بسم الله الرحمن الرحیم

مالیات

فصلنامهٔ تخصصی مالیاتی

دورهٔ دوم، شمارهٔ چهاردهم، پاییز ۱۳۷۹

(شماره مسلسل ۲۹)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه آبشار، شماره ۸۶۶

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.

فکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

فهرست مطالب:

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مالیات و برنامهٔ سوم	م. الوند کوهی	۵
مالیات در قرن بیستم (بخش دوم: نسبت انواع درآمدهای مالیاتی به مجموع مالیات‌ها و تولید ناخالص داخلی)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۳
لایحه معافیت کتابفروشان و مؤسسات انتشاراتی		۲۰
حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران	م. اکباتان	۲۱
قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) (بخش پنجم: روش هزینه بعلاوه)	م. ت. همدانی	۲۶
طرح خوداظهاری و رسیدگی مالیاتی از طریق نمونه‌گیری		۳۱
جرایم مالیاتی در چند کشور		۳۴
ترفند مالیاتیِ ماده ۱۳۸		۳۸
قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش ششم)	م. سنگشیری	۳۹
سیستم اعتراض به تشخیص مراجع مالیاتی در چند کشور		۴۷
مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی		۴۹
بخش انگلیسی		

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

سرآغاز

به نام خدا

دادخواهی و دادرسی مالیاتی یکی از مهم‌ترین عناصرِ هر نظام صحیح مالیاتی است و جزء حقوق شناخته شدهٔ مؤدیان، و در عین حال لازمهٔ حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. رابطهٔ بین ادارات و مراجع مالیاتی با مؤدیان مبتنی بر موازین و مقررات قانونی است، چنان که مناسبات حقوقی مردم نیز متکی بر قانون یا عرف است که خود به اعتباری در ردیف و در حکم قانون است. اما همان‌گونه که افراد جامعه در روابط میان خود دچار اختلاف می‌گردند و جهت فیصلهٔ دعاویِ فیمابین به مراجع دادخواهی متوسل می‌گردند، وقوع اختلاف بین مؤدیان و مقامات مالیاتی نیز محتمل و امری کاملاً طبیعی است. این واقعیتِ ساده و طبیعی در سراسر جهان پذیرفته شده‌است و دستگاه‌های دادرسی و دادخواهی پیش روی مؤدیان، و همچنین مقامات مالیاتی، گسترده شده و در اختیار هر دو سوی رابطهٔ مالیاتی است.

بررسی رویه‌ها و قوانین کشورهای مختلف نشان می‌دهد که در شماری از آن‌ها دادرسیِ مورد بحث مشتمل بر دو مرحلهٔ جداگانه است. مرحلهٔ نخست بر عهدهٔ ارگان‌های درونی سازمان مالیاتی است و از آنجا که این سازمان یک دستگاه اداری است و نه قضائی، در مورد این مرحلهٔ خاص اصطلاح دادرسی اداری رایج گردیده است. مرحلهٔ دوم در چنان کشورهایی به نام دادرسی قضائی خوانده می‌شود، زیرا محاکم خاصی عهده دار تولیت آن می‌باشند.

مؤدیان پس از طیّ مرحلهٔ نخست، و در صورتی که از نتیجهٔ آن ناخرسند باشند، می‌توانند به مرحلهٔ دوم یعنی دادرسی قضائی روی آورند. اما در خصوص این مرحله از دادرسیِ مالیاتی چند نکته قابل ذکر است، نخست این که تشریفات پیچیده و طولانیِ کارِ دادرسیِ قضائی نباید دولت را در تحصیل درآمدهای پیش بینی شده در بودجهٔ مصوب با اشکال و اطاله روبرو سازد. از همین رو غالباً برای سازمان مالیاتی این حق شناخته شده

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

است که در صورت تشخیص مصلحت، تأمین مالیات بر اساس نتیجهٔ کار دادرسی مالیاتی را بخواهد و قبول دادخواست در محاکم منوط به ایجاب این خواسته است، ضمن این که تشخیص سازمان مالیاتی در این خصوص غالباً قابل اعتراض در دادگاه نمی‌باشد.

دومین نکته این است که دعاوی مالیاتی در محاکم عادی قابل طرح نبوده و بلکه در دادگاه مالیاتی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، دادگاهی که معمولاً از چند قاضی و چند کارشناس مالیاتی تشکیل می‌شود و بدون جلب نظر کارشناسی در خصوص ماهیت و حقایق دعویٰ حکمی صادر نمی‌شود. علاوه بر این هزینهٔ دادرسی نیز در این موارد غالباً زیاد است تا از طرح دعاویِ واهی و بی اساس در دادگاه مالیاتی جلوگیری شود.

نکتهٔ مهم دیگر این که در مرحلهٔ دادرسی اداری اعضای ارگان‌های اداریِ تعبیه شده در بطن سازمان مالیاتی عموماً کارمند دولت هستند و قضات دستگاه عدالت معمولاً مشارکتی در ترکیب آن‌ها ندارند. البته این ترتیب به هیچ وجه به معنی آن نیست که مراجعِ دادرسی و حل اختلافِ اداری وکیل سازمان مالیاتی به شمار می‌روند و صرفاً ملزم به دفاع از منافع دولت هستند. بعکس این مراجع نیز همانند یک دادگاه موظف به رعایت قانون و احقاق حق می‌باشند، اعم از این که چنین حقی به دولت تعلق داشته باشد یا مؤدی.

اکنون وضع مراجعِ دادرسیِ مالیاتی در ایران را مورد بحث قرار می‌دهیم. کیفیت و سازماندهیِ کار در این کشور وضع خاص خود را دارد که باید جداگانه و با واقع بینی مورد بررسی قرار گیرد. بنیاد کار در ایران از آغاز بر یک ارگانِ دادرسیِ مختلط نهاده شده است. مرجعی که سابقاً کمیسیون مالیاتی نامیده می‌شد و اکنون هیات حل اختلاف خوانده می‌شود ترکیب بسیار قابل توجهی دارد، به نحوی که این ارگان را نمی‌توان یک مرجع دادرسی اداری به معنی رایج در بسیاری از کشورها دانست. همان‌گونه که می‌دانیم این مرجع ترکیبی است از نمایندهٔ وزارت امور اقتصادی و دارائی، قاضیِ دادگستری و نمایندهٔ غیر مستقیم مؤدی. اصل فکر در ایجاد چنین مرجعی بسیار قابل توجه و ترکیب آن کم نظیر است. به عبارت دیگر دادرسیِ اداری و قضائی در این کمیسیون‌ها یا هیأت‌ها در هم آمیخته و یکجا در اختیار نظام مالیاتی کشور (مردم و دولت) قرار گرفته است. علاوه بر این شرکتِ نمایندگان مراجعی مانند اتاق بازرگانی، اصناف و غیره در واقع به مفهوم شرکت نمایندگان مؤدی است که ترکیب هیأت را از یک دادرسی اداری - قضائی نیز فراتر می‌برد.

بنا بر این سیستم دادرسیِ مالیاتیِ ایران با کشورهایی که از آن‌ها یاد کردیم قابل قیاس نیست تا بتوان نتیجه گرفت که در قانون مالیاتی ایران فقط دادرسی اداری پیش بینی شده است. این یک استنتاج عجولانه است و با ماهیت و ساختار مراجع حل اختلاف مالیاتی مغایرت دارد. واقعیت همان‌گونه که گفتیم این

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

است که سیستم دادرسی مالیاتیِ ایران یک سیستم مختلط اداری - قضائی است که در عین حال نمایندهٔ غیر مستقیم مؤدی نیز در آن مشارکت دارد. توجه به موازین عدالت و اصول قضا بیش از همه بر عهدهٔ قاضیِ عضو هیأت است که او را دستگاه عدالت مستقیماً بر می‌گزیند و معرفی می‌کند. نمایندهٔ مؤدی نیز به نحوی که گفتیم در هیأت حضور و مشارکت دارد و می‌تواند از تضییع حق قانونی مؤدی جلوگیری کند.

ضمناً نظام دادرسیِ مالیاتیِ ایران همانند دادرسی قضائی از کلیه امکانات پژوهشخواهی و فرجامخواهی نیز که از لوازمِ تامین عدالت است برخوردار می‌باشد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل تجدید نظر است و در این مرحله از رسیدگی نیز مجدداً قضاتِ منتخب قوه قضائیه و نمایندگان غیر مستقیم مؤدیان شرکت دارند و موظفند هرگونه نقص احتمالی در رسیدگیِ نخستین را مرتفع ساخته و به تامین عدالت یاری رسانند. شورای عالی مالیاتی نیز عهده دار رسیدگی فرجامی در قضایای مالیاتی است و همان کاری را انجام می‌دهد که مراجعی مانند دیوان کشور در ایران و دادگاه‌های عالی در سایر کشورها در زمینه دعاوی قضائی به انجام می‌رسانند. وجود این ارگان‌ها جای خالی در امر دادخواهی و دادرسی در دعاوی و شکایات مالیاتی باقی نمی‌گذارد. علاوه بر همهٔ این‌ها صلاحیت‌های خاص دیوان عدالت اداری نیز مطرح است که در قانون مالیاتی ایران تصریح گردیده است.

با توجه به تمامی آنچه گفته شد می‌توان نتیجه گرفت که در مجموع اهداف و عناصر اصلی که در رابطه با سیستمِ دو مرحله‌ایِ کشورهای اروپایی پیش بینی شده است در ترکیب و وظایف هیأت‌های حل اختلاف و نظام دادرسی مالیاتی ایران یکجا منظور گردیده و در اختیار مؤدیان و مقامات مالیاتی نهاده شده است.

برای آن که به یک ایراد مقدّر نیز پاسخ داده شود، اضافه می‌نماید که اگر گفته شود عضوهای دوم و سوم هیأت حل اختلاف در همهٔ موارد چنان که باید فعال نیستند، جواب آن است که این مطلب به فرض صحت ناشی از اساس قانونی و ساختاریِ کار یعنی سازمان و ترکیب و اهداف قانونیِ مرجع دادرسی نیست و بلکه متوجهِ افراد معین و مشخص است. بنا بر این منطقی آن است که مستقیماً به همین جنبهٔ امر پرداخته شود و نه اصل سازماندهیِ کار. اگر بذل همت برای رفع مشکل واقعی مقدور نباشد، هیچ تغییر و تحول تشکیلاتی نخواهد توانست مسأله را فیصله دهد.

علی اکبر عرب مازار

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

مالیات و برنامهٔ سوم

م. الوند کوهی

لایحهٔ برنامهٔ سوم اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران پس از چند ماه بحث و بررسی در فروردین ماه امسال با اصلاحاتی به تصویب مجلس شورای اسلامی و تایید شورای نگهبان رسید و جهت اجراء به دولت ابلاغ شد. این قانون شامل سه بخش، ۲۶ فصل و ۱۹۹ ماده می‌باشد، که از این مجموعه تنها قسمت‌هایی را که جنبهٔ مالیاتی دارند مورد بحث قرار می‌دهیم. در رابطه با مالیات، قانون برنامه سوم را می‌توان از سه جهت مورد بررسی قرار داد. نخست بررسی مطالبی که در فصل ۷ قانون تحت عنوان نظام مالیاتی و بودجه آمده است. دوم مقررات مالیاتی خاصی که به طور پراکنده ضمن مواد مرتبط به سایر بخش‌ها و فعالیت‌ها یا سیاستگذاری‌های موضوع برنامه نقل شده است، و سوم پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی برای دورهٔ برنامه. در این مقاله نخست پیش‌بینی ارقام مالیاتی را مورد گفتگو قرار خواهیم داد و سپس به ترتیب مطالب فصل ۷ و مقررات پراکندهٔ مالیاتی را مطالعه خواهیم نمود.

درآمدهای مالیاتی

برنامه‌نویسی از این گونه معمولاً با پیش‌بینی اهداف کمّی همراه است، به این معنی که برآورد می‌شود بر اثر اجرای برنامه به چه هدف‌هایی و به چه اندازه و مقداری نایل خواهیم آمد. لایحه برنامه سوم نیز به همین نحو تنظیم شده و ضمن ماده ۹۸ آن گفته می‌شد:

«دولت موظف است با رعایت مفاد این قانون و تنظیم سیاست‌های اجرائیِ فرابخشی و بخشی تمهیدات لازم را به گونه‌ای به عمل آورد که عملیات اجرایی در سال‌های برنامه در جهت تحقق ارقام مندرج در جداول شماره ۱ تا ۶ پیوست این قانون قرار گیرد».

پیش‌بینیِ تولید و سرمایه‌گذاری، هزینهٔ مصرف بخش‌های خصوصی و دولتی، منابع و مصارف ارزی، حجم نقدینگی و نرخ تورم، عرضه و تقاضای نیروی کار و درآمدها و هزینه‌های بودجه عمومی دولت در هر یک از سال‌های برنامه، ضمن جداول ششگانهٔ مذکور درج گردیده بود. جدول شماره ۶ شامل درآمدها و هزینه‌های دولت، از جمله درآمدهای مالیاتی را برای هر یک از سال‌های برنامه سوم به شرح

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

زیر پیش‌بینی کرده بود:

ارقام به میلیارد ریال

۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	رشد متوسط
۳۲۲۰۴	۴۰۰۶۰	۴۹۳۸۶	۶۰۱۳۰	۷۲۷۱۸	٪۲۳/۲

اما در مجلس سرنوشت دیگری برای این جدول‌ها رقم زده شد و استدلال بی‌سابقه‌ای مطرح گردید. بحث‌های مربوط به این موضوع ضمن صفحات ۵۵ تا ۵۹ مذاکرات جلسهٔ ۳۳۸ علنی مجلس (۷ آذر ۱۳۷۸) ضمیمه شمارهٔ ۱۵۹۸۷ روزنامه رسمی نقل شده است. در مجلس شورای اسلامی استدلال شد که سازمان برنامه ارقام جداولِ منضم به برنامهٔ سوم را با توجه به شکل اصلی که در لایحه تقدیمی دولت منعکس بوده محاسبه کرده است، اما تعدادی از مواد لایحه دولت ضمن مذاکرات مجلس اصلاح شده و تغییر یافته است و این اصلاحات می‌تواند روی پیش‌بینی‌ها اثر بگذارد. در نتیجه باید جدول‌ها با توجه به همین اصلاحات مورد تجدیدنظر قرار گیرند و ارقام مندرج در آنها اصلاح شود. نمایندهٔ دولت (معاون اقتصادی سازمان برنامه و بودجه) نیز با این استدلال موافقت کرد و اظهار داشت:

«بنابراین علی‌رغم این که این برای ما واقعاً ناگوار است که در حقیقت با حذف این جداول موافقت بکنیم، اما به دلیل این که فکر می‌کنیم به صلاح نیست که مجموع این ارقام به صورت جداول قانون برنامه در بیاید و با امید این که ان شاءالله در لوایح بودجه سالانه بتوانیم تصویر مطلوب‌تری را ارئه بکنیم، ما هم با حذف ماده ۱۹۸ موافق هستیم».

البته همان گونه که ضمن اظهارات فوق آمده است، وعدهٔ تنظیم جداول اصلاحی سالانه داده شده است، اما مجلسیان خواستار اصلاح و ارائه جداول در فاصلهٔ زمانی کم‌تری شده‌اند. از جمله نایب رئیس مجلس گفته است:

«اگر این پیشنهاد حذف را نمایندگان محترم موافقت فرمودند بالاخره ما از دولت می‌خواهیم که حتماً هر چه سریع‌تر جداول را مشخص کنند و بر اساس مصوباتی که ما داشتیم مشخص کنند و به مجلس ارائه بدهند».

روی هم رفته موضوع اصلاح و تقدیم مجددِ جداولِ مورد بحث، مبهم باقی مانده و به درستی تکلیف روشنی پیدا نکرده است، و به این ترتیب قانون برنامهٔ سوم فعلاً بدون ذکر روشنی از اهداف کّمی و در برگیریِ ارقام و اعداد به تصویب رسیده است، تا دیده شود که تعهد دولت در باب اصلاح و تقدیم مجدد جداول چه صورتی پیدا می‌کند.

اینک به بحث دربارهٔ دومین بخش از این مقاله یعنی مواد مالیاتیِ فصل ۷ قانون برنامه سوم می‌پردازیم.

فصل ۷ - نظام مالیاتی و بودجه (مواد ۵۸ و ۵۹)

فصل هفتم قانون برنامه سوم جمعاً ۱۲ ماده دارد، اما از این میان تنها دو مادهٔ نخست آن یعنی مواد ۵۸ و ۵۹ موردبحث ما هستند. این دو ماده چند مسألهٔ کلی را در ارتباط با امر مالیات در بر دارند و باقیِ موادِ مالیاتیِ قانون برنامه غالباً متضمن مقررات موردی و خاص می‌باشند

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

که در بخش بعدی مقاله موردبحث قرار خواهند گرفت. متن مادهٔ ۵۸ به شرح زیر است:

«از سال ۱۳۷۹ کلیه تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی کلیه دستگاههای موضوع ماده ۱۱ این قانون، مؤسسات، نهادهای انقلابی و عمومی غیردولتی جز درمورد بخشهای فرهنگی و به غیر از معافیت‌های برقرار شده بر اساس کنوانسیون‌های بین‌المللیِ تجاری و واردات کاغذ برای تهیه کتب درسیِ آموزش و پرورش، لغو می‌گردد.

تبصره ۱. اِعمالِ این ماده در مورد نهادهایی که از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند، منوط به موافقت مقام معظم رهبری است.

تبصره ۲. اقلام عمده دفاعی که توسط وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و سایر نیروهای مسلح از خارج تأمین می‌شود، از شمول این ماده مستثنی می‌گردد»

این ماده در واقع تکرار حکمی است که در سال‌های اخیر ضمن تبصره‌های قانون بودجهٔ سالانهٔ کل کشور درج می‌گردد. بند «ش» تبصرهٔ ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ و بند «ع» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۹ نیز موضوع مشابهی را در بر دارند، با این تفاوت که ماده ۵۸ از یک طرف دامنهٔ عمل بندهای یاد شده از قوانین بودجه را گسترش داده است و از سوی دیگر موارد استثنائی را نیز قائل گردیده است.

موضوعِ موردنظرِ قوانین بودجهٔ سال‌های اخیر و ماده ۵۸ قانون برنامهٔ سوم حذف امتیازات مالی است که سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی از آنها استفاده می‌کنند. در قوانین بودجه سخن از معافیت‌های مالیاتی بود و اکنون قانون برنامه «ترجیحات» مالیاتی و گمرکی را نیز به این حکم اضافه کرده است. حکم ماده ۵۸ را از چند جهت مورد بررسی قرار می‌دهیم:

۱. مشمولین این حکم به دو دسته تقسیم می‌شوند: گروه نخست دستگاه‌های موضوع ماده ۱۱ همین قانونِ برنامهٔ سوم یعنی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و شرکت‌های دیگری که بیش از ۵۰ درصد از سهام آنها متعلق به وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی و سایر موسسات دولتی است.

دسته دوم از مشمولینِ حکم ماده ۵۸ قانون برنامهٔ سوم مؤسسات و نهادهای انقلابی و عمومی غیردولتی هستند، نظیر بنیادهای مختلفی که در کشور فعالیت می‌نمایند. این مؤسسات و نهادها نیز همانند سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی به موجب حکم مذکور از معافیت‌ها و امتیازات مالیاتی و گمرکی خود محروم گردیده‌اند. همان گونه که می‌دانیم این نهادها و بنیادها نیز مانند سازمان‌های دولتی از شمول مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم مستثنیٰ گردیده‌اند (بند ۳ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم).

۲. حکم ماده ۵۸ دایر بر لغو «کلیه تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکیِ» مشمولینِ این ماده می‌باشد. در قوانین بودجه سال‌های قبل که اشاره کردیم فقط از «معافیت» نام برده بودند و اکنون عنوانی به شرح فوق انتخاب شده است که بسیار فراگیر

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

است و می‌تواند هر گونه مقام خاصی را که برای سازمان‌ها و مؤسسات موردنظر در قوانین مختلف منظور داشته‌اند شامل گردد. اگر فقط سخن از معافیت مالیاتی در میان بود آنگاه شاید حکم ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم از شمول ماده ۵۸ قانون برنامه سوم برکنار می‌ماند. همان گونه که می‌دانیم ماده ۲ مذکور وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی و بسیاری نهادها و بنیادها و جمعیت‌ها و موقوفات عام و غیره را از شمول مالیات‌های موضوع قانون خارج ساخته است. اکنون کسانی ممکن است استدلال کنند که عبارت صدر ماده ۲ که می‌گوید: «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نمی‌باشند» در واقع در مقام برقراری معافیت مالیاتی نیست، زیرا کسی باید مشمول مالیات باشد تا مسألهٔ معافیت در مورد وی مطرح گردد.

اکنون حتی اگر استدلال فرضیِ فوق را هم مورد قبول قرار دهیم، باز هم حکمی که ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر داشته است، اگر معافیت نباشد، لااقل یک امتیاز و ترجیح مالیاتی هست و می‌تواند مشمول دستور کلیِ ماده ۵۸ قانون برنامهٔ سوم قرار گیرد. در صورت پذیرش این استدلال، می‌توان قائل به لغو حکم ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به سازمان‌ها و اشخاص مشمول ماده ۵۸ قانون برنامهٔ سوم گردید.

۳. مستثنیات حکم ماده ۵۸ قانون برنامهٔ سوم به شرح زیراند:

الف. بخش‌های فرهنگی - قابل ذکر است که ابتدا این استثناء فقط در مورد سازمان صدا و سیمای جمهوری اسلامی ایران پیش‌بینی شده بود، اما ضمن مذاکرات مجلس دامنهٔ آن تعمیم داده شد و کلیه بخش‌های فرهنگی استثناء گردیدند.

ب. معافیت‌های برقرار شده بر اساس کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری.

ج. واردات کاغذ برای تهیه کتب درسی وزارت آموزش و پرورش (ابهامی در این خصوص وجود دارد و آن این که در صورت واردات کاغذ ماموران گمرک چگونه می‌توانند تشخیص دهند که کاغذهای موردنظر برای چه مقصودی وارد شده‌اند و مثلاً از آنها برای چاپ مجله و روزنامه و پوستر و غیره استفاده نخواهد شد).

د. اقلام عمدهٔ دفاعی که توسط وزارت دفاع و نیروهای مسلح از خارج تأمین می‌شود.

ماده ۵۹

متن این ماده از قانون برنامه سوم به شرح زیر است:

«ماده ۵۹ ـ در نظام مالیاتی:

الف. به دولت اجازه داده می‌شود به منظور افزایش کارآیی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیرنظر وزیر امور اقتصادی و دارائی ایجاد کند. با ایجاد این سازمان کلیه اختیارات، وظایف، نیروی انسانی، امکانات و تجهیزات موجود وزارت

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

امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخشها و حوزه‌های مالیاتی به کار گرفته می‌شود به این سازمان منتقل می‌گردد.

تشکیلات سازمان مذکور و آیین‌نامه اجرائی این بند به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارائی و سازمان امور اداری و استخدامی کشور به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

ب. وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است طی سه سال اول برنامه سوم توسعه، نسبت به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام کرده و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر، روش خوداظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه و ترویج دهد.»

محتوای کلی بند الف ماده ۵۹ بالنسبه روشن است و تشکیل یک مؤسسهٔ دارای شخصیت حقوقی به منظور ادارهٔ امور مالیاتی کشور را پیش‌بینی می‌کند. همان‌گونه که در شأن یک قانون عام از این قبیل است، به جزئیات امر پرداخته نشده و این جنبه‌های کار به عهدهٔ دولت تفویض گردیده است. پرواضح است که در این زمینه مسأله فراوان است و نکات اصولی بسیاری باید روشن گردد. مهم‌ترین نکتهٔ اصولی تعیین چگونگیِ روابط مؤسسهٔ موردبحث با وزارت امور اقتصادی و دارائی است. این روابط هم در مرکز کشور و هم در استان‌ها و شهرستان‌ها مطرح است. نکتهٔ مهم دیگر بررسی این مطلب است که تشکیل چنین سازمانی چه اصلاحاتی را در متن قانون مالیات‌های مستقیم ایجاب خواهد نمود. به ویژه چه تغییرات و اصلاحاتی باید در باب پنجم قانون راجع به سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی صورت پذیرد؟ هم‌اکنون در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحاتی انجام شده است که مراحل بررسی آن در حال طی شدن است.

