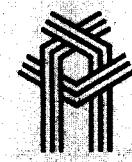
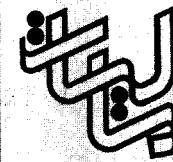


# لسته مالیاتی



لصنانامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی  
سال اول، شماره اول، فروردین ۱۳۷۲  
صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی  
مدیر مستول: دکتر علی اکبر عرب مازار  
اذیر نظر هیئت تحریریه  
مشاور و ویراستار: کاظم فرهادی

صفحه آرایی: هزیر محسن  
طرحها: هزیر محسن، جهانگیر قربانخانی  
نظارت: سیروس درخشند  
حروفهایی: یگانه، لیتografی  
چاپ و صحافی: چاپ بهمن

	سرآغاز
۲	
۴	تشخیص مالیات بردامدهای فعالیتهای پیمانکاری عباس هشی
۱۱	حرفه مشاوره مالیاتی و توصیه های کنفراسیون مالی اروپا علی اکبر عرب مازار
۱۴	بیمه های اتکایی و رای هشیت عمومی شورای عالی مالیاتی بهزاد ابشری
۱۸	گزیده های تاریخی عین الله علاء
۲۲	سیاستهای مالی برای کنترل الودگی محمد توکل
۳۲	سیاستگزاری و اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه محمد تقی نژاد عمران - علی اصغر شایانی
۳۹	اصطلاحات مالیاتی بین المللی محمد توکل
۴۵	اردوگاه سابق شرق و مسأله مالیات
۴۹	خبرها
۵۵	معرفی کتاب
۵۷	مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

- مطالب مدرج در مجله ضرورتاً مبنی رأی و نظر مستلان آن نیست.
- مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.
- مطالب رسیده بازگردانده نمی شود.

دفتر مجله مالیات  
تهران، دانشکده امور اقتصادی  
شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی  
(کد پستی ۱۵۹۱۸)  
تلفن ۰۲۶۴۴۵۱۸ - فاکس: ۰۲۱۹۷۱۶

## به نام خدا

جایگاه مالیات در اقتصاد جامعه و نقش بارز آن در تأمین درآمد عمومی و تحقق سیاستهای مالی و اجتماعی دولت امری روشن و بی نیاز از توضیح و تشریح است. این مقام سنتی و تاریخی مالیاتها در مرحله کنونی حیات کشور مورد توجه و تأکید بی سابقه‌ای قرار گرفته است. برنامه‌های توسعه اقتصادی کشور ملهم و متأثر از این اندیشه است که در آینده هر چه بیشتر از میزان اتكاء بر درآمد نفت - که در واقع از فروش دارائیهای مملکت حاصل می‌شود - کاسته شود و هر چه فزون‌تر بر درآمدهای ملی، و از همه مهم‌تر عواید مالیاتی، تکیه شود.

سازماندهی و سامان بخشی امور مالیاتی از آغاز تا انجام بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است که به این منظور تشکیلات وسیعی را بنیان نهاده و بیاری آن چرخهای مالیاتی کشور را به حرکت در می‌آورد. در مقابل خیل عظیم مؤیدان مالیاتی قرار دارند که طیف بسیار گسترده‌ای از قشرهای گوناگون صاحبان درآمد و ثروت را تشکیل می‌دهند.

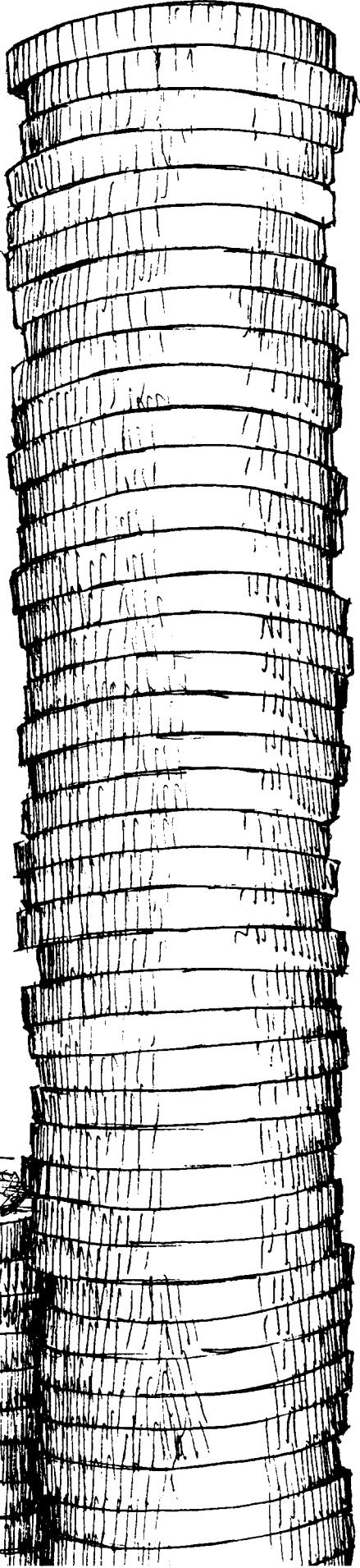
همه این گروهها به طور مستقیم - و همراه با هر فرد دیگر اجتماع به طور غیر مستقیم - مؤثر در امر مالیات و در عین حال متأثر از آنند. به این معنی که یا خود پرداخت کننده مالیات‌اند و عنوان مودی بر آنان صادق است و یا همین افراد همراه با سایر اعضای جامعه از نتایج مادی و معنوی مالیات تأثیر می‌پذیرند و در همان حال با فعالیتها و مجموع فعل و افعال اجتماعی خویش در کم و کیف مالیاتها تأثیر می‌گذارند. دیگر پدیده‌های اجتماعی که از گستره‌ای به این پهناوری و فراگیری برخوردار باشند بسیار محدود و انگشت شمارند.

حال که چنین است به حق جای آن دارد که در همه جنبه‌ها و زوایای امر مالیاتی غور و فحص کامل صورت پذیرد، و از یک سو به عنوان رشته‌ای از دانش بشری مورد بررسی سیستماتیک و تعلم قرار گیرد و از سوی دیگر مباحث و مسائل این مقوله همگانی با انتشار نشریه خاصی در معرض آگاهی همگان واقع شود. چنین نشریه‌ای باید ضمن انعکاس تازه‌ترین تحولات مرتبط با امر مالیات، مسائل و موضوعات این رشته را از لحاظ جنبه‌های حقوقی، اقتصادی، اجتماعی و غیر آن مورد بحث و نقد قرار دهد و نظرات و ایده‌های دست‌اندرکاران وضع و گردآوری مالیات و مؤیدان و پژوهشگران را بازگو نماید و در عین حال خوانندگان خود را از گزیده اخبار و تحولات مالیاتی جهان و سیستمها و مقررات مالیاتی رایج در دیگر کشورها و نظریات و تحقیقات صاحب‌نظران خارجی این رشته آگاه سازد و سهمی را نیز به بررسی تاریخ مالیات اختصاص دهد تا در مجموع همه طبقات برشمرده در سطور پیشین در حد خود

## سر آغاز



از مطالب نشریه بهره جویند.



نشریه‌ای برخوردار از محتوائی چنین گستردۀ و متنوع که در عین حال مختص مسائل مالیاتی باشد در کشور ما وجود ندارد و جای خالی آن برای علاقه‌مندان و مشتاقان این‌گونه مباحث به خوبی احساس می‌شود. کسی باید قدم جلویی نهاد و زحمت این امر مهم را تقبل می‌کرد. دانشکده امور اقتصادی این پیشگامی را بر عهده گرفت و در مقام نشر مجله‌ای از این‌گونه برآمد که هم‌اکنون خوانندگان عزیز نحسین شماره آن را پیش روی دارند.

چنین اقدامی در عین حال با رسالت‌های اساسی این دانشکده همسو است و خود گامی شایسته در طریق تحقق همان رسالتها به شمار می‌رود. آموزش و پژوهش و به تبع آن تهیه کتب و نظریات در زمینه مسائل مالیاتی از جمله مهم‌ترین وظایف و اهداف این دانشکده محاسب می‌شود.

سعی ما بر آن است که از سویی مؤدیان و سایر خوانندگان را با مفاهیم و مسائل و جریانهای مالیاتی آشنا سازیم تا با رفع ابهامات و ناآشائیها به تکاپیف و در عین حال حقوق خود به درستی واقف شوند، و از سوی دیگر قانونگذاران و مسئولان را با نقاط ضعف و قدرت مصوبات و رویه‌های جاری و همچنین با سیستمهای و مقررات مالیاتی سایر کشورها و بالاخره با جنبه‌های حقوقی و آثار اقتصادی و اجتماعی انواع مالیاتها و سوابق تاریخی آن آشنا سازیم و ایده‌ها و طرحهای نوین به منظور عملکرد بهتر سیستم مالیاتی ارائه نمائیم.

از آنجاکه این‌گونه مباحث با بررسی سیستماتیک مسائل و قضایای مالیاتی مطرح خواهد شد و اصول و قواعد و نظریات نوین در این زمینه مورد شرح و بسط قرار خواهد گرفت، طبعاً برای استادان، دانشجویان و سایر پژوهشگرانی که بهنحوی مسائل مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهند قابل استفاده خواهد بود. ضمن آنکه پژوهندگان امور مالیاتی را به مشارکت در بحث و اظهار نظر تشویق خواهد کرد، همچنان‌که از بین سایر خوانندگان یعنی کارکنان سازمانهای مالیاتی، مؤدیان و غیر ایشان نیز صاحبان ذوق و فراست در مقام بیان نظرات و ایده‌های خود برخواهند آمد.

ما مشتاقانه پذیرای مقالات و اظهار نظرهای خوانندگان خود از هر صنف و گروه هستیم و امید آن داریم که در مجموع این چشمۀ زاینده دادوستد ایده‌ها و اندیشه‌ها و سلسله مدام نقدها و پژوهش و بررسیهای پیوسته در مسائل مالیاتی ایران و جهان شور و علاقه‌وارفری را در جهت اصلاح سیستم مالیاتی کشور و عملکرد شایسته آن برانگیزد و خیر غائی کشورمان را در پی داشته باشد.

علی اکبر عرب مازار





# تشخیص مالیات بردرآمد فعالیتهای پیمانکاری

اشخاص نیز بر اساس تمامی اصول و ضوابط منطقی از طریق معافیتهای مالیاتی صورت گیرد (که این ترتیب در قانون مالیاتهای ایران نیز در برخی موارد، از جمله فعالیتهای کشاورزی، مدنظر قرار گرفته است)، لذا نحوه تشخیص سود مشمول مالیات پیمانکاران همواره مورد بحث و اعتراض سایر مؤیدیان - از جمله مؤیدیانی که به امر تولید اشتغال دارند - بوده است، که این بحث و انتقاد در اکثر موارد متکی بر پایه‌های اصولی و منطقی است.

در اصلاحیه مالیاتی اردیبهشت ماه

تأسیساتی، تاسیسات صنعتی وغیره از سال ۱۳۴۶ تا آخر سال ۱۳۷۰ همواره براساس درصدی از دریافتی پیمانکاران (۸، ۱۰ و ۱۲ درصد بر حسب سالهای مختلف) انجام گرفته است. ضمناً در هر دو قانون ضریب مقطوع برای تشخیص سود پیمانکاران - تا زمان تجهیز کادر فنی حسابرسی توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی - درنظر گرفته شده است.

از آنجاکه عدالت مالیاتی مستلزم آن است که تفاوتی در مبانی تعیین سود مشمول مالیات فعالیتهای مختلف ملحوظ نشود و اعطای هر گونه تخفیف مالیاتی به

## عنوان هشتم

### ○ مقدمه

بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن و نیز قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ تشخیص سود مشمول مالیات عملیات پیمانکاری، شامل کارهای



پیمانکاران را مشخص کنیم تا در تنظیم دستورالعملهای اجرائی و تعین طرق و مبانی تشخیص مورد استفاده قرار گیرد. بدین منظور نخست اطلاعات و توضیحات مختصری در باب قراردادهای پیمانکاری و همچنین روش‌های مختلف نگهداری سوابق عملیات پیمانکاری براساس اصول متداول حسابداری ارائه خواهیم کرد. سپس حداقل مبانی و ضوابطی را که برای نگاهداری حسابهای موردنظر و انجام رسیدگیهای مأموران مالیاتی لازم است مطمع نظر قرار خواهیم داد.

### ۱. قراردادهای بلند مدت و نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات آنها در ایران

یکی از دلایل عمدۀ تفکیک شرکتهای پیمانکاری از سایر شرکهای تولیدی و خدماتی ماهیت کار آنها بوده است. بدین معنی که انجام عملیات موضوع این گونه قردادها (از قبیل احداث

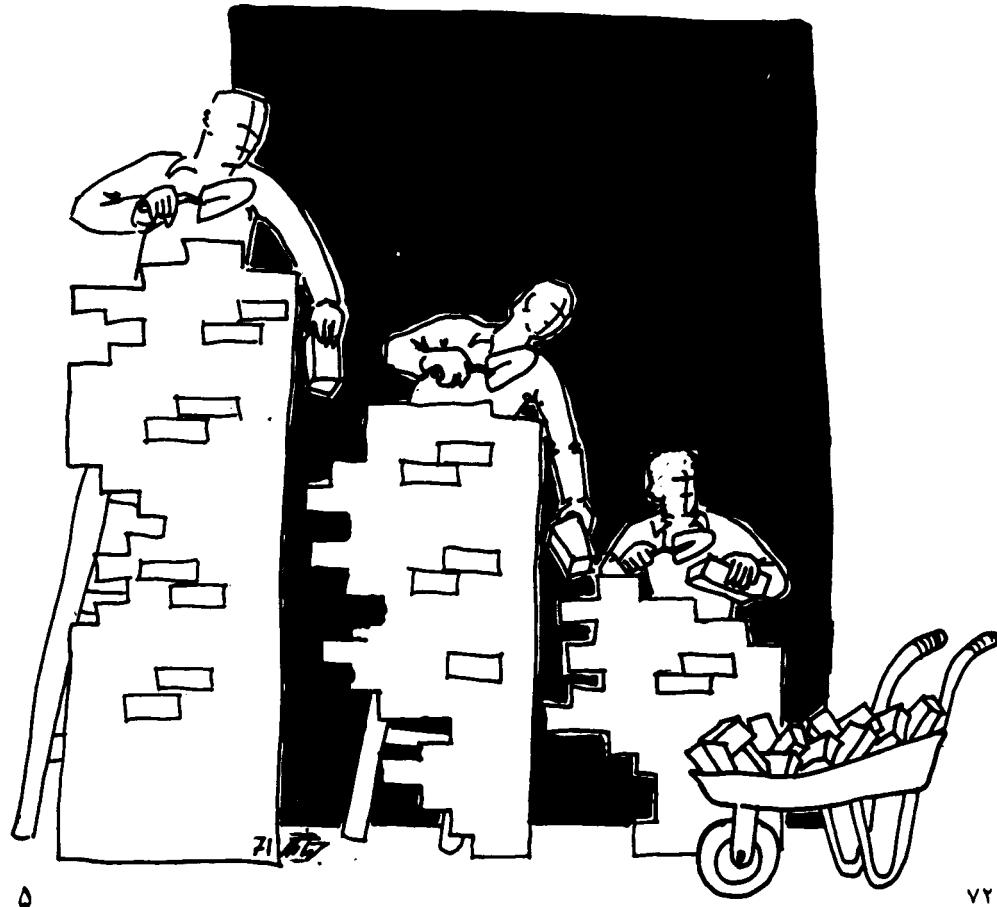
یک سال بوده - و مصدق عینی آن به طور مشخص عملیات پیمانکاری است - سلماً مأموران مالیاتی را با دشواری رو به رو خواهد ساخت. چنانچه از هم اکنون در این زمینه تحقیقات و مطالعات لازم صورت نگیرد و آئینه و دستورالعمل روشی در این زمینه تدوین نشود به طور قطع اکثر مأموران مالیاتی در جریان رسیدگیهای خود به حسابهای پیمانکاران به این راه حل سوق داده خواهند شد که دفاتر پیمانکاران را به دلیلی مردود کنند و سود مشمول مالیات را از طریق تشخیص علی الرأس و نهایتاً اعمال ضریب مقطوع (که علی القاعده از سوی کمیسیون ضرائب تعین و حداقل آن ۱۲ درصد خواهد بود). نسبت به دریافتی آنان تعین کنند، که در این صورت عملاً نظر قانونگزاری یعنی تشخیص سود واقعی پیمانکاران مستفی خواهد شد.

در این مقاله خواهیم کوشید مبانی منطقی تشخیص سود مشمول مالیات

۱۳۷۱ - محتملاً با توجه به هیمن واقعیات و به منظور رعایت عدالت مالیاتی و در نظر گرفتن توانایهای بالقوه کادر تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارائی - تعین سود مشمول مالیات عملیات پیمانکاری اشخاص ایرانی دیگر مشمول ضریب مقطوع مندرج در قوانین پیشین نیست و روشی همانند سایر فعالیتها نسبت به آن جاری گشته است. ظاهراً تدوین کنندگان قانون توانایهای کادر کنونی تشخیص را برای رسیدگی به دفاتر و حسابهای پیمانکاران ایرانی کافی تشخیص داده‌اند که علی القاعده باید تشخیص صحیحی باشد. ولی اصلاحیه یاد شده از تعیین این روش نسبت به پیمانکاران خارجی خودداری کرده و آنان را کمکاً مشمول ضریب مقطوع شناخته است، که این مطلب جای بحث دارد. امید است که در شماره‌های آتی نشریه توجیهات قانونی در این باب نکات مثبت و منفی آن مورد بحث قرار گیرد.

### مأموران مالیاتی

برای تعیین سود مشمول مالیات فعالیتهای مختلف مؤذیان، رسیدگیهای خود را عمدتاً بر اساس حساب سود و زیان ابرازی و باعنایت به سایر شواهد و قرائن و اطلاعات در دست اعمال می‌کنند. این گونه رسیدگی نسبت به فعالیتهایی که نتایج حاصل از آنها در یک دوره مالی یکساله به سهولت و بر مبنای اصول حسابداری قابل تعیین باشد، برای مأموران مالیاتی اسر دشواری نیست. ولی اجرای همین ترتیب در مورد قراردادهای بلند مدت که زمان شروع و خاتمه آنها معمولاً بیش از



پیمان طی مدت انجام پروژه (اگر بیش از یک سال باشد) با توجه به مقررات مربوط و جدول فهرست بها (که همه ساله مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد) تعیین و با صدور صورتحساب تعديل پرداخت می‌شود.

مقایسه قراردادهای مشمول مقررات سازمان برنامه و بودجه با تعریف قرارداد نوع «ب» (هزینه به اضافه سود) نشان می‌دهد که این دو دسته قرارداد تا حدودی به یکدیگر شیوه‌اند.

زمانی که قانون مالیاتی سال ۱۳۴۵ به تصویب می‌رسید پاره‌ای نکات و دلایل مورد توجه بود. نخست این که انجام قراردادهای پیمانکاری به زمانی بیش از یک سال نیاز دارد. دیگر این که شناسائی سود این گونه قراردادها در پایان هر سال به سادگی امکان پذیر نیست. و بالاخره وزارت دارائی در آن زمان فاقد کادر تشخیص مالیاتی مجرّب در امر رسیدگی به حسابهای شرکتهای پیمانکاری بوده است. با توجه به این دلایل ضمن ماده ۷۸ آن قانون مدت پنج سال برای تجهیز کادر مجرّب و قادر به انجام این وظیفه پیش‌بینی شد، و تا آن زمان در آمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری به صورت مقطوع معادل ۸ درصد تعیین شد. ولی به مرور زمان فلسفه اصلی مطلب از نظرها دور شد و عملاً فعالیتهای پیمانکاری به صورت قراردادهای مقطوع مورد شناسائی مالیاتی قرار گرفت. در مواردی هم که دستگاههای دولتی اقدام به انعقاد قرارداد از نوع هزینه به اضافه سود (cost - plus) کردند، این گونه قراردادها نیز به‌طور یکجا (کل هزینه به اضافه سود) همانند قرارداد مقطوع مشمول مالیات قرار گرفت.

از جمله فعالیتهای مرتبط با شرکتهای پیمانکاری، خدمات مهندسین مشاور است که در خصوص این گروه از شرکتها نیز در موارد تشخیص علی‌الرأس، ضریب درآمد مشمول مالیات ۸ (یا ۱۰ و

و راهاندازی سد، نیروگاه، پالایشگاه...) احداث جاده، نظارت بر عملیات و امثال آنها) معمولاً در مدت طولانی بیش از یک سال انجام می‌پذیرد. لذا چنین قراردادهای را بلند مدت تلقی کرده و اصول متدال حسابداری در بخش حسابداری قراردادهای بلند مدت ساختمانی (long term construction contract) تدوین کرده‌اند. انواع متدال قراردادهای بلند مدت از نقطه نظر مبلغ قرارداد به شرح زیر است:

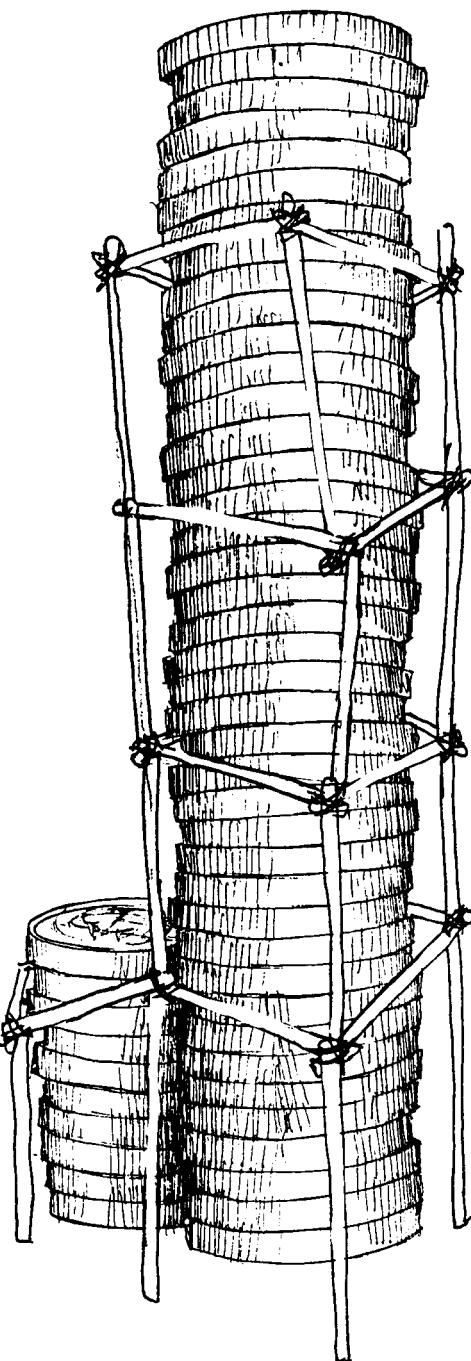
#### الف) قرارداد مقطوع

در این نوع قرارداد انجام کار با مبلغ مقطوع (به عنوان مبلغ پیمان برای کل کار یا مبلغ مقطوع برای بخش‌های مختلف یک پروژه) مورد توافق پیمانکار و صاحب کار قرار می‌گیرد.

#### ب) قرارداد هزینه به اضافه درصد سود (یا امامی)

در این نوع قراردادها هزینه واقعی انجام کار بر عهده صاحب کار است و پیمانکار برای انجام کار موضوع قرارداد، در صدی از کل مخارج رایه‌عنوان مبلغ قرارداد با صاحبکار مورد توافق قرار می‌دهد (cost - plus). در انجام برخی از پروژه‌های بزرگ وجه کافی در اختیار پیمانکار قرار می‌گیرد و او رأساً از طرف صاحبکار انجام مخارج را با نظارت صاحبکار (به ترتیب پیش‌بینی شده در قرارداد) بر عهده می‌گیرد. این نوع قراردادها به‌طور عمله توسط مؤسسات دولتی مورد استفاده واقع می‌شود.

در ایران سازمان برنامه و بودجه ضوابط و مقررات خاصی را برای انعقاد قراردادهای مرتبط با طرح‌های عمرانی به وجود آورده که طی آن هر پیمانکار شاغل در این گونه قراردادها مبلغ قرارداد را با استفاده از جدول فهرست بها محاسبه و با اعمال ضریب سود مبلغ کل قرارداد را تعیین می‌کند. افزایش هزینه‌های واقعی



(۱۲) درصد (همانند پیمانکاران) اعمال می شد. از آنجا که رویه معمول حوزه های مالیاتی در امر تشخیص درآمد مشمول مالیات - براساس رسیدگی به دفاتر و سرگشتهای هزینه ها - سبب تعلق مالیات سنگین به این گونه مؤذیان می شود (و بررسی انجام شده نیز نشان می دهد) در اکثر موارد مهندسین مشاور ترجیح داده اند از ارائه دفاتر خودداری کنند و یا در صورت رد دفاتر مالیات علی الرأس را پردازنند. زیرا این مالیات حتی با افزودن جرائم متعلق، از مالیات متوجه از رسیدگی به دفاتر کمتر است. به عبارت دیگر عدم پیش بینی لازم در خصوص این دسته از شرکتها ضمن آئینه های قابل قبول، سبب تمایل و تشویق آنها به پرداخت مالیات ناشی از اعمال ضربی علی الرأس شده است.

## ۲. کسر مالیات تکلیفی و مالیات مقطوع

در قانون مالیاتهای ایران یکی از طرق شناسایی صاحبان درآمد وضع

مقررات خاص کسر مالیات تکلیفی در مبدأ ایجاد درآمد است. در خصوص شناسایی صاحبان درآمد پیمانکاری، مقررات خاصی ضمن ماده ۷۶ اصلاحی پیش بینی شده که به موجب آن کارفرما باید از هر صورت وضعیت ۵/۵ درصد کسر و به نام پیمانکار به حساب بانکی وزارت امور اقتصادی و دارائی پرداخت کند. از ۵/۵ درصد مکسوره تنها ۱/۵ درصد قابل برگشت بوده و ۴ درصد آن که غیرقابل برگشت بود، عنوان مالیات مقطوع پیمانکاران را پیدا می کرد.

در سایر کشورهای جهان به دلیل کنترل بر فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی اصولاً کسر این گونه مالیات مفهومی ندارد و مالیات قابل کسر به مفهوم ماده ۷۶ که متعاقباً به عنوان مالیات مقطوع شناخته شده تنها در کشورهای کامرون، مکزیک، کستاریکا و فیلیپین - آن هم به طور عمد در ارتباط با پیمانکاران خارجی - پیش بینی شده است. ذکر این نکته لازم است که در اصلاحیه اردیبهشت ۱۳۷۱ قانون، مالیات مکسوره به نرخ ۵ درصد پیش بینی شده که تماماً در موقع تصفیه مالیات بردرآمد صاحبان این نوع درآمدها قابل احتساب است.

### ۳. مفهوم ضريب مقطوع در تعیین درآمد مشمول مالیات

مفهوم ضريب  
مقطوع (۸، ۱۰ یا ۱۲) در تعیین درآمد مشمول مالیات این است که از جمع ناخالص درآمد عملیات پیمانکاری به هر مبلغی که باشد فقط درصدی از آن معادل همین ضريب (مثلثاً ۸ درصد) به عنوان سود مشمول مالیات تلقی می شود و باقی (۹۲ درصد) در حکم

مخارج به شمار می آید.  
در شرایطی که عملیات پیمانکاری توسط اشخاص حقیقی و شعب شرکتهای خارجی انجام می پذیرفت - با در نظر گرفتن نرخهای مالیات بردرآمد موضوع ماده ۱۳۱ قانون جدید (و ماده ۱۳۴ قانون قدیم) و اعمال سایر مالیاتهای اضافی و مالیات مقطوع پیمانکاری - حداقل نرخ مؤثر مالیات برناخالص صورتحسابها (مبلغ قرارداد) از حدود ۹ درصد (تا سال ۱۳۶۱)، ۱۰ درصد (از سال ۱۳۶۱ تا ۱۳۶۸) و ۶/۲ درصد (از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۷۱) تجاوز نمی کرد.

ضمناً در مواردی که عملیات پیمانکاری توسط اشخاص حقوقی ایرانی - شرکتهای سهامی - انجام می گرفت، با توجه به مقررات مالیات بر شرکتها که براساس آن مالیات سود سهام پیشنهادی قابل پرداخت به صاحبان سهام به صورت علی الحساب و به نرخ ۱۵ درصد منظور شده و مالیات برآنداخته به نرخ ۲۵ درصد قابل محاسبه بوده است، مالیات



**الف) روش کار تکمیل شده  
(completed contract method)**

در این روش کلیه هزینه‌های تحقق یافته مرتبط با هر پیمان به حساب پیمان در جریان منظور می‌شود و مانده این حساب در پایان هر سال به سال بعد انتقال می‌یابد، ضمناً کلیه وجوهی که براساس صورتحساب‌های تأیید شده در این زمینه دریافت می‌شود به صورت یکی از اقلام بدھی در حسابها نگاهداری و مانده آن در پایان هر سال به سال بعد منتقل می‌شود. در خاتمه کار و تحویل قطعی قرارداد حساب پیمان در جریان با درآمدهای قطعی تا این تاریخ مقایسه و سود یا زیان پیمان تعیین می‌شود و جزء اقلام صورت سود و زیان سالی که پیمان در آن خاتمه یافته منظور می‌شود. ذکر این نکته لازم است که در خاتمه قرارداد ذخیره کافی برای هزینه‌های آتی مرتبط با دوره آزمایشی تحویل نیز در حسابها منظور

می‌شود. در نتیجه مانده حساب پیمان در جریان که عبارت از هزینه‌های انجام شده مرتبط با درآمد سال‌های بعد بوده به حساب سال‌های بعد انتقال یافته و چنین حسابی در پایان سال جزء اقلام دارائی در ترازنامه انعکاس خواهد یافت.

با توجه به مرتب مذکور ملاحظه می‌شود که در روشهای فوق شناسائی سود در هر سال مالی به ترتیب زیر صورت می‌پذیرد:

در روش کار تکمیل شده، سود یا زیان در خاتمه کارشناسائی می‌شود و در طول مدت اجرای قرارداد که ممکن است چندین سال باشد هیچگونه سود و زیانی مورد شناسائی قرارنمی‌گیرد.

در روش درصد پیشرفت کار، سود یا زیان کار به تدریج و در طول مدت انجام قرارداد و در پایان هر سال مالی

مالیاتی ملزم به نگاهداری سوابق و رعایت اصول متدالو حسابداری بوده و در پایان هر دوره مالی اقدام به تهیه صورتهای مالی (ترازنامه، حساب سود وزیان و تغییرات در وضعیت مالی) طبق اصول حسابداری می‌کنند و چنین صورتهای را در اختیار صاحبان سهام قرار می‌دهند. مالیات بردرآمد این دسته از مؤیدان مالیاتی نیز نسبت به سود خالص هر دوره و با رعایت مقررات جاری محاسبه و پرداخت

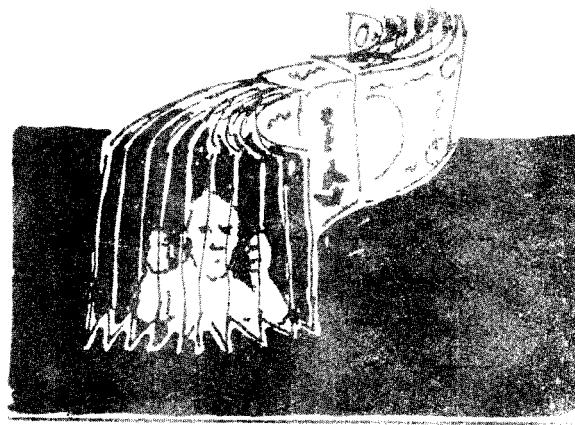
قابل پرداخت توسط این دسته از شرکتها کمتر از اشخاص حقیقی و شرکتها خارجی بوده و نرخ مؤثر مالیات بردرآمد نسبت به مبلغ قرارداد با درنظر گرفتن مبلغ سود سهام پیشنهادی می‌توانست به مرتب از ۹ درصد یا ۱۰ درصد مذکور کمتر باشد. در هر حال، حداقل نرخ مؤثر مالیات بردرآمد فعالیت پیمانکاری هیچگاه از ۵/۵ درصد (و از سال ۱۳۶۸ به بعد ۵ درصد) کمتر نبوده است.

**نرخهای مورد بحث**

در مقایسه با نرخ مؤثر مالیات بردرآمد حقوق اشخاص حقیقی و شرکتها تولیدی و سایر شرکتها خدماتی و تجاری بسیار پائین و یکی از ارزانترین نرخهای مالیاتی بوده است. شایان ذکر است که براساس قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ ضریب مقطوع درآمد از ۸ به ۱۰ درصد افزایش یافت. با این حال با توجه به حداکثر نرخ مالیاتی موضوع جدول ماده

۱۲۱ که ۷۵ درصد بود و حذف مالیات مقطوع ۴ درصد، نرخ مؤثر مالیات شرکتها پیمانکاری از ۷/۵۳ درصد کل قرارداد تجاوز نمی‌کرد. لازم به یادآوری است که در محاسبات قیمت پایه قراردادهای پیمانکاری تمام یا بخشی از این نوع مالیاتها در محاسبه قیمت قرارداد منظور می‌شود و عملاً بر عهده کارفرما قرار می‌گیرد که بحث در این باب از موضوع مقاله خارج است.

**۴. درآمد مشمول مالیات**  
شرکتها پیمانکاری و مهندسین مشاور در سایر کشورهای جهان در اکثر کشورهای جهان بکارگیری اصول متدالو حسابداری رایج است. به همین منظور پیمانکاران و مهندسین مشاور همانند سایر مؤیدان



مورد شناسائی قرار می‌گیرد. تعین سود تحت این روش یا بر مبنای برآورده سود نسبت به صورتحسابهای ارسالی تأیید شده و یا بر مبنای محاسبه سود نسبت به کار انجام شده تا آخر سال مالی (اعم از کار صورتحساب شده یا نشده) عملی می‌شود. بکارگیری یکی از روشهای فوق - یا در برخی موارد با توجه به ماهیت قراردادها هر دو روش - را مقامات مالیاتی هر کشور تعین می‌کنند. مثلاً در کشورهای انگلستان و زلاندنو روش درصد تکمیل و در کشورهای ایتالیا، سوئیس و آلمان هر دو روش با توجه به ماهیت قراردادها از نظر مقامات مالیاتی مورد قبول است.

#### ۶. سوابق حسابداری و امور مالی در شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور در ایران

در اکثر شرکتهای تولیدی عملی حسابداری قیمت تمام شده (حسابداری صنعتی) استقرار یافته و شرکتهای پیمانکاری برای عملیات خود و نهایتاً تکنیک قراردادها دارای سوابق مالی انفرادی هزینه و درآمد هر قرارداد و مالاً سیستم حسابداری جامع‌اند. موضوع حسابداری صنعتی در بخش اشخاص

حقوقی تولیدی مسئله جا افتاده‌ای است، ولی نگهداری سوابق قیمت تمام شده‌انواع قراردادها دربخش فعالیت پیمانکاری و مهندسین مشاور جای بحث دارد که به شرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

طبق اصول متداول حسابداری شرکتهای پیمانکاری که دارای قراردادهای بلند مدت (بیش از یک سال) هستند، باید در پایان هر سال هنگام تعیین صورتحساب سود و زیان

سالانه درآمد تحقق یافته قراردادهای در جریان راشناسی و به حساب سود و زیان همان سال منظور کنند. تشخیص درآمد عملیات پیمانکاری به دو صورت روش تکمیل کار (شناسائی سود در خاتمه هر قرارداد) یا درصد تکمیل (شناسائی سود در پایان سال براساس درصد تکمیل یا پیشرفت کار) صورت می‌پذیرد. شرکتهای پیمانکاری و مهندسی مشاور با توجه به ماهیت فعالیت خود یکی از دو روش - و یا در مواردی هر دو روش - را مورد استفاده قرار می‌دهند. بکارگیری هر یک از روشهای فوق با توجه به: اولاً ماهیت هر قرارداد (از قبیل احداث سد، احداث پالایشگاه، راهسازی و غیره)، ثانیاً دوران اجرای قرارداد؛ و ثالثاً هزینه‌های قرارداد، که از ماهیت خاص و پیچیده‌ای برخوردار است، صورت می‌پذیرد.

در ایران شرکتهای پیمانکاری به دلیل وضعیت خاص تشخیص درآمد مشمول مالیات آنها که به صورت مقطوع (ناشی از اعمال ضریب علی‌الراس) بوده عملاً سوابق مالی خود را براساس نیاز مالیاتی تنظیم می‌کرده‌اند و آن دسته از شرکتهایی که اصول متداول حسابداری را رعایت کرده‌اند، گزارش‌های استخراجی مبتنی بر اصول حسابداری را تنها در

باتوجه به هدف قانونگزار مبنی بر تشخیص درآمد واقعی این بخش از فعالیتها و وصول مالیات حقه دولت، لازم است تدبیر مناسب از پیش اتخاذ شود تا در رسیدگی و تشخیص مالیات شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور مواردی پیش نیاید که مؤدیان مالیاتی از یکسو و مراجع مالیاتی از سوی دیگر در اجرای مصوبه با مشکل رو برو شوند.

مدیریت و در ارتباط با سهامداران مورد استفاده قرار داده و دفاتر ارائه شده به مقامات مالیاتی را مطابق با نیاز قانونی ذکور نگاهداری کرده‌اند.

