

مالیات بر درآمد اموال فکری

سعید حبیب*
مهدیه دره شیری**

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۰/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۲۷

چکیده

حجم فزاینده مبادلات تجاری اموال فکری بر ضرورت به کارگیری سیاست مناسب مالیاتی نسبت به حقوق مالکیت فکری تأکید دارد. در این خصوص موضوع در خور توجه نقش سیستم مالیاتی در دستیابی به مقاصد حقوق مالکیت فکری در راستای ترویج ابداعات و ارتقای توسعه اقتصادی و فرهنگی است. اقتضات خاص نظام حقوق مالکیت فکری عملاً أخذ مالیات و مشخصاً اعمال قواعد عمومی مالیاتی را بر دارایی‌های فکری چالش برانگیز و پیچیده می‌سازد. در مقاله کنونی چگونگی أخذ مالیات بر درآمد و وجوه حاصل از اشکال دادوستد تجاری اموال فکری، با مطالعه تطبیقی رفتار داخلی مالیات بر درآمد برخی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد بررسی قرار می‌گیرد. در خاتمه به منظور طراحی چارچوب حقوقی مطلوب و ویژه برای قواعد مالیاتی راهکارهای پیشنهادی ارائه خواهد شد.

کلید واژگان

مبادلات تجاری اموال فکری، رفتار مالیاتی، تحقیق و توسعه، قراردادهای مالیاتی مدل، تقویم اموال فکری.

* دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی و رئیس مؤسسه حقوق تطبیقی دانشگاه تهران. (نویسنده مسئول).
Habiba@ut.ac.ir

** کارشناس ارشد مالکیت فکری دانشگاه تهران.

مقدمه

حقوق مالکیت فکری که به اعتراف اهل فن مبانی آن عمیقاً ریشه در ملاحظات اقتصادی دارد بستر مناسبی را برای طرح مباحث و استدلال‌های میان رشته‌ای بین علم اقتصاد و علم حقوق فراهم ساخته است. دلیل توجه اقتصاددانان به حقوق مالکیت فکری نقش برجسته اطلاعات و دانش فنی در اقتصاد است که به مرور و با گذشت زمان تبدیل به مهم‌ترین عامل تولید و منبع اصلی تولید ارزش و ثروت ملتها و به تبع آن رشد و توسعه اقتصادی کشورها شده است. به این ترتیب، ضرورت اخذ مالیات از درآمدهای ناشی از اشکال مختلف بهره‌برداری تجاری از این دسته از اموال در ابعاد داخلی و بین‌المللی مطرح می‌گردد.

مسئله قابل توجه، نحوه و چگونگی اخذ مالیات از این دسته از اموال است. هرچند سیستم مالیاتی مطلوب، به نظر بایستی با در نظر گرفتن منافع متقابل پی‌ریزی شود به این معنا که اولاً؛ همگام با اعطای حقوق انحصاری به این دارایی‌ها، ممانعتی را در امر تجاری‌سازی و داد و ستد این دسته از اموال ایجاد نکند و ثانیاً؛ در راستای حمایت از درآمد مالیاتی دولت‌ها در ابعاد داخلی و خارجی راه‌گریز و فرار مالیاتی را مسدود نماید لیکن طبیعت غیر ملموس و غیرمادی این دسته از اموال که بعضاً در مواردی تشخیص انتقال آنها را دشوار می‌سازد، وجود تمایز و ویژگی منحصر به فرد هر یک از اقلام این دارایی‌ها، دشواری‌های مربوط به ارزیابی و تخمین عمر مفید آنها، مخاطرات فناوری جدید و... مالیات بر این دسته از اموال را چالش برانگیز و پیچیده می‌سازد.^۱

در مقاله کنونی چگونگی وصول مالیات از اموال فکری را با تمرکز بر آن دسته از مبادلات دارایی‌های فکری که در قلمرو مالیاتی واحد شکل می‌گیرد؛ اشکالی از بهره‌برداری تجاری که در میان طرفین داخلی انجام می‌گیرد - اشخاص و یا شرکت‌هایی که در یک قلمرو مالیاتی دارای اقامتگاه یا مؤسسه ثابت^۲ می‌باشند - مورد بررسی قرار داده و به مسئله ضرورت و میزان

1. Nguyen, Xuan-thao and Maine, Jeffrey A, "the History of Intellectual Property Taxation: Promoting Innovation and other Intellectual Property Goals?" Southern Methodist university law Review, 2011,p 103.

2. Permanent Establishment (PE).

۳. مفهوم مؤسسه ثابت، بیان‌کننده درجاتی از حضور در یک کشور و تماس با آن کشور است که تعلق مالیات در کشور منبع درآمد را توجیه می‌کند. (لاینز، سوزان؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی، محمد توکل، تهران، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، ۱۳۹۰، ص ۲۸۹).

کارآمدی تدوین قوانین مالیاتی ویژه و نیز متمایز برای هر یک از اقلام مختلف دارایی‌های فکری می‌پردازیم. در این خصوص، با توجه به اقتضات خاص نظام حقوق مالکیت فکری، بیش از پیش بر دشواری انطباق قوانین عام مالیاتی بر این دسته از دارایی‌ها است ضمناً فرض بر این است که تدوین قوانین مالیاتی متمایز، با نادیده گرفتن شرایط یکسان دارندگان حقوق انحصاری مالکیت فکری و هدف از اعطای این حقوق که عبارت از ایجاد انگیزه برای افزایش ابداعات و به تبع توسعه اقتصادی و اجتماعی است منجر به بی‌عدالتی مالیاتی و انعطاف‌ناپذیری نظام مالیاتی در برابر اموال نو ظهور فکری خواهد شد.

مقاله حاضر، در دو فصل قواعد و آثار حقوقی مالیات بر دارایی‌های فکری را مورد بررسی قرار می‌دهد. در فصل نخست مأخذ و مسائل مالیاتی مرتبط با هر یک از اشکال مختلف بهره‌وری تجاری از دارایی‌های فکری مورد مطالعه قرار می‌گیرد و فصل دوم به ارزیابی و نحوه تقویم دارای‌های فکری اختصاص دارد.

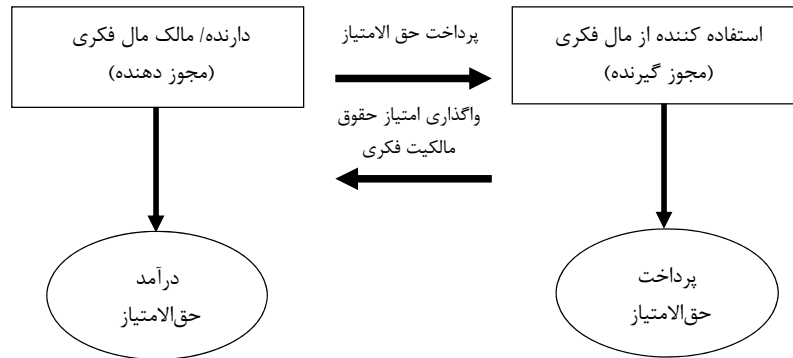
فصل نخست: تعیین مأخذ مالیاتی در رابطه با انواع بهره‌برداری تجاری از اموال فکری

طبق مطالعات تطبیقی انجام شده، عمده موضوعات مالیاتی در رابطه با اموال فکری ناظر به درآمد ناشی از انواع بهره‌برداری‌های تجاری از این اقلام می‌باشد. در این فصل به منظور فهم نتایج و آثار مالیاتی ناشی از هر یک از اشکال بهره‌برداری، پس از توصیف مختصری از هر یک از آنها به عنوان مأخذ مالیاتی و منابع ایجاد درآمد، هم موضوعات مالیاتی مرتبط با هر یک عندالافتضا با مطالعه قوانین مالیاتی نمونه‌ای از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

گفتار نخست: قراردادهای مجوز بهره‌برداری (لیسانس)

ساختار ابتدایی مجوز بهره‌برداری ساده است. مالک حقوق انحصاری (مجوز دهنده) برای شخص دیگری مجوزی صادر می‌کند (مجوز گیرنده) که براساس آن شخص این امکان را می‌یابد که از حقوق انحصاری خاص او بهره‌برداری نماید. در این حالت، حقوق قانونی مالکیت فکری، هم چنان متعلق به مجوزدهنده است ولی مجوزگیرنده، حق استفاده از آن را در محدوده‌هایی

مشخص پیدا می‌کند. در عوض مجوزگیرنده باید در قبال استفاده از حقوق مجوزدهنده، مبالغی را به او پرداخت نماید.



