مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی
شمارهٔ هشتم، بهار ۱۳۷۴
صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار
زیر نظر هیأت تحریریه
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمّد توکل
امور مالی: بهرام گرایلی‌افرا

صفحه آرائی: مجید رستمی
حمیدرضا محسنی
طرح ها: حمیدرضا محسنی
حروفچینی: مجید رستمی
لیتوگرافی و چاپ: چاپخانه بهمن

▣ مطالب مندرج در مجلّه الزاماً مبیّن رأی و نظر مسئولان آن نیست.
▣ مجلّه در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.
▣ مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

دفتر مجلّه مالیات: دانشکده امور اقتصادی
شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.
صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.
فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶
تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

بسم الله الرحمن الرحیم



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مصاحبه با آقای مهندس ایرانبدی		
معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی		۳
بخش مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۴، تکرار قضایای گذشته	دکتر محمد توکل	۷
نقش آگهی‌های تبلیغاتی در شناسائی درآمدهای ناشناخته بخش توزیع	واحد تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی	۱۰
نقدی بر مبانی تشکیل سازمان در نظام مالیاتی ایران	علی‌اصغر عابدی	۱۲
رفرم مالیاتی با هدف نیل به «تمکین مالیاتی»	دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار	۱۴
سخنی چند در باب فرهنگ مالیاتی	عین‌الله علاء	۱۸
بررسی‌های تطبیقی: نرخ مالیات بر شرکت	دکتر محمد توکل	۲۰
تاریخ مالیات:		
مفهوم «حواله مالیاتی» و نقش آن در تاریخ مالیه ایران	م. ت. همدانی	۲۸
پاسخ به خوانندگان	واحد تحقیقات مالیاتی	۳۰
طنز - فال مالیاتی		۳۱
اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی		۳۲
معرفی کتاب		۳۶
خبرها		۳۸
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی		۴۳
مقررات و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بخش انگلیسی		۴۷

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سرآغاز

به نام خدا

اکنون مجلّه مالیات سومین سال انتشار خود را آغاز می‌کند. در دو سالی که گذشت، ما با سختی‌ها و دشواری‌های بسیاری روبرو شدیم و بخشی از نیرو و امکانات خود را صرف مقابله با این مشکلات نمودیم، ولی در همان حال هیچگاه از جهد و تلاش به خاطر بهبود کمّی و کیفی مجله باز نایستادیم و تا آنجا که در توان داشتیم کوشیدیم رسالتی را که از روز نخست بر عهده گرفته بودیم با مراقبت و وسواس به انجام رسانیم.

مندرجات شماره‌های مختلف مجله مالیات گواه بر صحّت این مدّعا است. حفظ خصلت تخصّصی مجله از جمله اهداف مهمی بود که هیچگاه از نظر دور نماند، و تصور می‌رود از این دید معین کمتر نشریه‌ای تا این حدّ به دقت و امانت عمل کرده باشد. بالا بردن سطح دانش مالیاتی هدف عمدهٔ دیگری بود که این مجلّه از آغاز نصب العین خود ساخته بود، و کاری که در این زمینه انجام شد هم از حیث وسعت و هم از جهت عمق و ماهیت کم‌سابقه و درخور توجه بود.

از بحث پیرامون جنبه‌های اقتصادی مالیات گرفته تا ارائه تحلیل‌های حقوقی در باب قوانین و مقررات، طرح مشکلات و نارسائی‌های امر مدیریت و سازمان مالیاتی، نکات مربوط به دادرسی و مشاوره مالیاتی، جنبه‌های بین‌المللی مسأله مالیات، اشاعه فرهنگ مالیاتی، آموزش مسائل مالیاتی به زبان ساده، پاسخگوئی به پرسش‌های مالیاتی خوانندگان، مباحث نظری مالیاتی که امروزه در سطح جهان مورد بررسی و عنایت است، چاپ مقررات و مصوبات و آراء مالیاتی، خبرهای جالب مالیاتی ایران و جهان، نقل آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی سایر کشورها و بسیاری مباحث و مقولات دیگر در ارتباط با امر مالیات در شماره‌های مختلف مجله به چاپ می‌رسد که به حکایت نوشته‌ها و گفته‌های خوانندگان و اهل نظر در این کشور بی‌سابقه است.

استقبال خوانندگان عزیز از این نشریه تخصصی و اظهارنظرهای ایشان نسبت به مطالب و مندرجات مجله مایه خوشوقتی و دلگرمی همکاران ما است و این درجه از توجه و عنایت درخور سپاسگزاری و امتنان بسیار است.

ولی این همه ما را از آن باز نمی‌دارد که به کمبودهای خود بی‌توجه باشیم و از مجاهدت به خاطر رفع آنها باز مانیم. سابقه کار مجله مالیات نشان دهندهٔ تلاش مداوم ما در راه رفع نواقص و تکامل مستمرّ این نشریه می‌باشد، و در آینده نیز همواره این شیوه را استمرار خواهیم بخشید.

بدیهی است خوانندگان و صاحبنظران می‌توانند ما را در این مسیر روشن یاری فراوان دهند و تذکرات و پیشنهادهای آنان همانند گذشته می‌تواند هادی و راهنمای ما در جهت بهبود ماهوی و شکلی مجلّه باشد. ما از خوانندگان گرامی خود اعم از مؤدیان، کادر مالیاتی، دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران، مشاوران و وکلای مالیاتی و دیگران می‌خواهیم که نظرات خود را کماکان برای ما ارسال دارند و با این کار موجبات اعتلاء و ارتقاء کار مجلّه را فراهم آورند.

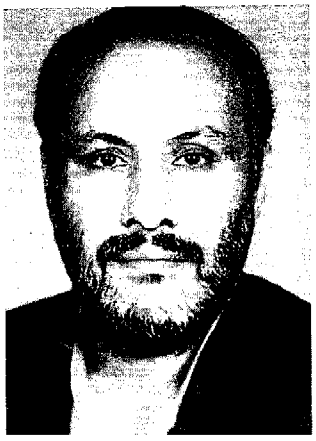
در سطور بالا به وجود مشکلات اشاره کردیم. از جمله مشکل گرانی سرسام‌آور کاغذ ـ که باقی مشکلات را تحت الشعاع قرار داده ـ بر خوانندگان گرامی پوشیده نیست. با توجه به وسعت وحدّت این مشکل خاص، و پا به پای آن افزایش چشمگیر سایر هزینه‌ها ناگزیر و بر خلاف میل خود بهای مجله را از آغاز سال جاری فقط ۲۰ تومان افزایش داده‌ایم و به صد تومان در هر شماره رسانیده‌ایم. امید است خوانندگان عزیز با توجه به ناچیز بودن این میزان افزایش ـ در مقایسه با گرانی کاغذ و سایر هزینه‌ها ـ تفاهم و اغماض نشان داده و ما را کماکان مشمول الطاف خود قرار دهند.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مصاحبه با آقای مهندس داریوش ایرانبدی

معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی



آقای مهندس ایرانبدی که اخیراً مسئولیت سازمان مالیاتی کشور را بر عهده گرفته اند - و به همین مناسبت ما به ایشان تبریک گفته و امیدواریم توفیق انجام اصلاحات ضرور در سیستم مالیاتی را پیداکنند - بنابه خواهش مجله مالیات یک مصاحبه اختصاصی پیرامون مسائل مهم مالیاتی با این مجله به عمل آورده اند که متن آن را برای استفاده خوانندگان نقل می‌کنیم.

مجله مالیات: نظر جنابعالی درباره نقش و اهمیت مالیات به طور کلی چیست؟

مهندس ایرانبدی: به طور کلی اهمیت مسأله مالیات را باید در سه موضوع اساسی و پایه‌ای: تخصیص منابع، توزیع مجدد منابع، و تثبیت اقتصادی؛ در رابطه با وظایف دولت جستجو کرد. در ازاء هر واحد پولی که به عنوان درآمد یا هزینه از طریق دولت اقدام می‌شود، باید تأثیرات و عملکرد آن در سطح متغیرهای اقتصاد خرد و کلان اندازه‌گیری شود و مطلوبیت هزینه و فایده اجتماعی و کارآئی و اثر بخشی آن امکان سنجی گردد.

به عنوان مثال در موضوع تخصیص منابع ـ اگر منابع را مشتمل بر کار، سرمایه، و نیروی انسانی بدانیم ـ باید ببینیم دولت چه مقدار از منابع خود را به این عوامل اختصاص داده؛ و از این تخصیص منابع که از طریق سیاست بودجه‌ای اِعمال می‌شود چه مقدار منابع درآمدی و قابل تصرف ایجاد می‌گردد. روش درآمد حاصل از کار، سرمایه، و نیروی انسانی در محاسبه تولید ناخالص داخلی در واقع پایه‌های مالیاتی جدیدی را که پدید آمده و توسعه یافته است پدیدار می‌سازد، و تأثیرات درآمدی که از این تخصیص و از طریق سیاست بودجه‌ای در میزان تقاضا واقع می‌شود، عرضه و تقاضا، بازار، خانوار و دیگر شاخص‌های اقتصاد کلان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

اگر بودجه کشور را ۳۰۰۰ میلیارد تومان فرض کنیم، مطلوبیت مالیاتی آن به چه میزان است؟ در بخش توزیع مجدد منابع و الگوی وجوه تخصیص یافته، دو سئوال اساسی مطرح می‌شود. اوّلاً این منابع به کدام اشخاص حقیقی و حقوقی تخصیص یافته و چه درآمدی به وجود آمده است؟ ثانیاً منابع مذکور از قشر درآمدی بالا چگونه و به چه کیفیت وصول و مجدداً توزیع می‌شود؟ به طور خلاصه مالیات از چه کسانی گرفته می‌شود و نسبت به چه کسانی اِعمال می‌گردد؟ بررسی مراکز هزینه که از طریق محاسبه تولید ناخالص داخلی، با استفاده از روش مخارج، معین می‌شود و نیز عنایت به تغییرات حاصل در سطح تقاضا می‌تواند ما را از این جهت یاری دهد.

نکته قابل ذکر بسیار مهم این است که بحث عدالت اجتماعی هم در همین بخش قرار می‌گیرد و اصول اتواکساین مالیات باید در این بُعد اعمال شود.

امّا موضوع تثبیت اقتصادی را من با توجه به نوسانات تصمیم‌گیری‌ها و علل نوسانات و دامنه آن در اقتصاد و نقشی که مالیات به عنوان یک ابزار سالم درآمدی در تخصیص منابع دارد، مطرح می‌کنم.

اوّلاً، در زمینه سیاست مالی افزایش عرضه پول از طریق بودجه دولت ظرف ۱۰ سال اخیر، که به خاطر اهداف توسعه‌ای و مسائل ناشی از جنگ و توجه به بازسازی عوامل تولید و گسترش زیربنای اقتصادی پدید آمده؛ و ارتباطی که این امر با کسری بودجه و تخصیص منابع و نیز تغییرات رشد و ساختار جمعیت و نوع و ترکیب آن در اشتغال، و ظرفیت عوامل تشکیل‌دهنده تولید ناخالص ملی دارد؛ و همچنین گسترش دولت و علل آن ـ که بحث پیرامون آن از حوصله این جلسه خارج است ـ مجموعاً ایجاد یک تورم بودجه‌ای نموده است.

اگر به ساختار فعلی درآمد دولت توجه کنیم می‌بینیم ۲۸درصد آن را مالیات، ۶۰درصد را درآمد نفت، و ۱۲درصد باقی را سایر درآمدها تشکیل می‌دهند. با توجه به این که ۶۰درصد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تخصیص این منابع به دلیل جوانی سرمایه‌گذاری، معافیت‌ها و سیاست‌های کسری بودجه از شمول مالیات خارج می‌ماند، تنها ۴۰درصد آن با کارآئی غیر مطلوب وصول می‌شود.

ضمناً باید توجه نمود که درآمد نفت و گاز را نباید به عنوان درآمد تلقی نمود، زیرا نفت و گاز یک ثروت به شمار می‌آید و بودجه‌ای را می‌توان صحیح به شمار آورد که از محل عواید تأمین شود. به معنای دیگر این ثروت موجب ذخیره پول در جامعه می‌شود و در ترکیب درآمدی و کالا و مصرف به طور مستقیم دخیل است و طبعاً موجب گسترش پایه پولی و تضعیف نمادهای اصلی اقتصاد می‌گردد و نوساناتی را در پی دارد.

ثانیاً. از بعد سیاست پولی هم به دلایلی چون استفاده از منابع آزاد بین بانکی، عرضه و حجم پول، تغییرات نرخ ارز بر پایه پولی، سرمایه‌گذاری‌های دولتی، تغییراتی که از طریق هزینه اتفاق افتاده، و دلایل دیگری که از حوصله این مجلس خارج است؛ و همچنین دو عامل مهم سیاست مالی و تغییر در موجودی ارزی، و بازار کالا و دارائی، و استفاده از ابزارهائی مانند چک بانک و غیره در ترکیب دارائی‌ها و ثروت و درآمد، تغییراتی در سطح مخارج کل پدید آمده و رشد سطح قیمت‌ها و تورم و تورم انتظاری ایجاد اختلال پولی نموده است.

بر اثر این وضع پاره‌ای اشخاص حقیقی و حقوقی به دلیل وجود انحصارات خارجی و داخلی و ابداعات در جذب این وجوه، آنها را در تصرف خود گرفته و تغییرات در سطح تقاضا و مصرف را ایجاد کرده‌اند و بازار پولی و مالی و ثروت و کالا را در بخش خصوصی به وجود آورده‌اند. حال سئوال این است که در تخصیص این منابع امر توزیع منابع نسبت به چه کسانی صورت می‌پذیرد و چگونه این منابع تخصیص می‌یابند. و چه تغییراتی در سطح تقاضا و مخارج و رشد قیمت‌ها و درآمدهای قابل تصرف ایجاد می‌شود؛ و درآمدهائی که از منابع کالاهای اجتماعی استفاده می‌کنند به چه میزان در درآمد دولت نقش دارند؛ و این گونه مالیات‌ها چگونه و با چه کیفیتی وصول می‌شوند. چه سیاست‌های انقباضی را باید به کار بست که با فرایندهای خط‌مشی‌گذاری توسعه‌ای و ترکیب سهمیه عوامل پس‌انداز و سرمایه‌گذاری سازگاری داشته باشند؛ و سیستم مالیاتی چگونه باید طرّاحی شود تا حداکثر کارآئی و بهره‌وری و تأثیرگذاری را نسبت به اهداف رشد و توسعه اقتصادی و اصلاح و بهینه‌سازی ساختار درآمدی دولت و اقتصاد رفاه داشته باشد؛ و چگونه در خدمت این اهداف باشد و ما بتوانیم نوسانات تصمیم‌گیری و سایر تغییرها را کنترل و مدیریت کنیم تا یک نرخ رشد معقول و مداوم را در یک دوره اقتصادی داشته باشیم.

ثالثاً. در بُعد سیاست ارزی و تغییر موجودی آنچه از نظر مالیاتی مهم است تغییرات بازار و نرخ ارز و ترکیب دارائی و ثروت از بُعد درآمدی آنست. در اینجا نیز همان عناصر تخصیص منابع، توزیع مجدد آنها، و تثبیت اقتصادی که اهم وظایف دولت را تشکیل می‌دهند؛ و تغییرات حاصل در درآمد و هزینه و تأثیرات این عملکرد و فرایند سیاست‌ها در محدودهٔ اقتصاد خرد و کلان، و ارتباط اجزاء این عناوین و موضوعات از بُعد درآمدهائی که قابلیت تصرف پیدا می‌کنند و ثروت و دارائی و درآمد خانوارها و بنگاه‌های دولتی و خصوصی را تشکیل می‌دهند؛ و پرتفوی این ترکیبات و همچنین سهم درآمد دولت از این منابع و وصول و کیفیت آن و سهم تعلق این درآمدها از منابع مورد بحث است و در مجموع اهمیت درآمد مالیاتی را به روشنی نمودار می‌سازد، همچنین مسأله نرخ مالیات و تغییراتی که در کشش عرضه و تقاضا و در تولید و خدمات پدید می‌آید موضوع مهمی را تشکیل می‌دهد.

مجله مالیات: با توجه به این که در برنامه دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، و به تبع آن در بودجه سال جاری کل کشور، افزایش قابل ملاحظه‌ای در مورد درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده است، وزارت امور اقتصادی و دارائی چه برنامه‌هائی را به منظور تحقق این درآمدها تدارک دیده و یا در دست اجراء دارد؟

مهندس ایرانبدی: به طور کلی اهم اهداف برنامه‌های کمی و کیفی سیاست‌های وزارت امور اقتصادی و دارائی را باید در سرفصل‌های زیر توضیح داد:

۱ـ پی‌ریزی یک نظام اطلاعاتی که داده خام را به اطلاعات پرورده تبدیل و بهره‌وری کمی و کیفی را بالا ببرد.

۲ـ ادامه پروژه مکانیزه کردن سیستم اطلاعات مالیاتی به جهت تحقق بند(۱) و مکانیزه کردن روند رو به رشد منابع کمی عادلانه عمودی و گسترش افقی عدالت اجتماعی و بهینه‌سازی یک سیستم مطلوب و کارآ.

۳ـ ایجاد یک سیستم تصمیم‌گیری بر پایه بهینه‌سازی مشکلات داخلی و پیداکردن آن و ایجاد مسیری که چهارچوب تصمیمات با ۳ سطح سیاستهای مالی، پولی، ارزی کشور در سطح تعادلی قرار گیرد.

۴ـ ایجاد منابع جدید و فعال کردن منابع متروکه و کارآ نمودن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

منابع موجود با اثر بخشی رفتاری و کاهش وابستگی به منابع درافت و خیز بر اثر نوسانات اقتصادی و سمت‌گیری و تغییر ساختار درآمدی دولت.

۵ـ گسترش عدالت عمودی از طبقه درآمدی و عدالت افقی منابع و کاهش فشار به اقشار کم درآمد بوسیله ابزار درآمدی مالیات.

۶ـ اتصال سیستم مالیاتی بر پایه درآمد و ارزش افزوده به نحوی که این دو معایب و ضعف‌های خود را بوسیله نکات قوت خود اصلاح کنند.

۷ـ اتصال سیستم تحقیقات مالیاتی با تصمیمات مدیران جهت کاهش ضایعات در سرمایه، نیروی انسانی و ترکیب بهینه آن و نحوه استفاده از اطلاعات.



۸ـ رویه‌سازی و خط‌مشی گذاری در نحوه وصول مالیات با رعایت دو بعد تأثیرات مستقابل و همکاری مؤدی و سازمان تشخیص بر پایه صداقت مؤدی و خوداظهاری.

۹ـ به اعتقاد ما و تجربه دنیا رشد کمی تابعی از رشد کیفی است، ایجاد یک فرهنگ مالیاتی و فرموله کردن آن در روابط بین سازمان تشخیص و مؤدی و روند اصلاحی به این سمت می‌تواند هم موجب رضایت بخش عمومی و خصوصی و اصلاح شیوه رفتاری گردیده و هم کاهش هزینه‌های وصول مالیات را به همراه داشته باشد.

۱۰ـ تاکید بر برنامه‌های بلندمدت و کوتاه مدت آموزشی بر پایه اصلاح تفکری شاگرد و استادی و تجربه کارکنان ارشد و ایجاد یک نظام هوشمند مکانیزه و استفاده از وسایل کاربردی جدید می‌تواند در بعد پایه درآمد مالیاتی و ارزش افزوده به عنوان یک سیستم به طور مؤثر عمل نماید و به طور فزاینده‌ای بر رشد کمی مالیاتی تأثیر گذارد.

۱۱ـ گسترش و بسط کد اقتصادی و وصول اطلاعات از طریق سیستم فروش جهت شناسه مند کردن این سیستم می‌تواند به طور پایه‌ای در گردش پول ـ کالا در اقتصاد کمک فراوانی نماید، لذا در سرلوحه اهداف قرار خواهد گرفت.

۱۲ـ طرح ریزی رفاه سازمان تشخیص و وصول بر پایه کار و تلاش و خلاقیت در کنار اهداف بالا از طریق سازماندهی و تشکیل نهادهائی که خود بر آن نظارت داشته باشند می‌تواند ایجاد امنیت شغلی و انگیزه مطلوب جهت کار پرثمر و مطلوب را در نظام مالیاتی به همراه داشته باشد.

مجله مالیات: ارزیابی جنابعالی به عنوان مسئول سازمان مالیاتی کشور درباره نظام فعلی مالیاتی چیست، و چه برنامه‌هائی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارائی برای بهبود این نظام و افزایش کارآئی و قابلیت تطبیق آن با تحولات سریع اقتصادی و اجتماعی کشور در دست بررسی و اجراست؟

مهندس ایرانبدی: ارزیابی اینجانب در مورد نظام فعلی مالیاتی کشور، با توجه به پاسخ‌هائی که به دو پرسش اول و دوم داده شد، چنین است:

اولاً ـ سازمان تشخیص و وصول گرچه دارای رشد کمی خوبی در طول برنامه اول بوده است، ولی به طور سنتی اداره شده و رویه و چهارچوب تصمیم‌گیری ساختاری را درباره کیفیت نحوه تشخیص و وصول دنبال نکرده است. البته تلاشهای فراوانی در سمینارها و نوشته‌ها عرضه شده که قابل توجه است.

ثانیاً ـ در خصوص برنامه‌ها در پاسخ به سؤال دوم شرح کلی آن رفت و به طور تفضیلی در اجراء در روند آتی خواهیم دید.

ثالثاً ـ رفتار سازمان تشخیص و وصول می‌باید فرموله شود و نظام تصمیم‌گیری باید تدوین گردد و سیاستهای اقتصادی هماهنگ شود تا مدیران و رده‌های سازمان بتوانند در آن نظام با آئین‌نامه اجرائی خاص تصمیم‌گیری کنند و دلهره از هر جهت و ناجهت هم کاهش یافته و فساد اداری به حداقل برسد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رابعاً ـ نظام رفتاری سازمان تشخیص و وصول با مؤدی باید بر پایه اطلاعات و یک دید فرهنگی و براساس صداقت پی‌ریزی شود. در نظام فعلی روند به نحوی است که باعث کتمان درآمد و عدم صداقت بوده و با شک و ظن مطلق با مسائل برخورد می‌شود که این خود ریزش درآمد و اطلاعات را در بردارد.

خامساً ـ یکی از مشکلات، وقفه در دریافت از مرحله تشخیص تا برگ قطعی و عملیات تقسیط و حسابداری و مراحل اجراء کار است که با سستی و اهمال و مشکلات همراه بوده و باید تغییر یابد و روش لازم به طور مطلوب و روشن تدوین و به مرحله اجراء درآید.

مجله مالیات: مسأله تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی و تفاهم بین آنان و دستگاه مالیاتی امروزه در سراسر جهان مورد توجه و علاقه مسئولان امور مالیاتی است و کوشش‌های زیادی در این زمینه مبذول می‌گردد. لطفاً نظر خود را در این خصوص بیان فرمائید.

مهندس ایرانبدی: هرچند این مطلب بسیار مهم است و سازمان مالیاتی کشور خود در این زمینه داوطلب است، ولی موانع ساختاری هم در سازمان تشخیص و وصول و هم در جامعه وجود دارد که مهم‌ترین آنها را در دو عامل فرهنگی و اقتصادی می‌توان دید. ما باید در روند تصمیمات خود به این مطلب توجه کنیم، زیرا با توجه به جهان‌بینی خاص، و رسالتی که بر عهده داریم موظف هستیم که مالیات را بر پایه تکوین ارزش‌های حکومت اسلامی بگیریم و در قبال آن باید هر گونه خدمات و کالاهای اجتماعی ارائه شده به مردم و تأسیسات بوجود آمده به نحو مناسب برای آگاهی عموم تبلیغ شود. به عبارت دیگر مؤدی مالیاتی باید وجود کالاهای اجتماعی را که از آنها بهره‌مند می‌شود احساس کند و فرضاً بداند که در ازاء پرداخت مالیات از مدارس مجانی و برق و آب و امنیت اجتماعی استفاده می‌کند.

روحانیت نیز درجا انداختن مباحث ارزشی مالیات و ایجاد این زمینهٔ فکری که دولت مقتدر اسلامی برای ارتقاء کمی و کیفی خدمات و تولید کالاهای اجتماعی و توزیع عادلانه آن نیاز به منابع مالی دارد، می‌تواند تأثیر بسزائی داشته باشد. سایر وسایل تبلیغاتی نظیر پوستر و تصویر و امثال آن نیز مؤثر است.

در بُعد داخلی نحوه عمل و شیوهٔ رفتاری سازمان تشخیص و وصول باید مورد توجه قرار گیرد این سازمان باید توجه کند که گرفتن یا نگرفتن یک ریال مالیات چه تأثیری در ارزش‌ها و نیز در بخش‌های مختلف اقتصادی می‌تواند برجای گذارد. همچنین باید حلال و حرام قضایا مورد عنایت قرار گیرد. سربازان سنگر اقتصادی باید عدالت اجتماعی و نظم مالی را در چارچوب اصل توانائی و استفاده متقابل از خدمات، و نیز ایجاد تسهیل در پرداخت را با بلندنظری مورد توجه قرار دهند. رفتار جاذبه باید جای رفتار دافعه را بگیرد و اکثر توافق‌ها بر پایه همین اصول و قاعدهٔ صداقت استوار گردد. با اتخاذ چنین روشی فرار مالیاتی و کتمان درآمدها متدّرجاً جای خود را به تمکین داوطلبانه خواهد داد. به طور خلاصه تصمیمات و عملکرد کادر تشخیص و وصول مالیات باید بر مبنای عدالت اجتماعی و اصل صداقت فرموله شود، تا رویه یکنواختی بر این سیاق پدید آید و تبعیض و ظلم و فرار مالیاتی جای خود را به هم آهنگی و خوداظهاری و یک فرهنگ اصیل اسلامی و ملی بسپارد، انشاءا...

مجله مالیات: نقش آموزش را در ارتباط با اهداف بهبود نظام مالیاتی و ایجاد تفاهم بین مؤدیان و سازمان مالیاتی که ضمن دو سئوال قبلی مطرح شد چه گونه ارزیابی می‌کنید، و در همین زمینه لطفاً دانشکده امور اقتصادی را نیز ارشاد فرمائید.

مهندس ایرانبدی: بی‌شک پس از تدوین و فرموله کردن و دادن روح به قوانین و تغییر فرهنگ مالیاتی و ایجاد یک سیستم کارآ، به یک بنیه آموزشی از طریق آموزش ضمن خدمت و آموزش‌های بلندمدت نیز نیاز خواهیم داشت، زیرا کادر مجری در واقع روح قوانین است و می‌تواند آثار منفی روانی تشخیص و وصول مالیات را کاهش دهد و هزینه‌های وصول را نیز پائین آورد و یک فرهنگ غنی از ارزش‌ها و یک نظام مطلوب را در مرحله اجراء و در جهت تفاهم به ثمر نشاند. در این صورت وقفه زمانی وصول هم به حد مطلوب کاهش می‌یابد.

برای تعبیه یک سیستم حدید و کارآ اظهارنظر کاربران مهم است. زیرا تماس سطح افقی کف هرم نیروی انسانی با مؤدیان و نقش آنان در اجرای تصمیمات سطوح میانی و بالای مدیریت به اندازه‌ای است که می‌تواند بیشترین نتیجه را در تحصیل رضایت مؤدیان و بازدهی سیستم به بار آورد.

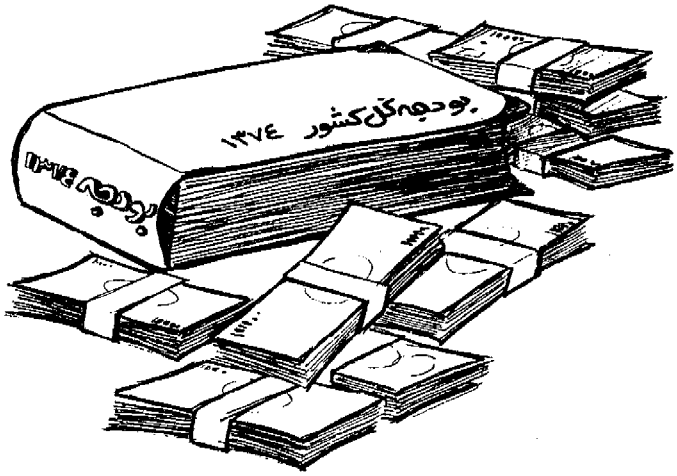
ما باید سیستم را بهینه کنیم تا ارتقاء در آن برحسب تجربه و گردش شغلی و افزایش معلومات و کسب مهارت از طریق آموزش‌های نظری و بالینی حاصل شود، اگرچه از یک‌سو دچار محدودیتهای فیزیکی دانشکده هستیم و از سوی دیگر انتصابات گذشته روند مطلوبی را نداشته است و به‌نظر من ضدانگیزه بوده است. این ضعف از حرکت بخشی ناشی می‌شود. باید به نظام آموزشی و تجربه و ارتقاء و گردش شغلی در آن محدوده به عنوان نظامی که با محیط خود و باهم هماهنگ عمل کند، اندیشید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بخش مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۴

تکرار قضایای گذشته

دکتر محمد توکل



از ۶۸ تبصره قانون بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور همانند سال گذشته تعدادی به مسائل مالیاتی اختصاص داده شده که مهم‌ترین آن‌ها در این مقاله مورد بحث قرار می‌گیرد.

۱. بند الف تبصره ۲

بند الف که سرآغاز تبصره ۲ و به اعتباری ابتدای بحث قانون بودجه – پس از ذکر مقدمات راجع به ارقام کلی درآمد و هزینه و مقدار تنخواه گردان – می‌باشد، «به مجمع عمومی یا شورای عالی شرکت‌ها و بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی مندرج در قسمت هشتم» قانون اجازه می‌دهد «ارقام مربوط به بودجه سال ۱۳۷۴ شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی ذیربط مندرج در قسمت هشتم این قانون را بر اساس سیاست‌های دولت یا تصمیماتی که طبق اساسنامه یا قانون تشکیل» خود مجاز به اتخاذ آن هستند و یا بنا به مقتضیات اقتصادی دیگر، با رعایت شرایطی، تغییر دهند. در مورد این بند چند نکته قابل ذکر است:

الف. قسمت هشتم بودجه که ضمن بند فوق به آن اشاره شده راجع است به بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت.

ب. اجازه ای که در این بند به سه گروه اشخاص حقوقی مرتبط با دولت داده شده جنبه عام دارد و شامل کلیه این اشخاص می‌گردد. اما در بودجه سال گذشته چند شرکت بسیار مهم دولتی نظیر شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی گاز ایران، مجتمع فولاد اهواز و غیره از این حکم کلی مستثنی شده و مقرر گردیده بود که اصلاح بودجه آن‌ها باید به تصویب قوه مقننه برسد. اکنون دست این گروه نیز باز گذاشته شده تا مانند سایر اشخاص حقوقی دولتی و بر اساس بند الف مذکور نسبت به اصلاح و تغییر بودجه خود اقدام کنند.

ج. به هر تقدیر جای خوشوقتی است که اشتباه لایحه بودجه در این مورد به قانون مصوب سرایت نکرده است.(۱)

د. نکته قابل ذکر دیگر در مورد بند الف تبصره ۲ این است که نخست حکم کلی تبصره یعنی اجازه مورد نظر به سه گروه جدا از یکدیگر داده می‌شود که عبارتند از: شرکت‌های دولتی، بانک‌ها، و مؤسسات انتفاعی. در نفس امر نیز این سه گروه هریک مقام جداگانه ای در بودجه کل کشور داشته و هر کدام بخشی از قسمت هشتم قانون بودجه را به خود اختصاص داده‌اند.

ولی از همین اجازه اول که بگذریم دیگر در هیچ یک از سطور بند الف نامی از بانک‌ها نیامده حال آن که هشت بار از شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی صحبت شده است. با توجه به تقسیم بندی قسمت هشتم بودجه به «شرکت‌های دولتی»، «بانک‌ها» و «مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت» و اختصاص صفحات جداگانه به بودجه هر یک از این سه گروه از یک طرف، و ذکر جداگانه نام هر یک از این سه گروه در صدر بند الف تبصره ۲ و سپس رها ساختن یکی از آن ها در وسط راه، باید گفت که این مورد یکی از موارد عدیده ابهام و اختلاط ترمینولوژی حقوقی است که در متون حقوقی و به ویژه (متأسفانه) در متون مالیاتی به چشم می‌خورد و طبیعی است که موجد ابهام و اشکال است.

هـ به هر تقدیر اجازه تغییر ارقام بودجه که ضمن بند الف تبصره ۲ اعطاءشده مشروط به رعایت چند شرط است. یکی از این شرایط که به طور خاص جنبه مالیاتی دارد این است که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تغییرات مورد نظر «موجبات کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت پیش‌بینی شده» در قسمت هشتم بودجه را فراهم نیاورد. جمع رقم مالیات پیش‌بینی شده در لایحه بودجه برای سه گروه نامبرده ۴۸۸/۲۷ میلیارد ریال و از آنِ سود سهام ۱۰۳/۹ میلیارد ریال است.(۲)

البته باید گفت که رقم مالیات و سود سهام مربوط به گروه سوم یعنی مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت به شرحی که در قسمت هشتم لایحه بودجه آمده صفر است و دو رقمی که یادکردیم متعلق به شرکت‌های دولتی و بانک‌ها است. بدین ترتیب گروه دوم یعنی بانک‌ها که رقمی در بودجه دارند از قلم افتاده اند و گروه سوم که چیزی قرارنیست بدهند چنین شرطی در مورد آن‌ها ذکر شده است.

۲. بند «د» تبصره ۲ - تحدید معافیت‌ها

مقررات مالیاتی بند «د» تبصره ۲ همانند بند الف با هدف ممانعت از کاهش درآمد مالیاتیِ پیش‌بینی شده در قانون بودجه تدوین شده است و به این خاطر محدودیت و شرایطی در مورد استفاده از معافیت‌های مالیاتی مندرج در مواد ۱۳۸ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم درنظرگرفته شده که به طور عمده متوجه شرکت‌های دولتی، و در یک مورد شرکت‌های خصوصی است. ضمناً یادآور می‌شود که درآمدهای مالیاتی مورد بحث در دو قسمت از قانون بودجه منظورشده، یکی در قسمت سوم که راجع است به درآمد مالیاتی و سود سهام قابل پرداخت در سال جاری، و دیگری در قسمت هشتم که مربوط است به مالیات و سود سهام حاصل از عملکرد همین سال.



ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۳۸ سود حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی شرکت‌ها را در صورتی که برای ایجاد، بازسازی، توسعه، یا تکمیل واحدهای مربوط؛ و یا ایجاد واحدهای مسکونی برای کارکنان، ذخیره شود طی شرایطی از مالیات معاف دانسته است. اکنون قانون بودجه در دو مورد شرایط و محدودیت‌هائی در زمینه استفاده از این معافیت قائل شده است:

الف. شرکت‌های دولتی موضوع تبصره ۶ ذیل ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی می‌توانند ذخایر مذکور در ماده ۱۳۸ به شرح فوق را از سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۳ خود وضع نمایند که مالیات متعلق و سود سهام مربوط به عملکرد سال مذکور را به میزان مندرج در قسمت سوم بودجه ۱۳۷۴ تأمین و پرداخت کرده باشند. شرکت‌های مورد بحث عبارتند از سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و شرکت‌های تابعه آن.