حال با توجه به مصوبه اخیر شرکتهای گروه نخست در یکی دو سال اول با مشکلاتی درامر تدوین حسابداری قیمت تمام شده - به نحوی که بتوانند وضعیت خود را با مقررات جدید مالیاتی تطبیق دهند - روبرو خواهند شد. ارائه نظرات مشورتی مقامات ذیربطری در این زمینه می‌تواند این دسته از مؤدیان مالیاتی را در امرانطباق با مقررات جدید یاری دهد.

#### ۷. روش رسیدگی حوزه‌های مالیاتی به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور و اشکالات این نحوه رسیدگی

سباق مالیاتی شرکتهای پیمانکاری نشان می‌دهد که رسیدگی به هزینه و درآمد پیمانکاران، با توجه به مجوز قانونی مورد بحث، همانند رسیدگی به درآمد و هزینه سایر اشخاص حقوقی نبوده و عملاً درآمد مشمول مالیات آنها با اعمال ضریب ۸ درصد یا ۱۰ درصد تعیین شده است. ضمناً با این

که سود فروش مواد و مصالح و اموال (تجهیزات، ماشین آلات و غیره) در دفاتر این گونه شرکتها بسیار مشخص و قابل رسیدگی است، معذک به دلیل مطابقت وضعیت شرکت با ماده ۷۹ قانون (اعمال ضریب علی‌الرأس) نسبت به مبالغ دریافتی سودفروش اموال ذکور را نیز به همین نحو و براساس تشخیص علی‌الراس تعیین می‌کنند. این روش رسیدگی در بیشتر موارد بدون رعایت



حسابداری مالیاتی برای کادر مأمور رسیدگی به حساب درآمد و هزینه عملیات پیمانکاری که مآلًا به استقرار یک دوره کارآموزی حسابرسی مالیاتی برای کادر تشخیص مذکور بیانجامد.

بررسی وضعیت مالیاتی در ایران نشان می‌دهد که فرهنگ مالیاتی در این کشور به اصطلاح «جانینفتداده» است. در حال حاضر برنامه‌های مفصلی در زمینه نشر فرهنگ مالیاتی از سوی مقامات مالیاتی در جریان است. در چنین شرایطی اگر وزارت امور اقتصادی و دارائی تنها به اعلام مصوبه اخیر اکتفا کند و شرکتهای پیمانکاری را در موقعیت تصمیم‌گیری برای عملیات یاد شده قرار دهد، به دلیل وسعت عملیات و تنوع موضوع قرارداد حصول نتیجه مطلوب مورد ابهام است. ولی اگر مقامات مالیاتی در راستای برنامه فرهنگ مالیاتی خود پیشقدم شده دستورالعمل لازم را تدوین و ارائه کنند، مطمئناً اجرای قانون جدید از نتیجه مطلوب برخوردار خواهد شد. در اجرای چنین رویدای وزارت امور اقتصادی و دارائی می‌تواند با بکارگیری نظرات فنی و مالی کارشناسان امر (از قبیل کمیته تحقیقات و تدوین اصول متدال حسابداری سازمان حسابرسی و همچنین انجمن حسابداران خبره ایران) دستورالعمل جامع و مدونی تهیه کند.

کتاب شرکتهای پیمانکاری آماده کرد.

### نتیجه

با توجه به هدف قانونگزاری مبنی بر تشخیص درآمد واقعی این بخش از فعالیتها و وصول مالیات حقه دولت، لازم است تدابیر مناسب از پیش اتخاذ شود تا در رسیدگی و تشخیص مالیات شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور مواردی پیش نیاید که مؤذیان از یک سو و مراجع مالیاتی از سوی دیگر در اجرای مصوبه با مشکل روبرو شوند. براین پایه توصیه می‌شود که نسبت به موارد زیر هرگونه اقدام شایسته از هم اکنون صورت پذیرد تا این گونه شرکتها در امرتهیه حسابهای سال ۱۳۷۱ - که در نخستین سال اجرای قانون است - بتوانند چنین مواردی را مطلع نظر قراردهند و در نتیجه رسیدگی مالیاتی بعدی آنهای را به سهولت و براساس مفاد قانون صورت پذیرد.

- اتخاذ تدابیر لازم از سوی مقامات مالیاتی به منظور اعلام اصول متدال حسابداری مورد قبول در تشخیص سود پیمان با توجه به روش‌های رایج حسابداری و در نظر گرفتن ماهیت قراردادها.

- تجدید نظر در آئینه های قابل قبول در ارتباط با اعمالیات پیمانکاری و مهندسی مشاور با توجه به ماهیت هزینه ها در این بخش از فعالیتها.

- بر پایه دوره های آموزشی مرتبط با

واقعیت امر و بدون توجه به اسناد و مدارک مثبت شرکتهای مورد نظر صورت می‌پذیرد. به طوری که در بیشتر موارد سود مشمول مالیات ناشی از اعمال ضربی علی الرأس بر فروش اموال از سود واقعی مستند به مدارک بیشتر بوده و عملاً شرکتهای پیمانکاری تشویق می‌شدند که این گونه عملیات را به نحوی در حسابهای خود منعکس کنند که با روش مورد نظر حوزه های مالیاتی مطابقت داشته باشد.

همان گونه که قبلًا بیان شد در تعیین درآمد مشمول مالیات مهندسین مشاور نیز براساس آئینه های هزینه های قابل قبول - ولی آنکه به ماهیت برخی از هزینه های این نوع شرکتها در مقایسه با سایر شرکتها تولیدی و خدماتی توجه شود - چنان سود مشمول مالیاتی تعیین می‌کنند که از مالیات واقعی آنان به میزان قابل توجهی تجاوز می‌کند. در نتیجه، چنان که تجربه نشان داده، شرکتهای پیمانکاری و مهندسین مشاور عدم ارائه دفاتر و یا رد دفاتر و سپس مالیات مقطوع نسبت به ۸ تا ۱۰ درصد دریافتی را ترجیح می‌دهند، زیرا از مالیات مورد محاسبه حوزه به مراتب کمتر است. بدین ترتیب روش رسیدگی کنونی موجب تشویق شرکتها به ایجاد وضعیت رد دفاتر مالیاتی شده است.

هر چند کادر کنونی تشخیص از سطح اطلاعات و سوابق تجربی رسیدگی به درآمد و هزینه سایر شرکتها برخوردار است، ولی از آنجا که ماهیت درآمد و برخی از هزینه های شرکتهای پیمانکاری با ماهیت چنین درآمد و هزینه های در سایر فعالیتها تقاضوت قابل توجهی دارد، لذا تدوین مقررات خاص رسیدگی و همچنین تجدید نظر در آئینه های قابل قبول مرتبط با اعمالیات پیمانکاری باید مورد توجه خاص قرار گیرد. علاوه بر آن، باید با تجهیز کادر موردنیاز و ایجاد دوره های آموزشی این افراد را برای رسیدگی صحیح و اصولی و قانونی به حساب و



## حرفه مشاوره مالیاتی

و توصیه‌های

## کنفراسیون مالی اروپا

کنفراسیون مالی اروپا در سال ۱۹۵۹ با مشارکت سازمانهای مشاوره مالیاتی کشورهای عضو جامعه اروپا پدید آمد. در آن زمان پنج کشور اروپائی در این تشکیلات گرد آمدند: بلژیک، فرانسه، آلمان، ایتالیا و هلند. اهداف کنفراسیون در آغاز عبارت بود از حفظ منافع حرفه‌ای مشاوران مالیاتی و ارائه توصیه‌ها و نظرات مشورتی به مراجع قانونگذاری اروپائی، چه از طریق جامعه اروپا و چه در داخل هر یک از ممالک عضو.

در سالهای بعد بسیاری از سازمانهای مشاوره مالیاتی در کشورهای انگلستان، ایرلند، دانمارک، اسپانیا، اتریش و سویس به این مرجع بین‌المللی پیوستند و بر وسعت دامنه فعالیت آن افزوده شد.

دیبرخانه کنفراسیون در بن از کادر بسیار ورزیده و واجد کارائی برخوردار است. کمیته مالی کنفراسیون بررسیهای تطبیقی بسیاری انجام می‌دهد که در هماهنگ سازی مقررات مالی کشورهای اروپائی سهم بسزایی دارد، از آن جمله مشارکت این کمیته در تهیه رهنمودهای کمیسیون اروپائی بازار مشترک را می‌توان نام برد. کنفراسیون هر دو سال یک بار کنگره‌ای با شرکت کارشناسان متخصص مالیاتی تشکیل می‌دهد که طی آن تیجه بررسیهای ارزنده‌ای در مسائل مورد علاقه صاحبان حرفه مالیاتی مطرح می‌شود.

آنچه در زیر به نظر خوانندگان می‌رسد توصیه‌هایی است که این کنفراسیون برای سامان دادن به امر مشاوره مالیاتی و برقراری موازین شغلی و اخلاقی برای ارتقاء شئون این حرفه تدوین کرده است.

در کشور ما توجه اندکی به این امر مبذول شده و در بسیاری از موارد وجود این حرفه کم و بیش نادیده گرفته شده است. شاید حکم قسمت اخیر ماده ۱۷۱ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۶۶ (راجع به صدور مجوز برای یک گروه از مشاوران مالیاتی) گام کوچکی بود در راه ضبط و ربط این حرفه که آن هم به موجب اصلاحات اخیر حذف شد. بهر حال همان قسمت از ماده ۱۷۱ هم که به جای مانده نوعی شناسائی ضمنی از واقعیت این رشته شغلی است. پس چه بهتر که برنامه‌ای برای نظم و نسق این حرفه تمهید شود، و اگر چنین اندیشه‌ای در میان باشد مفاد این مقاله به عنوان نمونه و مبنای برای شروع بررسی مفید خواهد بود.

ترجمه

دکتر علی اکبر عرب مازار



سازمانهای حرفه‌ای یا مؤسسات آموزشی مورد قبول دولت در زمینه اطلاعات تئوری و عملی مالیات برگزار خواهد شد با موقیت بگذرانند.

بر شرایط مذکور در بندهای الف و ب می‌توان استثنائی قائل شد، مشروط بر این که سبب تنزل استانداردهای مقرر در این دو بند شود.

۲. آزمایش داوطلبان باید بر اساس قوانین هرکشور و با رعایت مقررات جامعه اروپا صورت پذیرد و شامل موارد زیر باشد:

(الف) قانون مالیاتی (بویژه در خصوص مالیات بردرآمد، دارائی و ارزش افزوده).

(ب) اقتصاد بازارگانی.

(ج) اصول حسابداری

(د) حقوق تجارت

(ه) آئین رسیدگی مالیاتی

(مشتمل بررسیدگی مراجع اداری و مالیاتی) و) مسئولیتها و اخلاقیات حرفه‌ای

۳. هر فرد قبل از پذیرش باید تعهدنامه‌ای را امضاء و کتاباً تأیید کند که به اصول اخلاقی و رفتار نامه این حرفه پای بند است.

### بخش سوم) رفتار حرفه‌ای

مشاور مالیاتی باید همواره رفتاری منطبق با اصول حاکم براین حرفه و مقررات سازمان متبع خود داشته باشد. اصول حاکم بر حرفه مشاور مالیاتی بویژه شامل موارد زیر است:

۱. استقلال عمل. مشاور مالیاتی در انجام وظایف خود همواره باید از جهت روحی، فکری و اقتصادی دارای استقلال باشد و این اصل هم در مورد وکالت از منافع مؤدى و هم در مورد حل تعارض بین منافع مؤدى و مراجع مالیاتی و خود مشاور و سایر طرفهای ذینفع رعایت شود.

۲. مسئولیت شخصی. مشاور مالیاتی در انجام فعالیتهای حرفه‌ای به مسئولیت شخص

حقوق مؤديان را تحکیم بخشد و موانعی را که در راه همکاری و تجارت بین‌المللی وجود دارد تا حد امکان برطرف سازد.

لذا این کنفراسیون که از ترکیب مجامع حرفه‌ای مالیاتی کشورهای اروپائی تشکیل شده به سازمانهای عضو خود توصیه می‌کند.

اکثر افراد مسئله مالیات را به عنوان عامل بسیار مهمی در انجام امور شغلی و تدبیر مالی خویش مطعم نظر قرار می‌دهند. عرضه خدمات سالم، بجا و مؤثر مالیاتی به مؤسسات و افراد در حفظ منافع مالی و اطمینان خاطر آنان نقش ارزشمندی را ایفاء می‌کند.

ارائه خدمات مالیاتی شامل تهیه و تسلیم اظهارنامه و مدارک مثبته آن، راهنمائی و اظهار نظر در خصوص برنامه‌های مالیاتی مؤديان، قبول نمایندگی و دفاع از منافع آنان نزد مقامات اداری و مراجع رسیدگی و سایر خدمات مربوط به این حرفه است.

مصلحت مؤديان و مراجع مالیاتی اقضاء می‌کند که ارائه کنندگان این گونه خدمات دارایصلاحیت حرفه‌ای و استقلال عمل باشند،

نسبت به اعمال خود احساس مستولیت کنند، اسرار موكلين خویش را محفوظ دارند و در جهت منافع آنان حداکثر کوشش را به عمل آورند.

### بخش یکم) موازین اساسی حرفه مشاوره مالیاتی

سعی کنفراسیون مالی اروپا برآن است که در جهت پیشبرد مقاصد فوق موجبات استقرار این حرفه را در اروپا پذید آورده، به نحوی که هم از سوی دولتها و هم از جانب مردم مورد شناسائی و تأیید باشد. در صورتی که این حرفه بدین نحو مورد شناسائی قرار گیرد و از تشکیلات و ساختار نیزمندی برخوردار باشد می‌تواند منافع مؤديان را به بهترین نحو حفظ کند، مشاوران مالیاتی را در انجام وظایف حرفه‌ای یاری دهد و از جهت سهمی که در حفظ نقش قانون ایفاء می‌کند به حال جامعه نیز مفید باشد.

کنفراسیون مالی اروپا می‌کوشد



می‌کند که اصول مذکور در پاراگرافهای زیر را به مورد اجراء گذارند. کنفراسیون علاوه بر این، توصیه می‌کند که دولتهای اروپائی به خاطر حفظ منافع مؤديان و بهبود مناسبات ایشان با مقامات مالیاتی و ارتقاء استانداردهای مربوط به تسلیم اظهار نامه، از مشاوران مالیاتی بخواهند که این اصول را مورد رعایت قرار دهند.

### بخش دوم) شرایط پذیرش به عضویت

۱. سازمانهای عضو کنفراسیون باید مراقبت کنند که فقط افراد زیر به عنوان حائزین شرایط حرفه‌ای برای ورود به این شغل پذیرفته شوند:

(الف) آموزش مناسب تغیریک در سطح درجات دانشگاهی یا معادل آن را دیده باشند.

(ب) تجربه عملی در امور مالیاتی حداقل به مدت سه سال داشته باشند.

(ج) آزمایش ویژه‌ای را که از سوی دولت یا





طريق قابلیت اجرائی داشته باشد.

۱۰. آموزش پس از پذیرش. سازمانهای حرفه‌ای مالیاتی باید اعضاء خود را تشویق کنند که مهارتها و دانش فنی خود را پس از پذیرش به حرفه حفظ کنند و به این منظور تسهیلات لازم برای ادامه آموزش حرفه‌ای به وجود آورند.

#### بخش چهارم) دامنه شمول

این دستورالعمل شامل تمامی اعضاء سازمانهای وابسته به کنفرادی‌سیون مالی اروپا می‌شود. الحق به این اصول مشاوران مالیاتی را از رعایت مقررات قانونی یا حرفه‌ای کشور متبع خود معاف نمی‌دارد. در صورتی که مشاوران مالیاتی درکشور خارجی خدمات مالیاتی انجام دهند، مقررات حرفه‌ای آن کشور را نیز باید مراعات کنند.

الرامات مذکور در بخش سوم در وضع مشاورانی که هنگام لازم‌الاجراء شدن این دستورالعمل عضو سازمانهای حرفه‌ای بوده و شرایط پیشین عضویت در آن سازمانها را دارا بوده‌اند مؤثر نخواهد بود.

الرامات فوق همچنین در وضع افادی که هنگام لازم‌الاجراء شدن این دستورالعمل مشغول گذرانیدن دوره آموزشی برای قبول به عضویت سازمانهای حرفه‌ای هستند، مؤثر نخواهد بود.

اصل مذکور مستلزم عدم استفاده غیرمجاز از اسرار حرفه‌ای یا تجاری است.

۵. فعالیت‌های سازگار و غیرسازگار با شئون شغلی. مشاور مالیاتی فقط کارهایی را می‌تواند انجام دهد که مجاز و مناسب با شئون حرفه‌ای وی بوده و رعایت تعهدات شغلی او را دچار خلل نسازد.

۶. تبلیغ شغلی. آگهی و انواع دیگر تبلیغات شغلی مشاور تاحدی که به

موجب مقررات و رویه هرکشور مجاز باشد، باید با استانداردهای مقرر در همان قوانین و رویه‌ها منطبق باشد. این گونه تبلیغات باید قانونی، مطابق واقع و دقیق بوده و باضوابط اخلاق حسن‌سازگار باشد. تبلیغ باید دور از اظهارات گمراه‌کننده بوده و از حیث محتوى و نحوه عرضه باعتبار و موقعیت حرفه مشاوره مالیاتی تطابق داشته باشد.

۷. روابط با همکاران. مشاور مالیاتی باید مناسبات نیکوئی را با سایر اعضاء حرفه برقرار سازد. این اصل بویژه هنگامی که کار ارجاعی مشتریان توسط دو مشاور مشترکاً تقبل شده و نیز در صورت انتقال کار از مشاوری به مشاور دیگر باید رعایت شود.

۸. حق الزحمه. جز در مواردی که حق الزحمه مشاور مالیاتی بر حسب قانون معین شده و این گونه حق الزحمه‌ها در دفتر کار مشاور به طور نمایانی اعلان گردیده، در سایر موارد مشتری باید قبل از ارجاع کار از مبنای محاسبه حق الزحمه آگاه شود.

حق الزحمه مشاور باید با توجه به میزان مسئولیت، ماهیت و اهمیت کار ارجاعی و زمانی که برای آن صرف شده تعیین شود.

۹. ضمانتهای اجرائی انصباطی. رفتار نامه هر سازمان حرفه‌ای مالیاتی باید متنضم ضمانتهای اجرائی انصباطی و از جمله حق اخراج مشاور از حرفه مالیاتی بوده و از این مشاور نیز خواسته شود.

خود اقدام می‌کند. وی هم از بابت اعمال خوش و هم از لحاظ اقدامات افراد تحت استخدام خود مسئول است. ریسک مسئولیت مشاور مالیاتی به سبب زیان ناشی از غفلت حرفه‌ای یا هرگونه ادعای قانونی مشابه دیگر باید تحت پوشش یمه‌ای مناسب در جهت جبران خسارات حرفه‌ای قرار گیرد.

در صورتی که خدمات مشاوره‌ای از طریق یک شرکت انجام پذیرد، چنین شرکتی باید به مسئولیت مشاوران و اجد شرایط مالیاتی اداره شود و کنترل شرکت باید در دست چنین مشاورانی باشد. هرگاه خدمات مشاوره مالیاتی توسط شرکتی صورت پذیرد که در عین حال خدمات حرفه‌ای دیگری نیز انجام می‌دهد، در این حالت یک یا چند مشاور مالیاتی باید به طور خاص مسئولیت خدمات مالیاتی را بر عهده داشته باشند.

۳. مراقبت و وجدان شغلی. مشاوران در انجام امور حرفه‌ای خود باید توجه شایسته نسبت به الزامات قانونی و شغلی خود مبذول دارند. این اصل مستلزم استقلال و بی‌طرفی در کلیه اقدامات حرفه‌ای و بویژه رعایت جنبه‌های عینی امور در داوری نسبت به حقایق قضایا است. مشاور همچنین باید مراقبت جدی در مورد وجود و دارائیهای که نسبت به آنها حکم امنی را دارد به کاربرد و آنها را جدا از اموال خود نگاه دارد.

مشاور قبل از پذیرش ارجاعات باید بررسی دقیق و کامل در این باب به عمل آورد که آیا با توجه به مسئولیتها و صلاحیتهای خود در موقعیتی هست که بتواند تعهد مورد نظر را انجام دهد یا خیر. در صورتی که احساس کند به اندازه کافی و اجد استقلال عمل یا صلاحیت کافی نیست باید موراً از قبول کار ارجاع شده امتناع کند.

۴. حفظ اسرار. رعایت اصل محترمانه بودن شامل کلیه اطلاعاتی است که مشتری در اختیار مشاور نهاده، یا طی انجام کار ارجاع شده یا پس از آن به آگاهی وی رسیده است. رعایت این اصل باید از کارکنان مشاور نیز خواسته شود.



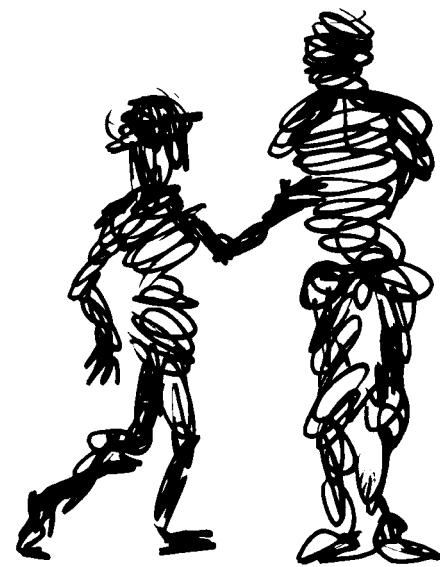
تبصره نخست مالیاتی به نرخ ۲ درصد روی درآمد بیمه‌گران اتکائی خارجی از محل حق بیمه و سود سپرده پرداخت شده از سوی مؤسسات بیمه ایرانی وضع کرده و سپس نوعی معافیت مالیاتی بابت هر دو نوع درآمد یاد شده به نفع بیمه‌گران اتکائی خارجی پیش‌بینی کرده است، که مشروط به رفتار متقابل نسبت به درآمدهای مشابه مؤسسات بیمه ایران در کشور متبع بیمه‌گران اتکائی خارجی است.

متن تبصره در قسمت مربوط به این معافیت به شرح زیر است: «در صورتی که مؤسسات بیمه ایران در کشور متبع مؤسسه بیمه‌گران اتکائی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکائی معاف باشد مؤسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد». مسئله طرح شده از این قرار است که آگر معافیت مالیاتی اعطائی در کشور خارجی فقط نوع اول از درآمد مؤسسات بیمه اتکائی ایران یعنی حق بیمه را در بر بگیرد؛ و نوع دوم آن یعنی سود سپرده حق بیمه متعلق به مؤسسه ایرانی معاف از مالیات نباشد آنگاه حکم قانون ایرانی یعنی تکلیف معافیت پیش‌بینی شده در تبصره ۵ مورد بحث چگونه است؟ آیا باید شرط مندرج در قانون یعنی رفتار متقابل را تحقق یافته تلقی کرد یا خیر.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در این باب به رأی واحدی نرسیده و در نتیجه دو نوع نظر یکی از آن‌ها اکثریت اعضاء و دیگری متعلق به اقلیت صادر شده است. نظر اکثریت (که رای هیئت محسوب می‌شود) چنین است که «سپرده‌گذاری از طرف بیمه‌گران اتکائی نزد بیمه‌گران و اگذار کننده قسمتی از معاملات بیمه اتکائی می‌باشد، بنابراین ... در مورد معافیت متقابل چنانچه معافیت تنها به حق بیمه دریافتی بیمه‌گران اتکائی ایرانی در کشور خارج اعطاء شود، اعطاء معافیت متقابل به مؤسسه بیمه‌گران اتکائی تابع آن کشور نسبت به دریافتی مشابه مؤسسه مذکور بلامانع خواهد بود».

طبق این رأی آگر معافیت اعطائی کشور خارجی فقط شامل یک نوع از درآمدهای حاصل از معاملات اتکائی باشد متقابلاً همان نوع از معافیت از سوی ایران قابل اعطاء خواهد بود.

ولی اقلیت اظهار نظر کرده است که «از مدلول تبصره ۵ مذکور، موضوع معافیت نسی و تعیین آن به اجزاء مختلف درآمدهای ناشی از این فعالیت استبطان نمی‌شود. بنابراین صرفاً در صورت تأمین معافیت کامل مربوط به درآمدهای بیمه‌گرانی اتکائی (اعم از حق بیمه و سود سپرده) به نفع مؤسسات ایرانی، اعطاء معافیت متقابل



## بیمه‌های اتکائی و رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

بهزاد ایثاری

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی طی رأی مورخ ۱۳۷۱/۵/۲۰ خود اظهار نظری درباره تبصره ۵ ماده ۱۰۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ به عمل آورده است که در این مقاله مورد بحث قرار می‌گیرد. این

امکان پذیر خواهد بود.»

صرف نظر از جنبه های حقوقی قضیه و تسلیم به روشهای مختلف تفسیر قانون از دید حقوقی، هدف مقاله حاضر این است که مسئله را از دید تخصصی بیمه ای مورد تحلیل قرار دهد و ماهیت مفاهیم طرح شده در تبصره ۵ را از حیث واقعیت بیمه ای آن مطرح نماید.

چون مسئله اساسی و محور بحث در این جریان سپرده حق بیمه انتکائی نزد بیمه گر واگذارنده است نخست ماهیت این سپرده را از حیث واقعیت هائی که در دنیا بیمه می گذرد مورد توجه قرار می دهیم. این بحث به مسئله واگذاری بخشی از ریسک بیمه مستقیم به بیمه گر انتکائی باز می گردد. چنین واگذاری از اصول توزیع و تعدیل ریسک به شمار می رود و بر قاعده «اعداد بزرگ» مبتنی است. توضیح این که بیمه گران مستقیم به دو دلیل مهم مبادرت به عمل انتکائی می نمایند. نخست به این دلیل که زمینه گسترش و توسعه ای در قبول ریسکهای بیشتر پدید آورند.

عمل انتکائی به بیمه گر مستقیم

امکان می دهد که با انتقال بخشی از ریسک های بیمه کرده به بیمه گر انتکائی دامنه زیان احتمالی در نگهداری کل ریسک را کاهش دهد.

دلیل و انگیزه دوم استفاده از اصل «اعداد بزرگ» است. بیمه گر انتکائی با واگذاری بخشی از ریسک به بیمه گر انتکائی در حقیقت به شبکه وسیعی از ریسکهای همگون دست یافته و حجم ریسکهای قبول کرده را در مقابل احتمال تحقق خطر تعديل می کند.

بنابراین دلایل است که می بینیم همه ساله در صد قابل

توجهی از عملیات شرکتهای بیمه از طریق بیمه انتکائی صورت می پذیرد.

بیمه گر مستقیم معمولاً قبل از شروع هر سال توافقهای مورد نظر را با بیمه گر انتکائی به عمل می آورد. این توافقها بسیار یچده و در برگیرنده شرایط و مقررات مختلفی است که حاصل آن معین شدن حدود و شغور ریسکهای قابل انتقال و حق بیمه سهم بیمه گر انتکائی است.

همان گونه که بیمه گزار باید حق بیمه خود را قبل از انتقال ریسک به بیمه گر مستقیم پردازد، بیمه گر مستقیم نیز اصولاً و در عالم تئوری باید عمل مشابهی را با بیمه گر انتکائی انجام دهد. ولی در عمل مجموع حق بیمه سهم بیمه گر انتکائی قبل از انتقال ریسک پرداخت نمی شود بلکه بخشی از آن تا پایان مدت بیمه نزد بیمه گر واگذارنده می ماند که اصطلاحاً «سپرده حق بیمه انتکائی» نامیده می شود. سپرده حق بیمه انتکائی با توجه به دو رشته موجبات زیر به وجود آمده است:

الف) انعقاد قرارداد انتکائی و واگذاری بخشی از ریسک بیمه مستقیم به بیمه گر انتکائی سبب می شود که در صورت تحقق خطر بیمه گر انتکائی قسمی از خسارات واردہ را جبران کند. بنابراین، احتمال پرداخت مبالغی در طول مدت اعتبار قرارداد بیمه وجود دارد. میزان این پرداختها در حدود درصدهای خسارات احتمالی است که بر اساس تجارت بیمه گران و با توجه به داده های گذشته به دست آمده است. در نتیجه هر پرداخت حق بیمه به بیمه گر انتکائی ممکن است باز پرداخت بخشی از آن به عنوان سهم بیمه گر انتکائی از خسارات و زیان واردہ به بیمه شده روبرو شود. با توجه



به این واقعیت و به منظور تسهیل در امر ستانده سهم بیمه گر اتکائی و نیز به منظور اجتناب از دشواریهای ناشی از مقررات انتقال وجوده در کشور متبع بیمه گر مستقیم، طرفین قرارداد بیمه اتکائی از ابتدا توافق می‌کنند که بخشی از حق بیمه تحت عنوان سپرده حق بیمه اتکائی نزد بیمه گر مستقیم بماند تا در پرداخت خسارات آتی از آن برداشت شود.

ب) امروزه مؤسسات بیمه قادرند اعتبار مالی مؤسسات بیمه اتکائی طرف قرارداد خود را با بررسی برآورد کنند و سپس مبادرت به واگذاری نمایند. دسترسی به منابع و مأخذ متعددی که چنین مطالعه‌ای را نیز سازد برای بیمه گر با تجربه امکان پذیراست. ولی بیمه گر مستقیم همواره مایل است تضمینی ملموس‌تر از اعتبار روز عقد قرارداد با بیمه گر اتکائی به دست آورده، و از همین رو بخشی از حق بیمه قابل واگذاری به بیمه گر اتکائی را تحت عنوان «سپرده حق بیمه اتکائی» به عنوان تضمینی در ازاء تعهد بیمه گر اتکائی تا پایان مدت بیمه نزد خود نگاه می‌دارد.

اکنون بازگردیم به رأی شورای عالی مالیاتی. در این باب چند نکته اساسی قابل ذکر است:

۱. هر چند سود حاصل از سرمایه‌گذاری حق بیمه از امور غیرقابل اجتناب و ضروری عملیات بیمه‌ای است، با این حال با عمل بیمه که قبول رسیک است تفاوت اصولی و ماهیتی دارد. عمل اصلی بیمه گر قبول رسیک و جبران زیانهای احتمالی است و فایده اصلی عمل بیمه گری تفاوت بین حق بیمه‌های دریافتی از یکسو و خسارات پرداختی و سایر هزینه‌های بیمه گری

از سوی دیگر است.

ولی در کنار این فعالیت اصلی از آنجاکه منابع مالی قابل توجهی تحت عنوان ذخیره، سپرده و حق بیمه نزد بیمه گر می‌ماند و وجودی که در فاصله بین دریافت حق بیمه و جبران زیان در اختیار وی است، بیمه گر طبعاً مبادرت به سرمایه‌گذاری از محل این وجود

می‌کند تا باحداکثر استفاده از منابع مالی هم تحصیل درآمد کند و هم این که بتواند حق بیمه‌های اقتصادی تری به جامعه ارائه نماید. با همچه این احوال این رشتہ از فعالیت بیمه‌گران کاملاً جنبه سرمایه‌گذاری دارد که از حیث ماهیت با عمل بیمه گری به شرحی که گفته‌یم متفاوت است و مشکل بتوان عنوان «معاملات اتکائی» را بر آن صادق دانست.

۲. واگذاری رسیک به بیمه گر اتکائی و قبول رسیک از بیمه گر مستقیم خارجی معمولاً عمل متقابل نیست. به عبارت دیگر، بیمه گری اتکائی عملیات پایاپایی به حساب نمی‌آید که در مقابل

داده‌ای، ستانده‌ای مشابه دریافت شود، بلکه در این خصوص عامل تعیین کننده توان نگهداری ریسک از سوی بیمه‌گر مستقیم در بازار بیمه محل فعالیت وی است و حجم و میزان قبولی و واگذاری ریسک توسط وی براساس این عامل مشخص می‌شود. روند کنونی بازارهای جهانی بیمه انتکائی به این قرار است که کشورهای اروپائی و آمریکا و کانادا معمولاً در مقام قبول کننده ریسک و مالک جهان سوم در مقام واگذارنده ریسک قرار دارند.

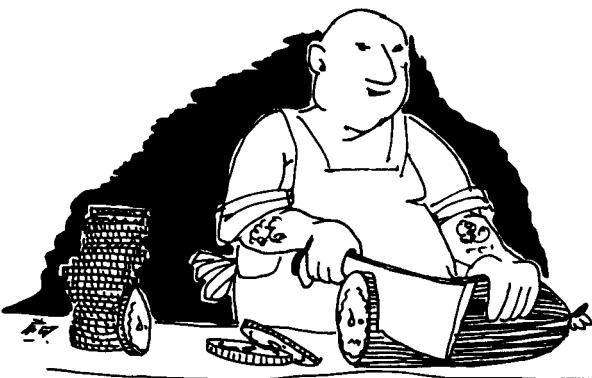
۳. معمولاً واگذاری ریسک، توزیع مجدد آن بین بیمه‌گران انتکائی متعددی را به دنبال دارد. هر بیمه‌گر انتکائی ممکن است مجدداً به واگذاری بخشی از تعهد قبول کرده به بیمه‌گر انتکائی دیگر اقدام کند. در نتیجه زنجیره‌ای از توزیع ریسک بالحلقه‌های متعدد پدید می‌آید و بیمه‌گر مستقیم فقط

بیمه‌گر انتکائی طرف قرارداد خود را می‌تواند بدرسی شناسائی کند.

۴. قوانین و مقررات کشورهای مختلف در مورد مالیات بردرآمد های بیمه‌ای با یکدیگر تفاوت دارند و تا امروز مقررات متحده‌شکلی که بازارهای جهانی بیمه از آن تبعیت کنند تدوین نشده است. در نتیجه این جنبه قصیه را باید بر حسب نوع درآمد و مالیات و کشورهای مختلف به طور جداگانه مورد بررسی قرار داد.

۵. بازار بیمه ایران به رغم تمايل بیمه‌گران این کشور به نگهداری بیش از حد ریسک، بازاری است که از تعادل و توزیع مناسب و همگونی ریسک در انواع مختلف بیمه برخوردار نیست و بخصوص در سالهای اخیر با تجدید ارزیابی سرمایه‌ها و وابستگی صنایع به ماشین‌آلات و تکنولوژی وارداتی نیاز مرم به واگذاری بخشی از ریسکهای خود به بازار انتکائی جهانی دارد. در نتیجه

به نظر می‌رسد رأی اکثریت هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی از حیث حکمی که متضمن آن است بالمال با آنچه در باب، ماهیت سود سپرده حق بیمه، واقعیات عینی بازار و جنبه مصلحتی قضیه بیان داشتیم حائز انطباق بیشتری باشد.



می‌توان پیش‌بینی کرد که در آینده حجم سپرده حق بیمه‌اتکائی ما به سبب این گونه واگذاریها روبه افزایش نهد.

در مقابل هرچند بیمه‌گران ایرانی خصوصاً بیمه‌مرکزی ایران از سالهای پنجماه به بعد اقدام به قبول ریسک از خارج کرده‌اند، ولی قراردادهای انتکائی قبولی به طور عمده‌از نوع مزاد خسارت است که معمولاً مشمول سپرده حق بیمه‌اتکائی نمی‌شود.

در چنین اوضاع و احوالی آثار مالی رفتار متقابل کشورهای خارجی قابل مقایسه با معافیتی که ما داده‌ایم نخواهد بود تا این بابت تصور از دست دادن امتیاز مالی مساوی را به خود راه دهیم، و از این جنبه قضیه که بگذریم مسئله مؤثرتری مطرح می‌شود و آن این که خودداری از اعطاء معافیت مشابه و متقابل سبب کاستن از جاذبه بیمه‌های انتکائی واگذاری مؤسسات بیمه‌ایرانی خواهد بود که احتمال گسترش

آن در آینده وجود دارد. نتیجه گیری: با توجه به مجموع آنچه گفته شد به نظر می‌رسد رأی اکثریت هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی از حیث حکمی که متضمن آن است (صرفنظر از مقدمه واستدلال اقامه شده) بالمال با آنچه در باب ماهیت سود سپرده حق بیمه، واقعیات عینی بازار و جنبه مصلحتی قضیه بیان داشتیم حائز انطباق بیشتری باشد.

ضمناً تصور می‌رود با صدور رأی شوری به هر حال توجه بیمه‌گران خارجی به مسئله جلب و سبب شود لاقل در کشورهایی که معافیت مالیاتی برای حق بیمه انتکائی بیمه‌گران ایرانی برقرار شده، این معافیت به سپرده چنان حق بیمه‌های نیز تعییم داده شود.



# گزیده‌های تاریخی پیرامون مالیات

عین الله علاء

این نشریه در نظر دارد با استفاده از منابع اصیل تاریخ مطالبی را که با امور مالیاتی جوامع گذشته، بویژه جامعه ایرانی، مرتبط باشد انتخاب و به خوانندگان گرامی عرضه کند. برای شماره نخست بخشی را از کتاب پرآوازه جامع التواریخ اثر رشید الدین فضل الله بن عماد الدّوله بن علی نویسنده، مورخ، پژوهشک و سیاستمدار نامدار ایرانی عهد مغول برگزیده‌ایم که مانند سایر فضول کتاب دانسته‌های پر ارزشی را در این باب عرضه می‌دارد. شایسته ذکر است که علمای تاریخ معاصر جامع التواریخ را همواره به عنوان مهم‌ترین منبع تاریخ مغول مورد استفاده و استناد قرار داده‌اند.