شکل ۱-۲. توضیح ارکان قراردادهای مجوز بهره‌برداری به همراه مسائل مالی مرتبط

بند یکم: مالیات بر عواید و درآمد مؤدی (مجوزدهنده)

الف) مفهوم و تعریف حق امتیاز

روش معمول پرداخت عوض در قراردادهای مجوز بهره‌برداری بیشتر استفاده از حق امتیاز^۱ است. حق امتیاز، آسان‌ترین روشی است که پرداخت‌های صورت گرفته به مجوزدهنده را به منافع مالی ناشی از حقوق مالکیت فکری مورد استفاده مجوزگیرنده، پیوند می‌دهد. این پرداخت از فروش محصولاتی که تحت حقوق مالکیت فکری به وجود آمده‌اند، و یا از فروش محصولاتی که از فرایند و فنون ابداعی استفاده کرده‌اند، حاصل می‌شود. حق امتیاز ممکن است برپایه مقدار محصولات فروخته شده توسط مجوزگیرنده تعیین شود یا اینکه براساس درآمدهای مجوزگیرنده از محصول مشخص شود. نرخ درصد حق امتیاز بر تعیین ارزش قرارداد مجوز بهره‌برداری، تأثیر زیادی دارد. نرخ‌های مذکور، عموماً به صنعت مورد بحث، وابسته است و اغلب از ۱/۰ درصد شروع می‌شود و تا ۱۰ درصد ادامه دارد و ممکن است در موارد استثنایی این درصدها افزایش و یا کاهش یابد. در موارد بسیاری، طرفین بر درصدی ثابت، توافق نمی‌کنند بلکه براساس برنامه درصdBندی عمل می‌کنند. این برنامه براساس نرخ حق امتیاز پله‌ای است که در

1. Royalty.

آن نرخ وابسته به فروش خالص است. علاوه بر اینها، طرفین قرارداد ممکن است در تعیین نرخ حق الامتیاز، به فضای رقابتی محصول نیز توجه کنند، بنابراین شرایط حق الامتیاز در اغلب قراردادهای بهره برداری، پیچیده می‌باشد.^۱

پس از شرح مفهوم حق الامتیاز، با توجه به آنکه تعریف حق الامتیاز در قوانین داخلی مالیاتی بسیاری از کشورها ملهم از تعاریف مقرر در مدل‌های مالیاتی است، در این راستا به قرارداد مالیاتی مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اشاره می‌شود.^۲

به موجب بند دو ماده ۱۲، اصطلاح حق الامتیاز چنین تعریف گردیده: «اصطلاح حق الامتیاز در این ماده به هر نوع وجوه دریافت شده در ازای استفاده یا حق استفاده از هر نوع چاپ و انتشار آثار ادبی، هنری یا علمی از جمله فیلم‌های سینمایی، هرگونه حق انحصاری اختراع، علامت تجاری، طرح یا نمونه، نقشه، فرمول یا فرایند سری یا اطلاعات مربوط به تجارب صنعتی، بازرگانی یا علمی اطلاق می‌شود.» در رابطه با تعریف فوق، اشاره به نکات ذیل حائز اهمیت است:

۱. حق الامتیاز به طور کلی عبارت است از حقوق یا اموالی که انواع و اقسام اموال ادبی و هنری، عناصر اموال فکری مقرر در متن و اطلاعات مربوط به تجربه صنعتی، تجاری یا علمی را در بر می‌گیرد.
۲. این تعریف در رابطه با وجوه پرداختی برای استفاده یا حق استفاده از نوع حقوق مذکور نافذ است، خواه در اداره ثبت عمومی ثبت شده یا نشده باشد یا الزامی برای ثبت آن وجود داشته یا نداشته باشد.
۳. تعریف مزبور هر دو پرداخت به موجب پروانه (مجوز بهره‌برداری) و عوض لازم‌التأدیه توسط شخص مرتکب نسخه برداری غیرقانونی یا تضييع حق را دربرمی‌گیرد؛ به عبارتی درآمد

۱. اخگر، بابک و عباسی، سیمین؛ مدیریت حقوق مالکیت فکری: اختراع، علائم تجاری و طرح‌های صنعتی، تهران، انتشارات جنگل جاودانه، ۱۳۹۱، ص ص ۱۵۰-۱۴۹.

۲. قرارداد مالیاتی که ممکن است کنوانسیون، موافقت‌نامه یا قرارداد خوانده شود، یک توافق بین‌المللی است که به دنبال مذاکرات بین کشورهای ذی ربط تدوین شده و براساس قوانین داخلی کشور به تصویب می‌رسد. به همین سبب قرارداد مالیاتی به عنوان یک موافقت‌نامه بین‌المللی تابع قواعد حقوق بین‌الملل عمومی و کنوانسیون وین می‌باشد. هدف اساسی قرارداد مالیاتی پرداختن به مسائلی است که از تداخل سیستم‌های مالیاتی بروز می‌کند و به‌ویژه متوجه آن است که مسئله حق وضع مالیات نسبت به درآمدهای حاصل در قلمرو کشورهای متعاقد را روشن سازد. اغلب قراردادهای مالیاتی دوجانبه هستند و براساس قراردادهای مالیاتی مدل نظیر آنچه «سازمان همکاری و توسعه اقتصادی» و «سازمان ملل متحد» منتشر کرده‌اند بسته شده‌اند.

حق الامتیاز محدود به پرداخت‌های قراردادی نیست بلکه غرامت پرداختی ناشی از نقض حقوق یا سایر استفاده‌های متقلبانه را دربرمی‌گیرد.^۱

ب) مالیات بر حق الامتیاز

به عنوان یک قاعده کلی در مبادلات داخلی اموال فکری، مؤدی (مجوزدهنده) موظف به پرداخت مالیات بر درآمد، برای حق الامتیاز و دیگر درآمدهای دریافتی در کشوری است که در آنجا مقیم می‌باشد.

برخی از کشورها مجوزگیرنده را متعهد می‌کنند که درصدی از مبلغ قابل پرداخت به مجوز دهنده را بابت مالیات کسر کند. مثلاً در پرتغال حق الامتیاز پرداختی میان مؤدیان مقیم، موضوع مالیات تکلیفی^۲ قرار می‌گیرد به این ترتیب که مجوز گیرنده موظف به کسر ۱۵ درصد از مبالغ قابل پرداخت به مجوزدهنده از بابت مالیات می‌باشد. متعاقب این امر، این مبالغ در بدهی نهایی مالیاتی مؤدی (مجوزدهنده) ملحوظ می‌گردد.^۳

مالیات تکلیفی فرایند پرداخت نوعی مالیات است که انجام آن را قانون برعهده اشخاص معین به صورت تکلیف قرار داده است. این اشخاص معین، طبق قانون قبل از پرداخت هر وجهی به اشخاص ثالث مکلفند مبالغی که میزان آن را نیز قانون مشخص نموده از وجوه مزبور کسر و به طور علی الحساب در موعد مقرر به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نموده و مابقی را ضمن کسر سایر کسورات در وجه آن اشخاص ثالث پرداخت نمایند.

در ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم ایران وضع مالیات تکلیفی بر برخی موضوعات مورد حمایت و فعالیت‌های مرتبط با حقوق مالکیت فکری به چشم می‌خورد؛ «وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بند(الف) ماده ۹۵ این قانون مکلفند در هر مورد که

۱. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی کمیته امور مالی، الگوی موافقت‌نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه، نسخه فشرده ۱۵ جولای ۲۰۰۵، مرتضی ملانظر، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی، دفتر قراردادهای بین‌المللی، ۱۳۸۵، ص ۲۷۷.

2. Withholding Tax.

3. Abdellatif, Mahmoud Mohamed, "A Comparative Analysis of Income Taxation Issues of Intellectual Property from the Perspective of Developed and Developing Countries", Journal of the Australasian tax teachers Association, 2011, No.1, p17۷.

بابت... نویسندگی، تألیف و تصنیف، آهنگسازی، نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی، نقاشی و ...
 و جوهی که بابت حق نمایش فیلم به هر عنوان پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را به عنوان علی
 الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از
 طرف اداره امور مالیاتی ذی ربط واریز نمایند.^{۱ و ۲}

بند دوم: جنبه‌های مالیاتی مرتبط با پرداخت‌های مؤدی (مجوز گیرنده)

مبالغی که مجوز گیرنده در قبال دریافت امتیاز حقوق مالکیت فکری پرداخت می‌کند، به عنوان
 هزینه‌های مکرر^۳ در نظر گرفته شده و از درآمد مشمول مالیات مجوز گیرنده قابل کسر می‌باشند.
 رایج‌ترین مفهوم کسور^۴ هنگامی که در ارتباط با مالیات بر درآمد به کار می‌رود، عبارت از اقلامی
 است که می‌توان آنها را تفریق (کسر) نمود تا به رقم درآمد مشمول مالیات رسید و از این طریق
 در واقع رقم مذکور را کاهش داد. معمولاً اجازه منظور داشتن کسور، معنای قبول هزینه‌ها یا زیان
 هایی را دارد که مؤدی تحمل نموده یا قرار است برعهده گیرد.

