

# مالیات

فصلنامه مالیاتی

دوره دوم، شماره پنجم، تابستان ۱۳۷۷

(شماره مسلسل ۲۰)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

مطالب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن

نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات

وارده یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است.

نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ

(نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن

بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.

مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،

خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،

کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۳۵۱۸

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

## فهرست مطالب:

سرآغاز دکتر علی اکبر عرب مازار ۲

تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۷ م.ت. همدانی ۴

«در باب مرگ و مالیات» یا بررسی رفتار مؤدیان در ارتباط با ارث،

وصیت و هبه دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۱

دعوی در حال کمون و اجتناب از عبث م. رأفت ۱۴

تجربه سه کشور

در زمینه ساده‌سازی قوانین مالیاتی دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۷

حرمت قانون،

شرحی بر رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی م. شنکرف ۲۳

وقف عام و وقف خاص،

پرسش‌هایی در مورد رأی دیوان عدالت اداری ۲۶

آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی ۲۸

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۳۵

خبرهای مالیاتی ۴۱

قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی

شورای عالی مالیاتی ۴۸

بخش انگلیسی

## به نام خدا

قانون مالیات‌های مستقیم کنونی ایران که بیش از یک دهه از تاریخ تصویب آن می‌گذرد ریشه در قانون همنام دیگری دارد که زمان تصویب آن به حدود سی سال پیش بازمی‌گردد، و تازه آن قانون قدیمی هم در آغاز حیات خود یک ولادت کاملاً جدید در تاریخ قانونگذاری مالیاتی ایران به شمار نمی‌رفته و بلکه خود در قالب ساختارهای کهن‌تر یا به عرصه نهاده بود.

در این سال‌های بسیار طولانی پایه‌پای ظهور نیازمندی‌های نوین انواع تغییرات و اصلاحات الزاماً در متن قانون صورت پذیرفته و بر حسب مورد جراحی‌های موضعی نسبت به آن معمول گشته است. اما آنچه به نظر می‌رسد در مجموع این فرایند کم‌تر مورد عنایت جدی واقع شده مصلحت حفظ تناسب و انسجام اصطلاحات و الفاظ قانون بوده است. به عبارت دیگر نمی‌توان مطمئن بود که حتی در مقاطع اصلی اصلاح و تحوّل هم اهل فنّ مجموع اصطلاحات قانون را با این دید مورد واریسی عمیق قرار داده باشند که آیا این الفاظ و عبارات هر یک به درستی و آگاهانه برای مفاهیم مشخص انتخاب شده بوده‌اند یا خیر، و از آن مهم‌تر این که آیا انسجام کاربردی اصطلاحات در سراسر قانون حفظ شده است یا نه. در یک کلام اطمینان قاطعی نمی‌توان داشت که متن قانون به دقت از این زاویه خاص و به‌منظور حفظ یکپارچگی مفاهیم الفاظ و عبارات مورد واریسی و تنقیح قرار گرفته باشد.

چنین تردیدی می‌تواند بر دلایل چندی متکی باشد: نخست در دست نبودن سابقه‌ای که از چنان مذاقّه همه‌جانبه و ژرفی در طول قانونگذاری مالیاتی ایران حکایت کند و یا لاقلاً گواه برنامه‌ریزی جدی در این زمینه باشد. دوم سوابق اصلاحات موردی متعدّد در سال‌های اخیر که تا آنجا که اطلاعات موجود و حافظه یاری می‌کند نشانه‌گویی از این گونه دقت همه‌جانبه و

فراگیر به دست نمی‌دهد. سوّم و از همه مهم‌تر عبارات قانون موجود و در دسترس به شکل نهائی کنونی آن است که خود خالی از موارد عدم انسجام و تداوم مضمون و یکپارچگی الفاظ و اصطلاحات نیست.

آنچه به طور خاص در این مقام مورد نظر می‌باشد این است که در مواردی بررسی‌کننده قانون مالیات‌های مستقیم به واژه‌ها و اصطلاحاتی برخورد می‌کند که در بادی نظر و با توجه به مضامین یک یا چند ماده و تبصره قانون برداشت خاصی را به دست می‌دهد. ولی به تدریج که با متن قانون پیش می‌رود تناسب یا ارتباط لفظ با محتوای فکری و مضمونی نخستین آن دچار خلل می‌گردد، چنان که خواننده با تمام دقتی که ممکن است مبذول دارد نمی‌تواند این ارتباط را به نحو ثابت و منسجمی در ذهن خود حفظ کند. به بیان ساده‌تر گاهی لفظ از چارچوب معنائی نخستین خود خارج می‌شود و احتمالاً در چارچوب جدیدی قرار می‌گیرد که ممکن است با چارچوب قبلی متداخل باشد و یا حتی از چنان کیفیت جدیدی برخوردار باشد که به ناچار باید آن را با ساختار نخست بیگانه تلقی نمود و در کنار آن قرارش داد.

اهمیت این بحث مستقیماً ناشی از اهمیتی است که همین الفاظ و اصطلاحات در رابطه با حقوق و تکالیف هر دو طرف رابطه مالیاتی، یعنی دولت از یک سو و مردم از سوی دیگر، ایفاء می‌کنند. این واژه‌ها و عبارات جزئی از یک چکامه شاعرانه یا سروده موسیقی نیستند تا زیر و زیر و کم و بیش مفهوم آن‌ها در زندگی و مقدرات مردم اثر چندانی بر جای نگذارد. بلکه ابزاری هستند که به کمک آن‌ها حقوق و تعهدات مادی و قابل لمس مردم و دولت بیان و اظهار می‌گردند و رابطه‌ای تنگاتنگ بین آن‌ها و نفس چنان حقوق و تکالیفی موجود می‌باشد. از همین رو نظم و انضباط عبارات و اصطلاحات قانون مقوله‌ای است حائز اهمیت که ارزش هرگونه صرف وقت و منابع را داشته و دارد، و بجاست که هرگونه نارسائی‌های احتمالی در این زمینه از این پس جبران شود.

ورود در جزئیات و ذکر مثال و شاهد از حوصله این سرمقاله خارج است و در این مقام تنها به طرح مسأله اکتفا می‌نماید. در آینده خواهیم کوشید برخی موارد خاص را با شرح و بسط لازم طی مقالات مختلف در میان گذاریم تا آغازی برای برداشتن گام‌های مناسب با هدف تنقیح قانون بر مبنای چنین ایده‌ای باشد.

علی اکبر عرب مازار

# تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۷

م.ت. همدانی

شمار تبصره‌های قانون بودجه سال ۱۳۷۷ به ۶۰ می‌رسد که تعدادی از آنها مانند سال‌های گذشته به زمینه‌های مالیاتی اختصاص داده شده‌اند. برخی از مقررات مندرج در این تبصره‌ها کم و بیش با آنچه ضمن قوانین بودجه سنوات قبل درج شده بود مشابهت دارند، لکن تغییر و تبدیلهای و حذف و اضافاتی نیز در این میان به چشم می‌خورد که در مجموع ضمن مقاله حاضر مورد بحث قرار خواهد گرفت.

## تبصره ۲

از این تبصره قسمت‌های زیر جنبه مالیاتی دارند:

نمودن دلایلی نظیر «تحولات اقتصادی» می‌توانند ارقام بودجه خود را تغییر دهند.

۲. اما از آن سو پیش‌تر از «بانک»ها نیز صریحاً در متن بند الف نام برده شده بود و آنها نیز می‌توانستند از رویه سهل و ساده پیش‌بینی شده در این بند جهت تغییر بودجه مصوب خود استفاده کنند. لکن نام بانک‌ها در بودجه امسال (و نیز سال قبل) حذف شده است. نمی‌توان گفت که این حذف سهواً صورت گرفته است. چنین گفته‌ای در مورد یک متن لازم‌الاجرای قانونی پذیرفته نیست. بنابراین حذف مورد بحث را باید آگاهانه و منطبق بر منطقی دانست. چنین منطقی می‌تواند بر یکی از دو حالت زیر منطبق باشد:

- نخست این که هدف قانونگذار واقعاً مستثنی ساختن بانک‌ها از حکم این تبصره بوده است. آنگاه طبعاً این پرسش به میان خواهد آمد که چه مصلحتی این اقدام را توجیه می‌کند در حالی که شرکت‌های بسیار عظیم دولتی می‌توانند از چنین تسهیلی استفاده کنند؟

- استدلال دیگر می‌تواند این باشد که بانک‌ها خود به صورت شرکت تشکیل شده و دولتی نیز هستند.

## بند الف. شرط مالیاتی برای تغییر بودجه

به موجب این بند مجامع عمومی یا شوراهای عالی شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت می‌توانند با کسب نظر سازمان برنامه، ارقام بودجه سال ۱۳۷۷ خود را بر اساس سیاست‌های دولت یا تصمیماتی که طبق اساسنامه یا قانون تشکیل خود مجاز به اتخاذ آن هستند و یا بنا بر مقتضیات اقتصادی دیگر، با رعایت شرایطی، تغییر دهند. نکات زیر در باب این تبصره قابل ذکر است:

۱. در قوانین بودجه چند سال پیش (از جمله قانون بودجه سال ۱۳۷۳) شرکت‌های بسیار مهم دولتی مانند شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی گاز ایران، مجتمع فولاد اهواز و غیره اختیار وسیع مذکور در بند الف مورد بحث را برای تغییر ارقام بودجه مصوب خود نداشته و بلکه چنین تغییراتی را باید به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسانیدند (ملاحظه شود جزء ۱ از بند الف تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۳). ولی اکنون همین شرکت‌های بزرگ نیز با عنوان

بنابراین ذکر عنوان بانک‌ها با وجود عنوان «شرکت‌های دولتی» کار زائدی است. حتی اگر واقعاً منظور همین منطبق بوده باشد، با وجود تصریح سال‌های گذشته و سکوت کنونی، وجود ابهام در این باب می‌تواند خودنمایی کند.

۳. از این نکات که بگذریم اجزاء مالیاتی بند الف تبصره ۲ مطرح می‌شود. بند مذکور مقرر می‌دارد که جواز تغییر ارقام بودجه به شرح فوق منوط بر این است که:

«اولاً موجب کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت پیش‌بینی شده در قسمت ششم این قانون و همچنین بازپرداخت وام‌های داخلی و خارجی از جمله وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه در قسمت مذکور نگردد،

ثانیاً میزان استفاده شرکت یا مؤسسه انتفاعی از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد. مجامع عمومی یا شوراهای عالی... موظفند گزارش تطبیق عملیات شرکت یا بودجه مصوب را... ارزیابی کنند و تصمیمات مقتضی اتخاذ نمایند»

### بند د. شرایط معافیت

هدف این بند نیز همانند بند الف جلوگیری از کاهش درآمد مالیاتی پیش‌بینی شده در قانون بودجه است و به این منظور شرایطی در مورد استفاده از معافیت‌های مالیاتی موضوع مواد ۱۳۸ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم برای شرکت‌های دولتی در نظر گرفته است.

### ماده ۱۳۸

این ماده از قانون مالیات‌های مستقیم سود ابرازی حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی شرکت‌ها را که برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود یا ایجاد واحدهای جدید

ذخیره شود، مشروط به کسب اجازه لازم، از پرداخت مالیات معاف نموده است. همچنین آن قسمت از سود مذکور که برای ایجاد واحدهای مسکونی جهت کارکنان ذخیره شود طی شرایطی از مالیات معاف خواهد بود.

قانون بودجه سال ۱۳۷۷ مانند سنوات قبل مقرر داشته است که شرکت‌های دولتی موضوع تبصره ۶ ذیل ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم - یعنی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و شرکت‌های تابعه آن - در صورتی می‌توانند ذخایر مذکور در ماده ۱۳۸ فوق را از سود ابرازی سال ۱۳۷۷ خود وضع نمایند «که مالیات آن و سود سهم دولت» (۱) را تا معادل مبالغ منظور شده» در این قانون تأمین و پرداخت کرده باشند.

بنابراین شرط مندرج در جزء ۱ بند ۶ تبصره ۲ قانون بودجه صرفاً به سازمان گسترش و ابوالجمعی آن مربوط می‌شود. در چنین وضعی می‌توان پرسید که بهتر نبود نام سازمان مستقیماً ذکر می‌شد تا احتیاجی به دور زدن و کشف این نام از خلال قانون مالیات‌های مستقیم نباشد؟

### ماده ۱۷۲

اما جزء ۲ بند «د» تبصره ۲ تعمیم بیشتری دارد و کلیه شرکت‌های دولتی را در بر می‌گیرد. به موجب آن:

«شرکت‌های دولتی در صورتی مجاز به پرداخت وجوه موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن بابت عملکرد سال قبل

۱. در متن چاپ شده در روزنامه رسمی واژه «مدت» به کار رفته که ظاهراً اشتباه است و صحیح آن «دولت» می‌باشد.

هستند که: اولاً... ثانیاً... ثالثاً موجب کاهش مالیات متعلق به آن و سود سهم دولت مندرج در قسمت سوم این قانون نگردد».

ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم راجع به چندین نوع کمک خیریه و عام‌المنفعه است که باید با رعایت ضوابط رسمی به حساب‌های تعیین شده از سوی دولت پرداخت شود. چنین کمک‌هایی در صورت احراز شرایط مذکور در ماده ۱۷۲ از درآمد مشمول مالیات مؤدی قابل کسر خواهد بود. اکنون قانون بودجه مانند سال‌های گذشته می‌گوید شرکت‌های دولتی در صورتی می‌توانند چنین پرداخت‌هایی را به عمل آورند که موجب کاهش مالیات و سود سهام دولت به میزان پیش‌بینی شده در بودجه نگردد. اگر در نظر بگیریم که:

اولاً، ارقام درآمد و هزینه شرکت‌های دولتی در بودجه مصوب تعیین شده که تغییر آن منوط به چند شرط و از جمله کسب نظر موافق سازمان برنامه و بودجه می‌باشد (بند الف تبصره ۲ همین قانون بودجه)؛

ثانیاً، اگر کمک‌های خیریه ضمن بودجه مصوب شرکت دولتی منظور شده باشد، در آن صورت سود مشمول مالیات و در نتیجه رقم مالیاتی پس از کسر کمک‌های خیریه تعیین می‌شود؛

ثالثاً، معنی شرط مندرج در قانون بودجه سوق دادن وجوه از مجرای مصارف خیریه به صندوق مالیاتی، یعنی از پرداختی به پرداخت دیگر است؛

آنگاه می‌توانیم نتیجه بگیریم که مؤدی یعنی شرکت دولتی از وجود این محدودیت قانونی واقعاً احساس محدودیت نخواهد نمود.

### بخش‌های حذف شده

در بودجه سال‌های قبل ضمن همین قسمت یعنی بند «د» تبصره ۲ دو حکم دیگر نیز وجود داشت که اکنون در قانون بودجه سال ۱۳۷۷ حذف شده است.

این دو مورد به شرح زیر بودند:

یکم. توجه به معافیت‌های مالیاتی خارج از قانون مالیات‌های مستقیم - فرضاً به موجب مقررات قانون بودجه سال ۱۳۷۶ استفاده از این گونه معافیت‌ها در مورد عملکرد سال‌های ۱۳۷۵ و ۱۳۷۶ شرکت‌های دولتی ممنوع گشته بود. با حذف این حکم در قانون بودجه سال ۱۳۷۷ می‌توان نتیجه گرفت که شرکت‌های دولتی حق استفاده از این نوع معافیت‌ها را (در صورتی که نسبت به شرکت مورد نظر صادق باشد) خواهند داشت، بی آن که محدودیت‌های مربوط به معافیت‌های تحت مواد ۱۳۸ و ۱۷۲ لازم‌الزاعیه باشد.

دوم. اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع ردیف ۱۱۰۵۰۰ منظور در قسمت سوم قانون بودجه بر حسب مقررات سال‌های قبل فقط می‌توانستند تا ۵۰ درصد سود سال خود را به عنوان ذخیره موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین نمایند. ردیف ۱۱۰۵۰۰ معمولاً شرکت‌های غیردولتی را در بر می‌گرفت که به دو گروه تقسیم می‌شد. نخست شرکت‌های غیردولتی تحت پوشش برخی از سازمان‌های دولتی و نهادها، و دوم باقی شرکت‌های غیردولتی. اکنون از تکرار این حکم خاص نیز خودداری شده که مفهوم آن رفع محدودیت ۵۰ درصدی مذکور از این گونه شرکت‌ها می‌باشد.

از سوی دیگر دو شرکت دولتی عمده یعنی شرکت ملی فولاد ایران و شرکت ملی صنایع مس ایران نه تنها از کلیه این محدودیت‌ها رها شده‌اند، بلکه در مورد تمامی سود خود می‌توانند از معافیت ماده ۱۳۸ استفاده کنند، که این مطلب را ضمن بحث در مورد تبصره ۵۸ بررسی خواهیم کرد.

### دو نکته

در پایان بحث راجع به تبصره ۲ ذکر دو نکته را لازم

می‌داند:

- محدودیت‌هایی که به شرح فوق نسبت به شرکت‌های دولتی منظور گردیده، با توجه به سابقه بحث‌های مجلس طی سال‌های قبل، عمده ناشی از طرز تفکر موجود در مورد نقاط ضعف شرکت‌های مذکور است. این بحث در زمان طرح لایحه بودجه سال ۱۳۷۳ در مجلس شورای اسلامی بازتاب وسیعی یافت و وضع این شرکت‌ها از لحاظ عدم کارآئی، زیان‌دهی و سایر جنبه‌های منفی مورد انتقاد قرار گرفت.

- نکته دوم که ریشه در نکته اول دارد جا افتادن مقررات محدودکننده مورد بحث در قوانین بودجه کشور است. اکنون چندین سال است که موضوع ضمن تبصره ۲ قانون بودجه تکرار می‌شود، و در این شرایط می‌توان پرسید که آیا در نظر است برای مدتی نامحدود عملکرد مواد ۱۳۸ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد شرکت‌های دولتی مقید به شرایط و حدودی باشد که مبسوطاً از آن‌ها سخن رانندیم؟ اگر واقعاً چنین قصدی در بین بوده و تکرار موضوع آگاهانه صورت می‌پذیرد، آیا بهتر نیست اصلاح لازم در متن قانون اصلی صورت پذیرد تا نیازی به ذکر مکرر آن نباشد؟ در این باب بحث کلی در مجلس شورای اسلامی نیز مطرح شده که در خاتمه مقاله حاضر به آن خواهیم پرداخت.

## تبصره ۸

### بند ج. کارهای ساختمانی - تأسیساتی خیریه

این ماده راجع به هزینه‌هایی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی و بخش‌های مردمی تحت نظارت مراجع ذیربط در سال ۱۳۷۷ صرف احداث یا تکمیل فضاهای آموزشی، فرهنگی و نظایر آن، یا طرح‌های

راه‌سازی، پل‌سازی و امثال آن می‌کنند. چنین هزینه‌هایی «از درآمد مشمول مالیات آنها (شامل کسانی که مالیات آنها به صورت علی‌الرأس اخذ می‌شود) کسر می‌گردد. ساخت و ساز فضاهای یاد شده و انتقال آنها به مراجع ذیربط از پرداخت هرگونه عوارض و مالیات معاف است». در مورد این بند که در سال‌های گذشته نیز وجود داشت چند مطلب شایان توجه است:

۱. اصطلاح شخص حقیقی یا حقوقی در مقررات ایران به خوبی جا افتاده و روشن است، اما مفهوم «بخش‌های مردمی» کاملاً آشکار نیست. آیا آنچه «بخش مردمی» نامیده می‌شود اساساً می‌تواند به عنوان مؤدی تلقی گردد تا پای محاسبه مالیات و سپس کسر هزینه‌های مورد بحث از بدهی مشمول مالیات آن به میان آید؟

۲. ارفاق منظور شده در این ماده همان گونه که از متن آن برمی‌آید سه بخش را در بر دارد:

- قبول به هزینه به این معنی که مخارج پرداختی در محاسبه درآمد مشمول مالیات از این درآمد عیناً کسر می‌شود، که حتی در صورت تشخیص علی‌الرأس نیز این هزینه خاص باید مورد قبول قرار گیرد.

- معافیت از هرگونه عوارض ساخت که طبعاً و بویژه مبالغ قابل پرداخت به شهرداری‌ها را نیز در بر می‌گیرد.

- معافیت از مالیات نقل و انتقال دارائی‌های احداث شده به مراجع ذیربط.

۳. هر چند در آخرین سطور این بند صحبت از معافیت مالیات نقل و انتقال این گونه فضاها به مراجع ذیربط به میان آمده است، اما به درستی روشن نیست آیا چنین انتقالی برای برخوردارانی از ارفاق‌های یاد شده ضرورت دارد یا خیر و در متن بند ج فقط به نظارت مراجع ذیربط اشاره شده که بعید است آن را بتوان به مفهوم ضرورت انتقال تعبیر کرد.

## تبصره ۲۳

این تبصره راجع به خرید و تعمیر ساختمان‌هایی است که دارای ارزش فرهنگی و تاریخی هستند. در سال‌های قبل مشارکت مردم در این زمینه نیز منظور و پیش‌بینی شده بود که اگر کسانی چنین ساختمان‌ها و آثاری را در اختیار سازمان میراث فرهنگی قرار دهند یا بازسازی کنند، تا سقف ۲۰ میلیارد ریال درآمد این گونه افراد جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب خواهد شد (قانون بودجه سال ۱۳۷۴). این بند از تبصره ۲۳ در قوانین بودجه سال گذشته و سال جاری حذف شده است که دلیل آن روشن نیست (آیا عملاً کسی چنین بخشش‌هایی را نکرده است؟).

## کد اقتصادی

بند «ز» تبصره ۲۳ قانون بودجه سال قبل سازمان حمل و نقل و پایانه‌های کشور را موظف ساخته بود که در کلیه بارنامه‌های صادره از طریق شرکت‌های حمل و نقل کالا کد اقتصادی صاحبان کالا را درج و جهت وصول مالیات اطلاعات لازم را در اختیار وزارت امور اقتصادی و دارائی قرار دهد. در بودجه سال جاری این تکلیف حذف شده که سبب آن روشن نیست. از طرف دیگر ضمن بودجه سال‌های پیش وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف شده بود نسبت به صدور کارت اقتصادی (شامل شماره اقتصادی) اقدام کند و متخلفین از رعایت موازین مربوط به شماره اقتصادی مشمول مجازات‌های معین شناخته شده بودند. چنین به نظر می‌رسد که پس از تصویب و اجرای ماده ۸۵ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، که به کد اقتصادی مرتبط است، و سپس تصویب دستورالعمل اجرائی آن، دیگر از درج مقررات مشابه در قوانین بودجه خودداری می‌شود.

## تبصره ۲۵

بند ۱ این تبصره به درآمدهای استانی مربوط است و دو پاراگراف آخر آن از نظر مالیاتی حائز اهمیت است. در این پاراگراف‌ها گفته می‌شود:

«وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف است مراحل تشخیص و وصول مالیات از کلیه شرکت‌ها و واحدهای تولیدی و خدماتی مستقر در استان را به عهده ادارات کل امور اقتصادی و دارائی استان‌ها قرار دهد... پرداخت مالیات اشخاص مذکور در محل دیگری بجز محل اصلی استقرار کارخانه یا کارگاه ممنوع می‌باشد».

این مقررات از لحاظ درج در قانون بودجه جنبه تازگی دارد و در چند سال گذشته چنین مسأله‌ای ضمن تبصره‌های قانون بودجه گنجانیده نشده بود. در این باب نکات زیر شایان توجه است:

۱. در این مصوبه سه گروه مؤدی مالیاتی مورد حکم قرار گرفته‌اند: شرکت‌ها، واحدهای تولیدی، واحدهای خدماتی. طبعاً باید فرض کرد که نظر مقنن متفاوت بودن این سه گروه بوده است، زیرا در غیر این صورت نحوه بیان دیگری به کار می‌برد. با این مقدمه باید گفت که چون واحد تولیدی و واحد خدماتی خود ممکن است شخصیت حقوقی داشته و به عنوان شرکت به ثبت رسیده باشند، بنابراین به فرض منطقی بودن عبارات قانون باید نتیجه گرفت که منظور از واحدهای یاد شده آن‌هایی هستند که صورت شرکت به خود نگرفته‌اند، زیرا در غیر این صورت احتیاجی به بیان مجدد آنها نبود.

۲. واژه‌های «استقرار» و «مستقر» نیاز به تفسیر دارند. اصطلاحاتی که در موارد مشابه در قانون مالیات‌های مستقیم در فصل‌های مربوط به مشاغل و اشخاص حقوقی به کار رفته عبارتند از: «اقامتگاه شخص حقوقی» (ماده ۱۱۰)، «اقامتگاه قانونی (تبصره ۱۰ ماده ۱۱۰)، «محل شغل» (ماده ۱۰۰)، «محل



وقوع کارگاه یا واحد تولیدی» (تبصره ۱ ماده ۱۰۰)، «محل فعالیت» (تبصره ۵ ماده ۱۰۰)، و محل سکونت (تبصره ۲ ماده ۱۰۰). اکنون «محل استقرار» نیز به این مجموعه افزوده می‌شود. طبعاً مراجع صالح در این باب به نتایجی خواهند رسید، با این حال به عنوان یک کنکاش فکری بیان می‌دارد که محتملاً منظور تدوین‌کنندگان مفهومی شبیه «محل فعالیت اصلی» در مورد شرکت‌ها و واحدهای خدماتی، و «محل وقوع کارگاه» در مورد واحدهای تولیدی بوده است. به هر تقدیر حدوث اختلاف در صلاحیت در این خصوص دور از امکان نیست.