رشید الدین در این قسمت از کتاب خود نخست اوضاع آشفته مالیات‌گیری دور ان مغول را، که در عین حال آئینه تمام نمای سیستم ظلم الوده مدبریت و کشورداری به شیوه جباران مغولی است، ترسیم نموده و سپس به اصلاحات غازان خان نواده هولاکو و پادشاه مسلمان شده مغول در این زمینه پرداخته که چگونه بر اثر تدبیر وی آن وضع آشفته پایان یافته و تشخیص و وصول مالیاتها سروسامان گرفته و رفع ستم از مؤذیان به عمل آمده است. نویسنده کتاب امید بسیار به این اصلاحات و امتداد آثار آن بسته و بر این باور بوده است که آیندگان به عدل و انصاف خوبی خواهند گرفت و اگر وصف مظالم گذشته را بشنوند تصور خواهند کرد مبالغه و گزاره است. لکن مدت زیادی از فوت غازان خان نگذشته بود که ستم ابوسعید سلطان دیگر مغول گریبان رشید الدین را گرفت و او را به جهان باقی روانه ساخت.

آینده که بواسطه عدل و انصاف پادشاه اسلام<sup>۱</sup> مردم آسوده و مرقه گرددند اینگونه مشقات به دست فراموشی سپرده خواهد شد و کودکان و کسانی که از این پس به جهان می‌آیند آن ظلم و تقدی را به چشم نمیدهند و تصور خواهند

برای آنکه نثر بالتبه پیجیده و اصطلاحات ناآشنای کتاب خواننده را با دشواری رویه و نکند سعی شد مطالب متن به انشاء ساده‌تر امروزی و با استفاده از اصطلاحات زمان حاضر منعکس شود، و از سوی دیگر برای گزینش از درازی مقال در مواردی شیوه اختصار و تلخیص پیش گرفته شده است.

## حکام ولایات و مالیات

کرد که ما گرافه‌گویی کردی‌ایم.  
ولایات کشور از حیث پرداخت مالیات در گذشته با وضعی آشفته و اسف بار و بعده بودند و پادشاه جهان<sup>۲</sup> این وضع را ترمیم و اصلاح کرد. داستان چنین بود که مالیات هر ولایت را به صورت مقاطعه به حاکم آن ولایت می‌سپرندند و او حق داشت انواع معینی از

مخالف روا می‌داشتند سبب خرابی ولایت می‌شد و مردمان را تهییدست و آواره غربت می‌ساخت. این ماجراها را به کوتاهی یاد خواهیم کرد و در مورد آن به شرح و بسط نخواهیم پرداخت، زیرا درست است که در زمان حاضر خوانندگان می‌دانند که آن مظالم و ستمها چندین برابر چیزی بوده است که ما حکایت می‌کنیم، لکن در

نخست برخی داستانها و اوضاع و احوالی را حکایت خواهیم کرد تا نشان دهیم در ولایات مالیات و حقوق دیوانی را به چه صورت می‌گرفتند و چگونه سوء تدبیر وزیران و انواع ظلم و تقدی که به بهانه‌های

## هر چند دیوان

علی القاعده باید می‌دانست که اصل مالیات هر ولایت به چه میزان است تا به آن میزان برات بکشند، لکن هیچ مراعاتی از این بابت نمی‌شد و مداماً بروات بر عهده ولایات می‌نوشتند. وزیران و نواب دولت خود می‌دانستند که با این کار وجهی عاید نخواهد شد، اما برای دفع الوقت و از سرباز کردن افراد و خوش آیند مقاضیان به این کار ادامه می‌دادند و برآنان متنّت می‌نهادند که این بروات را به خاطر شما می‌نویسیم و بدین حیله ایشان را خوشنده روانه می‌داشتند.



از سوی دیگر با تظاهره دوستداری پادشاه به وی اظهار می‌داشتند که محصلان یعنی مأموران دریافت مالیات بسیاری به ولایات فرستاده شده‌اند تا عواید را به خزانه آورند. اما در همان حال به ولایات می‌نوشتند که تنها وجود خاصی را به محصلان<sup>۳</sup> و صاحبان بروات پردازنند، و این وجود به طور عمده شامل سهم وزیران و نواب بود. بدین ترتیب وزراء و نواب به مقصود خود رسیده و این‌گونه وجود را نقداً دریافت می‌داشتند و دیگر پرداخت‌ها در بوته تعویق و ابهام می‌ماند.

ضمناً وزیر با حاکم ولایات تبانی داشت و نشانی خاصی معین کرده بود که تا آنرا در حواله یانامه نمی‌دیدند و جهی پرداخت نمی‌کردند و فرستادگان و محصلان و صاحبان بروات سرگردان باز می‌گشتد و بار دیگر وزیر برآنان متنّت نهاده نامه دیگر بیارت دیگری برایشان صادر می‌کرد. حاکم ولایت نیز که نهانی دست در دست وزیر داشت، از حمایت وی برخوردار بود و با اطمینان خاطر به ظلم و چپاول ادامه می‌داد.

همه‌ساله بخش قابل توجهی از مالیات‌ها صرف هزینه فرستادگان می‌شد و مردم متوجه می‌ماندند که چرا حاکم اموال را چنین تلف می‌کند. آنان از این معنی غافل بودند که حاکم به منظور سیاه بازی آن شیوه را پیش گرفته تا از طرفی به بهانه مخارج فرستادگان پرداخت‌های جدیدی را بر عهده مردم گذارد و از سوی دیگر دو

درآمدهای مالیاتی را وصول کند، ضمن آنکه پرداخت هزینه‌های را هم بر عهده می‌گرفت. اما حاکم ولایت سالانه چند برابر مالیات مقرر از مؤذیان می‌ستاند و به نفع خویش ضبط می‌کرد. روش کار چنین بود که حاکم ابتدا مالیات جمعی خود را وصول می‌کردد و سپس در هر زمان که فرستاده‌ای برای انجام مأموریتی یا مطالبه وجه و سایر نیازمندیها به ولایت می‌آمد حاکم به بهانه همین مطلب مالیات مضاعفی بر عهده مؤذیان قرار می‌داد و از آنان مطالبه می‌کرد.

از این همه درآمدها که از

مردم وصول می‌شد هیچ‌گاه سهمی به خزانه و اصل نمی‌گردید و مالیات ولایات به بهانه تأمین هزینه‌های مقرر پرداخت حواله‌های مرکز متفرق و سر به نیست می‌شد. در ایالت خراسان همواره شمار زیادی از حواله‌ها پرداخت نشده می‌ماند. فرستادگان و صاحبان حواله‌ها و بروات به دیوان مراجعته می‌کرند و جواب می‌شینند که مالیات ولایت وصول نشده است. بار دیگر از مرکز برای این گروه دستور پرداخت می‌نوشتند که باید وجوده ایشان تأدیه شود و باز این جماعت به ولایت می‌رفتند و مجدداً مسئله هزینه‌های آنان مطرح می‌شد و حاکم به این بهانه پرداخت مالیات‌های جدیدی را بر عهده مردم مقرر می‌داشت و به آنان می‌گفت شما خود می‌بینید که چندین فرستاده در اینجا لنگرانداخته‌اند و اگر تأمین در آمد از ناحیه مردم صورت نگیرد نمی‌توان مطالبات فرستادگان را برأورده ساخت. هیچ آفریده‌ای را جرأت آن نبود که به حاکم بگوید پرداخت مطالبات آنان بر عهده تو است که مالیات‌ها را اول سال به چند برابر میزان حقه دریافت کرده و از میان بردادی.

از مالیات‌های جدید که به چنان بهانه‌هایی وصول می‌شد حاکم و ایادی وی دو ثلث را بین خود تقسیم می‌کردد و یک ثلث هم صرف هزینه‌های فرستادگان می‌شد و در پایان نیز بدون دریافت وجه اصلی باز می‌گردیدند «و چندان بر این گونه آمد و شد کردنی که آن بروات در دست ایشان کهنه شدی».



فایده ندادی و عاقبة الامر  
قرض دار از این ملک بگریختی.  
بر اثر این اوضاع و  
احوال اکثر مردم ولايت جلای  
وطن می کردند و در ولايتهای  
غربت ساکن می شدند. آنگاه  
فرستادگانی برای جمع آوری  
افراد فراری گسیل می شدند و اگر  
به آنان دسترسی پیدا می کردند  
چند برابر مالیات مورد مطالبه را  
بوزور دریافت می کردند. با این  
حال کسی به ولايت خویش  
بازنمی گشت و کسانی هم که در  
دیار خود مانده بودند از ترس  
مأموران مالیه درهای منازل خود  
را با سنگچین مسدود کرده از راه  
بام آمد و شد می کردند. مأموران  
مالیاتی افراد بدنهادی را به  
جاسوسی می گماردند تا محل



اختفای مردم را بشناسند و آنان را دستگیر کنند و اگر به مردان  
دسترسی نبود زنان ایشان را گرفته چون گله گوسفند پیش انداده  
 محله به محله می برند و فریاد و فغان به آسمان می رفت. بسیار اتفاق  
می افتاد و ما خود دیدیم که مأمور مالیه دنبال مؤذی به پشت باش  
می رفت و او را دنبال می کرد و رعیت از ترس چنان می گریخت که  
از بام بزرگ می افتاد و پایش می شکست.

«و از جمله این ولايات ولايت یزد چنان شده بود که اگر  
کسی در تمام دیههای آنجا می گردید قطعاً یک آفریده را  
نمی دید که با او سخن گوید یا حال راهپرس و معدودی چند که  
مانده بودند دیده باشی معین داشتند چون از دور یکی را بیدی اعلام  
کردی جمله در کهربیز<sup>۹</sup>ها و میان ریگ پنهان شدنی.»

در اکثر شهرها مردم درهای منازل را از زیر زمین قرار  
می دادند و راه گذر بسیار باریک درست می کردند تا باشد که  
فرستادگان به خانه ایشان فرود نیابند. چه اگر این فرستادگان به خانه  
شخصی وارد می شدند صرف نظر از اینکه فرش و رختخواب و  
وسائل دیگر را پاره و کهنه می کردند، هر چه می خواستند  
بر می داشتند و اگر صاحب خانه اندک خواراک و پول یا هیمه ای  
جمع کرده بود همه را می ستاندند و درهای خانه ها را به جای هیزم  
می سوزانیدند.

سه برابر هزینه های انجام شده را  
به حساب دیوان منظور دارد و بدان  
عنوان مالیات را واریز نکند.  
اما مخارجی که باید از  
 محل مالیاتها پرداخت می شد،  
مانند حقوق کارکنان و مخارج  
آبادانی ولايت و غيره را از ده  
دینار دو دینار هم نمی دادند و  
چون مطالبه می کردند اگر در آغاز  
سال بود بهانه می آوردند که  
نخست باید سهم خزانه را داد و  
چون مدته می گذشت می گفتند  
موقع افزایش درآمد پرداخت  
خواهیم کرد؛ و چون همواره  
فرستادگان و مأموران دریافت  
مالیات حاضر بودند حاکم بهانه  
می آورد که ابتدا باید کار آنها را  
انجام داد. از این بهانه ها چندان  
می آورند که حقوق بگیران و

مقرری بگیران و امثال ایشان از اول تا آخر سال به امید فردار وزگار  
بس می برند و با بر هنگی و گرسنگی می ساختند. برخی از آنان که  
زرنگ تر بودند به نواب حاکم متول شده حق خود را به یک نیمه یا  
کمتر می فروختند و اگر کسی تا همین اندازه توفیق حاصل می کرد  
فرد خوش اقبالی به حساب می آمد و دیگران که به کلی محروم مانده  
بودند بروی حسد می برند.

این حرکات و اعمال را همه وزرای پیشین دنبال می کردند،  
ولی از همه فزون تر صدرالدین چاوی که در این شیوه بسیار ماهر  
بود «این مفسدت و نالنصافی را به عیوق<sup>۴</sup> رسانید و به کلی کار  
ملکت و ولايت داری به زیان برد و در عهد او هیچ آفریده وجه  
براتی از ولايتی نتوانست ستد و هیچ مستحق ادراری<sup>۵</sup> و مرسومی به  
حق خود نرسید، چه تمامت بروات و حوالات او محض عشوه<sup>۶</sup> و  
فریب بود». بسیار اتفاق می افتاد که درویشان و مستحقان و مشایخ  
ازوی درخواست کمک می کردند و او بر اینکه به پانصد دینار برای  
شخصی می نوشت که در عمر خود هر گز صد آقچه<sup>۷</sup> ندیده بود و نام  
این کار را سخاوت می نهاد. مرد بی نوا به امید پانصد دینار پولی  
قرض می کرد و برای تهیه اسب و مایحتاج راه صرف می کرد و آنگاه  
«چندان در پی تحصیل آن وجوه تردد کردی که او را شیخی  
فراموش شدی و بیگی و محصلی و عوانی<sup>۸</sup> بیاموختی و هیچ

هر سال چندین هزار زیلو  
و رختخواب و دیگر وظروف و  
وسایل مردم به این ترتیب به  
غاراًت می‌رفت و اسب و الاغ در  
باغهای رعیت می‌انداختند و با غی  
که ظرف بیش از ده سال به  
زحمت آباد شده بود به یک روز

خراب می‌شد و اگر تصافاً چار پای مأموران در کهربایز باغ می‌افتاد  
صاحب باغ را گرفته چند برابر بھای حیوان را از روی می‌ستاندند.  
دیوار باغها را می‌انداختند و درختان را برای هیزم می‌بریدند.

در بعضی ولایات شمار این مأموران و غلامان و وابستگان  
ایشان چندان بود که در برابر هر فرد رعیت دوتن از این جماعت قرار  
داشتند. در سال ۱۹۱۱ هجری قمری که در ولایت یزد علی خواجه  
پسر عمر شاه سمرقندی حاکم بود یکی از مالکان به ده خود به نام  
فیروز آباد می‌رود که از بزرگ‌ترین دهات یزد بوده است. سه شبانه  
روز می‌ماند و می‌گردد، اما هیچ آفریده‌ای را از مردم ده نمی‌بیند و  
در مقابل هفده نفر مأمور مالیه در میانه ده نشسته و دشتبانی و دور عیت  
را از صحراء گرفته و آورده به ریسمان آویخته و می‌زندند تا محل  
اختفای دیگران را لوبدند. برای همه مأموران و نوکران ایشان باید  
خوراک و شراب و شاهد تهیه می‌کردند.

این اوضاع و احوال مدتها جویان داشته تا آنکه غازان خان  
به فکر اصلاح آن بر می‌آید و به جای تنبیه مستقیم افراد، در صدد  
بر می‌آید روش کار را عوض کند به نحوی که دست حکام ولایات  
از تصرف در مالیاتها قطع شود و بهانه‌ای برای تعدی پیدا نکند.  
مثل ایشان مثل رو به است که گفت به هزار و یک حیله خلاص  
خود را از سگ تو نام و بهترین آن یک است که نه من او را بینم و نه  
او مرا». پس فرمان داد تا هر ولایتی یک ممیز جلد و زرنگ برود  
و ده به ده را بتویس و میزان مالیات هر ده را معین کند و در بند کم و  
زیاد نباشد تا رعایا خوشحال شوند. پس از آن فرمان داد که احدي از  
مأموران بر از محل مالیات صادر نکند و اگر تخلف شود حاکم  
که اجازه این کار را داده به یاسا خواهد رسید<sup>۱۰</sup> و دست نویسنده  
برات بریده خواهد شد. سپس در آغاز هر سال دیوان بزرگ در  
مرکز کشور براساس صورت تهیه شده بروات مخصوص صادر کرده  
و به امضاء و مهر دیوان بر ساند و آنها را به ولایات بفرستند تا رعیت  
آن را به دوقسط به صاحب جمعی که در هر ولایت منصوب شده  
تحویل دهد. آنگاه صاحب جمع مقداری از عواید مالیاتی را در  
برابر بروات ممهور به مهر خاص می‌پردازد و باقی را به خزانه  
می‌فرستد. ضمناً دستور داد تا حقوق و مواجب مأموران را نیز به

نقده تمامی بدنهند. در نتیجه هر  
دینی به میزان بدھی خود واقع  
است و می‌داند که کسی حق  
مطالبه زائد بر آن را ندارد.  
پس از صدور این فرمان  
حاکم رود را از توابع  
همدان تصویر کرد که این یکی نیز

مانند احکام قبلی است و اجازه داد تا مأمور بر اتی چند بنویسد. حکم  
شد که حاکم را به یاسا بر ساند و نویسنده برات را دست ببرند. حاکم  
با خبر شد و از ترس متواتر گشت و صادر کننده برات را پس از  
مدتی در نهادن گرفته دست بریدند

در نتیجه این سیاستها بسیاری از ساکنان دهات و شهرها که  
فراری بودند به موطن خود بازگشتد و خانه‌ای که قیمت آن صد  
دینار بود به هزار دینار رسید و اموال و لایات از وجوده ضرایخانه هم  
بیشتر شد. هر سال دو سه نوبت وجوده مالیاتی را بدون عندر و علت به  
خزانه می‌آوردند. از سویی تولید کشاورزی نیز رونق گرفت چنانکه  
غله سال قبل هنوز در اینبار باقی است.

### پی‌نویسها

- |   |                      |
|---|----------------------|
| ۱. و. غازان خان                         | ۷. واحد بول          |
| ۲. متصدیان وصول مالیات                  | ۸. مأمور اجرای دیوان |
| ۳. فقات                                 | ۹. نام ستاره‌ای است  |
| ۴. مجازات کردن و به ویژه به قتل رسانیدن | ۱۰. مقری و مستمری    |
| ۵. وعده دروغ و فرب                      | ۶. وعده دروغ و فرب   |

## نکته

بخشنامه شماره ۴۶۸۶ / س ۲ / ۲۵۹۸ - ۱۵/۵/۱۳۲۴ وزارت کشور

وزارت پست و تلگراف و تلفن  
به طوری که از سفارت کبرای شوروی به وزارت امور خارجه اطلاع داده‌اند،  
مقامات ایرانی که از جمع آوری مالیات و بدهی اتباع ایران و مؤسسات با آنها  
مساعدت نمایند. سفارت تأمینه اشعار داشته‌اند نظر به اینکه مسئله جمع آوری  
مالیات و بدهی اتباع ایران و مؤسسات از مسائل داخلی ایران می‌باشد، فرمانده‌ی  
نیروی شوروی در ایران نمی‌تواند اجرای وظیف و وزارت دارائی را در وصول  
مالیات به عهده بگیرد. حواهشند است مقرر فرمائید در صورتی که از طرف  
نمایندگان آن وزارت در این باب تقاضای از مقامات شوروی شده باشد موضوع  
را منوجه بوده و چنین تقاضایی ننمایند.

رونوشت برای اطلاع و افاده به اداره پست و تلگراف و تلفن ابلاغ می‌شود.  
به جای وزیر پست و تلگراف و تلفن

(مجموعه فوانین سال ۱۳۲۴، نشریه روزنامه رسمی کشور، صفحه ۳۲۴).

باری طلبیدن از همایه‌ها برای وصول مالیات دیگر نور است!  
حالا چرا وزارت پست و تلگراف و تلفن؟





# سیاستهای مالی برای کنترل آلوودگی

ترجمه دکتر محمد توکل

## یک تجربه بین‌المللی

این گفتار ترجمه‌ای است از مقاله‌ای که به قلم گلن پ. جنکیتس (Glenn P.Jenkins) و رانجیت لامچ (Ranjjit Lamech) در شماره ۱۰ جلد ۴۶ بولتن سال ۱۹۹۲ دفترین‌المللی دانش اطلاعاتی مالیاتی به چاپ رسیده است. جنکیتس مدیریت برنامه مالیاتی بین‌المللی دانشگاه هاروارد و برنامه ارزیابی واداره سرمایه‌گذاریهای مؤسسه توسعه بین‌المللی هاروارد را بر عهده دارد و لامچ مشاور بانک جهانی است. در این مقاله رابطه مالیات باسائل محیط‌زیست به نحو جالبی مورد بحث قرار گرفته که امیداست توجه علاقمندان را به خود جلب کند. به سبب طولانی بودن مقاله بخش بعدی آن در شماره آنی مجله به چاپ خواهد رسید. به همین دلیل این مقاله اندکی کوتاه‌شده است.



معرفی می‌کند که می‌تواند برای ارزیابی انگیزه‌های مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد. در این قسمت سعی شده است از روشن مقایسه‌ای تعدیلات ساختاری و قانونی لازم در مورد انگیزه‌های مالیاتی ارائه شود. تعدیلاتی که می‌تواند سبب بالا رفتن میزان اثر بخشی و کارآئی آن انگیزه‌ها باشد.

کنترل آلوڈگی

انگیزه‌هایی که از طریق سیستم مالیاتی قابل اعمال است، بسته به اینکه فوائد آنها را بر چه اساس در نظر بگیریم، و نیز از لحاظ این که فایده بخشی آنها در چه زمانی مورد توجه است و سرانجام از لحاظ قبود و شرایطی که برای استفاده از آنها باید در نظر گرفته شود، با یکدیگر اختلاف داشته و از این نظر قابل تقسیم بندی است.

## انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلو دگی

رامی توان با بررسی قوانین و مقررات مالیاتی کشورهای صنعتی آسیا، اروپا و امریکای شمالی طبقه‌بندی کرد. ما به طور خاص انگیزه‌های مندرج در قوانین مالیاتی کشورهای زیر را مورد بررسی قرار داده‌ایم: ژاپن، کره، سنگاپور، تایوان، فرانسه آلمان، هلند، انگلستان، کانادا و ایالات متحده آمریکا.

هر چند از لحاظ نحوه محاسبه و میزان فایده مالیاتی حاصل از انگیزه‌های مورد بحث بین این کشورها اختلاف وجود دارد، ولی به هر حال فهرست کلی انگیزه‌های اعمال شده در ممالک مذکور عبارت است از: استهلاک شتابی (معجل)، اعتبارهای مالیاتی سرمایه‌گذاری، قبول

انواع گسترهای از ابزارهای صرفاً مالی را می‌توان برای مقابله با آلودگی به کار برد، هرچند که این ابزارها در همه موارد با شیوه‌های مطلوب انگیزه‌ها مطابقت ندارد. ساختار مالیات‌های برداشتم مشتمل بر نرخهای مالیاتی، نحوه تعیین پایه مالیات، رابطه بین مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی و مقررات مربوط به زیان مؤدیان می‌تواند در کنترل آلودگی مؤثر واقع شود.

مالیات، رابطه بین مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی و مقررات مربوط به زیان مؤدیان - می تواند در کنترل آلدگی مؤثر واقع شود. در مورد مالیاتهای غیرمستقیم اعمال نرخهای دوگانه بر فرآورده ها یا مواد مصرفی می تواند آثار مرتبط با آلدگی پدید آورد. مثلاً اگر بر فرآورده های نفتی مالیات غیرمستقیم با نرخ بالاتر وضع شود، این کار می تواند سبب استفاده بیشتر از زغال سنگ شود و درنتیجه آلدگی زیاد تری به بار آورد.

در این بررسی محتوی و شکل انگیزه‌های مالیاتی مربوط به محیط زیست و آثار اقتصادی و زیست محیطی آنها را مورد بحث قرار می‌دهیم. ترتیب مقاله چنین است:

بعش یکم شامل طبقه‌بندی منظمی است از انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری به‌منظور کنترل آلودگی در چند کشور منتخب صنعتی آسیا، اروپا و امریکای شمالی. بخش دوم تئوری مربوط به انگیزه‌های مذکور را مورد گفتگو قرار می‌دهد. منظور از این بحث ایجاد چارچوبی برای تشخیص ضعفهای ساختاری و آثار منفی عملکرد این انگیزه‌ها است. قسمت سوم معیارهای را

در چند دهه گذشته ضمن بررسیهای مربوط به سیاست حفظ محیط زیست اهمیت انگیزه‌های مالیاتی به عنوان ابزاری برای کاهش آلودگیها مورد توجه قرارگرفته است. این ابزارها شامل ترکیبی از مالیاتهای زیست محیطی، انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در زمینه‌های مربوط به محیط زیست، مالیات بر مصرف و سیستم استرداد علی الحسابهای مالیاتی، است.

در انتخاب این انگیزه‌ها برآورده از هزینه‌ها و منافع روشهای جایگزین صورت می‌پذیرد که نتیجه آن در تصمیم‌گیری و رفتار افراد، مؤسسات و دولتها مؤثر است و با توجه به آن انتخاب شیوه‌هایی که از جهت حفاظت محیط زیست ارجح باشد می‌سرمی شود. به طور خلاصه کاربرد این روشهای مفهوم استفاده از نیروها و عوامل بازار و رعایت آمیزه‌ای از ملاحظات اقتصادی و زیست محیطی درامر تصمیم‌گیری است.

انواع گسترهای از ابزارهای صبر فا  
مالی را می توان برای مقابله با آزادگی به کار  
برده، هر چند که این ابزارها در همه موارد با  
شیوه های مطلوب انگیزه های بازار پایه  
مطابقت ندارند. ساختار مالیاتهای بردرآمد -  
مشتمل بر نرخهای مالیاتی، تحویله تعیین پایه



می توانند در صورت تقاضای شرکتها موافقت کنند که عمر مفید دارائیها به سبب قدیمی شدن مدل آنها از حد قانونی کوتاه تر شود. در این صورت محاسبه استهلاک سالان قبل با توجه به کمتر شدن عمر مفید تجهیزات تجدید می شود و رقم استهلاک اضافی در سال جاری به هزینه گذارده می شود.

از رواج افتادن و منسخ شدن تجهیزات، در مجموع انگیزه های سرمایه گذاری جالبی برای خرید وسایل کنترل آلدگی به وجود می آورد. ولی قانون مالیات بر شرکتها راپن اعتبار مالیاتی به این منظور پیش بینی نکرده است.

قسمتی از هزینه ها به عنوان کسور در محاسبه مالیات یا بخشودگی قسمتی از مالیات متعلق و تعویق مالیات.

راپن مقررات اساسی مربوط به مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی در یک رشته قوانین که



۳. استهلاک شتابی ویژه در آغاز کار. طبق روش «استهلاک ویژه اولیه» بخشی از بهای تهیه تجهیزات مورد نظر در اولین سال استقرار آنها به هزینه گذارده می شود. نمونه نرخهای این گونه استهلاک به شرح زیر است:

- تسهیلات معین برای جلوگیری از آلدگی: ۲۵ درصد قیمت.

- کارخانه های واجد شرایط مجهز به وسایل ضد آلدگی و کارخانه های دارای کارائی در مصرف انرژی و برخی ماشین آلات که در مصرف انرژی صرفه جویی دارند: ۱۸ درصد قیمت.

محاسبه استهلاک اولیه ممکن است به طریق معمولی صورت پذیرد، به این ترتیب که مبلغ آن از ارزش دفتری دارائی مربوط کسر شود. در این صورت مانده

۱. استهلاک عادی. اغلب دارائیها مشمول استهلاک عادی را بر حسب موافقت اداره دارائی مربوط می توان با استفاده از شیوه های استهلاک به خط مستقیم، استهلاک مانده نزولی و یا هر روش استهلاکی دیگر مستهلك ساخت. از نظر حسابداری شرکتها می توانند مبالغ استهلاک را از ارزش دفتری دارائیها کسر و یا به حساب ذخیره استهلاک منظور کنند.

استهلاک واردہ در دفتر شرکت تا حد معینی به عنوان رقم قابل کسر از درآمد پذیرفته است و استهلاکات زائد بر آن را می توان به سالهای بعد نقل و همراه استهلاک هر سال به عنوان رقم قابل کسر در محاسبه مالیات منظور کرد.

۲. کوتاه کردن عمر مفید دارائیها بسب از رواج افتادن و منسخ شدن. مقامات مالیاتی

برخی جنبه عمومیت داشته و بعضی دیگر به موارد خاص مربوط می شود، گنجانیده شده است. مهمترین قانون در مورد شرکتها قانون مالیات بر شرکتها است که یک سلسله تصویبات های هیئت دولت و بخشنامه های وزارتی در خصوص آن صادر شده است.

ترکیبی از انگیزه های مالیاتی به شکل استهلاکات و به هزینه نهادن قیمت دارائیها معین که مشتمل بر تجهیزات کنترل آلدگی نیز می باشد، در مقررات کشور راپن پیش بینی شده است. اثرات مقابل نرخ استهلاک عادی بعلاوه قبول بخشی از قیمت خرید تجهیزات به عنوان هزینه قابل قبول در آغاز کار و همچنین استفاده از ارافق مربوط به



ارزش در مالهای بعد خود به خود مشمول استهلاک کمتر خواهد بود. طریقه دیگر این است که مبلغ استهلاک در حساب ذخیره استهلاک منظور شود، بی آنکه ارزش دفتری تقلیل یابد. در این صورت باعمال نرخ استهلاک عادی در مالهای بعد رقم استهلاک نسبت به حالت اول بیشتر خواهد شد.

این اجزاء انتخاب به سرمایه‌گذاران امکان می‌دهد بین استفاده از استهلاک معمولی یا به هزینه‌گذاران فوری بخشی از بهای پرداختی، یکی را برگزینند و بر این اساس می‌توانند برنامه‌ای را در پیش‌گیرند که با وضع نقدینگی ایشان تناسب بیشتری داشته باشد.

## کره

در قانون مالیات بر شرکهای کره دستورالعملهای اساسی راجع به نحوه گزارش درآمد و مالیات پیش‌بینی شده است. قانون خاصی به نام قانون کنترل معافیتها و اقلام قابل کسر وجود دارد که در آن هم انگیزه‌های مالیاتی معینی پیش‌بینی شده و هم این که سایر انگیزه‌ها و تحفیقات مقرر در دوازده قانون دیگر تحت نظم و ضابطه درآمده است. ضمن این قانون دو نوع مقررات خاص در نظر گرفته شده که به طور مستقیم و غیرمستقیم مختص انگیزه‌های مالیاتی برای کنترل آلدگی است:

**اولاً، یک اعتبار مستقیم** در مورد سرمایه‌گذاری که معادل ۳ درصد (و درمورد تجهیزات و وسایل ساخت‌کرده ۱۰ درصد) ارزش سرمایه‌گذاری انجام شده است. این اعتبار محدود به شرکهای کره‌ای یا مقیم است، و به سرمایه‌گذاری در مورد تسهیلات و تجهیزاتی که برای افزایش بازدهی کار، افزایش صرفه‌جویی در انرژی، جلوگیری از آلدگی و

حوادث غیرمتوجه کار گذارده شده مربوط می‌شود.

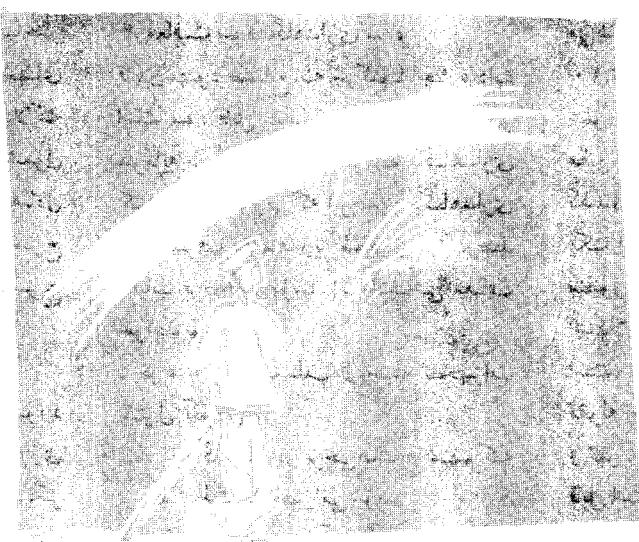
مورد دیگر که جنبه غیرمستقیم دارد حق انتخاب بین روش استهلاک شتابی و اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری است. ازین حق کسانی می‌توانند استفاده کنند که فعالیت تازه‌ای را با بهره‌گیری از تکنولوژی جدید ثبت شده در کره یا به وجود آمده از سوی مؤسسات موردنایید وزارت‌خانه‌های دارائی و علوم و تکنولوژی آغاز کنند. این گونه سرمایه‌گذاران می‌توانند یکی از دو شیوه زیر را انتخاب کنند:

(الف) استفاده از اعتبار مالیاتی ۳ درصد (و درمورد ماشین آلات ساخت کرده ۱۰ درصد) نسبت به ارزش دارائی‌های

جدید؛ و یا

(ب) اعمال یک نرخ استهلاکی ۳۰ درصد (و در مورد ماشین آلات ساخت کرده ۵۰ درصد) نسبت به قیمت تهیه ماشین آلات در نخستین سال تهیه آنها.

این نوع انگیزه‌ها را غیرمستقیم نامیدیم، از آن رو که مقررات مربوط به آن، سرمایه‌گذاری برای مقابله با آلدگی را صریحاً به عنوان تکنولوژی جدید ذکر نکرده است. ولی قانون از این بابت جنبه عام دارد و چنان تفسیر می‌شود که تکنولوژی کنترل آلدگی را نیز در بر می‌گیرد.



در قانون مالیات بر شرکهای کره سه روش محاسبه استهلاک پیش‌بینی شده است: روش خط مستقیم، روش مانده نزولی و روش واحد تولید. یکی از دو روش نخست درمورد دارائی‌های عینی ثابت مؤسسه، که تجهیزات کنترل آلدگی نیز جزء همین گروه است، قبل انتخاب است. دارائی‌های دینی (ناملموس) تابع روش استهلاک به خط مستقیم است و روش درصد تولید فقط در مورد حقوق معدنی به کار می‌رود.

## سنگاپور

در این کشور انگیزه‌های چندی برای فعالیتهای مورد توجه دولت پیش‌بینی شده است، ولی تا آنچه که به سرمایه‌گذاری در زمینه کنترل آلدگی محیط مربوط می‌شود هیچگونه امتیاز مالیاتی خاصی به چشم نمی‌خورد. اهداف و استراتژی سنگاپور در زمینه سرمایه‌گذاری بر ایجاد تکنولوژی بسیار پیشرفته در زمینه تولید، حمل و نقل، مخابرات، توریسم، تجارت و خدمات فکری متمرکز است. (خدمات فکری شامل خدمات کامپیوتری، مالی، بهداشتی و مشاوره‌ای است).

صرفنظر از مسئله نبود امتیازات برای سرمایه‌گذاری‌های کنترل آلدگی، اصولاً مقررات مربوط به استهلاک با سخاوت و دست و دلبازی تنظیم شده است. همه طبقات مالیات دهنده می‌توانند در صورت تمایل هر گونه کارخانه یا تجهیزات خود را ظرف سه سال که از سال پس از خرید شروع می‌شود مستهلاک سازند.

برای آن که جذب این اتفاقیات استهلاکی تسهیل شود اجازه داده شده است که اگر بخشی از استهلاک مجاز در یک سال بسی استفاده به ماند، بدون محدودیت و به ازاء سود سوابات آنی تهاتر شود.



سرمایه پرداخته شده شرکت تجاوز کند، در سال تجاری بعد شرکت موظف خواهد بود آن را به عنوان سود سهام بین شرکاء تقسیم کند و اگر چنین تقسیمی صورت نپذیرد سود جمع آوری شده زائد بر نصف سرمایه جزء درآمد مشمول مالیات شرکت منظور خواهد شد.

۵. تعویق مالیات سود سهام هرگاه سود سهام مربوط به سهام جدید الانتشار شرکت باشد و از محل سودی تعلق

بگیرد که شرکت برای مقاصد انجام شده دربند ۴ فوق نگاهداری کرده، در آن صورت مالیات بر سود این گونه سهام تا زمان فروش سهام به تأخیر می‌افتد.

#### فرانسه

احكام کلی انگیزه‌های مالیاتی در قانون عمومی مالیاتها پیش‌بینی شده است. هر دو روش استهلاکی خط مستقیم و مانده نزولی قبل اعمال است، ولی در مورد کارخانه و ماشین آلات معمولاً روش خط مستقیم به کار بوده می‌شود. با این که نرخهای رسمی برای استهلاک پیش‌بینی نشده ولی در صدهای معمول در تجارت و صنعت در محاسبه به روش خط مستقیم قبل قبول تلقی می‌شود. این نرخها برای ماشین آلات بین ۱۰ تا ۲۰ درصد است. استهلاک باید با عمر مفیدی که معمولاً برای یک فعالیت معین در نظر گرفته می‌شود تناسب داشته باشد، ضمن این که مراجع مالیاتی معمولاً یک ارافق ۲۰ درصدی را در این مورد منظور می‌دارند.

استهلاک شتابی برای برخی از دارائیها مجاز است. تجهیزات کنترل آلوودگی نیز از همین مقوله است. تأسیسات غیرمنقول تصفیه آب و تهویه در سال نخست تا ۵۰ درصد ارزش قابل استهلاک است.

قانون فرانسه انگیزه‌های سرمایه‌گذاری چندی پیش‌بینی کرده است که از آن جمله

یکی از مشخصات جالب قانون آلمان تعریف تجهیزات کنترل آلوودگی حائز شرایط برای استفاده از استهلاک شتابی است. حائز شرایط بودن مبتنی بر درصد استفاده تجهیزات برای کنترل آلوودگی است. طبق این تعریف، تجهیزات و وسائل حائز استحقاق عبارتند از آنهایی که حداقل ۷۰ درصد از کاربردشان برای مقابله با آلوودگی هوا، آب یا سروصدما باشد.

حداکثر اعتبار مالیاتی در هر سال نباید از

۵۰ درصد مالیات تجاوز کند، و اگر بیشتر بود مانده قابل انتقال به سالهای بعد برای یک دوره چهار ساله است.

