مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی
شمارهٔ سیزدهم ، پائیز ۱۳۷۵

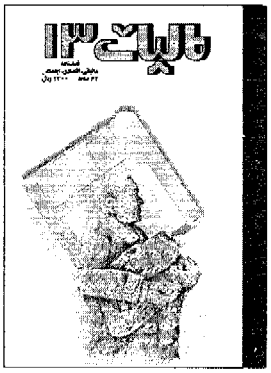
صاحب امتیاز : دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول :
دکتر علی اکبر عرب مازار
زیر نظر هیأت تحریریه
دبیر هیأت تحریریه :
دکتر محمد توکل
امور مالی : بهرام گرایلی افرا

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 هرمزگان - مصاحبه باآقای حسین محسنی مدیر کل امور اقتصادی و دارائی هرمزگان		۳
بررسی تحلیلی و تطبیقی پیرامون: قراردادهای جدید مالیاتی ایران	دکتر محمد توکل	۸
وحدت سیستم حسابداری در نظام‌های مالیاتی و بازرگانی ژاپن	دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار	۱۷
یک سند مالیاتی از دوران قاجار		۲۴
آیا نظام مالیاتی ایران به روش مبنای تعهدی روی آورده است؟	م.ت. همدانی	۲۵
بررسی یک موجود حقوقی تازه:گروه منافع اقتصادی اروپائی (EEIG)		۲۸
شورای نگهبان و نکات تازه در تفسیر قانون	دکتر محمد توکل	۳۱
اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی		۳۴
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی		۳۹
خبرهای مالیاتی		۴۳
قوانین، تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری		۴۷
بخش انگلیسی		

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

سرآغاز

به نام خدا

سال ۱۳۷۵ را می‌توان دوران عطفی در تاریخ مالیه ایران به شمار آورد. کمتر دوره‌ای را می‌توان یافت که طی آن توجه عالی‌ترین مقامات مملکت تا این اندازه به اهمیت مالیات در یک جامعه جلب شده باشد. البته در سال‌های اخیر که دشواری‌های ناشی از اتکاء بیش از اندازه بر درآمد نفت به تدریج آشکار می‌شد، لزوم تاکید بیشتر بر درآمدهای مالیاتی مورد بحث محافل مختلف قرارگرفته بود. اما سخن بر سر بذل توجه جدی از سوی رهبری کشور، دولت، و مدیریت مالیاتی نسبت به این امر مهم است، به نحوی که آن را می‌توان نشانهٔ تصمیم عملی و حتی شروع به اقدام در این زمینه دانست.

سال ۱۳۷۵ با پیام مقام معظم رهبری حضرت آیةالله خامنه‌ای مد ظله العالی به این بیان آغاز شد که: «دولت باید به نحو شایسته مالیات، یعنی حق مردم را از کسانی که ثروت‌های زیادی کسب کرده‌اند اخذ کند. گرفتن مالیات و نیز ادا کردن آن یک وظیفه است و باید در اذهان و افکار جامعه این مساله مهم جا بیافتد که منع مالیات و منع ادای حقوق عمومی دولت و ملت یک عمل خلاف و گناه است». پس از چندی اظهارات وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی را در جراید خواندیم که طی آن سخن از تامین عدالت اجتماعی با استفاده از اهرم مالیات به میان آمد. در این اظهارات از طراحی سیستمی نام برده شد که بر اساس آن بتوان تمام فعالیت‌های اقتصادی را شناسائی کرد و بر پایه درآمد ها و ضرائب مالیاتی مبتنی بر عدالت اجتماعی با موضوع برخورد نمود.

در همین زمینه مطالب منعکس شده در جراید از سوی معاون محترم درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصاد و دارائی نیز قابل ذکر است. در اینجا صحبت از گام‌های مهمی به میان آمده‌است که مدیریت مالیاتی در راه شناسائی مؤدیان کلان برداشته و موفق به وصول مالیات‌های عظیمی با ارقام نجومی چند میلیارد تومانی شده است . نکته جالب اشاره به کشف واحدهای مستغلاتی است که در قبال دریافت ارزهای معتبر به اجاره واگذار شده‌است. تنها نسبت به یک فقره از این گونه مستغلات صحبت از دریافت مالیات معوقه به میزان چهارصد میلیون ریال به میان آمده است. چنین حرکتی در صورت تداوم و تعمیم می‌تواند از چند جهت به عنوان یک طلیعه مناسب تلقی شود. نخستین آنها، که در اولین مرحله ممکن است به ذهن عامه مردم خطور کند، احساس عدالت مالیاتی است. این‌گونه خوش‌بینی از جمله عوامل مهم ارتقاء سطح فرهنگ مالیاتی جامعه به شمار می‌رود. فرهنگ مالیاتی، که سال‌هاست بحث و فحص پیرامون آن جریان دارد و به عنوان یک ایدآل بزرگ سازمان مالیاتی معرفی می‌شود، در صورت احساس عدالت به نحو بسیار مؤثرتری در تفکر عمومی جایگزین می‌گردد و هرگاه خلاف آن احساس شود، صِرف تبلیغ و اندرز بعید است که راه به جائی برد.

از جمله عواملی که بنا به اعلام مدیریت مالیاتی در رسیدن به چنان نتایجی اثر به سزائی داشته، تلاش اطلاعاتی ارگان‌های ذی‌ربط بوده‌است. این مساعی منجر به گردآوری داده‌ها پیرامون معاملات پراکنده مؤدیان بزرگ شده و آنان را ناگزیر از پذیرش واقعیت بدهی‌های کلان مالیاتی خود کرده‌است. آنچه این تلاش را مثمر ثمر ساخته توسل به کامپیوتر و عملکرد خارق‌العاده آن نیز بوده‌است. مدیریت مالیاتی روی این عامل بسیار ارزنده عصر حاضر تکیه و تاکید بسیار نموده‌است. امید است این تفکر منطقی همچنان ادامه داشته و به استفاده از بالاترین سطح کارآئی‌های تکنیکی منجر شود. همان‌گونه که بارها در این نشریه بیان داشتیم، شمار عظیم مؤدیان و گوناگونی بی‌سابقه فعالیت‌های آنان و حجم زائدالوصف معاملات و گردش پول، کالا و خدمات به میزانی رسیده که ابزارها و شیوه‌های سنتی به هیچ وجه جوابگوی نیازهای زمان ما نبوده و کارکرد شایسته امر مالیاتی جز با بهره‌گیری از سیستم کامپیوتری گردآوری و پردازش داده‌ها امکان پذیرنخواهدبود.

تخلفات و ترفندهای مالیاتی و طرق مقابله با آن مساله دیگری است که مدیریت مالیاتی تاکید بسیار بر آن نموده‌است. از آن جمله به کسانی اشاره شده‌است که کد اقتصادی را وسیله کسب درآمد قرارداده و آن را در ازاء وجه در اختیار کسان دیگر قرار می‌دهند تا بتوانند معاملات نیازمند به کد اقتصادی را انجام دهند. اظهار امیدواری شده‌است که سیستم جدید اطلاعات مالیاتی بتواند این مساله را حل کند. همچنین سخن از مؤدیان پر درآمدی به میان آمده است که معاملات خود را در شهرهای مختلف انجام می‌دهند تا در هر شهر از معافیت جداگانه‌ای استفاده کنند و ضمناً مشمول نرخ‌های نازل‌تر مالیاتی قرارگیرند.

فعال کردن سیستم مالیات بر مجموع درآمد به عنوان وسیله‌ای مؤثر جهت مقابله با این شگرد مالیاتی معرفی شده‌است. مالیات بر مجموع درآمد مدت‌هاست که در قانون مالیاتی ایران گنجانیده‌شده، اما اجرای آن همواره با دشواری‌های بسیار روبه رو بوده و رویهمرفته می‌توان گفت که این سیستم هنوز چنان‌که باید وشاید از قوه به فعل در نیامده است. اکنون که بنا به اعلام مدیریت مالیاتی در نظر است گام‌های اساسی جهت تحقق بخشیدن به مالیات بر مجموع درآمد برداشته شود، باید امیدوار و منتظر نتایج نهائی این اقدامات بود.

رسانه‌های کشور نیز روز به روز توجه بیشتری به امر مالیات و اهمیت آن مبذول می‌دارند. درج شمار بی‌سابقه‌ای از مقالات و بررسی‌ها در زمینه مالیات در جراید و همچنین طرح مباحث و گفتارهای متعدد از سوی صدا و سیما در همین زمینه گواه این عنایت روز افزون به مقوله مالیات و نقش آن در حیات اقتصادی و اجتماعی جامعه است.

در پایان یادآوری این نکته را لازم می‌داند که مجله مالیات از آغاز کار خود همواره اهمیت امر مالیاتی و بسیاری از مسائلی را که فوقاً به آنها اشاره شد، مورد تاکید مکرر قرارداده، و همین موجبات بوده است که اقدام به تاسیس و انتشار این نشریه را سبب شده است. در آینده نیز این نشریه به کوشش‌های خود در راه انجام این رسالت ادامه خواهد داد.

علی‌اکبر عرب‌مازار

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

استان هرمزگان و مسائل مالیاتی و اقتصادی آن



مصاحبه با آقای حسین محسنی
مدیر کل امور اقتصادی و دارائی هرمزگان

پرسش : لطفاً شرح مختصری در باب وضع کلی اقتصاد استان، منابع عمده فعالیت و در آمدهای منطقه که می تواند موضوع عواید مالیاتی قرار گیرد، بیان فرمائید.

پاسخ : این موضوع را می‌توان در چند قسمت به شرح زیر مورد بحث قرارداد:

وضع جغرافیائی استان هرمزگان

مساحت استان حدود ۶۷ هزار کیلومتر مربع است و از این لحاظ هرمزگان هشتمین استان کشور به حساب می‌آید. در این استان ۹ شهرستان به نام‌های بندرعبّاس، جاسک، قشم، حاجی‌آباد، ابوموسی، میناب، رودان، لنگه، و کیش وجود دارد. تعداد دهستان‌ها ۶۹، و شمار آبادی‌ها ۲۴۸۸ است که از این تعداد ۲۱۶۳ روستا دارای سکنه دائمی هستند.

شرایط اقلیمی و آب و هوا

بجز نوار ساحلی به عمق حداکثر ۳۰ کیلومتر از دریا که گرم و مرطوب است، هوای سایر مناطق استان گرم و صحرائی است. فصل تابستان بسیار طولانی است و به حدود ۹ ماه در هر سال بالغ می‌گردد. در این مدت هوا گرم و خشک است و با بادهای داغ که به آتش باد معروف است، همراه می‌باشد. در جلگه ساحلی میزان رطوبت نسبی تا ۱۰۰٪ بالا می‌رود که در این شرایط تقریباً غیر قابل تحمل است.

شرایط جمعیتی استان

بر اساس داده‌های مربوط به سرشماری سال ۷۰، جمعیت استان حدود ۹۲۴ هزار نفراست و به این ترتیب تراکم نسبی جمعیت به ۱۴ نفر در هر کیلومتر مربع می‌رسد. از این تعداد حدود ۳۸۲ هزار نفر ساکن شهرها و باقی (حدود ۵۴۲ هزار نفر) روستا نشین هستند. ترکیب جمعیت در سال مذکور از این قرار بوده‌است: جمعیت ۱۰ سال به بالا ۵۹۴۸۷۲ نفر، جمعیت شاغل ۱۸۶۴۴۹ نفر (شامل ۱۷۴۴۱۶ نفر مرد و ۱۲۰۳۳ نفر زن) و جمعیت بیکار ۳۱۵۴۹ نفر

ویژگیهای اقتصادی

کشاورزی

کشاورزی‌با سه زیر بخش عمده (زراعت، باغداری ـ دام و طیور و شیلات) یکی از مهم‌ترین بخش‌های مولد اقتصادی استان بوده و پس از بخش خدمات بیشترین میزان و بالاترین ارزش افزوده را در گسترهٔ حیات اقتصادی منطقه به خود اختصاص داده است.

صنعت

صنعت در استان هرمزگان توسعه چندانی نیافته و از نظر ظرفیت اشتغال‌زائی و ایجاد ارزش افزوده در درجه دوم اهمیت قرار دارد. صنایع بخش‌خصوصی هرمزگان نیز مانند اغلب نقاط کشور با مشکلات مربوط به کمبود نقدینگی و سرمایه در گردش، تکنولوژی غیر پیشرفته، پائین بودن سطح کاردانی، نبود تعاونی‌های ساختاری و بالاخره نازل بودن سطح کمی و کیفی تولید روبه‌رو هستند که در مجموع قدرت رقابت آنهارا با

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

محصولات مشابه داخلی و خارجی کاهش می‌دهد.

سرمایه‌گذاری در استان هرمزگان در بخش صنعت به ۶۴ میلیارد ریال بالغ می‌گردد که با توجه به ساحل طولانی خلیج فارس اولویت در این زمینه به شناورها داده شده‌است.

معدن

معادن در این استان بالقوه از اهمیت زیادی برخوردار هستند، به نحوی که این بخش می‌تواند بالندگی بسیار بیشتری در قیاس با صنعت پیداکند. بر اساس نظر کارشناسان در استان هرمزگان معادن بکر و دست نخورده قابل توجهی وجود دارد. به عنوان مثال می‌توان از منابع تالک، گل حفاری، و گل سرخ نام‌برد که در صنایع کاغذ سازی، لاستیک و پلاستیک سازی و رنگ‌سازی کاربرد دارد.

بر اساس آمار سال ۷۱ تعداد معادن استان ۲۸ و ارزش افزوده این بخش برابر ۹/۸ میلیارد ریال بوده‌است. مهم ترین این معادن عبارتند از: سنگ‌چینی، سنگ گچ، خاک سرخ، سنگ آهک، سنگ مالون، نمک آبی، نمک سنگی، و سنگ کرومیت.

درآمدهای مالیاتی

درآمدهای مالیاتی استان در سال ۷۴ معادل ۴۶ میلیارد ریال بوده‌است. این رقم با وجود این که هرمزگان از مناطق محروم به شمار می‌رود، و به رغم معافیت پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌ها، روند روبه‌رشدی نسبت به سال‌های قبل نشان می‌دهد. میزان این افزایش در مقایسه با سال ۷۳ معادل ۴۴ درصد می‌باشد.

باید در نظر داشت که از بخش کشاورزی، معدن، و صنعت که اهم زمینه‌های فعالیت اقتصادی استان را تشکیل می‌دهند، دو بخش نخست به موجب قانون از مالیات معاف‌اند و در بخش صنعت نیز همان گونه که توضیح داده شد فعالیت چشم‌گیری صورت نمی‌پذیرد، و بدین نحو انتظار زیادی در امر مالیات با توجه به محروم بودن منطقه نمی‌توان داشت.

پرسش : میزان وصول مالیات‌ها در سال ۱۳۷۴ را به تفکیک منابع بیان داشته و آنها را با ارقام سال‌های ۷۲ و ۷۳ مقایسه فرمائید.

پاسخ : پاسخ این سئوال در جدولی که عیناً ارائه می‌شود درج گردیده‌است:

جدول مقایسه مالیات‌های مستقیم وصولی اداره کل امور اقتصادی و دارائی هرمزگان به تفکیک منابع

در سال‌های ۱۳۷۲، ۱۳۷۳، و ۱۳۷۴ (ارقام به هزار ریال)

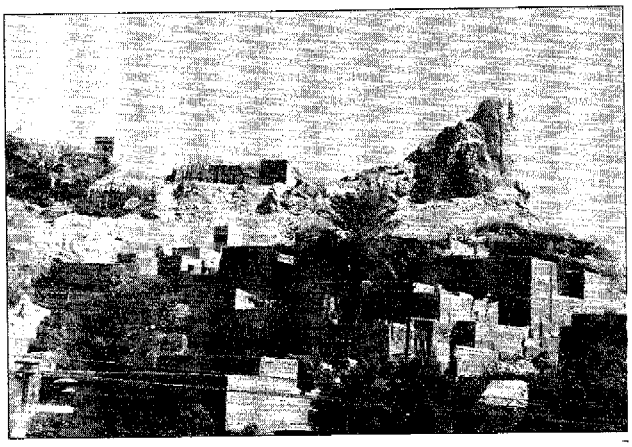
نوع درآمد مالیاتی	سال ۱۳۷۲	درصد ترکیب مالیات	سال ۱۳۷۳	درصد ترکیب مالیات	رشد نسبت به ۷۲	سال ۱۳۷۴	درصد ترکیب مالیات	رشد نسبت به ۷۳
شرکت‌های غیر دولتی	۴۴۲۶۸۹۷	۱۸/۵۲	۸۰۴۶۹۶۹	۲۵/۳۳	٪۹۹	۸۸۰۴۷۴۶	۱۹/۲۶	٪۹
شرکت‌های دولتی	۴۲۴۰۵۳	۱/۷۷	۱۷۹۰۶۶۹	۵/۶۳	٪۳۱۴	۱۷۵۵۹۷۰	۳/۸۴	٪-۱/۹۳
مالیات حقوق غیر دولتی	۱۶۵۷۸۶۳	۶/۹۳	۳۲۵۵۱۵۷	۱۰/۲۴	٪۱۸۰	۴۶۴۴۱۳۹	۱۰/۱۵	٪۴۳
مالیات حقوق دولتی	۲۲۶۳۵۱۳	۹/۴۷	۳۶۳۲۱۴۱	۱۱/۴۳	٪۱۷۱	۶۱۴۰۱۰۶	۱۳/۴۳	٪۶۹
مالیات مشاغل	۱۳۷۳۳۶۵۴	۵۷/۴۷	۱۱۹۶۱۸۹۲	۳۷/۶۶	٪۵۵	۲۱۲۳۵۷۲۷	۴۶/۴۵	٪۷۶
مالیات مستغلات	۲۰۳۳۹۱	۰/۸۵	۱۵۹۷۳۳۲	۵/۰۲	٪۶۹۵	۱۶۱۶۵۵۰	۳/۵۳	٪۱/۲
مالیات بر ارث	۸۳۵۳۸	۰/۳۵	۱۰۳۳۸۳	۰/۳۲	٪۴۱	۱۱۹۱۵۸	۰/۲۶	٪۱۴
نقل و انتقالات و سرقفلی	۹۸۲۷۸۴	۴/۱۱	۱۰۹۵۶۸۰	۳/۴۴	٪۳۷	۱۳۴۵۶۴۲	۲/۹۴	٪۲۳
سایر منابع	۱۱۷۲۱۳	۰/۴۹	۲۸۱۲۴۳	۰/۸۸	٪-۵۶	۵۱۰۹۹	۰/۱۱	٪-۸۲
جمع	۲۳۸۹۳۹۰۶	٪۱۰۰	۳۱۷۶۵۸۶۶	٪۱۰۰	٪۹۱	۴۵۷۱۳۱۳۷	٪۱۰۰	٪۴۴

پرسش : آیا اقدامات انجام شده در استان هرمزگان طی سال‌های اخیر، - بویژه ایجاد منطقه آزاد تجاری و اثرات آن در رونق اشکال خاصی از کسب و کار - قابلیت آن را دارد که در میزان مالیات‌ها یا ترکیب آنها مؤثر واقع شود؟ به‌طور کلی این موضوع را در صورتی که مناسب می‌دانید از دید مالیاتی مورد تحلیل قرار دهید.

پاسخ : ابتدا توضیحاتی پیرامون مناطق آزاد تجاری - صنعتی ارائه می‌دارم. جهت‌گیری اساسی در برنامه پنج‌ساله اول و دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران،

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

توسعه صادرات غیر نفتی بوده و هست. بر همین اساس ایجاد مناطق آزاد تجاری به عنوان یکی از روش های توسعه صادرات در تبصره ۱۹ این قانون در نظر گرفته است.



البته با وجود مطرح بودن این مناطق در چند سال اخیر و تجارب عملی در جزیره کیش، هنوز به درستی ابعاد گوناگون این مناطق مورد بررسی قرار نگرفته و هیچ الگوی تجربی کاملی از این مناطق ارائه نشده است.

اما از تجارب کشورهای دیگر که دارای مناطق آزاد تجاری هستند چنین بر می‌آید که مناطق مورد بحث می‌توانند اثرات مثبتی در توسعه صادرات کالاهای غیر نفتی داشته‌باشند و به عنوان یک عامل در تسریع جذب تکنولوژی نیز مؤثر واقع شوند.

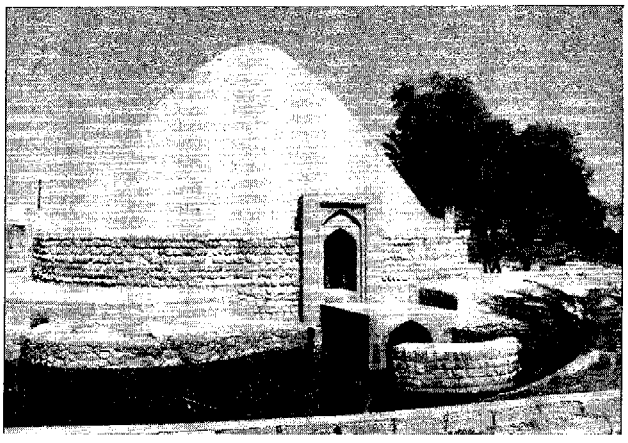
از دیگر اهداف مهمی که برخی از کشورها از ایجاد مناطق آزاد تجاری دنبال می‌کند، می‌توان تسریع در صنعتی شدن این مناطق را نام برد. هدف‌های دیگر تاسیس منطقه آزاد تجاری عبارتند از: جذب درآمدهای ارزی ، تعادل نسبی تراز بازرگانی، ارتقاء سطح اشتغال، جلوگیری از خروج بی‌رویه سرمایه، و کمک به رشد اقتصادی کشور.

درآمدهای مناطق آزاد - در حال حاضر مهم‌ترین درآمدهای مناطق آزاد قشم و کیش که صرف هزینه‌های مورد نیاز در آن مناطق می‌شود عبارتند از اخذ پذیره نویسی، دریافت عوارض ورود کالا، وصول مبالغ هنگفت از سرقفلی واحدهای تجاری، استفاده از سپرده‌ها و برخی درآمدهای دیگر. در مقابل بخش توریسم به دلیل عدم توجه کافی از امکاناتِ در آمدی بالفعلی برخوردار نیست. اما در زمینه وصول مالیات از این درآمدها، مساله معافیت مطرح است. از آنجا که هدف دولت جذب سرمایه خارجی وانتقال تکنولوژی و موارد دیگری است که شرح آن گذشت، برابر نص صریح ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران هرنوع فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی در حدود مجوزهای کسب و کار صادره، اعم از شغلی یا استخدامی، و یا فعالیت‌هائی که بر اساس پروانه‌های تأسیس یا بهره‌برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام پذیرد از پرداخت مالیات معاف گردیده‌است.

پرسش: آمادگی مردم منطقه برای همکاری در زمینه امر مالیاتی به چه اندازه است؟ و اگر سطح این تفاهم و همکاری نازل است، چه عواملی در این خصوص مؤثّر می‌باشند؟

پاسخ: در این استان ساحلی که بیش از ۱۱۰۰ کیلومتر مرز آبی دارد و زندگی مردم به همین عامل وابسته‌است، وجود فعالیت ها و مشاغل کاذب طی سال‌های متمادی و فقد زمینه‌های مناسب اقتصادی در میان مردم و وجود الگوی نامناسب مصرف موجب شده بود که علاوه بر خیل عظیم نیروی انسانی سرمایه‌های سرگردان نیز به سوی درآمدهای غیر تولیدی سوق یابد. این عوامل و ضعف فرهنگ مالیاتی و نازل بودن حجم معاملات سالم، مردم را با پرداخت مالیات بیگانه و دولت را در امر وصول با مشکل مواجه ساخته‌بود. طبعاً این فاصله هیچگاه از بین نمی‌رفت مگر با انجام اصلاحات در قوانین و مقررات. در سال های اخیر به دلیل پاره‌ای از مسائل و مشکلات مانند قوانین دست و پاگیر و نارسائیها و کاستی های کادر تشخیص و تاثیر آن در نحوه وصول مالیات، روابط سازمان مالیاتی و مؤدیان به رغم تلاش مضاعف کادر تشخیص چندان مناسب و هماهنگ با سیاست های وزارت متبوع نبود.

برای تغییر در این وضعیت و به منظور مرتفع ساختن روند

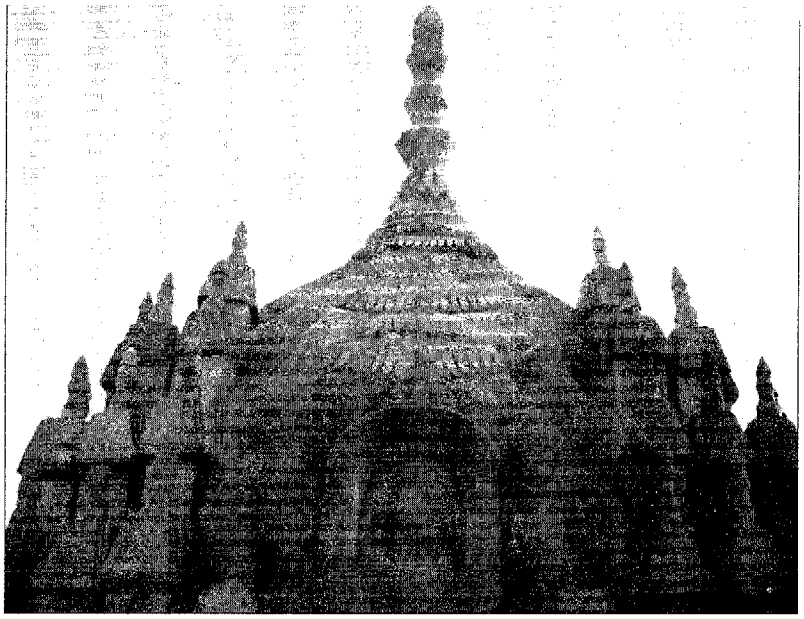


کند فعالیت‌ها، ایجاد رابطه سالم و تغییرات اساسی در جهت حل مشکلاتی که مؤدیان و سازمان مالیاتی به آن گرفتار بودند اجتناب‌ناپذیر می‌نمود. از سال ۱۳۷۴ با توجه به پیشنهاد و

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

دستورالعمل وزارتی مبنی بر دعوت آحاد مردم جهت مشارکت در پرداخت مالیات (به صورت خود اظهاری)، کوشش به عمل آمد که اقدامات لازم بر مبنای معیارهای جدید صورت پذیرد. ثبات نسبی در وضع اقتصادی استان که نتیجه تمهیدات دولت بود نیز در این زمینه مؤثر افتاد و با فراهم نمودن زمینه‌های تفاهم متقابل، روزانه به طور متوسط صدها نفر در چند صف متوالی در محوطه بانک (مستقر در اداره کل) با اشتیاق وصف‌ناپذیر مراتب استقبال خود را اعلام نمودند و با پرداخت مالیات چرخ های اقتصادی استان را به‌کار انداختند.

در حال حاضر به یمن تلاش و زحمات چشمگیر مأموران تشخیص و مشارکت‌های مردمی روند افزایش وصول ادامه دارد و از صنوف و اتحادیه‌های مختلف جهت اظهار مالیات متعلق دعوت به عمل آمده است. این روش (خود اظهاری) در سال های اخیر به عنوان یکی از مؤثرترین و کارآمدترین روش ها در زمینه وصول مالیات شناخته شده است. از جمله مزایای آن می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: کاهش چشمگیر در زمان رسیدگی، جذب سریع نقدینگی، حذف مراحل زائد و دست و پاگیر، جلب رضایت مردم و مشارکت بیشتر آنها و فراهم آوردن موجبات آهنگ سریع رشد اقتصادی.



پرسش: توفیق در امر تشخیص و وصول مالیات به نحو شایسته به چه عواملی بستگی دارد و چه اقداماتی را می‌توان به این منظور انجام داد؟

پاسخ: همان طور که اطلاع دارید نظام مالیاتی ما چه قبل و چه پس از انقلاب (اگر اصلاحات مقطعی سالهای اول انقلاب را نادیده بگیریم) تقریباً دست نخورده مانده است. قانون مالیاتی از نظر بافت کلی اقتباس صریحی از قانون مصوب اسفند ۱۳۴۵ است. در یک جمله می‌توان خلاصه نمود که اگر قراین مالیاتی در استان به نحو صحیح مورد ارزیابی قرار گیرد و تنوع فعالیت های اقتصادی، تعدد مشاغل در بخش جزئی فروشی و اعمال سیستم حسابداری در سطح آن مشاغل ملحوظ نظر واقع شود، و کمبود نیروی انسانی و بخش اطلاع‌رسانی و مشکلات فنی مأموران مالیاتی در امر تشخیص مرتفع گردد، به طور قطع اداره کل خواهد توانست بخش عظیمی از اهداف مهم خود را تحقق بخشد. البته در این بحث توجه به واقعیت محدود بودن منابع درآمد زا در بخش های مختلف اقتصادی این استان نیز حائز ضرورت است.

پرسش: برنامه‌های شما برای رسیدن به دو هدف فوق یعنی توفیق بیشتر در امر وصول و همچنین جلب تفاهم مؤدیان کدام است؟

پاسخ: گام‌های برداشته شده در این طریق از یک سو با هدف ایجاد انگیزه و زمینه‌های خلاقیت کارکنان - بویژه ماموران تشخیص - در محیط کار بوده است. تاکید و توجه به کارآئی کادر تشخیص مالیاتی، ایجاد تحول با هدف گزینش افراد لایق و متعهد، و همچنین فراهم نمودن امکانات رفاهی و آموزشی و ایجاد جو سالم در میان کارکنان، ازجمله موارد قابل ذکر این گونه اقدامات به شمار می‌روند. از سوی دیگر جلب تفاهم و همکاری مؤدیان نیز مورد نظر بوده است، که در این باب می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: احترام به نظرات سازنده، قبول نظارت و مشارکت طبیعی مردم در روند فعالیت‌های اجرائی، فراهم ساختن زمینه عدالت اجتماعی فراگیر، برداشتن موانع و تشریفات و قید و بندهای غیر ضرور، و اقدامات مشابه دیگر.

پرسش: به نظر شما مشکلات و نارسائی‌های اصولی ساختار کنونی نظام مالیاتی کدام است؟

پاسخ: در ارتباط با سیاست‌های مالی دولت و تنظیم برنامه‌های مالیاتی کشور رعایت این اصل ضرورت دارد که انتظار جامعه برای دریافت مالیات، متناسب با ارزش خدماتی باشد که به مالیات دهندگان ارائه می‌شود. هرچند بر اساس بررسی های موجود

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

ظرفیت بالقوه مالیاتی این استان به مراتب بیش از مقدار مالیاتی است که از بخشهای مختلف به خزانه کشور واریز می‌شود، مع‌الوصف با ایجاد شرایط مناسب و اصلاح سیستم وصول و فراهم ساختن زمینه فرهنگی برای پذیرش مالیات به عنوان یک وظیفه شرعی و ملی، می توان میزان وصول مالیات را بدون وارد آوردن هرگونه فشاری به اقشار کم درآمد وآسیب‌پذیر جامعه به نصاب های ظرفیت بالقوه مالیاتی استان نزدیک ساخت. در عین حال باید به این نکته توجه داشته باشیم که بسیاری فعل و انفعالات اقتصادی و زمینه‌های فرهنگی ایجاد شده براثر توسعه اقتصادی نظیر بالا رفتن میزان تولید ناخالص داخلی، نحوه توزیع درآمد و فراهم کردن اشتغال برای گروه بیشتری از افراد جامعه و تسریع در روند مبادلات، می توانند به افزایش ظرفیت مالیاتی استان کمک کند بی آن که به بالا بردن نرخ های مالیاتی و یا حذف و کاهش معافیت های مالیاتی‌نیاز داشته باشیم. به هر حال باید در نظر داشته باشیم که حربه وصول مالیات دارای دو لبه برنده و تیز است که اگر تعادل لازم را برقرار نسازیم ممکن است سنگینی در یک جهت موجب آثار سوء نظیر رکورد اقتصادی گردد و عدم تعادل در لبه دیگر عوارضی چون ایجاد فاصله شدید بین مردم را موجب شود.

پرسش : در صورتی که مسائل دیگری را نیز قابل طرح می‌دانید لطفاً بیان فرمائید.

پاسخ : ارتقاء سطح فرهنگ مالیاتی و ایجاد روحیه تمکین مالیاتی در مؤدیان یکی از مهم‌ترین وظایف سازمان مالیاتی کشور به شمار می‌آید. در سطح استان نیز ادارات کل باید به این امر مهم توجه وافی مبذول دارند و سرمایه‌گذاری لازم در این زمینه را به عمل آورند. این اداره کل در سال ۱۳۷۴ اقدامات تبلیغی (انجام مصاحبه با جراید، نصب پوستر و پلاکارد و غیره) در سطح استان به عمل آورد به‌گونه‌ای که در اردیبهشت ماه به مدت ده روز مؤدیان مالیاتی با مراجعه به اداره کل متجاوز از ۳۵۰۰ برگ اظهارنامه تسلیم داشته و همراه آن بیش از ۳۰ میلیارد ریال بدهی مالیاتی خود را پرداخت کردند. می‌توان گفت که این مقدار وصولی از کسبهٔ موّدی مالیات کاملاً بی‌سابقه بوده‌است. این مبلغ وصولی در بعد مالیات مشاغل به اندازه جمع وصولی مشاغل ظرف ده سال از بازار بوده است. در سال ۷۴ (عملکرد ۷۳) از مجامع امور صنفی دعوت به عمل آمد و با آنان بحث و تبادل نظر صورت پذیرفت. این گفتگو با رؤسای صنف و مشارکت دادن مردم در امر وصول مالیات رونق خوبی را در امر وصول مالیات سال ۷۵ (عملکرد ۷۴) به بار آورد، به گونه‌ای که با ۱۵ صنف به توافق رسیدیم و این اصناف مالیات خود را پرداخت نمودند. این استقبال در استان بیشتر بر اساس دستورالعمل اخیر دولت حاصل شد که مقرر می‌داشت هر استان در صدی از هزینه‌های خود را کسب و بقیه از طریق طرح ملی پرداخت شود. این روند برای همکاری و همیاری مسئولان استان بسیار اثربخش بوده است.


ساختمان اداره کل امور اقتصاد و دارائی استان هرمزگان

علاوه بر این در سال گذشته این اداره کل با همکاری و تبلیغات و تشکیل جلسات متعدد با صنوف و مسئولان استان سهم در آمد استان راکه بالغ بر ۶۸ میلیارد ریال بود به ۱۲۵ میلیارد ریال افزایش داد.

لازم است تأکید نمایم با توجه به ظرفیت بالای مالیاتی استان، که همانا هدف وزارت متبوع رسیدن به این قله رفیع می باشد، تأمین نیازهای اداره کل از قبیل نیروی انسانی، وسائط نقلیه و سایر امکانات لازم (باعنایت به استهلاک بالای این موارد) و نیز دادن انگیزه به افراد متخصص برای نیل به این ظرفیت مالیاتی ضرورت دارد. در حال حاضر ما با قلت نیرو مواجه هستیم به نحوی که می‌توان گفت قریب ۵۰٪ پست‌های سازمانی این اداره کل بلاتصدی است. با این حال توانسته‌ایم همان‌گونه که در جراید منعکس شد، اقدامی به عمل آوریم که در این استان مؤدیانی که دارای درآمدهای کلان در حد ۱۴ میلیارد ریال می‌باشند شناسائی و مالیات متعلقه آنان را اخذ نمائیم. ■

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

بررسی تحلیلی و تطبیقی پیرامون قراردادهای جدید مالیاتی ایران

دکتر محمد توّکل

مقدّمه

مناسبات بین المللی ایران در زمینهٔ مسائل مالیاتی سالیان دراز از تحرّک ناچیزی برخوردار بوده است. مجموع قراردادهای مالیاتی کشور تا همین اواخر عبارت بودند از:

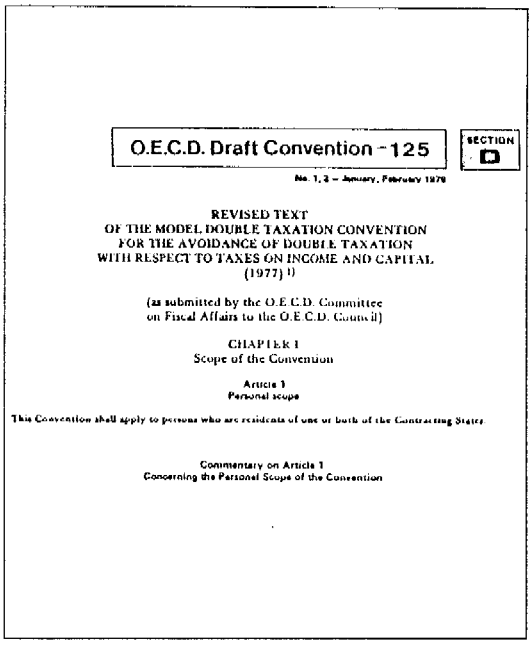
۱. قرارداد سال ۱۳۴۷ بین ایران و جمهوری فدرال آلمان به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از درآمد و ثروت.

۲. موافقتنامهٔ سال ۱۳۵۲ بین ایران و جمهوری فرانسه به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار از پرداخت مالیات در مورد مالیات بردرآمد

۳. موافقتنامه سال ۱۳۶۹ بین ایران و پاکستان به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بردرآمد از فعالیت های کشتیرانی

سه قرارداد یادشده مجموع کار ما را در زمینهٔ روابط مالیاتی بین المللی طیّ مدّتی قریب به یک قرن که از آغاز مشروطیت و قانونگذاری مدرن ایران می‌گذرد، تشکیل می‌داد، و این در حالی بود که شمار قراردادهای مالیاتی بسیاری از کشورهای پیشرفته جهان به مرز یکصد رسیده و از بین سایر ممالک نیز بسیار به ندرت می‌توان کشوری را با این تعداد اندک از موافقتنامه های مالیاتی جستجو نمود.

