضوعات مورد حمایت و فعالیت‌های مرتبط با حقوق مالکیت فکری به چشم می‌خورد؛

وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بندالف ماده ۹۵ این قانون مکلفند در هر

۱. Royalty.

۲. The OECD Model Tax Convention مدل قراردادی مشتمل بر ۲۱ ماده است که توسط سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه به منظور اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف تدوین شده است.

۳. Article ۱۲(۲) of the OECD Model Tax Convention: The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

مورد که بابت... نویسندگی، تألیف و تصنیف، آهنگسازی، نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی، نقاشی و ... وجوهی که بابت حق نمایش فیلم به هر عنوان پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف اداره امور مالیاتی ذی‌ربط واریز نمایند.^۱

۳.۳.۲.۱ مالیات حاصل از درآمدهای گیرنده مجوز

درآمدهای مجوز گیرنده نیز مشمول مالیات خواهد بود اما هزینه‌هایی که گیرنده مجوز جهت دریافت حق مالکیت فکری پرداخت کرده است از شمول مالیات قابل کسر است. در قوانین مالیاتی کشورها نیز راجع به کسر پرداختهای مجوزگیرنده به عنوان هزینه‌های جاری از درآمد مشمول مالیات نوعی اتفاق نظر وجود دارد. بر این اساس در ماده (۸-۱) از قانون مالیات بر درآمد ۱۹۹۷ استرالیا به‌عنوان یک ضابطه عام، مقرر شده است که تمام هزینه‌های مستقیم یا غیرمستقیم مؤدی در راستای فرایند تحصیل یا تولید درآمد، قابل کسر هستند مشروط بر آنکه ماهیت سرمایه‌ای یا طبیعت خصوصی نداشته باشند و ضمناً برای تولید و ایجاد درآمد معاف از مالیات یا غیرمشمول مالیات به کار نرفته باشند. به این ترتیب با توجه به آن که مال فکری به عنوان ورودی، در جریان تجارت یا کسب و کار عمل می‌کند لذا پرداختهای حق‌الامتیاز از درآمد مشمول مالیات قابل کسر است. در ماده ۳۷ قانون مالیات بر درآمد هند نیز مقررات مشابهی برای هزینه‌های قابل کسر مقرر شده است.

۲.۲.۳.۳ مالیات حاصل از درآمدهای شرکت‌های دانش بنیان مستقر در پارک‌های علم

و فناوری

از دیگر تدابیری که به منظور حمایت از شرکت‌های دانش بنیان اندیشیده شده است، معافیت مالیاتی شرکت‌های دانش بنیان است. درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها و موسسات دانش بنیان ناشی از قراردادها و فعالیت‌های تحقیق و توسعه، تجاری‌سازی و تولید محصولات و خدمات دانش بنیان در حوزه فناوری‌های برتر و با ارزش افزوده فراوان به خصوص در تولید نرم‌افزارهای مربوطه، توسط همان

۱. ماده ۱۰۴ بر اساس مصوبه مجلس شورای اسلامی شماره ۲۲/۲۶۰۶۰ مورخ ۱۶/۵/۹۱ به این شرح اصلاح گردید: در ماده ۱۰۴ ق.م.م. مصوب ۳/۱۲/۶۶ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن، عبارت پنج درصد آن به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف ۳۰ روز «حذف و عبارت» سه درصد (۳٪) آن به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی کسر و تا پایان ماه بعدی جایگزین می‌گردد.

شرکت‌ها و موسسات دانش بنیان برای مدت ۱۵ سال پس از تاریخ صدور مجوز برای هر شرکت و یا موسسه دانش بنیان از مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و نیز پرداخت عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی معاف هستند.^۱

همچنین، واحدهای فناوری (پژوهشی و فناوری و مهندسی) مستقر در پارک‌های علم و فناوری که با مجوز وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایجاد می‌شوند و در جهت انجام مأموریت‌های محوله به فعالیت اشتغال دارند، نسبت به درآمدهای حاصل از فعالیت‌های مذکور در مجوز که صرفاً در پارک‌های علم و فناوری تحقق می‌یابد از تاریخ صدور مجوز توسط مدیریت (رئیس) پارک از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی مصوب ۱۳۷۲ و اصلاحیه‌های بعدی آن با رعایت سایر مقررات آیین‌نامه اجرایی ماده ۴۷ قانون برنامه پنج ساله چهارم توسعه برخوردار خواهند بود.^۲ لازم به ذکر است که در مورد شرکت‌های واحدهای فناوری مستقر در پارک‌های علم و فناوری نیز عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی موجب عدم برخورداری از معافیت مالیاتی در سال مربوط خواهد شد.^۳

۱. مواد ۲۰ و ۲۱ آیین‌نامه اجرایی قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات و تبصره الحاقی آن.
 ۲. همان منبع، ماده ماده ۲۸.
 ۳. تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه.