از طرفی تشکیلات و آئین‌نامه اجرائی سازمان جدید مالیاتی به حکم ماده ۵۹ قانون برنامهٔ سوم باید تهیه شود. پرسش مهم این است که هماهنگی در تهیه اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و تدوین آئین‌نامه تشکیلاتی و اجرائی سازمان مالیاتی کشور از چه قرار و به چه اندازه بوده است. اگر چنین هماهنگی به حد کفایت وجود نداشته است، از هم‌اکنون باید در اندیشهٔ ایجاد سازگاری کامل بین اصلاحیه قانون و آئین‌نامهٔ سازمان مالیاتی بود تا باز در آیندهٔ نزدیک نیازی به اصلاح مجدد قانون نباشد.

تشکیل سازمان مالیاتی کشور بدون شک ساختار نوینی را پدید خواهد آورد و نحوهٔ عمل و برخورد تازه‌ای را در ارتباط با قضایای مالیاتی عرضه خواهد داشت که الزاماً باید در ساختار قانون موجود مالیاتی کشور منعکس گردد و هم‌آهنگی لازم از این جهت پدید آید، در غیر این صورت بروز عدم تعادل و مسائل و مشکلات طبیعی خواهد بود.

بند «ب» ماده ۵۹ وظیفه دیگری برای وزارت امور اقتصادی و دارائی تعیین کرده است و آن «طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور» ظرف سه سال اول برنامه سوم یعنی تا پایان سال ۱۳۸۱ است. چون این وظیفه

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

به دنبال حکم تشکیل سازمان مالیاتی کشور آمده است، ممکن است پرسشی به ذهن خوانندهٔ قانون خطور کند و آن این که وظیفهٔ مهم طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی بر عهدهٔ همان سازمان جدید است، یا این که وزارت اقتصاد و دارائی جداگانه به این امر خواهد پرداخت؟ به نظر می‌رسد پاسخ نخست صحیح باشد، زیرا در متن بند الف تصریح شده است که کلیه اختیارات و وظایف معاونت امور مالیاتی به سازمان جدید محول می‌شود و از آنجا که در حال حاضر وظیفهٔ تهیه و بررسی اطلاعات مالیاتی به عهدهٔ معاونت مالیاتی است، طبعاً وظایف مندرج در بند ب ماده ۵۹ قانون برنامه نیز از سوی سازمان جدید عملی خواهد گردید.

بند «ب» ماده ۵۹ در ارتباط با نظام جامع اطلاعات مالیاتی اشاره به «گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مودیان مالیاتی در شبکهٔ فراگیر» دارد. این عبارات را می‌توان به معنی حکم کامپیوتری کردن نظام اطلاعات مالیاتی دانست. روی آوردنِ سازمان مالیاتی به سیستم کامپیوتری در شرایط کنونیِ ایران و اغلب کشورهای دیگر جهان امری اجتناب‌ناپذیر است. روابط تجاری و اقتصادی زمان ما به حدی گسترش یافته و پیچیده شده است، که استفاده از امکانات کامپیوتر جهت گردآوری و پردازش اطلاعات مالیاتی را به یک ضرورت بدل ساخته است. نهایت این که باید چنین کاری در حد اعلای اهتمام و عنایت صورت پذیرد. وجود ارادهٔ کامل و پیگیری صحیح قضیه شرط موفقیت چنین طرحی است. به عبارت دیگر لازم است این امر مهم خارج از رویه‌های معتاد و معمول سازمان‌های دولتی دنبال شود و صورت تحقق به خود بگیرد.

مقررات مالیاتیِ پراکنده

باقیِ مطالبِ مالیاتیِ قانون برنامهٔ سوم جنبهٔ مقررات مالیاتی پراکنده‌ای را دارد که یا معافیت‌های خاص مالیاتی ضمن آنها پیش‌بینی شده و یا به هزینه بردن برخی پرداخت‌ها و مخارج خاص را از نظر مالیاتی مجاز دانسته‌اند. فهرست‌وار به برخی از این موارد اشاره می‌کنیم:

۱. ماده ۴ قانون برنامه راجع به ساماندهی شرکت‌های دولتی و در صورت لزوم انحلال، ادغام و تجدید سازمان آنها است. بند هـ تبصره ۴ همین ماده می‌گوید نقل و انتقال سهام در ارتباط با چنین اقداماتی از پرداخت مالیات معاف است.

۲. ماده ۶۲ قانون اجازه داده است که دولت دارائی ثابت شرکت‌های دولتی را مورد تجدید ارزیابی قرار دهد و اضافه می‌کند که مبالغ حاصل از این تجدید ارزیابی مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات‌ها نمی‌شود.

۳. ماده ۶۶ به شرکت‌های دولتی و سازمان صدا و سیما اجازه داده است نسبت به فروش اموال مازاد بر نیاز خود اقدام کنند و وجوه حاصل را

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

صرف سرمایه‌گذاری نمایند. چنین وجوهی از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود.

۴. بند «ب» ماده ۱۰۴ کمک‌های مالی اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان‌های غیردولتیِ حامیِ محیط زیست را به عنوان هزینهٔ قابل قبول تلقی کرده است.

۵. بند «ج» همان ماده واحدهای تولیدی را موظف ساخته است برای تطبیق مشخصات فنی خود با ضوابط محیط زیست اقدام کنند. هزینه‌های انجام شده در این مورد به عنوان هزینه‌های قابل قبول واحدها منظور خواهد شد.

۶. بند «ب» ماده ۱۱۳ به منظور تشویق صادرات مقرر داشته است که کالاها و خدمات صادراتی مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهد بود.

۷. ماده ۱۳۸ در مقام تشویق سازندگان مجتمع‌های مسکونی است و از جمله ضمن بند الف مقرر داشته است که این سازندگان از پرداخت مالیات اولین نقل و انتقال قطعی املاک معاف هستند و درآمد مشمول مالیاتِ مربوط به واحدهای مسکونی ساخته شده متناسب با سطوح زیربنای هر یک و صرف نظراز تعداد آنها توسط وزارت اقتصاد و دارائی تعیین خواهد شد.

۸. ماده ۱۳۹ راجع است به استفادهٔ متقاضیان مسکن از تسهیلات بانکی. بند الف این ماده می‌گوید:

«اقساط ماهانهٔ تسهیلات اعتباری مسکن از بانک‌ها از درآمد مشمول مالیات دریافت‌کنندگان تسهیلات کسر و ماندهٔ درآمد مکتسبه در شمول محاسبات مالیاتی قرار می‌گیرد. استفاده از این معافیت مالیاتی فقط برای یک بار برای هر خانواده و یا افراد متاهل مجاز بوده و شامل واحدهای با مساحت مفید حداکثر ۱۲۰ مترمربع خواهد بود».

۹. بند الف ماده ۱۴۴ راجع است به اشخاص حقیقی و حقوقی که هزینه‌هایی را برای احداث یا توسعه و تکمیل فضاهای آموزشی، پرورشی، ورزشی و امثال آن انجام می‌دهند. این گونه هزینه‌ها «به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی مورد محاسبه قرار می‌گیرد».

۱۰. بند «ب» همان ماده در ارتباط با واگذاری اموال از سوی اشخاص به موسسات آموزشی و تحقیقاتی است. این واگذاری از پرداخت هر گونه عوارض و مالیات نقل و انتقال معاف خواهد بود.

۱۱. بند «د» ماده ۱۶۳ وزارت اقتصاد و دارائی را موظف ساخته است که **«کلیه وجوه پرداختی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی در ارتباط با احداث، تعمیر و تجهیز مساجد و سایر فضاهای مذهبی را به عنوان هزینه قابل قبول منظور کند»**.

۱۲. به موجب ماده ۱۶۹ وجوهی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی صرف احداث و تکمیل فضاها و اماکن ورزشی و کمک به مراجع ورزشی معینی می‌گردد به عنوان هزینه قابل قبول تلقی خواهد شد.

۱۳. طبق بند الف ماده ۱۷۵ هزینه‌هایی که اشخاص حقیقی و حقوقی صرف تقویت و توسعه پاسگاه‌ها و پایگاه‌های نظامی معینی می‌نمایند به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌شود.

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

۱۴. به موجب بند «ج» ماده ۱۹۶، صد در صد حق سرانه موضوع قانون بیمه همگانی خدمات درمانی و نیز بیمه مضاعف جانبازان ۵۰ درصد به بالا و تأمین واردات دارو و غیره در مورد جانبازان با ارز رسمی بوده و از عوارض و مالیات و حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف می‌باشد.

خلاصه

الف. قانون برنامه سوم در رابطه با مسألهٔ مالیات (مانند بسیاری مسائل دیگر) فاقد اهدافِ کمّی است.

ب. بخشی از قانون برنامه که مختصّ مالیات است مستمل بر سه نکته است: حذف معافیت‌های سازمان‌های دولتی و شبه‌دولتی، ایجاد سازمان مالیاتی کشور و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی.

ج. باقی مطالب مالیاتیِ قانون برنامه سوم عبارتند از یک سلسله معافیت‌های خاص و موردی مالیاتی و یا قابلیت قبول مخارج خاص و معین به عنوان هزینه در محاسبهٔ مالیات.

د. به این ترتیب شاید بتوان گفت که از جهت مسألهٔ مالیات جنبهٔ برنامه‌ریزی قانون موردبحث منحصر به همان بند «ب» فوق است و موارد مربوط به بند «ج» را به دشواری می‌توان در محدودهٔ کار برنامه‌ریزی تلقی کرد.

هـ. بد نیست بین آنچه تاکنون نقل کردیم با آنچه قبلاً موردنظر دولت بوده است مقایسه‌ای به عمل آوریم. در شهریورماه سال گذشته سازمان برنامه و بودجه جزوه‌ای منتشر ساخت به نام سیاست‌ها و رهنمودهای کلیِ برنامه سوم. در این جزوه از جمله رهنمودهای کلیِ برنامهٔ مصوب هیات وزیران نقل شده است که شامل چند فصل و چندین بند است. بند ۱۰۳ به نظام مالیاتی کشور مربوط است و متنی از این قرار دارد:

۱۰۳. نظام مالیاتی (مشتمل بر قانون مالیاتها و مدیریت نظام مالیاتی) از طرق زیر اصلاح می‌گردد:

الف. تعیین اصول، چارچوب و شاخص‌هایی که کاربرد مالیات را به عنوان انگیزه‌ای برای توسعه و تشویق صادرات غیرنفتی، صنایع و مناطق خاص با اعطای معافیت یا تخفیف مالیاتی قانونمند نموده و موارد تشخیص بصورت علی‌الرأس را به حداقل رساند.

ب. بهنگام سازی نرخهای مالیاتی و ثبات آن برای دوره برنامه سوم توسعه.

ج. ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی در ابعاد شفافیت تعاریف، کاهش طبقات درآمدی و شیوه اجرا.

د. اصلاح سازمان و تشکیلات مالیاتی به منظور تمرکز امور سیاستگذاری و تصمیم‌گیری و افزایش توان عملیاتی سازمان موجود.

با توجه به مطالبی که بیان شد تصور نمی‌رود نیازی به گفتن باشد که آنچه به عنوان برنامه در ارتباط با مسألهٔ مالیات در قانونِ مورد بحث آمده است، لااقل با ۳ بند اول مذکور در فوق همخوانی و قرابت زیادی ندارد و چندان به این اهداف نپرداخته است.

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

مالیات در قرن بیستم

ترجمهٔ دکتر علی‌اکبر عرب مازار

بخش نخست این مقاله که اصل آن در نشریه مؤسسهٔ تحقیقات مالیاتیِ IBFD هلند به چاپ رسیده است، در شمارهٔ گذشتهٔ مجلهٔ مالیات نقل شد و اینک بخش دوم آن از نظر خوانندگان می‌گذرد.

بخش دوم

نسبتِ انواعِ درآمدهای مالیاتی به مجموع مالیات‌ها و تولید ناخالص داخلی

در این بخش سهم درآمد حاصل از هر یک از انواع عمدهٔ مالیات ها از مجموع درآمدهای مالیاتی و همچنین نسبت به تولید ناخالص داخلی طی قرن بیستم نشان داده می‌شود. درمورد نیمهٔ اول قرن به سبب در دسترس نبودن اطلاعات کافی، کشورهای معدودی برای مقایسه انتخاب شده‌اند. برای سال های ۱۹۶۵ به بعد وضع کشورهای عضو گروه هفت و همچنین میانگین غیرموزونِ ارقام مربوط به همین کشورها و ۱۵ کشور عضو اتحادیه اروپا ترسیم گردیده است. استفاده از میانگین غیرموزون طبعاً سبب خواهد شد که فرضاً کشوری مانند لوکزامبورگ نمایش چشمگیری در این مقایسه پیدا کند. اما برای آن که روند امور در هر کشور جداگانه نشان داده شود می‌بایستی از میانگین غیرموزون استفاده می‌شد. اگر فرضاً ارائه وضع کلی کشورهای عضو OECD در نظر می‌بود، آنگاه می‌توانستیم از میانگین موزون استفاده کنیم. در چنان حالتی به سبب کلان بودن ارقام مالیاتی و قدرت اقتصادی آمریکا و ژاپن سهم مالیات بر درآمد نسبت به مجموع درآمدهای مالیاتی افزایش چشمگیری پیدا می‌کرد و در مقابل نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی بسیار کاهش می‌یافت.

۱. مالیات بر درآمد افراد (اشخاص حقیقی)

سهم مالیات بر درآمد فردی (اختصاراً PIT) از مجموع درآمدهای مالیاتی ظرف سه ربع اول قرن بیستم سریعاً افزایش یافت و از آن پس اندکی دچار کاهش گردید، هر چند که نسبت این گونه درآمد به تولید ناخالص داخلی ثابت ماند.

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

اطلاعات مربوط به قبل از سال ۱۹۵۵ را به آسانی نمی‌توان به دست آورد، با این حال Musgrave اطلاعاتی را در مورد سه کشور در فاصله بین سال‌های ۱۸۸۰ تا ۱۹۶۰ ارائه می‌دهد [۱]. این ارقام نسبت PIT (بعلاوهٔ رقم ناچیز مالیات بر ارث) این کشورها را به جمع درآمدهای مالیاتی (منهای رقم ناچیز پرداخت‌های تأمین اجتماعی) ایشان نشان می‌دهد:

آلمان	۱۸۸۱	٪۳۲	۱۹۲۶	٪۲۳	۱۹۳۹	٪۲۶	۱۹۶۰	٪۲۵
انگلستان	۱۸۸۰	٪۱۶	۱۹۲۰	٪۲۸	۱۹۴۰	٪۳۹	۱۹۶۰	٪۴۰
آمریکا	۱۸۹۰	صفر	۱۹۳۲	٪۷	۱۹۴۰	٪۱۱	۱۹۶۰	٪۳۰

بین سال‌های ۱۹۵۵ تا ۱۹۹۵ سه روند عمده در مورد درآمد حاصل از PIT را می‌توان تمیز داد:

- در سال‌های ۷۵-۱۹۵۵ نسبت درآمد حاصل از مالیات بر درآمد فردی (PIT) به تولید ناخالص داخلی افزایش پیدا کرده و این به طور عمده ناشی از تأثیر عامل کشش مالی بود (به این معنی که درآمدهای متورم شدهٔ مؤدیان بر اثر حالت تورمی به لایه‌های مشمول نرخ‌های بالاتر مالیاتی صعود می‌نمود بدون آن که درآمد واقعی ایشان افزایش یافته باشد. در عین حال رقم حداقلِ درآمد معاف از مالیات و ارفاق‌ها و تخفیفات مالیاتیِ متداول هم فاقد ارزش می‌شد). با افزایش تورم و تصاعدی شدن بیشتر نرخ‌ها حالت یاد شده تشدید پیدا می‌کرد. در مقابل استفاده از تخفیفات و ارفاق‌های غیراستاندارد گسترش می‌یافت که این امر سبب کاهش پایه مالیات بر درآمد می‌گردید.

- در سال‌های ۸۵-۱۹۷۵ نسبت درآمد حاصل از مالیات بر درآمد فردی به تولید ناخالص داخلی ثابت ماند و این از آن جهت بود که دولت‌ها قوانینی به منظور خنثی کردن اثرات کشش مالی وضع کردند. حال آن که در گذشته به ندرت چنین کاری انجام می‌شد. با این حال سیستم مالیات بر درآمد فردی تغییر ساختاری پیدا نکرد.

- در سال‌های ۹۵-۱۹۸۵ نسبت PIT به تولید ناخالص داخلی ثابت ماند و حتی در مواردی پایین هم آمد و این از ادامهٔ اقدام در جهت خنثی کردن اثرات کشش مالی و همچنین تغییر ساختاری سیستم PIT (به شکل کاهش نرخ‌ها و وسیع‌تر کردن پایه مالیات) ناشی می‌شد.

جداول شماره ۱ و ۲ نشان می‌دهند که چگونه نسبت دریافتی مالیات بر درآمد به مجموع درآمد مالیاتی و به تولید ناخالص داخلی در کشورهای عضو گروه هفت هر ده سال یک بار بین سال‌های ۱۹۵۵ تا ۱۹۹۵ تغییر یافته است. جدول شماره یک افزایش سریع سهم PIT بین سال‌های ۱۹۵۵ تا ۱۹۷۵ و سپس تا ۱۹۸۵ و آنگاه تنزل تدریجی آن را در سال‌های اخیر نشان می‌دهد.[۲]

---

۱. در کتاب Fiscal Systems (New Haven: Yale Univ. Press, 1969) صفحات ۱۳۹-۱۳۸.

۲. اطلاعات زیر در مورد جدول‌های شمارهٔ ۱ تا ۹ این مقاله قابل ذکر است:

۱. G-7 یا گروه ۷ عبارتند از: آمریکا، انگلستان، ژاپن، فرانسه، آلمان، کانادا و ایتالیا.

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

جدول شماره (۱) - نسبت مالیات بر درآمد فردی به جمع درآمدهای مالیاتی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۳۳	۳۲	۳۵	۳۸	۳۶
ژاپن	۲۳	۲۲	۲۴	۲۵	۲۱
آلمان	۱۹	۲۶	۳۰	۲۹	۲۷
فرانسه	موجود نیست	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴
ایتالیا	۷	۱۱	۱۵	۲۷	۲۶
انگلستان	۲۴	۳۳	۴۰	۲۷	۲۸
کانادا	۲۰	۲۳	۳۳	۳۵	۳۸
متوسط G-7	موجود نیست	۲۴	۲۷	۲۸	۲۷
متوسط EU-15	موجود نیست	۲۴	۲۹	۲۸	۲۶

جدول شماره (۲) - نسبت مالیات بر درآمد فردی به تولید ناخالص داخلی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۸	۸	۹	۱۰	۱۰
ژاپن	۴	۴	۵	۷	۶
آلمان	۶	۸	۱۱	۱۱	۱۱
فرانسه	موجود نیست	۴	۴	۶	۶
ایتالیا	۸	۳	۴	۹	۱۱
انگلستان	۷	۱۰	۱۴	۱۰	۱۰
کانادا	۴	۶	۱۱	۱۲	۱۴
متوسط G-7	موجود نیست	۶	۸	۹	۱۰
متوسط EU-15	موجود نیست	۷	۱۱	۱۲	۱۱

۲. EU-15 ۱۵ کشور عضو اتحادیه اروپا هستند: اتریش، انگستان، آلمان، فرانسه، ایتالیا، هلند، بلژیک، لوکزامبورگ، اسپانیا، پرتغال، سوئد، دانمارک، فنلاند، ایرلند و یونان.

۳. منابع مورد استفاده در تهیه این جدول‌ها عبارت بوده‌اند از:

الف. OECD long term trends in tax revenues (Paris, 1981)

ب. OECD Revenue Statistics (1998)

۴. در مواردی که حرف a در کنار درصدها مشاهده می‌شود ارقام مربوط به ایتالیا در محاسبات منظور نشده است.

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

۲. مالیات بر درآمد شرکت‌ها

سهم درآمد مالیات بر شرکت از مجموع درآمدهای مالیاتی در کشورهای مختلف و در طول زمان بسیار متغیر بوده است. این تغییرات به درصد و تعداد مؤسسات دارای شخصیت حقوقی، میزان سوددهی آنها و همچنین به این نکته بستگی دارد که مؤسسات ذیربط به انتخاب خود خواسته باشند مشمول رفتار مالیاتی مربوط به اشخاص حقیقی شوند (که موارد آن بیشتر در آلمان ملاحظه می‌شود) و یا این که به عنوان شخص حقوقی مشمول مالیات قرار گیرند (که این حالت بیشتر در مورد ژاپن صادق است).

به طوری که جدول‌های شماره ۳ و ۴ نشان می‌دهند بین سال های ۱۹۵۵ تا ۱۹۹۵ نسبت درآمد مالیات بر شرکت به تولید ناخالص داخلی بسیار ثابت مانده است و نسبت آن به مجموع درآمدهای مالیاتی تا حدودی تنزل داشته است. در این دوره نوسان سهم مالیات بر شرکت از جمع درآمدهای مالیاتی در کشورهای قارهٔ اروپا بالنسبه ملایم تر بوده است، حال آن که در انگلستان و کشورهای غیراروپایی این نوسان بسیار شدید بوده است. بین کشورهای گروه هفت بعد از سال ۱۹۵۵ ژاپن دائماً بالاترین سهم و فرانسه و آلمان پایین‌ترین سهم را داشته‌اند. میانگین سهم کشورهای عضو اتحادیه اروپا - به شرط کنار نهادن لوکزامبورگ - اندکی نازل تر از آن بوده است.

جدول شماره (۳) - نسبت مالیات بر درآمد شرکت‌ها به جمع درآمدهای مالیاتی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۲۰	۱۶	۱۱	۷	۹
ژاپن	۱۴	۲۲	۲۱	۲۱	۱۵
آلمان	۱۰	۸	۴	۶	۳
فرانسه	موجود نیست	۵	۵	۴	۴
ایتالیا	۵	۷	۶	۹	۹
انگلستان	۱۷	۴	۶	۱۲	۹
کانادا	۱۸	۱۵	۱۴	۸	۸
متوسط G-7	موجود نیست	۱۱	۱۰	۹	۸
متوسط EU-15	موجود نیست	۷	۶	۸	۷

جدول شماره (۴) - نسبت مالیات بر درآمد شرکت‌ها به تولید ناخالص داخلی (درصد)

	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۴	۳	۲	۳
ژاپن	۴	۴	۶	۵
آلمان	۲	۲	۲	۱
فرانسه	۲	۲	۲	۲
ایتالیا	۲	۲	۳	۴

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

انگلستان	۱	۲	۵	۳
کانادا	۴	۴	۳	۳
متوسط G-7	۳	۳	۳	۴
متوسط EU-15	۲	۲	۲	۳

۳. پرداخت‌های تأمین اجتماعی

این منبع درآمد تنها از زمان خاتمه جنگ جهانی دوم به بعد حائز اهمیت چشمگیری شده است، اما ظرف ۵۰ سال گذشته رشد آن سریع تر از سایر انواع درآمدها بوده است. نسبت میانگین درآمدهای تأمین اجتماعی در ۱۹ کشور عضو سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) به مجموع درآمدهای مالیاتی آنها در سال ۱۹۵۵ حدود ۴ درصد و نسبت به تولید ناخالص داخلی ۳/۵ درصد بوده است. همین نسبت ها برای سال ۱۹۹۶ به ترتیب به ۲۵ درصد و ۱۰ درصد بالغ شده است. قسمت اعظم رشد مورد بحث طی دورهٔ ۷۵-۱۹۵۵ حاصل گردید و از آن پس میزان رشد همواره کم‌تر بوده است.

جدول های شمارهٔ ۵ و ۶ ارقام تفصیلی مربوط به کشورهای مورد بررسی را در همین رابطه بین سال های ۱۹۵۵ تا ۱۹۹۵ نشان می‌دهند. در بخش مربوط به میانگین گروه هفت و اتحادیه اروپا یک تقسیم بندی فرعی نیز به عمل آمده است و در آن در مورد تفکیک پرداخت های کارکنان و کارفرمایان می‌باشد. چنان که از این تفکیک برمی‌آید سهم کارفرمایان در سال ۱۹۷۵ نسبت بسیار بالاتری را تشکیل می‌داده است، اما از آن به بعد رشدی از این جهت حاصل نشده است.

