

شناسایی عوامل مؤثر قانونی بر مالیات شرکت‌ها و نحوه اعمال آن‌ها در عمل*

محمدحسین حمزه پور**

نتایج به دست آمده از تابع مالیات بر شرکت‌ها و وضعیت‌های ۶۴ گانه نشان داد به جز مواردی که قانون‌گذار مالکیت عمومی و شرکت‌ها صادراتی و خصوصی را مورد تشویق قرار داده است، در مورد سایر شرکت‌ها (تولیدی، آموزشی، بهداشتی، درمانی، پزشکی و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود) نظر قانون‌گذار در عمل اعمال نشده و بعضاً عکس آن نیز عمل شده است. تشویق شرکت‌های خدماتی در مقابل شرکت‌های تولیدی، شرکت‌های غیرمرتبط با فعالیت‌های بهداشتی و درمانی در مقابل شرکت‌های بهداشتی و درمانی، تشویق شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به طور علی‌الرأس بوده در مقابل شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده است، و احتمالاً موجب تشویق فرار مالیاتی شده، از جمله این موارد است. لذا باید مواد قانونی مربوط به تشویق شرکت‌های صادراتی و غیردولتی در قوانین جدید مالیاتی درج شود و در سایر موارد دلایل عدم اعمال قانون در عمل رفع شود. در غیر این صورت، مواد قانونی مربوط به شرکت‌های مذکور مورد بازبینی و اصلاح قرار گیرد.

مقدمه

قطع نظر از یک قانون خوب مالیاتی، اجرای دقیق و درست آن به اهداف مورد نظر سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران جامعه عمل می‌پوشاند. در قانون مالیات بر شرکت‌های ایران، مانند اکثر کشورهای دنیا

* این مقاله برگرفته از مطالعه‌ای است که همین عنوان در معاونت امور اقتصادی (سال ۱۳۸۰) انجام شده است.

** کارشناس ارشد اقتصاد بانک کشاورزی.

قانون‌گذاران از طریق تفکیک و تمایز بین شرکت‌های مختلف اهداف توزیعی، تخصیصی و تثبیتی را مدنظر قرار داده‌اند. در قانون مالیات بر شرکت‌ها به‌منظور تخصیص منابع در بخش‌های تولیدی، شرکت‌های تولیدی به شرکت‌های خدماتی اولویت داده شده‌اند. در قانون مالیات بر شرکت‌ها به‌منظور تشویق مالکیت عمومی و توزیع عادلانه‌تر درآمدها شرکت‌های سهامی و تعاونی از سایر شرکت‌ها تفکیک شده‌اند و مورد حمایت قرار گرفته‌اند. در قانون مالیات بر شرکت‌ها به‌منظور تشویق بخش خصوص و بالابردن درجه تمکین به قانون شرکت‌های خصوصی و شرکت‌هایی که اظهارنامه و دفاتر مالیاتی ارائه کرده‌اند، نسبت به شرکت‌های دولتی و شرکت‌هایی که اظهارنامه و دفاتر مالیاتی ارائه نکرده‌اند، از طریق تخفیفات، تشویقات، معافیت‌ها و جرایم مالیاتی از اولویت برخوردار شده‌اند. در قانون مالیات بر شرکت‌ها همچنین شرکت‌های صادراتی، فعال در زمینه‌های فرهنگی، بهداشتی و درمانی، نسبت به سایر شرکت‌ها از اولویت برخوردار شده و مورد تشویق قرار گرفته‌اند.

سؤال مطرح این است که آیا این تشویقات، تخفیفات، جرایم و امتیازات در نظر گرفته شده برای شرکت‌های مختلف در قانون مالیات بر شرکت‌ها در عمل رعایت شده و آثار احتمالی عدم رعایت این موارد چه است؟ در بررسی حاضر این موارد و موارد مشابه با استفاده از تابع مالیات بر شرکت‌ها در دو مقطع زمانی ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ مورد بررسی قرار گرفته و مشخص شده که تا چه اندازه تفکیک موردنظر قانون‌گذار در قانون مالیات بر شرکت‌ها برای شرکت‌های مختلف رعایت شده و آثار احتمالی عدم رعایت این تفکیک در عمل چه بوده است.

مطالعات انجام شده و بررسی جایگاه اهداف در نظر گرفته شده برای مالیات بر شرکت‌ها

در خصوص مالیات بر شرکت‌ها و نحوه تأثیرگذاری آن بر متغیرهای اقتصادی مطالعات مختلفی انجام شده است.

ماسگریو هادر خصوص فلسفه وجودی مالیات بر شرکت‌ها و جایگاه آن در سیستم مالیاتی دو دیدگاه عمده^۱ یکپارچه‌گرایان^۱ و مطلق‌گرایان^۲ را مطرح می‌کنند. (ای ماسگریو بی. پی. ماسگریو، ۱۹۸۴). از دیدگاه یکپارچه‌گرایان مالیات بر شرکت‌ها مانند مبنای مالیات بر درآمد فردی فرض شده و در نهایت امر

1. integrationist

2. absoluteist

مردم باید مالیات‌ها را تحمل کنند.

طرفداران دیدگاه مطلق‌گرایی اعتقاد دارند که شرکت هویتی قانونی دارد و از موجودیت خاص خود برخوردار است. لذا این مسأله که سود بعد از کسر مالیات بین شرکا توزیع شود یا نزد شرکت باقی بماند، تغییری در این امر نمی‌دهد.

از نظر ماسگروها دید مطلق از مالیات چندان قابل دفاع نیست، چون شرکت‌ها اگرچه در واقع به صورت واحدهای تصمیم‌گیری متمایز عمل می‌کنند، ولی کم و بیش به طور مبهم به امیال سهامداران نیز مرتبط هستند. بنابراین، به سیاست تنظیمی سطح شرکت‌ها در خصوص مقایسه با سهامداران بیشتر نیازمند هستند. به علاوه، ابزارهای مالیاتی تحت برخی از شرایط ممکن است برای این‌گونه مقاصد تنظیمی مفید باشند. به هر حال، این موضوع با این حکم که هر شرکت دارای توانایی پرداخت مربوط به خود است و باید مشمول مالیات متمایز شود. کاملاً متفاوت است. واضح است که تمام مالیات‌ها در نهایت به کسی تعلق می‌گیرد و اشخاص حقیقی باید آن را بپردازد.

مارشال با فرض هدف حداکثر سود برای بنگاه در یک بازار رقابتی عوامل محصول نتیجه می‌گیرد مالیات بر سود شرکت‌ها ضمن آن‌که می‌تواند منبعی برای تأمین هزینه‌های دولت‌ها باشد تغییری در رفتار تولیدی آن‌ها نیز ایجاد نمی‌کند.

براون (۱۹۸۴) ضمن اشاره به تأثیر سیاست‌های پولی و مالی بر رفتار سرمایه‌گذاری تأکید می‌کند که دولت‌ها می‌توانند از طریق سیاست‌های مالیاتی مالیات بر شرکت‌ها به خصوص استهلاک سریع‌تر دارایی‌ها و تخفیف‌های مالیاتی برای شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری را ترغیب کنند و در نتیجه باعث رشد اقتصادی شوند. براون اظهار می‌دارد اعتبار مالیاتی از طریق تأثیر مستقیم بر ارزش حال درآمد انتظاری حاصل از سرمایه‌گذاری باعث افزایش سرمایه‌گذاری می‌شود.

یورگنسون (۱۹۶۳) براساس نظریه نتوکلاسیک‌ها در مورد انباشت بهینه سرمایه به تأثیر مالیات بر شرکت‌ها روی رفتار سرمایه‌گذاری از طریق هزینه استفاده از مالیات می‌پردازد. وی در کار تجربی خود روی کارخانجات و شرکت‌های امریکایی بین سال‌های ۶۰-۱۹۴۸ نشان می‌دهد که نرخ‌های بالای استهلاک اعمال شده از طریق قوانین مالیاتی باعث کاهش هزینه سرمایه حدود ۹ درصد شده و این امر منجر به افزایش ۱۷/۵ درصدی در سرمایه‌گذاری شده است.

فلدستاین (۱۹۷۳) تأثیرات توزیعی وضع مالیات بر سود شرکت‌ها را از طریق تأثیر مالیات بر سود روی رفتار پس‌اندازکنندگان، نیروی کار و سرمایه مورد بررسی قرار داد. وی مالیات بر سود شرکت‌ها را عاملی در جهت انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری از لحاظ ترکیب نیروی کار و سرمایه معرفی می‌کند و نتیجه می‌گیرد

که سهم هر کدام از عوامل تولید در تحمل مالیات بر سود بستگی به درجه جانشینی عوامل تولید دارد. هاربرگر (۱۹۸۰) در بیان اهمیت مالیات بر شرکت‌ها وضع آن را به‌عنوان عاملی در جهت انتقال سرمایه بین دو بخش شرکتی و غیرشرکتی می‌داند.

اپریل در در مقاله خود اثر مالیات بر شرکت‌ها یا معافیت مالیاتی مالیات بر شرکت‌ها را از طریق تأثیر بر هزینه استفاده از سرمایه روی رفتار سرمایه‌گذاری بررسی می‌کند. اپریل در مدل‌های مختلفی که برآورد می‌کند، نتیجه می‌گیرد نرخ مالیات بر شرکت‌ها، نرخ استهلاک، نرخ مالیات روی سود توزیع شده و نرخ مؤثر مالیاتی روی سود سرمایه از طریق متغیر هزینه استفاده از سرمایه، اثر منفی و با معنی طی سال‌های ۸۰-۱۹۷۰ در ۳۱ کشور در حال توسعه روی رفتار سرمایه‌گذاری داشته است.

میتزر (۱۹۹۰) در مقاله خود تحت عنوان «معافیت‌های مالیاتی شرکت‌ها و سرمایه‌گذاری»، ضمن تعریف معافیت مالیاتی، آن را به‌عنوان ابزاری برای تشویق سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در مسیر رشد بلندمدت می‌داند.

سانچز (۱۹۸۳) در مقاله خود معافیت مالیاتی را به تخفیف مالیاتی خالص و غیرخالص تفکیک کند. از نظر او تخفیف مالیاتی خالص زمانی اعطا شود که عوارض خارجی مثبت از تولید کالاها وجود داشته باشد و دولت به‌منظور پوشش هزینه واحدهای تولیدکننده، تخفیف‌های مالیاتی به آن‌ها و کسانی که در این موارد سرمایه‌گذاری می‌کنند، اعطا می‌کند. وی اشاره می‌کند که تخفیف مالیاتی ناخالص تحت عنوان بهترین دوم (جانشین) برای از بین بردن یا حداقل کردن هزینه‌های رفاهی که ناشی از دخالت دولت است، اعطا می‌شود. او مطرح می‌کند زمانی معافیت مالیاتی کارا است که معافیت به آن‌ها اعطا شده است، تغییر دهد.

