بسم الله الرحمن الرحیم

مالیات

فصلنامه مالیاتی

دورهٔ دوم، شمارهٔ هشتم، بهار ۱۳۷۸

(شماره مسلسل ۲۳)

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 مجلّه الزاماً مبیّن نظر مسئولان آن نیست. مجلّه 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 مجلّه مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۶۳۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

فهرست مطالب:

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
اصلاح مادهٔ ۲۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم	م.ت. همدانی	۴
بررسی اثرات جهانی شدن اقتصاد بر امر مالیات و اندیشهٔ تشکیل یک سازمان بین‌المللی مالیاتی	دکتر علی‌اکبر عرب مازار	۶
تورم و مالیات	الوند کوهی	۱۳
قراردادهای مالیات مضاعف در مورد مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض	سنگشیری	۱۶
اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن	م. ت. همدانی	۲۰
حقوق مالی، مبحثی از قانون مالیاتی		۲۷
شماره گذاری مواد در قانون مالیات‌های مستقیم	م. اکباتان	۲۹
اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی		۳۳
آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی		۳۸
خبرهای مالیاتی		۴۱
قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی		۴۶
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

سرآغاز

به نام خدا

شمارهٔ قبلی مجله مالیات را با بحث پیرامون طرز عمل پاره‌ای مراجع مالیاتی آغاز کردیم که براثر حالت انفعالی در برابر رویه‌های موجود و به احتمال زیاد با نیت راحتی کار دنبال می‌شود، به این معنی که بعضی از ماموران به جنبه‌های قراردادی و ظاهری امور اکتفا نموده و کوشش چندانی در جهت کند و کاو در مسائل و کشف واقعیت قضایا مبذول نمی‌دارند و در نتیجه احتمال تفویت مالیات حقهٔ دولت و تضرّر خزانهٔ کشور به‌میان می‌آید.

در شمارهٔ حاضر رویّه دیگری را بررسی می‌کنیم که از لحاظ علل و موجبات با آنچه گفتیم مشابهت دارد. از حیث نتیجه نیز هرچند ممکن است به ظاهر خلاف مورد فوق تصوّر شود، اما در نهایت می‌تواند آثاری مشابه همان برجای گذارد. این بحث جدید به تفکر خاصی مربوط است که از گذشتهٔ دور بر نحوهٔ عمل برخی از مراجع بخش عمومی حاکم بوده و از آن تحت عنوان ظاهری «صرفهٔ دولت» یاد می‌شده است. مفهوم این عنوان آن است که اقدامات متصدیان امور باید صرفاً در جهت حفظ منافع بخش عمومی صورت پذیرد. بدیهی است چنین هدفی به طور اصولی کاملاً معقول و منطقی و منطبق با علت وجودی کارکنان بخش عمومی است. اما در مواردی از این پوشش منطقی و معقول در جهت به اصطلاح «راحتی خیال» مأموران استفاده می‌شود. منظور مواردی است که بر حسب قانون و انصاف یا حکم مرجع صلاحیتدار، حقوق اشخاص به رسمیت شناخته شده‌است لکن برخی از متصدیان به رغم حقانیت افراد به روش یاد شده ادامه می‌دهند. در اینجا بیش از آن که «صرفهٔ دولت» در کار باشد آسودگی خاطر اشخاص مطرح است، زیرا به غلط یا به درست چنین پنداشته می‌شود که چنین روشی به هر حال بی‌ضرر و خالی از مخاطره است. احتمالاً پاره‌ای تجارب نیز مؤید چنین برداشتی بوده و شاید خلاف آن کمتر مشاهده شده‌باشد.

بخش مالیاتی کشور نیز از این قاعده مستثنی نبوده است، به ویژه که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

موجودیت آن بیش از هر سازمان دیگری با درآمد و مالیه دولت سر و کار دارد. برداشت مأموران از این بابت قابل درک است، زیرا امکان این که اعلام نظر یا اقدام در جهت کسب درآمد بیشتر برای دولت با مشکلی مواجه شود یا انگشت اتهامی را متوجه کسی کند کمتر از حالت عکس آن است. البته قانون اشاراتی در جهت عکس این طرز تفکر نیز دارد که نمونه آن بند ۱ ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. بند مذکور به حالتی اشاره کرده‌است که درآمد مؤدی به سبب مسامحه یا تعمد ماموران و یا عدم توجه آنان به اسناد و مدارک مربوط و عدم تحقیق کافی کمتر یا «بیشتر» از میزان واقعی تشخیص داده‌شود. در چنین وضعی برای متخلفان مجازات اداری پیش‌بینی شده است. اما همان گونه که گفتیم از گذشته دور تاکنون شیوهٔ عمل بیشتر در جهت خلاف این مسیر بوده‌است و مقرراتی از این قبیل چندان مجال خودنمائی نداشته‌اند که تغییر رفتار اصولی از این بابت را سبب گردند.

به هر تقدیر تحول در این رفتار شاید مستلزم تغییر در بسیاری از عوامل در سطح جامعه باشد اما در صورت اعتقاد و تمایل به حرکت و عدم انفعال باید بگوئیم که در عین حال مدیران و مسئولان امور در شروع چنین تحولی می‌توانند مؤثر باشند و شاید بتوان گفت که اقدام آنان برای آغاز حرکت امری ضرور و اجتناب‌ناپذیر است. منظور حرکتی است بر پایه حرمت قانون و مقررات که یکی از لوازم آن احترام به حقوق صاحبان حق در مواردی است که قانون چنین حقوقی را به رسمیت شناخته است. چنین برداشتی در نهایت به سود دولت و حفظ بسیار بهتر و مؤثرتر آن مقوله‌ای خواهد بود که از آن به‌عنوان «صرفهٔ دولت» یاد می‌کنند. بحث در این باب فراوان است اما به طور خلاصه می‌توان گفت که یکی از هدف‌ها و بلکه آرزوهای بزرگ دولت‌های جهان تأمین هر چه بیشتر تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی است. هر چه بیشتر بتوان به چنین هدف مهمی نایل آمد سلامت و انسجام نظام مالیاتی و در عین حال تأمین درآمدهای دولت به نحوی صحیح‌تر و فزون‌تر محقق خواهد شد. این که از چه راه‌هائی می‌توان به جلب تمکین مؤدیان موفق شد، می‌تواند موضوع بحثی طولانی قرار گیرد. اما در یک نکته نمی‌توان تردید داشت و آن این که جلب اطمینان خاطر مؤدیان نسبت به انتظام کار دستگاه مالیاتی قطعاً یکی از عناصر پایه‌ای و اصولی چنین عنایتی به شمار می‌رود. هنگامی که از انتظام کار سازمان مالیاتی صحبت می‌کنیم قطعاً به این عامل مهم نیز باید توجه داشته باشیم که اجرای دقیق قانون یکی از لوازم و شرایط مؤثر آن است. اگر مؤدی به قانونمندی سازمان مالیاتی اطمینان نداشته‌باشد چندان شگفت نخواهدبود که به انواع تدابیر و حیل برای فرار از مالیات متوسل شود. البته منظور این نیست که گریز و ترفند مالیاتی تنها به این سبب حاصل می‌شود، اما چنین عاملی را هم قطعاً در زمره باقی عوامل مؤثر در این زمینه باید به حساب آورد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اصلاح ماده ۲۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم

م. ت. همدانی

در آذرماه سال گذشته قانون جدیدی به شکل ماده واحده به تصویب مجلس شورای اسلامی و تأیید شورای نگهبان رسید که ضمن آن بخشی از تبصره ذیل ماده ۲۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم دستخوش تغییر گشت و تبصره جدیدی تحت عنوان تبصره ۳ به ماده مذکور افزوده شد.

تبصره ذیل ماده ۲۲۱ اساساً راجع به تشکیل حوزه‌های خاص مالیاتی است که اگر وزارت امور اقتصادی و دارائی مقتضی بداند رسیدگی به برخی فعالیت‌های معین را به چنان حوزه‌هائی واگذار می‌کند. این بخش از تبصره همچنان دست نخورده مانده است. اما به دنبال این حکم اصلی جمله‌ای به تبصره مورد بحث اضافه شده بود که به وزارت اقتصاد و دارائی اجازه می‌داد «**در مواردی که محل فعالیت عمده شرکت با مرکز امور اداری آن متفاوت است رسیدگی به پرونده مالیاتی شرکت را به حوزه مالیاتی محل فعالیت عمده شرکت احاله نماید**». اکنون ماده واحده جدید این اختیار وزارت امور اقتصادی و دارائی را به الزام بدل نموده‌است، یعنی در موردی که محل فعالیت عمده شرکت با مرکز امور اداری آن متفاوت باشد وزارتخانه تکلیف و وظیفه دارد امر رسیدگی را به حوزه محل فعالیت عمده شرکت ارجاع نماید. این مطلب برای تدوین کنندگان و تصویب کنندگان ماده واحده به قدری حائز اهمیت بوده‌است که به منظور جلوگیری از هر گونه مانع قانونی در خاتمهٔ تبصره عبارتی به این شرح اضافه نموده‌اند: «**در صورت مغایرت سایر مواد و تبصره های قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین با مفاد این تبصره، ملاک عمل مفاد این تبصره خواهد بود**».

تبصره ۲ افزوده شده به موجب ماده واحده جدید متنی از این قرار دارد:

«**آن تعداد از اشخاص حقوقی موضوع این قانون که در دو یا چند محل فعالیت‌های تجاری - تولیدی اقتصادی - درآمدی دارند شهر یا محلی که بیشترین فعالیت‌های فوق در آن صورت می‌گیرد مجاز به رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی می‌باشند**».

صرف نظر از نکات شکلی و عبارتی که بعداً به آنها اشاره خواهیم کرد، در مجموع چنین برمی‌آید که برخی تحولات پیدا شده در امر بازرگانی و کسب و کار در تدوین و تصویب چنین مقرراتی بی‌تأثیر نبوده است. در سال‌های اخیر ترفندهای مالیاتی خاصی به منصه ظهور رسیده که برخی از آنها در رابطه با محل کسب و کار است، نظیر داشتن یک اقامتگاه تجارتی ظاهراً غیرفعال در یک نقطه و محل فعالیت اصلی مؤسسه در نقطه دیگر. در این مثال و مثال‌های مشابه ضابطه‌های قدیمی قانون مدنی، قانون تجارت و حتی قانون مالیات‌های مستقیم در مورد اقامتگاه شرکت‌ها و مؤسسات و صاحبان مشاغل همواره وافی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

به مقصود نبوده و در مواردی خلاءها و گریزگاه‌هایی به همراه دارند. شاید بسیاری بدانند که حتی اصلاحاتی مانند ماده واحده مورد بحث هم در همه موارد کاملاً کارساز نبوده و نیستند. شنیده می‌شود کسانی معاملات سودآوری با استفاده از تلفن در منزل خود انجام می‌دهند و یا حتی تلفن همراه (موبایل) در دست در اطراف نواحی تجارتی قدم می‌زنند و به دلالی و معامله سرگرم‌اند.

این اوضاع و احوال جدید که پیشرفت‌ها و وسایل فنی جدید در امکان به وجود آوردن آن مؤثر بوده است انحصاری به این کشور ندارد و ممالک پیشرفته غربی در اروپا و آمریکا با نمونه‌های بسیار گسترده‌تر و پیچیده‌تر آن روبرو هستند. معاملات الکترونیکی از طریق شبکه‌های کامپیوتری به نحو روزافزونی توسعه می‌یابد و کسی جلودار آن نیست. سازمان‌های مالیاتی این کشورها در برابر این پدیده جدید به تدریج درمانده‌تر می‌شوند و هم‌اکنون انواع بررسی‌ها و تحقیقات به منظور جبران خسارت‌های مالی حاصل و مقابله با وضعیت حادث شده در کشورهای مذکور در جریان است. هدف، کنترل فعالیت‌های اقتصادی و تجارتی به منظور بازیافت درآمدهای مالیاتی است که این کنترل در مورد معاملات موردبحث روز به روز بیشتر از دست می‌رود. در کشور ما هنوز دامنه این‌گونه ترفندها بسیار گسترده نشده و تصویب مقرراتی از این دست می‌تواند به عنوان گامی در طریق رفع نارسائی مورد سخن تلقی شود.

اما در مورد ماده واحده یاد شده چند نکته عبارتی و شکلی نیز مطرح است:

۱. تبصره ۲ به نحو مبهمی تنظیم شده است. صحبت از اشخاص حقوقی است که در دو یا چند محل «فعالیت‌های تجاری - تولیدی اقتصادی - درآمدی دارند». معلوم نیست خطهای فاصل در این عبارت چه نقشی ایفا می‌کنند. آیا منظور سه نوع فعالیت مختلف است که یکی فعالیت تجارتی است و دومی فعالیت تولیدی اقتصادی و سومی فعالیت درآمدی است؟ اگر چنین باشد باز پرسش‌های چندی به میان می‌آید زیرا مفاهیمی مانند فعالیت تولیدی اقتصادی و یا فعالیت درآمدی اصطلاحات غیرمأنوس و ناشناخته‌ای هستند. اما اگر خط فاصل نقش رابط را بر عهده داشته و منظور دو نوع فعالیت باشد یکی فعالیت تجاری - تولیدی و دیگری فعالیت اقتصادی - درآمدی، باز هم نوع دوم این فعالیت‌ها با اصطلاح نامأنوس و غیرمفهومی ادا شده و موجد ابهام است.

۲. در همین تبصره ۲ گفته شده است: «... **شهر یا محلی که بیشترین فعالیت‌های فوق در آن صورت می‌گیرد مجاز به رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی می‌باشند**». به این ترتیب رسیدگی مالیاتی بر عهده شهر یا محل قرار می‌گیرد و نه مرجع مالیاتی ذیربط! ضمناً کاربرد صیغه جمع در فعل «می‌باشند» در آخر این عبارت با لفظ «آن» در وسط عبارت که مفرد است سازگاری ندارد. در مجموع به نظر می‌رسد در تدوین مقررات اعم از مالیاتی و غیر آن دقت چندانی نسبت به انتخاب عبارات و جملات مبذول نمی‌گردد که نارسائی‌های مورد بحث هم جزئی از همین وضع کلی به شمار می‌رود.

۳. آخرین نکته قابل ذکر این است که تاریخ تصویب قانون در جلسه علنی مجلس با تاریخ تأیید شورای نگهبان یکی است و هر دو کار در روز ۱۸ آذرماه ۱۳۷۷ انجام پذیرفته است. البته اشاره به این مطلب فقط از جهت جالب بودن و نادربودن چنین اتفاقی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بررسی اثرات جهانی شدن اقتصاد بر امر مالیات

و

اندیشه تشکیل یک سازمان بین‌المللی مالیاتی

ترجمه و تلخیص از: دکتر علی‌اکبر عرب مازار

دکتر Vito Tanzi از کارشناسان و صاحبنظران معروف مالیاتی صندوق بین‌المللی پول ضمن مقاله‌ای که پیرامون موضوع فوق در بولتن مؤسسه اطلاعات بین‌المللی (IBFD) به‌چاپ رسانیده تحولات دهه‌های اخیر را که در جهت یک کاسه شدن بازرگانی جهانی و درآمیختن اقتصادهای ملی عمل می‌کند مورد بحث قرار داده است. وی به ویژه تأثیر این تحولات در سیستم‌های مالیاتی کشورهای جهان را بررسی نموده و سناریوئی را ارائه می‌دارد که به نظر او تشکیل یک سازمان جهانی مالیاتی را ایجاب می‌کند. این سازمان به اعتقاد نویسنده باید همانند سازمان‌های تخصصی مسئول رسیدگی و حل و فصل امور معین (نظیر سازمان تجارت جهانی، سازمان بین‌المللی کار و امثال آنها) مشکلات بین‌المللی ناشی از شرایط جدید مناسبات اقتصادی و مالیاتی عصر حاضر و دهه‌های آینده را مورد بررسی و اقدام قرار دهد.

بخش یکم ـ جهانی شدن اقتصاد و آثار آن

در دهه‌های اخیر شاهد ادغام فزاینده اقتصادهای ملی در سطح جهان بوده‌ایم. این اقتصادها که در گذشته جدا از یکدیگر و به طور بسته عمل می‌کردند به تدریج درها را به روی یکدیگر گشودند و در یک اقتصاد کلی جهانی ادغام شدند. همراه آن یک بازار جهانی سرمایه نیز پا به عرصه نهاد که حرکت سرمایه‌ها از نقطه‌ای به نقطه دیگر و ایجاد نرخ‌های بهرهٔ یکنواخت بین‌المللی را سبب گردید. این جریان یک کاسه شدن اقتصاد طبعاً فوایدی نیز به همراه داشته است. از جمله:

الف. تخصیص منابع جهانی به نحو شایسته‌تری انجام شده و در نتیجه ارتقاء میزان بازده و سطح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

زندگی را موجب گردیده است؛

پ. بر اثر دسترسی به کالاهای خارجی، افراد از امکان انتخاب بیشتری نسبت به فراورده‌ها و خدمات برخوردار شده‌اند؛

پ. با کاهش هزینه مسافرت (چه از جهت قیمت و چه از حیث زمان) امکان مسافرت افراد به اقصیٰ نقاط عالم فراهم شده است؛ و

ت. اطلاعات قابل دسترسی به نحو معتنابهی افزایش یافته، ضمن این که هزینه تهیه آن بسیار کاسته شده است.

اما در کنار مزایائی از این قبیل مسائل و دشواری‌هایی نیز بر اثر تحولات مورد بحث پدید آمده است. در اینجا فقط چند نمونه از این جنبه‌های منفی را برمی‌شماریم:

۱. سیاستِ درهای باز و تجارت آزاد سبب رد و بدل شدن انبوه کالاها بین کشورهای مختلف شده است. همراه آن تجارت کالاهای غیرقانونی و نامطلوبی همچون مواد مخدر، اسلحه و مواد زیانبخش نیز با استفاده از آزادی‌های جدید آسان‌تر شده است. در نتیجه دولت‌ها با این مشکل مواجه شده‌اند که چگونه سیاست درهای باز و رفع موانع بر سر راه تجارت آزاد را حفظ کنند ضمن این که کنترل شدید و سختگیری‌های لازم جهت مقابله با این مشکل را نیز اِعمال می‌نمایند.

۲. تجارت بین‌المللی بسیار گسترده و برخوردار از آزادی می‌تواند سبب تحمیل پاره‌ای عوارض از سوی کشوری بر کشور یا کشورهای دیگر شود. صدور کالاهای ناسالم یک نمونه از این مسأله است.

۳. آزادی رفت و آمد افراد و جابجائی وسایل، پای تعداد زیادی از افراد را به نقاطی از جهان باز می‌کند که در گذشته غیرقابل دسترسی و از جهان خارج گسسته بود. همراه با این آمدوشدها امراض و ویروس‌های محلی به نقاط دیگر عالم راه یافته و زندگی انسانی را با خطر مواجه می‌سازند. گردش در نقاطی مانند جنگل‌های دورافتاده مناطق حاره از این قبیل است.

۴. اثر منفی اسف بار دیگر مسائل زیست محیطی ناشی از توسعه اقتصادی است. در نظر بگیرید اگر جمعیت یک میلیاردی چین بر اثر رشد اقتصادی بسیار چشمگیر آن کشور در آینده همانند مردم سایر کشورهای صنعتی و پیشرفته و به همان مقیاس اقدام به خرید اتومبیل سواری و یخچال خانگی نمایند، چه عواقب زیست محیطی مصیبت‌زائی به بار خواهد آمد.

نکته مهم این است که جهانی و یک کاسه شدن اقتصاد مسائل ملی و داخلی را به مسائل بین‌المللی بدل می‌کند و چنین وضعی می‌تواند سبب تضاد و اختلاف بین کشورها شود مگر این که تدبیری برای حل آنها اندیشیده شود. در جهان امروزی بازارها چنان به هم پیوسته است که فرضاً افزایش نرخ بهره از سوی بانک مرکزی کشور واحدی می‌تواند آثار بین‌المللی بر جای گذارد و واکنش بسیاری از کشورهای دیگر را برانگیزد.

علم اقتصاد به ما آموخته است که هر وقت پای عوارض خارجی به میان آید مداخله بخش عمومی موجه خواهد بود. اما بخش عمومی در مواجهه با چنین عوارض تحمیل شده از خارج چه ابزارهایی در دست دارد. به عنوان نمونه در مورد آلودگی ناشی از کارکرد ماشین‌آلات کارخانه‌های داخلی به‌وضع مالیات می‌پردازد یا نظاماتی جهت کنترل سلامت کار آنها وضع و اجراء می‌کند و یا تشویق‌های مالی برای کاستن از آلودگی مقرر می‌دارد. اما این گونه وسائل و تمهیدات هیچ یک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

در مقابله با عوارض ناشی از عملکرد مؤسسات سایر کشورها قابل استفاده نیستند زیرا دولت‌ها از حق حاکمیت مساوی در برابر یکدیگر برخوردارند. در اینجا است که اندیشه ایجاد سازمان‌های جهانی جهت بررسی و یافتن راه حل برای مسائل حائز وصف بین‌المللی خودنمائی می‌کند. در دهه‌های اخیر شاهد تأسیس و توسعه بسیاری از این گونه سازمان‌ها بوده‌ایم که با وجود پاره‌ای انتقادها که بر کار یا کارآیی آنها ابراز می‌شود، به حیات خود ادامه داده و در بسیاری از موارد اثر وجودی قابل توجهی نیز بر جای نهاده‌اند.

بخش دوم - جهانی شدن و سیاست‌های مالیاتی

از جمله نتایج جهانی شدن، تأثیر سیاست‌های ملی کشورها بر یکدیگر است که سیاست مالیاتی نیز از این قاعده بیرون نمی‌باشد. بحث‌های داغ مالیاتی که درون اتحادیه اروپا جریان دارد شاهد گویائی بر این مدّعیٰ است. نظام‌های مالیاتی بسیاری از کشورها در زمانی نضج گرفته که تجارت بین کشورها غالباً تحت کنترل بوده و حرکت سرمایه‌ها نیز تابع محدودیت‌ها و مقررات قرارداشته‌است. در آن اوقات شرکت‌ها و مؤسسات عملیات خود را به طور عمده درون مرزهای کشور متبوع خویش انجام می‌دادند و سود اشخاص حقیقی نیز بیشتر از فعالیت‌ها و سرمایه‌گذاری‌های داخلی تحصیل می‌شد. در چنان شرایطی دادوستد بازرگانی، سود مؤسسات، درآمد اشخاص حقیقی و مصرف را می‌توانستند در یک کشور مشمول مالیات قرار دهند بی آنکه تعارض چندانی با سایر کشورها پدید آید. در نتیجه سیاست‌های مالیاتی هر یک از کشورها مشکلی برای کشور دیگر ایجاد نمی‌کرد. حتی کتاب‌های دانشگاهی و آثار علمی در زمینه مالیات‌ها در گذشته همواره شامل بررسی مسائل مالیاتی از دید یک اقتصاد بسته بوده است.

اما جهانی شدن اقتصاد این وضع را دگرگون ساخته و اکنون آزادی عمل دولت‌ها در زمینه سیاست مالیاتی ممکن است بر اثر اقدامات سایر دولت‌ها در همین زمینه با محدودیت روبرو شود. بررسی تمام جنبه‌ها و مظاهر این پدیده از حوصله مقاله حاضر بیرون است و ما به ذکر چند مورد اکتفا می‌کنیم:

الف. مالیات بر فروش

برخی از کشورها با وضع مالیات بر فروش نازل بر کالاهایی که حمل آنها آسان است می‌کوشند مشتریانی را از سایر کشورها برای خرید این گونه کالاها جلب کنند. چنین دادوستدی به ویژه برای کشورهای کوچک جاذبه دارد و دائماً رو به گسترش است. عواملی که در این زمینه مؤثرانند عبارتند از تبلیغات تجارتی وسیع بین‌المللی در زمینه برخی از کالاهای مورد معامله، هزینه اندک حمل، سهولت مسافرت و آمدوشد افراد، استفاده از کارت‌های اعتباری و اینترنت برای خرید. اما در مقابلْ همین جریان، آزادی عمل دولت‌ها در مورد وضع مالیات دلخواه بر این دسته از کالاها و تأمین درآمد از این طریق را محدود می‌سازد.

ب. مالیات بر درآمد مؤسسات

در زمان حاضر بسیاری از مؤسسات تجارتی جنبه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

چندملیتی پیدا کرده‌اند و در مواردی هویت اصلی خود را از جهت اقتصادی از دست داده‌اند. به عنوان مثال یک مؤسسه چندملیتی ممکن است مواد خام خود را در کشورهای «الف» و «ب» تولید کند و آن مواد را در کشورهای «پ» و «ت» به فراورده‌های نیمه‌تمام تبدیل کند و بالاخره در کشور «ث» کالاهای تمام شده تولید کرده به سایر کشورها صادر کند. آمار موجود نشان می‌دهد که دادوستد بین وابستگان یک گروه چندملیتی درصد مهمی از بازرگانی جهانی را شامل می‌شود. این نسبت که در اوایل دهه هفتاد حدود ۲۰ درصد بود در سال‌های نخست دهه نود به حدود یک سوم تجارت جهانی بالغ گردید.

