



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

معاونت امور اقتصادی

مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط موضوع‌های کلیدی و ملاحظات سیاستی

نویسنده: گروه مطالعات سیاست‌های مالیاتی OECD

مترجمان: دکتر یگانه موسوی جهرمی و دکتر الهام غلامی

به نام خدا

مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط: موضوع‌های کلیدی و ملاحظات سیاستی	نویسنده
گروه مطالعات سیاست‌های مالیاتی OECD	سال انتشار
۲۰۰۹	مترجمان
دکتر یگانه موسوی جهرمی و دکتر الهام غلامی	ناشر
معاونت امور اقتصادی - وزارت امور اقتصادی و دارایی	ویراستار
طاهره مولایی جهرمی	طراح جلد
مجتبی طاهری	تاریخ انتشار
بهار ۱۳۹۸	نوبت چاپ
اول	انتشارات
پیک نور	

فهرست مطالب

۳	سخن آغازین
۵	پیشگفتار
۹	مقدمه
۱۵	فصل ۱. خصوصیات کسب و کارهای کوچک و متوسط
۱۵	۱-۱. سهم SMEها در کسب و کارها، اشتغال و نوآوری
۲۲	۱-۲. افزایش ساختار حقوقی همگام با افزایش اندازه کسب و کارها
۲۶	۱-۳. درصد واحدهای تجاری کوچک با موقعیت زیان مالیاتی می‌تواند قابل توجه باشد
۲۷	۱-۴. هزینه‌های ثابت بار زیادی بخصوص بر مؤسسه‌های کوچک با گردش مالی کم تحمیل می‌کند
۲۹	فصل ۲. مالیات بر درآمد کسب و کارهای کوچک و متوسط
۳۴	۲-۱. مالیات بر SMEهای غیرحقوقی
۴۳	۲-۲. مالیات بر SMEهای حقوقی
۵۸	۲-۳. مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر کسب و کارهای حقوقی با غیرحقوقی
۷۱	فصل ۳. اختلال مالیات بر تأسیس SME، ساختار و رشد کسب و کار
۷۲	۳-۱. پرداخت‌های تأمین اجتماعی
۷۶	۳-۲. محاسبه متوسط نرخ مالیات
۱۱۹	فصل ۴. مشوق‌های مالیاتی برای SMEها
۱۲۰	۴-۱. نظرات موافق مشوق‌های مالیاتی برای SME
۱۴۳	۴-۲. مباحث علیه مشوق‌های مالیاتی برای SME
۱۵۲	۴-۳. مشوق‌های عمده مالیات بر درآمد برای SMEها
۱۶۳	۴-۴. نمونه‌هایی از مشوق‌های مالیاتی برای تشویق SMEها

فصل ۵. هزینه و تمهیدات ساده‌سازی تمکین مالیات بر SME ۱۸۱

- ۱-۵. دلایل ساده‌سازی ۱۸۲
- ۲-۵. تمهیداتی برای ساده‌سازی مالیات بر ارزش افزوده ۱۸۵
- ۳-۵. تمهیداتی برای ساده‌سازی مالیات بر درآمد ۱۹۶
- ۴-۵. سایر تمهیدات ۲۰۷

پیوست‌ها ۲۱۵

- پیوست A: نرخ‌های ارز ۲۱۵
- پیوست B: خصوصیات SME ۲۱۷
- پیوست C: پرداخت‌های تأمین اجتماعی ۲۲۸
- پیوست D: متوسط نرخ‌های قانونی مالیات ۲۳۶
- پیوست E: ارزیابی متوسط نرخ‌های قانونی مالیات ۲۴۱

سخن آغازین

دستیابی به رشد اقتصادی پایدار و همچنین مقاومت‌سازی اقتصاد از آثار سوء تهدیدها و تحریم‌های بین‌المللی و شوک‌های مثبت و منفی همواره از اولویت‌های اصلی سیاست‌گذاران بوده است. طی سال‌های اخیر نیز با شدت گرفتن تحریم‌ها و لزوم مقاومت‌سازی بیشتر اقتصاد، مقام معظم رهبری مبحث اقتصاد مقاومتی و سیاست‌های کلی آن را با هدف تأمین رشد پویا، بهبود شاخص‌های مقاومت اقتصادی و دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز بیست‌ساله ارائه نمودند. اقتصاد مقاومتی در ماهیت و با توجه به استراتژی‌های توسعه اقتصادی، وضعیتی از اقتصاد است که به صورت درون‌زا و برون‌گرا عمل می‌کند؛ بدین معنا که بر توان و ظرفیت‌های تولید داخلی با اهداف دوگانه یعنی تأمین نیازهای داخلی و همچنین ارتقاء تولیدات صادرات‌محور تأکید دارد. در این راستا، کسب و کارهای کوچک و متوسط به عنوان منشأ ایجاد اشتغال و نوآوری و شناسایی راهکارهای گسترش و بهبود محیط کسب و کار آنها در کشور حائز اهمیت می‌باشد.

نظام مالیاتی نه تنها یکی از منابع تأمین درآمد دولت‌ها است، بلکه با توجه به کارکردهایی که دارد ابزاری قوی در مدیریت اقتصادی به شمار می‌آید. از این‌رو، در شرایط تحریم اقتصادی و تأکید بر کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی در کشور، ارتقاء درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم آن در سبد درآمدی دولت بیش از پیش مهم می‌باشد. ضمن اینکه با توجه به تأثیری که می‌تواند بر ایجاد، گسترش و رشد کسب و کارهای کوچک و متوسط داشته باشد، از نظام‌های محوری محسوب می‌شود. در این ارتباط انجام اصلاحات با رویکرد ساماندهی مشوق‌های مالیاتی و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی برای کسب و کارهای کوچک و متوسط از جمله اقدامات اساسی در حوزه نظام مالیاتی جهت تحقق اقتصاد مقاومتی به شمار می‌رود. چرا که از یک طرف اعطای مشوق‌های خاص و ساده‌سازی نظام مالیاتی برای کسب و کارهای کوچک و متوسط از طریق کاهش بار مالیاتی و کاهش هزینه‌های

تمکین به عنوان هزینه‌های ثابت، افزایش انگیزه آنها برای گسترش فعالیت و در نتیجه افزایش تولید و اشتغال در کشور را به دنبال دارد. از طرف دیگر، توانمندسازی کسب و کارهای کوچک و متوسط و افزایش تمکین مؤدیان مالیاتی به واسطه کاهش فرار و اجتناب از پرداخت مالیات موجبات افزایش وصولی درآمدهای مالیاتی را فراهم می‌نماید.

بهره‌گیری از تجارب کشورها در مسیر اصلاحات مالیاتی با توجه خاص به کسب و کارهای کوچک، می‌تواند در طراحی و عملیاتی شدن الگوی بومی مفید باشد. از این‌رو، معاونت امور اقتصادی با هدف دسترسی مسئولین و دست‌اندرکاران حوزه‌های ذی‌ربط به آخرین دستاوردهای جهانی در زمینه کسب و کارهای کوچک و متوسط و برخوردهای مالیاتی و اقدامات ساده‌سازی فرآیند مالیاتی برای این گروه از فعالیت‌ها، انتشار ترجمه کتاب "مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط: موضوع‌های کلیدی و ملاحظات سیاستی" را مورد توجه قرار داده است. کتاب حاضر که به صورت ارائه نتایج حاصل از اطلاعات جمع‌آوری شده از کشورهای عضو OECD تدوین شده است، عمدتاً به بحث ویژگی‌های کسب و کارهای کوچک و متوسط (تعریف، تعداد، اندازه، ساختار قانونی و سازمانی)، روش‌های اخذ مالیات از کسب و کارهای کوچک و متوسط و موضوع‌های مرتبط با آن (آستانه درآمد مشمول مالیات، نرخ مالیات، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات و برخوردهای مالیاتی برحسب شخصیت حقوقی، غیرحقوقی و کسب و کارهای تک مالکی/تک کارگری) و احتمال بروز بار مالیاتی بالا و ایجاد عوامل بازدارنده در برابر تأسیس و رشد، مباحث مربوط به مشوق‌های مالیاتی، هزینه تمکین و روش‌های مورد استفاده برای کاهش هزینه تمکین و همچنین اقدامات سیاستی و اجرایی مربوط به کسب و کارهای مذکور می‌پردازد.

در پایان از جناب آقای دکتر حسین میرشجاعیان حسینی معاون سابق محترم امور اقتصادی وزیر امور اقتصادی و دارایی که پیش از اینجانب عهده‌دار سمت معاونت امور اقتصادی بودند و انتخاب متن اصلی و ترجمه این کتاب در زمان تصدی ایشان صورت پذیرفته است، کمال تشکر را دارم. همچنین مراتب تشکر و قدردانی خود را از خانم‌ها دکتر یگانه موسوی جهرمی و دکتر الهام غلامی بابت ترجمه و از آقای دکتر علیرضا نظری بابت برنامه‌ریزی دقیق، آماده‌سازی و انتشار این اثر اعلام می‌دارم.

محمدعلی دهقان دهنوی

معاون امور اقتصادی

پیشگفتار

نوشتار حاضر در صدد انتشار نتایج حاصل از تحقیقی با موضوع مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط (SMEها) است. تحقیق مذکور به صورت مشترک توسط کارگروه تحلیل سیاست‌ها و آمار مالیاتی مرتبط با کمیته امور مالیاتی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) و کارگروه کسب و کارهای کوچک و متوسط و کارآفرینی مربوط به کمیته صنایع، نوآوری و کارآفرینی انجام شده است. هدف اصلی ارائه این نوشتار، علاوه بر بررسی موضوع‌های سیاستی مهم مرتبط با SMEها، بحث و تجزیه و تحلیل اطلاعات مستخرج از پرسشنامه‌های تکمیل شده توسط کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی با موضوع سیاست‌های جاری و ابعاد اجرایی مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط در سال ۲۰۰۶ است. نتایج این پرسشنامه‌ها، به عنوان اطلاعات پایه جهت بحث پیرامون مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط در کنفرانس گفتگوی مالیات بین‌المللی (ITD)^۱ که در تاریخ ۱۷ الی ۱۹ اکتبر ۲۰۰۷ برگزار شد، مورد استفاده قرار گرفت. نوشتار حاضر، نه تنها نتایج حاصل از پاسخ‌های ارائه شده توسط ۲۰ کشور OECD به پرسشنامه‌ها را در بردارد، بلکه با لحاظ اطلاعاتی پیرامون ویژگی‌ها و روش‌های اخذ مالیات از کسب و کارهای کوچک و متوسط در تمام کشورهای OECD، تکمیل شده است. به علاوه، طیف گسترده‌ای از موضوعات مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط شامل اثرات احتمالی مالیات بر ایجاد و رشد SMEها و ملاحظات مربوط به بار نسبتاً بالای تمکین نیز ارائه شده است.

^۱. International Tax Dialogue (ITD)

سامان‌دهی نوشتار حاضر بدین نحو است که در ابتدا خصوصیات و ویژگی‌های کسب و کارهای کوچک و متوسط در کشورهای عضو OECD شامل درصد بنگاه‌هایی که SME هستند و نقش SME‌ها در اشتغال هر یک از بخش‌های اقتصادی؛ درصد SME‌های حقوقی در مقایسه با بنگاه‌های غیرحقوقی، اندازه SME‌ها برحسب تعداد کارکنان؛ تقسیم‌بندی این قبیل کسب و کارها بر اساس میزان سود مشمول مالیات و نوع فعالیت بررسی می‌شود. اطلاعات ارائه شده در نوشتار حاضر، اهمیت تعداد SME‌ها را مورد تأکید قرار داده و سیاست‌گذاران را بر آن می‌دارد تا تنوع SME‌ها را برحسب اندازه، سال تأسیس، ریسک‌های مربوطه، توان بالقوه رشد، شرایط بازار و چارچوب‌های عملیاتی مدنظر قرار دهند.

در ادامه، مالیات بر درآمد SME‌ها با تأکید بر آستانه‌های درآمد، نرخ و مبلغ مالیات برحسب ساختار قانونی کسب و کارها، مورد بررسی قرار گرفت. مالیات SME‌های دارای شخصیت حقوقی و غیرحقوقی، به همراه روش حسابداری مربوط به SME‌های حقوقی در دو سطح شرکتی (در غالب موارد، نرخ مالیات شرکت‌های کوچک صاحب امتیاز) و شخصی به هنگام توزیع سود بین سهامداران، از مطالب دیگری است که تشریح شده است. مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات به منظور بررسی انحرافات احتمالی ناشی از مالیات بر درآمد بر تصمیم‌های انتخاب ساختار قانونی کسب و کارها (این مقایسه مربوط به کشورهای خواهد بود که از پایه و مقررات مالیاتی مشابه برای کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی استفاده می‌کنند) انجام شده است.

همچنین مشوق‌های مالیاتی جهت تشویق سرمایه‌گذاری در SME‌ها و بحث‌های موافق و مخالف استفاده از آنها مرور شده است. بحث‌های مرسوم در خصوص شکست بازار و مباحث مرتبط با مقررات مالیات پایه با کاربرد یکسان برای تمامی شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف ارائه و احتمال بروز بار مالیاتی بالا برای SME‌ها و ایجاد عوامل بازدارنده در برابر تأسیس و رشد SME‌ها بررسی گردید. انواع مشوق‌های عمده مالیات بر درآمد نیز بررسی و مشوق‌های مالیاتی مدنظر در کشورها با هدف تشویق سرمایه‌گذاری در SME‌ها بر اساس پاسخ پرسشنامه‌ها بیان شده است.

در آخر، دومین جزء اصلی از کل بار مالیاتی بر SME‌ها، علاوه بر بدهی مالیاتی (پرداخت به دولت) - یعنی هزینه‌های تمکین، که معمولاً هزینه ثابت قابل توجهی محسوب

می‌شود و می‌تواند بار مالیاتی نسبتاً بالایی را بر SMEها تحمیل کند، تجزیه و تحلیل شده است. روش‌های مورد استفاده برای کاهش هزینه‌های تمکین SMEها و همچنین اقدامات سیاستی و اجرایی تدوین شده با هدف کاهش هزینه تمکین در کشورهای مدنظر بر اساس پاسخ‌های ارائه شده به پرسشنامه‌ها، بیان شده است.

این نوشتار، توسط استیون کلارک و آلیستر توماس^۱ از کارشناسان دبیرخانه OECD به رشته تحریر در آمده و در نگارش آن اطلاعات و نظرات دریافتی از اعضاء کارگروه شماره ۲ در کمیته امور مالیاتی و اعضاء کارگروه SMEها و کارآفرینی در کمیته صنایع، نوآوری و کارآفرینی مورد استفاده قرار گرفته است. خلاصه‌ای از پاسخ‌های ارائه شده به پرسشنامه مالیات SMEها نیز توسط پروفیسور آلفونس ویشن راید^۲ تهیه شده است. از کمک‌های مالی دولت ژاپن تشکر و قدردانی می‌شود.

^۱. Steven Clark and Alistair Thomas

^۲. Professor Alfons Weichenrieder

مقدمه

نوشتار حاضر در صدد انتشار نتایج حاصل از تحقیقی با موضوع مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط (SMEها) است. تحقیق مذکور به صورت مشترک توسط کارگروه تحلیل سیاست‌ها و آمار مالیاتی مرتبط با کمیته امور مالیاتی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) و کارگروه کسب و کارهای کوچک و متوسط و کارآفرینی مربوط به کمیته صنایع، نوآوری و کارآفرینی انجام شده است. هدف اصلی ارائه این نوشتار، علاوه بر بررسی موضوع‌های سیاستی مهم^(۱) مرتبط با SMEها، بحث و تجزیه و تحلیل اطلاعات مستخرج از پرسشنامه‌های تکمیل شده توسط کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی با موضوع سیاست‌های جاری و ابعاد اجرایی مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط در سال ۲۰۰۶ است. نتایج این پرسشنامه‌ها^(۲)، به عنوان اطلاعات پایه جهت بحث پیرامون مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط^(۳) در کنفرانس گفتگوی مالیات بین‌المللی (ITD)^۱ که در تاریخ ۱۷ الی ۱۹ اکتبر ۲۰۰۷ برگزار شد، مورد استفاده قرار گرفت. نوشتار حاضر، نه تنها نتایج حاصل از پاسخ‌های ارائه شده توسط ۲۰ کشور OECD به پرسشنامه‌ها را در بردارد، بلکه با لحاظ اطلاعاتی پیرامون ویژگی‌ها و روش‌های اخذ مالیات از کسب و کارهای کوچک و متوسط در تمام کشورهای OECD، تکمیل شده است. به علاوه، طیف گسترده‌ای از موضوعات مالیات کسب و کارهای کوچک و متوسط شامل اثرات احتمالی مالیات بر ایجاد و رشد SMEها و ملاحظات مربوط به بار نسبتاً بالای تمکین نیز ارائه شده است.

^۱. International Tax Dialogue (ITD)

از بین کشور عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD)، ۲۰ کشور به پرسشنامه مالیات SMEها پاسخ دادند که عبارتند از: استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، جمهوری چک، دانمارک، آلمان، یونان، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، مکزیک، نیوزلند، نروژ، لهستان، اسلواکی، اسپانیا، سوئد، انگلستان و ایالات متحده^(۴). در این مطالعه، علاوه بر ارائه جزئیات مربوط به این ۲۰ کشور، اطلاعات بیشتری از رفتار مالیاتی و خصوصیات SMEها در تمام کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی ارائه شد. این اطلاعات توسط دو مرکز مستقر در سازمان توسعه و همکاری اقتصادی یعنی مرکز سیاست‌های مالیاتی و اجرایی^(۵) و مرکز کارآفرینی، SMEها و توسعه منطقه‌ای جمع‌آوری شده است^(۶).

فصل اول با بحث در مورد خصوصیات و ویژگی‌های SMEها در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی شروع می‌شود. از جمله این مباحث عبارتند از: درصد بنگاه‌های کوچک و متوسط، زمینه و بخش فعالیت این بنگاه‌ها (تولید کارخانه‌ای، صنعت و خدمات)، نقش آنها در اشتغال بخش‌ها، درصد بنگاه‌های با شخصیت حقوقی و غیرحقوقی، اندازه بنگاه‌ها براساس تعداد کارکنان و تقسیم‌بندی این قبیل مؤسسه‌ها براساس میزان درآمد مشمول مالیات و نوع ساختار قانونی.

در ادامه فصل، اطلاعاتی نیز در خصوص نوآوری‌های فناورانه داخلی^۱ و غیر فناورانه SMEها، افزایش تعداد مؤسسه‌هایی که با وضعیت زیان مالیاتی مواجه می‌شوند و ارتباط میان تأسیس شرکت‌های حقوقی و اندازه آنها ارائه می‌شود. این اطلاعات، برای تأکید بر اهمیت افزایش و تنوع در تعداد SMEها و برای ملاحظات مختلفی در خصوص تأسیس و رشد SMEها بکار می‌رود.

فصل دوم، مباحث مربوط به مالیات بر درآمد SMEها در کشورهای OECD پیرامون آستانه‌های درآمد، نرخ مالیات و میزان مالیات برحسب ساختار کسب و کارها را مرور می‌کند. متوسط نرخ مالیات بر درآمد از نقطه نظر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی و سود بنگاه‌های حقوقی، و [با توجه نوع بنگاه‌ها مانند] شرکت‌های تکامل‌یافته‌ای که درآمد خود را توزیع می‌کنند و یا شرکت‌های رشدمحور [که درآمد خود را انباشته می‌کنند]، مقایسه شدند. نرخ‌های مورد اشاره در این نوشتار، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات (نه متوسط نرخ

^۱ منظور نوآوری تکنولوژیکی است که بوسیله نیروها و امکانات داخلی SME حاصل شده است. [مترجمان]

مؤثر مالیاتی) هستند. از آنجا که در چنین شرایطی صرفاً مقایسه‌های درون کشوری میسر است، مقایسه‌های انجام شده در هیچ موردی، به عنوان اساس و پایه ارزیابی تفاوت‌های موجود در نرخ مؤثر مالیاتی بین کشورها و یا داخل کشورها، قابل استفاده نخواهند بود. با این حال، نتایج حاصل از مقایسه نرخ مالیات، در تحلیل مسائل مرتبط با مالیات بر درآمد که به ساختار قانونی شرکت بستگی دارد و ممکن است به عنوان بار مالیاتی بر آنها محسوب شود، کاربرد خواهد داشت و در نتیجه شاید بار مالیاتی بر انتخاب ساختار قانونی شرکت تأثیر داشته باشد. سرمایه‌گذاری مجدد در مقابل سیاست‌های توزیعی به عنوان عامل کلیدی نشان داده شده است، اما چنین حالتی در کشورهای دارای سیستم‌های یکپارچه (تلفیقی) مالیات بر [درآمد] شرکت و مالیات بر [درآمد] اشخاص کمتر صدق می‌کند.

فصل سوم، انحرافات مالیاتی احتمالی ناشی از سیستم‌های مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر درآمد شرکت را بررسی می‌کند. به علاوه، نقش پرداخت‌های تأمین اجتماعی در تصمیم‌گیری پرداخت‌کنندگان مالیات بر درآمد اشخاص برای ادامه اشتغال وابسته و یا راه‌اندازی کسب و کار مستقل و نیز ثبت یا عدم ثبت رسمی بنگاه بررسی خواهد شد. تحلیل ارائه شده در این فصل، علاوه بر تشریح نقش تأمین اجتماعی، دامنه تحلیل تا سرمایه‌گذاران دارای درآمد بالا (نرخ بالای مالیات بر درآمد اشخاص) نیز گسترده می‌شود و اطلاعات حاصله، یافته‌های فصل دوم را تکمیل خواهد کرد. ارائه نتایج به چهار کشور نیوزلند، نروژ، سوئد و انگلستان محدود می‌شود. اگر چه هر گروه از این نتایج، به یک کشور خاص مربوط می‌شود، لیکن آنها [نتایج] اثرات بالقوه مالیات در اثرگذاری بر دو تصمیم مربوط به تأسیس یک SME و چگونگی طراحی ساختار قانونی آن، و همچنین چگونگی وابستگی این تصمیم‌ها را به [میزان] سهم سرمایه در مقابل سهم نیروی کار از کل درآمد را [به طور مستدل] نشان می‌دهند.

در فصل چهارم، استفاده از مشوق‌های مالیاتی برای تشویق سرمایه‌گذاری در SMEها، نظرات موافق و مخالف نسبت به استفاده از این مشوق‌ها، انواع عمده مشوق‌های مالیات بر درآمد و نمونه‌هایی از مشوق‌های مالیات بر شرکت و مشوق‌های مالیات بر سطح سهامدار برای تشویق سرمایه‌گذاری در SMEها بر اساس اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه مالیات SMEها، مطرح می‌شود. مباحث این فصل، فراتر از مباحث مرسوم و مبتنی بر شکست بازار

خواهد بود، و از این امکان سخن گفته می‌شود که احتمالاً کاربرد تمهیدات یکسان برای [تعیین] پایه مالیاتی برای همه شرکت‌ها در اندازه‌های مختلف - سیاست‌ها، مقررات و روش‌های اجرایی مالیات غیرهدفمند - می‌تواند باعث ایجاد بار مالیاتی نسبتاً سنگینی برای SMEها شود و در نتیجه و حداقل در برخی موارد خاص، از ایجاد و رشد SMEها جلوگیری کنند. در این شرایط، مقررات و تبصره‌های مالیاتی مورد توجه قرار می‌گیرند که از آن جمله می‌توان به آثار مالیات مضاعف بر سود شرکت و هزینه سرمایه بر SMEها؛ عدم توانایی برای کسر مخارج بهره [کارمزد وام] (در شروع فعالیت‌هایی که دسترسی به تأمین مالی بدهی ندارند)؛ مقررات جبران زیان محدود که ممکن است باعث بی‌ رغبتی به ریسک‌پذیری شود؛ فرصت‌های محدود برنامه‌ریزی در خصوص مالیات فرامرزی در شرکت‌های چند ملیتی؛ بار نسبتاً سنگین مطابقت و رعایت قوانین برای SMEها؛ و مالیات متعلقه به فروش و یا امور انحصار وراثت یک SME اشاره کرد.

پوشش آخرین بخش مربوط به مشوق‌های مالیاتی برای SMEها، براساس پاسخگویی کشورهای OECD به پرسشنامه‌های وضع مالیات بر SMEها، تا حد زیادی به تشریح انواع عمده مشوق‌ها و اهداف آنها محدود می‌شود.

در انتها، در فصل پنجم، در مورد دومین جزء اصلی بار مالیاتی وارده بر SMEها و نیز بدهی مالیاتی (پرداخت به دولت) و به عبارتی هزینه‌های مرتبط با الزامات تمکین [مالیاتی] (مانند اجازه استفاده از حساب‌های ساده شده، محاسبات مالیاتی ساده شده، تکرار کمتر تشکیل پرونده) بحث می‌کند. هزینه‌های تمکین که معمولاً هزینه ثابت و قابل توجهی است و لذا بار نسبتاً سنگینی را بر SMEها تحمیل می‌کند، می‌تواند عامل اساسی و مهمی در اتخاذ شماری از تصمیم‌ها مانند فعالیت در اقتصاد رسمی و یا خوداشتغالی به حساب آید. طیفی از رویکردهای مرتبط با سیاست‌های مالیاتی و اجرای مالیات با هدف کاهش هزینه‌های تمکین (در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد، نقش پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات حقوق و دستمزد) بررسی خواهند شد. در برخی از رویکردهای احتمالی، مسائلی مانند جایگزینی سیستم‌های مالیاتی عادی با "مالیات‌های مبتنی بر قرائن" ساده‌تر برای کسب و کارهای کوچک با سرمایه در گردش کمتر از آستانه تعیین شده لحاظ می‌شود. در این رویکردها، مسائلی مانند ارائه مشوق‌های مالیاتی، ایجاد انگیزه در

مؤسسه‌ها برای گذار به سمت یک سیستم مالیاتی عادی و اجتناب از برخی انحرافات (مانند کاهش رقابت)، ملاحظات اصلی را تشکیل می‌دهند که به هر حال، امکان بکارگیری رویکردی با مقررات ساده‌تر وجود دارد.

فصل ۱. خصوصیات کسب و کارهای کوچک و متوسط

در این فصل خصوصیات مختلف کسب و کارهای کوچک و متوسط (SMEs) مطرح شده است. برای بیان این خصوصیات از اطلاعات تعداد SMEها و اشتغال ایجاد شده توسط آنها، موجود در پایگاه اطلاعات OECD^(۷)، و اطلاعات مربوط به درآمد مشمول مالیات و نوع ساختار قانونی واحدهای تجاری (به صورت شخصیت حقوقی یا غیرحقوقی، مستخرج از پرسشنامه‌های مربوط به مالیات SMEها، تکمیل شده توسط ۲۰ کشور OECD (کشورهای مد نظر در مطالعه میدانی)^(۸)، استفاده گردید. اطلاعات مذکور بستر اطلاعاتی لازم جهت بحث پیرامون سیاست مالیاتی و موضوع‌های اجرایی را در فصل‌های بعدی فراهم می‌آورد.

۱-۱. سهم SMEها در کسب و کارها، اشتغال و نوآوری

کسب و کارهای کوچک و متوسط در اقتصادهای پیشرفته و در حال توسعه نوظهور به عنوان منبع کلیدی از پویایی، نوآوری و انعطاف‌پذیری شناخته شده‌اند. این نوع کسب و کارها مسئول خلق مشاغل جدید (خالص) در کشورهای OECD هستند و نقش زیادی در نوآوری، بهره‌وری و رشد اقتصادی این کشورها دارند (OECD, 2005).

کسب و کارهای کوچک و متوسط (SME) درصد بالایی از کل شرکت‌های موجود در تمامی کشورها، یعنی ۹۵ الی ۹۹ درصد از کل کسب و کارهای جهان، را تشکیل می‌دهند (OECD, 2005). بر اساس اطلاعات در دسترس، SMEها در کشورهای OECD، به‌طور متوسط حدود ۹۸/۷ درصد کل کسب و کارها در بخش کارخانه‌ای را در سال ۲۰۰۵ تشکیل می‌دادند (متوسط OECD را در نمودار (۱-۱) مشاهده نمایید). در بخش‌های صنعتی

اقتصاد^(۹)، SMEها تقریباً کل بنگاه‌های موجود در کشورهای ایتالیا، استرالیا، پرتغال و اسپانیا (بیش از ۹۹/۸ درصد از کل بنگاه‌ها) و درصد بالایی از کل بنگاه‌ها، یعنی ۹۶ الی ۹۷ درصد، در کشورهای ایرلند، جمهوری اسلواکی و لوکزامبورگ را تشکیل می‌دهند (نمودار (۱-۲) را مشاهده نمایید). به‌علاوه، در میان SMEها، تعداد بنگاه‌های کوچک بیشتر از سایرین هستند. بررسی مجدد بخش کارخانه‌ای که قبلاً اشاره شد، بیانگر آن است که در کشورهای OECD در سال ۲۰۰۵، به‌طور متوسط ۹۸/۷ درصد از بخش کارخانه‌ای به‌صورت SMEها و متشکل از بنگاه‌های خرد، کوچک و متوسط با نسبت‌هایی به ترتیب در حدود ۷۵/۴، ۱۸/۶ و ۴/۷ درصد بوده است. نسبت تعداد بنگاه‌های خرد به کل SMEهای صنعتی موجود در کشورهای استرالیا، جمهوری چک، لهستان، سوئد و مجارستان بیشتر از ۹۰ درصد است، در حالی که این نسبت در ایتالیا فقط ۳۴ درصد و در ژاپن و کره کمی بیشتر از ۵۰ درصد است (نمودار B.1 در پیوست B را مشاهده نمایید).

در صنایع خدماتی^(۱۰)، نسبت تعداد SMEها به کل بنگاه‌ها در سال ۲۰۰۵ حتی بالاتر از سهم آنها در بخش‌های صنعتی و کارخانه‌ای بوده است. در ۲۲ کشور از ۲۳ کشور OECD که اطلاعات فعالیت‌های خدماتی آنها در دسترس است، نسبت تعداد SMEها به کل بنگاه‌های موجود بیش از ۹۹ درصد است و تنها کشور نیوزیلند با نسبت ۹۸/۷ درصد در پایین‌ترین سطح قرار دارد (نمودار (۱-۲) را مشاهده نمایید). به‌طور مشابه، توزیع SMEها در بخش خدمات برحسب اندازه آنها نشان می‌دهد که تعداد بنگاه‌های خرد بیش از ۹۵ درصد کل SMEهای مشغول فعالیت در بخش خدمات در ۸ کشور از ۲۳ کشور است که در این بین، کشورهای لهستان، ایتالیا و پرتغال بالاترین نسبت را دارند. در حالی که، این نسبت در کشورهای آمریکا (با سهم ۷۹ درصدی) و جمهوری چک و نیوزلند (هر دو با سهم ۸۰ درصدی) در پایین‌ترین سطح قرار دارد (نمودار B.1 در پیوست B را مشاهده نمایید).

SMEها نه تنها بر حسب تعداد بنگاه‌ها و سهمی که از کل بنگاه‌های فعال در هر کشوری دارند، بلکه به دلیل نقشی که در ایجاد اشتغال دارند نیز حائز اهمیت می‌باشند. در واقع، این نوع از کسب و کارها منبعی کلیدی برای ایجاد شغل شناخته شده‌اند و نقش زیاد و فزاینده در اشتغال کشورهای OECD ایفاء می‌نمایند (OECD, 2005). همان‌طور که

در نمودار (۱-۱) نشان داده شده است، به طور متوسط در کشورهای OECD در حدود ۵/۵۷ درصد از اشتغال در بخش کارخانه‌ای در سال ۲۰۰۵ توسط SMEها ایجاد شده بود.

کادر (۱-۱). تعریف کسب و کارهای کوچک و متوسط (SME)

در کشورهای عضو OECD تعریف منحصربفرد و مورد توافقی از SME وجود ندارد، بلکه در این کشورها تعاریف متعددی از SME بکار می‌رود و تعداد نیروی کار نیز تنها معیار برای در نظر گرفتن یک بنگاه به عنوان SME نیست. به طور کلی، SME به شرکت‌های تابعه و وابسته‌ای اطلاق می‌شود که دارای تعداد نیروی کاری کمتر از یک حد معین باشد. محدودیت تعداد نیروی کار نیز در کشورهای مختلف، متفاوت است. متداول‌ترین محدودیت، تعداد نیروی کار تا ۲۵۰ نفر است که توسط کمیسیون اروپا (توصیه EC/۳۶۱/۲۰۰۳ مربوط به ۶ می سال ۲۰۰۶) پیشنهاد شده است. با این وجود، برخی از کشورهای عضو کمیسیون اروپا محدودیت ۲۰۰ نفری را در نظر می‌گیرند و در ایالات متحده نیز کسب و کارهایی که کمتر از ۵۰۰ نفر نیروی کار داشته باشند، به عنوان SME در نظر گرفته می‌شوند. در بین SMEها نیز، بنگاه‌های با کمتر از ۵۰ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک و کسب و کارهای با حداکثر ۱۰ یا بعضاً ۵ نفر نیروی کار، بنگاه‌های خرد محسوب می‌شوند.

تعریف و آستانه اندازه SMEها در کشورهای OECD مبتنی بر توصیه کمیسیون اروپا است. بر اساس توصیه این کمیسیون، بنگاهی با کمتر از ۲۵۰ نفر نیروی کار، گردش مالی نزدیک به ۵۰ میلیون یورو و تراز مالی کمتر از ۴۳ میلیون یورو به عنوان بنگاه متوسط؛ بنگاهی با کمتر از ۵۰ نفر نیروی کار، گردش مالی و تراز مالی کمتر از ۱۰ میلیون یورو به عنوان بنگاه کوچک و بنگاهی با کمتر از ۱۰ نفر نیروی کار و گردش مالی و تراز مالی کمتر از ۲ میلیون یورو به عنوان بنگاه خرد، محسوب می‌شود.

برای مقاصد مالیاتی، تعاریف مورد استفاده برای بهره‌مندی از یکسری امتیازات خاص SMEها تابع عوامل مختلفی هستند. برای مثال، در لوکزامبورگ، سطح درآمد مشمول مالیات بنگاه، شرط لازم برای برخورداری از نرخ مالیات ترجیحی خاص SMEها است، در حالی که در ژاپن، امکان استفاده از این امتیاز به سرمایه تجاری و در فرانسه و اسپانیا به گردش مالی ناخالص مرتبط است. از طرف دیگر، واحدهای تجاری کوچک در بلژیک تنها

زمانی واجد شرایط استفاده از نرخ‌های مالیاتی ترجیحی خاص SMEها هستند که نه تنها شرایط مالیات بر درآمد مشمول مالیات بلکه شرایط مرتبط با فعالیت‌های شرکت، سهامداران، سود تقسیم شده و پاداش مدیران را نیز دارا باشند.

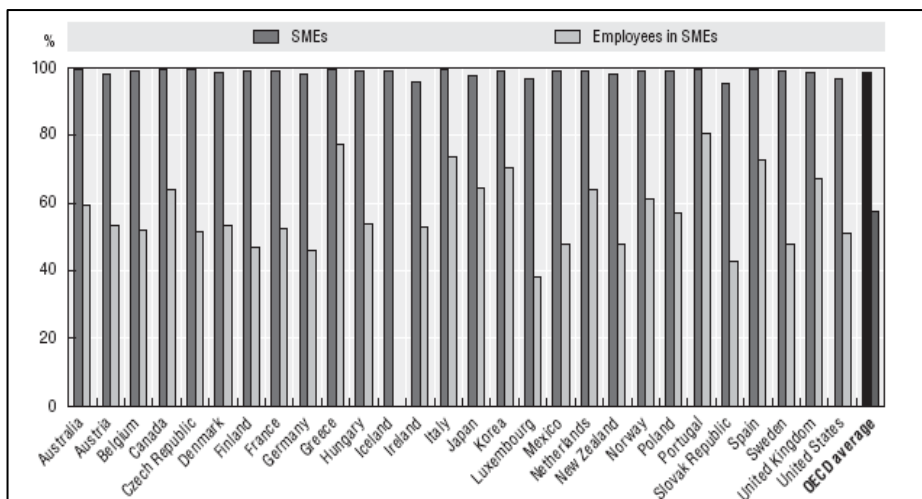
در بخش‌های صنعتی (نمودار B.3 در پیوست B را مشاهده نمایید)، برای ۸ کشور از ۲۴ کشور OECD که اطلاعات آنها در دسترس است، SMEها بیشتر از دو سوم کل اشتغال را تشکیل می‌دهند. در میان این گروه، سهم SMEها از کل اشتغال کشورهای ایتالیا، پرتغال و اسپانیا بیشتر از ۸۰ درصد است. نسبت اشتغال SMEها به کل اشتغال صنعتی نشان می‌دهد فقط در کشورهای فنلاند، لوکزامبورگ و جمهوری چک کمتر از ۵۰ درصد است.

به طور مشابه در بخش‌های خدماتی، SMEها بیشتر از دو سوم کل اشتغال در فعالیت‌های مرتبط با خدمات را در ۱۴ کشور از ۲۲ کشوری که اطلاعات آنها موجود است، تشکیل می‌دهند (نمودار B.3 در پیوست B را مشاهده نمایید). در این بین، سهم SMEها در اشتغال بخش خدمات کشورهای پرتغال و ایتالیا بیشتر از ۸۰ درصد است. در واقع، سهم SMEها از کل اشتغال برای هر کشور OECD، به جز آمریکا و انگلیس که این سهم در پایین‌ترین سطح یعنی به ترتیب در ۵۰ و ۵۲ درصد قرار دارد، بیش از ۵۰ درصد است.

بررسی عمیق‌تر اطلاعات ارائه شده در نمودارهای (۱-۱) و (۲-۱) نشان می‌دهد که از بین درصد زیادی از بنگاه‌ها که به صورت SME هستند، تنها بخش کوچکی از آنها (SMEها) رشد می‌کنند برای اینکه بزرگ شوند.^(۱۱) آن تعداد محدود از بنگاه‌ها که برای بزرگ‌شدن رشد می‌کنند، حداقل در سطح بخشی، پتانسیل رشد برخی از SMEها را محدود می‌نمایند. نمونه‌هایی که می‌توان برای این نوع بنگاه‌ها بیان نمود عبارتند از SMEهای ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای (پزشکان، دندانپزشکان)، تولیدکنندگان محصولات کشاورزی بدون هدف درآمدزایی و سایر کسب و کارهایی که محدود به بازارهای محلی هستند، SMEهای با بازده کاهنده نسبت به مقیاس، با رقابت محدود و انگیزه محدود برای نوآوری.

با توجه به اطلاعات فعالیت‌های نوآورانه بر اساس رتبه‌بندی OECD در زمینه‌های علوم، تکنولوژی و صنعت در سال ۲۰۰۷، در تقریباً نیمی از کشورهایی که اطلاعات آنها

جمع‌آوری شده بود، بیش از ۴۰ درصد از کل بنگاه‌های بزرگ، اقدام به ایجاد نوآوری در محصول با تکیه بر نیروهای داخلی خود نمودند، در حالی‌که این سهم در میان SMEها، تنها در یک سوم کشورها بیشتر از ۲۰ درصد بوده است (نمودار B.4 را در پیوست B مشاهده نمایید).



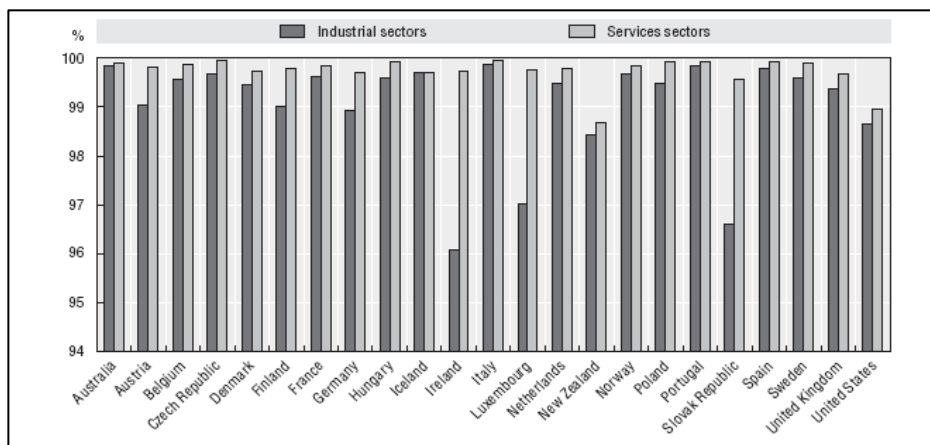
مأخذ: اطلاعات تمام کشورها به جز کانادا، یونان و مکزیک از پایگاه آمارهای جمعیتی و ساختاری کسب و کارهای OECD سال ۲۰۰۵ استخراج شده است و برای کانادا از Industry Canada (2008)، برای یونان از Eurostat (2005) و برای مکزیک از منبع INEGI, in OECD (2007), SMEs in Mexico, Policies and Issues استخراج شده است.

نمودار ۱-۱. اشتغال SMEها و فعالیت‌های کارخانه‌ای (درصدی از کل

بنگاه‌ها و کل اشتغال در بخش کارخانه‌ای)

نکات جدول (۱-۱): آستانه‌ها در کشورهای عضو اتحادیه اروپا، ایسلند و نروژ، موارد پیشنهادی EC (توصیه EC/۲۰۰۳/۳۶۱ مربوط به ۶ می سال ۲۰۰۶) هستند. در استرالیا، بنگاه‌های خرد دارای ۱ الی ۹ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۰ الی ۴۹ نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۵۰ الی ۱۹۹ نیروی کار هستند. در کانادا، بنگاه‌های خرد دارای ۱ الی ۹ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۰ الی ۹۹ نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۱۰۰ الی ۴۹۹ نفر نیروی کار هستند. در ژاپن، بنگاه‌های خرد دارای ۴ الی ۹ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۰ الی ۴۹ نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۵۰ الی ۱۹۹ نفر نیروی کار هستند. در کره، بنگاه‌های خرد دارای ۵ الی ۹ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۰ الی ۴۹ نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۵۰ الی ۱۹۹ نفر نیروی کار هستند. در مکزیک، بنگاه‌های خرد دارای صفر الی ۱۰ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۱ الی ۵۰ نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۵۱ الی ۲۵۰ نفر نیروی کار هستند. در نیوزیلند، بنگاه‌های خرد دارای ۱ الی ۹ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۰ الی ۴۹ نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۵۰ الی ۹۹ نفر نیروی کار هستند. در ایالات متحده، بنگاه‌های خرد دارای ۱ الی ۹ نفر نیروی کار، بنگاه‌های کوچک دارای ۱۰ الی ۹۹

نفر نیروی کار و بنگاه‌های متوسط دارای ۱۰۰ الی ۴۹۹ نفر نیروی کار هستند. نهایتاً، متوسط OECD شامل کشورهای ترکیه و سوئیس نمی‌باشد.



مأخذ: پایگاه آمارهای جمعیتی و ساختاری کسب و کارهای OECD سال ۲۰۰۵ یا آخرین سالی که اطلاعات وجود دارد.

نمودار ۱-۲. SMEهای فعال در بخش خدماتی و صنعتی (درصدی از کل بنگاه‌ها در هر بخش از فعالیت)

این الگو برای نوآوران فرآیندهای داخلی بنگاه‌ها (نمودار B.5 را مشاهده نمایید) و نوآوران غیرفنی (نمودار B.6 را مشاهده نمایید) مشابه است. با وجود اینکه SMEها معمولاً از لحاظ فعالیت‌های نوآورانه در مقایسه با بنگاه‌های بزرگ دارای وقفه هستند، اما زیرمجموعه کوچکی از SMEهای کارآفرین، نقش مهمی در معرفی و تجاری‌سازی نوآوری‌های "بنیادی"^(۱۲) که لازمه رشد اقتصادی و اشتغال است، ایفا می‌کنند، در حالی که بقاء بنگاه‌های بزرگ تأسیس شده برای اصلاح و تولید انبوه نوآوری‌های بنیادی ضروری هستند (OECD, 2008).

نوآوری به عنوان عاملی برای رشد در بسیاری از بازارها، نه در اکثر بازارها، شناخته شده است و روزبه‌روز بر اهمیت آن افزوده می‌شود. یک بررسی با هدف اعمال سیاست مالیاتی بیانگر آن است که تمام بنگاه‌ها نوآور یا مبتنی بر رشد نیستند، زیرا آنها ملزم به ارائه خدمات به بازارهای خاص و یا در نظر گرفتن منافع کارگران یا مالکان خاص یک کسب و کار نمی‌باشند. نیاز محدود به نوآوری، منجر به محدود شدن منافع "سرریز" ناشی از

نوآوری می‌شود، با وجود چنین منافعی (پیامد خارجی مثبت)، گاهی اوقات اعطای مشوق‌های مالیاتی هدفمند برای سرمایه‌گذاری SME مطرح می‌شود.^(۱۳)

در مقابل، SME‌های مقید به رقابت قیمتی و محصول (شامل رقابت مبتنی بر بنگاه و مالیات) ممکن است برای رقابت و ایجاد نرخ‌های بازدهی بالا یا در حد معمول به نوآوری احتیاج داشته باشند. در حقیقت، درصد بالایی از SME‌ها ممکن است به بروزرسانی تکنولوژی، یا به رشد برای دست یافتن به صرفه‌های ناشی از مقیاس و کارایی نیاز داشته باشند. از نظر سیاست‌گذاران مدافع ارفاق مالیاتی هدفمند برای حمایت از نوآوری (برای مثال از طریق اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه)، محدود کردن ارفاق مالیاتی به چنین بنگاه‌هایی یک چالش کلیدی محسوب می‌شود، چرا که هدفمند کردن دقیق در سیستم مالیاتی امکان‌پذیر نیست و دارای ابهام می‌باشد.

در این ارتباط، اطلاعات موجود در خصوص تعداد SME‌ها و اشتغال ایجاد شده توسط آنها در کشورهای OECD، سیاست‌گذاران را متوجه جمعیت گسترده‌ای از کارگران و کسب و کارهایی می‌کند که از سیاست دولت در خصوص SME‌ها مانند مالیات تأثیر می‌پذیرند. نمودارها نشان می‌دهند که SME‌ها برای اطمینان از اینکه قوانین مالیاتی آنها را در شرایط عدم مزیت رقابتی برحسب میزان بار مالیاتی در مقایسه با سایر بنگاه‌ها قرار نخوانند داد، نه تنها مالیات پرداختی به دولت بلکه منابع درگیر برای "بار تمکین" مربوط به تهیه اسناد و مدارک و پرکردن اظهارنامه مالیاتی را نیز در نظر می‌گیرند.

کادر (۱-۲). تعریف نوآوری

در کتاب OECD-eurostat also manual, 2005، نوآوری به عنوان پیاده‌سازی یک محصول (کالا یا خدمت) یا فرآیند جدید یا مترقی، یک روش بازاریابی جدید یا یک روش سازماندهی جدید در انجام کسب و کارها، سازماندهی مکان فعالیت یا روابط بیرونی تعریف می‌شود. این تعریف به طور ضمنی در بردارنده چهار نوع نوآوری است که عبارتند از:

نوآوری در محصول: معرفی کالا یا خدمتی که برحسب ویژگی‌ها یا تمایل کاربران، جدید یا بطور قابل توجهی پیشرفته است. این نوآوری شامل پیشرفت‌های چشمگیری در زمینه مشخصات فنی، قطعات و مواد، نرم‌افزار مورد استفاده، کاربرپسندی و یا سایر ویژگی‌های عملکردی است.

نوآوری در فرآیند: پیاده‌سازی روشی جدید و پیشرفته برای تولید محصول یا روش تحویل آن است. این نوآوری شامل تغییرات قابل توجهی در تکنیک، تجهیزات و یا نرم‌افزار مورد استفاده است.

نوآوری در بازاریابی: پیاده‌سازی روشی جدید برای بازاریابی که شامل تغییرات قابل توجهی در طراحی یا بسته‌بندی محصول، معرفی محصول به صورت غیرمستقیم (مثلاً استفاده محصول در یک فیلم سینمایی)، ارتقاء یا قیمت‌گذاری محصول است.

نوآوری در ساختار: پیاده‌سازی یک روش سازمانی جدید در عملیات تجاری، مکان فعالیت یا روابط بیرونی بنگاه است.

دو نوآوری اول به نوآوری فنی و تکنولوژیکی نزدیک‌تر هستند. چنانچه بنگاهی یکی از انواع نوآوری‌های اشاره شده را طی دوره مورد بررسی اجرا نماید، خلاق یا نوآور شناخته می‌شود.

تأکید این موضوع که تعداد زیادی از شرکت‌های کوچک چالش‌هایی را برای سازمان اجرایی مالیات ایجاد می‌کنند، حائز اهمیت است. اولاً، زیاد بودن تعداد این گروه از مؤدیان هزینه‌های اجرایی قابل توجهی را به اداره مالیاتی تحمیل می‌کند. به علاوه، از آنجا که برای شرکت‌های کوچک فعالیت در بازار غیررسمی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات (برای مثال، معاملات با مقیاس کوچک محدود به بازار داخلی است و نه بازار صادراتی) در مقایسه با شرکت‌های بزرگ راحت‌تر است، لذا منابع قابل توجهی صرف اطمینان از تمکین مالیاتی آنها می‌شود.^(۱۴) این ملاحظات، برای دولت انگیزه جستجوی روش‌هایی برای محدود کردن فرار و اجتناب از پرداخت مالیات^(۱۵) را برای مثال از طریق کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی^(۱۶) ایجاد می‌کند.

۱-۲. افزایش ساختار حقوقی همگام با افزایش اندازه کسب و کارها

اطلاعات ارائه شده در پیوست B نشان می‌دهد که موقعیت حقوقی برای کسب و کارها رابطه مستقیم با اندازه آنها (با تعداد نیروی کار اندازه‌گیری می‌شود) دارد. به عبارت دیگر، با افزایش اندازه کسب و کارها (افزایش تعداد نیروی کار)، شخصیت حقوقی نیز افزایش می‌یابد. همان‌طور که در فصل دوم بیان می‌شود، حقوقی بودن کسب و کارها مزیت‌هایی مانند مسئولیت محدود صاحبان کسب و کار (سهامداران)، افزایش دسترسی به بازارهای

سرمایه بین‌المللی و تداوم تجارت را برای این نوع کسب و کارها به همراه دارد. اگرچه، هزینه ایجاد کسب و کارهای حقوقی به دلیل پرداخت‌های قانونی بابت تأسیس و ثبت شرکت، در مقایسه با راه‌اندازی کسب و کارهای حقیقی بیشتر است. به‌علاوه، کسب و کارهای حقوقی نه تنها مشمول مالیات بر درآمد شرکت می‌شوند، بلکه بر سود سهامداران آن نیز مالیات وضع می‌شود. این هزینه‌ها ممکن است منجر به کاهش انگیزه بنگاه‌های کوچک برای تشکیل ساختار حقوقی شود. اشکال مختلفی از کسب و کارهای غیرحقوقی (برای مثال، مشارکت‌های محدود) نه تنها بهره‌مندی از یکسری مزیت‌های مالیاتی به‌ویژه، جریان کامل برقراری مالیات برای صاحبان کسب و کارها و فرار از مالیات بر سود در سطح کسب و کارها- را میسر می‌کند، بلکه در این نوع از کسب و کارها سرمایه‌گذارانی که در تصمیم‌های مدیریتی مشارکت ندارند نیز مسئولیت محدودی دارند.

در کشور نیوزیلند، برای بنگاه‌های خیلی کوچک دارای حداکثر ۱ نفر نیروی کار (که در مجموع ۷ درصد اشتغال کل را تشکیل می‌دهند)، فقط ۳۱ درصد از اشتغال مربوط به بنگاه‌های حقوقی است (به پیوست B مراجعه شود). برای بنگاه‌های با ۲ الی ۹ نفر نیروی کار (که ۳۳ درصد از کل نیروی کار را در اختیار دارند)، ۶۴ درصد از اشتغال مربوط به بنگاه‌های حقوقی است که با افزایش اندازه کسب و کار، سهم ساختار حقوقی در ایجاد اشتغال افزایش یافته است. در مورد بنگاه‌های با ۱۰ الی ۱۹ نفر نیروی کار نیز این سهم در حدود ۸۸ درصد است. بنابراین، می‌توان بیان کرد با افزایش اندازه بنگاه‌ها که بر اساس تعداد نیروی کار اندازه‌گیری می‌شود، تعداد کسب و کارهای با ساختار حقوقی و اشتغال ایجاد شده توسط آنها نیز افزایش می‌یابد.

در کشورهای دیگر پیوست B شامل نروژ و انگلیس، بخش عمده‌ای از کل اشتغال ایجاد شده توسط بنگاه‌های خیلی کوچک با حداکثر ۱ نفر نیروی کار (به ترتیب در حدود ۸۵ و ۹۰ درصد) مربوط به کسب و کارهای غیرحقوقی است. در حالی‌که، این نتیجه در مورد بنگاه‌های با ۲ الی ۹ و ۱۰ الی ۱۹ نفر نیروی کار تقریباً عکس است و کسب و کارهای حقوقی سهم زیادی از کل اشتغال را به خود اختصاص می‌دهند. به‌طوری‌که در این دو کشور، سهم اشتغال کسب و کارهای حقوقی از اشتغال ایجاد شده توسط بنگاه‌های ۲ الی ۹ نفر نیروی کار در حدود ۷۱ و ۵۶ درصد و از اشتغال ایجاد شده توسط بنگاه‌های ۱۰ الی

۱۹ نفر نیروی کار به ترتیب در حدود ۹۴ و ۷۸ درصد است. این ارقام مذکور مشابه ارقام کشور نیوزلند است، یعنی بنگاه‌های بزرگتر تمایل بیشتری به ساختار حقوقی دارند.

در کشور ژاپن، ایجاد اشتغال توسط کسب و کارهای حقوقی در بین بنگاه‌های با کمتر از ۱۰ نفر نیروی کار متداول‌تر است، که روی هم رفته ۲۸ درصد از کل نیروی کار را تشکیل می‌دهند^(۱۷) به‌ویژه، در حدود ۵۴ درصد از کل اشتغال در این گروه، توسط یک شرکت ایجاد شده است. درصد افراد شاغل در یک شرکت نسبت به کسب و کارهای غیرحقوقی بیشتر است، به‌طوری‌که این درصد در شرکت‌های با ۱۰ الی ۱۹ نفر نیروی کار به ۸۹ درصد و در شرکت‌های با ۲۰ الی ۴۹ نفر نیروی کار به ۹۶ درصد می‌رسد.

در مکزیک حدود ۰/۷ درصد از اشتغال توسط بنگاه‌های با حداکثر یک نفر نیروی کار ایجاد می‌شود که از این تعداد فقط ۲۱ درصد در واحدهای حقوقی استخدام شده‌اند. تعداد افراد استخدام شده در واحدهای حقوقی برای بنگاه‌های با ۲-۹ نفر نیروی کار به ۴۱ درصد و برای بنگاه‌های با ۱۰-۱۹ نفر نیروی کاری به ۶۶ درصد می‌رسد. بیش از چهار پنجم اشتغال در بنگاه‌های با ۲۰-۴۹ نفر نیروی کار، مربوط به کسب و کارهای حقوقی است.

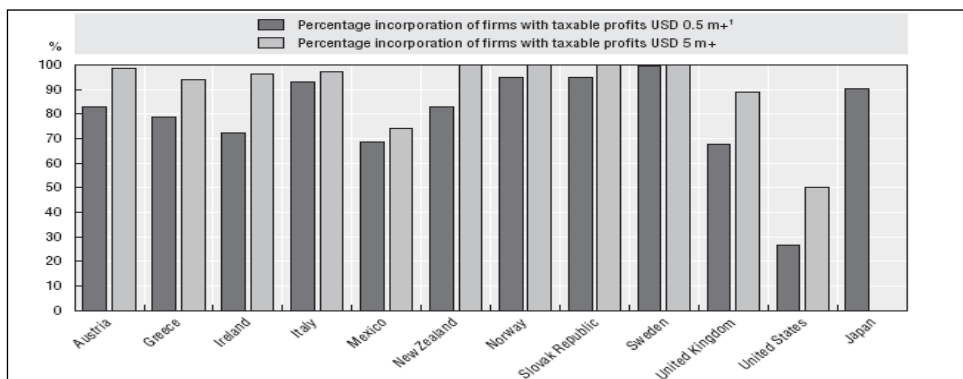
در حالی‌که شواهد حاکی از افزایش تمایل به ساختار حقوقی با بزرگ شدن اندازه بنگاه است، آمار اشتغال سوئد نشان می‌دهد که بنگاه‌های با ساختار حقوقی در تمامی اندازه‌ها، حتی بنگاه‌های با حداکثر یک نفر نیروی کار، اشتغال بیشتری ایجاد می‌کند (در سایر کشورها بنگاه‌های غیرحقوقی اشتغال بیشتری ایجاد می‌کنند). به بیان دیگر، در سوئد، صرف‌نظر از اندازه بنگاه‌ها، در مجموع بنگاه‌های با ساختار حقوقی رایج‌تر هستند و هر چه اندازه بنگاه‌ها بزرگتر می‌شود، این تمایل بیشتر می‌گردد.^(۱۸)

در نمودار (۱-۳)، آمار اشتغال بنگاه‌های دارای ۱۰۰ نفر نیروی کار یا بیشتر ارائه شده که نشان می‌دهد در هر یک از کشورهای مورد مطالعه، تقریباً تمام اشتغال مربوط به بنگاه‌های حقوقی گروه مذکور است؛ این موضوع رابطه بین اندازه بنگاه‌ها و موقعیت حقوقی کسب و کارها را بار دیگر نمایان می‌سازد.

با در نظر گرفتن میزان سود مشمول مالیات (معیاری ضعیف‌تر از نیروی کار برای اندازه بنگاه) به عنوان معیار تعیین اندازه بنگاه، نتایج مشابهی مشاهده می‌شود. نیوزیلند را دوباره برای نمونه در نظر بگیرید، در این کشور اکثر بنگاه‌های با سود مشمول مالیات کمتر از ۵۰

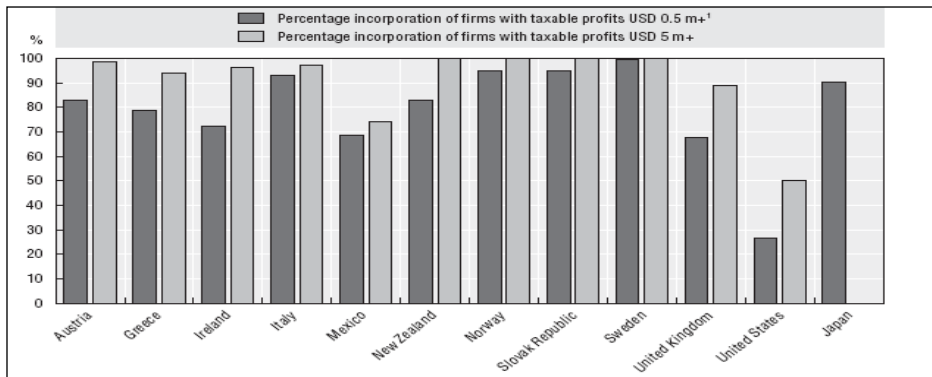
هزار دلار آمریکا به صورت غیرحقوقی هستند. به علاوه، با افزایش سود مشمول مالیات درصد بنگاه‌های حقوقی در حال افزایش است. به طوری که، ۸۴ درصد از بنگاه‌های با سود مشمول مالیات بین ۵۰۰ هزار تا یک میلیون دلار آمریکا و ۱۰۰ درصد شرکت‌های با سود مشمول مالیات بیش از ۵ میلیون دلار آمریکا به صورت حقوقی تأسیس شده‌اند. نمودار (۴-۱) درصد بنگاه‌های بزرگ حقوقی نیوزیلند و سایر کشورها را در دو طبقه برحسب میزان بزرگی سود مشمول مالیات نشان می‌دهد. پیوست B جزئیات توزیع تعداد بنگاه‌ها را بر حسب سود مشمول مالیات و ساختار قانونی کسب و کار در کشورهای مورد بررسی ارائه می‌دهد.

اطلاعات آماری بیانگر آن است که بنگاه‌های کوچکی که در ابتدا حقوقی نبودند، با افزایش قابل توجه اندازه آنها از حیث تعداد نیروی کار (برای مثال، بنگاه‌های دارای ۱۰-۵۰ نفر نیروی کار و بیشتر)، احتمالاً ساختار حقوقی را انتخاب می‌کنند. یک دلیل احتمالی برای این انتخاب آن است که SMEها برای رشد نیازمند افزایش حق صاحبان سهام (سرمایه) از طریق انتشار سهام عمومی هستند.



مأخذ: پاسخ کشورها به پرسشنامه مالیات بر SME

نمودار ۱-۳. درصد کل اشتغال ایجاد شده توسط بنگاه‌های بزرگ



مأخذ: پاسخ کشورها به پرسشنامه مالیات بر SME

برای ایتالیا: بیش از ۱ میلیون

نمودار ۱-۴. درصد بنگاه‌های بزرگ با ساختار حقوقی

در مواردی که دولت‌ها برای رفع موانع رشد شرکت‌ها تلاش می‌کنند، قوانین مالیاتی باید طوری تدوین گردد که موجب دلسردی کسب و کارهای حقوقی نشوند. به طور مشابه، SME‌های رشدمحور و SME‌های کوچک با وضعیت پایدار، ممکن است به واسطه امتیازات غیرمالیاتی که ساختار حقوقی در اختیار آنها قرار می‌دهد (برای مثال، مسئولیت یا بدهی محدود برای صاحبان کسب و کارها)، این ساختار را ترجیح دهند، در حالی که زیان‌های کارایی ناشی از سیستم مالیاتی - برای مثال، مالیات بر سود کسب و کارهای حقوقی نسبت به غیرحقوقی سنگین‌تر است - تمایل برای انتخاب ساختار حقوقی را کاهش می‌دهد.

۱-۳. درصد واحدهای تجاری کوچک با موقعیت زیان مالیاتی می‌تواند قابل

توجه باشد

علی‌رغم اینکه تمامی کشورهای پاسخ‌دهنده، اطلاعاتی تفصیلی در رابطه با تعداد کسب و کارها با زیان مالیاتی ارائه ندادند اما اطلاعات ارائه شده توسط کشورهای این کار را انجام دادند، نشان می‌دهد تعداد زیادی از کسب و کارها در موقعیت زیان مالیاتی (که تا اندازه‌ای به زیان‌های کسب و کارها بستگی دارد) قرار دارند. با توجه به نمودارهای ارائه شده در پیوست B، توزیع تعداد بنگاه‌ها برحسب سود مشمول مالیات و ساختار قانونی کسب و کارها نشان می‌دهد ۲۰ درصد از بنگاه‌ها در کشورهای یونان، ایرلند، ایتالیا، نیوزیلند، نروژ، جمهوری اسلوواکی، ۲۴ درصد در اتریش و ۴۰ درصد در ایالت متحده در موقعیت زیان

مالیاتی^(۱۹) قرار دارند. تقریباً در حدود ۵۰-۶۰ درصد از این بنگاه‌ها در کشورهای مذکور به صورت غیرحقوقی هستند.^(۲۰)

تمامی بنگاه‌ها با هر اندازه‌ای می‌توانند با زیان‌های تجاری^(۲۱) (و زیان‌های مشمول مالیات) مواجه شوند. کسب و کارهای کوچک با هزینه راه‌اندازی زیاد و درآمدهای محدود، زمانی که برای اولین بار وارد بازار می‌شوند، احتمالاً طی سال‌های اول فعالیت با زیان روبرو می‌شوند. در واقع، رفتار مالیاتی هنگام زیان برای اکثر کسب و کارها با هزینه راه‌اندازی کم بخصوص برای شرکت‌های کوچک حائز اهمیت است، زیرا بنگاه‌های جدید در مقایسه با بنگاه‌های بزرگ تأسیس شده (تکامل‌یافته) با درآمدهای متنوع، توانایی محدودتری جهت ادعای زیان مالیاتی دارند. بنابراین، توجه به موضوع‌هایی نظیر میزان بخشنده بودن سیستم‌های مختلف مالیاتی در زمینه زیان مالیاتی - یعنی زیان مالیاتی تا چه حد می‌تواند از سایر درآمدها کسر شود یا به‌واسطه امکان ورشکستگی بخشی از شرکت،^(۲۲) بخشوده شود- و اینکه بخشودگی‌های بیشتری در برخی از کشورها برای کسب و کارهای کوچک هدف‌گذاری شده‌اند، امری جالب و مهم است.

۱-۴. هزینه‌های ثابت بار زیادی بخصوص بر مؤسسه‌های کوچک با گردش مالی کم تحمیل می‌کند

بنگاه‌های کوچک (اندازه‌گیری شده از طریق گردش مالی، دارایی‌ها و میزان اشتغال) که عموماً دارای سود کمتری نسبت به بنگاه‌های بزرگ هستند، به‌طور نامتناسب تحت تأثیر هزینه‌های ثابت قرار می‌گیرند.^(۲۳) مثالی رایج از هزینه‌های ثابت، هزینه‌های تمکین مالیات - یعنی هزینه‌های مربوط به ثبت معاملات، نگهداری حساب‌های مالیاتی و مالی، محاسبه بدهی مالیاتی، پرداخت مالیات به دولت و انجام سایر تکالیف لازم در سیستم خوداظهاری- است. بر این اساس، هزینه‌های تمکین یک مؤلفه ثابت (مشترک) برای تمام مؤدیان تلقی می‌شود که به موجب آن بار نسبتاً بیشتری بر SMEها در مقایسه با بنگاه‌های بزرگتر به صورت درصدی از سود یا گردش مالی، تحمیل می‌شود. با توجه به این مسئله، معرفی طیف وسیعی از مقررات برای ساده‌سازی تمکین مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده

در تعداد زیادی از کشورهای OECD که در این مطالعه مد نظر قرار گرفتند، موضوع شگفت‌آوری نیست.

فصل ۲. مالیات بر درآمد کسب و کارهای کوچک و متوسط

در این فصل مالیات بر درآمد کسب و کارهای کوچک و متوسط (SMEs) در کشورهای OECD با تمرکز بر ملاحظات مالیات بر درآمد شرکت و مالیات بر درآمد اشخاص و با توجه به وابستگی آستانه‌های درآمد مشمول مالیات و نرخ‌های مالیاتی به نوع ساختار بندی قانونی کسب و کارها بخصوص ساختارهای حقوقی یا غیرحقوقی بررسی شده است.^(۲۴) در فصل بعدی تحلیل مؤلفه‌های نظام پرداخت تأمین اجتماعی^۱ شامل نرخ‌ها و آستانه‌های این پرداخت‌ها برای خوداشتغالی که اغلب متفاوت از نرخ‌ها و آستانه‌های کارکنان و کارفرمایان در کسب و کارهای حقوقی است، به‌طور مبسوط مطرح می‌شود. به‌ویژه، مطالبی که در ادامه بیان می‌گردد، در فصل سوم برای بررسی اختلالات مالیاتی مربوط به ایجاد و توسعه SME بکار گرفته می‌شود.

این فصل با مطالبی در زمینه مالیات بر کسب و کارهای غیرحقوقی آغاز می‌شود. درآمد کسب و کارهای با مالکیت انفرادی^۲ - یعنی یک کسب و کار غیرحقوقی (با یا بدون کارمند) با مالکیت یک شخص - معمولاً مشمول مالیات بر درآمد اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی خوداشتغالی (در کشورهایی که دارای مالیات تأمین اجتماعی هستند) می‌باشد. مالیات بر درآمد در مواردی که یک یا دو نفر در قالب یک شرکت تضامنی^۳ غیرحقوقی، در کسب و کاری سرمایه‌گذاری نمایند، همانند کسب و کارهای با مالکیت انفرادی اعمال

^۱ Social Security Contribution، مالیات مشخص و ثابتی است که از محل درآمد کارکنان به صندوق تأمین اجتماعی پرداخت می‌شود تا برنامه مربوطه به اجرا درآید.

^۲ Sole Proprietorship یک واحد تجاری است که کل سرمایه (ارزش ویژه) آن به یک نفر تعلق دارد.

^۳ Partnership شرکتی که از دو یا چند نفر تشکیل شود و به آن شرکت تضامنی می‌گویند.

می‌شود، به‌طوری که سود (و زیان) تخصیص یافته به هر یک از شرکاء مشمول مالیات اشخاص (مالیات بر درآمد اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی) می‌شود، بدون آنکه مالیات بر کسب و کار وضع گردد. چنین شرکت‌هایی که امکان اجتناب کامل از پرداخت مالیات در سطح کسب و کارها را دارند^۱، شامل شرکت‌های عام^۲، شرکت با مسئولیت محدود^۳ و در صورت امکان سایر ساختارهای تضامنی^(۲۵) می‌باشند. در تعدادی از کشورها، کسب و کارهای حقوقی خاصی می‌توانند واجد شرایط رفتار مالیاتی فوق‌الذکر باشند.^(۲۶) با فرض رفتار مالیاتی مشابه برای کسب و کارهای با مالکیت انفرادی و تضامنی، در فصل حاضر مباحث مالیات اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی بر مالکیت انفرادی متمرکز است.

در بخش (۲-۱)، حداکثر نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص^۴ و آستانه درآمد مشمول مالیات برای کسب و کارهای غیرحقوقی در هر یک از کشورهای OECD گزارش شده است. در سیستم‌های مالیات بر درآمد غیر دوگانه، در صورتی که درآمد تحصیل شده مؤدی از منابع دیگر بیشتر از آستانه تعیین شده برای حداکثر نرخ مالیاتی باشد، حداکثر نرخ مالیات قانونی بر کل درآمد کسب و کارهای شخصی اعمال می‌گردد. در این بخش، متوسط نرخ‌های مالیاتی مربوط به سطوح مختلف درآمدی کسب و کارها، متأثر از نرخ‌های نهایی تصاعدی و آستانه درآمد مشمول مالیات، نیز گزارش شده است. به‌خصوص، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص برای مضرب‌های مختلفی از متوسط درآمد و مضرب‌های مختلفی از متوسط درآمد ناشی از کار (حقوق و دستمزد) که به عنوان مبنای مقایسه در هر کشوری مورد استفاده قرار می‌گیرد، به تفکیک در هر یک از کشورهای OECD گزارش شده است. در حالی که هیچ معیار کامل و بی‌نقصی برای ارزیابی نحوه تغییر متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر حسب اندازه بنگاه وجود ندارد، مطالعه حاضر استدلال می‌کند رویکرد مذکور با توجه به تفاوت در درآمد سرانه کشورهای OECD، نسبت به رویکرد مبتنی بر

^۱. Flow-through

^۲. General Partnership شرکت‌های تضامنی که مسئولیت مالی (از نظر بدهی شرکت) شرکاء محدود نیست.

^۳. Limited Partnerships شرکت‌های تضامنی که مسئولیت مالی (از نظر بدهی شرکت) برخی از شرکاء محدود است.

^۴. The Top Statutory Personal Income Tax Rate

مقادیری دلخواه از درآمد کسب و کارها که در تمامی کشورها ثابت گرفته می‌شود، دارای ارجحیت است.

در بخش (۲-۲) مباحث مربوط به کسب و کارهای حقوقی ارائه می‌گردد. از لحاظ اهداف مالیاتی، در ابتدا سود یا زیان‌های این نوع از واحدها، مشمول مالیات بر درآمد شرکت می‌شود و سپس بعد از کسر مالیات از سود، مالیات بر سود سهام^۱ بر سود خالص توزیع شده بین سهامداران وضع می‌گردد. عایدی سرمایه محقق شده حاصل از سود بعد از کسر مالیات ممکن است هنگام انتقال به سهامداران مشمول مالیات شود. بررسی مالیات بر درآمد شرکت مربوط به SMEهای حقوقی در بخش (۲-۲) حاکی از آن است که ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت در ۱۱ یا تقریباً در یک سوم از کشورهای OECD به صورت طبقه‌ای و شامل یک یا چند نرخ کاهش یافته (کمتر از نرخ پایه) است. در کشورهایی که نرخ واحدی برای مالیات بر شرکت اعمال می‌گردد، بدون توجه به اندازه یا درآمد شرکت، نرخ پایه گزارش شده شامل نرخ نهایی و نرخ متوسط قانونی مالیات، است. بررسی نرخ‌های پایه مالیات بر شرکت نشان می‌دهد که این نرخ در برخی کشورها از نرخ‌های ترجیحی مالیات برای کسب و کارهای کوچک در موارد خاص، کمتر است. در کشورهای با ساختار نرخ مالیاتی طبقه‌ای، برای هدف‌گذاری کاهش نرخ مالیات بر شرکت در خصوص SMEها، روش‌های مختلفی شناسایی و نرخ‌های متوسط مالیات قانونی مربوط به ضرب‌های مختلفی از متوسط درآمد تحصیل شده با یکدیگر مقایسه شده‌اند.

در ادامه بخش (۲-۲)، مباحث مربوط به مالیات بر سود توزیع شده شرکت که بر سهامداران وضع می‌گردد، با توجه به سیستم‌ها و درجات مختلف از تلفیق مالیات بر اشخاص و شرکت که در کشورهای OECD مشاهده شده و همچنین ادغام فعالیت‌ها به منظور کاهش مالیات مضاعف، مطرح می‌شود.^(۲۷) در برخی از کشورها رفتار مالیاتی سنتی بکار گرفته می‌شود، در حالی که در سایر کشورهای دارای سیستم اعتبار مالیاتی^۲

^۱. منظور از shareholder-level dividend taxation مالیاتی است که بر سود سهام تقسیمی بین سهامداران وضع می‌گردد و متفاوت از مالیات بر سود شرکت است.

^۲. سیستم اعتبار مالیاتی (Imputation system) به سیستمی گفته می‌شود که پیش‌پرداخت مالیات به وسیله شرکت در حسابداری قرار می‌گیرد و شرکت می‌تواند مبلغ مزبور را از ناخالص مالیات شرکت کم کند. بدین گونه سهامدار

کامل، مالیات مضاعف بر سود شرکت با اعمال نرخ‌های مالیاتی سهامداران حقیقی بر سود شرکت، حذف می‌گردد. در مواردی نیز ادغام بخشی^۱ ثابت یا متغیر مشاهده شده است. در اکثر کشورهای دارای نرخ‌های طبقه‌ای مالیات بر سهامداران، حتی در کشورهای با نرخ ثابت مالیات بر شرکت، متوسط نرخ‌های تلفیقی^۲ مالیات بر شرکت‌ها و مالیات اشخاص بر سود توزیع شده به درآمد کسب و کار و اندازه شرکت وابسته است. نرخ‌های تلفیقی به میزان درآمد مشمول مالیات مؤدیان از منابع دیگر درآمدی که در دسته درآمد ناشی از سود سهام قرار می‌گیرد نیز وابسته است. تحلیل ارائه شده در این مطالعه پیرامون تلفیق مالیات بر شرکت‌ها و مالیات اشخاص بر سودهای توزیع شده به بررسی حداکثر نرخ مالیات اشخاص سرمایه‌گذار محدود است، به‌طوری‌که نرخ‌های تلفیقی مالیات بر سود توزیع شده در تعدادی از کشورها بالاتر و در بعضی موارد پایین‌تر از نرخ مالیات بر درآمد اشخاص برای کسب و کارهای غیرحقوقی می‌باشد.

در بخش (۲-۳)، مقایسه حداکثر نرخ مالیات اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی و نرخ‌های متوسط تلفیقی مالیات بر شرکت و حداکثر نرخ مالیات اشخاص بر درآمد حقوق و دستمزد و سرمایه که از کسب و کاری حقوقی حاصل شده باشد، ارائه و استدلال‌های مربوط به تأثیرگذاری احتمالی سیستم مالیات بر درآمد در تحمیل بار مالیاتی بر SME، بررسی می‌گردد. به‌علاوه، در تحلیل حاضر نظام مالیات بر شرکت با نرخ‌های ثابت در مقابل نظام‌های با نرخ‌های ترجیحی برای کسب و کارهای کوچک در نظر گرفته شد، و بنگاه‌های تکامل‌یافته و رشدمحور^۳ در مواردی که امکان تعویق پرداخت مالیات سهامدار بر

←

پس از دریافت سود سهام نامه‌ای مبنی بر بستانکار مالیاتی دریافت کرده و می‌تواند آن را در بدهی مالیاتی خود منظور کند.

1. Partial Integration

^۲. در سطح شرکت حقوقی دو نوع مالیات وضع می‌شود، یکی مالیات بر سود شرکت که به عنوان مالیات در سطح شرکت مطرح است و مالیات بر سود خالص از مالیاتی که بین سهامداران وضع می‌شود که این مالیات تحت عنوان مالیات بر سود سهام در سطح سهامدار معروف است. لذا اگر این دو نرخ با یکدیگر جمع شوند، نرخ مالیات Combined یا تلفیقی بر شرکت را تشکیل می‌دهد که در مقایسه با مالیات بر درآمد اشخاص در شرکت‌های غیرحقوقی قرار می‌گیرد.

3. Mature Firms and Growth-oriented Firms

سود خالص بعد از کسر مالیات بر شرکت، وجود دارد، متمایز در نظر گرفته شدند. مقایسه نرخ‌های مالیات بر درآمد یک شرکت حقوقی و غیرحقوقی جزو موارد خاص است که به سطح درآمد ایجاد شده توسط یک کسب و کار و همچنین میزان درآمد مشمول مالیات ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع دیگر وابسته است. همانند بخش (۲-۲)، تحلیل در این بخش نیز به بررسی حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مورد استفاده برای سرمایه‌گذاران^۱ با توجه به اندازه‌های مختلف کسب و کار آنها محدود شده است. در یک سطح از درآمدهای قابل تصور برای SME مدنظر در بخش (۲-۳)، در برخی موارد نرخ‌های متوسط مالیات تلفیقی بر سود شرکت بالاتر از نرخ‌های مالیات اشخاص بر درآمد کسب و کارهای شخصی نشان داده شده است، این یافته‌ها در تعدادی از کشورها و نه در سایرین، به خصوصیات بنگاه‌های تکامل یافته در مقابل بنگاه‌های رشدمحور وابسته است.

نرخ‌های متوسط مالیات بر اشخاص، شرکت و سود سهام که در این مطالعه گزارش شده‌اند، نرخ‌های قانونی هستند که متفاوت از متوسط نرخ‌های مؤثر مالیات می‌باشند و متأثر از ملاحظات پایه مالیاتی که تعیین‌کننده میزان اختلاف درآمد کسب و کار مشمول مالیات و درآمد (اقتصادی) واقعی است و همچنین اعتبارات مالیاتی غیراستاندارد نمی‌باشد. به هر حال، در هر کشوری تفاوت بین نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی و متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد توزیع‌شده کسب و کارهای حقوقی، در جایی که ارزیابی در یک سطح درآمدی مشابه انجام می‌شود (همانند فصل ۳)، ناشی از تفاوت بین متوسط نرخ‌های مالیاتی مؤثر بر درآمد کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی است که از تمهیدات^۲ اعتباری و پایه مالیاتی یکسانی برخوردار می‌باشند. با توجه به این نکته، اکثر کشورهای OECD مورد نظر این مطالعه، اختلاف کمی (در صورت وجود) در خصوص قواعد تعیین سود مشمول مالیات کسب و کارها گزارش نمودند. با این وجود، نرخ‌های قانونی مالیات در هر مورد مبنایی برای ارزیابی تفاوت نرخ‌های مؤثر مالیاتی بین یا درون کشورها فراهم می‌نماید.

^۱. Top Personal Income Tax Rate Investors

^۲. Provisions

هنگام مقایسه یافته‌های متوسط نرخ قانونی مالیات یکسری محدودیت‌های دیگری باید مورد تأکید قرار گیرد. بخصوص اینکه در این فصل پرداخت‌های تأمین اجتماعی (در تحلیل ارائه شده از متوسط نرخ مالیات در فصل ۳ نیز فقط چهار کشور مد نظر قرار خواهند گرفت) در نظر گرفته نمی‌شود. علاوه بر این، ممکن است تفاوت‌های قابل توجهی در زمینه فرصت‌های موجود برای مالکان کسب و کارهای غیرحقوقی در مقایسه با مالکان کسب و کارهای حقوقی جهت تعیین مخارج به عنوان مخارج کسب و کار و یا ترکیب مخارج مصرفی شخصی، وجود داشته باشد. این تفاوت‌ها ممکن است اثر قابل توجهی بر نرخ‌های مؤثر مالیاتی داشته باشند. نادیده گرفتن این ملاحظات بخشی از غفلت‌های گسترده‌تر چشم‌پوشی از تمهیدات اعتباری و پایه مالیاتی است که به همراه نرخ‌های قانونی مالیات، نرخ‌های مؤثر مالیاتی را شکل می‌دهند.

۲-۱. مالیات بر SMEهای غیرحقوقی

بر اساس مطالبی که در مقدمه بیان شد، ویژگی اصلی مالیات بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی این است که مالیات بر درآمد جاری این کسب و کارها بر اساس قوانین مالیات بر درآمد اشخاص (PIT)^۱ وضع می‌شود. این رفتار مالیاتی با برخورد مالیات بر سود یک کسب و کار حقوقی که در قالب قواعد مالیات بر درآمد شرکت (CIT)^۲ با یک مالیات اضافی بر اشخاص (سهامداران) بر پایه جاری یا معوق بسته به نوع سیاست توزیعی بنگاه مشمول مالیات می‌شوند، متفاوت است.

در اکثر کشورهای OECD، مالیات بر درآمد خالص کسب و کارهای غیرحقوقی همانند سایر درآمدهای مشمول مالیات اشخاص مانند درآمد حاصل از اشتغال^۳ بر اساس سیستم طبقه‌ای نرخ مالیات بر درآمد اشخاص^۴ وضع می‌شود که احتمال دارد همراه با یک تخفیف پایه (کسورات مالیاتی) برای مالیات بر اشخاص^۵، اعتبار مالیاتی یا طبقه درآمدی با نرخ

^۱. Personal Income Tax

^۲. Corporate Income Tax

^۳. در متن Employment Income تحت عنوان درآمد حاصل از اشتغال شامل درآمد حاصل از خوداشتغالی و (یا) درآمد حاصل از استخدام بوسیله دیگری در نظر گرفته شده است.

^۴. Graduated (tiered) Personal Income Tax Rate Schedule

^۵. Personal Basic Allowance

مالیاتی صفر (کشورهایی که از این برنامه مستثنی هستند، در ادامه بیان شده است) باشد. در نمودار شماره (۱-۲) حداکثر نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص^۱ کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۰۷ و سطح آستانه درآمد مشمول حداکثر نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص نشان داده شده است، که این سطح به منظور امکان مقایسه بین کشوری بر حسب دلار آمریکا بیان گردید.^(۲۸) کشورها بر حسب بالاترین الی پایین ترین نرخ مالیات بر درآمد اشخاص رتبه بندی شدند.

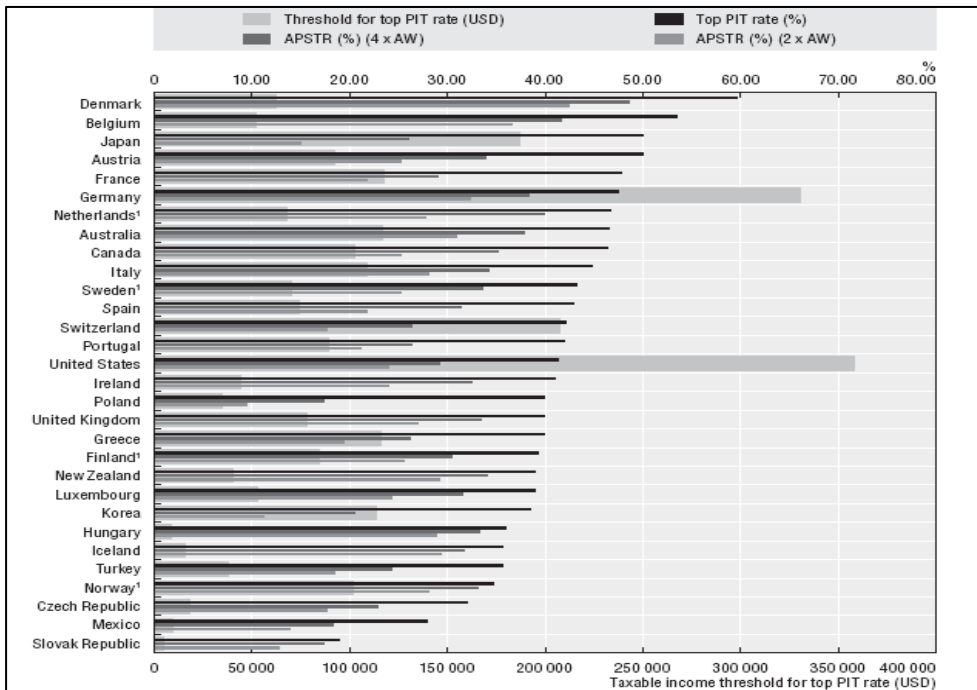
برای اشخاص با درآمد مشمول مالیات حاصل از منابع دیگر غیر از کسب و کار غیرحقوقی که مبلغ آن نیز از آستانه مشمول حداکثر نرخ PIT بیشتر است، متوسط نرخ قانونی مالیات بر اشخاص (APSTR)^۲ بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی، بر اساس حداکثر نرخ PIT تعیین می شود.^(۲۹) برای اشخاصی که به غیر از کسب و کار غیرحقوقی منبع دیگری برای کسب درآمد مشمول مالیات ندارند، مالیات بر درآمد ناشی از کسب و کار با نرخی بیشتر از نرخ نهایی PIT و بر اساس سیستم طبقه ای وضع می شود و متوسط نرخ قانونی مالیات بر اشخاص به سطح درآمدی آن کسب و کار وابسته است.

با در اختیار داشتن اطلاعات خرد در سطح اشخاص برای هر کشور، متوسط درآمد مشمول مالیات یک نمونه از مؤدیان مالک کسب و کارهای غیرحقوقی (برای مثال مالکیت های انفرادی) با اندازه مشخص (که از طریق تعداد کارکنان، سرمایه یا گردش مالی اندازه گیری می شود) برای هر کشور قابل تشخیص است. این اطلاعات، اندازه گیری متوسط نرخ قانونی مالیات بر اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی را برحسب اندازه شرکت و کشور امکان پذیر می نماید.^(۳۰) در صورت فقدان چنین اطلاعاتی، سایر روش ها که از دقت کمتری برخوردار هستند، می توانند برای دستیابی به اهداف متصور بکار گرفته شوند، یکی از این روش ها محاسبه و مقایسه متوسط نرخ قانونی مالیات بر اشخاص در یک سطح مقطوع از درآمد کسب و کار غیرحقوقی مشمول مالیات بر اشخاص است که در تمام کشورها ثابت در نظر گرفته می شود.

^۱ . The Top Marginal Personal Income Tax

^۲ . The Average Personal Statutory Tax Rate

اگرچه، یک سطح معین از درآمد مشمول مالیات (برای مثال ۲۰۰ هزار دلار آمریکا) که نمایانگر یک کسب و کار غیرحقوقی با مالکیت انفرادی و اندازه مشخص در تعدادی از کشورها است، ممکن است برای سایر کشورها صادق نباشد. بخصوص، در کشورهای با متوسط درآمد ناشی از دستمزد بالاتر (یا پایین تر) در اقتصاد، که به صورت تولید ناخالص داخلی سرانه یا در صورت امکان متوسط سرانه درآمد حقوق و دستمزد اندازه گیری می شود، متوسط درآمد کسب و کار غیرحقوقی می تواند بیشتر (یا کمتر) باشد. (به طور کلی به منظور دستیابی به این محاسبات یا به هر دلیل دیگری، تجزیه و تحلیل اطلاعات در سطح خرد مورد نیاز است).^(۳۱)



حداکثر نرخ‌های تعدیل شده مالیات بر درآمد اشخاص – برای جزئیات به متن رجوع شود.

نمودار ۱-۲. حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص و آستانه، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص برای مضرب‌های مختلفی از متوسط درآمد حقوق و دستمزد، سال ۲۰۰۷

مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص یک کسب و کار در سطوح مختلف درآمد به صورت یک یا چند مضرب از متوسط درآمد حقوق و دستمزد که در کشورهای

مختلف متفاوت می‌باشد، ممکن است نسبت به مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص مربوط به یک سطح ثابتی از درآمد که بر اساس اطلاعات خرد مبتنی بر واقعیت است، آموزنده‌تر باشد. بخصوص، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص نمی‌تواند مستقیماً به اندازه بنگاه مرتبط باشد.

در صورت فقدان اطلاعات خرد، به منظور محاسبه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص گزارش شده در نمودار (۱-۲)، اطلاعات یک کسب و کار نمونه با مالکیت انفرادی در نظر گرفته می‌شود و فرض می‌گردد، درآمد یک کسب و کار شخصی با اندازه‌ای مشخص همانند متوسط درآمد حقوق و دستمزد بر حسب کشورها تغییر می‌کند.^(۳۲) همان‌طور که درآمد کسب و کار شخصی به طور کلی شامل دو مؤلفه دستمزد و همچنین بازدهی (عایدی) سرمایه است، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص بر حسب سطوح درآمدی کسب و کارها معادل دو و چهار برابر سطح درآمد، و متوسط درآمد حقوق و دستمزد در هر کشور که در گزارش مربوط به مالیات بر دستمزد کشورهای OECD ارائه شده‌اند، اندازه‌گیری می‌شود.^(۳۳) به منظور محاسبات مذکور، فرض شده است مالیات بر درآمد کسب و کارهای شخصی (غیرحقوقی) با نرخ‌های مالیاتی تصاعدی مورد استفاده در کشورهای با سیستم تفصیلی (سبد کل درآمد)^۱، وضع می‌گردد.

همان‌طور که اشاره شد، کشورها بر حسب حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص از بالا به پایین رتبه‌بندی شده‌اند. این نرخ‌ها در دامنه ۱۹ درصد در جمهوری اسلواکی الی ۵۹/۷ درصد در کشور دانمارک قرار دارند.^(۳۴) حداکثر نرخ‌های تعدیل شده مالیات بر درآمد اشخاص برای چهار کشور (هلند، نروژ، فنلاند و سوئد) نشان داده شده است. در هلند، مالیات بر درآمد خالص یک کسب و کار (به همراه سایر درآمدها مانند درآمد حقوق و دستمزد) همان‌طور که در «کادر (۱-۲)» آمده است، با حداکثر نرخ تصاعدی ۵۲ درصد وضع می‌شود. از اول ژانویه ۲۰۰۷، کسب و کارهای دارای درآمد بیشتر از درآمد تعیین شده برای یک کسب و کار خاص از یک معافیت مالیاتی به میزان ۱۰ درصد مازاد درآمد تحصیل شده

^۱ The General Income Basket بدین معنا است که نرخ‌های مالیاتی بر حسب طبقات درآمدی برای درآمدهای تحصیل شده توسط اشخاص غیرحقوقی و حقوقی و در حقیقت برای عموم یکسان است و همین نرخ‌های عمومی نیز برای کسب و کارهای غیرحقوقی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

برخوردار می‌شوند.^(۳۵) ۹۰ درصد باقیمانده مازاد درآمد تحصیل شده با حداکثر نرخ مؤثر مالیات بر اشخاص معادل ۴۶/۸ درصد مشمول مالیات می‌شود.^(۳۶)

در فنلاند، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد تحصیل شده^۱ معادل ۵۰/۵ درصد است، بخشی از درآمد خالص یک کسب و کار به عنوان درآمد ناشی از سرمایه در نظر گرفته می‌شود و نرخ ۲۸ درصدی بر آن اعمال می‌گردد و باقیمانده درآمد نیز با نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص مشمول مالیات می‌شود (به کادر (۱-۲) رجوع گردد). در سوئد، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد تحصیل شده معادل ۵۶/۵ درصد است، بخشی از درآمد که از شرکت خارج می‌شود به عنوان درآمد سرمایه‌ای مشمول مالیات با نرخ ۳۰ درصد و بخش باقیمانده از درآمد تحصیل شده با نرخ‌های تصاعدی مالیات بر اشخاص (نرخ مالیات بر درآمد ذخیره شده یا باقیمانده ۲۸ درصد است) مشمول مالیات می‌شود. برای محاسبه حداکثر و متوسط نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص در فنلاند و سوئد، برای اهداف متصور، فرض می‌شود ۵۰ درصد از درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی از کار و ۵۰ درصد درآمد آنها ناشی از سرمایه^(۳۷) است.

در نروژ، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص ۴۰ درصد است و یک تخفیف مالیاتی برای نرخ‌های معمول (نظری) بازدهی سرمایه^۲ سرمایه‌گذاری شده در کسب و کارهای غیرحقوقی در نظر گرفته می‌شود، این تخفیف از پایه مالیات بر درآمد ملی که بر درآمد ناخالص وضع می‌گردد، قابل کسر است.^(۳۸) در کشور نروژ همانند فنلاند و سوئد برای محاسبه حداکثر نرخ تعدیل شده و متوسط نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص، فرض می‌شود ۵۰ درصد از درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی از کار و ۵۰ درصد درآمد آنها ناشی از سرمایه است. علاوه بر این، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص با فرض اینکه نرخ بازدهی سرمایه قبل از کسر مالیات معادل ۱۰ درصد است، برآورد می‌گردد.

^۱ Earned Income به معنای درآمد تحصیل شده از مجرای فروش کالا یا ارائه خدمت است که از آن جمله می‌توان به مواردی مانند درآمد مربوط به شغل، حرفه، سود حاصل از یک واحد تجاری در خارج از کشور و درآمد حق‌الانتشار و حق‌الثبت اشاره کرد.

^۲ بازدهی عادی سرمایه (notional) normal rate of return on capital () در واقع بازدهی است که انتظار می‌رود در صورت سرمایه‌گذاری در یک سرمایه قابل دستیابی باشد و به صورت نظری تعیین می‌گردد که ممکن است در واقعیت تحقق نیابد.

متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص که برای دو برابر و چهار برابر متوسط درآمد محاسبه شده، نشان‌دهنده پراکندگی قابل توجهی است، این ارزش‌ها منعکس می‌کنند که اثر خالص طبقات نرخ مالیات بر درآمد اشخاص و آستانه‌ها، تخفیف‌ها (اعتبارات) اشخاص و سطوح متوسط درآمد در برخی از موارد از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است. یک مقایسه جالب، مقایسه بین آمریکا و ایرلند است، به‌طوری‌که متوسط درآمد در این دو کشور تقریباً برابر با ۴۰ هزار دلار آمریکا و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص نیز به طور مشابه به ترتیب ۴۱ و ۴۱/۴ درصد است. علی‌رغم این واقعیت که آستانه درآمد مشمول حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در آمریکا ۸ برابر ایرلند است، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص در این دو کشور برای دو مضرب متوسط درآمد حقوق و دستمزد یکسان است (برای مثال ۲۴ درصد در ایرلند و ۲۴/۱ درصد در آمریکا). این نتیجه بیان می‌کند وجود تعداد طبقات زیاد برای نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص در آمریکا (۸ طبقه در مقایسه با ۲ طبقه در ایرلند)، موجب می‌شود حرکت نرخ‌های نهایی مالیات بر اشخاص در طبقات میانی در آمریکا به سمت حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سریع‌تر از آستانه پیشنهادی برای رسیدن به حداکثر نرخ باشد.

مقایسه جالب دیگر بین کشورهای یونان، نروژ، لهستان و انگلیس انجام شده که نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در هر یک از این موارد ۴۰ درصد است (همان‌طور که در مطالب بالا اشاره شده، نرخ استاندارد (عادی) پاداش مربوط به بازدهی در نروژ کمتر از حداکثر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص است). متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص در انگلیس که برای چهار برابر متوسط درآمد محاسبه شده است، تنها ۰/۴ واحد درصد (۳۳/۵ در مقابل ۳۳/۱) نسبت به نروژ و ۷/۳ واحد درصد نسبت به یونان بیشتر است و تقریباً دو برابر لهستان (۱۶/۲ واحد درصد بیشتر) می‌باشد. این اختلافات نه تنها تفاوت نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد اشخاص و آستانه‌های متناظر با هر یک از این نرخ‌ها را انعکاس می‌دهد، بلکه بیانگر تفاوت‌های فاحش متوسط درآمد در کشورهای مذکور نیز است.^(۳۹)

در نمودار شماره (۱-۲)، پرداخت‌های تأمین اجتماعی به عنوان یک عامل تأثیرگذار در ارزیابی کلی بار مالیات بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی (در کشورهای دارای سیستم پرداخت‌های تأمین اجتماعی)، نادیده گرفته شده است. در پیوست (C) خلاصه‌ای مفصل از

تمهیدات بکار گرفته شده برای تعیین سهم‌های پرداختی تأمین اجتماعی وضع شده بر خویش‌فرما و همچنین مقایسه تمهیدات بکار رفته برای تعیین سهم کارفرمایان و کارکنان مشغول به فعالیت در کسب و کارهای حقوقی ارائه شده است.

کادر (۲-۱). مالیات بر درآمد کسب و کار بر اساس سیستم‌های مالیات بر درآمد

دوگانه

بر اساس سیستم مالیات بر درآمد دوگانه که در فنلاند اجرا می‌شود، درآمد ناشی از سرمایه و درآمد ناشی از کار به طور مجزا در نظر گرفته می‌شوند. بدین نحو که درآمد ناشی از سرمایه مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ ثابت ۲۸ درصد است، در حالی که درآمد ناشی از کار مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ‌های تصاعدی، عوارض شهرداری و مالیات کلیسا با نرخ‌های ثابت (که به شهرداری وابسته است) و همچنین مالیات تأمین اجتماعی است. درآمد خالص یک کسب و کار به دو جزء یعنی درآمد ناشی از سرمایه و درآمد ناشی از کار تقسیم می‌شود. بخصوص، درآمد ناشی از سرمایه بر اساس دو روش، بنا بر انتخاب مؤدی مالیاتی، شامل الف: به صورت ۲۰ درصد از سرمایه خالص مورد استفاده در واحد تجاری (در انتهای سال مالیاتی گذشته)، ب: ۱۰ درصد درآمد خالص کسب و کار،^۱ محاسبه شده است، درآمد ناشی از کار نیز به صورت میزان باقیمانده درآمد خالص (۹۰ درصد درآمد خالص) تعیین می‌شود.

بر اساس سیستم مالیات بر درآمد دوگانه که در دانمارک اجرا می‌شود، درآمد ناشی از سرمایه، درآمد اشخاص (شامل درآمد حاصل از اشتغال و درآمد ناشی از کسب و کار)، درآمد سهام^۲ و درآمد شرکت‌های خارجی تحت کنترل به طور مجزا در نظر گرفته می‌شوند. درآمد مشمول مالیات که متشکل از کل درآمد اشخاص و درآمد ناشی از سرمایه منهای تمام کسورات است، مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ‌های تصاعدی، عوارض شهرداری و مالیات کلیسا با نرخ ثابت (که به شهرداری وابسته است) می‌باشد، و درآمد حاصل از اشتغال نیز مشمول مالیات تأمین اجتماعی است. درآمد ناشی از سهام تا مبلغ ۷,۷۲۶ دلار آمریکا (۴۴,۳۰۰ کرون دانمارک) مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ ثابت ۲۸ درصد است و نرخ مالیات بر درآمد سهام بیش از این مبلغ، معادل ۴۳ درصد است. بر اساس یک نظام مالیاتی ویژه برای درآمد ناشی از کسب و کار اشخاص این امکان وجود دارد که درآمد تقسیم

نشده‌ای که به صورت ذخیره در کسب و کار مربوطه باقی می‌ماند، با نرخ ۲۸ درصد (منطبق با نرخ مالیات بر درآمد شرکت) مشمول مالیات گردد. در حالی که اگر درآمد از شرکت خارج شود و جزو منابع ذخیره شده آن محسوب نگردد، مشمول مالیات بر درآمد اشخاص با نرخ‌های تصاعدی به همراه اعتبار ۲۸ درصدی مالیات (بر ذخایر) خواهد بود.

بر اساس سیستم مالیات بر درآمد دوگانه در سوئد، درآمد ناشی از سرمایه، درآمد ناشی از کسب و کار و درآمد حاصل از اشتغال به طور مجزا محاسبه می‌شوند و درآمد ناشی از کار از مجموع درآمد خالص ناشی از کسب و کار و درآمد خالص حاصل از اشتغال، تشکیل می‌شود.^۳ درآمد ناشی از سرمایه مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ ثابت ۳۰ درصد (۲۰ درصد برای درآمد سود سهام ناشی از یک شرکت) است، در حالی که درآمد حاصل از اشتغال مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ‌های تصاعدی، عوارض شهرداری با نرخ ثابت (که به شهرداری وابسته است) و مالیات تأمین اجتماعی است. نظام مالیاتی ویژه برای درآمد ناشی از کسب و کار اشخاص این امکان را فراهم می‌کند که درآمد انباشته شده در صندوق توسعه کسب و کار مربوطه با نرخ ۲۸ درصد (برابر با نرخ مالیات بر درآمد شرکت) مشمول مالیات گردد. در حالی که اگر درآمد از صندوق توسعه خارج شود، یا به صورت درآمد حاصل از اشتغال مشمول مالیات می‌شود و یا اگر قواعد اختیاری "تخصیص بهره مثبت" وجود داشته باشد، به دو مؤلفه درآمد ناشی از سرمایه و درآمد حاصل از اشتغال^۴ (به همراه یک اعتبار ۲۸ درصدی مالیات (بر ذخایر)) تقسیم می‌شود.

۱. تعیین درآمد ناشی از سرمایه به صورت ۱۰ درصد درآمد خالص ممکن است بار مالیاتی کمتری را برای مؤدیان با درآمد پایین در ساختار نرخ طبقه‌ای مالیات بر درآمد ملی فراهم نماید.

۲. درآمد ناشی از سهام شامل سود سهام و عایدی سرمایه مربوط به سهام (به غیر از سود سهام مربوط به شرکت‌های واجد شرایط سرمایه‌گذاری) است. درآمد ناشی از سرمایه شامل بهره خالص، سود یا زیان مربوط به اوراق قرضه و دارایی‌های غیرمنقول است.

۳. محاسبه درآمد خالص ناشی از کسب و کار و اشتغال به طور مجزا محدودیت‌هایی را برای جبران زیان یک طبقه درآمدی از طبقه درآمدی دیگر به همراه دارد.