از نظر هاربرگر (۱۹۸۰) و سوان (۱۹۷۶) خنثی بودن محرک مالیاتی سطحی از یک معافیت را که باید به آن سوسید داد، مشخص می‌کند. بررسی‌های آن‌ها نشان می‌دهد انگیزه‌های مالیاتی غیرخنثی نتایج ناخواسته و غیرقابل پیش‌بینی به وجود می‌آورند. به‌عنوان مثال، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری می‌تواند باعث انتخاب پروژه‌هایی با بازدهی‌های اجتماعی منفی شود، در حالی که تخفیف کامل مالیاتی متجر به انتخاب سرمایه‌گذاری‌های با عمر مفید کوتاه می‌گردد. علاوه بر این، اثرات مشوق مالیاتی غیرخنثی باعث از دست رفتن درآمدها می‌شود.

اندرسون (۱۹۸۹) با اذعان به تأثیر مالیات بر شرکت‌ها روی تخصیص منابع خاطر نشان می‌کند که در امریکا نرخ‌های بالای مالیات بر شرکت‌ها باعث تخصیص نابهینه منابع شده و کاهش نرخ مالیاتی می‌تواند در تخصیص بهینه آن‌ها مؤثر باشد. وی در مقاله دیگری بر یکپارچه کردن نرخ مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها در امریکا تأکید می‌کند که در تخصیص کارایی منابع در اقتصاد بسته و باز امریکا می‌تواند مؤثر واقع

شود. (۱۹۹۰) اندرسون در تحقیق سومی پیرامون دو کشور مجارستان و لهستان با فرض تأثیر مالیات بر شرکت‌ها روی سرمایه‌گذاری خارجی توصیه می‌کند برای جذب سرمایه مورد نیاز به منظور تبدیل ساختار و رشد اقتصادی باید مالیات بر شرکت‌ها کاهش یابد و در عوض پایه‌های مالیاتی در تأمین بودجه دولت گسترش یابد. (۱۹۹۰)

در تحقیق پیرامون جامعه اروپا برای هماهنگ‌سازی مالیات‌ها و تخصیص بهینه سرمایه‌ها، گراندر (۱۹۹۰) یکسان‌سازی نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی مالیات بر شرکت‌ها را یک ضرورت تلقی می‌کند. تاجی باناکی و ایچیوکا (۱۹۹۰) در مطالعه‌ای که پیرامون نظام مالیاتی ژاپن انجام می‌دهند، نتیجه می‌گیرند که بالا بودن نرخ مالیات بر شرکت‌ها باعث شده تا ژاپن در برابر امریکا نسبت به جذب سرمایه‌ها در موقعیت نامطلوب‌تری قرار گیرد.

در ایران، چند مطالعه پیرامون نظام مالیاتی مالیات بر شرکت‌ها براساس الگوی جابر اهدائی (۱۹۹۰) انجام شده است. در این مطالعات ضمن بیان اهمیت مالیات بر شرکت‌ها برآورد شده است. محبوبی ازگمی (۱۳۷۰) برای دوره زمانی ۶۲-۱۳۴۲ ضریب کشش مالیاتی برای بخش مالیات بر شرکت‌ها را بزرگ‌تر از یک برآورد کرده است. پژوهان (۱۳۷۳) همین مطالعه را برای سال‌های ۶۷-۱۳۴۳ تکرار ضریب کشش یاد شده را مجدداً بزرگ‌تر از واحد برآورد کرده و دلیل این یافته را داشتن سیستم مالی منظم‌تر و به‌طور کلی پیشرفته‌بودن بخش شرکت‌ها در مقایسه با سایر بخش‌ها دانسته است.

محضرنیا (۱۳۷۳) الگوی اهدائی را با افزودن بخش مالیات بر مشاغل برای دوره ۷۲-۱۳۲ تکرار و کشش مالیات بر شرکت‌ها را برخلاف دو مطالعه قبلی کمتر از یک و همین ضریب در بخش مشاغل را بزرگ‌تر از یک برآورد کرده است. یافته محضرنیا نشان می‌دهد که از ظرفیت‌های موجود مالیاتی در بخش شرکت‌ها نسبت به بخش مشاغل بیشتر استفاده شده است.

حمزه‌پور (۱۳۷۳) با استفاده از مدل سرمایه‌گذاری جاشواودلانو و تعدیل آن برای ایران، تابع سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در ایران را طی سال‌های ۷۰-۱۳۴۲ برآورد کرده نتیجه می‌گیرد که در دوره مورد بررسی مالیات بر شرکت‌ها تأثیر معنی‌داری بر میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی نداشته است.

در وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در گزارش‌های متعدد با اذعان به اهمیت مالیات بر شرکت‌ها در نظام مالیاتی ایران، آن را از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار داده‌اند. «گزارش توجیهی ضرورت برقراری معافیت‌های مالیاتی برای صادرات در سال ۱۳۶۸»، مالیات بر شرکت‌ها و معافیت‌های مالیاتی را عامل مؤثری در میزان تولیدات صنعتی و کشاورزی و صادرات شرکت‌های تولیدی دانسته است. ذکر این نکته ضروری است که مراحل دستیابی به این نتیجه مشخص نشده است.

در گزارش دیگر، وزارت امور اقتصادی و دارایی تحت عنوان «بررسی ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ جهت کاهش معافیت‌های مالیاتی» معافیت‌های مالیاتی بر شرکت‌ها عاملی در جهت نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی برنامه اول تلقی شده است.

هر کدام از مطالعات مذکور به نوعی اهمیت و جایگاه مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن بر متغیرهای کلان اقتصادی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. در این مطالعات، ضمن اذاعات به اهمیت مالیات بر شرکت‌ها در تأمین مخارج دولت‌ها، تأثیرات تخصیصی، تشبیتی و توزیعی آن مورد تأکید قرار گرفته است. از جمله این تأثیرات تهییج سرمایه‌گذاری، جذب سرمایه‌های خارجی، تأثیر بر ترکیب نیروی کار و سرمایه در جریان تولید، تغییر رفتار اقتصادی، ایجاد اشتغال، توزیع درآمد، ایجاد صنایع جدید، تشویق صادرات، حفاظت از محیط زیست و غیره است در واقع، مالیات بر شرکت‌ها براساس مطالعات انجام شده یکی از مهم‌ترین مالیات‌ها در میان مالیات‌های مختلف است که وظایف متعددی را برای آن قائل شده‌اند و آثار اقتصادی آن غیرقابل انکار بوده است. در بخش بعدی با بررسی اهدافی که در قوانین مالیاتی کشورهای مختلف برای مالیات بر شرکت‌ها قائل شده‌اند، اولاً اهمیت مالیات بر شرکت‌ها پیش از پیش روشن شده و ثانیاً شرکت‌های اولویت‌دار از لحاظ مالیاتی در کشورهای مختلف مشخص خواهند شد.

اهداف در نظر گرفته شده برای مالیات بر شرکت‌ها در ۱۰۱ کشور جهان و نحوه تفکیک شرکت‌های مختلف^۱

اهداف مالیات بر شرکت‌ها در هر کشور با توجه به ساخت اقتصادی و اداری، منابع در دسترس و نیازهای اقتصادی و اجتماعی و اهمیتی که قانون‌گذاران برای آن قائل شده‌اند، بنا شده است. در کشوری مثل بلژیک که مشکل بیکاری در منطقه‌ای خاص وجود دارد سیاست‌گذاران اقتصادی سعی کرده‌اند از طرق مختلف از جمله معافیت‌های مالیاتی برای شرکت‌های فعال در مناطق اشتغال^۲ این مشکل را کاهش دهند. در کشوری مثل ژاپن که انرژی و ذخیره آن از اهمیت بالایی برای صنایع برخوردار است، سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در مخازن انرژی از مالیات معاف شده‌اند.

نحوه اخذ مالیات و اعطای معافیت مالیاتی برای شرکت‌ها و هدف گنجانده شده در آن نیز در کشورهای

1. Price water House (1998)

۲. منظور از مناطق اشتغال، مناطقی هستند که در آن‌ها معافیت‌های متعددی به پروژه‌های مختلف که اشتغال را بالا می‌برند، اعطا می‌شود.

گوناگون متفاوت است. در کشورهای آنتی‌گوا و ویتنام به‌منظور تسریع در اتمام سرمایه‌گذاری‌ها، اعطای معافیت مالیاتی از زمان شروع به ساخت اعمال می‌شود تا سرمایه‌گذاران سریع‌تر سرمایه‌گذاری مربوطه را به اتمام رسانند و از زمان باقی‌مانده برای معافیت مالیاتی استفاده کنند. در برخی کشورها نیز مانند امریکا به‌منظور شفافیت بودجه و آگاهی از میزان معافیت‌ها در اعطای معافیت‌های مختلف مالیات بر شرکت‌ها از روش اعتبار مالیاتی استفاده شده است.

از مطالعه اهداف وضع مالیات و اعطای معافیت‌های مالیاتی برای شرکت‌ها در کشورهای مختلف می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- تشویق صادرات و اولویت‌داشتن شرکت‌های صادراتی^۱
- تشویق شرکت‌های تولیدی و با فعالیت‌های خاص
- حفاظت از محیط زیست و تشویق شرکت‌های سرمایه‌گذار در زمینه محیط زیست
- تشویق شرکت‌ها به تحقیق و توسعه از روش‌های مختلف^۲
- توسعه اقتصادی منطقه خاص و تشویق شرکت‌های سرمایه‌گذار در این مناطق
- تشویق شرکت‌های سرمایه‌گذار در بخش مسکن و ساختمان
- تشویق شرکت‌های سرمایه‌گذار خارجی
- تشویق شرکت‌های سهامی و گسترش مالکیت عمومی
- تشویق شرکت‌های تولیدی
- تشویق شرکت‌های استفاده‌کننده از فن‌آوری‌های جدید
- توسعه شبکه بانکی و بیمه
- تشویق شرکت‌های فعال در زمینه‌های توریستی
- جلوگیری از قطع فعالیت‌های تولیدی با اعمال معافیت برای شرکت‌هایی که فعالیت بلافاصل داشته باشند.

در بخش بعدی، با مرور قانون مالیات بر شرکت‌ها در ایران، ضمن روشن شدن اهداف در نظر گرفته شده برای مالیات بر شرکت‌ها در ایران، نحوه تفکیک بین شرکت‌های مختلف مورد بررسی قرار خواهد گرفت و

۱. در ایران نیز براساس قانون گمرکی این معافیت اعطا شده و زمان استفاده آن نیز ۲ سال است.

۲. در ایران نیز این نوع معافیت‌ها علاوه بر ماده ۱۷۲ در قالب ماده‌های ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم نیز اعطا شده است.

