# مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی
شمارهٔ پنجم، تابستان ۱۳۷۳
صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار
زیر نظر هیأت تحریریه
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل
امور مالی: بهرام گرایلی افرا

صفحه آرائی: مجید رستمی
حمیدرضا محسنی
طرح ها: حمیدرضا محسنی
حروفچینی: مجید رستمی
لیتوگرافی و چاپ: چاپخانه بهمن

▣ مطالب مندرج در مجلّه الزاماً مبیّن رأی و نظر مسئولان آن نیست.
▣ مجلّه در ویرایش و حذف مقالات آزاداست.
▣ مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

دفتر مجلّه مالیات: دانشکده امور اقتصادی
شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.
صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.
فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶
تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸


بسم الله الرحمن الرحیم

طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی


| | | |
|---|---|---|
| سرآغاز | دکتر علی اکبر عرب مازار | ۲ |
| شرحی بر تبصره های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۳ | دکتر محمد توکل | ۳ |
| "ساده نگاری" یا "ساده انگاری" قانون مالیاتها | علی اصغر عابدی | ۶ |
| مالیات بهینه و استفاده از منحنی لافر | عین الله علاء | ۸ |
| تحوّل در سازمان مالیاتی | دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار | ۱۰ |
| مشاورهٔ رایگان برای مؤدیان مالیاتی | | ۱۴ |
| مسائل مربوط به مالیات بردرآمد حقوق کارکنان خارجی شاغل در ایران | بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده اموراقتصادی | ۱۵ |
| رابطه میان یک مادّه قانونی و تبصره های آن | | |
| بحثی پیرامون: ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مالیاتهای مستقیم | محمدحسین سیدزمانی | ۲۰ |
| آراء شورای عالی مالیاتی و تعذّر در اجرای قانون | دکتر محمد توکل | ۲۲ |
| ایالات متّحده آمریکا - ۶۰۰۰۰ وکیل مالیاتی | | ۲۴ |
| مالیات به زبان ساده: مالیات بر فروش حق واگذاری محل | محمدتقی نژادعمران | ۲۵ |
| پاسخ به خوانندگان | | ۲۸ |
| اقتصاددانان و مالیات | م.ت. همدانی | ۲۹ |
| مسابقه بین دولت روسیه و مؤدیان مالیاتی | | ۳۵ |
| فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی | | ۳۷ |
| خبرها | | ۴۱ |
| آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی | | ۴۵ |
| پرسشهای مالیاتی از اقتصاددانان | | ۴۹ |
| مقررات و بخشنامه های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی | | ۵۰ |
| معرفی کتاب | | ۵۵ |
| بخش انگلیسی | | |




[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## به نام خدا

در این شماره از مجلّهٔ مالیات سخن را از مطلبی آغاز می‌کنیم که در جهان کنونی یک مسألهٔ روز به‌شمار می‌رود و فکر مسؤلان مالیاتی همهٔ کشورها را، از خرد و کلان، به خود مشغول داشته است. این مطلب جنبهٔ بین‌المللی امر مالیاتی است که روز به روز دامنه‌ای وسیع‌تر به خود می‌گیرد و بر تعداد و تنوع مسائلی که در این زمینه مطرح است افزوده می‌شود.

این روند نه برحسب تصادف پدید آمده و نه بر پایه تفنّن، بلکه واقعیّات زندگی بین‌المللی در عصر حاضر سبب پیدائی آن گشته است. بر حسب اطّلاعات منتشر شده از سوی گات و بانک جهانی، بازرگانی بین‌المللی بسیار سریع و حتی سریع‌تر از تولید ناخالص داخلی کشورها رو به رشد است. این سرعت رشد در زمینهٔ صدور خدمات و سرمایه نیز به خوبی مشهود است. چنین وضعی طبعاً همهٔ زمینه‌های حیات اقتصادی و از جمله نظام مالیاتی کشورها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. زمانی بود که سیستم‌های مالیاتی توجه خود را صرفاً به اهداف داخلی مبذول می‌داشتند، ولی اکنون آگاهی دیگری در جهان رو به گسترش است، و آن این‌که سیستم‌های مالیاتی نیز خواه و ناخواه در درون اقتصاد جهانی قرار دارند و جزئی از آن‌را تشکیل می‌دهند. آثار و جلوه‌های اقتصاد بین‌المللی الزاماً به ساختار نظام‌های مالیاتی نیز رخنه کرده، که مهم‌ترین آن آثار، رقابت و در عین حال تعاون و همکاری در زمینهٔ مسائل مالیاتی است.

آری رقابت جهانی به درون سیستم‌های مالیاتی نیز راه یافته و هر کشوری سعی می‌کند جاذبه‌های مالیاتی بیشتری برای جلب آنچه بدان نیاز دارد فراهم آورد. مناطقی که به بهشت مالیاتی معروفند و در آن‌ها مقرّرات سهل و بخشودگی‌های مالیاتی چشمگیری حاکم است، همهٔ جهان را دربر گرفته و هر کشوری سعی می‌کند در این میدان رقابت گوی سبقت را از حریفان برباید. باقی کشورها نیز ناگزیر از ورود در این میدان رقابتند و برخی از آن‌ها که خواسته‌اند به این جریان بی اعتنا بمانند ناچار شده‌اند هزینهٔ آن‌را پرداخت کنند. نمونهٔ روشن این حرکت اقدام دولتی مانند آلمان بود که رقابت موجود بر سر جذب سرمایه‌ها را نادیده گرفت و نوعی مالیات تکلیفی بر سپرده‌های بانکی برقرار ساخت. امّا این قانون بیش از شش ماه طیّ سال های ۸۹-۱۹۸۸ نتوانست تاب بیاورد، زیرا به‌زودی اثرات منفی خود را به‌بار آورد و سپرده‌های بانکی به‌سایر کشورها - که برای استفاده از این موقعیت برنامه‌ریزی ماهرانه‌ای کرده بودند - سرازیر شد. آلمان اقتصاد خود را اصلاح‌کرد، ولی بازگردانیدن آن‌همه سپردهٔ‌بانکی‌که ازدست رفته‌بود، دیگر کار سهل‌و ساده‌ای‌نبود.

این‌ها نمونه‌هائی از رقابت بودند. بعد بین‌المللی قضیّه همکاری‌های بسیاری را نیز ایجاب کرده است. مثال بارز آن گسترش بی‌سابقهٔ قراردادهای مالیاتی است. قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات‌های مضاعف که مظهر سنّتی مناسبات مالیاتی بین‌المللی به‌شمار می‌رفتند، اکنون دیگر به نام کلّی قراردادهای مالیاتی خوانده می‌شوند، زیرا علاوه بر مسألهٔ مالیات مضاعف بسیاری از همکاری‌ها و مسائل مالیاتی دیگر را نیز دربر می‌گیرند و شمار آن‌ها به حدی رسیده است که تا همین چند سال پیش تصوّر آن هم دشوار به‌نظر می‌رسید. فرضاً کشور آفریقائی درحال توسعه‌ای مانند زامبیا با ۱۹ کشور جهان قراردادهای مالیاتی دارد، و در نقطهٔ مقابل کشوری همچون فرانسه با ۹۰ کشور جهان قراردادهای مالیاتی منعقد ساخته است. قابل ذکر این‌که شمار قراردادهای مالیاتی دو کشور معیّن ممکن است به چندین فقره بالغ گردد.

شرح دیگر مسائل ناشی از جنبهٔ بین‌المللی امر مالیات از حوصلهٔ این مقاله خارج است و جای هرگونه تفصیل بیشتر در صفحات متن مجلّه است که تاکنون همواره مورد نظر بوده و از این پس نیز بخشی از این نشریّه به همین‌گونه مباحث اختصاص خواهدیافت. امّا نکتهٔ قابل ذکر لزوم روشن ساختن وضع کشور خودمان در مورد این جنبهٔ خاصّ از امر مالیاتی است. کشور ما مانند هر کشور دیگر جهان امروز با اکثریّت قریب به اتّفاق ممالک عالم روابط گستردهٔ اقتصادی و بازرگانی دارد، روابطی که گسترش آن همواره مورد نظر و تأیید مسئولان کشور بوده و هست. همکاری‌های فنّی، علمی، و فرهنگی نیز به همین نحو رو به گسترش و برخوردار از نظر مساعد مسئولان است. مواردی نظیر ایجاد مناطق آزاد تجاری، جلب سرمایه‌ها و تکنولوژی و امثال آن نیز همگی در این کشور مطرح و مطمح نظر است.

در چنین شرایطی به نظر می‌رسد وقت آن رسیده است که بعد بین‌المللی امر مالیاتی توجّه بیشتری را به خود جلب کند و لااقلّ برنامه‌های مطالعاتی آن آغاز گردد. مجلّهٔ مالیات از بدو کار به این موضوع مهمّ توجّه داشته و همواره بخشی از حجم مطالب خود را به بحث پیرامون مسائل مختلف بین‌المللی مالیاتی اختصاص داده، و در آینده نیز به همین نحو رفتار خواهد نمود.

**علی‌اکبر عرب‌مازار**



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# شرکتهای دولتی و تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۳

دکتر محمد توکل

**مقدمه**

قانون بودجه سال ۱۳۷۳ از یک ماده واحده و ۵۸ تبصره تشکیل شده است. متن برخی از این تبصره‌ها که جنبه مالیاتی دارند در بخش «مقررات، بخشنامه‌ها و آراء» در همین شماره مجله مالیات برای استفاده خوانندگان نقل شده است. اما موضوع مقاله حاضر بحث پیرامون چند فقره از همین احکام مالیاتی در رابطه با شرکتهای دولتی است که ذیلا به آن‌ها اشاره می‌کنیم:

این موارد به ویژه ضمن بند «ح» تبصره ۲ قانون بودجه پیش‌بینی شده است. برای آن‌که مفهوم و فلسفه این بخش از بودجه به درستی فهمیده شود باید نخست طرز تفکر موجود در ارتباط با شرکت‌های وابسته به بخش عمومی را مورد بررسی قرار داد. دیدگاه عمومی پیرامون عملکرد این شرکت‌ها چندان رضایتمندانه و خالی از شکوه و انتقاد نیست. گفته می‌شود که این شرکت‌ها بخش عظیمی از اعتبارات بودجه را به خود اختصاص داده و مزید برآن از امکانات و ارفاق‌های بسیار سود می‌جویند، و در مقابل بازده چشمگیری از فعالیت‌های آنان مشاهده نمی‌شود.

این بحث هنگام طرح لایحه بودجه سال ۱۳۷۳ در مجلس شورای اسلامی به گستردگی تمام از سوی نمایندگان پیگیری شد و وضع شرکت‌های دولتی مورد انتقاد وسیعی قرار گرفت.این نگرش منفی در بحبوحه حرکت و کوشش همه جانبه مجلس و دولت برای متعادل ساختن بودجه تأثیر مضاعفی برجای نهاد، چنان که مجلس شورای اسلامی قویا براین راه حل تاکید نمود که بخش قابل توجهی از فشار بودجه متوجه شرکت‌های دولتی شود و سهم بیشتری از هزینه‌های عمومی برعهده آنان قرار گیرد.

مجموعه این عوامل از دو جهت بر بودجه سال ۱۳۷۳ اثر گذاشت: نخست بالا بردن میزان مالیات و سود سهام دولت از محل درآمد شرکتهای دولتی، و دوم ایجاد محدودیت‌های خاص در راه استفاده آن‌ها از برخی معافیت‌های مالیاتی. البته مقررات محدود کننده بسیار دیگری نیز ضمن قانون بودجه برای شرکت‌های دولتی در نظر گرفته شده است (مانند بندهای ج، د، ه، ک، و ل تبصره ۲) ولی بحث ما مربوط به جنبه‌های مالیاتی قضیه به شرح زیر است:

## ۱. معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم

به موجب این ماده در صورتی که شرکت‌ها بخشی از سود ابرازی خود را که از فعالیت‌های صنعتی و معدنی به دست آورده‌اند برای بازسازی و توسعه یا تکمیل



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود، یا تاسیس واحدهای جدید صنعتی و معدنی و یا احداث مسکن برای پرسنل خود ذخیره کنند (و برخی تشریفات و مقدمات را هم انجام دهند) آنگاه چنان سود ذخیره شده‌ای از مالیات معاف خواهد بود. اکنون قانون بودجه دو نوع محدودیت برای استفاده از این معافیت پیش‌بینی کرده است:

**یکم. در مورد شرکت‌های دولتی موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم**

شرکت‌های موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵ عبارتند از سازمان گسترش و نوسازی

صنایع ایران و شرکت‌های تابعه آن. این دسته از شرکت‌ها در صورتی می‌توانند بخشی از سود خود را در اجرای ماده ۱۳۸ یاد شده ذخیره کنند و از این راه معافیت مالیاتی به دست آورند، که کلیه سود سهام و مالیاتی را که برای آن‌ها ضمن بودجه کل کشور پیش‌بینی شده بپردازند. مفهوم این حکم آن است که شرکت‌های مورد بحث باید آن قدر سود برده باشند که انتظارات بودجه کل کشور را از حیث مالیات و سود سهام برآورده سازند و باز مقدار زیادی سود ویژه برای آنان باقی بماند تا بتوانند بخش قابل توجهی از آن را با استفاده از معافیت مالیاتی برای توسعه کار خود ذخیره کنند. قابل ذکر این که در مذاکرات مجلس حتی توان پرداخت مالیات‌های پیش‌بینی شده برای شرکت‌های دولتی هم مورد تردید قرار گرفته است تا چه رسد به این اندازه سود اضافی و سرشار (ملاحظه شود: مذاکرات مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی، ۱۰ بهمن ۷۲). بنابراین باید گفت که قانون بودجه در اغلب موارد امکان استفاده از معافیت مالیاتی ماده ۱۳۸ را از شرکت‌های یاد شده عملا سلب کرده است.

**دوم. در مورد شرکت‌های غیر دولتی موضوع ردیف ۱۱۰۵۰۰**

ردیف ۱۱۰۵۰۰ قسمت سوم قانون بودجه راجع است به مالیات شرکت‌های غیردولتی، که به دو گروه تقسیم می‌شوند: نخست شرکت‌های غیر دولتی تحت پوشش برخی از سازمان‌های دولتی و نهادها، و دوم باقی شرکت‌های غیردولتی.

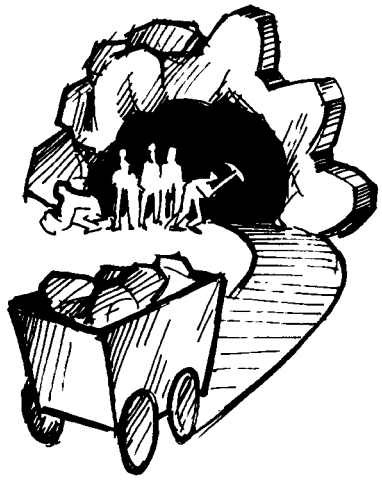
تبصره ۲ قانون بودجه برای این دسته از شرکت‌های غیر دولتی نیز محدودیت ویژه‌ای از لحاظ برخورداری از معافیت ماده ۱۳۸ منظور داشته است، ولی این محدودیت به گونه دیگری است.

شرکت‌های غیردولتی می‌توانند فقط تا ۳۰درصد از سود ابرازی خود رابا استفاده از معافیت مذکور ذخیره کنند.بدین ترتیب می‌توان گفت شرکت‌های غیر دولتی موردبحث وضعی بهتر از سازمان گسترش و شرکت‌های تابعه آن دارند، زیرا معافیتی برابر ۳۰درصد می‌تواند بخش قابل توجهی از مالیات شرکت را منتفی سازد.

## ۲. معافیت موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۷۲ یک رشته مصارف خیریه نظیر کمک به بازسازی، احداث مدارس، مراکز درمانی، کتابخانه و امثال آن را برشمرده و مقرر داشته است که اگر وجوهی برای این گونه مصارف پرداخت شود، از درآمد مشمول مالیات مؤدی قابل کسر خواهد بود. اکنون قانون بودجه می‌گوید شرکت‌های دولتی در صورتی مجاز به چنین پرداخت‌هائی بابت عملکرد سال ۱۳۷۲ خود هستند که پرداخت به عمل آمده سبب کاهش مالیات متعلق و سود سهام دولت به میزانی که ضمن بودجه کل کشور تعیین شده نگردد.

در این جا نیز مانند مورد قبلی عملاً راه



استفاده از معافیت موضوع ماده ۱۷۲ لااقل برای اکثر شرکت‌های دولتی بسته شده است، زیرا تصور نمی‌رود سود این شرکت‌ها به حدی باشد که بتوانند مالیات و سود سهام مقرر در قانون بودجه را پرداخت کرده و از محل سود اضافی بخشی راهم با استفاده از معافیت مالیاتی صرف این گونه امور نمایند. ولی این مورد و مورد مربوط به ماده ۱۳۸ که قبلاً اشاره شد ـ باوجود



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

مشابهتی که از حیث محدودیت استفاده از معافیت مالیاتی بین آن‌ها موجود است ـ از جهت دیگری با یکدیگر مختلف‌اند. ذخیره سود طبق ماده ۱۳۸ به خاطر توسعه کار و تامین منافع شرکت انجام می‌شود، ولی مصارف ماده ۱۷۲ نوعی خیرات و کمک است که بازگشتی در پی ندارد. با این حال منظور قانون بودجه به هر تقدیر تامین درآمدهای پیش‌بینی شده و ممانعت از صرف آن در سایر امور است.

## ۳. معافیت‌های خارج از قانون مالیات‌های مستقیم

بند ۳ بخش «ح» تبصره ۲ قانون بودجه معافیت‌های مالیاتی خارج از قانون مالیات‌های مستقیم را نیز نسبت به شرکت‌های دولتی که برای آن‌ها ضمن بودجه کل کشور مالیات منظور شده غیر قابل اجراء دانسته است. این محرومیت در مورد مالیات عملکرد سال‌های ۱۳۷۲ و ۱۳۷۳ شرکت‌های دولتی جاریست.

## ۴. اصلاح بودجه شرکت‌های دولتی و مساله مالیات

قانون بودجه از این لحاظ شرکت‌های دولتی را به دو دسته تقسیم کرده است. نخست شرکت‌های مهمی مانند شرکت‌ملی نفت، شرکت ملی گاز و امثال آن. تغییر در بودجه این شرکت‌ها فقط باتصویب مجلس شورای اسلامی ممکن است. سایر شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت در صورتی می‌توانند بودجه سال ۱۳۷۳ خود را تغییر دهند که این تغییر «موجبات کاهش ارقام مالیات و سود سهام پیش‌بینی شده» در بودجه کل کشور را فراهم نیاورد، و نیز میزان استفاده آن‌ها را از محل بودجه عمومی دولت افزایش ندهد.

### نقد

احکام مالیاتی که فوقا به نقل از تبصره ۲ قانون بودجه نقل کردیم عموماً تحت تأثیر عواملی که در آغاز بحث از آن‌ها یاد شد به تصویب رسیده است: نیاز مبرم به تامین

بودجه از یک سو و نگرش منفی و ظن‌آلود نسبت به شرکت‌های بخش عمومی از سوی دیگر.

توجه به کم و کیف کار مؤسساتی که عملکردی در سطح مطلوب نداشته و در عین حال بخش بزرگی از اقتصاد کشور را در اختیار خود دارند امری طبیعی و در خور توجه است. ولی تا چه حد می‌توان اطمینان داشت که با گنجانیدن ارقام کلانی به عنوان سود سهام و مالیات بردرآمد در قانون بودجه از یک سو و تصویب محدودیت استفاده از معافیت‌های مالیاتی ضمن همان تبصره‌ها از سوی دیگر بتوان جهش و دگرگونی مؤثری در این مجموعه دچار اشکال به وجود آورد؟ تجربه گذشته پاسخ منفی به این سئوال می‌دهد و به طوری که در مذاکرات مجلس مطرح شده وصول مالیات‌های پیش‌بینی شده در این مورد محل تردید است (ملاحظه شود مذاکرات جلسه ۱۹۲ مجلس شورای اسلامی).

اگرچنین باشد، آنگاه نه تنها کار انجام شده بی‌نتیجه بوده بلکه مساله کسری حاصل در بودجه بر اثر این پیش‌بینی دور از واقعیت نیز دامنگیر مسئولان خواهد شد. قابل ذکر این که نمایندگان مجلس به ویژه اعضاء کمیسیون مشترک برنامه و بودجه و اقتصاد و دارائی که طرح بودجه را نهائی کرده‌اند همواره بر واقع‌گرائی در پیش‌بینی درآمدها تاکید ورزیده و آن را به عنوان یکی از اهداف اصلی خود قلمداد کرده‌اند.

از جنبه‌های عملی قضیه که بگذریم، شیوه قانونگذاری مالیاتی به کار رفته نیز قابل تامل است. احکامی که از آن‌ها یاد کردیم برای دوره عملکرد مالیاتی سال ۱۳۷۲ (و در یک مورد سال‌های ۷۲ و ۷۳) تصویب شده است. به عبارت دیگر میدان عمل مقررات مالیاتی مربوط بر اثر این احکام برای مدت معین مسدود یا محدود می‌شود و پس از گذشت این دوره مجدداً به حال سابق باز می‌گردد.

این شیوه قانونگذاری نوآوری خاصی است که انسجام قانون را برهم می‌ریزد و پیچیدگی و غموض دور از منطقی را در آن پدید می‌آورد، حال آن که در جهان امروز همه جا سخن از ساده کردن مقررات مالیاتی در میان است و این امر به عنوان یکی از عناصر اصلی اصلاح ساختاری نظام‌های مالیاتی شناخته می‌شود.