۴. مؤلفه درآمد ناشی از سرمایه با یک نرخ بازدهی منتسب (۸/۵۴ درصد در سال ۲۰۰۷) به دارایی‌های کسب و کار منهای بدهی کسب و کار، منهای مبلغ انباشته شده بعد از کسر مالیات برای اختصاص به صندوق توسعه، به همراه خالص دارایی‌ها و ذخایر کسب و کار در انتهای سال مالی گذشته محاسبه می‌شود.

هنگام محاسبه متوسط نرخ‌های مالیات بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی (برای تعدادی از کشورهای منتخب به منظور مقایسه با متوسط نرخ‌های مالیاتی کسب و کارهای حقوقی)، متوسط نرخ‌های مالیات (پرداختی‌های) تأمین اجتماعی گزارش شده در فصل سوم همراه با مالیات بر درآمد اشخاص در نظر گرفته شده است.

اولین نکته در پیوست (C) این است که پرداخت‌های تأمین اجتماعی در دو کشور استرالیا و نیوزیلند اعمال نمی‌شود.^(۴۰) در ۲۸ کشور دیگر که نظام پرداخت‌های تأمین اجتماعی وجود دارد، این مالیات با یک نرخ ثابت یا طبقه‌ای بر درآمد کسب و کار مشمول مالیات (برخلاف درآمدهای ناخالص ناشی از کار شرکت‌های حقوقی) وضع می‌شود.

همان‌طور که در فصل سوم بحث خواهد شد، سهم پرداختی‌های تأمین اجتماعی می‌تواند نقش مهمی در بار کل مالیات بر یک شرکت^۱ داشته باشد. به عبارت دیگر، تمرکز صرف بر مالیات بر درآمد اشخاص ممکن است تا حد زیادی گمراه کننده باشد. بررسی پرداخت‌های تأمین اجتماعی مربوط به خوداشتغالی بیانگر این است که پایه این پرداخت‌ها در اکثر کشورها، درآمد کسب و کار مشمول مالیات شامل ترکیبی از درآمد ناشی از سرمایه و کار است. این مسئله بر خلاف کسب و کارهای حقوقی (که در ادامه این فصل بررسی شده است) بیانگر آن است که امکان تغییر مطالبات مربوط به تأمین اجتماعی از طریق تعدیل (یا گزارش‌دهی نادرست) سهم درآمد ناشی از کار یا درآمد سرمایه یک کسب و کار وجود ندارد.

نهایتاً باید تأکید شود که مقایسه نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص، فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی و تمهیدات مربوط به تعیین پایه مالیاتی که متوسط نرخ‌های مؤثر مالیات بر سود کسب و کارها را تحت تأثیر قرار می‌دهد، نادیده می‌گیرد.^(۴۱) برای مثال، اگر تمهیدات (تشویقات) مربوط به استهلاك و یا عوامل کلیدی مؤثر بر پایه مالیاتی در یک کشور بیشتر از کشور دیگر باشد، نرخ مؤثر مالیات بر یک میزان مشخص از درآمد کسب و کار ممکن است به طور قابل توجهی در یک کشور در مقایسه با کشوری دیگر با همان ساختار نرخ مالیات بر درآمد اشخاص، کمتر باشد. مطالعه حاضر در بردارنده قواعد خاص کشورها برای تعیین سود مشمول مالیات کسب و کار نیست، بلکه در عوض اختلافات

¹. Company

مربوط به قواعد تعیین سود مشمول مالیات بنگاه‌های حقوقی در مقابل بنگاه‌های غیرحقوقی در تعداد محدودی از کشورهای نمونه، ارائه می‌شود.

به عنوان ملاحظات برنامه‌ریزی مالیاتی، هزینه‌های شخصی ممکن است در برخی از موارد به طور نادرست به عنوان هزینه‌های کسب و کار تلقی گردد، به طوری که شفاف‌سازی اقلام هزینه‌های قابل قبول (مالیاتی) کسب و کار و "مناطق خاکستری" (ابهامات) اجتناب‌ناپذیری که در تفسیر آنها اتفاق می‌افتد، از مشکلات مفروض سیاست‌گذاران در تهیه پیش‌نویس قوانین و مقررات مالیاتی محسوب می‌شود. در جایی که هزینه‌های شخصی کسر می‌شود (و از طریق نظام مالیاتی به طور مؤثر حمایت می‌گردد)، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد حاصل از کسب و کار به ظاهر کاهش می‌یابد. مطالعه حاضر به غیر از اشاره به امکان‌پذیر نبودن پیشنهاد درجه‌بندی تخفیف مالیاتی برای اشتغال وابسته^۱، بحث بیشتری در ارتباط با این موضوع مطرح نمی‌کند.

۲-۲. مالیات بر SME‌های حقوقی

با توجه به مطالب فوق‌الذکر، درآمد کسب و کار شخصی که ترکیبی از درآمد ناشی از کار و سرمایه سرمایه‌گذاری شده توسط مالکیت انفرادی (کارگر یا مالک) یک SME غیرحقوقی می‌باشد، مشمول مالیات بر درآمد جاری اشخاص در کشورهای OECD است. در حالی که سود و زیان یعنی بازدهی سرمایه (درآمد کسب و کار خالص از دستمزدها)^۲ یک کسب و کار حقوقی، مشمول مالیات بر درآمد شرکت (CIT) است، و سود بعد از کسر مالیات بر شرکت‌ها نیز با توجه به زمان توزیع سود توسط بنگاه بین سهامداران، مشمول مالیات بر درآمد اشخاص (در سطح سهامداران) خواهد بود. درآمد ناشی از دستمزد نیروی کار (بازدهی کارگر یا مالک ناشی از کار (بر حسب ساعت کار) در کسب و کار) که قابل کسر از درآمد مشمول مالیات بر درآمد شرکت است، مشمول مالیات بر درآمد اشخاص می‌باشد (مفاهیم کاربردی در بخش ۳-۲ مورد بررسی قرار گرفته است). در این بخش در ابتدا

^۱. Dependent Employment

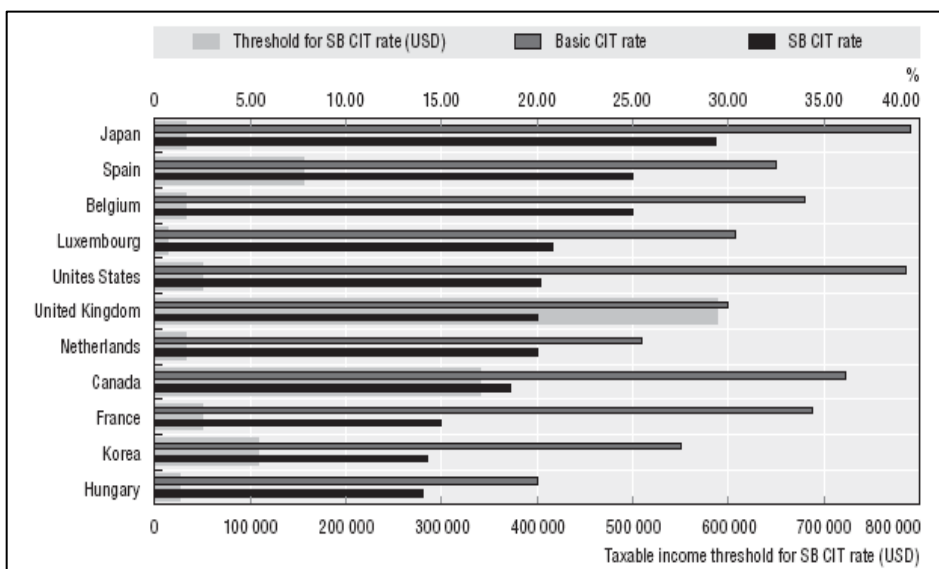
^۲. Business Income Net of Wages

کاربرد مالیات بر درآمد شرکت با تمرکز بر سود کسب و کارهای کوچک و سپس مالیات بر سود توزیع شده در سطح سهامداران مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مالیات بر درآمد در سطح شرکت^۱

در اکثر کشورهای OECD مالیات بر شرکت بر کل سود مشمول مالیات کسب و کارهای حقوقی با یک نرخ قانونی پایه (ثابت) و بدون توجه به اندازه شرکت‌ها وضع می‌شود. با این وجود، همان‌طور که در نمودار (۲-۲) مشاهده می‌شود، مالیات بر سود شرکت در ۱۱ کشور از ۳۰ کشور OECD شامل بلژیک، فرانسه، کانادا، مجارستان، ژاپن، کره، لوکزامبورگ، هلند، اسپانیا، انگلیس و ایالات متحده، با بکارگیری سیستم طبقه‌ای و نرخ‌های تصاعدی مالیات بر شرکت شامل ۲ یا بیشتر نرخ قانونی وضع می‌شود.^(۴۲) این کشورها در نمودار (۲-۲) از بالاترین به پایین‌ترین برحسب نرخ مالیات بر کسب و کارهای کوچک (SBCIT)، که در زیر نمودار میله‌ای برای هر کشور نشان داده شده است (نرخ پایه CIT و نرخ‌های ارائه شده در نمودار (۳-۲) در این کشورها و در سایر کشورهای OECD که نرخ پایه واحد دارند، در زیر بخش C مورد بحث قرار گرفته‌اند) رتبه‌بندی شده‌اند.

^۱. Corporate-level Income Taxation



نمودار ۲-۲. نرخ پایه مالیات بر شرکت، نرخ مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک و آستانه (برحسب دلار آمریکا)، سال ۲۰۰۷

الف. نرخ ترجیحی^۱ مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک

برای کشورهای با ساختار نرخ مالیات طبقه‌ای^۲ تنها دو نرخ برای اعمال مالیات بر شرکت بر سود کسب و کارهای کوچک (SBCIT) وجود دارد. به‌طوری‌که، سود این کسب و کارها در دو طبقه تقسیم می‌شود، یعنی برای میزان سود تا آستانه مشخص شده، یک نرخ مالیات و برای میزان سود بیشتر از این آستانه نرخ دیگری که تحت عنوان نرخ مالیات پایه^۳ (حداکثر نرخ) است، اعمال می‌شود. این مقادیر به همراه نرخ مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک، آستانه این نرخ‌ها و نرخ پایه مالیات بر شرکت در نمودار شماره (۲-۲) گزارش شده است. در این نمودار، برای کشورهایی که ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت آنها طبقه‌ای و دارای سه نرخ مالیاتی یا بیشتر هستند، نرخ پایه (حداکثر) مالیات بر شرکت و همچنین اولین نرخ (کمترین نرخ) مورد استفاده برای اولین طبقه از سود مشمول مالیات که در این قسمت به عنوان نرخ مالیات بر کسب و کارهای کوچک در نظر گرفته می‌شود،

^۱. Preferential Rate

^۲. Tiered Schedule

^۳. The Basic (top) Rate

نشان داده شده است. اختلاف قابل ملاحظه‌ای بین سطح آستانه سود مشمول اولین نرخ مالیات بر شرکت در ۱۱ کشور مورد بحث مشاهده می‌شود. (در نمودار (۲-۳) که در ادامه این زیربخش ارائه می‌شود، پراکندگی آستانه‌ها و نرخ‌های چندانگانه از طریق مقایسه متوسط نرخ‌های مالیات بر شرکت در سطوح مختلفی از سود ارائه شده است).

در بین ۱۱ کشور مذکور، تعدادی از روش‌ها برای کاهش نرخ مالیات بر شرکت جهت وضع مالیات بر کسب و کارهای کوچک مشاهده شده است. یکی از این رویکردها که توسط کشورهای کره و هلند دنبال می‌شود، اعمال نرخ ترجیحی کمتر از نرخ پایه برای وضع مالیات بر سود شرکت تا آستانه سود کسب و کارهای کوچک بدون توجه به اندازه آنها است. برای مثال، در کره، نرخ مالیات بر سود شرکت برای اولین طبقه از سود یعنی برای ۱۰۸ هزار دلار آمریکا (۱۰۰ میلیون ون کره) معادل ۱۴/۳ درصد است، در حالی که برای سود بیشتر از این آستانه، نرخ پایه مالیات بر سود شرکت معادل ۲۷/۵ درصد اعمال می‌شود.^(۴۳) در هلند، ساختار نرخ مالیات بر شرکت طبقه‌ای است که از سه طبقه تشکیل شده است: بدین نحو که نرخ مالیات بر شرکت برای اولین ۳۲,۴۹۸ دلار آمریکا (۲۵ هزار یورو) از سود مشمول مالیات معادل ۲۰ درصد و برای سود مشمول مالیات بیشتر از این آستانه و تا ۷۷,۹۹۴ دلار آمریکا (۶۰ هزار یورو) معادل ۲۳/۴ درصد می‌باشد، در حالی که سود بیشتر از آستانه دوم مشمول نرخ پایه ۲۵/۵ درصدی است.

آمریکا و انگلیس نیز از ساختار نرخ مالیات بر شرکت طبقه‌ای تبعیت می‌کنند و نرخ‌های مالیاتی پایین‌تری را برای سود کسب و کارهای کوچک بکار می‌برند، اما زمانی که سود مشمول مالیات بنگاه‌ها قابل توجه باشد، از اعمال این ارفاق مالیاتی صرف‌نظر می‌شود. برای مثال، در انگلیس بر اولین ۵۸۷,۷۶۰ دلار آمریکا (۳۰۰ هزار پوند استرلینگ) از سود مشمول مالیات شرکت، نرخ ۲۰ درصدی مربوط به مالیات بر کسب و کارهای کوچک اعمال می‌شود. مالیات بر سود مشمول مالیات بیشتر از مبلغ ۲,۹۳۸,۸۰۰ دلار آمریکا (۱,۵۰۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) با نرخ پایه ۳۰ درصدی مالیات بر شرکت وضع می‌گردد. برای سود مشمول مالیات بین این دو حد نیز نرخ نهایی بالاتر از ۳۲/۵ درصد بکار می‌رود. وضع مالیات بر اساس این رویکرد منجر به افزایش متوسط نرخ مالیات بر شرکت بر کل

سود می‌شود، به‌طوری‌که متوسط نرخ به سمت نرخ پایه (نرخ ۳۰ درصدی) برای آستانه ۲,۹۳۸,۸۰۰ دلار آمریکا (۱,۵۰۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) گرایش می‌یابد.

در آمریکا، سیستم نرخ مالیات طبقه‌ای متشکل از طبقات زیاد سود، آستانه‌ها و نرخ‌های مالیات بر شرکت مختلف است. به خصوص اینکه در این کشور، اولین آستانه سود مشمول مالیات در سطح پایین یعنی ۵۰ هزار دلار آمریکا است که با نرخ ۲۰/۲ درصدی مشمول مالیات می‌شود. نرخ نهایی مالیات بر شرکت طی چهار طبقه متوالی از سود مشمول مالیات افزایش می‌یابد و نهایتاً در آستانه ۱۰ میلیون دلار آمریکا به نرخ پایه ۳۹/۲۶ درصدی می‌رسد. برای بنگاه‌های با سود مشمول مالیات بیش از ۱۵ میلیون دلار آمریکا، نرخ نهایی بالاتری تا آستانه سود ۱۸,۳۰۰,۰۰۰ دلار آمریکا اعمال می‌شود که با بکارگیری این نرخ‌های بالاتر، صرف‌نظر نمودن از ارفاق مالیاتی از طریق اعمال نرخ‌های مالیات بر شرکت پایین‌تر برای طبقه‌های با سودهای کمتر موضوعیت می‌یابد. برای سودهای در دامنه ۱۰۰,۰۰۰ الی ۳۳۵,۰۰۰ نوعی برگشت‌پذیری^۱ مشابه (صرف‌نظر نمودن از اعمال ارفاق مالیاتی) بکار می‌رود.^(۴۴)

در سایر کشورها شامل بلژیک و لوکزامبورگ نرخ‌های کاهش یافته^۲ مالیات بر درآمد شرکت تنها برای شرکت‌هایی با سود مشمول مالیات کمتر از آستانه سود کسب و کار کوچک، اعمال می‌شود. برای مثال، بلژیک برای شرکت‌هایی که سودی بیشتر از ۴۱۹,۲۱۸ دلار آمریکا (۳۲۲,۵۰۰ یورو) نداشته باشند، یک ساختار تصاعدی سه طبقه‌ای در نظر می‌گیرد. برای بنگاه‌های واجد شرایط، نرخ مالیات بر سود تا مبلغ ۳۲,۴۹۸ دلار آمریکا (۲۵ هزار یورو) معادل ۲۴/۹۸ درصد و بر سود بیشتر از این آستانه تا ۱۱۶,۹۹۱ دلار آمریکا (۹۰ هزار یورو) معادل ۳۱/۹۳ درصد است، در حالی‌که، برای شرکت‌های با سود بیشتر از ۴۱۹,۲۱۸ دلار آمریکا، نرخ پایه ۳۳/۹۹ درصدی اعمال می‌شود.^(۴۵)

در برخی از کشورها به جای محدود کردن اعمال نرخ ترجیحی مالیات بر شرکت به شرکت‌های با سود کمتر از حد آستانه کسب و کار کوچک، محدودیت‌های دیگری مانند سطح سرمایه شرکت‌ها (در ژاپن) و گردش مالی ناخالص (در کشورهایمانند اسپانیا و

1. Claw-back

2. Reduced CIT Rates

فرانسه) مورد استفاده قرار می‌گیرد. در کشور ژاپن، نرخ مالیات بر شرکت مربوط به اولین طبقه معادل ۲۹/۳۴ درصد است که بر سود مشمول مالیات تا ۳۳,۲۰۰ دلار آمریکا (۴ میلیون ین ژاپن) مربوط به شرکت‌های دارای سرمایه‌ای به میزان ۸۳۰,۰۰۰ دلار آمریکا (یا ۱۰۰ میلیون ین ژاپن) یا کمتر وضع می‌شود. نرخ مالیات بر شرکت برای دومین طبقه از سود شرکت‌هایی که از لحاظ محدودیت سرمایه واجد شرایط هستند و سود مشمول مالیات آنها بین ۳۳,۲۰۰ دلار آمریکا (۴ میلیون ین ژاپن) الی ۶۶,۴۰۰ دلار آمریکا (۸ میلیون ین ژاپن) قرار دارد، معادل ۳۰/۸۵ درصد است. سودهای بیشتر از ۶۶,۴۰۰ دلار آمریکا (۸ میلیون ین ژاپن) نیز مشمول نرخ ۳۹/۵۴ درصدی می‌باشند. اگر کل سود مشمول مالیات شرکت بیشتر از سرمایه کسب و کار کوچک نباشد، همان نرخ پایه مالیات بر شرکت اعمال می‌گردد.

در کشور فرانسه به منظور تعیین واجد شرایط بودن شرکت‌ها جهت برخورداری از نرخ مالیات بر کسب و کار کوچک از محدودیت گردش مالی (به جای محدودیت سرمایه و سود) استفاده می‌شود. برای شرکت‌هایی که گردش مالی سالانه آنها بیشتر از ۹,۹۱۸,۲۳۷ دلار آمریکا (۶۳۰,۰۰۰ یورو) نباشند، مالیات بر سود مشمول مالیات تا ۴۹,۵۲۲ دلار آمریکا (۳۸,۱۲۰ یورو) با نرخ ترجیحی ۱۵ درصدی مالیات بر کسب و کار وضع می‌شود. سودهای بیشتر از آستانه ۴۹,۵۲۲ دلار آمریکا (۳۸,۱۲۰ یورو) مشمول نرخ پایه ۳۴/۴۳ درصدی می‌باشد (این نرخ پایه همچنین برای کل سود مشمول مالیات شرکت‌ها با گردش مالی بیش از آستانه کسب و کار کوچک یعنی ۹,۹۱۸,۲۳۷ دلار آمریکا، بکار می‌رود).^(۴۶) به طور مشابه در کشور اسپانیا، نرخ مالیات بر سود مشمول مالیات شرکت‌های واجد شرایط کسب و کارهای کوچک - با گردش مالی ۱۰,۳۹۹,۲۰۰ دلار آمریکا (۸ میلیون یورو) یا کمتر - تا ۱۵۶,۲۵۱ دلار آمریکا (۱۲,۲۰۲ یورو) معادل ۲۵ درصد است. نرخ پایه مالیات بر سودهای بیش از ۱۵۶,۲۵۱ دلار آمریکا نیز نرخ پایه ۳۲/۵ درصدی است (مالیات بر کل سود مشمول مالیات شرکت‌هایی که گردش مالی آنها بیش از آستانه کسب و کار کوچک یعنی ۱۰,۳۹۹,۲۰۰ دلار آمریکا باشد نیز با نرخ پایه وضع می‌شود).

کانادا اعمال نرخ مالیات بر کسب و کارهای کوچک را به واجد شرایط بودن درآمد کسب و کار فعال مربوط به شرکت‌های خصوصی تحت کنترل کانادا (CCPCs)^۱ محدود می‌کند، در حالی که با بکارگیری محدودیت سرمایه، ارفاق مالیاتی نرخ کسب و کارهای کوچک برای CCPCها با سرمایه مشمول مالیات بیشتر از ۸,۵۱۸,۰۰۰ دلار آمریکا (۱۰ میلیون دلار کانادایی) بکار نمی‌رود. بر اساس سیستم کشور کانادا، نرخ مالیات بر درآمد کسب و کارهای کوچک فعال مربوط به CCPCها تا ۳۴۰,۷۲۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) معادل ۱۸/۶۲ درصد است. سود بیشتر از این حد آستانه با نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت یعنی نرخ ۳۶/۱۲ درصدی مشمول مالیات می‌شود.^(۴۷) محدودیت درآمد (سالانه) برای وضع مالیات با نرخ کسب و کار کوچک برای شرکت‌هایی که سرمایه مشمول مالیات بیشتر از ۸,۵۱۸,۰۰۰ دلار آمریکا دارند، کاهش می‌یابد، به‌طوری که درآمد شرکت‌های دارای سرمایه مشمول مالیات بیشتر از ۱۲,۷۷۷,۰۰۰ میلیون دلار آمریکا (۱۵ میلیون دلار کانادا) به‌طور کامل واجد شرایط استفاده از نرخ کسب و کار کوچک نمی‌باشد.^(۴۸)

آخرین کشور مورد بررسی، مجارستان است که از یک ساختار دو طبقه‌ای برای وضع مالیات بر درآمد شرکت بر شرکت‌های دارای تعدادی شرایط مدنظر که به‌طور مستقیم به اندازه آنها مرتبط نیست، استفاده می‌کند. به‌ویژه، در مورد شرکت‌هایی که به استخدام حداقل یک نفر مبادرت می‌ورزند، تعهدات سهم تأمین اجتماعی خود را انجام می‌دهند و از هیچ مشوق مالیاتی خاصی استفاده نمی‌کنند، نرخی کمتر از نرخ پایه یعنی نرخ ۱۴ درصدی برای سود مشمول مالیات آنها تا آستانه ۲۵,۶۵۰ دلار آمریکا (۵ میلیون فورینگ مجارستان) بکار می‌رود. نرخ مالیات بر سود مشمول مالیات بیشتر از این مبلغ و کل سود مشمول مالیات شرکت‌هایی که واجد شرایط استفاده از نرخ دوگانه مالیات بر درآمد شرکت نیستند، همان نرخ پایه ۲۰ درصدی است.

^۱. Canadian-controlled Private Corporations

ب. مقایسه‌های بین کشوری نرخ ترجیحی مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک

مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر شرکت^۱ (ACSTR) بر سود کسب و کارهای کوچک و متوسط در کشورهای با ساختار طبقه‌ای، پیچیده است که از دلایل آن می‌توان به امکان استفاده از تخفیف مالیاتی به صورت نرخ ترجیحی مالیات بر کسب و کارهای کوچک، تفاوت در سطح آستانه سود مشمول مالیات برای تعدیل نرخ مالیات بر شرکت، بکارگیری نرخ‌ها و آستانه‌های متعدد^(۴۹) و در برخی از کشورها، مشروط بودن استفاده از نرخ‌های مالیات بر کسب و کار کوچک به گردش مالی یا سرمایه اشاره نمود.

بر اساس جزئیات داده‌های خرد شرکت‌ها برای هر کشور، متوسط سود مشمول مالیات یک نمونه از SME‌های حقوقی مشمول مالیات با یک اندازه‌ای متعارف (اندازه آنها بر اساس تعداد نیروی کار، سرمایه یا گردش مالی اندازه‌گیری می‌شود) را می‌توان برای هر کشور اندازه‌گیری کرد. این اطلاعات، محاسبه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر شرکت را در مورد SME‌های حقوقی بر حسب اندازه بنگاه و به تفکیک کشورها امکان‌پذیر می‌نماید. این تجزیه و تحلیل به منظور نشان دادن تأثیر نرخ‌های مالیات و آستانه‌ها بر متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر شرکت بر حسب اندازه بنگاه، می‌تواند برای سطوح مختلف سود و اندازه بنگاه‌ها تکرار شود. چنانچه اطلاعات خرد وجود نداشته باشد، روش‌های دیگری مدنظر قرار خواهند گرفت.

هنگام ارزیابی متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص در مورد کسب و کارهای غیرحقوقی، یک رویکرد ممکن می‌تواند محاسبه متوسط نرخ قانونی مالیات بر شرکت برای یک سطح ثابتی از سود شرکت، باشد که این سطح از سود در میان کشورهای مختلف ثابت نگه داشته می‌شود.^(۵۰) اگرچه یک سطح ثابت از سود شرکت در تعدادی از کشورها می‌تواند بیانگر شرکت‌های کوچک با اندازه‌ای مشخص باشد، ممکن است در سایر کشورها این چنین نباشد. بخصوص، کل درآمد ایجاد شده توسط یک SME حقوقی با اندازه‌ای مشخص، شامل بازدهی ناشی از کار (دستمزد) و درآمد ناشی از سرمایه (سود) یک کارگر یا مالک معمولاً

¹. Average Corporate Statutory Tax Rates

در کشورهای با متوسط درآمد بیشتر (کمتر)، که از طریق تولید ناخالص داخلی یا درآمد حقوق و دستمزد سرانه اندازه‌گیری می‌شود، بالاتر (پایین‌تر) خواهد بود.

در تحلیل ۱۱ کشور دارای ساختار طبقه‌ای نرخ مالیات بر شرکت، که در ادامه بیان می‌شود، فرض بر این است که درآمدهای شرکتی^۱ یک شرکت حقوقی (برای مثال شرکت با مالکیت انفرادی به صورت یک مالک یا یک کارگر) با اندازه معین (از طریق میزان سرمایه یا تعداد نیروی کار اندازه‌گیری می‌شود) در یک کشور متناسب با متوسط درآمدهای حقوق و دستمزد در کشور هستند.^(۵۱) بخصوص، در نمودار (۲-۳) متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر شرکت برای مضرب‌های مختلفی از متوسط درآمد حقوق و دستمزد در هر کشور (که در گزارش مربوط به مالیات بر دستمزد کشورهای OECD ارائه شده است) به عنوان عاملی تأثیرگذار بر نرخ‌های ترجیحی و آستانه درآمد مشمول مالیات مربوط به ۱۱ کشوری که در زیربخش قبلی مورد بحث قرار گرفتند، ارائه شده است.

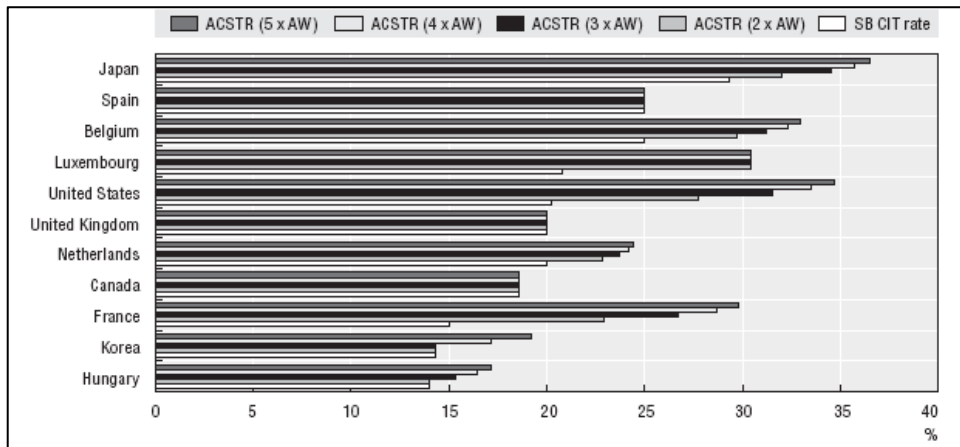
ستون‌های میله‌ای زیرین در نمودار (۲-۳) کمترین نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت را نشان می‌دهد که در هر یک از کشورها برای وضع مالیات بر طبقه اول از سود مشمول مالیات شرکت (که به صورت نرخ SB CIT بیان می‌شود) بکار می‌رود، این نرخ‌ها با ارقام گزارش شده در نمودار (۲-۲) همخوانی دارد. ستون‌های میله‌ای دیگر در نمودار مذکور، نشان دهنده متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد شرکت است که برای سود مشمول مالیات معادل ۲، ۳، ۴ و ۵ برابر متوسط درآمد تحصیل شده (AW)^۲ در هر کشور محاسبه شده است. از این یافته‌ها عمدتاً برای بیان تأثیرگذاری آستانه‌های نرخ مالیات بر درآمد شرکت (که در نمودار (۲-۲) نشان داده شده است) بر متوسط نرخ‌های قانونی متأثر از سطوح مختلف درآمدی استفاده می‌شود.

نمودار (۲-۳) اهمیت تأثیر آستانه‌های نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد شرکت را بر میزان متوسط نرخ‌های قانونی در سطوح مختلف درآمد بیان می‌کند. برای مثال، در انگلیس، کانادا و اسپانیا یعنی کشورهایی که آستانه سود واجد شرایط برای اعمال نرخ ترجیحی مالیات بر کسب و کار کوچک، نسبتاً بالا (۵۸۷،۷۶۰، ۳۴۰،۷۲۰ و ۱۵۶،۲۵۱ دلار

1. Corporate Earnings

2. Average Earnings (AW)

آمریکا) است، نرخ پایین (اولین طبقه) مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک برای کل سود در هر یک از مضرب‌های درآمد بکار گرفته می‌شود (متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت در هر کشور برابر با نرخ اعمال شده بر مالیات بر درآمد شرکت کسب و کارهای کوچک است). در مقابل، متوسط نرخ‌های قانونی در کشورهای بلژیک و هلند با هر افزایش در متوسط درآمد (با افزایش مضرب درآمد متوسط)، افزایش می‌یابد تا اینکه به ۱ واحد درصد از حداکثر نرخ مربوط به ۵ برابر متوسط درآمد برسد. مالیات بر درآمد شرکت کسب و کارهای کوچک برای ۲ (۳) برابر متوسط درآمد در کشورهای مجارستان (کره) اعمال می‌شود. در مقابل، در کشور لوکزامبورگ که نرخ مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک (۲۸ درصد) تنها برای کسب و کارهای با سود مشمول مالیات ۱۲,۹۹۹ دلار آمریکا یا کمتر بکار می‌رود، مالیات بر درآمد شرکت در تمامی مضرب‌های متوسط درآمد ارائه شده در نمودار (۲-۳) با نرخ پایه (۴/۳۰ درصد) اعمال می‌گردد.



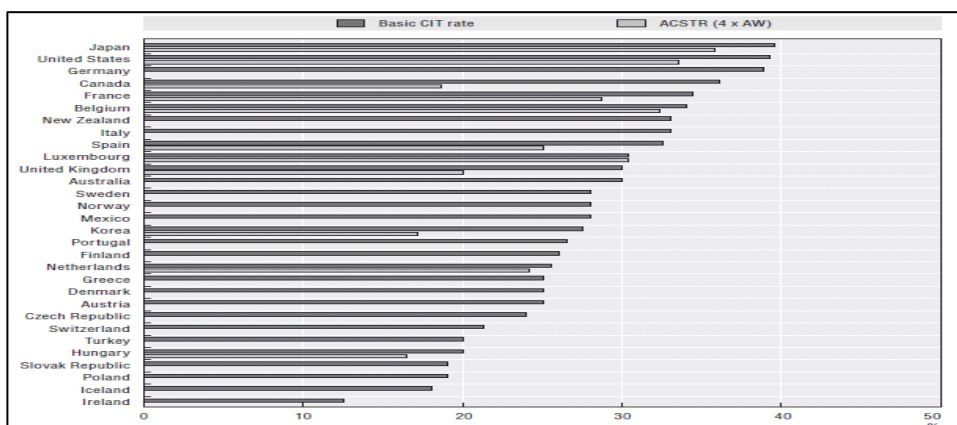
نمودار ۲-۳. متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد شرکت در سطوح مختلف از سود مشمول مالیات، سال ۲۰۰۷

ج. نرخ‌های پایه و ترجیحی مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک

در قسمت قبل، ساختار نرخ مالیات بر شرکت ۱۱ کشور OECD که دارای نرخ‌های طبقه‌ای هستند، مورد بررسی قرار گرفته است. در این قسمت، ساختار نرخ مالیات بر شرکت ۱۹ کشور باقیمانده (شامل استرالیا، اتریش، جمهوری چک، دانمارک، فنلاند، آلمان،

یونان، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، مکزیک، نیوزیلند، نروژ، لهستان، پرتغال، جمهوری اسلواکی، سوئد، سوئیس و ترکیه) که نرخ مالیات واحد (ثابت) یعنی نرخ پایه را برای کل درآمد مشمول مالیات شرکت، بدون توجه به اندازه کسب و کار بکار می‌برند، بررسی خواهد شد. در نمودار شماره (۲-۴)، نرخ‌های پایه مالیات بر درآمد شرکت مربوط به کل کشورهای OECD ارائه شده است، به‌طوری‌که کشورها بر حسب بالاترین به کمترین نرخ رتبه‌بندی شده‌اند.

مقایسه نرخ‌های پایه مالیات بر درآمد شرکت با نرخ‌های مختص کسب و کارهای کوچک که در نمودار شماره (۲-۳) نشان داده شده، جالب توجه می‌باشد. بر اساس این مقایسه، مشاهده می‌گردد که نرخ‌های پایه در تعدادی از کشورها کمتر از نرخ‌های مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک (اولین طبقه) در دیگر کشورهای با ساختار طبقه‌ای مالیات بر درآمد شرکت است. برای مثال، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت در کشورهایی مانند ایرلند، ایسلند، لهستان و جمهوری اسلواکی در دامنه ۱۲/۵ الی ۱۹ درصد قرار دارد که نسبت به نرخ ۲۰ درصدی مربوط به کسب و کارهای کوچک در کشورهای هلند و انگلیس کمتر می‌باشد.



نمودار ۲-۴. نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت و متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت برای چهار برابر متوسط درآمد، سال ۲۰۰۷

در واقع، نرخ پایه خیلی پایین ۱۲/۵ درصدی مالیات بر شرکت در ایرلند از نرخ نسبتاً پایین ۱۵ درصدی مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک در فرانسه، کمتر است. به طور

مشابه، نرخ پایه ۲۰ درصدی مالیات بر درآمد شرکت در دو کشور ترکیه و مجارستان و نرخ‌های پایه در جمهوری چک و سوئیس از نرخ‌های ترجیحی مربوط به کسب و کارهای کوچک در کشورهای اسپانیا و بلژیک کمتر است. نرخ‌های پایه در کشورهای آرژانتین، دانمارک و یونان نیز تقریباً کمتر از ۲۵ درصد هستند.

نمودار (۲-۴) نشان می‌دهد متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت برای سود مشمول مالیات معادل چهار برابر متوسط درآمد ۱۱ کشور با ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت طبقه‌ای محاسبه شد. یافته‌ها نشان می‌دهد متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر شرکت در این کشورها کمتر از نرخ‌های پایه مالیات بر درآمد شرکت هستند و اینکه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد شرکت (متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت که برای سایر سطوح سود محاسبه شده، در نمودار (۲-۳) گزارش گردید) در کشورهای مذکور به سطوح درآمد کسب و کارها و آستانه‌های نرخ‌های نهایی وابسته است. برای کشورها با ساختار نرخ مالیاتی واحد برای مالیات بر درآمد شرکت، نرخ پایه مالیات مذکور برابر با نرخ نهایی و متوسط (نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت) بدون توجه به سطح سود مشمول مالیات شرکت است.

مالیات سود سهام در سطح سهامدار

سود خالص کسب و کارهای حقوقی بعد از کسر مالیات بر درآمد شرکت، ممکن است مشمول مالیات دیگری در سطح سهامداران باشد. بخصوص، سود خالص از مالیات که بین سهامداران توزیع می‌شود، معمولاً مشمول مالیات بر سود سهام^۱ است، در حالی که، بر عایدی سرمایه ناشی از سهام مربوط به سودهای توزیع نشده ممکن است هنگام انتقال سهام، مالیات بر عایدی سرمایه^۲ وضع شود. ارزیابی متوسط نرخ‌های تلفیقی مالیات بر سود بنگاه‌های حقوقی، در بردارنده نرخ‌های قانونی مالیات در دو سطح شرکت و سهامداران است. در حالی که در ارزیابی‌های جامع، مواردی مانند مالیات بر شرکت به‌علاوه مالیات بر درآمد توزیع شده در سطح سهامدار، و مالیات بر شرکت به‌علاوه مالیات بر درآمد توزیع

^۱. Dividend Taxation

^۲. Capital Gains Taxation

نشده در سطح سهامدار به طور مجزا می‌بایست مد نظر قرار گیرد، تحلیل زیر به بررسی نرخ‌های تلفیقی مالیات بر درآمد شرکت و سهامدار بر سودهای توزیع شده (فرض بر این است نرخ مالیات بر عایدی سرمایه و بنابراین نرخ جامع مالیات^۱ بر درآمد توزیع نشده برحسب دوره نگهداری سهام، متغیر است) محدود شده است.

در کشورهای OECD، تعدادی روش برای وضع مالیات بر سود توزیع شده بنگاه‌های حقوقی بکار گرفته می‌شود. در برخی از کشورها (مانند اتریش)، بر سود توزیع شده در سطح شرکت، یک مالیات تکلیفی با نرخ ثابت وضع می‌شود و مالیات دیگری برای سهامداران وجود ندارد.^(۵۲) در سایر کشورها (که دارای سیستم کلاسیک هستند)، مالیات بر سهامداران حقیقی بر کل درآمد ناشی از سود سهام با نرخ مالیات بر اشخاص، بدون در نظر گرفتن هیچ‌گونه کاهشی برای مالیات بر شرکت، اعمال می‌شود. در مقابل، در بسیاری از کشورها نیز با علم به پیامدهای منفی احتمالی مالیات مضاعف بر هزینه سرمایه یا سرمایه‌گذاری (به فصل ۳ و ۴ رجوع شود) و یا تشویق پس‌انداز، مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت به منظور اجتناب از پرداخت یا محدود کردن مالیات مضاعف با یکدیگر تلفیق می‌شوند.

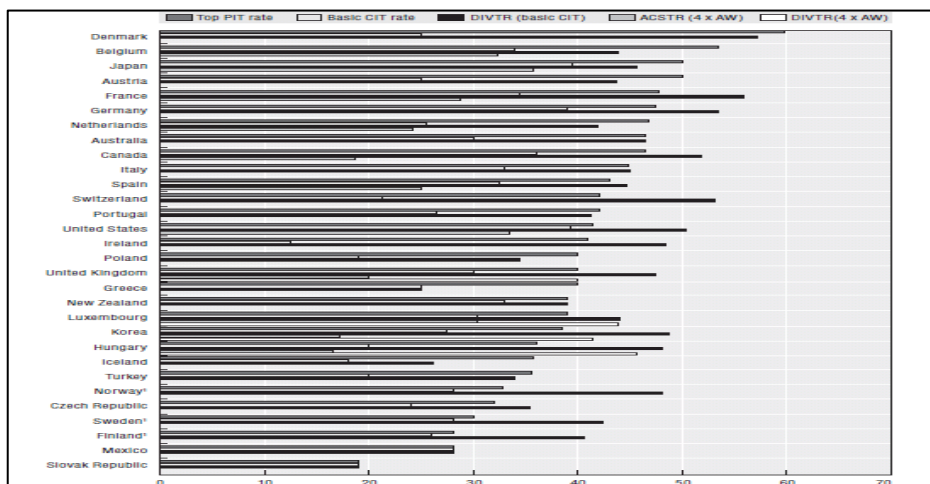
یکی از روش‌های ممکن برای تلفیق دو مالیات، کسر سود سهام پرداخت شده در سطح شرکت مشروط بر تهاثر با مالیات بر درآمد شرکت در زمان توزیع سود سهام، است.^(۵۳) با این وجود، کاهش مالیات به واسطه ادغام، در شرایطی برای سهامدار امکان‌پذیر است که به حفظ نقش مالیات بر شرکت به عنوان یک مالیات تکلیفی کمک کند. تمهیدات رایج برای ادغام در سطح سهامداران شخصی شامل در نظر گرفتن بخشی از درآمد سود سهام به عنوان درآمد مشمول مالیات؛ سیستم‌های اعتبار مالیاتی به نحوی که مالیات با نرخ‌های مالیات بر اشخاص بر سودهای توزیع شده قبل از مالیات بر شرکت، وضع می‌شود، حال آنکه در سطح سهامداران بخشی از (یا تمام) مالیات پرداختی شرکت بر پایه درآمد توزیع شده، کسر می‌شود؛ و سیستم‌های اعتباری سود سهام ثابت، ارفاق مالیاتی را به صورت درصدی از درآمد سود سهام دریافت شده در نظر می‌گیرد که مستقل از مبلغ واقعی مالیات پرداختی در سطح شرکت تعیین می‌شود.

^۱. "all-in" Tax Rate

تمهیدات مربوط به عملیات ادغام در برخی از کشورها پیچیده است و در این قسمت به طور مفصل توصیف نمی‌شود.^(۵۴) در عوض، خلاصه‌ای از اندازه نرخ‌های تلفیقی مالیات بر شرکت و سهامداران بر سود توزیع شده برای تمامی کشورهای OECD در نمودار (۵-۲) ارائه شده است. به جز تعداد کمی از کشورها که برای وضع مالیات بر سود سهام در سطح شرکت از مالیات نهایی تکلیفی استفاده می‌کنند، هنگام محاسبات حسابداری برای مالیات بر درآمد سود سهام، حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص سرمایه‌گذار در نظر گرفته می‌شود، در حالی که درآمد (ناخالص) سود سهام مشمول مالیات با حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص است.^(۵۵)

همان‌طور که در مطالب فوق‌الذکر در زیربخش (ج) مطرح شد، مالیات بر سود بنگاه‌های حقوقی (شامل کسب و کارهای کوچک و متوسط حقوقی) در ۱۹ کشور OECD با نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت بدون توجه به اندازه شرکت وضع می‌گردد. نمودار (۵-۲)، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت و همچنین نرخ مالیات (قانونی) تلفیقی بر درآمد سود سهام متناظر با آن را در این کشورها نشان می‌دهد. در این کشورها، نرخ مالیات بر سود سهام با عنوان DIVTR (مالیات پایه بر درآمد شرکت) برای سود توزیع شده SME مشمول مالیات با حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص سرمایه‌گذار بدون توجه به اندازه بنگاه بکار می‌رود.

اطلاعات مربوط به حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص، نرخ‌های تلفیقی مالیات بر سود سهام بنگاه‌های حقوقی برای سود مشمول مالیات چهار برابر متوسط درآمد تحصیل شده تحت عنوان DIVTR، به همراه چهار برابر درآمد تحصیل شده که به دلایلی انتخاب شده، در نمودار (۵-۲) و برای ۱۱ کشور OECD دارای ساختار نرخ مالیات بر سود شرکت طبقه‌ای به تصویر کشیده شده است. متوسط نرخ قانونی مالیات بر شرکت در این سطح از درآمد با عنوان ACSTR (4 x AW) در این نمودار نشان داده شده است. همچنین در نمودارهای (۴-۲) و (۵-۲) نرخ‌های مالیات بر سود سهام مربوط به این کشورها، به‌علاوه حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سرمایه‌گذاران در موردی که سود شرکت مشمول مالیات بر درآمد شرکت با نرخ پایه تحت عنوان DIVTR (basic CIT) است، نشان داده شده است.^(۵۶)



حداکثر نرخ‌های تعدیل شده مالیات بر درآمد اشخاص -برای جزئیات به متن رجوع شود.

نمودار ۲-۵. حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص (سود کسب و کارهای غیرحقوقی)، متوسط نرخ قانونی مالیات بر شرکت و مالیات سود سهام (سود کسب و کارهای حقوقی)، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سرمایه‌گذار، سال ۲۰۰۷

یکی از یافته‌های کلیدی که در نمودار (۲-۴) به تصویر کشیده شده، این است که در کشورهای دارای نرخ‌های ترجیحی مالیات بر کسب و کارهای کوچک، متوسط نرخ قانونی تلفیقی مالیات بر سود سهام به اندازه بنگاه وابسته است، به‌طوری‌که مالیات وضع شده بر درآمد ناشی از سود سهام در سطح شرکت بر حسب اندازه بنگاه تغییر می‌کند. افزایش اندازه بنگاه ممکن است منجر به افزایش متوسط نرخ قانونی بر سود توزیع شده SME‌های حقوقی شود، مگر این که مالیات‌های بالاتر در سطح شرکت از طریق نرخ‌های مؤثر پایین‌تر مالیات بر درآمد اشخاص به طور کامل جبران شود. این امر در کشورهای با سیستم‌های اعتباری ممکن است اتفاق افتد که اعتبارات برحسب مالیات بر شرکت پرداختی (تا حد مشخص) افزایش می‌یابد.

۲-۳. مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر کسب و کارهای حقوقی با غیرحقوقی

اطلاعات ارائه شده در بخش‌های قبل می‌تواند برای بررسی این مسئله که چگونه نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی در مقایسه با نرخ‌های متناظر بر درآمد کسب و کار حقوقی، بازدهی‌های نیروی کار و سرمایه سرمایه‌گذاری شده توسط مالک یک SME را تحت تأثیر قرار می‌دهد، مورد استفاده قرار گیرد. چنین مقایسه‌هایی در جایی مفیدند که سیاست‌گذاران در صدد شناسایی مواردی هستند که نظام مالیاتی پتانسیل تغییر در انتخاب نوع ساختار قانونی کسب و کار (حقوقی یا غیرحقوقی) را دارد، تشخیص این که ساختار یک کسب و کار به شکل غیرحقوقی (برای مثال مالکیت انفرادی، شرکت‌های عام یا با مسئولیت محدود) در مقایسه با شکل حقوقی یکسری مزیت‌های غیرمالیاتی را می‌تواند فراهم کند، یا احتمالاً بالعکس، به موقعیت مؤدی مالیاتی بستگی دارد.

چنانچه کارمزدهای قانونی قابل توجه و سایر منابعی که صرف [رعایت] مقررات مربوط به فرآیند ثبت کسب و کار به صورت حقوقی در نظر گرفته شوند، امکان دارد تأسیس یک کسب و کار غیرحقوقی نسبت به یک کسب و کار حقوقی، هزینه نسبتاً کمتری داشته باشد، و ممکن است مالکان کسب و کارها (مالکیت انفرادی، شرکت‌های تضامنی عام) با کنترل بیشتری در رابطه با تصمیمات مربوط به کسب و کار خود نیز روبرو باشند. به عبارت دیگر، کسب و کارهای حقوقی می‌توانند از حیث بهبود دسترسی به منابع مالی، تداوم فعالیت و حمایت بیشتر از دارایی‌های شخصی نسبتاً جذاب باشند. به طور کلی، زیان‌های کارایی در جایی که انتخاب نوع خاصی از ساختار کسب و کار مزیت‌های غیرمالیاتی بیشتری در مقایسه با ساختارهای دیگر برای مؤدی مالیاتی به دنبال دارد؛ اما سیستم مالیاتی مانع از انتخاب درست ساختار می‌گردد، مطرح می‌شود. در حالی که اجتناب از اختلالات تحمیل شده توسط یک سیستم مالیاتی ممکن است از لحاظ اجرایی شدنی یا شاید ممکن نباشد - برای مثال، اجتناب کردن از تفاوت در بار مالیاتی مربوط به مالیات جاری بر درآمد کسب و کار شخصی در مقابل مالیات شخصی معوق بر سود شرکت منتج به وابستگی نرخ‌های مؤثر مالیاتی به سیاست‌های توزیعی بنگاه‌ها می‌شود - سیاست‌گذاران به طور کلی تمایل دارند در

جایی که اختلال وجود دارد سازمان‌دهی کنند تا به بکارگیری رویکردهای سیاستی کمک شود.

قبل از اینکه به ادامه تحلیل بپردازیم، بررسی تطبیقی سیستم‌های مالیاتی دوگانه و غیردوگانه مالیات بر درآمد می‌تواند مفید باشد. اکثر کشورهای OECD سیستمی غیردوگانه دارند. با وجود این که درآمد ناشی از کسب و کار غیرحقوقی یک مالک یا کارگر در یک SME متشکل از بازدهی ناشی از کار و سرمایه سرمایه‌گذاری شده در یک شرکت است، این بازدهی‌ها برای اهداف مالیاتی (وضع مالیات بر درآمد) به طور مجزا در نظر گرفته نمی‌شوند. در عوض، کل درآمد یک کسب و کار، خالص از تمام کسورات، مشمول مالیات با نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود. بنابراین، نرخ قانونی مالیات بر درآمد دستمزد با نرخ قانونی مالیات بر درآمد حاصل از سرمایه یکسان هستند و به این مسئله که درآمد کسب و کار شخصی در کدام گروه درآمدی مشمول مالیات قرار دارد، وابسته می‌باشد. در مواردی که متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد کسب و کار مختص به طبقه درآمد عمومی^(۵۷) است، به ساختار تصاعدی نرخ مالیات بر درآمد اشخاص که برای طبقه درآمد عمومی بکار می‌رود، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی که ناشی از منابعی است که به این طبقه اختصاص دارد و میزان درآمد ناشی از کسب و کار وابسته است. برای یک مؤدی مشمول حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص، نرخ قانونی مالیات بر درآمد کسب و کار شخصی (سرمایه و کار)، بدون توجه به سطح درآمد کسب و کار، همان حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت در این مورد مالیات بر کل درآمد کسب و کار با نرخ حداکثر وضع می‌شود.

در مورد کسب و کارهای حقوقی، درآمد حقوق و دستمزد معمولاً در طبقه درآمد عمومی قرار می‌گیرد و مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود. این مسئله بدین معنا است که مؤدیان بار مالیات بر درآمد مربوط به درآمد کسب و کار تحصیل شده توسط کسب و کار حقوقی و غیرحقوقی را با هم مقایسه می‌کند، از این رو، کل درآمد کسب و کار غیرحقوقی یعنی درآمد ناشی از سرمایه و نیروی کار با همان حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص که برای درآمد دستمزد کسب و کارهای حقوقی بکار می‌رود، مشمول مالیات می‌گردد. بنابراین، تفاوت بین نرخ مالیات بر درآمد کسب و کار حقوقی و

غیرحقوقی تنها در مواقعی مطرح می‌شود که نرخ مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه بین این دو نوع کسب و کار متفاوت باشد، یعنی در جایی که حداکثر نرخ مالیات بر درآمد بر طبقه درآمد عمومی اعمال می‌شود، این نرخ متفاوت از نرخ قانونی مالیات بر سود شرکت (مالیات در سطح شرکت و سهامدار) می‌باشد.^(۵۸)

در فنلاند و سوئد سیستم‌های مالیات بر درآمد دوگانه وجود دارد، به‌طوری‌که درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی به دو بخش یعنی درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه تقسیم می‌شود. درآمد حاصل از نیروی کار همانند درآمد دستمزد در حالت کسب و کارهای غیرحقوقی، مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد است. بنابراین، برای مؤدی مالیاتی مشمول حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص، درآمد حاصل از نیروی کار مشمول مالیات با همان حداکثر نرخ مذکور برای درآمد دستمزد می‌شود، اگر کسب و کار تبدیل به کسب و کار حقوقی شود. درآمد حاصل از سرمایه مشمول مالیات با یک نرخ ثابت کاهش یافته است (۲۸ درصد در فنلاند و ۳۰ درصد در سوئد).^(۵۹) این مسئله بیانگر این است که در سیستم‌های مالیات بر درآمد غیر دوگانه، تفاوت‌های بین نرخ مالیات بر کل درآمد کسب و کار غیرحقوقی و حقوقی زمانی مطرح می‌شود که نرخ مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه در دو حالت مذکور متفاوت از هم باشند. به عبارت دیگر، در سیستم‌های مالیات بر درآمد دوگانه، نرخ ثابت اعمال شده بر درآمد ناشی از سرمایه که برای یک کسب و کار غیرحقوقی تعیین شده است با نرخ قانونی مالیات بر سود شرکت (مالیات در سطح شرکت و سهامدار) مقایسه می‌شوند.

در چنین مقایسه‌ای فرض بر این است که سهم درآمد ناشی از سرمایه و نیروی کار از کل درآمد، صرف‌نظر از ساختار کسب و کار، یکسان است. اما این فرض لزوماً همیشه برقرار نبوده و قواعد مربوط به تقسیم کل درآمد به دو بخش مذکور می‌تواند منتج به آن شود که سطوح درآمد ناشی از کار و سرمایه کسب و کارهای غیرحقوقی به ترتیب متفاوت از درآمد دستمزد و سود شرکت کسب و کارهای حقوقی (تقسیم درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی مبتنی بر بازدهی فرضی سرمایه است نه بازدهی واقعی) باشد.^(۶۰) این موضوع بیانگر آن است که مقایسه نرخ‌های مالیات بر سرمایه به تنهایی معیار مناسب و دقیقی برای بررسی تفاوت‌های نرخ‌های کلی مالیاتی نخواهد بود. با این وجود، در اکثر کشورها تقسیم کل

درآمد کسب و کار بین دو مؤلفه سرمایه و نیروی کار با در نظر گرفتن سهم‌های تقریباً یکسان انجام می‌شود و بنابراین، تفاوت‌های نرخ‌های مالیات بر درآمد سرمایه می‌تواند برای درک اختلاف در نرخ‌های مالیات بر کل درآمد برای کشورهای با سیستم‌های مالیات بر درآمد دوگانه مورد استفاده قرار گیرد.^(۶۱)

بنابراین، مقایسه‌های ذیل برای تمام کشورها (دارای سیستم‌های مالیات بر درآمد دوگانه یا غیردوگانه)، متمرکز بر تفاوت‌های احتمالی بین نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از سرمایه کسب و کارهای غیرحقوقی و نرخ مالیات بر درآمد اشخاص یا شرکت بر سود شرکت - مالیات بر درآمد شرکت با نرخ ثابت در کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد غیر دوگانه - می‌باشد. در شرایطی که چنین اختلاف‌هایی وجود دارد، چنانچه درآمد ناشی از سرمایه درصد بیشتر (کمتری) از کل درآمد تحصیل شده کسب و کار مربوطه را تشکیل دهد، این اختلاف‌ها تأثیر بیشتر (کمتری) در ایجاد اختلاف بار مالیاتی بین دو نوع از کسب و کارهای مذکور (حقوقی یا غیرحقوقی) دارند.

با تمرکز بر نحوه برخورد با درآمد سرمایه، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در کشور فنلاند و سوئد بر اساس نمودار (۲-۵) نشان می‌دهد که نرخ ثابت مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از سرمایه کسب و کارهای غیرحقوقی اعمال می‌شود. در نروژ، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص به عنوان یک تخفیف مالیاتی برای بازده عادی سرمایه سرمایه‌گذاری شده در نظر می‌گیرند. این نرخ‌ها متفاوت از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص کشورهای نشان داده شده در نمودار (۲-۱) است، چرا که مالیات بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی شامل دو مؤلفه کار و سرمایه مد نظر قرار گرفته است.^(۶۲)

باید تأکید شود مقایسه‌های بین کشوری نرخ مالیات که در ادامه بیان می‌شود، تنها تأثیر نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد را ارائه می‌دهند. به‌طوری‌که، اگر تمهیدات محاسبه پایه مالیات بر درآمد ناشی از کسب و کار برای دو نوع از کسب و کارهای (حقوقی یا غیرحقوقی) یکسان باشد، آنگاه وجود اختلاف در نرخ‌های قانونی مالیات انعکاس دهنده تفاوت در نرخ‌های مؤثر مالیات خواهد بود. با این وجود، حتی در مواردی که قواعد تعیین پایه مالیاتی به منظور دستیابی به درآمد کسب و کار مشمول مالیات یکسان باشد، اختلاف

در تمهیدات مربوط به اعتبار مالیاتی نیز ممکن است تفاوت در نرخ‌های مؤثر مالیات را به دنبال داشته باشد. علاوه بر این، در شرایطی که قواعد تعیین پایه مالیات و اختصاص اعتبار مالیاتی متفاوتی در کشورها وجود داشته باشد، تفاوت موجود در نرخ‌های قانونی مالیات بین کشورها نمی‌تواند همیشه برای درک اختلاف بین کشوری مربوط به نرخ‌های مؤثر مالیات مورد استفاده قرار گیرد.

نکته قابل ذکر دیگر این است که در مقایسه بین کشوری نرخ مالیات که در ادامه آمده است، پرداخت‌های تأمین اجتماعی (که در فصل ۳ به آن پرداخته می‌شود) نادیده گرفته شده و فقط حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سرمایه‌گذاران مدنظر است. در ارزیابی اختلاف احتمالی بین رفتار مالیاتی با درآمد کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی، تحلیل ارائه شده باید برای سطوح مختلف درآمد مؤدیان که توسط مالک یک کسب و کار کوچک فقط از کسب و کار مربوطه تحصیل شده است، دوباره انجام شود. به علاوه، همان‌طور که در مطالب فوق اشاره شده است، نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد کسب و کارهای حقوقی یا غیرحقوقی به میزان سهم درآمد ناشی از کار و سرمایه از کل درآمد کسب و کار مربوطه وابسته است.

در مقایسه نرخ‌های قانونی مالیات بر سود شرکت با حداکثر نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کارهای شخصی (غیرحقوقی)، نرخ‌های مالیات بر سود سهام که بر مالیات بر درآمد شرکت و مالیات بر درآمد اشخاص (در سطح سهامدار) مؤثر هستند، می‌توانند برای بنگاه‌هایی که در ادامه تحت عنوان بنگاه تکامل‌یافته^۱ (که اقدام به توزیع فوری درآمد خود می‌نمایند) بیان شده‌اند، در نظر گرفته شوند. مقایسه نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت به جز مالیات در سطح سهامدار، در مورد بنگاه‌هایی که در ادامه تحت عنوان با رشد بالا^۲ (سود زیادی در شرکت باقی می‌ماند و مالیات بر سود سهام به تعویق می‌افتد) بیان شده‌اند نیز حاوی اطلاعات مفیدی می‌باشد. مقایسه نرخ قانونی مالیات بر اساس حفظ و توزیع مشروط سود شرکت، همان‌طور که در ادامه بررسی می‌شود، می‌تواند در بین این موارد متضاد، به صورت زیر مطرح شود. در بررسی مقایسه‌ای مفید است، ابتدا کشورهای

^۱. Mature Firm

^۲. High-growth

دارای ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت ثابت و بعد از آن کشورهای دارای ساختار طبقه‌ای مدنظر قرار گیرند.

یافته‌هایی برای کشورهای دارای نرخ مالیات واحد (پایه) بر شرکت

با در نظر گرفتن شرکت‌های تکامل‌یافته، نرخ‌های تلفیقی مالیات بر سود توزیع شده در دو سطح شرکت و سهامدار برای مؤدیان مشمول حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در نمودار (۲-۵) تحت عنوان DIVTR (basic CIT) برای ۱۹ کشوری که دارای نرخ مالیات بر سود شرکت واحد ثابت (پایه) هستند، نشان داده شده است. مقایسه درون کشوری بیانگر این است که نرخ مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت) در ۷ کشور از این ۱۹ کشور شامل جمهوری چک (۳/۴ واحد درصد)، آلمان (۵/۹ واحد درصد)، ایرلند (۷/۴ واحد درصد)، سوئیس (۱۱ واحد درصد)، سوئد (۱۲/۴ واحد درصد)، فنلاند (۱۲/۵ واحد درصد) و نروژ (۱۵/۴ واحد درصد)، بالاتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از کسب و کار است. این اختلافات در نرخ قانونی مالیات اشاره بر تغییر نرخ مالیات به نفع کسب و کارهای غیرحقوقی در ارتباط با درجات مختلفی از مالیات مضاعف بر سود توزیع‌شده شرکت دارد.

در مقابل، نرخ مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت) همان‌طور که در نمودارها نشان داده شده، در کشورهایی مانند ترکیه (۱/۶- واحد درصد)، لهستان (۵/۶- واحد درصد)، آرژانتین (۶/۲- واحد درصد) و ایسلند (۹/۵- واحد درصد) کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از کسب و کار است. نتایج نشان می‌دهد که بیشترین تفاوت در نرخ‌ها (۱۵- واحد درصد) مربوط به کشور یونان است. نرخ مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت) همچنین نشان می‌دهد که کمترین اختلاف بین دو نرخ مذکور (۲/۵- واحد درصد) مربوط به دانمارک است با این فرض که درآمد ناشی از کسب و کار از شرکت خارج شده است (مورد مربوط به سرمایه‌گذاری مجدد در ادامه در نظر گرفته شده است). این اختلافات در نرخ قانونی مالیات اشاره بر تغییر نرخ مالیات به نفع کسب و کارهای حقوقی در ارتباط با نرخ‌های نسبتاً پایین مالیات بر درآمد شرکت و نرخ‌های محدود مالیات بر درآمد اشخاص بر روی سود سهام، دارد.

تفاوت بین نرخ مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت) و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در دو کشور ایتالیا و پرتغال کمتر از یک واحد درصد (به ترتیب ۰/۱ و ۰/۸-) است. دو نرخ مذکور در کشورهای استرالیا، مکزیک، نیوزیلند و جمهوری اسلواکی یکسان هستند، به طوری که خنثایی نرخ مالیات در کشورهای استرالیا، مکزیک، نیوزیلند به سیستم‌های مالیات بر سود سهام که اعتبارات تلویحی کامل را برای سهامداران فراهم می‌سازد، برمی‌گردد. در حالی که، خنثایی نرخ مالیات در کشور چک به دلیل صرف نظر کردن از مالیات بر درآمد ناشی از سود سهام در سطح سهامدار و برابری نرخ‌های مالیات بر شرکت و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص است.

یافته‌های قبلی مبتنی بر فرض توزیع فوری سود شرکت (در مورد بنگاه‌های تکامل یافته) است. اما هم اکنون موردی که سود بعد از مالیات (عایدی کسب و کار به صورت خالص از درآمد حقوق و دستمزد) صرف سرمایه‌گذاری مجدد در شرکت می‌شود، مدنظر قرار می‌گیرد. در شرایطی که سود بعد از کسر مالیات برای مدت نامشخصی در شرکت باقی می‌ماند (در مورد بنگاه‌های با رشد بالا)، نرخ مالیات مورد استفاده برای سود شرکت همان نرخ قانونی مالیات بر شرکت است. نرخ قانونی مالیات بر شرکت در بسیاری از موارد به طور قابل توجهی از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مربوط به کسب و کارهای غیرحقوقی که بر پایه جاری وضع می‌شود، کمتر است.^(۶۳) همان‌طور که در نمودار (۲-۵) نشان داده شد، در تمامی کشورها به جز مکزیک و جمهوری اسلواکی، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت بر سود شرکت پایین و در برخی موارد کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کار شخصی است.

همان‌طور که در بالا اشاره شد، نرخ‌های مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر شرکت) در ۷ کشور دارای ساختار نرخ ثابت مالیات بر درآمد شرکت، از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کارهای شخصی بیشتر است، این مسئله حاکی از اختلال مالیات بر درآمد بر کسب و کارهای حقوقی در مورد شرکت‌های تکامل یافته است. زمانی که مالیات بر سود شرکت در سطح سهامدار نادیده گرفته شود، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت بر سود توزیع نشده خیلی کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر کسب و کارهای شخصی است - دلالت بر انحراف نرخ مالیات به نفع کسب و کارهای

حقوقی را دارد- که این اختلاف در جمهوری چک، آلمان، نروژ و فنلاند به ترتیب (۸/-)، (۸/۶-)، (۴/۷-) و (۲-) واحد درصد می‌باشد. در سوئیس این اختلاف بیش از ۲۰ واحد درصد (۲۰/۷-) و در ایرلند نزدیک به ۳۰ واحد درصد (۲۸/۵-) است. در سوئد هیچ اختلافی بین دو نرخ مذکور وجود ندارد، به‌طوری‌که بر درآمد توزیع‌نشده (باقیمانده) یک کسب و کار غیرحقوقی با نرخ ترجیحی ۲۸ درصدی که معادل نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت است، مالیات وضع می‌گردد.

در سایر کشورها که ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت ثابت است، نرخ مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت) کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کار شخصی است. بنابراین، در این شرایط زمانی که سود (درآمد) انباشت شده در کسب و کارهای حقوقی بیشتر از سود توزیع‌شده باشد، مزیت مالیاتی بیشتری نیز برای آن ایجاد خواهد شد. بخصوص اینکه شکاف بین نرخ‌های مالیاتی مربوط به کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی افزایش می‌یابد که این شکاف در کشور ترکیه (از ۱/۶- به ۱۵/۶- واحد درصد)، در کشور لهستان (از ۵/۶- به ۲۱-)، در استرالیا (از ۶/۲- به ۲۵-)، در ایسلند (از ۹/۵- به ۱۷/۷-) و در پرتغال (از ۰/۸- به ۱۵/۵-) افزایش یافته است. در دانمارک که مالیات بر درآمد توزیع نشده (انباشت شده) کسب و کارهای غیرحقوقی ۳۰ درصد است، این شکاف (از ۲/۵- به ۵-) افزایش می‌یابد.

در استرالیا و نیوزیلند که نرخ مالیات بر سود سهام (نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت) و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص یکسان هستند، زمانی که سودها فوراً توزیع می‌شوند، بین نرخ‌های مالیاتی مذکور در مقایسه با حالتی که سودها در کسب و کار حقوقی باقی می‌ماند، شکافی ایجاد می‌شود. به‌علاوه، با انباشت سود، شکافی بین نرخ‌های مالیاتی کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی ایجاد می‌شود که این اختلاف معادل (۱۶/۵-) برای استرالیا و معادل (۶-) برای نیوزیلند است.

در جمهوری اسلواکی و مکزیک، خنثایی نرخ مالیات زمانی که سودها در کسب و کارها انباشت می‌شود، نیز حفظ می‌شود. خنثایی نرخ مالیات در کشور اسلواکی به این مسئله که مالیات بر سطح سهامدار بر سودهای توزیع‌شده اعمال نمی‌شود، برمی‌گردد. خنثایی نرخ مالیات در کشور مکزیک از طریق این واقعیت توضیح داده می‌شود که نرخ مالیات بر درآمد

شرکت (۲۸ درصد) با نرخ تلفیقی مالیات بر سود توزیع شده (با حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص ۲۸ درصدی و اعتبارات کاملاً تلویحی) هماهنگ است.

یافته‌هایی برای کشورهای دارای نرخ طبقه‌ای مالیات بر شرکت

هنگام تجزیه و تحلیل ۱۱ کشور OECD دارای ساختار طبقه‌ای برای نرخ مالیات بر درآمد شرکت، سود کسب و کار در نمودار (۲-۵) معادل چهار برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد فرض می‌شود (به مبحث چهار برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در نمودار (۲-۴) رجوع شود).

در ابتدا بنگاه‌هایی که فوراً تکامل می‌یابند یا دارای سیستم توزیع فوری سود هستند، در نظر گرفته می‌شوند. در ۸ کشور از ۱۱ کشور، نرخ تلفیقی (مالیات بر سطح شرکت و سهامدار) مالیات بر سودهای سهام یعنی همان نرخ پایه مالیات بر شرکت (که برای بنگاه‌های بزرگ در این کشورها ارائه شد^(۶۴)) که در نمودارها (DIVTR(basic CIT) نشان داده شده، بیشتر از نرخ پایه مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کارهای شخصی (غیرحقوقی) است. بررسی مابه‌التفاوت نرخ تلفیقی از نرخ پایه مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهایی مانند لهستان (۱۲ واحد درصد)، کره (۱۰/۲ واحد درصد)، آمریکا (۸/۹ واحد درصد)، فرانسه (۸/۱ واحد درصد)، انگلیس (۷/۵ واحد درصد)، کانادا (۵/۴ واحد درصد)، لوکزامبورگ (۵ واحد درصد) و اسپانیا (۱/۷ واحد درصد) نشان می‌دهد که این اختلاف در برخی از آنها قابل توجه است. این [چنین] تفاوت‌ها در نرخ مالیات، بر انحراف نرخ مالیات بر علیه بنگاه‌های بزرگ حقوقی تکامل یافته که اقدام به توزیع فوری سود می‌نمایند، دلالت دارد.

اکنون با مدنظر قرار دادن یافته‌های مربوط به SMEها در کشورهایی که دارای معافیت به صورت نرخ‌های ترجیحی مالیات بر درآمد تحصیل شده توسط SMEها (سود برابر با چهار برابر متوسط درآمد) هستند، این نتیجه حاصل شده است که اعمال این نرخ‌ها به جز در دو مورد، منجر به کاهش اختلاف بین نرخ مالیات کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی می‌شود. نرخ‌های تلفیقی مالیات بر سود سهام در نمودارها تحت عنوان (DIVTR (4 x AW) برای کشورهای دارای ساختار نرخ مالیات بر شرکت طبقه‌ای نشان داده شده است.

در لهستان، تفاوت بین نرخ تلفیقی مالیات بر سود سهام پرداخت شده توسط SMEها و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی ۹/۷ واحد درصد است، در حالی که این تفاوت برای بنگاه‌های بزرگ ۱۲ واحد درصد می‌باشد. به طور مشابه، تفاوت مذکور در مورد SMEها کمتر از بنگاه‌های بزرگ در کشورهای کره (۲/۹) در مقابل ۱۰/۲، آمریکا (۲/۴ در مقابل ۸/۹) و فرانسه (۴/۲ در مقابل ۸/۱) است. در انگلیس به دلیل وجود سیستم اعتبارات مالیاتی به شرط تسویه کامل مالیات بر شرکت، اختلاف بین نرخ‌های مالیاتی SMEهای حقوقی و غیرحقوقی حذف شده است (صفر در مقابل ۷/۵ برای بنگاه‌های بزرگ). این اختلافات در کانادا و اسپانیا به دلیل وجود اعتبارات مربوط به مالیات بر سود سهام در سطح سهامدار بر عکس است. به‌طوری‌که، نرخ تلفیقی مالیات بر سود سهام پرداخت شده توسط بنگاه‌های بزرگ در کانادا ۵/۴ واحد درصد بیشتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کارهای شخصی است، این در حالی است که نرخ تلفیقی بر سود توزیع‌شده SME به میزان (۲/۳-) واحد درصد متفاوت (کمتر) از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص می‌باشد. به طور مشابه در کشور اسپانیا این اختلاف بین کسب و کارهای کوچک و متوسط و بنگاه‌های بزرگ برعکس است (۱/۷ به ۴/۸-). در لوکزامبورگ هیچ تغییری وجود ندارد (و این اختلاف در سطح ۵ باقی می‌ماند) و امکان برخورداری از نرخ‌های مالیاتی کاهش یافته مربوط به کسب و کارهای کوچک مشروط به داشتن سود مشمول مالیات کمتر از ۱۲,۹۹۹ دلار آمریکا است.

در سایر کشورها که نرخ مالیات بر درآمد شرکت دارای ساختاری طبقه‌ای است، در مواردی که نرخ تلفیقی مالیات بر سود سهام کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کار شخصی است حتی در بنگاه‌های بزرگ، سود با نرخ پایه مالیات بر شرکت مشمول مالیات می‌شود و شکاف نرخ مالیاتی در مورد SMEها اندکی به نفع کسب و کارهای حقوقی افزایش می‌یابد. این شکاف در هلند از (۴/۹- به ۵/۹-) واحد درصد افزایش یافته است، در حالی که در بلژیک از (۹/۶- به ۱۱-) و در ژاپن از (۴/۴- به ۷/۸-) رسید.

نتایج قبلی برای سیستم‌های مالیاتی با نرخ‌های طبقه‌ای مالیات بر درآمد شرکت در مورد بنگاه‌های تکامل‌یافته (توزیع فوری سود شرکت) بوده است. در مورد بنگاه‌های با رشد بالا یعنی در شرایطی که سود بعد از مالیات برای مدت نامشخصی انباشت می‌شود و مالیات

بر سهامدار (مالیات بر درآمد اشخاص) اعمال نمی‌شود، متوسط نرخ قانونی مالیات بر شرکت معمولاً کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص است که در بعضی موارد این اختلاف قابل توجه می‌باشد. به عبارت دیگر، در مورد SMEهای با رشد بالا، انباشت سود یا درآمد در حساب کسب و کار در برخی موارد منجر به افزایش قابل توجهی در شکاف بین مالیات بر درآمد بر سود شرکت و مالیات اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی می‌گردد.

در نمودار (۲-۵)، اختلاف فاحش بین متوسط نرخ قانونی مالیات بر شرکت بر سود توزیع‌نشده SME و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مربوط به کشورهای با ساختار نرخ مالیات طبقه‌ای بر درآمد شرکت مانند کانادا (۲۷/۸- واحد درصد)، هلند (۲۲/۶- واحد درصد)، کره (۲۱/۴- واحد درصد)، انگلیس (۲۰- واحد درصد)، بلژیک (۲۱/۲- واحد درصد)، لهستان (۱۹/۵- واحد درصد)، فرانسه (۱۹/۱- واحد درصد)، اسپانیا (۱۸- واحد درصد)، ژاپن (۱۴/۳- واحد درصد)، لوکزامبورگ (۸/۶- واحد درصد) و آمریکا (۷/۹- واحد درصد) ارائه شده است. این تفاوت‌ها به نرخ‌های مالیات بر درآمد خیلی کم برای SMEهای حقوقی با رشد بالا در مقایسه با SMEهای غیرحقوقی اشاره دارد، به‌طوری‌که مزیت‌های مالیاتی مانند اعمال نرخ‌های ترجیحی مالیات بر کسب و کارهای کوچک به همراه امکان به تأخیر انداختن مالیات بر سود شرکت در سطح سهامدار در مورد آنها (با وضع مالیات بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی بر پایه جاری بدون امکان به تأخیر انداختن مالیات) موضوعیت دارد.

مشاهدات ارائه شده بیانگر این است که نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت بیشتر از متوسط نرخ قانونی مالیات بر شرکت برای چهار برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در کانادا (۱۷/۵ واحد درصد)، کره (۱۰/۴ واحد درصد)، انگلیس (۱۰ واحد درصد)، اسپانیا (۷/۵ واحد درصد)، فرانسه (۵/۸ واحد درصد)، آمریکا (۵/۸ واحد درصد)، ژاپن (۳/۸ واحد درصد)، لهستان (۳/۵ واحد درصد)، بلژیک (۱/۷ واحد درصد) و هلند (۱/۳ واحد درصد) است. این اختلافات به واسطه اینکه شکاف بین نرخ مالیات بر درآمد شرکت مربوط به کسب و کارهای کوچک (در مورد SME) و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص متفاوت از شکاف بین نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت (در مورد بنگاه‌های بزرگ) و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص است، مقادیر یکسانی هستند. به بیان دیگر، برای مثال در کشور

کانادا، در رابطه با یک بنگاه با رشد بالا که درآمد تحصیل شده برای مدتی نامحدود در حساب شرکت باقی می ماند، شکاف بین نرخ مالیات بر درآمد شرکت بر سود شرکت و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر سود کسب و کار غیرحقوقی به صورت یک SME، ۱۷/۵ واحد درصد بیشتر از نرخ مربوطه در مورد بنگاه های بزرگ (برحسب سطح سود فرضی) است.^(۶۵)

نتایج قبلی در رابطه با موارد خاص (یعنی توزیع فوری سود در مقابل انباشت سود برای مدتی نامشخص) می تواند تعمیم یابد. به ویژه، در موقعیتی که تمام درآمد تحصیل شده در شرکت در ابتدا انباشت و بعداً توزیع شود، امکان به تأخیر انداختن مالیات بر سهامداران اما نه برای یک دوره نامحدود وجود دارد. به طوری که در این حالت، به عوض قرار داشتن در میان موارد خاص، و تمایل به حالت انباشت/تعویق مالیات طولانی تر در دوره رشد (سرمایه گذاری مجدد)، ارزش فعلی مالیات بر سود سهام آتی به عنوان یک عنصر اساسی در تعیین نرخ های قانونی مالیات برای کسب و کارهای حقوقی بشمار می آید.

به عنوان یک نتیجه کلی، با توجه به چندین درجه از مالیات مضاعف بر سود (با آنکه) این درجات مختلف مالیات مضاعف در برخی از کشورها اعلان شده [ولیکن] در سایر کشورهایی که دارای سیستم های اعتبار مالیاتی یکپارچه هستند، وجود ندارد) کسب و کارهای حقوقی ممکن است به علت حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سرمایه گذار، با بار مالیات بر درآمد بیشتری مواجه باشند. برای بنگاه هایی که به سرمایه گذاری مجدد درآمدهای تحصیل شده (به طور کلی به عنوان یک منبع ارزان تر از تأمین مالیات نسبت به حق صاحبان سهام جدید) مبادرت می ورزند، مالیات بر سود شرکت با نرخ های پایین تر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کار شخصی وضع می شود. اعمال نرخ های پایین برای این بنگاه ها به همراه اجازه به تعویق انداختن پرداخت مالیات بر سود سهامدار منجر به افزایش جذابیت نسبی SME های حقوقی سودآور به عنوان یک انتخاب برای ساختار کسب و کار، حداقل برای حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص سرمایه گذار و بخصوص در جایی که نرخ های مالیاتی مربوط به کسب و کارهای کوچک اعمال می شود، است.

متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی برای مالکان یا کارگران یک SME که به غیر از درآمد کسب و کار، درآمدی از منبع دیگری به دست نمی‌آورند، کمتر از حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص (حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص سرمایه‌گذار که در نتایج فوق بدان اشاره شده است) خواهد بود که برحسب سطح درآمد کسب و کار و ساختار تصاعدی نرخ مالیات بر اشخاص (برای مثال نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد اشخاص، سطوح و آستانه‌ها، تخفیف پایه مالیاتی برای اشخاص (در صورت وجود)) تعیین می‌شود. متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی برای سطوح نسبتاً پایین درآمد ممکن است کمتر از نرخ پایه مالیات بر شرکت (و احتمالاً صفر) باشد.^(۶۶) بر این اساس برای بنگاه‌های نسبتاً کوچک، ساختارهای حقوقی حتی در شرایطی که اقدام به سرمایه‌گذاری مجدد درآمدهای تحصیل شده می‌نمایند و یا بنگاه‌های رشدمحور هستند، ممکن است نرخ‌های مالیاتی بالا بر سود کسب و کار اعمال گردد.

ادعان می‌شود که بررسی مجدد مقایسه‌های قبلی امری ضروری است، زیرا با وجود مفید بودن این مقایسه‌ها در ملاحظات مربوط به چگونگی تأثیرگذاری نرخ‌های قانونی مالیات بر انحراف تصمیم‌های مربوط به انتخاب ساختار قانونی کسب و کار، ممکن است انعکاس تفاوت‌های موجود در نرخ‌های مؤثر مالیات بر درآمد که می‌تواند مبنای بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها باشد، امکانپذیر نباشد. زمانی که تفاوت در اعتبار مالیاتی و پایه مالیاتی مطرح می‌شود، نرخ‌های قانونی مالیات ممکن است شاخص‌های گمراه‌کننده‌ای باشند. به علاوه، همان‌طور که در ابتدای بحث اشاره شد، در هر حال تفاوت بین کشوری در نرخ‌های قانونی مالیات نمی‌تواند برای درک اختلافات بین کشوری نرخ‌های مؤثر مالیاتی و همچنین اختلافات کشورها در زمینه قواعد مربوط به اعتبار و پایه مالیاتی مورد استفاده قرار گیرند. آخرین نکته قابل ذکر این است که در ارائه نتایج مربوط به این فصل پرداخت‌های تأمین اجتماعی نادیده گرفته شد و صرفاً حداکثر نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص مدنظر بوده است. این دو فرض در فصل سوم حذف می‌شوند.

فصل ۳. اختلال مالیات بر تأسیس SME، ساختار و رشد کسب و کار

در فصل قبل با تمرکز بر مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها، مطالبی پیرامون مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط (SMEs)^۱ در کشورهای OECD مطرح شد. اگرچه، پرداخت‌های تأمین اجتماعی (SSC)^۲ کارکنان، کارفرمایان یا اشخاص خویش فرما (خوداشتغالی)^۳ بخش قابل توجهی از بار مالیاتی تحمیل شده بر SMEها را تشکیل می‌دهد. در اکثر کشورهای OECD، پرداخت‌های تأمین اجتماعی مربوط به تمامی کسب و کارها منبع مهمی از درآمد مالیاتی محسوب می‌شود، به طوری که سهم آن از کل درآمد مالیاتی در ۱۳ کشور OECD در سال ۲۰۰۶ بیش از ۳۰ درصد بوده است. نمودارهای اشتغال (به فصل دوم رجوع شود) نیز دلالت بر این دارد که بخش قابل توجهی از اشتغال مربوط به SMEها است.^(۶۷)

نرخ و بار مالیاتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط اشخاص خویش فرما ممکن است متفاوت از مجموع نرخ‌ها و بار مالیاتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی برای کارکنان و کارفرمایانی که کارمند یا مالک یک کسب و کار حقوقی هستند، باشد. به عنوان یک نتیجه، تفاوت در نرخ و بار مالیاتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی ممکن است منجر به ترجیح و انتخاب یک نوع از ساختار قانونی (حقوقی یا غیرحقوقی) نسبت به ساختار دیگری شود.

¹. Small and Medium Sized Enterprise

². Social Security Contributions

³. Self-employed

در این فصل با تمرکز بر موقعیت مالیاتی صاحب یا کارمند یک SME، اختلالات احتمالی مالیات بر مسائلی نظیر تأسیس SME، رشد و ساختار کسب و کار، مورد بررسی قرار می‌گیرد. متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت و پرداخت‌های تأمین اجتماعی برای انواع مختلف از ساختار کسب و کار برای کشورهای منتخب به منظور تحلیل تصمیم‌گیری دو مسئله محاسبه شده است. این دو مسئله عبارتند از: ۱) تصمیم‌گیری برای تبدیل وضعیت از اشتغال وابسته^۱ (کارمند بودن) به تأسیس یک کسب و کار (حقوقی یا غیرحقوقی) و ۲) تصمیم‌گیری برای انتخاب ساختار کسب و کار به صورت حقوقی یا غیرحقوقی. اولین مسئله به تأسیس SME مربوط است، در حالی که دومین مسئله در رابطه با رشد SME است و اینکه آیا ساختار حقوقی در بسیاری و نه در اکثر موارد، به عنوان یک شکل قانونی ارجح از حیث دسترسی به سرمایه بیرونی کافی برای رشد و توسعه، پذیرفته می‌شود.

بررسی جزئی و تفصیلی‌تر پیرامون پرداخت‌های تأمین اجتماعی در کشورهای OECD در بخش (۱-۳) ارائه می‌شود. در بخش (۲-۳)، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای کشورهای منتخب با استفاده از اطلاعات ارائه شده در بخش (۱-۳) و فصل دوم این مطالعه محاسبه می‌شود.

۱-۳. پرداخت‌های تأمین اجتماعی

پرداخت‌های تأمین اجتماعی در ۲۸ کشور عضو OECD وضع می‌شود. استرالیا و نیوزیلند تنها کشورهایی از OECD هستند که سیستم پرداخت‌های تأمین اجتماعی ندارند. این پرداخت‌ها برای کارفرمایان و کارکنان و همچنین به طور مجزا برای خویش‌فرمایی وجود دارد. در کشورهای آلمان، ژاپن، لهستان با وجود اینکه پرداخت‌های تأمین اجتماعی برای کارفرمایان و کارکنان به کار می‌رود اما پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی وجود ندارد.

طراحی سیستم‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی در کشورهای OECD به‌طور قابل توجهی متفاوت است. به‌علاوه، بررسی طراحی سیستم‌های مذکور در درون کشورها نیز

^۱. Dependent Employee

بیانگر این است که نه تنها بین پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی و دو مورد دیگر یعنی کارکنان و کارفرمایان تعارضاتی وجود دارد، بلکه در تعداد زیادی از موارد حتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان و کارفرمایان نیز متفاوت از یکدیگرند. در پیوست (C)، سیستم‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی در کشورهای OECD به‌طور خلاصه بر اساس خصوصیات کلیدی طراحی نظیر پایه وضع پرداخت‌های تأمین اجتماعی، نرخ پرداخت‌ها، آستانه حداقل و حداکثر درآمد و کسورات (تخفیفات) پرداخت‌های تأمین اجتماعی ارائه شده است. جایی که پرداخت تأمین اجتماعی به صورت مقطوع (پرداخت یکجا)^۱ اعمال شدنی است، این پرداخت‌ها به جای یک نرخ پرداخت بر اساس آستانه‌ها و کسورات مربوط به پرداخت‌های مقطوع تعیین می‌شود.

از بین عوامل طراحی که بیان شد، بیشترین سازگاری در بین کشورهای OECD در خصوص طراحی سیستم‌های پرداخت تأمین اجتماعی به تخفیفات (کسورات) مالیاتی برمی‌گردد، به‌طوری که در اکثر آنها پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرمایان، کارکنان و خویش‌فرمایی به‌طور کامل قابل کسر از درآمد است. چنین سازگاری‌هایی در مورد پایه وضع پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز وجود دارد. به‌طور کلی، پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرمایان و کارکنان بر درآمد ناشی از کار (درآمد ناشی از دستمزد ناخالص)^(۶۸) و پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی بر کل درآمد یعنی مجموع درآمد ناشی از کار و سرمایه (درآمد کسب و کار مشمول مالیات)^(۶۹) وضع می‌شود. با در نظر گرفتن تأثیر پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر تصمیم‌های مربوط به ساختار کسب و کارهای SME، کسب و کارهای حقوقی توانایی تغییر بار پرداخت‌های تأمین اجتماعی از طریق تعدیل (یا گزارش نادرست) مبلغ درآمد ناشی از کار در مقابل درآمد ناشی از سرمایه به دست آمده از کسب و کار را دارند. برای مثال، کارمند یا مالکی که در یک کسب و کار مشغول به فعالیت است، به منظور دستکاری کردن میزان درآمد ناشی از کار در کسب و کار مذکور می‌تواند دستمزد پرداختی به خود را کمتر از دستمزد بازار گزارش نماید. به‌طور کلی، امکان کاهش پرداخت‌های تأمین اجتماعی در مورد خویش‌فرمایی وجود ندارد. این موضوع در بخش (۲-۳) بیشتر مورد بحث قرار می‌گیرد.

^۱. Lump Sum Payment

کشورهای OECD در مورد نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی از روش‌های متفاوتی استفاده می‌کنند. ساده‌ترین رویکرد، اعمال نرخ ثابت و واحد^۱ است. به‌طوری‌که در ۱۱ کشور از کشورهای OECD، نرخ ثابتی برای حداقل یک نوع از پرداخت‌های تأمین اجتماعی بکار می‌رود. اما رایج‌ترین و متداول‌ترین روش برای وضع پرداخت‌های تأمین اجتماعی استفاده از نرخ‌های تصاعدی^۲ است که در ۱۴ کشور اعمال می‌شود. با این وجود، ساختار نرخ‌های تصاعدی مورد استفاده در ۱۴ کشور مذکور حداقل برای یک مورد از پرداخت‌های تأمین اجتماعی متفاوت هستند. بدین نحو که، این ساختار در ۷ کشور به صورت نرخ‌های تنازلی (با افزایش درآمد) و در ۴ کشور به صورت نرخ‌های فزاینده می‌باشند و در ۳ کشور دیگر این نرخ‌ها قبل از کاهش افزایش می‌یابد. به‌علاوه، در ۶ کشور نیز به جای نرخ‌های تصاعدی، پرداخت‌های تأمین اجتماعی مقطوع یا ترکیبی از پرداخت‌های مقطوع با نرخ‌های طبقه‌ای یا ثابت بکار می‌رود. برای مثال در دانمارک برای وضع پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر کارفرمایان ترکیبی از مالیات مقطوع و نرخ ثابت استفاده می‌شود. ترکیبی از نرخ‌های تصاعدی و پرداخت‌های مقطوع نیز در کشورهای فرانسه، مکزیک و هلند برای وضع حداقل یک نوع از پرداخت‌های تأمین اجتماعی استفاده می‌شود.

آستانه‌های نرخ‌های ثابت پرداخت‌های تأمین اجتماعی و پرداخت‌های مقطوع نیز به طور قابل توجهی متفاوت از یکدیگر هستند. این آستانه‌ها عبارتند از: یک آستانه حداقل که پرداخت تأمین اجتماعی تنها برای سطح درآمد بیش از این مقدار موضوعیت می‌یابد، یک آستانه حداقل که دلیل پرداخت تأمین اجتماعی بیشتر بودن سطح درآمد از این آستانه مشخص شده است، اما پرداخت مذکور بر کل درآمد وضع می‌شود، یک آستانه حداکثر که پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر سطح درآمد تا این مبلغ و نه بیشتر وضع می‌شود و ترکیبی از موارد فوق‌الذکر. برای مثال در کشور استرالیا آستانه بالایی^۳ (اما یکسان) برای وضع هر سه نوع پرداخت تأمین اجتماعی وجود دارد، در جمهوری چک فقط یک آستانه بالا برای

^۱. Single Flat Rate

^۲. A Tiered Schedule

^۳. Upper Threshold

پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی تعیین می‌شود و در فنلاند هیچ آستانه بالایی برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی در هیچ یک از موارد وجود ندارد.

در همین زمان، ویژگی‌های مشترکی نیز در رابطه با ساختار نرخ‌ها و آستانه‌ها در کشورها مشاهده شده است. به طور کلی، ساختار یکسانی برای نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرمایان و کارکنان در کشورهای مختلف بکار می‌رود. یعنی چنانچه ساختار نرخ پرداخت کارفرمایان به صورت نرخ‌های تصاعدی فزاینده باشد، این ساختار برای پرداخت کارکنان نیز بکار می‌رود.^(۷۰) و^(۷۱) آستانه‌ها نیز ممکن است مشابه باشند. در کشورهایی نظیر اتریش، کانادا، فرانسه، آلمان، یونان، ژاپن، سوئیس، لهستان، جمهوری اسلواکی، اسپانیا و ایالات متحده، ساختار نرخ مالیاتی و آستانه پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرمایان و کارکنان یکسان یا خیلی شبیه به هم هستند. در کشورهای دیگری مانند اتریش، فرانسه و ایالت متحده ساختار نرخ و آستانه پرداخت‌های اجتماعی خویش‌فرمایی و پرداخت‌های کارکنان و کارفرمایان نیز مشابه هستند که این کشورها جزء موارد استثنائی محسوب می‌شوند. ویژگی مشترک دیگر در زمینه نرخ پرداخت (یا ساختار تصاعدی) این است که عموماً نرخ پرداخت تأمین اجتماعی کارفرمایان بیشتر از کارکنان است.

در زمینه بررسی اثر بالقوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر تأسیس SME و تصمیم‌های مربوط به انتخاب ساختار کسب و کار توسط یک کارمند یا مالک، مقایسه بار پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی و بار تلفیقی پرداخت‌های کارفرمایان و کارکنان امری ضروری است. اما انجام این مقایسه با توجه به پایه‌ها، ساختار نرخ‌ها، آستانه‌ها و کسورات متفاوت موجود برای هر نوع از پرداخت‌های مذکور در کشورها دشوار است. با این وجود، برای مقایسه معمولاً نیاز است بارهای مالیات و پرداخت‌های تأمین اجتماعی برای یک سطح ثابتی از درآمد محاسبه شوند. از این‌رو، در قسمتی از بخش (۳-۲)، متوسط نرخ مالیات شامل مالیات بر درآمد و پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر اساس سطح ثابتی از درآمد در کشورهای منتخب محاسبه شده‌اند.

۳-۲. محاسبات متوسط نرخ مالیات

در این بخش موضوع چگونگی تأثیرگذاری مالیات بر تصمیمات مربوط به تأسیس SME، ساختار و رشد کسب و کار بر اساس فروضی خاص در چهار کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد. کشورهای مدنظر شامل نیوزیلند، انگلیس، سوئد و نروژ هستند. این بررسی بر دو مسئله که می‌تواند تحت تأثیر مالیات بر SME قرار گیرد، یعنی (۱) تصمیم‌گیری برای تبدیل وضعیت از اشتغال وابسته به تأسیس یک کسب و کار (حقوقی یا غیرحقوقی) و (۲) تصمیم‌گیری در مورد ساختار قانونی یک SME به صورت حقوقی یا غیرحقوقی متمرکز است. اولین مسئله به تأسیس SME مربوط است، در حالی که دومین مسئله در رابطه با رشد این نوع کسب و کارها است. همان‌طور که در فصل دوم این مطالعه بحث شد، این موضوع پذیرفته شده که ساختار قانونی برای یک کسب و کار در بسیاری و نه در اکثر موارد، از حیث دسترسی آنها به سرمایه بیرونی کافی برای رشد و توسعه، از ارجحیت برخوردار است.^(۷۲)

هدف از مطالعه موردی فراهم نمودن نتیجه‌گیری نهایی پیرامون ارائه اختلالات مالیاتی در کشورهای مد نظر یا ارزیابی کشورها نسبت به یکدیگر نمی‌باشد. چنین نتیجه‌گیری‌های گسترده‌ای به دلیل ضرورت در نظر گرفتن ماهیت خاص واقعیت‌های این تجزیه و تحلیل‌ها دشوار هستند.^(۷۳) در اکثر موارد، هدف از این مطالعات موردی تفسیر این است که چگونه اختلاف نرخ‌های قانونی مالیات به همراه سیاست‌های متفاوت توزیع یا انباشت سود، سطوح درآمدی و شدت استفاده از سرمایه (سرمایه‌بر بودن) ممکن است بر تأسیس SME و تصمیم‌گیری در مورد ساختار کسب و کار تأثیرگذار باشد و همچنین تأکید بر اینکه سیاست‌گذاران باید هنگام توسعه و یا اصلاح سیاست‌های مالیاتی مربوط به SMEها عوامل مذکور را مدنظر قرار دهند.

این نکته هنگام بررسی مطالعات موردی باید مد نظر قرار گیرد که مالیات تنها عامل تعیین‌کننده انتخاب ساختار قانونی کسب و کار یا تصمیم‌گیری در رابطه با تأسیس یک SME نمی‌باشد. همان‌طور که در فصل دوم تأکید شد، بسیاری از عوامل نظیر هزینه‌های اجرایی مربوط به شروع کسب و کار یا تغییر ساختار قانونی کسب و کارها، دسترسی به منابع تأمین مالی، تداوم فعالیت و حمایت از دارایی‌های شخصی ممکن است نقش قابل

توجهی در تصمیم‌گیری‌های مذکور داشته باشند. در هر حال، زیان‌های کارایی ممکن است در جایی مطرح شود که سیستم مالیاتی بر انتخاب یک ساختار خاص کسب و کار که نسبت به ساختار دیگر مزیت‌های غیرمالیاتی بیشتری برای مؤدی مالیاتی به همراه دارد، اختلال ایجاد کند.

متدولوژی

تجزیه و تحلیل مطالعات موردی مبتنی بر محاسبه و مقایسه متوسط نرخ‌های قانونی کل مالیات‌ها شامل مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر درآمد اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی است.^(۷۴) و^(۷۵) محاسبات متوسط نرخ قانونی مالیات بر اساس اطلاعات سال ۲۰۰۷ انجام شده است. بدین منظور یک مؤدی فرضی با شخصیت حقیقی که برای کسب درآمد، نهاده‌های کار و سرمایه را در قالب یکی از روش‌ها شامل اشتغال وابسته، کارگر یا مالک انفرادی یک کسب و کار غیرحقوقی و کارگر یا مالک انفرادی یک کسب و کار حقوقی بکار می‌گیرد، در نظر گرفته شده است. برای بررسی اختلالات احتمالی مالیات بر تصمیمات مربوط به تأسیس SME، متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت اشتغال وابسته با متوسط نرخ قانونی مالیات SME‌های حقوقی و غیرحقوقی مقایسه می‌شوند، در حالی که برای بررسی تصمیم‌گیری در مورد ساختار قانونی کسب و کارها، متوسط نرخ قانونی مالیات SME‌های حقوقی و غیرحقوقی با یکدیگر مقایسه شده‌اند.^(۷۶)

بار مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت و پرداخت‌های تأمین اجتماعی مربوط به مؤدی فرضی بر اساس سه عامل اساسی که لازم است کنترل شود، تغییر می‌کند. این سه عامل عبارتند از میزان درآمد تحصیل شده، سهم‌های نیروی کار و سرمایه در کسب درآمد و سیاست توزیع سود سهام (برای یک SME حقوقی).^(۷۷)

میزان درآمد تحصیل شده بر متوسط نرخ قانونی مالیات تأثیرگذار خواهد بود، این ناشی از وجود نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص (و در برخی موارد پرداخت‌های تأمین اجتماعی) و نرخ‌های طبقه‌ای مالیات بر درآمد شرکت می‌باشد. برای اطمینان از قابل مقایسه بودن، فرض می‌شود که مؤدی قبل از مالیات یک میزان ثابت از درآمد ناشی از سرمایه و نیروی کار را کسب می‌کند، که این مبلغ معادل ۲ برابر متوسط درآمد حقوق و

دستمزد در کشور مربوطه است. متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای ۴ و ۱۰ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد نیز (در پیوست D) گزارش شده است. در راستای ساده‌سازی تجزیه و تحلیل محاسبات فرض می‌شود، اشخاص مستقل هستند نه وابسته و هیچ منبع درآمد مشمول مالیات دیگری ندارند (بنابراین کل پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات بر درآمد اشخاص در تعیین متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بکار می‌رود). قابل ذکر است، تجزیه و تحلیل متوسط نرخ‌های قانونی مالیات متفاوت از تحلیل ارائه شده در فصل دوم در مورد حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سرمایه‌گذار^۱ است.

سهم‌های نهاده‌های سرمایه و نیروی کار از درآمد تحصیل شده عامل مهمی برای تعیین متوسط نرخ قانونی مالیات محسوب می‌شود. همان‌طور که در فصل دوم بحث شد، درآمد ناشی از سرمایه و نیروی کار به طور متفاوت و مجزا مشمول مالیات می‌شوند. بر این اساس، بنگاه‌هایی که سطوح مختلفی از شدت سرمایه را در فرآیند تولید بکار می‌گیرند، با بار مالیاتی متفاوتی نیز مواجه خواهند شد. به‌علاوه، شدت سرمایه می‌تواند به صنعت و نوع فعالیت کسب و کار مربوطه وابسته باشد و بر اساس آن به‌طور قابل توجهی تغییر نماید. برخی از فعالیت‌های تجاری در مقایسه با سایر فعالیت‌هایی که به نیروی کار ماهر وابسته هستند، به تجهیزات و ماشین‌آلات بیشتری نسبت به نیروی کار احتیاج دارند. این مسئله اهمیت در نظر گرفتن سطوح مختلف شدت سرمایه در بررسی‌ها را منعکس می‌نماید.

یکی از مزیت‌های انجام فعالیت در قالب یک کسب و کار این است که برای مؤدیان امکان دستکاری^۲ درآمدهای گزارش شده ناشی از سرمایه و نیروی کار یک SME، جهت حداقل کردن بدهی مالیاتی وجود دارد. برای مثال، کاهش بدهی مالیاتی می‌تواند از طریق در نظر گرفتن دستمزدی بیشتر یا کمتر از دستمزد بازار توسط مالک یا کارمند یک کسب و کار برای نهاده نیروی کار خودش ایجاد شود. عمل دستکاری حتی در جایی که درآمد ناشی از کار و سرمایه با هدف وضع مالیات بر درآمد اشخاص تحت عنوان درآمد کسب و کار شخصی با یکدیگر تلفیق می‌شوند، چنانچه پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر پایه‌ای متفاوت (برای مثال، معمولاً فقط بر درآمد ناشی از کار) وضع شده باشد، وجود دارد.

1. Top PIT Rate Investor

2. Manipulate

به منظور در نظر گرفتن شدت سرمایه و ملاحظات مربوط به برنامه‌ریزی مالیاتی، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای سطوح مختلف از درآمد ناشی از سرمایه به صورت کسری از کل درآمد کسب و کار در دامنه ۰ الی ۱۰۰ درصدی محاسبه شده است. برای اینکه امکان مقایسه بین یک SME و اشتغال وابسته وجود داشته باشد، فرض می‌شود که درآمد ناشی از سرمایه برای اشتغال وابسته به میزانی معادل با درآمد ناشی از سرمایه SME، از طریق اوراق قرضه شرکت به دست می‌آید. در راستای ساده‌سازی تحلیل نیز فرض می‌شود که سرمایه سرمایه‌گذاری شده توسط مؤدی فرضی از محل پس‌انداز شخصی تأمین مالی می‌شود و از سرمایه بیرونی استفاده نمی‌گردد.

سیاست توزیع سود سهام نیز می‌تواند اثر قابل توجهی بر متوسط نرخ قانونی مالیات داشته باشد، بخصوص در شرایطی که انباشت سود در شرکت منجر به تأخیر در پرداخت بدهی مالیات بر درآمد شرکت تا زمان توزیع سود و حتی در برخی موارد اجتناب کامل از پرداخت آن گردد.^(۷۸) با وجود اینکه، ملاحظات مالیاتی ممکن است بر قدرت تصمیم‌گیری بنگاه‌ها تأثیرگذار باشد، اما بنگاه‌های مختلف بدون توجه به ملاحظات مالیاتی، سیاست‌های توزیع سود متفاوتی خواهند داشت. برای مثال یک بنگاه رشدمحور^۱ ممکن است تمام سود کسب شده را برای سرمایه‌گذاری مجدد در کسب و کار، انباشت و از توزیع آن بین سهامداران صرف‌نظر کند. این اقدام می‌تواند در مواردی که تأمین مالی بدهی بنگاه به دلیل عدم تقارن اطلاعات دشوار است، ابزاری بهینه باشد (به فصل ۴ رجوع شود). در مقابل، یک بنگاه تأسیس شده می‌تواند سیاست توزیع کامل سود را در پیش گیرد. با توجه به این مطالب، در نظر گرفتن متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای بیش از یک سیاست توزیعی [سود] آموزنده خواهد بود.

