مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی
سال دهم انتشار، بهار ۱۳۸۱
(شماره مسلسل ۳۵)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار
دبیر: دکتر محمد توکل

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن، خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاما مبین نظر مسئولان آن نیست. مجله در رد یا قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط با ذکر کامل ماخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی
شماره ۲۰۶، خیابان سمیه، بین ویلا و قرنی
کد پستی : ۱۱۱۴۱ - ۱۵۹۱۸ ، تهران
صندوق پستی : ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵
تلفن: ۸۸۰۷۲۱۹ فکس: ۸۸۹۵۱۸۱
پست الکترونیک : maliyat@maliyat.zzn.com

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مسائل مالیاتی نفت و گاز ایران	م. ت. همدانی	۴
جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی (بخش دوم)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۴
اصلاحیه وارد بر شش فقره قرارداد مالیات مضاعف	م. اکباتان	۲۱
مراکز offshore یا بهشت های مالیاتی (بخش سوم)		۲۶
جنبه های سازمانیِ مالیات نفت و گاز	م. الوند کوهی	۳۰
ودیعه، وجهِ علاوه بر اجاره بها، رهن تصرف، رهن اجاره		۳۳
مالیات بر سرمایه، بحثی در ارتباط با : قراردادهای مالیات مضاعف	م. شنگرف	۳۷
سه درصد عوارض شهرداری، شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری		۴۰
یک کاریکاتور تاریخی		۴۳
رویه مراجع بین المللی در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده		۴۴
مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی		۴۸
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

به نام خدا

سرآغاز

با خوشوقتی به آگاهی خوانندگان می رساند که هم اکنون فصلنامهٔ مالیات به دهمین سال انتشار خود گام نهاده است. نه سال انتشار مداومِ نشریه ای تخصصی در زمینهٔ مسألهٔ واحدی مانند مالیات امری است که می تواند مایه سربلندیِ کارکنان این مجله باشد. در طول این مدت امکانات مادیِ ما بسیار محدود بوده و همواره با حد اکثر صرفه جویی و مواجهه با تنگناهای مختلف به کار خود ادامه داده ایم. با این حال کوشش بسیار به عمل آورده ایم تا این عوامل و معضلات در کیفیت و نتیجهٔ کار ما بی اثر ماند و یا اثرات آن به حد اقل برسد.

همیشه سعی ما بر آن بوده است که چندین ویژگی را در کار این نشریه حفظ کنیم. از سویی می بایستی به عنوان یک مجله تخصصی هیچ گاه از محدودهٔ مباحث مربوط به امر مالیات خارج نشویم، که این خصوصیت با دقت و وسواس تمام همواره مورد رعایت قرار گرفته است. از طرف دیگر ویژگی های یک نشریه دانشگاهی برای این مجله باید حفظ می شد و مباحث آن از سطحی در خور چنین نشریه ای برخوردارمی بود. به همین سبب دائماً تلاش کرده ایم که مقالات و مطالب مجله در چنین سطحی آماده و ارائه گردد. فواصل انتشار مجله که یک فصلنامه به شمار می رود، نیز در انتخاب ساختار و نوع مطالب و مقالات مؤثر بوده و خود محدودیت های دیگری را برکار ما تحمیل می نماید. با وجود این ملاحظات، مجله مالیات توانسته است به وظیفه و رسالت خود با خصوصیات یادشده همچنان ادامه دهد و با توجه به بررسی های به عمل آمده کاری در خور توجه به جوامع دانشگاهی و مطبوعاتی کشور ارائه نماید.

کار ما از سویی بررسیِ مسائل داخلی از جوانب مختلف آن بوده است. تحلیل و نقد مقررات و لوایح مالیاتی - از جمله جنبه های مالیاتیِ برنامه های عمرانی و قوانین بودجه، آراء مراجع مهم مالیاتی، قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، بخشنامه ها و تصویبنامه های مالیاتی و مقررات مشابه دیگر - و نیز بررسی پاره ای از جوانب مربوط به امر مدیریت و سازمان مالیاتی کشور، کار مجله مالیات را در رابطه با مسائل مالیاتیِ داخلی تشکیل می داده است.

در عین حال همواره به این نکته توجه شده است که گسترشِ دانش مالیاتی نمی تواند بدون پرداختن به مسائل مالیاتیِ جهان امروز سیر مطلوب خود را دارا شود. با توسعهٔ بی سابقهٔ مناسبات اقتصادی و بویژه حرکت سریعی که در جهت جهانی شدن اقتصاد آغاز گردیده است، مسائل مالیاتی کشورها نیز از محدودهٔ مرزهای داخلی آنها تجاوز نموده و به تدریج جنبهٔ جهانی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

به خود می گیرد. عدم آگاهی از تحولاتی که در کشورهای دیگر در زمینهٔ امور مالیاتی می گذرد، می تواند توان مقابلهٔ نظام مالیاتیِ کشورها را با مسائل ناشی از روابط اقتصادی بین المللی ضعیف سازد و مآلاً غبن و زیان بسیار به بار آورد. حتی ممالک پیشرفتهٔ صنعتی نیز ناگزیراند به طور مستمر در اندیشهٔ افزایش کارآئیِ سیستم های مالیاتی خود باشند تا بتوانند آن را با اوضاع و احوال رو به تغییر مناسبات اقتصادی و تحولات علمی و ارتباطاتیِ دنیای امروز هماهنگ سازند.

بنا به همین ملاحظات مجله مالیات همواره کوشیده است در کنار پرداختن به مسائل و قضایای مالیاتی داخلی، پیشرفت ها و تحولات نظام های مالیاتیِ سایر کشورها و مجامع ذیربطِ بین المللی را نیز بررسی نموده و نتایج آن را در اختیار خوانندگان خود قراردهد، ضمن این که از همین نتایج در بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالیاتی داخلی نیز استفاده شده است و بحث های متعددی در این زمینه ارائه گردیده است تا فتح بابی برای بحث های بیشتر گردد و مآلاً زمینه ای برای ایجاد پویایی و قابلیت در نظام مالیاتی کشور به منظور پاسخگویی به نیازهای رو به گسترش اقتصاد امروز دنیا فراهم آید. مباحثی مانند قیمت گذاری انتقالات، تجارت الکترونیک، مالیات های زیست محیطی، بهشت های مالیاتی، رقابت مالیاتی، هماهنگی منطقه ایِ نظام های مالیاتی، داوری مالیاتی، مراجع بین المللی رسیدگی به اختلافات مالیاتی و نظایر آنها از جمله مقولاتی هستند که در همین زمینه از سوی این نشریه به خوانندگان گرامی عرضه گردیده است.

بخش انگلیسی مجله نیز در سطحی مشابه آنچه فوقاً توصیف شد، طی این مدت طولانی به خوانندگان عرضه شده است تا از این طریق آگاهی های سودمند در مورد قوانین و مقررات مالیاتی ایران د راختیار علاقه مندان قرار گیرد. ضمناً مجله مالیات در طول این سال ها به نشر فصلنامه اکتفا ننموده و کتب و مجموعه های مفیدی به زبان های فارسی و انگلیسی تهیه نموده است که مورد استقبال شایان توجهی قرار گرفته است، که از آن جمله می توان به فرهنگ بزرگ اصطلاحات بین المللی مالیاتی و ترجمه انگلیسی قانون مالیات های مستقیم اشاره داشت.

کوشش ما بر آن است که با کار گسترده تر و دقت و جدیت بیشتر، همواره بر کیفیت و تنوع مطالب این نشریه بیافزاییم تا باشد که بیش از پیش منشأ توسعهٔ دانش مالیاتی و از آن طریق خدمت به هدف ارزندهٔ ارتقاء و بهبود نظام مالیاتی کشور گردد.

فرصت را مغتنم شمرده و از همه کسانی که ما را در دستیابی به این عملکرد یاری نموده اند، بویژه خوانندگان محترم مجله و ارائه کنندگان مقالات، تشکر و قدردانی می نمایم.

علی اکبر عرب مازار

*****

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مسائل مالیاتی نفت و گاز ایران

م. ت. همدانی

مؤسسهٔ آرتور اندرسن مقیم شیکاگوی آمریکا که شاخه های آن در چندین کشور دیگر نیز گسترده است، در زمینه مسائل مالی و مالیاتیِ نفت و گاز از شهرت فراوانی برخوردار است. در این مقاله نخست بخشی از متن یکی از گزارش های مؤسسهٔ مذکور تحت عنوان راهنمای مالیات نفت و گاز ایران مورخ ژانویه سال ۲۰۰۱ نقل می گردد و سپس برخی از مطالب آن مورد تحلیل و بررسی قرار خواهد گرفت. البته گزارش یادشده شامل مباحثی در مورد مالیات حقوق، حق بیمه تأمین اجتماعی و غیره نیز می باشد که چون ازطرفی حاوی اطلاعات تازه ای نیست و از سوی دیگر تمرکز مقالهٔ حاضر روی مالیات بر درآمدِ شرکت های مورد بحث می باشد، لذا از نقل پاره ای از آن قسمت ها خودداری می نماید و برخی دیگر هم به اختصار نقل خواهد شد.

مقدمه

از سال های دههٔ ۱۹۲۰ به بعد استخراج نفت و گاز همواره مهم ترین رشتهٔ صنعتی ایران بوده است. ایران از جهت میزان ذخایر مسلّم نفت مرتبهٔ چهارم را در دنیا احراز نموده است. این ذخایر به حدود ۹۰ میلیارد بشکه، یعنی ۹ درصد کل ذخایر عالم، بالغ می گردد. بیشترِ این ذخایر در میدان های عظیم نفتیِ مناطق خشکی در خوزستان نزدیک مرز عراق، و همچنین در فلات قارهٔ خلیج فارس قراردارند.

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به شرکت های خارجی اجازهٔ سهیم شدن در پروژه های نفت و گاز را نمی دهد. با این حال دولت ایران در سال ۱۹۹۰ با ایجاد یک فرمول بیع متقابل توانست در این سیاست تعدیلی به وجود آورد. به موجب این فرمول شرکت های خارجی می توانند به کار توسعهٔ میادین نفت و گاز ایران بپردازند. فرمول قراردادهای بیع متقابل آمیزه ای است از قرارداد خدمات و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

قرارداد مشارکت در تولیدات، هرچند که به قرارداد خدمات نزدیک تر است.

بر اساس این قراردادها شرکت های خارجی از طریق یک شعبهٔ ایرانی (که نقش پیمانکار را ایفاء می نماید) با شرکت ملی نفت ایران وارد عقد پیمان می شوند. در ازای توسعهٔ میدان های نفتی مخارج مربوط (شامل هزینه های سرمایه ای، هزینه های غیر سرمایه ای، هزینه های عملیاتی و هزینه های بانکیِ متعلقه) باضافهٔ حق الزحمه یا کارمزدی که از قبل مورد توافق قرار گرفته است، به پیمانکار پرداخت می شود. این پرداخت ها معمولاً به صورت مقادیری از نفت تولید شده در اختیار طرف قرارداد گذارده می شود.

اوایل کار علاقهٔ چندانی به این گونه قراردادها ابراز نمی شد. ولی بعداً شرایط قراردادهای بیع متقابل جالب تر شد و سبب جلب سرمایه های بیشتر خارجی به این منظور گردید.

گذشته از این، ایران به صورت معبر صادراتی نفت و گاز از آسیای میانه نیز درآمده است که این کار از طریق قراردادهای مبادلهٔ نفت صورت می گیرد. توسل به این ترتیبات از دید ایران منطقی است، زیرا قسمت اعظم نفت کشور در جنوب قراردارد که از پالایشگاه های واقع در شمال - که به مناطق پر جمعیت کشور نزدیک هستند - فاصله زیادی دارد. به عنوان مثال در سال ۱۹۹۶ ایران و قزاقستان یک قرارداد مبادلهٔ ۱۰ ساله منعقد نمودند که به موجب آن نفت خام قزاقستان به پالایشگاه های شمال ایران تحویل می شود و در مقابل قزاقستان در جزیرهٔ خارک نفت سبک و نفت سنگینِ مخلوطِ ایران را دریافت می دارد.

در زمان حاضر تحریم ایالات متحدهٔ آمریکا محدودیت هایی در زمینهٔ سرمایه گذاری در ایران پدید آورده است. به موجب این تحریم‌ها شرکت های آمریکایی از سرمایه گذاری در ایران منع شده اند. شرکت های غیر آمریکایی نیز در صورت سرمایه گذاری بیش از ۲۰ میلیون دلار در هر سال مشمول تحریم مذکور خواهند شد. این تحریم بر اثر فشار اروپا و روسیه در مورد شرکت توتال فینا الف که در پروژهٔ گاز پارس جنوبی مشارکت نمود، برداشته شد. البته تضمینی وجود ندارد که این رویه به سایر پروژه ها نیز تسرّی یابد. با این حال شمار روزافزونی از شرکت های نفتیِ غیر آمریکایی پروژه هایی را در ایران آغاز کرده اند و نسبت به پیشنهاد های عرضه شده علاقه نشان می دهند.

سرمایه گذاری نفتی خارجی در ایران

باید به این نکتهٔ مهم توجه داشت که بر اساس قراردادهای بیع متقابل، شرکت ملی نفت ایران

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

معمولاً توافق می کند که هرگونه مالیات بردرآمد شرکت یا پرداخت های مربوط به تأمین اجتماعی و سایر حقوق و عوارضی که در ایران به سبب انجام قرارداد بر عهدهٔ پیمانکار قرار گیرد، جبران نماید.

استقبال از قراردادهای بیع متقابل در سال های ۹۵-۱۹۹۱ اندک بود، زیرا بازده سرمایه گذاری قابل توجه به نظر نمی آمد. اما بعداً با افزایش نرخ بازده این استقبال فزونی گرفت. در حال حاضر این نرخ بین ۱۸ تا ۲٤ درصد برای پیمانکاران خارجی برآورد می شود.

نخستین قرارداد بیع متقابل که شرکت کونوکو در آن مشارکت داشت، مربوط به توسعهٔ میدان فلات قارهٔ A و B منطقهٔ سیری بود. نرخ بازده در این مورد بین ۲۰ تا ۲۳ درصد برآورد می شد. بر اثر تحریم آمریکا و محرومیت شرکت های آمریکایی از سرمایه گذاری در ایران، کونوکو متعاقباً جای خود را به توتال فینا الف داد.

حضور تجاری

شرکت های خارجی که به عرضهٔ خدمات به سازمان های دولتی و شرکت های وابسته به دولت نظیر شرکت ملی نفت ایران اشتغال دارند، موظف اند نسبت به ثبت شعبه خود در ایران اقدام نمایند تا از این طریق اجرای قوانین و مقررات داخلی راجع به نگاهداری سوابق و حساب ها و ارائه ترازنامه مالیاتی و پرداخت مالیات ممکن گردد.

یک پیمانکار خارجی که با شرکت ملی نفت ایران قرارداد می بندد پیمانکار اصلی به شمار می آید. این پیمانکار می تواند بخشی از کار موضوع قرارداد اصلی را به پیمانکار دست دوم یا فرعی واگذار کند. اگر پیمانکار دست دوم نیز یک شرکت خارجی باشد، باید به همان نحو از طریق شعبه ثبت شده در ایران عمل کند. رفتار مالیاتی در مورد هر دو گروه یعنی پیمانکار اصلی و دست دوم کم و بیش یکسان است.

سرمایه گذاری مستقیم خارجی در ایران نیز از طریق مشارکت در سرمایه شرکت های موجود یا جدید ایرانی میسّر است. حدّ اکثر مشارکت مجاز در این موارد ٤۹ درصد است، هرچند که در فرد فرد موارد باید میزان این درصد مورد موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گیرد.

اما اجرای این ساختار و ترتیبات در مورد سرمایه گذاری در پروژه های نفت و گاز پیش بینی نشده است.

مالیات

نظام مالیاتی ایران بر مبنای قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۹۸۸ با اصلاحات بعدی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

آن استوار است. مجلس شورای اسلامی مسئولیت تصویب قوانین را بر عهده دارد که مصوبات آن باید به تأیید شورای نگهبان برسد. در مورد لوایح مالیاتی نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی استفسار می گردد که خود عهده دار اجرای قوانی مالیاتیِ مصوب مجلس شورای اسلامی می باشد.

مالیات پیمانکاران خارجی

صنایع نفت و گاز ایران از جهت مالیاتی تابع مقررات مربوط به پیمانکاران خارجی می باشد. بر این اساس درآمد مشمول مالیات به صورت درصدی از مجموع دریافت های سالانهٔ پیمانکاران تعیین می شود و مالیات بردرآمد روی آن محاسبه می گردد. علاوه بر این کارفرما (فرضاً شرکت ملی نفت ایران) باید از هر پرداخت به پیمانکار ۵ درصد آن بعلاوهٔ سهم بیمه های اجتماعی را کسر و واریز نماید.

دریافت های مشمول مالیات پیمانکاران

درآمد مشمول مالیات - به موجب قانون: «درآمد مشمول مالیاتِ پیمانکاریِ اشخاص خارجی در ایران نسبت به عملیات هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی، حمل و نقل، تهیه طرح ساختمان ها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی در تمام موارد عبارت از ۱۲٪ دریافتی سالانه آنها خواهد بود».

بنا بر این درآمد مشمول مالیات ۱۲ درصدِ کلیه دریافت های مربوط به پیمان (مشتمل بر هزینه های بازیافتی و حق الزحمه یا کارمزد دریافتی) می باشد و از این درآمد هیچ گونه وجوه قابل کسری وضع نمی گردد.

مالیات بر درآمد

سپس شعبه شرکت خارجی نسبت به درآمدی که به طریق فوق محاسبه شده است، به نرخ های ماده ۱۳۱ قانون مالیات های غیر مستقیم مشمول مالیات قرار می گیرد. شعبه شرکت خارجی همچنین موظف است عوارض شهرداریِ سالانه ای معادل ۳ درصد درآمد مشمول مالیات خود بپردازد که در نتیجهٔ آن و در شرایط اِعمال حد اکثر نرخ مالیاتی، این نرخ به ۵۷ درصد افزایش پیدا می کند. [۱]

مالیات های تکلیفی قابل کسر در منبع

به موجب قانون مالیات های مستقیم، کارفرما (فرضاً شرکت ملی نفت ایران) موظف است ۵ درصد از کلیه پرداخت های خود به پیمانکاران کسر و واریز نماید. اما این مبالغ در ازای مجموع مالیات متعلقهٔ پیمانکاران به اعتبار

---

۱. گزارش مورد بررسی قبل از صدور رای اخیر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تهیه شده است. در این رای موضوع دریافت عوارض ۳٪ مورد بحث منتفی شده است. (رجوع شود به مقاله «سه درصد عوارض شهرداری، شرحی بر رای دیوان عدالت اداری» در همین شماره از مجله مالیات).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

گرفته می شود. علاوه بر آن، کارفرما وظیفه دارد که یک حق بیمه تأمین اجتماعیِ اصلی معادل ۷/۷۸ درصد یا ۱۶/۶۷ درصد از پرداخت های خود کسر و واریز نماید.

اگر پیمانکار اصلی (که شعبه ثبت شده در ایران دارد و برای عملیات پیمان دفاتر قانونی نگاهداری می نماید) بخشی از کار موضوع پیمان را به پیمانکار دست دوم واگذار کند، موظف خواهد بود ۵ درصد مالیات تکلیفی فوق را از پرداخت هایی که به عمل می آورد کسر و به وزارت دارایی پرداخت نماید.

شعب ثبت شدهٔ شرکت های خارجی همچنین موظف اند از پرداخت های خود به شرح زیر مالیات های تکلیفی کسر و کارسازی نمایند:

- روی ۲۰ تا ۴۵ درصد مبلغ ناخالصِ هرگونه حق الامتیاز پرداختی، مالیاتی به نرخ های مربوط به مالیات بردرآمد،
- روی ۷۵ درصد اجاره بهای پرداختی مالیاتی به نرخ های مربوط به مالیات بردرآمد،
- روی ۱۰۰٪ مبلغ صورتحساب های پیمان، حق الزحمه یا کارمزد مربوطه و غیره مالیاتی معادل ۵ درصد، و
- روی ۱۰۰٪ مبالغ پرداختی به کسانی غیر از کارکنان اصلی (مانند کارکنان موقت) مالیاتی معادل ۱۰ درصد.

در مورد پرداخت بهره و همچنین سودهایی که شعبه ثبت شده برای شرکت خارجی ارسال می دارد، وظیفه کسر مالیات در منبع وجود ندارد. مثال زیر چگونگی محاسبهٔ مالیات و کسور مختلف در رابطه با مبالغ ناخالص پرداخت های شرکت ملی نفت ایران به پیمانکاران را نشان می دهد. فرض بر این است که حد اکثر نرخ مالیات بر شرکت به میزان ۵۷ درصد قابل اعمال می باشد.

مالیات های تکلیفی کسر شده	واحد پول
پرداخت نا خالص	۱۰۰۰
کسر می شود:	
مالیات تکلیفی ۵٪	(۵۰)
حق بیمه ۷/۷۸٪	(۷۷/۸)
خالص دریافتی	۸۷۲/۲

مالیات بر درآمد شرکت	واحد پول
درآمد مشمول مالیات (۱۲٪ × ۱۰۰۰)	۱۲۰
مالیات به نرخ ۷۵٪	۶۸/۴
کسر می شود مالیات تکلیفی	(۵۰)
بدهی مالیاتی	۱۸/۴

مهلت پرداخت بدهی مالیاتی به وزارت اقتصاد و دارایی ٤ ماه پس از انقضای سال مالی است.

تسلیم اظهارنامه مالیاتی

شرکت ملی نفت ایران در قراردادهای خود با پیمانکاران وظایف معینی را در زمینهٔ تسلیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

صورت ها بر عهدهٔ آنان قرار می دهد. علاوه بر این تکالیف مربوط به تسلیم اظهارنامه و صورت های مالیاتی نیز باید رعایت شود.

شعبهٔ شرکت خارجی پس از ثبت موظف است سوابق و حساب های مربوط به فعالیت های خود را جداگانه نگاهداری نموده و در دفاتر قانونی درج نماید.

به موجب قانونِ مالیاتی، شعبه شرکت خارجی مکلف است اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیانِ متکی بر دفاتر قانونی خود را حد اکثر تا ٤ ماه پس از خاتمهٔ سال مالی به حوزهٔ مالیاتی ذیربط تسلیم نماید. مهلت ثبت اظهارنامه و پرداخت مالیات نیز ٤ ماه پس از خاتمهٔ سال مالی است. ممیز مالیاتی موظف است حد اکثر ظرف یک سال از تاریخ تسلیم اظهارنامه آن را مورد رسیدگی قرارداده و نسبت به صدور برگ تشخیص اقدام نماید.

اگر مؤدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص اعتراضی به ثبت نرساند، کار تشخیص پایان یافته تلقی می شود و مالیات مورد تشخیص قطعی محسوب می گردد.

در مواردی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ، نسبت به برگ تشخیص مالیات اعتراض نماید، پروندهٔ امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.

قانون مالیاتی ایران مجازات های معینی نیز در مورد قصور نسبت به اجرای بموقع و صحیحِ مقررات پیش بینی نموده است.