کسر هزینه‌های مجوز گیرنده در قراردادهای مجوز بهره‌برداری بایستی با در نظر گرفتن مدت
 قرارداد و موارد فسخ و ابطال آن به عمل آید؛ برای نمونه مجوز گیرنده اختراع تا زمانی مایل
 است به صاحب آن حق الامتیاز بپردازد که اختراع هنوز معتبر باشد. بنابراین مدت قراردادهای
 مجوز بهره‌برداری معمولاً به عمر مفید دارایی‌های فکری وابسته است. قراردادهای بهره‌برداری
 پس از انقضای اختراع در آخرین کشور خود به خود از درجه اعتبار ساقط می‌شوند که معمولاً ۱۵
 تا ۲۰ سال از تاریخ تسلیم تقاضانامه می‌باشد. در مورد قراردادهای با موضوع دانش فنی - که به

۱. قید «به هر عنوان» وجوه پرداختی از سوی اشخاص مندرج در صدر ماده را در اثر قراردادهای مجوز بهره
 برداری نیز دربر می‌گیرد.

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

۳. مخارج کار و کسبی که مکرراً پیش بیاید مانند دستمزد، مواد اولیه و جزء اینها (فرهنگ، منوچهر؛ فرهنگ علوم
 اقتصادی: انگلیسی - فارسی، تهران، نشر البرز، ۱۳۷۹، ص ۱۰۱۹).

4. Deduction.

صورت اسرار تجاری انتقال می‌یابند- گفتنی است که وقتی اسرار تجاری افشا شود و در دسترس عموم قرار گیرد، این قراردادها نیز از درجه اعتبار ساقط است. در تمامی این موارد و سایر نمونه‌های مشابه پس از انقضای مدت، فسخ یا ابطال قرارداد ادعای پرداخت حق الامتیاز از سوی مجوزگیرنده و به تبع ضرورت کسر این هزینه‌ها از درآمد مشمول مالیات پذیرفته نخواهد بود.^۱ توجه به امور فوق از این جهت حائز اهمیت است که ممکن است طرفین قرارداد مجوز بهره‌برداری باهم مرتبط باشند.^۲

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

یکی از نکات قابل توجه در رابطه با کسر پرداخت‌های مؤدی (مجوزگیرنده) مربوط به قراردادهای مجوز بهره‌برداری انحصاری^۳ است. با توجه به آنکه چنین قراردادهایی مشابهت زیادی با قراردادهای انتقال مالکیت مال فکری دارند این تردید وجود دارد که آیا بایستی چنین هزینه‌هایی

۱. زمانی که قراردادی فسخ یا باطل می‌شود، هیچ حق الامتیاز جدیدی پرداخت نخواهد شد. اما حق الامتیازهای پرداخت شده نیز بازگردانده نمی‌شوند، البته این قاعده در تمامی قلمروها اجرا نمی‌شود و باید در قراردادهای مجوز بهره‌برداری ذکر شود.

۲. هنگامی که معامله بین دو طرفی انجام می‌شود که یکی از آنها دیگری را تحت کنترل دارد و یا هر دوی آنها تابع طرف ثالثی هستند (مانند معامله کالا و خدمات بین شرکت‌های وابسته و غیره) در این صورت قیمت و شرایط معامله ممکن است با آنچه در صورت استقلال طرفین جاری می‌شد تفاوت پیدا کند.

۳. در این فرض به عنوان مثال صاحب ورقه اختراع اجازه استفاده و بهره‌برداری از اختراع را منحصرأً به دیگری می‌دهد و خود از استفاده از اختراع و یا اعطای مجوزهای دیگر منع می‌شود. (میرحسینی، حسن؛ فرهنگ حقوق مالکیت صنعتی، تهران، نشر میزان، ۱۳۹۱، ص ۳۴۷).

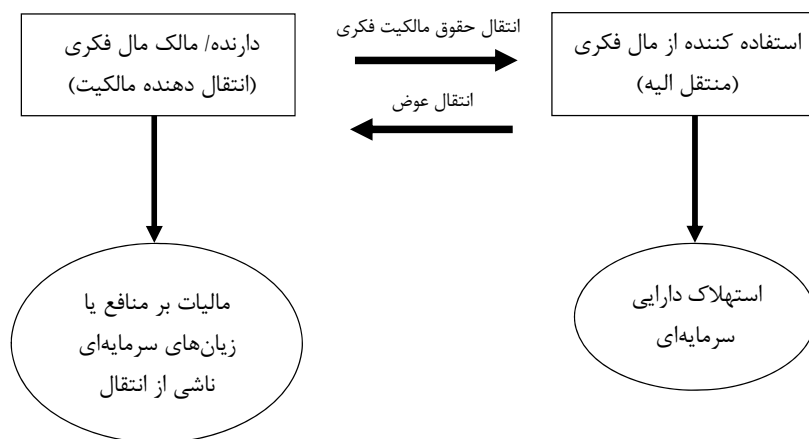
را مثل انواع دیگر حق الامتیاز های پرداختی، هزینه های مکرر قابل کسر از درآمد مشمول مالیات مؤدی در نظر گرفت یا آنکه به عنوان هزینه های سرمایه ای و موضوع کسور استهلاکی - آنچنان که در قراردادهای واگذاری و انتقال مالکیت مرسوم است - تلقی نمود؟ در این مورد، توجه به رویه های قضایی راهنمایی برای مجوز گیرنده است. به عنوان نمونه در دعوی CIT V. (IAEC Ltd دیوان عالی هند صرف نظر از شیوه پرداخت حق الامتیاز که دفعی و یک قلم بوده و انحصاری بودن مجوز بهره برداری از حق اختراع برای استفاده ۱۰ ساله مجوز گیرنده، نظر به قابلیت تجدید قرارداد واگذاری پس از انقضای موعد، مانند دیگر قراردادهای مجوز بهره برداری وجوه پرداختی را به عنوان هزینه های مکرر در نظر گرفت.^۱

گفتار دوم: قراردادهای واگذاری و انتقال مالکیت

تفاوت این قراردادها با قراردادهای مجوز بهره برداری در انحصار حقوق است. دارنده یا مالک با انتقال حقوق مالکانه خود به منتقل الیه در قبال عوض، به وی حق انحصاری راجع به فروش، معاوضه و یا اعطای مجوز مال فکری اعطا می کند. به این ترتیب دارنده، حقوق مالکیت فکری خود را با یک مبلغ توافقی یک جا می فروشد. این فرایند حقوقی به ظاهر ساده مشکلات و مسائل خاصی را به همراه دارد. مثلاً توافق بر قیمت محصولی که هنوز بازار بالقوه آن مشخص نیست کاری بس دشوار است یا ممکن است در رابطه با قابلیت تجاری سازی محصول سوالات و دغدغه های زیادی در ذهن طرفین ایجاد شود.^۲

1. Abdellatif, Mahmoud Mohmed, op cit, p190.

۲. اخگر، بابک و عباسی، سیمین؛ پیشین، ص ۱۳۸.



شکل ۲.۲ نمایش انتقال و واگذاری مال فکری به همراه موضوعات مالیاتی مرتبط

بند یکم: مالیات بر وجوه حاصل از انتقال (عوض)

اموال فکری به عنوان دارایی‌های سرمایه‌ای^۱ می‌تواند پدیده مالیات بر عواید و منافع سرمایه‌ای^۲ یا زیان سرمایه‌ای^۳ را برای انتقال دهنده به همراه داشته باشد.

منافع سرمایه‌ای عبارت است از سودی که از انتقال و واگذاری سرمایه یا دارایی سرمایه‌ای عاید مؤدی می‌شود. سود سرمایه‌ای راز یک سو براساس تفاوت میان قیمت فروش یا عوض و از سوی دیگر قیمت تمام شده دارایی که عبارت است از قیمت یا ارزش مال هنگام تحصیل آن به علاوه هزینه‌های انجام شده برای همان مال در فاصله بین تحصیل یا فروش محاسبه می‌نمایند. در برخی موارد منافی که به این ترتیب محاسبه می‌شود با توجه به ارزش پول و شاخص‌های تورمی تعدیل می‌گردد.

1. Capital Assets.

2. Capital Gains Tax.

3. Capital Loss

این اصطلاح در موردی به کار می‌رود که واگذاری دارایی سرمایه‌ای زیان به بار آورده است. در حالی که اگر معامله به سود می‌انجامد مؤدی مربوط مشمول مالیات بر منافع سرمایه‌ای می‌گردید. زیان سرمایه‌ای را عموماً می‌توان در ازای سود سرمایه تهاثر نمود. (لایتنز، سوزان؛ پیشین، ص ۶۰).