مشخص خواهد شد که در ایران نیز مشابه کشورهای مختلف کشور، شرکت‌های تولیدی، سهامی، خارجی، زیست‌محیطی، ساختمانی و... نسبت به سایر شرکت‌ها اولویت داده شده‌اند یا خیر. قبل از پرداختن به این موضوع، اهمیت و جایگاه مالیات بر شرکت‌ها در ایران در این بخش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جایگاه و اهمیت مالیات بر شرکت‌ها در اقتصاد کشور و هدف مطالعه^۱

محصول ناخالص داخلی بررسی سهم ارزش افزوده بخش شرکت‌ها از طی سال‌های ۷۹-۱۳۵۳ نشان می‌دهد به‌طور متوسط بخش شرکت‌ها ۵۰/۷ درصد از کشور را به خود اختصاص داده است. کمترین سهم ارزش افزوده بخش شرکت‌ها با ۳۲/۶ درصد در سال ۱۳۶۸ و بیشترین آن با ۷۳/۷ درصد در سال ۱۳۵۳ بوده است. در واقع، بخش شرکت‌ها یکی از مهم‌ترین بخش‌های اقتصادی کشور است که می‌تواند سهم به‌سزایی در سرمایه‌گذاری، توزیع درآمد، اشتغال و سایر متغیرهای مهم اقتصادی کشور داشته باشد. بررسی سهم و جایگاه مالیات بر شرکت‌ها در درآمدهای دولت، درآمدهای مالیاتی و مالیات‌های مستقیم اهمیت و جایگاه آن را بیشتر نشان می‌دهد.

مطابق ارقام جدول شماره ۱، طی سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۷۹ مالیات بر شرکت‌ها به‌طور متوسط از رشد سالانه ۲۵ درصدی برخوردار شده است. رشد مالیات بر شرکت‌ها بعد از جنگ و تثبیت اوضاع اقتصادی در سال‌های بعد از ۱۳۶۸ بیش از رشد کل دوره بوده و رشد آن بالغ بر ۳۷ درصد بوده است. در طول سال‌های مورد بررسی به‌طور متوسط مالیات بر شرکت‌ها حدود ۴۰ درصد از کل درآمد مالیاتی را تشکیل می‌دهد که کمترین این سهم در سال ۱۳۵۹ با ۱۴ درصد و بیشترین آن در ۱۳۷۳ با ۴۳/۷ درصد بوده است. در طول دوره مذکور مالیات بر شرکت‌ها به‌طور متوسط حدود ۶۰ درصد مالیات‌های مستقیم را تشکیل می‌دهد که کمترین این سهم مربوط به سال ۱۳۵۹ با ۳۶ درصد و بیشترین آن مربوط به سال ۱۳۵۴ با ۷۵ درصد است. این بررسی نشان می‌دهد، اولاً ایران نیز مانند سایر کشورهای نفت‌خیز خاورمیانه بیشترین تکیه را بر درآمدهای مالیاتی ناشی از بخش شرکت‌ها گذاشته است.^۲ ثانیاً با توجه به اهمیت بخش شرکت‌ها در اقتصاد کشور (اختصاص ۵۰ درصد از محصول ناخالص داخلی کشور به‌خود) لزوم بررسی ابعاد مختلف آن از جمله قانون مالیات بر شرکت‌ها را ضروری می‌سازد، چراکه هرگونه انحراف از اهداف در نظر گرفته شده

۱. برای محاسبه ارزش افزوده بخش شرکت‌ها نگاه کنید به اهدائی (۱۹۹۰) و نیز حمزه‌پور (۱۳۷۶).

شناسایی عوامل مؤثر قانونی بر مالیات ... ۵۵

برای این بخش موجب سرایت آن به ۵۰ درصد اقتصاد کشور، ۴۰ درصد درآمدهای مالیاتی کشور و ۶۰ درصد مالیات‌های مستقیم خواهد شد. در این بررسی با توجه به اهمیت مالیات بر شرکت‌ها در اقتصاد کشور به بررسی نحوه تفکیک شرکت‌های مختلف و نحوه رعایت آن‌ها در عمل پرداخته می‌شود و براساس نتایج به دست آمده پیشنهادی ارائه می‌شود.

جدول ۱: مالیات بر شرکت‌ها و سهم آن از مالیات‌های مستقیم و کل درآمدهای مالیاتی

سال	نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدهای دولت	سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل درآمد مالیاتی	سهم مالیات بر شرکت‌ها از مالیات‌های مستقیم
۱۳۵۰	۳۱/۷	۱۸/۵	۴۷
۱۳۵۱	۳۳/۹	۱۹/۵	۴۸
۱۳۵۲	۲۸/۲	۲۲	۵۴
۱۳۵۳	۱۱/۳	۲۹	۶۲
۱۳۵۴	۱۷/۱	۴۱/۸	۷۵
۱۳۵۵	۱۹/۶	۳۸	۶۹
۱۳۵۶	۲۰/۸	۳۶	۷۰
۱۳۵۷	۲۷/۴	۴۳	۷۴
۱۳۵۸	۲۰/۵	۳۹	۶۳
۱۳۵۹	۲۵/۲	۱۴	۳۶
۱۳۶۰	۳۲/۴	۴۱	۷۱
۱۳۶۱	۲۵/۶	۲۸	۵۹
۱۳۶۲	۳۰/۶	۲۶	۶۳
۱۳۶۳	۳۴/۱	۲۹	۶۴
۱۳۶۴	۳۸/۴	۳۵	۶۸
۱۳۶۵	۵۷/۵	۳۶	۶۴
۱۳۶۶	۴۶/۶	۳۶	۶۱
۱۳۶۷	۴۷/۰	۴۰	۶۱

مأخذ: قوانین بودجه، سال‌های مختلف.

اهداف در نظر گرفته شده برای مالیات شرکت‌ها در ایران

از مرور قانون مالیات بر شرکت‌ها و سایر مواد قانون مالیات‌های مستقیم مرتبط با بخش شرکت‌ها از جمله فصل پنجم از باب سوم، فصل اول، دوم، چهارم و هفتم از باب چهارم می‌توان اهداف در نظر گرفته شده برای مالیات بر شرکت‌ها در ایران را به صورت زیر خلاصه کرد:

۱. تشویق شرکت‌های فعال در بخش کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبورعسل و طیور، صیادی، ماهی‌گیری، نوغانداری، احیاء مراتع و جنگل‌ها، باغات، اشجار و نخیلات با معافیت کامل از پرداخت مالیات.
۲. تشویق سرمایه‌گذاری خارجی و جذب سرمایه‌های خارجی.
۳. تشویق سرمایه‌گذاری در شرکت‌های سهامی و تعاونی.
۴. تشویق سرمایه‌گذاری به منظور گسترش و نوسازی صنایع کشور.
۵. تشویق شرکت‌ها به استفاده از فن‌آوری‌ها و فنون جدید.
۶. گسترش بیمه‌اتکایی از طریق تشویق مؤسسات بیمه‌خارجی به قبول بیمه‌اتکایی مؤسسات بیمه ایرانی و کمک به توان رقابتی مؤسسات بیمه ایرانی در زمینه بیمه‌اتکایی با مؤسسات بیمه خارجی.
۷. تشویق پیمانکاری خارجی در زمینه عملیات ساختمانی، تأسیسات فنی، حمل‌ونقل، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی و محاسبات فنی
۸. تشویق شرکت‌های خارجی به منظور ارائه خدمات کشتیرانی و هواپیمایی برای حمل مسافر و کالا.
۹. جلوگیری از انحلال شرکت‌ها.
۱۰. بهبود توزیع درآمد و گسترش مالکیت عمومی.
۱۱. تشویق سرمایه‌گذاری در واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی.
۱۲. تشویق فعالیت‌های تولیدی، مهندسی و طراحی و مونتاژ.
۱۳. توسعه اقتصادی مناطق محروم.
۱۴. تشویق سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های فرهنگی، هنری اعم از امور فیلم‌سازی و سینماها، تماشاخانه‌ها، مؤسسات دوبلاژ و فیلمبرداری، آموزش تئاتر و موسیقی، خطاطی، نقاشی و مجسمه‌سازی.
۱۵. فراگیر و عمومی شدن سرمایه‌گذاری از طریق تشویق شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، کاریگری، کارمندی، دانشجویی و دانش‌آموزی.
۱۶. تشویق سرمایه‌گذاری در زمینه آموزش عمومی، دانشگاهی، ورزش و نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی.

۱۷. تشویق سرمایه‌گذاری شرکت‌های تولیدی صنعتی و مدنی از منابع داخلی.
 ۱۸. تشویق سرمایه‌گذاری در صنعت بیمه.
 ۱۹. تشویق سرمایه‌گذاری در بخش مسکن و ساختمان.
 ۲۰. تشویق سرمایه‌گذاری به منظور افزایش اشتغال.
 ۲۱. حفاظت از محیط زیست.
 ۲۲. تشویق صادرات غیرنفتی اعم از تولیدات صنعتی و سایر اقلام.
 ۲۳. تشویق ترانزیت کالا و رونق تجارت خارجی.
 ۲۴. تشویق شرکت‌ها جهت واردشدن به بورس اوراق بهادار.
 ۲۵. حمایت از تحقیق و توسعه، اختراع، اکتشاف و نوآوری.
 ۲۶. تشویق به پس‌انداز و توسعه شبکه بانکی کشور.
 ۲۷. تشویق شرکت‌های خصوصی در مقابل شرکت‌های دولتی.
 ۲۸. تشویق به رعایت قانون و تشویق شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود، نسبت به شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها علی‌الرأس می‌شود.
- همچنان که ملاحظه می‌شود، در ایران نیز مانند اکثر کشورها، قانون‌گذاران با توجه به تأثیر مالیات بر شرکت‌ها روی متغیرهای اقتصادی و اهمیت آن اهداف مشابهی را برای مالیات بر شرکت‌ها در نظر گرفته‌اند.

عوامل تأثیرگذار روی مالیات بر شرکت‌ها و نحوه تفکیک شرکت‌های مختلف در قانون مالیات بر شرکت‌ها در ایران

در این بخش برای به دست آوردن یک چارچوب نظری برای مالیات بر شرکت‌ها و مشخص کردن نحوه تفکیک شرکت‌های مختلف براساس قانون مالیات بر شرکت‌ها عوامل و متغیرهای اثرگذار روی مالیات بر شرکت‌ها و همچنین نحوه تأثیرگذاری آن‌ها بررسی می‌شود.

درآمد مشمول مالیات

یکی از متغیرهایی که روی مالیات بر شرکت‌ها مؤثر بوده و براساس آن شرکت‌های مختلف از هم تفکیک می‌شوند، درآمد مشمول مالیات است. براساس بند الف ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم در ایران، در مواردی که سرمایه‌گذاری دولت یا شهرداری‌ها به وسیله سهامداران متعدد صورت می‌گیرد، پس از کسر ۱۰ درصد به عنوان مالیات بر شرکت‌ها از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات، نرخ‌های ماده ۱۳۱ نسبت به سهم

دولتی یا شهرداری هر یک از سهامداران مذکور به‌طور جداگانه اعمال می‌شود. براساس این بند قانون مالیات بر شرکت‌ها، شرکت‌های دولتی از غیردولتی تفکیک شده است.