ب. شرکت‌های غیر دولتی موضوع ردیف ۱۱۰۵۰۰ منظور در قسمت سوم قانون بودجه ذخایر موضوع ماده ۱۳۸ فوق‌الذکر را فقط تا ۳۰٪ سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۳ خود می‌توانند تعیین کنند. در متن قانون گفته شده است که منظور از این حکم تحقق درآمدهای مالیاتی منظور شده در ردیف ۱۱۰۵۰۰ مذکور است. ولی دقیق تر این بود که به جای آن از ردیف ۱۱۰۹۹۰ سخن به میان می‌آمد. توضیح این که اشخاص حقوقی غیر دولتی در قسمت سوم بودجه به دو دسته تقسیم شده اند، یکی شرکت‌های تحت پوشش و دیگری «سایر شرکت‌های غیر دولتی» که این فقره اخیر (ردیف ۱۱۰۹۹۰) در یک قلم کلیه شرکت‌های بخش خصوصی را با رقم مالیاتی ۲۰۰۷ میلیارد ریال (بر اساس لایحه بودجه) در بر می‌گیرد. این رقم در عین حال مجموع مالیات پیش‌بینی شده برای اشخاص حقوقی غیر دولتی را نیز شامل می‌باشد. به عبارت دیگر برای شرکت‌های تحت پوشش یازده نهاد و سازمان ذکرشده (و تعدادی نهاد و سازمان که از آن‌ها تحت عنوان سایر نهادها و مؤسسات یادشده) هیچ گونه مالیاتی منظور نگردیده و تمامی رقم مذکور به شرکت‌های بخش خصوصی مرتبط است.

ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۷۲ در واقع برای تشویق مؤدیان به پرداخت کمک‌های خیریه و عام‌المنفعه، آن هم به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت و یا بارعایت ضوابط مقرر از سوی وزارتخانه‌های دولتی، به تصویب رسیده است. طبق این ماده کمک‌هائی که با این شرایط پرداخت شود قابل کسر از درآمد مؤدی می‌باشد. اکنون قانون بودجه می‌گوید شرکت‌های دولتی در صورتی می‌توانند چنین پرداخت‌هائی به عمل آورند که این کار موجب کاهش مالیات و سود سهام دولت به میزان مقرر در قسمت سوم قانون مذکور نشود. این حکم قانون بودجه در واقع به منزله سوق دادن وجوه از مجرای مصارف خیریه به صندوق مالیاتی است و تصور نمی‌رود شرکت‌هائی که مخاطب این حکم‌اند اِعمال محدودیتی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نسبت به خود احساس کنند.

معافیت‌های خارج از قانون مالیات‌های مستقیم

جزء ۳ بند «د» تبصره ۲ معافیت‌هائی را که خارج از قانون مالیات‌های مستقیم منظور شده نسبت به شرکت‌های دولتی غیر قابل اجراء دانسته است.

محدوده‌های زمانی

کلیه مواردی که فوقاً در رابطه با شرایط و محدودیت‌های استفاده از معافیت‌های مالیاتی ذکر شد برای یک دوره زمانی معین پیش‌بینی شده است. این دوره جز در یک مورد به مالیات و سود سهام عملکرد سال ۱۳۷۳ مربوط می‌شود، یا به عبارت دیگر منظور از وضع آن‌ها این است که درآمدهای مالیاتی مندرج در قسمت سوم قانون بودجه دچار اختلال و کمبود نشود. اما در مورد معافیت‌های خارج از قانون مالیات‌های مستقیم که فوقاً بیان شد عملکرد سال‌های ۱۳۷۳ و ۱۳۷۴ هر دو مورد نظر است و منظور این است که درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در قسمت‌های سوم و هشتم قانون بودجه هر دو به سلامت ماند.

منظور هرچه باشد نتیجه اِعمال این احکام آن خواهد بود که اجرای مواد ۱۳۸ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و نیز سایر معافیت‌هائی که خارج از این قانون مقررشده برای یک دوره زمانی و نسبت به چند گروه از مؤدیان مالیاتی دچار وقفه و تعطیل گردد، و پس از گذشت این دوره مجدداً به راه افتاده و احیاء شود. این ابداع تقریباً نوظهور با شیوه‌های شناخته شده و مرسوم قانون‌گذاری تناسبی ندارد؛ و ضمناً با توجه به این که سال گذشته هم عیناً در قانون بودجه به همین نحو عمل شد، بعید نیست که این روش سنتی شود و درآینده وسیله مُضَرَّس کردن قوانین قرارگیرد.

شرکت‌های دولتی

بند «د» تبصره ۲ میراث بودجه سال گذشته و سخت‌گیری‌هائی است که در آن زمان نسبت به شرکت‌های دولتی به عمل آمد. فضای حاکم بر مجلس هنگام مذاکره در باب درآمد و هزینه شرکت‌های دولتی از این طرز فکر ناشی می‌شد که این شرکت‌ها بخش اعظم اعتبارات بودجه و بسیاری از امکانات مادی و معنوی کشور را به خود اختصاص داده اند، و با این حال بازده بسیار ضعیفی از فعالیت‌های ایشان عاید مملکت می‌گردد. این نحوه تفکر سبب شد که ارقام مالیات و سود سهام بالنسبه قابل توجهی برای شرکت‌های مورد بحث منظور شود و با تدابیری نظیر آنچه بیان شد راه گریز از پرداخت این درآمدها نیز مسدود گردد.

آثار این طرز فکر را در ارقام مالیاتی بودجه سال گذشته می‌توانیم مشاهده کنیم. در حالی که رقم قطعی مالیات اشخاص حقوقی دولتی برای سال ۱۳۷۲ فقط ۴۵۰/۹ میلیارد ریال ذکرشده، رقمی که برای سال ۱۳۷۳ تصویب شد بیش از دو برابر این رقم یعنی ۹۹۰/۴۰ میلیارد ریال بود. ضمن مذاکرات مجلس در همان زمان اعتراض شد که این ارقام واقع‌بینانه نیست. شاید تجربه صحت این اظهار را نشان داد زیرا هم اکنون می‌بینیم که رقم مربوط به سال ۱۳۷۴ ضمن لایحه معادل ۷۵۰ میلیارد ریال پیش‌بینی شده که قریب ۲۵٪ تنزل نشان می‌دهد. در قسمت هشتم بودجه که عملکرد سال ۱۳۷۴ را نشان می‌دهد این رقم باز هم تنزل زیادی پیدا کرده و به ۴۸۸/۳ میلیارد ریال رسیده که بسیار نزدیک به وصولی واقعی سال ۱۳۷۲ است. احتمال می‌رود حقایق عینی و ملموس تعدیل در نظرات تند پیشین را سبب شده است. اگر این استنباط صحیح باشد باید گفت پیش‌بینی سال گذشته این مجله چندان دور از واقعیت نبود که اعلام داشت:

«تا چه حد می‌توان اطمینان داشت که با گنجانیدن ارقام کلانی به عنوان سود سهام و مالیات بر درآمد در قانون بودجه از یک سو و تصویب محدودیت استفاده از معافیت‌های مالیاتی ضمن همان تبصره‌ها از سوی دیگر بتوان جهش و دگرگونی مؤثری در این مجموعه دچار اشکال به وجود آورد؟ تجربه گذشته پاسخ منفی به این سئوال می‌دهد»(۳)

باقی احکام مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۴ و به طور کلی تبصره‌های مالیاتی این قانون در قسمت «مقررات، بخشنامه ها، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی» درج گردیده است. ▣

پانوشت:

۱. ضمن لایحه بودجه، بند الف بلامقدمه بااین عبارت شروع می‌شد: «به مجمع عمومی یا بشورای عالی سایر شرکت‌ها و بانک ها و مؤسسات ....اجازه داده می‌شود....»، حال آن که قبلاً از شرکتی بحث به میان نیامده بود تا اکنون به «سایر شرکت‌ها» برسیم. (ملاحظه شود کتاب: «لایحه بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور»، از انتشارات سازمان برنامه و بودجه، شماره ۷۵/ ..۷۳/) علت این اشتباه تقلید از متن جزء ۲ بند الف تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ بوده، بی آن که توجه شود که جزء ۲ مسبوق به جزء ۱ بوده، و جزء ۱ تکلیف چند شرکت خاص را معین کرده و سپس جزء ۲ به «سایر شرکت‌ها» اشاره کرده بود.

۲. متاسفانه با وجود کوششی که به عمل آمد تا زمان ارسال مطالب به چاپخانه دسترسی به ارقام مصوب بودجه مقدور نگردید و ناگزیر از ارقام لایحه بودجه به این منظور استفاده شد.

۳. ملاحظه شود مجله مالیات شماره پنجم، صفحه ۵.

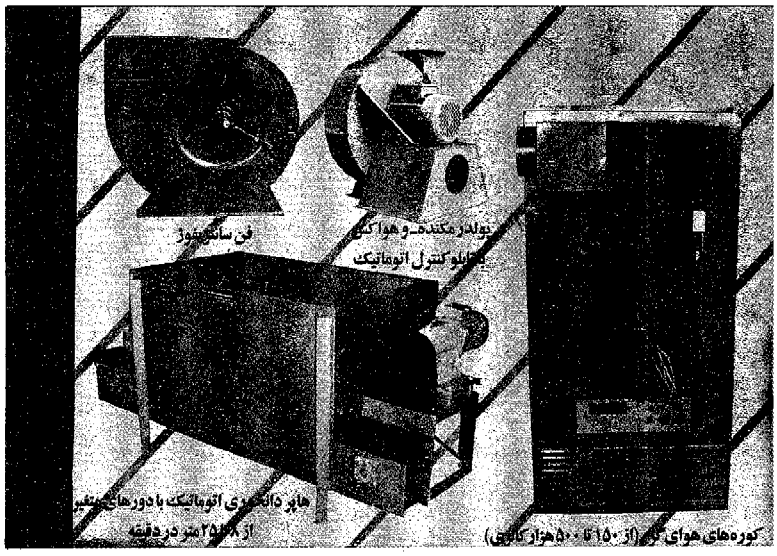
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نقش آگهی‌های تبلیغاتی

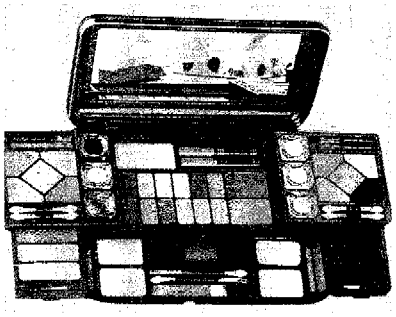
در شناسائی درآمدهای ناشناخته بخش توزیع

واحد تحقیقات مالیاتی
دانشکده امور اقتصادی

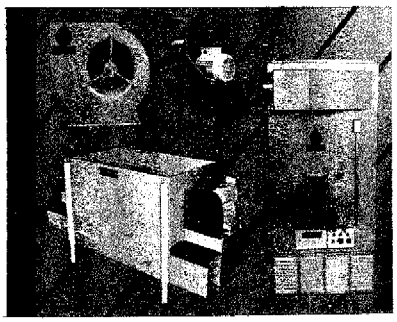
صاحبان برخی از درآمدها با استفاده از نقاط کور و ضعف سیستم مالیاتی درآمدهای خود را کتمان می‌کنند و در نتیجه مالیات قانونی نسبت به این گونه درآمدها به حیطه وصول درنمی‌آید. یکی از راه‌های مقابله با این وضع شناسائی صاحبان درآمدها با استفاده از آگهی‌های تبلیغاتی است که از طریق روزنامه‌ها، تابلوهای معابر عمومی و همچنین اتوبوسهای شرکت واحد به معرفی کالا می‌پردازند.



البته منظور این نیست که مأموران مالیاتی برای شناسائی سود و زیان شرکت‌ها دنبال اتوبوس‌های شرکت واحد بروند. بلکه منظور این است که آیا اداره تحقیقات مالیاتی با اخذ اطلاعات (فرضاً در مورد معاملات بیش از ۳۰۰۰۰۰ یا ۱۰۰۰۰۰۰ ریال) از شرکتهای تبلیغاتی که عهده‌دار کار تبلیغ از طریق تابلو یا درج آگهی هستند، اسامی و سوابق این گونه شرکتها را دریافت و برای پیگیری و اطمینان از انعکاس درآمد و وصول مالیات به حوزه مالیاتی اطلاع می‌دهد یا خیر؟

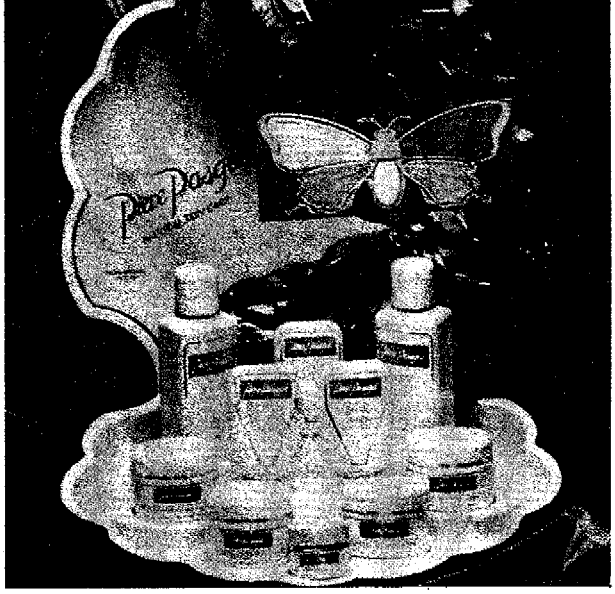


سراسر شهر تهران پوشیده از تابلوهای تبلیغاتی است و شماری از شرکت‌ها آگهی‌های تبلیغاتی خود را از طریق اتوبوسهای شرکت واحد به عموم عرضه می‌کنند. سئوالی که با توجه به این وضع پیش می‌آید این است که مراجع مالیاتی به این گونه آگهی‌ها توجه نموده و سراغ صاحبان درآمدهای مربوط می‌روند یا خیر؟



تجربه نشان داده است که اداره دارائی همیشه از اختیارات ماده ۱۸۱ به عنوان یک وسیله برای شناسائی درآمد کتمان شده مؤدیان استفاده می‌کند و این اختیارات عمدتاً برای شناسائی افراد و شرکتهائی که دارای سابقه مالیاتی هستند مورد استفاده قرار می‌گیرد و به ندرت اتفاق می‌افتد که از امکانات مربوط به این ماده برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]



شناسائی منابع درآمدهای پنهان از مالیات و آن دسته از افرادی که دارای سابقه مالیاتی نیستند استفاده شود.

برای روشن شدن موضوع به آگهی‌هائی که تصویر آن‌ها همراه همین مقاله چاپ شده توجه فرمائید. هر دو آگهی از جرائد رسمی تهران گرفته شده است. اولی مربوط به یک شرکت تولیدی است که به طور قطع دارای سوابق مالیاتی و مجوز از وزارت صنایع بوده و با تولید محصول نقش مهمی در شکوفایی اقتصادی کشور دارد و مطمئناً در قانع کردن حوزه مالیاتی برای قبولاندن هزینه تبلیغات به عنوان هزینه قابل قبول با مشکل روبرو است. اما آگهی دوم مربوط به معرفی لوازم آرایش (کرم، پودر، سایه چشم، ماتیک، سرخاب) بوده که کلاً وارداتی است و صاحبان آن بعضاً فاقد دفاتر قانونی بوده و اصولاً مشکل هزینه قابل قبول برای هزینه تبلیغات را هم ندارند این روزها به هر داروخانه‌ای که سر بزنید، ملاحظه می‌کنید که غالباً قسمت عمده داروخانه را به همین گونه لوازم آرایش مانند کرم، پودر، ماتیک، سرخاب و غیره اختصاص داده‌اند.

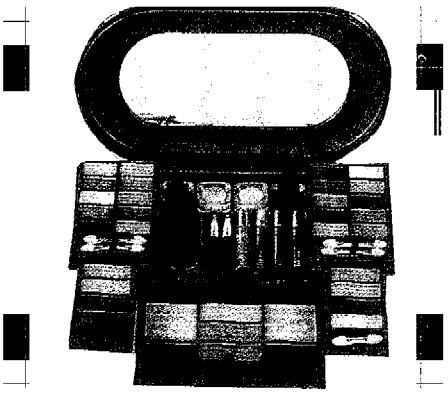
این اوضاع و احوال پرسش‌هائی را به شرح زیر مطرح می‌سازد:

۱ـ آیا عرضه این گونه لوازم آرایش مجاز بوده و وزارت بهداری مجوز واردات و عرضه آن را صادر کرده است یا خیر؟ اگر مصرف این لوازم خطرناک و زیان‌آور باشد و شخصی سهواً آنها را مصرف کرده و دچار خسارت شود به طرفیت چه شخص یا شرکتی اعلام جرم کند؟ (البته این بخش از سئوال به مالیات مربوط نمی‌شود بلکه راجع به کنترل دولتی بر سلامت کالاهای وارداتی است که مسئولیت آن بر عهده وزارت بهداری قرار دارد).

۲ـ آیا مسئولان گمرک از این موضوع اطلاع دارند که کالائی که نوعاً واردات آن نیاز به مجوز دارد، چگونه به کیش وارد شده و سپس از طریق کیش به داروخانه‌های تهران و شهرستانها سرازیر می‌شود، بی آن که حقوق و عوارض گمرکی نسبت به آن‌ها پرداخت شود؟

۳ـ این اقلام لوازم آرایشی هم در کیش عرضه می‌شود و هم در داروخانه‌های مهم شهر تهران. کدام شخص حقیقی یا حقوقی عملیات خرید و فروش این لوازم آرایشی را در دفاتر خود منعکس می‌کند و مالیات آن را به کدام حوزه مالیاتی می‌پردازد؟

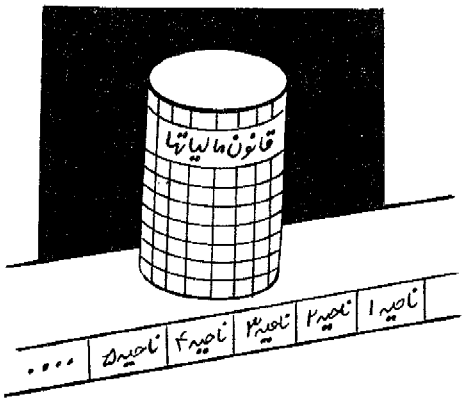
۴ـ با مراجعه به داروخانه‌ها ملاحظه خواهید کرد که این گونه لوازم آرایشی (ماتیک و سرخاب و کرم و غیره) هر واحد به بهائی حدود ۴۰۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰۰ ریال (و گاهی هم بیشتر) فروخته می‌شود. قاعدتاً سود حاصل از فروش آنها حدود ۵۰٪ قیمت فروش است که حسب مورد عاید صاحب کالا، داروخانه، و بعضاً پزشک معرفی کننده دارو می‌شود. (نمایندگی برخی از لوازم آرایشی در اصل متعلق به بعضی از پزشکان است). با توجه به تعداد داروخانه‌ها و تعداد اقلام کالا، فروش هفتگی هر یک از انواع این کالاها (از نظر مارک و اسم تجارتی) در سطح شهر حدود ۵ الی ۸ میلیون تومان است. این رقم در سال به حدود ۲۵۰ میلیون تومان برای یک کالا بالغ می‌گردد. آیا مراجع مالیاتی مربوط صاحبان این گونه درآمدها را شناسائی کرده و مالیات متعلق را وصول کرده‌اند یا خیر؟ آیا از مقررات ماده ۱۸۱ قانون برای شناسائی صاحبان چنین درآمدهائی استفاده می‌شود یا نه؟ در شرایطی که یک کارمند حقوق بگیر (اعم از دولتی و بخش خصوصی) هنوز حقوق خود را دریافت نکرده مالیات آن را از دریافتی وی کسر می‌کنند، آیا در مقایسه با صاحبان این گونه درآمدها که هیچ مالیاتی پرداخت نمی‌کنند هر دو از یک عدالت مالیاتی برخوردار هستند؟ سخن در این باب بسیار است. یکی از طرق مؤثر مقابله با این وضع راه‌اندازی واحد تحقیقات مالیاتی به منظور شناسائی درآمدهای پنهان و و مالیات حقه و وصول نشده، از سوی سازمان مالیاتی کشور است. ▣



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نقدی بر مبانی تشکیل سازمان در نظام مالیاتی ایران

علی اصغر عابدی



چگونگی تقسیم‌کار و طبقه‌بندی وظایف و اتخاذ روشهای اجرایی از چنان اهمیتی برخوردار است که باب پنجم قانون مالیاتهای مستقیم در شش فصل و ۵۱ مادّه کُلاً به این امر اختصاص یافته است. اگر مقررات مربوط به وصول و اجراء مالیاتها و ابلاغ اوراق مالیاتی و نیز پاره‌ای مقرّرات دیگر را که در سایر باب‌های قانون به نحوهٔ اجرای امور مربوط می‌گردند، در محاسبات فوق منظور کنیم، بیش از یک چهارم کُلّ مقرّرات قانون مالیاتهای مستقیم به امور سازمان و روشهای اجرائی تخصیص داده شده است این در حالی است که برخی آئین‌نامه‌های اجرائی که پایگاه قانونی دارند (مانند آیین‌نامه سازمان تشخیص و آیین نامه وصول و اجراء مالیاتها) نیز با تفصیل به این گونه امور پرداخته‌اند.

در خلال این مقرّرات، عناوین و سلسله مراتب مشاغل تشخیص مالیات، ترکیب هیأت‌های حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی، هیأت عالی انتظامی و دادستانی انتظامی مالیاتی، وظایف و اختیارات آنان، شرایط انتصاب و ارتقاء افراد به مشاغل مالیاتی به دقّت از سوی قانونگذار ترسیم شده است.

علاوه بر این، به موجب ماده ۲۲۱ قانون مالیاتها، اساس تشکیل سازمان تشخیص مالیات، «منطقه جغرافیائی» (با عنوان حوزه مالیاتی) تعیین گردیده و طیّ تبصره ذیل آن، برای تشخیص درآمد مشمول مالیات تمام یا قسمتی از منابع مالیاتی، تشکیل «حوزه یا حوزه‌های مالیاتی خاص» تجویز شده است. هرچند از دید کارشناسان سازمان و روشها، ورود مُقنّن به این گونه مقولات در متن قوانین، ابتکار عمل و اختیارات دستگاه‌های اجرایی را برای تحقّق اهداف قانون محدود می‌سازد، مع‌الوصف، به لحاظ آن که موضوع اصلی بحث این مقاله، بررسی نارسائی‌های تشکیلاتی سازمان تشخیص مالیات در رابطه با مفادّ مادّهٔ ۲۲۱ قانون مالیاتها و تبصره ذیل آنست، از ورود به این مقوله خودداری می‌گردد.

سابقه مادّهٔ ۲۲۱ قانون جاری، در اصل به حکم مادّهٔ ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم، مصوّب اسفندماه ۱۳۴۵ باز می‌گردد. در آغاز اجرای قانون مزبور، نظر بر این بود که محدوده جغرافیائی هریک از شهرهای کشور، با رعایت تراکم و حجم فعالیت‌های اقتصادی، به قطعات و مناطق کوچکی تقسیم شود و امور مالیاتی کلیّه فعالیّت‌های اقتصادی و نقل و انتقال دارایی‌های مشمول مالیات هر منطقه کوچک جغرافیایی با عنوان حوزه مالیاتی، به یک ممیز مالیاتی واگذار گردد و نظارت بر امور چند حوزه (ممیزی مالیاتی) به یک سرممیز و نیز سرپرستی چند سرممیزی، به یک ممیز کلّ مالیاتی واگذار شود.

هدف اصلی از انتخاب این مبنا برای تشکیل سازمان تشخیص که در واقع حسن آن نیز به حساب می‌آید، در وهله اول، امکان دسترسی مأموران تشخیص هر حوزه به منابع مالیاتی محدودهٔ خود و بالنتیجه، شناخت مؤدیان مالیاتی و فعالیت‌های اقتصادی آنان، و در مرحله دوم، سهولت مراجعه مؤدیان به واحدهای مالیاتی مستقر در محدوده جغرافیایی فعالیت آنان بود. بعلاوه، در این شکل از سازماندهی، تمرکز رسیدگی به منابع مختلف مالیاتی در یک واحد سازمانی خاص، امکان صرفه‌جویی در مراجعه مأموران تشخیص به مؤدیان و نیز جلوگیری از شُمول مرور زمان رسیدگی نسبت به پرونده‌های مالیاتی را نیز مُیسّر می‌ساخت.

با گذشت کمتر از پنج سال از اجرای قانون مزبور، به سبب بروز ناهماهنگی در تشخیص مالیاتها و لزوم بهره‌گیری از مزایای تخصّص در تشخیص مالیات پاره‌ای از منابع و نیز گرایش به تمرکز امور که معمولاً امر نظارت را برای مدیران سطوح بالای سازمان تسهیل می‌نماید، ضمن اصلاحیه مصوب سال ۱۳۵۱، تبصره‌ای به مادّهٔ ۲۱۹ قانون مزبور الحاق شد (که عیناً با همان مضمون به ذیل مادّه ۲۲۱ قانون فعلی راه یافته است) و به موجب آن، اجازه تشکیل «حوزه‌های مالیاتی خاص» از قانونگذار اخذ گردید.

از زمان الحاق این تبصره به ماده ۲۱۹، سازمان تشخیص مالیات به تدریج دستخوش تغییرات موردی قرار گرفت و کم کم از مبنای اولیه خود، یعنی تقسیم کار براساس منطقه جغرافیایی فاصله گرفت و ایجاد سازمان براساس «نوع ارباب رجوع» یا «فعالیّت مؤدیان» رو به گسترش نهاد. به نحوی که آثار این دگرگونی، همچنان در تشکیلات مالیاتی تهران و استان‌ها مشاهده می‌شود.

تشکیل ادارات کل «مالیات بر شرکتها»، «مالیات بر ارث و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اراضی بایر»، «وصول و اجرای مالیاتهای تهران»، «امور هیأت های حل اختلاف مالیاتی» و ممیز کلّی مالیات حقوق در تهران و ده‌ها سرممیزی و یا حوزه‌های مالیاتی خاصّ منابع مختلف مالیاتی تهران و استانها، از نتایج تجویز حکم تبصرهٔ الحاقی به مادّه ۲۱۹قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و به تبع آن، تبصره ذیل مادّهٔ ۲۲۱ قانون جاری در خلال بیست سال گذشته است.

هرچند مطالعه تغییرات حاصل در سازمان تشخیص مالیات از زمان اصلاحیه مزبور و ارزیابی نتایج و آثار آن در خور یک طرح تحقیقاتی وسیع و همه جانبه است، مع‌الوصف، طرح نکات کلّی زیر در این رابطه، می‌تواند یادآوری و رهگشائی باشد برای لزوم تدوین و اجرای چنین برنامه اصولی:

۱ـ تشکیل حوزه‌های مالیاتی خاص، خواه در مقیاس «حوزه ممیزی» یا «سرممیزی» و «ممیز کلّی» اساساً فاقد یک ضابطه مشخص و قابل توجیه است. به نحوی که در هیچیک از ادارات کل مالیاتی تهران و استانها، وجه مشترک خاصّی از این بابت وجود ندارد. به عنوان نمونه، در اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان تهران (مناطق شمال و جنوب تهران) برای کلّ مشاغل دو سرممیزی خاص ایجاد شده، در حالی که تعداد سرممیزی خاص مشاغل در اداره کل مالیاتهای مرکز تهران ۱۳ واحد، در اداره کل مالیاتهای شرق تهران یک واحداست واداره کل مالیاتهای غرب تهران فاقد سرممیزی مالیاتی خاصّ مشاغل می‌باشد. تعداد حوزه‌های مالیاتی خاص نیز در ادارات مزبور بکلّی با یکدیگر متفاوتند.

۲ـ ملاک و مبنای تشکیل حوزه مالیاتی خاص در بین ادارات مزبور نیز وجه مشترکی ندارد و تنها وجه مشترک از این بابت اهمیت نسبی مشاغل از نظر میزان مالیات‌دهی است.

۳ـ در بیشتر ادارات مزبور، رسیدگی به مالیات حق واگذاری (سرقفلی) به حوزه‌های مالیاتی رسیدگی کننده به مالیات منبع املاک محوّل گردیده، در حالی که، یکی از ادارات مالیاتی مورد نظر، تشخیص مالیات حق واگذاری را به حوزه‌های مالیاتی منبع مشاغل احاله کرده است.

۴ـ برخی از ادارات مالیاتی مزبور، برای تشخیص مالیات حقوق، اقدام به تشکیل یک تا دو سرممیزی خاص نموده‌اند، در حالی که ادارات دیگر، اصولاً یا فاقد سرممیزی مالیاتی خاص حقوق می‌باشند و یا رسیدگی به این امر را به حوزه‌های مالیاتی مشاغل واگذار کرده‌اند.

۵ـ رسیدگی به امور مالیاتی کلیّه صاحبان مشاغل پزشکی مناطق سطح تهران به یک ممیز کلّی خاص، زیر نظر اداره کلّ امور اقتصادی و دارایی استان تهران محوّل شده است.

۶ـ ابلاغ اوراق مالیاتی در هریک از ادارات مالیاتی تهران از طریق واحدها و یا افراد با مسئولیت‌های مختلف صورت می‌گیرد.

گرچه اقدامات فوق در زمینه سازماندهی امور، عموماً در قالب مجوز حاصل از تبصره الحاقی به ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم صورت گرفته و هریک از ادارات مالیاتی برای طرح طبقه‌بندی وظایف و تقسیم‌کار بین واحدهای مالیاتی محدوده عمل خود، به اقتضای شرایط ویژه دلایل توجیهی دارند، مع‌الوصف، آثار و تبعات این ناهمگونی و عدم هماهنگی در تصمیمات به جای خود باقی است و می‌تواند به صورت‌های زیر تظاهر نماید:

۱ـ عدم دسترسی ممیزین حوزه‌های مالیاتی خاصّ به مؤدیان مربوط، به علت وسعت قلمرو جغرافیائی اداره کل و لزوم صرف وقت و امکانات و طیّ طریق برای مراجعه، بازدید، و تشخیص مالیات اشخاص.

۲ـ تعدّد و تکرار مراجعات مأموران مالیاتی منابع مختلف برای تشخیص مالیات مرتبط با وظایف خود به یک واحد کسبی یا مستغلاتی.

۳ـ گسیختگی پیوند منابع مالیاتی مرتبط با یکدیگر (مالیات اجاره، مالیات نقل و انتقال ملک، مالیات حق واگذاری و مالیات مشاغل) در وضعیت تفکیک وظایف و تشکیل حوزه‌های مالیاتی خاص.

۴ـ بروز ناهماهنگی در تشخیص مالیات مشاغلی که در قالب حوزه‌های مالیاتی خاص مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، در مقایسه با سایر مشاغل که در حوزه‌های مالیاتی عام باقی می‌مانند.

۵ـ عدم همکاری مطلوب بین حوزه‌های مالیاتی خاص و حوزه‌های مالیاتی رسیدگی کننده به باقیمانده منابع مالیاتی.

۶ـ آشفتگی در امور سازمانی و دشواری اعمال نظارت بر حُسن اجرای امور توسّط مدیران مالیاتی.

۷ـ بروز ناخرسندی بین مأمورن تشخیص مالیات حوزه‌های مالیاتی عام، به اعتبار کم بها دادن به مسئولیت‌های آنان.

۸ـ بروز اشکال در تغییر ممیزین مالیاتی به هنگام جابجائی و انتصاب آنان از یک حوزه مالیاتی عام به حوزه مالیاتی خاص و بالعکس ـ به علّت وابستگی تخصصی حاصل از تجارب عملی مأموران مشاغل در حوزه‌های خاص.

با توجه به ملاحظات فوق، سئوال اساسی قابل طرح در پایان این مقاله این است که: آیا ترکیب سازمان موجود، منطبق با وضع مطلوب است و حصول حدّاکثر کارآئی را برای نظام مالیاتی تضمین می‌نماید؟ و یا حداقل از زاویه دید محدودتر، با ملاحظه گرایش روزافزون به تمرکز اداری و تشکیل سازمان براساس نوع وظایف و یا ارباب رجوع، زمان آن نرسیده است که در مبنای تشکیل سازمان مالیاتی براساس منطقه جغرافیائی تجدیدنظر اساسی شود؟ ▣

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]



رفرم مالیاتی با هدف نیل به «تمکین مالیاتی»

ترجمه و تلخیص از:
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار

گزارشی از دولت نیوزیلند

مقدمه:

دولت نیوزیلند چندی پیش کمیته ویژه‌ای را مأمور بررسی ساختار نظام مالیاتی این کشور نمود، و از جمله مسأله تمکین مالیاتی مؤدیان را به عنوان یکی از مهم‌ترین موارد دستور کار آن قرار داد. پس از بررسی نتایج کار کمیته، طرح اصلاحات لازم در این زمینه از سوی دولت تهیه و ضمن گزارشی تحت عنوان «تمکین مالیاتی مؤدیان، معیارها و مجازات‌ها» منتشر شد که مقاله حاضر مقتبس از آن است.

تمکین مالیاتی به مفهوم پای‌بندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی خود هدفی است که همه سیستم‌های مالیاتی جهان در آرزوی تحقّق آنند و می‌توان گفت که درجهٔ تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارآئی سیستم مالیاتی آن کشور است. این موضوع در کشور ما نیز توجه مسئولان را به خود جلب کرده و در هر محفلی که سخن از اصلاح نظام مالیاتی به میان می‌آید، بدون شک راه‌های نیل به درجات بالاتری از تمکین مالیاتی نیز مطرح می‌شود. به همین خاطر نکات عمدهٔ گزارش دولت نیوزیلند را نقل می‌کنیم تا زمینه‌ای از رؤوس مطالبی که پیرامون این مبحث در جهان امروز مطرح است به دست داده شود.

اصول و مبانی

در گزارش دولت نیوزیلند گفته می‌شود که هرگونه اصلاح نظام مالیاتی به منظور تحقق سطح مطلوبی از تمکین مالیاتی باید بر پایه چهار اصل عدالت، کارآئی، عدم ابهام و مؤثر بودن مبتنی گردد.

عدالت

اصلاحات مورد نظر باید بر این پایه انجام شود که عادلانه بودن نظام مالیاتی را هرچه بهتر تأمین کند، و به این منظور لازم است:

۱ـ این اقدامات با حقوق اساسی شهروندان که ضمن «اعلامیه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

حقوق اساسی» سال ۱۹۹۰ پیش‌بینی شده منطبق باشد. از جمله مهم‌ترین این اصول عبارتند از:

ـ رعایت حداقل مبانی و اصول متداول در آئین دادرسی، و از جمله شناسائی اصل برائت[۱] و حق استیناف و دادخواهی.

ـ عدم عطف به ماسبق قانون به زیان افراد

ـ رعایت اصول عدالت و حقوق طبیعی[۲]

۲ـ تکالیف، ضوابط، و مجازات‌های مالیاتی باید به نحوی تنظیم شود که با رعایت بی‌طرفی کامل و به طور ثابت و منظم اِعمال شود.

۳ـ ضوابطی که رعایت آنها از مؤدیان خواسته می‌شود و همچنین مجازاتهای مقرر باید با توجه به شرایط و امکانات هر طبقه از مودیان برقرار شود.

۴ـ ضمانت‌های اجرائی مقرر باید با میزان تخلف و درجه مقصّر بودن مؤدی تناسب داشته باشد.

۵ـ نظام جدید باید انگیزه‌های نیرومندی برای تأمین پای‌بندی مودیان به تکالیف مالیاتی پدید آورد.

۶ـ در عین حال نظام مالیاتی باید بپذیرد که قشر اکثریت مودیان مآلاً خواهان تمکین و اجرای وظایف مالیاتی خود هستند.

کارآئی

اصلاحات مورد نظر باید به نحوی انجام شود که در عین حال کارآئی سیستم را نیز تأمین کند، و به این منظور:

۱ـ هزینه زیادی به خاطر انجام تکالیف مالیاتی بر مودیان تحمیل نشود.

۲ـ ضوابط مورد نظر باید قابلیت اجرائی داشته و جریمه‌ها و مجازات‌ها چنان برقرار شود که اِعمال آنها هزینه اضافی برای سازمان مالیاتی به وجود نیاورد.

۳ـ برقراری ضوابط و ابتکارات جدید فقط باید با هدف نیل به تمکین مالیاتی مودیان صورت پذیرد، و در این کار هدف افزایش درآمد از نظر دور داشته شود.