با دانستن قاعده فوق در محاسبه منافع سرمایه ای ناشی از اموال فکری باید در نظر داشت که اولاً: عوضی که از سوی منتقل الیه به انتقال دهنده پرداخت می شود باید با اصل معامله مستقل^۱ منطبق باشد. اهمیت این شرط به خصوص در زمانی است که احتمال انحراف عوض از قیمت مستقل وجود دارد. و ثانیاً: در رابطه با قیمت تمام شده دارایی های فکری مثل حق اختراع می توان هزینه های ذیل را در نظر گرفت: الف) مبلغ حق الامتیاز پرداخت شده. ب) هزینه های مشاوره ای، حقوقی و سایر هزینه های مرتبط. ج) در صورتی که برای تحصیل مال فکری (تأمین مالی جهت پرداخت حق الامتیاز) وام گرفته شده باشد، وجوه بهره به عنوان سومین رکن در نظر گرفته می شوند. د) عنداللزوم هزینه های تحقیق و توسعه برای توسعه حق اختراع. ه) هزینه های ثبت.^۲

موضع کشورها در مالیات بر منافع سرمایه ای دو گونه است. برخی کشورها با توجه به آنکه منافع سرمایه ای در واقع به لحاظ ماهوی در ردیف درآمد به شمار می آیند، بدون تفکیک آن از سود معمولی، آنها را به عنوان درآمد معمول مشمول مالیات قرار می دهند. در قوانین برخی دیگر از کشورها، منافع سرمایه ای و سود معمولی به دو شیوه مجزا مشمول مالیات قرار می گیرد؛ منافع مربوط به دارایی های ثابت معمولاً تحت عنوان منافع سرمایه ای مشمول مالیات قرار می گیرد که غالباً از نرخ مالیاتی نازل تری در مقایسه با مالیات بر سود معمولی برخوردار است.^۳

کشورهای استرالیا و هند در این باره موضع مشابهی دارند؛ در استرالیا منافع سرمایه ای که از انتقال دارایی های قابل استهلاک^۴ در تجارت یا کسب و کار حاصل می شود را به عنوان درآمد معمول در نظر می گیرند، به این ترتیب عوضی که در ازای انتقال مال فکری پرداخت می شود به عنوان درآمد حق الامتیاز مشمول مالیات قرار می گیرد. در هند مقررات ناظر بر منافع سرمایه ای صرفاً مربوط به دارایی های غیرقابل استهلاک و معاملاتی است که خارج از جریان معمول

1. Arm's Length Principle.

2. Abdellatif, Mahmoud Mohmed , op.cit ,p192.

۳. لاینز، سوزان؛ پیشین، ص ص ۵۸-۵۹.

۴. دارایی قابل استهلاک، دارایی مورد استفاده در تجارت و کسب و کار (اعم از منقول یا غیرمنقول، نو یا مستعمل، و ملموس یا غیرملموس) است که عمر مفید آن از چندسال معین کمتر نیست و ارزش آن لزوماً با گذشت زمان رو به کاهش می نهد. با توجه به همین کاهش ارزش اجازه داده می شود کسور استهلاکی از این بابت منظور گردد.

تجارت یا کسب و کار اتفاق می‌افتد. به این ترتیب منافع سرمایه‌ای ناشی از دارایی‌های فکری به عنوان درآمد معمول در نظر گرفته می‌شوند.^۱

در نظر گرفتن چنین موضعی از سوی کشورهای فوق‌مبین آن است که کشورها بیشتر به دنبال حمایت از درآمد مالیاتی خود و فاقد سیاست‌های تشویقی مالیاتی نسبت به انتقال مالکیت اموال فکری هستند. سیاستی که می‌توانست از طریق تلقی منافع سرمایه‌ای به عنوان سود ویژه و اعمال نرخ مالیاتی نازل تر عملی شود.

بند دوم: جنبه‌های مالیاتی مرتبط با هزینه‌های تحصیل مال فکری

منظور از هزینه تحصیل، هزینه‌های مربوط به تحصیل مال فکری از طریق خرید و یا آفرینش و ابداع مال فکری است که از طریق فعالیت‌های تحقیق و توسعه به وقوع می‌پیوندد. با خرید مال فکری، منتقل‌الیه در ازای تحصیل حق انحصاری موضوع مالکیت فکری عوض مشخصی را به همراه هزینه‌های اتفاقی پرداخت خواهد کرد که این مبالغ جمعاً به عنوان هزینه‌های تحصیل مال فکری شناخته می‌شوند. با توجه به اینکه منتقل‌الیه با صرف این هزینه‌ها و مخارج به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای^۲ منافع بلندمدتی را تحصیل می‌کند، این هزینه‌ها موضوع کسور استهلاکی واقع می‌شوند. منظور داشتن کسور استهلاکی با توجه به کاهش ارزش دارایی‌های سرمایه‌ای در طول عمر مفید آنها مجاز دانسته می‌شود. با اعطای این حق، قیمت تمام شده دارایی به سال‌های استعمال آن تقسیم می‌شود، به نحوی که بخش‌های مناسبی از این قیمت به هر سال اختصاص یابد.

در رابطه با استهلاک اموال فکری بایستی به موضوعاتی درباره نوع مال فکری، شیوه و نرخ استهلاک توجه نمود. در قانون مالیات بر درآمد ۱۹۹۷ استرالیا تجویز کسور استهلاکی فقط در

1. Abdellatif, Mahmoud Mohamed , op.cit .p195.

۲. هزینه سرمایه‌ای در نظام‌های مالیاتی که ریشه در سنت آنگوساکسون دارند مقوله مهمی به‌شمار می‌رود هرچند که در سایر سیستم‌های مالیاتی نیز ممکن است مطرح باشد. تمایز بین اینکه هزینه انجام شده دارای طبیعت درآمدی یا سرمایه‌ای است، امری است که به واقعیات هر مورد مرتبط است و به دست دادن تعریفی روشن و جامع در این خصوص امر دشواری است. با این حال به عنوان یک قاعده کلی می‌توان گفت، که هر وقت هزینه انجام شده بیشتر به ساختار کسب درآمد و کمتر به ظرفیت آن مرتبط باشد چنین هزینه‌ای را می‌توان سرمایه‌ای نامید. (لاینز، سوزان؛ پیشین، ص ۵۸).

مورد اقلام مشخص از اموال فکری دیده می‌شود که این اقلام به موجب ماده ۱-۹۹۵ عبارتند از: حق اختراع، طرح‌های ثبت شده و حق نسخه برداری. به این ترتیب علائم تجاری، اسرار تجاری و اطلاعات افشا نشده از شمول دارایی‌های قابل استهلاک مستثنی شده‌اند. نوع استهلاک قابل کاربرد برای اموال فکری، روش استهلاک به شیوه خط مستقیم^۱ است. به موجب این شیوه کسور سالانه استهلاک بر مبنای درصدی از قیمت تمام شده اصلی دارایی محاسبه می‌شود، بدون اینکه به فرسایش دارایی یا کاهش ارزش آن توجهی شود. به عبارت دیگر مجموع کسور استهلاکی به طور مساوی بین سال‌های عمر مفید دارایی تقسیم می‌شود. عمر مفید دارایی‌های فکری در قانون مالیات بر درآمد استرالیا مطابق با مدت حمایت قانونی مثلاً؛ در مورد حق اختراع ۲۰ سال در نظر گرفته شده است. اتخاذ این شیوه با توجه به احتمال مخاطره فناوری به نظر حائز ایرادات اساسی است و بایستی با عملکرد هر حوزه علمی خاص و تداوم تازگی آن منطبق باشد. مثلاً؛ در مورد حق اختراع بایستی در نظر گرفته شود که صدور ورقه اختراع جدید ممکن است فناوری موجود را بلا استفاده باقی گذارد یا حداقل رقیب جدیدی برای آن فناوری پدید آورد.^۲

در قانون مالیات بر درآمد هند دو دسته دارایی‌های ملموس و غیرملموس از هم تفکیک شده و مقرر گردیده دارایی‌های ملموس نسبت به ارزش دفتری^۳ با نرخ ۲۵ درصد مستهلاک شوند و درباره دارایی‌های غیرملموس این نرخ ۱۵ درصد تخمین زده شده است. شیوه استهلاک اموال فکری، روش استهلاک مانده نزولی^۴ است که به موجب آن نرخ ثابت استهلاک نسبت به ارزش دفتری رو به کاهش دارایی در آخر هر سال اعمال می‌گردد.^۵ این شیوه از جمله اشکال استهلاک