جدول شماره (۵) – نسبت درآمدهای تامین اجتماعی به جمع درآمدهای مالیاتی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۱۱	۱۳	۲۰	۲۵	۲۵
ژاپن	۱۳	۲۲	۲۹	۳۰	۳۶
آلمان	۲۴	۲۷	۳۴	۳۶	۳۹
فرانسه	موجود نیست	۳۴	۴۱	۴۳	۴۳
ایتالیا	۳۲	۳۴	۴۶	۳۵	۳۲
انگلستان	۱۰	۱۵	۱۷	۱۸	۱۸
کانادا	۴	۶	۱۰	۱۳	۱۶
متوسط G-7	موجود نیست	۲۲	۲۸	۲۹	۳۰
متوسط EU-15	موجود نیست	۲۳	۲۸	۲۹	۲۹
متوسط G7 کارکنان	موجود نیست	۱۰a	۹	۱۱	۱۲
متوسط G7 کارفرما	موجود نیست	۱۲a	۱۸	۱۷	۱۷
متوسط EU کارکنان	موجود نیست	۶a	۵	۹	۱۰
متوسط EU کارفرما	موجود نیست	۱۲a	۱۸	۱۷	۱۶

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

جدول شماره (۶) - نسبت درآمدهای تامین اجتماعی به تولید ناخالص داخلی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۳	۳	۵	۷	۷
ژاپن	۲	۴	۶	۸	۱۰
آلمان	۸	۴	۶	۸	۱۰
فرانسه	موجود نیست	۸	۱۲	۱۴	۱۵
ایتالیا	۱۰	۱۲	۱۵	۱۹	۱۹
انگلستان	۳	۹	۱۲	۱۳	۱۳
کانادا	۱	۱	۳	۴	۶
متوسط G-7	موجود نیست	۶	۸	۱۰	۱۱
متوسط EU-15	موجود نیست	۶	۹	۱۱	۱۲
متوسط G7 کارکنان	موجود نیست	۲a	۲	۴	۵
متوسط G7 کارفرمایان	موجود نیست	۳a	۶	۶	۶
متوسط EU کارکنان	موجود نیست	۲a	۳	۴	۴
متوسط EU -کارفرمایان	موجود نیست	۴a	۶	۷	۷

۴. مالیات‌های بر مصرف

جداول شماره ۷ و ۸ نشان می‌دهند که بین سال‌های ۱۹۶۵ تا ۱۹۷۵ سهم مالیات‌های مصرف به جمع درآمدهای مالیاتی به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته است. این مطلب کلاً ناشی از تقلیل سهم انواع خاص مالیات بر مصرف [۱] بوده است. از سال ۱۹۷۵ به بعد سهم مالیات بر مصرف اندکی افزایش یافت و از ۲۹ درصد به ۳۱ درصد در اتحادیه اروپا و از ۲۲ درصد به ۲۴ درصد در گروه هفت رسید. از سال ۱۹۷۵ به بعد روند تقلیل سهم انواع خاص مالیات بر مصرف اندک بود به حدی که افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات‌های عمومی بر مصرف از آن تجاوز می‌کرد.

جداول مذکور همچنین نشان می‌دهند که افزایش نسبی عمومی در سهم مالیات بر مصرف در دوره‌های اخیر در کشورهای اتحادیه اروپا بسیار بیش از کشورهای عضو گروه هفت بوده است. دلیل آن توجه و تکیه بیشتر اروپائیان، در مقایسه با غیر اروپائیان، روی مالیات بر مصرف است.

---

۱. منظور مالیات بر مصرف کالاهای خاص و معین است. نقطه مقابل آن مالیات عمومی بر مصرف است که شمار زیادی از کالاها و خدمات مصرفی را در بر می‌گیرد.

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

جدول شماره (۷) - نسبت مالیات بر مصرف عمومی به جمع درآمدهای مالیاتی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
متوسط G-7	موجود نیست	۳۰	۲۲	۲۲	۲۴
متوسط EU-15	موجود نیست	۳۶	۲۹	۳۱	۳۱

جدول شماره (۸) - نسبت مالیات بر مصرف عمومی به تولید ناخالص داخلی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
متوسط G-7	موجود نیست	۹	۸	۹	۹
متوسط EU-15	موجود نیست	۱۰	۱۰	۱۲	۱۲

۵. مالیات بر دارایی و سرمایه

سهم مالیات بر دارایی خالص و نقل و انتقال دارایی های سرمایه‌ای در تأمین درآمدهای دولت همواره پایین بوده است و تقریباً به طور ثابت کم تر از ۲ درصد و یا حتی کم تر از یک درصد بوده است. بعکس در نیمه اول قرن بیستم درآمد حاصل از مالیات بر اموال غیرمنقول مقام مهمی را احراز کرده بود که در نیمهٔ دوم این مقام را به میزان زیادی از دست داد.

جدول شماره ۹ نشان می‌دهد که سهم این گونه مالیات بین سال های ۱۹۶۵ تا ۱۹۸۵ بسیار کاهش یافته است، اما از آن به بعد در اغلب کشورهای گروه هفت اندکی افزوده شده است.

جدول شماره (۹) - نسبت مالیات بر دارائی به جمع درآمدهای مالیاتی (درصد)

	۱۹۵۵	۱۹۶۵	۱۹۷۵	۱۹۸۵	۱۹۹۵
آمریکا	۱۳	۱۶	۱۴	۹	۱۰
ژاپن	۱۰	۸	۹	۱۰	۱۲
آلمان	۹	۶	۴	۳	۳
فرانسه	موجود نیست	۴	۳	۴	۵
ایتالیا	۸	۷	۳	۲	۶
انگلستان	۱۳	۱۴	۱۳	۱۲	۱۰
کانادا	۱۱	۱۴	۹	۹	۱۰
متوسط G-7	موجود نیست	۱۰	۸	۷	۸
متوسط EU-15	موجود نیست	۷	۵	۴	۴

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

معافیت کتابفروشان و مؤسسات انتشاراتی

در صفحات ۲۵ و ۲۶ مشروح مذاکرات جلسه ۳۸۷ (۷۹/۳/۴) مجلس شورای اسلامی، ضمیمهٔ شمارهٔ ۱۶۱۰۴ روزنامهٔ رسمی، سخن از لایحه‌ای به میان آمده است که طی آن معافیت کامل مالیاتی برای کتابفروشان و مؤسسات انتشاراتی پیش‌بینی شده است. این لایحه که کلیات آن در همان جلسه به تصویب رسیده است ظاهراً نکتهٔ مهمی ندارد و به طور ساده خواسته‌اند دو رشته کار و کسب را از مالیات معاف کنند. اما مطلب قابل ذکر به حواشیِ قضیه بازمی‌گردد که به شرح زیر بیان می‌گردد:

۱. در توجیه معافیت یاد شده گفته شده است: «مجموعاً به این نتیجه رسیدیم که برای حمایت از قشر نویسندگان و کسانی که قصد بالا بردن فرهنگ کشور را دارند معافیتی را در نظر بگیریم که این معافیت از نظر مقدار، مبلغ قابل توجهی نیست ولی از نظر ارزش‌گذاری و توجه به نویسندگان و کسانی که قصد دارند با قلم خودشان در راه هدایت جامعه قدم بردارند از این جهت حائز اهمیت است» (صفحه ۲۵).

۲. بنابراین ظاهراً انگیزهٔ تدوین لایحه، حمایت از نویسندگان و مؤلفین بوده است، اما به جای این گروه قرار است کتابفروشان و مؤسسات انتشاراتی را از مالیات معاف کنند و نکته در همین جااست.

۳. همان گونه که می‌دانیم ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم شرکت‌ها و مؤسسات بخش عمومی را موظف کرده است که اگر وجهی بابت «نویسندگی، تالیف و تصنیف» به نویسندگان و مولفین و مصنفین پرداخت کنند، ۵ درصد آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات این اشخاص کسر و به وزارت دارایی پرداخت نمایند. علاوه بر این اگر قراردادی هم با این اشخاص بسته شده باشد (که معمولاً بسته می‌شود) باید رونوشت آن جهت رسیدگی به حوزهٔ مالیاتی محل تسلیم شود (تبصره ۱، ماده ۱۰۴).

۴. پس نویسندگان و مولفین از مالیات معاف نیستند و باید کماکان مالیات بپردازند، اما برای تشویق آنها کتابفروشان و موسسات انتشاراتی را از مالیات معاف می‌کنند.

۵. شاید گفته شود که اگر کتابفروش و انتشاراتی از مالیات معاف شود، حاضر خواهد بود حق‌الزحمهٔ بیشتری به مولف و مترجم بپردازد. اگر کسی بر این نظر باشد بهتر است نظر نویسندگان باسابقه و حرفه‌ای را بپرسد تا بداند چه اندازه چنین اظهاری با تجربهٔ حرفه‌ای آنان مطابقت دارد.

۶. حتی به فرض آن که چنان اظهار نظری درست باشد، اما آیا بهتر نبود که اگر می‌خواهند به جماعت معینی یاری رسانند، این لطف را مستقیماً در حق خود آنها مبذول دارند تا این که به جای کمک به حسن، تقی را مشمول عنایت قرار دهند و او اگر خواست سهمی هم به حسن بدهد؟

۷. مطلب قابل ذکر دیگر این که در همان مذاکرات آمده است: «محاسبه‌ای که ما کردیم شاید در طول سال مبلغ معافیت مالیاتی این‌ها ۳۰۰ الی ۴۰۰ میلیون تومان بیشتر نباشد. بنابراین مبلغی نیست که جای اشکال و ایراد داشته باشد» (صفحه ۲۵ ستون اول). پرسشی که به میان می‌آید این است که آیا این ارقام دقیق‌اند یا خیر.

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

تنها چیزی که می‌توان گفت این است که سرقفلی حداکثر ۲۰ مغازهٔ واقع در مناطق مرغوب تهران از این مبلغ تجاوز می‌کند.

۸. البته اگر مصلحت باشد که کتابفروشی‌ها و موسسات انتشاراتی از مالیات معاف شوند، مشکلی در میان نیست. تنها بحث بر سر این است که اگر انگیزهٔ این کار کمک به مؤلفین و مترجمین بوده است، خوب بود لااقل خود این جماعت را هم در نظر می‌گرفتند.

۹. به هر تقدیر باید منتظر مذاکرات بعدی مجلس در این خصوص و نتیجهٔ نهائی کار بود، تا بتوان به درستی در این باب داوری نمود. چه بسا که همین نکته ضمن مذاکرات مطرح و در لایحه گنجانیده شود.

حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران

م. اکباتان

حقوق مالیاتی یکی از شعب جدید دانش حقوقی است که در دهه‌های اخیر پا به عرصه نهاده و ظرف مدت کوتاهی از تحول و توسعهٔ چشمگیری برخوردار شده است. در همین فاصله اصول و موازین تازه‌ای در این رشته از علم حقوق پدیدار گشته و استقرار یافته است که در موارد بسیاری از اصول سنتیِ حقوق فاصلهٔ قابل ملاحظه‌ای گرفته است، چنان که حقوق مالیاتی خود به رشتهٔ مستقل و ویژه‌ای مبدل گردیده است.

با توسعهٔ حقوق مالیاتی رشته‌های جدیدی از بطن آن پدیدار گشته که حقوق بین‌الملل مالیاتی یکی از آنها است. همان گونه که می‌دانیم بحث حقوق بین‌الملل زمانی مطرح می‌شود که پای اصول و مقرراتی در ارتباط با بیش از یک کشور مطرح باشد. با گسترش بی‌سابقهٔ مناسبات اقتصادی و بازرگانیِ بین‌المللی امر مالیات به سرعت از محدودهٔ سنتی و دیرینهٔ خود در درون مرزهای کشورها فراتر رفته و از جهات متعددی جنبهٔ بین‌المللی به خود گرفته است، چنان که امروز، حتی از روابط بین‌المللی مالیاتی سخن می‌رود.

مبانی و مقررات حقوق بین‌الملل مالیاتی از طرفی در قوانین داخلی کشورها گنجانیده شده است و از سوی دیگر انبوهی از قراردادهای مالیاتی بین‌المللی بین کشورها منعقد گردیده است که پایه مناسبات بین‌المللی مالیاتی را تشکیل می‌دهد.

اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، همکاری بین‌المللی و تبادل اطلاعات جهت مقابله با ترفندهای مالیاتی و

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

گریز مالیاتی موضوع این گونه قراردادها را تشکیل می‌دهد. کشور ایران نیز، به ویژه در سال‌های اخیر، شمار قابل توجهی از این گونه قراردادهای بین‌المللی را منعقد ساخته است. قراردادهای مالیاتی چندجانبه‌ای نیز در سطح جهان وجود دارد و مجامع بین‌المللی نظیر سازمان ملل متحد و سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی و مؤسسات آموزشی - پژوهشی متعددی نیز در این زمینه بسیار فعال هستند.

مبانی حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران را نیز می‌توان از طرفی در همین قراردادها و از سوی دیگر در قوانین و مقررات داخلی کشور جستجو نمود. قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات دیگری نظیر آراء و بخشنامه‌های سازمان مالیاتی کشور مهم‌ترین منابع داخلیِ حقوق مورد بحث را تشکیل می‌دهند. مجله مالیات در پی آن است که از این پس مقررات جدید مربوط به حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران را در حد امکان معرفی کند و مورد بررسی قرار دهد تا مورد استفادهٔ جویندگان و پژوهندگان این رشتهٔ خاص از حقوق مالیاتی واقع شود. به عنوان شروع کار در همین شماره یک بخشنامه بالنسبه جدید سازمان مالیاتی را معرفی و مورد بحث قرار می‌دهد.

بخشنامه شماره ۹۵۳۳/۴۹۵۲۴ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۰/۴ معاونت درآمدهای مالیاتی به موضوع مالیات حقوق تبعهٔ کشورهای طرف قرارداد مالیاتی با ایران پرداخته است. مقدمهٔ یادآور می‌گردد که قراردادهای مالیات مضاعف ایران با سایر کشورها غالباً بر اساس قرارداد نمونه‌ای که سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) تنظیم نموده منعقد گردیده است. این قراردادِ مُدل تقریباً در سراسر جهان مورد تقلید قرار می‌گیرد، ضمن این که هر کشوری ممکن است بنا به تشخیص و مصلحت خود برخی اصلاحات در آن به عمل آورد.

ماده ۱۵ کنوانسیون مُدل OECD (و همچنین ماده ۱۵ اغلب قراردادهای مالیاتی ایران) راجع به خدمات شخصی غیرمستقل (Dependent Personal Services) می‌باشد. منظور از اصطلاح غیرمستقل یا وابسته آن است که خدمات مورد بحث برای دیگران به عمل آید، نظیر کاری که یک کارگر در خدمت کارفرمای خود انجام می‌دهد. به طور کلی تمامیِ حالات استخدامی مشمول همین عنوان است. نقطهٔ مقابل آن خدمات شخصی مستقل (Independent Personal Services) می‌باشد و آن شامل فعالیت‌های حرفه‌ای و نظایر آن است که افراد به طور آزاد و به حساب خود انجام می‌دهند، مانند کار یک وکیل دادگستری، پزشک، معمار و غیره. ضمناً منظور از وصف «شخصی» (personal) در مورد این دو دسته از خدمات آن است که انجام خدمت توسط شخص حقیقی یعنی فرد انجام می‌پذیرد.

ورود قرارداد مالیاتی به این بحث به خاطر آن است که بگوید در چنین مواردی مالیات متعلق به حق‌الزحمهٔ خدماتِ مربوط، باید به کدام از دو دولت متعاهد پرداخت شود، تا به این ترتیب تکلیف روشن باشد و فرد حقوق‌بگیر ناچار نگردد به هر دو کشور مالیات بپردازد که این مصداقِ همان مالیات مضاعف است. ضمناً تعیین تکلیف به خاطر جلوگیری از این احتمال نیز هست که مالیات مربوط به هیچ

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

یک از دو کشور داده نشود و به اصطلاح حالت گریز مالیاتی یا عدم پرداختِ مضاعفِ مالیاتی پیش آید. ماده ۵ اصل را بر این قرار می‌دهد که اگر فردی مقیم فرضاً کشور «الف» باشد (که طرف قرارداد مالیاتی با کشور «ب» است) بابت حقوق و دستمزدی که دریافت می‌کند مشمول مالیات همان کشور الف است. به عبارت دیگر اصل بر رعایت قاعدهٔ اقامت در امر مالیاتی (Residence Principle of Taxation) است.

اما بر قاعدهٔ مذکور ضمن قرارداد استثنائی وارد شده است که به موجب آن مالیات حقوق و حق‌الزحمهٔ خدمات شخص غیرمستقلِ انجام شده از سوی اشخاصِ مقیم کشور «الف» باید به دولت دیگرِ طرف قرارداد یعنی دولت «ب» پرداخت شود. این استثناء در صورتی صادق است که شرایط زیر جمع باشد:

۱. استخدام چنان شخصی در کشور ب انجام شده باشد، یعنی او را در کشور ب برای کار در کشور الف استخدام کرده باشند.

۲. مدت اقامت شخص مورد بحث در کشور الف ظرف یک دوره ۱۲ ماهه «که در سال مالی مربوط شروع یا خاتمه می‌یابد» از ۱۸۳ روز تجاوز نکند.

۳. حق‌الزحمه توسط یا از طرف کارفرمایی که مقیم دولت الف نمی‌باشد پرداخت گردد.

۴. حق‌الزحمه بر عهدهٔ موسسه ثابت یا پایگاه ثابتی که کارفرما در کشور الف دارد، نباشد.

اغلب مؤسسات و شرکت‌های خارجی که در ایران سرمایه‌گذاری‌هایی انجام داده و تأسیساتی به وجود آورده‌اند و کارکنان خود را به عنوان مهندس و غیره جهت کار در این تأسیسات به ایران اعزام می‌دارند، بحث ماده ۱۵ در مورد آنان مطرح می‌شود. بخشنامهٔ وزارت اقتصاد و دارایی به همین مورد پرداخته و تصریح کرده است که چنین افرادی در صورتی از مالیات حقوق ایران معاف خواهند بود که شرایط چهارگانهٔ فوق نسبت به آنان صادق باشد. شرایط چهارگانهٔ مذکور در بخشنامه به تبعیت از ماده ۱۵ قراردادهای مالیات مضاعف نقل شده و متنی مشابه آنچه فوقاً ذکر شد دارد. تنها در یک مورد اختلافی از این بابت مشاهده می‌شود و آن به بند الفِ بخشنامه بازمی‌گردد که متن آن به شرح زیراست:

«الف - جمع مدتی که دریافت کنندهٔ حقوق در یک یا چند نوبت در جمهوری اسلامی ایران به سر برده است از ۱۸۳ روز در سال مالی مربوطه تجاوز نکند».

این متن با آنچه ضمن بند ۲ فوق نقل کردیم متفاوت است. در آنجا صحبت از یک دورهٔ ۱۲ ماهه بود «که در سال مالی مربوط شروع یا خاتمه می‌یابد». یعنی دورهٔ ۱۲ ماههٔ مورد محاسبه ممکن است عیناً با سال مالی منطبق و یکی نباشد و فرضاً چند ماه قبل از سال مالی مربوط آغاز گردیده و چند ماه پس از شروع آن خاتمه یافته باشد. از جمله در قرارداد مالیات مضاعف ایران و گرجستان (مندرج در روزنامه رسمی مورخ ۷۸/۱۲/۲۶) موضوع به همین شکل اخیر منعکس گردیده است.

البته هستند قراردادهای مالیات مضاعفی که مانند بخشنامهٔ مورد بحث در آنها از عبارت «در سال مالی مربوط» استفاده شده است. از جمله در قراردادهای بین انگلستان و آمریکا (سال ۱۹۷۶) و

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

قرارداد ترکیه و انگلستان (سال ۱۹۸۶). اما این قراردادها (که بعضاً در تاریخ‌های متعاقب اصلاح شدند) بر پایه نمونهٔ سال ۱۹۶۳ کنوانسیون مُدل سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی تنظیم شده بودند که در آن کنوانسیون عین عبارت مذکور در بخشنامهٔ مورد بحث گنجانیده شده بود. در ژوئیه سال ۱۹۹۲ شورای سازمان نامبرده گزارشی را تصویب کرد که در آن پیشنهاد تغییر متن یاد شده درج گردیده بود. داستان از این قرار بود که ملاحظه شد در موارد زیادی سال مالی کشورهای طرف قرارداد مالیاتی با یکدیگر اختلاف دارند و در نتیجه ترتیب کار به نحوی داده می‌شد که کارکنان ذیربط اندکی کم‌تر از شش ماه به پایان سال مالی و اندکی کم‌تر از شش ماه پس از خاتمهٔ آن را در کشور مربوط می‌ماندند و در نتیجه در هر سال مالی کم‌تر از ۱۸۳ روز در کشور میزبان اقامت داشته‌اند و به این ترتیب شرط مندرج در ماده ۱۵ محقق می‌شد و کشور میزبان حقی به دریافت مالیات نداشت. با توجه به این سابقه و چون ماجرای صورت یک ترفند مالیاتی را به خود گرفته بود، سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی این بخش از کنوانسیون را اصلاح کرد و به شکلی درآورد که در قرارداد ایران و گرجستان ملاحظه می‌شود.

با توجه به آنچه گفته شد و با عنایت به این که تعداد قابل توجهی از قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز بر اساس متن اصلاحی ماده ۱۵ کنوانسیون سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی تنظیم شده‌اند، شاید مناسب باشد که در متن بخشنامهٔ مورد بحث اصلاحی از همین بابت به عمل آید.

بند ب بخشنامه که عیناً از متن قراردادهای مربوط نقل شده شرط کرده است که حق‌الزحمه «توسط یا از طرف» کارفرمایی که مقیم دولت جمهوری اسلامی نیست پرداخت شود.

مفهوم «توسط» (ترجمهٔ لفظ انگلیسی by) روشن است یعنی این که کارفرمای مقیم خارج خود نسبت به پرداخت حقوق متعلق اقدام کند. اما مفهوم «از طرف» (ترجمهٔ on behalf) دقیقاً چیست؟ فرض کنید کارفرما که یک شرکت بزرگ اروپایی است، کارخانه‌ای در ایران تاسیس کرده و یک مهندس تابع کشور محل اقامت خود را برای سرپرستی فعالیت‌های فنی و تولیدی کارخانه به ایران اعزام کرده است. از طرفی یک شرکت فرعی نیز از سوی شرکت کارفرما در ایران تأسیس شده و به ثبت رسیده است تا امور کارخانه را اداره کند. این شرکت به عنوان فرعیِ شرکت مادر موظف است سود خالص و قابل تقسیم خود را مآلاً به شرکت اصلی بپردازد. ضمناً ادعا می‌کند که حقوق و مزایای مهندس مذکور را هم که بر عهدهٔ شرکت مادر است «از طرف» آن شرکت پرداخت می‌نماید. در چنین حالتی برای مقابله با هر گونه ترفند مالیاتیِ احتمالی می‌توان به قاعده‌ای که در حقوق مالیاتی شناخته شده است یعنی قاعدهٔ ماهیت فوق شکل (substance over form doctrine) استناد کرد. به این معنی که باید بررسی نمود آیا شرکت فرعیِ مقیم ایران پرداخت حق‌الزحمه به کارکنانِ تبعهٔ خارج را واقعاً و در ماهیت امر از سوی کارفرمای مقیم خارج انجام می‌دهد، و یا این که پای یک ظاهرسازی و ترفند مالیاتی در میان است.