۴ـ انجام به موقع تکالیف مالیاتی از سوی مودیان باید همواره به عنوان یک هدف در مدّنظر باشد.

۵ـ ایجاد سهولت در کار برنامه‌ریزی مالیاتی مودیان نیز هدف عمده دیگری است که در این زمینه باید مطمح نظر قرار گیرد.

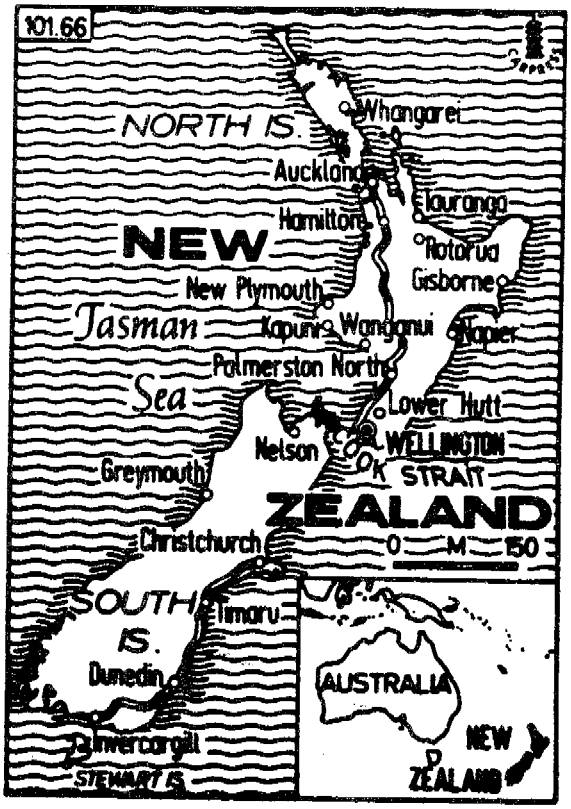
عدم ابهام

۱ـ وظایف و ضوابط مربوط به مودیان باید روشن و قابل فهم باشد.

۲ـ ضمانت‌های اجرائی در کلیه مقررات مالیاتی باید هم‌آهنگ و خالی از تناقض بوده و با ضمانت‌های اجرائی مشابه در سایر قوانین نیز سازگار باشد.

۳ـ هرگونه ضمانت‌های اجرائی و مجازاتهای مالیاتی و حدود و ثغور آنها باید حتی المقدور به موجب قانون معین شود.

۴ـ مواردی که به نظر مأموران مالیاتی محول می‌شود باید تا آنجا که ممکن است کاهش داده شود، و در همان حدّ نیز اختیارات مأموران با هدف تأمین منصفانه بودن نظام مالیاتی برقرار گردد.



مؤثر بودن

برای آن که سیستم کارساز و مؤثر باشد باید واقعاً تمکین مالیاتی را ترغیب نماید، و به این منظور:

۱ـ مجازات‌های مقرر باید به نحوی باشد که هم مودیان متخلّف و هم افراد مایل به تمکین را در جهت تمکین مالیاتی سوق دهد.

۲ـ ضوابط، انگیزه‌ها، و مجازات‌ها باید با تکالیف مودیان مالیاتی در یک فضای خود تشخیصی[۳] سازگار بوده و مؤیّد و تقویت‌کنندهٔ فضای مذکور باشد.

۳ـ نظاماتی که در مورد تمکین مالیاتی و اِعمال مجازات‌های مربوط برقرار می‌شود باید با معیارهای اجتماعی مطابقت داشته باشد.

۴ـ نظام مورد بحث باید جامع و یک پارچه باشد.

۵ـ در عین حال هرگونه مقررات و نظاماتی که به این منظور برقرار می‌شود باید واقعیت‌های دنیای تجارت و اقتصاد و خصلت پیچیده معاملات را نیز ملحوظ نظر قرار دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

پیشنهادهای اجرائی

گزارش مورد بحث علاوه بر اصول کلی فوق به جنبه‌های اجرائی موضوع نیز پرداخته است. مهم‌ترین مسائلی که از این جهت مطرح شده به شرح زیر است:

ضوابطی که مودیان باید رعایت کنند:

۱ـ مؤدی باید نحوه عمل و رفتار معقول و متعارفی داشته باشد. یک مؤدی متعارف معمولا به وظایف مالیاتی خود آشناست و در حدی معقول و منطقی و در زمان مناسب به این تکالیف عمل می‌کند. توقع از مودیان براساس چنین فرضی است، و عدم تطابق رفتار مؤدی با این پیش فرض بر حسب درجه تخلف عناوین خاصّی پیدا می‌کند، نظیر اهمال و اهمال فاحش. برای هریک از موارد جریمه‌هائی در نظر گرفته شده است.

۲ـ ضابطه دیگر دارا بودن «موضع منطقاً قابل توجیه» است این ضابطه در مورد مؤدیانی به کار برده می‌شود که میزان مالیات آنها از ۱۰۰۰۰ دلار نیوزیلند بالاتر باشد. خود ضابطه هم به نحوهٔ محاسبه مالیات و برداشت‌ها و تعبیر و تفسیری مربوط می‌شود که مؤدی از مقررات مالیاتی به عمل آورده و براساس آن به ارقام مذکور در اظهارنامه مالیاتی خود رسیده است. به عبارت ساده‌تر نحوه تنظیم اظهارنامه و صورت‌های مالی و محاسبه مالیات باید از یک حداقل منطق و معقولیت برخوردار باشد، در غیر این صورت فرض بر تخطّی مؤدی قرار می‌گیرد.

۳ـ به کارگیری ترفندهای قانونی یعنی استفاده از مفرّها و خلأهای قانون به منظور اجتناب از پرداخت مالیات مورد دیگری است که در این زمینه مورد توجه قرار گرفته است. در این مورد نوآوری خاصی نیز انجام شده و آن تقسیم ترفندهای مذکور به نوع ساده و فاحش است. نحوه رفتار در این دو مورد به طور متفاوت پیشنهاد شده است.

۴ـ گریز مالیاتی با استفاده از شیوه‌های غیر قانونی نیز جداگانه مورد توجه واقع شده و برای آن ضمانت اجرائی خاص پیش‌بینی شده است.

ضمانت‌های اجرائی

الف. مجازات‌های مدنی (فاقد جنبه کیفری)

این مجازات‌ها می‌تواند جنبه پولی و غیر پولی داشته باشد. جدول زیر انواع مجازات‌های پولی یا جریمه‌ها را نشان می‌دهد. برخی از این مجازات‌ها در صورت همکاری مودی برای روشن شدن حقیقت قابل تخفیف است. همکاری مودی در صورتی که قبل از شروع بررسی و حسابرسی از سوی مرجع مالیاتی انجام پذیرد موجب تخفیف عمده جریمه‌ها است، و اگر طی بررسی صورت گیرد از تخفیف کمتری استفاده خواهد شد.

میزان جریمه در صورت اعلام واقعیت از سوی مؤدی

نوع تخلف	جریمه متعلق	قبل از حسابرسی	طی حسابرسی
گریز مالیاتی	۱۵۰ درصد	۳۰ درصد	۱۲۰ درصد
ترفند فاحش مالیاتی	۱۲۵ درصد	۲۵ درصد	۱۰۰ درصد
اهمال	۲۵ درصد	۵ درصد	۲۰ درصد
اهمال فاحش	۱۰۰ درصد	۲۰ درصد	۸۰ درصد
نداشتن موضع منطقاً قابل دفاع	۲۵ درصد	۵ درصد	۲۰ درصد
امتناع از ارائه مدارک و غیره	جریمه مقطوع	-	-
تأخیر در تسلیم اظهارنامه	۵۰ دلار مقطوعاً	-	-
تأخیر در پرداخت مالیات	۵٪ مبلغ + ۲٪ بابت هر ماه	-	-

توضیحات

۱. ترفند ساده مالیاتی به نظر تهیه کنندگان گزارش نباید مجازات شود و بلکه به گرفتن اصل مالیات و بهره تأخیر اکتفا شود.

۲. ضمن گزارش تعیین میزان جریمه مقطوع بابت امتناع از ارائه مدارک و اطلاعات به بعد موکول شده است.

۳. بهره دیرکرد در صورت وجود عذر موجّه برای مؤدی قابل انصراف یا استرداد خواهد بود.

نوع دیگری از ضمانت های اجرای مدنی اعلام اسامی متخلفین در جراید است که جنبه پولی و مادی نداشته و بلکه از جهت حیثیتی حائز اهمیت است. در حال حاضر موارد گریز مالیاتی یعنی فرار مالیات با توسل به طرق خلاف قانون در جراید چاپ می‌شود. ضمن گزارش پیشنهاد شده است که همین ترتیب نسبت به موارد ترفند فاحش مالیاتی نیز به کار گرفته شود، با این قید که در هر دو مورد اگر مؤدی قبل از کشف حقیقت توسط مراجع مالیاتی واقعیات قضیه را اعلام دارد از این تنبیه معاف شناخته شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

ضمانت‌های اجرائی کیفری

توسل به این گونه ضمانت‌های اجرائی نیز ضمن گزارش پیشنهاد شده است. حداکثر مجازات پیشنهادی ۵ سال زندان و جزای نقدی تا ۲۵۰۰۰ دلار نیوزیلند برای بار اول و ۵۰۰۰۰ دلار نیوزیلند برای دفعات بعد، و یا یکی از این دو مجازات است. در تمام موارد اقدام داوطلبانه مؤدی برای اعلام واقعیت می‌تواند در تخفیف مجازات تأثیر زیادی بر جای گذارد.

ضمناً پیشنهاد شده است که برای موارد خودداری مؤدی از ارائه مدارک و اطلاعات مورد تقاضای مراجع مالیاتی نیز جزای نقدی منظور گردد ولی رقم خاصی دراین مورد پیشنهاد نشده است.

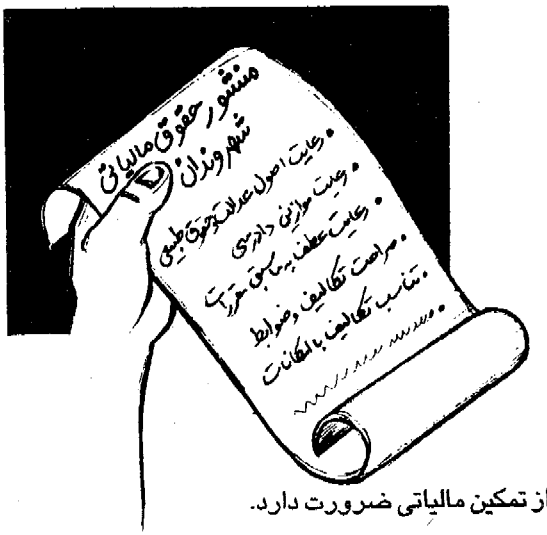
بهره دیرکرد

در صورت تأخیر در پرداخت مالیات نخست ۵ درصد مبلغ پرداخت نشده مالیات به عنوان بهره دیرکرد تعلق می‌گیرد، هرچند که تأخیر فقط برای یک روز باشد. سپس برای هر ماه تأخیر بهره‌ای به نرخ ۲درصد مبالغ باقیمانده به رقم فوق اضافه می‌شود. این نرخ‌ها هر سال قابل تجدیدنظر است، و در صورتی که نرخ بهره بانکی نوسانات شدیدی داشته باشد در فواصل سال نیز می‌توان در این نرخ‌ها تجدیدنظر نمود. جنبه جالب این طرح متقابل‌بودن بهره دیرکرد است، یعنی مؤدی نیز درصورت اضافه پرداخت می‌تواند بهرهٔ مبلغ اضافی را مطالبه و دریافت کند.

خلاصه

تمکین مالیاتی مودیان به عنوان یکی از مهم‌ترین مسائلی که نظام مالیاتی هر کشوری با آن روبرو است توجه دولت نیوزیلند را به خود جلب کرده و پس‌از بررسی‌های همه‌جانبه به‌تهیه طرحی دراین باب اقدام نموده است، تا پس‌از نظرخواهی‌های لازم جهت تصویب به پارلمان تقدیم دارد. پیش‌بینی می‌شود که این جریان و تصویب طرح حداقل تا آغاز سال ۱۹۹۶ به طول انجامد.

طرح پیشنهادی همان گونه که دیدیم شامل بیان یک سلسله اصول و مبانی است که تحقق آنها برای نیل به درجات قابل



توجهی از تمکین مالیاتی ضرورت دارد.

بررسی این اصول و راه‌های عملی ساختن آنها می‌تواند برای هر نظام مالیاتی مقدّمه ورود در این بحث مهم و برداشتن گامهای نخست برای رسیدن به این هدف بزرگ تلقی گردد.

ضمن گزارش یادشده علاوه بر بیان اصول مذکور پیشنهادهای عملی چندی نیز ارائه شده که فوقاً بیان گردید. اکثر این پیشنهادها به ضمانت‌های اجرائی و جنبه‌های تنبیهی و بازدارندهٔ قضیه بازمی‌گردد، حال آن که تحقق هریک از اصول و مبانی ذکر شده خود مستلزم اقدامات عملی بسیاری، چه در زمینه اصلاح قوانین و چه از جهت رفرم سازمانی و آئین کار، می‌باشد. راه بس درازی را باید پیمود، ولی به هر تقدیر باید از نقطه‌ای آغاز کرد و به پیش رفت، و جز در این صورت هر روز بر سنگینی کار و صعوبت راه افزوده خواهد شد. ▣

پانوشت:

۱- ملاحظه شود مقاله «گرایش‌های نوین مالیاتی: تاکید بر تحری واقعیات و اقبال به اصل برائت» در شماره هفتم مجله مالیات.

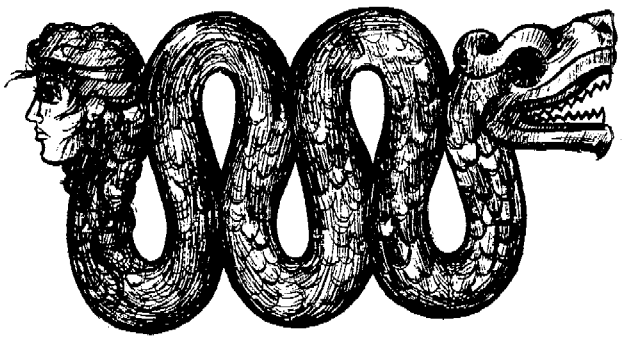
۲- مکتب حقوقی طبیعی براین باور استوار است که در جهان یک سلسله اصول و مبانی وجود دارند که از طبیعت امور و مقتضیات زندگی اجتماعی بشر ناشی می‌شود و این اصول در وراء اراده افراد بشر و حکومت‌ها وجود دارند، و به این لحاظ قوانین موضوعه بشری باید براساس همین اصول مبتنی گردد. در غیر اینصورت قوانین ساخته بشر کارساز نبوده و مخلّ به نظم طبیعی حیات اجتماعی خواهد بود. از جمله اصل وفای به عهد یکی از این اصول حقوق و عدالت طبیعی است، زیرا زندگی بشر بدون آن از حالت نظم و انظباطی که مقتضای طبع روابط اجتماعی است خارج خواهد شد. اصل برائت نیز از همین مقوله است و حالت طبیعی امور اقتضای آن را دارد که هرکه مدعی امری است خود بار اثبات آن را بردوش کشد.

۳- ملاحظه شود شناسهٔ خودتشخیصی در بخش «اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی» شماره هفتم مجله مالیات.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سخنی چند در باب فرهنگ مالیاتی

عین‌الله علا



می‌دانیم که فرهنگ یک جامعه برایندی است از مجموع باورها، نگرش‌ها و رفتارهای افراد آن جامعه. از آنجا که جامعهٔ بدون انسان مفهوم ندارد لذا این انسان‌ها هستند که با علم و عمل یا اندیشه و رفتار خود سازندهٔ جامعه می‌باشند. اگر جامعه‌ای از انسان‌های اندیشمندِ پرتلاش و با تقویٰ و دارای وجدان کار و با انضباط و نگران آیندهٔ جامعه تشکیل شده باشد، آن جامعه نیز به همان ویژگیها شناخته خواهد شد و اگر افراد جامعه‌ای انسان‌های نالایق، بی‌تقویٰ، کم‌تلاش و بی‌نظمی باشند بلاشک آن جامعه با همان مشخصات در نظر مردم جوامع دیگر جلوه خواهد کرد. پس اندیشه و رفتار انسان‌ها در شکل‌دهی ساختار جامعه و تعیین جهت و مسیر حرکت آن بسیار مهم و حیاتی است.

در پی‌ریزی شالوده‌های بنای جامعه، آموزش و پرورش نقش حساسی را ایفاء می‌کند زیرا تأثیر آموزش و پرورش در ساختن افراد مطابق با الگوهای از پیش تعیین شده برای اهداف معین امری قطعی و پذیرفته شده است. به عبارت دیگر، شخصیت جامعه مبتنی بر شخصیت افراد جامعه است و حیات و مرگ و عزت و ذلت آن به حیات و مرگ و عزت و ذلت آنان استوار است. البته، در هر جامعه‌ای افکار و اعمال متضاد فراوان بچشم می‌خورد ولی آن چه شکل دهندهٔ شخصیت جامعه است، شخصیت اکثریت افراد آن جامعه و در واقع برآیند شخصیت‌های آن‌هاست. پس برای این که بتوان جامعه‌ای مطابق با الگوی خاصی بناکرد باید افراد آن جامعه را از ابتدای شکل‌گیری شخصیت آن‌ها، مطابق با آن الگو تربیت کرد.

شخصیت‌ها خودبخود مطابق با الگوی خاص ساخته نمی‌شوند، بلکه شرط شکل‌گیری شخصیت تلقین دانش، اطلاعات و داده‌های لازم برای الگوی خاص است. براساس شواهد علمی و تأیید آیات قرآنی انسان در بدو تولد هیچ چیزی نمی‌داند، به مرور ایام و در فرایند رشد، بر دانش وی افزوده می‌شود و بر طبق همان دانش و اطلاعات رفتار مشخصی مطابق با دانسته‌های خود بروز می‌دهد و در جریان آموختن دانش و انجام عمل ملکات یا الگوهای رفتاری خاصی که همان شخصیت اوست ساخته می‌شود این ملکات یا خلق و خوی انسان که آمیزه‌ای از علم و عمل است مبنای تمام رفتارهای آیندهٔ اوست، ضمن این که ملکات دیگری نیز در این فرایند ساخته می‌شود و تغییراتی نیز در ملکات پیشین به وجود می‌آید. این مجموعهٔ خلق و خوی از نظر قرآن مجید شاکله نامیده می‌شود. در قرآن کریم آمده است که: قُلْ کُلٌّ یَعْمَلُ عَلیٰ شاکِلَتِهِ[1]. یعنی همهٔ انسان‌ها مطابق با شاکلهٔ خود عمل می‌کنند. این آیهٔ شریفه، عمل انسان را مترتب بر شاکلهٔ او دانسته و معنای آن این است که عمل هرچه باشد متناسب با اخلاق آدمی است. چنانکه در فارسی گفته‌اند: «از کوزه همان برون تراود که دروست».

خلاصه این که مجموعهٔ این الگوها یا انگاره‌های عادت را به گونه‌ای که توسط دیگران درک می‌شوند شخصیت فرد می‌گویند. به بیان دیگر شخصیت هر فرد عبارت است از الگوهای رفتاری یا عادات معین وی. دو تن از علمای علم مدیریت رفتاری عقیده دارند که: «وقتی که فرد تحت شرایط مشابه به طرق یکسانی رفتار می‌کند، این رفتار چیزی است که به موجب آن دیگران یاد می‌گیرند که او را یا شخصیت او را تشخیص دهند. در نتیجه، آن‌ها انواع معینی از رفتارها را از این فرد انتظار دارند و حتی می‌توانند آن رفتارها را پیش‌بینی کنند»[2].

شکل گیری الگوهای رفتاری

حاج ملا هادی سبزواری در منظومهٔ حکمت می‌گوید:

اِذْ خُمِّرَتْ طینَتُنا بالملکه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

وتلك فينا حَصَلَتْ بالحركة

طینت ما به ملکات سرشته شده است و ملکات در ما به واسطهٔ حرکات نفسانیه و بدنیه حاصل می‌شود.

همان طور که از گفتهٔ فوق پیداست، تخمیر یا تشکیل ذات و بقاء و دوام آن به حصول ملکات است و تنها حالات عارضی و انفعالی که از انسان صادر می‌شود ملاک نیست، بلکه ملکات انسان است که شکل‌دهندهٔ شخصیت یا الگوهای رفتاری اوست. اگر ملکات انسانی فاضله باشد دیگران وی را انسانی صاحب مکارم و فضائل اخلاقی می‌شناسند برعکس اگر ملکات او رذیله باشد وی را انسانی بداخلاق و زشت سیرت می‌دانند. حال اگر اکثر افراد جامعه‌ای صاحب ملکات فاضله باشند. آن جامعه را جامعهٔ فاضله می‌دانند. و در غیراین صورت آن را جامعهٔ غیر فاضله می‌خوانند.

بر مبنای آنچه گفته شد، هر رفتاری مبتنی بر دانش است و در نهایت دو عنصر اساسی تشکیل دهندهٔ هویت انسانی است. یکی علم و دیگری عمل. به قول خواجه نصیر طوسی هیچ رفتاری نیست که مبتنی بر علمی نباشد و لذا برای رسیدن به عملی مشخص باید قبلاً دانش مربوط به آن عمل آموخته شده باشد.

حال وقتی علم یا شناخت نسبت به موضوعی حاصل شد، هر اقدام مبتنی بر آن ممکن است در بادی امر اندکی دشوار نماید لیکن پس از چند بار تکرار و مداومت بر آن، حالی که به وجود می‌آید رفته رفته به ملکه، که یک امر ثابت و پابرجاست، تبدیل می‌شود. بدین ترتیب، با به وجود آمدن ملکات، عادات یا الگوهای رفتاری تثبیت شده و در نتیجه در شرایط مشابه رفتار یکسانی از شخص ظهور خواهد کرد. با توجه به آنچه مذکور افتاد، هرچه زودتر شناخت لازم برای انجام عملی خاص در زندگی افراد حاصل شود، تأثیر آن بر رفتار آنان در آینده بیشتر خواهد بود. به بیان دیگر، اگر الگوهای رفتاری مشخص یا ملکات مورد نظر در کودکی و در سنین نوباوگی فرد تشکیل شوند، این رفتارها در طول زندگی وی مجال بروز بیشتری خواهند داشت و در ذهن و روح او بیشتر تثبیت شده و بخش بزرگتری از تجربهٔ وی را به وجود خواهند آورد. در حالی که اگر همان الگوها در سنین پیری کسب شوند، بخش کوچک‌تری از تجربهٔ وی خواهند شد و تأثیر چندانی در زندگی وی نخواهد داشت. افزون بر آن، شکل‌گیری الگوهای رفتاری در سنین کودکی نسبت به سنین بالای عمر سریع‌تر و کم‌هزینه‌تر است.

اکنون ببینیم، با توجه به مطالب گذشته، برای به وجود آمدن فرهنگ اسلامی مالیاتی، چه باید کرد؟ و چه اصولی را باید رعایت نمود؟ بهترین مرجع در این زمینه سخنان علی علیه‌السلام در نهج‌البلاغه است که به شرح زیر به تبیین اجمالی آن‌ها می‌پردازیم:

اهمیت مالیات

علی(ع) در عهدنامهٔ معروف خود برای مالک اشتر نخعی دلیل اعزام وی را به مصر بدین ترتیب ذکر می‌فرماید:

جِبایَةَ خراجِها و جهادَ عَدُوِّها و اسْتِصلاحَ اَهْلِها و عِمارَةَ بلادِها.

یعنی: تا خراج مصر را فراهم آورد و با دشمنان آن پیکار کند و کار مردم آن دیار را سامان دهد و شهرهای آن را آباد نماید.

همان طور که پیداست اولین مسأله‌ای که حضرت مطرح می‌فرماید جمع‌آوری خراج است و بقیهٔ مسائل را که عبارت است از جنگ و جهاد با دشمنان اسلام و اصلاح امور مردم و در نهایت آباد کردن شهرها، بعد از مسأله مالیات می‌آورد، زیرا در واقع انجام آن کارها فرع بر وجود بنیهٔ قوی مالی دولت است چه، اگر دولت از لحاظ مالی ضعیف باشد هرگز قادر به انجام کارهای مذکور نخواهد بود.

در همان عهدنامه، در جای دیگر در اهمیت مسأله خراج (مالیات) می‌فرماید: لاَنَّ النّاسَ کُلُّهُمْ عیالٌ علی الخَراجِ واَهْلِهِ - مردمان همگی عیال و نان خور خراج و خراج دهندگان هستند.

چنانچه دارندگان درآمدهای بالا، مالیات واقعی خود را پرداخت کنند و بنیهٔ مالی دولت تقویت شده و در حد مطلوب قرار گیرد، دولت می‌تواند دست به عمران و آبادانی کشور بزند و مشکلات و تنگناهای اقتصادی را مرتفع کند و زمینهٔ کار و فعالیت بیشتر را برای همگان فراهم نماید. از طرف دیگر، دولت می‌تواند با پرداخت‌های انتقالی و مالیات‌های منفی گام‌های مؤثری در جهت رفاه افراد بی‌بضاعت و بیکار و ناتوان بردارد. با این توضیح همگان - حتی خود مالیات‌دهندگان - از آثار و برکات پرداخت مالیات بهره‌مند خواهند شد. در واقع مالیات دهندگان - بنابه تعبیر مولا(ع) - در حکم سرپرستان خانواده هستند و از آنجا که از امکانات موجود در جامعه متمتع می‌شوند، به سبب این بهره‌مندی نفقهٔ گروه کثیری را که امکان این بهره‌گیری را ندارند و به طریقی در جامعه عقب مانده‌اند، می‌پردازند. پس دولت باید توجه کافی به مالیات دهندگان که سنگینی بار هزینه‌های آن را متحمل می‌شوند، مبذول دارد. در این زمینه حضرت توصیه‌هائی دارند که در شماره آتی به نظر شما خوانندگان گرامی خواهید رسید.

ادامه دارد

پانوشت:

۱- سوره اسری آیه ۸۴.

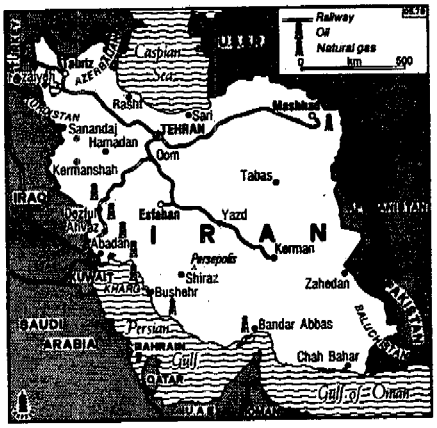
۲- پال هرسی و کنث بلانچارد - مدیر رفتار سازمانی - کاربرد منابع انسانی - ترجمه دکتر علی علاقه‌بند انتشارات امیرکبیر - تهران ۱۳۶۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بررسی های تطبیقی

دکتر محمد توکل





مطالعات تطبیقی به منظور مقایسه احکام قانونی و رویه‌های رایج در کشورهای مختلف با یکدیگر صورت می‌پذیرد و می‌تواند طیف وسیعی از مسائل گوناگون را دربرگیرد. موضوع این‌گونه بررسی ها ممکن است سیستم کلی حقوقی چند کشور و یا یک مسأله خاص و معین باشد، و در هر حال فوائد بسیاری در بر داشته و می‌تواند در توسعه و بهبود نظام قانونی کشورها اثرات مثبتی برجای گذارد. فایده و اهمیت این‌گونه بررسی ها در همه رشته ها و به طور اخص در زمینه مسائل مالیاتی امری روشن و بی نیاز از استدلال است. در قوانین مالیاتی ایران مسائل بسیاری وجود دارد که به نحوی مورد انتقاد و ایراد است و بارها لزوم اصلاح آنها در محافل مختلف مطرح شده است. یکی از شیوه های مناسب برای یافتن راه انجام چنین اصلاحاتی بدون شک تطبیق و مقایسه موارد مربوط، با مقررات و نحوه عمل جاری در سایر کشورها است. به همین سبب فصل جدیدی در این مجله گشوده می‌شود که مختصّ این‌گونه بررسی های تطبیقی در زمینه مسائل مالیاتی خواهد بود.

روشی که در این کار برگزیده‌ایم آن است که اولاً در انتخاب مسائل برای بحث تطبیقی به اهمیت آن‌ها در نظام مالیاتی کشور توجه شود، و به همین خاطر از پرداختن به قضایائی که نقش مهمی را در مجموعه سیستم مالیاتی ایران ایفاء نمی‌کند فعلاً خودداری خواهیم کرد. دومین نکته انتخاب کشورها برای چنین بررسی تطبیقی است. تصور می‌رود که از این حیث باید قائل به تنوع گردید و از هر گروه کشورها چند نمونه برای انجام بررسی انتخاب نمود. به همین منظور سعی خواهدشد نمایندگانی از جهان صنعتی و پیشرفته غرب، کشورهای جدیداً در حال صنعتی شدن، کشورهای صادرکننده نفت، و کشورهای گرفتار وام خارجی، در این مطالعه شرکت داده شوند. سومین قاعده که در بررسی خود مورد نظر قرار خواهیم داد تکیه بر اطلاعات جدید و به روز درآمده خواهد بود و تا آنجا که ممکن باشد از داده‌های کهنه که فاقد این وصف باشند سود نخواهیم جست.

نرخ مالیات بر درآمد شرکت

نخستین موضوعی که برای این بررسی انتخاب کرده‌ایم نرخ مالیات بر شرکت است. این موضوع کراراً مورد بحث دست اندرکاران و پژوهندگان مسائل مالیاتی ایران بوده و به عنوان مهم‌ترین جزئی از مقررات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی معرفی شده که اصلاح آن حائز ضرورت است. از طرفی مالیات بر شرکت خود درصد بسیار بالائی از درآمد مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد و از این نظر مقام نخست را بین انواع مختلف درآمدهای مالیاتی حائز می‌باشد. بنا به این دلایل امید است بحثی که آغاز خواهیم کرد مورد توجه و مفید فایده واقع شود.

کشورهائی که برای این بررسی تطبیقی انتخاب شده اند عبارت‌اند از: آلمان و فرانسه از گروه اول (کشورهای صنعتی پیشرفته)؛ کره جنوبی و تایوان از گروه دوم (کشورهای جدیداً به مرحله توسعه گام نهاده)؛ ونزوئلا، و نیجریه از گروه چهارم (کشورهای صادرکننده نفت)؛ و بالاخره برزیل و آرژانتین از گروه چهارم (کشورهای وامدار).

دامنه بحث

با این‌که موضوع سخن مسأله واحد و محدودی است و این بررسی جنبه مونوگرافی دارد، معذلک نمی‌توان صرفاً به نقل نرخ‌های مالیاتی کشورها اکتفا کرد زیرا این نرخ‌ها به تنهائی تمام حقیقت را منعکس نمی‌کنند و مقایسه آن‌ها با یکدیگر، بی آن که زوایای دیگر قضیه نیز مورد توجه قرارگیرد، راه به استنتاج

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سیستم اعتبار مالیاتی آلمان بر این اساس استوار است که سود ویژه شرکت مآلاً در دست شرکاء مشمول، مالیات واقع شود، زیرا دریافت کننده نهائی درآمد تقسیم شده شرکاء و صاحبان سهام هستند و نه خود شرکت.

معقول نخواهدبرد. پس به ناچار حواشی موضوع را نیز تا حدودی که ضرورتِ ترسیمِ زمینهٔ یک بحث منطقی ایجاب کند، مورد بررسی قرار خواهیم داد. ضمناً با وجود کوششی که برای احتراز از طولانی شدن مطلب به کار خواهیم برد، با این حال دامنه بحث گسترده تر از آن است که بتوان اختتام آن را در یک شماره مجله متوقع بود.

آلمان

از دو کشور پیشرفته غربی که برای انجام این بررسی **انتخاب کرده ایم نخست وضع** آلمان را مورد مطالعه قرار می‌دهیم.

در این بحث **اگر بخواهیم** صرفاً آنچه را که تحت عنوان مالیات بر شرکت تعلق می‌گیرد به حساب آوریم حقیقت امر و بار مالیاتی واقعی از نظر دور خواهد ماند. شرکت‌ها علاوه بر مالیات بر شرکت، مالیات یا عوارض کسب و کار نیز می‌پردازند که هر چند این پرداخت به نفع شهرداری‌ها صورت می‌گیرد ولی چون میزان آن قابل توجه است نمی‌توان وجود آن را در برآورد بار مالیاتی شرکت‌ها نادیده گرفت. از آن جا که این نوع عوارض در عین حال جزء هزینه های قابل قبول در محاسبه مالیات بر شرکت پذیرفته است، لذا آن را همراه با مالیات بر شرکت مورد بحث قرار خواهیم داد. علاوه بر این یک مالیات اضافی، که به نحو خاصی روی مالیات بر شرکت محاسبه می‌شود، نیز وجود دارد که سورشارژ همبستگی نامیده می شود. این سورشارژ را نیز توام با مالیات بر شرکت بررسی خواهیم نمود. اقلام مالیاتی دیگری نیز وجود دارد که به سبب ناچیز بودن، و به خاطر احتراز از اطاله کلام، از پرداختن به آن‌ها خودداری می‌کنیم.

با توجه به آنچه گفته شد نخست توضیحاتی پیرامون عوارض کسب وکار ارائه می‌داریم و سپس بحث خود را روی مالیات بر شرکت متمرکز می‌سازیم.

مالیات کسب و کار (Gewerbesteuer)

این نوع مالیات هم بر درآمد و هم بر سرمایه مربوط به مشاغل تعلق می‌گیرد. به طور کلی هر شرکت یا شخص حقیقی که شغلی را در قلمرو آلمان برپا کرده، جز در موارد استثنائی و معدود، مشمول این نوع مالیات می‌باشد؛ و در مورد شرکت‌ها فرض بر این است که همگی به کسب و کار اشتغال دارند. درآمد مشمول عوارض کسب و کار همان درآمد مشمول مالیاتی است که در مورد مالیات بر شرکت محاسبه می‌شود، با این تفاوت که برخی از هزینه های قابل کسر در محاسبه این دو نوع مالیات با یکدیگر متفاوت‌اند. مبنای محاسبه بخشی از مالیات کسب و کار که به سرمایه شرکت تعلق می‌گیرد ارزش خالص دارائی‌ها (دارائی‌ها منهای بدهی‌ها) است. در اینجا نیز تفاصیل چندی وجود دارد که از پرداختن به آن‌ها خودداری می‌کنیم.

نرخ مالیات کسب و کار در دو مرحله تعیین می‌شود. مرحله اول در سطح فدرال است که طی آن نرخ ۵ درصد روی درآمد و نرخ ۲/۵ درصد روی سرمایه اعمال می‌گردد. سپس روی جمع ارقام به دست آمده، هریک از شهرداری های محل ضریب‌های مخصوص خود را اعمال می‌کنند.این ضریب‌ها طی سال های اخیر بین ۲۴۰ تا ۴۸۰ درصد نوسان داشته است. برآورد شده است که بار مالیاتی این عوارض به طور متوسط حدود ۱۷ درصد درآمد مشمول مالیات بر شرکت می‌باشد، و ما نیز برای بررسی خود همین درصد متوسط را می‌پذیریم. **همان گونه که گفتیم مبلغ** این مالیات جزء اقلام قابل کسر در محاسبه **درآمد مشمول** مالیات بر شرکت مورد احتساب قرار می‌گیرد.