باقی موارد مربوط به مقررات مالیاتی قانون بودجه، همان گونه که گفتیم در بخش «مقررات، بخشنامه‌ها و آراء» همین شماره مجله مالیات آمده است. ▣



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# «ساده نگاری» یا «ساده انگاری» قانون مالیاتها؟

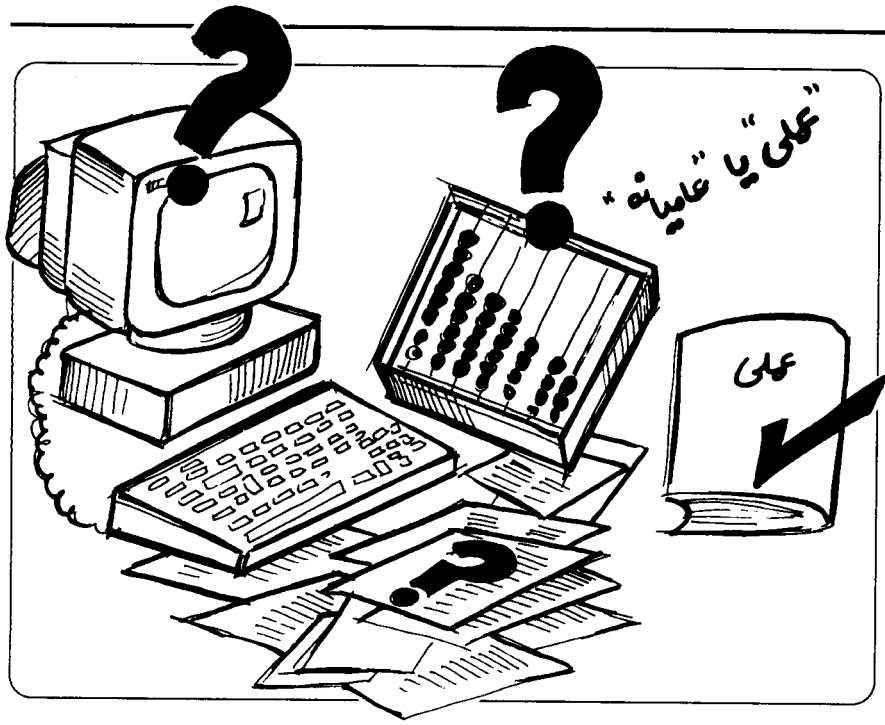
## نظری به جایگاه حقوقی مالیات و نقش کارگزاران مالیاتی در جهان و ایران

علی‌اصغر عابدی

*ساده‌سازی مالیات‌ها ( Tax simplification) امروزه در سراسر جهان مورد بحث و گفتگوست. این اندیشه به کشور ما نیز راه یافته و مورد توجّه مسئولان قرار گرفته است. ولی به نظر می رسد از مجموع زوایا و ابعاد مختلفی که در جهان برای این عنوان کلی قائلند، بیش از همه ساده کردن متون قانونی در کشور ما مورد توجه واقع شده و در این مورد خاصّ هم آنچه گاه گاه به زبان می‌آید حاکی از یک برداشت ابتدائی از موضوع است، بدین معنی که پنداشته می‌شود منظور فقط برداشتن اصطلاحات و عبارات فنّی و حقوقی و استفاده از واژه های همه فهم به جای آن هاست.*

*مقالهٔ حاضر در ارتباط با همین برداشت خاص از مفهوم ساده سازی تهیه شده و در ادامه به نقش مشاوران مالیاتی نیز پرداخته شده است.*

*در شماره های بعدی مجله نیز خواهیم کوشید ابعاد گوناگون این حرکت جهانی در زمینهٔ امر مالیاتی را مورد بررسی بیشتری قرار دهیم.*




چند سالی است که لزوم نگارش قانون مالیاتها به زبان ساده و دور از اصطلاح‌پردازی‌های حرفه‌ای با هدف تسهیل آگاهی مؤدیان به حقوق و تکالیف قانونی آنان مورد بحث محافل مالیاتی است. چاپ و انتشار چند جزوه با عنوان «مالیات به زبان ساده» توسط مراجع مالیاتی در سالهای گذشته، درج سری مقالاتی با همین عنوان در سه شمارهٔ اخیر نشریه مالیات، و بالاخره چاپ مقاله انتقادی «دشواری‌های فهم و اجرای قوانین مالیاتی» در شمارهٔ ۳ این نشریه، از آن دست اقداماتی است که به قصد ساده کردن قانون برای فهم عامه مؤدیان صورت گرفته است. به نظر می‌رسد بحث «ساده‌نویسی قانون» بابحث اساسی‌تر «ساده کردن قانون مالیاتها» مخلوط شده باشد.

قانون مالیاتی، چنان که از عنوان آن برمی‌آید، احکام حقوقی ناظر بر مناسبات مالی اشخاص و دولت است که تا حدود زیادی متکّی به قوانین مدنی و تجاری نیز می‌باشد و در عین حال یکی از شاخه‌های مستقل علم حقوق به شمار می‌رود.

از طرفی زبان قانون، زبان حقوق است و کاربُرد مصطلحات حقوقی هر رشته از این علم در متون قانونی مربوط امری اجتناب ناپذیر است. اگر کلمات را وسیله ارتباط نوشتاری بین افراد بدانیم، در زمینه‌های تخصّصی، به ویژه متون حقوقی، کلمات و اصطلاحات از «بار معنایی» و «ظرافت ارتباطی» مخصوص برخوردارند. چنان که جایگزینی کلمات و اصطلاحات حقوقی : «تابعیّت» ، «اقامت»، «ضمانت»، «مسئولیت تضامنی»، «وقف»، «حبس»، «صلح» و «هبه» با برابرهای ساده و عامه فهم آنها جز «ساده انگاری» تعبیر دیگری نخواهد داشت. بعلاوه،



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

در قوانین مالیاتی، واژه‌های فنّی دیگری نیز راه یافته است که بار معنایی آنها گاهی برای اهل حرفه خالی از ابهام نیست تا چه رسد به اشخاص عادی و غیرحرفه‌ای. اصطلاحات: «اظهارنامه»، «ترازنامه»، «درآمد»، «درآمد ناویژه»، «درآمد ویژه»، «درآمد مشمول مالیات»، «ارزش»، «دارایی»، «سرمایه» و ده‌ها واژه تخصّصی مشابه، با وجود رسایی و شیوایی ظاهری، هریک به تنهایی نیاز به تعریف جداگانه دارد و عدم امکان عمومیّت درک آنها موجب صدور ده‌ها بخشنامه و دستورالعمل برای مجریان گردیده است.

امّا بحث «ساده کردن قانون» بحثی ریشه‌دار و اساساً مقوله دیگری است که در نظام مالیاتی کشورهای پیشرفته صنعتی مطرح می‌باشد و بیشتر ناظر بر ساده کردن روشهای اجرایی تشخیص و وصول مالیات و قانونمندی روابط مالیات‌دهندگان و مأموران تشخیص و وصول مالیات است تا نگارش قانون به زبان ساده و قابل فهم عامه.

روابط حقوقی دستگاه مالیاتی و پرداخت کنندگان مالیات در این‌گونه کشورها غالباً به سطحی از گستردگی و پیچیدگی رسیده که حلّ و فصل مسائل مالیاتی اشخاص، جز با وساطت مشاوران و کارگزارن حرفه‌ای مالیات امکان‌پذیر نیست.

مجموعهٔ قوانین مالیاتی کشور آلمان با احتساب آئین نامه‌ها، دستورالعمل‌ها و مقاوله‌نامه‌ها به بیش از ده هزار صفحه بالغ می‌گردد که بیشتر به دائرةالمعارف حقوقی شباهت دارد تا مجموعه قانون. این در شرایطی است که بیش از ۵۰ هزار کارگزار رسمی مالیاتی به نمایندگی میلیونها مؤدی در مقابل حدود یکصدهزار نفر مأمور تشخیص مالیات، برای احقاق حقوق متقابل صف‌آرایی کرده‌اند و نظام ارتباطی دو جناح به پیشرفته‌ترین ماشین‌های محاسبه الکترونیک نیز مجهز می‌باشد.

باوجود نظارت چنان قانونی بر مناسبات طرفین و دستگاه عریض و طویل اجرایی آن که در عین حال از پایگاه قانونی و غنای حقوقی سیستم مالیاتی کشور مذکور حکایت دارد، مع‌الوصف، بحث ساده کردن قانون در نظام مالیاتی این کشور متوّجه روشهای پیچیده قانونمند است و نه الفاظ و عبارات فنّی و حقوقی بکار رفته در آن.

مشکل اساسی نظام مالیاتی ما در این رابطه، برخلاف تصوّر مُنادیان ساده‌نگاری قانون، ساده‌انگاری قانون مالیاتهاست! امروزه کمتر کشوری می‌توان یافت که برای احقاق حقوق مؤدیان مالیات، از خدمات حرفه‌ای مشاوران رسمی یا کارگزاران حرفه‌ای مالیاتی استفاده نکند. اگرچه از آغاز تصویب قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تا قانون مصوب سال ۱۳۶۶، به تبعیت از قوانین مالیاتی مورد اقتباس، مراجعه بازنشستگان یا کارکنان مستعفی وزارت دارائی به مراجع مالیاتی به صورت تلویحی و با قید شروطی پذیرفته شده بود، ولی با حذف ماده ۱۷۱ قانون اخیر ضمن اصلاحیه مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ حتی اسم بی‌مسمّای این حرفه نامولود نیز از صفحه قانون مالیاتها محو گردید.

طبع امور تخصّصی و حرفه‌ای، بویژه ظرایف عملی آن به نحوی است که جز متخصصین و دست‌اندرکاران حرفه‌ها به جزئیات آن اشراف ندارند. حتّیٰ وکلای حقوقی که سالها مباحث نظری مربوط را در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی عالی مطالعه می‌کنند، بدون کارورزی و تجربه کافی، آمادگی قبول وکالت در امور حقوقی را ندارند و کمتر وکیل حقوقی می‌توان یافت که حتّیٰ پس از کسب تجربه، در همهٔ زمینه‌های دعاوی مهارت کافی داشته باشد. حرفه مالیاتی نیز از این قاعده مستثنیٰ نیست. تمامی وکلای مالیاتی کشورهائی که حرفه کارگزاری مالیاتی را در نظام مالیاتی خود پذیرفته‌اند، یا از بین بازنشستگان یا مستعفیان کادر مالیاتی به این حرفه راه یافته‌اند.

حرفه کارگزاری مالیاتی، علاوه بر احقاق حقوق قانونی مؤدیان در مناسبات مالیاتی، بخش بزرگی از وظایف دستگاه مالیاتی را نیز عهده‌دار می‌گردد. در کشورهایی که از خدمات کارگزاران رسمی در نظام مالیاتی استفاده می‌کنند، وظیفه تسلیم اظهارنامه، دفاتر و مدارک حساب، وصول اوراق مالیاتی، ترتیب واریز مالیات و اخذ تسویه حساب مالیاتی صدهزار مؤدی مالیات، به عهده صاحبان این حرفه محوّل می‌گردد، و عملاً تراکم مراجعات دو جناح مؤدی و دستگاه وصول مالیات به حداقل می‌رسد.

مشاوران رسمی مالیاتی کشورهای عضو جامعه اروپا[1] که در قالب شرکتهای تخصصی مستقل فعالیت دارند، از چنان پایگاهی برخوردارند که حتّی مراجع قانونگذاری این کشورها را در امر سیاستگذاری مالیاتی یاری می‌دهند.

خبرگان مالیاتی به طور ضمنی موجب می‌شوند که مأموران تشخیص و مراجع حل اختلاف مالیاتی ملزم به اجرای دقیق مقررات گردند. زیرا، اقدامات آنان مُدام زیر ذره‌بیّن کسانی قرار می‌گیرد که به جزئیات امور حقوقی اشراف دارند و هرگونه خلافی را در مراجع قانونی پیگیری می‌نمایند. این امر به نوبه خود در افزایش کیفیّت رسیدگی، و بالا بردن استاندارد حقوقی در مناسبات دو جانبه، تأثیر بسزا خواهد داشت. بعلاوه، استفاده رسمی از خدمات مشاوران صلاحیتدار مالیاتی، از شیوع روابط غیر رسمی (دلالّی و واسطه‌کاری) در امور مالیاتی و دخالت افراد ناصالح و غیر مسئول در مناسبات اداری و بالنتیجه، ترویج فساد و پنهانکاری و ترغیب مؤدیان به حسابسازی و کِتمان درآمد جلوگیری می‌کند. ▣

---

۱- ملاحظه شود مقاله: حرفه مشاوره مالیاتی و توصیه‌های کنفدراسیون مالی اروپا ـ مجله مالیات، شماره اول، صفحات ۱۳-۱۱.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

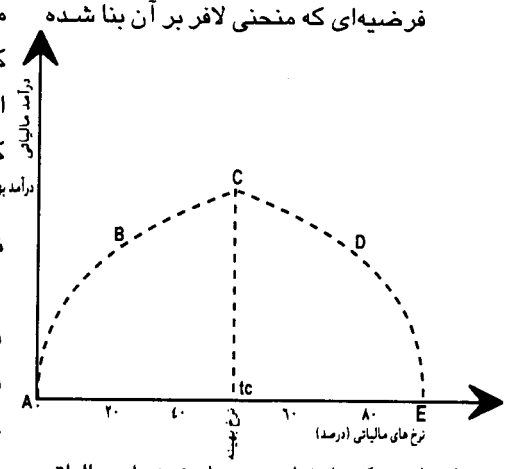
# مالیات بهینه و استفاده از منحنی لافر (۱)

عین الله علاء

آن طور که می‌گویند، ممکن است مأخذهای مالیاتی ـ یعنی فعالیت‌های مشمول مالیات ـ نسبت به نرخ‌های مالیاتی کشش پیدا کنند، بدین معنی که کاهش و افزایش نرخ‌ها در فعالیت‌های سودآور و مآلاً در میزان درآمدها اثر گذارد. این نکته سبب پیدائی یکی از بحث انگیزترین مباحث مالیاتی گردیده و آن این که می‌توان با کاهش نرخ‌های مالیاتی بر میزان درآمدها و در نتیجه بر عواید مالیاتی دولت افزود.

در اواخرِ دهۀ ۱۹۷۰ یکی از اقتصاددانان امریکائی به نام آرتور لافر منحنی معروف خود را معرفی کرد که تأثیر عمیقی بر گسترش اندیشۀ «اقتصاد سمت عرضه» گذاشت[۲] منحنی مذکور در شکل زیر نشان داده شده است:

فرضیه‌ای که منحنی لافر بر آن بنا شده




این است که تا نقطه معینی از نرخ‌های مالیاتی مأخذ کل مالیاتی نسبت به نرخ‌های مذکور بدون کشش باقی می‌ماند، و افزایش نرخ‌ها تا این حدّ تاثیر منفی در فعالیت‌های سودآور نخواهد داشت. ولی با وجود جدول نرخ‌های تصاعدی تند، ماخذ مالیات با نزدیک شدن به آن نرخ (tc) کشش‌دار می‌شود، بدین ترتیب که افزایش نرخ‌های مالیاتی بیش از آن حد سبب‌کاهش‌درآمدهای‌مالیاتی‌دولت‌خواهدشد.

همان طور که در شکل فوق مشاهده می‌شود، دولت در نقاط A و E، یعنی نقاط آغاز و پایان منحنی، که بیانگر نرخ‌های مالیاتی صفر درصد و صددرصد می‌باشند، هیچ‌گونه درآمدی نخواهد داشت. به بیان دیگر، اگر نرخ مالیاتی صفر درصد باشد، یعنی هیچ درآمدی مشمول مالیات نباشد، دولت نیز به تبع آن درآمدی از این منبع نخواهد داشت. از سوی دیگر، اگر نرخ مالیاتی ۱۰۰ درصد باشد، مفهوم آن مصادره درآمد اشخاص توسط دولت است که در این حالت هیچ گونه انگیزه‌ای برای کار افراد باقی نمی‌ماند و در نتیجه سرچشمه کلیه درآمدها خشکانیده خواهد شد.

در میان دو نقطۀ مذکور، همچنانکه نرخ‌های مالیاتی از صفردرصد به سوی ۱۰۰درصد افزایش می‌یابند، درآمد مالیاتی دولت نیز فزونی می‌گیرد. این افزایش درآمد در نتیجه افزایش نرخ‌های مالیاتی تا نقطه معینی قابل ادامه است که در شکل بالا با حرف C نشان داده شده است. ولی از آن پس درآمد مالیاتی دولت با افزایش نرخ‌های مالیاتی رو به کاهش می‌گذارد. این کاهش تا نرخ ۱۰۰درصد ادامه خواهد یافت و درآن نقطه، چنانکه قبلاً گفته شد، درآمد مالیاتی دولت به صفر خواهد رسید.

حال اگر دولت تصمیم بگیرد که نرخ‌های مالیاتی را کاهش دهد و نرخ‌ها در آن زمان در نقطۀ B قرار داشته باشند، در این صورت اقتصاد به سمت چپ منحنی حرکت خواهد کرد و نتیجۀ آن کاهش درآمد مالیاتی دولت و کاهش رشد اقتصادی به همین سبب خواهد بود. به همین ترتیب، هرگاه هنگام اخذ تصمیم نسبت به کاهش نرخ‌های مالیاتی، نرخ‌ها در نقطۀ D باشند، در این صورت نیز حرکت اقتصاد به سمت چپ خواهد بود، ولی این بار رشد اقتصادی و بر اثر آن افزایش درآمدهای مالیاتی دولت را نیز به همراه خواهد داشت.

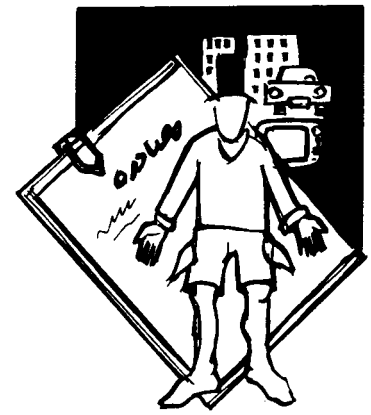
تشخیص این‌که آیا هنگام اخذ تصمیم برای کاهش نرخ‌های مالیاتی، در نقطۀ B قرار داریم یا در نقطۀ D، نکته مهمی است که باید توسط طراحان کاهش مالیات‌ها و افزایش درآمدهای دولت با استفاده از فلسفۀ منحنی لافر تعیین شود. می‌توان منحنی لافر را با قراردادن یک نرخ مالیاتی معین مثلاً ۲۰درصد یا ۵۰درصد یا ۸۰درصد در نقطۀ اوج (نقطۀ C در شکل فوق) رسم نمود، و این نکته که نقطه اوج و نرخ مناسب با آن کدام باشد بستگی به استنباط صحیح از واقعیات قضیّه دارد.

1- Arthur Laffer

۲ - در مورد مفهوم اقتصاد سمت عرضه به مقالۀ «مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور» در شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]



استنتاج مهمی که می‌شود از منحنی لافر به عمل آورد این است که هر مبلغ معینی از درآمد مالیاتی را می‌توان با دو نرخ مالیاتی، یکی کمتر از حداکثر و دیگری بیشتر از حداکثر، وصول کرد. مثلاً مالیاتی را که می‌توان با نرخ B دریافت کرد، می‌توان آن را با نرخ D نیز به دست آورد. ولی نرخ B سبب رشد و شکوفائی اقتصاد و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت می‌گردد، در حالی که نرخ D سبب از بین بردن انگیزه‌های اقتصادی و مایه رکود اقتصاد می‌شود، ضمن این که درآمدهای مالیاتی دولت را نیز کاهش می‌دهد. در هر صورت، خط ctc منحنی را به دو بخش تقسیم می‌کند. هر مقدار معینی از درآمد مالیاتی را می‌توان به وسیله دو نرخ یکی نرخ بالاتر از نرخ بهینه و دیگری نرخ پائین‌تر از آن، ولی با دو واکنش دقیقاً متضاد، وصول کرد. نکته قابل توجه این است که تولید ناخالص ملی همواره با نرخ‌های مالیاتی پائین‌تر (نرخ‌هائی که بین نقاط A و C منحنی مذکور قرار دارند) بیشتر از نرخ‌های بالاتر (نرخ‌هائی که بین نقاط C و E منحنی قرار دارند) خواهد بود. زیرا با افزایش نرخ‌های مالیاتی بیش از tc مأخذ مالیات دارای کشش شده و درآمدها را کاهش خواهد داد.

حدی که افراد می‌توانند رفتار خود را برای اجتناب و فرار از بار مالیاتی و کنترل برآن اصلاح کنند، تابعی است از ماهیت ساختار مالیاتی و نرخ‌های آن. هرچه اقلام بیشتری از کالاها مشمول مالیات باشند و هرچه انحرافات حاصل از یک مالیات به وسیلهٔ مالیاتهای دیگر بیشتر خنثی و جبران شود، توانائی مؤدیان مالیاتی برای اجتناب از مالیات کمتر خواهد شد.