از طرفی اصطلاح کارفرما نیز باید بر همین پایه مورد وارسی قرار گیرد. توضیح این که گاهی ترفندی

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

به این شکل پیاده می‌شود که شرکت اصلی یک موسسهٔ واسطه را پدید می‌آورد و یا به یک موسسهٔ واسطهٔ موجود و مقیم خارج از کشورِ میزبان متوسل می‌شود و آن موسسه (یا شخص) ظاهراً نقش کارفرما را به عهده گرفته و کارکنان موردنظر را استخدام می‌کند و برای کار به کشور میزبان می‌فرستد. پس ظاهر قضیه رعایت شده و استخدام در خارج انجام پذیرفته است، اما کارفرمای واقعی شخص یا شرکت دیگری است که از این ترفند و صورت‌سازی استفادهٔ مالیاتی می‌برد. در این حالت نیز باید از همان قاعدهٔ ماهیت فوق شکل استفاده کرد، به این معنی که به ماهیت روابط استخدام کنندهٔ مورد بحث و کارکنان مربوط توجه داشت و کشف نمود که آیا رابطهٔ واقعی کارفرما و کارمند یا کارگر عملاً و در ماهیت امر وجود دارد یا خیر. ضوابط چندی را می‌توان در این زمینه مورد توجه قرار داد. از جمله این که آیا مسئولیت و ریسک اقدامات و کار کارکنان موردنظر واقعاً بر عهدهٔ استخدام‌کنندهٔ مذکور است یا خیر. و آیا استخدام‌کننده حق دستور به کارکنان مربوط در زمینهٔ کارشان را دارد یا نه و ضوابط دیگری از این قبیل.

شرط آخرِ مذکور در بندج بخشنامه مورد بحث و قراردادهای مالیاتی این است که حق‌الزحمهٔ کارکنان موردنظر بر عهدهٔ موسسهٔ ثابت یا پایگاه ثابتی نباشد که توسط پرداخت کنندهٔ حق‌الزحمه (کارفرما) در ایران دایر شده است.

البته در متن بخشنامه و ترجمهٔ فارسی قراردادهای مالیاتی ایران به جای موسسه ثابت از «مقر دائم» استفاده شده است. به نظر نگارنده ترجمهٔ permanent establishment به موسسهٔ ثابت مناسب‌تر است که این مطلب چند بار ضمن مقالاتِ چاپ شده در مجله مالیات ذکر شده و دلایل آن بیان گردیده است. به هر تقدیر منظور از موسسه ثابت یا مقر دائم هر گونه شعبه، دفتر، کارخانه، سایت ساختمانی و نظایر آن‌ها است که شرکت یا موسسهٔ مقیم یک کشور در کشور دیگر افتتاح می‌کند و معاملات و عملیات خود را از طریق آن در کشور میزبان انجام می‌دهد. اگر همین محل ثابت از طرف صاحبان حرفه‌های آزاد در کشور مقابل برپا شود آن را پایگاه ثابت می‌نامند.

موسسهٔ ثابت یا پایگاه ثابت تمام فعالیت خود را در کشور میزبان انجام می‌دهد و به همین جهت از لحاظ مالیاتی با همان کشور پیوند دارد و اگر حق‌الزحمهٔ کارکنان مورد بحث را چنین موسسهٔ ثابتی بر عهده داشته باشد، مانند آن است که کارکنان مربوط حقوق‌بگیر یک موسسهٔ داخلی هستند و طبعاً مالیات چنان حقوقی باید به دولت محلی پرداخت شود.

در پایان بخشنامهٔ وزارتی آمده است که «احراز شرایط مذکور مستلزم رسیدگی و بررسی اسناد و مدارک تایید شده و معتبر می‌باشد». به همین منظور بخشنامه مقرر داشته است که مالیات حقوق اشخاص مورد بحث به طور معمول وصول شود تا در صورتی که مشخص شود شرایط مذکور احراز شده و مورد مشمول مالیات ایران نبوده است، مالیات مکسوره از این بابت طبق مقررات مسترد گردد.

(متن کامل بخشنامه در قسمت «مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی» همین شماره از مجله مالیات به چاپ رسیده است).

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

قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

دکتر محمّد توکّل

(بخش پنجم)

مفهوم اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالات و اهمیت آن را در بخش‌های قبلی بیان داشتیم و سپس اصل معامله‌کنندگان مستقل را که ملاک داوری در مورد قیمت‌گذاری‌های مشکوکِ موسسات وابسته به یکدیگر محسوب می‌گردد، بررسی نمودیم. بحث دربارهٔ راه‌های پیاده کردن اصل مذکور و حل مسألهٔ قیمت‌گذاری انتقالات را در شمارهٔ قبل مجله آغاز کردیم و از بین روش‌های سنتی نخست روش قیمت مستقل قابل قیاس و سپس روش بازفروش را شرح دادیم و اینک سومین طریقه از روش‌های سنتی یعنی روش هزینه بعلاوه را مورد بحث قرار می‌دهیم.

روش هزینه بعلاوه

هدف، یافتن قیمت واقعی دادوستدها و نقل و انتقالات انجام شده بین طرف‌های وابسته به یکدیگر است. قیمت واقعی همان قیمت جاری در مناسبات بین طرف‌هایی است که رابطه و وابستگی به یکدیگر ندارند و در معاملات خود صرفاً ملاحظات تجاری و اقتصادی را در نظر می‌گیرند. اما طرف‌هایی که به یکدیگر وابسته‌اند، مانند شرکت‌ها و موسساتِ عضو یک گروه، ممکن است بهای دادوستدهای بین خود را تحت تأثیر ملاحظات دیگری تعیین کنند که یکی از مهم‌ترین این ملاحظات مسألهٔ مالیات می‌تواند باشد. به ویژه اگر شرکت‌های عضو گروه در دو یا چند کشور مستقر باشند، می‌توانند این قیمت‌گذاری‌ها را به نحوی تعیین کنند که بخش اعظم سود نهایی عاید آن عضو از گروه شود که در یک کشور دارای بارِ مالیاتیِ نازل یعنی یک بهشت مالیاتی مقیم است، و در نتیجه مجموع بار مالیاتی گروه به زیان یک یا چند کشور دیگر سبک می‌شود. در مواردی هم این ترتیب به خاطر آن اتخاذ می‌شود که شرکت‌های بین‌المللیِ فعال در کشورهای در حال توسعه مالیات کم‌تری به کشور میزبان بپردازند.

روش هزینه بعلاوه یکی از روش‌های خنثی کردن ترفند مالیاتی مذکور می‌باشد. در این روش هزینه‌ای

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

که یک معامله برای انجام دهندهٔ آن داشته است در نظر گرفته می‌شود. فرضاً اگر پای فروش کالا یا خدمات در میان باشد و تردید حاصل شود که قیمت این معامله به درستی تعیین نگردیده است، آنگاه سعی می‌شود قیمت تمام شدهٔ چنان کالاها یا خدماتی را تعیین کنند. سپس یک حاشیه سود معقول را به این قیمت تمام شده می‌افزایند، با این استدلال که معمولاً فروش کالا یا خدمات به منظور تحصیل سود انجام می‌پذیرد. میزان این سود باید رقمی باشد که در شرایط عادی بازار آزاد به طور معقول قابل تحصیل است. با افزودن این سودِ فرضی به قیمت تمام شدهٔ کالا یا خدمات موردنظر برای فروشندهٔ آن، بهای مستقل معامله به دست می‌آید. یعنی بهایی که در شرایط عادی، معامله کنندگان مستقل برای متاع خود مطالبه می‌نمایند. آنگاه به جای قیمت‌گذاری انجام شده از سوی شرکت‌های وابسته به یکدیگر که احتمال ساختگی بودن آن وجود دادر، همین قیمت فرضی را ملاک قرار می‌دهند و مالیات متعلق را بر اساس آن تعیین می‌کنند.

بنا به تجاربی که در زمینهٔ مسائل مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات در سطح بین‌المللی به دست آمده است، نظر مراجع جهانی (مانند سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی) بر این است که اجرای این روش در موارد زیر بهتر نتیجه می‌دهد: در مواردی که شرکت‌ها و موسسات وابسته به یکدیگر کالاها و فراورده‌های نیمه‌ساخته به یکدیگر انتقال می‌دهند، در مواردی که این گونه موسسات بین خود قراردادهای استفادهٔ مشترک از برخی تسهیلات و تأسیسات منعقد می‌نمایند، هنگامی که همین شرکت‌ها و موسسات ترتیبات بلندمدتی را در مورد خرید و تدارک کالاها و وسایل بین خود برقرار ساخته‌اند و همچنین در مورد فروش خدمات به شرکت‌های وابسته.

برای آن که بتوان سود قابل قبول برای معاملاتِ بین شرکت‌های وابسته را به دست آورد، طریقهٔ ایده‌آل این است که بتوان به معاملات مشابه و قابل قیاسی دسترسی پیدا کرد که در شرایط مساوی از سوی همین شرکت‌ها با موسسات ثالث و مستقل انجام شده است. آنگاه می‌توان سود حاصل در چنان معاملات مستقلی را مبنای محاسبهٔ حاشیه سود شرکت موردنظر قرار داد.

حالت دیگر این است که معاملهٔ مشابهی در همان بازار و تحت شرایط یکسان بین سایر موسساتِ مستقل و غیروابسته به یکدیگر انجام شده باشد. سود این گونه معاملات نیز می‌تواند مبنای محاسبهٔ حاشیه سود شرکت موردنظر قرار گیرد و با افزودن این سود به قیمت تمام شدهٔ کالا یا خدمات برای فروشنده، بهای واقعی انتقالات به دست آید.

اما نکتهٔ مهم در این میان همان مسألهٔ مشابهت و قابلیت قیاس است. در این زمینه دو قاعده به شرح زیر در کشورهای غربی پذیرفته شده است:

– نخست این که بین دو معاملهٔ مورد قیاس یا دو مؤسسهٔ انجام دهندهٔ این معاملات تفاوت موثری وجود نداشته باشد. تفاوت موثر آن است که در شرایط بازار آزاد روی سود حاصل اثر قابل توجهی داشته باشد.

– دوم این که به فرضِ وجود تفاوتِ موثر به شرح فوق، وضعیت چنان باشد که بتوان در ارقام مربوط تعدیلات لازم را در ارتباط با آن تفاوت‌ها به عمل آورد چنان که با این تعدیلات آثار اختلاف تا حد معقولی زایل گردد و بتوان دو معاملهٔ مورد بحث را با یکدیگر قابل قیاس دانست.

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

در این بحث مسألهٔ مهم یافتن حاشیه سود مستقل برای معاملهٔ مورد بررسی است، یعنی سودی که در شرایط بازار آزاد قابل حصول است. در نتیجه علاوه بر مسألهٔ تشابه بین کالاهای موضوع دو معامله، عوامل موثر دیگری نیز در سود اثر می‌گذارند که شاید اهمیت آنها از این دید خاص بیش از تشابه کالاها اهمیت داشته باشد. توجه کنید که بحث بر سر تشابه سود است و نه تشابه قیمت. اگر دو موسسه هر دو کالاهای واحدی را بفروشند اما یکی از آنها از وسایل، تبلیغات و امکانات بهتری استفاده کند و در نتیجه با کارآئی بهتری عمل نماید، در حالتِ عادی و تساوی سایر شرایط می‌توان سود بیشتری را برای چنان موسسه‌ای پیش‌بینی نمود. به عکس اگر دو موسسه کالای مختلفی را بفروشند، اما از لحاظ امکانات، تبلیغات و غیره در شرایط مساوی قرار داشته باشند، می‌توان سود کم و بیش مشابهی را در بازار واحد برای آنها متوقع بود.

نتیجه این که در اجرای شرط دوم از شرایطی که فوقاً اشاره کردیم توجه به این عوامل جانبی ضرورت دارد. شرط دوم این بود که اگر بین دو معاملهٔ مورد قیاس اختلاف موثری وجود داشته باشد، باید بتوان تعدیلاتی را در ارقام مربوط به عمل آورد، چنان که اثرات اختلاف را خنثی کند و ارقام قابل قیاسی به دست دهد. در این تعدیلات باید به چند مورد توجه داشت:

- دارایی‌هایی که هر یک از دو موسسه برای کسب و کار خود مورد استفاده قرار می‌دهند (مانند محل کسب و موقعیت آن، نام یا علامت تجارتی و غیره).
- ریسک‌هایی که هر یک از آنها پذیرفته‌اند، مانند قبول گارانتی و نظایر آن.
- شرایط قراردادی، در صورتی که معاملات دو موسسه بر اساس قرارداد انجام پذیرد.
- استراتژی تجاری موسسات، فرضاً ممکن است یکی از دو موسسه سیاست تصرف بازار را دنبال می‌کند و به همین سبب معاملات خود را زیر قیمت بازار انجام دهد.
- سایر اوضاع و احوال اقتصادی دو مؤسسه.
- روش حسابداری دو مؤسسه را نیز باید بررسی نمود. ممکن است اختلاف در روش حسابداری سبب اختلاف در ارقامی نظیر قیمت تمام شدهٔ کالاها و میزان سود گردد.

برای آن که مطلب روشن‌تر شود، نمونه‌ای از مقررات مالیاتی کشور ایتالیا را در همین رابطه نقل می‌کنیم. دستورالعمل شمارهٔ ۲۲/۲۲۶۷ مورخ ۲۲ سپتامبر ۱۹۸۰ وزارت دارائی ایتالیا مثالی را ذکر کرده است که در آن وضع مؤسسهٔ مورد رسیدگی (مؤدی) و مؤسسهٔ مشابه و مستقلِ مورد قیاس از این قرار است:

	مؤدی	موسسهٔ مورد قیاس
هزینه تولید	+	+
هزینهٔ تحقیق و توسعه	+	−
هزینه‌های تجارتی (تبلیغات و غیره)	+	−
هزینه‌های بالاسری	+	+
هزینه‌های مالی (مانند بهرهٔ اعتبارات)	+	+

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

فرض بر این است که هزینه‌های مشترک هر دو موسسه نسبت به هر واحد تولید کم و بیش مساوی است. آنگاه مؤدی دو رشته هزینه انجام داده است که موسسهٔ نمونه و مورد قیاس آن هزینه‌ها را انجام نداده است. این به معنیِ اختلافِ در وضعیت دو مؤسسه است. مقام مالیاتی باید تصمیم بگیرد که آیا این دو اختلاف آنقدر مهم هست که در سود نهایی اثر قابل توجهی بر جای گذارد یا نه.
اگر پاسخ منفی باشد آنگاه با قرار دادن ارقام، جدول فوق به صورت زیر درمی‌آید:

	مؤدی	موسسهٔ مورد قیاس
هزینه تولید	۳۰۰	۳۰۰
هزینهٔ تحقیق و توسعه	۲۰	–
هزینه‌های تجارتی (تبلیغات و غیره)	۵۰	–
هزینه‌های بالاسری	۲۵	۲۵
هزینه‌های مالی (مانند بهرهٔ اعتبارات)	۱۵	۱۵
جمع	۴۱۰	۳۴۰
حاشیه سود ۱۰ درصد	۴۱	۳۴
جمع قیمت	۴۵۱	۳۷۴

در این مثال فرض شده است که حاشیه سود معقول در شرایط جاری بازار ۱۰ درصد است. بنابراین با وجود اختلاف در قیمت نهایی ولی چون دو قلم هزینهٔ اضافی واقعاً از جانب مودی انجام شده است، بنابراین تعیین قیمت اضافی تا مرز ۴۵۱ برای قیمت‌گذاری‌های داخلیِ وی معقول می‌باشد و اگر قیمت تعیین شده با این رقم اختلاف قابل توجهی داشته باشد، مورد قبول مقام مالیاتی قرار نمی‌گیرد و همین مبلغ به عنوان بهای معامله، مورد محاسبهٔ مالیاتی قرار خواهد گرفت.
اما اگر بنا به تشخیص مقام مالیاتی هزینه‌های اضافی مؤدی در تعیین سود در شرایط بازار آزاد تأثیر قابل توجهی داشته باشد، آنگاه تعدیل باید تفصیلی‌تر باشد و نسبت به هر یک از انواع هزینه‌ها جداگانه صورت پذیرد و نتیجه نهایی به دست آید. مثال آن در جدول زیر منعکس می‌باشد:

	هزینه	حاشیه‌سود	قیمت مستقل
هزینه تولید	۳۰۰	۲۷ (۳۰۰ × ٪۹)	۳۲۷
هزینهٔ تحقیق و توسعه	۲۰	۳ (۲۰ × ٪۱۵)	۲۳
هزینه‌های تجارتی (تبلیغات و غیره)	۵۰	۳ (۵۰ × ٪۶)	۵۳
هزینه‌های بالاسری	۲۵	۴ (۲۵ × ٪۱۶)	۲۹
هزینه‌های مالی (مانند بهرهٔ اعتبارات)	۱۵	۳ (۱۵ × ٪۲۰)	۱۸
جمع	۴۱۰	۳۸	۴۵۰

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

در این مثال قیمت مستقل قابل قبول معادل ۴۵۰ واحد پول تعیین می‌شود و قیمت‌گذاری داخلی شرکت‌های موردنظر در این حد مبنای محاسبهٔ مالیات قرار می‌گیرد.
بدیهی است اگر وضع از قراری باشد که نتوان با تعدیلاتی از این گونه معاملات موردی را با نمونهٔ مربوط به معاملات مستقل قابل قیاس نمود، باید از قیاس دو مورد صرف نظر نمود و به طرق دیگری متوسل شد.
ضمناً در تعیین هزینه‌ها و قیمت تمام شدهٔ کالاها و خدماتِ مورد انتقال همواره کار به آسانی انجام نمی‌شود و احتمالاً در این رابطه نیز در صورت امکان باید تعدیلاتی را انجام داد. به عنوان نمونه ممکن است دارائی مورد استفادهٔ مؤدی اجاری بوده و بابت آن اجاره بها پرداخته باشد، حال آن که مؤسسهٔ مورد قیاس، دارائی‌های مشابه را در مالکیت خود داشته است.
همان گونه که قبلاً گفته شد، در این بحث مسأله قیمت‌گذاری روی خدماتِ ارائه شده از سوی موسساتِ عضو گروه به یکدیگر نیز مطرح است. انواع خدمات اداری، فنی، مالی، حقوقی و بازرگانی در روابط بین شرکت‌های عضو گروه‌های بین‌المللی رد و بدل می‌شود. اولین نکته‌ای که در مورد خدمات بین گروهی باید مورد توجه قرار گیرد اطمینان از ارائهٔ خدمت است. به عبارت دیگر مقام مالیاتی باید بررسی کند که آیا ادعای شرکت در باب ارائه خدمات در داخل گروه واقعیت داشته است و یا این ادعا ترفندی است برای افزایش هزینه و کاستن از مالیات. گاهی ادعای انجام خدمتی می‌شود که معمولاً یک مؤسسهٔ مستقل کم‌تر حاضر به انجام هزینه برای استفاده از چنین خدماتی است و یا این که معمولاً موسسات بازرگانی مستقل خود این گونه خدمات را بر عهده می‌گیرند و حاضر به پرداخت هزینه بابت آن نیستند.
مشکل خدمات به ویژه هنگامی بروز می‌کند که فرضاً شرکت مادر و یا شرکت دیگر عضو گروه خدماتی را انجام داده باشند که به سودِ مجموعهٔ گروه بوده و اختصاصی به مؤدی موردنظر ندارد. تعیین سهم هر موسسه از این گونه هزینه‌ها ممکن است به آسانی مقدور نباشد.
در این بحث همچنین لازم است به مطلبی پرداخته شود که در مباحث راجع به قیمت‌گذاری انتقالات کم‌تر به آن توجه شده است، لکن نگارندهٔ این سطور مایل است آن را در همین مقام که به قیمت‌گذاری خدمات مربوط است مطرح نماید. قضیه از نظر کشورهای طرف معامله با شرکت‌های بزرگ بین‌المللی و چندملیتی، از جمله کشور ایران، حائز اهمیت است. ممکن است کسانی ایراد کنند که این بحث جزء مباحث متداول در زمینهٔ قیمت‌گذاری انتقالات نیست. اما اگر دقت کنیم خواهیم دید که بسیار به همان مباحث شباهت دارد.
سخن بر سر شرکت‌هایی است که کارکنان خود را در رابطه با قراردادها و فعالیت‌های صنعتی و اقتصادی به کشورهای طرف این گونه قراردادها اعزام می‌دارند. رقم حقوق و مزایایی که در ازای خدمات این افراد به حساب گرفته می‌شود، بسیار نازل‌تر از ارقام واقعی است. فرضاً ممکن است برای یک مهندس ارشد اروپایی که در یک کشور در حال توسعه مشغول کار است حقوق و مزایائی منظور شود که با توجه به نرخ جاریِ تسعیر ارز برابر ۵۰۰ دلار در ماه باشد. همه می‌دانیم که حتی یک کارگر ساده در چنان

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

کشوری حاضر نیست به حقوق ماهانه‌ای دو برابر این مبلغ تن در دهد.
این ظاهرسازی از کلیه عناصر مربوط به قیمت‌گذاری تصنعی انتقالات برخوردار است و تفاوتی با آن ندارد که فرضاً رقم نادرستی بابت یک خدمت حقوقی یا اداری به حساب گذارده شود. هدف عمده‌ای هم که از این نوع خاصِ قیمت‌گذاری انتقالات دنبال می‌شود، تقلیل مالیات است. از طرفی ترفند قیمت‌گذاری تصنعی انتقالات در همهٔ دنیا و به ویژه جهان غرب مورد توجه قرار گفته و انواع مقررات برای مقابله با آن به تصویب رسیده و اجراء می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز مصوبات بسیاری در این زمینه وضع کرده‌اند و این حق را برای کشورها شناخته‌اند که در مقام مقابله با چنین رفتاری، ارقام و حساب‌های ارائه شده از سوی شرکت‌های بین‌المللی و سایر موسسات را مورد وارسی قرار دهند و در صورت یافتن موارد قیمت‌گذاریِ تصنعیِ انتقالات، ادعای شرکت‌ها را نادیده گرفته و به جای آن قیمت‌ها و ارقام مربوط به معاملات مستقل و جاری در بازار آزاد را ملاک محاسبهٔ مالیات قرار دهند. ادامه دارد.

طرح خوداظهاری و رسیدگی مالیاتی از طریق نمونه‌گیری

مادهٔ ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم به وزارت امور اقتصادی و دارائی اجازه داده است:

«در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزءاً و در نقاطی که مقتضی بداند طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه‌های مؤدیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به‌طور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد»

مادهٔ ۱۹۴ قانون مالیات‌ها در تکمیل حکم مذکور می‌گوید:

«مؤدیانی که اظهارنامهٔ آنها در اجرای مقررات مادهٔ ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصهٔ قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده در صد اختلاف داشته باشد، علاوه بر تعلق جرائم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهدبود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها محروم خواهندشد»

این ترتیب رسیدگی از ضرورات زندگی اقتصادی و اجتماعیِ کشورها در زمان حاضر ناشی می‌گردد. افزایش بی سابقهٔ جمعیت در دوران‌های اخیر و

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

توسعه و تنوعِ شگفتِ فعالیت‌های اقتصادی قانونگذاران را بر آن داشته است که راه‌هایی از این گونه را در برابر مراجع مالیاتی قرار دهند، تا از حجم سرسام آور کار آنان کاسته شود. البته ملاحظات دیگری نیز در توسل به این شیوهٔ کار ملحوظ می‌باشد که مهم‌ترین آنها مصلحتِ جلب همکاریِ مؤدیان و نیل به آن ایدآلی است که نام تمکین مالیاتی بر آن نهاده‌اند. این مقصود از دو طریق دنبال می‌شود، نخست با نشان دادن اعتمادِ سازمان مالیاتی به مؤدیان، به این ترتیب که به آنان گفته می‌شود اظهارنامه‌هایشان را بدون رسیدگی می‌پذیرند. طریقهٔ دوم در واقع روی دیگر سکه است، به این معنی که برخی از اظهارنامه‌ها به شیوهٔ نمونه‌گیری انتخاب گردیده و با دقت هرچه تمام‌تر مورد رسیدگی و موشکافی قرار می‌گیرند. مؤدیانی که در این آزمایش اظهارنامه‌هایشان رد شود مشمول مجازات‌هایی شدیدتر از حد معمول می‌گردند و همین عامل می‌تواند بسیاری از مؤدیان را از فکر سوء استفاده از طرح خوداظهاری باز دارد.

حکم قانون مالیاتی ایران را فوقاً بیان داشتیم. چنان که ملاحظه می‌شود در این زمینه از چند جهت قائل به محدودیت شده‌اند. نخست از جهت موضوعی، به این معنی که می‌توان فقط برخی از منابع را کلاً یا جزءاً مشمول چنین طرحی قرارداد. دوم از جهت جغرافیائی، به این ترتیب که در نقاطی که مقتضی باشد می‌توان به این کار مبادرت ورزید. و بالاخره از لحاظ زمانی، که در هر سال باید نسبت به اجرای طرح مورد بحث اخذ تصمیم شود و در جرایید اعلام گردد.