۳. اصطلاح «ممنوع می‌باشد» در آخر بند ۱ مذکور مقررات جزائی را تداعی می‌کند و کاربرد آن در چنین مقامی دور از ذهن می‌نماید.

۴. آخرین نکته قابل پرسش این است که آیا دوره اجرائی این حکم محدود به سال ۱۳۷۷ است، یا آن که جنبه یک قانون معمولی را داشته و تا زمانی که نسخ نشده باشد به قوت خود باقی است؟ ظاهراً حالت اول صدق می‌کند، زیرا قانون بودجه مورد بحث تماماً به سال ۱۳۷۷ مربوط است، و دلیل قاطع دیگر عبارات صریح آخرین تبصره این قانون یعنی تبصره ۶۰ است که می‌گوید:

«احکام مندرج در ماده واحده و تبصره‌های این قانون در سال ۱۳۷۷ لازم‌الاجراء است».

در چنین وضعی ابهام قضیه فزونی می‌گیرد و بروز دشواری و اختلاط صلاحیت مستبعد نخواهد بود.

## مالیات بر فروش

«در سال ۱۳۷۷ کالاهای زیر که توسط اشخاص حقوقی (کارخانه‌های تولیدکننده) به فروش می‌رسد، مشمول مالیات فروش به شرح زیر می‌باشد:

۱. هر کیلوگرم فولاد مبلغ ۵۰ ریال
۲. هر کیلوگرم مس کاتد مبلغ ۳۰۰ ریال و هر کیلوگرم

مس مفتول، اسلب و بیلت مبلغ ۷۰۰ ریال  
 ۳. هر دستگاه تلفن همراه ۱۰۰۰۰۰ ریال (بند الف تبصره ۵۸)

با کاربرد اصطلاح «مالیات بر فروش» پیداست که مالیات مقرر از خریدار قابل وصول خواهد بود. قاعده وصول مالیات نیز بر عهده وزارت اقتصاد و دارائی قرار خواهد داشت که با توجه به طبع این مالیات اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم دخیل خواهد بود.

## بند ب تبصره ۵۸

«عملکرد سال ۱۳۷۷ (سود ابرازی) شرکت ملی فولاد ایران و شرکت‌های تابعه آن (شرکتی که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکت ملی فولاد ایران است) و شرکت ملی صنایع مس ایران مشمول مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن می‌باشند.» چند نکته:

۱. عبارت عملکرد سال ۱۳۷۷ (سود ابرازی) قابل بحث است. اگر منظور سود ابرازی مربوط به عملکرد سال ۱۳۷۷ است که در آن صورت اجرای حکم این بند به سال ۱۳۷۸ موکول می‌شود و ممکن است در تعارض با تبصره ۶۰ قرار گیرد که می‌گوید کلیه احکام مندرج در تبصره‌های این قانون در سال ۱۳۷۷ لازم‌الاجراء است. و اگر عبارت داخل پرانتز به معنی سود ابرازی در سال ۱۳۷۷ است که آنگاه قاعده به عملکرد سال ۱۳۷۶ بازمی‌گردد و نه سال ۱۳۷۷.

۲. این بند تعریف معینی از شرکت تابعه به دست داده و آن تعلق لااقل ۵۱ درصد سهام شرکت تابع به شرکت متبوع می‌باشد.

۳. ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم راجع به حالتی است که مؤسسه مورد نظر سود ابرازی خود را به منظور سرمایه‌گذاری‌های مذکور در این ماده ذخیره کرده باشد. بنابراین جهت آن که حکم قانون منطقی باشد باید مخاطب آن را هم مؤدی و هم

سازمان مالیاتی دانست. مؤدی بر حسب این حکم منطقیاً موظف است تمامی سود ابرازی خود را برای مصارف ماده ۱۳۸ ذخیره کند و هیچ جزء آن را نه بین صاحبان سهام تقسیم کند و نه به هیچ مصرف دیگری جز این مصارف برساند. وزارت دارائی نیز متقابلاً و به شرط احراز پای‌بندی مؤدی به این وظیفه باید سود ابرازی او را از مالیات معاف بدارد.

### مالیات و مصرف انرژی

تبصره ۶۶ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کلیه شرکت‌ها و کارخانجات دولتی و تحت پوشش دولت را مکلف می‌داشت که نسبت به بهینه‌سازی مصرف انرژی در فرآیند تولید کالاها و خدمات خود اقدام کنند و یک در هزار درآمد خود را در این زمینه صرف کنند. این مخارج در محاسبه مالیات بر درآمد شرکت قابل کسر از درآمد مشمول مالیات به شمار می‌آمد. بخش خصوصی نیز می‌توانست هرگونه هزینه‌ای را در جهت اصلاح ساختار انرژی صرف کند و آن را در محاسبه مالیات منظور نماید. از طرفی دولت نیز مکلف شده بود برنامه زمان‌بندی لازم را برای بهینه‌سازی مصرف انرژی در کشور و الگوی مصرف برای کلیه واحدهای صنعتی تولیدی تدوین و جهت اجراء ابلاغ کند.

تصویب این تبصره گامی کوچک در راه ورود به مسیری بود که کشورهای دیگر (حتی برخی از ممالک در حال توسعه) مدت‌ها است آغاز کرده‌اند. هم‌تنگناها و دشواری‌های مربوط به تولید و قیمت‌گذاری انرژی و هم ضایعات اسف‌بار پدید آمده در محیط زیست همگی مستلزم عنایت بسیار جدی‌تر به این امر حیاتی بود. اما جای همین گام بسیار کوچک هم در قانون بودجه سال جاری خالی است.

### مجلس و تکرار تبصره‌ها

در سطور پیشین اشاره کردیم که مفاد برخی تبصره‌های قانون بودجه مرتباً در سال‌های متوالی تکرار می‌شود که باید فکری در باره آن اندیشید. در گذشته تبصره‌های قانون بودجه به دو نوع تقسیم می‌شدند، یکی تبصره‌هایی که فقط ظرف یک سال قابل اجراء بودند و دیگر آن‌هایی که همچنان به قوت خود باقی می‌مانند تا به موجب قانون متاخر لغو شوند. این ترتیب سال‌های سال برقرار بود تا آن که در سال ۱۳۷۶ مورد ایراد قرار می‌گیرد. دلیل ایراد هم این بوده است که قانون بودجه اساساً سالانه است بنابراین نباید مقررات دائمی در آن گنجانید. این ایراد که از جهت منطقی صحیح می‌نماید، خود منشأ دردسر جدیدی شده و آن این که بجای دائمی کردن تبصره‌ها آن‌ها را مرتباً همه ساله تکرار می‌کنند تا اجرائیشان قطع نشود. مشکلاتی که این وضع به وجود آورده ظاهراً سبب شده که تدبیر دیگری اندیشیده شود و آن این که «تمام این تبصره‌ها جمع‌آوری بشود و تحت عنوان لایحه برخی از مقررات حاکم بر تهیه و اجراء بودجه تقدیم مجلس محترم بشود که به‌صورت قانونی جداگانه به تصویب برسد». (ملاحظه شود مذاکرات مجلس شورای اسلامی - جلسه ۱۷۶ مورخ ۱۳۷۶/۱۲/۲۶). به این ترتیب باید منتظر اضافه‌شدن نوع تازه‌ای از مقررات به گونه‌های کنونی قوانین بود و این خود منبع تازه‌ای برای مقررات مالیاتی نیز عرضه خواهد داشت که از جهت پراکندگی این رشته از مقررات قابل تامل خواهد بود.

در پایان یادآور می‌گردد که متن مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۷ در بخش مقررات و بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی همین شماره مجله مالیات آمده است.



# «در باب مرگ و مالیات»

## یا بررسی رفتار مؤدیان در ارتباط با ارث، وصیت و هبه

شرحی بر مقاله مندرج در مجله اکونومیست لندن  
(شماره ۲۸ فوریه ۱۹۹۸)

از: دکتر علی اکبر عرب مازار

جا افتاده است. به عبارت دیگر عامه مردم نسبت به جنبه‌های مختلف امر مالیات حضور ذهن دارند و همین آگاهی عمومی و سابقه ممتد عملکرد مالیاتی، پژوهش در زمینه رفتار مالیاتی مؤدیان را هدفی مقدور و میسر می‌سازد و در دسترس اهل فن قرار می‌دهد.

این که تاکنون چه گام‌هایی در زمینه این گونه پژوهش خاص برداشته شده یک مسأله است، و این که در ثمربخشی آن تردیدی نمی‌توان داشت مسأله‌ای است دیگر. چه در زمینه سیاستگذاری و تقنین مالیاتی و چه از حیث تشخیص و اجراء، ابزاری بهتر از آگاهی نسبت به واکنش و رفتار متوسط مؤدیان کمتر می‌توان یافت. چنین بینش و بصیرتی مسلماً از بسیاری سسهوها و بیهوده‌کاری‌های رایج جلوگیری خواهد نمود.

در مقاله‌ای که ملخص آن از نظر خوانندگان می‌گذرد نمونه‌ای از همین گونه بررسی‌ها در

قبل از هر چیز یادآور می‌شود که در این مقاله آنچه به‌طور خاص مورد توجه می‌باشد، بررسی انجام‌شده روی رفتار مؤدیان مالیاتی است و جنبه‌های ماهوی مقولات حقوقی ارث، وصیت و هبه و یا هرگونه مقایسه در این باب مورد نظر نمی‌باشد، کم‌این‌که نویسنده نیز خود به امر پژوهش در رفتار مؤدیان توجه داشته و همین جنبه اساس کار وی را تشکیل می‌دهد. بررسی رفتار مؤدیان می‌تواند به عنوان یک رشته‌بشمار مهم از کار پژوهش پیرامون امر مالیات و مالیات‌گیری مطرح نظر قرار گیرد. نتایج چنین پژوهشی - در صورتی که به درستی انجام شود - راهنمای بسیار مناسبی برای سازمان مالیاتی و تدوین‌کنندگان و واضعان مقررات مالیاتی خواهد بود. بسیاری از زمینه‌های شناخته شده مالیات سابقه بسیار طولانی دارند و در ذهن مؤدیان مالیاتی و آنچه در ایران به نام «فرهنگ مالیاتی» شهرت یافته، کاملاً

توقع دستگیری در ایام پیری و ناتوانی دارند. اما در این حالت نیز همانند فرض نخست یک معما بی‌جواب می‌ماند و آن این که در عمل غالب مردم در هبه‌ها و بخشش‌های زمان حیات خود رفتار مساوی و خالی از تبعیض نشان نمی‌دهند، حال آن که اکثر آنان در وصایای خود برای زمان پس از فوت تساوی بین فرزندان را کم و بیش رعایت می‌کنند. باید دید سبب و انگیزه این رفتار دوگانه کدام است.

### نتایج بررسی‌ها

در یک بررسی جدید که از سوی دانشگاه کالیفرنیا در لوس‌آنجلس به عمل آمده اطلاعات زیادی گردآوری شده و مورد تحلیل قرار گرفته است.

این بررسی روی دو گروه سنی مختلف انجام پذیرفته است. گروه اول شامل ۶۰۰۰ خانواده آمریکائی، افراد متولد بین سال‌های ۱۹۳۱ تا ۱۹۴۱ در بربرمی‌گیرد و گروه دوم مشتمل بر ۵۰۰۰ خانواده، در برگیرنده والدین متولد در سال‌های قبل از ۱۹۲۴ می‌باشد. هر دو بررسی شامل پرسش‌های تفصیلی بسیار بوده که هم هبه و بخشش‌های زمان حیات را دربر می‌گرفته و هم از تمایل و نظر پرسش‌شوندگان درباره چگونگی وصیت‌های احتمالی ایشان سؤال شده است.

هر دو بررسی به طور یکسان نشان‌دهنده این واقعیت مسلم است که اکثر والدین در هبه‌های زمان حیات رفتار نامساوی نسبت به فرزندان بروز

ارتباط با رفتار مؤدیان، مورد بحث قرار گرفته است. پژوهش‌های انجام شده تا حدی جنبه مونوگرافی دارند یعنی به موضوع مشخص و محدودی مرتبط‌اند. بحث بر سر چگونگی رفتار اشخاص در سه زمینه زیر است: صلح اموال به اقربا - بویژه فرزندان - در زمان حیات، وصیت به سود اولاد و نزدیکان برای دوران پس از فوت، و بالاخره این که تا چه حد همین دو رشته از رفتار شخصی در زمینه صلح و وصیت می‌تواند با هدف

اثربخشی روی ترکه قابل توارث (از نظر مقررات مالیاتی) تنظیم گردد.

در مقاله مذکور نخست به اهمیت مالی این مقولات اشاره شده و گفته می‌شود که فرضاً در ایالات متحده

آمریکا سالانه قریب ۵۰ هزار میلیون دلار به صورت هدایا به فرزندان هبه می‌شود و آنچه از طریق وصیت وارث انتقال می‌یابد از ۱۵۵ هزار میلیارد دلار متجاوز است. بسراری رفتار سخاوتمندانه صاحبان اموال در قبال اولاد خود دو توجیه قابل فرض است: یکی این که والدین چون خود را موظف به نگاهداری از اطفال و بهروزی آنان می‌دانند دست به هبه اموال یا وصیت می‌زنند. مشکل این فرض آن است که اگر چنین باشد پس باید کفه بذل و بخشش به سود فرزندان مستمندتر بچربد حال آن که همواره در بر این پاشنه نمی‌چرخد. فرض دیگر این است که اولیاء به این خاطر اموال خود را می‌بخشند که از فرزندان

بررسی رفتار مؤدیان می‌تواند به عنوان رشته بسیار مهمی از کار پژوهش پیرامون امر مالیات و مالیات‌گیری مطرح‌نظر قرار گیرد. نتایج چنین پژوهشی، در صورتی که به درستی انجام شود، هادی بسیار مناسبی برای سازمان مالیاتی و تدوین‌کنندگان و واضعان مقررات مالیاتی خواهد بود.

می‌دهند، حال آن‌که اغلب آنان از حیث وصیت وارث در جهت برقراری تساوی بین اولاد عمل می‌کنند. ۸۳ درصد از والدین که عملاً اقدام به تحریر وصیت‌نامه کرده و فرزندان خود را نیز در ردیف ذینفعان وصیت قرار داده بودند، بین فرزندان از این جهت تساوی برقرار ساخته بودند. اما از بین والدینی که ظرف یک سال هدایاتی به ارزش ۵۰۰ دلار به بالا به فرزندان خود داده بودند، تنها ۲۵ درصد مساوات نسبی را از این لحاظ رعایت کرده بودند. در مورد والدین جوان‌تر نسبت مذکور فقط ۶ درصد بوده است. در گزارش این بررسی گفته شده است که اختلاف رفتار

چه در زمینه سیاستگذاری و تقنین مالیاتی و چه از حیث تشخیص و اجراء، ابزاری بهتر از آگاهی نسبت به واکنش و رفتار متوسط مؤدیان کمتر می‌توان یافت

نکته بعدی که در گزارش مورد بحث خاطر نشان گردیده توجه دیگری را نیز ارائه می‌دارد و آن به امر مالیات، یا دقیق‌تر بگوئیم به انگیزه پرداخت کم‌تر مالیات راجع می‌گردد. تا سال ۱۹۹۷ ارزشه متوفی از ۶۰۰۰۰۰۰ دلار به بالا مشمول مالیات بر ارث بود و در این سال بر میزان این حداقل افزوده شد. از سوی دیگر هرگونه صلح و هبه بلاعوض تا مبلغ ۱۰۰۰۰۰ دلار در سال نیز از مالیات معاف است. بنابراین سعی والدین بر این خواهد بود که تا حد امکان مبالغ قابل توارث را به جلو بکشند و آن را با استفاده از امکانات پرداخت بدون مالیات در دسترس فرزندان قرار دهند. البته این توجه نیز فقط تا حدودی

جوابگوی مسأله است زیرا همان گونه که یکی از اقتصاددانان (جیمز پوتربا از انستیتوی تکنولوژی ماساچوست) یادآور شده تعداد خانواده‌های آمریکائی که ثروت خالص بیش از ۶۰۰۰۰۰۰ دلار دارند به ۹/۵ میلیون می‌رسد و اگر توجه یاد شده در اکثر موارد صادق بود می‌بایستی میزان بخشش‌های سالانه والدین به فرزندان خود از ۴۴۰ هزار میلیون دلار تجاوز می‌کرد، حال آن که آمار مربوط رقمی بسیار کمتر از آن را نشان می‌دهد.

نقل محصل مقاله فوق به خاطر ذکر نمونه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این گونه زمینه‌ها صورت گرفت. زمینه‌هایی که می‌تواند مبنای اخذ تصمیم در مورد مسائل مالیاتی قرار گیرد و لازم است که در برنامه‌های تحقیقاتی مربوط به امر مالیات جای شایسته خود را به دست آورد.

در ارتباط با هبه و وصیت می‌تواند ناشی از برآورد والدین نسبت به نیاز و مصارف فرزندان باشد. این نیاز و مصرف هنگامی که پای بخشش‌های زمان حیات در میان است، برای زمان حال و دوره بسیار کوتاه‌مدت است و به همین سبب به آسانی قابل برآورد بوده و طبعاً ممکن است نتایج متفاوتی در رابطه با این یا آن فرزند به دست دهد. اما آنجا که سخن از وصیت و ارث در میان است، نیاز و مصرف اولاد به دوره‌های بسیار بلندمدت زندگی وراثت مربوط می‌شود و در بلندمدت فرض تساوی احتیاجات معقول‌تر به نظر می‌آید و از همین رو است که اکثر والدین در زمینه وصیت و ارث بیشتر متمایل به رعایت تساوی بین فرزندان هستند. این استدلال هوشمندانه به نظر می‌رسد اما توجه کاملی برای اختلاف رفتار یاد شده به دست نمی‌دهد.

# دعوی در حال کمون

## و اجتناب از عبث

از: م. رأفت

تعقل منطقی ایجاب می‌کند که از صرف وقت و توان در امری که نتیجه محسوسی برای آن متصور نیست خودداری شود. این منطقی در مواردی که پای استفاده از وقت و امکانات عمومی در میان است طبعاً با قوت بیشتری تجلی می‌کند. سخن بر سر یک بخشنامه جدید مدیریت مالیاتی است که متضمن همین منطق است و ضمن آن مسأله بدیعی مورد بحث قرار گرفته است. این بخشنامه به دعوی مربوط به میزان زیان سالانه مؤدیان راجع است و طی آن حالتی در نظر گرفته شده است که مؤدی و مرجع مالیاتی هر دو در اصل قضیه یعنی این که مؤدی از عملکرد آن سال سودی نبرده و بلکه دچار زیان شده است توافق دارند و تنها دعوی بر سر اندازه این زیان است.

چنان دعوی دست کم برای همان سال اثر مالیاتی ندارد، زیرا مسلم است که در این شرایط مالیاتی قابل مطالبه نخواهد بود. بنابراین لاقلاً در این مرحله پرداختن به دعوی مطروحه کار عبثی خواهد بود. اما اثر موضوع نسبت به آینده را نمی‌توان منتفی دانست. توضیح این که می‌توان فرض کرد در سال‌های بعد همان مؤدی از عملکرد خود تحصیل سود کند. در آن صورت به حکم بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌تواند زیان خود را تا یک سوم درآمد مشمول مالیات مذکور در ترازنامه متکی به دفاتر قانونی سال‌های بعد مستهلک سازد. در این حالت است که اهمیت اختلاف گذشته در مورد میزان زیان خودنمایی می‌کند. زیرا اگر مؤدی بتواند ادعای خود در مورد رقم زیان سال گذشته را به اثبات رساند و به اصطلاح در این دعوی محکوم‌له واقع شود، آنگاه استهلاک بیشتری را می‌تواند منظور دارد و در نتیجه مالیات کمتری بپردازد. ولی اگر نظر مرجع مالیاتی به کرسی نشیند آنگاه استهلاک کمتر و مالیات بیشتری تعلق خواهد گرفت.

به عبارت دیگر دعوی مؤدی در سال رسیدگی و تشخیص زیان در حالت کمون قرار دارد و رسیدگی به آن کار عبثی است. اما سوودهای سال‌های بعد نیز امری فرضی است چنان که می‌توان عکس آن را نیز محتمل دانست. بنابراین منطق ایجاب می‌کند که رسیدگی به اختلاف به حالت تعلیق ماند تا امکان تمریخشی دعوی از قوه به فعل درآید. این همان کاری است که ضمن بخشنامه مورد بحث به نقل از هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی توصیه شده است. مشکلات و ابهاماتی که از سوی مراجع مالیاتی طرح شده و به صدور این بخشنامه انجامیده به شرح زیر بوده است:

### ۱. نحوه ابلاغ نتیجه رسیدگی

بدیهی است که نتیجه رسیدگی مالیاتی چه در مرحله تشخیص و چه در مرحله حل اختلاف باید به آگاهی مؤدی برسد تا اگر نسبت به آن معترض باشد از حق قانونی خود استفاده کند. اما در حالتی که مالیاتی تشخیص داده نشده، ظاهراً موضوع برای

کسانی سؤال برانگیز بوده است. شاید علت این ابهام آن بوده است که در متن قانون غالباً عباراتی نظیر «برگ تشخیص درآمد»، «تعیین درآمد مؤدی و صدور برگ تشخیص»، و یا لاقلاً «برگ تشخیص مالیات» به کار رفته به طوری که «مالیات» جزء لاینفکی از «برگ تشخیص» تصور می‌شود. بنابراین محتملاً «برگ تشخیص زیان» مبهم جلوه کرده است. البته این صرفاً یک احتمال است و گرنه در متن بخشنامه اشاره‌ای نشده است که ابهام راجع به «نحوه ابلاغ نتیجه رسیدگی به مؤدیان» چگونه حاصل شده است.

## ۲. طرح موضوع در مراجع حل اختلاف.

در باب چگونگی پدید آمدن این ابهام نیز توضیحی داده نشده است. شاید سبب آن نیز همان برداشت بوده است که طرح اختلاف به خاطر تعیین رقم قابل پرداخت مالیات است حال آن که در قضیه مورد بحث هر دو طرف متفق القولند که مالیاتی نباید پرداخت شود.

## ۳. ترتیب اجرای ماده ۱۰۳.

این ماده از قانون مالیات‌های مستقیم میزان تمبر قابل الصاق و ابطال در امر وکالت در دعاوی به طور کلی و از جمله وکالت در دعاوی مالیاتی را تعیین نموده است. در امور مالیاتی تمبر وکالت‌نامه به تناسب مابده‌الاختلاف الصاق می‌شود که همان خواسته مدعی را تشکیل می‌دهد. این اصطلاح طبعاً به مفهوم رقم مالیات مورد اختلاف حوزه و مؤدی تعبیر می‌شود و وقتی مالیاتی در کار نیست ایجاد ابهام خواهد شد.

## ۴. ده درصد موضوع بند ۱ ماده ۲۴۷.

ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم به تجدیدنظر در آراء بدوی هیأت‌های حل اختلاف مربوط می‌شود. به موجب بند ۱ آن مؤدی در صورتی می‌تواند تقاضای تجدیدنظر کند که «حداقل ده درصد مالیات مبلغ مورد رأی را با احتساب پرداخت‌های قبلی پرداخت یا به حساب سپرده واریز» کند. در اینجا نیز سخن از ۱۰ درصد «مالیات» است و چون در قضیه مورد بحث مالیاتی در کار نیست مبنای احتساب ۱۰ درصد مبهم خواهد ماند.

## راه حل

راه حلی که با تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ارائه شده نخست جریان تشریفات و آئینی کار را بیان می‌دارد:  
- مبلغ زیان تشخیص شده از طرف مأموران تشخیص که کمتر از زیان قلمدادی مؤدی است طی نامه‌ای در دو نسخه به مؤدی ابلاغ و نسخه دوم در پرونده ضبط شود. در همان نامه باید تذکر داده شود که مؤدی در صورت معترض بودن می‌تواند ظرف ۳۰ روز اعتراض خود را کتباً تسلیم دارد.  
- در صورتی که اعتراضی ظرف مهلت تعیین شده نرسد زیان ابلاغ شده طبق ماده ۲۳۹ (با رعایت تبصره این ماده) قطعی خواهد شد.