نقش منحصر به فرد تحقیق و توسعه در امر تولید، توسعه و رشد اقتصادی کشورها غیرقابل انکار است. در همه کشورهای توسعه یافته سرمایه‌گذاری‌های قابل توجهی به حوزه تحقیق و توسعه اختصاص داده می‌شود که منتج به منافع‌های اجتماعی بسیار زیادی برای این کشورها شده است. سرمایه‌گذاری در حوزه تحقیق و توسعه نه تنها به نفع اشخاصی است که در این حوزه فعال هستند، بلکه در نهایت به نفع اقتصاد کشورها از طریق کاهش قیمت‌ها، افزایش کیفیت محصولات و ایجاد تکنولوژی‌های به روزتر می‌شود. از همین‌رو، دولت‌ها برای حمایت از حوزه تحقیق و توسعه‌انگیزه‌ها و اختیارات لازم را دارا است. در رژیم‌های مالیاتی کشورهای توسعه یافته، رژیم‌های مالیاتی مستقلی تحت عنوان رژیم مالی اموال فکری تدوین شده است. این رژیم‌ها ضرائب مالیاتی پایین‌تری را برای درآمدهای حاصل از اموال فکری در نظر می‌گیرند. برخی از این رژیم‌های مالیاتی به نحوی تدوین شده‌اند که دامنه شمول وسیع‌تری دارند و علاوه بر درآمدهای حاصل از عین مال فکری، درآمدهای حاصل از منافع این اموال را نیز در بر می‌گیرند. برخی کشورها نظیر کانادا به منظور ارائه مشوق‌های هر چه بیشتر به فعالان حوزه تحقیق و توسعه از مشوق‌های مالیاتی مختلفی نظیر دادن اعتبارات مالیاتی، کسر هزینه‌های جانبی از درآمد خالص، اعطای کمک‌ها و اعانه‌های مالیاتی بهره می‌برند. به علاوه، دولت‌های محلی (علاوه بر دولت فدرال) نیز می‌توانند به نوبه خود نسبت به ارائه مشوق‌های مالیاتی به اصحاب اموال فکری اقدام کنند. این قبیل مشوق‌های مالیاتی هدفمند ممکن است بر اساس حجم کار و سرمایه مودیان مالیاتی تدوین شود. در انگلستان، به عنوان مثال، شرکت‌های کوچک و متوسط فعال در حوزه تحقیق و توسعه از مزایای مالیاتی به مراتب بیشتری نسبت به شرکت‌های بزرگ‌تر بهره‌مند می‌شوند.

در ایران اما اولاً، رژیم‌های مالیاتی مختص اموال فکری وجود ندارد و ثانیاً، در خصوص مقررات موجود در زمینه مالیات اموال فکری نیز می‌توان گفت که در مقایسه با آنچه در خصوص کشورهای توسعه یافته بررسی شده، به شیوه‌ای هدفمند تدوین نشده‌اند. بر همین اساس با توجه به کاستی‌های موجود در نظام حقوق مالیاتی ایران در زمینه مالیات بر اموال فکری پیشنهاد می‌شود تا با توجه به تجربیات موفق کشورهای توسعه یافته، تدابیر ذیل برای بهبود و تقویت نظام مالیاتی اموال فکری در نظام حقوقی ما اتخاذ شود: ۱- تشکیل کارگروه‌های تخصصی در سازمان امور مالیاتی کشور به منظور مطالعه و تدوین رژیم‌های مالیاتی مناسب برای تقویت و شکوفایی حوزه تحقیق و توسعه. ۲- هدفمند ساختن امتیازات و معافیت‌های مالیاتی به منظور تقویت مودیان مالیاتی نوپای فعال در حوزه‌های تحقیق و توسعه. ۳- تأسیس رشته حقوق مالیاتی در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد به عنوان رشته‌ای مستقل در دانشکده‌های حقوق کشور.

۱- سعید حبیبیا و هدیه دره شیر، مالیات بر درآمد اموال فکری، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۶۹، بهار ۱۳۹۴. ص ۸۲-۵۷.