مالیات بر شرکت (Kërperschaftsteuer)

مجموع درآمدی که شرکت ها در سطح جهانی تحصیل می‌کنند پس از وضع هزینه و اقلام قابل کسر، مشمول مالیات بر شرکت قرار می‌گیرد. نرخ مالیات بر شرکت در حالتی که نسبت به تقسیم سود اقدام شود، و یا از تقسیم آن خودداری گردد، تفاوت می‌کند. ولی در هریک از این دو حالت بیش از یک نرخ وجود ندارد، به طوری که می‌توان مالیات بر شرکت را در این کشور یک نرخی به حساب آورد. این نرخ در حالت عدم تقسیم سود ۴۵٪ و در صورت تقسیم آن برابر ۳۰٪ می‌باشد. البته رقم اخیر در صورتی دقیقاً معادل ۳۰٪ خواهدبود که مالیات اضافی یا سورشارژی که قبلاً به آن اشاره کردیم درمیان نباشد. ولی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

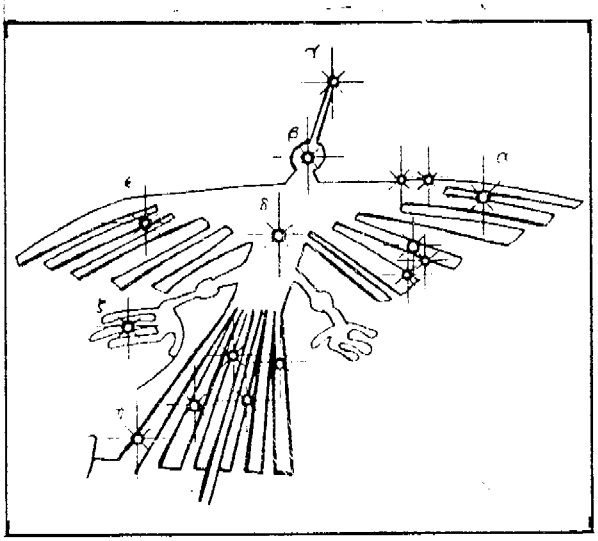
مداخله این عامل در محاسبات سبب می‌شود که علاوه بر خود سورشارژ نرخ مالیات بر شرکت نیز اندکی از ۳۰٪ بالاتر برود، که در سطور آتی به آن خواهیم پرداخت. سورشارژ مذکور که در سال ۱۹۹۴ قطع شده بود مجدداً برای سال ۱۹۹۵ برقرار شد و میزان آن برابر ۷/۵٪ از ۴۵٪ نرخ مالیات بر شرکت است، یا به عبارت دیگر به ۳/۳۷۵٪ سود مشمول مالیات بالغ می‌گردد.

مالیات بر شرکت نخست به نرخ ۴۵٪ محاسبه می‌شود و ۳/۳۷۵٪ سود نیز به عنوان سورشارژ منظور می‌گردد. به این ترتیب ۵۱/۶۲٪ از سود باقی می‌ماند. اما اگر تصمیم به تقسیم سود خالص گرفته شود باید مالیات بر شرکت از ۴۵٪ به ۳۰٪ تنزل یابد، و یا به عبارت دیگر ثلث ۴۵٪ مالیاتِ مورد محاسبه اعاده شود. اما قاعده بر این است که این اعاده مالیات خللی در میزان سورشارژ وارد نکند، چنان که سورشارژ به هر حال از مأخذ مالیات ۴۵٪ محاسبه شود. در نتیجه بازگشت یک سوم مالیات از مأخذ ۴۵٪ منهای سورشارژ صورت می‌گیرد و به جای آن که به ۱۵٪ سود برسد، به ۱۳/۸۷۵٪ آن بالغ می‌گردد: ۳:(۳/۳۷۵-۴۵)، و درنتیجه بار مالیات بر شرکت بجای ۳۰٪ به ۳۱/۱۲۵٪ افزایش می‌یابد (۱۳/۸۷۵-۴۵). باکسراین رقم و سورشارژ مآلاً ۶۵/۵٪ (۳۴/۵-۱۰۰) از سود برای تقسیم بین شرکاء باقی می‌ماند.

سود سهام نیز به نوبه خود مشمول مالیاتی به نرخ ۲۵٪ است که در منبع کسر می‌شود. پس معادل ۱۶/۳۷۵٪ سود نیز به عنوان مالیات سود سهام محسوب، و در پایان رقمی برابر ۴۹/۱۲۵٪ سود برای شرکاء به جای می ماند.

سیستم اعتبار مالیاتی - دیدیم که رقم مالیات بر شرکت عملاًبه ۳۱/۱۲۵٪ سود مشمول مالیات می‌رسد. ولی قسمتی از این مالیات به عنوان اعتبار یا کردیت مالیاتی برای شرکاء به شمار می رود، به این معنی که می توانند از آن جهت پرداخت مالیات بر درآمد شخصی خود استفاده کنند و در واقع نوعی طلب مالیاتی برای آنان به حساب می‌آید. محاسبه میزان اعتبار یا کردیت مالیاتی مذکور بر اساس این استدلال صورت می‌پذیرد که رقم ۱۳/۸۷۵٪ مالیات برگشتی از ۴۵٪ نرخ نخستین مالیات بر شرکت به منزله ۱۵٪ مالیات تلقی می‌گردد (هرچند که کمی از ۱۵٪ کمتر است)، پس مالیات پرداخت شده از سوی شرکت بر پایه این استدلال برابر ۲۷/۷۵٪ فرض می‌شود و دقیقاً به همین میزان هم اعتبار مالیاتی به نفع شرکاء شرکت منظور می‌شود (که البته از مالیات بر شرکت واقعی که ۳۱/۱۲٪ بود، ۳/۳۷٪ کمتر است).

علاوه بر اعتبار مذکور که از محل مالیات بر شرکت منظور می‌گردد، مالیات تکلیفی کسر شده از سود سهام دریافتی شرکاء نیز هنگام محاسبه مالیات شخصی آنان به حساب گرفته می‌شود و از بدهی ایشان‌کسر می‌گردد. به این ترتیب از مجموع مالیاتی که تحت سه عنوان مالیات برشرکت، سورشارژ، و مالیات سود سهام محاسبه شد و جمعاً ۵۰/۸۷۵٪ سود (۳۱/۱۲۵+۳/۳۷۵+۱۶/۳۷۵) بود، معادل ۴۴/۱۲۵٪ آن جنبه اعتبار و علی‌الحساب مالیاتی را دارد و ۶/۷۵۵٪ باقی قابلیت تجدید محاسبه را نداشته و قطعاً به حساب مالیاتی منظور می‌شود.



ماهیت این مکانیزم دو مرحله‌ای چیست؟ پاسخ را باید در خصلت اساسی نظام مالیاتی آلمان جستجو نمود. در این کشور آنچه اصطلاحاً imputation system نامیده می‌شود به طور کامل حاکم است. در این سیستم آنچنان ترتیباتی برای استفاده از اعتبار های مالیاتی برقرار است که حتی‌المقدور از تعلق مالیات مضاعف جلوگیری شود و درآمد واحد تا آنجا که ممکن است فقط یک‌بار مشمول مالیات قرارگیرد. اگر شرکتی سود مشمول مالیات معینی به دست آورده و به این سود در سطح شرکت یک‌بار مالیات تعلق گرفته، هنگامی که مؤدی بخشی از همین درآمد را به عنوان سود سهام دریافت می‌دارد و ناگزیر از پرداخت مالیات مجدد می‌شود،باید اجازه داد که مالیات پرداختی قبلی را، اعم از آنچه به سود سهام تعلق گرفته (مالیات تکلیفی) و یا تحت عنوان مالیات بر شرکت کسرشده، از رقم مالیات بر درآمد شخصی خود کسرکند.

سیستم اعتبار مالیاتی آلمان بر این اساس استوار است که سود ویژه شرکت مآلاً و در حساب آخر در دست شرکاء مشمول مالیات واقع شود زیرا دریافت‌کننده نهائی درآمد تقسیم شده شرکاء و صاحبان سهام هستند و نه خود شرکت. نتیجه منطقی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

چنین استدلالی این است که مالیات فرد فرد صاحبان اصلی درآمد باید بر پایه درآمد های مربوط به خود آن‌ها و وضع خاصی که هریک از آنان دارند معین شود. رقم مالیاتی که بر اثر این محاسبه به دست می‌آید ممکن است از اعتبار مالیاتی که به یک مؤدی خاص تعلق گرفته کمتر باشد. در این حالت مابه‌التفاوت حکم اضافه پرداختی مالیات را پیدا می‌کند و قابل استرداد به مؤدی است.

اثرات مالیات کسب و کار – فوقاً ملاحظه شد که بار مالیاتی عوارض کسب و کار به طور متوسط حدود ۱۷٪ سود مشمول مالیات بر شرکت است، و در عین حال این مالیات خود یکی از اقلام هزینه‌های قابل کسر در مالیات بر شرکت به حساب می‌آید. در محاسبات فوق درآمد مشمول مالیات برابر عدد ۱۰۰ فرض شد، و اگر عوارض کسب و کار را ۱۷٪ آن منظور داریم این درصد را باید به عنوان هزینه قابل کسر از عدد ۱۰۰ مذکور کسر کنیم و عملیات محاسبه مالیات بر شرکت را نسبت به ۸۳٪ باقی اجراء کنیم. در نتیجه تمامی ارقامی که فوقاً به دست آوردیم به همین قیاس تعدیل خواهندشد، و به این ترتیب نتایج زیر به دست خواهد آمد:

سورشارژ: ۲/۸۰۱ = ۸۳٪×۳/۳۷۵

مالیات بر شرکت: ۲۵/۸۳۴ = ۸۳٪×۳۱/۱۲۵

مالیات سود سهام: ۱۳/۵۹۱ =۸۳٪×۱۶/۳۷۵

اعتبار مالیاتی از محل مالیات بر شرکت: ۲۳/۰۳۲ =۸۳٪×۲۷/۷۵

جمع چهار نوع مالیات (سورشارژ، مالیات بر شرکت، مالیات سود سهام، و عوارض کسب و کار):

۵۹/۲۲۶ =۱۷+۱۳/۵۹۱+۲۵/۸۳۴+۲/۸۰۱

درآمد شرکاء پس از وضع چهار نوع مالیات فوق:

۴۰/۷۷۴٪ =۵۹/۲۲۶-۱۰۰

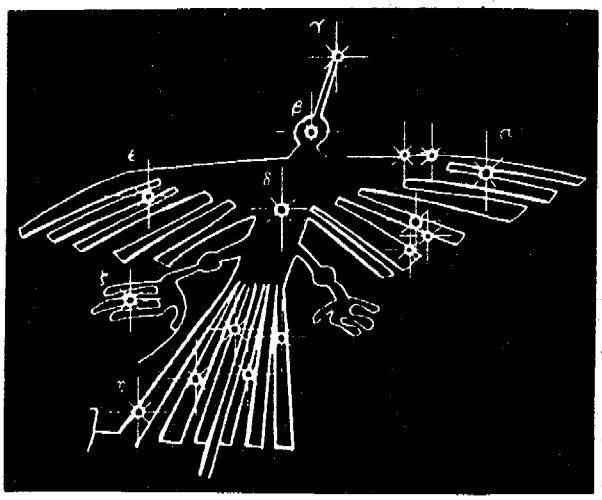
جمع مالیات ها پس از کسر علی‌الحساب مالیات تکلیفی و اعتبار مالیاتی: ۲۲/۶۰۳٪ =(۲۳/۰۳۲+۱۳/۵۹۱)-۵۹/۲۲۶

جمع اعتبار مالیاتی و علی‌الحساب مالیاتی:

۳۶/۶۲۳٪ =۲۳/۰۳۲+۱۳/۵۹۱

بار نهائی مالیات – مجموع مالیات‌ها همان‌گونه که دیدیم به ۵۹/۲۲۶٪ سود مشمول مالیات بالغ می‌شود. از این مقدار ۳۶/۶۲۳٪ عنوان علی‌الحساب مالیاتی و اعتبار مالیاتی دارد که در مرحله بعدی، یعنی هنگام رسیدگی به مالیات بر درآمد شرکاء، مورد استفاده مؤدیان قرار می‌گیرد. ۲۲/۶۰۳٪ باقی به طور قطع در مرحله نخست (مرحله رسیدگی به مالیات شرکت) عاید دولت و شهرداری‌ها می‌شود.

از این که بگذریم باقی بار مالیاتی به مرحله دوم مربوط می‌شود. شرکاء به نوبه خود ممکن است شخص حقیقی یا حقوقی باشند و در هر دو صورت بخشی از اعتبار و علی‌الحساب مالیاتی مرحله نخست به نسبت سهم هریک، به آنان تعلق می‌گیرد. ضمناً برای رسیدگی مالیاتی در مرحله دوم به این نکته توجه می‌شود که مجموع سود خالص دریافتی شرکاء پس از وضع کلیه مالیات‌ها معادل ۴۰/۷۷۴٪ درآمد مشمول مالیات شرکت بوده‌است. ولی علاوه بر این حق استفاده از علی‌الحساب مالیاتی (بابت آنچه تحت عنوان مالیات سود سهام در منبع کسر شده) و اعتبار مالیاتی (از محل مالیات بر شرکت) برای آنان محفوظ است، که جمع آن به ۳۶/۶۲۳٪ درآمد مشمول مالیات مرحله اول بالغ می‌گردد. این دو مورد را با هم جمع می‌کنند و به رقم ۷۷/۳۹۷٪ می‌رسند که آن را به عنوان درآمد مشمول مالیات شرکاء در مرحله دوم تلقی می‌نمایند.



از لحاظ بار مالیاتی مرحله دوم وضع اشخاص حقیقی با اشخاص حقوقی فرق می‌کند. رفتار مالیاتی در مرحله دوم با شرکائی که خود شخص حقوقی هستند مانند همان مرحله‌نخست است. یعنی همان درصدهای مربوط به مالیات بر شرکت، مالیات کسب و کار و سورشارژ نسبت به درآمد مشمول مالیات مرحله دوم به شرح زیر اعمال می‌گردد:

۳۵/۳۲٪ =۷۷/۳۹۷٪×۴۵/۶۳۵=۲/۸۰۱+۱۷+۲۵/۸۳۴

در مقابل این رقم مالیاتی مرحله دوم، مؤدیان از ۳۶/۶۲۳٪ طلب مالیاتی برخوردارند، و پس از تهاتر ۱/۳٪ باقی را مسترد می‌دارند و بدین ترتیب بار مالیاتی قبلی آنان از ۵۹/۲۲۶٪ به ۵۷/۹۲۶٪ کاهش می‌یابد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در آلمان نرخ‌های تصاعدی همواره به طور انفرادی اِعمال می‌شود ولی در ایران از این لحاظ رفتار دوگانه‌ای - بر حسب نوع شرکت و شرکاء - به کار برده می‌شود.

اما واقعیت این است که سیستم مالیاتی آلمان در نهایت امر مالیات را متوجه شخص حقیقی می‌سازد، و حتی اگر در یک مرحله شرکاء شرکت اشخاص حقوقی باشند و به شرح فوق عمل شود بالاخره در مرحله بعدی پای فرد و شخص حقیقی به میان می‌آید. بنابراین وضع شخص حقیقی در این میان به حقیقت نهائی نزدیک‌تر است.

اشخاص حقیقی تابع نرخ‌های مربوط به مالیات بر درآمد خاص خود هستند که جنبه تصاعدی دارد. برحسب این نرخ‌ها لایه نخست درآمد مشمول نرخ صفر در صد است، و از آن پس نرخ‌ها بر حسب لایه های بالاتر درآمد از ۱۹ تا ۵۳ در صد صعود می‌کنند. اما لایه های درآمدی تابع این نرخ ها نسبت به اشخاص مجرد و متأهل فرق می‌کند. حد اکثر نرخ مالیاتی (۵۳٪) در مورد اشخاص مجرد نسبت به درآمد از ۱۲۰۰۴۲ مارک به بالا و در مورد افراد متأهل از ۲۴۰۰۸۴ مارک به بالا (دو برابر مجردان) جاری است. به هر تقدیر برای آن که مالیات مرحله دوم با طلب مالیاتی مؤدیان سر به سر شود نرخ متوسط مالیاتی باید ۴۷/۳٪ باشد:

$$(\mathbf{X} = ٪۴۷/۳) \quad \%\mathbf{X} = ۳۶/۶۲۳ \times ۷۷/۳۹۷$$

برای رسیدن به این نقطه باید درآمد مشمول مالیات مؤدی مجرد به ۴۰۲۱۵۲ مارک، و از آنِ فرد متأهل به ۸۰۴۳۰۴ مارک برسد. فرضاً اگر شرکت پنج شریک متأهل داشته باشد رقم مذکور مجموعاً باید به ۴۰۲۱۵۲۰ مارک بالغ گردد. با توجه به این که درآمد مشمول مالیات مرحله دوم برابر ۷۷/۳۹۷٪ درآمد مشمول مالیات مرحله نخست است، اصل درآمد مشمول مالیات مذکور باید معادل ۵۱۹۵۹۶۴ مارک بوده‌باشد تا نهایةً بتوانیم به نقطه سر به سر مذکور برسیم، و هرچه تعداد شرکاء بیشتر باشد درآمد زیادتری برای رسیدن به نقطه سر به سر لازم خواهدبود.

با توجه به آنچه گفته شد نتایج زیر حاصل می‌شود:

۱. اگر شرکاء شرکت اصلی خود شرکت باشند علاوه بر بار مالیاتی مرحله اول که جمعاً ۵۹/۲۲۶٪ درآمد مشمول مالیات شرکت بود، در مرحله دوم بار اضافی دیگری وجود نداشته و بلکه با امکان استرداد رقمی قریب ۱/۳٪ درآمد مشمول مالیات مرحله اول، از بار مالیاتی کاسته خواهدشد.

۲. اما تحمیل بار مالیاتی به شرکائی که خود شرکت هستند جنبه موقت دارد و بالاخره در مرحله بعدی شرکائی که شخص حقیقی هستند ظاهر خواهند شد و مآلا بار مالیات را بر دوش خواهندکشید. بنا بر این برای درک واقعیت باید وضع اشخاص حقیقی را در نظر گرفت.

۳. در مورد اشخاص حقیقی نرخ مالیاتی مرحله دوم به طور متوسط باید ۴۷/۳۲٪ باشد تا مالیات مرحله دوم با طلب مالیاتی شرکاء سربه سر شود. برای رسیدن به این نقطه باید درآمد قابل توجهی عاید شرکاء شده باشد و هرچه تعداد شرکاء بیشتر باشد درآمد بالاتری به این منظور لازم خواهدبود.

۴. در نتیجه باید گفت که امکان کاهش بار مالیاتی در مرحله دوم در موارد عادی یعنی با درآمد های معتدل بسیاراست. فرضاً در صورتی که درآمد مشمول مالیات هر یک از شرکاء متأهل ۲۴۰۰۰۰ مارک (و از آن مجرد ۱۲۰۰۰۰ مارک) باشد، نرخ متوسط مالیاتی حدود ۳۳٪ خواهدبود که این به معنی استرداد مبلغ قابل توجهی از طلب مالیاتی و مآلاً کاهش بار مالیاتی به این نسبت خواهدبود. ولی رویهمرفته درصد یا درصدهای معینی را نمی‌توان در این خصوص ذکر کرد و در هر مورد جداگانه باید بررسی نمود.

۵. صرف نظر از این نکات، به هر صورت در مرحله اول یعنی در سطح شرکت پرداخت حدود ۲۲٪ درآمد مشمول مالیات به عنوان عوارض و مالیات آن مرحله حتمی است. قسمت اعظم این پرداخت یعنی ۱۷٪ آن در وجه شهرداری صورت می‌گیرد و در واقع جنبه عوارض دارد و با آنچه در ایران به طور اخص مالیات نامیده می‌شود متفاوت است (هر چند که در ماهیت با مالیات فرقی ندارد). باقی رقم یعنی حدود ۵٪ مالیات به مفهوم اخص به شمار می‌رود.

۶. کسانی که مالیات را برحسب برداشت متداول آن در نظر می‌گیرند و عوارض شهرداری را با آن در نمی‌آمیزند، می‌توانند این مقدار از بار مالیاتی را از محاسبات خود کسر کنند.

۷. نکته قابل ذکر دیگر این که در بررسی حاضر مسائلی مانند میزان معافیت‌ها، مقررات راجع به استهلاک، انواع هزینه های قابل کسر، ارفاق‌های مالیاتی خاص، و نکات پراکنده دیگر به خاطر احتراز از طولانی شدن بحث در نظر گرفته نشده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مقایسه با مقررات مالیاتی ایران

در مورد ایران بحث مقایسه‌ای خود را روی شرکت‌های موضوع بندهای «الف» و«د» ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم یعنی شرکت‌های وابسته به دولت و شهرداری ها (بند الف)، شرکت‌های خصوصی سهامی و مختلط سهامی و تعاونی و اتحادیه تعاونی ها (جزء ۱ بند د)، و سایر شرکت‌های خصوصی نظیر شرکت‌های تضامنی، نسبی، بامسئولیت محدود، و مختلط غیر سهامی (جزء ۲ بند د) متمرکز می‌کنیم. از بحث در باره مشمولین بندهای«ب» و«ج» ماده ۱۰۵، یعنی اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری و اشخاص حقوقی خارجی که در ایران تحصیل درآمد می‌کنند، فعلاً صرفنظر می‌کنیم. بدین ترتیب میزان شباهت با شرکت‌های آلمانی که فوقاً مورد بحث قرار دادیم بیشتر می‌شود و ضمناً از پیچیدگی بیشتر بحث جلوگیری خواهدشد.

علاوه بر این موضوع معافیت‌ها را هم همان‌طور که در مورد آلمان عمل کردیم فعلاً کنار می‌گذاریم. با این کار عناصر مهم دیگری که برای بحث باقی می‌مانند عبارت‌اند از: ۱۰٪ مالیات شرکت، ۳٪ سهم شهرداری‌ها،نرخ‌های ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، و بالاخره کاربرد جمعی یا انفرادی این نرخ‌ها.

شرکت‌هائی که موضوع بحث ما هستند باید ۱۰٪ و ۳٪ از درآمد مشمول مالیات خود را به ترتیب تحت عنوان مالیات شرکت و سهم شهرداری‌ها بپردازند. سه درصد سهم شهرداری در صورتی که تعبیر وسیعی از بند ۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم به عمل آوریم قابل احتساب به هزینه است. برحسب بند مذکور انواع عوارض و مالیات‌های پرداختی به شهرداری‌ها جزء هزینه های قابل قبول محسوب می‌گردد. در نتیجه بخشی از بار این ۳٪ کسر می‌شود. میزان این کاهش بستگی مستقیم به نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ دارد، یعنی مقدار آن می‌تواند بین ۱۲ تا ۵۴ درصد باشد. اگر، صرفاً از جهت سهولت مقایسه همانند مورد مربوط به آلمان نرخ مالیات بر شرکت را حدود ۳۱٪ فرض کنیم، در آن صورت بار ۳٪ سهم شهرداری به حدود ۲٪ تنزل پیدا می‌کند. پس جمعاً ۱۲٪ بار مالیاتی قطعی در مرحله شرکت وجود دارد. مشابه این بار مالیاتی در آلمان همان گونه که قبلاً دیدیم حدود ۲۲٪ است.

از فقره مقطوع فوق یعنی مالیات شرکت و سهم شهرداری که بگذریم باقی امر به نرخ‌های مالیاتی ماده ۱۳۱ از یک سو و کاربرد

لایه نخست درآمدی مشمول مالیات در آلمان به حدی است که با توجه به ارزش برابری کنونی ریال و مارک قسمت علیای آن می‌تواند بر اساس مقررات ایران در لایه مربوط به نرخ ۴۵٪ قرارگیرد.

گروهی یا فردی این نرخ‌ها از سوی دیگر موکول می‌شود. عامل نخست یعنی نرخ‌های تصاعدی از لحاظ ساختار اصلی تفاوتی با سیستم آلمان ندارد، زیرا در آنجا نیز دیدیم که در نهایت امر پای نرخ‌های تصاعدی به میان می‌آید.

از جمله تفاوت‌های قابل ذکری که در همین زمینه بین دو کشور وجود دارد یکی این است که در آلمان نسبت به مؤدیان مجرد و متأهل رفتار متفاوتی اِعمال می‌شود. این تفاوت از لحاظ لایه‌های درآمدی مشمول نرخ‌های تصاعدی وجود دارد و میزان آن از ۱ به ۲ است. ولی چنین تفاوت رفتاری در مقررات ایران پیش‌بینی نشده است (البته در اینجا سخن از کاربرد نرخ‌های تصاعدی روی درآمد شرکت‌ها در میان است).تفاوت دیگر مربوط به لایه نخست درآمدی مشمول نرخ صفر در صد است که میزان آن در مورد افراد مجرد ۵۶۱۶ مارک و در مورد مؤدیان متأهل ۱۱۳۳۹ مارک است.با توجه به نرخ برابری کنونی ریال و مارک قسمت علیای این حد از درآمد می‌تواند بر اساس ماده ۱۳۱ در لایه مربوط به نرخ ۴۵٪ قرارگیرد.

آخرین لایه درآمدی افراد مجرد در آلمان ۱۲۰۰۰۰ مارک و از آنِ افراد متأهل ۲۴۰۰۰۰ مارک است. در ایران آخرین لایه ۳۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال است که به ویژه با توجه به نوسانات شدید نرخ ارز در اوقات اخیر بسیار نازل تر از هر دو رقم فوق بوده و در نتیجه متضمن فشار مالیاتی بیشتری است. حد اکثر نرخ از لحاظ در صد در هر دو کشور به یکدیگر نزدیک است (آلمان ۵۳٪ و ایران ۵۴٪).

عامل مؤثر دیگر در این بحث کاربرد جمعی یا انفرادی نرخ‌هاست. در آلمان نرخ‌های تصاعدی همواره به طور انفرادی اعمال می‌شود یعنی هر مؤدی معمولاً بر حسب میزان درآمد خود مشمول این نرخ‌ها قرار می‌گیرد، و چون با تقسیم درآمد شرکت هر شریکی جزئی از کل را به دست می‌آورد از نرخ مالیاتی پایین‌تری استفاده می‌کند.

ولی در ایران از این جهت رفتار دوگانه‌ای وجود دارد و نسبت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

حداکثر نرخ تصاعدی در ایران و آلمان بسیار به یکدیگر نزدیک است ولی آخرین لایه درآمدی مشمول این نرخ در آلمان از رقمی شروع می‌شود که به ویژه با توجه به نوسانات اخیر ارزش پول بسیار بالاتر - و در نتیجه متضمن فشار مالیاتی کم تری - نسبت به ایران می‌باشد.

به شرکت‌های دولتی و صاحبان سهام بی‌نام در شرکت‌های بخش خصوصی نرخ های مذکور به طور جمعی اعمال می‌شود که مستلزم تحمل بار مالیاتی به مراتب سنگین‌تری است. یک شرکت سهامی با فرضاً ۱۰۰ شریک صاحب سهم بی نام و درآمد مشمول مالیات سالانه‌ای برابر یکصد میلیون تومان، در ایران علاوه بر ۱۳ درصد جمع مالیات شرکت و سهم شهرداری باید براساس ماده ۱۳۱ مالیاتی بپردازد که به طور متوسط حدود ۳۶/۵۲ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات خواهدبود. بدین ترتیب جمع بار مالیاتی به حدود ۴۹/۵ درصد بالغ می‌گردد، و چون سهم شرکاء بنا به فرض متساوی است بار مالیاتی هریک از آنان نسبت به درآمد مربوط به خود نیز ۴۹/۵ درصد خواهدبود.



ولی در آلمان همین اندازه درآمد به ۱۰۰ تقسیم می‌شود و برای هر شریک درآمدی به دست می‌دهد که در بسیاری از موارد تابع نرخ صفر درصد بوده و تنها ۲۲٪ بار مالیاتی مرحله نخست می‌ماند که بسیار کمتر از درصد بار مالیاتی است که فوقاً در مورد ایران محاسبه کردیم.

البته ممکن است شریکی صاحب چند سهم باشد. در چنین حالتی مجموع درآمد مربوط به کلیه سهام وی مأخذ محاسبه بوده و طبعاً نرخ مالیاتی بالاتری در حق او اعمال خواهدشد، ضمن این که در مقابل می‌تواند از اعتبار و علی‌الحساب مالیاتی همه سهام خود برای تهاتر با بدهی مالیاتی استفاده کند.

در مواردی که مقررات ایران کاربرد انفرادی نرخ‌ها را جائز می‌داند می‌توان متوقع بود که بار مالیاتی سبک‌تر شود. منتهی خصلت آن موارد چنان است که غالباً وجود شمار بالنسبه کمتری از شرکاء را ایجاب می‌کند. فرضاً تعداد شرکای ضامن در شرکت‌های مختلط سهامی یا شرکای شرکت‌های تضامنی و نسبی و امثال آن‌ها چندان زیاد نیست، و قلت تعداد سبب می‌شود که کاربرد انفرادی نرخ‌ها اثرات نمایانی از جهت مسأله مورد بحث ظاهر نسازد.

بااین وصف مورد اخیر شاید مشابه ترین حالت به وضعیت موجود در آلمان باشد. به همین مناسبت مثال ۱۰۰ میلیون تومانی فوق را در مورد شرکتی که فقط ۳ شریک داشته‌باشد و اعمال نرخ هم در مورد آن انفرادی باشد تکرار می‌کنیم. بااین فرض بار مالیاتی هر شریک حدود ۴۵/۳٪ درآمد وی خواهد بود، و علاوه بر این، بار مشترک مالیات شرکت و سهم شهرداری نیز وجود دارد که اگر آن را هم به طور سرانگشتی به ۳ قسمت تقسیم کنیم مجموع بار مالیاتی هر شریک به حدود ۵۰ درصد بالغ می‌گردد.

همین میزان از درآمد در صورت تبدیل به مارک و اجرای نرخ های تصاعدی مربوط، حدود ۳۲ درصد مالیات برای هر شریک مجرد در کشور آلمان به بار می‌آورد که با افزودن یک سوم بار مشترک ۲۲ درصدی سابق‌الذکر مجموع بار مالیاتی هر شریکی به کمتر از ۴۰ درصد می‌رسد. این رقم نسبت به مورد مربوط به ایران کاهشی حدود ۲۰٪ نشان می‌دهد، و در صورتی که شرکاء متأهل باشند میزان کاهش به مراتب افزون‌تر خواهدبود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مشکل اجرائی

با وجود بیان منفی فوق در ارتباط با روش کاربرد جمعی نرخ‌های مالیاتی در ایران، توجه به پاره‌ای واقعیت‌ها در این مورد حائز ضرورت است. نخست این که در کشور آلمان نیز در مرحله اول، یعنی هنگامی که مالیات شرکت تحت رسیدگی است، از همین روش کاربرد جمعی نرخ استفاده می‌شود و کلیه درآمد شرکت یکجا مورد رسیدگی و نرخ‌بندی قرار می‌گیرد. سپس در مرحله رسیدگی به مالیات بردرآمد شرکاء مشکل فیصله می‌یابد و درآمد هر فرد رسیدگی می‌شود و نرخ‌های لازم روی آن اِعمال می‌گردد. ضمن این رسیدگی است که اگر معلوم شود بار مالیاتی مرحله نخست برای هریک از شرکاء با درآمد وی متناسب نبوده نسبت به جبران اضافه یا کسری اقدام می‌شود. در ایران نیز کاربرد جمعی نرخ‌ها در مرحله شرکت عیب اصولی ندارد و حتی می‌توان گفت آنچه مشکل آفرین است روش دوم یعنی ترتیباتی است که برای شرکای ضامن و صاحبان سهام با نام ضمن فقره «ب» جزء ۱ بند «د» ماده ۱۰۵ پیش‌بینی شده است. سود و اندوخته‌های این دسته از شرکاء به طور انفرادی و بر حسب حصه متعلق به هریک مشمول نرخ‌های تصاعدی قرارمی‌گیرد. چنین ترتیبی می‌تواند از نظر محاسباتی دشواری‌هائی پدیدآورد و احتمالاً فعل و انفعالات نامطلوبی را نیز برانگیزد.

بنابراین شاید بهتر باشد که روش کاربرد جمعی نرخ‌ها نسبت به این گروه نیز معمول گردد و چاره مشکل در اجرای همان سیستم رایج در آلمان جستجو شود؛ به این معنی که در مرحله دوم، یعنی هنگام رسیدگی به مالیات بردرآمد شخصی صاحبان سهام و شرکاء، کم و زیاد قضیه فیصله یابد.

به نظر می‌رسد آنچه مانع از اجرای چنین ترتیبی شده مشکلات اجرائی کار است؛ همان مشکلاتی که تا کنون سبب ناکامی در اجرای مقررات راجع به مالیات بر مجموع درآمد شده است. آسان‌تر این بوده است که کار در مرحله شرکت پایان پذیرد، و در عین حال اندیشه اجرای عدالت نسبی سبب شده است که برخی از شرکای اشخاص حقوقی را فرداً فرد تحت شمول نرخ‌های تصاعدی قراردهند؛ عدالتی ناقص که در عین حال مشکل آفرین است و ممکن است ناخواسته به بی‌عدالتی بیشتر منجر شود.(۱)

خلاصه

در نظام مالیاتی آلمان بر اثر وجود ترتیباتی که اصطلاحاً imputation system نامیده می‌شود، بخش قابل توجهی از بار مالیاتی در نهایت به افراد منتقل می‌شود و فرد تابع نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی است. ضمناً بر حسب معمول، کاربرد جمعی نرخ‌های مذکور در این کشور موردی نداشته و هر مؤدی انفراداً و تا حد درآمد خود مشمول نرخ‌های تصاعدی قرار می‌گیرد.

این عوامل و همچنین ساختار و ترکیب نرخ‌های تصاعدی غالباً سبب می‌شود که، جز در مورد درآمدهای هنگفت و سطح بالا، بار مالیاتی فرد فرد مؤدیان مورد بحث به حد قابل توجهی معتدل گردد. البته قسمت دیگری از بار مالیاتی که در مرحله شرکت حالت قطعی پیدا کرده طبعاً به شرکاء منتقل شده و نسبت به آن نهایةً تعدیلی انجام نخواهدشد.

در ایران میزان مالیات قطعی (مالیات شرکت و سهم شهرداری) در مقایسه با آلمان کمتر است، ولی باقی عوامل سبب می‌شود که این حالت صورت عکس پیدا کند و در مجموع فشار مالیاتی بیشتری نسبت به آلمان پدیدآید.

نرخ‌های مالیاتی در ایران نیز جنبه تصاعدی دارد و حد اکثر نرخ بسیار به آلمان نزدیک است. ولی برخلاف آلمان تفاوتی از حیث مؤدی مجرد و متأهل منظور نشده، و همچنین لایه درآمدی مشمول نرخ صفر در صد که در آلمان برقراراست، و مقدار آن هم قابل توجه می‌باشد، در ایران وجود ندارد. از آن سو بالا ترین لایه درآمدی مشمول حد اکثر نرخ در ایران از رقمی شروع می‌شود که با توجه به نوسانات اخیر نرخ ارز بسیار کم تر از ارقام مربوط به آلمان می‌باشد. ضمناً روش کاربرد جمعی نرخ‌های تصاعدی، که در ایران رایج است، در سیستم آلمان به چشم نمی‌خورد. این روش بار مالیاتی مضاعفی را پدید می‌آورد که نظام مالیاتی آلمان از آن فارغ است. در مواردی هم که قاعده کاربرد فردی نرخ‌ها حکمفرماست بنا به توضیحاتی که داده شد باز فشار مالیاتی بیشتری در ایران نسبت به آلمان ملاحظه می‌گردد.

در عین حال بنا به توضیحاتی که چند سطر قبل تحت عنوان «مشکل اجرائی» ارائه شد، کاربرد نرخ‌های جمعی در مقطع شرکت فی‌نفسه خالی از اشکال است و مشکل باید در مرحله دوم یعنی هنگام رسیدگی به مالیات شخصی شرکاء حل شود. اما تجربه ناموفق مالیات بر جمع درآمد نشان می‌دهد که ظاهراً تحمل این دشواری‌ها از رفع آن آسان‌تر است.