همچنین کشش مأخذ مالیاتی بستگی به فرصت‌های جانشینی و انگیزه‌های جانشینی فعالیت‌های معاف از مالیات بجای فعالیت‌های مشمول مالیات دارد. استفاده از مالیات‌هائی که امکان جانشینی آن‌ها پائین است، فرض اساسی تشکیل منحنی لافر را بی‌اثر و باطل می‌کند. افزون برآن، مهارت در نحوه استفاده از مالیات‌ها ممکن است انگیزه‌های جانشینی فعالیت‌های مشمول مالیات با فعالیت‌های معاف از مالیات را کاهش دهد. به عنوان مثال افزایش مالیات بردرآمد موجب افزایش تقاضا برای فراغت و کاهش تلاش برای کار می‌شود، ولی ممکن است بتوان با ساختار مالیاتی ـ فرضاً با اخذ مالیات از اقلامی که مکمل فراغت هستند نظیر تفریح، ورزش و تجهیزات ورزشی، تلویزیون، نوار ضبط‌صوت و غیره ـ این میل را جبران کرد، زیرا در این اوضاع و احوال، کارگرانی که طالب فراغت بیشتر می‌باشند پرداختن به فعالیت‌های مربوط به آن را پرخرج خواهند یافت و در نتیجه از توجّه به آن کاسته و خود را با کار بیشتر مشغول خواهند کرد.

منحنی لافر در دههٔ ۱۹۸۰ تأثیر شگرفی بر سیاست و اقتصاد آمریکا گذاشت. هنگام مبارزه انتخاباتی ریگان، لافر و دو نفر از دستیارانش شواهدی ارائه کردند که نشان می‌داد به سبب کاهشی که در مالیاتها، در سال ۱۹۶۴ داده شد هم تولید ناخالص ملی و هم درآمدهای مالیاتی دولت افزایش یافت. ولی اشکالی که در دوران ریاست جمهوری ریگان به وجود آمد، غفلت از اختلاف میان سیاست انبساطی پولی همراه با کاهش مالیاتی سال ۱۹۶۴ از یک سو، و سیاست انقباضی همراه با مراحل اولیه کاهش مالیاتی در سالهای ۱۹۸۱ و ۱۹۸۲ از سوی دیگر بود. به بیان دیگر، در سال ۱۹۶۵ـ۱۹۶۴ هم منحنی IS و هم منحنی LM هردو به راست حرکت کرد اما در سال‌های ۸۲ـ۱۹۸۱ منحنی IS به سمت راست حرکت کرد، در حالی که منحنی LM با فاصلهٔ بسیار زیاد به سمت چپ حرکت نمود و رکود به وجود آورد.

در واقع، مسئولین اداره امور اقتصادی کاخ سفید تصور می‌کردند که می‌توان علل مؤثر در تولید و تورم را از هم جدا کرد. بدین صورت که سیاست مالی را برای تحریک تولید و سیاست پولی را برای متوقف کردن تورم به کار گرفت. این دو شیوه، تضاد و تنازعی را آفرید که سبب شد در سال‌های ۱۹۸۱ و ۱۹۸۲ نرخ رشد محصول ناخالص ملی اسمی کاهش یابد و در نتیجه تولید و تورم باهم تقلیل پیدا کنند.

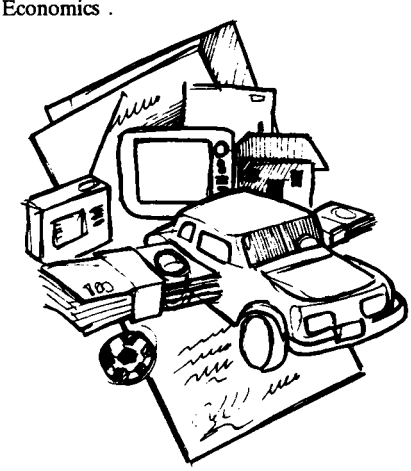
## منابع


1-Hyman David. N.; "Public Finance A Gontemporary Application of Theory To policy" (The Dryden Press).

2- DAVIS J/ Ronnie & Meyer Charles W.; "Principles of Public Finance" (Prentice Hall Inc).

3- Rosen, Harvey s.; "Public Finance" (Irwin).

4- Mac Millan Dictionary of Modern Economics .



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# تحول در سازمان مالیاتی

نوشتهٔ: Glenn P. Jenkins
ترجمهٔ: دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار

گلن پ. جنکینز مدیریت «برنامهٔ مالیاتی» دانشگاه هاروارد و «برنامهٔ ارزیابی و ادارهٔ سرمایه گذاری‌ها»ی مؤسسهٔ توسعهٔ بین‌المللی دانشگاه مذکور را برعهده دارد وی از صاحبنظران و نویسندگان بسیار معروف مالیاتی در سطح جهانی به‌شمار می‌رود، و مورد مشاورهٔ گروهی از دولت‌ها در مسائل مالیاتی است[1]. مقالهٔ حاضر در زمینهٔ تحول سازمانی ادارهٔ امور مالیاتی کشورها نوشته شده و غرض از ترجمهٔ آن عرضهٔ اندیشه‌هائی است که پیرامون این مقوله در جهان امروز مطرح می‌باشد. برای احتراز از تطویل، مقاله در مواردی تلخیص شده است.

## مقدّمه: نقش مدیریت نوین مالیاتی

در زمان حاضر، ما گواه تجلّی مفهوم نوینی از نقش حکومت در جوامع دمکراتیک هستیم. این تلقی نوین متکی بر دو اصل است:

۱. حکومت مؤسسه‌ای است که نقش اصلی آن ارائهٔ خدمت به شهروندان است. براساس این نظریه، تفکر پیشین حاکی از این که حکومت سازمانی است با اختیارات و امتیازات وسیع و قادر به انجام امور صرف‌نظر از نیازها و علائق عامّه، به کناری نهاده می‌شود.

۲. ادارهٔ امور عامّه عبارتست از یک سلسله وظائف متفاوت از یکدیگر که نیازهای سازمانی و روش‌های کار مختلفی را ایجاب می‌کند. لازمهٔ این اعتقاد ترک نظریه‌ایست متعلق به قرن نوزدهم که برحسب آن ادارهٔ امور عامه مشتمل بر یک رشته وظائفی است کم‌وبیش همگون، به نحوی که افراد وارد به زمینه‌های عمومی کار می‌توانند از شغلی به شغل دیگر و از اداره‌ای به ادارهٔ دیگر تغییر سمت دهند.

در زمینهٔ اصلاحات مملکتی مسألهٔ مدیریت مالیاتی عنصر بس مهمی به‌شمار می‌رود و مقبولیت گروه سیاسی حاکم تا حد زیادی به آن وابسته است. اگر اندیشه افزایش اعتبار و مشروعیت حکومت مطرح است، مدیریت مالیاتی باید در اذهان عامه این تصویر را پدید آورد که اجرای قوانین در مورد همگان یکسان انجام می‌پذیرد.

هرگونه مدلی برای ادارهٔ امور مالیاتی باید براین ایده استوارباشد که مالیات‌گیری بر پایه قانون و به سلامت و امانت صورت

۱ـ از همین نویسنده مقاله‌ای تحت عنوان «سیاستهای مالی برای کنترل آلودگی» در شماره اول مجله مالیات ترجمه و چاپ شده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

پذیرد، و در این میان نه فقط هزینه‌ای که ادارهٔ امور مالیاتی به بار خواهد آورد، بلکه هزینهٔ انجام وظائف مالیاتی از سوی مؤدیان نیز در مدّ نظر قرار گیرد. برای رسیدن به چنین هدفی باید از اصول و روش‌های نوین مدیریت مدد جوئیم.

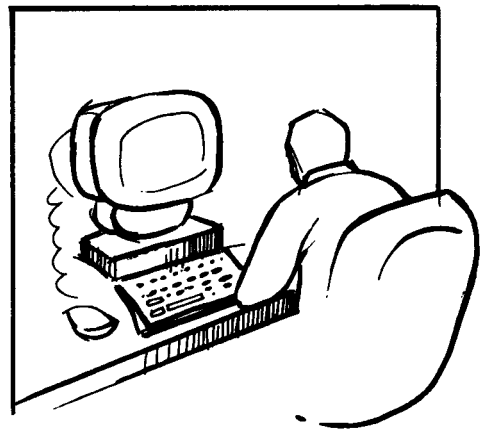
رفرم مالیاتی در ممالک رو به توسعه حول دو هدف متمرکز است:

۱. تجدید ساختار مالیاتی در جهت برقراری مالیات‌های حائز کارآئی بیشتر، که در عین حال اختلال در عوامل بازار را نیز سبب نگردد، و

۲. انتخاب مالیات‌هائی که عملاً قابلیت اجراء و وصول داشته باشد. بر همین پایه توجه بیشتری به مالیات‌هائی نظیر مالیات بر ارزش افزوده مبذول می‌گردد، و از توجه به وضع مالیات روی کالاهای معین نظیر مالیات بر واردات و صادرات کاسته می‌شود.

همین عنایت به قابلیت اجرائی مالیات‌ها سبب آن شده است که مسأله مدیریت به عنوان نقطهٔ اصلی رفرم‌های مالیاتی مورد توجه قرارگیرد. تجربهٔ کشورهائی که دست به اصلاح ریشه‌ای سیاست‌های بازرگانی و مالیاتی خود زده‌اند، درستی این مطلب را نشان می‌دهد. اگر قرار است رفرم مالیاتی با موفقیت همراه باشد، ناگزیر نیاز به اصلاح عاجل شیوه‌های مدیریت مالیاتی خواهیم داشت. امروزه این نکته وسیعاً مورد تأیید است که خوبی و شایستگی قوانین و سیاست‌های مالیاتی منوط به کارائی سیستم مدیریت مالیاتی است. به عبارت ساده‌تر سیاست و مقررات مالیاتی مناسب جز با وجود نظام مدیریت شایستهٔ مالیاتی میسر نیست.

در هر مورد که نحوهٔ اجرای عملی قانون با اهداف قانونگذار متفاوت باشد، در واقع مدیران مالیاتی خود به نوعی سیاست مالیاتی وضع و اجراء می‌کنند که ممکن است با سیاست‌های اقتصادی و بازرگانی مملکت بی‌تناسب باشد. مدیران مالیاتی این کار را با برگردانیدن بار مالیات به سوی بخش‌های مختلف اقتصادی و تغییر در هزینهٔ مالیاتی مؤدیان انجام می‌دهند. مأموران مالیاتی با تخصیص منابع به این یا آن مالیات به‌جای مالیات‌های دیگر، می‌توانند به آسانی در سیاست‌های مالیاتی تأثیر بگذارند. بدون بازنگری مداوم سازمان مدیریت مالیاتی، و بدون اصلاح مستمر روش‌های این مدیریت، رفرم مالیاتی مشکل بتواند قابل تحقق و کارساز باشد.



## ۲. رفرم مالیاتی در چه جهت‌هائی سیر می‌کند؟

### الف. خودگردانی سازمان مدیریت مالیاتی

یکی از موانع جدی بر سر راه اصلاح مدیریت در بسیاری از کشورها این است که سازمان مالیاتی به طور سنتی جزئی از تشکیلات کلی خدمات کشوری به شمار می‌رود. این وضع غالباً سبب می‌شود که نتوان دستمزد کافی برای استفاده از خدمات حرفه‌ای سطح بالا جهت ادارهٔ شایسته امور پرداخت نمود. علاوه براین کیفیت مذکور ممکن است سبب شود که مسائل استخدامی کارکنان تحت تأثیر تمایلات معینی قرار گیرد، و یا موجب گردد که درآمد اصلی کارکنان در قبال ارفاق‌هائی که معمول می‌دارند تحصیل شود، و یا از مهارت‌هائی که در کار دولتی به‌دست می‌آورند در زمان خدمت یا پس از آن در جهت منافع شخصی استفاده کنند. این فرصت‌ها در کمتر بخشی از خدمات دولتی به اندازهٔ سازمان مالیاتی موجود است.

زیان این وضع برای خزانهٔ دولت و عامهٔ مردم روشن است، و پرسش اصلی این است که چگونه می‌توان ترتیب فوق را متحول ساخت؟ هرگاه در ذهن مردم تصویری از یک سازمان مالیاتی امین و سالم، و کارآمد و کاربُر نقش بندد، قطعاً علاقهٔ آنان به اجرای وظایف مالیاتی خود فزون‌تر خواهد شد.

در حالی که وضع در سازمان مالیاتی بسیاری از کشورها ازاین قراراست، دیده می‌شود که برخی از ارگان‌های بالنسبه مستقل دولتی، نظیر بانک مرکزی، قادرند بودجهٔ لازم برای استخدام مهارت‌های مورد نیاز خود را تأمین کنند. غالباً این دوگانگی امکانات بین بانک‌های مرکزی و سازمان مالیاتی کشورها ملاحظه می‌گردد. در بانک مرکزی نسبت به ادارات مالیاتی، هم سطح حقوق بالاتر است و هم آموزش بهتری به کارکنان داده می‌شود. ابزار و وسائل اداری و شرایط محیط کار نیز بهتر و جالب‌تر است.

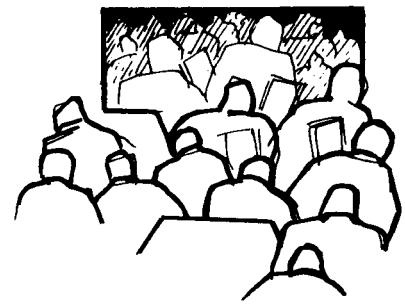
### ب. ایجاد روح حرفه‌ای در تشکیلات مالیاتی

وجود کادر حرفه‌ای آزموده مهم‌ترین عامل در تأمین کارآئی سازمان مالیاتی است. باید بپذیریم که امانت و صداقت مأموران مالیاتی تا حد زیادی متأثر از محیطی است که درآن به خدمت اشتغال دارند.

ایجاد روح حرفه‌ای در دستگاه مالیاتی



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]



مستلزم تحقق شرایط زیر است:

۱. تامین دستمزد کافی برای کارکنان، به نحوی که با مسئولیت‌ها و انتظاراتی که از این گروه درمیان است تناسب داشته باشد. افزایش سطح دستمزد و ارتقاء شغلی کادر مالیاتی باید بر پایه بازده بهتر و کارآئی بیشتر و توان حرفه‌ای آنان استوار گردد.

۲. طبقه‌بندی مشاغل باید به دقّت تمام صورت پذیرد و مسئولیت‌های هر پست به خوبی روشن شود.

۳. ثبات شغلی از ضرورات چنین سیستمی است و سبب می‌شود که کارکنان بااطمینان خاطربه بالابردن درجهٔ کارآئی خود بپردازند. این شرط خود به خود مستلزم برکناری ماموران از نفوذ سیاسی نیز هست.

۴. برای استخدام افراد باید حدّاقلّ شرایط و مشخصات لازم معین گردد و آزمایش‌های ورودی به‌منظور تعیین قابلیت‌های آنان صورت پذیرد

۵. کارآموزی باید کاملاً سازمان یافته و مناسب با طبقات مختلف مشاغل و مقتضیات هر مورد صورت پذیرد.

## ۳. ساختار نوین دستگاه مالیاتی

### الف. اوصاف ساختار نوین

ضوابطی که فوقاً اشاره شد با وجود ساختارهای سنتی مالیاتی کارساز نیست، و موفقیت در آن مستلزم تغییرات بنیادی در این ساختار و برقراری مکانیزم‌های مدرن حقوقی و اداری دراین زمینه است.

ایدهٔ اساسی پیشنهادی در این مورد تجدید ساختار دستگاه مالیاتی بر همان پایه است که بانک‌های مرکزی در بسیاری از نقاط جهان بر آن اساس بنیاد نهاده شده‌اند. البته قوانین بانک‌های مرکزی کشورهای مختلف ممکن است از جهت توجه کمتر یا بیشتر به یک امر خاص، و نیز از حیث جزئیات با یکدیگر اختلاف داشته باشند، با این حال قوانین حاکم بر بانک‌های مرکزی بسیاری از کشورها تکلیف موارد زیر را به روشنی معین کرده است:

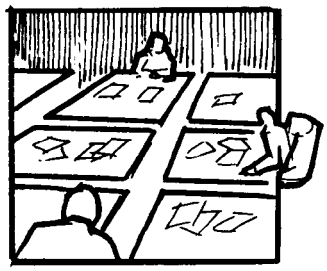
۱. عزل و نصب و دورهٔ عمل عالی‌ترین مقام بانک،

۲. سیاست‌های معینی که کنترل آن بر عهدهٔ بانک مرکزی است،

۳. هدف‌هائی که بانک مرکزی موظف به تحقق آن‌هاست و از نظر بحث ما از همه مهم‌تر:

۴. استقلال مالی بانک در محدودهٔ قانون.

بدیهی است که وجود نظارت فائقه بر کار سازمان مالیاتی در عالی‌ترین سطوح ضرورت کامل دارد، ولی خارج از آن خودگردانی سازمان مالیاتی شرط لازم برای نیل به کارآئی و شایستگی در تشخیص و وصول مالیات‌هاست. منتهیٰ صرف چارچوب قانونی کافی به مقصود نیست، و باید به دستگاه مالیاتی امکانات و توان لازم داده شود که بتواند هم آئین‌ها و روش‌های جاری خود را اصلاح کند، و هم این که قادر باشد حقوق کافی و قابل رقابت با بخش خصوصی برای جذب اهل خبرهٔ توانا و شایسته پرداخت کند، و از این طریق کارآئی دستگاه را تامین نماید.



البته تعیین سیاست مالیاتی کشور بالطبیعه باید از سوی پارلمان و وزارت دارائی صورت پذیرد، و در عین حال همکاری نزدیک بین سازمان مالیاتی و وزارت دارائی وجود داشته باشد.

به طور خلاصه تحولات پیشنهادی سازمان مالیاتی بر پایه‌های زیر استوار است:

الف. استقلال مالی، به این معنی که سازمان بتواند بودجهٔ خود را به نحوی که مقتضی می‌داند تخصیص دهد. ممکن است به سازمان اجازه داده شود که سهمی از عواید مالیاتی را برای پرداخت حقوق و مزایا و تشویق کارکنان و نیز خرید وسائل لازم مورد استفاده قراردهد.

ب. دستگاه مالیاتی باید یک واحد دولتی خودگردان تلقی شود، و بتواند سیاست‌ها و اهداف اداری خود را رأساً تعیین کند.

ج. بر پایه دو اصل فوق، سازمان مالیاتی باید خود مسئول مسائل پرسنلی خویش از قبیل استخدام، کارآموزی، و تعیین ضوابط کار و رفتارنامهٔ کارکنان خویش باشد.

انتقال از وضع جاری به حالت نوین دشواری‌های اجتناب‌ناپذیری را به همراه خواهد داشت: مثلاً باید ضوابط نگاهداری یا انتقال کادر موجود به سایر قسمت‌ها روشن شود و سازماندهی گردد، جدول‌های حقوق



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

و دستمزد تنظیم شود، و امثال آن. مهم‌تر از همه باید روشن نمود که مدیریت سازمان مالیاتی چه‌گونه باید باشد: آیا یک شخص واحد - مثلاً یک وزیر جداگانه - باید در رأس دستگاه قرار گیرد، یا یک هیأت منتخب؟ تجربهٔ تعیین وزیر در کشوری مانند کانادا موفقیت‌آمیز بوده است. وزیر درآمدها در این کشور از لحاظ سیاست‌های مالیاتی تابع وزارت دارائی است و همکاری بین دو وزارتخانه به‌خوبی جریان دارد. ولی همین تجربه در کشورهای درحال توسعه‌ای مانند غانا و کلمبیا دشواری‌زا بوده و سبب تنازع دو وزارتخانه بر سر تعیین صلاحیت‌ها گشته است.

ذیلاً حالت نظارت بر سازمان مالیاتی از سوی یک هیأت عامل را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

## نظارت هیأت عامل درآمدها

برخی از مهم‌ترین وظایفی که این ارگان بر عهدهٔ خواهد داشت به شرح زیر است:

- تضمین این نکته که قوانین مالیاتی به حد اعلای امانت و جامعیت اجراء گردد.
- فراهم آوردن موجبات این مطلب که ادارات مالیاتی (گمرکات، غیرمستقیم، و مالیات بر درآمد) هماهنگی‌های لازم اطلاعاتی را به‌عمل آورند.
- برقراری یک ساختار عمومی پرداخت‌ها و طبقه‌بندی مشاغل.
- صدور دستورالعمل در مورد تخصیص منابع، به‌نحوی که منابع موجود به درستی بین وظایف و ادارات مختلف توزیع شود.
- پیشنهاد اصلاحات قانونی لازم به وزیر دارائی به منظور بهبود اجرای قوانین مالیاتی.
- تأسیس حسابرسی داخلی با استفاده

از حسابرسان حرفه‌ای جهت بررسی چگونگی اجرای سیاست‌های تعیین شده از سوی هیأت توسط ادارات مالیاتی.
- برآورد درآمدهای مالیاتی براساس قوانین موجود و قوانین پیشنهادی، و تسلیم آن به وزیر دارائی.
- تدوین و اجرای رفتارنامهٔ جامع برای همهٔ کارکنان و نیز برای خود هیأت.

هیأت دراین زمینه‌ها نقش اصلی و اساسی برعهده خواهد داشت، ولی این بدان معنی نیست که به کار ادارهٔ امور روزمرهٔ ادارات مالیاتی بپردازد. و نیز اعضاء هیأت نباید - جز با تصمیم هیأت - به دخالت در کارهای جاری ادارات پرداخته و تصمیماتی را در این موارد اتّخاذ نمایند. ادارهٔ کارهای روزمرهٔ هیأت نیز باید توسّط یک مدیرعامل صورت پذیرد که از سوی خود هیات و از بین اعضاء آن انتخاب خواهد شد.