تفاسیری که در فصل دوم برای برخی از مفاهیم مورد استفاده قرار گرفته است، در این فصل نیز صادق هستند، از جمله این موارد می‌توان به متوسط نرخ‌های قانونی مالیات محاسبه شده برای بنگاه‌های تکامل‌یافته^۲، یعنی بنگاه‌هایی که اقدام به توزیع فوری سود

^۱. Growth-oriented Businesses

^۲. Mature Firm

شرکت می‌نمایند و بنگاه‌های با رشد بالا^۱ یعنی بنگاه‌هایی که برای دوره‌ای نامشخص سود را انباشت می‌کنند، اشاره کرد. علاوه بر این دو حالت حدی و متضاد، بنگاه‌هایی که در حد وسط این دو حالت قرار می‌گیرند، نیز جزو موارد فوق‌الذکر محسوب می‌شوند. در این حالت سوم فرض می‌شود که ۵۰ درصد از سود شرکت بین سهامداران توزیع می‌شود. در دو مورد اخیر (بنگاه‌های با رشد بالا و بنگاه‌های میانی) فرض می‌شود که درآمد توزیع‌نشده شرکت برای یک دوره نامشخص در شرکت انباشته شده و مشمول مالیات اضافی با نرخ تقریباً صفر برحسب ارزش فعلی خالص است. این مسئله امکان تحلیل ایستا پیرامون تصمیم‌گیری در خصوص انتخاب ساختار قانونی کسب و کار را میسر می‌سازد.^(۷۹) ضرورتاً، تصمیم‌گیری بهینه در دوره مد نظر در واقع تصمیم‌گیری بهینه در تمام دوره‌های آتی محسوب می‌شود. فروض مذکور با وجود اینکه محدود کننده هستند اما پیچیدگی‌های مربوط به محاسبات متوسط نرخ قانونی مالیات که در مدل چند دوره‌ای مطرح است، را از بین می‌برد. هدف از مطالعات موردی آن است که تأثیر ملاحظات مالیاتی و سایر عوامل بر تصمیم‌گیری در خصوص تأسیس SME و انتخاب ساختار قانونی کسب و کارها را نشان دهد، در این ارتباط، از پیچیدگی تحلیل پویا جهت تشریح کاملاً دقیق ملاحظات مالیاتی در چارچوبی نسبتاً ساده، اجتناب شده است.

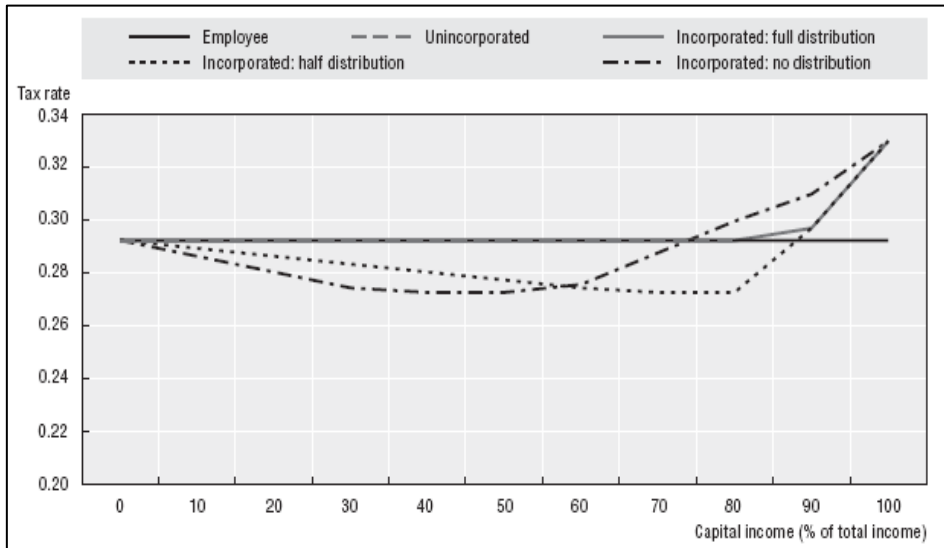
مسئله دیگر تعلق مالیاتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط کارفرما است. این مسئله در مورد کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی که امکان یکسان بودن (یک فرد) کارفرما و کارمند در آنها وجود دارد، مطرح نیست. بلکه در حالت کارمند وابسته بودن، کارفرما و کارمند متفاوت هستند. از این‌رو، پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط کارفرما تنها در حالت محاسبه متوسط نرخ قانونی مالیات برای وضعیت کارمند بودن در نظر گرفته می‌شود و فرض بر این است که کارفرما توانایی انتقال کامل بار پرداخت‌های تأمین اجتماعی را به کارمند وابسته از طریق پرداخت دستمزد کمتر را دارد. به‌علاوه، فرض بر این است که کارمند وابسته هیچ منفعتی از قابل کسر بودن پرداخت‌های تأمین اجتماعی پرداخت‌شده توسط کارفرما از درآمد مشمول مالیات کارفرما، به دست نمی‌آورد.

^۱. High-growth

به طور کلی، پنج مورد از متوسط نرخ‌های قانونی مالیات که برای هر کشور تحلیل شده، در سطح درآمد کل معادل با دو برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد برای مواردی نظیر اشتغال وابسته؛ کسب و کارهای غیرحقوقی؛ کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع فوری کل سود بعد از کسر مالیات بر شرکت؛ کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع فوری نیمی از سود بعد از کسر مالیات بر شرکت و نگهداری باقیمانده (نیمی دیگر) برای مدتی نامشخص در حساب شرکت و کسب و کارهای حقوقی با سیاست انباشت کل سود بعد از کسر مالیات بر شرکت در حساب شرکت، محاسبه شده است. نرخ‌های محاسبه شده در نمودارهای (۱-۳) الی (۴-۳) ارائه شده است. در این نمودارها، درآمد سرمایه (به صورت درصدی از کل درآمد) روی محور افقی و متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر روی محور عمودی نشان داده شده است. این تحلیل به صورت مطالعات موردی در پیوست (E)، از طریق ارائه یک تجزیه و تحلیل عددی از متوسط نرخ قانونی مالیات برای مورد کسب و کارهای حقوقی، تکمیل شده است.

مطالعه موردی اول: نیوزیلند

در نمودار (۱-۳)، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات در کشور نیوزیلند ارائه شده است، این نرخ‌ها فقط شامل مالیات بر درآمد هستند و پرداخت‌های تأمین اجتماعی را در بر نمی‌گیرند. درآمد ناشی از کار و درآمد کسب و کار شخصی مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص هستند. حداکثر نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد بیش از ۶۰,۰۰۰ دلار نیوزیلند (در سال ۲۰۰۷) معادل ۳۹ درصد است. نرخ مالیات بر درآمد شرکت نیز ۳۳ درصد است.



نمودار ۳-۱. متوسط نرخ‌های قانونی کل مالیات‌ها در نیوزیلند برای دو برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد، سال ۲۰۰۷

زمانی که سیستم اعتبار مالیاتی کامل در کشوری وجود داشته باشد، سود توزیع شده شرکت مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر اشخاص خواهد بود که در این شرایط کل مالیات پرداخت شده توسط شرکت، از مالیات مذکور قابل کسر می‌باشد. متوسط درآمد حقوق و دستمزد در نیوزیلند در سال ۲۰۰۷ برابر با ۴۴,۷۹۴ دلار نیوزیلند است. دو برابر این مبلغ یعنی ۸۹,۴۹۸ دلار نیوزیلند معادل کل درآمد (خالص) کسب و کار است.

الف) مورد کارمندی

در نمودار (۳-۱) نشان داده شد که متوسط نرخ قانونی مالیات برای درآمد بهره‌ای و درآمد ناشی از کار اکتسابی یک کارمند که معادل دو برابر متوسط دستمزد است، بدون توجه به سهم درآمد سرمایه (بهره) از کل درآمد، ثابت و تقریباً ۲۹/۳ درصد می‌باشد.^(۸۰) به عبارت دیگر، متوسط نرخ قانونی مالیات به واسطه تغییر در ترکیب درآمد ناشی از کار و درآمد سرمایه تغییر نخواهد کرد و ثابت می‌ماند. دلیل اصلی مسئله مذکور این است که برای وضع مالیات بر درآمد، مجموع یا تلفیقی از درآمد ناشی از کار و سرمایه (بهره) در نظر گرفته می‌شود و نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص بر آن اعمال می‌گردد. عدم

وجود پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط کارمند و کارفرما در نیوزیلند نیز یکی از عوامل مهم تلقی می‌شود. (همان‌طور که در بخش (۳-۱) بحث شد، پرداخت‌های تأمین اجتماعی در بسیاری از کشورها به صورت درصدی از درآمد ناشی از کار تعیین می‌شود و بنابراین می‌تواند منجر به تغییر متوسط نرخ قانونی مالیات برحسب تغییر سهم درآمد ناشی از سرمایه گردد).

ب) مورد کسب و کارهای غیرحقوقی

برای کسب و کار غیرحقوقی، متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد کسب و کار شخصی معادل ۲۹/۳ درصد است که با متوسط نرخ قانونی مالیات بر همان میزان از درآمد کسب‌شده توسط یک کارمند وابسته از محل بهره و دستمزد، برابر است. دلیل این مسئله نیز همان‌طور که در قسمت کارمندی مطرح شد به در نظر گرفتن مجموع درآمد ناشی از سرمایه و کار (تحت عنوان درآمد ناشی از کسب و کار که ترکیبی از بازدهی سرمایه و نیروی کار است) برای اهداف مالیاتی، اعمال نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص و عدم وجود پرداخت‌های تأمین اجتماعی در کشور نیوزیلند بر می‌گردد.

ج) مورد کسب و کارهای حقوقی

در این قسمت کسب و کارهای حقوقی مدنظر قرار می‌گیرد. در مورد بنگاه‌هایی که اقدام به توزیع سود نمی‌نمایند، مالیات بر درآمد سرمایه و ناشی از کار با نرخ‌های متفاوتی وضع می‌شود. بدین نحو که درآمد سرمایه بدون در نظر گرفتن مبلغ درآمد با نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت ثابت و ۳۳ درصدی مشمول مالیات می‌شود. در حالی که، مالیات بر درآمد ناشی از کار با نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص وضع می‌گردد و بار مالیاتی نیز به مبلغ درآمد ناشی از کار وابسته است. اختلاف بین مالیات بر درآمد سرمایه و کار از طریق تمرکز بر یکسری موارد متضاد به طور واضح نشان داده شده است. زمانی که نسبت درآمد سرمایه صفر است، فقط درآمد ناشی از کار وجود دارد و کل درآمد مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص خواهد بود. بنابراین، متوسط نرخ قانونی مالیات معادل ۲۹/۳ درصد و برابر با متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به دو مورد کسب و کارهای

غیرحقوقی و کارمندی است. در مقابل، زمانی که کل درآمد به صورت درآمد سرمایه باشد، متوسط نرخ قانونی مالیات برابر با نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت یعنی ۳۳ درصد است. به همراه افزایش نسبت (سهام) درآمد سرمایه از صفر به ۱۰۰ درصد کل درآمد تحصیل شده، متوسط کل نرخ قانونی مالیات در ابتدا قبل از افزایش به سمت نرخ مالیات بر شرکت، کاهش می‌یابد (به کادر (۱-۳) رجوع شود). در نسبت‌های پایین درآمد سرمایه، نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از کار معادل ۳۹ درصد است که از نرخ ثابت ۳۳ درصدی مالیات بر درآمد شرکت بر درآمد سرمایه (توزیع نشده) بیشتر است.^(۸۱) با افزایش سهم درآمد ناشی از سرمایه و کاهش سهم درآمد ناشی از کار، از آنجا که درآمد سرمایه مشمول نرخ نسبتاً پایین (۳۳ درصد) مالیات بر درآمد شرکت و درآمد نیروی کار مشمول نرخ نسبتاً بالای (۳۹ درصد) مالیات بر درآمد اشخاص مشمول است، متوسط کل نرخ قانونی مالیات کاهش می‌یابد.

زمانی که سهم درآمد ناشی از سرمایه به ۳۳ درصد می‌رسد، نرخ نهایی بر درآمد ناشی از کار به ۳۳ درصد - همان نرخ مالیات بر درآمد شرکت - کاهش می‌یابد، لذا با افزایش درآمد سرمایه بیش از این حد، متوسط نرخ قانونی مالیات تغییر نمی‌یابد. منحنی متوسط کل نرخ قانونی مالیات بر کسب و کارهای حقوقی که اقدام به انباشت سود در شرکت می‌نمایند، تا زمانی که سهم درآمد سرمایه به ۵۸ درصد می‌رسد، افقی می‌باشد.^(۸۲) با توجه به مطالب فوق‌الذکر، جایگزینی درآمد سرمایه به جای درآمد ناشی از کار، منجر به افزایش متوسط کل نرخ قانونی مالیات می‌گردد، چرا که در این حالت درآمد ناشی از سرمایه با نرخ مالیات بر درآمد شرکت و درآمد ناشی از کار با نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد اشخاص پایین‌تر از ۲۱ درصد مشمول مالیات می‌گردد.

کادر (۱-۳). متوسط نرخ‌های مالیات بر درآمد کسب و کار حقوقی

تفسیری ساده از حالت انباشت کامل سود در شرکت در کشور نیوزیلند یک کسب و کار حقوقی (مالک یا کارگر انفرادی) با درآمد ثابتی به میزان ۷ شامل درآمد ناشی از کار (WL) و درآمد سرمایه (Y-WL) که برای دوره نامشخصی در شرکت انباشت می‌شود، را در نظر بگیرید. مالیات بر درآمد ناشی از کار بر اساس نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص وضع می‌شود، به‌طوری که نرخ نهایی مالیات بر اولین واحد از درآمد ناشی

از کار (wL1) معادل t1 و نرخ مالیات بر درآمد ناشی از کار بیش از این مقدار، t2 است.^۱ در اینجا هیچ تخفیف استاندارد وجود ندارد. درآمد شرکت با نرخ ثابت مالیات بر درآمد شرکت معادل u مشمول مالیات می‌شود، به طوری که این نرخ بین دو نرخ t1 و t2 قرار دارد. کل بار مالیاتی می‌تواند به صورت زیر بیان شود:

$$T = t_1(wL_1) + t_2(wL - wL_1) + u(Y - wL) \quad (۱)$$

متوسط نرخ مالیات نیز به صورت زیر اندازه گیری می‌شود:

$$\tau = \frac{t_1(wL_1) + t_2(wL - wL_1) + u(Y - wL)}{Y} \quad (۲)$$

فرمول فوق نشان می‌دهد، زمانی که $(wL > wL_1)$ است، کاهش درآمد ناشی از کار (wL) ، کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات تا نرخ t_2 (از طریق مالیات بر درآمد اشخاص اعمال می‌شود) و افزایش آن تا نرخ u (از طریق مالیات بر درآمد شرکت اعمال می‌شود) را در پی خواهد داشت. با فرض $t_2 > u$ ، متوسط نرخ قانونی مالیات در کل کاهش می‌یابد. زمانی که $(wL < wL_1)$ است، کاهش درآمد ناشی از کار (wL) ، کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات تا نرخ t_1 و افزایش آن تا نرخ u را در پی خواهد داشت. با فرض $t_1 < u$ ، متوسط نرخ قانونی مالیات در کل افزایش می‌یابد.

فرمول محاسبه متوسط نرخ قانونی مالیات که در رابطه (۲) بیان شد، می‌تواند به صورت زیر نیز نوشته شود:

$$\tau = \frac{t_1(wL_1) + t_2(wL - wL_1)}{wL} \frac{wL}{Y} + \frac{u(Y - wL)}{(Y - wL)} \frac{(Y - wL)}{Y} \quad (۳الف)$$

یا معادل آن به صورت زیر خواهد بود:

$$\tau = ASTR_L \frac{wL}{Y} + ASTR_K \frac{(Y - wL)}{Y} \quad (۳ب)$$

که در فرمول فوق، $ASTR_L$ متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد ناشی از کار است که اولین جمله در طرف راست معادله (۳الف) می‌باشد. در حالی که $ASTR_K = u$ متوسط نرخ قانونی بر سود شرکت است (نرخ متوسط و نهایی مالیات بر درآمد شرکت یکسان هستند). این فرمول بیان می‌کند در شرایطی که $ASTR_K$ ثابت و معادل u می‌باشد، متوسط کل نرخ قانونی مالیات (τ) به صورت میانگین متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد ناشی از کار و سرمایه است. زمانی که با کاهش درآمد ناشی از کار، جمله دوم افزایش و جمله اول کاهش

می‌یابد، وزن $(\frac{wL}{Y})$ و به دلیل فوق‌الذکر متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد ناشی از کار $(ASTR_L)$ هر دو کاهش می‌یابند (که درآمد کمتر مشمول نرخ نهایی مالیات خواهد بود. در نسبت‌های پایین درآمد ناشی از کار $(\frac{wL}{Y})$ ، اثر دوم یعنی کاهش جمله اول غلبه کرده و متوسط کل نرخ قانونی مالیات (τ) کاهش می‌یابد، در حالی که در نسبت بالاتر از درآمد ناشی از کار، اثر اول یعنی افزایش جمله دوم غلبه کرده و متوسط کل نرخ قانونی مالیات (τ) نیز افزایش خواهد یافت. همان‌طور که در متن اصلی توضیح داده شده است، در کشور نیوزیلند ۴ طبقه نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص وجود دارد که نرخ مالیات طبقه سوم برابر با نرخ مالیات بر درآمد شرکت است. در این شرایط، تعدیلات مربوط به نسبت درآمد ناشی از کار ثبات متوسط کل نرخ قانونی مالیات (τ) در یک دامنه از درآمدها را ممکن می‌سازد.

۱. ساختار نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در کشور نیوزیلند دارای ۴ نرخ نهایی (در ۴ طبقه) است ما [در این مطالعه] برای سادگی تفاسیر و توضیح مسائل تنها دو نرخ نهایی (دو طبقه‌ای) در نظر می‌گیریم.

با افزایش بیشتر درآمد ناشی از سرمایه، متوسط کل نرخ قانونی مالیات تا نرخ مالیات بر درآمد شرکت افزایش می‌یابد.

در مورد بنگاه‌های حقوقی که اقدام به توزیع کامل سود می‌نمایند، در شرایطی که درآمد ناشی از سرمایه از سهمی ۸۸ درصدی برخوردار باشد، آنگاه متوسط نرخ قانونی مالیات ثابت و برابر با متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به دو مورد کسب و کارهای غیرحقوقی و کارمندی است. دلیل اصلی این مسئله وجود سیستم اعتبار مالیاتی است که امکان کسر کل مالیات بر درآمد شرکت پرداختی را فراهم می‌سازد، به طوری که تلفیقی از درآمد سرمایه و درآمد ناشی از کار فقط مشمول مالیات بر درآمد اشخاص با نرخ‌های تصاعدی خواهد بود.^(۸۳) با این وجود، با افزایش سهم درآمد ناشی از سرمایه بیش از ۸۸ درصد، متوسط نرخ قانونی مالیات نیز به سمت نرخ مالیات بر شرکت افزایش می‌یابد. زیرا مبلغ اعتبارات مالیاتی به دلیل تلفیق درآمد ناشی از کار و سرمایه بیش از کل مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود. مازاد اعتبارات مالیاتی قابلیت نقد شوندگی نداشته و مالیات بر درآمد شرکت نیز دیگر نمی‌تواند به طور کامل تهاتر شود.^(۸۴)

در مواردی که بخشی از سودهای شرکت توزیع می‌شود، بخش باقیمانده (انباشت شده) با نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت مشمول مالیات می‌گردد، در حالی که بخش توزیع شده با درآمد ناشی از سرمایه تلفیق و نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص (به همراه اعتبارات مالیاتی قابل تهاتر با مالیات بر درآمد شرکت) بر آن اعمال می‌شود. همانند حالتی که هیچ سودی توزیع نمی‌شد، توزیع نیمی از سود نیز ابتدا منجر به کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات می‌شود، و وقتی سهم درآمد سرمایه بین ۶۶ و ۸۲ درصد قرار می‌گیرد، و درآمد ناشی از سرمایه و کار هر دو با نرخ نهایی ۳۳ درصدی مشمول مالیات می‌شوند، متوسط نرخ قانونی مالیات ثابت می‌شود. در دامنه مذکور، متوسط نرخ قانونی مالیات معادل ۲۷/۳ است که برابر با متوسط نرخ قانونی مالیات در مورد عدم توزیع سود و نسبت درآمد ناشی از سرمایه بین ۳۳ و ۵۸ درصد است. در واقع با سیاست‌های توزیع کمتر سود، حداقل متوسط نرخ قانونی مالیات می‌تواند برای نسبت درآمد ناشی از سرمایه بین ۵۸ الی ۶۶ درصد (و در کل دامنه بین ۳۲ و ۸۲ درصد نسبت درآمد ناشی از سرمایه) حاصل شود.^(۸۵)

با افزایش نسبت درآمد ناشی از سرمایه به بیش از ۸۲ درصد، متوسط نرخ قانونی مالیات به سمت نرخ مالیات بر درآمد شرکت افزایش می‌یابد، دلیل این مسئله همان دلایلی است که در مورد توزیع کامل سود بیان شد - مبلغ اعتبارات مالیاتی به دلیل تلفیق درآمد ناشی از کار و سرمایه بیش از کل مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود. - مازاد اعتبارات مالیاتی قابلیت نقد شوندگی نداشته و مالیات بر درآمد شرکت نیز دیگر نمی‌تواند به طور کامل تهاتر شود.

(د) اثرات رفتاری

همان‌طور که بحث شد، متوسط نرخ‌های قانونی محاسبه شده (که برای وضعیت کارمند وابسته و کسب و کار غیرحقوقی یکسان است) به سیاست توزیعی (توزیع سود) و شدت سرمایه وابسته است. در مورد بنگاه‌های با رشد بالا، زمانی که درآمد کسب و کار (سرمایه‌گذاری) برای زمانی نامشخص در شرکت انباشت می‌شود، اختلالی بین انتخاب اشتغال وابسته با سرمایه سرمایه‌گذاری شده در اوراق قرضه، و تأسیس یک شرکت غیرحقوقی پیدا نمی‌شود. با این وجود، در حالتی که نسبت درآمد سرمایه کمتر از ۷۴

درصد باشد، تورش مالیاتی به نفع کسب و کارهای حقوقی می‌باشد، به‌طوری‌که در دامنه مذکور، متوسط نرخ قانونی مالیات "کسب و کارهای حقوقی با سیاست عدم توزیع سود"، کمتر از کارمند وابسته و کسب و کارهای غیرحقوقی است. به‌طور مشابه، در این دامنه انتخاب ساختار حقوقی برای یک بنگاه با رشد بالا به دلیل منافع مالیاتی مناسب است. بالعکس در مورد بنگاه‌های رشد‌محور با شدت سرمایه بالاتر (نسبت درآمد سرمایه بیش از ۷۴ درصد)، علی‌رغم اینکه متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به اشتغال وابسته و کسب و کار غیرحقوقی همانند بنگاه با رشد بالا می‌باشند، متوسط نرخ قانونی مالیات کسب و کارهای حقوقی بالاتر بوده و افزایش می‌یابد و بنابراین این مسئله رغبت و انگیزه تأسیس و تبدیل وضعیت به کسب و کارهای حقوقی را کاهش می‌دهد.

در مورد بنگاه‌های تکامل‌یافته که دارای سیاست توزیع کامل درآمد تحصیل‌شده هستند، هیچ‌گونه اختلال مالیاتی در خصوص تصمیم‌گیری برای تأسیس SME یا برای انتخاب ساختار قانونی کسب و کار در نسبت‌های درآمد سرمایه تا ۸۸ درصد وجود ندارد (متوسط نرخ قانونی مالیات نیز برای هر سه وضعیت کارمند وابسته، کسب و کارهای غیرحقوقی و حقوقی یکسان است). در نسبت‌های بالاتر درآمد سرمایه (بیش از ۸۸ درصد)، افزایش متوسط نرخ قانونی مالیات کسب و کارهای حقوقی بیانگر آن است که سیستم مالیاتی رغبت و انگیزه برای ایجاد یا تغییر وضعیت به ساختار حقوقی را کاهش خواهد داد.

در مورد [بنگاه‌های] میانی که مؤدی مالیاتی مبلغی از درآمد کسب و کار را توزیع می‌کند، تورش مالیاتی، تا یک حدی از نسبت درآمد سرمایه که بیشتر از مورد بنگاه‌های با رشد بالا است، به نفع تأسیس و انتخاب یک SME با ساختار حقوقی وجود دارد. متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت توزیع نیمی از سود شرکت بیانگر این موضوع است که در نسبت‌های بالاتر از ۸۸ درصد درآمد سرمایه، اختلال برای کسب و کارهای با ساختار حقوقی ایجاد می‌شود. با وجود ماهیت ضدانگیزی مالیات برای انتخاب ساختار حقوقی کسب و کارها، ماهیت خنثایی آن برای انتخاب بین اشتغال وابسته و کسب و کارهای غیرحقوقی باقی می‌ماند.

متوسط نرخ قانونی مالیات در مورد کسب و کارهای حقوقی با سیاست انباشت کامل سود و نسبت درآمد سرمایه بین ۳۳ و ۵۸ درصد، کمترین مقدار (۲۷/۳ درصد) است. این

مقدار حداقل می‌تواند برای حالت سیاست توزیع محدود سود و برای نسبت درآمد سرمایه بین ۳۳ و ۸۲ درصد نیز حاصل شود.^(۸۶) برای کسب و کارهایی که نیاز به انباشت سود شرکت دارند، این موضوع لزوم وجود مشوق حداقل مالیات، در صورت امکان، برای تغییر نسبت درآمد سرمایه جهت اطمینان از قرار گرفتن آن بین ۳۳ الی ۸۲ درصد را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، در نسبت‌های پایین درآمد سرمایه، برای حداقل کردن متوسط نرخ قانونی مالیات به مشوقی نیاز است که ترکیبی از درآمد ناشی از کار و سرمایه متناظر با نسبت درآمد سرمایه حداقل ۳۳ درصدی را پیشنهاد نماید. در نسبت‌های درآمد سرمایه بالا، وجود مشوقی برای کاهش این نسبت تا حداکثر ۸۲ درصد ضروری است. زمانی که، نسبت‌های درآمد سرمایه بین ۳۳ الی ۸۲ درصد قرار داشته باشد، یک کسب و کار نیازی به تغییر آن برای حداقل نمودن بدهی مالیاتی ندارد، بلکه می‌تواند این کار را از طریق تغییر سیاست توزیع سود به طور اسمی انجام دهد. برای مثال، حتی برای کسب و کارهای رشدمحور با یک مالک یا کارمند منفرد که نیاز دارد تمام درآمد شرکت را سرمایه‌گذاری مجدد کند، مالیات می‌تواند همچنان از طریق توزیع درآمد مورد نیاز شرکت (به منظور استفاده از منافع مالیاتی) و سپس سرمایه‌گذاری مجدد و سریع این منابع در کسب و کار مربوطه، حداقل گردد.

در مورد کسب و کارهایی که به توزیع بخش قابل توجهی از سود نیاز دارند، وجود یک مشوق برای تغییر ترکیب کل درآمد کسب و کار به سمت کاهش درآمد ناشی از کار و افزایش درآمد سرمایه ضروری است، چرا که با افزایش درآمد سرمایه، متوسط نرخ قانونی مالیات کاهش می‌یابد (همان‌طور که بر اساس متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به کسب و کارهای با سیاست توزیع نیمی از سود نشان داده شد، در نظر گرفتن مشوقی برای تغییر ترکیب فعلی درآمد کسب و کار به منظور دستیابی به نسبت‌های بالاتری از درآمد سرمایه برای سیاست توزیعی بیشتر، مالیات کمتری به دنبال خواهد داشت). همان‌طور که نشان داده شد متوسط نرخ قانونی مالیات در مورد کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع کامل ثابت است، برای یک بنگاه که به توزیع کامل سود نیاز دارند نیز هیچ‌گونه مشوقی جهت تغییر ترکیب کل درآمد کسب و کار وجود نخواهد داشت.^(۸۷)

و) تحلیل حساسیت: تغییر سطح درآمد

متوسط نرخ‌های قانونی مالیات، همان‌طور که در مطالب فوق بحث شد به کل درآمد تحصیل شده توسط مؤدی مشغول به فعالیت در یک کسب و کار و همچنین آن بخشی از درآمد که مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر اشخاص است، وابسته می‌باشد. نمودارهای D.1 و D.2 در پیوست D، همان نتایج نمودار ۱ [پنج مورد از متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای کارمند وابسته، کسب و کارهای غیرحقوقی و کسب و کارهای با سیاست‌های توزیع سود به صورت کامل، عدم توزیع و توزیع نیمی از سود] را ولی برای دو سطح از درآمد کسب شده مؤدی یعنی چهار برابر و ده برابر متوسط دستمزد نشان می‌دهد. [نتایج به دست آمده بیانگر این است که متوسط نرخ‌های قانونی مالیات در این دو سطح از درآمد یکسان هستند].

تغییر عمده این است که، در هر دو مورد ۴ و ۱۰ برابر متوسط درآمد، کسب و کارهای حقوقی به صورت بنگاه‌های با رشد بالا و یا توزیع نیمی از سود در تمام سطوح درآمد ناشی از سرمایه دارای ارجحیت مالیاتی هستند. همچنین زمانی که بار مالیات به حداقل می‌رسد، نسبت درآمد سرمایه نیز بالاتر می‌رود (به‌طوری‌که، نرخ نهایی مالیات بر درآمد ناشی از کار در نسبت‌های پایین درآمد سرمایه برابر با نرخ مالیات بر شرکت است).

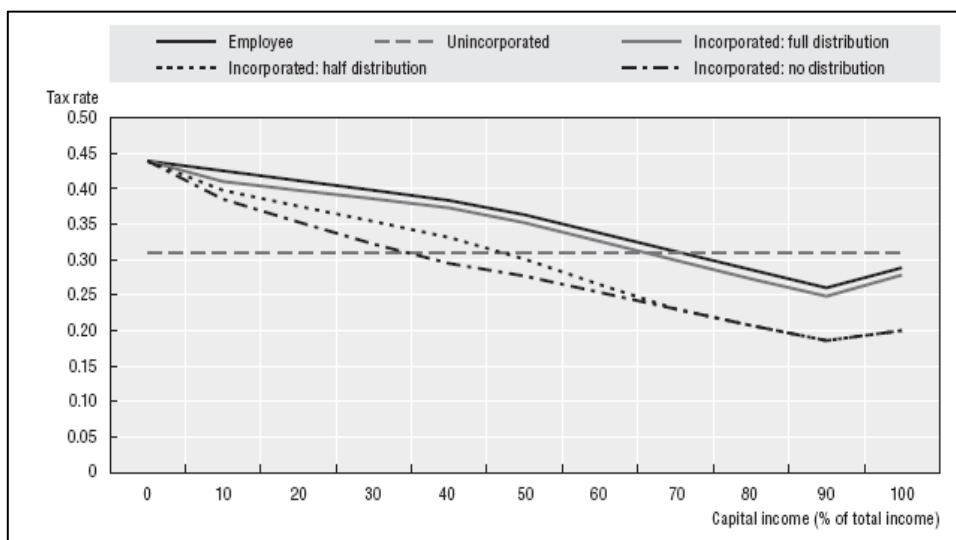
مطالعه موردی دوم: انگلیس

در نمودار (۲-۳) متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای کشور انگلیس ارائه گردید، "درآمد شخصی" در این کشور که مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص است، بر اساس سیستم لایه‌ای^۱ به سه نوع درآمد شامل: درآمد تحصیل شده (متشکل از درآمد ناشی از نیروی کار و کسب و کار شخصی)، درآمد بهره و درآمد سود سهام تفکیک می‌گردد. در سیستم لایه‌ای، سه نوع درآمد شخصی براساس نظم خاصی (درآمد تحصیل شده، درآمد بهره و درآمد سود سهام) ترکیب می‌شوند و یک مجموعه واحد از آستانه‌های

^۱. سیستم لایه‌ای ("slicing" system) در مورد برخی از انواع مالیات تصاعدی بکار می‌رود و مفهوم آن این است که نرخ‌های مالیاتی متفاوتی برای هر برش یا لایه‌های متفاوت درآمد اعمال می‌گردد.

نرخ مالیاتی بکار می‌رود، با این وجود برای هر نوع از درآمد، نرخ قانونی مالیات متفاوت اعمال می‌شود.^(۸۸) (تفسیری از سیستم لایه‌ای در کادر (۲-۳) ارائه شده است).

پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما بر درآمد ناشی از کار وضع می‌شود، در حالی که پرداخت‌های تأمین اجتماعی مربوط به خویش‌فرمایی بر کل درآمد ناشی از کسب و کار شخصی وضع می‌گردد. مالیات شرکت بر اساس ساختار طبقه‌ای با یک نرخ پایه ۳۰ درصدی و نرخ مالیات کسب و کارهای کوچک معادل ۲۰ درصد بر سودهای شرکت اعمال می‌شود. نرخ مالیات کسب و کارهای کوچک در آستانه درآمدی بین ۳۰۰,۰۰۰ و ۱,۵۰۰,۰۰۰ پوند استرلینگ حالت برگشت‌پذیری به سمت نرخ پایه دارد.



نمودار ۲-۳. متوسط نرخ‌های قانونی کل مالیات برای دو برابر متوسط درآمد دستمزد در انگلیس، سال ۲۰۰۷

متوسط درآمد دستمزد کشور انگلیس در سال ۲۰۰۷ معادل ۳۳,۱۶۵ پوند استرلینگ بوده است. دو برابر این مبلغ یعنی ۶۶,۳۳۰ پوند استرلینگ بیانگر کل درآمد (خالص) ناشی از کار و سرمایه است که بیشتر از سطح آستانه درآمدی مشمول حداکثر نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص یعنی ۳۴,۶۰۰ پوند استرلینگ است.

الف) مورد کارمندی

نمودار (۲-۳) نشان می‌دهد که متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد کارمند وابسته‌ای که درآمدش دو برابر متوسط حقوق و دستمزد است، با افزایش سهم درآمد سرمایه، کاهش می‌یابد. دلیل اصلی این مسئله، وجود پرداخت‌های تأمین اجتماعی است. به‌طوری‌که، اگر سهم درآمد سرمایه صفر باشد، درآمد مشمول مالیات که تنها متشکل از درآمد ناشی از کار است، مشمول مالیات بر درآمد اشخاص با نرخ‌های تصاعدی به‌علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما خواهد بود. اما با افزایش سهم درآمد سرمایه، درآمد ناشی از بهره که نرخ مالیات آن حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص معادل ۴۰ درصد است، جایگزین درآمد ناشی از کار مشمول حداکثر نرخ قانونی مالیات بر درآمد معادل ۴۰ درصد، می‌شود. با این وجود، درآمد ناشی از کار همچنان مشمول پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما (با نرخ نهایی ۱۳/۸ درصد) است، در حالی که این مالیات بر درآمد سرمایه وضع نمی‌شود. بر این اساس، متوسط کل نرخ قانونی مالیات با افزایش درآمد بهره کاهش می‌یابد. زمانی که درآمد سرمایه به ۴۰ درصد می‌رسد و درآمد تحصیل‌شده در طبقه پایین‌تر از آستانه حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص قرار می‌گیرد، نرخ قانونی مالیات بر درآمد ناشی از کار تا سطح ۲۲ درصد کاهش می‌یابد. در عین حال، زمانی که مالیات بر درآمد بهره بر حسب واحدهای نهایی با حداکثر نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص یعنی ۴۰ درصد وضع می‌شود، واحدهای نهایی اولیه^۱ مشمول نرخ‌های کمتر یعنی ۲۰ درصد می‌باشند (در سیستم لایه‌ای). این بدان معنا است که با افزایش سهم درآمد سرمایه، درآمد تحصیل‌شده که مشمول مالیات با نرخ ۲۲ درصد است، جایگزین درآمد بهره که مشمول مالیات با نرخ ۲۰ درصد است، می‌شود، که به‌موجب آن مالیات بر درآمد اشخاص در کل کاهش می‌یابد. در نتیجه، متوسط نرخ قانونی مالیات نیز با شیب زیادی شروع به کاهش می‌نماید. وقتی سهم درآمد سرمایه به ۴۷ درصد می‌رسد، نرخ نهایی پرداخت‌های تأمین اجتماعی به ۲۳/۳ درصد افزایش می‌یابد، با افزایش سرعت کاهش متوسط نرخ قانونی

^۱. Infra-Marginal

مالیات برای سهم‌های درآمد سرمایه، نرخ نهایی پرداخت‌های تأمین اجتماعی فراتر از درصد فوق خواهد شد.^(۸۹)

ب) کسب و کارهای غیرحقوقی

متوسط نرخ قانونی مالیات برای یک کسب و کار غیرحقوقی ثابت است. دلیل این مسئله به تلفیق درآمد ناشی از کار و سرمایه برای وضع مالیات بر درآمد اشخاص و همچنین پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی برمی‌گردد (مالیات بر درآمد اشخاص، پرداخت‌های تأمین اجتماعی و متوسط نرخ قانونی مالیات از طریق سطح (ثابتی) از درآمد و نه ترکیب آن تعیین می‌شود). به‌طوری‌که اگر سهم درآمد سرمایه صفر باشد، متوسط نرخ قانونی مالیات برای کسب و کارهای غیرحقوقی به طور قابل توجهی کمتر از وضعیت کارمند وابسته است. دلیل این موضوع به پایین‌تر بودن نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی در مقایسه با نرخ‌های تلفیقی پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارمند برمی‌گردد. با این وجود، با کاهش درآمد ناشی از کار، در نهایت متوسط نرخ قانونی مالیات برای حالت کارمند وابسته کمتر از نرخ ثابت کسب و کارهای غیرحقوقی خواهد شد.

کادر (۲-۳). تفسیری از سیستم لایه‌ای انگلیس برای مالیات بر درآمد

تحصیل‌شده، درآمد بهره و سود سهام

یک مؤدی با ۴۰,۰۰۰ پوند استرلینگ درآمد را در نظر بگیرید که از این مبلغ ۲۰,۰۰۰ پوند استرلینگ از آن درآمد تحصیل شده (برای مثال دستمزد)، ۲۰۰۰ پوند استرلینگ از آن درآمد بهره و ۱۸,۰۰۰ پوند استرلینگ از آن به صورت درآمد ناشی از سود سهام است. با اعطای یک معافیت مالیاتی به درآمد تحصیل شده به میزان ۵,۲۲۵ پوند استرلینگ، کل درآمد مشمول مالیات معادل ۳۴,۷۷۵ خواهد شد، که این مبلغ شامل ۱۴,۷۵۵ پوند استرلینگ درآمد تحصیل شده، ۲۰۰۰ پوند استرلینگ درآمد بهره و ۱۸,۰۰۰ پوند استرلینگ درآمد ناشی از سود سهام می‌باشد. گروه‌های درآمد مشمول مالیات و نرخ‌های قانونی مالیات برای هر یک از درآمدهای تحصیل شده، درآمد بهره و درآمد ناشی از سود سهام به شرح جدول ذیل است:

جدول (۳-۱). گروه‌های درآمد مشمول مالیات و نرخ‌های قانونی مالیات بر درآمد اشخاص، سال ۲۰۰۷

نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص (به درصد)			گروه‌های درآمد مشمول مالیات (پوند استرلینگ)	
سود سهام	درآمد بهره	درآمد تحصیل شده		
۱۰	۱	۱۰	نرخ پایین‌تر	۰ الی ۲۲۳۰
۱۰	۲۰	۲۲	نرخ اصلی	۲۲۳۱ الی ۳۴۶۰۰
۳۲/۵	۴۰	۴۰	نرخ بالاتر	بیشتر از ۳۴۶۰۰

درآمد تحصیل‌شده به میزان ۲۰,۰۰۰ پوند استرلینگ به عنوان اولین لایه درآمدی در نظر گرفته می‌شود. از آنجا که درآمد تحصیل شده تا مبلغ ۵,۲۲۵ پوند استرلینگ معاف از مالیات است، درآمد تحصیل شده مشمول مالیات در فاصله ۰ الی ۱۴,۷۷۵ پوند استرلینگ قرار دارد که نحوه وضع مالیات بر آن بدین نحو است که: اولین ۲,۲۳۰ پوند استرلینگ با نرخ ۱۰ درصد و باقیمانده درآمد مشمول مالیات یعنی ۱۲,۵۴۵ پوند استرلینگ با نرخ ۲۲ درصد مشمول مالیات می‌گردد.

درآمد کل			تفکیک بدهی مالیاتی	
سود سهام پوند ۱۸۰۰۰	درآمد بهره پوند ۲۰۰۰	درآمد تحصیل شده پوند ۲۰۰۰۰	نرخ یا لا	۱۷۵ پوند یا ۳۲/۵ درصد
		۳۹۸۲۵ پوند		۱۷۸۲۵ پوند یا ۱۰ درصد
		۲۲۰۰۰ پوند	نرخ یا لا	۲۰۰۰ پوند یا ۳۰ درصد
		۳۰۰۰۰ پوند		۱۲۵۴۵ یا ۲۲ درصد
		۷۴۵۵ پوند	نرخ یا پایین	۲۲۳۰ پوند یا ۱۰ درصد
		۵۲۲۵ پوند	مزایای شخصی	۵۲۲۵ یا ۰ درصد
			درآمد مشمول مالیات پوند ۳۴۷۷۵	
			درآمد معاف از مالیات پوند ۵۲۲۵	

درآمد بهره به عنوان دومین لایه محسوب می‌شود. درآمد بهره که به میزان ۲۰۰۰ پوند استرلینگ است، در فاصله درآمدی ۱۴,۷۷۵ الی ۱۶,۷۷۵ قرار می‌گیرد که به‌طور کامل با نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات می‌گردد.

درآمد ناشی از سود سهام آخرین لایه درآمدی است. درآمد ناشی از سود سهام که به میزان ۱۸,۰۰۰ پوند استرلینگ است، در فاصله ۱۶,۷۷۵ الی ۳۴,۷۷۵ پوند استرلینگ (کل درآمد ۳۴,۷۷۵ + ۵,۲۲۵ = ۴۰,۰۰۰) قرار می‌گیرد. به‌طوری‌که وضع مالیات بر آن بدین نحو است

که اولین ۱۷,۸۲۵ پوند استرلینگ (درآمد مشمول مالیات تا ۳۴,۶۰۰) با نرخ ۱۰ درصد و ۱۷۵ پوند استرلینگ باقیمانده با نرخ ۳۲/۵ درصد مشمول مالیات می‌گردد.

محاسبات فوق بیانگر مالیات بر درآمد به میزان ۵۲۲۲/۲۸ پوند استرلینگ است. با این وجود، اعتبار مالیات بر سود سهام به میزان ۱۰ درصد اعمال می‌شود (۱۰ درصد در ۱۸,۰۰۰ پوند استرلینگ = ۱۸۰۰ پوند استرلینگ) که قابلیت کسر از مالیات قابل پرداخت را دارد. در واقع کل مالیات پرداختی بعد از کسر این اعتبار مالیاتی معادل ۳۴۲۲/۲۸ پوند استرلینگ (۱۸۰۰ - ۵۲۲۲/۲۸ = ۳۴۲۲/۲۸ پوند استرلینگ) خواهد بود. (توجه شود که درآمد ناشی از سود سهام با نرخ ۱۰ درصد مشمول مالیات می‌شود، اگر کل درآمد مشمول مالیات (که در بردارنده سود سهام نیز هست) بیش از آستانه نرخ بالاتر (۳۴,۶۰۰ پوند استرلینگ) نباشد، پس اعتبار مالیاتی ۱۰ درصدی تضمینی برای عدم وقوع مالیات مضاعف بر سود شرکت است. در صورتی که کل درآمد کمتر از ۳۴,۶۰۰ پوند استرلینگ باشد.

ج) کسب و کارهای حقوقی

در ابتدا کسب و کارهای با سیاست توزیع کامل سود را در نظر می‌گیریم. چنانچه سهم درآمد سرمایه صفر باشد، آنگاه متوسط نرخ قانونی مالیات در این حالت برابر با وضعیت کارمند وابسته و مالیات بر درآمد ناشی از کار نیز معادل وضعیت مذکور است (مبالغ یکسان مالیات بر درآمد اشخاص، پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارمند). همانند مورد کارمند وابسته، متوسط نرخ قانونی مالیات با افزایش سهم درآمد سرمایه روندی نزولی می‌یابد. بخصوص زمانی که سهم درآمد سرمایه از صفر درصد فاصله می‌گیرد، درآمد سرمایه توزیع شده که معاف از مالیات بر درآمد شرکت و مشمول مالیات بر درآمد اشخاص با نرخ ۲۵ درصد است، جایگزین درآمد ناشی از کار (که مشمول نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص ۴۰ درصدی به‌علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرمای ۱۳/۸ درصدی است) می‌گردد.^(۹۰) عدم وجود بار مالیات بر درآمد شرکت از طریق قابل کسر بودن پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما از درآمد شرکت و اثر آن از طریق کاهش قابل توجه متوسط نرخ قانونی مالیات هنگام حرکت از سهم درآمد سرمایه صفر درصد به ۱۰ درصد توضیح داده شده است. زمانی که سهم درآمد سرمایه معادل ۱۱ درصد باشد، درآمد شرکت

مثبت می‌شود و نرخ نهایی درآمد سرمایه به ۴۰ درصد افزایش می‌یابد.^(۹۱) به‌علاوه، با توجه به اینکه درآمد سرمایه مشمول پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیست، متوسط کل نرخ قانونی مالیات (البته نه به سرعت قبل) کاهش می‌یابد.^(۹۲)

کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات یکبار دیگر زمانی که سهم درآمد سرمایه بیش از ۴۰ درصد می‌شود، تسریع می‌گردد. این وضعیت در مورد کارمند وابسته زمانی اتفاق می‌افتد که نرخ نهایی درآمد ناشی از کار به ۲۲ درصد کاهش می‌یابد. با وجود اینکه هر واحد افزایش نهایی در درآمد سرمایه، مشمول مالیات با نرخ ۴۰ درصد است، این امکان وجود دارد که واحدهای نهایی اولیه افزایش درآمد سرمایه با نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر یعنی ۲۰ درصد مشمول مالیات گردد. به‌علاوه، زمانی که سهم درآمد سرمایه به ۴۷ درصد می‌رسد و نرخ نهایی پرداخت‌های تأمین اجتماعی به ۲۳/۸ درصد افزایش می‌یابد، روند کاهشی متوسط نرخ قانونی مالیات تشدید می‌گردد.^(۹۳)

نتایج مربوط به کسب و کارهای حقوقی با سیاست عدم توزیع و توزیع کامل سود بسیار به هم نزدیک هستند. به‌طوری‌که، متوسط نرخ قانونی مالیات از یک سطح یکسان آغاز و با افزایش درآمد سرمایه به دلیل قابل کسر بودن پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما از مالیات بر درآمد شرکت، با کاهش زیادی روبرو می‌شود. با این وجود، در حالت عدم وجود هرگونه مالیات بر سود سهام فشار کمتری بر متوسط نرخ قانونی مالیات نسبت به حالت توزیع کامل سود وارد می‌شود. در سهم درآمد سرمایه ۱۱ درصدی، نرخ نهایی مالیات بر درآمد بر درآمد سرمایه به ۲۰ درصد افزایش می‌یابد.^(۹۴) قابل ذکر است، زمانی که سهم درآمد سرمایه بیش از ۴۰ درصد باشد، متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت عدم توزیع سود با نرخ کمتری کاهش می‌یابد، در حالی که این کاهش در حالت توزیع کامل سود با سرعت بیشتری اتفاق می‌افتد. دلیل وقوع این واقعیت آن است که نرخ نهایی مالیات بر درآمد بر درآمد ناشی از کار به ۲۲ درصد کاهش می‌یابد (به‌علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی با نرخ ۱۳/۸ درصد، زمانی که سهم درآمد سرمایه به بیش از ۴۷ درصد می‌رسد، این نرخ ۲۳/۸ درصد است)، در حالی که نرخ نهایی مالیات بر درآمد سرمایه در سطح ۲۰ درصد ثابت باقی می‌ماند.

مورد توزیع نیمی از سود در واقع در حد واسط بین دو وضعیت توزیع کامل و عدم توزیع سود قرار دارد. در این حالت، زمانی که سهم درآمد سرمایه به بیش از ۱۱ درصد می‌رسد، نرخ نهایی مالیات بر درآمد سرمایه معادل ۳۰ درصد است [متوسط نرخ توزیع کامل سود (۴۰ درصد) و عدم توزیع سود (۲۰ درصد)]. نرخ مذکور در این حالت نیز همانند وضعیت توزیع کامل سود، با افزایش سهم درآمد سرمایه به بیش از ۴۰ درصد با سرعت زیادی کاهش می‌یابد. بار دیگر، واحدهای نهایی اولیه سود از امتیاز مالیات بر درآمد سرمایه منتفع می‌شود. متوسط نرخ‌های قانونی مالیات در دو حالت توزیع کامل و توزیع نیمی از سود، زمانی که سهم درآمد سرمایه به ۷۰ درصد می‌رسد، برابر می‌شوند. دلیل این موضوع این است که زمانی که درآمد ناشی از کار آنقدر کاهش می‌یابد که کل درآمد توزیع شده در سطحی کمتر از آستانه نرخ بالاتر درآمد اشخاص قرار می‌گیرد، دیگر مالیات بر سود سهام وجود ندارد.

(د) اثرات رفتاری

در ابتدا تأثیر اختلال مالیاتی بر تصمیم مربوط به انتخاب کارمند وابسته و تأسیس (مالک) یک کسب و کار در نظر گرفته می‌شود. نمودار (۲-۳)، اختلال مالیاتی به نفع تأسیس کسب و کارهای غیرحقوقی بخصوص کسب و کارهای کاربر را نشان می‌دهد، با این تورش که برای سهم‌های درآمد سرمایه کمتر از ۷۱ درصد و در حول و حوش آن، نتیجه بالعکس شده و اختلال مالیاتی وضعیت کارمند وابسته را نسبت به پرداخت‌های تأمین اجتماعی کمتر بر درآمد ناشی از کار محدود پیشنهاد می‌دهد. قابل ذکر است، از آنجا که متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به وضعیت کارمند وابسته همیشه بیشتر از کسب و کار حقوقی محاسبه می‌شود، لذا تأسیس کسب و کارهای حقوقی در تمامی موارد (بدون توجه به سیاست توزیع سود) در مقایسه با وضعیت کارمند وابسته از منافع مالیاتی بیشتری برخوردار است.

در مرحله بعد، تأثیر اختلال مالیاتی بر تصمیم مربوط به انتخاب ساختار قانونی برای کسب و کارها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در مواردی که سهم درآمد سرمایه کمتر از ۳۵ درصد است، ساختار غیرحقوقی از مزیت مالیاتی بیشتری برخوردار است (به‌طوری‌که

متوسط نرخ‌های قانونی مالیات کسب و کارهای غیرحقوقی کمتر از متوسط نرخ‌های قانونی مالیات مربوط به کسب و کارهای حقوقی در تمامی موارد است). بالعکس، زمانی که سهم درآمد سرمایه بیش از ۶۶ درصد باشد، ساختار حقوقی از مزیت مالیاتی بیشتری برخوردار است (به‌طوری‌که متوسط نرخ‌های قانونی مالیات مربوط به کسب و کارهای حقوقی در تمامی موارد کمتر از کسب و کارهای غیرحقوقی است). هنگامی که سهم درآمد سرمایه بین ۳۵ و ۶۶ درصد قرار داشته باشد، تأثیر اختلال مالیاتی بر تصمیم مذکور به سیاست توزیع سود وابسته است. در مورد بنگاه‌های تکامل‌یافته (با سیاست توزیع کامل سود)، زمانی که سهم درآمد سرمایه در فاصله بین ۰ الی ۶۶ درصد قرار دارد، ساختار غیرحقوقی از لحاظ مالیاتی دارای ارجحیت است. در مورد بنگاه‌های با رشد بالا (سیاست انباشت کامل سود)، زمانی که سهم درآمد سرمایه در فاصله بین ۳۵ الی ۱۰۰ درصد قرار دارد، ساختار حقوقی به دلیل برخورداری از مزیت مالیاتی بیشتر، دارای ارجحیت است. در نهایت در مورد کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع نیمی از سود، ساختار حقوقی زمانی که سهم درآمد سرمایه بیشتر از ۴۷ درصد باشد، از نظر مالیاتی ارجح است، این بیانگر آن است که در موارد میانی (بنگاه‌هایی که به توزیع بخشی از درآمد مبادرت می‌ورزند) زمانی که سهم درآمد ناشی از سرمایه در فاصله ۳۵ الی ۶۶ درصد قرار دارد، نیز ساختار حقوقی انتخاب می‌شود.

علاوه بر این، از آنجا که متوسط نرخ قانونی مالیات (بدون توجه به ساختار قانونی و سیاست توزیع سود کسب و کارها) به طور مستمر به همراه افزایش سهم درآمد ناشی از سرمایه کاهش می‌یابد^(۹۵)، ضرورت وجود مشوقی برای مؤدیان جهت تغییر مجدد ترکیب کل درآمد به سمت درآمد سرمایه آشکار می‌شود. بنابراین، در شرایطی که استراتژی حداقل مالیات^۱ وجود داشته باشد، کسب و کارهای حقوقی سیاست عدم توزیع سود را دنبال خواهند کرد که در نتیجه آن، سطح ابرازی درآمد سرمایه ماکزیمم می‌شود.^{(۹۶) و (۹۷)}

1. A Tax Minimising Strategy

و) تحلیل حساسیت: تغییر سطح درآمد

متوسط نرخ‌های قانونی مالیات که در نمودارهای D.3 و D.4 در پیوست D گزارش شده، برای درآمد تحصیل شده مؤدی معادل ۴ و ۱۰ برابر متوسط دستمزد محاسبه شده است، به‌طوری‌که تفاوت مالیات بین موارد مختلف نشان می‌دهد نتایج قبلی چندان تغییری نکرده است. یکی از یافته‌ها این است که اختلالات مالیاتی در سهم‌های بالاتر درآمد سرمایه به نفع تأسیس کسب و کارهای غیرحقوقی نسبت به وضعیت کارمند وابسته عمل می‌کند.

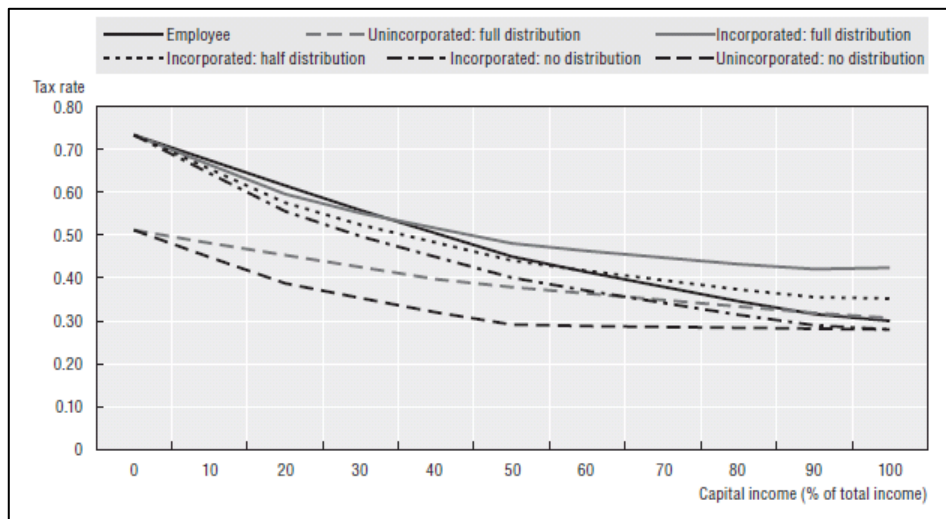
مطالعه موردی سوم: سوئد

در نمودار (۳-۳)، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای کشور سوئد ارائه شد. همان‌طور که قبلاً در کادر (۱-۲) اشاره شد، بر اساس سیستم مالیات بر درآمد دوگانه در سوئد، درآمد مؤدیان شخصی به دو جزء شامل درآمد سرمایه، درآمد اشتغال و درآمد کسب و کار تفکیک می‌شود. به‌طوری‌که درآمد سرمایه مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ ثابت ۳۰ درصدی (۲۰ درصد برای درآمد سود سهام یک شرکت سهامی خاص^۱) است. درآمد اشتغال نیز مشمول مالیات بر درآمد ملی با نرخ‌های تصاعدی، مالیات (عوارض) بر درآمد شهرداری با نرخ ثابت (که حداکثر نرخ تلفیقی ۵۶/۶ درصدی را برای درآمد بیش از ۴۷۶,۷۰۰ کرون سوئد ایجاد می‌نماید) و همچنین پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارمند است.

بر خلاف سایر کشورهای مدنظر در مطالعه موردی، انتخاب رفتار مالیاتی برای درآمد کسب و کار شخصی در کشور سوئد، به این موضوع که درآمد کسب و کار توزیع یا انباشت می‌شود، بستگی دارد. اگر درآمد کسب و کار شخصی توزیع شود، آنگاه درآمد مذکور یا به عنوان درآمد اشتغال مشمول مالیات می‌شود و یا اگر مقررات اختیاری برای "تخصیص بهره مثبت"^۲ وجود داشته باشد، آنگاه درآمد مذکور می‌تواند به دو جزء یعنی "بازدهی عادی" ناشی از سرمایه و درآمد اشتغال تقسیم شود.^(۹۸)

^۱. Closely Held Corporation

^۲. Positive Interest Allocation



نمودار ۳-۳. متوسط نرخ‌های قانونی کل مالیات بر درآمد معادل دو برابر متوسط درآمد دستمزد در سوئد، سال ۲۰۰۷

در سایر موارد، بازدهی عادی مربوط به سرمایه از طریق در نظر گرفتن یک نرخ عادی (اعتباری) بازدهی (۸/۵۴ درصد در سال ۲۰۰۷) بر سرمایه محاسبه می‌شود.^(۹۹)

اگر درآمد ناشی از کسب و کار توزیع نشود، می‌تواند در صندوق توسعه‌ای انباشت و مشمول مالیات با نرخ ۲۸ درصد گردد که معادل نرخ مالیات بر درآمد شرکت است (سوئد یک سیستم سنتی برای وضع مالیات بر سود سهام، با نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت ۲۸ درصدی استفاده می‌کند). اما زمانی که درآمد از صندوق توسعه خارج می‌شود، می‌تواند یا به طور کامل به صورت درآمد اشتغال مشمول مالیات شود و یا اینکه به دو جزء تقسیم شود و بخشی از آن به عنوان درآمد سرمایه (بازدهی عادی مربوط به سرمایه) و بخشی از آن بر اساس مقررات تخصیص بهره مثبت به صورت درآمد اشتغال در نظر گرفته شود (با یک اعتبار ۲۸ درصدی برای مالیاتی که تاکنون پرداخت شده است). آن بخش از درآمد باقیمانده که در صندوق توسعه نگهداری نمی‌شود، می‌تواند برای اهداف مالیاتی به عنوان درآمد توزیع‌شده در نظر گرفته شود.

توانایی یک کسب و کار برای انباشت و تخصیص درآمد ناشی از کسب و کار به صندوق توسعه که مشمول نرخ مالیات بر درآمد شرکت است، به آن معنا است که سیاست توزیع سود یک کسب و کار غیرحقوقی بر متوسط نرخ قانونی آن تأثیرگذار است. به‌منظور ملموس

شدن این موضوع، مقایسه دو سیاست توزیعی حدى يعنى سياست توزيع كامل و عدم توزيع در مورد كسب و كارهاى غيرحقوقى و كسب و كارهاى حقوقى مد نظر قرار گرفته شده است.^(۱۰۰) بيان مجدد اين نکته كه سياست توزيعى در مورد كسب و كارهاى حقوقى كاملاً به مؤلفه درآمد سرمايه مرتبط است، حائز اهميت مى باشد. از اين رو، كسب و كارهاى غيرحقوقى با سياست عدم توزيع سود يعنى موردى كه كل درآمد انباشت مى شود، با مورد كسب و كارهاى حقوقى كه بخشى از درآمد باقىمانده در صندوق توسعه انباشت مى شود و به عنوان درآمد سرمايه انباشته شده در شركت تلقى مى شود (برای مثال مبلغ كل درآمد سرمايه در موارد عدم توزيع)، قابل مقايسه نخواهد بود. مالیات بر باقىمانده درآمد كسب و كارها بر اساس مقررات تخصيص بهره مثبت همانند درآمد ناشى از كسب و كار وضع مى گردد. به منظور محاسبه متوسط نرخ قانونى مالیات در مورد كسب و كارهاى غيرحقوقى با سياست توزيع كامل، درآمد ناشى از كار و سرمايه به صورت تلفيقى در نظر گرفته مى شوند و مجموع آنها بر اساس مقررات تخصيص بهره مثبت همانند درآمد ناشى از كسب و كار مشمول مالیات مى گردد.

در رابطه با مقررات تفكيك تخصيص بهره مثبت در مطالعه کشور سوئد به يك فرض اضافى نیاز است كه ضرورتى برای وجود آن در ساير مطالعات موردى وجود نداشت. زیرا در مقررات مذکور، تعيين سرمايه سرمايه گذارى شده در كسب و كار مورد نیاز است. تاكنون سناريوى ثابت بودن درآمد سرمايه در نظر گرفته شده است و برای سادگى بازدهى قبل از مالیات بر سرمايه معادل ۱۰ درصد در نظر گرفته شد كه در واقع بيانگر ميزان سرمايه سرمايه گذارى شده نیز مى باشد.^(۱۰۱) نتايج اين مطالعه موردى بايد با در نظر گرفتن فروض محدود كننده اوليه و همچنين اين فرض اضافى مورد ارزیابى قرار گیرد.

همان طور كه بيان شد، پرداخت هاى تأمین اجتماعى كارمند و كارفرما بر درآمد اشتغال وضع مى شود. پرداخت هاى تأمین اجتماعى خویش فرمايى، در صورتى كه مؤدى مقررات تخصيص بهره مثبت را انتخاب نمايد، بر درآمد كسب و كار شخصى توزيع شده يا بر قسمت درآمد اشتغال كسب و كار شخصى توزيع شده وضع مى شود.

متوسط درآمد حقوق و دستمزد در سوئد در سال ۲۰۰۷ به میزان ۳۳۷,۴۱۵ کرون سوئد بود. دو برابر این مبلغ یعنی ۶۷۴,۸۳۰ کرون سوئد به عنوان درآمد (خالص) کل کسب و کار محسوب می‌شود.

الف) مورد کارمندی

در نمودار (۳-۳) نشان داده شده است که متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به کارمند وابسته برای درآمدی معادل با دو برابر متوسط درآمد دستمزد به طور مستمر همگام با افزایش سهم درآمد سرمایه، کاهش می‌یابد. در حالت حدی که درآمد سرمایه صفر است، درآمد ناشی از کار (همانند درآمد اشتغال) مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات اشخاص و همچنین پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما است، در این شرایط متوسط نرخ قانونی مالیات نیز تقریباً ۷۳ درصد می‌باشد. زمانی که سهم درآمد سرمایه (بهره) افزایش می‌یابد، درآمد سرمایه که مشمول نرخ نهایی مالیات ثابت معادل ۳۰ درصد است و پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز بر آن وضع نمی‌شود، جایگزین درآمد ناشی از کار که مشمول نرخ نهایی مالیات بر درآمد ۵۶/۶ درصدی به‌علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی ۳۶/۸۲ درصدی است^(۱۰۲)، می‌شود. با تداوم افزایش سهم درآمد سرمایه، نرخ نهایی مالیات بر درآمد ناشی از کار (برای حداقل نرخ ۳۱/۶ درصدی به‌علاوه پرداخت تأمین اجتماعی ۴۳/۸۲ درصدی و سهم درآمد سرمایه ۵۲ درصدی) کاهش می‌یابد که به موجب آن روند کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات از شیب کند و ملایمی برخوردار می‌شود.^(۱۰۳) متوسط نرخ قانونی مالیات در سهم ۱۰۰ درصدی درآمد سرمایه معادل متوسط نرخ قانونی مالیات در سهم ۳۰ درصدی است.

ب) کسب و کارهای غیرحقوقی

در ابتدا کسب و کارهای غیرحقوقی با سیاست توزیع کامل سود در نظر گرفته می‌شود. زمانی که سهم درآمد سرمایه صفر است، متوسط نرخ قانونی مالیات در این حالت به طور قابل توجهی از وضعیت کارمند وابسته کمتر است. زیرا پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر میزان ثابتی از درآمد کسب و کار (دو برابر متوسط درآمد دستمزد) کمتر از مجموع پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارمند بر درآمد اشتغال به همان میزان است. با

افزایش سهم درآمد سرمایه، سرمایه سرمایه‌گذاری شده در شرکت نیز افزایش می‌یابد که در نتیجه آن بر اساس مقررات تخصیص بهره مثبت، مبلغ منتسب به درآمد سرمایه (بازدهی عادی بر سرمایه سرمایه‌گذاری شده) افزایش خواهد یافت. مالیات بر درآمد منتسب به سرمایه با نرخ نهایی ثابت مالیات بر سرمایه معادل ۳۰ درصد وضع می‌گردد، در حالی که بر درآمد ناشی از کار در ابتدا مالیاتی با نرخ نهایی مالیات بر درآمد ۵۶/۶ درصد به‌علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی ۲۳/۵ درصدی^(۱۰۴) وضع می‌گردد و متوسط نرخ قانونی مالیات نیز همگام با افزایش سهم درآمد سرمایه کاهش می‌یابد. در این حالت نیز همانند وضعیت کارمند وابسته، به دلیل وضع مالیات تصاعدی بر درآمد اشتغال، نرخ نهایی تلفیقی مالیات بر درآمد اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر درآمد ناشی از کار کاهش می‌یابد (با کاهش درآمد ناشی از کار، درآمد سرمایه افزایش می‌یابد) که خود ملایم شدن کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات را به دنبال دارد. متوسط نرخ قانونی مالیات در سهم ۱۰۰ درصدی درآمد سرمایه به دلیل در نظر گرفتن سهم کمی برای درآمد ناشی از کار بر اساس مقررات تخصیص بهره مثبت (همان‌طور که بر اساس این مقررات بازدهی سرمایه کمی کمتر از بازدهی فرض شده در این مطالعه موردی فرض می‌شود) که مشمول نرخ‌های مالیاتی بالاتر است، کمی بیشتر از متوسط نرخ قانونی مالیات در سهم ۳۰ درصدی است.

در این مرحله، سناریوی عدم توزیع سود در نظر گرفته می‌شود. در این حالت حدی که هیچ سرمایه سرمایه‌گذاری شده و هیچ درآمد سرمایه‌ای وجود ندارد، متوسط نرخ قانونی مالیات محاسبه شده مربوط به درآمد اشتغال به تنهایی با متوسط نرخ قانونی مالیات محاسبه شده در سناریوی توزیع کامل سود برابر است. با این وجود، با افزایش سهم درآمد سرمایه، متوسط نرخ قانونی مالیات با نرخ سریع‌تر کاهش می‌یابد، چرا که درآمد باقیمانده ذخیره شده در صندوق توسعه مشمول فقط یک مالیات با نرخ ۲۸ درصدی است که از نرخ مالیات بر درآمد ناشی از کار و یا درآمد فرضی ناشی از سرمایه در سناریوی توزیع کامل کمتر است. با افزایش سهم درآمد سرمایه، بخش بیشتری از درآمد در صندوق توسعه انباشت می‌شود، و بخش کمتری توزیع و بر اساس "مقررات تخصیص بهره مثبت" مشمول مالیات می‌گردد. نرخ کاهش متوسط نرخ‌های قانونی مالیات به همراه افزایش سهم درآمد سرمایه کند می‌شود، زیرا در چارچوب مقررات "تخصیص بهره مثبت"، سهم افزایش یافته

درآمد توزیع شده به جای درآمد اشتغال به عنوان درآمد سرمایه در نظر گرفته می شود. هرگاه سهم درآمد سرمایه به ۵۶ درصد می رسد، بر اساس مقررات "تخصیص بهره مثبت"، کل درآمد توزیع شده باقیمانده به عنوان درآمد سرمایه در نظر گرفته می شود و مشمول مالیات با نرخ ۳۰ درصد می گردد. همان طور که از طریق نموداری متوسط نرخ قانونی مالیات با شیب تقریباً یکنواخت نشان داده شد، این موضوع کاهش آهسته درآمد توزیع شده قبلی به صورت واحدهای نهایی (که مشمول مالیات با نرخ ۳۰ درصد است) را نتیجه می دهد، که در صندوق توسعه انباشت و مشمول مالیات با نرخ ۲۸ درصد می گردد. در سطح ۱۰۰ درصدی از سهم درآمد سرمایه، کل درآمد در صندوق توسعه انباشت می شود، و متوسط نرخ قانونی مالیات معادل ۲۸ درصد است.

ج) کسب و کارهای حقوقی

زمانی که درآمد سرمایه صفر است، متوسط نرخ قانونی مالیات کسب و کارهای حقوقی معادل متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به وضعیت اشتغال وابسته است، چرا که درآمد ناشی از کار در هر دو حالت به طور یکسان مشمول مالیات می گردد. با افزایش درآمد سرمایه، متوسط نرخ قانونی مالیات در سناریوی توزیع کامل با نرخ کاهنده کاهش می یابد. بخصوص، زمانی که متوسط نرخ قانونی مالیات در ابتدا با نرخ بیشتری از مورد کارمند وابسته کاهش می یابد، این نرخ بیشتر از متوسط نرخ قانونی مالیات برای کارمند وابسته در سهم های بالاتر درآمد سرمایه است. زمانی که سهم درآمد سرمایه از سطح صفر درصد شروع به افزایش می کند، درآمد سرمایه توزیع شده که معاف از مالیات بر درآمد شرکت و مشمول مالیات بر سود سهام معادل ۲۰ درصد است، جایگزین درآمد ناشی از کار (که مشمول مالیات با نرخ ۵۶/۶ درصد به علاوه پرداخت های تأمین اجتماعی با نرخ ۳۶/۸۲ درصد) می گردد. همان طور که در مطالعه انگلیس بیان شد، عدم وجود بار مالیات بر درآمد شرکت به واسطه قابل کسر بودن پرداخت های تأمین اجتماعی کارفرما از درآمد شرکت توجیه پذیر است. زمانی که سهم درآمد ناشی از سرمایه به ۲۱ درصد می رسد، گرچه، درآمد شرکت مثبت می شود، نرخ نهایی بر درآمد سرمایه به نرخ ثابت ۴۲/۴ درصد افزایش می یابد.^(۱۰۵) این مسئله، کند شدن کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات را در پی خواهد

داشت که کاهش بعدی در نرخ نهایی مالیات بر درآمد ناشی از کار را موجب می‌شود.^(۱۰۶) در سطح سهم درآمد سرمایه ۱۰۰ درصدی، متوسط نرخ قانونی مالیات با نرخ مالیات بر درآمد سرمایه معادل ۴۲/۵ درصد برابر است.^(۱۰۷)

در حالت سیاست عدم توزیع، متوسط نرخ قانونی مالیات برای کسب و کارهای حقوقی تا سطحی کمتر از مورد کارمند وابسته، کاهش می‌یابد. زیرا مالیات بر سود سهام وجود ندارد. وقتی درآمد سرمایه مثبت می‌شود، تنها مالیات بر سطح شرکت با نرخ ثابت ۲۸ درصد (این نرخ از طریق بررسی مورد حدی که سهم درآمد سرمایه ۱۰۰ درصد است، مشخص می‌گردد) موضوعیت می‌یابد. در ضمن، نتیجه مربوط به سیاست توزیع نیمی از سود بین دو حالت حدی مذکور قرار می‌گیرد.

د) اثرات رفتاری

در ابتدا مسئله تصمیم‌گیری، در جایی که نتایج متوسط نرخ قانونی مالیات، در مجموع بیانگر اختلالات مالیاتی به نفع شکل‌گیری کسب و کار بخصوص برای بنگاه‌های رشدمحور است، را در نظر بگیرید. در مورد بنگاه‌های با رشد بالا که کل سود را انباشت می‌کنند، یک اختلال مالیاتی جالب توجه به سمت تشکیل کسب و کارها نسبت به اشتغال وابسته مشاهده می‌شود. یکی از نتایج مهم در حالت انباشت کل سود این است که متوسط نرخ قانونی مالیات در دو مورد حقوقی و غیرحقوقی در تمامی سطوح سهم درآمد سرمایه در مقایسه با وضعیت کارمند وابسته کمتر است. متوسط نرخ قانونی مالیات کسب و کارهای غیرحقوقی حتی از مورد حقوقی نیز کمتر است، زیرا پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی در مورد کسب و کارهای غیرحقوقی از مجموع پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما در مورد کسب و کارهای حقوقی کمتر می‌باشد. در مورد "بنگاه تکامل‌یافته" که سود کسب و کار به طور کامل توزیع می‌شود، سیستم مالیاتی زمانی که سهم درآمد سرمایه کمتر از ۸۸ درصد است، به نفع تأسیس کسب و کارهای غیرحقوقی و بالعکس در سهم‌های بالاتر درآمد سرمایه، اختلال مالیاتی به نفع کارمند وابسته عمل می‌کند. تأسیس کسب و کارهای حقوقی در سهم‌های درآمد سرمایه کمتر از ۳۴ درصد از

لحاظ منافع مالیاتی ارجح است، البته اختلال مالیاتی در مورد کسب و کارهای با سرمایه‌بری بیشتر نتیجه عکس را به دنبال دارد.

بدون توجه به مسئله تصمیم‌گیری برای انتخاب ساختار کسب و کار، منافع مالیاتی در مورد بنگاه‌های با رشد بالا و تکامل‌یافته بیانگر ارجح بودن ساختار غیرحقوقی است، به‌علاوه، در تمامی سطوح سهم درآمد سرمایه، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای "کسب و کارهای غیرحقوقی: سیاست عدم توزیع سود" و "کسب و کارهای غیرحقوقی: سیاست توزیع کامل سود" به ترتیب از متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای "کسب و کارهای حقوقی: سیاست عدم توزیع سود" و "کسب و کارهای حقوقی: سیاست توزیع سود کامل" کمتر است.

نمودار (۳-۳) نشان می‌دهد که همراه با افزایش درآمد سرمایه در مقایسه با درآمد ناشی از کار، متوسط نرخ قانونی مالیات (بدون توجه به ساختار و سیاست توزیعی کسب و کار) کاهش می‌یابد. در مورد کسب و کارهای غیرحقوقی، متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت سیاست عدم توزیع درآمد سرمایه (برای مثال انتقال درآمد سرمایه به صندوق توسعه) کمتر از متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت توزیع کامل (یا توزیع نیمی از درآمد) است که این بیانگر ضرورت وجود یک مشوق مالیاتی برای انباشت درآمد سرمایه می‌باشد. با در نظر گرفتن یک سیاست توزیعی مشخص، گرچه ساختاربندی مجدد ترکیب درآمد به صورت تغییر واحدهای اضافی درآمد از درآمد اشتغال به درآمد ناشی از سرمایه منجر به کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات خواهد شد، اما این عمل از طریق مقررات تخصیص بهره مثبت که یک بازدهی تخمینی برای سرمایه را با توجه به نرخ بازدهی عادی مشخص می‌نماید، محدود می‌شود.^(۱۰۸) در مورد کسب و کارهای حقوقی، متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت سیاست عدم توزیع درآمد سرمایه، کمتر از متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت توزیع کامل (یا توزیع نیمی از درآمد) است که این موضوع همان‌طور که در مورد کسب و کارهای غیرحقوقی استدلال شد، بیانگر ضرورت وجود یک مشوق مالیاتی برای انباشت درآمد سرمایه است. با توجه به درآمدهایی که از شرکت خارج می‌شود، ضروری است که با بکارگیری یک مشوق مالیاتی ترکیب درآمد مذکور از بازدهی نیروی کار (درآمد اشتغال) به سمت درآمد سرمایه که مشمول نرخ مالیات ثابت ۳۰ درصد است، تغییر کند. اگرچه، با

حساب‌سازی امکان قرار گرفتن در حالت‌های حدی و استفاده از منافع مالیاتی وجود دارد، اما مقررات «۳:۱۲» که در ابتدا بحث شد، برای جلوگیری از تغییر بیش از حد درآمد ناشی از کار به صورت درآمد سرمایه وجود دارد.

و) تحلیل حساسیت: تغییر سطح درآمد

نمودارهای D.5 و D.6 در پیوست D نتایجی مشابه با نتایج ارائه شده در نمودار (۳-۳) اما برای درآمدهای معادل ۴ و ۱۰ برابر متوسط درآمد دستمزد یک مؤدی را نشان می‌دهد. نتیجه‌گیری‌ها تغییری نکرده‌اند.

مطالعه موردی چهارم: نروژ

نمودار (۳-۴)، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات را برای نروژ ارائه می‌دهد، که [در این کشور] درآمد ناشی از کار و کسب و کار شخصی هر یک به عنوان درآمد عادی^۱ مشمول مالیات با نرخ ثابت ۲۸ درصد هستند و مجموع آنها تحت عنوان درآمد اشخاص^۲ مشمول مالیات با نرخ‌های تصاعدی است. قبل از اینکه مالیات بر درآمد ناشی از کسب و کار اخذ گردد، یک بازدهی عادی فرضی برای سرمایه سرمایه‌گذاری شده، از این درآمد کسر می‌شود. در سال ۲۰۰۷، حداکثر نرخ (تلفیقی) نهایی مالیات بر درآمد اشخاص معادل ۴۰ درصد برای درآمد ناشی از کار و درآمد مشمول مالیات ناشی از کسب و کار شخصی در سطحی بیش از ۶۵۰,۰۰۰ کرون نروژ، اعمال می‌شود. درآمد بهره نیز همانند درآمد عادی فقط مشمول مالیات با نرخ ۲۸ درصد است. به طور مشابه، نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت ۲۸ درصد است و درآمد ناشی از سود سهام توزیع‌شده، در صورتی که بیش از بازدهی عادی سرمایه سرمایه‌گذاری شده (معاف از مالیات بر سود سهام) باشد نیز مشمول مالیات با همین نرخ خواهد بود. پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی، کارفرما و کارمند نیز بر درآمد اشخاص وضع می‌گردد.

^۱. Ordinary Income

^۲. Personal Income

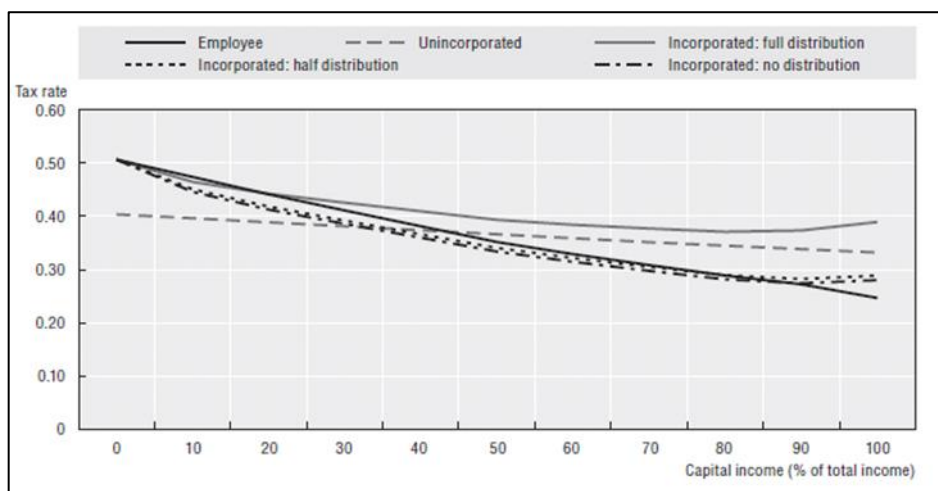
بازدهی عادی مفروض برای محاسبه درآمد مشمول مالیات ناشی از کسب و کار شخصی و بازدهی‌های معاف از مالیات سهام کسب و کارهای حقوقی معادل ۳/۳ درصد (در سال ۲۰۰۷) در نظر گرفته شده است. برای محاسبه بازدهی عادی مفروض لازم است که میزان سرمایه سرمایه‌گذاری شده مشخص باشد. در مورد کشور نروژ نیز همانند کشور سوئد، فرض می‌شود بازدهی سرمایه قبل از مالیات معادل ۱۰ درصد باشد که بر اساس آن می‌توان به میزان سرمایه سرمایه‌گذاری شده (در سطح ثابتی از درآمد ناشی از سرمایه)^(۱۰۹) پی برد.

در سال ۲۰۰۷، متوسط درآمد دستمزد در کشور نروژ معادل ۴۲۰,۷۸۰ کرون نروژ بوده است. دو برابر این مبلغ یعنی ۸۴۱,۵۶۰ کرون نروژ به عنوان کل درآمد (خالص) ناشی از کسب و کار محسوب می‌شود.

الف) مورد کارمندی

در نمودار (۳-۴) نشان داده شده است که متوسط نرخ قانونی مالیات برای درآمدی معادل با دو برابر متوسط دستمزد به طور مستمر همگام با افزایش سهم درآمد سرمایه، کاهش می‌یابد. هنگامی که درآمد سرمایه صفر است، درآمد ناشی از کار مشمول مالیات بر درآمد عادی و مالیات بر درآمد اشخاص و همچنین پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما است که در این شرایط متوسط نرخ قانونی مالیات نیز تقریباً ۵۱ درصد خواهد بود. زمانی که سرمایه سرمایه‌گذاری می‌شود، درآمد سرمایه که مشمول نرخ نهایی مالیات ۲۸ درصد است و پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز بر آن وضع نمی‌شود، جایگزین درآمد ناشی از کار که مشمول نرخ نهایی مالیات بر درآمد عادی و مالیات بر درآمد اشخاص معادل ۴۰ درصد به علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی ۲۰/۶ درصدی است، می‌شود. زمانی که سهم درآمد سرمایه به ۶۰ درصد می‌رسد، درآمد ناشی از کار به سطحی کمتر از آستانه مشخص شده برای معافیت مالیات بر درآمد اشخاص کاهش می‌یابد، و در نتیجه درآمد ناشی از کار و سرمایه هر دو با نرخ نهایی یکسان ۲۸ درصدی مشمول مالیات می‌شوند. با این وجود، از آنجا که درآمد سرمایه مشمول پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیست، لذا انتظار بر آن است که متوسط کل نرخ قانونی مالیات در سهم‌های بالاتر درآمد سرمایه‌ای، روند کاهشی خود را ادامه دهد. به‌طوری‌که، متوسط کل نرخ قانونی مالیات در سهم درآمد سرمایه (بهره) ۱۰۰

درصدی، به دلیل بکارگیری تخفیفات مالیاتی برای اشخاص، از نرخ قانونی مالیات ۲۸ درصدی که بر درآمد بهره (بخشی از درآمد عادی) وضع می‌شود، کمتر خواهد بود.



نمودار ۳-۴. متوسط نرخ‌های قانونی کل مالیات بر درآمد معادل دو برابر متوسط درآمد دستمزد در نیروی، سال ۲۰۰۷

ب) کسب و کارهای غیرحقوقی

در مورد کسب و کارهای غیرحقوقی، زمانی که حالت حدی صفر درصدی برای سهم درآمد سرمایه در نظر گرفته می‌شود، متوسط نرخ قانونی مالیات به طور قابل ملاحظه‌ای کمتر از متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به کارمند وابسته است. زیرا در حالی که درآمد ناشی از کار و کسب و کار شخصی، هر دو مشمول مالیات بر درآمد اشخاص و درآمد عادی به علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی هستند، اما نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی به طور قابل توجهی از نرخ کارفرما و کارمند کمتر است.^(۱۱۰) با افزایش سهم درآمد سرمایه که بیانگر میزان سرمایه (در مقابل ساعت کاری) سرمایه‌گذاری شده بیشتر است، به دلیل تشدید کاهش بازدهی عادی سرمایه سرمایه‌گذاری شده که در نتیجه آن مالیات بر درآمد اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی کاهش می‌یابند، متوسط نرخ قانونی مالیات کسب و کارهای غیرحقوقی به تدریج (و به طور خط افقی) کاهش خواهد یافت.

کاهش متوسط نرخ قانونی مالیات کسب و کارهای غیرحقوقی نسبت به خویش‌فرمایی تدریجی‌تر است، چرا که درآمد کسب و کار (شامل بازدهی سرمایه و نیروی کار) در مورد کسب و کارهای غیرحقوقی مشمول پرداخت‌های تأمین اجتماعی (خویش‌فرمایی) است، در حالی که در مورد وضعیت کارمند وابسته تنها آن بخش از درآمد کل که به صورت درآمد ناشی از کار است، مشمول پرداخت‌های تأمین اجتماعی (کارمند به‌علاوه کارفرما) می‌باشد. این نتیجه علاوه بر اینکه به دلیل نرخ نسبتاً پایین پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی اتفاق می‌افتد، سهم درآمد سرمایه نیز عاملی تأثیرگذار می‌باشد. به‌طوری‌که وقتی سهم درآمد سرمایه به ۴۳ درصد می‌رسد، متوسط نرخ قانونی کسب و کارهای غیرحقوقی در این نقطه بیشتر از مورد کارمند وابسته می‌شود که این اختلاف با افزایش سهم سرمایه به سمت ۱۰۰ درصد آشکارتر می‌گردد.

ج) کسب و کارهای حقوقی

متوسط نرخ قانونی در مورد کسب و کارهای با سیاست توزیع سود کامل، زمانی که سهم درآمد سرمایه صفر است با متوسط نرخ قانونی مربوط به وضعیت کارمند وابسته یکسان بوده و درآمد ناشی از کار نیز در هر دو مورد به‌طور یکسان مشمول مالیات می‌شود. متوسط نرخ قانونی مالیات در این حالت، با افزایش سهم درآمد سرمایه در ابتدا کاهش می‌یابد و سپس در سطوح بالاتر سهم مذکور شروع به افزایش می‌کند. کاهش اولیه متوسط نرخ قانونی مالیات همان‌طور که در کشور سوئد و انگلیس بیان شد، به قابل کسر بودن پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما از درآمد شرکت برمی‌گردد. در نتیجه با افزایش سهم درآمد سرمایه از سطح صفر، در ابتدا درآمد ناشی از سرمایه توزیع شده که معاف از مالیات بر درآمد شرکت است و فقط مالیات بر سود سهام با نرخ ۲۸ درصد بر آن وضع می‌شود، جایگزین درآمد ناشی از کار که مشمول نرخ نهایی مالیات معادل ۶۰/۶ درصد (۴۰ درصد مالیات بر درآمد اشخاص، به‌علاوه ۲۰/۶ درصد پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارمند و کارفرما) است، می‌شود. بعد از آن، زمانی که سهم درآمد سرمایه به ۱۲ درصد می‌رسد، درآمد شرکت مثبت و در نتیجه نرخ نهایی مالیات بر درآمد سرمایه نیز به ۴۸/۲ درصد افزایش می‌یابد.^(۱۱۱) در ضمن نرخ نهایی مالیات بر درآمد ناشی از کار با افزایش مستمر

سهم درآمد سرمایه کاهش می‌یابد، به‌طوری‌که در سهم ۶۰ درصدی از درآمد سرمایه (که درآمد ناشی از کار نیز کاهش یافته و به کمتر از سطح آستانه معافیت مدنظر برای درآمد اشخاص می‌رسد)، این نرخ به ۴۸/۶ درصد کاهش می‌یابد. این تغییرات منجر به کاهش ملایم متوسط نرخ قانونی مالیات می‌شود، اما نرخ نهایی درآمد ناشی از کار علی‌رغم اینکه همچنان بالاتر از نرخ مذکور بر درآمد سرمایه است، کاهش می‌یابد. این تغییرات در سطح درآمد سرمایه ۸۰ درصدی که نرخ نهایی نیروی کار بیشتر از ۱۷/۹۲ درصد کاهش می‌یابد،^(۱۱۲) منتج به نرخ نهایی کل مالیات‌ها بر درآمد به میزان ۳۸/۵۲ درصد می‌شود و متوسط نرخ قانونی مالیات نیز شروع به افزایش می‌کند.^(۱۱۳) اثر تغییر نرخ‌های نهایی بر متوسط نرخ قانونی مالیات در کادر (۳-۳) بیان شده است.

در مورد کسب و کارهای حقوقی با سیاست عدم توزیع سود، متوسط نرخ قانونی بیشتر از مورد توزیع کامل سود کاهش می‌یابد که دلیل آن به حذف هرگونه مالیات بر درآمد سرمایه در سطح سهامدار برمی‌گردد. در این حالت نیز همانند مورد توزیع کامل سود، متوسط نرخ قانونی مالیات بعد از یک روند کاهشی، دوباره فقط برای یکبار در سهم درآمد سرمایه بیش از ۹۱ درصدی شروع به افزایش می‌نماید. در این نقطه، مجموع تخفیفات استاندارد و پایه منجر به کاهش نرخ نهایی مالیات بر درآمد ناشی از کار تا سطح صفر درصد می‌شود. زمانی که سهم درآمد سرمایه ۱۰۰ درصد است، متوسط نرخ قانونی مالیات معادل نرخ مالیات بر شرکت یعنی ۲۸ درصد خواهد شد.

نتایج مربوط به کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع نیمی از سود در بسیاری از موارد همانند حالت عدم توزیع سود می‌باشد. در واقع، منفعت اضافی ناشی از تبدیل وضعیت از سیاست توزیع نیمی از سود به سمت عدم توزیع سود در ظاهر به‌طور شگفت‌انگیزی کم است. این موضوع به دلیل وجود تخفیف مالیاتی برای یک "بازدهی عادی" است که بدین‌وسیله بخش زیادی از مالیات بر درآمد سرمایه که بر سهامدار وضع می‌شد، حذف می‌گردد.

کادر (۳-۳). متوسط نرخ‌های مالیات بر درآمد کسب و کارهای حقوقی (بیان دیگر)

تفسیر اثرات توزیع جزئی [سود] و وجود تخفیف مالیاتی برای نرخ بازدهی (همانند مورد نروژ)

در ادامه تحلیل ارائه شده در کادر (۱-۳) گسترش یافته تا به نوعی توزیع جزئی (در مقابل توزیع کامل) سود شرکت و همچنین تمهیدات مربوط به تخفیف مالیاتی برای نرخ (عادی) فرضی بازدهی سرمایه سهامداران (در مورد سیستم مالیاتی نروژ) در نظر گرفته شود. همانند کادر (۱-۳)، مالک یا کارگر انفرادی کسب و کار حقوقی که از طریق حق صاحبان سهام تأمین مالی شده، در نظر گرفته می‌شود که درآمد تحصیل شده قبل از کسر مالیات و خالص از استهلاك آن ثابت و به میزان Y است که متشکل از درآمد ناشی از کار (wL) و درآمد سرمایه $Y - wL$ می‌باشد. فرض بر این است که استهلاك برای اهداف مالیاتی منطبق بر استهلاك اقتصادی واقعی است و هیچ‌گونه پرداختی تأمین اجتماعی وجود ندارد. مالیات بر سود شرکت با نرخ ثابت u وضع می‌شود. نسبت θ از سود بعد از کسر مالیات توزیع می‌شود و نسبت $1 - \theta$ از سود در حساب شرکت برای مدتی نامشخص انباشته می‌شود. درآمد ناشی از کار و سود سهام تلفیق شده و مالیات بر مجموع آنها بر اساس نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص وضع می‌گردد. برای اولین X_1 واحد از درآمد، نرخ نهایی t_1 و برای بیش از این مقدار از درآمد نرخ نهایی t_2 اعمال می‌شود، به‌طوری‌که، $t_1 < u < t_2$ است. هیچ‌گونه تخفیف استانداری برای اشخاص وجود ندارد. با این وجود، سهامداران (مالک یا کارمند) از یک تخفیف مالیاتی با نرخ مشخص r^* برای سرمایه سرمایه‌گذاری شده در شرکت مربوطه برخوردار هستند. سود سهام مشمول مالیات به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود.

$$\theta[(Y - wL)(1 - u)r^*K] \quad (۱)$$

K معیاری برای سنجش سرمایه سرمایه‌گذاری شده در شرکت است. بر اساس این فرض که نرخ بازدهی بعد از کسر مالیات بر شرکت r^c باشد، دارایی خالص سرمایه‌گذاری شده در کسب و کارها به صورت ذیل تعیین می‌شود:

$$K = \frac{(Y - wL)(1 - u)}{r^c} \quad (۲)$$

با جایگذاری معادله (۲) در رابطه (۱)، سود سهام مشمول مالیات به صورت زیر خواهد بود:

$$\theta[(Y - wL)(1 - u) - \frac{r^*}{r^c}(Y - wL)(1 - u)] = \theta(Y - wL)(1 - u)(1 - \frac{r^*}{r^c}) \quad (۳)$$

در پایان، معیار اندازه‌گیری مجموع مالیات بر شرکت و سهامداران بر درآمد ناشی از کار و سود به صورت زیر است:

$$T = u(Y - wL) + t_1(X_1) + t_2[wL + \theta(Y - wL)(1 - u)(1 - \frac{r^*}{r^c}) - X_1] \quad (۴)$$

متوسط نرخ قانونی مالیات نیز به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\tau^{inc} = \frac{u(Y - wL) + t_1(X_1) + t_2[wL + \theta(Y - wL)(1 - u)(1 - \frac{r^*}{r^c}) - X_1]}{Y} \quad (۵a)$$

با جایگذاری رابطه $[k = (Y - wL)/Y = 1 - (wL/Y)]$ در فرمول (۵a) داریم.

$$\tau^{inc} = k.[u + t_2(1 - u)\theta(1 - \frac{r^*}{r^c})] + (1 - k).t_2 + (t_1 - t_2)\frac{X_1}{Y} \quad (۵b)$$

تغییرات متوسط نرخ قانونی مالیات در شرایط افزایش درآمد ناشی از کار تا بیش از درآمد مشمول مالیات X_1 و ثبات Y در رابطه (۶a) بیان شده است:

$$\left. \frac{\Delta \tau^{inc}}{\Delta(wL)} \right|_{\bar{Y}} = \frac{(t_2 - u) - t_2\theta(1 - u)(1 - \frac{r^*}{r^c})}{Y} \quad (۶a)$$

همین طور تأثیر در ASTR ناشی از افزایش درآمد سرمایه نسبت به درآمد به صورت ذیل است

$$\left. \frac{\Delta \tau^{inc}}{\Delta(Y - wL)} \right|_{\bar{Y}} = \frac{u - t_2(1 - \theta(1 - u)(1 - \frac{r^*}{r^c}))}{Y} \quad (۶b)$$

وقتی $u < t_2$ است، متوسط نرخ قانونی کل مالیات در حالت انباشت کل سود $\theta = 0$ ، بدون ابهام روند کاهشی را نشان می‌دهد. در جایی که سود به طور کامل توزیع می‌شود ($\theta > 0$)، متوسط نرخ قانونی مالیات کاهش می‌یابد اما این کاهش نسبت به قبل کمتر است، در حالت نرمال جایی که $(r^* < r^c)$ است، یک مالیات اضافی بر سود سهام سهامداران اخذ می‌شود. تخفیف [مالیاتی در نظر گرفته شده] برای نرخ بازدهی عادی ناشی از حق صاحبان سهام نشان داده شده است که این، اثر جبرانی را از طریق کاهش نرخ مؤثر مالیات بر سود توزیع شده تعدیل می‌کند. همچنین می‌توان نشان داد که جایی که درآمد مشمول مالیات از

(X_1) پایین تر و همچنین نرخ نهایی قانونی مالیات بر درآمد اشخاص به صورت ($t_1 < u$) است، متوسط نرخ قانونی مالیات با افزایش سهم درآمد سرمایه، در حالت انباشت کامل سود، افزایش می یابد. در حالی که در شرایط توزیع سود، متوسط نرخ قانونی مالیات با فرض مقدار مشخصی برای مالیات بر سطح سهامدار، سریع تر افزایش می یابد، به طوری که تخفیف مالیاتی برای نرخ بازدهی عادی تمایل به تعدیل این اثر تشدیدکننده دارد.

*نرخ بازدهی قبل از مالیات بر شرکت متناظر یعنی r^g با بکارگیری فرمول $r^g = r^c(1-u) = (Y - wL) / K$ محاسبه می شود. این نرخ های بازدهی به صورت خالص از استهلاک اندازه گیری می شوند. در تجزیه و تحلیل مالیات بر درآمد شرکت فرض می شود استهلاک در نظر گرفته شده برای اهداف مالیاتی معادل استهلاک واقعی است.

(د) اثرات رفتاری

در ابتدا تصمیم مربوط به تأسیس کسب و کارها در نظر گرفته می شود. در مورد "بنگاه های با رشد بالا" که سیاست عدم توزیع سود را در پیش می گیرند، اختلال مالیاتی در سطح سهم درآمد سرمایه تا ۸۸ درصد، منجر به انتخاب کسب و کارهای حقوقی نسبت به وضعیت اشتغال وابسته می شود، در حالی که در سهم درآمد سرمایه بیش از این مقدار، نتیجه اختلال مالیاتی برعکس می باشد. در مورد "بنگاه های تکامل یافته" که اقدام به توزیع کامل سود می نمایند، تنها در مواردی که سهم درآمد سرمایه کمتر از ۲۰ درصد باشد، ساختار حقوقی برای کسب و کارها دارای ارجحیت است و در نسبت های بالاتر تمایل برای تأسیس کسب و کارهای حقوقی کاهش می یابد. به علاوه، ایجاد کسب و کارهای غیرحقوقی نسبت به وضعیت اشتغال وابسته در سهم های درآمد سرمایه کمتر از ۴۴ درصد از لحاظ منافع مالیاتی ارجح است، در حالی که در سهم های بالاتر از این سطح (که متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع کامل سود کمتر از نرخ کارمند وابسته است)، وضعیت اشتغال وابسته دارای منافع مالیاتی بیشتر است و به عنوان وضعیت غالب انتخاب می شود.

در مرحله بعد، تصمیم مربوط به انتخاب ساختار قانونی برای کسب و کارها مدنظر قرار می گیرد. در مواردی که سهم درآمد سرمایه کمتر از ۳۴ درصد است، تمایل آشکاری برای

تأسیس کسب و کارها با ساختار غیرحقوقی وجود دارد. به طوری که متوسط نرخ‌های قانونی مالیات کسب و کارهای غیرحقوقی کمتر از متوسط نرخ‌های قانونی مالیات مربوط به کسب و کارهای حقوقی، در تمامی موارد است. اما زمانی که سهم درآمد سرمایه بالاتر از این مقدار باشد، انتخاب ساختار قانونی برای کسب و کارها منوط به بررسی دوباره سیاست توزیع سود بنگاه‌ها می‌باشد. در مورد کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع کامل سود (بنگاه‌های تکامل‌یافته) همواره ساختار غیرحقوقی از لحاظ مالیاتی دارای ارجحیت است (به طوری که متوسط نرخ قانونی مالیات مربوط به کسب و کارهای غیرحقوقی همیشه از مورد کسب و کارهای حقوقی با سیاست توزیع کامل سود کمتر است). با این وجود، در مورد بنگاه‌های با رشد بالا، زمانی که سهم درآمد سرمایه به سطحی بیش از ۳۴ درصد می‌رسد، تغییر منافع مالیاتی انتخاب ساختار حقوقی را توصیه می‌کند. این شرایط در مورد بنگاه‌های با سیاست توزیع نیمی از سود در سطح بیشتر از ۳۶ درصد از سهم درآمد سرمایه، وجود دارد. نمودار (۳-۴) همچنین نشان می‌دهد که متوسط نرخ قانونی مالیاتی (بدون توجه به ساختار یا سیاست توزیعی کسب و کارها) به طور کلی در شرایطی که سهم درآمد سرمایه بیش از سهم درآمد ناشی از کار باشد، کاهش می‌یابد.

(و) تحلیل حساسیت: تغییر سطح درآمد

زمانی که درآمد مؤدی معادل ۴ و ۱۰ برابر متوسط دستمزد در نظر گرفته می‌شود، نتایج کلی ثابت باقی می‌ماند. متوسط نرخ قانونی مالیات برای این دو سطح از درآمد در نمودارهای D7 و D8 در پیوست D نشان داده شده است. قابل ذکر است، در مواردی که مقداری از سود انباشت می‌شود، به جز در سطح درآمدی معادل ۲ برابر متوسط دستمزد، ساختار حقوقی برای کسب و کارها در سهم‌های نسبتاً پایین درآمد سرمایه همواره در مقایسه با ساختار غیرحقوقی ارجح است. علاوه بر این، در مورد بنگاه‌های تکامل‌یافته، ساختار حقوقی در برخی از سهم‌های بالاتر درآمد سرمایه از لحاظ منافع مالیاتی دارای ارجحیت است.