امّا در این اواخر تحرّک بی سابقه ای در جهت عقد قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف و جلوگیری از گریز مالیاتی آغاز گردید که در قیاس با وضع گذشته می‌توان آن را یک جهش نامید. طبق اطلاعاتی که عمر آن به حدود دو یا سه ماه می‌رسد، قراردادهای موردبحث با کشورهای ارمنستان، بلوروسی، اوکراین، قزاقستان، و مالزی امضاء شده و در مرحله بحث و تصویب در مراتب بعدی قرار دارد. علاوه بر این با کشورهای گرجستان، بلغارستان، ترکیه، بنگلادش، اندونزی، و سوریه نیز قضیه در مرحله مذاکره است.


O.E.C.D. Draft Convention - 125

SECTION D

No. 1, 3 – January, February 1978

REVISED TEXT
OF THE MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION
FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION
WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND CAPITAL
(1977) [1]

(as submitted by the O.E.C.D. Committee
on Fiscal Affairs to the O.E.C.D. Council)

CHAPTER I
Scope of the Convention

Article 1
Personal scope

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States

Commentary on Article 1
Concerning the Personal Scope of the Convention

بررسی قراردادها

قراردادهای مالیاتی جدید معمولاً قالب و ساختار مشترکی دارند که از کنوانسیون مُدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) اقتباس شده است. این کاری است که امروزه مورد عمل بسیاری از کشورهای جهان می‌باشد و کمتر قرارداد جدید مالیاتی را می‌توان یافت که به نحوی از مُدل OECD تقلید نشده باشد. سازمان مذکور از عضویت اکثر کشورهای اروپای غربی، ایالات متحدهٔ آمریکا، کانادا، استرالیا، ژاپن، و نیوزیلند تشکیل شده و وظیفهٔ هماهنگ‌سازی سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی ممالک عضو را ـ که در واقع مجموع کشورهای پیشرفته صنعتی جهان هستند ـ دنبال می‌کند. هدف سازمان تأمین رشد اقتصادی و همکاری اقتصادی بین اعضاء می‌باشد.

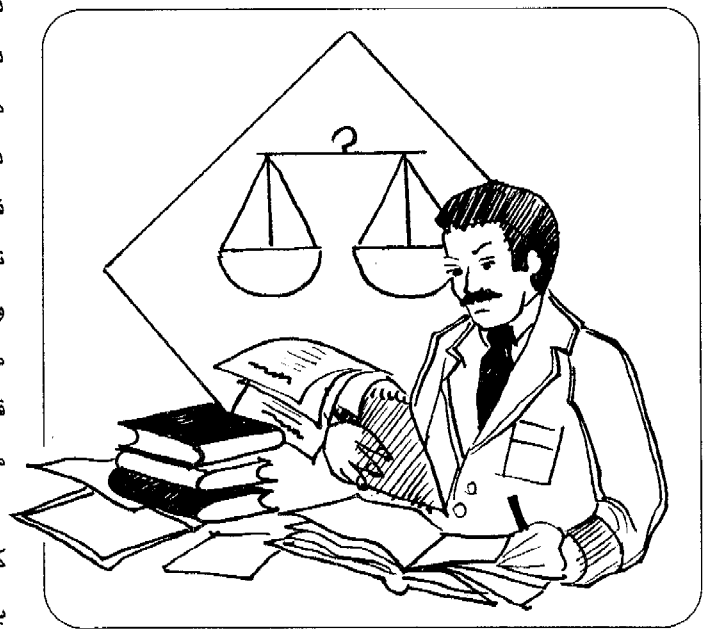
در سال ۱۹۶۳ کمیتهٔ مالی سازمان طرح کنوانسیونی را در زمینهٔ اجتناب از اخذ مالیات مضاعف تهیه کرد و سپس طی سال‌های ۱۹۷۴ تا ۱۹۷۷ این کنوانسیون مورد تجدید نظرهائی قرار گرفت و به شورای OECD تسلیم شد. شورئ در تاریخ ۱۱ آوریل ۱۹۷۷ توصیه‌ای را خطاب به اعضاء تصویب نمود و از آنان خواست که قراردادهای مالیات مضاعف خود را بر اساس این کنوانسیون نمونه تنظیم کنند. همان‌گونه که گفتیم این توصیه را نه‌تنها کشورهای عضو OECD، بلکه سایر کشورهای جهان نیز مورد عمل قرار می‌دهند و کشور ما نیز در تنظیم قراردادهای

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

جدید مالیاتی خود به همین نحو عمل کرده است.

از آنجا که قالب واحدی برای قراردادهای مورد بحث تهیه شده و همهٔ آنها کم و بیش به یکدیگر شبیه‌اند، بنابراین ما نیز در بحث خود همان قالب یا الگو را همراه با یکی از قراردادهای امضاء شده (قرارداد با اوکراین) برای بحث انتخاب کرده و مفاد آنها را در قیاس با کنوانسیون مدل OECD و تعدادی از قراردادهای مالیاتی منعقد بین کشورهای مختلف جهان مورد تحلیل قرار خواهیم داد. در این بررسی طبیعی است که باید حقوق مالیاتی ایران و به طور خاصّ قانون مالیات‌های مستقیم نیز مورد توجّه قرار گیرد.

امّا روش بررسی از این قرار خواهد بود که نخست یک بیان اجمالی و مختصر از مجموع مفاد قرارداد ارائه خواهد شد تا تصویری کلی در این زمینه به دست آید. سپس بخش‌های مختلف قرارداد را مورد بحث بیشتر قرار خواهیم داد.



ساختار قراردادها در یک نگاه

نام کلی قراردادها عبارت است از: «قرارداد اجتناب از مالیات مضاعف و جلوگیری از گریز مالیاتی در رابطه با مالیات‌های بردرآمد و ثروت».

ماده ۱ قرارداد راجع به اشخاص حقیقی، حقوقی، یا شبه حقوقی است که قرارداد شامل حال آنها است، و ماده ۲ مالیات‌هائی را تعریف می‌کند که موضوع قرارداد می‌باشند. سپس حسب‌المعمولِ بسیاری از قراردادها و مقررات دیگر، یک سلسله واژه‌ها و عناوینِ به کار برده شده در متن قرارداد تعریف شده‌اند.

ماده ۴ به موضوع اقامت و تعریف این مطلب پرداخته است که چه شخص یا شرکت یا موسسه‌ای مقیم کشورهای عضو و در نتیجه مشمول مقررات قرارداد به حساب می‌آید، و سپس قواعدی را برای حلّ معضل اقامت مضاعف ذکر کرده است تا بر اساس آن یک مؤدی از نظر مالیاتی فقط مقیم یک کشور به شمار آید.

مادّهٔ ۵ نهاد حقوقی مؤسّسهٔ ثابت یا پایگاه دائمی را تعریف کرده و برخی مصادیق آن را بر شمرده و سپس مواردی را توصیف کرده است که از شمول عنوان مؤسسه ثابت خارج می‌باشند. تشخیص این که دستگاه چیده شده در یک کشور برای انجام فعالیت‌هائی که به نحوی با خارج مرتبط است، یک موسسه ثابت به شمار می‌رود یا نه، از نظر مالیاتی حائز اهمیت است. شرکت مقیم یک کشور بابت کل فعالیت‌های خود مشمول مالیات همان کشور است. امّا اگر همین شرکت دستگاهی در کشور دیگر در ارتباط با کسب و کار خود دایر کرده باشد که بتوان عنوان موسسه ثابت را بر آن صادق دانست، در آن صورت وضع فرق می‌کند و پای مالیات کشور ثانی به میان می‌آید، که این نکته و نکات دیگرِ مرتبط با مالیات موسسه ثابت در متن قراردادهای مالیات مضاعف مورد بحث قرار می‌گیرد.

پس از این مواد که در آنها کلیّات و تعاریف ذکر شده، به بیان احکام مربوط به انواع درآمد و ثروت می‌رسیم. این احکام مفصّل‌ترین بخش قرارداد را تشکیل می‌دهند و از ماده ۶ تا ۲۲ را به خود اختصاص داده‌اند. موارد مذکور عبارتند از : درآمد حاصل از اموال غیر منقول، در آمد کسب و کار (که موضوع موسسه ثابت نیز ضمن آن مورد بحث قرار گرفته است)، حمل و نقل بین‌المللی، موسسات وابسته به یکدیگر، سود سهام، بهره، حق‌الامتیاز، منافع حاصل از واگذاری دارائی‌های سرمایه‌ای، درآمد حاصل از خدمات صاحبان حرفه‌های آزاد (نظیر پزشکان، وکلای دادگستری، حسابداران وامثال ایشان)، در آمد هنرمندان و ورزشکاران از ارائهٔ هنرنمائی‌های خود، و در آمدهای استخدامی. برای برخی از انواع درآمدهای استخدامی احکام جداگانه ضمن مواد خاص قرارداد ذکر شده که عبارتند از در آمد حقوق کارکنان دولت، حق‌الزحمه مدیران شرکت‌ها و موسسات، درآمد معلّمان و دانشجویان، و حقوق بازنشستگی. بالاخره ماده ۲۱ قرارداد به «سایر درآمدها»

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

اختصاص داده شده، و ماده ۲۲ مالیات بر ثروت را مورد بحث قرار داده است.

ماده ۲۳ آئین وترتیبات لازم برای جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف را بیان می‌کند که در واقع مهم‌ترین هدف این موافقتنامه‌ها به شمار می‌رود.

ماده ۲۴ تحت عنوان «عدم تبعیض»، اصولی را اعلام می‌دارد که مفهوم آن شناسائی این مطلب است که رفتار مالیاتی هریک از طرفین قرارداد نسبت به اتباع طرف دیگر نباید بدتر از رفتاری باشد که در شرایط مساوی نسبت به شهروندان خود اِعمال می‌کند.

ماده ۲۵ مکانیزمی را برای شکایت مودیان از نقض قرارداد وهمچنین راه‌های حصول توافق و همکاری بین مقامات دو کشور جهت اجرای صحیح قرارداد پیش‌بینی کرده است. مواد ۲۶ و ۲۷ در واقع مکمّل ماده ۲۵ بوده و ضمن آنها امکان مبادلهٔ اطلاعات مالیاتی بین طرفین و همکاری میان آنها جهت وصول مالیات‌های متعلق در نظر گرفته شده است.

ماده ۲۸ مسأله کاملاً خاصّی را بیان می‌کند و آن این که مقررات موافقتنامه هیچ گونه تأثیری در امتیازات ماموران دیپلماتیک و کنسولی نخواهد داشت. بالاخره ۲ ماده آخر موافقتنامه شرایط لازم الاجراء شدن قرارداد وترتیبات فسخ آن را پیش‌بینی کرده‌اند.

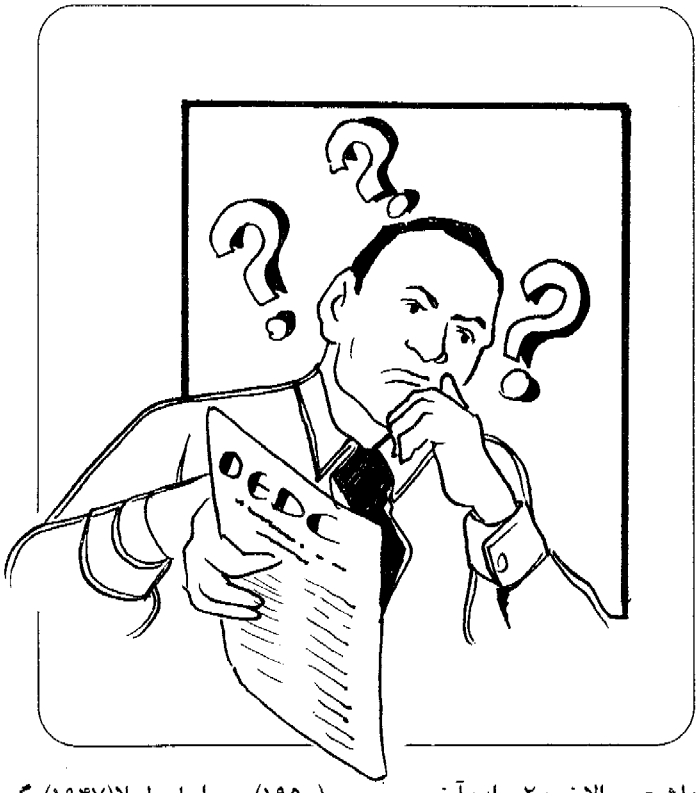
بحث تحلیلی

پس از ارائهٔ تصویر کلّی قراردادها به شرح فوق، اینک به بحث تحلیلی پیرامون بخش‌های مختلف آنها می‌پردازیم. قبل از هر چیز ذکر یک نکته ضرورت دارد و آن این که قراردادهای مورد بحث به سه زبان تدوین شده: فارسی، زبان کشور طرف قرارداد، و انگلیسی. آخرین جمله قرارداد مصرّح است به این که در صورت بروز هرگونه اختلاف در تفسیر قرارداد متن انگلیسی حاکم خواهد بود. بنابراین طبیعی است که ما نیز در بحث خود باید اساس کار را متن انگلیسی قراردهیم. کار بررسی را از عنوان قرارداد آغاز می‌کنیم.

عنوان قرارداد

نکات قابل ذکر در این باره به شرح زیراند:

۱. در متن انگلیسی از واژهٔ agreement استفاده شده که برابر فارسی آن را «موافقتنامه» نهاده‌اند. در تاریخ قراردادهای مالیاتی بیشتر از سه اصطلاح در این مورد استفاده شده است: agreement، arrangement، و convention. از این سه لفظ اولین آنها (که می‌توان آن رابه «ترتیبات» ترجمه کرد) غالباً در مورد واحدهای سیاسی و مناطقی به کار رفته است که به نحوی تحت سیطره یا وابستگی به کشور دیگر هستند. فی‌المثل در قراردادهای مالیات مضاعف انگلستان با آنتیگوا و باربودا (۱۹۴۷)، برونئی (۱۹۵۰)، دومینیکا (۱۹۶۸)، جزایر فالکلند (۱۹۸۳)، جزایر سلیمان (۱۹۵۰)، ساحل طلا(۱۹۴۷)، گرنادا (۱۹۴۹)، گرنزی (۱۹۵۲)، جرزی (۱۹۵۲)، کریباتی (۱۹۵۰)، لسوتو (۱۹۴۹)، سیرالئون (۱۹۴۷)، و اوگاندا (۱۹۵۲)، از عنوان arrangement استفاده شده است. بعداً که پاره‌ای از این واحدها و مناطق استقلال کامل خود را به دست آورند (نظیر ساحل طلا که همان غانای کنونی است، گرنادا، لسوتو، سیرالئون، و اوگاندا) عنوان فوق به agreement تغییر داده شد.



دو عنوان agreement و convention هردو در مورد قراردادهای مالیاتی به کار می‌روند. امّا کاربرد لفظ convention بسیار بیشتر

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

است و بـه تـدریج واژهٔ agreement در مورد این‌گونه قراردادهـا رو بـه مـنسوخ شـدن است. فـرضاً هـمان کشور انگلستان را در نظر بگیریم. از مـجموع قـراردادهـای مـالیاتی ایـن کشور (به استثنای چند مـوردی کـه فوقاً ذکر شد) متجاوز از ۵۰ فقره از عنوان convention برخوردار است و آنچه عنوان agreement دارد اکثر موارد هنگامی به کار رفـته است کـه کشـور طـرف قـرارداد بـه نـحوی سـابقهٔ وابسـتگی بـه انگلستان را داشته است.



بـنابر ایـن کـاربرد عـنوان convention درمورد قـراردادهـای مالیاتی ایران نیز رجحان دارد. قـابل توجه این که در هردو قرارداد مالیاتی ایران با کشورهای فرانسه و آلمان که سـابقه آنـها بـه گذشته بـالنسبه دور بـاز مـی‌گردد از اصطلاح conuention استفاده شده است، که بهتر بود همان روش در مورد قراردادهای جدید نیز دنبال می‌شد.

امّا در آنجا که قضیّه به معادل فارسی انواع قراردادهـا راجـع می‌شود، از آغاز تاکنون آشفتگی حکمفرما بوده است. جای دوری نرویم و همین اصطلاح convention را در نظر بگیریم. این واژه در هر دو قرارداد مالیاتی ایران با آلمان و فرانسه به کار رفته ولی در یک قرارداد واژهٔ موافقتنامه را به جـای آن بـه کـار بـرده‌انـد و در دیگری «قرارداد». هم‌اکنون نیز می‌بینیم که در قراردادهای جـدید مالیاتی لفظ موافقتنامه را در برابر agreement به کار برده‌اند. در مواردی دیگر از کلمه «عهدنامه» به جای کنوانسیون استفاده شده است، وقس علی‌هذا.

این بحث سر طولانی و مدّعیان رنگارنگ با هزار و یک سلیقه دارد و آسوده‌تر آن که سرپوشی بر آن بنهیم و برای راحـتی کـار قراری بین خودمان در باب قراردادهای مالیات مضاعف بگذاریـم تا اشکالی در فهم قضایا پیش نیاید: چون کلمه قرارداد به عنوان یک لفـظ عـام نـزد خـواصّ و عـوام رایـج است، مـا نـیز از هـمان واژه استفاده می‌کنیم و هنگامی که سخن از کنوانسـیون مُـدل OECD در میان است، همین کلمه را عیناً به کار خواهـیم برد و از همگان طلب بخشایش داریم.

۲. امّا در عنوان اصلی قراردادها در برابر دو اصـطلاح دیگـر، مـعادل‌هـای فـارسی خـاصّی انتخاب شده که قابل بحث است:

الف. در برابر اصـطلاح fiscal evasion از «فـرار مالی» اسـتفاده شـده است. کـلمه «مـالی» در زبـان فارسی نه تنها مالیات بـلکه مسـائل هـزینه‌ای را نـیز در بـر مـی‌گیرد. حـال آنکـه منظور از اصطلاح انگلیسی در ایـن مـقام صـرفاً گـریز مـالیاتی است و لاغـیر. بـنابرایـن کـاربرد «گـریز مالیاتی» به جای «فرار مالی» مرجّح است.

ب. در مقابل tax on capital «مالیات سرمایه» نهاده شده است. این اصطلاح در قرارداد مالیات مضاعف سال ۱۳۴۷ ایران و آلمان بـه «مالیات بر ثروت» ترجمه شده است کـه در زبـان فـارسی مـفهوم مورد نظر را دقیق‌تر می‌رساند. تـوجّه بـه مـفاد مـاده ۲۲ قـرارداد قضیّه را روشن‌تـر مـی‌سازد. ایـن مـاده از قـرار داد کـه دقـیقاً در ارتباط با همین مقوله است در واقع از مصادیق مختلف ثـروت یـا دارائی[1] سخن می‌گوید.

دامنهٔ قرارداد (اشخاص مشمول موافقتنامه)

مفاد قرارداد در حق کلیه اشخاصی که مقیم یک یا هردو کشور طرف آن هستند قابل اجراء می‌باشد. این حکم ماده یک قـرارداد از چند جهت قابل بحث است:

۱. نخست باید دید لفظ اشخاص چه مفهومی دارد. ضمن بند ج ماده ۳ قرارداد (مشتمل بـر تـعاریف) در تـعریف «شـخص» گـفته می‌شود: «اصطلاح شخص شامل یک فرد، یک شرکت و هر هـیأت دیگری از اشخاص می‌باشد». بند «د» نیز شرکت را عـبارت از هـر شخص حقوقی، یا هر مؤسسه‌ای مـی‌دانـدکه از نـظر مـالیاتی بـه عنوان یک شخص حقوقی تلقی می‌شود.

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

اصطلاح «هیأتی از اشخاص» در برابر body of persons انتخاب شد. البته کاربرد لفظ موسسه به جای آن نیز خالی از اشکال است، نهایت این که رنگ و بوی خاصّی در اینجا مطرح می‌باشد. منظور هر نوع موسسه‌ای است که جدا از تشکیل دهندگان آن مطرح است. هرگونه شرکت، مؤسسات ایجاد شده به موجب قانون، انجمن‌ها، جوامع، اتحادیه‌ها، و تراست‌ها از جمله مصادیق آن به شمار می‌روند.

از ترکیب آنچه گفته شد می‌توان نتیجه گرفت که اشخاص و موسسات زیر مشمول قراردادهای مورد بحث می‌باشند: اشخاص حقیقی، شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی، هر موسسه، یا هیأت دیگری که هرچند شخصیت حقوقی نداشته باشد امّا وجود آن مستقل از اعضاء و تشکیل دهندگانش مطرح بوده و به ویژه از نظر مالیاتی به عنوان یک مؤدی واحد تلقی شود. این دسته سوم را ازجهت سهولت «اشخاص شبه حقوقی» می‌توان نامید.

۲. اجرای قرارداد در رابطه با گروه اخیر بعید نیست که با پیچیدگی‌ها و موارد ابهام قابل توجهی روبرو شود که نتیجه طبایع بسیار مختلف هریک از مصادیق گروه خواهد بود. به عنوان نمونه می‌توان وضع مشارکت‌ها را مورد توجه قرار داد. اصطلاحی که واژهٔ «مشارکت» در برابر آن رایج شده لفظ « partnership» است. این تأسیس حقوقی از تجمّع اشخاص حقیقی و حقوقی مختلف پدید می‌آید تا کسب و کار معینی را به منظور سود انجام دهند. در بسیاری از کشورها مشارکت شخصیت حقوقی جدا از تشکیل‌دهندگان آن ندارد، و چه بسا که اعضاء مسئولیت تضامنی هم ندارند. در برخی سیستم‌های مالیاتی مشارکت یک واحد و مؤدّی مالیاتی به شمار می‌رود و در بعض دیگر چنین نیست و هرعضوی یک مؤدی جداگانه محسوب است. در این حالت اخیر ممکن است، اعضاء مشارکت مقیم کشورهای مختلف ـ و حتی خارج از هردو کشور طرف قرارداد مالیات مضاعف ـ باشند. گاهی بر خلاف کلیه حالات فوق، یک مشارکت ممکن است در کشوری مانند یک شرکت دارای شخصیت حقوقی کامل محسوب شود و از نظر مالیاتی هم، کل در آمد مشارکت در سراسر جهان مشمول مالیات همان کشور شناخته شود. وضع مملکت بلژیک از همین قرار است و به همین سبب این کشور در الحاق به کنوانسیون مُدل OECD شرط کرد که مشارکت‌های ثبت شده در بلژیک باید مقیم این کشور شناخته شوند.

با توجه به این حالات بسیار مختلف، باید دید وضع اجرای قرارداد و واکنش در قبال ادعای اعضای مشارکت جهت استفاده از مزایای آن چه خواهد بود. تاآنجا که قضیه به کشور اوکراین به طور خاص مربوط می‌شود اَشکالِ مهم شخص حقیقی و موسسات مشابه از این قرارند: شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت با مسئولیت شبه محدود، شرکت‌های مدنی، مشارکت عام، مشارکت محدود، شعب و نمایندگی‌های موسسات خارجی. شرکت با مسئولیت شبه محدود را می‌توان به شرکت نسبی تشبیه کرد زیرا شرکاء علاوه بر سرمایه نسبت به زیان‌های شرکت نیز به نسبت سهم خود مسئول هستند.

آنچه در این بحث مهم است وضع مشارکت (partnership) است. در مشارکت عام، مشارکت‌کنندگان بالاتفاق انجام موضوع فعالت مشارکت را بر عهده می‌گیرند و در مورد تعهدات مشارکت مسئولیت تضامنی دارند یعنی فرداً فرد و مجتمعاً مسئولیت ایفاء این تعهدات را بر عهده دارند.

در مشارکت محدود مشارکت کنندگان به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته نخست آنهائی هستند که در قبال تعهدات مشارکت مسئولیت تضامنی دارند، و دسته دوم فقط تا حدّ سرمایه به کار آوردهٔ خود نسبت به این تعهدات مسئول می‌باشند. سرمایه‌گذاری خارجیان و شرکت آنان در هریک از انواع موسسات فوق به موجب قانون مجازاست و بنابراین ممکن است برخی مشارکت‌ها اعضاء خارجی هم داشته باشند.

۳. کلیه اشخاصی که از آنها یاد کردیم در صورتی مشمول قرارداد واقع می‌شوند که مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد و یا هردوی آنها باشند. نکات چندی در این خصوص شایان ذکر است:

الف. قرارداد مورد بحث به پیروی از کنوانسیون OECD ضابطهٔ اقامت را مورد توجه قرار داده و فرضاً نگفته است: هر شخصی که تابعیت یکی از دو کشور را داشته یا در یکی از دو کشور مؤدّی مالیاتی باشد، مشمول مفاد قرارداد خواهد بود. این مطلب از نظر مقررات مربوطهٔ حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران به ویژه ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم، در خور توجّه است. فرضاً به موجب بند ۳ ماده ۱ مذکور هرشخص حقیقی ایرانی مقیم خارج نسبت به کلیه درآمدهائی که در ایران تحصیل می‌کند مشمول مالیات این کشور است. و یاهر شخص غیر ایرانی نسبت به درآمدهائی که از ایران تحصیل می‌کند مشمول همین قاعده است. چنین اشخاصی

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

به سبب عدم اقامت در ایران طبعاً مشمول مفاد قرارداد نخواهند بود. باید دید آیا مسائلی در این رابطه بروز نخواهد کرد و در صورت بروز توالی آن چه خواهد بود، که این مطلب شایان بررسی جداگانه است.

ب. وقتی ضمن ماده ۱ قرارداد از اقامت سخن می‌رود، در واقع اقامتگاه به مفهوم مالیاتی آن مورد توجّه است. این مطلب از مفاد ماده ۴ استنباط می‌شود که درک ماده ۱ بدون توجه به آن مقدور نمی‌باشد. ماده ۴ منحصراً مسأله اقامت را مورد حکم قرارداده وضمن بند ۱ آن تصریح شده است: «از لحاظ این قرار داد اصطلاح مقیم یک کشور[۲] متعاهد به معنی هر شخصی است که طبق قوانین آن کشور به سبب سکونت، اقامت، محل ثبت یا هر ضابطهٔ مشابه دیگر در آنجا مشمول مالیات باشد».

این بند نیز تماماً از بند ۱ ماده ۴ کنوانسیون OECD اخذ شده، امّا در متن کنوانسیون به دنبال عبارات فوق جمله دیگری اضافه شده که در قراردادهای ایران حذف گردیده است. جمله مذکور به این شرح است:

«امّا این عنوان (عنوان شخص مقیم) شامل اشخاصی نخواهد بود که صرفاً به خاطر کسب درآمد از منابع کشور مربوط یا داشتن دارائی واقع در آنجا مشمول مالیات آن کشور شناخته شده‌اند».

این حکم در واقع برای رفع ابهام در موردی گنجانیده شده که شخص غیر مقیم با وجود عدم اقامت مشمول مالیات بردر آمد یا دارائی یک کشور تلقی می‌گردد. (نظیر مواردی که به همین نحو ضمن ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم ایران ذکر شده و قبلاً به آنها اشاره کردیم).

به این ترتیب باید دید منظور از حذف این عبارت که از جهت جلوگیری از بروز ابهام مفید است، چه بوده است. شاید تصور می‌شده است که بقیه عبارات بند ۱ ماده ۴ همین معنی را افاده می‌کند و نیازی به افزودن جمله مورد بحث نمی‌باشد. توضیح این که ضمن بند ۱ گفته شده است: شخص مقیم کسی است که طبق قانون « به سبب سکونت، اقامت، محل ثبت یا هر ضابطهٔ مشابه دیگر» در یکی از دو کشور طرف قرارداد مشمول مالیات تلقی می‌شود. به این معنی که مشمول مالیات بودن باید بر اساس ضابطه‌ای شبیه سکونت، اقامت، و محل ثبت باشد. باید دید اگر ادعا شود که فرضاً شمول مالیات به سبب وقوع دارائی در کشور مربوط بوده، و این ضابطه مشابه محل ثبت یا محل سکونت است، در آن صورت تا چه حدّ این ادّعا قابل ردّ خواهد بود. به هر تقدیر اگر نظر همین باشد که غیر مقیم مشمول قرارداد شناخته نشود، (که قطعاً چنین است) بقاء جمله حذف شده مرجّح خواهد بود.

ج. شخص حقیقی، حقوقی، یا شبه حقوقی به موجب ماده ۱ در صورتی مشمول مفاد قرارداد خواهد بود که مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد و یاهر دوی آنها باشد. حالت اخیر را می‌توان اقامت مضاعف نامید. فرضاً اگر محل سکونت ضابطهٔ اقامت باشد یک شخص ممکن است در هردو کشور صاحب محل سکونت بوده و در نتیجه مقیم هردو کشور به حساب آید. امّا اقامت مضاعف در واقع یک مسئله و یک مشکل است و در بحث راجع به ماده ۴ خواهیم دید که قرارداد راهی برای حل این معضل ارائه کرده تا مآلاً شخص فقط مقیم یکی از دو کشور شناخته شود.

به طور خلاصه و با توجه به آنچه گفته شد می‌توان حکم ماده ۱ را به شرح زیر ساده کرد و بسط داد:

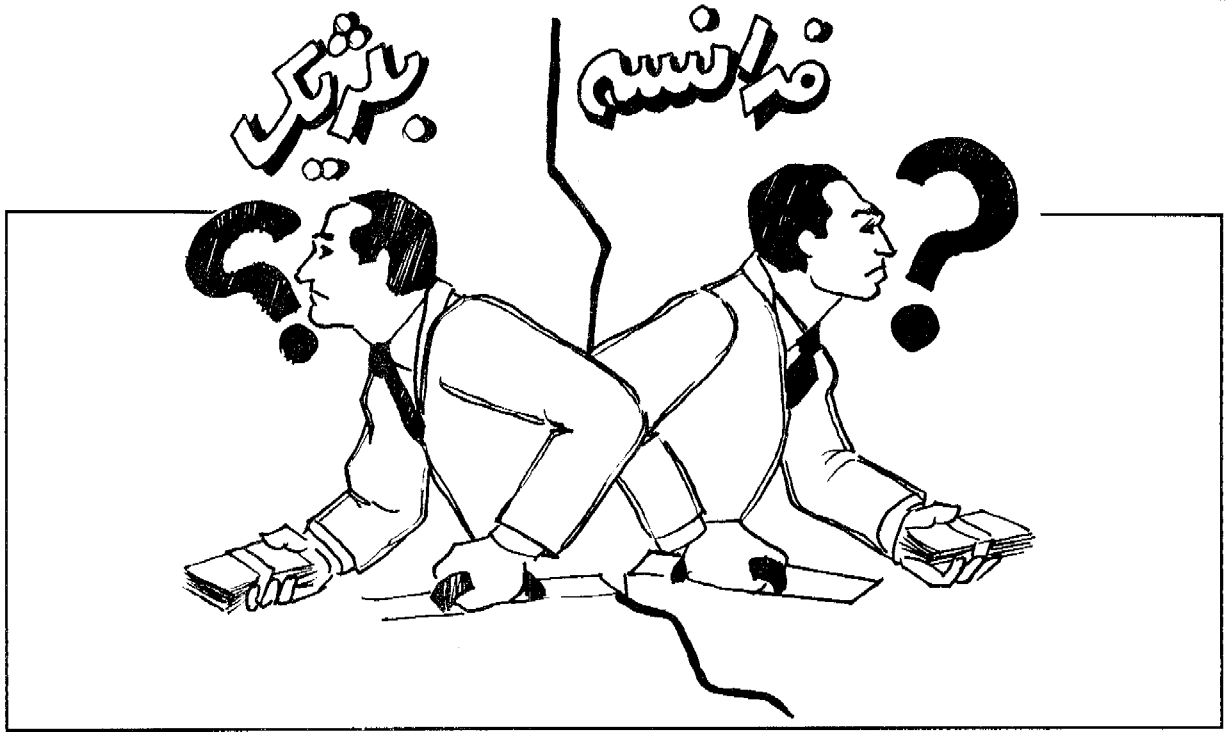
هر شخص حقیقی، حقوقی، یا شبه‌حقوقی در صورتی که بر پایه ضوابطی نظیر سکونت، اقامت، محل ثبت، یا ضوابط دیگری که از همین قبیل باشد، مشمول مالیات یکی از دو کشور طرف قرارداد یا هردوی آنها شناخته شود، تابع و مشمول قرارداد مورد بحث خواهد بود. امّا در صورت اخیر یعنی اگر شخص مذکور بر اساس ضوابط یاد شده مشمول مالیات هردو کشور باشد، در این صورت با استفاده از مکانیزم مندرج در ماده ۴، مسأله مشمولیت مضاعف وی حل خواهد شد به نحوی که فقط مشمول مالیات یکی از دو کشور شناخته شود.

مالیات‌های موضوع قرارداد

ماده ۲ قرارداد همانند کنوانسیون OECD از چهار بند تشکیل شده است. به موجب بند ۱: «این قرارداد در مورد مالیات‌های بردرآمد و ثروتِ وضع شده از سوی هریک از کشورهای متعاهد یا تقسیمات فرعیِ سیاسی، یا مراجع محلی آن‌ها - صرف‌نظر از نحوه تعلق مالیات‌ها - جاری خواهد بود».

بند ۲ در توضیح بیشتر پیرامون همین مالیات‌ها می‌افزاید: «مالیات‌های بردرآمد و ثروت عبارتند از کلیه مالیات‌هائی که برکل درآمد یا کل ثروت، و یا اجزاء درآمد یا ثروت تعلق می‌گیرد. از آن جمله است مالیات بر عواید حاصل از واگذاری اموال منقول یا غیر

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



منقول، مالیات بر کل مبالغ حقوق و دستمزد پرداختی از سوی صاحبان کسب و کار، و نیز مالیات بر افزایش حاصل در ارزش دارائی‌های سرمایه‌ای».

نکات زیر در این باب قابل ذکر است:

واژهٔ tax on capital در این ماده بار دیگر ضمن متن فارسی به مالیات بر سرمایه تعبیر شده که در واقع منظور همان مالیات بر ثروت یا دارائی است.

۲. چنانکه درمتن ماده دیده می‌شود برای آن که فراگیری و میزان شمول قرارداد هرچه بیشتر باشد کلیه مالیات‌های مورد بحث اعم از این که توسط کشور یا تقسیمات سیاسیِ فرعی‌آن و یا مراجع محلّی وضع شده باشد، مشمول مفاد قرارداد دانسته شده است. اصطلاح کشور در بخش تعاریف ماده ۳ تعریف شده که منظور جمهوری اسلامی ایران و کشور دیگر طرف قرارداد است. امّا از تقسیمات فرعی سیاسی تعریفی به عمل نیامده است. ظاهراً منظور همان چیزی است که ما تقسیمات کشوری می‌نامیم به این معنی که فرضاً استان‌ها و ایالات یک کشور به نحوی دارای اختیار وضع مالیات و مجالس تصمیم‌گیری به این منظور بوده و اقدام به برقراری مالیات در همان استان نمایند. قابل ذکر این که در الگوی تهیه شده برای قراردادهای مورد بحث عبارت «تقسیمات فرعی سیاسی» (political subdivisions) حذف شده ولی در قرارداد با اوکراین این مورد اضافه شده است.

ممکن است قانون اساسی کشوری اختیار وضع نوعی مالیات و عوارض را به برخی مراجع معین محلی (نظیر انجمن شهر، شوراهای معین و امثال آنها) واگذار کرده باشد. ضمن قرارداد مورد بحث این مورد پیش‌بینی شده و چنین مالیات‌هائی نیز مشمول مفاد قرارداد شناخته شده‌اند.

۳. قرارداد در تعیین مالیات‌های مشمول مقررات خود به ذکر احکام کلی فوق اکتفا نکرده و ضمن بند ۳ عناوین مالیات‌هائی را که در زمان تصویب قرارداد در هردو کشور جاری بوده و می‌تواند مشمول قرارداد شناخته شود معین کرده است.

«مالیات‌های کنونی که این قرارداد شامل آنها خواهد بود به طور خاص عبارتند از:

الف. در مورد جمهوری اسلامی ایران:

۱. مالیات بردرآمد؛ و

۲. مالیات بردارائی[۳]

(که از این پس در این قرارداد به عنوان «مالیات مستقیم جمهوری اسلامی ایران» نامیده خواهد شد).

ب. درمورد اوکراین:

۱. مالیات بر سود کسب و کار؛ و

۲. مالیات بردرآمد شهروندان؛

(که از این پس در این قرارداد «مالیات اوکراین» نامیده خواهد شد).

بر اساس این بند از ماده ۲ می‌توان گفت که مالیات‌های موجود در زمان عقد قرارداد که مشمول مفاد قرارداد هستند شمارش شده و تا آنجا که پای مالیات‌های موجود دو کشور در میان است قرارداد منحصراً شامل این موارد معین خواهد بود.

امّا زمان در گذر است و ممکن است مالیات‌های موجود در آینده جای خود را به مالیات‌های دیگری بدهند و یا مالیات‌های

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

تازه‌ای علاوه بر آنچه موجود است مورد تصویب و عمل قرار گیرد. بند ۴ ماده ۲ این حالات را پیش‌بینی کرده و مقرر داشته است که چنان مالیات‌های جایگزین یا جدیدی نیز مشمول قرارداد خواهند بود. بند ۴ مذکور در متن کنوانسیون OECD از این قرار است:

«این کنوانسیون نسبت به هرگونه مالیات‌های همانند یا به طور عمده مشابهی که پس از تاریخ امضاء آن ـ علاوه بر مالیات‌های کنونی یا به جای آنها ـ وضع شود، نیز مجری خواهد بود. در پایان هر سال مقامات صالحهٔ کشورهای متعاهد تغییرات حاصل در قوانین مربوطهٔ مالیاتی خود را به آگاهی یکدیگر خواهند رسانید.»

منظور از مالیات‌های همانند این است که مالیات جدید عیناً همان عنوان و اوصاف مالیات قبلی را داشته و به جای آن تصویب شده باشد، مانند این که فرضاً موادی از مقررات راجع به مالیات حقوق اصلاح شود و آنچه جایگزین می‌شود بازهم مربوط به مالیات حقوق باشد. نوع دیگر مالیات‌هائی است که شباهت اساسی و عمده با مالیات‌های موجود داشته و جدیداً وضع شود. مانند این که در کنار مالیات مستغلات مسکونی خالی، مالیات مستغلات تجاری خالی وضع گردد.