۳. اعتبار مالیاتی بابت بهای خرید سهام سرمایه‌گذارانی که سهام با نام «صنایع مهم تکنولوژیک» (شامل صنایع توسعه و تجهیزات کنترل آلوودگی) را خریداری کنند می‌توانند ۲۰ درصد بهای پرداختی از این بابت را به عنوان اعتبار مالیاتی در ازاء مالیات بردرآمد خود به حساب آورند، و اگر میزان این اعتبار بیش از مالیات صاحب سهم باشد می‌تواند مازاد اعتبار را تا چهار سال به سوابع آتی منتقل کند.

۴. معافیت سود نگاهداری شده قانون بهبود صنایع به شرکتها اجازه داده است سود قابل تقسیم را تا میزان دو برابر سرمایه پرداخت شده شرکت نگاهداری کنند و در صورتی که این سود نگاهداری شده صرف مقاصد زیر شود از ۱۰ درصد مالیات بردرآمد مؤسسات انتفاعی معاف خواهد بود:

- خرید وسایل مختلف از جمله تجهیزات کنترل آلوودگی.

- سرمایه‌گذاری در برخی صنایع مهم که توسط دولت مشخص می‌شود.  
طبق قانون مالیات بردرآمد اگر در یک سال این گونه سود نگاهداری شده از نصف

در این کشور توجه خاص نسبت به سرمایه‌گذاری در زمینه تجهیزات کنترل آلوودگی و صرفه‌جوئی در اسرائیل نخستین بار در سال ۱۹۷۰ به هنگام تتمید قانون تشویق صنایع صورت پذیرفت. در حال حاضر انگیزه‌های مالیاتی در ارتباط با این امر ضمن قانون بهبود کیفیت صنایع منظور شده است. انگیزه‌های کنترل آلوودگی پیش‌بینی شده در این قانون عبارتند از: استهلاک شتابی، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری و تعویق مالیات.

#### ۱. استهلاک شتابی (معجل)

قانون پیشین صنایع استهلاک تجهیزات کنترل آلوودگی را به مدت دو سال مجاز داشته بود. طبق قانون کتونی بهبود کیفیت صنایع شتاب استهلاک برخی سرمایه‌گذاری‌ها به مدتی معادل نصف عمر مفید مقرر در قانون مالیات بردرآمد اجازه داده شده است. هر چند در متن قانون صریحاً نامی از تجهیزات کنترل آلوودگی به میان نیامده ولی عبارات ماده مربوط کاملاً روش است و این گونه تجهیزات را هم دربر می‌گیرد. طبق این ماده:

«نظر به الزامات ناشی از تعديل ساختار صنایع و بهبود نظام عملیاتی و روش‌های تولید، اجازه داده می‌شود که در استهلاک ماشین آلات و تجهیزات صنایعی که مشمول مقررات این قانون شناخته شده‌اند معادل نصف عمر مفید دارائیهای ثابت به شرح مقرر در قانون مالیات بردرآمد تسریع صورت پذیرد».

#### ۲. اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری

این اعتبارات از ۵ تا ۲۰ درصد در مورد سرمایه‌گذاری تجهیزات یا تکنولوژی مربوط به کنترل آلوودگی و چند منظور دیگر برقرار شده است. حداقل سرمایه‌گذاری در هر سال مالیاتی ۶۰۰۰۰۰ دلار است و



ساخت. در صورت کاربرد روش مانده نزولی حداقل نرخ ۳۰ درصد و از آن خط مستقیم ۱۰ تا ۱۲ درصد است.

استهلاک در مورد دارائیهای که به منظور حفظ محیط زیست (مقابله با آلدگی هوا، آب، سر و صدا وغیره) به کار می‌رود مجاز دانسته شده است. در آغاز کار می‌توان ۶۰ درصد از قیمت این گونه دارائیها را به هزینه منظور کرد و در سالهای بعد نیز نرخ ۱۰ درصد استهلاک تا مستهلك شدن

کامل قیمت دارائی ادامه خواهد داشت.

یکی از مشخصات جالب قانون آلمان تعریف تجهیزات کنترل آلدگی حائز شرایط برای استفاده از استهلاک شتابی است. حائز شرایط بودن مبتنی بر درصد استفاده تجهیزات برای کنترل آلدگی است. طبق این تعریف، تجهیزات و وسائل حائز استحقاق عبارتند از آنهایی که حداقل ۷۰ درصد از کاربردشان برای مقابله با آلدگی هوا، آب یا سر و صدا باشند. در قانون آلمان هیچگونه اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری پیش‌بینی نشده است.

#### هلند

در این کشور استفاده از هر نوع روش استهلاکی مناسب مجاز است، مشروط بر این که با اصول مقبول حسابداری و رفارم صحیح شغلی مطابقت داشته باشد. هر روشی که انتخاب شود باید به طور ثابت دنبال شود. ضمناً می‌توان از روشهای گوناگون برای انواع مختلف دارائیها استفاده کرد. در عمل مؤذیان معمولاً از روش

می‌توان ارفاقها و بخودگی‌های مالیاتی منطقه‌ای را نام برد. مقررات مربوط ذکر صریحی از سرمایه‌گذاری در مورد تجهیزات کنترل آلدگی برای استفاده از این انگیزه‌ها به عمل نیاورده است، ولی در عمل برخی از آنها به منظور کاهش بار آلدگی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

قانون فرانسه انگیزه‌های سرمایه‌گذاری چندی پیش‌بینی کرده است که از آن جمله می‌توان ارفاقها و بخودگی‌های مالیاتی منطقه‌ای را نام برد. مقررات مربوط ذکر صریحی از سرمایه‌گذاری در مورد تجهیزات کنترل آلدگی برای استفاده از این انگیزه‌ها به عمل نیاورده است، ولی در عمل برخی از آنها به منظور کاهش بار آلدگی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

کاربرد نتایج حاصل از امتیازات مالیاتی در فرانسه بر حسب نوع صنایع، منطقه و مشخصات تولید تفاوت می‌کند و به این دلیل اظهار نظر درباره آن دشوار است.

#### آلمان

قانون مالیات برداشتم آلمان هزینه کردن اولیه یا استهلاک شتابی وسائل و تجهیزات کنترل آلدگی را مجاز دانسته است. مبنای استهلاک قیمت تهیه یا ساخت تجهیزات است. بنایه قاعده کلی اموال غیرمنقول فقط با استفاده از روش خط مستقیم قابل استهلاک است، ولی دارائیهای ثابت منقول را می‌توان با بهره‌گیری از هر یک از روشهای خط مستقیم، مانده نزولی سه برابر و روشهای مبتنی بر تولید مستهلك



استهلاک به خط مستقیم استفاده می‌کند که مراجع مالیاتی هم عموماً آن را می‌پذیرند. نسخ استهلاک ماشین آلات و تجهیزات بین ۱۰ تا ۲۰ درصد است.

استهلاک شابی و معافیتهای سرمایه‌گذاری که طبق قوانین قبلی برقرار شده بود اکنون جای خود را به اعتبارات سرمایه‌گذاری داده است. سرمایه‌گذاریهای مربوط به کنترل آلدگی معروف به «سرمایه‌گذاری برای اجرای سیاستهای محیط زیست» می‌تواند از اعتبارات بین ۳ تا ۱۵ درصد با توجه به نوع دارائی استفاده کند.

تولید وسائل و فرآورده‌های مفید برای حفاظت محیط زیست و اجرای تکنیکهای مربوط به همین زمینه شامل برخی بخشودگیها و استفاده از وامهای خاصی است. همچنین در سورد پروژه‌هایی که به منظور ترویج و استفاده از برنامه‌های صحیح محیط زیست به مورد اجراء گذاشته می‌شود کمکهای مالی معنی‌پیش‌بینی شده است. این پروژه‌ها باید شامل توسعه ماشین آلات، سیستمها و تکنیکهای مؤثر در رفع یا کاهش آلدگی باشند.

لایحه‌ای در دست بررسی است که هزینه کردن فوری و کامل هر گونه سرمایه‌گذاری برای تهیه دارائیهای مؤثر در ایجاد محیط پاکیزه‌تر را مجاز دانسته است. به موجب این قانون قیمت وسائل کنترل آلدگی را می‌توان در همان سال اول خرید به طور کامل به هزینه برد.

انگلستان در این کشور انگیزه‌های مالیاتی

سرمایه‌گذاری به منظور نصب تجهیزات کنترل آلدگی در مؤسسات تولیدی پیش‌بینی نشده است. یگانه هزینه قابل قبول در زمینه مقابله با آلدگی مخارج بستن میدانهای نفتی (یا بخشی از میدان) است، به نحوی که حداقل تأثیر را در محیط زیست به جای گذارد.

ولی در عوض قانون انگلستان از لحاظ انگیزه‌های مالیاتی برای پروژه‌های تحقیق و توسعه در زمینه تکنولوژی و تجهیزات کنترل آلدگی بسیار سخاوتمندانه تنظیم شده است. در این زمینه

## دو رشته مقررات زیر تنظیم شده است:

۱. اعتبار مالیاتی برای تحقیق و توسعه در امر محیط زیست: سازمان محیط زیست در سال ۱۹۸۸ برنامه تکنولوژی حفظ محیط زیست را طراحی کرد. طبق این طرح دولت باید تا ۵۰ درصد هزینه پروژه‌های تحقیقاتی صنایع را که هدف آن بهبود استانداردهای محیط زیست باشد تأمین کند.

۲. هزینه کردن فوری مخارج سرمایه‌ای تحقیق و توسعه: «شرکتهایی که برای تحقیقات علمی (اعم از زمینه‌های زیست محیطی و غیرآن) سرمایه‌گذاری می‌کنند می‌توانند ۱۰۰ درصد هزینه‌ها را در محاسبه مالیات منظور کنند، مشروط بر این که شرکت کار تجاری خود را در خصوص این گونه هزینه‌ها آغاز کرده یا در شرف آغاز کردن باشد.

### کانادا

انگیزه‌های پیش‌بینی شده در سیستم مالیاتی کانادا هم مالیات فدرال و هم مالیات ایالت را در بر می‌گیرد. کبک، انтарیو و

آلبرتا، سه ایالتی که در قراردادهای ایالتی - فدرال در زمینه مالیات اشخاص حقوقی شرکت ندارند، از روش دولت فدرال در مورد قبول مخارج سرمایه‌ای تجهیزات کنترل آلدگی تبعیت می‌کنند. سیستم قبول هزینه‌های سرمایه‌ای در کانادا کلاً براساس روش «یک کاسه» عمل می‌کند. در این روش دارائیها به گروههای مختلف تقسیم می‌شوند و مجموع ارزش هر گروه یک کاسه می‌شود و سپس برای هر یک از این کاسه‌ها یا طبقات دارائیها ارقام قابل کسر منظور می‌شود.



طبق قانون مالیات بردرآمد کانادا مؤدیانی که دارائیهای کار نکرده تهیه می‌کنند که به طور عمدۀ اختصاص به جلوگیری، کاهش یا رفع آلدگی آب یا هوا در خصوص سه نوع فعالیت مذکور در زیر دارد می‌توانند از وزارت محیط زیست تقاضا کنند باستهلاک این دارائیها به نرخ شتابی موافقت کنند. این سه نوع فعالیت به شرح زیر است:

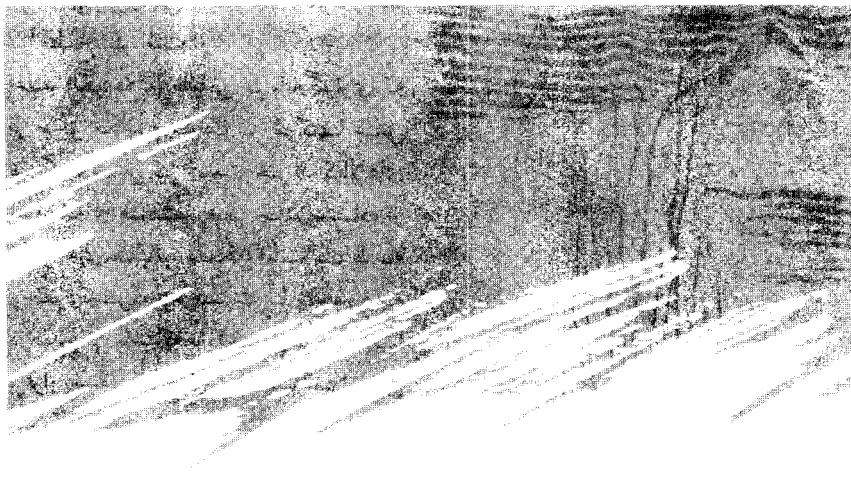
- عملیات انجام شده در کارگاههای ساختمانی احداث شده قبل از سال ۱۹۷۴.
- عملیات انجام شده در کارخانه‌هایی که پیش از سال ۱۹۷۴ در دست ساختمان بوده است.

- عملیات انجام شده با استفاده از تجهیزات منقول در پروژه‌های شروع شده پیش از سال ۱۹۷۴.

قانون مالیات بردرآمد کانادا برای عملیات سال ۱۹۷۴ به بعد پیش‌بینی مشابهی به عمل نیاورده و به این ترتیب تعداد مؤدیانی که از این اجازه قانونی استفاده می‌کنند هر بار که یکی از عملیات آغاز شده قبل از ۱۹۷۴ خاتمه می‌پذیرد کمتر و کمتر می‌شود. با این احوال موافقت وزارت محیط زیست نسبت به تجهیزات کنترل آلدگی و مخارج انجام شده در این طریق همچنان ادامه دارد.

در سیستم تقسیم دارائیها به طبقات که قبلاً اشاره شد وسائل و تجهیزات کنترل آلدگی آب در طبقه یا-گروه ۲۴ و تجهیزات آلدگی هوا در طبقه ۲۷ قرار می‌گیرد. در هر دو حالت نرخ شتابی استهلاک ۲۵ درصد برای سال اول تهیه دارائی، ۵۰ درصد برای سال دوم و ۲۵ درصد برای سال سوم است. بنابراین، دارائیهای خریداری شده برای کاهش یا رفع آلدگی آب و هوا ظرف مدت سه سال کاملاً قابل استهلاک است.

در ایالات کبک و انتاریو اعتبارات مالیاتی برای خرید ماشین‌آلات ساخت و عمل آوردن فرآورده‌ها پیش‌بینی شده است که شامل تجهیزات کاهش و کنترل آلدگی



واحدهای مربوط به فرایندهای تولیدی مختلف که معیار وسیعی است صورت می‌پذیرد، و این به آن معنی است که در یک کارخانه معین ممکن است همه دارائیها، به استثنای ساختمانهای کارخانه، در یک طبقه واحد منظور شود. ضمناً بین ماشین‌آلات و تجهیزات مورد استفاده برای کنترل آلدگی و مقاصد دیگر تفاوتی وجود ندارد.

سرمایه‌گذاری (بخش دوم) تحلیلی از انگیزه‌های مالیاتی

انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلدگی در چند کشور پشتاز صنعتی و جدیداً صنعتی شده را می‌توان در چند گروه وسیع تقسیم‌بندی کرد. رایج‌ترین این انگیزه‌ها استهلاک شتابی و اعتبارات مالیاتی است. برای تعین کارائی هزینه در خصوص این گونه مقررات لازم است بینیم در ارزیابی و طراحی انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلدگی و آسیهای محیط زیست چه معیارهایی را باید مورد توجه قرار دهیم.

الف) ساقه و زمینه

انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری امیزاسات مالیاتی خاصی هستند که معطوف به خرید کالاها و خدمات سرمایه‌ای هستند. در کاربرد این انگیزه‌ها علاوه بر پیشبرد اهداف زیست محیطی؛ بهبود اشتغال، بازده، سرمایه‌گذاری، قابلیت تولید، قدرت رقابت

نو می‌شود. بودجه سال ۱۹۹۱ ایالت کبک پروژه‌های نوآوری در زمینه تکنولوژی محیط زیست را مشمول انگیزه‌های مالیاتی تحقیقات و توسعه قرارداد، که از جمله اعتبار مالیاتی به شکل استداد مالیات را می‌توان نام برد. ایالت انتاریو نیز انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در زمینه تجهیزات ساخت و عمل آوردن فرآورده‌ها و وسائل کنترل آلدگی منظور داشته است.

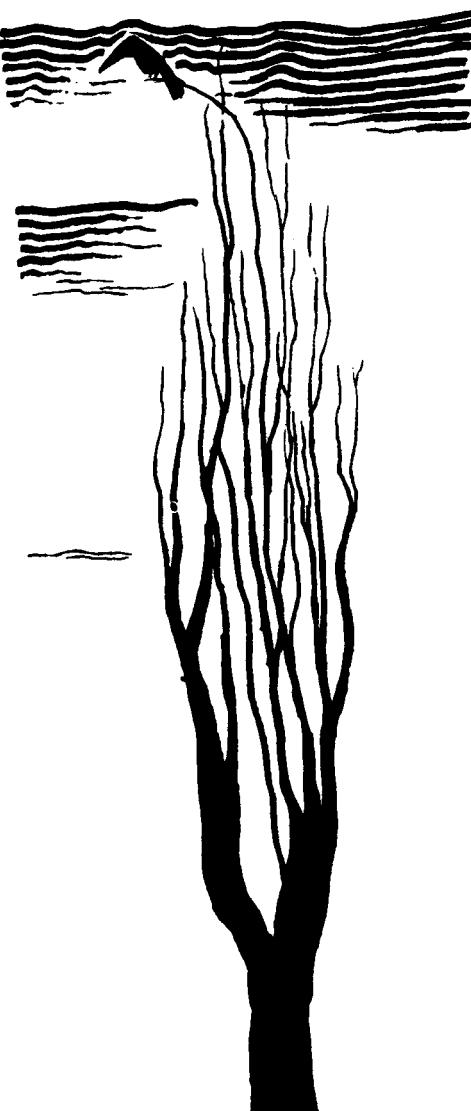
ایالات متحده امریکا

قانون مالیات بردرآمد امریکا انگیزه‌های مالیاتی خاصی برای سرمایه‌گذاری در زمینه کنترل آلدگی پیش‌بینی نکرده است. در گذشته نوعی اعتبار سرمایه‌گذاری برای خرید پاره‌ای دارائیهای قابل استهلاک منظور شده بود که در مورد دارائیهای جدید از سال ۱۹۸۵ به بعد منسوخ شد.

استهلاک سود کارخانه و تجهیزات بر پایه «سیستم بازیافت تسریعی هزینه‌ها» مصوب سال ۱۹۸۱ (با اصلاحات قابل اجرا از ۱۹۸۶) محاسبه می‌شود. دارائیهای تهیه شده پس از ۳۱ دسامبر ۱۹۸۶ را می‌توان بر حسب نوع دارائی ظرف ۳، ۵، ۷، ۱۵ و ۲۰ سال مستهلاک کرد. این دوره‌ها و روشها عیناً در مورد دارائیهای نو و مستعمل هر دو جاری است.

طبقه‌بندی دارائیها بر حسب





بین‌المللی، پژوهش و پیشرفت تکنولوژیک نیز مطمح نظر است.

اغلب انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری که از طریق مکانیزم مالیات بر شرکتها عمل می‌کند مبتنی بر قیمت خرید کالاهای سرمایه‌ای هستند. هر چند استفاده از انگیزه‌های مالیاتی ممکن است منوط به وجود سودویژه مثبت یا محدود به درصدهایی باشد که به دلخواه واضعین آنها برقرار شده، با این حال در ماهیت امراساس این گونه تشویقات مالیاتی همان بهای خریددار ایها است.

یک تفاوت عمده بین امتیازات مالیاتی کنترل آلدگی و امتیازات مالیاتی مربوط به اهداف دیگر در این است که سرمایه‌گذاری برای تجهیزات نوع اول که استفاده از تخفیفات مالیاتی را میسر می‌سازد معمولاً جنبه داوطلبانه ندارد. در زمینه انگیزه‌های عمومی مالیاتی، مؤسسه سرمایه‌گذار مختار است که سرمایه‌گذاری موردنظر را انجام بدهد یانه. ولی در مرور انگیزه‌های مالیاتی به دلیل کنترل آلدگی، نصب سخت‌افزار مخصوص کاهش آلدگی اغلب از نظر رعایت استانداردهای مقرراتی و آثیت‌نمایه‌های مربوط به تحصیل پروانه امری ضرور و اجتناب ناپذیر است.

ولی از جیث اجرائی و تأثیر در نقدینگی، تفاوتی بین انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری برای کنترل آلدگی و انگیزه‌های سرمایه‌گذاری برای تجهیزات دیگر وجود ندارد سیاستگذاران در همه جهان به برقراری این گونه امتیازات مالیاتی ادامه می‌دهند، زیرا از نظر آنان امتیازات مذکور بین ملاحظات زیست‌محیطی و نگرانیهای مربوط به حفظ قدرت رقابت صنعتی موازن به برقرار می‌سازد. علاوه بر این، برقراری تخفیف مالیاتی شیوهٔ مصلحت آمیزی است برای استمار سویسیدی که از این طریق به برخی فعالیتهای موردنظر داده می‌شود.

امتیازات مالیاتی و یا چنانکه اغلب عنوان می‌شود، «هزینه‌های مالیاتی» امتیاز سیاسی بزرگی نسبت به سایر سویسیدهای نقدی

هنگام بررسی تشویقات مالیاتی برای کنترل آلدگی و مقررات زیست محیطی مرتبط با آن باید به این نکته مهم توجه داشت که آیا بر اثر اجرای این امتیازات مالیاتی میزان خالص آلدگی افزایش خواهد یافت یا خیر. البته همه اشکال مقررات زیست محیطی در صورت ترکیب با انگیزه‌های مالیاتی سبب افزایش خالص در میزان آلدگی نمی‌شود. در زیر دو نمونه را برای روشن شدن مطلب بررسی می‌کنیم.

استاندارد صرفاً تکنولوژیک: برحسب این استاندارد شرکت موظف می‌شود به اقتضای فرایند تولید از تکنولوژی خاصی استفاده کند. مثلاً ممکن است نیروگاهها ملزم شوند دستگاههای گوگردزدایی و تعریق با کارائی معینی نصب کنند. در این مثال تمام اثری که انگیزه سرمایه‌گذاری برای کنترل آلدگی به جا می‌گذارد این است که هزینه کلی سرمایه‌گذاری احداث کارخانه و تجهیزات را کاهش می‌دهد. از آنجا که سرمایه‌گذار نمی‌تواند تأسیسات تولیدی خود را به کار

دارد. زیرا امتیازات مالیاتی معمولاً تحت پوشش انجام می‌گیرد و به عنوان اقلام هزینه در بودجه دولت وارد نمی‌شود.

ب) آثار زیست محیطی انگیزه‌های سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلدگی انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری تجهیزات و تکنولوژی کنترل آلدگی همواره سبب نمی‌شود مسئله کاهش آلدگی که هدف مطلوب این انگیزه‌ها است به طور فعال دنبال شود. به عبارت دیگر، با این که انگیزه مالیاتی ممکن است به دلیل سخت‌افزار ویژه کنترل آلدگی برقرار شده باشد، ولی همین سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلدگی می‌تواند سبب ازدیاد فعالیتهای آلدۀ کننده (یعنی ساخت و تولید



پیاندازد مگر آنکه وسایل کنترل آلدگی را هم نصب کند، لذا به نظر اقیمت این وسایل جزئی از مجموع هزینه سرمایه‌گذاری مؤسسه است. وی هیچگونه انگیزه‌ای برای کاهش آلدگی ندارد، زیرا وظیفه خود را که همان نصب تجهیزات معین بوده است، انجام شده می‌بیند. در نفس امر انگیزه سرمایه‌گذاری مؤسسه تلقی می‌شود.

چنین وضعی سبب می‌شود که امکان افزایش آلدگی نسبت به حالت فرضی

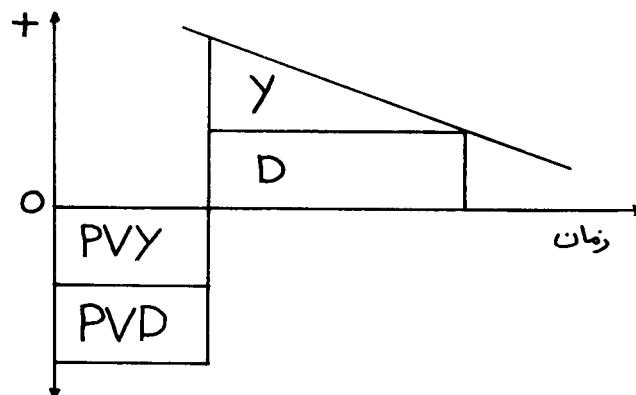
نباشد تخفیف مالیاتی به وجود آید. به عبارت دیگر، افزایش مارژینال آلدگی میزان خالص آلدگی را بالاتر می‌برد.

استاندارد اجرایی: به موجب این استانداردمؤسسه می‌تواند از حق انتخاب وسیعی بین انواع روشها برای رسیدن به کاهش مطلوب در میزان

آلدگی استفاده کند. مثلاً استانداردمورد بحث ممکن است محدودیتی از لحاظ حد اکثر واحدهای آلدوده‌سازی مجاز در واحد از زمان مقرردارد، ضمن این که مداخله‌ای در انتخاب شیوه‌های نیل به این هدف به عمل نمی‌آورد و از این جهت بی طرف می‌ماند.

در این صورت مؤسسه می‌تواند هزینه مارژینال کنترل آلدگی از یک سو و منافع تولید کالا را که توأم با آلدوده‌سازی است از سوی دیگر با توجه به دو حالت محاسبه کند. یکی این که برای کنترل آلدگی اقدامی نکند و در همان حال مقدار بسیار کمی از فرآورده‌های توأم با آلدگی (نظیر فولاد و برق) تولید کند. حالت دیگر این که انواع تکنولوژی کنترل آلدگی را به کاربرد و همراه آن تولید فرآورده‌ها را افزایش دهد. ولی در هر دو حالت موظف است مانع افزایش آلدگی از حد مجاز شود.

درست است که در این حالت هم انگیزه‌ای برای کاهش آلدگی در بین نیست، ولی انگیزه‌ای هم برای انجام عملی که مولد آلدگی بیشتر باشد وجود ندارد.



مورد سرمایه‌گذاری برای کنترل آلدگی اگر انگیزه مالیاتی در زمینه نوع سرمایه‌گذاری بی طرف نباشد سبب انحراف در گزینش تکنولوژی مناسب می‌شود و این

انحراف هزینه اقتصادی کنترل آلدگی را کلّاً بالا می‌برد. بی طرفی کیفیتی است که از لحاظ آثار رفتاری انگیزه‌های مالیاتی حائز اهمیت است. «انگیزه بی طرف مالیاتی آن است که موجود سرمایه‌گذاری «مشمول» با بازده ناچیز اجتماعی نباشد، در حالی که از انگیزش سرمایه‌گذاریهای «مشمول» دیگر با بازده اجتماعی بالا قاصر است.»<sup>۱</sup>

(سرمایه‌گذاری مشمول آن است که مقررات

انگیزه‌های مالیاتی موربد یعنی شامل آن باشد).

دارایهای قابل استهلاک مولد درآمد طی عمر مفید خود موربد برداری قرار گرفته و جریان مستمری از درآمد را عاید مؤسسه می‌کنند، که البته این درآمد خالص است و در بین آن استهلاک را باید منظور داشت (درآمد خالص + استهلاک =  $Y + D$ ) ارزش کنونی این درآمد را می‌توان با معادله  $PVY + PVD$  نشان داد.

#### پی‌نویسها

۱. این تعریف که نویسنده‌گان از مؤلف دیگری به نام آرنولد هاربرگر نقل کرده‌اند به صورت منفی بیان شده و اوصافی را نفی کرده که در انگیزه‌های مالیاتی نوع دوم وجود دارد. این نکته به آن می‌ماند که بگوئیم «خریزه خوب آن است که غیرشیرین نباشد». با این حال، منظور روشن است و درک آن دشوار نیست، ضمن این که نویسنده تعریف مثبتی از انگیزه‌های بی طرف نیز در پایان همین بخش از مقاله آورده است که در سطور بعد به آن خواهیم رسید - م.

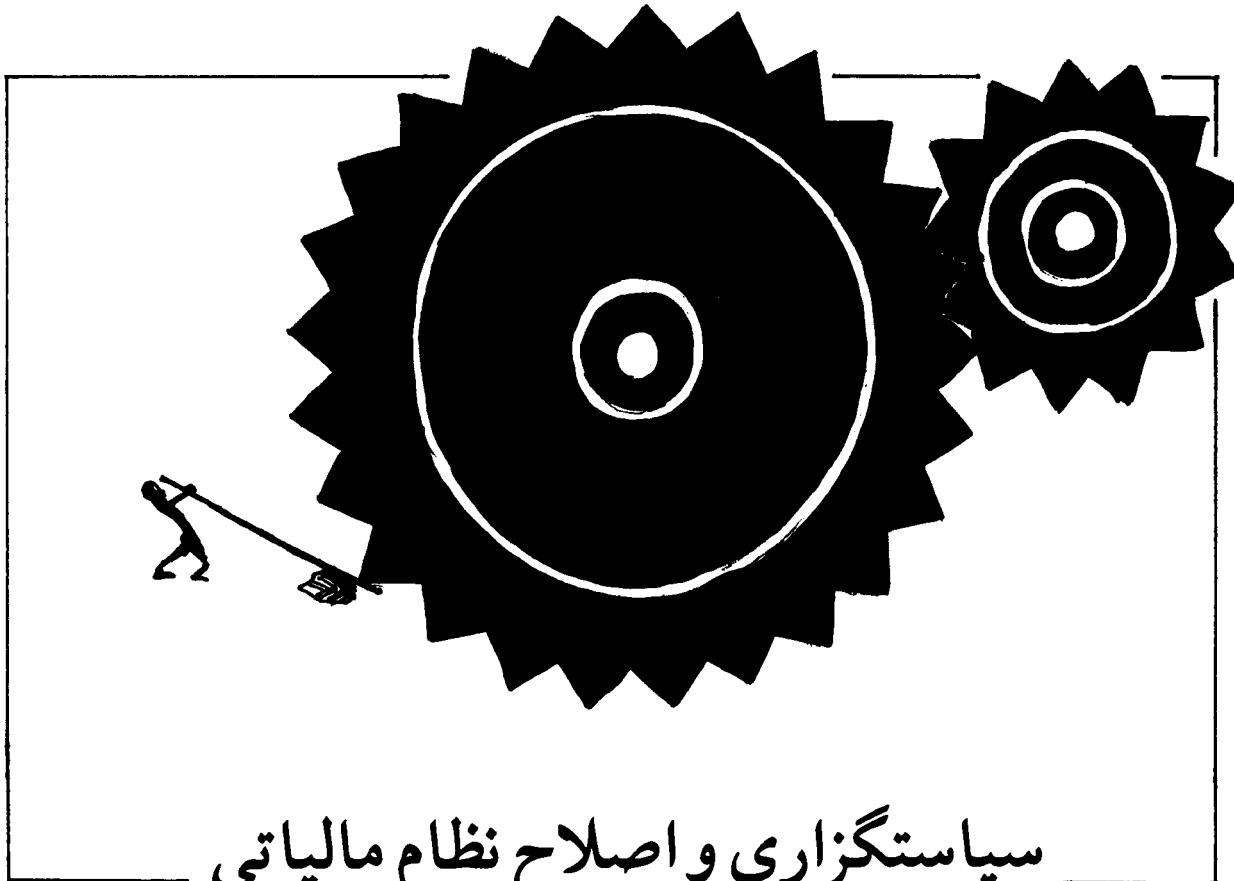
هر دارایی برای استفاده در طول زمان فرسوده و خراب می‌شود و ارزش کنونی آن از دست می‌رود. مراجع مالیاتی این کاهش ارزش رامی پذیرند و اجازه می‌دهند مبلغ استهلاک آن از درآمد کسر شود. ولی باید بین استهلاک مالیاتی با استهلاک واقعی دارایهای که حاصل استفاده از اموال است

تفاوت قائل شد. این کاهش واقعی ارزش را «استهلاک اقتصادی» می‌نامند و ارزش فعلی همین نوع استهلاک است که در فرمول فوق با  $PVD$  نشان داده شده است.

برای آن که یک انگیزه مالیاتی به نحو کامل و مؤثری بی طرف باشد، باید برای آن دارایهایی که ارزش کنونی آنها مساوی است بار مالیاتی مساوی را تحمل کنند. به عبارت دیگر، سرمایه‌گذاری هایی که ارزش کنونی درآمد خالص آنها مساوی است باید ارزش کنونی مجموع بدھهای آنی مالیاتی آنها هم مساوی باشد.

۱. این تعریف که نویسنده‌گان از مؤلف دیگری به نام آرنولد هاربرگر نقل کرده‌اند به صورت منفی بیان شده و اوصافی را نفی کرده که در انگیزه‌های مالیاتی نوع دوم وجود دارد. این نکته به آن می‌ماند که بگوئیم «خریزه خوب آن است که غیرشیرین نباشد». با این حال، منظور روشن است و درک آن دشوار نیست، ضمن این که نویسنده تعریف مثبتی از انگیزه‌های بی طرف نیز در پایان همین بخش از مقاله آورده است که در سطور بعد به آن خواهیم رسید - م.





## سیاستگزاری و اصلاح نظام مالیاتی

نخست اینکه این ساختار پیچیده و غامض است، بدین معنی که مقررات مالیاتی هم برای مأموران و هم برای مؤذیان مبهم است و بسادگی قابل اجرا نیست. دیگر

اینکه ساختار مذکور فاقد کشش و انعطاف لازم است، بدین نحو که نسبت به رشد تولید ناخالص داخلی و اصلاحاتی که در سیاستگزاریهای مقطعی صورت می‌پذیرد واکنش لازم را نشان نمی‌دهد.

سومین خصلت این ساختار عدم کارآئی آن است، بدین مفهوم که درآمد مالیاتی مورد نظر دولت را تأمین نمی‌کند و علاوه بر آن اختلالاتی در امر تولید و تخصیص منابع و عوامل اقتصادی نیز پذید می‌آورد. این ساختار همچنین غیرعادلانه است و با اشخاص حقیقی و حقوقی که از نظر درآمد، دارائی و سایر امکانات وضع مشابهی دارند به صورت یکسان و برابر برخورد نمی‌کند بلکه مورد بهمودر رفتاری متفاوت و غیرسیستماتیک در پیش می‌گیرد. در چنین وضعی آن دسته از مؤذیان که توان مقابله با دستگاه مالیاتی را دارند بهترین انتفاع را در گریز از مالیات واقعی می‌برند.

در  
کشورهای در حال توسعه

محمد تقی نژاد عمران - علی اصغر شایانی

تجربیات اخیر کشورهای در حال توسعه در زمینه سیاست تعديل اقتصادی حاکمی از آن است که تغییر در نظام مالیاتی یکی از اجزاء اساسی هراستراتژی

جامع برای تعدیلات ساختاری و تسريع در رشد اقتصادی است. نظامهای فعلی مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بعضًا آثار نامطلوبی بر عوامل و بخش‌های اقتصادی داشته و اختلالات و آثار سوئی را در آنها باعث شده‌اند. بعضی از این آثار عبارتند از فرار سرمایه، عدم تعادل در تراز پرداختها، عدم کارآئی در تولید و در نهایت عدم تعادل و نابرابریهای مالی.

مطالعات عدیده‌ای در چگونگی ساختار مالیاتی این کشورها به عمل آمده است. همچنین در سمینارهای مختلف مسئله اصلاح و تغییر نظامهای مالیاتی در این کشورها مورد بحث قرار گرفته و علل موفقیت و شکست آنها برای راهنمایی سایر کشورها مشخص و معین شده است.

نتیجه این بررسیها بیانگر آن است که در اغلب کشورهای رو به توسعه ساختار مالیاتی واجد اوصاف نامطلوب چندی است.



توسعه با یکدیگر چه از نظر سطح مالیات<sup>۱</sup> و چه از نظر ترکیب مالیات<sup>۲</sup> متفاوت است. کمبود اطلاعات و اختلاف در تعاریف و همچنین عنوانی مالیاتها امر مقایسه بین ساختارهای مالیاتی کشورها را مشکل می‌سازد. با این احوال در بررسیهایی که به عمل آمده نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (G.D.P) در کشورهای در حال توسعه رقمی حدود ۱۷ درصد در سال (۱۹۸۵) بوده است. این رقم تقریباً نصف نسبت مالیات به تولید

در این گونه کشورها معمولاً<sup>۳</sup> اتكای بیش از حد روی مالیات بر بازارگانی خارجی (صادرات و واردات) صورت می‌پذیرد که در دراز مدت می‌تواند قدرت رقابت بین المللی مملکت را کاهش دهد. مالیات بر درآمد و دارائی و ثروت در این کشورها جزء کوچکی از کل عواید مالیاتی را تشکیل می‌دهد.

در این جوامع درآمدهای کشاورزی از شمول مالیات خارج است و از برخی درآمدهای دیگر نیز مالیات اخذ نمی‌شود و

### جدول شماره ۱

اختلاف بین سطح و ترکیب درآمدهای مالیاتی بر حسب مناطق (۱۹۸۵) (درصد)

کشورهای صنعتی	کشورهای در حال توسعه					سطح درآمد
	کشورهای لاتین	امریکای لاتین	آسیا	کشورهای افریقائی و شمال آفریقا	کشورهای خاورمیانه و زیر صحرا	
درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	۳۲	۱۸	۱۵	۲۳	۱۷	ترکیب مالیاتی
	۶۹	۴۶	۳۷	۵۶	۳۹	مالیات بر درآمد و ثروت
	۷	۱۰	۱۹	۱۹	۲۰	شرکتها
	۲۷	۵	۸	۱۳	۱۲	اشخاص
	۳۱	۲۰	۰	۸	۲	بیمه‌های اجتماعی
	۲	۲	۳	۳	۱	دارائی
	۲	۹	۷	۱۳	۴	سایر
	۳۱	۵۴	۶۳	۴۶	۶۱	مالیات کالاها و خدمات
	۱۷	۱۳	۱۶	۱۰	۱۵	مالیات بر فروش، ارزش افزوده
	۱۰	۱۷	۱۹	۷	۹	مالیات بر کالاهای انحصاری
مالیات بر بازارگانی خارجی	۲	۱۴	۲۱	۲۲	۲۶	واردات
	۰	۲	۲	۰	۸	صادرات
	۲	۸	۷	۷	۳	سایر

ناخالص داخلی در کشورهای صنعتی است.