در بند ماده ۱۰۵، جمع درآمد مشمول مالیات سایر اشخاص حقوقی پس از کسر مالیات به‌نرخ ۱۰ درصد که به‌عنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول می‌شود، به‌شرح زیر مشمول مالیات است:

۱. در مورد شرکت‌های سهامی و مختلط و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه آن‌ها.

الف) نسبت به سهام بی‌نام کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ این قانون.

ب) نسبت به اندوخته سهم صاحبان سهام با نام و شرکای ضامن یا اعضای شرکت‌های تعاونی به نسبت سهم هر یک از آن‌ها به‌نرخ ماده ۱۳۱ و نسبت به بقیه درآمد مشمول مالیات سهم صاحبان سهام با نام و شرکای ضامن یا اعضا (اعم از سود تقسیم‌شده و تقسیم‌نشده) به‌نسبت سهم هر یک از آن‌ها به نرخ ماده ۱۳۱. همچنان که ملاحظه می‌شود، در این بند نیز شرکت‌های سهامی و مختلط و شرکت‌های تعاونی از سایر شرکت‌ها تفکیک شده‌اند.

۲. در مورد سایر اشخاص حقوقی به نسبتی از سود مشمول مالیات که طبق اساسنامه یا شرکتنامه شخص حقوقی به هر یک از صاحبان سرمایه یا اعضاء شخص حقوقی تعلق می‌گیرد، به‌نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون.

براساس بند الف و ب ماده ۱۰۷، ماده ۱۱۱ و ۱۱۳، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران در ازای دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، پیمانکاری و خدمات کشتی‌رانی و هواپیمایی تخفیف داده شده است.

براساس مواد مختلف قانون مالیات بر شرکت‌ها، ملاحظه می‌شود که یکی از عوامل مؤثر روی مالیات بر شرکت‌ها، درآمد مشمول مالیات است که بسته به نوع شرکت تعیین می‌شود. این متغیر به‌صورت کمی روی میزان مالیات بر شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد.

تعداد سهامداران

یکی دیگر از عوامل مؤثر روی مالیات بر شرکت‌ها تعداد سهامداران است. براساس بند الف و د ماده ۱۰۵ در صورتی که سرمایه‌گذاری به‌وسیله سهامداران متعدد صورت گیرد، نرخ مالیات بر شرکت‌ها نسبت به سهم هر یک از سهامداران از سود مشمول مالیات اعمال می‌شود.

ماهیت شرکت بر حسب فعالیت دولتی یا غیردولتی

یکی از اهدافی که قانون‌گذاران در قانون مالیات‌های مستقیم تعقیب کرده‌اند، تفکیک شرکت‌های دولتی و

خصوصی است. در این قانون، شرکت‌های خصوصی به لحاظ این که مشمول نرخ‌های کمتری می‌شوند و از معافیت‌ها و تخفیفات بیشتری برخوردارند، نسبت به شرکت‌های دولتی در اولویت قرار گرفته‌اند. در بند الف ماده ۱۰۵، شرکت‌هایی که تمام سرمایه آن به‌طور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداری است، از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات با رعایت معافیت‌های کشاورزی و بدون رعایت سایر معافیت‌های مقرر پس از کسر ۱۰ درصد به‌عنوان مالیات شرکت مشمول نرخ‌های ماده ۱۳۱ می‌شوند. در حالی که شرکت‌های غیردولتی نسبت به اندوخته سهم صاحبان با نام و شرکای ضامن و یا اعضای شرکت‌های تعاونی به نسبت سهم‌شان مشمول مالیات سهم صاحبان سهام می‌شوند. همچنین، سایر اشخاص حقوقی نیز به نسبتی از سود که براساس اساسنامه یا شرکت‌نامه به آن‌ها تعلق می‌گیرد، مشمول مالیات با نرخ‌های ماده ۱۳۱ می‌شوند.

براساس ماده ۱۳۲، درآمد واحدهای تولیدی و معدنی غیردولتی که از طرف وزارتخانه‌های صنایع، معادن و فلزات یا جهادسازندگی برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر شده بر حسب نوع اولویت ۳،۲،۱ به ترتیب به مدت ۴،۶،۸ سال از پرداخت مالیات معاف می‌شوند.

همچنین، براساس تبصره ۴ ماده ۱۳۲، درآمد مشمول مالیات ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی، طراحی مهندسی و مونتاژ غیردولتی نسبت به شرکت‌های دولتی از ۲۰ درصد تخفیف برخوردار شده‌اند.

براساس تبصره ۶ ماده ۱۳۲ نیز مراکز فرهنگی، هنری از قبیل فیلم‌سازی، سینماها، مؤسسات دوبلاژ، فیلمبرداری، آموزش تئاتر و موسیقی و خطاطی و نقاشی و مجسمه‌سازی غیردولتی از معافیت ۵ ساله نسبت به شرکت‌های دولتی برخوردار شده‌اند.

براساس ماده ۱۳۵ به استثنای سود سهام یا سهم‌الشرکه متعلق به دولت یا شهرداری، سودپرداختی یا تخصیصی به صاحبان سهام و شرکاء ضامن در شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی و سایر اشخاص حقوقی از پرداخت مالیات و همچنین مالیات بر جمع درآمد موضوع ماده ۱۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم معاف شده‌اند.

براساس ماده ۱۳۸، آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی که شرکت‌های غیردولتی برای بازسازی و توسعه و یا تکمیل واحدهای خود یا ایجاد واحدهای جدید یا ایجاد واحد مسکونی ذخیره نمایند، از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. همچنان که ملاحظه می‌شود، در قانون مالیات بر شرکت‌ها، شرکت‌های دولتی و خصوصی از هم تفکیک شده و قانون‌گذار براساس تخفیفات و معافیت‌های مختلف سعی در کاهش مالیات پرداختی آن‌ها نسبت به شرکت‌های دولتی دارد. برای بررسی تأثیرگذاری ماهیت شرکت بر حسب دولتی یا غیردولتی بودن در تابع مالیات بر شرکت‌ها، این متغیر به‌صورت عامل کیفی

ظاهر می‌شود.

ماهیت شرکت بر حسب فعالیت تولیدی یا خدماتی

در قانون مالیات‌های مستقیم قانون‌گذار در مواد مختلف خواسته شرکت‌های تولیدی را در مقابل شرکت‌های خدماتی مورد تشویق و حمایت قرار دهد. این موارد برای تفکیک شرکت‌های تولیدی از خدماتی به صورت زیر است:

● براساس تبصره ۶ ماده ۱۰۵ به منظور تشویق شرکت‌های صنعتی و برای نوسازی صنایع ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران مشمول معافیت‌های مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ شده‌اند.

● براساس ماده ۱۳۲ به منظور تشویق شرکت‌های تولیدی و معدنی، این شرکت‌ها از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ۳،۲،۱ به ترتیب به مدت ۶،۸ و ۴ سال از مالیات معاف شده‌اند. همچنین، براساس تبصره ۱ ماده ۱۳۲ به منظور تشویق فعالیت‌های تولیدی ۲۰ درصد درآمد مشمول مالیات ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی، معدنی از مالیات معاف‌اند.

● براساس ماده ۱۳۸، آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی صنعتی و معدنی که شرکت‌ها برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود یا ایجاد واحد صنعتی و معدنی جدید ذخیره کنند، از پرداخت مالیات معاف‌اند.

براساس ماده ۱۴۱، به منظور تشویق فعالیت‌های تولیدی ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر اقلام و کالاها و اجناس از شمول مالیات معاف‌اند.

همچنان که ملاحظه می‌شود، در قانون مالیات بر شرکت‌ها در ایران، قانون‌گذار با تفکیک شرکت‌های تولیدی از خدماتی و امتیاز قائل شدن برای شرکت‌های تولیدی، آن‌ها را مورد حمایت و تشویق قرار داده است. این‌که آیا در عمل شرکت‌ها تولیدی نسبت به شرکت‌های خدماتی مورد تشویق قرار می‌گیرند یا خیر، براساس این متغیر کیفی در تابع مالیات بر شرکت‌ها قضاوت به عمل خواهد آمد.

ماهیت شرکت بر حسب فعالیت صادراتی

در ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم، به منظور تشویق شرکت‌های صادراتی ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای صنعتی و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاها از شمول مالیات معاف شده‌اند. لذا یکی از متغیرهای توضیح دهند رفتار مالیات بر شرکت‌ها، ماهیت شرکت بر حسب صادراتی بودن است

که این متغیر نیز به صورت کیفی در مدل ظاهر خواهد شد.

ماهیت شرکت بر حسب فعالیت فرهنگی

بر اساس تبصره ۶ ماده ۱۳۲، ماده ۱۳۴، ماده ۱۴۴ و بند ۸ و ۱۰ ماده ۱۴۸، فعالیت‌های فرهنگی، هنری و مؤسسات آموزشی دانشگاهی، پژوهشی، تحقیقاتی و آزمایشگاهی مورد حمایت قرار گرفته است. به منظور بررسی رعایت این تشویقات در عمل شرکت‌های مرتبط در این زمینه تحت عنوان شرکت‌های با ماهیت فرهنگی در مدل و به صورت متغیر کیفی ظاهر خواهند شد.

تفکیک شرکت‌ها بر حسب پذیرفته شدن یا رد صورت حساب‌های سود و زیان، ترازنامه، اسناد و مدارک و دفاتر آن توسط مراجع مالیاتی^۱

در قانون مالیات بر شرکت‌ها، به منظور تشویق شرکت‌ها به تنظیم دفاتر و ارائه صورت حساب‌های سود و زیان و ترازنامه به منظور تشخیص مالیات از روی دفاتر و اسناد و مدارک، استفاده از کلیه تخفیفات و معافیت‌ها، تشویقات ذکر شده در فصل سوم از جمله هزینه‌های قابل قبول مالیاتی که ارقام عمده‌ای را تشکیل می‌دهد، معافیت‌های ماده ۱۳۲، ۱۳۸ و سایر معافیت‌ها منوط به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک شرکت است. قانون‌گذار بر اساس ماده ۱۹۳، ۱۹۴ جرائمی را نیز برای رد دفاتر در نظر گرفته است.

قانون مالیات بر شرکت‌ها در ماده ۱۸۹ به منظور تشویق شرکت‌ها به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک معادل ۵ درصد اصل مالیات سه سال مالیاتی که اظهارنامه مؤدی مورد پذیرش قرار گرفته جایزه خوش حسابی اعطا کرده است. علاوه بر این، در ماده ۱۹۱ تمام یا قسمتی از جرائم مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی قابل بخشوده شدن است.

در ماده ۲۰۱، اشخاصی را که به قصد فرار از پرداخت مالیات، ترازنامه، حساب سود و زیان یا دفاتر و اسناد و مدارک خلاف حقیقت تهیه یا تنظیم کنند به حبس از سه ماه تا دو سال محکوم کرده است.