امّا در متن بند ۴ ماده ۲ قراردادهای ایران با وجود حفظ عبارات کنوانسیون در دو مورد تغییراتی داده شده است.

اوّلاً. برای «مالیات‌های همانند یا به طور عمده مشابه» که فوقاً اشاره شد وصف یا قید دیگری نیز اضافه شده و آن عبارت: «طبقه‌بندی شده به موجب بند ۱ این ماده» است. با افزودن این عبارت در واقع مرجع بند ۴، بند ۱ قرارداده می‌شود. یعنی مالیات‌های جایگزین و افزوده شدهٔ همانند یا مشابه مالیات‌هائی که در بند ۱ توصیف شده است. حال آنکه اگر عبارات کنوانسیون به جای خود می‌ماند و این تغییر در آن داده نمی‌شد مرجع بند ۴ بند ۳ قرار می‌گرفت که بلافاصله قبل از آن قرار دارد. هنر بند ۳ در این است که داستان را می‌بُرد و محدود می‌کند. تکلیف روشن است: در حال حاضر این‌ها هستند مالیات‌های ایران یا اوکراین که مشمول مقررات قرارداد می‌باشند. سپس بند ۴ ـ به فرض آنکه مرجعش بند ۳ باشد ـ تکلیف آینده را نیز روشن ساخته و مایه اختلاف را از آغاز رفع می‌کند: مالیات‌های آتی کاملاً یکسان یا بسیار مشابه با مالیات‌های بردرآمد و دارائی کنونی ایران نیز مشمول همین قرارداد خواهند بود.

امّا بند ۱ و بند ۲ بسیار کلّی هستند و مرجع قراردادن آنها برای تغییرات آتی باب تفسیر و تعبیر و اختلاف و احتجاج راخواهد گشود و در واقع بخش عظیمی از خاصیت و فایده بند ۳ را خنثی خواهد کرد. به همین سبب بهتر است عبارات کنوانسیون در این قسمت نیز حفظ شود.

قابل ذکر است که در قرارداد مالیات مضاعف همین کشور اوکراین با انگلستان مورخ فوریه ۱۹۹۳ نه‌تنها چنین تغییری در متن بند ۴ ماده ۲ داده نشده بلکه به عکس دقیقاً تصریح شده است که منظور مالیات‌های همانند یا مشابه مالیات‌های مذکور در بند ۳ است[۴]. بررسی بسیاری از قراردادهای مالیات مضاعف[۵] نشان می‌دهد که تغییر و دگرگونی مورد بحث در هیچ‌یک از آنها به عمل نیامده است.

ثانیاً. تغییر دیگری نیز در متن کنوانسیون داده شده است. در بند ۴ ماده ۲ کنوانسیون گفته شده است که طرفین در پایان هرسال باید تغییرات حاصل در قوانین مالیاتی خود را به یکدیگر اطلاع دهند. در متن قراردادهای ایران به جای «در پایان هرسال»عبارت «ظرف مهلت معقولی» گنجانیده شده است.

۴. سایر نکات قابل ذکر در ارتباط با ماده ۲ به شرح زیراند:

الف. در مورد ایران تا حدّی که به زمان حاضر مربوط می‌شود، مالیات بردرآمد و مالیات بر دارائی که مجموعاً تحت عنوان کلی مالیات‌های مستقیم نامگذاری شده‌اند مشمول قرارداد می‌باشند. قاعده کلی بر این است که مفاهیم قانونی بر اساس مقررات کشور وضع کنندهٔ قوانین مربوط تفسیر می‌شود. این قاعده ضمن بند ۲ ماده ۳ قرارداد نیز به نحوی تایید شده است. در این مملکت روشن است که مالیات‌های مستقیم شامل دو عنوان کلّی مالیات بردرآمد و مالیات بردارائی در قانون جامع مالیاتی کشور گنجانیده شده است. بنابراین مجموعهٔ مالیات‌های مذکور در قانون مالیات‌های مستقیم کنونی تمام آن چیزی است که قرارداد بر آن ناظر است. اگر تغییری که ضمن بند ۴ ماده ۲ داده شده و فوقاً مورد بحث قرار گرفت در بین نبود تکلیف آینده نیز روشن بود. تنها تغییرات همین مالیات‌های مستقیم در محدوده عمل قراردادها قرار می‌گرفت.

ب. بر اساس استنباط فوق از طرفی مالیات‌ها و پرداخت‌های مشابهی نظیر هرگونه مالیات غیر مستقیم، عوارض شهرداری و نظایر آنها از شمول قرارداد خارج می‌گردند.

ج. امّا از سوی دیگر مالیات بر ارث مشمول قرارداد خواهد بود زیرا به عنوان یک مالیات مستقیم تحت شاخهٔ مالیات بر دارائی طبقه‌بندی شده است. در اینجا چند پرسش مطرح می‌شود:

اوّلاً: آیا واقعاً طرف ایرانی خواهان آن بوده است که مالیات بر

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

ارث نیز مشمول قراردادهای مورد بحث قرار گیرد؟ وقتی مواد قرارداد را مطالعه می‌کنیم می‌بینیم انواع در آمدها یک به یک مادهٔ جداگانه‌ای را به خود اختصاص داده‌اند و سپس مادهٔ ۲۲ نیز به طور خاصّ مالیات بر دارائی را مورد بحث قرار داده است. هیچ‌یک از اجزاء این ماده و همچنین هیچ بخش دیگری از قرارداد اشاره‌ای به مالیات بر ارث ندارد و تفاصیلی را از این بابت ذکر نکرده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که گنجانیدن مالیات بر ارث مورد نظر طرف ایرانی نبوده است.

ثانیاً: آیا مالیات‌های کنونی اوکراین که در قرارداد ذکر شده متقابلاً مالیات بر ارث را هم در بر می‌گیرد؟ در مورد اوکراین این دو رشته مالیات ذکر شده است: مالیات بر سود کسب و کار و مالیات بر شهروندان. با اطمینان می‌توان گفت که هیچ‌یک از این دو فقره شامل مالیات بر ارث نمی‌شوند. آنها را می‌توان عبارت از مالیات مشاغل (اعم از آن که به صورت شخصی حقوقی یا غیر آن اداره شود) و مالیات شخص حقیقی دانست.

ثالثاً: پرسش سوم این است که آیا مالیات بر ارث نیز اساساً در قراردادهای مالیات مضاعف امروزی جهان گنجانیده می‌شود؟ پاسخ به این سؤال مثبت است، امّا باید دانست که مسائل مربوط به مالیات بر ارث معمولاً در قراردادهای عامّ مالیات مضاعف گنجانیده نمی‌شود. این قراردادها ـ که قراردادهای ایران نیز از آنجمله به شمار می‌روند ـ مالیات بر در آمد و مالیات بر دارائی (بی آنکه شامل ارث باشد) را در بر می‌گیرند. در مقابل شکل دیگری از قراردادهای مالیات مضاعف وجود دارند که آنها را قراردادهای محدود می‌خوانند. معروف‌ترین نوع این قراردادها آنهائی هستند که به مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض مرتبط می‌گردند و معمولاً عنوانی از این قرار دارند: «کنوانسیون بین کشور الف و کشور ب جهت اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از گریز مالیاتی در رابطه با مالیات‌های بر ارث و هدایا».

پس با اطمینان بسیار می‌توان نتیجه گرفت که نه قراردادهای ایران با نیّت شمول بر مالیات بر ارث تنظیم شده، نه موارد مالیاتی مربوط به اوکراین مالیات بر ارث را در بر می‌گیرد، و نه اساساً قراردادهای مورد بحث نوعاً به مالیات بر ارث مربوط می‌گردند. با تمام این احوال نحوهٔ تنظیم بند ۳ ماده ۲ چنان است که ناگزیر مالیات بر ارث را نیز شامل می‌شود و این تعارض بهتر است به نحوی مرتفع شود.

د. نکتهٔ قابل ذکر دیگر در ارتباط با ماده ۲ عبارت «صرف‌نظر از نحوهٔ تعلق مالیاتها» مذکور در بند ۱ این ماده است. بند ۱ ضمن توصیف مالیات‌های مشمول قرارداد چنین عبارتی را به کار برده است. منظور این است که حالات مختلف تعلق مالیات در این مورد موثر نیست. بعضی مالیات‌ها را در منبع وصول می‌کنند و برخی را بر اساس تشخیص. تعدادی از مالیات‌ها جنبهٔ مالیات اصلی را دارند و شمار دیگری از عنوان مالیات اضافی برخوردارند و حالات دیگری از این قبیل. **(باقی در شماره آینده)**

پی‌نوشت:

۱. یکی از رسم‌های رایج این است که برای هر کلمهٔ خارجی یک برابر اصلی فارسی را گرفته و بر اغلب کاربردهای همان کلمه جاری باید از می‌سازند. فرضاً در برابر واژهٔ از واژهٔ development کلمهٔ «توسعه» و در مقابل لفظ در adjustment «تعدیل» استفاده کرد، حال در هر جا باشد و درهر کاربردی. استفاده از معادل «سرمایه» در برابر هر capital مقام و هر مفهومی دقیقاً ناشی از همین رسم جاری مملکت است، حال آن که از کلمهٔ واحد ممکن است معانی مختلفی مورد نظر باشد که باید را معادلی در خور همان معنی در برابر آن انتخاب کرد. اصطلاح نیز fiscal در همهٔ موارد به «مالی» ترجمه می‌کنند که آن نیز نمی‌تواند همواره دقیق state باشد، کما این که دیدیم در مورد فوق این واژه باید به مالیاتی را ترجمه می‌شد.

۲ ـ واژهٔ کشور در ترجمهٔ معمولاً به state آورده شد. لفظ دولت ترجمه می‌کنند، امّا معادل دقیق‌تر آن کلمهٔ کشور است. از نظر مشخّصات باید state حقوقی عبارتند از: قلمرو، شهروندان، سلطهٔ اعلیٰ، و سازمان حکومتی. به عبارت دیگر یک state صاحب قلمروی باشد که در آن شهروندان یا تبعهٔ state زیست کنند. این پدیده باید حائز سلطهٔ اعلی (سوورنته) باشد یعنی تابع قدرتی فوق خود نباشد و نیز از یک تشکیلات حکومتی و نظامی برای اداره برخوردار باشد. تمامی این اوصاف در کشور وجود دارد، حال آنکه دولت غالباً از این جهت در زبان فارسی رنگ می‌بازد و بیشتر به دستگاه حکومتی اطلاق می‌شود که تنها یک جنبه از وجود stateاست. مثلاً وقتی اصل سی‌ام قانون اساسی می‌گوید «دولت موظف است وسائل آموزش و پرورش رایگان را برای همهٔ ملت تا پایان دوره متوسطه فراهم سازد.» در واقع دولت و ملت را دو مقولهٔ جداگانه می‌داند و طبیعی است که منظور از دولت دستگاه حکومت است و نه state که از مجموع ملت و حکومت و سرزمین و غیره تشکیل می‌شود.

۳. در متن فارسی قرارداد به جای مالیات بر دارائی از عبارت «مالیات بر اموال» استفاده شده است. امّا اصطلاح به کار رفته در قانون مالیات‌های مستقیم دارائی است و نه اموال. با این که از حیث لغوی به ترجمه واژه ترجمه property اموال بلامانع است، ولی در این مقام با یک فنی مالیاتی سر و کار داریم که باید حتی‌المقدور از اصطلاحات مالیاتی رایج، در برابر کلمات خارجی استفاده کرد. در غیر این صورت ابهام پدید خواهد آمد.

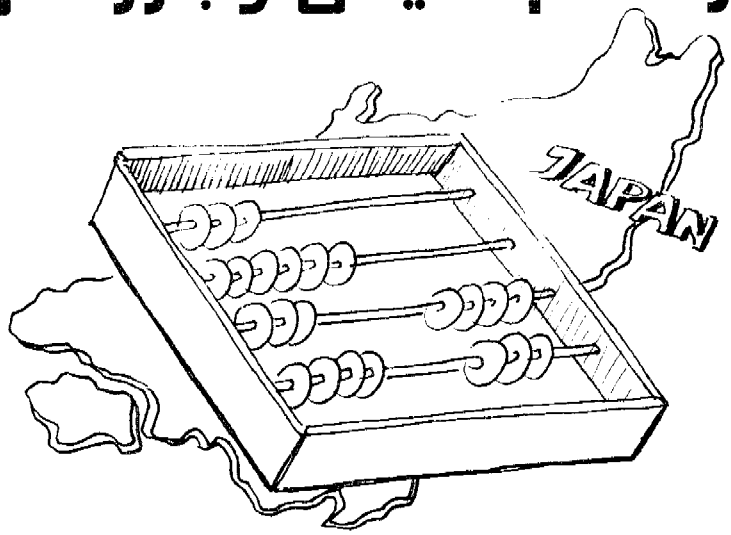
4 ."...in addition to, or in place of,the taxes...referred to in paragraph 3 of this Article."

۵. از جمله قراردادهای مالیات مضاعف قبرس ـ مصر (۱۹۹۳)، انگلستان ـ ازبکستان (۱۹۹۳)، اتریش ـ فرانسه (۱۹۹۳)، ژاپن ـ انگلستان (۱۹۷۰)، ایالات متحده آمریکا ـ اوکراین (۱۹۹۴)، مالزی ـ سنگاپور (۱۹۷۳)، انگلستان ـ قزاقستان (۱۹۹۴)، ایالات متحده آمریکا ـ انگلستان (۱۹۷۵)، و بسیاری قراردادهای مالیاتی دیگر.

■ ■ ■ ■

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

وحدت سیستم حسابداری در نظام مالیاتی و بازرگانی ژاپن



ترجمه و تلخیص از:
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار

در این مقاله نکته جالبی پیرامون روش حسابداری مالیاتی کشور ژاپن مطرح شده، و آن سیاست هماهنگ ساختن سیستم حسابداری مورد قبول سازمان مالیاتی با شیوهٔ حسابداری رایج در کارو کسب مؤسسات است که با هدف تنظیم و ارائهٔ وضع مالی آنها از نظر مقررات تجاری انجام می‌پذیرد. نویسندهٔ مقاله (koichi Uno) رئیس بخش مالیاتی موسسه معروف حسابداری Arthur Anderson and Co. ـ شعبه ژاپن، و عضو کمیتهٔ تحقیقات مالیاتی انجمن حسابداران مالیاتی توکیو است. موضوع مقاله بویژه از این جهت قابل توجه است که فقد چنین هماهنگی در رویه های مالیاتی بسیاری از کشورها می‌تواند موجد مشکلاتی (خصوصاً از جهت هزینه ها و اقلام قابل قبول) در رابطه بین مؤدیان و سازمان مالیاتی باشد. کشور ما نیز از این جمله مستثنی نمی‌باشد.

مقدّمه

در برخی از کشورها از سنّت جدائی سیستم‌های حسابداری مالی و مالیاتی شرکت‌ها پیروی می‌شود، به این معنی که مؤسات مجازاند دو روش و ترتیب جداگانه برای تنظیم و ارائه گزارش‌های مالی به مجامع عمومی خود از یکسو، و تسلیم صورت‌های لازم به مراجع مالیاتی از سوی دیگر، در پیش گیرند. به عنوان نمونه شرکت ممکن است از روش استهلاک به خط مستقیم طی طول عمر مفید دارائی‌های خود استفاده کند و این کار را از نظر حساب‌های مالی قابل ارائه به مجمع عمومی انجام دهد، امّا از جهت مالیاتی از روش استهلاک سریع یا شتابی استفاده کند. به عبارت دیگر گزارش وضع مالی شرکت بر اساس اصول متداول حسابداری تنظیم می‌شود و در محاسبه مالیات موسسه انواع مقررات لازم‌الرّعایه و ارفاق‌ها و امکانات موجود در قوانین مالیاتی مورد توجه قرار می‌گیرد که الزاماً نتایج نهائی آنها یکسان نیست.

امّا در کشور ژاپن درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها باید بر اساس صورت‌های مالی مصوب مجامع عمومی محاسبه شود. این قاعده ضمن بندهای ۲ تا ۴ ماده ۲۲ قانون مالیات بر شرکت‌ها گنجانیده شده است که به ویژه بند ۴ ماده مذکور، به شرح زیر، از این بابت قابل توجه است:

«میزان سود مربوط به دوره حسابداری مذکور در بند ۲... رقمی خواهد بود که بر اساس استانداردهای عامّ‌القبول حسابداری محاسبه شده باشد.»

در واقع نیز از برخی استثناءات خاص که بگذریم، قانون مالیات بر شرکت‌ها محاسبه درآمد و هزینه و مالیات موسسات را تماماً بر اصول عامّ‌القبول حسابداری متّکی می‌سازد. علاوه بر این مؤدی موظف است هرگونه هزینه‌ای را که مدّعی کسر آن از درآمد مشمول مالیات است در دفاتر تجارتی خود ثبت کند، و در مجموع همین دفاتر هستند که مبنای تشخیص مالیات به شمار می‌روند.

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

یکی از نشانه‌های بارز این پیوندِ مالیات و دفاتر تجارتی، الزامات راجع به استهلاک است. قانون دوره‌های استهلاکی معینی را برای کلیه انواع دارائی‌های ثابت ـ نظیر ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات، اثاثیه، و غیره ـ تعیین کرده و به مودی اختیار داده است که یکی از دو روش استهلاک به خط مستقیم یا استهلاک بر اساس

در ژاپن قاعدهٔ پیوند بین مالیات و دفاتر تجارتی رایج است. بنابراین تشخیص درآمد از نظر مالیاتی باید مبنای صورت ها و گزارش های مالی و تجاری شرکت نیز قرار گیرد

بهای باقیمانده (روش ماندهٔ نزولی) را انتخاب و اِعمال کند. همین مقررات باید در حساب‌های مالی شرکت که به مجمع عمومی گزارش می‌شود، نیز رعایت گردد. مودّی نمی‌تواند روش و محاسبات جداگانه‌ای را در مورد گزارش‌های تجاری و مالیاتی خود به کار برد.

یکی از موجبات عمدهٔ اتکاء نظام مالیاتی بر وحدت روش‌های حسابداری تجاری و مالیاتی آن است که اوّلاً در بسیاری از موارد صورت‌های مالی شرکت مورد حسابرسی قرار می‌گیرد و گذشته از آن در کلیه موارد مجمع عمومی صاحبان سهام نیز آنها را تصویب می‌کند. این کنترل‌ها به هر حال می‌تواند موجد نوعی اطمینان باشد.

امّا این خط یک طرفه نیست، به این معنی که نظام مالیاتی در عین اتکاء بر حسابداری تجاری، به سبب همین وحدت روش تأثیرات مهمی بر قواعد و اصول عامّ‌القبول حسابداری بر جای می‌گذارد. به طور کلی در ژاپن بیش از هر کشور دیگری اثرگذاری مقررات مالیاتی بر اصول حسابداری مشاهده می‌شود. به عنوان مثال اگر شرکتی در حساب‌های خود ذخیره‌ای بابت خسارت اخراج کارکنان منظور کند که میزان آن صرفاً بر اساس مقررات مالیاتی محاسبه شده باشد چنین رقمی از نظر حسابداری تجارتی و ارائه گزارش‌های مالی به مجمع عمومی نیز قابل قبول است هرچند که نتیجه حاصل با رقمی که ممکن است بر اساس محاسبات مربوط به آمار و احتمالات به دست آید متفاوت باشد. انجمن حسابداران خبره ژاپن نیز مقبولیت حسابداری

نظام مالیاتی ژاپن در عین اتکاء بر حسابداری تجاری، به سبب همین وحدت روش تأثیرات مهمی بر قواعد و اصول عامّ القبول حسابداری بر جای می‌گذارد. به طور کلی در ژاپن بیش از هر کشور دیگری اثرگذاری مقررات مالیاتی بر اصول حسابداری مشاهده می‌شود

مالیاتی را به عنوان یکی از اصول عام‌القبول حسابداری تأیید کرده است. در نتیجه اگر شرکتی حساب‌ها و دفاتر بازرگانی خود را بر اساس موازین حسابداری مالیاتی تنظیم و نگاهداری کند، چنین حساب‌ها و دفاتری از جهت بازرگانی و ارائه گزارش‌های مالی به مجمع عمومی موجّه و مقبول خواهد بود.

دوره‌های حسابداری

سال مالیاتی شرکت همان است که به عنوان دورهٔ حسابداری ضمن مقررات اساسنامه شرکت ذکر شده است. شرکت می‌تواند در صورت تصویب سهامداران سال مالی خود را تغییر دهد و این کار نیازی به موافقت قبلی مرجع مالیاتی ندارد. امّا در صورت چنین تغییری موضوع باید به اطلاع اداره مالیات مربوط رسانیده شود. اظهارنامه مالیاتی معمولاً باید ظرف دوماه از تاریخ خاتمه دوره حسابداری شرکت به حوزه مالیاتی تسلیم شود. علاوه بر این یک اظهارنامه غیر قطعی میان دوره‌ای نیز وجود دارد که ظرف دوماه از پایان ششماههٔ نخست سال مالی باید ارائه شود. مالیات ۶ ماهه که جنبهٔ موقت دارد یا باید بر اساس ۵۰ درصد مالیات پرداختی عملکرد سال قبل تعیین و پرداخت شود و یا این که شرکت عملکرد و سود و زیان واقعی همان شش ماهه نخست سال جاری را مأخذ قرار دهد. مؤدی نسبت به انتخاب یکی از این دو روش آزادی عمل دارد و بدیهی است در این انتخاب منافع خود را مدّ نظر قرار می‌دهد. اگر سود سال جاری زیاتر از سال گذشته باشد ممکن است مودی پرداخت ۵۰ درصد مالیات سال قبل را ترجیح دهد، و در صورت عکس به محاسبه عملکرد ۶ ماههٔ اول سال جاری متوسّل شود.

در مورد مشارکت‌ها (partnerships) این نکته قابل ذکر است

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

که چون سیستم مالیاتی ژاپن شخصیت مستقل مالیاتی برای آنها قائل نیست بنابراین از نظر مالیاتی به دورهٔ حسابداری شرکاء یا تشکیل‌دهندگان مشارکت توجه می‌شود، هرچند که با دورهٔ حسابداری مشارکت متفاوت باشد.

روش‌های حسابداری

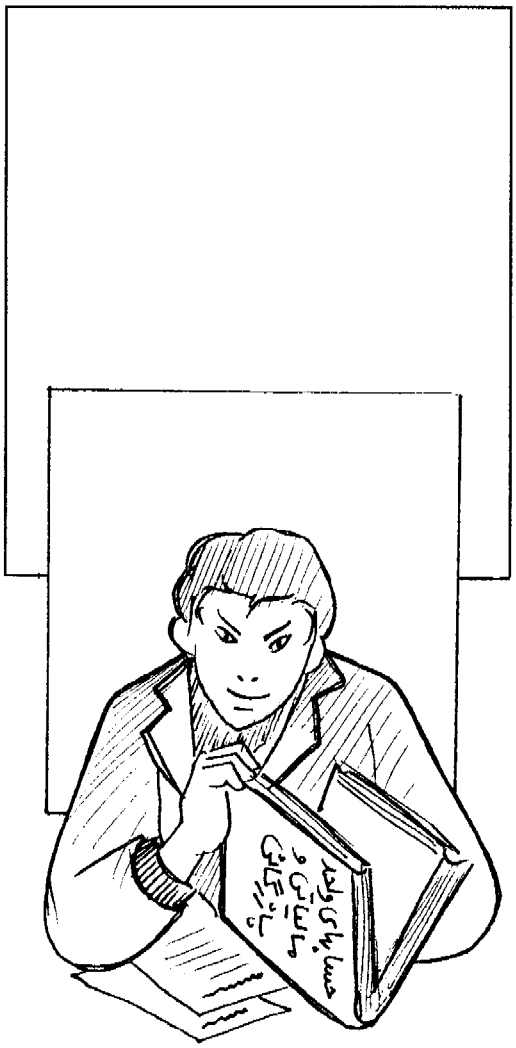
همان‌گونه که گفتیم در ژاپن قاعدهٔ پیوند بین مالیات و دفاتر تجارتی رایج است. بنابراین تشخیص درآمد از نظر مالیاتی ـ یعنی مبلغ در آمد و دوره و زمان مربوط به آن ـ باید مبنای صورت‌ها و گزارش‌های مالی و تجاری شرکت نیز قرار گیرد. در نتیجه روش‌های حسابداری مالیاتی باید اصولاً در حسابداری بازرگانی و تهیه صورت‌های مالی شرکت نیز مورد تبعیت قرار گیرد. ذیلاً پاره‌ای از روش‌های حسابداری رایج در ژاپن را مورد بحث قرار می‌دهیم که نشانهٔ وحدت وتطابق یاد شده به شمار می‌رود.

فروش امانی

در فروش موجودی کالا زمان ارسال جنس ملاک تحصیل درآمد است. امّا در فروش امانی با وجود ارسال جنس برای فروشندهٔ امانی، مالکیت کالا کماکان برای فروشندهٔ اصلی محفوظ می‌ماند تا زمانی که به خریدار نهائی فروخته شود. مقررات مالیاتی ژاپن اجازه می‌دهد که محاسبات مربوط به فروش امانی به همین شکل در دفاتر منعکس شود و تعلق درآمد به زمان بعد از فروش نهائی و دریافت صورتحساب آن موکول گردد. البته استفاده از این امکان منوط به آن است که اتّخاذ روش مورد بحث جنبه استمرار داشته و همواره به یک شکل مورد عمل قرار گیرد. به این ترتیب ملاحظه می‌شود که چگونه حسابداری مالیاتی و بازرگانی با یکدیگر تطابق پیدا می‌کنند و واقعیات تجارتی از حیث مالیاتی مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

فروش اقساطی

فروش اقساطی و انعکاس آن در حسابداری مالیاتی به دو شکل پیش‌بینی شده است. نخست فروش اقساطی کالا و خدمات به این معنی که بهای جنس یا خدمت ارائه شده در فواصل منظم پس از تاریخ تحویل پرداخت می‌شود. همین واقعیت تجاری در حسابداری مالیاتی مؤسسه نیز قابل اِعمال است مشروط بر این که موسسه برای کلیه فروش‌های خود ضوابط معین واستانداردهای روشنی تعیین کند و آنها را نسبت به همهٔ فروش‌های اقساطی به کار برد. در صورت تخلّف حتی نسبت به یک مورد، شرکت حق برخورداری از مزایای چنین ترتیبی را نسبت به باقی فروش‌های قسطی خود نیز از دست خواهد داد. در سیستم فروش قسطی سود ناخالص هر فروش روی فواصل مقرر و به اندازهٔ مبلغ هر قسط ـ با توجه به شرایط فروش ـ تقسیم می‌شود و به همین نسبت در محاسبه مالیات مورد نظر قرار می‌گیرد.



نوع دوم فروش قسطی مورد قبول در حسابداری مالیاتی مربوط به فروش قسطی اقلام بزرگی نظیر کشتی، ماشین‌آلات، وسائط نقلیه و امثال آنها، وهمچنین قراردادهای ساختمانی بر اساس دریافت اقساطی بهای کار می‌باشد. در این موارد قانون

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

اجازه می‌دهد که تشخیص مالیاتِ چنین قراردادهائی با توجه به مبنای اقساطی صورت پذیرد. برای آن که بتوان از حسابداری مالیاتی بر مبنای اقساطی نسبت به این‌گونه کنترات‌ها استفاده کرد، احراز شرایط زیر ضرورت دارد:

ـ تعداد اقساط باید دست کم سه فقره و در فواصل منظم ـ حداقل یکماهه ـ تعیین شده‌باشد،و

ـ فاصله بین تاریخ تحویل یا ساخت تا موعد پرداخت آخرین قسط لااقل ۲ سال باشد، و میزان پیش‌پرداخت نباید از دو سوم بهای اقلام یا ساختمان مربوط تجاوز کند.

ضمناً فقط نسبت به فروش‌ها و قراردادهای سودآور می‌توان از حسابداری متبنی بر اقساط استفاده کرد، و در صورت زیان‌آور بودن نمی‌توان این ترتیب را به کار برد. امّا بر خلاف مورد نخست، یعنی فروش اقساطی کالاهای معمولی، در اینجا فروشنده یاطرف قرارداد ساختمانی می‌تواند ترتیب مورد بحث را نسبت به بعضی از فروش‌ها یا قراردادهای خود اِعمال کند. ولی در این صورت باید آن ترتیب را تا پایان کار نسبت به مورد معامله دنبال کند.

مقررات مالیاتی در مورد استهلاک دارائی های ثابت نیز از اصول متداول حسابداری پیروی می‌کند. سازمان مالیاتی بر اساس بررسی های مهندسی که در این زمینه به عمل می‌آورد طول عمر مفید انواع دارائی های ثابت را معین می‌کند.

درآمد حاصل از قراردادهای بلند مدتّ

مقرّرات مالیاتی ژاپن اجازه می‌دهد که این‌گونه درآمد پس از خاتمه یافتن کنترات مربوط به حساب گرفته شود. این ترتیب که مورد استفادهٔ اکثر شرکت‌ها است، «روش کنترات تکمیل شده» خوانده می‌شود. در برابر آن «روش درصد تکمیل» وجود دارد که مورد استفادهٔ کمتری دارد. در این روش درآمد حاصل از کنترات معادل درصدی از کار که پایان پذیرفته به حساب گرفته می‌شود. اجرای روش درصد تکمیل منوط به آن است که مدت قرارداد بیش از یک سال بوده و در طول اجراء درآمدزا باشد.ضمناً در صورت اتّخاذ این روش، شرکت مربوط موظف خواهد بود که آن را منظّماً در مورد همه قراردادهای مشابه عملی سازد.

روش کنترات تکمیل شده در ژاپن به عنوان یکی از اصول عامّ‌القبول حسابداری پذیرفته شده و در نتیجه در نگاهداری حساب‌های بازرگانی شرکت‌هاو تنظیم‌گزارش‌های مالی آنها برای تسلیم به‌مجامع عمومی نیز عیناً مورد عمل می‌باشد، ضمن این‌که از لحاظ جنبهٔ مالیاتی نیز همین ترتیب قبول و مورد پذیرش است.

مبنای تعهّدی و مبنای نقدی

مقررات مالیاتی به شرکت‌ها اجازه داده است که در آمدها و هزینه‌های خود را بر مبنای تعهدی منظور کنند. در عین حال نسبت به برخی از هزینه‌ها که ممکن است برای یک دوره (حداکثر یک‌ساله) منظور شود ـ نظیر بهره و حق بیمه و احتمالاً اجاره‌بها ـ شرکت می‌تواند از مبنای نقدی استفاده کند. امّا در این حال باید روش نقدی را به طور منظم به کار برد.

در مورد درآمدهائی مانند درآمد وام پرداختی و سپرده‌های پولی و درآمد اوراق بهادار نیز شرکت می‌تواند از مبنای نقدی استفاده کند و این عواید را پس از وصول به حساب منظور نماید. امّا این قاعده در مورد شرکت‌هائی که در آمدهای مورد بحث زمینهٔ اصلی کار و کسب آنها را تشکیل می‌دهد صادق نیست. یک شرکت خدمات مالی باید از روش مبنای تعهدی ـ هم در مورد هزینه‌ها و هم در مورد درآمدهای خود ـ استفاده کند.

این ترتیبات نیز در حسابداری مالیاتی و بازرگانی به طور یکسان مورد عمل می‌باشد.

روش ارزیابی موجودی کالا

در اینجا نیز اصول متداول حسابداری از حیث مالی هم مورد قبول است. شرکت‌ها می‌توانند از دو روش کلّی «قیمت تمام شده»

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

و روش «حد پائین قیمت‌های تمام شده و بازار» جهت ارزیابی موجودی کالا استفاده کنند. به موجب قانونی مالیاتی روش کلی «قیمت تمام شده» شامل یکی از روش‌های زیر می‌باشد:

-روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)
-روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)
-روش میانگین موزون
-روش میانگین متغیّر (متحرّک)
-روش میانگین ساده
-روش آخرین خرید (آخرین فاکتور)
-روش خرده

شرکت می‌تواند یکی از روشهای فوق را برای ارزیابی موجودی کالای خود انتخاب کند. امّا باید موضوع را به آگاهی مرجع مالیاتی ذی‌ربط برساند. در آینده اگر تصمیم به تغییر روش گرفته شود کسب موافقت قبلی مرجع مالیاتی ضرورت خواهد داشت، و ضمناً روش جدید باید از یک دوره حسابداری تازه مورد عمل قرار گیرد.

هرگاه مؤدّی بخواهد به جای یکی از شیوه‌های مربوط به «روش قیمت تمام شده» از «روش حد پائین قیمت‌های تمام شده و بازار» استفاده کند، آنگاه در مورد تعیین قیمت تمام شده (که سپس با قیمت بازار سنجیده می‌شود) باید از یکی از شیوه‌های یاد شده بهره جوید.

در صورتی که مؤدّی در انتخاب و کاربرد روش تعلّل ورزد، معمولاً مرجع مالیاتی شیوهٔ آخرین فاکتور خرید را برای تعیین قیمت تمام شده موجودی کالا اِعمال می‌کند. در این شیوه قیمت‌های مربوط به آخرین خریدهای مودّی ملاک محاسبه قرار می‌گیرد.

استهلاکات

مقررات مالیاتی در مورد استهلاک دارائی‌های ثابت نیز از اصول متداول حسابداری پیروی می‌کند. سازمان مالیاتی بر اساس بررسی‌های مهندسی که در این زمینه به عمل می‌آورد طول عمر مفید انواع دارائی‌های ثابت را معین می‌کند.

در مورد دارائی‌های ملموس، مودی می‌تواند از روش خط مستقیم یا روش مانده نزولی برای محاسبه استهلاک استفاده کند و روش انتخابی خود را به مرجع مالیاتی اطلاع دهد. هرگونه تغییر روش در این زمینه باید به تصویب قبلی مرجع مالیاتی برسد و در این صورت از یک دوره حسابداری جدید قابل اِعمال خواهد بود. امّا در مورد دارائی‌های غیر ملموس روش خط مستقیم قابل کار برد است. استهلاکاتی که با رعایت این موازین محاسبه می‌شود از حیث مالیاتی و بازرگانی هردو قابلیت استفاده دارد، زیرا عمر مفید قانونی دارائی‌ها با عمر مفید اقتصادی آنها مطابقت دارد.

بر خلاف برخی از کشورها، در ژاپن برای دارائی‌های غیر ملموس نیز عمر مفید شناخته شده است. مثلاً عمر مفید حق اختراع هشت سال و از آنِ علائم تجارتی ده سال است. حتی برای سرقفلی خریداری شده نیز قابلیت استهلاک پیش‌بینی شده است. در این مورد مؤدی آزادی عمل زیاد دارد و می‌تواند بهای خریداری سرقفلی را ظرف همان سال خرید و یا طی دوره‌ای که خود انتخاب می‌کند، مستهلک سازد. امّا به هر تقدیر نظر به پیوند دفتر و مالیات که قبلاً از آن یاد کردیم، هرگونه دارائی به شرطی قابل استهلاک خواهد بود که عیناً در دفتر تجارتی مودی به ثبت رسیده و مأخذ گزارش‌های مالی شرکت برای ارائه به مجمع عمومی باشد. در نتیجه از آنجا که حسابرسان شرکت بر اساس اصول متداول حسابداری استهلاک سرقفلی را برای دوره‌ای بین ۵ تا ۱۰ سال می‌پذیرند، در نتیجه غالباً همین ترتیب در مورد جنبهٔ مالیاتی قضیه نیز رعایت می‌شود و تعارض واختلافی بین حسابداری بازرگانی و مالیاتی پذیرفته نیست. امّا مؤسسات کوچکی که مورد حسابرسی قرار نمی‌گیرند گاهی از روش استهلاک یکساله سرقفلی استفاده می‌کنند.

علاوه بر دارائی‌های ملموس و غیر ملموس برخی از مبالغ پرداختی شرکت‌ها که به آنها نام «هزینه‌های آتی» نهاده‌اند، نیز قابل استهلاک می‌باشند. این پرداختی‌ها به منظور استفاده از مواردی صورت می‌گیرد که طول مدت آنها بیش از یک سال است. برای نمونه وجوهی که به تهیه‌کننده یک نرم‌افزار پرداخت می‌شود یا مبلغ یک قلمی که ممکن است برای دریافت یک لیسانس ـ علاوه بر حق الامتیاز ـ تأدیه شود، و نظایر آنها را می‌توان نام برد. برای موارد مربوط به این حالت نیز طبق مقررات مالیاتی عمر مفید تعیین شده و عموماًدر این مدت قابل استهلاک با روش خط مستقیم می‌باشند. عین این ترتیب در محاسبات بازرگانی شرکت نیز رعایت می‌شود.

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

استهلاک ویژه ـ این نوع استهلاک را در واقع می‌توان نوعی استهلاک اضافی دانست که علاوه بر استهلاک معمولی قابل استفاده است. منظور از برقراری آن تشویق شرکت‌ها به استفاده از انواع معینی از ماشین‌آلات و تجهیزات می‌باشد. سازمان مالیاتی این‌گونه وسائل را تعیین و صورت آنها را اعلام می‌کند که ممکن است هرساله مورد اصلاح قرار گیرد.

البته این استهلاکِ اضافی فقط از نظر مالیاتی قابلیت کاربرد دارد و به عنوان استهلاک معمولی در محاسبات بازرگانی شرکت پذیرفته نیست. به همین مناسبت و جهت آن که این مسأله قاعدهٔ تطابق حسابداری بازرگانی و حسابداری مالیاتی را بر هم نزند، راه حلّی انتخاب شده است و آن این که مبلغ استهلاک اضافی، هرچند که تحت این عنوان در دفاتر شرکت ثبت نشده باشد، در محاسبه مالیات منظور می‌شود و تفاوت حاصل به عنوان سود تقسیم نشده شرکت محسوب می‌گردد.