گذشته از این وزارت امور اقتصادی و دارایی هیچ الزامی به استفاده از طرح خوداظهاری ندارد و تنها در صورتی که مقضی بداند به این کار مبادرت می‌نماید. در عمل موارد استفاده از ماده ۱۵۸ بسیار نادر بوده است. البته اخیراً سازمان مالیاتی کشور در صدد اجرای این طرح نسبت به املاک مسکونی اجاری عملکرد سال ۱۳۷۷ برآمده است که این موضوع از جمله در بخشنامهٔ شمارهٔ ۴۹۱۶۲ مورخ ۷۸/۹/۳۰ منعکس می‌باشد.

آنچه گفته شد به معنیِ خرده‌گیری از قلت موارد کاربرد روش نمونه‌گیری نیست و احتیاط زیادی که در این رمینه ابراز می‌گردد، با توجه به کمبود امکاناتِ سازمان مالیاتی از یک سو و رفتار مؤدیان و طرز تلقی آنان از امر مالیاتی از سوی دیگر، مطلب قابل درکی است. حکم قانون مالیاتی نیز از هر دو سوی قضیه (یعنی هم از جهت اجازهٔ اجرای طرح نمونه‌گیری و هم از لحاظ تعیین ضمانت اجراء) فاقد قدرت و استحکام است. ریشهٔ این وضع را هم باید در همان احتیاطی جستجو کرد که از آن نام بردیم.

به رغم این حقایق و ملاحظات، سیر زندگی و تحولات جهان امروز مقضیِ حرکت در جهت

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

استفاده از این گونه شیوهٔ رسیدگی است و می‌توان پیش‌بینی نمود که در آینده گزیری از آن نباشد.

با بیانِ حکم قانون مالیاتیِ ایران در این زمینه، بد نیست به عنوان یک بررسیِ تطبیقیِ کوتاه وضع کشوری مانند ایالات متحدهٔ آمریکا را این جهت مورد توجه قرار دهیم. بدواً برای آن که از اهمیتِ مالیات در آمریکا با خبر شویم، بد نیست بدانیم که درآمدهای مالیاتی فدرال در این کشور در چند سال اخیر به طور متوسط سالانه حدود ۱۳۰۰ میلیارد دلار بوده است. این رقم نزدیک به ۱۷ درصد تولید ناخالص داخلی آمریکااست. البته مبلغ مذکور فقط مالیاتی است که در سطح فدرال گرفته می‌شود و علاوه بر آن در سطح ایالات و در سطح شهرها نیز مالیات‌هایی گرفته می‌شود که جزء رقم فوق منظوز نگردیده است. حدود ۸۰٪ از درآمد مالیاتی از محل مالیات بردرآمد وصول می‌گردد.

سازمان مالیاتی فدرال سالا نه بیش از ۱۵۰ میلیون اظهارنامه، ۴۸ میلیون نامه و یک میلیارد اطلاعیه دریافت می‌دارد. با در نظر گرفتن این ارقام می‌توان پی برد که استفاده از شیوهٔ نمونه‌گیری تقریباً به یک ضرورت و الزام بدل شده است و عملاً نیز کل سیتم رسیدگیِ مالیاتی در آن کشور بر همین اساس مبتنی است. جوهر این سیستم اتکاء بر اظهارنامهٔ مؤدیان است. اظهارنامه‌ها عموماً از نظر مرجع مالیاتی پذیرفته و مقبول هستند، اما تعدادی از آنها مشمول رسیدگی از طریق نمونه‌گیری می‌شوند. انتخاب پروندهٔ مالیاتی برای رسیدگی بوسیلهٔ کامپیوتر و با استفاده از یک نرم‌افزار پیشرفتهٔ مخصوص انجام می‌پذیرد. اظهارنامهٔ مؤدیانِ انتخاب شده به دقت رسیدگی می‌شود و مشاهدهٔ تخلف مجازات‌های سختی به دنبال خواهد داشت. مشابه همین مجارات‌ها در انتظار کسانی است که از دادن اظهارنامه خودداری کنند و یا به قصد گریز از مالیات اظهارنامه و اطلاعات نادرستی تسلیم دارند.

برای آن که بتوان به اهمیت سیستم نمونه‌گیری در نظام مالیاتی آمریکا پی برد، یادآور می‌شویم که در سال ۱۹۹۵ جمع کل اظهارنامه‌های مالیاتی به ۱۵۴,۲۹۳,۷۰۰ رسید. از این تعداد ۲,۱۰۰,۱۴۴ اظهارنامه نمونه‌گیری شد و مورد رسیدگی قرارگرفت که فقط معادل ۱/۳۶ درصد کل اظهارنامه‌ها را تشکیل می‌داد. حال در نظر بگیرید که چه عاملی سبب می‌شود با وجود عدم رسیدگی به ۹۸/۶۴ درصد پرونده‌ها بتوان درآمدی معادل ۱۳۰۰ میلیارد دلار در سال وصول نمود. ممکن است دلایل مختلفی در پاسخ به این سئوال ابراز شود، ولی بدون تردید در رأس همهٔ آنها باید از عواقب ناگوار مجازات‌های مالیاتی نام برد که شامل جریمه‌های نقدی هنگفت، زندان‌های کوتاه مدت و میان مدت و ایجاد سوء سابقهٔ بسیار مؤثر در سرنوشت مؤدیان می‌باشد.

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

جرایم مالیاتی در چند کشور

بخش اول - فرانسه

در این شماره و شماره‌های آتیِ مجلهٔ مالیات مطالبی پیرامون جرایم مالیاتی و ضمانت‌های اجرائی آن در چند کشور به آگاهی خوانندگان خواهیم رسانید. در شمارهٔ کنونی بحث را از کشور فرانسه شروع می‌کنیم و قبل از آغاز سخن یادآور می‌شویم که جرایم و تخلفات مالیاتی از حیث مجازات‌های قانونی که بر آنها مترتب است به دو دسته تقسیم می‌شوند. نخست تخلفاتی که مجازات‌های غیرکیفری برای آنها پیش‌بینی شده است که این نوع مجازات را مجازات اداری می‌خوانند. دسته دوم آنهایی هستند که مجازات‌های کیفری در موردشان مقرر گردیده است. فرضاً مجازات‌های موضوع مواد ۱۹۰ و ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم ایران جنبهٔ اداری و غیرجزائی دارند. اما مجازات پیش‌بینی شده در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ یک مجازات کیفری است. اکنون هر یک از این دو نوع مجازات را در مورد کشور فرانسه بررسی می‌نماییم.

مجازات‌های اداری

در رابطه با این نوع مجازات‌ها، تخلفات مالیاتی به سه گروه تقسیم می‌شوند:

- اعلام درآمدِ کم‌تر از واقع در اظهارنامه،
- قصور در تسلیم اظهارنامه یا تاخیر در تسلیم آن، و
- قصور در پرداخت مالیات یا تاخیر در پرداخت آن.

این موارد و مجازات‌های اداری مقرر در مورد آنها ضمن مواد ۱۷۲۷ تا ۱۷۲۹ قانون مالیاتی فرانسه (Code général des Impôts) که اختصاراً CGI نامیده می‌شود، پیش‌بینی شده است. میزان جریمهٔ متعلق به این گونه تخلفات در درجهٔ اول منوط به تحقق این مطلب است که مؤدی تا چه اندازه با حسن نیت عمل کرده است. اگر معلوم شود که مودی حسن نیت داشته و بدون نیت سوئی مرتکب تخلف شده است، در آن صورت فقط ملزم به پرداخت زیان دیرکرد خواهد شد. نرخ این زیان ۷۵ صدم درصد نسبت به هر ماه تاخیر در پرداخت تفاوت مالیات می‌باشد که ضمن برگ تشخیص مقام مالیاتی معین می‌گردد. بهره از اولین روز ماهی حساب می‌شود که تفاوت مالیات قابل پرداخت بوده است و تا آخرین روز ماهی ادامه می‌یابد که برگ تشخیص در آن ماه صادر شده است. زیان دیرکرد در مورد موسسات و شرکت‌ها یک هزینهٔ قابل کسر مالیاتی به شمار می‌آید.

در بحث راجع به حسن نیت و سوء نیت فرض قانون بر حسن نیت مودی است، مگر این که خلاف آن ثابت شود.

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

در نتیجه بار اثبات در این زمینه بر عهدهٔ مقام مالیاتی قرار دارد (بند L از بخش A از ماده ۱۹۵ آئین دادرسی مالیاتی ـ Livre des Procedures Fiscales که اختصاراً LPF خوانده می‌شود).

میزان مابه‌التفاوت که به موجب تشخیص مقام مالیاتی روشن می‌شود در تصمیمِ راجع به حسن نیت یا سوء نیت مودی موثراست. اگر اختلاف بالنسبه فاحش باشد، قرینه‌ای قرار می‌گیرد بر این که نمی‌توان پذیرفت مؤدی متوجه موارد اختلاف مربوط نبوده است و در نتیجه مرتکب رفتار تقلب‌آمیز نشده است.

از نظر مراجع مالیاتی رفتار تقلب‌آمیز به معنی آن است که مودی از روش‌هایی استفاده کند که در نتیجهٔ آن، اقلام مشمول مالیات از قلم بیافتد و یا به ارزش کم‌تر از واقع منعکس گردد. وقوع تقلب در صورتی است که نتوان کاربرد چنان روش‌هایی را ناشی از اشتباه قابل قبول یا حذف و نادیده گرفتن اتفاقیِ موارد مربوط تلقی نمود، و بلکه این گونه رفتار ناشی از اقدام دانسته و تعمدی با این هدف باشد که اظهارنامهٔ ناصحیحی درست جلوه کند و قصد گریز از تمام یا بخشی از مالیات در میان باشد.

تعریف محاکم در این زمینه ساده‌تر است. دادگاه‌ها اَعمالی را تقلب‌آمیز می‌دانند که هدف از آنها از میان بردن یا محدود ساختن امکان مقام مالیاتی در کنترل و تشخیص صحیح اظهارنامه باشد.

اگر سوءنیت مؤدی ثابت شود، علاوه بر زیان دیرکرد، جریمه‌های اداری دیگری به شرح زیر قابل اِعمال خواهد بود:

۴۰ درصد مابه‌التفاوت در صورتی که مودی سوءنیت داشته، اما مرتکب اَعمال تقلب‌آمیز نشده باشد، و

۸۰ درصد مابه‌التفاوت در صورتی که مؤدی مرتکب عمل تقلب‌آمیز هم شده باشد.

مجازات‌های کیفری

تقلب مالیاتی جرم و بزه کیفری نیز محسوب می‌شود و در این مقام به معنی گریز تقلب‌آمیز از مالیات و یا اقدام با نیت رسیدن به چنین گریز تقلب‌آمیزی است. مجازات این جرم جریمه نقدی بین ۵۰۰۰ تا ۲۵۰۰۰۰ فرانک و زندان از یک تا ۵ سال است. اگر مودی ظرف ۵ سال پس از آن مرتکب تکرار جرم شود، کیفر او جریمه نقدی بین ۱۵۰۰۰ تا ۷۰۰۰۰۰ فرانک فرانسه و مجازات زندان از ۴ تا ۱۰ سال خواهد بود. ضمناً ممکن است محرومیت از حقوق مدنی به مدت ۵ تا ۱۰ سال نیز در مورد چنان شخصی مورد حکم قرار گیرد.

دادگاه ممکن است مجازات‌های اضافی دیگری نیز مقرر دارد، از جمله اعلان عمومی رأی محکومیت و محرومیت مودی از شرکت در پیمان‌های دولتی. همچنین شرکاء و معاونین جرم نیز ممکن است از حیث پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق با مودی دارای مسئولیت تضامنی شناخته شوند.

موجبات رافعه یا مخففهٔ مجازات

اگر مؤدی همزمان با تسلیم اظهارنامه یک سلسله موجبات قانونی را جهت اثبات صحت اظهارنامهٔ تنظیمی خود صریحاً اعلام داشته باشد، چنان که اگر تشخیص وی از حکم قانون صحیح می‌بود تنظیم اظهارنامه به همان شکل قابل قبول می‌بود، در آن صورت از تعلق مجازات‌های اداری و حتی زیان دیرکرد معاف می‌گردد. البته شرط

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

برخورداری از این معافیت دارا بودن حسن نیت است و اگر خلاف آن روشن شود، حق استفاده از چنین بخشودگی را نخواهد داشت.

مورد قابل ذکر دیگر در این زمینه اندک بودن اختلاف مالیاتی است. اگر این اختلاف کم‌تر از ۵ درصد مجموع سود مشمول مالیات مودی باشد، مجازاتی متوجه او نخواهد بود، هر چند که فاقد حسن نیت بوده باشد. اصولاً در حقوقِ بسیاری از کشورهای غربی قاعده‌ای جاری است که با عبارت لاتینی lex non curat de minimis بیان می‌شود. مفهوم آن این است که قانون موارد ناچیز و کوچک را نادیده می‌گیرد. حتی ممکن است اگر خواستهٔ یک دعوی بسیار کوچک باشد، دادگاه به استناد همین قاعده از صدور رای خودداری کند.

مورد مهم دیگر که سبب تخفیف و حتی رفع مسئولیت از مودی می‌شود، هنگامی است که تنظیم اظهارنامه از جانب او بر پایه اظهارنظر قبلیِ مرجع صالح مالیاتی بوده باشد. البته چنین اظهارنظری باید کتبی و مبتنی بر فکت‌ها و اطلاعاتی بوده باشد که با واقعیات مربوط به پروندهٔ مودی تطابق داشته باشد، زیرا هر اظهارنظری بر پایه فرض‌های معینی صورت می‌پذیرد و این فرض‌ها که مبنای اظهارنظر قبلیِ مرجع صلاحیتدار مالیاتی بوده است نباید با واقعیات پرونده در مغایرت باشد.

نکاتی که در مورد مجازات‌ها باید رعایت گردد:

۱. برگ تشخیص مالیات باید حاوی کلیه اطلاعات و دلایل لازم در مورد مبلغ مالیات و جریمه‌های مربوط باشد و به مودی ابلاغ گردد.

۲. اگر ادعای سوءنیت یا تقلب مودی در میان باشد، شرایط معینی باید رعایت گردد و عدم رعایت این شرایط می‌تواند دلیل لغو جریمه و مجازات قرار گیرد، از جمله:

الف. تعیین جریمه در چنین مواردی باید از سوی مقامی مشابه ممیز کل در نظام مالیاتی ایران به عمل آید.

ب. دلایل تعیین جریمه باید به روشنی قید شده باشد. اما این شرط در مورد زیان دیرکرد صادق نیست زیرا زیان دیرکرد ماهیت جریمه و مجازات ندارد.

ج. در موردی که ادعای رفتار تقلب‌آمیز مطرح بوده و مرجع مالیاتی بخواهد جریمهٔ ۸۰ درصد تعیین کند، باید دلایل لازم مبنی بر اقدام تقلب‌آمیز مودی و سوءاستفاده او از قانون ارائه شود. در صورت اعتراض مؤدی موضوع به مرجعی در داخل سازمان مالیاتی به نام کمیته مشورتی ارجاع می‌گردد.

نظر کمیته فقط یک اثر دارد و آن از لحاظ تعیین این نکته است که بار اثبات بر دوش کدام یک از دو طرف است. اگر کمیته برگ تشخیص را تأیید کند بار اثبات بر عهدهٔ مؤدی قرار می‌گیرد و در صورت عدم تأیید وظیفه اثبات در مرحلهٔ بعد یعنی در دادگاه با مقام مالیاتی خواهد بود.

نقض شرایط و تشریفات فوق می‌تواند دلیل بر لغو برگ تشخیص و جریمه‌ها قرار گیرد.

طرح دعوای کیفری

اقامهٔ دعوی در دادگاه جزا باید از سوی کمیسیون جرایم مالیاتی (Commission des Infractions

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

Fiscales) صورت گیرد و این به خاطر این است که از اقامهٔ دعوای جزائی بدون تأمل و احتمالاً به خاطر تحت فشار قرار دادن مودی انجام نشود (قسمت A ماده ۱۷۴۱ CGI و بند L ماده ۲۲۸ LPF). البته کمیسیون مذکور به تشخیص خود عمل می‌کند و نیازی به استماع نظرات مودی یا مرجع مالیاتی ندارد و به همین سبب نحوهٔ کار آن مورد انتقاداتی می‌باشد.

اعتراض و دادخواهی مودی

پس از ابلاغ برگ تشخیص مودی ۳۰ روز وقت دارد که به آن پاسخ دهد. مرجع مالیاتی در صورت عدم قبول نظر مودی و باقی بودن بر تشخیص خود موظف به پاسخگویی و اقامهٔ دلیل می‌باشد. آنگاه دو راه اقدام پیش روی مؤدی قرار خواهد داشت:

۱. نخست اعتراض و دادخواهی است. اعتراض به مرجع مالیاتی ذیربط تسلیم می‌شود و همراه آن مودی می‌تواند تقاضای تعویق پرداخت مالیات تا تعیین تکلیف رسیدگی را هم مطرح سازد که در این صورت مرجع مالیاتی می‌تواند در مورد اصل و جریمه مالیات تقاضای سپردن تضمین نماید.

هرگاه در این مرحله خواستهٔ مودی پذیرفته نشود می‌تواند به دادگاه مالیاتی رجوع کند. در این صورت تعویق مالیات تا صدور رای دادگاه قابل تمدید است. در صورتی که در دادگاه بدوی مودی محکوم شود می‌تواند از آن پژوهش بخواهد، ولی در این مرحله دیگر پرداخت مالیات را نمی‌توان به تعویق انداخت.

۲. راه دیگر که پیش پای مودی است توافق با مرجع مالیاتی است که به طور عمده روی جریمهٔ متعلق قابل حصول است. غالباً در این نوع توافق‌ها جریمه‌ها مورد تخفیف یا حتی بخشودگی قرار می‌گیرند، لکن پس از حصول توافق راه مراجعه به دادگاه بر مودی بسته خواهد شد.

ترفند مالیاتی ماده ۱۳۸

همهٔ ما با ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن آشنا هستیم. طبق این ماده شرکت‌هایی که بخشی از سود حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی خود را برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود یا ایجاد واحدهای جدید (و یا ساختن مسکن برای کارکنان خود) ذخیره کنند، این بخش از سود آنها از مالیات معاف خواهد بود مشروط بر این که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی از وزارت ذیربط

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

تحصیل شده باشد. تبصره یک همین ماده می‌گوید معادل وجوهی که طی سال صدور اجازه تا چهار سال پس از آن ذخیره شده است باید ظرف ۵ سال از تاریخ صدور اجازه به مصارف یاد شده برسد.

اکنون فرض می‌کنیم شرکتی بخش قابل توجهی از سود خود را تحت همین عنوان طی چند سال ذخیره می‌کند و در نتیجه از معافیت مالیاتی نسبت به آن استفاده می‌نماید، اما وجوه ذخیره شده را به مصارف دیگری می‌رساند و کاری به بازسازی واحد صنعتی و معدنی خود ندارد. در این صورت چه ضمانت اجرایی و تنبیهی منتظر اوست؟ تبصره ۲ ماده ۱۳۸ تکلیف این مورد را تعیین کرده و می‌گوید «در صورت تخلف از شرایط مقرر مالیات متعلق باضافهٔ ۲۰ درصد آن به عنوان جریمه از شرکت وصول خواهد شد».

معنی چنان ضمانت اجرائی این است که شرکت می‌تواند مالیات متعلق را چند سال نپردازد و صرف اموری کند که خود صلاح می‌داند و پس از ۵ سال به فرض که قانون دقیقاً اجراء شود، فقط یک جریمهٔ ۲۰ درصدی بپردازد. این به معنی استفاده از یک اعتبار بسیار ارزان قیمت به حساب درآمدهای مالیاتی کشور خواهد بود.

مورد مذکور نمونه‌ای از یک ترفند مالیاتی است. ترفند مالیاتی به معنی آن است که مؤدی از گریزگاه‌های قانون جهت نپرداختن مالیات یا کاهش بار مالیاتی به سود خود استفاده کند، بی آن که کار او با ظاهر و عبارات قانون مغایرتی داشته باشد. ظاهراً همین ترفند خاص وسیعاً مورد استفادهٔ شرکت‌های ذیربط است. این مطلب را از مذاکرات مجلس شورای اسلامی در جلسه ۳۷۷ مورخ ۷۹/۲/۱۳ (ضمیمه شماره ۱۶۰۸۳ روزنامه رسمی) می‌توان فهمید. در صفحات ۲۸ و ۲۹ صحبت از لایحه‌ای است که وزارت دارایی برای مقابله با ترفند مذکور تهیه کرده و پس از طی مقدمات به مجلس تسلیم شده است.

در این مذاکرات از قول نماینده وزارت اقتصاد و دارائی (معاون حقوقی و امور مجلس) آمده است: «عملاً مشاهده شده که بسیاری از شرکت‌ها این مبلغ را ذخیره می‌کنند، ظرف پنج سال نگاه می‌دارند و مورد استفاده قرار می‌دهند ولی صرف توسعه و تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی نمی‌کنند و در نتیجه هم درآمدهای مالیاتی دولت معوق می‌ماند و هم در حقیقت این منابع مالیاتی که منابع عمومی است و می‌بایستی صرف عمران و آبادانی کل کشور شود به عنوان تسهیلات ارزان قیمت با نرخ ۲۰ درصد جریمه در اختیار این واحدها قرار می‌گیرد».

اما به طوری که از مذاکرات همان جلسهٔ مجلس برمی‌آید لایحه تقدیمی مسترد گردیده و قرار است موضوع در متن لایحه کلی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم منظور شود.

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

قراردادهای مالیات مضاعف
در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض

م. سنگشیری

(بخش ششم)

قبلاً گفتیم که کنوانسیون مُدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در مورد مالیات مضاعفِ ارث و هدایا مهم‌ترین الگو برای چنین قراردادهایی است و اگر ایران بخواهد به این گونه قراردادها ملحق شود طبعاً از همین مدل استفاده خواهد کرد. بخش‌هایی از مقررات کنوانسیون را در شماره‌های پیش توضیح دادیم و اکنون به مادهٔ ۹ آن می‌پردازیم که قواعد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را بیان می‌دارد.

شیوه‌های رفع مالیات مضاعف

هدف کنوانسیونِ سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی و مجموع بحث ما رفع موجبات اخذ مالیات مضاعف روی میراث متوفیان و نقل و انتقالات بلاعوض یا هدایا است. مقررات قبلی کنوانسیون که در شماره‌های پیشین مورد بررسی قرار گرفتند، همگی در این جهت و به همین منظور تدوین شده‌اند. اما ماده ۹ مسأله رفع مالیات مضاعف را به طور خاص مطرح ساخته و قواعدی را در این باب ارائه داده است. به خاطر اهمیت ماده ۹، نخست متن آن را به طور کامل ترجمه می‌کنیم:

ماده ۹ الف. روش معافیت

۱. کشور متعاهدی که متوفی در زمان فوت، و یا هدیه‌کننده در زمان هدیه کردن، مقیم آن بوده است، هر گونه مالی را که در رابطه با همان رُخداد [مرگ یا انتقال بلاعوض] و طبق مقررات این کنوانسیون مشمول مالیات کشور متعاهد دیگر بوده باشد، از مالیات خود معاف خواهد داشت.

۲. کشور متعاهد نخست همچنین هر گونه مالی را که در ارتباط با موارد هدیه قبلی و طبق مقررات این کنوانسیون در کشور متعاهد دیگر مشمول مالیات قرار گرفته باشد، از مالیات خود معاف خواهد داشت. لکن کشور نخست این معافیت

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

را شامل اموالی نخواهد کرد که طبق مقررات مواد ۵ و ۶ این کنوانسیون مشمول مالیات همان کشور بوده‌است.

۳. در هر یک از موارد فوق کشور متعاهد نخست می‌تواند ارزش مال معاف شده از مالیات را در محاسبهٔ مبلغ مالیات خود روی باقی اموال منظور نماید.