خلاصه

مطالعات موردی [در این فصل] به دو صورت خاص کشوری و مبتنی بر تعدادی فروض انجام شده است و نتایج به دست آمده، پتانسیل تأثیرگذاری مالیات بر تصمیم‌های مربوط به تأسیس SME و انتخاب نوع ساختار آن و همچنین چگونگی وابستگی این تصمیم به شدت بکارگیری سرمایه (سرمایه‌بری) در مقابل شدت بکارگیری نیروی کار (کاربری) را نشان می‌دهد. در دو مورد از چهار کشور مورد مطالعه (سوئد و انگلیس)، اختلال مالیاتی در اکثر نسبت‌های درآمد سرمایه، صرف‌نظر از چگونگی سیاست توزیع سود سهام، تشکیل SME (SME‌های حقوقی و غیرحقوقی دارای منفعت مالیاتی نسبی در مقایسه با اشتغال وابسته) را به دنبال دارد. در دو مورد دیگر (نیوزیلند و نروژ)، اختلال بالقوه مالیاتی بر حسب دو عامل سیاست توزیع سود و شدت بکارگیری سرمایه تغییر می‌کند. اگر چه در حالتی که نسبت‌های قابل توجهی از سود شرکت انباشت شود و شدت بکارگیری سرمایه کسب و کار بالا نباشد، برای تشکیل SME حقوقی مشوق مالیاتی در نظر گرفته می‌شود.

از حیث تصمیم‌گیری برای انتخاب ساختار SME، نتایج به دست آمده از مطالعات موردی حاکی از گرایش عمومی به سمت ایجاد SME حقوقی با سیاست انباشت کامل سود است (همانند روند کلی تحلیل مالیات بر درآمد در فصل دوم). دلیل اصلی این موضوع به این بر می‌گردد که انتخاب ساختار حقوقی منجر به کاهش پرداخت‌های تأمین اجتماعی و امکان اجتناب از مالیات بر درآمد سرمایه اضافی بر سود توزیع‌شده خواهد شد. حتی در مواردی که بخشی از سود توزیع می‌شود همچنان ساختار حقوقی در کشورهای انگلیس، نیوزیلند و نروژ مورد علاقه است. سوئد از این حیث مستثنی است، چرا که در این کشور با توجه به اینکه امکان ذخیره درآمد ناشی از کسب و کار حقوقی در کسب و کارها و همچنین امکان تفکیک درآمد توزیع‌شده به صورت درآمد ناشی از کار و سرمایه وجود دارد، تشکیل کسب و کارهای حقوقی از نظر بهره‌گیری منافع مالیاتی از جذابیت بیشتری برخوردار است.

مطالعات موردی به طور گسترده بر این موضوع تأکید دارند که نسبت درآمد ناشی از سرمایه می‌تواند بر متوسط نرخ قانونی مالیاتی که SME با آن روبرو می‌شود، تأثیرگذار باشد. به طور کلی متوسط نرخ قانونی مالیات در کشورهای انگلیس، سوئد و نروژ همراه با

افزایش نسبت درآمد سرمایه، کاهش می‌یابد، در حالی که متوسط نرخ قانونی مالیات در کشور نیوزیلند در دامنه‌ای از نسبت درآمد سرمایه حداقل می‌شود. در اینجا علاوه بر اختلالات احتمالی مربوط به تصمیم‌گیری برای تأسیس و انتخاب ساختار کسب و کارها، دو ملاحظه سیاستی نیز برای سیاست‌گذاران مالیاتی مطرح است. اولاً، برای مؤدیان مالیاتی به منظور تغییر ساختار تولید (یعنی ترکیب نیروی کار و سرمایه) به سمت ترکیب‌هایی که از منافع مالیاتی برخوردار شوند اما کارا نمی‌باشد، مشوق‌هایی در نظر گرفته می‌شود.

ثانیاً، مؤدیان مالیاتی ممکن است به منظور به حداقل رساندن بدهی مالیاتی انگیزه لازم برای دستکاری (به طور کلی به سمت افزایش) نسبت‌های واقعی درآمد سرمایه را داشته باشند. در حالی که ماهیت کسب و کارها، نسبت درآمد ناشی از کار یا سرمایه را تعیین می‌کند، اما احتمالاً این نسبت حول نسبت درآمد ناشی از کار یا سرمایه واقعی که می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، وجود خواهد داشت. همان‌طور که در ابتدای بحث اشاره شد، دستکاری نسبت مذکور می‌تواند از طریق پرداخت دستمزد مالک/کارمند به میزانی کمتر یا بیشتر از دستمزد بازار برای نهاده نیروی کار خودشان انجام شود. انتظار بر این است که فعالیت حسابرسی مانع از ساختاربندی مجدد جهت کتمان نسبت‌های واقعی شود، اما ممکن است تغییرات کوچک را کشف نکند. چنین انگیزه‌هایی می‌تواند حتی در تصمیم‌های مربوط به انتخاب ساختار کسب و کار اختلال ایجاد کند. برای مثال، در انگلیس یک کسب و کار با سهم درآمد ناشی از سرمایه در حدود ۳۰ درصد (که ساختار غیرحقوقی بر اساس سیستم مالیاتی مناسب است) ممکن است قادر به تغییر درآمد ناشی از کار به صورت درآمد سرمایه و در نتیجه افزایش نسبت درآمد سرمایه گزارش شده تا میزانی بیش از ۳۵ درصد باشد. بنابراین، در مواردی ساختار حقوقی بر اساس منافع مالیاتی مورد علاقه خواهد بود که کسب و کار با متوسط نرخ قانونی مالیات کمتری روبرو باشد.

فصل ۴. مشوق‌های مالیاتی برای SMEها

همان‌طور که در فصل اول اشاره شد، کسب و کارهای کوچک و متوسط معمولاً درصد قابل توجهی از کل اشتغال (در کشورهای OECD مدنظر در مطالعه میدانی) را تشکیل می‌دهند. بنابراین، دولت‌ها با درک این واقعیت تلاش می‌کنند تا سیاست‌های مالیاتی (و غیرمالیاتی) اتخاذ شده، منجر به کاهش رقابت‌پذیری SMEها در مقایسه با سایر بنگاه‌ها (و غیرمالیاتی) شامل بنگاه‌های بزرگ با مالکیت داخلی و خارجی فعال در یک بازار مشترک، نشود.^(۱۱۴) به‌علاوه، دولت‌ها با آگاهی از این نکته که شرکت‌های بزرگ، معمولاً به صورت شرکت‌های کوچک یا متوسط فعالیت خود را آغاز می‌کنند (و تنها تعداد کمی از SMEهای در حال رشد بزرگ هستند)، علاقمندند که سیاست‌ها، باعث حمایت از رشد [مقیاس] SMEها شوند. با توجه به اینکه نوآوری عامل مهمی برای رشد بنگاه‌های غیرحقوقی و کل اقتصاد محسوب می‌شود، دولت‌ها فعالانه از SMEهایی که مبتنی بر تحقیق و توسعه هستند، حمایت می‌کنند.

با در نظر گرفتن نقش مهم SMEها و همچنین نگرانی‌های پیرامون به صرفه نبودن (از نظر مزیت رقابتی) تأسیس و رشد SMEها که به واسطه یکسری عوامل (احتمالاً مالیات) اتفاق می‌افتد، وجود دارد، مباحثی در زمینه ضرورت معرفی، تداوم و گسترش مشوق‌های مالیاتی خاص برای SMEها مطرح می‌شود. در همین زمان، در برخی از موارد استفاده از مشوق‌های مالیاتی ممکن است منجر به زیان درآمد مالیاتی و ملاحظات کارایی و در نتیجه عدم تمایل برای بکارگیری آنها شود.

در این فصل نظرات موافق و مخالف نسبت به استفاده از مشوق‌های مالیاتی خاص برای SMEها، گروه‌های مختلف مشوق‌های مالیات بر درآمد و چند نمونه از بکارگیری این

مشوق‌ها در دو سطح کسب و کار و سهامدار، بر اساس اطلاعات به‌دست آمده از پرسشنامه مالیات SMEها، ارائه می‌شود.

۴-۱. نظرات موافق^۱ مشوق‌های مالیاتی برای SME

دو زیربخش اول این مبحث به بررسی مختصری از دلایل اعمال مشوق‌های خاص مالیاتی برای SMEها از نظر طرفداران اختصاص یافته است. در قسمت اول شکست بازار^۲ با تمرکز بر فروض مربوط به منافع سرریز مثبت^۳ ناشی از سرمایه‌گذاری و در قسمت بعدی اطلاعات نامتقارن که باعث بروز اشکال مختلفی از نقایص در بازار سرمایه می‌شود، مورد بحث قرار می‌گیرد.^(۱۱۵) این قسمت با بررسی شش زیربخش باقیمانده از مبحث نظرات موافق بکارگیری مشوق‌های مالیاتی برای SMEها که در بردارنده موانع احتمالی برخی از تمهیدات مالیات بر درآمد "پایه" جهت تأسیس و رشد SMEها است، ادامه می‌یابد. در این موارد و بسته به مقتضیات کشور، تعدیلات سیاستی ممکن است بر اساس ارزیابی هزینه-فایده اثرات احتمالی، شامل زیان‌های درآمد و کارایی توجیه شوند یا اینکه اصولاً توجیهی برای انجام چنین تعدیلاتی وجود نداشته باشد.

لیستی از تمهیدات مالیات بر درآمد "پایه" برای تمامی بنگاه‌ها، بدون در نظر گرفتن اندازه آنها، بطور یکسان بکار می‌رود که ممکن است بر خلاف بنگاه‌های بزرگ، اثری منفی بر SMEها (و بخصوص بنگاه‌های با مراحل راه‌اندازی پر ریسک) داشته باشد. این تمهیدات عبارتند از:

- اثرات مالیات مضاعف بر سود شرکت و هزینه سرمایه؛
- عدم توانایی برای کسر مخارج بهره (در شروع کسب و کارها)؛
- مقررات جبران محدود زیان (که باعث بی‌رغبتهی به ریسک‌پذیری می‌شود)؛
- فرصت‌های محدود برنامه‌ریزی در خصوص مالیات فرامرزی در شرکت‌های چند ملیتی؛

^۱. Arguments for

^۲. Market Failure

^۳. Positive Spill-over Benefits

- [تحمیل] بار نسبتاً سنگین تمکین بر SME ها به دلیل کاربرد قوانین مالیات پایه یکنواخت برای تمام بنگاه‌ها بدون در نظر گرفتن اندازه آنها؛ و
- مالیات بر فروش و یا ماترک^۱ SME.

پیامدهای خارجی مثبت (منافع سرریز)

طرفداران مشوق‌های مالیاتی خاص برای سرمایه‌گذاری SME ها، عمده‌ترین دلایل موافقت بکارگیری این مشوق‌ها را ایجاد منافع توسط SME ها، علاوه بر منفعتی که به سرمایه‌گذاران تعلق می‌گیرد، می‌دانند. این منافع نوآوری (برای مثال نوآوری در فرآیند) را که می‌تواند در جای دیگر به کار گرفته شود و تأثیر مثبتی بر رشد اقتصادی در اقتصاد داشته باشد، در برمی‌گیرد. سایر منافع عملیاتی نیز عبارتند از آموزش نیروی کار و به‌روزرسانی مهارت که می‌توانند متعاقباً در سایر کسب و کارها بکار گرفته شوند. سرمایه‌گذاران در SME ها هنگام تصمیم‌گیری در خصوص میزان سرمایه‌گذاری که باید انجام دهند، فقط منافع و هزینه خصوصی ناشی از سرمایه‌گذاری را مد نظر قرار می‌دهند. بدین ترتیب با نادیده گرفتن منافع اجتماعی که به طور کامل در اقتصاد سرریز می‌شود، نتیجه حاصل از تصمیم‌گیری میزان سرمایه‌گذاری در SME ها در این حالت کمتر از سرمایه‌گذاری به دست آمده با در نظر گرفتن سطح بهینه اجتماعی مبتنی بر منافع و هزینه‌های اجتماعی است. در این شرایط مشوق‌های مالیاتی مورد هدف برای SME ها، در سطح شرکت و یا سهامدار ممکن است سرمایه‌گذاری را تا میزان بهینه اجتماعی افزایش دهد.

موارد نقص بازار سرمایه

دلیل دیگری که طرفداران بکارگیری مشوق‌های مالیاتی برای SME ها بیان می‌کنند، نقص بازار سرمایه است که به واسطه نامتقارن بودن اطلاعات ایجاد می‌شود. شاید رایج‌ترین نمونه قابل ذکر برای وجود اطلاعات نامتقارن، سودآوری یک کسب و کار بخصوص در مراحل اولیه فعالیت که بازدهی‌ها با نااطمینانی (ریسک) بالایی روبرو است، باشد که مدیران

^۱.Inheritance

این شرایط را بهتر از ذی‌نفعان بیرونی درک می‌کنند. اطلاعات نامتقارن ممکن است ناشی از مواردی مانند گسترش اعتبار برای بنگاه‌های با سرمایه‌گذاری‌های کیفیت^۱ (۱۱۶) اما با نرخ‌های بهره زیاد (بیش از آنچه که بر اساس اطلاعات متقارن مطالبه می‌شود)، یا عدم تأمین مالی (برحسب نرخ‌های بازار) یا علامت‌دهی پرهزینه باشد که هر یک از این موارد منجر به برآورد میزان سرمایه کمتر از حد مطلوب می‌شود.

مثال دیگری که در زمینه عدم تقارن اطلاعات مطرح می‌شود، در مواردی موضوعیت می‌یابد که سهامداران بیرونی قادر به نظارت بر فعالیت‌های مدیرانی که مسئولیت ماکزیم‌سازی ارزش بنگاه را دارند، نیستند. در چنین مواردی که اطلاعات نامتقارن هزینه‌های سنگین نظارت یا درخواست افزایش نرخ‌های بازدهی بالاتر از طرف سرمایه‌گذاران را به دنبال دارد، میزان سرمایه‌گذاری به دست آمده کمتر از حالت مبتنی بر اطلاعات متقارن است. چنانچه بکارگیری مشوق‌های مالیاتی به دلیل نقایص بازار سرمایه به نامتقارن بودن اطلاعات نسبت داده شود و مورد پذیرش قرار گیرد، ممکن است بر نتایج ناشی از مدل‌های انتخاب معکوس^۲ و یا مخاطرات اخلاقی^۳ اشاره داشته باشد (به کادر (۱-۴) رجوع شود).

طرفداران تخفیف مالیاتی برای SMEها ممکن است به منافع خارجی مثبت (نامتناسب) و نقایص بازار سرمایه که معمولاً به SMEها نسبت داده می‌شود، اشاره کنند. بر اساس نظرات موجود، شرکت‌های بزرگ قادرند پیامدهای خارجی مثبت را از طریق پیشنهاد فرصت‌های شغلی بیشتر برای تشویق کارشناسان آموزش دیده جهت تداوم همکاری با شرکت و یا به‌واسطه اطمینان از ثبت حقوق مالکیت محصولات و فرآیندهای جدید توسط وکلای داخل شرکت (با هزینه کمتر در مقایسه با خدمات قانونی خارجی) با هزینه پایین‌تری به‌دست آورند. اطلاعات نامتقارن ممکن است برای بنگاه‌های کوچک مشکل‌سازتر باشد. برای مثال، بنگاه‌های متوسط و بزرگ به دلیل اندازه‌ای که دارند، با مسائل کمتری

^۱. سرمایه‌گذاری کیفیت (Quality Investments) یک استراتژی سرمایه‌گذاری بر اساس مجموعه‌ای از ضوابط تعریف شده است و به دنبال شناسایی شرکت‌های دارای کیفیت قابل توجه می‌باشد. ارزیابی کیفیت در این حالت بر اساس معیارهای نرم (مثلاً اعتبار مدیریت) و سخت (به عنوان مثال ثبات ترازنامه) انجام می‌شود.

^۲. Adverse Selection

^۳. Moral Hazard

در خصوص تشویق صاحبان سهام بالقوه جهت مطالعه طرح توجیهی کسب و کارهایی که بازدهی آنها با نااطمینانی بالایی روبرو است، مواجه خواهند بود. به علاوه، سرمایه‌های پرریسک ممکن است در بررسی معاملات حق صاحبان سهام کوچک با فرض متوسط هزینه‌های اظهارنظر کارشناسانه^۱ پایین‌تر (احتمالاً به دلیل بخش قابل توجهی از هزینه ثابت) و بررسی معاملات (قراردادهای) کسب و کارهای بزرگتر به طور متمایز در نظر گرفته شود. به علاوه، بنگاه‌های بزرگتر عموماً دارایی‌های فیزیکی بیشتری دارند که به عنوان وثیقه جهت تضمین دریافت وام‌ها و دستیابی بیشتر به بازارهای سرمایه بین‌المللی محسوب می‌شود.

در زیربخش‌های دیگر، موانع احتمالی برای تأسیس، رشد و تمکین مالیاتی در شرایطی که مقررات مربوط به مالیات پایه -این مقررات مبتنی بر مقررات (اجرایی و قانونی) مالیات‌های اصلی است- برای تمامی بنگاه‌ها بدون در نظر گرفتن اندازه آنها^(۱۱۷) به‌طور یکسان بکار گرفته می‌شود، بررسی می‌گردد. استفاده از تمهیدات مالیاتی یکسان برای تمامی بنگاه‌ها، تنگناهای بیشتری برای SMEها در مقایسه با سایر بنگاه‌ها ایجاد می‌کند و یا در مقایسه با بنگاه‌هایی که در سطح داخلی فعالیت می‌کنند، به نفع شرکت‌های دیگر (مانند بنگاه‌های چندملیتی) است که این را می‌توان به خصوصیات ویژه SMEها نسبت داد.

کادر (۴-۱). موارد شکست بازار سرمایه ناشی از اطلاعات نامتقارن

انتخاب معکوس در مواردی مطرح می‌شود که اطلاعات لازم جهت ارزیابی سود بالقوه سرمایه‌گذاری (توزیع احتمال بازدهی خالص) فقط در دسترس مدیر/مالک یک بنگاه باشد و طلبکاران (سهامداران یا وام‌دهندگان) بیرون [از شرکت] به این اطلاعات دسترسی نداشته باشند. در نتیجه [عدم آگاهی طلبکاران از اطلاعات مذکور]، طلبکاران نمی‌توانند بین بنگاه‌ها [از حیث سودآوری] تمایز قائل شوند و خواهان دریافت نرخ بازدهی یکسانی از تمام بنگاه‌ها خواهند بود. در چنین مدل‌هایی، بنگاه‌های با کیفیت و دارای پروژه‌های با نرخ‌های بازدهی بالاتر از متوسط، یک پاداش نرخ بهره در مقایسه با نرخ‌های پرداختی در شرایطی که وام‌دهندگان اطلاعات متقارن شناخته شده در مورد بنگاه (به همراه بنگاه‌های با

^۱. اظهار نظر کارشناسانه (due diligence) به تجزیه و تحلیلی که یک حسابدار مستقل درباره وضع مالی و آینده شرکت (قبل از عرضه سهام شرکت به بازار بورس) انجام می‌دهد، گفته می‌شود.

پروژه‌های دارای نرخ بازدهی مورد انتظار پایین‌تر از متوسط)، دارند پرداخت می‌کنند. از طرف دیگر، بنگاه‌های با کیفیت که حاضر به پرداخت نرخ بهره بازاری هستند، ممکن است از تأمین مالی منصرف شوند. در هر دو مورد، سرمایه‌گذاری کمتری نسبت به شرایط وجود اطلاعات متقارن پیش‌بینی خواهد شد (به عنوان مثال به مطالعه مزا و وب، ۱۹۹۸ رجوع کنید). مدل‌های به اصطلاح «علامت‌دهی» در مورد فعالیت‌هایی که بنگاه‌های با کیفیت پایین قادر به کپی‌برداری از آنها نیستند (کپی‌برداری برای آنها پرهزینه است)، پیش‌بینی می‌کند، بنگاه‌های با کیفیت بالا به منظور علامت‌دهی به سرمایه‌گذاران بالقوه در مورد کیفیت بازده‌های آینده خود متضمن هزینه‌های قابل توجهی در فعالیت‌های مذکور خواهند شد. برای مثال، جریان نقدی قوی از سرمایه‌گذاری موجود ممکن است با شاخص‌هایی مانند نسبت بالای پرداخت سود سهام (به مطالعه میلر و راک ۱۹۸۵ رجوع کنید)، یا نسبت بالای بدهی به حقوق صاحبان سهام علامت‌دهی شود (به مطالعه راس، ۱۹۷۷ رجوع کنید).

مدل‌های مخاطره اخلاقی، اطلاعات نامتقارن و اهداف متضاد متقاضیان مختلف بازدهی‌های سرمایه‌گذاری را در نظر می‌گیرند. یک شاخه [از این مدل]، منافع حق صاحبان سهام یک بنگاه و فراهم‌کنندگان بدهی‌های بیرونی را مقایسه می‌کند (به مطالعه به مایرز، ۱۹۷۷ رجوع کنید)، و سرمایه‌گذاری کمتر از حد واقعی را در شرایطی که مالکان حق صاحبان سهام در راستای حداکثر کردن ارزش سهام موجود به جای ارزش بنگاه عمل می‌کنند، پیش‌بینی می‌کند. اگر می‌بایست به طلبکاران قبل از سهامداران بازپرداخت شود، مدیران بنگاه - در جهت منافع حق صاحبان سهام و داشتن اطلاعاتی کامل‌تر از طلبکاران مربوط به پروژه‌های سرمایه‌گذاری سودآور عمل می‌کنند - فقط تا حدی در سرمایه جدید سرمایه‌گذاری می‌کنند و آنرا افزایش می‌دهند که در آن نقطه، بازده کافی برای پوشش هزینه سرمایه‌گذاری و بازپرداخت بدهی وجود داشته باشد (یعنی تنها از سرمایه جدید انتظار می‌رود که خالص ارزش فعلی مثبت را برای حقوق صاحبان سهام موجود تأمین کند). در مقابل، دارندگان بدهی تمایل دارند که تصمیمات سرمایه‌گذاری مبتنی بر حداکثر کردن ارزش بنگاه (سازگار با تخصیص کارآمد سرمایه در اقتصاد) را جایگزین کنند، به‌طوری‌که فقط عهده‌دار سرمایه‌گذاری‌های با بازده به اندازه کافی برای پوشش هزینه‌های

سرمایه‌گذاری باشند.

شاخه دیگری از ادبیات مربوط به مخاطره اخلاقی (به مطالعه جنسن و مک‌لینگ ۱۹۷۶) رجوع کنید)، منافع مالک/مدیر یک بنگاه را با منافع سرمایه‌گذاران خارجی (در سبد دارایی) مقایسه و همچنین سرمایه‌گذاری کمتر از حد واقعی را پیش‌بینی می‌کند. سرمایه‌گذاران حق صاحبان سهام بیرونی، انگیزه‌های مالک/مدیر را برای عهده‌دار شدن رفتار خود پاداشی بجای رفتاری که صرفاً ارزش شرکت را به حداکثر می‌رساند، تشخیص می‌دهند (به عنوان مثال، مالک/مدیر قادر است از عایدی اکتسابی حاصل از یک کسب و کار به تنهایی منتفع شود، در حالی که هزینه را با دیگر سرمایه‌گذاران دارای حق صاحبان سهام تقسیم می‌کند). با در اختیار داشتن اطلاعات ناقص در مورد این رفتار، سرمایه‌گذاران بیرونی ممکن است تقاضا کنند که این رفتار از طریق قراردادهایی (محدودیت‌ها) حذف شود، که این خود متضمن هزینه‌هایی است که منتج به سرمایه‌گذاری کمتر از سطح سرمایه‌گذاری در شرایط وجود اطلاعات متقارن خواهد شد. یا سرمایه‌گذاران بیرونی ممکن است هنگام تعیین قیمتی که تمایل دارد برای حق صاحبان سهام پرداخت کند، رفتار مدیریت را در نظر بگیرند که این بر تحمیل بخشی از هزینه‌ها توسط مدیریت دلالت دارد (به نرخ بازدهی قبل از مالیات بالاتر نیاز دارد). تفاوت در نرخ‌های بازدهی قبل از مالیات ناشی از اطلاعات نامتقارن به طور ضمنی بیانگر تخصیص ناکارآمد سرمایه است.

موضوع‌هایی که در این بخش با تکیه بر نمونه‌های موجود در کشورهای مدنظر مورد بررسی قرار می‌گیرند، عبارتند از: مالیات مضاعف بر سود شرکت، قابل کسر بودن مخارج بهره، تهاتر بخش محدودی از زیان، نرخ‌های مؤثر مالیاتی نسبتاً پایین بر سرمایه‌گذاری‌های فرامرزی، بار هزینه مالیاتی نسبتاً بالا و مالیات بر فروش یا ارث یک SME.^(۱۱۸)

مالیات مضاعف بر سود شرکت و آثار هزینه سرمایه

یکی از مهم‌ترین ملاحظات مالیاتی برای SME‌های حقوقی سودآور، احتمال وجود مالیات مضاعف بر سود کسب و کار است. همان‌طور که در فصل دوم بررسی شد، زمانی که سود بعد از کسر مالیات توزیع می‌شد، این سود خالص از مالیات معمولاً برای بار دوم مشمول مالیات در سطح سهامدار به صورت مالیات بر درآمد اشخاص یا مالیات تکلیفی

نهایی بر درآمد سود سهام بود، که به این شرایط (هنگام عدم وجود تخفیف مالیاتی کاملاً یکپارچه) مالیات مضاعف گفته می‌شود. به‌طور مشابه، زمانی که سود بعد از کسر مالیات توزیع نشود، این سود توزیع نشده (بخشی از سود خالص از مالیات انباشته شده) به‌عنوان عایدی سرمایه ناشی از سهام ممکن است مشمول مالیات بر عایدی سهام بر پایه عایدی تحقق یافته باشد که خود به درجه‌ای از مالیات مضاعف (هنگام عدم وجود تخفیف مالیاتی یکپارچه) اشاره دارد. بر اساس مدل‌هایی که در اصطلاح مدل‌های مالیات مبتنی بر سرمایه‌ای کردن^۱ نامیده می‌شوند، مالیات‌های وضع شده بر سهامدار در حساب قیمت‌های سهام منظور می‌شود و مالیات مضاعف بسته به رفتار مالیاتی سهامدار نهایی ممکن است هزینه سرمایه حق صاحبان سهام^۲ را افزایش دهد. بخصوص، مالیات بر سود سهام ممکن است نرخ بازدهی (قبل از مالیات) پیشنهادی^۳ بر سرمایه‌گذاری نهایی را که از طریق دارایی خالص جدید (سرمایه ناشی از انتشار سهام عادی) تأمین مالی شده است، افزایش دهد. این در حالی است که مالیات بر عایدی سرمایه منجر به افزایش نرخ بازدهی پیشنهادی بر سرمایه‌گذاری نهایی تأمین مالی شده از طریق درآمد توزیع نشده خواهد شد.

افزایش نرخ بازدهی پیشنهادی ناشی از سرمایه‌گذاری که به مالیات مضاعف مرتبط است، ممکن است برای SMEهایی که دسترسی محدودی به بازارهای سرمایه بین‌المللی دارند، به عنوان یک مسئله مطرح باشد. بر اساس مدل‌های مالیاتی مبتنی بر سرمایه‌ای کردن مالیات بر سود سهام، فرض بر این است که افزایش‌های پیش‌بینی شده در هزینه سرمایه حق صاحبان سهام از طریق سرمایه‌گذاران داخلی (محلی) تأمین مالی می‌شود. نتایج یکسانی در این خصوص برای بنگاه‌ها نوعاً بنگاه‌های بزرگی که سرمایه مورد نیاز خود را از طریق بازارهای سرمایه بین‌المللی تحصیل می‌کنند و نرخ‌های مالیات بر سهامدار داخلی تأثیری بر هزینه سرمایه آنها ندارد، پیش‌بینی نشده است. بنابراین زمانی که کسب و کارهای کوچک با عدم قدرت دستیابی به بازارهای سرمایه بین‌المللی و متکی بر سرمایه

^۱. Tax-capitalisation Models

^۲. The Cost of Equity Capital

^۳. The Hurdle Rate: در بودجه‌بندی سرمایه‌ای نرخ بهره پیشنهادی یک پروژه که باید با توجه به ریسک مربوط

تعدیل شود، است. این نرخ اغلب مبتنی بر هزینه سرمایه است که ریسک مربوط به پروژه هم در آن لحاظ می‌شود.

داخلی یا محلی مدنظر قرار می‌گیرند، انتظار بر این است که مالیات بر سهامدار داخلی منجر به افزایش نرخ بازدهی پیشنهادی بر اوراق قرضه این گروه از کسب و کارها گردد. زمانی که پیش‌بینی‌های ناشی از مدل مالیات مبتنی بر سرمایه‌ای کردن معتبر باشد، مالیات مضاعف بر سود شرکت به صورت عاملی بازدارنده برای تأسیس کسب و کارها عمل خواهد کرد. اگرچه در برخی از موارد یک کارآفرین ترجیح می‌دهد، یک واحد تجاری به صورت حقوقی تأسیس نماید، لیکن این موضوع همیشه صادق نخواهد بود. برای مثال یک کارآفرین ممکن است قبل از تغییر وضعیت از اشتغال وابسته و افزایش سرمایه برای تأسیس یک SME، به منظور بهره‌مندی از مزایایی که به واسطه حقوقی بودن (برای مثال شرکت‌های سهامی با مسئولیت محدود) به دست می‌آید، تمایل به تأسیس بنگاه‌های حقوقی داشته باشند. با این وجود، تأسیس یک کسب و کار به صورت حقوقی در مواردی که مالیات مضاعف منجر به این شود که نرخ بازدهی پیش‌بینی شده برای یک پروژه آنقدر بالا نباشد که بتواند نرخ بازدهی پیشنهادی را پوشش دهد، از جذابیت چندانی برخوردار نیست.

مالیات مضاعف بر سود شرکت ممکن است به واسطه کاهش تمایل برای تأسیس بنگاه‌ها به صورت حقوقی و به واسطه مزیت رقابتی هزینه اوراق قرضه برای بنگاه‌های بزرگ، مانع از رشد [اندازه] کسب و کارها نیز گردد. در ابتدای این بحث، نظراتی پیرامون یک کسب و کار با شخصیت حقوقی مورد توجه قرار می‌گیرد. همان‌طور که در فصل اول بررسی شد، کوچکترین واحدهای تجاری یعنی واحدهای با کمتر از یک نفر کارمند در تعدادی از کشورهای OECD معمولاً غیرحقوقی هستند. برای بنگاه‌های کوچک با کمتر از ۱۰ کارمند ساختار غیرحقوقی رایج می‌باشد، لیکن اطلاعات اشتغال در کشورهای مورد بررسی (به جز کشورهای مکزیکی و انگلیس) بیانگر آن است که اکثر این بنگاه‌ها با تعداد متفاوت در کشورهای مختلف، به صورت حقوقی هستند. به طور کلی با افزایش اندازه بنگاه، تمایل برای تأسیس بنگاه‌ها به صورت حقوقی نیز در هر یک از کشورهای نمونه افزایش می‌یابد. بنابراین، تا حدی که بنگاه‌ها در تمامی سطوح (بر حسب اندازه) فرآیند رشد خود را تداوم دهند، جهت دستیابی کارآتر به بازارهای سرمایه به تغییر وضعیت از ساختار غیرحقوقی به حقوقی نیاز دارند، اما با این وجود مالیات مضاعف ممکن است موانعی را برای تحقق این

تصمیم ایجاد نماید. بنابراین، تا حدی که نرخ‌های بازدهی مقرر بر سهام بنگاه‌های بزرگ نتواند برای پوشش مالیات بر درآمد اشخاص بر بازدهی‌های سرمایه‌گذاری (برای مثال در جایی که فراهم‌کنندگان ارزش نهایی سرمایه در بازارهای سرمایه بین‌المللی سرمایه‌گذاران معاف از مالیات هستند) به صورت دیگری تبدیل شود،^۱ شرکت‌های بزرگ ممکن است در مقایسه با SME‌های متکی بر سرمایه‌گذاران محلی، از مزیت هزینه سرمایه برخوردار شوند.

مالیات مضاعف بر سود سهام از طریق افزایش هزینه سرمایه سهامداران جدید، ممکن است سرمایه‌گذاری بنگاه‌های کوچک رشد محور را در مقایسه با سرمایه‌گذاری بنگاه‌های بزرگ، حتی در صورت محدودیت دسترسی آنها به بازارهای سرمایه بین‌المللی، محدود نماید. این حالت می‌تواند در جایی که بنگاه‌های تکامل یافته بزرگ قادر به تأمین مالی سرمایه‌گذاری از طریق سود توزیع نشده هستند، در حالی که بنگاه‌های در حال رشد کوچک (که سرمایه مورد نیاز آنها بیشتر از سود بعد از کسر مالیات است) از طریق انتشار سهام جدید اقدام به تأمین مالی سرمایه‌گذاری نهایی می‌کنند، اتفاق افتد.^(۱۱۹) پیش‌بینی سرمایه‌گذاری کاهش یافته برای بنگاه‌های کوچک، به این دلیل است که سهامداران جدید دارای نرخ بازدهی پیشنهادی بالاتری نسبت به سود توزیع نشده می‌باشند. اثر دوم از طریق مدل‌های مالیات مبتنی بر سرمایه‌ای کردن پیش‌بینی شده است، به‌طوری که بازدهی سهام جدیدالانتشار باید بار مالیاتی مربوط به مالیات بر سود سهام را پوشش دهد، در حالی که بازدهی درآمد توزیع نشده باید بار کمتری از مالیات عایدی سرمایه بر درآمد توزیع نشده را پوشش دهد.^(۱۲۰)

علاوه بر این، مالیات مضاعف بر سود سهام ممکن است موانعی را برای SME از لحاظ تأمین سرمایه ایجاد کند، به‌طوری که شرکت‌های (تأسیس شده) تکامل یافته به منظور اجتناب از پرداخت مالیات بر سود سهام (در اصطلاح اثر قفل کردن شرکت)^۲ به جای توزیع سود، سود را در حساب شرکت نگهداری می‌کنند و جایی که سهامداران (مثلاً سرمایه‌گذاران محلی) به جای سرمایه‌گذاری در شرکت‌های تکامل یافته به سمت سرمایه‌گذاری در سهام SME گرایش پیدا می‌کنند.^(۱۲۱) برخی از تئوری‌های موجود که در بردارنده دیدگاهی جدید

^۱ Grossed up: به معنای تبدیل یک مبلغ خالص به مبلغ ناخالص معادل است.

^۲ "Corporate Lock-in" Effect

در خصوص مالیات بر سود سهام هستند، توصیه می‌کنند که مالیات بر سود سهام (برحسب نرخ مشخص ثابت نگه داشته می‌شوند) نباید تأثیری بر زمان‌بندی پرداخت‌های سود سهام داشته باشد، لذا سهامداران بنگاه‌های تکامل یافته ممکن است در عمل به منظور به تعویق انداختن مالیات متعلقه، با احتمال بیشتری موافق انباشت سود سهام باشند. در این حالت ذخایر سرمایه مالی در دسترس برای SME ها کاهش می‌یابد.

مالیات مضاعف بر سود انباشت شده در شرکت (بالعکس سود توزیع شده) می‌تواند محدودیت‌های زیادی را برای تأمین مالی SME ها بخصوص بنگاه‌های کوچک رشدمحور که سود تحصیل شده را مجدداً سرمایه‌گذاری می‌نمایند و از درآمدی به صورت عایدی سرمایه برخوردار هستند، در مقایسه با شرکت‌های بزرگ ایجاد نماید. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، زمانی که سود بعد از کسر مالیات بر شرکت توزیع نمی‌شود و باقی می‌ماند، ارزش بازاری حق صاحبان سهام (سهام عادی) به واسطه مبلغ سود انباشت شده افزایش می‌یابد. بنابراین، مالیات عایدی سرمایه بر سهام بیانگر مالیات مضاعف بر سود شرکت (فقط به صورت مالیات بر سود توزیع شده در سطح سهامدار بیانگر مالیات مضاعف است) می‌باشد. با وجود اینکه امکان برخورداری از برخی تخفیفات مالیاتی ناشی از مالیات مضاعف از طریق مالیات بر پایه عایدی سرمایه (نسبتاً) تحقق یافته در دسترس است، اما مالیات بر عایدی سرمایه تحت سیستم مالیات سنتی ممکن است منجر به افزایش هزینه (نرخ بازدهی مقرر بر) درآمد توزیع نشده به عنوان منبع تأمین مالی شود. همانند مورد مالیات بر سود سهام، زمانی که فراهم‌کنندگان نهایی سرمایه، معمولاً در مورد SME ها، سهامداران داخلی باشند، اثر بازدارندگی مالیات بر عایدی سرمایه محتمل‌تر است.

همچنین، مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص (شامل عایدی ناشی از سهام شرکت‌های تکامل یافته) که بر پایه عایدی سرمایه تحقق یافته وضع می‌شود، انگیزه‌های قفل کردن عایدی سرمایه^۱ را به دنبال خواهد داشت.^(۱۲۲) به‌طوری‌که بر اساس این انگیزه، دارایی‌های مولد عایدی سرمایه در شرکت باقی می‌مانند. به‌علاوه، به منظور ممانعت از تخصیص کارآمد پس‌انداز، انگیزه‌های قفل کردن ممکن است از تخصیص کارآمد سرمایه برای راه‌اندازی کسب و کارهایی که به سرمایه سهامداران بیرونی نیاز دارند، جلوگیری نماید. بر اساس

^۱. "Capital Gains Lock-in"

سیستم مالیات بر عایدی سرمایه مبتنی بر پایه تحقق یافته، مالیات بر عایدی سرمایه تا آن سالی که دارایی مولد عایدی واگذار شود، می‌تواند به تعویق افتد. امکان به تعویق افتادن مالیات بر عایدی سرمایه، کاهش نرخ مؤثر مالیات بر عایدی سرمایه را به دنبال خواهد داشت. مالیات معوق بر این اساس اثرات قفل کردن و در نتیجه انحرافات مالیاتی در خصوص تصمیم‌گیری برای فروش دارایی مربوطه را ایجاد می‌کند، یعنی انگیزه‌های منتج شده از مالیات، منافعی به صورت تعویق مالیات را برای نگهداری دارایی‌های دارای عایدی انباشت‌شده (معاف از مالیات) محقق نشده در مقایسه با فروش و قفل نکردن [این دارایی‌ها] جهت سرمایه‌گذاری‌هایی شامل سرمایه‌گذاری در ارتقاء SMEها در شرایط عدم وجود ملاحظات مالیاتی، را حاصل خواهد نمود. اثرات قفل کردن که با تعویق مالیات بر عایدی سرمایه مرتبط است، ممکن است حداقل در برخی موارد منجر به کاهش بهینگی پرتفوی متنوع شده^۱ و عدم تخصیص بهینه سرمایه مولد عایدی (که اشاره به کاهش درآمد ملی دارد) شود.

نهایتاً این نکته قابل ذکر است، گرچه SMEهایی که سرمایه لازم برای شرکت را از طریق انتشار سهام سرمایه‌ای به دست آورده‌اند^۲ ممکن است منافعی از طریق سرمایه بالقوه، به دلیل وجود سیستم مالیات بر عایدی سرمایه بر پایه تحقق یافته و در نتیجه اثرات قفل کردن، به دست آورند اما این منافع در مراحل راه‌اندازی کسب و کارهایی به صورت SME جدید که همچنان تأمین مالی آنها از طریق سهامداران بیرونی انجام می‌شود، موضوعیت نخواهد داشت. تا حدی که چنانچه اشخاص بنا بر انگیزه‌های قفل کردن تمایل به نگهداری سهام بنگاه‌های تکامل‌یافته یا دارایی‌های مولد عایدی سرمایه را داشته باشند، تأمین مالی SMEها ممکن است بی‌نتیجه بماند. این پیامد منجر به بروز ناکارآمدی می‌شود، به‌طوری‌که چنانچه تأسیس کسب و کارهای تجاری جدید سودآور مدنظر باشد، به دلیل انحراف مالیاتی به شرح فوق، این ایده تحقق نخواهد یافت.

^۱. Sub-optimally Diversified Portfolios

^۲. Capitalised SMEs

عدم امکان کسر مخارج بهره (شروع کسب و کار)

یکی از تمهیدات مدنظر در خصوص مالیات بر درآمد، امکان کسر مخارج بهره مربوط به هزینه تأمین مالی بدهی (نه هزینه حق صاحبان سهام) است. این خصوصیت برای بنگاه‌هایی که قادر به تأمین وام و سپس مطالبه تخفیفات بهره جاری هستند، منافع زیادی را در پی دارد. از آنجا که بنگاه‌های بزرگ به واسطه دارا بودن ریسک پایین برای طلبکاران، فرصت بیشتری برای دستیابی به وام دارند و بنگاه‌های کوچک در مراحل راه‌اندازی معمولاً طی سال‌های ابتدایی با موقعیت زیان یعنی بیشتر بودن هزینه‌ها نسبت به درآمد روبرو هستند (به‌طوری‌که منافع بنگاه‌های بزرگ و کوچک به‌واسطه سیکل تجاری تحت تأثیر قرار می‌گیرد)، لذا تخفیف مالیاتی به صورت قابل کسر بودن مخارج بهره اصولاً به نفع تأسیس بنگاه‌های بزرگ سودآور خواهد بود.

به‌طور کلی بنگاه‌های کوچک برای دستیابی به وام بانکی جهت تأمین مالی کسب و کارهای با ریسک مشخص با مشکلات بیشتری در مقایسه با بنگاه‌های بزرگ روبرو می‌شوند، تا حدی که دارایی‌های تجاری بنگاه‌های کوچک که به عنوان وثیقه می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند، به دلیل اندازه کوچک‌تر بنگاه ارزش پایین‌تری داشته، نامشهودتر بوده (یعنی بخش محدودی از سرمایه که در مراحل اولیه در توسعه تولید سرمایه‌گذاری می‌شود، صرف سرمایه‌گذاری در دارایی‌های فیزیکی مانند زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌شود) و از تنوع کمتری (یعنی قسمتی از سرمایه که در یک محصول اصلی سرمایه‌گذاری می‌شود) برخوردار است. بر این اساس، چنانچه یک واحد تجاری قادر به استقراض نباشد، از منافع ناشی از تخفیف مالیاتی مذکور (یا از طریق تخفیف مالیات جاری یا از طریق انتقال زیان کسب و کارها به سال‌های آتی) نیز نمی‌تواند استفاده کند.

حتی زمانی که بنگاه‌ها امکان تأمین وام را داشته باشند، بنگاه‌های کوچک تا حدی که در موقعیت زیان یعنی در مراحل اولیه قبل از ایجاد درآمد قرار داشته باشند، منفعت کمتری به دست خواهند آورد. در حالی که اکثر سیستم‌های مالیاتی اجازه انتقال زیان (که مخارج بهره را نیز در بردارند) به سال‌های آتی را می‌دهند، تمهیدات مربوط به تهاثر زیان معمولاً محدود است. بخصوص اینکه زیان‌های کسب و کارهای غیرحقوقی ممکن است قابل کسر از درآمد ناشی از اشتغال و سایر درآمدها نباشد. به‌علاوه، انتقال زیان‌های کسب و کار به

سال‌های آتی از طریق نرخ بهره‌ای معادل ارزش زمانی پول (یعنی برای جبران تخفیف مالیاتی معوق از جاری) امکان‌پذیر نمی‌باشد. محدود بودن منافع ناشی از تخفیف مالیاتی به صورت قابلیت کسر مخارج بهره می‌تواند در رابطه با بنگاه‌های دارای نوآوری جدید که دارایی‌های اصلی آن عمدتاً نامشهود هستند (که ارزش‌گذاری آنها برای بکارگیری به عنوان وثیقه با دشواری زیادی همراه است) و دوره خواب تولید نسبتاً طولانی دارند (اشاره بر فقدان سود مشمول مالیات برای سال‌های زیادی به منظور جذب مطالبات مربوط به کسورات بهره)، موضوعیت داشته باشد.

نمونه‌های کشوری. سیستم ارفاق مالیاتی برای حق صاحبان سهام شرکت^۱ در بلژیک از حیث فراهم‌نمودن تخفیف مالیاتی برای بازدهی فرضی^۲ ناشی از حقوق صاحبان سهام (سهام عادی) در میان کشورهای OECD منحصر بفرد است.^(۱۳۳) این سیستم اختلاف بین تأمین مالی از طریق بدهی (دریافت وام) و حق صاحبان سهام را کاهش می‌دهد. با این وجود، به نظر می‌رسد این سیستم مالیاتی علاوه بر اینکه روشی برای حداقل نمودن عدم مزیت SMEهایی که قادر به تأمین مالی از طریق دستیابی به بدهی (وام) نیستند، محسوب می‌شود، بلکه می‌تواند منفعی را از طریق اعطای تخفیف مالیاتی مبتنی بر تأمین مالی حق صاحبان سهام برای SMEهای مذکور حاصل نماید. ارفاق مالیاتی حق صاحبان سهام شرکت با فرض وجود تمهیدات مربوط به قابل کسر بودن بهره بدهی و به واسطه وجود شرایط انتقال زیان به سال‌های آتی، منافع آتی برای بنگاه‌های با موقعیت زیان نخواهد داشت.

جبران بخش محدودی از زیان (عدم رغبت برای پذیرش ریسک)

در مقایسه بین کشوری پیرامون رفتار با زیان‌های ناشی از کسب و کار غیرحقوقی، سیستم‌های مالیاتی می‌توانند بر حسب درجاتی که به شرکت‌ها اجازه جبران زیان از طریق اعلام ورشکستگی بخشی از شرکت داده می‌شود^۳، متمایز از یکدیگر در نظر گرفته شوند. اعلام ورشکستگی قطعی توسط کسب و کارها می‌تواند امکان کسر زیان‌های ناشی از

^۱. The Allowance for Corporate Equity

^۲. بازدهی که هنوز در حساب‌ها ثبت نشده است.

^۳. Ring-fencing

کسب و کار غیرحقوقی از سایر درآمدهای مشمول مالیات مؤدی در همان سال (مانند درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری، ناشی از اجاره، دستمزد، حقوق بازنشستگی) را منتفی نماید، به‌طوری‌که با وجود این مقررات، انتقال زیان به سال‌های آتی صرفاً به کسر زیان‌های ناشی از کسب و کار از سودهای آتی کسب و کار که در سال‌های مالیاتی بعد تحقق می‌یابد، محدود می‌شود.^(۱۲۴) مقررات انعطاف‌پذیرتر برای اعلام ورشکستگی بخشی از شرکت نه تنها اجازه کسر نمودن زیان‌های ناشی از کسب و کار را از سایر درآمد مشمول مالیات می‌دهد، به‌علاوه انتقال زیان به سال‌های آتی یا احتمالاً سال‌های قبل و در نتیجه دامنه وسیع‌تری از کسورات زیان‌های کسب و کار (و بنابراین همگونی بیشتر در رفتار مربوط به سود و زیان کسب و کار) را امکان‌پذیر می‌سازد. مقررات جبران زیان در کشورهای مختلف از حیث نوع درآمد غیرتجاری که زیان‌های ناشی از کسب و کار می‌تواند از آن کسر گردد و همچنین برحسب تعداد سال‌هایی که امکان انتقال زیان به بعد (یا قبل) وجود دارد، به‌طور قابل توجهی متفاوت از یکدیگر خواهند بود.^(۱۲۵)

سیستم‌های ارائه دهنده دامنه وسیع‌تر از جبران زیان ناشی از کسب و کار، به‌صورت هزینه درآمد از دست رفته مالیات بر سایر درآمدها^(۱۲۶)، ممکن است (یا ممکن نیست) جهت هدف‌گذاری تخفیف مالیاتی برای زیان‌های واقعی تجاری (بر خلاف زیان‌های ناشی از فعالیت‌های مصرفی) طراحی شوند، به‌گونه‌ای که مالکان کسب و کارها در مقابل سرمایه‌گذاران غیرفعال، فعال شوند و در صورت امکان برای بنگاه‌های جدیدالتأسیس موانع احتمالی مالیات در مرحله راه‌اندازی کسب و کار شناسایی شود. این سیستم‌ها ممکن است بر اساس اینکه آیا قوانین اجازه اعلام ورشکستگی یکسانی برای تمام بنگاه‌ها بدون توجه به اندازه آنها را می‌دهد و یا اینکه قوانین با تمرکز بر معیاری از اندازه بنگاه‌ها از انعطاف‌پذیری زیادی برای زیان‌های بنگاه‌های کوچکتر و احتمالاً به همراه محدودیت‌های اضافی برای هدایت تخفیف مالیاتی برخوردار هستند، متفاوت خواهند بود.

نمونه‌های کشوری. بر اساس پرسشنامه مالیات بر SME از کشورهای مورد بررسی درخواست شد که رویه‌های مربوط به زیان‌های ناشی از کسب و کار غیرحقوقی را از حیث قابل کسر بودن از درآمد غیرتجاری (مانند دستمزد) ارائه دهند و تمهیدات مربوط به انتقال زیان به سال‌های بعد یا قبل را توصیف کنند. کشورهای جمهوری چک، ایتالیا، مکزیک و

لهستان همگی وجود قوانین به صورت ورشکستگی بخشی از شرکت برای جبران زیان را که به موجب آن امکان کسر زیان کسب و کارهای غیرحقوقی از درآمد غیرتجاری منتفی می‌شود را اظهار نمودند (قوانین بکار گرفته شده در ایتالیا، اخیراً در سال ۲۰۰۶ آغاز شده است). جمهوری چک و لهستان هر دو انتقال زیان‌های تجاری به سال‌های آتی را به ۵ سال محدود نمودند، در حالی که این دوره در مکزیک ۱۰ سال است. در هر یک از این نمونه‌های کشوری، قوانین بر حسب اندازه بنگاه‌ها متفاوت نمی‌باشد.

زیان‌های تحقق یافته کسب و کار توسط اشخاص در جمهوری اسلواکی می‌تواند از سایر درآمدهای مشمول مالیات به استثناء درآمد اشتغال کسر گردد، ضمن اینکه امکان انتقال زیان‌های جبران نشده تا ۵ سال آتی وجود دارد. به‌طور مشابه برای نروژ زیان‌های تجاری می‌تواند از درآمد سرمایه اما نه درآمد اشتغال، کسر گردد، در این مورد مالیات مجزایی برای حقوق و دستمزد در سیستم مالیاتی نروژ وجود ندارد. در کشور نروژ اخیراً سیستم انتقال زیان به سال‌های آتی به صورت نامحدود (قبلاً ۱۰ سال) اعمال می‌گردد.

در سایر (۱۴ کشور) کشورهای OECD زیان‌های ناشی از کسب و کارهای غیرحقوقی قابل کسر از درآمد غیرتجاری نظیر درآمد اشتغال می‌باشد و روش‌های مختلفی جهت هدف‌گذاری تخفیف مالیاتی به‌صورت جبران زیان برای فعالیت‌های تجاری قانونی، بخصوص در مواردی که رفتار انقباضی و محدودکننده با زیان می‌تواند مانعی برای ایجاد و رشد SME محسوب شود، در نظر گرفته می‌شود^(۱۲۷). برای مثال، زیان‌های ناشی از کسب و کار در دانمارک ممکن است از درآمد اشخاص مانند درآمد اشتغال کسر گردد. چنانچه میزان زیان‌های تجاری بیشتر از درآمد اشخاص باشد، مبلغ اضافی می‌تواند برای سال‌های نامحدودی به جلو انتقال یابد (در حالی که زیان‌هایی که قبل از سال ۲۰۰۲ تحقق یافته‌اند فقط می‌تواند به ۵ سال آتی انتقال یابد). قوانین خاصی برای محدود کردن کسورات بابت زیان کسب و کار، جهت کسر از درآمد کسب و کارهای "قانونی" یا "واقعی" بکار گرفته می‌شود.

در استرالیا، زیان‌های ناشی از کسب و کار به شرط اینکه پنج ملاک مدنظر وجود داشته باشد، می‌تواند از سایر درآمدهای مشمول مالیات در همان سال کسر گردد. ملاک‌های مورد نیاز عبارتند از: درآمد قابل ارزیابی و کل دارایی‌های فعالیت تجاری باید بیش از آستانه‌های

مشخص باشد؛ فعالیت تولید اصلی یا کسب و کار به صورت هنرهای حرفه‌ای باشد که منتج به درآمد مشمول مالیات در ۳ سال از ۵ سال قبل شده، درآمد مشمول مالیات مؤدی از منابع دیگر کمتر از آستانه مشخص باشد و زیان‌ها در موقعیتی خارج از کنترل مؤدی یا از یک فعالیت با هدف تجاری قابل توجه (برای مثال مخارج راه‌اندازی فعالیت) مطرح و نظر تشخیصی مأمور مالیاتی نیز اجرا شود. زیان‌های جبران نشده کسب و کارها ممکن است برای مدت نامحدودی به سال‌های آتی (نه سال‌های قبلی) انتقال یابد.

به‌طور مشابه در آلمان زیان‌های کسب و کار ممکن است از سایر درآمدهای مشمول مالیات در همان سال کسر گردد اما تعدادی محدودیت‌های خاص نیز در این زمینه وجود دارد، مانند محدودیت‌هایی پیرامون قابلیت کسر زیان‌هایی که ناشی از دامپروری است. قوانین اعلام ورشکستگی صریح^۱ نیز برای زیان‌های ناشی از معاملات آتی^۲ سازمان‌های غیرمالی، زیان‌های شرکت‌های تضامنی غیرفعال، زیان‌های شرکت‌های سهامی خاص در برخی از موارد و زیان‌های ناشی از برخی طرح‌های تعویق مالیاتی بکار می‌رود.

بر اساس قوانین زیان فعالیت غیرفعال^۳ در آمریکا، مالک کسب و کاری که سرمایه‌گذاری غیرفعال است و مشغول فعالیت معمول، دائمی و قابل توجه نمی‌باشد، فقط اجازه کسر زیان‌های کسب و کار از سایر درآمد "غیرفعال" را دارد.^(۱۲۸) اگر در عوض یک شخص به طور عمده در فعالیت‌های کسب و کاری مشارکت نماید، زیان‌ها ممکن است از درآمد غیرتجاری کسر گردد. زیان‌های خالص عملیاتی (کسب و کار) ممکن است دو سال به عقب و برای تا ۲۰ سال به جلو انتقال یابد.

فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی فرامرزی (قابل استفاده برای شرکت‌های چندملیتی)

شرکت‌های چندملیتی از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی مختلفی استفاده می‌کنند یعنی نرخ مؤثر مالیاتی بر سود ناشی از یک فعالیت تجاری مشخص مربوط به بنگاه‌هایی

^۱ . Strict Ring-fencing Rules

^۲ . Forward Transactions

^۳ . passive activity loss rules

(معمولاً شرکت‌های بزرگ) که در سرمایه‌گذاری فراملیتی مشارکت می‌کنند، کمتر از نرخ مؤثر سایر بنگاه‌ها مانند بنگاه‌های کوچک که در همان بازار ولی در سطح داخلی مبادله و سرمایه‌گذاری می‌کنند، خواهد بود. - برای مثال، سیستم‌های مالیاتی در بسیاری از کشورها برای شرکت‌های چندملیتی که از تخفیفات مالیاتی قابل توجهی برخوردار هستند، تخفیف مالیاتی به صورت قابلیت کسر بهره پرداختی بابت سرمایه استقراضی جهت تأمین مالی سرمایه‌گذاری خارجی که درآمد [ناشی از آن] به طور کلی معاف از مالیات است و یا مالیات کمی بر آن وضع می‌گردد، نیز داده می‌شود - بخشودگی مالیاتی^۱ برای SME‌هایی با سرمایه‌گذاری‌های منحصراً داخلی وجود ندارد. برخی از کشورها تلاش می‌کنند، این تخفیفات را با استفاده از قواعد ردیابی^۲، با فرض اینکه سودهای خارجی تحصیل شده از سرمایه‌گذاری خارجی به طور کلی معاف از مالیات بر درآمد کشور میزبان [در کشورهای با سیستم‌های مالیات بین‌المللی (معافیت سود سهام) منطقه‌ای، بلکه همچنین در کشورهای با سیستم‌های عملیاتی (اعتبار سود سهام) جهانی که بنگاه‌ها سودها را خارج از مرزهای داخلی نگهداری می‌کنند] باشند، محدود کنند. بدون محدودیت‌هایی از قبیل آنهایی که به واسطه قواعد ردیابی موضوعیت می‌یابند، مخارج بهره می‌تواند از درآمد تحصیل شده از منابع داخلی کسر گردد- [که این] اشاره به یک یارانه مالیاتی به همراه عدم هماهنگی بین سود (منافع) مشمول مالیات و کسورات قابل قبول مالیاتی دارد. با این وجود، اجرای قواعد ردیابی به طور کلی دشوار بوده و ممکن است اثر محدودی داشته باشد. این موضوع تخفیف مالیاتی قابل توجه برای شرکت‌های چندملیتی است، به طوری که یک نوع عدم مزیت رقابتی را برای SME‌ها و سایر بنگاه‌های داخلی بدون سرمایه‌گذاری فرامرزی (حتی با فرض اینکه قادر به استقراض و مطالبه تخفیف مخارج بهره در خصوص عملیات داخلی خود باشند) را به دنبال خواهد داشت.^(۱۲۹)

حتی در مواردی که قوانین مالیات بر درآمد پایه بکار رفته برای کسب و کارهای کوچک و شرکت‌های چندملیتی یکسان است، نرخ مؤثر مالیات بر سود کشور میزبان ممکن است برای شرکت‌هایی که قادر به دستیابی به مزیت‌های سیستم‌های مالیاتی بین‌المللی شامل

^۱. Tax Break = Tax Concession

^۲. Tracing Rules

رفتار مالیاتی سازگار توسط کشورهای میزبان و میهمان برای بازدهی‌های فرامرزی، هستند، متفاوت باشد. در کادر (۲-۴) و جدول (۱-۴) مثالی از این مورد (استفاده از اصطلاح اوراق بهادار دو رگه (مختلط) فرامرزی^۱ بجای بدهی عادی^۲) بررسی شده است.

کادر (۲-۴). مثالی از برنامه‌ریزی مالیاتی فرامرزی توسط MNEها

جدول (۱-۴) مزیت رقابتی فراهم شده از طریق پس‌اندازهای مالیاتی را که ناشی از تأمین مالی ابزارهای مختلط مالی فرامرزی است، نشان می‌دهد. مورد (۱) به عنوان یک نمونه پایه در نظر گرفته می‌شود که یک شرکت فعال (OpCo) در کشور X با سرمایه عملیاتی به میزان ۱۰۰ دلار آمریکا وجود دارد که ۲۰ درصد از این سرمایه از طریق حق صاحبان سهام و ۸۰ درصد از طریق استقراض از شخص ثالث تأمین مالی می‌شود. سود قبل از کسر مالیات ۶ دلار آمریکا که مشمول نرخ مالیات بر شرکت ۴۰ درصد است، بنابراین سود بعد از کسر مالیات ۳/۶ دلار آمریکا خواهد بود که اشاره به نرخ بازدهی خالص سرمایه‌گذاری ۱۸ درصدی دارد.

جدول (۱-۴). تفسیری از مزیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی برای MNEها (نمونه تأمین مالی مختلط)

نسبت بدهی به دارایی: ۸۰٪، نرخ بازدهی ناخالص قبل از مالیات: ۲۰٪، نرخ بهره: ۵٪، نرخ مالیات بر شرکت، ۴۰٪

مورد (۱)		مورد (۲)		مورد (۳)	
OpCo		OpCo		OpCo	
شریک خارجی		شریک خارجی		شریک خارجی	
دارایی‌ها					
سرمایه عملیاتی		۱۰۰		۱۰۰	
سرمایه مالی:					
اوراق قرضه		۸۰		۸۰	
سهام		۲۰		۲۰	
بدهی + حق صاحبان سهام					
مورد (۱)		مورد (۲)		مورد (۳)	

^۱. Ccross-border Hybrid Securities

^۲. Conventional Debt

اوراق قرضه مختلط		بدهی			
شریک خارجی	OpCo	شریک خارجی	OpCo	OpCo	
۸۰	۰	۸۰	۰	۸۰	بدهی (شخص ثالث)
۰	۸۰	۰	۸۰	۰	بدهی (اشخاص وابسته)
۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	حق صاحبان سهام
					بازدهی سرمایه‌گذاری
۰	۲۰	۰	۲۰	۲۰	درآمد (فروش) ناخالص
۴	۰	۴	۰	۰	درآمد ناشی از بهره
۳/۶	۰	۳/۶	۰	۰	درآمد سود سهام
۴	۴	۴	۴	۴	مخارج بهره
۰	۱۰	۰	۱۰	۱۰	سایر مخارج
۳/۶	۶	۳/۶	۶	۶	سود قبل از مالیات
-۴	۶	۰	۶	۶	سود مشمول مالیات
-۱/۶	۲/۴	۰	۲/۴	۲/۴	مالیات بر درآمد شرکت
۵/۲	۳/۶	۳/۶	۳/۶	۳/۶	سود بعد از مالیات
٪۲۶		٪۱۸		٪۱۸	نرخ بازدهی خالص

نکته: نرخ بازدهی قبل از مالیات و درآمد ناخالص به صورت ناخالص از استهلاک اندازه‌گیری می‌شوند.

سرمایه عملیاتی: به دارایی‌های غیرمالی (ماشین‌آلات، تجهیزات و دارایی) اشاره دارد.

سایر مخارج عبارتند از مخارج حقوق و دستمزد، سایر مخارج جاری، مخارج استهلاک.

فروض:

فرض می‌شود که استهلاک مد نظر برای اهداف مالیاتی با استهلاک دفتری یکسان باشد.

شریک خارجی مشمول سیستم معافیت مالیاتی است (درآمد ناشی از سود سهام خارجی معاف از مالیات است).

نرخ مالیات بر درآمد شرکت ۴۰ درصدی در کشور میزبان (OpCo) و شریک خارجی کشور میهمان بکار می‌رود.

مالیات تکلیفی غیرمقیمان نادیده گرفته شده است.

در مورد (۲)، شرکت فعال (OpCo) در کشور X تحت مالکیت یک شرکت مادر خارجی در کشور Y قرار دارد که نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت در دو کشور X و Y یکسان است.

همانند مورد (۱)، سرمایه عملیاتی (توسط شرکت مادر) به میزان ۱۰۰ دلار آمریکا افزایش یافته که ۲۰ درصد از این سرمایه از طریق حق صاحبان سهام و ۸۰ درصد از طریق استقراض از شخص ثالث تأمین مالی می‌شود. شرکت مادر، ۱۰۰ دلار آمریکا در شرکت فعال تابعه تزریق می‌کند که ۲۰ دلار آن را از طریق انتشار (و خریدن) حق صاحبان سهام شرکت فعال (OpCo) و ۸۰ دلار آنرا از طریق اوراق عادی تأمین مالی می‌نماید. همانند مورد (۱)، سود قبل از کسر مالیات OpCo به میزان ۶ دلار آمریکا است. سود بعد از کسر مالیات معادل ۳/۶ دلار آمریکا است که به صورت سود سهام بر حق صاحبان سهام به شرکت مادر تعلق می‌گیرد، در حالی که ۴ دلار آمریکا به عنوان بهره اوراق عادی پرداخت می‌گردد. در کشور Y به دلیل اجتناب از مالیات مضاعف، سیستم معافیت مالیاتی برای سود سهام اعمال می‌شود، در نتیجه شرکت مادر بابت سود سهام دریافتی مشمول مالیات نخواهد شد، بلکه درآمد ناشی از بهره شرکت مادر مشمول مالیات است. با این وجود، هنگام محاسبه درآمد مشمول مالیات شرکت مادر، درآمد ناشی از بهره که ۴ دلار آمریکا است با بهره پرداختی برای بدهی به شخص ثالث معادل ۴ دلار آمریکا، جبران می‌شود (قابل قبول بودن مخارج بهره) و عملاً هیچ مالیات بر شرکت اضافی توسط شرکت مادر پرداخت نمی‌گردد. بنابراین، کل سود بعد از کسر مالیات معادل ۳/۶ دلار آمریکا خواهد بود که این بیانگر نرخ بازدهی خالص ۱۸ درصدی، همانند مورد (۱)، است. به علاوه، چنانچه شرکت مادر و شرکت فعال هر دو مقیم کشور X باشند، نتایج یکسانی حاصل خواهد شد.

مورد (۳) همانند مورد (۲) است، به جز اینکه تزریق سرمایه عملیاتی ۱۰۰ دلاری در شرکت فعال (OpCo) به طور متفاوت تأمین مالی می‌شود، بدین نحو که ۲۰ دلار آن به صورت انتشار حق صاحبان سهام و ۸۰ دلار آن به صورت اوراق مختلط (به جای اوراق عادی) می‌باشد. خصوصیت متمایز اوراق مختلط فرامرزی این است که پرداخت‌های بابت اوراق توسط کشور میزبان X همانند بهره قابل کسر از درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته می‌شود، در حالی که دریافتی‌های حاصل از اوراق قرضه در کشور میهمان Y همانند درآمد سود سهام که معاف از مالیات است، در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، در این مورد، شرکت مادر نه در رابطه با درآمد ناشی از سود سهام و نه بازدهی اوراق مختلط مالیات نمی‌پردازد. در این زمان، شرکت مادر تخفیفی به میزان ۴ دلار آمریکا برای مخارج بهره پرداختی بابت

بدهی خود به شخص ثالث (یعنی کسر مخارج بهره از سایر درآمدهای مشمول مالیات) مطالبه می‌نماید. سود کل بعد از کسر مالیات ۵/۲ دلار آمریکا و بیانگر نرخ بازدهی خالص ۲۶ درصد سرمایه‌گذاری است که به طور مشهود بیشتر از مورد (۱) و (۲) می‌باشد و این اختلاف به واسطه عدم هماهنگی در خصوصیات بازدهی بر اوراق مختلط در کشورهای مختلف (کشور میزبان و میهمان) افزایش می‌یابد.

علاوه بر اوراق مختلط، نرخ مؤثر مالیات بر سود خارجی و سود داخلی شرکت‌های چندملیتی ممکن است به‌طور چشمگیری از نرخ مؤثر مالیات بر سود داخلی SMEها کمتر باشد، به‌طوری‌که این [نرخ کمتر] به‌واسطه ساختار دورگه شرکت‌های چندملیتی، پناهگاه مالیاتی [در نظر گرفتن نرخ‌های مالیاتی پایین] برای مشتقات تأمین مالی و سایر مکانیسم‌های ممکن برای برنامه‌ریزی مالیات بکار می‌رود. در حالی‌که بررسی این نظر و سایر نظرات مشابه فراتر از حوزه مطالعه حاضر است، مثال ارائه شده در کادر (۲-۴) در صدد تشریح این واقعیت است که تمهیدات مالیاتی با وجود اینکه در ظاهر رفتار متفاوتی با بنگاه‌ها ندارند، می‌توانند اثر تخفیف مالیاتی فراهم شده بر مجموعه‌ای محدود از بنگاه‌ها (برای مثال بنگاه‌های دارای دارایی‌های مالی فرامرزی)^(۱۳۰)، به جز SMEها و سایر بنگاه‌های داخلی که در این گروه قرار نمی‌گیرند، را به دنبال داشته باشند. تا حدی که توانایی شرکت‌های چندملیتی برای دستیابی به تخفیف مالیاتی بر سرمایه‌گذاری فرامرزی - به‌دلیل افزایش فعالیت فرامرزی، یا حذف اعتبار مالیاتی خارجی، ضد تعویق و قواعد سرمایه‌ای کردن ضعیف^۱ که در جهت مخالف برنامه‌ریزی مالیاتی قرار دارند یا ترکیبی از این عوامل - افزایش می‌یابد، عدم خنثایی و انحرافات احتمالی برای تخصیص سرمایه (و زیان‌های کارایی متناظر) قفل شده برای توسعه در این حوزه در طول زمان افزایش می‌یابد.

یکی از نظرات مخالف می‌تواند تحرک‌پذیری بالای سرمایه‌گذاری خارجی باشد که یک نرخ مالیاتی پایین‌تر بر اساس کارایی را تضمین می‌کند. زیرا عوامل با تحرک بالا احتمالاً

^۱ قواعد Thin Capitalisation Rules به معنای این است که چه میزان از بهره پرداختی به عنوان هزینه قابل قبول برای اهداف مالیاتی قابل کسر است.

حساسیت بیشتری از عوامل غیرمتحرک به بازدهی بعد از کسر مالیات دارند که در نتیجه آن وضع مالیاتی یکسان بر این دو گروه از عوامل، می‌تواند اثر اختلال‌زای بیشتری را بر گروه با تحرک بالا داشته باشد. به این ترتیب، نرخ مؤثر مالیاتی پایین‌تر بر شرکت‌های چندملیتی در مقایسه با کسب و کارهای داخلی (شامل اکثر SMEها) ممکن است به صورت افزایش کارایی مشاهده شود.

بار تمکین مالیاتی نسبتاً بالا برای SMEها

هزینه‌های تمکین مربوط به سیستم مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات‌ها، که بخش قابل توجهی از هزینه ثابت را تشکیل می‌دهد، تا حد زیادی مستقل از اندازه بنگاه است که از طریق دارایی‌ها یا گردش مالی اندازه‌گیری می‌شود. این بدان معنا است که بار تمکین مالیات که به صورت درصدی از گردش مالی یا سود اندازه‌گیری می‌شود، برای SMEها در مقایسه با بنگاه‌های بزرگ نسبتاً بالا می‌باشد. در واقع هر چه اندازه بنگاه که برحسب گردش مالی، کل دارایی‌ها یا اشتغال اندازه‌گیری می‌شود، کوچک‌تر باشد، با بار تمکین ناشی از یک میزان مشخص از هزینه تمکین بالاتری نیز روبرو خواهد شد. در برخی از موارد، هزینه‌های تمکین بالا بسته به اینکه این هزینه‌ها بر بنگاه‌های با اندازه‌های مختلف تحمیل می‌شوند و مربوط به مالیات‌های مختلف و آستانه‌های متناظر هستند، ممکن است انگیزه تأسیس و رشد SME را کاهش دهند.

یکی از مباحث مطروحه این است که هزینه تمکین نسبتاً بالا بر SMEها منجر به تخصیص نامناسب منابع و همچنین سرمایه‌گذاری کمتر در SMEها نسبت به حالتی می‌شود که هزینه‌های تمکین به تناسب اندازه بنگاه‌ها تغییر می‌کند (با علم به این موضوع که عدم وجود هزینه‌های تمکین ممکن نیست، چرا که SMEها به دلیل لزوم وجود مالیات‌ها و همچنین استفاده از مزیت‌های ناشی از مالیات، مالیات را پرداخت می‌کنند و متحمل هزینه تمکین می‌شوند) و تخصیص نامناسب منابع می‌تواند از طریق ابقاء مشوق‌های مالیاتی موجود برای SMEها، در صورتی که ملاحظات در جهت حذف این مشوق‌ها باشد یا در صورت امکان از طریق معرفی یک مشوق جدید مالیاتی برای جبران هزینه تمکین مالیاتی نسبتاً بالای SME به سمت تخصیص مطلوب هدایت گردد.

وضع مالیات بر فروش [یا واگذاری به صورت] ماترک SME

ارزش کسب و کارها برای بسیاری از مالکان SMEها، بخش اعظمی از دارایی‌هایشان را تشکیل می‌دهد. بنابراین، تأمین مالی دوره بازنشستگی^۱ این مالکان اغلب از طریق فروش یک شرکت سهامی خاص انجام می‌شود. این کار ممکن است منتج به پیامدهای مالیاتی قابل توجهی شود. برای مثال، عایدی‌های سرمایه طی سال‌های زیادی انباشت می‌شود و هر سالی که تحقق یابد، مشمول مالیات می‌گردد، به طوری که هر چه بدهی مالیاتی بیشتر باشد، مالیات با نرخ تصاعدی اعمال می‌گردد اما گاهی اوقات عایدی سرمایه در هر سالی که شناسایی شود، مشمول مالیات می‌گردد. مواردی مشابه ممکن است هنگام فوت مالک یک SME مطرح شود که پیامدهای مالیاتی به صورت مشمولیت مالیات بر عایدی سرمایه و همچنین مالیات بر ماترک را به دنبال دارد.

نمونه‌های کشوری. تعدادی از کشورها در واکنش به این مورد، اقدام به معرفی معیاری جهت کاهش بار مالیات بر عایدی سرمایه ناشی از دوره بازنشستگی و ماترک صاحب یک SME می‌نمایند. برای مثال، کشورهایمانند استرالیا، بلژیک و ایرلند نرخ‌های کمتر یا معافیت‌هایی را برای عایدی سرمایه ناشی از این دوره در نظر می‌گیرند. در حالی که سوئد و نروژ اجازه می‌دهند مالیات بر درآمد حاصله طی چند سال پرداخت شود. در کانادا و دانمارک نیز برای عایدی‌هایی که در برنامه‌های پس‌انداز بازنشستگی خاصی سرمایه‌گذاری شوند، یک نوع رفتار ترجیحی در نظر گرفته می‌شود. در کشورهای استرالیا، آلمان و انگلیس در شرایط فوت مالک یک SME، برای منافع ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه تخفیف مالیات بر عایدی سرمایه اعمال می‌شود، درحالی که در اسپانیا عایدی‌ها به طور کامل معاف از مالیات می‌باشد.

در خصوص مالیات بر ماترک، در ایرلند یک تخفیف ۹۰ درصدی برای دارایی‌های کسب و کارها به صورت SME وجود دارد، در حالی که مالیات بر ماترک در اسپانیا تا ۹۵ درصد کاهش می‌یابد. در ژاپن تخفیف کمتری برای مالیات بر ماترک (۱۰ درصدی) اعمال می‌شود.

^۱ . Funding retirement

۴-۲. مباحث علیه مشوق‌های مالیاتی برای SME

مباحث شکست بازار

شکست بازار به عنوان یکی از دلایل وجود مشوق‌های مالیاتی برای SME ها، سؤالات و همچنین مجموعه‌ای از دشواری‌های عملی را مطرح می‌نماید. یکی از سؤالات این است که آیا منافع ناشی از سرریز مثبت (منافع خارجی مثبت) فقط به SME ها محدود می‌شود. برای مثال، (در غیاب شواهد) این موضوع که انتقال دانش به کارگران یا [بکارگیری] نوآوری توسط SME ها در مقایسه با شرکت‌های بزرگ محتمل‌تر است، چندان روشن نمی‌باشد. به عبارت دیگر، نظرات مربوط به پیامدهای خارجی مثبت ممکن است برای سرمایه‌گذاری به طور کلی و بدون توجه به اندازه بنگاه‌ها بکار رود.^(۱۳۱) قابل ذکر است، بررسی شکست بازار سرمایه بر اساس برخی از مدل‌های تئوریک بیانگر این است که اطلاعات نامتقارن ممکن است در مواردی به جای برآورد سرمایه‌گذاری کمتر از مقدار واقعی، منتج به بیش‌برآوردی سرمایه‌گذاری گردد.^(۱۳۲)

فراتر از مباحث تئوریک، سؤالات بدون جواب زیادی (که به حال خود رها شده‌اند) در نوشتارهای طرفداران مشوق مالیاتی در خصوص ملاحظات مربوط به چگونگی طراحی و اجرای یک مشوق مالیاتی در عمل به منظور تصحیح شکست بازار وجود دارد. آنچه آشکار است، این است که باید دقت شود تا اشتباهی در خصوص نرخ‌ها و یا هدف‌گذاری تخفیف مالیاتی انجام نشود، چرا که این مسئله به طور بالقوه می‌تواند منتج به عدم تخصیص بهینه منابع (زیان‌های کارایی) شود، به طوری که سرمایه برای مثال به سمت سرمایه‌گذاری مورد هدف هدایت نمی‌شود و یا سرمایه‌گذاری به سمت (یا دور از) سرمایه‌گذاری غیرهدف تشویق می‌شود.^(۱۳۳) در این سناریوی احتمالی، میزان زیان کارایی ناشی از عدم دقت که باید با آن مقابله گردد، مشخص نیست و ممکن است از منافع کارایی در نظر گرفته شده برای شکست بازار که قابل تهاتر از این زیان است، بیشتر باشد.

به طور کلی، مداخله کارآمد آینده‌نگر به [سنجش] درجه‌ای از شکست بازار - که برای مثال از طریق تعیین میزان اختلاف سرمایه‌گذاری کمتر از حد ارزش‌گذاری شده (قبل از اصلاحات) نسبت به سرمایه‌گذاری در سطح بهینه اجتماعی اندازه‌گیری می‌شود، - نیاز دارد.

اما تعیین سطح بهینه سرمایه‌گذاری در هر فضایی امکان‌پذیر نیست و به برآورد یکسری الزامات وابسته است. برای مثال، برآوردی از حساسیت فعالیت مربوطه (بعنوان مثال سرمایه‌گذاری) به یک شاخص مالیاتی متناظر (مانند نرخ مؤثر مالیاتی بر سود ناشی از سرمایه‌گذاری) در مواقعی که دامنه برآوردهای قابل قبول از کشش گسترده باشد و یا اینکه شناسایی دقیق و قطعی شاخص مالیاتی متناظر ممکن نباشد، مورد نیاز است. متغیر کلیدی دیگر معیار حساسیت شاخص مالیاتی مربوطه به ابزارهای مشوق مالیاتی خاص است (برای مثال نرخ‌های تخفیف استهلاک) که ممکن است تعیین آن با دشواری همراه باشد. فراتر از این الزامات، به منظور هدف‌گذاری کارا که برای تحقق برآوردهای دقیق از میزان درآمد مالیاتی از دست رفته و آثار ترکیب تعدیلات برای سایر مالیات‌ها و مخارجی که باید مناسب باشند، مورد نیاز است، باید کارایی (و عدالت) این تغییرات مدنظر قرار گیرد. شناسایی هر یک از این موارد کاری پیچیده است و امید دستیابی به راهنمای سیاستی مناسب برای یک چنین اقدامی را کاهش می‌دهد.

در جایی که برخی از عوامل شامل سیاست احتمالی دولت (برای مثال سیاست بازارهای مالی) محدودیت‌هایی را برای تأمین مالی سرمایه‌گذاری کیفیت SMEها ایجاد می‌کند، به نظر می‌رسد در ابتدا این مسئله که آیا عوامل یا سیاست‌های مرتبط می‌توانند تعدیل شوند و با چه هزینه‌ای این تعدیل صورت خواهد گرفت، باید مورد توجه قرار گیرد. یعنی قبل از هدف‌گذاری مالیاتی، معمولاً بر اساس روش بهینه اول باید مسائلی مانند اینکه آیا و چگونه عوامل تأثیرگذار می‌تواند به طور مستقیم شناسایی شود و اجتناب از اعتماد به سیستم مالیاتی به روشی درست برای موانع مطرح در جای دیگر، مورد توجه قرار گیرد. برای مثال، اگر تأمین مالی SMEها در مواردی که مشروط به اطلاعات متقارن باشد، به دلیل اطلاعات نامتقارن، از طریق بازارهای سرمایه انجام نگیرد، دولت می‌تواند نقش کارآمدی در تسهیل شفافیت [اطلاعات] ایفا نماید. شفافیت اطلاعات برای مثال می‌تواند از طریق افزایش شرایط لازم برای گزارش‌دهی SMEها (کمیت و همچنین کیفیت اطلاعات برای سرمایه‌گذاران بالقوه مهم است) به دست آید، اگرچه این مستلزم تبادل بین تحمیل هزینه‌های اضافی تمکین بر SMEها و کاهش بالقوه در نقض بازار مالی است. غیر از الزام دریافت اطلاعات بیشتر از SMEها، روش دیگر می‌تواند فراهم نمودن اطلاعات بیشتر برای

SMEها به منظور تشویق آنها برای مدیریت بهتر کسب و کار و افزایش جذابیت استقراض برای آنها باشد.^(۱۳۴)

تقویت قوانین تأثیرگذار بر توانایی یک بنگاه برای حمایت از حقوق مالکیت نیز ممکن است مورد توجه قرار گیرد و بدان وسیله انواع خاصی از منافع سرریز پیامدهای خارجی ایجاد شود، به طوری که بنگاه به پاداش کامل سرمایه‌گذاری خود دست می‌یابد و این موضوع منجر به سرمایه‌گذاری خصوصی بیشتر در شرایط عدم وجود مشوق‌های مالیاتی خاص می‌گردد.

به طور مشابه در مواردی که تمهیدات پایه سیستم مالیاتی مانعی را برای تأسیس و رشد SME مطرح می‌کنند، هزینه و فایده تعدیل کردن تمهیدات مربوطه باید مشخص گردد. برای مثال، زمانی که هزینه‌های نگهداری حساب‌های مالیاتی، تکمیل و تسلیم اظهارنامه و سایر مواردی که برای تطابق با سیستم مالیاتی باید انجام شود، بیش از اندازه و بخصوص برای کسب و کارهای کوچک سنگین باشد، هزینه‌ها و منافع معرفی معیارهای ساده‌سازی مورد هدف باید کشف گردد.

محدودیت‌ها و فرصت‌های ممکن در تعدیل تمهیدات مالیات پایه

بکارگیری روبه‌های اجرایی و قانونی یکسان مربوط به مالیات بر مصرف و درآمد برای تمامی بنگاه‌ها بدون توجه به اندازه آنها ممکن است در برخی موارد عدم رغبت نسبت به تأسیس و رشد SMEها را در پی داشته باشد. علاوه بر این، بکارگیری تمهیدات پایه یکسان ممکن است برخی از اشخاص را از تمکین مالیاتی باز دارد.^(۱۳۵) در تلاشی برای حمایت از تأسیس و رشد SME، تمکین مالیاتی بیشتر SME و در صورت امکان دستیابی به سایر اهداف، سیاست‌گذاران به ابزارهایی برای تعدیل تمهیدات پایه‌ای که تمام بنگاه‌ها بدون توجه به اندازه با آنها روبرو هستند، دست یافتند که در عمل و به طور مناسب این اهداف را مشخص می‌سازد.

برای مثال، سیاست‌گذاران ممکن است به سمت ادغام مالیات بر اشخاص و شرکت مربوط به درآمد ناشی از سود سهام و عایدی سرمایه، از طریق تمامی روش‌های ممکن شامل در نظر گرفتن اعتبارات تلویحی به صورت تخفیف جزئی (یا کامل) مالیات بر شرکت

پرداختی بر درآمد توزیع شده، اعتبارات ثابت سود سهام که مستقل از مالیات پرداختی در سطح شرکت است و لحاظ بخشی از درآمد ناشی از سود در پایه مالیات بر درآمد اشخاص، گرایش یابند.^(۱۳۶)

در برخی از کشورها علاوه بر وجود معیارهای جایگزین یا معیارهایی خاص برای ادغام مالیات بر اشخاص و شرکت مربوط به سود سهام پرداخت شده توسط شرکت‌ها، امکان انتخاب یک ساختار قانونی جایگزین - برای مثال، شرکت تضامنی با مسئولیت محدود، واحدهای شرکتی خاص یا تراست - برای بنگاه‌ها (در مواردی بدون توجه به اندازه آنها) که یک مالیات فراگیر^۱ (به طوری که از مالیات در سطح شرکت و بنابراین از مالیات مضاعف اجتناب می‌شود) را برای آنها به دنبال دارد، نیز فراهم می‌شود. گرچه این بنگاه‌ها می‌توانند از مزیت مالیات فراگیر به موجب انتخاب ساختارهای حقوقی مذکور بهره‌مند شوند اما قادر به استفاده از سایر مزیت‌های این ساختارها (برای مثال مسئولیت محدود سهامداران نسبت به بدهی شرکت) نمی‌باشند.

نمونه‌های کشوری. نیمی از کشورهای مورد بررسی شامل استرالیا، جمهوری چک، دانمارک، آلمان، ایرلند، نیوزیلند، نروژ، جمهوری اسلواکی، سوئد و آمریکا، گزارش نمودند که رژیم‌های شرکت تضامنی یا شرکت تضامنی با مسئولیت محدود که رفتاری فراگیر در سطح مؤسسه با مالیات بر درآمد در سطح سهامدار حقیقی (نسبت به مؤسسه یا واحد تجاری) وضع می‌شود و در برخی موارد بدهی‌های محدود برای سهامداران محدود فراهم می‌نماید، وجود دارد.^(۱۳۷) بر اساس اکثر رژیم‌های مشارکت تضامنی با مسئولیت محدود، شرکای محدود اجازه ایفای نقش یا نمایندگی در مدیریت آن واحد تجاری را ندارند. هیچ یک از کشورها به محدودیت اندازه در خصوص تحصیل وضعیت شرکای تضامنی اشاره نمی‌کنند (اگر چه ممکن است سایر معیارهای واجد شرایط بودن را بکار گیرند).

^۱ flow-through taxation: شرکت می‌تواند همه معافیت‌های مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاری را در همان سال از درآمدهای مشمول مالیات کم کند.

در استرالیا، شرکای برخی از شرکت‌های تضامنی با مسئولیت محدود که با هدف سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های سرمایه‌پرریسک^۱ فعالیت می‌نمایند و به عنوان یک حامل فراگیر برای اهداف مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند، مستحق امتیازات مالیاتی برای سود و منافع ناشی از سرمایه‌گذاری‌های سرمایه‌پرریسک هستند.^(۱۳۸) کسب و کارهای کوچک نیز در استرالیا ممکن است به صورت تراست‌ها عمل نمایند که به موجب آن مالکان امین دارایی تراست (برای مثال زمین، ساختمان، سایر دارایی‌ها) می‌باشند، در حالی که درآمد خالص تراست به ذینفعان پرداخت و مشمول مالیات بر اشخاص با نرخ نهایی مالیات می‌شود.

در آمریکا، رفتار فراگیر برای شرکت‌هایی که به اصطلاح زیرفصل S نامیده می‌شوند، وجود دارد و درآمد تحصیل شده آنها فقط مشمول نرخ‌های مالیاتی در سطح سهامدار است. شرایط لازم برای احراز موقعیت شرکت‌های زیرفصل S عبارتند از: تعداد سهامداران بیش از ۱۰۰ نباشد؛^(۱۳۹) شرکت باید یک شرکت داخلی باشد و فقط یک نوع سهام داشته باشد. در آمریکا، شرکت‌های با مسئولیت محدود^۲ با مالیات بر درآمد فراگیر و بدهی محدود برای اعضاء نیز وجود دارد.^(۱۴۰) به علاوه، در آمریکا، یک کسب و کار غیرحقوقی ممکن است برای هدف مالیات بر درآمد فدرال رفتاری به صورت یک شرکت را انتخاب کند.

تمام تمهیدات قبلی به نوعی مالیات مضاعف بر سود شرکت، که ممکن است بخصوص برای SMEها به عنوان مانع محسوب شوند، را مورد هدف قرار داده‌اند. به طور مشابه، ممکن است برای رها شدن از تمهیدات کلی جبران زیان مواردی نظیر قوانین سخت قابلیت کسر مخارج بهره، افزایش نرخ‌های مؤثر مالیات بر شرکت‌های چندملیتی و افزایش سادگی در جنبه‌های اجرایی سیستم مالیاتی وجود داشته باشد.

در عین حال که معمولاً تعدیلات ممکن برای تمهیدات قابل اجرای مالیاتی (برای مثال کاهش مالیات مضاعف) ممکن است خیلی محدود باشد، زیان‌های درآمدی (برآوردی) و نگرانی‌ها و نااطمینانی‌های مربوط به اثرات کارایی و عدالت، بسته به کشور و سیستم

^۱. سرمایه‌پرریسک Risk- Capital یا همان Venture Capital در واقع به شیوه‌ای از تأمین مالی برای تأسیس یک واحد تجاری جدیدی که دارای بازده و ریسک مورد انتظار بسیار زیاد است، گفته می‌شود.

^۲. Limited Liability Companies

مالیاتی خاص مورد بحث، باید مدنظر قرار گیرند. به علاوه، یکسری از تمهیدات پایه که مانعی برای بعضی از SMEها محسوب می‌شوند، ممکن است برای بنگاه‌های دیگر این گونه نباشند اما مانعی برای بنگاه‌های بزرگ (برای مثال آنهایی که بدون مبادلات بین‌المللی قادر به برنامه‌ریزی مالیات تصاعدی هستند) باشند. انتظار بر این است که بنگاه‌های هدف‌گذاری شده بخصوص آنهایی که مقید به قواعد مالیاتی واحد هستند، به درستی بر اساس درجه وابستگی به ملاک‌های مورد هدف (که مشخص کردن معیارهایی برای انتخاب درست، خود با دشواری‌هایی همراه می‌باشد) تعیین [و انتخاب] نشده باشد.

فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیات برای SMEها

بنگاه‌های چندملیتی تنها واحدهای کسب و کار دارای فرصت برای برنامه مالیاتی (داخل یا خارج از قانون مالیاتی) نیستند. تأسیس یک کسب و کار، نسبت به جستجو یا باقی ماندن در اشتغال وابسته، برای یک مؤدی ممکن است به دلایل زیادی جذاب باشد که از جمله می‌توان به امکان تأثیرگذاری بر بدهی‌های مالیاتی کسب و کار مربوطه اشاره نمود.^(۱۴۱) به‌طور کلی، برخی از مخارج شخصی می‌تواند به عنوان مخارج کسب و کار در نظر گرفته شود اما به دلیل رویارویی سیاست‌گذاران با برخی از مسائل هنگام تهیه پیش‌نویس قوانین مالیاتی و مقررات مربوط به شفاف‌سازی،- اینکه چه چیزی می‌تواند به عنوان مخارج قابل قبول کسب و کار در نظر گرفته شود و منطقه خاکستری اجتناب‌ناپذیر در تفسیر آنچه اتفاق می‌افتد، چه چیزی می‌باشد- بکارگیری درجه‌ای از تخفیف مالیاتی برای اشتغال وابسته امکان‌پذیر نیست.^(۱۴۲)

علاوه بر مناطق خاکستری، SMEها ممکن است به منظور حداقل نمودن بدهی مالیاتی خود از فرصت‌هایی کاملاً قانونی استفاده نمایند. برای مثال، همان‌طور که در مطالب فوق‌الذکر مطرح شد، در برخی از کشورها، بنگاه‌ها ممکن است ساختار قانونی خود را به صورت شرکت تضامنی با مسئولیت محدود، مؤسسه امین یا مؤسسه خاص مشروط به مالیات فراگیر انتخاب نمایند، به‌طوری‌که از مالیات بر درآمد در سطح شرکت و بنابراین مالیات مضاعف اجتناب شود. این بنگاه‌ها قادر به استفاده از سایر مزیت‌های این ساختارها (برای مثال مسئولیت محدود سهامداران نسبت به بدهی شرکت) نمی‌باشند.

مثالی دیگر در این زمینه، مربوط به مواردی است که نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت در مقایسه با نرخ مالیات بر اشخاص بر درآمد یا زیان کسب و کار غیرحقوقی کمتر می‌باشد.^(۱۴۳) در این صورت، سیستم مالیاتی ممکن است بنگاه‌های سودآور، بخصوص بنگاه‌های دارای برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری مجدد منافع طی چند سال را به داشتن ساختار حقوقی تشویق نماید. با این وجود، ساختار نرخ مالیاتی یکسان ممکن است کسب و کارهای (برای مثال کسب و کارهایی که در مرحله راه‌اندازی قرار دارند) با موقعیت زیان ناشی از ساختار حقوقی طی سال‌های زیان‌دهی را دلسرد نماید. این نتیجه ممکن است چه در مواردی که زیان‌ها می‌توانند با یک نرخ مالیاتی (اشخاص) بالاتر مستهلک گردند و به انعطاف‌پذیری قوانین تهاثر زیان کسب و کار بر اساس مالیات بر درآمد اشخاص وابسته باشند و چه در مواردی که زیان‌های کسب و کار واحدهای غیرحقوقی قابل تهاثر از سایر درآمد مشمول مالیات اشخاص باشد، رخ دهد.

ملاحظات کارایی و درآمدی استفاده از مشوق‌های مالیاتی

با توجه به مشکلات مربوط به شناسایی و هدف‌گذاری مطرح در نمونه‌های شکست بازار و محدود کردن مشوق مالیاتی به صورت تخفیف برای جبران سرمایه‌گذاری کمتر از واقع که در نتیجه شکست بازار رخ داده باشد (در قسمت‌های قبل اشاره شد)، باید پذیرفت که رژیم‌های مشوق مالیاتی، عدم تخصیص بهینه سرمایه را در برخی مناطق و زیان‌های کارایی متناظر را ایجاد خواهد کرد. در حالی که این هدف (اعمال مشوق) ممکن است تضمینی برای [دستیابی] به یک منفعت کلی کارایی (خالص) از طریق شکست بازار باشد، اما اطمینان به پیش‌بینی در مورد اینکه در عمل واقعاً چه اتفاقی خواهد افتاد، دشوار است.^(۱۴۴) در واقع، چالش اصلی در رابطه با مشوق‌های مالیاتی هدفمند - برای مثال برای کسب و کارهای کوچک که مشغول فعالیتی خاص هستند (مانند تحقیق و توسعه) - متضمن تخفیفی برای فعالیت‌ها یا بنگاه‌های هدف‌گذاری شده است. بدین نحو که معیار هدفمندی مورد تأیید به دقت توسط تمام مؤدیان تجزیه و تحلیل شده و تلاش می‌کنند تا با دستیابی به این معیارها و استفاده از تخفیف مالیاتی مورد هدف، مالیات پرداختی خود را حداقل نموده و سود بعد از کسر مالیات را افزایش دهند. برای مثال، یک بنگاه (بزرگ و متوسط)

که شرایط لازم برای استفاده از تخفیفات هدفمند را ندارد، ممکن است برای دستیابی به تخفیفات مشروط به اندازه بنگاه، که بر اساس گردش مالی، سود یا سرمایه تعیین می‌شود، اقدام به تجدید ساختار و تقسیم تشکیلات خود به دو یا سه واحد تجاری جدید (بسته به میزان تخفیف مالیاتی ممکن، نسبت به هزینه تجدید ساختار سازمانی و وجود یا عدم وجود قوانین ضد تقسیم شدن بنگاه‌ها) نماید. محدوده فعالیت‌های کسب و کارهای واجد شرایط به وسیله تلاش شرکت‌ها جهت آرایش یا آرایش مجدد برخی از فعالیت‌ها، به منظور قرار گرفتن در دامنه شمولیت نص قانون یا مقررات اجرایی مربوطه، آزمون خواهد شد. برای مثال، احراز میزان مخارج واجد شرایط برای دریافت مشوق‌های مالیاتی مربوط به تحقیق و توسعه، مستقیماً امکان‌پذیر نبوده و این موضوع در مخارج قابل توجه اجرای مالیات که در تعداد زیادی از کشورها برای مدیریت اعطای این گونه مشوق‌ها صرف می‌شود، انعکاس می‌یابد.

دولت‌ها به ناچار برای گسترش اعطای مشوق مالیاتی به مؤدیان یا فعالیت‌هایی که در ابتدا هدف‌گذاری نشده بودند (برای مثال، به دلیل موقعیت‌های رقابت‌پذیری با عدم مزیت روبرو شده باشند)، تحت فشار قرار می‌گیرند. دولت‌ها برای تضمین اینکه تمام واجدین در یک گروه هدف‌گذاری شده، تخفیف یکسانی را به‌دست آورند، نیز تحت فشار قرار می‌گیرند. یک موضوع کلیدی در این زمینه مربوط به این است که تمام بنگاه‌ها در یک سال مشخص سودآورد نیستند و به علت موقعیت مالیاتی (سودآوری در مقابل زیان‌دهی)، توانایی مختلفی برای مطالبه یا منفعت بردن از مشوق مالیاتی دارند. این می‌تواند مؤدیان را در مقابل دولت قرار دهد، به‌طوری‌که دولت به واسطه محدود کردن فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی و هدایت منابع انسانی در اقتصاد به سمت توسعه طرح‌های مختلف بازار با هدف انتقال مشوق‌های مالیاتی از مؤدیانی که نمی‌توانند این مشوق‌ها را مطالبه کنند به آنهایی که می‌توانند این کار را انجام دهند، متهم به ایجاد زیان‌های درآمد مالیاتی و زیان‌های کارایی می‌شود.

به‌علاوه، استهلاک شتابان و کسورات استهلاک سریع و اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری بیشتر با قوانین انعطاف‌پذیر انتقال زیان کسب و کار و اعتبار مالیاتی ترکیب می‌شوند که می‌تواند منجر به افزایش قابل توجه تخفیفات و اعتبارات بی‌هوده مالیاتی شوند- یعنی

پاداش‌های مالیاتی تحصیل شده اما بلااستفاده می‌تواند توسط مؤدیان برای جبران مالیات در سال‌های آتی، به جلو انتقال داده شود. افزایش پاداش‌های مالیاتی بلااستفاده عموماً از طریق افزایش فشار بر دولت برای اینکه این امکان برای بنگاه‌های با موقعیت زیان مالیاتی (برای مثال برای بنگاه‌هایی که در مرحله راه‌اندازی قرار دارند) ایجاد شود که به طریقی به این تخفیف مالیاتی دسترسی یابند و حداقل توانایی انتقال به جلو این تخفیفات جهت مطالبه مانده زیان مالیاتی و اعتبارات سرمایه‌گذاری بلااستفاده در سال‌های آتی، حتی با نرخ بهره، را داشته باشند، مطابقت داده می‌شود.

انکار این موضوع [اعطای مشوق مالیاتی] برای بنگاه‌هایی که برای مدتی طولانی سودآور هستند اما در حال حاضر زیان‌ده می‌باشند، آنها را در وضعیت عدم مزیت رقابتی در مقایسه با بنگاه‌هایی که در حال حاضر سودآور و قادر به استفاده از مزیت مشوق مالیاتی هستند، قرار می‌دهد. وجود مانده‌های بزرگ حاصل از اعتبارات مالیاتی و زیان‌های کسب و کار بلااستفاده، بنگاه‌های با موقعیت زیان را به فروش این مبلغ به بنگاه‌های خارج از این گروه مشمول مشوق هدفمند که سودآور و قادر به استفاده از این اعتبارات برای کاهش بدهی مالیاتی خود هستند، ترغیب می‌نماید. این به نوبه خود به دولت میزبان در راستای تضمین قوانین و دستورالعمل‌های اجرایی جهت محدود کردن تجارت اعتبار و زیان ناخواسته که با وجود مسدود کردن راه‌های قدیمی فرار مالیاتی، روزه‌های جدیدی ایجاد می‌کند، فشار وارد می‌نماید. هزینه‌های درآمدی ناشی از انتقالات زیان می‌تواند زیاد باشد و درآمدهای از دست رفته ناشی از مشوق‌های سرمایه‌گذاری هدف‌گذاری شده را کم جلوه دهد.

در کنار این ملاحظات، یادآوری آن دسته از سرمایه‌گذارانی که سیاست مالیاتی به عنوان یک مسئله اساسی در تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری آنها محسوب می‌شود، مفید به نظر می‌رسد. از نظر این سرمایه‌گذاران شفافیت قوانین و رویه‌های اجرایی مالیات قطعاً در اولوی قبل از تخفیف مالیاتی خاص برای سرمایه‌گذاران قرار دارد. نااطمینانی از دستاوردهای مشوق‌های مالیاتی خاص، احساس ریسک را افزایش می‌دهد و ممکن است سرمایه‌گذاران را از سرمایه‌گذاری بازدارد. به عنوان یک قاعده کلی، قوانین و مقررات حمایتی باید تلاش کنند تا راهنمای شفاف از رفتار معاملات اولیه را فراهم کند. رویه

اجرایی قانون باید همانند تفسیرها و تصمیم‌های پیشرفته که باید به سهولت در دسترس باشند، سازگار، اجباری و عملی باشد.

به‌علاوه، تکرر تغییرات اساسی در قوانین و مقررات مالیاتی باید به حداقل برسد. بدیهی است که به موجب نتایج غیرقابل پیش‌بینی مشوق‌های مالیاتی، یک تعدیل سریع، برای یکبار، مورد نیاز است. تغییرات مکرر در قوانین مالیاتی می‌تواند در مورد این تصور که سیستم مالیاتی پیچیده و تمکین مالیاتی دشوار است، سهم بیشتری نسبت به [تغییرات مکرر] مقررات داشته باشد. تغییرات مکرر می‌تواند رویه‌های اجرایی را دشوارتر نماید و اثرات نامطلوب و پیش‌بینی‌نشده دیگری را نیز در پی داشته باشد. در همین زمان، پاکسازی سیستم مالیاتی از مشوق‌های مالیاتی، حتی آنهایی که به صورت موقتی معرفی می‌شوند، ممکن است به دلیل فشار برای تمدید مقررات یا خصوصیات پایدار سیستم مالیاتی دشوار باشد.

همچنین این مسئله که صلاحدید سازمان اجرایی موضوع مهمی است، باید دوباره مورد اشاره قرار گیرد. به عبارت دیگر، تضمین مشوق‌ها از طریق صلاحدید (با موافقت قبلی از مقام مسئول) ممکن است از حیث بهبود هدف‌گذاری برای فعالیت‌های مطلوب، کاهش دامنه اجتناب مالیاتی و به طور کلی محدود نمودن هزینه وصول درآمد، جذاب باشد. با این وجود، فرآیند تصویب مشوق ممکن است زمان‌بر و طاقت‌فرسا باشد. صلاحدید سازمان اجرایی می‌تواند شفافیت سیستم مالیاتی را کاهش دهد و احساس غیرمنصفانه بودن نسبت به مشوق‌ها، افزایش نااطمینانی و تصور تأثیرگذاری منفی آن بر سرمایه‌گذاری را به دنبال داشته باشد.

۳-۴. مشوق‌های عمده مالیات بر درآمد برای SMEها

در مواردی که اعطای امتیازات مالیاتی به واسطه افزایش هزینه‌های قابل قبول، یکسری مزیت‌های نسبی را برای SMEها به دنبال داشته باشد، تخفیف مالیات بر درآمد برای SMEها ممکن است به روش‌های مختلفی اعطاء شود (به کادر (۳-۴) رجوع شود). شقوق مختلف مشوق‌های مالیات بر درآمد عبارتند از:^(۱۴۵) کاهش نرخ قانونی مالیات بر درآمد

شرکت، کسورات استهلاک شتابان^۱ برای مخارج سرمایه‌ای، کسورات استهلاک سریع (یکجا) برای مخارج سرمایه‌ای، اعتبارات مالیاتی هدفمند یا عمومی برای سرمایه‌گذاری و مشوق‌های تأمین مالی^(۱۴۶).

