مالیاتی

فصلنامهٔ مالیاتی
شمارهٔ دوازدهم، تابستان ۱۳۷۵

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول:
دکتر علی اکبر عرب مازار
زیر نظر هیأت تحریریه
دبیر هیأت تحریریه:
دکتر محمد توکل
امور مالی: بهرام گرایلی افرا

صفحه آرائی: مجید رستمی
حمیدرضا محسنی
طرح ها: حمیدرضا محسنی
حروفچینی: مجید رستمی
لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپخانه بهمن
خیابان ری، ایستگاه آبشار، شماره ۱۸۵

▣ 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
مسائل مالیاتی و اقتصادی استان همدان - مصاحبه باآقای وجیه‌الله ملک محمدی مدیر کل امور اقتصادی و دارائی همدان		۳
طرح ایجاد حوزه‌های مالیاتی خاص صنفی و توافق با اتحادیه‌ها مصاحبه با آقای محمد رضا یزدی زاده مدیرکل اطلاعات و خدمات مالیاتی		۱۰
مدارس و دانشگاه‌های غیر انتفاعی شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی	دکتر محمد توکل	۱۲
نرم افزار کامپیوتری و مسائل مالیاتی آن در جمهوری کره (کره جنوبی)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۵
جایزه خوش‌حسابی و مرجع رسیدگی به اختلافات ناشی از آن	محمد حسین سیدزمانی	۱۹
حقوق ایران و اصول مالیاتی	دکتر محمد توکل	۲۲
تجدید مطلع یا گشودن دوبارهٔ پروندهٔ مؤدیان در نظام مالیاتی پاکستان	م. ت. همدانی	۲۵
یک سند مالیاتی از دوران صفویه		۳۰
بررسی‌های تطبیقی: نرخ مالیات بر شرکت در کنیا و شیلی و مقایسه آن باایران	دکتر محمد توکل	۳۱
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی		۳۷
اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی		۴۰
قوانین، تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی		۴۶
نامه‌های خوانندگان		۵۱
معرفی منابع برای پژوهش در مسائل مالیاتی بخش انگلیسی		۵۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

سرآغـــاز

به نام خدا

در شماره‌های پیشین این نشریه بارها اهمیت جنبه بین‌المللی امر مالیاتی را مورد بحث قرارداده و یادآور شده‌بودیم که تحولات پر شتاب اقتصادی و بازرگانی جهان نظام مالیاتی کشورهارا قویاً تحت تاثیر قرارداده و آثار مختلفی از این حیث در نظام‌های مذکور بر جای نهاده که یکی از بارزترین آنها تنوع و کثرت قراردادهای مالیاتی است. در حال حاضر کمتر کشوری را می‌توان یافت که تعداد قابل توجهی قراردادهای مالیاتی با سایر کشورها منعقد نساخته‌باشد، چنان که شمار این رشته از قراردادها همانند قراردادهای بازرگانی بین ملت‌ها روز به روز در حال گسترش و فزونی است.

کشور ما در زمان حاضر با اکثریت قریب به اتفاق ممالک جهان مناسبات وسیع اقتصادی، بازرگانی، فرهنگی، و علمی دارد و در زمینه جلب سرمایه و تکنولوژی نیز کوشش وافی مبذول می‌دارد، که نشانه بارز آن ایجاد و توسعه چندین منطقهٔ آزاد در نقاط مناسب کشوراست. لکن حرکت سازمان مالیاتی در جهت توسعهٔ آنچه می‌توان نام «روابط مالیاتی بین‌المللی» بر آن نهاد، در گذشته از سرعت لازم بر خوردار نبوده و این کشور از جمله ممالک نادر عالم به شمار می‌رفت که شمار قراردادهای مالیاتی آن حتی به تعداد انگشتان یک دست آدمی هم نمی‌رسید. این وضع تناسب چندانی با اهمیت و موقعیت کشور ما نداشت و با درجه گسترش مناسبات اقتصادی و بازرگانی مملکت هم همگام و متناسب نبود.

از چندی پیش این نکته مورد توجه مدیریت مالیاتی کشور قرارگرفت و همسو با جدیتی که در جهت توسعه روابط تجارتی بین‌المللی صورت می‌پذیرفت، عقد قراردادهای جدید مالیاتی نیز مطمح نظر قرارگرفت و یک سلسله مذاکرات گسترده با چندین دولت جهان به این منظور آغاز گردید.

قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات‌های مضاعف در گذشته فقط با کشورهای آلمان و فرانسه منعقد و به تصویب رسیده‌بود، و مدت ها وضع از همین قرار باقی بود. امّا بر اثر کوشش‌های دوران اخیر قراردادهای جدید مالیاتی با کشورهای دیگری همچون ارمنستان، بلوروسی، اوکراین، قزاقستان، ترکمنستان، و مالزی مورد مذاکره قرارگرفته و از سوی نمایندگان این کشورها و جمهوری اسلامی ایران به امضاء رسیده است. این قراردادها هم اکنون در مرحله تصویب هیات دولت و پس از آن مجلس شورای اسلامی قراردارند. مذاکرات با چند کشور دیگر از جمله گرجستان، بلغارستان، ترکیه، بنگلادش، اندونزی، و سوریه نیز در جریان است که پس از خاتمه گفتگوها مرحله امضاء و تصویب این سلسله از موافقتنامه‌ها نیز فرا خواهدرسید.

مفاد این موافقتنامه‌ها می‌تواند موضوع بررسی‌های حقوقی و تطبیقی متعدد قرارگیرد که چنین کاری طبعاً از حوصله سرمقالهٔ حاضر خارج است. با این حال اختصاراً یادآور می‌شود که موافقتنامه‌های مذکور به طور عمده مسائل مربوط به اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از یک طرف، و جلوگیری از فرار مالیاتی از سوی دیگر را مورد توجه قرارداده و احکام راجع به هریک ازاین موارد را معین نموده است. مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه محور اصلی قراردادهای مورد بحث را تشکیل می‌دهد و ناظر بر اشخاص حقیقی و حقوقی است که در قلمرو ایران و کشورهای دیگر طرف این قراردادها مقیم هستند.

نکته قابل ذکر دیگر درمورد این قراردادها شرط عدم تبعیض است که به مفهوم رفتار مساوی مالیاتی نسبت به شهروندان و مؤسسات وابسته به هریک از طرف‌های قرارداد در قلمرو طرف مقابل به شمار می‌رود. مکانیزم خاصی برای تبادل نظر و اقدام مشترک در جهت رفع مشکلات مربوط به اجرای قراردادها و حصول توافق بین طرفین نیز پیش‌بینی شده است. تبادل اطلاعات مالیاتی و معاضدت بین طرف‌های موافقتنامه‌ها برای وصول مالیات و جلوگیری از گریز مالیاتی نیز بخش عمده دیگر قراردادها را تشکیل می‌دهد.

به طور کلی می‌توان گفت مرحله تحرک جالبی در زمینه روابط بین‌المللی مالیاتی کشور آغاز گردیده که امیداست با کوشش و مجاهدت مضاعف توفیق هرچه بیشتری از این حیث نصیب جامعه ایرانی گردد.

علی‌اکبر عرب‌مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

همدان کهن و مسائل مالیاتی و اقتصادی آن

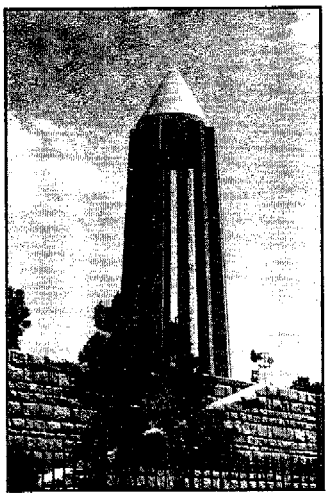


مصاحبه با آقای وجیه‌الله ملک محمدی
مدیر کل امور اقتصادی و دارائی همدان

در شماره‌های پیشین مجله مالیات شرح مصاحبه‌های انجام شده با مدیران کل اقتصاد و دارائی استان‌های اصفهان و خراسان را به چاپ رسانیدیم و اینک سومین مصاحبه از این نوع راکه با آقای ملک محمدی مدیرکل اقتصاد و دارائی همدان صورت پذیرفته به خوانندگان مجله عرضه می‌داریم.

پرسش: لطفاً وضع کلی اقتصاد استان را به اختصار بیان فرمائید.

پاسخ: برای پاسخگوئی به این سؤال عوامل و بخش‌های عمده مرتبط با اقتصاد منطقه را جداگانه مورد بررسی قرار می‌دهیم:



ویژگی‌های طبیعی و جغرافیائی

استان همدان با مساحتی حدود ۱۹۰۲۵ کیلومتر مربع در غرب کشور و در میانهٔ استان‌های زنجان، لرستان، کرمانشاه، کردستان، و استان مرکزی جای دارد. در این ناحیه کوه‌های مرتفع و رودها و چشمه سارهای فراوان گسترده‌است و زمستان‌های سرد و پر برف و تابستان‌های معتدل آن نزد همگان شناخته است. اما به طور نسبی آب و هوای دره‌های شمالی منطقه سرد تر از بخش‌های مرکزی آن است.

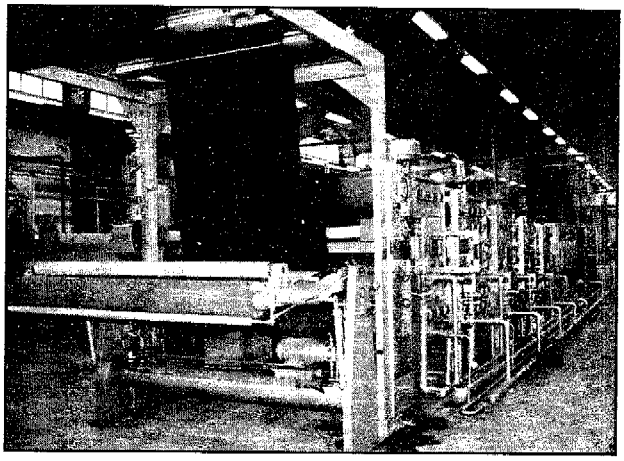
جمعیت استان حدود ۱۶۵۰۰۰۰ نفر (۸۵۸۰۰۰ مرد و ۷۹۲۰۰۰ زن) است که اکثریت آن را روستائیان تشکیل می‌دهند. این جمعیت در قیاس با مساحت استان معادل ۸۷ نفر در هر کیلومتر مربع است. ۷۴ درصد جمعیت در مناطق شهری و ۵۶ درصد باقی در نواحی روستائی سکونت دارند. شهر همدان به تنهائی ۳۲ درصد از کل جمعیت استان را در خود جای داده‌است.

بخش صنعت

صنایع موجود در استان به گروه‌های زیر تقسیم شده است:

- صنایع غذائی مانند صنایع تهیه آرد، قند، نان ماشینی، نمک طعام، شیر پاستوریزه و سایر لبنیات، یخسازی و نظایر آنها.
- صنایع شیمیائی نظیر کارگاه‌های تهیه مایع ظرفشوئی، ملامین، رنگ، و ظروف پلاستیکی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]



آجر، سنگ‌بری، سنگ‌کوبی، و امثال آنها.

- صنایع نساجی و پوشاک شامل انواع کارگاه‌های ریسندگی و بافندگی، تولید پارچه، گونی، و پوشاک.

- صنایع دستی: این رشته از فعالیت در استان همدان از جایگاه ممتاز و گسترش چشمگیری برخوردار است و در بسیاری از مناطق استان اغلب خانواده‌ها به یکی از هنرهای دستی اشتغال دارند. از آن جمله می‌توان موارد زیر را نام برد: قالی بافی، خیاطی، گلدوزی، منبت کاری، سکه دوزی، و کارگاه‌های تهیه سفال و سرامیک.

- صنایع الکتریکی از توسعه محدودی برخوردار بوده و شامل مواردی نظیر تولید یخچال ویترینی و کلید و پریز می‌باشد.

- صنایع فلزی تولید کالاهائی مانند میز و نیمکت فلزی، در و پنجره، اجاق گاز و آبگرمکن را دربر می‌گیرد.

آمار زیر که شمار موافقت‌های اصولی و پروانه‌های تاسیس و بهره‌برداری صادر از صنایع استان در سال‌های ۷۳-۱۳۶۹ را نشان می‌دهد، می‌تواند به عنوان نموداری از سطح فعالیت صنعتی در این منطقه مورد توجه قرارگیرد.

تعداد موافقت‌های اصولی، پروانه‌های تأسیس، و پروانه‌های بهره‌برداری صادر از سوی صنایع استان در سال‌های ۱۳۷۳ ـ ۱۳۶۹

سال	موافقت‌اصولی	پروانه‌تاسیس	پروانه‌بهربرداری
۱۳۶۹	۲۵۱	۱۳	۲۳
۱۳۷۰	۲۳۹	۳۰	۴۵
۱۳۷۱	۱۷۰	۲۰	۲۶
۱۳۷۲	۱۴۰	۹	۳۷
۱۳۷۳	۱۶۶	۰	۹۵

معادن

استان همدان دارای معادن گوناگونی بوده و از این نظر جزء استانهای غنی کشور محسوب می‌شود. براساس آخرین اطلاعات و آمار (مربوط به سال ۱۳۷۳) ۶۵ معدن فعال به شرح زیر در این استان وجود دارد:

سنگ آهن	۱
سرب و روی	۱
سنگهای تزیینی	۱۲
سنگهای لاشه ساختمانی	۷
سنگ آهک	۵
فلداسپات	۲
سیلیس	۲۱
شن و ماسه	۱۴
پامیس	۱
پکماتیک	۱
جمع	۶۵

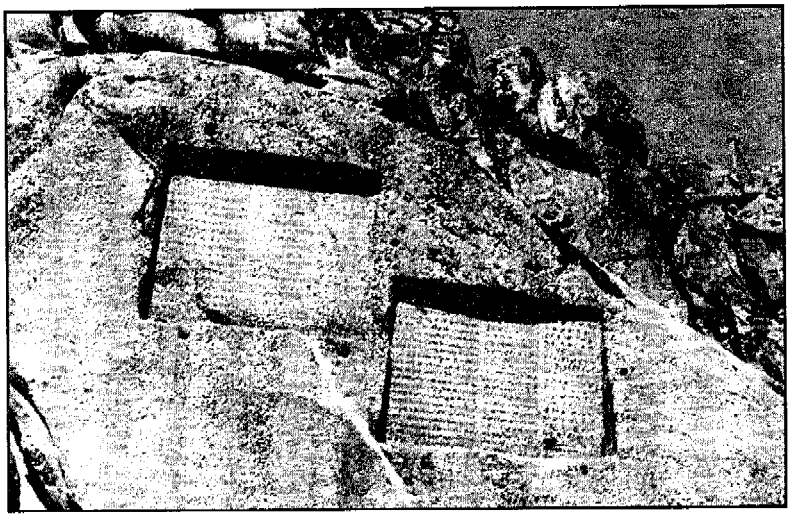


کشاورزی

استان همدان با برخورداری از آب و هوای سرد و معتدل استعداد کشت انواع محصولات اعم از سبزیجات، غلات، نباتات و درختان میوه‌دار را داراست. شرایط اقلیمی - طبیعی استان از قدیم‌الایام پیدایش یک اقتصاد مبتنی بر کشاورزی و رونق خاص این رشته را سبب شده‌است. از عمده محصولات کشاورزی گندم آبی، دیم، سیب زمینی، جو، انگور، میوه‌جات، و سیر را می‌توان نام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

برد. اکثر تولیدات کشاورزی به خارج از کشور نیز صادر می‌شود. از لحاظ نوع، کشاورزی استان بیشتر جنبه سنتی رو به مکانیزه شدن را دارد و صنایع تبدیلی کشاورزی نیز رو به رشد می‌باشد. برداشت محصولات در اراضی وسیع با کمباین صورت می‌گیرد.



دامپروری

با این که دامپروری یکی از فعالیتهای اصلی ساکنان استان در کنار کشاورزی می‌باشد و ازسیمای اقتصادی استان پیدا است که دامپروری در زندگی کشاورزی سهم عمده‌ای را داراست، مع هذا این استان فاقد خصوصیات دامداری نوین بوده و فقط در سال‌های اخیر گام‌هائی در جهت صنعتی نمودن این بخش برداشته شده است.

جنگل و مراتع

مراتع استان همدان حدود ۸۰۰۰۰۰ هکتار است که به ۹ درصد مراتع کل کشور بالغ می‌گردد و حدود ۴۱ درصد مساحت استان را می‌پوشاند. مراتع مورد بحث را می‌توان به سه نوع خوب، متوسط، و فقیر تقسیم کرد. با توجه به طبیعت استان و کوهستانی بودن منطقه و جوان بودن کوه‌ها، استان همدان از نظر جنگل غنی نبوده و کل جنگل‌های استان کمتر از ۴۸۰ هکتار است.

توریسم

استان همدان که مرکز آن کهن‌ترین شهر ایران به شمار می‌آید، با یادمان‌های تاریخی بسیار و جاذبه‌های طبیعی و فرهنگی کم‌نظیر خود پتانسیل عظیمی برای توسعه توریسم داشته و می‌تواند نقش والائی را در ارتقاء این صنعت پر درآمد ایفاء کند. کانون‌ها و جاذبه‌های استان را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

الف. کانون‌های طبیعی که برخی از آنها عبارتند از:

- مجموعه غارهای همدان و در راس آنها غار علیصدر،
- قله الوند و دیگر کوههای استان،
- سرآب‌ها و چشمه ساران،
- دشتها و تالابهای منحصر به فرد استان،
- و بالاخره طبیعت زیبا و باغستان‌های فراوان و آب و هوای معتدل استان.

ب. کانون های تاریخی، فرهنگی، و هنری از جمله:

- تپه‌های باستانی مانند گیان نهاوند، نوشیجان ملایر و دیگر تپه‌ها،
- شهر باستانی همدان (همگتانه وقصر اکباتان)،
- یادمان های مربوط به مشاهیر در همدان، تویسرکان، اسدآباد و دیگر نقاط استان،
- سنگنشته‌های عهد هخامنشی و یادمان های پراکنده دیگر باستانی، تاریخی، و مذهبی،
- کانون سرامیک لالجین، و
- بافت قدیمی شهرهای استان و محلات بسیار قدیمی آن.

پرسش: وصول مالیات در سطح استان به چه میزان بوده و در کدام رشته‌ها افزایش قابل ملاحظه‌ای داشته و یا با کاهش مواجه بوده‌است، و علل و موجبات هر یک از این حالات چه بوده است؟

پاسخ: وصولی سال ۱۳۷۴ دارائی استان از مرز ۴۰ میلیارد ریال گذشت و این به معنی افزایش چشمگیری حدود ۷۲ درصد نسبت به سال ۱۳۷۳، و ۱۳۸ درصد در قیاس با سال ۱۳۷۲ می‌باشد. ارقام تفصیلی درآمد ها طی سه سال گذشته به شرح جدولی است که جهت ملاحظه ارائه می‌گردد (۱)

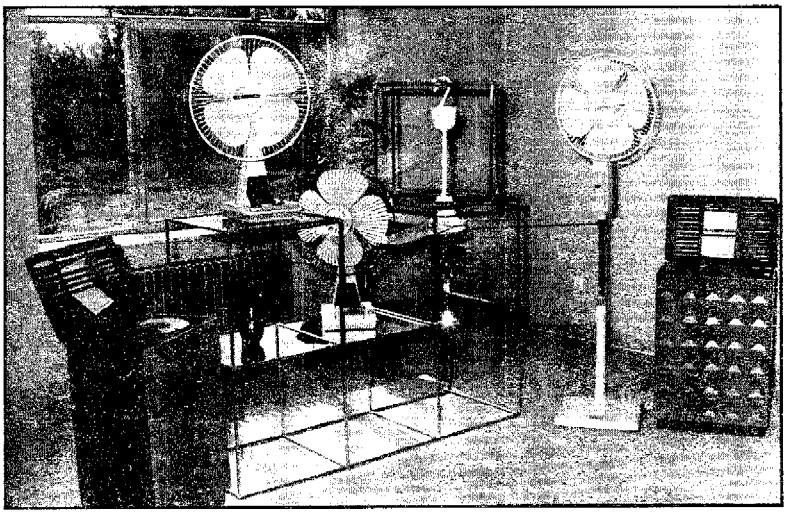
همان‌گونه که ضمن جدول مذکور ملاحظه می‌شود وصول مالیات از منابع حقوق، مشاغل، و شرکت‌های دولتی با موفقیت قابل ملاحظه‌ای همراه بوده و در سال ۱۳۷۴ به ترتیب ۱۰۹٪، ۸۳٪، و

۱. این جدول در بخش پایانی مصاحبه نقل شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۷۱٪ نسبت به سال ۱۳۷۳ فزونی داشته‌است.

این رشد در بخش حقوق نتیجه اختصاص حوزه‌های مالیاتی بیشتر و تعداد نیروی انسانی کافی، و درنتیجه محدود ساختن تعداد پرونده‌ها برای هر ممیز مالیاتی بوده‌است تا فرصت بیشتری برای رسیدگی و کشف منابع جدید پیدا کنند.



در بخش شرکتهای غیردولتی، متناسب با افزایش درآمد این‌گونه شرکت‌ها سازمان مالیاتی به هیات حسابرسی مجهز گشته و رسیدگی وافی نسبت به دفاتر و حساب‌های شرکت‌ها به‌عمل آورده و در زمینه کشف منابع جدید نیز فعالیت بیشتری مبذول داشته‌است، که در مجموع ازدیاد درآمد مالیاتی را به همراه آورده‌است.

در بخش مشاغل بر اساس اسناد و مدارک و اطلاعات موجود که از طریق اطلاعات و خدمات مالیاتی این اداره کل و سیستم کامپیوتری به دست آمده و همچنین اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم - به خصوص در مورد مشاغلی که دارای فعالیت عمده بوده و از دید مأموران مالیاتی پنهان مانده بودند - توفیق کسب عواید بیشتر نصیب گردید.

اما منابعی که سازمان موفقیت کمتری نسبت به آنها تحصیل نموده، به‌طور عمده مالیات مستغلات و مالیات بر ثروت بوده‌اند. شناسایی دقیق این منابع نیاز به همکاری بعضی ارگان های دولتی و مؤدیان دارد که این همکاری در حد بسیار پائینی است. در نتیجه تشخیص مالیات بیشتر به شیوه علی‌الراس و براساس نظر ممیز مالیاتی صورت می‌پذیرد و به سبب فقد اسناد و مدارک و اجاره‌نامه‌های قانونی، وصول مالیات غالباً پس از طی مراحل حل اختلاف انجام می‌پذیرد و مؤدیانی که در یک سال مالیاتی از دید مأموران پنهان مانده‌اند می‌توانند به راحتی از پرداخت مالیات مستغلات فرار کنند. از سوی دیگر کار تحقیق در این موارد امر ساده‌ای نیست و اغلب اطلاعات مثبتی به مأموران مالیاتی داده نمی‌شود. در این رابطه همکاری شهرداری و ثبت اسناد و قانونمند کردن بنگاه های معاملات ملکی می‌تواند تاثیر قابل توجهی داشته‌باشد.

این همکاری از طریق مبادله اطلاعات کامپیوتری که در اختیار مراجع مذکور قراردارد میسر است. تحصیل این‌گونه اطلاعات و تعیین مالیات مقطوع بر اساس یک برنامه جامع، کسب عواید بیشتری - توام با صرفه‌جوئی در امکانات و نیروها - را مقدور خواهد ساخت.

پرسش : آمادگی مردم برای پرداخت داوطلبانه مالیات و به اصطلاح آنچه تمکین مالیاتی نامیده می‌شود در سطح منطقه به چه اندازه است و عوامل مؤثر در ضعف احتمالی این تمکین کدام‌اند؟

پاسخ : به یک بیان کلی می‌توان گفت که تمکین مالیاتی و آمادگی در زمینه پرداخت مالیات بین گروه‌های دارای درآمدهای متوسط و پائین بسیار زیادتر، و نزد صاحبان درآمدهای بالا و کلان از سطح نازل‌تری برخوردار است. یکی از مهم‌ترین موجبات این رفتار نحوهٔ تفکر سودجویانه مؤدیان وابسته به گروه دوم است. از سال‌ها پیش رویه‌ای به صورت عادت درآمده که مالیات هر دوره عملکرد تا آنجا که ممکن است با تاخیر بیشتر پرداخت شود. نتیجه، برخورداری از یک وام بی بهره است که مؤدی می‌تواند در شرایط کنونی بازار درآمد اضافی قابل توجهی از آن کسب کند و از سوی دیگر به عنوان یک سودجوئی مضاعف رقمی را با تاخیر پرداخت نماید که در حالات شدید تورمی از ارزش بسیار کمتری برخوردار است.

این خود یک راه پنهان گریز مالیاتی است که با انگیزهٔ سودجوئی این‌گونه مؤدیان درآمیخته و روحیه تمکین را در آنان کاهش می‌دهد. آنچه به این جریان کمک می‌کند، نبود مقررات و ضوابطی است که بر اساس آن بتوان زیان حاصل از این جریان در شرایط تورمی را ارزیابی نمود. وجود ابهام و عدم آگاهی مؤدیان نسبت به مقررات مالیاتی و نیز ضعف در اجرای قانون به تشدید چنین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

کیفیتی کمک می‌کند. خوشبختانه در سال‌های اخیر اقدامات و پیگیری‌های جدی جهت اصلاح این وضع به‌عمل آمده است.

پرسش: به نظر شما چه تدابیر و اقداماتی می‌تواند امر تشخیص و وصول مالیات را بهبود بخشد، و به طور خاص برنامه‌های دارائی استان جهت نیل به اهداف وصول و تفاهم مالیاتی کدام است؟

پاسخ: تشخیص و وصول صحیح مالیات قبل از هرچیز به وجود نیروی انسانی کاردان با پرونده‌های کمتر، قوانین روشن و ساده با ضمانت اجرائی قوی، و آگاهی و انگیزه در مؤدیان نیاز دارد.



از جمله عوامل مؤثر در این زمینه قدرت بیشتر تشخیص علی‌الراس است تا مؤدی را از گرایش‌های کنونی نسبت به تشخیص مالیات توسط ممیز دور سازد و انگیزه‌ای در او پدیدآورد که مالیات خود را دقیقاً بر اساس موازین قانونی محاسبه و با اظهارنامه پرداخت کند، به نحوی که تشخیص علی‌الراس به عنوان یک ابزار نیرومند نهائی تنها متوجه مالیات گریزان شود.

اقدام دیگر که آثار مثبت بسیاری از حیث وصول مالیات به جای خواهدنهاد، به روز درآوردن مالیات و حاکم ساختن موازین مربوط به مالیات حقوق در مورد سایر مالیات‌ها است. به این منظور باید ابتدا مالیات‌های گذشته سریعاً به حیطه وصول درآید و سپس مقررات جامع و روشنی برای پرداخت مالیات روز تدوین و اجراء شود. رویه کنونی که بر اساس آن پرداخت مالیات مربوط به درآمد یک سال به چندین ماه پس از پایان سال موکول می‌شود، حکمت چندان معتبر و مصلحت غیر قابل عدولی ندارد. افراد پردرآمد و شرکت‌ها می‌توانند مالیات خود را همانند حقوق بگیران هرماهه بپردازند. اساس پرداخت را به‌طور علی‌الحساب می‌توان مالیات سال گذشته و یا هر مأخذ منطقی دیگر قرارداد و یک دوازدهم آن را هرماهه وصول کرد. نیاز به گفتن نیست که پس از انقضاء سال و محاسبه مالیات سال گذشته می‌توان با تسلیم اظهارنامه پرداخت‌های علی‌الحساب قبلی را واریز نمود.

روشی که به آن اشاره شد می‌تواند آثار مطلوب زیر را برجای گذارد:

- مالیاتی که وصول می‌شود به زمان تشخیص درآمد بسیار نزدیک و دارای ارزش واقعی روز، و به دور از آثار تورمی است.
- پس از سپری شدن ناراحتی‌های اولیه ناشی از ترک عادت دیرین، مؤدیان نیز در مقایسه با حالت کنونی احساس راحتی بیشتر خواهند کرد زیرا پرداخت رقم بالنسبه کوچکی در هر ماه به تدریج در ردیف یکی از هزینه‌های جاری مؤسسه قرار می‌گیرد و مؤدی از فشار و ناراحتی مربوط به پرداخت یکباره رقمی بزرگ رهائی خواهدیافت.
- مسأله تقسیط مالیات گذشته در ماه‌های آینده نیز منتفی خواهدشد و با این تدبیر مالیات سال قبل موجب فشار در پرداخت‌های جاری نمی‌گردد و از درآمدهای آتی تامین نمی‌شود تا موجب تورم بیشتر گردد.
- انباشتگی مالیات وجود نخواهدداشت.
- فکر انتفاع از مبلغ مالیات توسط مؤدی نیز که قبلاً به آن اشاره کردیم ازمیان خواهد رفت و مالیات وصولی در کانال واقعی و برنامه‌ای خود قرارگرفته و نقش درست خود را در اقتصاد کشور ایفاء خواهد نمود.

در مورد قسمت اخیر پرسش شما یادآور می‌گردد که این اداره کل به ویژه روی مساله رسیدگی به موقع پرونده‌های مالیاتی - علی‌الخصوص در مورد افراد پر درآمد - تکیه می‌نماید. توافق با اتحادیه‌های صنفی گام مهم دیگری است که طبعاً با اندیشه تشویق روحیه تمکین در مؤدیان همسوئی بسیار دارد. هم‌اکنون حوزه‌های مالیاتی خاص در مورد پرونده‌های اصناف تشکیل شده و مالیات هر صنفی توسط یک مامور تشخیص بررسی و وصول می‌شود. بدون تردید همکاری اتحادیه‌های صنفی نیز در این زمینه تاثیر مثبت به‌سزائی خواهدداشت. ضمناً پرونده مؤدیان پر درآمد در اولویت رسیدگی و تحقیق و پیگیری قرار خواهد گرفت. کسب اطلاعات با استفاده از سیستم کامپیوتری و مکاتبه با مراکز تولید طرف ارتباط با مؤدیان صورت می پذیرد.

به مساله اموزش نیروی انسانی - به عنوان وسیله مناسبی جهت رسیدن به درآمدها و مآلاً مالیات واقعی مؤدیان - توجه بسیار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مبذول می‌گردد و برنامه‌های آموزش و راهنمائی لازم به صورت گروهی و انفرادی مداماً به مرحلهٔ اجراء در می‌آید.

پرسش : هرگونه نظری پیرامون مشکلات ساختار کنونی نظام مالیاتی دارید و اصلاحاتی که فکر می‌کنید می‌توان در این زمینه انجام داد بیان فرمائید.

پاسخ : مشکلات ساختار کنونی نظام مالیاتی را باید در عادات ریشه دار وصول و پرداخت مالیات و طرز تفکرمالیاتی جستجو نمود. آنجا که فرار از پرداخت مالیات یک امتیاز و یک حرکت مقبول و طبیعی تلقی گردد، تشکیلات و سازمان نمی‌تواند تاثیر چندانی برجای گذارد. نخست باید این نحوهٔ تفکر را اصلاح کرد و به هر وسیله‌ای روحیه گرفتن و دادن مالیاتِ به حق را ایجاد و تقویت نمود.



بدیهی است یک سوی مهم این معادله ماموران مالیاتی هستند. تربیت و تقویت نیروی انسانی کاردان و متعهد باید به عنوان یک پایه اصلی نظام مالیاتی مورد توجه قرار گیرد. نمی‌توان پرسنل قراردادی مالیاتی را پس از دوازده سال در انتظار رسمی شدن گذاشت و ساختار نظام مالیاتی را تقویت نمود. نمی‌توان مامور مالیاتی را بدون **وسیله نقلیه و ابزار کار** برای تحقیق و کسب اطلاع دنبال فراریان مالیاتی فرستاد و سیستم مالیاتی را اصلاح کرد. دادن آموزش واقعی و مؤثر، تامین هزینه‌های اولیه زندگی، ایجاد محیط آسوده فکری برای ماموران - توام با انضباط عملی و راستین - از ضروریات بدیهی اصلاح و تقویت ساختار نظام مالیاتی است.

از این مباحث که بگذریم، چند اصلاح و دگرگونی دیگر نیز ضرورت دارد که برخی از آنها را به اختصار بر می‌شماریم:

- سیستم معافیت‌های مالیاتی به ویژه معافیت‌های مربوط به صنایع و شرکت‌های تولیدی مورد تجدید نظر قرارگیرد.
- ضرائب مالیاتی به گونه‌ای تصاعدی مقرر شود تا سبب تضعیف انگیزه مؤدیان نگردد.
- مالیات بعضی صنوف مانند نمایندگی‌های توزیعی و مشاغل لوکس و مؤسسات خدماتی به طور مقطوع تعیین شود.
- مالیات بازرگانان در مورد فعالیت‌های صادراتی و وارداتی آنان به‌طور متمرکز تشخیص و وصول گردد.
- در بخش مستغلات مالیات مقطوع سالانه بر اساس مبادله اطلاعات با شهرداری تعیین شود.
- ضوابط اجرائی نیرومندی برای وصول مالیات سرقفلی در روزهای انجام معامله مقرر گردد.
- در برابر فراریان مالیاتی با قاطعیت رفتار شود و تمامی خدمات از این‌گونه افراد قطع گردد.
- مسؤولیت بیشتر به شورای درآمدهای مالیاتی استان اعطاء شود و توجه بیشتر به درآمدهای استانی مبذول گردد.
- تراکم اطلاعات و تمرکز آن ازطریق سیستم ماشین های محاسب الکترونیک و سایت های کامپیوتری نیز از ضرورت برخوردار است. در صورت اجرای چنین تحولاتی می‌توان به اصلاح و تقویت ساختار نظام مالیاتی امید بست.

در ارتباط با یکی از این مسائل یعنی مالیات بر مستغلات قابل ذکر می‌داند که در این شهرستان واحد ارزیابی برای نقل و انتقالات تشکیل شده است. این واحد منحصراً کار ارزیابی را انجام می‌دهد و محاسبه و **تشخیص و وصول** مالیات متعلق در حوزه مالیاتی مربوط صورت می‌گیرد، ضمن این که تایید سرممیز و ممیز کل مالیاتی نیز لازمه گزارش نهایی است. با توجه به این که میزان وصولی با وجود ثبات نسبی قیمت های منقطه‌ای و متوسط معاملات املاک افزایش قابل توجهی پیدا کرده، تاثیر مثبت این روش و نظارت دقیقی که بر اجرای آن صورت می‌پذیرد روشن می‌گردد.

نکته قابل ذکر دیگر این است که نظام مالیاتی باید تبدیل به یک سیستم پویا و فراگیر شود. نقل و انتقال مسؤولان مالیاتی سازمان می‌تواند در انتقال اطلاعات و پویائی سیستم کمک کند و به حالت رکود و یکنواختی روش‌ها خاتمه دهد و مدیریت سیستم را به تحرک وادارد و اصلاح کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

پرسش : نظر شما در باره کامپیوتری کردن امور مالیاتی چیست؟

پاسخ : مکانیزه کردن سیستم‌های اطلاعاتی یکی از پدیده‌های مطلوب تکنولوژی اطلاعاتی و بهترین ابزار برای برپائی ساختار جدید در جمع آوری، طبقه‌بندی و پردازش داده‌ها به شمار می‌رود.

مالیات به لحاظ ویژگی‌های خود همچون حجیم بودن پرونده‌ها، تعدد منابع، و از همه مهمتر ضرورت به هنگام سازی اطلاعات، نیاز روزافزونی به استخراج و کسب سریع اطلاعات دارد.

شرایط زمان ما حتی نسبت به گذشته نه چندان دور تفاوت بسیار زیادی پیداکرده، به‌طوری که اکتفا به وسائل و ابزارهای سنتی و معمولً به نمی‌تواند به‌هیچ وجه کارساز باشد. مقایسه هر یک از جنبه‌های حیات اجتماعی و اقتصادی زمان حاضر با دوران گذشته صحت این گفته را به اثبات می‌رساند. به همان نسبت که تعداد جمعیت به مرزهای باورنکردنی شصت و هفتاد میلیون نفر رسیده، فعالیت‌های اقتصادی و درآمدزا از حیث کمیت و کیفیت و در عرض و طول به حدی وسعت یافته که حتی در عالم آمار و ارقام هم سرگیجه آور است.