۲- Alireza Salehifar, 'The Role of the OECD in International Tax, Voluntary or Obligatory'?, (۲۰۱۵) ۱۰.۱ The Journal of the Australasian Tax Teachers Association ۱۵۱.

۳- Alireza Salehifar, Towards a More Effective Dispute Settlement System in International Tax Treaties: A Thesis Submitted in Fulfilment of the Degree of PhD. in Law, The University of Canterbury, Department of Business Law (۲۰۱۶) ۲۴۱.

۴- Antoine Desroches, A Comparative Study of the Canadian and European Taxation of Intellectual Property Income: Has the Time Come for a Canadian Patent Box? (۲۰۱۲).

۵- Catherine Cassell and Gillian Symon, Qualitative Methods in Organisational Research: A Practical Guide (Sage Publications, ۱۹۹۴).

۶- Deloitte, "۲۰۱۲ Global Survey of R & D Tax Incentives" (February ۲۰۱۲) (<http://www.deloitte.com/assets/DcomBelgium/Local%۲۰Content/Articles/EN/Services/Tax/Global%۲۰RD%۲۰Survey%۲۰February%۲۰۲۰۱۲%۲۰update.pdf>).

۷- Ernst and Young (EY) Report, 'Global Taxation of Intellectual Property: New and Emerging Tax Policies Create High-stakes Balancing Act', (۲۰۱۶).

۸- Greenwood R., Oliver C., Suddaby R., and Sahlin K., The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism (Sage Publication, ۲۰۰۸).

۹- Intellectual property rights intensive industries and economic performance in the European Union: A joint project between the European Patent Office and the European Union Intellectual Property Office Industry-Level Analysis Report, October (Second edition, ۲۰۱۶).

۱۰- Jim Shanahan, "Is it time for your country to consider the 'patent box'?", PwC's Global R&D Tax Symposium on Designing a Blueprint for Reducing the After-Tax Cost of Global R & D, May ۲۳, ۲۰۱۱.

۱۱- John Lester, André Patry, and Donald Adéa, An International Comparison of Marginal effective Tax Rates on Investment in R & D by Large Firms, Department of Finance Working Paper ۲۰۰۷-۰۷ (Ottawa: Department of Finance, ۲۰۰۷).

۱۲- Lisa Marriott, The Politics of Retirement Savings Taxation: A Trans-Tasman Comparison (CCH Publication, ۱st ed, ۲۰۱۰).

۱۳- Rachel Griffith, Helen Miller and Martin O'Connell, 'Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation', (۲۰۱۴) Journal of Public Economics ۱۲-۱۳, ۱۲.

۱۴- Robert D. Atkinson and Scott Andes, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation, The Information Technology & Innovation Foundation (WashingtonDC: ITIF, October ۴, ۲۰۱۱).

۱۵- OECD, '۲۰۱۵ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Report (Action ۵)' ۲۰۱۵.

۱۶- OECD, 'Members and Partners' on the OECD website

<<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>> Last accessed ۲۸ May ۲۰۱۷.

'A Comparative Study between the Iranian, Canadian, and European Union Legal Systems on Taxation of Income from Intellectual Properties'

Saeed Habiba^۱

Alireza Salehifar^۲

Abstract

Tax law, in general, and the field of taxation of intellectual property, in particular, are legal majors which their significance has largely been overlooked in our legal system. Developed countries have advanced independent tax regimes entitled 'patent box regimes' to tax intellectual property income. However, the Iranian legislator, in 'the Iranian Direct Tax Code' and 'the Executive Code of the Law on the Protection of Enterprises and Institutions of Expressions and the Commercialization of Innovations and Inventions' has sporadically addressed taxation of intellectual properties. The lack of a specific law on the taxation of income from intellectual property, the lack of literature on the taxation of income from intellectual property, the dramatic growth of the importance of intellectual property as one of the factors of production in the field of economic, etc. justify conducting comprehensive legal research in this regard. Accordingly, this paper intends to adopt a comparative approach to glean some workable lessons from the tax systems of some developed countries in taxation of intellectual properties. This paper, then, proposes a legal framework based on the social, political and economic realities of our country.

Keywords: Intellectual Property, Taxation, Research and Development (R & D), Patent, European Union.

^۱ PhD., Professor of Private Law, University of Tehran, Iran

^۲ PhD., Assistant Professor of Private Law, Kharazmi University, Iran