کاهش نرخ قانونی مالیات بر شرکت

یک نوع تخفیف مالیاتی متداول و رایج برای تشویق سرمایه‌گذاری SME، نرخ (قانونی) مالیات بر درآمد شرکت کاهش یافته بر درآمد واجد شرایط است، که در فصل دوم به تفصیل بررسی شده است. کاهش نرخ مالیاتی ممکن است به روش‌های مختلف (در برخی از سیستم‌ها تنها برای بنگاه‌هایی که به عنوان کسب و کار کوچک هستند و در سایر سیستم‌ها برای SME ها و بنگاه‌های بزرگی که سود مشمول مالیات آنها تا یک حد مشخصی باشد، بکار می‌رود) و بر اساس معیارهای مدنظر در هر یک (برای مثال سود ناشی از فعالیت‌های کسب و کار مورد هدف) برای درآمد کسب و کارهای کوچک هدف‌گذاری شوند. به‌طور کلی، در مواردی که نرخ کاهش یافته برای درآمد ناشی از زیرمجموعه‌ای از فعالیت‌ها یا سرمایه‌گذاران هدف‌گذاری شده باشد، مسائل مربوط به دشواری مفاهیم بار تمکین، رویه‌های اجرایی مطرح خواهد بود. در مواردی که این تخفیف مالیاتی فقط برای سودهای حاصل از فعالیت مورد هدف اعمال می‌شود، طراحی، مقررات و رویه‌های اجرایی دقیقی برای شفاف کردن واجد شرایط بودن و محدود کردن اجتناب مالیاتی و درآمد مالیاتی از دست رفته مورد نیاز است.

تخفیف (کسورات) استهلاک شتابان

کانال دیگری که می‌تواند به واسطه مشوق‌های سرمایه‌گذاری تغییر کند، تحصیل سرمایه است که از طریق یکسری تمهیدات مالیاتی خاص با قیمت مؤثر پایین‌تر قابل دستیابی می‌باشد. دو گروه عمده از این نوع تمهیدات که متمایز از یکدیگرند عبارتند از: (۱) ارفاق مالیاتی برای سرمایه‌گذاری (کسورات استهلاک سریع و شتابان) که به عنوان

^۱. Accelerated Depreciation Allowances

^۲. Enhanced Depreciation Allowances

هزینه قابل قبول از درآمد مشمول مالیات قابل کسر هستند و (۲) اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری که در مواردی خاص قابل تهاثر از مالیات بر درآمد پرداختی است. این دو نوع از مشوق، به صورت درصد ثابتی از مخارج سرمایه‌گذاری واجد شرایط به دست می‌آید.

کادر (۳-۴). چارچوبی ساده برای شناسایی اثر مورد انتظار مشوق‌های مالیاتی

مربوط به سرمایه‌گذاری SME

عمده مشوق‌های مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاری SME را می‌توان بر اساس مکانیسم یا کانال تأثیرگذاری آنها بر هزینه‌ها و منافع واحدهای اضافی سرمایه‌گذاری (تغییر نهایی سرمایه‌گذاری) طبقه‌بندی نمود که به شرح ذیل می‌باشند:

مشوق‌هایی که نرخ قانونی (اسمی یا عمومی) مالیات بر شرکت بر سود تحصیل شده از سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهند؛

مشوق‌هایی که هزینه بعد از کسر مالیات را برای کسب و کارهایی که اقدام به خرید سرمایه جدید می‌نمایند (از طریق کسورات مالیاتی سریع یا شتابان و اعتبارات مالیاتی) کاهش می‌دهند؛ و مشوق‌هایی که هزینه بعد از کسر مالیات مربوط به افزایش سرمایه جهت تأمین منابع مالی خرید سرمایه جدید را کاهش می‌دهند.

در ادامه به منظور بررسی اثر مشوق‌های مالیاتی بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری نهایی در سطح یا نرخ سرمایه‌گذاری برای یک پروژه مشخص، مثالی مفید بر اساس مواردی که در کاری مشابه توسط جرجسون (۱۹۶۳) در خصوص مفهوم هزینه سرمایه برای بنگاه تولیدی مطرح شده، به طور خلاصه بیان شده است. در تئوری، بر اساس یکسری فروض واقع‌بینانه، انتظار می‌رود که مدیران حداکثر کننده ارزش بازار در بازارهای رقابتی متعهد انجام سرمایه‌گذاری در سرمایه تا نقطه‌ای هستند که منافع ناشی از آخرین واحد از سرمایه نصب شده دقیقاً برابر با هزینه نهایی آن باشد. این شرط تعادلی می‌تواند به صورت زیر بیان شود:

$$(\Delta Y / \Delta K)(1-u) = (r+d)(1-A) \quad (a1)$$

یا به‌طور معادل:

$$Fk = (r+d)(1-A)/(1-u) \quad (b1)$$

در عبارت (b1)، جمله $Fk = \Delta Y / \Delta K$ بیانگر افزایش درآمدهای ناخالص (Y) به دلیل افزایش یک واحد (یک واحد از پول رایج) در موجودی سرمایه بنگاه (K) نمونه است. بر اساس بازده نزولی واحدهای نهایی سرمایه نصب شده، تولید نهایی سرمایه (Fk) با افزایش موجودی سرمایه کاهش می‌یابد. درآمد ناشی از واحدهای نهایی سرمایه‌گذاری

مشمول نرخ قانونی یا عمومی مالیات بر درآمد شرکت است که با u نشان داده شده است. عبارت سمت چپ رابطه $(a1)$ منافع نهایی بعد از کسر مالیات ناشی از یک واحد اضافی از سرمایه‌گذاری را اندازه‌گیری می‌کند.

عبارت سمت راست رابطه $(a1)$ هزینه نهایی بعد از کسر مالیات سرمایه‌گذاری را اندازه‌گیری می‌کند. این هزینه خود متشکل از دو جمله است. جمله $(1-A)$ که قیمت خرید بعد از مالیات یک واحد اضافی از سرمایه است که A ارزش فعلی مشوق‌های مالیاتی مربوط به خرید یک واحد از سرمایه (مانند اعتبارات مالیاتی برای سرمایه‌گذاری و ذخیره استهلاک مالیاتی) را اندازه‌گیری می‌کند. به‌طوری‌که هر چه نرخ اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری یا نرخ ذخیره استهلاک مالیاتی بالاتر باشد، ارزش A نیز بیشتر خواهد بود. جمله $(r+d)$ نیز حاصل جمع نرخ واقعی بازدهی مورد انتظار توسط سرمایه‌گذاران در خصوص سرمایه‌گذاریشان (r) و نرخ استهلاک اقتصادی سرمایه به دلیل فرسودگی و از رده خارج شدن تکنولوژی (d) است. بنگاه باید برای آخرین واحد پولی سرمایه نصب شده، که با قیمت بعد از مالیاتی $(1-A)$ خریداری شده است، منابعی به میزان $r(1-A)$ مطالبه و در هر دوره نیز باید سرمایه فرسوده شده را با هزینه بعد از مالیاتی که به صورت $d(1-A)$ اندازه‌گیری می‌شود، جایگزین نماید.

این چارچوب برای بررسی کانال‌هایی که از طریق مشوق‌های مالیاتی ممکن است برای تشویق رفتار سرمایه‌گذاری به کار رود، مفید باشد. اولاً، کاهش نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت (یا حذف مالیات به صورت یک تعطیلی مالیات)، درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری بعد از کسر مالیات را افزایش خواهد داد. به‌طوری‌که این موضوع منجر به افزایش موجودی تعادلی سرمایه می‌شود. با این وجود، کاهش در نرخ مالیات بر شرکت، ارزش فعلی ذخیره استهلاک قابل کسر را کاهش می‌دهد که در نتیجه آن A نیز کاهش می‌یابد. به‌علاوه، کاهش در نرخ مالیات بر شرکت، هزینه تأمین مالی بدهی بعد از مالیات را از طریق کاهش ارزش تخفیفات مربوط به مخارج بهره افزایش می‌دهد، به‌طوری‌که این موضوع منجر به کاهش A می‌گردد. بنابراین، [با توجه به این دو اثر متضاد]، اثر مشوق‌های سرمایه‌گذاری به صورت کاهش در نرخ مالیات بر درآمد شرکت مبهم است. با این وجود، به طور کلی اولین اثر فوق‌الذکر تحت تأثیر تنظیم پارامترهای دخیل، غالب می‌شود و این موضوع به طور ضمنی بیانگر این است که مشوق‌های سرمایه‌گذاری (A) از طریق کاهش در نرخ مالیات بر شرکت، افزایش می‌یابد. ثانیاً، معرفی یا گسترش سیستم اعتبارات مالیاتی برای سرمایه‌گذاری که ارزش A را افزایش می‌دهند، منجر به افزایش واحدهای نهایی سرمایه‌گذاری می‌شوند. به طور مشابه،

افزایش نرخی که سرمایه بر اساس آن می‌تواند برای اهداف مالیاتی مستهلک شود (برای مثال استهلاک شتابان یا فوری و کامل هزینه‌های سرمایه‌ای) A و در نتیجه آن مشوق سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد. جمله $(1-A)$ ممکن است بسته به نرخ و طراحی رژیم کسورات هزینه سرمایه (برای مثال استهلاک مالیاتی) و اعتبار مالیات برای سرمایه‌گذاری منفی باشد و این سیستم مالیاتی ممکن است با عمل کردن بر اساس شرط تعادل، در مقایسه با حالت بدون مالیات، به جای عدم تشویق منجر به تشویق سرمایه‌گذاری شود. در چنین وضعیتی، یک منفعت اضافی زمانی که هزینه‌ها افزایش می‌یابند، به واسطه ایجاد فرصتی برای اجتناب از پرداخت مالیات و الگوهای ناکارآمد سرمایه‌گذاری، ایجاد می‌شود. ثالثاً، سیاست دولت می‌تواند به طور بالقوه بر هزینه تأمین مالی قبل از مالیات بر شرکت (r) تأثیرگذار باشد. همان طور که تاکنون اشاره شد، اگر نرخ قانونی مالیات بر شرکت کاهش یابد، هزینه تأمین مالی، که معمولاً با سهم یکسان ۵۰ درصدی از طریق بدهی و حق صاحبان سهام انجام می‌شود، افزایش خواهد یافت. در برخی موارد که تأمین مالی از طریق حق صاحبان سهام انجام می‌شود، هزینه تأمین مالی ممکن است تابعی از پارامترهای مالیات بر درآمد اشخاص نظیر درجه تخفیف مالیات مضاعف (ادغام مالیات بر اشخاص و شرکت) باشد. بخصوص کاهش در نرخ‌های مالیات بر سود سهام در سطح سهامدار و نرخ‌های مالیات بر عایدی سرمایه ممکن است هزینه تأمین مالی را برای SMEهایی که منابع لازم را از طریق بازارهای داخلی تحصیل می‌کنند (در مقابل بازارهای سرمایه بین‌المللی)، کاهش دهد.*

* شرط سرمایه‌گذاری نهایی رابطه $(b1)$ ، مربوط به اندازه بهینه یک واحد تجاری (پروژه سرمایه‌گذاری) نشان دهنده مالیات بر سود اقتصادی نهایی اولیه (بازدهی‌های بیشتر از نرخ‌های بازدهی عادی یا مورد انتظار) بر واحدهای نهایی اولیه نمی‌باشد. موارد حائز اهمیت در این رابطه رانت‌ها هستند که مورد مهم‌تر برای تصمیم‌گیری در مورد تأسیس یک واحد تجاری (برای مثال، در مقابل سرمایه‌گذاری در سایر دارایی‌ها)، نرخ مالیات بر درآمد شرکت (رانت مالیاتی) است.

گرچه، این مخارج قابل قبول در ابتدا قابل کسر از پایه مالیاتی است، لذا ارزش آن برای بنگاه سرمایه‌گذار در میان سایر موارد، به ارزش نرخ مالیات بر درآمد شرکت که بر این پایه مالیاتی اعمال می‌گردد، وابسته است - با نرخ مالیاتی بالاتر (پایین‌تر)، میزان تخفیف مالیاتی به ازاء میزان مشخصی از ارفاق سرمایه‌گذاری قابل مطالبه بالاتر (پایین‌تر) خواهد بود. در مقابل، تغییرات نرخ مالیات بر شرکت بر ارزش اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری اثری نخواهد داشت.^(۱۴۷)

کسورات استهلاک شتابان به بنگاه‌ها این اجازه را می‌دهد که دارایی‌های سرمایه‌ای خود را در یک دوره زمانی کوتاه‌تر از عمر مفید اقتصادی برآورده شده برای دارایی‌ها (که تقریباً برابر با عمر در نظر گرفته شده برای مستهلک کردن هزینه‌های سرمایه‌ای در دفاتر (صورت‌های مالی) است) مستهلک (از دفتر خارج) نمایند. در حالی که، استهلاک شتابان، میزان کل هزینه سرمایه‌ای که مستهلک می‌شود را تغییر نمی‌دهد اما ارزش فعلی مطالبات را به واسطه انتقال آنها به سال‌های آتی که نزدیک به زمان سرمایه‌گذاری است را افزایش می‌دهد. ارزش فعلی کسورات استهلاک، زمانی که کل هزینه دارایی سرمایه‌ای در همان سالی که مخارج انجام شده است، قابل کسر باشد، بیشترین مقدار را خواهد داشت (خرج کردن فوری).

چنانچه هزینه‌های سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر در سالی که یک بنگاه در موقعیت زیان مالیاتی قرار داشته باشد (یعنی درآمد مشمول مالیات منفی) -معمولاً در سال‌های اولیه پروژه سرمایه‌گذاری خصوصاً برای پروژه‌های سرمایه‌بر- اتفاق افتد، کسورات استهلاک برای سرمایه‌گذار تنها در مواقع بروز زیان مالیاتی اضافی (افزایش در درآمد مشمول مالیات منفی) فراهم خواهد بود و این تخفیف مالیاتی قابل انتقال به سال‌های آتی (یا بر اساس برخی از سیستم‌ها قابل انتقال به سال‌های قبل) و شاید قابل تبدیل برای تهاتر با بدهی‌های مالیاتی آتی (و یا قبلی) خواهد بود. اگر کسورات استهلاک بتواند با نرخ بهره، ارزش زمانی مشخصی برای پول، به سمت جلو انتقال یابد رفتار مالیاتی کاملاً ناهمگونی در خصوص بنگاه‌های سودآور ایجاد خواهد شد.

به‌علاوه و در ارتباط با سؤال مربوط به تمهیدات مناسب جهت انتقال به سال‌های آتی یا قبلی، این سؤال که آیا مطالبات استهلاک به صورت اجباری^۱ (یعنی اجازه انتقال فقط در سالی که سرمایه‌گذاری انجام شده و اولین مطالبه تحقق یافته، وجود دارد) و یا اختیاری^۲ (به مؤدی اجازه انتخاب برای انتقال مطالبات به سال‌های آتی داده می‌شود) انجام می‌شود، مطرح است.^(۱۴۸) به‌طور کلی، استهلاک شتابان اختیاری به طور قابل توجهی موقعیت سرمایه‌گذار را بهبود می‌دهد. وجود استهلاک شتابان اختیاری به همراه تمهیدات مربوط به

^۱. Mandatory

^۲. Discretionary

انتقال زیان به سال‌های آتی که انتقال زیان‌های مالیاتی و زیان‌های ناشی از کسب و کار به جلو را امکان‌پذیر می‌نماید، موجبات ارتقاء بیشتر موقعیت سرمایه‌گذار را فراهم می‌کند.

تخفیف مالیاتی به صورت استهلاك سریع (یکجا)

بر اساس کسورات استهلاك سریع، برای بنگاه امکان مطالبه کل تخفیفات هزینه سرمایه واجد شرایط به میزانی بیش از قیمت (بازاری) که آن سرمایه تحصیل شده است، وجود دارد. کسورات استهلاك یکجا می‌تواند با سیستم استهلاك شتابان ادغام شود و تخفیفات شتابانی را بر پایه هزینه (تورمی) سریع میسر نماید. بسته به نرخ‌های هزینه‌های افزوده شده می‌توانند مستهلک شوند، چنین سیستمی می‌تواند جریانی از تخفیفات را به میزانی بیش از ارزش فعلی هزینه‌های تحصیل سرمایه ایجاد نماید.

بر اساس مبانی تئوریکی، سرمایه‌گذاری به ازاء هر دلار درآمد مالیاتی از دست رفته به واسطه مشوق‌های مالیاتی مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای، نظیر استهلاك شتابان، خرج کردن فوری بخشی از هزینه‌های سرمایه‌ای، کسورات استهلاك یکجا و اعتبارات سرمایه‌ای سرمایه‌گذاری (به ادامه بحث رجوع شود) در مقایسه با مشوق مالیاتی به صورت کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت بیشتر افزایش خواهد یافت. برخلاف کاهش نرخ مالیات بر شرکت، مشوق‌های مالیاتی (و سایر کمک‌ها) برای هزینه خرید منفعت سرمایه‌ای فقط سرمایه‌گذاری جدید موضوعیت دارد و بنابراین ممکن است منجر به کاهش بیشتر نرخ مؤثر مالیات بر سرمایه‌گذاری (که هنگام بررسی اثر مالیات بر هزینه و درآمدهای نهایی به حساب می‌آیند) در هزینه درآمدی پایین‌تر گردد. در مقابل کاهش در نرخ قانونی مالیات بر شرکت مشروط به اینکه سرمایه‌گذاران فعلی دارای عایدی بادآورده‌ای به واسطه افزایش در ارزش فعلی جریان آتی درآمد بعد از کسر مالیات ناشی از سرمایه موجود باشند، منافی را برای سرمایه جدید و قدیم (که قبلاً نصب شده است) به همراه خواهد داشت. قابل ذکر است، در صورت وجود تخفیف (ارفاق) مالیاتی برای سرمایه موجود، ممکن است از اعطای مشوق‌هایی مانند استهلاك شتابان و یا سریع (و اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری) صرف‌نظر شود^(۱۴۹). مشوق‌های مذکور ممکن است در شناسایی محدودیت‌های احتمالی نقدینگی که

به واسطه انتقال تخفیف مالیاتی به سال‌های آتی، در صورتی که بنگاه مشمول مالیات و قادر به تسلیم دادخواست باشد، یاری رساند.

در حالی که مشوق‌های مالیاتی در سطح سرمایه‌گذاری اعمال می‌شود، از این حیث که این ارفاق مالیاتی فقط به خرید سرمایه جدید تعلق می‌گیرند، جالب توجه می‌باشند. به علاوه توجه به اینکه نکته حائز اهمیت است که تخفیف مالیاتی هدف‌گذاری شده برای سرمایه تحصیل شده جدید، عایدی باآورده‌ای را برای سرمایه‌گذارانی که به اجتناب از پرداخت مالیات مبادرت می‌ورزند، به دنبال نخواهد داشت. زیرا نسبتی (نامشخص و احتمالاً قابل توجه) از سرمایه‌گذاری جدید که واجد شرایط برنامه مشوق مالیاتی خاصی می‌باشند، می‌توانند در هر رویدادی (در غیاب تخفیف ناشی از مشوق مالیاتی خاص) حادث شود.

اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری

اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری یکی دیگر از ابزارهای تشویقی مالیات است که به صورت درصدی از مخارج واجد شرایط اعطاء می‌شود. اعتبارات مالیاتی در مقایسه با یک تخفیف مالیاتی که قابل کسر از پایه مالیاتی (که به موجب آن وابستگی ارزش این مشوق به نرخ مالیات بر درآمد حذف می‌شود) است، می‌تواند از مالیات [پرداختنی] مؤدی کسر گردد و یا در غیر این صورت به صورت وجوهی قابل پرداخت [به مؤدی] است.

اعتبارات مالیاتی برای سرمایه‌گذاری ممکن است به صورت یکنواخت یا اضافی باشد. به طوری که، اعتبار مالیاتی یکنواخت به صورت درصد ثابتی از مخارج سرمایه‌ای مربوط به سرمایه واجد شرایط (هدف‌گذاری شده) در یک سال مالی تحصیل می‌شود. در مقابل، یک اعتبار مالیاتی اضافی برای سرمایه‌گذاری به صورت درصد ثابتی از مخارج سرمایه‌گذاری واجد شرایط در یک سال که بیش از پایه میانگین متحرک (برای مثال میانگین مخارج سرمایه‌گذاری یک مؤدی طی سه سال قبل) باشد، کسب می‌گردد. به طور نمونه هدف اعطای اعتبار مالیاتی اضافی این است که هدف‌گذاری تخفیف مالیاتی برای مخارج مشروط به سرمایه‌گذاری - یعنی، برای مخارج سرمایه‌گذاری (که نمی‌تواند در صورت عدم وجود تخفیف مالیاتی اتفاق افتد) که مشروط به تخفیف مالیاتی است، - را بهبود بخشد. (۱۵۰) اما

اعطای این نوع از اعتبار مالیاتی، هدفمند بودن آن را تضمین نمی‌کند، [زیرا اعتبار مالیاتی اضافی] علی‌رغم اینکه برای سرمایه‌گذاری که می‌توانند جهت افزایش مخارج مربوط به سرمایه‌گذاری به میزان بیش از سطحی که در سال‌های اولیه اتفاق می‌افتاد، برنامه‌ریزی کنند، [سودمند باشد] اما برای بنگاه‌هایی که سطح سرمایه‌گذاری قبل از مشوق آنها، در زمان شروع اعطای اعتبار مالیاتی توسط سیاست‌گذاران، در حال کاهش است (شاید به دلیل اینکه آنها بخش اعظمی از مخارج سرمایه‌ای را تکمیل کرده‌اند یا با یک بازار در حالت رکود روبرو هستند)، هیچ فایده‌ای نخواهد داشت.

به‌طور کلی همانند تخفیفات سرمایه‌گذاری، لزومی به استفاده فوری اعتبارات مالیاتی مذکور برای بنگاه‌های با موقعیت زیان مالیاتی وجود ندارد. انتظار بر این است که دولت‌ها اجازه انتقال ترازهای اعتبارات مالیاتی سرمایه‌گذاری کسب شده اما بلااستفاده به سال‌های آتی را حداقل به بنگاه‌هایی که دارای موقعیت زیان زودگذر (مثلاً در مرحله راه‌اندازی قرار دارند) هستند، بدهند. به‌طوری‌که رد این موضوع می‌تواند بنگاه‌های مذکور را در مقایسه با بنگاه‌های سودآوری که قادر به بهره‌مندی از مزیت‌های مخارج مالیاتی خاص هستند، در موقعیت عدم مزیت رقابتی قرار دهد (حتی با وجود تمهیدات ذخیره اعتبارات برای سال‌ها، شرایط نامساعد زمان‌بندی می‌تواند هنوز بر این بنگاه‌ها فشار آورد). بدین منظور، به جای اعمال تمهیدات ذخیره اعتبارات مالیاتی برای بنگاه‌های مذکور، اجازه استرداد اعتبار به آنها داده می‌شود. بدین ترتیب، در جایی که اعتبار مالیاتی قابل استرداد (نه قابل از بین رفتن) است، مؤدیان می‌توانند آن بخش از اعتبار مالیاتی را که قادر به تهاتر با بدهی مالیاتی همان سالی که این اعتبار را کسب می‌کنند، نیستند، به صورت نقد دریافت کنند. قابل استرداد بودن اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری می‌تواند جریان نقدی بنگاه‌ها را افزایش دهد و از محدودیت نقدینگی احتمالی برای طرح‌های سرمایه‌گذاری جلوگیری نماید.

با این وجود، از نظر دولت، معرفی تمهیدات قابل استرداد بودن اعتبار مالیاتی از حیث میزان فشار مالی که وارد می‌کند، باید با احتیاط انجام گیرد. قابل استرداد بودن، هزینه برنامه اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری را به واسطه به جلو انداختن مخارج مالیاتی افزایش می‌دهد، در حالی که این مخارج می‌توانست بر اساس تمهیدات ذخیره اعتبارات مالیاتی به تأخیر افتد. قابل استرداد بودن، اگر چه حمایت از یک مجموعه بنگاه‌هایی که در موقعیت

پرداخت مالیات قرار ندارند (برای مثال بنگاه‌هایی که در مرحله راه‌اندازی هستند) گسترش می‌دهد، اما در نهایت شکست خواهد خورد و برای بنگاه‌هایی که در موقعیت سودآوری و پرداخت مالیات هستند، کاربردی نخواهد داشت. تمهیدات ذخیره اعتبار مالیاتی، در مقابل، هزینه‌های برنامه اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری را به واسطه تمدید کمک فقط برای بنگاه‌های سودآور محدود می‌نماید. با توجه به این واقعیت که یک بنگاه برای آنکه مشمول مالیات بر درآمد شود، باید سودآور باشد (و بنابراین تنها در این حالت قادر به مطالبه یک اعتبار مالیاتی است)، ذخیره اعتبار مالیاتی به عنوان یک ابزار انتخابی دائمی محسوب می‌شود. از طرف دیگر، در این مورد که تخفیف مالیاتی ناشی از اعتبارات مازاد به ذخیره این اعتبارات محدود شده است، ممکن است [امکان برخورداری از] تخفیف تأمین مالی فوری توسط بنگاه‌هایی که در حال حاضر در موقعیت زیان قرار دارند اما به طور بالقوه سودآور هستند، رد شود.

در حالی که محدود کردن کمک به ذخیره تخفیف مالیاتی بدون نقص نیست، اما نتایج کلی ناشی از تمهید مذکور می‌تواند کارآمدتر از تمهیداتی به صورت قابل استرداد بودن اعتبار مالیاتی با درجه هدفمندی ضعیف باشد. یکی از ریسک‌های کلیدی تمهید دوم این است که دورنمای استرداد بخش زیادی از اعتبارات مالیاتی، ایجاد کسب و کارهای دروغین که در مرحله اولیه راه‌اندازی قرار دارند یا منحصراً برای هدف دریافت یک چک استرداد از دولت ایجاد می‌شوند، را افزایش خواهد داد.

قابل استرداد بودن می‌تواند ساختار بندی مجدد فعالیت‌های غیرهدفمند برای واجد شرایط شدن برخورداری از مشوق مدنظر را در پی داشته باشد که در نتیجه منجر به تحمیل فشار زیادی بر سازمان اجرایی مالیات و انجام آزمون‌های بیشتری برای محدود کردن معیارهای واجد شرایط بودن گردد. برای مثال، برنامه‌ریزان مالیاتی ممکن است جهت تشخیص اینکه آیا مؤدیان مالیاتی می‌توانند دارایی‌های سرمایه‌ای را به بهانه نیاز یک فعالیت واجد شرایط به این دارایی، خریداری و سپس به عرضه کننده سرمایه یا یک شخص سوم بفروشند، به طوری که اعتبار مالیاتی پرداختی بین اشخاص ذی‌نفع تقسیم گردد، روزه‌هایی را در قوانین و مقررات مالیاتی کشف نمایند. با مفروض بودن این مسائل،

سیاست‌گذاران تمایل به کاهش مشکلات مذکور از طریق تنزیل میزان اعتبار استرداد شده دارند.

مشوق‌های تأمین مالی

انواع مختلفی از مشوق‌های تأمین مالی نیز ممکن است برای تشویق سرمایه‌گذاری مورد استفاده قرار گیرد. به طور کلی، مشوق‌های تأمین مالی به صورت نرخ‌های مؤثر مالیاتی کمتر بر بازدهی‌های سرمایه‌گذاران (صاحبان سهام یا اوراق قرضه)، ممکن است برای افزایش سرمایه‌گذاری از طریق کاهش نرخ بازدهی^۱ بعد از کسر مالیات بر شرکت که یک بنگاه بایستی جهت پرداخت نرخ بازدهی مورد انتظار سرمایه‌گذاران کسب نماید، بکار گرفته شود. یکی از الزامات کارایی مشوق‌های تأمین مالی این است که سرمایه‌گذاران، نرخ بازدهی مورد انتظار (قبل از مالیات بر درآمد اشخاص) خود را تا میزانی که در کل مبلغ تخفیف مالیاتی در نظر گرفته شده برای آنها، انعکاس می‌یابد، کاهش دهند.^(۱۵۱) الزام دیگر این است که مشوق مالیاتی به سمت سرمایه‌گذار نهایی یعنی سرمایه‌گذاری که منبع نهایی تأمین مالی برای یک سرمایه‌گذاری را فراهم می‌نماید، جهت‌گیری شود.

به طور کلی سه دسته گسترده از مشوق‌های تأمین مالی در هر سیستم مالیاتی وجود دارد که هر یک به کاهش هزینه سرمایه بنگاه (برای مثال نرخ تنزیل) منجر می‌شود، عبارتند از: (۱) مشوق‌های مقدم بر مشوق‌های مالیاتی اشخاص^۲ (کسورات یا اعتبارات مالیاتی) که مختص سهامداران برخوردار از تخفیف مالیات بر درآمد اشخاص برای هزینه سرمایه‌گذاری‌های حق صاحبان سهام در (یا وام‌هایی برای) فعالیت‌های مورد هدف است. (۲) مشوق‌های همگام با مشوق‌های مالیاتی اشخاص^۳ (کسورات یا اعتبارات مالیاتی شامل اعتبارات تلویحی و اعتبارات مالیات بر سود سهام) که مختص سهامداران برخوردار از تخفیف مالیات بر درآمد در خصوص بازدهی (سود سهام یا عایدی سرمایه) ناشی از

^۱. در متن به hurdle rate of return اشاره شده است که hurdle rate در واقع در بودجه‌بندی سرمایه‌ای، نرخ بهره پیشنهادی یک پروژه است که باید با توجه به ریسک مربوط تعدیل شود. اغلب این نرخ بر مبنای هزینه سرمایه قرار دارد که ریسک مربوط به پروژه نیز در آن منظور می‌شود.

^۲. Up-front Personal Tax Incentives

^۳. Down-stream Personal Tax Incentives

سرمایه‌گذاریشان در فعالیت‌های مورد هدف است. ۳) مشوق‌های مالیاتی فراگیر که بر اساس آن به کسب و کارها اجازه انتقال کسورات و اعتبارات مالیاتی بلااستفاده مربوط به مخارج واجد شرایط را به سرمایه‌گذاران، به منظور استفاده برای جبران مالیات سطح سهامداران نسبت به مالیات سطح واحد تجاری، داده می‌شود. این نوع مشوق معمولاً برای موقعیت‌هایی که کسب و کارها انتظار دارند، برای تعدادی از سال‌های معاف از مالیات باشند و بنابراین قصد استفاده فوری از مزیت‌های مالیاتی ندارند، بکار می‌رود.

همانند سایر حوزه‌هایی که تخفیف مالیاتی خاص برای آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد، دستاوردهای احتمالی بکارگیری مشوق‌های مالیاتی خاص برای SME ها شامل هزینه‌ها و منافع احتمالی ناشی از آن باید برآورد و به دقت وزن‌دهی شود. نادیده گرفتن این موضوع می‌تواند منجر به این مسئله شود که یک مقررات یا تمهید مورد هدف در یک کشور، در کشوری دیگر با چارچوب سیاستی و مقتضیات متفاوت، مناسب نباشد. برقرار نمودن توازن بین ملاحظات سیاستی رقابتی (الزامات درآمدی، کارایی، عدالت و سادگی)، که با ناطمینانی‌ها و پیچیدگی‌هایی روبرو هستند، به تحلیل جدی و محتاطانه نیاز دارد. مواردی نظیر تعیین اینکه چگونه یک تعدیل سیاستی خاص مربوط به تخفیف مالیاتی تحت فشار سایر تمهیدات مالیاتی قرار می‌گیرد و چگونه تخفیف مالیاتی به فعالیت‌های مورد هدف محدود می‌شود، به عنوان چالش‌های کلیدی مطرح هستند. سایر چالش‌ها نیز اثرات برنامه‌ریزی نشده و پیش‌بینی نشده در بازارها و توسط مؤدیان است. نظرات مختلف لازم است به صورت انتقادی از لحاظ اطلاعات و شواهد در دسترس، از لحاظ نظرات مربوط به رد، حمایت یا مورد سؤال قرار دادن تغییر سیاستی مورد تحلیل قرار گیرند. در مواردی که موانع احتمالی برای تأمین مالی یا سرمایه‌گذاری SME ها شناسایی شدند (و مستقیماً به سیاست دولت مرتبط نیستند)، تلاش برای یافتن یک راه‌حل باید با بررسی منشأ و اندازه موانع و عوامل سهیم و ارزیابی دقیق از اینکه آیا مداخله دولت درست است، آغاز شود.

۴-۴. نمونه‌هایی از مشوق‌های مالیاتی برای تشویق SME ها

در این بخش، بر اساس اطلاعات به دست آمده از پاسخ کشورهای مدنظر در مطالعه میدانی به پرسشنامه مالیات بر SME، مشوق‌های مالیات بر درآمد خاصی که در این

کشورها برای تشویق سرمایه‌گذاری SME بکار می‌رود، بررسی می‌شوند. دامنه پوشش این بررسی، اکثر عوامل واقعی و البته ممکن است که ترغیب‌کننده استفاده از چنین تمهیداتی در برخی از موارد هستند، را شامل می‌شود. در واقع، مشوق‌های مالیات بر SME عبارتند از اعمال نرخ‌های کاهش یافته مالیاتی بر سود SME (که به تفصیل در فصل دوم بررسی شد)، استهلاک شتابان و اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذار توسط SME ها و همچنین مشوق‌هایی در سطح سهامداران. آخرین گروه از مشوق‌ها (مشوق‌های در سطح سهامداران) عمدتاً به صورت انتقال به جلوی تخفیف مالیات بر درآمد مربوط به خرید سهام‌های SME و رفتار ترجیحی زیان یا عایدی سرمایه ناشی از سهام SME می‌باشد.

در بخش (۴-۱)، [مباحث مربوط به] کاربرد یکسان برخی از تمهیدات مالیات بر درآمد و مصرف پایه که ممکن است مانع ایجاد و رشد SME، حداقل در برخی از موارد شود و عدم تمایل به تمکین مالیات را برای بعضی از اشخاص به دنبال داشته باشد، ارائه می‌شود. در برخی موارد، سیاست‌گذاران ممکن است برای شناسایی اهداف مذکور به ابزاری جهت تعدیل مقتضی و شدنی تمهیدات پایه تأثیرگذار (برای مثال، قواعد کلی انعطاف‌پذیرتر برای جبران زیان) بر کل بنگاه‌ها دست یابند.

اگر چه معمولاً تعدیل تمهیدات قابل اجرا ممکن است شدنی یا مقتضی نباشد و سیاست‌گذاران ممکن است به بررسی تخفیفات خاصی که برای SME هدف‌گذاری شده، تمایل داشته باشند.^(۱۵۲) اما اگر این تعدیلات انجام شود، ممکن است زیان‌های درآمدی ناشی از تخفیف مالیاتی و همچنین بهبود کارایی (اگر بازار و یا سیستم‌های مالیاتی در حال شکست باشند، موانع خاص SME ها شناسایی می‌شود و SME ها می‌توانند به طور مؤثر هدف‌گذاری شوند) را به دنبال داشته باشد. جواب‌هایی که کشورهای عضو OECD به پرسشنامه‌ها دادند، نشان می‌دهد که در تعدادی از این کشورها تخفیف مالیاتی هدف‌گذاری شده برای SME ها از طریق تعدیلات اجرایی و یا سیاستی مربوط به مقررات مالیات بر درآمد و یا مالیات بر مصرف وجود دارد. در این بخش یک نمونه از تمهیدات سیاستی در کشورهایی که SME ها و یا سرمایه‌گذاران SME ها، مالیات کمتری را پرداخت می‌کنند، بررسی می‌شود.

در ابتدا یکسری تمهیدات ساده‌سازی به منظور تسهیل فرآیندهای تمکین مالیات بر ارزش افزوده و یا مالیات بر درآمد که می‌تواند منجر به کاهش کل بار تحمیل شده از طریق سیستم مالیاتی بر SMEها شود، معرفی می‌گردد. در این رابطه، تمهیدات ساده‌سازی مشابه مشوق‌های مالیاتی خاص SMEها هستند. اگر چه این بخش، تمهیدات ساده‌سازی پرداخت‌های تأمین اجتماعی، مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده خاص برای SMEها را پوشش نمی‌دهد، این موارد به طور جداگانه در فصل پنجم بیان می‌گردد.

نکته بعدی و در واقع پایانی که قبل از بررسی مشوق‌های مالیاتی مورد هدف برای SMEها باید بیان شود، این است که مقررات مربوط به تمهیدات مالیات بر درآمد مورد هدف خاصی که بدهی مالیاتی SMEها (میزان مالیات قابل پرداخت به دولت) یا هزینه‌های تمکین مالیاتی برای SMEها (و یا هر دو) را کاهش می‌دهد، ممکن است در راستای حمایت از ایجاد و رشد SME و تمکین مالیات توسط SME (به تبعیت از قوانین مالیاتی) به نظر برسد. به علاوه، تصمیم‌های کلی در رابطه با ایجاد و رشد SME به باری که کل مالیات تحمیل می‌نماید، وابسته است.

مشوق‌های مالیاتی در سطح کسب و کار با توجه خاص به SMEها

در یک سطح کلی، دولت‌ها رویکردهای مختلفی را برای اعطای امتیازات مالیاتی به SMEها مورد استفاده قرار می‌دهند که ممکن است در یک یا چند روش مشخص شده باشند. یکی از این روش‌ها، متمایز نمودن تعدیلات سیاستی در سطح کسب و کارها (حقوقی و یا غیرحقوقی) و تعدیلات در سطح اشخاص (سهامداران یا مالکان کسب و کارها) است. تمهیداتی که در کشورهای مورد مطالعه گزارش نمودند، در ادامه بررسی شده است. این بررسی نرخ‌های کاهش یافته مالیاتی که بر سود کسب و کارهای کوچک اعمال می‌شود و در فصل دوم در مقایسه با نرخ‌های مؤثر مالیاتی بر درآمد کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی ارائه شده است (به نمودار (۲-۴) رجوع شود)، را شامل نمی‌شود. به علاوه، در پرسشنامه مالیات بر SMEها، اطلاعاتی در خصوص این نوع مشوق کشورها، که در جدول ۱۱.۲ در پایگاه اطلاعات مالیاتی OECD گزارش شده، درخواست نشده است.

جمهوری چک، دانمارک، ایرلند، نیوزیلند، نروژ، جمهوری اسلواکی و سوئد همگی گزارش نمودند که هیچ‌گونه ارفاق یا اعتبار مالیاتی خاصی که مختص اشتغال و سرمایه‌گذاری در SMEها باشد را بکار نمی‌برند. در ایتالیا نیز علی‌رغم اینکه یکسری اعتبارات مالیاتی برای SMEها، با توجه خاص به برخی بخش‌ها، وجود دارد، اما این اعتبارات به طور گسترده برای دینفعان بالقوه مورد استفاده قرار نمی‌گیرند، لذا کشور ایتالیا در انتشار گزارش‌های جاری خود این موارد را درج نمی‌نماید.

الف) مخارج، استهلاك یکجا و اعتبارات مالیاتی برای سرمایه‌گذاری توسط SMEها

در مواردی که هزینه تأمین مالی حق صاحبان سهام جدید نسبتاً بالا باشد، کاهش نرخ مؤثر مالیاتی بر سود کسب و کارها که افزایش سود در دسترس بعد از مالیات جهت ذخیره‌سازی را به دنبال دارد، ممکن است هزینه تأمین مالی را برای SMEها کاهش دهد. در حالی که، نرخ مالیات بر کسب و کارهای کوچک اغلب به عنوان راهکاری برای دستیابی به موضوع فوق بکار می‌رود، تخفیف مالیاتی وابسته به سرمایه‌گذاری (برای مثال از طریق استهلاك شتابان یا اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری) که سود بعد از کسر مالیات را افزایش می‌دهد نیز محسوب می‌شود. قابل ذکر است، در این حالت استفاده از تخفیف مالیاتی سرمایه‌گذاری مشروط به متحمل شدن مخارج سرمایه‌ای است.

در آمریکا، کسب و کارهای دارای کمتر از ۴۳۰,۰۰۰ دلار آمریکا سرمایه‌گذاری اولیه ممکن است تا مبلغ ۱۰۸,۰۰۰ دلار آمریکا را در هر سال خدمت صرف هزینه جایگزینی دارایی اولیه نمایند. در واقع مبلغ ۱۰۸,۰۰۰ دلار آمریکا میزان سرمایه یا دلاری است که برای آغاز سرمایه‌گذاری اولیه به میزان ۴۳۰,۰۰۰ دلار آمریکا خرج می‌شود.^(۱۵۳) مکزیک اجازه خرج کردن سرمایه برای خرید دارایی‌های ثابت را فقط به کسب و کارهای غیرحقوقی با درآمد مشمول مالیات کمتر از ۳۶۵,۳۵۰ دلار آمریکا (۴ میلیون پیرو مکزیک) می‌دهد. در اسپانیا، SMEها می‌توانند دارایی‌هایی به ارزش کمتر از ۷۸۱ دلار آمریکا (۶۰۱ یورو) تا یک سقف کلی ۱۵,۶۳۰ دلار آمریکا (۱۲,۰۲۴ یورو) را در هر دوره مالیاتی به مخارج سرمایه‌ای تبدیل نمایند.

در اسپانیا برای دارایی‌های جدیدی که توسط SME ها خریداری شده باشد، تمهیداتی به صورت استهلاك شتابان، که با ضریبی به میزان دو برابر ضریب استهلاك خطی در جداول رسمی محاسبه می‌شود، وجود دارد. زمانی که یک دارایی فروخته و درآمد حاصل از آن مجدداً سرمایه‌گذاری می‌شود، نرخ استهلاك شتابان بیشتر (سه برابر ضریب استهلاك خطی) است.

در انگلیس نیز تمهیداتی به صورت استهلاك ویژه برای SME هایی که حداقل دو مورد از معیارهای در نظر گرفته شده برای واجد شرایط بودن را داشته باشد، مورد استفاده قرار می‌گیرد. این معیارها عبارتند از: گردش مالی بیشتر از ۴۴,۶۶۹,۷۶۰ دلار آمریکا (۲,۲۸۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) نباشد؛ دارایی‌ها (ترازنامه کل) بیشتر از ۲۲,۳۳۴,۸۸۰ دلار آمریکا (۱۱,۴۰۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) نباشد و تعداد شاغلین بیشتر از ۲۵۰ نفر نباشد. ^(۱۵۴) علاوه بر این، علی‌رغم اینکه نرخ نهایی ارفاق سرمایه در انگلیس برای کل مخارج مربوط به تجهیزات و ماشین‌آلات ۲۵ درصد است، SME ها می‌توانند بر اساس پایه‌های متوازن کاهنده برای اکثر سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در تجهیزات و ماشین‌آلات (به جز مخارج دارایی‌های با طول عمر طولانی، ماشین‌ها و دارایی‌ها برای لیزینگ) تخفیفی با نرخ ۴۰ درصد را در اولین سال مطالبه نمایند. هدف از بکارگیری استهلاك شتابان به صورت فوق، حمایت از سرمایه‌گذاری SME از طریق فراهم نمودن یک جریان نقدی برای SME ها جهت سرمایه‌گذاری در تجهیزات و ماشین‌آلات است. نرخ ارفاق مالیاتی سال اول برای SME ها موقتاً در سال مالیاتی ۲۰۰۶/۰۷، از ۴۰ درصد به ۵۰ درصد افزایش یافته است.

در آلمان SME هایی که ارزش دارایی‌های تجاری آنها تا مبلغ ۲۶۵,۸۵۳ دلار آمریکا (۲۰۴,۵۱۸ یورو) باشد و همچنین نهادهایی که سود مشمول مالیات آنها بر اساس روش حسابداری نقدی تعیین می‌گردد، می‌توانند از استهلاك اضافی خاصی تا ۲۰ درصد قیمت خرید یا هزینه تولید دارایی‌های منقول بهره‌مند شوند. ^(۱۵۵) واجد شرایط بودن برای برخورداری از این کسورات استهلاك خاص، که برای ۵ سال برای SME واجد شرایط وجود خواهد داشت، به تشکیل اولیه ذخایر برای تحصیل دارایی وابسته است.

در ژاپن برای SME هایی که اقدام به خرید یکسری ماشین‌آلات استهلاك‌پذیر می‌نمایند، این امکان وجود دارد که از یک استهلاك خاص با نرخ اولیه ۳۰ درصدی برای

هزینه‌های تحصیل یا یک اعتبار سرمایه‌گذاری خاص ۷ درصدی برخوردار شوند. در لهستان، برای تشویق کارآفرینی مؤدیان کوچک که (از سال ۲۰۰۷) به عنوان مؤدیانی که گردش مالی آنها در سال اول بیش از ۱,۰۳۹,۹۲۰ دلار آمریکا نباشد، تعریف می‌شوند، استهلاک مالیاتی سخاوتمندانه‌تری وجود دارد. بلژیک نیز در پرسشنامه مالیات بر SMEها گزارش نموده است که قواعد استهلاک مالیاتی کم و بیش انعطاف‌پذیری برای SMEهای حقوقی وجود دارد.

کشور کانادا بر اساس برنامه اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری آتلانتیک^۱ (موضوع این برنامه گسترش توسعه در استان‌های آتلانتیک و مناطق Gaspé کانادا و مناطق دوره از ساحل مرتبط به آن است)، تمهیدات خاصی را برای شرکت‌های خصوصی کوچک با مالکیت کانادایی در نظر می‌گیرند. به طور کلی، اعتبار مالیاتی ۱۰ درصدی برای مخارج اولیه غیرقابل استرداد (سوخت شده) قلمداد می‌شود. با این وجود، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری آتلانتیک با نرخ ۴۰ درصد برای شرکت‌های خصوصی کوچک با مالکیت کانادایی که درآمد مشمول مالیات کمتر از ۳۴۰,۷۲۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) و سرمایه مشمول مالیات کمتر از ۸,۵۱۸,۰۰۰ دلار آمریکا (۱۰ میلیون دلار کانادا) داشته باشند، قابل استرداد است.

در یونان نیز تخفیف مالیاتی به صورت منطقه‌ای برای SMEها وجود دارد (نرخ تخفیف بر حسب مناطق مختلف در کشور متغیر است).^(۱۵۶) تخفیف مالیاتی به سقف یک نوع مخارج^۲ که به اندازه کسب و کار وابسته است، مقید می‌باشد. بخصوص، این سقف برای بنگاه‌های خیلی کوچک به میزان ۱۲۹,۹۹۰ دلار آمریکا (۱,۰۰۰,۰۰۰ یورو) می‌باشد، در حالی که سقف‌های مدنظر برای مؤسسه‌های کوچک و متوسط به ترتیب برای ۱۹۴,۹۸۵ دلار آمریکا (۱۵۰,۰۰۰ یورو) و ۳۲۴,۹۷۵ دلار آمریکا (۲۵۰,۰۰۰ یورو) آغاز می‌شود. خصوصیات اندازه بنگاه برای این سه طبقه بر اساس قاعده EC، قاعده شماره ۷۰ سال ۲۰۰۱، تعیین می‌شود.

^۱. Atlantic Investment Tax Credit

^۲. در واقع cap به معنای سقف یک هزینه است. برای مثال، سقف نرخ بهره (حداکثر نرخ بهره) که بدون توجه به سطح نرخ راجع بازار می‌توان در مورد یک وام منظور کرد.

در بلژیک، چنانچه مؤدیان به افزایش ارزش دارایی‌های کسب و کارهای غیرحقوقی خود مبادرت ورزند، واجد شرایط یک اعتبار مالیاتی خواهند شد. این اعتبار مالیاتی معادل ۱۰ درصد اختلاف بین ارزش فیزیکی دارایی‌های تجاری در انتهای سال و بالاترین ارزش دارایی‌های تجاری در هر سه سال قبل است. این اعتبار برای هر یک از زوجین (زن یا شوهر) تا مبلغ ۴,۸۷۵ دلار آمریکا (۳,۷۵۰ یورو) می‌باشد. در بلژیک برای سرمایه‌گذاری‌های اشخاص حقیقی نیز ارفاق سرمایه‌گذاری با نرخ ۳/۵ درصدی وجود دارد. این سرمایه‌گذاری می‌تواند به صورت دارایی‌های ثابت مشهود یا نامشهود باشد، اما این دارایی‌ها باید برای انجام یک فعالیت حرفه‌ای به بلژیک اختصاص یابد. این نرخ برای سرمایه‌گذاری در حق امتیاز (۱۳/۵ درصد)؛ تحقیق و توسعه در خصوص امنیت اکولوژی (۱۳/۵ درصد)؛ صرفه‌جویی انرژی (۱۳/۵ درصد) و سرمایه‌گذاری با هدف محفوظ نگه‌داشتن تجهیزات حرفه‌ای^۱ (۲۰/۵ درصد) افزایش می‌یابد. چنانچه استفاده از هرگونه تخفیفی در یک سال مالیاتی ممکن نباشد، این کسورات به سال‌های بعدی منتقل خواهد شد.

در بلژیک معافیت ۵۰ درصدی برای سود شرکت، مشروط بر اینکه صرف سرمایه‌گذاری شود، نیز وجود دارد. در طول سه سالی که ذخیره‌سازی انجام می‌شود، شرکت باید معادل ذخیره سرمایه را در دارایی‌های ثابت نامشهود یا مشهود واجد شرایط سرمایه‌گذاری نمایند. در غیر این صورت، کل مبلغ به عنوان سود مشمول مالیات شرکت در نظر گرفته می‌شود.

ب) مشوق‌های خاص برای [ایجاد] اشتغال توسط SME ها

در اسپانیا زمانی که یک SME، در سرمایه استهلاک‌پذیر سرمایه‌گذاری نماید و در همین دوره مالیاتی، تعداد کارکنان قراردادی بنگاه را افزایش دهد، به شرط اینکه این افزایش اشتغال حداقل برای دو سال حفظ شود، به این بنگاه اجازه داده می‌شود مخارج ضروری دارایی‌های جدید را تا مبلغی معادل حاصلضرب ۱۵۵,۹۸۸ دلار آمریکا (۱۲۰,۰۰۰ یورو) در تعداد کارکنان قراردادی جدید، به عنوان مخارج قابل قبول در نظر گیرد.

در بلژیک، SME ها در هر سال مالیاتی برای استخدام هر کارمند اضافی در بلژیک، تخفیفی به میزان ۶,۲۹۲ دلار آمریکا (۴,۸۴۰ یورو) دریافت می‌کنند. اگر در سال بعدی که

^۱ . Professional Premises

این تخفیف مطالبه شد، تعداد نیروی کار (در مقایسه با سالی که این تخفیف داده شد) کاهش یابد، باید تخفیفی به میزان ۶,۲۹۲ دلار آمریکا برای هر کارمندی که دیگر در لیست حقوق و دستمزد وجود ندارد، به سود مشمول مالیات در این سال اضافه شود.^(۱۵۷)

ج) افزایش مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه برای SMEها

در کانادا بر اساس برنامه توسعه تجربی و تحقیق علمی (SR&ED)^۱، بنگاه‌ها امکان کسری فوری و یکجای کل مخارج قابل قبول خود را داشته و از یک اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری (ITC)^۲ نیز برخوردار می‌باشند. نرخ عمومی اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری در کانادا ۲۰ درصد است. در حالی که برای شرکت‌های خصوصی کوچک با مالکیت کانادایی (CCPCs)، نرخ ITC بالاتری یعنی ۳۵ درصد برای اولین ۱,۷۰۳,۶۰۰ دلار آمریکا (۲ میلیون دلار کانادا) از مخارج SR&ED بکار می‌رود.

اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری SR&ED کسب شده بلااستفاده در یک سال، برای شرکت‌های CCPC کوچک که درآمد مشمول مالیات و سرمایه مشمول مالیات سال قبل آنها به ترتیب کمتر از ۳۴۰,۷۲۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) و ۸,۵۱۸,۰۰۰ دلار آمریکا (۱۰ میلیون دلار کانادا) باشد، قابل استرداد است. در مورد این شرکت‌ها، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری SR&ED برای اولین ۱,۷۰۳,۶۰۰ دلار آمریکا از مخارج جاری به طور کامل قابل استرداد است. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری SR&ED برای مابقی مخارج جاری و همچنین کل مخارج سرمایه‌ای این شرکت‌های کوچک واجد شرایط استرداد با نرخ ۴۰ درصدی هستند. حد [آستانه] ۱,۷۰۳,۶۰۰ دلار آمریکا از مخارج برای شرکت‌هایی که درآمد مشمول مالیات آنها در سال قبل بین ۳۴۰,۷۲۰ و ۵۱۱,۰۸۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ و ۶۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) و سرمایه مشمول مالیات سال قبل آنها بین ۸,۵۱۸,۰۰۰ و ۱۲,۷۷۷,۰۰۰ دلار آمریکا (۱۰ و ۱۵ میلیون دلار کانادا) قرار دارد، در نظر گرفته می‌شود. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری SR&ED کسب شده توسط کسب و کارهای غیرحقوقی واجد شرایط استرداد با نرخ ۴۰ درصدی هستند.

^۱. The Scientific Research and Experimental Development

^۲. Investment Tax Credit

در مکزیک نیز برای سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه، اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. کل مخارج مالیاتی ناشی از این مشوق در سال ۲۰۰۷ به میزان ۴۱۰,۸۵۰,۰۰۰ دلار آمریکا (۴/۵ هزار میلیارد پزو) در نظر گرفته شد. بر اساس این قانون، ۹۱,۳۰۰,۰۰۰ دلار آمریکا (۱ هزار میلیارد پزو) مکزیکی از این مبلغ می‌بایست بین SMEها و توسعه منابع جایگزین انرژی توزیع می‌شد.

در انگلیس نیز به منظور ترویج و گسترش نوآوری و بهره‌وری، اعتبار مالیاتی خاصی برای تحقیق و توسعه SMEهای حقوقی (ثبت شده) وجود دارد.^(۱۵۸) شرکت‌هایی که مخارج تحقیق و توسعه واجد شرایط آنها بیش از ۱۹,۵۹۲ دلار آمریکا (۱۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) به طور سالانه باشد، می‌توانند از این اعتبار مالیاتی بهره‌مند شوند. برنامه مختص SMEها اجازه کسر ۵۰ درصد مخارج تحقیق و توسعه واجد شرایط اضافی از سود مشمول مالیات را به شرکت‌ها می‌دهد. به SMEهای زیان‌ده نیز اجازه داده می‌شود این تخفیف را برای یک پرداخت نقدی تا ۲۴ درصد از مخارج تحقیق و توسعه واجد شرایط خود بازپس بگیرند.

د) تمهیدات سهام فراگیر برای SMEها^۱

در کانادا تمهیدات سهام فراگیر به یک شرکت اجازه انتقال کسورات مالیاتی بلااستفاده به سهامداران خود (و در نتیجه فروش سهام با مقداری پاداش) را می‌دهد. این مشوق مستقیماً با توجه خاص به SMEها طراحی نشده، اما اصولاً توسط SMEها استفاده می‌شود. بخصوص، سهام‌های فراگیر برای تأمین مالی مخارج توسعه و اکتشاف در بخش‌های گاز و نفت و معدن‌داری و برخی از مخارج نامشهود راه‌اندازی پروژه‌های نسل انرژی پاک قابل استفاده هستند. بر اساس گزارش‌های کشور کانادا، سهام فراگیر اصولاً توسط شرکت‌های کوچک در مرحله راه‌اندازی و بنگاه‌های اکتشافی جدیدالورود^۲ که درآمد مشمول مالیات کافی برای استفاده از تخفیفات مالیاتی موجود مربوط به خود را ندارند، بکار گرفته می‌شود. به‌علاوه، به شرکت‌های نفت و گاز جدیدالورود با کمتر از ۱,۲۷۷,۷۰۰ دلار آمریکا (۱۵ میلیون دلار کانادا) سرمایه مشمول مالیات اجازه داده می‌شود که مخارج خود را به عنوان

^۱. Flow-through Share Provisions

^۲. Junior

مخارج اکتشافی - که مخارج با قابلیت کسر فوری هستند - در نظر بگیرند و اولین ۸۵۱,۸۰۰ دلار آمریکا (۱ میلیون دلار کانادا) از مخارج توسعه‌ای که در هر سال اتفاق می‌افتد را از طریق سهام فراگیر (مخارج توسعه به طور کلی با نرخ ۳۰ درصد از دفتر خارج می‌شوند) به سرمایه‌گذاران انتقال دهند.

مشوق‌هایی در سطح سهامدار جهت تشویق به سرمایه‌گذاری در SMEها

در این بخش، تمهیدات مالیاتی خاصی که سرمایه‌گذاران را تشویق به سرمایه‌گذاری در سهام SME می‌نمایند، مورد بررسی قرار می‌گیرند. با این وجود، اکثر مطالب به تمهیدات خاص زبان‌ها یا عایدی‌های سرمایه مربوط به سرمایه‌گذاری حق صاحبان سهام در سهام SME اختصاص یافته است.^(۱۵۹)

استرالیا، جمهوری چک^(۱۶۰)، دانمارک، یونان، آلمان، ایتالیا، نیوزیلند، نروژ، لهستان، جمهوری اسلواکی و سوئد هیچ مقررات خاص و ویژه‌ای برای زبان‌ها یا عایدی‌های سرمایه ناشی از حق صاحبان سهام SMEها یا بنگاه‌های مبتنی بر سرمایه پرریسک ندارند.

الف) رفتار ترجیحی^۱ عایدی‌های سرمایه (شامل تأخیر در پرداخت مالیات)

بر اساس سیستم مالیاتی کانادا که یک معافیت مالیاتی ۵۰ درصدی برای عایدی سرمایه به‌دست آمده از سهام بدون توجه به اندازه واحد تجاری وجود دارد، یکسری تمهیدات مالیاتی خاص برای عایدی سرمایه با هدف تشویق سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری کوچک نیز در نظر گرفته می‌شود. این تمهیدات عبارتند از اعمال معافیت مالیاتی برای عایدی سرمایه در طول عمر (LCGE)^۲ که برای سرمایه‌گذاران یک معافیت طول عمر بر عایدی سرمایه تا ۴۲۵,۹۰۰ دلار آمریکا (۵۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) بر فروش سهام واجد شرایط کسب و کارهای کوچک فراهم می‌نماید.^(۱۶۱)

در آمریکا، اشخاص می‌توانند ۵۰ درصد از عایدی سرمایه ناشی از فروش سهام واجد شرایط یک کسب و کار کوچک را که برای حداقل ۵ سال نگهداری نمودند، را [در پایه

^۱. Preferential Treatment

^۲. Lifetime Capital Gains Exemption

مالیاتی] در نظر نگیرند. اما بعد از خارج کردن این بخش از عایدی از پایه مالیاتی، مالیات بر عایدی مشمول مالیات این اشخاص با نرخ‌های معمولی تا ۲۸ درصد وضع می‌شود، با اینکه حداکثر نرخ مالیات بر عایدی سرمایه ۱۴ درصد است. [با این وجود]، درصدی از عایدی‌های مستثنی شده به عنوان درآمد ترجیحی در نظر گرفته می‌شود و با نرخ حداکثر مشمول مالیات می‌گردد. شرایط لازم برای برخورداری از این تمهید این است که سهام مربوطه در زمان انتشار خریداری شوند و کل دارایی‌های شرکت منتشر کننده سهام، شامل درآمد حاصل از فروش سهام، بیش از ۵۰ میلیون دلار کانادا نباشد. علاوه بر این، محدودیت‌هایی در خصوص نوع و ماهیت فعالیت این شرکت نیز بکار گرفته می‌شود. در زمان فعلی، به علت کاهش موقتی نرخ مالیات بر عایدی سرمایه بلندمدت به ۱۵ درصد، تقریباً هیچ منفعت مالیاتی ناشی از این تمهید وجود ندارد. اما چنانچه این نرخ ۱۵ درصدی عایدی سرمایه بعد از ۲۰۱۰ منقضی شود، مشوق مالیات فوق‌الذکر می‌تواند منفعت زیادی را برای کسب و کارهای کوچک ایجاد کند، به‌طوری‌که بالاترین نرخ مالیات بر عایدی سرمایه به ۲۰ درصد افزایش خواهد یافت.

در ژاپن، در مواردی که عایدی‌های سرمایه‌ای اشخاص از طریق سهام منتشر شده توسط SMEهای واجد شرایط تحقق می‌یابد، چنانچه سهام مذکور برای حداقل ۳ سال نگهداری شود و همچنین به شرط اینکه یک SME واجد شرایط با شرکتی دیگر ادغام شود یا سهامش را در لیست بورس اوراق بهادار ثبت نماید و این سهام‌ها در عرض سه سال متوالی ادغام یا ثبت شوند، فقط ۵۰ درصد از عایدی‌های به‌دست آمده در تعیین میزان عایدی سرمایه مشمول مالیات مدنظر قرار می‌گیرند.

تمهیدات تعویق مالیات: بر اساس مقررات گردش^۱ عایدی سرمایه واحدهای تجاری کوچک در کانادا، یک مؤدی اجازه دارد، مالیات بر عواید سرمایه تحقق یافته ناشی از واگذاری سهام عادی منتشر شده برای اشخاص را که توسط یک شرکت تجاری کوچک واجد شرایط انتشار یافته را تا میزانی که این درآمدهای به دست آمده مجدداً در سهام شرکت‌های تجاری کوچک واجد شرایط دیگر سرمایه‌گذاری می‌شوند، به تعویق بیندازد. شرایط لازم برای استفاده از تعویق مالیاتی مذکور این است که سرمایه‌گذاری مجدد باید در

^۱. Rollover

سال واگذاری یا در عرض ۱۲۰ روز بعد از انتهای سال واگذاری انجام شود. به علاوه، ارزش کل دارایی‌های انتقالی شرکت یا شرکت‌های مربوط به آن نمی‌تواند فوراً قبل و بعد از انتشار سهام، از ۴۲,۵۹۰,۰۰۰ دلار آمریکا (۵۰ میلیون دلار کانادا) بیشتر شود.

بر اساس، مقررات خاصی که در آمریکا در سال ۱۹۹۷ تصویب شد، این اجازه به اشخاص داده شد که عایدی سرمایه ناشی از فروش سهام واحدهای تجاری کوچکی که بیش از ۶ ماه نگهداری شده‌اند، [از یک معافیت مالیاتی استفاده نمایند]، به شرط اینکه عایدی به دست آمده ظرف مدت ۶۰ روز بعد از فروش سهام اولیه، در سهام واحد تجاری کوچک واجد شرایط دیگر مجدداً سرمایه‌گذاری گردد.^۱ (۱۶۲)

بر اساس طرح سرمایه‌گذاری مؤسسات (EIS)^۲ در انگلیس که در راستای سرمایه‌گذاری (غیرواسطه‌ای)^۳ اشخاص در سهام SMEها با توجه به معیارهای طرح مذکور^(۱۶۳) هدف‌گذاری شده است (به‌طوری‌که تحت این طرح، مبلغ سرمایه‌گذاری اشخاص در هر سال محدود به مبلغ ۷۸۳,۶۸۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) است)، زیان‌ها و عایدی سرمایه ناشی از سهام EIS مشمول مالیات بر درآمد با نرخ‌های ترجیحی می‌باشند.^(۱۶۴)

ب) رفتار ترجیحی برای زیان‌های سرمایه

به طور کلی، زیان‌های سرمایه در کشور کانادا فقط می‌تواند از عایدی تحقق یافته سرمایه کسر گردد و قابل تهاثر با درآمد به دست آمده از سایر منابع درآمدی نخواهد بود. با این وجود بر اساس مقررات خاص مربوط به زیان قابل قبول سرمایه‌گذاری در کسب و کار (ABIL)^۴، زیان‌های سرمایه‌ای ناشی از سرمایه‌گذاری در کسب و کارهای کوچک می‌تواند با درآمد تحصیل شده از سایر منابع درآمدی تسویه گردد. بخصوص، نسبت قابل قبول (۵۰ درصد) از زیان سرمایه که به واسطه تغییر وضعیت معاملات آزاد^۵ یک سهم یا بدهی مربوط

^۱ . این عبارت بدین معنا است که این فرد می‌تواند به دلیل گردش یا سرمایه‌گذاری مجدد درآمد حاصل از واگذاری سهام خود، از یک نوع معافیت مالیات بر عایدی سرمایه تحقق یافته استفاده کند که به این کار در اصطلاح roll over می‌گویند.

^۲ . Enterprise Investment Scheme

^۳ . Non-intermediated

^۴ . Allowable Business Investment Loss

^۵ . Arm's Length

به کسب و کارهای کوچک در یک سال رخ داده باشد، می‌تواند از هر منبع درآمدی دیگر در همان سال کسر گردد.^(۱۶۵) چنانچه، زیان قابل قبول سرمایه‌گذاری در کسب و کار بیش از درآمد خالص در یک سال باشد، آنگاه میزان زیان اضافه به عنوان زیان غیرسرمایه‌ای در نظر گرفته شده و ممکن است برای تهاتر به سه سال عقب یا بیست سال به جلو انتقال یابد و به نوعی از درآمدهای سه سال قبل و بیست سال آتی قابل کسر باشد. اما اگر زیان سرمایه‌ای با کسر از درآمد بیست سال آتی نیز به طور کامل تسویه نشود، ماهیت آن به صورت زیان سرمایه‌ای در نظر گرفته می‌شود و می‌تواند جهت تهاتر از طریق عواید سرمایه آتی، برای زمان نامحدودی به جلو انتقال یابد.

در کشور آمریکا یک محدودیت سالانه ۳۰۰۰ دلار آمریکا برای مبلغ زیان سرمایه‌ای قابل کسر از سایر منابع درآمدی بکار می‌رود. با این وجود، تمهیدات خاصی نیز در نظر گرفته می‌شود، به طوری که زیان سرمایه‌ای ناشی از فروش سهام کسب و کارهای کوچک تا سقف ۱۰۰,۰۰۰ دلار آمریکا به عنوان زیان عادی (و بنابراین مشمول محدودیت متعارف سالانه ۳۰۰۰ دلار آمریکا مربوط به قابل کسر بودن زیان‌های سرمایه از سایر درآمدها نمی‌باشد) محسوب می‌شود. قابل ذکر است، کسب و کارهای کوچک به منظور واجد شرایط بودن این تمهید انعطاف‌پذیر برای قابلیت تهاتر زیان می‌بایست سرمایه پرداخت شده ۱ میلیون دلار آمریکا یا کمتر در زمان خرید سهام داشته باشد.

بر اساس مقررات مربوط به تسویه زیان سرمایه در انگلیس، زیان‌های سرمایه اشخاص که ناشی از سهام‌های شرکت‌های تجاری کوچک و متوسط باشد، می‌تواند از درآمد عادی کسر گردد. قابل ذکر است، این مشوق مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در شرکت تجاری واجد شرایط که توسط یک شرکت سرمایه‌گذاری انجام شده باشد، وجود دارد. بر اساس طرح سرمایه‌گذاری کسب و کارهای (EIS) انگلیس که در مطالب بالا به آن اشاره شد، به منظور هدف‌گذاری سرمایه‌گذاری مستقیم توسط اشخاص در سهام SMEها که ملاک طرح مذکور را داشته باشد، هرگونه زیان ناشی از این سهام‌ها منهای هرگونه تخفیف مالیات بر درآمد مطالبه شده، می‌تواند مطالبه گردد. این مشوق برای سهامدارانی که مستقل از شرکت هستند و به هیچ طریقی با آن در ارتباط نیستند، بکار می‌رود.

در کشور ژاپن نیز تمهیدات در نظر گرفته شده برای زیان‌های سرمایه‌ای ناشی از تغییر وضعیت سهام‌های SME‌های واجد شرایط، امکان تهاتر این زیان‌ها از درآمد سال‌های قبل طی سه سال است. در کشور ژاپن مشوق قبلی برای اشخاصی که در سهام انتشار یافته توسط SME‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند نیز اعمال می‌شود. بخصوص، این اشخاص امکان کسر کل مبلغ سرمایه‌گذاری در سهام SME‌های واجد شرایط را از عایدی سرمایه مشمول مالیات در یک سال مالی را دارند. مثال‌های دیگری از مشوق‌های مالیاتی که توسط سایر کشورهای مد نظر فراهم شده است، شامل تمهیدات سرمایه پرریسک است که در ادامه مورد بررسی قرار گرفته است.

ج) سرمایه‌گذاری‌های سرمایه پرریسک

در کشور کانادا، سرمایه‌گذاران در سرمایه پرریسک واجد شرایط معافیت از مالیات بر عایدی سرمایه بر عایدی به دست آمده از این سرمایه‌گذاری‌ها می‌باشند. در ایرلند، رفتار مالیاتی خاصی برای سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که طرح گسترش کسب و کار و یا طرح تأمین سرمایه اولیه^۱ خود را دنبال می‌کنند، وجود دارد، بدین نحو که عایدی یا زیان سرمایه ناشی از چنین سرمایه‌گذاری‌هایی معمولاً مشمول مالیات نمی‌باشد. در مکزیک نیز مقررات مالیاتی خاصی در مورد سازمان سرمایه‌گذاری سرمایه پرریسک^۲ (FINCAS) و شرکت‌های تضامنی سرمایه‌گذار سرمایه^۳ (SINCAS) بکار می‌رود.

در اسپانیا، یک معافیت ۹۹ درصدی برای عایدی یا زیان محقق شده توسط بنگاه‌های مبتنی بر سرمایه پرریسک که از طریق تحصیل یا واگذاری سهام به دست می‌آید، مورد استفاده قرار می‌گیرد. به علاوه، بنگاه‌های مبتنی بر سرمایه پرریسک از یک اعتبار مالیاتی (۱۰۰ درصدی) به میزان کل مبلغ مالیات بر سود سهام ناخالص قابل پرداخت (این معیار

^۱. سرمایه اولیه Seed Capital در واقع مترادف Seed Capital و به معنای پول (یا سرمایه) اختصاص یافته برای آغاز یک فعالیت است.

^۲. سازمان سرمایه‌گذاری سرمایه پرریسک (Venture Capital Investment Trusts) در واقع نوعی مؤسسه‌های سرمایه‌گذاری جمعی هستند که سرمایه منتشر شده را به سمت سرمایه پرریسک هدایت می‌کنند.

^۳. Capital Investment Partnerships.

در واقع بیانگر حذف مالیات بر سود سهام دریافتی توسط بنگاه‌های مبتنی بر سرمایه‌پرریسک است) برخوردار هستند.

بر اساس برنامه شرکت‌های سرمایه‌پرریسک حامی نیروی کار در کانادا، اشخاصی که از طریق شرکت‌های سرمایه‌پرریسک حامی نیروی کار (LSVCCs)^۱ اقدام به سرمایه‌گذاری‌های سرمایه‌پرریسک می‌نمایند، واجد شرایط دریافت یک اعتبار مالیاتی فدرال ۱۵ درصدی و غیرقابل استرداد تا مبلغ ۴,۲۵۹ دلار آمریکا (۵۰۰۰ دلار) در رابطه با سرمایه‌گذاری می‌باشند. اکثر استان‌های کشور کانادا نیز اعتبار مالیاتی منطبق با دولت فدرال اعمال می‌کنند. به علاوه، سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌پرریسک حامی نیروی کار نیز واجد شرایط سرمایه‌گذاری‌های مربوط به برنامه‌های پس‌انداز بازنشستگی ثبت شده (RRSPs)^۲ که از مشوق مالیاتی به صورت تأخیر در پرداخت مالیات برخوردارند و به اشخاص اجازه کسر ارزش این سرمایه‌گذاری‌ها از محاسبه درآمد مشمول مالیات داده می‌شود. با در نظر گرفتن اعتبارات مالیات فدرال و اعتبارات مالیات استانی هماهنگ با آن (نرخ تلفیقی ۳۰ درصدی)، سرمایه‌گذاری که مشمول نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص ۴۵ درصدی (تلفیقی از استانی و فدرال) است، یک تخفیف ۷۵ درصدی از مالیات بر درآمد اشخاص در رابطه با سرمایه‌گذاری واجد شرایط به دست می‌آورد.^(۱۶۶)

بر اساس طرح سازمان‌های سرمایه‌پرریسک^۳ (VCTS) انگلیس، معافیت مالیات بر عایدی سرمایه برای عایدی‌های محقق شده اشخاص که ناشی از انتقال سهام سازمان‌های سرمایه‌پرریسک (کارگزاران)، یعنی شرکت‌های لیست شده‌ای که از طرف سهامداران مبادرت به سرمایه‌گذاری در سهام واجد شرایط SME ها می‌نمایند، در نظر گرفته می‌شود.^(۱۶۷) معافیت مالیاتی در نظر گرفته شده برای سرمایه‌گذاری‌های سهام تراست سرمایه‌پرریسک در هر سال حداکثر به میزان ۳۹۱,۸۴۰ دلار آمریکا (۲۰۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) خواهد بود.

^۱. شرکت‌های Labour-sponsored Venture Capital Corporations یا در اصطلاح labour-sponsored investment fund و یا به طور ساده‌تر retail venture capital، صندوقی است که توسط خبرگان سرمایه‌گذاری مدیریت می‌شود و در شرکت‌های کوچک تا متوسط کانادایی سرمایه‌گذاری می‌نماید.

^۲. طرح Registered Retirement Savings Plans در کانادا در واقع یک حساب بازنشستگی برای پس‌اندازها و دارایی‌های سرمایه‌گذاری است و از سال ۱۹۵۷ با هدف تشویق پس‌انداز بازنشستگی کارکنان معرفی شده است.

^۳. Venture Capital Trusts

هیچ‌گونه معافیت مالیاتی برای زیان‌های سرمایه مربوط به سهام تراست سرمایه پرریسک وجود ندارد. با این وجود، کارگزاران (تراست‌های سرمایه پرریسک) مذکور بابت زیان و عایدی سرمایه‌گذاری‌های خود در سهام SMEها از معافیت مالیاتی برخوردارند. بر اساس طرح تأمین سرمایه پرریسک شرکت (CVS)^۱ در انگلیس، شرکت‌هایی که مستقیماً در سهام پذیرهنویسی شده برخی از SMEهای تجاری سرمایه‌گذاری می‌کنند، از کاهش مالیاتی به صورت مالیات ترجیحی برخوردار خواهند شد.^(۱۶۸) بخصوص اینکه، زیان سرمایه ناشی از سهام SME قابل تهاثر (تسویه) از سایر منابع درآمدی شرکت است. مالیات بر عایدی سرمایه محقق شده ناشی از سهام SME در صورتی که سود ویژه^۲ مجدداً در سهام شرکت‌های دیگری که واجد شرایط رفتار مبتنی بر طرح مخاطرات شرکت هستند، سرمایه‌گذاری شود، می‌تواند به تعویق افتد و با تأخیر پرداخت شود. سرمایه‌گذاران حقوقی (شرکت) بر اساس این طرح از معافیت مالیاتی بر عایدی سرمایه برخوردار نیستند (گرچه ممکن است بر اساس معافیت سهامداران معتبر (SEE)^۳ انگلیس یکسری پناهگاه مالیاتی^۴ برای عایدی‌ها وجود داشته باشد).^(۱۶۹)

در کشور بلژیک، سرمایه‌گذارانی که در سهام صندوق ARKImedes سرمایه‌گذاری می‌نمایند، از یک اعتبار مالیاتی برخوردار می‌شوند. این نوع از مشوق‌ها در منطقه Flemish اعطاء می‌شود و هدف از آن افزایش سرمایه پرریسک برای مراحل اولیه و راه‌اندازی شرکت‌ها است. صندوق ARKImedes در واقع صندوقی است که منابع مالی آن از طریق تحصیل دارایی‌های مالی (برای مثال وام‌های لیزینگ) یا وام‌های بلاعوض به شرکت‌های سرمایه‌گذاری مجاز که به نوبه خود در مراحل اولیه و راه‌اندازی شرکت‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند، تأمین می‌شود. سرمایه‌گذاران واجد شرایط برای یک دوره ۴ ساله از یک اعتبار مالیاتی به میزان ۸/۷۵ درصد سرمایه‌گذاری خالص خود بهره‌مند می‌شوند. با این وجود، این سرمایه‌گذاران در صورتی که مقیم منطقه Flemish و قادر به اثبات مالکیت سهام خود

۱. Corporate Venture Scheme

۲. Proceeds

۳. Substantial Shareholders Exemption

۴. پناهگاه مالیاتی shelter، به یک نوع سرمایه‌گذاری که به منظور کم کردن مالیات یک نفر از طریق ایجاد هزینه‌های قابل قبول مالیاتی صورت می‌گیرد، اتلاق می‌شود.

باشند، می‌توانند از این اعتبار برخوردار گردند. اعتبار مالیاتی در این ۴ سال نمی‌تواند از مبلغ ۱,۱۳۷ دلار آمریکا (۸۷۵ یورو) بیشتر شود.

فصل ۵. هزینه و تمهیدات ساده‌سازی

تمکین مالیات بر SME

در آخرین فصل، دومین مؤلفه اصلی مربوط به کل بار مالیاتی بر SMEها، علاوه بر بدهی مالیاتی (پرداخت‌ها به دولت) - یعنی، هزینه‌های تمکین که یک هزینه ثابت قابل توجه است و بار نسبتاً سنگینی را بر SMEها تحمیل می‌کند، مورد بحث قرار گرفته است.^(۱۷۰) ملاحظات هزینه تمکین می‌تواند عامل مهمی در تعدادی از تصمیم‌گیری‌های SMEها باشد، برای مثال، آیا آنها به صورت خویش‌فرمایی^(۱۷۱) عمل کنند و یا اینکه فعالیت خود را در اقتصاد رسمی ادامه دهند.

بخصوص اینکه، فصل حاضر بر تمهیدات مربوط به سیستم‌های مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده هدف‌گذاری شده برای کسب و کارهای کوچک متمرکز است که هدف از بکارگیری آنها، ساده‌سازی الزامات تمکین کسب و کارهای مذکور (برای مثال، اجازه استفاده از حساب‌های ساده شده، محاسبات مالیاتی ساده شده، کاهش تعداد دفعات پر کردن اظهارنامه‌ها) و در نتیجه کاهش هزینه‌های تمکین آنها - یعنی کاهش زمان و منابع لازم توسط بنگاه‌ها برای تطابق با سیستم مالیاتی (در کنار بدهی مالیاتی) است. بر اساس خصوصیات طراحی تمهیدات، اقدامات ساده‌سازی نه تنها می‌توانند هزینه‌های تمکین را کاهش دهند، بلکه برخی از اقدامات، صرفه‌جویی‌های بیشتر در هزینه‌ها را نیز به واسطه کاهش در پرداخت‌های مالیاتی به دولت امکان‌پذیر می‌کنند.^(۱۷۲) کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی، در شرایط وجود یا عدم وجود این صرفه‌جویی‌های اضافی در هزینه، مشوقی برای تشکیل هر چه بیشتر SMEها و تطابق آنها با سیستم مالیاتی محسوب

می‌شود.^(۱۷۳) همانند سایر بخش‌های این نوشتار، تفاسیر [فوق‌الذکر] مربوط به مقرراتی است که از ژانویه سال ۲۰۰۷ لازم‌الاجرا شده‌اند.

بعد از بررسی اولین بخش از این فصل (۵-۱)، یعنی دلایل [هدف‌گذاری] مالیات بر کسب و کارهای کوچک بر اساس مجموعه‌ای ساده شده از قواعد و فرآیندها، در بخش (۵-۲) تمهیدات مختلف برای ساده‌سازی تمکین مالیات بر ارزش افزوده، با تمرکز بر معیارهای گزارش شده توسط کشورهای مورد مطالعه، بررسی شده است. در بخش (۵-۳)، تمهیدات مربوط به ساده‌سازی مالیات بر درآمد مورد بحث قرار گرفته، در حالی که در بخش (۵-۴) معیارهای ساده‌سازی سیستم‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی (پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط کسب و کارها همانند پرداخت‌های خویش‌فرمایی و کارکنان) در کشورهای مدنظر و در سایر مناطقی که کسب و کارهای کوچک مشمول مالیات تکلیفی هستند، مورد بررسی قرار گرفته است. در نمونه‌های کشوری، تمهیدات مربوط به موارد خاص مطرح نمی‌شود. برای مثال، تمهیدات تشخیص و تحمیل بدهی مالیاتی در خصوص یک مؤدی که قادر به تمکین نیست یا شاید برای تمکین با سیستم مالیاتی قانونی شکست می‌خورد (شامل موارد ظهور فرار و اجتناب از پرداخت مالیات).

۵-۱. دلایل ساده‌سازی

هزینه‌های تمکین با افزایش تعداد مالیات وضع شده بر یک مؤسسه، پیچیدگی قواعد مالیاتی، تکرار تعداد دفعات تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و تعداد سطوح دولتی درگیر در وضع و وصول مالیات افزایش می‌یابد. برای مثال، در اکثر کشورها، کسب و کارها (مگر کسب و کارهایی که پایین‌تر از آستانه معافیت مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند) باید با سیستم مالیات بر ارزش افزوده‌ای که کارکنان با آن روبرو نیستند، مخالفت کنند. مالیات بر درآمد کسب و کارها نیز پیچیدگی‌هایی را به همراه دارد که برای کارمندی (یا کارگری) که فقط مالیات بر درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری در غیر از کسب و کار را پرداخت می‌کنند، مطرح نیست. پیچیدگی‌ها در مواردی که بیش از یک سطح دولتی در وضع یا امور اجرایی یک مالیات درگیر هستند و در خصوص قواعد و مقررات مربوطه به خوبی هماهنگ نیستند، چندین برابر می‌شود.

گرچه اندازه‌گیری هزینه‌های تمکین دشوار است (و مقایسه کل بار مالیاتی را دشوار می‌سازد)، اما مطالعاتی جامع در این رابطه وجود دارد. مطالعاتی که اخیراً در زمینه هزینه‌های تمکین کسب و کارها در ایالت متحده انجام شده است، عبارتند از بلومنتال و اسلمرد (۱۹۹۲)^۱، هال (۱۹۹۵)^۲، اسلمرد (۱۹۹۶)^۳ و اسلمرد و ونکاتش (۲۰۰۲)^۴. مطالعات انجام شده توسط آریف، لو و تالیب (۱۹۹۴)^۵، آریف، لو و اسمایل (۱۹۹۷)^۶، چانگ، چونگ و آریف (۱۹۹۹)^۷، هزینه‌های تمکین کسب و کارها را در هنگ کنگ، مالزی و سنگاپور را مورد بررسی قرار می‌دهند پاپ (۱۹۹۵)^۸ و استنفورد و هاسلدلاین (۱۹۹۲)^۹ هزینه‌های تمکین کسب و کارها را در استرالیا و نیوزیلند را بررسی نمودند. به عنوان یک یافته مهم، چنین مطالعاتی به طور منظم به این نتیجه رسیدند که کل هزینه‌های تمکین مالیات کسب و کارها به صورت درصدی از کل فروش، برای شرکت‌های بزرگی که فروش آنها به طور قابل توجهی بیشتر از SMEها است، بیشتر می‌باشد. یکی از یافته‌های جالب توجه دیگر این است که بنگاه‌های بزرگ در برنامه‌ریزی مالیاتی [خود]، بخش زیادی از هزینه‌های تمکین را به حساب می‌آورند.

تمهیدات ساده‌سازی از طریق کاهش هزینه‌های تمکین مالیات و تقریباً کمتر شدن کل بار مالیاتی بر کسب و کارهای کوچک، جهت دستیابی به رفتار مالیاتی خنثی‌تر بنگاه‌ها دارای اندازه‌های متفاوت، منافع کارایی و تشویق برای تطابق با قوانین مالیاتی یک کشور شامل عملیات اقتصاد رسمی نسبت به غیررسمی (زیرزمینی) یاری می‌رساند.^{(۱۷۴) (۱۷۵)}

در عین حال طراحی دقیق همانند اقدامات ساده‌سازی ضروری است و می‌تواند با گسترش فرصت اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی برای برخی از مؤدیان، نگرانی‌های مربوط به یکپارچگی سیستم مالیاتی و عدالت افقی را افزایش دهد. این نگرانی‌های بالقوه می‌بایست

¹. Blumenthal and Slemrod (1992)

². Hall (1995)

³. Slemrod (1996)

⁴. Slemrod and Venkatesh (2002)

⁵. Ariff, Loh and Talib (1994)

⁶. Ariff, Loh and Ismail (1997)

⁷. Chan, Cheung and Ariff (1999)

⁸. Pope (1995)

⁹. Sandford and Hasseldine (1992)

در مقایسه با منافع خالص کارایی ناشی از بزرگتر شدن خنثایی و هزینه‌های افزایش یافته تمکین مالیاتی گروه‌های مورد هدف بررسی شود.

نگرانی اصلی در خصوص مؤلفه هزینه ثابت هزینه‌های تمکین این است که پوشش این هزینه به نرخ بازدهی سرمایه قبل از مالیات بالاتر و کوچک‌تر شدن اندازه کسب و کارها (که بر حسب سرمایه اندازه‌گیری می‌شود)، نیاز دارد. این اثر که بنگاه‌های کوچک را در موقعیت عدم مزیت رقابتی نسبت به بنگاه‌های بزرگ قرار می‌دهد، دلالت بر تخصیص ناکارآمد سرمایه و کاهش سرمایه‌گذاری در کسب و کارهای کوچک دارد. دومین ملاحظه مربوط به کارایی این است که افزایش تمکین زمانی که منتج به افزایش درآمدهای مالیاتی گردد، ممکن است قادر به کاهش نرخ‌های مؤثر مالیاتی بر یک پایه و یا به احتمال بیشتر بر پایه‌های کشش‌پذیرتر یعنی به همراه منافع کارایی باشد. سومین ملاحظه مربوط به کارایی بیانگر این است که کاهش سرمایه‌گذاری توسط برخی از SMEها بر اساس نظام ساده شده (برای مثال مالیات فرضی بر درآمدهای ناخالص و عدم وجود تخفیف مالیاتی برای هزینه‌های سرمایه‌گذاری)، احتمالاً منتج به از دست رفتن کارایی می‌گردد.

به طور گسترده‌تر، افزایش تمکین به دلیل منافعی که برای اجتماع دارد یعنی تمامی اشخاص در تأمین مالی برنامه‌های حمایت از توسعه اجتماعی و اقتصادی مشارکت می‌کنند، مطلوب و خوشایند است (ساخت ملت^۱). به علاوه، شناسایی هزینه‌های تمکین که کسب و کارهای کوچک با آن مواجه هستند، به عنوان یک استراتژی کلیدی برای تشویق به توسعه اقتصادی، در اظهاریه وزیران کشورهای عضو OECD در استانبول در خصوص ارتقای رشد نوآوری و رقابت بین‌المللی SMEها که اذعان شده است SMEها نیازمند «توانمندسازی چارچوب‌های قانونی، به طوری که تا حدی توسعه یابند که نیازهای SMEها و تسهیل یکپارچگی آنها در بخش رسمی را در برگیرند [...] نیازمند سیستم‌های مالیاتی هستند که منجر به کاهش هزینه‌های مالیاتی می‌شوند»^(۱۷۶) مورد توجه قرار گرفت.

انتظار بر این است انواع مختلف از اقدامات ساده‌سازی، با فرض ناهمگونی تعداد کسب و کارهای کوچک، اثرات متفاوتی بر آنها داشته باشند. بخصوص، با توجه به اینکه برخی از اقدامات ممکن است مستقیماً منجر به تشویق [فعالان برای] ایجاد کسب و کار و تمکین

¹. Nation-building

مالیاتی برخی از کسب و کارهای کوچک، اما نه سایر کسب و کارها، گردد، تحلیل دامنه‌ای از این اقدامات ضروری به نظر می‌رسد. برای مثال، اقداماتی نظیر اجازه بکارگیری حسابداری ساده شده یا کاهش تعداد دفعات پرکردن اظهارنامه‌های مالیاتی ممکن است در عمل پیامد کمی بر کسب و کارهای کوچک دارای گردش مالی پایین (برای مثال، فروشندگان خیابانی) که بار تمکین مالیاتی یک سیستم مالیات بر درآمد قانونی نسبتاً ساده را به عنوان هزینه اضافی انگاشته و بدین دلیل در اقتصاد غیررسمی فعالیت می‌کنند، داشته باشد، اما همین اقدامات می‌تواند منجر به تشویق برای ایجاد کسب و کارهای کوچک با مقیاس بزرگتر و [همچنین افزایش] تمکین گردد.

برای کسب و کارهای دارای گردش مالی بسیار پایین که اکثراً تحت تأثیر اقدامات ساده شده برای حسابداری و پرکردن اظهارنامه‌ها قرار نمی‌گیرند، به منظور تمکین مالیاتی ممکن است مستلزم معرفی یک مالیات جایگزین ساده، برای مثال مالیات فرضی مبتنی بر گردش مالی، به جای مالیات بر درآمد قانونی و یا به جای مالیات بر ارزش افزوده برای بنگاه‌های با گردش مالی کمتر از آستانه [در نظر گرفته شده برای] کسب و کارهای خرد، باشد. در این موارد، یکی از ملاحظات کلیدی طراحی، وضعیت بار مالیاتی بر اساس مالیات (جایگزین) فرضی و بخصوص اجتناب از پرداخت مالیات هنگام افزایش تعدیلات بار مالیاتی، زمانی که آستانه اندازه بنگاه از یک حد مشخص عبور می‌کند و مؤدی لازم است که از یک نظام جایگزین به نظام قانونی انتقال یابد، است.

۵-۲. تمهیداتی برای ساده‌سازی مالیات بر ارزش افزوده

روش‌های زیادی ممکن است برای کاهش هزینه‌های تمکین مالیات بر ارزش افزوده، به منظور تشویق [فعالان برای] ایجاد کسب و کارهای کوچک و مشارکت در بخش رسمی بکار گرفته شود. روش‌های شناسایی شده در این گزارش، روش‌های مورد استفاده توسط کشورهای OECD است که بر اساس پاسخ آنها به پرسشنامه مربوط به مطالعه میدانی مالیات بر SME‌ها استخراج شده‌اند. همچنین، یکسری تکنیک‌های نوآورانه نیز در کشورهای در حال توسعه، اغلب با همکاری صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی و سایر نهادهای از این قبیل، اجرایی شده است^(۱۷۷) که عمده‌ترین آنها عبارتند از: معرفی یک

آستانه برای وصول مالیات بر ارزش افزوده؛ بکارگیری نرخ‌ی واحد برای مالیات بر ارزش افزوده؛ اجازه استفاده از محاسبات ساده جهت واریز وجه مالیات بر ارزش افزوده برای بنگاه‌های کوچک؛ اجازه استفاده از حسابداری نقدی و کاهش تعداد اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده.

آستانه وصول مالیات بر ارزش افزوده

معرفی آستانه وصول مالیات بر ارزش افزوده که بنگاه‌های با گردش مالی کمتر از آستانه مالیات بر ارزش افزوده مربوط به کسب و کارهای کوچک را از وصول این مالیات مستثنی می‌کند، می‌تواند ابزار مؤثری برای کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی باشد، با این وجود، هزینه‌های اجرای مالیات همچنان وجود خواهد داشت.^(۱۷۸) این مسئله ممکن است در مورد کشورهای در حال توسعه، که بنگاه‌های کوچک امکان وصول مالیات بر ارزش افزوده خیلی کمی را دارند اما هزینه اجرایی وصول این درآمد چالش‌برانگیز است، با شدت بیشتری موضوعیت داشته باشد.^(۱۷۹)

صندوق بین‌المللی پول توصیه می‌کند، آستانه تولید (گردش مالی) برای وصول مالیات بر ارزش افزوده باید تا حدی افزایش یابد که در اثر این افزایش، منافع مؤدیان بر حسب کاهش پرداخت مالیات و هزینه‌های تمکین بیشتر از هزینه خالص دولت بر حسب کاهش وصول مالیات منهای هزینه‌های اجرایی، با توجه به سهم هر یک در ارزش وجوه عمومی، باشد.^(۱۸۰)

برای تعیین سطح بهینه آستانه گردش مالی جهت وصول مالیات بر ارزش افزوده باید عوامل دیگری نیز مدنظر قرار گیرد. اولاً، از آنجا که برخی از بنگاه‌های موجود جزئی از سیستم مالیات بر ارزش افزوده (بنگاه‌های دارای گردش مالی بالاتر از آستانه) و برخی دیگر تحت شمولیت این مالیات قرار ندارند (بنگاه‌های دارای گردش مالی پایین‌تر از آستانه)، سیستم مذکور می‌تواند بر رقابت‌پذیری نسبی این بنگاه‌ها تأثیرگذار باشد. این سیستم بخصوص بر بنگاه‌های غیرمشمول، به دلیل عدم توانایی برای مطالبه اعتبارات مالیاتی مربوط به نهاده‌ها (برای مثال اعتبارات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پرداختی برای نهاده‌ها)، می‌تواند اثری منفی داشته باشد. این اثرات منفی، برای مثال می‌تواند توسط

بنگاه‌های غیرمشمولی که تولیدکنندگان واسطه‌ای هستند، یعنی فروشندگان به بنگاه‌های مشمولی که قادر به مطالبه اعتبار مالیاتی برای خرید از عرضه کنندگان غیرمشمول نیستند، احساس شود. از طرف دیگر، بنگاه‌های غیرمشمول می‌توانند هنگامی که به مصرف‌کنندگان نهایی می‌فروشند از یک مزیت رقابتی برخوردار شوند، اگر قادر به فروش تولید خود با همان قیمت بنگاه‌های مشمول باشند. این موضوع بدان دلیل است که بخشی از قیمت مشمول مالیات بر ارزش افزوده مطالبه شده از مصرف‌کنندگان، مربوط به مرحله نهایی ایجاد ارزش افزوده در یک زنجیره است که توسط بنگاه نگهداری می‌شود (یعنی به دولت به عنوان بنگاه مشارکت کننده در زنجیره منتقل نمی‌شود) که به یک مزیت رقابتی در رابطه با این میزان اشاره دارد.

این واقعیت که سیستم مالیات بر ارزش افزوده در بعضی مواقع بر بنگاه‌های دارای گردش مالی زیر سطح آستانه مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل عدم توانایی برای مطالبه اعتبارات مالیاتی نهاده‌ها، اثری منفی بر جای می‌گذارد، برخی از کشورها را تشویق می‌کند که اجازه ثبت‌نام اختیاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده را به بنگاه‌های مذکور بدهند. این کار، هزینه‌های اجرایی مالیات را افزایش می‌دهد و هزینه‌های مربوط به تمکین مالیاتی را برای بنگاه‌هایی که به منظور حفظ موقعیت رقابتی خود، مشارکت در این سیستم مالیاتی را انتخاب می‌کنند، در پی دارد. اما بررسی رابطه جایگزینی بین این دو (هزینه‌ها و منافع) ضروری به نظر می‌رسد.

موضوع مورد توجه دیگر این است که یک آستانه نسبتاً بالا برای مالیات بر ارزش افزوده، به واسطه مستثنی کردن تعداد زیادی از بنگاه‌ها از دامنه شمولیت مالیات مذکور، ممکن است تلاش‌های سیاستی برای حضور فعال تمام اشخاص در اقتصاد رسمی را با مشکل روبرو نماید، به طوری که فعالین اقتصادی اعتراف می‌کنند که اگر شخصی خارج از سیستم مالیاتی مذکور باشد، بعید است تمایلی برای مشارکت کامل در این سیستم پیدا نماید. با این وجود، این نگرانی ممکن است از طریق معرفی مالیاتی ساده‌تر (برای مثال، یک حق‌الامتياز یکجای ساده با کمترین هزینه تمکین) برای بنگاه‌های زیر سطح آستانه (که در سیستم عادی قرار ندارد) به حداقل برسد و بنابراین این بنگاه‌ها نیز در بخش رسمی فعالیت نمایند.

نهایتاً اینکه، یک آستانه نسبتاً پایین برای مالیات بر ارزش افزوده، در حالی که مشوقی برای مشارکت تعداد زیادی از بنگاه‌ها در سیستم مالیاتی محسوب می‌شود و از ایجاد اختلال در بازار رقابتی جلوگیری می‌نماید، ممکن است دامنه تقلب و فرار مؤدیان مالیاتی را، برای مثال از طریق ارائه صورت‌حساب‌های جعلی توسط بنگاه‌ها برای مطالبه ساختگی اعتبارات مالیاتی نهاده‌ها، گسترش دهد. هنگامی که، تعداد مؤدیانی که تمایل به فعالیت در سطحی کمتر از ارزش آستانه دارند، به صورت نمایی^۱ افزایش می‌یابد، چالش‌های اجرایی مالیات نیز ممکن است به همان صورت نمایی افزایش یابد. با این وجود، چنین چالش‌هایی در سیستم‌های مالیاتی دارای ارزش آستانه‌های بالاتر که به مؤدیان زیر سطح آستانه اجازه مشارکت اختیاری را می‌دهد (اما احتمالاً با نرخ کاهشی فرار مالیاتی زیرا در سیستم مالیاتی با آستانه بالاتر، تعداد بنگاه‌های مشارکت‌کننده در سیستم مالیاتی کمتر بوده و به این دلیل اگر مؤدیانی مشارکت در این سیستم را انتخاب کنند، به دقت قابل شناسایی می‌باشند)، مورد انتظار است.

نمونه‌های کشوری. به استثناء آمریکا، تمام کشورهایی که به پرسشنامه مالیات بر SMEها پاسخ داده‌اند (کشورهای مدنظر در مطالعه میدانی)، مالیات بر ارزش افزوده را وضع می‌نمایند.^(۱۸۱) با وجود اینکه، در مکزیک، اسپانیا و سوئد آستانه مالیات بر ارزش افزوده وجود ندارد، در شش کشور دیگر آستانه‌ای مبتنی بر گردش مالی بنگاه‌ها وجود دارد. اکثر کشورهای پاسخ‌دهنده یک حق انتخابی را فراهم می‌کنند که بر اساس آن بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از سطح آستانه وصول مالیات بر ارزش افزوده می‌توانند در سیستم مالیاتی مذکور مشارکت و در نتیجه اعتبار مالیاتی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در خصوص نهاده‌های مورد استفاده در کسب و کار خود را دریافت نمایند.

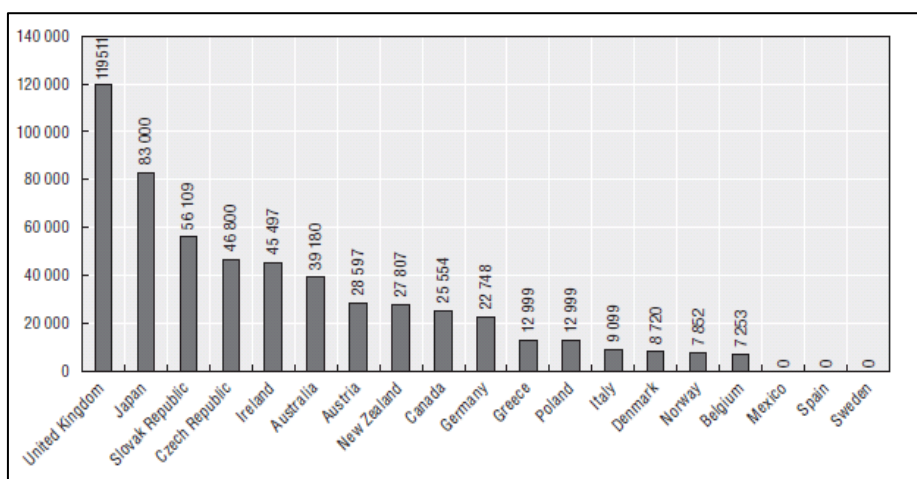
در نمودار شماره (۵-۱)، آستانه‌های گردش مالی ارائه شده است.^(۱۸۲) همان‌طور که قبلاً اشاره شد، در کشورهای مکزیک، سوئد و اسپانیا (که در نمودار (۵-۱) با ارزش آستانه صفر نشان داده شده است)، تمام بنگاه‌ها بدون توجه به اندازه ملزم به ثبت‌نام و پرکردن اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده هستند. در انتهای دیگر نمودار، کشور انگلیس قرار دارد که

^۱ . Exponentially

ارزش آستانه‌ای آن به میزان ۱۱۹,۵۱۱ دلار آمریکا (۶۱,۰۰۰ پوند استرلینگ) و از سایر کشورها بیشتر است. در میان این نمونه‌ها، دامنه‌ای از ارزش‌ها مشاهده می‌شود.

در برخی از کشورها بسته به نوع کسب و کار، بیش از یک آستانه وجود دارد. در مثال قبل که انگلیس [بالاترین آستانه را داشت، در این نمونه] آستانه وصول مالیات بر ارزش افزوده را برای فروش‌های از راه دور به ۱۳۷,۱۴۴ دلار آمریکا (۷۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) افزایش داده است. در کشور یونان که فروش کالاها و خدمات متمایز از یکدیگر در نظر گرفته می‌شوند، آستانه گردش مالی ۱۲,۹۹۹ دلار آمریکا (۱۰,۰۰۰ یورو) برای فروشندگان کالاها یا فروشندگان کالاها و خدمات مشروط بر اینکه گردش مالی ناشی از خدمات آنها بیش از ۵۰۰ دلار آمریکا (۵,۰۰۰ یورو) نباشد، بکار می‌رود. به‌علاوه، گردش مالی برای فروشندگان فقط خدمات، ۶,۵۰۰ دلار آمریکا می‌باشد. ارزش‌های آستانه‌ای در ایرلند که بین ۴۵,۴۹۷ دلار آمریکا (۳۵,۰۰۰ یورو) و ۹۰,۹۹۳ دلار آمریکا (۷۰,۰۰۰ یورو) قرار دارد، نیز به نوع کسب و کار (کالاها یا خدمات) وابسته است و برای فروش‌های پستی (همانند انگلیس با آستانه خاص برای فروش‌های از راه دور) متفاوت است.

در برخی کشورها، ارزش‌های آستانه‌ای متفاوتی برای سازمان‌های غیرانتفاعی و مؤسسه‌های خیریه بکار گرفته می‌شود. برای مثال، آستانه مالیات بر ارزش افزوده برای مؤسسه‌های غیرانتفاعی در استرالیا به ۷۸,۳۶۰ دلار آمریکا (۱۰۰,۰۰۰ دلار استرالیا) و در نروژ به ۲۱,۹۸۴ دلار آمریکا (۱۴۰,۰۰۰ کرون نروژ) افزایش یافت. همچنین در نروژ، آستانه بالاتری برای مؤسسه‌های خیریه بکار می‌رود. در کانادا، برای نهادهای ارائه دهنده خدمات عمومی مانند مؤسسات خیریه، آستانه گردش مالی بالاتری به میزان ۴۲,۹۵۰ دلار آمریکا (۵۰,۰۰۰ دلار کانادا) بکار می‌رود. به‌علاوه، مؤسسه‌های خیریه‌ای که درآمد ناخالص ناشی از کل منابع (شامل هبه) آنها بیش از ۴۲,۹۵۰ دلار آمریکا، اما کمتر از ۲۱۲,۹۵۰ دلار آمریکا (۲۵۰,۰۰۰ دلار کانادا) باشد، الزامی برای وصول مالیات بر ارزش افزوده ندارند.