در چنین شرایطی چگونه می‌توان به دفتر و دستک و حساب و کتاب سنتی و حافظهٔ فردی متکی بود و اجرای تام و تمام قانون را توقع داشت؟ توسل به کامپیوتر دیر یا زود امری اجتناب ناپذیر خواهدشد و چه بهتر که از هم اکنون به استقبال این پدیده متناسب با زندگی انسان معاصر برویم و با برنامه ریزی صحیح از امکانات آن در تهیه و تدارک اطلاعات و تشخیص و وصول مالیات‌ها یاری جوئیم.■

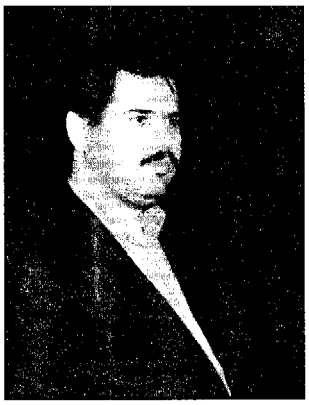
جدول مقایسه‌ای آمار وصولی مالیات‌های مستقیم استان همدان طی سال‌های ۷۲،۷۳، و ۷۴

ارقام به : هزار ریال

منبع مالیاتی	وصولی سال ۷۲	درصد افزایش نسبت به سال ۷۱	وصولی سال ۷۳	درصد افزایش نسبت به سال ۷۲	وصولی سال ۷۴	درصدافزایش نسبت به سال ۷۳
مالیاتهای مستقیم	۱۷/۰۷۴/۲۱۳	۲۹ درصد (+)	۲۳/۵۷۳/۸۶۲	۳۸ درصد (+)	۴۰/۵۳۸/۱۸۴	۷۲ درصد (+)
شرکتهای دولتی	۱۰۰/۰۰۰	۱۱۲ درصد (+)	۷۵۰/۰۰۰	۶۵۰ درصد (+)	۱۱۷/۸۰۴	۸۴ درصد (-)
شرکتهای غیردولتی	۴/۱۵۵/۱۵۸	۱۵ درصد (+)	۵/۸۲۵/۴۵۹	۴۰ درصد (+)	۹/۹۷۵/۸۲۲	۷۱ درصد (+)
حقوق	۴/۱۵۱/۳۷۸	۸۹ درصد (+)	۵/۳۲۲/۱۶۴	۲۸ درصد (+)	۱۱/۱۳۷/۹۲۷	۱۰۹ درصد (+)
مشاغل	۵/۸۶۷/۷۴۸	۴۰ درصد (+)	۷/۵۳۵/۸۴۲	۲۸ درصد (+)	۱۳/۷۸۲/۲۰۷	۸۳ درصد (+)
مستغلات	۵۵۵/۳۳۹	۲۹ درصد (+)	۷۹۰/۳۵۹	۲۲ درصد (+)	۹۷۷/۸۹۲	۲۴ درصد (+)
متفرقه	۵/۵۳۷	۱۰۰ درصد (+)	۴۱/۱۶۷	۶۴۳ درصد (+)	۱۳۶/۲۶۳	۲۳۱ درصد (+)
ارث	۳۳۶/۷۵۷	۲۵ درصد (-)	۶۱۱/۳۲۶	۸۲ درصد (+)	۷۵۸/۹۱۶	۲۴ درصد (+)
نقل و انتقال و سرقفلی	۱/۸۵۴/۴۰۵	۱۷ درصد (-)	۲/۵۹۲/۳۸۳	۴۰ درصد (+)	۳/۵۵۴/۴۳۶	۳۷ درصد (+)
حق تمبر	۲/۱۳۶	۱۱۰ درصد (+)	۵/۸۵۷	۱۷۴ درصد (+)	-۰-	۱۰۰ درصد (-)
تعاون ملی	۱۷/۴۱۱	۲۸ درصد (-)	۲۰/۰۱۵	۱۵ درصد (+)	۱۵/۴۲۳	۳۰ درصد (-)
اراضی بایر	۸/۲۹۹	۵۰ درصد (-)	۳۳/۶۳۱	۳۰۵ درصد (+)	۳۷/۰۵۹	۱۰ درصد (+)
سالانه املاک	۲۰/۰۴۵	۲۳۰ درصد (+)	۴۵/۶۵۹	۱۲۸ درصد (+)	۴۴/۴۳۷	۲ درصد (+)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

طرح ایجاد حوزه‌های مالیاتی خاص صنفی و توافق با اتحادیه‌ها



مصاحبه با آقای محمد رضا یزدی زاده

مدیرکل اطلاعات و خدمات مالیاتی

مسائل مربوط به مالیات اصناف و مشکلات ناشی از تشخیص‌های پراکنده در این زمینه قبلاً نیز در مجله مالیات مورد بحث قرارگرفته‌بود. بررسی‌های کارشناسان و مقامات وزارت اقتصاد و دارائی در این خصوص منجر به تدوین طرحی گردید که چند ماه است از سوی سازمان مالیاتی کشور به مرحله اجراء نهاده شده است. مجله مالیات به منظور آشنائی علاقه‌مندان با نکات کلی این طرح و چگونگی اجرای آن مصاحبه‌ای را با آقای محمد رضا یزدی زاده مدیرکل اطلاعات و خدمات مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی به عمل آورده که ذیلاً از نظر خوانندگان می‌گذرد.

سؤال : اواخر سال گذشته شاهد تغییراتی در محل جغرافیائی پرونده‌های مالیاتی در تهران بودیم. آیا این تغییرات محدود به تهران بوده و یا در نقاط دیگر هم صورت گرفته است؟

در آذرماه سال گذشته پس از بررسیهای لازم طرح ایجاد حوزه‌های خاص برای صنوف مهم در سطح تهران بزرگ به مرحله اجرا گذاشته شد و در حال حاضر پرونده‌های مالیاتی مربوط به ۵۹ صنف و فعالیت مختلف به‌صورت متمرکز، و مابقی پرونده‌ها به‌صورت نیمه متمرکز رسیدگی می‌شوند. منظورم از متمرکز این است که به‌عنوان مثال کل پرونده‌های صنف فروشندگان و سازندگان طلا و یا صنف نمایشگاه‌داران و فروشندگان اتومبیل در یک اداره کل و در یک ممیز کلی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، و منظور از نیمه متمرکز این است که به غیر از ۵۹ صنف خاص بقیه صنوف در محدوده هر اداره کل در تهران به صورت خاص رسیدگی می‌شوند. به عنوان مثال مجموع پرونده‌های آرایشگاه مردانه در محدوده جغرافیائی هر اداره کل به صورت خاص رسیدگی می‌گردد.

این طرح همزمان با تهران در ۲۴ مرکز استان دیگر نیز به مرحله اجرا گذاشته شده‌است.

سؤال : هدف از اجرای این طرح چیست؟

این طرح اهداف متفاوتی را پیگیری می‌کند. یکی از اهداف عمدهٔ آن ایجاد عدالت افقی در مالیات وصولی از هر صنف و جلوگیری از تشخیص‌های متفاوت و پراکنده است. به عبارت دیگر با توجه به این که تشخیص مالیات در بخش مشاغل در اکثر موارد یک امر قضاوتی است بنابراین مسلماً تا حدی متاثر از سلیقه خواهد بود لذا ما شاهد پرداخت مالیات‌های بسیار متفاوت توسط افراد با درآمد یکسان بودیم. تجربه بنده نشان می‌دهد که در بسیاری از موارد معترضین مالیاتی به مالیات خود اعتراض ندارند بلکه از پراکندگی و تفاوتهای بی‌اساس در تشخیص مالیات رنج می‌برند. بنابراین حال که کل پرونده‌های یک صنف در یک حوزه خاص یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

سرممیزی و یا ممیز کلی خاص (برحسب تعداد پرونده) رسیدگی می‌شود لذا تا حد قابل توجهی این گونه تفاوت ها در تشخیص مالیات مرتفع خواهد شد.

یکی دیگر از اهداف این طرح ایجاد زمینه مناسب برای تخصیص بهینه عوامل در سیستم مالیاتی است. همان گونه که می‌دانید سیستم مالیاتی ایران در مقایسه با سیستم مالیاتی کشورهای پیشرفته از فقر شدید نیروی انسانی و تجهیزات سرمایه‌ای رنج می‌برد بنابراین مدیریت صحیح اقتضا می‌کند جهت افزایش بهره‌وری به تخصیص بهینه امکانات ناچیز موجود بپردازد و این تخصیص بهینه مستلزم ایجاد زمینه مربوط می‌باشد. طی بررسی های به‌عمل آمده ۵۵ درصد پرونده‌های مشاغل در کشور تنها ۴٪ مالیات وصولی این بخش را تأمین می‌کند و ۴۵٪ دیگر پرونده‌ها ۹۶ درصد مالیات وصولی این سرفصل را تأمین می‌کند، در حالی که در گذشته تفاوت چندانی بین پرونده‌های این دو طبقه یعنی ۴۵٪ اول و ۵۵٪ دوم از نظر تخصیص امکانات وجود نداشته است. از آنجاکه مسلماً تخصیص امکانات بیشتر به پرونده‌های با اهمیت به مراتب تاثیر بیشتری در افزایش وصولی خواهد داشت، لذا لازم است ابتدا پرونده‌های پراهمیت از پرونده‌های کم‌اهمیت‌تر مجزا گردیده و سپس در قدم دوم با برنامه‌ریزی، بهترین امکانات موجود به این پرونده‌ها اختصاص یابد.

به عبارت دیگر هدف سوم این طرح که رشد وصولی است خود به خود در نتیجه اهداف اول و دوم حاصل خواهدشد.

سؤال : آیا متمرکز کردن پرونده‌های مالیاتی برای مؤدیان مشکلاتی را ایجاد خواهد کرد؟

این سؤالی است که پس از مطرح شدن طرح مورد بحث عنوان گردید. بنابراین در تعیین محل رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی ۵۹ صنف خاص سعی شد پرونده‌های هر صنف در اداره کلی مجتمع گردد که بیشترین فراوانی اعضاء، و یا منطقه بورس مربوط به آن صنف در محدوده همان اداره کل باشد. و برهمین اساس کلیه پرونده‌های اصنافی چون طلافروش و یا الکتریکی و سیم‌کش به اداره کل مالیاتهای مرکز و پرونده‌های اصنافی چون درودگران و مبلسازان به مالیاتهای غرب محول گردید.

از سوی دیگر با اجرای فاز بعدی این طرح که هم اکنون نیز در حال اجراست یعنی توافق با اتحادیه‌های صنفی، مراجعه مودیان به اداره کل مالیاتی به حداقل خواهد رسید.

سؤال : به توافق با اتحادیه صنفی اشاره کردید. دراین زمینه چه اقداماتی انجام شده است؟

در سال های گذشته وزارت امور اقتصادی و دارائی با مجامع صنوف توزیع و تولیدی اقدام به انعقاد یک توافقنامه کلی می‌نمود این توافقنامه به دو دلیل اساسی فاقد کارائی لازم بوده و با استقبال مودیان مواجه نمی‌گشت. دلیل نخست این که دراین توافقات شیوه یکسانی برای رشد مالیاتی حدود ۱۴۰ صنف مختلف تجویز می‌گردید، در حالی که هریک از این صنوف در سال مورد نظر وضعیت اقتصادی خاص خود را داشتند و مسلماً برخی از اصناف از توافق به‌عمل آمده سود می‌بردند و برخی دیگر نیز نمی‌توانستند وارد توافق گردند.

ثانیاً این توافق به صورت درصدی برای رشد مالیات ها بر مبنای پایه‌های مالیاتی موجود در پرونده‌ها صورت می‌گرفت و فرض اساسی آن صحت پایه‌های مالیاتی موجود در پرونده‌ها بود که مسلماً چنین فرضی کاملاً مخدوش است. بنابراین وزارت امور اقتصادی و دارائی سعی در برطرف نمودن این دو نقیصه نمود و روش مورد استفاده طرح درجه‌بندی اعضاء هرصنف نسبت به یکدیگر و تعیین مالیات هر درجه است. بدین منظور برای هر اتحادیه یک تیم کارشناسی با شرکت اعضاء اتحادیه و وزارت امور اقتصادی و دارائی تشکیل می‌شود که اعضاء هر صنف را نسبت به یکدیگر درجه‌بندی می‌کند. سپس همین تیم کارشناسی مالیات هر درجه را تعیین می‌کند. این درجه‌بندی در مورد صنوف تولیدی بر اساس نوع، کمیت و کیفیت ماشین آلات صورت می‌گیرد. در این روش با توجه به هدف هماهنگ کردن پایه‌های مالیاتی اعضاء در مواردی شاهد رشد شدید پایه‌های مالیاتی و در مواردی شاهد کاهش پایه‌های مالیاتی بوده‌ایم.

سؤال : با چه اتحادیه‌هائی طبق این روش توافق حاصل شده است؟

با بیش از ده اتحادیه طبق این روش به توافق نهایی و با بیش از بیست اتحادیه دیگر به توافق کلی دست نیافته‌ایم. از ده اتحادیه اول می‌توان، از جمله به اتحادیه صنف کشباف، سنگ‌بر و سنگ‌تراش، چاپخانه‌داران و دارندگان نمایشگاه و فروشندگان اتومبیل، طلاساز و طلافروش اشاره نمود. مذاکرات با سایر اتحادیه‌ها نیز همچنان در جریان است.■

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مدارس و دانشگاه های غیرانتفاعی

شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

از : دکتر محمد توکل



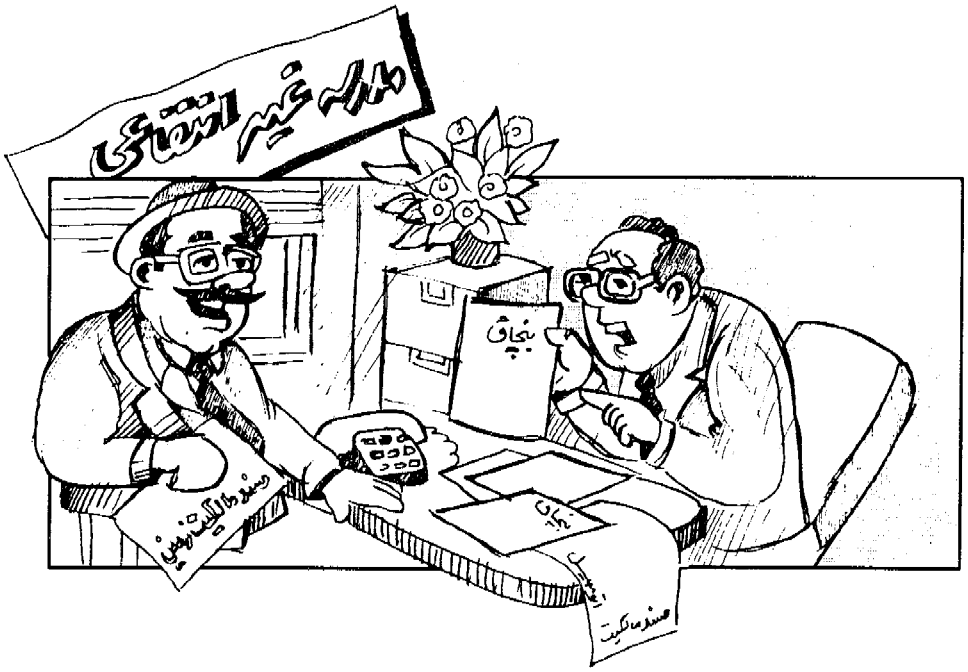
در زمان ما کمتر کسی را می‌توان یافت که وصف مدارس و دانشگاه‌های غیرانتفاعی را نشنیده و با کسب و کار آنها آشنائی نداشته باشد. صفت غیرانتفاعی نیز ـ صرف‌نظر از مفهوم خاص حقوقی و قانونی آن ـ بر اثر نحوه عمل این موسسات در ذهن شنونده یک **اُفمیزم** (euphémisme)، یعنی لطف تعبیر از امر مبغوض، را تداعی می‌کند. فرضاً همهٔ ما ممکن است به‌جای پاسخ «نه» که بیان‌کنندهٔ امر منفی و ناخوش‌آیندی است، لفظ «خیر» را به‌کار بریم که از حیث لغوی مفهوم خوبی و نیکی را دارد، و یا در بلاد مغرب عربی به‌جای آتش که سوزاننده و ناخوش‌آیند است واژه «عافیت» را به‌کار می‌برند و به «زغال»، «بیاض» می‌گویند که به معنی سپیدی است، و یا در گذشته نام مردان سیاه‌پوست را کافور می‌نهادند، که خود مظهر سپیدی است، و نظایر آنها.

از این مقدّمهٔ مربوط یا نامربوط که بگذریم به وضع مالیاتی این موسسات آموزشی می‌رسیم که ضمن مادهٔ ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم به این شرح بیان شده است:

«درآمد مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدائی، راهنمائی، متوسطه و فنی و حرفه ای و همچنین دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مراکز نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی که با ضوابط و مجوز مرجع قانونی ذی ربط تاسیس و اداره می‌شوند، و نیز درآمد موسسات و باشگاه هائی که بر اساس مجوز سازمان تربیت بدنی منحصراً به فعالیت ورزشی می‌پردازند، از پرداخت مالیات بردرآمد معاف است».

تا اینجای مطلب حکم قانون است، امّا چندی قبل در رابطه با نخستین کلمهٔ همین حکم ابهامی مطرح شد که برای اظهارنظر به هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ارجاع گردید. ابهام به واژهٔ «درآمد» در صدر ماده مربوط است. آیا منظور هرگونه درآمدی است که مدارس و دانشگاه‌های غیرانتفاعی تحصیل کنند، و یا فقط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]



درآمد آن‌گونه از فعالیت مورد نظر است که یک مدرسه یا دانشگاه نوعاً و عرفاً انجام می‌دهد؟ دقیق‌تر بگوئیم آیا درآمدهائی نظیر شهریه، حق‌الثبت محصلّین و امثال آن از مالیات معاف است، و یا اگر مدرسه غیرانتفاعی فرضاً از معاملهٔ اموال و املاک و سایر فعالیت‌های پولساز نیز تحصیل عایدی کند، این‌گونه درآمد هم از معافیت مورد بحث استفاده خواهد کرد؟

رای هیأت عمومی

هیأت عمومی شورئ در این باب چنین اظهارنظر نموده است:

«قطع نظر از نوع درآمد مکتسبه، به طورکلی برابر مفاد ماده ۱۳۴ اصلاحی یاد شده شرط معافیت آن است که مدارس و دانشگاه ها و مراکز مورد بحث با ضوابط و مجوز مراجع قانونی ذی ربط (وزارت آموزش و پرورش یا حسب مورد سایر وزارتخانه های ذی ربط) تاسیس و اداره شود. بنابراین درآمد هریک از موسسات مذکورکه حسب ضوابط ومجوز یاد شده تاسیس و اداره می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف و در غیر این صورت طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود».

عبارت «*قطع نظر از نوع درآمد مکتسبه*» که در صدر اظهارنظر هیات عمومی شورئ آمده حاکی از پذیرش این نظر است که واژهٔ «*درآمد*» در آغاز ماده ۱۳۴ همه نوع درآمدی را در بر می‌گیرد، هرچند که به امر آموزش و فلسفهٔ وجودی یک موسسه آموزشی ارتباطی نداشته باشد.

اطلاق قانون

در تأیید این قسمت از اظهارنظر هیات ممکن است کسانی به اطلاق و عموم لفظ درآمد در ابتدای ماده قانونی استناد کنند، به این عنوان که کلمهٔ مذکور مقیّد به هیچ قید، محدودیت، یا وصف خاصّی نیست تا مابتوانیم آن را محدود به آن موارد نمائیم. بنابراین مادهٔ مورد بحث هرگونه درآمدی را در بر می‌گیرد و مشمول معافیت مالیاتی قرار می‌دهد. چنین برداشتی به مفهوم تفسیر ادبی یا تحت‌اللفظی قانون است که غالباً ممکن است به نتیجه‌گیری نه‌چندان منطقی از متون قانونی بیانجامد.

در مقابل روش تفسیر منطقی قانون قرار دارد که به مفهوم در نظرگرفتن منطق وضع یک ماده و همچنین قرار دادن آن در منطق کلّی قانون مربوط و یا بخش‌ها و فصول معین آن، وگاهی حتی نگریستن به قانون در بطن سیستم حقوقی یک کشور است. اگر با چنین دیدی به ماده ۱۳۴ نگاه کنیم، رسیدن به این نتیجه که هر نوع درآمدی، صرف‌نظر از ارتباط آن با امر آموزش، می تواند به صِرف اطلاق وعموم ماده مشمول معافیت موردبحث شناخته شود، کار آسانی نخواهد بود.

سابقه ورویّه

بررسی سوابق آراء و اظهار نظرهای شورای عالی مالیاتی وبخشنامه‌ها ودستورهای مدیریت مالیاتی کشور غالباًتوجهّ به منطق ونتایج منطقی قضایا ودوری از تفسیر تحت‌اللفظ مقررات را آشکار می‌سازد. به‌عنوان نمونه به بخشنامه‌ای از مدیریت مالیاتی که به فاصلهٔ یک‌ماه از تاریخ رای مورد بحث صادر شده، اشاره می‌کنیم. این بخشنامه هزینه‌های قابل قبول موضوع ماده ۱۴۸ و به‌طور خاص هزینه‌های مذکور در بندهای ۱۷ و ۱۸ آن ماده را مورد توجه قرار داده است. بحث بر سر این است که آیا باید هزینه در سال مورد نظر پرداخت شده باشد تا بتوان آن را قابل قبول

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دانست، و یا در موردی هم که هنوز پرداخت نشده ولی بر ذمّهٔ مؤدّی قرار گرفته که بعداً پرداخت شود، باز به عنوان هزینه همان سال پذیرفته خواهد شد؟

پاسخ بخشنامه به این سئوال چنین است:

«هزینه های قابل قبول که با توجه به دلایل و مدارک مثبت در یک سال مالیاتی تحقق یافته، اعم از آن که در سال مزبور پرداخت شده یا مؤدّی متعهد به پرداخت آن باشد، باید جزء هزینه های قابل قبول همان سال پذیرفته شود».

اکنون ببینیم حکم قانون ضمن بندهای ۱۷ و ۱۸ ماده ۱۴۸ با چه لحنی بیان شده است: «*۱۷. حق الزحمه های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق العمل ـ دلالی ـ حق الوکاله ـ حق المشاوره...*»

«*۱۸. کارمزدی که برای انجام عملیات موسسه به بانکها و همچنین موسسات اعتباری غیربانکی پرداخت شده باشد...*»

لفظ «*پرداختی*» در بند ۱۷ و عبارت «*پرداخت شده باشد*» ضمن بند ۱۸ هر دو حکایت از انجام شدن امرپرداخت می‌نماید و اگر قرار باشد ظاهر عبارات قانون را به پیروی از مکتب تفسیر تحت‌اللفظ ملاک قرار دهیم، آنگاه طبیعی است که به نتیجه مذکور در متن بخشنامه نخواهیم رسید. آنچه در این بخشنامه مورد حکم قرار گرفته جز با دوری جستن از استناد به ظاهر الفاظ و توجّه به منطق قضایا قابل حصول نخواهد بود.

اکنون اگر جایز است به استناد منطق قضیّه عبارت «*پرداخت شده باشد*» را شامل موارد «*تعهد پرداخت*» نیز بدانیم، چگونه می‌توان از این منطق روشن دوری جست که اعطاء معافیت موضوع ماده ۱۳۴ به مداری غیرانتفاعی به‌خاطر مبادرت آنان به امر آموزش و پرورش بوده و طبعاً چنان معافیتی باید به درآمدهای ناشی از این‌گونه درآمد معطوف دانسته شود.

مورد قابل ذکر دیگر بخشنامه مورخ مردادماه ۱۳۷۴ است که ضمن آن مسأله‌ای بسیار مشابه نکتهٔ مورد بحث، مطرح شده است. ضمن بخشنامه به حکم ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم در باب معافیت مالیاتی شرکت‌های تعاونی مختلف و اتحادیه‌های آنها اشاره شده و مقرر گردیده است که «*معافیت مذکور ناظر بر درآمدهائی است که در حدود مقررات و اساسنامه های تنظیمی بر اساس قانون بخش تعاون، منطبق با عنوان شرکت تعاونی تحصیل می‌شود. لذا در مواردی که فعالیت های شرکت مغایر با عنوان شرکت های موصوف باشد، درآمد تحصیل شده از محل فعالیت های مذکور مشمول معافیت مالیاتی نخواهد بود*».

چنان‌که می‌بینیم در اینجا نوع فعالیت مودی حائز اهمیت شناخته شده و معافیت مالیاتی شامل درآمد حاصل از آن نوع فعالیت دانسته شده است که منطبق با عنوان شرکت مودی بوده و با چنین عنوانی مغایرت نداشته باشد. این استنتاج منطقی در مورد مدارس و دانشگاه‌های حرفه‌ای و حکم معافیت ماده ۱۳۴ نیز صادق است و نادیده گرفتن آن، با توجه به آزمندی برخی اشخاص، می‌تواند سبب انحراف از فعالیت اصلی این‌گونه مدارس و توجه روزافزون آنها به کسب عواید جنبی گردد.

ضوابط و مجوزها

هیات عمومی شورای در رای خود توجه به نوع درآمد را ضرور ندانسته و به جای آن تکیه اصلی را بر این قرار داده است که این مدارس و دانشگاه‌ها باید بر اساس ضوابط و مجوز مراجع قانونی ذی‌ربط تأسیس و اداره شده باشند تا بتوانند از معافیت مالیاتی نسبت به هرگونه درآمد خود استفاده کنند.

بی آن‌که بخواهیم اهمیت این بخش از ماده ۱۴۸ را نادیده بگیریم، باید بگوئیم که ماده ۱۳۴ در درجهٔ اوّل یک ماده مالیاتی است و تشخیص مفهوم درآمدی که منطقاً می‌تواند از معافیت مالیاتی استفاده کند، خود یک کار مالیاتی است و به تخصص و صلاحیت مالیاتی نیازمند است. این صلاحیت را نمی‌توان به تشخیص سایر مراجع محوّل کرد و به ترتیبی عمل نمود که نتیجهٔ نهائی و غائی آن این باشد که آن مراجع بتوانند تعیین کنند کدام نوع از درآمدهای مدارس انتفاعی از مالیات معاف است.

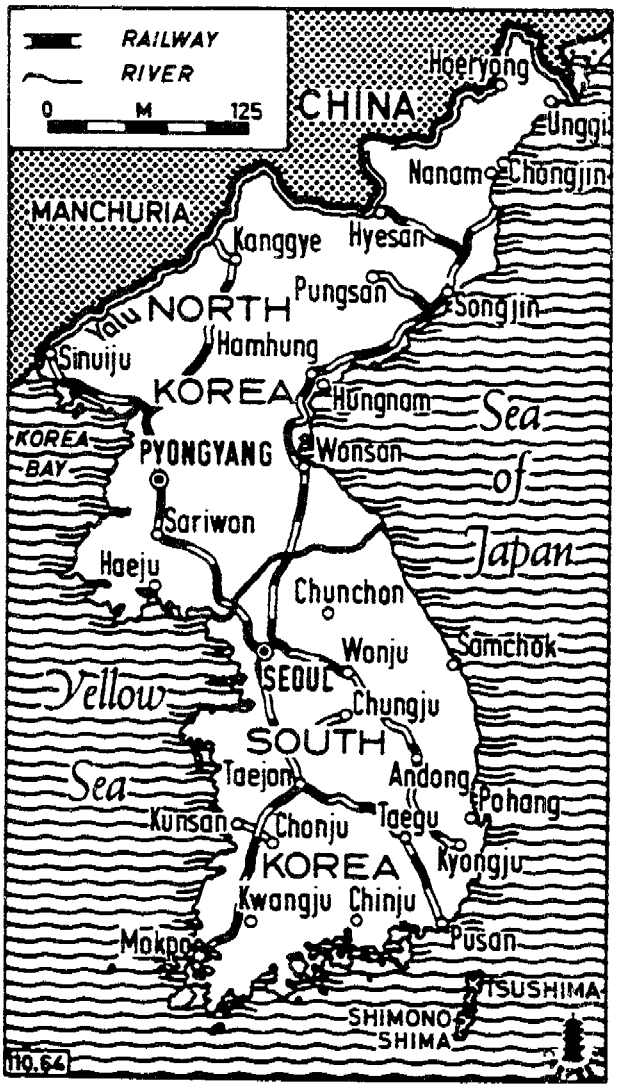
ممکن است گفته شود که در رای هیات عمومی چنین مطلبی بیان نشده است. این گفته از لحاظ ظاهر عبارات رای هیات صحیح است. امّا با کمی دقت می‌توان پی برد که همین نتیجه از تکیه صرف بر ضوابط مراجع ذی‌ربط و ملاک قرار دادن آن به آسانی قابل حصول است. آن ضوابط ممکن است چنان تنظیم گردند که مدارس غیرانتفاعی بتوانند به یاری تعبیر و تفسیر خود را مجاز در تحصیل درآمدهای غیرمرتبط به امر آموزش بدانند و یا حتی از سکوت و عدم منع آن ضوابط برای رسیدن به چنان منظوری استفاده کنند. مطلب را در یک جمله خلاصه کنیم: حدود و ثغور معافیت مالیاتی قانونی را نمی‌توان به اراده یا تفسیر و تعبیر افراد و مراجع غیر مالیاتی واگذار نمود.■

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

نرم‌افزار کامپیوتری و مسائل مالیاتی آن در جمهوری کره (کره جنوبی)

ترجمه و تلخیص از:
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار

در شماره یازدهم مجلّه مالیات مقاله‌ای تحت عنوان «سیاست توسعه نرم‌افزار کامپیوتری در هند و جنبه‌های مالیاتی آن» به چاپ رسید که از توجه دولت هند به رونق این حرفه حکایت می‌کرد و بسیاری از جنبه‌های مالیاتی معاملات نرم‌افزار طی آن مورد بحث و تحلیل قرار گرفته بود. در کشور ما مسائل مالیاتی این‌گونه معاملات تازگی دارد و هنوز رویه‌های مالیاتی معینی در مورد آنها پدید نیامده است. امّا شتاب تحول و توسعه در این زمینه چندان است که خواه و ناخواه بسیاری از جوانب حیات اقتصادی و شغلی کشور را تحت تأثیر قرار خواهد داد و به تبع آن پای امر مالیات نیز به میان خواهد آمد. آشنائی با مباحث این رشته در جوامعی که مدت‌ها است با مسائل مالیاتی مذکور دست به گریبان هستند، می‌تواند آمادگی ذهنی جهت برخورد مناسب با قضایای مالیاتی مربوط پدید آورد. ارائه مقاله حاضر که نویسندگان آن (Woo Hyun Baik عضو موسسه بزرگ حسابرسی و مالیاتی کشور کره به نام Kim & Chang و William C.Choi مشاور خارجی همان موسسه) از اهل خبرهٔ معروف این رشته هستند، می‌تواند گام دیگری در راه ایجاد آگاهی مورد بحث به شمار رود.

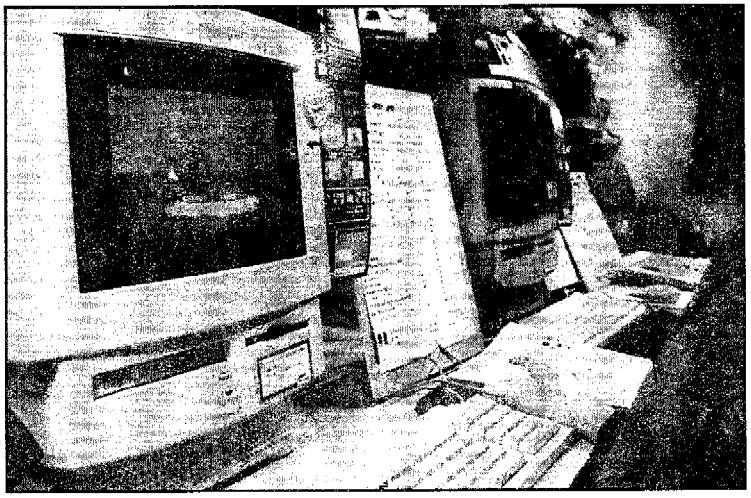


مقدّمه

تعیین مالیات و حقوق گمرکی واردات نرم‌افزار کامپیوتر مدت‌ها یکی از داغ‌ترین مباحث و موارد اختلاف در کشور کره جنوبی به‌شمار می‌رفت. در زمینهٔ مالیاتی جوهر اختلاف این بود که آیا نرم‌افزار وارداتی یک کالا به حساب می‌آید و یا متضمّن نوعی حق لیسانس نسبت به حقوق مولف یا دانش فنی مندرج در آن است؟ قبول هریک از این دونظر نتیجهٔ مالیاتی متفاوتی به دست می‌دهد. اگر نرم‌افزار را کالا تلقّی کنیم در اغلب موارد اساساً مالیاتی قابل مطالبه نخواهد بود، زیرا به موجب قراردادهای متعدّد مالیاتی که کرهٔ جنوبی با بسیاری از کشورهای جهان منعقد ساخته سود تجاری موسسات خارجیِ فاقد پایگاه ثابت در کره فقط در کشور محل اقامت این موسسات مشمول مالیات است. امّا اگر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

پـــرداخت‌هـــای خـــریداران کره‌ای در رابطه با اکتساب لیسانس نسبت به محتوای اطلاعاتی نرم‌افزارها باشد، درآن صورت پای مالیات قابل کسر در منبع به میان خواهد آمد. طبق ماده ۵۹ قانون مالیات بر اشخاص حقوقی، میزان این مالیات تکلیفی ۲۵ درصد رقم پرداختی به علاوه مالیات اضافی دیگری به میزان ۷/۵ درصد می‌باشد. امّا ضمن قراردادهای مالیاتی منعقد با بسیاری از کشورها میزان مالیات مذکور به ۱۵ درصد تقلیل یافته است.



از حیث گمرکی مسألهٔ اساسی ارزیابی نرم افزار وارداتی است. آیا در این ارزیابی باید فقط به شئی ملموسی که حامل اطلاعات کامپیوتری است، یعنی دیسکت یا نوار مغناطیسی و نظایر آنها توجه داشت؛ ویا این که علاوه بر این باید ارزش محتوای غیر قابل لمس نرم افزار را نیز در نظر گرفت؟ هنگامی که مقامات کره‌ای تصمیم گرفتند راه‌حلّ دوّم را انتخاب کنند، تازه با این مشکل مواجه شدند که چگونه می‌توان آن بخش غیرملموس را ارزیابی نمود.

ذیلاً سابقهٔ تحوّلات و اقدامات انجام شده در این زمینه‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

بخش نخست ـ مسائل مالیاتی

۱. دستورالعمل ۲۷ سپتامبر ۱۹۸۹

تا قبل از صدور دستورالعمل فوق مقامات مالیاتی کره واردات نرم‌افزار کامپیوتری را نوعی انتقال سادهٔ کالا تلقی کرده و بنابراین در مقام مطالبهٔ مالیات تکلیفی برنمی‌آمدند. امّا در تاریخ مذکور وزارت دارائی دستورالعملی صادر کرد و طیّ آن یادآور شد که اگر پرداخت‌های انجام شده به منظور تهیه نرم‌افزار جنبهٔ حق‌الامتیاز داشته باشد باید مالیاتِ در منبع از آن کسر شود، ولو این‌که حقوق گمرکی از نرم‌افزار وارداتی اخذ شده باشد. البتّه تعلّق حقوق گمرکی نشانهٔ کالا بودن نرم‌افزار است که با مطالبهٔ مالیات تکلیفی منافات دارد. پاسخ به این ایراد آن بود که حقوق گمرکی حتی در مواردی که واردات بر اساس قرارداد لیسانس هم انجام شده باشد قابل مطالبه است.

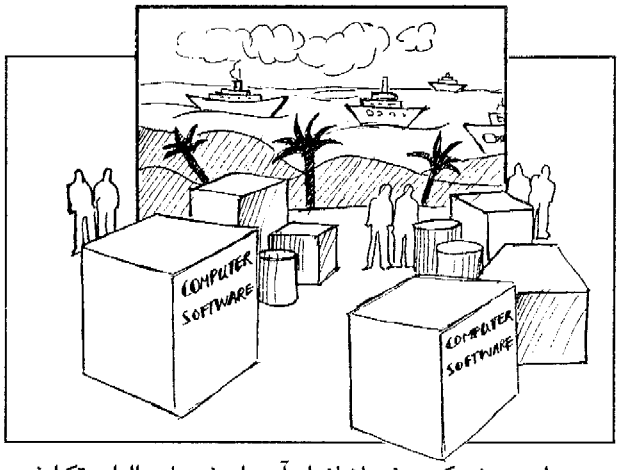
این نخستین باری بود که صحبت از تعلّق مالیات تکلیفی نسبت به نرم‌افزار وارداتی به میان می‌آمد و به همین سبب مسأله در ذهن مسئولان به خوبی جا نیفتاده و مدّت‌ها به بحث و مناقشه در این باب سرگرم بودند. نتیجه آن‌که حدود سه‌سال اجرای دستورالعمل در بوتهٔ اجمال مانده بود. این مناقشات و اختلاف‌نظرها اوایل سال ۱۹۹۳ به پایان رسید و مقامات مالیاتی به این نتیجه رسیدند که باید مالیات در منبع از برخی از انواع نرم‌افزار وارداتی گرفته شود. از آن‌پس سازمان مالیاتی کشور همّ خود را مصروف تهیه دستورالعمل جامع‌تری نمود که طی آن زوایا و جوانب امر به نحو دقیق‌تری روشن شود. این دستورالعمل در سپتامبر همان سال صادر گردید.

۲. دستورالعمل سپتامبر ۱۹۹۳

در این دستورالعمل انواع معاملات راجع به نرم‌افزار کامپیوتری مورد بحث قرار گرفته و چنین نتیجه‌گیری شده بود که بخش قابل توجهی از واردات نرم‌افزار ـ در صورتی که فروشنده فاقد پایگاه ثابت در کره باشد ـ مشمول مالیات تکلیفی خواهد بود. در این زمینه معاملات نرم‌افزار از حیث تعلق مالیات در منبع به دو گروه تقسیم شده بودند: نخست مواردی که وجه پرداختی مرتبط با خرید حق مولف (متضمّن حق تکثیر و توزیع) یا کسب لیسانس نسبت به آن تلقی گردد. در چنین مواردی دستورالعمل مذکور وجه پرداختی را نوعی حق‌الامتیاز شناخته و در نتیجه آن را مشمول مالیات در منبع دانسته بود.

حالت دوّم مربوط به مواردی بود که وجه پرداختی در ارتباط با تحصیل دانش فنی مندرج در نرم‌افزار تشخیص داده می‌شد. نسبت به این گروه دستورالعمل مورد بحث قائل به تفکیک شده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]



بود، به این معنی که برخی از انواع آن را مشمول مالیات تکلیفی و برخی دیگر را معاف از آن شناخته بود. ضمناً نفس تشخیص بین مواردی که پرداخت انجام شده بابت خرید حق مولف یا اخذ لیسانس نسبت به آن از یک‌سو، و تحصیل دانش فنی از سوی دیگر تلقی گردد، خود حائز اهمیت خاصّ بود زیرا میزان مالیات در منبع نسبت به هریک از این دوحالت، طبق قراردادهای مالیاتی، تفاوت می‌کرد.

به موجب دستورالعمل مورد بحث وجود هریک از ضوابط زیر نشانهٔ آن است که انتقال دانش فنی صورت گرفته و مورد مشمول مالیات تکلیفی مربوط به این‌گونه انتقال خواهد بود:

ـ هرگاه ورود نرم‌افزار بر اساس قراردادهای جذب تکنولوژی صورت گرفته باشد که آن قراردادها خود در اجرای قوانینی نظیر «قانون جلب سرمایه‌های خارجی»، «قانون اداره امور ارزی»، یا «قانون توسعه تکنولوژی مهندسی» بسته شده باشند.