۱- ملاحظه شود مقاله «مالیات سود سهام»، شماره ۲، ص ۳۲.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تاریخ مالیات



وزارت مالیه
اداره کاسبی

نمره کتاب ثبت ۹۰ ۳۰۴	
کارتن ۹ توسیه	
نمره های قبل	
ضمیمه	

تاریخ خروج ۲ شهر محرم الحرام سنه ۱۳۲۶

کاغذ بیانات سلطنت علی
در باب حقوق حاجی محمدخان امیر لشکر و تقاضی عزت و اموال او
بگذشت جمیع ولایات شش زشته لغو الغاء شد زیاده مطلبی نیست

مفهوم «حواله مالیاتی» و نقش آن در تاریخ مالیه ایران

م. ت. همدانی

صدور حواله‌های مالیاتی از گذشته های دور در ایران مرسوم بوده و تا دوران‌های متأخر و حتی پس از استقرار مشروطیت نیز ادامه داشته است. حواله مالیاتی در واقع دستور پرداخت یا براتی بوده که عهده مستوفیان و کارگزاران مالیه ایالات و ولایات صادر می‌شده است. ذینفعان حواله‌ها به طور عمده از دو دسته تشکیل می‌شده اند. نخست کسانی که به علل مختلف از دستگاه حکومت طلبی داشته‌اند، و دوم اشخاصی که بنا به سببی - مانند ذی‌نفوذ بودن، مورد علاقه بودن و نظایر آن - از این مساعدت خاص بهره‌مند می‌شده‌اند. صدور حواله یا برای یک بار و مبلغ معینی صورت می‌پذیرفته، و یا بر اساس آن نوعی پرداخت مستمر در وجه ذینفع برقرار می‌شده که در مواردی حتی پس از فوت او حق استفاده به وراث منتقل می‌شده است. در ازاء این پرداخت‌ها غالباً ارائه خدمت معینی هم از افراد ذینفع خواسته نمی‌شده است. حواله مالیاتی در این شکل خاص خود در واقع جایگزین اقطاع یا تیول ارضی بوده است که در گذشته به اشخاص معین اعطاء می‌شده است.

نمونه های بسیار قدیمی برقراری پرداخت‌های پولی از محل عواید عمومی را در تاریخ عهد عمر خلیفه ثانی می‌توان جستجو کرد. این خلیفه از محل درآمدهای حاصل از فتوحات زمان خود پرداخت‌هائی به نفع مسلمانان، با توجه به شئون و درجات آنان، برقرار ساخت که در تاریخ از آن تحت عنوان «عطایا» یادشده است [1]. در مقابل این پرداخت‌های نقدی اقطاع نیز وجود داشت که نسبت به اراضی صورت می‌گرفت. این گونه پرداخت ها و واگذاری ها در طول زمان همچنان ادامه یافت، ولی به تدریج ماهیت و مبانی اولیه خود را از دست داد و به صورت وسیله ارضاء صاحبان نفوذ و متقربان دستگاه حکومت درآمد.

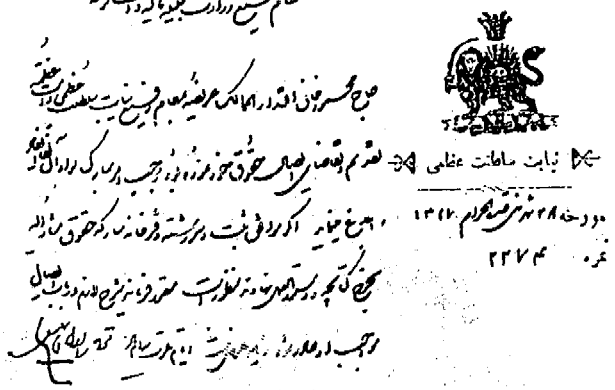
در عین حال نباید تصور کرد که در همه موارد هدف صادرکنندگان حواله واقعاً کمک به افراد ذینفع بوده است. بسیار اتفاق می‌افتاد که حواله به خاطر از سر باز کردن طلبکاران و اشخاص متوقع صادر می‌شد و در واقع حواله صادره برات بی‌پشتوانه محسوب می‌شد. تاریخ ایران مشحون از گله و شکوه به خاطر سوخت شدن حواله های مالیاتی است. ذینفع حواله با تحمل هزینه فراوان و مشقت سفر خود را به مقر مستوفی ولایت می‌رسانید و حواله را عرضه می‌کرد و از آن پس آن قدر امروز و فردا می‌کردند و او را سر می‌دوانیدند که جان به لب آمده به مرکز

۱. ملاحظه شود: فتوح‌البلدان، نوشته بلاذری، فصل عطایا.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

حکومت باز می‌گشت. آنگاه پس از آن که حال خود را عرضه می‌داشت در حق وی لطف می‌کردند و حواله دیگری به دستش می‌دادند و روز از نو و روزی از نو. اگر ذینفع بسیار خوش شانس بود می‌توانست حواله خود را به مبلغ ناچیزی صلح کند و از رنج دوندگی راحت شود. بسیار اتفاق می‌افتاد که وزیر با حکام ولایات تبانی می‌کرد و نشانی خاصی را با آنان معین می‌نمود، و تا وقتی که آن نشانی در حواله وجود نداشت سرنوشت ذینفع همان بود که گفتیم.

تصویر نمونه هائی از اسناد دوره قاجار در صفحه میانی جلد (صفحه دوم جلد) چاپ شده است. این اسناد که عموماً مربوط به



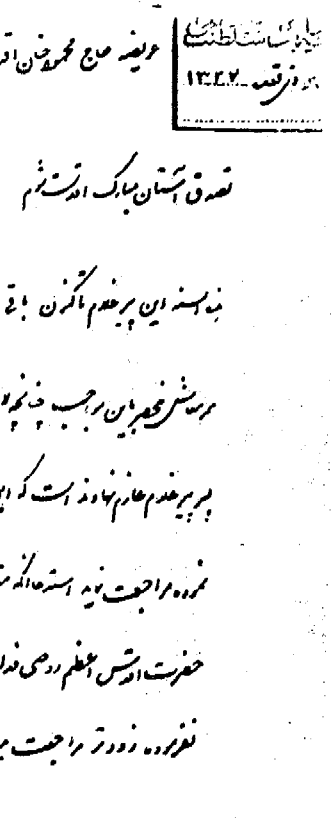
سال‌های نخست پس از برقراری مشروطیت **صادرشده حکایت** از ادامه و شیوع سیستم حواله مالیاتی دارد، چنان که یکی از صاحبمنصبان مالیه آن زمان (معاون اداره مالیه خراسان و سیستان) ضمن گزارش مورخ ۱۵ ربیع‌الاول ۱۳۲۹ قمری می‌نویسد:

«امروزه نصف مالیات هر ایالتی را ارباب حقوق تصاحب کرده هر یکی از آنان یک طغرا فرمان بالابلندی در دست گرفته به عناوین و صیغه‌های مختلف می‌برند و می‌خورند و از وجودشان ابداً حاصلی برای دولت و ملت متصور نیست».

در یکی از این اسناد شاهزاده حاج محمود خان اقتدارالملک قاجار به نایب‌السلطنه (ناصرالملک) می‌نویسد:

«تصدق آستان مبارک اقدست شوم معادل هشتصد و هشتاد و پنجتومان مواجب هذه‌السنه این پیر غلام تاکنون باقی و خاطر مرحمت ذخایر مبارک مسبوق است ممر معاش منحصر به این مواجب چنانچه لا وصول بماند به هیچ وجه تحصیل معاش نیست ناچار محمد اسمعیل خان پسر پیر غلام عازم نهاوند است که این مواجب بخرج آنجا می‌اید از حکومت وصول نموده مراجعت نماید استدعا آن که مقرر شود سفارشی از طرف قرین‌الشرف بندگان حضرت اقدس اعظم روحی فداه بحکومت نهاوند صادر شود پسر چاکر را معطّل نفرموده زودتر مراجعت بدهند آسوده و مشغول دعاگوئی باشد امر امر اقدس مبارک است».

در قبال این تقاضا، نامه ای در تاریخ ۲۸ ذی‌القعده ۱۳۲۷ قمری (سه سال پس از صدور فرمان مشروطیت) از دفتر **نایب‌السلطنه خطاب به وزارت مالیه به این شرح صادر شده است:**



مقام منیع وزارت جلیله مالیه دامت شوکته حاج محمود خان اقتدارالممالک عریضه بمقام رفیع نیابت سلطنت عظمی دامت عظمته تقدیم و تقاضای ایصال حقوق خود نموده بود بر حسب امر مبارک سواد آن لفاً ایفاد و ابلاغ مینماید اگر موافق ثبت و سررشته دفترخانه مبارکه حقوق مشارٌالیه بخرج کتابچه نهاوند منظور است مقررفرمایند شرح لازم در باب ایصال مواجب او صادر شود زیاده عرضی نیست ایام عزت مستدام باد».

در پاسخ، وثوق‌الدوله نامه ای به این شرح به دفتر نایب‌السلطنه ارسال داشته است:

« کابینه نیابت سلطنت عظمی در باب حقوق حاجی محمود خان اقتدارالممالک شرحی که مقتضی سرعت وصول آن بود بحکومت جلیله ولایات ثلثه نوشته لفاً انفاذ شد زیاده مطلبی نیست وثوق‌الدوله».

با تشکر از مرکز اسناد ملّی ایران

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

پاسخ به خوانندگان

الف ـ آقای رسول امامقلی زاده ـ از آذربایجان غربی

با تشکر از اظهار محبّت شما نسبت به مجلّهٔ مالیات ـ مبلغ ۲ر۱۶۰ر۰۰۰ ریال معافیت درآمد سالانه حقوق، طبق تبصره ماده ۸۴ قانون مالیاتها فقط شامل کارکنانی است که حقوق آنها توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و شهرداری‌ها و یا از محل اعتبارات دولتی پرداخت می‌گردد. بنابراین در سایر موارد میزان معافیت به شرح متن ماده ۸۴، مبلغ ۱ر۸۰۰ر۰۰۰ ریال در سال خواهد بود. ضمناً توجه شما را به بخشنامه شماره ۶۵۶۷۴ مورخ ۷۳/۱۲/۹ که در همین شماره مجله چاپ شده جلب می‌نماید..

ب ـ آقای محمدرضا سعیدی ـ از تنکابن

واگذاری حقوق صاحب سرقفلی و پروانه کسب و نیز تجهیزات مغازه به مستأجر، براساس ماده ۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم و با رعایت تبصره ۴ مادهٔ ۵۳ آن قانون، مشمول مالیات بر درآمد املاک است. در حالی که مالیات مستأجر بابت کسب و کار و فعالیت در مغازه، مشمول مالیات بخش مشاغل خواهد بود و به این ترتیب، تعلق دو نوع مالیات به یک واحد مستغلاتی در اصل به اعتبار دو مستغلاتی در اصل به اعتبار دو منبع درآمد بوده و مالیات مضاعف تلقّی نمی‌گردد.

ج ـ آقای احمد منصوری ـ از میانه

مراجعی که طبق مقرّرات باب پنجم قانون مالیاتها به امور تشخیص و حلّ و فصل اختلافات مالیاتی و امور انتظامی مأموران مالیاتی رسیدگی می‌کنند، مراجع قانونی نامیده می‌شوند و قانونگذار وظایف و اختیارات آنان را به تفصیل در متن قانون تعیین کرده است. سایر واحدهای اداری منجمله دفتر فنی مالیاتی و اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی به پیشنهاد وزارت اقتصادی و دارائی و تصویب سازمان امور اداری و استخدامی کشور ایجاد می‌شوند و وظایف آنها جنبه ستادی و خدماتی دارد.

د ـ آقای محمد حسن همّت ـ از تهران

۱ـ برای آگاهی از مقرّرات مراجع به چگونگی صدور برگ تشخیص مالیات و مشخصّات آن به موّاد ۱۸ به بعد آیین‌نامه سازمان تشخیص و اصلاحی مورّخ ۱۳۶۹/۱۲/۲۸ آن مراجعه فرمائید.

۲ـ گواهی موضوع مادّه ۳۵ قانون مالیاتها، به صراحت مقرّرات همان مادّه، ناظر بر تکالیف اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی است و مفاصا حساب مالیات برداشت، مشمول تعریف تبصره مادّه ۲۸ قانون مزبور می‌باشد.

۳ـ پرداخت مالیات توسّط مؤدی، مانع رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات توسّط مأموران تشخیص نیست و به هر حال اعلام پاسخ قاطع به بند ۳ سؤال شما مستلزم اطلاع از جزئیات پرونده است.

همین امروز...

... با شرکت در دوره‌های فشرده کامپیوتر ویژه مدیران مالی و حسابداران، کامپیوتر را در کوتاه‌ترین زمان، بصورت صد در صد عملی بیاموزید واز آن به عنوان قوی‌ترین ابزار اطلاعاتی - مدیریتی عصر حاضر براحتی بهره گیرید.

ثبت نام تلفنی: ۶۵۴۳۸۰ - ۶۵۰۳۱۷

تکسنو کامپیوتر: بلوار کشاورز - روبروی پارک لاله - شماره ۳۲۰

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

طنز ☺☺☺☺☺ فال مالیاتی



ب	گ	ب	ب	ی	ب	ه	ه	د	ر	ر	خ	ا	ش	ر	م	ه	ف	آ	و
ح	م	آ	ی	ج	ت	و	ر	ب	و	ن	ب	ا	م	ر	ا	ی	ا	چ	ی
ن	چ	ب	ی	ب	ش	ه	ن	ا	ن	ا	ن	ی	م	گ	م	ک	د	ن	ب
ل	ا	و	ع	ه	ر	گ	ا	ا	ز	ی	ل	م	و	ا	ر	ت	ا	م	ی
ل	ز	ف	و	خ	ی	ت	ا	ت	ی	ل	آ	ف	ن	ج	ل	خ	ط	ا	ر
م	ع	م	ر	ر	ف	س	و	ن	ا	ل	ا	ج	ر	و	غ	م	ل	ه	س
د	ه	گ	ی	ا	☹									☹	م	ه	ک	ا	ر
د	ب	ل	ب	د											ل	ر	ف	ا	ر
ی	د	ر	ا	ن											ت	ء	آ	ا	ر
ب	ن	د	ی	ی											و	ت	ش	ی	ی
ع	ب	ک	ر	ق											م	ک	ن	ل	ه
ه	پ	ل	ک	ه											م	ا	ه	ب	ک
ج	ه	ج	ا	و											ا	ی	ی	ی	ا
ز	ی	ه	م	گ	☹									☹	ز	و	ز	ع	ا
ب	آ	ا	ن	ب	د	ش	ن	ر	ی	ر	ب	ی	س	ق	ت	ه	ی	ی	ر
ل	ت	د	و	ز	و	ک	چ	ی	م	ل	ی	ی	ل	ن	پ	س	م	ا	ف
ن	و	م	ق	ت	ی	ر	ا	ه	ب	و	د	ا	ز	ت	ل	ب	ر	ر	و
ل	د	ک	ت	ر	ک	د	د	ا	ر	ی	ا	ج	و	س	ی	خ	ب	ب	ی
د	ه	ت	ب	ا	ه	ه	ف	ا	ت	د	ر	ل	د	س	ل	ر	ف	ا	آ
ی	ر	ر	ا	ن	ت	ء	و	ا	ش	ب	ن	د	ی	ی	ر	ت	م	ی	ی

ای صاحب فال - اگر مثل آن مؤدی لاغر و مردنی به حیرت اندری که آیا پول عزیزتر از جان را از کیسه فتوت خارج و به صندوق مالیه سرازیر کنی یا نه، می‌توانی از این فال خوش‌مقال بهره گیری. قبل از هرچیز دو بیت شعر درون بیضی فوقانی را بخوان و انگشت سبابه را بر روی یکی از حروف جدول بنه و آن‌را بر کاغذی قلمی کن. آنگاه هفت حرف الفبای پس از آن‌را برشمار و حرف هشتمی را در پی حرف اول بر کاغذ جای ده، و به همین روال پسندیده پیش برو و حرف‌های هشتمین را پشت هم بنویس و چون به ته جدول رسیدی به سر جدول برگرد و کار را از آنجا ادامه بده تا باز برسی به همان حرف اول، که در اینجا کار تمام است. اما حرف‌هائی که از سر جدول به بعد به دست می‌آید باید قبل از حروفی قرارگیرد که پیش از آن نوشته‌ای. و چون همه حرف‌هارا به همین ترتیب در پی هم ردیف کنی یک بیت شعر ناب دو مصرعی به دست می‌آید که جواب فال تست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های قبل

ترجمه: دکتر محمّد توکل

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها از مترجم است

فعالیت‌های مُعین AUXILIARY ACTIVITIES

محل ثابتی که در آن صرفاً فعالیت‌هائی انجام می‌پذیرد که برای مؤسسه جنبه کمکی و آماده‌سازی را دارد پایگاه ثابت تلقی نمی‌شود (جزء و بند ۴ ماده ۵ قرار داد مدل OECD).

ضابطهٔ تعیین کننده در این مورد این است که آیا فعالیت انجام شده در چنین محل ثابتی فی نفسه جزء اساسی و مهمی از فعالیت مؤسسه، به عنوان یک کل، را تشکیل می‌دهد یا خیر. فرضاً محل ثابت شغلی که مقاصد عمومی آن همانند مقاصد عمومی کل مؤسسه باشد، دارای فعالیت معین تلقی نمی‌شود. در مقابل محل ثابتی که منحصراً به منظور تبلیغات، یا ارائه اطلاعات، و یا انجام تحقیقات علمی، و یا دادن سرویس در مورد یک قراردادِ استفاده از حق اختراع و دانش فنی مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، ممکن است پایگاه ثابت شناخته نشود (به شرط آن که فعالیت‌های مذکور جنبهٔ کمکی و آماده‌سازی داشته باشد).

شرکت مُعین AUXILIARY COMPANY

شرکتی است درون یک گروه از شرکت‌ها که خدمات کمکی برای سایر اعضاء گروه انجام می‌دهد. تعیین سود شرکت معین غالباً دشوار است زیرا قیمتی که بابت این گونه خدمات مطالبه می‌شود واقعی نیست. لذا برای برآورد سود واقعی باید از روش‌های خاصی نظیر روش «هزینه باضافه»[1] استفاده کرد.

اعلام، اظهار، ادعا AVERMENT

این واژه یک اصطلاح حقوقی است به معنی اعلامات طرفین دعویٰ. در دعاوی که به منظور پیگرد تخلفات مالیاتی طرح می‌شود چنین اعلاماتی در بادی نظر به عنوان دلیل بر وقوع امر مورد ادعا تلقی می‌شود و به همین جهت حائز اهمیت است، زیرا بار اثبات بر عهدهٔ مؤدی قرار می‌گیرد و او است که باید مردود بودن ادعای نقض قانون مالیاتی را به ثبوت رساند.

ترفند مالیاتی AVOIDANCE TAX

ملاحظه شود صفحه ۳۷ شماره ۶ مجله مالیات (ستون اول - سطرهای ۱۵ تا ۲۴)

اعتبار مالیاتی AVOIR FISCAL

سود سهام پرداختی از سوی شرکت‌های فرانسوی با نوعی اعتبار یا کردیت مالیاتی همراه است که اشخاص حقیقی و حقوقی دریافت‌کننده می‌توانند آن را در ازاء مالیات بر درآمد خود تهاتر کنند، و آن در صورتی است که مؤدی مقیم فرانسه بوده، یا بر حسب قراردادهای مالیاتی حق استفاده از این ترتیبات را داشته باشد. میزان این اعتبار معادل ۵۰درصد سود سهام خالص دریافتی از شرکت‌های مقیم است. سود سهام دریافتی باید با افزون این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اعتبار از لحاظ مالیاتی ناخالص شود و سپس مجموع درآمد مشمول مالیات فرد یا شرکت مؤدی، با احتساب سود سهام ناخالص شده مورد بحث، محاسبه گردد و از مالیات متعلق به آن اعتبار مذکور کسر شود. ولی اگر سود سهامی که تقسیم می‌شود (و یا مورد توزیع مجدّد قرار می‌گیرد) معاف از مالیات باشد (نظیر سود سهام دریافتی شرکت از شرکت‌های فرعی خود) در آن صورت تهاتر اعتبار مورد بحث روی مالیات جبرانی[۲] رایج در کشور فرانسه صورت خواهد گرفت.

مالیات تجرّد BACHELOR TAX

مالیاتی است که افراد مجرّد باید علاوه بر مالیات بر درآمد متداول بپردازند. گاهی این مالیات را زن و شوهر بی‌فرزند نیز باید تأدیه کنند. مالیات تجرّد در واقع نقطهٔ مقابل تخفیف مالیاتی به سبب داشتن فرزند است که در قوانین مالیاتی برخی دیگر از کشورهای پیش‌بینی شده است.

مالیات مکشوفه BACK DUTY

این اصطلاح در انگلستان به کار می‌رود و منظور از آن مالیات سنوات گذشته است که بر اثر بازرسی موارد گریز از مالیات کشف و محاسبه می‌شود.

مالیات معوق، بقایا BACK TAXES

مالیات محاسبه شده برای سنوات گذشته که بر ذمّهٔ مؤدی باقی است.

وامگیری واسطه‌ای BACK-TO-BACK LOAN

نوعی روش وامگیری است که طی آن روابط دائن و مدیونی بین طرفین پدید نمی‌آید. منظور از اتخاذ این روش غالباً اجتناب از مسائل مربوط به کنترل‌های مالی و ارزی است. روش کار از این قرار است که وام از طریق یک واسطه پرداخت می‌شود؛ فرضاً «الف» وام را از «ب» که نقش واسطه را دارد دریافت می‌کند، حال آن که وجوه مربوط توسط «ج» که بستانکار واقعی است در اختیار «ب» نهاده شده است. اگر «الف» و «ج» دو شرکت وابسته به یکدیگر و «ب» یک مؤسسه مستقل (مثلاً یک بانک) باشد، توسل به این روش «الف» را قادر خواهد ساخت که عملاً به «ج» بهره بپردازد، بی آن که هیچ یک از این دو گرفتار مقررات راجع به «سرمایه‌گذاری رقیق» یا «سرمایه‌گذاری پنهان»[۳] شوند. برحسب این مقررات بهره پرداختی به سهامداران و شرکت‌های وابسته از جهت مالیاتی به عنوان سود سهام تلقی می‌شود.

روش وامگیری واسطه‌ای ممکن است به این منظور نیز به کار برده شود که بتوان از نرخ‌های نازل‌تر مالیات در منبع بهره‌های پرداختی که در قراردادهای مالیات مضاعف پیش‌بینی شده استفاده نمود. مثلاً اگر دو کشور «الف» و «ج» هر دو با کشور «ب» قرارداد مالیاتی داشته باشند، ولی بین خود آنها چنین قراردادی منعقد نشده باشد، در آن صورت می‌توان با استفاده از یک شرکت واسطه مقیم کشور «ب» روش وامگیری واسطه‌ای را به کار برد.

خدمات گذشته BACK SERVICE

این اصطلاح در مورد آن قسمت از تعهدات مربوط به حقوق بازنشستگی به کار برده می‌شود که به خدمات گذشته کارمندان ارتباط پیدا می‌کند. کاربرد این اصطلاح هنگامی است که کارفرما جدیداً تعهدی در مورد بازنشستگی کارکنان موجود خود می‌پذیرد؛ یا میزان این تعهد را افزایش می‌دهد، و یا آن که تعهدات بازنشستگی کارکنان را که قبلاً بر عهده داشته به یک صندوق بازنشستگی یا شرکت بیمه انتقال می‌دهد. آن بخش از تعهدات بازنشستگی که به خدمات گذشته کارکنان ارتباط پیدا می‌کند در مواردی که کارفرما جدیداً اقدام به قبول چنین تعهداتی می‌کند و یا تعهدات خود را به نحو فوق انتقال می‌دهد، اثرات مالیاتی برای وی بار بر خواهد داشت.

جایگزین مالیات تکلیفی BACKUP WITHHOLDING

به موجب قوانین ایالات متحده امریکا پرداخت‌کنندگان بهره، سود سهام و برخی درآمدهای دیگر موظّفند مالیاتی معادل ۲۰درصد مبلغ هر پرداخت کسر و به اداره درآمدهای داخلی آن کشور تسلیم کنند، مگر این که دریافت‌کننده درآمد گواهی مبنی بر صحت شماره هویت مالیاتی خود، و یا معافیت خویش از مالیات تکلیفی ارائه نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

BACKWARD SHIFTING OF TAX →
SHIFTING OF TAX

انتقال مالیات ← انتقال قهقهرائی مالیات

در مورد مالیات غیرمستقیم معمولاً نظر بر این است که بار مالیات بر مرحله مصرف قرار گیرد و آن را مصرف کنندگان تحمل کنند. در نتیجه مؤسسات مربوط که در مورد کالاها و خدمات عرضه شده خود مالیات می‌پردازند می‌توانند با تغییر قیمت‌ها این مالیات را به جلو و مرحله بعد از خود انتقال داده و آن را بر عهده مصرف‌کننده قرار دهند.

این انتقال بار مالیات می‌تواند به عقب و قهقرائی باشد و آن به ویژه در مواردی ظهور می‌کند که مالیات جدید وضع شود یا میزان مالیات افزایش یابد. در این موارد اگر مؤسسات مربوط احساس کنند که فراورده‌های آنها به خاطر دارا بودن کشش نسبت به قیمت قادر به جذب افزایش بهائی معادل مالیات نمی‌باشد، ناچار خواهند بود بخشی از مالیات را خود تحمّل کنند.

مطالبات لاوصول BAD DEBTS

مطالباتی است که وصول آن محتمل به نظر نمی‌رسد (فرضاً به سبب توقف یا احتمال توقف بدهکار). چنین مطالباتی در موارد معین ممکن است مشمول رفتار مالیاتی خاصّی شود. در صورتی که چنین وجوهی در محاسبه سود مشمول مالیات منظور شده باشد، قبول آن به عنوان رقم قابل کسر در محاسبه سود مذکور بستگی به وضعیت خاص هر دین معینی دارد. معمولاً منظور داشتن این گونه دیون به حساب ذخیره مطالبات لاوصول به آسانی پذیرفته نمی‌شود، و در صورت پذیرش هم اغلب احتساب ذخیره نسبت به بخشی از دین اجازه داده می‌شود. (در صورتی که مالیات بر ارزش افزوده در صورتحساب مربوط به دین لاوصول منظور شده باشد، این جزء معین از رقم قابل کسر مستثنیٰ می‌شود، زیرا برحسب معمول بستانکار از اعتبار مالیاتی در مورد مالیات بر ارزش افزوده برخوردار می‌شود).

نشانه‌های تقلّب BADGES OF FRAUD

اگر گریز مالیاتی جنبهٔ عمدی داشته باشد معمولاً مجازات‌های سنگین‌تری اِعمال می‌شود، تا مواردی که حذف اقلام درآمد از حساب سود و زیان جنبه سهوی و ناخودآگاه داشته باشد. اصطلاح نشانه‌های تقلّب هنگامی به کار برده می‌شود که اوضاع و احوال قضیّه از گریز تقلّب آمیز مالیاتی حکایت کند. این کیفیت منجر به برقراری جریمه‌های سنگین‌تر یا تعقیب کیفری می‌شود.

BADGS OF TRADE

ضابطهٔ تجاری بودن معاملات

در بسیاری از سیستم‌های حقوقی، به ویژه در سیستم کامن‌لو[۴]، تشخیص تجاری بودن معاملات از نظر مالیاتی حائز اهمیت است. سود حاصل از تجارت درآمد محسوب می‌شود، ولی سود حاصل از معاملاتی که کار بازرگانی شناخته نشود عموماً اضافه ارزش سرمایه به شمار می‌رود. این سؤال که آیا امر بازرگانی واقع شده یا خیر، یک پرسش در زمینهٔ واقعیات و فَکْت‌های قضیه است و مورد به مورد باید بررسی شود.

کمیسیون مالیات بر سود و درآمد انگلستان در ژوئن سال ۱۹۵۵ گزارشی در این زمینه تدوین نمود و طی آن یادآور شد که دادگاهها در چنین مواردی به دنبال عوامل و نشانه‌هائی می‌گردند که به گفتهٔ کمیسیون باید آنها را ضوابط معاملات تجارتی نامید. محاکمی که در انگلستان و سایر کشورهای تابع سیستم حقوقی کامن لو در مقام اخذ تصمیم نسبت به تجاری یا غیرتجاری بودن معاملات هستند، کراراً به این ضوابط و نشانه‌ها استناد می‌کنند.

ضوابط تجاری بودن معاملات مشتمل بر موارد زیر است؛

۱. موضوع معامله ـ معاملاتی که موضوع آنها کالا است بیشتر احتمال تجاری بودن دارند تا معامله روی دارائی‌ها، که معمولاً برای سرمایه‌گذاری به کار می‌روند.

۲. طول مدت مالکیت ـ اموالی که به منظور تجارت معامله می‌شوند معمولاً مدت کمتری در مالکیت اشخاص باقی می‌مانند، بر خلاف دارائی‌های سرمایه‌ای که طول مدت مالکیت اشخاص بر آنها بیشتر است.

۳. تکرّر و تعدّد معاملات مشابه ـ شخصی که کالاهای معینی را بارها می‌خرد و می‌فروشد بیش از کسی‌که این‌کار را به ندرت انجام می‌دهد، احتمال اشتغال به امر تجارت در مورد او صادق است.

۴. کار تکمیلی ـ کسی که متاعی را می‌فروشد اگر برای افزایش قیمت آن کاری انجام داده باشد، فرض اشتغال به تجارت در مورد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

او بیشتر صادق است تا کسی که چنین کاری را نکرده باشد.

۵. اوضاع و احوال معامله ـ اگر قرائن حاکی از آن باشد که معامله به خاطر وضع اضطراری یا استفاده از موقعیت خاصی انجام شده، چنین معامله‌ای ممکن است. تجارتی شناخته نشود.

۶. انگیزه ـ در برخی موارد انگیزه انجام معامله آشکارا قابل تشخیص است، و در موارد دیگر انگیزه را باید از سایر اوضاع و احوال قضیه استنباط نمود، که ممکن است قرائنی دال بر آن در شخص معامله‌کننده قابل مشاهده نبوده و یا حتی انگیزه‌ای خلاف آن از ناحیه وی ابراز شده باشد.

نشانه‌ها و ضوابط دیگری نیز در مورد تجاری بودن معاملات قابل تشخیص است. نسبت به برخی معاملات استثنائی که جزئی از یک کسب و کار و تجارت منظّم را تشکیل نمی‌دهند، در صورت وجود یکی از عوامل زیر ممکن است آنها را واجد خصلت تجاری شناخت:

ـ اگر انجام معامله با سازماندهی و انتظام معین، و یا درجاتی از چنین سازماندهی، محقق شده باشد.

ـ فعالیت‌های معینی برای ایجاد دارائی فروخته شده صورت پذیرفته باشد.

ـ مهارت‌ها و امکانات خاصی در رابطه با متاع معامله شده مورد استفاده قرار گرفته باشد.

ـ دارائی مورد معامله بر حسب طبیعت خود به کار تجارت و معاملات تجارتی ارتباط داشته باشد (همچنین ملاحظه شود شناسهٔ «فعالیتی که طبیعت کسب و کار دارد» در صفحه ۳۹ شماره دوم مجله مالیات).

سود سهمی ممتاز BAIL - OUT STOCK

عبارتست از سهام ممتاز و معاف از مالیاتی که شرکتی صادر کند و به جای سود سهام در اختیار سهامداران گذارد.

ترازنامه BALANCE SHEET

عبارتست از صورتی که وضع مالی یک کسب و کار معین را در تاریخ مشخصی بیان می‌دارد. ترازنامه دارائی‌های مؤسسه (نظیر مطالبات و ساختمان‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها، و امثال آن) را در یک ستون، و بدهی‌ها (مانند بستانکاران، اندوخته‌ها، و غیره) را در ستون دیگر نشان می‌دهد. در بسیاری از کشورها فرم و محتوای ترازنامه شرکت‌ها بر حسب مقررات دقیقاً معین شده است تا یک تصویر واقعی از وضع مؤسسه در تاریخ معینی (مثلاً ۳۱ دسامبر) در جلسه مجمع عمومی به سهامداران ارائه شود.

موازنهٔ کسر و اضافه BALANCING ALLOWANCES AND CHARGES

این اصطلاح در مورد تعدیلاتی به کار می‌رود که از نظر مالیاتی نسبت به فروش دارائی‌های مشمول استهلاک اِعمال می‌شود. هنگام فروش یا انهدام و یا اوراق کردن این دارائی‌ها، آنچه از فروش یا اوراق دارائی‌ها حاصل می‌شود و یا به عنوان خسارت از بیمه گرفته می‌شود با مانده قیمت دفتری پس از وضع استهلاکات مقایسه می‌شود. در صورت بیشتر بودن قیمت دفتری مابه‌التفاوت به عنوان هزینه قابل کسر از مواردی پذیرفته می‌شود، و در صورت کمتر بودن مابه‌التفاوت مشمول مالیات قرار می‌گیرد.

پانوشت‌ها:

۱- منظور این است که قیمت تمام شده به علاوه سود مناسبی در نظر گرفته می‌شود.

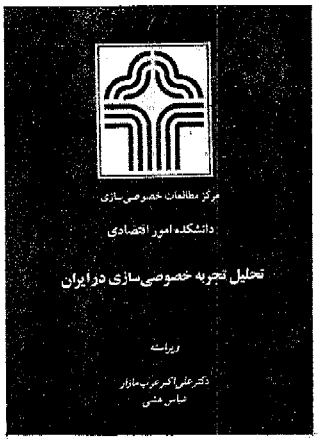
۲- شرح این نوع مالیات در جای خود خواهد آمد. به طور خلاصه در مواردی که سود سهام پرداختی از سوی شرکت معاف از مالیات باشد یا از نرخی نازل‌تر از نرخ متداول استفاده کند بازهم قاعده استفاده از اعتبار مالیاتی مذکور به قوت خود باقی خواهد بود؛ ولی در مقابل یک مالیات اضافی جهت جبران استفاده بی‌جهت از اعتبار در حق شرکت دریافت‌کننده سود سهام برقرار می‌شود که از لحاظ مبلغ معادل اعتبار مالیاتی یاد شده بوده و در واقع آن را جبران یا خنثی می‌کند.

۳- شرکت‌ها منابع سرمایه‌ای خود را از دو طریق تامین می‌کنند: سرمایه‌گذاری شرکاء و اخذ وام. اصطلاح سرمایه‌گذاری رقیق در مورد شرکتی به کار برده می‌شود که میزان سرمایه‌گذاری شرکاء نسبت به سرمایه تامین شده از طریق وام نازل باشد (اصطلاح سرمایه‌گذاری پنهان نیز به همین مفهوم مورد استفاده قرار می‌گیرد). توسّل به این طریقه عمل ممکن است جنبه ترفند مالیاتی داشته باشد، زیرا رفتار مالیاتی در این دو حالت متفاوت است فرضاً بهره پرداختی را می‌توان به هزینه برد، ولی با سود سهام پرداختی نمی‌توان چنین کرد. و نیز به موجب بسیاری از قراردادهای مالیاتی نرخ مالیات در منبع نسبت به بهره پرداختی متعادل تراز نرخ مربوط به سود سهام است. از همین رو در قوانین مالیاتی بسیاری از کشورها مقررات بازدارنده‌ای جهت مقابله با این شیوهٔ عمل پیش‌بینی شده است.

۴- سیستم حقوقی عمدتاً مبتنی بر عرف و سوابق آراء محاکم که در کشورهای آنگلوساسکون رایج است.