- پس از این جریان تشریفات مرحله رسیدگی به ماهیت اختلاف پیش می‌آید. در اینجا همان منطقی که در آغاز اشاره کردیم خودنمایی می‌کند. رسیدگی نتیجه عملی در زمان حال و برای این پرونده خاص نخواهد داشت. وضع آینده و این که آیا اساساً وضعی پیش خواهد آمد که میزان زیان فعلی در کم و کیف آن مؤثر باشد یا نه، در حال حاضر قابل تعیین نبوده و در امری مانند

داوری نسبت به دعوای مالی مجالی برای توسل به حدس و فرض و پیش‌بینی وجود ندارد. برآیند این دو استدلال عبارت است از مصلحت موکول کردن رسیدگی به زمانی که عملکرد سالانه مؤدی سود کافی جهت احتساب و منظور داشتن مابه‌التفاوت زیان تشخیص شده به بار آورد. بر این اساس ضمن راه حل ارائه شده آمده است که اعتراض و وجود اختلاف به قوت خود باقی است اما طرح موضوع نزد ممیز کل یا هیأت حل اختلاف لزومی نداشته، بلکه رسیدگی به زمانی موکول می‌شود که با ابراز سود در سنوات بعد و اعمال تمام یا قسمتی از زیان سال مربوط، مالیاتی بر عهده مؤدی تعلق گیرد. آنگاه بر اساس رأی هیأت «تا حدودی که زیان برگشتی در میزان مالیات مؤثر است، مالیات مورد اختلاف و به تبع آن مأخذ احتساب حق تمیز و کالتنامه و ده درصد موضوع بند ۱ ماده ۲۴۷ فوق‌الذکر نیز قابل محاسبه خواهد بود».

در پایان بخشنامه به مواردی اشاره شده که چنین پرونده‌هایی قبلاً نزد هیأت‌های حل اختلاف مطرح شده به نحوی که هیأت‌های مذکور ناگزیر از رسیدگی و صدور رأی می‌باشند. در چنین مواردی «به لحاظ عدم تعلق مالیات و در نتیجه عدم وجود مبنای احتساب حق تعبر، لزومی به ابطال تمبر روی و کالتنامه نخواهد بود».

### مقایسه با مرور زمان

مضمون و محتوای این حکم با موارد مربوط به مرور زمان متفاوت است و موجباتی که مبنای صدور رأی قرار گرفته با مرور زمان چه از لحاظ شکل و نوع و چه از جهت آثار متفاوت است. در مورد مرور زمان، یک دعوای خاص به سبب تأخیر در انجام مراحل تشخیص و وصول قابلیت مطالبه خود را از دست می‌دهد. اما قانون مربوط و مبانی متعلق به مطالبه مالیات دست نخورده و به قوت خود باقی می‌ماند، ضمن این که از دست رفتن حق مطالبه و آثار مرور زمان فقط به همان دعوای خاص مرتبط است و سایر دعوای مشابه دچار خلل نگشته و قابل تعقیب خواهند بود.

اما رأی مورد بررسی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به مقوله‌ای کاملاً متفاوت اشاره دارد: عمر قانون پایان پذیرفته و تنها میراثی که از آن برجای مانده دعوای معینی است که در دوران اجرائی قانون می‌بایستی لااقل به مرحله مطالبه رسیده باشند. این قاعده مختص یک یا چند دعوای معین نبوده و بلکه کلیه اختلافات و ادعاهای قابل فرض در محدوده قانون را دربرمی‌گیرد. اثر جانبی این دوگانگی و اختلاف روی مسأله «کتمان» ظاهر می‌شود. ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم که یکی از حالات شمول مرور زمان را بیان می‌دارد، می‌گوید:

«هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان‌شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده ۱۵۷ این قانون قابل مطالبه خواهد بود».

ماده ۱۵۷ که ضمن ماده فوق اشاره شده راجع به یک دوره مرور زمان سه ساله است که از تاریخ سررسید پرداخت مالیات شروع می‌شود. نتیجه این که اگر فعالیت کتمان شده تا سه سال از تاریخی که قانوناً باید پرداخت می‌شد، کشف نشود قابل مطالبه خواهد بود<sup>(۱)</sup>. اما در مورد مالیات تعاون ملی چون اساساً قضیه حالت متفاوتی دارد و مبنای استدلال چیز دیگری غیر از مرور زمان است، همان گونه که دیدیم مسأله کتمان مؤثر در مورد دانسته نشده است.

۱. مسأله کتمان در ماده ۲۲۷ نیز مطرح شده که حکمی مشابه ماده ۱۵۶ را بیان داشته و آنچه در متن گفته شده در مورد آن نیز صادق است.



# ساده‌سازی قوانین مالیاتی

ترجمه و تلخیص از: دکتر علی اکبر عرب مازار

مشکلاتی که در فهم و اجرای قوانین پیچیده مالیاتی گریبانگیر مؤدیان و مأموران مالیاتی در سراسر جهان است، تمایل به ساده کردن این رشته از مقررات را در همگان برانگیخته و در شماری از کشورها فعالیت قابل توجهی در این زمینه صورت می‌پذیرد. مقاله‌ای که از نظر خوانندگان می‌گذرد نخست تجربه کشورهای استرالیا، نیوزیلند و انگلستان در امر ساده‌سازی قوانین مالیاتی را مورد بحث قرار داده که در همین شماره از مجله مالیات منعکس می‌شود. باقی مقاله تحت عنوان «درس‌ها» اجزاء کار ساده‌سازی را تحت چند عنوان بررسی نموده و نتیجه‌گیری‌هایی به دست می‌دهد. این بخش از مقاله در شماره آینده مجله مالیات بررسی خواهد شد. نویسندگان مقاله سه استاد به نام‌های Simon Exeter انگلستان، کانتربری نیوزیلند و نیوکاسل استرالیا می‌باشند. اصل مقاله در نشریه Bulletin For International Fiscal Documentation هلند به چاپ رسیده است.

## مقدمه

نیوزیلند و انگلستان در این زمینه مورد بررسی قرار می‌گیرد تا دیده شود چه درس‌های مناسبی از آن می‌توان گرفت که هادی سایر کشورهای مشتاق ساده‌سازی مقررات مالیاتی قرار گیرد. اما قبل از هر چیز باید دید که اصولاً سبب پیچیده شدن قوانین مالیاتی چیست؟

تجربه نشان می‌دهد که ساده‌سازی قوانین مالیاتی کار آسانی نبوده، بلکه وظیفه کاملاً بغرنجی است. با این که مصلحت ساده‌سازی قانون از تأیید گسترده‌ای برخوردار است، اما بر سر نحوه ساده‌سازی اتفاق نظر وجود ندارد. در این مقاله تجارب سه کشور استرالیا،

## علل پیچیدگی مقررات مالیاتی

به نظر یکی از نویسندگان<sup>(۱)</sup> بخرنجی قوانین مالیاتی از چند جهت و یا در چند سطح پدید می‌آید:

- پیچیدگی از جهت سیستم مالیاتی. فرضاً سیستم مالیات بر درآمد پیچیده‌تر از سیستم مالیات سرانه است. در سیستم نخست باید معین نمود که چه چیزی را می‌توان درآمد تلقی کرد؟ میزان درآمد به چه اندازه است؟ نوع آن کدام است؟ صاحب درآمد کیست؟ و غیره.
- پیچیدگی از حیث اجراء. چنین وضعی ممکن است بر اثر وجود انواع مقررات و مصوبات پیرامون موضوع واحد بروز کند.

- پیچیدگی از لحاظ نحوه بیان مقررات. این حالت نه فقط به الفاظ و عبارات، بلکه به طرح کلی قانون و سازماندهی آن نیز مربوط می‌شود.

در مورد پیچیدگی سیستم مالیات بر درآمد استرالیا چند علت معین را می‌توان بیان داشت:

- قانون تشخیص مالیات بر درآمد (اختصاراً ITAA) از زمان تصویب اولیه آن در سال ۱۹۳۶ تاکنون، از ۱۲۶ صفحه به بیش از ۵۰۰۰ صفحه افزایش یافته است.
- این قانون ساختار بسیار ضعیفی دارد و در نتیجه به دست آوردن تصویری جامع و کلی از این ساختار و همچنین یافتن موضوعات و مفاهیم معین در درون آن دشوار است.

- طی سال‌ها اضافات مهمی به این قانون ملحق شده، بی آن که سعی شود این ملحقات در ترکیب اصلی قانون با دقت و با رعایت هماهنگی جاسازی شود.

- مهم‌تر این که زبان قانون به تدریج پیچیده‌تر شده و به سوی عبارت‌پردازی‌های فنی هر چه بیشتر حرکت

کرده، چنان که درک درست آن بسیار دشوار است. البته غیر از نکاتی از این قبیل، بسیاری عوامل ناشی از ضرورات زندگی جدید و روابط مدرن نیز در بفرنج شدن مقررات مالیاتی مؤثر می‌باشند. از آن جمله است محیط پیچیده روابط اقتصادی و اجتماعی که قانون مالیاتی باید درون آن عمل کند، انبوه وسائل مالی که در زمان حاضر پدید آمده است، سیل مقررات جدید که به خاطر مقابله با ترفندهای مالیاتی رو به گسترش وضع می‌گردد و روی آوردن دولت‌ها به جامعیت مقررات مالیاتی به این منظور که محدوده عمل قانون روشن بوده و موارد و زمینه‌های اجرای آن تبیین گردد.

قوانین مالیاتی نیوزیلند به دشواری‌های مشابهی دچار بودند. این قوانین فاقد یک ساختار منسجم بوده و رابطه بین بخش اصلی یا هسته قانون با سایر قسمت‌های آن به درستی مشخص نبود، زیرا که در طول زمان مقررات تازه به قانون اضافه می‌شد بی آن که کوشش چندانی در جهت هماهنگی این ملحقات با اصل قانون مبذول گردد.

زبان قانون نیز نه تنها با تغییرات طبیعی کاربرد الفاظ و اصطلاحات در طول زمان به درستی انطباق نیافته بود، بلکه صورت رسمی و فنی آن که با ناهماهنگی نیز قرین بود، فهم قانون را به نوعی تخصص برای اهل خبره بدل ساخته بود. در نتیجه مؤدیان مالیاتی باید بار این دشواری و هزینه اضافی اجرای قانون را

۱. G.S. Cooper در کتاب Themes and

Issues in Tax Simplification چاپ سال

۱۹۹۳.

## تجارب ساده‌سازی

### الف. استرالیا

در این کشور امر ساده‌سازی به صورت بازنویسی کامل قانون تشخیص مالیات سال ۱۹۳۶ و اصلاحات بعدی آن متجلی گردید. برنامه این کار تحت عنوان «پروژه بهبود قانون مالیاتی» (اختصاراً TLIP) نامگذاری شد و بودجه‌ای حدود ۱۰ میلیون دلار استرالیایی به آن اختصاص یافت. ابتدا قرار بود این کار از اول ژوئیه ۱۹۹۴ به مدت سه سال پایان پذیرد ولی در سررسید این مهلت فقط نیمی از کار به پایان رسیده بود و مفهوم این مطلب آن بود که اختصاص اعتبار بیشتر ضرورت دارد.

هدف پروژه تجدید ساختار، تجدید شماره‌گذاری مواد قانون و تجدید نگارش آن است، چنان که افراد نیازمند به قانون با سهولت بیشتری قادر به درک آن باشند. گروه دست‌اندرکار این پروژه ۴۰ نفر هستند که این تعداد شامل نمایندگان بخش خصوصی نیز می‌باشد. پروژه همچنین شامل مشورت‌خواهی و دعوت عامه برای اظهارنظر نیز هست. مقاصد پروژه به شرح زیر است:

- صرفه‌جویی در وقت و کوششی که افراد مختلف جهت اجرای قانون مالیاتی صرف می‌کنند؛
- کاستن از پیچیدگی قوانین مالیاتی؛
- بهبود شرایط بحث و اظهارنظر پیرامون سیاست مالیاتی؛
- ایجاد سهولت برای مؤدیان که از حقوق مالیاتی خود بهتر آگاه شوند؛ و
- افزایش تمایل و امکان مؤدیان جهت اجرای مقررات مالیاتی.

که ناشی از همین نکته بود بر دوش می‌کشیدند. بر اثر این عوامل فشار قابل توجهی به خاطر اصلاح قانون در جامعه پدید آمد و منجر به نتایجی شد که در سطور بعد به آن اشاره خواهیم کرد.

اوضاع و احوال در انگلستان نیز کم و بیش به همین منوال بود. در این کشور سیستم مالیات بر درآمد نخست در سال ۱۷۹۹ پا به عرصه نهاد، اما مشکل پیچیدگی قوانین مالیاتی به ویژه در سال‌های اخیر تشدید گردیده و رو به وخامت نهاده‌است. نتیجه این وضعیت دامن گرفتن انتقادات در جامعه انگلستان بود. ضمن گزارشی که کنفرانس تدوین مقررات مالیاتی در نوامبر ۱۹۹۶ ارائه نمود، آمده است که چهار قانون مالی سال‌های ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۶ «متضمن ارائه هیچ مالیات مهم جدیدی نبوده بلکه در واقع از سال ۱۹۸۰ به بعد روند جاری در جهت لغو مالیات‌ها عمل کرده است. اما در عین حال حجم متوسط هر یک از این قوانین به حدود ۴۰۰ صفحه بالغ می‌گردید. یافتن علت این مطلب کار دشواری نیست. با این که مجموع تعداد مالیات‌ها در انگلستان کاهش یافته، ولی مالیات‌ها خود هرچه پیچیده‌تر و تفصیلی‌تر شده‌اند. موجبات این وضع عبارت بوده‌اند از: اصلاحات مالیاتی (قرضاً اصلاح به خاطر ایجاد سیستم خودتشخیصی)، تغییر محیط کسب و کار، تغییر ساختارهای وسیع‌تر قانونی، و تمایل به گنجانیدن تفصیل هرچه بیشتر در متن قانون با این دید که قانون هرچه جامع‌تر و مشخص‌تر گردد».

فشار برای ساده‌سازی قانون در انگلستان به دو ابتکار منجر شد. یکی از سوی سازمان درآمدهای داخلی و دیگری توسط انستیتوی مطالعات مالی که در جای خود به آن‌ها اشاره خواهیم کرد.

مأموریت TLIP محدود به اصلاح نگارش قانون است و نمی‌تواند تغییر مهمی در «سیاست مالیاتی» پدید آورد. اما در عمل طی بازنویسی قانون اصلاحات کوچکی در موارد مربوط به سیاست مالیاتی نیز - با کسب نظر موافق وزارت دارائی - صورت پذیرفته است. در اعمال این تغییرات اصول زیر رعایت شده است:

- اصلاحات به عمل آمده متضمن هیچگونه تأثیر مهمی در میزان درآمد نبوده است؛

- نیاز به روشن بودن قانون مراعات شده است؛ و

- سعی در هماهنگی قانون با عملکرد بازرگانی و طرز عمل متداول در کسب و کار گردیده است.

تجدید نگارش قانون به صورت مرحله‌ای انجام می‌پذیرد، نخستین بخشی که برای این کار انتخاب شد، مقررات مربوط به دلایل اثبات هزینه‌های شغلی و همچنین هزینه‌های مربوط به اتومبیل بود. دلیل مقدم داشتن این بخش آن بود که از هر ۱۰ مؤدی مالیاتی، هفت نفر با موضوعات یاد شده از نظر مالیاتی سروکار داشتند. اما چون هنوز چارچوب اصلی قانون مالیاتی دست نخورده مانده بود، مقررات جدید به صورت ضمیمه به قانون موجود قدیمی ملحق شد و مؤدیان مختار گردیدند که در این مورد از مقررات جدید استفاده کنند یا خود را تابع ترتیبات پیشین قرار دهند.

مرحله دوم بازنویسی برای سال ۱۹۹۵ در نظر گرفته شده بود، اما به سبب تجدید انتخابات و روی کارآمدن دولت جدید قضیه مدتی به تعویق افتاد، تا آن که در سال ۱۹۹۷ نخست قانون جدید تشخیص مالیات بر درآمد پا به عرصه نهاد که استخوان‌بندی مقررات بازنویسی شده جدید را تشکیل می‌دهد. این

قانون شامل هسته اصلی قانون مالیاتی است و مقررات مربوط به دلایل اثبات دعاوی مالیاتی، زیان سنواتی، و معافیت‌های مرتبط به سرمایه‌گذاری و معادن را نیز دربر دارد.

مرحله بعدی با تصویب قانون مورخ ۸ ژوئیه همان سال انجام پذیرفت که مقررات راجع به تشخیص درآمد، هزینه‌های قابل کسر، کرایه اتومبیل، هدایا (نقل و انتقال بلاعوض)، استهلاکات، درآمد معاف از مالیات و برخی موارد دیگر را دربر دارد. مراحل بعدی تجدید نگارش قانون در آینده انجام خواهد پذیرفت که مانند موارد قبلی شامل نظرخواهی از عامه نیز خواهد بود.

### ب. نیوزیلند

در این کشور نیز کار ساده‌سازی قوانین مالیاتی به تجدید سازمان و سپس تجدید نگارش دو قانون عمده مالیاتی منجر شد که عبارت بودند از قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۷۶ و قانون سازمان درآمدهای داخلی مصوب سال ۱۹۷۳. در نظر است همین جریان نسبت به قانون مالیات بر کالاها و خدمات سال ۱۹۸۵ نیز اعمال گردد.

ابتدا گروه کار مأمور تجدید سازمان قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۷۶ تشکیل شد و پروژه خاصی در مورد تجدید سازمان و بازنویسی قوانین مالیاتی یاد شده به تصویب رسید که تاکنون ۳/۵ میلیون دلار نیوزیلند به آن اختصاص داده شده است.

اهداف پروژه بسیار شبیه هدف‌ها و مقاصد است که در مورد TLIP استرالیا از آن یاد کردیم، از آن جمله است:

- روشنی و قابل فهم بودن مقررات مالیاتی چنان که

هزینه‌های مختلفی که مؤدیان و جامعه به خاطر نحوه بیان قانون مالیاتی تحمل می‌کنند به حداقل ممکن برسد.

- اصلاح ساختار قانون، معین بودن رابطه اجزاء مختلف قانون با یکدیگر، و اتخاذ سبک ساده نگارش.

- رعایت این مطلب که ملاحظات راجع به سیاست مالیاتی جداگانه و در جریان بررسی‌های مرتبط به همین مقوله (سیاست مالیاتی) موردنظر قرار گیرد و در تجدید نگارش قانون دخالت داده نشود.

- دادن فرصت به مؤدیان که جریان اصلاح قانون را طی مراحل و به تدریج جذب کنند و لوایح تهیه شده برای اظهارنظر و مشاوره در اختیار عامه قرار گیرد.

- فهم بهتر مؤدیان از حقوق مالیاتی خود و افزودن به میزان آمادگی و توان مردم جهت تمکین داوطلبانه نسبت به مقررات مالیاتی

مرحله اول پروژه به تجدید سازمان قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۷۶ و قانون سازمان درآمدهای داخلی مصوب سال ۱۹۷۴ انجامید و بر اثر آن سه قانون تازه در سال ۱۹۹۴ جای دو قانون فوق را گرفتند که عبارت بودند از قانون مالیات بر درآمد، قانون سازمان مالیاتی و قانون مراجع تجدید رسیدگی (حل اختلاف) مالیاتی. نقش عمده این قوانین تجدید سازمان و پیکربندی مقررات قبلی بود وگرنه احکام آن مقررات و الفاظ و عبارات به کار رفته در آنها کم و بیش بالاتر تغییر ماند و تنها در مواردی که نفس تجدید سازمان اقتضاء می‌کرد، اصلاح گردید.

کار تجدیدسازمان در واقع به فصل‌بندی و تقسیم قانون و بخش‌های آن مربوط می‌گردد، چنان که فی‌المثل به جای ترتیب شماره‌ای از ترتیب الفبائی

استفاده شد. فرضاً هسته اصلی قانون و مقررات مربوط به آن تحت عنوان بخش B نامگذاری شد و قسمت‌های فرعی آن نیز مجدداً به ترتیب حروف الفبا نامگذاری شد و سپس شماره مواد قرار گرفت.

پس از اصلاح سازمان و پیکربندی قانون، نوبت به مرحله دوم رسید که گام مهم‌تر یعنی تجدید نگارش قانون را در بر می‌گرفت. در این زمینه ابتدا به بخش اصلی و هسته‌ای قانون مالیات بر درآمد، یعنی بخش B، پرداخته شد. در همین خصوص نیز بحثی به میان آمد و آن این که آیا کار باید به تدریج و در چند مرحله انجام پذیرد، یا فقط مشتمل بر یک مرحله باشد. نظر کسانی که شیوه اخیر را می‌پسندیدند غالب آمد و طرح قانون همراه با توضیحات لازم به صورت لایحه‌ای اواخر سال ۱۹۹۵ آماده شد و پس از مذاکرات و رسیدگی‌های لازم در ژوئیه سال ۱۹۹۶ به تصویب رسید. تاریخ اجرای قانون اول آوریل ۱۹۹۷ تعیین گردید.

کار در مورد بخش‌های C، D و E قانون نیز ادامه دارد که احتمالاً در سال جاری به نتیجه خواهد رسید.

### ج. انگلستان

اندیشه ساده‌سازی مالیات‌ها در این کشور سابقه طولانی دارد. قدیمی‌ترین مورد آن به سال ۱۷۹۹ میلادی بازمی‌گردد. در این سال اندکی پس از برقراری مالیات بر درآمد جزوه راهنمایی<sup>(۱)</sup> در

۱. دیده‌شود کتاب Addington: Author of the

A. Farnsworth تألیف Modern Income Tax

انگلستان منتشر شد که عنوان آن چنین بود: «شرح ساده، کوتاه و سهلی بر مقررات مختلف مالیات بر درآمد که کمهوش‌ترین افراد را با آن آشنا می‌سازد».

از آن زمان تاکنون بر حجم و پیچیدگی مقررات مالیاتی به شدت و بیش از سایر کشورها افزوده شده است. طبق اعلام سازمان درآمدهای داخلی انگلستان در حال حاضر تنها در مورد مالیات‌های مستقیم حدود ۶۰۰۰ صفحه مقررات اصلی و فرعی وجود دارد. به نظر کارشناسان، قانونگذاری مالیاتی در این کشور بیش از حد پیچیده شده و در مواردی از ساختار ضعیفی برخوردار است.

در انگلستان نیز مانند دو کشور دیگری که از آن‌ها نام بردیم حرکت ساده‌سازی دوران اخیر بیشتر در پی ساده کردن زبان قانون بوده است، اما کلاً از این جهت هم از استرالیا و نیوزیلند عقب مانده است. در پائیز سال ۱۹۹۴ انستیتوی مطالعات مالی یک کمیته تجدیدنظر در مقررات مالیاتی (اختصاراً TLRC) بنیان نهاد که کار آن منجر به ارائه یک گزارش مقدماتی و یک گزارش نهائی گردید. در شرح وظایف TLRC آمده است که این کمیته باید «چگونگی و عملکرد قانون مالیاتی در انگلستان را مورد بررسی قرار دهد». کمیته وظیفه ندارد که سیاست مالیاتی دولت را مورد سؤال قرار دهد، بلکه باید در این باب رسیدگی کند که آیا این سیاست به نحو مؤثری محقق گشته است یا نه و یا این که چگونه می‌توان به چنین نتیجه مطلوبی رسید.

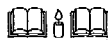
همزمان با این حرکت، سازمان مالیاتی انگلستان نیز نظرات خود را پیرامون امر ساده‌سازی قانون منتشر

نمود. نظر عمومی بر این است که قانون مالیاتی را می‌توان به نحو قابل فهم‌تری تدوین نمود و تنها بحث بر سر این است که بهترین طریقه برای نیل به این منظور کدام است.

TLRC با کوشش‌های خود موفق به تدوین ۴ پروژه شد که به ترتیب راجع به قانونگذاری مالیاتی، دعاوی مالیاتی، اجتناب از پرداخت مالیات و دو فقره جدول که به مالیات حقوق مرتبط می‌گردند. این اقدامات و سایر کوشش‌ها تاکنون این اندازه اثر داشته است که دولت نیاز به بازنویسی قانون را مورد قبول قرار داده است. Geoffrey Sellers رئیس واحد تدوین مقررات سازماندهی مالیاتی در این زمینه اظهار داشته است:

«مقصد ما این است که تمامی قانون را به روشن‌ترین و ساده‌ترین وجهی بازنویسی کنیم. ما در این حد باز نخواهیم ایستاد که مالیات را برای حرفه‌ای‌ها قابل فهم نماییم و تا آنجا که از ما ساخته باشد از این حد فراتر خواهیم رفت. اما در عین حال خود را متعهد به این امر نمی‌دانیم که هر بخش از قانون را برای مردم کوچک و بازار قابل درک سازیم».

هنوز زمان آن فرانسیده است که نتایج این ابتکارات را در ساده‌سازی مالیات‌ها در کشور انگلستان برآورد کنیم. اما به هر حال یک نکته روشن است و آن این است که حرکت آغاز شده در مقام پرداختن به مسائل مربوط به سیاست مالیاتی به طور عام نیست. ضمناً در برابر آن نیازهای جامعه مدرن امروزی نیز قرار دارد که در جهت پیچیدگی مقررات مالیاتی عمل می‌کند.



# حُرمت قانون

## شرحی بر رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

م. شنکرف

عبارت بودند از املاک، سرقفلی، باغ‌های پسته و مرکبات و نخلستان‌ها، اتومبیل‌های شخصی حائز شرایط معین، سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌های تجاری. البته موارد استثناء خاصی هم پیش‌بینی شده بود.