ـ هرگاه میزان پرداخت با نوع، دفعات، محل، و طول مدت استفاده، یا تعداد یا حجم فراورده‌ها یا اطلاعات تولید شده تناسب داشته باشد.

ـ هرگاه نرم‌افزار وارداتی طبق مشخّصات رایج در کشور خریدار طراحی و ایجاد شده باشد.

ـ هرگاه واردکننده مکلف شده باشد که اطلاعات مندرج در نرم‌افزار را محرمانه تلقی کند.

ـ هرگاه واردکننده متعهد شده باشد که بدون رضایت قبلی فروشنده، نرم‌افزار یا حق استفاده از آن را به اشخاص ثالث منتقل نکند.

ـ هرگاه فروشندهٔ خارجی، خریدار یا کارکنان وی را به منظور درک دانش فنی مندرج در نرم‌افزار یا آگاهی از نحوهٔ استفاده از آن مورد آموزش قرار داده باشد.

ـ هرگاه سطح تکنولوژی مندرج در نرم‌افزار یا قابل توجه بودن بهای پرداختی نشانگر وجود دانش فنی در نرم‌افزار تلقی گردد.

در مقابل، دستورالعمل مذکور پرداخت‌های مربوط به موارد زیر را به عنوان حق‌الامتیاز تلقی نکرده و در نتیجه چنین مواردی را معاف از تعلق مالیات در منبع شناخته بود:

ـ نرم‌افزارهای آماده و بسته‌بندی شده، در صورتی که سطح فنی نرم‌افزار از توان تولید کشور کره بالاتر نبوده و انتقال نرم‌افزار نیاز به کسب اجازه فروشند نداشته باشد.

ـ نرم‌افزارهائی که طبق سفارش خریدار ساخته شده و کلیه حقوق آن به خریدار منتقل شده است.

ـ نرم‌افزارهائی که همراه سخت‌افزار و به عنوان جزئی از ملزومات آن فروخته می‌شود و بهای آنها ضمن قیمت کلی سخت‌افزار منظور شده است.

این دستورالعمل، صرف‌نظر از محتوای آن، از جهت اجرائی غوغابرانگیز بود. توضیح این که مراجع مالیاتی، دستورالعمل سال ۱۹۸۹ را همان‌گونه که گفتیم به حال اجمال نهاده و در اجرای آن مسامحه می‌کردند. اکنون که موضع وزارت دارائی روشن شده و تصمیم جدّی به اجرای موازین فوق گرفته بود، سازمان مالیاتی کشور اعلام داشت که دستورالعمل جدید در واقع روشنگر مقررات جاری کشور است و خود مقررات جدیدی به‌شمار نمی‌رود. بنابراین مفاد آن نسبت به درآمدهای گذشته عطف به‌ماسبق می‌شود مگر این‌که مورد مشمول مرور زمان ۵ ساله مالیاتی شده باشد.

بر اثر تلاطمی که این اظهارنظر در مودیان ذی‌ربط به‌وجود آورد سازمان مالیاتی کره متعاقباً یک اعلامیه مطبوعاتی صادر کرد و اعلام داشت که به‌خاطر ممانعت از فشار بر مودیان، اجرای مفاد دستورالعمل جدید را از زمان صدور دستورالعمل قبلی یعنی ۲۷ سپتامبر ۱۹۸۹ قرار می‌دهد.

پس از این اقدامات حوزه‌های مالیاتی سراسر کشور به سراغ واردکنندگان نرم‌افزار رفتند و در این کار آن‌قدر زیاده‌روی کردند که حتی پارا از خود دستورالعمل فراتر نهادند و به رغم آن نرم‌افزارهای آماده و بسته‌بندی شده (نظیر ویندوز، وُردپرفکت، لوتوس، و امثال آنها) را نیز مشمول مالیات تکلیفی شناختند. آنها این تشخیص را بر قاعدهٔ «استثناءبر استثناء» متکی می‌نمودند، به این معنی که هرچند نرم‌افزار آماده طبق دستورالعمل معاف از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیات تکلیفی شناخته شده ولی در همان بخش از دستورالعمل موارد خارج از قدرت فنی داخلی کشور مستثنیٰ گردیده بود. حوزه‌های مالیاتی تهیه نرم‌افزارهائی هم‌سطح ویندوز، لوتوس، وُردپرفکت و امثال آنها را از توان فنی داخلی خارج می‌دانستند.

حوزه‌های مالیاتی بابت معاملات چند سال گذشته سراغ خریداران کره‌ای رفتند و به‌عنوان این‌که در کسر و پرداخت مالیات تکلیفی تعلّل کرده‌اند آنان را ملزم به پرداخت اصل مالیات و ۱۰ درصد جریمه و زیان دیرکرد متعلق نمودند.

نتیجه ایجاد غوغا و اعتراض هم از جانب واردکنندگان کره‌ای و هم از سوی سازندگان و فروشندگان خارجی نرم‌افزار بود. کار به طرح شکایات و دعاوی بسیار در مراجع دادرسی مالیاتی و قضائی از یک‌سو و مجاری دیپلماتیک از سوی دیگر کشید، و از جمله مکانیزم «دیالوگ کره ـ امریکا برای همکاری اقتصادی» فعال شد. این مکانیزم گفت و شنود ضمن قرارداد مالیاتی دوکشور پیش‌بینی شده تا در موارد لزوم بتواند راه‌های مناسبی جهت رفع اختلافات جستجو کند. مذاکرتی که بر اساس مکانیزم مذکور انجام شد به صدور یک یادداشت تفاهم منجر گردید. این فعالیت‌ها موجب شد که سازمان مالیاتی کره نخست دستورالعمل تکمیلی ژوئن ۱۹۹۴ و کمی بعد دستورالعمل اساسی یکم اوت ۱۹۹۴ را صادر کند.

دستورالعمل تکمیلی ژوئن ۱۹۹۴

این دستورالعمل در تکمیل و توضیح دستورالعمل سال ۱۹۹۳ صادر شد و ضمن آن سازمان مالیاتی اعلام نمود: «برخی از ماموران مالیاتی حوزه‌های مختلف، جزء ۱ از بند «ب» ماده ۲ دستورالعمل را در مورد معافیت حق‌الامتیاز پرداختی برای تهیه نرم‌افزار کامپیوتری از مالیات در منبع، سوءتعبیر نموده‌اند». دستورالعمل سپس موارد معافیت از مالیات تکلیفی را با شرح و بسط بیشتری روشن کرده و فهرستی از این موارد به‌دست داده است.

در این دستورالعمل همچنین گفته می‌شود که در بسیاری از موارد معامله نرم‌افزار شبیه خرید و فروش کتاب است مانند حالاتی که هرکسی بدون تعیین هویت خود می‌تواند به مغازه‌های فروش نرم‌افزار مراجعه کند و نرم‌افزار مورد نیاز خود را به قیمتی بالنسبه ارزان خریداری نماید. وجوه پرداختی بابت واردات این‌گونه نرم‌افزار از تعلق مالیات در منبع معاف است. امّا اگر نرم‌افزار مورد معامله حاوی دانش فنی باشد پرداخت مربوط یک حق‌الامتیاز بوده و مشمول مالیات تکلیفی است.

در باب این که چگونه می‌توان تعیین کرد که نرم‌افزار فروخته شده حاوی دانش فنی است، دستورالعمل یاد شده می‌گوید در این‌خصوص باید به مقررات قوانین مربوطهٔ داخلی و قراردادهای مالیاتی کره با سایر کشورها مراجعه کرد، و در صورت وجود ابهام بیشتر باید به تعریف دانش فنی مندرج در تفسیرنامهٔ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در بخش مربوط به پاراگراف ۱۱ ماده ۱۲ کنوانسیون نمونه (مُدل) سازمان نامبرده رجوع نمود.

تعریف مذکور به این شرح است:

«دانش فنی عبارت است از هرگونه اطلاعات فنی فاش نشده... که برای تولید صنعتی یک فراورده یا انجام یک فرایند ضرورت داشته باشد... تا آنجا که تجربه نشان می‌دهد دانش فنی معرّف آن‌چیزی است که یک تولیدکننده به صرف بررسی روی یک فراورده و به صرف آگاهی از پیشرفت‌های تکنیکی قادر به پی‌بردن به آن نخواهد بود».

دستورالعمل یادشده به استناد این تعریف نتیجه می‌گیرد که نرم‌افزارهای کامپیوتری مورد استفاده شخصی و اداری را نمی‌توان دانش فنی تلقی کرد. امّا نرم‌افزارهائی که در دسترس و مورد اطلاع عامّه نمی‌باشد (نظیر نرم‌افزارهای مبتنی بر تکنولوژی سطح بالا که برای اتوماسیون کارخانه یا طراحی‌ها ضرورت دارد) می‌تواند متضمّن دانش فنی باشد.

دستورالعمل مورد بحث برای جلوگیری از سوءتعبیرهای بیشتر فهرستی از نرم‌افزارهای معاف از کسر مالیات در منبع را به شرح زیر شمارش نموده است:

- نرم‌افزارهای اساسی لازم برای عملکرد کامپیوترهای شخصی نظیر داس، یونیکس، و ویندوز.
- نرم‌افزارهای مربوط به زبان‌های کامپیوتری که بالنسبه ارزان‌قیمت بوده و محدودیتی از حیث استفاده نداشته باشند نظیر «سی»، فُرتْرن، کُبُل، بیسیک، و پاسکال.
- نرم‌افزارهای ابزاری که برای ایجاد نرم‌افزارهای مورد استفادهٔ کامپیوترهای شخصی ضرورت دارند مانند بلینکر، داس، ویندوز، دیولُپمنت‌تول، و امثال آنها.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ـ بانک‌های اطلاعاتی، واژه‌پردازها، و نرم‌افزارهای مجتمع که به سبب فراوانی و ارزانی قیمت و سهولت دسترسی انگیزه‌ای برای تولید و توسعه داخلی آنها وجود ندارد مانند برنامه‌های صفحه‌گسترده، واژه‌پرداز، دی‌بیْس، سیمفونی، پینت‌برَش.

ـ نرم‌افزارهای ویژه حفاظت سخت‌افزار و نرم‌افزار نظیر پی‌سی‌تول، و نورتون یوتیلیتی.

ـ نرم‌افزارهای ارتباطی کامپیوترهای شخصی، غیر از آنها که مخصوص راه دور هستند، مانند کراس‌تاک، پی‌سی‌اِنی‌وِر، و نظایر آنها.

ـ نرم‌افزارهای آموزشی و سرگرمی ویژه کامپیوترهای شخصی که کاربرد صنعتی و تجاری ندارند.

ـ نرم‌افزارهای آماری ویژه کامپیوترهای شخصی مانند مَتِمَتیکا، و اس‌پی‌اس‌اس و بالاخره نرم‌افزارهای ویژه مدیریت بازرگانی، مدیریت پروژه، و برنامه‌های موزیک و ویدئو برای کامپیوترهای شخصی نظیر کِیْک‌واک، تْرَکس و امثال آنها.

دستورالعمل یکم اوت ۱۹۹۴

این دستورالعمل فی‌الواقع دو دستورالعمل قبلی (سپتامبر ۹۳ و ژوئن ۹۴) را در یکدیگر ادغام نموده است. به موجب آن وجوه پرداختی بابت واردات نرم‌افزار در یکی از دو صورت زیر مشمول مالیات در منبع خواهد بود:

۱. هرگاه وجه پرداختی به منظور انتقال، استفاده، حق تکثیر، تغییر، و توزیع نرم‌افزار بر پایه قرارداد بین خریدار داخلی و دارندهٔ حقوق مولف تادیه شده باشد.

۲. هرگاه پرداخت در ازاء دانش فنّی مندرج در نرم‌افزار وارداتی صورت گرفته باشد، و این در صورتی است که نرم‌افزار موردنظر حاوی اطلاعات فنی فاش نشده‌ای باشد که جهت تولید صنعتی یک فراورده یا یک فرایند ضرورت داشته باشد.

برای تشخیص ارتباط نرم‌افزار با دانش فنی چهار ضابطه در دستورالعمل اوت ۱۹۹۴ پیش‌بینی شده است:

ـ واردکننده موظف به رعایت محرمانه بودن نرم‌افزار گردیده باشد.

ـ بهای پرداختی به محل، نوع، و دفعات استفاده یا حجم فراورده‌ها یا اطلاعات تولید شده بستگی داشته باشد.

ـ کُد منبع نرم‌افزار در اختیار خریدار گذارده شده باشد.

ـ معلوم باشد که نرم‌افزار مشتمل بر اطلاعات فنی فاش نشده‌ای است که برای تولید صنعتی یا فرایند معین ضرورت دارد.

دستورالعمل سه مورد را به عنوان استثناء و معاف از تعلق مالیات در منبع ذکر کرده است:

ـ نرم‌افزارهای قابل فروش به کلیه خریداران نظیر سیستم‌های عامل (مانند داس، ویندوز، و یُونیکس) و نرم‌افزارهای مخصوص آموزش و سرگرمی، و برنامه‌های داده‌پردازی که معمولاً بر اساس قراردادهای فرمِ تنظیم شده از سوی فروشنده به صورت استاندارد و بسته‌بندی شده فروخته می‌شود.

ـ نرم‌افزارهائی که به‌عنوان جزئی از ملزومات سخت‌افزار و همراه آن فروخته می‌شود و معمولاً بهای جداگانه‌ای برای آنها تعیین نمی‌گردد.

ـ نرم‌افزارهای تهیه شده طبق سفارش خریدار که معمولاً کلیه حقوق آنها نیز به خریدار تعلق می‌گیرد.

بخش دوم ـ مسائل گمرکی

در باب مسائل گمرکی مربوط به واردات نرم‌افزار راه‌حلّ‌های زیر اتخاذ گردیده است:

ـ بهای وسیله‌ای که نرم‌افزار ضمن آن ارائه می‌شود (دیسکت و غیره) بعلاوه قیمت اطلاعات مندرج در آن وسایل تواماً جهت ارزیابی گمرکی مورد نظر قرار می‌گیرد. در تعیین این قیمت‌ها بر اساس ضوابط مورد قبول گات ارزش معاملاتی در نظر گرفته می‌شود. به این‌ترتیب حق‌الامتیاز پرداختی بابت تهیه نرم‌افزار می‌تواند در بهای ارزیابی نرم‌افزار وارداتی منظور شود.

ـ امّا طبق ضوابط همان سازمان (گات) در صورتی که حق‌الامتیاز به منظور تکثیر در کشور خریدار باشد از حقوق گمرکی معاف است. گمرکات کره همین شیوه را مورد عمل قرار می‌دهد به‌شرط آن که روشن باشد که کدام بخش از وجوه پرداختی مربوط به حق تکثیر نرم‌افزار است. از همین جهت کلیه دست‌اندرکاران تجارت نرم‌افزار این ترتیب را رعایت کرده و در قراردادهای مربوط تعیین می‌کنند که چه مبلغ از قرارداد مربوط به حق تکثیر و چه مقدار آن بابت توزیع در کشور کره یا استفاده‌های دیگر می‌باشد. برخی از واردکنندگان راه ارزان‌تر و سهل‌تری را در پیش گرفته‌اند و آن انتقال نرم‌افزار از طریق شبکه‌ها و به نحوهٔ الکترونیکی است که این مسأله هنوز مورد توجه و بحث و فحص جدّی قرار نگرفته است.■

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جایزه خوش‌حسابی
و
مرجع رسیدگی به اختلافات ناشی از آن

محمد حسین سیدزمانی



ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم در مقام تشویق مؤدیان خوش‌حساب مقرر می‌دارد:

«معادل چهاردرصد از مالیات‌های پرداختی مؤدی تا سررسید مقرر به عنوان جایزه خوش‌حسابی از بدهی مالیاتی او کسر خواهدشد»

سپس ماده ۱۹۰ به آن روی سکه پرداخته و در تقویت همان نیّت و فلسفه می‌گوید:

«و پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هرماه خواهدبود»

بحث ما بیشتر روی قسمت نخست این ماده یعنی بخش تشویقی آن متمرکز است. نکاتی که از متن ماده می‌توان فهمید از این قراراست:

۱. لفظ مؤدی حالت اطلاق و عموم دارد و طبعاً شامل اشخاص حقیقی و حقوقی هردو می‌شود.

۲. وجهی که مؤدی به عنوان مالیات پرداخته – خواه در یک قلم و یا چند قلم بوده‌باشد – مجموعاً در محاسبه جایزه خوش‌حسابی مورد توجه قرار می‌گیرد.

۳. این‌گونه وجوه باید تا «سررسید مقرر» پرداخت شده‌باشد. سررسید مقرر طبعاً به مفهوم تاریخی‌است که ضمن قانون به عنوان آخرین روز مهلت تأدیه مالیات تعیین شده‌است.

۴. رقم جایزه خوش‌حسابی مقطوعاً معادل ۴ درصد مجموع پرداخت‌های مالیاتی مؤدی تا سررسید مذکوراست.

۵. تعلق جایزه خوش‌حسابی مستلزم آن نیست که مؤدی محاسبه مالیات را به نحوی انجام داده‌باشد که بی کم و کاست مورد قبول حوزه مالیاتی بوده و اختلافی بین مؤدی و ماموران تشخیص بروز نکند. اگر مؤدی خاصی پیداشود که حائز این شرط نیز باشد طبعاً امتیاز بیشتری خواهد داشت و به همین سبب از یک جایزه مضاعف نیز برخوردار خواهدشد، که این نکته ضمن ماده ۱۸۹ پیش‌بینی شده‌است.

۵. به‌موجب ماده ۱۸۹ مذکور مؤدیانی که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند، در صورتی که طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول مرجع مالیاتی قرارگیرد و مالیات هر سه سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیات‌های حل اختلاف پرداخت کرده‌باشند، آنگاه علاوه بر جایزه مقرر در ماده ۱۹۰ از جایزه دیگری نیز استفاده خواهندکرد که رقم آن برابر است با ۵ درصد اصل مالیات سه سال مذکور.

این جایزه را برای مشتبه نشدن با جایزه موضوع ماده ۱۹۰ می‌توانیم جایزه خوش‌حسابی دوم بنامیم.

۶. البته عبارات ماده ۱۸۹ خالی از اشکال نیست. نهایت این که به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

منظور احتراز از خلط مبحث این اشکالات را در زیرنویس مورد بحث قرار می‌دهیم[1]

پس از ذکر مقدمات فوق به این پرسش می‌پردازیم که اگر بین مؤدی و ماموران تشخیص اختلاف بروزکند که فرضاً جایزه خوش‌حسابی (اعم از اول و دوم) تعلق گرفته است یا خیر، رسیدگی به چنین اختلافی در صلاحیت کدام مرجع است؟

در این خصوص به دو ماده قانونی اشاره می‌کنیم:

۱. ماده ۱۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر:

«مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف که در تشخیص مالیات‌های موضوع این قانون بین ماموران تشخیص و مؤدی ایجاد شود هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد»

این ماده قانونی نخست با ذکر عبارت «هرگونه اختلاف» وسعت بسیار به موضوع بخشیده، لکن سپس آن را مقید به «تشخیص مالیات» گرده است. آیا اختلاف راجع به جایزه خوش‌حسابی یک اختلاف مربوط به تشخیص مالیات می‌باشد؟ برخی از حوزه‌های مالیاتی پاسخ منفی به این سؤال می‌دهند، زیرا تشخیص را منحصراً مربوط به برآورد و تعیین مالیات متعلق به درآمدهای مؤدی می‌دانند. حال آن که جایزه خوش‌حسابی به حکم ماده ۱۹۰ از «بدهی مالیاتی» مؤدی قابل کسر است، و بدهی مالیاتی مؤدی پس از انجام کار تشخیص روشن می‌شود. لذا به نظر این مراجع اختلاف مورد بحث به تشخیص مالیات ارتباطی ندارد تا قضیه قابل ارجاع به هیات حل اختلاف باشد.

در مقابل این تفسیر مضیّق و تحت‌اللفظی قانون، روش تفسیر منطقی را می‌توان ارائه نمود که بر حسب آن باید منطق ماده ۱۷۰ را درنظر گرفت. این ماده درمقام ارائه طریق برای رفع اختلاف مالیاتی است که به تعیین رقم قابل پرداخت از سوی مؤدی به طور کلی مربوط می‌شود. به هر تقدیر، ماده دیگر قانون مالیات‌های مستقیم تکلیف را به روشنی تعیین کرده است.

۲. ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم هرگونه تردید در این رابطه را از میان برداشته و به طور عام و گسترده مقرر می‌دارد:

«مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی، جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری معرفی شده، هیات حل اختلاف مالیاتی است»

در اینجا دیگر از واژه تشخیص خبری نیست تا جائی برای تعابیری از آن نوع که نقل شد باقی ماند و بلکه هرگونه اختلاف مالیاتی به طور عام قابلیت طرح در هیات حل اختلاف را دارد. برای احراز صلاحیت هیات فقط دو شرط لازم است:

اولاً وجود اختلاف، که تردیدی نیست اختلاف بر سر تعلق جایزه خوش‌حسابی هیچ معنائی جز اختلاف نمی‌تواند داشته باشد.

ثانیاً صادق بودن وصف مالیاتی نسبت به اختلاف مورد نظر. در اینجا نیز احراز شرط مسلم است. جایزه خوش‌حسابی در رابطه با امر مالیاتی و بدون تردید برخوردار از وصف مالیاتی است. این وصف به معنی مرتبط و منسوب بودن به مالیات است. کما این که می‌گوئیم قانون مالیاتی، حوزه مالیاتی، بخشنامه مالیاتی، جریمه مالیاتی،... و اکنون: جایزه خوش‌حسابی مالیاتی.

مرجع تشخیص صلاحیت

خارج از بحث‌های فوق، باید دید که تشخیص صلاحیت هیات حل اختلاف با چه مقامی است. دو نکته در این خصوص قابل ذکر است: نخست این قاعده که مرجع پائین‌تر نمی‌تواند در باره صلاحیت مرجع بالاتر اظهار نظر نماید. گذشته از هر چیز صِرف این نکته که نتیجه کار مرحله تشخیص می‌تواند از سوی هیات حل اختلاف رد شود (ماده ۲۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم) کافی است که نتیجه بگیریم در سلسله مراتب رسیدگی، مراجع حل اختلاف فوق مراجع تشخیص قراردارند.

دومین نکته این است که بر حسب رویه جاری نزد محاکم اغلب کشورها، و از جمله ایران، تعیین صلاحیت رسیدگی معمولاً با مراجع دادرسی است که در مساله مورد بحث مرجع دادرسی می‌تواند به هیات حل اختلاف تعبیر شود.

با این استدلال می‌توان نتیجه گرفت که تشخیص صلاحیت هیات‌های حل اختلاف با خود آنها است و این تشخیص حد اقل از عهده مراجع تشخیص خارج است.■

پانوشت:

۱. مهم‌ترین اشکال، زمان پرداختی است که ماده ۱۸۹ برای تعلق جایزه خوش‌حسابی دوم شرط کرده‌است. مؤدی باید مالیات متعلق را «در سال تسلیم اظهارنامه» پرداخت کرده باشد. سال تسلیم اظهارنامه طبعاً یک دوره ۱۲ ماهه است. حال اگر مؤدی موظف به تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد یک سال تا پایان تیرماه سال بعد باشد، و مالیات موضوع اظهارنامه را - که مربوط به درآمد سال ۱۳۷۴ است - اواخر اسفند سال ۱۳۷۵ بپردازد که سال تسلیم اظهارنامه است، چنین شخصی به موجب ماده ۱۸۹ مؤدی خوش‌حساب و مستحق جایزه به شمار می‌آید، در حالی که قانوناً مکلف به پرداخت مالیات تا آخر تیرماه همان سال بوده‌است.

نکته دیگر شرط پرداخت مالیات «بدون مراجعه به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی» است. مؤدیانی که ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک درست و صحیح ارائه دهند و در نتیجه رقم درآمد ابرازی آنان درست و مقبول باشد، بسیار بعید است که کارشان به هیات‌های حل اختلاف بکشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

حقوق ایران و اصول مالیاتی

از: دکتر محمد توکّل

منظور از اصول مالیاتی، موازین و قواعد عامّی است که باید در درجهٔ اول هادی قانونگذاران قرار گیرد تا در وضع قوانین مالیاتی به آنها توجه کنند. در مرحلهٔ بعد تدوین مقررات اجرائی نظیر آئیننامه‌ها نیز باید با عنایت به این اصول انجام پذیرد، و بالاخره به هنگام اجراء نیز همین اصول می‌تواند ـ وباید ـ در فهم و تفسیر مقررات مالیاتی مورد توجه واقع شود.

قبل از هرچیز باید به‌خاطر داشت که اصول و مبانی موجود در نظام کلی حقوقی یک کشور نمی‌تواند جای اصول مالیاتی را بگیرد. فرضاً اصل تساوی در برابر قانون، عدم عطف به‌ماسبق قانون، اصل برائت، قاعده لاضرر، یا اصل عدالت که در قوانین اساسی، مدنی و غیره بیان شده جنبهٔ کلی و عام دارد. حال آن‌که بحث ما روی اصول معیّنی است که به‌طور خاصّ در مورد امر مالیات مقرّر شده باشد.

اصول مالیاتی از دیرباز مورد توجّه علمای اقتصاد، فلاسفه، حقوقدانان، و اندیشمندان سیاسی بوده است. نمونهٔ بسیار معروف آن چهار اصل مالیاتی است که آدام اسمیت در کتاب «ثروت ملل» خود بیان داشته است.این اصول عبارتند از:

ـ اصل انصاف. به این معنی که مالیات باید با توان پرداخت مودی تناسب داشته باشد.

ـ اصل عدم ابهام. بر اساس این اصل مودی باید دقیقاً نسبت به تکلیف مالیاتی خود آگاهی داشته و بداند که چه مالیاتی را باید بپردازد.

ـ اصل سهولت. زمان پرداخت مالیات و ترتیبات آن باید به نحوی معین شود که برای مودی ایجاد دشواری ننماید.

ـ اصل اقتصادی بودن. به موجب این اصل هزینه‌های انجام شده برای وصول مالیات باید با نتیجه و بازده آن تناسب معقول داشته باشد.

اصول مالیاتی در نظام‌های حقوقی

تحوّلات اقتصادی ـ اجتماعی قرون اخیر سبب شد که اصول مالیاتی از مرحلهٔ بحث و فحص علمی و فلسفی خارج شده و راه خود را به سیستم حقوقی کشورها نیز بگشاید. نحوهٔ عمل همه‌جا یکسان نیست، امّا نتیجه از یک جهت مساوی است و آن فرموله کردن یک سلسله قواعد معین در زمینهٔ امر مالیات است تا در مرحله تقنین و تدوین از یک‌سو و استنباط و تعبیر مقررات و اجراء قانون از سوی دیگر رهنمودها یا خط‌سیرهای کلّی لازم را ارائه دهد.

در برخی از کشورها اصول مالیاتی عیناً در قانون اساسی گنجانیده می‌شود و در پاره‌ای دیگر قوانین مالیاتی این وظیفه را بر عهده دارند. شیوهٔ دیگر ایجاد رویه‌های قضائی است به این معنی که محاکم عالی کشور موازین معینی را برقرار می‌سازند که لااقل در مرحلهٔ تفسیر و استنباط مقررات و اجراء آن مورد عمل قرار می‌گیرد. تجلّی دیگر این مقوله در قوانین و مصوّباتی است که تحت عنوان حقوق مؤدّی از آن یاد می‌شود. در این مقررات مسأله به‌طور عمده از دید مودیان مورد بحث واقع می‌گردد، امّا در عین‌حال پاره‌ای از اصول کلی مالیاتی نیز ضمن آنها گنجانیده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

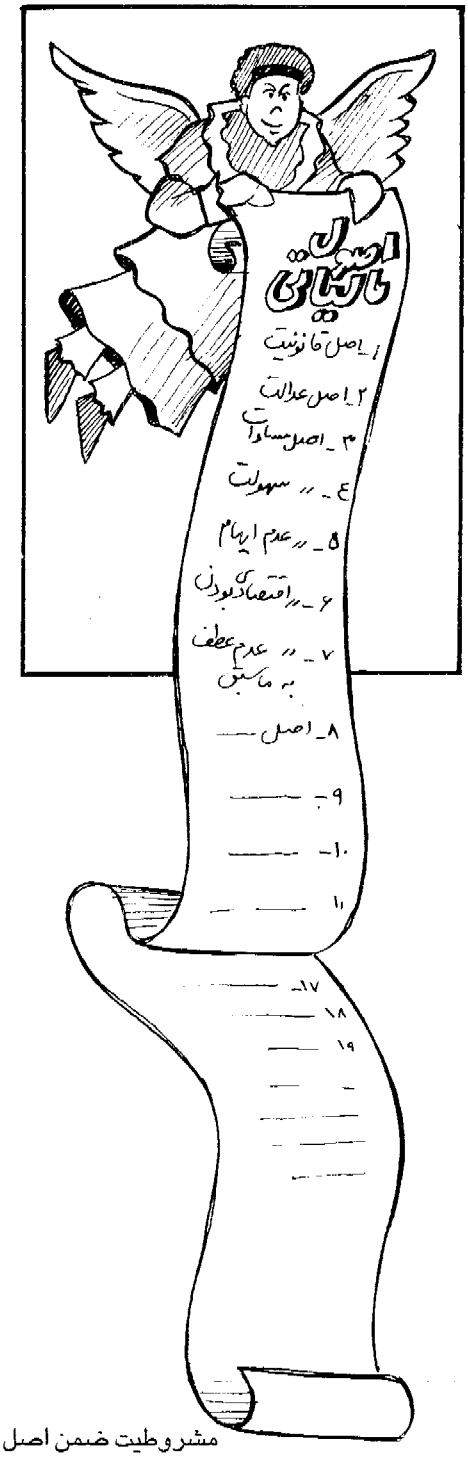
می‌شود که بر اثر ممارست و طول مدت اجراء عملاً در مرحله تدوین مقررات هم مورد توجه قرار می‌گیرد. به‌عنوان نمونه اصول مندرج در قانون اساسی کشور شیلی را ذکر می‌کنیم.

قانون اساسی شیلی

در قانون اساسی جمهوری شیلی چهار اصل عمده ذکر شده که باید در تدوین و وضع مقررات مالیاتی مورد توجه واقع شود. این اصول عبارتند از:

۱. قانونیّت. طبق این اصل هرگونه اقدام جهت وضع یا الغاء مالیات و کاهش یا بخشیدن آن و نیز اعطاء معافیت‌ها یا تغییر در آنها و همچنین تعیین چگونگی و میزان نرخ‌های مالیاتی منحصراً به موجب قانون میسّر است.

۲.مساوات. این اصل قانون اساسی، هم به مفهوم تساوی در برابر قانون مالیاتی و هم به معنی رعایت مساوات به عنوان مبنائی جهت وضع مالیات و تحمیل هزینه‌های عمومی است. قانون اساسی تحمّل مساوی بار مالیاتی بر حسب توان شهروندان را تضمین نموده و برقراری مالیات‌هائی را که آشکارا با توانائی مودیان تناسب نداشته و غیرمنصفانه باشد منع کرده است.



عمومیت. بر حسب این اصل که نتیجه اصل قبلی است هیچ‌گونه مالیاتی را نمی‌توان وضع کرد که مودیان دارای اوضاع و احوال مساوی را تابع رفتار مالیاتی متفاوت قرار دهد. البته اعطاء معافیت و ارفاق مالیاتی مجاز است، امّا این موارد نباید حالت مساعدت به این یا آن گروه را پیدا کند، بلکه می‌توان آنها را نسبت به بخش‌ها یا فعالیت‌های معین اقتصادی یا مناطق معین جغرافیائی اعطاء نمود.

حرمت حق مالکیت. به موجب این اصل مالیات نباید به قصد مصادرهٔ اموال برقرار شود. وجود چنین نیّتی در وضع مالیات - خواه به آن تصریح شود یانه - خلاف قانون اساسی به شمار می‌آید.

حقوق ایران

نخستین قانون اساسی ایران مورخ ۱۴ ذیقعده ۱۳۲۴ هجری قمری فاقد هرگونه اشاره‌ای به مسأله مورد بحث ما است. لکن متمم قانون اساسی مورخ ۲۹ شعبان ۱۳۲۵ قمری فصل خاصّی را تحت عنوان «در خصوص مالیه» به مسائل مربوط به مالیات و دیوان محاسبات اختصاص داده است. شش اصل این بخش از قانون اساسی یعنی اصول ۹۴ تا ۹۹ به امر مالیات راجع است. از این تعداد جز اصل نودوهفتم، ۵ اصل دیگر فی‌الواقع بیانگر اصل قانونیت مالیات بوده و مقرر می‌دارند که برقراری مالیات و دریافتی‌های مشابه آن و تخفیف و معافیت مالیاتی تنها به حکم قانون ممکن است. همین حکم ضمن اصل پنجاه‌ویکم قانون اساسی جمهوری اسلامی به شرح زیر بیان شده است:

«هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

امّا متمّم قانون اساسی دوران مشروطیت ضمن اصل نودوهفتم قاعدهٔ دیگری را نیز بیان داشته و آن این که: «در موارد مالیاتی هیچ تفاوت و امتیازی فی مابین افراد ملت گذارده نخواهد شد». این حکم فی‌الواقع بیانگر یک جنبه از اصل مساوات است که در بحث راجع به قانون اساسی شیلی به آن اشاره کردیم. منظور مساوات در برابر قانون مالیاتی است، به این معنی که نمی‌توان افرادی را به مناسبت وابستگی به قشرها و گروه‌های معین و موقعیت اجتماعی آنان از مالیات مصون داشت، و بلکه اگر بخشودگی و معافیتی ضرورت پیدا کند به جهات معین دیگر و بر حسب ضوابطی خواهد بود که هر مؤدّی در صورت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تطابق شرایط می‌تواند از آن برخوردار شود.

غیر از این دواصل یعنی اصل «قانونیت مالیات» که در هر دو قانون اساسی قدیم و جدید ذکر شده و اصل مساوات مالیاتی در برابر قانون که فقط در قانون قدیم بیان گردیده، اصل مالیاتی دیگری در قوانین اساسی ایران از آغاز تاکنون تصریح نشده است.

یکی از این اصول مساوات مالیاتی به معنی تحمّل مساوی بار مالیاتی بر حسب توان مودیان است که به‌طور کلی در قوانین اساسی ایران مورد توجه قرار نگرفته است. قاعدهٔ ذکر نشدهٔ دیگر اصل عمومیت مالیات است. به این معنی که مودیان دارای اوضاع و احوال مساوی را نمی‌توان تابع رفتار مالیاتی متفاوت قرار داد. همچنین این قاعده که مالیات نباید به قصد مصادرهٔ اموال صورت گیرد در قوانین اساسی ایران بیان نگردیده است.

البته نباید پنداشت که اصول مالیاتی منحصر به قواعدی است که به نقل از قانون اساسی شیلی بیان داشتیم. فرضاً اصل عدم ابهام که آدام اسمیت در کتاب ثروت ملل خود ذکر کرده بسیار حائز اهمیت است. زیرا همان‌گونه که این متفکّر نامی بیان داشته «مالیاتی که بر عهدهٔ هر فرد قرار دارد باید مشخّص و فارغ از دلخواه این وآن باشد. زمان پرداخت، نحوهٔ پرداخت و مقدار مالیات باید روشن و برای مودی و هر شخص دیگری ساده و مفهوم باشد. در غیر این صورت شخص مشمول مالیات اسیر خودکامگی مامور مالیاتی خواهد شد». روشن بودن تکلیف مودی به قدری حائز اهمیت است که آدام اسمیت بیانی چنین قاطع در باب آن اظهار داشته است: «به اعتقاد من و با توجه به تجربهٔ همهٔ ملل هیچ درجه ای از بی عدالتی هرقدر هم بزرگ باشد به اندازه مقدار اندکی از ابهام و بلاتکلیفی شوم و زیان بخش نخواهد بود».

امروزه در سراسر جهان محققان مالیاتی همه از مطلوبیت تمکین داوطلبانه مودیان سخن می‌گویند و دولت‌ها آن را به عنوان یک ایده‌آل بزرگ در زمینه امر مالیات تلقی می‌کنند. اگر نگوئیم مهم‌ترین، لااقل می‌توان گفت یکی از مهم‌ترین عوامل برای نیل به چنین آرزوئی تحقق همین اصل عدم ابهام و روشنی تکلیف مودی بر اساس ضوابط معین و قابل فهم می‌باشد.

قانون اساسی شیلی همچنین به اصل سهولت اشاره‌ای نکرده، حال آن‌که آدام اسمیت دقیقاً به آن توجه داشته است. به نظر وی «هر مالیاتی باید در زمانی و به نحوی اِعمال شود که راحت ترین وضع را از نظر مودی برای پرداخت آن فراهم کند». به همین ترتیب اصل اقتصادی بودن مالیات‌ها که آن نیز مورد نظر آدام اسمیت بوده حائز اهمیت است. وی مالیات را در چند حالت سبب غیراقتصادی شدن می‌داند. نخست این‌که اجرای مالیات مستلزم استفاده از تعداد کثیری مامور باشد. حالت دوم وقتی است که مالیات وضع شده مخلّ به کسب و کار و حرفهٔ مردم باشد و آنان را از پرداختن به رشته‌های معین مشاغل دلسرد کند. چنین مالیاتی ضمن این‌که مردم را موظف به پرداخت وجه می‌کند در عین‌حال سرمایه‌هائی را کاهش می‌دهد یا از میان می‌برد که اگر برای مودیان به‌جای می‌ماند بسیار سهل‌تر قادر به پرداخت مالیات می‌بودند. حالت سوم اخذ غرامات و اعمال مجازات‌های سنگین است که می‌تواند مودیان را تباه سازد و جامعه را از ثمرات کارکرد آنان محروم کند. این‌ها همه هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم مالیات محسوب می‌گردند که باید از لحاظ محاسبه اقتصادی بودن آن مورد توجه واقع شود.