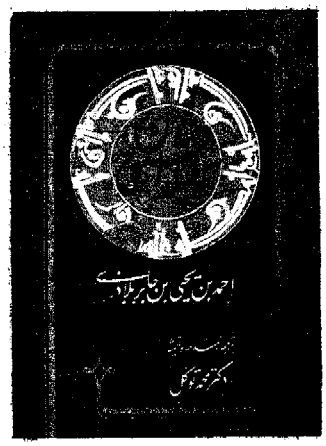
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

معرفی کتاب



تحلیل تجربه خصوصی سازی در ایران
ویراسته: دکتر علی اکبر عرب مازار و عباس هشی
از انتشارات: مرکز مطالعات خصوصی سازی ، دانشکده امور اقتصادی
۱۲۴ صفحه، تهران - زمستان ۱۳۷۳

این کتاب گزارشی است از سومین سمینار خصوصی سازی در ایران که اردیبهشت ماه سال قبل به ابتکار دانشکده امور اقتصادی در محل همین دانشکده برگزار گردید. در طول جلسات سمینار که دو روز به طول انجامید، مشکلات و مسائل مربوط به امر خصوصی سازی مورد بحث قرارگرفت و راه حل های مفصلی پیشنهاد گردید. در این سمینار علاوه بر وزیر صنایع، نمایندگانی از قوه مقننه، وزارتخانه های کار و امور اجتماعی، اقتصاد و دارائی، و نیرو؛ سازمان گسترش و نوسازی صنایع، بانک صنعت و معدن، اتاق بازرگانی، انجمن مدیران صنایع، بورس اوراق بهادار، دانشگاه‌های ایران و خارج، سازمان گسترش مالکیت واحدهای تولیدی، شرکت سرمایه گذاری و توسعه صنایع، شرکت سرمایه گذاری بانک ملی ایران، و همچنین بخش خصوصی شرکت داشتند. کتاب مورد بحث متضمن نظرات و پیشنهادهای طرح شده از سوی این گروه‌هااست و به همین سبب دیدگاه‌های اساسی اکثریت قریب به اتفاق ارگان‌ها و گروه‌های مؤثر و دست اندرکار امر خصوصی سازی در ایران را منعکس می نماید. مطالعه این گزارش برای علاقه‌مندان مبحث خصوصی سازی جالب و مفید است.



فتوح‌البلدان
نوشته: احمدابن یحیی ابن جابر بلاذری
ترجمه، مقدمه و تعلیقات از: دکتر محمد توکل
۷۸۷ صفحه، تهران، ۱۳۶۷

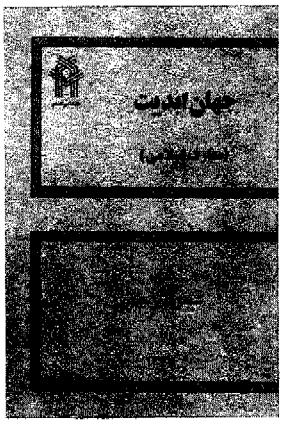
فتوح‌البلدان از جمله منابع کم نظیر - و در مواردی بی نظیر - تاریخ ایران و جهان اسلام در قرن‌های هفتم، هشتم، و نهم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

میلادی به شمار می‌رود. این کتاب نه تنها در دوران ما، بلکه طی قرون متمادی به عنوان یکی از قابل اعتمادترین منابع تاریخ خاور میانه و جهان عرب مورد استفاده محققان و تاریخ نویسان بوده است. بلاذری که در عهد خلفای عباسی (از مأمون تا معتمد) می‌زیسته از جمله مورخان بسیار معدود جهان کهن است که اخبار تاریخی را با وسواس علمی مورد تحلیل و استنتاج قرارداده و از متد معینی برای این کار پیروی کرده است.

این کتاب فقط یک تاریخ عمومی نیست، بلکه علاوه بر آن یک اثر بزرگ در زمینه جغرافیای تاریخی، یک اثر تحقیقی جالب راجع به مالکیت ارضی، نظام زراعی، تاریخ حقوق بین‌الملل، سیستم پولی، و بسیاری جنبه‌های دیگر حیات سیاسی، اجتماعی، و اقتصادی جهان اسلام به شمار می‌رود. مقدمه و تعلیقات افزوده شده از سوی مترجم خود یک کار تحقیقی جداگانه در زمینه بسیاری از نکات مبهم مربوط به زندگی و آثار مؤلف و مسائل تاریخی و زبانشناسی مرتبط با متن محسوب می‌گردد. فهرست مفصل اعلام نیز به ترجمه کتاب افزوده شده است.

جهان ابدیت
تألیف: شمس‌الدین ربیعی
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی
سه + ۱۹۸ صفحه، تهران - ۱۳۷۴



کتاب از مایه فلسفی - عرفانی نیرومندی برخوردار است و نظرگاه‌های نویسنده را در باب قضایای اساسی فلسفه و مسائل روحی دربر دارد. موضوع خلقت و سرشت آدمی و کشش‌های مخمّر در وجود او، و رابطه‌ای که وی را با ابدیت و جاودانگی عالم پیوند می‌دهد، با بیانی جالب مورد بحث قرارگرفته است. پدیده مرگ، بقاء روح، و عالم برزخ از دیدگاه قرآن و روایات، فصل دیگری را در همین زمینه می‌گشاید. نویسنده تجارب خود را در ارتباط با جلسات اتصال ارواح نیز عرضه داشته‌است. نظرگاه‌های فلاسفه اسلامی در باب مسائلی مانند عالم برزخ و مثال، بخش دیگری از کتاب را به خود اختصاص داده است. مرگ و عالم حیات پس از مرگ از دیدگاه ادیان و مذاهب در دنبال این مباحث بیان شده، و نظریات علمای جدید روح شناسی در ارتباط با عالم ارواح و چگونگی اتصال با آن‌ها مبحث دیگری از این بررسی جامع‌الاطراف را تشکیل می‌دهد. محتوای کتاب بسیار متنوع و پر جاذبه است و خواننده را تا آخر به دنبال خود می‌کشاند.

مجموعه قوانین مالیاتی - «مالیاتهای مستقیم»
به اهتمام: رحیم رضا زاده ملک
۳۲۴+۴۳ صفحه، چاپ سوم، تهران، ۱۳۷۳



در این مجموعه جالب مواد قانون مالیات‌های مستقیم یک چاپ شده و بلافاصله بعد از هر ماده متن مقرراتی که به نحوی با آن مرتبطاند نقل شده است. این متون افزوده شده شامل قوانین دیگر (نظیر قانون تجارت، آئین دادرسی مدنی، قانون مدنی و غیره)، تصویبنامه ها، آئیننامه‌ها، بخشنامه‌ها، آراء شورای‌عالی مالیاتی، و نظایر آن‌ها می‌باشد. در مواردی تو ضیحات خاصی نیز به متن اضافه شده است. گذشته از این در هر مورد که ضمن یکی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم به مواد دیگر ارجاع داده شده، این ارجاعات نیز با ذکر شماره مواد قید شده است. به طور کلی این مجموعه از لحاظ سهولت مراجعه و امکان دسترسی فوری به متعلقات قانون جالب و شایان توجه است.

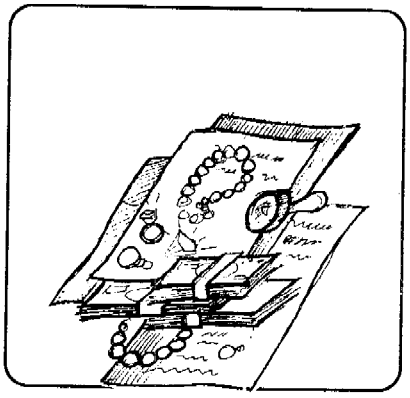
نویسندگان، ناشران، و مترجمانی که مایلند کتاب‌های چاپ شده ایشان در این بخش معرفی شود، می‌توانند آثار خود را به دفتر مجله ارسال دارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]



ایران ـ ادغام دفتر فنی مالیاتی در شورای عالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی منحل شد و وظایف آن را یک اداره فنی در بطن شورای عالی مالیاتی بر عهده گرفت. به عبارت دیگر تعداد کارشناسان شورئ افزایش یافت و جمعاً اداره فنی جدید را که یک شاخه داخلی شورای عالی مالیاتی محسوب می‌شود، تشکیل دادند.



تایلند ـ سندسازی

این کشور حدود یک سال است که مالیات بر ارزش افزوده را برقرار کرده است. یکی از مشکلاتی که به دنبال اجرای این سیستم بروز کرده جعل رسیدها و اسنادی است که در محاسبه مالیات مذکور کاربرد دارد. مثلاً تعدادی واردکنندگان جواهر و سنگ‌های قیمتی (که حرفه بسیار رایجی در آن کشور است) کالای خود را به طور قاچاق تهیه می‌کنند، و سپس فاکتورهائی جعل می‌کنند که ظاهراً فروشنده آنها را صادر کرده است. در این فاکتورها مبلغی هم به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداختی منظور می‌شود و فروشنده عین آن مبلغ را مطابق قانون از رقم مالیات بر ارزش افزوده خود کسر می‌کند.

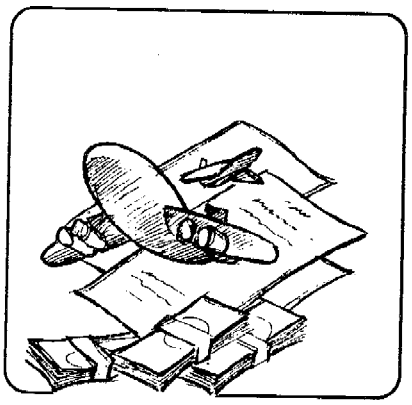
از سوی دیگر کسانی به تأسیس شرکت‌های صوری مبادرت کرده و شروع به صدور فاکتورهای خالی از واقعیت می‌نمایند. سایر شرکت‌ها نیز که جنبهٔ صوری ندارند بعضاً به این کار مبادرت می‌کنند. پرونده‌های زیادی تشکیل شده که از سوی ارگان‌های مربوط تحت تعقیب است.

آلبانی ـ مالیات بر زمین و ساختمان

قانون جدیدی کلیه زمین‌های کشاورزی و همچنین ساختمان‌ها را اعم از مسکونی و تجاری برحسب مساحت مشمول مالیات قرار داده است. بابت هر هکتار زمین کشاورزی برحسب درجه حاصلخیزی بین ۱۵۰۰ تا ۶۰۰۰ لک، و بابت هر متر مربع ساختمان با توجه به نوع آن بین ۲ تا ۱۰۰ لک باید مالیات پرداخته شود.

اتحادیه اروپا ـ معافیت مالیاتی خطوط هوائی

کشورهای عضو اتحادیه اروپا یک سلسله تعهداتی را از جهت مالیاتی



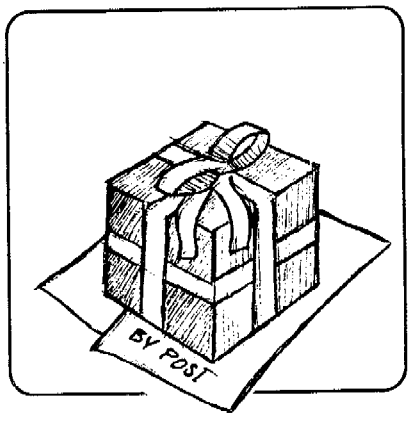
پذیرفته‌اند که هدف غائی آن ایجاد شرایط مساوی در سراسر اتحادیه به منظور تأمین رقابت آزاد می‌باشد، به نحوی که فرضاً شرکت‌های فعال در یک رشته معین در یکی از کشورها نتوانند با استفاده از معافیت مالیاتی خاصّ در شرایط بهتری نسبت به رقبای خود در سایر ممالک عضو اتحادیه قرار گیرند. بر این اساس دیرکتیوهائی از سوی اتحادیه صادر می‌شود که اعضاء ناگزیر از رعایت آن می‌باشند. از جمله به موجب بند ۳ ماده ۲۶ دیرکتیو شماره ۶ جامعه اروپا دولت‌های عضو اگر بخواهند معافیت از مالیات بر ارزش افزوده به شرکت‌های هواپیمائی تابع خود اعطاء کنند، این کار را فقط در رابطه با آن قسمت از وصولی‌های شرکت‌ها می‌توانند انجام دهند که بابت پروازهای خارج از قلمرو اتحادیه انجام پذیرفته است.

دولت آلمان چندی پیش تقاضائی تسلیم کمیسیون جامعه اروپا نمود و طی آن اعلام داشت که قصد دارد سود آژانس‌های هواپیمائی را بابت بلیط‌هائی که جهت سفر به نقاط خارج از اتحادیه اروپایی فروشند و نیز بابت تورهای مسافرتی داخل و خارج اتحادیه، از مالیات برارزش افزوده معاف کند. استدلال دولت آلمان این بود که محاسبهٔ آن قسمت از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سود آژانس‌ها که به بخش سفر به خارج از اتحادیه مربوط می‌شود بسیار مشکل است و این اشکال در مورد تورهای مسافرتی به مراتب زیادتر می‌شود.

ولی کمیسیون این استدلال را نپذیرفت و اظهار نمود که اقدام دولت آلمان در واقع به منظور ساده کردن مشکلات محاسبه نبوده بلکه به منزله ایجاد نوعی تبعیض مغایر رقابت آزاد به شمار می‌رود و ناقض ماده ۲۶ دیرکتیو شماره ۶ می‌باشد.



آمریکا ـ فروشندگان پستی

یکی از حرفه‌های رایج در آمریکا گرفتن سفارش و فروش و ارسال کالا از طریق پست است. اکنون لایحه‌ای به کنگره این کشور تسلیم شده که به موجب آن اگر میزان فروش سالانه این نوع فروشندگان از ۳ میلیون دلار بیشتر باشد، و نیز در مواردی که یک فروش معین از ۱۰۰٫۰۰۰ دلار به بالا باشد فروشنده مکلف است مالیات بر فروش را نیز محاسبه دریافت دارد و برای مراجع مربوطه ایالتی که کالا به مقصد آن فرستاده می‌شود ارسال دارد. محاسبه مالیات بر فروش نیز به مأخذ مقررات همان ایالت انجام می‌پذیرد.

کوبا ـ مالیات بعد از این!

مجلس ملی کوبا قانونی را در مورد



مالیات اشخاص حقیقی به تصویب رسانیده که طبق آن کارکنان سازمان‌ها و مؤسسات مشمول مالیات قرار می‌گیرند، ولی اجرای قانون به زمانی موکول شده است که بحران اقتصادی برطرف شود.

روسیه ـ محاسبهٔ روز به روز زیان کرد

دولت روسیه با وضع نامناسبی از حیث وصول مالیات روبرو است و هر روز تدبیری برای جلوگیری از گریز مالیاتی می‌اندیشد. اخیراً زیان دیرکرد پرداخت مالیات به طور روزانه معین شده و مؤدی در صورت تأخیر باید بابت هر روز ۷٪درصد زیان دیرکرد بپردازد که به معنی ۲۵۵/۵ درصد در سال است.

اتحادیه اروپا ـ تقلّب مالیاتی

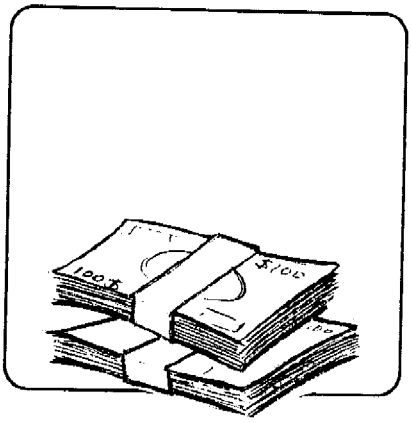
طبق رهنمود (دیرکتیو) شماره ۶ جامعه اروپا معاملات کالا بین دو کشور عضو اتحادیه در کشور مبدأ از مالیات بر ارزش افزوده معاف است به شرط آن که خریدار در کشور مقصد از لحاظ این گونه مالیات به ثبت رسیده باشد. شرکت الف در کشور مبدأ کالائی را به شخصی می‌فروشد و او ادعا می‌کند که جنس را برای شرکت ب در کشور مقصد خریداری می‌کند. وی شماره مالیات بر ارزش افزودهٔ ب را به الف اعلام می‌دارد و قیمت کالا را نقداً می‌پردازد و آن را شخصاً تحویل گرفته و حمل می‌کند. شرکت الف انجام معامله و شماره مالیاتی شرکت ب را طبق قانون به مراجع مالیاتی کشور متبوع خود اعلام می‌دارد و مرجع مالیاتی مراتب را به مقامات مالیاتی کشور مقصد خبر می‌دهد. ولی بعداً معلوم می‌شود که شرکت ب از جریان بی‌خبر است و چنین معامله‌ای انجام نداده است. بدین ترتیب شخص خریدار کالا را بدون محاسبه مالیات برارزش افزوده که مبلغ آن قابل توجه بوده به دست آورده بی‌آن که مورد شناسائی و پیگرد قرار گیرد.

مقامات مالیاتی کشور مقصد مراتب را به کمیسیون جامعه اروپا اعلام و تقاضا نمودند که برای جلوگیری از چنین وقایعی انجام معاملات بین کشورهای عضو به طور نقدی ممنوع شود و مداخله بانک الزامی گردد. ولی کمیسیون با این تقاضا مخالفت کرد و آن را خلاف اصل آزادی معاملات درداخل اتحادیه اروپا تلقی نمود.

تاتارستان ـ سیستم مالیاتی داخلی

جمهوری خودمختار تاتارستان از منابع طبیعی سرشار و جاذبه زیادی برای سرمایه‌گذاری خارجی برخوردار است. این جمهوری به موجب قرارداد سال ۱۹۹۴ که با دولت مرکزی روسیه منعقد ساخته موقعیت ممتازی در داخل فدراسیون روسیه پیدا کرده است، و از جمله می‌تواند مالیات‌های داخلی وضع و وصول نماید ضمن این که دولت فدرال هم حق دریافت مالیات‌های فدرال را دارا می‌باشد. مالیات‌های داخلی عمده تاتارستان از این قرار است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]



مالیات بر شرکت‌ها و مؤسسات ۲۲درصد

بانک‌ها و شرکت‌های بیمه ۳۰درصد

درآمد معاملات ارزی و دلالی ۳۲درصد

باقی انواع مالیات‌ها نرخ بسیار نازلی دارند، ضمناً هیأت وزیران در چارچوب معین می‌تواند در میزان مالیات‌ها تخفیف قائل شود.

هشتمین کنفرانس مالی اروپا - نیاز به همکاری بین‌المللی

در این کنفرانس که در مونیخ آلمان برگزار شد لزوم همکاری بین‌المللی در دو زمینهٔ مالیاتی به طور خاص مورد تأکید قرار گرفت. نخست وضع مالیات بر وسائل و تأسیساتی که تولید گاز کربنیک می‌نمایند، و دیگر کسر مالیات در منبع از بهره حساب‌های بانکی.

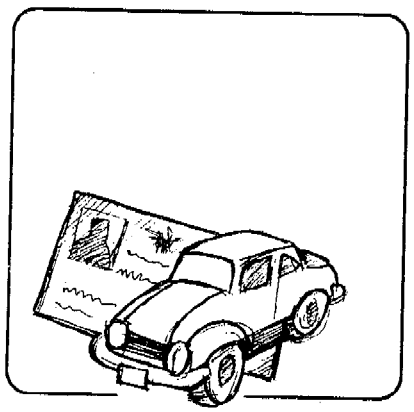
مالیات نخست به عنوان اقدامی در راه مبارزه با آلودگی محیط زیست ضرورت دارد و برای مؤثر بودن آن باید در سطح جهانی انجام شود. همکاری در زمینهٔ مالیات بر بهره بانکی به ویژه از لحاظ اقتصادی حائز اهمیت است. زیرا اگر در کشوری چنین مالیاتی وضع شود و کشور دیگر از این کار خودداری کند، کشور اول از حیث رقابت اقتصادی در وضع نامناسبی قرار خواهد گرفت و به طوری که تجربه نشان داده فرار سپرده‌ها به کشورهای فارغ از این نوع مالیات آغاز خواهد شد. در کنفرانس به طور خاص همکاری آمریکا و ژاپن ضرور دانسته شد.

اتریش - الحاق به اتحادیه اروپا

این کشور به دنبال رفراندوم سال گذشته و سپس تصویب پارلمان به اتحادیه اروپا ملحق شد. هر کشور عضو ناگزیر است که مقررات مالیاتی خود را با مصوبات و سیاست کلی مالیاتی اتحادیه هماهنگ سازد، و از همین رو اتریش نیز تغییرات زیادی در قوانین مالیاتی خود پدید آورده و یا در حال اجرای چنین تغییراتی است. مهم‌ترین این اصلاحات و تغییرات در زمینه‌های زیر است: مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر اشخاص (حقیقی)، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات وسائط نقلیه، پذیرش مقررات راجع به همکاری دول عضو در مورد مسائل مالیاتی، همکاری در زمینهٔ معاضدت مالیاتی (اجرای احکام)، وضع مقررات به منظور اجرای مفاد دیرکتیوهای مختلف مالیاتی جامعه اروپا و غیره.

خبر دیگری از آمریکا - حساب‌های دلاری

ادارهٔ درآمدهای داخلی آمریکا مقررات ویژه‌ای را منتشر کرده است که براساس آن هر شرکت آمریکائی که در کشورهای گرفتار تورّم شدید فعالیت می‌کند باید حسابهای مالیاتی خود را به دلار آمریکا نگاهداری کند و بر آن پایه مالیات بپردازد. خطوط اصلی کار و نحوه تسعیر و نگاهداری حساب‌ها در این مقررات معین شده است.



هلند - گواهینامه اروپائی

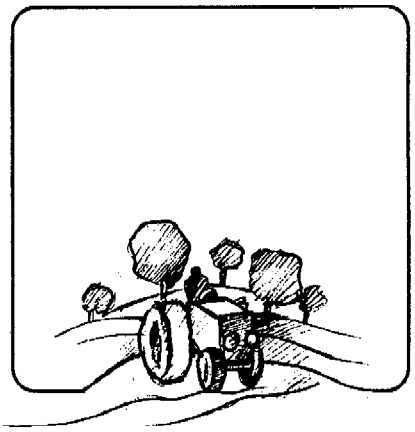
هلند به قراردادی ملحق شده است که براساس آن جواز رانندگی واحدی برای وسائط نقلیه سنگین در کشورهای بنلوکس (هلند، بلژیک، لوکزامبورک) و دانمارک و آلمان صادر می‌شود. صدور این اجازه‌نامه منوط به پرداخت مالیات معینی است که میزان آن ۱۰۶۵ فلورن برای کامیون‌های دارای حداکثر ۳ محور (اکسل) و ۲۷۵۰ فلورن برای کامیون‌های دارای بیش از ۳ اکسل، می‌باشد. هر کامیون باری که در هلند به ثبت رسیده باید سالانه این مالیات را بپردازد و در آن صورت با دریافت گواهینامه اروپائی حق رانندگی در جاده‌های ممالک عضو را خواهد داشت. کامیون‌های به ثبت رسیده در سایر کشورهای عضو نیز در صورت پرداخت همین مالیات و دریافت گواهینامه می‌توانند آزادانه در جاده‌های هلند رفت و آمد کنند.

فرانسه - استرداد مالیات به آمریکائیان

بین آمریکا و فرانسه قرارداد مالیاتی وجود دارد که به موجب آن سود سهام پرداختی در یکی از این دو کشور به اشخاص مقیم کشور دیگر از نرخ‌های مالیاتی نازلی استفاده می‌کند. مقامات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مالیاتی فرانسه این قسمت از مقررات قرارداد را شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری آمریکائی ندانسته و مالیات سود سهام پرداختی به این شرکت‌ها را به نرخ معمولی محاسبه و در منبع اخذ می‌کردند. آمریکائیان این برداشت مقامات فرانسوی را قبول نداشتند و بعد از مدت‌ها مذاکره بالاخره فرانسوی‌ها زیر بار رفتند و قرار شد کلیه مالیات‌های اضافی دریافتی طی چند سال اخیر که به رقم قابل توجهی بالغ می‌شود به مؤدیان آمریکائی باز پس داده شود. مؤدیان آمریکائی باید فرم استرداد خاصی را پر کنند و به مقامات مالیاتی کشور خود تسلیم کنند. در صورت گواهی مقامات آمریکائی فرم تکمیل شده برای مراجع فرانسوی ارسال شده و باقی اقدامات انجام خواهد گرفت.



کره جنوبی ـ مالیات کمک به کشاورزی

وزارت دارائی طرح قانون جدیدی را تهیه کرده که در صورت تصویب مالیاتی به نام «مالیات ویژه کشاورزی» اخذ و برای کمک به روستاهائی که به کار زراعت و ماهیگیری می‌پردازند به مصرف خواهد رسید. جالب این که پایه این مالیات معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی است که اخیراً به موجب قانون دیگری به تصویب رسیده است. هر مقدار معافیت و تخفیف طبق قانون فوق برای مؤدیان قابل احتساب باشد، همان رقم پایه مالیات ویژه کشاورزی را تشکیل داده و نرخ مالیاتی روی آن اعمال خواهد شد. مدت اجرای قانون ۱۰ سال از تاریخ تصویب خواهد بود.

استرالیا ـ عقد قرارداد بین مؤدی و ادارهٔ مالیات

این هم یک صیغهٔ نوظهور و جالب؛ مؤدی با ادارهٔ مالیات رسماً قرارداد می‌بندد که رسیدگی به پروندهٔ او را به چه شکل انجام دهد! موضوع برمی‌گردد به بحث قیمت‌گذاری انتقالی که قبلاً (در شماره چهارم مجله مالیات) مفصّلاً راجع به آن گفتگو کرده بودیم. وقتی یک گروه از شرکت‌های وابسته به یکدیگر بین خود معاملات و نقل و انتقالاتی انجام می‌دهند احتمال دارد قیمت‌ها را به طور مصنوعی و ساختگی منظور کنند تا به نحوی از بار مالیاتی گروه بکاهند. برای مقابله با این وضعیت شیوه‌های عمل مختلفی وجود دارد که حوزه مالیاتی یکی از آنها را انتخاب می‌کند.

در استرالیا اجازه داده شده است که ادارهٔ مالیات با مؤدی بر سر کاربرد یکی از این شیوه‌ها از قبل توافق کند. موضوع باید از طرف مؤدی تقاضا شود و ادارهٔ دارائی طی جلسه‌ای با شرکت متقاضی مطلب را مورد رسیدگی و حلاجی قرار داده و راه حل معینی را با وی مورد موافق قرار می‌دهد و براساس آن بین دو طرف قرارداد منعقد می‌شود. اگر پای کشور دیگری هم در میان باشد که با استرالیا قرارداد مالیاتی دارد آنگاه یک قرارداد سه جانبه بسته می‌شود، به این شکل که توافق کشور مذکور را نیز جلب می‌کنند.

مدت این قراردادها کوتاه است و از ۳ الی ۵ سال تجاوز نمی‌کند.

بلژیک ـ مقررات جدید ضدّ ترفند

مؤدیان مالیاتی ممکن است برای اجتناب از پرداخت مالیات به ترفندهای قانونی مبادرت نمایند. یکی از ترفندهای رایج تغییر صورت ظاهر معاملات و قراردادها است به نحوی که مشمول مالیات کمتری قرار گیرد. رویه قضائی بلژیک تا چندی پیش به نحوی بود که دست مؤدیان را در اتخاذ این نوع ترفندها باز می‌گذاشت. دیوان عالی بلژیک نظر داده بود که این حق مؤدیان است که از «شیوهٔ تعلق حد اقل مالیات»[1] استفاده کنند. براساس این نظر مؤدی می‌تواند از قاعدهٔ آزادی قراردادها استفاده کند و معاملات خود را به طور دلخواه تنظیم نماید هرچند که هدف کاهش بار مالیاتی را درنظر داشته باشد.

ولی پس از مدت‌ها بحث و مجادله بالاخره بند یک ماده ۳۴۴ قانون مالیاتی بلژیک به شرح زیر اصلاح شد:

«اگر مقامات مالیاتی از طریق قیاس و سایر طرق اثبات مقرر در ماده ۳۴۰ بتوانند ثابت کنند که صورت ظاهر اقدامات مؤدی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات انتخاب شده است، در آن صورت مؤدی نمی‌تواند به عنوان و ظاهر اقدام انجام شده، یا مجموعه اقداماتی که رویهمرفته معامله واحدی را تشکیل می‌دهند، استناد کند؛ مگر این که بتواند ثابت کند که صورت و عنوان مذکور کلیه توجیهات لازم را از نظر مالی و اقتصادی دارا می‌باشد».

1- La voie la moins imposée.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بدین ترتیب می‌توان گفت «شیوه تعلق حداقل مالیات» به کلی از میان نرفته، بلکه مقید به این قید شده است که معامله انجام شده از جهت مالی و اقتصادی قابل توجیه و معقول باشد. (این قاعده کاربرد همان «دکترین انگیزهٔ شغلی» است که ضمن مقاله‌ای تحت همین عنوان در شمارهٔ ششم مجله مالیات به آن اشاره شد).

با تصویب این قانون مراجع مالیاتی می‌توانند صورت ظاهری را که صرفاً به قصد اجتناب از پرداخت مالیات به معاملات داده شده و فاقد توجیه کافی از لحاظ اقتصادی و مالی می‌باشد، نادیده بگیرند و حالت واقعی‌تری را جایگزین آن سازند و بر آن اساس مالیات مربوط را محاسبه کنند. بدیهی است اگر اوضاع و احوال مورد به نحوی باشد که نتوان جایگزینی برای آن پیدا کرد دست مرجع مالیاتی بسته خواهد ماند.

با توجه به آنچه گفته شد بار اثبات در مرحله نخست بر عهده مقام مالیاتی است و او است که باید نشان دهد معامله به قصد اجتناب از مالیات تنظیم شده است. پس از آن در مرحله بعدی بار اثبات متوجه مؤدی خواهد شد که باید ثابت کند کار او از نظر اقتصادی و مالی قابل توجیه بوده است.

چین ـ اقامت ساختگی

طبق قرارداد مالیاتی چین با آمریکا تخفیفات مالیاتی برای اتباع چین که به مشاغل تدریس و تحقیق در آمریکا اشتغال می‌ورزند، درنظر گرفته شده است مشروط بر این که قبلاً مقیم چین بوده باشند. از طرفی تعداد قابل توجهی دانشجوی چینی در آمریکا تحصیل می‌کنند و بعد از خاتمه تحصیلات مشاغلی از این قبیل را در آن کشور به دست می‌آورند. این افراد برای آن که بتوانند از مزایای قرارداد مالیاتی استفاده کنند ناگزیر به چین باز می‌گردند تا ظاهراً مقیم چین شناخته شوند و سپس برای احراز مشاغل خود به آمریکا مراجعت می‌کنند.

خبر دیگر از استرالیا ـ اصلاحات پیشنهادی کمیته حسابداران

کمیتهٔ مشترک حسابداران دولتی سیستم مالیاتی استرالیا را مورد بررسی قرار داده و پیشنهادهای بسیاری به دولت تسلیم داشته، که به ویژه موارد زیر با واکنش مثبت روبرو شده است:

ـ لزوم تدوین «اعلامیه حقوق مؤدیان» به نحوی که عموم مؤدیان از حقوق اساسی خود در ارتباط با مسائل مالیاتی و سازمان مالیاتی کشور آگاه باشند.

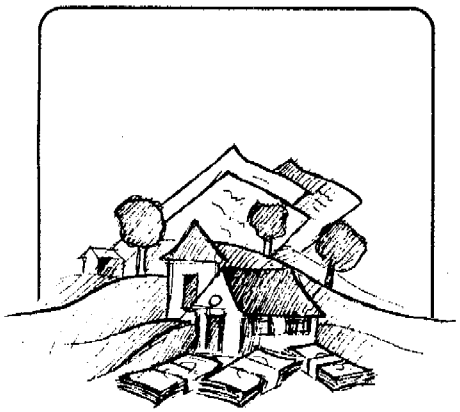
ـ در آینده پیشنهاد هرگونه قانون جدید مالیاتی با یک گزارش خاص در مورد آثار آن خصوصاً از حیث قابلیت اجرای قانون همراه باشد.

ـ یک مرجع رسیدگی به اختلافات کوچک مالیاتی تأسیس شود که فقط به دعاوی زیر ۵۰۰۰ دلار استرالیائی رسیدگی کند.

ـ بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی در روزنامه رسمی چاپ شود و از آن تاریخ رسمیت پیدا کند.

ـ با کشورهائی که اتباع آنها دریافت‌کننده بیشترین سهم از سود تراست‌های استرالیائی هستند قراردادهای مالیاتی منعقد گردد.

قرار است این پیشنهادها مورد بررسی و اقدام لازم از سوی دولت قرار گیرد.



بلوروسی ـ رسومات

نرخ‌های مالیاتی زیر با اصلاح قوانین مربوط برقرار شده است:

دخانیات: از ۵۰ تا ۵۵ درصد

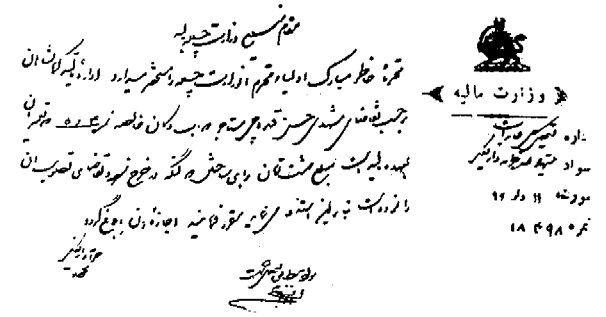
نوشابه‌های الکلی: ۵۰ درصد، لیکور: ۷۵ درصد

بنزین: ۱۵ درصد

تلویزیون و یخچال: ۱۵ درصد، جواهرات: ۳۰ درصد

یادی از تغییر دائقه

تقاضای مشهدی حسن قهوه‌چی
از اداره مالیه کرمانشاهان
(مورخ ۱۱ بهمن ۱۲۹۹ شمسی)


وزارت مالیه
اداره تفتیش حسابداری
نمره ۱۸۴۹۸
مورخه ۱۱ دلو ۱۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی

انگلستان ـ ماهیت فوق شکل

یک شرکت فیلمسازی مقیم آمریکا درصدد برآمد که بخشی از سرمایه لازم برای تهیه یک فیلم پرخرج را از چند سرمایه‌گذار انگلیسی دریافت دارد. شرکت آمریکائی برای ترغیب این سرمایه‌گذاران درصدد اجرای یک ترفند مالیاتی برآمد که فواید چشمگیری برای آنها دربرداشته باشد. برنامه به این شکل پیاده شد که:

۱ـ سرمایه‌گذاران انگلیسی مجموعاً مشارکت C را به وجود آوردند.

۲ـ C مخارج تهیه و بهره‌برداری از فیلم مورد نظر را بر عهده گرفت.

۳ـ کار تهیه فیلم به شرکت آمریکائی (اختصاراً A) واگذار شد که این کار را برای C انجام دهد.

۴ـ C معادل ۲۵ درصد سرمایه اولیه کار را فراهم آورد.

۵ـ C بقیه ۷۵ درصد سرمایه را با استقراض از A (شرکت آمریکائی) تهیه نمود.

۶ـ کار توزیع و فروش فیلم به شرکت D واگذار شد که سرمایه آن کاملاً به A تعلق داشت.

۷ـ طبق قرارداد وام (بند ۵ فوق) قرار شد بازپرداخت وام از محلّ ۷۵ درصد خالص دریافتی بابت فروش و توزیع فیلم بازپرداخت شود. و ۲۵ درصد باقی به C تعلق گیرد تا وقتی که جمع آن به ۲۵ درصد سرمایه اولیه واگذاری C برسد، و از آن پس درآمد خالص به نسبت ۲۵/۷۵ بین C و D تقسیم شود.

فایده مالیاتی این ترفند یا برنامه‌ریزی آن بود که C (سرمایه‌گذاران انگلیسی) بتواند کلیه هزینه‌های انجام شده یعنی صددرصد سرمایه‌گذاری‌ها را در محاسبه مالیات به عنوان ارقام قابل کسر منظور دارد که در واقع چهار برابر میزان استحقاقی C بود.