ماده ۹ ب. روش اعتبار

۱. کشور متعاهدی که متوفی در زمان فوت، و یا هدیه‌کننده در زمان هدیه کردن، مقیم آن بوده است، اجازه خواهد داد که مبلغی معادل مالیات پرداخت شده در کشور متعاهد دیگر روی هر گونه مالی که در رابطه با همان رُخداد [مرگ یا انتقال بلاعوض] و طبق مقررات این کنوانسیون در آن کشور متعاهد دیگر مشمول مالیات قرار گرفته است، از مالیات محاسبه شده طبق قوانین کشور نخست کسر گردد.

۲. کشور متعاهد نخست همچنین اجازه خواهد داد که از چنان مالیاتی مبلغی معادل مالیاتی که در کشور متعاهد دیگر در ارتباط با موارد هدیه قبلی و طبق مقررات این کنوانسیون پرداخت شده است، کسر گردد و این کار تا حدی انجام خواهد شد که چنان کسری در زمان هدیه کردن بر اساس بند ۱ فوق انجام نپذیرفته باشد. با این حال کشور نخست چنین اجازهٔ کسری را شامل مالیات پرداخت شده روی اموالی نخواهد نمود که طبق مقررات مواد ۵ و ۶ این کنوانسیون مشمول مالیات همان کشور بوده‌اند.

۳. لکن کسور مذکور در بندهای ۱ و ۲ فوق نباید از آن بخشی از مالیات کشور متعاهد نخست که بدون ملحوظ داشتن چنین کسوری در ارتباط با اموال موضوع همان کشور محاسبه شده باشد، تجاوز نماید.

چنان‌که دیده می‌شود مادهٔ ۹ کنوانسیون دو شیوهٔ جداگانه را برای رفع مالیات مضاعف ارائه داده است. به این ترتیب هر کشوری آزاد است که با توجه به اوضاع و احوال و مصلحت خود یکی از دو شیوهٔ معافیت یا اعتبار را انتخاب کند. در نتیجه ممکن است در قرارداد واحد هر دو شیوه گنجانیده شود، چنان‌که یکی از دو کشور متعاهد روش معافیت، و دیگری روش اعتبار را برگزینند، هر چند که انتخاب روش واحد لااقل از جهت نظری مناسب‌تر خواهد بود. اینک به شرح هر یک از روش‌های مذکور می‌پردازیم.

روش معافیت

۱. چنان‌که در شماره‌های پیشین این نشریه ملاحظه کردیم کنوانسیون مورد بحث اموال را به سه دسته تقسیم کرده و در مورد هر دسته تعیین تکلیف کرده است که حق اخذ مالیات متعلق به کدام یک از کشورهای متعاهد است. اکنون بند ۱ ماده ۹ الف می‌گوید اگر فرضاً از شخص متوفی مالی باقی مانده باشد که کنوانسیون آن را مشمول مالیات کشور «ب» می‌داند، در آن صورت کشور «ج» که طرف دیگر قرارداد است و متوفی در آنجا مقیم بوده است باید آن مال را از شمول مالیات خود معاف بدارد. بدیهی است در اینجا منظور از مالیات همان مالیات بر ارث است. این قاعده در مورد مالیات بر هدایا (انتقالات بلاعوض) نیز صادق است.

همان‌گونه که از ظاهر بند ۱ مذکور برمی‌آید در این مورد لازم نیست که عملاً در کشور «ب» مالیات متعلق به چنان ارثیه یا هدیه‌ای اخذ شده باشد. فرضاً ممکن است مقررات داخلی کشور «ب» در یک مورد خاص

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

ارفاق‌ها یا تخفیف‌هایی قائل شده باشد که مالیات را به صفر برساند و یا این‌که مالیات متعلق به موجب مقررات مرور زمان کشور «ب» مشمول مرور زمان شده و قابل وصول نباشد. در این حالات نیز کشور «ج» موظف به معاف داشتن اموال مربوط از مالیات خود خواهد بود. این ترتیب هر چند ممکن است چندان منطقی به نظر نرسد، اما موجب یک سره شدن کار خواهد گردید زیرا در غیر این صورت کشور محل اقامت متوفی یا هدیه کننده ناچار خواهد شد به کندوکاو و تحقیق در باب کم و کیف قضیه در کشور مقابل بپردازد که همواره کار آسانی نیست.

از طرفی اگر متوفی دینی بر عهده داشته باشد که مستقیماً مربوط به همان مال مشمول مالیات کشور مقابل یعنی کشور ب باشد، در آن صورت کشور محل اقامت متوفی یعنی کشور ج موظف نخواهد بود چنان دینی را از ارزش باقی ماترک متوفی کسر کند. نمونهٔ آن وام مسکن است به فرض آن‌که ملکِ وثیقهٔ وام در کشور ب قرار داشته باشد.

در مواردی حل مسأله ممکن است با ابهام روبرو شود، به ویژه در مورد ارفاق‌ها و تخفیف‌های قابل کسر از میراث متوفی یا مال مورد هدیه چنین ابهامی قابل بروز است. فرض کنید شخصی که مقیم کشور «الف» بوده است فوت کرده و اموالی را به شرح زیر برای یگانه وارث خود به ارث نهاده است:

مال منقول واقع در کشور الف به ارزش	۴۰۰
ملک واقع در کشور ب به ارزش	۲۰۰
جمع	۶۰۰
ارفاق یا تخفیف قابل کسر در کشور الف	۱۲۰
مانده مشمول مالیات	۴۸۰

حال اگر کشورهای الف و ب با یکدیگر قرارداد مالیات مضاعف ارث و هدایا مشابه کنوانسیون OECD منعقد کرده باشند، آنگاه الف باید ملک واقع در کشور ب را در محاسبه مالیات بر ارث خود نادیده بگیرد. در این صورت پرسشی که پیش می‌آید این است که کشور الف دقیقاً چه مبلغی را باید از محاسبهٔ خود کسر کند. جواب‌های مختلفی به این سئوال داده شده است:

۱. تمامی ارزش اصلی ملک یعنی ۲۰۰،

۲. ارزش اصلی ملک منهای بخشی از ارفاق قابل کسر مذکور معادل نسبت همان ارزش به جمع ارزش ماترک یعنی: ۱۶۰ = (۳ ÷ ۱۲۰) - ۲۰۰، و

۳. ارزش اصلی ملک منهای کل مبلغ ارفاق یعنی: ۸۰ = ۱۲۰ - ۲۰۰.

با توجه به اختلاف گسترده‌ای که از لحاظ مقررات راجع به انواع تخفیف‌ها و ارفاق‌ها در زمینه مالیات بر ارث بین کشورهای مختلف وجود دارد، دادن پاسخ یک نواخت و واحدی به این مسأله آسان نیست و بهتر است کشورها در زمان عقد قرارداد، موضوع مذکور را مورد مذاکره قرار دهند و مکانیسم و راه حل روشنی را نسبت به آن، مورد توافق قرار دهند.

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

۲. بند ۲ ماده ۹ الف (روش معافیت) به نکتهٔ خاصی پرداخته و آن مربوط به موارد هدیه قبلی می‌باشد. منظور از اصطلاح هدیه یا هدایا هرگونه نقل و انتقال بلاعوض اموال است که از طریق هبه، صلح و امثال آن عاید کسی شود. در فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم (درآمد اتفاقی) ایران مصادیق چندی از آنچه در حقوق مالیاتی غربی هدایا (gifts) نامیده می‌شود ذکر گردیده است.

برای روشنی مطلب مثالی می‌زنیم:

فرض کنید شخص مقیم کشور الف اموالی را به شرح زیر بلاعوض به فرزند خود انتقال می‌دهد:

مال منقول به ارزش ۲۰۰

ملک واقع در کشور ب به ارزش ۴۰۰

جمع ۶۰۰

در این حالت به موجب کنوانسیون، کشور الف می‌تواند مال منقول به ارزش ۲۰۰ واحد پول را مشمول مالیات بر هدایای خویش قرار دهد و در مورد ملکِ واقع در کشور ب همین حق از آن کشور اخیر است. زیرا چنان‌که در شماره‌های قبل گفتیم ملک تابع مالیات کشور محل وقوع آن است و به موجب بند ۱ ماده ۹ الف کشور الف نباید ارزش ملک را در محاسبهٔ مالیات خود منظور نماید.

اکنون فرض می‌کنیم مدتی بعد هدیه کننده که همچنان مقیم کشور الف است فوت می‌کند و اموالی به شرح زیر از وی به همان فرزند به ارث می‌رسد:

مال منقول به ارزش	۱۴۰۰
ملک واقع در کشور ب به ارزش	۱۶۰۰
جمع ماترک	۳۰۰۰

در اینجا کشور ب علاوه بر املاک به ارث رسیده به ارزش ۱۶۰۰ واحد پول، ارزش ملکی را هم که قبلاً به همین وارث هدیه شده بود (به ارزش ۴۰۰) در محاسبهٔ مالیات بر ارث منظور می‌نماید. توضیح این‌که طبق مقرراتِ بسیاری از کشورهای غربی موارد متعدد هدایا که در فاصله‌های زمانی محقق شده است با یکدیگر جمع می‌شوند و مشمول نرخ‌های بالاتر مالیاتی قرار می‌گیرند و سپس مالیات‌های پرداخت شدهٔ قبلی از رقم مالیات متعلق کسر می‌گردد. در این رابطه توارث نیز حکم هدیه را دارد.

همین وضع در مورد کشور الف (محل اقامت متوفی) صادق است که علاوه بر ماترکِ منقولِ متوفی (به ارزش ۱۴۰۰) مال منقول هدیه شدهٔ قبلی (به ارزش ۲۰۰) را هم در محاسبه منظور می‌نماید تا بتواند نرخ‌های مالیاتی بالاتری را اِعمال نماید. البته مالیات پرداخت شدهٔ قبلی از همین بابت متعاقباً قابل کسر خواهد بود.

به هر تقدیر کشور الف در محاسبهٔ مالیات بر ارث، هم ماترک غیرمنقولِ واقع در کشور ب و هم هدیه غیرمنقولی را که در کشور ب واقع است و قبلاً مشمول مالیات کشور ب قرار گرفته بود، باید از مالیات خود

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

معاف بدارد.

جملهٔ پایانی بند ۲ مادهٔ الف به این معنی است که اگر هر یک از اموال موردنظر طبق مقررات مواد ۵ و ۶ کنوانسیون مشمول مالیات کشور محل اقامت متوفی یا هدیه کننده (کشور الف در مثال فوق) باشد مسألهٔ معافیت موردبحث منتفی می‌گردد. به عبارت دیگر اگر مال موردنظر ملک واقع در کشور الف باشد و یا هر گونه مال متعلق به موسسهٔ ثابتی باشد که در کشور الف قرار دارد، در این صورت طبیعی است که مسالهٔ اعطای معافیت مذکور در بندهای ۱ و ۲ ماده ۹ الف منتفی خواهد بود، زیرا در چنین حالاتی اساساً حق اخذ مالیات متعلق به کشور الف خواهد بود.

۳. بند ۳ ماده ۹ الف به کشور محل اقامت متوفی یا هدیه کننده اجازه داده است که اگر در اجرای همان ماده مالی را که به موجب کنوانسیون مشمول مالیات کشور مقابل بوده است از مالیات معاف داشته باشد، ارزش همان مال را به ارزش سایر اموال مشمولِ مالیات بر ارث و هدایای خود اضافه کند تا به این ترتیب بتواند از نرخ‌های تصاعدی بالاتری برای محاسبهٔ مالیات بقیه ماترک استفاده نماید.

روش اعتبار

۱. به موجب بند ۱ ماده ۹ ب، کشور محل اقامت متوفی یا هدیه کننده نسبت به اموالی که طبق کنوانسیون مشمول مالیات کشور مقابل می‌باشد موظف به قائل شدن معافیت (روش معافیت) نیست، بلکه بجای آن باید مبلغی را معادل مالیات پرداخت شده روی همان اموال در کشور متعاهد دیگر، از مالیات محاسبه شده به موجب مقررات خود کسر کند و به اصطلاح بابت مالیات تأدیه شده در کشور مقابل اعتبار مالیاتی به سود مؤدی منظور نماید.

این اعتبار بنا به مستفاد از بند ۱ مذکور باید عیناً معادل مالیات پرداخت شده به کشور مقابل باشد، هر چند کشور مقابل به علتی نتوانسته باشد تمامی مالیات متعلق را اخذ کند. به عنوان مثال فرض کنید شخص مقیم کشور الف فوت کرده و در کشور ب دارای یک مؤسسهٔ ثابت (که شرح آن را قبلاً دیده‌ایم) باشد. در این حالت مالیات بر ارث متعلق به اموال چنین موسسه‌ای از آن کشور ب خواهد بود. اما ممکن است بخشی از اموال موسسهٔ مذکور در کشور ثالثی به نام «ج» واقع باشد و در آن کشور مشمول مالیات قرار گرفته باشد و کشور «ب» هم به موجب یک قرارداد منعقد با کشور «ج» ناگزیر باشد بابت چنان مالیاتی اعتبار منظور کند که نتیجه آن کاهش مالیات متعلق به موسسهٔ ثابت در کشور «ب» خواهد بود. در چنین صورتی اعتبار مالیاتی که کشور «الف» باید در مورد مالیات پرداختی در کشور ب منظور کند پس از کسر اعتباری خواهد بود که کشور ب به نوبهٔ خود در مورد موسسه ثابت مورد بحث منظور داشته است.

۲. بند ۲ ماده ۹ ب مسألهٔ اعتبار مربوط به هدایای قبلی را مجدداً مطرح ساخته است. اگر در تاریخ معینی مالی که مشمول مالیات کشوری است هدیه شده و بر آن مالیات تعلق گرفته باشد و پس از چندی اموال دیگری به هدیه گیرندهٔ قبلی هدیه شود و یا به او به ارث برسد، در آن صورت طبق رویه بسیاری از کشورها ارزش هدیه

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

قبلی نیز به ارزش هدیه جدید یا ارثیه هدیه گیرنده افزوده می‌شود تا نرخ‌های تصاعدی بالاتر به دست آید و اِعمال گردد. حال کشور محل اقامت متوفی موظف است پس از محاسبهٔ مالیات بر ارث متعلق، مالیات پرداخت شده در کشور مقابل روی هدیه قبلی را از مالیات محاسبه شده کسر کند و به اصطلاح آن را به عنوان اعتبار مالیاتی منظور نماید.

البته ممکن است در همان زمانی که هدیه نخستین انجام می‌پذیرد پای مالیات هر دو کشور طرف قرارداد در میان بیاید و کشور محل اقامت هدیه کننده بر اساس بند ۱ ماده ۹ ب اعتبار مالیاتی لازم را بابت مالیات پرداخت شده در کشور مقابل منظور کرده باشد. در این صورت اگر پای مالیات بر ارث یا هدیه مجدد به شرحی که دیدیم پیش آید، دیگر منظور داشتن اعتبار مجدد مالیاتی از سوی کشور محل اقامت متوفی (یا هدیه کنندهٔ ثانی) در رابطه با همان مال موردی نخواهد داشت.

در قسمت اخیر بند ۲ مجدداً اضافه شده است که حکم این بند شامل اموالی نخواهند بود که طبق مقررات مواد ۵ و ۶ این کنوانسیون مشمول مالیات کشور محل اقامت متوفی بوده‌اند.

۳. بند ۳ ماده ۹ ب سقفی برای اعتبار مالیاتی مذکور در بندهای ۱ و ۲ همان ماده منظور داشته است و آن مالیاتی است که در کشور محل اقامت متوفی یا هدیه کننده بدون احتساب چنان اعتباری در ارتباط با اموال مربوط قابل محاسبه باشد. بنابراین از یک طرف میزان این کسور (یا اعتبار) نباید از مالیاتی که در کشور مقابل عملاً پرداخت شده است تجاوز کند و از سوی دیگر به هر حال چنین اعتباری نمی‌تواند از مالیاتی که در کشور محل اقامت متوفی یا هدیه کننده قابل تعلق است بیشتر باشد. پس اگر فرضاً متوفی اموال دیگری علاوه بر اموال مشمول کسور یا اعتبار مذکور داشته باشد، اجرای مکانیسم پیش‌بینی شده در ماده ۹ ب نمی‌تواند روی مالیات متعلق به آن اموال دیگر تأثیر گذارد.

برای روشن‌تر شدن بحث دو مثال ذکر می‌کنیم:

مثال اول – فرض کنید که شخص مقیم کشور الف اموالی به شرح زیر به فرزند خود هدیه می‌کند:

اموال منقول به ارزش	۱۰۰
ملک واقع در کشور ب به ارزش	۲۰۰
جمع	۳۰۰

طبق کنوانسیون، کشور ب ملک واقع در قلمرو خود را مشمول مالیات بر ارث و هدایا قرار می‌دهد که نرخ آن به فرض ۲۰ درصد است (۴۰ = ۲۰٪ × ۲۰۰). کشور الف که محل اقامت هدیه کننده است جمع هدایا را به نرخ ۱۵ درصد مشمول مالیات خود قرار می‌دهد (۴۵ = ۱۵٪ × ۳۰۰). کشور الف پس از این محاسبه مکلف است اعتباری بابت مالیات پرداخت شده در کشور ب در رابطه با ملک مذکور قائل شود. اما با توجه به مفاد بند ۳ فوق این اعتبار فقط تا سقف مالیات قابل اِعمال در کشور الف قابل اعطاء می‌باشد که با توجه به نرخ ۱۵ درصد به ۳۰ بالغ می‌گردد (۱۵٪ × ۲۰۰). به این ترتیب مالیاتِ قابل اِعمال در کشور الف برابر ۱۵ خواهد بود (۱۵ = ۳۰ – ۴۵) و در نتیجه بخشی از اعتبار موردبحث که معادل ۱۰ (۳۰ – ۴۰) می‌باشد، داده نخواهد شد.

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

حال فرض کنید که پس از چندی هدیه کننده در حالی که مقیم همان کشور الف است فوت می‌کند و اموالی به این شرح برای همان فرزند به ارث می‌گذارد:

اموال منقول به ارزش	۷۰۰
ملک غیرمنقول واقع در کشور ب	۸۰۰
جمع	۱۵۰۰

در این حالت کشور ب طبق کنوانسیون ملک واقع در قلمرو خود را مشمول مالیات بر ارث و هدایا می‌شناسد و به منظور استفاده از نرخ‌های تصاعدی بالاتر ارزش ملک قبلی را که در قلمرو آن واقع بوده و پیش‌تر به همان فرزند هدیه شده بود به ارزش ملک به ارث رسیده می‌افزاید که رقم ۱۰۰۰ حاصل می‌شود (۲۰۰ + ۸۰۰) . به فرض که نرخ مالیاتیِ ۵۰ درصد در این مورد قابل اِعمال باشد، مبلغ مالیات به ۵۰۰ می‌رسد. اما دولت ب باید از این رقم، مالیاتی را که خود در زمان هدیه نخستین گرفته بود کسر کند. به این ترتیب مالیات بر ارثِ قابل پرداخت به کشور ب معادل ۴۶۰ خواهد بود.

اما کشور الف که متوفی مقیم آن بوده است مجموع ماترک یعنی ۱۵۰۰ را می‌گیرد و جمع مبلغ هدایای قبلی را به آن می‌افزاید که به ۱۸۰۰ می‌رسد. آنگاه به نرخ ۶۰ درصد مالیات متعلق را برابر ۱۰۸۰ محاسبه می‌کند. از این مالیات چند رقم باید کسر شود:

۱. مالیاتی که کشور الف خود قبلاً روی هدیه نخستین محاسبه کرده بود برابر ۴۵،

۲. اعتبار مالیاتیِ مربوط به مالیات بر ارث پرداختی در کشور ب بر اساس بند ۱ ماده ۹ ب معادل ۴۶۰، و

۳. اعتبار مالیاتی موضوع بند ۲ ماده ۹ ب در ارتباط با مالیات پرداختی بابت هدیه نخستین در کشور ب معادل ۱۰. (۱)

جمع سه رقم اعتبار فوق به ۵۱۵ بالغ می‌گردد که با کسر آن از رقم ۱۰۸۰ مالیات قابل وصول کشور الف به ۵۶۵ می‌رسد.

در نتیجه مالیات وصولی کشور الف در هر دو مرحلهٔ هدیه و ارث ۵۸۰ و از آنِ کشور ب ۵۰۰ خواهد بود. جمع این دو رقم همان ۱۰۸۰ است که با مجموع مالیات قابل اِعمال از سوی کشور الف قبل از منظور داشتن اعتبارات یاد شده برابر است. پس عاقبت در مجموع مالیات یک کشور پرداخت می‌شود با این خصوصیت که این حق مالیاتی بین دو کشور تقسیم می‌شود و مؤدی نیز از بار مالیات مضاعف می‌رهد.

مثال دوم ـ فرض کنید شخص مقیم کشور ب اموالی را به این شرح به فرزند خود هدیه می‌کند:

---

۱. البته این اعتبار در اصل ۴۵ بود، اما بخشی از آن در ارتباط با محاسبات مربوط به هدیه اول اعطا گردیده بود و اینک آنچه باقی مانده است منظور می‌گردد. توجه شود به عبارت «... و این کار تا حدی انجام خواهد شد که چنان کسوری در زمان هدیه کردن بر اساس بند ۱ فوق انجام نپذیرفته باشد» (نقل از بند ۱ ماده ۹ ب).

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

اموال منقول به ارزش	۱۰۰
ملک واقع در کشور ب به ارزش	۲۰۰
جمع	۳۰۰

کشور «ب» با توجه به مقررات کنوانسیون جمع مبلغ هدایا را به نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات خود قرار می‌دهد که معادل ۶۰ می‌شود. کشور الف چون نه محل اقامت هدیه کننده است و نه محل وقوع ملک حق دریافت هیچ گونه مالیاتی را ندارد.

پس از چندی هدیه کننده محل اقامت خود را تغییر می‌دهد و در کشور الف مقیم می‌شود و در آنجا فوت می‌کند. اموال زیر از وی به همان فرزند به ارث می‌رسد:

اموال منقول به ارزش	۷۰۰
ملک واقع در کشور ب به ارزش	۸۰۰
جمع	۱۵۰۰

کشور «ب» ملک غیرمنقول فوق را مشمول مالیات بر ارث خود قرار می‌دهد و در محاسبهٔ مالیات ارزش ملکی راکه بار اول هدیه شده بود و در قلمرو آن کشور قرار داشت به ارزش ملک به ارث رسیده می‌افزاید تا بتواند از نرخ تصاعدی بالاتر استفاده کند. اما ارزش مال منقولی راکه بار اول مشمول مالیات خود قرار داده بود (معادل ۱۰۰) در این محاسبه منظور نمی‌کند زیرا با تغییر اقامتگاه هدیه کننده رابطهٔ مالیاتی کشور ب با اموال منقول قطع می‌شود.

جمع دو رقم فوق به ۱۰۰۰ بالغ می‌گردد (۲۰۰ + ۸۰۰) که با اِعمال نرخ ۵۰ درصد مالیات آن ۵۰۰ خواهد بود. از این رقم مالیات قبلیِ کشور ب بر هدیه ملک (و نه مال منقول) که به نسبت معادل ۴۰ بوده است کسر می‌شود و کشور ب مالیات بر ارثی معادل ۴۶۰ دریافت می‌دارد.

اما کشور «الف» که محل اقامت متوفی است کل ماترک وی معادل ۱۵۰۰ راگرفته به آن جمع مبلغ هدایای نخستین راکه ۳۰۰ بوده است می‌افزاید و رقم ۱۸۰۰ حاصل می‌شود. به نرخ ۶۰ درصد مالیات این رقم به ۱۰۸۰ بالغ می‌گردد. از این مبلغ اعتبارهای مالیاتی زیر کسر می‌شود:

۱. مالیات بر ارث دریافتی کشور ب (موضوع بند ۱ ماده ۹ ب) معادل ۴۶۰، و

۲. مالیات دریافتی کشور ب بابت هدایای نخستین (موضوع بند ۲ ماده ۹ ب) معادل ۶۰.

جمع دو رقم فوق ۵۲۰ و خالص مالیات دریافتی کشور الف معادل ۵۶۰ خواهد بود. با توجه به جمع مالیات‌های دریافتی کشور ب برابر ۵۲۰ (۴۶۰ + ۶۰) مجموع مالیات‌های متعلق در هر دو مرحله باز هم به همان رقم ۱۰۸۰ می‌رسد و آنچه در خاتمه مطالب مربوط به مثال قبلی ذکر کردیم در اینجا نیز صادق است.