قانون‌گذار در بند ۳ ماده ۹۷ و تبصره ۳ ماده ۲۲۶ به منظور جلوگیری از رد دفاتر و علی‌الرأس شدن مالیات شرکت‌ها حتی پس از بررسی حساب‌ها از جانب ادارات مالیاتی به مدت یک ماه مهلت برای رفع

۱. در این پژوهش منظور از دفاتر و اسناد و مدارک شامل تمام اسناد و مدارکی است که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم، آیین نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوطه مؤدی مالیاتی مکلف به ارائه آن‌ها برای تعیین مالیات است که براساس سهولت پذیرفته شدن یا رد دفاتر تعریف شده است.

اشکال داده است.

یکی از اهداف اساسی قانون‌گذاران مالیات بر شرکت‌ها تشویق شرکت‌ها به ارائه دفاتر، اسناد و مدارک و صورت‌های مالی شرکت‌ها و تشخیص و تعیین مالیات بر شرکت‌ها از روی دفاتر است، لذا این شرکت‌ها نسبت به شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها علی‌الرأس می‌شود در اولویت قرار داشته و مورد حمایت قرار گرفته‌اند. به منظور بررسی رعایت این اولویت برای شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود، این متغیر در تابع مالیات بر شرکت‌ها به صورت کیفی ظاهر خواهد شد و مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

ماهیت شرکت بر حسب فعالیت‌های مرتبط با بهداشت و درمان

براساس بند ۳ از قسمت دوم ماده ۱۰۹، ماده ۱۳۴، ماده ۱۳۹، ماده ۱۴۴، بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات بر شرکت‌ها، فعالیت‌های پزشکی، درمانی، دارویی، بهداشتی و تولیدی و خدماتی مورد حمایت قرار گرفته است. به منظور بررسی رعایت این تشویقات در عمل شرکت‌های مرتبط در این زمینه تحت عنوان شرکت‌های با ماهیت بهداشتی و درمانی در مدل به صورت متغیر کیفی ظاهر خواهد شد.

از بررسی مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان گفت در ایران قانون‌گذاران از طریق تفکیک شرکت‌های مختلف اولویت رابه شرکت‌های تولیدی، غیر دولتی، فرهنگی، صادراتی، مرتبط با فعالیت‌های بهداشتی و درمانی و شرکت‌های سهامی و شرکت‌هایی که دفاتر آن‌ها پذیرفته است، داده‌اند و آن‌ها را نسبت به شرکت‌های دیگر مورد حمایت مالیاتی قرار داده‌اند. لذا می‌توان گفت در ایران نیز قانون‌گذاران اهداف مهم اقتصادی و اجتماعی برای مالیات بر شرکت‌ها در نظر گرفته و با تفکیک شرکت‌های مختلف خواسته‌اند این اهداف را پوشش دهند. در بخش بنیادی نحوه رعایت یا عدم رعایت تفکیک در نظر گرفته شده در قانون مالیات بر شرکت‌ها برای شرکت‌های مختلف مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

الگوی نظری مالیات بر شرکت‌ها در ایران

از مرور قانون مالیات بر شرکت‌ها و با توجه به اهداف در نظر گرفته شده برای مالیات بر شرکت‌ها و همچنین نحوه تفکیک شرکت‌های مختلف می‌توان مالیات بر شرکت‌ها را تابعی از درآمد مشمول مالیات، تعداد سهامداران و ماهیت شرکت بر حسب تولیدی یا خدماتی بودن، دولتی یا خصوصی بودن، صادراتی بودن یا نبودن، فرهنگی بودن یا نبودن، بهداشتی و درمانی بودن یا نبودن، و نیز نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات از روی دفاتر یا علی‌الرأس دانست. بنابراین، الگوی مالیات بر شرکت‌ها را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$CPT = f(Y, D_1, D_2, D_3, D_4, D_5, D_6, N) \quad (1)$$

CPT: مالیات بر شرکت‌ها

Y: درآمد مشمول مالیات

D_1 : متغیر کیفی ماهیت شرکت بر حسب تولیدی یا خدماتی بودن

D_2 : متغیر کیفی ماهیت شرکت بر حسب دولتی یا غیردولتی بودن

D_3 : متغیر مجازی ماهیت شرکت بر حسب صادراتی بودن یا نبودن

D_4 : متغیر کیفی ماهیت شرکت بر حسب بهداشتی و درمانی بودن یا نبودن

D_5 : متغیر کیفی نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت از روی دفاتر یا علی‌الرأس

D_6 : متغیر کیفی ماهیت شرکت بر حسب فرهنگی بودن یا نبودن

N: تعداد سهامداران

از آن‌جا که اکثر متغیرهای این مطالعه کیفی است و ارزش ۱ یا صفر به خود می‌گیرند، لذا استفاده از توابع کاب - داگلاس، تابع با کشش جانشینی ثابت، تولید متعادل، ترانس لگ، دبرتین، دی جن وردی، چند جمله‌ای و غیره میسر نخواهد بود. همچنین، با توجه به این‌که الگوی نظری منسجم از پیش تعیین شده در بررسی‌های اقتصادی در این خصوص چه از جنبه فرم تابع و متغیرهای مختلف وجود نداشت، لذا فرم ساده چند جمله‌ای توابع بدون توان در این مطالعه مناسب‌تر تشخیص داده شد.

از بررسی قانون مالیات بر شرکت‌ها مشخص می‌شود که به لحاظ تخفیفات و جرائم مالیاتی، باید تابع مالیات بر شرکت‌ها دارای عرض از مبدأ باشد. از سوی دیگر، از آن‌جا که در برخی از مواد قانون مالیات بر شرکت‌ها تشویقات، جرائم، معافیت‌ها و تخفیفات بعضاً به‌طور مستقل و جدا از درآمد مشمول مالیات است و گاهی به درآمد مشمول مالیات بستگی دارد، لذا این متغیرها هم به‌صورت عرض از مبدأ و هم به‌صورت شیب تابع که بر نرخ مالیاتی تأثیر می‌گذارند، تابع ظاهر می‌شوند. لذا می‌توان فرم تابع را به‌صورت زیر نوشت:

فرم خلاصه شده این تابع نیز به‌صورت زیر در می‌آید:

$$CPT = (a_1 + a_2 D_1 + a_3 D_2 + a_4 D_3 + a_5 D_4 + a_6 D_5 + a_7 D_6) +$$

$$(a_8 + a_9 D_1 + a_{10} D_2 + a_{11} D_3 + a_{12} D_4 + a_{13} D_5 + a_{14} D_6 + \frac{a_{15}}{N}) y$$

جامعه آماری و خصوصیات آن

با توجه به مقطعی بودن آمار مورد استفاده در این بررسی و به منظور بالا بودن ضریب اطمینان به نتایج به دست آمده به نمونه‌گیری و جمع‌آوری اطلاعات شرکت‌ها در دو مقطع و در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ اقدام شد. تعداد نمونه‌هایی که اطلاعات آن‌ها در ۱۳۷۴ اخذ شد، ۸۰۰ شرکت بود. متوسط درآمد مشمول مالیات این شرکت‌ها $2/3$ میلیارد ریال، متوسط مالیات پرداختی $1/8$ میلیارد ریال و متوسط نرخ‌های مالیاتی $25/3$ درصد بوده است. بیشترین درآمد مشمول مالیات در این نمونه ۲۵۰ میلیارد ریال و بیشترین مالیات پرداختی ۱۲۱ میلیارد ریال و بیشترین نرخ مالیات بر شرکت‌ها ۵۴ درصد بوده است. کمترین درآمد مشمول مالیات ۷۳۱۵۰ ریال و کمترین مالیات پرداختی ۷۹۰۰ ریال و کمترین نرخ مالیاتی ۱۱ درصد بوده است.

از میان شرکت‌های مذکور ۲۳ درصد تولیدی، ۷ درصد دولتی، ۱۹ درصد سهامی خاص، ۴۲ درصد با مسئولیت محدود بوده‌اند ۴۰ درصد از شرکت‌ها روش تشخیص مالیات‌شان به‌طور علی‌الرأس بوده است. ۷/۵ درصد از شرکت‌ها هم صورت اسامی سهامداران شرکت را ارائه نکرده بودند. متوسط تعداد سهامداران در این نمونه‌گیری ۴۰ نفر و بیشترین سهامداران ۱۷۱۹ سهامدار و کمترین آن ۱ سهامدار بوده است.

به‌منظور بررسی آثار معافیت‌ها، تشویقات، جرائم و تخفیفات مالیاتی و همچنین به‌منظور بالا بردن ضریب اطمینان به نتایج به دست آمد اقدام به نمونه‌گیری مجدد از اطلاعات شرکت‌ها در ۱۳۷۷ حدود ۳۴ درصد از شرکت‌های دوره قبل معاف از پرداخت مالیات شده بودند. بیشترین درآمد مشمول مالیات در این دوره $23/4$ میلیارد ریال و بیشترین مالیات پرداختی ۴۸۲۵۲۳ ریال بوده است. متوسط درآمد مشمول مالیات بالغ بر $2/15$ میلیارد ریال و متوسط مالیات پرداختی $625/3$ میلیون ریال بوده است.

همان‌گونه که ذکر شد، در ۱۳۷۷ حدود ۳۴ درصد از شرکت‌های سال ۱۳۷۴ معاف از پرداخت مالیات شده بودند. با شناسایی این شرکت‌ها به محاسبه مجدد متوسط درآمد مشمول و مالیات پرداختی بقیه شرکت‌ها اقدام شد. متوسط درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در ۱۳۷۴ بالغ بر $226/9$ میلیون ریال و متوسط مالیات پرداختی بالغ بر ۱۰۰ میلیون ریال و متوسط نرخ مالیاتی ۴۴ درصد شد. به این ترتیب، متوسط درآمد مشمول مالیات در ۱۳۷۷ معادل $9/5$ برابر متوسط درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در ۱۳۷۴، و متوسط مالیات پرداختی شرکت‌ها در ۱۳۷۷ معادل $6/3$ برابر مالیات پرداختی این شرکت‌ها در ۱۳۷۴ بوده است. متوسط نرخ مالیات در سال ۱۳۷۷ حدود ۲۹ درصد بوده است.

در واقع، در طی این دوره هر چند درآمد مشمول این مالیات شرکت‌ها بدون در نظر گرفتن، شرکت‌های معاف از پرداخت مالیات $9/5$ برابر شده اما مالیات پرداختی تنها $6/3$ برابر شده است. این امر نشانگر آن است که نرخ متوسط مالیاتی طی این دوره ۳۴ درصد کاهش یافته است.

برآورد معادلات و بررسی نحوه اعمال قانون مالیات بر شرکت‌ها در عمل در ۱۳۷۴

با توجه به آن که شرکت‌های خارجی و پیمانکاری روش تشخیص مالیات‌شان به‌طور علی‌الرأس و ثابت بوده و همچنین سایر شرکت‌ها معاف از پرداخت مالیات بوده‌اند، لذا متغیری برای آن‌ها در مدل منظور نشده است.