اختلاف بر سر این پرونده عاقبت به بخش رسیدگی به دعاوی مالیاتی مجلس لردان کشید و در آنجا رای به نفع مراجع مالیاتی و به زیان مؤدی (C) صادر شد. استدلال به عمل آمده چنین بود که باید مجموع این اقدامات را یکجا و به عنوان یک کل درنظر گرفت. تعهدی که C با گرفتن وام از A بر عهده گرفته از یک سو، و حقی که نسبت به ۷۵ درصد سرمایه پیدا کرده از سوی دیگر، در واقع یکدیگر را خنثی می‌کنند. از طرف دیگر تعهد C در مورد بازپرداخت وام مستقیماً با ۷۵ درصد سود خالص دریافتی از فروش فیلم ارتباط داده شده و خارج از آن هیچ یک از اقلام دارائی C یا شرکای آن و حتی ۲۵ درصد سود سرمایه‌گذاری واقعی C وثیقهٔ وام مذکور نبوده و قابل استفاده برای بازپرداخت وام نبوده است. به عبارت دیگر هیچ ریسک واقعی از طرف C پذیرفته نشده است، بنابر این جریان اخذ وام و تعهد بازپرداخت آن را باید نادیده گرفت، و این به معنی آن است که C بابت ۷۵درصد مخارج در بطن امر چیزی نپرداخته است تا حق به هزینه گذاشتن آن را داشته باشد.

امّا شناسائی حق بهره‌برداری از فیلم برای C نیز در حقیقت جز لعابی برای پوشانیدن ترفند مالیاتی نبوده است، زیرا در نهایت و واقعیت امر سود حاصل از فروش فیلم که تجسّم خارجی حق بهره‌برداری مذکور است براساس سرمایه‌گذاری‌های اصلی تقسیم می‌شود و C فقط نسبت به ۲۵ درصد آن استحقاق دارد.

این نحوهٔ تلقّی مسأله یعنی کنار نهادن صورت قانونی و حقوقی معاملات و توجه به ماهیت و نتیجه اقتصادی سلسله عملیاتی از این قبیل، در انگلستان سابقهٔ چندان زیادی ندارد و می‌توان گفت که از تحوّلات دهه اخیر در آن کشور است. در گذشته قاعده‌ای معروف به قاعدهٔ وِسْتمینْسْتِر در این گونه موارد جاری بود. وجه تسمیه این قاعده آن است که آن را لرد راسل در دعوای اداره مالیات به طرفیت دوکِ وستمینستر (Duke of Westminster) فرموله کرد.

جریان امر از این قرار بود که مؤدی تعهّد نامه‌هائی به نفع تعدادی از کارکنان خود صادر کرده بود که براساس آن منافعی عاید ایشان می‌شد. در مقابل دستمزد قراردادی و رسمی آنان را به مبلغ کمی تنظیم کرده و مالیات حقوق را بر همین اساس می‌پرداخت. قانوناً آن نوع تعهّدنامه‌ها و عوایدی که از آنها حاصل می‌شد به عنوان دستمزد تلقی نمی‌گردید و علاوه بر آن پرداخت‌هائی از آن نوع به عنوان هزینه در محاسبه مالیات بردرآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اشخاص قابل کسر بود.

مرجع مالیاتی استدلال می‌کرد که تعهّدنامه‌های مذکور صرف‌نظر از صورت حقوقی خود در این قضیه خاص به منظور جایگزینی با دستمزد صادر شده و باید به همین عنوان با آن برخورد شود. لرد راسل در پاسخ چنین استدلال کرد:

«نظر مرجع مالیاتی بر این است که اگر ماهیت امر را مورد توجه قرار دهیم این پرداخت‌ها جنبه دستمزد دارد. قبول این نظر به آن معنی خواهد بود که وضعیت حقوقی موجود را نادیده بگیریم و یک سلسله حقوق و تعهدات دیگر را جایگزین حقوق و تعهداتی سازیم که طرفین اقدام به ایجاد آنها کرده‌اند. باید بگویم که من با این دکترین موافق نیستم که دادگاه با استناد به آنچه خود به عنوان ماهیت معامله تشخیص داده و تصور این که در آن مورد روح و نیت اصلی قانونگذار حاکی از شمول مالیات می‌باشد، افراد را براساس چنین استدلالی ملزم به پرداخت مالیات کند. کسی را نمی‌توان با توسل به قیاس و استنتاج مشمول مالیات قرارداد، بلکه شمول مالیات باید براساس متن صریح و روشن قانون که قابل انطباق با واقعیات و اوضاع و احوال مورد باشد صورت پذیرد».

تغییر در این نحوه تفکّر و عنایت به واقعیات اقتصادی روابط حقوقی به ویژه بر اثر وقایع دهۀ هفتاد قرن حاضر صورت گرفت. این دهه دوران شکوفائی و رونق کار مشاوران مالیاتی بسیار زیرک و متبحّری بود که با استفاده از طرق و گریزگاه‌های قانونی و ظواهر حقوقی برنامه‌های مالیاتی ماهرانه‌ای تنظیم می‌کردند و به نحوی از انحاء امکان اجتناب از پرداخت مالیات را برای مشتریان خود فراهم می‌آوردند.

زیاده‌روی‌هائی که در این زمینه صورت گرفت راه را برای ظهور و تجلّی دیدگاه‌های جدید حقوقی با هدف خنثی کردن ترفندهای قانونی گشود.

آلمان ـ استثنار انتقال منافع

شرکت B مستقر در آلمان وابسته به شرکت A در دانمارک به عنوان نماینده A مبادرت به امر بازاریابی برای کالای متعلق به A می‌نماید. در جریان رسیدگی به پرونده مالیاتی B ممیز آلمانی متوجه می‌شود که کلیه هزینۀ بازاریابی را B بر عهده گرفته و A که اصیل در قضیه است هیچ هزینه‌ای را از این بابت بر عهده نگرفته و در مجموع زیان قابل توجهی در حساب‌های B پیدا شده است. مرجع مالیاتی این نحوه عمل را به منزله نوعی استثنار جهت انتقال منافع به A تلقی می‌کند زیرا به نظر وی در موارد مشابه این‌گونه هزینه‌ها بین دو طرف تقسیم می‌شود. مرجع مذکور برای اثبات نظر خود ۱۲ مورد نمایندگی مشابه را ـ که نماینده غیر وابسته و مستقل از اصیل بوده ـ مورد بررسی قرار می‌دهد و ملاحظه می‌کند که در همۀ موارد هزینه‌های بازاریابی بین طرفین تقسیم شده است. مرجع مالیاتی با این استدلال درآمد مشمول مالیات B را به میزان ۵۰ درصد هزینه بازاریابی بالا می‌برد، و بر اثر اعتراض مؤدی اختلاف مالیاتی نخست در کمیسیون، سپس در دادگاه، و مآلاً در دادگاه مالیاتی فدرال مطرح می‌شود.

دادگاه فدرال به قاعدۀ معامله‌کنندگان مستقل[1] استناد می‌کند و می‌گوید:

«یک مدیر بازرگانی منطقی و آگاه منافع شرکت تحت اداره خود را حفظ می‌کند و فقط زمانی اقدام به معرفی و توزیع یک کالای جدید می‌کند که شناسائی دقیق شغلی به عمل آورده و تحولات بازار را برای یک دوره قابل پیش‌بینی درنظر گیرد و با توجه به این بررسی‌ها سود معقولی را برای خود برآورد کند».

همچنین به نظر دادگاه یک مدیر بازرگانی منطقی و آگاه در مواردی که معمولاً هزینه بازاریابی بین اصیل و نماینده تقسیم می‌شود، نخواهد پذیرفت که تمامی بار هزینه‌ها بر عهده او قرار گیرد و بدین ترتیب سود شرکت وی تقلیل یابد. تقبّل همۀ هزینه‌ها از سوی نماینده فقط در صورتی مجاز است که در موارد مشابه روش معمول بر همین قرار باشد، و این مطلبی است که مؤدی باید با ارائه دلائل کافی به اثبات رساند. علاوه بر این به نظر محکمۀ فدرال باید بین منافع شرکت اصیل و شرکت نماینده یک تناسب معقول و منطقی وجود داشته باشد. با این استدلالات دادگاه فدرال نظر دادگاه مادون را، که به نفع مؤدی رای داده بود، رد کرد و پرونده را برای رسیدگی مجدد اعاده نمود.

نکته قابل توجّه در این رای مطرح ساختن معیار «مدیر بازرگانی معقول و آگاه» بود. دادگاه فدرال توضیح داد که ضابطۀ مقبول در این خصوص آنست که چنین مدیری مفاهیم ذهنی خود را در مد نظر قرار نمی‌دهد، و بلکه این ضابطه جنبۀ عینی دارد و براساس عملکرد و واقعیات مبتنی است.

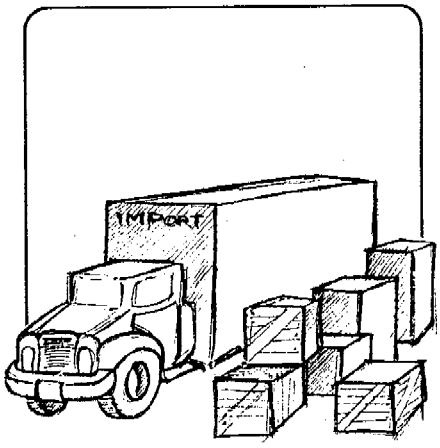
هندوستان ـ انتقال اجازه واردات

پروانۀ واردات کالا که از طرف وزارت بازرگانی صادر می‌شود طبق برنامه صادرات و واردات دولت هند قابل فروش و انتقال است. در سال ۱۹۹۱ ایالت بمبئی ماده ۱۳ قانون مالیات بر فروش آن ایالت را اصلاح کرد و فروش پروانه‌های

۱- به شناسۀ «اصل معامله‌کنندگان مستقل» در صفحه ۳۳ شماره ششم مجله مالیات مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

وارداتی را مشمول مالیات بر فروش قرارداد. چندی پیش جواهرفروشان بمبئی، که برای کار خود مواد خام از خارج وارد می‌کنند و پروانه‌های وارداتی را بین خود معامله می‌کنند، به دادگاه عالی بمبئی شکایت بردند و اعلام داشتند که این پروانه‌ها حاکی از اجازهٔ ورود کالاهای معینی هستند ولی خود به هیچ‌وجه کالا به مفهوم مقرر در ماده ۲ قانون مالیات بر فروش به شمار نمی‌روند. به همین مناسبت مجلس قانونگذاری ایالتی حق نداشته است با وضع اصلاحیه مذکور انتقال پروانه وارداتی را مشمول مالیات بر فروش که مخصوص کالا است قرار دهد، و بدین ترتیب اقدام مجلس نامبرده از نظر قانون اساسی فاقد اعتبار است.



دادگاه عالی به نفع مؤدیان رای داد و اداره مالیات بر فروش را از اخذ چنین مالیاتی از مبلغ خرید یا فروش پروانه‌های مورد بحث ممنوع ساخت.

فرانسه ـ مالیات نقل و انتقالی املاک

فرانسه در داخل اتحادیه اروپا بالاترین مالیات نقل و انتقال املاک را دارا می‌باشد. این مالیات که تحت عنوان مالیات ثبت انتقالات گرفته می‌شود، در مورد املاک تجاری ۱۸/۶ درصد و در مورد املاک مسکونی ۷ درصد است. ولی دلالان معاملات ملکی که به عنوان یک حرفه تجارتی به خرید و فروش املاک می‌پردازند، به موجب ماده ۱۱۱۵ قانون مالیاتها از پرداخت این مالیات معافند مشروط بر این که ملک خریداری خود را حداکثر ظرف ۴ سال به فروش برسانند در غیر این صورت علاوه بر پرداخت مالیات ثبت انتقادات، جریمه‌ای معادل ۶ درصد و همچنین زیان دیرکرد روی مالیات اصلی به نرخ ۷۵٪ درصد در ماه به آنان تعلق خواهد گرفت.

یک شرکت معاملات املاک بعد از خرید ملک و استفاده از سیستم ارفاقی مذکور موفق نشد ملک را به فروش برساند و آن را در ازاء تعدادی سهم و مقداری وجه نقد به یک شرکت دیگر واگذار کرد.

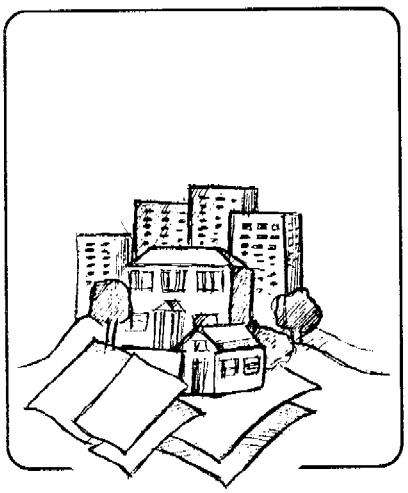
مرجع مالیاتی مورد را مشمول مالیات و جریمه و زیان دیرکرد دانست زیرا مؤدی موفق نشده بود طی مدت مقرر ملک را به فروش رساند، ولی مؤدی واگذاری ملک به شرکت دوم را به منزله فروش دانست و اختلاف به مراجع قضائی کشید. دادگاه نخستین نظر مرجع مالیاتی را تأیید کرد ولی دادگاه عالی رای صادره را با این استدلال نقض کرد که:

«واگذاری ملک به عنوان آورده غیرنقدی به شرکت معادل فروش آن بوده و با توجه به تعبیری که بخشنامه‌های مالیاتی زمان قبول تعهد فروش مجدد از سوی مؤدی از ماده ۱۱۱۵ قانون مالیاتها به عمل آورده بودند، واگذاری مورد بحث را باید به منزله فروش مجدد مورد نظر ماده ۱۱۱۵ مذکور دانست».

یکی از اصول رایج در حقوق مالیاتی فرانسه که ضمن ماده ۸۰ بخش L قانون آئین دادرسی مالیاتی آن کشور فرموله شده این است که اگر مؤدی باتوجه به اظهارنظر و تعبیرهای مندرج در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های زمان انجام اقدامات خود، عملی را انجام داده باشد؛ تشخیص تعهدات مالیاتی او نمی‌تواند تابع تعبیر و تفسیری مغایر با آن بخشنامه‌ها و دستورها صورت پذیرد.

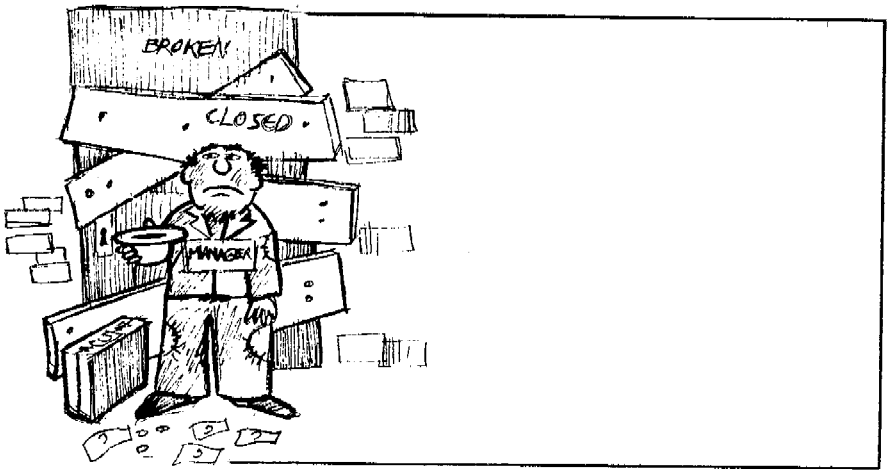
در زمانی که مؤدی کار انتقال ملک به شرکت را انجام داده بود به موجب بخشنامه‌ای اعلام شده بود که «کلمات خرید و فروش باید به مفهوم وسیع آنها درنظر گرفته شوند و به طور خاص باید شامل واگذاری به شرکت‌ها به عنوان آوردهٔ نقدی، مبادله، مصادره و نظایر آن شناخته شوند».

البته در این فاصله نظر سازمان مالیاتی فرانسه عوض شده و ضمن بخشنامه متأخری اعلام داشته بود که:



«واگذاری به شرکت به عنوان آورده غیرنقدی از نقطه‌نظر حقوقی با فروش تفاوت دارد؛ و از این رو شرط فروش مذکور در ماده ۱۱۱۵ قانون مالیاتی، که تخلف از آن به موجب ماده ۱۸۴۰ همان قانون مستلزم اعمال ضمانت اجرائی است، با واگذاری به عنوان آورده غیرنقدی انجام شده تلقی نمی‌گردد». با این حال چون بخشنامه و تعبیر حاکم در زمان اقدام مؤدی این گونه واگذاری را به منزلهٔ فروش دانسته بود، دادگاه عالی بر همین اساس رای به نفع مؤدی صادر کرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

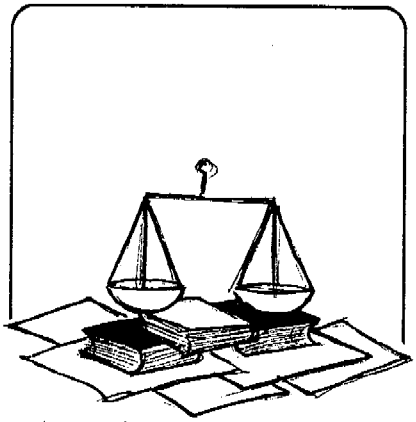


آلمان ـ کسب و کار ناموفّق

یک شرکت جدیدالتأسیس که با هزینهٔ فراوان و خرید وسایل و استفاده از خدمات کارشناسی و حقوقی و غیره کار خود را آغاز کرده بود پس از مدت‌ها تلاش و صرف هزینه نتوانست در کار خود موفق شود و ناگزیر از تعطیل آن گردید. از آنجا که مبالغ قابل توجهی هم، در زمان تدارک وسایل و خدمات، مالیات بر ارزش افزوده پرداخته بود از مراجع مالیاتی مربوط تقاضای استرداد مالیاتی‌های پرداختی را نمود و اختلاف به دادگاه مالیاتی کشید. ولی دادگاه رأیی صادر کرد که از طرف حقوقدانان آلمانی مورد انتقاد زیادی قرار گرفت. به نظر دادگاه فقط مؤسسات موجود که کار خود را ادامه می‌دهند نسبت به بازیافت مالیات بر ارزش افزوده محق هستند و مؤسسه‌ای که تعطیل می‌شود در واقع به منزله مصرف‌کننده نهائی کالاها و خدمات خریداری شده تلقی می‌گردد و لذا حقی به بازیافت مالیات بر ارزش افزوده را ندارد. به نظر منتقدین این رأی وضع مؤسسه‌ای که هیچ‌گاه توفیق در کار خود پیدا نکرده باز هم با مصرف‌کننده نهائی کاملاً متفاوت و غیرقابل قیاس است. یکی از اصول اساسی مالیات بر ارزش افزوده این است که مؤدیان در سطح مؤسسات و کسب و کارهای مختلف به هر تقدیر متحمّل بار آن نشوند و صِرف ناکامی در کسب و کار نمی‌تواند مجوّز نقض این اصل مهم تلقی شود.

مشابه همین رأی در مورد دیگری که یک مؤسسه موجود رشته فعالیت جداگانه‌ای را آغاز کرده ولی در آن رشته خاص با عدم موفقیت روبرو شده بود، نیز به همین نحو صادر شد. عقیده بسیاری بر این است که اگر این نقطه‌نظر عمومیت پیدا کند و رویه شود، از موجبات بازدارنده مبادرت به فعالیت اقتصادی به شمار خواهد آمد.

دیوان دادگستری جامعه اروپا ـ مالیات غیرمجاز



ایالات ماوراء بحار فرانسه مانند گوادلوپ، گویان، و مارتینیک جزء جمهوری فرانسه به شمار می‌روند و به همین اعتبار تابع مقررات اتحادیه اروپا می‌باشند. در این ایالات نوعی مالیات به نام Octroi de mer (مالیات بر کالاهای ورودی از راه دریا) از سال‌ها پیش برقرار بود که نسبت به کلید واردات از خارج و حتی از خود فرانسه و سایر کشورهای عضو اتحادیه اروپا اِعمال می‌شد.

کمیسیون جامعه اروپا این مالیات را به منزله حقوق گمرکی دانست که برقراری آن در روابط بین کشورهای عضو ممنوع است. در سال ۱۹۸۹ مذاکراتی بین فرانسه و جامعه اروپا صورت گرفت و در نتیجه با توجه به وضع مالی ایالات مذکور قرار شد جامعه اروپا کمک‌هائی در اختیار این ایالات بگذارد و در مقابل مالیات مورد بحث به تدریج لغو شود. بر این اساس طبق تصمیم شماره ۸۹/۶۸۸ مورخ ۲۲ دسامبر ۱۹۸۹ شورای اروپا قرار شد این مالیات تا آخر سال ۱۹۹۲ به قوت خود باقی بماند و از آن به بعد به مدت ۱۰ سال یک نظام مالیات بر واردات یکسان برقرار شود که معادل آن بر کالاهای تولید داخلی نیز وضع شود و سپس کلیه این مالیات‌ها ملغیٰ گردد.

در ۱۶ ژوئیه ۱۹۹۲ موضوع براثر شکایت ذینفعان در دیوان دادگستری جامعه اروپا مطرح شد و دیوان تأیید کرد که این مالیات به منزله حقوق گمرکی است و از نظر مقررات اتحادیه اروپا غیرمجاز است. امّا در آن تاریخ دیوان وارد رسیدگی به اعتبار تصمیم شورای اروپا، که تمدید مالیات را در دوران موقت و به دو شکل مختلف مجاز دانسته بود، نشد اخیراً بار دیگر قضیه در دیوان مطرح شد و این بار دیوان نظر داد که تصمیم شورای اروپا به علّت مغایرت با مقررات جامعه اروپا فاقد اعتبار و غیرقانونی است. دیوان مالیات مورد بحث را نسبت به کالاهای وارداتی از کشورهای عضو اتحادیه و حتی خود فرانسه نیز ممنوع ساخت. دولت فرانسه با دیوان وارد مذاکره شد که لااقل مهلتی جهت اجرای حکم اعطاء کند، ولی دیوان نپذیرفت و اجرای فوری دستور خود را خواستار شد.

***

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مقررات، بخشنامه‌ها و آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

قسمت‌هائی از مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۴

تبصره ۲:

الف ـ به مجمع عمومی یا شورای عالی شرکتها و بانکها و مؤسسات انتفاعی مندرج در قسمت هشتم این قانون اجازه داده می‌شود ارقام مربوط به بودجه سال ۱۳۷۴ شرکتها و مؤسسات انتفاعی ذیربط مندرج در قسمت هشتم این قانون را براساس سیاستهای دولت یا تصمیماتی که طبق اساسنامه یا قانون تشکیل شرکتها و مؤسسات مذکور مجاز به اتخاذ آن هستند و یا در صورت فراهم شدن موجبات افزایش تولید و یا سایر فعالیتهای اصلی شرکت یا مؤسسه انتفاعی مربوط و یا بنابر مقتضیات ناشی از نوسان قیمتها و یا به تبع سایر تحولات اقتصادی و مالی با رعایت مقررات اساسنامه مورد عمل تغییر دهند. مشروط برآن که این تغییر اولاً موجبات کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت پیش‌بینی شده در قسمت مذکور را فراهم ننماید، ثانیاً میزان استفاده شرکت یا مؤسسه انتفاعی مربوط از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد.

.....

د:

۱ـ مراجع صلاحیتدار در شرکتهای دولتی موضوع تبصره ۶ ذیل ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی مجاز هستند ذخایر مقرر در ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن را از محل سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۳ خود وضع نمایند که مالیات متعلقه و سود سهم دولت را تا معادل مبالغ منظور شده در قسمت سوم این قانون تأمین و به وزارت امور اقتصادی و دارائی پرداخت نموده باشند.

۲ـ شرکتهای دولتی در صورتی مجاز به پرداخت وجوه موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن (بابت عملکرد سال ۱۳۷۳) هستند که:

اولاً ـ وجوه قابل پرداخت در هر مورد به تصویب مجمع عمومی یا شورای عالی شرکت حسب مورد رسیده باشد.

ثانیاً ـ موجب کاهش مالیات متعلقه و سود سهم دولت منظور در قسمت سوم این قانون نگردد.

۳ـ به منظور تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در قسمتهای سوم و هشتم این قانون معافیتهای مربوط به مالیات بردرآمد شرکتهای دولتی که در قسمتهای مذکور برای آنها مالیات منظور شده است به استثنای معافیتهای مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن نسبت به عملکرد سالهای ۱۳۷۳ و ۱۳۷۴ شرکتهای مذکور ملغی‌الاثر می‌باشد.

حکم این بند مانع از اجرای احکام بندهای ۱ و ۲ مذکور در فوق نخواهد بود.

به منظور تحقق درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی غیر دولتی موضوع ردیف ۱۱۰۵۰۰ منظور در قسمت سوم این قانون مراجع ذیصلاح در شرکتهای مذکور مجاز نمی‌باشند ذخایر موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن را به میزانی بیش از سی درصد (۳۰٪) سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۳ شرکت مربوط تعیین نمایند.

تبصره ۵:

الف ـ سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان مکلف است با رعایت مفاد بند (الف) تبصره ۱۶ و تبصره ۱۷ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و براساس مصوبات هیأت دولت نسبت به پرداخت سوبسید کالاهای اساسی (گندم، قند و شکر، روغن نباتی، پنیر و برنج)، گوشت‌قرمز، شیر و کود و سم اقدام نماید.

ب ـ مابه‌التفاوتهای دریافتی سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان مشمول مالیات بردرآمد نمی‌باشد.

تبصره ۸:

هـ ـ کلیه هزینه‌هایی که توسط اشخاص خیر اعم از حقیقی یا حقوقی و بخشهای مردمی برای مشارکت در امور عام‌المنفعه عمومی و تحت نظارت مراجع ذیربط در سال ۱۳۷۴ صرف احداث و تکمیل فضاهای آموزشی، فرهنگی و پرورشی، فضاهای بهداشتی، درمانی، بهزیستی، آموزشگاههای فنی و حرفه‌ای و اماکن ورزشی، مساجد و کتابخانه‌ها و نیز طرحهای راهسازی اعم از احداث یا توسعه شود به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی خواهد شد و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر می‌گردد.

ساخت و ساز فضاهای یادشده و انتقال آنها به مراجع مربوط از پرداخت هرگونه عوارض و مالیات معاف است.

تبصره ۱۴:

الف ـ حق ثبت سفارش کالاهای وارداتی به کشور موضوع ماده (۵) قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالا و خدمات مصوب ۱۳۶۶/۳/۲۶ در سال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱۳۷۴ به ازاء هر دلار یا معادل آن در مورد سایر ارزها برای کالاهای اساسی و کاغذ معاف و در مورد سایر کالاها مبلغ چهل و پنج (۴۵) ریال تعیین می‌شود. طرحهای بیع متقابل از شمول این بند مستثنی می‌باشند.

ب ـ وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است علاوه بر مالیاتها و عوارض موجود از مصرف‌کننده هر دستگاه خودرو وارداتی به استثنای آمبولانس پانزده درصد (۱۵٪) ارزش سیف در زمان نمره‌گذاری، مالیات دریافت نموده و به حساب درآمد عمومی کشور موضوع ردیف ۱۴۰۹۰۰ قسمت سوم این قانون واریز نماید.

تبصره ۲۳:

الف ـ به دستگاههای اجرائی اجازه داده می‌شود تا از محل بودجه‌های پیش‌بینی شده در این قانون ساختمانهائی را که دارای ارزش فرهنگی و تاریخی هستند و با کاربریهای مورد نظر دستگاه قابل تطبیق هستند، خریداری و با نظارت سازمان میراث فرهنگی، نسبت به تعمیر، تجهیز و بهره‌برداری از آنها اقدام نمایند.

۱ـ.....

۲ـ به منظور مشارکت مردم در این امر اجازه داده می‌شود تا سقف بیست میلیارد (۲۰،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال درآمد افرادی که اینگونه ساختمانها و یا آثار تاریخی را در اختیار سازمان میراث فرهنگی کشور قرار دهند و یا بازسازی نمایند تا تبدیل به فضاهای آموزشی، ایرانگردی و جهانگردی، کتابخانه‌ها، خوابگاههای دانشجوئی، سینمای جوان و سایر فعالیتهای فرهنگی گردد، جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب گردد.

تبصره ۲۴ ـ به وزارت امور اقتصادی و دارائی اجازه داده می‌شود به منظور تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در سال ۱۳۷۴ و مطالعه در اصلاح روش‌ها و سیستم‌های مالیاتی:

۱ـ نسبت به استخدام پانصد نفر دیپلم و بالاتر از میان داوطلبان ساکن در محل، کادر مورد نیاز را با اولویت ایثارگران با رعایت قوانین و مقررات و تایید سازمان امور اداری و استخدامی اقدام نماید.

۲ـ به منظور فراهم آمدن موجبات تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در این قانون به وزارت امور اقتصادی و دارائی اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۷۴ برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی (شامل شماره اقتصادی) صادر نماید. و به ازاء صدور هر کارت مبلغ پنج هزار (۵۰۰۰) ریال از آنان دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور نزد خزانه‌داری کل موضوع ردیف ۴۱۹۹۶۲ قسمت سوم این قانون واریز نماید. کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی که حسب اعلام وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف به اخذ شماره اقتصادی می‌شوند، مکلفند براساس دستورالعملی که توسط وزارت مزبور تهیه و ابلاغ می‌گردد، برای انجام کلیه معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحساب‌ها و فرمها و اوراق مربوط درج نمایند.

عدم صدور صورتحساب و یا عدم درج شماره اقتصادی و همچنین عدم رعایت دستورالعمل‌های صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی علاوه بر بی‌اعتباری دفاتر مربوط، مشمول جرایمی به شرح زیر خواهد بود:

- برای بار اول، جریمه‌ای معادل دو برابر مبلغ مورد معامله.
- برای بار دوم، تعطیل محل کسب یا توقف فعالیت حسب مورد به مدت سه ماه.
- برای بار سوم، حبس تعزیری از سه ماه تا شش ماه برای شخص متخلف و در مورد اشخاص حقوقی برای مدیر یا مدیران مسؤول ذیربط.

تعقیب و اقامه دعوی علیه متخلفین نزد مراجع قضائی منوط به شکایت وزارت امور اقتصادی و دارائی است.

قانون استرداد مالیات بردرآمد شرکت‌های کشتیرانی و هواپیمائی به منظور خرید کشتی و هواپیما

ماده واحده – وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است معادل مالیات بر درآمد متعلق به سود ابرازی شرکت کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران و شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های هواپیمائی هما و آسمان را پس از وصول و واریزآن به حساب درآمد عمومی کشور از محل اعتبارات ردیف خاصی که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود، در وجه شرکت‌های مربوط مسترد نماید تا بر حسب مورد منحصراً برای خرید کشتی و هواپیما به مصرف برسد. مدت اجرای این قانون حد اکثر تا پایان سال ۱۳۷۸ خواهدبود. قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز سه شنبه مورخ بیست و نهم فروردین ماه ۱۳۷۴ مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۷۴/۲/۶ به تایید شورای نگهبان رسیده است.

تصویبنامه در مورد فعالیت‌های تولیدی و معدنی مشمول اولویت یک و دو موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم

وزارت امور اقتصادی و دارائی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۲/۱۰ بنا به پیشنهاد کمیسیونی متشکل از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی، سازمان برنامه و بودجه، و وزارتخانه‌های تولیدی ذیربط (موضوع نامه شماره ۳۰/۴/۷۰۳۲/۲۰۹۵۳ مورخ ۱۳۷۳/۸/۱ وزارت امور اقتصادی و دارائی) و به استناد تبصره ۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ تصویب نمود:

۱. فعالیت‌های تولیدی و معدنی مشمول اولویت ۱ و ۲ موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ به شرح جداول ۱ و ۲ پیوست تعیین می‌شود.

۲. کلیه فعالیت‌های تولیدی و معدنی به استثنای فعالیت‌های مذکور در جداول ۱، ۲، و ۳ پیوست مشمول معافیت مالیاتی مربوط به اولویت سه موضوع ماده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ می‌باشند.
این تصویبنامه جایگزین تصویبنامه شماره ۴۳۴۸/ت ۱۰۰ هـ مورخ ۱۳۷۳/۳/۳۱ می‌شود. معاون اول رئیس جمهور حسن حبیبی
(جدول‌های ۱، ۲، و ۳ موضوع این تصویبنامه در دفتر مجله مالیات موجوداست)

بخشنامه شماره ۳۴۳۲/۴۸۰۸۴ ـ ۳۰/۵ مورخ ۷۳/۹/۱۴

چون به قرار اطلاع واصله قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۱۶۵۰/ ۸۷۹ ـ ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۳/۱۲ راجع به لزوم ارسال رونوشت گواهی انجام معامله صادره و اعلام مراتب به حوزه مالیاتی محل اقامتگاه قانونی اشخاص حقوقی، بعضاً توسط حوزه‌های مالیاتی صادرکننده گواهی مزبور رعایت نشده و اینکه مراد از صدور این بخشنامه عمدتاً رفع مشکلات ارباب رجوع و خریداران املاک از بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی در شهرستانها و عدم مراجعه آنها از اقصی نقاط کشور به حوزه‌های مالیاتی محل اقامتگاه قانونی اشخاص مزبور (انتقال دهندگان ملک) بوده است علیهذا مقرر می‌دارد که منبعد حوزه‌های مالیاتی ذیربط مفاد بخشنامه مذکور را صرفاً در خصوص انتقال املاک متعلق به بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی، بنیاد انقلاب اسلامی بنیاد مسکن انقلاب اسلامی، کمیته امداد امام خمینی(ره) و بنیاد ۱۵ خرداد که در خارج از حوزه مالیاتی محل اقامتگاه قانونی آنها قرار دارد مراعات نموده ولیکن نسبت به انتقال املاک متعلق به شرکتها و سایر اشخاص حقوقی امر صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم فارغ از محل وقوع املاک مربوطه و در هرحال توسط حوزه‌های مالیاتی صالح به رسیدگی به درآمد و مطالبه مالیات شخص حقوقی انجام پذیرد. **احمد حسینی ـ معاون درآمدهای مالیاتی**

بخشنامه شماره ۳۵۵۸/۵۰۱۵۸ ـ ۵ مورخ ۷۳/۹/۲۳

نظر باین که مقررات مواد ۹۷ و ۹۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های آن و همچنین مواد ۱۳۲ و ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی در ارتباط با معافیت مالیاتی کارخانجات و واحدهای تولیدی است که پروانه تأسیس، کارت تأسیس یا کارت شناسائی آنها حسب مورد، تا پایان روز ششم اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ از وزارتخانه‌های ذیربط صادر شده است بنابر این توجه خواهند داشت که مقررات ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون اخیرالذکر که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است ناظر به آن دسته از واحدهای تولیدی واجد شرایط خواهد بود که مجوز تأسیس آنها از ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد صادر شده یا بشود. **احمد حسینی ـ معاون درآمدهای مالیاتی**

بخشنامه شماره ۶۱۳۳۴/ ۴۰۷۵/ ۳۰/۵ مورخ ۷۳/۱۱/۱۷

پیرو نامه شماره ۲۲/۴۵/۱۶۴۴ مورخ ۱۳۶۸/۱/۲۰ و براساس اختیار حاصل از تبصره ذیل ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ اجازه داده می‌شود که درآمد مشمول مالیات صاحبان وسائل نقلیه موتوری شخصی ناشی از فعالیت مسافربری در آژانس‌ها و مؤسسات کرایه اتومبیل تهران، شهر ری و شمیرانات نیز توسط حوزه‌های مالیاتی خاص مشاغل وسائل نقلیه موتوری مستقر در آن اداره کل با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی مربوطه تعیین و مالیات متعلقه را وصول نمایند. **از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی**

بخشنامه شماره ۶۳۶۹۲/۴۰۲۱/۳۰/۵ مورخ ۷۳/۱۱/۲۹

در رابطه با مقررات تبصره یک ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی که به موجب آن چنانچه درآمد مورد رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی عیناً مورد تائید هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قرار گیرد دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیرموجه از مؤدی مطالبه و وصول خواهد شد یادآور می‌گردد که در اینگونه موارد هرگاه رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر توسط شورای عالی مالیاتی نقض و منجر به تعدیل درآمد مشمول مالیات توسط هیئت حل اختلاف هم عرض گردد اخذ جریمه موضوع تبصره مذکور مورد نخواهد داشت.
احمد حسینی ـ معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۴۴۷۹/۶۵۶۷۴ ـ ۳۰/۵ مورخ ۷۳/۱۲/۹

نظر به اینکه درباره چگونگی محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات حقوق کارکنان نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی موضوع ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ مجلس شورای اسلامی سئوالاتی مطرح میباشد، لذا به منظور روشن شدن موضوع و جهت اجرای صحیح مقررات مالیاتی متذکر می‌شود که چون از جمله نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی مذکور در قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی مصوب ۱۳۷۴/۴/۱۹ مجلس شورای اسلامی و موضوع تبصره ذیل ماده ۵ مذکور در فوق تنها شهرداری‌ها مشمول مقررات تبصره ذیل ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ یا اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی بوده و در تبصره اخیرالذکر ذکری از سایر نهادها و مؤسسات مزبور به عمل نیامده است. بنابر این توجه خواهند داشت آن دسته از کارکنان اشخاص یاد شده نیز که حقوق آنان از محل اعتبارات دولتی تأمین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

می‌گردد مشمول تسهیلات مقرر در تبصره ذیل ماده ۸۴ و بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مذکور و اصلاحیه آن‌ها حسب مورد خواهند بود. **احمد حسینی ـ معاون درآمدهای مالیاتی**

بخشنامه شماره ۳۰/۵/۴۳۳۹/۶۹۵۵۲ مورخ ۷۳/۱۲/۲۵

۱ـ چون حقوق و مزایای مرخصی‌های استحقاقی استفاده نشده کارکنانی که در اجرای تبصره یک قانون اصلاح تبصره یک ماده ۷۴ قانون استخدام کشوری و الحاق ۳ تبصره به آن مصوب ۱۳۶۵/۳/۲۷ مجلس شورای اسلامی و سایر مقررات مربوط بازخرید می‌شوند به منزله حقوق پایان خدمت آنان تلقی می‌گردد لذا دریافتی از این بابت نیز به استناد بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی معاف از پرداخت مالیات پردرآمد حقوق خواهد بود.