نسبت هزینه‌ها به تولید ناخالص داخلی در کشورهای در حال توسعه نزدیک‌تر به چنین نسبتی در کشورهای صنعتی است. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی معمولاً<sup>۴</sup> با افزایش میزان درآمد سرانه افزایش می‌یابد. ولی در عین حال تفاوت و اختلاف شدیدی بین کشورها ملاحظه می‌شود. مثلاً همان‌طور که در جدول شماره ۱ آمده است، نسبت متوسط مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای جنوب صحرای افریقا که قاعده‌تاً کشورهای فقیر و کم‌درآمدی هستند با

در پاره‌ای ازین ممالک حتی از کارکنان بخش عمومی نیز مالیات گرفته نمی‌شود. در کتب قانون غالباً از مالیات بر ثروت، دارائی و زمین سخن به میان آمده است، ولی به دلیل نقص در طراحی یا عدم کفایت سازمان مالیاتی امکانات کافی برای وصول چنین مالیاتهای وجود ندارد.

نمونه ساختار مالیاتی کشورهای در حال توسعه ساختار و الگوی مالیاتی هر یک از کشورهای در حال



مالیاتها، توزیع مجدد درآمدها و تصحیح عدم تعادل در بازار است. سطح معنی از مالیات‌های نیل به این اهداف لازم است، ولی مالیاتها همواره با هزینه‌های از قبیل هزینه‌های مستقیم اداره و اجرای مالیات و هزینه‌های غیرمستقیم مرتب با عدم تخصیص مطلوب منابع و در نتیجه با چگونگی توزیع درآمد مواجه است. اصلاح و تغییر فرم مالیاتی غالباً به عنوان جزوی از تغییرات وسیع تر در قلب و مرکز برنامه‌های تعديل و ثبات اقتصادی بسیاری از کشورهای در حال توسعه انجام می‌پذیرد.

در سالهای اخیر از موارد و مشکلاتی که در برابر بسیاری از کشورهای در حال توسعه مطرح شده آن است که چگونه با گسترش سریع بخش عمومی برخورد کنند. برای حل این معضل به اصلاح نظام مالیاتی متولّ شده و در این زمینه دو بعد را موردنظر قرار داده‌اند. یکی آنکه به منظور تعديل ساختار اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی را به گونه‌ای طراحی کنند

که عوامل مخل و نامطلوب در انگیزه‌های اقتصادی را که حاصل آنها عدم کارآئی، عدم برابری و عدالت در تخصیص منابع است از بین برده یا به حداقل کاهش دهد. ثانیاً درآمد مالیاتی کافی به همراه تقلیل هزینه‌های عمومی برای برنامه‌های ثبات اقتصادی ایجاد کند.

همان‌طور که پیشتر گفته شد، الگوی مالیات از کشوری به

کشور دیگر متفاوت است. علت این تفاوت در چگونگی شرایط و وضع عوامل اقتصادی، فرهنگی و تاریخی نهفته است. در طراحی هر سیستم مالیاتی باید به این شرایط و عوامل توجه خاص کرد و همه آنها را در طراحی و تدوین سیستم مالیاتی مد نظر قرار داد، زیرا هر سیستم مالیاتی بدون توجه به آنها هنگام اجرا منطبق با اهداف و به طور کامل عمل نمی‌کند و می‌تواند مشکلاتی برای اهداف سیستم به بار آورد.

### درآمد ناکافی

معمولًا در هر کشور میزان مالیاتها با توجه به نیازهای بخش عمومی و فوائدی که از اجرای برنامه‌های دولت از طریق انجام هزینه‌های عمومی عاید می‌شود، تعیین می‌گردد. از عوامل دیگر تعیین میزان و حد مالیاتها مقایسه هزینه آن با

کشورهای امریکای لاتین که دارای درآمدهای به نسبت متوسطی هستند مشابه است، ولی نسبت آنها از کشورهای آسیائی بالاتر است.

عوامل تاریخی و اقتصادی بر ترکیب مالیاتها در کشورهای در حال توسعه مؤثرند. مالیات بر درآمد و دارائی اشخاص حقیقی در اقتصادهای روسیائی و کشاورزی بسختی قابل وصول است، زیرا در چین کشورهای افراد به صورت گسترده‌ای در اقصی نقاط پراکنده‌اند درنتیجه مالیات بر درآمد اشخاص در چین کشورهای منحصر به مالیات بر حقوق کارمندان دولت و کارکنان مؤسسات بزرگ، خصوصاً شرکتهای چند ملیتی است. مالیات بر درآمد با مبنای باریک و کوچک، ولی نرخهای بالا و وصول می‌شود.

به طور کلی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی رقمی بالغ بر یک دهم کل درآمدهای مالیاتی است. مالیات بیمه‌های اجتماعی

به استثنای کشورهای افریقائی نسبتاً جزوی و ناچیز است. اخذ مالیات از شرکتهای بزرگ و عمده (مشتمل بر شرکهای نفتی، معدنی و مجتمع‌های بزرگ کشت و صنعت) با مشکلات اداری و اجرائی کمتری مواجه است. بنابراین، کشورهای در حال توسعه بیشتر متکی به مالیات بر شرکت‌ها هستند تا مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی. مالیات بر درآمد شرکتها در حدود یک پنجم درآمدهای مالیاتی را در این کشورها تشکیل می‌دهد.

کشورهای در حال توسعه همچنین اتکای زیادی به مالیات کالاها و خدمات دارند. خصوصاً مالیات بر بازارگانی خارجی بیش از کشورهای صنعتی است. مالیات بر کالاها و خدمات رقمی حدود یک دوم تا دو سوم درآمدهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه را تشکیل می‌دهد. مالیات بر بازارگانی به حدود یک چهارم درآمدهای مالیاتی بالغ می‌شود. مالیات‌های بر فروش در این کشورها اغلب به شیوه آشنا<sup>۳</sup> وصول می‌شود.

اصلاح نظامهای مالیاتی کشورهای در حال توسعه انگیزه اصلی در وضع مالیاتها در کشورهای در حال توسعه تأمین مالی بخش عمومی و کمک به اجرای اهداف اقتصادی عمومی و خدمات اجتماعی است. انگیزه‌های ثانویه در وضع

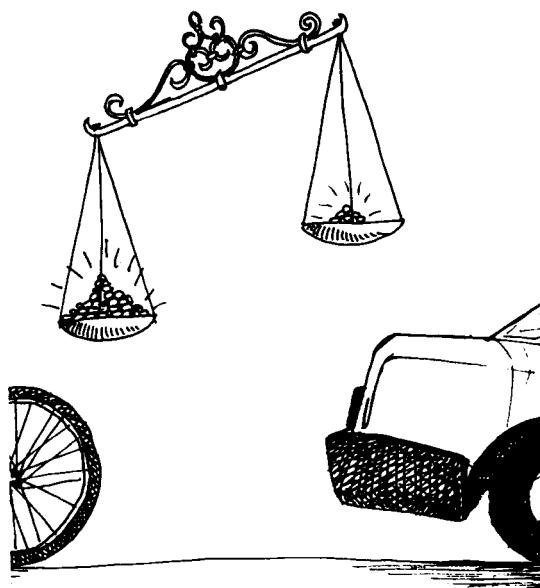


## اختلالات در تخصیص منابع و کاهش رفاه و رشد اقتصادی

آن دسته از مالیاتها که باعث کاهش درآمدهای واقعی مؤدیان بیش از مبالغی شود که به دولت انتقال یافته است، ایجاد اختلال در اوضاع اقتصادی می‌نماید. کاهش در درآمد واقعی را اصطلاحاً هزینه کارآئی اقتصادی می‌نامند. مثلاً مالیات بر بازارگانی خارجی باعث عدم تخصیص مناسب منابع می‌شود. علاوه بر این، هر سیستم مالیاتی که بدرستی طراحی و اجرا نشود، ممکن است شرکتها و اشخاص حقیقی را به اتفاق منابع به دلیل فرار قانونی و غیرقانونی مالیات وادار کند، زیرا بعضی از مؤدیان برای کاهش میزان درآمد مشمول مالیات خویش ممکن است هزینه‌های اضافی و غیرلازم برای خود یا مؤسسات خویش انجام دهند.

از مالیاتها به عنوان انگیزه در تصمیم‌گیریهای اقتصادی معمولاً در برنامه‌هایی استفاده می‌شود که باعث تشویق سرمایه‌گذاری یا ارتقاء برخی از پس‌اندازها و یا افزایش بعضی از انواع تولیدات یا خدمات شده و یا بعضی از انواع مصرف را کاهش دهد. سیاری از مالیاتها را که عمدت‌ترین وظیفه آنها تأمین درآمد است، نمی‌توان برای نیل به اهداف فوق به کار برد. همواره باید کوشید که نه تنها مالیاتها را باحداقل هزینه‌های اداری و اجرایی وصول کرد بلکه آنها باید حداقل هزینه‌های اقتصادی را در برداشته باشند. برای کاهش هزینه‌های اقتصادی در تصمیم‌گیریهای اقتصادی واحدهای تجاری (تولیدی، بازارگانی و سرمایه‌گذاری) سیستم مالیاتی باید حداقل مداخله را داشته باشد به عبارت دیگر، در این گونه تصمیم‌گیریها مسئله مالیات نباید از عوامل و عناصر اصلی به حساب آید.

نابرابریهای مالیاتی  
در این کشورها اغلب  
فشارهای مالیاتی روی فقر و  
قشرهای آسیب‌پذیر است و  
افرادی که دارای درآمدهای  
متوسطاند مالیات‌های بالتبه  
کمتری می‌بردازند، کسانی هم که  
درآمدهایی غیراز حقوق و  
دستمزد دارند و یا دارای درآمد  
حاصل از مشاغل یا حرف‌اند  
مالیات واقعی را نمی‌بردازند. در



هزینه‌های منابع غیر مالیاتی از قبیل وامها اعم از داخلی و خارجی است. اغلب کشورهای در حال توسعه با کسر بودجه‌های سالانه و مشکلات مالی در زیر ساختهای اقتصادی و اجتماعی مواجه‌اند. افزایش درآمدهای مالیاتی یکی از راههای طبیعی و بدیهی مقابله با این مشکلات است. قبل از بررسی در خصوص طرق افزایش درآمدهای مالیاتی لازم است که هر کشور از میزان هزینه‌های اقتصادی وضع مالیات‌های اضافی آگاه شود. در ابتدا بهتر است به این سوال پاسخ داده شود که آیا مالیات‌ها کم هزینه‌ترین منبع تأمین مالی هزینه‌های عمومی است؟ آیا این مالیات‌های اضافی در نهایت منجر به افزایش سطح پس‌انداز عمومی کشور می‌شود یا از طریق هزینه‌های عمومی که دارای اولویت کمتری است جذب می‌شود؟ آیا پرداخت بهای هزینه‌های عمومی توسط هر شهروند بهتر است یا وضع این مالیات‌ها؟

هنگام پاسخ به چنین سوالاتی، بعضی از کشورها دریافته‌اند که افزایش مالیات‌ها لزوماً راه معقول‌تر و بهتری برای تأمین کسر بودجه یا تأمین هزینه‌های عمومی با اولویت‌های کمتر نیست.

یکی از راههای معقول و پذیرفته شده افزایش درآمدهای مالیاتی آن است که بررسی شود این مالیات‌ها در نهایت منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی در آینده خواهند شد یا خیر؟ از آنجایی که تولید درآمد، نخستین وظیفه هر سیستم مالیاتی است، اولین هدف تغییر و اصلاح ساختار مالیاتی در آن است که اطمینان حاصل شود که این هدف به‌طور کامل و کافی در طراحی مد نظر قرار گرفته است یا خیر.

هر گونه افزایش در درآمدهای مالیاتی به یکی از صور زیر قابل حصول است:

- افزایش نرخ مالیات‌های موجود و جاری؛

- افزایش مبنایهای مالیات‌های موجود و جاری از طریق حذف معافیت‌ها و بخودگیها؛

- برقراری مالیات جدید.

هر یک از این تغییرات اگر به‌طور غیرواقعی طراحی و انجام شود می‌تواند اختلالات و نابرابریهای موجود را تشدید کند.



تحت الشاعع قرار می‌دهد.

نحوه اداره و سازمان  
مالیاتی و ساختار مالیاتی دارای  
تأثیر متقابل بوده و لازم و ملزم  
یکدیگرند و هنگام تفسیر شکل و  
اصلاح نظام مالیاتی باید با هم  
مورد توجه قرار گیرند. سازمان و  
اداره ضعیف مالیاتها کارآئی و  
تأثیرپذیری ساختار مالیاتی را

تحت الشاعع قرارداده و باعث انحراف در اجرای مقررات می‌شود.  
ساده کردن احکام مالیاتی و تقویت سازمان و دستگاه مالیاتی به منظور  
اجرای دقیق اهداف و نظرات واضعان قانون چهارمین هدف تغییر شکل  
و اصلاح نظام مالیاتی است.

### طراحی نظام‌های مالیاتی

هیچگونه ساختار مالیاتی که در حد اعلیٰ کامل بوده و حد اکثر  
کارآئی را داشته باشد عملاً وجود خارجی ندارد. ولی این امر امکان  
دارد که در یک نظام مالیاتی از یک رشته مالیات‌های مفید استفاده شود.  
باید داشت که هیچگونه نسخه‌ای پیش‌پیچیده شده برای طراحی یک  
رشته از مالیاتها یا حتی یک مالیات بخصوص در دست نیست. هیچ  
کشوری نمی‌تواند ادعای کند که از یک سیستم مالیاتی با حد اکثر کارآئی  
برخوردار است. ممکن است با استفاده از تجربیات جهانی و تحقیقات  
وسعی یک رشته از مالیاتها را بررسی و انتخاب کرد، ولی در هر حال باید  
توجه داشت که اجرای قوانین و مقررات مالیاتی عموماً پیچیده و مشکل  
است. در انتخاب و طراحی نظام مالیاتی باید تمامی جوانب امر و عوامل  
گوناگون تأثیرپذیر و تأثیرگذار به طور دقیق و مشروح بررسی شوند.  
این عوامل از کشوری تا کشور دیگر بسیار متعدد و متفاوت است. در  
واقع نظام مالیاتی برای هر کشور باید با خصوصیات و ویژگی‌های خاص  
آن کشور طراحی و اجرا شود. هم اکنون مباحثات متعدد  
و وسیعی در محافل دانشگاهی و اقتصادی جهان پیرامون پذیرش  
«صرف» یا «درآمد» به عنوان مبنای اصلی اخذ مالیات در جهیان است.  
این مباحثات هنگام اصلاح یا تغییر نظام‌های مالیاتی نیز همواره معمول  
بوده است. در دهه ۱۹۶۰ «درآمد» به عنوان یک مبنای مررچ در  
سیستم‌های مالیاتی از این لحاظ بیشتر مورد توجه بود که می‌توانست  
به صورت تصاعدی مأخذ مالیات قرار گیرد و این مبنای بهتر با خصوصیات  
ویژه مؤدى مالیاتی سازگار و قبل انطباق بود. ولی استفاده از «درآمد»  
به عنوان مبنای مأخذ مالیات می‌تواند باعث تشویق مصرف جاری به زیان  
صرف و پس انداز آینده باشد.

باید دانست که هیچگونه نسخه از پیش‌پیچیده شده برای طراحی یک رشته از  
مالیات‌ها یا حتی یک مالیات بخصوص در دست نیست در واقع نظام مالیاتی برای هر  
کشور باید با خصوصیات و ویژگی‌های خاص آن کشور طراحی و اجرا شود.

تحت الشاعع قرارداده و باعث انحراف در اجرای مقررات می‌شود.

تحت الشاعع قرارداده و باعث انحراف در اجرای مقررات می‌شود.

بیشتر کشورهای در حال توسعه  
مالیات‌های وصول شده از  
ثروتمندان کم و ناکافی است،  
بنابراین، عدالت افقی<sup>۴</sup> و عدالت  
عمودی<sup>۵</sup> هیچیک قابل حصول  
نیست.

برداشت فشار مالیاتی از  
دوش قشرهای فقیر و ضعیف  
جامعه و اطمینان از اینکه ساختار  
مالیاتی قادر به تأمین عدالت افقی و عمودی است باید سومین  
هدف تغییر و اصلاح نظام مالیاتی باشد.

### مسائل و مشکلات اداری یا اجرائی مالیاتها

در بیشتر کشورهای در حال توسعه سازمان اداری و اجرائی  
مالیاتها عموماً ضعیف و فاقد کارآئی است. به همین دلیل فرار از  
پرداخت مالیات و فساد اداری و مالی به طور قابل ملاحظه‌ای رواج  
دارد. ضعف سازمان اداری و اجرائی در این کشورها ریشه در عوامل  
چندی دارد، اهم این عوامل را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱. پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی؛

۲. وجود سیستم اطلاعاتی ضعیف و ناکافی؛

۳. عدم آموزش کافی ماموران و مؤديان مالیاتی (نبود یا کمبود  
فرهنگ مالیاتی)؛

۴. مداخله عوامل سیاسی در نظام مالیاتی.

نظر به اینکه مالیات پرداخت غیر داوطلبانه افراد در مقابل  
استفاده از خدمات دولتی است، گروهی از مؤديان دارای تمایل  
وانگزیزهای قوی برای به حداقل رسانیدن بدھی مالیاتی خویش از  
طريق فرارهای قانونی و غیر قانونی اند. بنابراین، سازمان مالیاتی با  
استفاده از یک رشته مقررات به کار شناسائی، تشخیص و وصول  
مالیات می‌پردازد. این گونه مؤديان مالیاتی با عدم اجرای وظائف و  
تکالیف خویش و نادیده گرفتن مقررات دستگاه مالیاتی از پرداخت  
بدھی واقعی خود شانه خالی می‌کنند. یکی از عوامل عمدۀ در  
تضییعیت سازمان مالیاتی پیچیدگی‌های بیش از حد قانون و مقررات در  
زمینه معافیتها، امتیازات و منافع گروههای خاص است. اجرای قانون  
مالیاتی پیچیده هم برای مؤديان مشکل بوده و هم تعابیر و تفاسیر بر  
مبنای رأی و سلیقه ماموران مالیاتی را به دنبال دارد. کمبود و نقص  
در روشهای مدیریت مالیاتی (شامل استفاده از منابع انسانی ضعیف)  
نقص و کمبود در تجهیزات و همچنین کمبود پشتیبانی سیاسی از  
سازمان مالیاتی اجرای عدالت و صحیح قوانین و مقررات مالیاتی را



انجام این امور دولتها باید به نکات زیر توجه کنند.

۱. تغییر شکل و طراحی موفقیت آمیز مالیات بر کالاها خدمات در کشورهای در حال توسعه اغلب مشتمل بر انتقال از اتکاء بر یک بنای باریک بازارگانی بین المللی، بعلاوه یک بنای تولید داخلی، به یک بنای وسیع تر و گسترده تر مصرف داخلی است.

۲. مالیات بر ارزش افزوده<sup>۶</sup> به عنوان یکی از وسائل و ابزارهای مورد انتخاب در بسیاری از کشورهای در حال توسعه که در فک تغییر و اصلاح سیستم مالیات بر فروش عمومی کالاها و خدمات اند محاسب می شود.

جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر تولیدات و فروش داخلی که خاصیت آبشاری دارند می تواند درآمدهای مالیاتی این کشورها را به طور چشمگیری افزایش دهد و در عین حال اتکاء به مالیات بر بازارگانی بین المللی (مالیات بر واردات و صادرات) را نیز کاهش دهد. در نتیجه اختلالات اقتصادی به صورت قابل ملاحظه ای کاهش خواهد یافت. مالیات بر ارزش افزوده و انواع ساده شده آن در بسیاری از کشورهای در حال توسعه با موفقیت به اجرا درآمده است. به منظور جلوگیری از فشار مالیات بر اقشار آسیب پذیر و فقیر جامعه در طیف بنای مالیات می توان بعضی از کالاها و خدمات مورد مصرف عامه خصوصاً خانواده های کم درآمد را از شمول این مالیات خارج کرد.

۳. استفاده از باصطلاح

هزینه های مالیاتی (معافیتها، بخشودگیها و به طور کلی مزیتهای مالیاتی) به منظور تشویق بعضی از اهداف مشخص و معین اقتصادی و اجتماعی) به طور کلی و به تدریج باید کاسته شود. ساختار نرخهای باید ملائم تر شود. جلوگیری از تندی نرخها یا باصطلاح معقول کردن آنها مشتمل بر ابعاد چندی است:

(الف) کاهش تعداد و پراکندگی نرخهای تعرفه های گمرکی و پائین آوردن تدریجی متوسط نرخهای تعرفه ها به منظور کاهش اختلالات ناشی از سیاستهای بازارگانی.

(ب) تعیین نرخ پایه و



هرگاه اولویت در نظام مالیاتی ایجاد انگیزه های سرمایه گذاری باشد و در این زمینه بخواهد تغییراتی در مبنای درآمد بدنهند باید در آمدهای ناشی از سرمایه یا سرمایه گذاری را از شمول مالیات خارج سازند یا با نرخهای کمتر مأخذ مالیات قرار دهن. (مثل سود ناشی از سهام یا سهم الشرکه در اشخاص حقوقی، سود ناشی از فروش دارائیها یا اصولاً سود ناشی از دارائیها) کشور کره در سال ۱۹۷۳ از این سیاست در تغییر و اصلاح نظام مالیاتی خود استفاده کرد و بدین طریق موفق شد سرمایه گذاری را با استثناء کردن درآمدهای ناشی از سرمایه از بنای مالیات افزایش دهد. البته استناد کردن بعضی از منابع درآمد از مالیات خلاف اصل کلی و مهم مالیاتی یعنی عدالت و برابری انواع درآمدها در قبال سیستم مالیاتی است. زیرا با این عمل درآمدهای ناشی از منابع گوناگون به طور متفاوتی مأخذ مالیات قرار خواهد گرفت. البته استناد کردن درآمدهای ناشی از دارائیها نیز به نوبه خود باعث پیچیدگی مقررات و اجرای مالیاتها خواهد شد.

در عمل، مالیاتهای بر بنای «صرف» مالیاتهای هستند که بر معاملات وضع می شوند، مانند مالیات بر فروش عمومی<sup>۷</sup> و مالیات بر ارزش افزوده<sup>۸</sup>. چنین مالیاتهای رانمی توان به طور متناسبی با وضعیت مالی مؤذی بخوبی منطبق و سازگار کرد. بنابراین، در وضع این مالیاتها نیل به عدالت مالیاتی با دشواری قابل حصول است.

گسترده کردن بنای سیستم مالیاتی باید از اولویت بالائی برخوردار باشد. معمولاً در کشورهای در حال توسعه مبنای و مأخذ مالیات بسیار باریک و کوچک است. بنابراین، دولتها برای وصول درآمدهای مالیاتی مورد انتظار خود به نرخهای بالای مالیاتی متول می شوند. هرچه نرخ مالیاتی بالاتر باشد، اختلال در اقتصاد بخش خصوصی پیشتر شده و هزینه های کارآئی اقتصادی مرتبط با مالیاتها به نسبت بالاتر می رود. هرگاه محدودیت و اشکالاتی در کاهش درآمدهای مالیاتی در این کشورها وجود داشته باشد، کاهش نرخها صرفاً در قبال گسترش و افزایش مبنای مالیاتی میسر است. برای



درآمدزائی، کارآئی اقتصادی، عدالت و قابلیت اجرائی است، لذا اصلاح و تغیر شکل نظام مالیاتی باید دید سیستمی و جامع می‌تواند فوائد عمده‌ای در برداشته باشد. مثلاً کاهش در میزان تعرفه‌های گمرکی به منظور حصول کارآئی و تخصیص منابع هرگاه با وضع مالیات بر تولیدات داخلی و مصرف و یا به عکس همراه باشد، می‌تواند مانع از دست رفتن درآمدهای مالیاتی شود.

تغییر ساختار مالیاتی معمولاً اگر همراه با تقویت و بهبود در سازمان اجرائی مالیاتها یا اداره امور مالیاتها باشد مؤثرتر خواهد بود. بهبود در سازمان اجرائی مالیاتها موضوع سورده‌الاچه در هر تغییرشکل و اصلاح نظام مالیاتی است. یکی از عوامل مؤثر در تضعیف سازمان اجرائی پیچیدگی بیش از حد قوانین و مقررات مالیاتی است. با ساده کردن مقررات می‌توان درجه همکاری و تمکن مؤدیان مالیاتی را تسهیل و بدین ترتیب در تقویت سازمان اداری و اجرائی مالیاتها قدم برداشت. تغییر و اصلاح روش‌های فنی انجام کار (مثلاً بکارگیری ماشین‌های محاسب الکترونیکی و یا ایجاد پرونده‌های اصلی هویتی و اطلاعاتی مالیاتی) باشد بلکه تغیر در ساختار روش‌های مدیریت حاکم بر آن را نیز باید شامل شود تا بدین طریق کارآئی کارکنان افزایش و کم کاری و فساد کاهش یابد.

اصلی<sup>۹</sup> مالیات ارزش افزوده بر کالاها و خدمات در یک طیف بین ۱۰ تا ۲۰ درصد.

ج) تعیین سه یا چهار نرخ انتخابی بر بعضی از کالاهای لوکس و غیر ضروری جامعه و بر اقلامی که در مصرف اغذیاء و ثروتمندان نقش قابل توجهی دارد.

د) کاهش نرخ نهائی بالا<sup>۱۰</sup> در مالیات‌های بردرآمد بین ۳۰ تا ۵ درصد.

ه) تبدیل نرخ مالیات بر شرکت‌های یک نرخ واحدکه تقریباً با بالاترین نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی معادل باشد.

گاهی تغییر و اصلاح نظام مالیاتی می‌تواند در راستای کاهش دادن و پائین آوردن بارو فشار مالیاتی بر طبقات فقیر باشد. برای این منظور می‌توان بخشی از درآمدهای خانوارهای فقیر را به میزانی تقریباً معادل تولید ناخالص سرانه و تا دوبرابر آن از مبنای مأخذ مالیات بردرآمد کسر کرد. همچنین کالاها و خدماتی را که بخش عمده هزینه خانوارهای فقیر را تشکیل می‌دهد از جمله مواد غذایی و محصولات کشاورزی را می‌توان از مبنای مأخذ مالیات برفروش عمومی یا مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات معااف کرد. در هر حال از نظر سازمانی و مسائل اداری و اجرائی اخذ مالیات از چنین کالاهای دشوار و غیر عملی خواهد بود.

تغییر و اصلاح نظام مالیاتی باید با نگرش سیستمی انجام پذیرد.

نظر به اینکه تغییر و اصلاح نظام مالیاتی نوعاً مشتمل بر تعادل بین اهدافی چند از قبیل

## منابع

- Tanzi, Vito., *Fiscal Policies in Economies in Transition*, International Monetary Fund, 1992.
- , *Lessons of Tax Reform*, The World Bank, 1991.
- Prest, A. R. *Public Finance in Developing Countries*, Weidenfeld and Nicolson, London, 1975.
- Khalilzadeh Shirazi, Javad and Shah, Anvar. *Tax Policy in Developing Countries*, The World Bank, 1991.
- دکتر ابوطالب مهندسی و دکتر مهدی تقوی. مالیه عمومی. تهران، کتابخانه فروردین، ۱۳۷۰



یکی از اهداف این نشریه آشنا ساختن خوانندگان با مسائل و مفاهیم مالیاتی جهان امروز است. تهیه و درج مقالات و اخبار پیرامون جریانات مالیاتی دنیا ضرورت کامل دارد، ولی علاوه بر آن عرضه یک قاموس معتبر مالیاتی که اصطلاحات بین‌المللی این رشته را با شرح و بسط کافی منعکس سازد می‌تواند گام مؤثر دیگری در طریق نیل به این هدف به شمار آید.

در این زمینه مسأله انتخاب بسیار حائز اهمیت است. اولًا باید اثری انتخاب می‌شد که تهیه‌کنندگان آن صلاحیت علمی و حرفه‌ای لازم را به حد کمال دارا می‌بودند. ثانیاً چنان اثری باید بسیار مدرن و منطبق با آخرين تحولات جهان مالیات و کاربردهای کاملاً نوین اصطلاحات مالیاتی می‌بود. زیرا زبان مدام رو به تحول و تغییر و زاد و میر بی‌پایان است، بویژه که با رشته بسیار متتحول و پر حرکتی از حیات اقتصادی کشورها همچون مسأله مالیات سر و کار داشته باشد.

شرط دیگر انتخاب این بود که فرهنگ مورد نظر پیچیده و غامض و دور از ذهن نباشد. البته این نه بدان معنی است که فرهنگ منتخب از سطح علمی نازلی برخوردار باشد. زیرا نه تنها لازمه سطح عالی علمی پیچیدگی بیان نیست بلکه بیان ساده و قابل فهم خود هنری است که از درک کامل قضایا و سلطه فکری بر مسائل مایه می‌گیرد. با عنایت به این مقدمات توجه ما به فرهنگ اصطلاحات

بین‌المللی مالیاتی از انتشارات دفتر بین‌المللی دانش اطلاعاتی مالیاتی جلب شد که همه شرط‌های پیش گفته را داراست. این مؤسسه از سابقه بسیار طولانی پژوهش تخصصی در زمینه مسائل بین‌المللی مالیاتی برخوردار است و از پژوهندگان و نویسندهای بسیار ممتاز در تهیه و نشر آثار خود بهره می‌جوید که مؤلف کتاب از جمله آنان است.

به هر حال، تا زمان انتشار ترجمه فارسی این فرهنگ، در هر شماره ترجمه شناسه‌هایی از این کتاب را در مجله به چاپ خواهیم رساند تا دست‌اندرکاران و خوانندگان علاقه‌مند از آن بهره جوینند.

## اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ترجمه محمد توکل



## ABATEMENT

## تخفیف مالیاتی (اعم از معافیت و بخشدگی)

این اصطلاح وسیع‌آ به مفهوم کاهش و تخفیف مجاز در مالیاتها به کار می‌رود، و به طور خاص شامل کاهش‌هایی است که مبلغ مالیات متعلق را تقلیل می‌دهد، از قبیل معافیتها و بخشدگیهایی که به افراد پرداخت کننده مالیات تعلق می‌گیرد (به عنوان مثال، برای افراد تحت تکفل).

## ABATTOIR TAX → SLAUGHTERING TAX

## مالیات ذبایح ← مالیات کشتار

مالیات رایج در برخی کشورها که معمولاً عبارت است از مبلغ معینی وجه در ازاء هر رأس حیوانی که ذبح شود. این مبلغ یا نوعی مالیات بابت ارائه خدمت انتقالی می‌شود و یاد ناطقی که اکثریت جمعیت از رژیم غذائی غیرگوشتی استفاده می‌کند نوعی مالیات شبه تجملی به شمار می‌آید.

## ABILITY TO PAY PRINCIPLE → TAXABLE CAPACITY

## اصل توانانی پرداخت ← ظرفیت مالیاتی

مبلغ فرضی مالیاتی است که مؤدیان مختلف قادر به تأمیله آن به دولت خویشند و مبتنی بر این اصل است که دارندگان درآمد بالاتر یا ثروت بیشتر باید مالیات زیادتری نسبت به دارندگان درآمد پائین‌تر یا ثروت کمتر پرداخت کنند. به این ترتیب ظرفیت مالیاتی در مقایسه با ظرفیت اقتصادی مؤدیان مختلف مورد توجه قرار می‌گیرد و نه ظرفیت اقتصادی هر مؤدی در اوضاع و احوال مختلف. به عبارت دیگر، مسئله ظرفیت مالیاتی بیشتر به توزیع عادلانه بار مالیاتی میان مؤدیان مختلف مربوط است تا این که اینزاری باشد برای تعیین مبالغ بالفعلی که یک مؤدی معین قادر به پرداخت آن است. اصل ظرفیت مالیاتی از جمله به عنوان برهانی به منظور وضع نزخهای تصاعدی مالیاتی، وضع مالیات بر سرمايه و نیز برقراری معافیت و تخفیف مالیاتی برای فرزندان و شرایط سنتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

## ABONNEMENT, TAXE D'

## مالیات بر ارزش اوراق بهادر صادره

نوعی مالیات سالانه که بر متوسط ارزش بازار سهام و سایر اوراق بهادر صادره وضع می‌شود. در لوکزامبورگ این نوع مالیات به جای مالیات بر شرکت از شرکهای معروف به Standard Holding Company<sup>۱</sup> اخذ می‌شود.

## ABORTIVE PROSPECTING, RELIEF FOR → EXPLORATION EXPENDITURE

## جبران مالیاتی هزینه‌های اکتشاف ناموفق ← هزینه اکتشاف

هر چند دولتها عموماً در مورد مخارج هنگفت اکتشاف نفت و سایر مواد معدنی کمک هزینه‌ای را بر عهده نمی‌گیرند، ولی معمولاً از لحاظ مالیاتی نسبت به این گونه مخارج رفتار سخاوتمندانه‌قابل ملاحظه‌ای را در پیش می‌گیرند. اگر عملیات اکتشافی موقفيت آمیز باشد هزینه‌های

### ۱. ذبح حیران

۲. شرکت هلدبینگ (که متأسفانه معادل فارسی به اصطلاح «جا افتاده»‌ای برای آن در ادبیات ایرانی این رشتہ ملاحظه نشد) عبارت است از شرکتی که موضوع اصلی فعالیت آن نگاهداری سهام سایر شرکتها و مشارکت در آنها است. چنین شرکتی طبعاً در اداره و کنترل شرکتهای علاوه بر مشارکت نیز دخالت می‌کند. شرکتهای هلدبینگ این نوع مالیات را به این‌گونه مخارج رفتار و سایر حقوق و امتیازات را جزء داراییهای خود دارند و از آن سود می‌جوینند. شرکت هلدبینگ، استاندارد که ذکر آن در خصوص لوکزامبورگ آمده است، به موجب مقررات این کشور عبارت است از شرکتی که هدف آن منحصر مشارکت در شرکهای داخلی و خارجی و یا مدیریت و اداره این نوع مشارکتها باشد، مشروط بر این که به همچگونه تعاملات صنعتی با بازرگان دیگری اشتغال نورزد. شرکت هلدبینگ استاندارد می‌تواند انواع سهام را به هر اندازه مالک باشد و درآمد آنها را وصول کند. درآمد اوراق قرضه، لیانس و علامت تجاری و امثال آن نیز در همین زمرة به شمار می‌رود و مالکیت آنها برای شرکت هلدبینگ استاندارد مجاز است. این گونه شرکتها فقط تابع دونوع مالیاتند که تصریک بر سرمایه‌های شرکت است و هیچگونه مالیات بردرآمدی بر درآمدهای آنان وضع نمی‌شود. این دو نوع مالیات عبارتند از: ۱- مالیات سرمایه‌گذاری (droit d'apport) که بر سرمایه تهدید شده شرکت وضع می‌شود. افزایشها بعدی سرمایه تهدید شده نیز مشمول معین مالیات است. مالیات مذکور یک درصد است و فقط بک بر یعنی شرکت هلدبینگ می‌گردد. ۲- مالیات سالانه بر ارزش متوسط بازار سهام و سایر اوراق بهادر صادره توسط شرکت (taxe d'abonnement). برح این مالیات دو درصد و حداقل آن ۲۰۰ تلوون لوکزامبورگ است. البته اگر سرمایه شرک به بک می‌باشد فلورن با بالاتر بررسد عنوان شرکت هلدبینگ میلیارد (holding milliardair) پیدا می‌کند و آنگاه در مورد نوع اخیر مالیاتها احکام متفاوتی نسبت به آن جاری خواهد بود.



انجام شده را می‌توان جزء قیمت تمام شده برش ای معدن، چاه و امثال آن به حساب آورد. ولی اگر کار اکتشاف به نتیجه نرسد کاهش و تخفیفات مالیاتی باست این گونه هزینه‌های ناموفق قبل اعطاء است.

## دکترین سوء استفاده از قانون

### ABUSE OF LAW DOCTRINE

این مفهوم در پاره‌ای از کشورهای غربی تابع سیستم Civil Law<sup>۳</sup> به کار می‌رود و با دکترین substance over form<sup>۴</sup> در سیستم حقوقی ممالک انگلساکسون مطابقت دارد. مقامات مالیاتی به دکترین سوء استفاده از قانون استناد می‌کنند تا براساس آن شکلهای قانونی را که نشان دهنده حالت واقعی قضیه است و برحسب قانون مشمول مالیات است جایگزین شکلهای قانونی مورد استفاده مؤذیان مالیاتی کنند و این شکلها را ب اعتبار سازند. همچنین این دکترین در مواردی مورد استناد قرار می‌گیرد که درجاتی از گریز مالیاتی یا تقلب مطرح باشد.