اندوخته‌ها

قانون مالیاتی ژاپن منظور داشتن پاره‌ای اندوخته‌ها را در حساب‌های مالیاتی شرکت‌ها مجاز دانسته است. میزان اندوخته باید بر اساس فرمول مورد قبول قانون مالیاتی محاسبه و در دفاتر شرکت ثبت شود. اغلب اندوخته‌هائی که به موجب مقررات مالیاتی مجاز دانسته شده‌اند، همان‌هائی هستند که از نظر اصول حسابداری نیز مقبول شناخته شده‌اند. در مورد میزان و مبلغ مجاز هر اندوخته نیز غالباً این هماهنگی در عمل وجود دارد و انجمن حسابداران خبرهٔ ژاپن بیشترِ این موارد را مورد تأیید قرار داده است. ذیلاً سه نوع از رایج‌ترین این اندوخته‌ها را مورد بحث قرار می‌دهیم:

اندوخته مطالبات مشکوک‌الوصول

درمورد محاسبهٔ حدّ قابل قبول این اندوخته مودی مجازاست درصدهای مقرر در قانون مالیاتی یا درصدهائی را که بر حسب تجربهٔ شغلی خود دریافته، اِعمال کند. ولی به هر حال درصدهای مورد بحث باید نسبت به ماندهٔ خالص مطالبات به کار برده شود. نحوهٔ عمل به این ترتیب است که از مبلغ هر بستانکاری آنچه احتمالاً قابل پرداخت به شخص بدهکار است کسر می‌شود و درصد مربوط نسبت به ماندهٔ خالص مجموع مطالبات اِعمال می‌گردد.

از جمله درصدهای پیش‌بینی شده در قانون مالیاتی می‌توان رقم ۳/۱ درصد نسبت به تجارت خرده و عمده‌فروشی، ۰/۸ درصد برای تولیدات فنی، و ۰/۳ درصد نسبت به موسسات مالی را نام برد.

اندوختهٔ پاداش

موسسات ژاپنی معمولاً دوبار در سال به کارکنان خود پاداش می‌پردازند. به همین سبب مقررات مالیاتی اجازه می‌دهد که اندوخته‌ای از این بابت منظور شود. البته از نظر بازرگانی مبنای تعهدی ازاین حیث مقبولیت دارد و هر مبلغی که به کارکنان تعلق گیرد باید مبنای محاسبه اندوخته واقع شود. امّا از جهت مالیاتی مبالغی که عملاً در دورهٔ قبل پرداخت شده مأخذ قرار می‌گیرد. در نتیجه اگر مودی در سال جاری از رونق و سوددهی بیشتری برخوردار باشد مأخذ محاسبهٔ مالیاتی از نظر حسابداری بازرگانی چندان منطقی نخواهد بود. با این حال وضع عملی قضایا چنان است که در اغلب موارد اندوختهٔ محاسبه شده طبق فرمول مالیاتی در قیاس با محاسبات بازرگانی شرکت نیز از تناسب برخوردار است.

اندوخته خسارت پایان کار

موسسات ژاپنی هنگام خاتمه یافتن کار مستخدمین خود باید مبلغی را تحت این عنوان به آنان پرداخت کنند. این پرداخت حتی در صورتی هم که مستخدم به میل خود کار را ترک کند ضرورت دارد، هرچند که در آن صورت مبلغ خسارت بسیار کمتر خواهد بود.

بنابراین از نظر اصول حسابداری موسسه باید برای پرداخت‌های آتی خود به این منظور اندوخته‌ای ایجاد کند. همین قاعده در مقررات مالیاتی نیز پذیرفته شده است. قانون مالیاتی مبلغ این اندوخته را معادل ۴۰ درصد رقمی اجازه می‌دهد که اگر در پایان سال کلیه کارکنان شرکت به طور داوطلبانه بخواهند موسسه را ترک کنند، به آنان قابل پرداخت خواهد بود. از نظر حسابداری قاعدةً بهتر است محاسبات مبتنی بر آمار واحتمالات صورت پذیرد و رقم اندوخته بر این پایه تعیین شود. معذلک در

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

عمل تقریباً هیچگاه چنین محاسباتی انجام نمی‌شود و غالباً همین ۴۰ درصد قانون مالیاتی را ملاک قرار می‌دهند، و به همین سبب می‌توان آن را منطبق با روش جاری حسابداری نیز دانست.

امّا در مورد مدیران وضع به نحو دیگری است. از نظر حسابداری پیش‌بینی اندوخته‌ای از این بابت نیز منطقی است، ولی مقررات مالیاتی در این خصوص مبنای نقدی را می‌پذیرد. یعنی هرگونه مبلغی از این بابت را در صورتی می‌پذیرد که به تصویب ارگان‌های مربوط شرکت رسیده و عملاً پرداخت شده باشد. اکثر شرکت‌هابه این قاعدهٔ مالیاتی تن در داده و از درج اندوخته بابت خسارت خاتمه خدمت مدیران حتی در حساب‌های بازرگانی خود صرف‌نظر می‌کنند، که نتیجه بازهم تأمین غیر مستقیم وحدت دو سیستم حسابداری مالیاتی و بازرگانی می‌باشد.

تبدیل ارقام ارزی

قواعدی که مقررات مالیاتی در مورد تبدیل ارقام ارزی پیش‌بینی کرده مبنای عملکرد متداول حسابداری نیز می‌باشد. قاعده بر این است که معاملات انجام شده به ارزهای خارجی به نرخ زمان معامله به ین ژاپن تبدیل شود. البته مودیان می‌توانند به جای آن از متوسط نرخهای هفتگی یا ماهانه استفاده کنند که کار را ساده‌تر می‌کند، منتهی در این صورت باید چنین روشی را به طور ثابت و یکسان مورد عمل قرار دهند.

در مورد ارقام ترازنامه باید بین اقلام پولی و غیر پولی تفاوت قائل شد. نسبت به اقلام غیر پولی مانند موجودی کالا و دارائی‌ها نرخ برابری زمان انجام معامله ملاک بوده و همین مبالغ باید به جلو نقل شود بی آن‌که تجدید ارزیابی ضرورت داشته باشد. چنین روشی با اصول متداول حسابداری در کشور ژاپن مطابقت دارد.

در باب اقلام پولی مانند مطالبات و بدهی‌ها نیز تفاوت دیگری بین موارد کوتاه‌مدت و بلند مدت ضرورت پیدا می‌کند. در مورد اقلام کوتاه‌مدت (زیر یک سال) مودی مختار است که یا نرخ تاریخی مربوط به زمان انجام معامله و یا نرخ جاری پایان سال را ملاک قرار دهد. این انتخاب باید به مرجع مالیاتی اعلام گردد و به طور یکسان و ثابت به کار برده شود. امّا نسبت به اقلام بلندمدت فقط می‌توان نرخ تاریخی را به کار بست، مگر این‌که نوسان نرخ از ۱۵ درصد به بالا باشد که در آن صورت نرخ جاری معتبر خواهد بود. هرگاه بر اثر این تبدیل‌ها سود یا زیانی به وجود آید در احتساب مالیات منظور خواهد شد، هرچند که هنوز مطالبات و بدهی‌ها تصفیه نشده‌اند. رویهمرفته، تفاوت مهمی بین حسابداری مالیاتی و مالی از حیث تسعیر مورد بحث وجود ندارد.

عواید حاصل از واگذاری املاک

منافعی که از واگذاری املاک و برخی دارائی‌های سرمایه‌ای دیگر (نظیر کارخانه، ماشین‌آلات، کشتی، هواپیما، اوراق بهادار و نظایر آنها) عاید واگذارنده می‌شود مشمول مالیات خاصّی است که آن را اختصاراً به نام مالیات بر منافع سرمایه می‌نامند. بحثی که در اینجا مطرح است راجع به ملک به طور خاصّ می‌باشد. قانون اجازه می‌دهد که در مواردی این نوع منافع در ارتباط با املاک با تأخیر در حساب سود و زیان شرکت منعکس شود و مآلاً مالیات متعلق دیرتر پرداخت گردد. از جمله مواردی که چنین کاری مجاز است، هنگامی است که از محل بهای ملک واگذاری، ملک مشابه تهیه شود و یا برای تهیه ملک جایگزین از وجوه دریافتی از بیمه و یا کمک‌های دولتی نیز استفاده شود.

در گذشته نگاهداری حساب مربوط به این موارد به چند شکل مجاز دانسته شده بود که برخی از آنها با واقعیات تطبیق نمی‌کرد و به همین سبب مورد اعتراض کارشناسان حسابداری قرار می‌گرفت و بین آنها و مراجع مالیاتی از این بابت اختلاف نظر وجود داشت. عاقبت سازمان مالیاتی قانع شد که از این اشکال فقط یکی را نگاه دارد. در این طریقه آن قسمت از منافع واگذاری ملک که قابل تعویق است به عنوان ذخیره ثبت می‌شود و متعاقباً در موعدهای قانونی به حساب سود شرکت منتقل می‌گردد.

خلاصه

حسابداری مالی و تجارتی ژاپن سالیان دراز تحت تأثیر مقررات مالیاتی قرار داشته است. گاهی این پیوند دفتر تجارتی و مالیات مورد ایراد واقع شده و آن را مانعی در راه توسعهٔ استانداردهای حسابداری ژاپن دانسته‌اند. امّا به تدریج نوعی مصالحه و نرمش از هردو سو، یعنی از سوی حسابداران و مالیه‌چی‌ها، نشان داده شده و اکنون همه پذیرفته‌اند که این ساختار هم برای حفظ کارآئی اداره امور مالیاتی و هم برای داشتن یک سیستم ساده حسابداری در ژاپن، از ضرورت بسیار برخوردار است. ■

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

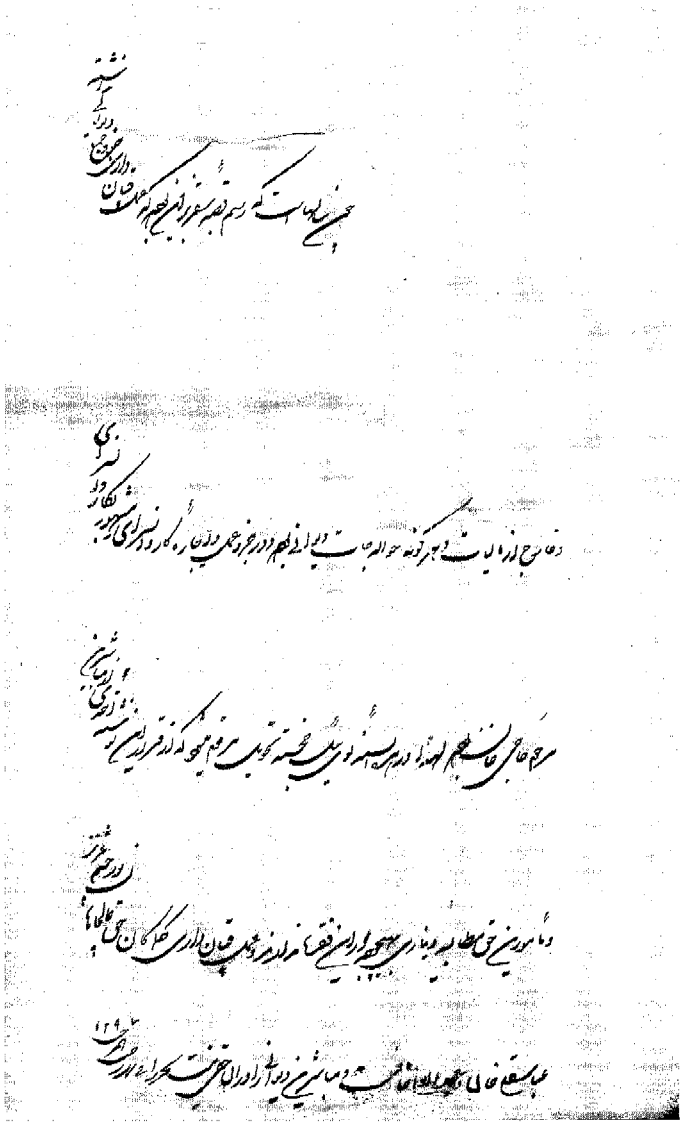
یک سند مالیاتی از دوران قاجار

این سند چنان که از تاریخ آن بر می‌آید در زمان سلطنت ناصرالدّین شاه قاجار صادر شده است. موضوع سند با توجه به متن آن روشن و حاکی از این نکته است که درآمد حاصل از قپانداری در قصبه سقز(شهرستان کنونی سقز) همواره از مقوله مالیات و وجوه مشابه آن خارج بوده و کلاً حق دو شخص نامبره در این سند می‌باشد، و مراجع دیوانی (دولتی) از مطالبه هرگونه وجهی از این بابت ممنوع هستند.

این سند را آقای **محمد صابری ممیز کل مالیاتی شهرستان سقز** در اختیار ما نهاده‌اند، که بدین‌وسیله از ایشان سپاسگزاری می‌نمائیم.

مطالب متن سند از این‌قراراست:

«چون سالهااست که رسم قصبه سقز بر این بوده که عمل قپان داری جزوجمع دیوانی نداشته و خارج از مالیات و هرگونه حواله‌جات دیوانی بوده و در جزو عمل و اجاره کاروانسرای مشهور بکاروانسرای مرحوم حاجی خان بوده لهذا در هذه‌السنه لوی ئیل خجسته تحویل مرقوم میشود که از قرار این نوشته احدی از مباشرین و مامورین حق مطالبه دیناری بهیچوجه در این فقره‌ها ندارند و عمل قپان‌داری کماکان حق عالیجاهان نورچشم عزیز عباسقلی خان و عبدالعلی خانست و مباشرین دیوانی را در آن حقی نیست تحریرا فی شهر رجب‌المرجب ۱۲۹۷»



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

آیا نظام مالیاتی ایران به روش مبنای تعهدی روی آورده است؟

م. ت. همدانی



مقدّمه

هزینه‌ها و درآمدهای موسسات را می‌توان به دو شکل یا در دو مرحله مورد توجّه قرار داد. نخست مرحله‌ای که در آن درآمد یا هزینه به سود موسسه یا بر عهدهٔ آن تعلق گرفته، و دوم مرحله‌ای که عملاً وجوهی از این بابت پرداخت یا دریافت شده است. این دو مرحله الزاماً از یکدیگر جدا نبوده و در بسیاری از موارد ممکن است توأماً و در زمان واحد محقّق گردد. امّا خلاف آن نیز قابل وقوع است، و آن این که پرداخت و دریافت وجه عملاً مدتی پس از تحقق هزینه و درآمد صورت گیرد و بین این دو از حیث زمانی فاصله باشد.

هرگاه ملاک محاسبه را دریافت و پرداخت وجوه بدانیم و در تاریخی که چنین امری عملاً صورت می‌پذیرد هزینه و درآمد را مورد قبول قرار دهیم، چنین شیوه‌ای را روش پایه یا مبنای نقدی (cash basis) می‌خوانند. امّا اگر صرف تحقق و تعلق در آمد و هزینه را کافی برای پذیرش آنها بدانیم در واقع پایه دیگری را قبول کرده‌ایم که accrual basis خوانده می‌شود. این اصطلاح را می‌توان به مبنای «تعلق» یا «مبنای تعهدی» تعبیر کرد.

این بررسی از جهت حسابداری مالیاتی مطرح است و به طور خاصّ مفاد یک بخشنامهٔ وزارت اقتصاد و دارائی طی آن مورد بحث قرار می‌گیرد که می‌تواند به عنوان قرینه‌ای در جهت پذیرش روش مبنای تعهّدی از حیث رسیدگی مالیاتی تلقی گردد.

بخشنامه وزارت اقتصاد و دارائی

متن بخشنامه شماره ۷۱۹۹۶ مورخ ۷۴/۱۲/۲۱ به قرار زیر است:

«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 یک سال مالیاتی تحقق یافته، اعم از آن که درسال مزبور پرداخت شده یا مودی متعهد به پرداخت آن باشد، باید جزء هزینه‌های قابل قبول همان سال پذیرفته شود.»

در این بخشنامه همان‌گونه که ملاحظه می‌شود مبحث هزینه‌های قابل قبول قانون مالیات‌های مستقیم به طور کلی مورد توجه واقع شده و این که به بندهای ۱۷ و ۱۸ به طور خاص اشاره شده به عنوان مثال و احتمالاً با توجه نحوهٔ تنظیم عبارات این بندها بوده که ممکن است لزوم تحقق پرداخت را به عنوان شرط قبولی هزینه به خواننده القاء کند.

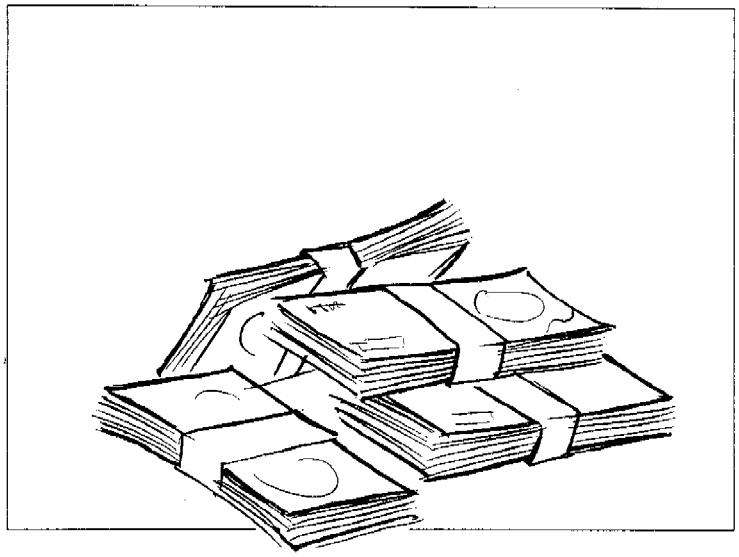
به هر تقدیر حکم کلّی بخشنامه در مورد هریک از انواع هزینه‌های قابل قبول این است که اگر «در یک سال مالیاتی تحقق یافته» باشد «باید جزء هزینه‌های قابل قبول همان سال پذیرفته» شود «اعم از آن که در سال مزبور پرداخت شده یا مودی متعهد به پرداخت آن باشد».

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

عبارات فوق بسیار صریح و روشن‌اند و تردیدی بر جای نمی‌گذارند که مدیریت مالیاتی کشور پایه تعهّدی را - لااقل در مورد هزینه‌ها - جاری می‌داند. این تصریح به رغم وجود کلماتی در متن قانون به عمل آمده است که در صورت ملاک قرار دادن ظاهر الفاظ می‌تواند استنتاجی را خلاف حکم مورد بحث توجیه کند. منظور استفاده از واژهٔ پرداختی و همچنین کاربرد فعل‌هائی است که نشان ازگذشته و انجام عمل پرداخت می‌دهند. از آن جمله می‌توان موارد زیر را نام برد:

- آخرین جمله متن ماده ۱۴۷ به این شرح:

«در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی شده یا بیش از حد نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد، قابل قبول خواهد بود» در اینجا به طور خاص عبارت «پرداخت آن به موجب... صورت گرفته باشد» مورد توجه می‌باشد.



- جزء هـ بند ۲ ماده ۱۴۸ به این شرح: «وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط».

- جزء و همان بند: «تا میزان ده درصد حقوق پرداختی سالانه...».

- بند ۳ ماده ۱۴۸: «... مال‌الاجاره پرداختی طبق سند رسمی...)

- بند ۶ همان ماده: «وجوه پرداختی بابت انواع بیمه...»

- بند ۷ همان ماده: «حق‌الامتیاز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هائی که .... به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها... پرداخت می‌شود...».

- بند ۱۷ همان ماده به شرح زیر:

«حق‌الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق‌العمل - دلالی - حق‌الوکاله - حق‌المشاوره - حق حضور - هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری».

- بند ۱۸ همان ماده به شرح زیر:

«کارمزدی که برای انجام عملیات موسسه به بانک‌ها و همچنین موسسات اعتباری غیر بانکی پرداخت شده باشد و در مورد بانکها هزینه بانکی پرداختی بابت اخذ وام».

متن بندهای ۱۷ و ۱۸ را به این سبب به طور کامل نقل کردیم که بخشنامه مورد بررسی به طور خاص به آنها اشاره کرده است. این دو بند و سایر قسمت‌هائی که از مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم نقل کردیم همگی واژه‌ها و عباراتی نظیر «پرداختی»، «پراخت شده»، «صورت گرفته باشد» و امثال آنها را به کار برده‌اند که از جهت لغوی می‌تواند به مفهوم عمل انجام شده تلقی گردد. در این صورت تفسیر تحت‌اللفظی یا ادبی قانون می‌تواند این فکر را القاء کند که گویا قانون ایران از شیوهٔ مبنای نقدی در مورد هزینه‌ها تبعیّت می‌کند.

امّا بخشنامهٔ مدیریت مالیاتی صریحاً تکیه بر مبنای تعهّدی دارد و به طور خاص دو بند ۱۷ و ۱۸ ماده ۱۴۸ را به عنوان مثال ذکر کرده که هردو از واژه‌ها وعباراتی نظیر «پرداختی» و «پرداخت شده باشد» استفاده کرده‌اند. این تاکید و تصریح می‌تواند به مفهوم قبول روش مبنای تعهدی (یا مبنای تعلق) تلقی گردد.

درآمدها و مبنای تعلق

بخشنامه مورد بحث صرفاً هزینه‌ها را در بر می‌گیرد و اشاره‌ای به درآمدها ندارد، حال آن که اصطلاح مبنای تعهّد (یا تعلق) در آمد و هزینه هردو را در بر می‌گیرد. بدیهی است مودی مالیاتی ترجیح می‌دهد که رفتار دوگانه‌ای در این خصوص اِعمال شود، به این معنی که هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و در آمدها بر پایه نقدی مورد احتساب قرار گیرد زیرا چنین ترتیبی حداقل می‌تواند امکان تأخیر در پرداخت مالیات را سبب شود. امّا اگر قرار باشد در مورد هزینه‌ها مبنای تعلّق قبول شود طبیعی است که همین روش باید نسبت به درآمدها نیز عملی گردد.

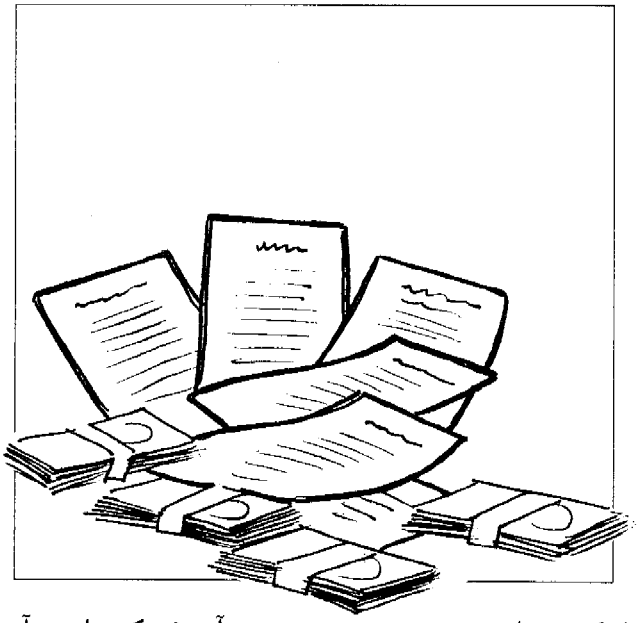
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

این که آیا قانون مالیات‌های مستقیم در مورد در آمدها مبنای تعهدی یا مبنای نقدی را ملاک قرار می‌دهد، نکته‌ای است که می‌تواند موضوع یک بررسی جداگانه قرار گیرد. یک نگاه اجمالی به مفاد قانون می‌تواند خواننده را به این اندیشه هدایت کند که قانون مالیاتی ایران در مورد برخی از درآمدها مبنای نقدی را پذیرفته و نسبت به بعض دیگر مرحله تعلق و تعهّد را کافی دانسته است. به عنوان نمونه در موارد زیر مبنای نقدی مورد تصریح قرار گرفته است.

- پاراگراف ماقبل آخر متن ماده ۵۳: «هرگاه موجر مالک نباشد درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره».

- تبصره ۹ ماده ۵۳: «وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکت‌های دولتی و... مکلّف‌اند مالیات موضوع این فصل را از مال‌الاجاره‌هائی که پرداخت می‌کنند کسر... و به اداره.... پرداخت.... نمایند».

- ماده ۵۵: «هرگاه مالک... در احتساب در آمد مشمول مالیات... میزان مال‌الاجاره‌ای که... می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر... می‌گردد از کل مال‌الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد».



نمونه‌ای از پذیرش مبنای تعلق را در ماده ۸۵ می‌توان ملاحظه کرد. «پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را... کسر.... و به حوزه مالیاتی محل پرداخت کنند».

شاید بتوان گفت اصطلاح «تحصیل در آمد» عنوان عامّی است که قانون مالیات‌های مستقیم به کار برده تا شامل هر دو حالت نقدی و تعلّقی باشد. ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم که کلّی‌ترین حکم قانون را دربارهٔ درآمد مشمول مالیات بیان داشته می‌گوید:

«اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند...

۲. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهائی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند...»

عبارت «تحصیل درآمد» در سه بند بعدی این ماده نیز تکرار شده است. از آنجا که ماده ۱ کلّی‌ترین مادهٔ قانون و در واقع امّ‌المواد است و تکلیف مشمولین مالیات را من حیث‌المجموع تعیین کرده است، و از طرفی همان‌گونه که دیدیم ضمن احکام تفصیلی قانون از هردو مبنای نقدی و تعلّقی بر حسب مورد یاد شده است، بنابراین می‌توان استنباط فوق مبنی بر شمول عنوان «تحصیل در آمد» بر هردو حالت نقدی و تعهّدی را تایید کرد.

اگر این استنباط درست باشد در آن صورت شاید بتوان گفت که عبارت ماده ۸۲ به این شرح: «درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر... تحصیل می‌کند مشمول مالیات بر در آمد حقوق است» به هر دو حالت نقدی و تعلقی اشاره دارد. حکم ماده ۸۵ نیز چنین استنباطی را تایید می‌کند.

همین نکته می‌تواند به ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم نیز راجع شود. این ماده که حکم عامّ قانون را در باب مالیات بر مشاغل بیان کرده می‌گوید:« درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل... تحصیل کند.... مشمول مالیات بر مشاغل می‌باشد».

همچنین است ماده ۱۰۵ قانون که تکلیف عامّ مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی را معین کرده است: «جمع درآمد شرکت‌ها و در آمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منافع مختلف در ایران یا خارج تحصیل شود... مشمول مالیات خواهد بود». در مورد درآمد اتفاقی نیز همین اصطلاح به کار رفته است (ماده ۱۱۹).

در صورت قبول نتیجه‌گیری مذکور مبنی بر شمول عنوان «تحصیل درآمد» بر هردو حالت تعهّدی و نقدی مطلب قابل بررسی بعدی این خواهد بود که گرایش غالب در این قانون -و همچنین در رویه عملی مراجع مالیاتی -کدام است؟ این بحث می‌تواند موضوع یک بررسی جامع قرار گیرد که امید است در آینده به نحوی در این نشریه منعکس شود.

■■■■

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

بررسی یک موجود حقوقی تازه: گروه منافع اقتصادی اروپائی و آثار مالیاتی آن

از روزی که آدمی به فکر ابداع شخصیت فرضی برای تجمّعات اقتصادی - اجتماعی بنی‌نوع خود افتاد، این پدیده مداماً روبه توسعه و تطوّر بوده و اشکال رنگارنگی از آن در صحنهٔ فعالیت‌های بشری پا به عرصه نهاده و در قوانین مختلف جایگاه مهمی را احراز کرده است. انواع شرکت‌ها، انجمن‌ها، اتحادیه‌ها، تراست‌ها، سازمان‌ها، نهادها، مشارکت‌ها، مؤسسات چند ملیتی، و غیره و غیره همگی از مصادیق این شخصیت فرضی و مستقلّ از انسان‌های گرد آمده در درون هریک ازاین موجودات به‌شمار می‌روند.

ایجاد اتحادیه اروپا و بر اثر آن پیدایش یک بازار قارّه‌ای در این بخش از جهان، به ظهور نوع جدیدی از این تجمّع منافع میدان داد که صحنهٔ تجلّی و شکل‌گیری آن قلمرو کلّ اتحادیه مذکور است. نام این تشکّل نوین را European Economic Interest Grouping نهاده‌اند که می‌توان آن را به «گروه منافع اقتصادی اروپائی» تعبیر نمود. این ایده نخست ضمن مصوبه یا مقررات شماره ۲۱۳۷/۸۵ مورخ ۲۵ ژوئیه ۱۶۸۵ شورای اروپا گنجانیده شد، و از اوایل دهه ۹۰ به بعد اکثر کشورهای عضو به تدریج آن را پذیرفته و در سیستم حقوقی خود وارد کردند.

هدف وترکیب گروه منافع

در این مصوّبه هدف از تشکیل گروه منافع اقتصادی اروپائی (که از این پس به خاطر اختصار آن را گروه منافع خواهیم نامید) «هماهنگی فعالیت‌های مربوط به توسعه اقتصادی در درون اتحادیه» قلمداد شده است. همچنین در این مقررات گفته می‌شود که «فرق اصولی گروه منافع با یک موسسه یا شرکت در اهداف آنها است. هدف گروه تنها این است که فعالیت‌های اقتصادی اعضاء خود را توسعه دهد وتسهیل نماید و آنان را قادر سازد که نتایج کار خود را بهبود بخشند». لذا «فعالیت گروه باید به فعالیت اعضاء خود مرتبط باشد و نه این که جایگزین آن فعالیت‌هاشود... یک گروه منافع در قبال اشخاص ثالث رأساً نمی‌تواند عهده‌دار کسب و کاری شود».

بنابراین ضمن مقررات یادشده تصریح شده است که گروه منافع نمی‌تواند عهده‌دار امور زیر شود:

الف. مدیریت یا سرپرستی فعالیت‌های اعضاء خود یا موسسه دیگری را ـ به ویژه در زمینه‌های مالی، سرمایه‌گذاری و پرسنلی ـ بر عهده گیرد.

ب. سهام مؤسسات عضو خود را تملک کند. تملک سهام سایر موسسات نیز در صورتی مجاز است که این امر برای نیل به اهداف گروه ضرورت داشته، و گروه چنان سهامی را به نمایندگی از سوی اعضاء خود تحصیل کند.

ج. همچنین گروه نمی‌تواند کارکنانی بیش از پانصد نفر را استخدام کند، و یا

د. وسیلهٔ اعطاء وام یا انتقال دارائی به مدیران شرکت‌های عضو یا افراد وابسته به آنان شود.

البتّه اینها مربوط به جنبهٔ رسمی قضیّه است و معلوم نیست که چنین انضباطی همواره رعایت شود.

گروه منافع از ترکیب اشخاص حقیقی، شرکت‌ها و هر موسسه دیگری که بر حسب قوانین حقوق خصوصی یا عمومی پدید آمده باشد تشکیل می‌شود. در مورد اشخاص حقیقی شرط این است که به فعالیت‌های تجاری، صنعتی، کشاورزی یا ارائه خدمات حرفه‌ای و نظایر آن در داخل اتحادیه اروپا اشتغال داشته باشند. شرکت‌ها و موسسات نیز باید طبق قوانین کشورهای عضو اتحادیه تشکیل شده و اقامتگاه قانونی و مرکز ادارهٔ آنها در قلمرو اتحادیه قرار داشته باشد. گروه باید حدّاقل در دو کشور عضو اتحادیه اعضائی داشته باشد.

گروه منافع بر اساس قرارداد بین اعضاء و ثبت در مرجع صلاحیتدار کشور ذی ربط رسمیت پیدا می‌کند. در این قرارداد (که قابل تشبیه به شرکتنامه است) باید مشخصات زیرین نوشته شود:

ـ نام گروه که باید با عنوان «گروه منافع اقتصادی اروپائی» یا اختصار آن (EEIG) همراه باشد؛

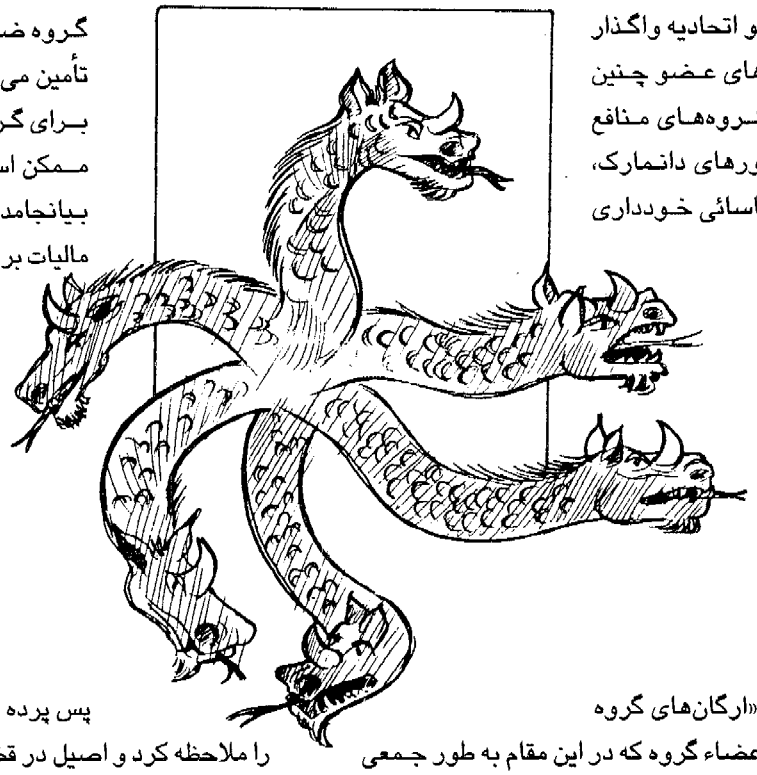
ـ نشانی رسمی گروه؛

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

ـ اهداف گروه؛
ـ نام، عنوان تجارتی، شکل حقوقی، نشانی یا محل و شماره ثبت هریک ازاعضاء؛ و
ـ دوره فعالیت گروه که ممکن است دائمی باشد.
ثبت وانحلال گروه باید در روزنامه رسمی اتحادیه اروپا آگهی شود.

شخصیت و تشکیلات گروه

مسألهٔ شناسائی شخصیت حقوقی برای گروه منافع به اختیار و تصمیم کشورهای عضو اتحادیه واگذار شده است. اکثر کشورهای عضو چنین شخصیتی را برای گروه‌های منافع شناخته‌اند و تنها کشورهای دانمارک، آلمان وایتالیا از این شناسائی خودداری کرده‌اند. این دولت‌ها گروه منافع اقتصادی را از حیث حقوقی و مالیاتی در حکم مشارکت (partnership) تلقی کرده‌اند، که در سطور آتی به این جنبهٔ قضیّه خواهیم پرداخت.



بند ۱ ماده ۱۶ مصوّبهٔ شورای اروپا می‌گوید: «ارگان‌های گروه منافع عبارتند از همان اعضاء گروه که در این مقام به طور جمعی اقدام می‌کنند». با وجود این بیان اصولی، گروه‌ها اجازه دارند که تشکیل ارگان‌هائی را در قرارداد تاسیس خود پیش‌بینی کنند. تصمیم‌گیری دربارهٔ عملیات گروه با اعضاء آن است. هر عضوی دارای یک رأی است مگر این که در قرارداد مربوط ترتیب دیگری پیش‌بینی شده باشد. برخی تصمیمات باید به اتفاق آراء گرفته شود، که از آن جمله است: تصمیم دربارهٔ تغییر اهداف، ترکیب آراء، شرایط اخذ تصمیم، و تمدید دورهٔ موجودیت گروه، و یا تغییر در مفاد قرارداد تاسیس گروه و وظایف و تعهدات اعضاء. مدیر گروه (که می‌تواند شخص حقیقی یا حقوقی باشد) در کلیه مناسبات با اشخاص ثالث به عنوان نماینده گروه عمل می‌کند.
اعضاء گروه منافع بابت دیون و تعهدات مالی گروه مسئولیت تضامنی دارند. تامین هزینه‌های گروه نیز برعهده اعضاء قرار دارد که به نسبت مقرر در قرارداد مکلف به تأمین آن هستند. سود عملیات گروه هم متعلق به اعضاء بوده و به نسبتی که در قرارداد تعیین شده باید بین آنها تقسیم شود. در صورتی که قرارداد از این بابت‌ها ساکت باشد، هم تأمین هزینه و هم تقسیم سود به طور مساوی به عمل خواهد آمد.

مسائل مالیاتی

۱ ـ مالیات گروه

اصل بر این است که گروه منافع در پی تحصیل سود برای خود نباشد بلکه فعالیت‌های آن در جهت رونق کار اعضاء صورت پذیرد. هرگونه هزینه‌ای هم که برای فعالیت گروه ضرورت داشته باشد توسط اعضاء تأمین می‌شود. با این حال امکان اضافه درآمد برای گروه وجود دارد واین اضافه درآمد ممکن است به ایجاد سود مشمول مالیات بیانجامد. تشخیص سود و در آمد مشمول مالیات بر اساس قوانین داخلی هر کشور عضو اتحادیه صورت می‌پذیرد. امّا پس از مشخص شدن این که گروه دارای سودی بوده است که باید مالیات از آن گرفته شود، در آن صورت اغلب کشورهای عضو قاعدهٔ شفافیتِ رایج در مورد مشارکت‌ها را نسبت به سود گروه منافع نیز اِعمال می‌نمایند. بر اساس این قاعده از پس پرده و ظاهر شرکت باید وجود اعضاء آن را ملاحظه کرد و اصیل در قضایا همان اعضاء هستند. بنابراین سود مشارکت (یا گروه منافع) متعلق به اعضاء تلقی می‌شود و همان‌ها هستند که مشمول مالیات قرار می‌گیرند.