پایه مالیات جمع ارزش دازائی‌های شخص حقیقی و افراد تحت ولایت و همسر او بود که روش ارزیابی هر یک از انواع دارائی‌های مشمول قانون نیز جداگانه تعیین شده بود. در مورد املاک به طور خاص دو برابر ارزش معاملاتی ملک در تاریخ ۶۷/۷/۱ مبنای محاسبه قرار می‌گرفت. اعتراض مؤدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه مالیات قابل طرح در هیأت حل اختلاف مخصوصی بود که از رأی این هیأت نیز می‌توانستند نزد هیأت حل اختلاف همعرض (ظرف یکماه) دادخواهی کنند. رأی این هیأت قطعی و غیرقابل طرح در سایر مراجع مالیاتی به شمار می‌رفت. متن ماده ۱۴ قانون که از نظر بحث ما حائز اهمیت است چنین بود:

«مدت اجرای این قانون ۵ سال است. وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف است ظرف مدت مذکور مالیات موضوع این قانون را مطالبه و وصول نماید و در هر حال مالیات‌های مطالبه شده در موعد مقرر فوق

از گذشته دور رسمی در سازمان‌های دولتی جاری بود که کارکنان را از تصدیق حقانیت ادعای اشخاص در قبال مراجع رسمی گریزان می‌ساخت، هرچند که امکان حقانیت چنان خواسته‌ای به شکلی از اشکال مطرح می‌بود. این قاعده در مورد امر مالیاتی نیز کم و بیش صدق می‌نمود. چنین طرز تفکری - لاقلاً به نظر نگارنده این سطور - در بلندمدت نمی‌تواند آثار مثبتی بر جای گذارد و اساساً انضباط و قانونمندی سازمان مالیاتی مؤثرترین شرط لازم برای اقتناع و حتی الزام نمودیان به تمکین مالیاتی است. پس از این مقدمه به بیان یکی از آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی می‌پردازیم که در خصوص بدهکاران مالیات تعاون ملی صادر شده و روح آن از همین انضباط فکری و تمسک به قانون حکایت دارد.

### مختصری در باب قانون تعاون ملی

قانون مالیات تعاون ملی برای بازسازی مصوب اسفند ۱۳۶۷ با اصلاحات بعدی آن یک قانون موقت بود که به خاطر شرایط معین و برای مدت معین وضع گردیده بود. مالیات برقرار شده به موجب این قانون نوعی مالیات بر ثروت به شمار می‌رفت و مکلفان آن اشخاص حقیقی بودند. دارائی‌های موضوع قانون

پس از قطعیت و همچنین مالیات‌های قطعی وصول نشده در مدت مذکور پس از انقضای مهلت مورد بحث نیز طبق مقررات این قانون قابل وصول خواهد بود».

### پرسش‌های طرح شده

جریان امر چنان که از مقدمه رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی برمی آید، چنین بوده است که فهرست بدهکاران مالیات تعاون ملی در اختیار حوزه‌های مالیاتی قرار داشته و برخی از این بدهکاران که قصد معامله روی ملکی از املاک خود را داشته‌اند به حکم ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم از سوی دفاتر اسناد رسمی به این حوزه‌ها هدایت شده‌اند تا گواهی انجام معامله دریافت دارند. حوزه‌های مالیاتی از طرفی نام متقاضی را در فهرست بدهکاران مالیات تعاون ملی مشاهده کرده‌اند که طبعاً می‌بایستی نسبت به واریز آن اقدام شود. اما علاوه بر این متوجه نکته‌های زیر نیز شده‌اند:

۱. ملکی که برخی از بدهکاران مورد بحث تقاضای صدور گواهی انجام معامله نسبت به آن را داشته‌اند ضمن اظهارنامه مالیات تعاون ملی ذکر نشده و به عبارت دیگر کتمان شده بوده است. در این خصوص دو پرسش مطرح شده است:

الف. چون قانون مالیات تعاون ملی از شمول مرور زمان نامی نبرده، امکان مطالبه مالیات تعاون ملی در رابطه با اقلام کتمان شده وجود دارد یا خیر؟  
ب. آیا به رغم کتمان مورد بحث صدور گواهی انجام معامله بلامانع است؟

۲. نکته دوم که با توجه به ماده ۶ قانون مالیات تعاون ملی<sup>(۱)</sup> مطرح شده این است که در محاسبه مالیات مذکور ارزش معاملاتی ملک مبنی قرار گرفته، ولی اکنون ملک مربوط در طرح واقع شده و عوضی که

سازمان‌های ذریب‌به همین علت به مالک خواهند پرداخت بسیار بیش از قیمت مبنای محاسبه مالیات تعاون ملی خواهد بود. حال آیا باید همان مالیات قبلی را که بر پایه ارزش معاملاتی ملک در تاریخ معین محاسبه شده کافی دانست، یا این که با توجه به ماده ۶ قانون مورد بحث تجدید محاسبه در این خصوص ضرورت دارد؟

### رأی هیأت

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در رأی خود همه پرسش‌ها را به استناد یک واقعت قانونی پاسخ گفته است و آن این که بنا به تصریح همان قانون مبنای تعلق مالیات تعاون ملی (ماده ۱۴):

«مدت اجرای قانون مورد نظر ۵ سال معین گردیده و بعد از انقضای آن مدت صرفاً مالیات‌های مطالبه شده در موعد مقرر پس از قطعیت و همچنین مالیات‌های قطعی وصول نشده در مدت مذکور (اعم از آن که مأخذ احتساب مالیات در مورد املاک ارزش معاملاتی بوده است و یا عوض دریافتی موضوع ماده ۶) قابل وصول

۱. ماده ۶ مؤید آن است که عوض قابل

پرداخت در مورد ملکی که در طرح قرار گرفته

باید در محاسبه ارزش پایه مالیات مورد

توجه واقع شود. متن ماده از این قرار است:

«سلاک محاسبه مالیات موضوع این

قانون برای آن دسته از باغات و املاکی که در

تاریخ ۱۳۶۷/۷/۱ در مسیر طرح‌های مصوب

قرار دارند با کسر مساحت ملک در مسیر طرح

و احتساب عوض خواهد بود».



خواهد بود. علی‌هذا با سپری شدن ۵ سال مهلت مقرر فتح‌باب مجدد موضوع برای تشخیص مالیات جدید و یا افزایش مالیات قانونی به هیچ وجه جنبه قانونی نخواهد داشت.»

در واقع نیز ماده ۱۴ قانون مالیات تعاون ملی با این که نامی از مرور زمان نبرده اما متضمن حکمی است که شاید بتوان گفت اثر آن از مرور زمان روشن‌تر است. حکم مذکور از این قرار است که حداقل، مطالبه مالیات باید ظرف دوره ۵ ساله اجرای قانون انجام شده باشد. به عبارت دقیق‌تر برگ مطالبه باید قبل از سپری شدن دوره ۵ ساله مذکور در قانون به مؤدی ابلاغ شده باشد. اما ضرورتی ندارد که مالیات طی همان دوره به مرحله قطعیت رسیده باشد. مالیات در سه حالت قطعی شده تلقی می‌گردد. نخست این که مؤدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه

بدون داشتن عذر موجه اعتراض ننموده باشد (تبصره ماده ۸). دوم این که رأی هیأت حل اختلاف بر اثر اعتراض مؤدی صادر شده و ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ آن، مورد اعتراض مجدد مؤدی قرار نگرفته باشد، و سوم این که اعتراض به موقع مؤدی نسبت به رأی هیأت بدوی در هیأت تجدیدنظر مورد رسیدگی و رأی نهائی قرار گرفته باشد.

وقتی قانون تصریح می‌کند که مالیات‌های مطالبه شده طی دوره اجرائی قانون پس از احراز قطعیت و همچنین مالیات‌های قطعی شده و وصول نشده پس از انقضای دوره فوق قابل وصول خواهد بود، مفهوم آن این است که آنچه فاقد حداقل شرط یعنی مطالبه قبل از سپری شدن مهلت بوده، قابل وصول نخواهد بود. طبیعی است که مطالبه و کنکاش در مورد آنچه قابل وصول نیست خلاف قانون و کار عبثی است.



## وقف عام و وقف خاص

### پرسش‌هایی در مورد رأی دیوان عدالت اداری

آنچه در سطور آتی به چشم می‌خورد بیانی است از یک رأی دیوان عدالت اداری که بر مبنای نظریه‌ای از شورای نگهبان صادر شده است. دیوان عدالت یکی از آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را نقض کرده که خود پیرامون تعلق مالیات املاک بر موقوفه خاص صادر شده بوده است. بنابراین نخست متن رأی شورای عالی مالیاتی را مرور می‌کنیم. در این رأی که مربوط به روزهای پایانی سال ۱۳۷۱ است چنین می‌خوانیم: «املاک موقوفات عام در صورت رعایت شرایط مقرر قانونی طبق صدر ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم و با عنایت به بند ۳ آن ماده مشمول مالیات سالانه املاک نمی‌باشد. اما املاک مورد وقف خاص به لحاظ آن که راجع به آن معافیتهی در

قانون یاد شده پیش‌بینی نگردیده مشمول مالیات مذکور خواهد بود و در این گونه موارد مالیات باید ... از متولی ذیربط ... مطالبه گردد».

پس از چند سال شکایتی به خواسته ابطال این رأی به دیوان عدالت اداری تسلیم می‌شود که در آن (به نقل از شماره مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۱ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی آمده است: «رأی ... هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که موقوفات خاص را در عداد ملک طلق تلقی نموده و با تعمیم ماده ۳ قانون مالیات‌های مستقیم ... به موقوفه خاص به وضع مالیات پرداخته، خلاف شرع می‌باشد، لذا ابطال آن مورد تقاضا است».

ایراد شاکی در واقع متوجه این نکته است که مالیات املاک مذکور در ماده ۳ قانون راجع است به ملک تحت مالکیت اشخاص، حال آن که موقوفه تحت مالکیت خصوصی نیست و خلاف شرع بودن آن هم به خاطر یکی دانستن موقوفه و ملک معمولی متعلق به اشخاص است. اتفاقاً در رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی هم اقلیت اعضاء هیأت نظر خود را بر همین تفاوت بین ملک تحت مالکیت اشخاص و موقوفه مبتنی ساخته و چنین انشاء رأی کرده‌اند:

«از آنجا که در ماده ۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن کلیه مالکین ... نسبت به ارزش املاک خود ... مشمول مالیات گردیده‌اند و در مورد املاک وقفی مالک خاصی وجود ندارد لذا نظر اقلیت ...»

### نظر شورای نگهبان

مکانیزم نظرخواهی از شورای نگهبان را از خلال مقدمه و متن رأی دیوان عدالت اداری نمی‌توان فهمید. به عبارت دیگر نمی‌توان بی‌برد که آیا شاکیان خود مستقیماً موضوع خلاف شرع بودن رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را به شورای نگهبان منعکس کرده و خواهان اظهارنظر شده‌اند، یا این که نظرخواهی از طریق دیوان عدالت اداری به عمل آمده است (احتمالاً به همین ترتیب اخیر عمل شده است). در مقدمه رأی دیوان عدالت بلافاصله پس از ذکر فحوائی شکایت، آمده است:

«دبیر محترم شورای نگهبان در خصوص ادعای شاکی مبنی بر خلاف شرع بودن مورد شکایت ... اعلام داشته‌اند ادعای خلاف شرع بودن رأی ... هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در جلسه ... فقهای شورای نگهبان مطرح و نظر آقایان فقهاء بدین شرح اعلام می‌گردد: رأی ... هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی از آنجا که تصریح دارد وقف خاص مانند وقف عام نیست، خلاف موازین شرع می‌باشد».

### رأی دیوان عدالت

دیوان رأی خود را بر نظر شورای نگهبان متکی ساخته و اعلام داشته است:

«چون رأی ... هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که در باب معافیت مالیاتی سالانه املاک بین موقوفه خاص و عام قائل به تفاوت شده و موقوفه خاص را مشمول پرداخت مالیات مذکور اعلام داشته به شرح نظریه ... فقهای محترم شورای نگهبان مخالف احکام شرع شناخته شده است. لذا به استناد قسمت اول ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری نظر شورای عالی مالیاتی ابطال می‌گردد».

به روشنی پیداست که شورای نگهبان - و به تبع آن دیوان عدالت اداری - رأی هیأت عمومی شورای عالی

مالیاتی را به این علت خلاف شرع و قابل ابطال شناخته‌اند که این رأی «بین موقوفه خاص و عام قائل به تفاوت شده» و تصریح دارد که «وقف خاص مانند وقف عام نیست». به این ترتیب استدلال شاکی که خلاف شرع بودن را ناشی از تلقی وقف به عنوان ملک خصوصی می‌دانست به کنار نهاده شده است. واقعاً هم شورای عالی مالیاتی از نظر مالیاتی بین وقف عام و خاص تفاوت قائل شده زیرا گفته است که وقف عام به موجب بند ۳ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم از مالیات معاف است ولی معافیت بند ۳ ماده ۲ مذکور شامل وقف خاص نمی‌باشد. به همین سبب ما نیز استدلال مدعیان اصلی را - که ضمن رأی اقلیت اعضاء شورای عالی مالیاتی نیز به لحن دیگری منعکس شده - به یک سو می‌نهیم و بحث خود را روی «تفاوت قائل شده بین وقف عام و خاص» متمرکز می‌نمائیم.

### ماهیت تفاوت

اکنون کمی دقت کنیم که ماهیت تفاوت قائل شده از سوی شورای عالی مالیاتی چگونه است. آیا شورای گفته است که وقف عام و خاص از حیث ماهیت و ریشه با یکدیگر اختلاف دارند؟ چنین مطلبی به هیچ وجه مورد نظر نبوده است و بلکه شورای قائل به اختلاف در حکم مالیاتی این دو نوع وقف شده است. یعنی گفته است که قانون مالیات‌های مستقیم وقف عام را به موجب بند ۲ ماده ۳ معاف از مالیات دانسته و چنین حکمی را در مورد وقف خاص اعلام نداشته است. به عبارت دیگر شورای از خود هیچ نظری در باره تفاوت این دو مقوله ابراز نداشته و بلکه از قانون نقل قول کرده است.

### موارد ابهام

در اینجا پرسش‌های چندی به ذهن خواننده رأی خطور می‌کند:

- آیا بیان هرگونه احکام متفاوت در مورد وقف عام و وقف خاص مغایر با شرع انور تلقی می‌شود؟  
- اگر چنین است چرا بند ۳ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم بین دو نوع وقف مذکور قائل به تفاوت شده است؟

- حتی در قانون مدنی هم برخی احکام متفاوت در مورد وقف عام و خاص ملاحظه می‌شود، مانند ماده ۵۶ (در مورد مسأله قبول وقف)، ماده ۶۲ (در مورد قبض موقوفه)، ماده ۸۱ (اداره وقف)، و ماده ۹۱ (موارد صرف منافع برای بریات عمومیه). البته صحبت از نفس وجود اختلاف در حکم نسبت به موقوفات عام و خاص است وگرنه مسلماً هر اختلافی فلسفه‌ای هم دارد، کما این که اختلاف مربوط به مقررات مالیاتی هم بی‌فلسفه نیست.

- پرسش مهم‌تر در مورد تکلیف آینده است. بند ۲ ماده ۳ قانون مالیات‌های مستقیم که متضمن حکمی است برای موقوفات عام و شامل موقوفات خاص نمی‌شود، با وجود قائل شدن چنین اختلافی و با وجود رأی مورد بحث که از دیوان عدالت اداری صادر شده در آینده چه وضعی خواهد داشت؟



# آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

## آلمان - مفهوم مؤسسه ثابت

### مقدمه

از اصطلاح «پایگاه دائمی» و زمان دیگر از عنوان «مقر دائم» استفاده شده است.

بود یا نبود «مؤسسه ثابت» از نظر اجرای مقررات قراردادهای مالیات مضاعف حائز اهمیت است. طبق اصلی که تقریباً در تمامی قراردادهای مالیات مضاعف گنجانیده می‌شود هیچ یک از کشورهای طرف قرارداد مجاز نیستند مؤسسات تجاری کشور مقابل را مشمول مالیات خود قرار دهند، مگر این که آن مؤسسات خارجی در کشورشان دارای یک مؤسسه ثابت بوده و از طریق آن به کسب و کار در سرزمین میزبان مبادرت ورزند.

با توجه به نکته فوق و نیز از آنجا که مقررات قانون یا قرارداد زاده اندیشه جایز الخطای آدمی است، بروز ابهام و اختلاف در این باب که آیا وجود مؤسسه ثابت محقق است یا خیر، همواره امکان پذیر است، که نتیجه آن بروز ابهام در مورد تعلق یا عدم تعلق مالیات خواهد بود. از جمله این اختلافات یکی هم دعوای طرح شده در دادگاه‌های آلمان است که موضوع اصلی بررسی حاضر می‌باشد.

### شرح دعوی

یک شرکت هلندی که به حرفه حمل و نقل نفت و فرآورده‌های نفتی اشتغال داشت خط لوله‌ای را مالک بود که حدود ۲۰۰ کیلومتر آن از خاک آلمان

در هر مورد که مسأله مالیاتی به نحوی پای بیش از یک کشور یا شهروندان بیش از یک مملکت را به میان آورد، یک رابطه واقع در محدوده حقوق بین‌الملل مالیاتی مطرح می‌شود. این رشته از دانش حقوقی هرگونه مقررات ملی و بین‌المللی را که در مقام تنظیم چنان رابطه‌ای باشد، دربر می‌گیرد.

از جمله موضوعات حقوق بین‌الملل مالیاتی مفهوم «مؤسسه ثابت» یا Permanent Establishment است که در ایران گاهی از آن تحت عنوان «پایگاه دائمی»، «مقر دائمی» و حتی «نماینده» یاد شده است. اگر شرکت مقیم کشور «الف» در کشور «ب» بساطی را به شکلی از اشکال درجیده و به یاری آن کسب و کاری را انجام دهد، آن بساط چیده شده را در صورت احراز شرایطی مؤسسه ثابت شرکت مقیم کشور «الف» در کشور «ب» می‌نامند.

در ایران بند ب ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین قسمت‌های مربوطه قراردادهای مالیات مضاعف منعقد بین این کشور و چند کشور خارجی در ارتباط با مفهوم «مؤسسه ثابت» می‌باشند. بند ب ماده ۱۰۷ در این مورد اصطلاح «نماینده» را به عنوان یک مفهوم عام و فراگیر به کار برده و می‌گوید «... نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارکنان و امثال آنها». اما در قراردادهای مالیات مضاعف ایران گاهی

می‌گذشت. تأمین فشار لازم جهت عملکرد درست خط لوله به کمک ایستگاه پمپاژ مستقر در هلند انجام می‌گرفت و کامپیوتر مستقر در این ایستگاه کارکرد خط لوله و جریان صحیح نفت درون آن را کنترل می‌کرد. در نتیجه شرکت هلندی هیچ پرسنلی از خود در خاک آلمان نداشت و حتی امر نگاهداری خط لوله و تعمیرات احتمالی آن در قلمرو آلمان نیز توسط پیمانکاران آلمانی انجام می‌پذیرفت.

با این حال مقامات مالیاتی آلمان مدعی شدند که وجود خط مورد بحث در خاک آلمان خود به منزله برقراری یک مؤسسه ثابت از سوی شرکت هلندی به شمار می‌رود و در نتیجه مشمول مالیات بر دارایی در قلمرو آلمان می‌باشد. مرجع مالیاتی ارزش مشمول مالیات دارایی را معادل ۱۶۶۸۸٫۰۰۰ مارک ارزیابی نمود. شرکت هلندی در مقام اعتراض برآمد و نزد دادگاه مالیاتی محل اقامه دعوی نمود. دادگاه به سود مرجع مالیاتی رأی داد و مؤدی نزد دادگاه مالیاتی فدرال پژوهشخواهی کرد که آن دادگاه عالی نیز به نفع اداره دارایی اعلام رأی نمود.

### مبانی قانونی و قراردادی

مقررات داخلی آلمان تعلق مالیات بر دارایی در حق اشخاص حقیقی و حقوقی غیرمقیم در آن کشور را پیش‌بینی نموده است و این منوط به دو شرط است: نخست این که اشخاص مذکور در خاک آلمانی اموالی داشته باشند و دیگر این که وجود یک مؤسسه ثابت در ارتباط با آن دارایی محقق گردد. تعریف مؤسسه ثابت در حقوق آلمان از گستردگی بیشتری نسبت به قراردادهای مالیات مضاعف این کشور برخوردار است چنان که می‌تواند تأسیسات خودکار فاقد پرسنل را نیز

دربر گیرد. برای آن که وجود مؤسسه ثابت از نظر مقررات آلمان احراز گردد کافی است که به انجام کسب و کار مورد نظر یاری دهد و در خدمت آن باشد. با این بیان یک خط لوله اتوماتیک به شرحی که توصیف شد می‌تواند به عنوان یک مؤسسه ثابت تلقی شود.

اما قراردادهای مالیات مضاعف آلمان و از جمله قرارداد مورخ ۱۶ ژوئن ۱۹۵۹ آن کشور با هلند بیان متفاوتی را ارائه می‌دارد. جزء ۲ از بند ۱ ماده ۲ قرارداد می‌گوید: «اصطلاح مؤسسه ثابت به مفهوم محل ثابت شغلی است که یک مؤسسه فعالیت‌های خود را کاملاً یا جزاً در آن انجام می‌دهد». انطباق چنین تعریفی با یک خط لوله خودکار فاقد پرسنل کار آسانی نیست، زیرا نمی‌توان گفت که شرکت هلندی کسب و کار خود را «در» این خط لوله انجام می‌دهد. همین قید «در آن» می‌تواند مفید این معنی تلقی شود که وجود آنچه بتوان به آن نام «محل» اطلاق کرد ضرورت دارد و اطلاق این معنی به خط لوله قابل تأمل است. البته تحقق مؤسسه ثابت شرایط دیگری نیز دارد که از این حیث تفاوت مهمی بین مقررات داخلی آلمان و قراردادهای مالیات مضاعف آن کشور وجود ندارد.

### رأی دادگاه فدرال

دادگاه استدلال نمود که تحقق «مؤسسه ثابت» به موجب مقررات داخلی آلمان مستلزم چند شرط است: نخست وجود تسهیلات یا دارایی‌های شغلی. دوم این که تسهیلات یا دارایی مذکور در زمین به نحو محکمی تثبیت شده باشد. شرط سوم این است که آن دارایی طی مدت معینی مورد استفاده شغلی باشد

چنان که نتوان عنوان موقت به آن اطلاق نمود. چهارم این که تسهیلات موردنظر بایستی در خدمت کسب و کار شرکت باشد، و بالاخره مؤدی باید حق فروش آن را داشته باشد. به نظر دادگاه تمامی این شرایط که از مقررات داخلی آلمان استنباط می‌شود در مورد خط لوله یاد شده صادق است و بنابراین باید آن را به عنوان یک مؤسسه ثابت تلقی نمود. خودکار بودن خط لوله و نبود پرسنل مؤدی برای اداره آن نیز مؤثر در مورد نمی‌باشد، زیرا حقوق آلمان شرطی خلاف آن مقرر نداشته است.

در رابطه با قرارداد مالیات مضاعف بین دو کشور، دادگاه اعلام نمود که تعریف مؤسسه ثابت در این قرارداد با مقررات آلمان در همین زمینه مغایرتی ندارد. دادگاه در این خصوص به بندی از ماده ۲ قرارداد اشاره کرد که می‌گوید: «استفاده از تسهیلات صرفاً برای اثار کردن، عرضه یا تحویل کالاها یا امتعه متعلق به مؤسسه» مصداق مؤسسه ثابت نخواهد بود. مؤدی از جمله به این بند از قرارداد استناد نموده و بر همین اساس مدعی شده بود که خط لوله منحصرأ

برای تحویل کالا یعنی فرآورده‌های نفتی مورد استفاده قرار گرفته، بنابراین وجود مؤسسه ثابت محقق نشده است. دادگاه در پاسخ استدلال نمود که مؤدی از طریق خط لوله نفتی را منتقل کرده که به وی سفارش داده‌اند و نه نفت متعلق به خود را، بنابراین منعی در تلقی خط لوله به عنوان مؤسسه ثابت وجود ندارد.

به این ترتیب رویه قضائی آلمان دامنه مفهوم مؤسسه ثابت را توسعه بخشیده و آن را شامل تأسیسات خودکار فاقد پرسنل نیز نموده است. دادگاه این گسترش مفهوم را حتی شامل قراردادهای بین‌المللی مالیات مضاعف نیز نموده است، زیرا همان گونه که اشاره کردیم قرارداد موردبحث را نیز بر همین پایه تفسیر نموده است. اما با توجه به آنچه در باب وجود دو واژه «در آن» ضمن ماده ۲ قرارداد مالیات مضاعف ذکر کردیم، قبول تعمیم نظر موردبحث به قرارداد یاد شده خالی از اشکال نیست و رأی دادگاه از این جهت خاص مورد انتقاد واقع شده است.