مؤسسات چندملیتی همانند هر مؤدی مالیاتی دیگری در پی آن هستند که مجموع مالیات قابل پرداخت خود را به حداقل ممکن برسانند و برای رسیدن به این هدف به راه‌های گوناگونی متوسل می‌شوند. نخستین این شیوه‌ها آن است که مرکز عملیات خود را در کشور یا سرزمینی قرار دهند که نازل‌ترین بار مالیاتی را مقرر داشته باشد. آنچه این منظور را تسهیل می‌کند رقابت مالیاتی بین کشورها است. در یک کشور یا یک ناحیه ممکن است چنان ارفاق‌های مالیاتی برقرار باشد که بتوان آن را یک بهشت مالیاتی نامید. این کار سبب جلب مؤسسات اقتصادی و سرمایه‌ها به آن نقطه می‌شود و فواید این ترتیب ممکن است برای کشور مربوط چندان باشد که از خیر درآمد مالیاتی بیشتر بگذرد، ضمن این که در بسیاری موارد اگر چنین ارفاق‌های مالیاتی در کار نباشد اساساً چنان فعالیت‌ها و سرمایه‌هایی جلب نخواهد شد تا همان اندازه درآمد مالیاتی یا درآمدهای جنبی دیگر هم عاید کشور ذیربط شود.

تدبیر دیگری که مؤسسات چندملیتی به آن مبادرت می‌نمایند دست کاری در قیمت دادوستد داخلی بین گروهی است. یعنی بهای مواد و کالاهای خریداری از وابستگان خود را به نحوی تعیین می‌کنند که در نهایت بخش قابل توجهی از سود معاملات به آن عضوی از گروه منتقل شود که در یک بهشت مالیاتی به ثبت رسیده است. از این طریق جمع بدهی مالیاتی مؤسسه چندملیتی تقلیل پیدا می‌کند و مآلاً توزیع درآمد مالیاتی مؤسسه بین کشورهای محل فعالیت اعضاء گروه هم دستخوش همین فعل و انفعالات می‌شود. نتیجه این وضع آن خواهد بود که برخی کشورها سهم بیشتری از مالیات حاصل می‌برند و دیگران در حساب آخر و با در نظر گرفتن واقعیات امر متضرر می‌گردند. بسیاری از سازمان‌های مالیاتی کشورها به این وضع معترض‌اند و مسأله را کاملاً مؤثر و جدی تلقی می‌کنند. مشخصات فنی بسیاری از فراورده‌های پیشرفته و دارایی‌های غیرملموس چنان است که کنترل دستکاری‌های یاد شده روی قیمت‌ها را بسیار دشوار می‌سازد. امروزه سازمان‌های مالیاتی منابع زیادی را برای مقابله با این وضع تخصیص می‌دهند بی آن که نتیجه مطابق انتظار باشد.

ج. مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

در سال‌های اخیر درآمد اشخاص از محل سرمایه‌گذاری در کشورهای خارج به طور چشمگیری افزایش پیدا کرده است. طبق آمار صندوق بین‌المللی پول میزان این گونه سرمایه‌گذاری که در سال ۱۹۹۴ معادل ۴۴۷ میلیارد دلار بوده در سال ۱۹۹۸ به ۷۶۸ میلیارد دلار بالغ گردیده است. آزادی مسافرت و انتقال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

پـــول چـــنین کـــاری را تســـهیل نـــموده است و سرمایه‌گذاران غالباً درآمدهای خود از این محل را کم‌تر از واقع جلوه داده و یا ایـن کـه اسـاساً آن را کتمان می‌کنند. همکاری بـین دولت‌هـا در زمـینه کشف این موارد و مبادله اطلاعات لازم بـه نـحو مـؤثری انـجام نـمی‌گیرد کـه مـهم‌ترین عـامل آن اخـــتلاف مـنافع بـین کشـورها است. کشـوری کـه سرمایه‌گذاری در آنجا انجام می‌پذیرد نفع خود را در افشاء چنین اطلاعاتی نـمی‌بیند. چـنین وضـعی منجر به از دست رفتن درآمد مالیاتی کشوری که سرمایه از آنجا به خارج گریخته‌است می‌شود و در سیستم مالیاتی آن کشـور هـم مـمکن است تأثـیر بگذارد به این نحو که دولت بـرای تأمـین کسـری درآمد خود نرخ باقی مالیات‌ها را افزایش دهد یـا به وضع مالیات‌های تازه بپردازد.

د. بهشت‌های مالیاتی

تـــعداد بـهشت‌های مـالیاتی روز بـه روز در حـال افزایش است و وجود آنها مـایه گـریز مـالیاتی بـه زیان کشورهای دیگر است. افـراد و مـؤسسات بـا توسل به این مناطق یک اقامتگاه مالیاتی برای خود دست و پا مـی‌کنند و از ایـن طـریق حـداقـل بـار مالیاتی را بر عهده می‌گیرند. همان گونه که پـیشتر گفتیم مناطق مورد بحث به درآمد مالیاتی اندک و سایر عواید حاصل اکتفا می‌کنند زیـرا در صـورت فـقد چـنین شـرایـطی اسـاساً کسـی بـه آنـها روی نمی‌آورد و منافعی عایدشان نمی‌گردد. در مـقابل کشورهای دیگری درآمدهای مالیاتی بالقوه خود را از دست می‌دهند.

هـ. بازار سرمایه

در بازار سرمایه چنان ابزارهای جدیدی پدید آمده و مـعاملاتی صـورت مـی‌پذیرد کـه سـازمان‌های مالیاتی را با مسائل بغرنجی مواجـه سـاخته است. سازمان مالیاتی غالباً در کشف درآمـدها و تـعیین رابـطه آن بـا کشورهای مـختلف دچـار مشکـل می‌شود و این به ویژه هنگامی بارزتر مـی‌شود کـه عملیات مربوط از یک بهشت مـالیاتی سـرچشـمه گرفته باشد. در این زمینه سیاست مالیاتی غالباً از تحولات فنی بازار سرمایه عقب می‌ماند. به تدریج که بازارهای مالی بیشتر در یکدیگر ادغام می‌شوند و از وضع پیچیده‌تری برخوردار می‌گردند و نقل و انتقال سرمایه‌ها هـم گسـترده‌تر مـی‌شود، تـوانـائی سازمان‌های ملی مالیاتی جهت مقابله با این جریان کمتر می‌شود.

و. آثار و نتایج

مواردی که از آنها یاد کردیم و موارد دیگری از این قـبیل روی نـظام مـالیاتی و درآمـدهای مـالیاتی بسیاری از کشورها اثراتی بـر جـای مـی‌گذارد. امـا هنوز این اثرات به درستی مورد توجه قرار نگرفته و به ویژه از جهت حجم و مقدار آن آمار دقیقی در دست نیست. با این حال چنین اثراتـی بـه تـدریج احساس شده و وزرای دارائی برخی از کشورها بـه آن اشاره کرده‌اند. علاوه بر این در سال‌های اخـیر کسر درآمدهای مالیاتی نسبت به ارقام پیش‌بینی شـده در بـودجه - بـه رغـم دقت کـافی و مـنظور داشتن کلیه عوامل - مشاهده گردیده است. ضمناً پاره‌ای از کشورها با مهاجرت نـاگـهانی سـرمایه‌ها مواجه شده‌اند و این در حالی است کـه بـه چـنین سرمایه‌هائی نیاز بسیار دارند.

ترس از فرار سرمایه‌ها برخی از کشورها را بـر آن داشته است که از اصلاح نرخ‌های مالیاتی درآمـد بهره و سود سهام پـرهیز کـنند و بـه ایـن تـرتیب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

میدان مانور سیاستگذاران مالیاتی محدود شده است. همین اوضاع و احوال موجب انحراف بار مالیاتی از صاحبان پاره‌ای از درآمدها به سایر شهروندان شده و در نتیجه نظام مالیاتی را از عدالت دور ساخته است. اثر دیگر این وضع کسر بودجه دولت‌هااست در حالی که بسیاری از آنها حذف یا تقلیل این کسری را به عنوان یکی از اهداف مهم خود تلقی می‌کنند.

به طور خلاصه رقابت مالیاتی بین کشورها یک واقعیت زمان معاصر به شمار می‌رود و آثاری از این گونه را بر جای می‌گذارد که برای بسیاری از کشورها ناخوش‌آیند است. از طرفی یک مؤسسه بین‌المللی جهت رسیدگی به چنین مشکلاتی وجود ندارد و همین موضوع است که ذیلاً مورد بحث قرار می‌گیرد.

بخش سوم - سازمان بین‌المللی مالیاتی

در مورد مسائلی که به آنها اشاره شد سه طریقه عمل قابل تصور است: رها کردن وضع موجود به حال خود به این امید که مکانیزم بازار خود به خود مشکل را حل کند، یافتن راه‌های حل مسأله از طریق قراردادهای بین‌المللی، و بالاخره تأسیس یک سازمان بین‌المللی با مسئولیت پرداختن به این گونه مسائل و سایر جنبه‌های بین‌المللی امر مالیات. مکانیزم بازار در این زمینه خاص کارآئی لازم را ندارد. در شرایط کنونی برخی انواع درآمدهای مشمول مالیات یا به اصطلاح آنچه پایه مالیات نامیده می‌شود، کم و بیش به عنوان «مشاعات» تلقی می‌گردد و با آن رفتاری شبیه هوا، ماهی‌های موجود در اقیانوس‌ها و نظایر آن معمول می‌گردد. به عبارت دیگر هر دولتی سعی می‌کند این پایه‌های مالیاتی را به قلمرو خود جذب کند و از حیث مالیاتی و از جهات دیگر از آن بهره جوید. تحت این شرایط جاذبه موضوع بیش از آن نیرومند است که عمل خود به خودی بازار بتواند مشکل را از میان بردارد.

قراردادهای مالیاتی البته در مواردی مؤثر بوده‌اند ولی تأثیر آنها بیشتر در حالتی است که هزینه راه‌حل‌های موجود و همچنین منافع آن به نحو گسترده‌ای بین کشورها قابل توزیع باشد. اما در مورد مشکل خاص مورد بحث ما که از طرفی دولت‌ها رفتار آزادانه و یک طرفه را کاملاً به سود خود می‌دانند و از سوی دیگر آنها را نمی‌توان ناگزیر از الحاق به چنین قراردادهایی نمود، تأثیر چندانی از قرارداد بین‌المللی نمی‌توان انتظار داشت.

آنچه باقی می‌ماند اندیشه تأسیس یک ارگان بین‌المللی است که بتواند راه حل‌هایی ارائه دهد و در مواردی کشورها را ملزم به اجرای آنها نیز بنماید، یعنی همان تجربه‌ای که از پایان جنگ دوم جهانی به بعد به گستردگی مورد عمل قرار گرفته است. در حال حاضر انواع سازمان‌های بین‌المللی وجود دارند که بسیاری از اهداف و مسائل جهانی را دنبال می‌کنند. ولی سازمانی برای رسیدگی به مسائل مالیاتی دارای اثرات بین‌المللی وجود ندارد. این وضع مایه تعجب است زیرا بسیاری از کشورها مالیات را وسیله رقابت قرار داده‌اند، همان گونه که از تعرفه‌های بازرگانی و تغییرات نرخ ارز به این منظور استفاده می‌شود. اما با وجود طرح مسائلی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مانند رقابت تعرفه‌ای در مجامع بین‌المللی، هیچگاه مشکل رقابت مالیاتی در چنین ارگان‌هایی مطرح نشده است.

در صورت قبول اندیشه تشکیل یک سازمان بین‌المللی مالیاتی این پرسش مطرح می‌شود که وظایف و اختیارات چنین سازمانی چه خواهد بود. پاسخ به این سئوال از طرفی منوط به آن است که جامعه بین‌المللی تا چه حد حاضرباشد به سازمان مذکور قدرت و اختیار عمل بدهد و از سوی دیگر فراگیری سازمان نیز مطرح است به این معنی که باید دید چه تعداد از کشورها به چنین سازمانی ملحق می‌شوند و در آن مشارکت می‌جویند. البته در این مرحله که دولت‌ها امر مالیاتی را از لوازم حاکمیت ملی و در صلاحیت انحصاری خود می‌دانند بعید است که سازمان مورد بحث از اقتدار زیادی برخوردار گردد.

با وجود این می‌توان پاره‌ای صلاحیت‌ها را برای سازمان بین‌المللی مالیاتی قائل گردید، از جمله:

۱. بررسی و تعیین روندها و مسائل عمده مالیاتی در سطح بین‌المللی.

۲. جمع‌آوری و تحلیل و ارائه آمار و اطلاعات مالیاتی به طور گسترده.

۳. تهیه گزارش سالانه‌ای تحت عنوان گزارش تحولات مالیاتی جهان. در این گزارش علاوه بر ارائه اطلاعات و آمار و تحلیل‌های مختلف، مشکلات موجود نیز معرفی شده و راه‌حل‌های احتمالی آنها بیان خواهد گردید.

۴. ارائه برخی کمک‌های فنی در زمینه سیاستگذاری و مدیریت مالیاتی به کشورهای عضو.

۵. شناسائی و معرفی اصول و رویه‌های اساسی در مورد سیاستگذاری و مدیریت مالیاتی.

۶. برپائی مجمعی به منظور تبادل نظر مدیران و سیاستگذاران مالیاتی کشورهای عضو.

۷. ایجاد یک مرجع داوری جهت رسیدگی به مناقشات مالیاتی کشورهای عضو و فیصله آن.

۸. نظارت بر تحولات مالیاتی در سطح کشورها، مناطق و جهان، مشابه آنچه صندوق بین‌المللی پول در حیطه صلاحیت‌های خود انجام می‌دهد.

سازمان مالیاتی بین‌المللی به بررسی و تشخیص مواردی خواهد پرداخت که اقدامات مالیاتی دولت‌ها دارای تأثیر روی سایر کشورها بوده‌است و توصیه‌های لازم جهت اصلاح وضع را به عمل خواهد آورد. اما در مورد مسائلی که دارای جنبه داخلی بوده و اثر برون مرزی ندارد مداخله‌ای به عمل نخواهد آورد.

در پایان بحث راجع به صلاحیت‌های احتمالی سازمان بین‌المللی مالیاتی بد نیست اشاره‌ای به پیشنهاد یکی از صاحبنظران مالیاتی به نام James Tobin بنمائیم. وی پیشنهاد کرده است که یک مالیات بین‌المللی به منظور تأمین هزینه‌های سازمان ملل متحد برقرار شود. چنین مالیاتی به نظر او باید از مواردی نظیر بلیط هواپیما برای سفرهای خارج از کشور، معاملات مالی بین‌المللی و نظایر آنها اخذ گردد. در صورت اجرای چنین طرحی استقلال سازمان ملل متحد به نحو مؤثرتری تأمین خواهد شد زیرا دیگر بودجه خود را در گرو تصمیم‌گیری‌های سیاسی دولت‌ها نخواهد دید. اگر روزی جامعه جهانی چنین مالیاتی را تصویب کند مهم‌ترین دستگاه برای وصول آن همین سازمان بین‌المللی مالیاتی خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

تورم و مالیات

م. الوندکوهی

تورم در تاریخ بشری سابقه‌ای کهن دارد و بررسی آثار پیشینیان و مقایسه اطلاعات موجود در آن‌ها با قیمت‌های رایج در اعصار بعد و زمان حاضر چگونگی حرکت تصاعدی این پدیده ناخوش‌آیند را بازگو می‌کند. اما آنچه دهه‌های اخیر شاهد آن بوده نه یک حرکت، بلکه یک خیزش و جهش بوده است. به عنوان نمونه در کشور خودمان بهای برخی از کالاها از دهه‌های اول و دوم قرن حاضر هجری شمسی تاکنون بین پنج تا ده هزار برابر افزایش یافته است.

البته بحث ما چندان به اصل داستان تورم و خوبی و بدی آن ربطی ندارد و منظور از مثال یاد شده تنها جلب توجه به وسعت و اهمیت موضوع و اثرات مالیاتی آن است. نرخ‌های مالیاتی پیش‌بینی شده در بسیاری از قوانین مالیاتی و از جمله قانون مالیات‌های مستقیم ایران غالباً جنبه تصاعدی دارند به این معنی که با افزایش قدر مطلق رقم درآمد، نرخ‌های مالیاتی بالاتری اعمال می‌گردد. هدف از کاربرد چنین نرخ‌هایی معمولاً اجرای عدالت مالیاتی است تا هر چه درآمد بیشتر باشد مالیات فزون‌تری گرفته شود.

اما تورم اثر جانبی خاصی در ساختارهای تصاعدی نرخ مالیاتی بر جای می‌گذارد. توضیح این که بر حسب معمول هر یک از نرخ‌های تصاعدی در برابر یک لایه یا طبقه درآمدی معین قرار می‌گیرد. فرضاً ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ جمعاً ۹ لایه یا قشر درآمدی پیش‌بینی کرده که از صدهزار تومان شروع شده و به درآمدهای بالاتر از سی میلیون تومان ختم می‌شود. هر لایه درآمدی نسبت به لایه ماقبل تابع نرخ مالیاتی بالاتری است. مثلاً کسی که درآمد مشمول مالیات سالانه‌اش صد هزار تومان یا کمتر است مالیاتی به نرخ ۱۲ درصد می‌پردازد ولی اگر همین درآمد دو برابر شود صدهزار تومان دوم آن مشمول نرخ بالاترِ ۱۸ درصد خواهد بود. به همین ترتیب اگر فرضاً درآمد مؤدی به ۲ میلیون تومان در سال برسد نسبت به لایه آخر درآمد خود باید مالیاتی به نرخ ۴۰ درصد بپردازد.

بحث بر سر این است که در تاریخ تصویب قانون دو میلیون تومان نسبت به زمان حاضر درآمد قابل توجه‌تری به شمار می‌رفته ولی اکنون دیگر برای یک شرکت یا مؤسسه یا حتی یک دکان بقالی درآمد سالانه کوچک و ناچیزی به حساب می‌آید. پس خیلی زود درآمد مؤدی به لایه‌های بالاتر صعود می‌کند و نرخ‌های بالاتر هم شامل حال وی می‌شود. به همین قیاس شرکتی که سالانه درآمدی حدود ۱۰ میلیون داشته باشد به نرخی بسیار نزدیک به حداکثر باید مالیات بپردازد. بد نیست اشاره کنیم که این وضع فقط شامل حال بازرگانان و شرکت‌ها نبوده و بلکه حتی حقوق‌بگیران هم در نهایت بر همین منوال مشمول مالیات قرار می‌گیرند. نتیجه کلی این حساب سرانگشتی آن است که اگر درآمد مؤدی در وضع کنونیِ هزینه‌های زندگی آن قدر باشد که مخارجی در حد اجاره یک آپارتمان آبرومند و تأمین هزینه‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

تحصیلی دو فرزند و خورد و خوراک معمولی و هزینه‌های پزشکی متداول یک خانواده را تکافو کند خیلی زود در لایه‌های درآمدی مشمول نرخ‌های بالای مالیاتی قرار می‌گیرد، به نحوی که حدود نصف درآمد خالص مؤدی را مالیات می‌برد. حال آن که به نظر نمی‌رسد قانونگذار به هنگام وضع قانون چنین نتیجه‌ای را در نظر می‌داشته است.

تجربه سایر کشورها

همان گونه که گفتیم تورم پدیده‌ای است جهانشمول و کشوری نیست که در طول زمان از آسیب آن در امان بماند. به همین خاطر کارشناسان مالیاتی بسیاری از کشورها به فکر جبران اثرات جنبی آن در رابطه با نرخ‌های تصاعدی افتاده و تدابیری را به این منظور اندیشیده‌اند که به قوانین مالیاتی برخی از ممالک هم راه پیدا کرده است. در این شماره از مجله مالیات نمونه‌ای از این راه‌حل‌ها را به نقل از قانون مالیاتی آمریکا نقل می‌کنیم و امیدواریم که در آینده نیز نمونه‌های دیگری را بازگو نمائیم.

مقررات مالیاتی آمریکا بسیار مفصل و طولانی است، چنان که اگر تمامی آنچه را که مجموعه قوانین درآمدهای داخلی (Internal Revenue Code) نامیده می‌شود در نظر بگیریم با چند هزار صفحه مطلب سر و کار خواهیم داشت. در نخستین قسمت‌های این مجموعه، مالیات بر افراد (Tax on individuals) مطرح شده که در ایران بجای آن از اصطلاح مالیات بر شخص حقیقی استفاده می‌شود. مشمولان مالیات در این بخش به چند گروه تقسیم شده‌اند و مبنای این تقسیم‌بندی وضع مؤدی از حیث مجرد یا متأهل بودن و عائله‌مندی وی است. فرضاً در گروه نخست افراد متأهلی قرار دارند که به اتفاق همسر خود یک اظهارنامه واحد مالیاتی تسلیم می‌دارند. گروه دوم شامل کسانی است که علاوه بر همسر، فرزندان و افراد دیگری تحت تکفل خود دارند. افراد مجرد در گروه سوم منظور شده‌اند و قس علی هذا.

برای تمامی این گروه‌ها جداول جدا جدا با نرخ‌های مالیاتی تصاعدی در نظر گرفته شده است. فرضاً در مورد افراد مجردی که هنوز ازدواج نکرده‌اند این نرخ‌ها از ۱۵ درصد (برای درآمدهای تا ۲۲۱۰۰ دلار) شروع شده و به ۳۹/۶ درصد (برای درآمدهای بالاتر از ۲۵۰۰۰۰ دلار) ختم می‌شود. نیازی به گفتن نیست که آنچه مشمول این نرخ‌ها قرار می‌گیرد درآمد خالص مشمول مالیات پس از وضع کسور و منظور داشتن معافیت‌های قانونی است.

جبران تورم

قانون آمریکا پس از ذکر چندین مجموعه نرخ‌های تصاعدی برای هر یک از گروه‌های مشمول مالیات بر درامد افراد (شخص حقیقی) به نکته‌ای پرداخته است که موضوع اصلی بحث ما است. عنوان کامل این قسمت از قانون مالیاتی چنین است: «*تعدیل جداول مالیاتی به نحوی که تورم باعث افزایش مالیات نگردد*». عنوان مذکور از این جهت قابل توجه است که فرض را بر ادامه حالت تورمی قرار می‌دهد و این امکان را که عکس چنین حالتی رخ دهد و موجب استفاده قابل توجهی برای مؤدیان مالیاتی شود کم و بیش منتفی می‌داند و به همین جهت ذکری از چنان حالت معکوسی به میان نیاورده است. واقعیت زندگی نیز صحت چنان فرضی را تأیید می‌کند.

قاعده کلی که ذیل عنوان فوق ذکر شده از این قرار است که وزارت دارائی باید حداکثر تا ۱۵ دسامبر هر سال بجای هر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

یک از جداول نرخ‌های تصاعدی که بالاتر از آنها یاد کردیم جدول‌های جدیدی را تنظیم و اعلام نماید. این جداول تازه مبنای محاسبه مالیات در سال آینده قرار خواهند گرفت.

در تنظیم جدول‌های جدید نکات زیر رعایت خواهد شد:

۱. رقم دلاریِ حداقل و حداکثرِ هر لایه از درآمد مشمول مالیاتِ هر یک از جدول‌ها باید با توجه به هزینه زندگی اصلاح شود.

۲. اصلاح مذکور باید چنان باشد که سبب شود با اعمال نرخ‌های تصاعدی میزان مالیات حاصل نیز متناسب با تغییرات هزینه زندگی اصلاح گردد.

۳. نرخ‌های مالیاتی باید دست نخورده بمانند.

به این ترتیب در واقع قاعده «نه سیخ بسوزد و نه کباب» رعایت شده است. به عبارت دیگر اصلاح باید چنان انجام شود که از طرفی مؤدی مالیاتی به همان تناسب گذشته مالیات بدهد و از سوی دیگر مالیاتی هم که عاید خزانه می‌شود از لحاظ قدرت خرید پول حتی‌المقدور ثابت بماند. همه این هدف‌ها فقط باید با دستکاری در حداقل و حداکثر مبلغ دلاریِ ذکر شده در هر لایه درآمدیِ مشمول مالیات صورت پذیرد و خود نرخ‌ها بلاتغییر بمانند.

چون صحبت از حداقل و حداکثر مبلغ هر لایه درآمدی به میان آمد، احتمال دارد که خواننده ایرانی در مقایسه با نحوه انشاء عبارات قانون مالیاتی ایران کمی دچار ابهام شود زیرا مثلاً در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم صحبتی از حداقل و حداکثر در هر یک از لایه‌های مالیاتی به میان نیامده است. به طور خلاصه قانون آمریکا در هر لایه درآمدی ارقام حداقل و حداکثر درآمد را تعیین نموده است، از این قبیل:

«اگر درآمد مشمول مالیات بیش از ۱۸۴۵۰ دلار بوده و از ۴۴۵۷۵ دلار تجاوز نکند ۲۸ درصد نسبت به مازاد ۱۸۴۵۰ دلار بعلاوه ۲۷۶۷/۵۰ دلار» (رقم ۲۷۶۷/۵۰ دلار اخیر در واقع مالیاتی است که با اعمال نرخ ۱۵ درصد نسبت به درآمد لایه قبلی محاسبه شده است).