(در شمارهٔ آینده مسائل اجرائی نظیر قاعدهٔ عدم تبعیض، آئین توافق متقابل و امثال آنها را بررسی خواهیم نمود)



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

سیستم اعتراض به تشخیص مراجع مالیاتی در چند کشور

برای آشنائی با چگونگیِ دادخواهی از تصمیمات و اقدامات مراجع مالیاتی در سایر کشورها، در این شماره از مجله مالیات مقررات چهار کشور آلمان، کانادا، مکزیک و جمهوری خلق چین را در این زمینه به اختصار نقل می‌نماییم. در فرصت‌های دیگر این بررسی را دنبال خواهیم نمود.

۱. آلمان

در این کشور مراجع مالیاتی در صورت عدم موافقت با اظهارنامهٔ مؤدی باید نخست نظرات مؤدی را به اختصار استماع نمایند و اگر پس از این کار بر نظر خود باقی بمانند، مؤدی حق خواهد داشت ظرف یک ماه به تصمیم مقام مالیاتی اعتراض کند. اعتراض به ادارهٔ دارائی مربوط تسلیم می‌شود و حتی به طور شفاهی نیز قابل اقامه است. اعتراض ابتدا نزد مقام مالیاتی ذیربط اقامه می‌گردد و او مجدداً رسیدگی می‌کند که آیا قبلاً اشتباهی کرده است یا خیر، و اگر همچنان بر نظر خود باقی بماند، شکایت مؤدی به اداره‌ای در داخل سازمان مالیاتی به نام اداره حقوقی برای رسیدگی و اعلام نظر ارجاع می‌گردد. این اداره به موضوع رسیدگی کرده و نظر خود را اعلام می‌دارد که به مؤدی ابلاغ می‌گردد. در صورتی که مؤدی باز هم ناراضی باشد یک ماه فرصت خواهد داشت که به دادگاه مالیاتی شکایت کند. این دادگاه ۵ عضو دارد متشکل از سه قاضی و دو کارشناس. هر ساله بیش از دو میلیون شکایت مالیاتی تسلیم می‌گردد که از این تعداد فقط حدود ۶۰/۰۰۰ به مرحلهٔ دادگاه مالیاتی می‌رسد.

ضمناً در صورت مراجعهٔ مؤدی به دادگاه مرجع مالیاتی به تشخیص خود می‌تواند پرداخت تمامی مالیات را تا قبل از تعیین تکلیف قضیه الزام نماید. این تصمیم مرجع مالیاتی قطعی بوده و قابل شکایت نمی‌باشد و مؤدی فقط می‌تواند در این حالت از دادگاهِ رسیدگی کننده تقاضا کند که آئین دادرسی اختصاری را در مورد شکایت وی اجراء نماید.

نسبت به رای دادگاه مالیاتی، هم مؤدی و هم مقام مالیاتی حق پژوهشخواهی نزد دادگاه مالیاتیِ فدرال دارند. شکایت نزد این دادگاه فقط نسبت به اجرای قانون قابل طرح است و دادگاه صلاحیت رسیدگی به فکت‌ها و واقعیات قضیه را ندارد. طرح دعویٰ نزد این دادگاه شرایط چندی به شرح زیر دارد:

الف. مالیات مورد مطالبه باید بیش از ۲۰/۰۰۰ مارک باشد.

ب. در دادگاه پژوهش مؤدی خود حق حضور ندارد و بلکه باید یک مشاور مالیاتی یا وکیل دادگستری و یا حسابرس رسمی از سوی او در دادگاه حاضر شود و هزینهٔ این اشخاص بر عهدهٔ مؤدی است. به طور کلی هزینهٔ پژوهشخواهیِ قضائی در رابطه با مسائل مالیاتی برای مؤدیان بسیار سنگین است.

البته پس از طی مرحلهٔ مذکور باز هم یک راه دیگر برای طرح دعویٰ باقی می‌ماند و آن مراجعه به دادگاه

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

قانون اساسی ایالتی و سپس نزد دادگاه قانون اساسی فدرال است. این مراجعه صرفاً تحت عنوان نقض قانون اساسی امکان دارد.

۲. کانادا

هرگاه مؤدی نسبت به تشخیص مرجع مالیاتی معترض باشد، می‌تواند ظرف ۹۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص اعتراض نماید. این اعتراض به سازمان مالیاتی (سازمان درآمدهای مالیاتی و گمرکاتِ کانادا) تسلیم می‌شود و به بخش دیگری از این سازمان (غیر از قسمتی که برگ تشخیص را صادر کرده است) ارجاع می‌گردد و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و نظر جدید صادر می‌شود. هرگاه مؤدی نسبت به این رسیدگی ثانوی هم معترض باشد می‌تواند به دادگاه مالیاتی کانادا مراجعه کند. مهلت این شکایت ۹۰ روز است. چنان که ملاحظه می‌شود در این کشور نیز مانند آلمان دادگاه تخصصی مالیاتی مرجع رسیدگی به اختلاف مالیاتی است و نه دادگاه عمومی و معمولی.
از رای دادگاه مالیاتی می‌توان نزد محکمهٔ استیناف فدرال واخواهی نمود.

۳. مکزیک

مؤدی در صورت عدم رضایت از تشخیص و تصمیم مرجع مالیاتی می‌تواند ظرف ۴۵ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص به سازمان مالیاتی اعتراض کند. این اعتراض مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و اعلام نظر می‌گردد. اگر مؤدی نسبت به نتیجهٔ این رسیدگی نیز معترض باشد می‌تواند به دادگاه مالیاتی فدرال شکایت کند. مؤدی همچنین می‌تواند بدون شکایت به سازمان مالیاتی مستقیماً به دادگاه مالیاتی فدرال مراجعه نماید.
دادگاه مالیاتی فدرال در مناطق مختلف دارای هیات‌های رسیدگی کنندهٔ منطقه‌ای است و همین هیات‌ها به دعویٰ رسیدگی می‌کنند. رای هیات در هیأت تجدید نظر قابل رسیدگی مجدد است مشروط بر این که میزان مالیات از ۳۵۰۰ برابر حد اقل دستمزد در کشور مکزیک بیشتر باشد. از رای هیأت تجدید نظر می‌توان نزد دیوان عالی کشور شکایت کرد. اما عنوان این شکایت باید منحصراً مربوط به نقض قانون اساسی باشد به این معنی که ادعا شود قوانین و مقررات مورد استنادِ مرجع مالیاتی یا دادگاه با قانون اساسی کشور مغایرت دارد.
در هر سه کشوری که فوقاً ملاحظه کردیم رسیدگیِ دادگاهی به اختلافات مالیاتی از سوی دادگاه تخصصیِ مالیاتی به عمل می‌آید. اکنون کشوری را مثال می‌زنیم که در آن دادگاه عادی این وظیفه را بر عهده دارد.

۴. جمهوری خلق چین

در این کشور نیز هر دو نوع رسیدگی اداری و قضائی در مورد اعتراضات مالیاتی پیش بینی شده

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

است. مهلت تسلیم اعتراض نسبت به نوع آن تفاوت می‌کند. فرضاً اگر اعتراض راجع به مبلغ مالیات یا مالیات تکلیفی باشد، نخست مؤدی باید مالیات مورد مطالبه را بپردازد و گواهی دریافت کند و سپس ظرف ۶۰ روز از تاریخ صدور این گواهی می‌تواند اعتراض خود را تسلیم نماید. ولی در مورد تشخیص جریمه اعتراض را می‌توان ظرف ۱۵ روز از تاریخ ابلاغ تعلق جریمه تسلیم نمود.

اعتراض باید کتبی باشد و مرجع رسیدگیِ اداری (در داخل سازمان مالیاتی) باید ظرف ۱۰ روز از تاریخ دریافت اعتراض نظر خود را اعلام دارد. این رای ممکن است حتی متضمن حکم به جبران خسارت وارده بر مؤدی به سبب اقدام مرجع مالیاتی نیز باشد.

در صورتی که مؤدی از رای مرجع اداری ناراضی باشد، می‌تواند ظرف ۱۵ روز از تاریخ ابلاغ آن به دادگاه شکایت کند. در چین دادگاه تخصصی مالیاتی وجود ندارد، هرچند که برخی از دادگاه‌ها اقدام به ایجاد شعب مالیاتی نموده‌اند.

نکتهٔ مهم در مورد کشور چین این است که با وجود شناسائیِ حق مراجعهٔ مؤدی به دادگاه، مؤدیان چینی بر حسب سنت دیرینه بسیار کم از این حق استفاده می‌کنند و غالباً ترجیح می‌دهند اختلافات خود را درون سازمان مالیاتی از طریق مذاکره و مصالحه حل کنند.

مقررات، بخشنامه‌ها و آراءِ مالیاتی

تصویبنامهٔ شمارهٔ ۴۶۴۸ /ت ۲۲۰۷۵ هـ مورخ ۷۹/۲/۱۲

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۹/۲/۴ با توجه به نظریه ریاست محترم مجلس شورای اسلامی (موضوع نامه شمارهٔ ۲۴۵۵ هـ / ب مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۱۹) تصویب نمود:

ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری (موضوع تصویب نامه شمارهٔ ۷۳۳۹۵ /ت ۲۰۱۳۷ هـ مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۱۹) به شرح زیر اصلاح می‌گردد:

ماده ۱۰ ـ آن دسته از مالکانی که واحد مسکونی خود را به اجاره واگذار می‌نمایند، با در نظر گرفتن تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون از تاریخی که عقد اجاره منعقد می‌گردد، مشمول معافیت موضوع ماده ۱۱ قانون خواهند بود. ملاک تعیین مساحت زیربنای هر واحد مسکونی موضوع ماده اخیرالذکر قانون برای برخورداری از مزایای این ماده، مساحتهای مندرج در اسناد مالکیت یا در گواهی پایان کار واحد مسکونی (بجز مشاعات) موردنظر می‌باشد.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

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

نامهٔ وزارتیِ شمارهٔ ۴۶۳۸۳ مورخ ۷۹/۲/۱۱

جناب آقای سیدخاموشی رئیس محترم اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران

احتراماً، عطف به نامه شمارهٔ ۴۲/۲۲۷۸۴ مورخ ۷۸/۱۲/۳، در خصوص چگونگی دریافت گواهی مالیاتی موضوع ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و محل مراجعه آن دسته از متقاضیان صدور کارت بازرگانی که تاکنون به امر صادرات و واردات نپرداخته‌اند، به اطلاع می‌رساند:

۱. اشخاص حقیقی:

الف. اشخاص حقیقی دارای پرونده مالیاتی چنانچه متقاضی صدور کارت بازرگانی به نشانی محل فعالیت شغلی دارای پرونده مالیاتی باشند به حوزه مالیاتی ذیربط مراجعه و نسبت به اخذ گواهی مذکور پس از پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده اقدام نمایند.

ب. اشخاص حقیقی فاقد پرونده مالیاتی با توجه به نشانی اظهار شده برای دریافت کارت بازرگانی به حوزه مالیاتی ذیربط در هر اداره که بر اساس محدوده جغرافیایی هر محل ایجاد شده است، جهت تشکیل پرونده و دریافت گواهی مذکور مراجعه نمایند.

۲. اشخاص حقوقی:

با توجه به آخرین نشانی اقامتگاه قانونی، در تهران به اداره کل مالیات بر شرکتها و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل مراجعه نمایند.

بدیهی است صدور گواهی مالیاتی مذکور برای متقاضیان فاقد پرونده مالیاتی و بدهی مالیاتی قطعی شده، صرفاً با تشکیل پرونده صورت می‌پذیرد.

حسین نمازی وزیر امور اقتصادی و دارایی

اطلاعیه شماره ۵۲۰۸۸ مورخ ۷۸/۱۰/۱۹

با عنایت به پرسش‌های متعدد و مراجعات مکرر تعدادی از مؤدیان محترم مالیاتی دائر بر اینکه نسبت به اعطای معافیت مالیاتی واحدهای مسکونی (کمتر از صد و بیست متر) ابهاماتی مطرح شده است، از این رو برای روشن شدن موضوع مجدداً یادآوری می‌شود: برابر مادهٔ ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضهٔ واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۷۷/۳/۲۴ مجلس شورای اسلامی کلیهٔ واحدهای مسکونی دارای زیربنای مفید صد و بیست متر مربع و کم‌تر که به منظور سکونت به اجاره واگذار می‌گردد از پرداخت صد در صد مالیات بر درآمد اجاری معاف می‌باشند. تاریخ اجرای قانون مذکور ۱۳۷۷/۵/۱۳ می‌باشد و از این تاریخ به این قبیل واحدهای مسکونی مالیات بر درآمد اجاری تعلق نمی‌گیرد.

این اطلاعیه به منزله بخشنامه و دستورالعمل وزارتخانه تلقی و برای کلیهٔ واحدهای مالیاتی کشور لازم‌الاجراء است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۳۰۶۷/۵۷۵۰۲ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۱/۱۷

چون سازمان ملی زمین و مسکن طبق ماده ۱ و ۳ اساسنامه مصوب مربوط شرکتی است که تمام سرمایه آن

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

متعلق به دولت می‌باشد بنابراین درآمد املاک آن وفق مفاد تبصره ماده ۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم تابع فصل مالیات بر درآمد املاک نبوده و از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد. لذا جهت تسهیل و تسریع در امور خریداران اراضی سازمان مذکور که در نقاط مختلف کشور واقع شده است مقرر می‌شود:
در مواردی که سازمان ملی زمین و مسکن قصد تنظیم سند رسمی انتقال اراضی را که قبلاً به موجب اسناد و مدارک مثبته فروخته است (اعم از اینکه در اراضی احداث بنا شده یا نشده باشد) با خریداران دارد حوزه‌های مالیاتی محل وقوع اراضی متعلق به این سازمان بدون وصول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نسبت به صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون اقدام و در هر مورد رونوشت گواهی صادره را جهت اطلاع به اداره کل مالیات بر شرکتها ارسال نمایند. **علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی**

بخشنامهٔ شمارهٔ ۹۵۳۳/۴۹۵۲۴ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۰/۴

در اجرای بند ۲ قسمت الف بخشنامهٔ شمارهٔ ۳۰/۴/۱۶۱۶/۵۲۷۲۶ ـ ۷۷/۱۱/۶ راجع به مالیات حقوق مقیمین دولتهائی که با دولت متبوع موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف منعقد نموده‌اند و موافقت‌نامه نیز لازم‌الاجراء می‌باشد یادآوری می‌نماید:
معافیت مالیات حقوق موضوع بند ۲ ماده ۱۵ موافقت‌نامه‌های مزبور منحصراً منوط به احراز کلیه جزءهای مندرج در بند مزبور به شرح زیر می‌باشد:
الف. جمع مدتی که دریافت‌کننده حقوق در یک یا چند نوبت در جمهوری اسلامی ایران به سر برده است از ۱۸۳ روز در سال مالی مربوطه تجاوز نکند،
ب. حق‌الزحمه توسط یا از طرف کارفرمائی که مقیم دولت جمهوری اسلامی ایران نیست پرداخت شود،
ج. حق‌الزحمه بر عهده مقر دائم یا پایگاه ثابتی که پرداخت‌کننده حق‌الزحمه در دولت جمهوری اسلامی ایران دارد، نباشد.
نظر به اینکه احراز شرایط مذکور، مستلزم رسیدگی و بررسی اسناد و مدارک تائید شده معتبر می‌باشد، علیهذا شایسته است، تا احراز موارد یاد شده مالیات متعلقه به حقوق ایشان حسب مقررات مربوطه محاسبه و وصول شود و در حالتی که مشخص شود مورد مشمول مالیات دولت جمهوری اسلامی ایران نبوده است مالیات مکسوره از این بابت، وفق مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم و بدون رعایت مهلت قانونی مذکور در ماده ۸۷ قانون مزبور قابل استرداد خواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۴۲۴۲/۶۳۱۲۲ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۲/۲۲

نظر به اینکه طبق اظهارات کارشناسان رسمی دادگستری در خصوص نحوه وصول مالیات و تأخیر در امر صدور مفاصاحساب مالیاتی با مشکلاتی مواجه می‌باشند لازم است ترتیبی اتخاذ گردد که:
۱. کلیه ممیزین مالیاتی ضمن رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مؤدیان، اطلاعات مربوط به مبالغ حق‌الزحمه

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

کارشناسی پرداختی به کارشناسان رسمی دادگستری را همراه مستندات موجود احتمالی ظرف ده روز بعد از رسیدگی مزبور برای اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی ارسال دارند.

۲. اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی بدون فوت وقت اطلاعات واصله مذکور را همراه با اطلاعات دریافتی از طریق قبض پرداخت مالیات تکلیفی برای حوزه خاص کارشناسان محترم دادگستری ارسال می‌دارد.

۳. حوزه ذیربط بر اساس اطلاعات دریافتی، اظهارنامه‌ها را در اولین فرصت رسیدگی و نسبت به صدور برگ تشخیص اقدام نماید. بدیهی است که با پرداخت مالیات، مفاصاحساب مالیاتی موردنیاز، سریعاً بایستی صادر گردد، اما حق رسیدگی به اقلام احتمالی درآمدهای گزارش نشده، در چهارچوب موازین قانونی، برای مأمورین مالیاتی محفوظ خواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۴۲۵۳/۶۴۴۲۰ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۲/۲۲

نظر به اینکه در خصوص اعمال بخشودگی جریمه موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که مالیات حقوق یا فهرست حقوق‌بگیران خارج از مهلت قانونی مقرر در ماده ۸۵ قانون مذکور و قبل از صدور برگ مطالبه مالیات پرداخت می‌شود ابهاماتی بروز کرده است، لذا یادآور می‌گردد چون پرداخت مالیات و جرائم متعلقه بعد از ابلاغ برگ مطالبه مالیات حقوق و قبل از طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی طبق بند ۳ بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۱۵۰۸/۵۱۷۷۲ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۰/۱۵ باعث بخشودگی ۸۰٪ جریمه موضوع مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون مالیاتهای مستقیم می‌گردد، بنابراین در مواردی که مالیات قبل از صدور برگ مطالبه پرداخت یا فهرست تسلیم می‌شود نیز به طریق اولی برخورداری از بخشودگی جرایم یاد شده موضوع بخشنامهٔ مذکور ضروری است. مفاد این بخشنامه به تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۳۲۱۳/۶۴۹۸۲ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۲/۲۴

به قرار اطلاع حوزه‌های مالیاتی در مورد محاسبه مالیات مؤدیانی که ظرف یک سال مالیاتی بیش از یک معاملهٔ موضوع ماده ۵۹ مربوط به املاک واقع در محدوده یک حوزه مالیاتی انجام می‌دهند به طور متفاوت عمل می‌کنند، لذا به منظور ایجاد رویه واحد و تسریع در وصول مالیات حقه و تامین شرایط لازم برای مطالبه مالیات موضوع تبصره ۳ ماده مذکور اجرای موارد ذیل را مقرر می‌دارد:

۱. در مورد مؤدیانی که ظرف یک سال مالیاتی چندین معامله املاک مشمول ماده ۵۹ در محدوده یک حوزه مالیاتی انجام می‌دهند، حوزه مالیاتی مکلف است ارزش مشمول مالیات قطعی معامله یا معاملات قبلی در آن سال را که برای آنها گواهی موضوع ماده ۱۸۷ صادر شده است با ارزش مشمول مالیات قطعی معامله بعدی که مؤدی قصد انجام آن را در همان سال دارد جمع و پس از محاسبه مالیات نسبت به مجموع ارزش آنها، مالیاتهای پرداختی قبلی را از حاصل محاسبه کسر و با وصول باقیمانده، گواهی موضوع ماده ۱۸۷ را

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

صادر نماید.

به طور مثال: اگر برای انتقال حق واگذاری محل یک باب مغازه از ملک متعلق به آقای (الف) در اردیبهشت ماه سال جاری با دریافت مبلغ ۰۰۰ ۰۰۰ ۴ ریال مالیات به طور قطعی از ایشان گواهی موضوع ماده ۱۸۷ صادر شده است (دریافتی آقای الف بابت انتقال حق واگذاری ۰۰۰ ۰۰۰ ۶۰ ریال) و نامبرده با ارائه استعلام از دفتر اسناد رسمی قصد انتقال حق واگذاری محل یک باب مغازه دیگر از همان ملک یا ملک دیگری واقع در محدوده حوزه صادرکننده گواهی قبلی را با دریافت مبلغ ۰۰۰ ۰۰۰ ۱۴۰ ریال در مردادماه جاری داشته باشد، در این صورت باید مالیات از ماخذ جمع دریافتی مشارالیه بابت انتقال حق واگذاری مغازه‌های اول و دوم یعنی (۰۰۰ ۰۰۰ ۱۴۰ + ۰۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ۶۰) معادل ۰۰۰ ۰۰۰ ۲۰۰ ریال محاسبه شود که بدین ترتیب مالیات متعلق با رعایت نرخهای مندرج در ماده ۵۹ معادل ۰۰۰ ۸۰۰ ۲۰ خواهد بود و چون مؤدی قبلاً بابت انجام معامله اول مبلغ ۰۰۰ ۰۰۰ ۴ ریال پرداخت کرده است، برای دریافت گواهی موضوع ماده ۱۸۷ به منظور انجام معامله بعدی باید مبلغ ۰۰۰ ۸۰۰ ۱۶ ریال مالیات پرداخت کند.

خاطرنشان می‌شود روش مقرر شده در این بند، در مورد اشخاص حقوقی و همچنین در خصوص انتقالات قطعی املاک واقع در محدوده یک حوزه مالیاتی اعم از مجزا یا توام با حق واگذاری محل نیز با حصول شرایط لازم باید اجرا گردد.

۲. حوزه‌های مالیاتی صادرکننده گواهی موضوع ماده ۱۸۷ مکلفند حسب مورد نشانی محل سکونت یا اقامتگاه قانونی و مشخصات شناسنامه‌ای یا ثبتی مشمولین مالیات، موضوع معامله و مالیات متعلقه قطعی شده را در سه نسخه تنظیم و ظرف یک ماه از تاریخ صدور گواهی یک نسخه دیگر را به سجل مالیاتی اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی ارسال و نسخه ثالث را در پرونده امر ضبط نمایند.