اعتبار و تمامیت کار هیأت بستگی به میزان موفقیت و مؤثّر بودن آن دارد و به همین سبب کمال دقت در انتخاب اعضاء و تعیین ضوابط لازم برای عضویت در این ارگان بسیار مهم مملکتی ضرورت کامل دارد. شرکت دادن نمایندگان بخش خصوصی و حسابداران وابسته به آن در این هیأت می‌تواند موجب بدبینی و تردید شود. کادر مالیاتی و دیگران در درستی حساب‌های مالیاتی این اشخاص و مشتریان آنان و رسیدگی صحیح به این حساب‌ها شکّ خواهند کرد. و بدتر از آن این‌که چنین افرادی به اطلاعات داخلی دستگاه واقف شده و امکان استفاده ار آن در کار خصوصی خود را خواهند یافت. حالت ایده‌آل این است که اعضاء هیأت از کادر وزارت دارائی، بانک مرکزی، مؤسسهٔ تنظیم برنامه‌های اقتصادی مملکتی، و سازمان حسابرسی دولتی برگزیده شوند.

مسألهٔ تعداد اعضاء هیأت نیز حائز اهمیت است. کثرت شمار اعضاء مشکلاتی را به وجود می‌آورد. در آن صورت جمع کردن همهٔ اعضاء در جلسات دشوارتر خواهد شد، امکان هماهنگی و توافق آراء کاهش خواهد یافت، و اشکالاتی نظیر آن. تعداد اندک اعضاء نیز ممکن است سبب شود که کارهای هیأت به درستی انجام نپذیرد. شمار مناسب می‌تواند بین ۵ تا ۹ نفر باشد.

اعضاء هیأت باید شخصاً در جلسات شرکت کنند و نباید نماینده بفرستند هیأت باید صرفاً به عنوان یک هیأت و مجموعه عمل کند، و به همین مناسبت اعضاء به طور انفرادی نباید دارای کارکنان و دفتر مخصوص به خود باشند. ضمناً کلیه اعضاء هیأت باید تابع مقررات مربوط به حفظ اسرار شغلی لااقل در حد کارکنان دولت باشند.

هیأت می‌تواند پرونده‌های مختومه را مورد بازرسی قرار دهد، بدین منظور که تعیین کند آیا آئین رسیدگی به درستی رعایت شده‌است یا خیر، *ولی به هیچ وجه نباید در پرونده‌های جاری مداخله و اعمال نظر نماید. مسئولیت عمومی در این باب باید برعهدهٔ رؤسای ادارات مالیاتی قرار گیرد.*



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

### ج. خصوصی کردن برخی از کارهای اداری

ارجاع پاره‌ای ازکارهابه بخش خصوصی در زمینهٔ امور مالیاتی نیز امروزه مورد بحث و توجه می‌باشد. فرضاً در مکزیک بخشی از خدمات کامپیوتری، ابلاغ اوراق مالیاتی، و نگاهداری انبار گمرکی به بخش خصوصی واگذار شده، و در آمریکا نیز اقدامات زیادی در این زمینه دردست اجر است. بدیهی است که اتخاذ این روش تا حدی می‌تواند مقبول باشد که امور مربوط به حاکمیت دولت را دربر نگیرد.

نتایج حاصل در این مورد غالباً رضایت‌بخش بوده است. بخش خصوصی از طرفی می‌تواند فارغ از محدودیت‌های دولتی نسبت به انتخاب مهارت‌ها با هزینه‌های بالا اقدام کند، و از طرف دیگر از تراکم کارکنان پرهیز نماید. ضمناً امکان مسئولیت‌خواهی در مورد این بخش بیشتر است.

### خلاصه

غرض از تنظیم این مقاله ارائهٔ یک ساختار قابل انعطاف برای ادارهٔ امور مالیاتی است، به‌نحوی که سازمان مالیاتی بتواند وظایف اداری و ماهوی خود را با کارآئی بیشتری انجام دهد. بسیاری از کشورهای جهان درحال حاضر در اندیشهٔ خارج شدن از محدودهٔ شیوه‌های سنتی مدیریت مالیاتی هستند، تا بلکه از نارسائی‌های معمولِ‌به آن رهائی یابند. یکی از طرق نیل به این هدف واگذاری مدیریت مالیاتی به یک ارگان دارای استقلال عمل و فارغ از محدودیت‌های متداول دستگاه‌های دولتی به ویژه در زمینه‌های استخدامی و مالی است. بسیاری از کشورها اقدامات شجاعانه‌ای در این زمینه انجام داده‌اند. هرچند نتیجه‌گیری جامع و کلی از این تحولات زود است، ولی نتایج اولیه آن در مجموع رضایت‌بخش بوده است. از طرفی امکان واگذاری قسمتی از کارهای خدماتی مالیاتی به بخش خصوصی و فوائد قابل حصول از این طریق نیز نباید از نظر دور داشته شود.

آخرین نکته این‌که حرکت در مسیر تحول در شیوهٔ ادارهٔ امور مالیاتی خط آیندهٔ بسیاری از مدیریت‌های مدرن جهانی به‌شمار می‌رود. ▣

# مشاوره رایگان برای مودیان مالیاتی

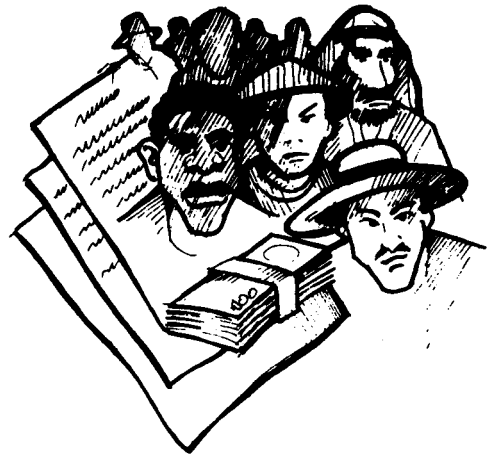
ماده ۳۳ قانون مالیاتی مکزیک سازمان مالیاتی کشور را موظف به راهنمائی مودیان مالیاتی و مشاورهٔ رایگان بر حسب تقاضای آنان نموده است. به همین خاطر وزارت دارائی «اداره تعاون مالیاتی» را به عنوان جزئی از تشکیلات اداره کل فنی مالیاتی تأسیس کرده است که علاوه بر پایتخت در نقاط مهّم کشور نیز شعبه دارد وظیفهٔ اصلی ادارهٔ نامبرده راهنمائی مودیان مالیاتی است.

شاید برای خوانندگان جالب باشد که بدانند سال‌ها پیش یعنی در سال ۱۳۴۶ این مطلب یک بار به فکر برخی از مسئولان مالیاتی کشور خودمان نیز خطور کرد و هیأتی را به نام «هیأت راهنمایان مالیاتی» در کنار ادارهٔ کل مالیات‌های تهران (که در آن زمان تمامی تهران را دربرمی‌گرفت) پدید آوردند. تشکیل این هیأت مقارن بود با نخستین سال اجرای قانون جدید مالیات‌های مستقیم که در اسفندماه سال ۱۳۴۵ به تصویب رسیده بود. این قانون یک اصلاحیه معمولی نسبت به مقررات قبلی به شمار نمی‌رفت، بلکه تغییرات عمده و جامعی را شامل بود که می‌توان گفت واقعاً یک قانون جدید به شمار می‌رفت. کار هیأت راهنمایان مالیاتی به ویژه روی همین قانون جدید

متمرکز بود و مدت کوتاهی به کار خودَ ادامه داد ولی همراه با تجزیه اداره کل مالیات‌های تهران و جدا شدن بخش بقایای مالیاتی از آن، هیأت راهنمایان مالیاتی را برای قسمت بقایا گذاردند!! و مدیریت این قسمت به کار هیأت خاتمه داد. ▣



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]



# بررسی مسائل مربوط به مالیات بر درآمد حقوق کارکنان خارجی شاغل در ایران

بخش تحقیقات مالیاتی
دانشکده امور اقتصادی

## الف ـ مقدمه

مالیات بردرآمد حقوق بخش قابل توجهی از عواید مالیاتی دولت را تشکیل می‌دهد و برحسب طبیعت خود با امکان وصول بالنسبه سهل و ساده‌ای همراه است. کارفرما با دسترسی به اطلاعات دقیق نسبت به میزان حقوق کارکنان، مالیات متعلق را پیشاپیش کسر و ظرف مهلت بسیار کوتاه یک ماهه به مراجع مالیاتی پرداخت می‌کند. حال آن که نسبت به مشاغل نه این چنین به اطلاعات دقیق دسترسی هست و نه مهلت چنین کوتاه است. صاحبان مشاغل برای پرداخت مالیات خود از مهلت‌های یک ساله و بیش از آن سود می‌جویند.

اما در مورد مالیات بر حقوق خارجیانی که در ایران به کار اشتغال دارند سیر حوادث و نحوه عمل مراجع مالیاتی چنان بوده است که مالاً موضوع شکل دیگری به خود گرفته و کیفیت ویژه‌ای را پدید آورده است، وضعی که بررسی آن هدف مقاله حاضر است.

## ب ـ تاریخچه مطلب

از سال ۱۳۵۸ به بعد که پاره‌ای محدودیت‌های ارزی پدید آمد و به تدریج فاصله قابل توجهی میان نرخ‌های رسمی و آزاد ارز حادث شد، و از آنجا که کارکنان خارجی حسب معمول حقوق خود را به ارز دریافت می‌دارند، مراجع مالیاتی به این نتیجه رسیدند که میزان حقوق ابرازی این گونه افراد واقعیت امر را منعکس نمی‌کند و از این رو تصمیم گرفتند که به قاعده تشخیص علی‌الراس توسل جویند. روشی که در این خصوص برگزیده شد تقسیم کارکنان بیگانه از حیث تابعیت ایشان نسبت به کشورهای مرفه و غیر مرفه بود، چنان که برای افراد اروپائی و ژاپنی طی سال‌های مختلف به شرح جدول مقابل عمل شد:

| حقوق تشخیص شده ماهانه ـ ریال | مالیات متعلق ریال | مالیات متعلق دلار |
|---|---|---|
| حداقل ۳۰۰,۰۰۰ | ۹۹,۶۰۰ | ۹۹ |
| سالهای ۱۳۶۵/۶۶ | | |
| حداکثر ۴۰۰,۰۰۰ | ۱۶۹۱۶۰ | ۱۶۹ |
| حداقل ۸۰۰,۰۰۰ | ۲۳۶,۳۳۴ | ۱۸۳ |
| سالهای ۱۳۶۹/۷۲ | | |
| حداکثر ۱,۵۰۰,۰۰۰ | ۶۰۷,۱۸۴ | ۶۶۷ |
| حداقل ۳۶۰۰,۰۰۰ | ۱,۳۵۷,۹۱۷ | ۷۵۴ |
| سالهای ۱۳۷۲ به بعد | | |
| حداکثر ۵۰۰۰,۰۰۰ | ۲,۰۲۲,۰۸۳ | ۱,۱۲۴ |

در مقابل برای اتباع کشورهای غیر مرفه نظیر کره‌ای، پاکستانی و امثال آن مبالغ نازل‌تری منظور گردید. طبیعی است که این رفتار فاقد منطق استوار و در عین حال ناخوش آیند است.

همان گونه که در جدول فوق دیده می‌شود در آغاز مبلغ مالیات اندک بود و



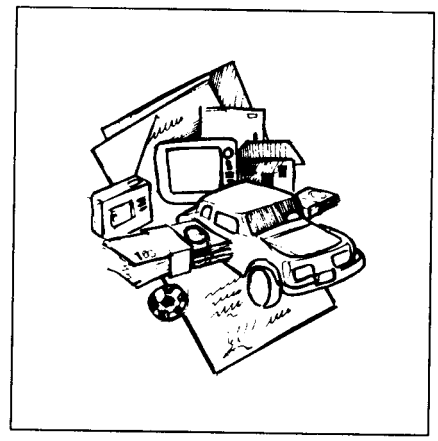
[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

خارجیان با پرداخت آن مسائل خود را در زمینه اخذ مفاصا و روادید خروج حل می‌کردند. به تدریج و همراه تحولات قیمت ارز مراجع مالیاتی بر میزان ارقام مورد تشخیص می‌افزودند به ویژه که می‌دیدند در هر مرحله از افزایش، خارجیان با کمی چانه‌زدن موضوع را می‌پذیرند. اما آن چه در مجموع این جریان مورد توجه شایسته قرار نمی‌گرفت مطالبه جدی قرارداد استخدامی کارکنان خارج بود تا از این طریق اساس استوار و معقولی برای تعیین مالیات مودیان به دست آید.

## استناد به رویه وزارت کار

در سال ۱۳۷۲ مراجع مالیاتی اطلاع یافتند که وزارت کار هنگام اخذ ۲۳ درصد حق صدور اجازهٔ کار از کارکنان خارجی سراغ قرارداد استخدامی را گرفته و حقوق ابرازی را نپذیرفته است و اگر قرارداد استخدامی ارائه نشود برای تعیین حقوق به شیوه علی‌الراس متوسل می‌گردد، و گذشته از این کارفرمایان را ملزم می‌سازد که چنین تشخیصی را کتباً تایید کنند. وزارت کار در این روش گام به گام به پیش رفت. نخست از حقوق هم ارز ریالی ۱۰۰۰ دلاری آغاز کرد و به تدریج تا هم ارز ریالی ۴۵۰۰ دلار هم بالا رفت. از آنجا که کارفرمایان متدرجاً به این اقدامات تمکین کرده‌اند احتمال افزایش‌های آتی نیز وجود دارد. البته در مورد خارجیان شاغل در پروژه‌های دولتی، وزارت کار برخورد ساده‌تری را پیش گرفته است.

مقامات مالیاتی پس از آگاهی از ترتیب فوق به این فکر هدایت شدند که اگر یک شرکت خارجی می‌تواند نسبت به حقوق فرضاً ۳۰۰۰ دلاری (حدود ۴۵۰۰۰۰۰ ریال) حق اداره کار را (معادل ۲۰درصد حقوق مذکور به علاوه ۳درصد حداکثر حقوق مشمول بیمه) بپردازد، پس چرا مالیات بر حقوق نسبت به چنین مبلغی مطالبه نشود؟ لذا از اوائل سال ۷۲ از شرکتهای متقاضی، مفاصا حساب خواسته شد مدارک مربوط به حقوق ابرازی به اداره کار را ارائه دهند و اگر حقوق مندرج در لیست مالیاتی کمتر از حقوق ابرازی و تائید شده در اداره کار باشد، صدور مفاصا حساب موکول به آن است که مودی عیناً همان حقوق ابرازی به اداره کار را در لیست حقوق درج و نسبت به آن مالیات پرداخت کند و یا لیست متمم نسبت به مابه‌التفاوت حقوق (مبلغ تائید شده در اداره کار و حقوق مندرج در لیست قبلی مالیاتی) را محاسبه و مالیات متعلق را بپردازد. در این مرحله مودیان مالیاتی مورد بحث به سه گروه تقسیم شدند:



گروه اول: آنهایی بودند که پرداخت هر مالیاتی را که به صورت فوق تشخیص شود کمتر از مالیات بر حقوق واقعی خود می‌دانستند. این گروه مالیات مورد مطالبه حوزه را پرداخت کرده و عملاً روش گام به گام اداره دارائی را پذیرفته‌اند.

گروه دوم: این گروه مالیات مذکور را سنگین دیدند، زیرا جمعاً باید هزینه‌ای شامل ۲۰٪ و ۳٪ حق بیمه اداره کار را (حدود ۱۰۰۹۰۰۰ ریال نسبت به حقوقی معادل ۵۰۰۰۰۰۰ ریال) تحمل می‌کردند و بدین ترتیب جمع دو هزینه مالیات و حق بیمه برای آنان به ۳۶۵۶۰۰۰ ریال (حدود ۲۲۸۵ دلار) بالغ می‌شد که با افزودن هزینه مسکن، خوراک، اقامت و غیره رقم بالائی را تشکیل می‌داد. لذا اداره دارائی با اعتراض این گروه روبرو شد، به نحوی که شرکتهای ژاپنی اقدام به تهیه یک شکوائیه برای وزیر وقت امور اقتصادی و دارائی نمودند. نتیجه بررسی شکوائیه آن شد که شرکتهای ژاپنی هم به مبنای حقوق علی الراس رضایت دادند و آمادگی خود را نسبت به قبول این روش اعلام نمودند.

گروه سوم: این گروه شرکتهای خارجی‌ای بودند که قراردادهای دولتی داشته و برخی از مخارج از جمله هرگونه مالیات و عوارضی را که بعد از انعقاد قرارداد وضع شود برعهده کارفرما قرار داده بودند. این شرکت‌ها از کارفرمای دولتی درخواست کردند که ۲۳٪ مورد مطالبه اداره کار را تقبل کند (در مواردی که قرارداد مربوط قبل از قانون وصول برخی از درآمدهای دولتی مصوب دیماه ۱۳۶۹ منعقد شده بود). در این خصوص کارفرمایان دولتی با اداره کار توافق کردند که ۲۳٪ مذکور فعلاً به صورت سپرده واریز شود تا تکلیف نهائی آن روشن گردد و در این فاصله مفاصا حساب لازم توسط اداره کار برای این گروه صادر شود.

ذکر این نکته ضرورت دارد که اداره مالیات بر حقوق، به استناد نامه اداره کار (مبنی براین که برخی از پیمانکاران مبلغ ۲۳٪ را به صورت سپرده تودیع کرده و صدور روادید خروج برای کارکنان خارجی آنها بلامانع است)، شرکتهائی را که اسامی آنها در لیست اداره کار آمده، مشمول رویه جدید ندانسته و حقوق ابرازی آنها را قبول می‌کند. (توجیه منطقی و قانونی این استنباط دشوار



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

**راه حل‌های زیر می‌تواند کمک مؤثری به حل قضیه بنماید: تأکید بر ارائه قرارداد استخدامی ـ اخطار مبنی بر توسّل به تشخیص علی‌الرأس در صورت عدم ارائه قرارداد ـ تعیین مبانی منطقی برای تشخیص علی‌الرأس، و...**

است زیرا مالیات بر حقوق ارتباطی با عوارض و مالیاتهای جدید ندارد که پرداخت آن به عهده کافرمای دولتی باشد و حتی مالیات بر حقوق طبق مصوبه اردیبهشت ۱۳۷۱ نسبت به قانون قبلی کاهش هم داشته است، که قاعدتاً کارفرمایان دولتی می‌بایستی نسبت به استرداد اضافه وجه مالیات از پیمانکاران طبق مفاد قرارداد اقدام می‌نمودند).

به نظر می‌رسد اداره مالیات حقوق اخیرا روش یک نواختی را در مورد مالیات بردرآمد حقوق خارجیان اتخاذ نموده، بدین شکل که مبالغ علی‌الراس معینی را به عنوان حقوق مدیر عامل و کارکنان سطوح بعدی برحسب تخصص و شغل معین کرده است (حقوق پایه از ۳۰۰۰۰۰ تا ۴۵۰۰۰۰۰ ریال). قابل ذکر این که ظاهراً تخفیفی در این مبالغ علی‌الراس برای خارجیانی که دارای همسر ایرانی هستند در نظر گرفته شده است که منطق آن نیز روشن نیست.

## ج ـ پاره‌ای توضیحات دیگر

برای روشنی مطلب و قبل از آن که مشکلات و نارسائی‌های قضیه را مورد بحث قرار دهیم چند نکته توضیحی را اضافه می‌کنیم:

### حقوق کارکنان اعزامی به خارج و جنبه‌های مالیاتی آن

شرکتهای خارجی که قصد اعزام کارکنان خود را به یک کشور دیگر دارند و یا برای دفتر خود در کشور دیگر تصمیم به استخدام می‌گیرند، حقوق و مزایایی به شرح زیر برای آنها تعیین می‌نمایند:

(۱) حقوق پایه (همان حقوقی که در کشور خود دریافت می‌دارند)

(۲) فوق العاده اشتغال در کشور خارجی.

(۳) تامین هزینه مسکن و برخی دیگر از هزینه‌های اقامت، تامین بلیط مسافرت، هزینه شهریه فرزندان و غیره.

حقوق پایه مشمول مالیات بردرآمد در کشور مبداء بوده و فوق‌العاده وهزینه‌های مذکور در بندهای ۲ و ۳ در کشور اصلی یا معاف از مالیات است و یا مشمول مالیاتی کمتر نسبت به مالیات حقوق در کشور اصلی می‌باشد. ذکر این نکته لازم است که شخص کارمند در صورتی اشتغال در خارج از کشور خود را قبول می‌کند که نه تنها به خالص درآمد دریافتی وی لطمه‌ای وارد نشود بلکه مزایای اضافی نیز تحصیل نماید و معمولاً روی مبلغ خالص با کارفرما به توافق می‌رسد. لذا هرگونه مالیاتی در کشور دیگر را شرکت خود تقبل می‌کند و این مبالغ به صورت هزینه در دفاتر کارفرما منعکس می‌شود.

### بهشت مالیاتی

اعزام کارکنان به کشورهائی که میزان مالیات بر حقوق آن کم باشد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. زیرا مالیات در کشور دیگر که از جمله هزینه‌های شرکت اصلی است، اندک بوده و براین اساس این گونه کشورها را بهشت مالیاتی می‌دانند. تلقی شرکتهای بین‌المللی نسبت به کشورهای در حال توسعه این است که در این کشورها یا مالیات کم است و یا مبلغ آن را می‌توان در هزینه قراردادهایشان ملحوظ نمود. آنچه که باید به این معنی افزود وضع هزینه زندگی در کشورهائی نظیر ایران است. زندگی در ایران برای یک فرد خارجی بسیار ارزان است. او می‌تواند با فروش دلار خود در بازار آزاد به معادل ریالی چشمگیری دست یابد و زندگی مرفهی برای خود ترتیب دهد.