اصل قابل ذکر دیگر در زمینهٔ مالیات‌ها، اصل عدم عطف به‌ماسبق است. مالیات باید متوجّه آینده باشد و درآمدی که قبل از برقراری آن عاید شده و فارغ از بار مالیاتی بوده باید کماکان مصون از این بار باشد. البتّه در قانون مدنی ایران اصل عدم عطف به‌ماسبق قانون به‌طور کلی ذکر شده، امّا جنبهٔ یک اصل مالیاتی به‌طور خاص را ندارد.

با توجه به آنچه گفته شد می‌توان گفت قانون اساسی ایران در حال حاضر فقط مشتمل بر اصل قانونیت مالیات‌ها است و اصول دیگر مالیاتی هیچ‌یک نه در قانون اساسی و نه در مقررات مالیاتی ایران ذکر نشده است. بسیار بجا است که چنین اصولی در حقوق ایران نیز به روشنی و با اعتبار تامّ گنجانیده شود و نصب‌العین تدوین کنندگان و تصویب‌کنندگان مقررات مالیاتی قرار گیرد. وجود این‌گونه اصول می‌تواند هادی و راهنمای مجریان مالیات و مراجع و محاکم رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی نیز قرار گیرد. در آنجا که ابهامی در فهم قانون پیش می‌آید می‌توان منتقل به این واقعیت شد که قانون مالیاتی تابع اصول معینی بوده و تعبیر آن نیز باید در محدودهٔ همین اصول انجام پذیرد. وجود چنین ضابطه روشنی از تشتّت آراء جلوگیری می‌کند. موارد برخورد به این حالت اندک نیست که می‌بینیم اظهارنظر یا رای معینی امروز بر اساس فلسفه و استدلال خاصّی صادر می‌شود و روز دیگر دستور، مصوبه، یا رای دیگری منطق و برهان کاملاً متفاوتی را مبنای حکم قرار می‌دهد. وجود اصول و اهداف معین می‌تواند این دوگونگی یا چندگونگی را تا حد چشمگیری کاهش دهد.■

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تجدید مطلع

یا

گشودن دوباره پروندهٔ مؤدیان در نظام مالیاتی پاکستان

ترجمه و تلخیص: م.ت.همدانی

در شماره یازدهم مجله مالیات مقاله ای تحت عنوان «صلاحیت نقض و ارجاع شورای عالی مالیاتی و امکان انتفاء آن بر حسب رویه برخی از هیات های حل اختلاف همعرض» به چاپ رسید که طی آن مساله نادیده گرفتن آراء شوری از سوی هیأت های همعرض، و در نتیجه رسیدگی مجدد به پروندهٔ مالیاتی مودیانی که تا بالاترین مراحل رسیدگی و دادرسی مالیاتی پیش رفته اند، مورد بحث قرار گرفته بود.

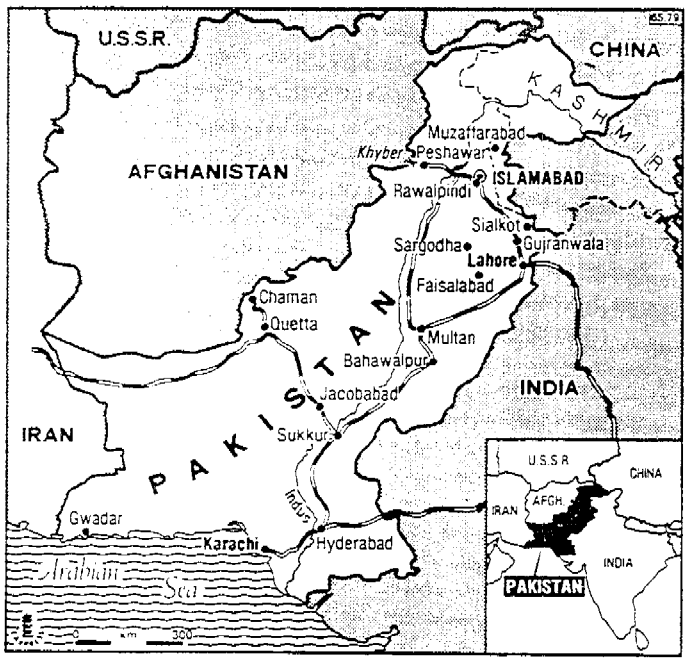
مقاله ای که ترجمه آن از نظر خوانندگان می‌گذرد، موضوع بازگشائی پرونده مالیاتی مودیان در کشور همسایه پاکستان را بازگو می‌کند. نویسنده مقاله (محمد آثر سعید) از وکلای مبرز پاکستان در مسائل مالیاتی و بازرگانی به شمار می‌رود. (نقل از نشریه: ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN جلد یکم، شماره چهارم).

مقدّمه

مالیات بردرآمد در کشور پاکستان تابع قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال ۱۹۷۹ است که انبوهی از آئیننامه‌ها، بخشنامه‌ها، و دستورالعمل‌های صادر از سوی هیات مرکزی درآمدها آن را تکمیل می‌کند.

ماده ۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات‌ها را به شش گروه (حقوق، بهره، املاک، مشاغل و حرفه‌ها، سود سرمایه‌ای، و سایر منابع) تقسیم کرده است. درآمد مشمول مالیات نسبت به هر گروه جداگانه محاسبه شده و نرخ مالیاتی بر مجموع آن اعمال می‌گردد. حتی برخی درآمدهای معاف (نظیر درآمدهای کشاورزی) نیز صرفاً به منظور تعیین نرخ-به مجموع درآمد اضافه می‌شود.

هر مودی مالیاتی که درآمد مشمول مالیات سالانه او از مبلغ معینی تجاوز کند، و نیز هر مودی که ظرف چهارسال قبل متوالیاً مشمول مالیات قرار گرفته باشد، موظف به تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی است.



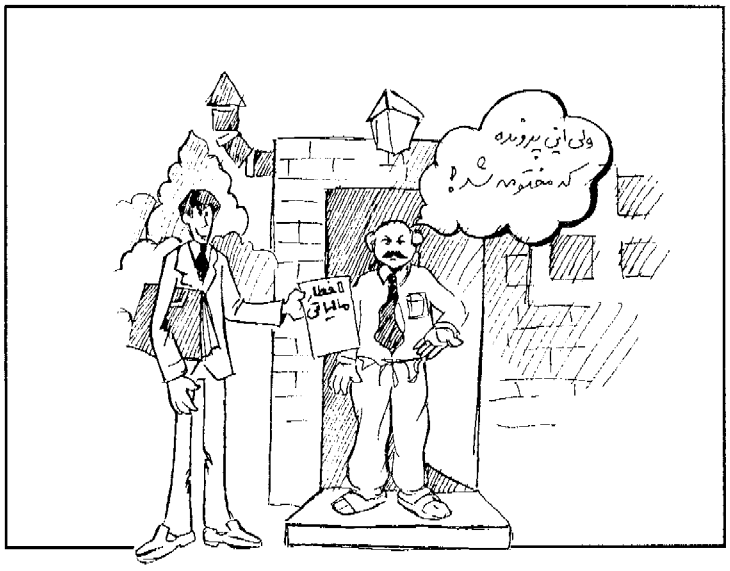
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ماده ۵۶ قانون مالیاتی از جهت بحث ما حائز اهمیت است. به موجب این ماده ممیز[1] مالیاتی می‌تواند هر شخصی را که به نظر وی مشمول مالیات باشد موظف به تسلیم اظهارنامه در مهلت معین سازد.

تشخیص مالیات

مواد ۵۹، ۵۹ الف، ۶۰، ۶۰ الف، و ۶۱ تا ۶۵ قانون گونه‌های مختلف تشخیص مالیات را معین می‌کند. ماده ۵۹ مربوط به حالت خود تشخیصی، و موارد مشمول این حالت و مودیان حائز شرایط برای استفاده از این امتیاز است. ماده ۵۹ الف راجع به حالتی است که اظهارنامه مودی به نظر ممیز کامل و صحیح تلقی گردیده و میزان مالیات بر این پایه تشخیص داده می‌شود.

ماده ۶۰ حالتی را پیش‌بینی می‌کند که اظهارنامه‌ای از سوی مودی تسلیم نشده و به این جهت ممیز اقدام به «تشخیص موقت» درآمد مشمول مالیات و مالیات مربوط می‌نماید. ماده ۶۰ الف همین تشخیص موقت را برای حالتی پیش‌بینی می‌کند که مودی برخی درآمدهای خود را کتمان کرده و این درآمدها بعداً برای حوزه مالیاتی روش می‌شود. مواد ۶۱ تا ۶۵ به بحث اصلی این مقاله یعنی رسیدگی مجدد به پروندهٔ مالیاتی مودی راجع می‌گردند، که شرح آن به قرار زیر است:



رسیدگی مجدّد

در پاکستان نیز مانند هر کشور دیگری اصل بر این است که تشخیص و تصفیه مالیات یکبار و برای همیشه انجام می‌پذیرد، و به اصطلاح حرمت امر مختومه مورد قبول و شناسائی است. امّا به‌رغم این شناسائی کلّی اعادهٔ رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی چه به موجب اختیارات قانونی و چه بر حسب رویه جاری به وسعت مورد عمل می‌باشد. در این زمینه به‌ویژه ماده ۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم بسیار قابل توجه است، ولی برای فهم بهتر مطالبی که در این باب خواهد آمد بهتر است نخست سابقهٔ تاریخی موضوع را بررسی کنیم.

پاکستان به‌عنوان جزئی از هند تا سال ۱۹۴۷ مستعمرهٔ بریتانیا محسوب می‌شد و بسیاری از مقررات و نظامات مالیاتی در آن کشور از سوی مقامات انگلیسی برقرار شده بود. در اغلب این قوانین و مقررات مسألهٔ گریز از مالیات مورد توجه بوده و تدابیری برای جلوگیری از آن اندیشیده بودند. امّا این تدابیر غالباً پراکنده و غیرموثر بودند، تا آن‌که در سال ۱۹۱۸ قانون جامع مالیات بردرآمد هند به اجراء نهاده شد و طبق ماده ۲۵ آن مقرراتی به منظور ارزیابی مالیات گریخته از تشخیص پیش‌بینی گردید.

سپس قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۲۲ هند تغییرات وسیعی در این مورد به‌عمل آورد که به‌ویژه ضمن ماده ۳۴ این قانون و بندهای مختلف آن منعکس بود. ماده ۳۴ در آغاز به حوزه مالیاتی بدون ذکر محدودیت زمانی اجازه می‌داد که اگر جمع درآمد مودی از ۱۰۰۰۰۰ روپیه تجاوز کند نسبت به ارزیابی مالیات گریخته از تشخیص اقدام نماید. ولی بعداً یک محدودیت زمانی در این زمینه برقرار گردید. پس از حصول استقلال، قانون سال ۱۹۲۲ جای خودرا به قانون سال ۱۹۶۱ هند و قانون سال ۱۹۷۹ پاکستان داد. مواد ۱۴۷ تا ۱۵۳ قانون هند و ماده ۶۵ قانون پاکستان در واقع جایگزین ماده ۳۴ قانون سال ۱۹۲۲ هند گردیدند.

متن ماده ۶۵ قانون مالیات بردرآمد پاکستان را به‌خاطر اهمیتی که در بحث حاضر دارد عیناً نقل می‌کنیم:

«۱. هرگاه در هر سال به هر علتی:

الف. هرگونه درآمدی که به موجب این قانون مشمول مالیات است از تشخیص مالیات گریخته باشد؛ یا

ب. جمع درآمد یک مودی به میزان کمتر از واقع ارزیابی شده، یا مشمول نرخی بسیار نازل‌تر از نرخ حقّه قرار گرفته، یا از ارفاق یا استرداد مقرر در این قانون به میزانی بیش از حد مقرر استفاده کرده باشد؛ و یا

ج. جمع درآمد مودی یا مالیات قابل پرداخت از سوی وی بر اساس ماده ۵۹ یا ماده ۵۹ الف تشخیص داده شده باشد، یا به نظر رسد که به این ترتیب عمل شده است.

در آن صورت ممیز مالیاتی در هر زمان می‌تواند با رعایت بندهای ۲ و ۳ و ۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

زیر اخطاریه‌ای را با توجه به کلیه شرایط مقرر در ماده ۵۶ به عنوان مودی صادر کرده و بر حسب مورد جمع درآمد مودی یا مالیات قابل پرداخت از سوی وی را با صدور برگ تشخیص تعیین نماید....

۲. اجرای بند ۲ فوق منوط به آن است که اطلاعات روشنی در این زمینه در اختیار ممیز قرار گرفته، و موافقت قبلی سرممیز مالیاتی کتباً تحصیل شده باشد.

تبصره. «اطلاعات روشن» مذکور در این بند شامل اطلاعات مربوط به خرید و فروش هرگونه کالا توسط مودی و هرگونه اطلاعات راجع به تحصیل، تملک یا انتقال هرگونه وجه، دارئی و اشیاء با ارزش از سوی مودی، و یا هرگونه سرمایه‌گذاری یا هزینه انجام شده توسط وی می‌باشد.

۳. اخطاریه مذکور در بند ۱ نسبت به درآمد هرسال می‌تواند حداکثر ظرف ۱۰ سال از خاتمه سالی که طی آن درآمد مذکور قابل تشخیص بوده، صادر شود. هرگاه این اخطاریه از تاریخ اول ژوئیه ۱۹۸۷ به‌بعد صادر شود، مهلت ۱۰ ساله فوق به ۵ سال کاهش می‌یابد.

۳ الف. هرگاه اخطاریه موضوع بند ۱ ازتاریخ یکم ژوئیه ۱۹۸۲ به بعد صادر شود برگ تشخیص مربوط حداکثر به فاصله یکسال از انقضاء سال مالی که اخطاریه آن ابلاغ شده، قابل صدور خواهد بود.

۴. مفاد بند ۲ فوق نسبت به موارد مذکور در فقره ج بند ۱ جاری نخواهد بود».

رویه قضائی

قبل از پرداختن به آراء مهمّ صادر شده از محاکم پیرامون مسألهٔ مورد بحث باید دو نکته را یادآوری کنیم. نخست آن که مقررات مالیاتی هند و پاکستان هردو ریشه در نظام مالیاتی دوران سلطهٔ بریتانیا دارند و بنابراین شباهت‌های بسیاری هم از جهت نوع و کیفیت قوانین، و هم از حیث استنباط و تفسیر و تعبیر مقررات بین این دو کشور وجود دارد. به همین جهت و نیز به حکم سوابق تاریخی و مشابهت‌های فراوان فرهنگی و اجتماعی، رویه قضائی هند در پاکستان نیز معتبر است و حتی در موارد زیادی ضمن آراء محاکم پاکستان، به این رویه صراحةً اشاره می‌شود. بنابراین جهت درک بهتر مطلب ما نیز به آراء مهمی که در هند پیرامون قضیه مورد بحث صادر شده اشاره خواهیم کرد.

نکته دیگر این که با توجه به آنچه گفتیم مقررات مربوطهٔ کنونی هند و پاکستان هردو بر پایه ماده ۳۴ و برخی بخش‌های دیگر قانون سال ۱۹۲۲ دوران وحدت دو کشور استواراند، و رویه قضائی حاکم در این کشورها نیز بر سوابق آراء صادره بر اساس قانون فوق متکی است. از همین‌رو ضمن آرائی که نقل خواهیم کرد بعضاً به مقررات مذکور اشاره شده است.

ذیلاً به برخی قواعد و موازین مورد عمل در ارتباط با مسأله تجدید رسیدگی مالیاتی که به موجب رویه قضائی برقرار شده اشاره می‌کنیم.

قاعدهٔ سَبْقِ ابلاغ

نخستین قاعدهٔ «جاافتاده» در این زمینه آن است که تجدید رسیدگی و تشخیص مجدد مالیات باید مسبوق به ابلاغ اخطاریه مذکور در ماده ۶۵ باشد. یکی از آراء مهم مربوط به این قاعده رأیی بود که دادگاه عالی سند در دعوای شرکت صنایع سرامیک بهامپور به طرفیت مرجع مالیاتی صادر کرد. در این رای دادگاه به استدلال مذکور در یکی از آراء دیوان کشور هند استناد نمود که طی آن گفته شده بود:

«استدلال شده است که ابلاغ اخطاریه مربوط به مودی پیش‌شرط اعتبار هرگونه تشخیص مجدد مالیاتی به موجب ماده ۳۴ است، و اگر اخطاریه معتبر طبق شرایط مقرر صادرنشده باشد اقدامات انجام شده از سوی مرجع مالیاتی و اوراق بعدی صادر شده از سوی وی باطل و غیرقابل اجراء خواهد بود. به نظر ما این استدلال کاملاً معتبر است. اخطاریه پیش‌بینی شده در ماده ۳۴ صرفاً یک مقولهٔ تشریفاتی به‌شمار نمی‌رود، و تنها پس از ابلاغ صحیح آن به مودی است که ممیز مجاز در اتخاذ اقدامات لازم نسبت به وی خواهد گردید. اگر اخطاریه‌ای صادر نشده و یا ثابت شود که اخطاریه صادره غیر معتبر بوده، در آن‌صورت اقدامات انجام شده از سوی ممیز، بدون صدور اخطاریه و یا صدور اخطاریه غیر معتبر، خود غیرقانونی و باطل خواهد بود».

توجیه معقول

قاعدهٔ شناخته‌شدهٔ دیگر این است که ممیّز مالیاتی باید قوانین و دلایلی در دست داشته باشد که وی را به نحو معقولی قانع به وجود گریز مالیاتی کرده باشد و فقط در این‌صورت است که می‌تواند اقدام به صدور اخطاریه یادشده و تجدید رسیدگی مالیاتی کند. در دعوای بهی‌ماراج پانالعل به طرفیت مرجع مالیاتی، دادگاه عالی پاتنا (در هند) چنین اظهارنظر نمود:

«ممیز مالیاتی نمی‌تواند ماده ۳۴ را به این منظور مورد استناد قرار دهد که شروع به تحقیق در این باب کند که آیا گریز مالیاتی از ناحیه مودی صورت گرفته است یا خیر. ممیز مالیاتی فقط در صورتی می‌تواند بر اساس این ماده هرگونه اقدامی را انجام دهد که دلایل و مواد لازم جهت رسیدن به اعتقاد قلبی و معقول نسبت به گریز مالیاتی را قبلاً در دست داشته باشد».

در دعوای شیونات‌سینگ به طرفیت مرجع مالیاتی کلکته، دادگاه عالی هند نکتهٔ مذکور را بیشتر تحلیل نمود و چنین نظر داد:

«اعتقاد مرجع مالیاتی باید به‌گونهٔ اعتقاد یک فرد معقول و صدیق بوده و بر مبانی منطقی استوار باشد. مرجع مالیاتی می‌تواند بر اساس دلایل و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

امارات عمل کند، امّا نمی‌تواند به صرف ظنّ، حدس یا شایعات در این زمینه اقدام نماید در صورتی که شرایط لازم جهت اقناع ممیز مالیاتی وجود نداشته باشد، و یا شرایط مورد استناد فاقد اهمیت و یا نامربوط باشد، اقدامات وی خارج از صلاحیت تلقی خواهد شد».

استقلال ماده ۶۵

مراجع مالیاتی پاکستان برای آن‌که از دشواری‌های مربوط به اجرای ماده ۶۵ رهائی یابند و در عین‌حال مبادرت به تجدید رسیدگی پرونده‌های مالیاتی نمایند در صدد استفاده از ماده ۵۶ قانون مالیات بردرآمد برآمدند. همان‌گونه که قبلاً گفتیم ماده ۵۶ ممیز مالیاتی را مجاز می‌دارد هر شخصی را که به نظر وی مشمول مالیات باشد به تسلیم اظهارنامه مکلف سازد. بنابراین حوزه‌های مالیاتی به استناد همین ماده از مودیان موردنظر خواستند که اظهارنامه مالیاتی نسبت به سنوات مختلف تسلیم کنند تا از این‌راه باب رسیدگی مجدد مفتوح گردد. ضمن دعوائی که یکی از مودیان در اعتراض به این رویه مطرح ساخت دادگاه استیناف مربوط چنین اظهارنظر نمود:



«اگر دو ماده ۵۶ و ۶۵ را توأماً در نظر بگیریم، به‌خوبی آشکار می‌شود که ماده ۵۶ فقط اظهارنامه مربوط به سال رسیدگی جاری را دربر می‌گیرد و ماده ۶۵ قانون اجازه رسیدگی مجدد در مواردی را می‌دهد که درآمد مشمول مالیات به هر علتی از تشخیص گریخته باشد، یا جمع درآمد مودی به میزان کمتر از واقع برآورد شده، یا به نرخ مالیاتی بسیار نازل‌تر از حد لازم مشمول مالیات قرار گرفته باشد، یا مالیات مربوط بر اساس بند ۱ ماده ۵۹ (خود تشخیصی) معین شده و برگ تشخیص در باب آن، چه بر پایه این ماده و چه به موجب مواد دیگر قانون، صادر نشده باشد.

در این مقام لازم به ذکر است که آنچه فوقاً در باب ارتباط ماده ۵۶ با اظهارنامه سال جاری گفتیم با توجه به فقره الف بند ۱ ماده ۶۵ به خوبی روشن می‌شود. زمانی که اظهارنامه‌ای بر اساس ماده ۵۶ در رابطه با یک سال مالی معین تسلیم و مورد ارزیابی و تشخیص قرار می‌گیرد، در صورتی که مالیاتی از تشخیص گریخته باشد راه رسیدگی مجدد صدور اخطاریه موضوع ماده ۶۵ خواهد بود. به همین نحو اگر بر اساس ماده ۵۶ تسلیم اظهارنامه سال جاری از مودی خواسته نشده باشد یگانه راه جهت شمول مالیات نسبت به آن مورد، استفاده از ماده ۶۵ به عنوان گریز مالیاتی می‌باشد.

در تایید بیشتر نظر فوق به این حقیقت می‌توان استناد نمود که مواد مختلف قانونی باید به نحوی تعبیر و تفسیر شوند که سبب نشود ماده دیگری از همان قانون زائد و بی‌فایده جلوه کند. در قضیه مورد بحث اگر ما قائل به این مطلب شویم که مالیات سنوات گذشته را نیز می‌توان بر اساس ماده ۵۶ مورد ارزیابی و تشخیص قرار داد. در آن‌صورت ماده ۶۵ زائد جلوه خواهد نمود و این معنی نمی‌تواند با منظور قانونگذار یکی دانسته شود. بنابراین به نظر من ماده ۵۶ در موارد مشمول ماده ۶۵ قابل اجراء نمی‌باشد».

برداشت کلی از رای فوق و آراء مشابه دیگر آن است که اگر در مورد درآمد یک‌سال اظهارنامه آن درآمد در سال رسیدگی مربوط تسلیم نشده باشد، در واقع گریز مالیاتی رخ داده و گریز مالیاتی صرفاً مشمول ماده ۶۵ خواهد بود.

اصول اعلام شده در دعوای شرکت برهان

در این دعوی که بر اساس ماده ۳۴ قانون پیشین (مشابه ماده ۶۵ قانون فعلی) اقامه شده بود، اجمل میان قاضی دادگاهِ عالیِ سند اصول ومبانی متعددی را در ارتباط با مسألهٔ اعاده رسیدگی اعلام داشت، که مهم‌ترین آنها از این‌قرار بودند:

۱. ماده ۳۴ «اقناع معقولانه» ممیز مالیاتی را ضرور دانسته است. منظور قانونگذار آن بوده است که چنین اقناع و اعتقادی باید مبتنی بر مبانی معقول باشد و به صرف ظنّ، حدس، و شایعات اقدام نشود.

۲. عنوان «اقناع معقولانه» به مفهوم یک اقناع مبتنی بر ذهنیات نبوده و ممیز مالیاتی باید با حسن نیت چنین اعتقادی را پیدا کرده و قضیه جنبه ظاهرسازی و بهانه نداشته باشد.

۳. دادگاه می‌تواند بررسی کند که دلایل اقامه شده از سوی ممیز در خصوص اقناع وی واقعاً با ایجاد چنان اقناع و اعتقادی مناسبت و ارتباط داشته، و یا نامربوط بوده است.

۴. در صورت فقد و نبود شرایط فوق اقدام ممیز در صدور اخطاریه موضوع قانون عملی خارج از صلاحیت تلقی خواهد شد.

۵. هنگامی که برای محکمه ثابت شود که مبانی معقولی جهت اعتقاد ممیز در زمینه گریز مالیاتی وجود داشته، همین اندازه جهت تحقق صلاحیت و توانائی ممیز برای صدور اخطاریه مربوط اکتفا می‌کند و دادگاه در مورد تشخیص این صلاحیت وارد بحث روی جزئیات نخواهد شد.

۶. ذکر مبانی و موجبات اعتقاد ممیز بر گریز مالیاتی در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

اخطاریه مورد بحث ضرورتی ندارد ولی هنگامی که ممیز وارد رسیدگی بر مبنای دلایل و مدارک معینی می‌شود، مودی حق خواهد داشت از موضوع آگاهی حاصل کرده و دلایل متقابل خود را در ردّ آن دلایل ابراز دارد.

حرمت امر مختومه

در دعوای شرکت پاراشورام به طرفیت مرجع مالیاتی، قاضی دادگاه عالی هند چنین اظهارنظر نمود:

«در عین‌حال باید در نظر داشته‌باشیم که مصلحت قانون بر این است که در دعاوی مختلف نقطهٔ پایانی وجود داشته باشد، و مسائل راکد نباید پس از گذشت دوره زمانی معینی مجدداً فعال شوند. گذشت زمان اختلافات قضائی و شبه‌قضائی را همانند سایر زمینه‌های فعالیت بشری به بوتهٔ آرامش و سکوت می‌افکند».

تازگی اطلاعات

قاعده دیگری که بر اساس آراء متعدد محاکم جاافتاده این است که اطلاعات و فَکْت‌های مبنای صدور اخطاریه تجدید رسیدگی باید جنبه تازگی داشته و همان‌هائی نباشد که هنگام تشخیص اولیه مالیاتی در پرونده موجود بوده است.

در دعوای شرکت نساجی عرفات به طرفیت مرجع مالیاتی قاضی دادگاه، عبدالقادر شیخ، چنین نظر داد:

«پس از بررسی کامل پرونده روشن شد که... اطلاعات یا مدارک دیگری سوای آنچه در اختیار ممیز مالیاتی صادرکننده برگ تشخیص اولیه بوده است، در اختیار ممیز صادرکننده اخطاریه موضوع ماده ۶۵ قرار نداشته است تا بر اساس آن بتواند ثابت کند که شرکت پژوهشخواه مرتکب گریز مالیاتی شده است. در اعلامنامهٔ تسلیم شده توسط اداره مالیاتی به دیوان عالی گفته شده است که «ممیز مالیاتی اولیه اشتباهاً و بدون توجه به واقعیات قضیه و قانون اقدام به تشخیص مالیات نموده است». سپس در اعلامنامه اضافه شده است که «برخی اقلام درآمد مشمول مالیات از تشخیص به دور مانده بود که بعداً مورد توجه قرار گرفت».

لکن این اظهارات از نظر ما قابل استناد نیستند. مسلّم این است که ممیز و سرممیز مالیاتی صادرکننده و تأیید کننده اخطاریه موضوع ماده ۶۵ کار خود را بر همان مدارک و مبانی استوار ساخته‌اند که قبلاً در اختیار ممیز صادرکننده برگ تشخیص اولیه نیز قرار داشته است. لذا بازگشائی پرونده بر اساس ماده ۶۵ قابل پذیرش نمی‌باشد».

این نظریه در آراء بسیار دیگری چه در هند و چه در پاکستان مورد تأیید قرار گرفته است.

تغییر نظر ممیز

در مواردی همان ممیز مالیاتی که برگ تشخیص اولیه را صادر کرده به بهانه تغییر نظر خود اقدام به صدور اخطاریه موضوع ماده ۶۵ به منظور اعادهٔ رسیدگی نموده است. در این خصوص نیز محاکم نظر منفی داده‌اند، از جمله در دعوای شرکت بهامپور سرامیک دادگاه نظر داده است که: **«این قاعده کاملاً پذیرفته شده است که ممیز مالیاتی حق ندارد پرونده‌ای را که حاوی همان اطلاعات و مدارک قبلی است به صِرف تغییر نظر خود مورد تجدید رسیدگی قرار دهد».**

نتیجه

آنچه گفته شد بیانگر چند حقیقت است. نخست این‌که بازگشائی پرونده‌های خاتمه‌یافته مالیاتی در هند و پاکستان وسیعاً مورد عمل مراجع ذی‌ربط است. این مقوله ظاهراً ریشه عمیق در تاریخ شبه‌قاره هند دارد، چنان‌که نظام مالیاتی کنونی هردو کشور مسأله را از دوران سلطه بریتانیا به ارث برده است. نکته دیگر این‌که عمق پدیده مذکور می‌تواند حاکی از دامنهٔ بسیار گستردهٔ ترفندها و گریزهای مالیاتی در این جوامع باشد، به حدّی که موضوع قویّاً و طی دوران‌های مختلف مورد توجه جدّی قانونگذاران دوکشور نامبرده بوده و هست.

با همهٔ این احوال رویه قضائی هند و پاکستان با مهارت وارد عمل شده و قواعد گسترده‌ای را برقرار ساخته که بر اساس آنها حدود و ثغور روشنی برای عملکرد سازمان مالیاتی برقرار شده است تا از زیاده‌روی در اِعمال اختیار بازگشائی پرونده‌های مالیاتی جلوگیری شود. بررسی و مداقّه در این قواعد و معیارها می‌تواند برای سایر نظام‌های مالیاتی درگیر مسائل مشابه مفید باشد. ■

پی نوشت:

۱ - وزارت دارائی پاکستان مانند بسیاری از کشورهای دیگر متولی امر مالیاتی است. در این وزارتخانه یک هیأت مرکزی درآمدها انجام وظیفه می‌کند که مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم و گمرکات و انحصارات را در اداره خود دارد. هریک از اعضاء هیأت مسئول یکی از رشته‌های درآمداست. زیر نظر عضو مسئول مالیات مستقیم، سازمان عهده‌دار این بخش از مالیات‌ها قراردارد که از لحاظ جغرافیائی به سه منطقه (region) تقسیم شده‌است. ریاست هر منطقه بایک کمیسر مالیاتی منطقه‌ای است. تقسیم‌بندی صلاحیت‌های مربوط به کمیسر منطقه‌ای مالیاتی در درجه اول به شیوه موضوعی انجام می‌شود: مانند مالیات بر شرکت، مالیات اشخاص حقیقی و غیره. هریک از این رشته‌ها در تصدی یک کمیسر مالیاتی است که شاید بتوان - به تقریب و تسامح - او را در ردیف ممیز کل قرارداد. تحت نظر هر کمیسر تعدادی محدوده (range) و در هر محدوده تعدادی قلمرو یا حوزه (circle) معین گردیده‌است. این دو عنوان را نیز به تقریب می‌توان با سرممیزی و ممیزی مالیاتی ایران قیاس کرد. از همین رو مسئول حوزه را که نایب یا نماینده کمیسر نامیده می‌شود، به ممیز تعبیر نمودیم. حوزه سلول اصلی مالیاتی در پاکستان به شمار می‌رود. مترجم.

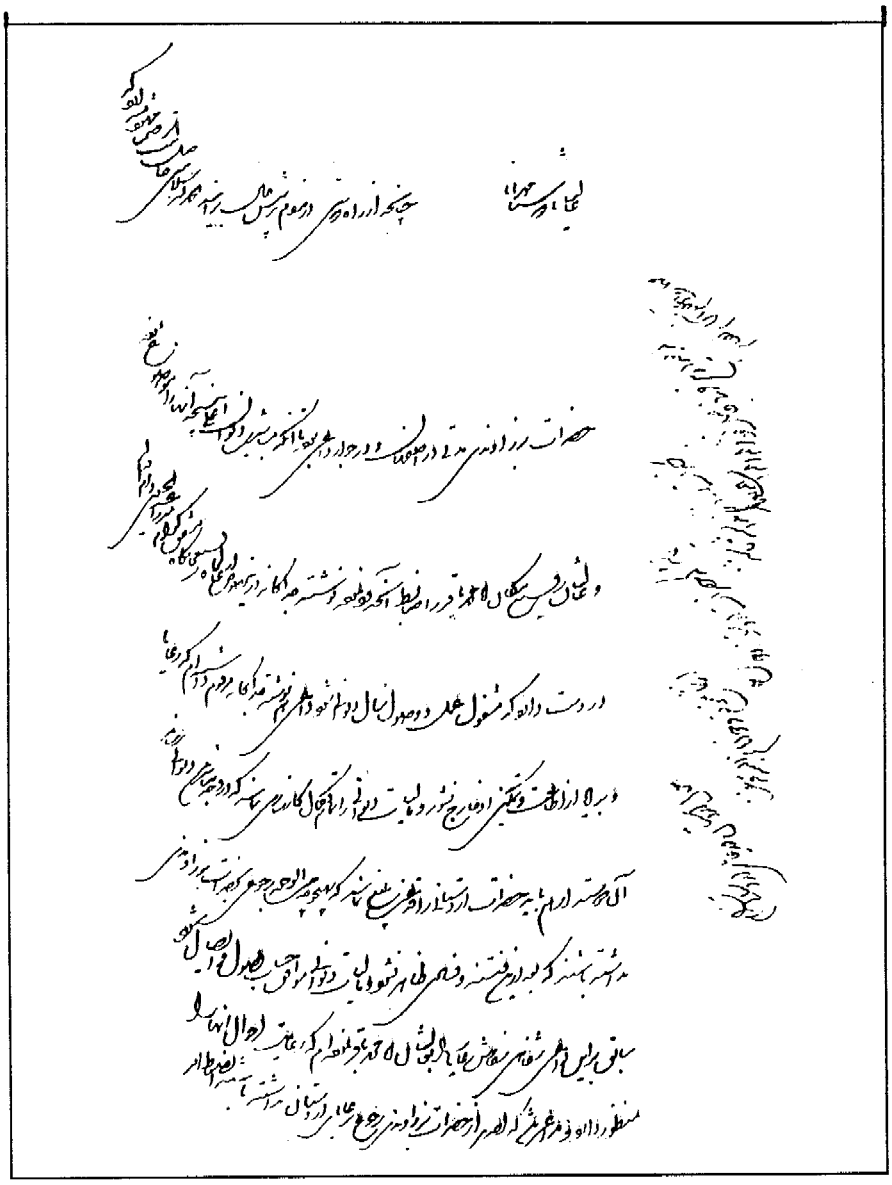
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

یک سند مالیاتی از دوران صفویه

این سند که ظاهراً به سال‌های آخر سلطنت شاه طهماسب دوم (پسر شاه سلطان‌حسین) صفوی تعلق دارد،نامه‌ای است از یک مقام عالی دولت خطاب به حاکم اردستان که ضمن آن از مستقل شدن مسائل مالیاتی طایفه برزاوندی صحبت شده است.

از مفاد نامه چنین برمی‌آید که قبل از آن، طایفه مذکور از حیث مالیاتی تابع مقامات اردستان بوده‌اند و مداخلات اردستانی‌ها سبب آشوب و ناراحتی و بروز شکایات از ناحیه برزاوندی‌ها شده بوده است. متن نامه (جز آخرین کلمات که به درستی قابل خواندن نیست) از این قرار است:

عالیشأنا دوستا مهرباناچنانچه از راه دوستی در مقام پرسش حال برآیند بحمدالله سلامتی حاصل است ضمناً مشهود می‌دارد که حضرات برزاوندی مدتی در اصفهان و در جوار داعی بوده تا آن‌که مباشرین دیوان اعلی بنیچه آنها را موضوع نموده و عالیشأن رفیع مکان آقامحمدباقر را ضابط آن حدود نموده، نوشته جداگانه در این‌خصوص از عالیجاه رفیع جایگاه مشفق کرام میرزاعبدالحسین دام‌اقباله در دست دارد که مشغول عمل و وصول منال دیوانی شود. داعی هم جداگانه مرقوم داشته‌ام که رعایا و برایا از اطاعت و تمکین او خارج نشوند و مالیات دیوانی را تمام و کمال کارسازی نمایند که در وجه مباشرین دیوانی برساند آن دوستدار هم باید حضرات اردستانی را قدغن بلیغ نمایند که به هیچ‌وجه من‌الوجوه رجوعی به حضرات برزاوندی نداشته باشند که بعد از این فتنه و فسادی ظاهر نشود و مالیات دیوانی موافق حساب وصول و ایصال شود سابق براین داعی شفاهی سفارش رعایا را به عالیشان آقامحمدباقر نموده‌ام که رعایت احوال آنها را منظور دارد و مراعی شد که احدی از حضرات برزاوندی رجوع به رعایای اردستان نداشته باشند انضباط امر محال اردستان و رعایای اردستانی را هم از شما متوقع و خواهانم البتّه قدغن نمائید که حضرات اردستانی رجوع به حضرات اردستانی نداشته باشند که بعد از این حرفی حاصل نشود.



(با تشکر از سازمان اسناد ملی ایران)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

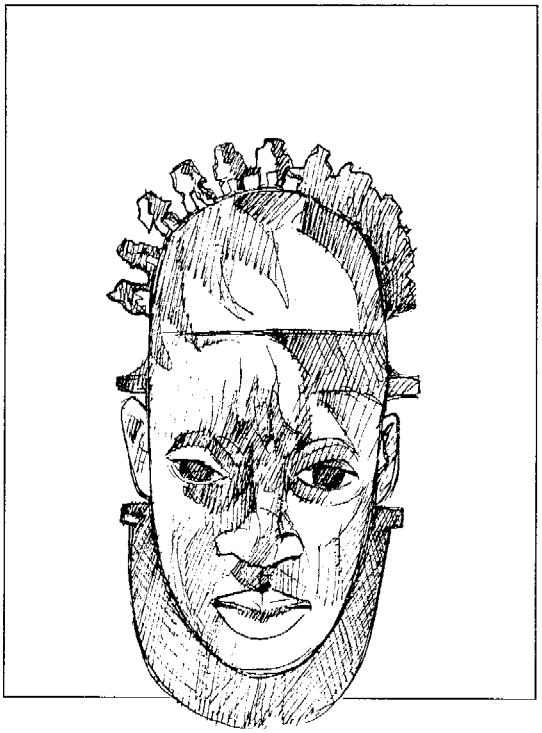
بررسی های تطبیقی
نرخ مالیات بر شرکت
کِنیا ـ شیلی

دکتر محمد توکل

در شماره های گذشته مجله مالیات نرخ مالیات بر شرکت را در چند گروه از کشورهای مختلف بررسی کردیم و اکنون ، نوبت به کشورهای در حال توسعه غیر عضو اوپک می‌رسد که از این گروه دو کشور کنیا و شیلی را برگزیده ایم. وضع مالیات برشرکت در هر دو کشور را طی شماره حاضر مورد بحث قرار داده و با مقررات مالیاتی ایران مقایسه خواهیم کرد.