مورد دیگر کاربرد این دکترین با موارد فوق تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد و نوعاً مربوط به حالتی است که فرم قانونی به کار رفته از سوی مؤذی متضمن حالت غیر عادی یا تصنیعی بوده و پای اهداف غیر مالیاتی (نظیر مقاصد تجاری) درمیان باشد.

## استهلاک معجل

### ACCELERATED DEPRECIATION

برحسب این روش مؤذیان می‌توانند در سال نخست یا سالهای نخست عمر مفید اموال مورد استفاده در کسب و کار خود نظیر کارخانه و ماشین آلات، نرخ استهلاک بالاتری را در مورد این گونه اموال منظور دارند. به طور کلی مجموع کسور استهلاک مجاز طی عمر مفید اموال نباید از قیمت اموال (و در برخی کشورها از قیمت منهای ارزش اموال مستهلاک شده) تجاوز کند. نتیجه اعمال روش مذکور تسریع در اثرات کسور استهلاکی است که معمولاً هدف آن افزایش نقدینگی به سبب کاهش مالیات پرداختی، و از این طریق تشویق سرمایه‌گذاری در سالهای اوایل عمر مفید اموال موردنظر است. از جمله روش‌های استهلاک معجل روش استهلاک مانده نزولی (declining balance depreciation method) بیشتر از روش استهلاک به خط مستقیم (straight - line depreciation) است. شیوه دیگر استهلاک معجل روش استهلاک مانده نزولی دوبل (double declining balance method) و نیز روش جمع ارقام سوابع استهلاک (sum-of-the-year-digit method) است.

### ACCESS DIVIDENDS → STAPLED STOCK

### سود سهام افزوده ← سهام پیوسته

هرگاه سهام دو یا چند شخص حقوقی جداگانه به نحوی به یکدیگر مرتبط شود که در واقع موجودیتی واحد را برای انجام مقاصد تجاری پدیدآورد، چنین سهامی را سهام پیوسته می‌خوانند. در صورت وجود این گونه رابطه، معاملات سهام پیوسته باید توأم صورت پذیرد. سهام پیوسته معمولاً از آن اشخاص حقوقی است که تابع قوانین و حاکمیتهای جداگانه‌اند. از همین رومکانیزم پیوند آنها به یکدیگر باید با توجه به قوانین متبوعه همه آنها انتخاب شود.

از نظر مالیاتی استفاده از این ترتیبات بهدلیل آن است که سود سهام به طور مستقیم، و نه از طریق یک یا چند شرکت واسطه عاید سهامداران شود. یکی از فواید این کار از میان برداشتن مراحل حد فاصل است که موجب تعلق مالیات می‌شود. فایده دیگر آن این است که سهامداران می‌توانند از

<sup>۳</sup>. اصطلاح مذکور در این موضع خاص به مفهوم سیستم حقوقی عمدتاً مبتنی بر قوانین موضوع است که نفعه مقابل Common Law یعنی سیستم حقوقی عمدتاً مبتنی بر قواعد عرفی و سوابق آراء محکم است سیستم اخیر در کشورهای انگلساکسون رایج است و کشورهای قاره‌ای اروپا اغلب تابع سیستم نخست‌اند.

<sup>۴</sup>. ماهیت فوق شکل



امتیاز مالیاتی مربوط به سود سهام در سیستمهای مالیاتی معروف به<sup>۵</sup> imputation system استفاده کنند. طرح تشكیل سهام پیوسته را باتوجه به جنبه اخیر قضیه اصطلاحاً «طرح افزایش سود سهام» و یا «برنامه سود سهامداران خارجی» نیز می خوانند.

## ACCOMODATION OCCUPIED BY EMPLOYEE → FRINGE BENEFITS

### مسکن و تسهیلات مورد استفاده کارکنان ← مزایای شغلی

منظور مزایا و منافعی است که مکمل دستمزد یا حقوق عادی به شمار می آید. مزایا ممکن است به صورت اضافات نقدی نظری عیدی، سهم بازنشتگی بلاعوض، هزینه سفر و امثال آن باشد؛ و یا به شکل مزایای غیرنقدی مانند مسکن و تسهیلات زندگی مجاني، اتومیل رایگان، وام با بهره نازل و نظایر آنها.

اغلب کشورها جنبه مالیاتی مزایا را ضمن مقررات مالیات بردرآمد خود منظور می کنند، ولی در محدودی از مالک مالیات برمزایا به طور جداگانه از مؤسسات شغلی دریافت می شود. از طرفی با این که در اغلب کشورها اتومیل و مسکن فراهم شده از سوی کارفرما را مشمول مالیات قرار می دهند، ولی درمورد انواع دیگر مزایا رفتار آنها اختلاف قابل ملاحظه ای با یکدیگر دارد.

یکی از مسائل مهم در زمینه مالیات برمزایا این است که چگونه می توان مزایای غیرنقدی را به پول تقویم کرد. در این خصوص شیوه های چندی به کار می رود: روش قیمت عادله بازار، تعین قیمت توسط سازمان مالیاتی، منظور داشتن ارزش مزایای غیرنقدی برای کارمند یا هزینه آن برای کارفرما.

## ACCOUNTING BASIS

### پایه محاسبه

عبارت است از روش محاسبه مبالغ مشمول مالیات بردرآمد و مالیات برارزش افزوده (و نیز پاره ای مالیاتهای معین دیگر مانند مالیات لیست<sup>۶</sup>).

درمورد مالیات بردرآمد، منافع مؤذی طی سال محاسباتی - و نه ظرف سال مالیاتی مربوط یا سال انجام ممیزی - تعین و مشمول مالیات قرار می گیرد. نسبت به مالیات برارزش افزوده درصدی از تفاضل فروش نسبت به خرید به عنوان مالیات محاسبه می شود (که این نحوه عمل را روش پایه بر پایه یا روش تغیریقی می خوانند). با این حال روش اخیر الذکر درمورد مالیات برارزش افزوده فقط جنبه تئوریک دارد، زیرا هیچیک از کشورهایی که مالیات برارزش افزوده را پذیرفته اند از آن استفاده نمی کنند.

## ACCOUNTING PERIOD

### دوره محاسباتی

هر چند مالیات بردرآمد حسب معمول با مراجعه به میزان درآمد حاصل یک سال کامل مالی معین می شود و نسبت به افراد هم اوضاع و احوال شخصی ایشان طی همان سال مورد نظر قرار می گیرد، ولی گاهی ممکن است دوره محاسباتی دیگری انتخاب شود. اگر مؤسسه ای به طور مستمر حسابهای خود را در تاریخ معینی از سال - غیراز پایان سال مالی - بیندد، در چنین حالتی برخی سیستمهای مالیاتی اجازه می دهند که سال محاسباتی - به جای سال مالی - به منظور احتساب بدھی مالیاتی سالانه مؤذی مأخذ قرار گیرد. روش جایگزین دیگر در چنین مواردی این است که سود دو دوره محاسباتی را گرفته به تناسب، سهم سال مورد نظر را تعیین می کنند که البته این جریان ممکن

۵. در این بضم تمام یا بخشی از مالیات بردرآمد شرکت به عنوان اعتبار (کردب) مالیاتی صاحبان سهام منظور می شود و می توانند آن را در مقابل مالیات متعلق به درآمد خود احتساب کنند. مثلاً در انگلستان قسمی از مالیات بر شرکت که معادل  $\frac{75}{25}$  سود و پیوسته قابل تقسیم بین شرکاء (سود و پیوسته پس از کسر مالیات) است، به عنوان اعتبار مالیاتی صاحبان سهام نلقی می شود. پس هر صاحب سهمی مبلغ دریافتی بابت سود سهام را با مبلغ اعیان مربوط به خود جمع کرده، رقم مشمول مالیات از این بابت را به دست می آورد که نرخ مالیات بردرآمد مربوط به افراد (۲۵ و ۴۰ درصد) درمورد آن قابل اعمال است. پس از تعیین بدھی مالیاتی، مؤذی می توانند از اعتبار مذکور برای جریان تمام یا بخشی از آن استفاده کنند - م.

۶. مالیات لیست (payroll tax) اصطلاحاً نوعی مالیات حقوقی است که باتوجه به مجموع ناخالص دستمزد و حقوق و مزایای کارکنان مندرج در لیست تهیه شده توسعه کارفرما تعیین و از او دریافت می شود. این مالیات بدون توجه به وضع شخصی حقوق بگیران به ترتیب واحد یا به ترتیب ایشان کارکنان مندرج در لیست تهیه شده توسعه کارفرما خود باید از عهده آن برآید و مالیات حقوق معمولی کارکنان که از حقوق و مزایای ایشان کسر و کارسازی می شود با مالیات مورد بحث متفاوت است و پرداخت کننده اصلی آن خود کارکنان به شمار می آیند - م.



است موجب اطالة کار تشخيص ماليات مؤدى شود.

در صورت تغير تاريخ محاسباتي ممكن است لازم آيد منافع مورد محاسبه به نحوی تسهييم شود که منافع بيش از ۱۲ ماه برای يك سال مالياتي منظور نشود. در بسياري از کشورها تغير سال محاسباتي مستلزم موافقت مراجع مالياتي است.

در مورد مالياتهاي ديگر نظير ماليات بروفس و ماليات برليست يك نرخى، ربط دادن ماليات به سال مالي معين از أهميت چندانی برخوردار نیست، مگر اين که از آغاز سال مالي تغيري در نرخ ماليات حاصل شده باشد.

## ایده افزایش → گزارش کمیسیون کارترا Accretion Concept → Carter Commission Report

در سال ۱۹۶۷ کمیسیون کاترادائی کارترا (کمیسیون سلطنتی وضع ماليات) توصیه اي کرد که مفهوم کلی آن چنین است که تمامی درآمد خالص مؤدى را باید مأخذ ماليات قرارداد (گاهي از اين قاعده به عنوان «ايده افزایش» نام برده می شود). برحسب اين ايده پایه ماليات مؤدى باید هرگونه عواید مشمول ماليات بردرآمد معمولی را در برابرگيرد و علاوه بر آن درآمد حاصل از فروش کالاها و اقلام سرمایه اي، هدايا، ارث و وصيت و همچين برخى درآمدهای قابل انتساب به مؤدى شامل درآمد شركتهاي يمه از ذخایر يمه نامها و نيز مزايای شغلی قابل محاسبه برای اعمال ماليات را فراگيرد و تمامی اين موارد و اقلام به طور يكسان مشمول ماليات واقع شود.

### ACCRETION METHOD

### روش افزایش

برحسب اين روش مراجع مالياتي درآمد مشمول ماليات را با مرافقه به ميزان افزایش خالص ارزش دارائيهای مؤدى ظرف يك سال - صرفنظر از موجات و علل اين افزایش - معين می کنند. روش افزایش خالص غالباً در مواردی که پاي گريز از ماليات در ميان است به منظور تعين درآمد واقعی مورد استفاده واقع می شود. در برخى از کشورها کاربر دروش افزایش جنبه يكروش تكميلي برای محاسبه عوایدمؤدى را دارد، بى آن که به مسئله نامطلوب بودن وضع دفاتر و سوابق مالياتي وى توجه شود. ارزش خالص دارائي مؤدى (دارائيها منهای بدھها) در تاریخهای معین - فرضًا در آغاز و پایان سال مالياتي - مورد مقایسه قرار می گيرد و درآمد مشمول ماليات آن دوره محاسبه می شود که عبارت است از افزایش خالص ثروت مؤدى بين دو تاريخ مورد مقایسه علاوه مخارج و مصارف شخصي وی و اقلام نظير آن. برخى از دريافتنيهای مؤدى که از مشمول ماليات خارج است، يا درآمدهائي که تابع انواع ديگر ماليات است - نظير ماليات بر هدايا و ارث و وصيت - ممکن است در اين گونه محاسبه جزء اقلام قابل کسر شناخته شود.

### ACCRUAL BASIS

### مباني تعلق

روش تعين درآمد که طبق آن درآمدها پس از تعلق به مؤسسه - و نه در زمان دریافت عملی آن - به حساب گرفته می شود و هزينه ها نيز هنگام انجام مخارج منظور می شود و نه در زمانی که عملاً ارقام هزينه پرداخت می شود. با اين حساب فروش نسيه در سال معين را ظرف همان سال به حساب منظور می کنند و لو اين که پرداخت وجه عملاً پس از پایان سال صورت پذيرد.

### ACCUMULATED EARNINGS TAX

### ماليات عواید ابیاشته

در ایالات متحده امریکا ماليات ویژه ای بر آن دسته از شركتها که از سود سالانه خود بالغی زائد بر بیاز منطقی مؤسسه نگاهداری می کنند (و از تقسیم آن به عنوان سود سهام خودداری می کنند) وضع شده است. ماليات بر عواید ابیاشته نسبت به درآمد مشمول ماليات تقسیم نشده، علاوه بر ماليات بر درآمد شركت، گرفته می شود. مشابه همین ماليات در تعدادي از کشورهاي ديگر تحت عنوانين مختلف وجود دارد.



# لاب کامپیو تر

«مرکز ارائه سیستم های مالی و اداری»

BARCODE READER B 150 Series

TIME RECORDER 3001 Series

## نرم افزار

- ۱- سیستم پرسنلی - حقوق و دستمزد برای کارخانجات صنعتی
- ۲- سیستم کنترل موجودی انبار برای کارخانجات صنعتی
- ۳- سیستم حسابداری مالی و صنعتی و قیمت تمام شده
- ۴- سیستم دارائی های ثابت و محاسبه ارزش دفتری - استهلاک
- ۵- سیستم دفاتر و اوراق برگ سهام
- ۶- سیستم بانک اطلاعاتی FBC - ABC سیستم پیگیری سفارشات
- ۷- سیستم کنترل ورود - خروج کارکنان و محاسبات اتوماتیک ساعات کارکرد کارکنان (وقت نگار)
- ۸- سیستم نرم افزاری برای بانگانی
- ۹- سیستم آزمایشگاه های طبی حسابداری آزمایشگاه و پاسخ کامپیوتری نتیجه آزمایش
- ۱۰- سیستم پذیرش بیمارستانها و حسابداری بیمارستانها

## سخت افزار

- \* ارائه کامپیوتراهای شخصی و لوازم و قطعات مصرفی و جانبی با تضمین یکساله و خدمات بعد از فروش و ارائه سیستمهای XT و AT و PS2 صدر صد کامپیتبيل با IBM نصب سیستم شبکه Lan NET WORK, LAN - DOS - OS/2 NOVELL - CAM - CAD - XENIX - OA
- \* دستگاههای وقت نگار - جهت کنترل انبار - ورود و خروج پرسنل بارکد خوان - وقت نگار - دستگاه ساعت کارت زنی

Code Reader, Bar Code

دفتر فروش: ۷۶۵۵۸۳ - ۷۴۲۳۵۸۶ - ۷۶۶۷۳۵ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۵۸۵  
دفتر سرویس و خدمات پس از فروش: ۷۶۲۶۸۹ فاکس: ۷۶۲۴۱۴

لاب کامپیو تر

وارثان بی شمارکشور پهناور اتحاد جماهیر شوروی و اقتدار اروپایی آن اکنون که نظام سوسیالیستی را ترک گفته و گام در راه سرمایه داری و اقتصاد آزاد نهاده اند، بر حسب طبیعت این اقدام ناگزیر باید عنایت بیشتری نسبت به امر مالیات و مالیات‌گیری مبذول دارند.

خبر و اطلاعات راجع به این رشتہ از فعالیت‌های ممالک مذکور - همانند سایر تحولات اقتصادی و اجتماعی این کشورها - بسیار جالب، و توجه برانگیز است. از همین رو ما خواهیم کوشید در هر شماره گزیده‌هایی از اخبار و تازه‌های مالیاتی این بخش از جهان را در اختیار خوانندگان خود قرار دهیم. در شماره نخست پیرامون مالیات بر شرکتها در بزرگ‌ترین عضو این جامعه یعنی جمهوری روسیه سخن خواهیم گفت.

## اردوگاه سابق شرق

جدید و مقررات اجرائی آن راه حل میانه‌ای اتخاذ شد که در سطور بعد به آن اشاره خواهیم کرد.

### و مسئله مالیات

مالیات بر شرکتها در  
فدراسیون روسیه  
در ماههای آخر سال  
۱۹۹۱ ناظران شاهد مناقشه و

اختلاف نظر بین دولت و پارلمان روسیه بر سر مسائل مالیاتی بودند. نخست پارلمان قانونی را به نام «قانون مالیات بر درآمد مؤسسات» وضع کرد که مورد رضایت دولت نبود. پس از گفتگوی بسیار قانون دیگری به نام «قانون سود مؤسسات و سازمانها»، به تصویب رسید. این قانون که حاصل مصالحه بین دولت و مجلس بود از یکم ژانویه ۱۹۹۲ لازم‌الاجراء شناخته شد.

این مناقشه به طور عمده بر سر دو مسئله متمرکز بود. نخست این که پارلمان خواهان نرخهای بالاتر مالیاتی بود و در عوض دولت بر این عقیده اصرار می‌ورزید که در دوران انتقالی<sup>۱</sup> باید نرخهای نازلتی را وضع کرد تا همراه سایرانگیزه‌ها، مشوق سرمایه‌گذاری بیشتر مؤسسات داخلی در اقتصاد ملی باشد. قانون دوم بر این فلسفه مبتنی است که شویق پس‌انداز، تشویق شرکتها به سرمایه‌گذاریهای جدید را در پی خواهد داشت.

دومین اختلاف بر سر احتساب دستمزدها به عنوان رقم قابل کسر از درآمد ناویژه بروز کرد. مجلس در این باب نظر منفی داشت و معتقد بود که نباید دستمزد و حقوق را به عنوان اقلام قابل کسر در محاسبه سود مشمول مالیات به حساب آورد. قانون نخست یعنی قانون راجع به مالیات بر درآمد مؤسسات بر همین پایه تنظیم شده بود. نظر دولت درست خلاف این بود و عاقبت براساس قانون

مشمولان مالیات  
مشمولان قانون جدید رامی توان به دو گروه تقسیم کرد:  
۱. اشخاص حقوقی روسی بابت درآمدۀای که در قلمرو<sup>۲</sup> فدراسیون روسیه یا سایر کشورها تحصیل می‌کنند.  
۲. اشخاص حقوقی خارجی بابت درآمدۀای که از منابع روسی به دست می‌آورند. این گروه خود به دو دسته تقسیم می‌شوند:  
اول شرکتهایی که در قلمرو فدراسیون روسیه دارای مؤسسه ثابتند.  
مؤسسه ثابت از نظر قانون جدید هر گونه دفتر، اداره، نمایندگی یا محل دیگری است که به منظور انجام فعالیت اقتصادی تأسیس شده باشد.<sup>۳</sup>

دوم شرکتهایی که فاقد مؤسسه ثابت در قلمرو جمهوری روسیه‌اند. این دو گروه شرکتهای خارجی در بسیاری از جهات تابع احکام متفاوتی هستند که در این مقاله به پاره‌ای از این تفاوتها اشاره خواهیم کرد.  
ضمناً شرکتهای بیمه و بانکها و شرکتهای شخصی<sup>۴</sup> از شمول این قانون خارج و تابع مقررات جداگانه‌ای هستند.



## انواع درآمدهای مشمول مالیات

وبهره اوراق بهادر و درآمد واگذاری امتیازات و یا هر درآمدیگری غیراز آن باشد.

در این مقام طبعاً مقوله مالیات مضافع به خاطر می‌آید. مؤدی روسی می‌تواند مالیاتهای پرداختی در کشورهای خارجی را به عنوان اعتبار مالیاتی منظور دارد؛ البته تا حد مالیات متعلق به همان درآمد خاصی که در خارج مشمول مالیات قرار گرفته است.

چون سخن از کسور در احتساب سود پایه مالیات به میان آمد بد نیست به چند مطلب اشاره کنیم:

۱. هزینه حقوق و دستمزد. در مقدمه مقاله گفتیم که این مسأله یعنی احتساب حقوق و دستمزد به عنوان رقم قابل کسر در تعیین سود مشمول مالیات یکی از موارد اختلاف بین پارلمان و دولت روسیه بود. مجلس در این خصوص نظر منفی و

دولت نظر مثبت داشت، و عاقبت طرفین بر سر طریق میانهای مصالحه کردند. آن شیوه میانه چنین است که دستمزدهای پرداختی یک مؤسسه تا حد جدول حقوق و دستمزد در هر سال قابل کسر از درآمد شرکت برای محاسبه سود ویژه است. شرکتها می‌توانند تا چهار برابر این میزان را به کارکنان خود دستمزد بدهنند، اما در آن صورت نمی‌توانند مبالغ پرداختی اضافی را از درآمد شرکت برای محاسبه مالیات کسر کنند بلکه باید آن را از محل سود ویژه

پس از وضع مالیات تأمین کنند. هدف از این مقررات آن است که عامل باز دارنده‌ای در راه افزایش پایان تاپذیر دستمزدها پدید آید.

۲. استهلاکات. قانون از این بابت صراحتی ندارد، ولی در عمل روش استهلاک به خط مستقیم<sup>۱</sup> رایج است.

۳. اندوخته‌ها. شرکتها می‌توانند مبالغی به عنوان اندوخته مؤسسه و نیز تأمین صندوق ویژه‌ای برای پرداخت وجودی نظیر حق بیمه‌های اجتماعی کارکنان منظور دارند و این مبالغ را از درآمد ناویژه شرکت کسر کنند، مشروط بر این که این اندوخته‌ها از رقمی معادل ۵۰ درصد سود ویژه مشمول مالیات تجاوز نکند و کل اندوخته‌ها از ۲۵ درصد سرمایه اسمی شرکت بالاتر نرود.

۴. انتقال زیان سنواتی. شرکتها حق انتقال زیانهای سنواتی راضی یک دوره پنجم‌ساله دارند، به شرط آنکه از همه اندوخته‌های خود برای جبران زیان استفاده کرده و این اندوخته‌ها تکافوی چنین منظوری را نکرده باشد.

از لحاظ نوع درآمد قانون جدید هرگونه درآمدی را در بر می‌گیرد. البته همان طور که گفتم بانکها و شرکتهای بیمه مشمول مقررات جداگانه‌اند که این جدائی طبعاً درآمدهای حاصل از عملیات بانکی و بیمه‌ای را نیز در بر می‌گیرد.

ضمناً مشمول قانون نسبت به انواع درآمدها دلیل بر آن نیست که همه آنها تابع نرخ واحد و حکم واحدی باشند بلکه برای برخی از آنها احکام جداگانه و رفتار مجزائی مقرر است که هر یک را در جای خود ذکر خواهیم کرد.

حکم عام قانون به درآمد حاصل از محصولات و مصنوعات و هرگونه کالا و خدمات مربوط است. این حکم فروش احتمالی داراییها و اموال ثابت مؤسسه را نیز شامل می‌شود.

برخی از انواع دیگر درآمدهای مشمول قانون به شرح زیر است:

- سود سهام، بهره اوراق قرضه و سایر اوراق بهادر؛

- درآمد حاصل از مشارکت در سایر مؤسسات؛

- درآمد کازینوها، ماشینهای قمار، اجاره ویدئو و نظایر آنها؛

- درآمد حاصل از نمایش فیلم، تئاتر، مراسم ورزشی، جشن، کاباره، و امثال آنها.

## مؤدی روس می‌تواند مالیاتهای پرداختی در کشورهای خارجی را به عنوان اعتبار مالیاتی منظور دارد البته تا حد مالیات متعلق به همان درآمد خاصی که در خارج مشمول مالیات قرار گرفته است

### محاسبه مالیات

در محاسبه درآمد ناخالص شرکت انواع عواید حاصل را منظور می‌دارند. ولی همان گونه که خاطرنشان شد در محاسبه سود مشمول مالیات نسبت به برخی از آنها رفتار جداگانه‌ای در پیش می‌گیرند.

درآمد نوع نخست، یعنی آنچه از فروش فرآورده‌ها و کالاهای خدمات به دست می‌آید، بدون منظور کردن مالیات ارزش افزوده<sup>۲</sup> و مالیات غیرمستقیم محاسبه می‌شود، و از آن هزینه تولید و سایر هزینه‌ها و کسور مربوط کسر و سود پایه مالیات به دست می‌آید.

در این محاسبه دونوع درآمد دیگر نیز گنجانیده می‌شود. نخست درآمد حاصل از فروش احتمالی اموال و دارایی‌های شرکت که همانند فروش کالا تلقی می‌شود. دوم درآمدهایی که شرکتهای روسی از منابع خارج از کشور به دست می‌آورند، اعم از این که از محل فروش کالا و خدمات حاصل شود و یا به صورت سودسهام



## محاسبه مالیات در مورد انواع خاص درآمدها

درآمد شرکتهای روسی به عنوان سود سهام، بهره‌واراق قرضه و سایر اوراق بهادر پس از کسر هزینه‌های مربوط به این درآمدها مقطوعاً به نرخ ۱۵ درصد مشمول مالیات است که به عنوان مالیات تکلیفی در منبع اخذ می‌شود. البته سود اوراق بهادر دولتی کلاً از مالیات معاف است.

حکم فوق در مورد سود حاصل از مشارکت در سایر مؤسسات مستقر در قلمرو روسیه نیز جاری است و در مورد این درآمد نیز مالیات تکلیفی ۱۵ درصد حاکم است.

در مورد درآمد حاصل از کازینو، ماشینهای قمار، اجاره ویدئو و نظایر آن نیز به همین نحو هزینه‌های مربوط از درآمد کسر و سود

مشمول مالیات به دست

می‌آید. اما در این مورد نرخ سنگین ۷۰ درصد به کار برده می‌شود.

سود حاصل از نمایش فیلم، تئاتر، مسابقات ورزشی، کسرت، کاباره و امثال آن پس از کسر هزینه‌های ۵۰ درصد مشمول مالیات است.

بته تمامی این موارد راجع به درآمدهای حاصل از منابع روسی است، و گرنه هرگونه درآمد شرکتها از منابع خارج، همان طور که گفتیم، ضمن درآمد کل شرکت (نظیر درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات) منظور می‌شود و در مجموع مشمول مالیات شرکت قرار می‌گیرد.

## معافیتها و انگیزه‌ها

معافیتها و انگیزه‌های مالیاتی که ضمن قانون راجع به سود مؤسسات و سازمانها پیش‌بینی شده از اهداف اقتصادی و اجتماعی برخوردار است. اهم این معافیتها به شرح زیر است:

بالغ قابل کسر از سود مشمول مالیات:

- هزینه نوسازی، گسترش و مدرنیزه کردن مؤسسه.
- هزینه تأسیسات و تسهیلات جدید به منظور افزایش تولید نفت، مواد غذایی و کالاهای مصرفی و تجهیزات مخصوص تهیه فرآورده‌های کشاورزی و تولید دستگاههای طبی.
- ۳۰ درصد از هزینه‌های ساخت تسهیلات مربوط به حفاظت محیط زیست.

## محاسبه مالیات شرکتهای خارجی

آنچه در بحث فوق ذکر کردیم در مورد شرکتهای خارجی دارای مؤسسه ثابت در قلمرو روسیه (نسبت به درآمدهایی که از منابع روسی به دست می‌آورند) نیز جاری است. ولی باقی شرکتهای خارجی که در قلمرو فدراسیون روسیه مؤسسه ثابت ندارند، اگر درآمدهایی از منابع روسی کسب کنند به شرح زیر مشمول مالیات است:

- درآمد حاصل از سود بهره به نرخ ۱۵ درصد.
- درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات به نرخ ۲۰ درصد.
- درآمد حاصل از فعالیت حمل و نقل بین‌المللی به نرخ ۶ درصد.



دیگری اشاره‌می‌کنیم و آن اعمال نرخ ۲۵ درصد در مورد شرکتهای است که کل سرمایه آن با شرکت خارجیان تأمین شده باشد، حال آنکه نرخ کلی مالیات بر شرکتها ۳۲ درصد است. این امر در واقع نوعی تشویق برای جلب سرمایه‌های خارجی به شمار می‌رود شرکتهای خارجی از لحاظ برخی تکالیف دیگر نیز وضع مطلوبتری را در مقایسه با شرکتهای روسی دارا هستند. از جمله، این که شرکتهای روسی ناچارند مالیات سالانه خود را به صورت پیش پرداخت ضمن سال و به اقساط تأديه کنند. این شرکتها باید هر ۱۵ روز  $\frac{1}{1}$  مالیات برآورده خود را برای هر دوره سه ماهه پردازند. ولی اگر شرکتی با شرکت سرمایه‌های روسی و خارجی تشکیل شود این بار قدری سبک‌تر می‌شود. چنین شرکتی باید مالیات خود را در چهار قسط سه‌ماهه، و هر قسط را تا پانزدهم آخرین ماه هر دوره سه ماهه پردازد.

### اگر سرمایه شرکت

مقیم روسیه کاملاً متعلق به خارجیان باشد، بکلی از پیش پرداخت مالیات معاف است و مالیات هر سال خود را می‌تواند تا پانزدهم مارس سال بعد تأديه کند. گذشته از این، ضمن قراردادهای منعقد با دول خارجی نیز ممکن است پاره‌ای امتیازات و معافیت‌های بیشتری به شرکتهای تابعه دولت طرف قرارداد داده شود. چنانکه در مورد مالیات تکلیفی قابل اخذ از درآمد شرکتهای خارجی بابت سود سهام و بهره‌واراق بهادر و واگذاری حقوق و امتیازات، تخفیفاتی ضمن قراردادهای منعقد با بسیاری از کشورهای اروپائی پیش‌بینی شده است. این تخفیفات از ۲۵ تا ۱۰۰ درصد مالیات متعلق را در بر می‌گیرد. قابل ذکر این که اکثر قراردادهای مذکور در عهد حکومت شوروی بسته شده و دولت جمهوری روسیه پای‌بندی خود را به مفاد آنها اعلام داشته است.

- هزینه تأسیس مؤسسات پژوهشی، فرهنگی و آموزشی.

- کمکهای خیریه تا میزان ۲ درصد سود مشمول مالیات.

- ۵۰ درصد از هزینه به خدمت گرفتن افراد معمول (در صورتی که تعداد این گونه افراد کمتر از ۵۰ درصد پرسنل مؤسسه نباشد).

انگیزه‌های مالیاتی برای شرکتهای کوچک. ضابطه تشخیص شرکتهای کوچک از لحاظ اعمال انگیزه‌های مالیاتی موردنظر بدین شرح است:

- در مورد شرکتهای صنعتی و ساختمانی، هر گاه تعداد کارکنان شرکت از ۲۰۰ نفر بیشتر نباشد.

- در مورد مؤسسات پژوهشی و علمی، در صورتی که شمار پرسنل آن از ۱۰۰ نفر تجاوز نکند.

- شرکتهای غیر تولیدی با حداقل ۵۰ شاغل.

- مؤسسات خرد فروشی با حداقل ۱۵ شاغل.

شرکتهای کوچک با مشخصات فوق هر قسمت از درآمد خود را

صرف مدرن کردن دارایه‌های

سرمایه‌ای مؤسسه و استفاده از تکنولوژی جدید کنند از مالیات

معاف خواهد بود. و اگر این

شرکتها به امر تولید و عمل

آوردن فرآورده‌های کشاورزی،

کالاهای مصرفی و مواد ساختمانی

پردازند و ۷۰ درصد درآمد آنها

از محل این گونه فعالیتها حاصل

شود، چنین شرکتی از یک معافیت

کامل مالیاتی دو ساله از تاریخ ثبت

در دفتر تجاری برخوردار خواهد

شد. این معافیت در مورد

شرکتهایی که از انحلال یا تجدید

سازمان شرکتهای دیگر پدید

آمده باشند و یا شعبه یا شرکت

فرعی شرکتهای موجود باشند،

اعمال نمی‌شود. و اگر شرکت

استفاده کننده از این معافیت ظرف سه سال فعالیت خود را متوقف سازد

آنگاه کل مبلغ مالیات برای تمام دوره از آن مطالبه خواهد شد.

### منابع

1. Konstantin Ivantsov, "Taxation in Russia", Central and East European Tax Reports, Volume1, No.1 (30 March 1992), 1 - 5.
2. Russia, Competing Profit tax Laws? , Tax News Service, Volume 26, No. 11 (3 June 1992), 169.
3. International Tax Handbook 1992 (Amsterdam, IBFD Publications, 1992) pp. 281 - 284.
4. Supplementary Service to European Taxation 1992/10 (Amsterdam, IBFD Publications, 1992), Section A, Russia, PP. 1 - 4.
5. Susan M. Lyons, International Tax Glossary, 2nd. ed. (Amsterdam, IBFD Publications, 1992), pp. 72 - 73, 234.



فروش اعتباری تجهیزات صنعتی، بازارگانی و علمی؛ بهره اوراق بهادر دولتی؛ بهره دریافتی مؤسسات دولتی؛ بهره وامهای دریافتی مؤسسات خصوصی بر اساس قراردادهای مالی دوکشور، به شرط آنکه مهلت بازپرداخت زیر پنج سال باشد.

- درآمد واگذاری حقوق و امتیازات: ۳ درصد برای اخبار مطبوعاتی؛ ۵ درصد درمورد حق تأییف و تصنیف؛ ۱۰ درصد برای لیسانس، علائم تجاری، مدلها، نرم افزار، دانش فنی و کمکهای فنی؛ ۱۵ درصد بابت دیگر انسواع درآمد واگذاری حقوق و امتیازات.

- درآمد حاصل از واگذاری منافع (معاملات خاصی که می‌توان آن را به اجاره محصول باغهای میوه شبیه کرد) و حقوق دارندگان سهام در شرکتهای مقیم: ۱۵ درصد. در صورتی که میزان واگذاری حداقل معادل ۲۵ درصد سهام باشد: نرخ مالیاتی حداقل ۱۰ درصد.

۲. قرارداد همچنین مقرراتی درباره اجتناب از اخذ مالیات مضاعف دارد و طرفین اعتبارات مالیاتی بابت مالیات پرداختی در منع به نفع مؤدیان داخلی پیش‌بینی کرده‌اند.

### amerikai مرکزی: قراردادهای گمرکی

هنندوراس، السالوادور و گواتمالا توافق کردند که حداقل تعرفه گمرگی در روابط بازارگانی این کشورها ۲۰ درصد باشد. این قرارداد از اول سال ۱۹۹۳ قابل اجرا است. انتظار می‌رود نیکاراگوا و کاستاریکا نیز به آن ملحق



### ازگوش و کنار جهان

آن از این قرار است:

۱. حداقل نرخهای مالیاتی در کشور منع درآمد:

- سود سهام: ۱۵ درصد. و اگر دریافت کننده درآمد مالک حداقل ۲۵ درصد سرمایه شرکت پرداخت کننده باشد حداقل نرخ مالیاتی ۱۰ درصد است.

- درآمد بهره: ۱۲/۵ درصد. موارد زیر از معافیت مالیاتی برخوردار است: بهره

### آرژانتین: قرارداد جامع مالیاتی با اسپانیا

این قرارداد که یک سال پس از مبادله اسناد تصویبی لازم الاجراء می‌شود، به طور عمده بر اساس کنوانسیون نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم شده است. نکات مهم



شوند. علاوه بر این، هندوراس و السالوادور جداگانه قراردادی در مورد لغو موافق گمرکی و تحکیم روابط مالی و بهبود تأسیسات زیربنائی بینری منعقد ساختند.

#### اندونزی:

انگیزه‌های مالیاتی برای مشارکت‌های نفت و گاز

پترامین (شرکت نفت و گاز دولتی اندونزی) طبق مصوبات جدید خود اعلام داشت، شرکتهای خارجی که قراردادهای جدید مشارکت برای بهره‌برداری از نفت و گاز با اندونزی منعقد کنند می‌توانند از مزایای زیر برخوردار شوند:

- استفاده از روش استهلاک سریع (معجل) در مورد تأسیسات بهره‌برداری از گاز طبیعی؛

- تخفیفات مالیاتی بیشتر در مورد سرمایه‌گذاری برای نفت و گاز به منظور بازیافت هزینه‌ها؛

- روش قبلی مشارکت که طبق آن به هر نسبت تولید بالا می‌رفت درصد برداشت شریک خارجی پائین‌تر می‌آمد، ملغی شده است؛

- سهم شرکتهای خارجی از مشارکت‌های نفت و گاز در مناطق جدید مرزی کشور افزایش بیشتری پیدا کرده است.

#### بازار مشترک:

مالیات کامیونها

کمیسیون بازار مشترک با پیشنهاد بستن مالیات بر کامیونها موافقت کرد.

تاپلند:

بانکوک، مرکز مهم مالی دنیا

طرح جدید وزارت دارائی و بانک مرکزی تاپلند به نام «تسهیلات بانکی بین‌المللی بانکوک» (BIBF) منتشر شد. هدف این طرح تبدیل بانکوک به یک مرکز عملیات بین‌المللی مالی است. برای این کار انگیزه‌های مالیاتی و غیر مالیاتی پیش‌بینی شده است. بانکهای تاپلند و شب بانکهای خارجی می‌توانند با کسب پروانه واحدهای بانکی تحت پوشش این طرح تأسیس کنند و به عملیات مالی بین‌المللی پردازنند.

نکات اساسی طرح از این قرار است: وامهای ارزی که از طریق این واحدهای ترتیب داده می‌شود از هر گونه مالیات معاف است، به شرط آنکه وارد کردن پول برای استفاده مشتری لازم نباشد. اگر وام برای استفاده مشتریان داخلی لازم باشد و پول واردکشور شود، این قسمت از عملیات مشمول مالیات بر شرکت به نرخ ۱۰ درصد خواهد بود. حال آنکه، مالیات بر شرکت معمولی ۲۰ درصد است.