### وجود یا فقد قرارداد مالیات مضاعف و اثرات آن

اگر دو کشور قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف با یکدیگر منعقد کرده باشند مالیات پرداختی در کشور میزبان به منزله مالیات پرداخت شده در کشور اصلی تلقی می‌شود. در این گونه موارد معمولاً حقوق واقعی کارکنان خارجی در کشور دوم ابراز شده و مالیات متعلق پرداخت و قبوض آن جهت ارائه به اداره مالیات کشور اصلی ارسال می‌گردد.

ولی اگر بین دو کشور قرارداد مالیات مضاعف وجود نداشته باشد باز این امکان وجود دارد که اداره دارائی کشور اصلی قبول نماید که مالیات پرداختی در کشور دوم را علی‌الحساب مالیاتی تلقی کند. در این صورت حقوق و مزایای واقعی در کشور دوم ابراز و مالیات آن پرداخت می‌شود و سپس با ارائه قبوض مربوط به کشور اصلی، مالیات را تصفیه می‌کنند. این روش در شرایطی قابل قبول است که نرخهای مالیاتی کشور دوم در حد نرخهای مالیاتی کشور اصلی باشد.

جمهوری اسلامی ایران، با کشورهای آلمان و فرانسه قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بسته و در این موارد



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

مشمول شق اول می‌باشد. ولی نسبت به سایر کشورها به دلیل فقد این گونه قرارداد از یک طرف و بالا بودن نرخ مالیاتی از سوی دیگر شرکتهای خارجی در کشور اصلی با مشکل روبرو بوده و لذا عملاً به جای اعلام حقوق واقعی در ایران، مالیات بر حقوق تشخیص شده به صورت علی الراس را که مطمئناً از مالیات بر حقوق واقعی کمتر است، با میل و رغبت پرداخت می‌کنند.

**مثال برای روشن شدن هزینه مالیات و مخارج کارکنان خارجی در ایران**

جدول زیر بیانگر این نکات است:

| | واقعیت امر | | روش حوزه مالیاتی | |
|---|---|---|---|---|
| | حداقل حقوق | حداکثرحقوق | توافق باچانه زدن | حقوق ابرازی به اداره کار |
| حقوق ماهانه پایه | $ ۲۰۰۰ | $ ۴۰۰۰ | | |
| فوق العاده خارج از کشوردر هرماه | ۵۰۰ | ۱۰۰۰ | | |
| **جمع به دلار** | $ ۲۵۰۰ | $ ۵۰۰۰ | | |
| معادل ریالی (هر دلار فرضاً ۱۶۰۰ ریال) | ۴۰۰۰۰۰۰ | ۸۰۰۰۰۰۰ | ۲۰۰۰۰۰۰ | ۵۰۰۰۰۰۰ |
| مزایای غیرنقدی (مسکن) ریال | ۱۰۰۰۰۰۰ | ۲۰۰۰۰۰۰ | ۵۰۰۰۰۰ | ۱۲۵۰۰۰۰ |
| **جمع به ریال** | ۵۰۰۰۰۰۰ | ۱۰۰۰۰۰۰۰ | ۲۵۰۰۰۰۰ | ۶۲۵۰۰۰۰ |
| مالیات بر حقوق | ۲۰۲۲۰۸۳ | ۴۵۵۲۴۱۷ | ۸۶۲۹۱۷ | ۲۶۴۷۰۸۴ |
| حق وزارت کار | ۸۰۹۰۰۰ | ۱۸۴۹۰۰۰ | ۸۰۹۰۰۰ | ۱۰۰۹۰۰۰ |
| **جمع خرج به ریال** | ۲۸۳۱۰۸۳ | ۶۴۰۱۴۱۷ | ۱۶۷۱۹۱۷ | ۳۶۵۶۰۸۴ |
| **معادل خرج به دلار** | $ ۱۷۶۹ | $ ۴۰۰۰ | $ ۱۰۴۵ | $ ۲۲۸۵ |

(در محاسبات بالا هر دلار معادل ۱۶۰۰ ریال در نظر گرفته شده است. ولی اگر نرخ بازار ارز ملاک قرار می‌گرفت، ارقام ریالی بیشتر و معادل دلاری آن کاهش می‌یافت).

شایان ذکر است که در آگهی‌های استخدام کارکنان خارجی در منطقه خلیج‌فارس صحبت حقوق ۵۰۰۰ الی ۱۰۰۰۰ دلار در ماه به‌میان می‌آید.

جدول زیر هزینه اشتغال یک خارجی در ایران را برای کارفرما نشان می‌دهد:

| | واقعیت امر | | روش حوزه مالیاتی | |
|---|---|---|---|---|
| | حداقل فرضی | حداکثر فرضی | توافق باچانه زدن | حقوق ابرازی به اداره کار |
| خالص حقوق (دلار) | ۲۵۰۰ | ۵۰۰۰ | ۲۵۰۰ | ۵۰۰۰ |
| هزینه مسکن | ۱۰۰۰ | ۲۰۰۰ | ۱۰۰۰ | ۲۰۰۰ |
| اجاره مسکن خارجیان در ایران توسط مالکین عمدتاً به دلار تعیین می‌شود) | | | | |
| **هزینه اولیه** | ۳۵۰۰ | ۷۰۰۰ | ۳۵۰۰ | ۷۰۰۰ |
| اضافه می‌شود سایر مخارج: | | | | |
| هزینه مالیات حقوق | ۱۲۶۳ | ۲۸۴۵ | ۵۳۹ | ۱۶۵۴ |
| هزینه صدور اجازه کار | ۵۰۶ | ۱۰۰۵ | ۵۰۶ | ۶۳۱ |
| | ۱۷۶۹ | ۳۸۵۰ | ۱۰۴۵ | ۲۲۸۵ |
| **جمع کل به دلار** | ۵۲۶۹ | ۱۰۸۵۰ | ۴۵۴۵ | ۹۲۸۵ |



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

با ملاحظه جدول صفحه قبل باید پرسید آیا اشتغال یک کارمند خارجی در ایران با هزینه واقعی ۴۵۴۵ تا ۱۰۸۵۰ دلار برای شرکت بیگانه مقرون به صرفه است یا خیر؟ پاسخ می‌تواند کاملاً مثبت باشد، مشروط برآن که شرکت درآمد کافی تحصیل کند. یک شرکت پیمانکار همه مخارج بالا را جزء هزینه‌های خود ملحوظ می‌دارد. یک شرکت فروشنده کالا یا یک شرکت خدماتی زمانی این گونه مخارج را می‌پذیرد که فروش قابل ملاحظه‌ای در ایران داشته باشد.

شایان ذکر است که اگر هزینه کارکنان یک شرکت خارجی در کشور دیگر مبلغ قابل توجهی باشد، این گونه شرکتها خود را مکلف به آموزش کارکنان محلی جهت جایگزینی با کارکنان خارجی نموده و عملاً کمک موثری به توسعه آموزش افراد بومی خصوصاً در کشورهای جهان سوم خواهد شد.

همین استدلال در مور کشور ما نیز صادق است. پیمانکاران و کارفرمایان خارجی همواره مقید گردیده‌اند که ترتیبات لازم برای جایگزینی کادر ایرانی به جای افراد خارجی را فراهم آورند، ولی عملاً این تعهد همواره نادیده گرفته شده است. شاید توجه دقیق‌تر به اخذ مالیات حقوق قانونی کارکنان بیگانه، شرکت‌های بین‌المللی را با مشکل هزینه کادر خارجی روبرو سازد و بدین خاطر اقدام به آموزش و جایگزینی افراد ایرانی نمایند.

## د ـ نقد و پیشنهاد

اوضاع و احوالی که تشریح کردیم از سوئی موجب توسل به شیوه‌های ویژه‌ای جهت تشخیص علی‌الراس مالیات حقوق خارجیان گردیده که کاملاً از مبانی منطقی و قانونی برخوردار نیست و از سوی دیگر در مجموع اخذ مالیات کمتری را نسبت به واقعیات امر سبب شده است. جنبه نخست وضعی را به وجود آورده است که کارفرمایان کارکنان خارجی مالیات حقوق را همانند ۲۰٪ و ۳٪ حق وزارت کار نوعی هزینه اخذ اجاره کار و اجازه خروج از کشور تلقی کنند و اندیشه تکلیف قانونی نسبت به پرداخت مالیات حقوق را از سر به در نمایند و در نتیجه هرگاه که رقم بالاتری از ایشان خواسته شود در مقام اعتراض برآیند. عامل دوم یعنی اندک بودن مالیات پرداختی ـ به رغم همه تدابیر و تشخیص علی‌الراس ـ سبب شده است که کارفرمایان خارجی این گونه تشخیص را با کمی چانه‌زدن بپذیرند و بر اجرای واقعیات ترجیح دهند.

پس برای چاره امر باید به مقابله عامل اصلی این وضع یعنی نبود اطلاعات در مورد میزان حقوق و مزایای واقعی کارکنان خارجی شتافت. مهمترین گام در این زمینه مطالبه قرارداد استخدامی گواهی شده کارکنان خارجی است. اگر این موضوع از آغاز مورد توجه جدی قرار گیرد حقایق مربوط به حقوق و مزایای خارجیان روشن می‌شود و مالیات حقه آنان به نفع دولت به حیطه وصول درخواهد آمد. ضمن آن که از هرگونه اعتراض کارمندان و کارفرمایان بیگانه جلوگیری می‌شود، زیرا طبیعی است که عدم ارائه اطلاعات واقعی، مرجع مالیاتی را محق به تشخیص علی‌الراس خواهد ساخت. یکی دیگر از طرق کسب اطلاع از وضع حقوق و مزایای کارکنان خارجی بررسی آگهی‌های استخدامی کارشناسان بیگانه برای کار در منطقه خلیج‌فارس است، زیرا طبعاً حقوق و مزایای خارجیان شاغل در ایران نیز کم و بیش برهمان اساس تعیین می‌شود.

به طور خلاصه راه حل‌های پیشنهادی زیر می‌تواند کمک موثری به حل قضیه بنماید:

۱ـ تاکید بر ارائه قرارداد استخدامی.

۲ـ اخطار مبنی بر این که در صورت عدم ارائه قرارداد استخدامی برحسب تصریح قانون اقدام به تشخیص علی‌الراس خواهد شد.

۳ـ بررسی و تعیین مبانی منطقی تشخیص علی‌الراس حقوق.

۴ـ پیش بینی لازم در خصوص جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف.

۵ـ صدور گواهی پرداخت مالیات حقوق در موارد لزوم جهت ارائه به مقامات کشور اصلی.

۶ـ بنابه اظهار مودیان خارجی میزان مالیات بر حقوق در ایران نسبت به سایر کشورها بسیار زیاد است. پاسخ این است که در ایران مالیات بر خرج (Goods and Sercices tax یا Value Added Tax) وجود ندارد و دولت کل مالیات را به صورت مالیات بردرآمد وصول می‌کند. حال آن در کشورهای دیگر با وجود پائین‌تر بودن نرخ مالیات بر حقوق، مالیات بر خرج نیز وجود دارد که به هر حال بار آن متوجه حقوق بگیران نیز خواهد شد.

در پایان بحث راجع به مالیات حقوق کارکنان خارجی مطلب دیگری را نیز یادآور می‌شود که از جهتی بی‌ارتباط به موضوع این مقاله نیست، و آن وضع کارکنان ایرانی شاغل در سفارتخانه‌ها و مجامع بین‌المللی است. این گروه مالیات حقوق نمی‌پردازند و دلیل آن به طور عمده عدم شناسائی کارفرمایان ایشان است، ضمن این که کارکنان مذکور خود نسبت به حقوق دریافتی از خارجیان موظف به تسلیم اظهارنامه هستند. امید است در فرصت مناسب این مطلب را نیز مورد بحث قرار دهیم. ▣



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# رابطه میان یک ماده قانونی و تبصره های آن

## بحثی پیرامون ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم

محمد حسین سید زمانی

ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم صدرنشین فصل معافیت‌های مالیاتی و برخوردار از شهرت کافی نزد همه دست‌اندرکاران تفسیر و اجرای مقررات مالیاتی است. طبق این ماده واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ هفتم اردیبهشت ماه ۱۳۷۲ به بعد کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری از یکی از وزارتخانه‌های: صنایع، صنایع سنگین، معادن و فلزات، یا جهاد سازندگی دریافت کنند، درآمدهای آنان از تاریخ بهره‌برداری برحسب سه درجه اولویتی که هیأت وزیران معین خواهند کرد، به ترتیب به مدت ۸، ۶، و ۴ سال از مالیات معاف خواهد بود. و اگر این واحدها در مناطق محروم احداث شوند، مدت استفاده از معافیت یادشده به ۱۲، ۹، و ۶ سال افزایش خواهد یافت. مناطق محروم نیز از سوی دولت معین خواهد شد.

تبصره ۳ ماده ۱۳۲ استفاده از این معافیت را مشروط به شرط دیگری نیز ساخته و می‌گوید: «معافیت موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقرّ در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران و ۵۰ کیلومتری مرکزاصفهان نخواهد بود».

مطلب اصلی به تبصره ۴ همین ماده بازمی‌گردد که شکل، محتوی، و اتمسفر ویژهٔ خود را دارد. متن تبصره از این قرار است «۲۰ درصد درآمد مشمول مالیات ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی، طراحی مهندسی، و طراحی مونتاژ که از طرف وزارتخانه‌های فوق برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر شده یا می‌شود، از مالیات معاف می‌باشد». بحث برسر این است که آیا قیود و شروط مذکور در اصل ماده - و مهمتر ازآن - تبصرهٔ ۳ یاد شده شامل حال مشمولان تبصرهٔ ۴ نیز می‌گردد یاخیر؟

نخست آن قیود و شروط را از نظر می‌گذرانیم:

۱. تولیدی یا معدنی بودن واحد مورد نظر،

۲. شناسائی درجات سه‌گانه اولویت،

۳. محدودیت مدت معافیت به زمان‌های مذکور در متن،

۴. استقرار در خارج از محدودهٔ ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران و ۵۰ کیلومتری اصفهان.

آیا این قیود در مورد مشمولان تبصره ۴ نیز لازم‌الرعایه‌اند؟:

۱. پاسخ در مورد شرط اول منفی است، و این به حکم نصّ تبصرهٔ ۴ است که علاوه بر فعالیت‌های تولیدی و معدنی، فعالیت در زمینهٔ طراحی مهندسی و طراحی مونتاژ را نیز مشمول معافیت مورد نظر قرار داده است. پس از این جهت تبصره مشمولان خود را دارد، و اصل ماده مشمولان خود را. با این که در مورد جمعی ازمشمولان هردو حکم قانونی (ماده و تبصره) ظاهراً وضع مشترکی دارند، یعنی هردوی آن‌ها کار تولیدی را مشمول حکم خود قرار داده‌اند، ولی با توجه به شمارش مجدد مشمولان در متن تبصره (که حتی در موارد اشتراک نیز در ماده و تبصره از دو عنوان مختلف «واحدهای تولیدی و معدنی» و «فعالیت‌های تولیدی و معدنی» استفاده شده)، و قرار دادن مشمولان جدیدی در این متن، باید گفت که حقیقت مذکور یعنی استقلال مشمولان ماده و تبصره امر روشنی به نظر می‌رسد.

۲. صدور پروانه یا کارت شناسائی از طرف وزارتخانه‌های ذیربط، در متن ماده به عنوان یک شرط خاطرنشان شده است. در متن تبصره فقط به صدور پروانهٔ بهره‌برداری اشاره شده و نامی از کارت شناسائی نیامده است. در هر حال اگر این تفاوت هم وجود نمی‌داشت، بازهم ذکر مجدد شرط در متن تبصره دلیل بر استقلال وجودی آن می‌بود، و اگر جز این بود تکرار شرط موردی نمی‌داشت. صرف‌نظر از این که در متن ماده معافیت فقط شامل واحدهائیست که پروانه یا کارت شناسائی برای آن‌ها از تاریخ تصویب قانون به بعد



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

«صادر می‌شود»، حال آن‌که تبصره شامل کسانی هم که قبلاً برای آن‌ها پروانه صادر شده می‌باشد.

۳. شناسائی درجات سه‌گانه اولویت. کلّ ساختار تبصره ۴ فارغ از این شرط و با آن بیگانه است. به‌عبارت دیگر شرط مذکور تناسبی با حکم تبصره نداشته و به اصطلاح به آن «نمی‌خورد». و این خود دلیل دیگری بر استقلال تبصره ۴ از اصل ماده است.

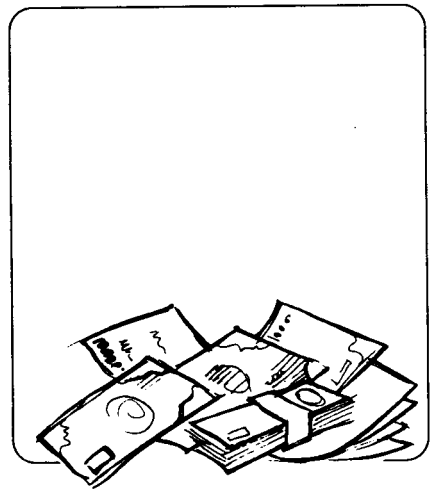
۴. محدودیت مدت معافیت. محدودیت زمانی پیش‌بینی شده در اصل ماده تابعی از شرط شناسائی درجات سه‌گانهٔ اولویت است که فوقاً بدان اشاره کردیم، و چون اصل قضیه در مورد مشمولان تبصره ۴ منتفی است، پس محدودیت زمانی نیز به تبصره ۴ به اصطلاح «خورندگی» نداشته و کلاً منتفی است، ضمن این‌که عبارت تبصره ۴ نیز بالمرّه فارغ از این مقوله است.

نتیجه این‌که بین سوژه‌های اصل ماده و تبصره ۴ و احکام و شرایط آن‌ها جز در دو مورد مشابهتی وجود ندارد. و این اندازه مشابهت هم ناشی از تکرار مضمون در متن تبصره، مستقلّ از ذکر قبلی آن در اصل ماده است، و نه این‌که علقهٔ بالاصاله‌ای بین آن‌ها موجود باشد. ذکر این نکته نیز خالی از فایده نیست که حتی در مورد نفس درآمد مشمول مالیات نیز بین اصل ماده و تبصره ۴ تفاوت خاصی موجود است. در اصل ماده سخن از درآمد به طور اطلاق است، و در تبصره ۴ درآمد ابرازی مورد نظر قرار گرفته است، که بدیهی است تفاوت خاص این دو مقوله مورد توجه قانونگذار بوده است.

به عبارت دیگر می‌توان گفت که ماده ۱۳۲ مشمولان معین، درآمد مشمول معافیت معین، درصد معافیت معین، و دوران معافیت مخصوص به خود را دارد و از هرجهت مستقل و جداست.

## تبصره ۳ و تبصره ۴

اکنون بپردازیم به شرط خاصی که در تبصره ۴ آمده، و آن این‌که استفاده از معافیت ماده ۱۳۲ منوط به این است که واحدهای تولیدی و معدنی مورد نظر خارج از محدودهٔ معینهٔ شهرهای تهران و اصفهان استقرار یافته باشد. آیا این شرط در مورد مشمولان تبصرهٔ ۴ نیز لازم‌الرعایه است؟ یعنی اگر صاحبان فعالیت‌های تولیدی و معدنی، و نیز کسانی که خدمات طراحی مهندسی و طراحی مونتاژ ارائه می‌دارند، در محدودهٔ تهران و اصفهان کار کنند، از معافیت ۲۰ درصد موضوع تبصرهٔ ۴ محروم خواهندبود؟



قبل از هر چیز باید به یک نکته پاسخ داد، و آن این‌که آیا الزاماً و در همهٔ موارد یک مادهٔ قانونی و تبصره‌های آن یک مجموعهٔ منسجم، پیوسته و متأثر از یکدیگر تشکیل می‌دهند، به نحوی که هیچ‌یک را جدا از دیگران نمی‌توان درنظر گرفت؟

در پاسخ به این سئوال ممکن است گفته شود که فلسفهٔ گنجانیدن یک یا چند تبصره در محدودهٔ یک مادهٔ قانونی همین ارتباط تنگاتنگ بین آن‌هاست، و به‌همین سبب جواب سئوال مثبت است. این استدلال شاید از حیث اصول و استحسان درست باشد، ولی اگر از کلیات پائین بیائیم و رویّه عملی قانونگذاری را در کشور خودمان بررسی کنیم، خواهیم دید که چنین ترتیب کلی - و احتمالاً مستحسن - یک قاعدهٔ همواره مورد رعایت و انعطاف‌ناپذیر به‌شمار نمی‌رود، و چه‌بسا که برحسب ضرورت یا سهولت تبصره یا تبصره‌هائی به ماده‌ای افزوده شده بی‌آن‌که ارتباط عمیق و ارگانیک بین آن‌ها مورد نظر بوده باشد. نمونه‌ها بسیار و ذکر موارد متعدد موجب اطاله است. فرضاً بین ماده ۳۸ قانون که در مقام بیان نرخ‌های مالیاتی وقف و حبس و غیره است چه ارتباط ناگسستنی با تبصره ۲ همین ماده وجود دارد که حوزهٔ‌مالیاتی صلاحیت‌دار را معرفی می‌کند؟ تبصره ۲ را به آسانی می‌توان جدا از اصل ماده درنظر گرفت و در حکم یک مادهٔ جدید در دنبال ماده ۳۸ تلقی نمود.