پس از ارزش‌گذاری متغیرها و پردازش داده‌ها و به‌دلیل عدم وجود یک الگوی تجربی در این خصوص حالات و شکل‌های مختلفی در نظر گرفته شد و پس از برآورد نزدیک به ۵۰ الگو و حذف متغیرهای بی‌معنی از مدل توابع نهایی برآورد شده برای سال ۱۳۷۴ به‌صورت زیر درآمد:

$$CPT = 18.050.09 + 0.2773y - 196165.03D1 - 2110.3122D2$$

$$(t) \quad (1/93) \quad (39/3) \quad (-3/8) \quad (-2/3)$$

$$+ 195798.2D4 - 1.098925D5 + 0.072D1 - 0.083yD3 \quad (2)$$

$$(2/1) \quad (-2/37) \quad (1/85) \quad (-6/7)$$

$$- 0.028y D4 + 0.06y D5 + 0.003yIN$$

$$(-4) \quad (4/5) \quad (4/7)$$

$$F = 29449437 \quad R2 = 0.99 \quad R2 = -0.99$$

در رابطه (۲)، (t) آماره (t) است. در برآورد تابع مالیات بر شرکت‌ها برای ۱۳۷۴ متغیرهای $D1, D2, D3, D4, D5$ بی‌معنی بوده و از مدل حذف شده‌اند. در واقع، ماهیت شرکت بر حسب فرهنگی بودن یا نبودن هیچ تأثیری بر مالیات شرکت‌ها چه به‌صورت عرض از مبدأ و چه به‌صورت شیب تابع نداشته است. تمام ضرایب در سطح ۹۵ درصد با معنی بوده و با توجه به مقدار F محاسبه شده کل رگرسیون نیز معنی‌دار است. علاوه بر این، تابع مذکور توانسته است ۹۹ درصد از تغییرات (مالیات بر شرکت‌ها) را ناهمسانی برخوردار CPT (مالیات بر شرکت‌ها) توضیح دهد. آزمون گلد - فلذکوانت نشان داد مدل از مشکل واریانس ناهمسانی برخوردار نیست.

ضریب $D1$ در معادله کلی (۲) و مقایسه وضعیت‌های مختلف را نشان می‌دهد که بیشترین نرخ مالیاتی برای شرکت‌های تولیدی ۰/۶۰۵ و خدماتی ۰/۵۳۳ است. در واقع، براساس اطلاعات نمونه مذکور و نتایج حاصل از آن، قانون فعلی مالیات بر شرکت‌ها در سطوح بالای درآمدی نتوانسته اولویت در نظر گرفته شده

برای شرکت‌های تولیدی را به مرحله اجرا گذارد بلکه یک نوع تبعیض برای شرکت‌های خدماتی قائل شده است. به طوری که از سطح $272/4$ میلیون ریال به بعد نرخ مالیاتی برای شرکت‌های تولیدی در مقابل خدماتی $7/2$ درصد افزایش می‌یابد.

ضریب $D2$ در معادله کلی (۲) و مقایسه وضعیت‌های مختلف نشان می‌دهد اگر شرکت‌ها غیردولتی و با ماهیت‌های گوناگون باشند $D2$ به صورت عرض از مبدأ منفی ظاهر می‌گردد و باعث کاهش مالیات می‌شود. در واقع، براساس اطلاعات استخراج شده از نمونه‌های این مطالعه و نتایج حاصل از آن، اولویت در نظر گرفته شده برای شرکت‌های غیردولتی تأیید شده است. البته این موضوع ممکن است از بی‌انگیزگی شرکت‌های دولتی به منظور استفاده از تخفیفات، معافیت‌ها و ترجیحات مالیاتی باشد. یافته این مطالعه در خصوص‌سازی شرکت‌های دولتی باید مدنظر قرار گیرد، چون ممکن است با خصوص‌سازی شرکت‌های دولتی درآمدهای مالیاتی با ثابت ماندن سایر شرایط کاهش یابد.

ضریب $D3$ در معادله کلی (۲) و مقایسه وضعیت‌های مختلف نشان می‌دهد که اگر شرکت‌ها صادراتی با ماهیت‌های مختلف باشند $D3$ صورت شیب منفی باعث کاهش نرخ مالیاتی به اندازه $0/083$ می‌شود، در نتیجه مالیات شرکت‌های صادراتی با ماهیت‌های مختلف نسبت به شرکت‌های غیر صادراتی کاهش می‌یابد. در واقع، براساس اطلاعات مورد استفاده از نمونه‌های این مطالعه و نتایج حاصل از آن، اولویت در نظر گرفته شده برای شرکت‌های صادراتی در قالب قانون مالیات‌های مستقیم تأیید شده است. این موضوع می‌تواند در تشویق صادرات غیرنفتی در تدوین قوانین جدید مالیاتی مدنظر سیاست‌گذاران قرار گیرد.

ضریب $D4$ در معادله کلی (۲) و مقایسه وضعیت‌های مختلف را نشان می‌دهد که تا سطح درآمد مشمول مالیات $699/3$ میلیون ریال سیستم فعلی مالیات بر شرکت‌ها به نفع شرکت‌های غیر بهداشتی و با ماهیت‌های مختلف عمل کرده است و از این سطح درآمد به بالا به نفع شرکت‌های با ماهیت بهداشتی عمل می‌کند. به عبارت دیگر، در سطوح پایین، درآمد مشمول مالیات قانون و سیستم فعلی مالیات بر شرکت‌ها به نفع شرکت‌های غیربهداشتی، دارویی و پزشکی عمل کرده است و در سطوح بالای درآمد به نفع شرکت‌های پزشکی، دارویی و بهداشتی عمل می‌کند.

ضریب $D5$ در معادله کلی (۲) و مقایسه وضعیت‌های مختلف را نشان می‌دهد که اگر شرکت‌ها قوانین و مقررات مالیاتی را رعایت و دفاتر و اسناد خود را ارائه کرده باشند و به طور خلاصه مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده شده باشد $D5$ صورت عرض از مبدأ منفی ظاهر می‌گردد و باعث کاهش مالیات می‌شود و از سوی دیگر با اضافه شدن $0/06$ به شیب تابع باعث افزایش نرخ مالیاتی می‌شود. مجموع این دو اثر باعث می‌شود سیستم فعلی با قانون فعلی مالیات بر شرکت‌ها تا سطح درآمد مشمول مالیات $168/3$ میلیون

ریال به نفع شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود، عمل کند. اما در سطح درآمد مشمول مالیات بالاتر از ۱۶۸/۳ میلیون ریال به نفع شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به‌طور علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود، عمل کند.

با توجه به ضرایب D_1, D_2, D_3, D_4, D_5 در معادله کلی و مقایسه وضعیت مطلوب و ایده آل قانون مالیات بر شرکت‌ها (شرکت‌های غیردولتی، تولیدی، صادراتی و مرتبط با فعالیت‌های بهداری، بهزیستی و پزشکی و مالیات شرکت‌ها از روی دفاتر تشخیص داده شده است) با سایر شرکت‌ها ملاحظه می‌شود که با افزایش درآمد مشمول مالیات از سطح ۲۸۴ میلیون ریال به بالا مالیات شرکت‌های مطلوب (تولیدی، غیردولتی، صادراتی، بهداشتی و نحوه تشخیص از روی دفاتر) بیشتر از سایر شرکت‌ها افزایش می‌یابد. در واقع، یک تشویق ناکارا و غیرموجه برای شرکت‌های خدماتی، دولتی، غیر صادراتی، غیر بهداشتی و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به‌صورت علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود، اعمال می‌گردد.

از نتایج دیگر تابع مالیات بر شرکت‌ها با توجه به ضریب Y/N می‌توان گفت با افزایش تعداد سهامداران مالیات شرکت‌ها کاهش می‌یابد و در واقع قانون مالیات‌های مستقیم با تخفیف مالیاتی می‌تواند موجب گسترش مالکیت عمومی شود.

به‌طور کلی براساس اطلاعات اخذ شده از شرکت‌های نمونه در ۱۳۷۴ و نتایج استخراجی از تابع مالیات بر شرکت‌ها، به‌نظر می‌آید قانون مالیات بر شرکت‌ها نتوانسته امتیاز در نظر گرفته شده برای شرکت‌های تولیدی در برابر خدماتی، شرکت‌های با فعالیت‌های درمانی، پزشکی و دارویی در مقابل شرکت‌های غیردرمانی و پزشکی و دارویی و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود، در مقابل شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به‌صورت علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود، اجرا کند. همچنین، براساس نتایج به‌دست آمده، شرکت‌های ایده‌آل از نظر قانون مالیات بر شرکت‌ها نسبت به شرکت‌های غیر ایده‌آل ترجیح داده نشده‌اند بلکه در عمل شرکت‌های غیر ایده‌آل نسبت به شرکت‌های ایده‌آل مورد حمایت قرار گرفته‌اند.

برآورد معادلات و بررسی نحوه اعمال قانون مالیات بر شرکت‌ها در عمل در ۱۳۷۷

به‌منظور بالا بردن اطمینان به نتایج به‌دست آمده، به نمونه‌گیری مجدد از اطلاعات شرکت‌های یاد شده در ۱۳۷۸ و مربوط به سال مالی ۱۳۷۷ اقدام شد. تابع برآورد شده مالیات بر شرکت‌ها برای ۱۳۷۷ براساس اطلاعات شرکت‌ها به‌صورت زیر است:

$$CPT = 24535492 + 0.419 Y - 20388991 D_1 - 27183872 D_2$$

$$(1) \quad (2/0.9) \quad (5/6) \quad (-3/7) \quad (-2/4)$$

$$+ 20293178 D_4 - 10646518 D_5 + 0.081 y D_1 - 0.079 y D_3$$

$$(2/1) \quad (-2/3) \quad (1/98) \quad (-5/6)$$

$$- 0.102 y D_4 + 0.13 y D_5 + 0.034 Y/N$$

$$(-4/78) \quad (8/3) \quad (4/6)$$

$$F = 3445382 \quad R_2 = 0.99 \quad R_2 = -0.99$$

در رابطه (۳)، t مقادیر آماره (1) است. در برآورد تابع مالیات بر شرکت‌ها برای ۱۳۷۷ متغیرهای D_3, D_4, yD_2, yD_3 بی‌معنی بوده که از مدل حذف شده‌اند در واقع، ماهیت شرکت بر حسب فرهنگی بودن یا نبودن هیچ تأثیری بر مالیات شرکت‌ها چه به صورت عرض از مبدأ و چه به صورت شیب تابع نداشته است. همچنان که از نتایج برآورد شده مشخص است، تمام ضرایب در سطح ۹۵ درصد با معنی بوده و با توجه به مقدار F محاسبه شده کل رگرسیون نیز معنی دار است. تابع برآورد شده مورد نظر توانسته است ۹۸ درصد از تغییرات CPT (مالیات بر شرکت‌ها) را توضیح دهد. با استفاده از آزمون گلد - فلذکوانت، فرض واریانس همسانی نیز تست شد. از نتیجه این آزمون چنین بر می‌آید که الگو از مشکل واریانس ناهمسانی نیز برخوردار نیست.