کنیا

جمهوری کنیا در شرق آفریقا از سال‌های نخست قرن حاضر میلادی به مدت ۶۰ سال تحت سلطهٔ استعماری بریتانیا به‌سر می‌برد تا آن که در دسامبر سال ۱۹۶۳ استقلال خود را بازیافت. از آن زمان تاکنون نیز نظام حکومت یک حزبی (اتحاد ملی افریقائی کنیا) بر این کشور حاکم بوده است. مساحت کنیا ۲۵۰۰۰ میل مربع و جمعیت آن حدود ۲۶ میلیون نفر است. منبع عمدهٔ اقتصاد کنیا تولیدات کشاورزی است و درآمد صادراتی نیز به‌طور عمده از فروش قهوه و چای و برخی فراورده‌های دیگر کشاورزی و همچنین از محلّ توریسم عاید می‌گردد. بندر تجاری مهم کشور مومباسا است که در عین‌حال مورد استفاده کشورهای اوگاندا، رواندا، بوروندی، و اتیوپی نیز می‌باشد.



اشتغال به کسب و کار در کنیا همانند بسیاری نقاط دیگر با دو چهرهٔ شخصیت حقیقی یا حقوقی میسّر است. کلیه کسبه و صاحبان پیشه‌ها و حِرَف که منفرداً صاحب و مالک کسب و کار خود هستند، و همچنین بسیاری از مشارکت‌ها در گروه نخست قرار دارند؛ و شرکت‌ها مصداق عمدهٔ گروه ثانی به‌شمار می‌روند. مهم‌ترین انواع شرکت‌ها عبارتند از:

شرکت «محدود به سهام»، منظور این است که مسئولیت مالی هریک از شرکاء محدود به آن بخش از بهای سهام متعلق به وی است که هنوز وجه آن پرداخت نشده و بر ذمّه صاحب سهم باقی است. چنین شرکتی را می‌توان با آنچه در ایران شرکت سهامی نامیده می‌شود قابل قیاس دانست، و به همان نحو می‌تواند عام یا خاصّ باشد که این اصطلاحات نیز دارای معانی مشابه در مقررات مربوط به شرکت‌های سهامی در ایران است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شرکت «محدود به تضمین». در شرکتنامه این‌گونه شرکت‌ها قید می‌شود که در صورت برچیده شدن شرکت هریک از شرکاء به میزان معینی مسئول بازپرداخت تعهدات باقی مانده بر ذمّهٔ شرکت خواهند بود. مسئولیت هر شریک نیز محدود به همین میزان تضمینی می‌باشد. چنین شرکتی را تا حدودی می‌توان با شرکت نسبی در حقوق ایران قابل مقایسه دانست.

شرکت «نامحدود». در این شرکت شرکاء در قبال تعهدات شرکت مسئولیت نامحدود دارند و از این جهت با شرکت تضامنی در ایران مشابهت دارد.

مالیات بر شرکت

مالیات بردرآمد هر دوگروه اشخاص حقیقی و حقوقی تابع قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۷۳ در این کشور است. نرخ‌های مالیاتی مربوط به شرکت‌های غیرمقیم با اشخاص حقوقی مقیم کنیا متفاوت است، و در مورد چند گروه از شرکت‌ها مقررات ویژه‌ای جاری است که عبارتند از شرکت‌های زراعی، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های تعاونی، و شرکت‌های نفتی. شرکت‌های ماهیگیری و معدنی نیز از ارفاق‌های ویژه‌ای برخوردار می‌باشند. امّا در بررسی حاضر به این موارد خاص نخواهیم پرداخت و کار را بر شرکت‌های مقیم تابع مقررات عام متمرکز خواهیم نمود.

سه‌دسته از شرکت‌ها مقیم کنیا به‌شمار می‌روند: نخست آنها که در کنیا به ثبت رسیده‌اند، دوم شرکت‌هائی که مرکز اصلی اداره و کنترل امورشان در کنیا قرار دارد، و سوم هر شرکتی که بنا به اعلام وزیر دارائی مقیم کنیا شناخته شود. به عبارت دیگر اگر وضع شرکت از حیث اقامت مورد اختلاف باشد وزیر دارائی می‌تواند شرکت را مقیم بشناسد به شرط آن که نظر وی در روزنامه رسمی کشور چاپ شود.

درآمد مشمول مالیات شامل هرگونه درآمدی است که در کنیا عاید شده ویا منشأ کنیائی داشته باشد. عاید شدن درآمد نیز اعمّ از دریافت درآمد ویا تعلق گرفتن و اختصاص یافتن آن به مؤدی است .در آمد خالص مشمول مالیات مانند هر کشور دیگری پس از وضع هزینه‌ها وارفاق‌ها واقلام قابل کسر از درآمد ناخالص به دست می‌آید.

نرخ مالیات

نخستین قاعده‌ای که در مورد مالیات بر شرکت باید به آن توجه داشت این است که در کشور کنیا سود تقسیم نشده از شمول مالیات مصون است و تنها پس از تصمیم به توزیع آن است که پای محاسبه واعمال مالیات به میان می‌آید.در کنیا فقط یک نرخ مالیاتی مقطوع ۳۵ درصدی در مورد شرکت‌ها وجود دارد و از نرخهای تصاعدی خبری نیست.

امّا قاعده‌ای که به آن اشاره کردیم یعنی عدم تعلق مالیات به سود تقسیم نشده می‌تواند سبب فعل و انفعالاتی از سوی مؤدیان به منظور گریز یا تأخیر غیرموجّه در پرداخت مالیات شود. به همین سبب اقدامات و تدابیر زیر به مرحلهٔ اجراء نهاده شده است:

اوّلاً. از آغاز سال ۱۹۹۳ شرکت‌ها موظف شده‌اند تقسیم سود را فقط از محل درآمد ویژه‌ای به عمل آورند که قبلاً مالیات آن پرداخت شده است.جهت کنترل این امر شرکت‌ها مکلف به نگاهداری حساب خاصی تحت عنوان مالیات سود سهام شده‌اند.در بدهکار این حساب $\frac{۳۵}{۶۵}$ ارزش هرگونه سهام توزیع شده قرار می‌گیرد و در لیست بستانکار ارقام زیر وارد می‌شود:

۱. مالیات بردرآمد پرداختی از سوی شرکت.اما اگر شرکت خود سودسهام دریافت داشته باشد نمی‌تواند مالیات تکلیفی کسر شده از این درآمد خالص را جزء مالیات پرداختی مذکور به حساب آورد.

۲. $\frac{۳۵}{۶۵}$ ارزش سود سهام دریافتی از سایر شرکت‌ها.

۳. هرگونه مالیات مابه‌التفاوت که پرداخت شده یابشود.

در واقع رقم شماره ۳ جبران مالیاتی است که احتمالاً شرکت از پرداخت آن طفره رفته است. با کنترل حساب مورد بحث ممیز

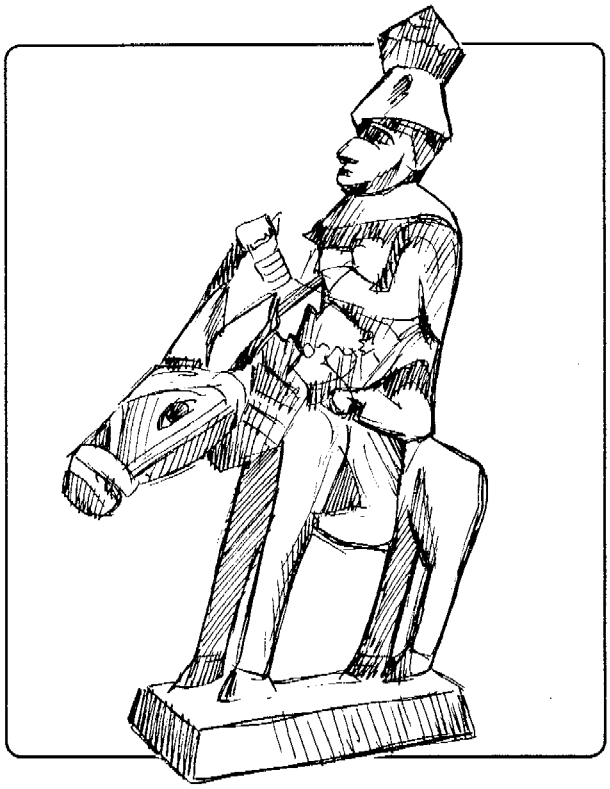
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیاتی در هر زمان می‌تواند مؤدی را ناگزیر از پرداخت بدهی مالیاتی خود کند.

ثانیاً. علاوه بر این مرجع مالیاتی می‌تواند اوضاع و احوال شرکت را مورد بررسی قرار دهد و اگر ملاحظه کند که انباشته کردن سود و عدم تقسیم آن به‌خاطر مصلحت اقتصادی و کسب و کار مؤدّی نبوده است می‌تواند چنان سودی را مشمول مالیات قرار دهد. حتّی شرکت‌های دولتی نیز تابع این قاعده‌اند.

مالیات سود سهام

علاوه بر مالیات شرکت که نرخ آن مقطوعاً ۳۵ درصد تعیین شده، سود سهام نیز جداگانه مشمول مالیات است. نرخ این مالیات نیز جنبه مقطوع دارد و معادل ۱۰ درصد سود می‌باشد. مالیات در منبع توسط شرکت تقسیم کنندهٔ سود کسر می‌شود و برخلاف بسیاری از مالیات‌های تکلیفی دیگر نهائی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر سهامداران هنگام محاسبه مالیات بردرآمد سالانه خود نمی‌توانند از این ۱۰ درصد به‌عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی استفاده کنند، هرچند که در مجموع از حیث مالیاتی طلبکار شوند.



در صورتی که سهامدارِ دریافت‌کنندهٔ سود سهام خود یک شرکت باشد و بیش از ۱۲/۵ درصد سهام شرکت اصلی را دارا باشد از پرداخت مالیات بر سود سهام معاف خواهد بود. بانک‌ها،موسسات مالیاتی، مجتمع‌های ساختمانی، و شرکت‌های تعاونی نیز از پرداخت مالیات بر سود سهام دریافتی خود معاف هستند.

بار مالیاتی

با توجه به آنچه گفتیم بار مالیاتی سهامداران شرکت‌ها، جز در موارد خاصّ، به ۴۵ درصد بالغ می‌گردد که ۳۵ درصد آن در سطح شرکت اخذ می‌گردد و ۱۰ درصد دیگر به صاحبان سهام تعلق می‌گیرد.

مقایسه با ایران

همان‌گونه که در سراسر این بحث تطبیقی عمل کردیم، در مورد ایران بررسی خود را روی شرکت‌های موضوع بندهای «الف» و «د» ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم متمرکز می‌کنیم که شامل شرکت‌های وابسته به دولت و شهرداری‌ها (بند الف) و شرکت‌های خصوصی سهامی، مختلط سهامی، و تعاونی (جزء ۱ بند د)، و سایر شرکت‌های خصوصی نظیر شرکت‌های تضامنی، نسبی، با مسئولیت محدود، و مختلط غیر سهامی (جزء ۲ بند د) می‌باشند. علاوه بر این موضوع معافیت‌ها را نیز کنار می‌گذاریم زیرا در غیر این‌صورت کار مقایسه بسیار پیچیده و بغرنج خواهد شد.

بنابراین آنچه می‌ماند عبارت است از ۱۰ درصد مالیات بر شرکت، ۳ درصد سهم شهرداری‌ها، و بالاخره نرخ‌های ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم. نکتهٔ باقی‌ماندهٔ دیگر تمایزی است که قانون مالیاتی ایران از حیث کاربرد جمعی یا انفرادی نرخ‌های مالیاتی بین انواع شرکت‌ها قائل شده است. فرضاً در مورد شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی، صاحبان سهام بی‌نام جملگی به عنوان یک مؤدی واحد مشمول مالیات قرار می‌گیرند که چون نرخ‌های مالیاتی جنبهٔ تصاعدی دارند مالیات بالنسبه سنگینی را باید بپردازند. امّا صاحبان سهام با نام و نیز شرکای تضامنی هریک نسبت به سهم خود مالیات می‌دهند که در مقایسه با گروه نخست وضع بهتری را دارا می‌باشند.

شرکت‌های مورد بحث باید ۱۰ درصد و ۳ درصد از درآمد مشمول مالیات خود را به ترتیب تحت عنوان مالیات بر شرکت و سهم شهرداری‌ها بپردازند. ۳ درصد سهم شهرداری در صورتی که تعبیر وسیعی از بند ۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم به عمل آوریم قابل احتساب به هزینه است و در نتیجه بخشی از این بار مالیاتی سبک می‌شود که بستگی به نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ همان قانون دارد. به‌خاطر سهولت کار فرض می‌کنیم حدود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

یک‌سوم بار این پرداخت بر اثر احتساب به هزینه سبک شود. در نتیجه جمع بار مالیاتی در سطح شرکت به ۱۲ درصد بالغ می‌گردد. ازاین که بگذریم باقی امر به نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ ازیک سو وکاربرد گروهی یا فردی همان نرخ‌ها از سوی دیگر موکول می شود.طبقات یا لایه‌های درآمدی ماده ۱۳۱ از حیث مبلغ - باتوجه به کاهش ارزش پول - بسیارنازل هستند چنان که در بالاترین سطح به ۳۰ میلیون تومان بالغ می گردد. این مبلغ بر اساس نرخ بازار غیر رسمی ارز به حدود ۷۰ ۰۰۰دلار بالغ می‌گردد که برای یک شرکت درآمد قابل توجهی به شمار نمی رود. از طرفی مبالغ لایه های نخست نسبت به طبقات آخر ماده ۱۳۱ به حدی نازل هستند که اگر نرخ متوسط مالیاتی را در مورد بالاترین میزان درآمد مذکور در ماده فوق درنظربگیریم به حدود ۴۹ درصدبالغ می شودکه با حداکثر نرخ ماده ۱۳۱ (۵۴ درصد)تفاوت چندانی ندارد.

اگر شرکتی رادر نظر بگیریم که درآمد سالانه‌اش معادل همان ۳۰ میلیون تومان فوق الذکروسهامش جملگی بی نام باشد،در آن‌صورت بار مالیاتی موجود جمعاً به حدود ۶۱ درصد (۱۲+۴۹) خواهد رسید که این‌بار نسبت به هر سهم نیز به همین میزان خواهد بود. و اگر فرضاً شرکت دارای سه شریک تضامنی باشد در آن‌صورت ۱۲ درصد مالیات کلی شرکت سرجای خود باقی است امّا نرخ متوسط ۴۹ درصدی که از آن یاد کردیم به سبب تقسیم سود به سه حصّه مساوی به حدود ۴۵ درصد تنزل پیدا می‌کند در نتیجه جمع بار مالیاتی شرکت به حدود ۵۷ درصد (۱۲ + ۴۵) بالغ خواهد شد که هر شریکی نیز به نسبت سهم خود همین میزان بار مالیاتی را متحمّل خواهد شد.

چنانکه دیدیم بار مالیاتی شرکت‌ها در کنیا به ۴۵ درصد می‌رسید و این‌بار نسبت به دو حالتی که در مورد ایران مثال زدیم بین ۵۷ تا ۶۱ درصد بود. چنین تفاوتی اندک نیست، ضمن آن‌که مقررات مالیاتی کنیا از سهولت یا مزیت دیگری نیز برخوردار است و آن رفتار یکسان از حیث نرخ مالیاتی است، خواه سهامداران شرکت با نام و خواه بی‌نام باشند. مشکلات مربوط به رفتار دوگانه قانون مالیاتی ایران نسبت به این‌گونه موارد قبلاً در مجله **مالیات مورد بحث** قرار گرفته و نیازی به تکرار آن نیست.



شیلی



مساحت این کشور آمریکای لاتین (بدون درنظر گرفتن ادعائی که بر سرزمین‌های قطب جنوب دارد) ۷۵۶ هزار کیلومترمربع، و جمعیت آن حدود ۱۴ میلیون‌نفر است. ۸۰ درصد خاک شیلی از مناطق بسیار مرتفع و ناهموار کوهستانی تشکیل می‌شود، امّا علاوه بر سرزمین اصلی از تعداد زیادی جزایر و مجمع‌الجزایر در منطقه اقیانوس آرام نیز برخوردار است.

شیلی بزرگترین تولیدکنندهٔ مس جهان است و بیش از ۲۳ درصد ذخایر شناخته‌شده جهانی مس و متجاوز از ۱۷ درصد تولید جهانی آن را به خود اختصاص داده است. صادرات مس در عین‌حال منبع تحصیل حدود ۴۵ درصد از درآمد ارزی شیلی به شمار می‌آید. این کشور همچنین یکی از تولیدکنندگان اصلی نیترات پتاسیم (شوره) در سطح جهان محسوب می‌گردد، و علاوه بر اینها از منابع قابل‌توجه سنگ‌آهن، زغال، قلع، روی، نقره، جیوه، و اورانیوم نیز برخوردار است.

رایج‌ترین نوع شرکت در شیلی شرکت‌های سهامی و با مسئولیت محدود هستند و انواع مشارکت و موسسات انفرادی نیز در این کشور به کار اشتغال دارند. شرکت‌ها از حیث مالیاتی تابع مالیاتی هستند که در مقررات شیلی تحت عنوان مالیات بردرآمد ردیف اول (Impuesto a la renta de primera categoria) نامگذاری شده است. در مقابل آن مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بردرآمد ردیف دوم قرار دارد که شامل هرگونه حقوق و مزایا و دستمزد و حق‌الزحمه و نظایر آنها است.

جهت محاسبه درآمد مشمول مالیات ابتدا دریافتی‌های ناخالص شرکت (ingresos brutos) در نظر گرفته می‌شود و با کسر هزینه‌های مستقیم خرید کالا و خدمات، درآمد ناخالص (renta bruta) به‌دست می‌آید. هزینه‌های قابل کسر از درآمد ناخالص کسر می‌شود و درآمد خالص (renta liquida) حاصل می‌گردد. در صورتی که تعدیل و اصلاحی لازم باشد در رقم درآمد خالص انجام می‌پذیرد و در نتیجه درآمد خالص مشمول مالیات (renta liquida imponible) مشخص می‌گردد.

نرخ مالیاتی

قانون مالیاتی شیلی در مورد شرکت‌ها نرخ واحد و مقطوعی را درنظر گرفته است که معادل ۱۵ درصد می‌باشد. این مالیات در سطح شرکت و قبل از تقسیم سود پرداخت می‌شود. امّا سود سهام در صورتی که بین شرکت‌ها ردّ و بدل شود از مالیات معاف است، و اگر به شخص حقیقی داده شود جزئی از درآمد وی را تشکیل می‌دهد و همراه باقی درآمدهای او یکجا مشمول مالیات بردرآمد شخص حقیقی قرار می‌گیرد. در سطح شرکت جز ۱۵ درصدی که از آن یاد کردیم مالیات دیگری بابت سود سهام پرداختی به سهامداران مقیم کسر نمی‌شود.

مالیات شخص حقیقی

درآمد مشمول مالیات شخص حقیقی ـ که شامل سود سهام نیز می‌باشد ـ تابع نرخ‌های تصاعدی است که معمولاً در اغلب سال‌ها مورد تجدیدنظر جزئی قرار می‌گیرد. در حال حاضر این نرخ‌ها از صفر تا ۴۵ درصد می‌باشد. لایه‌های درآمدی مربوط به این نرخ‌ها بر اساس یک واحد پولی قراردادی که نام آن را «واحد مالیاتی» (unidad tributaria) نهاده‌اند، تنظیم شده است. منظور از ایجاد واحد مالیاتی تعدیل اثرات تورّم و کاهش ارزش پول روی مالیات‌ها است. واحد مالیاتی با توجه به شاخص بهای کالاهای مصرفی تعدیل می‌گردد به‌طوری که ارزش واقعی آن کم وبیش ثابت بماند. به عنوان مثال اگر ارزش واحد مالیاتی ۲۰۰۰۰۰ پزو باشد و طی یک دوره متوسط قیمت کالاهای مصرفی ۲۰ درصد بالا رود، در دورهٔ بعد برابری واحد مالیاتی حدود ۲۴۰۰۰۰ پزو تعیین می‌گردد.

آخرین جدول نرخ‌های تصاعدی به‌دست آمده به شرح زیر است:

ارقام پولی به : واحد مالیاتی

درآمدمشمول مالیات	نرخ مالیاتی روی‌کل‌درآمد	مالیات متعلق روی حداکثر	رقم مقطوع قابل‌کسرازکل مالیات	مالیات قابل پرداخت	نرخ موثر
از ۰- تا ۱۰	۰-	۰-	۰-	۰-	۰-
از ۱۰ تا ۳۰	٪۵	۱/۵	۰/۶	۰/۹	٪۳
از ۳۰ تا ۵۰	٪۱۰	۵	۲/۱	۲/۹	٪۵/۸
از ۵۰ تا ۷۰	٪۱۵	۱۰/۵	۴/۶	۵/۹	٪۸/۴
از ۷۰ تا ۹۰	٪۲۵	۲۲/۵	۱۱/۶	۱۰/۹	٪۱۲/۱
از ۹۰ تا ۱۲۰	٪۳۵	۴۲	۲۰/۶	۲۱/۴	٪۱۷/۸
از ۱۲۰ به بالا	٪۴۵		۳۲/۶		

چنان‌که دیده می‌شود نرخ مالیاتی مربوط به هر لایه از درآمد نسبت به کل درآمد مشمول مالیات ـ و نه مابه‌التفاوت با لایه قبلی ـ اِعمال می‌گردد. امّا اثرات این روش افراطی با کسر رقم مقطوعی از مالیات متعلق تعدیل می‌شود. نرخ موثر مالیاتی که پس از کسر تخفیف مقطوع به‌دست می‌آید در ستون آخر جدول نشان داده شده که نسبت به درآمدی معادل ۱۲۰ واحد مالیاتی کمتر از ۱۸ درصد است.

البتّه از درآمد ۱۲۰ واحد به بعد اثر تخفیف مقطوع – که دیگر میزان آن از ۳۲/۶ واحد بالاترنخواهد رفت – به‌تدریج کمتر می‌شود چنان‌که با فرض ۳۰۰ واحد درآمد نرخ موثر مالیاتی به ۳۴ درصد بالغ می‌شود که با نرخ اصلی ۴۵ درصد فقط ۱۱ درصد تفاوت دارد و اگر درآمد به رقم بسیار بالائی حدود ۱۰۰۰ واحد افزایش یابد، نرخ موثر مالیاتی قریب ۴۲ درصد می‌شود که تفاوت اندکی با نرخ اصلی ۴۵ درصد خواهد داشت.

امّا باید در نظر گرفت که درآمدی معادل ۱۰۰۰ واحد مالیاتی رقم بسیار زیاد و حتی اغراق آمیزاست، زیرا هر واحد مالیاتی قریب ۲۵۰۰۰۰ پزوارزش دارد که به نرخ رسمی با مبلغی حدود ۵۰۰ دلار برابر است. با این حساب رقم مربوط به بالاترین لایه درآمدی ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم ایران از حدود ۱۵۰ واحد تجاوز نخواهد کرد. حتی این رقم که معادل ۳۰ میلیون تومان است به عنوان درآمد سالانه یک فرد می تواند استثنائی ومبالغه آمیز باشد. فراموش نکنیم که ما در حال بررسی مالیات بر درآمد افراد هستیم و نه شرکت‌ها. بااین‌حال فرض را بر همین نرخ موثّر ۱۸ درصد قرار می‌دهیم.

کردیت (اعتبار) مالیاتی

امّا ۱۸ درصد مذکور تماماً از کیسهٔ شخص حقیقی سهام‌دار خارج نمی‌شود و بلکه در ازاء ۱۵ درصد مالیات کسر شده در سطح شرکت یک اعتبار مالیاتی برای سهامداران منظور می‌شود. به عبارت دیگر کشور شیلی نیز از سیستم اعتبار مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

(imputation system) برخوردار است که در شماره‌های پیشین مجله مالیات بارها به آن اشاره شده است. از آنجا که ۱۵ درصد مالیات بر شرکت جنبه مقطوع دارد و بدون توجه به نوع سهامداران و شرکاء گرفته می‌شود طبعاً بار آن به همین نسبت متوجه هر صاحب سهمی نیز خواهد شد. فرضاً اگر شرکت دارای یکصد سهم باشد، بار مالیاتی وارد بر هر سهم نیز همان ۱۵ درصد خواهد بود.

نحوهٔ محاسبهٔ اعتبار به این شکل خواهد بود که نخست سود سهام خالص دریافتی هر سهامدار را با توجه به نرخ ۱۵ درصد مذکور غیرخالص می‌نمایند و این مبلغ را به عنوان جزئی از درآمد شخص حقیقی سهامدار به سایر درآمدهای وی می‌افزایند و مالیات شخص حقیقی را بر این اساس محاسبه می‌کنند. آنگاه مالیات ۱۵ درصد متعلق به این رقم ناخالص را به عنوان اعتبار مالیاتی از جمع مالیات متعلق به همان شخص کسر می‌کنند. فرضاً اگر سود سهام خالص دریافتی معادل ۱۰۰ پزو باشد مالیات ناخالص آن با یک تناسب ساده معادل $\frac{۱۵۰۰}{۸۵}$ یعنی ۱۷/۶۵ پزو خواهد بود و همین رقم اعتبار مالیاتی مودی را تشکیل خواهد داد. با این حساب درآمد ناخالص سهامدار بابت سود سهام به ۱۱۷/۶۵ پزو بالغ می‌گردد که به عنوان درآمد مشمول مالیات شخص حقیقی به‌شمار می‌آید. ۱۸ درصد این مبلغ مالیات شخص حقیقی است ولی در عوض ۱۵ درصد مالیات پرداختی در سطح شرکت به‌عنوان اعتبار مالیاتی به وی باز می‌گردد و در نتیجه فقط همین ۱۸ درصد است که مجموع بار مالیاتی مودی را تشکیل می‌دهد.

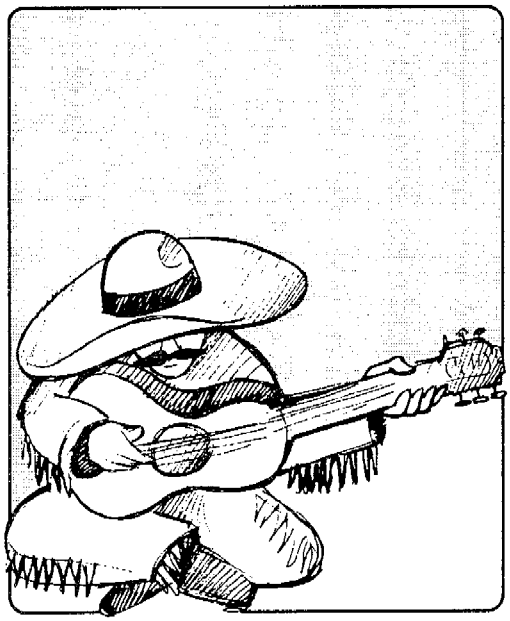
این وضعیت نمایش دهندهٔ حقیقتی است که در شماره‌های قبلی مجله مورد بحث قرار گرفته بود و آن این که پرداخت‌کنندهٔ نهائی و واقعی مالیات شخص حقیقی است و نه شخص حقوقی. مالیاتی که در سطح شرکت گرفته می‌شود مآلاً بر فرد سهامدار بار می‌گردد و سیستم اعتبار مالیاتی فرایندی است جهت آن که به مالیات قانونی همین فرد اکتفا شود و آنچه قبلاً در مرحله شرکت اخذ شده به وی باز گردانیده شود. نهایت این که چنین روشی مستلزم برخورداری از امکانات و ممارست‌های کافی در زمینهٔ مالیات بر مجموع درآمد است، که ما تجربه موفّقی در این زمینه نداشته‌ایم.

به هر تقدیر بار مالیات بر شرکت در کشور شیلی از همین ۱۸ درصدی که به آن اشاره شد تجاوز نمی‌کند و این رقم با نسبت ۶۱ و ۵۷ درصد بار مالیاتی مربوط به ایران، که ضمن بخش راجع به کنیا ذکر شد، فاصله قابل توجهی دارد.

خاتمه و نتیجه

بحث تطبیقی راجع به نرخ مالیات بر شرکت را در همین‌جا خاتمه می‌دهیم. این بحث در ۵ شماره مجله (شماره‌های ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲) به طول انجامید.

برخی تغییرات جزئی از حیث انتخاب این یا آن کشور خاصّ نسبت به پیش‌بینی اولیه حادث شد که تأثیری در نتیجه بررسی نخواهد داشت. در شماره‌های ۸ و ۹ دو کشور آلمان و فرانسه از گروه کشورهای صنعتی غرب مورد مطالعه قرار گرفتند. شماره ۱۰ به بررسی دو کشور که جدیداً به مرحله توسعه گام نهاده‌اند یعنی تایوان و تایلند اختصاص داشت، و ضمن شماره ۱۱ نرخ مالیات برشرکت در دو کشور عضو اوپک یعنی ونزوئلا و نیجریه مورد بحث قرار گرفت. بالاخره شماره حاضر مجله را به بحث پیرامون دو کشور در حال توسعه آفریقا و آمریکای لاتین یعنی کنیا وشیلی اختصاص دادیم. بازگو کردن نکات و مسائلی که در طول این بررسی بیان گردید کار زائدی است و خوانندگان در صورت تمایل می‌توانند به هریک از شماره‌های یادشده رجوع کنند.



امّا یک نکته از مجموع بررسی‌های فوق قابل ذکر است و آن این که از میان همه کشورهای مورد بررسی تنها وضع یک کشور یعنی نیجریه از حیث سنگینی بار مالیات بر شرکت با ایران قابل مقایسه بود. باقی کشورها عموماً بار مالیاتی کمتری را بر شرکت‌ها و سهامداران آنها تحمیل کرده بودند، و این نتیجه‌گیری می‌تواند به‌عنوان قرینه‌ای در مورد اصلاح احتمالی مقررات مالیات بر شرکت‌های ایران مورد توجه قرار گیرد.■

پی نوشت:

۱. این واژه معمولاً در ترجمهٔ لفظ Partnership به کار می‌رود مشارکت به این مفهوم بیانگر رابطه موجود بین کسانی است که کسب و کار معینی را به قصد تحصیل سود انجام می‌دهند. بین اعضاء مشارکت ممکن است یک یا چند شرکت نیز وجود داشته باشند. ولی برحسب قوانین کشور کنیا مشارکت در مجموع یک شخص حقوقی به شمار نمی‌رود، چنان که فوت هریک از اعضاء سبب انحلال مشارکت می‌گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

دکتر محمد توکل

آلمان: مالیات پایگاه ثابت

عنوان پایگاه یا موسسه ثابت به هرگونه شعبه، دفتر، کارخانه، معدن و نظایر آنها اطلاق می‌شود که از سوی موسسه مقیم یک کشور در کشور دیگر برای مدتی بالنّسبه طولانی برپا گردد و مبیّن درجاتی از حضور در کشور میزبان و تماسّ شغلی با آن باشد. چنین پایگاه یا موسسه‌ای علی‌القاعده مشمول مقررات مالیاتی کشور محلّ فعالیت خود می‌باشد.

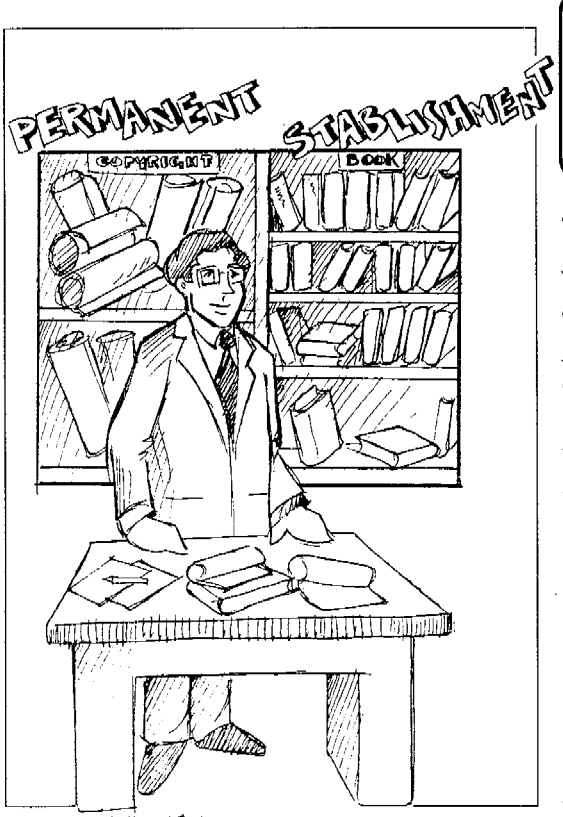
بین دو کشور آلمان و سویس یک قرارداد مالیاتی منعقد شده که به موجب ماده ۲۴ آن پایگاه‌های ثابت موسسات مقیم یکی از دو کشور در کشور دیگر از مالیات کشور متبوع موسسه اصلی معاف خواهند بود، مشروط بر این‌که:

اولاً. این‌گونه پایگاه‌ها به فعالیت‌های معیّنی اشتغال ورزند که در همین قرارداد ذکر شده است.

ثانیاً. فعالیت‌های درآمدزای این پایگاه‌ها جزئی از «جریان عادی کسب و کار» محل استقرار آنها باشد، و

ثالثاً. درآمد مربوط از فعالیتی حاصل شود که توسط خود پایگاه یا موسسه ثابت انجام می‌پذیرد.

در رابطه با این مفاهیم دعوائی در محاکم آلمان مطرح شد که ذیلاً مورد بحث قرار می‌دهیم:



جریان قضیه

یک موسسه انتشاراتی مقیم آلمان در سویس پایگاه ثابتی تأسیس کرده بود که به شغل نشر و توزیع آثار چاپی می‌پرداخت و در عین‌حال به خرید و فروش آنچه به‌نام کپی رایت (حق طبع و تکثیر و انتشار) معروف است، نیز اشتغال داشت. البتّه بخشی از معاملات مربوط به کپی‌رایت با موسسه اصلی مقیم آلمان انجام می‌پذیرفت.

مرجع مالیاتی آلمان هنگام رسیدگی به پرونده موسسه اصلی ادعای مؤدی مبنی بر معافیت مالیاتی فعالیت‌های شعبه سویس بر اساس ماده ۲۴ قرارداد مالیاتی دوکشور را رد کرد و به‌ویژه آن را در مورد آن بخش از درآمد پایگاه ثابت که از معاملات با موسسه اصلی عاید می‌شود غیر وارد دانست. در نتیجه مؤدی در دادگاه مالیاتی بادِن-وورتِم بِرگ اقامه دعویٰ نمود.

نظر دادگاه

دادگاه مفاد ماده ۲۴ قرارداد مالیاتی آلمان و سویس را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و به این نتیجه رسید که فعالیت‌های پایگاه ثابت مستقلّ در سویس کلاً واجد اوصاف و شرایط مندرج در ماده مذکور بوده و بنابراین از اِعمال مالیات آلمان معاف می‌باشد. دادگاه در توجیه نظر خود مبنی بر صادق بودن شرایط سه‌گانه ماده ۲۴ نسبت به فعالیت‌های پایگاه ثابت مورد بحث چنین استدلال نمود:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شرط مبادرت به فعالیت‌های موضوع ماده ۲۴

ماده ۲۴ قرارداد مالیاتی آلمان و سویس یک سلسله فعالیت‌های معین را برای برخورداری از معافیت یادشده ذکر کرده که یکی از آنها مبادرت به امر تجارت است. البته به‌طور صریح از شغل انتشاراتی نامی به‌میان نیامده ولی دادگاه با توجه به مقررات قانون تجارت این شغل را مصداق اصطلاح «*تجارت*» دانست. از طرفی قانون مذکور دامنه این اصطلاح را وسعت داده و آن را محدود به خرید و فروش نکرده است، و از سوی دیگر همین قانون ضمن بند ۲ ماده ۱ فعالیت‌های انتشاراتی را صریحاً جزء کارهای بازرگانی نام برده است، و این قرینه بسیار مناسبی است برای رسیدن به این نتیجه که واژه تجارت مذکور در ماده ۲۴ قرارداد آلمان و سویس کار انتشاراتی را نیز دربرمی‌گیرد.

دادگاه به مشکلی که ممکن است بر اثر توجه به ماده ۸ «قانون روابط مالیاتی بین‌المللی» در راه نتیجه‌گیری فوق پدید آید، نیز پرداخته است. طبق این ماده اگر شرکتِ تحت کنترل خارجیان درآمد خود را از واگذاری حق‌الامتیاز به‌دست آورد، چنین درآمدی «*غیرفعال*» تلقی می‌شود و در صورت احراز سایر شرایط مشمول مالیات آلمان خواهد بود. درآمدی که صرفاً ازکارانداختن سرمایه و اموال عاید می‌شود، نظیر اجاره دادن ملک، بهره پول، حق‌الامتیاز و نظایر آنها اصطلاحاً درآمد غیرفعال خوانده می‌شود و در مقابل درآمد حاصل از کارِ تولید، توزیع، بازرگانی، و انجام خدمات را درآمد فعال می‌گویند.