استحالهٔ گروه‌ها ـ در این مقام به عنوان جملهٔ معترضه ذکر یک نکته را لازم می‌داند و آن این که با وجود ظاهر حال گروه منافع و اصول حاکم بر این تأسیس حقوقی که حکایت از بی‌طرفی آن در قضیه تحصیل سود می‌نماید، معذلک از هم‌اکنون سخن از امکان اجرای اصولی نظیر «اصل معامله‌کنندگان مستقل» (Arm's length principle) در مورد مسائل مالیاتی این‌گونه گروه‌ها در میان است. این اصطلاح در مورد معامله‌کنندگان غیر وابسته به یکدیگر به کار می‌رود که با استقلال و بدون ملاحظات ناشی از وابستگی، با هم معامله می‌کنند. اگر یکی از طرف‌های معامله دیگری را تحت کنترل داشته‌باشد و یا هردوی آنهاتابع طرف ثالثی باشند در این صورت قیمت و شرایط معامله ممکن است با آنچه در صورت استقلال طرفین جاری می‌شد، تفاوت پیدا کند. منظور از اجرای اصل معامله

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

کنندگان مستقل این است که ظاهر معاملات و روابط مالی مورد ادّعای مؤدّی مالیاتی را در نظر نمی‌گیرند وبلکه خود یک حالت فرضی را منظورمی‌دارند که اگر چنان معاملاتی بین موسسات مستقل انجام می‌شد، در آن صورت به جای قیمت‌ها و ارقام ارائه شده از سوی مؤدّی چه اقلامی جایگزین می‌گردید. آنگاه مالیات را بر اساس چنین فرضی تعیین می‌کنند. روش‌های مختلفی در این خصوص اِعمال می‌شود که از حوصلهٔ این گفتار خارج است.[1]

طرح این‌گونه بحث‌ها در مورد گروه‌های منافع حکایت از آن دارد که نشانه‌های فعل و انفعالات مالی و سود جوئی‌های گروه به عنوان یک واحد اقتصادی بزرگ ـ صرف‌نظر از فعالیت‌های هریک از اعضاء ـ از هم‌اکنون پدیدار گشته و اندیشهٔ توسّل به چنین قواعدی را مطرح ساخته است. هرچند گذشت زمان لازم است تا بتوان شکل و ماهیتی را که گروه منافع اقتصادی اروپائی در نهایت به خود خواهدگرفت معین کرد، بااین حال این تصور را نمی‌توان از فکر زدود که شاید غول‌های تازه‌ای در قالب این گروه‌ها قد برافرازند و در آینده به سطح شرکت‌های عظیم چند ملیتی یا برتر از آن صعود کنند.

فعالیت‌های داخلی و خارجی گروه ـ فعالیتی که گروه در داخل کشور محل ثبت خود انجام می‌دهد در رابطه با دو دسته از اعضاء مطرح است. نخست دسته‌ای از اعضاء که خود مقیم همان کشور هستند. بر اساس قاعدهٔ شفافیت که فوقاً ذکر کردیم اعضاء گروه مؤدّی اصلی به شمار می‌روند و به نسبت سود خود مشمول مالیات قرار می‌گیرند. امّا آن دسته از اعضاء گروه که مقیم کشورهای دیگر هستند ممکن است بحثی را مطرح سازند و آن این است که آیا گروه منافع مقیم کشور «الف»، یک موسسه ثابت (permanent establishment) عضو مقیم کشور «ب» به شمار می‌آید یا خیر؟ مفهوم مؤسسه ثابت یا پایگاه دائمی بارها در مجله مالیات شرح داده شده است. هرگونه شعبه، نمایندگی، یا موسسه مشابه وابسته به موسسه مقیم یک کشور در کشور دیگر موسسه ثابت آن بنگاه اصلی به شمار می‌آید و ممکن است بابت فعالیت‌های خود در کشور دوّم به عنون یک مؤدّی مالیاتی به شمار آید. در قراردادهای مالیات مضاعف فصل خاصّی به این‌گونه موسسات اختصاص داده می‌شود و ممکن است معافیت مالیاتی در کشور ثانی برای آنها منظور شود، تا از شمول مالیات مضاعف جلوگیری به عمل آید.

حال اگر گروه منافع، یک موسسه ثابت وابسته به شرکت یا شخص مقیم خارج (که عضو گروه است) به حساب آید طبعاً قاعدهٔ شفافیت در این مورد خاص اثر خود را از دست می‌دهد و گروه رأساً مشمول مالیات قرار می‌گیرد، مگر این که معافیت قراردادی شامل حال آن شود. این بحث در کشورهای عضو اتحادیه اروپا مطرح است و لااقل یکی از این کشورها یعنی هلند نظر منفی در باب شناسائی یک گروه منافع به عنوان موسسه ثابت ابراز کرده است. امّا اگر گروه منافع به فعالیت د رخارج از کشور محل ثبت خود بپردازد در اینجا مجدداً بحث موسسه ثابت به شکل دیگری مطرح می‌شود. آیا گروه منافع بابت این فعالیت‌های خود در کشور «ج» موسسه ثابت کشور «د» به شمار می‌رود که محل ثبت آن است؟ این بحث نیز همچنان ادامه دارد و بسیاری بر این عقیده هستند که راه حل مشکل، شناسائی قاعدهٔ شفافیت در مورد موسسه ثابت است، یعنی به فرض آن که معتقد به وجود موسسه ثابت هم بشویم باید وجود آن را نادیده بگیریم و دریافت کنندهٔ سود حاصل را در واقع همان اعضاء گروه بدانیم که در کشور دیگر مقیم هستند و در همان جامشمول مالیات قرار می‌گیرند.

مالیات اعضاء

هرگاه عضو گروه منافع یک شرکت باشد و هردو مقیم کشور واحد باشند تکلیف کار روشن است. بر اساس قاعدهٔ شفافیت صاحب در آمد شرکت عضو است و هم او به نسبت سود متعلق، مشمول مالیات بردرآمد کشور محل اقامت خود قرار می‌گیرد. در صورتی که گروه منافع و شرکت عضو مقیم دو کشور باشند ـ که طبعاً هردو کشور داخل اتحادیه اروپا قرار خواهند داشت ـ در آن صورت بر اساس مفاد قراردادهای مالیاتی از قراردادهای نوع اتحادیه اروپا که بین همهٔ کشورهای عضو برقرار است، سهم شرکت عضو از سود گروه، مستقلاً مشمول مالیات قرار می‌گیرد و مشکلی از این لحاظ وجود ندارد.

در مورد اشخاص حقیقی عضو گروه نیز همان اصل شفافیت جاری است و در صورتی که گروه و عضو مربوط هردو مقیم یک کشور باشند، سود سهمی شخص حقیقی بر اساس مقررات مربوط مشمول مالیات قرار می‌گیرد. همچنین اگر عضو گروه مقیم کشور دیگری از اتحادیه اروپا باشد بر اساس قراردادهای مالیاتی بین اعضاء اتحادیه اروپا رفتار خواهد شد. حالت دیگری نیز قابل تصور است و آن این که چنین فردی با این که شهروند یک کشور عضو اتّحادیه است محل اقامت خود را در کشور غیر عضو انتخاب کند. در این صورت قضیّه باید از دید قراردادهای مالیات مضاعف بین کشور محل ثبت گروه و آن کشور غیر عضو بررسی شود، و اگر قراردادی در میان نباشد باید به مقررات حقوق بین‌الملل مالیاتی کشور غیر عضو مراجعه کرد.

پاورقی:

---

۱. به توضیحات مندرج در صفحات ۳۳ و ۳۴ و زیرنویس‌های صفحهٔ ۳۵ شماره ششم مجلهٔ مالیات مراجعه شود.

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

شورای نگهبان و نکات تازه در تفسیر قانون

دکتر محمّد توکّل

مقدّمه

مسألهٔ تفسیر قانون بارها در این نشریه مورد بحث قرار گرفته است. امّا آنچه که اکنون مورد بررسی قرار خواهیم داد نکته یا نکاتی تازه است که می‌توان آنها را از جهات بسیاری قابل توجّه دانست. موضوع به پرسش و پاسخی باز می‌گردد که بین ریاست جمهوری وشورای نگهبان ردّ و بدل شده و متن آن در روزنامه رسمی به چاپ رسیده است. استفسار ریاست جمهوری از شورای نگهبان به دو قانون معین، که هردوی آنها متضمّن مقرراتی پیرامون امور و در آمدهای مالیاتی نیز می‌باشند، راجع می‌گردد. این دو عبارتند از «قانون بودجه سال ۱۳۷۴»و «قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین».



هردو قانون در روز واحد، یعنی ۱۳۷۳/۱۲/۲۸، به تصویب رسیده‌اند و به ترتیب بندهای شماره ۶ و ۷ دستور جلسهٔ واحد مجلس را تشکیل می‌داده‌اند. زمان اجرای هردوی آنها نیز روز یکم فروردین سال ۱۳۷۴ می‌باشد. امّا زمان تایید شورای نگهبان در مورد این دو قانون متفاوت است. قانون بودجه درتاریخ ۷۳/۱۲/۲۸، و قانون وصول برخی از درآمدها روز ۷۴/۱/۱۶ به تایید شورای نگهبان رسیده است.

موارد متعدّد تعارض

ضمن نامهٔ استفساری ریاست جمهوری گفته شده است: **«قانون بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور با قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، در موارد متعدد تعارض دارند».**

همین تعارض سبب طرح مساله در شورای نگهبان شده است، زیرا اجرای دو قانون متعارض منطقاً ممکن نیست و باید دید کدام یک از آن دو را می‌توان به دیگری ترجیح داد. در استفساریّه مذکور حسب المعمول مسأله تقدّم و تأخّر زمانی پیش کشیده شده، زیرا اگر زمان تصویب یک قانون پس از قانون دیگر بوده و بین این دو قانون تناقض وجود داشته باشد، فرض بر این خواهد بود که با گذشت زمان نظر مقنّن عوض شده و مقرراتی خلاف قانون پیشین به تصویب رسانیده است. در این صورت طبیعی است که باید نظر جدید را مرجّح دانست و به آن عمل کرد.

ضمن استفسار و نظر خواهی فوق پای عامل جدیدی به میان آمده و آن تایید شورای نگهبان است. گفته شده است:

«درمواردی احراز تقدم و تاخّر قانون مستلزم آن است که معین شود اعتبار قانون متکی به تصویب مجلس یا تأیید شورای نگهبان می‌باشد... آیا در تشخیص قانون مؤخر، تاریخ تصویب مجلس شورای اسلامی مؤثر در مقام است یا ملاک تأیید شورای نگهبان می‌باشد؟... طبیعی است در صورتی که ملاک در مسأله مطروحه زمان تصویب مجلس باشد قانون بودجه کل کشور که در روز ۷۳/۱۲/۲۸ در دستور بعدی مجلس قرار داشته مؤخراست و چنان که تایید شورای نگهبان ملاک در اعتبار قانون باشد قانون وصول برخی از در آمدهای دولت قانون مؤخراست ولو آن که قابلیت اجرای هردو ۷۴/۱/۱ بوده است».

اعتبار قانون

تکیه اصلی متن فوق چنان که دیده می‌شود بر روی «اعتبار قانون»

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

است. آیا قانون با تصویب مجلس اعتبار پیدا می‌کند، و یا این تایید شورای نگهبان است که به آن اعتبار می‌دهد؟ اگر تصویب مجلس اعتبار لازم را به قانون می‌دهد، در آن صورت قانون بودجه متأخر محسوب می‌شود زیرا ساعتی پس از تصویب قانون وصول درآمدها به تصویب مجلس رسیده و بنابراین در موارد تعارض بایدبه قانون بودجه عمل کرد.

امّا اگر اعتبار قانون منوط به تایید شورای نگهبان است در آن صورت قانون وصول درآمدها را باید متأخر به حساب آورد زیرا چندین روز دیرتر از قانون بودجه به تایید شورىٰ رسیده است.

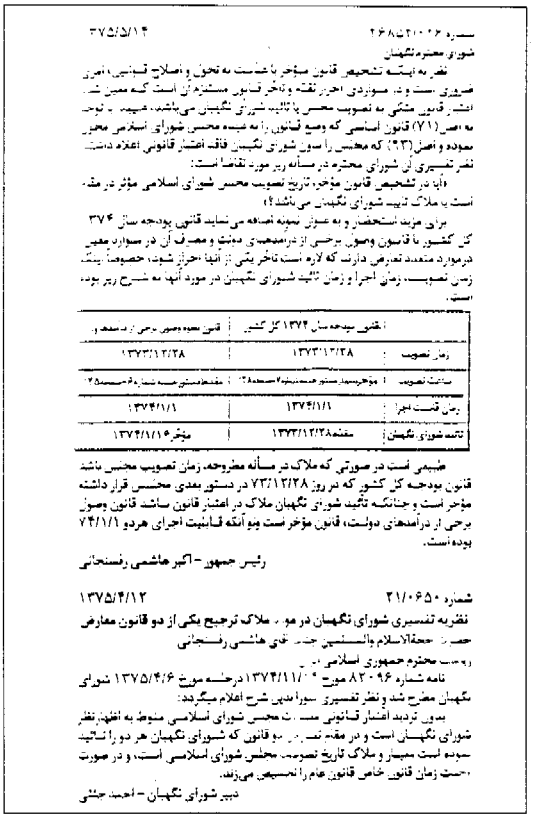
پاسخ شورای نگهبان:

متن پاسخ شورىٰ از این قرار است:

«بدون تردید اعتبار قانونی مصوبات مجلس شورای اسلامی منوط به اظهارنظر شورای نگهبان است و در مقام تعارض دو قانون که شورای نگهبان هردو را تأیید نموده است معیار و ملاک تاریخ تصویب مجلس شورای اسلامی است، و در صورت وحدت زمان قانون خاص قانون عام را تخصیص می‌زند».

از این پاسخ چنین برمی‌آید که شورای نگهبان در ماهیت امر مسألهٔ اعتبار قانون را موثر در تشخیص تقدم و تأخر قانون نمی‌داند، زیرا با وجود تصریح به این مطلب که اعتبار قانونی مصوبات مجلس را منوط به اظهار نظر شورىٰ کرده است، امّا درعین حال تقدّم و تاخّر قانون را به تصویب مجلس موکول کرده است. شورای نگهبان در خاتمه افزوده است که اگر «دو قانون در زمان واحد به تصویب مجلس رسیده باشند، برای تشخیص این مطلب که در صورت وجود تعارض کدام یک را می‌توان مرجّح دانست، باید به قاعدهٔ عام و خاصّ توسل جُست. هرگاه قانونی مجموع افرادو مصادیق گروه معینی را در بر گیرد و قانون دیگر فقط برخی از این مصادیق را شامل شود، قانون اول را نسبت به قانون دوم «عام» و قانون ثانی را نسبت به قانون نخست «خاص» می‌نامند. به طور خلاصه اگر قانون عامّی تصویب شود و سپس قانون خاصّی نسبت به چند مورد از مصداق‌های مشمول همان قانون عام وضع گردد، در این صورت حکم قانون خاصّ نسبت به همان موارد معین اجراء می‌شود و قانون عام دیگر نسبت به آن چند مورد قابلیت اجراء نداشته و فقط شامل باقی موارد خارج از محدوده قانون خاص خواهد بود.

حالت عکس این است که ابتدا قانون خاص وضع شود و پس از آن قانون عامّی خلاف آن به تصویب رسد. در این صورت نیز پاسخ مکتب سنّتی حقوق همان است که در مورد حالت قبلی ذکر شد. یعنی قانون خاص پیشین کماکان نسبت به مصادیق محدود خود جاری بوده و قانون عام جدید و متناقض با حکم قانون خاص نسبت به باقی موارد (پس از کنار نهادن مصادیق قانون خاصّ) قابلیت اجراء خواهد داشت. منظور از اصطلاح «تخصیص زدن» که در پاسخ شورای نگهبان ذکر شده همین نکته است که قانون خاص ناسازگار با قانون عام در هر حال معتبر بوده و نسبت به مصداق‌های مشمول خود قابل اجرا است و حکم قانون عام در مورد این مصادیق باید کنار نهاده شود.



شماره ۲۱/۰۶۵۰ ۱۳۷۵/۴/۱۲

نظریه تفسیری شورای نگهبان در مو... ملاک ترجیح یکی از دو قانون معارض

حضرت حجةالاسلام والمسلمین حاج... خوئی هاشمی رفسنجانی

ریاست محترم جمهوری اسلامی ...

نامه شماره ۸۲۰۹۶ مورخ ۱۳۷۴/۱۱/۷ درجلسه مورخ ۱۳۷۵/۴/۶ شورای نگهبان مطرح شد و نظر تفسیری بدوا بدین شرح اعلام میگردد:

بدون تردید اعتبار قانونی مصوبات مجلس شورای اسلامی منوط به اظهار نظر شورای نگهبان است و در مقام تعارض دو قانون که شورای نگهبان هر دو را تأئید نموده است معیار و ملاک تاریخ تصویب مجلس شورای اسلامی است، و در صورت وحدت زمان قانون خاص قانون عام را تخصیص می‌زند.

دبیر شورای نگهبان - احمد جنتی

ماهیت نظریّه شورىٰ

در متن استفساریه ارائه شده به شورای نگهبان آمده است:

«... با توجه به اصل ۷۱ قانون اساسی که وضع قانون را به عهده مجلس شورای اسلامی محول نموده و اصل ۹۳ که مجلس را بدون شورای نگهبان فاقد اعتبار قانونی اعلام داشته، نظر تفسیری آن شورای محترم در مسأله زیر مورد تقاضا است».

به درستی روشن نیست که این «نظر تفسیری» در ارتباط با کدام اصل قانون اساسی است. در قانون اساسی دو رشته صلاحیت اظهارنظر برای شورای نگهبان شناخته شده است. نخست در زمینهٔ تشخیص انطباق مصوبات مجلس با موازین شرع و قانون اساسی که ضمن اصل ۹۴ قانون اساسی ذکر شده است، و دوم تفسیر قانون اساسی به موجب اصل ۹۸ همان قانون.

اظهار نظر شورای نگهبان که مورد بحث ما است و از آن به عنوان «نظریه تفسیری شورای نگهبان در مورد ملاک ترجیح یکی از دو

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

قانون معارض» یاد شده، در ارتباط با کدام یک از دو مورد پیش‌بینی شده در اصول ۹۴ و ۹۸ قانون اساسی است؟ استفسار به عمل آمده ارتباطی به سازگاری یک قانون یا مصوبه مجلس با موازین شرع و قانون اساسی ندارد، ضمناً هیچ‌یک از اصول قانون اساسی نیز با بحث تعارض و تقدم و تاخر قوانین مرتبط نیست تا بتوان گفت که نظریه مذکور به عنوان تفسیر آن اصل معین قانون اساسی بیان شده است. شورای نگهبان نیز خود اشاره‌ای حاکی از این مطلب نکرده است که نظریه ابرازی آن در اجرای یکی از این دو اصل صادر شده است. برداشت دیگر، که البته جای بحث دارد، ممکن است این باشد که نظر شورای به عنوان یک مرجع عالی کارشناسی و اهل خبره استفسار شده است. روشن شدن این ابهام از نظر اجرائی مفید و حائز اهمیت خواهد بود.

نوآوری

هرگاه ابهام مذکور در فوق به نحوی حلّ شود که به «نظریه تفسیری» شورای نگهبان جنبهٔ رسمیت و قابلیت اجرائی همانند یک قانون داده شود، در آن صورت می‌توان گفت که یک نوآوری انجام شده است. تاکنون رسم غالب بر این بوده است که مباحثی از این‌گونه در عالم بحث و فحص علمی و ارائه طریق کارشناسی باقی بماند. تصریح قانونی و رسمی نسبت به مطالبی از قبیل عام و خاصّ و تقدم و تاخر قوانین و به طور کلی اصول راجع به تفسیر قانون در جهان کمتر سابقه دارد.

در صورتی که نتیجه از همین قرار تثبیت شود که نظریه شورای جنبه رسمی و قانونی دارد، آنگاه طبیعی است که در استنباط و اجرای قوانین مالیاتی نیز باید مورد عمل قرار گیرد، بویژه که دو قانون متعارض مورد بحث هردو مشتمل بر مقررات مالیاتی نیز هستند.

ملاک تقدم و تأخر

همان‌گونه که قبلاً گفتیم شورای نگهبان با وجود تصریح به این که «**اعتبار قانونی مصوبات مجلس شورای اسلامی منوط به اظهار نظر شواری نگهبان است**»، مع‌ذلک تاریخ تأیید خود را مؤثّر در تشخیص تقدم و تأخّر قوانین متعارض ندانسته و بلکه در واقع تاریخ تصویب مجلس را معیار چنان تشخیصی تلقی کرده است. به این ترتیب به نکته اصلی استفساریه ریاست جمهوری پاسخ لازم داده شده و با استفاده از آن می‌توان گفت که در موارد تعارض بین قانون بودجه سال ۱۳۷۴ و قانون وصول برخی از درآمدها، باید به مقررات قانون بودجه عمل کرد، زیرا ساعتی بعد از قانون وصول به تصویب مجلس رسیده است.

عامّ و خاصّ

امّا افزودن عبارت: «**و در صورت وحدت زمان قانون خاص قانون عام را تخصیص می‌زند**» به آخر نظریه شورای قابل بحث است:

اوّلاً. فرض این حالت که دو قانون متعارض توأماً به رای‌گیری مجلس گذارده شده و یکجا تصویب شوند، بسیار بعید است.

ثانیاً. قاعده عام و خاص و تخصیص عام به موجب خاص انحصاری به این مورد یعنی حالت تصویب همزمان قوانین ندارد و نسبت به قوانینی هم که فاصله تصویب آنها زیاد است قابل رعایت می‌باشد.

ثالثاً. در مورد قوانین متعارض همزمان قاعدهٔ عام و خاصّ مشکل را همیشه حل نمی‌کند زیرا ممکن است هردو قانون محدودهٔ مشمول واحدی داشته و نتوان یکی از آن دو را عام و دیگری را خاصّ دانست.

رابعاً. صرف‌نظر از نکات فوق، همان‌گونه که بالاتر اشاره شد اگر جنبهٔ رسمی و قانونی برای نظریه شورای نگهبان قائل شویم، در آن صورت باید گفت که قاعدهٔ عام و خاصّ نیز در تفسیر و اجرای مقررات مالیاتی لازم الرعایه خواهد بود. این نتیجه فی حدّ ذاته در خور توجه است زیرا استنباط و تفسیر قانون مالیاتی را به مجرای معینی هدایت می‌کند و از تشتّت استنباط، به میزانی هرچند محدود، می‌کاهد.

خامساً. ولی شورای نگهبان به یک اشاره اکتفا کرده است. قاعدهٔ عام و خاصّ در سطح جهانی مطرح است، و با این که کلیات آن روش است در جزئیات تفکّر واحدی حاکم نیست. برداشت رسمی و لازم‌الرّعایه از این بابت کدام است؟ آیا باید به صدور دستورالعمل‌های تفصیلی مبادرت ورزید؟ البتّه این سئوال تنها در حالتی قابل طرح است که نظریه شورای نگهبان را حائز رسمیت و در ردیف مصوبات قابل اجراء بدانیم. امّا اگر آن را به عنوان نظر یک مرجع عالی کارشناسی و اهل خبره تلقی کنیم، چنان بحثی مطرح نخواهد شد، هرچند که ممکن است تحت همین عنوان خود به خود مورد عنایت و عمل قرار گیرد.

پاورقی:

۱. برای توضیح بیشتر مراجعه شود به مقاله «عام و خاص، قاعده‌ای مهجور» در شماره ششم مجله مالیات، صفحه ۲۸.

■ ■ ■ ■

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

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره های 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.

CARRYBACK → CARRYOVER

انتقال به دورهٔ قبل ← انتقال به دورهٔ دیگر

گاهی ممکن است مودّی نتواند از مبالغ قابل کسر از درآمد یا سود و یا از اعتبار مالیاتی در سال حسابداری معینی استفاده کند، و در این حالت مجاز باشد که کسور یا اعتبار مذکور را به سال آینده (انتقال به دورهٔ بعد) یا به سال قبل (انتقال به دورهٔ قبل) منتقل سازد. در بسیاری از کشورها انتقال به دورهٔ بعد فقط طی یک زمان محدود مجاز است، ولی برخی از کشورها انتقال زیان را به‌طور نامحدود می‌پذیرند. در موارد معدودی استهلاک زیان باید طی چهار یا پنج سال بعد به‌طور مساوی صورت گیرد.

انتقال زیان به دورهٔ قبل و تهاتر آن با سود حاصل در سال‌های پیش در تعداد کمتری از کشورها مجاز است و معمولاً استفادهٔ از آن محدود به یک یا دوسال است. گاهی انتقال به دورهٔ قبل فقط در حدّ مبلغ معینی اجازه داده می‌شود.

برخی اوقات حق استفاده از اعتبارهای مختلف در قبال مالیات ـ نظیر اعتبار بابت مالیات پرداختی در خارج و اعتبار بابت سرمایه‌گذاری، ایجاد مشاغل و غیره ـ ممکن است در صورت عدم کاربرد در سال مربوط قابل انتقال به دورهٔ دیگر شناخته شود.

CARYFORWARD → CARRYOVER

انتقال به دورهٔ بعد ← انتقال به‌دورهٔ دیگر

به مطالبی که فوقاً در مورد شناسهٔ **CARRYBACK → CARRYOVER** داده شد مراجعه شود.

CARRYOVER **انتقال به دوره دیگر**

به توضیحات داده شده ضمن شناسهٔ **CARRYBACK → CARRYOVER** مراجعه شود.

CARTAGENA AGREEMENT → ANDEAN PACT

قرارداد کارتاژ ← پیمان آند

به توضیحات ذیل شناسهٔ **ANDEAN PACT** در صفحهٔ ۴۱ شماره چهارم مجله مالیات مراجعه شود.

CARTER COMMISSION REPORT

گزارش کمیسیون کارتر

مراجعه شود به مطالب ذکر شده در صفحه ۴۳ شماره یکم مجله مالیات ذیل شناسهٔ: **ACCRETION CONCEPT → CARTER COMMISSION REPORT**

CASCADE **آبشاری، انباشته**

نوعی مالیات برفروش است که از فروشندگان، در بسیاری از سطوح فعالیت اقتصادی و نسبت به اغلب مراحل زنجیرهٔ توزیع کالاها و خدمات، گرفته می‌شود بی آن‌که مالیات پرداختی در مرحلهٔ پیشین قابل کسر شناخته شود (مالیات چند مرحله‌ای انباشته بر گردش کالا). جز درمواردی که کالاهای خاصی از شمول مالیات مستثنی شناخته شده باشند، روش مورد بحث سبب می‌شود که مالیات نسبت به اغلب فروشندگان، و مکررا نسبت به کالائی که بیش از یک مرحله در زنجیرهٔ توزیع سیر می‌کند، به طور انباشته و آبشاری اِعمال شود. در نتیجه مصرف کننده با تورّم قیمت کالا مواجه می‌گردد. معایب این‌گونه مالیات سبب جایگزینی آن با مالیات بر ارزش افزوده شده‌است.

CASE LAW **رویهٔ قضائی، حقوق مبتنی بر رویه محاکم**

عبارت است از مجموعه تفقه یا اظهارنظرهای مندرج در آراء

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

گزارش شدهٔ محاکم، هنگامی که در مقابل قوانین موضوعه و سایر منابع حقوق در نظر گرفته شود.

مبنای نقدی، سیستم نقدی CASH BASIS

نوعی روش حسابداری است که به موجب آن فقط دریافت‌ها و هزینه‌های نقدی (و نه مبالغ اختصاص داده شده یا تعلق گرفته) در محاسبه سود مشمول مالیات منظور می‌گردد، به این معنی که در آمد در سالی که عملاً و واقعاً دریافت شده ـ بدون توجه به زمان تعلق گرفتن آن به موسسه ـ مشمول مالیات قرار می‌گیرد. هزینه‌ها نیز هنگامی قابل کسر شناخته می‌شوند که عملاً پرداخت شده باشند. این روش ممکن است نسبت به مؤسسات کوچک و صاحبان حرفه‌های آزاد اِعمال گردد، و یا نسبت به درآمدهای کمتر از نصاب معین مجاز دانسته شود.

سیستم مذکور در محاسبه بدهی مالیات بر ارزش افزوده نیز قابل کاربرد است. مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مبالغ دریافت شده ـ و نه ارقام صورتحساب‌های صادره ـ محاسبه می‌شود.

شناسهٔ «مبنای تعلق» در صفحه ۴۳ شماره اول مجله مالیات نیز ملاحظه شود.

مدرک صندوق، سند دین نقدی CASH VOUCHER

این سند نشانهٔ پرداخت یا تعهد پرداخت وجه از سوی دارندهٔ سند ـ یا در اکثر موارد شخص ثالث ـ به شمار می‌رود و قابل تعویض با پول است. چنین سندی خود به خود ممکن است قابلیت معامله نداشته باشد و یا چنین قابلیتی را هنگامی پیدا کند که وجه تعداد معینی از این‌گونه اسناد به حیطهٔ وصول درآمده، و یا زمان معینی از صدور آن گذشته باشد. مدرک صندوق ممکن است با این شرط صادر شود که در صورت تمایل دارندهٔ آن به جای وجه نقد در ازاء کالا و خدمات مبادله گردد. امّا در چنین حالتی دیگر نام آن را مدرک صندوق نمی‌توان نهاد، بلکه سندی خواهد بود برای اخذ کالا و خدمات.

این اسناد ممکن است بر اساس مقررات ضدّ ترفند مالیاتی مشمول مالیات قرار گیرند، و این به ویژه درحالتی رخ می‌دهد که احساس شود صدور آنها به خاطر اجتناب از پرداخت مالیات بوده است.

زیان سوانح CASLUALTY LOSS

زیان فوق‌العاده‌ای است که از نصاب مقرر تجاوز کند. در ایالات متحده آمریکا فرد مؤدی می‌تواند خسارات وارد بر دارائی‌های غیر شغلی خود را که بر اثر سرقت، طوفان، کشتی شکستگی، یا سایر سوانح حاصل شده و جبران نگردیده، در محاسبه مالیات از درآمد خود کسر کند. لکن این حق تا میزان معینی از خسارات قابل استفاده است.

ژاپن نیز برای فرد مؤدی که دارائی‌های وی یا خویشاوندان تحت تکفل او بر اثر زلزله، طوفان، سیل، آتش‌سوزی، غصب اموال و غیره، دچار خسارت شده، حق کسر مشابهی شناخته است (اما در مورد خسارت وارد بر موجودی کالا و سایر دارائی‌ها و اموال شغلی که جنبهٔ تجمّلی داشته باشد این قاعده جاری نخواهد بود).

چَنْتِه، فراگیر CATCH-ALL

عنوان کلّی است برای توصیف آن‌گونه از مقررات مالیاتی که عبارات آن به نحوی تنظیم شده که کلیه انواع فعالیت‌ها یا درآمدهای ممکن را در بر می‌گیرد.

شناسهٔ «تدابیر ضدّ ترفند» در صفحه ۳۸ شماره پنجم مجله مالیات نیز ملاحظه شود.

سقف CEILING

هرگاه مالیات بردرآمد با نرخ‌های تصاعدی و مالیات ارزش ویژه دارائی‌ها با همین‌گونه نرخ‌ها در هم آمیزد می‌تواند بار مالیاتی سنگینی بر دوش شخص حقیقی پرداخت کنندهٔ مالیات قرار دهد. برخی از کشورها به منظور تعدیل اثرات این‌گونه ساختار مالیاتی، یک سقف عمومی مالیاتی تعیین نموده‌اند. این سقف عبارت است از درصد معینی از درآمد مودی که حد اعلای بار مالیاتی را معین می‌کند.

CENTRAL COSTS → HEAD OFFICE EXPENSES
هزینه‌های مرکزی ← مخارج اداره مرکزی

ملاحظه شود شناسهٔ: «هزینه‌های مدیریت ← مخارج اداره مرکزی» در صفحه ۳۶ شماره دوم مجله مالیات.

CENTRAL MANAGEMENT AND CONTROL
مرکز اداره و کنترل

توجّه به این مطلب که مرکز اداره و کنترل یک مؤسسه در چه نقطه‌ای واقع است، می‌تواند نشان دهد که محل اقامت آن موسسه در کجا است. این قرینه نخستین‌بار در دعوای شرکت DeBeers Consolidated Mines به طرفیت Howe در انگلستان به این شرح اعلام شد: «از نظر مالیات بر درآمد، هر شرکتی در محلی مقیم محسوب می‌شود که کار و کسب واقعی او در آنجا جریان دارد... و کار و کسب واقعی در محلی انجام می‌پذیرد که مرکز اداره و کنترل شرکت عملاً در آنجا واقع است.»

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

قاعدهٔ «مرکز اداره و کنترل» با ضابطهٔ «محل مدیریت مؤثر» که ضمن «قاعدهٔ تساوی شکن»[1] مندرج در قرارداد نمونهٔ[2] سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) ذکر شده بسیار شبیه است ولی مترادف با آن محسوب نمی‌شود. قاعدهٔ مورد بحث به طور کلّی اشاره به بالاترین سطح کنترل کسب و کار یک شرکت دارد. محلی که کنترل بر امور شرکت انجام می‌پذیرد معمولاً همان جائی است که عملیات اصلی کسب و کار شرکت نیز در آنجا صورت می‌گیرد، ولی الزاماً در همهٔ موارد وضع از این قرار نیست.

CENTRAL MANAGEMENT AND SERVICE COSTS
هزینه‌های مدیریت و خدمات مرکزی

در داخل یک موسسه چند ملیتی ممکن است یکی از شرکت‌های عضو ـ فی‌المثل یک شرکت مادر و یا یک شرکت هُلْدینگ[3] ـ وظیفهٔ کنترل مجموعهٔ گروه یا برخی از شرکت‌های وابسته را بر عهده گیرد، و نیز عهده‌دار ارائه خدمات (نظیر خدمات حقوقی، مالی، فنی، بازاریابی، و غیره) به شرکت‌های وابسته به گروه شود. مسائل مربوط به «قیمت‌های انتقالی[4]» که ممکن است در این زمینه بروز کند، ضمن گزارش سال ۱۹۸۴ سازمان توسعه و همکاری اقتصادی تحت عنوان «قیمت گذاری انتقالی و موسسات چند ملیتی» مورد بحث قرار گرفته است.

CENTRE OF VITAL INTEREST → RESIDENCE → TIEBEREAKER RULE
مرکز منافع حیاتی ← اقامتگاه ← قاعدهٔ تساوی‌شکن

اقامت در یک محل (residence) مبنای برقراری مالیات به شمار می‌آید. معمولاً یک مودی مقیم، در قیاس با افراد غیر مقیم، نسبت به موارد گسترده‌تری از درآمدها و سایر اقلام مشابه مشمول مالیات قرار می‌گیرد. فرضاً در برخی از کشورها فرد مقیم باید نسبت به درآمد حاصل از کلیه منابع مالیات بپردازد، حال آن که شخص غیر مقیم این وظیفه را فقط نسبت به درآمد حاصل از کشور گیرندهٔ مالیات بر عهده دارد. بعضی از این کشورها مفهوم اقامت را در قوانین مالیاتی خود تعریف نکرده و این قضیّه را بر عهدهٔ عملکرد مراجع مالیاتی یا آراء محاکم تفویض نموده‌اند. سایر کشورها قواعدی وضع کرده‌اند که بر حسب آن می‌توان تعیین کرد که چه وقت یک مؤدی مقیم یا غیر مقیم به حساب می‌آید.

در مورد اشخاص حقیقی قواعد راجع به اقامت کشورها با یکدیگر متفاوت است. از جمله عواملی که ممکن است در این زمینه مورد نظر قرار گیرد، تعداد روزهائی است که شخص حقیقی ظرف یک سال مالیاتی در کشور مربوط حضور داشته است. فرضاً ممکن است شخصی که طی یک سال مالیاتی شش ماه یا بیشتر در کشوری حضور داشته مقیم آن کشور محسوب شود، خواه محل سکونت دائمی وی در آنجا باشد یا نه. وجود علقهٔ اقتصادی یا علائق دیگر با کشور مربوط، و ضوابط دیگر نیز ممکن است در این رابطه ملاک تشخیص واقع شود.

درخصوص شرکت‌ها ضوابط مربوط به تشخیص اقامت را می‌توان به دو گروه معیارهای شکلی وماهوی تقسیم کرد. ضابطهٔ شکلی از این قرار است که شرکت وقتی مقیم کشوری به حساب می‌آید که در آنجا تشکیل شده یا به ثبت رسیده باشد. بر حسب گروه دوم ـ که می‌توان عنوان عامّ «ضوابط مربوط به محل مدیریت» را در مورد آن به کار برد ـ شرکت هنگامی مقیم کشوری تلقّی می‌شود که «مرکز مدیریت»، «اداره موثر امور»، «ادارهٔ مرکزی»، «مرکز اصلی کسب و کار»، و نشانه‌های دیگری از این قبیل در ارتباط با شرکت مورد نظر در آن کشور قرار داشته باشد. بسیاری از کشورها از هردو گروه ضوابط استفاده می‌کنند. به این معنی که شرکت را مقیم می‌شناسند هرگاه در آن کشور به ثبت رسیده و یا مرکز اداره موثر امور خود را در آنجا قرار داده باشد.

منظور از قاعدهٔ تساوی‌شکن (tiebreaker rule) آن بخش از مقررات قراردادهای مالیات مضاعف است که هدف از وضع آن جلوگیری‌از حدوث این حالت است که فرد مؤدّی بر حسب موازین قرارداد مقیم هر دو کشور طرف قرارداد شناخته شود. معمولاً یک آئین چند مرحله‌ای در قرارداد گنجانیده می‌شود تا بر اساس آن مشکل اقامت مضاعف حلّ شود. ضوابط تعیین اقامتگاه در این زمینه معمولاً به ترتیب زیر تعیین می‌شود: محل سکنای دائمی فرد، مرکز منافع حیاتی وی، محل معمولی زیست و محل تابعیت مودی. اگر با وجود رعایت این ترتیب بازهم مشکل اقامتگاه حلّ نشود، در آن صورت قراردادهای مالیات مضاعف معمولاً مقامات صالحهٔ طرفین را به حل مسأله بر اساس توافق متقابل ملزم می‌سازند.