بنابراین اگر متن و مفاد تبصره‌ای چنان باشد که بتوان حکم به استقلال آن داد، و تبدیل آن به یک مادهٔ جداگانه خللی به ارکان ماده اصلی و خود تبصرهٔ مورد نظر وارد نکند، دراین صورت حدّاقل می‌توان گفت که قاعده یا اصل ارتباط ناگسستنی بین ماده وتبصره جاری نیست. وضع در مورد مادهٔ ۱۳۲ و تبصرهٔ ۴ آن بنا به آن‌چه گفتیم از همین قرار است، و تبصره حکمی را مستقل از اصل ماده بیان می‌دارد. با پذیرش این استنتاج طبیعی است که جائی برای بحث در باب ارتباط ناگسستنی بین تبصره های ۴ و ۳ نیز به طریق اولی باقی نخواهد ماند. وقتی که وجود رابطهٔ مادر و فرزندی مورد تردید قرار گیرد دیگر بحث پیرامون رابطهٔ برادر و خواهری هم معنی و فایدهٔ خود را از دست خواهد داد. به‌ویژه که کوچکترین اشاره‌ای هم نه در متن تبصرهٔ ۳ و نه در متن تبصرهٔ ۴ دالّ‌بر ارتباط میان این دو مشاهده نمی‌شود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# آراء شورای عالی مالیاتی و تعذّر در اجرای قانون

دکتر محمّد توکل

**مقدمه:**

مساله تعذر، یعنی عدم امکان و عملی نبودن اجرای امور، در حقوق ایران و سایر کشورها همواره موردنظر بوده است. در بحث‌های تئوریک تعذر را به درجات تقسیم کرده‌اند. نوعی از آن غیر ممکن بودن، و گونه دیگر دشواری محسوس در انجام کار و تحقق شرایط است. هریک از این دو ممکن است مطلق باشد یعنی به طور اطلاق و برای همه کس متعذر باشد، و یا نسبی، یعنی تعذر فقط در ارتباط با شخص یا اشخاص معینی مطرح بوده و این افراد خاص قادر به اجراء نباشند.

در قوانین ایران این معنی بیشتر از جهت تعذر در اجرای تعهدات قراردادی موردنظر قرار گرفته است، از آن جمله می‌توان به ماده ۲۲۷ قانون مدنی اشاره کرد که می‌گوید: «متخلف از انجام تعهد وقتی محکوم به تادیه خسارت می‌شود که نتواند ثابت نماید که عدم انجام تعهد بواسطه علت خارجی بوده است که نمی‌توان به او مربوط نمود». با این که حکم این ماده روشن است، ولی ماده ۲۲۹ مجدداً همین حکم را به این شکل تکرار کرده است: «اگر متعهد بواسطه حادثه‌ای که دفع آن خارج از خیطه اقتدار اوست نتواند از عهده تعهد خود برآید محکوم به تادیه خسارت نخواهد بود».

آنچه این مواد در مقام بیان آنند اصطلاحاً قوه قهریه یا فورس ماژور (force majeure) نامیده می‌شود. در شیوه قرارداد نویسی ایران به تقلید از قراردادهای خارجی کاربرد شرط فورس‌ماژور به طور گسترده‌ای رایج است، و به ویژه در پیمان‌ها همواره ماده‌ای در این مورد گنجانیده می‌شود که با تفصیل نسبی و ذکر موارد و عوامل قوه قهریه همراه است. مفهوم فورس ماژور این است که اگر علل و عواملی خارج از اراده و کنترل طرفین قرارداد رخ دهد، چنان که اجرای قرارداد را متعذّر سازد و رفع آن موانع با کوشش معقول عملی نباشد، طرف متعهد به اجرای چنان تعهدی تا زمان بقاء عوامل قوه قهریه از تعهد خود آزاد خواهد بود.

موانع حاصل براثر عوامل طبیعی نظیر سیل، زلزله و امثال آن از یک سو و اقدامات بازدارنده حکومت نظیر وضع قوانینی که اجرای تعهدات را غیرمقدور سازد، از سوی دیگر و همچنین وقایعی مانند جنگ، اعتصاب، آشوب و امثال آن از جمله مواردی هستند که معمولاً به عنوان حالات فورس‌ماژور در متن قراردادها برشمرده می‌شود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

ضمن مقررات قانون مدنی درباره شروط نیز همین ایده در اتمسفر دیگری بیان، و تصریح شده است که اگر شرطی ضمن عقدی گنجانیده شود «که انجام آن غیر مقدور باشد»، چنان شرطی باطل است بی‌آن که خللی به صحت عقد وارد آورد (ماده ۲۳۲).

همان گونه که گفته شد تمامی این احکام حالاتی را بیان می‌دارند که اجرای تعهدات قراردادی بین اشخاص را متعذر می‌سازد، و منظور از وضع آن‌ها رها ساختن متعهّد از حالت تعذّر و دشواری است.

اما آن چه کمتر مورد بحث و موشکافی قرار گرفته، تعذر در اجرای تکالیف قانونی به ویژه در محدوده حقوق عمومی است. روابطی که موضوع حقوق عمومی‌اند لااقل یک سوی آن‌ها به دولت ـ به عنوان حاکم ـ باز می‌گردد، یعنی دست‌کم یک طرف رابطه همواره دولت (در مقام اعمال حاکمیت) است. حقوق مالیاتی یکی از شعب حقوق عمومی است و روابطی که بر مبنای قوانین مالیاتی برقرار می‌شود بین دولت و مؤدیان است.

به هر تقدیر و باوجود این که تاکنون کمتر به این جنبه تعذر پرداخته شده و احکام عام و کلی و صریحی همانند آن چه در مورد تعهدات قراردادی دیدیم در این رابطه وضع نشده، ولی چنین کیفیتی واقعاً قابل وقوع است و به حکم منطق ساده و طبیعی عاملان یا سوژه‌های حقوقی باید از تکلیفی که با مشکل تعذر روبرو شده آزاد شناخته شوند. این کاریست که شورای عالی مالیاتی انجام داده و موضوع اصلی بحث ما را تشکیل می‌دهد.

## شورای عالی مالیاتی و مساله تعذّر

رای مورخ ۷۲/۱۱/۹ شورای عالی مالیاتی را که به همین مقوله یعنی تعذر در اجرای قانون ارتباط دارد مورد بحث قرار می‌دهیم:

قضیه‌ای که شورای عالی مالیاتی درباره آن اظهارنظر نموده مربوط به موردی است که اشخاص حقوقی ملکی را از شخصی که خود مستاجر است اجاره کرده باشند و به اصطلاح اجاره انجام شده دست دوم باشد. تبصره ۹ الحاقی ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم مؤسسات دولتی، نهادها، شهرداری‌ها و همه اشخاص حقوقی را مکلف کرده است که در صورت مستاجر بودن و پرداخت اجاره بها، مالیاتی را که به موجر بابت تحصیل درآمد اجاره تعلق می‌گیرد از مال‌الاجاره پرداختی کسر کرده و ظرف ۱۰ روز به اداره دارائی محل بپردازند و رسید آن را به موجر تسلیم کنند.

از طرفی به حکم همان ماده ۵۳ اگر موجر ملکی را که به اجاره واگذار می‌کند خود از دیگری اجاره کرده باشد، در آن صورت درآمد مشمول مالیات وی عبارت خواهد بود از تفاوت بین اجاره دریافتی و پرداختی وی بابت همان ملک معین.

مشکل کار برای شخص حقوقی که چنین ملکی را از مستاجر دست اول اجاره کرده این است که معمولاً به اطلاعات دقیق پیرامون رابطه مستاجر دست اول و مالک اصلی ملک و میزان اجاره پرداختی وی به مالک دسترسی ندارد، و گاهی مساله از این هم پیچیده‌تر است، بدین معنی که ممکن است اجاره دهنده مجموعه‌ای از واحدهای مسکونی یا تجاری را یکجا از مالک اصلی اجاره کرده و اکنون هریک از آن‌ها را تحت شرایط مختلف به مستاجرین دست دوم اجاره می‌دهد. طبیعی است که در چنین حالتی تفکیک میزان اجاره پرداختی مستاجر دست اول بابت هریک از این واحدها امکان ندارد. باتوجه به این واقعیت‌ها شخص حقوقی یعنی مستاجر دست دوم نمی‌تواند درآمد مشمول مالیات مستاجر دست اول را به درستی تعیین کند و بنابراین محاسبه مالیات صحیح مؤدی نیز برای وی مقدور نخواهد بود. پس اجرای تکلیف قانونی وی با مشکل و تعذر روبرو می‌شود.

## رای اکثریت و اقلیت

رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در مورد این قضیه به اتفاق آراء صادر نشده و اکثریت و اقلیت هریک نظر جدگانه‌ای ابراز داشته‌اند.

اکثریت پس از ذکر مشکلاتی که فوقاً اشاره شد چنین نتیجه گرفته است که: «مستاجرینی که ملک مورد استفاده آن‌ها به صورت دست دوم از غیرمالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود».

مفهوم این حکم آن است که به سبب تعذر در اجرای قانون، این تکلیف معین یعنی کسر مالیات از اجاره پرداختی و تحویل آن به دارائی محل از عهده مستاجر ساقط است. اکثریت باصدور این حکم در واقع یک قاعده حقوقی را بیان داشته که شاید بتوان آن را چنین خلاصه کرد: «تعذر رافع تکلیف است». ولی بحث در این باب که قاعده مذکور تا چه حد استقرار و مقبولیت عام پیدا کند و دامنه کاربرد آن به چه حد وسعت یابد منوط به عملکرد آتی مراجع فیصله دعاوی مالیاتی و از همه مهم‌تر شورای عالی مالیاتی است.

اکثریت برای این نتیجه‌گیری به دو استدلال دیگر نیز متوسل شده است. نخست امکان بروز مشکلات اجرائی و از جمله مسائل مربوط به استرداد اضافه مالیات پرداختی است. این مشکلات ضمن نامه دفتر فنی مالیاتی به عنوان شوری مطرح شده، و



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

اکثریت نیز آن را پذیرفته است. بدیهی است ذکر این مطلب در رای اکثریت نه به عنوان یک دلیل قانونی و حقوقی، بلکه به طور ضمنی و فرعی بوده و در واقع اشاره به این مصلحت اداری است که نظر اکثریت مالاً از بروز مشغله اضافی برای سازمان مالیاتی نیز جلوگیری خواهد کرد.

دومین استدلال عبارتی است به این مضمون: «صرف نظر از مشکلات اجرائی که دفتر فنی مالیاتی به آن اشاره نموده، حسب استنباط از احکام قانون نیز مستاجرینی که ملک مورد استفاده آن‌ها به صورت دست دوم از غیر مالک اجاره گردیده است مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود».

این بخش از استدلال اکثریت نیاز به توضیح دارد، زیرا همان گونه که اقلیت نظر داده تبصره ۹ ماده ۵۳ جنبه اطلاق و عموم دارد و فاقد شروط و استثناءاتی است که بتوان رفع تکلیف از مستاجران دست دوم نسبت به کسر مالیات و پرداخت به دارائی را از آن استنباط نمود.

با کنار نهادن این دو استدلال در واقع آنچه می‌ماند بخش اول استدلال اکثریت است بدین شرح: «از آنجا که اصولاً محاسبه هر نوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد یا ماخذ مشمول مالیات می‌باشد، از طرفی مستاجرین بعدی صلاحیت تحقیق و ورود در رابطه بین مالکین و مستاجرین اولیه را ندارند و با این ترتیب مبنای احتساب مالیات بر درآمد اجاری در این گونه موارد برای مستاجرین یاد شده روشن نیست، علی هذا...» و این در واقع بیان همان قاعده‌ایست که بدان اشاره کردیم.

اما اقلیت با استناد به عموم و اطلاق تبصره ۹ ماده ۵۳ که ذکر آن رفت نتیجه گرفته است که تکلیف کسر مالیات از مال‌الاجاره پرداختی و تسلیم آن به دارائی جنبه عام دارد و فاقد استثناء و شرط است و به این سبب «کلیه اشخاص مذکور در تبصره مکلف به رعایت مفاد تبصره فوق الذکر در خصوص اجاره دست دوم نیز خواهند بود». ولی روشن نشده است که مستاجران دست دوم باید مالیات را براساس کل اجاره‌ای که می‌دهند محاسبه کنند، یا آن که باید مفاد آن قسمت از ماده ۵۳ را هم که راجع به محاسبه مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی مستاجر دست اول است در نظر گیرد؟ که اگر این شق اخیر موردنظر باشد مشکل محاسبه به سبب فقد اطلاع به قوت خود باقی خواهد بود. ▣

---

## ایالات متحده امریکا ۶۰۰۰۰ وکیل مالیاتی

کانون وکلای امریکا ۳۴۰۰۰۰ عضو دارد که از این تعداد بیش از ۳۰۰۰۰ نفر یعنی ۹ درصد کل آن در رشته مالیاتی تخصص دارند و در این رشته فعالیت می‌کنند. با در نظر گرفتن این که در امریکا فقط نیمی از وکلا در کانون مذکور عضویت دارند می‌توان گفت تعداد وکلای مالیاتی به همین قیاس به ۶۰۰۰۰ نفر می‌رسد. و این تازه غیر از کارهای مشاوره مالیاتی است که موسسات حسابرسی، اتحادیه‌های صنفی و بسیاری سازمان‌های مشابه دیگر انجام می‌دهند.

ریشهٔ این رونق کار مشاوران مالیاتی را باید در نقش فوق العاده مالیات در حیات اقتصادی جامعه امریکا از یک سو، و پیچیدگی و تنوع مقررات از سوی دیگر جستجو کرد. در این کشور بیش از صد نوع فرم‌های مالیاتی وجود دارد که پرکردن آن‌ها باید با دقت و مطالعه لازم به عمل آید و هر مؤدّی امریکائی باید یک یا چندتای آن‌ها را ظرف سال پر کند. اغلب تصمیمات و اقدامات مالی و اقتصادی افراد و شرکت‌ها باید باتوجّه به جنبه‌های مالیاتی قضایا صورت پذیرد. حتی خرید خانه و کمک به موسسات خیریه هم با مطالعه قبلی از لحاظ آثار مالیاتی این گونه اقدامات انجام می‌شود. به طور متوسط بیش از ۴۰درصد مودیان امریکائی از مشاورهٔ مالیاتی (البته با پرداخت حق المشاوره) استفاده می‌کنند، و این نسبت در مورد مالیات‌های مستمر و پیچیده‌تر به ۶۰درصد می‌رسد. در یک گزارش مالیاتی که در سال ۱۹۸۴ برای رئیس جمهور آن کشور تهیه شده بود گفته می‌شد که تعداد زیادی از امریکائیان بخشی از وقت خود را باید جهت نگاهداری حساب و کتاب‌های لازم برای رسیدگی مالیاتی صرف کنند.

سیستم اطلاع رسانی مالیاتی امریکا در سال‌های اخیر توسعه زیادی یافته است. اغلب اشخاص ثالث که پرداخت‌کننده درآمدهای مشمول مالیات و یا به نحوی در ارتباط با آن می‌باشند، موظف به اعلام اطلاعات مربوط هستند. تعداد این اعلامات اخیراً از یک میلیارد فقره در سال تجاوز کرد.

علاوه براین تعداد زیادتری از مودیان مالیاتی که قادر به پرداخت حق‌المشاوره و حق‌الوکاله نیستند به پرسش مسائل مالیاتی خود از مراجع دولتی اکتفا می‌کنند. حجم این گونه مراجعات نیز بسیار وسیع است. به عنوان نمونه سرویس مودیان مالیاتی امریکا در سال به بیش از ۴۰ میلیون پرسش تلفنی مالیاتی پاسخ می‌دهد. ▣



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# مالیات به زبان ساده

## مالیات بر فروش حق واگذاری محل

محمدتقی نژادعمران

### تعریف

حق واگذاری محل که در عرف بازار به آن سرقفلی هم اطلاق می‌گردد شامل حق کسب و پیشه و یا حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل می‌باشد.

### اشخاص مشمول مالیات

هر شخص حقیقی یا حقوقی بابت فروش سرقفلی محل کسب خود، یا انتقال حقوق مربوط به حق تصرف محل، و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری مشمول مالیات خواهد شد. ممکن است فروشنده حق مزبور مالک عین ملک بوده و یا بعنوان مستاجر صرفاً مالک حق واگذاری محل باشد که در هر دو صورت نرخ و نحوه محاسبه مالیات یکسان خواهد بود.

### ماخذ محاسبه مالیات

مالیات بر فروش حق واگذاری محل از ماخذ ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در زمان فروش محاسبه می‌گردد.

ارزش معاملاتی حق واگذاری محل که براساس نوع کاربری و موقعیت تجاری و محل وقوع ملک و همچنین سایر عوامل موثر در میزان ارزش سرقفلی تعیین می‌شود به‌موجب آئین‌نامه‌ای خواهد بود که در سه ماه اول هر سال توسط وزارت اموراقتصادی و دارائی اعلام می‌گردد. مادام که ارزش معاملاتی حق‌واگذاری جدید تعیین و اعلام نشده ارزش معاملاتی قبلی مناط اعتبار است. همچنین در قانون پیش‌بینی شده است مادام که آئین نامه تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تعیین و اعلام نشده ماخذ محاسبه مالیات وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق خواهد بود.

تذکر: چون از تاریخ اجرای اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ تاکنون آئین‌نامه موصوف تعیین و اعلام نشده مالیات حق واگذاری محل به ماخذ وجوه دریافتی محاسبه می‌شود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## نرخ مالیات

نرخ مالیات بر فروش حق واگذاری به شرح زیر است:

تا ۲۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال ارزش حق واگذاری محل ٪۴

تا ۶۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال ارزش حق واگذاری محل:

نسبت به مازاد ۲۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال ٪۸

نسبت به مازاد ۶۰،۰۰۰،۰۰۰ ٪۱۲

## نحوه محاسبه مالیات

برای روشن شدن نحوه محاسبه مالیات در حالات مختلف به ذکر مثال زیر مبادرت می‌شود:

فرض می‌کنیم آقای اسلامی با کسب اجازه از شهرداری محل، ملک مسکونی خود را به تجاری تبدیل و در آن چند واحد تجاری ایجاد می‌نماید و یک واحد تجاری را با دریافت مبلغ ۷۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال سرقفلی، ماهانه به مبلغ ۲۰۰،۰۰۰ ریال به آقای خیرخواه به اجاره واگذار می‌کند.

آقای اسلامی بابت این معامله مشمول دو نوع مالیات به شرح زیر می‌باشد:

الف ـ مالیات بردرآمد اجاره ملک

ب ـ مالیات حق واگذاری محل یا سرقفلی

در خصوص مالیات بردرآمد اجاره ملک چون در شماره قبلی مجله به طور مفصل شرح داده شده لذا از ذکر مجدد آن خودداری می‌شود ولی محاسبه مالیات حق واگذاری محل به شرح زیر است:

۲۰،۰۰۰،۰۰۰ × ٪۴ = ۸۰۰،۰۰۰

۷۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال × ٪۸ = ۳،۲۰۰،۰۰۰ ۴۰،۰۰۰،۰۰۰

۱۵،۰۰۰،۰۰۰ × ٪۱۲ = ۱،۸۰۰،۰۰۰

جمع ۵،۸۰۰،۰۰۰ ریال

مالیات حق واگذاری محل در این مثال مبلغ ۵،۸۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد. در صورتی‌که برای حق واگذاری محل ارزش معاملاتی تعیین شده و این ارزش برابر ۷۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال باشد مالیات متعلق صرفنظر از وجوه دریافتی باید بر ماخذ ۷۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال با اعمال نرخ‌های مذکور محاسبه گردد که مبلغ آن بالغ بر ۵،۲۰۰،۰۰۰ ریال خواهد شد.

چنانچه آقای خیرخواه پس از گذشت دو سال بخواهد با جلب رضایت مالک حق واگذاری محل را که ارزش معاملاتی آن ۹۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال تعیین گردیده به مبلغ ۸۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال به شخص ثالث انتقال دهد مالیات متعلق باید از ماخذ ۹۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال محاسبه شود که میزان آن ۷،۶۰۰،۰۰۰ ریال خواهد شد.

## نکات مهم در محاسبه مالیات

۱ـ شرکتهائی که تمام سرمایه آنها به‌طور مستقیم یا با واسطه به دولت تعلق دارد در موقع فروش حق واگذاری محل مشمول مالیات نخواهند بود و درآمد این شرکتها از جمله درآمد ناشی از حق واگذاری محل از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و مالیات متعلق به جمع درآمد آنها مطالبه و وصول خواهد شد (راجع به انواع شرکتهای دولتی در مقاله قبلی توضیح داده شده لذا از ذکر مجدد خودداری می‌شود).

۲ـ به درآمد حاصل از فروش حق واگذاری که مالیات آن به شرح فوق محاسبه و وصول شده است مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد و اشخاص حقوقی هم بابت حق واگذاری محل مشمول مالیات دیگری نخواهند شد. به عبارت دیگر معاملات مربوط به حق واگذاری محل باید در دفاتر قانونی آنها منعکس گردد ولی در موقع پرداخت مالیات بردرآمد شخص حقوقی درآمد حاصل از فروش حق واگذاری محل از سایر درآمدها منفک شده و مشمول مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی نمی‌شود.