دادگاه در قبال این ایراد ـ که متوجه معاملات کُپی‌رایت (حق طبع و نشر) پایگاه ثابت بود ـ استدلال نمود که فعالیت پایگاه بسیار فراگیرتر از معاملات حق‌الامتیاز بوده و اساساً این رشته از کار پایگاه در تبعیت از کار اصلی انتشاراتی آن صورت می‌پذیرد که جنبهٔ «*فعال*» دارد، و به همین‌خاطر باید آن را نیز منسوب به بخش فعّال کسب و کار پایگاه دانست. قاعده نیز بر این جاری است که فعالیت‌هائی را که از نظر تجاری و اقتصادی به یکدیگر مرتبط‌اند تحت یک عنوان طبقه‌بندی می‌نمایند.

شرط «جریان عادی کسب و کار»

به این شرط قبلاً اشاره کردیم. به موجب آن باید بین فعالیت‌های درآمدزای پایگاه ثابت و جریان کسب و کار، یا بهتر بگوئیم «اقتصاد»، کشور محل استقرار آن رابطهٔ نزدیکی وجود داشته باشد. در این‌صورت طبق قرارداد مالیاتی دوکشور، پایگاه مستقر در سویس از شمول، مالیات بردرآمد آلمان معاف خواهد بود. به نظر دادگاه واقعیات و نُکته‌های قضیه به حد کفایت از وجود این رابطه و احراز شرط مذکور حکایت می‌کند.

شرط مباشرت

سومین شرط چنان که دیدیم این بود که درآمد مربوط از فعالیت‌هائی حاصل شود که پایگاه خود انجام داده است. به‌نظر دادگاه این شرط نیز محرز است و دلیلی در دست نیست که خلاف آن بتوان حکم نمود. این مطلب در مورد کار انتشاراتی پایگاه مسلّم است و معاملات کُپی‌رایت نیز همان‌گونه که اشاره شد به تبعیت از کار اصلی پایگاه انجام شده و در همان زمره باید طبقه‌بندی شود.

کمیسیون جامعهٔ اروپا
سگ و گربهٔ مرده

کمیسیون اتحادیه اروپا مرجع بسیاری از نظرخواهی‌های مالیاتی کشورهای عضو است. پرسشی به مضمون زیر از سوی دانمارک در برابر کمیسیون مطرح شد: به موجب دیرکتیو شماره ۶ جامعهٔ اروپا کلیه حیوانات به عنوان کالاهای قابل خرید و فروش شناخته شده و در نتیجه ارائه خدمات دامپزشکی برای درمان آنها مشمول مالیات بر ارزش افزوده تلقی می‌گردد و تخفیف و معافیتی در این مورد مجاز دانسته نشده است. در نتیجه استفاده از این خدمات گران تمام می‌شود و اگر موردی پیش آید که فردی ناچار باشد به زندگی حیوان خانگی و دست‌آموز خاتمه دهد ممکن است به‌خاطر هزینه کار نتواند از یک دامپزشک به این‌منظور استفاده کند و خود شخصاً اقدام به کشتن حیوان نماید، که این‌کار به سبب ناواردی او موجب عذاب حیوان خواهد شد.

علاوه بر این جنبهٔ عاطفی و ترحّمی قضیه، مشکل بتوان سگ یا گربهٔ مرده را یک کالا به حساب آورد تا چنان خدمت دامپزشکی را



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

به تبع کالا بودن حیوان مشمول مالیات بر ارزش افزوده تلقی نمود.

دانمارک با این توضیحات سئوال نمود: «*بنابراین آیا نمی‌توان در مورد خدمات دامپزشکی جهت نابودسازی حیوانات دست آموز خانگی قائل به معافیت از تعلق مالیات برارزش افزوده گردید؟*»

کمیسیون چنین پاسخ داد:

«*همان‌گونه که عضو محترم به درستی خاطرنشان ساخته‌اند، خدمات دامپزشکی مانند اغلب خدمات مشمول مالیات برارزش افزوده است... کمیسیون تردید دارد در این که منظور داشتن مالیات بر ارزش افزوده بهای خدمات دامپزشکی را تا آن حد که عضو محترم توصیف کرده‌اند بالا ببرد و مجوزی برای معافیت از مالیات بر ارزش افزوده تلقی گردد*».

سنگاپور - بهرهٔ پرداختی و هزینه‌های قابل قبول

شرکت «الف» که به‌منظور نگاهداری دارائی‌های سرمایه‌ای و کسب درآمد از آنها تشکیل گردیده بود اقدام به خرید سهام شرکت «ب» نمود. بزرگ‌ترین قلم دارائی شرکت «ب» یک فقره مستغلّات عمده بود که شرکت از اجارهٔ آن کسب درآمد می‌کرد.

«الف» مدتی پس از خرید سهام «ب» شرکت خریداری شده را منحل کرد و مستغلّات مذکور به عنوان سرمایه غیرنقدی شرکت «ب» از سوی هیأت تصفیه به شرکت الف واگذار شد. در عین‌حال الف به بانک مراجعه کرده و اعتبار قابل‌توجهی تحصیل نموده بود که از محل آن بهای سهام شرکت ب پرداخت گردید.

طی این مدت شرکت الف، هم مبالغی به‌عنوان سود سهام شرکت ب دریافت داشته بود و هم از محل اجاره‌های مستغلات یاد شده کسب عواید نموده بود. شرکت الف هنگام رسیدگی به پرونده مالیاتی خود مدّعی شد که بهره پرداختی بابت اعتبار بانکی یادشده باید به عنوان هزینه قابل قبول از درآمد مشمول مالیات وی کسر شود. امّا مرجع مالیاتی از پذیرش این خواسته امتناع کرد و مؤدی قضیه را در هیأت رسیدگی مالیاتی مطرح ساخت، و چون این هیأت نظر مرجع مالیاتی را تأیید کرد مودی به دادگاه عالی شکایت برد.

قاضی دادگاه، لیم تیونگ‌کوی، نیز به تقاضای مودی پاسخ منفی داد و در این مورد به ماده ۱۴ قانون مالیات بردرآمد استناد کرد که متن آن از این‌قرار است:

«*به منظور تعیین درآمد هرشخص در هر دوره و نسبت به هر منبعِ مشمول مالیات... کلیه مصارف و هزینه هائی که منحصراً طی همان دوره توسط همان شخص جهت ایجاد درآمد مذکور انجام شده قابل کسر است، که از جمله مشتمل است بر:*

الف. هرگونه بهرهٔ پرداختی روی وام اخذ شده توسط آن شخص، که به نظر مرجع مالیاتی به عنوان سرمایه در تحصیل درآمد مذکور مورد استفاده قرار گرفته باشد».

دادگاه استدلال نمود که بهره پرداختی بر اساس مقررات فوق در صورتی قابل کسر از درآمد مشمول مالیات می‌باشد که در ازاء سرمایه‌ای پرداخت شده باشد که جهت تحصیل درآمد مشمول مالیات معین به‌کار رفته است، و تحصیل درآمد به‌طور کلی مورد نظر نمی‌باشد. به عبارت دیگر باید بین بهره پرداختی و درآمدی که پرداخت مالیات آن مورد رسیدگی است، رابطهٔ مستقیم وجود داشته باشد. امّا در پرونده مورد بحث وضع از این قرار نبوده است. اعتباری که مودی از بانک گرفته صرفاً برای بازپرداخت بدهی وی جهت خریداری سهام شرکت منحلّهٔ «ب» بوده است. این اعتبار نه جهت خرید سهام شرکت «ب» و نه به منظور خرید مستغلّات منبع درآمد، اخذ شده است. اگر بتوان رابطه‌ای بین اعتبار مذکور و خرید سهام شرکت یا مستغلّات قائل شد، این رابطه کاملاً غیرمستقیم و بسیار بعید بوده است. بنابراین بهره پرداختی یادشده نمی‌تواند هزینه قابل قبول تلقی گردد.■



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 (که عموماً در پایان این بخش خواهد آمد) از مترجم است.

دارائی شغلی BUSINESS PROPERTY

عبارت است از مجموع موجودی کالا و دارائی‌های ثابت که برای چرخانیدن کسب و کار مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مورد شرکت‌ها این عنوان کل موجودی کالا و دارائی ثابت متعلق به موسسه را شامل می‌شود. در برخی از کشورها دارائی شغلی متعلق به شرکت‌ها مشمول مالیات بر ارزش ویژه دارائی‌ها[۱] می‌باشد. علاوه بر این در پاره‌ای از کشورهائی که فاقد سیستم مالیات بر اضافه ارزش دارائی[۲] هستند، سود حاصل از فروش دارائی‌های ثابت عموماً تابع مالیات بر درآمد شناخته می‌شود.

آزمون مناسبت شغلی BUSINESS PURPOSE TEST

این آزمون در برخی از کشورها به عنوان حربه‌ای در قبال ترفندهای مالیاتی به کار می‌رود. تدابیر عمدی به خاطر ایجاد اوضاع و احوال مساعد عدم پرداخت یا پرداخت حداقل مالیات در صورتی که در قبال آزمون وجود مناسبت شغلی نتیجه منفی ارائه دهند، کان لم یکن تلقی خواهند شد.

مالیات کسب و کار BUSINESS TAX

این عنوان در مورد انواع معینی از مالیات به کار می‌رود که از مشاغل مختلف گرفته می‌شود. مالیات کسب و کار گونه‌های بسیاری دارد، از آن جمله:

۱. اخذ مالیات براساس درآمد ویژه، ارزش ویژه دارائی‌ها، و در مواردی لیست حقوق کارکنان. این نوع مالیات کسب و کار جداگانه گرفته می‌شود و غیر از مالیات بردرآمد اصلی شخص حقیقی یا حقوقی، و یا مالیات اصلی ارزش ویژه دارائی‌ها است که پرداخت آن‌ها نیز برعهده مودی است.

۲. اخذ مالیات به صورت عوارض صدور پروانه کسب.

۳. اخذ مالیات براساس درآمد ناویژه. این نوع مالیات را می‌توان سلف مالیات بردرآمد عمومی دانست.

۴. تعلق مالیات براساس دریافتی ناویژه. این گونه مالیات را هم می‌توان سلف مالیات بر فروش عمومی دانست.

سجلّ اراضی CADASTER

ثبت محلی و رسمی اموال غیر منقول را گویند که به منظور تعیین ارزش و وضع مالکیت و انتقالات این‌گونه دارائی‌ها صورت می‌پذیرد. هدف عمده از تهیه سجّل مذکور حفظ حقوق مالکیت در قبال اشخاص ثالث می‌باشد.

درآمد بر اساس ممیزی املاک CADASTRAL INCOME

ضابطه‌ای است که در برخی از کشورها جهت محاسبه میزان بدهی مالیاتی - در مورد پاره‌ای از انواع مالیات‌ها - به‌کار برده می‌شود. این ضابطه معمولاً نسبت به اموال غیرمنقول کاربرد دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

CADASTRAL RENT
اجاره‌بها بر اساس ممیزی املاک

این اصطلاح در برخی از کشورها به مفهوم حداقل درآمد اجاری قابل حصول برای مالکان املاک شهری ـ به عنوان پایه مالیات ـ به کار برده می‌شود.

CADASTRAL VALUE ارزش بر اساس ممیزی

این عنوان در برخی از کشورها به مفهوم حداقل ارزش رسمی اموال غیرمنقول – بر اساس ممیزی عمومی این‌گونه اموال که در هر نقطه از نظر مالیاتی انجام پذیرفته – به‌کار برده می‌شود، و معمولاً نسبت به امکنه و ساختمان‌های شهری صادق است.

به‌طور کلی ارزش اموال غیر منقول از نظر مالیاتی به صورت تجدید ارزیابی قیمت خریداری و تهیه ملک انجام می‌پذیرد (به عبارت دیگر قیمت تمام شده تاریخی ملک [۳] با توجه به ضریب رسمی تنزل قیمت پول اصلاح می‌گردد.)

در پاره‌ای از کشورها ارزش ممیزی به روز درآمدهٔ املاک را جهت محاسبه مالیات افزایش ثروت و مالیات بر اموال غیرمنقول شهری ملاک قرار می‌دهند.

CAFETERIA EMPLOYEE BENEFIT PLAN
طرح انتخابی [۴] مزایای کارکنان

نوعی برنامه قابل انعطاف تعیین مزایا است که به موجب آن کارکنان مشمول می‌توانند تعداد معینی مزایا را از بین انواع مزایای عرضه شده توسط کارفرما انتخاب کنند. این مزایا ممکن است مشمول مالیات یا معاف از آن باشند. مزایای معاف از جمله شامل بیمه عمر گروهی (تا مبلغ معین)، مزایای مربوط به ازکارافتادگی و سوانح، مزایای درمانی و پاره‌ای از خدمات حقوقی گروهی می‌باشد.

CALL OPTION اختیار خرید

عبارت است از توافقی که به موجب آن احد طرفین می‌تواند طرف دیگر را به تحویل اوراق بهادار یا کالاهای اولیه و ارز خارجی – طی یک دوره معین و در ازاء عوض معین – ملزم سازد قرارداد متضمن این حق ممکن است به‌طور خصوصی بین دو شخص منعقد شود، و یا اگر به اوراق بهادار یا کالاهای اولیه مرتبط باشد که در معرض معامله عمومی قرار می‌گیرند، آنگاه خرید چنین حقی نیز در یک بورس سازمان یافته عملی می‌گردد.

CANONS OF TAXATION
مبانی وضع مالیات، اصول مالیاتی

این عنوان در مورد چهار قاعده‌ای که آدام اسمیت در کتاب «ثروت ملل» خود ذکر کرده به کار برده می‌شود و عبارتند از:

۱. انصاف – مالیات قابل پرداخت باید با ظرفیت مالیات‌دهی مؤدی تناسب داشته باشد.

۲. روشنی – مؤدی باید دقیقاً بداند که چه مالیاتی را باید بپردازد. مفهوم این قاعده آن است که قانون باید روشن بوده و تعابیر مراجع مالیاتی از مفاد آن نیز به سهولت در دسترس قرار گیرد.

۳. سهولت ـ روش و زمان پرداخت مالیات باید به گونه‌ای تعیین شود که برای مؤدی با سهولت همراه باشد.

۴. اقتصادی بودن ـ هزینه‌های اجراء و وصول مالیات باید با میزان وصول تناسب منطقی داشته باشد [۵].

CAPITAL ACQUISITIONS TAX
مالیات بر تحصیل سرمایه [۶]

این مالیات در جمهوری ایرلند بر هدایا وارث وضع گردید و مشابه مالیات بر انتقال سرمایه‌ای بود که قبلاً در انگلستان رواج داشت. [۷]

CAPITAL ALLOWANCES کسور سرمایه‌ای

این اصطلاح در مورد سیستم بریتانیائی استهلاک قابل کسر دارائی‌ها به‌کار می‌رود.

CAPITAL APPRECIATION افزایش قیمت سرمایه

شناسهٔ افزایش قیمت دارائی در صفحهٔ ۳۹ شماره ۵ مجله مالیات ملاحظه شود.

CAPITAL ASSETS → FIXED ASSETS
دارائی سرمایه‌ای ← دارائی ثابت

دارائی‌هائی که یک موسسه به‌طور مداوم یا برای دوره‌ای بالنسبه طولانی ـ معمولاً بیش از یک‌سال ـ نگاهداری می‌کند، دارائی‌های ثابت یا سرمایه‌ای نامیده می‌شوند. کارخانه و ماشین‌آلات، زمین، و نظایر آنها از مصادیق این‌گونه دارائی‌ها به‌شمار می‌روند. امّا عنوان دارائی ثابت «موجودی کالا» را در برنمی‌گیرد. کالاهای معینی ممکن است برای یک موسسه حکم دارائی ثابت را داشته و برای موسسه دیگر «موجودی» را تشکیل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دهند. دارائی ثابت ممکن است مشمول استهلاک قرار گیرد، امّا قابل استهلاک بودن الزاماً دلیل بر اطلاق عنوان دارائی ثابت نخواهد بود.

به‌موجب بسیاری از قوانین تمایز بین دارائی ثابت و سایر دارائی‌ها از نظر مالیاتی حائز اهمیت است. در کشورهائی که افزایش حاصل در قیمت سرمایه و سود معمولی را به دوشیوهٔ جداگانه مشمول مالیات قرار می‌دهند، منافع مربوط به دارائی ثابت معمولاً تحت عنوان افزایش قیمت سرمایه مشمول مالیات قرار می‌گیرد (که غالباً از نرخ مالیاتی نازل‌تری ـ در مقایسه با مالیات بر سود معمولی ـ استفاده می‌کند).

در ممالکی که افزایش قیمت سرمایه یک سود معمولی به‌شمار می‌آید، نیز تمایز مذکور ممکن است حائز اهمیت باشد. بسیاری از کشورها اجازه می‌دهند که منافع مربوط به دارائی سرمایه‌ای ـ درصورتی که به حساب ذخیرهٔ جایگزینی منتقل شود و ظرف مدت معینی جهت تحصیل دارائی ثابت مشابه و یا هرگونه دارائی ثابت به‌طور کلی صرف گردد ـ از شمول مالیات برکنار ماند.

توزیع سرمایه CAPITAL DISTRIBUTION

عبارتست از تقسیم وجوهی که از سود موسسه حاصل نشده، بلکه بازده سرمایه تعهد شده اصلی بوده و یا از فروش دارائی‌های سرمایه‌ای عاید شده باشد. توزیع سرمایه غالباً از مالیات بردرآمد معاف است.

هزینه سرمایه‌ای CAPITAL EXPENDITURE

هزینه سرمایه‌ای در نظام‌های مالیاتی که ریشه در سنت آنگلوساکسون دارند مقولهٔ مهمی به‌شمار می‌رود، هرچند که در سایر سیستم‌های مالیاتی نیز ممکن است مطرح باشد.

تمایز بین این که هزینه انجام شده دارای طبیعت درآمدی یا سرمایه‌ای است، امری است که به فکت‌ها و واقعیات هر مورد مرتبط است و به دست دادن تعریفی روشن و جامع در این خصوص امر دشواری است. با این حال به عنوان یک قاعده کلی می‌توان گفت که هر وقت هزینه انجام شده بیشتر به ساختار کسب درآمد، و کمتر به ظرفیت آن، مرتبط باشد چنین هزینه‌ای را می‌توان سرمایه‌ای نامید.

هزینه‌های سرمایه‌ای عموماً از درآمد مشمول مالیات جاری قابل کسر نیستند. با این‌حال در مورد دارائی های ثابتی که برای کسب و کار تهیه می‌شوند و ارزش آنها به تدریج کاسته می‌شود ـ نظیر ماشین‌آلات، تجهیزات و امثال آن ـ استهلاک هریک از اموال محاسبه و در طول زمان به هزینه منظور می‌گردد.

CAPITAL GAINS TAX

مالیات بر منافع سرمایه، مالیات بر اضافه ارزش سرمایه

منافع سرمایه آن است که هنگام واگذاری سرمایه یا دارائی‌های سرمایه‌ای مودّی حاصل می‌گردد. رفتار مالیاتی نسبت به منافع سرمایه در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است. منطق وضع مالیات بر منافع سرمایه آن است که چنین منافعی در ردیف درآمد به‌شمار می‌آید، زیرا مودی می‌تواند این‌گونه منافع را همانند درآمد مورد استفاده قرار دهد.

بسیاری از کشورها مالیات جداگانه‌ای بر منافع سرمایه وضع نموده‌اند. سایر کشورها این منافع را به همان نرخ‌های مربوط به درآمد عادی مشمول مالیات قرار می‌دهند. با این وصف در اغلب ممالکی که مالیات جداگانه بر منافع سرمایه وضع شده، اشخاص حقوقی بابت این منافع مالیات بر شرکت می‌پردازند و نه مالیات بر منافع سرمایه.

برخی از کشورها مالیات بر منافع سرمایه را فقط در مورد فروش دارائی‌های معینی اعمال می‌نمایند، که از آن جمله می‌توان اموال غیرمنقول، کشتی، اوراق بهادار، و آثار هنری را نام برد. معمولاً برخی از دارائی‌ها از مالیات بر اضافه ارزش سرمایه معاف‌اند. از آن‌جمله است فروش مسکن شخصی (هرچند که ممکن است اخذ مالیات آن در شرایط معینی به بعد موکول شود). اگر مالیات بر منافع سرمایه تا زمان خرید دارائی جایگزین مشابه به تعویق افتد، چنین تعویقی را «غَلْت»[۸] می‌نامند.

قاعده کلی بر این است که منافع مشمول مالیات را بر اساس تفاوت میان قیمت فروش (از یک‌سو) و قیمت یا ارزش مال هنگام تحصیل آن بعلاوهٔ هزینه‌های انجام شده برای همان مال در فاصله بین تحصیل و فروش (از سوی دیگر) محاسبه می‌نمایند. در برخی موارد منافعی که به این‌ترتیب محاسبه می‌شود با توجه به نوسانات ارزش پول و شاخص‌های تورّمی تعدیل می‌گردد.

قوانین مالیاتی غالباً بین منافع سرمایه‌ای کوتاه‌مدت و بلندمدت تمایز قائل می‌شوند. در این موارد ممکن است نرخ‌های مالیاتی متفاوتی اعمال گردد. منافع سرمایه‌ای که در کوتاه‌مدت به دست آمده مشمول نرخ بالاتر (ویا نرخ مربوط به درآمدهای عادی) قرار می‌گیرد. مبنای این رفتار آن است که در مورد چنین معاملاتی احتمال سوداگری و بورس‌بازی بیشتر وجود دارد. در پاره‌ای از کشورها که فاقد مالیات خاص منافع سرمایه‌ای هستند، منافع مورد بحث تنها در صورتی مشمول مالیات شناخته می‌شود که جنبه سوداگری و بورس‌بازی داشته و یا از فروش دارائی‌های شغلی یا میزان قابل‌توجهی از سهام شرکت‌ها عاید گردد.

در صورتی که منافع سرمایه‌ای از فروش دارائی‌هائی عاید شود که در یک کشور معین قرار داشته و فروشنده مقیم کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دیگر باشد، مسائل ناشی از اخذ مالیات مضاعف و کنترل ارز نیز ممکن است بروز نماید. ماده ۱۳ قرارداد نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در رابطه با جنبهٔ مالیات مضاعف این قضیه می‌باشد.

CAPITAL EXPORT NEUTRALITY
بیطرفی در قبال صدور سرمایه

این اصطلاح را اقتصاددانان در مواردی به‌کار می‌برند که یک سیستم مالیاتی در قبال صدور سرمایه خنثی باشد، به این‌صورت که نرخ مؤثّرِ نهائیِ مالیات بردرآمد حاصل از سرمایه‌گذاری یکسان باشد، خواه این سرمایه‌گذاری در اقتصاد داخلی انجام گیرد و یا در کشورهای دیگر.

CAPITAL GOODS کالاهای سرمایه‌ای

این اصطلاح در مورد مالیات فروش به‌کار می‌رود تا کالاهائی را که جهت استفاده در کار و کسب و به عنوان جزئی از سرمایه ثابت موسسه خریداری شده، از کالاهای تدارک شده به منظور استفاده در فرایند کار یا فروش مجدد، متمایز سازد. در صورتی که مالیات فروش صرفاً با هدف وضع مالیات بر مصرف ایجاد شده باشد، آنگاه کالاهای سرمایه‌ای ممکن است از شمول آن معاف شناخته شوند. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده اعطاء معافیت ویژه در این خصوص ضرورتی نخواهد داشت زیرا مالیات پرداخته شده برای چنین کالاهائی می‌تواند در ازاء مالیات قابل پرداخت در مرحله فروش فرآورده‌ها جبران گردد.

CAPITAL IMPORT NEUTRALITY
بیطرفی در قبال ورود سرمایه

این اصطلاح را اقتصاددانان در مواردی به‌کار می‌برند که سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی بابت سرمایه‌گذاری‌های مشابه در بازار یک کشور از نرخ بازده یکسانی - پس از وضع مالیات شخص حقیقی و حقوقی پرداخت شده در کشور مبدأ یا محل سکونت - برخوردار شوند.

CAPITAL, INCOME FROM درآمد سرمایه

بین درآمد حاصل از سرمایه و اشکال مختلف درآمد فعال می‌توان قائل به تمایز گردید. درآمد سرمایه شامل عواید سرمایه‌گذاری‌های غیرفعال می‌باشد، نظیر اجاره‌بهای اموال غیرمنقول، سود سهام شرکت‌ها، بهره وام و اوراق قرضه، درآمد کرایه اموال منقول و امثال آنها از سوی دیگر درآمد فعال از انجام عملیات کسب و کار (تولید، تجارت، انجام خدمات و غیره) و نیز از اشتغال در خدمت دیگران یا انجام حرفه‌های آزاد به‌دست می‌آید.

در قرارداد نمونه سال ۱۹۷۷ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) درآمد حاصل از سرمایه طی مواد مختلفی بیان شده که هریک راجع به نوع خاصی از درآمد (درآمد اموال غیرمنقول، سود سهام، بهره، و حق‌الامتیاز) می‌باشند. در مقابل مالیات برخود سرمایه ضمن مادهٔ جامعی یکجا مورد بحث قرار گرفته است.

CAPITAL LOSSES زیان‌های سرمایه‌ای

این اصطلاح اختصاراً در حالتی به‌کار می‌رود که اگر فروش کالای سرمایه‌ای سودآور می‌بود مالیات بر منافع سرمایه‌ای اعمال می‌گردید. ولی در عمل فروش کالای مورد بحث با زیان مواجه گردیده است.

CAPITAL TAX → FORMATION TAX → NET WORTH TAX
مالیات سرمایه ← مالیات تاسیس ←مالیات بر ارزش ویژه

در برخی از کشورها مالیات تاسیس رایج است که هنگام تشکیل شرکت‌ها گرفته می‌شود. میزان این مالیات معمولاً درصدی از سرمایه اسمی یا سهام منتشره، و یا هردوی آنها می‌باشد.

مالیات بر ارزش ویژه رایج‌ترین شکل مالیات بر دارائی به‌شمار می‌رود. بیش از نیمی از کشورهای اروپائی یکی از گونه‌های این مالیات را اعمال می‌نمایند. مالیات بر ارزش ویژه غالباً در سطح کشور برقرار می‌شود ولی انواع محلّی آن نیز وجود دارد.

مالیات مذکور ممکن است بر شرکت‌ها یا افراد و یا هردوی آنها وضع شود. علی‌القاعده اشخاص مقیم و غیر مقیم هردو مشمول این مالیات قرار می‌گیرند، هرچند که ممکن است مقررات خاصّی در مورد مودیان غیرمستقیم وضع گردد.

پایه‌مالیات‌برارزش ویژه‌درموردمودیان‌مقیم‌معمولاًکل ارزش ویژه، یعنی ارزش دارائی‌ها منهای بدهی‌های آنان‌در سراسرجهان،است.رقم‌پایه‌ممکن‌است با مجازدانستن‌کسور و ارفاق‌های‌مالیاتی‌قابل‌تعدیل باشد.فرضاًممکن‌است سهام‌یک شرکت در شرکت دیگر از چنین مالیاتی معاف شناخته شود.ارفاق رایج دیگرپذیرش‌مبالغ قابل‌کسرمعین‌برای‌اشخاص‌حقیقی‌و حقوقی‌ونیزمعافیت‌های شخصی برای افراد می‌باشد. برخی از کشورها درمورد اشخاص حقوقی قائل‌به‌یک پایه مالیاتی فرضی حداقل هستند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در مورد مودیان غیرمقیم پایه مالیاتی معمولاً محدود به دارائی واقع در قلمرو کشور وضع‌کننده مالیات می‌باشد، نظیر دارائی‌های شغلی قابل انتساب به یک پایگاه ثابت و اموال غیرمنقول واقع در کشور میزبان.

مالیات بر ارزش ویژه ممکن است به نرخ مقطوع یا نرخ‌های تصاعدی برقرار شود. معمولاً این نرخ‌ها بین ۳ درهزار تا ۳ درصد می‌باشند.

برخی از کشورها مالیات بر ارزش ویژه پرداختی مودیان در کشورهای دیگر را به عنوان اعتبار مالیاتی در قبال مالیات ارزش ویژه داخلی آنان منظور می‌نمایند. دو اصطلاح «مالیات ارزش ویژه» و «مالیات دارائی خالص» غالباً مترادف با یکدیگر به کار می‌روند. امّا مالیات بر دارائی خالص به‌طور خاص به مالیات بر ارزش ویژه اشخاص حقیقی اطلاق می‌گردد.

CAPITAL TRANSFER TAX
مالیات بر انتقال سرمایه

این مالیات در انگلستان رواج داشت و بر نقل و انتقال هدایا بین زندگان و میراث مردگان اِعمال می‌گردید (نرخ مالیات هدایای رد و بدل شده بین زندگان با نرخ مالیاتی مربوط به توارث متفاوت بود). مالیات هدایا بر اساس مبلغی برآورد می‌شد که دارائی واهب بر اثر هبه به میزان آن کاهش یافته بود. بدهی مالیاتی به‌طور انباشته محاسبه می‌شد، به این معنی که ارزش هدایای قبلی را به بهای هدیه کنونی می‌افزودند و نرخ بالاتر مالیاتی را نسبت به آن اِعمال می‌نمودند. در سال ۱۹۸۵ مالیات بر ارث جایگزین مالیات بر انتقال سرمایه گردید، با این تفاوت که دیگر هدایای بین زندگان را شامل نمی‌شد مگر این‌که انتقال هدیه طی دوره هفت‌ساله منتهی به فوت واهب انجام می‌پذیرفت.

CAPITALIZATION OF PROFITS OR RESERVES → STOCK DIVIDENDS
سرمایه‌ای کردن سود یا اندوخته‌ها ← سهام به‌جای سود سهام

شناسهٔ BONUS ISSUE در صفحهٔ ۳۹ شماره یازدهم مجله مالیات ملاحظه شود.

CAPITATION TAX
مالیات سرانه

مالیات یاباجی است که بر افراد وضع می‌گردد. این مالیات گونهٔ قدیمی باج است که بر فرد تعلق می‌گرفته و نقطه مقابل مالیات بر کالاها بوده است.

CAPTIVE BANK
بانک انحصاری، بانک وابسته

موسسه فرعی کاملاً در تملک یک گروه از شرکت‌های چند ملّیتی که منظور از تشکیل آن ارائه خدمات بانکی به گروه مربوط یا کسان دیگری است که با گروه سر و کار دارند. بانک انحصاری معمولاً در یک «بهشت مالیاتی »مقیم می‌شود تا در آنجا از امکان سرمایه‌گذاری با شرایط سهل و رهائی از قیود ارزی استفاده کند.

CAPTIVE FACTORING
فروش مطالبات[۹] به شرکت وابسته

عبارت است از فروش مطالبات دفتری و اسناد دریافتنی موسسه به یک شرکت وابسته به نحوی که ریسک سوخت شدن این مطالبات و اسناد پائین آید. این روش ممکن است به عنوان وسیله‌ای جهت تسریع در اِعمال هزینه‌های قابل کسر یا به تاخیر انداختن انعکاس درآمدها مورد استفاده قرار گیرد.

CAPTIVE INSURANCE COMPANY
شرکت بیمه انحصاری، شرکت بیمه وابسته

عبارت است از موسسه فرعی کاملاً مورد تملک یک گروه از شرکت‌های چند ملیتی که منحصراً به کار بیمه یا بیمهٔ اتکائی ریسک‌های مربوط به شرکت‌های متعلق به گروه ، می‌پردازد. شرکت بیمه انحصاری معمولاً در کشورهائی که از سطح نازل مالیاتی برخوردارند، تاسیس می‌شود. این‌گونه شرکت‌ها ممکن است جهت بیمهٔ ریسک‌هائی مورد استفاده قرار گیرند که بازار نرمال بیمه حاضر به پذیرش آنها نیست، و یا جهت تحصیل انواع گستردهٔ بیمه ـ که شرکت‌های تجاری بیمه انعطاف لازم برای تدارک آنها را ندارند ـ به‌کار برده شوند. رفتار کشورهای مختلف از حیث پذیرش حق بیمه‌های پرداختی به شرکت بیمه انحصاری به عنوان هزینه قابل قبول با یکدیگر متفاوت است. یکی از انواع شرکت بیمه وابسته که تشخیص آن از شرکت بیمه معمولی در برخی شرایط دشوار است، شرکتی است که اشخاص غیروابسته به گروه مربوط به خود را نیز بیمه می‌نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

CAPS → INTEREST RATE CAP AGREEMENT
سقف ← قرارداد سقف نرخ بهره

نوعی قرارداد معاوضه بهره[۱۰] است که به موجب آن یکی از طرفین مخاطرهٔ افزایش نرخ بهره از سقف معینی را در مورد خود کاهش می‌دهد و بابت آن حق‌التأمین معینی را به طرف دیگر می‌پردازد. در مقابل طرف ثانی موافقت می‌نماید که اگر بهره متعلق به یک مبلغ فرضی از سقف مذکور تجاوز کند، مابه‌التفاوت را به طرف نخست بپردازد. میزان این مبلغ فرضی بر اساس شاخصی از نرخ‌های بهره که چگونگی آن مورد توافق طرفین واقع شده، معین می‌گردد.

(ضمناً شناسهٔ «معاوضه با مبانی مختلف ←معاوضه‌های مالی» در صفحهٔ ۳۷ شماره نهم مجله مالیات ملاحظه شود).

CARIBBEAN BASIN INITIATIVE
تمهید حوزه کارائیب

این ابتکار به موجب مقررات سال ۱۹۸۳ ایالات متحده امریکا تحت عنوان قانون افاقهٔ اقتصادی حوزهٔ کارائیب برقرار گردید و به موجب آن اجازه داده شد برخی مخارج بابت بازرگانی با کشورهای حوزهٔ مذکور و گردش و جهانگردی در این ممالک به هزینه پذیرفته شود. شرط عمدهٔ استفاده از این مقررات آن است که کشور مربوط قرارداد مبادلهٔ اطلاعات مالیاتی با آمریکا منعقد ساخته باشد. این اقدام کوششی بود از سوی ایالات متحده تا بتواند بر جریان امور در «بهشت مالیاتی» کارائیب نظارت مؤثرتری داشته باشد.

CARIBBEAN BASIN REPORT
گزارش حوزه کارائیب

گزارشی بود که وزارت خزانه‌داری ایالات متحده در سال ۱۹۸۴ پس از اجراء قانون افاقهٔ اقتصادی حوزهٔ کارائیب مصوب سال ۱۹۸۳ تهیه نمود. در این گزارش پاره‌ای از جنبه‌های مربوط به بهشت‌های مالیاتی حوزهٔ کارائیب مورد بحث قرار گرفته بود.

CAROUSSEL — چرخ فلک

نوعی ترفند یا روش گریز از مالیات غیرمستقیم است که با استفاده از مفرّهای موجود در مقررات مربوط به حقوق گمرکی و مالیات فروش، و یا طبقه‌بندی یا توصیف نادرست کالاها، صورت می‌پذیرد. روش معمولی کار از این قرار است که کالاها را با پرداخت حقوق گمرکی و مالیات مربوط به طبقه‌بندی‌های مشمول پرداخت‌های نازل وارد کشور کرده و سپس بلافاصله همان کالاها را تحت طبقه‌بندی‌های مشمول عوارض و مالیات سطح بالا مجدداً صادر می‌کنند، و در مقابل از استرداد حقوق و مالیات بیشتر استفاده می‌نمایند. جریان ورود و صدور مجدد ممکن است با کالای معین چندبار تکرار شود.

پی‌نوشت‌ها:

۱. ارزش دارائی‌ها پس از کسر بدهی‌ها که در برخی از ممالک مالیاتی با نرخ نازل بر آن تعلق می‌گیرد.

۲. سودی که از فروش دارائی‌های سرمایه‌ای موسسه عاید می‌گردد. این سود در بعضی از کشورها تابع مالیاتی به این نام شناخته می‌شود.

۳. منظور تمامی مبالغی است که در گذشته توسط مالک کنونی جهت تهیه، تعمیر، و بهبود ملک پرداخت شده است.

۴. واژهٔ «انتخابی» در برابر لفظ cafeteria به کاربرده شد زیرا منظور این است که کارمند از انواع مزایائی که پیشنهاد می‌شود یک یا چند مورد را باید انتخاب کند، درست مانند فردی که دریک رستوران سلف سرویس یک یا چند غذای معین را انتخاب می‌کند.

۵. مقاله اقتصاددانان و مالیات در صفحات ۳۷ ـ ۳۴ شمارهٔ دوم مجله مالیات ملاحظه شود.

۶. لفظ سرمایه (capital) در این مقام معادل حقوق و اموال به طور کلی است و در مجموع مفهوم مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض مورد نظر است.

۷. شناسه «مالیات بر انتقال سرمایه» که کمی بعد در همین بخش از اصطلاحات بین المللی مالیاتی آمده ملاحظه شود.

۸. فرضاً موسسه‌ای یک دستگاه ماشین چاپ خود را با تحصیل منافع (نسبت به قیمت تمام شده) می‌فروشد و از پول حاصل ماشین چاپ تازه‌ای خریداری می‌کند. در این حالت اخذ مالیات بر منافع سرمایه تا زمان فروش ماشین دوم به تعویق می‌افتد و درآن زمان منافع حاصل از فروش ماشین اول از قیمت پایه ماشین دوم کسر می‌شود و در نتیجه منافع مذکور به منافع حاصل از فروش ماشین دوم اضافه می‌شود و یکجا مشمول مالیات قرار می‌گیرد. این بدان می‌ماند که مالیات منافع فروش نخست «غلتیده» و به جلو رفته است.

۹. اصطلاح Factoring به معنی فروش مطالبات و اسناد دریافتنی به اشخاص دیگر است. طبیعی است که وجه پرداختی از سوی خریدار کمتر از مبلغ اسناد و مطالبات است و او این کار را به امید سود انجام می‌دهد. این‌گونه افراد را در ایران «شرخر» می‌نامند. امّا ضمن شناسهٔ مورد بحث صحبت از فروش مطالبات به شرکت‌های وابسته است که ممکن است همان‌گونه که اشاره شده هدف مالیاتی نیز داشته باشد.