از آنجا که شرکت‌ها نیز ممکن است مقیم بیش از یک کشور شناخته شوند (چون برخی از ممالک ضابطه محلّ ثبت و بعضی دیگر مرکز کنترل و ادارهٔ شرکت را در تعیین اقامتگاه ملاک قرار می‌دهند)، بنابراین پاره‌ای از قراردادها برای شرکت‌ها نیز مقررات تساوی‌شکن پیش‌بینی می‌کنند. از نظر قراردادهای مالیاتی معمولاً شرکت مقیم کشوری شناخته می‌شود که محل کنترل موثّر شرکت در آنجا قرار دارد.

CERTIFICATE OF COMPLIANCE → TAX CLEARANCE CERTIFICATE
مفاصای مالیاتی، گواهی انجام تکلیف مالیاتی

عبارت است از سندی که مقامات مالیاتی به عنوان مودی صادر و طی آن گواهی می‌کنند که وی کلیه مالیات‌های خود را

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

پرداخته و یا مشمول هیچ‌گونه مالیاتی نمی‌باشد. در پاره‌ای از کشورها اخذ مفاصا برای خروج از مملکت ضرورت دارد. مفاصای مالیاتی همچنین ممکن است مقدّمهٔ لازم برای انجام برخی معاملات، یا کسب مجوّزها و پروانه‌های خاصّ به شمار رود.

گواهی مبدأ CERTIFICATE OF ORIGIN

عبارت است از یک گواهی که در بازرگانی بین‌المللی به عنوان دلیلی بر اثبات این مطلب مورد استفاد قرار می‌گیرد که کالاها و امتعهٔ وارداتی از چه مبدأ و منشأی تهیه شده است. در بسیاری از کشورها گواهی مبدأ با این که توسط صادر کننده یا عامل وی تنظیم می‌شود، مع‌ذلک باید طبق فرم و روش معینی تهیه گردد و از سوی یک سازمان رسمی مستقل ـ که معمولاً اطاق تجارت و صنایع هر کشوری است ـ مورد تأیید قرار گیرد. این سند حاوی تفاصیل مربوط به محمولهٔ مربوط بوده و منشأ آن را تعیین می‌کند و تاریخ وامضاء و مهر مرجع گواهی‌کننده را نیز در بر دارد.

عوارض زراعت و دام CESS

این نوع عوارض بر فراورده‌های زراعی و دام وضع می‌گردد و هدف از آن تامین وجوه برای انجام فعالیت‌هائی است که به منظور افزایش محصول و بهبود کیفیت و همچنین توسعه بازارهای مربوط صورت می‌پذیرد.

CESSATION ADJUSTMENT
اصلاحات انقضائی، اصلاح محاسبات در رابطه با قطع فعالیت مؤسسه

زمانی که به کسب و کار معینی خاتمه داده می‌شود، لازم است اصلاحات و تعدیلاتی زائد بر آنچه در سال‌های معمولی ادامه حیات موسسه مرسوم است، در محاسبات مالیاتی مربوط انجام پذیرد. به عنوان مثال ذخیره‌ها و اندوخته‌های کنار نهاده شده برای هزینه‌های محتمل آتی ممکن است مشمول مالیات قرار گیرد، موجودی کالا ممکن است دقیقاً به بهای واگذاری نهائی ارزیابی شود، استهلاکات استفاده نشده به عنوان اقلام قابل کسر پذیرفته شود، و تخفیف‌های دیگری نیز منظور گردد. هرگاه تشخیص مالیات طبق مبانی مرسوم ـ فرضاً بر اساس سود سال گذشته ـ انجام گرفته باشد، در آن صورت معمولاً بر حسب مقررات قانونی اصلاح لازم به شکل تشخیص بر پایه سود واقعی ضرورت پیدا می‌کند. همچنین برخی مقررات ضدّ ترفند مالیاتی نیز جهت کاربرد در چنین موردی پیش‌بینی می‌شود که اگر دلیلی در دست باشد که مودی کوشیده است سود اضافی خود را برای سالی منظور کند که در آن سال محاسبه بدهی مالیاتی ضرورت نداشته (و حتی گاهی بدون لزوم اثبات این قضیه) به مورد اجراء گذارده می‌شود.

CHAIN SUCCESSION RRLIEF → QUICK SUCCESSION RELIEF
تخفیف وراثتی زنجیره‌ای ← تخفیف وراثتی سریع

نوعی تخفیف مالیاتی قابل اِعمال در مورد مالیات بر ارث است، به این منظور که از فشار روی دارائی واحدی که طی چند سال معدود دوبار مشمول مالیات قرار گرفته کاسته شود. این‌گونه تخفیف معمولاً در مورد مالیاتی که پس از دومین فوت تعلق می‌گیرد اعطاء می‌شود. هرگاه فوت دوم ظرف چند ماه پس از نخستین فوت واقع شده باشد، میزان تخفیف مذکور بسیار قابل توجه است و ظرف سال‌های بعد متدرّجاً از میزان آن کاسته می‌شود تا آنکه کلاً حذف می‌گردد.

همچنین شناسهٔ «مالیات بر موصیٰ به ← مالیات‌های مرتبط با فوت» در صفحه ۳۵ شماره دهم مجلّهٔ مالیات ملاحظه شود.

معاملات زنجیره‌ای CHAIN TRANSACTIONS

این اصطلاح در مواردی به کار می‌رود که چند صاحب مؤسّسه دست به یک سلسله معامله بین خود بزنند که موضوع آن یک دارائی واحد است، و در نتیجهٔ این معاملات مال مذکور مستقیماً از تصرّف معامله‌گر نخست به معامله‌گر نهائی منتقل می‌شود. از نظر مالیات بر ارزش افزوده فرض بر این قرار می‌گیرد که هریک از این صاحبان موسسات یک معامله مشمول مالیات انجام داده است.

CHAMBER OF COMMERCE FEES
حق عضویت اتاق بازرگانی

در بسیاری از کشورها موسساتی که درای کسب و کاری هستند، اعمّ از این که به ثبت رسیده یا نرسیده باشند، باید در اتاق بازرگانی به ثبت برسند و اطلاعات معیّنی را در اختیار اتاق مذکور قرار دهند. این‌گونه موسسات موظف به پرداخت حق عضویتی به اتاق بازرگانی هستند که معمولاً سالانه تأدیه می‌شود و منطقاً می‌تواند به عنوان یک قلم هزینه قابل کسر در محاسبه مالیات نیز پذیرفته شود.

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

CHARGEABLE GAINS

منافع سرمایه قابل اِعمال مالیات

این اصطلاح در حقوق مالیاتی انگلستان رایج است و به معنی مبلغی از بهای واگذاری دارائی ها است که می‌تواند مشمول مالیات بر منافع سرمایه[۵] قرارگیرد.

CHARGEABLE INCOME

درآمد قابل اِعمال مالیات

عبارت است از درآمد مورد تشخیص پس از وضع تخفیف‌ها و اقلام قابل کسر.

CHARGES (ON INCOME) بار (قابل اِعمال بردرآمد)

این اصطلاح به مفهوم عامّ کلمه عبارت است از مبالغ معین بدهی که باید در فواصل منظّم از محل درآمد پرداخت شود. در انگلستان واژهٔ مذکور به طور خاصّ به معنی مبالغ مالیاتی قابل کسر در منبع و تخفیف مالیاتی مرتبط با این‌گونه هزینه‌ها، به صورت اقلام قابل کسر، به کار برده می‌شود.

CHARITABLE TRUST → TRUST

تراست خیریه ← تراست

درمورد مفهوم تراست وانواع آن و از جمله تراست خیریه به شناسهٔ «نسقنامهٔ تراست ← تراست» در صفحات ۳۴ تا ۳۷ شماره ششم مجله مالیات رجوع شود.

CHARITIES, DONATIONS TO

کمک به مؤسسات خیریه

بر حسب قوانین بسیاری از کشورها نوعی ارفاق مالیاتی در حق مؤدیانی که به موسسات خیریه کمک می‌کنند اِعمال می‌گردد. این مؤسسات عموماً شامل مؤسسه‌های مذهبی، نیکوکاری، آموزشی، علمی، رفاه اجتماعی، و یا سازمان‌های وابسته به بخش عمومی هستند که به موجب مقررات کشورهای مربوط تحت عنوان موسسه خیریه به ثبت رسیده‌اند. این‌گونه کمک‌ها معمولاً در محاسبهٔ مالیات بر درآمد تا سقف معین، و یا به مبالغ متجاوز از یک حداقل معین، قابل کسر می‌باشند. برخی از کشورها در باب این که کمک‌های خیریه به عنوان هزینه‌های شغلی قابلیت کسر داشته و یا نحوهٔ دیگری نسبت به آنها رفتار شود، قائل به تمایز گردیده‌اند. فرضاً در ارتباط با مالیات بر ارث و هبات، کمک به موسسات خیریه بر حسب معمول کلاً یا جزءاً از مالیات معاف بوده و یا تابع نرخ‌های نازل‌تری می‌باشد، مشروط بر این که کمک‌های انجام شده صرفاً در طریق انجام مقاصد عمومی مؤسسه دریافت کننده به مصرف برسد.

در پاره‌ای از کشورها کمک‌های حائز شرایط به موسسات خیریه به جای آن که از مالیات کسر شود به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی منظور می‌گردد.

CHARITIES, EXEMPTION OF INCOME

معافیت مالیاتی درآمد مؤسسات خیریه

طبق مقررات بسیاری از کشورها مؤسسات خیریه از مالیات بردرآمد و مالیات بر دارائی معاف هستند، مشروط بر این که تحت عنوان موسسه خیریه به ثبت رسیده و به برخی شرایط دیگر نیز عمل کنند (فرضاً ممکن است از پرداختن به کسب و کار ممنوع شوند). برخی از کشورها سود کسب و کار اشخاص حقوقی معاف از مالیات را تابع نوعی مالیات بر شرکت ویژه و یا «جایگزین مالیات بر ارث»[۶] قرار داده‌اند.

پی‌نوشت‌ها:

۱ و ۲. لفظ tiebreaker در ارتباط با موردی به کار می‌رود که دو مسابقه دهنده در نتیجه مسابقه با یکدیگر مساوی شوند، حال آن که باید یکی از این دو به عنوان برنده اعلام شود. در این صورت مسابقهٔ دیگری برای تعیین برندهٔ نهائی برگزار می‌شود که در واقع حالت تساوی را از میان برده و برنده را مشخّص می‌سازد. قاعده‌ای تحت همین عنوان در بحث راجع به قراردادهای مالیات مضاعف نیز مطرح است. فرض کنید مؤدّی مالیاتی معینی بر حسب ضوابط مقرر در قرارداد مقیم هر دو کشور طرف موافقتنامه شناخته شود، در آن صورت باید فرمولی در قرارداد تعبیه شود که به موجب آن بتوان سراغ ضابطهٔ دیگری رفت که به این حالت تساوی پایان دهد و تکلیف اقامتگاه مؤدی را روشن کند، زیرا در غیر این صورت وی مقیم هردو کشور شناخته می‌شود و بار مالیاتی مضاعفی را باید تحمّل کند که این خلاف هدف و فلسفه قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است. چنین فرمولی که از آن در متن به «قاعدهٔ تساوی‌شکن» تعبیر شده در قرارداد نمونهٔ مالیات مضاعف تهیه شده از سوی سازمان OECD (در بخش راجع به اقامتگاه) منظور گردیده است. این فرمول در بسیاری از قراردادهای مالیاتی کشورهای عضو مورد تقلید قرار گرفته است.

۳. در مورد مفهوم شرکت هلدینگ به زیرنویس شمارهٔ ۲ صفحهٔ ۴۰ شماره یکم مجله مالیات رجوع شود.

۴. درمورد این اصطلاح به مقالهٔ: «قیمت‌گذاری انتقالی» در صفحهٔ ۲۴ شماره چهارم مجله مالیات مراجعه شود.

۵. مفهوم این شناسه در صفحه ۴۲ شماره دوازدهم مجله مالیات ملاحظه شود.

۶. درباره مفهوم این اصطلاح به توضیحات مندرج در زیرنویس شماره ۱۰ صفحه ۳۸ شماره دهم مجله مالیات مراجعه شود.

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

آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی

با توجه به بررسی تحلیلی پیرامون قراردادهای مالیات مضاعف اخیر ایران که از این شمارهٔ مجله مالیات آغاز شده، دو فقره دعاوی بخش «آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی» را نیز به زمینه‌های مرتبط با همین نوع قراردادها اختصاص می‌دهیم. همان‌گونه که ضمن بررسی مذکور خاطرنشان شده قراردادهای مالیاتی جدید ایران مانند بسیاری از کشورهای دیگر جهان از قرارداد مُدلِ OECD (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) اقتباس شده و به همین خاطر تفسیر و تعبیرهائی که پیرامون مفاهیم قراردادهای مالیاتی سایر کشورها به عمل می‌آید می‌تواند به عنوان نشانه‌هائی از چگونگی برداشت‌های جهانی نسبت به این مفاهیم تلقی گردد و آمادگی فکری درجهت فهم محیط حاکم بر قراردادهای مذکور پدید آورد. ضمن هر دو نمونهٔ مربوط به کشورهای بلژیک و هلند که ذیلاً خواهیم دید مسأله خاصّی مطرح شده و آن این است که آیا طبقه‌بندی‌ها و نامگذاری‌های مالیاتی مقررات داخلی کشورها در تعبیر و تفسیر مفاد قراردادهای مالیات مضاعف مورد نظر قرار می‌گیرد یا خیر؟ در مقالهٔ مربوط به بررسی تحلیلی قراردادهای جدید ایران نیز عیناً همین مطلب (آنجا که موضوع شمول قرارداد نسبت به مالیات برارث مورد بحث قرار گرفته) مطرح شده، و بنابراین مطالعهٔ دو قضیّه‌ای که در سطور ذیل آمده است، از جهت بحث مذکور نیز مفید خواهد بود.

بلژیک ـ حق‌الزحمه شرکاء فعال غیر مقیم

شریک یا «عضو فعال شرکت» اصطلاحی است که در حقوق مالیاتی بلژیک رایج است. بر حسب تعبیر دیوان عالیِ (Cour de Cassation) بلژیک عضو فعال کسی است که در امور شرکت فعالانه مشارکت می‌کند. موضوع دعوای مالیاتی که هم‌اکنون مورد بحث قرار خواهیم داد راجع به این مطلب است که حق‌الزحمه پرداختی در قبال این مشارکت به عضو فعال شرکت تحت چه عنوانی مشمول مالیات قرار می‌گیرد، و اگر شریک فعال مقیم کشوری غیر از کشور محل ثبت شرکت باشد و بین این دو کشور قرارداد مالیات مضاعف منعقد نشده باشد، در آن صورت درآمد مذکور مشمول مالیات کدام یک از دو کشور خواهد بود.

در قضیّه مورد بحث شرکت ثبت شده مقیم بلژیک، و شریک فعال مقیم هلند بوده است. بین بلژیک و هلند قرار دارد مالیات مضاعف مورخ ۱۹ اکتبر ۱۹۷۰ حاکم است که ماده ۷ آن می‌گوید:

«سود موسسات کسب و کاری یکی از دو کشور فقط در آن کشور مشمول مالیات است، مگر این‌که موسسات مربوط از طریق یک موسسه ثابت مستقر در کشور دیگر به کسب و کار بپردازند. هرگاه به این ترتیب عمل شود، سود موسسه ممکن است در آن کشور دیگر مشمول مالیات واقع شود، اما تا حدّی که چنان سودی قابل انتساب به موسسه ثابت مذکور باشد».

از طرفی قانون مالیاتی بلژیک که در زمان عقد قرارداد مالیات مضاعف یاد شده حاکم بود، حق‌الزحمه پرداختی به شریک فعال را درآمد «کسب و کار» تلقی می‌کرد. استدلال این بود که در واقع چنین شرکائی شرکت را برای خود و به حساب خود اداره می‌کنند و در نتیجه آنچه دریافت می‌کنند از حیث ماهیت درحکم درآمد کسب و کار و تجارت است.

مرجع مالیاتی مربوط بر همین اساس استدلال می‌کرد که در قضیه مطروحه حق‌الزّحمه شریک فعال نوعی در آمد کسب و کار به شمار می‌رود، واز طرفی شرکت ثبت شده در بلژیک را می‌توان در حکم موسسه ثابت آن شریک فعال در قلمرو بلژیک به حساب آورد. مرجع مذکور این قسمت از استدلال خود را بر نظر مشابهی استوار می‌نمود که سازمان مالیاتی در رابطه با قراردادهای مالیات مضاعف ابراز داشته بود. نتیجه این که آنچه به شریک مذکور پرداخت شده درآمد کسب و کار وی از یک موسسه ثابت بلژیک بوده و مشمول مالیات کسب و کار در این کشور قرار می‌گیرد.

نظر مراجع قضائی

مؤدّی از این تشخیص به دادگاه پژوهش بروکسل شکایت برد و اعتراض کرد که درآمد وی مشمول ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف بلژیک و هلند نبوده و بلکه مشمول ماده ۲۲ قرارداد تحت عنوان «سایر درآمدها» می‌باشد که متن آن به این شرح است:

«آن نوع از درآمد اشخاص مقیم یکی از دو کشور که ضمن مواد فوق مصرّحاً ذکر نشده فقط در همان کشور مشمول مالیات خواهد بود»

مؤدی اظهار می‌داشت که هرچند قانون مالیاتی پیشین بلژیک حق‌الزّحمه شرکای فعال را جزء درآمد کسب وکار تلقی می‌کرد ولی متعاقباً این قانون اصلاح شد و حق‌الزّحمه مذکور به عنوان نوعی درآمد استخدامی (شبیه حقوق و مزایا) شناخته شد، و از آنجا که ضمن ۲۱ ماده نخست قرارداد مالیات مضاعف دو کشور نامی از درآمد استخدامی برده نشده، لذا این درآمد می‌تواند مصداق کامل ماده ۲۲ قرار گیرد. در این صورت اوّلاً مالیات بر درآمد استخدامی (و نه مالیات بردرآمد مشاغل و تجارت) بر این در آمد تعلق می‌گیرد، ثانیاً مورد، مشمول مالیات کشور هلند (محل اقامت مودی) است و نه مالیات کشور بلژیک.

مقام مالیاتی در مقابل استدلال می‌کرد که طرفین قرارداد حین عقد آن دقیقاً به مقررات مالیاتی همان زمان توجّه داشته و قرارداد را بر آن اساس منعقد ساخته بوده‌اند، و آن مقررات هم حق‌الزّحمه

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

شریک فعال را نوعی درآمد کسب و کار ـ و نه چیزی شبیه دستمزد و حقوق ـ تلقی می‌کرده است. اکنون اگر قرار باشد موافقتنامه مالیات مضاعف بر اساس نیّت عاقدین آن اجراء شود باید همان مقررات زمان عقد مورد رعایت واقع شود.

دادگاه پژوهش بروکسل به نفع مودی رای داد، و این‌بار مرجع مالیاتی از این رای به دیوان عالی شکایت کرد، که آن نیز نظر دادگاه بروکسل را ابرام نمود. مهم‌ترین بخش‌های آراء دو محکمه فوق به شرح زیر است:

۱ ـ به نظر دادگاه پژوهش بروکسل ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف که سود کسب و کار را مورد حکم قرار داده، در واقع توجه به سود صاحب کار دارد که در قضیه مورد دعویٰ خود شرکت است و نه شرکای آن. بنابراین حق‌الزّحمه پرداختی مشمول این ماده از قرارداد نبوده و بلکه تابع ماده ۲۲ آن است که تکلیف سایر درآمدها را تعیین کرده و صاحب این‌گونه در آمدها را (که مؤدّی از آن جمله است) مشمول مالیات کشور محل اقامت خود (یعنی هلند) دانسته است.



۲. به نظر دادگاه عالی قرارداد مالیات مضاعف بلژیک و هلند اصطلاح «سود کسب و کار» مذکور در ماده ۷ را تعریف نکرده است. در چنین مواردی که تعریف خاصّی برای یک اصطلاح در متن قرارداد وجود ندارد، تکلیف را ماده ۳ قرارداد تعیین کرده است. ماده مذکور نخست مفهوم چند اصطلاح را تعریف کرده و سپس مقرر داشته است که:

«در اجرای قرارداد توسط هریک از کشورهای متعاهد، هر اصطلاحی که به نحوی در این قرار داد تعریف نشده ـ جز در مواردی که سیاق عبارت اقتضای دیگری داشته باشد ـ تابع معنائی خواهد بود که به موجب مقررات همان کشور در رابطه با مالیات‌های موضوع این قرارداد، برای آن اصطلاح در نظر گرفته شده است».

۳. ازطرفی به نظر دادگاه عالی، کشور طرف قرارداد حق دارد به رغم وجود قرارداد مالیات مضاعف، در صورتی که مقتضی بداند «پایه مالیاتی» مربوط به مالیات‌های پیش‌بینی شده در قرارداد را عوض کند. در این صورت قرارداد بر اساس پایه مالیاتی جدید قابلیت اجراء خواهد داشت، البته به شرط این که چنین تصرّفات و نحوهٔ عملی با سایر مقررات قرارداد تعارض نداشته باشد. وقتی که مقررات موجود حق‌الزّحمه شرکای فعال را نوعی «درآمد کسب و کار» تلقی می‌کند، در واقع این نوع در آمد جزء پایه مالیات کسب و کار مذکور در ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف مورد بحث شناخته می‌شود. لکن متعاقباً کشور بلژیک اصلاحی در این قسمت از مقررات خود به عمل آورده و «حقّ‌الزّحمهٔ شرکای فعّال» را از عنوان درآمد کسب و کار خارج ساخته و جزء پایه مالیاتی نوع دیگری از مالیات، یعنی مالیات بردرآمد استخدامی قرار داده که دیگر مشمول ماده ۷ قرارداد بلژیک و هلند نبوده و بلکه جزء مالیات بر سایر درآمدها (مذکور در ماده ۲۲ همان قرارداد) تلقی می‌شود.

۴. این تغییر پایه مالیاتی با این که بعد از عقد قرارداد مالیاتی حادث شده نافذ و لازم الرّعایه می‌باشد. دلیل این امر مفاد بند ۴ ماده ۲ قرارداد به شرح زیر است:

«این کنوانسیون همچنین شامل هرگونه مالیات‌های همانند و یا به طور عمده مشابهی خواهد بود که متعاقباً علاوه بر مالیات‌های موجود ـ و یا به جای آنها ـ وضع شود...»

همین مطلب نشان می‌دهد که تغییرات آتی مقررات می‌توانند در اجرای قرارداد اثر گذارد. اختیار تعیین پایه یا مبنای مالیاتی هر کشور به موجب قوانین داخلی آن کشور صورت می‌گیرد و کار قرارداد این است که تعیین کند چه کشوری می‌تواند از چه درآمدی مالیات بگیرد.

هلند ـ فروش سهام

قضیّه‌ای که در اینجا بررسی خواهیم کرد بازهم در ارتباط با قرارداد مالیات مضاعف بلژیک و هلند رخ داده و لااقل از یک جهت استنتاجی به ظاهر خلاف مورد نخست را بازگو می‌کند که در سطور آتی به آن اشاره خواهیم کرد.

شرح ماوقع از این قرار است که مؤدّی مورد نظر دارای تابعیت هلندی و مقیم هلند بوده است و در همان کشور کلیه سهام شرکت «الف» هلندی را خریداری می‌کند. سرمایه اسمی شرکت که تماماً

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

پرداخت شده بود به ۱۰۰۰۰۰ فلورن، و بهای پرداختی مودی در ازاء سهام شرکت به ۲۵۳۰۰۰ فلورن بالغ می‌گردید. شرکت در آن زمان فعالیت خاصّی نداشت و دارائی آن به طور عمده از موجودی‌های بانکی و اقلامی مشابه آن تشکیل می‌شد.

سپس مودی محل اقامت خود را از هلند به بلژیک تغییر داد و در همان‌جا کلیه سهام خود در شرکت الف مقیم هلند را به شخص ثالثی به قیمت ۱۵۸۰۰۰۰ فلورن فروخت و ماده‌ای نیز درمتن قرارداد او گنجانیده شد که انحلال شرکت را در سال بعد پیش‌بینی می‌کرد. عملاً نیز به همین ترتیب عمل شد و شرکت در سال بعد منحل گردید.

مسألهٔ اصلی مالیاتی که در ارتباط با معامله فروش شرکت مطرح شد این بود که آیا سود حاصل در کشور هلند مشمول مالیات است یا خیر. در کشاکش بین مؤدّی و مرجع مالیاتی پای قرارداد مالیات مضاعف بلژیک و هلند به ویژه موادّ ۳ و ۱۳ و ۲۲ آن به میان آمد. ماده ۱۳ قرارداد راجع به منافع حاصل از واگذاری دارائی‌های سرمایه‌ای و مالیات متعلق به آن است. سه پاراگراف نخست این ماده چند مورد واگذاری این‌گونه دارائی‌ها را برمی‌شمارند و سپس بند ۴ می‌گوید:

«منافع حاصل از واگذاری هرگونه دارائی غیر از موارد مذکور در فقرات ۱، ۲، و ۳ فقط در کشور محل اقامت واگذارنده مشمول مالیات خواهد بود».

قضیه‌ای که مورد بحث ما است (صرف نظر از اختلاف طرفین راجع به عنوان آن که ذیلاً مورد بحث قرار خواهیم داد) می‌تواند به همین پاراگراف شماره ۴ مربوط شود و در این صورت در کشور بلژیک مشمول مالیات خواهد بود و نه در مملکت هلند. امّا بلافاصله به دنبال بند ۴، پاراگراف شماره ۵ آمده است که یک حالت خاص را پیش‌بینی می‌کند. متن آن از این قرار است:

«مفاد بند ۴ خللی به این حق هلند وارد نخواهد کرد که عواید حاصل از واگذاری سهام و حق مشارکت مربوط به شرکتی را که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مقیم هلند است مشمول مقررات داخلی خود قرار دهد، مشروط بر این که سهام مذکور جزئی از دارائی‌های شغلی شرکت نباشد و واگذارنده شخص حقیقی شهروند هلند بوده و ظرف ۵ سال قبل از واگذاری یکبار مقیم هلند بوده باشد و طی همان مدت واگذارنده سهامدار عمدهٔ شرکت به مفهوم مقررات مالیاتی هلند بوده باشد. لکن مالیات مربوط از ۲۰ درصد تجاوز نخواهد کرد».

کلیه این شرایط درباره مؤدّی، صدق می‌کرد و بنابراین مرجع مالیاتی هلند مدّعی شدکه وی مشمول مالیات هلند می‌باشد. در تعیین رقم منافع مشمول مالیات نظر مقام مالیاتی این بود که باید قیمت اسمی سهام (جمعاً ۱۰۰۰۰۰ فلورن) و نه بهای خرید آنها (۲۵۳۰۰۰ فلورن) از رقم فروش (۱۵۸۰۰۰۰فلورن) کسر شود و تفاوت به عنوان سود مشمول مالیات مورد نظر قرار گیرد.

دفاع مؤدّی

مؤدّی در پاسخ مرجع مالیاتی به این دفاع متوسّل شد که اساساً سود معامله مورد بحث منافع حاصل از واگذاری دارائی‌های سرمایه‌ای (آنچه اصطلاحاً Capital gains نامیده می‌شود و در قراردادهای مالیات مضاعف ایران به «درآمد سرمایه» تعبیر شده) نبوده و بلکه درآمدی است که ضمن قرارداد هلند و بلژیک عنوان جداگانه‌ای ندارد و به همین جهت ماده ۲۲ قرارداد شامل آن است که می‌گوید:

«اقلامی از درآمد شخص مقیم یکی از دو کشور که مصداق مواد فوق‌الذکر این قرارداد نباشد، فقط در همان کشور مشمول مالیات خواهد بود».

بر اساس این استدلال مؤدی اساساً خود را مشمول مالیات کشور بلژیک می‌دانست و نه هلند، زیرا وی در آن زمان مقیم بلژیک به حساب می‌آمد. امّا این نکته که چگونه مؤدّی در آمد خود را منافع واگذاری دارائی سرمایه‌ای نمی‌دانست چنین بود که او به یک بحث لغوی دربارهٔ عناوین مالیات‌ها استناد می‌کرد.

توضیح این که قانون مالیاتی هلند هرگونه درآمد حاصل از اموال منقول و غیر منقول را تحت عنوان «درآمد سرمایه» نام می‌برد. فرضاً سود سهام یک درآمد سرمایه است. تا اینجای مطلب اشکالی مشاهده نمی‌شود زیرا چنین در آمدی طبعاً منافع حاصل از فروش اموال را در بر نمی‌گیرد. امّا اگر شرکتی منحل شود و به این خاطر دارائی‌های سرمایه‌ای آن فروخته شود تفاوت بین حاصل فروش و بهای اسمی پرداخت شده سهام شرکت خود نوعی «درآمد سرمایه» محسوب می‌شود.

به همین نحو اگر قبل از انحلال شرکت نسبت به فروش سهام آن اقدام شود، منافع حاصل باز در یک صورت از عنوان «درآمد سرمایه» برخوردار می‌شود و آن وقتی است که شرکت نزدیک به انحلال باشد. در واقع قانون (بند ۳ ماده ۳۱ قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۶۴) چنین حالتی را در حکم فروش بعد از انحلال می‌داند.

از آنجا که مودی ما نیز شرکت خود را با قید انحلال درآینده نزدیک فروخته و عملاً نیز کمی بعد شرکت منحل شده بود، لذا وی سود خود را نوعی «درآمد سرمایه» و نه «منافع حاصل از واگذاری دارائی سرمایه‌ای» تلقی می‌کرد. نتیجه این که به ادّعای وی اساساً عنوان منافع واگذاری دارائی سرمایه‌ای در خصوص مورد صادق نبوده‌است تا بتوان ماده ۷ قرارداد مالیاتی دو کشور را بر آن حاکم دانست، و چون در فصل خاصّ دیگری از قرارداد نیز این‌گونهٔ معین از درآمد مورد حکم قرار نگرفته، پس مورد مشمول ماده ۲۲ راجع به «سایر درآمدها» است. حاصل مطلب این که سود مؤدی در بلژیک مشمول مالیات خواهد بود و نه هلند.

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

نظر مراجع قضائی

مؤدی از تشخیص مرجع مالیاتی به دادگاه نخستین مالیاتی شکایت برد و دادگاه بر اساس استدلال فوق به سود وی رای داد. به نظر دادگاه چون مورد اساساً عنوان درآمد سرمایه را دارد مشمول ماده ۱۳ قرارداد که راجع به منافع حاصل از واگذاری دارائی سرمایه‌ای است نخواهد بود و بلکه ماده ۲۲ قرارداد حاکم بر مورد است و بدین ترتیب مودی مشمول مالیات بلژیک خواهد بود.

مرجع مالیاتی از این رای به دیوان عالی هلند شکایت کرد و دیوان رای دادگاه نخستین را نقض کرد. به نظر دیوان عالی سود مؤدی همان ماهیتی را دارد که عواید موضوع ماده ۱۳ قرارداد مالیاتی بلژیک و هلند ناظر بر آن است. امّا این نکته که عواید مذکور در قانون داخلی هلند تحت عنوان دیگری یعنی «درآمد سرمایه» (و نه عواید حاصل از واگذاری دارائی سرمایه‌ای) طبقه‌بندی شده به نظر دیوان از جهت تعبیر و تفسیر مفاد قرارداد بین‌المللی مذکور بی تأثیر است. بنابراین دیوان مورد را مشمول ماده ۱۳ قرارداد و به طور خاصّ بند ۵ آن دانست و در نتیجه مالیات هلند را شامل مورد اعلام نمود.

اختلاف دو رأی

در آغاز بحث پیرامون این دعوی گفتیم که رأی دیوان عالی هلند به شرح فوق از یک جهت با رای دیوان عالی بلژیک در دعوای قبلی اختلاف دارد. توضیح این که به موجب بند ۲ ماده ۳ قرارداد: «در اجرای قرارداد توسط هریک از کشورهای متعاهد، هر اصطلاحی که به نحوی در این قرارداد تعریف نشده ـ مگر در مواردی که سیاق عبارت اقتضای دیگری داشته باشد ـ تابع معنائی خواهد بود که به موجب مقررات همان کشور در رابطه با مالیات‌های موضوع این قرارداد، برای آن اصطلاح در نظر گرفته شده است».

اصطلاح Capital Gains (منافع حاصل از واگذاری دارائی‌های سرمایه‌ای) از جمله اصطلاحاتی است که در متن قرارداد هلند و بلژیک تعریفی از آن به دست داده نشده است. بنابراین به حکم بند ۲ ماده ۳ به شرح فوق باید برای درک معنی آن به قانون داخلی کشور مربوط مراجعه شود.

چنان که در قضیه مورد حکم دیوان عالی بلژیک مشاهده کردیم، دیوان مذکور دقیقاً به استناد همین ماده «حق‌الزّحمه شرکای فعال» را از شمول عنوان «درآمد کسب و کار» موضوع ماده ۷ قرارداد دو کشور خارج دانست و آن را مشمول ماده ۲۲ قرارداد تلقی کرد، زیرا مقررات داخلی بلژیک که قبلاً این‌گونه حق‌الزّحمه را نوعی درآمد کسب و کار شناخته بود، متعاقباً اصلاح شده و چنان در آمدی را در زمرهٔ «درآمدهای استخدامی» قرارداده بود.

به این ترتیب محکمه بلژیکی دقیقاً طبقه‌بندی‌های قانون مالیاتی داخلی کشورهای عضور را مؤثر در تعبیر و تفسیر مفاد قرارداد شناخته بود. اما در مورد دیوان عالی هلند دیدیم که این مرجع قضائی نظری درست در جهت عکس ابراز داشته و عناوین و طبقه‌بندی‌های مقررات داخلی را در تفسیر و فهم مفاد قراردادهای مالیاتی بی اثر دانسته بود.

انگلستان: جریمه تأخیر در واریز مالیات

همان‌گونه که می‌دانیم در مورد خرید و فروش، مالیات برارزش افزوده توسط فروشنده دریافت و در مهلت‌های معین به مراجع مالیاتی پرداخت می‌شود. به‌موجب مقررات کشور انگلیس تأخیر در واریز این مالیات از سوی فروشندگان موجب تعلق نوعی مالیات اضافی یا سورشارژ می‌شود که در واقع ماهیت جریمه دارد. نهایت این‌که جریمهٔ مذکور بار اول اخذ نمی‌شود و بار دوم که این تأخیر ـ ظرف یک دوره ۱۲ ماهه ـ تکرار شود، فروشنده اخطاریه‌ای دریافت می‌دارد که به موجب آن یادآور می‌گردد که در صورت ادامه یا تکرار تأخیر، سورشارژ موردبحث اِعمال خواهد شد.

مرجع مالیاتی شرکتی را به سبب چهاربار تأخیر متوالی ظرف یک دوره ۱۲ ماهه مشمول ۴ مورد جریمه قراردارد و پرداخت آن را مطالبه کرد. شرکت در دادگاه اقامه دعوی نمود و مدعی شد که تعلق اولین جریمه مستلزم آن بوده است که اولاً دوبار قبل از آن تاریخ وی مرتکب تأخیر می‌گردیده و ثانیاً بار دوم یک اخطار رسمی از مرجع مالیاتی دریافت می‌کرده است. به ادعای شرکت شرط دوم تحقق نیافته است زیرا وی هیچگاه چنین اخطاری پس از تأخیر دوم ـ و نیز پس از تأخیرهای بعدی ـ دریافت نداشته بوده است. مودی با مراجعه به اداره پست و تطبیق نسخه ثانی اخطاریه مالیاتی توانسته بود شواهد کافی در این باب به دست آورد که طی دوره مربوط مشکلاتی در امر ارسال‌نامه‌ها پیش آمده بوده است. دادگاه نظر مودی را پذیرفت و نه‌تنها اولین جریمه بلکه هر چهار جریمه را فاقد قدرت قانونی تشخیص داد زیرا اخطاریه نخست بنا به شواهد ارائه شده به دست مودی نرسیده بوده است و بنابراین جریمه اول بی اعتبار است. امّا جریمه‌های بعد هم هیچ‌یک مسبوق به اخطاریه مورد بحث نبوده و بنابراین همه آنها فاقد اعتبار به‌شمار می‌روند.

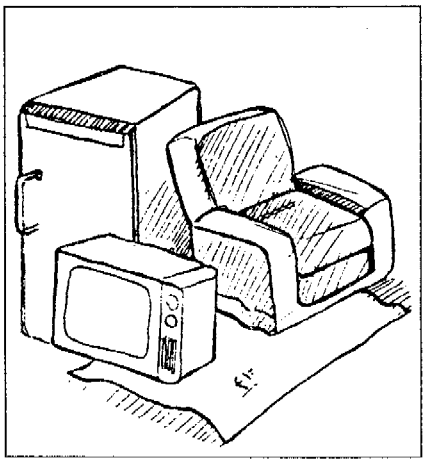
■■■■

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



دانمارک ـ مالیات بر ما ترک به جای مالیات بر ارث

تا چندی پیش در کشور دانمارک نیز مانند ایران پس از فوت اشخاص، ارثیه بازمانده از متوفیٰ بر حسب سهم هریک از ورثه مشمول مالیات قرار می‌گرفت. به موجب مقررات جدید این سیستم تا حدود زیادی کنار نهاده شده و توجّه اصلی به شمول مالیات نسبت به ما ترک و دارائی به جای مانده از متوفیٰ معطوف گردیده است.



نرخ اصلی مالیات ۱۵ درصد است، و در صورتی که بخشی از ماترک به وارثانی خارج از طبقه اول تعلق گیرد، یک مالیات اضافی به نرخ ۲۵ درصد نسبت به همان بخش از ارثیه نیز اِعمال می‌گردد و جمع مالیات را در مورد این‌گونه وِرّاث به ۳۶/۲۵ درصد ارتقاء می‌دهد. در عوض ارثیه‌ای که به همسر متوفّی می‌رسد از مالیات بر ماترک معاف است.

مشابه همین نرخ‌ها در مورد هدایا و نقل و انتقالات بلاعوض نیز جاری است، به این معنی که اگر متّهب (گیرنده هدایا) جزء طبقه اول باشد نرخِ ۱۵ درصد، و در غیر این صورت نرخِ ۳۶/۲۵ درصد جاری می‌شود و همسران از این‌گونه مالیات معافند.