## یونان - مالیات تبعیض آمیز

ممالک دیگر عضو زائد بر آنچه مستقیماً یا به نحو غیرمستقیم برای فرآورده‌های مشابه داخلی مقرر است، وضع نمایند. بر اساس همین ماده کمیسیون اتحادیه اروپا دعوائی را نزد ارگان قضائی اتحادیه یعنی دیوان دادگستری اروپا اقامه نمود و اعلام داشت که دولت یونان سه رشته مقررات مالیاتی داخلی در مورد اتومبیل‌های دست دوم وارداتی وضع نموده که جنبه تبعیض آمیز دارند و مغایر اصل مندرج

جامعه اروپا که از یکم نوامبر ۱۹۹۳ با لازم‌الاجراء شدن قرارداد وحدت اروپا نام خود را به اتحادیه اروپا تغییر داده، ضوابط و هدف‌هایی را در زمینه‌های مختلف حیات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشورهای عضو رسماً مورد قبول قرار داده و از جمله ماده ۹۵ قرارداد تشکیل آن مقرر می‌دارد:

«هیچ کشور عضوی نباید به طور مستقیم یا غیرمستقیم هیچ گونه مالیات داخلی بر فرآورده‌های

در ماده ۹۵ مذکور می‌باشند.

مقررات مذکور به شرح زیراند:

۱. به موجب قانون نخست مالیاتی به نام «مالیات ویژه بر مصرف» وضع شده که هنگام فروش اتومبیل دست اول داخلی یا به هنگام ورود اتومبیل‌های وارداتی اخذ می‌گردد. پایه مالیات قیمت فروش اتومبیل است و اگر اتومبیل وارداتی کهنه باشد قیمت فروش اتومبیل نو مشابه مورد توجه قرار می‌گیرد، نهایت این که بابت هر سال مصرف می‌توان ۵ درصد استهلاک قیمت منظور داشت که به هر حال جمعاً از ۲۰ درصد نباید تجاوز کند.

۲. قانون دوم عوارض اضافه مقطوعی را مقرر می‌دارد که تا قبل از سال ۱۹۹۴ رقم آن برحسب ظرفیت موتور تعیین شده بود، بی آن که کهنگی یا نو بودن اتومبیل اثری در این مورد داشته باشد. از سال ۱۹۹۴ به این سو قیمت فروش اتومبیل بدون احتساب مالیات مأخذ قرا گرفته و سپس نرخ‌های متفاوتی برحسب ظرفیت موتور اعمال می‌گردد.

۳. قانون سوم امتیازاتی را در مورد اتومبیل‌های نو که در ساخت آنها از تکنولوژی ضدآلودگی استفاده شده منظور داشته، که طبعاً نسبت به اتومبیل‌های دست دوم وارداتی اعمال نخواهد شد.

دیوان دادگستری اروپا اعلام داشت که روح ماده ۹۵ قرارداد جامعه اروپا باید از حیث نرخ مالیاتی، مبنای مالیات و همچنین تعلق مالیات نسبت به کالاهای ساخت کشورهای عضو اتحادیه مراعات گردد و اگر مقررات داخلی به نحوی باشد که اختلاف در این موارد و دوگانگی محاسبه مالیات را سبب شود، در واقع سبب نقض ماده مذکور خواهد بود. بر این اساس دیوان اظهار داشت که مالیات ویژه بر

مصرف یکبار و هنگامی که اتومبیل برای نخستین بار فروخته یا به کشور وارد می‌شود، اخذ می‌گردد و مبنای مالیات قیمت فروش اتومبیل قبل از منظور داشتن مالیات است. در مورد اتومبیل نوساخت داخل پایه مالیات با واقعیت تطابق دارد و بنابراین عنصر مالیات به طور نسبی سهم کمتری از قیمت پرداختی مشتری را تشکیل خواهد داد. اما در مورد اتومبیل دست دوم وارداتی، با این که بابت هر سال کهنگی آن ۵ درصد کاهش قیمت (نسبت به بهای اتومبیل نو مشابه) منظور می‌شود، ولی اولاً کاهش واقعی قیمت بیش از این اندازه است و ثانیاً برای همین امکان استهلاک هم سقف ۲۰ درصد تعیین شده که تجاوز از آن ممکن نیست. لذا مالیات قابل اخذ از اتومبیل وارداتی عملاً درصد بیشتری از قیمت فروش را دربر خواهد داشت. در نتیجه چنین رفتار مالیاتی تبعیض‌آمیز بوده و ناقض ماده ۹۵ قرارداد جامعه اروپا می‌باشد. به نظر دادگاه این رفتار را نمی‌توان به استناد سیاست مبارزه با آلودگی توجیه نمود.

دیوان همین نتیجه‌گیری را در مورد مالیات دوم یعنی عوارض اضافه‌ای که از آن یاد کردیم، به عمل آورد. به نظر دیوان تا قبل از سال ۱۹۹۴ در تعیین عوارض مورد بحث به هیچ وجه به تازگی یا کهنگی اتومبیل توجه نمی‌شد و اتومبیل وارداتی دست دوم همان مالیاتی را می‌پرداخت که اتومبیل نوساخت داخل، و بنابراین مالیات سهم بیشتری از بهای اتومبیل را به زیان واردات تشکیل می‌داد. در مورد دوره پس از سال ۱۹۹۴ نیز دیوان استدلال نمود که هر چند این بار پایه مالیات بهای فروش اتومبیل است، ولی در اینجا نیز قیمت اظهار شده از سوی مؤدی مورد توجه قرار نگرفته و بهای فروش بر اساس ضوابط مقرر در

قانون تعیین می‌شود که نتیجه رفتار تبعیض‌آمیز مالیاتی به زبان اتومبیل وارداتی خواهد بود. بالاخره قانون سوم نیز که امتیازات مالیاتی معینی را صرفاً در مورد اتومبیل‌های نو متضمن تکنولوژی

## استرالیا - مغایرت قانون مالیاتی با قانون اساسی

ضدآلودگی مقرر داشته است، به نظر دیوان وسیله تبعیض در حق اتومبیل‌های دست دوم وارداتی ساخت سایر کشورهای عضو اتحادیه اروپا بوده و ناقض ماده ۹۵ قرارداد جامعه اروپا می‌باشد.

پارلمان استرالیا در تاریخ ۳۰ سپتامبر سال گذشته (۱۹۹۷) قانونی را به تصویب رسانید که ضمن آن حداقل نرخ مالیات بر شرکت افزایش یافت. اما تاریخ اجرای قانون از اول سال ۱۹۹۷ معین شد و به عبارت دیگر مقررات قانون عطف به ماسبق گردید. ضمناً حداقل مالیات قابل پرداخت، هم بر حسب نوع شرکت و هم از حیث میزان عملکرد سالانه به طور متفاوت تعیین گردید.

ماسبق کردن قانونی که بار تکلیف مکلفان را افزایش دهد خلاف اصول مقرر در قانون اساسی است.

مسئله تعیین حداقل مالیات با توجه به میزان فروش و عملکرد سالانه شرکت‌ها بدون توجه به سایر عوامل مؤثر در مورد نیز غیرمعقول و خلاف اصول تشخیص داده شد و حکم آن لغو گردید. اما تفاوت حداقل برحسب نوع شرکت‌ها مورد اعتراض دادگاه قرار نگرفت و در نتیجه حداقل مذکور از تاریخ ۳۰

اعتراضات ابراز شده در این باب سبب طرح دعوی در دادگاه قانون اساسی استرالیا گردید و این دادگاه پس از رسیدگی قانون مصوب را از هر دو جهت مغایر با قانون اساسی دانست و رأی به اصلاح قانون از این دو بابت داد. با اجرای این رأی تا زمان تصویب قانون مالیاتی یعنی ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۷ حداقل مالیات بر شرکت مانند گذشته همچنان معادل ۱۵۰۰۰ دلار استرالیا باقی خواهد ماند، زیرا به نظر دادگاه عطف به

سپتامبر ۱۹۹۷ به بعد به شرح زیر تعیین شد:

- ۲۵۰۰۰ دلار استرالیا در هر سال برای شرکت‌های

مقیم استرالیا که از نوع مسئولیت محدود باشند.

- ۵۰۰۰۰ دلار استرالیا در سال برای سایر

شرکت‌های مقیم استرالیا.

- ۷۵۰۰۰ دلار استرالیا در سال برای بانک‌ها و

## هندوستان - تدارک کادر فنی

در سازمان مالیاتی هندوستان ارگانی پیش‌بینی شده که نام آن مرجع اظهارنظر مالیاتی برای مؤدیان غیرمقیم است و اختصاراً AAR نامیده می‌شود. وظایف آن از حیث نوع کار کم و بیش شبیه دفتر فنی مالیاتی است که تا چندی پیش در تشکیلات مالیاتی

ایران انجام وظیفه می‌نمود. ولی اظهارنظرهای AAR تحت شرایطی لاقدر در مورد همان مؤدی و همان قضیه خاص لازم‌الرعايه است، حال آن که نظر ابرازی از سوی دفتر فنی مالیاتی - با این که ممکن بود عملاً محترم شمرده شود - ولی از جهت رسمی



جنبه مشورتی داشت. AAR بیشتر برای جلب اطمینان سرمایه‌گذاران خارجی پدید آمده تا آنان پیشاپیش وضع مالیاتی خود را بدانند و در معرض اختلاف سلیقه‌های بعدی قرار نگیرند. ذیلاً یکی از اظهارنظرهای AAR نقل می‌گردد:

شرکت صنایع سنگین هوندایی کره جنوبی (اختصاراً HHI) قراردادی با کمسیون نفت و گاز هند منعقد ساخته و به موجب آن پاره‌ای عملیات تأسیساتی را در فلات قاره هندوستان بر عهده گرفته بود. HHI به منظور تأمین کارکنان متخصص قرارداد جداگانه‌ای با شرکت مالزیائی Tekniskil Bernhard (Sendirian) (اختصاراً TSB) می‌بندد. به موجب آن قرار می‌شود کادر اعزامی TSB در دو بارکش شناور تحت نظارت سرپرستان کار کنند. حقوق و مزایا و حق بیمه و هزینه سفر آنان بر عهده TSB قرار می‌گیرد و همین شرکت کلیه مالیات‌های متعلق به کارکنان خود و تهیه ویزای سفر و امور مشابه دیگر در رابطه با کادر مذکور را بر عهده می‌گیرد.

TSB طی نامه‌ای به AAR خود را از هرگونه مالیات کشور هند، بر اساس قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین آن کشور و مالزی معاف می‌داند و اظهار می‌دارد:

۱. حق الزحمه‌ای که این شرکت از HHI دریافت می‌دارد نوعی درآمد شغلی است، زیرا کار این شرکت تدارک کادر موردنیاز همین نوع پیمانکاران می‌باشد.
۲. وضع مالیاتی این نوع از درآمدها طبق ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف دو کشور تعیین شده و قرارداد تصریح دارد به این که تعلق مالیات به چنین درآمدی منوط به وجود یک «مؤسسه ثابت» مؤدی در قلمرو کشور مقابل می‌باشد به نحوی که بتوان درآمد را

منسوب به همین مؤسسه ثابت دانست.

۳. بند ۱ ماده ۵ قرارداد مالیات مضاعف دو کشور مؤسسه ثابت موضوع قرارداد را عبارت از یک مکان ثابت شغلی می‌داند که کسب و کار مؤدی در آن انجام پذیرد. TSB خود را فاقد هرگونه مکان شغلی در هند می‌داند، تا چه رسد به مکان ثابت شغلی AAR قضیه را مورد رسیدگی قرار داده و چنین اظهارنظر نمود:

الف. درآمد TSB از قرارداد با HHI در ازاء ارائه خدمات فنی تحصیل می‌گردد، هرچند که این عنوان در متن قرارداد تصریح نشده است.

ب. اما اطلاق عنوان درآمد حاصل از ارائه خدمات فنی سبب خروج موضوع از دایره شمول ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف دو کشور نمی‌شود، زیرا چنان عنوانی منافاتی با این امر ندارد که به هر حال TSB این درآمد را در جریان انجام کسب و کار و شغل خود دریافت می‌دارد و ماده ۷ نیز راجع به درآمد شغل و کسب و کار می‌باشد. بنابراین وضع مالیاتی درآمد مؤدی باید به موجب مقررات همین ماده از قرارداد مالیات مضاعف دو کشور تعیین شود.

ج. ماده ۷ قرارداد تعلق مالیات را منوط به وجود مؤسسه ثابت شغلی مؤدی در قلمرو کشور طرف مقابل دانسته است. تمامی کاری که TSB انجام می‌دهد عبارت است از تدارک نیروی کار در خارج و در اختیار نهادن آنها برای کار معین در هند. کنترل و نظارت بر کار کارکنان نیز توسط HHI انجام می‌پذیرد. تحت چنین شرایطی نمی‌توان قائل به وجود مؤسسه ثابت متعلق به TSB در قلمرو هند شد. بنابراین مالیات کشور هند شامل درآمد موضوع این قرارداد نخواهد شد.

# اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در قواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبطند و توصیف ارائه شده به هر دو ی آن‌ها مربوط می‌گردد. ضمناً همه پانوشته‌ها از مترجم است.

## CONVERSION → REORGANIZATION

### تغییر ساختار ← تجدید سازمان

تغییر سازمان یا ساختار یک شرکت ممکن است به مناسبت‌های مختلف صورت پذیرد. از جمله اگر وضع مالی شرکت چنان شود که ارزش دارائی‌های خالص آن کاملاً زیر ارزش اسمی سهام سرمایه‌ای صادره شرکت قرار گیرد، در آن صورت ممکن است سرمایه سهامی تنزل داده شود تا با ارزش دارائی‌ها متناسب گردد. به عنوان مثال هر سهم یک دلاری شرکت ممکن است به ۲۵ سنت تبدیل شود. در چنین حالتی تجدید سازمان شرکت معمولاً عواقب مالیاتی به بار نمی‌آورد. نوع متداول‌تر تجدید سازمان در مواردی رخ می‌دهد که شرکتی به چند شرکت تجزیه شود و به این منظور فعالیت‌های مختلف آن به شرکت‌های جداگانه‌ای که پدید آمده‌اند اختصاص داده شود. این رخداد را «تجزیه کندو» یا «تفرقه از مرکز» نیز می‌نامند. چنین ترتیبی ممکن است به شکل تجزیه شرکت برحسب کسب و کار و وظایف مختلف آن، یا به شکل فروش آن به شرکت‌های دیگر، و یا به گونه‌هایی غیر از آن عملی شود. در برخی از کشورها مقررات مالیاتی در این موارد ارفاق‌هایی قائل شده است تا در راه این نوع تجدید سازمان یا ساختار شرکت که با اهداف اصیل بازرگانی - و نه به قصد اجتناب از مالیات - صورت می‌پذیرد، مانعی فراهم نیاید. معذالک، استفاده از چنان ارفاقی ممکن است مستلزم آن باشد که موافقت قبلی مقامات مالیاتی یا مرجع مسئول دیگری نسبت به طرح تجدید سازمان شرکت تحصیل گردد.

## CONVERTIBLE BOND → DEBT CAPITAL

### اوراق قرضه قابل تبدیل ← سرمایه استقراضی

یکی از شیوه‌های تأمین مالی هرگونه کسب و کار تحصیل سرمایه استقراضی یعنی فراهم آوردن وجه یا توسل به طرق مختلف وام‌گیری است. سرمایه استقراضی معمولاً با صدور اوراق قرضه وثیقه‌دار یا

بی‌وثیقه که متضمن بهره معین باشد، تأمین می‌گردد. اما اشکال مختلط سرمایه استقراری نیز وجود دارد، مانند این که اوراق قرضه صادره قابل تبدیل به سهام شرکت باشند (که در آن صورت اوراق قرضه قابل تبدیل نامیده می‌شوند) و یا نرخ بهره اوراق قرضه مبتنی بر میزان سوددهی شرکت باشد (که در این صورت آنها را اوراق قرضه مشارکت می‌نامند).

قاعده کلی بر این است که بهره پرداختی بابت وجوه استقراری به عنوان هزینه قابل کسر شناخته می‌شود حال آن که سود سهام حاصل از توزیع منافع بین سهامداران قابل کسر به عنوان هزینه نمی‌باشد. در شرایط معینی ممکن است آنچه ظاهراً سرمایه استقراری است، به عنوان سرمایه سهامی تلقی شده و تحت این نام مقررات راجع به مالیات بر سود سهام اعمال گردد.

## CONVEYANCE TAX

## مالیات انتقال

کاربرد عام این اصطلاح در موردی است که حق تمبر یا مالیات دیگری بر انتقال اموال غیرمنقول وضع می‌گردد. واژه مذکور ممکن است در رابطه با مالیات و سائط نقلیه نیز به کار برده شود.

## COOPERATIVE SOCIETY

## شرکت تعاونی

شرکت‌های تعاونی عموماً با این هدف تشکیل می‌گردند (و در مواردی از سوی دولت نیز ترغیب می‌شوند) که قیمت خرید و یا فروش فرآورده‌های معینی را به سود اعضاء کاهش دهند و یا به نحو دیگری در خدمت منافع اعضاء خود باشند. به این ترتیب شرکت تعاونی به عنوان وسیله پرورش خودیاری، و همچنین دست یافتن به رونق و رفاه بیشتر بین کسبه خرده‌پا، کشاورزان، مصرف‌کنندگان و غیره، تلقی می‌گردد.

رفتار مالیاتی نسبت به شرکت‌های تعاونی و اعضاء آنها بسیار متفاوت است. فرضاً در برخی از کشورها درآمد شرکت‌های تعاونی ثبت شده از مالیات بر درآمد کلاً معاف است و یا این که طی سال‌های نخست تأسیس برای یک دوره معین از چنین معافیتی استفاده می‌کنند. در کشورهای دیگر شرکت‌های تعاونی تابع مالیات بر درآمد تعاونی هستند که معمولاً دارای نرخ متفاوت، و غالباً نازل‌تری است. این نرخ ممکن است به صورت مقطوع یا تصاعدی باشد.

## COOPERATION CENTRE

## مرکز هماهنگی

مؤسسه‌ای است که یگانه هدف آن هماهنگ ساختن فعالیت‌های شرکت‌های وابسته، و انجام پژوهش یا ارائه خدمات پشتیبانی به سود آن شرکت‌ها است. فعالیت مرکز هماهنگی ممکن است شامل تأمین مالی گروه وابسته و یا ارائه خدمات پشتیبانی و اداری نیز باشد.

عبارت است از حق انحصاری مؤلفان و هنرمندان نسبت به انتشار، استفاده و بهره‌برداری از آثار ادبی و هنری خود. حق مؤلف نوعی دارائی غیر ملموس است که عموماً هزینه‌های انجام شده برای آن به شکل منظور داشتن استهلاک قابل کسر می‌باشد. صاحب اصلی حق مؤلف می‌تواند استفاده از اثر مورد حمایت قانونی خود را به غیر واگذارد و آنچه در برابر دریافت می‌دارد به عنوان حق‌الامتیاز شناخته می‌شود.

## COPYRIGHT ROYALTIES → ROYALTIES

### حق التالیف، حق تکثیر ← حق‌الامتیاز

حق‌الامتیاز هرگونه وجهی است که به عنوان عوض در ازاء استفاده، یا حق استفاده، از حق مؤلف، حق اختراع، علامت تجاری، طرح یا مدل، نقشه، فرمول یا فرایند محرمانه پرداخت می‌شود. حق‌الامتیاز عمده‌ای حالت پرداخت‌های دوره‌ای را دارد که از جمله بر مبنای میزان استحصال کالائی که تولید آن با استفاده از اختراع موردنظر صورت پذیرفته، یا بر اساس تعداد کتاب‌های فروخته شده، و غیره تأدیه می‌شود. اما پرداخت عوض به صورت یک قلم نیز مشمول تعریف حق‌الامتیاز می‌گردد.

اغلب کشورها حق‌الامتیاز پرداختی به اشخاص غیرمقیم را مشمول مالیات تکلیفی قرار می‌دهند و برخی از ممالک تنها برخی از انواع حق‌الامتیاز را مشمول مالیات می‌شناسند. به موجب پارهای از قراردادهای مالیاتی، حق‌الامتیاز فقط در کشور محل اقامت گیرنده درآمد مشمول مالیات دانسته شده است، مگر آن که حق‌الامتیاز با یک مؤسسه ثابت در کشور منبع مرتبط باشد. قراردادهای دیگر وضع مالیات در کشور منبع درآمد را مجاز می‌دانند، اما از مالیات متعلق آنچه در کشور محل اقامت مؤدی به عنوان مالیات تکلیفی اخذ شده قابل کسر می‌باشد. کسر مالیات یا در کشور منبع درآمد عملی می‌گردد و یا بر حسب درخواست مؤدی از مقامات مالیاتی کشور محل اقامت وی، استرداد مالیات صورت می‌پذیرد. بسیاری از قراردادهای مالیاتی مقرراتی را دربر دارند که به موجب آن هرگاه احتمال ترفندبازی به منظور اجتناب از مالیات در میان باشد، استفاده از مزایای قرارداد منتفی می‌گردد. همچنین شناسه COPYRIGHT که فوقاً ذکر آن رفت ملاحظه شود.

## CORPORATE BOND

### اوراق قرضه شرکتی

برگ قبولی و تعهد وام که از سوی یک شرکت صادر شده و ممکن است همراه با وثیقه یا بدون آن باشد. مشخصه عمده اوراق قرضه شرکتی آن است که سررسید بازپرداخت معینی در آنها ذکر شده و تأدیه بهره به دارندگان اوراق قرضه نیز طبق نرخ معینی مقرر گشته است. اوراق قرضه موردبحث به اشکال

مختلفی ممکن است صادر گردند، نظیر تعیین نرخ بهره ثابت، نرخ شناور، و یا به شکل قرضه کوپن‌دار پایه صفر. همچنین اوراق مذکور ممکن است قابل تبدیل به سایر اوراق بهادار (مثلاً سهام شرکت) بوده یا نباشند.

## CORPORATE INCOME TAX

## مالیات بر درآمد شرکت

به توضیحات ذیل شناسهٔ COMPANY INCOME TAX در صفحه ۳۶ شماره ۱۵ مجله مالیات رجوع شود.

## CORPORATE MIGRATION

## مهاجرت شرکت‌ها

این اصطلاح به مفهوم اخص خود به تغییر اقامتگاه یک شرکت اطلاق می‌شود، فرضاً به این شکل که محل مدیریت مؤثر و کنترل امور شرکت تغییر یابد. اما اصطلاح مذکور ممکن است به مفهوم وسیع‌تر و در موردی به کار رود و حالتی را بیان کند که شرکت در کشور محل تأسیس خود منحل شده و دارائی‌های آن به شرکت دیگری که در کشور دیگر تشکیل شده منتقل گردد. هرگاه شرکت ترتیبی فراهم آورد که تابعیت آن از لحاظ مقررات مربوط به شرکت‌ها، و یا اقامتگاه مالیاتی وی به کشوری غیر از کشور محل فعالیت آن انتقال یابد، در این صورت خطر آن وجود دارد که مالیات شرکت، از جمله مالیات متعلق به سود انباشته توزیع نشده آن، در کشور قبلی از دست برود. شیوه‌های چندی برای تخفیف آثار این خطر اتخاذ شده است.

## CORPORATION

## شرکت (از نوع سهامی<sup>(۱)</sup>)

عبارت است از یک سازمان تجاری که دارای مشخصات زیر می‌باشد: مسئولیت محدود، سرمایه‌ای که به سهام تقسیم شده، استمرار موجودیت، تمرکز مدیریت و آزادی انتقال حصه‌ها.

۱. سبب قرار دادن بخشی از ترجمه درون پرانتز آن است که در تعریف اصطلاح Corporation اتفاق نظر وجود ندارد، چنان که فرضاً فرهنگ حقوقی بسیار معتبر و معروف Black's Law Dictionary در بیان اوصاف Corporation چهار مشخصه از پنج مشخصهٔ فوق را ذکر کرده و از تقسیم سرمایه به سهام نام نبرده است (چاپ سال ۱۹۸۳، صفحه ۳۱ تحت شناسه Association). بر اساس این تعریف لازم نیست شرکت حتماً از نوع سهامی باشد تا بتوان عنوان Corporation را بر آن اطلاق نمود.

این اصطلاح همراه اصطلاح «انطباق با قرارداد»<sup>(۱)</sup> به کار می‌رود و مفهوم آن این است که با استفاده از قراردادهای بین‌المللی مالیاتی، نوعی از شکل حقوقی برای کسب و کار مربوط انتخاب شود که بر اساس آن بتوان از مزایای چنان قراردادهایی استفاده نمود.

## CORPORATION TAX

### مالیات بر شرکت

این اصطلاح بویژه در انگلستان به مالیات بر سود شرکت‌ها اطلاق می‌شود (توضیحات ذیل شناسه COMPANY INCOME TAX در صفحه ۲۶ شماره ۱۵ مجله مالیات نیر ملاحظه شود).

## CORRECTION TAX → EQUALIZATION TAX

### مالیات تصحیحی ← مالیات برابری

مالیات فوق به خاطر تأمین این هدف برقرار شده است که اگر سود سهام شرکت از محل منافی تقسیم شده باشد که مالیات بر شرکت به آن تعلق نگرفته و یا مالیات متعلق به نرخ نازل‌تر از نرخ معمولی مالیات بر شرکت بوده باشد، در آن صورت مالیات پرداختی شرکت در ارتباط با آن سود سهام تقسیم شده لااقل به حدی برسد که در صورت توزیع سود سهام با منظور داشتن مالیات بر شرکت به میزان نرخ کامل، تعلق می‌گرفت.