با اعمال مقادیر ارزش‌گذاری برای متغیرهای کیفی در معادله کلی (۳) نتایج زیر به دست آمد.

با توجه به ضریب D_1 در معادله کلی (۳) و مقایسه وضعیت‌های مختلف، مشخص می‌شود که بیشترین نرخ مالیاتی برای شرکت‌های تولیدی ۰/۶۳ است، در حالی که بیشترین نرخ مالیاتی برای شرکت‌های خدماتی ۰/۵۴۹ است. در واقع، براساس نمونه مذکور و نتایج حاصل از آن می‌توان گفت قانون فعلی مالیات بر شرکت‌ها در سطوح بالای درآمدی نتوانسته اولویت در نظر گرفته شده برای شرکت‌های تولیدی را به مرحله اجرا گذارد بلکه یک نوع تبعیض برای شرکت‌های خدماتی قائل شده است. به طوری که از سطح ۲۵۱/۷ میلیون ریال به بعد نرخ مالیاتی برای شرکت‌های تولیدی در مقابل شرکت‌های خدماتی ۸/۱ درصد افزایش می‌یابد.

با توجه به ضریب D_2 در معادله کلی (۳) و مقایسه وضعیت‌های مختلف مشخص می‌شود که اگر شرکت‌ها غیردولتی و با ماهیت‌های گوناگون باشند D_2 به صورت عرض از مبدأ منفی ظاهر شده و باعث کاهش مالیات می‌شود. در واقع، براساس اطلاعات استخراج شده از نمونه‌های این مطالعه و نتایج حاصل از آن اولویت در نظر گرفته شده برای شرکت‌های غیردولتی تأیید شده است. البته این موضوع ممکن است از

بی‌انگیزگی شرکت‌های دولتی به منظور استفاده از تخفیفات، معافیت‌ها و ترجیحات مالیاتی باشد. در هر صورت، یافته این مطالعه در مورد خصوصی سازی شرکت‌های دولتی باید مدنظر قرار گیرد، چون ممکن است با خصوصی سازی شرکت‌های دولتی درآمدهای مالیاتی دولت با ثابت ماندن سایر شرایط کاهش یابد. با توجه به ضریب $D3$ در معادله کلی (۳) و مقایسه وضعیت‌های مختلف، مشخص می‌شود اگر شرکت‌ها صادراتی و با ماهیت‌های مختلف باشند $D3$ به صورت شیب منفی باعث کاهش نرخ مالیاتی به اندازه $0/079$ می‌شود. لذا مالیات شرکت‌های صادراتی با ماهیت‌های مختلف نسبت به شرکت‌های غیرصادراتی کاهش می‌یابد. در واقع، براساس اطلاعات مورد استفاده از نمونه‌های این مطالعه و نتایج حاصل از آن، اولویت در نظر گرفته شده برای شرکت‌های صادراتی در قالب قانون مالیات‌های مستقیم تأیید شده است. این موضوع می‌تواند در تشویق صادرات غیرنفتی مدنظر سیاست‌گذاران در تدوین قانون جدید مالیاتی قرار گیرد.

با توجه به ضریب $D4$ در معادله کلی (۳) و مقایسه وضعیت‌های مختلف، مشخص می‌شود که تا سطح درآمد مشمول مالیات ۱۹۹ میلیون ریال، سیستم فعلی مالیات بر شرکت‌ها به نفع شرکت‌های با فعالیت‌های غیرمرتبط با بهداشت و درمان و با ماهیت‌های مختلف عمل می‌کند و از این سطح درآمد به بالا به نفع شرکت‌های مرتبط در زمینه بهداشت و درمان عملی می‌کند. به عبارت دیگر، در سطوح پایین درآمد مشمول مالیات، قانون و سیستم فعلی مالیات بر شرکت‌ها به نفع شرکت‌های غیرمرتبط با بهداشت و درمان عمل می‌کند و در سطوح بالای درآمد به نفع شرکت‌های مرتبط با بهداشت و درمان عمل می‌کند.

با توجه به ضریب $D5$ در معادله کلی (۳) و مقایسه وضعیت‌های مختلف، مشخص می‌شود که اگر شرکت‌ها قوانین و مقررات مالیاتی رارعايت کرده باشند و دفاتر و اسناد خود را ارائه کرده باشند و به طور خلاصه مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده شده باشد $D5$ به صورت عرض از مبدأ منفی ظاهر شده و باعث کاهش مالیات شده و از سوی دیگر با اضافه شدن $0/13$ به شیب تابع باعث افزایش نرخ مالیاتی می‌شود. مجموع این دو اثر باعث می‌شود که سیستم فعلی با قانون فعلی مالیات بر شرکت‌ها تا سطح درآمد مشمول مالیات $81/9$ میلیون ریال به نفع شرکت‌هایی که مالیات آن از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود عمل کند. اما در سطح درآمد مشمول مالیات بالاتر از $81/9$ میلیون ریال به نفع شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به طور علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود، عمل می‌کند.

با توجه به ضریب $D1, D2, D3, D4, D5$ در معادله کلی و مقایسه وضعیت‌های مختلف با وضعیت مطلوب و ایده‌آل قانون مالیات بر شرکت‌ها در خصوص شرکت‌ها (شرکت‌های غیردولتی، تولیدی، صادراتی و فعال در زمینه بهداشت و درمان و مالیات شرکت‌ها از روی دفاتر تشخیص داده شده است) ملاحظه می‌شود که باز با افزایش درآمد مشمول مالیات از سطح ۳۷۱ میلیون ریال به بالا مالیات شرکت‌های

مطلوب (تولیدی، غیردولتی، صادراتی و مرتبط با بهداشت و درمان و نحوه تشخیص از روی دفاتر) بیشتر از سایر شرکت‌ها افزایش می‌یابد. در واقع، یک تشویق ناکارا برای شرکت‌های خدماتی، دولتی، غیرصادراتی، غیرمرتبط با بهداشت و درمان و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به صورت علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود، اعمال شده است.

از نتایج دیگر تابع مالیات بر شرکت‌ها با توجه به ضریب Y/N ، می‌توان گفت با افزایش تعداد سهامداران مالیات شرکت‌ها کاهش می‌یابد و در واقع قانون مالیات‌های مستقیم با تخفیف مالیاتی می‌تواند موجب گسترش مالکیت عمومی شود.

به طور کلی براساس اطلاعات اخذ شده از شرکت‌های نمونه در ۱۳۷۷ و نتایج استخراجی از تابع مالیات بر شرکت‌ها، به نظر می‌آید قانون مالیات بر شرکت‌ها نتوانسته امتیاز در نظر گرفته شده برای شرکت‌های تولیدی در برابر خدماتی، شرکت‌های فعال در زمینه بهداشت و درمان در مقابل شرکت‌های با فعالیت‌های غیرمرتبط در زمینه بهداشت و درمان و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود، در مقابل شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به صورت علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود و شرکت‌های فعال در زمینه‌های فرهنگی در مقابل شرکت‌های غیرفرهنگی را اجرا کند. همچنین، براساس نتایج به دست آمده سیستم فعلی مالیات بر شرکت‌ها نتوانسته شرکت‌های ایده‌آل از نظر قانون مالیات بر شرکت‌ها را نسبت به شرکت‌های غیر ایده‌آل مورد تشویق قرار دهد بلکه در عمل شرکت‌های غیر ایده‌آل نسبت به شرکت‌های ایده‌آل مورد حمایت قرار گرفته‌اند.

بررسی نحوه اعمال قانون مالیات بر شرکت‌ها در عمل و ارائه پیشنهادها سیاستی

با توجه به آمار و اطلاعات مختلف در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ و برآورد توابع مختلف و بررسی‌های ۳۲ وضعیت در ۱۳۷۴ و ۳۲ وضعیت در ۱۳۷۷ برای شرکت‌ها، می‌توان نتایج زیر را به دست آورد:

الف) در عمل قانون مالیات بر شرکت‌ها به نفع شرکت‌های خدماتی عمل کرده و فشار مالیاتی بر شرکت‌های تولیدی نسبت به خدماتی بیشتر بوده و این فشار مالیاتی ۱۳۷۷ نسبت به ۱۳۷۴ نیز تشدید شده است. شاید یکی از دلایل گسترش شرکت‌های خدماتی در مقابل شرکت‌های تولیدی این مسئله باشد. لذا لازم است عملکرد سیستم مالیاتی در این خصوص مورد بررسی قرار گیرد و دلایل این موضوع ریشه یابی شود و رفع این تبعیض غیرکارا برای شرکت‌های تولیدی احتمالاً موجبات گسترش فعالیت‌های تولیدی آید.

ب) براساس وضعیت‌های ۶۴ گانه و اطلاعات دو مقطع زمانی ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ و نتایج توابع برآوردی،

به نظر می‌آید اولویت در نظر گرفته شده برای شرکت‌های غیر دولتی در قانون فعلی در مقابل شرکت‌های دولتی در همه سطوح درآمد مشمول مالیات تأیید شده است. در این خصوص پیشنهاد می‌شود در اصلاح قوانین مالیاتی موارد قانونی مربوط به این اولویت مجدداً تثبیت شود ولی در روند خصوصی سازی شرکت‌های دولتی به کاهش درآمدهای دولتی با ثابت ماندن سایر شرایط توجه شود.

ج) براساس اطلاعات دو مقطع و همچنین برآورد توابع مالیات بر شرکت‌ها در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ ماهیت شرکت‌ها بر حسب فرهنگی بودن و نبودن تأثیر معنی دای بر مالیات شرکت‌ها نداشته است. لذا می‌توان گفت اولویت در نظر گرفته در قانون مالیات بر شرکت‌ها برای شرکت‌های با ماهیت‌های فرهنگی رعایت نشده است. در این خصوص لازم است عملکرد سیستم مالیاتی به منظور ریشه‌یابی دلایل عدم تأثیرگذاری آن‌ها مورد بررسی قرار گیرد و موانع اجرایی در راه اعمال تشویقات و تخفیفات به منظور گسترش فعالیت‌های فرهنگی و آموزشی برطرف شود.