آلمان ـ هزینه غیر قابل قبول

اداره دارائی اشتوتگارت و چند منطقه دیگر آلمان بخشنامه‌هائی صادر و طی آنها اعلام داشتند که اگر در آمد تحصیل شده از منابع خارج از کشور به موجب قرارداد مالیاتی آلمان و کشور منبع درآمد از مالیات آلمان معاف باشد، در آن صورت مخارجی که در رابطه با آن در آمد انجام گرفته در محاسبه مالیات آلمان به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته نخواهد شد.

بخشنامه‌های مذکور از این منطق پیروی می‌کنند که در آمد معاف از مالیات با در نظر گرفتن هزینه‌های مربوط به تحصیل آن و پس از کسر این هزینه‌ها محاسبه می‌شود. بنابراین منظور داشتن مجدد آن جهت محاسبه مالیات بردرآمد آلمان موردی نخواهد داشت.

به رغم این استدلال مواردی پیش می‌آید که وضع از این قرار نیست. فرضاً اگر یک مؤدی آلمانی جهت خرید سهام شرکت مقیم خارج از بانک وام گرفته و بابت چنین وامی بهره بپردازد، در این صورت یافتن ارتباطی بین این هزینه و سود سهام دریافتی از شرکت خارجی ـ به نحوی که بتوان گفت سود سهام پس از کسر هزینه یاد شده محاسبه شده ـ کار آسانی نخواهدبود.

با توجه به همین استدلال دادگاه مالیاتی بادن ـ وور تمبرگ رای به قابل قبول بودن این‌گونه هزینه‌ها در محاسبه مالیات آلمان داده است، هرچند که اصل سود سهام خریداری شده از محل چنان وامی به موجب قرارداد مالیاتی آلمان و کشورهای خارجی از مالیات معاف بوده باشد.

موریس و ایتالیا ـ عطف به ما سبق قرارداد مالیاتی

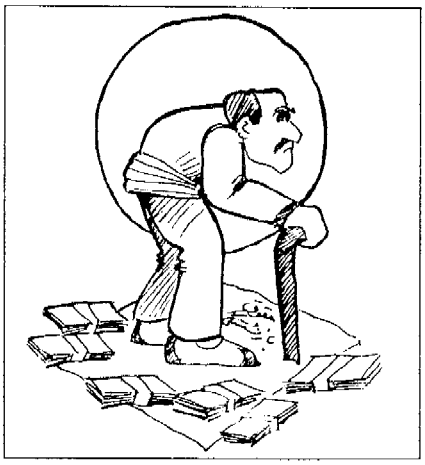
قرارداد جدید ایتالیا و کشور کوچک آفریقائی موریس دارای ماده‌ای است که به موجب آن مفاد قرارداد از اول ژانویه ۱۹۸۷ در ایتالیا و از یکم ژوئیه ۱۹۸۷ در موریس قابل اجرا است. عطف به ما سبق کردن قرارداد مالیاتی آن هم به یک گذشته دور بسیار کم سابقه است. اشخاصی که بر اثر این ترتیب خود را ذینفع می‌دانند می‌توانند طی دو سال از تاریخ لازم‌الاجراء شدن قرارداد ـ و یا از تاریخ مطالبه مالیات هرکدام دیرتر واقع شود ـ ادعای خود را مطرح کنند.

گرجستان و هلند ـ قرارداد حمل و نقل هوائی

قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف غالباً جنبهٔ عام دارند و مربوط به کسب و کار معینی نیستند. امّا در دهه‌های اخیر نوع دوم از این‌گونه قراردادها نیز رایج شده که نمونه آن قرارداد ایران و پاکستان است. در این قرارداد مسأله اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در رابطه با فعالیت‌های کشتیرانی مطرح شده است. در قراردادهای حمل و نقل هوائی نیز ممکن است مقررات راجع به مالیات مضاعف گنجانیده شود. قرارداد

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

حمل و نقل هوائی جدید هلند و گرجستان از این قبیل است. به موجب این قرارداد هرگونه در آمد حاصل از عملکرد هواپیماها در حمل و نقل بین‌المللی و نیز منافع سرمایه‌ای حاصل از واگذاری هواپیماها فقط در کشوری مشمول مالیات خواهد بودکه محل اداره موثر موسسه هواپیمائی مربوط در آنجا واقع است.



فرانسه ـ حقوق بازنشستگی ماموران سازمان‌های بین‌المللی

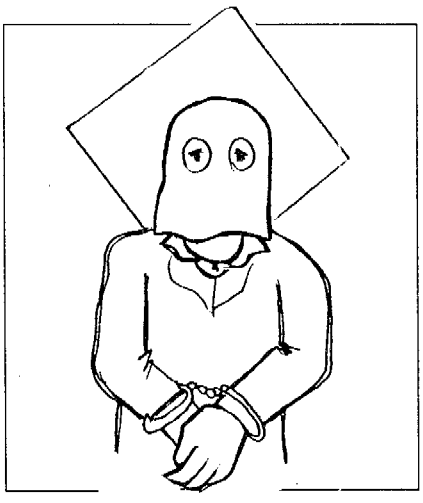
حقوق و مزایای دریافتی کادر دیپلماتیک نمایندگی‌های خارجی و سازمان‌های بین‌المللی در اغلب کشورها از معافیت مالیاتی برخوردار است. در فرانسه نیز همین قاعدهٔ کلّی جاری است، اما اخیراً وزیر بودجهٔ فرانسه دستوری صادر کرد و به موجب آن مقرر داشت که اگر کارکنان سازمان‌های بین‌المللی پس از بازنشستگی در کشور فرانسه ساکن شوند و از سازمان بین‌المللی مربوط حقوق بازنشستگی دریافت کنند، از قاعدهٔ مذکور خارج بوده و بر اساس مقررات مالیاتی داخلی فرانسه مشمول مالیات خواهند بود. تنها یک استثناء در دستور وزارتخانه فرانسوی پیش‌بینی شده و آن مربوط به کسانی است که از سازمان‌های تابعه اتحادیه اروپا حقوق بازنشستگی دریافت می‌کنند. این افراد با توجه به مصوبات شورای اروپا از مالیات معاف می‌باشند.

خبر دیگر از آلمان ـ دامنهٔ شمول قرارداد مالیاتی

تغییراتی که در وضع حقوقی برخی از کشورها و مناطق به وجود می‌آید این سئوال را برمی‌انگیزد که تکلیف قراردادهای بین‌المللی موجود چه خواهد بود و این قراردادها تا چه اندازه نسبت به مناطق یا کشورهائی که وضع جدیدی از نظر حقوقی پیدا کرده‌اند قابل اجراء خواهد بود. هنگ‌کنگ نمونه‌ای از این‌گونه مناطق است. همان‌گونه که می‌دانیم این واحد جغرافیائی ازاول ژانویه ۱۹۷۷ به جمهوری خلق چین باز می‌گردد. در آن صورت باید دید که وضع قراردادهای مالیاتی گذشته از چه قرار خواهد برد. در مورد یکی از این قراردادها که در ژوئن سال ۱۹۸۵ بین آلمان و چین منعقد شده، وزارت دارائی آلمان اعلام داشته است که این قرارداد پس از بازگشت هنگ‌کنگ به چین به طور اتوماتیک شامل حال هنگ‌کنگ نخواهد گردید.

ترکیه ـ افشاء نام مؤدیان متخلّف

وزارت دارائی ترکیه اعلام داشته است که بر اساس اختیار حاصل از ماده ۱۰۷ آئین



وصول درآمدهای دولت، اقدام به نشر اسامی مودیانی خواهد کرد که بدهی مالیاتی و جرائم و زیان دیرکرد متعلق به آنها از ۲۰۰ میلیون لیر ترک (حدود ۴۵۰۰ دلار) تجاوز می‌کند. این چندمین بار است که دولت ترکیه به چنین اقدامی مبادرت می‌ورزد. نتیجه اقدام مشابه دفعات قبل از حیث بهبود در امر وصول مالیات، مثبت بوده است.

استونی ـ مالیات املاک

در این کشور ساحل دریای بالتیک که پس از تجزیه اتحاد شوروی استقلال خود را بازیافت، مجلس ملی مصوبه‌ای را گذرانیده است که به موجب آن درآمد حاصل از مالیات املاک، که نوعی مالیات بر دارائی به شمار می‌رود، به بودجه دولت‌های محلّی اختصاص داده می‌شود. مالیات بر املاک بر اساس ارزش ملک تعیین می‌شود و نرخ آن از ۰/۸ تا ۱/۲ درصد است. قبلاً ۰/۵ درصد این مالیات به دولت مرکزی و بین ۰/۳ تا ۰/۷ درصد آن به دولت محلی تعلق می‌گرفت. در صورتی که فعالیت اقتصادی روی املاک صورت نگیرد در نرخ‌های مالیاتی تخفیف داده می‌شود.

بنگلادش ـ تخفیف‌های مالیاتی

این کشور پاره‌ای تخفیف‌ها و تسهیلات مالیاتی را در حقّ شرکت‌ها و موسسات اقتصادی به تصویب رسانیده است. مهم‌ترین آنها عبارتند از:

ـ تقلیل نرخ مالیات بر در آمد شرکت‌های عام از ۳۷/۵ درصد به ۳۵ درصد

ـ کاهش نرخ مالیات بردرآمد موسسات بانکی و مالی از ۵۰ درصد به ۴۷/۵ درصد

ـ کاهش نرخ مالیات بردرآمد سایر شرکت‌ها از ۴۲/۵ به ۴۰ درصد

ـ تمدید فعالیت کامل مالیاتی موسسات جدیدالتأسیس صنعتی. این معافیت قبلاً در مورد موسساتی شناخته شده بود که تا آخر

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

ژوئن ۱۹۹۵ تأسیس شده باشند. اکنون این تاریخ تا پایان ژوئن سال ۲۰۰۰ تمدید شده است.

- معافیت مذکور در مورد موسسات جدیدالتأسیسی که در رشتهٔ تأسیسات زیربنائی فعالیت دارند نیز جاری شده است، به شرط آن که به صورت بازرگانی اداره شوند.

- منافع سرمایه‌ای حاصل از واگذاری سهام شرکت‌ها از مالیات معاف شناخته شده است.

- در صورتی که سود سهام پرداختی به هریک از صاحبان سهام از مبلغ معینی تجاوز نکند، از کسر مالیات در منبع معاف خواهند بود.

- ماشین‌آلات و تجهیزات خریداری شده به منظور مقابله با آلودگی را می‌توان به شیوه شتابی (سریع) به حساب استهلاک برد.

علاوه بر این پاره‌ای اصلاحات در آئین رسیدگی و تشکیلات مالیاتی صورت پذیرفته که هدف آن ساده کردن کار تشخیص، بهبود تمکین مالیاتی مودیان و کاستن از برخی اختیارات ماموران مالیاتی است.

بلژیک ـ اندازهٔ شرکت‌ها و مؤسسات

در این کشور، کوچک و بزرگی موسسات از جهت نحوهٔ نگاهداری حساب‌های مالیاتی آنها و برخی مقررات دیگر مالیاتی مؤثر است. به موجب مصوبات اخیر، شرکت یا موسسه‌ای که حائز یکی از شرایط زیر باشد موسسه بزرگ به شمار می‌رود:

- هرگاه تعداد متوسط کارکنان آن در یک سال از ۵۰ نفر به بالا باشد؛

- در صورتی که عملکرد موسسه (پس از کسر مالیات بر ارزش افزوده) از ۲۰۰ میلیون فرانک بلژیک بیشتر باشد؛ و

- اگر مانده حساب‌های موسسه از ۱۰۰ میلیون فرانک بلژیک تجاوز کند.

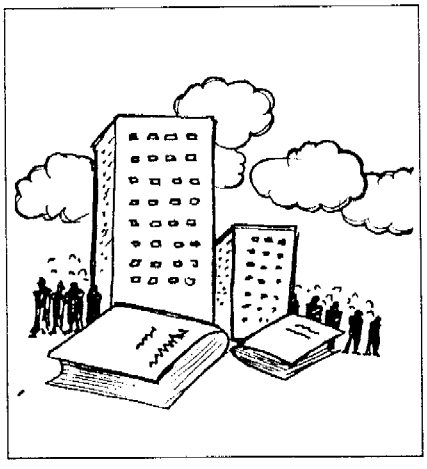
اصلاح دیگر مالیاتی در این کشور برداشتن سقف انتقال زیان سالانه است. به موجب مقررات قبلی حداکثر زیان قابل انتقال به سنوات بعد برابر ۲۰ میلیون فرانک بلژیک بوده‌است. مصوبه جدید از سال عملکرد ۱۹۹۸ به بعد قابل اجراء خواهد بود.

ایتالیا ـ مالیات‌های جدید محلّی

اندیشهٔ اعطاء خودمختاری مالیاتی بیشتر به ایالات در این کشور تقویت می‌شود. در حال حاضر دو پیشنهاد در این زمینه مطرح است. نخست برقراری نوعی مالیات بر ارزش افزودهٔ محلّی بین ۳/۸ تا ۵ درصد روی فراورده‌های تولید شده توسط موسسات محلّی، و دوم وضع مالیاتی به نرخ ۲۸ درصد روی درآمد پیمانکاران هر محلّ.

هلند ـ امتیاز مالیاتی برای متخصّصان نایاب

کارشناسان خارجی که در هلند به خدمت گرفته می‌شوند و افراد مقیم هلند فاقد تخصّص‌های آنان می‌باشند، از ۳۵ درصد مالیات متعلق به وجوه دریافتی خود معاف هستند. از این معافیت طی ۱۰ سال از تاریخ استخدام می‌توان استفاده کرد، ولی پس از گذشت ۴۸ ماه از استخدام اولیه هر کارشناس، و حداکثر قبل از انقضاء ۶۰ ماه از



این تاریخ، کارفرمای مربوط باید مجدّداً نزد مقامات مالیاتی شواهدی دالّ بر نبود تخصّص‌های مشابه در داخل کشور ارائه کند. اگر کارشناس خارجی کارفرمای خود را تغییر دهد و کارفرمای هلندی جدیدی انتخاب کند بازهم به شرط عدم انقضاء ۱۰ سال فوق می‌تواند از این ارفاق مالیاتی استفاده کند. ضمناً اگر کارفرمای هلندی به کارشناسان حائز همین شرایط در خارج از کشور دستمزد پرداخت کند و در عین حال دولت هلند به عللی (مثلاً به موجب قرارداد مالیاتی) حق مطالبه از چنین پرداخت‌هائی داشته باشد، باز هم تخفیف مالیاتی مورد بحث اِعمال خواهد شد.

تایوان ـ تسهیلات مالیاتی و مرکزیت مالی

تایوان قصد دارد به یک مرکز فعالیت‌های مالی و بانکی بدل شود و به همین منظور یک سلسله معافیت‌های مالیاتی چشمگیر برقرار ساخته است. به موجب مصوبات جدید داد و ستد ارزی بینِ بانکی از مالیات معاف شده و همین معافیت در مورد ذخایری که شرکت‌های بیمه به منظور پرداخت بیمه به اشخاص ذینفع اندوخته می‌کنند، نیز برقرار گردیده است. معاملات روی اوراق قرضه و سهام شرکت‌ها و سایر اوراق قرضه نیز از مالیات معاف شناخته شده است.

ضمناً این کشور مالیات تکلیفی قابل کسر از حق‌الامتیازهای پرداختی را نیز ملغی ساخته، مشروط بر این که:

- بازار استفاده از امتیاز مربوط منحصر به تایوان نبوده باشد؛

- امتیاز مورد نظر مربوط به یکی از موارد زیر باشد:

۱ - تولید و ساخت فراورده‌های جدید؛

۲ - بهبود بخشیدن به مهارت‌های بازاریابی، مدیریت، طراحی، عملیات، و مهارت‌های

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

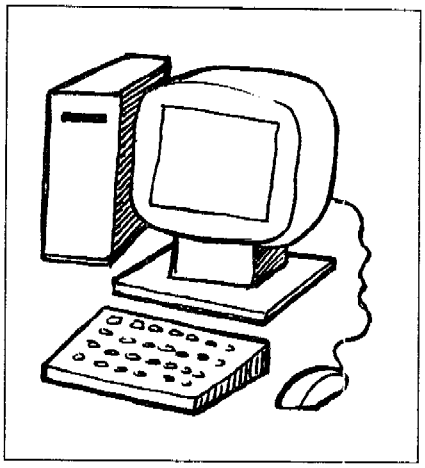
مشابه دیگر؛
۳ـ افزایش حجم تولید، بهبود کیفیت، و یا کاهش هزینه تولید؛
ـ دریافت کننده امتیاز باید خود یک سازنده بوده و یا در رشته خدمات مربوط دخیل باشد.

ایالات متحده آمریکا ـ شمارهٔ اقتصادی برای خارجیان

خارجیانی که به سبب انجام معامله و یا به هر علت دیگری مشمول مالیات امریکا قرار می‌گیرند موظف شده‌اند شماره هویت مالیاتی از مراجع مالیاتی امریکا دریافت و روی اظهارنامه و سایر اوراق مربوط درج نمایند. کسانی‌که اوراق بهادار امریکائی خریداری کرده‌اند موظف به تحصیل شماره اقتصادی نیستند، مگر در موردی که موظف به تسلیم اظهارنامه باشند.
همچنین به موجب مصوّبهٔ مربوط قاعده‌ای که به نام «قاعده آدرس» معروف بود لغو شده است. مفهوم قاعده مذکور این است که اگر یک خارجی در امریکا در آمدی تحصیل کند که باید از آن مالیات تکلیفی کسر شود، پرداخت‌کننده در آمد می‌تواند به آدرسی که شخص خارجی اعلام کرده اکتفا نماید و قرارداد مالیاتی بین کشور محل آن نشانی با ایالات متحده امریکا را مورد توجه قرار دهد و نرخ مالیات در منبع مذکور در آن قرارداد برای کسر مالیات را ملاک کار خود قرار دهد، که تقریباً در همه موارد کمتر از نرخ اصلی رایج در آمریکا است.
با لغو این قاعده از این پس همان نرخ اصلی جاری می‌گردد، مگر این که مودی خارجی فرم ۱۰۰۱ را صحیحاً تکمیل کرده و در پرونده موجود باشد. این فرم وضع وابستگی مودی را با کشور طرف قرارداد به خوبی نشان می‌دهد و مشکلی از لحاظ اجرای نرخ مالیات در منبع پیش‌بینی شده در قرارداد باقی نخواهد ماند.

ترکیه ـ شمارهٔ اقتصادی و پاره‌ای مصوّبات دیگر

ترکیه نیز به شمار کشورهائی پیوسته است که در آن تعیین شماره هویت مالیاتی (آنچه در ایران به نام شماره یا کد اقتصادی معرفی شده) برای مودیان الزامی شناخته شده است. تعیین جزئیات و شرایط مربوط به این امر بر عهدهٔ وزارت دارائی محول گردیده است. سازمان‌ها و اشخاصی که مدارک مربوط به معاملات مشمول این قاعده را مورد بررسی و عمل قرار می‌دهند باید از مودی شمارهٔ اقتصادی وی را مطالبه کنند، درغیر این صورت به پرداخت جریمهٔ نقدی



برابر ۱۵۰۰۰۰۰ لیر ترکیه در ازاء هر معامله محکوم خواهند شد. برای سهولت کار مقرر گشته است که تغییر نشانی مؤدّی مستلزم تغییر شماره اقتصادی و صدور شمارهٔ جدید از سوی دارائی محل تازهٔ استقرار مؤدی نخواهد بود.
نکته دیگر راجع به کامپیوتری کردن مدارک و حساب‌ها است. چون این نحوهٔ عمل رو به توسعه است به وزارت دارائی اجازه داده شده است که خود مقررات و ضوابط مربوط به مدارک و حساب‌های کامپیوتری را وضع و اجراء کند.
نکات قابل ذکر دیگر از مصوبهٔ جدید به شرح زیر است:
ـ کلیه مسئولیت‌ها و تکالیف مالیاتی صغار و سایر محجورین برعهدهٔ اولیاء یا قیّمین آنها است.
ـ هزینهٔ تهیه غذا برای کارکنان که از سوی کارفرما تا ۱۰۰۰۰۰ لیر ترک در هر روز پرداخت می‌شود از مالیات معاف است و زائد بر آن به عنوان جزئی از دستمزد کارکنان مشمول مالیات قرار می‌گیرد.
ـ در مورد هزینه‌های سرمایه‌ای صاحبان مشاغل و موسّسات، ارفاق مالیاتی بین ۳۰ تا ۱۰۰ درصد هزینه مربوط در نظر گرفته شده است. ارفاق بیش از ۳۰ درصد مربوط به سرمایه‌گذاری در برخی مناطق معین است که دولت شرایط و میزان آن را تعیین خواهد کرد.
ـ کازینوها موظف شده‌اند که همه ماهه مبالغی به عنوان علی‌الحساب مالیاتی بپردازند که میزان آن با توجه به تعداد میزها و ماشین‌های مورد استفاده تعیین می‌شود. این میزان در برخی موارد تا ۱۰۰ میلیون لیر ترک نسبت به میز واحد بالا می‌رود.
ـ شرکت‌های ساختمانی ترک که در کشورهای خارجی فعالیت می‌کنند از پرداخت مالیات بر شرکت تا پایان سال ۱۹۹۸ معاف شده‌اند. هدف از این فعالیت افزودن بر قابلیت رقابت این شرکت‌ها در خارج است که در عین حال موظف‌اند لااقل ۱۵ درصد از درآمد ناخالص خود را به ارزهای معتبر به ترکیه بیاورند.

■ ■ ■ ■

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

قوانین، تصویبنامه‌ها، بخشنامه‌ها

و آراءِ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخشنامه شماره ۹۶۲/۳۳۸۲-۳۰/۴ مورخ ۷۵/۲/۲

نظر به این که در مورد وصول عوارض مربوط به نقل و انتقال سهام شرکت موضوع تبصره ۶۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۴ ابهاماتی بروز و سئوالهای متعددی طرح شده است لزوماً یادآوری مینماید چون مفاد تبصره مذکور در قانون بودجه سال ۱۳۷۵ پیش‌بینی نگردیده است لذا اجرای مقررات تبصره مذکور برای سال ۱۳۷۵ فاقد مجوز قانونی است.

داریوش ایران بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شماره ۱۷۵۳/۷۳۷۸-۳۰/۴ مورخ ۷۵/۲/۲۵

چون در خصوص چگونگی تهیه صورتحساب فروش کالا تهیه شده بوسیله ماشینهای چاپگر کامپیوتری ابهاماتی مطرح گردیده، لذا به منظور اتخاذ رویه واحد و با توجه به ماده (۸) آئین‌نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر که مقرر میدارد "کارتها و اوراق چاپ که با دست تکمیل میشوند، سیستم کارتی و اوراق چاپ شده که توسط ماشینهای حسابگر مکانیکی یا الکترونیکی تهیه میشوند، حسب مورد سیستمهای مکانیکی یا الکترونیکی نامیده میشوند"، متذکر میگردد، آندسته از مودیان مالیاتی که مجوز موضوع تبصره ۳ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ را قبلاً از وزارت متبوع مبنی بر استفاده از سیستمهای کامپیوتری دریافت نموده‌اند میتوانند فرم فاکتور فروش خود را متضمن شماره مسلسل مطابق نمونه‌ایکه وزارت امور اقتصادی و دارائی بر اساس مقررات ماده ۱۶۹ قانون فوق‌الذکر پیش‌بینی نموده است بوسیله ماشینهای چاپگر تهیه و استفاده نمایند و در غیر اینصورت ملزم به داشتن صورتحساب فروش چاپی با شمارهٔ سریال (مسلسل) میباشند.

داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۸۸۲۰ مورخ ۷۵/۳/۲

بطوریکه ملاحظه میشود اکثر قریب باتفاق مأمورین تشخیص (ممیز و سرممیز مالیاتی) همین که به موجب رأی هیئت حل اختلاف بدوی مبنای مالیات (درآمد یا ارزش دارائی) موضوع برگ تشخیص بیش از ۲۰ درصد تعدیل میشود، باستناد بند ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مبادرت به اعتراض و ارجاع پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر مینمایند، در صورتیکه:

اولاً در صدر ماده ۲۴۷ و بند ۲ آن لزوم قانونی مبتنی بر اعتراض مأمورین تشخیص به رأی هیئت حل اختلاف بدوی مستفاد نمیشود.

ثانیاً آراء هیئتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی، بویژه آرایی که دلالت بر تعدیل مبنای مالیات بیش از ۲۰ درصد دارد علی‌الاصول پس از رسیدگی دقیق به مفاد اعتراضات و عنداللزوم تحقیقات کافی در خصوص آنها و با توجه بماهیت موضوعات مورد اختلاف و بنحو مستدل و منطقی و توجیهات کافی و رعایت قسمت اخیر ماده ۲۲۹ از حیث تعیین در آمد واقعی صادر میگردد.

بنابراین قانونی و صحیح و موجه نیست که مورد اعتراض واقع شوند، زیرا بطور مسلم هیئتهای حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر آراء هیئتهای حل اختلاف بدوی را که با اوصاف فوق صادر شده‌اند تائید خواهند نمود و چنین اعتراضات خلاف قانون و غیر موجهی ثمری جز اتلاف وقت، بطی جریان امور، کاهش سرعت مختومه شدن پرونده‌ها و قطعیت مالیات و تأخیر وصول مالیات نخواهند داشت. علیهذا بمنظور ممانعت از ازدیاد شکایات غیر موجه و اجتناب از بروز مشکلات یاد شده و برقراری و حفظ انتظام امور و اتخاذ رویه واحد مقرر میدارد:

۱ـ مأمورین تشخیص مالیات (ممیز و سرممیز مالیاتی بر حسب مورد) وفق ماده ۲۴۶ در هیئت حل اختلاف مالیاتی شرکت و دفاع از برگهای تشخیص صادره را که به منزله دفاع از شئون و حیثیت شغلی خودشان نیز میباشد بخصوص در مواردی که مبلغ مالیات حائز اهمیت است عهده‌دار شوند و متعاقباً از اعتراض به صرف تعدیل بیش از ۲۰٪ بدون دلایل موجه و قانونی اکیداً خودداری نمایند.

۲ـ هرگاه بنظر مأمورین تشخیص اعتراض به آراء هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی بلحاظ عدم رعایت قوانین موضوعه (قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین و مقررات بر حسب مورد و نوع پرونده) و عدم توجه بماهیت موضوع اختلاف و عدم احراز واقعیت امر از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی ضروری و قانوناً اجتناب‌ناپذیر باشد، الزاماً اعتراض باید کاملاً بنحو مستدل و موجه و مستند به قوانین موضوعه و دلایل و مدارک کافی و اطلاعات متقن و غیر قابل تردید و انکار تهیه و ممیز کل مالیاتی ذیربط نیز که حسب قسمت اخیر ماده ۲۲۳ مسئولیت حسن اجرای قانون را بعهده دارد باید مفاد آنرا با دلایل موجه و قانونی تائید نماید.

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

بدیهی است که هیئتهای حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر اعتراضاتی را که واجد اوصاف فوق نباشد (بویژه اگر مأمورین تشخیص درهیئت حل اختلاف بدوی حاضر نشده و از تشخیص خود دفاع نکرده و توضیحات لازم را بطور مکتوب نداده باشند مورد توجه قرار نخواهند داد و در نتیجهٔ آراء صادره از هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی را تائید خواهند نمود.

در اینصورت همانطور که مؤدیان مالیاتی بموجب تبصره ۱ ماده ۲۴۷ بلحاظ اعتراض غیرموجه مشمول پرداخت جریمه میشوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز مأمورین تشخیص را بعلت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم که مفاد اعتراض را تأئید کرده است مؤاخذه خواهد شد.

۳ـ ممیزین کل مالیاتی نیز نباید بر حسب عادت و رویه مرسوم بدون دلایل موجه و قانونی و با کاربرد الفاظ و عبارات کلی و مبهم از آراء هیئتهای حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به شورایعالی مالیاتی شکایت نمایند، بلکه بلحاظ تجربیات و آگاهی کاملی که از قوانین موضوعه دارند و با ملاحظه اینکه هیئتهای حل اختلاف مالیاتی بحکم قانون مکلف به ورود در ماهیت و احراز واقعیت و صدور رأی بر اساس آن هستند، شکایات واصله از طرف آنها به شورایعالی مالیاتی الزاماً باید از کلیه شرایط و اوصاف مقرر در مواد ۲۵۱ و ۲۵۶ برخوردار و به نقض قوانین و مقررات موضوعه با قید عنوان قوانین و مواد و تبصره‌های مربوط و یا نقص رسیدگی با مشخص کردن اینکه رأی در چه قسمتی و از چه قسمتی و از چه جهاتی نقص رسیدگی دارد ضمن شکایت تصریح شده باشد.

مسلماً هرگاه شکایات واصله از طرف ممیزین کل به شورایعالی مالیاتی واجد اوصاف فوق نباشد شعب شورایعالی مالیاتی ردّ شکایات و استواری آراء هیئت حل اختلاف مالیاتی را اعلام خواهند نمود. البته در اینگونه موارد همانطور که مؤدیان مالیاتی بحکم ماده ۲۶۰ بعلت رد شکایت مشمول پرداخت هزینه سنگین میشوند. دادستانی انتظامی مالیاتی نیز ممیزین کل مالیاتی را بعلت شکایت غیر موجه و اتلاف وقت در تأخیر در مختومه شدن پرونده امر تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد.

داریوش ایران‌بُدی معاون در آمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۰/۴/۳۴۰۰/۱۲۳۸۲ مورخ ۷۵/۳/۲۷

نظر به اینکه بعضی از هیئتهای حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن بدون توجه به وظایف قانونی مربوط و علیرغم صراحت تبصره یک ماده مذکور مبنی بر رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرائی، نسبت به شکایات مودیان در رابطه با میزان درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات متعلق نیز وارد رسیدگی شده واقدام به صدور رای مینمایند علیهذا بمنظور اجرای دقیق مقررات قانونی و جلوگیری از ایجاد وقفه در امر وصول مالیاتها مقرر میدارد:

۱ـ جز در مواردیکه شکایت مودی حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت آن به موقع اجرا گذاشته شده است هیئتهای مزبور مکلفند صرفاً به اظهارات مودی از جهت چگونگی اقدامات اجرائی و انطباق آن با مقررات قانونی مربوط رسیدگی و رای مقتضی صادر نمایند البته در مواردی هم که شکایت مودی حاکی از صدور اجرائیه قبل از قطعیت مالیات بوده واین امر مورد تائید هیئت قرار گرفته باشد با عنایت به حکم قسمت اخیر تبصره یک یاد شده و همچنین مقررات بند "ب" بخشنامه شماره ۷۶۳۵/۲۵۶۱۶ـ۳۰/۴ـ۶۹/۶/۱۴ ماهیتاً به موضوع رسیدگی و رای مقتضی صادر خواهند نمود.

۲ـ رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرائی و طرح پرونده در هیئتهای حل اختلاف مالیاتی مورد بحث مستلزم اخذ سپرده نبوده و این امر بایستی بفوریت و خارج از نوبت وفق مقررات قانونی انجام و حسب مورد نسبت به رد شکایت مودی و یا بطلان اجرائیه رای مقتضی صادر و اقدام بعدی لازم معمول گردد.

داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۴۰۵۴ مورخ ۷۵/۴/۵

حسب اطلاعات واصله و بررسی‌های بعمل آمده برخی از مودیان مالیات بردرآمد مشاغل که مالیات عملکرد سنوات قبل آنها لغایت عملکرد سال ۱۳۷۳ بر اساس اختیارات حاصل از تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی بموجب صورتجلسات تنظیمی از طریق مذاکرات توافقی با اتحادیه‌ها و مجامع امور صنفی آنها بطور قطعی تعیین گردیده است، ضمن تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر و پرداخت قسمتی از مالیات متعلقه نتوانسته‌اند بقیه اقساط مالیات را در موعد معینه پرداخت نمایند و عده‌ای از آنها بعلت اشتباه در محاسبه مالیات متعلق مبلغ قلیلی نسبت به کل مالیات قطعی متعلقه کمتر پرداخت کرده‌اند و مامورین تشخیص ذیربط با این استنباط و استدلال که این قبیل مودیان شرایط مذکور در صورتجلسات توافقی را رعایت نکرده‌اند مبادرت بصدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات به آنها نموده‌اند علاوه بر این در مورد تعدادی از مودیان مشمول صورتجلسات یاد شده که اظهارنامه تسلیم و مالیات را نیز در موعد مقرر پرداخته‌اند باستناد شرایط مندرج در صورتجلسات و به اعتبار اینکه درآمد مشمول مالیات آنها بیش از حدود توافقات مزبوره است اقدام بصدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات به آنها نموده‌اند.

از طرفی برخی از مودیان مالیات بردرآمد مشاغل اصولاً بعلت عدم

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

آگاهی از مقررات قانونی و توافقات معموله اظهار نامه مالیاتی تسلیم نکرده‌اند که در مورد آنها هم مبادرت بصدور و ابلاغ برگ تشخیص شده است. بررسیهای معموله حاکی از آنست که در بسیاری از موارد برگهای تشخیص مالیاتی که بنا به دلایل مذکوره فوق صاد شده‌اند دارای اختلاف فاحشی با سوابق مالیاتی مودی ذیربط بوده و در مقایسه با مودیان هم صنف که از حیث درجه‌بندی صنفی مشابه بوده و مالیات آنها بر اساس صورتجلسات توافق قطعی شده است تفاوت زیادی دارد و همین اختلافات فاحش و تفاوتهای زیاد موجب اعتراضاتی شده است که چون در مرحله ممیز کلی حل و فصل نگردیده منتهی به ارجاع پرونده‌های موصوف به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و تراکم امور و صدور قرارهای رسیدگی متعدد و مجدد شده و میشود که نتیجه‌ای جز اتلاف وقت و تاخیر در وصول مالیات حقه نداشته ونخواهد داشت.

علیهذا همانطور که قبلاً بطور مکرر شفاهاً و کتباً تاکید شده است اصولاً در تمام موارد و نسبت به کلیه منابع مالیات بردرآمد گزارش منتهی بصدور برگ تشخیص الزاماً باید مستدل و مستند و منطبق با اوضاع و احوال و شرایط اقتصادی و با توجه به وضع خاص مودی ذیربط تنظیم و برگ تشخیص مالیات باید به کیفیت مقرر در ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده و منبعد نیز صادر گردد. اینک بمنظور رعایت عدالت مالیاتی و ختم سریع پرونده‌های مالیاتی یاد شده فوق مقررمیدارد، ممیزین کل مالیاتی (نسبت به برگهای تشخیص موصوف که فرصت قانونی برای رسیدگی مجدد آنها توسط ممیزین کل باقیست و مودی هم تقاضای تجدید رسیدگی نموده است.) و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در مورد این قبیل پرونده‌هائی که تابحال ارجاع شده و منبعد ارجاع میشود بترتیب ذیل رفتار و از صدور قراردادهای متعدد و غیر موجه اجتناب نمایند.

۱ـ در صورتیکه برگهای تشخیص صادره بر اساس اطلاعات صحیح و غیر قابل انکار و خدشه‌ناپذیر و قرائن و مستندات قانونی و موجه تهیه و صادر گردیده است و مودی هم در رد و نفی تمام یا قسمتی از آنها دلایل و مدارکی ندارد حسب مورد نسبت به تائید برگ تشخیص بطور مستدل و یا تعدیل آن در حدود مدارک و مستندات و اطلاعات موثق موجود در پرونده اقدام نمایند.

۲ـ هرگاه گزارش رسیدگی حوزه مالیاتی فاقد اساس صحیح و بدون مستندات و دلایل و مدارک و اطلاعات جامع و موثق تنظیم و منتهی بصدور برگ تشخیص فاقد کیفیت مذکور در ماده ۲۳۷ شده است و مامور تشخیص ذیربط هم نمیتواند دلایل موجهی نزد ممیز کل یا هیئت حل اختلاف ارائه نماید که عمل او را توجیه کند و بعبارت دیگر برگ تشخیص صرفاً بر اساس تخمین و بر آوردهای ذهنی صادر گردیده و مالیات متعلقه با رعایت شرایط اقتصادی و افزایش و کاهش قیمتها و توجه به سوابق مالیاتی مودی و سایر عوامل و شاخص‌های موثر در تعیین درآمد و مقایسه با مودیان هم صنف و مشابه که مالیات آنها بر اساس توافق با مجامع امور صنفی قطعی شده است اختلاف فاحش دارد که با اوضاع و احوال خاص مودی مطابقت ندارد لازم است نسبت به تعدیل درآمد مشمول مالیات تا حدود مندرج در صورتجلسات توافق عملکرد مورد رسیدگی اقدام و پرونده امر را مختومه نمایند. بدیهی است مودیانی که اظهارنامه نداده‌اند مطلقاً از بخشودگی جرایم استفاده نخواهند کرد و آن دسته از مؤدیانی که اظهارنامه تسلیم کرده‌اند از بخشودگی جرایم به نسبت تفاوت مالیات پرداختی و مالیات قطعی شده محروم خواهند بود و لازم است این مطلب در ظهر برگ تشخیص یا رای هیئت حل اختلاف درج گردد.

در خاتمه انتظار میرود ممیزین کل مالیاتی با توجه به بخشنامه شماره ۳۹۰۴ مورخ ۷۵/۲/۴ و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی حسب وظایف قانونی خویش و مفاد این دستورالعمل در مورد حل و فصل سریع پرونده‌های مورد اختلاف نهایت جدیت را بعمل آورند.

البته ادارات کل موظفند برابر رویه قبلی مرتباً آمارهای لازم را به دفتر اینجانب و دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نمایند.