1. Straight- Line Depreciation Method.

2. Abdellatif, Mahmoud Mohamed , op.cit ,p193.

۳. ارزش دارایی را گویند به میزانی که در سوابق حسابداری مؤدی ثبت شده و در گزارش‌های مالی وی از آن استفاده می‌شود. ارزش دفتری ممکن است با قیمت واقعی بازار مطابقت داشته یا نداشته باشد. (فرهنگ، منوچهر؛ پیشین، ص ۱۳؟)

4. Declining- Balance Depreciation Method.

۵. مثلاً اگر نرخ استهلاک ۱۰ درصد و ارزش دارایی ۱۰۰ باشد، مبلغ استهلاک سالانه قابل کسر ۱۰ خواهد بود و استهلاک سال بعد به ۹ (۹۰٪ × ۱۰) بالغ خواهد شد. به این ترتیب رقم استهلاک هر سال تنزل می‌کند. چنان که در سال سوم به ۸/۱ (۱۰ درصد ۸۱) می‌رسد الی آخر. در اغلب کشورهایی که روش استهلاک مانده نزولی رایج است، استفاده از این روش فقط برای برخی دارایی‌های معین مجاز می‌باشد. این روش به عنوان جایگزین روش رایج‌تر دیگر یعنی روش استهلاک به خط مستقیم به کار می‌رود. (لاینز، سوزان؛ پیشین، ص ۱۰۹).

سریع یا شتابی است که در آن نرخ مجاز استهلاک بیش از روش خط مستقیم است و هدف از آن تشویق سرمایه‌گذاری در سال‌های اول عمر مفید دارایی است.

در ایران مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان دارایی‌های نامشهود^۱، ضمن تقسیم این دارایی‌ها به دو گروه با عمر مفید معین و عمر مفید نامعین در بند ۶۶ مقرر گردیده که دارایی‌های با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌شود.^۲ در رابطه با تعیین عمر مفید دارایی‌های نامشهود بند ۷۲ به نحو مطلوبی ضمن پذیرش اثر عوامل اقتصادی و قانونی بر عمر مفید دارایی، در ذیل آن صراحتاً قید گردیده که عمر مفید دارایی، دوره کوتاه‌تر تعیین شده توسط این عوامل است.^۳ شیوه استهلاک نیز مطابق با بند ۷۴ باید الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری را منعکس کند. چنانچه آن الگو به نحو اتکا پذیر قابل تعیین نباشد، باید از روش خط مستقیم استفاده شود.

۱. استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان دارایی‌های نامشهود که در تاریخ ۸۶/۴/۳۰ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، الزامات آن در مورد صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است. به طور کلی استانداردهای حسابداری ضوابط و دستورالعمل‌هایی است که در فرایند شناخت و اندازه‌گیری عناصر و صورت‌های مالی و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان بایستی از طرف واحدهای اقتصادی رعایت تا با به کارگیری آنها، مبنایی برای سنجش کیفیت و ارائه صورت‌های مالی از منظر گزارشگری و محتوا فراهم شود.

۲. در بند ۱۰۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۷، مطابقت آن با استانداردهای بین‌المللی حسابداری تصریح گردیده است. با این حال به غیر از سرقتی یا حق کسب و پیشه، عملاً در خصوص سایر دارایی‌های نامشهود به هیچ وجه قانون و یا دستورالعمل مدون در حقوق مالیاتی داخلی که بتواند ارزش واقعی و عمر مفید را مشخص نماید وجود ندارد و همین مسئله قابلیت اتکای ارزش‌های تعیین شده را زیر سؤال می‌برد.

۳. در بند دو پیوست شماره ۱ کاربرد استاندارد حسابداری در مورد برخی اقلام غیرپولی نامشهود، در رابطه با حق اختراع با پذیرش مخاطرات فناوری به این مطلب اشاره شده که در صورت اختراعات جدید رقیب، حق اختراع، منافع اقتصادی خود را از دست خواهد داد گرچه اعتبار قانونی آن هنوز منقضی نشده باشد. در بند ۴ راجع به حق التألیف با تفکیک عمر قانونی آن از عمر مفید قید گردیده که عمر مفید حق التألیف به ارزش اقتصادی آن بستگی دارد. همچنین در بند ۷ و ۸ قید گردیده علامت و نام تجاری علی‌رغم عمر قانونی نامحدود، عمر مفید آنها به نسبتی است که واحد تجاری موفق به بهبود درآمد خود با به کارگیری آنها می‌شود.

گفتار سوم: فعالیت‌های تحقیق و توسعه

یکی از اشکال بهره‌برداری مالی از دارایی‌های فکری به خصوص اختراع، انجام هزینه برای برنامه‌های «تحقیق و توسعه» می‌باشد. با این توضیح که در این قسم از بهره‌برداری، شرکت فناوری در هنگام برنامه ریزی تجاری و مالی بررسی می‌کند که اختراع ثبت شده - به جای آنکه جواز بگیرد و یا فروخته شود - تا چه میزانی بایستی توسعه یابد تا به یک محصول تبدیل شود. هرچه زمان و پول بیشتری روی یک اختراع سرمایه‌گذاری شود که آن را از اختراع به اختراع ثبت شده و از اختراع ثبت شده به الگو (مدل) و از الگو به محصول تبدیل کند، عواید بیشتری نصیب شرکت خواهد شد. این امر رویه بسیاری از صنایع خصوصا صنایع داروسازی و اطلاعات است و به صرف مبالغ هنگفت از سوی مخترع در فعالیت‌های تحقیق و توسعه برای تجاری سازی اختراع اشاره دارد.

با توجه به عدم قطعیت، ریسک فنی و نیز زمینه‌های شکست بازار که فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی در راستای توسعه و تجاری سازی مال فکری با آن مواجه هستند، سیستم مالیاتی بسیاری از کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، مشوق‌های مالیاتی خاصی را برای این فعالیت‌ها طراحی نموده‌اند که در ادامه به آن اشاره خواهد شد.

بند اول: امکان کسر هزینه‌های تحقیق و توسعه

هزینه‌های تحقیق و توسعه که از سوی مؤدی در زمینه تولید، بازرگانی و کسب و کار وی انجام شده است و نیز هزینه‌هایی که مؤسسات تحقیق و توسعه در خدمات خود برای مؤدی انجام داده‌اند، ممکن است از نظر مالیاتی به عنوان هزینه‌های جاری قابل کسر پذیرفته شود.

در استرالیا، مواد ۷۳B و ۷۳D از قانون مالیات بر درآمد ۱۹۳۶ از طریق معرفی و شناسایی مؤدیان و هزینه‌های واجد شرایط ارفاق مالیاتی، تدابیری را برای اعطای مشوق مالیاتی در این مورد پیش بینی نموده‌اند.

در هند، ارفاق مالیاتی مقرر نسبت به هزینه‌های تحقیق و توسعه، مبین سیاست‌های مالیاتی تشویقی و مناسب این کشور نسبت به این فعالیت‌ها است. در ماده ۳۵ قانون بر مالیات بر درآمد، ۴ نوع از کسورات برای هزینه‌های جاری تحقیق و توسعه پیش‌بینی شده است. و ضمناً برای

هزینه‌های سرمایه‌ای نظیر هزینه‌های تحصیل تجهیزات، ملزومات و وسایل علمی در صورتی که به فعالیت تحقیق و توسعه تخصیص داده شده باشند، امکان کسر کامل در سال تحصیل مقرر گردیده است.^۱

در رابطه با ایران، یکی از نکات قابل توجه این است که قانون مالیات‌های مستقیم به فعالیت‌های تحقیق و توسعه و ارائه سیاست‌های تشویقی در این زمینه پرداخته شده است. مطابق با ماده ۱۴۴ این قانون، درآمدی که بابت حق اختراع عاید مخترعین می‌گردد و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه مطابق با ضوابط مقرر در آئین نامه مربوط از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. ضمناً در بند ۸ ماده ۱۴۸ این قانون، هزینه‌های تحقیقاتی و آزمایشی مربوط به هر مؤسسه براساس آئین نامه پیشنهادی سازمان امور مالیاتی معاف می‌باشند. ضمناً در بند ۸ ماده ۱۴۸ این قانون، هزینه‌های تحقیقاتی و آزمایشی مربوط به هر مؤسسه براساس آئین نامه پیشنهادی سازمان امور مالیاتی^۲ به عنوان هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات شناخته شده است.