سایر موارد

حقوق گمرکی واردات

نرخ تعرفه های گمرکی در مقررات رسمی صادرات و واردات که منظماً مورد اصلاح قرار می گیرد، تعیین می شود. ورود موقت تجهیزات ساختمانی توسط پیمانکاران خارجی ممکن است (به شرط تودیع سپردهٔ نقدی یا تضمین بانکی مناسب) بدون پرداخت حقوق گمرکی اجازه داده شود. حد اکثر مهلت برای ورود موقت شش ماه است ولی تمدید آن برای دوره های ششماههٔ اضافی به شرط موافقت گمرک میسّر است.

پرداخت های مربوط به تأمین اجتماعی

سازمان تامین اجتماعی پرداخت هایی به شرح زیر بر عهدهٔ سرمایه گذاران خارجی مقرر داشته است:

۱. حق بیمهٔ اصلی به نرخ های مقطوع ۷۸/۷٪ یا ٦۷/۱٦٪ شرکت ملی نفت ایران باید از پرداختی که در وجه پیمانکاران به عمل می آورد این رقم را کسر و واریز نماید. هرگاه در قرارداد تصریح شده باشد که مسئولیت تدارک کلیه مواد و مصالح و کارکنان مورد نیاز بر عهده پیمانکار می باشد، در آن صورت نرخ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

حق بیمه معادل ۷۸/۷٪ است و در غیر این صورت نرخ ٦٧/١٦ درصد اعمال خواهد شد.

۲. حق بیمه سهم کارکنان و کارفرمایان - پیمانکاران موظفند لیست حقوق پرداختی به کارکنان خود در هر ماه را قبل از پایان ماه بعد همراه با حق بیمه متعلق به اداره تامین اجتماعی تسلیم نمایند. نرخ حق بیمه برای کارفرمایان ۲۳ درصد و برای کارکنان ۷٪ می باشد. این حق بیمه ها مآلاً از حق بیمه اصلی پیمانکاران که فوقاً اشاره شد قابل کسر می باشد.

قراردادهای مالیات مضاعف

ایران در حال حاضر با ارمنستان، فرانسه، آلمان، جمهوری آفریقای جنوبی، ترکمنستان و قزاقستان دارای قراردادهای مالیات مضاعف می باشد. مسألهٔ اجرای قرارداهای مالیاتی امر بالنسبه نا مشخص و بی ثباتی است و در مجموع نمی توان به این قراردادها به طور کامل تکیه نمود.

بررسی برخی از نکات مندرج در گزارش

۱. ساختار مالیاتی

به طوری که در گزارش مؤسسهٔ آرتور اندرسن تصریح شده است، شرکت های خارجیِ طرف قرارداد های نفت و گاز از جهت مالیاتی تابع مقررات مربوط به پیمانکاران خارجی می باشند که تکلیف آنان ضمن ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم تعیین شده است. اگر این گفته صحیح بوده و وضعی که عملاً جریان دارد از همین قرار باشد، باید دید که چنین تشخیص و تطبیق نوع فعالیت با تقسیم بندی های قانون مالیاتی تا چه حد دقیق است. در این باب نکات زیر را می توان یادآور گردید:

الف. ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم انواع فعالیت های پیمانکاریِ مشمول این ماده را عیناً برشمرده است که عبارتند از: کارهای ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی، حمل و نقل، تهیه طرح ساختمان ها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی. بنا بر این هرگونه کار دیگری خارج از این موارد موضوع پیمان قرارگیرد، از شمول ماده ۱۱۱ خارج خواهد بود.

اکنون ببینیم شرکت های نفتیِ طرف قرارداد با شرکت ملی نفت ایران چه کارهایی را انجام می دهند. کار آنها به طور عمده شامل اکتشاف، توسعهٔ میدان های نفتی و احتمالاً مراحلی از استخراج آزمایشی تا رسیدن به مرحلهٔ بهره برداری تجارتی می باشد. به نظر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نمی رسد که این گونه کارها را بتوان از مصادیق کارهای مندرج در ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم دانست و در این صورت باید دید که چه استدلالی در توجیه این تطبیق مورد با ماده ۱۱۱ ارائه شده است.

یک نکته در این میان روشن است و آن این که صِرف وجود قرارداد برای انجام یک کار موضوع را در حیطهٔ مادهٔ ۱۱۱ قرار نمی دهد و بلکه علاوه بر آن نوع کار موضوع قرارداد نیز مهم است و باید از همان مواردی باشد که ضمن مادهٔ مذکور تصریح شده است.

۲. میزان منافع

چنان که در متن گزارش ملاحظه شد، در آغاز شرکت های نفتی تمایلی نسبت به مشارکت در قراردادهای بیع متقابل نشان نمی داده اند، ولی در مراحل بعدی با بهبود شرایط قراردادها و افزایش میزان سود قابل انتظار، از قراردادهای مورد بحث استقبال نموده اند. میزان این سود به نحوی که ضمن گزارش دیدیم بین ۱۸ تا ۲٤ درصد است. نکتهٔ قابل توجه این که ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم درآمد مشمول مالیات پیمانکاران را معادل ۱۲ درصد فرض کرده است که بسیار کم تر از سودی است که شرکت های نفتیِ مورد بحث از عملیات خود در ایران تحصیل می نمایند.

۳. واقعیت امر

با تردید نسبت به تطبیق مورد با ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم، ممکن است این پرسش به میان آید که قضیه مطروحه با کدام ماده از مواد قانون انطباق دارد؟ اولین پاسخی که به ذهن متبادر می گردد این است که موضوع نیاز به بررسی کامل تری دارد و آن نیز به نوبه خود مستلزم اطلاع بیشتر از کم و کیف مسأله است. اما در حد اطلاعات مندرج در همین گزارش می توان مطالب زیر را ارائه نمود:

همان گونه که دیدیم در متن گزارش مورد بررسی آمده است که فرم قراردادی فرمول بیع متقابل آمیزه ای است از قرارداد خدمات و قرارداد مشارکت در تولیدات، لکن بیشتر از مختصات قرارداد خدمات برخوردار است. معنی این بیان آن است که پیمانکاران مورد بحث از طرفی به حق الزحمه یا کارمزدی توجه دارند که در ازای سرمایه گذاری و کار و خدمات انجام شده دریافت می دارند و از سوی دیگر به سهمی چشم دوخته اند که از نفت تولید شده نصیب آنان خواهد گردید. در این صورت - و در شرایط عدم دسترسی به متن قراردادها و اطلاعات کافی دیگر - می توان تحلیل زیر را ارائه داد:

الف- مشارکت

اگر عناصر یک مشارکت در این قراردادها جمع می بود، شرکت خارجی و شرکت ملی نفت ایران را می توانستیم دو شریک تلقی کنیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

که سرمایه یکی منابع نفتی است و از آن دیگری سرمایه نقدی و تخصص و کار. در این صورت عنوان پیمانکار در این رابطه باید غیر واقع و ظاهری تلقی شده و به کناری نهاده می شد و تشخیص مالیات همانند موارد مربوط به هرمشارکت دیگری صورت می پذیرفت.

قرارداد خدمات

ولی چون در همان گزارش که مبنای استنتاج ما است قرارداد مورد بحث بیشتر از نوع قراردادهای خدمات دانسته شده است، توجه خود را روی این حالت متمرکز می سازیم که در آن صورت اگر هم از اصطلاح پیمانکار استفاده شود، چندان بعید از ذهن جلوه نخواهد کرد. اما قبول این عنوان به مفهوم آن نخواهد بود که الزاماً موضوع در حیطه شمول ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم قرار خواهد گرفت. همان گونه که بالاتر اشاره کردیم، صرف وجود پیمان و قرارداد یک رابطه قراردادی را مشمول ماده ۱۱۱ قرار نمی دهد، بلکه موضوع پیمان و قرارداد باید الزاماً از نوع کارهای صریحاً ذکر شده در همان ماده باشد. ولی چنان که گفته شد عملیات نفتیِ موضوع قراردادهای مورد بحث از نوع فعالیت های مصرّح در ماده ۱۱۱ نمی باشند.

پس ببینیم که این رابطه قراردادی را مشمول کدام یک از مواد دیگر قانون می توان دانست. فوقاً گفتیم که طرف خارجی قرارداد بنا به مستفاد از گزارش مورد بررسی دو کار انجام می دهد. یکی به کار انداختن سرمایه خود و دیگری ارائه کار و خدمات. بخش نخست در حیطهٔ قسمت اول از بند «ج» ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم قرار می گیرد که راجع است به بهره برداری شرکت های خارجی از سرمایه های خود در ایران. بخش دوم یعنی ارائه کار و خدمات نیز مشمول قسمت بعدی از همان بند «ج» ماده ۱۰۵ خواهد بود که راجع است به فعالیت هایی که شرکت ها و مؤسسات خارجی مستقیماً یا وسیله نمایندگی از قبیل شعبه و غیره در ایران انجام می دهند. در هر دو مورد فوق نرخ مالیاتی بنا به تصریح همان بند از ماده ۱۰۵ تابع جدول ماده ۱۳۱ قانون می باشد و طبق بند «ب» ماده ۱۰۷ تشخیص درآمد مشمول مالیات در هر دو مورد از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی صورت می پذیرد.

٤. توجه مالیات

گزارش مورد بررسی حاکی از آن است که به موجب قراردادهای بیع متقابل هرگونه مالیات بردرآمد،حق بیمهٔ تأمین اجتماعی، حقوق و عوارض و غیره که طبق قوانین و مقررات موضوعهٔ ایران قابل وصول از شرکت های طرف قرارداد باشد، بر عهدهٔ کارفرما یعنی شرکت ملی نفت ایران می باشد. اگر این بیان صحیح باشد، شاید به ذهن خطور کند که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تطبیق مورد با این یا آن مادهٔ قانونی در مجموع تاثیری نخواهد داشت، زیرا به هر حال بار آن متوجه طرف ایرانی قرارداد خواهد بود. پدیرفتن این منطق دشوار و فی نفسه غیر منطقی است. دلایل عملی و قانونی در این مورد بسیار است، ولی کفایت می کند که تنها به این نکته اشاره کنیم که فرض قانون بر یکپارچگی و هم کیسه بودن سازمان های بخش عمومی از نظرمالیاتی قرار ندارد. نماد آن هم این که شرکت های دولتی خود مشمول مالیات هستند. علاوه بر این اگر چنان منطقی را بپذیریم، حتی گرفتن مالیات بر اساس ماده ۱۱۱ نیز ضرورت نخواهد داشت. اگر هم کمی پیشتر برویم، فرضاً بهتر خواهد بود بجای گرفتن مالیات حقوق از کارکنان دولت، اصل حقوق آنان را کاهش دهیم، یا این که طرح هیچ گونه دعوی یا ادعایی از سوی سازمانهای دولتی در برابر یکدیگر لازم نخواهد بود، و غیره و غیره.

۵. قراردادهای مالیات مضاعف

چنان که دیدیم، در گزارش مورد بررسی گفته می شود که مسألهٔ اجرای قراردادهای مالیات مضاعف در ایران امر بالنسبه نا مشخص و بی ثباتی است و در مجموع نمی توان روی این قراردادها زیاد تکیه نمود.

تصور نمی رود این اظهار نظر با دقت چندانی توأم باشد، به این معنی که مثلاً در مواردی به مفاد قرارداد مالیات مضاعف استناد شده باشد و مراجع مالیاتی پاسخی مبنی بر بی اعتباری قرارداد داده باشند. این قراردادها علاوه بر تصویب رسمی دولت ایران، تصویب قوهٔ مقننه را نیز به همراه دارند و از قدرت اجرائی یک قانون کامل برخورمی باشند، گذشته از این که مبانیِ حقوق بین الملل نیز پشتوانهٔ اعتبار آنها است. متن مصوب و نهائیِ قراردادها مانند هر قانون دیگری جهت اجراء به دولت و سپس به وزارت اقتصاد ودارایی و حتی در سطوح پایین تر به ماموران اجرایی ابلاغ می گردد. در برخی از بخشنامه های داخلی سازمان مالیاتی نیز به لزوم اجرای آنها اشاره شده است.

با همهٔ این احوال مطلب ذکر شده در گزارش مورد بحث در رابطه با قراردادهای مالیات مضاعف قابل بررسی است. مفهوم پوست کندهٔ توصیه ای که در این گزارش به عمل آمده این است که خارجیان نباید زیاد روی این قراردادها و اجرای آنها در ایران حساب کنند. همان طور که گفته شد باور کردن این اظهارات دشوار است ولی در عین حال موضوع ارزش آن را دارد که مورد توجه مدیریت مالیاتی قرار گیرد، زیرا شهرتی از این گونه خالی از زیان نخواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

(بخش دوم)

این مقاله به مسأله جهانی شدن و آثار آن در حاکمیت مالیاتی کشورها اختصاص دارد. منظور از حاکمیت مالیاتی آزادی دولت ها در تعیین قواعد و مقررات مالیاتی خویش است، بی آن که در این کار ناچار باشند عوامل و فشارهای نشأت گرفته از خارج را دخالت دهند. در شماره گذشته اَشکال مختلف محدودیت های وارد بر این گونه حاکمیت مورد بررسی قرار گرفت و اینک دنباله بحث را پی می گیریم. (اصل مقاله به قلم Charles E. McLure, Jr. از مؤسسه Hoover وابسته به دانشگاه Stanford در شماره اوت سال ۲۰۰۱ بولتن مؤسسه تحقیقات مالیاتی IBFD هلند به چاپ رسیده است).

بخش دوم - قواعد مالیاتی

در طول سال ها کشورهای جهان نظام پیچیده ای از قراردادهای بین المللیِ حاکم بر مسائل مالیاتی را پدید آورده اند. اجزای مهم این سیستم عبارتند از قرارداد عمومی تعرفه و تجارت (گات) ، قراردادهای دوجانبه مالیاتی که بیشتر مبتنی بر الگوی OECD می باشند و رهنمودها (دیرکتیوها) ی اتحادیه اروپا که بیش از پیش به قراردادهای تنظیم روابط مالیاتی در درون یک فدراسیون مشابهت پیدا می کنند. از این میان رهنمود شماره ۶ اتحادیه در باره مالیات بر ارزش افزوده از اهمیت ویژه ای برخوردار است. چند قرارداد در زمینه مالیات بر درآمد نیز بین اعضای اتحادیه اروپا منعقد شده است. علاوه بر این ها قوانین مالیاتی هر دو دسته کشورهای منبع و محل اقامت نیز در ارتباط با جریان بین المللی درآمدها کاربرد دارند.

الف - مالیات غیر مستقیم

بنا به جهاتی که قبلاً ذکر شد نیاز چندانی به عقد قراردادهای بین المللی در ارتباط با مالیات های غیر مستقیم وجود ندارد، البته به استثنای قرارداد گات که ضمن آن کشورهای عضو موظف شده اند در مورد واردات به برقراری مالیات تا حدی اکتفا کنند که برای یکسانی و هماهنگی با مالیات های غیر مستقیم داخلی ضرورت داشته باشد و همچنین از وضع مالیات های مستقیم در این زمینه خودداری نمایند. کشورهای عضو اتحادیه اروپا نیز توافق کرده اند که مالیات های غیر مستقیم خود را به منظور ایجاد شرایط لازم جهت برقراری بازار واحد داخلی هماهنگ سازند. اما

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

توسعه بازرگانی الکترونیک ممکن است نیاز تازه ای را جهت همکاری بین المللی در همین زمینه پدید آورد.

ب - مالیات بر درآمد

در مورد مالیات بر درآمد وضع کاملاً متفاوتی حکمفرما است و قراردادهای مالیاتیِ بسیاری بویژه بین کشورهای توسعه یافته منعقد گردیده است. مقررات قراردادهای بین المللی مالیاتی و همچنین مقررات مالیاتی داخلی کشورها در این رابطه را می توان، به رغم اختلافات بسیاری که بین قراردادهای مختلف وجود دارد، به شرح زیر خلاصه نمود :

ایجاد سازگاری بین مالیات های مبتنی بر قاعده منبع و قاعده محل اقامت - بسیاری از کشورها علاوه بر اخذ مالیات از درآمدهای حاصل در قلمرو خود، درآمدهای خارجیِ اشخاص مقیم را نیز مشمول مالیات قرار می دهند و این ممکن است سبب تعلق مالیات مضاعف در هر دو کشور منبع درآمد و محل اقامت مؤدی نسبت به درآمد واحد گردد. برای مقابله با چنین حالتی بسیاری از کشورهای مورد بحث مالیات پرداختی مؤدیان در خارج را به عنوان اعتبار مالیاتی در قبال مالیات داخلی می پذیرند. ولی برخی دیگر از کشورها چنین اقدامی را به طور یکجانبه انجام نداده و آن را موکول به عقد قرارداد مالیاتی می نمایند تا در مقابل از مزایای دیگر قرارداد مانند مبادله اطلاعات و غیره استفاده کنند. کشورهایی هم هستند که صرفاً درآمدهای حاصل در قلمرو خود را مشمول مالیات قرار می دهند و به این ترتیب عملاً درآمدهای حاصل در سایر کشورها را از مالیات معاف می دارند. در هر دو حالت لازم خواهد بود که منبع درآمد از نظر جغرافیایی تعیین و مشخص گردد.

محل اقامت - در مورد هر دو دسته نظام های مبتنی بر قاعده منبع و محل اقامت وجود قواعدی ضرورت دارد که بر حسب آن بتوان صلاحیت مالیاتی کشورهای ذیربط را تعیین نمود. در نظام های تابع قاعده محل اقامت لازم است که محل اقامتِ تحصیل کننده درآمد تعریف شود. ماده ۴ قرارداد مُدل OECD در این رابطه می گوید : «... هر شخصی که طبق قوانین آن دولت به سبب محل سکونت، اقامت، محل اداره یا هر معیار مشابه دیگر مشمول مالیات آن کشور می باشد». [۱] از آنجا که ممکن است مؤدی به موجب قوانین دو کشور طرف قرارداد مقیم هر دوی آنها شناخته شود، کنوانسیون مُدل OECD یک قاعده گره شکن [۲] وضع کرده و می گوید در این صورت مؤدی مورد بحث

---

۱. به عبارت دیگر از نظر کنوانسیون شخصی مقیم یک کشور شناخته می شود که بر اساس قوانین همان کشور مشمول مالیات تلقی گردد، نهایت این که قانون باید مبنای شمول مالیات را معیارهایی از قبیل محل سکونت، اقامت و امثال آنها تلقی کرده باشد. پس اگر فرضاً همان قانون اشخاص را به سبب دارا بودن ملک در کشور تابع مالیات شناخته باشد، چنین کسانی از نظر کنوانسیون OECD مقیم تلقی نخواهند شد زیرا ضابطه مالکیت ملک از نوع ضوابطی مانند اقامت و سکونت نمی باشد.

۲. tie-breaker rule - منظور حکم قانونی جدیدی است که حالت بن بست ایجاد شده را می شکند و ضابطه جدیدی را پیش پا می گذارد تا بتوان مؤدی را فقط مقیم یکی از دو کشور متعاهد شناخت و به این ترتیب گره کار را می گشاید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

«مقیم کشوری شناخته خواهد شد که محل اداره مؤثر آن در همانجا واقع است»

مقر دائم - به موجب کنوانسیون مُدل OECD وجود مقرّ دائم به عنوان حد اقل وسیله ارتباط مؤسسه جهت برقراری مالیات محل بر درآمد حاصل از تجارت و کسب و کار ضرورت دارد. ماده ۵ کنوانسیون OECD اصطلاح مقرّ دائم را چنین تعریف می کند : «مکان ثابتی است برای کسب و کار که یک مؤسسه کسب و کار خود را کلاً یا جزءاً از طریق آن انجام می دهد». به موجب کنوانسیون مذکور هرگونه محل اداره، شعبه، دفتر، کارگاه یا کارخانه، معدن، چاه نفت یا گاز، معدن سنگ و یا هر محل دیگرِ استخراج منابع طبیعی می تواند به عنوان یک مقرّ دائم تلقی گردد. کنوانسیون OECD همچنین مواردی را از شمول تعریف مقرّ دائم مستثنی نموده است، از جمله «استفاده از تسهیلات صرفاً به منظور انبار کردن، نمایش یا تحویل کالاها و امتعه متعلق به مؤسسه» و «نگاهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور این که هرگونه فعالیت دیگرِ دارای جنبه آماده سازی یا جانبی برای مؤسسه صورت پذیرد». در مقابل هرگاه یک عامل یا کارگزار معین به نمایندگی «از سوی یک مؤسسه عمل کند و بر حسب معمول اختیار خود در زمینه عقد قرارداد به نام آن مؤسسه را اعمال نماید»، در این صورت وجود چنان کارگزاری به عنوان وجود یک مقرّ دائم شناخته خواهدشد. البته کارگزارانی که مستقلاً عمل می کنند دارای چنین وضعی نخواهند بود.

سود کسب و کار و قیمت گذاری انتقالات - به موجب ماده ۷ کنوانسیون مُدل OECD سودی را می توان به مقرّ دائم منتسب نمود و در نتیجه آن را مشمول مالیات کشور میزبان دانست که اگر آن مقرّ دائم «مستقل و جدا از مؤسسه اصلی می بود و تحت همان شرایط به همان نوع فعالیت یا فعالیت مشابه آن می پرداخت، تحصیل چنان سودی برای آن قابل توقع می بود». در عبارات این ماده مفهوم اصل معامله کنندگان مستقل و کاربرد آن جهت حل مسأله قیمت گذاری انتقالات نهفته است. دستورالعمل OECD در مورد قیمت گذاری انتقالات کاربرد قواعد مربوط به این مقوله را بیان می دارد.

حق الامتیاز - به موجب ماده ۱۲ کنوانسیون مُدل OECD ، جز در مواردی که دارائیِ منشأ حق الامتیاز را بتوان مؤثراً منتسب به یک مقرّ دائمِ موجود در کشور منبع این درآمد دانست، در باقی موارد درآمد حق الامتیاز مشمول مالیات کشور محل اقامت دریافت کننده درآمد خواهد بود. در این رابطه حق الامتیاز چنین تعریف شده است : «پرداختی که در ازای استفاده یا حق استفاده از هر گونه امتیازِ کارهای ادبی، هنری یا علمی صورت می پذیرد. این عنوان شامل فیلم های سینمایی، حقوق ثبت شده، علائم تجارتی، طرح یا مُدل، فرمول یا فرایند سری، یا اطلاعات راجع به تجارب صنعتی، بازرگانی یا علمی نیز خواهدبود».

بهره و سود سهام - مواد ۱۰ و ۱۱ کنوانسیون مُدل OECD به مالیات بر بهره و سود سهام مربوط می باشند. بر خلاف مورد مربوط به سود کسب و کار و تجارت، کنوانسیون OECD در خصوص سود سهام و بهره اولویت مالیاتی را برای کشور محل اقامتِ مؤدی می شناسد. با این حال کنوانسیون امکان برقراری مالیات به سود کشور منبع را نیز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

پیش بینی نموده است ولی برای آن حدی قائل شده است. چنین مالیاتی می تواند تا ۱۰٪ برای بهره و بین ۵ تا ۱۵ درصد در مورد سود سهام (بسته به میزان مشارکت مؤدی در سرمایه شرکت) باشد.