- مالیات بهره وامهای خارجی ۱۰ درصد است (به جای ۱۵ درصد برای سایر مؤسسات بانکی)

- واحدهای بانکی موضوع طرح از مالیات ویژه ۳/۳ درصد بانکهای محلی معاف‌اند.

- این واحدهای می‌توانند به عملیات وامدهی داخلی و بین‌المللی پردازنند و هر گونه معاملات ارزی را انجام دهند.

بانک مرکزی در نظر دارد حداقل ۱۵ تا ۲۰ پروانه برای تأسیس این گونه واحدهای

کشورهای عضو با برقراری این مالیات می‌توانند هزینه حفظ راهها را تأمین کنند. این مالیات همچنین هدفهای حفاظت محیط زیست را نیز دنبال می‌کند. طبق این طرح کشورهای عضو می‌توانند مالیاتی بر کامیونهای از ۱۲ تن به بالا وضع کنند که مبلغ آن به ترتیب افزایش ظرفیت کامیون بالا می‌رود. این مالیات از ۱۳۱ کو شروع و تا ۱۹۹۶ کو در سال (برای لاریهای ۴۰ تن به بالا) بالغ می‌شود.

به موجب این طرح همچنین آن دسته از کشورهای عضو که هنوز برای استفاده از جاده‌ها مالیاتی نمی‌گیرند، این سیستم را برقرار خواهند ساخت.

در صورت تصویب طرح توسط شورای بازار مشترک، رژیم مالیاتی فوق از اول سال ۱۹۹۶ اجراء خواهد شد.

#### بوروندی:

معافیت مالیاتی در سراسر کشور

رژیم منطقه آزاد مالیاتی در سراسر کشور برقرار شده است. مؤسسات داخلی و خارجی در صورتی که کالاهای غیر سنتی و صرفاً برای صادرات تولید کنند، به می‌توانند از رژیم جدید استفاده کنند. به موجب این رژیم معافیت کامل ده ساله در مورد مالیات بردرآمد چنین مؤسساتی پیش‌بینی شده و پس از ده سال هم فقط نرخ مالیاتی ۱۵ درصد در مورد آنها جاری خواهد بود. سود سهام پرداختی نیز بگلی از مالیات معاف است. هدف این رژیم جلب سرمایه‌ها به منظور توسعه صنایع صادراتی است.



صادر کند. وزارت دارائی تایلند سه مرحله را برای رسیدن به هدفهای دولت در این زمینه اعلام داشته است:

مرحله اول) تبدیل تایلند به یک مرکز

مالی برای توسعه اقتصادی کشورهای

کامبوج، لائوس و ویتنام.

مرحله دوم) تبدیل کشور به یک مرکز

مالی محدود بین المللی.

مرحله سوم) ایجاد یک مرکز عمله مالی

جهانی شیوه آنچه در لندن وجود دارد.

شرکتهای خارجی باید این مالیات را بپردازند و در مشارکتهای ویتمانی - خارجی در صورتی که طرف ویتمانی ملک در اختیار مشارکت قرار داده باشد مشمول همین مالیات خواهد بود.

## هلند:

### بانکها و گزارش اطلاعات مالیاتی مشتریان

وزارت دارائی در حال بررسی طرحی است که به موجب آن بانکها موظف خواهند بود هرگونه بهره پرداختی به اشخاص حقوقی را به مقامات مالیاتی گزارش دهند. این وظیفه در حال حاضر در مورد بهره پرداختی به اشخاص حقیقی برقرار است و بررسی مذکور برای تعیین آن به شرکتها و مؤسسات است.

## آینده مالیاتی اروپا

وحدت اروپا نظام مالیاتی کشورهای عضو را همچون بسیاری از شون دیگر جای اقتصادی و اجتماعی این قاره تحت تاثیر قرارخواهد داد. از هم اکنون تلاش‌های گسترده‌ای به منظور ساماندهی این تاثیرات آغاز شده است که از جمله انعقاد کنفرانس مالیاتی بسیار مهمی را در هتل ماستریخت می‌توان نام برد. این کنفرانس روزهای ۴ و ۵ مارس (۱۲ و ۱۴ اسفند) با شرکت مقامات، کارشناسان و پژوهشگران برگسته مالیاتی اروپا و سایر مناطق جهان تشکیل می‌شود. موضوع اصلی بحث کنفرانس ساختار پان اروپائی شرکتها در دوران پس از سال ۱۹۹۲ می‌باشد و طی آن بویژه مسائل زیر مورد تحلیل قرار خواهد

است. ولی در مقابل برای ارقام هزینه‌های قابل کسر مؤددی در محاسبه مالیات (نظیر هزینه ایاب و ذهاب و غیره) محدودیتهای پیش‌بینی شده است.

نکته جالب دیگر در این گزارش توصیه برقراری مالیات‌های جدیدی در ارتباط با حفاظت محیط زیست است که قرار است کاهش درآمد حاصل از اجرای این توصیه‌ها را جبران کند.

## ویتنام:

### بورس بازی بر املاک و مالیات بر اراضی

در کشور ویتنام املاک و اراضی از لحاظ حقوقی متعلق به دولت است که حق استفاده بلند مدت از آن را برای کشاورزی، سکونت و به عنوان محل کار و حرفه به استفاده کنندگان واگذار می‌کند. دارنده این حق هم می‌تواند حق استفاده خود را به دیگران منتقل کند. در این خصوص بورس بازی بر املاک و اراضی بالاگرفته است.

دولت برای مقابله با این وضع فرمانی صادر کرده که طبق آن مالیات‌های سنگین بر املاک وضع شده است. مبنای مالیات نرخهای مالیات کشاورزی است. در مناطق شهری مالیات بین ۳ تا ۲۵ برابر نرخهای مالیات کشاورزی تعیین شده و در دهات و نواحی کوهستانی این نرخ بین ۲ تا ۳ برابر نرخهای مالیات کشاورزی است.

نمایندگیهای دیلماتیک، سازمانهای بین‌المللی و افراد خارجی از این مالیات معافند، مشروط بر اینکه از ملک فقط برای اقامت استفاده کنند. ولی مؤسسات و

## تونگا:

### مالیات بر معاملات ارز

در مجمعالجزایر تونگا (جنوب غربی اقیانوسیه نزدیک فیجی) مالیاتی به نرخ ۷ درصد بر تمامی معاملات خرید و فروش ارز وضع شده است. معاملات دولتی و بین بانکها از این مالیات معاف است.

## دانمارک:

### گزارش کمیته رفرم مالیاتی

این کمیته در گزارش خود خواهان اصلاحات چندی به ویژه در زمینه مالیات بردارآمد اشخاص حقیقی شده است. نرخ مالیات اشخاص حقیقی جزء سنگین ترین نرخهای مالیاتی دنیا به شمار می‌رود (از ۵۱ تا ۶۸ درصد). کمیته کاهش این نرخها را از ۴۰ تا ۵۸ درصد درآمدهای از ۲۳۰۰۰ کرون در سال به بالا است.

در این گزارش افزایش حداقل درآمد معاف از مالیات افراد از ۲۵۰۰ کرون به ۵۸۰۰ کرون در ماه توصیه شده



خاص خود را وضع کرده است. نرخ تعرفه‌های گمرکی برای کالاهای وارداتی از ۵ تا ۲۱ درصد است که بالاترین این نرخها درمورد البسه پوستی و مواد الکلی برقرار شده است. حقوق گمرکی را می‌توان به ارز قابل تبدیل و یا روبل پرداخت کرد، ولی درمورد اخیر ارزش کالا به نرخ تعییر بانک مرکزی به روبل تعیین و مأخذ حقوق گمرکی قرار می‌گیرد.

اعطاء خواهد شد.

۳. درمورد انواع حشره کش و مواد ضد آفات به شرح زیر (بابت هرگرم از مواد):

- مواد بسیار سمنی ۱۰ فرانک، فراورده‌هایی که آثار بلند مدت مضر به تدرستی دارند: ۵ فرانک، مواد مضر برای محیط‌زیست: ۲ فرانک.

فقط بخش کشاورزی از این مالیات معاف است.

۴. ۱۰ فرانک بلژیک بابت هر کیلو کاغذ یا مقوای تولیدی که مقدار غیرکافی کاغذ مصرف شده برای تولید آن مجددآ به کار رفه است.

برای برخی فراورده‌های دیگر نظیر چسب، حلّهای، تبغ و غیره نیز مالیات‌های مشابهی پیش‌بینی شده، نهایت این که تاریخ اجرای متفاوتی برای هریک از انواع این مالیات‌ها منظور شده است.

## جمهوری چک و جمهوری اسلواک

این دو منطقه که تا همین چندی پیش جزئی از یک کشور واحد بودند و اکنون هریک برای خود کوس استقلال می‌زنند کارشان به عقد قرارداد اجتناب از مالیات مضاعف کشیده است. این قرارداد جزئی از یک سلسله قراردادهایی است که روابط حقوقی و اقتصادی دو جمهوری را تنظیم می‌کند.

## کازاخستان

این جمهوری تازه استقلال یافته آسیای میانه به تازگی مقررات گمرکی

گرفت:

قانونگذاری داخلی در اجرای رهنماوهای جامعه اروپا پیرامون مالیات بر شرکتها، ادغام شرکتهای تابع مالک مختلف اروپائی، نقل و انتقالات مالکیت شرکتها، تجدید سازمان شرکتها، وضع خاص شرکتهای چند ملیتی که با مشارکت سرمایه‌داران امریکائی پدید آمده‌اند، آینده سرمایه‌گذاریهای خارجی در اروپا.

## بلژیک:

### مالیات‌های زیست محیطی (ECOTAX)

مقدمات تصویب یک رشتہ مالیات قابل توجه در این زمینه فراهم شده که مهم‌ترین آنها به شرح زیر است:

۱. بین ۷ تا ۱۵ فرانک بلژیک برای هر لیتر انواع نوشابه که در ظروف شیشه‌ای، پلاستیکی، قوطی و امثال آن پر می‌شود (جنبه زیست محیطی به ظروف مربوط است و نه مظروف). درمورد برخی از انواع شیشه‌ها و قوطی‌های قابل استفاده مجدد که در ازاء مبلغ گروی معین و با حفظ ضوابط بهداشتی لازم مجددآ به جریان استفاده گذاشته می‌شود معافیت پیش‌بینی شده ولی ظروف پلاستیکی از این معافیت برخوردار نیست.

۲. ۰ فرانک درمورد هریک عدد باطری: ولی اگر تولیدکننده یا واردکننده وجه الضمانی معادل ۱۰ فرانک بابت هر باطری بسیار و ثابت کند که باطربها بدون ایجاد خطرات زیست محیطی از میان برده شده معافیت مالیاتی

دلار کانادا به شرکت پردازد. اتفاقاً مرتهن از عقد قرارداد پشیمان شد و آن را فسخ کرد و مبلغ ۲۵۰۰۰ دلار به شرکت پرداخت کرد.

مراجع مالیاتی کانادا این مبلغ را به عنوان درآمد حاصل از انتقال دارایی مشمول مالیات تلقی کرده خواستار پرداخت مالیات شدند. مؤذی اعتراض کرد و دادگاه مالیاتی کانادا به نفع مؤذی رأی داد. بر اثر اعتراض بخش مالیاتی قضیه در دادگاه فدرال مطرح شد. دادگاه فدرال رأی دادگاه مالیاتی را ابرام و اظهار نظر کرد که هر چند مؤذی در پاناما نیز به ثبت رسیده است، ولی به موجب مقررات سویس یک شرکت مقیم این کشور تلقی می‌شود. بنابراین قرارداد مالیاتی کانادا - سویس نسبت به آن حاکم است.

با این مقدمه دادگاه فدرال نظر داد که مبلغ دریافتی از لحاظ ماهیت نه منافع حاصل از اموال غیرمنقول است تا کانادا بتواند به موجب بند ۱ ماده ۶ قرارداد از آن مطالبه مالیات کند، و نه درآمد حاصل از واگذاری مال غیر منقول است تا بر حسب بند ۱ ماده ۲۱ قرارداد مشمول مالیات کانادا باشد. بلکه نوعی درآمد شغلی است که در این مورد هم مؤذی می‌تواند از مزایای حاصل از ماده مربوط در قرارداد دو کشور راجع به این نوع درآمدها استفاده کند.

### مجارستان:

**مالیات نمایندگی شرکت خارجی**  
در کشور مجارستان آئین جدیدی برای صدور احکام و اظهار نظرهای مالیاتی برقرار شده است. به موجب این آئین شش مؤسسه بزرگ حسابداری مجارستان می‌توانند مستقیماً از مقامات عالی مالیاتی کشور اعلام رأی در سائل مالیاتی را بخواهند. نخستین رأی از این قبیل در خصوص تعین پایه مالیات نمایندگیهای دائمی شرکهای خارجی بود. درآمد این نمایندگیها فقط کمیسیون دریافتی است. با این حال، مقامات مالیاتی اعلام داشتند که به موجب قانون مالیات بر شرکهای مؤذی مالیاتی شرکت خارجی است و نه نمایندگی آن. لذا نمی‌توان درآمد مؤذی را منحصر به کمیسیون دریافتی دانست بلکه کلیه درآمد شرکت خارجی از منابع مجار پس از کسر هزینه‌های مربوط باید به عنوان پایه مالیات تلقی شود.

سؤال دیگر راجع به استهلاک داراییهای همین نمایندگی بود، که باز مقامات مالیاتی مؤذی را شرکت خارجی غیر مقیم دانستند و اظهار داشتند که استهلاک باید طبق مقررات کشور متبع شرکت

### آراء مراجع عالی قضائی مالیاتی

#### کانادا:

**تفسیر قرارداد مالیاتی کانادا - سویس**  
دادگاه فدرال کانادا اخیراً به موجب رای صادره به تفسیر موادی از قرارداد مالیاتی بین کانادا و سویس پرداخت. در دعوای Queen به طرفیت Placrefiol Ltd. خواهان یک شرکت مالی و سرمایه‌گذاری ثبت شده در پاناما بود. این شرکت به خاطر سپرستی و کنترل منافع سرمایه‌گذاران مختلف در یک مجتمع تجاری واقع در مونترآل کبک تشکیل شده بود. یکی از داراییهای این مجتمع در رهن بود و به سبب اختلاف و تأخیری که در فک رهن پیش آمد مرتهن برای تملک مورد رهن طرح دعوی کرد.

در حالی که دعوای جریان داشت شرکت ثبت شده در پاناما وارد مذاکره با مرتهن برای خرید تمام حقوق وی در دعوای مورد بحث شد تا به این ترتیب دعوای خاتمه پذیرد. پس از توافق قراردادی در این زمینه بین دو طرف بسته شد و ضمن آن شرط شد که اگر مرتهن بخواهد قرارداد را فسخ کند، باید ۲۵۰۰۰



در آمریکا و قراردادن مرکز مدیریت خود در آلمان بواقع دارای اقامتگاه ماضعف شده و نمی‌تواند از مزایای مالیات گروهی استفاده کند.

در رأی دادگاه عالی همچنین مقررات دوستی بین ایالات متحده آمریکا و آلمان مورد تفسیر قرارگرفته و این نتیجه به دست آمده است که اگر شرکتی در آمریکا به ثبت بررسد ولی مرکز مدیریت خود را به آلمان منتقل کند کما کان یک شرکت آمریکائی به شمار می‌آید.

## آلمان:

خط لوله به منزله یک « مؤسسه دائمی » اصطلاح « مؤسسه دائمی » درخصوص تشخیص مالیات برای شعبه، نمایندگی و یا هرگونه موجودیت اشخاص حقوقی خارجی در داخل کشور به کار می‌رود. سائله در دادگاه مالیاتی دو سلدورف مطرح شد و عبارت از این بود که آیا خط لوله حمل نفت خام و مواد نفتی متعلق به یک شرکت هلندی در خاک آلمان به منزله « مؤسسه دائمی » به شمار می‌رود تا شرکت را مشابه حالتی که از طریق شعبه، نمایندگی و غیره فعالیت می‌کند مشمول مالیات آلمان بدانیم یا خیر. نظرات بر عملکرد خط لوله با استفاده از سیستم کنترل از راه دور در هلند انجام می‌شد و با برخی از مؤسسات آلمانی نیز قراردادهای بسته شده بود که در موارد لزوم کارهای تعمیراتی خط لوله را انجام دهند.

دادگاه به این نتیجه رسید که طبق مقررات آلمان و نیز با توجه به قرارداد مالیاتی سال ۱۹۵۹ آلمان و هلند، خط لوله مورد بحث را می‌توان به منزله « مؤسسه دائمی » تلقی کرد و در نتیجه شرکت هلندی با این که هیچ پرسنل ثابتی در آلمان ندارد مشمول مالیات موردنظر است. به نظر دادگاه خط لوله مستقر در زیرزمین متعلق به شرکت هلندی در واقع وسیله و محل ثابت کسب و کار آن شرکت در خاک آلمان به شمار می‌رود، زیرا کار اصلی شرکت حمل نفت است که از طریق همین لوله انجام می‌شود.

خارجی محاسبه شود. از طرفی، آنچه به عنوان هزینه نمایندگی از سوی اداره مرکزی شرکت خارجی تخصیص داده شده طبیعاً با منظور داشتن استهلاکات بوده و بدین ترتیب محاسبه جداگانه استهلاک موردي ندارد.

## جامعه اقتصادی اروپا:

### تبییض مالیاتی

دادگاه جوامع اروپائی، یونان را بابت نقض ماده ۹۵ قرارداد جامعه اقتصادی اروپا مقصر شناخت. مورد تخلف یونان این بود که با وضع مالیات بر مصرف جدیدی بین اتومبیلهای وارداتی از سایر ممالک عضو جامعه از یک سو، و اتومبیلهای مونتاژ یا ساخت یونان از سوی دیگر قائل به تبعیض شد. به این معنی که برای خودروهای وارداتی نرخ مالیاتی بیشتری تعیین کرد. ظاهراً هدف یونان از این اقدام فراهم آوردن امکان رقابت برای صنایع اتومبیل سازی داخلی بوده است تا بتوانند از این طریق امکان مالی برای تطبیق با ضوابط جدید جامعه اروپا در زمینه هدفهای مربوط به حفاظت محیط زیست پیدا کنند. قرارداد جامعه اقتصادی اروپا همان قرارداد سال ۱۹۵۷ رم است که جامعه مذکور براساس آن پدید آمد. هدف قرارداد ایجاد یک باز داخلی در قلمرو کشورهای عضو و برداشتن موانع تجارت در داخل این بازار است.

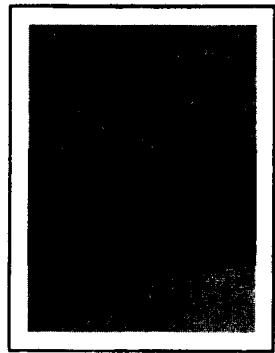
## آلمان:

### اقامتگاه ماضعف

دادگاه عالی مالیاتی آلمان با تأیید رأی دادگاه مالیاتی کلن نظر داد که شرکتهای دارای اقامتگاه ماضعف نمی‌توانند از مقررات بخش ۱۴ قانون مالیات بر شرکتها استفاده کنند. بهموجب مقررات بخش مذکور اگر شرکتی کنترل سهام یک یا چند شرکت دیگر را در دست داشته باشد مجموع این شرکتها می‌توانند اظهارنامه مشترکی تسلیم داشته و مالیات واحدی بپردازنند. یک شرکت ثبت شده در ایالات متحده آمریکا که براساس قرارداد منعقد با یک شرکت آلمانی کنترل سهام این شرکت را به دست آورده و مرکز امور خود را به آلمان انتقال داده بود تا بتواند از مقررات مالیات گروهی به شرح فوق استفاده کند با صدور رأی دادگاه عالی از رسیدن به این هدف محروم ماند. دادگاه اظهارنظر نمود که استفاده از مالیات گروهی منوط به آن است که شرکت کنترل کننده در آلمان به ثبت رسیده و مرکز عمده مدیریت آن نیز در آلمان واقع باشد. ولی شرکت آمریکائی شرط اول را فقد است و با ثبت



# معرفی کتاب

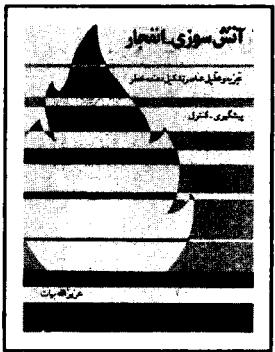


مدیریت بهره‌وری و  
شیوه‌های بهبود آن

مؤلف: ژوزف ام. پوتی

متترجم: عین‌الله علاء بهاء: ۱۴۵۰ ریال

در این کتاب یکی از مقولات بسیار مهمی که اقتصاد فرد، مؤسسه، صنعت و کشور را در عصر پرتوحول و مشحون از رقابت کنونی قویاً تحت تأثیر قرار می‌دهد، یعنی مسئله بهره‌وری و شیوه‌های بهبود آن به زبانی ساده و همه فهم موربدیت قرار گرفته است. بیان روشن و جامعی از مفهوم بهره‌وری و معیارها و مشخصات آن ارائه شده و شیوه بررسی نواقص کار و طراحی برنامه بهبود و ارتقاء بهره‌وری مرحله به مرحله تشریح شده است. عبارت زیر از متن کتاب ما را از توصیف بیشتر بی‌نیاز می‌کند: «کارآئی و ثمربخشی‌ای که شرکت‌های ژاپنی بوسیله آنها محصولات الکترونیکی و الکتریکی خود را تولید و به بازار عرضه کردن سبب شگفتی تولیدکنندگان آلمانی گردید و محصولات جدید عرضه شده توسط شرکت‌های ژاپنی از محصولات شرکت‌های آلمانی به شدت سبقت گرفت... تا زمانی که شرکتها نتوانند تغییرات در حال وقوع محیط خود را پیش‌بینی نمایند و بهره‌وری را از طریق کشف راههای جدید و بهتر در تولید محصولاتی که هم دارای کیفیت بهتر و هم از قیمت پائین‌تر برخوردار باشد، بالابرند، از گردونه رقابت به بیرون پرتاب خواهند شد.»

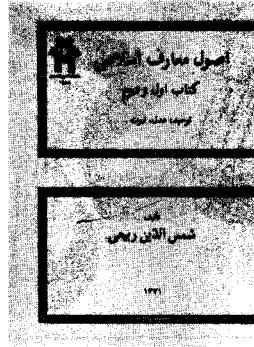


آتش سوزی - انفجار. تجزیه  
و تحلیل عناصر تشکیل  
دهنده خطر. پیشگیری -  
کنترل

ترجمه و تألیف: عزیزالله بیات شرکت سهامی بیمه البرز، بها: ۲۵۰۰ ریال نویسنده در بیست فصل مسائل مربوط به آتش‌سوزی را به دقیق و به نحو جالبی مورد تحلیل قرارداده است. ابتدا تعریف علمی سوختن و آتش گرفتن به دست داده شده و عوامل و خطرات حریق و طرق مختلف کشف و اطفاء آن توصیف شده و سپس در دو فصل جداگانه به مسئله آتش‌سوزی در ساختمانها و مسائلی که مدیریت مؤسسات در خصوص بلیه حریق و پیشگیری از آن باید رعایت کنند، اختصاص داده شده است. فصلهای دیگر کتاب با انواع آتش‌سوزی‌های ناشی از عوامل مختلف سروکار دارد، نظریه موارد احتراق خودبه‌خودی، آتش‌سوزی ناشی از گازها، بخارات و مایعات قابل اشتعال، سیستم‌های حرارت مرکزی، الکتریسیته، مواد سوختی و غیره و غیره. در هر یک از این فصول مسائل خاص مربوط به یک رشته از عوامل موجد آتش‌سوزی مورد شرح و بسط قرار گرفته و یک یک مواردی که احتمال بروز خطر در همان رشته می‌رود تشریح شده و توصیه‌های لازم نسبت به هر فقره ارائه شده است. در پایان کتاب، فرهنگ اصطلاحات و واژه‌های فنی مرتبط با زمینه بحث کتاب آورده شده که متناسب اصطلاحات انگلیسی و معادل فارسی آنها است.

## اصول معارف اسلامی

کتاب اول و دوم : توحید،  
عدل و نبوت



### وازگان اقتصاد و زمینه‌های

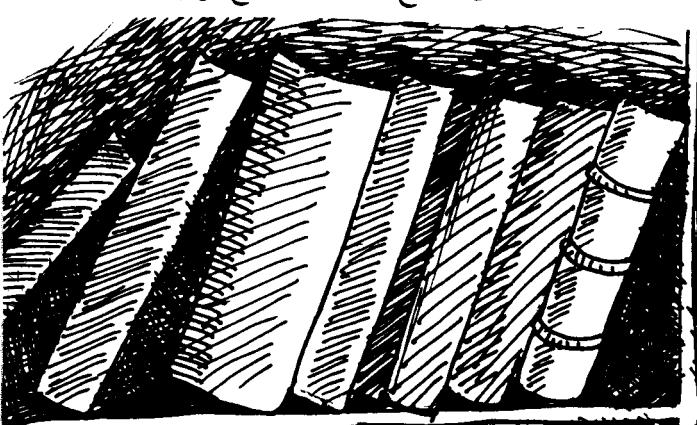
وابسته (انگلیسی - فارسی)

گردآوری و تدوین: کاظم فرهادی

مؤسسه کتاب پیشبرد، تهران، ۱۳۷۱، ۴۸، ۱۲۵۶ + ۱۲۰۰ ص. بها: ۱۲۰۰ ریال

این کتاب یک قاموس تخصصی بزرگ و کم نظیر در تاریخ تدوین فرهنگ‌های تخصصی در کشور ما است. مؤلف یازده سال تمام از عمر خود را برسر این کار نهاده و با دقت و حوصله و سواسی بسیاری که نشانه‌های آن را در مجموع مندرجات کتاب به روشنی می‌توان ملاحظه کرد، وازگان اقتصادی این مملکت را گردآوری و مدون ساخته است. تمامی متون تخصصی علم اقتصاد از نخستین دهه قرن حاضر هجری شمسی تا سال ۱۳۶۵ طی کوشش فراوان شناسائی شده و اضافه برآن از منابع مشابه کشور هم‌بان، افغانستان، نیز تا حد امکان استفاده شده است. سپس کدگذاری و مرتب سازی واژه‌ها انجام پذیرفته و همراه آن مقابله واژه‌ها با منابع معتبر و فرهنگ‌های عمدۀ زبان انگلیسی و غیر آن به عمل آمده که این جمله مستلزم بذل ساعی فراوان و کار فشرده و دقیق طی دورانی بس طولانی بوده است.

شیوه استفاده از کتاب ضمن مقدمه به طور مبسوط بیان شده و به دنبال آن فهرست مطولی از منابع مورد استفاده درج گردیده است.



تألیف: شمس الدین ریمعی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، بها: ۱۶۰۰ ریال

نام کتاب بخوبی برگزیده شده زیرا که در واقع مجموعه‌ای از معارف اسلامی در ارتباط با سه اصل توحید، عدل و نبوت با ظرافت در آن گردآمده و با بیانی دلشیز ارائه شده است. آغاز سخن از انسان و شناخت حقیقت وجود او است. شخصیت آدمی بویژه از دید فلسفه اسلامی و عرفان زیر ذره‌بین قرار گرفته و در این خصوص طبعاً از مسئله خلقت و هدف آن نیز گفتنگو به میان آمده است. مکتب و مذهب و مسئله نیاز بشر به آن، مبحث دیگر کتاب است. تحت عنوان جهان‌بینی، این مقوله از دید علمی، فلسفی و مذهبی تشریح شده است و سپس بحث استدلالی در زمینه اثبات مبدأ آغاز و خواندن از طریق برهان نظم، قانون علیت و معلومیت و برهان فطرت گام به گام در این طریق هدایت شده است. آنگاه به بحث اصلی یعنی توحید و یگانگی پروردگار جهان می‌رسیم که در تمام جوانب و جهات آن انعکاس یافته است.

عنوان بخش دوم کتاب عدل است. پس از ذکر مقدمه‌ای در باب عدالت در اسلام به بحث جالبی در باب نظرات مکاتب فلسفی اسلامی (معترله، اشاعره، شیعه) پیرامون این مقوله می‌رسیم و در همین مایه دو بخش مستقل یکی به مسئله جبر و اختیار و دیگری وجود شر و تبعیض درجهان اختصاص داده شده است.

کتاب سوم پیرامون نبوت است که در آن ابتدابز لزوم بعثت انبیاء استدلال شده و سپس مسئله وحی، عصمت پیامبران، نبوت عامه و خاصه، مفهوم اعجاز، مقام قرآن مجید و سیره نبوی مورد شرح و بیان قرار گرفته است.

نویسندها، مترجمان، مصنّفان، ناشران و مدیران نشریات جدیدالانتشار

که مایلند آثار چاپ شده ایشان در این بخش از مجله مالیات چاپ شود، می‌توانند دونسخه از کتاب یانشیریه خود را به دفتر مجله ارسال دارند.



# مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

## آراء هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

رای شماره ۱۱۸۰۴ / ۳۰ / ۴، مورخ ۹ / ۱۰ / ۷۱

گزارش شماره ۳۰ / ۵ - ۳۱۰۳  
۷۰ / ۱۲ / ۱۴ دفتر فنی مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات حق واگذاری محل در مواردی که به موجب قرارداد منعقده بین متعاملین انتقال گیرنده تعهد پرداخت مالیات را نموده است عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م. مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح آن مبادرت به صدور رای گردید.  
رای اکثربت:

به طور کلی نظر به اینکه مستندآ به بندهای ۲ و ۳ و ۴ و ۵ ماده یک قانون موصوف اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به درآمدهای مکتبه طبق مقررات مربوط مشمول مالیات شاخته شده‌اند، بنابراین قطع نظر از اینکه مالیات از چه محلی و توسط چه شخصی پرداخت می‌شود، مطالبه مالیات باید از صاحب درآمد به عمل آید. حال در مواردی که خریدار تعهد پرداخت مالیات را نموده است مورد از مصاديق ماده ۱۰ قانون مدنی (قرارداد خصوصی بین اشخاص) بوده و تا جایی که مغایر موازن قانونی نباشد بین متعاملین معتر است، اما از نظر محاسبه درآمد مشمول مالیات چنانچه قرارداد مورد قبول مأموران تشخیص واقع شود، چون علی القاعدة مالیات به درآمد تحصیل شده تعلق می‌گیرد حکم منطقی و قانونی این است که شخص مشمول مالیات را از درآمد مشمول مالیات پرداخت نماید. و در موضوع مورد بحث از حیث تطبیق با مقررات با عنایت به حکم مذکور واقعیت این است که انتقال دهنده درآمدی را کسب کرده است که مالیات آن کسر شده است (درآمد خالص). بنابراین مأمورین تشخیص و مراجع حل اختلاف باید با توجه کامل به مفاد مدارک مأمور شود و رعایت سایر جوانب موضوع، از دریافتی انتقال دهنده مبالغ پرداختی و سایر وجوهی را که باید طبق قانون موضوع شود، کسر نموده و اگر باقیمانده‌ای بود آن را درآمد پس از کسر مالیات منظور و با مراعتم به نزخهای مالیاتی مربوط مبلغ کل درآمد مشمول مالیات راتبعین نمایند. بنابر موارد فوق و از حیث وضوح مطلب به ذکر مثالی مبادرت می‌شود.

شخصی در سال ۱۳۶۸ حق واگذاری مغازه‌ای را به مبلغ ۲۰۳۳۰۰۰ ریال خریداری و در سال ۱۳۶۹ مبادرت به انتقال حق مذکور بر اساس مدارکی که مورد قبول مأموران تشخیص قرار گرفته است به مبلغ ۲۸۰۰۰۰۰ ریال به دیگری نموده و در مدارک مذکور انتقال گیرنده تعهد پرداخت مالیات را کرده است. در فرض مذکور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به شرح زیر عمل می‌شود.  
درآمد خالص پس از کسر مالیات  $= ۲۸۰۰۰۰۰ - ۲۰۳۳۰۰۰$   
مالیات  $= ۱۲۰۰۰۰۰$  ریال می‌باشد که مالیات آن معادل  $۴۳۳۰۰۰$  ریال (بر اساس نرخ ماده ۱۳۱ قبل از اصلاحیه) می‌باشد و در حقیقت انتقال دهنده حق خود را به مبلغ  $۳۲۲۳۰۰۰$  ریال واگذار نموده است.

بدینها است رأی فعلی ناظر به معاملات تا آخر سال ۱۳۷۰ می‌باشد و در مواردی که حسب تحقیقات به عمل آمده مدارک ازانه شده یا مأمور شده بنا به جهات قانونی مورد قبول مأموران و مراجع ذیصلاح واقع نمی‌شود، دریافتی بابت حق واگذاری محل باید با عنایت به سایر موازنین قانونی از طریق تحقیقات و جمع آوری اطلاعات تعیین و مبنای محاسبات لازم قرار گیرد.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سعیینی، محمد طاهر، مجید میرهادی، علی اکبر نوری‌خش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده  
نظر اقلیت:

با عنایت به قسم اخیر تبصره ۲ ماده ۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶، محوال نمودن پرداخت مالیات به عهده خریدار (که معمولاً با تنظیم وکالتname، خریدار در این گونه معاملات، مراجعت به واحدها و مراجع مالیاتی را نیز عهده‌دار می‌شود) از مصاديق بارز تحصیل امتیاز تلقی می‌گردد و دریافت مقداری از ارزش حق واگذاری به بول تقد دلیل بر عدم دریافت امتیاز نمی‌باشد. لذا در این قبیل موارد باید ارزش حق واگذاری محل طبق مقررات فوق الاشعار و با حسب مورد تبصره ۳ ماده ۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ از طریق برآورد ارزش حق واگذاری محل و سیله مأمورین تشخیص ذیربط تعیین گردد.

محمد رزاقی، محمود حمیدی

رای شماره ۱۱۸۸۵ / ۳۰ / ۴، مورخ ۱۳ / ۱۰ / ۷۱

گزارش شماره ۳۰ / ۵ - ۳۹۰۶  
۷۰ / ۱۲ / ۲۴ دفتر فنی مالیاتی در خصوص مفهوم کلمه «باباً الاختلاف» مندرج در بند «د» ماده ۱۰۳ ق.م. مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در مورد مبنای محاسبه ابطال تبریز و کلای مذیان مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح زیر مبادرت به صدور رای گردید.

رأى

مقصود از کلمه «باب الاختلاف» مذکور در بند «د» ماده ۱۰۳ تفاوت مبلغ مالیات مورد قبول مؤدى با مالیات مطالبه شده توسط مراجع ذیربطة است و تفاوت مذکور باید به عنوان مابه الاختلاف مبنای محاسبه ابطال تمبر قرار گیرد.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سعیی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده

رأى شماره ۷۱/۱۰/۱۳، مورخ ۱۱۸۸۸ /۴/۳۰، ۱۳۷۰/۵/۲۰ - ۷۱۸ شماره ۱۳۶۶

گزارش شماره ۷۱۸ /۵/۲۰ - ۱۳۷۰/۶/۵ دفتر فنی مالیاتی دایر بر «چون در مورد کلمه احداث مذکور در ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی برای مأموران تشخیص ابهاماتی وجود دارد و به‌نظر دفتر مزبور منظور از احداث همان خاتمه یافتن کار واحد مسکونی و آماده شدن آن برای بهره‌برداری می‌باشد. حسب ارجاع شماره ۲۸۹۶۸ /۶/۱۳۷۰ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی به شورا واصل و هیأت عمومی به استناد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون

مزبور پس از شور و بررسی موضوع به‌شرح آتی اعلام نظر می‌نماید:

استباط از مفاد ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ اینست که چنانچه شروع و خاتمه واحدهای مورد نظر در ماده مذکور در مدت ده سال از تاریخ تصویب قانون یاد شده بوده باشد و ظرف یک‌سال از تاریخ انتضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی و یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل گردد، انتقال ملک مشمول معافیت از پرداخت مالیات بر نقل و انتقالات قطعی املاک می‌باشد. بدینهی است واحدهایی که شروع به کار احداث آنها قبل از تصویب قانون مذکور بوده و در ده سال فوق الذکر به اتسام می‌رسند مشمول معافیت مقرر در ماده مزبور نخواهد بود.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سعیی، محمد طاهر، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمدعلی سعیدزاده، حسن محمدیان

رأى شماره ۷۱/۱۰/۱۴، مورخ ۱۱۹۴۵ /۴/۳۰، ۱۳۷۱/۹/۲۵ - ۳۰/۵ - ۳۰۱۲ شماره ۱۳۶۶

گزارش شماره ۳۰۱۲ - ۳۰/۵ - ۱۳۷۱/۹/۲۵ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۶۶ هیئت عمومی شورا‌یعالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش مشغول براین است که چون در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاح‌های بعدی آن برای صندوقهای قرض‌الحسنه و صندوقهای تعاون اسلامی معافیت خاصی پیش‌بینی نگردیده است و با این وصف صندوقهای مزبور تاکنون به عنوان مؤسسات غیرانتفاعی مشمول مقررات بند ب ماده ۱۰۵ قانون یاد شده شناخته شده‌اند، به‌نظر می‌رسد این‌گونه صندوقهایها با عنایت به فعالیت آنها در زمینه انجام خدمات عام المنفعه (رفع نیازهای مادی نیازمندان) چنانچه اساسname خود را با آئین نامه اجرائی موضوع ماده ۲ آن قانون منطبق و مفاد آئین نامه را ضمن کسب تأییدیه مرجح ناظر دولتی ذیربطة رعایت نمایند، مشمول معافیت موضوع بند ۴ فوق الذکر نخواهد بود. النهاية دفتر فنی مالیاتی از حیث تأیید با عدم تأیید نظریه ابرازی مذکور خواستار نظر شورا‌یعالی مالیاتی گردیده است.