مالیات برابری در کشورهایی ملاحظه می‌شود که «سیستم انتساب»<sup>(۲)</sup> در آنها برقرار است و

۱. TREATY SHOPPING. مفهوم این اصطلاح آن است که صاحبان کسب و کار با توجه به مفاد قراردادهای بین‌المللی مالیاتی ترتیباتی فراهم آورند تا بتوانند از مزایای این گونه قراردادهای استفاده کنند. آنچه در مورد اصطلاح «انتخاب شکل مؤسسه» گفته شد نشان می‌دهد که این ترفند فی‌الواقع نوعی از انواع ترفندهایی است که کلاً تحت عنوان «انطباق با قرارداد» قرار می‌گیرند.

۲. سیستم انتساب (imputation system) در برابر سیستم سنتی یا کلاسیک (Classical system) قرار دارد. برحسب سیستم انتساب، آنچه به عنوان مالیات بر شرکت پرداخت شده، معادل آن اعتبار یا کردیت مالیاتی برای صاحبان سهام منظور می‌گردد تا هنگام محاسبه مالیات بر درآمد سالانه شخصی آنها از مجموع مالیات متعلق کسر شود. هدف این سیستم آن است که درآمد واحد دو بار مشمول مالیات قرار نگیرد (یک بار به عنوان

منظور این است که صاحبان سهام اعتبار مالیاتی مربوط به این سیستم را بابت مالیاتی که شرکت خود پرداخته است، دریافت ندارند. مالیات برابر سازی را گاهی «مالیات تصحیحی» نیز می نامند.

## CORRELATIVE ADJUSTMENT → CORRESPONDING ADJUSTMENT

### اصلاح متناظر ← اصلاح متناسب

توضیحات ذیل شناسه APPROPRIATE ADJUSTMENT در صفحه ۴۰ شماره پنجم مجله مالیات ملاحظه شود.

## COST CONTRIBUTION

### هم‌بخشی، تقبل سهم هزینه

واحدهای جداگانه‌ای که مجموعاً یک گروه از شرکت‌های چندملیتی را تشکیل می‌دهند، ممکن است از سوی شرکت مادر ملزم به پرداخت وجه جهت تأمین هزینه‌هایی شوند که شرکت مذکور و یا شرکت دیگر عضو گروه در جریان ارائه خدمات بین گروهی یا خدمات در زمینه پژوهش و توسعه (اختصاراً R & D) متحمل شده‌اند. یک عضو گروه ممکن است در ازاء استفاده از خدماتی که اختصاصاً برای وی انجام شده پرداخت‌هایی را برعهده گیرد، اما علاوه بر آن باید سهم خود از هزینه‌های مربوط به خدمات کلی‌تر یادشده را نیز تقبل کند.

میزان این سهم از محل هزینه‌های انجام شده توسط شرکت مادر یا شرکت دیگر عضو گروه، ممکن است به تناسب تعیین شود، و چنین تناسبی ممکن است فرضاً با توجه به عملکرد سالانه هر شرکت نسبت به عملکرد کلی گروه معین گردد (که در این مورد اصطلاح تأمین مالی هزینه‌ها به کار می‌رود). حالت دیگر این است که سهم اعضاء طبق قراری مشخص و تفصیلی روشن شود، به این ترتیب که فرضاً مناقع یک پژوهش خاص به تناسب سهمی که عضو مربوط از هزینه بر عهده گرفته عاید وی شود (که در این حالت اصطلاح تسهیم هزینه‌ها به کار برده می‌شود). این گونه ترتیبات مربوط به تعیین سهم اعضاء در واقع شکلی از قیمت‌گذاری انتقالی به شمار می‌روند.<sup>(۱)</sup>

مالیات بر شرکت و بار دیگر به عنوان مالیات شخصی صاحبان سهام). اما در سیستم سنتی، مالیات بر شرکت از محل سود ویژه سالانه پرداخت می‌شود و از آنچه می‌ماند سود سهام سهامداران تأدیه می‌گردد که آن نیز جداگانه مشمول مالیات قرار می‌گیرد، بی آن که بابت پرداخت نخست اعتباری به سود سهامداران منظور شود.

۱. درباره مفهوم اصطلاح مذکور به مقاله‌ای که تحت همین عنوان در شماره چهارم مجله مالیات چاپ شده

## COST DEPLETION METHOD → DEPLETION ALLOWANCES

### روش استهلاک تهی شدن بر اساس قیمت تمام شده ← کسور تهی شدن

اصطلاح «تهی شدن» به مفهوم افت تدریجی ارزش منابع طبیعی بر اثر برداشت آن منابع به کار می‌رود. شیوه‌های چندی برای محاسبه استهلاک رایج است. در برخی از کشورها رقم قابل کسر مربوط به تهی شدن واقعی (یا نسبی) منابع معدنی به این شکل محاسبه می‌شود که مخارج تمام شده یا ارزش منابع را در نظر گرفته و درصد افت آن را منظور می‌دارند. پاره‌ای از کشورها به خاطر سادگی محاسبه از روش استهلاک به خط مستقیم استفاده می‌کنند و یا این که به جای آن ذخیره‌های ویژه‌ای در این مورد ملحوظ می‌دارند. سایر کشورها از روش محاسبه تهی شدن بر اساس قیمت تمام شده و یا از شیوه تهی شدن درصدی استفاده می‌کنند. طبق روش نخست لازم است که تعداد واحدهای ماده معدنی موجود در منبع مربوط و همچنین میزان استهلاک تهی شدن بر اساس قیمت تمام شده را در مورد هر واحد محاسبه نمایند. آنگاه رقم اخیر را باید در تعداد واحدهای استخراج شده و به فروش رسیده طی سال ضرب کنند تا به مبلغ کسور مربوط به مؤدی برسند. اما به موجب روش تهی شدن درصد مقطوعی از درآمد ناخالص سالانه حاصل از منبع مربوط را تحت عنوان استهلاک منظور می‌دارند، بی آن که لازم باشد میزان واقعی تهی شدن منبع مورد توجه قرار گیرد.

## COST FUNDING

### تأمین مالی هزینه‌ها

سهمی است که یک شرکت وابسته از هزینه‌های عمومی پژوهش و توسعه (R & D) انجام شده از سوی عضو دیگر گروه به نسبت عملکرد سالانه خود یا به نسبت دیگری می‌پردازد.

## COST OF COLLECTION

### هزینه وصول مالیات

هزینه وصول مالیات از سوئی به هزینه‌های اداری حکومت در تدارک و اداره سازمان مالیاتی راجع می‌گردد و از سوی دیگر هزینه‌های اضافی بخش خصوصی به خاطر اجرای مقررات مالیاتی را دربر می‌گیرد. برخی از کشورها در ارتباط با مقررات مالیات فروش معاملات خرده‌فروشی کشوری یا ایالتی اجازه می‌دهند که فروشندگان درصد کوچکی را بابت جبران هزینه‌های مربوط به اجرای قانون به عنوان کسور مالیاتی منظور دارند.

مراجعه شود.



# خبرهای مالیاتی

## دانمارک - ارفاق مالیاتی به شرط خروج

برخورداری از ارفاق مالیاتی مذکور نقض شده تلقی گردیده و مؤدی باید حتی برای دوران ۳ ساله نخست نیز تفاوت بین نرخ ۲۵ درصد و نرخ مالیاتی بدون ارفاق مقرر در مورد خارجیان را بپردازد. اخیراً سازمان مالیاتی - گمرکی دانمارک به موجب بخشنامه‌ای مقررات قبلی را تفسیر نمود و یادآور شد که دوران تمدیدی استخدام پس از سپری شدن دوره سه ساله اول باید با همان کارفرمای دوره سه ساله باشد. حتی اگر کارفرمای قبلی یک شرکت بوده و فرد خارجی با شرکت دیگری قرارداد منعقد سازد که متعلق به سهامدار همان شرکت اولیه بوده باشد، باز هم شرط ارفاق نقض شده به شمار آمده و تفاوتی که از آن نام بردیم باید مسترد گردد.

مقررات مالیاتی دانمارک برای خارجیان شاغل در آن کشور به شرط احراز شرایط معینی، ارفاق خاصی قائل شده و آن استفاده از نرخ مالیاتی ۲۵ درصد است که یک نرخ نازل و کمتر از معمول به شمار می‌آید. این ارفاق برای ۳ سال اول اقامت خارجیان قابل استفاده است و بعد از این دوره اساساً فرد خارجی باید خاک دانمارک را ترک گوید، مگر این که قرارداد استخدامی وی حداکثر برای مدت ۴ سال دیگر تمدید شود و پس از آن به خروج از دانمارک مبادرت نماید. در صورتی که پس از گذشت سه سال اول اشتغال، فرد خارجی با وجود عدم تمدید قرارداد استخدامی در دانمارک باقی بماند، و نیز اگر باگذشت دوره استخدامی تمدید شده از کشور خارج نشود، در آن صورت شرط

## فنلاند - سود تقسیم شده و لیست سفید

شرکت را مالک باشد و یا دست کم در ۱۰ درصد سود شرکت به نحو دیگری ذینفع باشد. شرط دیگر اجرای این مقررات آن است که نرخ مالیات بر شرکت در کشور خارجی مربوط از  $\frac{۱۶}{۸}$  درصد (یعنی از  $\frac{۳}{۸}$  نرخ جاری در دانمارک که معادل ۲۸ درصد است) کمتر باشد. اما ملاک «کنترل» شرکت خارجی که شرط تعلق

اشخاص مقیم فنلاند که در شرکت‌های خارجی سهامدار هستند و یا به نحو دیگری در سود چنان شرکت‌هایی ذینفع هستند، در یک صورت باید نسبت به سود تقسیم نشده شرکت‌های مذکور نیز مالیات سود سهام مقرر را بپردازند و آن هنگامی است که شرکت مربوط تحت کنترل اشخاص مقیم دانمارک بوده و سهامدار موردنظر لااقل ۱۰ درصد سرمایه

مالیات به سود تقسیم نشده می‌باشد، این است که اشخاص مقیم دانمارک - انفراداً یا مجتمعاً و مستقیماً یا به طور غیرمستقیم - لااقل ۵۰ درصد سرمایه شرکت یا حق رأی آن را دارا باشند و یا این که اشخاص مقیم دانمارک منفرداً یا بالاتفاق دست کم در ۵۰ درصد از بازده دارائی‌های شرکت ذینفع باشند. این مقررات در دو مورد استثناء پذیر هستند. نخست در مورد شرکت‌های خارجی که به فعالیت‌های تولیدی اشتغال دارند و یا کار اصلی آنان مالکیت کشتی‌ها و کارهای کشتیرانی می‌باشد. استثناء دوم مربوط به حالتی است که کشور محل اقامت شرکت خارجی با فنلاند قرارداد مالیاتی اجتناب از اخذ

مالیات مضاعف منعقد ساخته و نرخ مالیات بر شرکت در آن کشور از فنلاند کمتر نباشد. نسبت به گروه اخیر از کشورهای سازمان مالیاتی دانمارک «لیست سفیدی» تهیه کرده و مراقب است که در کدام کشور شرط مذکور منتفی می‌شود تا در آن صورت نام آن را از لیست سفید مذکور خارج سازد. ضمن آخرین تجدیدنظری که در این فهرست به عمل آمد، اسامی کشورهای هلند و بلژیک از آن خارج شد. قبلاً نیز نام‌های این کشورها از لیست سفید حذف شده بود: باربادوس، ایرلند، مالزی، مالت، پاکستان، پرغال، سنگاپور، اسپانیا و سوئیس.

### باز هم از دانمارک - ارسال الکترونیکی اخبار

ماده ۳۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده دانمارک عرضه و فروش جرایدی را که لااقل ماهی یک بار منتشر شوند از تعلق این مالیات معاف می‌دارد. در این کشور مرجعی به نام شورای مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که مسئول اظهارنظر و هم‌آهنگی در اجرای مقررات مربوط به این نوع از مالیات می‌باشد. اخیراً شورای مذکور اعلام داشته است که ارسال کامپیوتری

خبر مصداق عنوان جریده و روزنامه نمی‌باشد و به همین سبب نمی‌تواند از معافیت مورد بحث استفاده کند و مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود. به نظر شورای شمول این معافیت به ارسال الکترونیکی اخبار مستلزم اصلاح قانون و تصریح در این مورد خواهد بود.

### فرانسه - رشوه یک هزینه قابل قبول

پرداخت وجه و هدایا از سوی شرکت‌های غربی به منظور جلب موافقت مقامات کشورهای دیگر جهت عقد قراردادهای سودآور همواره مورد توجه سازمان‌های مالیاتی ذیربط بوده است. روش فرانسه تا چندی قبل بر این جاری بود که مبالغ پرداختی از این بابت را به عنوان هزینه قابل قبول در محاسبه سود مشمول مالیات شرکت‌های پرداخت‌کننده

می‌پذیرفت. ضمناً برای تنظیم امر اداره ویژه‌ای درون سازمان مالیاتی کشور تشکیل شده بود که به موارد مربوط به این قضیه رسیدگی می‌کرد تا پرداخت به اصطلاح «شیرینی» و بجا بودن آن از نظر مصلحت تجارتي شرکت را تأیید کند. در صورت چنین تأییدی رقم پرداختی به هزینه پذیرفته می‌شد، ضمن این که تمرکز امر در این واحد ویژه جنبه محرمانه قضایا را

نیز تأمین می‌کرد.

این وضع به همین شکل همچنان برقرار بود تا آن که اواخر دسامبر سال گذشته میلادی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) کنوانسیون خاصی را تحت عنوان «کنوانسیون مبارزه با دادن رشوه به مقامات بخش عمومی خارجی» تصویب نمود. بند یک از ماده یکم این کنوانسیون رشوه را چنین تعریف می‌کند:

«... دادن یا وعده دادن غیرحقوقی هرگونه مزایای پولی و غیرپولی - خواه به طور مستقیم و یا از طریق واسطه - به یک مقام بخش عمومی خارجی که عاید همان مقام یا شخص ثالثی شود و منظور آن باشد که مقام مذکور در ارتباط با اجرای وظایف رسمی خود اقدامی را انجام دهد و یا از اجرای اقدامی خودداری کند تا به این ترتیب کسب و کار یا امتیازات نابجای دیگر در انجام معاملات بین‌المللی تحصیل گردد».

دولت فرانسه که عضو پابرجای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است ناگزیر می‌بایستی وضع خود را با مصوبه جدید هماهنگ می‌ساخت و به همین سبب مقررات خاصی را ضمن اصلاحیه مقررات مالی اخیر خود گنجانید که به موجب آن دیگر نمی‌توان چنین رشوه‌های پرداختی را به عنوان هزینه قابل قبول مورد پذیرش قرار داد. اما در مقابله با وضعیت به همین اندازه بسنده شده و مراجع مالیاتی حق ندارند آن طور که در برخی موارد مشابه عمل می‌شود، چنین پرداخت‌هایی را به عنوان نوعی استتار تقسیم سود تلقی کرده و مورد را مشمول پرداخت مالیات بر سود سهام تلقی کنند.

مقررات جدید از تاریخی قابل اجراء خواهد بود که کنوانسیون مورخ ۱۷ دسامبر ۱۹۷۷ یاد شده قدرت اجرائی پیدا کند.

## پاکستان - مالیات فروش

مقدمه‌سازی بسیاری را ایجاب می‌کند و از همین رو صدور فاکتور برای کلیه فروش‌های بیش از ۵۰ روپیه پاکستانی الزامی شده است. همچنین نگاهداری سوابق منظم خریدها، فروش‌ها و فاکتورها و دفترداری کامل و صحیح برای تمامی فروشندگانی که عملکرد سالانه آنها از این گونه کالاها از ۳۰۰ هزار روپیه پاکستانی در سال تجاوز کند، ضرور دانسته شده است. ضمناً کلیه خرده‌فروشان و کلی فروشان و دلالان این گونه کالاها موظف شده‌اند کار و کسب خود را نزد سازمان وصول مالیات کشور به ثبت برسانند و هر سه ماه یکبار اظهارنامه‌ای به این منظور تسلیم دارند.

مالیات عمومی فروش بر معاملات خرده‌فروشی برخی از کالاها از یکم فوریه ۱۹۹۸ در این کشور برقرار شده است. ابتدا قرار بود مالیات مذکور از آغاز سال یعنی اول ژانویه اجراء شود اما به سبب تقارن این تاریخ با ماه مبارک رمضان و مقاومت صاحبان مشاغل یک ماه به تأخیر افتاد.

نرخ مالیات ۳ درصد بهای فروش اجناس به مشتری است و کلیه کالاهای برقی و الکترونیکی، قطعات اتومبیل، ساعت، تیر و تیوب را اعم از آن که برای مصارف شخصی یا بازرگانی فروخته شود دربر می‌گیرد. طبیعی است که اجرای چنین مقرراتی در کشور در حال توسعه‌ای مانند پاکستان تمهید و

## ایالات متحده آمریکا - ترفند مالیاتی در معاملات خارجی

از زیر و بم مقررات و یافتن طرق قانونی کسب مزایای مالیاتی است که این معنی اصطلاحاً ترفند مالیاتی نامیده می‌شود.

در نتیجه سازمان مالیاتی آمریکا که نام آن «سرویس درآمدهای داخلی» یا اختصاراً IRS است اخیراً تذکریه‌ای به شماره ۵-۹۸ صادر کرده و طی آن هشدار داده است که در آینده نزدیک مقرراتی را به منظور قطع استفاده از اعتبارهای مالیاتی مورد بحث وضع خواهد نمود. البته زمان صدور مقررات جدید به دقت تعیین نشده، اما خاطر نشان گردیده است که این مقررات در هر حال عطف به ماسبق شده و کلیه مالیات‌های خارجی پرداخت شده یا تعلق گرفته پس از ۲۲ دسامبر ۱۹۹۷ را شامل خواهد گردید.

مقررات مالیاتی آمریکا، مانند بسیاری دیگر از کشورهای جهان، اجازه می‌دهد که مؤدیان مالیاتی در صورت پرداخت مالیات در سایر کشورها، مبالغ پرداختی را تحت شرایطی به عنوان اعتبار یا کردیت مالیاتی تلقی نموده و آن را در محاسبه مالیات قابل پرداخت در آمریکا به حساب منظور دارند. اما ترفندهای مالیاتی ماهرانه‌ای در این زمینه از سوی شرکت‌ها و مؤسسات امریکائی مربوط ملاحظه گردیده که با استفاده از ناهماهنگی‌های مقررات مالیاتی آمریکا و سایر کشورها می‌توانند مزایای مضاعفی را از جهت مالیاتی به دست آورند. یادآور می‌شود که در ایالات متحده آمریکا ده‌ها هزار وکیل مالیاتی زبردست فعالیت می‌کنند که کارشان استفاده

### اکوادور - سازمان جدید مالیاتی

- یک هیأت عامل که عالی‌ترین ارگان سازمان به شمار می‌رود و در رأس آن وزیر دارائی قرار دارد.  
- یک مدیریت کل که امر اجراء و اداره امور مالیاتی را بر عهده دارد و رئیس آن را شخص رئیس جمهور کشور تعیین می‌کند.  
- کمیته‌های مالیاتی که مراجع رسیدگی به اختلافات و دعاوی مالیاتی به شمار می‌روند و در مراکز ۲۱ ایالت عضو فدرال - که جمعاً کشور اکوادور را تشکیل می‌دهند - انجام وظیفه می‌نمایند.

تشکیلات مالیاتی این کشور آمریکای لاتین تا همین اواخر مانند بسیاری دیگر از نقاط جهان جنبه یک واحد داخلی وزارت دارائی را داشت. لکن اخیراً دگرگونی بارزی در این زمینه داده شد و ارگان ویژه‌ای به نام «سرویس درآمدهای داخلی» (Servicio de rentas Internas) تشکیل شد که کلیه وظایف تشخیص، وصول و رسیدگی به اختلافات مالیاتی را بر عهده گرفت. این ارگان یک سازمان مستقل دولتی به شمار می‌رود که ساختاری به شرح زیر دارد:

### هلند - طرح مالیاتی برای قرن بیست و یکم

اشخاص حقیقی در قرن آینده درج نموده‌اند تا از سوی صاحب نظران و ارگان‌ها مورد بحث و نقد قرار

وزیر دارائی و معاون وی متفقاً یک کتاب آبی منتشر ساخته و نظرات خود را پیرامون چگونگی مالیات بر

گیرد. اهداف عمده طرح عبارتند از ملحوظ داشتن تحولات تکنولوژی چه در داخل و چه در سطح بین‌المللی، گسترش اشتغال و استخدام، حفظ محیط زیست، و تضمین درآمدهای پایدار مالیاتی. از جمله پیشنهادهای ملموس در زمینه نرخ مالیات بر درآمد اشخاص، طرح سه شیوه عملی زیر است:

- نخست این که حداقل درآمد معاف از مالیات که در حال حاضر برقرار است (یعنی ۹۴۱۷ فلورن هلند برای افراد مجرد و ۱۸۴۲۴ فلورن برای کسانی که متکفل مخارج دیگران هستند) به حال خود بماند و باقی درآمد مشمول مالیات تابع سه نرخ متفاوت بین ۳۴ تا ۵۸ درصد بر حسب لایه‌های مختلف درآمد گردد.

- حالت دوم این است که حداقل درآمد معاف به ۳۲۱۱ فلورن برای اشخاص مجرد و ۶۲۸۲ فلورن برای افراد متأهل کاهش داده شود و در مقابل حداکثر نرخ مالیاتی به ۵۶ درصد افزایش یابد.

- پیشنهاد آخر این است که اساساً حداقل درآمد معاف از مالیات حذف شود و در عوض نرخ‌های مالیاتی نازل‌تر بین ۲۰ تا ۵۰ درصد بر حسب طبقات مختلف درآمد برقرار شود.

صرف‌نظر از جزئیات مورد بحث، نکته جالب، آینده‌نگری مالیاتی و طرح مسأله جهت بحث و فحص جامعه به منظور یافتن ساختاری مناسب و حتی‌المقدور خالی از عیب می‌باشد.

### بلژیک - معافیت در ازاء کادر پژوهشی

مؤسسه؛

- تصدی ریاست بخش توسعه صادرات؛ و

- تصدی بخش ارتقاء کیفیت فرآورده‌های مؤسسه.

در صورت اشتغال کادر دارای تخصص‌های عالی مبلغ معافیت تا ۲ برابر رقم یاد شده قابل افزایش است. ضمناً این ارقام بر حسب نوسانات مربوط به تورم قابل اصلاح می‌باشند.

شرکت‌ها و مؤسسات بلژیکی در صورت دارا بودن بخش‌های ویژه تحقیقات علمی می‌توانند از معافیت مالیاتی نسبت به قسمتی از درآمد خود استفاده کنند. این معافیت قبلاً به ۴۴۰۰۰۰ فرانک بلژیک برای هر واحد تحقیقاتی بالغ می‌گردید، و اکنون همین معافیت بابت هر کارمندی که در قسمت‌های زیر انجام وظیفه کند اعطاء می‌گردد:

- پژوهش به منظور افزایش توان تکنولوژیکی

### اسپانیا - رقابت مالیاتی

که می‌تواند در زمینه برقراری چنان شرایط نابرابری مورد استفاده قرار گیرد اهرم مالیاتی است. به همین خاطر کمیسیون جامعه اروپا در نوامبر سال گذشته میلادی مقرراتی را تصویب نمود که مضمون آن مخالفت با رقابت‌های مالیاتی در داخل اتحادیه است.

همان‌گونه که می‌دانیم یکی از اهداف عمده اتحادیه اروپا آن است که درون اتحادیه امکان فعالیت آزاد اقتصادی را در شرایط مساوی فراهم آورد و می‌کوشد با هر گونه اقدام از سوی اعضاء جهت ایجاد شرایط برتر برای شهروندان خود مقابله کند. از جمله عواملی

از طرفی دولت اسپانیا یک رژیم خاص مالیاتی در جزایر قناری برقرار نموده که هدف آن ایجاد تسهیلات به منظور جلب سرمایه می‌باشد. این رژیم مالیاتی که جزئی از مقررات راجع به ایجاد منطقه ویژه اقتصادی جزایر قناری به شمار می‌رود مورد

اعتراض نماینده جامعه اقتصادی اروپا در امور مالی قرار گرفت. وی خاطرنشان ساخت که بر اساس این مقررات مالیات شرکت‌های فعال در منطقه می‌تواند تا نرخ یک درصد هم تنزل کند و این مغایر مصوبه اتحادیه اروپا است که از آن یاد کردیم.