نمودار ۵-۱. ارزش آستانه مالیات بر ارزش افزوده (گردش مالی سالانه، دلار

آمریکا، ۲۰۰۶

کشورها بر حسب الزامات و مقررات مربوط به ثبت نام در سیستم مالیات بر ارزش افزوده متفاوت هستند. برای مثال در بلژیک بنگاه‌های دارای گردش مالی ۷,۲۵۳ دلار آمریکا (۵,۵۸۰ یورو) یا کمتر ملزم به وصول مالیات بر ارزش افزوده نیستند، اما تمامی بنگاه‌ها باید [در این سیستم مالیاتی] ثبت نام نمایند. در استرالیا، بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از ۹,۷۴۷ دلار آمریکا (۷,۵۰۰ یورو) ملزم به ثبت نام نیستند. ثبت نام برای گردش مالی بیش از مبلغ مذکور الزامی است، در حالی که گردش مالی تا سطح آستانه ۳۸,۹۹۷ دلار آمریکا (۳۰,۰۰۰ یورو) معاف از مالیات می‌باشد.

برای هر یک از کشورهای موجود در نمودار شماره (۵-۱)، به جز کشور نروژ، اجازه ثبت نام اختیاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده با در نظر گرفتن یک آستانه برای وصول مالیات مذکور داده شده است.^(۱۸۳) بیش از یک سوم ثبت نام شدگان در سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای انگلیس، استرالیا و نیوزیلند (به ترتیب، تقریباً ۳۶ درصد، ۳۹ درصد و ۴۴ درصد از کل ثبت نام شدگان)، بنگاه‌های کوچکی هستند که حق ثبت نام اختیاری داشته‌اند. در ژاپن که آستانه وصول نسبتاً بالا و در حدود ۸۳,۰۰۰ دلار آمریکا (۱۰ میلیون ین ژاپن) است، برآورد شده است که فقط ۲ درصد از ثبت نام شدگان در سیستم مالیات بر ارزش افزوده (تقریباً ۸۰,۰۰۰ بنگاه) به صورت اختیاری ثبت نام نموده‌اند.

نرخ ثبت‌نام اختیاری در بلژیک و جمهوری اسلواکی به ترتیب ۱۰ و ۲۶ درصد برآورد شده است.

اتکاء بر ساختار نرخ مالیات بر ارزش افزوده ساده (تک نرخي)

بررسی‌ها نشان می‌دهد که ساختار چندگانه برای نرخ مالیات بر ارزش افزوده نقش زیادی در هزینه‌های تمکین این مالیات دارد. برای مثال، مطالعه‌ای در خصوص هزینه‌های تمکین مالیات بر ارزش افزوده در سوئد، برآورد نموده است که اگر سیستم تک نرخي جایگزین سیستم نرخ‌های چندگانه گردد، آنگاه هزینه‌های تمکین تقریباً تا ۳۰ درصد کاهش خواهد یافت.^(۱۸۴) در حالی که، سیستم نرخ چندگانه می‌تواند درخواست‌های عمومی برای بکارگیری نرخ‌های کمتر بر برخی محصولات، به دلایل زیادی، را اجابت کند اما ساختار تک نرخي یا ساده، نه تنها می‌تواند اختلالات مالیاتی بر مصرف و تولید را محدود نماید، بلکه در عین حال هزینه‌های تمکین را نیز کاهش می‌دهد. با وجود این مزیت‌ها مانند تلاش برای کاهش غیررسمی بودن [اقتصاد]، اندازه‌گیری این مزیت‌ها و توصیف آن برای عموم کار سختی است. این امر بر دشواری قابل توجه اعمال یک ساختار تک نرخي مالیات بر ارزش افزوده و [در نتیجه] ضرورت بررسی سایر روش‌های کاهش هزینه‌های تمکین توسط سیاست‌گذاران اشاره دارد.

محاسبات ساده شده برای بنگاه‌های کوچک جهت واریز وجه مالیات بر ارزش افزوده (مالیات فرضي)

با فرض دشوار بودن معرفی ساختار تک نرخي برای سیستم مالیات بر ارزش افزوده و تعدیل برای اجتناب از سیستم مالیات بر ارزش افزوده با نرخ چندگانه، هزینه‌های تمکین می‌تواند از طریق اجازه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده پرداختی به دولت با استفاده از روش فرضی ساده شده، به بنگاه‌های کوچک دارای گردش مالی بالاتر از آستانه وصول اما کمتر از آستانه طبقه دوم بنگاه‌های کوچک کاهش یابد. برای مثال، برخی از بنگاه‌های کوچک اجازه بکارگیری نرخ ثابت واحد بر گردش مالی (به جای نیاز به محاسبات تفصیلی مالیات بر ارزش افزوده) جهت تعیین میزان مالیات بر ارزش افزوده قابل پرداخت به دولت را دارند.

نرخ‌های ثابت در نمونه‌های کشوری نیز بر حسب نوع بخش مدنظر تغییر می‌کند. یک روش جایگزین مبتنی بر محاسبات ساده شده اعتبار مالیاتی [مربوط به مالیات پرداختی بابت] خرید نهاده‌ها است. مالیات بر ارزش افزوده قابل مطالبه بر فروش [در این حالت می‌تواند در مقایسه با مالیات وصول شده] بر اساس سیستم قانونی بدون تغییر باقی بماند اما مالیات پرداختی به دولت به طور متفاوت محاسبه خواهد شد.

نمونه‌های کشوری. برای مثال، رویه نرخ ثابت (FRS)^۱ در انگلیس به کسب و کارهای کوچک واجد شرایط اجازه می‌دهد که مبلغ مالیات بر ارزش افزوده پرداختی به دولت را به صورت درصدی از گردش مالی مشمول مالیات بر ارزش افزوده محاسبه نمایند. این رویه برای کسب و کارهای با گردش مالی مشمول مالیات (فروش مشمول مالیات بعد از کسر مالیات بر ارزش افزوده) ۲۹۳,۸۸۰ دلار آمریکا (۱۵۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) و کل درآمد ناشی از کسب و کار (شامل مالیات بر ارزش افزوده) ۳۶۷,۳۵۰ دلار آمریکا (۱۸۷,۵۰۰ پوند استرلینگ) وجود دارد. سیستم تک نرخ مالیات بر ارزش افزوده در لهستان به کسب و کارهای فراهم کننده خدمات مالیاتی اجازه می‌دهد که پرداخت‌های این مالیات را به میزان سه درصد گردش مالی تعیین کنند.

نرخ‌های ثابت می‌تواند بر حسب بخش‌های مختلفی که بنگاه در آن مشغول فعالیت است، تغییر کند. برای مثال، بر اساس سیستم «روش سریع»^۲ در کانادا، کسب و کارهای با گردش مالی (فروش مشمول مالیات) کمتر از ۱۷۰,۳۶۰ دلار آمریکا (۲۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) می‌توانند بدهی مالیات بر ارزش افزوده را با بکارگیری نرخ واریز کاهش یافته برای کالاها و خدمات مشمول مالیات در دوره گزارش محاسبه نمایند. استفاده از یک نرخ کاهش یافته برای فروش مشمول مالیات، به همراه نرخ‌های متفاوت برحسب کسب و کارهای عمومی (برای مثال، عمدتاً کسب و کارهای خریدار کالاها برای فروش مجدد و کسب و کارهای ارائه‌دهنده خدمات) جایگزین محاسبات تفصیلی که در تعیین اعتبارات مالیاتی خرید نهاده مؤثرند، می‌شود.

^۱ . Flat Rate Scheme

^۲ . Quick Method

محاسبات مالیات بر ارزش افزوده در ژاپن برای کسب و کارهای دارای گردش مالی کمتر از ۴۱۵,۰۰۰ دلار آمریکا (۵۰ میلیون ین ژاپن) ساده شده‌اند، یعنی یک اعتبار مالیاتی فرضی برای نهاده به‌صورت درصدی از مالیات بر ارزش افزوده قابل پرداخت بر فروش مشمول مالیات محاسبه می‌شود.^(۱۸۵) این درصد به صنعت یا تجارت مربوطه وابسته است و در دامنه ۵۰ الی ۹۰ درصد متغیر می‌باشد. در استرالیا، مالیات بر خرید نهاده‌ها متفاوت از [نرخ مالیات بر فروش] کالاها، برای کسب و کارهای با گردش مالی تا ۲۸۵,۹۷۸ دلار آمریکا (۲۲۰,۰۰۰ یورو) معادل ۱/۸ درصد از نهاده‌ها در نظر گرفته شده و بدین ترتیب محاسبه [اعتبار] مالیات نهاده [برای این گروه از کسب و کارها] ساده شده است. نهایتاً، در بلژیک مؤسسه‌هایی که عمدتاً با اشخاص خصوصی سروکار دارند، در بخش‌های خاص (برای مثال، نانویان، آرایشگران، قصابان) فعالند، گردش مالی آنها بیش از ۹۷۴,۹۲۵ دلار آمریکا (۷۵۰,۰۰۰ یورو) نمی‌باشد، گردش مالی مشمول مالیات سالانه آنها بر اساس مقرراتی خاص تعیین می‌شود، در حالی که تخفیف مالیات بر ارزش افزوده بر نهاده‌ها مطابق با قواعد عادی [برای آنها] تعیین می‌گردد، مشمول نرخ ثابت هستند.

حسابداری نقدی برای بنگاه‌های کوچک

سیستم‌های مالیات بر ارزش افزوده معمولاً مبتنی بر حسابداری تعهدی هستند، بر این اساس بایستی مالیات بر ارزش افزوده بر فروش‌های مشمول مالیاتی که هنوز نقداً دریافت نشده‌اند (حساب‌های دریافتی)، نیز محاسبه شود. در حسابداری نقدی، مالیات بر ارزش افزوده بر فروش فقط زمانی که وجه آن نقداً دریافت شود، پرداخت می‌گردد و به‌طور مشابه اعتبار مالیاتی نهاده‌ها فقط زمانی که خریده‌ها نقداً پرداخت شوند، قابل مطالبه است. سیستم‌های حسابداری نقدی هدف‌گذاری شده برای SMEها که مبتنی بر اطلاعات دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی است، می‌تواند هزینه‌های تمکین را به‌طور قابل توجهی، بسته به تعداد اسناد پشتیبان اضافی که مؤدیان باید گردآوری و نگهداری نمایند، کاهش دهد (برای مثال فاکتورهای خرید و فروش، صورت‌حساب‌های بانکی و احتمالاً سایر صورت‌حساب‌های مالی).^(۱۸۶)

نمونه‌های کشوری. کسب و کارهای دارای گردش مالی ۷۸۳,۶۰۰ دلار آمریکا (یک میلیون دلار استرالیا)^{۱۸۷} یا کمتر می‌توانند برای مالیات بر ارزش افزوده از حسابداری نقدی استفاده کنند. سایر روش‌های حسابداری ساده شده نیز برای کسب و کارهای واجد شرایط آستانه ۱,۵۶۷,۲۰۰ دلار آمریکا (۲ میلیون دلار استرالیا) یا کمتر وجود دارد. از اول مارس سال ۲۰۰۷ در ایرلند، کسب و کارهایی که گردش مالی بیش از ۱,۲۹۹,۹۰۰ دلار آمریکا (یک میلیون یورو) نداشته باشند، می‌توانند برای مالیات بر ارزش افزوده از حسابداری نقدی استفاده کنند.

در آلمان آستانه صورت‌حساب‌های کوچک که تعیین کننده ضرورت نگهداری آنها است، اخیراً از ۱۳۰ دلار آمریکا (۱۰۰ یورو) به ۱۹۵ دلار آمریکا (۱۵۰ یورو) افزایش یافته است. پیش‌بینی شده است، این تعدیل ضرورت گزارش نمودن ۱۷۰ میلیون صورت‌حساب را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

کاهش تعداد دفعات تنظیم [اظهارنامه] برای بنگاه‌های کوچک

یکی از روش‌های کاهش هزینه‌های تمکین مالیات که در عین حال، مزیت جریان نقدی را برای بنگاه فراهم می‌سازد، اجازه تنظیم (اظهار) اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده در تعداد دفعات کمتر برای بنگاه‌های کوچک است، به طوری که کوچک بودن کسب و کارها برحسب گردش مشمول مالیات سال قبل آنها بررسی می‌گردد. در اکثر کشورهای دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بنگاه‌ها (بزرگ) مکلف به تنظیم ماهانه اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده هستند. در حالی که، بنگاه‌های کوچک اجازه تنظیم اظهارنامه و پرداخت مالیات در تعداد دفعات کمتری، برای مثال، فصلی، شش ماهه یا سالانه را دارند و بدین ترتیب هزینه‌های تمکین ممکن است به طور قابل توجهی کاهش یابد. صرفه‌جویی‌های نقدی که به واسطه کاهش تعداد دفعات پرداخت مالیات تحقق می‌یابد، می‌تواند نوعی یارانه برای کمک به تسویه باقیمانده هزینه‌های تمکین در نظر گرفته شود. در برخی موارد، الزامات کاهش تعداد دفعات تنظیم اظهارنامه با پرداخت‌های (پیش‌پرداخت) قانونی [مالیات] ترکیب می‌شوند. در حالی که، این تمهید همچنان می‌تواند

هزینه‌های تمکین را کاهش دهد، اما منافع حاصل از جریان نقدی را نیز کوچک خواهد نمود.

نمونه‌های کشوری. بر اساس تمهیدات مالیات بر ارزش افزوده گزارش شده توسط اکثر کشورها، کسب و کارها بایستی اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده را به صورت ماهانه تنظیم نمایند (اظهار و پرداخت)، به جز ایرلند و نروژ که در این کشورها، مقررات استاندارد برای پرکردن اظهارنامه‌ها هر دو ماه می‌باشد. در جمهوری اسلواکی، لهستان، بلژیک، جمهوری چک و اسپانیا، به کسب و کارهای با گردش مالی به ترتیب ۳۷۴,۰۰۰، ۱,۰۳۹,۹۲۰، ۱,۲۹۹,۹۰۰، ۱,۸۷۲,۰۰۰ و ۷,۷۹۹,۴۰۰ دلار آمریکا اجازه داده می‌شود که اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده را به جای ماهانه، به صورت فصلی تنظیم نمایند.^(۱۸۸) چنانچه گردش مالی کسب و کارهای کانادایی در حد فاصل ۴۲۵,۹۰۰ دلار آمریکا (۵۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) و ۵,۱۱۰,۸۰۰ دلار آمریکا (۶ میلیون دلار کانادا) قرار داشته باشند، واجد شرایط تنظیم و پرداخت فصلی هستند؛ کسب و کارهای با گردش مالی تا ۴۲۵,۹۰۰ دلار آمریکا واجد شرایط تنظیم سالانه اظهارنامه و واریز پیش‌پرداخت به صورت فصلی هستند و در نهایت کسب و کارهایی که خالص مالیات قابل پرداخت آنها در یک سال به میزان ۱,۲۷۸ دلار آمریکا (۱۵۰ دلار کانادا) باشد، می‌توانند فقط یکبار در سال مالیات را پرداخت نمایند. در دانمارک، اجازه تنظیم فصلی اظهارنامه فقط به کسب و کارهای با گردش مالی ۲۶۱,۶۰۰ دلار آمریکا (۱۵ میلیون کرون دانمارک) داده می‌شود، در حالی‌که بنگاه‌های با گردش مالی ۱۷۴,۳۸۹ دلار آمریکا (یک میلیون کرون دانمارک) ملزم به تنظیم اظهارات خود فقط دوبار در یک سال هستند. به‌طور مشابه، در نیوزیلند، کسب و کارهایی که گردش مالی کمتر از ۱۷۳,۸۰۰ دلار آمریکا (۲۵,۰۰۰ دلار نیوزیلند) دارند یا اگر گردش مالی آنها سال گذشته بیشتر از این مبلغ بوده، طی ۱۲ ماه آتی از این مبلغ تجاوز نکند، می‌توانند اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده را هر شش ماه ارسال کنند. برای گردش مالی بالاتر از این مبلغ اما کمتر از ۱۶,۶۸۴,۸۰۰ دلار آمریکا (۲۴ میلیون دلار نیوزیلند)، اظهارنامه‌ها باید به جای ماهانه، هر دو ماه تنظیم گردد.

در اتریش و سوئد به کسب و کارهای با گردش مالی به ترتیب ۱۲۹,۹۹۰ دلار آمریکا (۱۰۰,۰۰۰ یورو) و ۱۴۳,۲۰۰ دلار آمریکا (یک میلیون کرون) اجازه تنظیم سالانه

اظهارنامه‌ها به جای ماهانه داده می‌شود. در نروژ، درخواست اظهارهای سالانه برای کسب و کارهای با گردش مالی ۱۵۷,۰۳۰ دلار آمریکا (یک میلیون کرون نروژ) و در انگلیس این درخواست برای کسب و کارهای با گردش مالی مشمول مالیات تا مبلغ ۲,۶۴۴,۹۲۰ دلار آمریکا (۱,۳۵۰,۰۰۰ پوند استرلینگ) موضوعیت دارد. در استرالیا، مؤدیانی که به صورت اختیاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام می‌کنند، می‌توانند تنظیم (گزارش و پرداخت) سالانه اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده را انتخاب نمایند.

در ایرلند، در حال حاضر آستانه‌های واجد شرایط استفاده از تعداد دفعات کمتر برای پرکردن اظهارنامه بر اساس بدهی مالیات بر ارزش افزوده برآوردی تعیین می‌شود. بخصوص از جولای سال ۲۰۰۷، کسب و کارهای دارای بدهی مالیات بر ارزش افزوده سالانه به میزان ۳۹۰۰ دلار آمریکا (۳۰۰۰ یورو) یا کمتر امکان تسلیم اظهارنامه به صورت شش ماهه (بر اساس نیمه سال) را دارند. زمانی که بدهی مالیاتی در بیشتر از این آستانه و کمتر از ۱۸,۷۱۹ دلار آمریکا (۱۴,۴۰۰ یورو) باشد، اظهارنامه مالیاتی می‌تواند هر چهار ماه تهیه و تسلیم گردد. برآورد شده است که ۷۶,۰۰۰ تاجر واجد شرایط این ترتیبات جدید می‌باشند.

۵-۳. تمهیداتی برای ساده‌سازی مالیات بر درآمد

معیارهای مختلفی در کشورها برای کاهش الزامات تمکین مالیات بر درآمد (خوداظهاری) کسب و کارهای کوچک در حمایت از ایجاد و [تسهیل] تمکین مالیاتی کسب و کارهای کوچک مشاهده شده است. این بخش، روش‌های شناسایی شده از طریق مطالعه میدانی کشورهای OECD را مورد بررسی قرار می‌دهد که عبارتند از: معافیت بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از آستانه [در نظر گرفته شده برای] کسب و کار کوچک در خصوص شمولیت مالیات بر درآمد؛ جایگزینی از طریق برخی از اشکال مالیات فرضی^۱؛ اجازه استفاده از حسابداری نقدی و سایر فرآیندهای حسابداری ساده شده و دفعات کمتر برای پر کردن اظهارنامه موقتی.

^۱. Presumptive Tax

جایگزینی مالیات بر درآمد با یک مالیات فرضی

همانند مالیات بر ارزش افزوده، به بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از سطح آستانه، اجازه جایگزینی (عدم انتخاب) سیستم مالیات بر درآمد قانونی داده می‌شود که این تمهید می‌تواند ابزار مؤثری برای کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی و هزینه‌های اجرایی مالیات باشد.^(۱۸۹) با وجود اینکه، اجرای چنین سیستمی می‌تواند هزینه‌های تمکین و اجرایی را در پی داشته باشد. موافقان این تمهید بکارگیری مالیاتی ساده‌تر برای بنگاه‌های معاف شده از مالیات بر درآمد را پیشنهاد می‌دهند، تحمیل یک مالیات جایگزین علاوه بر [افزایش] درآمدهای مالیاتی و پشتیبانی حاکمیت خوب از طریق کمک به تمام بنگاه‌ها شامل بنگاه‌های خیلی کوچک و مشارکت‌کننده در سیستم مالیاتی، می‌تواند انتقال بنگاه‌ها به نظام مالیات بر درآمد یک کشور را زمانی که آستانه گردش مالی کسب و کارهای کوچک [از ارزش آستانه‌ای معین] تجاوز نماید، را تسهیل کند (و در نتیجه تداوم مشارکت در اقتصاد رسمی را تشویق کند). به علاوه، به میزانی که برخورد اقتصادی مالیات بر درآمد بر مالکان کسب و کارها، در شرایط وجود یک معافیت مالیات بر درآمد برای بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از آستانه کسب و کارهای کوچک، کاهش می‌یابد، می‌تواند آن‌ها را در موقعیت مزیت رقابتی در مقایسه با بنگاه‌هایی که بالاتر از این آستانه قرار دارند، قرار دهد.^(۱۹۰) [بکارگیری] رفتاری غیرخنثی بر از دست رفتن رفاه (کارایی) دلالت دارد و ممکن است کسب و کارهای مشمول مالیات بر درآمد را ترغیب به فعالیت در اقتصاد غیررسمی نماید. چنین ملاحظات سیاست‌گذاران را راغب به ارزیابی مزایا و معایب وضع مالیاتی جایگزین برای بنگاه‌های معاف از مالیات بر درآمد قانونی می‌نماید.

مالیات‌های جایگزین یک مالیات بر درآمد به‌طور کلی به مالیات‌های فرضی مبتنی بر پایه‌ای که به‌عنوان پراکسی برای پایه مالیاتی که این مالیات جایگزین آن می‌شود (در این حالت، مالیات بر درآمد قانونی)، اشاره دارد. همان‌طور که در ادامه بررسی می‌شود، پایه‌ها و بار مالیاتی مربوط به مالیات فرضی به طور قابل توجهی متفاوت از پایه و بار مالیات بر درآمد است، به‌طوری‌که بیشتر یا کمتر بودن آن به نوع مالیات فرضی و خصوصیات طراحی آن (و موقعیت سود مؤدی) وابسته است.

انواع مختلفی از مالیات‌های فرضی که می‌توانند به عنوان پراکسی برای مالیات بر درآمد قانونی مورد استفاده قرار گیرند، [توضیح داده شده‌اند که عبارتند از]: حق‌الامتیاز، مالیات مبتنی بر شاخص، مالیات مبتنی بر گردش مالی ناخالص و مالیات مبتنی بر گردش مالی خالص (تعدیل شده). گونه‌های زیادی نیز برای هر یک از این گروه مالیات‌ها وجود دارد. در ادامه ملاحظات عمده مربوط به طراحی هر یک از این مالیات‌ها، به همراه نمونه‌های آنها در کشورهای مختلف مورد بررسی قرار می‌گیرد:

الف) حق‌الامتیاز

ساده‌ترین مالیات فرضی، حق‌الامتیاز است که به صورت یک مبلغ یکجا و یکسان بر بنگاه‌های کوچک‌تر از یک اندازه یا [گردش مالی کمتر از] یک آستانه مشخص وضع می‌گردد. حق‌الامتیاز زمانی که بر فعالیت‌های (برای مثال، آرایشگران، تعمیرکاران) دارای سطوح نسبتاً پایین گردش مالی تحمیل می‌شود، عملاً به طور غیرمستقیم کسب و کارهای کوچک را مورد هدف قرار می‌دهد. مزیت اصلی حق‌الامتیاز سادگی آن است که به طور ضمنی بیانگر پایین بودن هزینه‌های اجرایی و تمکین مالیاتی است.

اگرچه، حق‌الامتیاز بار مالیاتی نسبتاً بالایی را بر بنگاه‌های دارای گردش مالی پایین تحمیل می‌کند، به دلیل اینکه به صورت یک مبلغ ثابت یکجا است، منجر به ایجاد اختلال در رقابت بین بنگاه‌های با اندازه متفاوت مشمول حق‌الامتیاز نیز می‌گردد. به همین دلیل، این مالیات نرخ مالیاتی نسبتاً بالاتری را طی دوره رکود در فعالیت اقتصادی، زمانی که سودها کم یا منفی هستند (گرایش به تقویت به جای مقابله با سیکل‌های تجاری)، بر سود تحمیل می‌کند و بنابراین می‌تواند مسائل جریان نقدی برای بنگاه‌ها ایجاد نماید.

نمونه‌های کشوری. هیچ یک از کشورهای OECD مورد بررسی در مطالعه میدانی، مالیات بر کسب و کارهای کوچک را به صورت حق‌الامتیاز ساده گزارش نکرده‌اند.

ب) مالیات مبتنی بر شاخص

یکی دیگر از مالیات‌های فرضی نسبتاً ساده، مالیات مبتنی بر شاخص‌های اندازه بنگاه به جای گردش مالی یا درآمد است. نمونه‌هایی از این شاخص‌ها عبارتند از تعداد کل

کارکنان، سطح بنا، ارزش موجودی انبار، مصرف برق و سایر متغیرهایی که در ارتباط با درآمد هستند. به طور کلی، گزارش نادرست در رابطه با پایه مالیات مبتنی بر شاخص نسبت به گردش مالی یا درآمد از سهولت کمتری برخوردار است و [این امر] می‌تواند صرفه‌جویی‌های قابل توجهی را در هزینه‌های اجرایی مالیات و هزینه تمکین مالیات به همراه داشته باشد.

یکی از خصوصیات بارز این نوع مالیات این است که مالیات مذکور از لحاظ اجرایی، مالیاتی مبتنی بر شاخص‌هایی است که پایه آن را تشکیل می‌دهد. مالیات مبتنی بر شاخص که بر حسب بنا یا کل اشتغال افزایش می‌یابد، سرمایه‌گذاری در ساختمان‌ها و یا استخدام کارگران اضافی را از طریق وضع مالیات بر این نهاده‌های مؤثر، کاهش خواهد داد. از طرف دیگر، برخلاف مالیات بر درآمد، مالیات مبتنی بر شاخص بر درآمدها وضع نمی‌شود و تقریباً مانع رشد درآمد و افزایش تلاش نیروی کار، یا به‌طور کلی‌تر مانع بکارگیری عوامل تولید می‌شود، به‌گونه‌ای که کاهش پایه مالیاتی را به دنبال خواهد داشت (برای مثال، نرخ نهایی مالیات بر درآمد صفر است).^(۱۹۱)

سایر اثرات مثبت مالیات‌های مبتنی بر شاخص به مؤلفه‌های پایه مالیاتی مربوطه وابسته است. برای مثال، با افزایش میزان مصرف برق (یک نوع مالیات مبتنی بر عوامل محیطی)، مالیات مبتنی بر شاخص، منجر به تشویق سرمایه‌گذاری در تکنولوژی‌های با مصرف سرانه برق کمتر برای هر واحد تولید می‌شود.

نمونه‌های کشوری. یک نمونه از مالیات مبتنی بر شاخص‌ها از طریق سیستم کارت مالیاتی^۱ در لهستان فراهم شده است، به طوری که میزان بدهی مالیاتی مشخص شده توسط قانون به شکل و دامنه فعالیت‌های انجام شده، تعداد کارکنان و تعداد ساکنین در محلی که فعالیت اقتصادی در آن انجام شده، وابسته است. نمونه دیگر در این زمینه کشور اسپانیا است که مالیات فرضی بر اساس یکسری عوامل [نظیر تعداد کارکنان، مصرف برق پر قدرت، تعداد میز (برای خدمات رستوران‌داری)] برای کسب و کارهای غیرحقوقی مشغول به فعالیت کسب و کار در یک یا بیش از نه فعالیت بکار می‌رود.

^۱ . Tax Card

ج) مالیات بر گردش مالی^۱

یک شکل متداول از مالیات فرضی، مالیات بر گردش مالی است که بر درآمد ناخالص وضع می‌گردد. مالیات بر گردش مالی همانند مالیات مبتنی بر شاخص و حق‌الامتياز مستقیماً برحسب اندازه بنگاه، که از طریق گردش مالی اندازه‌گیری می‌شود، تغییر می‌کند. [بر این اساس]، مالیات بر گردش مالی ثابت، با وجود اینکه نرخ مؤثر مالیاتی نسبتاً بالایی را بر کسب و کارهایی که سودآوری کمتری نسبت به سایرین دارند، تحمیل می‌کند، [اما به دلیل وابسته بودن آن به گردش مالی]، از تحریفات رقابتی مربوط به مالیات‌های حساس به سود اجتناب می‌شود. برای مثال، چنانچه دو بنگاه A و B که دارای گردش مالی ۱۰۰ هستند، به ترتیب سودی معادل ۲۰ و ۱۰ به دست آورند، آنگاه اعمال نرخ مالیات ۵ درصدی بر گردش مالی، نرخ مالیاتی ۲۵ درصدی را بر سود بنگاه A و نرخ مالیاتی ۵۰ درصدی را بر سود بنگاه B تحمیل می‌کند. بنابراین، مالیات بر گردش مالی، علاوه بر تحمیل یک بار مالیاتی سنگین‌تر بر بنگاه دارای کارایی کمتر، ممکن است منجر به کاهش تخصیص سرمایه به فعالیت‌های کسب و کار دارای حاشیه سود نسبتاً کمتر گردد.

مالیات‌های مبتنی بر گردش مالی بر درآمد ناخالص بنگاه‌های دارای گردش مالی زیر سطح آستانه [تعیین شده برای] کسب و کار کوچک ممکن است با نرخی ثابت و منحصر به فرد یا بر اساس ساختار طبقه‌ای، و یا به صورت یکنواخت یا متغیر برحسب نوع فعالیت کسب و کار وضع گردد. با وجود پیچیدگی‌هایی که معرفی ساختار طبقه‌ای نرخ مالیات بر گردش مالی می‌تواند به همراه داشته باشد، اما یکی از مزیت‌های بالقوه آن امکان اعمال نرخ مالیات نسبتاً کم بر گردش‌های مالی پایین است که این امر بنگاه‌های نوزاد و در مرحله راه‌اندازی را ترغیب به تمکین مالیاتی می‌نماید. هزینه‌های تمکین پایین بر اساس مالیات بر گردش مالی به همراه اعمال نرخ مالیاتی نسبتاً کم بر گردش مالی پایین در سال‌های آغازین، ترکیب مؤثری را برای تشویق [بنگاه‌ها جهت] مشارکت در سیستم مالیاتی فراهم می‌سازد. بنگاه‌هایی که تحت این سیستم، تصمیم به ادامه فعالیت در اقتصاد رسمی می‌گیرند، در جایی که حداکثر نرخ مالیاتی بر اساس ساختار طبقه‌ای وضع می‌شود، تشویق

^۱ . Turnover Tax

به اجتناب از پرداخت مالیات می‌شوند، زیرا بار مالیاتی با بیشتر شدن گردش مالی بنگاه از آستانه تعیین شده برای کسب و کارهای کوچک، به طور متوسط بزرگتر خواهد شد.

به‌علاوه، نرخ‌های مالیاتی کاهش یافته نیز ممکن است بر گردش مالی کسب و کارهای مشغول به فعالیت در بخش‌های با متوسط نرخ سود نسبتاً پایین اعمال شود. با ایجاد تمایزبخشی، اعمال نرخ مالیاتی ثابت می‌تواند پیچیدگی موجود را در مقایسه با بکارگیری ساختار طبقه‌ای که بر اساس آن نرخ‌های مالیاتی کمتر (بالا‌تر) بر بخش‌های دارای حاشیه سود کمتر (بالا‌تر) وضع می‌شود، را محدود نماید. بکارگیری سیستم مالیاتی با نرخ‌های ثابت اما متفاوت در بخش‌های مختلف، برای تشویق به تمکین مالیاتی بنگاه‌های در مرحله راه‌اندازی با اتکا به تخفیفات استاندارد قابل کسر از پایه گردش مالی، ممکن است یک نوع درجه‌بندی معرفی گردد.

مالیات بر گردش مالی، علاوه بر اینکه پراکسی بهتری برای وضع مالیات بر درآمد در مقایسه با حق‌الامتياز و مالیات مبتنی بر شاخص است و به دلیل اینکه پایه آن گردش مالی است، از اختلالات رقابتی مربوط به مالیات‌های حساس به سود به دور است، از طریق الزام به نگهداری حساب‌های نقدی، که گردش مالی بر اساس آن اندازه‌گیری می‌گردد، تنظیمات مورد نیاز بنگاه‌ها [برای تطابق] با سیستم مالیات بر درآمد قانونی را نیز تسهیل می‌نماید. مالیات بر گردش مالی همانند سایر مالیات‌های فرضی، از طریق کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی (و احتمالاً کاهش بدهی مالیاتی برخی از بنگاه‌ها) می‌تواند منجر به تشویق برای ایجاد کسب و کارهای کوچک و تطابق بنگاه‌ها با سیستم مالیاتی گردد.^(۱۹۲)

مالیات بر گردش مالی در مواردی جایگزین مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌شود که این جایگزینی در عمل ممکن است از حیث اجتناب از پرداخت مالیات آسیب‌پذیر باشد. اجتناب از پرداخت مالیات در این حالت به سادگی از طریق عدم ثبت بخش قابل توجهی از حجم معاملات توسط یک کسب و کار و عدم نیاز به الزامات اضافی برای تمکین مالیاتی، که اجتناب از پرداخت مالیات را دشوار می‌سازد، اتفاق افتد. در چنین موردی، هدف‌گذاری برای جایگزینی مالیات حائز اهمیت می‌شود. آستانه مدنظر برای جایگزینی مالیات بر گردش مالی باید به اندازه کافی پایین باشد، به طوری که بر اساس آن فقط کسب و کارهایی که تکالیف و تعهدات مالیات بر ارزش افزوده برای آنها طاقت‌فرسا است، جذب شوند. به این

ترتیب، بر اساس آستانه مذکور فقط کسب و کارهایی جذب مالیات بر گردش مالی خواهند شد که سابقاً به هر روشی اقدام به اجتناب از پرداخت مالیات نمودند و سادگی مالیات بر گردش مالی، مشوقی برای تمکین مالیاتی آنها ایجاد می‌کند.

نمونه‌های کشوری. در مکزیک، کسب و کارهای غیرحقوقی کوچک (Repecos) دارای گردش مالی ۱۸۲,۶۰۰ دلار آمریکا (۲۰,۰۰۰,۰۰۰ پیزو مکزیک) در سال مالیاتی قبل با نرخ دو درصد درآمدهای ناخالص مشمول مالیات می‌شوند. برای مثال، چنانچه مؤدیان تصمیم به انتخاب این مقررات به جای مالیات بر درآمد قانونی بگیرند، تصمیم آنها برگشت‌ناپذیر (غیرقابل تغییر) خواهد بود. کسب و کارهای غیرحقوقی در لهستان نیز این اختیار را دارند که بر اساس مالیات بر درآمد قانونی یا یک مالیات فرضی بر پایه گردش مالی ناخالص (بدون هیچ‌گونه کسوراتی برای هزینه‌ها) و با نرخ‌های گردش مالی متفاوت بر حسب نوع فعالیت‌ها، مشمول مالیات گردند.^(۱۹۳) این نرخ‌ها بر درآمد کسب شده توسط مشاغل آزاد معادل ۲۰ درصد؛ بر درآمد ناشی از خدمات اجاره اتومبیل، خدمات هتلداری یا خدمات بنگاه‌های مشغول به عمده فروشی معادل ۱۷ درصد؛ بر درآمد تحصیل شده از فعالیت‌های خدماتی شامل فروش مشروبات الکلی، ۸/۵ درصد و بر درآمد ناشی از فعالیت‌های خدماتی در حوزه بازرگانی و کترینگ معادل ۳ درصد می‌باشد.

در کشور اسپانیا برای کسب و کارهای غیرحقوقی که در فعالیت‌های کشاورزی مشغول بکار هستند، به شرط اینکه گردش مالی آنها بیش از ۳۸۹,۹۷۰ دلار آمریکا (۳۰۰,۰۰۰ پیورو) نباشد، یک سیستم مبتنی بر گردش مالی بکار گرفته می‌شود. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، اسپانیا برای سایر فعالیت‌های کسب و کار (غیرکشاورزی) که گردش مالی آنها در سطح آستانه تعیین شده برای یک کسب و کار کوچک باشد، از مالیات مبتنی بر شاخص استفاده می‌نماید.

(د) مالیات بر گردش مالی خالص (تعدیل شده)

مالیات‌های فرضی که پایه مالیات بر گردش مالی (درآمد ناخالص) را بر حسب هزینه‌های کسب و کار تعدیل می‌کنند، از لحاظ طراحی و اجرا به مالیات بر درآمد قانونی نزدیک‌تر هستند. با مشخص بودن هدف جایگزینی مالیات برای جلوگیری از هزینه‌های

تمکین مالیاتی، تعدیلات هزینه باید به آسانی قابل اندازه‌گیری باشد. بنگاه‌ها، به جای تبدیل هزینه سرمایه به سرمایه، برای مثال، اجازه خرج کردن (یعنی کسر فوری و کامل [از درآمد مشمول مالیات]) هزینه سرمایه را دارند.^(۱۹۴) به‌طور مشابه، به جای الزام بنگاه‌ها برای دنبال کردن هزینه‌های موجودی انبار، یک تخفیف یکجا می‌تواند بر حسب هزینه‌های نهاده‌ها که به‌صورت درصدی از گردش مالی تعیین می‌شود، بکار گرفته شود.^(۱۹۵) کسورات بر حسب حقوق و دستمزد و احتمالاً سایر هزینه‌ها و مالیات نیز ممکن است در تعریف پایه مالیاتی تأثیرگذار باشد، با این پیش‌فرض که اطلاعاتی که برای سایر اهداف (برای مثال، محاسبه پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان) الزامی است، برای هدف مالیات فرضی در دسترس است.

نمونه‌های کشوری. استرالیا یک نمونه از این نوع مالیات فرضی را معرفی کرده که برای کسب و کارهای غیرحقوقی، فقط در مواقعی که پایه مالیاتی بر حسب گردش مالی منهای دستمزد، هزینه کالاها (نهاده‌ها) و مالیات‌های مربوطه (شامل مالیات بر ارزش افزوده بر نهاده‌ها)، منهای مخارج قابل قبول که معادل ۱۲ درصد گردش مالی (تا حداکثر ۳۴,۳۱۷ دلار آمریکا (۲۶,۴۰۰ یورو)) است، اندازه‌گیری می‌شوند، مورد استفاده قرار می‌گیرد.^(۱۹۶) آستانه گردش مالی مربوط به نظام ساده شده که برای کسب و کارها بکار می‌رود، به واسطه تغییر بخش‌هایی که کسب و کار مشغول به فعالیت هستند، تغییر می‌کند و آستانه عمومی از ۲۸۵,۹۷۸ دلار آمریکا (۲۲۰,۰۰۰ یورو) شروع می‌شود.^(۱۹۷) در مواردی که کسب و کاری تصمیم به خروج از این نظام را می‌گیرد، این تصمیم برای ۵ سال تداوم خواهد داشت.

حسابداری مالی ساده شده برای بنگاه‌های کوچک

سیستم‌های مالیات بر درآمد در اکثر کشورهای عضو OECD مبتنی بر [سیستم حسابداری] تعهدی است. بر اساس حسابداری نقدی، مالیات بر درآمد بر درآمدهایی که نقداً دریافت می‌شود، پرداخت می‌گردد و هزینه‌های مربوط به نهاده‌ها نیز تنها زمانی که نقداً پرداخت می‌گردند، مطالبه می‌شوند. بنابراین، تحت سیستم‌های حسابداری نقدی هدف‌گذاری شده برای SME ها، سود مشمول مالیات بر اساس تمامی درآمدهایی که واقعاً دریافت شدند و هزینه‌هایی که واقعاً تحقق یافتند (شامل خریدهای سرمایه‌ای که فوراً

تبدیل به هزینه شدند)، تعیین می‌گردد. لذا، این امر می‌تواند هزینه‌های تمکین SMEها را به‌طور قابل توجهی، بسته به اسناد پشتیبان اضافی که مؤدیان باید گردآوری و نگهداری نمایند، کاهش دهد. الزامات ساده شده برای نگهداری دفاتر از دیگر اقدامات تسهیل [تمکین مالیاتی] محسوب می‌شود.

نمونه‌های کشوری. در استرالیا، کسب و کارهای غیرحقوقی با گردش مالی کمتر از ۵۱۹,۹۶۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ یورو) الزامی برای پرکردن حساب‌های مالی کامل^۱ ندارند (فقط باید درآمدها و هزینه‌ها را گزارش نمایند). کسب و کارهای کوچک در بلژیک با گردش مالی (به استثنای مالیات بر ارزش افزوده) کمتر از ۶۴۹,۹۵۰ دلار آمریکا (۵۰۰,۰۰۰ یورو) از قواعد حسابداری ساده شده که ثبت کامل تمام معاملات در دفتر خزانه‌داری، یک دفتر خرید و یک دفتر فروش را الزامی می‌نماید، منفعت می‌برند. به‌علاوه، یک (فهرست) موجودی انبار باید حداقل یک‌بار در هر سال انجام شود تا بدین ترتیب تمامی اعتبارات، بدهی‌ها و منابع مورد استفاده در کسب و کارها مشخص گردد.^(۱۹۸)

در جمهوری چک به مؤدیان با گردش مالی ۷۰۲,۰۰۰ دلار آمریکا (۱۵ میلیون کرون) اجازه داده می‌شود، الزامات تفصیلی برای گزارش درآمدها و هزینه‌ها را محدود و در این رابطه از شواهد مالیاتی ساده‌ای استفاده نمایند. به همین ترتیب از سال ۲۰۰۶ در دانمارک، SMEها از ارائه حساب‌های مالیاتی کامل به همراه اظهارنامه مالیات بر درآمدشان مستثنی شده‌اند (به همراه حساب‌های مالیاتی تفصیلی‌تر احتمالاً مورد نیاز برای یک اعتبار مالیاتی). برای شرکت‌های آلمانی دارای آستانه مشخصی از گردش مالی یا سود، حسابداری نقدی ممکن است برای اهداف مالیاتی، در مورد گزارشات مالی جامع (حساب سود و زیان و ترازنامه) مورد استفاده قرار گیرد. آستانه گردش مالی که تعیین کننده الزام به نگهداری اسناد و حساب‌ها برای اهداف مالیاتی است، اخیراً (دوباره) از ۴۵۴,۶۵۰ دلار آمریکا (۳۵۰,۰۰۰ یورو) به ۶۴۹,۹۵۰ دلار آمریکا (۵۰۰,۰۰۰ یورو) افزایش یافته است. در یونان، فرآیندها و مقررات حسابداری ساده شده برای شرکت‌های تجاری با آستانه گردش مالی ۳۸۹,۹۷۰ دلار آمریکا (۳۰۰,۰۰۰ یورو) و برای شرکت‌های خدماتی دارای آستانه گردش مالی ۱۹۴,۹۸۵ دلار آمریکا (۱۵۰,۰۰۰ یورو) بکار می‌رود.

^۱. Full Financial Accounts

در ژاپن، دارایی‌های کوچک که به صورت دارایی‌های تحصیل شده با هزینه کمتر از ۲,۴۹۰ دلار آمریکا (۳۰۰,۰۰۰ ین ژاپن) تعریف می‌شوند، فوراً هزینه می‌گردند. در یک سال مالی حداکثر به میزان ۲۴,۹۰۰ دلار آمریکا (۳ میلیون ین ژاپن) از کل دارایی‌های کوچکی که فوراً هزینه شده‌اند، قابل قبول است. به طور مشابه، در اسپانیا، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های با ارزش پایین یعنی دارایی‌هایی که ارزش آنها بیش از ۷۸۱ دلار آمریکا (۶۰۱ یورو) نباشد، می‌تواند فوری تا سقف ۱۵,۶۳۰ دلار (۱۲,۰۲۴ یورو) در یک دوره مالیاتی هزینه گردد (به طور رایگان مستهلک گردد).

در نروژ، شرکت‌های با مالکیت انفرادی کوچک (که دارایی‌های آن تا مبلغ ۳,۱۳۰,۶۰۰ دلار آمریکا (۲۰ میلیون کرون) باشد و بیش از ۲۰ کارمند نداشته باشد) یا شرکت‌های عام (که دارای گردش مالی بیش از ۷۸۵,۱۵۰ دلار آمریکا (۵ میلیون کرون نروژی) و تعداد کارکنان بیش از ۴ نفر نباشند) از تهیه حساب‌های سالانه مستثنی شده‌اند. با این وجود، کسب و کارهای موجود در این گروه باید یک گزارش سالانه برای اهداف مالیات بر درآمد تهیه نمایند که تعیین کننده درآمد و دارایی‌های مشمول مالیات آنها برای یک سال می‌باشد.

در لهستان، کسب و کارهای غیرحقوقی با گردش مالی کمتر از ۱,۰۳۹,۹۲۰ دلار آمریکا (۸۰۰,۰۰۰ یورو) باید یک دفتر درآمد و هزینه مالیاتی نگهداری نمایند (در حالی که تمام مؤدیان حقوقی و غیرحقوقی با گردش مالی ۱,۰۳۹,۹۲۰ دلار آمریکا یا بیشتر باید حساب‌های مالی قانونی را نگهداری نمایند).

استرالیا یک نمونه از قواعد استهلاک ساده شده برای SMEها فراهم نموده است. بخصوص، بر اساس سیستم مالیاتی ساده شده (STS)، کسب و کارهای کوچکی که گردش مالی آنها بیش از ۱,۵۶۷,۲۰۰ دلار آمریکا (۲ میلیون دلار استرالیا) نباشد، اجازه ادغام دارایی‌های استهلاک‌پذیر برای اهداف مالیاتی و امکان مطالبه یک تخفیف فوری برای دارایی‌های با هزینه پایین (دارایی‌هایی که هزینه مربوط به آنها کمتر از ۷۴۸ دلار آمریکا (۱۰۰۰ دلار استرالیا) است) را دارند.^(۱۹۹) دارایی‌های با عمر مفید کمتر از ۲۵ سال که به طور عمومی برای ادغام کسب و کارهای کوچک اختصاص می‌یابد با نرخ ۳۰ درصد مستهلک می‌شوند، در حالی که دارایی‌های با عمر مفید ۲۵ سال و بیشتر که برای دوره

طولانی جهت ادغام کسب و کارهای کوچک اختصاص می‌یابد، با نرخ ۵ درصد مستهلک می‌شوند.

فرآیندهای حسابداری ساده شده در اسپانیا برای کسب و کارهای حقوقی و غیرحقوقی دارای گردش مالی کمتر از ۲,۵۹۹,۸۰۰ دلار آمریکا (۲ میلیون یورو) که کل دارایی‌های آنها بیش از ۱,۲۹۹,۹۰۰ دلار آمریکا (یک میلیون یورو) نباشد و بیش از ۱۰ کارمند (به طور متوسط طی سال) نداشته باشد، بکار می‌رود.

در سوئد که ارتباطی قوی بین پایه مالیات و حساب‌های مالی وجود دارد، قواعد حسابداری ساده شده فقط برای بازرگانان انفرادی دارای گردش مالی کمتر از ۴۲۹,۶۰۰ دلار آمریکا (۳ میلیون کرون سوئدی) بکار می‌رود.

در انگلیس، کسب و کارهای غیرحقوقی دارای سود کمتر ۲۹,۳۸۹ دلار آمریکا (۱۵,۰۰۰ پوند استرلینگ) اجازه استفاده از اظهارنامه ساده شده مبتنی بر خوداظهاری را دارند. به‌طور مشابه، شرکت‌های بهره‌مند از فرآیند مالیاتی ساده شده، می‌توانند از اظهارنامه ساده شده مالیات بر شرکت استفاده نمایند.

در آمریکا، کسب و کارهای دارای گردش مالی متوسط کمتر از یک میلیون (دریافتی‌های ناخالص سالانه) دلار طی سه سال گذشته و کسب و کارهای با گردش مالی متوسط بیش از یک میلیون دلار اما کمتر از ۱۰ میلیون دلار که در صنایع معدن‌داری، کارخانه‌داری، اطلاعات و تجارت مشغول به فعالیت نیستند، می‌توانند از روش حسابداری نقدی (به جای حسابداری تعهدی) استفاده نمایند. به‌علاوه، کسب و کارهایی که گردش مالی متوسط بیش از ۱۰ میلیون دلار ندارند، برای تبدیل هزینه‌های مستقیم و بخشی از هزینه‌های غیرمستقیم فعالیت‌های تولیدی یا فروش مجدد به سرمایه، از الزامات تبدیل سرمایه قانونی معاف هستند.

کاهش تعداد دفعات تسلیم موقتی [اظهارنامه] برای بنگاه‌های کوچک

یکی از روش‌هایی که هزینه‌های تمکین را کاهش می‌دهد و در عین حال برای بنگاه‌ها مزیت جریان نقدی را فراهم می‌سازد، امکان پیش‌پرداخت اقساط مالیات بر درآمد توسط بنگاه‌های کوچک و انطباق با الزامات گزارش‌های موقتی و میان‌دوره‌ای، بر اساس پایه‌های

کمتر از معمول است. در بسیاری از کشورها، بنگاه‌های (بزرگ) ملزم به پیش‌پرداخت اقساط مالیات بر درآمد، اغلب به صورت فصلی (یا حتی بیشتر) هستند. در مواردی که بنگاه‌های کوچک اجازه پرداخت مالیات در تعداد دوره‌های کمتر را دارند، برای مثال شش‌ماهه یا یکساله، هزینه‌های تمکین ممکن است کاهش یابد. صرفه‌جویی‌های جریان نقدی که به واسطه کاهش تعداد دفعات پرداخت مالیات تحقق می‌یابد، می‌تواند به عنوان یک نوع یارانه برای کمک به تحمل باقیمانده هزینه‌های تمکین در نظر گرفته شود.

نمونه‌های کشوری. بر اساس سیستم پرداخت‌های اقساطی PAYG در استرالیا که بدهی مالیاتی برآورد شده مؤدی (بر درآمدی که مشمول سیستم تکلیفی نیست) در طول سال به صورت تصاعدی وصول می‌شود، اکثر مؤدیان اقساط مالیات بر درآمد را به صورت فصلی پرداخت می‌کنند. مؤدیانی که مبلغ مالیات فرضی سال قبل آنها کمتر از ۶,۲۶۹ دلار آمریکا (۸,۰۰۰ دلار استرالیا) بود، می‌توانند این مالیات را به صورت اقساط سالانه پرداخت کنند (اگر سایر الزامات را داشته باشند). کانادا در پرسشنامه مالیات بر SME ها گزارش نمود که کسب و کارهای کوچک می‌توانند اقساط مالیات بر شرکت را به صورت کمتر از ۳ ماه پرداخت نمایند. در لهستان، مؤدیان کوچک (از سال ۲۰۰۷)، مؤدیانی هستند که گردش مالی آنها در سال قبل بیش از ۱,۰۳۹,۹۲۰ دلار آمریکا (۸۰۰,۰۰۰ یورو) نباشد که در این صورت مستحق پرداخت مالیات به صورت فصلی خواهد شد.

۴-۵. سایر تمهیدات

در این بخش از گزارش، تمهیدات ساده‌سازی مربوط به کسورات حقوق و دستمزد ارائه می‌شود، به‌طوری‌که SME ها ملزم به پرداخت پرداخت‌های تکلیفی تأمین اجتماعی و یا مالیات بر درآمد بر دستمزد به کارکنان هستند.^(۲۰۰) همچنین سایر اقدامات ساده‌سازی که منافی را برای SME ها به دنبال دارد شامل استفاده گسترده از فناوری‌های اطلاعات برای کمک به مؤدیان جهت درک و تطابق با سیستم مالیاتی، به‌طور خلاصه مورد بحث قرار گرفته است.

تسهیل تمکین مالیاتی از طریق برنامه‌های تأمین اجتماعی

در پرسشنامه مالیات بر SMEها از کشورها درخواست شد که تمهیدات پرداخت‌های تأمین اجتماعی خاصی که برای SMEها جهت ساده‌سازی فرآیندهای تمکین مالیاتی یا در غیر این صورت برای کاهش هزینه‌های مؤدیان بکار می‌برند را گزارش نمایند.

پاسخ‌های کشورهای کشورهای مختلف حاکی از وجود تعداد کمی اقدامات ساده‌سازی در این زمینه است که احتمالاً مستلزم اتکاء به SMEها برای پرداخت درست مالیات تکلیفی تأمین اجتماعی (و مالیات بر درآمد اشخاص) بر دستمزدها و سایر مقادیر پرداخت شده به کارگران است.^(۲۰۱) اکثر اقدامات گزارش شده توسط کشورهای مورد بررسی (اقدامات رایج به صورت موردی یا برنامه‌ریزی شده) به دنبال تسهیل جمع‌آوری اطلاعات و گزارش‌دهی، برای مثال از طریق دسترسی بنگاه‌ها به اینترنت و پرکردن الکترونیکی اظهارنامه‌ها نسبت به کاهش شاید ساده‌سازی الزامات اطلاعاتی برای محاسبات مالیات، یا ساده‌سازی محاسبه مالیات برای خودشان است. با این وجود، امکان بهره‌مندی کسب و کارهای کوچک از پرداخت‌های تأمین اجتماعی کمتر، در یک کشور نمونه (لهستان) برای محاسبه بدهی‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی کسب و کارهای جدید و در کشوری دیگر (انگلیس) برای کسب و کارهای خویش‌فرمایی با سود خیلی پایین (این دو اقدام فقط به‌طور غیرمستقیم به اندازه بنگاه مرتبط هستند) گزارش شده است.

اکثر کشورهای مورد بررسی هیچ تمهیدی در مورد پرداخت‌های تأمین اجتماعی، که برای کارفرمایان کسب و کارهای کوچک حقوقی یا خویش‌فرمایی هدف‌گذاری شده باشد، معرفی نکرده‌اند.^(۲۰۲) در این بین، انگلیس و لهستان دو کشور استثناء هستند که تمهیداتی را برای تسهیل تمکین کسب و کارهای کوچک، از طریق کاهش مبالغ تأمین اجتماعی، گزارش نموده‌اند. در لهستان، پایه پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی، درآمد اظهار شده ناشی از خوداشتغالی (شغل آزاد)^۱ است که نمی‌تواند کمتر از ۶۰ درصد درآمد خوداشتغالی در فصل گذشته باشد. به‌طور مشابه پایه پرداخت‌های تأمین اجتماعی برای کارفرمایان و کارکنان، درآمد اظهار شده ناشی از اشتغال است که نمی‌تواند کمتر از ۶۰ درصد درآمد ناشی از اشتغال در فصل گذشته باشد. با این وجود، در مورد فعالیت اقتصادی

^۱. Self-employment

تجاری یک شخص (شخص خویش‌فرما یا کارمند)، پایه پرداخت‌های تأمین اجتماعی طی دو سال اول فعالیت تا نصف (۵۰ درصد) کاهش داده می‌شود. نرخ‌های کاهش یافته پرداخت‌های تأمین اجتماعی هیچ تأثیری بر امکان بهره‌مندی از منافع تأمین اجتماعی ندارد. در انگلیس، چنانچه سود ناشی از کسب و کار یک خویش‌فرما در یک سال کمتر از ۸,۷۴۸ دلار آمریکا (۴,۴۶۵ پوند استرلینگ) باشد، می‌تواند از یک معافیت برای پرداخت تأمین اجتماعی برخوردار شود.^(۲۰۳) تمهیدات مذکور در انگلیس و لهستان، با وجود اینکه هزینه‌های تمکین را کاهش نمی‌دهند، اما میزان پرداخت برای تأمین اجتماعی را کاهش می‌دهد، بنابراین کل بار مالیاتی بر کارفرمایان کسب و کارهای کوچک و خوداشتغالی [کاهش یافته] و مشوقی برای ایجاد و تمکین کسب و کارهای کوچک محسوب می‌شود.

در آمریکا، هیچ تفاوتی در مقررات مربوط به بدهی مالیاتی اشتغال برای کارفرمایان کسب و کارهای کوچک گزارش نشده است. با این وجود، امکان پرداخت قسطی مالیات (پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات‌های مراقبت‌های پزشکی، بیمه بیکاری و مالیات بر درآمد اشخاص) توسط کارفرمایان به میزان حقوق پرداختی آنها وابسته است. از این‌رو، کسب و کارهای کوچک در آمریکا می‌توانند از منافع افزایش تعداد پیش‌پرداخت‌ها برخوردار گردند.

در پرسشنامه مالیات بر SME ها از کشورها سؤال شده است که آیا اشخاص خویش‌فرما می‌توانند در برنامه‌های تأمین اجتماعی مشارکت نداشته باشند. [پاسخ‌های] کشورهای OECD مورد بررسی نشان می‌دهد که در هیچ کشوری، به جز مکزیک، معافیت کامل از سیستم تأمین اجتماعی برای کارفرمایان انتخابی نیست. در برخی از کشورها نیز مشارکت خویش‌فرمایان در بعضی از اجزاء سیستم تأمین اجتماعی اختیاری است، زمانی که تحت پوشش بودن سایر برنامه‌ها رد شده باشد.^(۲۰۴)

برای مثال، در کانادا، خویش‌فرمایان مکلف به پرداخت سهم پرداخت‌های برنامه بازنشستگی کارفرما و کارکنان (بدون انتخاب هیچ تمهیدی) هستند. با این وجود، خویش‌فرمایان تحت پوشش سیستم بیمه اشتغال (EI)^۱ نیستند. در آلمان، با وجود اینکه به طور کلی خویش‌فرمایان می‌توانند مشارکتی در سیستم تأمین اجتماعی نداشته باشند،

^۱. The Employment Insurance

اما مشارکت آنها در سیستم بازنشستگی عمومی برای مشاغل مستقل^۱ الزامی است.^(۲۰۵) در جمهوری چک، فقط بیمه بیماری برای خویش فرمایی کاملاً اختیاری است. در مقابل، در مکزیک، خویش فرمایان می‌توانند عدم مشارکت در تأمین اجتماعی را انتخاب نمایند (برای مثال می‌توانند تصمیم بگیرند که آیا می‌خواهند در سیستم تأمین اجتماعی مشارکت داشته باشند یا نه).

تمهیدات ساده‌سازی برای سایر کسورات حقوق و دستمزد

به طور کلی، SMEها موظفند نه تنها پرداخت تأمین اجتماعی، بلکه مالیات بر درآمد اشخاص بر دستمزد پرداختی به کارکنان را نیز از حقوق و دستمزد کارکنان کسر و به حساب دولت واریز نمایند. با وجود اینکه، گزینه‌های ساده‌سازی در این حوزه محدود می‌باشد، یک نوع ارفاق مالیاتی به صورت کاهش تعداد دفعات واریز بدهی مالیاتی وجود دارد. بر اساس سیستم تکلیفی "پرداخت آنچه شما از دست می‌دهید (PAYG)"^۲ در استرالیا، کسب و کارهای کوچک پرداخت‌کننده مالیات تکلیفی (با مالیات تکلیفی ۱۹۵۹۰ دلار آمریکا (۲۵,۰۰۰ دلار استرالیا) و یا کمتر در هر سال) می‌توانند مالیات‌های تکلیفی ناشی از دستمزد کارکنان را به صورت فصلی واریز نمایند.^(۲۰۶)

در ایرلند، یکسری اقدامات در سال‌های اخیر به منظور تسهیل تطابق با سیستم‌های عوارض و مالیات معرفی شد، به‌طوری‌که کارفرمایان کسب و کارهای کوچک بر اساس سیستم‌های PAYE (پرداخت آنچه شما به دست می‌آورید)^۳ و PRSI (پرداخت مربوط به تأمین اجتماعی)^۴، می‌توانند مالیات تکلیفی درآمد و پرداخت‌های تأمین اجتماعی را از سال ۲۰۰۶ در دفعات کمتری به حساب دولت واریز نمایند. بخصوص اینکه برای کارفرمایانی که بدهی مالیاتی سالانه مربوط به سیستم‌های PAYE/PRSI آنها به میزان ۳۸,۹۹۷ دلار آمریکا (۳۰,۰۰۰ یورو) یا کمتر در سال قبل باشد، ترتیبات پرکردن فصلی اظهارنامه به کار می‌رود که این کار منجر به کاهش بار اجرایی مالیات تقریباً ۷۶,۰۰۰ کارفرمای SME می‌شود.

^۱ . Free-lance Occupations

^۲ . Pay As You Go

^۳ . Pay-As-You-Earn

^۴ . Pay-Related Social Security

اقدامات ساده‌سازی مالیات که اخیراً در نیوزیلند برای SMEها معرفی شده است، یارانه‌هایی را برای کارفرمایان کوچک با هدف کمک به تسویه هزینه استفاده از ارائه‌دهندگان سیستم حقوق و دستمزد بیرونی جهت تطابق با تعهدات مالیاتی سیستم PAYE (پرداخت آنچه شما به دست می‌آورید)، فراهم نموده است. به‌علاوه، زمان‌بندی الزامات پیش‌پرداخت مالیات بر درآمد موقت به همراه پرداخت‌های مربوط به مالیات بر ارزش افزوده (مالیات بر کالاها و خدمات) تنظیم می‌شود تا بر این اساس دفعات پیش‌پرداخت مالیات کاهش یابد. در عین حال، به کسب و کارهای کوچک اجازه داده می‌شود تا پیش‌پرداخت‌های مالیات بر درآمد موقتی خود را بر اساس فروش مشمول مالیات بر ارزش افزوده تعیین کنند. به‌علاوه، استرداد بخشی از مالیاتی که طی پیش‌پرداخت اولیه پرداخت شده است نیز در اولین سال کسب و کار انجام می‌گیرد.

کانادا همچنین گزارش کرده است که کسب و کارهای کوچک بسته به اندازه واریزهای مربوط به حقوق و دستمزد اجازه دارند تا [اسناد] تخفیفات منابع حقوق و دستمزد را در دفعات کمتری نسبت به شرکت‌های بزرگ برای دولت ارسال نمایند. به‌طور مشابه، در آمریکا نیز همان‌طور که اشاره شد، تعداد دفعاتی که کارفرمایان باید پیش‌پرداخت‌های مالیات اشتغال را واریز نمایند به میزان حقوق و دستمزد پرداختی بنگاه وابسته است، بر این اساس بزرگترین ارفاق مالیاتی برای کسب و کارهای کوچک فراهم می‌شود.

سایر اقدامات انجام شده برای ساده‌سازی

در بخش پایانی، یکسری از اقدامات دیگری که توسط کشورهای مدنظر در این گزارش به‌منظور کاهش هزینه‌های تمکین بکار گرفته شده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. به‌خصوص اینکه در یکسری از کشورها، پایگاه‌های الکترونیکی کارآمد با هدف تسهیل دسترسی کسب و کارها به اطلاعاتی در رابطه با چگونگی انطباق با سیستم‌های مالیات بر درآمد، مالیات بر حقوق و پرداخت‌های تأمین اجتماعی و همچنین سهولت انتقال اطلاعات مربوطه (فرم‌ها) و بدهی‌های مالیاتی توسط کسب و کارها به دولت، در حال پیاده‌سازی هستند. به‌طور کلی، با وجود اینکه این اقدامات خاص کسب و کارهای کوچک هدف‌گذاری نشده‌اند، اما منافع منحصر به فردی را برای کسب و کارهای کوچک (گردش مالی نسبتاً پایین و سود محدودی

جهت پرداخت هزینه الزامات لازم برای تمکین، که هزینه ثابت قابل توجهی می‌باشند، دارند) در پی خواهند داشت. یکی از اقداماتی که اخیراً خاص کسب و کارهای کوچک گزارش شده، توسط کشور استرالیا معرفی شد که بر اساس آن تعریف کسب و کارهای کوچک جهت هدایت امتیازات، استانداردسازی شده است.

در کشور آلمان، نرم‌افزار جدیدی تحت عنوان ElsterLohn برای کارفرمایان تهیه شده و به آنها اجازه می‌دهد تا اطلاعاتی مانند گواهی (اسناد مثبت) کسورات مالیات بر حقوق و دستمزد را به صورت الکترونیکی به سازمان امور مالیاتی انتقال دهند. به موجب این اقدام، SMEها در آلمان دیگر نیازی به پردازش و ارسال حدود ۳۰ میلیون گواهی چاپ شده نخواهند داشت، این به معنای کاهش قابل توجه هزینه‌های تمکین مالیاتی است. به علاوه، سازمان امور مالیاتی بسته‌های نرم‌افزاری Elsterformular را با هدف حمایت از تسلیم اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر تجارت، مالیات بر ارزش افزوده استانی، مالیات بر حقوق و دستمزد و گواهی کسورات مالیات بر حقوق و دستمزد، به صورت یک خدمت رایگان ارائه می‌کند [و در اختیار کارفرمایان قرار می‌دهد].

در کانادا خدمتی تحت عنوان «حساب کسب و کار من» ایجاد شده که کسب و کارها به موجب آن امکان دسترسی آنلاین، ۷ روز در یک هفته و ۲۴ ساعت در هر روز، به اطلاعات کسب و کار خود را دارند. علاوه بر این، خدمات و فرم‌های الکترونیکی نیز برای کسب و کارها طراحی شده است که به وسیله آن می‌توانند اقداماتی مانند ثبت یک کسب و کار، تکمیل اظهارنامه مالیاتی و فرم‌های اطلاعات (مربوط به واجد شرایط بودن)، واریز وجوه اظهارنامه‌های تکمیل شده و دریافت استردادها و پرداخت‌ها را به آسانی انجام دهند. به طور مشابه در بلژیک نیز با معرفی اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی برای تسلیم اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر شرکت، مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات تکلیفی بر دستمزد و حقوق انتظار بر این است که کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی به موجب آن منافی را به همراه داشته باشد.

در ایرلند، مدل‌های کسب و کار جدید و سیستم‌های فناوری اطلاعات مرتبط برای ساده کردن سیستم پرداخت و حداقل نمودن تماس‌های حضوری مشتری با مقامات مالیاتی معرفی شده است. با ترویج استفاده از خدمات آنلاین اداره مالیات در سطح عمومی، بدیهی

است به موجب کاهش زمان و تلاش برای تکمیل اظهارنامه‌ها، تأییدیه آنلین، پردازش‌های فوری، دفعات برگشت سریع‌تر در مواقعی که بازپرداخت موضوعیت می‌یابد و دسترسی آنلین به اظهارنامه‌ها و حساب‌های سال جاری و سال‌های گذشته، منافع و کارایی‌هایی حاصل خواهد شد. به‌علاوه، سیستم‌های [فناوری اطلاعات]، سیستم‌هایی هستند که در مواردی عوامل بازدارنده مؤدیان برای استفاده از خدمات الکترونیک اداره مالیاتی، که به عنوان عوامل دست و پاگیر هستند، را شناسایی می‌نمایند.

در ژاپن، اداره مالیات ملی (NTA)^۱ اقداماتی را برای کاهش هزینه‌های تمکین مؤدیان از طریق برنامه‌های آموزش مالیاتی، مشاوره مالیاتی، فعالیت‌های عمومی برای توضیح اهمیت تطابق با سیستم مالیاتی و فراهم نمودن اطلاعات لازم برای قانون و فرآیندهای مالیاتی از طریق سهولت تکمیل اظهارنامه بر عهده گرفت.

اقدامات انجام شده جهت کاهش هزینه‌های تمکین مؤدیان در لهستان اصولاً بر دسترسی بهتر به اطلاعات مالیاتی، از طریق استفاده از بروشورها و وب سایت‌های دارای اطلاعات مربوط به مالیات‌ها و الزامات تمکین متمرکز بوده‌اند. در آمریکا برای شناسایی هزینه‌های تحمیل شده بر مؤدیان جهت تمکین تعهدات مالیاتی خودشان، تلاش‌های زیادی در اداره درآمد داخلی انجام شده است. اداراتی با مسئولیت‌های خاص در این سطح عبارتند از اداره کاهش بار مالیاتی مؤدی، سازمان مالیاتی الکترونیکی و اداره حمایت از مؤدی.

آخرین اقدام انجام شده حائز اهمیت، توسط کشور استرالیا معرفی شده است. به‌طوری‌که، از اول جولای ۲۰۰۷، معیار واجد شرایط بودن بر اساس گردش مالی در استرالیا برای اعطای تمام امتیاز مالیاتی به کسب و کارهای کوچک استانداردسازی شد. قبل از این، آزمون‌های مجزایی برای تشخیص واجد شرایط بودن کسب و کارهای کوچک [جهت بهره‌مندی از امتیاز مالیاتی] وجود داشت بخصوص اینکه تعریف کسب و کارهای کوچک در حوزه‌های مختلف قانون مالیاتی متفاوت بود. اما [در حال حاضر] بر اساس قانون جدید، فقط یک آزمون برای تعیین واجد شرایط بودن کسب و کارها مورد استفاده قرار می‌گیرد. برآورد شده است که در نظر گرفتن تعریفی واحد از کسب و کارهای کوچک منتج به کاهش

^۱. The National Tax Agency

هزینه‌های تمکین ۲ میلیون کسب و کار کوچک استرالیایی یا حدود ۹۰ درصد از کل کسب و کارهای استرالیایی خواهد شد.

پیوست‌ها

پیوست A: نرخ‌های ارز

جدول A.1: نرخ ارز مورد استفاده در کشورهایی که به پرسشنامه مالیات بر SME جواب داده‌اند

کشور (پول رایج)	نرخ ارز (پول رایج بر حسب دلار آمریکا) ^۱	نرخ ارز (دلار آمریکا بر حسب پول رایج) ^۲
استرالیا (دلار استرالیایی)	۱.۲۷۶۲	۰.۷۸۳۶
اتریش (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
بلژیک (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
کانادا (دلار کانادایی)	۱.۱۷۴۰	۰.۸۵۱۸
جمهوری چک (کرون چک)	۲۱.۴۳۳۲	۰.۰۴۶۸
دانمارک (کرون دانمارکی)	۵.۷۳۴۲	۰.۱۷۴۴
آلمان (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
یونان (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
ایرلند (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
ایتالیا (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
ژاپن (ین)	۱۲۰.۴۴	۰.۰۰۸۳
مکزیک (پزوی مکزیک)	۱۰.۹۴۸۳	۰.۰۹۱۳
نیوزیلند (دلار نیوزیلندی)	۱.۴۳۸۵	۰.۶۹۵۲
نروژ (کرون نروژی)	۶.۳۶۸۲	۰.۱۵۷۰۳
لهستان (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹

^۱ . (currency/USD)

^۲ . (USD/currency)

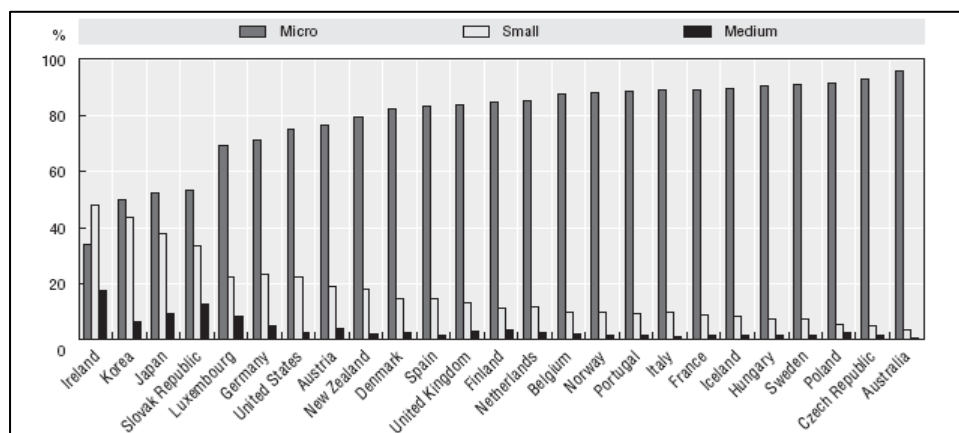
کشور (پول رایج)	نرخ ارز (پول رایج بر حسب دلار آمریکا) ^۱	نرخ ارز (دلار آمریکا بر حسب پول رایج) ^۲
جمهوری اسلواکی (کرون اسلواکی)	۲۶.۷۳۳۶	۰.۰۳۷۴
اسپانیا (یورو)	۰.۷۶۹۳	۱.۲۹۹۹
سوئد (کرون سوئدی)	۶.۹۸۳۲	۰.۱۴۳۲
انگلیس (پوند استرلینگ)	۰.۵۱۰۴	۱.۹۵۹۲

* نرخ‌های ارز ارائه شده، متوسط ماهانه در ژانویه سال ۲۰۰۷ است که از منبع زیر استخراج شده است:

ECB database and www.oanda.com/convert/fxhistory

پیوست B: خصوصیات SME

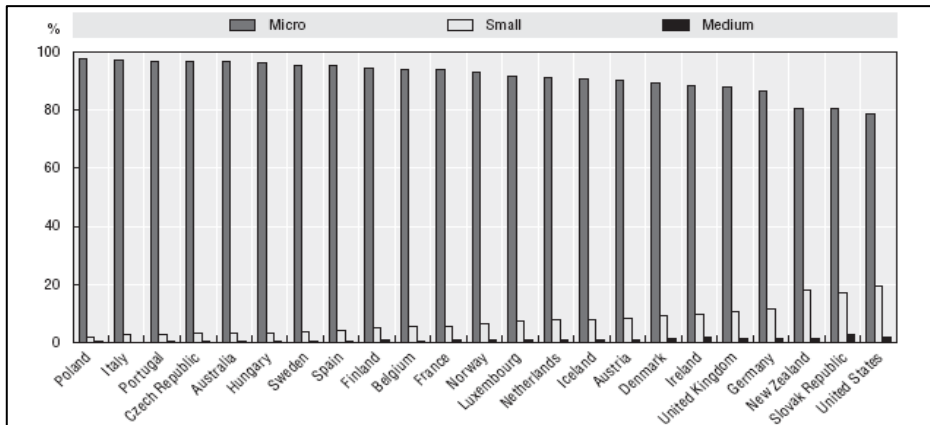
توزیع SME ها بر اساس اندازه



مأخذ: OECD Structural and Demographic Business Statistics Database

نمودار B.1. تعداد SME ها بر اساس اندازه در فعالیت های صنعتی (به صورت درصدی از کل SME های در فعالیت های صنعتی)

نکته: این شکل باید با احتیاط در نظر گرفته شود. زیرا اطلاعات برخی از بخش ها در تعدادی از کشورها محرمانه بوده و در شکل فوق لحاظ نشده است. این موارد عبارتند از: فعالیت های C و E بلژیک، فعالیت های F فنلاند، فعالیت های C لهستان، فعالیت های C، E و F ژاپن، فعالیت های E و F کره، فعالیت های F لوکزامبورگ و فعالیت های C و E نروژ.

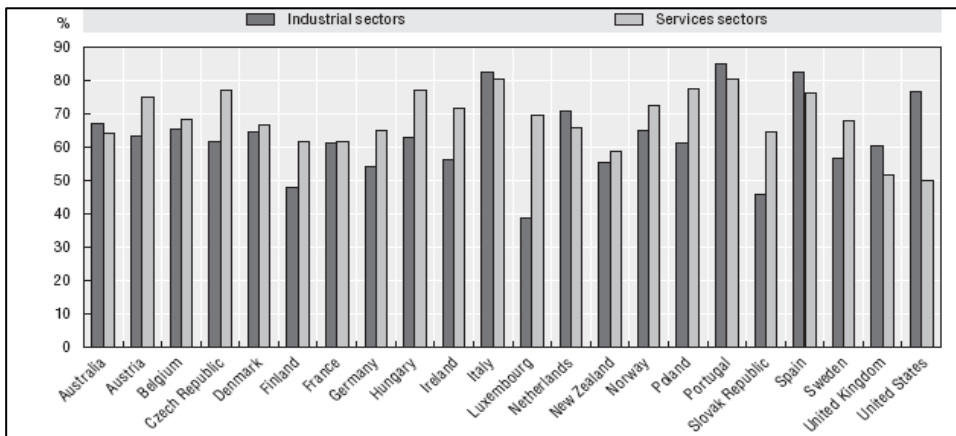


مأخذ: OECD Structural and Demographic Business Statistics Database

نمودار B.2. تعداد SMEها بر اساس اندازه در فعالیتهای خدماتی
(به صورت درصدی از کل SMEهای در فعالیتهای خدماتی)

نکته: اطلاعات فعالیتهای ۱ در لوکزامبورگ به دلیل محرمانه بودن، در شکل فوق وجود ندارد.

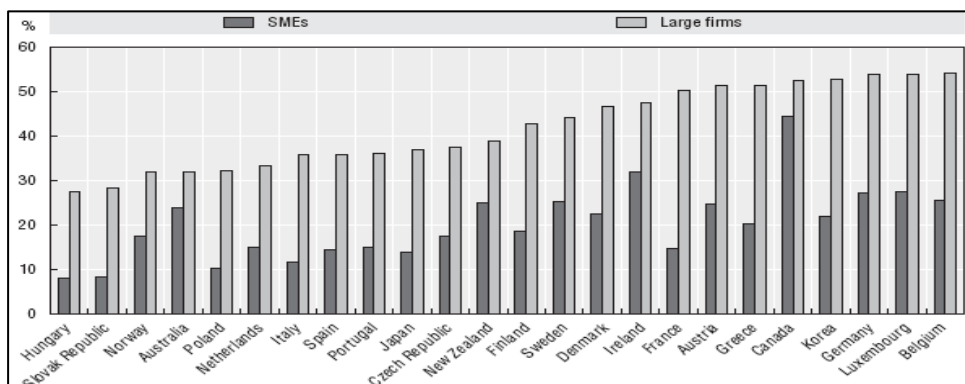
سهم SMEها در اشتغال و نوآوری



مأخذ: OECD Structural and Demographic Business Statistics Database

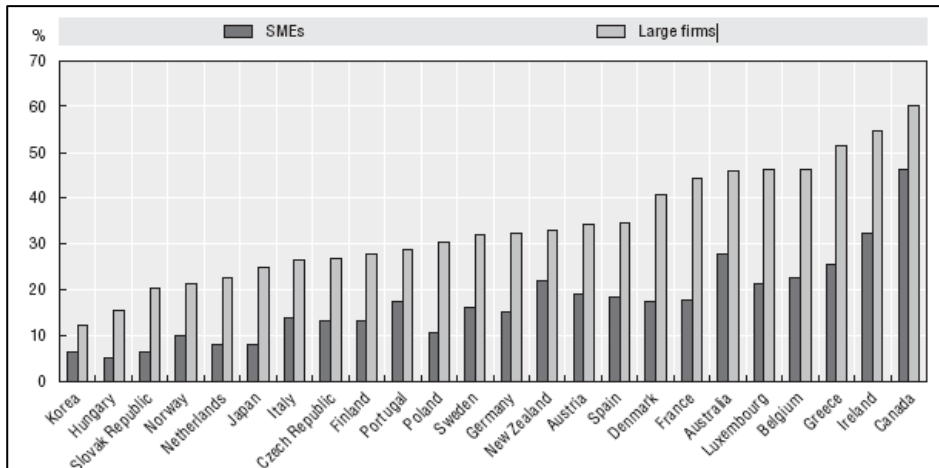
نمودار B.3. اشتغال در SMEها در فعالیتهای صنعتی و خدماتی
(به صورت درصدی از کل اشتغال SME در هر بخش از فعالیت)

نکته: این شکل باید با احتیاط در نظر گرفته شود. زیرا اطلاعات برخی از بخش‌ها در تعدادی از کشورها محرمانه بوده و در شکل فوق لحاظ نشده است. این موارد در بخش‌های صنعتی عبارتند از: فعالیتهای C و E اتریش، بلژیک، ایرلند، پرتغال و دانمارک، فعالیتهای F و C فنلاند، فعالیتهای C، E و F ژاپن، فعالیتهای E و F کره، فعالیتهای C، E و F لوکزامبورگ و فعالیتهای D آمریکا. در بخش‌های خدماتی نیز فعالیتهای A لوکزامبورگ و فعالیتهای D آمریکا.



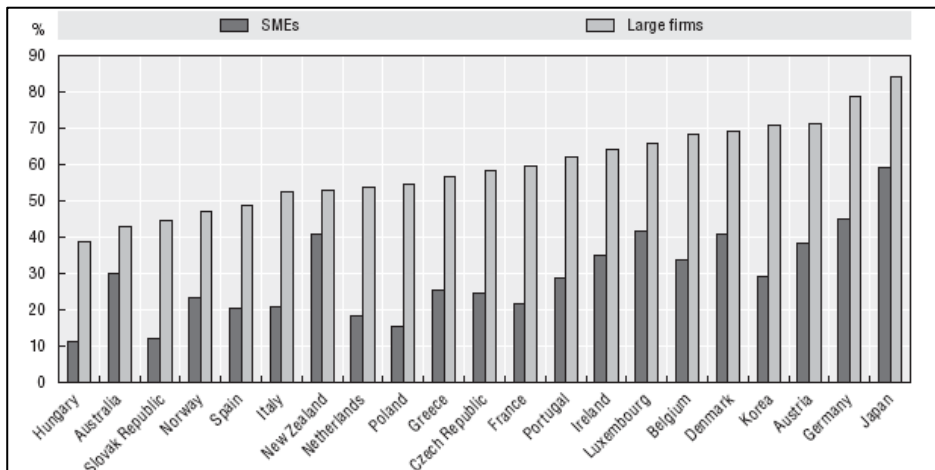
مأخذ: OECD Science, Technology and Industry: Scoreboard 2007

نمودار B.4. نوآوری در محصول خانگی بر حسب اندازه طی سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۴
(به صورت درصدی از کل بنگاه‌ها)



مأخذ: OECD Science, Technology and Industry: Scoreboard 2007

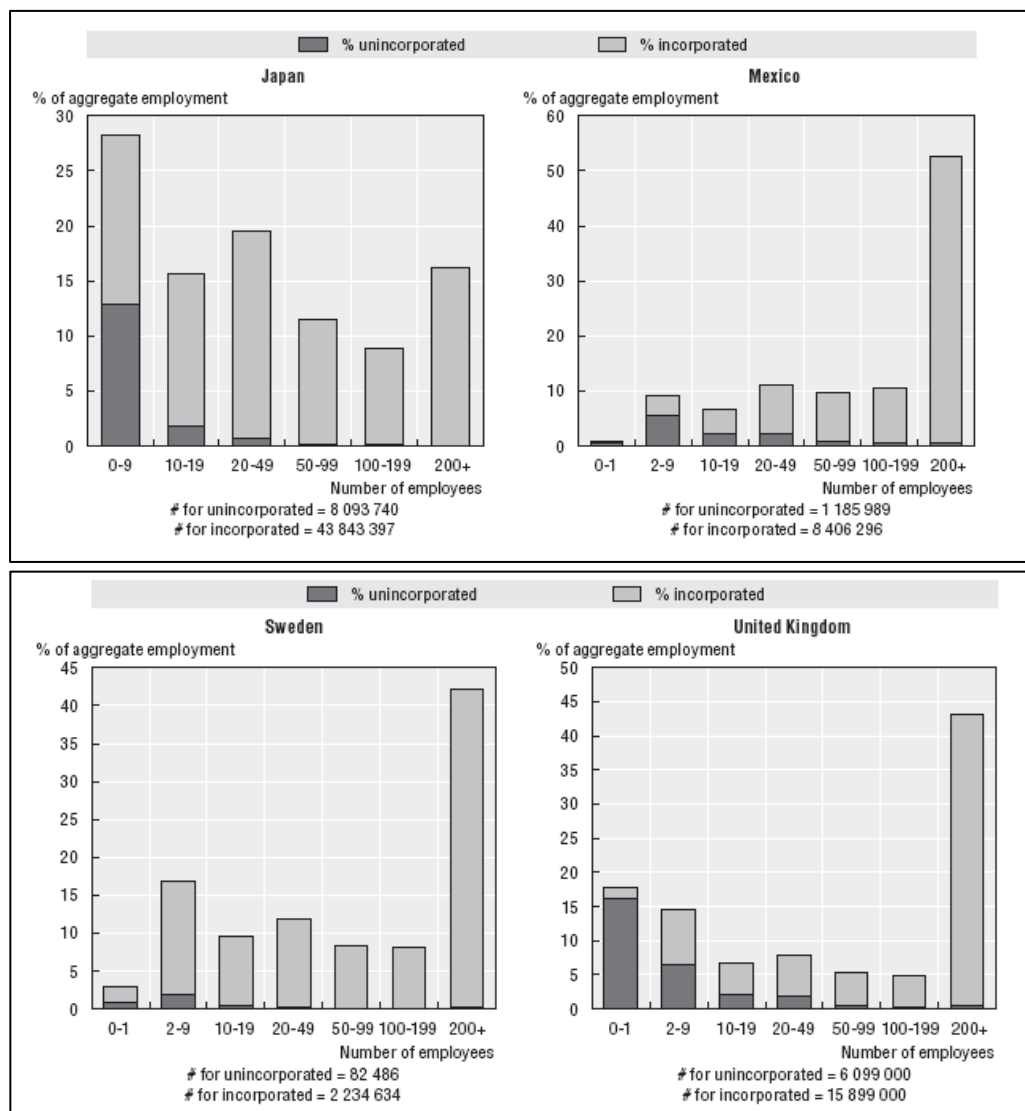
نمودار B.5. نوآوری در فرآیند خانگی بر حسب اندازه طی سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۴
(به صورت درصدی از کل بنگاه‌ها)



مأخذ: OECD Science, Technology and Industry: Scoreboard 2007

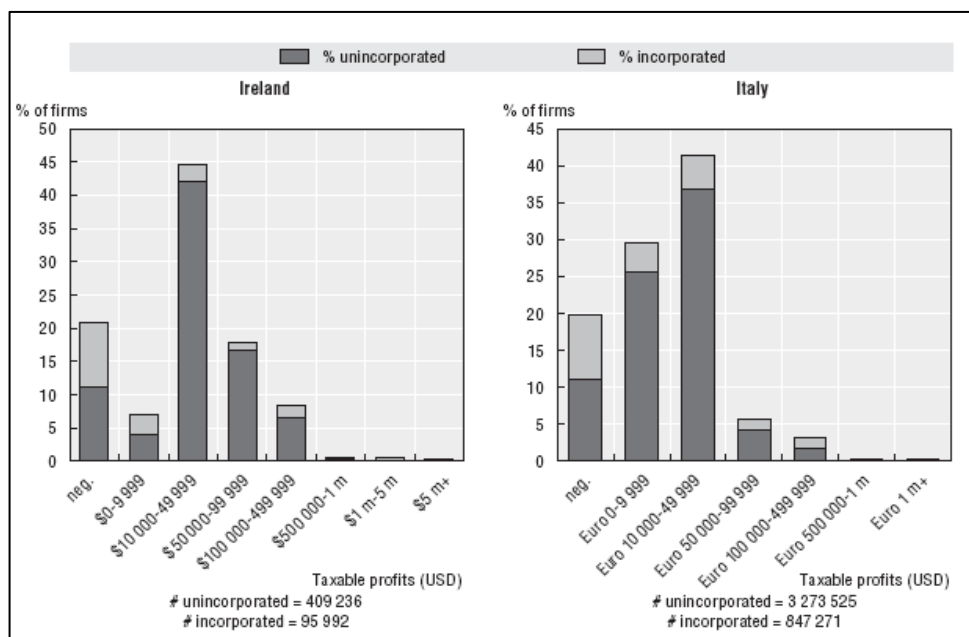
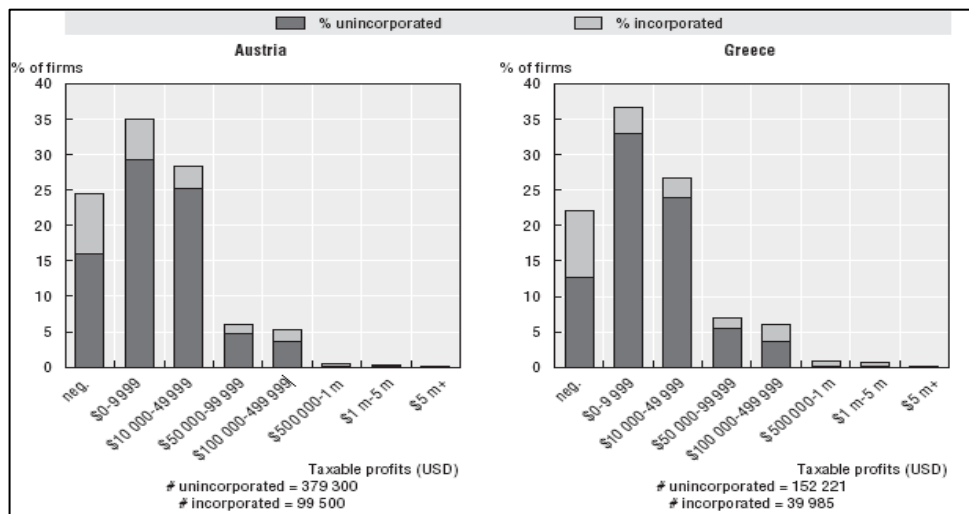
نمودار B.6. نوآوری غیرفنی بر حسب اندازه طی سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۴
(به صورت درصدی از کل بنگاه‌ها)

خصوصیات SMEها برحسب ساختار قانونی (حقوقی یا غیر حقوقی)

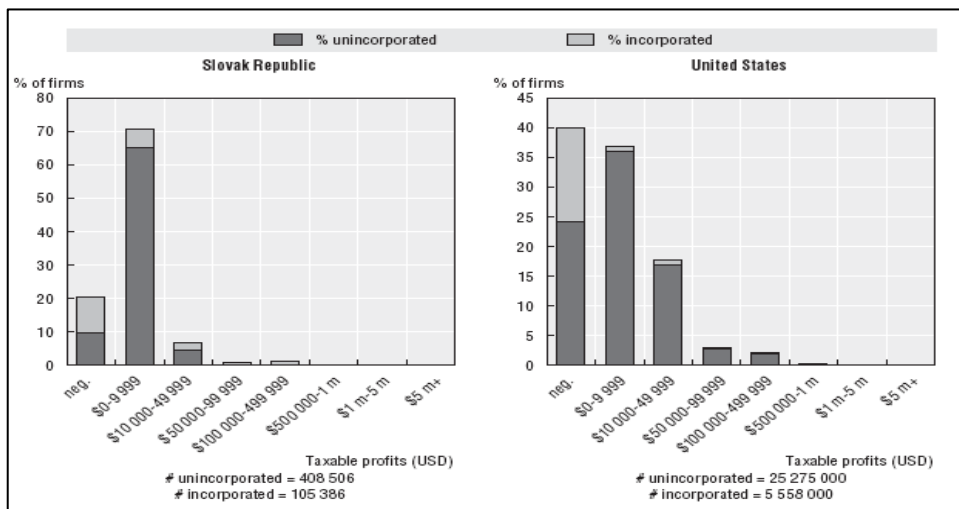
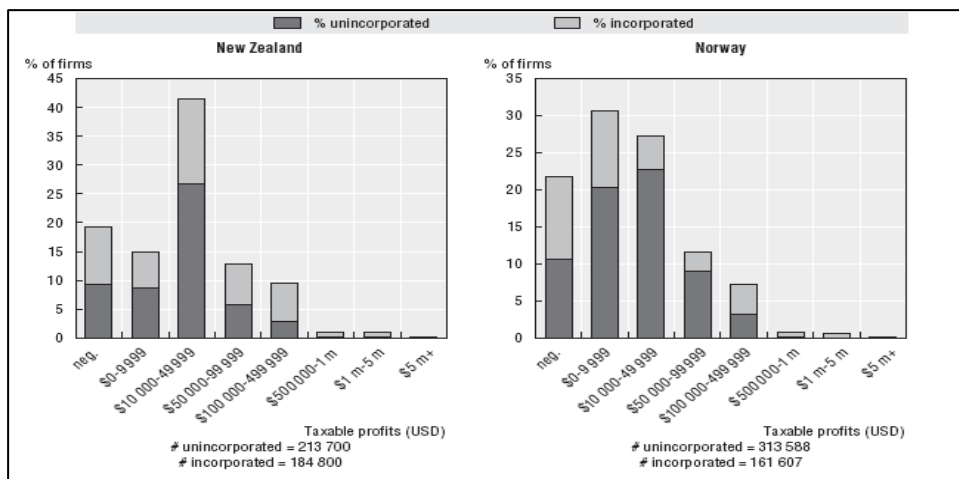


مأخذ: پاسخ کشورها به پرسشنامه مالیات بر SME

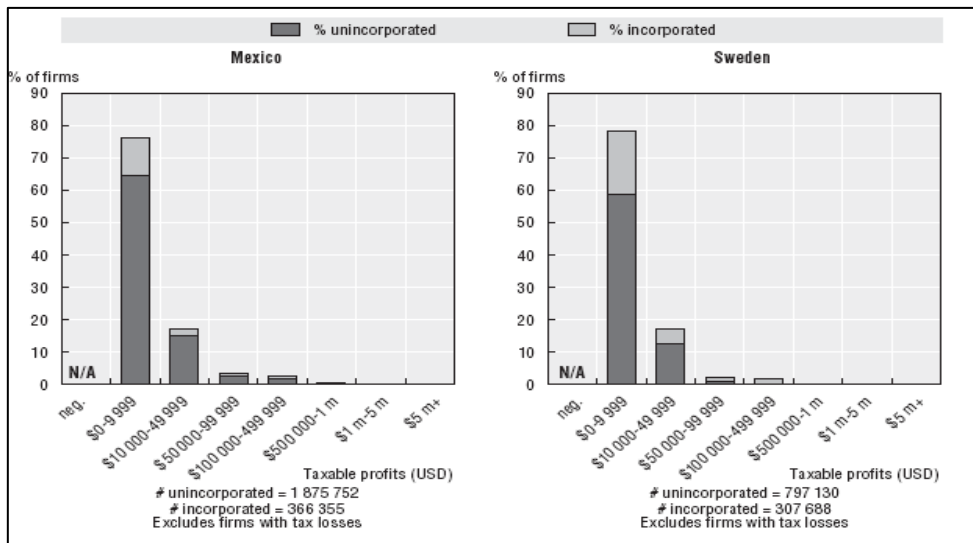
نمودار B.7. سهم SMEها در اشتغال کل برحسب اندازه (تعداد نیروی کار) و ساختار قانونی (حقوقی یا غیر حقوقی)



نمودار B.8. توزیع SMEها برحسب سود مشمول مالیات و ساختار قانونی (حقوقی یا غیرحقوقی)

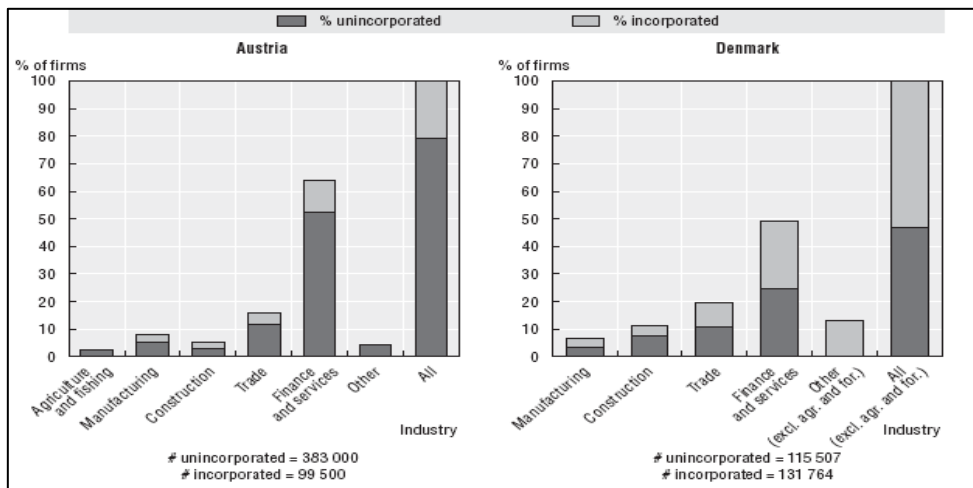


ادامه نمودار B.8. توزیع SMEها برحسب سود مشمول مالیات و ساختار قانونی (حقوقی یا غیر حقوقی)

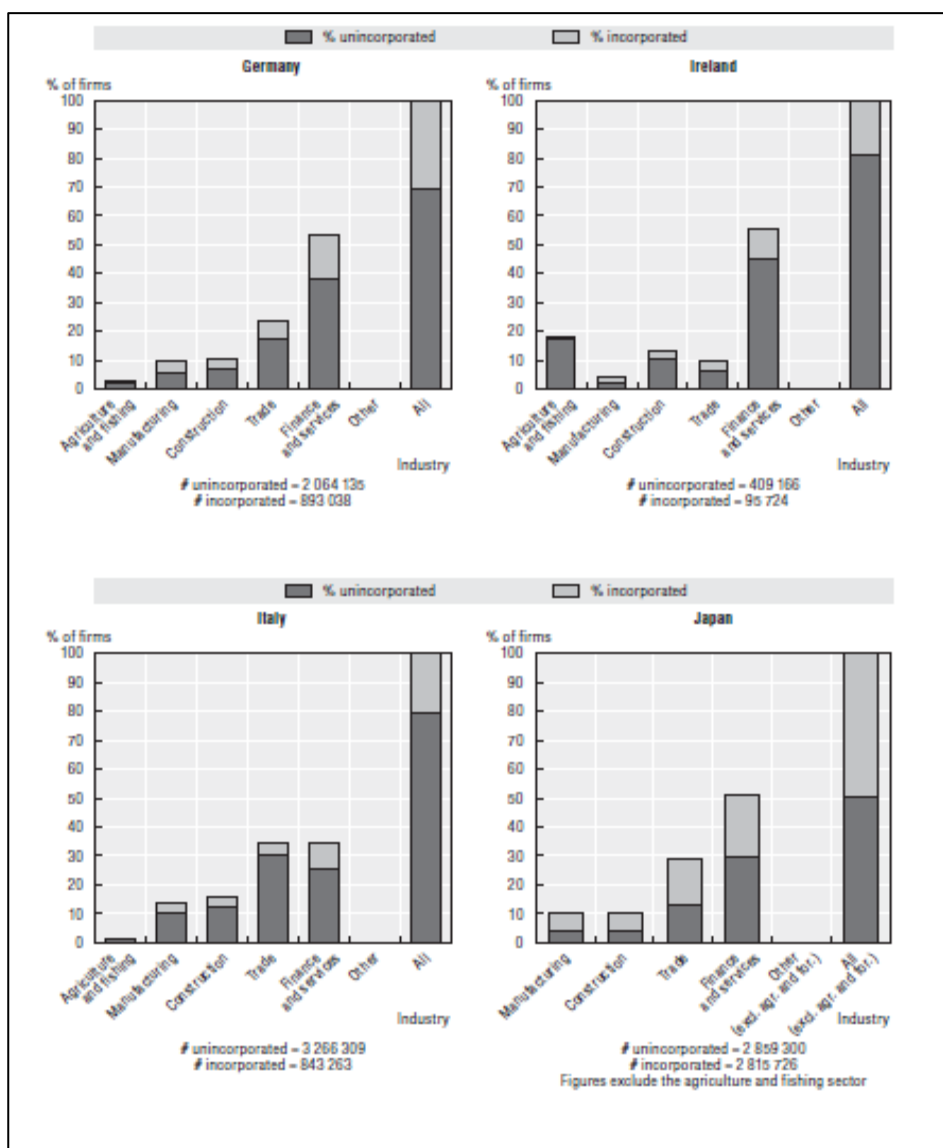


مأخذ: پاسخ کشورها به پرسشنامه مالیات بر SME

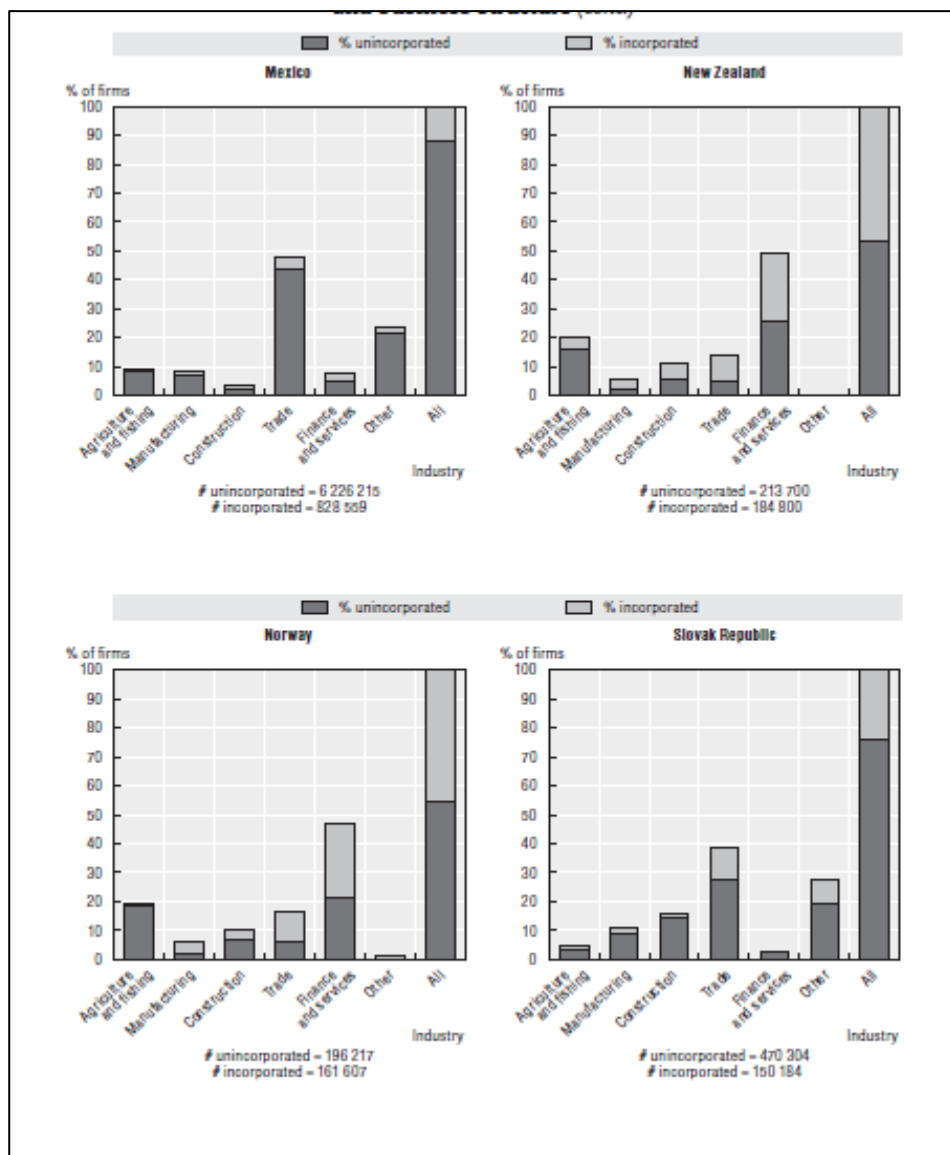
ادامه نمودار B.8. توزیع SMEها بر حسب سود مشمول مالیات و ساختار قانونی (حقوقی یا غیر حقوقی)