بند دوم: حمایت از سرمایه‌گذاری مخاطره آمیز

یکی از اشکال مشوق‌های مالیاتی در رابطه با فعالیت‌های تحقیق و توسعه، حمایت از اشکال تجاری خاص نظیر سرمایه‌گذاری مخاطره‌آمیز^۳ و مشخصاً شرکت‌های نوآور^۴ است. سرمایه‌گذاری مخاطره‌آمیز، سرمایه‌گذاری در یک کار و کسب تازه و یا روی فراورده‌های جدیدی است که مؤسسات موجود شروع به معرفی و گسترش آن نموده‌اند. شرکت‌های نوآور با توجه به آنکه

1. Abdellatif, Mahmoud Mohmed , op. cit ,pp197-199.

۲. مطابق با آئین نامه اجرایی شماره ۴۱۲۱/۳۷۷۲۳-۲۱۱ مصوب ۱۳۸۱/۷/۲۲ هزینه‌های تحقیقاتی با رعایت موارد زیر جزء هزینه‌های قابل قبول در حساب مالیاتی محسوب خواهد شد:

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

ب) طرح یا طرح‌های تحقیقاتی باید منحصرأ مربوط به فعالیت و در راستای تحصیل درآمد مؤسسه باشد.

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

3. Venture Capital.

4. Innovation Company .

سرمایه خود را در زمینه فراورده‌های تولیدی مبتنی بر تکنیک سطح بالا به کار انداخته و به این ترتیب قبول ریسک می‌نمایند در بسیاری از کشورها، استحقاق برخورداری از مزایای مالیاتی را دارند نظیر معافیت مالیاتی در دوره آغازین فعالیت و یا معافیت از پرداخت حق الثبت و... در این رابطه می‌توان به قانون سرمایه‌گذاری مخاطره‌آمیز ۲۰۰۲ استرالیا و نیز مشوق‌های مالیاتی مقرر در قانون مالیات بر درآمد هند اشاره کرد.^۱

در ایران نیز مطابق با شق الف ماده ۳ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات مصوب ۱۳۸۹ شرکت‌ها و مؤسسات موضوع این قانون به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی معاف خواهند بود.

فصل دوم: ارزیابی دارایی‌های فکری

در رابطه با ارزیابی مأخذ مالیاتی مربوط به اموال فکری در مرحله تشخیص به منظور اعمال نرخ مالیاتی چندین نکته قابل توجه است:

۴. همان طور که قبلاً توضیح داده شد در مالیات بر درآمد اموال فکری، توصیف اشکال بهره‌برداری تجاری و نیز تعیین هزینه‌ها و درآمدها و به تبع اعمال رفتار مناسب مالیاتی، نقش محوری دارد. در قراردادهای مجوز بهره‌برداری و نیز قراردادهای واگذاری، زمانی که پرداخت‌ها به صورت مشروط انجام گیرد، یکی از نکات اساسی در ارزیابی درآمدها و هزینه‌ها توجه به عامل زمان است و بایستی مشخص گردد که مراد از پرداخت، پرداخت‌های دریافت شده است یا صورت حساب و فاکتور شده؟ در این راستا، بسیاری از کشورها از سیستم حسابداری بر پایه تعهد (تعلق پذیری)^۲ استفاده می‌کنند که بر اساس آن درآمدها پس از تعلق به مؤسسه و نه در زمان دریافت عملی آنها به حساب گرفته می‌شود و هزینه‌ها نیز هنگام انجام مخارج منظور می‌شود و نه از زمانی که عملاً ارقام هزینه پرداخت کردند.

۱. ماده (۲۳AB) ۱۰ قانون مالیات بر درآمد هند، برای شرکت‌های نوآور که در دیارتمان تحقیق و توسعه علمی و صنعتی به ثبت رسیده‌اند و درآمد آن‌ها، اساساً از تحقیق علمی نشئت می‌گیرد و در زمینه فعالیت‌های تحقیق و توسعه نظیر بیوتکنولوژی، داروسازی و... فعالیت دارند، دوره معافیت ۵ ساله مالیاتی اعطا کرده است؛ (Abdellatif, Mahmoud Mohmed, op.cit, p202)

2. Accruals Basis Accounting.

۵. ارزیابی درآمد اموال فکری از منظر مقامات مالیاتی، به‌طور ویژه در رابطه با قیمت گذاری انتقالات^۱ مطرح می‌شود. قیمتی که شرکت‌ها، برای انتقال کالا، خدمات یا مشخصاً دارایی غیر ملموس به شرکت فرعی یا وابسته به خود تعیین می‌کنند، قیمت گذاری انتقالات نامیده می‌شود. چون این قیمت‌ها در یک بازار آزاد و باز مورد توافق قرار نگرفته‌اند، این احتمال وجود دارد که با قیمت‌هایی که معمولاً بین اشخاص مستقل از یکدیگر در معاملات مشابه و تحت شرایط یکسان رایج است متفاوت باشند.^۲

قیمت‌گذاری انتقالات زمانی متضمن سوءاستفاده است که درآمدها و هزینه‌ها با هدف کاستن از مالیات بین اعضای گروه تقسیم شده باشد. با توجه به اینکه این رفتار از سوی شرکت‌های چند ملیتی توجه مقامات مالیاتی را به خود جلب کرده است، در بسیاری از موارد مراجع مالیاتی می‌کوشند که این گونه قیمت‌ها را با توجه به قیمت معاملات مستقل تصحیح کنند.^۳

گفتار اول: معیار ارزش

در بسیاری از گزارش‌های رسمی راجع به ارزیابی اموال فکری از معیار «ارزش بازار آزاد»^۴ استفاده می‌شود در ایالات متحده تعیین این معیار ارزش‌گذاری، مطابق با تشخیص اداره داخلی مالیاتی و بسیاری از دادگاه‌ها است.

ارزش بازار آزاد به این مطلب اشاره دارد که در یک معامله فرضی قیمتی که توسط خریداران و فروشندگان مجرب - که بدون هیچ‌گونه اجباری دست به معامله می‌زنند - تعیین می‌شود، تعیین کننده ارزش دارایی است.^۵ تحلیل گر بایستی به این نکته توجه داشته باشد که خریداران و

1. Transfer Pricing.

۲. برخی از مسائلی که عمدتاً در رابطه با قیمت‌گذاری انتقالات مطرح می‌شود عبارتند از: نحوه تقسیم هزینه‌های تحقیق و توسعه که برای ایجاد تکنولوژی و دانش فنی انجام شده است، مبلغ حق‌الامتیازهایی که در مورد دارایی‌های غیرملموس معین می‌گردد و.. اگر این قیمت‌ها گران‌تر از واقع تعیین شده باشند در حساب فروشنده سود اضافی و در حساب خریدار سود کمتر از میزان واقعی منعکس می‌شود و به عکس اگر قیمت کالاها، خدمات و دارایی‌های غیرملموس کمتر از واقع تعیین شده باشد سود خریدار به طور غیرواقعی بالاتر می‌رود و از آن فروشنده به طور تصنعی کمتر از واقع نشان داده می‌شود.

۳. لاینز، سوزان؛ پیشین، ص ۴۰۲.

4. Fair Market Value.

5. Eastaway, Nigel A and Gallafent, Richard J, Intellectual Property Law and Taxation, London, Seet and Maxwell, 2011, pp 131-132.

فروشندهگان در راستای تأمین منافع خود به بهترین وجه اقدام خواهند کرد و قیمت فرضی تعیینی متأثر از شرایط اقتصادی زمان معامله، صنعت خاصی که در آن دارایی فکری به کار گرفته می‌شود و نوع ویژه دارایی فکری مورد بحث خواهد بود. به این ترتیب انتظار می‌رود که خریداران و فروشندهگان بالقوه، اطلاعات نوعی از واقعیات و مسائل مرتبط داشته باشند. نکته قابل توجه اینکه ارزش بازار آزاد در اغلب موارد متمایز از «ارزش ذاتی» مال فکری است.^۱

گفتار دوم: شیوه‌های متداول ارزیابی اموال فکری

شیوه‌های زیادی برای ارزیابی و تقویم اموال فکری وجود دارد. با این همه، عمده آنها در سه دسته قرار می‌گیرند. هر یک از رویکردها که در ادامه خواهد آمد، دارای نقاط قوت و ضعفی است که آنها را متناسب شرایط و هدف ویژه هر ارزیابی، قابل قبول و یا ناکارآمد می‌سازد و در هر مورد می‌بایستی با توجه به نوع دارایی‌های مورد ارزیابی، شرایط هر تحلیل و اطلاعات قابل دسترس، شیوه مناسب اتخاذ کرد.

الف) رویکرد هزینه

رویکرد هزینه در صدد تعیین ارزش اموال فکری از طریق جمع هزینه‌های لازم برای ایجاد و توسعه آن است. در رویکرد هزینه، دو شیوه مجزا وجود دارد: روش هزینه تولید مجدد^۲ و روش هزینه جایگزین^۳ هزینه تولید مجدد ناظر به تمام هزینه‌هایی است که دقیقاً برای تولید مجدد نسخه عینی از همان دارایی ضرورت دارد. به عکس هزینه جایگزین، تمام هزینه‌هایی را که برای ایجاد و توسعه یک دارایی که مطلوبیت یا کارایی آن مشابه با دارایی فکری مورد نظر است

1. Martin, Daryl and Drews, David, Intellectual Property Valuation Techniques, IPmetrics LLC(2010), Available at: www. Ipmetrics. Net / IPVT. Pdf (last visited on 08/02/2014).