۳ـ هرگاه انتقال گیرنده حق واگذاری محل دولت یا شهرداریها و یا موسسات وابسته به آنها باشند و یا حق مذکور به وسیله اجرای ثبت یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده شود و حق واگذاری محل مذکور در سند انتقال کمتر از ارزش معاملاتی حق واگذاری باشد در این صورت مبلغ مذکور در سند مبنای محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

۴ـ هرگاه املاکی که دارای ارزش حق واگذاری محل می‌باشد برای ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه‌آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها توسط وزارتخانه‌ها و یا موسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها تملک شود و وجوهی بابت حق واگذاری محل به مالک یا صاحب حق (مستاجر) پرداخت شود این وجوه از مالیات معاف می‌باشد. البته لازم به ذکر است که اگر مالک یا صاحب حق از انتقال حق واگذاری محل امتناع ورزند و وزارتخانه‌ها یا موسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها به موجب قانون و با اعمال قوه قهریه آنرا تملک و وجه مربوط را به صاحب حق پرداخت و یا بحساب وی تودیع کنند، مورد مشمول معافیت می‌باشد. ولی اگر فروشندگان حق واگذاری محل الزام قانونی به انتقال حق واگذاری محل به سازمانهای موصوف نداشته باشند در این صورت ، شمول مالیات متعلق خواهند بود مثلاً بانکها و موسسات بیمه که حق واگذاری محل را خریداری می‌نمایند این انتقال مشمول مالیات می‌باشد.

## نحوه محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل توام با انتقال مالکیت عین ملک

هرگاه مالک عین ملک که مالک حق واگذاری هم می‌باشد بخواهد مالکیت عین ملک را توام با حق واگذاری محل واگذار نماید در این



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

صورت نسبت به جمع ارزش معاملاتی عین ملک و حق واگذاری محل مشمول مالیات به نرخ فوق‌الذکر خواهد شد و مادام که آئین‌نامه مربوط به حق واگذاری محل تعیین و اعلام نشده باشد، باید ارزش معاملاتی عین ملک با وجوه دریافتی حق واگذاری محل جمع و یکجا مشمول مالیات به نرخ فوق‌الذکر گردد. برای روشن شدن بیشتر موضوع به مثالهای زیر توجه شود:

فرض شود آقای اسلامی مالکیت عین توام با حق واگذاری محل یک واحد تجاری دیگر خود را در مقابل دریافت مبلغ ۱۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال واگذار نموده باشد. محاسبه مالیات در دو حالت به شرح زیر است:

حالت اول: در صورتی‌که ارزش معاملاتی عین ملک ۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال بوده و آئین‌نامه اجرائی تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل اعلام نگردیده باشد در این صورت اگر ارزش حق واگذاری محل برابر ۷۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال (معادل ارزش معاملاتی حق واگذاری محل انتقال داده شده به آقای خیرخواه) تعیین گردد مجموع ارزش معاملاتی عین ملک و حق واگذاری محل مبلغ (۷۵،۰۰۰،۰۰۰+۵،۰۰۰،۰۰۰) ۸۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال خواهد شد که باید مالیات بر ماخذ آن محاسبه شود. مالیات متعلق به آن مبلغ ۶،۴۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد.

حالت دوم: در صورتی‌که ارزش معاملاتی عین ملک ۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال بوده و براساس آئین نامه اجرایی اعلام شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی ارزش معاملاتی حق واگذاری محل ملک مزبور هم ۶۵،۰۰۰،۰۰۰ باشد مالیات باید بر ماخذ مجموع مبالغ مذکور (۶۵۰۰۰۰۰۰+۵۰۰۰۰۰۰) صرفنظر از مبلغ مذکور در سند فروش محاسبه گردد که در این حالت مالیات متعلق مبلغ ۵۲۰۰۰۰۰ ریال خواهد شد.

## مالیات بر مجموع حق واگذاری محل

در مواردی‌که شخصی اعم از حقیقی یا حقوقی ظرف یک سال شمسی چندین فقره معامله مربوط به نقل و انتقال املاک و یا انتقال حق واگذاری محل انجام داده ولی نسبت به جمع ارزش حق واگذاری محل و یا حق واگذاری محل توام با مالکیت عین ملک و یا انتقال قطعی املاک، مالیات متعلق را به نرخهای مذکور پرداخت ننموده باشد مکلف است براساس جمع معاملات فوق مالیات متعلق را محاسبه و پس از کسر مالیاتهائی که هنگام تحصیل هریک از موارد مذکور پرداخته است مابه‌التفاوت را تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد با تسلیم اظهارنامه مالیاتی به دارائی محل سکونت، یا محل اقامت شخص حقوقی حسب مورد تسلیم و مالیات متعلق را ظرف همین مدت پرداخت نماید. به مثال زیر توجه شود:

فرض شود آقای اسلامی یک پلاک از ملک غیرتجاری خود را در سال ۱۳۷۲ که ارزش معاملاتی آن معادل ۱۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال بوده انتقال قطعی داده است و همچنین در سال مزبور دو واحد تجاری خود را به شرح مثالهای فوق اولی را با دریافت مبلغ ۷۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال حق واگذاری محل به اجاره واگذار نموده و دومی را با انتقال مالکیت عین ملک به قیمت ۱۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال به فروش رسانده باشد. (با فرض این‌که ارزش معاملاتی عین ملک واحد دوم ۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال و ارزش حق واگذاری محل آن ۷۵،۰۰۰،۰۰۰ باشد محاسبه مالیات بر مجموع معاملات به شرح زیر است:

۱۰،۰۰۰،۰۰۰+۷۵،۰۰۰،۰۰۰+۸۰،۰۰۰،۰۰۰=۱۶۵،۰۰۰،۰۰۰

مجموع ارزشهای معاملاتی عین ملک و حق واگذاری محل

۲۰،۰۰۰،۰۰۰ × ٪۴ = ۸۰۰،۰۰۰

۴۰،۰۰۰،۰۰۰ × ٪۸ = ۳،۲۰۰،۰۰۰ ۱۶۵،۰۰۰،۰۰۰

۱۰۵،۰۰۰،۰۰۰ × ٪۱۲ = ۱۲،۶۰۰،۰۰۰

---

۱۶،۶۰۰،۰۰۰

مالیات جمع معاملات انجام شده در سال ۱۳۷۲.

مالیاتهای پرداخت‌شده قبلی در زمان انتقال به شرح زیر بوده است:

مالیات پرداخت شده بابت حق واگذاری محل واحد تجاری اول ۵،۸۰۰،۰۰۰ ریال

مالیات پرداخت شده بابت انتقال حق واگذاری توام با مالکیت عین واحد تجاری دوم ۶،۴۰۰،۰۰۰ ریال

مالیات انتقال ملک غیرتجاری ۴۰۰،۰۰۰ ریال

جمع مالیاتهای پرداخت شده در زمان انجام معاملات ۱۲،۶۰۰،۰۰۰

آقای اسلامی مکلف بوده است مابه التفاوت مالیات متعلق بر جمع ارزش معاملات با مالیاتهای پرداخت شده در سال ۱۳۷۲ یعنی مبلغ ۴،۰۰۰،۰۰۰ ریال را حداکثر تا آخر اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۳ با تسلیم اظهارنامه مالیاتی به حوزه مالیاتی محل سکونت خود پرداخت کند.

## نحوه محاسبه مالیات حق مالکانه

هرگاه انتقال حق واگذاری محل از طرف مستاجر به دیگری مستلزم جلب رضایت مالک باشد و از این بابت وجهی به مالک پرداخت شود، وجوهی که مالک به عنوان حق مالکانه دریافت می‌دارد مشمول مالیات به نرخهای فوق خواهد بود. البته تذکر این موضوع ضروری است که برای محاسبه مالیات حق واگذاری محل که از ماخذ ارزش معاملاتی در صورت وجود آئین‌نامه و یا براساس وجوه دریافتی بابت حق واگذاری محل در صورت عدم وجود آئین‌نامه مربوط، محاسبه می‌شود مبلغ پرداخت شده بابت حق مالکانه قابل کسر نخواهد بود.

## مهلت پرداخت مالیات حق واگذاری محل

الف ـ در مواردی‌که معامله در دفاتر اسناد رسمی انجام می‌شود قبل از انجام معامله مالیات متعلق در اجرای مقررات ماده



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم وصول و سپس گواهی انجام معامله صادر می‌شود.

ب ـ در مواردی‌که معامله در دفاتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود انتقال دهنده حق واگذاری محل مکلف است ظرف ۳۰ روز از تاریخ انجام معامله مالیات متعلق را با تسلیم اظهارنامه مالیاتی به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت کند.

## عوارض شهرداریها

چون در طول برنامه دوم عوارض شهرداری به ماخذ درآمد مشمول مالیات قطعی شده وصول می‌گردیده است لذا نسبت به معاملات حق واگذاری محل از اول سال ۱۳۷۱ که مالیات از ماخذ سرقفلی دریافتی وصول می‌شده عوارض شهرداری تعلق نمی‌گرفت.

## استرداد مالیات معاملات انجام نشده

در مواردی‌که معامله حق واگذاری محل از طریق دفاتر اسناد رسمی انجام می‌شود اگر پس از پرداخت مالیات به گواهی دفاتر اسناد رسمی مربوط معامله انجام نشده باشد مالیات پرداخت شده قابل استرداد خواهد بود و حوزه مالیاتی مکلف است با رعایت تشریفات مقرر در ماه ۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به استرداد مالیات معامله انجام نشده اقدام نماید. ▫

# پاسخ به خوانندگان

جواب سئوالات مالیاتی خوانندگان بنا به خواهش مجله مالیات از سوی دفتر فنی مالیاتی داده شده است. از آقای محمدعلی خوش اخلاق و همکاران ایشان صمیمانه تشکّر می‌نماید.

## آقای علی حسین دماوندی کمالی از مینودشت

از مراحم شما نسبت به مدیر و کارکنان مجلّه مالیات صمیمانه سپاسگزاری می‌نماید و متقابلاً توفیق و سلامت شما را از خداوند آرزو دارد. سعی ما براین است که با ارائه کار بهتر و ارتقاء کیفیت مجلّه پاسخگوی محبّت شما و سایر خوانندگان عزیز باشیم.

## آقای رسول امامقلی زاده از ارومیه

از اظهار لطف شما تشکّر می‌نماید. پاسخ سئوال سرکار به شرح زیر است:

۱ـ کارکنان نهادهای انقلاب اسلامی از لحاظ استفاده از معافیت سالانه مشمول متن ماده ۸۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم بوده و تا میزان یک میلیون و هشتصدهزار ریال درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق هریک از آنان از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

۲ـ معلمین و مدرسینی که مستخدم وزارت آموزش و پرورش بوده و حقوق خود را از وزارت مذکور دریافت می‌دارند چنانچه مأمور در مدارس غیرانتفاعی هم بشوند درآمد حقوق آنان مانند درآمد حقوق سایر کارکنان دولت مشمول مالیات می‌باشد، لکن اشخاص مذکور که بدون حکم مأموریت در مدارس غیرانتفاعی به کار مشغولند چون از این لحاظ در خدمت آموزش و پرورش نبوده و رابطه استخدامی مستقل با مدارس غیرانتفاعی دارند، مانند سایر کارکنان مدارس غیرانتفاعی مشمول مالیات خواهند بود.

## آقای احمدرضا خزائی زوزنی از تایباد

با سپاس فراوان از حسن نظر و محبت شما، ما نیز برای شما آرزوی موفقیت داریم.

## آقای محمدعلی صابری افتخار از رشت

چون معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی تبعیت از نحوه رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدی حتی از طریق علی‌الرأس نمی‌نماید، بنابراین مؤدیان واجد شرایط ولو اینکه درآمدشان از طریق علی‌الرأس تشخیص گردد میتوانند از معافیت مالیاتی مزبور حسب مقررات مربوط برخوردار گردند.

## آقای مرتضی کماندار از تهران

با تشکّر بسیار از لطف شما. دقت نظری که نشان داده‌اید درخور تمجید است. همان طور که توجّه فرموده‌اید مجلّه مالیات روش نگارش ویژهٔ خود را دارد. اصرار رایج روی کاربرد یا عدم کاربرد برخی واژه‌ها و ترکیبات پایه چندان محکمی ندارد. در کشورهای دیگر نیز از این قبیل بحث‌ها فراوان است و جزئی از تقابل بین مکتب دستوری‌سنتی (old grammarian school) و زبانشناسی نوین (modern linguistics) به شمار می‌رود. ▫



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# اقتصاددانان و مالیات

ترجمه و تنظیم: م. ت. همدانی

در دو شمارهٔ پیشین مجله مطالبی را از آدام اسمیت و دیوید هیوم تقدیم خوانندگان کردیم. در این شماره بخش‌هائی از یک مقالهٔ مفصّل نوشته جرمی بنتام فیلسوف معروف نیمه دوم قرن ۱۸ و اوایل قرن ۱۹ انگلستان را می‌آوریم که از مجموعهٔ Jeremy Bentham's Economic Writings گردآوری W. Stark از انتشارات Royal Ecomomic Society, London, 1952 برای مجله مالیات ترجمه شده است.

بنتام (۱۸۳۲-۱۷۴۸) از بنیانگذاران مکتب اصالت نفع (Utilitarianism) در فلسفه و علم اقتصاد است. بر حسب این نظریه هدف غائی جامعه تأمین حداکثر خیر و سود ممکن برای بیشترین شمار افراد است. عقاید او در شکل‌گیری نظرات ریکاردو و بسیاری دیگر از علمای مکتب کلاسیک تاثیر به سزائی داشت. بنتام در مسائل اقتصادی، هم به مبانی و مباحث کلی و هم به جزئیات و دقایق امور می‌پرداخت. مقاله‌ای که نقل می‌کنیم نیز از همین گونه است. هدف بنتام پیشنهاد برقراری مالیات بر برخی از منابع درآمد است که در زمان وی یا معاف بوده و یا بار مالیاتی اندکی را تحمّل می‌کرده است. نویسنده پیشنهاد خود را بر اصل تساوی و عدالت مالیاتی متکی می‌سازد و نخست می‌کوشد نشان دهد که وضع مالیات نسبت به برخی از درآمدها نتیجه معکوس و غیر عادلانه‌ای به بار می‌آورد. این بحث به طور خاص راجع به انواع درآمدهائی است که به شکلی بهره پول در آن دخالت دارد. به نظر بنتام مالیات در این موارد غالباً به طرف ضعیف رابطه منتقل می‌شود. در فصل دوم درآمدهائی را که باید مورد مالیات پیشنهادی وی قرار گیرد معرفی می‌کند که به طور عمده عبارت است از درآمد صاحبان صنایع و مشاغل. فصل بعدی اختصاص دارد به بحث در این باب که برای سبک کردن بار مالیات پیشنهادی باید عوض و جبرانی هم به این مودیان جدید داده شود و آن عبارت است از ایجاد انحصار به نفع صاحبان این نوع درآمد. البته بنتام ضوابط مشخصی برای این کار مطرح کرده به نحوی که اعطاء امتیاز و انحصار سبب تضرّر جامعه نشود.

## پیشنهاد شیوه‌ای از وضع مالیات که در آن بار مالیاتی با گونه‌ای از جبران سبک و یا حتی سربه‌سر می‌شود

### مقدمه

پیشنهاد منابع جدید مالیاتی کاری است که قدردانی در پی ندارد. کسی که بدین کار مبادرت می‌ورزد، هرچند که قصدی جز سبک ساختن بار مالیه عمومی ندارد، با این حال ممکن است او را به عنوان بانی و ابداع کنندهٔ مالیات مورد نظر بشناسند. و این بدان می‌ماند که جراح را مسبّب و پدیدآورندهٔ جراحتی بدانیم که به خاطر علاج آن گام برداشته و شفای آن یگانه مقصود وی است.

داوری یاد شده همچنین بدان می‌ماند که سامری نیکوکار را راهزن تلقی کنیم[1] در بحث مالیات اگر راهزنی باشد همانا شخصی است که انجام هزینه‌های غیر لازم را توصیه می‌کند، و او - راه دور نرویم - همان کسی است که جنگ‌های غیر ضرور را پدید می‌آورد. زیرا همهٔ خرج تراشی‌های دیگر در مقایسه با اتلاف وجوه به خاطر جنگ، حکم قطره در برابر اقیانوس را دارد. البته منظور من جنگ‌های غیر ضرور است.

امّا سامری خوب آن کسی است که داوطلبانه در خدمت علم مالیه گام نهاده و همّ خود را مصروف بررسی بار مالی عمومی کرده است. منتهی آن کس که می‌بیند، یا تصور می‌کند، که فشار مالیات متوجه اوست، بانگ برمی‌دارد که: این بود حاصل کار تو! به خاطر این از تو سپاسگزار باشم؟! وی هرگز فکر نمی‌کند که اگر متحمّل بار مالیات به این شکل نمی‌شد، محتملاً مالیات به گونهٔ دیگر و سنگین‌تر از آن بر دوش وی قرار می‌گرفت. آری سامری خوب را چنین پاداش می‌دهند، زیرا روغن و شراب او به هر اندازه شفابخش باشد بی‌تحمّل طعنه و شماتت نمی‌تواند آن را بر زخم بیمار بریزد.

البته از حق نباید گذشت که چنان واکنشی واقعاً شایستهٔ بسیاری از کسانی است که پیشنهادهای آنان میز وزیر را به هنگام نزدیک شدن زمان تامین اعتبارات پر می‌کند. هدف این نوشته‌ها فقط آن است که پول را در کجا می‌توان جستجو کرد، بی‌آن که سلامت کار موردنظر باشد و یا احساس افرادی که باید بار مالیات را بردوش کشند به اندیشه کسی رسوخ کند.

امّا بررسی حاضر - صرف نظر از میزان توفیق آن - از چنان دیدگاهی برنخاسته و هدف این گفتار آن نیست که ببینیم منافع چه کسی فدا خواهد شد، بلکه خواهیم دید که در کدام موارد لازم است چنین شود. ضمن آن که نه تنها از اعتراضات زمان حاضر کمترین دشواری ممکن بروز کند، بلکه در بلندمدت نیز حداقل آسیب‌پذیری و سبک‌ترین جراحات در احساس افراد پدید آید و امید التیام آن در کوتاه‌ترین مدت موجود باشد.

### ۱- در باب مساوات مالیاتی

«مساوات عدالت است». این قاعده که از شهرت به سزائی برخوردارست، مدتهاست

---

۱- اشاره به تمثیلی است از انجیل بدین شرح: «مردی که از اورشلیم به اریحا می‌رفت به دست دزدان افتاد و او را برهنه کرده، مجروح ساخته و نیم مرده واگذارده برفتند. شخصی سامری که مسافر بود نزد وی آمده چون او را بدید دلش بر وی بسوخت. پس پیش آمده بر زخم‌های او روغن و شراب ریخته آن‌ها را بست و او را بر مرکب خود سوار کرده به کاروانسرای رسانیده و خدمت او کرد. (انجیل لوقا - باب دهم (۳۵-۳۰)).م.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## اجرای عدالت مستلزم آن است که همه مالیات‌های مستمر به هر تقدیر از محل درآمد گرفته شود.

که بین حقوقدانان انگلیسی رواج دارد. هرچند در سالهای اخیر سوء کاربردهای زیادی از این قاعده دیده شده، با این حال در شایستگی و درستی آن نسبت به موارد متعدد اختلاف نظری وجود ندارد. از نظر سازمان مالیاتی نیز اجرای قاعدهٔ مساوات در حق مؤدیانی که از توانائی یکسان برخوردارند هدف مقررات مالیاتی به شمار می‌رود.

اجرای عدالت مستلزم آن است که همه مالیات‌های مستمر به هر تقدیر از محل درآمد گرفته شود. با این ویژگی که در مورد یک طبقه از مالیات‌ها موضوع جنبهٔ اجبار و الزام دارد ومالیات بر «دارا شدن درآمد» وضع می‌شود، اما در مورد طبقه دیگر پرداخت مالیات جنبهٔ داوطلبانه دارد و بر «هزینه کردن» درآمد مقرر می‌گردد. مالیات بر هزینه کردن درآمد برای آن که مساوی باشد باید به نحوی تنظیم شود که از کلیه افراد دارای شرایط مختلف بدون تفاوت و تمایز گرفته شود. در واقع نیز چه به موجب قوانین این مملکت و چه در سایر کشورها مالیات بر مصرف به همین گونه ستانده می‌شود.

در بادی نظر می‌توان متوقع بود که همین ترتیب نسبت به «مالیات بر تملک درآمد» ـ یا چنان که اختصاراً می‌گویند «مالیات بر درآمد» نیز جاری باشد. اگر استثنائاتی قائل شویم و این کار سبب آن شود که غنی‌ترین و نیرومندترین طبقات بیش از همه منتفع شوند، در آن صورت طبیعی است که امکان قبول و تایید آن اندک خواهد بود. امّا در عمل وضع چه گونه است؟ غنی‌ترین و نیرومندترین طبقات همان‌هائی هستند که در این زمینه به سخت‌ترین وضع با آنان رفتار شده است. واژهٔ سخت‌ترین حق مطلب را ادا نمی‌کند، زیرا هرگونه بار این نوع مالیات که در قاموس مالیه یافت شود منحصراً بر دوش همین طبقات قرار دارد. درآمد صاحبان املاک، تمامی اعضاء خانوادهٔ سلطنت به استثنای شخص شاه، اعضاء مجلس لردان و اعضاء مجلس عوام عموماً مشمول مالیاتی معادل ۴ شیلینگ در هر پوند است. حقوق و حقوق بازنشستگی کارکنان دولت یعنی سهم دیگری از درآمد همان طبقات بزرگ و حاکمهٔ کشور و خدمتگزاران ایشان نیز مشمول مالیاتی حداقل برابر ۵ شیلینگ و شش پنس در هر پوند است.

این است میزان عدالتی که در حق طبقات حاکمه روا می‌گردد. ببینیم با آنان که تحت حکم‌اند چه روا می‌افتد؟ مالیات بر درآمد ربح پول، خواه وام به وثیقهٔ ملکی یا به تضمین شخصی داده شده باشد: هیچ. نسبت به اقساط پرداختی مربوط به وامهای دولتی: هیچ. نسبت به سود حاصل از عملیات بازرگانی یا درآمدهای حرفه‌ای: هیچ یا تقریباً هیچ.