اینک هیئت عمومی شورا‌یعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم پس از شور و بررسی در این خصوص به‌شرح زیر اعلام رأى می‌نماید:  
با عنایت به نص صریح بند ۴ ماده ۲ قانون فوق الالتعار، نظر دفتر فنی مالیاتی مبنی بر امکان برخورداری این‌گونه صندوقهایها از معافیت مالیاتی موضوع بند ۴ مذکور به شرط انتطباق مفاد اساسname و رعایت سایر مقررات مربوط، مورد تأیید می‌باشد.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سعیی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، محمدعلی سعیدزاده، حسن محمدیان

رأى شماره ۷۱/۱۰/۲۹، مورخ ۱۲۳۵۶ /۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۲۳۱۲ - ۲۳۱۲/۵ - ۱۳۷۱/۸/۹ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم در آمدهای مالیاتی در مورد اینکه جرمیه تأخیر پرداخت وام دریافتی از بانکها هزینه عملیات بانکی محسوب و جزء هزینه‌های قابل قبول می‌باشد یا خیر؟ حسب ارجاع مشارالله در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ در هیئت عمومی شورا‌یعالی مالیاتی مطرح و به‌شرح آتی مبادرت به صدور رأى گردید.

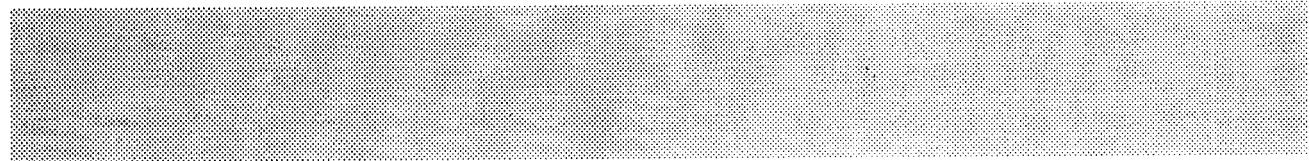
نظر به عموم بند ۱۴۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن وجوهی را که مؤسسات موضوع ماده ۱۴۷ قانون علاوه بر



#### نظر اقلیت:

با عنایت به حکم مندرج در بین الہالین بند ۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم اعتقاد به غیرقابل قبول بودن جرائم پرداختی به بانکها (بمناسب دولتی بودن آنها) دارد.

محمد رزاقی، محمد علی سعیدزاده

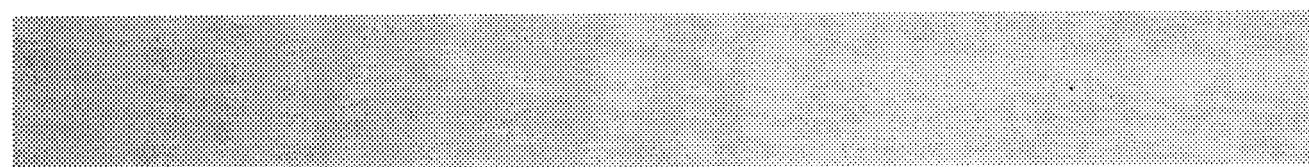


#### رأی شماره ۱۲۳۵۳ / ۴ / ۳۰ مورخ ۷۱/۱۰/۲۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی طی گزارش شماره ۷۱/۸/۱۱ - ۵-۲۵۵۵ عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی با اعلام این مطلب که چون بعضی‌ها عقیده دارند کارت شناسایی، موافقت اصولی و یا پروانه بهره‌برداری و امثال آنها نیز عرقاً «پروانه کسب یا کار» تلقی می‌شود، لذا باید برای صدور یا تجدید یا تمدید اوراق مزبور ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحی بعدی رعایت شود و از این حیث تقاضای اظهار نظر شورای عالی مالیاتی به منظور اتخاذ روشی واحد را نموده است که حسب ارجاع مشارکه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م. مصوب اسفند ماه ۶۶ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح آتی مبادرت به صدور رأی گردید.

نظر به اینکه در ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحی بعدی آن مصوب ۷۱/۲/۷ به عنوانین «کارت بازرگانی» و «پروانه کسب یا کار» تصریح شده است، بنابراین مفاد ماده مذکور ناظر به مواردی است که مراجع ذیریط نسبت به صدور یا تجدید یا تمدید اوراقی با عنوان مشخص «کارت بازرگانی» یا «پروانه کسب» یا «پروانه کار» اقدام می‌نمایند و لذا مراجع صادرکننده اوراقی با عنوانین «موافقت اصولی»، «کارت شناسایی» و یا «پروانه بهره‌برداری» و امثال آنها به لحاظ آنکه مدارک صادره از طرف آنها فاقد و صفت عنوانی موردنظر مفتن می‌باشد، مشمول حکم ماده ۱۸۶ اصلاحی نخواهد بود.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سمعی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمد علی سعیدزاده



#### رأی شماره ۱۲۳۵۵ - ۴ / ۳۰ مورخ ۷۱/۱۰/۲۹ شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۱/۱۰/۱۳ - ۴۳۹۸ / ۵-۴۳۹۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۰/۱۲/۲۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش یادشده مشعر بر این است که چون در برخی اسناد نکاحیه، مهریه زوجه به صورت سکه طلا یا جواهر ضمیم تقویم ارزش ریالی آن قید می‌گردد، نظر دفتر فنی مالیاتی تاکنون براین بوده است، که در این گونه موارد، بافت زوج، ارزش ریالی مندرج در سند ازدواج باید جزء دیون محقق متوفی منظور گردد، اما اخیراً یکی از نمایندگان دادگستری عضو هیئت حل اختلاف مالیاتی با استناد به مفاد مصوبه شماره ۷۰۸ مورخ ۹/۴/۱۳۶۴ کمیسیون استفقاء شورای عالی قضائی چنین اظهار نظر نموده است که بدھی باید به قیمت حین الاداء مورد ارزیابی و محاسبه قرار گیرد. النهایه دفتر فنی مالیاتی به لحاظ رفع ابهام و ایجاد رویه واحد تقاضای طرح موضوع در شورای عالی مالیاتی نموده است. اینکه هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ پس از شور و تبادل نظر در این زمینه به شرح آتی اعلام رأی می‌نماید: در مواردی که مهریه غیرنقدي مندرج در سند نکاحیه به ارزش ریالی نیز تقویم شده است، در محاسبات مربوط به تعیین ارزش اموال مشمول مالیات بر اثر، باید ارزش ریالی مهریه به عنوان بدھی متوفی منظور گردد، اما از آنجاکه قاعدة حقوقی خاصی راجع به این قبیل موارد وجود ندارد، صرفاً چنانچه موضوع به عنوان متازع فیه در مراجع قضائی مطرح و منجز به صدور رأی لازم الاجراء، دادگاه صالحه گردد، علی الاصول لازم خواهد بود برای رأی دادگاه مذکور عمل شود.

محمد تقی نژاد عمران، علی اکبر سمعی، محمد طاهر، محمد رزاقی، مجید میرهادی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، رضا زنگنه، محمد علی سعیدزاده



## بخشنهامه‌ها

بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸/۶۶۰۶-۳۰، مورخ ۹/۱۰/۷۱

نظر به اینکه در مورد حق واگذاری محل از حیث عنوانین مندرج در تبصره ۵ ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتی‌ای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ برای اغلب مأموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی ابهاماتی بروز کرده است، لذا بهمنظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد نکات ذیل را مذکور می‌گردد:

۱. هر نوع واگذاری یا تصرف محل کسب و تجارت متضمن انتقال حق واگذاری محل و به تعیین آن لزوم وصول مالیات حق واگذاری نیست بلکه همان‌گونه که در قانون الحق یک ماده به قانون روابط مؤجر و مستأجر مصوب ۱۳۶۵/۸ آمده است، ممکن است واگذارنده به‌محض سند رسمی حق واگذاری دریافت ننماید و یا به‌هر حال مستندآ، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.

۲. انتقالات قطعی اراضی و یا به‌اجاره واگذار نمودن آن قطع نظر از شخصیت حقیقی یا حقوقی انتقال گیرنده و انتقال دهنده و بدون لزوم بررسی در مورد اینکه از اراضی انتقالی بعداً چه استفاده‌ای خواهد شد، با عنایت به بند الف ماده ۶۴ قانون مالیاتی‌ای مستقیم که هر نوع موقعیت ملک در تعیین ارزش معاملاتی اراضی ملحوظ نظر واقع می‌شود، مطلقاً مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۳. بعضاً مشاهده می‌شود، در زمینی بدون کسب مجوز اقدام به اموری از قبیل پارکینگ داری و فروش مصالح ساختمانی و گل و گلدان و نظایر آنها می‌نمایند که مسلماً این‌گونه فعالیتها هم موجب حق واگذاری نمی‌باشد. اما جانچه زمین محصور و مشخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانون مورد استفاده برای فعالیتهایی از انواع یاد شده و انواع دیگری مانند ابزارداری بوده و به طور واضح و مسلم حق «کسب و پیشه» در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده آن موقع انتقال برابر مقررات مربوط مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

۴. املاک مسکونی که بدون مجوز و برخلاف مقررات قانونی مورد استفاده شغلی یا تجاری واقع می‌شوند، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشد، مگر اینکه بدلالت و صراحت احکام صادره از دادگاهها مالک ملک به پرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در این صورت مستأجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود، ولی مالک در هنگام انتقال بعدی اعم از قطعی یا غیرقطعی با ابقاء شرایط مذکور در صدر این بند مشمول حق واگذاری محل نخواهد بود.

۵. پرشکان و پیرپرشکان، وکلا و کارشناسان رسمی دادگستری، سرفتزان اسناد رسمی یا ازدواج و طلاق که در املاک مسکونی در رشته‌های مذکور فعالیت می‌نمایند، مادم که کاربری ملک مزبور از حیث مقررات تغییر ننموده، بابت واگذاری آن مشمول مالیات حق واگذاری نمی‌باشد.

۶. در مواردی که اشخاص حقوقی ملک مسکونی متعلق به یکی از اعضاء (صاحب سهم یا سهم الشرکه) را به عنوان اقامتگاه قانونی معروف می‌نمایند، صرف این اقدام مادام که کاربری ملک حسب مقررات تغییر ننموده موجد حق واگذاری محل نخواهد بود.

۷. مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستأجر است و اکنون با حفظ حقوق مستأجر، به‌دیگری یا به‌همان مستأجر به صورت قطعی منتقل می‌شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشد.

۸. املاک مسکونی که مالک یا همسر یا فرزندان او ضمن سکوت در آن ملک به‌مشاغلی از انواع مشاغل جزء مانند خیاطی، بافتگی، و امثال آنها اشتغال دارند، موقع انتقال قطعی یا اجاری ملک، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشد.

۹. املاکی که به موجب پروانه یا جواز ساخت یا گواهی پایانکار صادره از مراجع ذیصلاح دارای کاربری مختلط (قسمتی تجاری و اداری و قسمت دیگر مسکونی) است و یا این کاربرد مختلط به مرور ایام به صورت بلا معارض به وجود آمده است، فقط نسبت به قسمت تجاری و اداری مذکور اعم از اینکه تقسیک شده باشد، بر رعایت سایر بندهای این دستورالعمل حسب مورد مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

شایسته است مأموران تشخیص و مراجع مالیاتی و سایر مسئولین ذیرپیش با رعایت کامل این دستورالعمل که مفاد آن به تأیید هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی هم رسیده است، و با اجتناب از پیش‌بینی و قوع حالات بعدی و بدون فوت وقت و تأخیر غیروجه اقدام به رسیدگی و انجام امور مراجعنین بنمایند و خصمنا مدیران کل محترم ادارات و میزین کل مربوط که مسئولیت حسن اجرای دستورالعمل به‌عهده آنان محول می‌گردد، مأموران خاطر را که بی‌جهت وسائل دوندگی و تضییع وقت مؤذیان را فرام می‌آورند در اسرع وقت معرفی نمایند.

احمد حسینی

معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۵۰۵۰۴/۵۳۲۵/۵۰۵۰، مورخ ۱۳/۱۰/۷۱

به‌منظور اجرای صحیح مقررات ماده ۱۰۵ قانون مالیاتی‌ای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن (ماده ۲۸ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتی‌ای مستقیم) مصوب ۷/۲/۱۳۷۱ مجلس شورای اسلامی که مربوط به نحوه محاسبه مالیات بردا آمد اشخاص حقوقی است، نکات زیر مذکور می‌گردد:

۱. مقررات بند الف ماده ۱۰۵ قانون مصوب ۱۳۶۶ در مورد شرکتهای موضوع این بند (شرکتهای که تمام یا قسمی از سرمایه آن به‌طور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت و شهرداری است) که سال مالی آنها مخ桐 به یکی از روزهای ۱/۱/۱۳۶۸ و ۱/۱۲/۱۳۶۹ بوده‌است جاری می‌باشد و در مواردی که سال مالی شرکتهای مذکور از تاریخ ۱/۱/۱۳۷۰ به بعد خاتمه می‌یابد، مقررات مذکور پس از کسر ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت به عنوان مالیات شرکت، اجرا خواهد شد.



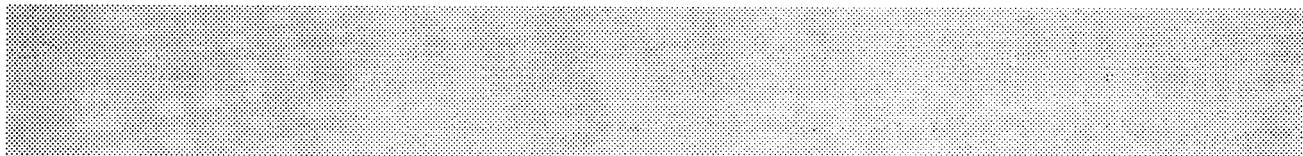
۲. مقررات بندهای ب و ج ماده ۱۰۵ قانون فوق الذکر کما کان و از اول سال ۱۳۶۸ قابل اجرا می باشد.
۳. به موجب عبارت الحاقی به آخر جزء یک بند د ماده ۱۰۵ قانون، از اول سال ۱۳۷۰ محاسبه مالیات شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها با رعایت متن بند د جزء مذکور براساس مقررات قسمت ب ذیل این جزء خواهد بود (اجرای قسمت الف به جهت اینکه شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها فاقد سهام بی نام هستند، مورد ندارد).
۴. متن قسمت ب جزء یک بند د ماده ۱۰۵ قانون مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ نسبت به سال مالی شرکتهای سهامی و مختلط سهامی که در فاصله زمانی ۱/۱ تا ۱۳۶۸/۱/۱ سال خاتمه یافته است جاری بوده و نسبت به سالهای مالی بعد (متوجه به تاریخ ۱/۱/۱۳۷۰ و بعد) مقررات اصلاحی قسمت مذکور (اصلاحی) قسمت ب جزء یک بند د ماده ۱۰۵ قانون (که مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ می باشد، اجرا خواهد شد).
۵. در مورد سایر اشخاص حقوقی که در بندهای فوق الذکر این دستورالعمل ذکر نشده است درآمد مشمول مالیات پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت، بین صاحبان سرمایه شخص حقوقی به نسبتی که اساسنامه یا شرکت‌نامه شخص حقوقی تعیین نموده است (در صورت عدم تعیین به نسبت سرمایه شرکاء) تقسیم و سهم هر یک به نفع ماده ۱۳۱ قانون یا اصلاحیه آن حسب مورد، مشمول مالیات خواهد بود.
۶. از درآمد مشمول مالیات قطعی شده اشخاص و مربوط به سالهای ۱۳۶۸ تا لغایت ۱۳۷۲ معادل ۳ درصد بابت سهم شهیداریها (موضوع تبصره ۵۰ ماده واحده قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۱/۱۱/۱۳۶۸) مطالبه و وصول می گردد.
۷. برای توضیح بیشتر درمورد نحوه محاسبه مالیات طبق مقررات ماده ۱۰۵ قانون مثالی ذکر می گردد:
- (الف) فرض می شود خلاصه وضعیت عملکرد سال ۱۳۷۰ یک شرکت سهامی عام چنین باشد:
- سرمایه شرکت ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال و ترکیب سهامداران طبق فهرست مربوط که همراه اظهارنامه در موعد مقرر تسلیم شده است شامل ۷ درصد سهام (۲۸۰۰۰۰۰۰ ریال) متعلق به دولت (۵ درصد متعلق به یک وزارت‌خانه و ۲ درصد متعلق به یک شرکت صدرصد دولتی)، ۳ درصد سهام (۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال) بی نام و بقیه سهام (۹۰ درصد که معادل ۳۶۰۰۰۰۰۰ ریال است) متعلق به ۹۰ نفر سهامدار با سهام مساوی و ضمناً سود ابرازی ۸۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده که ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال آن اندوخته و ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال آن تقسیم شده است (بقیه یعنی ۵۰۰۰۰۰۰ ریال تقسیم نشده است) و درآمد مشمول مالیات مشخصه براساس رسیدگی با از طریق علی الرأس معادل ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال که در این صورت نحوه محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:
- سهم دولت ریال  $= \frac{۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۷} = ۱۴,۲۸۶,۰۰۰$
- ۱۰ درصد مالیات شرکت به نسبت سهم دولت (بندهalf اصلاحی ماده ۱۰۵): ریال  $= \frac{۷۰,۰۰۰}{۱۰} = ۷,۰۰۰$
- سهم دولت پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت: ریال  $= ۶۳,۰۰۰ - ۷,۰۰۰ = ۵۶,۰۰۰$
- سهم وزارت‌خانه: ریال  $= \frac{۶,۳۰۰,۰۰۰}{\frac{۵}{۷}} = ۴,۵۰۰,۰۰۰$
- مالیات وزارت‌خانه  $= \frac{۹۴,۰۰۰}{۳۵} = ۲۷,۱۴۲$
- سهم شرکت دولتی پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت: ریال  $= \frac{۶۳,۰۰۰}{\frac{۲}{۷}} = ۱۸,۰۰۰$
- مالیات سهم شرکت دولتی: ریال  $= ۲۶۴,۰۰۰ - ۱۸,۰۰۰ = ۲۴۶,۰۰۰$  = نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times ۱۸,۰۰۰$
- سود سهم سهامداران بی نام و بنا نام: ریال  $= \frac{۹۳,۰۰۰,۰۰۰}{۹۳} = ۹۳۰,۰۰۰$
- ۱۰ درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵: ریال  $= \frac{۹۳,۰۰۰}{۱۰} = ۹,۳۰۰$
- سود سهم سهامداران بی نام و بنا نام: ریال  $= ۸۳۷,۰۰۰ - ۹,۳۰۰ = ۸۲۷,۰۰۰$
- مالیات سود سهامداران بی نام: ریال  $= ۴۴,۰۰۰ = \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times ۰,۴۴$
- سود سهم سهامداران بنا نام: ریال  $= \frac{۸۲۷,۰۰۰}{\frac{۹۰}{۹۳}} = ۸۱,۰۰۰$
- اندوخته سهم سهامداران بنا نام: ریال  $= ۲۷,۰۰۰ \times ۹۰ = ۲,۴۳۰,۰۰۰$
- ۱۰ درصد مالیات شرکت سهم اندوخته که جنبه محاسباتی دارد: ریال  $= ۲۷,۰۰۰ \times ۱۰ = ۲۷۰,۰۰۰$
- اندوخته متعلق به سهامداران بنا نام پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت: ریال  $= ۲۴۳,۰۰۰ - ۲۷,۰۰۰ = ۲۱۶,۰۰۰$
- اندوخته متعلق به هر سهامداران بنا نام: ریال  $= \frac{۲۷,۰۰۰}{۹۰} = ۲۷۰,۰۰۰$
- مالیات اندوخته متعلق به سهامداران بنا نام: ریال  $= ۲۹۱,۶۰۰ - ۲۷۰,۰۰۰ = ۲۱,۶۰۰$  = نرخ  $\times$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times ۰,۲۱۶$
- سود تقسیم شده و تقسیم نشده سهامداران بنا نام: ریال  $= ۵۶۷,۰۰۰ = \frac{۸۱,۰۰۰}{۲,۴۳} = ۳۳,۰۰۰$
- مالیات سهامداران بنا نام: ریال  $= ۶۸۰,۴۰۰ - ۳۳,۰۰۰ = ۶۴۷,۰۰۰$  = نرخ  $\times$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times ۰,۶۸۰,۴۰۰$
- جمع مالیات: ریال  $= ۲۱۳,۶۴۰ = ۶۸۰,۴۰۰ + ۲۹۱,۶۰۰ + ۴۴,۰۰۰ + ۲۶۴,۰۰۰ + ۹۳,۰۰۰ + ۹۴,۰۰۰$
- یادآوری: چنانچه مؤدى از تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری ولكن قبل از قطعیت مالیات، طبق مقررات قانونی، مصوبه مجمع و فهرست موضوع اصلاحیه قسمت ب جزء یک بند د ماده ۱۰۵ قانون را به حوزه مالیاتی ذیرپیش تسلیم نماید، در این صورت علاوه بر محاسبه و مطالبه مالیات به شرح بالا، جزئیهای معادل یک درصد درآمد مشمول مالیات شرکت نیز مطالبه خواهد شد.
- ب) در فرض بالا اگر مصوبه مجمع عمومی راجع به تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان و فهرست هویت و نشانی سهامداران طبق مقررات و در موعد مقرر تسلیم نشده باشد، مالیات سهامداران (به استثناء سهم دولت) ۱۰ درصد و مالیات بقیه درآمد مشمول مالیات چنین است:



سود سهم سهامداران بنام و بی‌نام:  $100,000,000 \times 93\% = 93,000,000$   
 ۱۰ درصد مالیات شرکت سهم بنام و بی‌نام:  $93,000,000 \times 10\% = 9,300,000$   
 سود سهم سهامداران بنام و بی‌نام پس از کسر ۱۰ درصد مالیات:  $93,000,000 - 9,300,000 = 83,700,000$   
 مالیات سود سهامداران به استثناء سهم دولت: ریال  $27,015,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times 83,700,000$   
 جمع مالیات: ریال  $48,219,000 = 37,015,000 + 26,400,000 + (94,000,000 + 93,000,000)$   
 پ) در فرض الف اگر  $30,000,000$  ریال اندوخته از سود ابرازی شرکت وق مقررات ماده ۱۳۸ قانون ذخیره شده و قابل قبول باشد، در این صورت نحوه محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:  
 سود سهم دولت ( $70,000,000$  ریال) که مشمول مالیات است و ۱۰ درصد مالیات شرکت سهم دولت ( $7,000,000$  ریال) و مالیات سود سهم دولت ( $26,400,000 + 94,000,000$ ) تغییری نمی‌کند.  
 اندوخته سهم دولت که مشمول معافیت نیست: ریال  $21,000,000 = 3,000,000 \times 7\%$   
 اندوخته سهم سهامداران بنام و بی‌نام که مشمول معافیت است:  $27,900,000 = 30,000,000 - 2,100,000$   
 ریال  $65,100,000 =$  اندوخته معاف  $27,900,000 - 7,000,000 =$  سهم دولت  $100,000,000 - 7,000,000$   
 سود تقسیم شده و تقسیم نشده سهم سهامداران بنام و بی‌نام که مشمول مالیات است  
 ۱۰ درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵: ریال  $651,000 = 651,000 \times 10\%$   
 سود سهم سهامداران بنام و بی‌نام مشمول مالیات پس از کسر ۱۰ درصد مالیات: ریال  $585,900,000 = 651,000,000 - 65,100,000$   
 سهم سهامداران بنام: ریال  $189,000 = \frac{585,900,000}{93} \times 3$   
 مالیات سود سهامداران بنام: ریال  $28,020,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی  $\times 189,000,000$   
 سهم هر سهامدار بنام (سود تقسیم شده و نشده) مشمول:  $63,000,000 =$  نفر  $\frac{90}{93} \times 585,900,000$  ریال.  
 مالیات سود سهامداران بنام (تقسیم شده و تقسیم نشده):  
 ریال  $680,400 = 90 \text{ نفر} \times \text{نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی} \times 63,000,000$   
 جمع مالیات: ریال  $154,982,000 = 680,400,000 + 28,020,000 + 2,000,000 + 26,400,000 + (94,000,000 + 65,100,000 + 7,000,000)$   
 ت) در فرض بند الف فوق هرگاه مورد مربوط به علیکرد سال ۱۳۶۸ یا ۱۳۶۹ بوده و شرکت مقررات را رعایت نموده باشد محاسبه مالیات طبق بند های الف و د ماده ۱۰۵ قانون مصوب ۱۳۶۶ به شرح زیر خواهد بود.  
 سود سهم شرکت دولتی: ریال  $2,000,000,000 = 100,000,000,000 \times 2\%$   
 مالیات سود سهم شرکت دولتی:  
 ریال  $2,000,000,000 = 20,000,000,000 \times 2\%$   
 مالیات سود سهم وزارت خانه: ریال  $12,640,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون سال ۱۳۶۶  $\times 100,000,000 \times 5\%$   
 بقیه سود به غیر از سهم دولت ریال  $93,000,000 = 93,000,000 + 5,000,000 + 1,000,000$   
 ۱۰ درصد مالیات شرکت طبق بند د ماده ۱۰۵: ریال  $93,000,000 = 93,000,000 \times 10\%$   
 سود سهامداران به غیر از سهم دولت و پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت: ریال  $83,700,000 = 93,000,000 - 9,300,000$   
 سود سهم سهامداران بنام: ریال  $27,000,000 = 83,700,000 \times \frac{3}{93}$   
 مالیات سود سهم سهامداران بنام: ریال  $54,000 =$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون  $\times 27,000,000$   
 سود سهم هر سهامدار بنام: ریال  $900,000 = 90 \text{ نفر} \frac{90}{93} \times 54,000$   
 مالیات سود سهامداران بنام: ریال  $12,224,000 =$  نفر  $\times$  نرخ ماده ۱۳۱ قانون  $\times 90,000$   
 جمع مالیات: ریال  $237,080,000 = (54,000 + 12,224,000) + (93,000,000 + 12,640,000 + 2,000,000)$   
 ث) فرض می‌کنیم شرکت سهامی ب باスマایه  $270,000,000$  ریال و نیز پذیرفته شده در بورس با ۱۰ نفر سهامدار که تعداد سهم آنها جملگی مساوی است در سال ۱۳۷۱ مبلغ  $80,000,000$  ریال سود ابرازی داشته باشد. ضمناً  $2,000,000$  ریال این سود اندوخته و  $3,000,000$  ریال آن تقسیم و بقیه تقسیم نشده باقی می‌ماند. چنانچه سود مشمول مالیات مشخصه  $10,000,000$  ریال باشد و شرکت ضایعه مربوط به اظهارنامه را در موعد مقرر تسلیم نموده باشد، محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود.  
 اوّلًا چون شرکت شرایط مقرر در ماده ۱۴۳ قانون را دارا می‌باشد، در این صورت از پرداخت ۱۰ درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵ قانون معاف خواهد بود.  
 ثانیاً چون شرایط مقرر در متن الحاقی به آخر ماده ۱۴۳ قانون را نیز دارا می‌باشد در این صورت محاسبه مالیات چنین خواهد بود.  
 معافیت متعلق به سود تقسیم شده: ریال  $45,000 = 45,000 \times 15\%$   
 بقیه درآمد مشمول مالیات ریال  $955,000 = 955,000 - 45,000$

اندخته سهم هر سهامدار ریال  $۱۸۱۸۲$  =  $۱۱۰$  نفر  $\div$   $۲۰۰۰۰۰$   
 مالیات اندخته سهامداران: ریال  $۲۴۰۰۲۰$  =  $۲۱۸۲ \times ۱۱۰$  =  $۲۴۰۰۲۰$  = نرخ ماده  $۱۳۱$  اصلاحی  $\times$   
 بقیه سود مشمول مالیات پس از کسر اندخته: ریال  $۷۵۵۰۰۰$  =  $۹۵۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰$   
 مالیات سود هر سهامدار: ریال  $۸۲۳۶$  = نرخ ماده  $۱۳۱$  اصلاحی  $\times ۱۱۰$  نفر  $\div$   $۷۵۵۰۰۰$   
 مالیات سهامداران بابت تقسیم شده و نشده: ریال  $۹۰۵۹۶۰$  =  $۹۰۵۹۶۰ \times ۱۱۰$  نفر  $\div$   
 جمع مالیات: ریال  $۱۱۴۵۹۸۰$  =  $۲۴۰۰۲۰ + ۹۰۵۹۶۰$

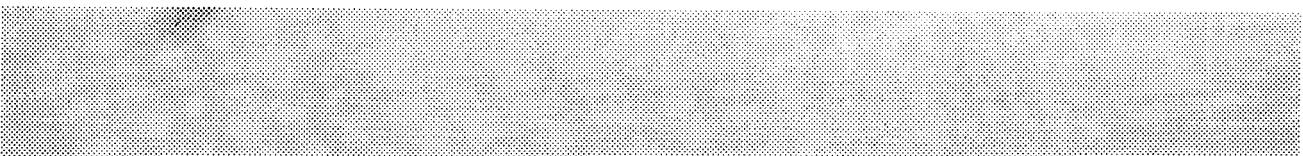
احمد حسینی  
 معاون درآمدهای مالیاتی



بختنامه شماره ۱۶۰، ۳۰/۸/۱۴، مورخ

- دستورالعمل اجرائی موضوع ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم  
 (الحاقی طی ماده ۴۴ قانون اصلاح مادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷)  
 بنابر وظیفه محله طبق قسمت اخیر ماده ۴۴ «قانون اصلاح مادی از قانون مالیاتهای مستقیم»، مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی، بدین سیله مقرر  
 می‌دارد حکم موضوع ماده ۴۴ مذکور با رعایت موارد زیرین به موقع اجراء گذارده شود:  
 ۱. آن مقدار از زیانهای سنتوی، قابل استهلاک از محل تجدید ارزیابی دارائیها خواهد بود که در قالب اسناده و برای مقررات مربوط به تأیید مجمع عمومی  
 صلاحیت‌دار شرکت رسیده باشد و مأموران و مراجع مالیاتی ذیرپیغ مکلفند مصوبات مجمع به ترتیب فوق را به شرط احراز ملاک عمل در این زمینه فرا دهند.  
 ۲. شرکتها منحصراً می‌توانند روی اقلام دارائی ثابت تا حد استهلاک مانده زیان سنتوی اقدام به تجدید ارزیابی نمایند، در غیر این صورت مازاد بر سقف  
 مذکور حسب موارد قانونی جزو درآمدهای مشمول مالیات منظور خواهد گردید.  
 ۳. عملیات مربوط به تجدید ارزیابی باید برابر آئین نامه موضوع تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ به موقع در دفاتر قانونی ثبت گردد.  
 ۴. نظر به این که استفاده از معافیت مالیاتی در این خصوص بعداز تجدید ارزیابی و ثبت آن در دفاتر صرفاً منوط به پذیرش سهام در بورس اوراق بهادر شده است، لذا لازم است شرکتهایی که مایل به استفاده از این معافیت می‌باشند قبل از هر اقدامی به طرق مقتضی اطمینان حاصل نمایند که پس از تجدید ارزیابی و ثبت آن در دفاتر شرایط پذیرش در بورس اوراق بهادر را احراز خواهند نمود. سازمان بورس اوراق بهادر به منظور تأمین هدف مذکور همکاری لازم را معمول خواهد داشت.  
 ۵. برای کلیه شرکتها اعم از اینکه سال مالی شان با سال شمسی مطابق یا مغایر است، شرط استفاده از این معافیت، پذیرش سهام آنها در بورس تا پایان سال ۱۳۷۲ (خامس دوره اجرای قانون برنامه اول توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی) می‌باشد. بنابراین، موعد مقرر در بند الف ماده ۴۴ قانون اصلاحی مزبور باید در این محدوده زمانی ملحوظ و مرعی گردد.

محسن نوربخش  
 وزیر امور اقتصادی و دارائی



بختنامه شماره ۴۸/۴۹۶۲۶، ۳۰/۵-۳۰/۴۸، مورخ

- نظر به اینکه در خصوص شمول یا عدم شمول ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه مصوب ۷۱/۲ آن و نحوه اتفاق بند الف رأی شماره ۳۰/۴/۲۳۴۱ ۲۸/۳ مورخ شورایعالی مالیاتی نسبت به اراضی و املاکی که جهت اجرای طرحهای مصوب به منظور ایجاد پارک عمومی و فضای سبز توسط شهرداریها خریداری می‌شود ابهاماتی مطرح گردیده، بنابراین لزوماً بادآوری می‌نماید که چنانچه وجوده پرداختی شهرداری جهت خرید اراضی و املاک به منظور اجرای طرحهای مزبور انجام شود، بهنحوی که اجرای طرح در هر حال الزامی بوده و با فرض امتناع مالک از واگذاری ملک نیز شهرداری بتواند به موجب مقررات مواد ۱ و ۸ و ۹ لایحه قانونی نحوه خرید و تملک اراضی برای اجرای برنامه‌های عمومی و نظارت دولت مصوب ۱۷/۱۱/۵۸ شورای انقلاب اسلامی اقدام به تسلیک نماید، در این صورت مورد از صادقی ماده ۷۰ فوق الذکر محسوب و مشمول معافیت مقرر خواهد بود. در غیر این صورت مقررات ماده ۵۹ قانون مذکور نسبت به این گونه نقل و انتقالات جاری می‌باشد.

احمد حسینی  
 معاون درآمدهای مالیاتی



## بختنامه شماره ۲۹۵۷/۴۴۱۵۸ - ۵/۳۰، مورخ ۹/۹/۷۱

در ارتباط با نحوه اجرای مقررات بند الف ماده ۴۷ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم (جزء «و» الحاقی به آخر بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۲/۳ ۱۳۶۶/۱۲/۷ که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، نکات زیر مذکور می‌گردد.

۱. منظور از حساب جداگانه، حساب بانکی به هر یک از اشکال موجود در سیستم بانکی کشور است که فقط جهت تأمین حقوق بازنیستگی و وظیفه و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه افتتاح می‌گردد. البته توجه خواهند داشت اشخاصی که در اجرای جزء ۷ بند ب ماده ۱۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و به شرح فوق افتتاح حساب نموده‌اند می‌توانند وجهه مزبور را به این حساب واریز نمایند.

۲. در رابطه با اعمال نظارت وزارت امور اقتصادی و دارائی نیز مقتضی است مأموران تشخیص مالیات ذیربط، به هنگام رسیدگی و تشخیص در آمد مشمول مالیات هر سال مؤدى، حساب موضوع بند یک فوق الذکر را دقیقاً مورد بررسی قرار داده و در صورت مشاهده تخلف، طبق مقررات نسبت به مطالبه مالیات به نرخ ۵۴٪ از مبلغی که بدون رعایت شرایط مقرر در بند الف ماده ۷ فوق الذکر برداشت شده است، اقدام نمایند.

از طرف وزیر امور اقتصادی و دارائی  
حسینی

## بختنامه شماره ۵۶۱۰۲ - ۱۴/۱۱/۳۰ مورخ ۱۱/۱۱/۷۱

نظر به اینکه طبق اطلاع و اصله بعضًا ملاحظه می‌گردد که بعضی از حوزه‌های مالیاتی در موقع واگذاری و فروش حقوق امانی و تصرفی املاک موضوع قراردادهای اجاره به شرط تمیلیک از طرف صاحبان حق (متصرفین طرف قرارداد) علاوه بر وصول مالیات نقل و انتقال قطعی ملک با تستک به اینکه املاک موضوع مورد استفاده غیرمالک می‌باشد مطالبه مالیات برداشده اجاره نیز می‌نمایند که این امر موجب سوءتفاهم و نارضایتی مودیان و کندي جریان امور می‌گردد. بنابراین مقتضی است مستولین امر به کلیه حوزه‌های مالیاتی تابعه مؤکداً مذکور گردند چون با توجه به مفاد رای شماره ۴/۹۶۲۱ مورخ ۷/۲۵/۶۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی ناظر به ماده ۷۴ قانون مالیات‌ها که در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مزبور صادر و انتقالات املاک متصرفین مزبور در حکم انتقال از طرف مالک محسوب گردیده است لذا از لحاظ مالیاتی با صاحبان حق مذکور بایستی مانند مالک رفتار و از هر گونه اقدام خلاف مقررات جدآ خودداری نمایند.

احمد حسینی  
معاون درآمدهای مالیاتی

## خواننده‌گرامی

آگهی‌های تجارتی و غیر تجارتی خود را با قیمت مناسب در مجله مالیات چاپ کنید.  
طیف بسیار گسترده‌ای از مودیان مالیاتی (افراد، مؤسسات و شرکتها) و مأموران و مقامات مالی کشور و استادان و دانشجویان و سایر علاقه‌مندان پیام تبلیغاتی شما را دریافت خواهند کرد.

طراحان، هنرمندان و مشاوران ما در اختیار شما خواهند بود تا بهترین طرحهای آگهی رنگی و سیاه و سفید را که از زیبائی، دلپذیری و گویائی تبلیغی در سطح بسیار عالی برخوردار باشد، تهیه کنند.

تلفن دفتر مجله مالیات: ۶۴۶۴۵۱۸ فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶  
نشانی: شماره ۱۵۳ - خیابان طالقانی - تهران - کدپستی: ۱۵۹۱۸  
صندوق پستی: ۱۱۱-۱۱۱-۱۵۸۷۵