اما برای آنچه از آن به عنوان *«اصلاح با توجه به هزینه زندگی»* یاد کردیم نیز قانون مالیاتی قاعده جداگانه‌ای ذکر کرده است. چون این بخش از مقررات قانون از سال ۱۹۹۳ به بعد قابل اجراء بوده، بنابراین سال ۱۹۹۲ به عنوان سال پایه در نظر گرفته شده است. بر این اساس گفته می‌شود:

«اصلاح مربوط به هزینه زندگی در مورد هر سال تقویمی عبارت است از درصد افزایش شاخص قیمت‌های مصرفی سال ماقبل نسبت به شاخص قیمت‌های مصرفی سال ۱۹۹۲». سال تقویمی یا سال گاهنامه‌ای (calendar year) در مورد آمریکا همان سال میلادی است. به این ترتیب فرضاً اگر می‌خواستیم برای سال ۱۹۹۴ اصلاح مورد بحث را به کار بندیم، لازم بود که درصد افزایش شاخص قیمت‌های مصرفی سال ۱۹۹۳ نسبت به سال ۱۹۹۲ را در نظر بگیریم و همان درصد را روی حداقل‌ها و حداکثرهای ارقام دلاری جدول‌های مورد بحث اعمال نمائیم.

سپس قانون برای روشنی بیشتر مطلب به تعریف شاخص قیمت‌های مصرفی سال موردنظر پرداخته و می‌گوید این شاخص در مورد هر سال تقویمی عبارت است از متوسط شاخص قیمت‌های مصرفی یک دوره ۱۲ ماهه منتهی به ۳۱ ماه اوت همان سال. فرضاً در مورد سال ۱۹۹۵ دوره ۱۲ ماهه منتهی به پایان ماه اوت همان سال در نظر گرفته می‌شود. ضمناً برای این که روشن شود که کدام شاخص کالاهای مصرفی باید رعایت گردد قانون تصریح می‌کند که منظور آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

شاخصی است که وزارت کار در مورد کالاهای مصرفی مناطق شهری تنظیم می‌نماید. (ملاحظه شود: "Internal Revenue Code; Subtitle A, Chapter 1, Subchapter A, Part I, Sec 1, Paragraph (f)"

در مورد استفاده از چنین روش‌هایی برای رفع محظور ناشی از تورم ذکر این نکته را هر چند بدیهی است بی‌فایده نمی‌داند که اگر قانون دست سازمان مالیاتی را همانند مورد فوق باز بگذارد، می‌توان به رفع مشکل پرداخت بی آن که نیازی به اصلاح یا اصلاح‌های پیاپی مقررات مربوط باشد.

قراردادهای مالیات مضاعف

در مورد

مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض

(بخش یکم)

م. سنگشیری

در ایران قراردادهای مالیات مضاعف با کشورهای خارجی کلاً در زمینه مالیات بر درآمد و دارائی منعقد شده و اساساً ذهنیت عمومی همواره متوجه این نوع از قراردادهای مالیات مضاعف بوده است. اما نوع دیگری از قرارداد مالیات مضاعف وجود دارد که موضوع آن مالیات بر ارث و هدایا است. جهت آشنائی خوانندگان با نوع اخیر از قراردادهای مالیات مضاعف نخست به شرح و توصیف موضوع و بیان اهمیت و سابقه تاریخی آن می‌پردازیم و سپس در شماره (یا شماره‌های) آینده به بررسی و تحلیل یک کنوانسیون مهم بین‌المللی که مبنی و مدل بسیاری از قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا است مبادرت می‌نمائیم و آن عبارت است از کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) راجع به اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد ارث و هدایا.

مالیات مضاعف

مالیات مضاعف به مفهوم آن است که بر مؤدی واحد و نسبت به مورد واحد و دورهٔ زمانی واحد دو بار مالیات تحمیل شود. چنین حالتی ممکن است درون یک قلمرو واحد مالیاتی و یا در دو یا چند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

قلمرو مختلف حادث شود. منظور از قلمرو مالیاتی یک محدوده جغرافیائی است که سلطه حاکم بر آن حق وضع مالیات در تمامی آن محدوده را دارا می‌باشد. در کشوری که دارای سیستم حکومت بسیط و غیرفدرال است قلمرو مالیاتی با قلمرو کلی مملکت به مفهوم حقوق بین‌المللی آن تفاوت مهمی ندارد. اما در کشورهای فدرال معمولاً هر ایالت عضو یک قلمرو جداگانه مالیاتی به شمار می‌رود زیرا پارلمان‌های ایالتی غالباً از حق وضع مالیات برخوردارند. در عین حال کل کشور نیز یک قلمرو مالیاتی به حساب می‌آید و دولت فدرال برای تمامی کشور مالیات برقرار می‌نماید.

بنابراین نوع دوم مالیات مضاعف ممکن است در ارتباط با این نوع تقسیم‌بندی فدرال پدید آید به نحوی که مؤدی واحدی بابت درآمد واحد در دو ایالت عضو فدرال مشمول مالیات شناخته شود. اما نوع مهم‌تر مالیات مضاعف در ارتباط با کشورهای مختلف پیش می‌آید و همین نوع از مالیات مضاعف است که مورد بحث ما می‌باشد. در دو نوع دیگر از مالیات مضاعف که فوقاً اشاره کردیم رفع مشکل مسأله‌ای است داخلی که از سوی حاکمیت بسیط یا فدرال هر کشوری قابل حل و فصل است. در قوانین داخلی تمام کشورها مقررات پراکنده بسیاری در ارتباط با اجتناب از اخذ مالیات مضاعف گنجانیده شده است. فرضاً در قانون مالیات‌های مستقیم ایران وقتی که بندهای ۱۳ و ۱۵ ماده ۹۱ پس از ذکر پاره‌ای درآمدها و تعیین مالیات آنها تصریح می‌کنند که «به این درآمدها مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت» و یا ماده ۱۲۵ به این عبارت: «انتقالاتی که طبق مقررات فصل مالیات بر ارث مشمول مالیات می‌باشد مشمول مالیات این بخش نخواهد بود» و موارد دیگری از این قبیل به نحوی در مقام رفع امکان اخذ مالیات مضاعف می‌باشند.

در مورد مالیات مضاعف بین کشورها که می‌توانیم آن را مالیات مضاعف بین‌المللی بنامیم به دو طریق عمل می‌شود. نخست با استفاده از مقررات داخلی یعنی با اقدام یک جانبه کشورها. به عنوان نمونه بندهای ۱ و ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم هر دو متضمن چنین مقرراتی هستند زیرا اجازه می‌دهند که در محاسبه مالیات بر ارث ایران مالیات بر ارث پرداختی در خارج به حساب گرفته شود. طریقه دوم، عقد قراردادهای مالیات مضاعف بین کشورها است که آن نیز ممکن است دوجانبه یا چندجانبه باشد. از جمله قراردادهای چندجانبه می‌توان به کنوانسیون منعقد بین کشورهای نوردیک (دانمارک، فنلاند، ایسلند، نروژ و سوئد) اشاره کرد که در سال ۱۹۸۹ بسته شده است. اما عقد قراردادهای مالیات مضاعف دوجانبه بسیار رایج‌تر است و بعضی از کشورها متجاوز از صد قرارداد از این نوع منعقد ساخته‌اند. قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز تماماً از همین نوع است. متداول‌ترین نوع رایج قرارداد بین‌المللی مالیات مضاعف در ارتباط با مالیات بر درآمد و دارائی است. در زمان‌های اخیر همکاری بین کشورها جهت مقابله با گریز مالیاتی و مبادلهٔ اطلاعات نیز در متن قراردادهای مورد بحث افزوده شده است. اما در کنار این نوع از قراردادها، نوع دیگری نیز رواج یافته و رو به توسعه است که به مالیات بر ارث و هدایا مربوط است.

قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا

نخستین سئوالی که ممکن است به ذهن خطور کند این است که چرا هدایا را با ارث درآمیخته و یک جا مورد حکم قرار داده‌اند. یک پاسخ به چنین پرسشی می‌تواند این باشد که بین این دو مشابهت وجود دارد. در هر دو حالت مالی بلاعوض از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

شخصی به شخص دیگر منتقل می‌شود. وجه دیگر، شباهت معنوی بین توارث و هبه است. ارث بر حسب اصول بر رابطهٔ عاطفی بین وارث و مورث استوار است و هبه و هدیه و نظایر آنها نیز غالباً بر رابطه‌ای از این گونه مبتنی هستند. پاسخ دیگر این است که در اغلب کشورها احکام ارث و هدایا تحت عنوان واحد بیان شده و مقررات کم و بیش مشابهی در مورد هر دو حالت وضع شده است. در ایران نیز سال‌های سال همین وضع برقرار بود و این هر دو مورد تحت عنوان کلی مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض مورد حکم قرار گرفته بودند.

اهمیت قرارداد

با این که حرکت به سوی عقد قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا بسیار کندتر از استقبال عمومی از قراردادهای مشابه در زمینه درآمد و سرمایه بوده و زمان بیشتری سپری شد تا کشورها به عقد این گونه قراردادها روی آوردند، اما این مطلب از اهمیت و ضرورت قضیه نمی‌کاهد. احتمال اخذ مالیات مضاعف در مورد ارث به همان اندازه بالا است که در مورد مالیات بر درآمد و دارائی. به قانون مالیاتی خودمان رجوع کنیم. ماده ۱۷ احکام کلی حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران در زمینه ارث را بیان می‌دارد. در این ماده به طور عمده سه ضابطه منظور شده است: تابعیت، اقامت و محل وقوع مال. به عنوان مثال بند ۲ این ماده را مورد بررسی قرار می‌دهیم. اگر وراث و متوفی هر دو دارای تابعیت ایرانی بوده و در خارج اقامت داشته باشند و از متوفی در ایران مالی به جای مانده باشد مشمول مالیات بر ارث ایران خواهد بود. حال اگر کشور خارجیِ محل اقامت متوفی بر حسب قوانین خود کلیه اموال افراد مقیم را در هر نقطه‌ای از جهان مشمول مالیات بر ارث بشناسد در آن صورت ورثه چنین شخصی باید نسبت به مال موجود در ایران دوبار مالیات بر ارث بپردازند، یکی به ایران و دیگری به کشور محل اقامت متوفی. در حق چنین ورثه‌ای هیچ گونه ارفاقی در قانون ایران منظور نشده است زیرا قسمت اخیر بند ۲ ماده ۱۷ فقط آن مالیات بر ارث پرداختی در خارج را قابل احتساب می‌داند که بابت اموال واقع در خارج تأدیه شده باشد که این حکم طبعاً ربطی به مالیات پرداختی بابت مال موجود در ایران ندارد. این فقط یک مثال ساده از موارد اشکال بود و دامنهٔ مسائل و ابهامات بسیار گسترده است. فرضاً در مورد ضابطهٔ محل وقوع مال تشخیص مطلب همواره ساده نیست. البته در مورد اموال غیرمنقول شاید چنین تشخیصی آسان باشد ولی در سایر موارد چنین نیست. به عنوان مثال فرض کنید شخصی که به طور موقت به سفر خارج رفته اتومبیل و جواهرات خود را به همراه دارد و در مدت اقامت موقت خود در کشور خارجی فوت می‌کند. آیا محل وقوع این اموال را باید همان کشور خارجی به حساب آورد؟

مثال دیگر: فرض کنید شخصی کلکسیون هنری با ارزش خود را به یک موزه خارجی جهت نمایش امانت سپرده و در همان فاصله فوت می‌کند. باز می‌توان پرسید که آیا محل وقوع مال همان کشوری است که موزه در آن قرار دارد؟

در مورد حقوق دینی یا دارائی‌های غیرملموس نیز موارد ابهام بسیار است. فرضاً اگر متوفی از یک خارجی بستانکار باشد، محل وقوع این حق دینی کجا است؟ در مورد امتیازاتی مانند حق اختراع، حق مؤلف، حق رهن کشتی و هواپیما و موارد بسیار دیگر نیز تطبیق ضابطه محل وقوع مال یا حقوق مالی چندان کار آسانی نیست.

منظور از بیان این موارد جلب توجه به اهمیت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

موضوع و امکان تعلق مالیات مضاعف در مورد ارث است. به طور خلاصه مقررات کشورها از این جهات و حتی از حیث تعریف یک ضابطه واحد هماهنگی ندارد و همین امر موجبات اخذ مالیات مضاعف را فراهم می‌آورد.

سابقهٔ تاریخی

همان گونه که فوقاً اشاره شد با وجود اهمیت مسألهٔ مالیات مضاعف در مورد ارث و هدایا، توجه و اقبال کشورها به عقد قراردادهای مالیات مضاعف ارث بسیار با تأخیر آغاز شد. این به آن معنی نیست که موضوع از گذشته مورد نظر نبوده است. این مطلب حتی در سال‌های موجودیت جامعه ملل سابق (که سلف سازمان ملل کنونی به شمار می‌رفت) مطرح بوده است. برای اولین بار در سال ۱۹۲۳ جمعی از کارشناسان برجسته مالی جهان مامور بررسی موضوع مورد بحث شدند و گزارشی را در این زمینه تسلیم کمیته مالی وابسته به کمیسیون اقتصادی و مالی جامعه ملل نمودند. در سال‌های بعد نیز این کوشش همچنان ادامه داشت تا این که در سال ۱۹۲۷ نخستین طرح کنوانسیون بین‌المللی در در زمینه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ارث و هدایا تسلیم جامعه ملل گردید. جالب این که حتی در زمان جنگ دوم جهانی یعنی در سال ۱۹۴۳ طرح کنوانسیون دیگری به کنفرانسی که در مکزیکو پایتخت مکزیک تشکیل شده بود تقدیم گردید. در کنفرانس سال ۱۹۴۶ لندن طرح کنوانسیون جدیدی مورد بحث قرار گرفت و این فعالیت‌ها همچنان ادامه داشت تا به تنظیم نخستین کنوانسیون جامع در این باب از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۱۹۶۶ منجر گردید. عنوان این طرح چنین بود: «طرح کنوانسیون مالیات مضاعف در مورد ماترک و ارث».

کنوانسیون اخیر پس از چند سال بحث و اصلاح و تنقیح بالاخره به کنوانسیون مدل OECD در مورد مالیات مضاعف ارث و هدایا در سال ۱۹۸۲ بدل گردید و به تصویب رسید که هم‌اکنون ملاک و مبنای مراجعه بسیاری از کشورها در تنظیم و عقد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ارث و هدایا به شمار می‌رود.

از آنجا که با وجود مستمر بودن کوشش‌ها در این زمینه اقدام عملی کشورها جهت عقد قراردادهای موضوع بحث با تأخیر صورت پذیرفت، نتیجةً تعداد قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا نسبت به شمار قراردادهای مربوط به مالیات بر درآمد و دارائی به نحو چشمگیری کم‌تر است. اما به تدریج جمع بیشتری از کشورها به عقد این گونه قراردادها روی می‌آورند. اکثر کشورهای اروپائی و ایالات متحده آمریکا دارای قراردادهای متعدد در زمینه ارث و هدایا هستند. فرضاً طبق اطلاعات مربوط به سال ۱۹۹۶ کشور فرانسه با قریب چهل کشور از این نوع قرارداد منعقد ساخته است. از کشورهای منطقه خاورمیانه و آفریقا می‌توان کشورهایی همچون کویت، عربستان سعودی، لبنان، مراکش، تونس، امارات متحده عربی، عمان، قطر، بحرین، مالی، موریتانیا، سنگال، توگو، ولتای علیا، گابن، کامرون، ساحل عاج، نیجر و کنگو را نام برد که عموماً دارای تعدادی قرارداد در این زمینه می‌باشند.

(در شماره آینده به بررسی متن کنوانسیون سال ۱۹۸۲ خواهیم پرداخت)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اقامتگاه مالیاتی و متفرّعات آن

محل اقامت، محل سکونت، محل وقوع ملک، محل فعالیت، مرکز امور اداری و...

م. ت. همدانی

قانون مالیات‌های مستقیم محل‌های بسیاری را برشمرده است که به مناسبت‌های مختلف مبنای جغرافیائی صلاحیت یا اقدام حوزه‌ها و ادارات مالیاتی را تعیین می‌کنند. با اندکی اغماض شاید بتوان عنوان کلی اقامتگاه مالیاتی را برای این گونه نشانی‌ها برگزید. البته واژه اقامت اگر به معنای عام لغوی آن به کار رود با محل زندگی رابطه نزدیکی پیدا می‌کند. محل اقامت جایی است که انسان معمولاً در آنجا سکونت و استقرار یافته و در حال حاضر نیت تغییر آن را ندارد. حالت بیرونی و مادی اقامت همین بود و باش مادی در یک محل و عنصر درونی آن قصد باقی ماندن در آنجا است.

از جهت حقوقی و قانونی هم همین مفهوم و عناصر در درجه اول موردنظر می‌باشند، اما ضرورت‌های عملی مختلف سبب شده است که به تدریج دامنه مفهوم اقامتگاه از این محدوده اصلی و بدوی فراتر رود و محل‌هایی را در بر گیرد که به درجات مختلف از چنان محدوده‌ای متفاوت می‌باشند. از جمله در قانون مالیات‌های مستقیم با عناوینی به شرح زیر روبرو می‌شویم:

محل اقامت، محل اقامتگاه قانونی، اقامتگاه شخص حقوقی، محل سکونت، محل سکونت اصلی، محل وقوع ملک، محل وقوع مستغلات، محل وقوع اراضی بایر، محل پرداخت، محل شغل، محل وقوع کارگاه، محل فعالیت، محل فعالیت عمده، محل کار، مرکز امور اداری، محل ابلاغ اوراق و غیره.

نکاتی چند را در باب مفاهیمی از این گونه بیان می‌داریم:

الف. اقامتگاه

همان گونه که در فهرست بالا مشاهده می‌شود قانون مالیات‌های مستقیم از اقامتگاه تحت سه عنوان نزدیک به یکدیگر استفاده کرده است: محل اقامت (تبصره ۲ ماده ۳۸ و مواد ۱۰۷ و ۱۸۴)، محل اقامتگاه قانونی (مواد ۷ و ۸۰) و اقامتگاه (ماده ۱۱۰ و تبصره آن). از هر سه عنوان یاد شده همان مفهوم اقامتگاه به معنی رایج در حقوق ایران موردنظر است. آنچه این استنباط را تأیید می‌کند مفاد تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم است که می‌گوید: «اقامت از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

می‌باشد». این تبصره در بطن فصل چهارم از باب دوم قانون مالیات‌ها واقع است که به مالیات بر ارث مرتبط است. اما از آنجا که عبارت «از نظر این قانون» به کار رفته و نه «از نظر این فصل» بنابراین حکم تبصره ماده ۲۷ بسیار فراگیر است و تمامی قانون را شامل می‌شود. پس برای درک مفهوم آن باید به کتاب چهارم از جلد دوم قانون مدنی رجوع نمود (مواد ۱۰۰۲ تا ۱۰۱۰). از این مواد نخستین آنها که تعریفی از اقامتگاه به دست داده قابل بررسی است. در این ماده نخست اقامتگاه شخص حقیقی تعریف شده که **«عبارت از محلی است که شخص در آنجا سکونت داشته و مرکز مهم امور او نیز در آنجا باشد. اگر محل سکونت شخص غیر از مرکز مهم امور او باشد مرکز امور او اقامتگاه محسوب است»**. همین ماده اقامتگاه شخص حقوقی را «مرکز عملیات» آن دانسته است. مفاهیمی مانند محل سکونت، مرکز امور مهم (در مورد شخص حقیقی) و مرکز عملیات (در مورد شخص حقوقی) قابل توجه است.

ب. محل سکونت

محل سکونت ظاهراً مفهوم ساده و قابل تشخیصی به نظر می‌رسد اما همین مفهوم ساده نیز ممکن است در مواردی با پیچیدگی‌هایی روبرو شود. گواه این مدعا ماده ۱۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم است که می‌گوید:

«در صورتی که مؤدی محل‌های متعدد برای سکونت خود داشته باشد مکلف است یکی از آنها را به عنوان محل سکونت اصلی معرفی نماید وگرنه ممیز مالیاتی می‌تواند هر یک از محل‌های سکونت مؤدی را محل سکونت اصلی تلقی نماید».

بنابراین یکی از پیچیدگی‌های مربوط به مفهوم سکونت از تعدد مسکن ناشی می‌شود. اما این که محل سکونت اصلی چه مشخصاتی دارد قرینه‌ای به دست داده نشده و در این خصوص باید به عرف مراجعه نمود.

محل سکونت قطعاً باید از مشخصه ناگفته دیگری نیز برخوردار باشد و آن دائمی بودن است. بنابراین کسی که برای تجارت، تفریح، تحصیل و نظایر آن از شهری به شهر دیگر می‌رود و حتی خانه‌ای را برای سکونت موقت اجاره می‌کند، تردید می‌توان داشت که چنین خانه‌ای را بتوان محل سکونت به مفهوم ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی دانست. شاید در این زمینه بد نباشد که به مقررات دیگری نیز اشاره کنیم. همان گونه که می‌دانیم ایران طرف چندین قرارداد مالیات مضاعف با کشورهای خارجی است و این قراردادها به تصویب قوه مقننه رسیده و خود قانون به شمار می‌روند. بحث اقامتگاه و محل سکونت در این قراردادهای مالیاتی نیز مطرح شده که معمولاً ضمن ماده ۴ قراردادها آمده است. در آنجا وصف دائمی برای سکونت قید گردیده است.

بحث فوق درباره محل سکونت در قالب اقامتگاه و در ارتباط با آن بود که به حکم تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم تابع مقررات قانون مدنی است. اما در قانون مالیات‌های مستقیم بارها به طور مطلق به محل سکونت اشاره شده بی آن که این عنوان به مفهوم اقامتگاه ربط داده شود (مواد ۷، ۸۰، ۸۷، ۸۸، ۱۲۹ و غیره). آیا در این موارد نیز باید شرایط و اوصاف محل سکونت به شرحی که فوقاً بیان داشتیم ملحوظ گردد یا خیر؟ به نظر نگارنده پاسخ این پرسش مثبت است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

پ. مرکز مهم امور

دیدیم که قانون مدنی در تعریف اقامتگاه شخص حقیقی علاوه بر ضابطه سکونت ضابطه دیگری را هم مورد توجه قرار داده و آن مرکز مهم امور است. یعنی محل سکونت در صورتی اقامتگاه شخص به حساب می‌آید که مرکز مهم امور او نیز در همانجا واقع باشد، در غیر این صورت ملاک اصلی مرکز مهم امور خواهد بود. اما مرکز مهم امور یک فرد به چه معنی است؟ در این خصوص مفهوم اساسی همان «امور» است. اگر شخصی برای «امور» خود چند محل داشته باشد عمده‌ترین و مهم‌ترین آنها موردنظر قرار خواهد گرفت. اصطلاح «امور» بدون تردید در درجه اول به اقتصاد و معاش هر کسی برمی‌گردد یعنی محل کسب و کار یا شغل یا هرگونه فعالیت تأمین‌کننده معاش افراد مرکز امور آنها به شمار می‌آید و اگر این موارد اشتغال و فعالیت متعدد باشد مهم‌ترین آنها ملاک اعتبار خواهد بود. فعالیت‌های غیرمعاشی بسیار بعید است که در این رابطه مطرح شود.

ت. عناوین مشابه

در قانون مالیات‌های مستقیم چند اصطلاح در این رابطه وجود دارد که بسیار نزدیک به مفهوم «مرکز مهم امور» در قانون مدنی می‌باشند از آن جمله است **محل شغل** (ماده ۱۰۰) ، و **محل فعالیت** (تبصره ۵ ماده ۱۰۰) . ماده ۱۰۰ و تبصره ۵ آن هر دو در فصل مربوط به مالیات بر درآمد مشاغل آمده‌اند، بنابراین نمی‌توان تفاوتی بین مفهوم این دو اصطلاح از نظر این بخش از قانون مالیات‌های مستقیم قائل گردید و ناگزیر باید محل شغل و محل فعالیت را مترادف با یکدیگر دانست و ضمناً هیچ یک از این دو مفهوم از دایره شمول «مرکز امور» که در قانون مدنی ذکر شده خارج نمی‌باشند.

اکنون تصویر کلی جریان را بررسی کنیم. مفهوم اقامت از نظر قانون مالیات‌های مستقیم همان است که در قانون مدنی ذکر شده و قانون مدنی در این خصوص اولویت را برای مرکز امور قائل است و این ضابطه را بر ضابطه محل سکونت ترجیح می‌دهد. از طرفی شخص حقیقی که به یکی از مشاغل اشتغال دارد، فرضاً یک بازرگان، اقامتگاهش از نظر قانون مدنی – و مآلاً قانون مالیاتی – همان محل امور او یعنی محل شغل او است. پس محل شغل و محل فعالیت نمی‌تواند خارج از اقامتگاه صاحبان مشاغل باشد و این هر دو به یک مفهوم است، یعنی اگر به جای آنها از همان اصطلاح اقامتگاه استفاده می‌شد همین معنی قابل درک بود.