۲ـ فوق‌العاده موضوع ماده ۵ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت و تبصره‌های آن مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۲ مجلس شورای اسلامی از جمله مزایای غیر مستمر بوده و به استناد بند ۱۳ اصلاحی ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد می‌باشد. **داریوش ایرانبدی ـ معاون درآمدهای مالیاتی**

رأی شماره ۳۰/۴/۹۱۴۱ مورخ ۷۳/۹/۱۵ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۵ـ۴۱۷۶/ ۳۰ـ۱۳۷۲/۱۰/۱۵ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۹/۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مذکور مشعر بر طرح این مسئله است که «آیا معافیت موضوع تبصره الحاقی ماده ۱۶۵ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً شامل مؤدیان مقیم مناطق جنگ زده غرب و جنوب کشور است که حسب نوع شخصیت حقیقی یا حقوقی محل فعالیت یا نشانی قانونی آنها در آن مناطق می‌باشد ـ یا اینکه شامل فعالیتهای سایر مودیان که در این مناطق جریان داشته لیکن محل اقامت یا نشانی قانونی آنها در خارج از مناطق است نیز خواهد بود؟ «ضمناً دفتر فنی مالیاتی نظر خود را طی آن گزارش بر این مضمون اعلام نموده است که با توجه به صراحت صدر تبصره پیش گفته، فعالیت مشمول تسهیلات مقرر در تبصره فقط شامل آن دسته از مؤدیان مالیاتی می‌گردد که نشانی قانونی و محل فعالیت آنها در مناطق جنگ زده غرب و جنوب کشور باشد.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم پس از بررسی موضوع و شور و تبادل نظر بشرح آتی در این خصوص انشاء رای می‌نماید:

در تبصره الحاقی ماده ۱۶۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن تنها از مؤدیان مالیاتی مناطق جنگ زده غرب و جنوب کشور نام برده شده است و این مسلماً بدان معنی است که حوزه‌های مالیاتی صالح برای رسیدگی به پرونده مالیاتی اینگونه مؤدیان باید حوزه‌های مالیاتی تابع ادارات امور اقتصادی و دارائی همان مناطق باشند. بنابر این تسهیلات مقرر در تبصره مذکور را شامل سایر اشخاص ندانسته، نظر دفتر فنی مالیاتی را دایر بر اینکه «تبصره یاد شده ناظر بر مؤدیانی است که نشانی قانونی و محل فعالیت آنها در مناطق جنگ زده غرب و جنوب کشور باشد» تایید می‌نماید.

بدیهی است آن قسمت از درآمد اشخاص حقیقی یا حقوقی مشمول این تبصره که در خارج از مناطق جنگ زده مزبور عاید آنها می‌گردد، برابر مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود. **محمد تقی نژاد عمران ـ علی اکبر سمیعی ـ محمد طاهر ـ محمد رزاقی ـ غلامحسین هدایت عبدی ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ عین‌اله علاء ـ محمد علی سعید زاده**

رأی شماره ۳۰/۴/۹۴۷۶ مورخ ۷۳/۹/۲۳ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۵ـ۲۹۰۰/ ۳۰ـ۱۳۷۳/۸/۲۵ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۹/۶ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مذکور دایر بر طرح این مسئله است که «آیا امر تخلیه محل مورد اجاره بدون پرداخت حق واگذاری محل به مستأجر و تحویل آن به موجر توسط اداره اول اجرای اسناد رسمی سازمان ثبت (به علت عدم پرداخت اجاره بها) موجب اسقاط حق واگذاری مستأجر و ایجاد درآمد مشمول مالیات برای موجر می‌گردد یا خیر». ضمناً دفتر فنی مالیاتی نظر خود را چنین اعلام نموده است که اگر تخلیه محل کسب به موجب رأی دادگاه یا اجرای ثبت بدون پرداخت حق واگذاری (سرقفلی) محل به مستأجر صورت گیرد، چون حق مذکور قانوناً از مستأجر ساقط می‌گردد و اسقاط حقوق در اینگونه موارد موجب کسب درآمد برای مالک محسوب نمی‌شود، بدین لحاظ و نیز به دلیل عدم انطباق با مفاد ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم، مطالبه بردرآمد اتفاقی از مالک مورد نخواهد داشت.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از شور و تبادل‌نظر راجع به موضوع مطروحه بشرح زیر اعلام رأی می‌نماید:

تخلیه محل مورد اجاره بدون پرداخت حق واگذاری به مستأجر و تحویل آن به موجر براساس احکام قطعی دادگاهها و یا اقدامات اجرائی طبق مقررات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مربوط، از مصادیق ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ نبوده، ارزش حق واگذاری محل مذکور مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی نمی‌باشد، فلذا اظهارنظر دفتر فنی مالیاتی بشرح پیش گفته مورد تایید است.

محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمد رزاقی ـ غلامحسین هدایت‌عبدی ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ عین‌الله عـلاء ـ مـحمدعلی سعیدزاده

نظر اقلیت:

در صورتی که حق واگذاری به موجب سند رسمی و یا دیگر اسناد و مدارک مورد قبول متعلق به موجر نبوده باشد. موضوع از مصادیق درآمد غیر نقدی بلاعوض تحصیل شده مقرر در ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی بوده و از این بابت موجر مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌باشد. **محمد طاهر**

رأی شماره ۳۰/۴/۱۰۰۴ مورخ ۷۳/۱۰/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۱۴۱ ـ ۵/ ۳۰ـ۷۳/۹/۷ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی با عطف توجه به نامه شماره ۱۹۴۴۴/۲۲ـ۷۳/۸/۱۷ معاونت وزارت نیرو در امور آب و نامه شماره ۴۰۲۳/ ۴۴۰ـ۷۳/۸/۴ سازمان آب منطقه‌ای فارس ـ بوشهر ـ کهکیلویه و بویراحمد، مبنی براین که در مورد تعلق مالیات به درآمد حاصل از فروش آب به منظور مصارف امور کشاورزی دو نظر مغایر یکی مشعر بر تعلق مالیات و دیگری مبنی بر معافیت مالیاتی به استناد ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم ابراز شده است حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی مطرح است، هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل‌نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

رأی اکثریت:

از مواد ۱۰۵ تا ۱۰۹ به ویژه ماده ۱۰۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی و ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی که جایگزین قانون یاد شده فوق گردیده و از اول سال ۱۳۶۸ به اجرا گذارده شده است و ماده یک آئین‌نامه اجرایی لایحه قانونی واگذاری و احیاء اراضی در حکومت جمهوری اسلامی ایران مصوب ۵۹/۲/۳۱ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران چنین مستفاد می‌شود که فروش آب به منظور مصارف امور کشاورزی مشمول معافیت مذکور در ماده ۸۱ قانون می‌باشد. **محمد تقی نژاد عمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ غلامحسین هدایت عبدی ـ سید محمود حمیدی ـ عین‌الله علاء ـ علی‌اکبر نوربخش**

نظر اقلیت:

نظر به‌این که در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن، با وجود برقراری معافیت برای درآمد حاصل از کلیه فعالیتهای کشاورزی در ماده ۱۰۹ قانون مذکور، جداگانه برای فروش آب طی ماده ۱۰۶ آن قانون معافیت بطور صریح پیش‌بینی شده بوده حال آنکه در ماده ۸۱ و دیگر مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی هیچگونه اشاره‌ای بر معافیت این نوع درآمد نشده است، همچنین ماده ۲ لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون کشاورزی مصوب ۱۳۵۹/۲/۲۰ شورای انقلاب اسلامی و نیز اصلاحی آن مصوب ۵۹/۴/۱۵ دلالتی بر اینکه فروش آب به تنهائی از مصادیق کار کشاورزی باشد ندارد، اقلیت درآمد حاصل از فروش آب را مشمول معافیت نمی‌داند. **محمد طاهر ـ محمد رزاقی ـ محمدعلی سعیدزاده**

رأی شماره ۳۰/۴/۱۰۵۹۵ مورخ ۷۳/۱۰/۲۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۱۳۴۹/۳۷ـ ۷۳/۹/۲۷ اداره کل مالیات بر شرکتها عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. ابهام مطروحه در گزارش مذکور امکان یا عدم امکان استفاده آزادگان از معافیت مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی با ملاحظه قانون حمایت از آزادگان مصوب ۶۸/۹/۱۳ مجلس شورای اسلامی و آئین‌نامه مربوط بشرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید:

چون در ماده ۱۹ «قانون حمایت از آزادگان (اسرای آزاد شده) بعد از ورود به کشور مصوب ۶۸/۹/۱۳» مشعر بر تکلیف وزارت متبوع به اعطاء ۵۰٪ تخفیف مالیاتی به آزادگانی که با مشکلات مالی مواجه هستند و همچنین ماده ۲ آئین‌نامه موضوع ماده ۲۸ قانون یاد شده مصوب هیئت وزیران طی شماره ۴۸۷۶۰/ت ۴۰۸ هـ ـ ۱۳۷۰/۹/۶ دایر بر تفویض اختیار به ممیزین کل مالیاتی برای اعطاء تخفیف، هیچگونه قید و حصری از حیث منابع مختلف مالیاتی وجود ندارد، استفاده آزادگان از معافیت مالیات بر درآمد حقوق مطابق آئین‌نامه مذکور حسب نظر ممیز کل مالیاتی ذیربط بلامانع است. **محمد تقی نژاد عمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ علی افرا ـ محمد رزاقی ـ غلامحسین هدایت‌عبدی ـ سیدمحمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ عین‌الله علاء ـ محمدعلی سعیدزاده**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

READERS INQUIRIES

We take care of tax inquiries of our readership. Questions are reviewed by high quality tax experts, and answered with utmost accuracy. The readers in other countries are also invited to address their tax inquiries to us. Space permitting, the answers will be published in the journal, otherwise they will be sent directly to the inquirers.

REGULATIONS AND RULINGS

The texts of latest laws, regulations, decrees, and opinions of the Supreme Council of Taxation are reported in the Persian section of the Journal. A summary of the same is provided in the English section under the heading "Tax News in Brief."

BOOK REVIEW

Authors and publishers are invited to submit one copy of their books and publications to the Editor for review. In each issue we will review their works and introduce them to our readers in Iran and abroad.

SELECTED CASES BEFORE THE TRIBUNALS

This section is also devoted to the international arena. Cases are selected so that to be of interest to the Iranian readership.

CONTRIBUTION OF ARTICLES

Comments and articles are welcomed. Written assurance must be given that the article has not been published elsewhere. The author will be notified of the acceptance, rejection, or need for revision as soon as possible. Please submit a brief description of your educational and professional background and, if possible, a photograph.

TAX INQUIRIES

Readers who may have questions about the Iranian tax laws and procedures are encouraged to submit their inquiries for review. The inquiries will be reviewed by high-level tax specialists and, space permitting, the answers will be published (together with a summary of questions) in the journal. Otherwise, the answers will be sent directly to the inquirers.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

TAX COMPLIANCE

In recent years there has been growing attention paid to the subject of tax compliance. Ways and means are sought for encouraging taxpayers to comply with their tax obligations. One effective way to achieve this purpose is to reform compliance standards and to remove deficiencies in the current compliance regime. This article addresses the same subject and, as an example, reviews the steps taken by the New Zealand government in this regard. A brief study of the standards proposed in the document issued last year by the said government, are presented and commented on in the article.

COMPARATIVE STUDIES, CORPORATE TAX RATES

The theme explored in this article has drawn the interest of many: the legislators, the tax practitioners, the economists, and, of course, the corporations themselves. Most of them consider the rates of corporate tax very high, and are of opinion that they should be lowered. Meanwhile the revenue from corporate tax has always been very high in comparison with other items of tax revenue. It amounts to something around two thirds of the aggregate tax revenues. This situation is, according to criticizers, quite discouraging for promotion of productive activities. The purpose of the article is to examine corporate tax rates in four categories of countries, and to compare the results with the rates currently in force in Iran. The categories under review are: European developed countries, newly industrializing countries of Asia, oil-exporting countries, and debtor developing countries. Two countries are selected from each category for review. Germany is the first country chosen for reviewing in the present issue of the journal. The study shows that the criticizers are not far from reality. The corporate tax rates in Iran are in fact higher in comparison with a country like Germany, and it lacks the imputation system now existing in that country. This comparative study will continue in forthcoming issues of the journal.

ASSIGNMENT OF TAX REVENUE, A HISTORICAL SURVEY

Assignment of tax revenues to private assignees had been a common practice for centuries. Kings, grand viziers, chancellors of finance, and some high level authorities in charge of financial affairs issued special orders called "havaleh" -- meaning assignment. These "havaleh"s were granted to either the creditors of the government against the debts owed to them, or to the influential people and their family as a favor. The assignees presented their havalehs to local tax authorities and demanded the payment. The historical background of this practice is reviewed in the article. Photos of some "havaleh"s pertaining to first and second decade of the present century are printed on the third page of the cover.

FEW WORDS ON TAX CULTURE

The second part of this series of articles is presented in this issue of the journal. The term "tax culture" is used to reflect the state of public awareness of their responsibility and their preparedness to comply with tax obligations. The role of education, and repercussions the behavior of authorities might have on taxpayers, are discussed in the article.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

EDITORIAL

The beginning of the third year of publication of Maliyat Journal, and its achievements are addressed in the editorial. The same has been dealt with in the editorial of the English section.

SPECIAL INTERVIEW WITH ENGINEER DARIUS IRANBODI, THE FINANCE UNDERSECRETARY IN CHARGE OF TAX REVENUES

The mandate of the position to which Engineer Iranbodi has been appointed is to supervise the organization of tax administration, all over the country. The interview (exclusively provided to this journal) concerns the major issues of taxation, including: role of taxation in the economic development; major plans and programs of the Finance Ministry for reaching budgetary objectives in respect of tax revenues; evaluation of the current system of taxation in the country; tax compliance; and the like.

ORGANIZATION OF TAX ADMINISTRATION IN IRAN

The author takes a critical look on the organizational aspects of the Iranian tax system. The original aim of the law was, according to him, the establishment of an organization on basis of geographical considerations. The district tax offices constitute the core of this organization, and they are competent to deal with all and every kind of taxes within the district accorded to them. An exception to this general rule is provided under the Note to Article 221 of the Direct Taxation Act. It permits the Finance Ministry to organize specialized tax offices, as well. This permission -- which should be considered as an exception to the general rule -- has been vastly used, and overused, by the Ministry. Many specialized tax offices have been created, so that a trend towards the specialization of tax organization is taking place. This situation is examined and criticized in the article.

TAX MEASURES FOR THE IRANIAN YEAR OF 1357 (1995-96), A COMMENT ON THE BUDGET LAW

The Budget Law consists of two sections: regulations and figures. The regulations cover various subjects, including taxation. The author takes a critical look at the tax regulations of the law and suggests that a major shift in legislation policy in the field of taxation is taking place. Resorting more and more to the provisions of Budget Law, instead of amending the existing tax code, is going to become a general practice. He examines also an innovation that has been introduced through the budgetary regulations into the taxation system. It is for the second year that some restrictions are being applied in respect of certain provisions of the Direct Taxation Act. Those provisions would consequently cease to be applied to special taxpayers during a fixed period of time. The author considers this procedure illogical.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Council of Taxation for reviewing. The SCT was asked to decide whether the lessor had been enriched as a result of not being obliged to pay the value of the goodwill, and thus had earned an income that was taxable under the Article 119 of the Direct Taxation Act. According to that article the income earned gratuitously under any title is subject to taxation at specific rates stipulated for incidental (or windfall) earnings.

The case was considered by the plenary Board of SCT and two different opinions were delivered by the majority and minority members of the Board. The Majority argued that the court had ordered the lessee to evacuate the property, but it did not decide that he should be compensated for the value of the goodwill. This, according to the Majority, means that the lessee has lost his right to the goodwill, and therefore nothing is acquired by the lessor to be regarded as subject to taxation. The Minority (only one member of the Board) was of the opinion that the goodwill did exist in reality, and the lessor actually acquired it without paying the price. The verdict of the court, according to the Minority, could not change these factual realities. Therefore the income thus earned by the lessor did constitute a taxable earning, even if the court had not obliged him to compensate the lessee. The very fact that the lessor earned a gratuitous income suffices to consider him liable to taxation.

WAR-HIT REGIONS

Taxpayers in war-stricken areas of west and south of the country enjoy certain tax abatements and exemptions described in the Note to the article 165 of the Direct Taxation Act (DTA). Considering these regulations, the Plenary Board of the Supreme Council of Taxation was asked to rule on the following question:

Is the exemption provided for in the Article 165 of DTA pertaining exclusively to the taxpayers who are resident in the aforesaid war-stricken regions, or else it covers any taxpayer who engages in economic activities in those areas, even if he/she does not actually reside in those regions? The Board ruled as follows:

The wording of the Note to the Article 165, DTA is clear in this respect. It refers to "the taxpayers in war-hit regions of West and South." This means that only the taxpayers living and resident in those areas are entitled to the relevant tax facilities. Therefore and since the emphasis of the law is on the people, and not on the type of activities, the taxpayers living in other areas would not enjoy the abatements granted by the law under discussion.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

of the Supreme Council of Taxation, and the majority members of the Board rendered an affirmative opinion. They based their view on the former taxation law of 1967 (that was replaced by the current taxation act of 1987). Article 109 of that law provided for exemption of agricultural activities in general, and Article 106 stipulated tax exemption for selling of water in particular. In the verdict of the Majority no evidence has been given, and nothing has been mentioned, as to how they inferred from the text of current taxation act that the business of selling irrigation water might be considered an agricultural, and thus a tax-exempted, activity.

The Minority objected the view rendered by the Majority on the following grounds:

1. No indications can be inferred from the wording of Article 81 or any other part of the current taxation act to show that the tax exemption provided under the said article is applicable to the activity of selling irrigation water.

2. As far as the regulations of the taxation law of 1967, as cited by the Majority, are concerned, one can see that the Article 109 provides full exemption for all agricultural activities. Nevertheless, the Article 106 provides separately the same exemption for the business of selling irrigation water. The introduction of the latter independent and separate article in respect of water selling is a clear indication that this business could not be considered as a branch of agricultural activities. Otherwise, there had been no need to legislate two separate articles for one and the same subject.

The Minority concluded that the business of selling irrigation water is subject to taxation, and the tax exemption under the Article 81 is not applicable in this regard.

UNJUST ENRICHMENT

According to statutory and case law the tenant of leased business estate is entitled to receive a compensation when he/her is ordered by the court to evacuate the property. That compensation equals to the value of what the lawyers call "goodwill." The term used in taxation law for the same conception is "the consideration for transfer of location." Goodwill is an intangible asset. It is the excess of cost of an acquired firm or property unit over the current or market value of net assets of the acquired unit. In case of leased real estates the ownership of this intangible asset belongs to the lessee, and if he/she evacuates the leased property without receiving price of the goodwill, then the lessor should be considered as being enriched at expense of the lessee.

A case enshrining the latter situation was brought to the attention of the Supreme

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Only one category of PNGIs, namely municipalities are subject to the provisions of the Note to Article 84 of DTA, and no reference has been made by the said article to any other PNGI. Therefore they can not take benefit of the extra exemption provided under the Note. Nevertheless in special cases where the salary of any PNGI's employees is paid out of the government budget, the extra exemption of the Note would be applicable by virtue of the stipulation made by the same Note.

TRANSFER OF DUTIES

The assessment or estimation of taxes due is made, as a rule, by the tax authorities of different district tax offices. Each of these district offices - or "houzeh"s as they are called in Persian - is responsible for administration of tax affairs of its district. At the same time the Ministry of Economy and Finance vested with the power to establish special tax offices, or "howzeh"s for examination of some taxable activities, which the Ministry considers to be suitable for such specialized administration. An example is the special tax office created for the owners of motor vehicle businesses.

In the meantime a special business has been developed during the recent years in this country. Some owners of private cars work - on a full or part time basis - for the rent-a-car agencies. The earnings belong to the owner of the car, and the agency receives certain percentage of it as its commission. This business of the owners of private cars has also been recently assigned to the special motor-vehicle tax offices. It is worth-saying that these tax offices are located in, and supervised by, the General Directorate of Indirect Taxes. Thus a duty pertaining to the Direct Taxation Act is handled by a department responsible for indirect taxes.

SALE OF IRRIGATION WATER: AN AGRICULTURAL ACTIVITY

Since the nationalization of water resources certain public organizations have been setup to deal with the duty of exploitation of water resources and water supply. One activity performed by these organizations is to sell irrigation water to those engaging in agricultural activities. The Vice Minister of Energy (in charge of the water resources management) asked the Ministry of Economy and Finance about the tax exemption status of the income derived from selling of irrigation water. Under the Article 81 of the Direct Taxation Act (DTA) income derived from agricultural activities is exempt from taxation. The inquirer wanted to know whether the exemption under the said article would be applicable to the selling of irrigation water.

The case was examined by the Plenary Board

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Administration. The third member is to be appointed by the specialized agencies and institutions, depending on the nature of tax cases. Decisions of the Board are valid when taken by the majority. The first and second members, namely the representatives of the Finance Ministry and the Justice Administration, should take part in the meeting, and if the third member is absent (in spite of being invited) the verdict will be issued by the first and second members. These provisions have created a ground for the failure of third members in participating in most of the Board's meetings, with the side effect of gradual diminishing of their role in the work of BSTDs. This state of affairs has been always criticized by different people and organizations (including this publication). Recently some taxpayers won cases before the Court of Administrative Justice by mere referring to the fact that the third member had not been invited to the meeting of the Board, and he did not actually take part, either in the Board's deliberations, or in rendering the verdict. Considering these happenings, the Ministry of Economy and Finance decreed that all BSTDs are under obligation to invite the third members to take part in the meetings of the Board, and a copy of the invitation must be kept in the records. In cases where the third member would fail (in spite of invitation) to participate, the same should be mentioned in the verdict.

PUBLIC NON-GOVERNMENTAL INSTITUTIONS (PNGIs)

PNGI is a new creature of the Iranian law devised to encompass various entities and organizations that evolved during the decade of eighties (after the victory of Islamic Revolution). The title includes establishments like the Foundation of the Oppressed, Foundation of the Martyrs, Foundation of Fifteenth of Khordad, and so on. Some other organizations and entities outside the said category of institutions, are also included under the title of PNGIs. This recent group includes the Organization of Social Security, National Iranian Committee of Olympics, Organization of the Red Crescent, as well as the municipalities and their affiliates. In the meantime under the Note to Article 84 of the Direct Taxation Act (DTA) the employees whose salaries are paid by government organizations and municipalities, or out of the public budget, are granted certain additional tax exemption (in comparison to other employees). Since PNGIs have a position not wholly similar to that of the either private or public sectors, a question was put to the Ministry of Economy and Finance, regarding the applicability of the aforementioned extra tax exemption to their employees, and the Ministry ruled as follows:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Tax News in Brief

A COURSE OF STUDY IN THE FIELD OF TAX CONSULTANCY

We are approaching the centennial of Iranian constitutional reform and establishment of modern administrative - including taxation - system. During this long time the tax consultants have always been active, but never this profession was officially recognized, and no serious attention was paid to regularization of it in accord with a definite plan or scheme. This sate of affairs has led to a situation where the profession is open to all, and no specification is required for those practicing the job. The attitude of tax officials to these circumstances is not optimistic, and tax advisors have to encounter unfriendly atmosphere in most occasions.

This deficiency of tax system was studied by the College of Economic Affairs (publisher of this journal). The College is responsible for training and educational needs of the Ministry of Economic Affairs and Finance and its subordinate organizations. This institution has organized a course of studies for those interested in the job of tax consultancy. The course has been arranged for 16 weeks and participants must have an academic degree in certain relevant fields. Five years of experience in related fields is also required.

The program of the course covers various subjects, including: economics and taxation, individual and corporate taxes, withholding taxes, property tax, and legal duties of taxpayers. Case studies and group working are also included in the course program. The participants have to pass examinations at the end of the course, and in case of success they will be granted a certificate of participation.

ABSENCE OF THE THIRD MEMBER OF BSTD

The Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD) is vested with the authority to review all tax disputes. The Board consists of three members. The first member is a representative of the Finance Ministry, and the second one is a judge appointed by the Justice

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

hindrance in the way of fairness and equity. This situation has to be rectified and the first step to this end is the amendment of substantial, as well as the procedural, regulations in conformity with the actual and objective conditions of the market.

INHERITANCE TAX

In cases where the inheritance of the deceased person comprises some real property, the basis of evaluation is again the transactional value. The heirs who inherit immovable properties of great value, would enjoy a hidden tax exemption that is very large in extent.

Suppose that inheritance is comprising of a big house, a large piece of land, a bank account with a considerable balance, and some precious personal properties.

The bank deposit is completely exempted from taxation, and the heirs would not disclose the precious personal properties (like antiques and jewelry). As regards the real properties, transactional value (as described above) is the base of tax computation. In other words, a very inconsiderable percentage of market price would constitute the tax basis. The overall result is that the heirs (for example a spouse and two children) would pay an inheritance tax not exceeding three percent of market price of the inheritance.

This was another example of hidden tax exemption, which - in case of antiques and jewelry - combined with tax evasion as well.

FOREIGN EXCHANGE TRANSACTIONS

Fluctuation of exchange rates in recent years prepared the ground for evolving of an unofficial exchange market and mushrooming here and there of a group of voracious speculators. The damage this group is inflicting on the national economy, and the huge windfall income earned by them is well known to everybody. They do not, moreover, pay taxes on their income, otherwise what they pay is trivial in proportion to their real income.

CONCLUSIONS

The instances of hidden tax exemption are not restricted to those mentioned above. We had dealt with another example in the fifth issue of this journal (see the article: Salary taxes of Foreign Employees, Maliyat, No. 5, Summer 1994, p. 3). For rectification of all these undesirable situations, appropriate actions must be taken in three directions. The most important step is to amend the law and to remove all cases of uncertainties and unrealistic presumptions that has led to the present situation (One important case is the concept of "transactional" value of immovable properties.)

Modernization and development of tax information system Lis the second urgent step that should be taken for eliminating the causes of hidden tax exemption and tax evasion.

Reformation and restructuring of procedural methods of tax administration is another important measure required for achieving the aforesaid goal.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

turned to be quite illusive, it is advisable - and urgent - to introduce adequate amendments to the relevant regulations. The unrealistic concept of transactional value should be replaced by a price that would reflect the realities of the market. Where a small taxpayer, a salary receiver, has to reveal all and every part of his income, and is taxed on his real earnings, why should we tax huge profits, as those mentioned above, on basis of an artificial and unbelievably lowered price?

TAX ON RENTAL INCOME

The rent paid for houses and other buildings is taxable as the income of the owner of the property. Rental amount is ascertained on basis of official leasing agreement. (Documents registered by notaries-public are considered as official.) Where no official agreement exists, the rental should be assessed by tax officials. In so doing they have to take into account the rental applicable to similar properties (Articles 52 and 54, DTA).

Shortage of housing in Tehran and other large cities has led to escalation of rental amounts. The situation has been much more aggravated in uptown areas of the capital city Tehran, and skyrocketing rents are demanded by the landlords of modern and well-equipped apartments. The third element interfering with this situation is the relative devaluation of national currency vis-à-vis some hard currencies.

This state of affairs led the greedy landlords to ask dollar or similar foreign currencies for their apartments. Some modern buildings in uptown areas are actually rented on basis of dollar. Dwellings let to embassies and foreigners are mostly rented in this manner. In one case a rent of $ 20 was asked for each square meter of the building.

Assessment of taxes. As it was mentioned earlier, the rental is ascertained on basis of official leasing agreement. A landlord who receives an annual rental of $30'000, may conclude an official agreement (in national currency) for a sum equal to one third (or even less) of that amount. The only thing he has to do is to persuade the tenant to sign such official agreement, and this is not very difficult.

Here again the blame should be put on the law. Article 54 of DTA, that gives priority to the official agreement, is consistent with a principle introduced by the Law concerning the Registration of Documents and Real Properties. According to that principle the contents of official documents (including the documents registered by notaries-public) must be considered valid and binding. This again pertains to the time when the government (more than half a century ago) decided to introduce a new system of registration into the legal system of the country and put an end to the shakiness and instability of legal relations between the people.

Though the principle under discussion is logical and useful in some fields, but as far as this particular section of the tax law is concerned, it is an impediment to realization of proper tax revenue, and a

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

basis of "transactional value." The rates applicable are 4, 8, and 12 percent of the value, which are applied progressively to the slices of "transactional value" of the property (Article 59, DTA).

It should be noted that the term "transactional value" is somehow misleading, because it conveys the meaning of prices actually used in transactions. The term "Taxable value" is a better and more exact expression, since the price under discussion is in fact a price applied by the tax authorities solely for the purpose of determining the amount of taxes due.

The said transactional (or taxable) value is determined by a committee composed of representatives of some ministries and two experts in the field of property assessment. The values so determined are to be taken into account by all tax officials, notaries-public, and taxpayers in computing the taxes on real estate transfers.

Nothing is wrong with that procedure, but what is questionable is the final food cooked by the committee. Transactional values are disproportionately lower than the market prices. Market value in majority of cases is approximately 12, or even 15 times higher than the transactional value. In the meantime prices in the market grow fast, much faster than the transactional values. Some people earn tremendous profits from real estate transactions, but the tax they pay on such transactions is so meager - in proportion to their earnings - that one cannot afford to consider it void of economic or social logic.

The pinnacle of such over-enrichment of the real estate owners can be seen in case of some tower-like apartment buildings. Some of these apartments are sold for a price between 1'500'000 to 4'000'000 Rials per square meter. It is true that the transactional value is multiplied by 6 in case of such properties, but even in that optimal situation, the price determined for tax purposes is not higher than one fifth of the market value, whereas the margin of the owner is something between 30 to 60 percent of the cost price.

Such is the ground prepared by a deficient law for freeing a class of large and rich taxpayers from the burden of appropriate taxation. They do not have to resort to tax-avoidance legal tricks, and they do not need to commit tax evasion. The tax law itself put things ready for them. In one word, they take benefit from a windfall tax exemption.

Who is to be blamed? The answer is very clear: the legal term of "transactional value." This term is the heritage of a period when the prices of crude oil and oil products were continuously rising, and oil producing countries thought that the scenario will last for a long time. Based on this assumption, they ignored the vital importance of taxation, and loosed the rains in many respects, including the case of real estates transfer tax. Now that everything has been changed, and daydreams

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

discussed in the journal. We must express our sincere gratitude to them for all their valuable comments and their sympathy for the work of this publication. To their support and favor we owe most of our achievements.

It is a great honor for us to have the enthusiasm of the readers with us, but it must not make us inattentive to the shortcomings of our work. We have always tried to overcome the points of weakness and to pursue the path of excellence and perfectness. The assistance our readership can afford in this regard will be of great worth. We invite the taxpayers, tax officials, tax lawyers and consultants, academicians, researchers, accountants, and auditors, to avail us, as before, of their views on the current tax issues of Iran and other regions of the world. That would bestow more vitality to the work of this unique tax publication of the country.

Dr. Aliakbar Arabmazar

TAX AVOIDANCE, TAX EVASION, AND CASES OF HIDDEN TAX EXEMPTION

by:
The Division of Tax Research,
College of Economic Affairs

INTRODUCTION

In this country, as many other countries of the world, the cases of tax avoidance and tax evasion are not uncommon. One has to add a third item to these two tricky activities, and that is a kind of windfall tax exemption enjoyed by many large and well-off taxpayers. The latter exemption is realized without the need to insert considerable effort or to devise sophisticated avoidance schemes. It is achieved simply through the negligence - or more exactly speaking the artificiality - of the law itself. Sometimes the taxpayers would not suffice to choose only one of these methods of escaping the tax burden, but combine two or three of them at the same time. We will examine some cases of such activities and will try to propose the ways of counteracting them.

IMMOVABLE PROPERTY TRANSFER TAX

According to the Direct Taxation Act (DTA) the transfer of real estates is taxed on the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

MALIYAT

IRANIAN TAX REVIEW

No. 8, Spring 1995

Publisher:

College of Economic Affairs

P. O. Box: 15875 -- 1111

No. 153, Taleghani Ave.,

Tehran, 15918, I. R. Iran

Tel: (0098)21 6464518

Fax: (0098)21 6419716

President:

Dr. Aliakbar Arabmazar

Editor:

Dr. Mohammad Tavakkol

Subscription rates:

$15 a year, $4 a copy

(Inclusive of postage and handling - see attached order form)

MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS

(See the second page of the cover)

In this issue

From the President	*1*
Tax Avoidance, Tax evasion, and Cases of Hidden Tax Examption	*2*
Tax News in Brief	*7*
Abstracts of Persian Articles	*10*

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

This journal will now begin the third year of its publication. During the period that passed, we met with many obstacles and difficulties; and had to devote considerable effort and resources to cope with them. In spite of that, we never stopped attempting to improve the quality of this journal; and made our best to objectify the ideas that we had in mind at the time of embarking on this important project. The contents of different issues of the journal demonstrate the truth and correctness of this statement.

Among the most important achievements, we may refer to the fact that we managed to maintain the professional character of the journal and to prevent it from diverging to the fields outside the domain of taxation.

Providing taxpayers with knowledge on the subject of taxation has always been the most important concern of this journal. We can say with satisfaction that the activities fulfilled in this respect have been considerable, and unprecedented in this country. The topics discussed and commented on are proof of the variety and importance of the areas dealt with in the journal. They include inter alia: economic aspects of taxation; legal analysis of laws and regulations; organizational and managerial problems facing the tax administration; procedural issues in domain of tax litigations; international dimensions of taxation; theoretical concepts of the contemporary tax studies; comments on selected tax cases; tax inquiries of our readers; tax news and reports, and many other similar subjects.

It is enough to look at the remarks made by our readers to become aware of the interest arose by the topics

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]