آئین توافق متقابل - هرگاه مؤدی معتقد باشد که مالیات مورد مطالبه با مفاد قرارداد مالیاتی منافات دارد، می تواند از آئین توافق متقابل بهره جوید و به مقام صلاحیتدار کشور محل اقامت خود شکایت کند. مقام مذکور «خواهد کوشید که به منظور اجتناب از مالیاتی که با قرارداد مغایرت دارد، مسأله را از طریق توافق متقابل با مقام صلاحیتدار کشور دیگر طرف قرارداد حل کند» (ماده ۲۵ کنوانسیون)

مبادله اطلاعات - ماده ۲۶ کنوانسیون مُدل OECD مبادله اطلاعات لازم جهت اجرای مفاد قرارداد و قوانین ذیربط داخلی طرفین را پیش بینی نموده است.

تعویق در پرداخت مالیات - هرگاه یک شرکت مادر در کشوری مقیم باشد که مجموع درآمد مؤدی مقیم از تمام کشورها را مشمول مالیات خود می شناسد و این شرکت از شرکت فرعی خود که مقیم خارج است سود سهام دریافت دارد، باید سود دریافتی را از نظر مالیاتی جزء درآمد خود منظور نماید. البته معمولاً بابت مالیات شرکت و مالیات بر سود سهام که شرکت فرعی در کشور محل اقامت پرداخته است، اعتبار یا بستانکاری مالیاتی برای شرکت مادر منظور می گردد. بحث بر سر این است که تا زمانی که شرکت مادر هنوز سود سهام را دریافت نداشته است، پرداخت مالیات خود وی از این بابت معمولاً به تعویق می افتد.

بهشت های مالیاتی و مقررات راجع به شرکت های خارجی تحت کنترل - مسأله تعویق مالیاتی یکی از خشت های بنای بهشت های مالیاتی به شمار می رود. خشت های دیگر این بنا عبارتند از استفاده از شیوه سرمایه گذاری رقیق و قیمت گذاری تصنعی انتقالات که امکان جا به جائی درآمد از کشور منبع به بهشت مالیاتی را فراهم می آورد. از طرفی به موجب قراردادهای مالیاتی اگر در داخل یک کشور ارائه اطلاعات مالیاتی اشکال قانونی داشته باشد و یا ارائه اطلاعات خاصی مغایر با نظم عمومی آن کشور شناخته شود، در آن صورت الزام ارائه اطلاعات بر اساس قرارداد مالیاتی منتفی خواهدبود و این جریان نیز به بهشت های مالیاتی و تسهیل کار آنها کمک می کند. بنا به این ملاحظات ۲۰ کشور جهان به طور یکجانبه به وضع مقرراتی پرداخته اند که به نام مقررات مربوط به شرکت خارجی تحت کنترل (اختصاراً CFC) معروف شده است. به موجب این مقررات اگر سود سهام یک شرکت فرعی که مقیم کشوری با سطح نازل مالیاتی است به یک مؤدی تعلق بگیرد، در آن صورت همواره فرض بر این خواهد بود که سود مذکور وصول گردیده است و به این ترتیب مسأله «تعویق» منتفی خواهد بود.

بخش سوم - مالیات در جهانی با نظام حاکمیت بالنسبه مطلق

بسیاری از قواعد مالیاتی جاری در دنیایی شکل گرفته اند که شرایط آن اکنون دیگر موجود نمی باشد. در آن زمان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بازرگانی بین کشورها عمدتاً تحت کنترل بود و نقل و انتقال سرمایه به میزان وسیع وجود نداشت. در زمینه اعمال حاکمیت مالیاتی نیز اگر هم محدودیتی به وجود می آمد بسیار اندک و بی تاثیر بود.

الف - روال امور در آن زمان

بیان بسیار ساده ای از اوضاع و احوال جاری در زمان ایجاد قواعد و ضوابط مالیاتی کنونی به شرح زیر است:

- بازرگانی بین المللی به طور عمده روی کالاهای ملموس صورت می پذیرفت،
- این بازرگانی بیشتر بین طرف های غیر وابسته به یکدیگر انجام می گرفت،
- خدمات مخابراتی در انحصار دولت ها قرارداشت و یا این که از سوی مؤسسات تحت کنترل ارائه می گردید و در هر حال این خدمات عموماً در درون یک کشور متمرکز بود،
- مخابرات به طور نسبی کند بود،
- برای انجام تجارت و کسب و کار و ارائه خدمات مربوط به آن حضور فیزیکی اشخاص عموماً ضرورت داشت،
- دارایی های غیر ملموس نقش مهمی را ایفاء نمی کردند،
- هر چند سرمایه گذاری بین المللی وجود داشت اما سرمایه خود قابلیت تحرک جهانی چندانی نداشت،
- بیشتر سرمایه گذاری ها در کشور محل اقامت سرمایه گذار صورت می گرفت و سرمایه شرکت ها نیز به طور عمده ازسوی اشخاص مقیم کشور محل اقامت شرکت انجام می پذیرفت،
- تمایز بین سود سهام و بهره به سهولت مقدور بود،
- بهشت های مالیاتی حد اکثر یک مزاحم نا چیز به شمار می رفتند، و
- ایالات متحده آمریکا رهبر بلا منازع اقتصادی جهان غیر کمونیست محسوب می گردید (اتحادیه اروپا هنوز به وجود نیامده بود و کشورهای اروپایی و ژاپن تازه از ویرانی های فیزیکی و اقتصادی جنگ سر بر می داشتند).

ب - آثار و نتایج وضع پیشین

اوصافی که فوقاً ذکر شد هم از لحاظ طبیعت و تناسب قواعد مالیاتی و هم از جهت مسأله محدودیت حاکمیت مالیاتی حائز اهمیت بسیار بودند. گات می توانست به طور عمده شامل تجارت کالاها باشد و شمول آن بر خدمات و کالاهای غیر ملموس ضرورت چندانی نداشت. در واقع در آن شرایط امکان داشت که در مورد خدمات اصولاً قاعده مبدأ را شامل دانست، زیرا یگانه خدمات مهمی که صورت بین المللی به خود می گرفت مخابرات بود که آن هم در کنترل انحصارات محلی قرار داشت.

اعمال قواعد مالیاتی بر معاملات بین المللی در مقایسه با زمان حاضر از سهولت بیشتری برخوردار بود. تعریف و شناسائی مقرّ دائم کار سرراست و آسانی بود و وجود آن ضابطه روشنی برای تشخیص صلاحیت مالیاتی کشور میزبان نسبت به سود حاصل از کسب و کار و تجارت به شمار می رفت. اصل معامله کنندگان مستقل قاعده روشنی را برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تشخیص درآمد مؤسسات وابسته در اختیار قرار می داد و مسأله قیمت گذاری انتقالات جز در موارد معدودی (از جمله صنعت نفت) مشکل مهمی مانند امروز به شمار نمی رفت و روش های حل آن از اهمیت کنونی برخوردار نبودند. روش قیمت مستقل قابل قیاس در اکثر موارد محک مناسبی برای تعیین قیمت معاملات بین طرف های وابسته به یکدیگر به شمار می رفت و در سایر موارد نیز یکی از دو روش هزینه بعلاوه (بعلاوه حاشیه سود) یا قیمت باز فروش (منهای حاشیه سود) ترتیبات مناسبی جهت بازگشت به قیمت معقول معاملات محسوب می گردیدند. توسل به «سایر روش ها» برای تعیین قیمت مستقل معاملات هم ضرورت چندانی پیدا نمی کرد.[1] از آنجا که تقریباً کلیه سرمایه گذاری های مالی در داخل صورت می گرفت، مبادله اطلاعات نیز آنقدرها لازم نمی آمد. همچنین برای مقابله با بهشت های مالیاتی نیاز چندانی به وضع مقررات خاص وجود نداشت.

در چنان دنیایی کشورها غالباً می توانستند ساختار مالیاتی خود را تنها با رعایت ملاحظات داخلی تنظیم نمایند و بدون واهمه برای از دست دادن فعالیت های اقتصادی یا گریز پایه های مالیاتی خویش، بالاستقلال امور مالیاتی خود را اداره کنند. ضمناً از آنجا که ایالات متحده آمریکا بابت مالیات های پرداختی در خارج اعتبار مالیاتی برای مؤدیان منظور می داشت، این جریان نوعی چتر حمایتی برای ساختارهای مالیاتیِ دارای نرخ های مالیاتی تا حد نرخ های آمریکا فراهم می آورد. بهشت های مالیاتی برای ترک رویه خود تحت فشار قرار نداشتند، اما در عین حال تهدید

---

۱. در مورد اصطلاحات این بخش از مقاله در رابطه با قیمت گذاری انتقالات توضیحات مختصر زیر ارائه می گردد :

روش قیمت مستقل قابل قیاس (Comparable uncontrolled price method) - در این روش قیمت ابراز شده بابت معامله بین شرکت های غیر مستقل (وابسته به یکدیگر) با قیمت مربوط به معامله مستقل مشابه در شرایط همسان مقایسه می شود و از این طریق قیمت مستقل معامله تعیین می گردد.

روش هزینه بعلاوه (Cost-plus method) - بر اساس این روش در معامله فروش دارایی یا خدمات به خریدارِ وابسته، هزینه تمام شده مورد معامله برای عرضه کننده آن دارایی ها یا خدمات مبنای محاسبه قرار می گیرد. آنگاه حاشیه سود ناخالص مناسبی به مخارج مذکور اضافه می شود و به این ترتیب سود مناسبی با توجه به شرایط معامله و بازار منظور می گردد. رقمی که پس از افزودن حاشیه سود به دست می آید می تواند به عنوان قیمت مستقل معامله تلقی شود.

روش قیمت بازفروش (Resale price method) - طبق این روش قیمت مستقل معامله با کسر حاشیه سود متعارفی از قیمت فروش مجدد دارائی مورد معامله به دست می آید. منظور، فروش مجدد دارائیِ مورد معامله به یک خریدارِ مستقل از طرف های قبلی است.

سایر روش ها - سه روشی که فوقاً توصیف شدند روش های اصلی و سنتی برای حل مسأله قیمت گذاری انتقالات به شمار می روند. ولی با تحولات حاصل در زمینه داد و ستد بین المللی این روش ها همواره کارآیی ندارند و از همین رو به تدریج روش های تازه ای برای حل این معضل پدید آمده اند که در مورد آنها اصطلاح روش های چهارم یا سایر روش ها رایج شده است. (برای بررسی تفصیلی بحث قیمت گذاری انتقالات به سلسله مقالات مندرج در شماره های پیشین مجله مالیات در همین زمینه رجوع شود).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مهمی هم برای سایر نظام های مالیاتی به شمار نمی رفتند. کشورها از حاکمیت قابل ملاحظه ای در امر مالیات برخوردار بودند، تنها در مورد قرارداد گات و قراردادهای دوجانبه مالیاتی بود که به دلخواه تا حدی این حق خود را محدود ساخته بودند. البته شمار قراردادهای مالیاتی هم در آن زمان بسیار اندک بود.

بخش چهارم - مالیات در دنیای الکترونیک و «جهانی شده»

پدیده جهانی شدن که بازرگانی الکترونیک آن را به صورت اپیدمی درآورده است، دنیا را به نحو چشمگیری متحول ساخته و قواعد کنونی مالیاتی را تحت مضیقه قرارداده است و محدودیت های تازه و مهمی بر اقتدار کشورها در زمینه وضع مالیات تحمیل نموده است.

الف - وضع کنونی امور

دنیای امروز نسبت به آنچه در خصوص گذشته بیان داشتیم تفاوت های مهمی پیدا کرده است. این تفاوت ها از جمله شامل موارد زیر هستند :

- بخش قابل ملاحظه ای از بازرگانی بین المللی به خدمات و کالاهای غیر ملموس اختصاص دارد،
- قسمت عمده تجارت جهانی بین طرف های وابسته به یکدیگر صورت می پذیرد،
- حضور فیزیکی برای انجام بازرگانی دیگر مانند گذشته ضرورت حتمی ندارد و این نکته بویژه در مورد داد و ستد فراورده های دیجیتال و خدمات قابل دیجیتال شدن صادق است،
- دارایی های غیر ملموس امروزه برای شرکت ها از اهمیت حیاتی برخوردار اند،
- در بسیاری از کشورها خدمات مخابراتی و ارتباطاتی توسط بخش خصوصی و از سوی مؤسسات آزاد صورت می پذیرد که به طور بین المللی فعالیت دارند،
- قسمت عمده ارتباطات به سرعت انجام می شود،
- سرمایه ها در سطح بین المللی قابلیت تحرک بسیار دارند،
- با رواج وسایل مالی مشتق [1] دیگر سود سهام و بهره را به آسانی نمی توان از یکدیگر تمیز داد،

---

۱. Derivative financial instruments - اوراق بهاداری هستند که ارزش آنها به ارزش اوراق و اسناد اصلیِ دیگری نظیر اوراق قرضه، سهام و امثال آنها متکی است. وسایل مالی مشتق کیفیت پیچیده و اشکال مختلفی دارند. قرارداد های سلف خری، یا پیش فروش و قراردادهای «اختیار معامله» از جمله این گونه وسایل به شمار می روند. قراردادهای مورد بحث ممکن است به ارز، کالاهای اولیه، نرخ بهره و غیره و یا ترکیبی از معاملات مربوط باشند. - منظور از کالاهای اولیه (commodities) یک سلسله کالاهائی است که اغلب اوقات جنبهٔ کشاورزی، دامی، و معدنی دارند و معمولاً در بورس مخصوص‌این گونه کالاها مورد معاملات بزرگ قرار می‌گیرند (مانند ذرت، جو، سویا، گندم، تخم مرغ، سیب زمینی، پنبه، پشم، روغن نارگیل، روغن نخل، طلا، نقره، مس، جیوه، کاکائو، قهوه، شکر و نظایر آنها)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

- تعیین کشور محل اقامت شرکت ها می تواند با ابهام مواجه شود و به آسانی قابل تشخیص نباشد،
- بسیاری از سرمایه گذاران در خارج از کشورِ محل اقامتشان سرمایه گذاری می کنند و سرمایه شرکت ها نیز غالباً از منابع خارجی تامین می شود،
- بهشت های مالیاتی اکنون به صورت تهدیدی برای درآمدهای مالیاتی و بی طرفی و عدالت سیستم های مالیاتی کشور ها درآمده اند، و
- ایالات متحده آمریکا با وجود موقعیتی که دارد، با پیدایش اتحادیه اروپا دیگر قدرت فائق اقتصادی جهان به شمار نمی رود. (باقی مطالب بخش چهارم و سایر بخش های مقاله در شماره آینده)



اصلاحیه وارد بر شش فقره قرارداد مالیات مضاعف

م. اکباتان

طی سال های ۱۳۷۵ تا ۱۳۷۹ شش فقره قرارداد مالیات مضاعف بین ایران با کشورهای سوریه، اوکراین، روسیه، سری لانکا، پاکستان و قطر مورد مذاکره قرار گرفت و به امضاء رسید. جریان تهیه لایحه دولت برای تقدیم به مجلس شورای اسلامی جهت تصویب این قراردادها تا سال گذشته به طول انجامید و پس از تصویب مجلس، هر شش فقره قرارداد از جهتی مورد ایراد شورای نگهبان واقع شد و به مجلس اعاده گشت. موضوع اصلاح این ایراد به کمیسیون اقتصادی مجلس ارجاع شد و با حضور نماینده شورای نگهبان مفاد آن به صورت یک تبصره به ماده واحدهٔ قانونِ تصویبِ هر یک از این قراردادها- و نه در متن قراردادها - گنجانیده شد. مصوبهٔ نهائی مجلس به این شکل مورد تأیید شورای نگهبان قرار گرفت و هر شش فقره قرارداد منضمّ به ماده واحده‌های متضمن تبصره اصلاحی مذکور، از طریق مجلس به عنوان قوانین لازم الاجراء به ریاست جمهوری و از آن طریق به وزات اقتصاد و دارایی ابلاغ گردید. جنبه‌های شکلی و ماهوی اصلاحیه مذکور موضوع مقاله حاضر را تشکیل می دهد.

موضوع اصلاحیه - ماده ۱۱ قرارداد

ایراد شوران نگهبان به ماده ۱۱ هر شش فقره قرارداد راجع می شود. همان گونه که پیشتر نیز در این فصلنامه خاطر نشان شده بود، قراردادهای مالیات مضاعف ایران، مانند اکثر کشورهای دیگر جهان از الگوی بین المللی این گونه قراردادها، یعنی کنوانسیون مُدلِ سازمان همکاری و توسعه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اقتصادی (OECD) اقتباس شده اند و ماده ۱۱ این موافقتنامه ها نیز از جهت کلی بر پایه ماده ۱۱ همان کنوانسیون تنظیم شده است.

عنوان ماده ۱۱ هزینه های مالی است که در برابر اصطلاح interest انتخاب شده و منظور از آن سود پول است. قاعدهٔ اساسی در ارتباط با این نوع از درآمد ضمن بند ۱ قرارداد به این شرح بیان شده است: «هزینه های مالی حاصل در یک دولت متعاهد و پرداخت شده به یک مقیم دولت متعاهد دیگر می تواند مشمول مالیات آن دولت دیگر شود». مفهوم این عبارت به زبان ساده این است که اگر دو کشور «الف» و «ب» با یکدیگر قرارداد مالیات مضاعف منعقد کرده باشند و حسن که در کشور الف اقامت دارد از تقی که در کشور ب مقیم است پول قرض کرده باشد و بابت آن به بستانکار یعنی تقی سود (هزینهٔ مالی) بپردازد، آنگاه این سودِ پرداختی که درآمدی است برای تقی، مشمول مالیات بر درآمد کشور ب خواهد بود.

مثالی که زدیم راجع به حالتی بود که سود ردّ و بدل شده بابت استقراضِ مستقیم پول باشد. در متن فارسی قرارداد از این حالت تحت عنوان «مطالبات دیون» یاد شده است که ترجمه اصطلاح debt-claim می باشد. ولی ایجاد دین و بدهکاری و بستانکاری بین اشخاص و مؤسسات منحصر به این حالتِ وامگیریِ مستقیم نیست و بلکه وسایل و شکل های ایجاد دین و به دنبال آن دادن و گرفتن سود پول مختلف است. ماده ۱۱ قرارداد ضمن بند ٤ به تعریف انواع دیگر این اَشکال و وسایل پرداخته است و در این رابطه از وسایلی مانند اوراق بهادار دولتی، اوراق قرضه و سهام قرضه نام برده است (به ترتیب در برابر اصطلاحات انگلیسیِ government securities ، bonds و debentures). بنا بر این حالات و وسایل حاکی از وجود دین و در نتیجه تعلق سود (هزینهٔ مالی) را که ماده ۱۱ موافقتنامه های مورد بحث شامل آنها است، می توان به شرح زیر نام برد:

۱ - اوراق قرضه (bonds) که ممکن است از طرف بخش عمومی یا خصوصی صادر شود و معمولاً به شکل چاپ شده است و قابل انتقال از شخصی به شخص دیگر می باشد. این اوراق حاکی از بدهیِ صادرکننده (فرضاً یک شرکت بزرگ تجارتی) در قبال دارندهٔ اوراق و همچنین تعلق سود بر حسب زمان، می باشند.

۲ - آنچه در متن فارسیِ قرارداد از آن به عنوان سهام قرضه یاد شده است و این ترجمه در برابر debenture برگزیده شده است. این گروه از اوراق از حیث ماهیت و ذات خود با گروه اول (اوراق قرضه) تفاوت اصولی ندارند، به این معنی که سهام قرضه نیز از بدهی مؤسسه صادرکننده در قبال دارندگان اوراق و تعهد پرداخت سود در فواصل زمانی معین حکایت می کند، نهایت این که دسته اول (bonds) ممکن است با نوعی وثیقه همراه باشند ولی در مورد دسته دوم اعتبار مؤسسه یا شرکت صادرکننده پشتوانه و ضامن آنها است.

۳ - اوراق بهادار دولتی در برابر اصطلاح government securities - securities واژه عامی است که هم اوراق قرضه و هم سهام قرضه را دربر می گیرد و علاوه بر آنها شامل موارد دیگری نیز می باشد که بویژه از سهام شرکت ها می توان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نام برد. ولی مسلم است که منظورِ ماده ۱۱ مقولاتی مانند سهام شرکت ها نیست، زیرا به سهام شرکت ها بهره تعلق نمی گیرد تا در این ماده مورد بحث واقع شود. سود سهام ماده خاص خود را دارد که ماده ۱۰ قرارداد می باشد. نتیجه این که فقره سوم یعنی اوراق بهادار دولتی شامل اوراق قرضه و موارد مشابه آنها است، با این خصوصیت که صادرکننده و بدهکارِ این اوراق و پرداخت کننده سود یک مؤسسه دولتی است.

٤ – هر شکل دیگری از وامگیری و استقراض که با تعهد پرداخت سود یا بهره توأم باشد. بنا بر این اگر فرضاً یک مؤسسه ایرانی با یک بانک یا مؤسسه مالی یا شرکت دیگری که مقیم کشور خارجی است، قرارداد وامی امضاء کند و تعهد نماید که تا زمان بازپرداخت وام سود آن را یکجا و یا به اقساط خواهد پرداخت، چنین موردی دقیقاً مشمول ماده ۱۱ خواهد بود، هرچند که پای اوراق قرضه و موارد مشابه آن در بین نباشد. خلاصه کنیم: ماده ۱۱ قرارداد مربوط است به حالتی که طرفی به طرف دیگر مدیون باشد و بابت این دین بهره یا سود پول ردّ و بدل شود.

موضوع ایراد

برای آن که موضوع ایراد شورای نگهبان را بررسی کنیم، به مشروح مذاکرات جلسه ۱۱۳ مجلس شورای اسلامی (۲۱ خرداد ۱۳۸۰) مراجعه می کنیم. در صفحه ۲۰ آمده است: «ایرادی که شورای محترم نگهبان گرفته است به بند ٤ ماده ۱۱ است که اخذ درآمد ناشی از اوراق قرضه یا سهام قرضه را ربوی دانسته و اشکال شرعی گرفته ... در نشست های بعدی کمیسیون اقتصاد با حضور معاونین مربوطهٔ دستگاه های دولتی و نماینده شورای نگهبان و اعضای محترم کمیسیون اقتصادی بحث و بررسی شد و نهایتاً بخاطر این که این اشکال برطرف بشود تصمیم بر این گرفته شد یک تبصره ای به ماده واحده اضافه بشود که در آن تبصره درآمد ناشی از خرید و فروش اوراق قرضه یا سهام قرضه را مشمول قوانین جمهوری اسلامی لحاظ نکنیم و بر این اساس این مشکل را برطرف بکنیم».

عبارات فوق موضوع اصلی ایراد را روشن می سازند: سود یا بهره متعلق به اوراق قرضه یا سهام قرضه جنبه ربا دارد و از جهت شرعی دارای اشکال است. به این ترتیب اصل ایراد مشخص است و ابهامی ندارد، ولی آنچه به نظر مبهم می آید و تکلیف آن روشن نشده است، نکاتی است که ذیلاً به آنها اشاره می کنیم:

سایر آشکال استقراض

چنان که شرح داده شد، موارد ایجاد دین و مآلاً تعلق سود پول منحصر به اوراق قرضه یا سهام قرضه نیست. از جمله اخذ مستقیم وام و پرداخت سود بابت آن بدون این که پای هرگونه اوراق قرضه یا سهام قرضه درمیان باشد، نیز مشمول ماده ۱۱ قرارداد و مقررات آن می باشد. همچنین است اوراق بهادار دولتی که در ماده ۱۱ مذکور به طور جداگانه ذکر شده است و چنان که گفتیم صرفاً موارد مربوط به استقراض و تعلق سود یا بهره را دربر می گیرد. تبصرهٔ اصلاحیِ اضافه شده به ماده واحده اشاره ای به این موارد ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

شرایط تبصرهٔ اصلاحی

متن تبصرهٔ اصلاحی که ذیل ماده واحدهٔ مربوط به هریک از قراردادها افزوده شده است، به شرح زیر است: «در اجرای مفاد این موافقتنامه درآمد ناشی از اوراق قرضه یا سهام قرضه اتباع ایرانیِ مقیم دولت متعاهد دیگر، حاصل شده در همان دولت، مشمول مقررات مالیاتیِ جمهوری اسلامی ایران نخواهد بود».

این تبصره حالتی را پیش بینی می کند که یک شهروند ایرانی در کشور طرف قرارداد مقیم باشد و در آنجا اوراق قرضه خریداری کند و بهره متعلق به آن را از مؤسسه ای که آن نیز مقیم همان کشور است، دریافت کند. چنین سود پولی به حکم تبصره مذکور مشمول مالیات ایران نخواهد بود. پس شرایط اصلی تبصره عبارتند از این که:

۱. گیرندهٔ بهره ایرانی باشد،

۲. وی مقیم ایران نبوده و در کشور طرف قرارداد اقامت داشته باشد، و

۳. پرداخت کنندهٔ بهره نیز مقیم همان کشور باشد.

در ارتباط با این شرایط دو نکته قابل ذکر است. نخست این که با توجه به همین شرایط می توان گفت که مفاد تبصره الحاقی مغایرتی با مقررات قراردادهای مورد بحث و یا قانون کنونی مالیاتی ایران ندارد. به عبارت دیگر اگر شرایط مذکور جمع باشد، به هر حال چنان درآمدی مشمول مالیات ایران نخواهد بود. از جمله مفاد بند یک ماده ٤ قراردادهای مالیات مضاعف مؤید این نظر است. بند یک ماده ٤ تعریف اصلی در رابطه با اصطلاح مقیم و اقامت را به دست داده است. طبق این تعریف مقیم یک کشور شخصی است که به موجب قوانین آن کشور مشمول مالیات همان کشور باشد. بنا بر این وقتی که ابتداء به ساکن می گوییم شخصی مقیم ایران نیست، مفهوم آن از نظر بند یک ماده ٤ قراردادهای مالیات مضاعف این است که چنان شخصی مشمول مالیات ایران نمی باشد. بررسی مندرجات ماده ۱۱ قرارداد نیز نشانه‌ای به دست نمی دهد که از آن بتوان نتیجه گرفت که اگر هر دو طرف قضیه یعنی گیرنده و پرداخت کننده سود پول مقیم کشور دیگر طرف قرارداد بوده و در ایران مقیم نباشند، بتوان مالیات ایران را شامل درآمد بهره دانست. قانون مالیات های مستقیم ایران نیز دلالتی جز این ندارد. به موجب ماده یک این قانون شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج فقط نسبت به درآمدهایی مشمول مالیات ایران است، که آن درآمدها در ایران تحصیل شده باشد. درارتباط با بند ٤ همین ماده که می گوید اشخاص حقوقی ایرانی نسبت به درآمد تحصیل شده در خارج نیز مشمول مالیات ایران می باشند، باید گفت همان وصف ایرانی برای شخص حقوقی کافی است که فرض را بر اقامت شخص حقوقی در ایران قرار دهیم.

اما پرسش دیگر این است که تبصره اصلاحی مورد بحث از بین انواعِ موارد تعلق بهره یا سود پول، فقط به درآمد حاصل از اوراق قرضه و سهام قرضه اشاره کرده است. همان گونه که گفتیم ماده ۱۱ قرارداد ناظر به کلیه حالاتی است که رابطهٔ داین و مدیونی بین دو شخص حقیقی یا حقوقی پدید می آید و به دین حاصل سود یا بهره تعلق می گیرد. پیدایش این رابطه و تعلق سود الزاماً با معاملهٔ اوراق قرضه یا سهام قرضه همراه نیست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نمونه بارز آن عقد قرارداد وام بین دو مؤسسه است که مستلزم پرداخت بهره از سوی وام گیرنده می باشد. در مذاکرات مجلس مطلبی نمی توان یافت که بر اساس آن بتوان دلیل عدم ذکر چنین مواردی را ضمن تبصره یاد شده جستجو نمود

قرارداد امضاء شده

جدا از این مباحث، نکته شکلیِ خاصی در ارتباط با این اصلاحیه مطرح می باشد و آن این که اصلاح قرارداد علی القاعده مستلزم جلب موافقت طرف قرارداد است. در این خصوص باید چند جنبه کار را از یکدیگر تفکیک کرد:

اولاً - همان گونه که گفتیم تبصره اصلاحیِ افزوده شده مغایرتی با مفاد قرارداد ندارد و مؤید اصول پیش بینی شده در همین قرارداد است، ضمن این که به هر تقدیر مستلزم عدم شمول مالیات ایران بر یک مورد خاص است که این به زیان طرف قرارداد نمی باشد. بنا بر این اصلاح انجام شده اشکالی در اجرای قرارداد به همان شکل توافق شده بین طرفین پدید نمی آورد و به نظر نمی رسد مسأله خاصی در این زمینه مطرح شود.

ثانیاً - اما در حالتی که وضع غیر از این بوده و اصلاح قرارداد مستلزم تغییر مفاد و احکام آن باشد، باید دید که تکلیف چه خواهد بود. در این زمینه نخست یک نکته را باید روشن ساخت و آن اصلاح و تغییر قرارداد از طریق افزودن تبصره یا تبصره هایی به ماده واحده است بدون این که متن قرارداد را عوض کنیم. دیگر این که اصلاح و تغییر در متن قرارداد صورت پذیرد و به آن شکل مورد تصویب مجلس قرار گیرد.

اصلاح با افزودن تبصره

چنین روشی تفاوتی با این کار نخواهد داشت که مفاد قرارداد را به موجب قانون جداگانه داخلی مورد اصلاح و تغییر قرار دهیم. در این رابطه بحث مفصلی از جهت تقدم تعهدات بین المللی بر قانون داخلی یا عکس آن مطرح می باشد. بدون ورود در چنین بحثی می توان به این مطلب مختصر اکتفا کرد که در حقوق مالیاتی بحث خاصی تحت عنوان treaty override مطرح است که می توان در برابر آن اصطلاح «تاخت بر قرارداد» را ابداع نمود. مفهوم آن این است که کشوری به موجب قوانین داخلی خود نسبت به تغییر تعهدات قراردادی اقدام کند. دست بر قضا در حال حاضر کشوری مانند آمریکا چنین رفتاری را در موارد خاصی برای خود مجاز می داند. اما برداشت کلی در زمینه حقوق مالیاتی این گونه رفتار را تأیید نمی کند.

اصلاح متن قرارداد

راه دیگر این است که پارلمان خواستار تغییراتی در متن قرارداد شود. وقتی که قانون اساسی تصویب قرارداد را در صلاحیت قوهٔ مقننه دانسته است، نتیجه طبیعی آن، حق مجلس در اصلاح برخی مقررات قرارداد نیزمی باشد. ولی باز هم طبیعت قضیه حکم می کند که قبل از تصویب نهائی قرارداد، تغییرات مورد نظر با دولت طرف قرارداد مطرح شود و طرح تجدید نظر شده قرارداد مجدداً به مجلس تسلیم گردد. البته نظر به مشکلات تجدید مذاکره، مجالس مقننه معمولاً می کوشند از موارد جزئی صرفنظر کنند و تنها در مورد مسائل و نکات حائز اهمیت به چنین کاری مبادرت نمایند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مراکز OFFSHORE یا بهشت های مالیاتی

م. سنگشیری

(بخش سوم)

در دو شمارهٔ گذشته موجبات پیدایش و رونق کار بهشت های مالیاتی را مورد بحث قراردادیم و جاذبه های این مراکز را برشمردیم. در این شماره واکنش های بین المللی در قبال فعل و انفعالات بهشت های مالیاتی را مورد بررسی قرار می دهیم.

واکنش ها

رقابت

وجود بهشت های مالیاتی در زمان های گذشته چندان محسوس نبوده است و از آنجا که فعالیت های این مراکز تأثیر زیادی بر درآمد های مالیاتی کشورها برجای نمی نهاد، نگرانی و حساسیت خاصی را به وجود نمی آوردند. ولی در سال های اخیر قضیه صورت جدی به خود گرفته است و جنب و جوشی را در سایر کشورها پدید آورده است. آثار این امر در هر دو دسته کشورهای توسعه یافته و در حا ل توسعه محسوس است. در این خصوص کافی است به گزارش ماه ژوئن سال ۲۰۰۰ مؤسسهٔ خیریه Oxfam در لندن اشاره کنیم. طبق بررسی های این مؤسسه تنها میزان خسارت وارد بر کشورهای فقیر جهان بر اثر فعل و انفعالات بهشت های مالیاتی سالانه بیش از ۵۰ میلیارد دلار می باشد. این زیان به طور عمده به صورت گریز مالیاتی صورت می پذیرد که وسایل و امکانات آن را بهشت های مالیاتی در اختیار مؤدیان بزرگ قرار می دهند. به موجب این گزارش خسارت مذکور شش برابر رقمی است که جهت فراهم آوردن امکان تحصیل برای تمام کودکان جهان لازم است و سه برابر هزینهٔ تأمین کمبودهای بهداشتی در سراسر دنیا است. ضمناً این مراکز به مأمنی برای حفظ و به کار انداختن پول های نامشروع بدل شده اند. در گزارش گفته می شود که بخش اعظم ۵۵ میلیارد دلاری که طی چند سال از کشور نفت خیز نیجریه به یغما رفته است در حساب های بانکی کشورهای اروپایی ذخیره شده است، حال آن که از هر ۵ کودک نیجریه ای یک تن ظرف ۵ سال اول عمر به سبب نبود امکانات بهداشتی جان خود را از دست می دهد.

خسارات ناشی از فعالیت های بهشت های مالیاتی، کشورهای توسعه یافتهٔ صنعتی جهان را نیز فراگرفته است و بخش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

قابل توجهی از منابع مالیاتی این کشورها را به خود جذب نموده است که در قسمت های قبلی مقاله مورد بحث قرار گرفت.

نخستین واکنش ها در برابر این اوضاع و احوال جنبهٔ انفرادی داشته و به طور طبیعی صورت رقابت در زمینهٔ مسائل مالیاتی را به خود گرفته است. رقابت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بسیار دردناک است، زیرا آنها غالباً ناچار می شوند بار مالیاتی را به حد اقل برسانند و از بخش قابل توجهی از درآمدهای ناچیز مالیاتی خود صرفنظر کنند تا بلکه بتوانند از فرار پایه های مالیاتی خود به خارج جلوگیری نمایند و در عین حال اگر ممکن باشد به جذب منابع مالیاتی سایر کشورها بپردازند. همین شیوه را کشورهای پیشرفته نیز اتخاذ نموده اند و با وضع مقررات ویژه می کوشند تا به همین منظورها نایل آیند.

نتیجهٔ این گونه رقابت ها توسعهٔ هرچه بیشتر پدیدهٔ بهشت مالیاتی به اشکال مختلف آن است و بدیهی است که در نهایت دور پایان ناپذیری از رقابت را می تواند به دنبال داشته باشد، به نحوی که مایه زیان هر دو دشته کشورهای فقیر و غنی جهان گردد. اثر دیگر این جریان که شاید بتوان گفت مآلاً می تواند منشأ زیان بویژه در رابطه با کشورهای پیشرفته و صنعتی گردد، اختلالی است که در رقابت آزاد تجاری پدید می آورد. این رقابت در صورتی می تواند آزاد باشد، که تصمیم گیری های مؤسسات صرفاً بر اساس مقاصد و مصالح تجاری و اقتصادی صورت پذیرد. اما وجود رقابت شدید مالیاتی چه از سوی بهشت های مالیاتی و چه از طرف سایر کشورها می تواند تصمیمات اقتصادی را تحت تاثیر قرار دهد که نتیجهٔ آن اخلال به امر رقابت سالم و آزاد خواهد بود.

مجموعهٔ این جریانات و عوامل، واکنشی از نوع دیگر را از سوی سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) برانگیخته است که یک عکس العمل گروهی به شمار می رود. ذیلاً به این نوع واکنش اشاره می کنیم.

سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی

این سازمان که مهم ترین کشورهای صنعتی درجهٔ یک و دو جهان را در خود گرد آورده است، از چند سال پیش متوجه اهمیت موضوع شده و فعالیت هایی را در این زمینه آغاز کرده است. سازمان در سال ۱۹۹۸ کوشید تا یک چهار چوب بین المللی جهت مقابله با گسترش رقابت های مالیاتی فراهم آورد و گزارشی را در این باب تحت عنوان «رقابت زیانبخش مالیاتی، یک مشکلِ در حال ظهور جهانی» به تصویب شورای وزیران خود رسانید. در این گزارش علاوه بر خطر بهشت های مالیاتی، به زیان های ناشی از گسترش رقابت مالیاتی در سایر نقاط جهان و بویژه در برخی از کشورهای عضو همین سازمان اشاره شده است. شورای وزیران ضمن تصویب گزارش، یک سلسله قطعنامه هایی را نیز در بارهٔ مقابله با هر دو نوع رقابت فوق به تصویب رسانید. ضمناً مقرر گردید که اقداماتی به منظور جلب همکاری کشورهای غیر عضو سازمان در این زمینه ها نیز صورت پذیرد. بر اساس همین مصوبات یک مرجع خاص درون سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی جهت پیگیری موضوع، تهیه گزارش های مربوط و سایر اقدامات لازم برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رسیدن به اهداف سازمان در این زمینه پدید آمد.

گزارش سال ۱۹۹۸ معیارهای زیر را برای تشخیص یک بهشت مالیاتی ارائه داده است:

۱. این مراکز نسبت به همهٔ موارد و یا نسبت به برخی فعالیت ها و موارد خاص فاقد مالیات هستند و یا مالیاتی که وضع کرده اند جنبهٔ اسمی و ظاهری دارد،

۲. به عنوان مکان مناسبی برای اشخاص غیر مقیم معرفی می شوند تا بتوانند از مالیات کشورهای متبوع خویش بگریزند،

۳. قوانین و مقررات این مراکز مبادلهٔ اطلاعات راجع به مؤدیان مالیاتی را با سایر کشورها اجازه نمی دهد،

۴. نظام مالیاتی آنها غیر شفاف است، و

۵. خارجیانی که وجوه و سرمایه های خود را به این مراکز می آورند موظف نیستند که فعالیت تجاری یا اقتصادی مشخص و قابل توجهی داشته باشند.

بر این اساس مرجع رسیدگی به مسألهٔ رقابت زیانبخش مالیاتی مکلف گردید نسبت به شناسائی مراکزی که معیارهای فوق در مورد آنها صادق است و بهشت های مالیاتی به شمار می آیند، اقدام نماید. قرار شد پس از این تشخیص، مرجع نامبرده با این مراکز وارد گفتگو شود و آنان را به تغییر روش های خود ترغیب نماید و اگر این کوشش به نتیجه ای نرسد، صورتی از آنها به عنوان مراکزی که آمادهٔ همکاری نیستند تهیه کند و سپس مسألهٔ اجرای اقدامات مشترک دفاعی به منظور مقابله و خنثی سازی فعالیت های آنها از سوی کشورهای عضو سازمان مورد نظر قرار گیرد.

مرجع رسیدگی به رقابت مالیاتی بررسی های اولیه خود را در مورد تشخیص بهشت های مالیاتی بر پایه مدارک و اطلاعات منتشر شده استوار نمود و توانست ۴۷ کشور یا منطقه را تحت این عنوان مشخص سازد. سپس با این مراکز تماس حاصل شد تا کلیه اطلاعات مرتبط با معیارهای مذکور در فوق را در اختیار قرار دهند. چند گروه بررسی تشکیل شد و مدارک دریافتی را از جهات مختلف مورد مطالعه قرارداد و با مقامات ذیربط بهشت های مالیاتی نیز تماس گرفت و به تبادل نظر پرداخت. پس از این بررسی ها در نوامبر سال ۱۹۹۹ مرجع نامبرده گزارش خود را در این باب تهیه نمود.

قبل از تهیه گزارش برخی از مراکزِ مورد تشخیص اعلامیه رسمی صادر کردند مبنی بر این که حاضرند روش های خود را اصلاح کرده و نظام مالیاتی خویش را با مبانی مندرج در گزارش سال ۱۹۹۸ سازمان تطبیق دهند.[1] در نتیجه در گزارش مرجع رسیدگی به امر رقابت اسامی این چند مرکز حذف شد، ولی نام های سایر مراکز که به عنوان

---

۱. این مراکز عبارت بودند از: برمودا، کیمن آیلند، قبرس، مالت، موریس و سان مارینو. متعاقباً چند مرکز دیگر یعنی آروبا، بحرین، آیل آف من، آنتیل هلند و سیشل نیز به گروه اول پیوسته و آمادگی خود را جهت همکاری اعلام داشتند. روش کار این است که یک اعلامیه رسمی از سوی عالی ترین مرجع مالیاتی (مانند وزارت دارایی) صادر می شود و ضمن آن تعهد می گردد که تا آخر سال ۲۰۰۵ میلادی به روش های رقابتیِ کشور یا منطقهٔ ذیربط پایان داده شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بهشت مالیاتی شناخته شده بودند درج و معرفی گردید. مراکز اخیر عبارتند از :

آندور، آنگویلا، آنتیگوا و باربودا، آروبا، باهاماس، بحرین، باربادوس، بلیز، ویرجین آیلندز انگلیس، کوک آیلندر، دومینیکا، جبل الطارق، گرنادا، گورنسی و سارک و آلدرنی، آیل آف من، جرسی، لیبریا، لیختنشتاین، مالدیو، جزایر مارشال، موناکو، مونسترات، نائورو، آنتیل هلند، نییو، پاناما، سیشل، فدراسیون سنت ونسان و گرنادین، تونگا، تورکس اند کایکوس، ویرجین آیلندز آمریکا، و وانواتو.

سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی تاکید نموده است که فهرست های تهیه شده در این رابطه هیچیک جنبهٔ ثابت و نهایی ندارند، بلکه اسامی هر یک از این مراکز که آمادگی خود را جهت همکاری اعلام دارند حذف می شود و احتمالاً مراکز جدیدی کشف شده و به این فهرست ها اضافه می گردد. آنهایی که نامشان حذف شده است اگر در مواعد مقرر به تعهدات خود عمل نکنند، مجدداً در فهرست گنجانیده می شوند و مشمول اقدامات تنبیهی، یا به گفتهٔ سازمان «دفاعیِ» مشترک قرار می گیرند.

واکنش آمریکا

ایالات متحدهٔ آمریکا خود یکی از اعضای سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی است و مهم ترین عضو آن به شمار می رود. اما روی خوش چندانی به این رشته از اقدامات سازمان نشان نمی دهد. سیاست آمریکا در این رابطه را از جمله می توان از خلال اعلامیه مطبوعاتی وزارت خزانه داری (وزارت دارایی) آن کشور استنباط نمود که در تاریخ ۱۰ مه سال ۲۰۰۱ منتشر شد. در این اعلامیه از قول O'Nail وزیر خزانه داری مطالبی به این مضمون نقل شده است:

« با این که سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی کارهای بزرگی را در سال های گذشته انجام داده است، ولی من با بسیاری از نگرانی های جدی که اخیراً نسبت به جهت گیری های این ابتکار سازمان ابراز می شود، خود راشریک می دانم. من از این فرض سازمان ناراحتم که گویا باید نرخ های نازل مالیاتی را با دیدهٔ شک نگریست، و این که یک کشور یا گروهی از کشورها بتوانند در این مورد مداخله کنند که کشورهای دیگر ساختار نظام مالیاتی خود را چگونه تنظیم کنند. من همچنین از رفتاری که نسبت به برخی از کشورهای غیر عضو سازمان به عمل می آید و بالقوه می تواند غیر عادلانه باشد، نیز نگران هستم. ایالات متحدهٔ آمریکا از کوشش هایی که در جهت فشار بر کشورها جهت تغییر نرخ های مالیاتی یا نظام مالیاتی ایشان صورت می پذیرد، پشتیبانی نمی نماید. ساده بگویم، آمریکا نفعی در این مورد ندارد که رقابت بین دولت ها را عقیم سازد، رقابتی که همانند موارد مربوط به تجارت سبب ایجاد کارآیی می شود. در واقع دولت آمریکا فعالانه می کوشد تا نرخ های مالیاتی را برای همهٔ آمریکائیان تنزل دهد. پس از آن هم توجه خود را به اصلاح نظام مالیاتی خود معطوف خواهیم داشت تا آن را ساده تر و کارآمد تر بسازیم. در مورد این اصول ایالات متحده استوار و پابرجا است»

البته به دنبال این اظهارات در اعلامیه خزانه داری تاکید شده است که دولت با هرگونه گریز و تقلب مالیاتی قویاً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مقابله می نماید. اما آنچه در اینجا مطرح است رقابت مالیاتی (و نه گریز مالیاتی) است که مقام آمریکایی از آن به وضوح پشتیبانی می کند.

واکنش کامنولت (جامعهٔ کشورهای مشترک المنافع بریتانیا)

کشورهای عضو کامنولت بریتانیا بر خلاف آمریکا از ابتکار سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی استقبال نموده اند. اجلاس مشترکی به منظور بحث در همین خصوص در ژانویه سال ۲۰۰۱ در باربادوس تشکیل شد و برخی سازمان های بین المللی مانند صندوق بین المللی پول، بانک جهانی، بانک توسعهٔ منطقهٔ کارائیب و چند مؤسسهٔ دیگر نیز در آن شرکت نمودند. طی این اجلاس اعضای کامنولت موافقت خود را با اقدامات سازمان در زمینهٔ مقابله با رقابت زیانبخش مالیاتی اعلام داشتند و یک گروه کار جهت بررسی اقدامات آتی تشکیل دادند.

اقدامات بعدی

پس از انتشار فهرست بهشت های مالیاتی که از همکاری با OECD سرباز زده اند، باید منتظر بود که این سازمان تا چه حد در تهدید های خود جدی است و واکنش کشورهایی مانند آمریکا در این مورد چه خواهد بود. وضع موجود از بقاء و ادامهٔ فعالیت بهشت های مالیاتی حکایت می کند. برای نمونه فقط در یک آگهی اینترنتی در تاریخ ۲۸ نوامبر ۲۰۰۱ که ضمن آن برای تعدادی از مؤسسات و بانک ها و شرکتهای فعال در رشتهٔ کار و کسب بهشت های مالیاتی تبلیغ شده است، به نام های ۸۲ مؤسسه از این قماش بر می خوریم.



جنبه های سازمانی مالیات نفت و گاز

م. الوند کوهی

در همین شماره از مجله مالیات مقالهٔ دیگری به چاپ رسیده است تحت عنوان «مسائل مالیاتی نفت و گاز». در آن مقاله موضوعاتی در رابطه با تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت های نفت و گاز مورد بحث قرار گرفته و گفته شده است که ظاهراً این گونه شرکت ها در صورتی که خارجی باشند، با آنان مانند پیمانکاران عادیِ موضوع ماده ۱۱۱ قانون مالیات های مستقیم رفتار می شود و درآمد مشمول مالیات آنها معادل ۱۲٪ دریافتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سالانه ایشان فرض می شود، حال آن که بنا به گزارش مؤسسه معروف آرتور اندرسن بازده سرمایه گذاری های این شرکت ها بین ۱۸ تا ۲٤ درصد برآورد شده است. از طرفی در مقالهٔ مذکور آمده است که تطبیق فعالیت های شرکت های نفتی با مادهٔ ۱۱۱ قابل توجیه به نظر نمی رسد و کار آنها را می توان مشمول بند «ج» ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم دانست.

مجموعهٔ این گونه ابهاماتِ اجرایی از یک سو و اهمیت فوق العادهٔ درآمد نفت و گاز برای کشور از سوی دیگر می تواند انسان را به فکر خاصی در زمینهٔ مسائل سازمانیِ مربوط به بررسی و تشخیص مالیات های مورد بحث هدایت کند. تصور نمی رود نیازی به یادآوری باشد که درآمد نفت و گاز و مقام آن در اقتصاد کشور بسیار بالا است و هیچ رشتهٔ تجاری و اقتصادی دیگر قابل قیاس با آن نمی باشد. وقتی که یک رشتهٔ صنعتی و اقتصادی از اهمیتی چنین بالا برخوردار باشد، تردیدی نیست که شرکت های دست اندرکار این رشته نیز جزء مهم ترین و سودآور ترین مؤسسات اقتصادی به شمار می آیند.

از سوی دیگر صنعت نفت از ویژگی های معینی برخوردار است که در کیفیت مسائل حسابداری و حسابرسی آن بسیار مؤثر است. به عبارت دیگر رسیدگی به حساب های شرکت هایی در این سطح از اهمیتِ مالی و صنعتی، اطلاعات تخصصی و ممارست و سابقهٔ کار روی مسائل حسابداری خاص نفت و گاز را طلب می کند. در زمینهٔ مسائل مالیاتی هم همان مختصر ابهامات و مسائلی که در مقالهٔ دیگر این مجله اشاره شده است، کفایت می کند که لزوم تخصص و سابقه و ممارست را به ما گوشزد نماید.

نتیجه این که در مورد نفت و گاز نمی توان از همان تقسیم بندی های سازمانی و حوزه های متداول استفاده کرد. این بخش نیاز به کار تخصصی دارد و برای آن باید کادر تشخیص جداگانه در نظر گرفت و مورد تربیت تدریجی قرارداد. معلومات و اطلاعات اعضای این کادر باید در آغاز مورد آزمون قرار گیرد. صِرف دارا بودن مدرک تحصیلی به تنهایی کفایت نمی کند. آنهایی که از حد متوسط توان و استعداد و از همه مهم تر آمادگی روحی برای مطالعه و بررسی برخوردارند و با زبان انگلیسی نیز لااقل آشنائی سطح متوسطی دارند، باید برای این کار انتخاب شوند تا طی مدتی معقول بتوان یک کادر تخصصی و کارآمد تربیت نمود.

در گذشتهٔ دور نیز همین ترتیب برقرار بود و بخش خاصی از قانون مالیات های مستقیم به این مطلب اختصاص داده شده بود. ماده ۱۷۳ قانون سال ۱۳٤۵ اختصاصاً برای رسیدگی به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مالیات شرکت های فعال در زمینهٔ نفت و گاز در نظر گرفته شده بود. این ماده بسیار مفصل بود و از ۹۰ سطر طولانی تجاوز می نمود.

از نظر مالیاتی درآمد ویژهٔ این شرکت ها باید محاسبه می شد که عبارت بود از تفاوت بین درآمد ناویژه حاصل در ایران و هزینه های مربوط به تحصیل آن درآمد. درآمد ویژه می بایستی طبق روش معمول و یکنواخت حسابداری محاسبه و تعیین می گردید. انواع هزینه های قابل کسر نیز طی بند های مختلف ماده ۱۷۳ تعریف شده بود.

صرف نظر از این مسائل، آنچه بیشتر به بحث ما مرتبط می گردد این بخش از ماده ۱۷۳ است که به موجب آن مقرر شده بود:

«ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت های مذکور وسیلهٔ وزارت دارایی با تشکیل حوزه یا حوزه های خاصی به تعداد لازم کمک ممیز و ممیز و سر ممیز و ممیز کل و حسابدار متخصص رسیدگی خواهد شد. در صورت بروز اختلاف پروندهٔ آنها از طرف وزارت دارایی به منظور رفع اختلاف به کمیسیون مخصوصی متشکل از یک نفر از کارمندان وزارت دارایی و یک نفر حسابدار متخصص به انتخاب وزیر دارایی و یک نفر از قضات دادگستری به انتخاب و معرفی وزیر دادگستری احاله و از طرف کمیسیون پس از رسیدگی های لازم رای صادر خواهد شد»

رای کمیسیون بدوی از سوی وزارت دارایی یا شرکت نفتی ذیربط قابل اعتراض بود و این اعتراض به کمیسیون بسیار سطح بالایی ارجاع می شد که اعضای آن عبارت بودند از:

۱. دادستان کل یا نمایندهٔ او،

۲. رئیس شورای عالی مالیاتی،

۳. یکی از کارکنان عالی مقام وزارت دارایی به انتخاب وزیر دارایی،

٤. یک نفر از حسابداران متخصص به انتخاب وزیر دارایی که در مرحلهٔ بدوی دخالت نداشته باشد، و

٥. رئیس هیأت عالی بازرسی شرکت ملی نفت ایران یا یکی از بازرسان قانونی شرکت به انتخاب رئیس هیأت مذکور.

رای کمیسیون تجدید نظر قطعی و لازم الاجراء بود.

با خواندن همین بخش از ماده ۱۷۳ قانون سابق می توان به اهمیت موضوع در قوانین پیشین پی برد. ممکن است گفته شود که در حال حاضر استخراج نفت و گاز بیشتر در قالب قراردادهای بیع متقابل انجام می پذیرد و بنا بر این نیاز چندانی به رسیدگی تفصیلی موجود نمی باشد. اما حتی در این شرایط نیز وظیفهٔ رسیدگی به حساب های شرکت های نفتی جهت تشخیص مالیات آنها وجود دارد واین رسیدگی به سطح معینی از تخصص و ممارست نیازمند است و این کاری نیست که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

از کادر تشخیص معمولی بتوان انتظار داشت و لذا وجود حوزه های خاص مورد نیاز است. البته آنچه گفته شد دلیل آن نیست که عین ماده ۱۷۳ قانون سابق تجدید شود. مسلم است که با توجه به شرایط کنونیِ استخراج، بهره برداری و سایر عملیات نفت و گاز و نوع فعالیت شرکت های نفتی و روابط قراردادی آنها و حتی مسألهٔ وجود شرکت های ایرانی طرف قرارداهای نفتی، باید طرح نوینِ مناسبی را در این زمینه آماده ساخت. ولی عنصر اصلی چنین طرحی باید همان برپائی کادر تشخیص و حل اختلاف تخصصی باشد.



ودیعه، وجهِ علاوه بر اجاره بها، رهن، رهن تصرف، رهن اجاره

م. ورمزیاری

ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم می گوید در عقد اجاره هرگاه «**موجر علاوه بر اجاره بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد**». این حکم قانون از نظر مالیاتیِ صرف در واقع یک مقرّرهٔ ضد ترفند است که با توجه به تحولات روابط حقوقی بین مردم وضع شده است.

سوابق این تحولات را همه می دانند. بر اثر گرانی روز افزون اجاره بها در دهه های اخیر، مردم فرمولی برای حل مشکل ابداع کرده اند. مستأجر مبلغی پول تدارک کرده و در اختیار موجر قرار می دهد و سود رایج پول را به عنوان جزئی از مال‌الاجاره منظور می نماید و به این ترتیب ضمن این که لااقل مبلغ اسمی پول وی تا پایان مدت اجاره محفوظ می ماند، ناچار از پرداخت ارقام معتنی' به اجاره بها در هرماه نخواهد بود. اما موجر فواید زیر را از این وجه دریافتی برای خود در نظر می گیرد:

۱. به کار انداختن پول دریافتی در کسب و کار یا برای تأمین برخی هزینه ها.

۲. در دست داشتن تضمین از مستأجر در قبال تخلفات احتمالی وی که مهم ترین این تخلفات عبارتند از تأخیر در پرداخت اجاره بهای مقرر، ایجاد خرابی در ملک، ایجاد هرگونه ناراحتی و بالاخره عدم تخلیه ملک در راس مدت.

۳. اِعمال نوعی ترفند مالیاتی، به این معنی که چون مبنای تعیین مال الاجاره سند اجاره است و سندی که بین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

طرفین تنظیم می شود مبلغ اجاره بها را کم تر از واقع قلمداد می نماید، در نتیجه امکان اجتناب از پرداخت مالیاتِ واقعی پدید می آید.
از نظر مالیاتی تنها همین جنبهٔ اخیر قضیه است که مورد توجه می باشد و قانون در مورد آن قاعدهٔ ضدّ ترفند مالیاتی به شرح ماده ۵۴ را وضع نموده است. با این مقدمه به موضوع اصلی این مقاله می پردازیم که عبارت است از:

آشفتگی اصطلاحات

عامهٔ مردم در مورد این گونه رابطهٔ بین موجر و مستأجر از اصطلاح رهن استفاده می کنند و اصطلاحاتی مانند رهن تصرف یا رهن و اجاره در این خصوص رایج گشته است. این اختلاطِ اصطلاحی خود ریشه در نوعی ترفند حقوقی دیگر دارد. از مدت های مدیدی به این سو برخی از مردم که پول نقد خود را به دیگران وام داده و قصد دریافت سود در ازای آن داشتند، عقد رهن را که یکی از عقود شناخته شده در قانون مدنی ایران است، وسیله قرار می دادند. ماده ۷۷۱ قانون مدنی می گوید: **«رهن عقدی است که به موجب آن مدیون مالی را برای وثیقه به داین می دهد. رهن دهنده را راهن و طرف دیگر را مرتهن می گویند»**
همواره ظاهر این ماده قانونی حفظ می شد به این معنی که فرضاً حسن مبلغی را به محمود وام می داد و ملک او را به عنوان وثیقه (گرویی) در اختیار می گرفت. اما بهرهٔ مدت رهن (معمولاً یک سال) در همان آغاز روی مبلغ وام کشیده می شد و اصل و فرع وام به عنوان اصل دین در سند رهن منظور می گردید، چنان که در پایان مدت مدیون ناگزیر بود برای آزاد کردن ملک خود اصل و سود وام را یکجا بپردازد.
در مواردی هم وام دهنده طی مدت رهن در ملک مورد وثیقه سکونت می کرد و در واقع بهرهٔ پول بجای اجاره بها به حساب گرفته می شد. در مورد این نوع از رهن بود که اصطلاح رهن تصرف رایج گردید.
این شیوهٔ قدیمی لا اقل از جهت ظاهر قابلیت تطبیق زیادی با صورت قانون داشت. طرفین معمولاً به دفتر اسناد رسمی رجوع کرده و یک عقد کامل رهن بر اساس قانون مدنی به ثبت می رسانیدند. صورت قضیه کاملاً حفظ می شد. محمود به گرفتن مبلغی وام از حسن اقرار می کرد و ملک خود را به عنوان وثیقه به رهن می نهاد. در پایان مدت نیز فقط می بایستی همان مبلغ را مسترد دارد و ملک را آزاد کند و دیگر هیچ جا منعکس نمی شد که این مبلغ در حقیقت عبارت است از اصل وام و بهرهٔ آن.
اما داستان تصرف ملک از جانب وام دهنده که در مورد آن مردم اصطلاح رهن تصرف را به کار می بردند، مشکلی از جهت حقوقی پدید نمی آورد، زیرا اساساً رهن مستلزم تصرف است و به موجب مادهٔ ۷۷۲ قانون مدنی **«مال مرهون باید به قبض مرتهن یا به تصرف کسی که بین طرفین تعیین می گردد، داده شود»**.
تحولات اقتصادی و اجتماعیِ جامعهٔ ایران همچنان ادامه داشت تا به سال ها یا دهه های اخیر رسید. از یک سو گرانی روز افزون اجاره بها بر مستأجرین فشار وارد می کرد و از طرف دیگر موجر با مشکل عدم تخلیه به موقع ملک و سایر مزاحمت ها و آزارهای مستأجر رو برو بود . برآیند این فشار ها شکل جدیدی از رابطهٔ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

حقوقی بین این دو گروه اجتماعی پدید آورد که در واقع باید آن را شکل گیریِ یک عرف جدید حقوقی در این کشور دانست. تجلّی این عرف به این گونه است که دیگر مانند گذشته عقد رهن بین طرفین منعقد نمی شود و بلکه رابطهٔ اصلی یعنی رابطهٔ موجر ومستأجر در سند منعکس می گردد و در کنار آن مستأجرمبلغی پول به طور غیر رسمی به موجر می پردازد که مشخصات آن را در سطور قبل بیان داشتیم.

اکنون بحث بر سر این است که ماهیت این رابطه یا رابطهٔ مرکب و چند پهلوی جدید بین موجر ومستأجر کدام است. با قدری موشکافی روشن می شود که اگر تقسیم بندی های کنونی قانون مدنی را ملاک قرار دهیم، در اینجا یک رابطه یا عقد واحد منعقد نشده است، بلکه مجموعه ای از عقود یا روابط بین طرفین برقرار گردیده است:

الف. یک عقد اجاره با تمام مشخصات آن که عیناً در سند رسمی یا غیر رسمی منعکس گردیده و به امضای طرفین رسیده است. این رابطه واقعیت دارد و با نیت طرفین منطبق است. اما مبلغی که در سند ذکر می شود تمامی اجاره بها نبوده و بخشی از آن خارج از سند مورد توافق قرار می گیرد.

ب. یک عقد قرض یا وام که به موجب آن مستأجر مبلغی پول به موجر وام می دهد و سود آن را بستانکار می شود.

ج. یک عمل تهاتر به این معنی که سود ماهانهٔ وامِ موضوع بند ب در ازای بخشی از اجاره بهای ماهانهٔ موضوع بند الف تهاتر و پایاپای می گردد.

د. وجود یک شرط بین طرفین دایر بر این که اگر مستأجر به تعهدات خود عمل نکند، موجر می تواند از وام دریافتی به عنوان اهرمی جهت الزام وی به تعهداتش استفاده کند. اما این شرط از جهت حقوقی از نقاط ضعف معینی برخوردار است. اولاً در اغلب موارد در جایی منعکس نمی شود. ثانیاً مبهم و بی در و پیکر است، به این معنی که به درستی معلوم نیست که کیفیت استفاده از این اهرم کدام است. ثالثاً ضمانت اجرائی روشنی هم ندارد و به طور کلی استفاده از آن بیشتر به توازن قوای طرفین بستگی دارد.

مسألهٔ رهن

۱. مطلب اصلی این است که روابط یاد شده بین موجر و مستأجر با این جزئیات و مشخصات با آنچه در قانون مدنی ایران از آن به عنوان رهن یاد شده است، ارتباط چندانی ندارد.

۲. رابطهٔ واقعی ایجاد شده بین طرفین یک رابطهٔ کاملاً استیجاری است و این رابطه عیناً در سند اجاره نیز منعکس شده و به امضای طرفین رسیده است. نیت طرفین نیز دقیقاً ایجاد همین نوع رابطه بوده است.

۳. مبلغی که مستأجر به موجر می پردازد، درست است که یک وام به حساب می آید، ولی طرفین ابداً این نیت را ندارند که ملک در ازای وام نزد مستأجر وثیقه نهاده شود، حال آن که وثیقه نهادن ملک در ازای وام شرط اصلی وقوع عقد رهن است.

۴. در این رابطه نه تنها پای وثیقه نهادن ملک در میان نیست، بلکه بعکس اگر هم بخواهیم از وجود وثیقه یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تضمین صحبت کنیم، باید بگوییم که موجر با گرفتن پول از مستأجر در واقع از او تضمینی برای جلوگیری از تخلفات وی دریافت می دارد که این مقوله نیز به هیچ وجه در قالب عقد رهن نمی گنجد.

۵. البته همان گونه که گفتیم صفت اصلیِ پول رد و بدل شده، وام در ازای بهره است که این بهره مآلاً در ازای بخشی از اجاره بها تهاتر می شود. قضیه تضمین به نفع موجر فرع بر این قضیه است، ضمن این که بسیار مبهم و نامشخص است و فاقد ضمانت اجرائیِ حقوقی می باشد. اگر هم چنین ضمانت اجرایی وجود می داشت باز هم پای رهن به معنی قانون مدنی به میان نمی آمد.

قانون مالیاتی

جالب این که قانون مالیاتی ایران به هیچ وجه در ارتباط با این وجه اولیهِ رد و بدل شده بین مالک و مستأجر از اصطلاح رهن استفاده نکرده و بجای یک اصطلاح، یک عبارت در مورد آن به کار برده است: «**وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر**». این یک نحوهٔ بیانِ مناسبی است که قانون مالیاتی به کار می برد و نباید ایراد گرفت که چرا از یک اصطلاح واحد و جاافتاده در این مورد استفاده نشده است. دلیل آن به وضوح این است که رد و بدل شدن این پول با آن مشخصات چندگانه در قالب هیچ یک از عقود متداول نمی گنجد تا بتوان از آن به همان نام یاد کرد. حقیقت این است که این رابطه، رابطه ای است مختلط با اوصاف و مشخصات ویژهٔ خود که دارد دوران استقرار در مرحلهٔ عرفی را می گذراند و اگر نقاط گنگ و مبهم آن برطرف شود، آنگاه خواهیم توانست از آن به عنوان یک قرارداد نام ببریم که در عرف حقوقی (و هنوز نه در حقوق موضوعه) ایران رایج شده است.

در اثباتِ نظری که بیان داشتیم اضافه می نماییم که قانون مالیات های مستقیم نه تنها از جهت کاربرد لفظ و اصطلاح، بلکه از حیث احکام نیز بین این گونه رابطه و موارد مربوط به عقد رهن تفاوت قائل شده است. حکم رهن طی عبارتی در بطن ماده ۵۳ به این مضمون دقیقاً تعیین گردیده است: «**در رهن تصرف، راهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود**». اما حکم رابطه ای که از آن یادکردیم جداگانه ضمن ماده ۵۴ بیان گردیده است که مشروحاً از آن ذکر کردیم. این نیز قرینهٔ بسیار روشن دیگری است بر صحت مطلبی که پیرامون آن استدلال نمودیم.

با توضیحاتی که داده شد، عدم ارتباط مورد با عقد رهنِ مندرج در قانون مدنی ایران روشن گردید. اکنون بر مردم کوچه و خیابان ایرادی نیست که به غلط اصطلاح رهن را در این ارتباط به کار می برند، ولی درج آن در بخشنامه های مالیاتی، آراء مراجع مهم مالیاتی و احتمالاً تصویبنامه های هیات دولت نکتهٔ علیحده ای است که نمی توان به آن با دیدهٔ مقبولیت نگریست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مالیات بر سرمایه

بحثی در ارتباط با قراردادهای مالیات مضاعف

م. شنگرف

در بسیاری از قراردادهای مالیات مضاعف ایران ماده خاصی به مالیات بر سرمایه اختصاص داده شده است. درج این ماده به تبعیت از قرارداد مالیات مضاعف سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی صورت پذیرفته است که از آن به عنوان کنوانسیون مُدل OECD یاد می شود. هدف این مقاله بحث در بارهٔ مفهوم مالیات بر سرمایه و جایگاه آن در قانون مالیات های مستقیم است تا دیده شود این گونه مالیات تا چه اندازه در ایران مطرح بوده و گنجانیدن آن در قراردادهای مالیات مضاعف از چه حکمتی برخوردار است.

در آغاز ببینیم که در این رابطه چرا فقط از قانون مالیات های مستقیم سخن می گوییم و سایر مقررات مالیاتی را به یک سو می نهیم، زیرا خارج از این قانون مقررات دیگری نیز وجود دارند که مالیات ها یا عوارضی در ارتباط با سرمایه برقرار ساخته اند. سبب آن را باید در خود قراردادهای مالیات مضاعف جستجو نمود. به عنوان نمونه از یک قرارداد جدید که در خرداد ماه سال گذشته به تصویب رسیده است یاد می کنیم و آن قرارداد منعقد با دولت قطر است. ماده ۲ این موافقتنامه مانند سایر موافقتنامه های مالیات مضاعف در مقام بیان و تعیین مالیات های موضوع موافقتنامه است که در مورد ایران منحصراً شامل مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی می باشد و این دو عنوان هر دو اجزاء متشکلهٔ قانون مالیات های مستقیم می باشند. بر اساس همین استنباط، مالیات بر سرمایه مذکور در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را باید در محدودهٔ مالیات بر دارائی ایران جستجو کرد و بخش مالیات بر درآمد را نیز طبعاً باید مربوط به عنوان مالیات بر درآمد در قانون مالیات های مستقیم دانست. از همین رو در موارد رجوع به قانون ایران از مواد مربوط به مالیات بر دارایی در همان قانون استفاده خواهیم نمود.

مفهوم مالیات بر سرمایه

برای پی بردن به مفهوم مالیات بر سرمایه به ماده ۲۲ قرارداد مالیات مضاعف مورد مثال (تحت عنوان سرمایه) رجوع می کنیم. در این ماده نخست تکلیف سه نوع از انواع سرمایه تعیین شده و سپس در بند چهارم از «کلیه موارد دیگر سرمایه» نام برده شده است. سه نوع اول عبارتند از اموال غیر منقول به طور کلی، اثاث و وسایل کسب و کار مقرّهای دایم و پایگاه های ثابت، و وسایل حمل و نقلی که در ترابری بین المللی مورد استفاده قرار می گیرند (کشتی، قایق، هواپیما، راه آهن و خودروها). مقرّ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

دایم یا مؤسسه ثابت (Permanent establishment) هرگونه دفتر، شعبه، نمایندگی، کارگاه و امثال آن است که مؤسه مقیم یک کشورِ طرف قرارداد مالیاتی در کشور دیگرِ طرف همان قرارداد دایر کند و کسب و کار خود را از طریق آن انجام دهد. اگر نظیر همین دفاتر و غیره توسط صاحبان حرفه های تخصصی نظیر پزشکان، وکلای دادگستری و نظایر ایشان در کشور طرف دایر شود، چنان محلی را Fixed base یا پایگاه ثابت می خوانند.

قبل از آن که به نوع چهارم یعنی سایر سرمایه ها بپردازیم، بد نیست ببینیم مقام دارایی های سه گانه فوق در بخش مالیات بر دارائیِ قانون مالیات های مستقیم ایران چیست. مالیات بر دارایی همان گونه که می دانیم مشتمل بر پنج مورد است: مالیات سالانه املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات بر ارث و حق تمبر.

سه نوع اول را می توان عموماً مشمول عنوان کلی اموال غیر منقول دانست و به نحوی در محدودهٔ عملکرد مادهٔ مربوطهٔ قراردادهای مالیات مضاعف (معمولاً ماده ۲۲) تشخیص داد. اما در مورد مالیات بر ارث و حق تمبر وضع به نحو دیگری است. مالیات بر ارث کلاً از حیطهٔ کنوانسیون مُدل OECD در رابطه با مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه خارج است و معمولاً آن را با سایر موارد انتقال بلاعوض دارایی ها (تحت عنوان هدایا) در می آمیزند و تابع کنوانسیون مُدل جداگانه ای قرارد می دهند که ربطی به قراردادهای مالیات مضاعف راجع به مالیات بر درآمد و سرمایه ندارد. بنا بر این اگر به فرض اختلافی در این زمینه بروز کند به احتمال زیاد به همین ترتیبِ رایجِ بین المللی استناد خواهد شد.

در مورد حق تمبر شاید بتوان قائل به تفکیک شد. تصور نمی رود بتوان اوراق چک، برات، سفته، برگ قبولی شرایط عمومی حساب جاری، وکالتنامه بانکی، تقاضای گشایش اعتبار اسنادی و بسیاری موارد دیگرِ نظیر آن ها را از مصادیق سرمایه به معنی ماده ۲۲ قرارداد مالیات مضاعف به شمار آورد. تنها موارد معدودی مانند سهام شرکت ها را می توان مصداق سرمایه به مفهوم قراردادهای مالیات مضاعف تلقی نمود.

با این بحث تکلیف بند چهارم ماده ۲۲ قرارداد مالیات مضاعف تحت عنوان «کلیه موارد دیگرِ سرمایه» نیز روشن می شود، به این معنی که سه فصل اول مالیات بر دارایی در قانون مالیات های مستقیم عموماً به اموال غیر منقول راجع اند، مالیات بر ارث کلاً از این بحث خارج می شود و تنها برخی مصادیق سرمایه را که در بخش حق تمبر به آنها اشاره شده است، می توان مشمول بند چهارم ماده ۲۲ قرارداد مالیات مضاعف دانست.

ضمناً چون بحث مالیات بر سرمایه را به شرحی که دیدیم منحصراً باید در محدودهٔ مالیات بر دارایی مذکور در قانون مالیات های مستقیم مورد توجه قرارداد، بنا بر این هرگونه مصادیق دیگر سرمایه که از این چهارچوب خارج باشد، به قراردادهای مالیات مضاعف ربطی نخواهند داشت.

مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه

نکته ای که در کنار این بحث قابل ذکر می باشد، این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

است که بویژه در این اواخر قراردادهای مالیات مضاعف ایران را می توان به دو دسته تقسیم کرد. یکی قراردادهایی که مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه هر دو را دربر می گیرند و دستهٔ دوم آنهایی که منحصراً شامل مالیات بر درآمد می باشند. فرضاً در روزهای ۲۱ و ۲۷ خرداد ۱۳۸۰ شش فقره قرارداد مالیات مضاعف به تصویب مجلس رسید که نصف آنها (منعقد شده با روسیه، اوکراین و قطر) مشتمل بر هر دو نوع مالیات بودند و نصف دیگر (با سوریه، پاکستان و سری لانکا) فقط مالیات بر درآمد را دربر می گرفتند. این پرسش به ذهن خطور می کند که چه تفاوت مهمی بین شرایط مربوط به فرضاً سریلانکا و اوکراین سبب این دوگانگی قراردادها شده است. توسل به حدس و گمان در این زمینه صحیح به نظر نمی رسد و بهتر است موضوع را به اظهار نظر دست اندرکاران واگذار کنیم.

مورد خاص بسنی و هرزگوین

متن فارسی قرارداد مالیات مضاعف منعقد با بسنی و هرزگوین (مصوب ۷۹/۵/۲۵) از این بابت وضع خاصی را دارد که ذیلاً مورد بررسی قرار می دهیم:

۱. عنوان قرارداد بر خلاف اکثر قراردادهای مالیات های مالیاتی ایران از «مالیات های بردرآمد و دارایی» سخن می گوید و نه «مالیات های بر درآمد و سرمایه».

۲. ماده ۲ قرارداد نیز که همانند سایر قراردادها موضوع موافقتنامه را بیان می کند، بجای اصطلاح مالیات بر سرمایه از مالیات بر دارایی استفاده کرده است و این ترتیب در کلیه بندهای آن رعایت شده است.

۳. اما ماده ۲۲ قرارداد که در رابطه با همین مقوله است، بجای لفظ دارایی، مانند سایر قراردادها از اصطلاح سرمایه استفاده کرده است و در کلیه بندهای آن نیز همین اصطلاح به کار رفته است. این دوگانگی در کاربرد اصطلاحات می تواند ایجاد ابهام کند، زیرا در اینجا با یک متن حقوقی و قانونی سروکار داریم که علی القاعده باید الفاظ آن با دقت انتخاب شده باشد و فرض بر این است که قانونگذار با کاربرد دو اصطلاح جداگانه، دو مقوله جدا از یکدیگر را در نظر داشته است. آنگاه مسأله این خواهد بود که ماده ۲۲ کلیه مالیات های مشمول قرارداد را به نام احصاء کرده است و سپس مجدداً ماده ۳ (شامل تعاریف) تصریح کرده است که «اصطلاح مالیات به کلیه مالیات های مشمول ماده ۲ این موافقتنامه اطلاق می شود» یعنی فقط شامل مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی است. بر این اساس بین مواد ۲ و۳ از یک طرف و ماده ۲۲ از سوی دیگر تعارض پیش خواهد آمد. مگر این که فرض کنیم که دو اصطلاح دارایی و سرمایه در این قرارداد مترادف با یکدیگر به کار رفته اند. در این صورت بهتر بود که در همان بخش تعاریف به این نکته اشاره می شد. در حال حاضر فقط رویه مراجع مالیاتی و بویژه شورای عالی مالیاتی می تواند این مسأله را حل کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سه درصد عوارض شهرداری

شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری

م. ت. همدانی

سابقهٔ موضوع

۱. تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامهٔ اول توسعهٔ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب بهمن ماه ۱۳۶۸ می گوید:

«اجازه داده می شود در طول اجرای این برنامه وزارت امور اقتصادی و دارایی بهنگام وصول مالیاتِ منابع ذیل عوارضی به میزان سه درصدِ درآمدِ مشمول مالیاتِ قطعی شده به نفع شهرداری وصول و در اختیار وزارت کشور (سازمان شهرداری های کشور) قراردهد تا بر اساس دستورالعمل وزارت کشور بین شهرداری ها تقسیم گردد.

الف. کلیه منابع مالیاتِ موضوع باب دوم قانون مالیات های مستقیم واقع در حوزهٔ شهری باستثنای مالیات بر ارث.

ب. کلیه منابعِ مالیات موضوع باب سوم قانون باستثنای مالیات بر درآمد کشاورزی و حقوق....»

۲. از طرفی بند الف مادهٔ ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب اسفند ماه ۱۳۷۳ (که جهت اختصار از آن تحت عنوان قانون وصول یاد خواهیم کرد) مقرر داشته است:

«در صورتی که درآمدهای وصولی ناشی از عوارض تکافوی هزینه های شهرداری ها را ننماید، وضع عوارض جدید و افزایش عوارض موجود صرفاً با پیشنهاد وزیر کشور و تصویب رئیس جمهور خواهد بود».

۳. به قراری که از متن پاسخ قسمت مربوطهٔ وزارت امور اقتصادی و دارایی به یک فقره شکایت تسلیم شده به دیوان عدالت اداری (موضوع کلاسهٔ پروندهٔ ۲۴۵/۷۹) بر می آید، در سال ۱۳۷۴ پیشنهادی از سوی وزارت کشور به استناد ماده ۳۰ قانون وصول به دفتر ریاست جمهوری تسلیم می گردد و تقاضا می شود که عوارض موضوع تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامهٔ اول کماکان قابل وصول شناخته شود. این درخواست مورد تأیید قرار می گیرد و مانند گذشته وصول ۳٪ عوارض مذکور ادامه می یابد. بر همین اساس، بخشنامهٔ وزارتی به شمارهٔ ۳۰/۴/۸۶۸۱/۲۸۵۴۱ مورخ ۱۳۷۴/۸/۴ در اجرای منظور فوق صادر می گردد.

۴. شکایتی که فوقاً از آن یاد کردیم در همین رابطه به دیوان عدالت اداری تقدیم می شود و ضمن آن ابطال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بخشنامهٔ وزارتی و در نتیجه خودداری از ادامهٔ وصول ۳٪ عوارض مورد بحث تقاضا می شود. دیوان عدالت اداری رأی خود را به شمارهٔ ۱٤٦ در تاریخ ۱۳۸۰/۵/۷ به سود شاکی صادر می نماید که مفهوم آن کان لم یکن شدن ۳٪ عوارض مذکور می باشد.

دلایل اقامه شده

مجموعهٔ دلایل اقامه شده از سوی خواهان و خوانده و دیوان عدالت را می توان به شرح زیر خلاصه نمود:

۱. به موجب استدلال خواهان، تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامهٔ اول خود مصرح است به این که عوارض یاد شده در طول مدت اجرای همین برنامه قابل وصول است و بنا بر این پس از خاتمهٔ مدت برنامه، وصول عوارض دیگر محملی نخواهد داشت. خواهان در تأیید بیشتر نظر خود به عبارات بخش اخیر تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامه استناد کرده است که می گوید «وزارت کشور مکلف است در طول اجرای این برنامه طرح های درآمدی لازم را برای کسب درآمدهای جدید برای شهرداری به منظور جایگزین کردن با درآمد موضوع این تبصره تهیه نماید به نحوی که در پایانِ اجرای برنامه اول شهرداری ها به این منبع درآمدی نیاز نداشته باشند». خواهان این حکم را قرینه دیگری بر لزوم خاتمه یافتن کارِ وصول سه درصد پس از اختتام دورهٔ برنامهٔ اول دانسته است.

۲. در مقابل، مستند وزارت امور اقتصادی و دارایی بند الف ماده ۳۰ قانون وصول است که برقراری عوارض جدید یا افزایش عوارض موجود به نفع شهرداری ها را به پیشنهاد وزارت کشور و تصویب مقام ریاست جمهوری جایز دانسته است، و چون این جریان بنا به فحوای دفاعیهٔ خوانده طی گردیده است، لذا وصول عوارض ۳٪ مورد بحث با وجود انقضای مدت برنامهٔ اول نیز جایز دانسته شده است.

۳. رأی دیوان عدالت اداری به این مضمون است:

«مدلول تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامهٔ اول توسعهٔ اقتصادی مصوب ۱۳٦۸ منحصراً مفید جواز وصول عوارض به میزان ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شدهٔ منابع مذکور در این تبصره به نفع شهرداری در طول اجرای برنامهٔ مذکور است و به صراحتِ قسمت آخر تبصرهٔ فوق الذکر وزارت کشور مکلف گردیده است که در طول اجرای برنامهٔ مزبور طرح های درآمدی لازم را برای کسب درآمدهای جدید برای شهرداری ها به منظور جایگزین کردن با درآمد موضوع این تبصره تهیه نماید به نحوی که در پایانِ اجرای برنامه اول شهرداری ها به این منبع درآمدی نیاز نداشته باشند و چون ادامهٔ وصول عوارض مذکور پس از پایانِ اجرای برنامه اول توسعهٔ اقتصادی به ادعای اِعمال اختیار مقرر در مادهٔ ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳ به لحاظ مغایرت آن با حکم خاص مقنن به شرح تبصرهٔ فوق الاشعار جواز قانونی ندارد، بنا بر این بخشنامهٔ شمارهٔ ۳۰/٤/۸٦۸۱/۲۸۵٤۱ مورخ ۸/٤/ ۱۳۷٤ وزارت امور اقتصادی و دارایی خلاف قانون تشخیص داده می شود و مستنداً به قسمت دوم مادهٔ ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد»

به این ترتیب دیوان در واقع استدلال خود را بر قاعدهٔ عامّ و خاصّ مبتنی ساخته است، به این معنی که مادهٔ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۳۰ قانون وصول را یک قانون عام دانسته است که در مورد هرگونه عوارض به سود شهرداری ها جاری می باشد. اما عوارض ۳٪ پیش بینی شده در تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامهٔ اول نسبت به آن یک مصوبهٔ خاص به شمار می رود و بنا بر این قانون عامّ متعاقب یعنی مادهٔ ۳۰ قانون وصول نسبت به آن قابل تسرّی نمی باشد. به همین سبب دیوان حکم به ابطال بخشنامهٔ وزارت دارایی داده است.

نکته ای که مسکوت مانده است

در این میان مطلب دیگری به چشم می خورد که ظاهراً مورد توجه اطراف دعوی و دیوان قرار نگرفته است. برای درک موضوع یک بار دیگر به متن مادهٔ ۳۰ قانون وصول مراجعه می کنیم. این ماده چه چیزی را مجاز می دارد؟ دوچیز: وضع عوارض جدید و افزایش عوارض موجود. آیا مصوبهٔ ریاست جمهوری یکی از این دو کار را انجام داده است؟ پاسخ نسبت به جدید بودن عوارض قطعاً منفی است. کاری که انجام پذیرفته است ظاهراً تأیید ادامهٔ وصول همان عوارض قبلی بوده است. در دفاعیه خوانده گفته می شود: «وصول ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شده به عنوان عوارض به نفع شهرداری ها به تأیید و تنفیذ ریاست جمهوری رسیده است». پس بحث عوارض جدید را باید به کناری نهاد. می ماند مقولهٔ افزایش عوارض موجود. در این مورد نیز مسلم است که هیچ گونه افزایشی در عوارض صورت نپذیرفته است و به این نحو مورد دوم نیز منتفی می گردد.

نکتهٔ ظریف دیگر این که در تاریخ ۱۳۷٤/۷/۱۲ که نامهٔ ریاست جمهوری مبنی بر تأیید و تنفیذ عوارض ۳٪ صادر گردیده است، پنج سالهٔ دورهٔ برنامهٔ اول هم خاتمه یافته بوده است. به طوری که از متن قانون برنامهٔ اول بر می آید، پنج سالهٔ دورهٔ برنامهٔ شامل سال های۱۳۷۲- ۱۳٦۸ بوده است (از جمله به تبصرهٔ یک قانون رجوع شود). بنا بر این در مهرماه سال ۱۳۷٤ کاربردن صفت «موجود» برای عوارض مورد بحث محملی نداشته است، زیرا تبصرهٔ ۵۰ قانون برنامه مصرح است به این که عوارض یادشده فقط در طول برنامه قابل وصول می باشد.

نتیجه این که هیچ یک از صفات «جدید» و «موجود» نسبت به قضیه مطروحه صادق نمی باشند وافزایشی هم در کار نبوده است. لذا استناد به مادهٔ ۳۰ قانون وصول در این رابطه قابل تأمل به نظر می رسد.

ورود شخص ثالث

مطلب دیگر این که ظاهراً در این دعوی شهرداری ها دخالتی نداشته اند، حال آن که ذینفع واقعی نسبت به عوارض مورد بحث همان شهرداری ها هستند و نه وزارت اقتصاد و دارایی. در دعاوی عادی مقوله ای تحت عنوان ورود شخص ثالث وجود دارد که مربوط به همین گونه موارد بوده و پیش بینی آن در قانون به منظور حفظ حقوق ثالث (غیر از مدعی و مدعی علیه) صورت گرفته است. (متن کامل رأی دیوان در قسمت مقررات و بخشنامه ها و آراء همین شماره از مجله مالیات درج گردیده است).

□□□

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

یک کاریکاتور تاریخی



کاری کن که تئوری من و دستورالعمل های مالیاتی تو ساده تر شود

این کاریکاتور در سال ۱۹۲۹ (۷۲ سال پیش) توسط هنرمندی به نام Clifford Kennedy در روزنامه واشینگتن سٹار آمریکا به چاپ رسیده بود. در این کاریکاتور اینشتاین دانشمند معروف و بانی تئوری بسیار بغرنجِ نسبیت جمله فوق را به مامور مالیه می گوید که کنایه از دشواری و پیچیدگی مقررات و فرم های مالیاتی آن کشور می باشد. (هنوز هم وضع به همین منوال باقی است)



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رویه مراجع بین المللی
در رابطه با
مالیات بر ارزش افزوده

از مدتی پیش بررسی هایی جهت پیاده کردن سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران جریان دارد. معمولاً در قوانین اصلیِ مالیاتی تکلیف موارد تفصیلی روشن نمی گردد و این رسالت بر عهدهٔ مراجعِ رسیدگی به اختلافات و قضایای مالیاتی است که با آراء خود به کمک قانون بشتابند و رویه‌هایی در مورد مسائل پیش بینی نشده در قانون عرضه نمایند. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده یک مقولهٔ تازه در حقوق مالیاتی ایران است، تفحّص در مسائل مربوط به این نوع مالیات نیاز به بررسی رویه های مراجع مهم مالیاتیِ کشورهایی دارد که در این زمینه دارای سابقهٔ متمادی می باشند. ضمناً در بررسی هایی که در همین زمینه در کشور ما جریان دارد، قطعاً قوانین پاره ای از کشورها مورد مطالعه قرار می گیرد و آنچه ممکن است کم تر به آن توجه شود، رویه مراجع قضایی و اداری کشورهای ذیربط ا ست. به همین سبب خواهیم کوشید در شماره های مختلف این مجله نمونه هایی از آراء مراجع مورد بحث ارائه دهیم تا مکمل بررسی های مربوط به قوانین مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد.

رأیی از دیوان دادگستری اروپایی

دیوان داد گستری اروپایی یکی از ارگان های وابسته به اتحادیه اروپا است و آراء آن در مسائل مختلف و از جمله امور مالیاتی در کشورهای عضو قابل اجرا می باشد. تقاضای صدور رأی دیوان ممکن است از سوی مؤدیان یا مراجع مالیاتی به عمل آید. حتی مراجع قضائی کشورهای عضو نیز هنگامی که پای تفسیر بخشی از مقررات عمومی اتحادیه اروپا در میان باشد، می توانند نظر دیوان را جویا شوند، که در آن صورت بر اساس همان نظر رفتار خواهند کرد. ذیلاً به بررسی یکی از آراء دیوان می پردازیم.

شرح موضوع

رأی دیوان در تاریخ ۳ ژوئیه سال ۲۰۰۱ صادر شد و موضوع آن راجع به اختلافی بود که بین ادارهٔ مالیاتی ویدنبروگ (Wiedenbruck) و شرکت برتلمسان (Bertelsmann) پیش آمده بود. کار شرکت مذکور ادارهٔ کلوب کتاب و موسیقی است و مشتریان آن همان اعضای کلوب هستند. اگر این اعضاء مشتریان یا عضو های جدیدی به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

شرکت معرفی کنند، جوایزی مانند کتاب، صفحات موسیقی، دوچرخه و امثال آن دریافت می دارند. شرکت این جوایز را از مؤسسهٔ ثالثی خریداری می کند و هزینهٔ ارسال و تحویل آنها به مشتری را خود پرداخت می نماید.

مرجع مالیاتی این جریان را به منزل نوعی مبادله یا معاوضه تلقی کرد، به این معنی که کالایی در عوض معرفی مشتریان جدید واگذار می گردد. در مقررات راجع به مالیات بر ارزش افزوده اگر معاملهٔ بین مؤدیان به صورت معاوضه انجام گیرد مورد مشمول مالیات مذکور است و در تشخیص مبلغ مشمول مالیات، ارزش هریک از عوضین مبنا قرار می گیرد. ادارهٔ مالیاتی مدعی بود که در تعیین ارزش جوایز مورد بحث باید نه تنها قیمت اصل جوایز که به شرکت ثالثی پرداخت می شود، مورد نظر قرار گیرد، بلکه هزینهٔ حمل و تحویل آنها به مشتری نیز منظور شود.

شرکت مؤدی نسبت به این نظرِ مرجع مالیاتی متعرض بود، ولی از ارائهٔ اعتراض خود به مرجع حل اختلافِ داخلی سازمان مالیاتی خودداری کرد و یک سره دعوای خود را در دادگاه مالیاتی مونستر مطرح ساخت. دادگاه به سود مرجع مالیاتی رأی داد و در نتیجه مؤدی به عنوان نقض قانون دعوای تمیزی در دادگاه مالیاتی فدرال آلمان مطرح ساخت. این دادگاه از آنجا که مسأله به تفسیر یکی از مقررات اتحادیه اروپا بستگی پیدا می کرد، نظر دیوان دادگستری اروپایی را در این زمینه جویا گردید.

مقررا ت اتحادیه اروپا

از جمله مصوبات اتحادیه اروپا دیرکتیوها (رهنمودها) ی آن است که از طرف کشورهای عضو مورد رعایت قرار می گیرد. دیرکتیو شمارهٔ ٦ مورخ ١٧ مهٔ ١٩٧٧ اتحادیه که از شهرت بسیار برخوردار است، راجع به هماهنگی مقررات مالیات بر ارزش افزودهٔ کشورهای عضو می باشد.

دادگاه مالیاتی فدرال آلمان از دیوان دادگستری اروپایی خواست که با توجه به جزء a از بند یک از قسمت A ماده ١١ دیرکتیو شمارهٔ ٦ اعلام دارد، آیا مقرّرهٔ مذکور را می توان به نحوی تعبیر کرد که در قضیه مورد بحث (یعنی ارسال جایزه در قبال معرفی مشتریان جدید) هزینهٔ حمل و تحویل جایزه به معرفی کننده نیز جزء ارزش جایزه منظور گردد؟

مقررات مربوط

دیرکتیو شمارهٔ ۶ اتحادیه اروپا

متن جزء a از بند یک از قسمت A ماده ١١ این دیرکتیو به شرح زیر است:

«در مورد واگذاری کالاها و خدمات ... هرچیزی که عوض معامله را تشکیل دهد و واگذارنده آن را از مشتری یا شخص ثالثی در ازای این واگذاری دریافت کرده یا حق دریافت آن را داشته باشد، مورد نظر قرار می گیرد ... »

جزء b از بند ٢ قسمت A همان ماده می گوید:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مبلغ مشمول مالیات عبارت خواهد بود از:

...

«b – هزینه های مربوط مانند حق العمل، هزینهٔ بسته بندی، حمل و بیمه که فروشنده آن را از مشتری مطالبه می کند ... »

مقررات مالیاتی آلمان

قسمت ۳ از قانون سال ۱۹۸۰ آلمان معاملات مشمول مالیات بر ارزش افزوده را تعریف می کند. بند ۱۲ این قسمت به معاملاتی که به شکل معاوضه یا مبادله انجام می شود، مرتبط است و مقرر می دارد:

«معاوضه زمانی محقق می گردد که در ازای واگذاری، واگذاری دیگری صورت پذیرد. در مواردی که در ازای یک خدمت، خدمت دیگری عرضه می شود، این نوع معامله نیز مشابهِ معاوضه تلقی می گردد».

عبارت دوم از بند ۱۰ همان قسمت از قانون راجع است به بخشِ مشمول مالیاتِ معاملاتی که جنبهٔ معاوضه دارند:

«در مورد معاوضات و معاملاتِ مشابه آن که بجای پرداخت بها، واگذاری دیگری صورت می پذیرد، ارزش هر یک از معاملات عوض معاملهٔ دیگر به شمار می آید»

استدلال دیوان

به نظر دیوان قبل از آن که جزء a از بند یک از قسمت A ماده ۱۱ دیرکتیو شمارهٔ ٦ اتحادیه اروپا مورد بررسی قرار گیرد، از آغاز باید گفت که جزء b از بند ۲ قسمت A همان ماده (به شرح فوق) باید به کناری نهاده شود. این جزء صریحاً راجع به حالتی است که واگذارندهٔ کالا هزینه های متعلقه را از طرف مطالبه می نماید. در قضیه مورد بررسی شرکت برتلمسان هزینهٔ حمل جایزه را به هیچ وجه از دریافت کننده مطالبه نکرده است.

بنا بر این به نظر دیوان برای تعیین ارزش معاوضهٔ انجام شده باید به جزء a از بند یک قسمت A ماده ۱۱ توجه کنیم. دیوان در تفسیر اصطلاح «عوض» اعلام داشت که بنا به سوابق آراء و رویه جا افتادهٔ این مرجع قضایی، اگر در ازای واگذاری یک کالا، خدمتی انجام شده باشد، آن خدمت را می توان عوض معامله تلقی نمود، به دو شرط: یکی این که بین واگذاری کالا و ارائهٔ خدمت ارتباط مستقیم وجود داشته باشد و دیگر این که بتوان ارزش خدمت ارائه شده را به پول تقویم کرد. به نظر دیوان در قضیه مطروحه وجود رابطهٔ مستقیم بین واگذاری جایزه و خدمت متقابل یعنی معرفی عضو یا مشتری جدید محقق است. شرط دوم نیز حاصل است، زیرا خدمت ارائه شده به شرکت در ازای گرفتن کالای معین بوده است که ارزش آن روشن است و می تواند مبنای تعیین ارزش خدمت قرار گیرد.

سپس دیوان به بررسی این مطلب پرداخت که علاوه بر وجود رابطهٔ مستقیمِ مورد بحث بین معرفی مشتری و واگذاری جوایز، آیا همین ارتباط مستقیم بین تحویل جوایز به نشانی مشتری و ارائهٔ خدمت متقابل از سوی او نیز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

وجود داشته است یا خیر. در این خصوص هم دیوان به رویه و سوابق آراء خود پرداخت که به موجب آن در مورد مالیات بر ارزش افزوده اگر همراه با واگذاری موضوع اصلی معامله، عنصر دیگری نیز ارائه شود، آن عنصر اضافی در صورتی جزء معامله محسوب می شود که هرچند خود مقصد اصلی مشتری یا دریافت کننده را تشکیل ندهد، اما استفادهٔ بهتر از موضوع اصلیِ واگذاری را میسّر سازد. «تحویل» جایزه به مشتری همین خصلت را دارد و خدمتی است لازمهٔ واگذاریِ موضوع اصلی معامله یعنی همان جایزه. بنا بر این واگذاری جایزه و تحویل آن به مشتری جمعاً معاملهٔ واحدی را تشکیل می دهند که عوض آن هم معرفیِ مشتری جدید است.

از طرفی به نظر دیوان ارزش این معاملات از جهت تعیین مبلغ مشمول مالیات یک ارزش عینی و سوبژکتیو است. ارزش عینی ارزشی است که دریافت کنندهٔ خدمت مورد نظر (معرفی مشتری جدید) برای آن قائل است و مساوی است با قیمتی که خود او حاضر به تأدیه آن جهت دریافت همان مورد معامله باشد. هزینه ای که شرکت (دریافت کنندهٔ خدمتِ طرف مقابل) برای خرید جایزه بعلاوهٔ هزینهٔ تحویل آن به طرف متحمل گردیده است، ارزشی است که وی حاضر به پرداخت آن در ازای خدمت مربوطه، یعنی معرفی مشتری جدید، بوده است. به همین سبب هزینهٔ تحویل جوایز به مشتریان نیز جزء ارزش مورد معامله به حساب می آید. به این ترتیب نظر دیوان مآلاً در جهت خواستهٔ مرجع مالیاتی صادر گردید.



سایر انتشارات مجلهٔ مالیات

فرهنگ توصیفیِ اصطلاحات بین المللی مالیاتی

انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی

با توضیحاتِ تفصیلی پیرامون هر اصطلاح و حواشی و تعلیقات

مجموعه قوانین و مقررات مالیات های غیر مستقیم

به انضمام نمایه های الفبایی و تاریخیِ قوانین، نام کالاها و خدمات

و آخرین قوانین و مقررات در دست اجراء

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی

بخشنامهٔ شماره ۱۹۳۲/۲۹۶۴۶ - ۵ - ۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۵/۲۱

نظر به این که در خصوص چگونگی احتساب مساحت زیربنای مفید ساختمان در ارتباط با اجرای مقررات ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۱۳۷۷/۳/۲٤ ابهاماتی مطرح شده است، با توجه به بررسی های معموله و در پی اعلام نظر وزارت مسکن و شهرسازی مقرر می دارد: مساحت ملحقاتی از ساختمان مانند بالکن، راه پله، پارکینگ، انباری (خارج از واحد مسکونی)، نورگیرهای غیر مسقف یا با سقف شیشه ای، زیر زمین های غیر مسکونی جزء زیر بنای مفید ساختمان منظور نگردد. مفاد این بخشنامه مورد تایید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شماره ۶۰۷۷/۴۵۶۷۲ - ۴ - ۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۸/۸

ضمن بازدید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی از برخی واحدهای مالیاتی تهران و مذاکره با تعدادی از مراجعین و مأموران تشخیص معلوم گردید یکی از عوامل بروز اختلاف بین ماموران یادشده و مؤدیانی که ملک خود را بصورت رهن تصرف و یا به اصطلاح رایج در افواه عامه به طور رهن و اجاره واگذار می نمایند، عملکردهای متفاوت ممیزین مالیاتی در تقویم مال الاجاره بر اساس املاک مشابه بنا به حکم ماده ٥٤ قانون مالیات های مستقیم و چگونگی رعایت حکم دیوان محترم عدالت اداری در خصوص اجرای حکم ماده ٥٥ آن قانون می باشد.

همکاران بخوبی واقف هستند که با وجود نص صریح قانون در این باره بطور کلی یافتن ملک مشابه برای تمامی انواع واحدهای اجاری و رهنی میسر نیست، بخصوص این که مراد مقنن صرفاً مشابهت فیزیکی نبوده، بلکه در باب مشابهت عوامل متعددی مطرح است که نبایستی آنها را از نظر دور داشت و در این صورت تقویم مال الاجاره توسط ماموران تشخیص از لحاظ دوری و نزدیکی به واقعیت و مال الاجاره واقعی املاک مشابه معمولا تقریبی و دقت در اجرای قانون از این جهت بطور نسبی صورت می پذیرد.

در خصوص رهن، آنچه در بادی امر و در دایره مشابهت موضوع جلب توجه مینماید، مقدار دین (دریافتی) راهن است که بابت عقد رهن دریافت نموده است، در نتیجه می تواند بعنوان مهم ترین مؤلفه مد نظر ممیزین و سر ممیزین مالیاتی در تعیین مال الاجاره ملاک عمل قرار گیرد، چرا که بلحاظ قواعد اقتصادی، اصل بر این واقع می شود که دو ملک کاملاً مشابه در ازای دو مبلغ متساوی به رهن واگذار شوند.

با عنایت به نظر خواهی و پرسش و تحقیق این نتیجه حاصل شده است که حسب مقایسه مال الاجاره های تقویمی توسط ماموران و مال الاجاره های واقعی دریافتی بر مبنای اجاره نامه های رسمی بابت املاک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مشابه (در حوزه های مالیاتی که دقت نظر کافی دارند) از طرفی و مقایسه آن با املاک مشابه دیگری که به طریق رهن تصرف واگذار می شوند از طرف دیگر، بطور متوسط هر ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال سپرده نزد راهن از حیث عقود مربوط به اجاره و رهن، معادل ۲۵۰/۰۰۰ ریال مال الاجاره ماهانه است.

نظر به مراتب فوق، بلحاظ اتخاذ رویه واحد یا لا اقل ایجاد هماهنگی نسبی در رسیدگی به پرونده های مالیات بر درآمد مستغلات و کاستن از اختلافات فی مابین بطور عموم – و ترتیب اجرای حکم ماده ۵۵ قانون مالیات های مستقیم در مواردی که واگذاری و تصرف املاک مورد نظر بصورت رهن انجام می شود بطور اخص، مقرر می گردد:

۱. ماموران تشخیص مالیات در خصوص املاک رهنی سعی کنند بجای ارزیابی تخمینی و نظری، میزان دقیق وجه پرداختی به راهن را معین و بازاء هر ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال آن مبلغ ۲۵۰/۰۰۰ ریال بعنوان اجاره بهای ماهانه منظور و اگر راهن علاوه بر دین (دریافتی) رقمی هم بعنوان اجاره از مرتهن دریافت می نماید، رقم اخیر را نیز به مبلغ احتسابی فوق الذکر علاوه و جمع آن را بعنوان مال الا جاره تقویمی قلمداد نمایند. بدیهی است، اولاً در صورت عدم دستیابی به مبلغ دین و یا مواجهه با گفتارهای متناقضِ راهن و مرتهن و بطور کلی عدم اطمینان از میزان دقیق دریافتی راهن، وفق روال معمول بایستی مال الاجاره بر مبنای املاک مشابه تعیین گردد، ثانیاً در موارد خاص (مثلاً در مجتمع های مسکونی و شهرک ها) که ممکن است واحدهای مختلف ملکی از هر نظر وضعیت همسان با یکدیگر داشته باشند، توجه نمایند که اجرای این دستورالعمل نباید سبب بروز اختلاف فاحش مالیاتی بین این گونه واحدها باشد.

۲. از آنجا که هیأت عمومی دیوان محترم عدالت اداری بموجب رای شماره ٦٢ مورخ ۱۳۷۹/۲/۱۸ (ابلاغی طی شماره ٤٢٨٩/٢٢٣٢٠ – ٣٠/٤ مورخ ۱۳۷۹/۵/۱۸) حکم ماده ۵۵ قانون پیش گفته را نسبت به رهن تصرف هم قابل تسری دانسته است، لذا حوزه های مالیاتی ذیربط مکلفند در خصوص تعیین مال الاجاره هر یک از دو ملک واگذاری و تصرفی که با عقد رهن، تصرف یا واگذار شده باشد، روش محاسباتی مزبور را حسب مورد اِعمال و هر حوزه در صورت استعلام حوزه دیگر، مال الاجاره را طبق بند ۱ بالا تعیین و به حوزه متقاضی اعلام و خود نیز در احتساب درآمد مشمول مالیات ملک ابوابجمعی به همان ترتیب عمل نماید.

۳. مبنای ارائه شده طی این دستورالعمل نسبت به پرونده هایی که تا کنون برگ تشخیص مالیات مربوط به آنها صادر نشده قابل اِعمال می باشد و در مورد سایر پرونده ها هم، در صورت عدم قطعیت، ممیزین کل و هیات های حل اختلاف مالیاتی می توانند حتی الامکان در رفع اختلافات مطروحه آن را به کار بندند. تا گفته نماند، دستورالعمل حاضر مانع اتخاذ تصمیم مراجع حل اختلاف مالیاتی وفق قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر توجه به واقعیات نخواهد بود.

مفاد دستورالعمل به تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

عیسی شهسوار حجسته رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

بخشنامهٔ شماره ۶۶۸۳/۴۸۰۸۵ - ۴ - ۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۸/۱۹

نظر به این که مبلغ ۲۵۰/۰۰۰ ریال اجاره بهای ماهانه مذکور در بخشنامه شماره ۶۰۷۷/۴۵۶۷۲ - ٤ - ۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۸/۸ بعلت اشتباه تحریر بوده و مبلغ صحیح آن یکصدو پنجاه هزار ریال می باشد، لذا ضمن اصلاح آن مقرر می دارد: مدیران کل کلیه واحدها و ادارات کل مالیاتی ترتیبی اتخاذ نمایند تا در پایان هر ماه آمار مربوط به موارد اجرای بخشنامه مزبور به دفتر اینجانب اعلام شود.

عیسی شهسوار حجسته رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

رأی شماره ۱۴۶ مورخ ۱۳۸۰/۵/۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۸۶۸۱/۲۸۵٤۱ - ٤ - ۳ مورخ ۱۳۷٤/۸/٤ وزیر امور اقتصادی و دارایی

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، وزارت امور اقتصادی و دارایی به استناد تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مکلف گردید تا در طول اجرای این برنامه از درآمد مشمول مالیات قطعی شده مؤدیان از موارد تصریح شده در تبصره مذکور عوارضی به میزان ۳٪ درآمد به نفع شهرداری ها وصول و در اختیار وزارت کشور قرار دهد. با اتمام مهلت اجرای برنامه توسعه اول، وزارت دارایی با تشبث به بخشنامه مورد شکایت تا به امروز همچنان نسبت به وصول ۳٪ مذکور بدون مجوز قانونی عمل و اقدام می نماید. با عنایت به دلایل زیر صدور بخشنامه فوق و به تبع آن وصول ۳٪ موصوف از سال ۱۳۷۳ (پایان برنامه اول) فاقد هرگونه وجهه قانونی بوده است:

۱. انتهای تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه، صراحتاً وزارت کشور را مکلف به ارائه طرح های درآمدی برای شهرداری ها به عنوان جایگزین این منبع درآمد (سه درصد) نموده و اعلام می دارد که «... به نحوی که در پایان برنامه اول شهرداری ها به این منبع درآمد نیاز نداشته باشند». ۲. در بخشنامه فوق مستند وصول ۳٪ عوارض را موافقت رئیس جمهور با توجه به اختیار مصرح در ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ عنوان نموده است. آنچه در ماده ۳۰ به عنوان اختیارات رئیس جمهور احصاء گردیده است، صرفاً وضع عوارض جدید و افزایش عوارض موجود در محدوده قوانین و مقررات شهرداری ها با پیشنهاد وزیر کشور می باشد. همچنین مخاطب در ماده ۳۰ وزارت کشور می باشد که می بایست پیشنهاد وضع عوارض و یا افزایش عوارض مورد عمل را به رئیس جمهور داده و وصول کننده شهرداری ها خواهند بود. در حالی که در تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه مخاطب و مجری وصول ۳٪ وزارت دارایی بوده است که در پایان برنامه دیگر دارای چنین اختیار و تکلیفی نبوده است. تبصره ۵۰ بعد از پایان برنامه دیگر موردیت و یا موضوعیت قانونی ندارد و احیاء مجدد آن مستلزم وضع قانون جدید توسط قانونگذار می باشد. در خاتمه ابطال بخشنامه شماره ۸۶۸۱/۲۸۵٤۱ - ٤ -

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۳ مورخ ۱۳۷٤/۸/٤ وزارت امور اقتصادی و دارایی را به علت خروج از محدوده اختیارات قانونی دارم.
معاون دفتر امور حقوقی دولت در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ٤۱٦۷۲ مورخ ۱۳۷۹/۱۱/۲٤ اعلام داشته اند، هرچند مهلت اعتبار تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه مصوب ۱۳٦۸ پایان پذیرفته است معهذا با توجه به اختیار ناشی از بند الف ماده ٤۳ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳٦۹ که وضع عوارض جدید و افزایش عوارض موجود جهت شهرداری ها را به طور علی الاطلاق و اعم از این که همراه با مالیات یا مستقل از آن باشد بر عهده ریاست جمهور محول نموده است، لذا ریاست جمهور به استناد این ماده و بنا به پیشنهاد شماره ۵٦۱٦/۳٤/۳/۱ مورخ ۱۳۷۳/۳/۲۲ وزارت کشور با وضع عوارض در تاریخ ۱۳۷۳/۳/۲٤ موافقت نموده است. بنا بر این انقضای مهلت تبصره ۵۰ قانون برنامه اول مانع ار اعمال ماده ٤۳ قانون وصول نمی باشد. ضمناً قانونگذار اخذ عوارض موضوع ماده مذکور را محدود به زمان خاصی ندانسته است. لذا با انقضای مدت اجرای ماده ٤۳ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت، عوارضی که به استناد این ماده وضع شده به عنوان آثار اجرای ماده مذکور مجری خواهد بود کما این که آثار اجرای تبصره های بودجه سالانه بعد از گذشت سال مالی مربوط زایل نمی گردد. علیهذا با توجه به مراتب فوق تقاضای رد دادخواست مطروحه را می نماید.
مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۱۸۹۹/ ۹۱ مورخ ۱۳۸۰/۲/۱۸ ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۲٦۵۹ – ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۹/۱۱/۲٤ دفتر فنی مالیاتی اعلام داشته اند، با عنایت به این که وفق بند الف ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ پس از مکاتبات بین وزارت کشور و دفتر ریاست جمهوری به موجب نامه محرمانه شماره ٤۸۰۵ – ۷٤/م مورخ ۱۳۷٤/۷/۱۲ دفتر ریاست جمهوری وصول ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شده به عنوان عوارض به نفع شهرداری ها به تایید و تنفیذ ریاست جمهوری رسیده است، بنا بر این صدور بخشنامه یادشده منطبق با قوانین و مقررات قانونی می باشد. علیهذا با ملحوظ نمودن نامه های فوق الذکر رد شکایت شاکی مورد استدعا است.
هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام و المسلمین دری نجف آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی ورؤسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید:
رای هیات عمومی – مدلول تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی مصوب ۱۳٦۸ منحصراً مفید جواز وصول عوارض به میزان ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شده منابع مذکور در این تبصره به نفع شهرداری در طول اجرای برنامه مذکور است و به صراحت قسمت آخر تبصره فوق الذکر وزارت کشور مکلف گردیده است که در طول اجرای برنامه مزبور طرح های درآمدی لازم را برای کسب درآمدهای جدید برای شهرداری ها به منظور جایگزین کردن با درآمد موضوع این تبصره تهیه نماید به نحوی که در پایان اجرای برنامه اول شهرداری ها به این منبع درآمدی نیاز نداشته باشند و چون ادامه وصول عوارض مذکور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

پس از پایان برنامه اول توسعه اقتصادی به ادعای اعمال اختیار مقرر در ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳ به لحاظ مغایرت آن با حکم خاص مقنن به شرح تبصره فوق الاشعار جواز قانونی ندارد. بنا بر این بخشنامه شماره ۸٦۸۱/۲۸٥٤۱ - ٤ - ۳۰ مورخ ٤/ ۱۳۷٤/۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی خلاف قانون تشخیص داده می شود و مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

رئیس دیوان عدالت اداری - قربانعلی دری نجف آبادی

بخشنامهٔ شماره ۲۶۳۵/۵۲۴۳۸ - ۵ - ۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۹/۱۰

به قرار اطلاع برخی حوزه های مالیاتی مواجه با نوعی پرونده های مالیاتی شعب شرکت های خارجی می باشند که شرکت متبوع آنها مستقر در خارج از کشور از طریق سرمایه گذاری دولت جمهوری اسلامی ایران (مستقیماً یا وسیله اشخاص حقوقی دیگر دارنده سرمایه دولتی) تاسیس شده اند، بنا بر این شعبات مذکور گرچه تابع شرکتی می باشند که دارای تابعیت کشورهای خارجی است، لیکن بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها با واسطه متعلق به دولت جمهوری اسلامی ایران می باشد.

اکنون این سئوال مطرح است که با وجود تابعیت کشور خارجی شرکت اصلی از یک طرف و تعلق بیش از ۵۰٪ سرمایه آن شرکت به دولت ایران از سوی دیگر، مقررات تبصره ۱ ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳٦٦ و اصلاحیه بعدی آن قابل اعمال نسبت به این گونه شعب خواهد بود یا خیر؟

موضوع به لحاظ وجود ابهام به شورای عالی مالیاتی ارجاع و هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به شرح رای شماره ۳۸۱۳-۳۰/٤ مورخ ۱۳۷۹/٤/۲٦ مقررات تبصره مزبور را قابل تسری به این گونه شعب دانسته است. علی هذا ضمن ارسال نسخه ای از رای یادشده برای اجراء مقرر می دارد: که حوزه های مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی در مورد این پرونده ها به شرح ذیل اقدام نمایند:

۱. با مطالعه مدارک و عندالاقتضا استعلام از مراجع معتبر و ذیربط، از تعلق بیش از ۵۰٪ سرمایه شرکت های اصلی به دولت جمهوری اسلامی ایران اطمینان حاصل و مراتب را در پرونده مالیاتی مربوط منعکس نمایند.

۲. حوزه ها و مراجع مالیاتی ذیربط بایستی پس از اطلاع از تشکیل مجمع عمومی شرکت اصلی و تصویب گزارش حسابرسی، سازمان حسابرسی به نحو مطلوب، مبنی بر تایید صورتهای مالی و تعیین درآمد مشمول مالیات شعب شرکت های یادشده در آن مجمع، با رعایت دستورالعمل های صادر و سایر مقررات مربوط به صدور برگ تشخیص مالیات بر درآمد شعب مذکور و حل و فصل اختلافات مالیاتی اقدام نمایند.

مفاد این بخشنامه مورد تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است.

عیسی شهسوار حجسته رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رای شماره ۳۸۱۳ – ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۹/۴/۲۶ هیات عموم شورای عالی مالیاتی (پیوست بخشنامه فوق)

گزارش شماره ۱۸٦ – ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۹/٤/۱۲ دفتر فنی مالیاتی منظم به تصویر نامه شماره ۷۰۵٦/۳۷ مورخ ۷۹/۳/۱۱ اداره کل مالیات بر شرکت ها عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی مشعر بر طرح این سئوال که «آیا مقررات تبصره ۱ ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم در مورد شعب ثبت شده شرکت های خارجی در ایران در مواردی که سرمایه شرکت خارجی متعلق به اشخاص حقوقی دولتی ایران است قابل تسری خواهد بود یا خیر» ، حسب ارجاع مشار الیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر درخصوص مورد به شرح آتی مبادرت به صدور رای گردید.

رای: نظر به این که در تبصره ۱ ماده ۱۱۰ صرفاً به تعلق سرمایه به اشخاص معینی تصریح شده است، بنا بر این هرگاه بیش از پنجاه درصد سرمایه شرکت خارجی متعلق به اشخاص مذکور در آن تبصره باشد، تابعیت خارجی شرکت مؤثر در مقام نبوده و مفاد تبصره نسبت به شعبه ثبت شده شرکت خارجی در ایران نیز قابل تسری خواهد بود.

علی اکبر سمیعی _ محمد رزاقی _ علی اکبر نوربخش _ محمد علی بیک پور _ اسدالله مرتضوی _ محمد علی سعید زاده _ داریوش آل آقا _ حسن عباسی پناه _ عباس رضائیان

نامه شماره ۳۴۱۷-۳۰/۵ مورخ ۱۳۸۰/۶/۲۰ دفتر فنی مالیاتی

ماده ۳ ائیننامه اجرائی بند ج ماده ۱۰٤ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و تبصره ذیل آن، موضوع تصویبنامه شماره ۵۹۵۸۱/ت ۲۳۸۰٦ هـ. مورخ ۱۳۷۹/۱۲/۲۷ هیات محترم وزیران در خصوص پذیرش هزینه های انجام شده توسط واحدهای تولیدی به منظور کاهش عوامل آلوده کننده محیط زیست، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی جهت اطلاع و اقدام لازم عیناً به شرح زیر اعلام می شود:

ماده ۳: «کلیه واحدهایی که خروجی آنها آلودگی بیش از حد ضوابط، معیارها و استانداردهای زیست محیطی دارند همچنین واحدهایی که فعالیت آنها باعث تخریب محیط زیست می شود موظفند پس از اخطار سازمان و تعیین مهلت اقدامات لازم را در جهت کاهش یا رفع آلودگی و تخریب به عمل آورند. هزینه های انجام شده از نظر مالیاتی قابل قبول خواهد بود.»

تبصره – «هزینه های قابل قبول به کلیه هزینه هایی گفته می شود که به تشخیص سازمان در راستای کاهش آلودگی واحد انجام شده باشد: از قبیل ایجاد تصفیه خانه، نصب فیلتر، اصلاح فرایند تولید به فرایند پاک.»

مطابق تعاریف ماده یک آئیننامه یادشده، منظور از سازمان سازمان حفاظت محیط زیست است.

سید علی رضا سجادی مدیر کل فنی مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Extra payments in lease agreements and the case of mortgage
It has become a common practice in recent years that the owners of real estates demand their tenants to deposit an extra payment in addition to the principal rent. This combination of rent plus the interest calculated on such deposits is wrongly called by laymen as mortgage. This incorrect usage has found its way into official documents, tax circulars, verdicts of tax forums, etc. The author examines and reflects on the same subject.

Organizational aspects of taxation of oil and gas
Under the previous tax law of 1966, a separate body of officials consisting of specialized employees and auditors examined the oil and gas companies' taxes. Tax disputes were also handled by high-level officials and experts. The author maintains that the same idea of referring oil and gas files to a specialized organization should be adhered to again.

Taxes on capital in double taxation treaties
Iranian tax treaties contain – like similar treaties of other countries – the taxes on capital. The term "tax on capital" in those treaties is meant to cover the property taxes envisaged under the Iranian tax law. The author examines this subject and reflects on how far these two types of taxes coincide with each other.

International case law on VAT
The idea of introduction of value added tax into the Iranian tax system is presently followed in this country and studies are going on. These studies cover, inter alia, the VAT laws of some other countries. To furnish more material to such studies, this journal would provide a number of verdicts of international tax forums on value added tax. A case examined by the European Court of Justice is reviewed in the present issue of the journal.

Rulings and Regulations
The text of new tax laws and regulations, circular letters of the tax administration, rulings of the Supreme Tax Council and verdicts of the Administrative Court of Justice are presented in the Persian section of the journal.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Abstracts of Persian Articles

Editorial
Since the Maliyat journal has begun its tenth year of publication, the editorial of both, Persian and English, sections of the journal is devoted to this subject

Tax aspects of Iranian oil and gas
Arthur Andersen, a famous international firm, has published a report regarding the taxation of petroleum industry in Iran. The main parts of this paper are reviewed in the article. The author does not agree with the method of determination of taxable income of relevant foreign companies as mentioned in the report, and provides his own view in this regard.

Globalization, tax rules and national sovereignty
The second part of Persian translation of this interesting article is printed in this edition of the journal. The article itself was written by Charles McClure Jr. in the IBFD Bulletin of August 2001.

A comment on six tax treaties approved by the parliament
In last June the Iranian parliament approved six tax treaties concluded with the governments of Pakistan, Qatar, Russia, Sri Lanka, Syria and Ukraine. These agreements passed the parliament by addition of a special stipulation regarding the taxation of interest payable on bonds and debentures. The author examines the relevant tax treaties and comments on the said stipulation. Highlights of the agreements are also reviewed in the English section of the journal.

Offshore centers or tax havens
Characteristics and activities of offshore centers are described in the article. Reactions of different states, especially those of OECD, against tax havens are also commented on by the author.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

tance, and also for transfer of cinematographic films. In all these cases, the taxable income shall consist of 20% to 90% of all payments received by the relevant foreign companies during a tax year. Application of coefficients between 20% and 90% takes place on basis of a special decree of the Council of Ministers.

Those making the said payments are required to withhold from each payment the applicable tax and remit it to the relevant tax office. In case of failure, both the payer and receiver shall be jointly and separately responsible for the payment of the tax and the accrued penalty.

The second category comprises the income derived from operating of capital or from activities performed, directly or through agencies, in Iran. These second types of income are assessed by examination of statutory books of accounts of respective entities.

Filing requirements

The juridical persons are required to submit their tax return, balance sheet and profit and loss account (all supported by statutory account books) to the related tax assessment office. The filing of these documents and payment of the tax should take place not later than four months after the expiry of each tax year. A company has to discharge the duty of submission of the said documents even in the period of a tax holiday (Article 110, DTA).

Taxation and dissolution of juridical persons

The following points are worth of notice in this regard:

a) When a juridical person is at the verge of dissolution, it should prepare a statement containing the list of the company's existing assets and liabilities, and submit the same to the relevant tax assessment office. The value of the assets minus liabilities, paid up capital and the reserves already taxed, shall constitute the basis of computation of the tax applicable to the last term of operation of the juridical person.

b) The liquidators of the dissolved company should prepare (within six months from the date of the juridical person's dissolution) a tax return for the last term of the entity's operations, and submit it to the relevant tax assessment office, together with the payment of the applicable tax. The tax assessor is required to examine the tax return out of turn.

c) Distribution of the dissolved juridical person's assets is authorized only after obtaining tax clearance or giving a security equal to the amount of taxation.

(Our discussion on taxation of juridical persons comes to an end at this point. Taxation of incidental income will be dealt with in the coming issue of the journal).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Countermeasure. Should the tax applicable to the Iranian airline or shipping companies in a foreign country be more than 5%, the Finance Ministry shall increase the tax of similar entities of such country on par with the rates so applied to the Iranian companies (Note to the Article 113, DTA).

Foreign contractors

The taxable income of foreign contractors engaged in certain types of activities in Iran, consists of 12% of their total annual contract receipts. This rule is applicable to foreign contractors performing any type of civil, technical and installation and transportation works, and preparation of plans of buildings and installations, cartography, draughtsmanship, supervision and technical calculations (Article 111, DTA). There are no deductions available in respect of this 12% taxable income.

Examination and assessment

As it was mentioned earlier (Maliyat journal, No. 34, p.10), the taxable corporate income consists of the income derived from different taxable sources envisaged under the DTA, minus the losses resulting from non-exempt sources, and also minus the exemptions provided in the same law.

The taxable income so defined, is principally assessed through examination of statutory books of accounts of the company. Books of accounts in respect of juridical persons are the same as stipulated in case of business income (for details see Maliyat, No. 33, p. 11).

In certain cases the taxable income of companies and other juridical persons is assessed through ex officio procedure. Such cases are exactly those envisaged in respect of business income taxation. We have already studied these cases, for which you can see page 13, No. 33 of this journal.

Foreign corporations

The various types of taxable income of foreign entities were explained in previous issue of this journal (p. 12). It was also mentioned that these taxable incomes are subject to the rates of the Article 131 of the Direct Taxes Act. Now, let us see how the taxable income of foreign companies is assessed under the Iranian tax law.

The income of foreign entities subject to Iranian taxation can be divided into two categories for assessment purposes:

The first category includes the income earned for granting of licenses and similar rights, or for the provision of training and technical assis-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: M.T. Hamadani

(part 15)

In last issue of the journal we began our study on taxation of juridical persons. The treatment envisaged under the Article 105 of the Direct Taxes Act concerning the principal types of juridical persons was examined first, and now we will begin our discussion on 3 categories of foreign entities that are dealt with in a special way.

1. Foreign insurance companies

Foreign insurance companies earning income by accepting reinsurance from Iranian insurance entities are taxable at a flat rate of 2% on their premium income and also on any interest accrued to their deposits in Iran. The Iranian partners of such foreign companies are required to withhold the said 2% tax from the relevant payments and remit the withheld tax of each month to the respective tax assessment office within 30 days.

An exemption is granted from the above 2% taxation on reciprocity basis. In cases where the Iranian insurance companies are engaged in the same business in the country of their foreign reinsurers and enjoy tax exemption in that country on their own reinsurance operations, the relevant foreign reinsurers shall also be exempted from taxation in Iran (Note 5 to the Article 109, DTA).

2. Foreign airline and shipping companies

The tax chargeable on theses companies is 5% of all amounts received by them for carriage of passengers, freight, etc. from Iran, whether such amounts are received in Iran, at destination or en route (Article 113, DTA). This is the only tax payable by these companies.

The branch or representative of the company should submit, up to the twentieth day of each month, a statement to the local tax assessment office in respect of the amounts received during the preceding month, and to pay the applicable tax thereon. In case of failure, the applicable tax shall be assessed ex officio (based on number of passengers or volume of freight) (Article 113, DTA).

[Downloaded from tax-journal.ir on 2026-11-02]

value added tax into the Iranian tax system. Thus, one may ask if it would be advisable to have value added tax and consumption tax at the same time? As far as this author is aware, the draft of the bill of law on value added tax has also provided for abolition of all other kinds of indirect taxes, so that only VAT would apply on relevant goods and services.

c) In addition to the devices explained above, the article 13 of the bill provides for a third remedy. It obligates the Interior Ministry to estimate, each year, the amount of the losses of relevant organizations and municipalities, and to forecast in its annual budget a figure equal to that amount. This amount would be paid to relevant organizations to compensate them against their losses from abolition of respective levies.

D. Applicable rules and criteria

The new bill of law provides for a number of rules and guides with regard to adoption and enforcement of levies. Some of these rules and directives are as follows:

a) Enactment and imposition of new levies on importation and exportation of goods is wholly prohibited (Note of the article 5).

b) No levies may be imposed on sources that are subject to other taxes.

c) Dividends of companies and participation bonds (special government bonds published recently) would not be subjected to levies.

d) Agricultural consumption of water, consumption of electricity, oil, gas and their products shall not be subjected to levies.

e) Imposition of more than one kind of levies on producers of goods and providers of services would be prohibited.

f) Free trade and industrial zones would not be subjected to the provisions of this law.

g) The rate of local levies shall not exceed a maximum rate that would be proposed by a council of the Minister of Interior, Minister of Economic Affairs and Finance and the Head of the Plan and Budget Organization. The maximum rate so proposed, will be approved by the Council of Ministers.

h) A moratorium not less than six months would be provided before a new levy is enforced.

i) The Interior Ministry would be responsible for enforcement of the bill in case of local levies.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

bill is silent in this respect, but at the same time it would terminate the competence of all organs and organizations who are presently powered to impose new levies. The article 11 of the bill reads:

"All the powers of the government, ministries, government institutions, public companies, municipalities, governors of provinces, various councils – including the Council of Economy, High Council of Harmonization of Transport - and other organs for enactment and imposition of levies, shall be cancelled as from the date of enforcement of the present Act"

A general rule like that would deprive all and any public institution and organization from the power and right of levying new imposts. Then, only the parliament would remain and thus, we may conclude that in case of approval of the bill in question, the right of enactment of any type of levies and duties would be limited to the parliament solely. This would be a brake to the upward trend of proliferation of levies and duties.

D. Compensating for the loss of revenue

By cancellation of existing levies, the revenue of relevant public organizations from those sources would be lost. To compensate for it, the bill has provided the following remedies:

a) The last paragraph of the article 3 has obligated the government to compensate for the loss arising from abolition of levies on foreign trade (import and export) by increasing the "commercial benefits tax" of imported goods to a level sufficient for such compensation. (For the meaning of the "commercial benefits tax" see the explanation given in part "A" of this article)

b) The article 12 of the bill has envisaged another device for compensation of the losses sustainable in case of abolition of levies on goods and services. The device would consist of a consumption tax applicable to selling price of relevant goods and services at the stage they are sold by the producers of goods and providers of services. The rate of the tax applicable to the sale price, would be equal to the percentage of the sum of the existing levies to the sale price of relevant goods and services at the date of approval of the bill in question.

A point worth of mentioning in this regard, is that the Ministry of Economic Affairs and Finance and the government are after the enactment of a more general law for introduction of the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

6. Penalties.
7. Certain payments received in connection with the consumption of water (usually paid in addition to the price of water for discouraging wasteful consumption)

B. Annulment of existing levies

Another important provision of the bill is the annulment of all various levies currently in force in the country (except those excluded at the end of the part "A" above). The bill has divided the current levies into three groups and annulled them one by one.

a) The first group of levies are those related to foreign trade, namely the import and export of goods and services. The article 15 of the bill refers to this types of levies and enumerates some examples of them, such as: duties of municipalities, cooperation levy, Red Crescent duty, asphalt levy, air levy, port duty, hygiene duty, a series of duties collected by the Customs Department, and any other levies collected in connection with importation and exportation of goods and services. All these levies and duties shall be cancelled and annulled from the date of enforcement of the bill in question.

b) The second group of levies are those imposed by municipalities on producers of goods and services. Article 4 of the bill deals with this type of duties and annuls all of them. Two specific categories of levies are excepted from this rule:

1. Local levies and duties. The local levies are the payments imposed on consumer goods and services at the level of a city, town or county (Note 1 of the article 1).
2. The duties envisaged by the "Law on Urban Development and Renovation". This latter law provides for certain duties imposed by municipalities on urban lands and buildings.

c). Other levies imposed on production of goods and provision of services in favor of government organizations and public entities. These levies would also be annulled by the article 5 of the bill in question.

C. The organ competent for enactment of levies

As it was mentioned at the beginning of this article, the bill aims at providing a suitable basis and frame for the enactment of levies in the future. So, we have to find which organization would have competence, under the bill, for approval of new levies. The

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

5).
The harmful effects of this situation, especially on production of goods and services, induced the government to prepare a bill of law for controlling the process of imposition of levies and annulling majority of the existing ones. Main points of this bill, which has been submitted to the parliament for its approval, are as follows:

A. Creation of a legal frame for enactment of levies

To terminate the undesired situation described above, and also for setting up a legal basis and frame for imposition of levies in the future, the first paragraph of the bill provides:

"As from the date of approval of this law, the imposition and collection of all kinds of levies and payments, whether at local or national level, shall be subject to the provisions and criteria of the present Act"

The bill does not give any definition for the term levies" ("avarez" in Farsi) and it has combined it with the more general term of "other payments". The reason behind this approach is the very fact to which we referred above. The levies and payments in question are so different and scattered that makes it quite difficult to render a common definition for all of them.
The only way that the bill opens for identification of the levies in question, is the enumeration of exceptions. According to the same article 1 of the bill, the following payments would not be subject to the law under discussion:
1. Tax. By the word "tax", the bill means the income taxes and property taxes subject to the Direct Taxes Act (DTA), and also certain types of indirect taxes. The common feature of these taxes is that all of them are under the responsibility of the tax administration that discharges its duties under the Minister of Economic Affairs and Finance.
2. The fee paid for registration of letters of credit.
3. Customs duties.
4. Commercial benefits. This term, in spite of its wording, should be considered a kind of import tax (or import tariff) received in addition to the customs duties.
5. Fees and expenses paid against services rendered by public entities and institutions.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

that, even without this addition, Iranian nationals who reside abroad and derive income from securities there, never would become liable to Iranian taxation. Nor the Iranian tax law, neither the tax treaties in question would justify imposition of the Iranian tax on such earnings. What added here is a cautious measure from the canonic point of view.

G. Under the article 24, the contracting parties are obligated to observe the duty of non-discrimination, as suggested by the OECD model convention. But unlike the OECD convention, the issue of stateless persons is not dealt with and the treaties are silent about them (except the treaty with Ukraine).

H. The article 27 of the treaty concluded with Russia is devoted to the subject of mutual assistance for collection of taxes. Contracting parties have undertaken to assist each other for collection of escaped taxes in their respective territories.



A NEW BILL OF LAW FOR CORRECTING THE PROCESS OF ENACTMENT OF LEVIES IN IRAN

By: M. Alvandkouhee

The term "avarez" in Persian language is usually translated to duties. But the coverage of this word is much wider than the term "duty" in English. A vast range of payments levied by the legislature, certain government organizations, municipalities, local councils, etc. can be categorized as "avarez". Any payments other than direct taxes described under the Direct Taxes Act (consisting of property tax and income tax) and certain indirect taxes collected by the Ministry of Economic Affairs and Finance, can be called "avarez". That's why this author has translated it to "levies" instead of "duties".

The number of levies has grown in last years. According to the press, their number is estimated between 54 to 120 (for example, see "Ettela'at" - a famous daily paper - July 3, 2001, page

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

of the article 11 (interest), paragraph 4 of the article 12 (royalties), paragraph 2 of the article 15 (dependent personal services), paragraph 2 of the article 21 (other income), etc.

E. In all parts of the treaties dealing with the income from international traffic, railway and road vehicles are added to aircrafts and ships. No mention is made of the boats engaged in internal waterways (tax revenue from this business is not considerable in this country).

F. In respect of the article 11, the following points are worth of notice:
a) The treaties in question contain a special paragraph concerning the interests raised in one of the contracting states and paid to the government organizations and entities of the other contracting state. Such payments are exempted from the tax of the first state (residence of the payer of the interest). This could be considered as an incentive for the financial institutions of one contracting state lending money to borrowers of the other contracting state.
b) According to the Iranian constitution, all enactments of the parliament – including tax treaties – must be approved by the Guardian Council of the Constitution, before becoming valid and effective. The duty of the Guardian Council is to prevent enactment of laws contrary either to the religious law (Feqh or Islamic canon law) or to the constitution itself. In respect of the article 11 of the treaties in question, the Guardian Council considered that the interest accrued in other countries to bonds and debentures could be problematic from religious point of view. To solve the problem, a Note was added to the text of relevant single articles. (When international agreements are approved by the parliament, a law consisting of one article is introduced at the beginning of each treaty, whereby the respective treaty would be declared legal and effective. Thus, the treaty itself would become an attachment of the single article)
The Note so added to the relevant single articles, can be translated as follows:
"In execution of this agreement, the income arising in the other contracting state from bonds and debentures of the Iranian nationals residing in the same other state, shall not be subject to tax regulations of the Islamic Republic of Iran"
As it can be understood from the above text, no negative effect from this added Note would result for the foreign parties of these treaties. Beside

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

The Persian texts of all six tax treaties were published in the Official Gazette of the Islamic Republic of Iran (editions of 7, 8 and 12 of July 2001). The treaties follow, like most of the tax treaties concluded by this country, the pattern of the OECD Model Convention, but they also adopt a number of specific provisions not envisaged under the said model. The following aspects of the treaties are worth of mentioning:

A. As it can be seen from the above list, in three cases (out of six) the treaties cover income tax only, and the tax on capital is omitted. This can be regarded as an innovation, since majority of previous Iranian tax treaties refer to both taxes on income and on capital.

B. The article 2 of treaties refer to the existing taxes of each of the contracting states, to which the respective treaty shall apply. In treaties covering income tax solely, reference is made – in respect of Iran – to the tax on income. But in treaties covering both the tax on income and on capital, reference is made to income tax and property tax. Both these taxes are described under the Direct Taxes Act. Thus, one may conclude that the property tax in the Iranian tax law corresponds to the tax on capital in the tax law of other countries. But this would not be an exact conclusion. While some kinds of taxes on capital are dealt with under the general title of "property tax" in the Direct Taxes Act, but more important taxes covered by this title are inheritance tax and stamp duty, which hardly can be categorized as taxes on capital (as is understood under the current double taxation treaties).

C. The latest amendments made by OECD in its model convention, as can be read in the text of 29 April 2000, are not reflected in the above treaties. For instance the Article 14 about "independent personal services" is not deleted and continues to be present in all six treaties. In the same way, the alterations made in the title of some articles have not been taken into consideration. For instance, the title of the article 15 is "dependent personal services" as before, while in the new version of the convention the phrase "income from employment" is used.

D. As a result of maintaining the text of the article 14, the concept of "fixed base" has also been retained in the treaties, to which references are made in several other articles of the agreements. Such references can be found in: paragraph 4 of the article 10 (dividends), paragraphs 5 and 6

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

Highlights of tax treaties ratified by the Iranian parliament

By: Dr. Mohammad Tavakkol

On 11 and 17 of last June, six tax treaties were approved by the Islamic Consultative Assembly (Iranian parliament) and notified to the Ministry of Economic Affairs and Finance for implementation. Titles and dates of ratification of the treaties were as follows:

Agreement between the government of the Islamic Republic of Iran and the government of the Democratic Socialist Republic of Sri Lanka for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income. Date of ratification: 11 June 2001.

Agreement between the government of the Islamic Republic of Iran and the government of the Islamic Republic of Pakistan for the avoidance of double taxation and exchange of information with respect to taxes on income. Date of ratification: 11 June 2001.

Agreement between the government of the Islamic Republic of Iran and the government of the Syrian Arab Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income. Date of ratification: 11 June 2001.

Agreement between the government of the Islamic Republic of Iran and the government of Ukraine for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital. Date of ratification: 11 June 2001.

Agreement between the government of the Islamic Republic of Iran and the government of the State of Qatar for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital. Date of ratification: 11 June 2001.

Agreement between the government of the Islamic Republic of Iran and the government of the Russian Federation for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital. Date of ratification: 17 June 2001.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

nation of the verdicts and decisions of main tax fora, commenting on new double taxation treaties, tax circulars and other similar topics.

At the same time, we have always taken into consideration the fact that the task of promotion of tax knowledge cannot be duly achieved without paying attention to the contemporary international tax problems. As a result of the rapid development of economic relationships and swift evolution of globalization phenomenon, a series of tax problems have arisen and extended beyond the national boundaries and assumed international character. Ignorance of these types of developments may lead to weakening of ability of a tax system in coping with the challenges of today's economic and trade atmosphere, a situation that most probably would entail a disadvantageous stance. Even the industrialized countries are always after the improvement of their tax systems for enabling it to respond to the demands of rapidly changing developments of economic relations, and requirements of communications and scientific advancements.

Based on the above considerations, this journal has always endeavored to reflect, beside the internal tax issues, on developments of tax systems of other countries and activities of international tax organizations. Numerous studies have been offered to our readership in these areas, while taking benefit from the same in deliberation of internal tax issues. In this regard we can refer to transfer pricing, tax havens, e-commerce, ecological taxes, tax competition, international tax forums, and many other similar topics.

The English section of the journal has also developed into a medium for providing useful information on tax provisions and issues of this country to its interested readership.

We aim at continuous improvement and more diversity of the content of this journal, hoping that it could serve the purpose of contribution to the tax system of our country.

I take this opportunity to thank all of our readership who helped us to achieve this stage by their articles, comments and continuous support.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

By the publication of this issue of Maliyat journal, we have begun the tenth year of our journalistic activity. Our colleagues are proud of being able to publish for nine continuous years a specialized magazine that is confined to a restricted domain like taxation. Our resources have always been limited and we had to work in conditions with shortages in various areas. Nonetheless, we did our best and managed to minimize the effects of all these restraints on quality and the results of our work.

We were also required to observe several characteristics with regard to the content of the journal. First of all, as a specialized publication, the articles of the journal had to be confined to the subject of taxation. We were always mindful of keeping this feature of the journal well adhered. On the other hand, the journal had to represent an academic institution, a condition that was to be reflected in the substance and quality of its content. With regard to this aspect too, we inserted our utmost endeavor and managed to fulfill the job. Even the internal and international tax news of the journal have mostly been presented with analyses and interpretations. Another factor having its effect on the structure of the journal was the interval of its publication. A magazine published on a quarterly basis, has its own limitations in respect of the kind and extent of the articles and subject matters that it can contain.

Despite the above considerations and limitations, we think the Maliyat journal succeeded in fulfillment of its duties, while paying due attention to the observance of all aforesaid characteristics. Our surveys show that the journal has achieved its prime purpose of offering an eminent work to the press and academic world.

The study and deliberation on internal tax issues constitute a main aspect of the work of this journal. This part of our work comprises analysis of tax laws and regulations, exami-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]