2. Reproduction Cost.

3. Replacement Cost.

اندازه می‌گیرد. این روش در مواردی نظیر تعیین قیمت پایه قبل از مذاکره، تعیین نرخ مناسب برای حق‌الامتياز و نیز قیمت‌گذاری انتقالی مناسب است.^۱

در بند ۵۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ برای اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود، پس از شناخت اولیه به روش بهای تمام شده^۲ اشاره شده است.

در رابطه با رویکرد هزینه چندین نکته حائز اهمیت است:

۶. ملاک تعیین ارزش در هر دو شیوه، تاریخ ارزیابی است به این معنا که بایستی بررسی شود در حال حاضر یعنی در تاریخ ارزیابی، تولید مجدد عین یا مثل مال فکری با کارکرد و مطلوبیت مشابه چقدر هزینه در پی دارد؟

۷. بایستی تمام هزینه‌های مستقیم - اعم از هزینه مواد مصرفی، دستمزد نیروی کار مولد، هزینه‌های مدیریتی و... - و نیز هزینه فرصت^۳ مربوط به ایجاد و توسعه عین یا مثل دارایی فکری با مطلوبیت مشابه مورد محاسبه قرار گیرد. ضمناً در صورتی که ارقام هزینه برای ایجاد دارای تغییر کرده باشد ارقام جدید ملاک خواهند بود. عواملی نظیر میزان موفقیت پروژه و هزینه‌های استهلاک هم بایستی در نظر گرفته شود. ۳. از مزایای این رویکرد استفاده از داده‌های واقعی است به این معنا که تا هزینه‌ای صورت نگیرد در محاسبه گنجانده نمی‌شود. با این حال عوامل نظیر تأثیر تورم، مشکل بودن محاسبه دقیق هزینه‌ها و تصیف فناوری در اثر گذشت زمان، ارزش‌گذاری را تا حدی دشوار نموده است یکی از معایب

1. Reilly, Robert F, Valuation of Taxpayer Intellectual Property Assets for Ad Valorem Taxation , property tax valuation insights(2012), Available at: www.willamette.com/insights_journal/12/winter_2012_5.pdf (last visited on 08/02/2014).

۲. مطابق با بند ۵ استاندارد حسابداری، بهای تمام شده، مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر ما به ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ایجاد آن واگذار شده است یا حسب مورد مبلغی که در زمان شناخت اولیه براساس الزامات خاص سایر استانداردهای حسابداری به آن دارایی تخصیص یافته است (مانند مخارج تأمین مالی) می‌باشد.

برای آشنایی با مفهوم حسابداری شناخت اولیه نگاه کنید به: ۱۱ تا ۲۰ استاندارد حسابداری فوق‌الذکر.

3. Opportunity Cost

هزینه‌های فرصت نیز متشکل از ارزش عمل‌گزینه‌ها دیگر و هزینه‌های سرمایه‌گذاری است که در راستای ایجاد و توسعه دارایی مورد نظر از آنها چشم‌پوشی شده است. به این ترتیب تقویت منافع که در نتیجه تأخیر در تجاری‌سازی محصول ایجاد شده است، بخشی از هزینه‌های فرصت‌اند.

عمده این روش آن است که از یکی از استانداردهای مهمی که بسیاری از دارایی‌ها با آن سنجیده می‌شوند یعنی درآمد یا منافع حاصله از دارایی در بازار اطلاعاتی به دست نمی‌دهد.^۱

ب) رویکرد بازار

در این شیوه، بهای اموال فکری با عنایت به قیمت‌هایی تعیین می‌شود که در معاملات بین طرف‌های غیر وابسته به یکدیگر نسبت به دارایی غیر ملموس مشابه و طی شرایط اقتصادی و قراردادی قابل تطبیق پرداخت می‌گردد.

طبق مقررات پیشنهادی سال ۱۹۹۲ ایالات متحده آمریکا در باب قیمت‌گذاری انتقالات، دارایی‌های مربوط در صورتی مشابه شناخته می‌شوند که حقوق ثبت شده صاحبان آنها و اطلاعات موضوع آن حقوق که با استفاده از دارایی‌های مذکور مورد بهره‌برداری قرار می‌گرفت و درجه توسعه نسبی هر یک از دارایی‌ها به حد کافی همانند می‌بود، چنان که اگر از یک جهت خاص تفاوت قابل توجهی بین آنها باشد بتوان آن را با دقت معمولی معین نمود. منظور از قابلیت تطبیق آن است که شرایط اقتصادی و قراردادی دو معامله به حد کفایت باشد، چنان که وجود هرگونه اختلاف قابل توجهی بین آنها را بتوان با دقت تعیین کرد.^۲

به کارگیری این رویکرد، با توجه به آنکه اولاً: در مورد معاملات فناوری، کمبود اطلاعات وجود دارد و ثانیاً: خصوصیات مربوط به مال فکری مورد ارزش‌گذاری اغلب، منحصر به فرد و مختص به همان فناوری است، عملاً با دشواری مواجه است. با این حال در صورت وجود منابع کافی برای شناسایی معاملات مشابه و امکان قیاس، این شیوه روش موثقی است که نسبت به سایر روش‌ها ارجحیت دارد. به همین علت مقامات مالیاتی و سایر اشخاص ثالثی که در جست و جوی ارزش واقعی هستند ترجیح می‌دهند از این شیوه استفاده کنند.^۳

1. Martin, Daryl and Drews, David, op.cit.

۲. لاینز، سوزان؛ پیشین، ص ۸۰.

3. Martin, Daryl and Drews, David, op.cit.

ج) رویکرد مبتنی بر درآمد

این رویکرد، عبارت از ارزش‌گذاری مال فکری بر اساس ارزش فعلی منافع اقتصادی پیش‌بینی شده از به کارگیری آن دارایی در طی عمر مفیدش می‌باشد. پیش‌بینی دقیق درآمد مستلزم اطلاعات کافی از فضای رقابتی و تجاری در چارچوب زمانی و مکانی ارزیابی است که می‌بایستی در کنار آن مواردی همچون تورم، نرخ تنزیل، ریسک و بازگشت سرمایه در نظر گرفته شود. نکته قابل توجه اینکه عمر مفید اموال فکری لزوماً معادل مدت حمایت قانونی اعطا شده به آنها نیست بلکه این عمر مفید باید با ملاحظه مخاطره فناوری، عملکرد حوزه علمی مورد نظر و تداوم تازگی آن در نظر گرفته شود.^۱

هر چند که روش محاسبه فناوری از طریق جریان نقدی تعدیل شده یکی از پذیرفته‌شده‌ترین روش‌ها در بازار مالی است که می‌تواند هر مرحله از دوره بلوغ فناوری به کار گرفته شود، با این حال مهم‌ترین عامل محدودکننده این روش اتکای آن بر پایه پیش‌بینی درآمدها در آینده و به تبع عدم توانایی برای بدست آوردن اطلاعات دقیق در زمینه بازار رقابتی است.^۲

نتیجه‌گیری

به منظور تشویق ابداعات، ایجاد و توسعه آثار فکری و به حداکثر رسانیدن منافع ناشی از اشکال مختلف بهره‌برداری تجاری از این اموال اعم از مجوزهای بهره‌برداری، بیع و فعالیت‌های تحقیق و توسعه، در نظر گرفتن مشوق‌های مالیاتی نظیر معافیت‌های مالیاتی مدت‌دار، امکان استهلاک

۱. برخی از خطرات پیرامونی منحصر به فرد اموال فکری عبارتند از:

- ظهور اموال فکری جدید: به طور مثال صدور ورقه اختراع جدید ممکن است فناوری موجود را بلا استفاده باقی گذارد یا حداقل رقیب جدیدی را برای آن فناوری پدید آورد.
- چالش‌های مالی فکری در ارتباط با دعاوی ابطال: به عنوان نمونه یک ورقه اختراع صادر شده در معرض دعوی مختلف مربوط به ابطال قرار می‌گیرد. بر این اساس که شرایط لازم را برای ثبت دارا نبوده است.
- ضعف دولت‌های خارجی در رعایت معاهدات همکاری در زمینه اموال فکری.