۱۰. قرار داد معاوضه بهره (INTEREST RATE SWAP AGREEMENT) بین دو یا چند طرف منعقد می‌شود و براساس آن هریک از طرف‌ها توافق می‌کند که روی یک مبلغ فرضی به طرف دیگر بهره بپردازد. این قراردادها غالباً بین موسسات مالی بسته می‌شود و وسیله‌ای برای ایجاد موازنه بین دارائی‌ها و بدهی‌های دارای نرخ ثابت و نرخ شناور (نظیر بهره با نرخ ثابت و بهره با نرخ شناور که هریک از آنها می‌تواند دریافتنی یا پرداختنی باشد) به شمار می‌شود و ممکن است بین طرف‌های مقیم کشورهای مختلف نیز منعقد گردد.■

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

قوانین، تصویبنامه‌ها، بخشنامه‌ها

و آراءِ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب مهرماه ۱۳۷۴

ماده ۱ ـ از هر لیتر نوشابه وارداتی (ماءالشعیر، انواع نوشابه‌های گازدار، آب میوه و نظایر آن) دویست (۲۰۰) ریال و از هر لیتر نوشابه‌هایی که با وسائل ماشینی در داخل کشور تهیه می‌شود براساس اندازه‌گیری حجم از قرار هر لیتر هفتاد (۷۰) ریال حداقل هر بطر بیست (۲۰) ریال به عنوان مالیات دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌گردد.

تبصره ۱ ـ صادرات انواع نوشابه‌های گازدار، ماءالشعیر و انواع آب میوه از پرداخت مالیات موضوع این ماده معاف می‌باشد.

تبصره ۲ ـ در صورتی که واردکنندگان و تولیدکنندگان انواع نوشابه قبل از پرداخت مالیات مقرر نسبت به عرضه و فروش آن اقدام نمایند برابر قانون مجازات مرتکبین قاچاق مصوب ۱۳۱۲ و اصلاحات بعدی آن و سایر مقررات مربوط تحت تعقیب قانونی واقع خواهند شد.

تبصره ۳ ـ دستورالعمل اجرائی این ماده ظرف مدت سه ماه توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارائی و صنایع تهیه و به مورد اجراء گذارده می‌شود.

ماده ۲ ـ شرکت مخابرات ایران مکلف است از مبلغ آبونمان ثابت تلفن‌های خودکار شهری معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) و از بهای کلیه خدمات مخابراتی بین‌الملل (به استثنای مدارات اختصاصی دولتی) معادل چهل درصد (۴۰٪) به عنوان مالیات دریافت و هرماه یکبار به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید.

ماده ۳ ـ مالیات سیگارهای وارداتی و تولید داخل به شرح زیر تعیین می‌شود:

الف ـ هر نخ سیگار وارداتی ده (۱۰) ریال.

ب ـ هر نخ سیگار داخلی فیلتردار پنج (۵) ریال و هر نخ سیگار داخلی بدون فیلتر دو و نیم (۲/۵) ریال.

تبصره ۱ ـ کلیه تولیدکنندگان و واردکنندگان سیگار مکلفند مالیات موضوع این ماده را در موارد زیر پرداخت نمایند و در صورت عدم پرداخت در مهلت مقرر مشمول جریمه‌ای معادل پنجاه درصد (۵۰٪) اصل مالیات می‌گردند:

۱ ـ مالیات سیگار تولید داخلی هر ماه حداکثر تا یکماه بعد.

۲ ـ مالیات سیگار وارداتی حداکثر تا یکماه پس از ترخیص از گمرک.

تبصره ۲ ـ دریافت هر نوع وجه دیگری به عنوان مالیات و عوارض و یا به هر عنوان دیگر از تولیدکنندگان و واردکنندگان سیگار به استثنای مبلغ پنج (۵) ریال موضوع تبصره (۶۷) قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ممنوع می‌باشد.

ماده ۴ ـ از هریک از مشمولانی که به انحاء مختلف از انجام خدمت وظیفه معاف می‌شوند بابت صدور کارت معافیت مبلغ پنج هزار (۵۰۰۰) ریال بعنوان حق تمبر وصول و به حساب درآمد عمومی کشور واریز خواهد شد.

ماده ۵ ـ در ازای صدور هر گواهینامه رانندگی بین‌المللی مبلغ سی‌هزار (۳۰۰۰۰) ریال و برای دادن پلاک ترانزیت مبلغ پنجاه هزار (۵۰۰۰۰) ریال بعنوان حق تمبر دریافت و به درآمد عمومی کشور واریز می‌شود.

ماده ۶ ـ وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است از هر تن سیمان تولید کارخانه‌های داخل مبلغ سیصد (۳۰۰) ریال بعنوان مالیات وصول و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید.

ماده ۷ ـ وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است در قبال شماره‌گذاری وسایط نقلیه‌ای که به صورت موقت وارد کشور شده‌اند به ازای هر وسیله نقلیه یکصدهزرا (۱۰۰۰۰۰) ریال بعنوان مالیات دریافت و به درآمد عمومی کشور واریز نماید.

ماده ۸ ـ مالیات انواع الکل به شرح زیر تعیین می‌شود:

۱ ـ الکل سفید طبی (اتانول ۹۶ درجه ۶۰cc، کیلوساک) هر بطر چهارصد (۴۰۰) ریال.

۲ ـ الکل صنعتی (اتانول تقلیبی با حداقل ۹۰ درجه کیلوساک) هر بطر ۶۰۰، یکصد (۱۰۰) ریال.

۳ ـ الکل جامد صنعتی هر پانصد گرم ده (۱۰) ریال.

۴ ـ الکل‌های اتانول وارداتی پنجاه درصد (۵۰٪) ارزش سیف.

۵ ـ متانول که بطرگیری ۶۰۰cc مبلغ پنجاه می‌شود به ازای هر بطر (۵۰) ریال، از متانول و الکل صنعتی تولید داخل که برای صنایع بعنوان ماده اولیه با واسطه مصرف می‌شود هر کیلو پنجاه (۵۰) ریال مالیات اخذ می‌شود.

وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است طبق مقررات و قوانین مربوط در موقع خروج الکل ساخت داخل از کارخانجات و ترخیص الکل‌های وارداتی از گمرکات کشور مالیات موضوع این ماده را دریافت نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تبصره ۱ ـ الکل‌هایی که در موسسات تابعه وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران تهیه و مخصوص نیازهای ارتش و سایر نیروهای مسلح جمهوری اسلامی می‌باشد، از پرداخت صددرصد (۱۰۰٪) مالیات موضوع این ماده معاف می‌باشند.

تبصره ۲ ـ الکل سفید طبی تولیدی جهت مصرف در داخل کشور از هشتاد درصد (۸۰٪) مالیات موضوع این ماده معاف می‌باشد.

تبصره ۳ ـ انواع الکل تولید داخل که به خارج از کشور صادر می‌شود، صرفاً مشمول مالیات‌های مقرر در این ماده بوده و مشمول مالیات دیگری بابت صادرات نخواهد بود.

تبصره ۴ ـ آیین‌نامه اجرایی این ماده حداکثر ظرف ۲ ماه توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و پس از تصویب هیات وزیران، به مورد اجرا گذاشته می‌شود.

ماده ۹ ـ مالیات نقل و انتقال انواع خودرو موضوع ماده ۲ قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۶۶/۳/۲۶ و ماشین‌آلات راه‌سازی وارداتی و ساخت داخل به شرح زیر تعیین می‌گردد:

۱ ـ خودروهای سواری و وانت دوکابین ساخت و مونتاژ داخلی یک درصد (۱٪) قیمت فروش آخرین مدل کارخانه تولیدکننده.

۲ ـ خودروهای غیرسواری و ماشین‌آلات راهسازی و موتورسیکلت ساخت و مونتاژ داخلی نیم‌درصد (۰/۵٪) قیمت فروش آخرین مدل کارخانه تولیدکننده.

۳ ـ خودروهای سواری و وانت دو کابین وارداتی پنج درصد (۵٪) ارزش سیف آخرین مدل.

۴ ـ خودروهای غیرسواری و ماشین‌آلات راهسازی و موتورسیکلت وارداتی دو درصد (۲٪) ارزش سیف آخرین مدل.

به ازاء هر سال پایین بودن مدل خودرو و ماشین‌آلات راهسازی و موتورسیکلت مورد معامله، ده درصد (۱۰٪) از مالیات مقرر فوق کسر خواهد شد مشروط بر اینکه تخفیف مذکور از هشتاد درصد (۸۰٪) مالیات متعلقه تجاوز ننماید.

تبصره ۱ ـ ارزش سیف موضوع این ماده براساس مقررات قانون امور گمرکی و آیین‌نامه اجرایی آن تعیین و توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام می‌گردد.

تبصره ۲ ـ قیمت فروش خودروها و ماشین‌آلات راهسازی و موتورسیکلت‌های ساخت و مونتاژ داخل موضوع این ماده براساس قیمت آخرین مدل کارخانه تولیدکننده، توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و بازرگانی در بهمن‌ماه هر سال تعیین و برای اجراء در سال بعد اعلام خواهد شد.

تبصره ۳ ـ در صورتی که تولید خودرو و ماشین‌آلات راهسازی و موتورسیکلت‌های مورد معامله متوقف شده یا بشود، قیمت فروش و ارزش سیف آنها در اجراء این ماده حسب مورد با توجه به موارد مشابه توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارائی و بازرگانی تعیین و اعلام خواهد شد.

تبصره ۴ ـ آئین‌نامه اجرائی این ماده توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارائی و بازرگانی تهیه و به تصویب هیات وزیران خواهد رسید.

ماده ۱۰ ـ به وزارت امور اقتصادی و دارائی اجازه داده می‌شود معادل نیم درصد از کل مبالغی را که در اجرای ماده (۴۸) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ بابت مطالبات غیرمالیاتی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی وصول می‌نماید از محل اعتباری که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود دریافت و برای آموزش و تربیت و تشویق کارکنان اداره مطالبات دولتی و وصول و اجرا و سایر اشخاصی که در امر وصول فعالیت موثری مبذول داشته و یا می‌دارند به مصرف برساند. وجوه پرداختی موضوع این ماده از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی می‌باشد.

ماده ۱۱ ـ مالیات نقل و انتقال دست دوم به بعد شناورهای موتوری (قایقها و موتور لنج‌ها، اعم از باری، مسافری، بازرگانی به استثنای صیادی) به شرح زیر تعیین می‌شود:

نوع	دست دوم به سوم	دست سوم به بعد
قایق‌ها و موتورلنج‌ها از یک تا پنج تن	۱۰۰۰۰۰ ریال	۳۰۰۰۰ ریال
قایق‌ها و موتورلنج‌ها بیش از ۵ تن تا ده تن	۲۰۰۰۰۰ ریال	۱۰۰۰۰۰ ریال
شناور و موتورلنج بیش از ۱۰ تن تا ۱۰۰ تن	۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
شناور و موتورلنج بیش از ۱۰۰ تا ۲۵۰ تن	۶۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
شناورها و مواورلنج‌ها بیش از ۲۵۰ تن	۸۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰

کلیه قوانین و مقررات مربوط به مالیات نقل و انتقال وسایط نقلیه موتوری در مورد شناورهای موتوری نیز جاری می‌باشد.

ماده ۱۲ ـ حق تمبر انواع گواهینامه‌های رانندگی به ازاء هر سال مدت اعتبار، به شرح زیر تعیین می‌شود:

۱ ـ گواهینامه موتور سیکلت گازی و دنده‌ای ۵۰۰ ریال

۲ ـ سایر گواهینامه‌ها ۱۰۰۰ ریال

ماده ۱۳ ـ حق تمبر بارنامه و صورت وضعیت مسافری موضوع قانون الزام شرکتها و موسسات ترابری جاده‌ای به استفاده از صورت وضعیت مسافری و بارنامه به شرح ذیل افزایش می‌یابد:

۱ ـ بارنامه حمل محمولات به صورت خرد بار ۸۰ ریال

۲ ـ بارنامه و صورت وضعیت مسافری جاده‌ای داخلی ۲۰۰ ریال

۳ ـ بارنامه و صورت وضعیت مسافری جاده‌ای بین‌المللی ۵۰۰ ریال

تبصره ـ عبارت (و از بارنامه زمینی چهل ریال) از قسمت اخیر ماده "۴۶" قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ حذف می‌گردد.

ماده ۱۴ ـ حق تمبر ماده ۱۷ قانون متمم بودجه سال ۱۳۱۳ مصوب ۱۳۱۲/۱۲/۲۶ به شرح زیر تعیین و اعلام می‌شود:

الف ـ حق تمبر کارنامه و تصدیق کارنامه داخلی:

۱ ـ کارنامه و گواهی کارنامه دانش‌آموزان دوره ابتدایی ۱۰۰ ریال

۲ ـ کارنامه و گواهی کارنامه دانش‌آموزان دوره راهنمایی ۲۰۰ ریال

۳ ـ کارنامه و گواهی کارنامه دانش‌آموزان دوره دبیرستان ۵۰۰ ریال

ب ـ حق تمبر دانشنامه و گواهی دانشنامه داخلی:

۱ ـ دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی و مامایی ۱۰۰۰ ریال

۲ ـ دانشنامه و گواهی دانشنامه دوره کارشناسی ۲۰۰۰ ریال

۳ ـ دانشنامه و گواهی دانشنامه دوره کارشناسی ارشد ۵۰۰۰ ریال

۴ ـ دانشنامه و گواهی دانشنامه دوره دکتری و بالاتر ۱۰۰۰۰ ریال

ج ـ حق تمبر پروانه:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱ـ پروانه طبابت و دندانپزشکی و داروسازی ۵۰۰۰۰ ریال
۲ـ پروانه مامایی و قابلگی و نیز دندانپزشکی تجربی ۱۵۰۰۰ ریال
د ـ حق تمبر تقاضانامه گواهی صحت و ارزش مدرک تحصیلی از موسسات آموزشی خارجی:
۱ـ تقاضانامه دوره کامل ابتدایی و متوسطه ۲۰۰ ریال
۲ـ تقاضانامه دوره‌های فنی و حرفه‌ای و دانشگاهی ۵۰۰ ریال
هـ ـ حق تمبر گواهی ارزش مدارک تحصیلی خارجی:
۱ـ گواهی ارزش تحصیلی دوره کامل ابتدائی و متوسط ۵۰۰ ریال
۲ـ گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های فنی و حرفه‌ای و دانشگاهی: ۱۰۰۰ ریال

ماده ۱۵ ـ شرکت ملی فولاد ایران مکلف است به ازای فروش هر کیلو فولاد تولید داخلی، مبلغ دو (۲) ریال به عنوان مالیات دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید.

ماده ۱۶ ـ وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف است علاوه بر مالیاتها و عوارض موجود از مصرف کنندگان خودرو وارداتی به استثنای آمبولانس پانزده درصد (۱۵٪) ارزش سیف زمان شماره‌گذاری مالیات دریافت نماید.

ماده ۱۷ ـ این قانون از اول سال ۱۳۷۵ لازم‌الاجرا است و از تاریخ مذکور کلیه قوانین و مقررات مغایر لغو می‌شود.

قانون فوق مشتمل بر هفده ماده و چهارده تبصره در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ شانزدهم مهرماه یکهزار و سیصد و هفتاد و چهار مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۴/۷/۲۶ به تایید شورای نگهبان رسیده است.

علی‌اکبر ناطق‌نوری ـ رئیس مجلس شورای اسلامی

بخشنامه شماره ۵۰۴۴۸ مورخ ۷۴/۹/۹

چون طبق مقررات ماده واحده قانون «نحوه تامین هزینه‌های اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران» مصوب ۱۳۷۲/۸/۱۱، وزارت متبوع مکلف است معادل سه در هزار درآمد مشمول مالیات دارندگان کارت بازرگانی را بعنوان سهم اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن ایران وصول و به حساب درآمد عمومی کشور منظور نماید بنابراین شایسته است به مسئولین ذیربط ابلاغ فرمائید که با توجه به تاریخ اجرای قانون فوق‌الذکر نسبت به وصول و واریز وجوه مورد بحث به حساب مربوطه بموقع اقدام نمایند تا طبق مقررات در اختیار اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن ایران قرار گیرد.

داریوش ایران بُدی
معاون درآمدهای مالیاتی

تصویبنامه شماره ۱۱۱۴۲/ت ۱۵۹۳۱ هـ مورخ ۷۴/۹/۱۲

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیات وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۹/۱ بنا به پیشنهاد شماره ۱۰۰/۹۳۱۱ مورخ ۱۳۷۴/۸/۲۸ وزارت معادن و فلزات و به استناد ماده (۱۷۲) اصلاحی قانون «مالیاتهای مستقیم» ـ مصوب ۱۳۷۱ ـ تصویب نمود:

کلیه وجوهی که شرکتهای تحت پوشش و تابع وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی به منظور بازسازی یا کمک و مصارف فرهنگی و اجتماعی و نظایر آن به‌صورت بلاعوض تا پایان سال ۱۳۷۳ به هر حسابی پرداخت کرده‌اند از جمله وجوه موضوع ماده (۱۷۲) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم تلقی می‌شود و مشمول تصویبنامه شماره ۷۲۹۶۲/ت ۵/۴۸۳ ـ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۱۷ است.

حسن حبیبی معاون اول رییس‌جمهور

قانون مصوب ۷۴/۹/۱۲ موضوع الحاق یک بند به ماده (۲۲) قانون اصلاح مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱

ماده واحده ـ عبارت زیر به عنوان بند (ج) به ماده (۲۲) قانون اصلاح مالیاتهای مستقیم الحاق می‌شود:

ج ـ متن زیر به عنوان بند ۱۶ به ماده ۹۱ اضافه می‌شود:

۱۶ـ پنجاه درصد (۵۰٪) حقوق اصلی کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی جمهوری اسلامی ایران و سازمان هواپیمائی کشوری و شرکت خدمات هوائی کشور (آسمان) در محاسبه مالیات بردرآمد حقوق منظور نخواهد شد.

قانون فوق مشتمل بر ماده‌واحده در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ دوازدهم آذرماه یکهزارو سیصد و هفتاد و چهار مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۴/۹/۲۲ به تایید شورای نگهبان رسیده است.

علی‌اکبر ناطق نوری رئیس مجلس شورای اسلامی

بخشنامه شماره ۵۹۶۴۸/ ۳۰/۴/۱۲۱۲۶ مورخ ۷۴/۱۰/۲۱

پیرو بخشنامه شماره ۳۰/۴/۸۵۰۴/۴۳۸۹۴ ـ ۷۴/۸/۴ و همانطور که در قسمت اخیرآن نیز اشاره گردیده است موکداً یادآوری می‌نماید:

چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبته احراز گردد که وجوهی بابت انتقال حق واگذاری محل دریافت شده است فارغ از نوع کاربری ملک مندرج در گواهی صادره از مراجع ذیربط مالیات متعلق باید مطابق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه مصوب ۷۱/۱۲/۷ مجلس شورای اسلامی مطالبه و بحیطه وصول درآید.

داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بخشنامه شماره ۶۰۴۶۴/ ۳۰/۴/۱۲۱۵۳ مورخ ۷۴/۱۰/۲۶

نظر به‌اینکه درباره اجرای مقررات تبصره‌های مواد۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن از حیث تعیین فاصله محل فعالیت مودی تا مراکز شهرهای موردنظر ابهاماتی بروز و سوالاتی مطرح شده است.

لذا بمنظور اتخاذ رویه واحد مقرر میدارد:

در تعیین فاصله بر اساس شرایط و عرف موجود باید مسیر زمینی محل فعالیت مودی از مراکز شهرهای مذکور در قانون ملاک عمل قرار گیرد.

مفاد این بخشنامه به تایید هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی نیز رسیده است. **داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی**

رای شماره ۱۲۹۶۳ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۴/۱۱/۱۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره۸۱۷ـ۳۰/۵ـ ۷۳/۳/۱۲ دفتر فنی مالیاتی (سابق) عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور مبنی بر طرح این مسئله است که آیا معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً شامل درآمد حاصل از فعالیتهای آموزشی فرهنگی مدارس غیرانتفاعی در دانشگاهها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی است، یا اینکه معافیت مذکور نسبت به درآمدهای حاصل از فعالیتهای غیرآموزشی مانند فروش دارائیها و سایر فعالیتهای دیگر نیز تسری دارد.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه آن پس از شور و تبادل‌نظر بشرح آتی اعلام رای مینماید:

قطع‌نظر از نوع درآمد مکتسبه، بطور کلی برابر مفاد ماده ۱۳۴ اصلاحی یاد شده شرط معافیت آن است که مدارس و دانشگاهها و مراکز مورد بحث با ضوابط و مجوز مراجع قانونی ذیربط (وزارت آموزش و پرورش یا حسب مورد سایر وزارتخانه‌های ذیربط) تاسیس و اداره شود. بنابراین درآمد هریک از موسسات مذکور که حسب ضوابط و مجوز یادشده تاسیس و اداره میشوند، از پرداخت مالیات معاف و در غیر اینصورت طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود.

ضمناً جهت دقت در اجرای قانون نظر ماموران و مراجع مالیاتی را به کلیه مقررات و آئین‌نامه‌ها و ضوابط تاسیس و اداره مدارس و دانشگاهها و مراکز پیش‌گفته مربوط معطوف میدارد.

محمدعلی خوش‌اخلاق - علی‌اکبر سمیعی - علی افرا - محمدرزاقی غلامحسن هدایت عبدی - محمود حمیدی - علی‌اکبر نوربخش - صمدکرباسی - محمدعلی سعیدزاده

بخشنامه شماره ۱۳۰۴۳/۶۴۸۰۲ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۴/۱۱/۱۶

چون در خصوص مطالبه مالیات بردرآمد حقوق و نحوه حل اختلاف و مسئله مرورزمان آن ابهاماتی بروز نموده است لذا جهت رفع ابهام لزوماً متذکر می‌گردد:

مطابق مقررات ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ در موارد تخلف کارفرما از تکالیف مقرر در ماده ۸۵ قانون مذکور، مالیات متعلق با رعایت مقررات ماده ۱۵۷ قانون مذکور قابل مطالبه است و بنا به تصریح ماده ۹۰ مزبور، چنانچه پرداخت‌کنندگان حقوق ظرف سی روز از تاریخ مطالبه مالیات اعتراض نمایند، این اعتراض قابل طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی ذیربط بوده و در نتیجه مقررات ماده ۲۳۸ قانون یاد شده در اینمورد جاری نمی‌باشد. النهایه در مواردی که با اسناد ومدارک مربوط اثبات شود که مالیات متعلق توسط کارفرما به‌موقع کسر ولی به حساب مربوط واریز نگردیده‌است، وصول این مالیات از کارفرما مشمول مرور زمان نخواهد بود. ضمناً یادآور می‌شود در موارد مطالبه مالیات حقوق از پرداخت‌کنندگان حقوق بایستی مقررات ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم دقیقاً رعایت و مستندات مطالبه مالیات بخصوص نام و مشخصات و سمت حقوق‌بگیران و نیز مدت اشتغال و میزان حقوق هریک در گزارش مربوط قید گردد. مفاد این بخشنامه به تائید هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی نیز رسیده است. **داریوش ایران بُدی معاون درآمدهای مالیاتی**

رای شماره ۱۳۲۷۲/۴/۳۰ مورخ ۷۴/۱۱/۲۳ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۳۹/۴۰۳۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۱۰/۱۳ اداره کل امور هیاتهای حل اختلاف مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۷۴/۱۱/۱۶ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. نامه مذکور مشعر براین است که چون بعضی نمایندگان عضو هیاتهای حل اختلاف مالیاتی مبداء یکماه مهلت مقرر در بند ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ را تاریخ ابلاغ رأی هیأت بدوی به مودی دانسته و به عقیده برخی دیگر مهلت اعتراض ماموران تشخیص مربوط مدت یکماه از تاریخ ثبت رأی هیأت بدوی در دفتر اندیکاتور حوزه مالیاتی می‌باشد. علیهذا جهت ایجاد رویه واحد اخذ رای هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی دراین مورد ضروری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

می‌باشد.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون یاد شده پس از شور و تبادل نظر دراین باره به شرح آتی مبادرت بصدور رأی می‌نماید:

نظر به اینکه مواعد مربوط به اعتراض مودی و مأمور تشخیص مربوط به ترتیب در بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۴۷ قانون مزبور بطور مجزا بیان گردیده و از حکم بند دوم آن ماده معنی «یکماه از تاریخ ابلاغ رای به مودی» مستفاد نمی‌شود، بنابر این در باب ماموران تشخیص مربوط، تاریخ ابلاغ رای به آنها ملاک عمل خواهد بود. بدیهی است طبق رویه‌های اداری موجود حوزه‌های مالیاتی مکلفند کلیه اوراق رسیده منجمله آراء هیئتهای حل اختلاف مالیاتی را به محض وصول در همان تاریخ ثبت دفتر اندیکاتور بنمایند که در این خصوص نظر ماموران و مراجع مالیاتی را به دستورالعمل وزارتی شماره ۱۶۷۵/۱۳۱۰۸ ـ ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۳/۳/۲۶ معطوف می‌دارد.

علی اکبر سمیعی ـ علی افرا ـ محمد رزاقی ـ محمود حمیدی ـ علی اکبر نوربخش ـ صمد کرباسی

نظر اقلیت:

اگرچه در بند دو ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ شخص ابلاغ شونده از لحاظ تاریخ ابلاغ رای بالصراحه بیان نگردیده است و لیکن با توجه به اینکه آراء صادره از هیئتهای حل اختلاف معمولاً به مودی ابلاغ می‌شوند و نیز با اتخاذ ملاک از مقررات ماده ۲۵۱ قانون یاد شده منظور از تاریخ ابلاغ مذکور در بند ۲ مزبور همان تاریخ ابلاغ رای به مودی می‌باشد.

محمد علی خوش اخلاق ـ غلامحسن هدایت عبدی ـ محمد علی سعید زاده

تصویبنامه شماره ۱۴۲۶۳/ت ۱۶۱۶۸ مورخ ۷۴/۱۲/۱۲

وزارت امور اقتصادی و دارایی ـ وزارت صنایع ـ سازمان تربیت بدنی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۱۲/۹ با توجه به نظر ریاست محترم مجلس شورای اسلامی (موضوع نامه شماره ۱۰۸۹ هـ ـ ب مورخ ۱۳۷۴/۱۰/۲۵) تصویب نمود:

تبصره (۴) ماده (۴) و ماده (۶) آیین نامه اجرایی تبصره (۶۷) قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران موضوع تصویبنامه شماره ۶۴۶۶/ت ۱۵۰۹۶ هـ مورخ ۱۳۷۴/۵/۲۸ لغو می‌شود.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

بخشنامه شماره ۷۱۹۹۶/۱۴۲۶۶ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۴/۱۲/۲۱

نظر به اینکه در مورد پذیرش بعضی از هزینه‌های قابل قبول هرسال مالیاتی که تا پایان آن سال پرداخت نشده، از جمله هزینه‌های موضوع بندهای ۱۷ و ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۱۳۷۱/۲/۷ آن، ابهاماتی بروز کرده علیهذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد تأکید می‌نماید:

هزینه‌های قابل قبول که با توجه به دلائل و مدارک مثبت در یکسال مالیاتی تحقق یافته، اعم از آنکه درسال مزبور پرداخت شده یا مودی متعهد به پرداخت آن باشد، باید جزء هزینه‌های قابل قبول همان سال پذیرفته شود.

داریوش ایران بدی معاون درآمدهای مالیاتی

تصویبنامه شماره ۴۰۸۸۸ / ت ۱۶۴۶۹ک مورخ ۷۴/۱۲/۲۶
اصلاح دستورالعمل و روش اجرایی آیین نامه اخذ عوارض در مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی

ریاست جمهوری ـ دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی

اکثریت وزرای عضو شورای عالی مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۱۲/۲۶ با توجه به اختیار تفویضی هیات وزیران (موضوع تصویبنامه شماره ۱۶۳۲/ت ۳۰ هـ مورخ ۱۳۷۳/۲/۱۳) و به استناد ماده (۱۰) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی جمهوری اسلامی ایران ـ مصوب ۱۳۷۲ ـ تصویب نمودند:

بند (۸) دستور العمل و روش اجرایی آیین نامه اخذ عوارض در مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی ـ موضوع بند (۳) تصویبنامه شماره ۴۷۶۶۷/ت ۱۵۵۴۸ ک مورخ ۱۳۷۴/۷/۳ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

«۸ـ عوارض واردات کالا

عوارض واردت کالا به هریک از مناطق آزاد به شرح زیر است:

۸ـ۱ مواد اولیه و ماشین آلات، صفر تا ده درصد ارزش سیف.

۸ـ۲ کالاهای واسطه‌ای و مواد کمکی، سه تا چهل درصد ارزش سیف.

۸ـ۳ کالاهای مصرفی با دوام، پنج تا چهل و پنج درصد ارزش سیف.

۸ـ۴ کالاها و لوازم مستعمل، پانزده تا چهل و پنج درصد ارزش سیف.

۸ـ۵ سایر کالاها و کالاهای تزیینی، پنج تا پنجاه درصد ارزش سیف.

تبصره ۱ ـ به میزان عوارض کالاهایی که اسناد و مدارک آنها حاکی از واردات کالا از کشور مبداء باشد، تا بیست درصد (۲۰٪) عوارض متعلق، تخفیف داده می‌شود.

تبصره ۲ ـ به میزان عوارض کالاهایی که دارای نمایندگی و خدمات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بعد از فروش باشند، معادل ده درصد (۱۰٪) عوارض متعلق، تخفیف داده می‌شود.»

این تصویبنامه در تاریخ ۱۳۷۵/۱/۲۲ به تایید مقام محترم ریاست جمهوری رسیده است. معاون اول رئیس جمهور ـ حسن حبیبی

تصویبنامه شماره ۱۵۲۵۹/ت ۱۵۸۷۷ هـ مورخ ۷۴/۱۲/۲۸

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۱۲/۲۷ بنا به پیشنهاد کمیسیونی متشکل از نمایندگان وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنایع، جهاد سازندگی و معادن و فلزات (موضوع نامه شماره ۱۴۰۱۷/۴۷۱۳۹-۴/ ۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۱۲/۱۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی) و به استناد تبصره (۱) ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۷۱ ـ تصویب نمود:

مفاد تصویبنامه شماره ۱۳۶۱/ت ۱۱۴۶۳ هـ مورخ ۱۳۷۴/۲/۱۱ (موضوع تعیین فهرست اولویتهای موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم) برای سالهای اجرای قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و سال ۱۳۷۳ لازم الاجراست. حسن حبیبی ـ معاون اول رئیس جمهور

نامه‌های خوانندگان

آقای رسول امامقلی زاده از ارومیه

همان‌گونه که مرقوم داشته‌اید باشگاه‌های ورزشی که بر اساس مجوز سازمان تربیت بدنی تاسیس شده و منحصراً به فعالیت ورزشی می‌پردازند، طبق ماده ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت مالیات نسبت به درآمد خود معاف می‌باشند. تا این‌جای مطلب حکم قانون مالیاتی است. این‌که باشگاه‌های مذکور امکان استفاده رایگان از امکانات خود را در اختیار جانبازان و معلولان قرار نداده‌اند، مسأله ای است که دو وجه دارد. جنبه اصلی قضیه به سازمان تربیت بدنی باز می‌گردد که می‌تواند باشگاه‌ها را موظف به انجام چنین کاری کند و حتی آن را ضمن مقررات راجع به صدور مجوز برای این مؤسسات قراردهد. این قسمت از موضوع جنبه مالیاتی ندارد، اما وجه دیگر قضیه به امر مالیاتی راجع می‌شود و آن این که باشگاه‌های مورد بحث بر اساس مجوز دریافتی چنین وظیفه‌ای بر عهده داشته باشند و با این حال به تکلیف خود عمل نکنند. اگر وضع از این قرار باشد، مؤسسات مورد بحث حق استفاده از معافیت مالیاتی را نخواهند داشت. دلیل این مطلب تصریح همان ماده ۱۳۴ در باب این شرط است که باشگاه‌های مذکور باید با رعایت مجوزِ صادر از سوی سازمان تربیت بدنی به فعالیت بپردازند. در این خصوص توجه شما را به مفاد رای شماره ۱۲۹۶۳ - ۴ / ۳۰ مورخ ۷۴/۱۱/۱۲ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی نیز جلب می‌نماید که حاکی از همین نتیجه‌گیری است. متن این رای در قسمت «قوانین، تصویبنامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی» همین شماره مجله مالیات به چاپ رسیده است.

آقای میرزاآقا بهمنیار از تهران

مالیات بر ارزش افزوده مدت‌هااست که مورد بحث و کنکاش در داخل سازمان مالیاتی و بیرون از آن می‌باشد. حتی طرح‌های معینی نیز تهیه و پیشنهاد شده است. چند مقاله نیز در این نشریه پیرامون مالیات بر ارزش افزوده به چاپ رسیده‌است. اما پیاده‌کردن چنین طرح‌هائی نیاز به تامل و برنامه‌ریزی فراوان دارد. در غیر این صورت یا ناکامی و عدم موفقیت به دنبال خواهدآمد و یا آنچه پیاده شود مقوله‌ای دست و پا بریده و ناقص خواهدبود.

خانم زهره کیانوش از تهران

۱. قائم‌مقام از نظر حقوقی صاحب کلیه حقوق و عهده‌دار تمامی تعهدات «من قام مقامه» یعنی کسی است که او قائم مقام وی گشته‌است. تعهدات مالیاتی نیز در زمرهٔ سایر تعهدات به ذمهٔ قائم‌مقام منتقل می‌گردد.

۲. بهترین شیوه برای ارائهٔ تاریخ نقل منابع اصیل و دست اول تاریخ است. کار های دست دوم متاسفانه در کشور ما با نقائص چشمگیر و اِعمال سلیقه‌های فراوان همراه است و فقط در صورتی می‌توان به اثری اطمینان کرد که تمامی منابع – آن هم نه منابع دست دوم و سوم بلکه منابع اصیل و دست اول – آن قدم به قدم ذکر شده‌باشد. با توجه به همین ملاحظه مجله مالیات به نقل منابع دست اول اکتفا می‌کند و از نقل مطالب مندرج در کتابی که شما ذکر کرده‌اید معذور است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

معرفی منابع

برای پژوهش در مسائل مالیاتی

مؤسسه UMI یکی از بزرگترین مراکز تهیه، طبقه‌بندی، و ضبط و انتشار منابع علمی و تحقیقاتی جهان، به خواهش مجله مالیات برگزیده‌ای از رساله‌های مهم دوره دکتری معروف‌ترین دانشگاه‌های جهان پیرامون مسائل مالیاتی را در اختیار ما نهاده‌است، که ما نیز تعدادی از این رساله‌ها را برای معرفی در این شماره مجله مالیات انتخاب کرده‌ایم. فهرستی که از نظر خوانندگان می‌گذرد مشتمل است بر: شماره عطف (به منظور سفارش دادن)، عنوان رساله، نام نویسنده، نام دانشگاه و دوره تحصیلی و سال مربوط، و بالاخره زمینه‌های موضوعی رساله.