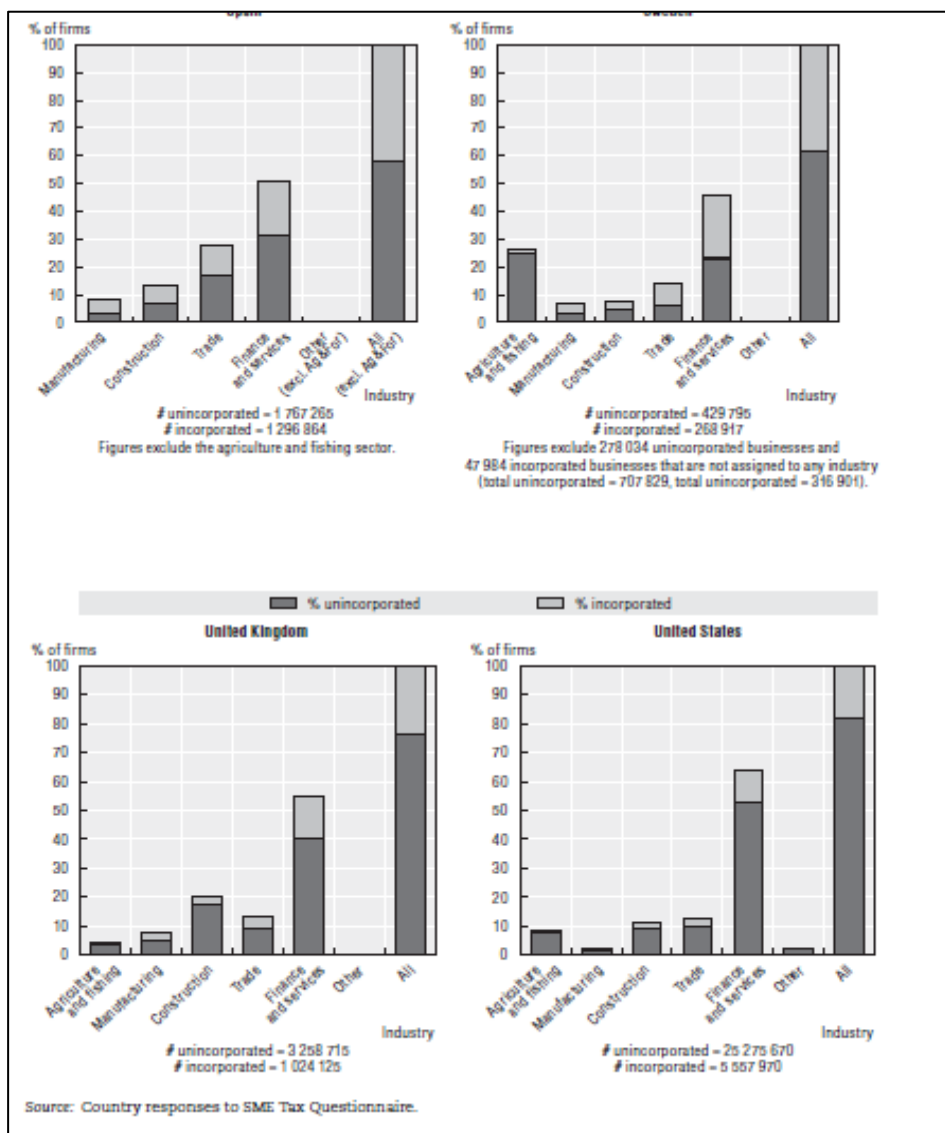
نمودار B.9. توزیع تعداد بنگاهها بر حسب نوع فعالیت و ساختار قانونی (حقوقی یا غیر حقوقی)



ادامه نمودار B.9. توزیع تعداد بنگاه ها بر حسب نوع فعالیت و ساختار قانونی (حقوقی یا غیر حقوقی)



ادامه نمودار B.9. توزیع تعداد بنگاه‌ها برحسب نوع فعالیت و ساختار قانونی (حقوقی یا غیرحقوقی)



مأخذ: پاسخ کشورهای به پرسشنامه مالیات بر SME

ادامه نمودار B.9. توزیع تعداد بنگاه‌ها برحسب نوع فعالیت و ساختار قانونی (حقوقی یا غیرحقوقی)

پیوست C: پرداخت‌های تأمین اجتماعی

جدول C.1. پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما، کارکنان و خویش‌فرمایی*

کشور	کارفرما						کارگر						خویش‌فرمایی			
	پایه مالیاتی		نرخ نهایی مقطوع ^۳ و ^۲	پایه		قابل کسر از ^۵	پایه مالیاتی	نرخ نهایی مقطوع ^۳ و ^۲	پایه		قابل کسر از ^۵	پایه	نرخ نهایی مقطوع ^۳ و ^۲	پایه مالیاتی	قابل کسر از ^۵	کشور
	پایه	درصد		آستانه پایین‌تر ^۴	آستانه بالا‌تر ^۴				پایه	درصد		پایه	درصد			
استرالیا	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
اتریش الف	14+MGE	۲۱/۶۳	[۴۷۷۶]	۵۳۷۶۰	TY	۱۰۰	14+MGE	۱۸/۰۶	[۴۷۷۶]	۵۳۷۶۰	TY	۱۰۰	۲۴/۶	AP	۰	
بلژیک ب	MGE	۳۴/۵۶	-	-	TY	۱۰۰	MGE	۱۳/۰۷	-	-	TY	۱۰۰	۱۹/۶۵	TY	۹۷۹۳	
													۱۴/۱۶		۴۷۸۳۰	
کانادا	AGE	۲/۵۲	۰	۳۵۰۰۰	TY/TY TS	۵۰	AGE	۱/۸	۰	۳۵۰۰۰			۹/۹۰	AGE	۴۳۷۰۰	
		۷/۴۷	۳۵۰۰	۴۰۰۰۰				۶/۷۵	۳۵۰۰	۴۰۰۰۰						
		۴/۹۵	۴۰۰۰۰	۴۳۷۰۰	TY/TY S	۱۰۰		۴/۹۵	۴۰۰۰۰	۴۳۷۰۰	-	-				
جمهوری چک	MGE	۳۵/۰۰	-	-	TY	۱۰۰	MGE	۱۲/۵۰	-	-	TY	۱۰۰	۱۹/۴۰	AGE	۴۸۶۰۰۰	
دانمارک		۱۹۵۱ (A)	-	-	TY	۱۰۰		۹۰۲۷	-	-	TY	۱۰۰	۱۹۵۱ (A)		-	
						۱۰۰	AGE	۸/۰۰			TY	۱۰۰			-	
فنلاند ج	AGE	۲۴/۰۰	-	-	TY	۱۰۰	TYs	۱/۲۸	-	-	-	TY	۲۲/۱۴	AGE	-	
						۱۰۰	AGE	۵/۶۳	-	-	TY	۱۰۰	۱/۳۳	TYs	-	
فرانسه د	AGE	۴۱/۷	۰	۳۲۱۸۴			AGE	۲۱/۵۶	۰	۳۲۱۸۴	۸۶/۹		۴۰/۶۳	AGE	۳۲۱۸۴	
		۴۰/۹۰	۳۲۱۸۴	۹۶۵۲۲				۱۹/۹۱	۳۲۱۸۴	۹۶۵۲۲	۸۵/۹		۱۴/۳۸		۳۲۱۸۴	
		۳۷/۶۰	۹۶۵۲۲	۱۲۸۷۳۶				۱۱/۰۱	۹۶۵۲۲	۱۲۸۷۳۶	۷۴/۵		۱۴/۳۸		۱۶۰۹۲۰	
		۲۳/۶۸	۱۲۸۷۳۶		TY	۱۰۰		۸/۶۱	۱۲۸۷۳۶		۶۷/۴	TY	۷/۹۸		۱۶۰۹۲۰	
													۱۲۷۶		۱۶۰۹۲۰	
													۳۹/۶۳		۰	
													۲۰/۸۸		۳۲۱۸۴	
													۱۴/۳۸		۹۶۵۲۲	
													۷/۹۸		۱۶۰۹۲۰	
													۱۲۴۸		۱۶۰۹۲۰	
															-	
آلمان	AGE	۱۹/۷۰	۰	۴۲۷۵۰			AGE	۲۰/۶۰	۰	۴۲۷۵۰			-		-	
		۱۲/۲۰	۴۲۷۵۰	۶۳۰۰۰	TY	۱۰۰		۱۲/۲۰	۴۲۷۵۰	۶۳۰۰۰	EM PR	۱۰۰				

کشور	کارفرما						کارگر						خوش‌فرمایی			
	پایه مالیاتی		نرخ نهایی مقطوع ^۳ و ^۲	پایه		قابل کسر از ^۵	پایه مالیاتی	نرخ نهایی مقطوع ^۳ و ^۲	پایه		قابل کسر از ^۵	پایه	پایه		نرخ نهایی مقطوع ^۳ و ^۲	پایه مالیاتی
	پایه	درصد	پایه	پایه	درصد	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه	پایه
یونان ^۱	MGE	۲۸/۰۶	-	۵۲۷۹/۶	TY	۱۰۰	MGE	۱۶/۰۰	-	۵۲۷۹/۶	TY	۱۰۰	-	-	-	-
مجارستان	AGE+B	۲۹/۰۰	-	-	TY	۱۰۰	AGE	۸/۵۰	۰	۶۷۴۸۸۴۷	-	-	-	-	TY	۳۶/۰۰
	AGE+B	۳/۰۰	-	-	TY	۱۰۰	AGE	۸/۵۰	-	-	-	-	۶۷۴۸۸۴۷	۰	TY	۸/۵۰
															TY	۴/۰۰
	AGE	۵/۳۴	-	-	TY	۱۰۰	TY	۶۳/۱۴	۱۰۸۰۰۶۷	-	-	-	-	-	AGE	۵/۳۴
ایسلند ^۲							AGE	۸/۰۰			TY	۱۰۰				
ایرلند	AGE	۸/۵۰	۰	۱۸۵۱۲			AGE	۴/۰۰	۱۷۶۲۸	۲۴۹۶۰				۳۱۷۴	WGE	۵/۰۰
		۱۰/۷۵	۱۸۵۱۲	-	-	-		۶/۰۰	۳۴۹۶۰	۴۸۸۰۰						
								۲/۰۰	۴۸۸۰۰	۱۰۰۱۰۰						
								۲/۵	۱۰۰۱۰۰	-	-	-				
ایتالیا	AGE	۳۲/۰۸	۰	۸۷۱۸۷	TY	۱۰۰	AGE	۹/۴۹	۰	۴۰۰۸۳			۱۳۵۹۸	۱۹/۵۰	AGE	۱۹/۵۰
								۱۰/۴۹	۴۰۰۸۳	۸۷۱۸۷	TY	۱۰۰	۶۶۸۰۵	۲۰/۵۰		
													۶۶۸۰۵	۲/۶۵۲		
ژاپن ^۳	MGE	۱۲/۴۵۱	۰	۶۲۰۰۰۰	TY	۱۰۰	MGE	۱۲/۰۲	۰	۶۲۰۰۰۰	TY	۱۰۰	-	-	-	-
	MGE	۵/۱۳	۶۲۰۰۰۰	۱۲۱۰۰۰۰	TY	۱۰۰	MGE	۴/۷۰	۶۲۰۰۰۰	۱۲۱۰۰۰۰	TY	۱۰۰				
	MGE	۱/۰۳	۱۲۱۰۰۰۰	-	TY	۱۰۰	MGE	۰/۶۰	۱۲۱۰۰۰۰	-	TY	۱۰۰				
	MGE	۹/۵۴	۰	۱۹۴۴۰۰۰	TY	۱۰۰	MGE	۴/۵۰	۰	۱۹۴۴۰۰۰	TY	۱۰۰	-	-	-	-
کره	MGE	۵/۰۴		۱۹۴۴۰۰۰	TY	۱۰۰	MGE	۲/۸۴	۰	-	-					
	AGE	۱۴/۰۲	۰	۱۸۸۴۳/۳۶	TY	۱۰۰	AGE	۱۳/۰۵	۰	۹۴۲۱۶/۸	TY	۱۰۰	۴۷۱۱	۲۱/۶۰	AP	۲۱/۶۰
لوگزامبورگ ^۴	AGE	۱۳/۱۶	۱۸۸۴۳/۳۶	۹۴۲۱۶/۸	TY	۱۰۰	AGE	۱/۰۰	۴۷۱۰/۸۴	-	-	-	۹۴۲۱۷	۲۳/۰۰	AP	۲۳/۰۰
													-	۱/۴۰	AP	۱/۴۰
	MGE	۳۰۴	۰	۳۸۴۵۴	TY	۱۰۰	MGE	۱/۲۵	۰	۴۶۱۵	-	-	-	۴۰۸۴ (A)	-	-
مکزیک ^۵	MGE	۶/۶۳	۰	۴۶۱۵	TY	۱۰۰	MGE	۱/۸۱	۴۶۱۵	۳۸۴۵۴	-	-	-	۴۷۹۲ (A)	-	-
	MGE	۸/۲۱	۴۶۱۵	۳۸۴۵۴	TY	۱۰۰	MGE	۶۶۱	۳۸۴۵۴	-	-	-				
	MGE	۳۲/۱	۳۸۴۵۴	-	TY	۱۰۰										
	AGE	۷/۶۵	۰	۱۵۶۶۰			AGE	۱۰/۱۲	۰	۳۰۶۲۳			۳۱۱۲۲	۳۱/۱۵	TY	۳۱/۱۵
هلند		۱۲/۰۵	۱۵۶۶۰	۴۵۰۱۷	TY	۱۰۰	AGE	۳/۸۵	۱۵۶۶۰	۴۵۰۱۷	TY	۱۰۰	-	-	TY	۴/۴۰
	AGE	۶/۵۰	۰	۳۰۶۲۳	TY	۱۰۰	AGE	۶/۵۰	۰	۳۰۶۲۳	-	-				
							TY	۳۱/۱۵	۰	۳۱۱۲۲	-	-				
نیوزیلند	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
نروژ ^۶	AGE	۱۲/۸۰			TY	۱۰۰	AGE	۷/۸۰		-	-	-	-	۲۹۶۰۰	AGE	۱۰/۷۰

۲۳۰ ■ مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط

کشور	کارفرما																کارگر				خویش فرمایی			
	پایه مالیاتی	نرخ نهایی مقطوع ^{۳و۲}	پایه		قابل کسر از ^۵		پایه مالیاتی	نرخ نهایی مقطوع ^{۳و۲}	پایه		قابل کسر از ^۵		پایه مالیاتی	نرخ نهایی مقطوع ^{۳و۲}	پایه		قابل کسر از ^۵							
			آستانه ^۴	پایین تر ^۴	پایه	درصد			آستانه ^۴	پایین تر ^۴	پایه	درصد			آستانه ^۴	پایین تر ^۴	پایه	درصد						
پرتغال	MGE	۲۳/۷۵	-	-	TY	۱۰۰	MGE	۱۱/۰۰	-	-	TY	۱۰۰	MGEc	۲۵/۴۰	[۶۰/۵]	۴۸۳۶	TY	۱۰۰						
اسپانیا ^۵	AGE	۳۰/۱۵	[۷۹۸۸/۵]	۳۵۹۵۳/۲	TY	۱۰۰	AGE	۶/۳۵	[۷۹۸۸/۵]	۳۵۹۵۳/۲	TY	۱۰۰	AGE	۲۹/۸۰	[۹۶۱۵/۶]	۳۵۹۵۳	TY	۱۰۰						
لهستان	AGE	۲۰/۴۳	۰	۷۸۴۸۰	TY	۱۰۰	AGE	۱۴/۸۶	۰	۷۸۴۸۰	TY	۱۰۰												
		۴/۱۷	۷۸۴۸۰	-	TY	۱۰۰		۱۷/۲۱	۷۸۴۸۰	-	TY	۱۰۰												
							AGE	۹				TY	۱۰۰											
جمهوری اسلواکی ^۴	MGE	۱۳/۷۵	[۷۶۰۰]	۵۴۰۵۳	TY	۱۰۰	MGE	۸/۰۰	[۷۶۰۰]	۵۴۰۵۳	TY	۱۰۰	MGE	۲۸/۷۸	۷۶۰۰	۵۴۰۵۳	TY	۱۰۰						
		۱/۶۵	[۷۶۰۰]	۲۷۰۲۶	TY	۱۰۰	MGE	۱/۴۰	[۷۶۰۰]	۲۷۰۲۶	TY	۱۰۰			۷۶۰۰	۲۷۰۲۶	TY	۱۰۰						
		۱۰/۰۰	[۷۶۰۰]	۵۱۸۲۲	TY	۱۰۰	MGE	۴/۰۰	[۷۶۰۰]	۵۱۸۲۲	TY	۱۰۰			۷۶۰۰	۵۱۸۲۲	TY	۱۰۰						
		۰/۸۰	[۷۶۰۰]	-	TY	۱۰۰																		
سوئد ^۶	AGE+B	۳۲/۴۲	-	-	TY	۱۰۰	AGE	۷/۰۰	[۷۰۴۶/۹]	۳۷۱۲۰۰	TC	۱۰۰	AGE+B	۳۰/۷۱	[۱۷۰/۷]	-	TYs/TY	۱۰۰						
سوئیس	AGE	۱۱/۰۵	۰	۱۰۶۸۰۰	TY	۱۰۰	AGE	۱۱/۰۵	۰	۱۰۶۸۰۰	TY	۱۰۰			-	-	-	-						
		۱۰/۰۵	۱۰۶۸۰۰	-	TY	۱۰۰		۱۰/۰۵	۱۰۶۸۰۰	-	TY	۱۰۰												
ترکیه	AGE	۲۱/۵۰	۴۴۷۵۳/۴		TY	۱۰۰	AGE	۱۵/۰۰		۴۴۷۵۳/۴	TY	۱۰۰		AGE	۳۷/۴	۱۷۲۶/۵	TY	۱۰۰						
انگلیس ^۴	WGE	۱۲/۸	۱۰۰	-	TY	۱۰۰	WGE	۱۱/۰۰	۱۰۰	۶۷۰			AGE	۸/۰۰	۵۲۲۵	۳۴۸۴۰								
							WGE	۱/۰۰	۶۷۰	-	-	-	AGE	۱/۰۰	۳۴۸۴۰	-	-	-						
													AGE	۲/۲۰ (w)	۴۶۳۵	-	-	-						
آمریکا	AGE	۱۳/۸۵	۰	۷۰۰۰			AGE	۷/۶۵	۰	۹۷۵۰۰			AGE	۱۵/۳۰	۰	۹۷۵۰۰								
		۷/۶۵	۷۰۰۰	۹۷۵۰۰				۱/۴۵	۹۷۵۰۰	-	-	-		۲/۹۰	۹۷۵۰۰	-	TY	۵۰						
		۱/۴۵	۹۷۵۰۰	-	TY	۱۰۰																		
*نمادها: N.A: اطلاعات وجود ندارد؛ WGE: درآمد ناخالص هفتگی؛ MGE: درآمد ناخالص ماهانه؛ MGEC: درآمد ناخالص متعارف ماهانه؛ AGE: درآمد ناخالص سالانه؛ AGE+B: درآمد ناخالص سالانه به علاوه سود؛ AP: سود تعدیل شده؛ TY: درآمد مشمول مالیات که برای وضع مالیات دولت مرکزی اندازه گیری می شود؛ TYs: درآمد مشمول مالیات که برای وضع مالیات دولت غیر مرکزی اندازه گیری می شود.																								

نکات

توضیحی برای جدول C.1

۱. در این جدول نرخ‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی و سهم کارفرما و کارکنان و تمهیدات مربوطه (در مورد آن کشورهایی که تمهیدات تأمین اجتماعی بر حسب منطقه متفاوت هستند) گزارش شده است. آستانه و مبالغ حداکثر برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز بر حسب پول ملی نشان داده شده است. در این جدول، دش (-) به معنای عدم وجود است.

۲. نرخ‌های نهایی پرداخت‌های تأمین اجتماعی (ثابت یا طبقه‌ای) در بسیاری از موارد به منظور اعمال نرخ‌های مختلف برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی مختلف (برای مثال، برای بیکاری، سلامتی و غیره)، با یکدیگر ادغام شده و به صورت ترکیبی بکار می‌روند. لذا، در جایی که نرخ ثابت اعمال می‌گردد، چنانچه پایه مالیاتی شناسایی شده در ستون ۱ (برای مثال عایدی ناخالص ماهانه)، در فاصله بین پایین‌ترین میزان (پایه) آستانه تا بالاترین آستانه (سقف) قرار داشته باشد، نرخ نهایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به طور مشابه، در جایی که سیستم طبقه‌ای بکار می‌رود، نرخ نهایی برای پایه مالیاتی، در صورتی که در حد فاصل کمترین آستانه تا بالاترین آستانه قرار داشته باشد، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۳. مطالبات مقطوع (یکجا) به صورت «بلد» آمده است. مطالبه یکجا (در صورت وجود) مربوط به دوره زمانی مختلف (سالانه (A)، ماهانه (M) یا هفتگی (W)) نیز در پرانتز بعد از مبلغ مطالبه ارائه شده است. در جایی که یک مؤدی معاف از مالیات یکجا است، در صورتی که عایدی یا درآمدش کمتر از یک سطح مشخص باشد، این مبلغ در ستون "آستانه پایین‌تر" و در پرانتز گزارش شده است.

۴. پارامترهای پایه (آستانه پایین‌تر و بالاتر) مربوط به محاسبه پرداخت‌های تأمین اجتماعی و دوره زمانی متناظر (ماهانه، هفتگی و سالانه) ارائه شده در اولین ستون (پایه مالیاتی) است. در جایی که آستانه پایین‌تر بدون براکت [] بیان شده، پرداخت‌ها به صورت درصدی از عایدی ناخالص بیشتر از آستانه مذکور محاسبه می‌شود. در جایی که میزان آستانه پایین‌تر در براکت [] نشان داده شده، این آستانه معاف از پرداخت‌های تأمین اجتماعی و قابل کسر از پایه نیست، بلکه مبلغی است که برای تعیین اینکه آیا پرداخت‌های

تأمین اجتماعی بر اساس کل میزان عایدی قابل پرداخت است یا نه؟ مورد استفاده قرار می‌گیرد. مبلغ درج شده در این ستون، در پاورقی‌های مربوط به یک کشور، به حداقل پایه مالیاتی برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی اشاره دارد و یک آستانه پایین‌تر نمی‌باشد. به‌علاوه در مواردی که ارزش آستانه بالاتر به همین صورت یعنی بالاترین نرخ نهایی نشان داده شده باشد، پرداخت‌های تأمین اجتماعی در این آستانه (این مالیات بر پایه مالیاتی بیش از این میزان وضع نمی‌شود) حداکثر (سقف) است. آستانه‌های پایین‌تر و بالاتر (نشان داده شده در پایه) مربوط به نرخ نهایی است، مگر اینکه هیچ نرخ نهایی نشان داده نشده باشد که در این مورد آستانه‌ها برای مطالبات یکجا بکار گرفته می‌شوند.

۵. در ستون پنجم و ششم، آن میزان از پرداخت‌های تأمین اجتماعی قابل کسر از مالیات بر درآمد اشخاص، در هر یک از انواع پرداخت‌ها نشان داده شده است. در مواردی که این پرداخت‌ها قابل کسر از درآمد مشمول مالیات دولت مرکزی هستند، پایه مشمول مالیات به صورت TY نشان داده شده است و میزان پرداخت‌های قابل کسر، مشخص است. اگر در مواردی مالیات دولت غیرمرکزی بر درآمد اشخاص به صورت درصدی از درآمد مشمول مالیات (TYها) و متفاوت از تعریف مورد استفاده برای مالیات دولت مرکزی تعیین شود و اگر پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان قابل کسر از این پایه باشد، TYها و میزان پرداخت‌های قابل کسر گزارش شده است. اگر پرداخت‌های مذکور از هر دو پایه یعنی پایه مالیات دولت مرکزی و (به طور مجزا) از پایه‌های مالیات دولت غیرمرکزی قابل کسر باشند، TY و TYها به طور مجزا و به همراه پرداخت‌های قابل کسر ارائه شده است. [باید توجه شود که اگر مالیات غیرمرکزی بر درآمد به صورت درصدی از مالیات دولت مرکزی یا درآمد مشمول مالیات دولت مرکزی تعیین شود (پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان به طور غیرمستقیم قابل کسر از این کانال است)، این اطلاعات اضافی مناسب نخواهد بود.]

نکات مربوط به کشورها

الف) آستانه‌های پایین‌تر برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارکنان برابر با (۱۴*۳۴۱/۱۶) یورو می‌باشد. نرخ پرداخت تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی برای سال ۲۰۰۶ گزارش شده است. اطلاعات مربوط به سال ۲۰۰۷ هنوز در دسترس نیست.

(ب) نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی در حالت خویش‌فرمایی بر درآمد مشمول مالیات سه سال قبل که بر اساس تورم تعدیل می‌شوند (TY)، اعمال می‌گردد.

(ج) پایه مالیاتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی در حالت خویش‌فرمایی، درآمدی است که توسط فرد خویش‌فرما برای درآمد بیمه بازنشستگی تعیین می‌شود.

(د) در حالت خویش‌فرمایی، اولین مجموعه از نرخ‌ها برای تکنسین‌ها و دومین مجموعه از نرخ‌ها برای تاجران بکار گرفته می‌شود. پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما، حوادث کاری را در برنمی‌گیرد. نرخ‌های گزارش شده برای غیرمدیران مورد استفاده قرار می‌گیرد. در واقع نرخ‌های مربوط به کارکنان همان نرخ‌های غیرمدیران می‌باشند. این نرخ‌ها شامل *prélèvements sociaux* وضع شده بر دستمزدها (CRDS و CSG) می‌باشند. پرداخت‌های تأمین اجتماعی به طور کامل قابل کسر از درآمد مشمول مالیات اشخاص است، اما CRDS و CSG (بخشی از آن) این‌گونه نیستند.

(ر) این آستانه در نظر گرفته شده برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارکنان، بعد از اول ژانویه سال ۱۹۹۳ برای کارکنان بکار می‌رود. در حالی که، قبل از این تاریخ، یک آستانه پایین‌تر ۲۳۱۵ یورویی در هر ماه برای کارکنان وجود داشت.

(ه) از ژانویه سال ۲۰۰۰، پرداخت اجباری کارکنان به صندوق بازنشستگی (به طور خصوصی مدیریت می‌شود)، به میزان ۴ درصد حقوق و دستمزد، قابل کسر از درآمد ناخالص مشمول مالیات است. به علاوه، پس‌انداز اختیاری برای بازنشستگی نیز ممکن است تا ۴ درصد حقوق و دستمزد، کسر گردد. با وجود اینکه این پرداخت‌ها به عنوان پرداخت‌های تأمین اجتماعی در نظر گرفته نمی‌شوند (این پرداخت‌ها به صندوقی که تحت مدیریت دولتی است، واریز نمی‌شود)، در مورد ایسلند در این لیست قرار می‌گیرد.

(و) سهم کارفرما برای بیمه حوادث فرض می‌شود که ۰/۸۶ درصد باشد (فرض مشابه در مورد مالیات بر دستمزد نیز در نظر گرفته می‌شود).

(ز) پرداخت‌های تأمین اجتماعی صدمه کاری، نرخ پرداخت‌های کارفرما، که به نرخ تصادف هر صنعت طی سه سال گذشته و سایر عوامل وابسته است، را شامل نمی‌شود.

(ح) مؤدیان خویش‌فرما برای به دست آوردن تأمین اجتماعی، با دو حالت روبرو هستند. در حالت اول، خویش‌فرما می‌تواند یک نرخ ثابتی بر حسب حداقل دستمزد سالانه پرداخت

کند، یا اینکه یک حق بیمه ثابتی به طور سالانه بسته به تعداد و سن اعضاء خانواده، پرداخت کند. مبلغ گزارش شده در اینجا مربوط به یک زوج (سن‌ها ۲۰ الی ۳۹) با دو فرزند (سن‌های ۰ الی ۱۹) است.

(خ) نرخ خویش‌فرمایی برای صنایع اولیه ۷/۸ درصد است.

(چ) حداقل پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان و کارفرمایان، در صورتی که درآمد ماهانه بیشتر از ارزش آستانه پایین‌تر نباشد، موضوعیت می‌یابد و نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز برای درآمد ماهانه بیشتر از آستانه مذکور بکار می‌رود. نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرمایان برای بیمه حوادث ۰/۸ درصد است که در واقع در دامنه ۰/۳ و ۲/۱ درصدی بسته به طبقه ریسک مربوط به فعالیت‌های کارفرمایان متغیر است.

(ع) حداقل پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی، کارکنان و کارفرمایان، در صورتی که درآمد سالانه بیشتر از ارزش آستانه پایین‌تر نباشد، موضوعیت می‌یابد و نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز برای درآمدهای سالانه بیشتر از آستانه مذکور بکار می‌رود. (غ) پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان (شامل حداکثر سهم پرداختی) نزدیک به ۱۰۰ کرون سوئدی هستند.

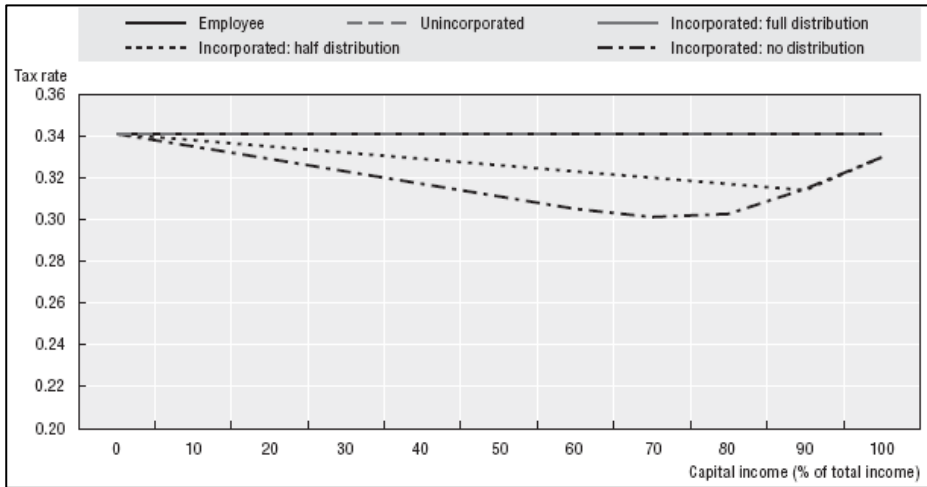
(ف) تمام نرخ‌ها و آستانه‌های ارائه شده، آنهایی هستند که از ۵ آوریل سال ۲۰۰۷ اجرایی شدند.

نکاتی در خصوص ادغام نرخ‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی

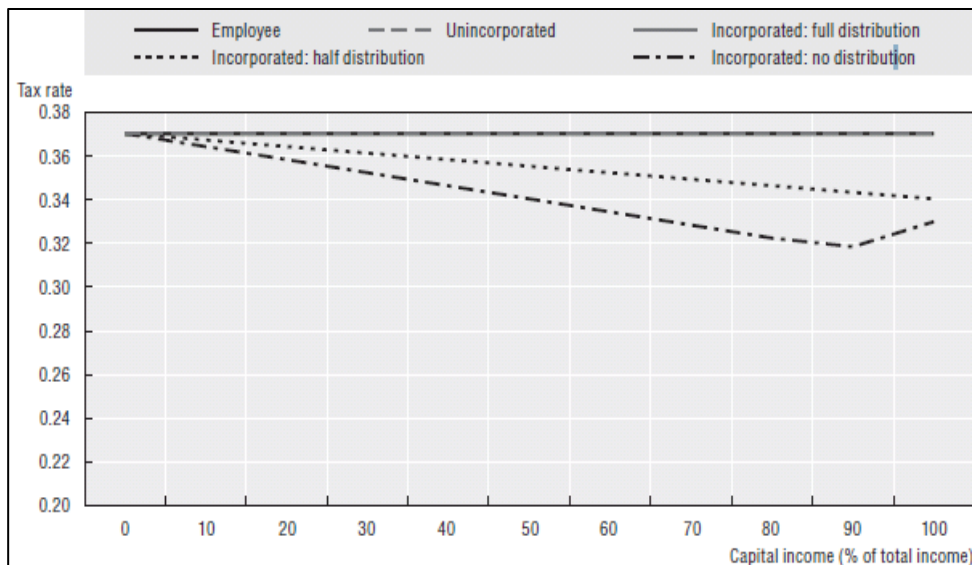
در برخی از سیستم‌های تأمین اجتماعی، دو ساختار ثابت و تصاعدی برای نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی بکار می‌رود. در مواردی که پایه یکسان (برای مثال درآمد ناخالص) برای این پرداخت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، نرخ‌های مبتنی بر این دو ساختار می‌توانند به منظور گزارش در جدول مذکور با یکدیگر جمع شوند. برای مثال، چنانچه بخشی از پرداخت‌های تأمین اجتماعی با اعمال نرخ ثابت ۱۰/۰۵ درصدی بر کل درآمد ناخالص و بخش دیگر با اعمال نرخ‌های تصاعدی به صورت یک نرخ ۱/۵ درصدی بر درآمد ناخالص بین ۰ الی ۹۷,۲۰۰ و یک نرخ ۰/۵ درصد بر درآمد ناخالص بین ۹۷,۲۰۰ الی ۲۴۳,۰۰۰ مطالبه شود، آنگاه با فرض پایه مالیاتی یکسان (درآمد ناخالص)، نرخ‌های مختلف

(ثابت و تصاعدی) این مطالبات می‌تواند بدین نحو ادغام شود که نرخ ۱۱/۵۵ درصدی بر درآمد ناخالص بین ۰ الی ۹۷,۲۰۰، نرخ ۱۰/۵۵ درصدی بر درآمد ناخالص بین ۹۷,۲۰۰ الی ۲۴۳,۰۰۰ و نرخ ۱۰/۰۵ درصدی بر درآمد بیش از ۲۴۳,۰۰۰ اعمال گردد.

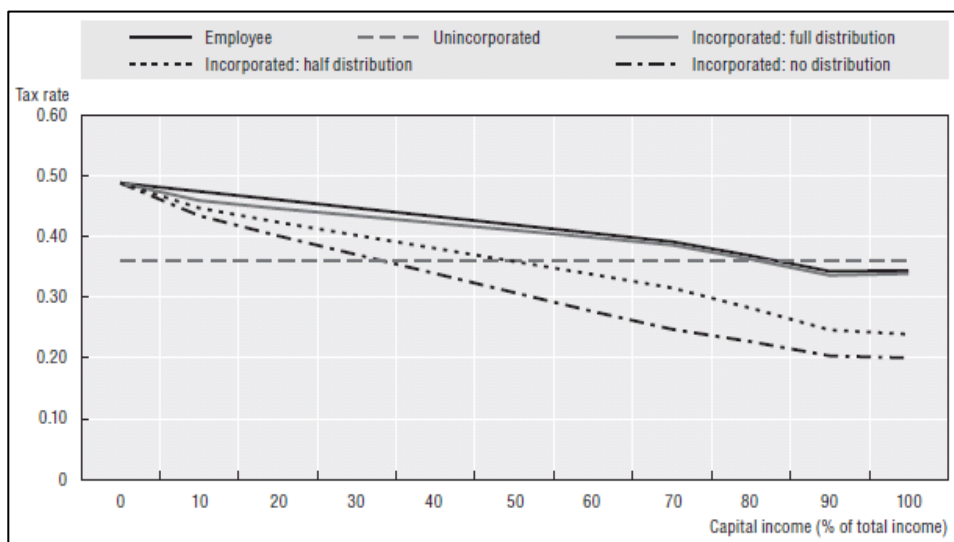
پیوست D: متوسط نرخ‌های قانونی مالیات (ASTR) برای ۴ و ۱۰ برابر متوسط درآمد ناشی از کار (حقوق و دستمزد)



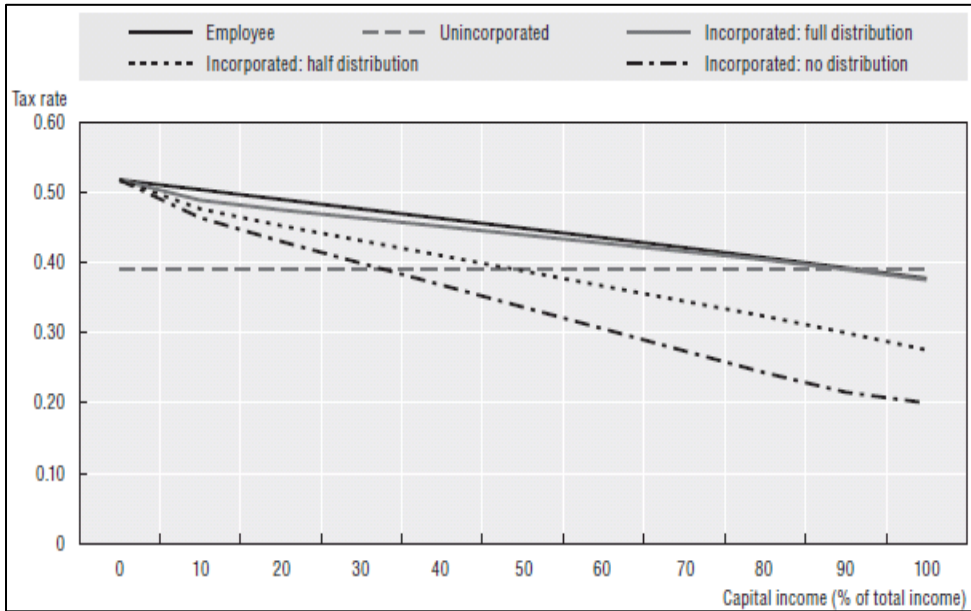
شکل 1. D. نرخ‌های ASTR جامع برای ۴ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در نیوزیلند، سال ۲۰۰۷



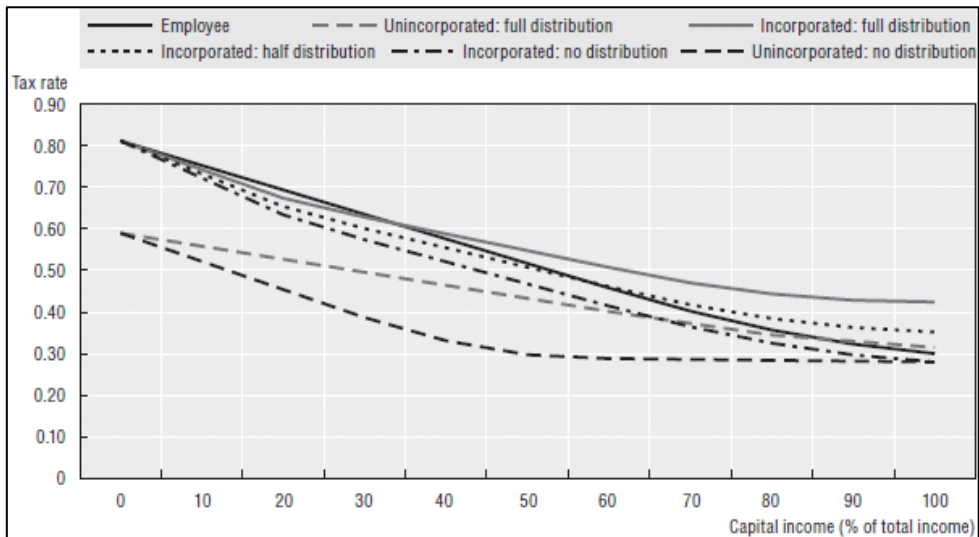
شکل D.2. نرخ‌های ASTR جامع برای ۱۰ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در نیوزیلند، سال ۲۰۰۷



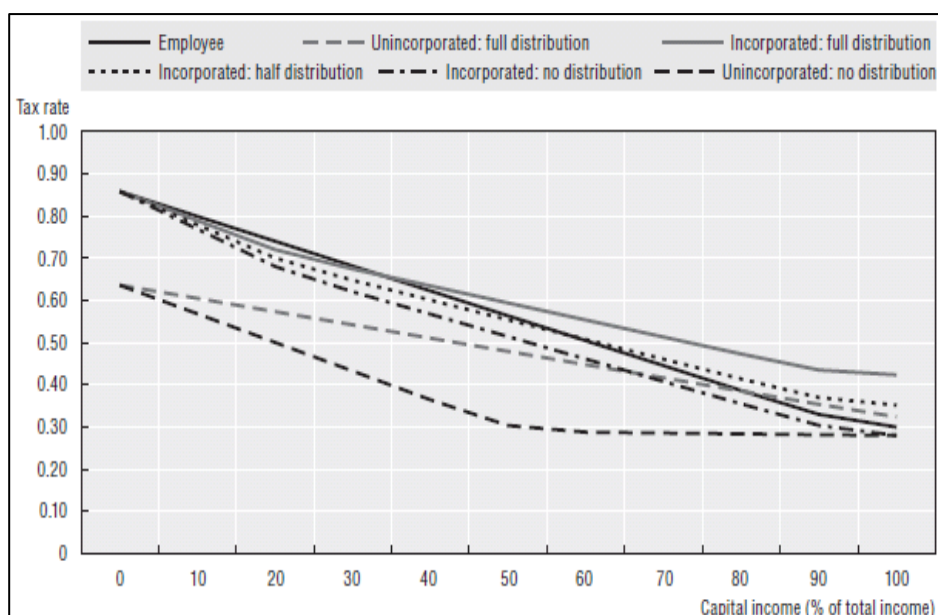
شکل D.3. نرخ‌های ASTR جامع برای ۴ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در انگلستان، سال ۲۰۰۷



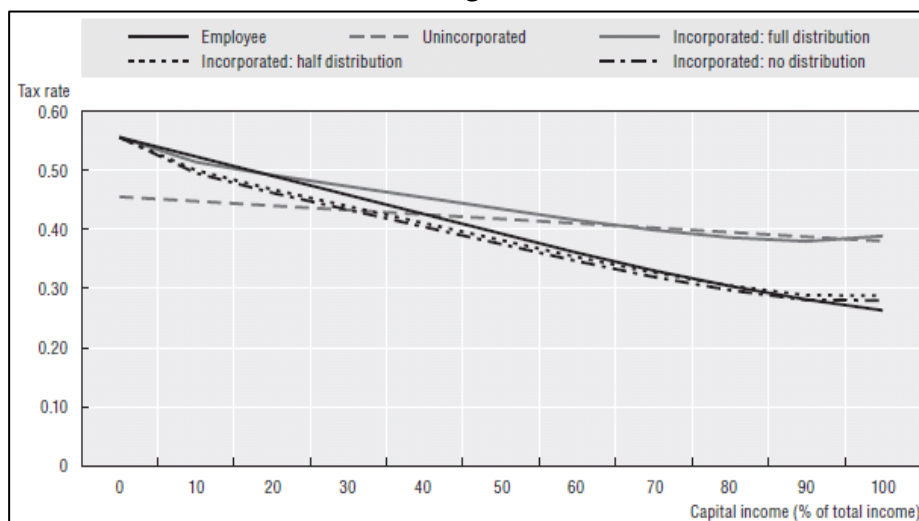
شکل D.4. نرخ‌های ASTR جامع برای ۱۰ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در انگلستان، سال ۲۰۰۷



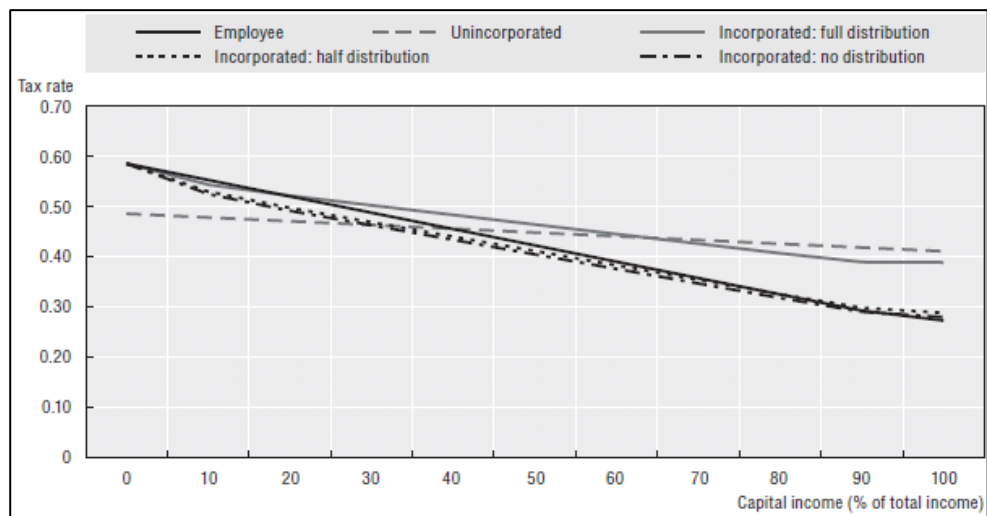
شکل D.5. نرخ‌های ASTR جامع برای ۴ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در سوئد، سال ۲۰۰۷



شکل D.6. نرخ‌های ASTR جامع برای ۱۰ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در سوئد، سال ۲۰۰۷



شکل D.7. نرخ‌های ASTR جامع برای ۴ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در نروژ، سال ۲۰۰۷



شکل D.8. نرخهای ASTR جامع برای ۱۰ برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد در نروژ، سال ۲۰۰۷

پیوست E: ارزیابی متوسط نرخ‌های قانونی مالیات (ASTR) مربوط به درآمد ناشی از کسب و کارهای حقوقی

در این پیوست، تحلیلی عددی از متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد کسب و کاری که از طریق کارگر/مالک یک واحد تجاری حقوقی تحصیل می‌شود، ارائه شده است. این تحلیل اجزاء مالیات بر درآمد و پرداخت‌های تأمین اجتماعی مربوط به متوسط نرخ قانونی مالیات را فرموله می‌کند و نشان می‌دهد که چگونه این نوع از مدل‌سازی می‌تواند برای تحلیل حساسیت متوسط نرخ قانونی مالیات به سطح درآمد واحد تجاری و سهم درآمد ناشی از کار و سرمایه از کل درآمد کسب و کار بکار گرفته شود.

چارچوب ASTR

کارگر/مالک یک واحد تجاری (کسب و کار) که درآمد خود را از طریق به خدمت گرفتن ترکیبی از سرمایه و نیروی کار تحصیل می‌کند، را در نظر بگیرید، به‌طوری‌که درآمد تحصیل شده مشمول مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت و پرداخت‌های تأمین اجتماعی باشد.^(۲۰۷) با توجه به کادر E.1، کل درآمد خالص از استهلاک این واحد تجاری (Y) را می‌توان به اجزاء آن به صورت زیر تفکیک نمود:

$$Y = wL + SSC^{er}\{wL\} + (Y - wL - SSC^{er}\{wL\})$$

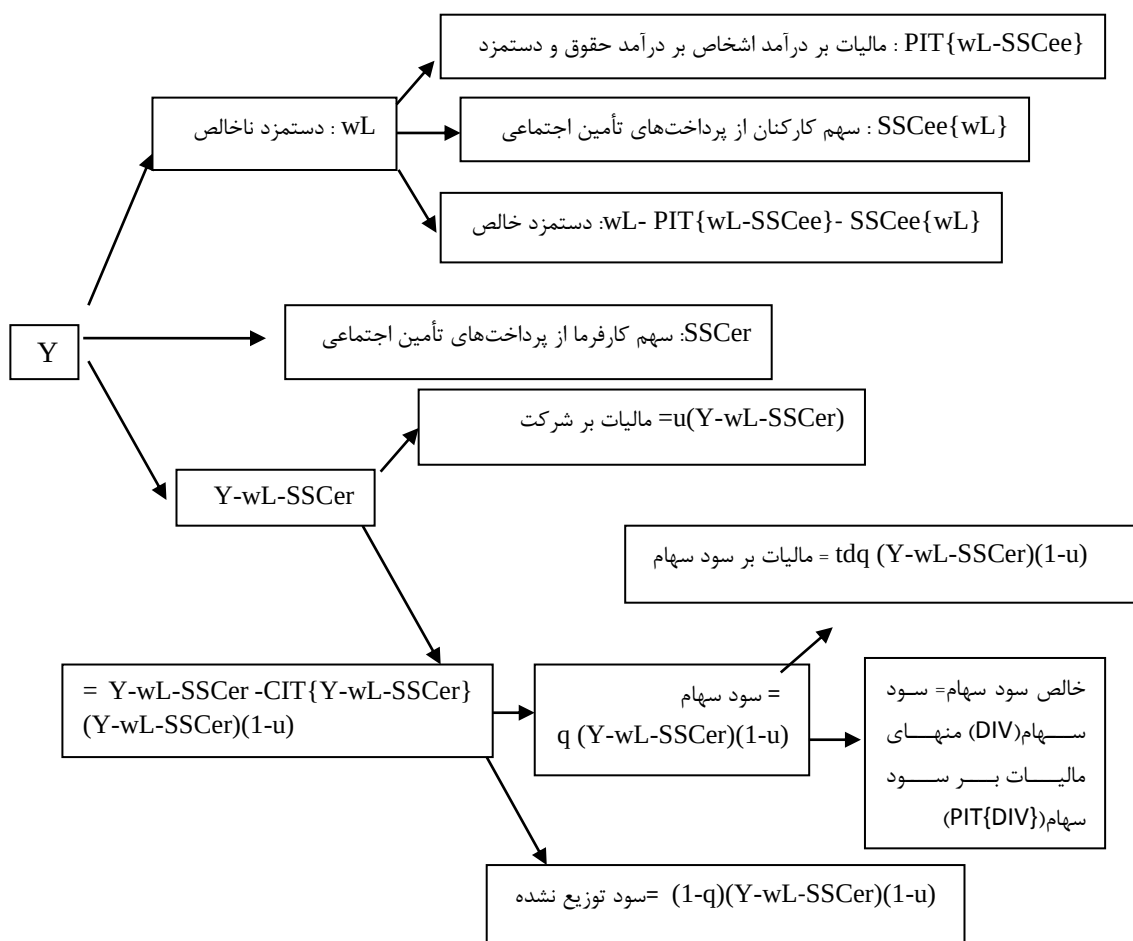
به‌طوری‌که جمله اول یعنی wL بیانگر درآمد دستمزد و حقوق ناخالص است و جمله دوم یعنی SSC ، سهم کارفرما از پرداخت‌های تأمین اجتماعی در خصوص درآمد حقوق و دستمزد ناخالص را نشان می‌دهد. جمله سوم که به صورت باقیمانده درآمد Y بعد از کسر دو جمله اول و دوم است، بازدهی سرمایه می‌باشد. در مورد واحدهای تجاری دارای یک کارگر/مالک انفرادی، چنانچه قیمت محصول ثابت در نظر گرفته شود، بار پرداخت‌های تأمین اجتماعی به طور کامل بر کارگر/مالک مربوطه تحمیل می‌شود.^(۲۰۸) تفکیک درآمد (Y) به اجزاء مذکور از حیث شناسایی مالیات‌های مختلفی که بر درآمد کسب و کار اعمال می‌شود، مفید است.

مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از کار و سهم کارکنان از پرداخت‌های تأمین اجتماعی (SSC^{ee})، مبالغی هستند که از درآمد دستمزد و حقوق ناخالص کسر می‌شوند (به شکل E.1 رجوع شود) و بدین ترتیب درآمد حقوق و دستمزد خالص تعیین می‌گردد (به معادله ۴ رجوع شود). همان‌طور که بیان شد، سهم کارفرما از پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر اساس درآمد حقوق و دستمزد ناخالص تعیین می‌شود. مالیات بر درآمد شرکت (CIT) بر سود مشمول مالیات شرکت وضع می‌شود، در حالی که مالیات بر درآمد اشخاص بر سود توزیع‌شده بعد از کسر مالیات وضع می‌شود. در ادامه مقادیر مربوط به این مالیات‌ها با هدف تحلیلی، به صورت جبری ارائه شده است.

مالیات اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر درآمد حقوق و دستمزد

در ابتدا، مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد حقوق و دستمزد را در شرایطی که یک تخفیف مالیات بر درآمد برای SSC^{ee} و یک معافیت پایه برای اشخاص به میزان ثابت A وجود داشته باشد را در نظر بگیرید.^(۲۰۹) چنانچه، $t < \dots$ بیانگر اعمال نرخ مالیات بر درآمد تصاعدی بر پایه مشمول مالیات بر درآمد اشخاص در طبقات مختلف باشد، فرض بر این است که یک ساختار دو گانه شامل t_1, t_2 بر درآمد اشخاص وضع شود، به‌طوری‌که، نرخ t_1 که برای X واحد اول از درآمد مشمول مالیات اشخاص بکار می‌رود، کمتر از t_2 باشد $(t_1 < t_2)$.^(۲۱۰)

$$PIT\{wL + SSC^{ee}\} = t(wL - SSC^{ee}\{wL\} - A) = t_1(X) + t_2(wL - SSC^{ee}\{wL\} - A - X)$$



$T =$ مالیات کل = مالیات بر درآمد اشخاص $(PIT\{wL-SSCee\})$ + سهم کارکنان از پرداخت‌های تأمین اجتماعی $(SSCee\{wL\})$ + مالیات بر شرکت $(CIT\{Y-wL-SSCer\})$ + مالیات سود سهام $(PIT\{DIV\})$ + سهم کارفرمایان از پرداخت‌های تأمین اجتماعی $(SSCer\{wL\})$

شکل E.1. تشریح درآمد، اجزاء درآمد و مالیات بر درآمد کسب و کارهای حقوقی

کادر 1. E. مدل سازی پرداخت های تأمین اجتماعی

در بیشتر سیستم های مالیاتی، سهم کارفرمایان از پرداخت های تأمین اجتماعی (SSC^{er}) به صورت اعمال یک نرخ ثابت (s^{er}) بر درآمد حقوق و دستمزد ناخالص تا سطح حداکثر (آستانه) درآمد حقوق و دستمزد (W^T) تعیین می شود که به شرح ذیل می باشد:

$$SSC^{er} = s^{er} \cdot \min[wL, W^T] = s^{er*} \cdot wL \quad (B.1)$$

به طوری که s^{er*} نرخ مؤثر پرداخت های تأمین اجتماعی توسط کارفرما، برای درآمد حقوق و دستمزد زیر سطح آستانه W^{Ter} همان نرخ SSC^{er} ثابت (قانونی) و برای درآمد حقوق و دستمزد بالای سطح آستانه W^{Ter} ، یک نرخ کاهشی برحسب درآمد حقوق و دستمزد به صورت زیر است:

$$\text{if } (wL) \leq W^{Ter} \quad \text{then} \quad s^{er*} = s^{er} \quad (B.2a)$$

$$\text{if } (wL) \geq W^{Ter} \quad \text{then} \quad s^{er*} = (s^{er} W^{Ter}) / wL \quad (B.2b)$$

پرداخت های تأمین اجتماعی کارکنان به صورت مشابه با کارفرمایان اما احتمالاً با نرخ قانونی متفاوت به صورت اعمال نرخ ثابت (s^{ee}) بر درآمد حقوق و دستمزد ناخالص تا سطح تا سطح حداکثر (آستانه) درآمد حقوق و دستمزد (W^{Tee}) تعیین می شود که به شرح ذیل می باشد:

$$SSC^{ee} = s^{ee} \cdot \min[wL, W^{Tee}] = s^{ee*} \cdot wL \quad (B.3)$$

به طوری که، همانند مورد پرداخت های تأمین اجتماعی کارفرما، نرخ مؤثر پرداخت های تأمین اجتماعی کارکنان بر درآمد حقوق و دستمزد کمتر از آستانه W^{Tee} ، همان نرخ قانونی ثابت است، در حالی که برای درآمد حقوق و دستمزد بیش از W^{Tee} ، نرخ مؤثر برحسب درآمد کاهشی است.

$$\text{if } (wL) \leq W^{Tee} \quad \text{then} \quad s^{ee*} = s^{ee} \quad (B.4a)$$

$$\text{if } (wL) \geq W^{Tee} \quad \text{then} \quad s^{ee*} = (s^{er} W^{Tee}) / wL \quad (B.4b)$$

سهم پرداخت های تأمین اجتماعی کارکنان و کارفرمایان می تواند به صورت زیر نوشته شود:

$$SSC^{ee} \{wL\} = S^{ee*} \cdot wL \quad (3a)$$

$$SSC^{er} \{wL\} = S^{er*} \cdot wL \quad (3b)$$

به طوری که، نرخ‌های s^{er*} , s^{ee*} مورد استفاده برای درآمد حقوق و دستمزد زیر آستانه در واقع همان نرخ‌های قانونی پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارکنان است، در حالی که برای درآمد حقوق و دستمزد بالاتر از این آستانه، نرخ‌های s^{er*} , s^{ee*} برحسب درآمد کاهشی هستند (به کادر E.1 رجوع شود).

درآمد حقوق و دستمزد خالص بر اساس رابطه زیر تعیین می‌شود. علاوه بر این، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد حقوق و دستمزد و سهم پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارکنان در این رابطه (جمله دوم و سوم در این رابطه) از طریق روابط (۲) و (۳a) تعیین می‌شود:

$$NetWage = wL - PIT\{wL - SSC^{ee}\{wL\} - SSC^{er}\{wL\}\} \quad (۴)$$

مالیات بر شرکت بر سود شرکت

مالیات بر درآمد شرکت، همان‌طور که در رابطه (۵) آمده است، بر درآمد کسب و کار خالص از استهلاک (Y) و کسورات در نظر گرفته شده برای درآمد حقوق و دستمزد ناخالص و سهم پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما وضع می‌شود:

$$CIT = CIT\{Y - wL - SSC^{er}\{wL\}\} = u(Y - wL - SSC^{er}\{wL\}) \quad (۵)$$

در این رابطه، u بیانگر نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت است. سود سهام (DIV) نیز کسری از q ($0 \leq q \leq 1$) بازدهی سرمایه خالص از مالیات بر شرکت است و درآمدهای تقسیم نشده (RE) مبلغ باقیمانده (سود بعد از کسر مالیات بر شرکت منهای سود سهام) است. با بکارگیری رابطه (۵)، درآمدهای تقسیم نشده را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$DIV = q(Y - wL - SSC^{er} - CIT) = q(1 - u)(Y - wL - SSC^{er}\{wL\}) \quad (۶a)$$

$$RE = (1 - q)(Y - wL - SSC^{er} - CIT) = (1 - q)(1 - u)(Y - wL - SSC^{er}\{wL\}) \quad (۶b)$$

مالیات (اشخاص) بر سود توزیع شده در سطح سهامدار

نرخ مؤثر مالیات بر درآمد سود سهام در سطح سهامدار با t^D نشان داده می‌شود. این نرخ ممکن است نرخ نهایی (قانونی) مالیات تکلیفی بر سود سهام؛ نرخ قانونی مالیات بر درآمد سرمایه در حالت سیستم مالیات بر درآمد دوگانه که درآمد سرمایه به طور مجزا مشمول مالیات می‌گردد یا نرخ مؤثر مالیاتی زمانی که درآمد سود سهام با درآمد حقوق و

دستمزد ادغام می‌شود، باشد (بر اساس سیستم اعتباری و تبدیل یک مبلغ خالص به مبلغ ناخالص) نرخ مالیات قابل استفاده می‌تواند به صورت $t^D = (t_2 - \lambda u) / (1 - \lambda u)$ تعیین شود، به‌طوری‌که λ درجه تخفیف [مالیاتی] ناشی از فرآیند ادغام را نشان می‌دهد ($\lambda = 1$) بیانگر اعتبار تلویحی کامل است). بر اساس سیستم شمولیت جزئی، نرخ مالیات می‌تواند به صورت $t^D = \alpha t_2$ تعیین شود، به‌طوری‌که α نرخ شمولیت است. بنابراین، مالیات بر درآمد سود سهام در سطح سهامدار از طریق رابطه زیر اندازه‌گیری می‌شود (با استفاده از رابطه (۶a)):

$$PIT\{DIV\} = t^D \cdot DIV = t^D q(1-u)(Y - wL - SSC^{er}\{wL\}) \quad (۷)$$

کل مالیات بر درآمد کسب و کارهای حقوقی

بار کل مالیات بر درآمد کسب و کارهای حقوقی به صورت زیر است (با مراجعه به شکل (E.1) :

$$T = PIT\{wL - SSC^{ee}\} + SSC^{ee}\{wL\} + SSC^{er}\{wL\} + CIT\{Y - wL - SSC^{er}\} + PIT\{DIV\} \quad (۸)$$

با جای‌گذاری فرمول‌های مربوطه در رابطه (۲)، (۳a)، (۳b)، (۵) و (۷) در رابطه (۸)، رابطه زیر که کل مالیات شامل مالیات بر درآمد شرکت و اشخاص به‌علاوه پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر درآمد کسب و کار (Y) را اندازه‌گیری می‌کند، حاصل می‌شود:

$$T = t_1(X) + t_2[wL(1 - s^{ee*}) - A - X] + s^{ee*}wL + s^{er*}wL + [u + t^D q(1-u)][Y - wL(1 - s^{er*})] \quad (۹)$$

ASTR بر درآمد واحد تجاری حقوقی

با استفاده از نتایج به دست آمده از رابطه (۹)، متوسط نرخ قانونی مالیات به صورت زیر خواهد بود:

$$ASTR = \frac{t_1(X) + t_2[wL(1 - s^{ee*}) - A - X] + s^{ee*}wL + s^{er*}wL + [u + t^D q(1-u)][Y - wL(1 - s^{er*})]}{Y} \quad (۱۰a)$$

یا اینکه:

$$ASTR = \frac{wL}{Y} \left[\frac{t_1(X) + t_2[wL(1 - s^{ee*}) - A - X]}{wL} + s^{ee*} + s^{er*} \right] + \frac{(Y - wL)}{Y} \left[u + t^D q(1-u) \frac{[Y - wL(1 - s^{er*})]}{(Y - wL)} \right] \quad (۱۰b)$$

فرمول ارائه شده متوسط نرخ قانونی مالیات را به صورت میانگین وزنی نرخ مالیات بر درآمد حقوق و دستمزد و نرخ مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه‌های نشان می‌دهد که وزن در

این مورد سهم درآمد ناشی از کار و ناشی از سرمایه از کل درآمد کسب و کار است. به طوری که این سهم‌ها به میزان نیروی کار در مقایسه با سرمایه به عنوان نهاده کسب و کار (و به آرایش نادرست درآمد به منظور حداقل نمودن مالیات که در فصل سوم این گزارش ارائه شده است) وابسته است. ^(۲۱۱)

تحلیل ایستای تطبیقی ASTR

متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد کسب و کارهای حقوقی، با استفاده از نتایج قسمت‌های قبل، می‌تواند از جنبه‌های زیادی مورد تحلیل قرار گیرد. چنین تحلیلی می‌تواند مکمل مفیدی برای تحلیل‌های عددی تعیین متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد کسب و کار، همان‌طور که در فصل سوم این گزارش ارائه شد، باشد.

برای مثال، نتیجه حاصل از رابطه (۱۰a) ممکن است برای تحلیل اثر تغییرات در ترکیب درآمد -یعنی، سهم درآمد ناشی از دستمزد/درآمد ناشی از سرمایه به کل درآمد- ولی با ثابت ماندن کل درآمد کسب و کار، بر متوسط نرخ قانونی مالیات مورد استفاده قرار گیرد. کاربرد دیگر نتایج این رابطه، تحلیل اثر تغییرات در کل درآمد کسب و کار بر متوسط نرخ قانونی مالیات است.

تغییر در درآمد حقوق و دستمزد در دامنه (Y)

اثر یک افزایش در درآمد حقوق و دستمزد ناخالص را در دامنه‌ای که محدوده آستانه پرداخت‌های تأمین اجتماعی در حد فاصل $(wL < W^{Ter}; wL < W^{Tee})$ نباشد، را در نظر بگیرید. ^(۲۱۲) با توجه به رابطه (۱۰a)، تغییر در متوسط نرخ قانونی مالیات را بر حسب درآمد حقوق و دستمزد ناخالص (wL) در این دامنه با فرض ثابت ماندن کل درآمد کسب و کار (Y) در نظر بگیرد:

$$\frac{\Delta ASTR}{\Delta(wL)} = \frac{1}{Y} [t_2(1-s^{ee*}) + s^{ee*} + s^{er*} - [u + t^D q(1-u)](1+s^{er*})] \quad (11)$$

رابطه (۱۱) نشان می‌دهد که اثر افزایش درآمد حقوق و دستمزد ناخالص، با فرض ثابت کل درآمد کسب و کار، بر متوسط نرخ قانونی مالیات برآیند ۴ جمله می‌باشد. جمله اول، افزایش مالیات بر درآمد اشخاص مالیات بر درآمد حقوق و دستمزد ناخالص اضافی،

به همراه نرخ نهایی مالیات t_2 و کاهش پایه مالیات بر درآمد اشخاص به میزان پرداخت‌های تأمین اجتماعی افزایش یافته، را نشان می‌دهد. جمله دوم و سوم سهم کارفرما و کارکنان از پرداخت‌های تأمین اجتماعی مربوط به درآمد حقوق و دستمزد افزایش یافته را به همراه نرخ‌های قانونی پرداخت‌های تأمین اجتماعی نشان می‌دهد. جمله چهارم، کاهش مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات اشخاص بر درآمد سود سهام که ناشی از کاهش در درآمد ناشی از سرمایه (در صورت ثبات کل درآمد، زمانی که درآمد حقوق و دستمزد افزایش می‌یابد، باقیمانده درآمد (درآمد ناشی از سرمایه) کاهش خواهد یافت) است را بیان می‌کند. اثر افزایش درآمد ناشی از سرمایه بر متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد بر اساس رابطه (۱۱)، منفی است.

بنابراین، با در نظر گرفتن تمامی جوانب، چنانچه نرخ‌های مالیات بر شرکت و اشخاص، نرخ‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و کارکنان و سیاست توزیعی از شرط زیر تبعیت کنند، آنگاه بر اساس رابطه (۱۱)، متوسط نرخ قانونی مالیات با انتقال ترکیب درآمدی به سمت درآمد حقوق و دستمزد بیشتر، افزایش خواهد یافت.

$$[t_2(1-s^{ee*})+s^{ee*}+s^{er*}]>[u+t^Dq(1-u)](1+s^{er*}) \quad (12)$$

از طرف دیگر، چنانچه نرخ‌های مالیات و سیاست توزیعی از شرط (۱۲) تبعیت کنند، آنگاه متوسط نرخ قانونی مالیات با افزایش درآمد ناشی از سرمایه کاهش خواهد یافت. بخصوص زمانی که درآمد ناشی از سرمایه درصد زیادی از درآمد کسب و کار را تشکیل دهد. برای مثال، زمانی که ساختار تولید سرمایه‌برتر در نظر گرفته می‌شود، در مواردی که نرخ مالیات بر درآمد ناشی از کار بالاتر باشد، متوسط نرخ قانونی مالیات پایین‌تر خواهد بود.

این نتیجه شگفت‌آور نیست، اما برای تحلیل‌گر عوامل تعیین‌کننده مربوطه مفید می‌باشد. برای مثال، پرداخت‌های تأمین اجتماعی بر عوامل به دو صورت مستقیماً و از طریق تأثیرگذاری بر پایه مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت نشان داده شده‌اند. بخصوص اینکه، افزایش پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما به همراه افزایش درآمد حقوق و دستمزد، پایه مالیات بر درآمد اشخاص را کاهش می‌دهد، در حالی که افزایش پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان، پایه مالیات بر درآمد شرکت را کاهش می‌دهد. [در خصوص جبران پرداخت‌های تأمین اجتماعی افزایش یافته، دو رویکرد وجود دارد]. رویکرد اول

تسویه افزایش مالیات بر درآمد اشخاص ناشی از افزایش درآمد حقوق و دستمزد را بیان می‌کند، در حالی که در رویکرد دوم گرایش به سمت افزایش کسورات مربوط به مالیات اشخاص و شرکت بر درآمد سود سهام را به همراه کاهش درآمد ناشی از سرمایه وجود دارد. نتیجه رابطه (۱۲) همچنین حساسیت متوسط نرخ قانونی مالیات را به سیاست توزیع سود بنگاه و درجه ادغام مالیات اشخاص و شرکت مربوط به سود سهام (همان‌طور که در بالا اشاره شده است) را ارائه می‌کند.

پی‌نوشت‌ها

- ^۱. یافته‌های حاصل از مطالعات قبلی که توسط OECD در زمینه وضع مالیات بر SMEها طی سال‌های ۹۴-۱۹۹۲ انجام شده، در نشریه مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط OECD در سال ۱۹۹۴ گزارش شده است.
- ^۲. خلاصه‌ای از پاسخ پرسشنامه‌ها توسط پروفیسور آلفونسو ویشن رایدنر با پشتیبانی مالی از مرکز کارآفرینی OECD.
- ^۳. توسعه محلی و SMEها، و با کمک مالی سخاوتمندانه وزارت اقتصاد، تجارت و صنعت ژاپن تهیه شده است.
- ^۴. در فصل ۵ این گزارش، مسائل و مشکلات هزینه تمکین مالیاتی بر اساس مقاله تهیه شده برای کنفرانس ITD، یعنی وضع مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط که توسط صندوق بین‌المللی با استفاده از اطلاعات OECD، بانک جهانی و دیگر شرکای ITD، شامل بانک توسعه داخلی آمریکا تهیه شده، مورد بررسی قرار گرفته است.
- ^۵. بدون شک، ارائه پاسخ به پرسشنامه به منابع مورد نیاز قابل توجهی نیاز داشت که این خود به نوعی توضیحی برای اینکه چرا همه کشورها قادر به پاسخگویی نبودند، است. دبیرخانه OECD لازم می‌داند از کشورهای شرکت‌کننده به دلیل کارهای قابل توجهی که انجام دادند، قدردانی کنند.
- ^۶. منابع مربوطه شامل: پایگاه اطلاعاتی مالیاتی OECD، و داده‌های جمع‌آوری شده برای چاپ نشریه سالانه مالیات بر دستمزد، OECD سال ۲۰۰۷.
- ^۷. منابع مربوطه شامل: پایگاه اطلاعاتی آمار جمعیتی و ساختار کسب و کار (SBDS) و همچنین اطلاعات جمع‌آوری شده به عنوان بخشی از برنامه شاخص‌های کارآفرینی (EIP).
- ^۸. حوزه کاری OECD توسعه آمار و شاخص‌های مربوط به کسب و کارهای کوچک و متوسط و کارآفرینی است که در پایگاه اطلاعات آمارهای جمعیتی و ساختاری کسب و کار (SBDS) و همچنین در برنامه شاخص‌های کارآفرینی (EIP) منعکس می‌شود. پایگاه اطلاعات SBDS، علاوه بر اینکه اطلاعات با ارزش تفصیلی به تفکیک بخشی و اندازه شرکت شامل تعداد بنگاه‌ها و اشتغال، ارزش افزوده و تولید آنها را فراهم می‌کند، داده‌های مربوط به آمار جمعیت‌شناختی کسب و کارها را نیز در بردارد. در سپتامبر سال ۲۰۰۶، EIP با هدف تولید آمار بین‌المللی قابل مقایسه در مورد کارآفرینی و عوامل مؤثر بر آن، شامل گسترش تعاریف و مفاهیم استاندارد و تعامل با کشورها و سازمان‌های بین‌المللی از حیث دسترسی به مجموعه‌ای از داده، آغاز به کار نمود.
- ^۹. اطلاعات موردی در خصوص درآمد مشمول مالیات و ساختار قانونی کسب و کارهای فعال در کشورهای مورد بررسی در این مطالعه، از خلاصه پاسخ کشورهای عضو OECD به پرسشنامه "مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط" استخراج شده است. این پرسشنامه توسط پروفیسور آلفان ویچینیدر برای کشورهای OECD در مطالعه میدانی روی مالیات بر کسب و کارهای کوچک و متوسط طراحی شده که گزارش اولیه پاسخ‌های داده شده به پرسشنامه برای OECD در سال ۲۰۰۷ تهیه شده است. تدوین خلاصه‌ی گزارش توسط مرکز توسعه محلی، کسب و کارهای کوچک و متوسط و کارآفرینی OECD و بخصوص از طریق کمک‌های سخاوتمندانه وزارت اقتصاد، تجارت و صنعت ژاپن تأمین مالی شده است. از طریق روش پرسشنامه‌ای از کشورها خواسته شده است که وضعیت خود را از تاریخ ژانویه ۲۰۰۷ توصیف کنند.
- ^{۱۰}. این تشخیص توسط فعالیت‌های کارگروه SMEها و کارآفرینی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه که بخش رسمی OECD و مسئول بررسی مسائل و سیاست‌های مربوط به SMEها و کارآفرینی می‌باشد، برجسته شده است. اهداف اصلی این کارگروه کمک به کشورهای عضو در طراحی و پیاده‌سازی سیاست‌هایی است که موجب افزایش عملکرد کسب و کارهای کوچک و ارتقاء کارآفرینی می‌شود.

^{۱۰} فعالیت‌های اقتصادی صنعتی بر اساس طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی صنعتی اتحادیه اروپا (ISIC) طبقه‌بندی شده‌اند که عبارتند از معدن‌داری و استخراج معادن (C)، کارخانه‌داری (D)، عرضه برق، گاز و آب (E) و ساختمان (F).
^{۱۱} فعالیت‌های اقتصادی خدماتی بر اساس طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی صنعتی اتحادیه اروپا (ISIC) طبقه‌بندی شده‌اند که عبارتند از عمده‌فروشی، خرده‌فروشی، تعمیر وسائل نقلیه موتوری و موتورسیکلت و کالاهای شخصی و خانوار (G)، هتل‌ها و رستوران‌ها (H)، حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات (I)، مستغلات، اجاره و فعالیت‌های تجاری (K) و واسطه‌گری مالی (J).

^{۱۲} این واقعیت که برخی از بنگاه‌های کوچک ورشکست می‌شوند، به طور ضمنی دلالت بر این موضوع دارد که تعداد کمی (نسبت به آنچه در داده‌ها نشان داده شد) از بنگاه‌های کوچک رشد می‌کنند تا بزرگ شوند. این نتیجه‌گیری که تنها درصد کمی از بنگاه‌های کوچک برای بزرگ شدن رشد می‌کنند، بر این فرض استوار است که بنگاه‌های بزرگ، بزرگ باقی می‌مانند (یعنی در مرحله‌ای سطح فعالیت‌های اقتصادی خود را کاهش نمی‌دهند و یا به واحدهای کوچکتر تقسیم نمی‌شوند). (تا حدی که تعداد زیادی از بنگاه‌هایی که بزرگ هستند، از زمان شروع فعالیت به صورت بنگاه بزرگ ایجاد شده‌اند و درصد کمی از آنها بنگاه‌های کوچکی هستند که رشد کردند و بزرگ شدند).

^{۱۳} به اعتقاد جوزف شومپیتر، که تا حد زیادی بر تئوری‌های نوآوری تأثیرگذار بود، نوآوری‌های "تدریجی" به‌طور پیوسته و مداوم فرآیند تغییرات را ترقی می‌دهد، حال آنکه نوآوری‌های "بنیادی" تغییرات اساسی و عمده‌ای را خلق می‌کند (OECD / eurostat, ۲۰۰۵).

^{۱۴} برای دسترسی به مباحثی پیرامون بحث شکست بازار مربوط به مشوق‌های مالیاتی کسب و کارهای کوچک و متوسط به فصل چهارم رجوع کنید. در مواردی که هدف‌گذاری از طریق سیستم مالیاتی ابزار بسیار کندی است، ممکن است مکانیسم‌های هدف‌گذاری مستقیم‌تری خارج از نظام مالیاتی (برای مثال کمک هزینه نقدی مستقیم، حمایت از ترتیبات همکاری و مشارکت با دانشگاه‌ها) در نظر گرفته شود.

^{۱۵} با وضع مالیات خاص منطقه‌ای بر عوامل تولید راکد، کاهش محدود فعالیت‌ها توسط برخی از SMEها مورد انتظار است، در این صورت اندازه‌گیری میزان و منبع سودهای راکد دشوار است (به همان اندازه که شناسایی شرکت‌های مقید به محدودیت‌های رشد دشوار است). از اینرو، سیاستگذاران به طور کلی جهت اطمینان از اینکه بار مالیاتی سنگین نباشد و کسب و کارها را برای انجام فعالیت مأیوس نکند، تلاش می‌کنند.

^{۱۶} حتی در مورد شرکت‌های فعال در اقتصاد رسمی، گزارش سود مشمول مالیات به میزانی کمتر از میزان واقعی و عدم کشف این میزان توسط مأموران مالیاتی ممیزی، برای شرکت‌های کوچک در مقایسه با کسب و کارهای متوسط مقید به نگهداری حساب‌های قابل ممیزی، آسان‌تر است. در عین حال، ممکن است شرکت‌های چند ملیتی بزرگ که درگیر معاملات و سرمایه‌گذاری‌های فرامرزی هستند، با تکیه بر قیمت انتقال معاملات آزاد، پرداخت مالیات در کشور یا ایالتی با نرخ مالیات پایین‌تر (پناهگاه مالیاتی) و سایر استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی فرامرزی، فرصت بیشتری برای گزارش سود مشمول مالیات کمتر از میزان واقعی داشته باشند.

^{۱۷} دامنه تقلب مالیات بر درآمد در برخی از کشورهای در حال توسعه کاهش می‌یابد، از طریق الزام شرکت‌های بزرگ (معمولاً دولتی) و مأموران گمرکات مرزی (کنترل واردات) به دریافت مالیات تکلیفی بر خریدهای شرکت‌های کوچک به عنوان پیش‌پرداخت مالیات بر درآمد آنها که لازم است بپردازند، گرچه ممکن است این گونه نشود. این مقادیر تکلیفی، نهایی است اگر مالیات بر درآمد پرداخت نشده باشد، اما در صورت پرداخت مالیات، به عنوان اعتبار از مالیات بر درآمد قابل کسر است.

^{۱۸} هزینه تمکین می‌تواند مستقیماً از طریق یکسری روش‌ها و رویه‌های ساده کاهش یابد (بحث را در فصل ۵ ملاحظه کنید). هزینه‌های تمکین ممکن است از طریق افزایش هزینه اجرایی مالیات مربوط به خدمات آموزش پرداخت‌کنندگان مالیات {مؤدیان مالیاتی} و همچنین فراهم‌آوری ابزارهای فناوری اطلاعات برای تکمیل و تسلیم الکترونیکی اظهارنامه‌ها و سایر اقدامات، کاهش یابد.

^{۱۹} در اطلاعات اشتغال ژاپن، به طور مجزا اشتغال مربوط به بنگاه‌های با ۰ الی ۱ نفر نیروی کار و همچنین بنگاه‌های با ۲ الی ۹ نفر نیروی کار (در عوض ۰ الی ۸ نفر نیروی کار) گزارش نشده است.

^{۲۰} یکی از سؤالات جالب برای بررسی این است که آیا مالک یک کسب و کار قادر است بار مالیاتی کمتری بر درآمد کسب و کار از طریق واحد تجاری حقوقی خود به دست آورد؟ آیا این مسئله به مقرراتی که درآمد کسب و کار غیرحقوقی را به دو مؤلفه یعنی درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه تفکیک می‌کند و همچنین به نحوه تعیین درآمد ناشی از دستمزد مالک یک شرکت سهامی خاص، وابسته است.

^{۲۱} ارقام دقیق برای این کشورها در دامنه ۱۹ الی ۲۲ درصد قرار دارد.

^{۲۲} در استرالیا، این رقم کمی بیشتر از ۶۶ درصد است، در حالی که در جمهوری اسلواکی، نیوزیلند و نروژ این ارقام به ترتیب ۴۶، ۴۸ و ۴۹ درصد هستند.

^{۲۳} زمانی که اندازه بنگاه از طریق گردش مالی اندازه‌گیری شود، بنگاه‌های کوچک بر اساس این تعریف، گردش مالی (درآمد ناخالص) کمتری نسبت به بنگاه‌های بزرگ دارند؛ همچنین زمانی که بنگاه‌های بزرگ و کوچک با نرخ یکسانی از سودآوری (سود هر واحد گردش مالی) در نظر گرفته می‌شوند، بنگاه‌های کوچک سود کمتری نسبت به بنگاه‌های بزرگ دارند.

^{۲۴} مطالب ارائه شده در این فصل و فصل بعدی به ترتیب پیرامون موضوعاتی نظیر «نرخ‌های مالیات بر درآمد و آستانه‌ها» و «نرخ‌های مالیات تأمین اجتماعی، درآمد مختلط و آستانه‌ها» است. مقررات مربوط به پایه قطعی مالیات بر درآمد و سایر مالیات‌ها در فصل‌های دیگر مورد بحث قرار می‌گیرند. مقررات جبران ضرر برای زیان‌های کسب و کارها و زیان‌های سرمایه‌های در خصوص سهام SMEها و موارد مربوط به جستجوی ریسک در فصل ۴ بیان می‌شوند. رویه‌های اجرایی و سیاستی مختلف که برای کاهش هزینه‌های تمکین مالیات بر ارزش افزوده طراحی شده‌اند، در فصل ۵ بیان می‌شود. مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر دارایی و مالیات بر کالاهای خاص (که در پاسخ‌های مربوط به پرسشنامه مالیات بر SMEها وجود ندارد)، ارائه نشده است. نرخ‌های مالیات بر اشخاص، شرکت و سود تقسیمی که در این فصل گزارش شده، به یکسری ملاحظات قانونی مالیات بر درآمد در کشورها مرتبط هستند که عبارتند از: وجود ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت نسبتاً ثابت در برخی کشورها؛ آستانه‌های مشمول نرخ‌های مالیاتی ترجیحی برای کسب و کارهای کوچک؛ درجات مختلف تلفیق مالیات بر شرکت و مالیات بر درآمد اشخاص در مورد سود تقسیمی؛ و تأثیر مسیر رشد بنگاه‌ها (میزان سود توزیع نشده در مقابل توزیع شده) بر کل مالیات بر درآمد وضع شده بر یک شرکت زمانی که کسب و کار به صورت حقوقی است.

^{۲۵} مالکیت انفرادی (تنها یک مالک برای یک کسب و کار) شخصاً مسئول تمام تعهدات مربوط به واحد تجاری خود شامل تعهدات بدهی در مقابل اعتبارات و بدهی‌های مالیاتی است. این مسئله بدین معنا است که دارایی‌های شخصی (برای مثال دارایی‌های موجود در محل اقامت سرمایه‌گذار) ممکن است در شرایط وجود بدهی مالیاتی توقیف گردد. در حالی که در مورد شرکت‌های تضامنی عام، تمام شرکا در برابر بدهی‌های شرکت مسئول هستند. در مورد شرکت‌های با مسئولیت محدود، دارایی‌های شخصی ممکن است به عنوان دارایی‌های کسب و کار در نظر گرفته نشود، در این

صورت حداکثر سرمایه‌ای که هر یک از شرکا از دست خواهند داد، مبلغ سرمایه‌ای است که در آن شرکت سرمایه‌گذاری نموده‌اند.

^{۲۶}. در آمریکا شرکتی که واجد شرایط رفتار مالیاتی شرکت‌های Flow Through هستند، از پرداخت مالیات بر درآمد شرکت فدرال (یا در اکثر ایالت‌ها از مالیات بر درآمد شرکت در سطح ایالتی) معاف خواهند بود. کل سود این شرکت به سهامدارانی (همانند مالکیت انفرادی، شرکت‌های عام و با مسئولیت محدود) که درآمد خود را در اظهارنامه مالیات بر درآمد گزارش می‌کنند، انتقال می‌یابد. برای اینکه شرکتی واجد شرایط مذکور باشد، بایستی شرکتی داخلی دارای فقط یک طبقه از سهام باشد، تعداد سهامداران نباید بیش از ۱۰۰ باشد، تمامی سهامداران باید شهروند یا مقیم آمریکا باشند و شخصیت حقوقی نباشند. به علاوه، تمامی سهامداران این‌گونه شرکت‌ها (برخلاف شرکای یک شرکت عام یا با مسئولیت محدود که شخصاً مسئول بدهی شرکت هستند) تعهدات شخصی محدودی برای بدهی‌های کسب و کار مربوطه دارند. در حالی که مفهوم شرکت‌هایی با موقعیت مذکور برای مدتی در آمریکا مورد استفاده قرار گرفت، اخیراً این شرکت‌ها تحت عنوان شرکت با مسئولیت بدهی محدود (LLC) مطرح هستند. مالک یک شرکت با مسئولیت بدهی محدود (حتی اگر در مدیریت شرکت مشارکت داشته باشند) همانند شرکتی با عنوان قبلی، مسئولیت محدودی برای بدهی‌های شرکت دارد و سود شرکت به مالکان آن انتقال می‌یابد. علاوه بر این، انعطاف‌پذیری به واسطه موقعیت LLC این امکان را فراهم می‌سازد که سود یا زیان‌ها به طور متفاوتی از سود مالکان تخصیص یابد.

^{۲۷}. بخشی از کاهش مالیات مضاعف بر باقیمانده سود بعد از کسر مالیات بر شرکت از طریق وضع مالیات بر عایدی سرمایه بر یک پایه تحقق یافته میسر می‌شود. کاهش مالیات مضاعف مربوط به عایدی سرمایه (همراه فروش فوری سهامی که به واسطه باقیمانده سود بعد از کسر مالیات دوره قبل با افزایش ارزش روبرو بوده است) ممکن است از طریق در نظر گرفتن قسمتی از عایدی سرمایه (احتمالاً با شرط یک دوره نگهداری یک ساله) یا از طریق اجازه دادن به سهامداران برای اضافه کردن (افزایش) سهام به طور متناسب با سود توزیع شده بعد از پرداخت مالیاتی امکان‌پذیر می‌شود. تحلیل ارائه شده در این مطالعه در خصوص مالیات تلفیقی اشخاص و شرکت بر سود، به مالیات بر سود توزیع شده محدود شده است.

^{۲۸}. در شکل (۱-۲)، حداکثر نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد ناشی از دستمزد تمام کشورهای OECD به جز فنلاند، سوئد و هلند، که در پایگاه اطلاعات مالیاتی OECD موجود است، ارائه شده است (به جدول ۱.۴ در پایگاه اطلاعاتی با آدرس www.oecd.org/ctp/taxdatabase مراجعه شود). تمام نرخ‌ها به صورت نرخ‌های تلفیقی بخش مرکزی و غیرمرکزی، شامل مالیات بر مازاد درآمد (هنگامی که از حد معینی فراتر رود) هستند.

^{۲۹}. بر اساس اندک استثنائات موجود در کشورهای OECD، درآمد (خالص) ناشی از کسب و کار شخصی هنگام وضع مالیات جزو گروه عمومی درآمد در نظر گرفته می‌شود، بدین معنا که درآمد ناشی از دستمزد بدست آمده از استخدام توسط دیگری (و احتمالاً درآمدهای دیگر) برای اهداف مالیاتی در گروه درآمد مشمول مالیات قرار می‌گیرد. زمانی که، یک مؤدی درآمد مشمول مالیات دیگری به دست می‌آورد، این درآمد نیز جزئی از درآمد ناشی از کسب و کار شخصی محسوب می‌شود. به‌طوری‌که، کل درآمد ناشی از کار شخصی با حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مشمول مالیات می‌گردد، دوم اینکه به دو صورت نرخ نهایی و نرخ متوسط است. نرخ نهایی، حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص است که بر هر واحد از درآمد کسب و کار وضع می‌شود. همچنین نرخ متوسطی وجود دارد که در آن کل درآمد کسب و کار با حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مشمول مالیات می‌شود.

^{۳۰}. فرض می‌شود که مجموعه اطلاعات خرد به همراه تراز تجاری یا صورت وضعیت درآمد بر اساس اندازه بنگاه (میزان موجودی سرمایه، فروش یا گردش مالی یا حقوق و دستمزد) تغییر می‌کند.

^{۳۱}. در شرایطی که تابع تولید با بازدهی ثابت نسبت به مقیاس وجود داشته باشد، درآمد یا تولید کل سرانه هر کارگر با نرخی نزولی بر حسب نسبت سرمایه به نیروی کار یعنی سرمایه سرانه ($k = K/L$) افزایش می‌یابد. اگر تمام بنگاه‌ها تابع تولید با بازدهی ثابت نسبت به مقیاس داشته باشند، انتظار بر این است که بنگاه A و B با اندازه یکسان از سرمایه ($K_A = K_B$)، در صورتی که نیروی کار ($L_A = L_B$) و نسبت سرمایه به نیروی کار ($k_A = k_B$) یکسانی نیز داشته باشند، درآمد کل یکسانی ایجاد خواهند نمود. هنگام بررسی مالکیت‌های انفرادی با میزان یکسانی از سرمایه ($K_A = K_B$)، دو بنگاه A و B تنها در صورتی درآمد یا تولید یکسانی ایجاد خواهند نمود که تکنولوژی تولید آنها نیز یکسان باشد. بنابراین، در این شرایط منطقی است که علاوه بر سرمایه، نیروی کار دو بنگاه مذکور نیز یکسان در نظر گرفته شود. حال اگر، تکنولوژی بکار رفته در کشور A برتر (کارا تر) از کشور B باشد، درآمد کل ایجاد شده توسط بنگاه A و همچنین بازدهی‌های سرمایه و نیروی کار نیز بالاتر خواهد بود. در مواقعی که متوسط نرخ قانونی مالیات بر اشخاص مربوط به یک بنگاه با اندازه‌ای خاص مورد ارزیابی قرار می‌گیرد، روش مورد استفاده در این مطالعه این است که درآمد (درآمد کل) یک کسب و کار غیرحقوقی متناسب با متوسط درآمد ناشی از دستمزد (بازدهی نیروی کار) در نظر گرفته می‌شود.

^{۳۲}. با وجود اینکه درآمد مشمول مالیات یک کسب و کار شخصی به صورت دستمزد پرداختی به کارکنان اندازه‌گیری می‌شود، مضرب‌های مختلف برای متوسط درآمد ناشی از دستمزد ممکن است بدون توجه به تعداد کارکنان (پرداخت‌های تأمین اجتماعی قابل کسر توسط مالکیت‌های انفرادی به عنوان یک کارفرما نادیده گرفته می‌شود) انتخاب شود. نکته قابل ملاحظه این است که درآمد کسب و کار غیرحقوقی شامل دستمزد و بازدهی (عایدی) سرمایه برای مالکیت (مالک یا نیروی کار) انفرادی است.

^{۳۳}. متوسط نرخ‌های قانونی مالیات بر اشخاص که در شکل‌ها نشان داده شده است، با استفاده از چارچوب مالیات بر دستمزد، با در نظر گرفتن یک فرد مجرد (بدون بچه) و درآمد ناخالص ناشی از دستمزد با ضریب ۲، ۴ و به طور متوسط استخراج شده‌اند.

^{۳۴}. نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای دانمارک، فنلاند، سوئد به اینکه آیا درآمدها در یک شرکت باقی می‌ماند یا از آن خارج می‌شود، وابسته است. در شکل شماره (۲-۱) حالتی را که درآمدها از شرکت خارج می‌شوند، در نظر گرفته شده است. در کشور دانمارک، بالاترین نرخ مالیات بر درآمدی که از شرکت خارج می‌شود، ۵۹/۷ درصد و برای درآمد انباشت شده ۲۵ درصد است.

^{۳۵}. چنانچه سود یک واحد تجاری بیشتر از ۷۴,۰۰۳ دلار آمریکا (۵۶۹۳۰ یورو) باشد، یک تخفیف مالیاتی به میزان ۵,۶۹۲ دلار آمریکا (۴,۳۷۹ یورو) برای آن در نظر گرفته می‌شود. در صورتی که پرداخت کننده مالیات بیش از ۱,۲۲۵ ساعت در یک کسب و کار فعالیت نموده باشد، درآمد این واحد تجاری واجد شرایط تخفیف مالیاتی مذکور خواهد شد. برای واحدهای تجاری با سود کمتر از ۱۷,۳۴۷ دلار آمریکا (۱۳,۳۶۰ یورو)، تخفیف مالیاتی بیشتری تا مبلغ ۱۱,۷۳۵ دلار آمریکا (۹,۰۲۸ یورو) در نظر گرفته می‌شود. به علاوه، تخفیف مالیاتی برای آغاز یک کسب و کار (تأسیس یک واحد تجاری جدید) در سه سال اول فعالیت تا ۲,۶۲۴ دلار آمریکا (۲,۰۱۹ یورو) افزایش می‌یابد.

^{۳۶}. حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص سرمایه‌گذار در حالتی که مؤدی، درآمد مشمول مالیات از منبع دیگری غیر از درآمد کسب و کار (برای مثال درآمد بهره یا درآمد ناشی از دستمزد حاصل از استخدام توسط دیگران) به دست می‌آورد، در نظر گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، این درآمدها با یکدیگر ادغام شده و به عنوان درآمد ناشی از کسب و کار مشمول مالیات می‌گردند. به‌طوری‌که، اگر درآمد مشمول مالیات دیگر (اگر به صورت خالص از یک تخفیف پایه برای مالیات بر درآمد اشخاص باشد) به اندازه کافی زیاد باشد، آنگاه مالیات بر کل درآمد مشمول مالیات ناشی از کسب

و کار (افزایش نهایی برای درآمد مشمول مالیات) با حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص وضع می‌گردد. بر اساس این فرض، اگر یک تخفیف پایه برای مالیات بر درآمد اشخاص وجود داشته باشد، این تخفیف قابل تهاتر از سایر درآمدها نخواهد بود. تخفیف‌های مخصوص کسب و کار (اجازه دادن به یک کسب و کار برای اعلام ورشکستگی برای تهاتر درآمد کسب و کار)، نه در محاسبات کشوری و نه در محاسبات مالیات بر شرکت در نظر گرفته نمی‌شود.^{۳۷} بالاترین نرخ مالیات تعدیل شده بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کار در فنلاند و سوئد به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\begin{aligned} 39/2 &= (28) * (0/50) + (50/46) * (0/50) \text{ در فنلاند} \\ 43/3 &= (30) * (0/50) + (56/5) * (0/50) \text{ و در سوئد} \end{aligned}$$

قابل ذکر است، تقسیم درآمد به صورت دو سهم ۵۰ درصدی برای کار و سرمایه اختیاری است و صرفاً برای روشن شدن چگونگی محاسبات است. به‌طوری‌که، در بسیاری از موارد ممکن است توزیع واقعی درآمد به سمت درآمد ناشی از کار چولگی داشته باشد و سهم سرمایه کمتر از ۵۰ درصد باشد. این نکته نیز باید مورد تأکید قرار گیرد که نرخ‌های محاسبه شده مذکور برای دو کشور سوئد و فنلاند به دلیل تفاوت در قوانین موجود در دو کشور و همچنین روش تعیین سهم درآمد سرمایه و نیروی کار از کل درآمد برای مقاصد مالیاتی، قابل مقایسه با یکدیگر نیستند.

^{۳۸} بر اساس سیستم مالیاتی نروژ، یک نرخ ثابت ۲۸ درصدی (ترکیبی از مالیات بر درآمد ملی و شهرداری) بر درآمد خالص مشمول مالیات اشخاص شامل درآمد خالص کسب و کار حقیقی اعمال می‌شود. یک مالیات ملی دیگری با نرخ‌های تصاعدی (تا نرخ ۱۲ درصدی) بر درآمد ناخالص، شامل درآمد ناشی از کسب و کار حقیقی و درآمد ناشی از استخدام (اما نه درآمد سرمایه‌گذاری شده) وضع می‌گردد که به صورت خالص از یک تخفیف کسب و کار شخصی برای بازدهی "معمول" بر سرمایه سرمایه‌گذاری شده، به عنوان ۳/۳ درصد (در سال ۲۰۰۷) از سرمایه سرمایه‌گذاری شده محاسبه می‌شود. محاسبات نرخ متوسط مالیات بر کل درآمد کسب و کار (Y) بر حسب ۲ برابر و ۴ برابر متوسط درآمد ناشی از دستمزد و با فرض اینکه کل درآمد با دو سهم ۵۰ درصدی بین درآمد ناشی از کار (WL) و درآمد سرمایه (RK) تقسیم می‌شود، برآورد می‌گردد. بر اساس این فرض که نرخ پیش‌پرداخت مالیات بازدهی سرمایه ۱۰ درصد است، $\{ \text{the pre-tax rate of return to capital} \}$ ، نرخ مالیات بر بازده سرمایه قبل از پرداخت و بعضاً تعیین مبلغ اصلی مالیات ولی بعد از در نظر گرفتن کسورات مالیات، $\text{pre-tax} - \text{مبلغی است که قبل از پرداخت و بعضاً تعیین مبلغ اصلی مالیات کسر می‌شود و در نتیجه بدهی مالیاتی کاهش می‌یابد}$ ، سرمایه سرمایه‌گذاری شده به صورت $K = (0.50)Y / (0.10)$ برآورد می‌شود. درآمد کسب و کار شخصی مشمول مالیات ملی نیز به صورت $Y - BA$ اندازه‌گیری می‌شود، به‌طوری‌که تخفیف کسب و کار نیز به صورت $BA = 0.033$ محاسبه می‌شود. هنگام محاسبه حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص، رقم سرمایه سرمایه‌گذاری شده نیز برای محاسبه تخفیف کسب و کار شخصی ضروری است. برای این منظور فرض می‌شود که درآمد معادل ۴ برابر متوسط درآمد ناشی از دستمزد (۵۰ درصد درآمد ناشی از کار و ۵۰ درصد درآمد سرمایه) است. برای سازگاری حداکثر نرخ مالیات بر اشخاص مربوط به مؤدیان در سایر کشورها، فرض می‌شود که درآمد ناشی از سایر منابع اشخاص به صورت درآمد سرمایه‌گذاری (بهره، سود تقسیمی) باشد و شامل درآمد ناشی از اشتغال نمی‌شود. بنابراین، همچنان نرخ تصاعدی مالیات ملی تا حداکثر نرخ ۱۲ درصدی در محاسبه تمام نرخ‌ها بکار می‌رود.

^{۳۹} در سال ۲۰۰۷، متوسط درآمد در چهار کشور یونان، نروژ، لهستان و انگلیس به ترتیب ۳۱،۶۹۲، ۶۶،۱۰۵، ۴۰،۴۰۷ و ۶۴،۹۷۷ دلار آمریکا بوده است. به علاوه، برآورد متوسط نرخ مالیات در نروژ مبتنی بر چندین فرض است که در مطالب فوق‌الذکر اشاره شده است.

^{۴۰} در این مطالعه تعریف OECD از مالیات (به عنوان پرداختی اجباری به دولت بدون انتظار هیچ‌گونه پاداش) مد نظر است و ارزیابی بار مالیاتی مربوط به پرداختی‌های اجباری تأمین اجتماعی به یک واحد خصوصی مدیریت کننده صندوق بازنشستگی را در بر نمی‌گیرد.

^{۴۱} تخفیف مالیاتی اشخاص به موجب قابل قبول بودن یکسری مخارج به مقررات مرتبط با دامنه جبران زیان کسب و کار شامل منظور کردن زیان به سال‌های آتی (و احتمالاً سال‌های گذشته) و همچنین به مقررات دولت در رابطه با نوع درآمدی که زیان محقق شده قابل کسر از آن است، وابسته می‌باشد.

^{۴۲} نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت گزارش شده در این مطالعه همانند نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص به صورت ترکیبی از نرخ‌های دولت مرکزی و غیرمرکزی شامل مالیات‌های اضافی هستند.

^{۴۳} نرخ‌های مالیات و آستانه‌های گزارش شده در این قسمت مربوط به اطلاعات سال ۲۰۰۷ که از پایگاه داده‌های مالیاتی OECD استخراج شده‌اند، هستند. نرخ‌های ارز مورد استفاده برای تبدیل آستانه‌ها بر حسب پول رایج کشورها به دلار آمریکا و جمع‌آوری پاسخ‌های مربوط به پرسشنامه مالیات کسب و کارهای کوچک و متوسط از یک منبع با آدرس زیر استخراج شده است:

www.oanda.com/convert/fxhistory, monthly average exchange rates for January 2007
^{۴۴} ساختار طبقه‌ای نرخ مالیات (گروه سود مشمول مالیات: نرخ نهایی مالیات بر شرکت) در دولت مرکزی به صورت زیر است:

سود به میزان ۰ الی ۵۰,۰۰۰: نرخ ۱۵ درصد، سود به میزان ۵۰,۰۰۱ الی ۷۵,۰۰۰: نرخ ۲۵ درصد، سود به میزان ۷۵,۰۰۱ الی ۱۰۰,۰۰۰: نرخ ۳۴ درصد، سود به میزان ۱۰۰,۰۰۱ الی ۳۳۵,۰۰۰: نرخ ۳۹ درصد، سود به میزان ۳۳۵,۰۰۱ الی ۱,۰۰۰,۰۰۰: نرخ ۳۴ درصد، سود به میزان ۱,۰۰۰,۰۰۱ الی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰: نرخ ۳۵ درصد، سود به میزان ۱۵,۰۰۰,۰۰۱ الی ۱۸,۳۳۳,۳۳۳: نرخ ۳۸ درصد، سود به میزان بیشتر از ۱۸,۳۳۳,۳۳۳: نرخ ۳۵ درصد. با افزایش متوالی سود طی ۴ گروه، نرخ مالیات بر درآمد شرکت از ۱۵ درصد به ۳۹ درصد رسید و سپس با افزایش سود طی ۷ گروه به ۳۸ درصد رسید. در واقع از آنجا که دو نرخ ۳۹ درصد و ۳۸ درصد به گونه‌ای هستند که گروه سود بعد از آنها با نرخ‌های کمتری مشمول مالیات می‌شوند، می‌توان گفت که در این گروه‌ها یک نوع برگشت‌پذیری از سیاست کاهش نرخ مالیاتی رخ داده است. (نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت ارائه شده در متن اصلی به صورت نرخ‌های ترکیبی (مرکزی و غیرمرکزی) و متفاوت از نرخ‌های مالیاتی در سطح دولت ایالتی هستند. نرخ‌های ترکیبی گزارش شده در این قسمت (و موجود در پایگاه داده‌های مالیاتی OECD) مبتنی بر میانگین وزنی نرخ‌های ایالتی هستند).