داریوش ایران بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۲۹۰۵/۱۵۴۴۲-۳۰/۴ مورخ ۷۵/۴/۱۱

چون در خصوص نحوه اعطای تخفیفهای مالیاتی حقوق آزادگان و تعیین مراجع ذیصلاح جهت اعمال آن ابهاماتی مطرح گردیده است لذا به منظور رفع مشکل و اتخاذ رویه واحد موارد زیر را جهت یادآوری متذکر می‌گردد:

۱ـ اعمال ۵۰٪ تخفیف مالیاتی نسبت به سالهای بعد از آزادی آزادگانی که با مشکلات مالی مواجه میباشند نیز به تشخیص ممیزین کل مالیاتی میسر میباشد.

۲ـ ممیز کلی ذیصلاح در مورد کارکنان شرکتهای خصوصی و دولتی و سایر اشخاص حقوقی غیر دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی در تهران، ممیز کل حقوق مستقر در اداره کل مالیات بر شرکتها و در شهرستانهاممیز کلی حوزه‌مالیاتی محل‌پرداخت‌مالیات حقوق‌خواهد بود.

۳ـ ممیز کلی ذیصلاح در مورد کارکنان وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداریها و حسب مورد در تهران ممیز کلی حقوق ادارات چهارگانه و در شهرستانها ممیز کل حوزه مالیاتی محل پرداخت مالیات حقوق میباشد.

۴ـ ممیز کلی ذیصلاح در مورد کارکنان اشخاص حقیقی، ممیز کلی حوزه مالیاتی پرداخت مالیات حقوق خواهد بود.

داریوش ایران‌بُدی معاون در آمدهای مالیاتی

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

بخشنامهٔ شمارهٔ ۳۰/۴/۳۲۸۰/۱۸۵۵۲ مورخ ۷۵/۴/۲۸

نظر به اینکه بعضاً مقررات بند ۵ ضوابط اجرائی موضوع تبصره ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم توسط مأمورین تشخیص مالیاتی ذیربط رعایت نگردیده و در این خصوص ابهامات و سوألات متعددی مطرح شده است لزوماً یادآوری مینماید اعتبار گواهی‌های صادره با رعایت سایر مقررات ضوابط اجرائی مذکور از جمله بند یک آن بمدت یکسال شمسی از تاریخ صدور آن خواهد بود بنابراین مقتضی است مراتب به کلیه واحدها و مراجع ذیربط اعلام گردد.

داریوش ایران بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

رای شماره ۳۰/۴/۵۳۵۹ مورخ ۷۵/۵/۱۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۹/۹۸۶۶ مورخ ۱۳۷۵/۳/۲۷ اداره کل امور هیاتهای حل اختلاف مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۵/۴/۱۶ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. گزارش مذکور به اختصار مشعر بر طرح این مسئله است که آیا سود ناشی از تسعیر موجودی ارزی پایان دوره در مواردیکه ارز موجود از صادرات کالای معاف از مالیات تحصیل شده باشد، باید جزء درآمد مشمول مالیات منظور گردد یا خیر.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن پس از بررسی مفاد گزارش و شور و تبادل نظر در اینخصوص بشرح آتی اعلام رای مینماید:

همانطور که طبق بند ۲۳ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری با شرط اتخاذ روش یکنواخت طی سالهای مختلف، بعنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است، بالطبع درآمد حاصل از تسعیر ارز نیز صرفنظر از منشاء تحصیل آن باید بعنوان یکی از اقلام درآمد در احتساب درآمد مشمول مالیات منظور گردد و معافیت درآمد حاصل از صادرات موضوع ماده ۱۴۱ قانون یاد شده دلیل بر معافیت درآمدهای بعدی که بلحاظ نگاهداری یا کاربرد ارز حاصل از صادرات بدست میاید، نخواهد بود.

محمدعلی خوش‌اخلاق، علی‌افرا، صمد کرباسی، محمد رزاقی، غلامحسین هدایت عبدی، سید محمود حمیدی، علی‌اکبر نوربخش، محمدعلی بیک‌پور، محمدعلی سعیدزاده.

رای شماره ۳۰/۴ـ۵۴۷۱ مورخ ۷۵/۵/۱۷ هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۹/۸۶۲۰ مورخ ۱۳۷۵/۳/۱۶ اداره کل امور هیئتهای حل اختلاف مالیاتی عنوان معاونت محترم در آمدهای مالیاتی بر حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۷۵/۳/۲۹ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش بطور خلاصه عبارت از اینست که:

تعدادی از شرکتهای دولتی که بدلیل معافیت در تجارت خارجی وامور بین‌المللی و یا سایر جهات دارائیها و بدهیهای ارزی دارند، مدعی عدم شمول مالیات نسبت به سود حاصل از تسعیر دارائیهای ارزی خود باستناد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶ میشوند که بین هیئتهای حل اختلاف مالیاتی هم از این حیث اختلاف نظر وجود دارد و بنظر اداره کل یاد شده نیز اولاً صدر ماده ۱۳۶ مذکور تنها بیانگر نوعی روش نگاهداری حسابهای مخصوص در شرکتهای دولتی است وگرنه حصول سود یا زیان ناشی از تسعیر ارز را نفی نمی‌نماید. زیرا در قسمت اخیر همان ماده حکم بر انتقال مانده بدهکار حساب ذخیره تسعیر دارائیها و بدهیهای ارزی به حساب سود و زیان میدهد، ثانیاً چنین مواردی احکام قانون خاص مالیاتهای مستقیم راتحت تأثیر قرار نمیدهد. ناگفته نماند که قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن از حیث تاریخ تصویب موخر بر قانون محاسبات عمومی است و برابر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم یاد شده کلیه مقررات مغایر با آن ملغی گردیده است. بنابراین در آمد حاصل از تسعیر ارز اینگونه شرکتها هم باید حسب مورد جزء اقلام در آمد مشمول مالیات منظور شود. النهایه رای هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی موجب اتخاذ رویه واحد در این زمینه خواهد بود.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از مطالعه گزارش مزبور و شور و تبادل نظر رای خود را بشرح آتی در این باره اعلام مینماید:

ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب اول شهریور ماه ۱۳۶۶ بهیچوجه بمنزله حکم معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تسعیر دارائیهای ارزی نمیباشد و منظور نمودن ما به التفاوت حاصل از تسعیر دارائیها و بدهیهای مذکور در حساب "ذخیره تسعیر دارائیهای ارزی" باستناد ماده ۱۳۶ مذکور مانع از شمول مالیات نسبت به درآمدهای منعکس در حساب یاد شده نخواهد بود.

محمدعلی خوش‌اخلاق، علی‌افرا، داریوش آل‌آقا، محمد رزاقی، صمد کرباسی، غلامحسین هدایت عبدی، علی‌اکبر نوربخش، محمدعلی بیک‌پور، محمدعلی سعیدزاده.

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

دادنامه شماره ۵۶ مورخ ۷۵/۴/۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شماره ۳۰/۴/۳۴۴۲ - ۶۹/۲/۴ هیات عمومی شورایعالی مالیاتی

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌اند:

۱. تبصره ۱ ماده ۲۱۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی زمین‌های بایر متعلق به دولت و شهرداری ها و مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه را از پرداخت مالیات بر اراضی بایر معاف نموده‌است. لیکن هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در نظریه شماره ۴۰۹۷-۳۸ مورخ ۶۹/۴/۱۰ (۳۰/۴/۳۴۴۲ - ۶۹/۲/۴) اکثریت اعضاء به علت عدم تصریح کلمه موقوفات در متن ماده ۲۱۴ فوق‌الذکر، معافیت مذکور را مشمول اراضی بایر موقوفات اعم از عام و خاص ندانسته و مشمول پرداخت اراضی بایر دانسته است. نظر اقلیت: بر اساس ماده ۵۵ قانون مدنی و تعریف موقوفه و نداشتن مالک که مسئولیت مندرج در تبصره ۳ ماده ۲۱۴ را بعهده بگیرد و در تبصره ۳ ماده ۱ و مواد ۴ و ۵ آئین نامه به مالک یا مالکین اشاره شده، لذا اراضی بایر موقوفه را بعلت نداشتن مالک نسبت به عین مشمول پرداخت اراضی بایر ندانسته‌اند.

۲. نظر اکثریت صحیح به نظر نمی‌رسد زیرا اولا وقتی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۱۴ قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت مالیات بر اراضی بایر معاف باشند مستثنی نمودن موقوفات عام که نمونه بارزی از اجرای نظر واقفین خیراندیش برای امور عام‌المنفعه می‌باشد منطقی و قابل توجیه بنظر نمیرسد. ثانیا همان‌طوری که در نظریه اقلیت که ذیل همان نظریه درج گردید با جاری شدن صیغه وقف و اختصاص ملک بعنوان وقف عین مال از ید مالک خارج و بر اساس مقررات خاصی اداره می‌شود. این مقررات خاص صرفا برای موقوفات منظور شده و اجرا می‌گردد. بر اساس موازین شرعی و فتوای حضرت امام امت رضوان‌الله تعالی علیه زمین‌های موقوفه باید بحال وقفیت باقی و عمل به وقف شود. بهمین لحاظ است که در باره موقوفات همیشه و همه جا با رعایت موازین شرعی حد اکثر معافیتها و تمایز و استثناء قائل شده‌اند که نمونه این معافیت موضوع ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ می‌باشد و یا تبصره ۲ ماده ۱۰ قانون زمین شهری است که نتیجتاً اراضی بایر موقوفه را مشمول قانون اراضی شهری ندانسته‌اند. بعلاوه اراضی بایر بعلت اینکه درآمدی ندارد چنانچه مالیاتی برای آن وضع گردد دریافت ان از اداره اوقاف و متولی مقدور نیست چون برای موقوفه بدون درآمد که نمی‌شود مالیات پرداخت کرد. تامین آنهم از خود زمین میسور نیست زیرا تملک اراضی موقوفه در مقابل دین احتمالی خلاف شرع و قانون است. بنابراین همانطوری که تبصره ۱ ماده ۲۱۴ مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه را معاف از پرداخت مالیات بر اراضی بایر دانسته، موقوفات عام هم مشمول اجرای این ماده خواهدبود و از محضر دادگاه استدعا این است که نظریه اکثریت اعضاء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی را در نظریه مورد شکایت که خلاف شرع و مغایر با تعریف وقف و تحبیس ملک است باطل اعلام فرمایند.

نماینده قضائی وزارت امور اقتصادی و دارائی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۹۱/۷۴۰۸ مورخ ۷۰/۱۱/۵ اعلام داشته‌اند: نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی در رای شماره ۳۰/۴/۳۴۴۲ مورخ ۲/۴ /۶۹ همان استفاده ازمنطوق کلام بوده است یعنی معنائی که مستقیما از کلام فهمیده می‌شود. در این زمینه تبصره یک ماده ۲۱۴ می‌گوید (زمین‌های بایر متعلق به....) همانطور که ملاحظه میفرمائید زمین‌های بایر احصاء شده اند و در ردیف این تخصیص و تمایز نام موقوفات تصریح نشده است. لذا ادعای خواهان غیر وارد و رد درخواست مورد تقاضا است.

دبیر شورای نگهبان در خصوص ادعای شاکی مبنی بر مغایرت رای مورد شکایت با موازین شرعی اعلام داشته‌اند: نامه شماره ۷۷/۷۴ مورخ ۷۴/۷/۱۷ موضوع ادعای خلاف شرع بودن رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی بشماره ۳۰/۴/۳۴۴۲ - ۶۹/۲/۶ (۸/۴۰۹۷ مورخ ۶۹/۴/۱۰) در جلسه مورخ ۷۵/۳/۲۴ فقهای شورای نگهبان مطرح و نظر آقایان فقها بدین شرح اعلام می‌گردد: دریافت مالیات بر رقبات موقوفات عام و خاص خلاف شرع انور است، اما مالیات بر درآمد اشکالی ندارد.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجةالاسلام و المسلمین اسماعیل فردوسی پور و با حضور رؤسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء بشرح آتی مبادرت بصدور رای می‌نماید:

رای هیات: با توجه به نظریه فقهای محترم شورای نگهبان بشرح بین‌الهلالین (دریافت مالیات بر رقبات موقوفات عام و خاص خلاف شرع انور است، اما مالیات بردرآمد اشکالی ندارد) باستناد قسمت اول ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری تصمیم شماره ۳۰/۴/۳۴۴۲ مورخ ۶۹/۲/۴ هیات عمومی شورای عالی ابطال می‌گردد. **رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری - اسماعیل فردوسی‌پور**

اصلاحیه

پیرو رأی شماره ۵۶ مورخ ۷۵/۴/۲ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مندرج در شماره ۱۵۰۲۶- ۷۵/۷/۱۱ در قسمت رأی هیأت کلمه (خلاف) از قلم افتاده[1] که رأی مزبور بشرح ذیل اصلاح و چاپ میشود:

رأی هیأت

با توجه بنظریه فقهای محترم شورای نگهبان بشرح بین‌الهلالین (دریافت مالیات بر رقبات موقوفات عام و خاص خلاف شرع انور است، اما مالیات بر درآمد اشکالی ندارد) باستناد قسمت اول ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری تصمیم شماره ۳۰/۴/۳۴۴۲ مورخ ۶۹/۲/۴ هیأت عمومی شورای عالی ابطال می‌گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - اسماعیل فردوسی‌پور

پاورقی

۱. تصور می‌رود این برداشت دیوان مبتنی بر اشتباه بوده باشد، زیرا در متن رای شماره ۵۶ همان‌گونه که دیدیم واژه «خلاف» از قلم نیفتاده است.

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

DOES THE IRANIAN TAX SYSTEM MOVE TOWARD THE ACCRUAL BASIS?

Under the accrual method, items of income and expenditure are brought to account when they are earned or incurred. According to a new circular of the Finance Ministry, justifiable expenditures incurred during a certain fiscal year, are deductible for determination of taxable income of the same year, even if they are not actually paid in that year. This means that the accrual basis is acceptable to the Iranian tax administration. The circular covers expenditures only, and it does not deal with the income side of the issue. This article discusses the subject matter of the circular, as well as the line adopted by the Direct Taxation Act with regard to the items of income.

COUNCIL OF CONSTITUTIONAL GUARDIANS AND A NEW METHOD FOR INTERPRETATION OF LAW

The Budget Law of the Iranian solar year of 1374 (1995-1996) and the Law concerning the Method of Collection of Public Revenues, were adopted by the Parliament on one and the same date. Both of them contain regulations concerning the tax and other similar revenues. Since both laws were adopted simultaneously and in the same date, and both contain conflicting regulations, the Council of Constitutional Guardians delivered an opinion which prescribed a new method for determining which of the contradictory laws should be given priority. The author analyzed the case and the opinion of the Council of Guardians. The same subject is dealt with in the English section of this issue (under the heading: A New Approach to the Interpretation of Law).

EUROPEAN ECONOMIC INTEREST GROUPING, A NEW LEGAL CREATURE WITH TAX CONSEQUENCES

The aim of this article is to introduce EEIGs to the Iranian readership. The history of creation of EEIG is briefly presented, then the rules of the relevant Council Regulations of EEC about formation, management structure, and other characteristics of EEIG is reviewed. The main part of the Article is devoted to tax issues related to the said groupings.

TAX AND ACCOUNTING SYSTEMS

In Iran, like many other countries, distinct accounting procedures are actually followed. One for maintaining accounts to be reflected in statements for submitting to tax authorities. The second one is used for presentation to the shareholders (owners) of entities. This state of affairs causes discrepancies and difficulties for both sides, taxpayers and tax officials. That is why the author chose the system currently used by Japanese for similar purposes. A wholly different situation exists in that country. Taxable income is usually computed on basis of financial statements that are presented to the owners of entities. Accounting methods are almost the same for both occasions. These issues are discussed in the article.

RULINGS AND REGULATIONS

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."

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

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

EDITORIAL

The Vice Minister for tax revenue declared recently that important steps are taken by the Finance Ministry for recognition of large taxpayers who used to escape taxation in the past. The achievements reached in this respect was, according to the Revenue Vice Minister, due to computerization and developments in the field of gathering and processing of data and information. The editorial of the Persian section is devoted to those statements. The same is dealt with in the editorial of the English section as well.

TAXATION IN THE PROVINCE OF HORMOZGAN

an interview wax held by this journal with Mr. Hossein Mohseni, Director General of Economic Affairs and Finance of the Province of Hormozgan. Interesting information wasprovided by the interviewee with regard to the economic conditions and tax revenues of the Province. The subject of the free commercial zone created in the Province and its impact on tax revenue was an interesting matter raised in the interview. Mr. Mohseni referred also to the elevation of the degree of tax compliance as an positive indication of a more healthy tax atmosphere in the province. Other aspects of the issue of taxation were also reflected on in the interview. They included achievements, as well as shortcomings and bottlenecks, of the tax organization, and steps taken towards the betterment of tax performances, etc.

A COMPARATIVE AND ANALYTICAL STUDY ON NEW TAX TREATIES CONCLUDED BDTWEEN IRAN AND SEVERAL FOREIGN COUNTRIES

Iran used to be quite inactive in the field of international tax relations. For a long time we had only three double taxation treaties (with Germany, France and Pakistan). Recently, a dramatic change took place in the Iranian foreign tax relations policy, so that several tax treaties have already been signed, and several others are at the stage of negotiation.

All new agreements are drawn, more or less, on basis of the revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital. The study undertaken by the author, is concentrated on the same Model Convention and one of the signed agreements, namely the one concluded with Ukraine. Some other tax treaties of different countries, as well as the regulations of the Iranian Direct Taxation Act are also reviewed and referred to as the case might require. The main article of the English section (under the heading: Treaty Developments) is also pertaining to the same subject.

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

A NEW APPROACH TO THE INTERPRETATION OF LAW

The text of a letter from the President of the country to the Council of Constitutional Guardians is published in the Official Gazette. According to the Article 98 of the Iranian Constitution, the Council of Constitutional Guardians is vested with the power to interpret the Constitutional Law.

The president asked the Council of Guardians to render an opinion with regard to the priority of conflicting ordinary laws upon each other. It has been mentioned in the letter that in one single date two conflicting regulations were adopted by the Parliament. The first one was the Budget Law of the Iranian solar year of 1374 (21 March 1995 to 20 March 1996), and the second one was the Law concerning the Method of Collection of Some Public Revenues.

Both laws contain regulations pertaining to tax and other revenues. Several cases of conflicting does, according to the presidential letter, exist between these two laws. The Budget Law was itemized as the sixth, and the Law concerning Revenues as the seventh items of the agenda of the same session of the Parliament. In cases where two regulations are contradictory to each other, priority must be given to the most recent regulations. Since the aforesaid laws were adopted on the same date and the same session of the Parliament, the President asked the Council of Guardians to deliver its opinion with regard to this unique and unprecedented case.

The Council answered that in case of contradiction between the laws enacted by the Parliament, priority should be given to the law which is adopted in a more recent date. If both regulations are enacted in the same date, the one adopted in the most recent hour shall have priority. In cases where both regulations are adopted simultaneously, the date of recognition of the Council of Guardians must be taken into consideration for determining the priority under discussion.

The Council of Guardians is the competent organ, under the Iranian new Constitution to review the laws adopted by the Parliament with a view to find whether they agree with the principles of the Constitution, as wella as with the Islamic canon law (Shari,a). The law becoms operative after such kind of recognition by the Council of Guardians takes place.

The Council stated, in its response to the President, that in case of conflicting regulations adopted simultaneously, the one recognized by the Council at a later time shall have priority over the other one.



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

IMPORT DUTIES

The High Council of Commercial and Industrial Free Zones (consisting of several ministers) adopted an amendment to the regulations for collecting duties from importations to these zones. The amendment reads as follows:

1. Raw materials and machinery: - 0 - to 10% of the CIF value.

2. Intermediate goods and auxiliary materials: 3% to 40% of the CIF value.

3. Durable consumer goods: 5% to 45% of the CIF value.

4. Used goods and equipments: 15% to 45% of the CIF value.

5. Luxury and other goods: 5% to 50% of the CIF value.

Note 1. A discount equal to 20% of the accrued duties shall be granted in case of the goods, the documents of which would indicate that they are imported from the country of origin.

Note 2. A discount of 10% of the accrued duties shall be granted for the goods in relation to which a representative agent would exist in the country for after-sale services.

COMPUTERIZED INVOICE SYSTEM

Sales invoices issued by enterprises are considered as supporting documents against the figures registered in statutory books of businesses. Manner of keeping books, documents and records of taxpayers are regulated by several articles of Section 4 of the second chapter of the Direct Taxation Act (DTA), and a special by-law adopted by the Ministry of Economic Affairs and Finance.

Article 95, DTA provides that: "The statutory books for tax purposes means the journal..., the ledger..., or any special books supplied by the Ministry of Economic Affairs and Finance". Note 3 to the same article states: "The Ministry of Economic Affairs and Finance may agree with other pattern of books and means of keeping accounts".

Article 8 of the By-law concerning the manner of keeping the books, referred to above, provides for preparation of accounting forms and papers (including invoices) by the computer. Some persons and companies have obtained the agreement of the Finance Ministry - on basis of Note 3 to Article 95 DTA and Article 8 of the said by-law - to use computerized invoices for their transactions.

Now, a ministerial circular instructs those who have obtained the above permission, to insert serial numbers on their computerized invoices, otherwise they would be obliged to keep printed invoices (with serial numbers on them) according to models provided by the Ministry.

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

must be considered as the beginning of one month period of protesting respectively for each of them.

OPINION OF THE MINORITY

The minority members of the SCT's Board expressed a different view. According to them, the date of notification to the taxpayer must be regarded as the beginning of one month period of protesting for both the taxpayer and the tax official.

The Minority referred to another article of the same part of the law, which reads as follows:

"The taxpayer or the chief assessor concerned may, within one month from the date of notification of the final decision of BSTD... file a complaint with the Supreme Council of Taxation..."

Here the date of notification on the taxpayer is regarded as the commencement date of the respite for protesting, not only in respect of the taxpayer but for the tax official as well. This - according to the Minority - is an appropriate and sufficiant indication that should be taken into consideration for solving the question under discussion,

ACCRUAL BASIS

Section 2 of the third chapter of the Direct Taxation Act (DTA) is devoted to deductible expenses and depreciation charges. The expenditures accepted as deductible are listed in the Article 148 of the same chapter. This article is very long and has 27 paragraphs and three notes.

A circular issued recently from the Ministry of Economic Affairs and Finance announces:

"Whereas questions has been arisen about the acceptability of some deductible expenditures - including those covered by the paragraphs 17 and 18 of the Article 148 of DTA - that are not paid out up to the end of each fiscal year, and in order to eliminate uncertainties in this regard, with the aim of adopting an unanimous approach;

It is hereby confirmed that deductible expebditures that are realized - according to verifying evidence and documents - during a certain year, should be accepted as deductible expenditures of the same year, whether they are actually paid or undertaken by the taxpayer."

This circular clearly emphasizes the accrual basis, according to which expences are brought to account when they are incurred rather than when they are paid. It refers to clauses 17 and 18 of the Article 148 in particular. The reason is that the verbs used in both paragraphs are in past perfect tenses. Therefore, everybody would take them as meaning expenses that are actually paid out. The circular refers to these paragraphs in order to prevent such type of interpretation.

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

owner, he must be considered as a debtor who refrains from payment of his dues. Therefore the statute of limitation provided for in the Article 157 can not be applied, because it is pertaining to taxpayers solely, and not to the ordinary debtors.

As far as the ordinary debtors are concerned, no statute of limitation does exist in this country. The old regulations of the civil procedural law containing statute of limitation, all were canceled by the Council of Constitutional Guardians, since they were considered to be contrary to the principles of the Islamic canon law.

DATE OF COMMENCEMENT OF RESPITE FOR PROTESTING

Tax disputes are to be settled by an organ called the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD). The decision of the BSTD is final, except where the taxpayer or the relevant tax office would file a protest within one month from the date of notification of BSTD's verdict.

The question pertains to the subject of notification. Notification to whom? As far as the taxpayer is concerned, the wording of the law is quite clear. The decision of the BSTD must be notified to the taxpayer, and the one month respite for his protesting begins exactly from the date the verdict is notifies to him.

But the case is not so clear in case of the tax officers. The relevant part of the Article 274 states:

"If the tax assessment official shall, within one month after the date of notification of the decision of the BSTD, file a protest in writing..."

As it can be seen from the above text, the receipient of the notification is not mentioned. Notification to whom? The taxpater, or the tax official? This question was raised and referred to the Supreme Council of Taxation for reviewing and expressing an opinion.

The SCT reviewed the matter in its Plenary Board, and since the members of the Board could not reach unanimous decision, two separate opinions were rendered by the majority and minority members of that organ.

OPINION OF THE MAJORITY

The Majority based its opinion on the fact that two separate paragraphs in the Article 274, DTA are stipulated for taxpayers and tax officials. In the first paragraph the right of protesting is granted to the taxpayer. The respite for the taxpayer's protesting is also provided in the same paragraph. Then another separate paragraph provides the same matters in respect of the tax official.

This separation of cases means - according to the Majority - that the issue of notification must also be viewed separately. The Majority stated at the end that the date of commencement of the respite for protesting is different in respect of the parties to the

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

Tax News

WITHHOLDING TAX AND STATUTE OF LIMITATIONS

Under the Article 85 of the Direct Taxation Act (DTA), the employers paying salaries to their employees are required to withhold the applicable salary tax and to pay the same, within 30 days, to the relevant tax office.

Article 90 of DTA relates to a situation where the employer fails to comply with the aforesaid duty. In this case, the tax office shall calculate the applicable tax and claim it from the failing employer. Taxes so calculated and demanded are considered final under the Article. Nevertheless the employer has the right to protest, in which case the issue shall be referred to the Board of Settlement of Tax Disputes for reviewing.

Article 157 of DTA on the other hand, states that the liability of the taxpayer become statute-barred after expiry of a period of three years from the tax payment deadline, provided that no claim is put forward by the relevant tax office during that period.

A new circular of the Finance Ministry refers to the regulations of the said article and states:

1. The statute of limitation provided in the Article 157 must be taken into account in implementation of the Article 90. It means that the claim of the deferred salary tax by tax offices (as referred to above) should take place before the relevant taxes are statute-barred. Otherwise, the statute of limitation will govern and the employer who has failed to withhold and pay the salary tax, can reject the demand of the tax office.

2. There is an exception to that rule. If the employee withholds the applicable tax, but he fails to remit the same to the tax office, then the statute of limitation shall not effect the case and the employer will have to pay to the Ministry taxes so withheld, even if the said three years period is expired.

The logic behind this ruling is as follows:

A. When an employer withholds certain percentage of his employee's salry, the money so deducted does not belong to him. It is rather a property of the government. Then if the employer would fail to transfer the money so deposited with him to its legal

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

Other Indications - There are other circumstances in the treaty that are indicative of the fact that it is not made to deal with the subject of inheritance tax:

1. The treaty is based on, and copied from, the OECD Model, which does not deal with the inheritance tax.
2. The title of the treaty does not cover the inheritance tax.
3. Going through the articles of the treaty, one can not find any references to inheritance.
4. The existing taxes of the Ukrainian party subject to the treaty are also listed in paragraph 1 of Article 2. Non of them has any relation to the inheritance tax.

Conclusion - One can gather from the above reasoning that non of the parties had in mind to apply the treaty to the case of inheritance tax. Why it is there in paragraph 3 of the Article 2, is a subject that occurred possibly unintentionally. Anyway, this is a mistake that must be corrected by the parties in appropriate manner.

Further Amendments

Since new taxes may be imposed and alterations may be done in the existing taxes after conclusion of the agreement, paragraph 4 provides that:

"*The agreement shall apply also to any identical or substantially similar taxes classified in accordance with definition of paragraph 1 of this Article which are imposed after the date of signature of this agreement in addition to, or in place of, the existing taxes...*"

By comparing this text with the relevant part of the OECD Model Convention, one can see that the phrase: "*classified in accordance with paragraph 1 of this Article*" is an addition to the original text. This phrase which has been inserted inside the paragraph 4, refers to the definition of Article 1, and thus makes the paragraph 4 of Article 2 dependent on Article 1. The consequence is that in the future attention should be paid also to the interpretation of Article 1. This not only may complicate imlementation of the agreement, but it would also eliminate the advantage of paragraph 3 of the Article 2. The latter determines concretely all existing taxes which are covered by the treaty. It is much easier and much more safe to base our future judgment on this tangible being, instead of resorting to some general and absolute expressions.

The original text of the OECD Model is free from this complexity. Paragraph 4 of Article 2 comes immediately after the paragraph 3 and its reference is only to the previous paragraph.

It might be interesting to know that in a similar double taxation treaty concluded between the same country (Ukraine) and the United Kingdom, such alteration has not been made in the text of the paragraph 4 of Article 2. On the contrary the reference has been made clearly to the paragraph 3 (*...in addition to, or in place of, the taxes...referred to in paragraph 3 of this Article*).

FURTHER COMMENTS IN THE NEXT ISSUE

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

presented in this part of the Iranian treaty. The same is true in respect of paragraph 2 which gives definition of taxes on income and on capital.

Although the kind of taxes covered by the treaty are described in both paragraphs 1 and 2 of the Article 2, but reference has been made in the same article to the taxes in force at the time of conclusion of the treaty in each of the contracting states. Paragraph 3 of the Article 2 presents a complete list of existing taxes which are subject to the treaty. The paragraph reads as follows:

"The existing taxes to which the Agreement shall apply are in particular:

a) in the case of Islamic Republic of Iran:

1. the income tax; and

2. the property tax.

.....

b) in the case of Ukraine:

1. the tax on profits of enterprises; and

2. the income tax on citizens.

As far as the Iranian side of the treaty is concerned, direct taxes are covered by the Agreement and they are divided to two main categories, namely the "income tax" and the "property tax". These terms, headings, and divisions correspond exactly to the Iranian Direct Taxation Act (DTA). DTA is the only comprehensive taxation law of the country and consist of five main chapters. Chapter one is the shortest one, and defines the persons subject to taxation. The last chapter, namely Chapter 5 deals with procedural matters relating to the organization of the tax assessment authorities, and those of the organs responsible for settlement of tax disputes. Some miscellaneous matters are mentioned in Chapter 3. The most important subjects covered by this chapter are: cases of tax exemptions, deductible expenses, indications and coefficients for ex officio assessment of taxes, etc.

Chapter 2 and 3 constitute the substantial part of DTA. Taxes covered by the law are all mentioned under these two chapters: taxes on income and taxes on property. The concept of income tax as reflected in DTA is, more or less, the same as understood by the tax specialists everywhere in the world. The second category may, however, represent some difficulty in understanding. The term property tax under DTA covers firstly some kind of taxes which could be really defined as taxes on capital. Theses kinds of taxes are all pertaining to immovable properties.

In addition to that, the term property tax covers also stamp duties, and inheritance tax. It is useless to search for reasons why these taxes are classified as property tax, and the important thing is that they are there in DTA and they are considered as "property tax".

It is not also our case to argue if such taxes are, or not, really property taxes. The issue is that the inheritance tax becomes subject to a double taxation treaty which is not - in principle - pertaining to inheritance tax. It is clear that the treaty under review is typically a treaty on income and capital taxes. It is also a well established fact that inheritance and gift taxes are addressed in other kind of double taxation treaties.

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

agreement is gradually diminishing and the term convention takes its place in most cases. Let us take the example of England again. Leaving aside the "arrangements" we would see that the number of "agreements" is about one half of those called "convention". It is worth mentioning that most of "agreements" are pertaining to countries which were somehow associated with the Great Britain in the past.

Based on what stated above, we would recommend that the name of new tax treaties be altered to "convention", which is widely used in the contemporary tax treaties.

Pesonal Scope

Article 1 of the Agreement does not differ from the Article 1 of the OECD Model, except that the term convention is changed to agreement. It reads as follows:

"*This agreement shall apply to persons who are residents of one or both of the contracting states.*"

The term person is defined in Article 3 (General Definitions) exactly like the relevant section of the OECD Model. According to section "c" of Article 3 (which corresponds to section "a" of the Model) "*the term person includes an individual, a company, and any other body of persons*". The term "company" is also defined as "*any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes*". This definition is also identical with one adopted by the Model.

What are worthy of mentioning here are phrases like: "*other body of persons*" and "*any entity which is treated as a body corporate for tax purposes*". These categories of persons include bodies like partnerships, trusts, foundations, associations, societies, unions, statutory undertakings, etc. We would call these bodies "semijuridical persons", since they might not have legal personality as such, nevertheless they are treated as a body corporate for tax purposes.

Some of these creatures are not found in the Iranian legal system, and most people know very little about them. Suppose that a contrary situation would exist in domestic law of the other member of the treaty. Would such a difference of attitude create difficulties on implementation of the treaty? Did the people who prepared or signed the treaties deliberate on such potential problems? This is a subject that should be dealt with in a separate study.

Persons so defined will be subject to the treaty provided that they are residents of one or both of the Contracting States. This aspect of the Article 1, namely the subject of residence, is addressed in Article 4, which will be referred on when considering the said article.

Taxes Covered

The Agreement "*shall apply to taxes on income and capital imposed on behalf of each Contracting state or its subsidiaries or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.*"

As it can be seen, the text of paragraph 1 of Article 1 of the OECD Model is almost

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

of Double Taxation on Income from Shipping Activities, concluded with Pakistan on 12 May 1990.

This situation was not on a proper scale with the actual position of the country in the arena of economic and trade relations. To change this state of affairs, the tax administration took remarkable steps towards the extension of international tax relations with other countries. Negotiations with Armenia, Belorussia, Ukraine, Turkmenistan and Malaysia resulted in conclusion of agreements, which are submitted for further legislative actions. Similar agreements are at the stage of negotiations with Bangladesh, Bulgaria, Indonesia, Syria, and Turkey.

Comments on Treaties

All agreements are drawn on basis of a prototype or pattern, which in its turn is based on the revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital. So we would concentrate our study on the same pattern, and one of the signed agreements, namely the one concluded with Ukraine. References will, obviously, be made to the revised OECD Convention, and also to some other tax treaties agreed upon between different countries. Iranian tax regulations - Direct Taxation Act of February 1988, as amended in 1992, in particular - will also be referred to as the case may require.

It should also be mentioned at this stage that all new Iranian tax treaties are drawn in three languages: Persian (Iranian national language), the language of the other contracting ststes, and English. It has been stated in the last paragraph of all treaties that "*In case of any divergence of interpretation, the English text shall prevail*". We will also base our study on English texts of the prototype as well as the Irano-Ukrainian treaties.

Title of the Treaties

The word "agreement" is given to all new Iranian tax treaties, while the previous treaties concluded between Iran and Germany (1968) and France (1973) are both named "conventions". Having a look at international tax treaties made during the last half century, we would see that three words are used for such treaties: arrangements, agreements, and conventions.

The first title, namely arrangement, is used frequently for treaties made with regions which are somehow under the control of other states. For instance, the following tax treaties of United Kingdom are titled as arrangements: Antigua and Barbados (1947), Belize (1947), Burundi (1950), Dominica (19680, Falkland Islands (1983), Solomon Islands (1950), Gold Coast (1947), Grenada 1949), Guernsey (1952), Jersey (1952), Kiribati (1950), Lesotho(1949), Sierra Leone (1947), and Uganda (1952).

Later some of these regions and political units were recognized as independent states (like Gold Coast which was named Ghana, Grenada, Lesotho, Sierra Leone, and Uganda), and the title of their tax treaties was changed to "agreement".

Words agreement and convention are both used for tax treaties, but the term

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

several cities. Thus they would enjoy lower progressive tax rates. The tax administration declared that the best measure to combat such kind of tax avoidance, is to activate the aggregate tax system. This system does already exist in the Iranian tax law, but it is actually kept inoperative, because of certain difficulties encountered in the past. Now by using the modern technology of data processing, the possibility of vitalization of the system has become an achievable perspective.

Dr. Aliakbar Arabmazar

TREATY DEVELOPMENTS

A COMMENT ON RECENT TAX TREATIES CONCLUDED WITH A DOZEN OF FOREIGN COUNTRIES

Dr. Mohammad Tavakkol

Introduction

As it was mentioned earlier in this journal, our country used to be counted among the nations having the least number of international tax treaties. We had only three double taxation treaties in the past, namely:

- Convention for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital, concluded with Federal Republic of Germany on December 20 1968;
- Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, concluded with France on November 7, 1973; and
- Agreement for the Avoidance

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

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRSIDENT

The tax administration declared lately that they took some important steps towards the recognition of large taxpayers who have always been attempting to keep away from the burden of taxation. The steps resulted in collection of astronomic amounts of more than ten billion Rials in case of some single taxpayers.

This movement, if followed continuously, could be considered a good and inspiring beginning in several ways. First and foremost, it can elevate the feeling of fairness and equity among the common people. such an optimisim is an imperative element and a must for raising the public sympathy and readiness to accept the necessity of taxation, and to comply with legal duties related thereto.

The term "tax culture" is used in this country for such kind of public awareness and approach with regard to taxation and tax duties. The authorities have always been emphasizing upon significance of the "tax culture" and the urgent necessity of its promotion. Where the predominant circumstances would allow the large taxpayers to evade taxation, then not the "tax culture" but the culture of tax evasion would prevail.

The success of the tax administration in collection of the aforesaid enormous amounts of taxes, was due to developments in the field of gathering and processing of tax information. The data and documents were presented to the taxpayers and obliged them to accept their dues. Computerization was an effective means for achieving such considerable results. The tax administration is paying at the present more attention to sophisticated services renderable by the computer. We hope that this new trend would continue in the future. This journal has always pointed out that demographic changes of the recent decades, as well as the unprecedented evolution of economic and social activities, left no room for traditional systems of dealing with taxation affairs. The number of taxpayers and volume of taxable transactions have grown so enormously that makes the computerization the sole and unavoidable solution.

The tax administration warned the taxpayers who resort to offenses and tax evasion tricks. According to the authorities, some taxpayers who have received the tax identification number (TIN) allow the other people to use their TIN for entering into transactions that need such TINs. Transactions so concluded shall be taken into consideration in computing their own tax liabilities. The importance of data gathring system is referred to as the best means for finding and checking these types of tax offenders. Another arrangement adopted by some taxpayers to reduce their tax liability, is the division of taxable transactions between

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