### ایرلند - مالیات بر شرکت در قرن بیست و یکم

این کشور نیز در مقام آینده‌نگری مالیاتی برآمده و ضمن قانون بودجه خود از جمله پیش‌بینی کرده است که نرخ واحد و نازلی را برای درآمد شرکت‌ها برقرار سازد. این نرخ معادل ۱۲/۵ درصد است که از سال ۲۰۰۰ نسبت به درآمد شرکت‌های بازرگانی و از سال ۲۰۱۱ نسبت به درآمد شرکت‌های صنعتی مجرا خواهد شد. برای درآمدهای غیرتجارتی هم نرخ مقطوع ۲۵ درصد پیش‌بینی شده است. برای نیل به این منظور در نظر است جدول زمانی تنظیم گردد که کاهش نرخ به شرح فوق طی چند سال آینده به تدریج

عملی شود تا به نرخ ۱۲/۵ درصد فوق برسد. یگانه مسأله‌ای که محتمل است بر سر راه این طرح بروز کند همان مصوبه اتحادیه اروپا در مورد منع رقابت مالیاتی در داخل اتحادیه است که به آن نام «رفتارنامه مالیاتی» نهاده‌اند. به عبارت دیگر ممکن است ایراد شود که تنزل نرخ مالیات بر شرکت تا این حد نوعی رقابت بارز مالیاتی است که می‌تواند سبب جلب سرمایه و کسب و کار در ایرلند شود. البته هنوز بحثی در این باب آغاز نشده و دولت ایرلند امیدوار است که اقدام فوق ناقض رفتارنامه یاد شده تلقی نگردد.

### ژاپن - مقابله مالیاتی با بحران

بحران اقتصادی که در ماه‌های اخیر دام‌نگیر کشورهای جنوب شرقی آسیا شده، ژاپن را نیز در امان نهاده و این کشور پس از یک دوران طولانی رفاه و رونق اکنون با کساد و بحران بی‌سابقه‌ای روبرو شده است. برای مقابله با این وضع از جمله به سراغ مالیات‌ها رفته و تصمیماتی در زمینه تقلیل و کاهش بار مالیاتی در سال ۱۹۹۸ اتخاذ کرده‌اند تا از این طریق وجوه آزاد شده راه خود را برای سرمایه‌گذاری و ایجاد رونق اقتصادی باز یابند. اما برای جبران کسری درآمدها نیز راهی اندیشیده‌اند و آن صدور اوراق قرضه است. تدابیر مالیاتی یاد شده از جمله

شامل اقدامات زیراند:

- بخشودگی مالیاتی مقطوع، بی آن که نرخ‌های مالیاتی را دست کاری کنند. میزان این بخشودگی ۱۸۰۰۰ ین برای نان‌آور خانواده، ۹۰۰۰ ین برای همسر و هر یک از فرزندان تحت تکفل است. این بخشودگی در مورد مالیات ملی است که در سطح کشور اجراء می‌شود. نسبت به مالیات‌های محلی نیز بخشودگی دیگری معادل ۸۰۰۰ ین برای نان‌آور خانواده و ۴۰۰۰ ین برای همسر یا فرد دیگر تحت تکفل منظور شده است. به طور متوسط یک زوج دارای دو فرزند در سال جاری ۶۵۰۰۰ ین از این

- تقلیل مالیات بر معاملات اوراق بهادار از ۲ در هزار به ۱ در هزار. ضمناً اعلام شده است که امکان دارد این مالیات خاص تا سال ۱۹۹۹ به کلی لغو شود.  
- لغو موقت مالیات بر مالکیت زمین که معادل ۱۵ در هزار ارزش اراضی است.  
- افزایش معافیت مالیاتی بابت تکفل خویشاوندان از ۵۳۰ هزار به ۵۸۰ هزار پن.

طریق کمتر مالیات خواهند پرداخت.  
- کاهش نرخ مالیات بر شرکت از ۳۷/۵ به ۳۴/۵ درصد. در مورد شرکت‌های کوچک و متوسط نرخ مالیات بر درآمد به ۲۵ درصد تنزل خواهد یافت. شرکت‌هایی که سرمایه پرداخت شده آنها زیر ۱۰۰ میلیون پن باشد و یا درآمد سالانه‌ای زیر ۸ میلیون پن داشته باشند جزء گروه اخیر محسوب می‌شوند.

### اندونزی - معافیت مالیاتی پس از ۱۳ سال

است. طی شرایط معینی این دوره برای دو سال اضافی دیگر قابل تمدید است. این معافیت‌ها به شرکت‌های جدیدی اعطاء می‌گردد که در سراسر کشور به استثنای جزایر جاوه و بالی تشکیل می‌شوند. فعالیت این شرکت‌ها باید در زمینه صنایع معین باشد که نوع آن‌ها توسط وزارت دارائی معین می‌گردد.

در گذشته مقررات مالیاتی این کشور برای برخی از شرکت‌های جدیدالتاسیس دوران معافیت مالیاتی چند ساله در آغاز کار منظور داشته بود. اما این معافیت‌ها از ۱۳ سال پیش به این طرف ملغی گردیده بود. اکنون پس از این مدت طولانی بار دیگر مقررات جدیدی در همین زمینه به تصویب رسیده که شامل یک دوره معافیت اولیه حد اکثر ده ساله

### کنفرانس‌ها، سمینارها و دوره‌های مالیاتی

شماره فکس مؤسسه: ۰۳۱-۲۰-۶۲۰۹۳۹۷

ماه ژوئن

#### ماه اوت

یک دوره آموزشی تابستانی در زمینه اصول وضع مالیات بین‌المللی (Principles of International Taxation) در روزهای ۱۷ تا ۲۸ اوت سال ۱۹۹۸ (برابر با ۲۶ مرداد تا ۶ شهریور ۱۳۷۷) از سوی آکادمی بین‌المللی مالیاتی در مقر این آکادمی در آمستردام برگزار می‌شود.  
زبان: انگلیسی.  
نشانی و مشخصات: به شرح فوق.

آکادمی مالیاتی بین‌المللی (International Tax Academy) که مقر آن در شهر آمستردام هلند است یک کنفرانس بین‌المللی در زمینه جنبه‌های بین‌المللی مالیات «مؤسسات ثابت» (International tax aspects of permanent establishments) در مقر خود واقع در شماره ۵۰۰ خیابان Sarphatistraat آمستردام برگزار می‌کند.  
تاریخ برگزاری کنفرانس: روزهای ۱۸ و ۱۹ ژوئن (۲۷ و ۲۸ تیرماه ۱۳۷۷).  
زبان کنفرانس: انگلیسی.

# قوانین، تصویب‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی

## مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۷ کل کشور

تبصره ۲.

قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن را از محل سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۷ خود وضع نمایند که مالیات آن و سود سهم دولت را تا معادل مبالغ منظور شده در قسمت سوم این قانون، تأمین و به وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت کرده باشند.

۲- شرکتهای دولتی در صورتی مجاز به پرداخت وجوه موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن «بابت عملکرد سال قبل» هستند که:

- اولاً طبق اساسنامه، مجاز به پرداخت این وجوه باشند.

- ثانیاً وجوه قابل پرداخت در هر مورد، به تصویب مجمع عمومی یا شورای عالی، حسب مورد رسیده باشد.

- ثالثاً موجب کاهش مالیات متعلق به آن و سود سهم دولت، مندرج در قسمت سوم این قانون نگردد.

...

ط. مابه‌التفاوت دریافتی سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان، مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشد.

...

تبصره ۸

ج. تمام هزینه‌هایی که توسط اشخاص خیر، اعم از حقیقی یا حقوقی و بخشهای مردمی برای مشارکت در امور عام‌المنفعه عمومی و تحت نظارت مراجع

الف. به مجامع عمومی یا شوراهای عالی شرکتها و مؤسسات انتفاعی مندرج در قسمت ششم این قانون اجازه داده می‌شود که با کسب نظر سازمان برنامه و بودجه، ارقام مربوط به بودجه سال ۱۳۷۷ شرکتها و مؤسسات انتفاعی ذیربط مندرج در قسمت ششم این قانون را بر اساس سیاستهای دولت، یا تصمیماتی که طبق اساسنامه یا قانون تشکیل شرکتها و مؤسسات مذکور، مجاز به اتخاذ آن هستند، یا در صورت فراهم شدن موجبات افزایش تولید یا دیگر فعالیتهای اصلی شرکت یا مؤسسه انتفاعی ذیربط، یا بنا بر مقتضیات ناشی از نوسان قیمتها، یا به تبع دیگر تحولات اقتصادی و مالی، با رعایت مقررات اساسنامه مورد عمل تغییر دهند، مشروط به این که این تغییر:

- اولاً موجب کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت، پیش‌بینی شده در قسمت ششم این قانون و همچنین بازپرداخت وامهای داخلی و خارجی از جمله وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه در قسمت مذکور نگردد.

- ثانیاً میزان استفاده شرکت یا مؤسسه انتفاعی از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد...

...

د.

۱. مراجع صلاحیتدار در شرکتهای دولتی موضوع تبصره ۶ ذیل ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، در صورتی مجاز هستند که ذخایر مقرر در ماده ۱۳۸



ذیربط در سال ۱۳۷۷ صرف احداث و تکمیل فضاهای آموزشی، فرهنگی و پرورشی، پژوهشی، فضاهای بهداشتی، درمانی، بهزیستی، آموزشگاههای فنی و حرفه‌ای، امور و اماکن ورزشی، خانه معلم، خوابگاههای دانشجویی و دانش‌آموزی و خانه سازمانی معلمان ساکن روستا، مساجد و کتابخانه‌ها، حمام روستایی، گلزار شهدا، خانه‌های سازمانی طلاب علوم دینی حوزه‌های علمیه و پایگاههای مقاومت بسیج، نگهداری و مرمت ابنیه میراث فرهنگی و نیز طرحهای راه‌سازی، پل‌سازی و لوله‌کشی آب شرب مناطق محروم اعم از احداث یا توسعه و یا به بنیاد امور بیماریهای خاص پرداخت شود، از درآمد مشمول مالیات آنها (شامل کسانی که مالیات آنها بصورت علی‌الرأس اخذ می‌شود) کسر می‌گردد.

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

۱. اعتبار منظور شده در ردیف ۱۲۷۵۳۵ قسمت چهارم این قانون بر اساس موافقتنامه متبادله با سازمان برنامه و بودجه از محل عوارض و عواید موضوع بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده ۱۳ قانون تشکیل شوراهای آموزش و پرورش در استانها، شهرستانها و مناطق کشور (شامل عوارض و عواید سال ۱۳۷۶ پیوست شماره ۲ این قانون) یا نظر شوراهای آموزش و پرورش استانها به مصرف خواهد رسید...

۲. عوارض کالاها و خدمات موضوع این بند توسط وزارت آموزش و پرورش وصول به حساب درآمد موضوع این بند واریز خواهد شد.

میزان عوارض برای کالاهایی که در سال ۱۳۷۶ در گروه کالاهای موضوع این تبصره قرار داشته‌اند، دو

درصد (۲٪) و برای کالاها و خدمات جدیدی که بنا به پیشنهاد وزارت آموزش و پرورش در سطح کشور یا شوراهای آموزش و پرورش استانها برای هر استان به تصویب کمیسیونی متشکل از وزیران امور اقتصادی و دارایی، صنایع، بازرگانی، آموزش و پرورش و رییس سازمان برنامه و بودجه می‌رسد، یک درصد (۱٪) خواهد بود.

کالاها و خدمات مشمول طرح ستاد تنظیم بازار و کالاهایی که مشمول پرداخت مالیات موضوع تبصره ۵۸ این قانون می‌باشند از شمول این بند مستثنی می‌باشند.

#### تبصره ۱۰

الف. مبلغ شش میلیارد (۶۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال اعتبار منظور در ردیف ۱۲۹۰۲۶ برای راه‌اندازی بیمارستانهای آماده بهره‌برداری در سطح کشور و مراکز قرنطینه‌ای به پیشنهاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به سقف اعتبارات جاری دانشگاهها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی افزوده خواهد شد...

ب. مبلغ هفت میلیارد (۷۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال از ردیف ۱۲۹۰۵۰ مستقیماً به حساب هیأت امانا واریز می‌گردد تا بر اساس اولویتها و شاخصهای تعریف شده وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی صرف راه‌اندازی، تکمیل و تجهیز و پرداختهای بیمارستانهای همکار برای درمان بیماران از جمله پیوند کلیه، جراحی چشم، قلب و بیماران سرطان خون شود.

شرایط واردات مواد و وسایل و ثبت سفارش و پرداختها و دریافتها فقط تابع آیین‌نامه‌ای است که به تصویب وزرای بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و بازرگانی خواهد رسید. واردات فوق کماکان از هرگونه مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، ثبت سفارش، سود

بازرگانی و پرداخت مابه‌التفاوت معاف می‌باشد.

.....

### تبصره ۳۳

الف. به منظور بازنگری در تشکیلات و روشهای دریافت مالیات و افزایش کارایی نظام مالیاتی و تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در سال ۱۳۷۷ به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود:

۱. نسبت به استخدام یک‌هزار نفر نیروی انسانی موردنیاز به منظور تحول نظام مالیاتی از محل اعتبار جاری ردیف ۱۱۰۰۳۰ تا سقف سه میلیارد و پانصد میلیون (۳۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال به تشخیص وزیر امور اقتصادی و دارایی اقدام نماید. حداقل پنجاه درصد (۵۰٪) از تعداد فوق باید از ایثارگران باشد.

۲. اعتبارات جاری ردیف ۱۱۰۰۳۰ هزینه وصول درآمدهای مالیاتی و اعتبار عمرانی ردیف مذکور موضوع طرح توسعه، احداث و خرید ساختمان تجهیزات و مطالعه در جهت تحول نظام مالیاتی کشور در اختیار وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار خواهد گرفت تا ضمن ابلاغ و توزیع بین واحدهای مرکزی و ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استانها بر اساس مبادله موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه برای نیل به اهداف فوق و انجام هزینه‌های پرسنلی و جاری و دیگر هزینه‌های ضروری ناشی از اجرای تبصره ۳۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۵ و ۱۳۷۶ به مصرف برسد.

### تبصره ۴۵

۱. بر اساس بند «د» تبصره ۲ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به منظور افزایش نقش استانها در تأمین درآمدهای استانی در

سال ۱۳۷۷ ستاد درآمدهای استان به ریاست استاندار، مدیر کل امور اقتصادی و دارایی و رئیس سازمان برنامه و بودجه استان به دبیری سازمان برنامه و بودجه تشکیل می‌شود، این ستاد موظف است با همکاری و هماهنگی دستگاههای اجرایی علاوه بر وصول درآمدهای مصوب استانی درآمدهای جدید را با توجه به بافت اقتصادی فرهنگی و امکانات درآمدی استان بررسی و پیشنهادها همراه با گزارش توجیهی برای درج در لایحه بودجه سال ۱۳۷۸ به سازمان برنامه و بودجه اعلام نماید.

- همه دستگاههای اجرایی وصول‌کننده درآمد استانی موظفند درآمدهای وصولی در استان را به حساب نمایندگی خزانه همان استان واريز نمایند.

وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است مراحل تشخیص و وصول مالیات در کلیه شرکتها و واحدهای تولیدی و خدماتی مستقر در استان را به عهده ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استانها قرار دهد.

- وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است در چهارچوب اعتبارات موضوع ردیف ۱۱۰۰۳۰ این قانون و یا به نحو مناسب دیگر نسبت به فراهم نمودن امکانات به منظور اجرای مفاد این تبصره اقدام نماید و پرداخت مالیات اشخاص مذکور در محل دیگری بجز محل اصلی استقرار کارخانه یا کارگاه ممنوع می‌باشد.

.....

### تبصره ۵۸

الف. در سال ۱۳۷۷، کالاهای زیر که توسط اشخاص حقوقی (کارخانه‌های تولیدکننده) به فروش می‌رسد، مشمول مالیات بر فروش به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- هر کیلوگرم فولاد، مبلغ پنجاه (۵۰) ریال.
- ۲- هر کیلوگرم مس کاتد، مبلغ سیصد (۳۰۰) ریال و

هر کیلوگرم مس مقتول، اسلب و بیلت، مبلغ هفتصد (۷۰۰) ریال.

۳- هر دستگاه تلفن همراه یک میلیون و پانصد هزار (۱٫۵۰۰٫۰۰۰) ریال.

ب - عملکرد سال ۱۳۷۷ (سود ابزاری) شرکت ملی

فولاد ایران و شرکتهای تابعه آن (شرکتی که بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سهام آن متعلق به شرکت ملی فولاد ایران است) و شرکت ملی صنایع مس ایران، مشمول مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن می‌باشد.

### بخشنامه شماره ۸۸۶۷/۲۸۲۲۱-۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۸/۲۹

اقتصادی» ابلاغ گردیده است، جامعه الامام الصادق علیه‌السلام نیز از لحاظ مالیات فعالیتهای اقتصادی و سود سهام شرکتهای و مؤسسات وابسته مشمول مقررات دستورالعمل مذکور می‌باشد.

حسین نمازی وزیر امور اقتصادی و دارایی

پیرو بخشنامه شماره ۳۰/۴/۴۹۳۹/۱۵۸۵۳ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۳ و در اجرای فرمان مقام معظم رهبری بشرح نامه شماره ۱/۲۸۴۹۶ مورخ ۱۳۷۶/۸/۱۵ دفتر معظم‌له با توجه به بند ۳ «دستورالعمل یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی دارای فعالیت

### بخشنامه شماره: ۸۴۲۷/۳۴۶۸۲-۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۸/۱۲

به‌عنوان منطقه آزاد تجاری صنعتی انتخاب و شناخته شده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

نظر به اینکه ابهاماتی در مورد تاریخ انتخاب منطقه کیش بعنوان منطقه آزاد تجاری صنعتی مطرح گردیده، و با توجه به بررسی‌های معموله باطلاع می‌رساند: منطقه کیش در تاریخ ۱۳۵۸/۱۲/۱۸

### بخشنامه شماره: ۹۲۴۶/۳۷۷۵۶-۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۹/۲

تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ هر نوع فعالیت اقتصادی اشخاص در مناطق آزاد بمدت ۱۵ سال از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز فعالیت در مناطق مورد بحث از پرداخت مالیات بر دارائی و درآمد معاف می‌باشد. لذا توجه خواهند داشت که معافیت مالیاتی یاد شده فارغ از محل اقامتگاه قانونی اشخاص، صرفاً ناظر به آن قسمت از فعالیت اقتصادی انتفاعی مؤدیان خواهد بود که با رعایت مقررات مربوط در محدوده مناطق

نظر به اینکه در خصوص معافیت مالیاتی اشخاصی که اقامتگاه قانونی آنها در مناطق آزاد قرار داشته ولیکن در خارج از مناطق مذکور نیز دارای فعالیت اقتصادی و انتفاعی بوده و همچنین اشخاصیکه اقامتگاه قانونی آنها خارج از مناطق آزاد می‌باشد ولی در داخل مناطق آزاد هم فعالیت اقتصادی و انتفاعی دارند ابهاماتی مطرح گردیده لذا بمنظور رفع هرگونه ابهام و ایجاد رویه واحد اعلام می‌دارد چون با توجه به مفاد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد

مزبور صورت می‌پذیرد و نیز بدیهی است که این معافیت مالیاتی شامل آن قسمت از درآمد اشخاص که از فعالیت در خارج از مناطق یاد شده حاصل می‌شود ولو آنکه اقامتگاه قانونی آنها در مناطق آزاد

## بخشنامه شماره ۱۰۲۴۲/۴۳۲۲۸-۱۰۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱۰/۸

برنامه اول توسعه اقتصادی نیز از سال ۱۳۶۸ آغاز گردیده است، بنابراین بطور کلی واحدهای تولیدی که از تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ (تاریخ تصویب اصلاحیه به بعد) برای آنها کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری صادر شده یا می‌شود و تاریخ شروع بهره‌برداری آنها بعد از ۶۸/۱/۱ می‌باشد، می‌توانند از تاریخ شروع بهره‌برداری حسب اولویت‌های ذکر شده از معافیت مقرر برخوردار گردند. بدیهی است در سایر موارد معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی تابع مقررات حاکم بر زمان صدور مجوز یا پروانه تأسیس مربوط خواهد بود. مفاد این بخشنامه مورد تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز می‌باشد.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

نظر به اینکه در خصوص نحوه اجرای معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی و پس از صدور رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۱-۷۶ مورخ ۷۵/۵/۲۰ کراراً ابهاماتی مطرح و سؤالاتی بعمل می‌آید علیهذا ضمن تأکید بر اجرای رأی مذکور یادآور می‌شود:

با عنایت به اینکه تاریخ اجرای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ از ابتدای سال ۱۳۶۸ می‌باشد از طرفی طبق مقررات تبصره یک ذیل ماده ۱۳۲ اصلاحی مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ اولویت‌های ۱ و ۲ و ۳ موضوع این ماده در آغاز هر دوره برنامه توسعه اقتصادی بوسیله وزارتخانه‌های ذیربط تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد و

## بخشنامه شماره: ۳۳۶۹۴ مورخ ۱۳۷۶/۱۰/۱۱

مالیات بر درآمد املاک حسب مورد نسبت به صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ در اسرع وقت اقدام لازم معمول نمایند.

مدیران کل و معاونین مالیاتی آنها و ممیزین کل مالیاتی باید در اجرای صحیح این بخشنامه نظارت و موارد تخلف را فوراً گزارش نمایند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بطوریکه ملاحظه می‌شود برخی از حوزه‌های مالیاتی مفاد بخشنامه‌های شماره ۳۰-۵/۱۸۷/۶۹۷۰ مورخ ۱۳۶۸/۲/۱۶ و ۳۰-۵/۲۴۶۴/۲۶۹۷۲ مورخ ۶۹/۶/۲۴ را نادیده گرفته و کلیه مالیات‌های مقرر در ماده ۱۸۷ را مطالبه می‌نمایند. در صورتیکه با توجه به استثنای مذکور در ماده ۱۶۰، در مورد املاک موضوع بخشنامه‌های مورد اشاره صرفاً باید با وصول مالیات نقل و انتقال متعلقه برابر مقررات فصل

الف. بخشنامه شماره: ۱۳۶۸/۲/۱۶ مورخ ۳۰/۵/۱۳۸۷/۶۹۷۰

۱. نظر به اینکه بموجب ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی، وزارت امور اقتصادی و دارائی برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران بااستثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و... حق تقدم دارد لذا با توجه به استثنای ذکر شده در ماده مذکور لزوماً یادآوری می‌نماید که در اینگونه موارد گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مزبور با عنایت به قسمت

۱. نظر به اینکه بموجب ماده ۱۶۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی، وزارت امور اقتصادی و دارائی برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران بااستثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و... حق تقدم دارد لذا با توجه به استثنای ذکر شده در ماده مذکور لزوماً یادآوری می‌نماید که در اینگونه موارد گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مزبور با عنایت به قسمت

ب. بخشنامه شماره ۲۶۹۷۲/۲۶۶۴-۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۹/۶/۲۴

می‌گردد که در موارد مذکور صرفاً به وصول مالیات نقل و انتقال متعلقه اکتفا و نسبت به صدور گواهی انجام معامله اقدام و مشخصات کامل مالک و ملک مورد انتقال را به اداره کل مزبور و حوزه مالیاتی محل سکونت مؤدی (از نظر مالیات سالانه املاک) اعلام نمایند. احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

پیرو بخشنامه شماره ۱۸۷/۶۹۷۰-۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۸/۳/۱۶ چون بقرار اطلاع برخی از حوزه‌های مالیاتی در خصوص نقل و انتقال املاکی که در وثیقه بانکها و اشخاص حقوقی دولتی بوده و در اجرای ماده ۳۲ قانون ثبت اسناد و املاک کشور تملیک می‌شود صدور گواهی انجام معامله را موقوف به ارائه گواهی از اداره کل مالیات تعاون ملی می‌نمایند. علیهذا متذکر

بخشنامه شماره ۴۶۹۲۴ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۵

نسبت با مؤدی مجاز به دخالت در امور مالیاتی نمی‌باشند، موارد زیر را مؤکداً یادآوری می‌نماید:  
الف - در جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی اشخاص مشروحه زیر حق حضور دارند:  
۱- در مورد اشخاص حقوقی مدیران شخص حقوقی با ارائه کارت شناسائی به همراه آگهی درج اسامی در

چون در برخی موارد اشخاصی به غیر از مؤدی اصلی برای پیگیری امور مالیاتی مؤدی غیاباً یا به همراه وی به حوزه مالیاتی یا ممیزین کل یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مراجعه می‌نمایند، لذا بمنظور حفظ انتظام امور و رعایت قوانین و اجتناب از عوارض سوء مراجعه اشخاصی که از حیث موازین قانونی یا نوع

روزنامه رسمی کشور و یا هر نوع مدرک معتبر دیگری که سمت آنها را محرز نماید.

۲- کارمند مؤدی (اعم از اینکه مؤدی شخص حقیقی یا حقوقی باشد) مشروط بر آنکه کتباً معرفی شده و حوزه مالیاتی ذریبیط گواهی نماید نام وی در فهرست حقوق‌بگیران مؤدی وجود دارد.

۳- وکلاء و نمایندگان قانونی مؤدی با ارائه وکالتنامه معتبر و ابطال تمبر مالیاتی موضوع ماده ۱۰۳ قانون مالیاتهای مستقیم. نسخهای از وکالتنامه باید در پرونده امر ضبط شود. طبعاً ابطال تمبر در مورد اشخاص مستثنی شده در قسمت اخیر ماده یاد شده ضروری نیست.