^{۴۵} نرخ مؤثر مالیات بر شرکت در کشور بلژیک، با کاهش مالیات بر اساس مقررات تخفیف مالیاتی برای حقوق صاحبان سهام شرکت (ACE)، می‌تواند بسیار کمتر باشد از آنچه نرخ‌های قانونی پیشنهاد می‌کنند. در کشور لوکزامبورگ، اولین طبقه از نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد شرکت، ۲۸ درصد است که برای اولین ۱۲,۹۹۹ دلار آمریکا (۱۰,۰۰۰ یورو) از سود شرکت‌هایی که درآمد مشمول مالیات بیشتر از آستانه سود کسب و کارهای کوچک یعنی ۱۹,۴۹۹ دلار آمریکا (۱۵,۰۰۰ یورو) نداشته باشند، بکار می‌رود. در مقابل، نرخ پایه مالیات (۳۰/۳۸ درصد) برای سودهای بیشتر از ۱۲,۹۹۹ دلار آمریکا بکار می‌رود. برای شرکت‌های دارای درآمد مشمول مالیات بیشتر از ۱۹,۴۹۹ دلار آمریکا، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت بر کل سود مشمول مالیات اعمال می‌گردد.

^{۴۶} نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت (کوچک و پایه)، مالیات بر کسب و کارهای محلی و مالیات مشترک مبتنی بر گردش مالی را شامل نمی‌شود.

^{۴۷}. نرخ کاهش یافته مالیات بر درآمد شرکت در استان‌های مختلف متفاوت هستند (نرخ ۱۸/۶۲ درصدی در متن اصلی در استان اونتاریو اعمال می‌شود). در حالی که در دولت فدرال، این نرخ برای اولین ۳۴۰,۷۲۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) از درآمد کسب و کار شرکت‌های خصوصی تحت کنترل کانادا مورد استفاده قرار می‌گیرد و آستانه مشمولیت نیز در برخی از استان‌ها بالاتر است. میزان درآمد کسب و کار فعال باید بین شرکای مربوطه (به صورت سالانه است، نه تجمعی آبه سال بعد منتقل نمی‌شود) تقسیم شود. در سال ۲۰۰۹، آستانه به ۴۲۵,۹۰۰ دلار آمریکا (۵۰۰,۰۰۰ دلار کانادا) افزایش خواهد یافت و تا سال ۲۰۱۲ نرخ مالیات بر شرکت به صورت ترکیبی از نرخ‌های استانی (اونتاریو) و ایالتی بر درآمد کسب و کار فعال شرکت‌های خصوصی تحت کنترل کانادا معادل ۱۵/۵ درصد و نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت نیز ۲۶ درصد خواهد شد.

^{۴۸}. سرمایه مشمول مالیات یک اصطلاح مالیاتی در کانادا است که در زمینه بدهی مالیاتی مربوط به شرکت‌های بزرگ فدرال ایجاد شده بود. (مالیات یا در واقع حداقل مالیات در سال ۲۰۰۶ در سطح فدرال حذف شده است). به طور کلی، سرمایه مشمول مالیات برابر با سرمایه شرکت از محل عرضه سهام، سود انباشته (توزیع نشده)، مزاد و بدهی‌های شرکت است که برای انعکاس آن بخش از سرمایه مدنظر که در کشور کانادا بکار گرفته می‌شود، تعدیل می‌گردد.

^{۴۹}. نکته قابل تأمل دیگر این است که سود مشمول مالیات نمی‌تواند معیار و به عبارتی پراکسی مناسبی برای اندازه‌گیری اندازه بنگاه باشد، چرا که در مواقعی بنگاه‌های بزرگ (که از طریق دارایی‌ها یا تعداد کارکنان اندازه‌گیری می‌شوند) ممکن است سود پایین (یا منفی) داشته باشند. به‌طوری که، اندازه‌گیری بنگاه‌ها بر اساس این معیار ممکن است منجر به بکارگیری متوسط نرخ قانونی مالیات بر سطوح پایین سود مشمول مالیات برای شرکت‌های بزرگی که سود پایینی دارند، شود و سود مشمول مالیات کسب و کارهای کوچک در گروه‌های بالای درآمدی قرار گیرند و نرخ‌های بالاتری از نرخ‌های بنگاه‌های با اندازه بزرگ برای آنها بکار رود.

^{۵۰}. در چنین مقایسه‌هایی ممکن است این استنباط وجود داشته باشد که وجود محدودیت‌های گردش مالی در فرانسه و اسپانیا و همچنین محدودیت‌های سرمایه‌ای در ژاپن ضروری نیستند چرا که در این کشورها نرخ پایه (حداکثر نرخ) مورد استفاده قرار می‌گیرد. در کانادا، محاسبه متوسط نرخ مالیات بر شرکت به دلیل تعدیل تدریجی (وجود تعداد زیاد طبقات درآمد با نرخ‌های متفاوت) نرخ‌های مالیاتی در دامنه ۱۰ الی ۱۵ میلیون دلار کانادا از سرمایه مشمول مالیات امری پیچیده است. سرمایه مشمول مالیات به میزان بیشتر از ۱۵ میلیون دلار کانادا، مشمول نرخ پایه (حداکثر) است. ^{۵۱} همان‌طور که در زیرنویس بخش (الف) اشاره شد، زمانیکه بنگاه‌های با اندازه یکسان و نسبت سرمایه به نیروی کار مشابه در نظر گرفته می‌شوند، وجود تکنولوژی کارآمدتر در یک کشور می‌تواند بیانگر درآمد ناشی از دستمزد بالاتر در آن کشور (به‌طور کلی، متوسط دستمزد بالاتر ممکن است به واسطه نسبت سرمایه به نیروی کار بالاتر یا تکنولوژی کارآمدتر ایجاد گردد) باشد. در این مطالعه به دلیل دستیابی به یکسری اهداف فرض می‌شود که بنگاه‌های با اندازه یکسان، بازدهی‌های ناشی از کار و سرمایه بالاتری را در کشورهای با متوسط درآمد ناشی از دستمزد بالاتری (به دلیل تکنولوژی کارآمدتر) ایجاد می‌کنند.

^{۵۲}. برای مؤدیان امکان پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از سود سهام با نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص (با یک اعتبار برای مالیات تکلیفی در سطح شرکت) فراهم شده است که در این حالت مؤدیان با درآمد پایین‌تر می‌توانند با نرخ‌های کمتری نیز مالیات پرداخت کنند.

^{۵۳}. مالیات بر سود شرکت بر اساس سیستم نرخ مالیاتی طبقه‌ای، همان‌طور که ۱۱ کشور OECD انجام می‌دهند، در مقایسه با سیستم مالیاتی کلاسیک با نرخ مالیات بر درآمد شرکت ثابت، شرایطی را برای برخورداری از کاهش مالیات مضاعف فراهم می‌سازد. با این وجود، کاهش مالیات مضاعف تنها برای طبقات (سطوح) پایین سود مشمول مالیات مورد

استفاده قرار می‌گیرد و در برخی از کشورها در صورتی که سود، گردش مالی یا سرمایه یک شرکت بیش از آستانه مشخص شده باشد، از این گونه تخفیفات صرف‌نظر می‌شود. بنابراین، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت در برخی از کشورها کمتر از نرخ‌های ترجیحی بر کسب و کارهای کوچک در سایر کشورها می‌باشد.

^{۵۴}. برای دستیابی به اطلاعات مربوط به سیستم‌های مالیات بر سود تقسیمی که در کشورهای OECD بکار می‌رود، به جدول ۱۱.۴ در پایگاه اطلاعات مالیاتی OECD با آدرس www.oecd.org/ctp/taxdatabase رجوع شود.

^{۵۵}. همان‌طور که قبلاً بیان شد، مالیات بر سود توزیع شده در برخی از کشورها با استفاده از نرخ‌های نهایی مالیات تکلیفی اعمال می‌گردد. به‌طوری‌که حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مبتنی بر مالیات تکلیفی نهایی یا سایر نرخ‌های ترجیحی است که این نرخ‌های کاهش یافته در محاسبه مالیات بر سود تقسیمی در نظر گرفته می‌شود (به جدول ۱۱.۴ قبلی در پایگاه اطلاعات مالیاتی OECD رجوع شود).

^{۵۶}. برای ۱۱ کشور که از مالیات بر سود شرکت بر اساس نرخ‌های تصاعدی (دارای ساختار نرخ‌های طبقه‌ای) وضع می‌شود، محاسبات نرخ مالیات بر سود سهام حالتی از SME حقوقی با سود مشمول مالیات مساوی چهار برابر متوسط درآمد حقوق و دستمزد، در نظر گرفته می‌شود. در مقابل، محاسباتی که با عنوان DIVTR (basic CIT) نشان داده شدند، فرض می‌کند که از تمام مبلغ سود مشمول مالیات با نرخ پایه مالیات بر شرکت، مالیات گرفته می‌شود (برای مثال، نرخ‌های طبقات پایین‌تر مالیات بر شرکت در نظر گرفته نمی‌شود). این نرخ‌ها نماینده‌ای هستند برای حالت توزیع [سود] به وسیله شرکت‌های بزرگ در کشورهایی که نرخ مالیات برای کسب و کارهای کوچک را به مواردی نظیر شرکت‌های با اندازه کمتر از آستانه (به عنوان مثال با استفاده از معیار گردش مالی یا سرمایه) و حذف (برگشت‌پذیری [تأمین مالی برای نجات از ورشکستگی]) کاهش مالیات طبقات پایین‌تر [جدول مالیاتی]، محدود می‌کنند. برای کشورهایی که محدودیتی برقرار نمی‌کنند یا کاهش نرخ مالیات را حذف نمی‌کنند، نرخ‌ها نشانگر این هستند که توزیع [سود] توسط شرکت‌های با سودهایی که به اندازه کافی زیاد هستند به‌طوری‌که استفاده از نرخ‌های طبقه پایین‌تر مالیات بر شرکت اثری ناچیزی بر روی متوسط مالیات بر شرکت دارد (سطح سودی که با ACST به سمت نرخ اصلی مالیات بر شرکت همگرا می‌شود در میان کشورها متفاوت است، همان‌گونه که آستانه‌های درآمد مشمول مالیات برای نرخ‌های طبقه پایین مالیات بر شرکت در میان کشورها متفاوت است).

^{۵۷}. در این مطالعه، طبقه درآمد عمومی به طبقه (گروه) درآمدی مشمول مالیات که برای وضع مالیات با نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص تصاعدی بر درآمد حاصل از استخدام توسط دیگران (درآمد حاصل از حرفه) طراحی شده، اشاره دارد.

^{۵۸}. زمانی که نرخ مالیات بر درآمد شرکت بر سود شرکت به صورت ثابت (نرخ پایه) باشد، بکارگیری حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص به عنوان نرخ تلفیقی مالیات بر شرکت و سهامدار مستقل از سطح درآمد کسب و کار است. اما زمانی که ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت تصاعدی باشد، بکارگیری حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص به عنوان نرخ تلفیقی مالیات بر شرکت و سهامدار به سطح درآمد کسب و کار وابسته است. بخصوص در سیستم سنتی مالیات که نرخ مالیات طبقه‌ای وجود دارد با افزایش سطح درآمد، نرخ تلفیقی نیز افزایش می‌یابد. در مواردی که سیستم‌های مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت به صورت یکپارچه هستند، نرخ تلفیقی می‌تواند با افزایش درآمد کسب و کار افزایش یا کاهش یابد که این به درجه ادغام این دو مالیات وابسته است.

^{۵۹}. همان‌طور که در بخش (۲-۱) اشاره شده است، نرخ ۳۰ درصد در فنلاند برای درآمد کسب و کار شخصی که در شرکت انباشت یا از آن خارج می‌شود، اعمال می‌گردد. در سوئد، نرخ ۲۸ درصد برای درآمدهایی که در شرکت باقی می‌مانند و نرخ ۳۰ درصدی برای درآمد سرمایه که شرکت خارج می‌شود (با یک اعتبار مالیاتی که روی درآمدهای

انباشت شده اعمال می‌شود)، بکار می‌رود. در دانمارک نیز بر درآمدهای انباشت شده و نه درآمدهایی که از شرکت خارج می‌شوند، یک نرخ ثابت بکار می‌رود. بررسی مقایسه‌ای نرخ مالیات در نمودار (۲-۵) با در نظر گرفتن درآمدهایی که از شرکت خارج می‌شوند، انجام شده است. در حالی که هنگام ارزیابی تفاوت بین نرخ‌های پایه مالیات بر درآمد شرکت و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد انباشت شده در کسب و کار غیرحقوقی، نرخ ۳۰ درصدی که بر درآمد انباشت شده در کسب و کار غیرحقوقی اعمال می‌شود، در نظر گرفته می‌شود.

^{۶۰} به علاوه، در برخی از قواعد مربوط به تقسیم کل درآمد به دو بخش درآمد ناشی از کار و سرمایه، ممکن است سهم درآمدی هر یک از این دو مولفه در مورد کسب و کار حقوقی را نیز تغییر دهد. برای مثال، در سوئد، سود سهام توزیع شده بیش از بازدهی عادی سرمایه همانند درآمد ناشی از کار مشمول مالیات می‌شود نه درآمد سرمایه. بازدهی عادی در حالت کسب و کار غیرحقوقی (۵۴/۸ درصد) براساس بالاترین بازدهی عادی سرمایه (۵۴/۱۲ درصد در سال ۲۰۰۷) محاسبه می‌شود.

^{۶۱} به هر حال، برای نرخ‌های مالیات بر درآمد سرمایه امکان‌پذیر خواهد بود که به جهت انحراف مالیاتی اشاره نادرست کنند اگر تفاوت قابل توجهی در شکاف‌های درآمد سرمایه/کار بین فرم ثبت شده و نشده وجود داشته باشد. بازدهی واقعی سرمایه در کسب و کارها بایستی به طور قابل ملاحظه‌ای از بازدهی فرضی آن متفاوت باشد تا چنین اتفاقی رخ دهد.

^{۶۲} همانطور که در بخش (۲-۱) اشاره شد، حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص که در نمودار (۲-۱) برای فنلاند، سوئد و نروژ نشان داده شده با فرض سهم‌های یکسان ۵ درصدی برای درآمد ناشی از کار و سرمایه از کل درآمد کسب و کار حقیقی بوده است. حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص که در نمودار (۲-۵) ارائه شد، موارد خاصی را که کل درآمد کسب و کار به صورت درآمد سرمایه است را نشان می‌دهد. این فرض مقایسه نرخ‌های شرکت و نرخ‌های مالیات بر سود سهام (و همچنین حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص در سایر کشورها که بدون توجه به توزیع درآمد بین کار و سرمایه اعمال می‌شوند) را امکان‌پذیر می‌نماید. در کشور نروژ به منظور محاسبه پاداش کسب و کار شخصی فرض می‌شود که درآمد سرمایه ۴ برابر متوسط درآمد ناشی از دستمزد است (به نکته ۱۵ رجوع شود). قابل ذکر است، در کشور نروژ برخلاف کشورهای فنلاند و سوئد، سهم‌های درآمد ناشی از کار و سرمایه تأثیری بر محاسبه حداکثر نرخ مالیات بر درآمد شرکت ندارد، چرا که پاداش کسب و کار شخصی به سرمایه‌گذاری شده (و به‌طور غیرمستقیم به درآمد سرمایه با فرض نرخ پیش پرداخت مالیات بازدهی سرمایه ۱۰ درصدی) وابسته است.

^{۶۳} دوره نگهداری نامشخص سود شرکت دلالت بر مالیات قابل اغماض بر ارزش فعلی سود تقسیمی سهامدار دارد.

^{۶۴} در شکل (۵-۲)، نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت و نرخ تلفیقی مالیات بر اشخاص و شرکت بر سود تقسیمی (نرخ پایه مالیات بر سود شرکت، نرخ سود تقسیمی) ۱۱ کشور دارای ساختار طبقه‌ای نرخ مالیات بر شرکت را نیز نشان می‌دهد. این نرخ‌ها در مورد شرکت‌هایی دارای سود به اندازه کافی بالا که نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت آنها تقریباً برابر با متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت است، مورد استفاده قرار می‌گیرد. با در نظر گرفتن اختلافات موجود در ۱۱ کشور از حیث ساختار نرخ مالیات بر درآمد شرکت و آستانه‌ها، سطح سودی که در آن متوسط نرخ مالیات بر شرکت به سمت نرخ پایه مالیات بر درآمد شرکت همگرا می‌شود، نیز در این کشورها متفاوت خواهد بود.

^{۶۵} این موضوع در کشور کانادا تنها برای درآمد کسب و کارهای فعال صادق است. نرخ ترجیحی مالیات بر کسب و کارهای کوچک کانادا فقط برای درآمد کسب و کارهای فعال بکار می‌رود. به علاوه، درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری غیرفعال یک کسب و کار کوچک با نرخی معادل حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مشمول مالیات می‌شود و هیچ

مزیت مالیاتی به صورت تأخیر در پرداخت مالیات برای سرمایه‌گذاری در دارایی‌های غیرفعال از طریق کسب و کارهای کوچک حقوقی وجود ندارد. قابل ذکر است که کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت قانونی شکاف موجود در کانادا را در سال ۲۰۱۲ تا ۱۰/۵ واحد درصد کاهش خواهد داد.

^{۶۶} زمانی که درآمد کسب و کار کمتر از تخفیف پایه مالیاتی برای اشخاص (در صورت وجود) باشد، نرخ مالیات بر درآمد کسب و کار شخصی صفر است. به‌طور مشابه، در کشورهایی که نرخ نهایی مالیات بر اشخاص صفر اعمال می‌شود، نرخ مالیات بر اولین طبقه از درآمد مشمول مالیات صفر است، یعنی در شرایطی که درآمد کسب و کار کمتر از آستانه مربوط به طبقه مشمول نرخ صفر باشد، نرخ مالیات بر درآمد کسب و کار شخصی صفر است.

^{۶۷} اتریش، بلژیک، جمهوری چک، فرانسه، آلمان، یونان، لهستان، ژاپن، هلند، مجارستان، پرتغال، جمهوری اسلواکی و اسپانیا. منبع: آمارهای درآمد OECD (۲۰۰۸).

^{۶۸} یکی از استثنائات کشور فنلاند است که در این کشور پایه مؤلفه بیمه درمانی از پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارگر به عنوان درآمد مشمول مالیات شهرداری می‌باشد.

^{۶۹} آیا این مورد همیشه وجود ندارد. برای مثال در کشور سوئد، اگر خویش‌فرما انتخاب شود، درآمد ناشی از کار و سرمایه می‌تواند به صورت مجزا در نظر گرفته شود اما پرداخت‌های تأمین اجتماعی تنها بر درآمد ناشی از کار مربوط به خویش‌فرما وضع خواهد شد.

^{۷۰} به هر حال استثنائاتی وجود دارد. برای مثال، برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارگر در کشور دانمارک تلفیقی از نرخ ثابت و مقطوع (مالیات یکجا) وجود دارد اما برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما (و برای خویش‌فرما)، مالیات مقطوع بکار می‌رود. در لهستان ساختار نرخ فزاینده برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما و ساختار نرخ کاهنده برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارگر (و نه خویش‌فرما) وجود دارد.

^{۷۱} الزاماً در کشورهای مختلف هیچ سازگاری و تطابقی بین پرداخت‌های تأمین اجتماعی خود اشتغالی و سایر پرداخت‌ها وجود ندارد. برای مثال، کانادا یک ساختار طبقه‌ای را برای وضع پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارگر و کارفرما بکار می‌برد، در حالی که برای خویش‌فرما با یک نرخ ثابت اعمال می‌گردد. در مقابل، بلژیک برای وضع پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارگر و کارفرما از نرخ‌های ثابت استفاده می‌کند اما برای خویش‌فرما ساختار نرخ فزاینده دارد.

^{۷۲} حتی در مواردی که کسب و کار غیرحقوقی درگیر رشد نباشد، نگرانی سیاستی به‌طور کلی در جایی که سیستم مالیاتی به صورت متفاوت رفتار می‌کند و انتخاب ساختار حقوقی برای کسب و کار را دستخوش تغییر می‌کند، مطرح می‌شود، با این فرض که مزایای ممکن غیرمالیاتی یک ساختار نسبت به سایر ساختارها برای یک مؤدی مفروض ارائه می‌کند.

^{۷۳} علاوه بر این، تمایل برای تغییر قوانین مالیاتی، این‌گونه نتایج وابسته به سالی خاص و مجموعه قوانین مالیاتی که بکار می‌رود را نیز ارائه می‌دهد.

^{۷۴} در موارد شاخص‌های بار مالیاتی مربوط به ایجاد یک SME و یا انتخاب ساختارهای قانونی متفاوت، متوسط نرخ‌های قانونی به لحاظ مستدل بودن بهتر از نرخ‌های نهایی هستند، زیرا متوسط نرخ‌های قانونی بیانگر بار مالیاتی کل درآمد است، در حالی که دومی تنها بار مالیاتی درآمد اضافه شده (درآمد نهایی) را در برمی‌گیرد. بنابراین، محاسبه متوسط نرخ قانونی مالیات امکان به در نظر گرفتن ساختارهای طبقه‌ای وضع تمامی مالیات‌ها شامل مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت و پرداخت‌های تأمین اجتماعی وجود دارد، در حالی که در مورد محاسبه نرخ نهایی مالیات این امکان وجود ندارد. به‌طوری که در فصل سوم، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات نسبت به متوسط نرخ‌های مؤثر وجود دارد. از آنجا که مقررات مربوط به پایه مالیات بر درآمد شناسایی نشده است، تمهیدات مربوط به پایه اصلی در دو

حالت واحدهای تجاری حقوقی و غیرحقوقی یکسان فرض شده است. همان‌طور که در فصل سوم اشاره شد، این مورد در اکثر کشورهای عضو OECD وجود دارد. این محاسبات برای سال ۲۰۰۷ به دست آمده‌اند و مبتنی بر چارچوب مالیات بر دستمزد OECD و اطلاعات استخراج شده از پایگاه اطلاعاتی OECD هستند.

^{۷۵} پرداخت‌های تأمین اجتماعی می‌تواند معادل مالیات در نظر گرفته شود و در نتیجه همانند آن اثر اختلال‌زایی یکسانی بر رفتار مؤدی داشته باشد. در این حالت هیچ پیوند آماری بین پرداخت‌های انجام شده و منافع آتی انتظاری متصور نیست. با این وجود می‌توان درجات مختلفی از ارتباط بین این دو در نظر گرفت که به موجب آن واکنش رفتار مؤدیان نسبت به پرداخت‌های تأمین اجتماعی و یک مالیات متفاوت از هم خواهند شد. با این وجود، در این فصل به منظور سادگی فرض می‌شود که پرداخت‌های تأمین اجتماعی از لحاظ آماری هیچ ارتباطی با منافع ندارد و در نتیجه معادل مالیات بر درآمد شرکت و مالیات بر درآمد اشخاص در نظر گرفته شده است.

^{۷۶} در بسیاری از مطالعات تجربی، اثر عوامل مالیاتی و غیرمالیاتی بر ساختار سازمانی در کشورهای مختلف بخصوص آمریکا از طریق بررسی واکنش واقعی بنگاه‌ها به مالیات مضاعف بر سود شرکت ارزیابی شده است. از جمله این مطالعات می‌توان به گوسبی (۱۹۹۸)، مکی - میسون و گوردن (۱۹۹۷) و گوردن و مکی - میسون (۱۹۹۳) اشاره نمود. با وجود اینکه، در این مطالعات کسب و کارها برحسب اندازه طبقه‌بندی نشده و متمایز گرفته نشده‌اند، نتایج حاصل از آنها حاکی از این است که مالیات بر ساختار سازمانی تأثیرگذار بوده و متعاقباً هزینه‌های کارایی را به دنبال دارد اما عوامل غیرمالیاتی نقش غالب را در این زمینه دارد.

^{۷۷} در دانمارک (که در این فصل بررسی نشده است) و سوئد، رفتار مالیاتی مدنظر برای درآمد ناشی از کسب و کار غیرحقوقی به میزان درآمد توزیع نشده در مقابل درآمدی که توزیع و از شرکت خارج شده، وابسته است.

^{۷۸} برای مثال، پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص بر سود انباشته شده (توزیع نشده) شرکت ممکن است از طریق فروش سهام در کشوری بدون سیستم مالیات بر عایدی سرمایه اجتناب گردد.

^{۷۹} در ضمن، فروض تداوم نامحدود مالکیت کسب و کار به همراه نگهداری نامحدود سود مطرح است. در غیر این صورت، این تحلیل باید هرگونه بدهی آتی مالیات بر عایدی سرمایه را مد نظر قرار دهد.

^{۸۰} مقادیر متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای مورد کسب و کار غیرحقوقی و کارمند بودن یکسان هستند.

^{۸۱} نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص در سال ۲۰۰۷ بدین نحو است: برای درآمد تا ۹۵۰۰ دلار نیوزیلند معادل ۱۵ درصد، برای درآمد بین ۹،۵۰۰ و ۳۸،۰۰۰ دلار نیوزیلند معادل ۲۱ درصد، برای درآمد بین ۳۸،۰۰۰ الی ۶۰،۰۰۰ دلار نیوزیلند معادل ۳۳ درصد و برای هر درآمدی بیش از این مقدار نیز معادل ۳۹ درصد است.

^{۸۲} این موضوع به دلیل ماهیت گسسته بودن آن در نمودار (۱-۳) به طور واضح نشان داده نشده است.

^{۸۳} درآمد ناشی از سرمایه به طور ناخالص مشمول نرخ مالیات بر درآمد شرکت و به صورت تلفیقی با درآمد ناشی از کار مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص می‌باشد که در این حالت قابلیت کسر مالیات بر درآمد شرکت پرداخت شده به طور کامل به عنوان سیستم اعتبار مالیاتی وجود دارد.

^{۸۴} اعتبارات اضافی می‌تواند تا میزان نامحدودی افزایش یابد و برای تهاثر بدهی‌های مالیاتی آتی مورد استفاده قرار گیرد. اگر مؤدی مالیاتی، درآمد اضافی از منابع دیگری داشته باشد، اعتبارات مالیاتی می‌تواند برای تهاثر این بدهی مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد و در این شرایط متوسط نرخ قانونی مالیات ثابت باقی خواهد ماند. بنابراین، افزایش در متوسط نرخ قانونی مالیات مستقیماً از فروشی که مطالعه موردی مبتنی بر آن است، منتج می‌شود.

^{۸۵} متوسط نرخ قانونی مالیات زمانیکه درآمد مشمول مالیات در فاصله ۳۸،۰۰۰ و ۶۰،۰۰۰ دلار نیوزیلند قرار دارد و درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه توزیع شده مشمول مالیات بر درآمد اشخاص با نرخ‌های تصاعدی می‌باشند،

حداقل است. زیرا در این حالت، منافع کامل مالیاتی از نرخ‌های نهایی پایین‌تر مالیات بر درآمد شرکت به دست می‌آید و هیچ مبلغی از درآمد مشمول حداکثر نرخ مالیات بر درآمد اشخاص نخواهد بود.^{۸۶} به نکته ۱۹ رجوع شود.

^{۸۷} در واقع، در نسبت‌های بالای سهم درآمد سرمایه (بیش از ۸۸ درصد) ممکن است یک مشوق به منظور ساختاربندی مجدد ترکیب کل درآمد از درآمد سرمایه به سمت درآمد ناشی از کار وجود داشته باشد. با فرض اینکه انتخاب ساختار غیرحقوقی منفعت مالیاتی یکسانی (یا بیشتر) در پی داشته باشد، لازم است که منفعت غیرمالیاتی ساختار حقوقی وزن بیشتری نسبت به منفعت غیرمالیاتی ساختار غیرحقوقی داشته باشد.

^{۸۸} این بدان معنا است که نرخ‌های نهایی پایین‌تر مالیاتی برای درآمد بهره‌ای تنها در مواردی بکار می‌رود که درآمد تحصیل شده از آستانه نرخ‌های پایین بیشتر نشده باشد. به علاوه، نرخ‌های نهایی پایین‌تر مالیاتی برای درآمد ناشی از سود سهام تنها در مواقعی بکار می‌رود که مجموع درآمد تحصیل شده و درآمد بهره‌ای از آستانه نرخ‌های پایین بیشتر نشده باشد.

^{۸۹} افزایش متوسط نرخ قانونی مالیات در نسبت ۱۰۰ درصدی برای درآمد سرمایه، به دلیل وجود تخفیف مالیاتی برای درآمد اشخاص است. بدین معنی که اولین ۵,۲۲۵ پوند استرلینگ از درآمد ناشی از کار معاف از مالیات است. بنابراین، در نهایت درآمد سرمایه که مشمول مالیات با نرخ ۴۰ درصدی است، جایگزین درآمد ناشی از کار که معاف از مالیات است، می‌شود. این کاهش به دلیل پرداخت‌های تأمین اجتماعی است که نمی‌تواند نقش مهمی در این اختلاف داشته باشد و در سهم ۱۰۰ درصدی درآمد سرمایه هیچ پرداختی بابت تأمین اجتماعی وجود ندارد.

^{۹۰} مالیات بر سود سهام ۳۲/۵ درصدی بر سود سهام ناخالص منهای اعتبار مالیاتی ۱۰ درصد به صورت $(0.25) = (0.325 - 0.1) * (1 - 0.1)$

^{۹۱} مالیات بر شرکت ۲۰ درصدی به علاوه مالیات بر سود سهام ۳۲/۵ درصدی بر سود سهام ناخالص منهای اعتبار مالیاتی ۱۰ درصدی: $0.4 = (0.325 - 0.1) * (1 - 0.1) + 0.2$

^{۹۲} هنگامی که اثر نهایی اولیه کوچک وجود دارد، بار مالیات بر درآمد سرمایه افزایش می‌یابد. هنگام تغییر واحد نهایی درآمد ناشی از کار نسبت به درآمد سرمایه، تخفیف موجود برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما (با کاهش درآمد ناشی از کار) کاهش خواهد یافت. بنابراین، در حال حاضر بر درآمدهای نهایی اولیه ناشی از سرمایه، مالیات با نرخ ۲۵ درصد به جای ۴۰ درصد، وضع می‌شود. این اثری کوچک است، اگرچه کاهش یک واحد پولی در درآمد ناشی از کار، درآمد مشمول مالیات ناشی از سرمایه را فقط به میزان ۰/۱۲۸ واحد پولی افزایش می‌دهد (به‌طوری که نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما ۱۲/۸ درصد است).

^{۹۳} همانند مورد کارمند وابسته بودن، متوسط نرخ قانونی مالیات زمانی که سهم درآمد سرمایه از ۹۰ درصد به ۱۰۰ درصد می‌رسد، افزایش می‌یابد. این مسئله همانند سایر موارد به دلیل وجود تخفیف مالیاتی برای درآمد اشخاص رخ می‌دهد.

^{۹۴} توجه شود که این نرخ در واقع متوسط نرخ قانونی مالیات در حالت حدی سهم ۱۰۰ درصدی درآمد سرمایه است.

^{۹۵} به جز برای سهم‌های درآمد سرمایه بین ۹۰ و ۱۰۰ درصد، همان‌طور که قبلاً بیان شد.

^{۹۶} حتی اگر توزیع بخشی از سود مورد نیاز باشد نیز این مشوق می‌تواند همچنان وجود داشته باشد.

^{۹۷} کشور انگلیس دارای قواعد IR35 است که مانعی مالیاتی برای ایجاد شرکت محسوب می‌شود، زمانی که مؤدی به عنوان یک کارمند باقی می‌ماند.

^{۹۸} درآمد منتج از اشتغال مبلغ باقیمانده درآمد ناشی از کسب و کار شخصی بعد از کسر بازدهی عادی منتسب به سرمایه است. در مواردی که بازدهی واقعی بیش از بازدهی عادی است، بازدهی اضافی (مابه‌التفاوت بازدهی واقعی و عادی) همانند درآمد منتج از اشتغال مشمول مالیات می‌شود.

^{۹۹} در واقع سرمایه به صورت دارایی‌های یک کسب و کار، منهای بدهی‌های کسب و کار، منهای سود انباشته بعد از مالیات که به صندوق توسعه اختصاص یافته، محاسبه می‌شود.

^{۱۰۰} در نمودار (۳-۳)، متوسط نرخ‌های قانونی مالیات برای مورد سیاست توزیع نیمی از سود به منظور جلوگیری از فشرده‌گی زیاد ارائه نشده است.

^{۱۰۱} این فرض بر مقررات اضافی جهت جلوگیری از ساختاربندی مجدد ترکیب درآمد کسب و کار از درآمد منتج از کار به سرمایه که در اصطلاح مقررات «۳:۱۲» برای شرکت‌های سهامی خاص نامیده می‌شود، اثرگذار است. بر اساس این مقررات، چنانچه سود سهام توزیع شده بیش از بازدهی عادی سرمایه باشد، آنگاه همانند درآمد ناشی از اشتغال مشمول مالیات می‌گردد. بازدهی عادی به صورت مجموع یک بازدهی فرضی ۱۲/۵۴ درصد برای سرمایه بکار گرفته شده در کسب و کار به علاوه پاداش مبتنی بر دستمزد برابر با ۲۵ درصد حساب کل دستمزد شرکت به علاوه ۲۵ درصد از صورت حساب دستمزد بیش از ۶۷۰,۰۰۰ کرون سوئد (در سال ۲۰۰۷) محاسبه می‌شود. با در نظر گرفتن بازدهی قبل مالیات ۱۰ درصدی، مقررات «۳:۱۲» در این سناریو مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

^{۱۰۲} این شامل نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد ۴/۴ درصدی در سوئد است. توجه شود که پرداخت‌های تأمین اجتماعی قابل کسر از مالیات بر درآمد شهرداری و ملی است.

^{۱۰۳} به علاوه تخفیف یا معافیت پایه نیز به همراه افزایش سهم درآمد سرمایه بیش از ۵۳ درصد از مبلغ ۱۱,۹۰۰ کرون سوئد (تا حداکثر ۳۱,۱۰۰ کرون سوئد) شروع به افزایش می‌کند. به علاوه، زمانی که سهم درآمد سرمایه به ۹۸ درصد می‌رسد، پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز به ۳۶/۸۲ درصد کاهش می‌یابد.

^{۱۰۴} نرخ قانونی پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی ۳۰/۷۱ درصد است. این نرخ بر اساس یک پایه منحصر به فرد (درآمد بعد از کسر پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی) قابل پرداخت است. با این وجود برای مقایسه بهتر، نرخ معادل که بر پایه‌ای (پایه درآمد ناخالص) مقرر است در متن اصلی گزارش شده است. همچنین توجه شود که پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی برای اهداف مالیات بر درآمد شهرداری و ملی قابلیت تهاثر دارد.

^{۱۰۵} با نرخ مالیات بر شرکت ۲۸ درصد، به علاوه ۲۰ درصد نرخ مالیات بر درآمد ناشی از سود که توزیع می‌شود، خواهیم داشت: $(0.28 + (1 - 0.28) * 0.2 = 0.424)$ بالاتر بودن نرخ نهایی بر درآمد سرمایه منتج به این می‌شود که در سهم‌های بالاتر درآمد سرمایه، نرخ مذکور در حالت کسب و کار حقوقی با سیاست توزیع کامل سود در مقایسه با کارمند وابسته بودن بیشتر باشد.

^{۱۰۶} همان‌طور که در مورد انگلیس بیان شد، در اینجا نیز اثر واحدهای نهایی اولیه کوچک وجود دارد که بار مالیاتی بر درآمد سرمایه را افزایش می‌دهد. با تغییر واحد نهایی درآمد از درآمد ناشی از کار به سمت درآمد سرمایه، تخفیف مالیاتی پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما نیز کاهش می‌یابد (با کاهش درآمد ناشی از کار). بنابراین، درآمد نهایی اولیه ناشی از سرمایه به جای نرخ ۲۰ درصدی، مشمول مالیات با نرخ ۴۲/۴ درصد خواهد بود. این مسئله یک اثر کوچک دارد (گرچه در انگلیس این اثر با توجه به بالاتر بودن نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی، بزرگتر است). کاهش یک واحد از درآمد ناشی از کار، درآمد سرمایه مشمول مالیات را تا ۰/۳۲۴۲ واحد (در موردی که نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما ۳۲/۴۲ درصد است) کاهش می‌دهد.

^{۱۰۷} توجه شود که در سطح سهم درآمد سرمایه ۹۰ درصدی، اثر تخفیف پایه با اعتبار مالیات بر درآمد تحصیل شده ترکیب شده و متوسط نرخ قانونی مالیات را به میزانی کمتر از ۴۲/۵ درصد کاهش می‌دهد.

^{۱۰۸} پیشنهاد می‌شود که برنامه‌ریزی مالیات که بر افزایش میزان سرمایه سرمایه‌گذاری شده متمرکز است برای تعیین بازدهی متناسب به سرمایه مورد استفاده قرار گیرد.

^{۱۰۹} بازدهی عادی سرمایه سرمایه‌گذاری شده در هر سال (به طور مجزا برای هر سهام) در سطح سهامدار محاسبه و مبالغ بلااستفاده به سال‌های آتی منتقل می‌شوند.

^{۱۱۰} به منظور کاهش بیشتر بار پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمایی، یک آستانه حداقل در نظر گرفته می‌شود.

^{۱۱۱} با نرخ مالیات بر شرکت ۲۸ درصدی به علاوه نرخ مالیات بر درآمد سرمایه ۲۸ درصدی بر سود توزیع شده خواهیم داشت: $0.28 + (1 - 0.28) * 0.28 = 0.482$.

^{۱۱۲} دلیل این موضوع به تخفیف پایه‌ای که برای درآمد عادی در نظر گرفته می‌شود، بر می‌گردد. این تخفیف معادل ۳۶ درصد درآمد مشمول مالیات است و برای حداقل ۴,۰۰۰ کرون نروژ و حداکثر ۶۳,۸۰۰ کرون نروژ موضوعیت دارد. زمانی که درآمد به کمتر از ۱۷۷,۲۲۲ کرون نروژ کاهش می‌یابد، این تخفیف دیگر از طریق حد بالا تحمیل نمی‌شود. بنابراین، یک واحد اضافی از درآمد، ۰/۳۶ واحد افزایش در تخفیف مذکور را به دنبال خواهد داشت. این اثر نهایی اولیه به طور ضمنی نرخ نهایی را از ۲۸ درصد به ۱۷/۹۲ درصد کاهش می‌دهد ($0.1792 = (1 - 0.36) * 0.28$). نرخ نهایی بر نیروی کار زمانیکه درآمد حاصل از کار به کمتر از میزان استاندارد (۳۷,۰۰۰ کرون نروژ) به علاوه تخفیف پایه، کاهش یابد، بیشتر کاهش خواهد یافت. در این حالت درآمد حاصل از کار فقط مشمول پرداخت‌های تأمین اجتماعی است.

^{۱۱۳} توجه کنید که که در اینجا دو اثر نهایی اولیه اضافی عملیاتی وجود دارد. اولاً، همانند کشورهای انگلیس و سوئد، تخفیف در نظر گرفته شده برای شرکت در خصوص پرداخت‌های تأمین اجتماعی [سهم] کارفرما همراه با کاهش درآمد حاصل از کار کاهش می‌یابد. بنابراین، زمانیکه واحدهای نهایی درآمد از درآمد حاصل از کار به درآمد سرمایه تغییر کند، مقداری از درآمد نهایی اولیه ناشی از سرمایه به جای نرخ ۲۸ درصد، مشمول مالیات با نرخ ۴۸/۲ درصد خواهد بود. این اثری کوچک است، چرا که با کاهش یک واحدی درآمد حاصل از کار، درآمد سرمایه مشمول مالیات به میزان ۰/۱۲۸ واحد درصد (هنگامیکه نرخ پرداخت تأمین اجتماعی کارفرما ۱۲/۸ درصد است) افزایش خواهد یافت. این اثر نهایی اولیه به طور ضمنی نرخ نهایی بر درآمد سرمایه را تا ۶ درصد ($0.062 = 0.482 * 0.128$) افزایش می‌دهد. علاوه بر این، اثر نهایی اولیه دیگری نیز وجود دارد که در جهت مخالف عمل می‌کند. به‌طوریکه با افزایش نسبت درآمد سرمایه، موجودی سرمایه منجر به بهره‌مندی از تخفیف بیشتر برای بازدهی عادی سرمایه می‌شود. این بدان معنا است که آن مقدار از درآمد سرمایه نهایی اولیه که قبلاً مشمول مالیات با نرخ ۴۸/۲ درصد می‌شدند، در حال حاضر با نرخ ۲۸ درصد مشمول مالیات می‌گردند. این اثر نیز کوچک است زیرا با افزایش یک واحدی درآمد سرمایه، تخفیف عادی فقط به میزان ۰/۳۳ واحد درصد ($0.33 = 0.33 * 0.1$) افزایش خواهد یافت. این اثر نهایی اولیه به طور ضمنی نرخ نهایی مالیات بر درآمد سرمایه را تا ۹ درصد کاهش می‌دهد ($0.09 = 0.28 * 0.33$). ترکیب این دو عامل، نرخ نهایی بر درآمد سرمایه را ۳ درصد کاهش می‌دهد.

^{۱۱۴} این بازارها عبارتند از بازارهای داخلی و خارجی. روند جهانی مشارکت SMEها در بازارهای خارجی به خصوص در بخش خدمات در حال افزایش است.

^{۱۱۵} مباحث با پیچیدگی کمتر در رابطه با شکست بازار به برخی از حالت‌های SMEها اشاره دارد که توسط اشخاصی با توانایی کسب درآمد کم از هر نوع منبع درآمدی ایجاد می‌شود و وضع مالیات ترجیحی یک راه مفید برای توسعه بازار کار فعال‌تر است (یک نظر مخالف این است که در نظر گرفتن نحوه بهبود مهارت‌ها می‌تواند کارآمدتر باشد). یک

بحث دیگر این است که ارفاق مالیاتی خاص نیازمند مد نظر قرار دادن ملاحظات عدالتی و بهبود توزیع درآمد است (یک نظر مخالف در مورد کسب و کارهای تحت مالکیت اشخاصی که به طور نسبی دارای درآمد بالا (پایین) باشند، مطرح است).

^{۱۱۶} سرمایه‌گذاری کیفیت، نوعی سرمایه‌گذاری است که نرخ بازدهی مورد انتظار بنگاه براساس دانش داخلی، بیش از نرخ بازار (نرخ بدون ریسک (تضمینی) به علاوه پاداش ریسک) است.

^{۱۱۷} بکارگیری تمهیدات پایه‌ای (به طور کلی مناسب) یکسان می‌تواند اینگونه تفسیر شود که برای بنگاه‌ها با هر اندازه‌ای، تمهیدات مورد استفاده برای شرکت‌های بزرگ بکار می‌رود.

^{۱۱۸} اولین، دومین، سومین، پنجمین و ششمین موضوع فهرست شده با توجه به تمهیدات موجود در کشورهای مدنظر بررسی شدند. چهارمین موضوع (یعنی نرخ‌های مؤثر مالیاتی پایین بر بنگاه‌های چندملیتی از برنامه‌ریزی مالیات تصاعدی پیرامون تمهیدات کلی مالیات که به طور تفصیلی در گزارش تهیه شده توسط OECD سال ۲۰۰۷) آثار مالیات بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی - تحلیل سیاستی و شواهد اخیر، سری مطالعات سیاست مالیاتی، شماره ۱۷) آمده است، استخراج شده است) در پرسشنامه مالیات بر SMEها بیان نشده است.

^{۱۱۹} به طور کلی، زمانیکه بنگاه‌ها قصد حداقل نمودن هزینه سرمایه را داشته باشند، حق صاحبان سهام جدید تنها در مواردی که سود توزیع نشده تمام شود، افزایش می‌یابد. نتیجه می‌شود که عموماً همزمان با انتشار سهام جدید، توزیع سود سهام ناکارآمد است (با افزایش ذخیره‌سازی، هزینه مالی کاهش می‌یابد).

^{۱۲۰} به طور کلی، بار مالیات بر سود سهام (یعنی نرخ مؤثر مالیات بر سود سهام) بیشتر از بار مالیات بر عایدی سرمایه است که مؤدیان با به تعویق انداختن فروش سهام قادر به عقب انداختن آن هستند. با توجه به وضع مالیات بر پایه عایدی سرمایه تحقق یافته امکان به تعویق انداختن مالیات بر عایدی سرمایه سهامدار تا دوره ای که سهام فروخته شود، وجود دارد، به طوریکه بر این اساس نرخ مؤثر مالیات بر عایدی سرمایه ممکن است خیلی پایین (به علت ارزش زمانی پول) وضع شود که این موضوع اشاره بر این دارد که نرخ بازدهی مقرر بر سود توزیع نشده کمتر از نرخ بازدهی مقرر بر سهام جدید است (با فرض نرخ مؤثر مالیات بر سود سهام (در صورت وجود تخفیف مالیاتی یکپارچه) که از نرخ مالیات بر عایدی سرمایه معادل [یعنی مقدار عایدی سرمایه برابر است با سود سهام] بیشتر باشد).

^{۱۲۱} این نکته اشاره بر این دارد که بنگاه‌های تکامل یافته ممکن است درآمد توزیع نشده را مستقیماً در SMEها سرمایه‌گذاری نمایند (در نتیجه محدود کردن مسائل تأمین مالی SME به اثر متعهد و ملتزم بودن شرکت در بنگاه‌های تکامل یافته مرتبط است). گرچه، سرمایه‌گذاران حقیقی تا حد زیادی تأمین مالی به صورت حق صاحبان سهام را فراهم می‌کنند (بنگاه‌های بزرگ تمایل به سرمایه‌گذاری در SMEهای مربوطه دارند)، متعهد و ملتزم بودن شرکت ممکن است حالت مقید بودن تأمین مالی را تداوم دهد.

^{۱۲۲} وضع مالیات بر عایدی سرمایه در زمان تحقق (به جای زمان فروش دارایی) بنابر تعدادی از دلایل دشوار است. مشکلات ارزشگذاری این عایدی‌ها ممکن است در زمان ارزیابی ارزش بازاری دارایی‌ها، یعنی در زمانی که ارزش جاری عایدی سرمایه افزایش یافته، اتفاق افتد. همچنین ممکن است وضع مالیات بر عایدی سرمایه تحقق نیافته مشکلات نقدینگی برای مؤدیان که جریان وجوه نقد آنها کم (پایین) است را به جهت پوشش بار مالیاتی ببار آورد.

^{۱۲۳} نرخ استاندارد فرضی به طور سالانه تعدیل می‌شود و به بازدهی اوراق قرضه بلندمدت دولتی وابسته است. در سال ۲۰۰۷، نرخ استاندارد فرضی در حدود ۳/۷۸ درصد از سرمایه‌ریسکی است اما برای SMEها تا ۰/۵ واحد درصد افزایش می‌یابد.

^{۱۲۴} رفتاری که انتقال زیان به سال‌های آتی (یا سال‌های قبل) را رد می‌کند، هنگامیکه تا حد زیادی انتخاب دلخواه یک مدت ثابت (۱۲ ماه) از سال مالیاتی را نادیده می‌گیرد، می‌تواند به دشواری و به‌طور نامناسب توصیف شود. در اصل، قوانین اعلام ورشکستگی مستلزم این می‌باشد که زیان‌های ناشی از یک کسب و کار غیرحقوقی تنها قابلیت کسر از درآمد مشمول مالیات آتی که از همان کسب و کار به دست می‌آید، را داشته باشد. انعطاف‌پذیری بیشتر در این رابطه در عمل بدین معنا است که زیان‌های یک کسب و کار ممکن است از طریق کسر از منافع سال جاری به‌دست آمده از سایر کسب و کارها (عملاً تلفیقی از درآمدها و هزینه‌های آن کسب و کار در نظر گرفته می‌شود) نیز تهاتر گردد.

^{۱۲۵} به‌طور کلی، انعطاف‌پذیری در خصوص قوانین تهاتر زیان در سیستم‌های مالیات بر درآمد دوگانه (نسبت به سیستم‌های غیردوگانه) که مالیات بر درآمد حقوق و دستمزد مجزا از مالیات بر درآمد سرمایه شامل مولفه سرمایه (ملی، تعیین شده) مربوط به درآمد کسب و کار غیرحقوقی است، محدودتر می‌شود.

^{۱۲۶} اجازه انعطاف‌پذیری بیشتر به قوانین جبران زیان به معنای از دست دادن درآمد مالیاتی است که به‌واسطه افزایش مطالبات (شامل مطالبات غیرهدفمند مربوط به مصرف که در مقابل فعالیت‌های تجاری قرار دارد) ناشی از تهاتر زیان از درآمد مشمول مالیات اتفاق می‌افتد. با این وجود، در مواردی که انعطاف‌پذیری بیشتر در این قوانین منجر به افزایش انگیزه برای ایجاد کسب و کارهای جدید می‌شود، ممکن است درآمد مالیاتی (آتی) اضافی را به دنبال داشته باشد.

^{۱۲۷} برای مثال در ایرلند، زیان‌های ناشی از کسب و کارهای غیرحقوقی ممکن است از درآمد غیر تجاری مانند درآمد حقوق و دستمزد، اما فقط در همان سالی که زیان اتفاق می‌افتد، کسر گردد.

^{۱۲۸} مالک یک کسب و کار غیرفعال ممکن است جبران زیان‌های تجاری را تا زمانیکه کل منافع [امکانات و تجهیزات، سهام و...] مربوط به آن فعالیت غیرفعال فروخته شود، به تعویق اندازد. در آن زمان، هر مقدار از زیان غیرفعالی که باقی مانده است ممکن است برای کسر از سایر درآمد (فعال) به سال‌های بعد انتقال یابد.

^{۱۲۹} قابلیت کسر بهره در واقع نقطه اتکاء مالیات بر درآمد قانونی محسوب می‌شود. حذف این مقررات (برای مثال از طریق جایگزین کردن مالیات بر جریان نقدی به جای مالیات بر درآمد) به غیر از اثرات مستقیمی که ناشی از این تغییر سیاستی است، ممکن است این انحراف مالیاتی اثرات دیگری به واسطه محدود شدن دامنه فعالیت شرکت‌های چندملیتی بزرگ که متکی بر این تمهید مالیاتی هستند، را نیز در برداشته باشد. همانطور که در مورد (د) اشاره شد، شرکت‌های چند ملیتی در اکثر سیستم‌های مالیات بر درآمد می‌توانند مخارج بهره مربوط به تأمین سرمایه مورد استفاده برای تأمین مالی سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی که حتی در موارد سودآورد بودن این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها، درآمد مالیاتی ناچیز دارند و یا هیچ درآمد مالیاتی را حاصل نمی‌کنند، را از درآمد مشمول مالیات داخلی کسر و مطالبه نمایند. برخی از محدودیت‌های در نظر گرفته شده برای قابلیت کسر بهره (برای مثال مقررات تخصیص، مقررات برآورد ارزش حال سرمایه خارجی) می‌تواند به طور کارا این نوع از مشوق‌ها که به طور ضمنی یارانه سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی برای تعدیل و هموارسازی میدان فعالیت بین شرکت‌های چندملیتی و SME‌های فعال در حوزه کسب و کارهای داخلی، محسوب می‌شوند را محدود نماید.

^{۱۳۰} فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی خارج از مرزهای داخلی (فرامرزی)، دو مفهوم شامل سرمایه‌گذاری خارج از مرز توسط بنگاه‌های با مالکیت اشخاص مقیم و سرمایه‌گذاری داخلی (بنگاه‌های با مالکیت غیرمقیم) شامل SME‌های با مالکیت اشخاص غیرمقیم را مطرح نموده است.

^{۱۳۱} مسئله دیگر در مبحث مربوط به پیامد خارجی مثبت این است که منافع خارجی ممکن است به مؤدیان داخلی محدود نشود، بلکه این سرریز ممکن است به واسطه قابلیت جابجایی کارگران (برای مثال دانشمندان و مهندسين) و

دانش به سایرین نیز انتقال یابد. سیاست‌های مرتبط با مشوق‌های مالیاتی هدفمند برای بنگاه‌های با مالکیت داخلی ممکن است مبتنی بر روابط و قراردادهای بین‌المللی اتخاذ گردد و به علاوه سرریزهای ناشی از آموزش نیروی کار (با فرض کارگران انفرادی خارجی موقت برای بنگاه‌های با مالکیت داخلی) و مسائلی شامل انتشار اطلاعات مربوط به تولید محصول و روش کار را در بر نداشته باشد.

^{۱۳۲} همانطور که در مطالعه د میزا و وب (۱۹۸۷) و استیگلتز و وایس (۱۹۸۱) مورد بحث قرار گرفت، مدل‌هایی که فرض بازدهی نامشخص را در نظر می‌گیرند، در مواقعی که یک پروژه موفقیت آمیز باشد به‌طور کلی میزان سرمایه‌گذاری را کمتر از واقع پیش‌بینی می‌کنند، در حالیکه مدل‌هایی که موفقیت آمیز بودن یک پروژه را با احتمال نامشخص در نظر می‌گیرند، میزان سرمایه‌گذاری را بیشتر از واقع پیش‌بینی می‌کنند.

^{۱۳۳} در نتیجه جریان سرمایه به سمت سرمایه‌گذاری غیر هدف، مشکلات موجود در اعلام ورشکستگی به‌عنوان یک مشوق مالیاتی برای هدف در نظر گرفته شده (برای مثال SMEها) تبیین می‌شود. ملاک هدف‌گذاری عبارتند از: اندازه بنگاه، نوع کسب و کار، نوع سرمایه (تجهیزات، تاسیسات، دارایی)، محل و احتمالاً مالکیت.

^{۱۳۴} مثال‌هایی در این زمینه عبارتند از تمهیدات دولت به صورت برنامه‌های آموزشی برای بنگاه‌های جدیدالتاسیس، تهیه راهنما برای ایجاد هرچه بهتر یک طرح کسب و کار، به همراه اطلاعات کلیدی قابل بازبینی در مورد عوامل تعیین‌کننده درآمد و هزینه، برای رسیدگی از طریق عرضه کنندگان بالقوه سرمایه مالی.

^{۱۳۵} بسته به مقتضیات و تلاش‌های سازمان اجرایی مالیات هر کشور در خصوص تسهیل تمکین، موسسه‌های کسب و کار با موضوعاتی مواجه می‌شوند که ممکن است بار مالیاتی بالایی برای بنگاه‌های تمکین‌کننده در پی داشته باشد - مبلغی که باید به عنوان مالیات پرداخت شود و هزینه‌های تمکین شامل خود اظهاری، نگهداری ثبت‌ها و پرداخت‌های قانونی - [و آنها] ممکن است منجر به انتخاب فعالیت در اقتصاد غیررسمی برای اجتناب از این هزینه‌ها (در حالیکه با سایر هزینه‌ها مواجه می‌شوند) توسط بنگاه‌های مذکور شود. برای مثال، زمانیکه عملیات کسب و کار در بازار غیررسمی انجام می‌شود، تخفیفات مالیاتی برای زیان‌های کسب و کار در دسترس نخواهد بود. با این وجود، سود کسب و کار نیز مشمول مالیات نمی‌شود که این بیانگر رفتاری متقارن در خصوص سود زیان کسب و کار است. این تقارن، زمانیکه در کنار رفتار نامتقارن با سود و زیان‌های تحت سیستم قانونی مالیات بر درآمد بررسی می‌شود، ممکن است انگیزه مشارکت در اقتصاد رسمی را کاهش دهد.

^{۱۳۶} نرخ‌های کاهش یافته مالیات بر شرکت کسب و کارهای کوچک نیز ممکن است به عنوان یک معیار برای اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف در نظام مالیاتی پایه که در ابتدا مالیاتی با نرخ پایه مالیات بر شرکت بر سود شرکت وضع می‌شود (سود بعد از مالیات شرکت نیز مشمول نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص بر سود سهام یا عادی سرمایه خواهد بود)، در نظر گرفته شود.

^{۱۳۷} در جمهوری چک، سود شرکت‌های تضامنی با مسئولیت محدود ممکن است تا اندازه‌ای توزیع شود، در حالیکه سود شرکت‌های عام ممکن است به طور کامل توزیع شود که در این صورت پایه مالیاتی آنها برای شرکاء مشمول مالیات در سطح شرکاء (سهامداران) می‌شود.

^{۱۳۸} امتیازات مالیاتی برای هزینه درآمدی به میزان ۱۹/۶ میلیون دلار آمریکا (۲۵ میلیون AUD) برای دوره ۲۰۰۷ الی ۲۰۰۸ و ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۱ برآورد می‌شود.

^{۱۳۹} برای هدف شرایط صلاحیت اولیه، یک شوهر و همسر به عنوان یک سهامدار در نظر گرفته می‌شوند؛ خانوارها این اجازه را دارند که با آنها به عنوان یک سهامدار رفتار شود؛ سهامداران فقط می‌توانند اشخاص، سازمان‌های املاک، برخی از تراست‌ها و سازمان‌های مستثنی باشند و سهامداران می‌توانند فقط شهروند یا اشخاص مقیم باشند.

^{۱۴۰} یک LLC یا شرکت تضامنی با مسئولیت محدود ممکن است تصمیم‌گیری و انعقاد قرارداد مقامات با یک کارمند یا شریک را به یک وکیل یا نماینده واگذار نماید.

^{۱۴۱} برای تصمیم‌گیری در خصوص تاسیس یک کسب و کار باید این مسئله که آیا برنامه‌ریزی مالیاتی موقعیت رقابت‌پذیری SMEها در مقایسه با MNEها را تضعیف یا تقویت نموده است؟ و اینکه آیا فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی برای SMEها در طول زمان به همان اندازه فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی برای MNEها گسترش یافته است؟ باید (در صورت امکان) مورد ارزیابی قرار گیرد. تاحدی که اگر فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی برای SMEها در همان سطح باقی بماند یا با بهبود مسائل اجرایی مالیات، کاهش یابد در حالیکه فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی برای MNEها افزایش یابد (احتمالاً به عنوان یک انتخاب سیاستی پیش‌بینی شده، با در نظر گرفتن اهمیت افزایش تحرک‌پذیری سرمایه MNEها)، می‌توان گفت موقعیت رقابت‌پذیری SMEها در سال‌های اخیر، در رابطه با ملاحظات برنامه‌ریزی مالیاتی تضعیف شده است.

^{۱۴۲} تخفیف مالیات بر اشخاص ناشی از مخارج قابل قبول کسب و کارها به دامنه در نظر گرفته شده در قوانین تهاثر زیان کسب و کار شامل تمهیدات مربوط به انتقال زیان کسب و کار به سال‌های آتی (و یا امکان انتقال به سال‌های قبل) و قوانین دولتی مربوط به نوع درآمدی که زیان کسب و کار می‌تواند از آن تهاثر گردد، وابسته است.

^{۱۴۳} به طور کلی، این مقایسه بین نرخ نهایی مالیات بر درآمد شرکت (که ممکن است در کشورهای دارای ساختار نرخ طبقه‌ای مالیات بر شرکت که به سطح درآمد مشمول مالیات وابسته است، متفاوت از نرخ پایه باشد) و نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کار مؤدی است.

^{۱۴۴} ارزیابی‌های هزینه-فایده گذشته‌نگر از این قاعده مستثنی هستند، در حالیکه در چند ارزیابی منتشر شده در رابطه با تعداد زیادی از بررسی‌های کشوری، انواع مشوق‌های مالیاتی آزمون شده‌اند. در اکثر این موارد که نظام‌های تشویقی حذف شده‌اند، احتمالاً در برخی از این موارد، شواهد حاکی از برطرف شدن پیامد منفی (برای مثال یک زیان درآمدی بیشتر از میزان پیش‌بینی شده) است.

^{۱۴۵} مشوق‌های مشتری که در کشورهای OECD بکار می‌روند، عبارتند از معافیت کامل یا جزئی مالیات بر درآمد شرکت بر سود شرکت و یا تعطیلی مالیاتی که به صورت معافیت کامل سود از مالیات بر درآمد شرکت طی چند سال محدود (در برخی کشورها نامحدود) می‌باشد. این نوع از مشوق - که به دلیل ایجاد امکانات مضاعف برای انتقال سود، به طور مستدل مستعدترین نوع از مشوق برای زیان درآمدی برنامه‌ریزی نشده است - در این گزارش مدنظر قرار نگرفته است.

^{۱۴۶} مشوق‌های مالیاتی ممکن است از طریق سایر قواعد فنی مورد استفاده برای محاسبه درآمد مشمول مالیات نیز فراهم شود که این قواعد عبارتند از اجازه ذخیره کردن برای جبران هزینه‌های آتی یا به تعویق انداختن مالیات برای انواع خاصی از مبادلات شرکت. با وجود اینکه این قواعد فنی می‌توانند اثر قابل توجهی بر کل بار مالیاتی یک بنگاه داشته باشند، ولی معمولاً به تنهایی بکار نمی‌روند. از این‌رو، در این گزارش مدنظر قرار نگرفته‌اند.

^{۱۴۷} وضع نرخ مالیات بر درآمد شرکت می‌تواند به طور غیرمستقیم ارزش اعتبارات سرمایه‌گذاری را تحت تأثیر قرار دهد، تاحدی که مطالبه اعتبارات مالیاتی تحصیل شده برای سرمایه‌گذاری (به اصطلاح غیرقابل استرداد یا از دست رفته) مقید به میزان مالیات بر شرکت است (که خود این مالیات تابعی از نرخ مالیات بر شرکت است).

^{۱۴۸} در برخی از کشورها امکان انتقال مخارج استهلاك مطالبه نشده به سال‌های آتی به طور نامحدود وجود دارد که این موضوع توانایی مدیریت مطالبات مالیاتی سرمایه‌گذاران را بهبود می‌دهد و بدهی مالیاتی کشور میزبان آنها را حداقل می‌نماید. در مواردی که مؤدیان از درجه آزادی کمتری برخوردارند، پیوند آنها با تمهیدات انتقال زیان با

اهمیت‌تر می‌شود. برای مثال، برای واحدهای تجاری کوچک که معمولاً در مرحله راه‌اندازی در موقعیت زیان قرار دارند، امکان تمدید دوره مطالبات استهلاک از طریق مطالبه مخارج در آخرین سال ممکن بر اساس قواعد استهلاک و پس از آن انتقال به سال‌های آتی این میزان تحت تمهیدات انتقال زیان، فراتر از دوره توصیف شده وجود خواهد داشت.

^{۱۴۹} هدف‌گذاری تمهیدات جدید در خصوص کسورات استهلاک شتابان برای سرمایه‌گذاری جدید مستلزم این است که فقط خریدهای سرمایه جدید با نرخ‌های شتابان مستهلاک گردند، در حالیکه مستهلاک نمودن موجودی سرمایه پیش‌بینی نشده قبل از اصلاحات باید بر حسب نرخ‌های استهلاک قبل از اصلاحات تداوم یابد.

^{۱۵۰} زمانی که یک اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری (یا سایر مشوق‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری) معرفی می‌شود و سرمایه‌گذاری نسبت به دوره قبلی (یا یک روند) افزایش می‌یابد، میزان سرمایه‌گذاری اضافی که در مقابل سرمایه‌گذاری سال قبل (یا روند) اندازه‌گیری می‌شود، نمی‌تواند به عنوان سرمایه‌گذاری مشروط پذیرفته شود، در نتیجه درصدی (شاید تمام) از سرمایه‌گذاری اضافی در شرایط عدم وجود مشوق مالیاتی اتفاق خواهد افتاد (یعنی این میزان از سرمایه‌گذاری واجد شرایط مشوق مالیاتی نخواهد بود).

^{۱۵۱} برای مثال، اگر سهامداران بتوانند قبل از کسر مالیات یک نرخ بازدهی ۵ درصدی بر اوراق قرضه به دست آورند، مشمول نرخ مالیات اشخاص (m) می‌شوند، پس از آن برای اینکه سود سهام نیز مشمول مالیات با نرخ مؤثر مالیاتی (m) شود (رفتار مالیاتی کلاسیک)، نرخ مالیات بر شرکت نیز باید ۵ درصد باشد. حال اگر ۵۰ درصد از سود سهام مشمول مشوق تأمین مالی معرفی شود، فقط ۵۰ درصد از درآمد ناشی از سود سهام به عنوان درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته می‌شود و بر این اساس نرخ مؤثر مالیات بر اشخاص به $(m/2)$ کاهش می‌یابد، بنابراین سهامداران می‌توانند نرخ بازدهی انتظاری بر سهام را بعد از مالیات بر شرکت به $2/5$ درصد کاهش دهند، به‌طوری‌که وضعیت آنها بدتر نشود. اما اگر سهامداران، نرخ بازدهی مورد انتظارشان را کاهش دهند اما نه تا نصف آن (در جایی بین $2/5$ و ۵ درصد، مثلاً ۴ درصد)، مکانسیم انتقال تخفیف مشوق مالیاتی غیرکارآمد خواهد شد، در این صورت بخشی از این بازدهی تحصیل شده (اختلاف بین ۴ و $2/5$ درصد یا $1/5$ درصد) به عنوان عایدی بادآورده برای سرمایه‌گذار در نظر گرفته می‌شود. در مواردی که نرخ بهره پیشنهادی (همراه با ریسک) بازدهی از ۵ درصد به ۴ درصد کاهش یابد، نمی‌توان انتظار داشت که سرمایه‌گذاری به همان اندازه‌ای که در مورد سوق یافتن تخفیف مالیاتی به طور کامل به سمت نرخ (تنزیل) بهره پیشنهادی بنگاه افزایش می‌یابد، افزایش یابد.

^{۱۵۲} برای مثال، یک نرخ قانونی پایین مالیات بر شرکت یا یک اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری هدف‌گذاری شده ممکن است برای سرمایه‌گذاری اولیه در کسب و کارهای کوچک معرفی شود تا شکست احتمالی بازار را نشان دهد. این هدف‌گذاری ممکن است مقتضی و قابل اجراء تشخیص داده شود. از طرف دیگر، این هدف‌گذاری‌ها با ادغام مالیات بر اشخاص و شرکت، سودهای SMEها را افزایش می‌دهد، ممکن است مطلوب باشد اما از حیث هزینه اجرایی و تمکین عملی نباشد (در حالیکه افزایش ادغام برای تمام سهامداران ممکن است برای سهامداران شرکت‌های بزرگ که امکان دسترسی به بازهای سرمایه‌ای بین‌المللی دارند، یک عایدی بادآورده‌ای ایجاد کند و بر حسب درآمد‌های از دست رفته پرهزینه باشد).

^{۱۵۳} سرمایه‌گذاری اولیه به‌طور کلی به عنوان دارایی شخصی مشهود استهلاک‌پذیر که برای استفاده در تجارت یا کسب و کار خریداری می‌گردد، تعریف می‌شود. تخفیف برای این سرمایه‌گذاری البته فقط تا میزان درآمد کسب و کار سوخت شده تلقی می‌گردد. هر میزان از تخفیف اضافی می‌تواند به سال‌های آتی انتقال یابد.

^{۱۵۴} این تعریف SMEها مبتنی بر بخش ۲۴۷ قانون شرکت‌ها مصوب سال ۱۹۸۵ است که به ماده ۱۱ دستور چهارمین شورای 78/660/EEC که اصلاح شده، مرتبط شده است.

^{۱۵۵} دارایی‌های تجاری در انتهای سال مالی قبل از تحصیل یا تولید دارایی اندازه‌گیری می‌شود. در مورد کسب و کارهای کشاورزی و جنگلداری، ارزش ارزیابی شده دارایی‌های تجاری ممکن است بیش از ۱۵۹,۵۱۱ دلار آمریکا (۱۲۲,۷۱۰ یورو) نباشد.

^{۱۵۶} یونان نیز (بر اساس قانون ۳۲۹۶/۲۰۰۴) مشوق‌هایی را برای تشویق SMEها جهت تأسیس شرکت‌های با مسئولیت محدود و تضامنی یا شرکت‌های محدود (sociétés anonymes) معرفی کرده است. مالیات بر سود این شرکت‌ها با نرخ قانونی ثابت کمتر از نرخ استاندارد یعنی تا ۱۰ درصد برای سال اول فعالیت و تا ۵ درصد برای سال دوم فعالیت وضع می‌گردد.

^{۱۵۷} در استرالیا برای هر کارآموز یا شاگردی (در واحدهای تجاری حقوقی یا غیرحقوقی) که استخدام می‌شود، یک اعتبار مالیاتی به میزان ۱۳۰۰ دلار آمریکا بکار می‌رود. این مشوق بر اساس آنچه کشور استرالیا گزارش نموده است، مختص به SMEها نبوده و تمام واحدهای تجاری کوچک می‌توانند از آن بهره‌مند شوند. گزارش صریحی از تمهیدات مالیاتی با توجه خاص به SMEها در معیارهای کشور استرالیا وجود ندارد.

^{۱۵۸} برنامه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه در انگلیس برای شرکت‌های بزرگ به همراه یک تخفیف اضافی ۲۵ درصد (غیرقابل استرداد و سوخت شده) وجود دارد.

^{۱۵۹} طرح سهام فراگیر در کشور کانادا ممکن است به عنوان تمهیدی در سطح شرکت تلقی شود، به‌طوری‌که این طرح امکان بهره‌مندی سهامداران از یکسری تخفیفات مالیاتی در سطح شرکت را فراهم می‌سازد و به موجب آن ارزش این تخفیفات را برای بنگاه‌ها افزایش می‌دهد. متناوباً، این طرح ممکن است به عنوان تمهیدی در سطح سهامدار تلقی شود و در این صورت فقط سهامداران حقیقی از تخفیفات سهام فراگیر بهره‌مند خواهند شد. بنابراین، در دسترس بودن این طرح در بخش فعلی و قبلی تا حدودی اختیاری است.

^{۱۶۰} بر اساس پاسخ‌های جمهوری چک به پرسشنامه مشخص است، با وجود اینکه هیچ قواعد خاصی در این کشور برای سرمایه‌گذاری‌های سرمایه پرریسک (یعنی سرمایه‌گذاری در سهام‌هایی که قابل مبادله در بورس سهام (اوراق بهادار) نیستند) وجود ندارد، یک نرخ مالیاتی کمتر به میزان ۵ درصدی برای صندوق‌های سرمایه‌گذاری، واحدهای تراست و صندوق‌های بازنشستگی بکار می‌رود.

^{۱۶۱} بودجه فدرال برای سال ۲۰۰۷ که جهت افزایش اندازه LCGE تا ۶۳۸,۸۵۰ دلار آمریکا (۷۵۰,۰۰۰ دلار کانادا) پیشنهاد شد، در ۱۹ مارس ۲۰۰۷ اجرا شد.

^{۱۶۲} به‌خصوص، این سهام باید در زمان انتشار خریداری شوند؛ کل دارایی‌های شرکت منتشرکننده سهام، شامل درآمد حاصل از فروش سهام نباید بیش از ۵۰ میلیون دلار کانادا باشد؛ و یکسری محدودیت نیز باید در رابطه با نوع و ماهیت فعالیت این شرکت اعمال شود.

^{۱۶۳} شرط لازم برای بهره‌مندی از تخفیف مالیاتی مبتنی بر طرح EIS این است که هیچ پیوندی بین سرمایه‌گذار و شرکت وجود نداشته باشد؛ این شرکت یک شرکت تجاری ثبت نشده در بورس اوراق بهادار باشد؛ و اندازه شرکت کمتر از آستانه مشخص شده باشد.

^{۱۶۴} عایدی ناشی از سرمایه‌گذاری در سهام که بیش از سقف هزینه‌ای ۷۸۳,۶۸۰ دلار آمریکا باشد، همانند درآمد عادی مشمول مالیات می‌شود.

^{۱۶۵} به علاوه، نسبت قابل قبول (۵۰ درصد) از زیان سرمایه‌ای ناشی از توقف یا برشکستگی و یا بدهی‌های غیرقابل وصول کسب و کارهای کوچک، ممکن است از درآمد مشمول مالیات قابل کسر باشد.

^{۱۶۶} برداشت از برنامه بازنشتگی ثبت شده مشمول مالیات است و بخشی از معافیت مالیاتی مرتبط با مالیات مربوطه زمانی که مبالغ سهمیه برداشت می‌شود، کسر می‌گردد. (در حالی که بازدهی سرمایه‌گذاری معاف از مالیات است). استان انتاریو از سال ۲۰۱۱ از برنامه LSVCC خود را (که اعتبار مالیاتی هماهنگ را به دنبال داشت) را کنار گذاشت. ^{۱۶۷} ملاک واجد شرایط بودن SMEها برای این طرح همانند همان ملاک بیان شده برای طرح ESI می‌باشد. به‌طوری که این طرح به سرمایه‌گذاری‌های (از طریق خرید یا پذیره‌نویسی) اشخاص دارای سن بیش از ۱۸ سال محدود است.

^{۱۶۸} در طرح تراست سرمایه پرریسک، ملاک‌هایی مشابه با طرح ESI برای واجد شرایط بودن SMEها وجود دارد. ^{۱۶۹} از اول آوریل سال ۲۰۰۲، معافیت مالیات بر عایدی سرمایه براساس معافیت سهامداران معتبر (SEE) برای عایدی تحصیل شده شرکت‌ها از فروش سهام در سایر شرکت‌هایی که شرایط مبادله یا سایر شرایط را دارند، اعمال می‌شود. معافیت سهامداران معتبر محدود به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های کوچک و متوسط نمی‌باشد. ^{۱۷۰} هزینه کل یک کسب و کار در سیستم مالیاتی مشخص ممکن است ناشی از دو منبع باشد که عبارتند از (۱) میزان پولی که مؤدیان باید به منظور پرداخت بدهی مالیاتی خود به دولت بپردازند (که ممکن است به بار قانونی مالیات اشاره داشته باشد) و (۲) میزان منابع اجرایی که به دولت پرداخت نمی‌شود اما برای تعیین، ثبت، بایگانی و پرداخت مالیات مورد نیاز است و تحت عنوان هزینه‌های تمکین مالیاتی (شامل ثبت معاملات، حفظ و نگهداری حساب‌ها، محاسبه و پرکردن اظهارنامه‌های مالیاتی و غیره) مطرح است. اقداماتی که هزینه‌های تمکین مالیاتی را کاهش می‌دهد (برای مثال: کاهش دفعات تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات برای یک میزان مشخصی از بدهی مالیاتی)، می‌تواند کاهش پرداختی به دولت را به دنبال داشته باشد. به همین ترتیب، اقداماتی که تعدیل بار قانونی مالیات یا روش محاسبه بار مالیاتی را به همراه داشته باشند، ممکن است منجر به افزایش یا کاهش هزینه‌های تمکین مالیات گردند. ملاحظات بیشتر در این زمینه، تحلیل اقتصادی وقوع این هزینه‌ها است یعنی بررسی این مسئله که چگونه بار هزینه کل ناشی از این دو منبع در قیمت‌های بالاتر برای مصرف کننده، عایدی‌های کمتر برای نیروی کار و سرمایه منعکس می‌شود.

^{۱۷۱} این تصدیق می‌کند، برای بسیاری از کارکنان که محاسبات مالیات بر درآمد اشخاص و پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط کارفرمایان انجام می‌گیرد (به صورت مالیات تکلیفی بر منبع)، هزینه/زمان قابل توجهی از آنها نسبت به خوداظهاری، نگهداری اسناد و پرداخت مالیاتی صرفه‌جویی می‌شود. در مورد سایر کارکنانی که مالیات تکلیفی پرداخت نمی‌کنند و هزینه‌های تمکین به صورت انفرادی اصابت می‌کند، هزینه/زمان برای تکمیل و ارسال نمودن اظهارنامه‌های مالیاتی برای یک کارمند در مقایسه با هزینه‌های تمکین اشخاصی که خوداظهاری می‌کنند یا کارگر/مالک یک شرکت حقوقی که با پیچیدگی توسعه عملیات کسب و کار افزایش می‌یابد، نسبتاً پایین است.

^{۱۷۲} اصولاً، اثرات احتمالی اقدامات ساده‌سازی بر میزان مالیات پرداختی به دولت باید بر پایه ارزش فعلی ارزیابی گردد. این رویکرد صرفه‌جویی‌های ناشی از کاهش تعداد دفعات پرکردن اظهارنامه را که هیچ تأثیری بر کل مبلغ مالیات قابل پرداخت ندارد؛ اما ارزش فعلی پرداخت‌ها را به دلیل وجود ارزش زمانی پول تحت تأثیر قرار می‌دهد، به حساب می‌آورد. ^{۱۷۳} هزینه‌های تمکین ممکن است بر رشد و توسعه کسب و کارها نیز تأثیرگذار باشند و منجر به تنوع در اندازه بنگاه‌ها گردند، برای مثال، این کسب و کارها، اندازه خود را زمانی که گردش مالی یا سایر آستانه‌های مربوط به اندازه آنها تحت تأثیر بار مالیاتی قرار می‌گیرد، به سرعت تعدیل می‌کنند. مثال بارزی که در این رابطه مطرح است، هنگام انتقال از یک سیستم فرضی ساده به یک سیستم مالیات بر درآمد قانونی است.

^{۱۷۴} مشکلاتی در رابطه با اندازه‌گیری میزان افزایش تطابق با (تبعیت از) یک سیستم مالیاتی (برای مثال، افزایش مشارکت در اقتصاد رسمی، کاهش گزارشات کمتر از واقع نشان دادن درآمد مشمول مالیات توسط اشخاصی که

اظهارنامه تنظیم می‌کنند) به موجب استفاده از [اقدامات] ساده‌سازی وجود دارد. در حالی که برآوردهای درست می‌تواند برای مؤدیانی که از مجموعه فرآیندهای ساده‌شده استفاده می‌کنند، صرفه‌جویی‌هایی را به همراه داشته باشد، اما اندازه‌گیری چنین صرفه‌جویی‌هایی بر رفتار کار بسیار مشکلی است. زیرا مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تصمیمات مؤدیان (شامل پارامترهای خوشنامی و شهرت) ناشناخته هستند و احتمالاً در بین مؤدیان و در کشورهای مختلف متفاوت است. علاوه بر این، اندازه اقتصاد غیررسمی قبل از اصلاحات نیز جز موارد ناشناخته است (اشاره براین دارد که هیچ رقمی برای برآورد درصد تغییر در کارگران غیررسمی به کارگران رسمی، یعنی فرار مالیاتی انجام شده، وجود ندارد). شاید بهترین کار این است که سیاست‌گذاران بتوانند تجربه سایر کشورهایی که اقدامات ساده‌سازی با اهمیتی را معرفی نمودند، بررسی نمایند و ببینند که آیا درآمدهای مالیاتی تا حد زیادی تحت تأثیر قرار گرفته است (در این مورد باید سایر اصلاحات و واقعیاتی که می‌تواند بر افزایش کل درآمدهای مالیاتی تأثیرگذار باشد، نیز مدنظر قرار گیرد).

^{۱۷۵} با وجود اینکه گزارش سود و درآمد مشمول مالیات به میزانی کمتر از واقعیت، چالشی است که در رابطه با بنگاه‌ها با هر اندازه‌ای صادق است، اما غیررسمی بودن - یعنی انجام کسب و کار خارج از سیستم مالیاتی - چالشی است که در خصوص بنگاه‌های کوچک که باقی ماندن آنها زیر چتر مقامات مالیاتی کمی مشکل است، مطرح می‌باشد. کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی ممکن است کسب و کارهای کوچک‌تر را تشویق به فعالیت در اقتصاد رسمی نماید، اما ضرورتی برای کاهش سطح گزارشات غیرواقعی از سود و یا تضمینی برای اینکه کسب و کارهای وارد شده در اقتصاد رسمی، کل سود را به طور کامل گزارش نمایند، وجود ندارد.

^{۱۷۶} اظهاریه استانبول OECD توسط وزیران و نمایندگان دولتی کشورهای عضو OECD در ۳-۵ ژوئن ۲۰۰۴ در استانبول امضاء شده بود.

^{۱۷۷} برای مطالعه منبعی غنی در زمینه روش‌های [ساده‌سازی مالیات بر ارزش افزوده] به «طراحی سیستم مالیات برای کسب و کارهای خرد و کوچک: راهنمایی برای مشاغل حرفه‌ای (وکلا، دندان پزشکان، ...) گروه بانک جهانی (هیئت مالیه بین‌الملل با همکاری DFID)، دسامبر سال ۲۰۰۷، رجوع شود.

^{۱۷۸} یک آستانه برای وصول مالیات بر ارزش افزوده ممکن است به خارج از شمولیت مالیات بر ارزش افزوده اشاره داشته باشد. در این صورت، بنگاه مستثنی از مالیات بر ارزش افزوده از لحاظ قانونی هیچ مسئولیتی در رابطه با وصول مالیات بر ارزش افزوده (تحمیل مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف کنندگان) نخواهد داشت.

^{۱۷۹} در سال ۲۰۰۴، کشور تانزانیا آستانه خارج از شمولیت مالیات بر ارزش افزوده را از ۱۵,۸۰۰ دلار آمریکا به ۳۱,۶۰۰ دلار آمریکا افزایش داد. این افزایش منتج به عدم ثبت‌نام در حدود ۷,۰۰۰ بنگاه یا تقریباً نیمی از کل ۱۵,۳۲۰ مؤدی مالیات بر ارزش افزوده شد. با این وجود، درآمد مالیات بر ارزش افزوده حاصل از تقریباً ۵۰ درصد مؤدیان، طی دو سال متوالی به طور قابل توجهی افزایش یافت (به مطالعه ابریل و دیگران (۲۰۰۱)، مالیات بر ارزش افزوده مدرن، صندوق بین‌المللی پول، واشنگتن مراجعه شود).

^{۱۸۰} این شرط می‌تواند به صورت $\pi v + C > \delta(\pi v - A)$ بیان شود که بیانگر سطح بهینه گردش مالی به میزان $z^* = (\delta A + C) / (\delta - 1)\pi v$ می‌باشد. به‌طوری که A هزینه‌های اجرایی مالیات برای هر واحد از تولید، C هزینه‌های تمکین مالیاتی هر واحد از تولید (بر حسب سطح تولید کاهنده است)، π نرخ مالیات بر ارزش افزوده و v ارزش افزوده هر واحد از تولید و δ ارزش وجوه عمومی اشاره دارد. آستانه بهینه عدم مشمولیت بر حسب A و C فزاینده اما بر حسب v و δ کاهنده است (ابریل و دیگران (۲۰۰۱)).

^{۱۸۱} در سیستم مالیات بر ارزش افزوده استرالیا و کانادا، به مالیات بر فروش کالاها و خدمات (GST) اشاره دارد.

^{۱۸۲} نمودار شماره (۵-۱)، ارزش‌های آستانه‌ای استاندارد سالانه برای سال ۲۰۰۶ در کشورهای مورد بررسی، به جز ایتالیا که این آستانه از اول ژانویه سال ۲۰۰۷ (در سال ۲۰۰۶ معرفی شده است)، معادل ۹,۰۹۹ دلار آمریکا تعیین شده، ارائه شده است. اتریش گزارش نموده است که آستانه گردش مالی از سال ۲۰۰۷ به ۳۸,۹۹۷ دلار آمریکا افزایش می‌یابد. بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از آستانه در نظر گرفته شده برای مالیات بر ارزش افزوده، نیازی به وصول مالیات مذکور بر فروش ندارد. در برخی از کشورها (برای مثال بلژیک)، بنگاه‌های [دارای گردش مالی] کمتر از آستانه در نظر گرفته شده برای [وصول] مالیات بر ارزش افزوده، ملزم به ثبت‌نام برای مالیات بر ارزش افزوده هستند.

^{۱۸۳} به‌طور کلی، ثبت‌نام اختیار در نروژ امکان‌پذیر نمی‌باشد. با این وجود، قواعد خاصی در خصوص لیزینگ زمین کشاورزی و تأسیسات جاده‌ها برای استفاده در کسب و کارهای جنگلداری، که اجازه ثبت‌نام بدون توجه به آستانه گردش مالی را دارند، بکار می‌رود.

^{۱۸۴} به مطالعاتی مانند هیئت مالیاتی ملی سوئد (۲۰۰۶) و آقا و هاگتون (۱۹۹۶) رجوع شود.

^{۱۸۵} سال پایه (مرجع) برای آستانه فروش (گردش مالی) مشمول مالیات، دو سال قبل از سال جاری است.

^{۱۸۶} به مطالعه تپرک، سز (۲۰۰۳)، «مؤدیان دارای مدیریت با اندازه متوسط و کوچک در کشورهای در حال توسعه»، یادداشت‌های مالیات بین‌الملل، ۲۹، ۱۳ ژانویه، صفحات ۳۴-۲۱۱ رجوع شود.

^{۱۸۷} ۱,۵۶۷,۲۰۰ دلار آمریکا (۲ میلیون دلار استرالیا) از تاریخ اول جولای ۲۰۰۷.

^{۱۸۸} به ترتیب ۱۰ میلیون کرون اسلواکی، ۸۰۰,۰۰۰ یورو، یک میلیون یورو، ۴۰ میلیون و ۶ میلیون کرون چک. این ارقام به گردش مالی مشمول مالیات اشاره دارند. در بلژیک، گردش مالی لازم جهت ارائه اظهارنامه‌های فصلی تا مبلغ ۲۵۹,۹۸۰ دلار آمریکا (۲۰۰,۰۰۰ یورو) برای برخی از کسب و کارها شامل عرضه‌کنندگان نفت، تجهیزات تلفن همراه، لوازم جانبی رایانه‌ها، اجزا و وسائل یدکی و وسائل نقلیه و موتوری کاهش داده شده است. به‌طور مشابه، لهستان نیز گردش مالی مربوط به اظهارنامه‌های فصلی را به ۳۸,۹۹۷ دلار آمریکا (۳۰,۰۰۰ یورو) برای موارد خاص کاهش داده است.

^{۱۸۹} کسب و کارهای کوچک ممکن است معاف از مالیات بر درآمد و یا مستثنی (خارج از شمولیت) از مالیات بر ارزش افزوده (نیازی به وصول مالیات بر ارزش افزوده ندارند) باشند. عبارت معافیت در مواقعی که مالیات بر درآمد بر کسب و کارها وضع می‌شود، بکار می‌رود. عبارت استثنا می‌تواند در مواقعی که مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف‌کنندگان وضع می‌شود، مورد استفاده قرار گیرد. زمانی که یک کسب و کار کوچک مستثنی از مالیات بر ارزش افزوده باشد، هیچ مسئولیتی از نظر قانونی برای وصول و جمع‌آوری این مالیات ندارند.

^{۱۹۰} همان‌طور که در بخش قبل در نظر گرفته شد، بنگاه‌هایی که زیر آستانه در نظر گرفته شده برای شمولیت وصول مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند، ممکن است به علت از دست دادن اعتبارات مالیاتی مربوط به نهاده‌ها در موقعیت عدم مزیت رقابتی قرار گیرند و در نتیجه اصرار بر امکان انتخاب (تحت شمولیت قرار گرفتن) مالیات بر ارزش افزوده داشته باشند.

^{۱۹۱} زمانی که نرخ نهایی مالیات بر درآمد صفر است، نرخ نهایی مالیات بر سرمایه‌گذاری در ساختمان‌ها، موجودی انبار یا ماشین‌آلات (به‌خصوص، نرخ نهایی مالیات بر سود ناشی از این سرمایه‌گذاری) مثبت است، به‌طوری‌که پایه شاخص، مبلغی را که با سرمایه‌گذاری در ساختمان‌ها، موجودی انبار یا ماشین‌آلات افزایش می‌یابد، در برمی‌گیرد.

^{۱۹۲} در مواردی که مالیات بر گردش مالی، بدهی مالیاتی یک کسب و کار کوچک را در مقایسه با مالیات بر درآمد قانونی کاهش می‌دهد، این امر به خصوصیات خاص مربوط به هر یک از این دو مالیات، سطح آستانه و سود (یا زیان) کسب و کار (شامل انعطاف‌پذیری تمهیدات زیان کسب و کار براساس مالیات بر درآمد قانونی) وابسته است.

^{۱۹۳}. همان‌طور که در سایر کشورهای عضو OECD، درآمد ناشی از کسب و کار غیرحقوقی اشخاص، مشمول مالیات بر درآمد اشخاص است. در لهستان نیز کسب و کارهای غیرحقوقی (غیر از کشاورزی) می‌توانند برای مالیات درآمد کسب و کار، یک نرخ ثابت ۱۹ درصدی (برابر با مالیات بر درآمد شرکت که بر سود کسب و کارهای حقوقی اعمال می‌شود) یا مالیات مبتنی بر گردش مالی (نرخ‌های مالیاتی یکجا برای درآمدهای ثبت شده بکار می‌رود) را انتخاب نمایند. (نرخ‌های مالیاتی مبتنی بر گردش مالی به همان نرخ‌های مالیاتی یکجا که بر اساس قانون مالیات بر درآمد یکجا بر هر دو سیستم مالیات گردش مالی و کارت مالیاتی حکم‌فرما است، اشاره دارد). مالیات‌های فرضی فقط جایگزین مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد کسب و کارهای غیرحقوقی (نه مالیات بر ارزش افزوده یا پرداخت‌های تأمین اجتماعی) می‌شود.

^{۱۹۴}. مالیات‌های بر گردش مالی تعدیل یافته (خالص) ممکن است از حیث برخی از جنبه‌ها همانند مالیات‌های مبتنی بر جریان نقدی (برای مثال، به واسطه امکان خرج کردن فوری هزینه‌های سرمایه‌ای، عدم پذیرش کسورات مربوط به مخارج بهره و مستثنی نمودن درآمد بهره از این پایه) در نظر گرفته شوند. در عین حال، مالیات‌های بر گردش مالی تعدیل یافته زمانی که اجازه محاسبات ساده شده برای برخی هزینه‌های کسب و کار داده می‌شود (برای مثال، در استرالیا یک تخفیف استاندارد معادل ۱۲ درصد گردش مالی وجود دارد)، متفاوت است.

^{۱۹۵}. پاسخ‌های داده شده به پرسشنامه‌ها آشکار می‌کند که برخی از سیاست‌گذاران یک تخفیف ساده شده برای هزینه‌های نهاده‌ها را که به صورت یک تخفیف یکجا و درصدی از گردش مالی را، علی‌رغم ثابت نبودن (مبلغ آن بر حسب گردش مالی متغیر است)، ترجیح می‌دهند.

^{۱۹۶}. تخفیفات یکجای اصلاح شده برای رستوران‌داران، هتلداران، خرده‌فروشان مواد غذایی و برخی دیگر از فعالیت‌های تجاری (برای مثال، برای مشاغل آزاد، مخارج قابل کسر معادل ۶ درصد گردش مالی محاسبه می‌شود) بکار می‌رود. آستانه گردش مالی برای رستوران‌داران و هتلداران که امکان استفاده از مالیات فرضی را برای آنها فراهم می‌نماید، معادل ۳۳۱,۴۷۵ دلار آمریکا (۲۵۵,۰۰۰ یورو) است.

^{۱۹۷}. آستانه مذکور برای داروخانه‌ها و خرده‌فروشان مواد غذایی به ترتیب معادل ۵۱۹,۹۶۰ دلار آمریکا (۴۰۰,۰۰۰ یورو) و ۷۷۹,۹۴۰ دلار آمریکا (۶۰۰,۰۰۰ یورو) در دو سال متوالی می‌باشد.

^{۱۹۸}. در بلژیک برای SMEهایی که یکسری شرایط را دارا باشند، مقررات حسابداری ساده شده برای حسابداری مضاعف و همچنین سیستم موجودی انبار سالانه، بکار می‌رود. شرایط مذکور عبارتند از: تعداد کارکنان به متوسط طی یک سال بیش از ۵۰ نفر نباشد؛ گردش مالی سالانه (به استثنای مالیات بر ارزش افزوده) بیش از ۹,۴۸۹,۲۷۰ دلار آمریکا (۷,۳۰۰,۰۰۰ یورو) نباشد و کل دارایی‌ها بیش از ۴,۷۴۴,۶۳۵ دلار آمریکا (۳,۶۵۰,۰۰۰ یورو) نباشد.

^{۱۹۹}. مؤدیان STS همچنین با مقررات سهام تجاری ساده‌تری ارزیابی می‌شوند.

^{۲۰۰}. در کشورهای دارای سیستم‌های تأمین اجتماعی، اشخاصی که مالک یک کسب و کار غیرحقوقی هستند ملزم به پرداخت‌های تأمین اجتماعی خویش‌فرمای بر اساس حق بیمه وضع شده بر درآمد ناشی از کسب و کار و پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان بر دستمزدی که به کارگران پرداخت می‌کنند، هستند. برای یک SME حقوقی، پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارکنان و کارفرمایان نوعاً بر درآمد حقوق و دستمزد کل کارگران که دستمزد یک کارگر/مالک کسب و کار را نیز در بر دارد، وضع می‌شود.

^{۲۰۱}. در استرالیا، مالیات حقوق و دستمزد که بر هزینه‌های دستمزد/حقوق در سطح غیرمرکزی (توسط دولت‌های ایالتی و منطقه‌ای) وضع می‌شود، به طور کلی آستانه‌هایی با هدف مستثنی نمودن کسب و کارهای کوچک از این مالیات وجود دارد. آستانه‌ها معمولاً مبتنی بر گردش مالی سالانه و یا تعداد کارکنان تعیین می‌شود.

^{۲۰۲}. استرالیا و نیوزیلند، طرح تأمین اجتماعی (بیمه اجتماعی) مجزایی ندارند. منافع سلامت و اشتغال خارج از درآمد عمومی دولت تأمین مالی می‌شود.

^{۲۰۳}. خویش‌فرمایان برای سوده‌های بیشتر از ۸,۷۴۸ دلار آمریکا مکلف به پرداخت تأمین اجتماعی طبقه دوم هستند و می‌توانند برای سوده‌های کسب و کار زیر این آستانه نیز تأمین اجتماعی را برای اطمینان از بهره‌مند شدن از منافع تأمین اجتماعی پرداخت کنند. در پرداخت تأمین اجتماعی طبقه دوم، منافع حقوق بازنشستگی، تخفیف زایمان و از کارافتادگی مد نظر قرار می‌گیرد. خویش‌فرمایان همچنین پرداخت‌های تأمین اجتماعی طبقه چهارم ۸ درصدی بر سود بین ۹,۸۶۵ دلار آمریکا (۵,۰۳۵ پوند استرلینگ) و ۶۵,۷۱۲ دلار آمریکا (۳۳,۵۴۰ پوند استرلینگ)، به علاوه ۱ درصدی بر سوده‌های بیشتر از ۶۵,۷۱۲ دلار آمریکا پرداخت می‌کنند.

^{۲۰۴}. کاربرد تمکین در مورد تمهیدات قهری (غیراختیاری) پیچیده است. در مواردی که خویش‌فرمایان قادر به عدم مشارکت در یک سیستم تأمین اجتماعی هستند، گزینه عدم مشارکت را انتخاب می‌کنند و در جایی که آنها از سیستم مذکور مستثنی هستند، بار پرداخت‌های تأمین اجتماعی از بین می‌رود (یعنی هیچ نوع هزینه تمکین یا پرداخت‌های اجتماعی مربوط به این سیستم، غیر از اطلاع دادن تصمیم عدم انتخاب [به اداره امور مالیاتی] وجود ندارد). با این وجود، در مواردی که یک شخص، خویش‌فرما یا استخدام شده، تمایل به پوشش بیمه‌ای (خصوصی یا عمومی) داشته باشد، بار یک سیستم عمومی ممکن است از طریق بار تطابق با الزامات یک سیستم خصوصی جایگزین گردد. کل هزینه‌های تمکین در مواردی که خویش‌فرمایان فقط به طور جزئی (نه کامل) معاف از سیستم تأمین اجتماعی باشند (نیاز به گزارش و پرداخت تأمین اجتماعی به دولت برای بیمه عمومی و به بخش خصوصی برای پوشش بیمه‌ای خصوصی)، می‌تواند افزایش یابد.

^{۲۰۵}. آلمان در پرسشنامه گزارش نمود که خویش‌فرمایان می‌توانند بیمه سلامت عمومی را انتخاب کنند (صندوق بیماری‌ها). از اول آوریل سال ۲۰۰۷، لغو بیمه سلامت عمومی مستلزم شواهدی مبنی بر پوشش بیمه‌ای جایگزین است.

^{۲۰۶}. بر اساس سیستم PAYG استرالیایی، تعداد دفعاتی که مؤدیان باید پیش پرداخت‌های مالیاتی را واریز کنند، به میزان مالیات در سال گذشته وابسته است. مؤسسه‌های اقتصادی که میزان مالیات تکلیفی حقوق و دستمزدشان بیش از ۷۸۳,۶۰۰ دلار آمریکا (۱ میلیون دلار استرالیا) باشد، مکلفند این مبلغ را طی ۶ تا ۱۰ روز بعد از وصول واریز نمایند.

^{۲۰۷}. درآمد خالص از استهلاک کسب و کار می‌تواند به صورت $Y = pF(K, L) - \delta qK$ تصریح شود، به طوری که $F(K, L)$ تابع تولیدی است که تابعی از نیروی کار L و سرمایه K می‌باشد، p شاخص قیمت محصول، q شاخص قیمت سرمایه و δ نرخ استهلاک اقتصادی می‌باشد. به منظور ساده‌سازی فرض شده است که نرخ استهلاک مالیاتی معادل نرخ استهلاک اقتصادی است. این فرض (با وجود ایجاد یکسری پیچیدگی‌های اضافی در محاسبه نرخ قانونی مالیات) می‌تواند ساده‌کننده باشد. سایر فروض عبارتند از: عدم وجود کارکنان؛ تأمین مالی کسب و کار از طریق حق صاحبان سهام بیرونی (عدم وجود بدهی)؛ توزیع جزئی سود بعد از کسر مالیات بر شرکت؛ نگهداری نامحدود درآمدهای تقسیم نشده (تعویق مالیاتی نامحدود)؛ عدم وجود مالیات اشخاص بر درآمد تقسیم نشده؛ عدم وجود مالیات عایدی سرمایه. هر کدام از این فروض می‌توانند منجر به ساده‌سازی مدل شوند.

^{۲۰۸}. در این چارچوب هیچ فرضی در مورد مشمولیت پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما وجود ندارد - یعنی اینکه آیا یک افزایش در پرداخت‌های تأمین اجتماعی منتج به کاهش درآمد حقوق و دستمزد یا درآمد ناشی از سرمایه (یا هر

دو) می‌شود- یعنی پرداخت‌های تأمین اجتماعی ممکن است در یک حقوق و دستمزد پایین‌تر یا عایدی سرمایه پایین‌تر یا ترکیبی از آن انعکاس یابد. فروض جداسازی در مواردی که اندازه‌گیری متوسط نرخ مالیات بر کل میزان درآمد کارگر/مالک انفرادی مدنظر باشد، غیرضروری است.

^{۲۰۹} در این مدل برای اهداف توضیحی فرض می‌شود که پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما (SSC^{ee}) که به صورت کسری از حقوق و دستمزد ناخالص (wL) تعیین می‌شود، قابل کسر از پایه مالیات بر درآمد اشخاص است. در حالی که رفتار رایج در برخی از کشورها این است که پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما قابلیت کسر از پایه مذکور را ندارد (این موارد به سادگی قابل فرموله شدن نیست). توجه کنید که مالیات بر اشخاص نیز بر سود سهام وضع می‌شود. این مدل مالیات بر سود سهام را به طور مجزا، مقید به مالیات نهایی تکلیفی، مالیات اشخاص مجزا بر اساس یک سیستم مالیات بر درآمد دوگانه یا مالیات تلفیقی (یا درآمد حقوق و دستمزد) تحت سیستم غیردوگانه (با یا بدون تخفیف) را در نظر می‌گیرد.

^{۲۱۰} معادله (۲) موردی که درآمد مشمول مالیات در دومین طبقه درآمد مثبت است، را در نظر می‌گیرد. یک تصریح عمومی‌تر برای این جمله به صورت $\max[0, wL - SSC^{ee}\{wL\} - A - X]$ است. همان‌طور که مدل‌سازی شد، تعدیلات نهایی درآمد حقوق و دستمزد ناخالص (و کسورات A) بر مالیات بر درآمد اشخاص دارای نرخ t_2 تأثیر می‌گذارد. این تصریح از مالیات بر درآمد اشخاص بر درآمد حقوق و دستمزد (رابطه ۲)، سیستم مالیاتی غیردوگانه (تلفیقی) را در نظر می‌گیرد که در موارد بزرگ بودن سایر درآمد مشمول مالیات، مالیات بر درآمد حقوق و دستمزد با نرخ t_2 وضع گردد. همچنین فرض می‌شود در مواردی که درآمد حقوق و دستمزد به اندازه کافی بزرگ باشد، کل مبلغ تخفیف اشخاص از درآمد حقوق و دستمزد قابل کسر است. در موارد دیگر، متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد بر درآمد حقوق و دستمزد ممکن است درصدی از دو نرخ t_1 و t_2 باشد.

^{۲۱۱} نرخ مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه به صورت $[u + t^D q(1-u)]$ ، این فرض را که فقط یک کسر q درصدی از درآمد بعد از مالیات بر شرکت توزیع شده است، در بردارد. عبارت $[Y - wL(1 + s^{er})]/(Y - wL)$ در دومین جزء از فرمول متوسط نرخ قانونی مالیات ($10b$)، وزن درآمد سرمایه $Y - wL/Y$ را برای در نظر گرفتن این واقعیت که بازدهی سرمایه به واسطه پرداخت‌های تأمین اجتماعی کارفرما کاهش می‌یابد، تعدیل می‌کند.

^{۲۱۲} این چارچوب می‌تواند برای تحلیل مواردی که آستانه‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی لازم‌الاجرا هستند، مورد استفاده قرار گیرد، به‌طوری‌که

$$[\partial s^{ee*} / \partial (wL)] = [\partial (s^{ee} w^{Tee}) / \partial (wL)] = 0$$

و به‌طور مشابه $[\partial s^{er*} / \partial (wL)] = [\partial (s^{er} w^{Ter}) / \partial (wL)] = 0$ و هر دو $s^{ee} w^{Tee}$ و مقادیر ثابتی هستند (به کادر E.1 مراجعه شود).