علاقه‌مندان می‌توانند برای دریافت متن کامل هریک از رساله‌ها ضمن ذکر شماره عطف (order number)، عنوان رساله (dissertation title)، و نام نویسنده (author's name) با نشانی زیر مکاتبه کنند:

UMI
White Swan House, Godstone
Surrey RH9 8LW, England
Tel: 0044 1883 744123 Fax: 0044 1883 744024

و اینک فهرست رساله‌های مذکور:

DISSERTATIONS ON TAXATION

Order No: AAC 9523904
THE SECURITY MARKET IMPACT OF TAX LAW CHANGES RELATED TO THE CORE DEPOSIT INTANGIBLE, GOODWILL, AND OTHER ACQUIRED INTANGIBLES OF FINANCIAL INSTITUTIONS
ADKINS, NELL (THE FLORIDA STATE UNIVERSITY , PHD , 1995) pp: 177 Advisor: MCINTYRE, E. V. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING, ;BUSINESS ADMINISTRATION, BANKING

Order No: AAC 9544430
AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF FACTORS INFLUENCING CORPORATE TAX-MOTIVATED INCOME SHIFTING
STOCK, TOBY (INDIANA UNIVERSITY , PHD , 1995) pp: 104 Advisor: SALAMON, GERALD L.; STERN, JERROLD J. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9538418
THE EFFECT OF TAXES ON THE CHOICE BETWEEN EXPORTS AND FOREIGN PRODUCTION
KEMSLEY, DEEN (THE UNIVERSITY OF NORTH CAROLINA AT CHAPEL HILL , PHD , 1995) pp: 57 Advisor: COLLINS, JULIE H. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9530516
THE IMPACT OF DEFERRED TAX ALLOCATION ON EARNINGS AS A MEASURE OF FIRM PERFORMANCE
DALEY, MICHELE JUDITH (THE UNIVERSITY OF ROCHESTER , PHD , 1995) pp: 162 Advisor: WATTS, ROSS L. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9516859
THE IMPACT OF OWNERSHIP CONCENTRATION ON THE TRADE-OFF BETWEEN FINANCIAL AND TAX REPORTING
KLASSEN, KENNETH JAMES (STANFORD UNIVERSITY , PHD , 1995) pp: 164 Advisor: WOLFSON, MARK Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, COMMERCE-BUSINESS

Order No: AAC 9534939
OPTIMAL AUDIT STRATEGIES WITH MULTIPLE COMPONENT TAX REPORTING
RHOADES, SHELLEY CHRISTINA (THE UNIVERSITY OF TEXAS AT AUSTIN , PHD , 1995) pp: 178 Advisor: NEWMAN, D. PAUL Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING, ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9528589
AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF THE ABILITY OF MULTINATIONAL ENTERPRISES TO AFFECT THEIR UNITED STATES INCOME TAX LIABILITY
FOSTER, SHEILA DALE (VIRGINIA POLYTECHNIC INSTITUTE AND STATE UNIVERSITY , PHD , 1995) pp: 287 Advisor: KUBIN, KONRAD W. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9429210
AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF FACTORS AFFECTING CORPORATE TAX COMPLIANCE BEHAVIOR
BRADLEY, CASSIE FRANCES (THE UNIVERSITY OF ALABAMA , PHD , 1994) pp: 139 Advisor: ROBERTS, MICHAEL L. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9522414
AN EXAMINATION OF THE EFFECT OF THE ADOPTION OF AN INTEGRATED TAX SYSTEM ON THE CAPITAL STRUCTURE IN CANADA AND THE UNITED KINGDOM
BURTON, HUGHLENE ANNETTE (THE UNIVERSITY

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

OF ALABAMA , PHD , 1994) pp: 256 Advisor: SCHNEE, EDWARD J. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9432891
FOREIGN TAX CREDIT LIMITATIONS AND PUBLIC ISSUANCES BY UNITED STATES MULTINATIONALS: NEW EVIDENCE OF TAX CLIENTELES
NEWBERRY, KAYE JEANNE (ARIZONA STATE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 74 Advisor: CHRISTIAN, CHARLES W. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9519514
DETECTING SHIFTS OF BUSINESS PRESENCE SUBSEQUENT TO STATE TAX MODIFICATION
HURLEY, RICHARD EDWIN (THE UNIVERSITY OF CONNECTICUT , PHD , 1994) pp: 232 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9431592
AN AFTER TAX ECONOMIC ANALYSIS OF HOME EQUITY CONVERSION FOR THE ELDERLY
CRAMER, LOWELL JAMES (FLORIDA INTERNATIONAL UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 188 Advisor: DAVIDSON, LEWIS F. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9526891
AN EMPIRICAL ANALYSIS OF THE EQUITY EFFECTS OF PAYROLL TAXATION AND TAXATION OF SOCIAL SECURITY BENEFITS
IYER, GOVIND SITARAM (GEORGIA STATE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 156 Advisor: ENGLEBRECHT, TED D. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9423199
THE IMPACT OF UNITED STATES TAX LAW REVISION ON MULTINATIONAL CORPORATIONS' CAPITAL LOCATION AND INCOME SHIFTING DECISIONS
HARRIS, DAVID GARLAND (THE UNIVERSITY OF MICHIGAN , PHD , 1994) pp: 85 Advisor: BERNARD, VICTOR; SLEMROD, JOEL Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE ; ECONOMICS, COMMERCE-BUSINESS

Order No: AAC 9522469
AN EXAMINATION OF THE LOW-INCOME HOUSING TAX CREDIT AND ITS IMPACT ON THE INVESTING DECISION
BROWN, MICHAEL H. (THE UNIVERSITY OF MISSISSIPPI , PHD , 1994) pp: 210 Advisor: TAYLOR, CHARLES W. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; LAW ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9431589
AN EMPIRICAL STUDY OF THE EFFECT OF VALUE-ADDED TAX FORM ON REVENUE VOLATILITY
WELLS, STEVE CARROLL (THE UNIVERSITY OF MISSISSIPPI , PHD , 1994) pp: 228 Advisor: WALLACE, WILLIAM D. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9501155
THE INTERACTION OF DIVIDEND POLICY AND TAXATION ON THE VALUE OF THE FIRM
ALLTIZER, RICHARD LEE (THE UNIVERSITY OF OKLAHOMA , PHD , 1994) pp: 115 Advisor: AYRES, FRANCES L. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, COMMERCE-BUSINESS

Order No: AAC 9506281
THE IMPACT OF THE TAX SHELTERING OF BENEFITS ON EMPLOYER-EMPLOYEE CONTRACTING
PATTERSON, CAROLYN CLARE (OKLAHOMA STATE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 93 Advisor: HANSEN, DON Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, COMMERCE-BUSINESS ; LAW

Order No: AAC 9414364
PERFORMANCE FACILITATION ON TAX RULES: A PRAGMATIC REASONING SCHEMA APPROACH
RUPERT, TIMOTHY J. (THE PENNSYLVANIA STATE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 323 Advisor: ENIS, CHARLES Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9507379
THE EFFECTS OF PUBLIC TRANSFERS AND TAX RATE CHANGES ON REPORTED INCOME: EXPERIMENTAL EVIDENCE
KIM, CHUNG KWEON (UNIVERSITY OF PITTSBURGH , PHD , 1994) pp: 168 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9512947
THE IMPACT OF FIRM TYPE ON TAX PREFERENCE SHIFTING IN 1986
CHILDS, BRADLEY DEAN (PURDUE UNIVERSITY, PHD , 1994) pp: 68 Advisor: KROSS, WILLIAM Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9512843
DEPRECIATION, DEFERRED TAX EXPENSE AND CAPITAL STRUCTURE ADJUSTMENTS FOR REDUCING MEASUREMENT ERROR IN ACCOUNTING EARNINGS
LEE, BURYUNG (TEMPLE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 160 Advisor: HYON, Y. H. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9519377
INCENTIVE EFFECTS OF THE INVESTMENT TAX CREDIT: EVIDENCE FROM ANALYSTS' FORECASTS
PLUMMER, CATHERINE ELIZABETH (THE UNIVERSITY OF TEXAS AT AUSTIN , PHD , 1994) pp: 195 Advisor: TSE, SENYO Y. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9426743
THE EFFECTS OF LOCAL TAXES ON ECONOMIC BEHAVIOR IN THE HOUSING MARKET
BRYANT, JEFFREY JACK (TEXAS TECH UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 145 Advisor: GATELY, MARY SUE Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9416606
THE BLEND OF TAXES USED TO FUND NATIONAL, STATE, AND LOCAL GOVERNMENTAL BODIES: A FACTOR IN THE ECONOMIES OF THE WORLD?
GOBER, JERALD ROBERT (TEXAS TECH UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 229 Advisor: BURNS, JANE O. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9426976
FLORIDA SALES TAX REVENUE: A COMPARATIVE STUDY TO DETERMINE THE RELATIONSHIP BETWEEN SALES TAX RATE AND SALES TAX REVENUE IN FLORIDA
IKEOKWU, FRANCIS AHAMEFULE (THE UNION INSTITUTE , PHD , 1994) pp: 119 Advisor: JORDAN, JOSEPH F. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE ; POLITICAL SCIENCE, INTERNATIONAL LAW AND RELATIONS

Order No: AAC 9520779
MARKET CAPITALIZATION AND EARNINGS PERSISTENCE: THE EARNINGS COEFFICIENTS OF TAX GENERATED EARNINGS CHANGES
WHEATLEY, CLARK MONROE (VIRGINIA POLYTECHNIC INSTITUTE AND STATE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 152 Advisor: BROWN, ROBERT M. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9504676
THE EFFECTS OF ALTERNATIVE STATE TAX REGIMES ON FIRMS' ACCOUNTING AND FINANCING DECISIONS
PORTER, SUSAN L. (UNIVERSITY OF WASHINGTON , PHD , 1994) pp: 136 Advisor: BIDDLE, GARY Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC NN94774

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

SERVING TWO MASTERS: THE ROLE FOR TAX PRACTITIONERS
PAQUETTE, SUZANNE MARIE (UNIVERSITY OF WATERLOO , PHD , 1994) pp: 258 Advisor: SCOTT, WILLIAM R. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ISBN: 0-315-94774-8

Order No: AAC 9405371
THE ECONOMIC IMPACT OF A TAX LAW CHANGE: PUBLICLY TRADED PARTNERSHIPS UNDER THE REVENUE ACT OF 1987
KARAYAN, JOHN EDWARD (THE CLAREMONT GRADUATE SCHOOL , PHD , 1994) pp: 302 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, MANAGEMENT ; BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; LAW

Order No: AAC 9422272
VALUATION OF GAINS FROM MERGERS: SOURCES AND ESTIMATION OF THESE GAINS FROM DISCIPLINARY TAKEOVERS AND DIFFERENT TAX-RELATED ISSUES
GHOSH, ALOKE (TULANE UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 151 Advisor: LEE, CHI-WEN JEVONS Subject: ECONOMICS, FINANCE ; BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9426745
AN EMPIRICAL ANALYSIS OF CONSUMPTION SENSITIVITY TO TAX POLICY UNCERTAINTY
EASON, PATRICIA LEE (TEXAS TECH UNIVERSITY , PHD , 1994) pp: 213 Advisor: GATELY, MARY SUE Subject: ECONOMICS, GENERAL ; ECONOMICS, FINANCE ; BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9332990
INCOME TAX RETURN PREPARATION FEES AND TAX SAVINGS OF USING TAX RETURN PREPARERS
LIN, SUMING (ARIZONA STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 86 Advisor: CHRISTIAN, CHARLES W. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9320663
AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF DETERRENCE THEORY AND INFLUENCE THEORY ON PROFESSIONAL TAX PREPARERS' RECOMMENDATIONS
STERNBURG, THOMAS JAMES (ARIZONA STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 132 Advisor: WYNDELTS, ROBERT Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9319259
THE DETECTION OF INCOME TAX EVASION THROUGH AN ANALYSIS OF DIGITAL DISTRIBUTIONS
NIGRINI, MARK JOHN (UNIVERSITY OF CINCINNATI , PHD , 1993) pp: 326 Advisor: WOOD, WALLACE R. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; STATISTICS ; SOCIOLOGY, CRIMINOLOGY AND PENOLOGY

Order No: AAC 9423518
A BEHAVIORAL MODEL OF SIMILARITY JUDGMENTS BY TAX PROFESSIONALS
MASON, J. DAVID (UNIVERSITY OF COLORADO AT BOULDER , PHD , 1993) pp: 106 Advisor: DAVIS, JON S. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; PSYCHOLOGY, BEHAVIORAL

Order No: AAC 9324797
THE EFFECT OF CHANGES IN TAX STRUCTURE ON THE BEHAVIOR OF RATIONAL INVESTORS IN MARKETS FOR RISKY ASSETS: AN EMPIRICAL STUDY OF THE IMPACT OF THE OMNIBUS BUDGET RECONCILIATION ACT OF 1987 ON THE INVESTORS IN PUBLICLY TRADED PARTNERSHIPS
FRESE, PHILLIP BRUCE (DREXEL UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 196 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9317650
ACCOUNTING CHANGES AND EARNINGS MANAGEMENT: EVIDENCE FROM THE EARLY ADOPTION OF SFAS NO. 96 'ACCOUNTING FOR INCOME TAXES'
EAKIN, CYNTHIA FIREY (THE FLORIDA STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 127 Advisor: SCHAEFER, THOMAS Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9328975
THE EFFECT OF INCOME TAX PREPAYMENTS ON TAXPAYER REPORTING BEHAVIOR: A BUSINESS SIMULATION
BJORNSON, CHRIS E. (UNIVERSITY OF ILLINOIS AT URBANA-CHAMPAIGN , PHD , 1993) pp: 84 Advisor: WILLIS, EUGENE Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9411622
THE EFFECT OF THE 1986 TAX REFORM ACT AND FINANCIAL ACCOUNTING CHANGES ON UTILITY RETURNS AND RATE SETTING
FINNEGAN, THOMAS ROBERT (UNIVERSITY OF ILLINOIS AT URBANA-CHAMPAIGN , PHD , 1993) pp: 200 Advisor: DIETRICH, J. RICHARD Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9329181
THE INFLUENCE OF TAXES AND OTHER FACTORS ON DEBT RATIO DIFFERENCES BETWEEN MASTER LIMITED PARTNERSHIPS AND CORPORATIONS
TERANDO, WILLIAM DAVID (UNIVERSITY OF ILLINOIS AT URBANA-CHAMPAIGN , PHD , 1993) pp: 140 Advisor: DIETRICH, J. RICHARD Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9421166
INCENTIVES TO MAGNIFY NET OPERATING LOSSES FOLLOWING THE TAX REFORM ACT OF 1986
MAYDEW, EDWARD LYLE (THE UNIVERSITY OF IOWA , PHD , 1993) pp: 134 Advisor: COLLINS, DANIEL W. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; BUSINESS ADMINISTRATION, MANAGEMENT

Order No: AAC 9409943
INTEREST CAPITALIZATION TAX LAW: ITS EFFECT ON CAPITAL STRUCTURE AND MARKET VALUE
GNIZAK, CHARLES JAMES (KENT STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 154 Advisor: BARNIV, RAN; ZUCCA, LINDA J. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9406536
UNITED STATES FEDERAL TAXATION OF EXPATRIATES: AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF THE EQUITY OF THE FOREIGN EARNED INCOME AND HOUSING EXCLUSIONS
NUTTER, SARAH EMMONS (MICHIGAN STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 144 Advisor: OUTSLAY, EDMUND Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE ; ECONOMICS, COMMERCE-BUSINESS

Order No: AAC 9326118
A STUDY OF THE APPLICATION OF THE UNRELATED BUSINESS INCOME TAX PROVISIONS TO COLLEGES AND UNIVERSITIES
SPIKES, PAMELA ANN (THE UNIVERSITY OF MISSISSIPPI , PHD , 1993) pp: 145 Advisor: FLESHER, TONYA K. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9326120
DETERMINATION OF THE EFFECTS OF THE TAX REFORM ACT OF 1986 ON THE INCOME TAXES OF INDIVIDUAL PASSIVE ACTIVITY INVESTORS
THRONEBERRY, MARY BETH (THE UNIVERSITY OF MISSISSIPPI , PHD , 1993) pp: 193 Advisor: WALLACE, WILLIAM D. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9405019
IMPACT OF CRITICAL THINKING ABILITY ON TAX PRACTITIONER JUDGMENT
SCHMIDT, TOM WILLIAMS (UNIVERSITY OF MISSOURI - COLUMBIA , PHD , 1993) pp: 143 Advisor: PARKER, JAMES E. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9327982
MORAL COMMITMENT TO TAX COMPLIANCE AS

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

MEASURED BY THE DEVELOPMENT OF MORAL REASONING AND ATTITUDES TOWARDS THE FAIRNESS OF THE TAX LAWS
TROUTMAN, COLEEN S. (OKLAHOMA STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 97 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; LAW

Order No: AAC 9326845
PERCEIVED DETECTION PROBABILITY AND TAXPAYER COMPLIANCE: A CONCEPTUAL AND EMPIRICAL EXAMINATION
FISCHER, CAROL M. (THE PENNSYLVANIA STATE UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 335 Advisor: DIRSMITH, MARK W. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9416554
A CROSS-SECTIONAL ANALYSIS OF THE ADOPTION OF STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 96, 'ACCOUNTING FOR INCOME TAXES'
RYU, TAE GHIL (RUTGERS THE STATE UNIVERSITY OF NEW JERSEY - NEWARK , PHD , 1993) pp: 91 Advisor: MENSAH, YAW Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9400199
AN ANALYSIS OF THE RELATION BETWEEN IMPLICIT TAXES AND MARKET CONCENTRATION
CALLIHAN, DEBRA SALBADOR (UNIVERSITY OF SOUTH CAROLINA , PHD , 1993) pp: 95 Advisor: WHITE, RICHARD A. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9400291
THE FUNDING OF GOVERNMENT PROGRAMS UNDER THE BUDGET ENFORCEMENT ACT: THE EFFECT OF THE EXCHANGE RELATIONSHIP ON TAXPAYER COMPLIANCE
TRIPPEER, DONALD RICHARD (UNIVERSITY OF SOUTH CAROLINA , PHD , 1993) pp: 83 Advisor: WHITE, RICHARD Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9323558
THE EFFECTS OF TIME PRESSURE AND KNOWLEDGE ON KEY WORD SELECTION BEHAVIOR IN TAX RESEARCH
SPILKER, BRIAN CLARK (THE UNIVERSITY OF TEXAS AT AUSTIN , PHD , 1993) pp: 153 Advisor: ANDERSON, URTON; LIMBERG, STEPHEN Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; PSYCHOLOGY, GENERAL

Order No: AAC 9325761
THE EFFECT OF TAXATION ON RESIDENTIAL REAL ESTATE: AN EMPIRICAL ANALYSIS OF REAL ESTATE CONSTRUCTION
KRUMWIEDE, TIMOTHY GERARD (TEXAS TECH UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 176 Advisor: GATELY, MARY SUE Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, GENERAL

Order No: AAC 9322557
TAX TREATMENTS OF INVENTORY AND THEIR REAL EFFECTS: THEORY AND EVIDENCE
SON, WON-IK (THE UNIVERSITY OF WISCONSIN - MADISON , PHD , 1993) pp: 151 Advisor: DAVID, MARTIN H. Subject: ECONOMICS, FINANCE ; BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9329534
FEDERAL TAX DEDUCTIBILITY FOR LOCAL TAXES AND ITS EFFECT ON LOCAL REVENUE POLICIES
OLIVA, ROBERT ROGELIO (FLORIDA INTERNATIONAL UNIVERSITY , PHD , 1993) pp: 130 Advisor: AVERCH, HARVEY Subject: POLITICAL SCIENCE, PUBLIC ADMINISTRATION ; BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; LAW

Order No: AAC 9237252
TAXPAYER RESPONSE TO KINKED BUDGET CONSTRAINTS: NEW EMPIRICAL EVIDENCE OF TAX PRICE AWARENESS
FRISCHMANN, PETER JAMES (ARIZONA STATE UNIVERSITY , PHD , 1992) pp: 84 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9316359
AN EVALUATION OF THE FEDERAL CIVIL TAX PENALTY FOR THE FAILURE TO TIMELY DEPOSIT PAYROLL TAXES: A SURVEY OF GEORGIA TAX PRACTITIONERS
JOHNSON, JOYCE MARIE (UNIVERSITY OF GEORGIA , PHD , 1992) pp: 170 Advisor: DAVIS, EARL F. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9302791
FEDERAL INCOME TAXING SYSTEM AND ITS EFFECT ON STATE INCOME TAX STRUCTURES
LINTON, FRANK BRUCE (UNIVERSITY OF HOUSTON , PHD , 1992) pp: 327 Advisor: HORVITZ, JEROME S. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; LAW ; POLITICAL SCIENCE, GENERAL

Order No: AAC 9325011
THE EFFECT OF CORPORATE INCOME TAX INTEGRATION ON THE DEMAND FOR RISKY STOCK
SWAYZE, JAMES PRENTISS (UNIVERSITY OF HOUSTON , PHD , 1992) pp: 199 Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; ECONOMICS, FINANCE

Order No: AAC 9236412
THE NATURE OF DEFERRED INCOME TAXES ARISING FROM DIFFERENCES IN DEPRECIATION METHODS
CALLAGHAN, JOSEPH HENRY (UNIVERSITY OF ILLINOIS AT URBANA-CHAMPAIGN , PHD , 1992) pp: 109 Advisor: MCKEOWN, JAMES C. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

Order No: AAC 9310319
THE EFFECTS OF KNOWLEDGE AND INCENTIVES ON INFORMATION SEARCH IN TAX RESEARCH TASKS
CLOYD, C. BRYAN (INDIANA UNIVERSITY , PHD , 1992) pp: 148 Advisor: PRATT, JAMIE H. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; EDUCATION, PSYCHOLOGY

Order No: AAC 9301442
AN EQUITY ANALYSIS OF SOCIAL SECURITY TAXING AND FINANCING SCHEMES: SIMULATIONS OF ALTERNATIVE TAX PROVISIONS
FIEDERLEIN, KATHLEEN J. (INDIANA UNIVERSITY , PHD , 1992) pp: 320 Advisor: STERN, JERROLD J. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION,

Order No: AAC 9311456
AN EXPERIMENTAL EXAMINATION OF TAXPAYERS' AND TAX PROFESSIONALS' AGGRESSIVE TAX PREFERENCES: A PROSPECT THEORY FOUNDATION
SCHISLER, DANIEL LAWRENCE (MEMPHIS STATE UNIVERSITY , PHD , 1992) pp: 160 Advisor: MALLOY, JOHN M. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING

rder No: AAC 9236980
GEOPOLITICAL CONSIDERATIONS IN THE ADMINISTRATION OF UNITED STATES INCOME TAX POLICY: AN ASSESSMENT OF INCOME TAX ENFORCEMENT EFFORTS, 1975-1988.
TIDD, RONALD ROBERT (UNIVERSITY OF MINNESOTA , PHD , 1992) pp: 352 Advisor: DUKE, GORDON L. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING ; POLITICAL SCIENCE, PUBLIC ADMINISTRATION

Order No: AAC 9307393
ASSESSING TAXPAYER MORAL REASONING: THE DEVELOPMENT OF AN OBJECTIVE MEASURE
FISHER, DANN G. (UNIVERSITY OF MISSOURI - COLUMBIA , PHD , 1992) pp: 334 Advisor: PARKER, JAMES E. Subject: BUSINESS ADMINISTRATION, ACCOUNTING; PSYCHOLOGY, DEVELOPMENTAL. ■

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

NON-PROFIT EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Income of non-profit schools and universities, which are financially well-off, is tax exempted under the relevant regulations. The Supreme Council of Taxation had been asked to make it clear whether all kinds of income derived by these institutions could enjoy tax exemption status, or the exemption is confined to the income raised from educational activities solely. The answers given by the majority and minority members of the SCT are reviewed and analyzed in the article. Same subject is provided in English section as well.

COMPARATIVE STUDIES: CORPORATE TAX RATES

Corporate tax rates in various categories of countries around the world has been the subject of a series of articles in several issues of Maliyat journal. Two developing countries, namely Kenya and Chile, are chosen for reviewing in this issue. The study shows that corporate tax rates are, in both countries, lower than the rates provided for in Iranian regulations. The study ends up in this issue of the journal.

TAXATION OF SOFTWARE TRANSACTIONS

The subject is dealt with again in the present issue of the journal. Iranian taxation law is devoid of special regulations in this field. Therefore, studies about the issue in other countries can be helpful for introduction of modern approaches and standards developed in the present-day world. The country reviewed in this issue is Republic of Korea.

REOPENING OF TAX CLAIMS

It is an accepted principle of law that a point of finality must be recognized in any kind of legal proceedings, and issues should not be reactivated beyond a particular stage. This principle applies to tax cases as well, but there are always some officials who try to reopen the course of tax assessment through the loopholes of the law. The procedure followed by some tax officials was subject of an article in the previous issue of the journal. The Pakistani experience on same subject is dealt with in the present issue.

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."

A FINANCIAL DOCUMENT FROM THE ERA OF SAFAVID DYNASTY

This document belongs to the last years of the reign of king Shah Tahmasb the Second of the Safavid dynasty (early 18th century). It is an official letter addressed to the governor of the city Ardestan (near Isphahan). The governor is instructed to prevent Ardestanis from interfering in taxation affairs of a tribe called Barzavand. It is stated in the letter that fiscal affairs of Barzavandis have been separated from those of Ardestan, and no Ardestani is permitted to bother Barzavandis any more.

TAX GLOSSARY

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of Maliyat journal. Detailed explanations follow the definition of the terms.

LETTERS AND INQUIRIES OF READERS

The inquiries of our readers related to different tax matters are answered by tax experts.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

EDITORIAL

The editorial in this issue examines the subject of international tax relations, and refers to the recent tax treaties concluded between Iran and several other coutries. The same subject is dealt with in the editorial of the English section as well.

TAXATION IN THE PROVINCE OF HAMADAN

Maliyat journal had an interview with Mr. Vajihollah Malek-Mohammadi, Director General of Economic Affairs and Finance of the Province of Hamadan. Information was provided by the interviewee concerning the general conditions of economy and tax revenues of the Province. Different aspects of the issue of taxation in Hamadan were also reflected on in the interview. They include, inter -alai, the degree of the compliance of taxpayers, achievements - as well as shortcomings and bottlenecks - of the tax organization, and steps taken towards the betterment of tax performances, etc.

ESTABLISHMENT OF SPECIALIZED TAX CIRCLES

We had another interview with Mr. Mohammad Reza Yazdizadeh, Director General of the Tax Information and Services Department of the Finance Ministry. The Ministry has recently established specialized tax offices for assessment of tax liability of certain branches of businesses. Good briefing was presented by the interviewee regarding this new development, as well as the agreements reached between the Ministry and several unions of different businessess in the capital city Tehran.

IRANIAN LAW AND TAX PRINCIPLES

General principles governing imposition and execution of taxes has always been the subject of theoretical and legal discussions in different societies. Canons of Taxation, introduced by Adam Smith in his famous book "Wealth of Nations", is a historical example of such discussions. Tax principles are embodied in legal system of many countries as well. Constitutional limitations provided in organic laws of countries like Chile and Mexico, for instance, deal with certain principles that should govern enactment and enforcement of tax regulations. These developments are examined and compared with the legal system of Iran. The only tax principle contained in the Iranian Constitution is the principle of legality, according to which imposition, alteration and canceling of any kind of taxes must be realized through the laws adopted by the parliament. Other tax principles are advisable, according to the author, to be included in the legal system of the country, so that to be a guidance for legislators and tax organization in the field of tax issues.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

CONSTRUCTION DEVELOPERS AND TAXES PAID ON ACCOUNT

Construction developing has always been a booming business in this country. That is why a special position in tax regulations has been dedicated to construction developers. These people are called by the public as: "construct and sell" (both verbs in imperative mood).

The taxable income of a construction developer is usually determined by deduction of market price of land and cost price of construction from the selling price of completed buildings. These taxpayers are required to pay during each year, an advance payment estimated as the income tax of the same year. Such on account payments shall be deducted from the final income tax of the relevant year.

They have been brought under this obligation by the Ministry of Economic Affairs and Finance. Article 163 of the Direct Taxation Act authorizes the Finance Minister to impose such requirement on certain categories of taxpayers.

A circular has been recently issued from the Ministry, which reiterates the same obligation with regard to construction developers and determines the basis of estimation of their income and other details of the subject.

The basis of calculation is "transactional value" of the buildings. The term "transactional value", used in the Direct Taxation Act, is somehow misleading, and it is better to call it: "taxation value", since the only purpose of such prices or values is to determine a hypothetical basis for calculation of income tax. Market prices of immovable properties are incomparably higher than this theoretical transaction (or taxation) values.

The main points of new circular are as follows:

- Capital city Tehran is divided into three large areas, each encompassing several municipal districts.

- Transactional values of buildings in all districts of Tehran (as well as other cities) has been already determined by some ad hoc committees and is available everywhere.

- These transactional values are to be multiplied by 6, 5, and 4 in the first, second and third areas respectively.

- The result shall be assumed, provisionally, to be the selling value of properties involved.

- Then a percentage of this hypothetical selling price is to be deducted as the cost price of the building, for determination of taxable income.

- Since such figure may not be calculated at the middle of a year, certain percentages of the assumed selling price shall be considered as taxable income.

- These percentages are mentioned in a separate table called: "table of coefficients".

- The progressive tax rates of Article 131, DTA shall be applied to the taxable income for determining the amount of tax liability of each taxpayer.

- This will be an on account tax, and shall be deductible from the annual income tax of the relevant taxpayers.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

of income tax at source. The paying organization or entity has to remit the deducted tax to the relevant tax office within a period of 10 days.

FACTS: One of the provincial departments of Education Ministry had a building under its disposal for a long time (more than 10 years), without paying rental to the owner of the property. No taxes were also levied, either on the owner or the Provincial Department, and none of them were asked by the tax office to pay taxes on the income of the building. In the course of these years, the owner managed to raise and follow up a case against the Department. He won the case at the end, and the Department was compelled to pay all the deferred rental of 10 years.

STATUTE OF LIMITATION. The maximum period during which the income tax liability may be demanded is three years from expiry of the deadline for payment of the tax due (Article 157, DTA). Since the Provincial Department of Education had not paid the relevant rental on time, and the three years time limit was elapsed (with regard to almost all the period for which the court judgment had been rendered), therefore a question was addressed to the Supreme Council of Taxation, as to whether the liability of the taxpayer became statute-barred.

The Plenary Board of SCT reviewed the matter but could not reach unanimous decision, and two different opinions were expressed by the majority and minority members of the Board.

A positive answer was given by the Majority to the said question. According to them, the taxpayer (owner of the property) had not been asked by the relevant tax office - within the three years legal time limit - to pay his tax liability. Therefore, the statute of limitation would relieve the taxpayer from requirement of paying such statute-barred taxes. The Board even decided that any payments already made by the taxpayer, for that period, might be refunded to him under the law.

The Minority on the other hand took a wholly different position. They (two members of the Board) referred - in support of their opinion - to the Note No. 9 of the Article 157 of the Direct Taxation Act. The Note is relevant to a situation where the lessee of a leased property is a governmental organization or a juridical person. In that case, the lessee is obligated, as we mentioned before, to withhold the applicable tax from its payments to the lessor, and to remit it to the tax office within a period of 10 days.

The Minority argued that the said obligation of the lessee begins from the date of payability of rentals. So, the three years time limit provided for in statute of limitation, has not been elapsed yet and the applicable tax is demandable.

The Minority rejected the view expressed by the Majority on the subject of refunding as well. They referred to the Article 735 of the Civil Procedural Law, according to which a debtor who has paid his dues to the creditor could not demand repayment of the same by virtue of the Statute of Limitations. Therefore, the taxes already paid by the taxpayer shall not be refundable for the sole reason of being statute-barred.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

Tax News

THE LAW CONCERNING EXISE TAXES AND STAMP DUTIES

Some new excise taxes are levied on soft drinks, aerated beverages, cigarettes, industrial and medical alcohol, cement, and steel. The excise duty on some of these items will be charged as follows:

Imported soft drinks, aerated beverages, and fruit juice: 200 Rials per litre
Internally produced soft drinks 70 Rials per litre
(Exported soft drinks are exempted from this kind of taxation).
Imported cigarettes 10 Rials per single cigarette
Internally manufactured cigarettes 5 Rials per single cigarette
Medical alcohol 400 Rials per bottle (600 cc)
(80% exemption is granted if used inside the country)
Industrial alcohol (ethanol) 100 Rials per bottle (600 cc)
Solid industrial alcohol 10 Rials per 500 grams
Bottled methanol 50 Rials per bottle (600 cc)
Cement produced in the country 300 Rials per ton
The law includes some stamp duties payable on instruments like:
Certificate for exemption from military services: 5000 Rials
Driving license (for motorcycle): 500 Rials (per year)
Driving license (for other vehicles): 1000 Rials (per year)
International driving license 30000 Rials
Different kinds of bills of lading: from 80 to 500 Rials
Various types of educational diplomas or certificates: from 100 to 10000 Rials
Some taxes on transfer of automobiles and other vehicles, and few other miscellaneous charges, are also stipulated by the same law.

RENTAL INCOME AND STATUTE OF LIMITATION

Rent arising from immovable property is taxable under the Iranian tax law. Rental income paid by governmental organizations and legal entities is subject to the withholding

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

type of income of non-profit educational institutions as exempted from taxation. It emphasized on another subject instead, namely the requirement that non-profit institutions must be set up by the permission of the competent organizations, and to be run according to the criteria adopted by the same authorities. One might say that this specific provision is enough for preventing the tax exemption to be extended to institutions that engage in businesses beyond their original mission. The competent authorities would probably disallow such extra activities. The answer to such statement is as follows:

Firstly, there is no clear and certain assurance that the relevant authorities be very severe and forbidding in this respect. They might even be reluctant to prevent educational institutions from profit making activities, since that would lessen their need to public sources, which otherwise must be financed by the same authorities.

Secondly, the Article 134, DTA and the tax exemption provided by it, are in realm of taxation. It is hundred percent the job of tax officials and tax dispute-settling organs to decide upon the issues pertaining to the content of this article. It is not logical and advisable for tax organization to confer its own duty and competence to the discretion of other organizations. If we would say that the only condition for enjoying tax exemption under article 134, is that the non-profit institutes be set up and run according to the criteria drawn by relevant organizations, then we would have certainly entrusted the destiny of the tax exemption to the discresion of those organizations. This would lead to infringing the legal duties vested with the tax authorities solely.

CONTRADICTORY RULINGS

It is worthwhile mentioning here that a circular issued recently from the Ministry of Economy and Finance refers to a situation very similar to that of the aforesaid Article 134, DTA. The circular speaks of the tax exemption accorded to certain cooperatives under the Article 133 of the same law. The Article reads as follows:

"Hundred percent of the income of rural, tribal, agricultural, fishermen, workers, civil servants, and students cooperative companies and their unions shall be exempted from taxation."

The circular concludes, after referring to the text of Article 133, that:

"It should be taken into the consideration that the said tax exemption is relevant to the income which has been derived within the frame of regulations and statutes drawn up on basis of law concerning the cooperative sector. Such earnings must be consistent with the title of relevant companies, otherwise the income earned through the activities inconsistent with the title of these cooperatives shall not be subject to tax exemption."

These two articles (133 and 134) are very similar to each other and one can not find any significant and structural differences between them, so that could justify such contradictory and opposite ways of handling.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

performed by such institutions, or the word "income" should be regarded as an absolute term that refers to any kind of earnings, no matter in what connection they are derived. Suppose that a non-profit school would engage in purchasing and selling properties. Would the earnings of such activity enjoy the exemption provided for in Article 134, or we have to consider it as an affair outside the coverage of the said article, and thus not deserving the tax exemption foreseen by these regulations?The case was referred to the Supreme Council of Taxation (SCT) for consideration, and the SCT reviewed it in its Plenary Board. The opinion expressed by the Board of SCT was as follows:

"Notwithstanding the kind of income, the prerequisite for enjoying tax exemption provided for in Article 134, is that the relevant schools and universities be set up and run under the permission, and according to the criteria, of the competent legal organizations (Ministry of Education or other relevant ministries). Thus, the income of any such institution which has been established and run under the said criteria and permits will enjoy the tax exemption, otherwise it shall be subject to tax, according to relevant regulations."

The phrase "notwithstanding the kind of income" on the beginning of SCT's opinion means that the SCT considers the word "income" in Article 134 to have a broad coverage, without being restricted to the revenue raised solely from educational activities.

ABSOLUTENESS AND GENERALITY OF THE LAW

An argument might be offered in support of the SCT's opinion. The basis of such argument would be the fact that the word "income" at the beginning of Article 134 is used unconditionally, and no qualification is attached thereto. So, one can conclude that any type of earnings of such institutions, whether pertaining to customary educational activities or not, should be subject to tax exemption. This kind of reasoning equals to literal interpretation of law, namely to follow the literal meaning of words without going beyond the surface and superficiality of phrases and words. Such type of interpretation might, in many occasions, result in illogical and unacceptable conclusions. The verdict under discussion is a clear example of this reality. The tax exemption under Article 134 is granted because non-profit schools and universities are engaged in educational activity. If they would take it easy, and go after other businesses that has nothing to do with education, then how one can allow them to enjoy such exemption? This is why we stated that the literal interpretation of law is not an sufficient and adequate tool. It must be supported by logical interpretation, which means to search for the logic and philosophy of the law. The rational behind an article, a chapter of a law, a law in its totality, and even in the general system of a country's law, might be of great help for understanding the sound meaning of regulations.

PERMITS AND CRITERIA

The SCT did not pay attention in its verdict to the logic of Article 134, and considered any

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

NON-PROFIT SCHOOLS AND UNIVERSITIES

A COMMENT ON THE OPINION EXPRESSED BY THE SUPREME COUNCIL OF TAXATION

Dr. Mohammad Tavakkol

The adjective "non-profit" when used as a legal term denotes the attribute of an association or corporation, whose income is not distributable to its members, directors or officials. The Persian equivalent of the same word connotes to man in the street the idea of not being after profit and money, engaging in humanitarian activities, and the like.

Ironically the non-profit educational institutions are wholeheartedly after business and money, and one can scarcely find in them the signs of mercy and benevolence. That is why most people regard the expression "non-profit" as a euphemism: substitution of an agreeable word for one that may suggest something unpleasant.

Leaving aside this - relevant or irrelevant - linguistical discussion; we would turn now to the theme of taxation. Non-profit educational institutions are tax-exempted under the Iranian tax law. The text of the relevant part of the law (Article 134 of the Direct Taxation Act) reads as follows:

"Income of non-profit schools, including elementary, secondary and high schools, technical and vocational schools, and also non-profit universities and higher education institutions, as well as the centers for keeping handicapped and mentally ill people, which are organized and administered by permission of, and according to the criteria established by, the relevant legal organizations; and also the income of the institutes and clubs engaged - on basis of permit of the Physical Education Organization - in sport activities solely, shall be exempted from payment of income tax."

Thus, the non-profit schools and universities which are set up and run according to the rules enacted by relevant governmental organizations, enjoy full tax exemption.

A question was recently raised regarding the scope of the word "income" at the beginning of the said article. Whether we have to restrict it to the proceeds of habitual educational activities which are customarily

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The importance of international aspects of taxation has always been emphasized upon in this journal. Contemporary developments of economic and commercial relationships around the world have had strong impact on the tax system of different countries, a manifestation of which is the proliferation of vast categories of tax treaties. The number of tax treaties is rapidly growing, so that one can scarcely find a country without this type of international contractual ties.

There are extensive and far-reaching economic and trade connections between this country and nearly all nations of the world. Great efforts are also being exerted for attraction of capital and technology. Among such efforts one can refer to establishment of free-zone areas in appropriate regions.

The tax organization, however, had not been very dynamic in this field, and we were - until recently - counted among the nations availing themselves of the least numbers of international tax treaties. This state of affairs was not comparable to the actual position of the country, nor it was commensurate with the extent of its foreign trade and economic relations.

The situation drew the attention of tax administration, and substantial steps were taken towards the correction of these conditions. We had only two double taxation treaties in the past, one concluded with France and the other with the Federal Republic of Germany. Such was the case during a considerably long period of time. The actions taken in recent times by the authorities have demonstrably changed the outlook. Negotiations initiated with countries like Armenia, Belorussia, Ukraine, Turkmenistan, and Malaysia resulted in conclusion of tax treaties with these countries. The agreements are being submitted for debate and ratification at the cabinet and parliamentary levels.

The texts of similar agreements are at the stage of negotiations with Georgia, Bulgaria, Turkey, Bangladesh, Indonesia, and Syria.

The subjects covered by these agreements include double taxation avoidance, prevention of tax evasion, and exchange of information between the parties. They contain non-discrimination clause, and a particular procedure for resolving difficulties and reaching mutual consensus.

In general, it can be said that an interesting stage of dynamism and activeness has been commenced in the realm of international tax relations, which we hope to result in success.

Dr. Aliakbar Arabmazar

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]