ضمناً لازم است در صورت عدم انجام معامله و استرداد مالیات مراتب فوراً برای ضبط در سوابق به حوزه محل سکونت یا اقامتگاه قانونی و سجل مالیاتی اعلام گردد تا حقی از کسی ضایع نشود، بدیهی است چنانچه گزارش بازرسان اعزامی حاکی از عدم انجام تکلیف مقرره باشد متخلفین تحت پیگیرد واقع و مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

۳. حوزه‌های مالیاتی محل سکونت یا اقامتگاه قانونی مشمولین مزبور مکلفند، پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه موضوع تبصره ۳ ماده ۵۹، نسبت به مطالبه مابه‌التفاوت مالیات حسب اطلاعات واصله از حوزه‌های ذیربط ظرف یک ماه اقدام نمایند. مفاد این بخشنامهٔ به تایید هیات عمومی شورایعالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۲۵۰/۱۸۴۴ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۲/۲۶

نظر به اینکه بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران طی نامه شمارهٔ نب / ۲۸۸ مورخ ۱۳۷۸/۱/۲۲ اعلام نموده است که مؤسسه اعتباری غیربانکی به نام «موسسه اعتباری توسعه صنعت ساختمان» مجوز تاسیس از بانک مذکور دریافت و از نیمه دوم شهریورماه سال ۱۳۷۶ شروع به فعالیت نموده است، بنابراین توجه خواهند

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

داشت که موسسه نامبرده از مصادیق موسسات اعتباری غیربانکی موضوع بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی آن می‌باشد. بدیهی است در مورد سایر موسسات اعتباری غیربانکی اجرای بند ۱۸ ماده مزبور منوط به دارا بودن مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی می‌باشد.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۴۶۹۵/۳۵۱۰ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۹/۲/۳

نظر به اینکه صد در صد سرمایه شرکت عمران و بهسازی شهری حسب مفاد ماده ۵ اساسنامه آن متعلق به دولت بوده و به موجب مواد ۴ و ۶ اساسنامه مذکور و نیز نامه شمارهٔ ۵۰۰/۳۸۵۳ مورخ ۱۳۷۸/۱۲/۲۱ وزارت مسکن و شهرسازی این شرکت جانشین سازمان ملی زمین و مسکن در شرکتهای مسکن‌سازان سراسر کشور و مجری امور مربوط به اراضی و بافتهای قدیم گردیده است. لذا وفق تبصره ماده ۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن درآمد املاک این شرکت تابع فصل مالیات بر درآمد املاک نبوده و از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد، بنابراین مقرر می‌دارد:

مفاد دستورالعمل شمارهٔ ۱۳۰۶۷/۵۷۵۰۲ ـ ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۸/۱/۱۷ در خصوص انتقال املاک شرکت مذکور به اشخاص نیز رعایت گردد.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۸۶۸/۵۷۷۴ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۹/۲/۱۴

نظر به اینکه در خصوص نحوه برخورداری مؤدیان از مزایای موضوع ماده ۱۸۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ اشکالاتی بروز نموده و این امر موجب نارضایتی مؤدیانی خواهد شد که ضمن تسلیم به موقع ترازنامه و حساب سود و زیان و ارائه دفاتر و مدارک مورد قبول حوزه مالیاتی مایل به پرداخت مالیات مشخصه در کمترین زمان (سال تسلیم اظهارنامه) بدون مراجعه به هیاتهای حل اختلاف مالیاتی هستند، از طرفی گسترش فرهنگ مالیاتی در جهت آگاهی و جلب اعتماد عمومی از مهمترین برنامه‌های دستگاه مالیاتی کشور است، لذا مقرر و تاکید می‌شود به منظور جلوگیری از تضییع حقوق مؤدیان بالاخص مؤدیانی که در سال یا سالهای قبل حائز شرایط مذکور در ماده فوق بوده و یا راغب و پیگیر رسیدگی به وضعیت مالیاتی خود و پرداخت مالیات در سال تسلیم اظهارنامه می‌باشند، ترتیبی اتخاذ گردد تا مراجع تشخیص مالیات پرونده این گونه مؤدیان را در سال تسلیم اظهارنامه رسیدگی و عنداللزوم برگ تشخیص مالیات مربوط نیز صادر و در اسرع وقت با ملحوظ داشتن فرجه کافی برای حل و فصل و قطعی نمودن پرونده در همان سال ابلاغ گردد. ضمناً لازم به یادآوری است که در اجرای مقررات مفاد ماده مزبور برگشت برخی از هزینه‌ها و یا مراجعه به ممیز کل مالیاتی ذیربط جهت توافق مانع برخورداری از مزایای فوق نخواهد بود. مفاد این بخشنامهٔ به تائید اعضاء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

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

بخشنامهٔ شمارهٔ ۱۴۳۳۸ مورخ ۷۹/۴/۸

نظر به اینکه مالیاتهائی که در اجرای ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم توسط پرداخت کنندگان وجوه مذکور در ماده یاد شده از وجوه پرداختی به دریافت کنندگان وجوه کسر و به حساب تعیین شده از طرف وزارت متبوع واریز می‌شود به صراحت قسمت اخیر ماده مزبور به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت کنندگان وجوه) محسوب می‌شود و از طرفی به موجب قسمت اخیر ماده ۱۵۹ در صورتی که مبلغی بیش از مالیات متعلق پرداخت شده باشد اضافه پرداختی مسترد خواهد شد، لذا به منظور اجرای صحیح احکام قانون مقرر می‌شود، حوزه‌های مالیاتی مسئول رسیدگی به وضعیت مالیاتی دریافت کنندگان وجوه پس از قطعیت مالیات مؤدیان مزبور وجوه مکسوره و واریز شده به حساب تعیین شده از طرف وزارت متبوع را جزء پرداختی‌های آن مؤدیان محاسبه و در صورتی که مالیات اضافه پرداخت شده باشد وفق مقررات مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ حسب مورد اقدامات لازم در خصوص رد مالیات اضافه پرداخت شده به عمل آورند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

رأی شمارهٔ ۳۰/۴/۱۱۷۷۸ مورخ ۷۸/۱۰/۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

معاون محترم درآمدهای مالیاتی طی نامه شمارهٔ ۲۷۴۳/م مورخ ۱۳۷۸/۹/۲۹ خواستار رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص مالیات بر درآمد فعالیت دفاتر نمایندگی بانکهای خارجی در ایران شده‌اند، مفاد نامه مذکور اجمالاً حاکی از اختلاف نظر و مشعر بر اینست که برخی عقیده دارند، چون دفاتر نمایندگی بانکهای خارجی در ایران که با مجوز صادره از بانک مرکزی تاسیس می‌شوند به موجب مقررات حق فعالیت بانکی در ایران (از قبیل دریافت سپرده، گشایش حساب و غیره) را ندارند، مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشند، در صورتی که نظریه دیگر حاکی از اینست که اگر چه دفاتر مزبور از فعالیت بانکی در داخل کشور منع شده‌اند، اما این دفاتر با فعالیت خود در ایران موجب تحصیل درآمد برای بانکهای خارجی (شخص حقوقی) می‌شوند و به همین لحاظ مشمول مالیات هستند، هیات عمومی شورای عالی مالیاتی توجهاً به مقررات مالیاتی جاری از جمله بند ۵ ماده یک و بند ج ماده ۱۰۵ و ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص مورد، به شرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید:

رأی: علاوه بر عمومیت حکم بند ۵ ماده ۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در مورد تعلق مالیات به درآمدی که اشخاص غیرایرانی (اعم از حقیقی و حقوقی) در ایران تحصیل می‌کنند و همچنین برخی درآمدهائی که از ایران کسب می‌نمایند، چون به موجب بند ج ماده ۱۰۵ قانون موصوف اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران (به استثناء مشمولان ماده ۱۱۳ قانون مذکور) از ماخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هائی که مستقیماً یا وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند و یا از واگذاری....از ایران تحصیل می‌کنند به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ مشمول مالیات شناخته شده‌اند و مفاد

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

بندهای الف و ب ماده ۱۰۷ همان قانون نیز نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع بند ج ماده ۱۰۵ را به ترتیب نسبت به درآمدهای تحصیل شده از ایران و درآمدهای مکتسبه در ایران مقرر نموده است، لذا بانکهای خارجی که از مصادیق بارز اشخاص حقوقی خارجی هستند، چنانچه به موجب اسناد و مدارک و دلایل متقن محرز شود از طریق ایجاد دفاتر نمایندگی مبادرت به تحصیل درآمد در ایران نموده‌اند، نسبت به درآمد مذکور به طور مسلم مشمول مالیات خواهند بود.

علی‌اکبر سمیعی محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیک پور غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

رأی شمارهٔ ۱۴۳۰۳ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۲/۱۴ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شمارهٔ ۶۹۹۴ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۷/۴ رئیس شورای عالی مالیاتی عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی، معطوف به نامه شمارهٔ ۱۰۰/۲۶۳۳۳ مورخ ۷۸/۶/۱۶ وزیر محترم پست و تلگراف و تلفن عنوان وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی در مورد لزوم رعایت مواد ۲۳ و ۳۴ کنوانسیون ۱۹۶۱ وین راجع به روابط دیپلماتیک و مواد ۳۲ و ۴۹ کنوانسیون ۱۹۶۳ وین راجع به روابط کنسولی که دولت ایران به آنها ملحق گردیده است و بالمال عدم تعلق مالیات موضوع ماده ۲ قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴ به میزان ۷۵٪ آبونمان ثابت تلفن‌های خودکار شهری و ۴۰٪ بهای خدمات مخابراتی بین‌المللی به هیاتهای نمایندگی سیاسی و کنسولی کشورهای خارجی مقیم ایران، حسب ارجاع معاون محترم درآمدهای مالیاتی و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در جلسه مورخ ۷۸/۱۲/۷ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح زیر اظهارنظر گردید:

رأی: نظر به احکام ماده ۳۴ قرارداد بین‌المللی وین درباره روابط سیاسی و استثنای بند الف ماده مزبور و ماده ۴۹ قرارداد بین‌المللی وین درباره روابط کنسولی و استثنای بند الف ماده مذکور و ماده ۳۳ قرارداد بین‌المللی وین راجع به نمایندگی دول در روابط خود با سازمانهای بین‌المللی جهانی و استثنای بند الف ماده یاد شده و نظر به الحاق دولت جمهوری اسلامی به کلیه قراردادهای موصوف چون مالیات موضوع ماده ۲ قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴ نوعاً با مالیات موضوع بندهای الف مواد ۳۴ و ۴۹ و ۳۳ قراردادهای فوق‌الاشاره که معافیت در مورد آنها برقرار نشده است متفاوت می‌باشد، لذا هیاتهای نمایندگی سیاسی و کنسولی کشورهای خارجی مقیم ایران بابت آبونمان ثابت تلفنهای خودکار شهری و بهای خدمات مخابراتی بین‌المللی مشمول مالیاتهای مقرر نمی‌باشند.

علی‌اکبر سمیعی محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیک پور غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

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

of 5 years. This is a very cheap price in comparison with the much higher rates of interest they would otherwise pay in free market for securing needed finances. This subject and measures taken in this regard are reviewed in the article. .

Inheritance and Gift Tax Treaties

The 6th part of this series of articles is provided in the present issue. The regulations of the OECD Model regarding the methods of elimination of double taxation (Articles 9A and 9B) are examined.

Transfer Pricing

This is also a continuation of the study undertaken in the field of transfer pricing. The fourth part of the study, which is provided in this issue, pertains to "cost plus method".

Tax Exemption of Booksellers and Publishing Houses for the Sake of Writers

A bill of law has been submitted to the parliament for approval. In the course of debate in the parliament it has been said that the bill is prepared with the aim of assisting the writers and authors. But, the exemption envisaged is solely pertaining to publishing houses and booksellers. The authors and writers will remain subject to taxation as before. This matter is examined and criticized in the article.

Tax Penalties around the World

A new study is undertaken by this journal in respect of penalties applicable to tax offences in different countries. In this issue the regulations of France concerning administrative and criminal tax offences and penalties are reviewed.

Appeal in Tax System of Selected Countries

The system of appeal against decisions of tax authorities is studied in this article. The study is focused on four countries, namely Germany, Canada, Mexico and People's Republic of China.

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

(March 2000 to March 2005). These and other aspects of tax regulations of the third development plan are examined in the article.

Taxation in the 20th Century

This is a Persian translation of the article printed in the IBFD Bulletin regarding the developments in the field of taxation during the last century with prospects for 21st century. First part of the translation was provided in the last issue of this journal and the second and last part is given in the present issue.

Iranian International Tax Regulations

The author comments on a circular letter of the tax administration regarding the taxation of salary income of expatriate employees working in Iran. The circular deals with the citizens of the countries that have concluded double taxation treaties with the Iranian government. It emphasizes on the conditions mentioned under the paragraph 2 of the Article 15 of tax treaties, which is similar to the relevant part of the OECD Model Convention. A translation of the same circular letter is printed in the English section of the journal (under the heading "Tax News").

Tax Avoidance Trick of Article 138

Article 138 of the Direct Taxes Act rules that any part of the profit of companies derived from industrial and mining activities and reserved for development and completion of the units engaged in the same activities, is exempted from taxation. The funds allocated to such reserves must be used for those purpose , otherwise, the applicable tax plus a fine equal to 20% of the same shall be collected from the failing companies. This provision has created an opportunity for companies to use such reserves for purposes other than industrial and mining activities, which produces much more profits for them. The cost they have to pay for their failure is only 20% of the amount of the reserved taxes after expiry

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

out observance of the legal time limit envisaged under the Article 87 of the same Act.

ALIAKBAR ARABMAZAR
VICE MINISTER FOR TAXATION

* The first condition agrees with the text of some double taxation treaties concluded before the amendment of subparagraph a) of the paragraph 2, Article 15 of the OECD Model Convention. Therefore, the first condition of the circular letter refers to "the fiscal year concerned". More recent tax treaties of Iran are based on the amended text of the OECD Model, and refer to "any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned".



Abstracts of Persian Articles

Editorial

In many countries two levels of appeal are available in respect of tax disputes: administrative and judicial. In Iran, however, these stages are merged in one and the same forum. The editorial touches upon this subject in both the Persian and English sections of the journal.

Tax Regulations of the Law on Third Development Plan

Third development plan was approved by the parliament few months ago. Taxation is one of the main problems dealt with in the plan. A separate chapter of the relevant law is devoted to taxation and budget and many other parts of the law also contain one or more provisions with regard to taxes. But the plan does not provide forecasting about the amounts of tax revenue collectible during the relevant years

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

Later the tax administration issued another circular letter to clarify the above ruling in respect of double taxation treaties. English translation of the latter circular is given below.

CIRCULAR LETTER NO. 30/4 - 9533/49524 DATED 10/04/1378 [DECEMBER 25, 1999]

For the purpose of implementation of the paragraph 2 of the part A of the circular letter No. 30/4/1616/52726, dated 11/06/1377 [January 26, 1999] with regard to the salary tax of residents of the states that have concluded double taxation agreements with the Iranian government, and the relevant agreements have become enforceable, it is hereby declared that:

The exemption from salary tax provided under the paragraph 2 of the Article 15 of the said agreements, is conditioned exclusively on realization of all requirements of the subparagraphs of the same paragraph, namely:

A. the period or periods of presence of the recipient of salary in the Islamic Republic of Iran for one or more occasions, should not exceed in the aggregate 183 days in the fiscal year concerned*, and

B. the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the Islamic Republic of Iran, and

C. the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base, which the payer of remuneration has in the Islamic Republic of Iran.

Since verification of fulfillment of the above conditions requires that certain valid and certified records and documents be examined and investigated, therefore, and before the realization of the aforesaid conditions, the tax applicable to the salary of such persons should be calculated and collected according to the relevant regulations. If thereafter it becomes clear that the case had not been subject to the tax of the government of the Islamic Republic of Iran, then the tax deducted for this purpose shall be refundable in accordance with the Article 242 of the Direct Taxes Act, with-

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

tions and municipalities are authorized under the law to buy or take lands and other real properties for public utilities, such as construction or extension of roads and streets, pipelining of water, oil and gas, etc. The price of taken properties is to be paid or allocated to the original owners. This type of transferring of real properties is also exempt from taxation (first part of the Article 70).

7. When the real properties that are registered in the list of national monuments, are transferred to the State Organization of Cultural Heritage, such transferring shall be exempt from the applicable transfer tax (second part of the Article 70, DTA).

The regulations concerning the taxable value and its determination will be examined in the next issue.

TAX NEWS

An English translation of the circular letter No. 30/4/1616/52726 dated 11/06/1377 [January 26, 1999] of the Iranian Tax Administration was printed in Maliyat journal No. 25, pp. 7 to 14. Certain guidelines were included in the circular letter regarding the salary income tax of expatriate employees working in Iran. It had been pointed out in paragraph 2 of the part A of the circular that such expatriates are, as a result of working in Iran, liable to taxation on the amounts received by them as salary and fringe benefits. The tax authorities were also instructed to observe the regulations of the tax law regarding salary tax exemptions and abatements, and to take into account the relevant provisions of double taxation agreements concluded between the Iranian government and governments of respective countries.

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

same in other cases, provided that such actions take place not later than two months from the date of the original transaction"

As it can be understood from the above text, the exemption granted in this latter case is conditioned on the requirement that the interval between the original transferring and its termination would not exceed a period of two months. Otherwise, the event of termination shall be considered as a new transaction, and thus subject to further taxation.

It is worth nothing that even within the said interval, the tax paid for original transferring is not refundable, although the transaction is cancelled and terminated. Refund of tax takes place only when the tax is paid but the transaction is not effected. In such cases:

"the relevant tax assessment office shall, upon request of the taxpayer and confirmation of the notary public about non-registration of the transaction, refund the collected tax pertaining to such aborted transaction out of the current collections within 15 days from the notary public's announcement and in conformity with the regulations of the present Act. The rule of this Article shall apply to the rebate of taxes pertaining to goodwill... as well" (Article 72, DTA).

Reference in the above article to the notary public is due to the common practice that transfer of real properties is usually registered by a notary public, and only in this way its validity as an official transaction is secured.

5. Article 69, DTA, pertains to the low and medium price residential units that are built within ten years from the date of approval of the law (DTA) in accordance with certain criteria, and are transferred to buyers within one year thereafter. The first transfer of such residential units shall be exempted from the tax on transfer of real properties, provided that all the relevant criteria and aforesaid timing are observed.

Since the exemption can be applied only for the first transfer of the property, and about 13 years has passed from the approval date of DTA, the exemption provided under the said article has no more opportunity of application at the present.

6. Some government organiza-

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

erties, possess and exploit them by virtue of special rights recognized under local customary law. The right in question is somehow similar to the notion of beneficial ownership in some European countries.

Transfer of this type of rights is considered to have the same result and effect as the transfer of real properties, and thus is subject to the taxation of the Article 59, DTA (Art. 74).

EXEMPTIONS

Several cases of transfer of real properties are exempted from taxation. They are as follows:

1. Transfer of real properties to banks in connection with the banking facilities granted through civil partnership (Note 4 to the Article 59). Those in need of finance for buying houses or other real properties may borrow money from banks. In such cases a partnership contract may be concluded between the bank and the borrower, according to which the borrower becomes the co-owner of the property. When the loan is totally repaid, the property is relinquished and transferred to the borrower. Such transferring is exempt from the tax on transfer of real properties.

2. Transfer of real properties to people on basis of land reform laws and regulations is also exempt from taxation (Article 65, DTA).

3. Housing cooperative companies enjoy a number of incentives, including tax exemption in respect of transferring of the houses built by them to their members.

4. When a transaction on real property is terminated or cancelled, the property is relinquished and given back to the former owner. This process might be considered as a new transferring of the property and thus be taxed for the second time. To prevent such interpretation, the Article 67, DTA, provides:

"Termination of final transactions on real properties that takes place on basis of judicial authorities' decisions, shall not, as a general rule, be considered as a new transaction, and thus shall not be subject to the taxation of this chapter. The same rule shall apply to cancellation of final transactions on real properties by mutual consent of the parties, or termination of the

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

AGGREGATION

If a taxpayer sells more than one immovable property or goodwill during a single year, he will become liable to taxation with regard to the aggregate of such transactions at the above rates. The frequency of similar transactions can be considered as a badge of trade. The persons who frequently buy and sell one type of property are more likely to be trading than those doing so only once, and that is why a heavier tax burden is imposed on them by the law.

SPECIAL CASES

As it was mentioned earlier, the transaction subject to the Article 59, DTA is the final transfer of real property. There are, however, some other kinds of transferring of real property that might not be categorized under the heading of "final transfer" as is understood under the Iranian legal jargon. The expression "final transfer of real property" in a context like the one used in the Article 59, DTA, conveys the idea of unconditional selling and purchasing of the property.

Nevertheless, those other types of transactions are also subject to the rule of the Article 59, DTA. Such cases include:

1. where the transfer of the property takes place under arrangements other than those of the sale contract (Article 63). One common example of such non-sale transferring is the contract of agency. The owner may appoint a person as his agent or proxy and empower him to transfer the property in question to whom he may chose, including himself. Transfer of a property under such arrangement shall also be subject to the ruling of the said Article 59, DTA.

Another case of non-sale transfer is the exchange of real properties. In these cases, each of the parties has to pay the tax of the Article 59, DTA, applicable to his own transferred property.

However, the case of gratuitous transfer of real properties is not subject to the Article 59 or any other part of the chapter under review. Previsions of a separate chapter of DTA (related to the tax on incidental income) are applicable in such cases. It will be examined in a later stage.

2. Sometimes the people, who are not legal owners of real prop-

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

are based on specific conditions, the realization of which would give rise to right of cancellation or withdrawal of the contract by one of the parties. An example of such conditional contracts is the "optional sale", according to which the parties make condition that if the seller gives the price back to the purchaser, within a specified period, he may cancel the contract and take the property back (for more explanation see Maliyat, No 26, PP 7 and 8).

Before touching upon detailed provisions of DTA in respect of the tax on transfer of real property, it is worth noting that no separate capital gains tax is envisaged under the Iranian tax system, and most of such gains are dealt with under the general heading of income tax.

The gains derived from transfer of real property and goodwill are also considered as taxable income.

A delicate point is that under the Iranian tax law, the tax on transfer of real property or goodwill has the same meaning as the tax on income derived from disposal of such properties, and no other separate tax on this type of income does exist.

As far as the European countries are concerned, the tax on transfer of immovable property is something separate from, and in addition to, the tax on gains derived from such type of transferring.

It should also be taken into consideration that while the tax on transfer of real property is assumed to be a kind of income tax, but not all cases of such transferring evidence the realization of profit. The base of taxation is taxable value of the property, whether the transaction produces loss or profit.

The term goodwill is defined as the right of making business, the right of possession of a place, or the right arising from the market position of the place of business (Note 4 to the Article 59, DTA).

RATES

The rates of taxation that are applicable on the taxable value of real property or goodwill are as follows:

up to IRR 20,000,000 4%
up to IRR 60,000,000 8% of the excess over IRR 20,000,000
over IRR 60,000,000 12% of the excess over IRR 60,000,000

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

BSTDs, not only by the Finance Ministry, but also by the justice administration and the organizations representing the interests and rights of taxpayers.
DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 2)

In the previous issue we concluded our discussion about the rental income taxation. Now we will examine the tax on transfer of real properties, and also on transfer of goodwill. These transactions are dealt with in another part of the provisions of DTA (Direct Taxes Act) concerning the real estate income tax (Chapter 1 of the Title C of DTA).

TRANSFER OF REAL PROPERTY AND GOODWILL

According to the Art. 59, DTA, the final transfer of real properties, as well as the transfer of goodwill, are subject to taxation on basis of their taxable value. The concept of taxable value and the procedure of its determination will be examined later. The term final transfer means unconditional transfer, that is a transfer which may not be cancelled by either the seller or purchaser of the property. There are special types of transfer contracts that

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

tax liability, and no appeal is usually allowed against such decision. The reason behind such behavior is that the state budget is prepared and approved on basis of revenue forecasting, and delays in collecting taxes would impair the realization of budge goals and targets.

Now let us consider the Iranian appeal system in taxation matters. This system is quite unique and different from what described above. The foundation laid in Iran for this purpose is based on a mixed composition. The forum for handling the tax appeal is called the Board for Settlement of Tax Disputes (BSTD). The BSTD is composed of three members who are representatives of different interests and considerations, while all of them are bound by the duty of observing the law and legal principles in discharging their responsibilities. The first member is selected and appointed by the Finance Ministry according to certain legal criteria prescribed by the tax law. The second member is the representative of associations and organizations established for defending and regulating the interests of the private sector and taxpayers. The third one is a judge selected and introduced by the judiciary. So, a BSTD is fundamentally different from administrative fora organized in other countries for reviewing tax disputes. The BSTD has to deliver its verdict by majority, and the judge appointed by the judiciary could and should play a significant role in securing judicial justice.

Therefore, the administrative and judicial appeal are both merged and manifested in the composition of BSTDs, and participation of the representative of taxpayers can assure more safeguard for protection of taxpayers against probable ignorance of their legal rights. As far as the structure and legal framework are concerned, the system in question is sound and reasonable. The failure and shortcoming felt in some occasions is not due to the legal framework of the system, but we must search for defects in the practice of the people in charge of securing the goals of the law. More attention is to be paid when choosing the members of the

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

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The tax appeal system is a fundamental component of any viable tax system, and is one of the recognized rights of taxpayers all around the world. The relationship between taxpayers and tax authorities is based on certain legal principles and laws. The same is true in respect of relations between ordinary people, which are also based on law and customs. When a dispute arises between two persons, they resort to competent forums for solving their cases. The disputes may arise between taxpayers and tax officials in the same way, a fact that is recognized all over the world and special fora are also created for resolving these specific kinds of cases.

In many countries two levels of appeal are available in respect of tax disputes: administrative and judicial. A taxpayer dissatisfied with the decision of tax assessment officials may appeal to the administrative forum inside the tax organization for review of his case. After having received the decision of the administrative forum, the taxpayer may, in case of being in disagreement with it, appeal at a court. Certain points, however, are worth noting in this connection:

1. The ordinary courts usually do not interfere with tax matters and such disputes are in most countries dealt with by specialized tax courts, which are composed of judges and experts.
2. The administrative fora are usually organized within the tax administration and no judges take part in their composition.
3. The expenses attached to the judicial appeal are usually substantial and the procedure of appeal is relatively elaborate and complicated.
4. When an appeal is taken to the court, the tax administration is allowed to demand immediate payment of the full

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