(Chaplinsky, Susan and Payne, Graham, Methods of Intellectual Property Valuation, Darden Case No. UVA-F-1401(2008), Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=909734>(last visited on 08/02/2014)

۲. زری باف، مهدی، استیری، روح‌الله و ابراهیمی عسگری، جلال؛ «ارزش‌گذاری مالکیت معنوی»، (پژوهشگر) فصلنامه مدیریت، پاییز ۸۸، ش ۱۵، ص ۵.

پرسرعت از طریق روش موجودی نزولی به جای روش خط مستقیم، اعمال نرخ ویژه مالیاتی و استفاده از اشکال حمایتی خاص نظیر سرمایه‌گذاری مخاطره آمیز و شرکت‌های نوآور به منظور ایجاد و راه‌اندازی صنایع خاصی که درصدد ایجاد و توسعه اموال فکری‌اند و اجتناب از اتخاذ سیاست‌های مالیاتی بی طرف به عنوان ساز و کارهای اصلاحی مالیاتی مورد حمایت می‌باشد در این راستا نظام مالیاتی ایران با اشاره به مقررات کلی مندرج در ماده ۱۴۴، بند ۸ ماده ۱۴۸ و نیز بند ل ماده ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم به همراه ماده ۳ قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان مورد مطالعه قرار گرفت. با این حال فقدان قوانین مالیاتی خاص و متمایز بر مبنای اقسام مختلف اموال فکری از کاستی‌هایی است که کم و بیش در نظام‌های مالیاتی مورد مطالعه به چشم می‌خورد به طوری که در اغلب موارد تسری قوانین عمومی مالیاتی به این دسته از دارایی‌ها پاره ای مسائل عملی را به همراه دارد.

در مواجهه با این وضعیت به نظر پسندیده است که اولاً؛ با پذیرش اقتضائات خاص نظام حقوقی مالکیت فکری که عبارت از اعطای حقوق انحصاری و موقت به پدیدآورندگان آثار فکری به منظور بهره برداری اقتصادی با هدف حمایت از ابداعات، رشد و توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی است، ویژگی‌های منحصر به فرد هریک از اقسام حقوق مالکیت فکری، طبیعت غیرملموس این حقوق علی رغم نمود آنها در اشیای مادی و به تبع دشواری‌های مربوط به تقویم و ارزیابی، توجه به ریسک فناوری و ظهور اموال فکری جدید در زمینه طراحی قوانین خاص مالیاتی برای این دسته از اموال گام برداشت. بی شک طراحی نظام ویژه مالیاتی در انطباق با اصل قانونی بودن مالیات‌ها، با معرفی و شناسایی مأخذ مشمول مالیات راجع به این دسته از اموال و نحوه ارزیابی آن، وصول مالیات از دارایی‌های فکری را تسهیل خواهد نمود. اهمیت ساده سازی نظام مالیاتی در جهت افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی است و هزینه تمکین مؤدیان مالیاتی را کاهش می‌دهد.^۱ ثانیاً؛ اگر هدف از طراحی نظام ویژه مالیاتی را همگامی سیاست‌های مالیاتی با ویژگی‌ها و مقاصد حقوق مالکیت فکری بدانیم، با پذیرش وجوه تمایز بین اقسام حقوق مالکیت فکری، پیش بینی و تدوین رفتار مالیاتی متمایز قابلیت توجیه را خواهد داشت. لیکن به این علت

۱. سیلوانی، کارلوس؛ راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، منصور ملایی‌پور، تهران، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱، ص ۱۸.

که در نظر گرفتن رفتار مالیاتی مجزا نسبت به نقل و انتقال هر یک از اقسام حقوق مالکیت فکری، پیچیدگی و دشواری‌های مالیاتی را به همراه دارد، از جمله اینکه به اندازه کافی قابلیت شمول بر ابداعات آینده و اموال فکری نوظهور را نظیر نام‌های دامنه را نداشته و نیز واقعیات دنیای تجارت را نادیده خواهد گرفت - به این معنا که بسیاری از محصولات، مجموعه درهم تنیده‌ای از حقوق مالکیت فکری را دارا هستند. برای نمونه، اختراع هر داروی جدید در عین حال که باعث تعلق حق اختراع به شرکت‌های داروسازی می‌شود. طراحی قالب و نحوه بسته‌بندی آنها، به منظور تجاری سازی، موجد حق کپی‌رایت، پوشش تجاری و علامت تجاری نیز خواهد بود. -باید چارچوب حقوقی مناسبی را در نظر گرفت. پیشنهاد اصلاحی آن است که سیستم مالیاتی به جای تمرکز به اقسام مختلف اموال فکری نظیر حق اختراع، کپی رایت و...، تمایزات معقول را برپایه موارد استعمال و استفاده حقوق مالکیت فکری طراحی کند و قوانین مالیاتی مجزا را برای دارایی‌های غیرملموس تکنولوژی محور، دارایی‌های غیرملموس بازار محور و دارایی‌های غیرملموس هنر محور به منظور تدوین چارچوب حقوقی مناسب، نماید. با اتخاذ این شیوه رفتار مالیاتی مثلاً نسبت به کپی رایت، بسته به تعلق آن به دارایی‌های هنری نظیر کتاب و نمایشنامه یا دارایی‌های بازار محور نظیر محصولات تبلیغاتی متفاوت خواهد بود. به کارگیری این شیوه، کارآمدی سیستم مالیاتی را ارتقا داده و باعث انعطاف‌پذیری سیستم مالیاتی در مدیریت ابداعات آینده خواهد شد.^۱

1. Nguyen, xuan- thao and Maine, Jeffrey A, " Equity and Efficiency in Intellectual Property Taxation", Brooklyn Law Review, 2010, No.1, p 63 .

فهرست منابع

الف) فارسی

۱. استاندارد حسابداری شماره ۱۷ مجمع عمومی سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۸۶.
۲. قانون حمایت از شرکتها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری ها و اختراعات مصوب ۱۳۸۹ و آئین نامه آن.
۳. قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن و آئین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی.
۴. اخگر، بابک و عباسی، سیمین؛ مدیریت حقوق مالکیت فکری: اختراع، علائم تجاری و طرح های صنعتی، تهران، انتشارات جنگل جاودانه، ۱۳۹۱.
۵. زری باف، مهدی، استیری، روح الله و ابراهیمی عسگری، جلال؛ «ارزش گذاری مالکیت معنوی»، (پژوهشگر) فصلنامه مدیریت، پاییز ۸۸، ش ۱۵، ص ۵.
۶. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی کمیته امور مالی، الگوی موافقت نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه، نسخه فشرده ۱۵ جولای ۲۰۰۵ مرتضی ملانظر، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی، دفتر قراردادهای بین المللی، ۱۳۸۵.
۷. سیلوانی، کارلوس، راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی منصور ملایی پور، تهران، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
۸. فرهنگ، منوچهر؛ فرهنگ علوم اقتصادی، انگلیسی - فارسی، تهران، نشر البرز، ۱۳۷۹.
۹. لاینز، سوزان؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی، محمد توکل، تهران، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، ۱۳۹۰.
۱۰. میرحسینی، حسن؛ فرهنگ حقوق مالکیت صنعتی، تهران، نشر میزان، ۱۳۹۱.

ب) لاتین

11. Abdellatif, Mahmoud Mohmed, "A Comparative Analysis of Income Taxation Issues of Intellectual Property from the Perspective of Developed and Developing Countries" Journal of the Australasian tax teachers Association, 2011, No.1, pp170-205.
12. Chaplinsky, Susan and Payne, Graham, Methods of Intellectual Property Valuation, Darden Case No. UVA-F-1401(2008), Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract = 909734> (last visited on 08/02/2014).
13. Eastaway, Nigel A and Gallafent, Richard J, Intellectual Property Law and Taxation London, Seet and Maxwell ,2011.

14. Martin, Daryl and Drews, David, Intellectual Property Valuation Techniques, IPmetrics LLC (2010) , Available at: [www. Ipmetrics. Net / IPVT. Pdf](http://www.ipmetrics.net/IPVT.Pdf)(last visited on 08/02/2014).
15. Nguyen, xuan- thao and Maine, Jeffrey A, “Equity and Efficiency in Intellectual Property Taxation” , Brooklyn Law Review, 2010, NO.1 , pp1-63.
16. Nguyen, xuan- thao and Maine, Jeffrey A, “the History of Intellectual Property Taxation: Promoting Innovation and other Intellectual Property Goals?” , Southern Methodist university law Review, 2011, pp 101-161.
17. Reilly, Robert F, Valuation of Taxpayer Intellectual Property Assets for Ad Valorem Taxation , property tax valuation insights (2012), Available at: [www.willamette.com/insights_ journal/12/winter_2012_5.pdf](http://www.willamette.com/insights_journal/12/winter_2012_5.pdf) (last visited on 08/02/2014).