البته در صورتی که بازرگان مورد بحث، چندین محل شغلی داشته باشد، قضیه از یک جهت قابل بحث است. ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان مشاغلی را که دفاتر قانونی نگاهداری می‌کنند ملزم نموده که اظهارنامه هر واحد شغلی را جداگانه تنظیم کنند و «به حوزه مالیاتی محل شغل خود تسلیم» نمایند. چنین می‌توان استنباط کرد که منظور تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات به حوزه‌های مالیاتی هر یک از محل‌های شغلی مورد بحث می‌باشد. اگر این استنباط درست باشد، می‌توان گفت که در چنین حالتی بین مفهوم «محل شغل» مذکور در ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم و مواد مربوط به اقامتگاه در قانون مدنی دیگر تطابق کامل وجود نخواهد داشت. زیرا به حکم ماده ۱۰۰۳ قانون مدنی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

«هیچکس نمی‌تواند بیش از یک اقامتگاه داشته باشد».

ث. مرکز عملیات

همان طور که قبلاً اشاره شد ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی اقامتگاه شخص حقوقی را «مرکز عملیات» آن می‌داند. منظور از عملیات شخص حقوقی طبعاً همان فعالیت‌هائی است که شخص حقوقی به منظور آن تأسیس شده است. در این باب چند نکته در رابطه با قانون تجارت از یک سو و با قانون مالیات‌های مستقیم از سوی دیگر قابل ذکر است.

قانون تجارت

به موجب ماده ۵۹۰ قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ **«اقامتگاه شخص حقوقی محلی است که اداره شخص حقوقی در آنجاست».** چه فرقی بین اداره شخص حقوقی و مرکز عملیات شخص حقوقی وجود دارد؟ اداره شخص حقوقی معمولاً همان محلی است که دفتر مرکزی و مدیریت مؤسسه در آنجا قرار دارد و مؤسسه از آنجا اداره می‌شود. طبعاً نمی‌توان اداره شخص حقوقی را با مرکز عملیات آن یکی دانست. فرضاً اگر شرکتی به منظور تولید سیمان تشکیل شده باشد احتمال آن وجود دارد که مرکز اداره شرکت و مرکز عملیات (یعنی کارخانه) را در دو محل مختلف قرار دهد. این تعارض بین ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی و ماده ۵۹۰ قانون تجارت مدت‌ها مورد بحث حقوقدانان بود. کسانی با توجه به این که مقررات مربوط به اقامتگاه در قانون مدنی دیرتر از قانون تجارت به تصویب رسیده بود ماده ۱۰۰۲ را وارد بر ماده ۵۹۰ و ناسخ آن تلقی می‌کردند و کسان دیگری این تعارض را به سود قانون تجارت حل می‌کردند. اما از نظر ما که جنبه مالیاتی قضیه را دنبال می‌کنیم چنین بحثی زائد است زیرا به هر حال قانون مالیات‌های مستقیم قانون مدنی را ملاک کار خود قرار داده است (که شاید هم این تصریح به خاطر بحث و مناقشه یاد شده بوده است تا به اصطلاح «قال قضیه کنده شود»).

قانون مدنی

در این رابطه چند نکته قابل توجه است:

۱. همان گونه که قبلاً گفتیم تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم تصریح کرده است که **«اقامتگاه از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می‌باشد».** این بیان کلی است و اشخاص حقیقی و حقوقی هر دو را در بر می‌گیرد. به عبارت دیگر از نظر قانون مالیاتی اقامتگاه شخص حقوقی همان «مرکز عملیات» آن است که ضمن ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی ذکر گردیده است.

۲. ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم مرجع تسلیم اظهارنامه شخص حقوقی را حوزه‌ای دانسته است که اقامتگاه شخص حقوقی در آنجا واقع است. تبصره ۱ همین ماده نیز مجدداً از تسلیم اظهارنامه و صورت‌های مالیاتی شخص حقوقی به اقامتگاه قانونی آن سخن می‌گوید.

۳.اما تبصره ۱ ماده ۲۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم کار را پیچیده کرده است. در این تبصره می‌خوانیم: **«وزارت امور اقتصادی و دارائی... موظف است در مواردی که محل فعالیت عمده شرکت با مرکز امور اداری آن متفاوت است رسیدگی به پرونده مالیاتی شرکت را به حوزه مالیاتی محل فعالیت عمده شرکت احاله نماید».**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

نحوه انشاء این عبارت چنان است که گویا در اصل رسیدگی به مالیات شخص حقوقی با حوزه مالیاتی «مرکز امور اداری» آن است مگر این که محل فعالیت عمده شرکت با مرکز امور اداری آن متفاوت باشد که در این صورت حوزه مالیاتی محل فعالیت عمده شرکت صالح خواهد بود. در چنین حالتی باید گفت که قانون مالیاتی به ضابطه قانون تجارت رجوع نموده که محل اداره شخص حقوقی را اقامتگاه آن دانسته است و این به معنی عدول از تبصره ماده ۲۷ قانون مالیاتی خواهد بود که تعریف قانون مدنی را ملاک می‌داند. در قانون مدنی به مرکز عملیات اشاره شده که می‌تواند با محل فعالیت شرکت یکی دانسته شود.

تبصره ۲ ماده ۲۲۱

در این تبصره که اخیراً به قانون مالیاتی اضافه شده عباراتی به شرح زیر آمده است:

«آن تعداد از اشخاص حقوقی موضوع این قانون که در دو یا چند محل فعالیت‌های تجاری - تولیدی اقتصادی - درآمدی دارند شهر یا محلی که بیشتری فعالیت‌های فوق در آن صورت می‌گیرد مجاز به رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی می‌باشند»

در این باب مطالب زیر قابل توجه است:

۱. با آمدن این تبصره عنوان دیگری بر عناوین مورد بحث افزوده می‌شود. عنوانی دور و دراز به این شرح **«محل انجام بیشترین فعالیت‌های تجاری - تولیدی اقتصادی - درآمدی»**.

۲. بنا به تصریح تبصره ۲ مذکور این عنوان و اجرای آن فقط به اشخاص حقوقی مربوط است و بازرگانان و سایر مشاغل را در بر نمی‌گیرد، در حالی که تنها شرکت‌ها نیستند که ممکن است در چند نقطه به فعالیت‌هایی از این قبیل مبادرت ورزند و این حالت در مورد صاحبان مشاغل نیز صادق است.

۳. اما در مورد مشاغل شاید بتوان از ضابطه «مرکز مهم امور» که در ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی ذکر شده برای نیل به همین مقصود استفاده نمود زیرا این ضابطه به حکم تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد امور مالیاتی مربوط به اشخاص حقیقی نیز جاری است. پس اگر یک مؤدی در چند نقطه مراکزی برای امور خود پدید آورده باشد، می‌توان مهم‌ترین این مراکز را اقامتگاه او به حساب آورد که ضابطه‌ای است شبیه آنچه در تبصره ۲ ماده ۲۲۱ به شرح فوق ذکر شده است. در این صورت نه تنها صاحبان مشاغل بلکه هر شخص حقیقی دیگری نیز مشمول همین قاعده خواهد شد.

۴. تنظیم عبارت مندرج در تبصره ۲ ماده ۲۲۱ چندان دقیق انجام نشده است. معلوم نیست خطهای بین کلمات چه مفهومی دارند و ضمناً شهر یا محل به پرونده رسیدگی نمی‌کند بلکه این حوزه‌ها و مراجع مالیاتی هستند که چنین کاری را انجام می‌دهند.

صلاحیتدار، ذیصلاح، مربوط، ذیربط

در متن قانون کراراً با عناوینی نظیر حوزه مالیاتی صلاحیتدار، حوزه مالیاتی ذیصلاح، حوزه مالیاتی مربوط و حوزه مالیاتی ذیربط برخورد می‌کنیم. عناوین مذکور در اکثر موارد به یک معنی به کار رفته‌اند، اما در تمام موارد پی بردن به این که دقیقاً کدام حوزه مورد نظر است کار آسانی نمی‌باشد. به عنوان مثال در فصل مالیات بر درآمد اتفاقی گفته شده است که صاحبان درآمد موضوع این فصل باید اظهارنامه مالیاتی خود را به حوزه مالیاتی مربوط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

تسلیم کنند (ماده ۱۲۶). از آنجا که انتقال انواع دارائی‌ها و تحت عناوین مختلف ممکن است مشمول مالیات این فصل قرار گیرد، پی بردن به این که حوزه مالیاتی مربوط یا حوزه‌های مالیاتی مربوط کدام‌اند کار سهلی نیست. همچنین ماده ۱۰۴ که انواع و اقسام حق‌الزحمه‌های مشابه از سوی مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و اشخاص حقوقی و برخی اشخاص حقیقی را برمی‌شمارد، مقرر می‌دارد که این گونه پرداخت کنندگان علاوه بر کسر و ایصال مالیات تکلیفی از پرداخت‌های مورد بحث باید مشخصات صاحبان درآمد را نیز به «حوزه مالیاتی ذیربط» ارسال دارند. سپس در تبصره ۱ همین ماده گفته شده است که اگر در مورد چنان پرداخت‌هایی قراردادی هم منعقد شده باشد باید رونوشت آن به «حوزه مالیاتی محل» تسلیم شود. با این ترتیب شاید بتوان نتیجه گرفت که منظور از حوزه ذیربط همان حوزه محل است زیرا بعید به نظر می‌رسد که قانونگذار خواسته باشد مشخصات صاحبان درآمد به یک حوزه و قرارداد مرتبط به همین درآمد به حوزه دیگری تسلیم گردد.

عنوان «حوزه مالیاتی محل» هم چندان روشن و گویا نیست. آیا منظور محل اقامت پرداخت کننده است یا دریافت کننده؟ بنابراین در اینجا هم باز تشخیص مورد به تفکر و استدلال متصدیان امور ربط پیدا می‌کند، حال آن که افزودن یک یا دو کلمه می‌توانست تکلیف را روشن کند و مجالی برای سلیقه شخصی و استدلال و بحث باقی نگذارد.

اقامتگاه مالیاتی و قراردادهای بین‌المللی

همان گونه که بالاتر اشاره شد ایران طرف چندین قرارداد مالیات مضاعف با کشورهای خارجی است که این قراردادها به تصویب قوه مقننه رسیده و نوعی قانون به شمار می‌روند. در قراردادهای مالیات مضاعف بحث راجع به اقامتگاه مقام مهمی را حائز است، بنابراین اشاره به مفاد قراردادهای مذکور در باب اقامتگاه نیز ضرورت دارد و به منزله بحث در مقررات قانون مالیاتی کشور است.

موضوع اقامتگاه در قراردادهای جدید مالیاتی ایران معمولاً ضمن ماده ۴ مورد حکم قرار گرفته است. در این ماده گفته می‌شود:

«از جهت اهداف این قرارداد، اصطلاح مقیم یک کشور متعاهد به معنی هر شخصی است که طبق قوانین آن کشور به سبب سکونت، اقامت، محل ثبت یا هر ضابطه مشابه دیگر، در آنجا مشمول مالیات شناخته می‌شود».

بنابراین در قراردادهای مالیات مضاعف صرفاً اقامتگاه مالیاتی موردنظر است و اگر پای مشمولیت مالیاتی در میان نباشد سخنی از اقامتگاه در میان نخواهد بود. از سوی دیگر همان طور که در ماده مذکور تصریح شده تشخیص مطلب کاملاً به قوانین داخلی کشورهای عضو منوط و موکول شده است. به این ترتیب در مورد کشور ایران همان مقررات و ضوابط داخلی این مملکت مدرک تشخیص بود یا نبود اقامتگاه مالیاتی برای مؤدیان قرار می‌گیرد.

البته ممکن است برخی اشخاص مشمول مالیات ایران شناخته شوند بی آن که از نظر قوانین این کشور مقیم ایران شناخته شوند. مثلاً بند ۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌گوید هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج نسبت به درآمدی که در ایران تحصیل می‌کند مشمول مالیات ایران است. پس قانون ایران خود غیرمقیم بودن چنین فردی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

تصدیق دارد با این حال او را به سبب تحصیل درآمد – و نه به سبب اقامت – مشمول مالیات می‌داند. یا فرضاً بند ۱ همان ماده کلیه مالکین را نسبت به اموال یا املاک خود که در ایران واقع است مشمول مالیات می‌شناسد. برای رفع ابهام در این موارد قرارداد نمونه‌ای که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تهیه نموده می‌گوید:

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

با این که قراردادهای مالیات مضاعف ایران – مانند اغلب کشورهای جهان – بر پایه همین قرارداد مدل OECD تنظیم شده این بخش را از آن حذف کرده‌اند. شاید تصور می‌شده است که عبارات ماده ۴ به شرحی که دیدیم همین مقصود را برآورده می‌ساخته و نیازی به تصریح مجدد نیست. توضیح این که ماده ۴ شخصی را دارای اقامتگاه مالیاتی می‌شناسد که طبق قوانین کشور مربوط به سبب ضوابطی مانند سکونت، اقامت و محل ثبت مشمول مالیات آن کشور شناخته شده باشد، و نه به خاطر سایر ضوابط و دلایل از قبیل داشتن دارائی یا تحصیل درآمد.

اقامتگاه مضاعف

قراردادهای مالیات مضاعف حالتی را پیش‌بینی کرده‌اند که شخصی در آن واحد مقیم هر دو کشور شناخته شود که این می‌تواند منشأ تعلق مالیات مضاعف گردد. در چنین حالتی قرارداد به ضوابط دیگری توجه نموده است. در درجه اول باید دید که مؤدی در کدام یک از دو کشور دارای محل سکونت دائمی است. درباره محل سکونت و دائمی بودن آن قبلاً سخن گفته‌ایم. ممکن است این ضابطه نیز مشکل را حل نکند به این ترتیب که مؤدی در هر دو کشور دارای خانه و محل سکونت بوده و در هر دوی آنها هم قصد استفاده پایدار داشته باشد در آن صورت وی مقیم کشوری شناخته می‌شود که «مرکز منافع حیاتی» او در آنجا واقع است. مرکز منافع حیاتی جایی است که علائق شخصی و اقتصادی فرد به آن بیشتر و نزدیک‌تر است. مثل این که خانواده مؤدی در کدام یک از دو محل سکونت زیست کنند و مناسبات خویشاوندی و اجتماعی وی در کدام کشور گسترده‌تر و بارزتر باشد و فعالیت‌های اقتصادی او در کدام یک از دو کشور بیشتر متمرکز باشد.

قراردادهای مالیات مضاعف به همین سان پیش‌تر رفته و فرض می‌کنند که از حیث این ضوابط نیز حالت تساوی برقرار باشد و باز راه‌های دیگری را پیش پای طرفین قرارداد می‌گذارند و مآلاً مقرر می‌دارند که اگر در حساب آخر هیچ ضابطه‌ای کارساز نباشد، بالاخره **«مقامات صلاحیتدار کشورهای متعاهد مسأله را از طریق توافق متقابل حل خواهند کرد».**

آنچه فوقاً گفته شد در ارتباط با شخص حقیقی بود، اما در مورد اشخاص حقوقی قراردادهای مالیات مضاعف معمولاً ضابطهٔ واحدی را دنبال نموده و دفتر یا اداره مرکزی و اصلی مؤسسه را اقامتگاه مالیاتی آنها می‌شناسند، مشروط بر این که چنین دفتر یا اداره‌ای بر اساس قوانین کشور مربوط به ثبت رسیده باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

حقوق مالی

مبحثی از قانون مالیات‌های مستقیم

م. ورمزیاری

در قانون مالیات‌های مستقیم برخی اصطلاحات وجود دارد که مفهوم دقیق آنها چنان‌که باید و شاید روشن به‌نظر نمی‌رسد. از آن جمله است اصطلاح حقوق مالی که بویژه در مبحث مالیات بر ارث از آن نام برده شده‌است. بهتر است بحث را از ماده ۱۹ شروع کنیم زیرا این ماده در مقام به دست دادن تعریفی از «اموال مشمول مالیات بر ارث» می‌باشد و از این جهت می‌تواند یک ماده کلی و عام به شمار آید. ماده ۱۹ نخست اموال مشمول مالیات بر ارث را معادل ماترک دانسته و می‌گوید: *«اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت است ازکلیه ماترک متوفی...»*. سپس ماترک را *«اعم از منقول و غیرمنقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی»* دانسته است.

البته این بیان را نمی‌توان به عنوان تعریف مستقیمی از ماترک تلقی نمود اما لااقل به طور غیرمستقیم می‌توان چنین برداشتی رااز آن به عمل آورد و در همین حد از قانون مدنی واضح‌تر است. در مبحث ارث قانون مدنی (ماده ۸۶۱ به بعد) ماترک تا این اندازه هم تعریف نشده و تنها در مواردی به جای ترکه از اموال نام برده شده‌است (از جمله مواد ۸۷۲ و ۹۴۶) که به این قرینه می‌توان گفت منظور از ترکه «اموال» به جای مانده از متوفی است. اما اموال به طور جداگانه در این قانون تعریف شده است (ماده ۱۱ به بعد). مال از نظر قانون مدنی یا منقول است و یا غیرمنقول. از مجموع احکام قانون مدنی برمی‌آید که تدوین‌کنندگان آن در هر دو مورد به جنبه مادی و قابل لمس اموال توجه داشته‌اند چنان‌که ماده ۱۹ تعریف مال منقول را ازکلمه اشیاء آغاز کرده و می‌گوید: «اشیائی که نقل آن از محلی به محل دیگر ممکن باشد بدون این که به خود یا محل آن خرابی وارد آید منقول است».

چون تکلیف مال غیرمنقول هم روشن است به این معنی که چنین مالی حتماً باید قابل لمس و حس باشد، پرسشی به میان می‌آید و آن این که حقوق غیرقابل لمس تکلیفشان چه خواهد بود و آیا جزء اموال و مآلاً در زمرهٔ ماترک متوفی به شمار می‌آیند یا خیر. ماده ۲۰ قانون مدنی یک گروه از این نوع حقوق غیرملموس را مورد توجه قرار داده و آن دیون است. اما این گروه را هم فقط از جهت صلاحیت محاکم در حکم منقول شناخته است و نه از جهات دیگر. بنابراین شاید بتوان گفت که ماده ۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم از این جهت روشن‌تر است زیرا علاوه بر اموال منقول و غیرمنقول، مطالبات و حقوق مالی را هم در شمار ماترک محسوب داشته است. مفهوم مطالبات روشن است و تنها حقوق مالی به جای می‌ماند که باید دید منظور از آن چیست.

هیئت ظاهری ماده ۱۹ ما را به این جهت سوق می‌دهد که بگوئیم اولاً حقوق مالی شامل حق مالکیت دارائی‌های منقول و غیرمنقول نیست و ثانیاً قرض و طلب را هم در بر نمی‌گیرد زیرا به صوت مقوله‌ای جدا از اموال منقول و غیر منقول و مطالبات ذکر شده‌است. با این مقدمه آنچه باقی می‌ماند و می‌تواند مشمول عنوان حقوق مالی قرار گیرد عبارتست از:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۱. حقوقی که ضمن قانون مدنی از آنها به عنوان حق انتفاع (ماده ۴۰ به بعد) و حق ارتفاق (ماده ۹۳ به بعد) یاد شده است.
۲. حقوق مشابه دیگر که در همان قانون بیان شده است مانند حق موقوفٌ علیهم نسبت به منافع وقف (ماده ۵۵ به بعد).
۳. پاره‌ای حقوق که حاصل تحولات و مناسبات دوران معاصر است مانند حق‌الامتیاز تلفن، حق حاصل از پروانه کسب و مجوزهای مشابه، حقوق مرتبط به سایر دارائی‌های غیرملموس نظیر حقوق مؤلف، حق اختراع، نام و علامت تجارتی و امثال آنها. در مورد این فقره از حقوق مندرجات بخشی از جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم قابل توجه است. گروه ۳۸ این جدول دارای عنوان «حقوق مالی» است و تحت آن از امتیاز و بهای خرید فرمول و حق‌التألیف و حق‌التصنیف و سایر حقوق مشابه نام برده شده است.

بندهای ۲ و ۳ ماده ۱۷

در این بندها تکلیف مالیاتی ارثیه متوفی در دو حالت مختلف تعیین شده و به طور ساده ارثیه شامل اموال و حقوق مالی مورث دانسته شده است. اگر پیچ و خم ماده ۱۹ در بین نبود ممکن بود بتوان حقوق مالی را با استفاده از بندهای ۲ و ۳ ماده ۱۷ شامل هر نوع حقوق راجعهٔ به اموال دانست که در این صورت هم حق مالکیت، هم دعاوی و مطالبات و هم سایر حقوق مربوط به اموال اعم از ملموس و غیرملموس را در بر می‌گرفت. ماده ۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز چنین استنباطی را تأیید می‌کند.

ماده ۳۷

ماده ۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم با این عبارت شروع می‌شود: *«در صورتی که به موجب احکام دادگاه‌ها بر اساس حقوق مالی متوفی مالی به ورثه برسد...»*. حقوق مالی در متنی با این سیاق خواننده را به این استنباط سوق می‌دهد که اصطلاح مورد بحث شامل حق مالکیت اموال نیز هست. به عبارت دیگر تمامی آنچه در قانون مدنی تحت عنوان حقوق راجعه به اموال ذکر شده (ماده ۲۹ به بعد) در بطن حقوق مالی به نحوی که در ماده ۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم آمده، جای می‌گیرد یعنی حق مالکیت، حق انتفاع و حق ارتفاق. البته با توجه به آنچه بالاتر گفتیم، علاوه بر این سه فقره معین هر نوع مطالبات و حقوق راجعه به دارائی‌های غیرملموس نیز در محدوده حقوق مالی قرار می‌گیرد.
با قائل شدن چنین دایره شمولی برای حقوق مالی، این اصطلاح از حیث محتوی و مضمون بسیار به اصطلاح property right در حقوق کشورهای آنگلوساکسون نزدیک می‌شود. property right یک اصطلاح ژنریک حقوقی است که به هر نوع حق راجع به یک دارائی معین مربوط می‌شود، خواه آن دارائی منقول یا غیرمنقول و ملموس یا غیرملموس باشد. یگانه مانع بر سر راه چنین استنباطی عبارات ماده ۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم است زیرا همان گونه که اشاره شد در این ماده حقوق مالی چیزی جدا از حق مالکیت اموال منقول و غیرمنقول به شمار آمده و همچنین مطالبات نیز از شمول آن خارج شده و جداگانه ذکر گردیده است. به نظر می‌رسد راه حل مسأله توسل به تفسیری موسع با عنایت به برداشت کلی‌تر مواد ۱۷ و ۳۷ قانون باشد، به این بیان که بگوئیم جدا ساختن اموال منقول و غیرمنقول و مطالبات در ماده ۱۹ نه به مفهوم خروج حق مالکیت از سویی و مطالبات از سوی دیگر از دایره شمول حقوق مالی بوده و بلکه این کار از جهت تصریح به قرار داشتن اموال مذکور و بستانکاری‌ها جزء ماترک صورت پذیرفته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

شماره‌گذاری مواد

در قانون مالیات‌های مستقیم

م. اکباتان

تدوین قانون هنر خاصی است که جنبه‌های شکلی و ساختاری بسیار در آن مطرح است. یکی از این جنبه‌ها نحوه شماره‌گذاری مواد قانون است. این کار باید به نحوی انجام شود که از جمله با قابلیت انعطاف و جای مانور کافی برای تغییرات بعدی قانون همراه باشد. در بسیاری از کشورها نوآوری‌های بسیار در این زمینه انجام شده و اشکال کاملاً جدید و بدیعی در تقسیم‌بندی‌های داخلی قوانین و بویژه شماره‌گذاری مواد ابداع شده است. اما در ایران از آغاز مشروطیت و شروع قانونگذاری نوین همواره از روش واحدی در این زمینه پیروی شده که آن را می‌توان روش بسته نامید، به این معنی که شماره مواد از ابتدای قانون شروع شده و تا پایان آن پیاپی و به طور مسلسل ادامه می‌یابد، صرفنظر از این که قانون در درون خود به چه بخش‌ها و شاخه‌هایی منقسم شده است. این روش تقریباً در کلیه قوانین موضوعه اجراء می‌گردد که قانون مالیات‌های مستقیم نیز یکی از آنها است. اساساً سیستم قانونگذاری به این روش خو گرفته و کسی اندیشه تغییر و بهبود آن را هم به خود راه نمی‌دهد. به بیان دیگر شیوه مذکور در دل نظام قانونگذاری این کشور جا خوش کرده و خیال تکان خوردن هم ندارد.

نتیجه مستقیم این ترتیب مشکلاتی است که در صورت افزودن مقررات تازه در بطن قانون اصلی پدید می‌آید، چون جائی برای این میهمان‌های تازه رسیده رزرو نشده است، مگر این که همه آنها را به آخر قانون حواله دهند که طبعاً با تقسیم‌بندی‌های دیگر قانون مانند فصل‌ها و بخش‌ها مباینت کامل خواهد داشت. فرضاً در قانون مالیات‌های مستقیم، انواع درآمدهای مشمول مالیات هر یک فصل جداگانه خود را دارند و مقررات جدید در زمینه هر یک از این انواع خواه و ناخواه باید در محدوده همان فصل ارائه شود.

در سیستم بسته کنونی، قانون‌نویسان ایرانی تاکنون دو راه گریز برای حل مشکل پیدا کرده‌اند. نخست استفاده از وصف «مکرر» به این معنی که ماده جدید را پس از ماده معینی که با آن قرابتی دارد قرار داده و شماره همان ماده را با افزودن قید «مکرر» برای ماده جدید هم به‌کار می‌برند. نمونه آن در قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیات‌های مستقیم ماده ۱۴۳ مکرر است که اگر در متن آن و متن ماده ۱۴۳ اصلی دقیق شویم، خواهیم دید گنجانیدن ماده جدید در کنار ماده اصلی از منطق محکمی برخوردار نبوده است، زیرا وجوه مشابهت و ارتباط موضوعی بین این دو بسیار کم است.

درست است که هر دو ماده (۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر) مسأله معافیت مالیاتی را مطرح می‌سازند، اما این وصفی است که همه مواد فصل اول از باب چهارم از آن برخوردارند و اختصاصی به ماده ۱۴۳ ندارد. نقطه مشترک دیگر این است که هر دو ماده به شرکت‌ها مربوط‌اند ولی این صفت را برخی دیگر از مواد همین فصل (از جمله ماده ۱۳۸) نیز دارا می‌باشند. از طرفی همه این اوصاف جنبه فرعی داشته و نسبت به وصف اصلی یعنی معرفی مشمولان مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر از اهمیت درجه دوم برخوردارند. ماده ۱۴۳ راجع به شرکت‌هایی است که سهام آنها طبق مقررات در بورس پذیرفته شده و قانون مالیاتی خواسته است معافیتی در حق این گونه شرکت‌ها برقرار سازد. حال آن که ماده ۱۴۳ مکرر راجع به شرکت‌هایی است که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها به بخش عمومی متعلق است و قانون افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد دارائی‌های آنها را طی شرایطی از مالیات معاف نموده است. پس اساساً مشمولان و مخاطبان دو ماده متفاوت‌اند و همین نکته است که وصف اصلی و اساسی این دو ماده را تشکیل می‌دهد. حال اگر ماده ۱۴۳ مکرر برخورداری از معافیت را مشروط به شروطی ساخته که یکی از آنها هم پذیرش سهام در بورس است، این نکته نسبت به وصف اساسی ماده از اهمیت بسیار کمتری برخوردار است. اما تدوین‌کنندگان قانون چاره‌ای نداشته‌اند جز این که به همین نقطه مشترک ناچیز متوسل شوند، زیرا سایر مواد فصل معافیت‌ها را از همین اندازه ارتباط و اشتراک هم بی‌بهره یافته بوده‌اند.

به هر تقدیر و علاوه بر آنچه گفته شد، استفاده از این روش (یعنی گنجانیدن مواد مکرر) محدودیتی دارد و قانون‌نویسان خود متوجه این حقیقت هستند که به‌کارگیری نامحدود آن قانون را از شکل و قیافه انداخته و برای خوانندگان و کاربران زحمت‌آفرین خواهد بود. به همین سبب روش دوم یعنی افزودن تبصره‌ها از رواج بیشتری برخوردار است.

افزودن تبصره‌ها

این روش از صورت ظاهر موجه‌تری برخوردار است زیرا به دنبال یک ماده می‌توان شمار زیادی تبصره قرار داد بی آن که تداخل و اشکالی پیش آید. سبب این کیفیت آن است که شماره تبصره‌ها از اول تا آخر قانون پیاپی و مسلسل نبوده و بلکه در مورد هر ماده شماره تبصره‌ها از نو آغاز می‌شود. اما استفاده از این روش ـ که در عمل بسیار متداول است ـ ممکن است ماهیت و ارتباط قضایا را دچار اختلال سازد.

به عنوان مقدمه باید دید مفهوم و نقش تبصره چیست. از حیث لغوی این واژه مصدر باب تفعیل است که در وزن تفعلة بیان شده و مفهوم آن شناسانیدن و ایجاد آگاهی نسبت به یک امر یا قضیه معین است (بصّره‌الامر :

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

عرّفه ایّاه - ملاحظه شود فرهنگ المنجد ماده بصر). از جهت اصطلاحی (در رشته قانون‌نویسی) تبصره آگاهی‌هائی نسبت به جنبه‌های مختلف اصل قضیه یعنی ماده مربوط ارائه می‌دارد و طبعاً باید راجع به موضوع همان ماده بوده و به اصطلاح به شاخ‌های دیگر نپرد. اما اگر از این وسیله برای بیان احکامی استفاده شود که در محدوده قضیه اصلی یعنی ماده متبوع تبصره قرار نداشته باشند، طبیعی است که ارتباط تبصره با ماده مربوط قطع می‌شود و خود حکم یک ماده جدید را پیدا می‌کند و درست همین حالت است که قابل بحث و ایراد می‌باشد.

موارد چنان انحراف کاربردی را در قوانین مختلف می‌توان ملاحظه نمود که قانون مالیات‌های مستقیم نیز از آن مستثنی نمی‌باشد. به عنوان نمونه ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم را مورد بررسی قرار می‌دهیم. این ماده در اصل مربوط به واحدهای تولیدی و معدنی است یعنی مشمولان آن دقیقاً این واحدها هستند که در صورت احراز شرایطی می‌توانند از معافیت‌های معین استفاده کنند. حال اگر بخواهیم تبصره یا تبصره‌هائی به این ماده اضافه کنیم آن تبصره‌ها باید دقیقاً به همین گونه واحدها یا شرایط و ترتیبات مقرر در متن همین ماده مربوط باشند. این کیفیت در ۵ تبصره اولی ماده ۱۳۲ کم و بیش رعایت شده و تبصره‌های مذکور به همین رشته از فعالیت و همین شرایط و ترتیبات مرتبطاند. اما ناگهان تبصره ۶ به مراکز فرهنگی و هنری مربوط می‌شود و شرایط جداگانه و ترتیبات علیحده‌ای در مورد آنان مقرر می‌دارد و مدت معافیت جداگانه‌ای در نظر می‌گیرد. این دیگر یک تبصره برای ماده ۱۳۲ نیست، بلکه خود یک ماده جداگانه به شمار می‌رود و از این جهت (یعنی از لحاظ بیان حکم معافیت جداگانه برای مشمولان جداگانه) هیچ فرقی فرضاً با مواد مستقل ۱۳۳ و ۱۳۴ ندارد.

در اصلاحیه‌ای که بهمن ماه سال گذشته به تصویب مجلس رسید، تبصره دیگری به شماره ۷ به همین ماده ۱۳۲ اضافه شد که باز هم مشمولان جدیدی را مورد حکم قرار داد و آنها عبارت بودند از کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی. در نظر بگیرید که تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی چه ارتباطی با واحدهای تولیدی و معدنی دارند؟

یا فرضاً ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم راجع است به نحوه محاسبهٔ درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌شود و در واقع فرمول معینی را جهت محاسبه اجاره بهای مشمول مالیات بیان می‌دارد. حال تبصره ۹ همین ماده را بررسی کنید. این تبصره می‌گوید مؤسسات وابسته به بخش عمومی و سایر اشخاص حقوقی باید مالیات اجاره بها را در منبع کسر و پرداخت کنند. این حکم به نحوه محاسبه مالیات مربوط نبوده و بلکه نحوه پرداخت مالیات را تعیین می‌کند.

همچنین ماده ۱۹۲ در مقام تعیین جریمه برای مؤدیانی است که از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خودداری می‌کنند و اساساً این ماده در فصل تشویقات و جرائم مالیاتی قرار دارد. اما به همین ماده تبصره‌ای افزوده‌اند که نحوه تنظیم اظهارنامه را تعیین می‌کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

تبصره ۴ ماده ۱۳۸، تبصره ماده ۱۵۷ و شمار دیگری از تبصره‌های قانون مالیات‌های مستقیم دارای وضع مشابهی هستند و احتمال دارد گنجانیدن این گونه تبصره‌ها در مکان‌های کنونی آنها ناشی از همان ناگزیری و ضرورتی بوده باشد که قبلاً اشاره کردیم، یعنی لازم بوده است حکم قانونی جدیدی نسبت به موردی اضافه کنند و به خاطر بسته بودن سیستم شماره‌گذاری مواد نمی‌توانسته‌اند حکم موردنظر را به عنوان ماده در متن قانون بگنجانند و به همین خاطر نام بتصره بر آن نهاده و با استفاده از وجوه مشترک بسیار ضعیف آن را ذیل ماده‌ای قرار داده‌اند. به عبارت ساده‌تر بسیاری از احکام را که باید به صورت یک ماده بیان می‌شد به علت تنگنای حاصل از بسته بودن سیستم شماره‌گذاری مواد، مبدل به تبصره نموده‌اند که نتیجه زائل شدن خاصیت تبصره از بسیاری از این گونه اضافات بوده است.

تغییر روش

نظیر همین تنگناها در شیوه‌های قانون‌نویسی کشورهای دیگر نیز وجود داشته و دارد. اما برخی از آنها به فکر اصلاح وضع برآمده و روش شماره‌گذاری مواد قانون را تغییر داده‌اند. در مورد قوانین ایران و بویژه قانون مالیات‌های مستقیم ـ حتی با حفظ قالب و ترتیب کنونی آن ـ شاید بتوان یکی از دو شیوه زیر را اعمال نمود:

الف. تجدید شماره‌گذاری در هر فصل ـ قانون مالیات‌های مستقیم در نهایت به فصول تقسیم شده است. می‌توان شماره‌گذاری مواد هر فصل را از عدد یک آغاز نمود. در آن صورت می‌توان در هر فصل مواد جدیدی را افزود و شماره تازه‌ای به آنها اختصاص داد. این روش مستلزم آن است که شماره فصل‌ها از آغاز تا پایان قانون پیاپی و مسلسل باشد و از طرفی هنگام ذکر شماره مواد شماره فصل را نیز باید افزود و مثلاً نوشت: ماده ۹۵/۴، یعنی ماده ۹۵ از فصل ۴. نهایت این که در این روش ترتیب توالی فصل‌ها باید ثابت بماند و فصل جدیدی در میانه افزوده نشود، هر چند که امکان افزودن فصل جدید به قانون بسیار ضعیف و اندک است و اگر هم روزی ضرورت پیدا کند می‌توان به جای شماره عددی فرضاً از حروف الفبا استفاده نمود.

ب. روش شماره‌های خالی ـ راه دیگر این است که در پایان هر فصل تعدادی شماره خالی ذخیره شود که این شماره‌ها با ذکر صفت ذخیره مشخص می‌شوند (مثلاً ماده ۹۷ ذخیره) و هنگامی که متن قانونی جدید در برابر هر یک از این ماده‌ها قرار گیرد صفت ذخیره از آنها سلب می‌گردد و به یک ماده معمولی بدل می‌شوند. حسن این ترتیب آن است که اولاً نیازی به تغییر شماره‌گذاری فصل‌ها ندارد و ترتیب ابواب و فصول فعلی قانون تغییر نخواهد یافت و ثانیاً هنگام ذکر شماره مواد لازم نیست شماره فصل نیز ذکر شود.

نیاز به گفتن نیست که در آینده هر وقت نیازی به افزودن ماده‌ای پیدا شود می‌توان از شماره‌های ذخیره استفاده نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکرشده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط اند و توصیف ارائه‌شده به هردوی آن‌ها مربوط می‌گردد. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها از مترجم است.

DEATH DUTIES — مالیات‌های مرتبط با فوت

مالیات‌های مرتبط با فوت مالیات‌هائی هستند که بر انتقال ناشی از فوتِ دارائی‌ها تعلق می‌گیرند. سابقه این گونه مالیات‌ها به زمان‌های کهن باز می‌گردد، و نام‌های گوناگونی برآنها نهاده‌اند، مانند: مالیات فوت، مالیات بر ارث، مالیات بر ماترک، مالیات وصیت، مالیات وراثت، مالیات بر انتقالات ناشی از فوت، مالیات بر انتقال سرمایه، مالیات بر تحصیل سرمایه[1]، و غیره. با این حال مالیات‌های مورد بحث به طور عمده شامل دو نوع زیرین می‌باشند:

ـ نخست مالیات بر ماترک که بر ارزش کل میراث حین‌الفوت مودی تعلق می‌گیرد. ماترک مشمول مالیات عموماً باتوجه به ارزش حقوق متوفی نسبت به مجموع دارائی‌ها، اعم از منقول و غیرمنقول و عینی و دینی تعیین می‌شود، و از آن کسور مجاز و مبالغ لازم برای هزینه کفن و دفن، مخارج اداری، مالیات‌های داخلی و خارجی متعلق به ماترک، و مالیات بر ارث و وصیتی که قبلاً پرداخت شده، و همچنین حقوق و مطالبات مربوط به اموال، و نظایر آنها کسر می‌گردد.

بین کشورهائی که مالیات بر ماترک را اعمال می‌کنند از حیث نوع و کیفیت برخی از دارائی‌های تشکیل دهندهٔ ماترک، و نیز از جهت معافیت و کنار نهادن بخشی از ماترک به سود همسر در قید حیات متوفی، اختلافات قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. نرخ مالیات عموماً به میزان ماترک وابسته است و ارتباطی با درجهٔ قرابت ورثه نسبت به متوفی ندارد. کل ماترک به منزلهٔ یک مودی مالیاتی جداگانه تلقی می‌گردد و پرداخت مالیات از سوی مدیر ترکه یا وصیّ انجام می‌پذیرد. مالیات بر

۱- دو اصطلاح مالیات بر انتقال سرمایه (capital transfer tax) و مالیات بر تحصیل سرمایه (capital acquisitions tax) در گذشته به ترتیب در انگلستان و ایرلند رایج بوده و مالیات بر ارث و وصیت و همچنین هبه و صلح و نقل انتقالات بلاعوض را در بر می‌گرفته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

ترکه، بخلاف مالیات بر موصیٰ به و مالیات بر ارث، نوعی هزینه متعلق به خود ماترک به شمار می‌رود و مالیات بر ورثه به مناسبت تحصیل دارائی ناشی از وراثت به حساب نمی‌آید.

- مالیات نوع دوم، مالیات بر ارث و توارث است که نه بر خود ماترک، بلکه بر حصّه‌ای که هریک از ورثه نسبت به میراث متوفی تحصیل می‌کنند، تعلق می‌گیرد. نرخ مالیات معمولاً تصاعدی است و به میزان سهم‌الارث و درجهٔ قرابت وراث با متوفّی بستگی دارد.

برخی از کشورها مالیات بر ماترک و مالیات بر ارث را درهم می‌آمیزند.(۱) پاره‌ای دیگر نقل و انتقال اموال غیرمنقول را، که ناشی از فوت اشخاص باشد، تابع مالیات خاصّی نموده‌اند که می‌توان آن را جایگزین مالیات بر ارث دانست (البتّه عنوان «جایگزین مالیات بر ارث» مفهوم خاص جداگانه‌ای نیز دارد)(۲)

ضمناً مالیات‌های مرتبط با فوت در همه کشورها جاری نیست. در برخی از ممالک بین نقل و انتقال ناشی از فوت و انتقالات بلاعوض اموال تمایز وجود دارد، و بعض دیگر این دو را یکجا مورد حکم قرار داده‌اند. در یک گروه از کشورها انتقال بلاعوض در صورتی که ظرف مدت معینی قبل از فوت انتقال دهنده واقع شده باشد، به منزلهٔ انتقال ناشی از فوت تلقی شده و تابع مالیات بر ماترک قرار می‌گیرد.

توجیهی که به طور سنّتی در مورد مالیات‌های مرتبط با فوت ارائه می‌شود، عبارتست از توزیع مجدد ثروت و اخذ مالیات از ثروتی که کار نکرده به دست آمده است.

وجود نرخ‌های بالا در مورد مالیات‌های مرتبط با فوت سبب رونق کسب و کار کسانی شده است که برای پائین آوردن میزان این گونه مالیات‌ها برنامه‌ریزی می‌کنند. غالباً دو ترفند برای اجتناب از پرداخت مالیات به کار برده می‌شود: انتقال دارائی به یک تراست(۳)، و هبهٔ مادام العمر آن. بسیاری از کشورها به منظور خنثی کردن اثرات این ترفندها یک سلسله قوانین ضد ترفند وضع کرده‌اند.

همچنین کشورهای زیادی مبادرت به عقد قراردادهای مالیاتی به منظور اجتناب از اخذ مالیات

۱- مانند قانون مالیاتهای مستقیم ایران که هر دو مورد را تحت سرفصل واحد مالیات بر ارث بیان کرده است.

۲- SUBSTITUTE INHERITANCE TAX -نوعی مالیات است که بر اشخاص حقوقی وضع می‌گردد. چون شخص حقوقی میرا نیست و مشمول مالیات‌های مرتبط با فوت قرار نمی‌گیرد، براین اساس مالیات خاصی را به جایگزینی مالیات بر ارث شامل حال این گروه از مؤدیان می‌نمایند که معمولاً درصد آن نازل است و به طور سالانه به سرمایه شخص حقوقی تعلق می‌گیرد.

۳- در مورد مفهوم تراست و انواع آن به زیرنویس صفحه ۷۲ شماره اول و صفحات ۳۴ تا ۳۷ شماره ششم مجله مالیات رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مضاعف در مورد ماترک، ارث، و نقل و انتقالات بلاعوض نموده‌اند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۱۹۶۶ یک قرارداد مدل در این زمینه به تصویب رسانید.

شناسه‌های مرتبط:

Administration of estate; Anti-avoidance measures; Capital transfer tax; Generation-skipping tax; Quick succession relief; Surviving spouse exemption

سند مدیونی DEBENTURE

این اصطلاح [که فوقاً تحت عنوان واحد و عامّی ترجمه شد] به معانی مختلفی به کار می‌رود. مهم‌ترین معانی به شرح زیراند:

ـ اوراق قرضه صادر از سوی شرکت‌ها یا دولت که دارائی خاصی در ازاء آن به عنوان وثیقه تعیین نشده است [و فقط اعتبار صادرکننده پشتوانه آن است].

ـ گواهی‌نامه‌ای که به موجب قوانین آمریکا از سوی تحصیلداری بندر صادر می‌شود حاکی از این که واردکننده کالا واجد استحقاق استرداد حقوق گمرکی است.

شناسه‌های مرتبط:

Baby bond; Bearer securities; Corporate bond; Junk bond; Quoted securities; Registered securities

سرمایه استقراضی DEBTH CAPITAL

یکی از راه‌های تأمین مالی هرگونه کسب و کاری توسل به سرمایه استقراضی است و آن وجوهی است که از طریق انواع مختلف وام‌ها به دست می‌آید. استقراض سرمایه معمولاً با صدور اسناد مدیونی و اوراق قرضه بهره‌دار همراه است. با این حال اشکال مختلطی از این گونه سرمایه‌گذاری نیز وجود دارد مانند مبادرت به صدور اوراق قرضه‌ای که قابل تبدیل به سهام هستند (سند قرضه قابل تبدیل) و اوراق قرضه‌ای که نرخ بهره آن‌ها به میزان سوددهی شرکت بستگی دارد (سند قرضه مشارکت) و غیره.

بر حسب قاعده کلی بهره پرداختی بابت تحصیل این گونه وجوه به عنوان هزینه قابل کسر شناخته می‌شود، حال آن که سود سهام تقسیم شده بین شرکاء قابلیت چنین کسری را ندارد. در شرایط معینی آنچه ظاهراً سرمایه استقراضی به شمار می‌آید به عنوان سرمایه سهامی تلقی شده و تابع مقررات مربوط به مالیات سود سهام قرار می‌گیرد.

شناسه‌های مرتبط:

Bond; Debenture; Equity kicker; Thin capitalization

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

DEBT DUMPING — دمپینگ بدهی

عبارت است از انتقال مطالبات لاوصول به یک شرکت عضو گروه که مقیم کشوری با نرخ‌های مالیاتی سنگین است تا از این طریق امکان به هزینه بردن و حذف آن در چنان کشوری به وجود آید.

DEBT/EQUITY RATIO

نسبت بدهی به سهام، نسبت بدهی به سرمایه

عبارت است از نسبت جمع بدهی شرکت به سهام عادی سرمایه‌ای آن (که گاهی آن را «چرخ دنده» نیز می‌نامند). اگر بدهی‌های شرکت نسبت به سرمایه آن به طور نامناسبی بالا باشد (تا از این طریق شرکت بتواند بهره پرداختی به هزینه برد) ممکن است بدهی به عنوان سرمایه سهامی تلقی شود. در این صورت کسر بهره مورد قبول قرار نگرفته و به عنوان سود سهام مشمول مالیات خواهد بود.

شناسه‌های مرتبط: Capital structure; Thin capitalization

DEBT/EQUITY SWAP — معاوضه بدهی با سهام

نوعی معامله مالی است که به موجب آن یک کشور بدهکار بخشی از بدهی خود به بانک خارجی را در ازاء واگذاری سهام سرمایه‌ای واریز می‌کند.

DEBT FINANCING — تأمین مالی از طریق استقراض

به شناسه Debt capital رجوع شود.

DEBT INSTRUMENT — سند بدهی

به شناسه‌های Bond; Corporate bond; Debenture رجوع شود.

DEBT PARHING — پارک کردن بدهی، بُزخری بدهی

توافقی است بین بدهکار و شخص وابسته به او که بر اساس آن شخص مذکور اقدام به خرید طلب بستانکار با تنزیل قابل توجه (یعنی به مبلغی زیر قیمت اسمی) می‌نماید. هر چند که علی‌القاعده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بدهکار مدیون این بستانکار جدید می‌شود، اما به طور ضمنی توافق بین آنها بر این قرار است که دائن جدید در مقام وصول طلب برنیاید.
شناسه مربوط: Arm's length principle

DECISION — حکم، فیصله

تصمیم قانونی شورای قانونگذاری جامعه اروپا است که جنبه الزام‌آوری دارد، اما این الزام‌آوری فقط در حق دولت، مؤسسه یا فردی است که حکم در خصوص وی صادر شده است. اخذ این نوع تصمیمات را قانونگذاری ثانویه یا فرعی شوریٰ می‌نامند که در برابر آن قانونگذاری اصلی یا اولیه قرار دارد (ملاحظه شود شناسه‌های Primary legislation و Secondary legislation).
شناسه‌های مرتبط:

Directive; Recommendation (or opinion); Regulation

DECLARATION — اظهارنامه، اظهار

به شناسه Return رجوع شود.

DECLARATION OF TAXPAYER RIGHTS — اعلامیه حقوق مؤدیان

در سال ۱۹۸۵ نخستین اعلامیه کانادائی حقوق مؤدیان از سوی وزیر درآمدها انتشار یافت. این محتملاً نخستین اعلامیه جهان در این باب به شمار می‌رفت، هر چند که حقوق مؤدیان در برابر سازمان مالیاتی در قوانین اساسی یا عادی برخی از کشورها قبل از آن نیز تضمین شده بود.
برخی از حقوق مؤدیان در قبال مراجع مالیاتی به شرح زیر است: حق کسب اطلاع، بیطرفی، احترام و رفتار مناسب، فرض صحیح‌العمل بودن مؤدی، حرمت مسائل شخصی، محرمانه ماندن اطلاعات، و برخورداری از دادرسی بیطرفانه پیش از الزام به پرداخت مالیات. اعلامیه مذکور این حق را برای مؤدی می‌شناسد که امور خود را به نحوی تنظیم کند که بتواند حداقل مالیات مقرر به موجب قانون را بپردازد.
شناسه‌های مرتبط:

Taxpayer's Bill of Rights; Taxpayer's Charter

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

بلژیک - وجود یا فقد شخصیت حقوقی

تشخیص این مطلب که آیا اجتماع چند شخص حقیقی یا ترکیبی از اشخاص حقیقی و حقوقی خود یک شخصیت حقوقی جداگانه به شمار می‌رود یا خیر، از جهت مالیاتی و حقوقی می‌تواند حائز اهمیت باشد. اما این تشخیص همواره کار آسانی نیست و بویژه در مواردی دشواری مطلب بروز می‌کند که پای مؤسسات و بنگاه‌های خارجی در میان باشد. گاهی اوقات خطای تشخیص ممکن است عواقب ناخوش‌آیندی به بار آورد. فرضاً ممکن است کارهای مربوط به یک پروژه عظیم به یک مؤسسه خارجی عریض و طویل واگذار شود و کارفرما در این تصور باشد که با یک شخصیت حقوقی سر و کار دارد حال آن که بر حسب مقررات داخلی کشور مربوط چنین مؤسسه‌ای فاقد شخصیت حقوقی‌است. آنگاه اگر پای اختلاف و دعویٰ به میان آید و کارفرما قصد استیفای حقوق خود را داشته باشد تازه متوجه می‌شود که نه با یک شخص حقوقی واحد بلکه با تعدادی افراد و احتمالاً یک یا دو شرکت جدا جدا سر و کار دارد. اصطلاحاً می‌گویند در این گونه موارد قاعده شفافیت حاکم است زیرا صورت یکپارچه مؤسسه طرف معامله کنار می‌رود و شرکاء و تشکیل دهندگان آن ظاهر می‌گردند.

در آمریکا و انگلستان نوعی تجمع از اشخاص حقیقی و گاهی ترکیبی از اشخاص حقیقی و حقوقی وجود دارد که برای انجام فعالیت‌های تجاری و اقتصادی تشکیل می‌شود و آن را partnership می‌نامند. در ایران این اصطلاح را غالباً به «مشارکت» ترجمه کرده‌اند. مشارکت انواع و اقسام دارد. یک نوع آن را مشارکت عام یا general partnership می‌نامند. در این مشارکت کلیه شرکت کنندگان عضو اصلی به حساب آمده و در فعالیت‌ها و مسئولیت‌های مشارکت سهیم هستند. در مقابل مشارکت محدود یا limited partnership قرار دارد که چند عضو اصلی دارد که همه فعالیت‌ها و مسئولیت‌های مؤسسه را بر عهده دارند و علاوه بر آنها چند شریک غیراصلی نیز وجود دارند که شرکت آنها فقط منحصر به سرمایه‌گذاری در مؤسسه است و در امور و مسئولیت‌ها مداخله‌ای ندارند.

بحث بر سر این که آیا مشارکت یا partnership دارای شخصیت حقوقی است یا نه به کرات مورد بحث و مناقشه مأموران و وکلای مالیاتی و مراجع حل اختلاف و محاکم بوده است. بویژه در کشورهای قاره‌ای اروپا این بحث همواره در رابطه با مشارکت‌های انگلیسی و آمریکائی جریان داشته است.

اکنون به شرح یک دعوای مالیاتی طرح شده در کشور بلژیک می‌پردازیم که در همین رابطه است.

شرح دعویٰ

یک شرکت بلژیکی ۳۵ درصد از سرمایه یک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مشارکت عام آمریکائی را دارا بود که آن مشارکت نیز ۳۸ درصد از سرمایه یک مشارکت محدود آمریکائی را در تملک داشت. مشارکت محدود مورد بحث به شغل مستغلات داری اشتغال داشت و دارائی آن عبارت بود از یک مجتمع آپارتمانی در ایالت میشیگان. ضمناً هر دو مشارکت طبق مقررات ایالت میشیگان تأسیس شده بودند.

شرکت بلژیکی بر این اعتقاد بود که هر دو مشارکت یاد شده فاقد شخصیت حقوقی هستند. در این حالت قاعده شفافیتی که به آن اشاره کردیم حکم می‌کند که وجود مؤسسه را نادیده بگیریم و در وراء آن شرکاء و دارائی‌های مؤسسه را مورد نظر قرار دهیم. از همین رو شرکت بلژیکی خود را مالک درصدی از دارائی مشارکت یعنی همان مجتمع آپارتمانی می‌دانست و سهم خود از آن دارائی‌ها را به عنوان دارائی ثابت در دفاتر خود منعکس نموده بود. درآمدی هم که عاید شرکت بلژیکی می‌شد تحت عنوان درآمد اجاره ثبت می‌گردید و نه به نام سود سهام یا عنوانی مشابه آن. در عین حال شرکت بلژیکی در تعیین تکلیف مالیاتی خود به مفاد ماده ۶ قرارداد مالیات مضاعف بلژیک و آمریکا توجه داشت. طبق این ماده درآمد حاصل از اموال غیرمنقول مشمول مالیات کشوری است که ملک در آنجا واقع شده است. در نتیجه شرکت بلژیکی خود را از مالیات بلژیک مصون می‌دانست.

چندی بعد شرکت بلژیکی سهمی معادل ۲۰۰۰۰۰ دلار از مشارکت‌های آمریکائی مذکور دریافت داشت. این پول داستان خود را دارد. قضیه از این قرار بود که مشارکت محدود آمریکائی قبلاً وامی در ازاء وثیقه ملکی دریافت داشته بود که تماماً بازپرداخت شده بود. در این حالت مؤسسه می‌تواند وام دیگری بر همین اساس دریافت دارد و این وام هم دریافت شده بود. در آمریکا قاعده بر این است که هنگام این گونه تأمین مالی جدید، درصدی از آن به شرکاء پرداخت می‌شود. عنوان این وجه پیش پرداخت منافعی است که در صورت فروش ملک مربوط عاید مؤسسه می‌گردد و چنین پیش پرداختی مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد تا وقتی که سود مورد نظر به طور واقعی حاصل شود و مالیات آن محاسبه گردد. شرکت بلژیکی این مبلغ دریافتی را به عنوان سود حاصل از فروش دارائی غیرمنقول در دفاتر خود ثبت کرد و مبلغی هم به عنوان ذخیره مالیات قابل پرداخت به دولت آمریکا از همین بابت منظور نمود. در این مورد هم توجه شرکت بلژیکی به ماده ۱۳ قرارداد مالیات مضاعف دو کشور بود. به موجب این ماده درآمد فرد یا شرکت مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد از محل فروش دارائی‌های سرمایه‌ای خود از مالیات کشور دوم معاف است مگر در چند مورد که یکی از آنها هنگامی است که دارائی موضوع ماده ۶ قرارداد فروخته شود. همان طور که قبلاً گفتیم ماده ۶ به اموال غیرمنقول مربوط است و بنابراین مؤدی بلژیکی از این بابت هم خود را فقط مدیون مالیات آمریکا می‌دانست و نه بلژیک.

البته باز هم در اینجا فرض بر این بود که مشارکت فاقد شخصیت حقوقی است وگرنه اگر دارای شخصیت حقوقی شناخته می‌شد وجه دریافتی اساساً در ردیف سود کسب و کار و تجارت به حساب می‌آمد و تابع ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف دو کشور می‌گردید. به موجب این ماده اگر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد درآمد کسب و کار از کشور دیگر طرف قرارداد تحصیل کند، چنین درآمدی مشمول مالیات کشور دوم یعنی کشور منبع درآمد نبوده و بلکه مؤدی در کشور محل اقامت خود مشمول مالیات قرار می‌گیرد. استثناء بر این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

قاعده هنگامی است که مؤدی در کشور منبع درآمد دارای مؤسسه یا پایگاه ثابت باشد، مثلاً شعبه یا نمایندگی و نظایر آن در کشور ثانی داشته باشد. در این صورت سود حاصل در حدی که به فعالیت و اقدامات آن پایگاه ثابت مربوط باشد تابع مالیات کشور میزبان می‌گردد.

مسأله پایگاه ثابت

مراجع مالیاتی با نظر مؤدی موافق نبوده و درآمد حاصل را نوعی سود کسب و کار به شمار می‌آوردند که چون صاحب درآمد یعنی شرکت بلژیکی مقیم بلژیک است بنابراین طبق ماده ۷ مذکور باید مالیات خود را به دولت بلژیک بپردازد. اما حتی به فرض قبول این مطلب باید به این سئوال نیز جواب داده می‌شد که آیا مؤدی بلژیکی پایگاه ثابتی در آمریکا دارد یا خیر، زیرا اگر به وجود چنین پایگاهی قائل شویم باز هم مالیات باید به آمریکا پرداخت شود و نه بلژیک. پاسخ به این سئوال هم منوط به آن بود که مشارکت‌های آمریکائی را دارای شخصیت حقوقی بدانیم یا خیر. اگر مشارکت دارای شخصیت حقوقی شناخته شود تمامی این بحث خاتمه می‌یابد زیرا جریان به این شکل تجلی می‌کند که یک شرکت بلژیکی سهامدار یک شخص حقوقی آمریکائی است، همین و بس. داشتن سهام در شرکت مقیم یک کشور به هیچوجه به مفهوم داشتن پایگاه ثابت در آن کشور شناخته نمی‌شود. اما اگر مؤسسه آمریکائی فاقد شخصیت حقوقی دانسته شود، صورت قضیه فرق می‌کند. در آن حالت سناریوی ما از این قرار خواهد بود که دیگر مجتمع مسکونی مورد نظر ملک و دارائی یک شخص حقوقی نبوده و بلکه دارائی سه شرکت معین است که یکی از آنها هم شریک بلژیکی است. داشتن چنین ملکی می‌تواند مصداق دارا بودن پایگاه ثابت به مفهوم قرارداد مالیات مضاعف دو کشور شناخته شود.

بنابراین ملاحظه می‌شود که مسأله در نهایت به شناسائی یا عدم شناسائی شخصیت حقوقی برای مشارکت آمریکائی باز می‌گردد. از این بابت مؤدی و مرجع مالیاتی دو موضع متضاد اتخاذ نمودند و یکی قائل به وجود و دیگری معتقد به فقد شخصیت حقوقی بود و دعوی به محضر محکمه استیناف بروکسل برده شد.

نظر دادگاه

دادگاه پژوهش بروکسل اساساً بحث در این باب را که چه عنوانی برای درآمد حاصل برگزیده شود غیرمؤثر در نتیجه دانست زیرا به نظر این دادگاه چنین درآمدی به هر حال از مالیات بلژیک معاف خواهد بود، خواه آن را اجاره مستغلات به شمار آوریم و یا درآمد کسب و کار. دادگاه این نظر خود را در ارتباط با مسأله شخصیت حقوقی مشارکت آمریکائی ابراز می‌داشت. از دید دادگاه مشارکت مذکور نه از جهت مقررات کشور آمریکا و نه از حیث استانداردهای مقبول در بلژیک دارای شخصیت حقوقی شناخته نمی‌شود. بنابراین وجود پایگاه ثابت برای شرکت بلژیکی - طبق استدلالی که بالاتر اشاره شد - در کشور آمریکا مسلم شناخته می‌شود و به همین دلیل حتی اگر درآمد شرکت را سود کسب و کار هم بدانیم باز هم مالیات آن به دولت آمریکا تعلق می‌گیرد. دادگاه استیناف ضمناً به این نکته هم اشاره کرد که فارغ از همه این بحث‌ها وجهی که به شرکت بلژیکی پرداخت شده آشکارا عنوان پیش پرداخت سود حاصل از فروش احتمالی دارائی ثابت را دارد که هنوز چنان فروشی هم محقق نشده است. بنابراین نمی‌توان عنوان سود تجارتی را بر چنین پرداختی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اطلاق نمود.

رویه غالب در بلژیک بر این نظر است که مؤسسات خارجی را باید از نظر مالیاتی تابع اصل شفافیت دانست مگر این که مؤسسه مربوط طبق قوانین کشور متبوع خود آشکارا واجد شخصیت حقوقی شناخته شود و یا چنین شخصیتی رسماً به آنها داده شده باشد. تا آنجا که به آمریکا مرتبط است، قانون مشارکت‌ها تکلیف روشنی را از این لحاظ معلوم نکرده است به این معنی که تصریحی در آن به عمل نیامده است که آیا یک مشارکت دارای شخصیت حقوقی به شمار می‌رود یا نه. اما در آنجا نیز نظر غالب بر عدم شناسائی شخصیت جداگانه برای مشارکت و قبول اصل شفافیت در مورد مسائل مالیاتی آن است. در این مورد عباراتی از فرهنگ حقوقی بسیار معروف Black تحت شناسه partnership را نقل می‌کنیم: «مشارکت‌ها به عنوان یک مَجریٰ (۱) تلقی می‌شوند و به این سبب خود مشمول مالیات نمی‌باشند. اقلام مختلف درآمد، منافع مشارکت و زیان و غیره برای فرد فرد شرکاء در نظر گرفته می‌شود و همان‌ها این اقلام را در اظهارنامه‌های مالیاتی خود گزارش می‌کنند».

(۱)- به تعریف ذیل شناسهٔ Conduit system در صفحهٔ ۳۸ شمارهٔ ۱۸ مجله مالیات رجوع شود.

خبرهای مالیاتی

اتحادیه اروپا - تجارت الکترونیکی

کمیسیون اروپا مصوبه‌ای در مورد برقراری مالیات غیرمستقیم بر تجارت الکترونیکی به تصویب رسانیده است. در این مصوبه رهنمودهایی ارائه شده است که مقصود از آنها تأمین چند هدف است. نخست این که مالیات‌های ممالک عضو در این خصوص باید ساده و روشن باشد. دیگر این که مالیات‌های موردنظر باید از جهت تأثیر در بازار خنثی و بیطرف بمانند به نحوی که نه سبب اخلال در مکانیزم بازار شوند و نه موجبات رونق تجارت را فراهم آورند. بر حسب مصوبه مذکور هرگونه نقل و انتقال برنامه‌ها و اطلاعات از طریق الکترونیکی باید به عنوان نوعی خدمت به شمار آید و مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد. این مالیات‌ها باید در نقل و انتقالات بین کشورهای عضو برقرار شود و نسبت به روابط با ممالک خارج از اتحادیه معافیت مالیاتی قابل اِعمال خواهدبود. ضمناً صدور صورتحساب‌های الکترونیکی از یک سو و تسلیم اظهارنامه الکترونیکی در مورد مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث از سوی دیگر نیز مجاز خواهد بود.

چین - تشخیص مالیات مؤدیان خارجی

سازمان مالیاتی جمهوری خلق چین دستورالعملی در مورد چگونگی رسیدگی و تشخیص مالیات چند گروه از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی صادر کرده که شامل انواع مالیات‌ها به استثنای حقوق گمرکی است. دستورالعمل مذکور شامل بخش‌هایی از این قرار است: اطلاعاتی که باید در اظهارنامه مالیاتی قید شود و مدارک ضمیمه آن، نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات (پایه مالیاتی) و تعیین نرخ‌های قابل اعمال، استفاده از حسابداری مالیاتی بجای حسابداری عمومی، مقایسه اظهارنامه با اظهارنامه سال قبل، کنترل تطابق اطلاعات مندرج در اظهارنامه و مدارک پیوست آن با اطلاعات موجود در سازمان مالیاتی. آئین و قواعد اجرای هر یک از بندهای فوق ضمن دستورالعمل بیان گردیده است. اما نکته جالب و شاید عجیب در بخشنامه سازمان مالیاتی آن است که بازرسی محل کسب و کار مؤدیانِ مشمول دستورالعمل و یا انتقال دفاتر و اسناد و مدارک آنان به حوزه‌های مالیاتی (شبیه ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم خودمان) غیرمجاز شناخته شده است.

هلند - انتقال حق بازنشستگی

حقوق بازنشستگی به یک اعتبار نوعی حقوق معوقه کارکنان است که از خدمات گذشته آنان ناشی می‌شود. حقی که کارکنان بازنشسته نسبت به دریافت مبالغی معین در فاصله‌های زمانی مشخص (معمولاً ماهانه) دارند نوعی حق مالی است که متعلق به فرد بازنشسته است. بنابراین منطقاً چنین شخصی باید بتواند این حق مالی خود را به دیگران بفروشد و چنین نقل و انتقالی در برخی از کشورها به اشکال معینی صورت می‌پذیرد و منع قانونی هم ندارد. گاهی حتی ممکن است این گونه انتقالات مشمول مالیات نیز قرار گیرد، هر چند که حقوق بازنشستگی خود در حالتی که به طور عادی و در فواصل منظم پرداخت می‌شود از تعلق مالیات معاف باشد. کشور هلند قانون جداگانه‌ای در ارتباط با مالیات حقوق دارد که طی آن مقررات خاصی در مورد انتقال حق بازنشستگی یا بازخرید آن گنجانیده شده است. اگر کسی حق بازنشستگی خود را به دیگران بفروشد یا آن را از کارفرمای خود یا مؤسسه مجری طرح بازنشستگی بازخرید کند، بهای چنین حقی نوعی درآمد بابت خدمات گذشته تلقی شده و طی فرمولی مشمول مالیات قرار می‌گیرد.

این مسأله در روابط بین‌المللی مالیاتی نیز ممکن است مورد پیدا کند به این شکل که حق بازنشستگی به یک مؤسسه مقیم خارج فروخته شود یا در ارتباط با آن مؤسسه بازخرید گردد. در این حالت اگر قرارداد مالیاتی بین دو کشور موجود باشد باید دید که چنین معامله‌ای منطبق با کدام بخش از مقررات قراردادهای ذیربط است. در بسیاری از قراردادهای مالیاتی این گونه نقل و انتقال پیش‌بینی نشده و به همین دلیل موضوع نیاز به تفسیر و تعبیر پیدا می‌کند. وزارت دارائی هلند اخیراً بخشنامه‌ای در این باب صادر کرده و مورد را در رابطه با مواد راجع به خدمات وابسته و حق‌الزحمه مدیران دانسته است. اغلب قراردادهای مالیات مضاعف در زمان ما بر اساس مدل و الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم شده است. مواد ۱۵ و ۱۶ این قرارداد مدل مربوط به دو مورد فوق است. منظور از خدمات وابسته خدماتی است که اشخاص برای دیگران و در خدمت دیگران انجام می‌دهند. نمونه بارز آن خدماتی است که کارکنان در خدمت کارفرمای خود انجام می‌دهند و بابت آن حقوق یا دستمزد دریافت می‌دارند. ماده ۱۵ راجع به همین مورد و مآلاً مربوط به مالیات بر درآمد حقوق است. ماده ۱۶ حق‌الزحمه یا مزد مدیران شرکت‌ها را مورد بحث قرار داده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

است یعنی حق‌الزحمه‌ای که مدیران شرکت‌ها به عنوان مدیر و در ازاء کار مدیریت خود دریافت می‌دارند. به عبارت دیگر وزارت دارائی هلند بهای معامله انتقال یا بازخرید بازنشستگی را نوعی پرداخت بـه تـعویق افتاده حقوق و دستمزد معمولی تلقی می‌کند و با این تعبیر مورد را مشمول آن بخش از مقررات قراردادهای مالیات مضاعف می‌داند که راجع به حقوق و دستمزد است.

اندونزی - مالیات بر صادرات روغن

دراین کشور صادرات روغن نخل تا چندی پیش ممنوع بود و این ممنوعیت بیشتر به خاطر حمایت از مصرف کنندگان داخلی برقرار گردیده بود. اما بر اثر حوادث اخیر و بویژه بحران اقتصادی و مسائل ارزی ممنوعیت صادرات نسبت به این کالا مرتفع شده است. در مقابل بر صادرات روغن نخل و همچنین صـادرات روغـن نارگیل مالیاتی بین ۱۵ تا ۴۰ درصد برقرار گردیده است. این مالیات بر حسب نوع و مرغوبیت کالا و خام یا فراورده بودن آن به نرخ‌های ۱۵ ، ۲۰ ، ۳۰ ، ۳۵ و ۴۹ درصد مقرر گردیده است.

کویت - معافیت مالیاتی برای سرمایه‌گذاران خارجی

این کشور کوچک خلیج فارس که روزی از زیادی سرمایه به نفس نفس افتاده بود بر اثر حـوادث نـاگـوار و گردش زمان خود، همانند بسیاری از کشورهای دیگر نفت‌خیز، در تکاپوی جلب سرمایه‌های خارجی است. در همین مایه از جمله مقرراتی به تصویب رسانیده که هدف از آن تشویق ایجاد شرکت‌های سرمایه‌گذاری بـا مشارکت خارجیان است. در چنین مواردی درآمد شرکت در آن قسمت که به سهام خارجیان مربوط می‌شود به مدت ۵ سال تمام از هر گونه مالیاتی معاف خواهد بود.

اتریش - کارگران مرزی

کارگران مرزی به کسانی می‌گویند که مقیم مناطق مرزی یک کشور بوده و برای کار به مناطق مرزی کشـور همسایه سفر می‌کنند و سپس به خانه خود در کشور نخست بازمی‌گردند. مسائل مالیاتی زیادی در رابطه با چنین وضعی ممکن است پیش آید و قوانین مالیاتی کشـورهای اروپـائی مـقررات زیـادی را بـه ایـن مـقوله اختصاص داده‌اند.

در کشور اتریش افراد مقیم از معافیت مالیاتی نسبت به برخی درآمدهای حقوق برخوردار هستند. از آن جمله است فوق‌العاده‌هایی که در ازاء کارهای خطرناک، مشکل یا غیرپاکیزه پرداخت می‌شود. همچنین فوق‌العاده کار در ایام تعطیل و فوق‌العاده شبکاری از مالیات معاف است. این معافیت‌ها و موارد مشابه آنها در مورد کارکنان مقیم اتریش قابل اجراست. اما دادگاه مالیاتی اتریش طی یکی از آراء خود اعلام نمود که معافیت‌های مذکور نسبت به کارگران مرزی که برای کار به سویس رفته و بازمی‌گردند قابل تعمیم نخواهند بود. هر چند که این کارگران مقیم قلمرو اتریش به شمار می‌آیند. دادگاه رأی خود را بر این استدلال استوار نموده بود که بین دو کشور سویس و اتریش قراردادی در این زمینه وجود ندارد. با توجه به این رأی دادگاه، دو کشور ناچار به عقد قرارداد خاصی در این زمینه شدند که به موجب آن معافیت‌های مذکور را به کارگران مرزی خود نیز تعمیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

دادند و مشکل رفع شد.

هنگ کنگ - قرارداد مالیاتی با چین

چنان که می‌دانیم هنگ کنگ از چندی پیش به قلمرو جمهوری خلق چین بازگشته و از جهت حقوقی مجموعاً کشور واحدی به شمار می‌روند. با این حال هنگ کنگ از سیستم اداره خاص خود برخوردار است که این ویژگی شامل نظام مالیاتی نیز می‌شود. در نتیجه مسأله مالیات مضاعف در رابطه بین هنگ کنگ و چین اصلی قابل بروز است. البته نظام مالیاتی هنگ کنگ بر اصل قلمرو استوار است به این معنی که فقط درآمدهای تحصیل شده در محدوده جغرافیائی هنگ کنگ و دارائی‌های واقع در همین محدوده مشمول مالیات سرزمین مذکور می‌باشند و مسأله اقامت نقشی را از این بابت بر عهده ندارد، به این معنی که اگر شخص مقیم هنگ کنگ درآمدی خارج از این محدوده تحصیل کند مشمول مالیات هنگ کنگ نخواهد بود. با این حال مشکل مالیات مضاعف در رابطه هنگ کنگ و چین بروز نموده است. زیرا ضوابط مورد قبول در نظام مالیاتی دو ناحیه از لحاظ تشخیص محل تحصیل درآمد و برخی جهات دیگر یکسان نمی‌باشد.

قرارداد مورد بحث از هفت ماده تشکیل شده و مقررات آن بسیار مشابه قرارداد مدل مالیات مضاعف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) است. برخی نکات قابل ذکر قرارداد به شرح زیر است:

- تنها آن بخش از مقررات مالیاتی چین مشمول قرارداد است که راجع به مالیات بر درآمد مؤسسات خارجی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری خارجی است و قرارداد مقررات مالیات بر درآمد مؤسسات و مشاغل داخلی را در بر نمی‌گیرد.
- مالیات بر سود سهام، بهره و درآمد حاصل از فروش دارائی‌ها نیز از شمول قرارداد خارج است.
- در قرارداد مقرراتی در مورد مبادله اطلاعات (نظیر قرارداد OECD) پیش‌بینی نشده و بجای آن مکانیزم مشورت و تبادل نظر ملحوظ گردیده است.
- درآمد حاصل از حمل و نقل هوائی، دریائی و زمینی که توسط مؤسسات یکی از دو طرف در قلمرو طرف دیگر انجام شود از مالیات کشور محل انجام فعالیت معاف خواهد بود.
- مدت اصلی قرارداد ۵ سال است و پس از آن ضمن اخطار ۶ ماهه توسط احد طرفین قابل فسخ خواهد بود.

نروژ - قانون مالیاتی نفتی

نروژ قانون مالیاتی خاصی برای درآمدها و عملیات نفتی دارد که اخیراً دو اصلاح در آن به عمل آورده است:

الف. اجاره تجهیزات متحرک تولیدی - این گونه تجهیزات و ماشین‌آلات به طور روزافزونی در تکنولوژی مدرن تولید نفت کاربرد پیدا کرده است. مقررات قبلی راجع به این قبیل وسائل به مالک اجازه می‌داد قیمت تمام شده تجهیزات را به مدت شش سال به حساب استهلاک منظور نماید. علاوه بر این مؤدی حق داشت طی همین دوره هر سال ۵ درصد قیمت را نیز جداگانه از درآمد خود کسر کند. نتیجه این بود که جمعاً معادل ۱۳۰ درصد قیمت تمام شده تجهیزات متحرک به استهلاک گرفته می‌شد.

اما اجاره همین تجهیزات با چنین مزایائی همراه نبود و موجر فقط می‌توانست اجاره بهای پرداختی هر سال را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

به حساب هزینه بگذارد و به این ترتیب مقررات مربوط خرید تجهیزات متحرک نفتی را بر اجاره آنها مرجح می‌ساخت. تا زمانی که استفاده از این قبیل وسایل محدود بود مشکل چندانی بروز نمی‌کرد. اما با گسترش روزافزون موارد کاربرد آن اصلاح قانون ضرورت پیدا کرد. در نتیجه ضمن اصلاحیه جدید به اجاره‌کنندگان این قبیل تجهیزات اختیار داده شد که در صورت تمایل از روش مالیاتی مربوط به مالکین تجهیزات استفاده کنند. روش عمل از این قرار است که برای وسیله متحرک یک قیمت تمام شده فرضی برای آغاز دوره اجاره و یک قیمت فروش فرضی برای پایان همین دوره منظور می‌نمایند. قیمت تمام شده فرضی همان قیمت تمام شده واقعی برای مالک تجهیزات است منهای استهلاکی به نرخ ۴ درصد و به روش خط مستقیم برای تمام مدتی که از خرید تجهیزات تا زمان اجاره سپری شده است. قیمت فروش فرضی اجاره‌کننده عبارت است از قیمت تمام شده فرضی مذکور منهای مجموع اجاره بهائی که در طول مدت اجاره پرداخت شده است. بقیه رفتار مالیاتی در مورد اجاره‌کننده‌ای که روش رفتار مربوط به مالک را انتخاب کرده همان است که نسبت به مالک واقعی قابل اجراء است و فوقاً به آن اشاره شد. در نتیجه از جهت مالیاتی تفاوتی بین مالک و اجاره‌کننده ایجاد نشده و ضد انگیزه‌ای برای اجاره تجهیزات متحرک نفتی به وجود نخواهد آمد.

ب. بازیافت استهلاک اضافی - این عنوان در مواردی مطرح می‌شود که دارائی قابل استهلاک مؤسسه پس از چند سال منظور داشتن استهلاک قانونی به فروش برسد و سودی عاید مؤسسه شود. در چنین حالتی فرض بر این قرار می‌گیرد که دارائی هنوز مستهلک نشده و به همین علت تفاوت بین مانده دفتری دارائی و درآمد حاصل از فروش آن را می‌توان به منزله نوعی استهلاک اضافی دانست که مؤدی به حساب منظور داشته است و مالیات مربوط به چنین استهلاک اضافی مالیات از دست رفته‌ای است که باید مسترد شود.

روش قبلی نسبت به این موارد آن بود که اگر تجهیزات مستهلک شده (از نظر دفتری) به فروش می‌رسید و سودی به‌دست می‌آمد، می‌بایستی این سود در حساب مخصوصی نگاهداری می‌شد و هر سال ۲۰ درصد از مانده آن به رقم مشمول مالیات مؤدی افزوده می‌شد و در مجموع به نرخ مالیاتی مربوط (۵۰ درصد) مشمول مالیات قرار می‌گرفت. این روش نیز به نوبه خود بین مدت و روش استهلاک ماشین‌آلات از یک سو و مدت و روش استهلاک مالیاتی سود حاصل از فروش همان تجهیزات ناهماهنگی ایجاد می‌کرد و در نتیجه مشوق دیگری بود برای خرید ماشین‌آلات نو بجای اجاره آنها.

در اصلاحیه جدید این ناهماهنگی نیز مرتفع شده و روش و مدت بازیافت مالیات مربوط به استهلاک اضافی با مدت و روش استهلاک تجهیزات، یکسان شده است. اکنون اگر پای فروش وسایل مورد بحث (پس از استهلاک دفتری آنها) به میان آید و سودی حاصل شود هر سال معادل $\frac{۲}{۳}$ ۱۶ سود باید به عنوان سود مشمول مالیات منظور گردد و از آن مالیات اخذ شود. به این ترتیب مالیات سود حاصل از فروش نیز به مدت شش سال بازیافت خواهد شد که با مدت استهلاک ماشین‌آلات مساوی است.

باقی می‌ماند ۵ درصد استهلاک اضافی که بالاتر به آن اشاره کردیم. مقررات جدید شامل بازیافت مالیات مربوط به ۵ درصد مذکور (جمعاً ۳۰ درصد برای مدت شش سال) نیز هست و به این ترتیب مقررات مالیاتی از حیث ایجاد انگیزه و رجحان برای خرید تجهیزات در مقابل اجاره آنها خنثی و بیطرف شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

قوانین، تصویبنامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۷۰۵/۱۷۲۳۶ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۴/۱۶

۱ـ به قراز اطلاع برخی از حوزه‌های مالیاتی با سوء استنباط از رأی شماره ۳۰/۴/۱۶۵۳ مورخ ۱۳۷۲/۲/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص فعالیتها و درآمدهای شعب و نمایندگیهای شرکتهای خارجی که در ایران به امور بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی و فنی و خدمات بعد از فروش اشتغال دارند، آنطور که لازم و شایسته است، تحقیق و رسیدگی نمی‌کنند و هر ساله با تنظیم گزارشی مبنی بر اینکه شعبه یا نمایندگی شرکت خارجی در سال مورد رسیدگی فعالیتی نداشته و هزینه‌های آن نیز توسط شرکت مادر تأمین شده است، وظایف قانونی خود را خاتمه یافته تلقی و یا صرفاً دریافتی‌های جزئی از مرکز بابت تأمین مخارج ریالی شعبه در ایران را مد نظر قرار داده با کسر مخارج از آن و یا اعمال ضریب به آن، درآمد مشمول مالیات ناچیزی تعیین و ابلاغ می‌نمایند.

۲ـ علاوه بر این چنین بنظر می‌رسد غالباً فراموش کرده‌اند شعب شرکتهای خارجی که بعد از سال ۱۳۵۷ در ایران به ثبت رسیده‌اند تماماً به استناد مجوز یک دستگاه دولتی (که معمولاً خود نیز طرف معامله با شرکت اصلی و یا گروه شرکتهای وابسته به آن است) ایجاد گردیده و در نتیجه این فراموشی اکثر حوزه‌های مالیاتی حتی برای یک بار با دستگاه دولتی ذیربط و یا اشخاص حقوقی طرف معامله با آنها جهت کسب اطلاع از عملیات فی مابین مکاتبه ننموده‌اند.

۳ـ با رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر این مؤدیان از طریق اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم معلوم گردیده است بیشتر شعب و نمایندگیهای مزبور از راه فعالیاتهای بازاریابی، دلالی و کمیسیونری و سایر عملیات تجاری مرتبط با نمایندگی، درآمدهای قابل ملاحظه‌ای کسب کرده‌اند و علاوه بر این مشخص شده است تعدادی از شعب و نمایندگیهای یاد شده ضمن اینکه برای شرکت مادر (و شرکتهای وابسته به آن) فعالیت می‌کنند، نمایندگی چندین شرکت خارجی دیگر را در ایران عهده‌دار هستند (بدون آنکه این سمت نمایندگی را نزد مسئولین مالیاتی ابراز کرده باشند) و از محل انجام فعالیتهای مختلف بازرگانی به نمایندگی از طرف آنها نیز درآمدهای معتنابهی تحصیل کرده‌اند، اما تا بحال در اثر عدم توجه کافی و تعلل و سوء استنباط مأمورین تشخیص مربوط این درآمد کتمان شده و مالیات حقه از آنها مطالبه نشده است. در پاره‌ای موارد هم مأموران فوق به لحاظ قید این مطلب در اساسنامه شرکتهای مذکور که حق فعالیت انتفاعی ندارند، دچار گمراهی شده‌اند، در حالی که باید دقت نمایند که این گونه نوشته‌ها نباید سبب بی‌توجهی به واقعیات باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۴ـ به این ترتیب ملاحظه می‌شود که ماهیت اصلی عملکرد این گونه دفاتر نمایندگی و شعب به عنوان پایگاه بازاریابی در ایران که منجر به کسب درآمد شده و درآمد مکتسبه از مصادیق بارز بند «ب» ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد، نادیده گرفته شده است. هر چند مشاهده شده است که تعداد قلیلی از مؤدیان مورد بحث اقدام به ارائه قراردادهای منعقده با شرکت اصلی می‌نمایند که در آن درآمدی جزئی تحت عنوان (الف) درصدی از مخارج دفتر مستقر در ایران (هزینه به اضافه درصدی درآمد) یا (ب) مبلغی مقطوع به عنوان کمیسیون برای عملیات در ایران و یا (ج) کمیسیون با نرخهای کمتر از یک درصد معامله منظور شده است که در نهایت نیز این مبلغ در حدود مخارج ابرازی آنها است و لذا هیچ یک از موارد مذکور نباید سبب عدم تحقیق و رسیدگی و کشف واقعیت گردد.

۵ـ یادآوری این نکته مهم ضروری است که طبق عرف بین‌الملل حاکم بر امور نمایندگی، حق‌الزحمه نماینده بصورت کمیسیون نسبت به مبلغ قطعی معامله قابل محاسبه می‌باشد. نرخ‌های مختلف کمیسیون حسب نوع کالا و میزان معامله وجود دارد که آمار مربوطه متعاقباً اعلام خواهد شد (طبق اسناد و مدارک به دست آمده در اجرای ماده ۱۸۱ نمونه‌هایی از کمیسیون با نرخهای بیش از ۱۰٪ هم مشاهده شده است). ضمناً علاوه بر نرخهای بالا و نامعقول مواردی از اضافه بهای صورتحساب نیز وجود دارد که موجب خروج بی‌رویه ارز از کشور نیز شده است. در چنین شرایطی قبول مبالغ کمیسیون مقطوع و یا کمیسیون با نرخ کم توسط حوزه‌های مالیاتی، باید مبتنی بر اسناد و مدارک متقن و غیرقابل تردید باشد.

۶ـ بنا به مراتب فوق با یادآوری این نکته مهم که در امور بازرگانی اصل بر تحصیل درآمد و کسب سود است و طبق عرف بین‌الملل و اسناد و مدارک بدست آمده در بسیاری موارد، انجام بازاریابی و کمیسیونری متضمن درآمدی به صورت درصد معینی از مبلغ فروش قطعی بین فروشنده اصلی و خریدار در ایران است، مقرر می‌شود در مورد این قبیل شعب و نمایندگی‌ها که هر ساله اظهار عدم فعالیت نموده و تنها تأمین هزینه‌ها توسط شرکت مادر را ابراز می‌نمایند، و یا اینکه قراردادهای غیرمستند به شرح فوق را ملاک درآمد ابرازی خود قرار می‌دهند، حوزه‌های مالیاتی با توجه به مفاد بند ب ماده ۱۰۷ (ق.م.م.) با دقت بیشتری اقدام و تحقیقات همه‌جانبه‌ای بعمل آورند و به طرق مقتضی و با استفاده از روشهای مناسب اعم از مستقیم (یعنی اخذ اطلاعات مربوط به فروش کالا و خدمات بین شرکتهای طرف قرارداد نمایندگی و مشتریان ایرانی همراه تصویر قرارداد واقعی نمایندگی از خود شعبه یا نمایندگی) و غیرمستقیم (یعنی مکاتبه یا مراجعه به اشخاص طرف معامله، مرجع صادرکننده مجوز ثبت شعبه و همچنین بانکهائی که گشایش اعتبار وسیله آنها صورت گرفته است) و عنداللزوم اجرای ماده ۱۸۱ ، از کم و کیف فعالیتها و کالاهائی که توسط شعب و نمایندگیهای مزبور در ایران به عنوان کالای شرکت مادر (و یا شرکتهای وابسته) عرضه می‌شود و همچنین کالای سایر شرکتهای خارجی که شعب و نمایندگیهای موصوف نمایندگی غیررسمی و اعلام نشده آن شرکتها را به عهده دارند و از این ممر نیز درآمد کسب می‌نمایند، اطلاع حاصل کرده و با تنظیم گزارش جامع و مانع مبادرت به مطالبه مالیات حقه نمایند. ذکر این نکته ضروری است که در محاسبه درآمد این گونه دفاتر رعایت نرخ کمیسیون نسبت به مبالغ معاملات قطعی و بر اساس نرخ‌های معمول عملیات نمایندگی به شرح فوق ضروری می‌باشد و در موارد ابهام موضوع مورد سؤال قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مدیران کل ذیربط موظفند هر سه ماه یکبار آمار اقدامات مرتبط با این بخشنامه را به این معاونت اعلام نمایند. دادستانی انتظامی مالیاتی هم در بازرسیهای خود اجرای مفاد این بخشنامه را مورد توجه قرار داده، موارد تخلف را گزارش خواهد نمود.

مفاد این بخشنامه در مورد شناسائی درآمد نمایندگی و کمیسیونری برای شرکتهای با تابعیت ایرانی و اشخاص حقیقی که به فعالیت نمایندگی شرکتهای خارجی اشتغال دارند نیز لازم‌الاجرا می‌باشد.

مفاد این بخشنامه مورد تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۷۰۳/۱۷۲۳۸ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۴/۱۶

نظر به اینکه دستورالعمل شماره ۹۴۳۰/۴۶۷۲۲ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۸/۱۷ مربوط به مالیات علی‌الحساب بساز و بفروشی از جهت مبانی و نحوه محاسبه و میزان مالیات، موجب بروز مشکلات و ابهاماتی شده است و بنا به پیشنهادهای واصله از وزارت محترم مسکن و شهرسازی مبنی بر تجدیدنظر اصولی نسبت به دستورالعمل مذکور، به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری سالم در زمینه تولید انبوه مسکن و تحقق اهداف دولت در خصوص تأمین مسکن اقشار مختلف، ضمن بررسی و کارشناسی همه جانبه و استعلام و گردآوری اطلاعات رسمی از مراجع ذیصلاح در مورد بهای انواع ساختمانها، اینک ضمن ایضاح ابهامات و یادآوری نکات مهم نحوه محاسبه مالیات علی‌الحساب بساز و بفروشی در موقع انتقال قطعی توسط حوزه مالیاتی ذیربط و طرز تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات مؤدیان موصوف پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه سال مالیاتی مربوط توسط حوزه مالیاتی صلاحیتدار را به شرح زیر مقرر می‌نماید:

الف - تبیین مفاهیم کلی:

۱ـ درآمد مشمول مالیات "بساز و بفروش" به دلالت حکم ماده ۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم درآمدی است که منحصراً از فروش اعیانی ملک (ساختمان و تجهیزات مربوط) عاید فروشنده می‌شود و این درآمد در موارد تشخیص علی‌الرأس حاصل اعمال ضریب مربوط در قرینه (بهای فروش اعیانی) خواهد بود و لذا، افزایش بهای زمین که ممکن است در فاصله زمانی تملک آن تا احداث بنا و انتقال ملک حادث شود و نیز مبالغ پرداختی به شهرداریها و بخشداریها برای دریافت مجوز افزایش تراکم ساخت که موجب افزایش قیمت عرصه می‌گردد تأثیری بر قیمت اعیانی و نهایتاً درآمد حاصل از فروش آن ندارد.

۲ـ در موارد تعدد مالکین، هر یک از مالکین که سهم مالکیت او از واحدهای مورد انتقال بیش از یک واحد با مساحت سهم اعیانی معادل متوسط سطح زیربنای واحدهای مذکور باشد، مشمول مالیات بساز و بفروشی برابر مقررات تبصره ماده ۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ خواهد بود. به عنوان مثال اگر چهار واحد به ترتیب با مساحت هر یک ۱۵۰، ۱۵۰ ، ۱۲۰ و ۶۰ متر مربع مورد انتقال بوده و سهم مالکیت یکی از مؤدیان مورد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بحث یک دانگ باشد، چون متوسط مساحت زیربنای واحدهای یاد شده ۱۲۰ =$\frac{۱۵۰+۱۵۰+۱۲۰+۶۰}{۴}$ متر مربع بوده و سهم مؤدی معادل ۸۰=$\frac{۱۵۰+۱۵۰+۱۲۰+۶۰}{۴}$ متر مربع می‌باشد، در نتیجه، مؤدی مورد نظر مشمول مالیات بساز و بفروش نخواهد بود.

۳ـ در مورد اشخاص حقیقی صرف دارا بودن سابقه پرداخت مالیات بساز و بفروش که بر اساس حکم تبصره ماده ۷۷ و نصابهای قسمت اخیر این تبصره وصول گردیده، کفایت حقوقی و قانونی بر اینکه شغل شخص همواره بساز و بفروش است، ندارد و برای مطالبه مالیات بساز و بفروش باید با رعایت نصابهای مذکور در تبصره یاد شده اقدام شود.

۴ـ با فروش واحدهای مسکونی احداثی توسط اشخاصی که شغل آنها بساز و بفروشی است یا از نظر مالیاتی بساز و بفروش تلقی می‌شوند، مطالبه مالیات مستغلات مسکونی خالی موضوع ماده ۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم به سبب آنکه اینگونه املاک، "آماده فروش" بوده است و نه اجاره، فاقد وجاهت قانونی است.

۵ـ در مورد انتقال یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی طی یک سال در هر حال مالیات علی‌الحساب قابل وصول نمی‌باشد، لکن در مورد انتقال واحدهای بعدی ظرف آن سال مالیات علی‌الحساب با احتساب واحد یا واحدهای قبلی وصول خواهد شد.

ب - مبنا و نحوه محاسبه مالیات علی‌الحساب:

با توجه به حکم ماده ۱۶۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مبنی بر تناسب مالیات علی‌الحساب با سابقه مالیاتی یا حجم فعالیت، در مورد متوسط قیمت تمام شده انواع ساختمانها در سنوات ۱۳۶۸ لغایت ۱۳۷۶ بررسیها و تحقیقات لازم انجام و از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نیز استعلام گردید، اینک با ملاحظه نتایج بررسیها و تحقیقات و بنا به اختیار حاصل از ماده موصوف مقرر می‌دارد در کلیه مواردی که انتقال‌دهندگان املاک (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) مشمول مالیات بساز و بفروش می‌شوند، مالیات علی‌الحساب آنها از تاریخ ابلاغ این دستورالعمل به ترتیب زیر محاسبه و وصول شود:

۱ـ در مورد اشخاص حقیقی:

بهای اعیانی مورد انتقال، با توجه به نوع آن که در فهرست بهای انواع ساختمان موضوع این دستورالعمل درج شده است محاسبه و با اعمال آخرین ضریب تعیین شده برای بساز و بفروشی در جدول ضرائب مالیاتی، درآمد مشمول مالیات، که جنبه علی‌الحساب دارد تعیین و با رعایت معافیت موضوع ماده ۱۰۱ قانون مذکور مالیات علی‌الحساب متعلقه، به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه و با منظور نمودن مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به اعیانی در حساب مالیات بساز و بفروش، نسبت به وصول مازاد (اگر باقیمانده‌ای باشد) اقدام لازم به عمل آورند.

۲ـ در مورد اشخاص حقوقی:

بهای اعیانی مورد انتقال، بر اساس فهرست فوق‌الاشاره محاسبه و دو درصد بهای مذکور به عنوان مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

علی‌الحساب بساز و بفروش وصول گردد.

بدیهی است علیرغم علی‌الحساب بودن مالیاتهای قسمت ۱ و ۳ این بند، در صورتی که مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند با استفاده از مقررات تبصره ۱ ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم، ارسال پرونده امر را به هیأت حل اختلاف مالیاتی بطور خارج از نوبت درخواست و یا حسب مورد برابر قسمت اخیر تبصره یاد شده اقدام نماید.

در مواردی که ساختمان به اتمام نرسیده است بهای مذکور در فهرست، باید به نسبتی که عملیات ساختمانی انجام شده است منظور گردد.

فهرست بهای انواع ساختمان

ردیف	نوع ساختمان و مصالح بکار رفته آن	قیمت هر متر مربع به ریال	
		به حروف	به عدد
۱	ساختمانهای بتن آرمه (بتن مسلح)	هشتصد هزار	۸۰۰,۰۰۰
۲	ساختمانهای اسکلت فلزی و اسکلت بتونی	ششصدوپنجاه‌هزار	۶۵۰,۰۰۰
۳	ساختمانهای پایه فلزی و پایه بتونی و ساختمانهای آجری با تیر آهن با هر نوع سقف با روکار سبک و سرامیک و امثالهم	پانصدوپنجاه‌هزار	۵۵۰,۰۰۰
۴	ساختمانهای آجری با تیر آهن هر نوع سقف که روکار آنها آجر معمولی یا سیمان یا غیره باشد	چهارصدوپنجاه‌هزار	۴۵۰,۰۰۰

توضیحات مربوط به فهرست:

۱ـ در ساختمانهای بیش از چهار طبقه (بدون احتساب زیرزمین و پیلوتی) به ازاء هر طبقه ۲ درصد به ارزش طبقات پنجم و بالاتر اضافه شود مشروط بر اینکه افزایش مذکور از ۳۰ درصد تجاوز نکند.

۲ـ ارزش هر متر مربع زیرزمین و پیلوتهای غیرمسکونی که به عنوان انبار و یا محل تأسیسات و یا پارکینگ اتومبیل و غیره باشد، معادل چهل درصد ارزش ساختمان مربوط محاسبه گردد.

۳ـ دستگاههای حرارت مرکزی برای هر متر مربع در هر طبقه پانزده هزار ریال (۱۵۰۰۰ ریال).

۴ـ دستگاههای تهویه مطبوع برای هر متر مربع در هر طبقه پنجاه هزار ریال (۵۰۰۰۰ ریال).

۵ـ آسانسور برای هر طبقه هفت میلیون ریال (۷۰۰۰۰۰۰ ریال).

۶ـ در صورتی که اعیانی ملکی با نوع اعیانی مندرج در فهرست فوق مطابقت نداشته باشد قیمت اعیانی باید با رعایت قرابت آن با یکی از انواع اعیانی مندرج در فهرست و اعمال تناسب تعیین گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

ج ـ طرز تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس:

برای تشخیص درامد و مالیات مؤدیان مشمول مالیات بساز و بفروش (اعم از حقیقی و حقوقی) لغایت عملکرد سال ۱۳۷۶ از طریق علی‌الرأس، در صورتی که اسناد و مدارک معتبر که قیمت فروش اعیانی را به تفکیک مشخص نماید ارائه نگردد یا بدست نیاید، لازم است با تحقیقات جامع و رعایت وضعیت اقتصادی و سطح قیمت‌های جاری سال مورد رسیدگی و سایر عوامل مؤثر، بهای واقعی فروش اعیانی (قرینه) تعیین و با اعمال ضریب مالیاتی سال مربوط، درآمد مشمول مالیات محاسبه و مالیات متعلقه با توجه به مبالغ علی‌الحساب پرداختی قبلی مطالبه گردد. ضمناً باید توجه شود که در تعیین قرینه مذکور مبالغ مندرج در فهرست مزبور نیز (باکسر درصدهای متناسبی به ازاء هر سال که از سال مورد رسیدگی گذشته است) به نوبه خود عامل مناسبی برای نیل به واقعیت، در این زمینه خواهد بود.

قطعاً توجه خواهند داشت در مواردی که خریدار از جمله اشخاص مذکور در ماده ۶۶ قانون مالیاتهای مستقیم باشد و قیمت خرید اعیانی را به تفکیک اعلام نماید، قیمت اعلام شده باید مأخذ محاسبات مالیات بساز و بفروشی در مراحل مربوط قرار گیرد.

حسن اجرای مقررات این دستورالعمل مستلزم رعایت نکات زیر خواهد بود:

۱ـ ممیزین کل مالیاتی و هیأتهای حل اختلاف مالیاتی در مورد پرونده‌های مورد اختلاف باید موارد مذکور در فوق را حسب مورد رعایت و اعمال نمایند.

۲ـ شعب شورای عالی مالیاتی نیز طبعاً در صورت وصول شکایت، مراتب مقرر در این بخشنامه را مورد توجه قرار خواهند داد.

۳ـ دادستانی انتظامی مالیاتی بر اجرای صحیح این دستورالعمل نظارت خواهد نمود.

۴ـ اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی در موقع تعیین ضرایب مالیاتی بساز و بفروش اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی توجه اعضاء محترم کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی را به رعایت قیمت تمام شده و بهای فروش واقعی انواع اعیانی برای تعیین ضریب متناسب با فعالیت آنها به نکات مندرج در این دستورالعمل جلب خواهد نمود.

۵ـ با صدور این دستورالعمل کلیه دستورالعملهای صادره قبلی ملغی‌الاثر می‌باشد.

۶ـ این دستورالعمل شامل پرونده‌هائی که مالیات آنها قبلاً به قطعیت رسیده و مختومه شده است، نخواهد بود.