ح) براساس اطلاعات این مطالعه و برآورد معادلات تابع مالیات بر شرکت‌ها و مقایسه وضعیت‌های ۶۴ گانه دو دو مقطع زمانی و در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷، قانون فعلی مالیات بر شرکت تا سطح درآمدی ۶۹۹ میلیون در ۱۳۷۴ و تا سطح درآمدی ۱۹۹ میلیون ریال در ۱۳۷۷ به نفع شرکت‌های با فعالیت‌های غیر مرتبط با بهداشت، درمان و به ضرر شرکت‌های با فعالیت‌های بهداشتی و درمانی عمل کرده و از سطح درآمدی ۶۹۹ میلیون ریال به بالا در سال ۱۳۷۴ به اندازه $2/8$ درصد درآمد مشمول مالیات پس از کسر $19/6$ میلیون ریال از آن به نفع شرکت‌های با فعالیت‌های بهداشتی و درمانی عمل کرده و از سطح ۱۹۹ میلیون ریال به بالا در ۱۳۷۷ به اندازه ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات پس از کسر $20/3$ میلیون ریال از آن به نفع شرکت‌های با فعالیت‌های بهداشتی و درمانی با ثابت ماندن سایر شرایط عمل کرده است. در این مورد پیشنهاد می‌شود در بررسی دیگری عملکرد سیستم مالیاتی در عمل مورد بررسی قرار گیرد تا دلایل عملکرد دوگانه و غیر قابل توجیه در مقابل این‌گونه شرکت‌ها ریشه‌یابی و نسبت به برطرف کردن آن‌ها اقدام شود تا اولویت‌های مدنظر قانون‌گذار در خصوص شرکت‌های با فعالیت‌های مرتبط در زمینه‌های بهداشتی و درمانی مورد عمل قرار گیرد.

خ) براساس اطلاعات استفاده شده و در این مطالعه و برآورد معادلات تابع مالیات بر شرکت‌ها و مقایسه وضعیت‌های ۶۴ گانه در دو مقطع زمانی و در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷، در عمل قانون مالیات بر شرکت‌ها تا سطح ۱۶۸ میلیون ریال در ۱۳۷۴ و تا سطح $81/9$ میلیون درآمد مشمول مالیات سالانه در ۱۳۷۷ به نفع شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود، عمل می‌کند. اما در سطوح درآمدی بالاتر از سطوح مذکور با افزایش نرخ مالیاتی به اندازه ۶ درصد برای ۱۳۷۴ و ۱۳ درصد برای ۱۳۷۷ به ضرر

شرکت‌هایی که دفاتر آن‌ها پذیرفته شده عمل می‌کند. جالب توجه این که این شکاف در سال‌های ۱۳۷۴ تا ۱۳۷۷ بیشتر نیز شده و از ۶ درصد به ۱۳ درصد افزایش یافته است. این موضوع شاید یکی از دلایل مهم برای فرار مالیاتی و عدم ارائه دفاتر و صورت‌های مالی شرکت‌ها برای تشخیص مالیات آن‌ها از روی دفاتر باشد. در این خصوص لازم است در بررسی دیگری موضوع ریشه‌یابی شود تا در صدد رفع مشکل مذکور بر آید.

ه) با توجه به اطلاعات مورد استفاده در این بررسی و برآورد معادلات مالیات بر شرکت‌ها و بررسی وضعیت‌های ۶۶گانه در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ و مقایسه شرکت‌های مطلوب و ایده آل از قانون مالیات بر شرکت‌ها با شرکت‌های غیر ایده‌آل، ملاحظه می‌شود با افزایش سطح درآمد مشمول مالیات از ۲۸۴ میلیون ریال در ۱۳۷۴ و ۳۷۱ میلیون ریال در ۱۳۷۷ به بالا مالیات شرکت‌های مطلوب بیشتر از سایر شرکت‌ها افزایش می‌یابد. در واقع، به نظر می‌آید بر خلاف آنچه در قانون مالیات بر شرکت‌ها تصویب شده است، در عمل یک تشویق ناکارا برای شرکت‌های خدماتی، غیرفرهنگی، غیرمرتبط با فعالیت‌های بهداشتی و درمانی و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به‌طور علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود، اعمال شده است. در این خصوص پیشنهاد می‌شود در مطالعه جداگانه‌ای عملکرد سیستم مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد و دلایل این موضوع ریشه‌یابی و نسبت به رفع آن اقدام لازم به عمل آید.

و) با توجه به اطلاعات مورد استفاده در این بررسی و برآورد معادلات مالیات بر شرکت‌ها در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷ برخلاف حمایت و تشویق شرکت‌های فرهنگی و آموزشی تصویب شده، در عمل ماهیت شرکت بر حسب فرهنگی و آموزشی بودن یا نبودن هیچ تأثیری بر مالیات بر شرکت‌ها چه به صورت عرض از مبدأ و چه به صورت شیب تابع نداشته است. در این خصوص لازم است دلایل این موضوع ریشه‌یابی و نسبت به رفع این موانع اجرایی در سیستم مالیاتی اقدام لازم به عمل آید.

م) براساس یافته‌های این مطالعه و با توجه به توابع مالیات بر شرکت‌های برآورد شده در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۷، می‌توان تشویق قانون‌گذار در قانون مالیات بر شرکت‌ها را به‌منظور گسترش مالکیت عمومی از طریق تخفیف مالیاتی به شرکت‌هایی که از سهامداران بیشتری نسبت به شرکت‌هایی که از سهامداران کمتری برخوردارند، تأیید کرد. در واقع نحوه، اعمال موادی از قانون مالیات بر شرکت‌ها که مربوط به گسترش مالکیت عمومی شرکت‌ها است، مورد تأیید قرار گرفته است.

با توجه نتیجه‌گیری‌های مذکور، می‌توان گفت به‌جز مواردی که قانون‌گذار مالکیت عمومی و شرکت‌های صادراتی و خصوصی را مورد تشویق قرار داده است، در مورد سایر شرکت‌ها (تولیدی، آموزشی، بهداشتی، درمانی، پزشکی و شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده می‌شود) نظر قانون‌گذار در عمل

اعمال نشده است و بعضاً عکس آن نیز عمل شده است. تشویق شرکت‌های خدماتی در مقابل شرکت‌های بهداشتی و درمانی، تشویق شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها به‌طور علی‌الرأس است، در مقابل شرکت‌هایی که مالیات آن‌ها از روی دفاتر تشخیص داده است از جمله این موارد است.

با توجه به نتایج این مطالعه دو پیشنهاد ارائه می‌شود:

۱. مواد قانونی مربوط به تشویق شرکت‌های صادراتی و غیردولتی در قوانین جدید مالیاتی درج شود.
۲. مطالعه جامع در خصوص دلایل عدم اعمال تشویقات در نظر گرفته شده برای سایر شرکت‌ها به عمل آید و نسبت به رفع موانع اجرائی قوانین مالیاتی اقدام شود. در این خصوص اگر مشخص شد که عدم اعمال قانون ناشی از کارکرد سیستم مالیاتی باشد، این موانع رفع و در غیر این صورت مواد قانونی مربوط به شرکت‌های مذکور مورد بازبینی و اصلاح قرار گیرد.

مآخذ

الف) فارسی

- پژویان، جمشید. بررسی کشف‌های مالیاتی با تأکید بر مالیات بر شرکت‌ها، معاونت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳.
- حمزه‌پور، محمدحسین، بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳.
- حمزه‌پور، محمدحسین، بررسی جایگاه درآمدهای مالیاتی در ایران، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۶.
- سازمان برنامه و بودجه، قوانین بودجه، سال‌های ۷۷-۱۳۵۰.
- شرافت، محمدناصر، بررسی تأثیر سوسید کودشیمیایی در تولید محصولات کشاورزی، معاونت امور اقتصادی وزارت اقتصاد و دارایی، ۱۳۷۵.
- شرافت، محمدناصر، بررسی ساختار فن‌آوری‌ک تولید و برآورد تقاضای نهاده‌های تولید، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۳۷۵.
- محبوبی ازگمی، محمد، «برآورد کشف‌های مالیاتی در اقتصاد ایران»، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، بهمن ۱۳۷۰.
- محضرینیا، محمود، «بررسی کشف‌های مالیاتی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی»، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، بهمن ۱۳۷۳.

مرکز آمار ایران، سالنامه‌های آماری کشور، سال‌های ۷۷-۱۳۵۳.
معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصاد و دارایی، بررسی معافیت‌های موضوعی در قانون مالیات‌های مستقیم
طی برنامه پنج ساله اول (۷۲-۱۳۶۸)، تهران، ۱۳۶۸.
معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ضرورت برقراری معافیت‌های مالیاتی برای صادرات،
تهران، ۱۳۶۸.

ب) انگلیسی

Anderson, Krister, "Implication of a Lower Capital Gains Tax Rate in United State, *IMF Working Paper*, No. 66, 1989.

Anderson, Krister, "Possible Implication of Integrating the Corporate and Individual Income Taxes in United States, *IMF Working Paper*, No. 60, 1990.

Anderson, Krester, "Taxation and the Cost of Capital in Hungary and Poland a Comparsion With Selected European Countries," *IMF Working Paper*, NO. 23. 1990.

Atkinson, A & Stiglitz, B., *Lectuers on Public Economic*, Mc Graw Hill, 1987.

Brown, Cary E., *Business income Taxation and investment*, Norton & Co Inc., 1984.

Ebrill, Liacl d P., "Income taxes and Investment in the Supply Tax Policy", IMF, 1987.

Ehdaie, J., "An Econometric Method for Estimating the Tax Elasticity and the Impact on Revenues of Discretionary Tax Measues," *World Bank, Working Paper*, February 1990.

Feldstein, M.S., "Incidence of Capital income Tax in a growing economy with Variable Savings rates, *Harvard Discusssion Paper*, 1973.

Grander, E., "Corporate Income Tax Harmonization and Capital Allocation in the Eroupean Community", *IMF Working Paper*, No. 123, 1989.

International Monetat Fund. *Government Finance Statistic Book* 1998.

Harberger, A.C., "Tax Neutrality in Investment Incentives in the Economis of Taxation", ed. by Henry J. Aaron and Michael Boskin, *Washington Instiution*, 1980.

شناسایی عوامل مؤثر قانونی بر مالیات ... ۷۵

Jorgenson, D.W., "Capital Theory and Investment", *Behaviour, American Economic Review*, Vol. 53. pp. 247-59, 1963.

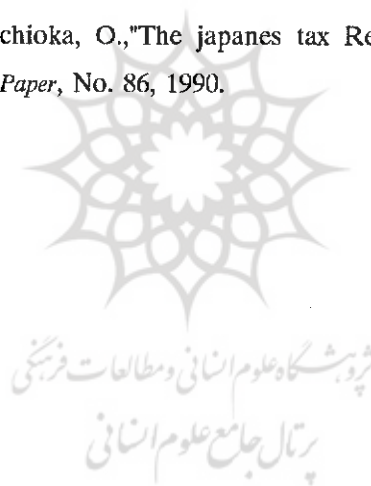
Minetz, Jack M., Corporate Tax holidays and Investment, *World Economic Review*, No, 1:81-102.

Musgrave, A.& Musgrave, P.B., *Public Finance in Theory and practice*, McGraw Hill, 1984.

Swan, Peter L., Income taxes, Profit and Neutrality of Optimizing Decisions, *Economic Record*, Vol. 25, 1976, pp.166-81

Sanchez, V., Tax Incentives to Investment for Promotion of Industry: The Mexican Experience", Doctoral dissertation, Chicago: University of Chicago, December 1983.

Tachibanaki, T. & Ichioka, O., "The Japanese tax Reform: Efficiency Versus Equity", *IMF Working Paper*, No. 86, 1990.





پروشکاه علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی