اصلاح ساختار و بسط پایه‌های مالیاتی در تطبیق با الگوی مالیات‌های اسلامی با تأکید بر مالیات بر عایدی سرمایه

مجید رضایی دوانی[1]

علی اکبر خادمی جامخانه[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۷/۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۱۰/۲۸

چکیده

کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و تأمین هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی که همواره مورد تأکید برنامه‌های توسعه کشور بوده است، از طریق بسط پایه‌های مالیاتی و تعریف پایه‌های جدید مالیاتی امکان پذیر خواهد بود. یکی از این پایه‌های مالیاتی، مالیات بر عایدی سرمایه است که امروزه در کشورهای مختلفی ارایه شده و از نوع مالیات بر درآمد و دارایی است و آثار مهم اقتصادی آن بهبود توزیع درآمد و تأمین هزینه‌های دولت است. نکته‌ای که لازم است در تدوین مقررات مالیاتی مورد توجه قرار گیرد آن است که نظام مالیاتی با نظام مالیات‌های اسلامی سازگار و هماهنگ باشد و با مبانی دینی مخالفت نداشته باشد. از این‌رو نوشته حاضر با نگاهی به تجربه مالیات بر عایدی سرمایه سایر کشورها، دیدگاه فقه اسلامی را در مورد آن مطرح می‌کند و مقررات مرتبط با مالیات بر عایدی سرمایه را برای اصلاح ساختار مالیات‌ها از جهت سازگاری با مبانی شرعی مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که از نظر مکتب اهل البیت، خمس بر منافع سرمایه شباهت بسیار و تفاوت‌هایی با مالیات بر عایدی سرمایه دارد.

واژه‌های کلیدی: مالیات اسلامی، مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات مستقیم، اصلاح مالیاتی

۱ – عضو هیات علمی دانشگاه مفید

۲ – کارشناس ارشد مدیریت دولتی و رئیس گروه امور پژوهشی سازمان امورمالیاتی کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۱- مقدمه

ضرورت بهبود وضعیت مالیاتی کشور با توجه به نیاز به درآمدهای جایگزین نفت و افزایش ظرفیت مالیاتی کشور و تأمین حداقل هزینه‌های جاری دولت از طریق مالیات مورد تأکید اندیشمندان است. سهم کمتر از ۱۰ درصد مالیات به GDP کشور و تفاوت بسیار آن با کشورهای توسعه یافته و کمبود شدید مالیات نسبت به هزینه‌های جاری دولت و تأمین آن از محل درآمدهای نفتی، فروش سایر دارایی‌های دولت و یا سایر منابع درآمدی دولت، کسری بودجه، بدهی دولت به بانکها و بیمه‌ها سالهاست که اقتصاد ایران را تهدید می‌کند. رفع مشکلات و نارسایی‌های مذکور، بسط پایه‌های مالیاتی و تعریف پایه‌های جدید مالیاتی را به گونه‌ای ضروری می‌سازد که ضمن تأمین نیازهای دولت به بخش تولید نیز آسیبی نرسد.

از آنجا که اجرای قوانین و مقررات کشور باید با مبانی دینی مخالفت نداشته باشد لازم است تدوین مقررات جدید برای اصلاح ساختار مالیات‌ها از جهت سازگاری با مبانی شرعی مورد بررسی قرار گیرد. حوزه اختیارات ولایت فقیه این اجازه را به دولت می‌دهد که بر اساس مصالح اجتماعی مسلم در حد لزوم- به جهت هزینه‌های اساسی که قانون بر عهده دولت نهاده است - به تأمین درآمد دست بزند. دولت در کسب درآمد باید ملاحظات اجتماعی، اقتصادی را رعایت نماید و در چارچوب فقه اسلامی از اختیارات خود استفاده کند. یکی از نکاتی که لازم است در تدوین مقررات مالیاتی مورد توجه قرار گیرد آن است که نظام مالیاتی با نظام مالیات‌های اسلامی سازگار و هماهنگ باشد. سازگاری و هماهنگی ابعادی دارد. گاه مالیات حکومتی در کنار مالیات اسلامی به عنوان مکمل انجام وظیفه می‌کند، گاه از روش‌های مالیات اسلامی بهره‌برداری می‌کند و گاه نظام مالیاتی به گونه‌ای سامان می‌یابد که به یک پایه مالیاتی وقتی مالیات اسلامی آن پرداخت شود- مالیات حکومتی آن نیز پرداخت شده باشد.

نوشته حاضر در پی آن است که مالیات بر عایدی سرمایه که در دنیای کنونی به عنوان یکی از پایه‌های مهم مالیاتی مطرح است را مورد کنکاش قرار دهد، تجربه امروز بشر را انعکاس دهد، دیدگاه فقه اسلامی را در مورد آن مطرح سازد و پیشنهاداتی برای تدوین قانون مالیات بر عایدی سرمایه ارایه کند. فرضیه تحقیق آن است که با توجه به تشابه بسیار زیاد مالیات بر عایدی سرمایه با خمس بر افزایش سرمایه، به جهت حفظ حقوق مؤدیان مالیاتی و عدم تعدد مالیات واحد بر یک پایه مالیاتی و با توجه به مشابهت موارد هزینه‌ای و جلوگیری از فرار مالیاتی، لازم است هماهنگی بین سازمان امور مالیاتی و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

دفاتر مراجع عظام صورت گیرد، زیرا این مالیات دقیقاً به موردی تعلق می‌گیرد که خمس به آن تعلق دارد.

۲- ادبیات موضوع

۲-۱- مفاهیم کلیدی

منافع سرمایه‌ای[1]

در خصوص پایه‌های مالیاتی طبقه بندیهای مختلفی در سطح بین الملل ارائه شده است که از آن جمله می‌توان به طبقه بندیهای انجام شده بر اساس نظام حسابهای ملی (۱۹۹۳)، نظام اروپایی حسابها، صندوق بین المللی پول و OECD اشاره نمود. در طبقه بندی سازمان OECD، مالیات بر درآمد، سود و منافع سرمایه ای که با کد ۱۰۰۰ مشخص شده است از اشخاص حقیقی و حقوقی قابل وصول است. این مالیات، منافع سرمایه ای اشخاص و شرکتها را در بر می‌گیرد(حاجمحمدی، ۱۳۸۹). منافع سرمایه‌ای عبارت است از سودی که از انتقال و واگذاری سرمایه‌ها و دارایی‌های سرمایه‌ای عاید مؤدی می‌شود. سود سرمایه‌ای تفاوت بین قیمت خرید و فروش دارایی سرمایه‌ای است. منطق وضع مالیات بر منافع سرمایه‌ای آن است که این گونه منافع در واقع در ردیف درآمد به شمار می‌آید، زیرا مؤدی می‌تواند آن را همانند هر درآمد دیگری مورد استفاده قرار دهد. اما برای مقاصد کاربردی ارائه تعریفی ساده از عایدی سرمایه ضرورت دارد. عایدی سرمایه شامل اختلاف در قیمت فروش یک دارایی نسبت به قیمت خرید آن است که تعدیلات هزینه‌های مبادله و تعدیل مربوط به تورم در آن اعمال شده باشد(پژویان، ۱۳۸۹).

عایدی سرمایه واقعی و حقیقی و کسر تورم

تغییر در ارزش دارایی به دلیل کمبود دارایی‌های جدید در بازار، افزایش در قیمت محصولاتی که دارایی تولید می‌کند و یا تغییر در نرخ بهره بازار را عوامل خارجی[2] می‌نامند. تغییر در ارزش دارایی همچنین ممکن است در اثر عواملی که جزء جدایی ناپذیر فرآیند تولید هستند رخ دهد که از جمله آنها می‌توان به خطا در پیش بینی‌های موجود در مورد میزان استهلاک واقعی دارایی و یا توانایی آن در تولید واحدهای محصول بیشتر از آنچه که در زمان خرید دارایی پیش بینی می‌شد اشاره کرد. علل خارجی نشان دهنده

1 - Capital Gains
2 - External Reasons

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

عایدی سرمایه واقعی است، اما تغییرات صورت گرفته در ارزش دارایی که در اثر تغییر عوامل جدایی ناپذیر از فرآیند تولید رخ می دهد عایدی سرمایه غیر واقعی است(تقوی،۱۳۸۸). البته باید توجه داشت که اخذ مالیات از عایدات در شرایط تورمی می‌تواند موجب تحمیل زیان بر صاحبان سرمایه شود. در شرایط تورمی رشد ارزش اسمی[1] دارایی‌ها، نمی‌تواند صد درصد مبیّن رشد ارزش واقعی[2] آن باشد. در چنین شرایطی لازم است برای جلوگیری از کاهش ارزش واقعی سرمایه و یا تحمیل مالیات سنگین بر عایدی واقعی سرمایه در اثر اخذ مالیات، شاخص سازی تورم انجام گیرد. شاخص سازی تورم به محاسبه عایدی واقعی[3] سرمایه در شرایط تورمی گویند(زایر و همکاران، ۱۳۸۶).

اشخاص و دارایی‌های مشمول مالیات(معافیت‌ها و هزینه‌های مجاز)

باید گفت این مالیات معمولاً هم بر درآمد اشخاص و هم بر درآمد شرکت ها وضع می شود. البته در برخی از کشورها مؤسسات خیریه، مراجع محلی و انجمن‌های تعاونی ثبت شده از پرداخت این نوع مالیات معاف هستند. در قانون مالیات فرانسه افراد بازنشسته شامل همه افراد مسن و بازنشسته اعم از مقیم یا غیرمقیم از این مالیات معاف هستند(زمانیان، ۱۳۸۶).

اگر چه در خصوص دامنه دارایی‌های مشمول عایدی سرمایه در بین کشورهای مختلف تفاوت‌های اساسی وجود دارد اما این مالیات از عایدی دارایی‌های مختلفی همانند آپارتمان، زمین، باغ، بنگاه اقتصادی، وسایل نقلیه موتوری، نشان‌های افتخار، ارز خارجی، ماشین آلات، سهام بنگاه‌های اقتصادی، تابلوهای نقاشی و یا آثار هنری می‌تواند اخذ شود. در ایرلند محل سکونت خانوار از مالیات معاف است. فرانسه نیز همانند بسیاری از کشورهای اروپایی، محل سکونت شخصی را از پرداخت مالیات معاف نموده است. اکثر کشورها(برای مثال فرانسه، کانادا، استرالیا و نیوزیلند) معافیت‌های گسترده‌ای برای دارایی‌های مالی در نظرگرفته اند. در برخی کشورها کل عایدی سرمایه مشمول مالیات نمی‌شود. به عنوان مثال در کانادا فقط ۷۵ درصد عایدی سرمایه به عنوان درآمد در نظر گرفته می‌شود و در برخی کشورها مانند استرالیا، فرانسه، انگلیس و ایالات متحده ۱۰۰ درصد ارزش عایدی سرمایه مشمول مالیات می‌شود.

1 - Nominal Value
2 - Real Value
3 - Real Gain

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

هزینه‌های مجاز شامل هزینه پایه برای کسب دارایی که معمولاً قیمت خرید خواهد بود و هزینه‌های سرمایه‌ای که در نتیجه افزایش دارایی یا استقرار و نگه‌داری یا تعیین مالکیت ایجاد می‌شود، است. در قانون مالیات بر عایدی سرمایه در فرانسه، اگر افزایش در ارزش سرمایه به علت سرمایه گذاری جدید یا هزینه‌های صورت گرفته باشد، بدون نیاز به اثبات و مدارک تا ۱۵ درصد ارزش خرید ملک از پایه مالیات قابل کسر بوده و معاف است. در ایرلند عایدی سرمایه یک دارایی، پس از فروش بر اساس کسر هزینه های خرید، تورم و قیمت خرید از درآمد حاصل از فروش بدست می آید. در سیستم مالیاتی ایرلند، خالص عایدی سرمایه که به عنوان درآمد مشمول مالیات است پس از کسر زیان حاصل از مبادله دارایی از سود کسب شده، بدست می آید(زایر و همکاران، ۱۳۸۶).

نرخ های مالیاتی

اگر فواید حاصل از درآمد مالیاتها را در نظر نگیریم نرخ بهینه مالیاتی برای اغلب پایه‌های مالیاتی صفر خواهد بود. به هرحال با توجه به نیازی که به درآمدهای مالیاتی وجود دارد نمی‌توان نرخ مالیات برای پایه‌های مالیاتی را که موجب اخلال در تخصص منابع می شوند، صفر قرارداد. با توجه به این مهم یک سری از مالیاتها کاندیدای نرخ صفر هستند. در رأس این پایه‌ها، مالیات بر عایدی سرمایه و بخصوص مالیات بر عایدی سرمایه ناشی از سرمایه گذاری در سهام شرکتها است. در مورد مالیات بر عایدی سرمایه تفاوت فاحشی بین نرخ های مالیاتی در بین جوامع مختلف اقتصادی وجود دارد. در واقع تفاوت در شرایط اقتصادی کشورهای مختلف به همراه اهمیت تشکیل سرمایه در این جوامع، عامل مهم در تفاوت بین نرخهای مالیات بر عایدی سرمایه است. از طرف دیگر قوانین مالیاتی غالباً بین منافع سرمایه‌ای کوتاه مدت و بلند مدت تمایز قائل می‌شوند. منافع سرمایه‌ای که در کوتاه مدت به دست آمده است مشمول نرخ بالاتر و یا نرخ مربوط به درآمدهای عادی قرار می‌گیرد. مبنای این رفتار این است که در مورد چنین معاملاتی احتمال سوداگری و بورس بازی بیشتری وجود دارد. در پاره‌ای از کشورها که فاقد مالیات خاص منافع سرمایه‌ای هستند منافع مورد بحث تنها در صورتی مشمول مالیات شناخته می‌شود که جنبه سوداگری و بورس بازی داشته باشد(تقوی،۱۳۸۸).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

جدول (۱)- نرخ مالیاتی در چند کشور منتخب

کشور	مالیات بر عواید سرمایه ای (نرخ بالای مالیات)
ایالات متحده آمریکا	معمولاً به نرخ ۲۰٪ مشمول مالیات می شود
ژاپن	برای شرکتهای فهرست شده ۲۰٪ باضافه ۶٪ مالیات محلی
فرانسه	نرخ ثابت ۲۶٪
ایتالیا	نرخ ۱۲/۵٪ نسبت به داراییهای جزیی
انگلیس	مثل درآمد عادی با آن رفتار می شود
کانادا	مثل درآمد عادی با آن رفتار می شود
جمهوری چک	معاف(اوراق بهاداری که بیش از ۶ ماه در مالکیت باشد)
مجارستان	معمولاً به نرخ ۲۰٪ مالیات از آن کسر می شود
لهستان	معاف

منبع : پایگاه داده مالیاتی **OECD**

تقوی(۱۳۸۸) در بررسی ۲۵ کشور نشان می‌دهد نرخ متوسط مالیات بر عایدی سرمایه بلند مدت و کوتاه مدت شرکت‌ها به ترتیب ۱۹/۶ و ۵۲/۸ درصد است. در خصوص مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص حقیقی، هشت کشور عایدی سرمایه مالیات وضع نمی‌کنند و کشور آلمان تنها فروش کوتاه مدت را مشمول مالیات می کند و متوسط نرخ مالیات بر عایدی سرمایه در بین کشورهای بررسی شده ۱۹/۴ و در بلند مدت ۱۵/۹ درصد است. همچنین نرخ مالیات در کوتاه مدت از صفر تا ۵۵/۹ درصد است.

۲-۲- بررسی اهداف و انگیزهٔ دولتها از وضع مالیات بر عایدی سرمایه

کنترل قیمتها و جهت‌دهی سرمایه‌ها

شاید در نظر اول وجود این پایهٔ مالیاتی را بتوان با هدف کسب درآمد برای دولت توجیه نمود اما توجه به اثرگذاری آن برروی جهت گیری سرمایه‌ها حاکی از آن است که هدفی فراتر از کسب درآمد در کانون توجهات قانون‌گذاران وجود داشته است. وضع نرخهای مالیاتی متفاوت[1]، وجود معافیتهای‌خاص[2] و

1 - Different Tax Rates
2 - Especial Deductions

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

تعدیل کامل اثرات تورمی[1] عواملی هستند که به خوبی نشان می‌دهند هدف قانون‌گذار از وضع مالیات بر عایدی سرمایه خصوصاً در بخش مسکن، جلوگیری از بروز تورم قیمتی غیرمعقول و ممانعت از تمرکز بیش ازحدّ سرمایه‌ها در این بخش است(زایر و همکاران، ۱۳۸۶).

کاهش شکاف درآمدی و نابرابری

مالیات بر عایدی سرمایه عادلانه و در راستای کاهش نابرابری است و بیش از آنکه یک ابزار درآمدی برای دولت باشد بعنوان یک ابزار سیاست‌گذاری برای دولت مورد توجه قرار می‌گیرد. مهمترین اثر نامطلوب حذف این مالیات، افزایش شکاف نابرابری[2] است. طرفداران اعمال این سیاست معتقد بودند که کاهش نرخ مالیات بر عایدی سرمایه به عنوان یک محرک قوی بهره‌وری فعالیت‌های اقتصادی است. اما منتقدین ادعا می‌کردند که اکثریت افرادی که از درآمدهای ناشی از عایدی سرمایه منتفع می‌شوند قشر ثروتمند هستند، لذا نباید مالیات را کاهش داد. کاهش مالیات بر عایدی سرمایه منجر به توزیع منافع نامتناسب بین ثروتمندان و فقرا در جامعه می‌شود و بیشترین بهره‌برداری توسط ثروتمندان صورت می‌گیرد. در واقع افرادی که در سطوح درآمدی پایین‌تر قرار دارند، سرمایه‌ای ندارند تا بتوانند از طریق آن عوایدی را که نصیب سرمایه‌داران می‌شود را کسب کنند و این امر سبب خواهد شد تا شکاف درآمدی بین فقیر و غنی روز به روز افزایش یابد و علاوه بر محرومیت از عایدی سرمایه، عوارض منفی ناشی از رشد ارزش واقعی سرمایه بر فقرا تحمیل شود. اینجاست که جایگاه مالیات بر عایدی سرمایه بعنوان مالیاتی کاملاً عادلانه و به نفع فقیر[3] روشن می‌شود(زایر و همکاران، ۱۳۸۶).

۲-۳- بررسی انتقادات و ناکارآمدی‌های مالیات بر عایدی سرمایه

عدم بهینگی اقتصادی

اقتصاددان معروف دانشگاه آکسفورد[4] با توسعه تئوری اقتصادی «وضع مالیات بهینه[5]» به کسب جایزه نوبل در سال ۱۹۹۶ نایل شد. وی نشان داد فرار مالیاتی و هزینه اقتصادی وضع مالیات(بهینگی اقتصادی) در دو جهت مخالف در حرکتند. بدین معنا که هرقدر فرار از پایه مالیاتی خاصی ساده‌تر باشد،

1 - Inflation Indexing
2 - Inequity Gap
3 - Pro-Poor
4 - James Mirrlees
5 - Optimal Taxation

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

هزینه اقتصادی جمع‌آوری آن بیشتر خواهد بود. لذا مالیات بهینه مالیاتی است که فرار از آن برای مشمولان آن سخت‌تر باشد. با این معیار، مالیات بر عایدی سرمایه، بدترین نوع مالیات از لحاظ بهینگی اقتصادی بشمار خواهد آمد، چراکه مؤدیان به سادگی می‌توانند با عدم اظهار عایدات سرمایه خود از پرداخت مالیات آن اجتناب کنند (زایر و همکاران، ۱۳۸۶).

کاهش رشد اقتصادی

اثر منفی مالیات بر عایدی سرمایه بر رشد اقتصادی را می‌توان جنبهٔ دیگری از ناکارآمدی آن دانست. آمار نشان می‌دهد از میان کلیهٔ کشورهای عضو **OECD** پنج کشور هنک‌کنگ، هلند، سوئیس، نیوزلند و سنگاپور که فاقد مالیات بر عایدی سرمایه هستند دارای میانگین رشد درآمد سرانه واقعی[1] معادل ۲.۲ درصدی طی دورهٔ ۱۹۹۷-۱۹۹۰ بوده‌اند. این در حالی است که این عدد برای سایر اعضاء که مالیات برعایدی سرمایه را بعنوان یکی از پایه‌های مالیاتی حفظ کرده‌اند یک درصد کمتر یعنی ۱.۲ درصد بوده است (زایر و همکاران، ۱۳۸۶).

از بین رفتن مرز و بوم‌های سابق اقتصادی که سرمایه‌ها را از لحاظ جغرافیایی محصور و محدود می‌کرد- جهانی شدن اقتصاد- این نگرانی را در بین دولتها افزایش داد که مالیات بر عایدات سرمایه می‌تواند موجبات فرار سرمایه‌ها را تشدید کند و بدین ترتیب اثرات منفی این مالیات بر رشد اقتصادی را افزایش دهد. شواهد تجربی نیز این امر را تأیید کرد به نحوی که کشورهایی که دارای نرخ مالیات بر عایدی سرمایه کمتر یا فاقد آن بودند پذیرای بیشتر سرمایه‌های خارجی شدند و بالعکس کشورهای که این نرخ را تعدیل نکردند، شاهد خروج سرمایه‌های بومی و کاهش ورود سرمایه‌های خارجی یا به عبارت دیگر کاهش جریان سرمایه[2] بودند.

حبس دارایی یا قفل کردن مبادله دارایی[3]

یک نکته مهم درمورد اثر مالیات بر عایدی سرمایه تأثیر آن بر تصمیم فروش یا مبادله بوسیله دارندگان دارایی‌هاست . مالیات بر عایدی سرمایه باعث می شود که سودآوری خرید و فروش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری مجدد کاهش یافته و در نتیجه احتمال دارد معاملات بر روی دارائی‌ها و بخصوص سهام دچار رکود شود. رشد مالیات بر عایدی سرمایه، تحرک سرمایه‌های سودآور را کاهش می‌ده ، لذا سرعت

1 - Real Per-capita Income
2 - Capital Flow
3 - Lock-in-effect

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

گردش سرمایه کاهش می‌یابد که این امر دستیابی به سرمایه را دچار مشکل می‌نماید که منجر به کاهش رشد اقتصادی خواهد شد(تقوی،۱۳۸۸).

۲-۴- مالیات برعایدی سرمایه و تجربیات کشورها

مالیات بر عایدات سرمایه نزدیک به یک قرن است که در دنیا بعنوان یکی از اجزاء مالیات بر درآمد، بر عایدات سرمایه‌ای ناشی از سرمایه‌گذاری در« تملک دارایی»ها وضع می‌شود. این عایدات در زمان فروش دارایی با قیمتی بیشتر از قیمت خرید مشمول مالیات می‌شوند. اغلب کشورهای پیشرفته و توسعه یافته از جمله ۲۵عضو از اعضای OECD در این دسته قرار دارند. کشورهایی از قبیل ایالات متحده آمریکا، انگلستان، ژاپن، فرانسه و آلمان، مالیات بر عایدات سرمایه را از دیر باز بعنوان یکی از پایه‌های مالیاتی خود بحساب آورده‌اند(اسدا...زاده و همکاران، ۱۳۸۸).

با وجود سابقه نسبتاً زیاد این مالیات، وضع مالیات بر عایدی سرمایه هم برای افراد و هم برای شرکت‌ها به طور قابل توجهی در بین کشورهای مختلف متفاوت است. سیاست‌ها و قوانین موجود در چندین زمینه می‌توانند متفاوت از یکدیگر باشند:

۱) بسیاری از کشورها مالیات جداگانه‌ای بر منافع سرمایه‌ای وضع نموده‌اند. سایر کشورها این منافع را به همان نرخ‌های مربوط به درآمدهای عادی مشمول مالیات قرار می‌دهند؛

۲) تفاوت در قوانین مالیاتی مرتبط با عایدی سرمایه افراد و قوانین مالیاتی مرتبط با عایدی سرمایه شرکت ها؛

۳) در برخی از کشورها(کانادا ، استرالیا، آمریکا) قوانین مربوط به عایدی سرمایه بخشی از قانون کلی مالیات بر درآمد است، اما در برخی دیگر از کشورها مانند انگلستان بر عایدی سرمایه بموجب قوانین مجزایی(متفاوت از قوانین مربوط به مالیات بر درآمد) مالیات وضع می‌شود.

۴) برخی از کشورها مالیات بر منافع سرمایه‌ای را فقط در مورد فروش دارایی‌های معینی اعمال می‌کنند که از آن جمله می‌توان اموال غیرمنقول، کشتی، اوراق بهادار و آثار هنری را نام برد(حاج محمدی، ۱۳۸۹).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۳- مالیات بر عایدی سرمایه در فقه اسلامی

معمولا درآمدهای دولت اسلامی را به دو قسمِ درآمدهای ناشی از دارایی تحت تملک دولت و درآمدهای مالیاتی ثابت تقسیم می‌کنند. خراج(اجارهٔ زمین‌های دولتی) از نوع اول و خمس و زکات از نوع دوم است. در این بخش انواع عایدات سرمایه‌ای و نحوه تعلق مالیات‌های اسلامی را از آنها مورد بررسی قرار داده‌ایم.

۳-۱- زکات

پایه‌های زکات متعدد است.

- پایه زکات بر غلات اربعه، درآمد ناشی از تولید است.
- پایه زکات بر انعام ثلاثه دارایی و ثروت در طول سال است.
-پایه زکات نقدین نیز دارایی در طول سال است.

بنابراین زکات یا به درآمد ناشی از تولید کالای معین کشاورزی تعلق می‌گیرد یا به نفس دارایی (طلا نقره و دام)، نه به قیمت آن تا در صورت افزایش قیمت آن، این افزایش مورد تعلق زکات قرار گیرد. در واقع تعداد انعام ثلاثه و نقدین مورد تعلق زکات است. تفاوتی ندارد شتر یا گاو و یا گوسفند چند ساله باشد. در طلا و نقره هم ملاک وزن آن که با تعداد هماهنگ است ، نه ارزش آن به پول تا در صورت افزایش قیمت سکه، افزایش قیمت، عایدی تلقی شود و زکات به آن تعلق گیرد.

- در انعام ثلاثه شرط تعلق زکات آن است که برای کار(شخم، آب کشی و ...) از آن استفاده نشود و در طول سال از مراتع طبیعی استفاده کند. در واقع به دارایی و سرمایه‌ای از این حیوانات زکات تعلق می‌گیرد که در سیر کار و سرمایه‌گذاری از آن استفاده نشود و از مرتع طبیعی و انفال تأمین شود. گویا زکات در ازای بهره‌مندی از اموال عمومی است. چنانچه در سال بعد نیز یکسال در تملک مالک باشد و از مرتع عمومی استفاده کند، اگر نصاب داشته باشد دوباره زکات به آن تعلق می‌گیرد. پس زکات مالیات سالیانه قابل تکرار است اگر از مرتع عمومی استفاده شود، و همین‌طور در مورد نقدین زکات مالیات سالیانه قابل تکرار است اگر در طول سال در تملک مالک باشد.

- زکات مال التجاره که در میان فقهاء برخی قایل به وجوب و مشهور قایل به استحباب آن هستند (النجفی، ج ۱۵، ص۷۲، الحسینی السیستانی، ج۱، ص۳۵۵ و ۳۶۸) ، مربوط به سرمایه تجاری است که از راه کسب تجارت بدست آمده و در طول یکسال عین مال یا ارزش آن باقی بماند، چه سودی به آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

تعلق گیرد یا نه، اگر به نصاب نقدین برسد زکات دارد(الطباطبایی الیزدی، ج۴، ص۹۲). چنانچه مال التجاره در طول سال افزایش قیمت داشته باشد چون زکات به عین تعلق دارد، به افزایش قیمت همه زکات تعلق می‌گیرد(همان، ص۹۴). این نوع از زکات مشابه مالیات بر عایدی سرمایه است. البته در زکات به اصل مال و ربح آن زکات تعلق می‌گیرد نه فقط به سود و عایدی.

-از موارد مستحب زکات، زکات منفعت حاصل از مستغلات، باغ و مسکن و مانند آن است. فقهاء در مورد استحباب و شرایط آن مباحث متعددی ذکر کرده‌اند. برخی آن را به زکات مال التجاره ملحق کرده و مشابه آن حکم می‌کنند و برخی آن را به صورت مستقل آورده و برخی در اصل استحباب آن تشکیک دارند(النجفی، ج۱۵، ص۲۹۱ و المنتظری، ج۲، ص۲۷۴-۲۸۰). اگر از حاصل مستغلات زکات گرفته شود مشابه مالیات بر درآمد مستغلات است و اگر بر اصل مستغلات زکات گرفته شود مشابه مالیات بر سرمایه است.

۳-۲- خمس

خمس در فقه امامیه به هفت مورد تعلق می‌گیرد، غنائم، درآمد ناشی از استخراج معادن، غوص و گنج، مال مخلوط به حرام، و زمین خریداری شده توسط ذمی از مسلمان و درآمد خالص سالیانه ناشی از کسب و کار یا پس‌انداز سالیانه. به غنائم و معدن و غوص و گنج بدون گذشت سال با شرایطی خمس تعلق می‌گیرد. خمس مال مخلوط به حرام از نوع مالیات مرسوم نیست و به جهت تخلص از اموال حرام و امکان تصرف در بقیه اموال جعل شده است و چون صاحبان آن معلوم نیست ، خمس آن به مصرف عمومی برسد اکتفاء شده است. خمس متعلق به زمین فروخته شده به ذمی ممکن است مشابه خمس بر عایدی سرمایه باشد ولی گویا به جهت جلوگیری از انتقال اراضی مناطق اسلامی به اهل ذمه هزینه انتقال افزایش یافته است. در هر صورت ممکن است در مواردی شبیه مالیات بر عایدی سرمایه باشد مثل آنکه قیمت زمین فروخته شده افزایش یافته باشد، ولی خمس از کل قیمت زمین اخذ می‌شود نه از مازاد و همچنین در این مورد خمس از رقبهٔ زمین اخذ می‌شود نه از اعیانی و بنا و ساختمان.

-در خمس ارباح مکاسب و پس‌انداز سالیانه فقهاء فرموده‌اند متعلق خمس درآمد خالص سالیانه است و خالص شدن به جدا کردن هزینه‌های متعارف زندگی از آن است. هزینه‌های متعارف زندگی معاف از مالیات است و تهیه خانه، لوازم آن، ماشین و امور دیگری که برای شخص لازم است جزء هزینه است و به آن خمس تعلق نمی‌گیرد. اما آنچه در پایان سال به صورت پس‌انداز باقی می‌ماند خمس به آن تعلق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

می‌گیرد. اگر بخشی از درآمد سالیانه به صورت سرمایه درآید تشکیل سرمایه نیز مشمول خمس است و فقط در صورتی معاف از خمس است که در صورت پرداخت خمس نتوان با باقیمانده درآمد کافی کسب کرد(الامام الخمینی، ج۱، ص۳۳۷، مسأله ۱۳، الخویی، مع فتاوی الوحید الخراسانی، ج۲، ص۳۵۲ و ۳۵۳).

سرمایه به صورت مغازه، ابزار و آلات و ماشین و ساختمان و طلا و نقره و اوراق بهادار است. اگر سرمایه در سال کسب درآمد شکل گرفت حالات مختلفی دارد که باید به آن توجه شود.

الف) سرمایه باید در پایان سال مالی تخمیس شود و چنانچه تخمیس نشود پس از سال مالی تا زمان تخمیس علاوه بر خمس سرمایه اولیه به قیمت روز خمس منافع آن را نیز بدهکار است. هر گونه افزایش قیمت و عایدی سرمایه نیز مشمول مالیات خمس قرار می‌گیرد.

ب) چنانچه خمس سرمایه که از پس‌انداز سال شکل گرفته پرداخت شود، در سال‌های بعد اگر سرمایه تغییر قیمت پیدا کرد بدون آنکه منفعت خاصی از آن برداشت شود، آیا خمس به ارتفاع قیمت تعلق پیدا می‌کند یا خیر؟ و گاه علاوه بر افزایش قیمت منفعت از آن برداشت می‌شود. در این امر فروعات مختلفی وجود دارد.

اگر خمس اصل سرمایه پرداخت شده و سپس سرمایه اضافه پیدا کرد، اضافهٔ آن گاه به صورت عین منفصل است مثل تولد گوسفند یا میوه دادن درخت یا شیردار شدن پستان گاو و پشم آن، و گاه به صورت عین متصل است مثل فربه شدن گوسفند و اضافه وزن آن و یا بزرگ شدن درخت و گاه به صورت اضافه قیمت بازاری است بدون اضافه شدن زیادی عین.

۱-اگر زیادی به صورت نماء منفصل بود به زیادی خمس تعلق می‌گیرد و تفاوتی ندارد سرمایه را به قصد تکسب از عین آن نگه‌داری کرده و یا به قصد تکسب از نماء آن، نماء منفصل متعلق خمس قرار می‌گیرد. البته اگر سرمایه را به قصد استفاده از اصل و نماء برای زندگی خود نگه‌داری کرده است مثل آنکه باغ را نگه‌داری کرده تا خود و میهمانان و بستگان از باغ و میوه‌های آن استفاده کنند در این صورت فقط به مازاد هزینه زندگی خمس تعلق می‌گیرد(الامام الخمینی، ج۱، ص۳۳۷، ۳۳۸). البته نظر برخی فقهاء تفاوت جزئی با رأی مرحوم امام دارد و به صورت مطلق خمس را واجب می‌دانند(الحسینی السیستانی، ج۱، ص۳۹۴، الطباطبایی الیزدی، ج۴، ص۲۷۸ و الخویی، ج۲، ۳۴۸).

۲-اگر زیادی به صورت نماء متصل بود اگر سرمایه را به قصد تکسب از عین آن نگه‌داری کرده خمس به نماء متصل هم تعلق می‌گیرد ولی اگر به قصد بهره‌برداری از نماء منفصل نگه‌داری کرده باشد در این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

صورت خمس به آن تعلق نمی‌گیرد و اگر برای استفاده در زندگی نگه داشته فقط به مازاد از سال آن خمس تعلق می‌گیرد(الامام الخمینی، ج۱، ص۳۳۷ و ۳۳۸).

۳-اگر زیادی به صورت اضافه قیمت باشد چند حالت دارد:

۳-۱- اگر سرمایه را به عنوان مال التجاره نگه داشته است خمس ارتفاع قیمت در صورتی واجب است که امکان فروش عین را داشته باشد و یا فروخته شود) (همان، ص۳۳۶، و الطباطبایی الیزدی،ج۴، ص۲۷۸-۲۹۰).

۳-۲- اگر سرمایه را برای بهره‌برداری از آن خریداری کرده است خمس آن قبل از خرید و فروش واجب نیست(الامام الخمینی، ج۱، ص۳۳۶) ولی اگر آن را فروخت خمس به مقدار زیادی به نظر برخی از فقهاء تعلق می‌گیرد و جزو درآمدی سال جدید است که در آخر سال در صورت اضافه خمس به آن تعلق می‌گیرد(الحسینی السیستانی، ج۱، ص۳۹۵ و السید الخویی، ج۲، ص۳۴۹).

۳-۳- اگر سرمایه و دارایی به وسیله ارث به او رسیده(خریداری نکرده باشد) به زیادی آن خمس تعلق نمی‌گیرد(همان). برخی از فقهاء مثل مرحوم امام در این مسأله تفاوت قایل می‌شوند میان نگه‌داری کالا برای تجارت و غیر آن در مورد تجاری بودن، زیادی قیمت را مشمول خمس می‌دانند و در غیر آن خیر (الامام الخمینی، ج۱، ص۳۳۶). ولی برخی در موارد نگه‌داری به قصد غیرتجاری در کیفیت کسب سرمایه هم تفصیل می‌دهند آیا آن را خریداری کرده است که در این صورت اگر کالا را به قیمت بالاتر فروخت مازاد به عنوان درآمد سال جدید است و در صورت پس‌انداز در سال جدید مشمول خمس است ولی اگر به او در مقابل عوض نرسیده باشد حتی اگر آن را بفروشد و در سال فروش آن را پس‌انداز کند مشمول خمس قرار نمی‌گیرد(الحسینی السیستانی، ج۱، ص۳۹۵ و السید الخویی، ج۲، ص۳۴۹).

نکته ای که در فتاوا کمتر به چشم می خورد مسأله تورم است. گاه افزایش قیمت به سبب تورم است نه آنکه کالا ارزش بیشتری پیدا کرده است. تقاضای کالا یا عرضه آن تغییر نکرده است. بلکه تغییرات درون بازار پول و نقدینگی و یا تغییرات هزینه تولید باعث شده قیمت کالا افزایش یابد در واقع به صورت عمومی کالاها افزایش قیمت پیدا کرده اند. تغییرات مذکور افزایش اسمی قیمت کالاست نه حقیقی و باید بحث شود که این افزایش قیمت سرمایه مشمول خمس قرار می‌گیرد یا خیر. سئوالات متعددی از فقها شده و معمولاً به احتیاط واجب حکم می‌کنند که اضافه قیمت ناشی ازتورم مشمول خمس است(منتظری؛ رساله استفتائات، ج ۱، ص ۸۱ و۸۲). ولی برخی از فقها ترقی قیمت سرمایه ناشی از تورم چه به قصد تجارت نگه‌داری شود و یا بفروشد و یا به غیر قصد تجارت نگه‌داری کند و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

بفروشد خمس آن را واجب نمی‌دانند(الشیخ مرتضی الحائری ، ص۱۶۳ ؛ الطباطبایی الیزدی مع تعلیقات السید عبدالکریم الموسوی الاردبیلی ، ج۲ ص ۱۸۲ بهجت ج۳ ص۱۰۱ ، شبیری زنجانی ص ۳۶۶ مسأله۱۷۷۹).

از مجموع مطالب استفاده می‌شود که:

۱- به اصل سرمایه جز در شرایط استثنایی خمس تعلق می‌گیرد.

۲- سرمایه شامل خانه مسکونی، ماشین سواری و دیگر لوازم ضروری نمی‌شود.

۳- اکثر فقها تورم را در عایدی سرمایه لحاظ نمی‌کنند.

۴-در میان فقها در این مسئله اختلاف است که به اصل سرمایه که از راه ارث بدست آمده یا از راه خرید تهیه شده خمس تعلق می‌گیرد یا خیر، ولی اگر به فروش برسد خمس به آن تعلق می گیرد.

۴- مقایسه مالیات بر عایدی سرمایه از منظر فقه اسلامی و قوانین مالیاتی(تجارب کشورها)

قوانین مالیاتی کشور ما فاقد مقررات مالیات بر عایدی سرمایه است. اگرچه دارایی‌هایی همانند املاک و سهام وجود دارند که می‌توانند مشمول مالیات بر عایدی سرمایه شوند اما این دارایی‌ها صرفاً مشمول مالیات بر نقل و انتقال دارایی هستند. با توجه به تأیید کلی مالیات بر عایدی سرمایه در قانون خمس، مشترکات و تفاوت‌های مقررات مالیاتی سایر کشورها در باب مالیات بر عایدی سرمایه با قانون خمس در چند محور بررسی می‌شود:

الف- اشخاص مشمول مالیات

در قانون شرع، اموال افراد غیر بالغ هم مشمول مالیات هستند ولی تکلیف ادای آن بر عهده ولی و قیم است و فقهاء نیز معمولاً در خمس سرمایه بلوغ را شرط نمی‌دانند(الطباطبایی الیزدی، ج۴، ص۳۰۴). در قانون شرع اشخاص حقیقی و نه حقوقی مکلف به پرداخت خمس هستند. در قوانین مالیاتی هم اشخاص حقیقی و هم اشخاص حقوقی می‌توانند مشمول مالیات قرار گیرند.

ب - پایه مالیاتی

در قانون شرع به اصل سرمایه خمس تعلق می‌گیرد و در قوانین مالیاتی نیز اصل هر نوع سرمایه‌ای می‌تواند مشمول مالیات قرار گیرد همانند املاک و سهام که در قوانین مالیاتی کشور ما در زمان فروش مشمول مالیات می‌شوند. در قانون شرع به عایدی سرمایه نیز در شرایطی خمس تعلق می‌گیرد و در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

قوانین مالیاتی عایدی هر نوع سرمایه‌ای می‌تواند مشمول مالیات قرار گیرد و موارد معافیت و استثناء را قانون‌گذار تعیین می‌نماید.

پ- شرط تعلق مالیات

از نظر قانون خمس، عایدی در صورتی که اصل سرمایه به قصد تجارت و کسب ذخیره شود متعلق خمس قرار می‌گیرد حتی اگر فروخته نشود. کافی است امکان فروش آن فراهم باشد ولی در قوانین مالیاتی فقط پس از فروش، مالیات تعلق می‌گیرد، تفاوتی ندارد که اصل سرمایه به چه قصدی نگه‌داری شده است.

ت- سال مالیاتی

در قانون شرع، خمس زمانی تعلق می‌گیرد که سال خمس بگذرد، ولی در قوانین مالیاتی عموماً ملاک نقل و انتقال است چه سال خمسی بگذرد یا خیر و اثر آن در مواقعی رخ می‌دهد که تغییر قیمت در طول سال نوسان داشته باشد.

ث- نرخ مالیاتی

نرخ خمس ۲۰٪ ثابت است ولی نرخ مالیات می تواند متناسب با نرخ مالیات بر درآمد باشد و یا دارای نرخ جداگانه ای باشد. مضافاً اینکه در مقررات مالیاتی ممکن است برای انواع دارایی ها، نرخ های متفاوتی در نظر گرفته شود و یا با توجه به طول مدت نگهداری دارایی نرخ های متفاوتی اعمال گردد.

ج-کسر تورم

در قوانین مالیاتی تورم از مقدار تفاوت قیمت کسر می‌شود، در واقع به تغییر واقعی (نه اسمی) مالیات تعلق می‌گیرد ولی همانطور که گذشت فقهاء معمولاً در مورد تغییر قیمت سرمایه هر چند به جهت تورم باشد خمس را لازم می‌دانند. اندکی از فقهاء تورم را کسر می‌کنند و این تفاوت آشکاری میان قانون فعلی و فتاوای فقهاء است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

اگر p قیمت سرمایه و R عایدی آن و r نرخ مالیات و i نرخ تورم باشد مقدار مالیات T و خمس K چنین می‌شود.

اگر i صفر باشد چون r بین ۱۵ تا ۲۰٪ متغیر است بنابراین مقدار مالیات ممکن است کمتر، مساوی و یا بیشتر از خمس باشد.

$K=0/2(P_1-P_0)=0/2R$

$T=r[(P_1-P_0)(l-i)]=r(R)(l-i)$

اگر مثلا ۲۰ ٪=i باشد در شرایط نرخ مالیات ۲۵٪، هر دو مالیات برابر می‌شوند ولی در نرخ مالیات ۲۰٪ یا ۱۵٪ مقدار مالیات کمتر از خمس می‌شود

و همچنین در نرخ تورم ۲۰٪ و نرخ مالیات ۱۵٪ مالیات کمتر از خمس می‌شود. ٪۲R > ٪۱۲R بنابراین نرخ تورم از عوامل تفاوت میان خمس و مالیات است.

$T=0/25R(1-0/20)=0/25\times0/8R=0/2R$

$T=0/15R(1-0/20)=0/15\times0/8\ R=0/12R$

چ- هدف از وضع مالیات

هدف خمس سیاست‌گذاری در مورد مسکن نیست بلکه کسب درآمد برای امور ضروری عمومی و تأمین فقرا و نیازمندان و رفع فقر است و این اهداف به عنوان هدف ثابت دول اسلامی مطرح است. ولی هدف سازماندهی به بخش مسکن امری متغیر است و ممکن است در برخی سالها مالیات بر عایدی سرمایه کاهش یا حذف شود تا انگیزه افراد در تشکیل سرمایه باقی بماند.

ح- معافیت‌های مالیاتی

معافیت‌های مالیاتی در قوانین مالیاتی را می‌توان در دو دسته معافیت انواع دارایی‌ها و معافیت برخی از اشخاص طبقه بندی کرد. در خصوص دامنه دارایی‌های مشمول عایدی سرمایه در بین کشورهای مختلف، تفاوت‌های اساسی وجود دارد. برخی از کشورها مالیات بر منافع سرمایه‌ای را فقط در مورد فروش دارایی‌های معینی اعمال می‌کنند که از آن جمله می‌توان اموال غیرمنقول، کشتی، اوراق بهادار و آثار هنری را نام برد که همه موارد از نظر شرعی متعلق خمس است. البته تنها مورد استثناء در این خصوص معافیت محل سکونت افراد است که در قانون شرع بطور کلی و در قوانین مالیاتی بسیاری از کشورها معاف از مالیات هستند. در قوانین مالیاتی، مالیات بر عایدی سرمایه معمولاً هم بر درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

اشخاص و هم بر درآمد شرکت ها وضع می‌شود. البته برخی از اشخاص حقوقی و حقیقی ممکن است از پرداخت این نوع مالیات معاف باشند. در قانون شرع صرفاً اشخاص حقیقی مشمول مالیات می‌شوند.

خ- هزینه‌های قابل قبول

انجام هرگونه سرمایه‌گذاری یا هزینه‌های سرمایه‌ای که موجب تغییرات اساسی در دارائی شود و ارزش آن اضافه شود متعلق خمس قرارمی‌گیرد، زیرا نوعی سرمایه‌گذاری است و زاید بر هزینه‌های سالیانه است. بنا بر این علاوه بر اصل آن ، عایدی آن نیز متعلق خمس قرار می‌گیرد، ولی در مقررات مالیاتی هزینه‌های سرمایه‌ای جزو هزینه‌های قابل قبول تلقی شده و معاف از مالیات است.

د- آنچه به عنوان خمس بر سرمایه و عایدی آن در فقه اسلامی است به صورت کلی در کشورهای متعددی به آن عمل می‌شود و طرح آن در قانون مالیات کشور آثار مثبت دارد. البته از آنجا که خمس در اختیار حاکم اسلامی است در شرایطی که حمایت از سرمایه‌گذاری ضروری باشد حاکم اسلامی می‌تواند معادل تمام یا بخشی از خمس اخذ شده را به افراد برگرداند .

۵- نتیجه گیری و ارائه پیشنهادات

از نظر مکتب اهل البیت، خمس بر منافع سرمایه شباهت بسیار و تفاوت‌هایی با مالیات بر عایدی سرمایه دارد. آنچه در قوانین مالیاتی سایر کشورها مطرح شده است از جهاتی کمتر از خمس است ولی ممکن است به علت قابل تکرار بودن مالیات بر عایدی سرمایه در طول یکسال مشمول خمس نشود. در هر صورت آنچه به عنوان مالیات بر عایدی سرمایه اخذ شود بخشی از خمس خواهد بود که توسط دولت گرفته می شود. در واقع به مجرد فروش دارایی، عایدی مشمول خمس و مالیات می‌شود. تفاوت‌های قانون شرع و قوانین مالیاتی بیشتر در عدم مشمول بودن اشخاص حقوقی، شرط تعلق مالیات و سال مالیاتی است و در سایر موارد با توجه به اختیارات قانون‌گذار، قابل تطبیق با یکدیگر هستند. جهت تطبیق خمس با مالیات بر عایدی سرمایه چهار راه وجود دارد؛ خمس به عنوان مالیات محاسبه شود یا بر عکس، خمس به عنوان هزینه در محاسبه مالیات در نظر گرفته شود و یا بر عکس .

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

فهرست منابع

۱- اسدا...زاده، میررستم و همکاران، مقایسه تطبیقی سهم منابع مالیاتی ایران و برخی کشورهای مختلف جهان، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات، ۱۳۸۸.

۲- الامام الخمینی، تحریر الوسیله، قم، مؤسسه تنظیم و نشر آثار الامام الخمینی(قدس سره) ۱۳۷۹ ش، ۱۴۲۱ه.ق.

۳- بهجت، محمد تقی، استفتائات، دفتر حضرت آیة الله بهجت، قم، ۱۴۲۸ه.ق.

۴- پژویان، جمشید(۱۳۸۹)، اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی و جایگاه آن در برنامه پنجم توسعه، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات.

۵- تقوی، مهدی(۱۳۸۸)، مالیات بر عایدی سرمایه، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات.

۶- الحائری، الشیخ مرتضی ، کتاب الخمس موسسه النشر الاسلامی، قم، ۱۴۱۸ه.ق.

۷- حاج‌محمدی، فرشته(۱۳۸۹)، مطالعهٔ تطبیقی ساختار نرخها و پایه‌های مالیاتی در کشورهای مورد نظر در سند چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات.

۸- الحسینی السیستانی، منهاج الصالحین، قم، مکتب آیت الله العظمی السید السیستانی، ۱۴۱۷ه.ق.

۹- الخویی، السید ابوالقاسم(۱۳۸۶)، منهاج الصالحین مع فتاوی الشیخ حسین الوحید الخراسانی، قم، مدرسه الامام باقر العلوم (ع)، ۱۴۲۸ ه.ق.

۱۰- زایر، آیت و همکاران(۱۳۸۶)، معرفی پایه های جدید مالیاتی در بخش املاک و عایدی سرمایه، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات.

۱۱- زمانیان، محبوبه و فرشته حاج‌محمدی(۱۳۸۶)، بررسی پایه‌های مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات.

۱۲- شبیری زنجانی، سید موسی، رساله توضیح المسائل، انتشارت سلسبیل، قم ، ۱۴۳۰ ه.ق .

۱۳- الطباطبایی الیزدی، السید محمد کاظم، العروة الوثقی، قم، مؤسسة النشر الاسلامی، الطبعة الاولی، ۱۴۲۰ه.ق.

۱۴- الطباطبایی الیزدی، السید محمد کاظم، العروة الوثقی مع تعلیقات السید عبدالکریم الموسوی الاردبیلی، موسسه النشر لجامعه المفید، قم، ۱۴۳۲ ه.ق.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۱۵- معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل، دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها، پیشنهادات سازمان امور مالیاتی کشور جهت درج در پیش نویس لایحه بازنگری قانون مالیاتهای مستقیم(حاوی ملاحظات سیاستی، اجرائی و همچنین الزامات طرح جامع مالیاتی)، ۱۳۹۰.

۱۶- منتظری، حسینعلی(۱۳۷۳) ، رساله استفتائات ، نشر تفکر ، قم.

۱۷- المنتظری، حسینعلی، کتاب الزکاه، قم، مرکز النشر مکتب الاعلام اسلامی، الطبعۀ الاولی ۱۴۰۴ ه.ق.

۱۸- النجفی، الشیخ محمد حسن(۱۳۶۲)، جواهر الکلام فی شرح شرائع الاسلام، ج ۱۵، تهران، دار الکتب الاسلامیه.

۱۹- الهاشمی الشاهرودی، السید محمود، قراءات فقهیۀ معاصره، قم، مؤسسۀ دائرۀ معارف الفقه الاسلامی، الطبعۀ الاولی ۱۴۲۳ ه.ق.

۲۰- وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجموعه مقالات همایش اقتصاد ایران درگام نهم، ۱۳۸۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]