ب - حوزه‌های مالیاتی و ممیزین کل مکلفند هنگام مراجعه اشخاصی غیر از مؤدی برای آگاهی از محتویات پرونده مالیاتی، مذاکره با مسئولین حوزه مالیاتی، بحث و مذاکره با ممیزین کل برای رفع اختلاف، اطمینان حاصل نمایند که مراجعه‌کننده

حداقل واجد یکی از شرایط مذکور در بند الف برحسب مورد می‌باشد.

ج - مراجعه سایر افراد به جز اشخاص مذکور در بندهای الف و ب این دستورالعمل به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و حوزه‌های مالیاتی و ممیزین کل مالیاتی فاقد وجاهت قانونی و مصالح سازمانی است. د - ممیزین کل مالیاتی و مسئولین هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی فهرست اسامی وکلای مالیاتی را بانضمام تصویر وکالتنامه و فیش بانکی وجوهی که بابت حق تمبر وکالت پرداخت شده است، جهت محاسبه درآمد و مالیات وکلای مزبور به حوزه مالیاتی محل شغل یا محل سکونت آنها حسب مورد ارسال خواهند نمود.

همکاران گرامی توجه خواهند داشت که به لحاظ اهمیت موضوع، عدم رعایت نکات فوق، مسئولیت انتظامی خواهد داشت.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

## بخشنامه شماره ۴۸۷۹۴/۸۰۸۰-۱۱۰۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹

مطلع هستید که طبق بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که طبق دفاتر قانونی آنها و با توجه به مقررات احراز گردد جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب و این زیان از درآمد سالهای بعد تا حد یک سوم درآمد مشمول مالیات مذکور در ترازنامه متکی به دفاتر قانونی استهلاک‌پذیر است. اکنون حوزه‌ها و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در موارد قبول تمام یا بخشی از زیان ابرازی از جهات نحوه ابلاغ نتیجه رسیدگی به مؤدیان، طرح موضوع در مراجع حل اختلاف، ترتیب اجرائی ماده ۱۰۳ قانون مذکور و حسب مورد

تبصره‌های آن راجع به لزوم ابطال یا اخذ حق تمبر وکالتنامه و بالاخره لزوم اخذ ده درصد مالیات مورد رأی هیئت بدوی برابر بند ۱ ماده ۲۴۷ برای احاله پرونده به هیئت تجدیدنظر مواجه با ابهام گردیده‌اند. راه حل مناسب در این باره که وسیله هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی تأیید و ارائه شده عبارت از اینست که:

۱- مبلغ زیان که از طرف مأموران تشخیص مالیات مربوط تأیید می‌شود و کمتر از میزان زیان قلمدادی مؤدی است، طی نامه‌ای در دو نسخه به مؤدی ابلاغ و نسخه دوم در پرونده مالیاتی ضبط شود. ضمناً لازم است با عنایت به تنصره ۱ ماده ۲۰۸ قانون

مالیاتی‌های مستقیم دایر بر اینکه «در متن اوراق مالیاتی ابلاغ شده باید علاوه بر مطالب مربوط، محل مراجعه، مهلت مقرر و تکلیف قانونی مؤدی درج شده باشد»، در نامه ابلاغی مزبور تذکر داده شود که اگر نسبت به زیان تأیید شده معترض باشند، ظرف سی روز اعتراض خود را کتباً اعلام نمایند.

۲- در صورتیکه ظرف سی روز اعتراضی واصل نگردد، زیان ابلاغ شده طبق ماده ۲۳۹ (با رعایت تبصره این ماده) قطعی خواهد گردید اما در صورت وصول اعتراض هم، گرچه اعتراض و وجود اختلاف بقوت خود باقی است، طرح موضوع نزد ممیز کل مالیاتی و یا هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی لزومی نداشته، بلکه رسیدگی به این اختلاف موکول به زمانی خواهد شد که با ابراز سود در سنوات بعد و

اعمال تمام یا قسمتی از زیان سال مذکور مالیات به مؤدی تعلق می‌گیرد و آنگاه تا حدودی که زیان برگشتی در میزان مالیات مؤثر است، مالیات مورد اختلاف و به تبع آن مأخذ احتساب حق تمبر و کالتنامه و ده درصد موضوع بند ۱ ماده ۲۴۷ فوق‌الذکر نیز قابل محاسبه خواهد بود.

۳- در خصوص اینگونه پرونده‌ها که قبلاً به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی محول گردیده بنحویکه هیئت‌های مذکور ناگزیر از رسیدگی و صدور رأی می‌باشند، متذکر می‌گردد که بلحاظ عدم تعلق مالیات و در نتیجه عدم وجود مبنای احتساب حق تمبر، لزومی به ابطال تمبر روی و کالتنامه نخواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

## رأی شماره ۵۵۸۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۵/۲۲ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که در دوره معافیت منحل می‌شوند (مالیات دوره انحلال) نیز می‌باشد یا خیر و اگر اشخاص حقوقی فعال در مناطق آزاد بشرح فوق از پرداخت مالیات دوره انحلال معاف هستند، آیا این معافیت شامل دارائیهای آنها که در نقاط خارج از مناطق آزاد وجود دارد خواهد بود یا خیر؟

۲- آیا در مواردیکه صاحبان سهام یا سهام‌الشرکه اشخاص حقوقی فعال در مناطق آزاد تجاری صنعتی و یا افرادی که خود بعنوان شخص حقیقی در مناطق مذکور فعالیت داشته و از معافیت ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد برخوردار بوده‌اند، فوت می‌نمایند، ماترک متعلق به آنان واقع در مناطق آزاد نیز معاف از پرداخت مالیات بر ارث می‌باشد یا خیر؟

۳- آیا فعالیت شرکت‌هاییکه تمام یا قسمتی از سرمایه

گزارش شماره ۸۵۷۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۵/۸/۸ ریاست شورای عالی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، حسب ارجاع آن معاونت در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۵/۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مذکور دایر بر پیشنهاد، طرح و بررسی چند سؤال راجع به معافیت مالیاتی در مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران و معافیت احتمالی مربوط به دوره انحلال در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی می‌باشد که اهم آنها برقرار زیر است:

«۱- آیا معافیت‌های مالیاتی موضوع فصل اول باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن و همچنین معافیت‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران شامل

آنها مستقیماً یا با واسطه متعلق به دولت است، در مناطق آزاد تجاری - صنعتی مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد می‌باشد؟»

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی پس از شور و بررسی پیرامون مسائل مذکور بترتیب سؤالات مطروحه بشرح ذیل اعلام رأی می‌نماید:

۱- اولاً در خصوص اشخاص حقوقی که در دوران معافیت موضوع فصل اول باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم منحل می‌شوند، باید درآمد ناشی از فعالیت‌های معاف را که احتمالاً در طی آخرین دوره عملیات تا تاریخ انحلال صورت گرفته، از کل مأخذ مشمول مالیات دوره مذکور کسر نمود و مابقی برابر مقررات مشمول مالیات خواهد بود.

ثانیاً نظر باینکه حسب ماده ۱۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و تبصره آن مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند، علاوه بر افزایش بهای دارائیهها شامل نتایج عملکرد آن دوره نیز می‌باشد و از طرفی مالیات دوره انحلال در فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ذکر گردیده که در نتیجه این مالیات هم در گروه مالیات بر درآمد شناخته شده است، لذا معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ شامل آن بخش از دارائیههای اشخاص مشمول ماده ۱۳ مزبور واقع در نقاط خارج از این مناطق و غیرمربوط با فعالیت‌های موضوع ماده ۱۳ اخیرالذکر در زمان انحلال مشمول این معافیت نخواهد بود.

۲- ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی معافیت مالیاتی را برای اشخاصی قائل شده است که در این مناطق مبادرت به سرمایه‌گذاری و یا بهر ترتیب فعالیت اقتصادی می‌نمایند. بنابراین در موارد فوت اشخاص مزبور در حقیقت متوفی اقدام به سرمایه‌گذاری و یا بهر ترتیب فعالیت اقتصادی می‌نموده نه وراث وی، بالنتیجه وراث بمناسبت اینکه اموال یا حقوق مالی مورث آنها در مناطق آزاد تجاری - صنعتی واقع است، نمی‌توانند بابت اموال و حقوق مذکور از معافیت مالیاتی بهره‌مند گردند.

۳- ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی فوق‌الذکر که بمنزله یک قانون خاص می‌باشد، تفاوتی بین شرکتهای مختلف خواه تمام یا قسمتی از سرمایه آنها با واسطه یا بی‌واسطه متعلق به دولت باشد یا بخشی خصوصی، قائل نشده است، علیهذا شرکتهای بابت سهم دولت محروم از معافیت مقرر موضوع ماده ۱۳ نخواهند بود.

محمدعلی خوش‌اخلاق محمد رزاقی غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی بیک‌پور داریوش آل‌آقا محمدعلی سعیدزاده

نظر اقلیت:

به استناد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ اشخاصی که مجوز هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد را داشته باشند از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال درآمد و دارائیههای مربوط به فعالیت آنها در منطقه آزاد از تمام مالیاتهای مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم منجمله مالیات بر ارث معاف می‌باشد. سیدمحمد حمیدی علی افرا علی‌اکبر نوربخش



Article. The circular relates to a situation where the extent of the taxpayer's annual loss is disputed. To engage in resolving such a dispute is of no avail for the time being, although the potentiality of the issue can not be overlooked. This subject and the reasonable solution provided under the circular are reflected on in the article. An English translation of the same is presented in the English section under a similar heading.

### **Respect for Law**

The Law on National Cooperation Tax was passed few years ago by the parliament. The law, as amended, was adopted for a fixed duration of 5 years, and the tax imposed by it was on certain categories of property, and had to be collected once only. The 5-year span of the law's lifetime is over, but the taxes assessed (and demanded but not collected), are yet collectible. Ambiguities arose in this respect and several questions raised by tax officials, mostly for cases of tax evasion. These issues and the answers of the Plenary Board of the Supreme Tax Council are examined in the article. The author reflects especially on the emphasis of the Board on the requirement of abiding by the law, in spite of other probable considerations.

### **Public and Private Endowments**

Few years ago, the Supreme Tax Council issued a verdict about the taxability of private endowments. This verdict was reviewed recently by the Administrative Court of Justice. The verdict was annulled by the court, since it implied different rulings in respect of public and private endowments, and such an implication was - according to ACJ - in contradiction with the religious law. This subject is examined and commented on by the author.



# ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

---

---

## Editorial

Maintaining the integrity of terminology is a rule that must be observed in drafting any regulations including the tax law. This subject is dealt with in the editorial, both in English and Persian sections of this issue of the journal.

## Tax Regulations of the Budget Law

The State Budget of the Iranian year 1377 (March 21, 1998 to March 20, 1999) comprises two parts: budget figures and budget regulations or "Notes". The "Notes" introduce different regulations, including those of taxation. The author examines the latter notes, comments on them and compares them with similar regulations of the previous years. A summary of the article is reflected in the English section under the heading "Tax News".

## Experiences in the Field of Tax Simplification

This is a Persian summary of a similar article published in the Bulletin of the IBFD. The simplification works in Australia, New Zealand and the United Kingdom are examined. The first Part of the article is provided in this issue, leaving the second part to the next issue.

## Dormant Claim and Avoiding Futility

An interesting circular of the tax administration is examined in this

The goods covered by the tax are steel, copper products and mobile telephones. The tax is collectible at the stage of selling by the producing companies.

### *Note 58*

Paragraph B of the Note 58 reads as follows:

The turnover (declared profit) of the National Iranian Steel Company and its affiliates (companies, more than %50 of the capital shares of which belongs to the NISCO), as well as that of the National Iranian Company of Copper Industries, for the year 1377 [1998-99] shall be subject to the provisions of the Article 138 of the Direct Taxes Act of 1987 as amended". The phrase "turnover (declared) profit" of the Iranian year 1377 is vague. If it means the declared profit arising from the turnover of the year 1377, then operation of the rule will extend to the year 1378, since the profit of a year is commonly determined in the following year.

This result is in contradiction with the Note 60, which confines the operation of the law within the

boundaries of the year 1377. If else, we take it as meaning the profit declared in the year 1377, then the profit should be ascribed to the turnover of the previous year, namely the year 1376, and not to the year 1377 as mentioned by the law. Article 138 of the Direct Taxes Act - as it was mentioned earlier - grants tax exemption to qualified companies with regard to their profits derived from industrial or mining activities and allocated to a special reserve fund for development of existing or new similar plants. Therefore, the rule of the Note 58 should be construed as being addressed to both the tax authorities and the taxpayers (namely The Steel Company and the Copper Company). The taxpayers are logically obliged to allocate all their profits to the special reserve described under the law. They should refrain from distributing or consuming it in any other way. Then, the tax authorities should mutually consider the profit so allocated exempted from taxation. The full text of tax provisions of the Budget Law is provided at the end of the Persian section of the journal.

producing and service units established in provinces, on tax directorates of relevant provinces. Payment of such taxes in any place, other than the location of establishment of factories, has been prohibited.

To grasp the point of this subparagraph, one has to remember that the competent authority for receiving tax return of a company and assessing its tax liability is the tax office of the district, where the legal residence of the company is located (Article 110, DTA). Legal residence under the Iranian Commercial Law is the location where the company is officially registered. There are considerable numbers of companies that are registered and have their control office in one city (mostly in capital city Tehran), while factories belonging to them situated in other towns. The implication of this state of affairs is that such companies have to pay their taxes to the tax directorate of the city where their control office is located, while their economic activity (or a considerable part of it) is performed somewhere else.

The logic behind the provision

provided by the Note 45 is to prevent this situation and enable the local tax authorities to tax businesses located within their jurisdiction, notwithstanding where they are legally registered.

The wording of the provision is not void of ambiguity. The term "place of establishment of company", for instance, is not a familiar phrase under the Iranian law. We have titles like "place of registration of company", "residence of company", "place of efficient management of company", but not "the place of establishment".

The weakness of the provision under discussion lies in its temporariness. According to the Note 60 of the Budget Law, the regulations provided by the Notes are executable in the budget year only. Thus the change of competence of tax authorities will take effect for a short period of time. This may cause troubles and disturbances as far as the day-by-day performance of the tax organizations duties is concerned.

2. The second provision provided by the Note 45 relates to a new sales tax to be collected during the budget year.

completely in a different manner, which shall be defined when touching upon the Note 58.

### *Note 8*

Paragraph D of the Note 8 relates to contributions of natural or juridical persons or "popular sectors" to the construction or completion of educational, cultural and similar "atmospheres", as well as the payment made by them for construction of roads, bridges and the like. Such contributions shall be deducted from their taxable income, in computation of their income tax liability. No construction duties shall be imposed on such activities and the transfer of the "atmospheres" to the relevant authorities shall also be exempt from taxation. The term "atmosphere" as understood in the context means the buildings and their appurtenances and adjacent grounds. The following points, nevertheless, are ambiguous: The term "popular sector" is not quite understandable under the Iranian law. The terms natural (or real) person and juridical person, on the contrary, are well understood. The "popular sector" as understood by the

man in the street means a considerable number of people who may undertake to do something for the sake of the community. If we take the term to mean in this way, such a creature might not constitute a "taxpayer", so that we could allow it to treat its contribution as deductible expenditure.

Although it is mentioned in the law that the transfer of completed "atmospheres" to the "relevant authorities" is exempted from taxation, but there is not any mentioning which would oblige people to transfer such buildings to the government. Nor is there any hint to the linkage of deductibility of expenses to the transfer of the "atmospheres".

### *Note 45*

The first paragraph of this section regards the provincial revenues. It introduces two important tax provisions as well. They are as follows:

1. The Ministry of Economic Affairs and Finance is called for assigning the task of assessment and collection of taxes of all companies and

vast and important governmental organization encompassing a large number of industrial entities. In case, the Organization and its affiliates would choose to allocate their annual profit to the reserves mentioned above, they could do so if one condition is satisfied. The amount of taxes and dividends payable by them to the government should not be reduced (as the result of such allocation of profits and consequent tax exemption) from the relevant figures foreseen in the budget.

### *Article 172*

Article 172 of the Direct Taxation Act comprises certain charitable payments by taxpayers to the accounts specified by the government. Such payments shall be accepted as deductible expenditures in determination of the taxpayers' taxable income. Now, the Subparagraph 2 of the Paragraph D of the Note 2 stipulates that in the case of state companies, such charitable payments should not cause the income tax and dividends payable to the government to be reduced from the relevant figures expected under

the State Budget.

The condition so imposed on state companies seems not to be felt as a real restriction by them, since it has no effect other than to divert resources from charity to taxation.

Worth mentioning are also the following points with regard to the Note 2:

1. Limitations that are provided under the Note 2 are all pertaining to the public corporations. They reflect the negative attitude towards these entities, which is shared by majority of people, including the legislature. The companies are blamed of lacking efficiency and profitability. In fact they absorb a lion share of public resources, without generating comparable results.
2. The restrictions so defined are repeatedly mentioned under the Note 2 of the Budget Law for many years. The case being so, it seems more appropriate to include them in the tax law, instead of including in the Budget Law again and again.
3. Two big state-owned companies, namely National Iranian Steel Company and National Company of Iranian Copper Industries are treated

is on these latter "Notes". The most important notes of this kind are summarized below.

### *Note 2*

Note 2 imposes certain conditions on government companies and entities for changing the figures of their budgets. The restrictions so imposed include the domain of tax as well. The limitations pertaining to the latter domain are as follows:

#### *Paragraph A*

Paragraph A of the Note 2 authorizes the state companies and non-profit entities affiliated with the government to modify their annual budgets under certain conditions and after obtaining the consent of the Budget and Plan Organization.

The conditions to be observed by the companies and entities in question include, inter alia, the following:

Such alterations in the budget should not cause the amount of tax and dividends payable to the government to be reduced below the figures predicted for these companies and entities under the relevant section of the State Budget.

#### *Paragraph D*

The paragraph D of the Note 2 is also provided to prevent the reduction of expected amounts of taxes foreseen under the budget. For this purpose, it stipulates certain requirements to be observed by state companies, for their taking benefit from the tax exemption accorded under the articles 138 and 172 of the Direct Taxes Act (DTA)

#### *Article 138*

The Article 138, DTA provides that any portion of companies' profit derived from industrial or mining activities shall be exempted from taxation, if the income so derived is allocated to a special reserve for reconstruction, development, or completion of existing industrial and mining units or establishment of new units. The same exemption shall also be granted if the profit of companies would be allocated to a reserve for construction of houses for the companies' employees.

Subparagraph 1 of Paragraph D is pertaining exclusively to the Organization of Reconstruction and Development of Industries and the Companies affiliated therewith. It is a

must pay at least 10 percent of the tax as settled by the first instance BSTD; otherwise his appeal shall be rejected. Since the dispute in question concerns the extent of the loss and no taxes are determined by the BSTD, again it is not possible to calculate any percentage of it. The circular,

therefore, declares that no percentage is required to be paid in case of such disputes.

Altogether, the circular under discussion reflects pragmatic attitudes. The views expressed are quite commonsensical, aiming at elimination of fruitless procedures.



# Tax News

---

*The "Tax News" of this issue of the journal is devoted wholly to the tax regulations of the State Budget Bill of the Iranian year of 1377 (1988-89)*

## State Budget Bill of 1377 (1988-89)

The State Budget Bill for the Iranian year of 1377 (March 21, 1998 to March 20, 1999) was passed by the parliament on 28 January 1998 and published in the Official Gazette on 28 February 1998. The Bill - which is named the "Budget Law" after being passed by the parliament - contains two parts: detailed budget figures and

budget regulations. The regulations consist of 60 Notes appended to a single article that declares the approval of the budget by the parliament and the sum of main figures of annual revenues and expenditures. The Notes cover various regulations, including those of taxation. The focus of our discussion



and net loss is probable. This is the reason behind the logic that requires suspension of the dispute till the potentiality turns to actuality. The same rationale caused the tax administration to issue the circular under discussion. The recommendations embodied in the circular are summarized below:

1. The assessed loss - which is lower than the figure declared in the tax return - should be notified to the taxpayer according to the legal procedure. The taxpayer should be informed by the same notification that he has the right to protest against the assessment within 30 days from the date of notification.
2. If no protest is received within the said period, the assessed loss so notified becomes final.
3. In case of receiving the taxpayer's protest, it must be recorded and retained in suspension. The case shall not be referred to the authorities responsible for settlement of dispute. Suspension shall continue until the operations of the taxpayer in a taxable year would show net income, so that the disputed loss (or a part of it) could be carried forward. In this event, the relevant organs for settlement shall

consider the dispute over the extent of the loss.

Some secondary and side points are also dealt with in the circular:

A. Tax claims filed with appropriate authorities for the review of challenged decisions, are sometimes handled not by the taxpayers themselves, but by their advocates or lawyers. In this case certain duties must be paid through affixation of duty stamps. The amount of the duty is a progressive percentage of the tax in dispute. In a claim over the extent of the loss, where no taxes are assessed at all, it is not possible to determine the amount of the stamp duty.

So, the circular in question states that no stamp duty is necessary to be paid in case of such disputes.

B. The dispute under discussion might not be resolved at the first instance of settlement, in a manner satisfactory to the taxpayer. He may take the case to the phase of reconsideration. The competent body for both, the first and second instances of review is the Board for Settlement of Tax Dispute (BSTD). The protest of the taxpayer shall be referred to another BSTD for reviewing. At this stage, the taxpayer

## *A Dormant Claim and Avoiding Futility*

---

M.T. Hamadani

The wisdom and prudence call for avoiding fruitless actions that serve no useful purpose. This rationale becomes more evident where the use of public resources is called into question.

A new circular of the tax administration embodies this very logic and deals with a unique and unprecedented subject. The circular concerns a situation where the extent of the taxpayer's annual loss is disputed. Both the tax authority and taxpayer agree on occurrence of loss and lack of net profit during the assessment period. They disagree, however, on the amount of net loss that was sustained in the same period. A dispute of this kind would have no concrete tax implications, at least for the time being. To engage oneself in such a dispute, therefore, is futile and of no avail, although the potentiality of the issue can not be overlooked. It

is conceivable that the same taxpayer may earn net profit from his operations in the future. In this case he will be entitled to avail himself of carry-forward regulations.

Paragraph 12 of the Article 148 of the Direct Taxes Act (DTA) allows the taxpayers to carry the losses of one year over the following years and to deduct it from the taxable income of those years, up to one third of such taxable income. In this suppositional case, the dormant dispute of the past would attain actuality and significance. If the taxpayer should win the case, he would be able to deduct more losses and to pay less tax, while the opposite result would lead to payment of more taxes.

In other words, the claim of the taxpayer lays dormant in the year of assessment, and it is futile to put time and energy to resolve it. As to the future, occurrence of both net profit

*respect of old regulations to show that this sort of scrutiny of the law being ever effected. Second, the path followed with regard to the recent amendments of the law has also been the same as in the past, and no indications could be found to demonstrate the reverse.*

*Third, and the most important, evidence can be found by studying the text of the law itself. The cases of inconsistency and discordance of terminology are not rare.*

*To be more specific, one may encounter words and expressions in the law that suggest certain meanings and implications in an article, while the same terminology might signify differently somewhere else in the law. Thus the words and terms may lose their relationship with the sensual framework constructed in the mind of the reader and compel him to change his mind and accept a new framework irrelevant with the first one, or sometimes overlapping it.*

*Such is the situation for which we have chosen the title "lack of semantic integrity". The discussion presented above is not a mere philosophizing about the abstract matters. It concerns, rather, the rights and duties of subjects of the tax law, namely the government and the taxpayers. The words and terms of the law are not parts of poetic or musical compositions, so that no serious damages would result from their confusion and disarrangement. They are rather the means of expression of material and tangible rights and obligations of the people. It is worthwhile, therefore, to allocate enough time and resources for the sake of putting such cases in order.*

*There is no room in this editorial to deal with details and specific examples of the problem. We shall endeavor in the future to touch upon the issue, so that it could pave the path for further studies in this regard.*

**Dr. Aliakbar Arabmazar**



## IN THE NAME OF ALLAH

### FROM THE PRESIDENT

*The current tax code of Iran was originally approved in about ten years ago. It was organized within the framework of its predecessor, that is the Direct Taxes Act of 1965, then in effect in the country. Even the latter had not been founded as a newborn offspring of existing regulations. It was rather a continuation of older tax statutes.*

*Numerous alterations have been introduced into different parts of the law during this lengthy period of time. Various considerations and issues of policy were taken into account in effecting the amendments in question. It seems, however, that less attention has been paid to the objective of maintaining the integrity of the law, as far as the wording and terminology are concerned. In other words, it looks as if it never came to the mind of those initiating the amendments of the law, to enter upon a program for reviewing the semantics of the law.*

*By the phrase "semantics of the law" - which we have borrowed from the modern scientific linguistics, - we mean the development of the meaning of terms and expressions, as it can be understood within the context of various sections of the law. Such a semantic study of the law would reveal the cases of probable discrepancy between the meanings accorded to the same words and terms along the regulations of the law. The very existence of a divergence and inconsistency of this type would harm the semantic integrity of the law.*

*Shortly speaking, it does not seem likely that a deliberate step of this kind being ever taken with regard to the wording of the law. Enough evidence does exist to support our conclusion. First, no precedence is at hand in*