مفاد این دستورالعمل به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۵/۷

پیرو بخشنامه شماره ۳۰/۴/۵۱۴ مورخ ۱۳۷۷/۱/۲۹ و به منظور اجرای صحیح مقررات مربوط به تبصره ۶ الحاقی به ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ (موضوع ماده ۳۵ قانون اصلاح موادی از قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷) و همچنین قانون استفساریه تبصره مزبور مصوب ۱۳۷۶/۱/۳۱ و قسمت اضافه شده به انتهای تبصره مذکور به موجب ماده واحده قانون اصلاح قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم و تسری معافیت مالیاتی... مصوب ۱۳۷۶/۱۱/۲۶ توجه مأمورین و واحدهای مالیاتی و مراجع حل اختلاف را به موارد زیر جلب می‌نماید:

۱ـ بر اساس مفاد بند ۲ ماده واحده "قانون استفساریه از مؤسسات و واحدها و مراکز فرهنگی مندرج در قانون اهداف و وظایف وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی مصوب ۱۳۶۵ و تبصره ۶ ماده ۳۵ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱" که در تاریخ ۱۳۷۶/۱/۳۱ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده و همچنین جزء (ج) بند یک ماده واحده "قانون اصلاح قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم و تسری معافیت مالیاتی موضوع قانون الحاق یک بند به ماده ۲۲ قانون مذکور به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه" مصوب ۱۳۷۶/۱۱/۲۶ مجلس شورای اسلامی، مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی اعم از مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که از ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی باشند نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط مشمول معافیت مالیاتی مقرر در تبصره ۶ اصلاحی مورد بحث خواهند بود.

۲ـ بطور کلی بهره‌مندی مراکز مزبور از معافیت مالیاتی قسمت الحاقی به تبصره ۶ ماده ۱۳۲ قانون فوق‌الذکر مستلزم داشتن پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و همچنین در خصوص اشخاص حقوقی تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوران معافیت خواهد بود که خودداری از انجام این تکالیف به حکم تبصره ماده ۱۹۳ قانون مزبور موجب عدم استفاده از معافیت مالیاتی مقرر در سال مربوط خواهد شد.

۳ـ با عنایت به نظریه تفسیری مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ شورای محترم نگهبان مفاد قانون استفساریه تبصره ۶ الحاقی به ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ نسبت به پرونده‌های مالیاتی مربوط که قبل از ۱۳۷۶/۱/۳۱ مختومه شده‌اند قابل تسری نمی‌باشد.

۴ـ در مواردی که برگ تشخیص مالیات سنوات گذشته صادر نشده لازم است مأموران ذیربط با رعایت معافیتهای مقرر رسیدگی و اقدام نمایند و در صورتی که احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر و به دلایلی ابلاغ نشده و هنوز فرصت برای ابلاغ آن باقی است باید برگ تشخیص مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیزین و سرممیزین مسئول بر اساس مقررات جاری اصلاح و سپس اقدام به ابلاغ آن گردد.

۵ـ چنانچه برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده و پرونده در مرحله حل و فصل وسیله ممیز کل مالیاتی و یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی یا تجدیدنظر باشد مراجع مذکور حسب مورد مکلف به اعمال معافیت قانونی مورد بحث و اتخاذ تصمیم بر همین اساس می‌باشند.

مراکز مورد بحث در صورت احراز شرایط قانونی لازم نسبت به مدت باقیمانده از شروع فعالیت از معافیت مالیاتی مذکور برخوردار خواهند شد.

مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بخشنامه شماره ۷۰۴۹/۳۳۵۱۶ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۷/۱۲

پیرو دستورالعمل شماره ۳۷۰۳/۱۷۲۳۸ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۴/۱۶ در مورد مالیات بساز و بفروشی نظر به اینکه بهای عوامل مؤثر در احداث ساختمان نظیر دستمزد و قیمت برخی از مصالح ساختمانی در تهران و شهرستانها متفاوت است و از طرفی در اجرای دستورالعمل مذکور از حیث تشخیص و تطبیق نوع ساختمان با فهرست بهای انواع ساختمان رویه‌های مختلفی اعمال می‌شود لذا به منظور رعایت عدالت و رفع ابهام موارد زیر را مقرر می‌دارد:

۱ـ در موقع محاسبه و وصول مالیات علی‌الحساب پس از تعیین ارزش اعیانی بر اساس فهرست بهای انواع ساختمان و توضیحات مربوط به فهرست، در مراکز استانها به جز تهران بیست درصد و در سایر شهرستانها سی درصد از ارزشی که به ترتیب فوق تعیین شده است کسر گردد.

۲ـ مأمورین مربوط باید در تطبیق نوع ساختمان با انواع مذکور در فهرست کاملاً دقت نمایند و در مواردی که نوع بنا از حیث مصالح در پروانه احداث یا گواهی پایان ساختمان معین نشده است و از ظاهر بنا هم نمی‌توان نوع آن را تعیین کرد، نوع ساختمان را از مراجع ذیربط استعلام و از منظور نمودن ساختمانهای موضوع هر ردیف جزء ردیفهای دیگر فهرست جداً احتراز کنند.

مفاد این دستورالعمل به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۷۲۳۳/۳۴۱۵۴ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۷/۱۶

به قرار اطلاع بعضی از حوزه‌های مالیاتی متوجه مفهوم صحیح قسمت اخیر بخشنامه شماره ۳۰/۴/۲۰۲۳/۱۵۲۴۸ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۴ نشده، بدون رعایت تشریفات قانونی مربوطه مبادرت به مطالبه جریمه مذکور در ماده ۸۵ " قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ " می‌نمایند و در صورت اعتراض مؤدی با آنکه مورد از مصادیق اختلافات مالیاتی موضوع ماده ۱۷۰ و ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم نمی‌باشد، موضوع را به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ارجاع که نهایتاً به انجام عملیات اجرائی برای وصول جرایم مزبور منتهی و موجب شکایت مؤدیان به مراجع مختلف می‌گردد. لذا با توجه به صراحت جزء آخر ماده قانونی مورد بحث مبنی بر اینکه " تعقیب و اقامه دعوی علیه متخلفین نزد مراجع قضائی منوط به شکایت وزارت امور اقتصادی و دارائی است " نظر به اینکه اختلافات مربوط نیز به شرح فوق قابل طرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نمی‌باشد به لحاظ اجرای صحیح حکم قانونی یاد شده مقرر می‌شود، موضوع خودداری مشمولین ماده ۸۵ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و... از انجام تکالیف مقرر را برای تعقیب و اقامه دعوی با رعایت سلسله مراتب اداری به دفتر حقوقی وزارت متبوع ارجاع نمایند. بدیهی است در صورت محکومیت قطعی مدعی علیه به پرداخت جریمه، حکم مرجع قضائی ذیربط لازم‌الاجراء بوده و جریمه مقرر توسط مسئولین ذیصلاح مربوط قابل مطالبه و وصول خواهد بود. مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

this subject in an article, the first part of which is provided in this issue and the second part will be presented in the coming issue of the journal.

Residence and Similar Concepts in DTA

Many locations are envisaged under the Direct Taxes Act for determining the geographical base of tax offices' competence. Place of dwelling, residence, situs of real property, place of business, place of activity, place of operations and place of registration are some examples of such locations. Besides that, cross-references have also been made to the Civil Code. The author analyses all this titles not only under the light of the Direct Taxes Act, but by referring to the relevant regulations of the Civil Code and Commercial Code as well. The provisions of the OECD Model Convention in respect of the residence have also been commented on.

Property Rights, a Topic of the Tax Law

The Persian term translated to the "property rights" is an ambiguous expression in some extent. It can be translated to financial rights as well. The author reviews the relevant provisions of tax law and civil law in this respect and concludes that that the term in question is a generic title for any rights arisen in connection with properties, whether tangible or intangible. So, the term property rights was chosen as an equivalent.

Numbering of Articles in DTA

Numbering of articles in a law is to be done in a manner to provide flexibility and room for future alterations. The system employed in Iran has always been the use of successive numbers for all articles existing at the time of creation of the law. The need for introducing new provisions is usually met either by attaching one or more notes to the existing articles or, in fewer occasions, by introducing "bis" articles. Both methods have been proven to be inappropriate and resulted in adding notes inconsistent with the articles to which they are attached. The author examines this matter and presents some alternative methods in this regard.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

Amendment of the Article 221, DTA

A part of the Note to the Article 221 of the Direct Taxes Act has recently been amended and a new Note has also been added to the same Article. The amended part of the Note to the said Article (now Note 1) relates to a situation where the place of the main operations of a company is different from that of the company's headquarters. The new Note (Note 2) concerns the juridical persons having more than one place of activities. The author examines and reflects upon the said amendments.

An International Tax Organization?

This is a brief translation of an article written by Dr. Tanzi (IBFD Bulletin, No. 8,9-1998). The focus of the paper is on the divergent national policies that effect negatively on domestic tax base of countries. The author advocates the idea of establishment of an international tax organization to deal with such issues.

Tax and Inflation

Inflation results in tax increase under the progressive rates system of taxation. Progressive tax tables usually include several income brackets and certain rates are applicable to each of such income layers. The inflation causes the inflated incomes to go easily up to the higher brackets, which necessitates the payment of higher percentages of taxes. The index-linked adjustment is a suitable mechanism adopted by some countries to provide solution to the problem in question. This topic is dealt with by the author and as an example the relevant provisions of the US tax law are studied.

Inheritance and Gift Tax Treaties

All tax treaties to which this country is a party are pertaining to income and capital gains taxes and no tax treaties for avoidance of double taxation in respect of inheritance and gifts are concluded yet. Even the idea of the latter category of tax treaties is not so familiar here. The author examines

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

tax assessment offices should demand the payment of applicable taxes on basis of a comprehensive report that they must prepare in this regard. In case of ambiguity, proper opinion should be sought.
The respective director generals are obligated to send the statistics related to the measures taken in respect of this circular letter to the office of the Vice Minister of Tax Revenues every three months. The Tax Disciplinary Prosecutor shall also pay attention to the implementation of this circular letter in the course of his investigations and shall report the cases of infringement.
The rule of the present circular in respect of identification of agency and commission income shall be binding on Iranian companies and real persons working as the representative of foreign companies, as well.
The Supreme Tax Council has confirmed the Content of this circular letter.

Aliakbar Arabmazar
Vice Minister of Tax Revenues

❀❀❀

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

Editorial

The editorial of both the Persian and English sections deals with a tendency existing among some tax groups of officials. They are reluctant to acknowledge the rights of taxpayers even where such rights are recognized under the law or by the competent forums. They prefer, as they usually pretend, to adhere to the interest of the government, while the reality is that they feel that such treatment is more safe and harmless.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

earning of income and profit constitutes the primary goal of commercial affairs, and since under the international custom and according to the available documents the marketing and consignment activities involve an income in the form of certain percentage of final price of the sale carried out between the principal seller and the purchaser who resides in Iran, it is hereby ruled that:

In respect of such branches and agencies that announce every year that they did not have activities and declare solely the expenses financed by their parent companies, or cite on unsubstantiated agreements as evidence of their declared income, the tax assessment offices are required, by virtue of the Article 107 of the Direct Taxes Act, to take their measures more carefully, to undertake comprehensive investigations, and to employ necessary means and appropriate methods, be it direct (namely obtaining information from the respective branches or agencies regarding the sale of goods and services effected between the companies that are parties to the agency agreement and their Iranian customers, together with the photocopy of the original agency agreement), or indirect (such as correspondence with, or referring to, the parties of relevant transactions, authorities who issued the permission for registration of the branch, as well as the banks that issued letters of credit).

By the measures and methods described above, and also by executing, in case of necessity, the procedure referred to in the Article 181, the relevant tax assessment offices have to secure information regarding the character and extent of the said branches and agencies' activities and of the goods supplied by them in Iran as the merchandise of their parent companies (or of the respective affiliated companies), and also about the goods of other foreign companies, whom the branches and agencies in question represent unofficially and without declaring, while earning income through such agency, as well. The

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

attention from realities.

4. Thus, it is evident that the principal character of operations of such agencies and branches has been ignored. The operations in question, which have been carried out in Iran in the name of permanent establishments, have resulted in deriving certain income that is a clear instance governed by the Article 107 (6) of the Direct Taxes Act. Few of the above taxpayers have presented their agreements with the principal enterprises that include negligible income as a percentage of the expenses incurred by the office established in Iran (expenses + income as a percentage of expenses), or as a fixed commission for the operations to be performed in Iran, or as a commission at rates below one percent. These types of income are also within the limit of the expenses incurred by the relevant offices. Therefore, none of such cases should stop investigation, examination and discovery of realities.

5. One should remember the important fact that under the international custom governing the agency affairs, the fee of a representative is payable in the form of commission and is to be computed in proportion to the final price of the relevant transaction. Different rates of commission, depending on the type of goods and price of transactions, have been computed, the statistics of which shall be declared later. (According to the documents obtained as result of execution of the Article 181, instances have been noticed where commissions more than 10% have been paid).

Apart from the said unreasonable rates, cases of extra amounts declared under the bills have also been noticed, which have resulted in disorderly transfer of foreign currency from the country. Under such conditions, the tax assessment offices may consider fixed or low-rate commissions as acceptable only where the case is based on definite and undoubtable evidence and documents.

6. Based on the above considerations and by due regard to this important fact that the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

subtract from it the relevant accrued expenses. Then they assess and notify a negligible tax on the balance by applying a coefficient to it.

2. Apart from that, it seems that such tax assessment offices have mostly forgotten the fact that the branches of foreign companies registered in Iran after the year 1357 (March 21, 1978 to March 20, 1979) have been created on basis of permissions obtained from some government institutions (that were parties to the transactions concluded with the respective parent companies or with their affiliated groups of companies). As a result of this negligence, most of the tax assessment offices have not bothered, even once, to communicate with the relevant government institutions, or with the juridical persons who were parties to such transactions, for getting information on the operations carried out among them.

3. By investigating the documents and books of accounts of those taxpayers through the procedure envisaged under the Article 181 of the Direct Taxes Act, it became evident that most of the said branches and agencies derived considerable income by engaging in activities in the fields of marketing, brokerage, consignment and other commercial operations related with the business of such agencies. It became evident also that some of the said branches and agencies represent other foreign companies in Iran as well (without declaring such relationship to the tax authorities). They have earned considerable income from their commercial activities as the agency of those other companies. But, this type of income has been hidden and the relevant proper taxes have not been claimed as a result of the respective officials' negligence, carelessness and misinterpretation. The officials have occasionally been misled by the statute of such companies which states that they are not allowed to engage in profit - making activities, though they should take into account that such statements must not divert one's

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

TAX NEWS

The "Tax News" of this issue is wholly devoted to a circular letter of the Vice Minister of Tax Revenues relating to some aspects of taxation of the permanent establishments of foreign enterprises. Because of its importance for the readership of this English section of the Maliyat journal, the full translation of the circular letter is given below.

English Translation of the Circular Letter No. 30/4-3705/17236 dated 04-16-1377 (07-07-1998)

1. It has been noticed that some tax assessment offices misinterpret the verdict No. 3014/1653 dated 02-07-1372 (04-27-1993) of the Supreme Tax Council in respect of the activities and income of the branches and agencies of foreign companies engaged in marketing, gathering of economic and technical data and after-sale services in Iran. Accordingly, they fail to undertake necessary and appropriate investigations, and consider it enough to draw a report each year to the effect that the foreign company's branch or agency did not have any activities during the assessment year, and their costs were financed by the relevant parent company. By doing so, they consider their tasks being discharged. In some cases they take into account only small receipts, which are remitted from the relevant headquarters for financing the internal expenses of the agencies located in Iran, and

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

office shall issue a clearance to the taxpayer.

Another task that the tax assessment offices are required to discharge, is to issue a certificate to taxpayers indicating that they have submitted the necessary tax returns. This certificate includes detailed items of the estate declared in the tax return. The certificate should be submitted by the beneficiaries to the probate court. The court in question decides upon the number and identity of the beneficiaries and issues a special verdict in this regard. The verdict so issued is a must for transfer of the ownership of the inherited properties to the relevant persons.

The banks, companies and persons that hold some assets belonging to the decedent must prepare a list of such assets and submit it to the competent tax assessment office. This task is to be performed within one month from the date such entities and persons become aware of the death of the decedent. They are also required to put relevant books of accounts and records at the disposal of the tax assessment offices for investigation, and are not allowed to deliver the assets held by them to the heirs, unless a certificate from the competent tax assessment office is produced. This certificate should indicate that the case is tax exempt or the applicable tax is already paid. The offices of the Registration Department and the notaries public are also prohibited from registering properties left by the decedent in the name of the heirs, unless the certificate referred to above is produced.

Endowment, tying up, vowing and willing

The cases of endowing, willing or vowing a property are dealt with under the same chapter of DTA as the inheritance tax, since such cases are considered to be similar to inheriting an asset. We shall examine this part of the law in the next issue of the journal.

(will continue)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

the heirs, and on the other taxpayers we shall refer later.

The heirs have to submit a special tax return to the competent tax assessment office (as defined above). They can file such tax return individually or collectively and submission of the tax return by one of the heirs shall relieve others from the duty in question.

The tax return should contain all items of the estate left by the deceased person at the prices prevailing on the time of his death and also the debts and claims of the decedent. The heirs must also provide certified copies of the documents and instruments substantiating the contents of the tax return.

If the taxpayer is a minor or a ward, then his guardian, trustee or "vali" may submit the tax return. "Vali" is a term of the Iranian civil law meaning the father and grandfather of the children who are under the legal age or are ward. The guardianship of such children is, under the Civil Code, vested with their father and grandfather, if they are alive and free from legal hindrance.

The tax return described above must be submitted within six months from the death of the decedent, and the taxpayers are required to pay the amount of the tax assessed by them under the submitted tax return. This payment should be effected not later than three months from the date of filing of the tax return. It will be considered as an on account discharge of the liability, since the tax authorities may assess a different amount of the applicable tax.

Actions to be taken by tax authorities and third parties

The tax assessor (head of the tax assessment office) has to examine the tax returns of taxpayers and to assess the value of properties. The procedure of valuation of the estate subject to inheritance tax, as well as the case of dispute between the taxpayer and the tax assessor in respect of valuation were reviewed in the previous issue of this journal (Maliyat, No 22, pages 8-9). After the case is examined and the amount of tax is finalized and paid, the tax assessment

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

Competent authorities

The task of assessment of inheritance tax is, like other types of direct taxes, vested with the tax assessment offices(1). More specifically, the tax assessment office of the district where the last legal residence of the decedent was situated is competent for examination of the inheritance tax files.

The tax assessor is supervised by another tax official of higher rank called chief assessor (sar momayyez in Persian), who is subject to an assessor general (momayyez-e-koll in Persian). Any dispute between the taxpayer and the said tax officials is usually referred to the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD) that is the most common forum for trying the tax claims and disputes at the administrative level. The duties and powers of the said tax officials and fora will be discussed in detail when examining the organizational regulations of the Direct Taxes Act (DTA).

What the taxpayer has to do?

The provisions of the chapter IV of the title B of DTA, which concerns the inheritance tax, deals with two types of taxpayers; the heirs and the other taxpayers. In this part of the essay we examine the tasks of

---

1. The term "tax assessment office" as employed in this essay, is not a word-by-word translation of the Persian terminology used in the Direct Taxes Act. The Persian term is the word "howzeh" which etymologically is borrowed from Arabic. It means domain, territory and more particularly a district that constitutes the domain of activity or competence of a person, organization, etc. The "howzeh" is supervised and administered by a "momayyez". The latter word is also borrowed from Arabic and means "assessor".

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

studying solely, and the only estate left from the decedent is a dwelling house or apartment, then the total allowances granted to all heirs shall be increased to the amount of IRR 20,000,000 or to the value of such house or apartment, whichever be lesser; and

e) the first and second class heirs of the martyrs of the Islamic Revolution are exempt from inheritance tax with respect to those martyrs' properties.

Deductions

In establishing the taxable base, the items listed below shall be deductible:

a) funeral expenses and some other similar payments;

b) established liabilities of the decedent, including the "mahr" of a wife and her alimony for the period of "idda". Mahr is a term of the law of marriage. It means a sum of money or a certain property, which is agreed upon between the bride and bridegroom. It is considered as a debt of the husband to his wife. Idda is another term denoting a prescribed period of waiting, during which a woman may not remarry after being widowed or divorced;

c) any part of the estate left behind by the deceased person that becomes expropriated after his death on basis of law or special verdicts. For such properties to be excluded from inheritance tax, the act of expropriation should take place within one year from the date the relevant taxes become final and conclusive. Any consideration paid against expropriation shall be subject to taxation, and any extra taxes paid shall also be refundable;

d) any estate transferred or endowed by the heirs in favor of certain charitable organizations and purposes; and

e) uncollectible debts owed to the decedent. Whether a debt to the decedent is collectible or not shall be judged by the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD). The BSTD is an administrative tax forum, competent for reviewing most of tax disputes and claims.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

the following table:

Taxable Base (IRR)	Category I	Category II	Category III
up to 8,000,000	9%	18%	30%
8000,000 - 20,000.000	20%	30%	40%
20,000,000 - 40,000,000	30%	40%	50%
40,000,000 - 80,000,000	40%	50%	60%
over 80,000,000	50%	60%	70%

As it was mentioned earlier (Maliyat, No 22, page 7), in cases where the deceased and heirs are Iranians and both of them reside abroad, any taxable estate left in other countries shall be subject to a flat rate of 25%, irrespective of the status of beneficiaries.

Personal allowances

The following personal allowances are granted:

a) an allowance of IRR 2,000,000 in favor of each of the first class heirs;

b) the same allowance shall be increased to IRR 3,000,000 in cases where:

(i) a first class heir is under the age of twenty, or is a ward or disabled;

(ii) a hair of the same class is under the age of 25 and is engaged in studying solely; and

(iii) a hair of the same class is a daughter of the decedent, who had not been married before his death;

c) an allowance of IRR 1,000,000 in favor of the second class heirs who are under the age of twenty, or are wards or disabled, or are under the age of 25 and engaged in studying only;

d) where all of the heirs are from the first class, including a wife or at least one child who is under the age of twenty or is a ward or disabled, or is a child under the age of 25 who is engaged in

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

An Introduction to the Iranian Tax System

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 3)

In the previous issues, we pointed out that our study relates to direct taxes only. We also stated that the legal structure, within which the Iranian tax system operates, consists of the enactments of the parliament, customary rules and the case law. Then we referred to the Direct Taxes Act as the most significant constituent of the tax law. It is divided into substantial, procedural and organizational parts. As far as the substantial provisions are concerned, taxes are divided into two main categories: property tax and income tax. We began with the first category and studied the annual tax on real property, tax on unoccupied real property and tax on idle lands. Then came the turn of the inheritance tax, which is also considered by the law to be a type of property tax. The subjects touched upon with respect to the inheritance tax were taxable estate, nationality and residence of the deceased person and heirs, valuation of properties and classification of heirs. Let us now continue our comment on the remaining topics of the inheritance tax.

Tax rates

The rates of inheritance tax are progressive and are functions of the shares of individual heirs. The tax is computed in accordance with

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

other party of the issue is the government.

The main object of this behavior is to secure "peace of mind" for the respective officials, since they believe that adhering to the concept of "interest of the government" is much more safe and harmless.

This attitude has influenced the tax organization as well. Some tax officials are of the opinion that they will scarcely be harmed in case of adhering to the concept of interest of the government in each and every tax case. This approach may lead to encroachment upon the lawful rights of taxpayers.

There are, of course, some provisions in the tax law that prohibit such treatment. One example is the paragraph 1 of the Article 270 of the Direct Taxes Act, which stipulates certain punishments for the officials who disregard the facts of the case and assess the income of taxpayers above or below the actual amounts.

However, the provisions of this type were not so effective to eradicate the behavior under discussion. Any fundamental change in this field will probably require certain transformation in social attitude. Nonetheless, the relevant high-level officials are able to take first steps toward the alleviation of the situation. Their motion should be directed towards the respect for the law, which will necessitate the observance of the lawful rights of private persons. An approach of this kind will ultimately result in securing the "interest of the government" as well. It is a well-known fact that every government in today's world makes its best to assure the tax compliance of its citizens. Among the ways adopted for achieving this significant goal, one can refer to the integrity and trustworthiness of the tax administration. This aim can not be realized, unless the taxpayers become sure that they will be treated according to the law and the authorities will respect their rights.

Dr. Aliakbar Arabmazar

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

In the previous issue we referred to certain unsound routines developed among some tax officials as a result of negligence. We had in mind the practice of some officials who base their measures on superficies of cases and fail to scrutinize the facts and realities of relevant situations. A probable outcome of such practices might be loss of the government's revenue.

Now, in the present issue we shall consider a different tendency that exists among certain groups of officials. The reasons that make this new inclination attractive are, by and large, the same as we mentioned in respect of the first approach. The result, however, seems to be different, though at the end may entail similar consequences.

The attitude in question pertains to a special mentality that has been governing the conduct of some officials since the indefinite past. Those influenced by this type of disposition pretend as if they are looking after the "interest of the government". It means that every public employee should always take the interest of the government into consideration. As far as this outward pretension is concerned, nobody would say something against it. Every civil servant is employed for the same purpose. To serve the interest of the government is raison d'être of all government employees. But, the fact is that the brand so attached to the practice of such officials is, in some occasions, a cover that conceals the actual motive, which is their disposition toward the comfort of mind. This becomes evident when the lawful and acknowledged rights of private persons are dealt with. There are occasions where the law, equity or competent fora have recognized certain rights for the people; nevertheless, the officials in question are reluctant to observe such rights, since the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]