بدین سان این فقط اربابان مملکت هستند که به میل یا به اکراه همهٔ پرداخت‌ها را برعهده دارند. امّا کسان دیگری که امروز در این کشور به سر می‌برند و فردا ممکن است به آن تعلّق نداشته باشند، و از حمایت قوانین مملکت به همان اندازهٔ اربابان بهره می‌جویند، سهمی از مخارج کشوری بر عهده نمی‌گیرند. چنین است اختلاف بین سهم این دو بخش عظیم جامعه و این سان است سختی رفتار با گروه حاکم در قیاس با آنان که مورد حکم‌اند.

امّا هنگامی که پای نوع مهم دیگری از مالیاتها یعنی مالیات بر مصرف به میان می‌آید کوچکترین تفاوتی بین دو گروه وجود ندارد.

اکنون وضع هریک از طبقات مصون از پرداخت مالیات بر درآمد را که فوقاً اشاره کردیم مورد بحث قرار می‌دهیم تا دیده شود که مالیات پیشنهادی بر کدام یک از ایشان قابل اعمال است.

نخست به دریافت کنندگان اقساط وام پرداختی دولت می‌پردازیم که در واقع بستانکاران جامعه‌اند بحث در باب وضع هرگونه مالیاتی روی این منبع خاص درآمد اساساً منتفی است. زیرا از طرفی پارلمان به کامل‌ترین وجه معافیت این نوع درآمد را تایید کرده است و از سوی دیگر مردم نیز از این معافیت زیان نمی‌بینند. اگر در زمانی که اعتبارات دولتی هنوز پا نگرفته بود این جماعت وجود نمی‌داشتند که به دولت وام دهند، و اگر هم اینان در ازاء خطر کاهش ما بازاء پول خود چنین تضمین نمی‌شدند، در آن صورت با چنین شرایط سهلی با دولت معامله نمی‌کردند. بدین معنی که یا اصلاً این گونه عمل نمی‌کردند و یا آن که به خاطر قبول‌ریسک عوضی‌می‌خواستند که از میزان واقعی مخاطرهٔ آنان فزون‌تر می‌بود، زیرا معمولاً در این موارد میزان ریسک با مبالغه برآورد می‌شود. با این استدلال در واقع و نفس الامر این گروه (با انصراف از ما بازاء ریسک) نسبت به درآمد خود مالیات مناسبی می‌پردازند و تاکنون نیز پرداخته‌اند، هرچند به ظاهر چنین نشده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

**وام دهنده را به هیچ روی نمی‌توان به قبول مالیات جدید خرسند ساخت. او قطعاً خواهد خواست که پرداخت مالیات را وام گیرنده تقبّل کند. و اگر مالیات بر عهدهٔ وام گیرنده قرار گیرد به هیچ وجه بر شخص مناسبی تحمیل نشده است.**

علاوه براین فایده بخشی این گونه مالیات به عنوان یک منبع درآمد بسیار موردتر دید است. وضع مالیات نسبت به وامهای جاری شاید نتیجه دهد، ولی نسبت به وام‌های آتی حاصلی به بار نخواهد آورد. از افراد ثروتمندی که هم اکنون با اطمینان خاطر به معاملهٔ با دولت اشتغال دارند،بسیاری بازار را به کلی ترک خواهند گفت. باقی ماندگان نیز از وام دهی اباء خواهند کرد، مگر این که علاوه بر جبران مالیات متعلق چیزی هم در ازاء مخاطرات احتمالی ـ که از مبالغه در مورد آن باز نخواهند ایستاد ـ بستانند.

پس عدالت مستلزم آن است که درآمد این گروه از تحمیل مالیات مصون ماند. بر حسب طبیعت امور، که عاملی نیرومندتر از عدالت است، همین گونه حمایت نسبت به سایر وام دهندگان نیز باید ملحوظ شود. و انسانیت توأم با عدالت در قالب دیگری همین رفتار را نسبت به وام گیرنده نیز ایجاب می‌کند، وام گیرنده‌ای که نه تنها هیچ درآمدی کسب نمی‌کند بلکه بخشی از درآمد خود را نیز در این ممرّ باید از دست بدهد.

وام دهنده را به هیچ روی نمی‌توان به قبول مالیات جدید خرسند ساخت. او قطعاً خواهد خواست که پرداخت مالیات را وام گیرنده تقبّل کند. و اگر مالیات بر عهدهٔ وام گیرنده قرار گیرد به هیچ وجه بر شخص مناسبی تحمیل نشده است. زیرا اگر او وام را به خاطر آن خواسته است تا شکافی را که در زندگی‌اش به خاطر شوربختی حادث شده پرکند، آن گاه چنان مالیاتی را باید مالیات بر مصیبت دانست که در این صورت نامناسب بودن آن بی‌گفتگوست.

و اگر گرفتن وام به خاطر تجارت و کسب سود باشد (که این بهترین حالت قضیه است) آن گاه مناسب‌ترین محمل مالیات همان سود حاصل است و نه مخارجی که وی در راه تجارت خود می‌پردازد. برای گرفتن مالیات بر سود نیز باید منتظر کسب درآمد باشیم و اگر در این میان بجای سود زیان حاصل شود آن گاه باز مالیات ما مالیات بر مصیبت خواهد بود.

سخن کوتاه، که در هیچ مورد مالیات مورد بحث آن چیزی که توقع ما برآن است ـ یعنی مالیات بر درآمد ـ نخواهد بود.

## ۲. وضع مالیات بر پیشه و حرفه

شمار درآمدهای پایدار و مطمئنی که تاکنون سازمان مالیاتی برآن دست ننهاده و قابلیت وضع مالیات جدید را داشته باشد، و نیز درآمد قابل حصول از چنین منابعی اندک و ناچیز است. آنچه بر جای می‌ماند برخی از رشته‌های درآمد غیرثابت و متکی به پیش آمدهاست. یعنی درآمد پیشه و حرفه به اشکال مختلف آن: نظیر حرفهٔ کارخانه‌داران، درآمد سوداگران و عواید صاحبان حرف.

در باب این جماعات نخستین اندیشهٔ متبادر به ذهن آن است که در حالی که صاحبان مملکت و خادمان دولت بار مالی آن چنان سنگینی را بر دوش می‌کشند و سهم خود را به تمامی از مالیات بر مصرف و همهٔ مالیاتهای دیگر پرداخت می‌کنند، در چنین شرایطی اصول عدالت ایجاب می‌کند که اجازه ندهیم طبقات مشروحهٔ فوق فارغ از هرگونه تحمیلی به راه خود روند.

امّا با این که جماعت مذکور به اتکاء اصل مساوات نمی‌توانند معافیت کلی خود را از پرداخت مالیات توجیه کنند، با این حال وجه تمایزی که نوع درآمد ایشان را بدان متّصف ساختیم (یعنی نامطمئن بودن درآمدها) بالبداهه حکم می‌کند که تخفیفی از جهت میزان پرداخت آنان قائل شویم. برای آن که ببینیم معیار این تخفیف کدام است وضع آنان را با صاحبان املاک قیاس می‌کنیم.

درآمد ملک داران مطمئن و پایدارست و از آن صاحبان حرف و پیشه نامطمئن و متکی بر رخدادها. با این حال درآمد مالکان ارضی نیز به یکباره از آفت دور نیست: محصول بد، مباشران غیر امین، حریق، بلیات طبیعی و امثال آن.

از سوی دیگر صاحبان مشاغل نیز فاقد مزایای خاص خود نیستند.و هنگامی که یک کارگاه یا موسسه تجاری بر پای می‌گردد یا کسی به عضویت یک حرفه معین در می‌آید قطعاً باتوجه به اطمینان از کسب سود است، هرچند که طبعاً درجهٔ این اطمینان به آن اندازه نیست. ضمناً از نظر رسوم جامعه این گروه حتی نیمی از تکلّفاتی را هم که بر عهدهٔ صاحبان املاک است متحمل نمی‌گردند. هیچ کس نمی‌داند درآمد آنان به چه اندازه است و اگر هم بدانند باز او مجاز است مقدار بسیار کمی از آن را مصرف کند. فکر وی متوجه تدابیر مالی است و کسب مال و صرفه جوئی را همزمان انجام می‌دهد.

به این نکته اضافه کنیم وضع طبیعی محصول صنایع را که پیش رونده و زاینده است، نه این که همانند حاصل یک ملک عاطل ایستا و بی‌حرکت باشد. همچنین از حیث



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

استمرار مالکیت بین صنایع و حرف و مالکیت ارضی تفاوت جدی ملاحظه نمی‌شود. زیرا یک تجارت جاافتاده در غالب موارد به اولاد قابل انتقال است و به عنوان میراث تلقی می‌گردد. حتی اشتغال حرفه‌ای نیز در برخی موارد چنین است.

خلاصه این که برقراری مساوات مطلق در این زمینه همانند بسیاری موارد دیگر طبعاً عملی نیست. حتی بین صاحبان املاک نیز کسی که فقط در طول عمر خود حق تمتّع از ملکی را دارد با آن کس که مالک مطلق ملک است مشتبه گردیده و بار مالیاتی یکسانی بر ایشان تحمیل می‌گردد. در چنین وضعی چگونه می‌توان نسبت روشنی از حیث بار مالیاتی بین صاحبان مشاغل و حرف از یک سو و صاحبان حقوق ملکی از سوی دیگر برقرار ساخت؟ امّا به هر تقدیر و به عنوان قاعدهٔ کلی باید نسبتی را بیان داشت که البتّه تابع موارد استثناء نیز خواهد بود. من می‌گویم نصف. صاحبان عواید ملکی ۴ شیلینگ برای هر پوند درآمد می‌پردازند که معادل یک پنجم است. پس بگذارید صاحبان مشاغل و حرف نیز یک دهم از درآمد خویش را بپردازند.

منطق چنین درصدی را بالمرّه غیر مقبول نخواهد شمرد و سوابق تاریخی نیز آن را تایید می‌کند. عشریه که یک عایدی کهن کلیسائی است نوعی مالیات بوده که بر درآمد سوداگران و صاحبان حرف اعمال می‌شده است، و اگر تاریخ را باور داشته باشیم زمانی بوده است که در آن عشر درآمد درباریان نیز عواید کلیسا را تشکیل می‌داده است.

علاوه بر تخفیفی که به شرح فوق در مورد نرخ مالیاتی صاحبان مشاغل و حرف نسبت به صاحبان املاک پیشنهاد شد، قواعد ارفاق آمیز زیر را نیز در این خصوص بیان

می‌داریم:

قاعدهٔ یکم. هرگاه درآمد کسب و کار به حد کفایت نرسد باید معاف از مالیات شناخته شود.

قاعدهٔ دوم. درآمدی که اندکی بیش از حد کفایت است باید مشمول تخفیف مالیاتی قرار گیرد. میزان تخفیف به نسبت افزایش درآمد قابل کسر خواهد بود.

قاعدهٔ سوم. تشخیص کافی و ناکافی بستگی به مفهومی دارد که برای این دو اصطلاح قائل شویم. مفهومی که من در نظر دارم چنین است: درآمد کافی آن است که عرفاً برای نگاهداری فرد و عائله او در وضعی که حرفه و کسب و کارش اقتضاء دارد،تکافو کند.

قاعدهٔ چهارم. به هریک از این طبقات مالیات دهنده که اعطاء عوض مقدور باشد ـ بی آن‌که به منافع عامه خلل رساند ـ چنان عوض و جبرانی اعطا شود.

قاعدهٔ پنجم. هر طبقه‌ای که عوض مورد بحث در مورد آن بیش‌تر و کامل‌تر قابل اعمال باشد ـ به فرض تساوی سایر شرایط ـ از حیث برقراری مالیات اولیٰ شناخته شود.

قاعده ششم. طبقه‌ای که عوض مورد بحث در مورد آن قابل اعمال نیست تا وقتی که چنین قابلیتی را پیدا نکرده از مالیات معاف گردد.

## ۳. در باب‌عوض و جبران‌پیشنهادی

من نخست از خود جبران به طور کلی سخن می‌گویم و سپس به گزینش طبقاتی خواهم پرداخت که باید بار مالیات را متحمّل شوند. اما جبران فقط یکی است و جز یک عوض که به اهل مشاغل و حرف قابل اعطاء باشد وجود ندارد و آن برقراری امتیاز انحصاری به نفع آنان است که از محدود ساختن شمار ایشان ناشی می‌شود.

مواردی که چنین امتیازاتی داده شده در تاریخ اقتصاد سیاسی فراوان است، و دفاع مصرّانهٔ دارندگان امتیاز از حق خود نیز معروف و به خوبی شناخته است. امّا در گذشته وجود این امتیازات بازیانهای قابل ملاحظه برای عامّه و ایجاد دشواری بسیار برای افراد توام بود و فایده‌ای راهم برای جامعه به بار نمی‌آورد.

زیان عمدهٔ آن برای مردم به عنوان خریداران کالاها و خدمات مورد امتیاز تجلّی می‌کرد، و در رابطه با افراد زیان امتیاز



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

**صاحبان عواید ملکی ۴ شیلینگ برای هر پوند درآمد می‌پردازند که معادل یک پنجم است. پس بگذارید صاحبان مشاغل و حرف نیز یک دهم از درآمد خویش را بپردازند.**

هنگامی ظاهر می‌شد که آنان نامزد شایسته‌ای برای تاسیس صنایع بودند لکن استعداد و آمادگی‌شان غالباً با سدّ انحصارات مواجه می‌شد. امّا در مورد دولت نیز فایده‌ای متصوّر نبود. زیرا باوجود این امتیازات اساساً مالیاتی دریافت نمی‌داشتند و یا آنچه می‌ستاندند بسیار ناچیز بود.

پادشاهان آن قدر ضعیف، و مشاورانشان چندان فاسد بودند که در بسیاری از موارد امتیاز انحصاری را حتی به شخص واحد اعطاء می‌کردند و آن شخص با تامینی که در برابر هرگونه رقابتی داشت بهای کالا را باتوجه به برداشت خود از میزان تقاضا بالا می‌برد و از این طریق مالیات بر مصرف عظیمی به سود خود بر مردم تحمیل می‌کرد.

برقراری انحصار به بدترین شکل ممکن شاید در هیچ کشوری به اندازهٔ انگلستان چنین بی‌در و پیکر مقدور نمی‌بود و این سان بی‌محابا از آن سوء استفاده نمی‌شد. نخست یک ملکه به این کار پرداخت. سپس جانشین ضعیف و نالایق وی نسخهٔ کارهای سلف خود را ـ آن هم از بدترین جنبه‌هایش ـ کپیه کرد. اگر راه جیمز یا الیزابت ادامه می‌داشت شاید بخش عمده‌ای از درآمد عظیم مالیاتی که در حال حاضر از مصرف گرفته می‌شود به دور ریخته می‌شد، همان گونه که درآمد زیادی ظرف چند سال به شکل انحصاراتی که این دو به محبوبان خود سپردند از میان رفت.

بنابر این شگفت نیست که چرا در این مملکت واژهٔ انحصار تا این حد با انزجار همراه است. و تعجّبی ندارد که حتی برخی امتیازات بی‌آن که اثرات انحصاری با آن همراه باشد همان برچسب را پیدا می‌کند و رنگ نفرت به خود می‌گیرد. ولی در عین حال نیروی عادت به ویژه در رابطه با مسائل دولتی چنان مستحکم و آن قدر بی‌بهره از منطق است که یک نهاد معین اگر قبلاً برقرار شده باشد با سرسختی مورد دفاع قرار می‌گیرد و اگر همان مورد جدیداً مطرح شود به مقاومت برخورد می‌کند، و در نتیجه کلّ بافت قانونگذاری کشور مجموعه‌ای از اضداد است.

همهٔ بدی‌هائی را که تاکنون به حساب انحصار یا امتیاز گذارده شده یا در آینده ممکن است نسبت داده شود می‌توان شامل موارد زیر دانست:

۱ـ کاستن از میزان عرضه.

۲ـ افزایش قیمت.

۳ـ لطمه زدن به کیفیت کالا. زیرا تولیدکننده که هرگونه کوشش برای مرغوبیت جنس به ارادهٔ او منوط است، انگیزه‌ای برای چنین کوششی نخواهد داشت.

۴ـ لطمهٔ دیگر به بهبود کیفیت کالا، بدین نحو که انحصار شانس خودنمائی استعدادهای فوق‌العاده را از میان می‌برد. زیرا این استعدادها یا در خدمت دارندهٔ انحصارند و یا به سبب انحصار طبعاً به خدمت وی درخواهند آمد.

۵ـ فاصله بین مکان عرضه و مکان تقاضا زیادتر می‌شود و بدین سبب قیمت کالا افزون‌تر می‌گردد، زیرا بر اثر کاهش عرضه کنندگان امکان توزیع محل‌های عرضه بین بازارهای تقاضا از میان می‌رود.

چنین است کل عیوب ناشی از امتیازات انحصاری که ممکن است مولد ناراحتی باشد. این‌ها مجموعه عیوب گذشته و حال این پدیده به شمار می‌روند.

حال اگر در مورد یک شغل خاص امتیاز انحصاری به نفع شاغلان کنونی آن برقرار شود بی‌آن که هیچ یک از عیوب برشمرده حادث گردد، این گونه امتیاز رامی‌توان بی‌ضرر دانست. و از آن جا که ذینفعان با برکناری رقابت بهره‌مند می‌گردند و جامعه نیز در ازاء امتیاز از مالیات سود می‌برد، پس چنان امتیازی نه تنها بی‌ضرر بلکه فایده بخش است.

## ۴. طبقاتی که باید برگزیده شوند

مادام که مشاغل مستعدّ استفاده از عوض و جبران پیشنهادی وجود دارند نباید مالیات جدید را بر مشاغلی بار کرد که فاقد چنان قابلیّتی هستند. در درجهٔ اول سودمندترین کاربرد آن در مواردی است که آثار و عواقب سوء برقراری امتیاز به شرحی که دیدیم کمتر حادث شود. نکتهٔ بعدی این است که میزان ثمربخشی این جبران نسبت به هر شغل منوط به درجهٔ سودمندی آن برای استفاده کنندگان امتیاز است. در باب



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

**برقراری انحصار به بدترین شکل ممکن شاید در هیچ کشوری به اندازهٔ انگلستان چنین بی در و پیکر مقدور نمی‌بود و این‌سان بی‌محابا از آن سوء استفاده نمی‌شد.**

نکتهٔ نخست می‌توانیم قواعد زیر را بیان داریم:

قاعدهٔ یکم. امتیاز انحصاری نباید در مورد مشاغلی برقرار شود که آثار سوء یاد شده لااقل به میزان قابل ملاحظه‌ای در مورد آن‌ها قابل بروز باشد.

قاعدهٔ دوم. خصوصاً مشاغلی که با برقراری امتیاز امکان کاهش از میزان عرضه را ندارند برای اعطاء چنین عوض و جبرانی مناسب هستند. بانکداران نمونهٔ خوبی از این گونه به شمار می‌آیند. تعداد موسسات بانکی لندن به غیر از بانک انگلستان که معظم‌ترین موسسه مجاز بانکی است به ۶۳ بالغ می‌گردد. اگر به جای ۶۳، تعداد بانک‌ها فرضاً به ۱۷ برسد بازهم به اندازهٔ سر سوزنی در عرضهٔ پول در این مملکت نقصان حاصل نخواهد شد.

امّا در باب نکتهٔ دوم یعنی قابلیت مشاغل موردنظر جهت کسب فوائد از برقراری امتیاز می‌توان اصول زیر را هادی خویش قرار داد:

۱. کارآئی امتیاز انحصاری به عنوان وسیلهٔ جبران بار مالیات نه بر کاهش تعداد دارندگان امتیاز، بلکه بر شمار نسبی آنان - یعنی تعداد افراد نسبت به حجم مشاغل - بستگی دارد.

۲. نسبت به هر شغلی که حجم کار قابل افزایش باشد شمار نسبی صاحبان امتیاز ممکن است کاهش یابد بی‌آن که در شمار مطلق آنان تقلیلی حاصل شود.

۳. در مورد برخی مشاغل که فارغ از مقررات کارآموزی هستند اعمال امتیاز و جبران مورد بحث به سرعت بیشتری لازم است. زیرا در این مشاغل اگر پای امتیاز انحصاری در میان نباشد هر زمان که مفرّی پیدا شود افراد جدید ممکن است به یکباره و به تعداد زیاد وارد حرفه شوند. حال آن که در مشاغل تابع قانون کارآموزی وضع از این قرار نیست و پیش از آن که داوطلب بتواند فرصت ورود به حرفه را پیدا کند ممکن است دیگران که دوره کارآموزی را پشت سرنهاده‌اند جاهای خالی را پرکنند.

بانکداران، دلالان بورس و صاحبان دفاتر اسناد رسمی جزء گروه نخست‌اند و طی دورهٔ کارآموزی برای آنان الزامی نیست. نقطه مقابل ایشان وکلای دادگستری قرار دارند که برای ورود به حرفه باید ۵ سال دورهٔ کارآموزی را گذرانیده باشند.

قاعدهٔ چهارم. به هر اندازه شغل موردنظر از حیث طبیعت کار و حیطهٔ مکانی آن محدودتر باشد نسبت به کاربرد امتیاز با حساسیت بیشتری جواب می‌دهد. در این جا نیز میزان حساسیت در مورد بانکداران، دلالان بورس و صاحبان دفاتر اسنادرسمی در مقایسه با وکلای دادگستری بیشتر است. تعداد موسسات بانکی در پایتخت فقط ۶۳ است. شمار صاحبان دفاتر نیز در این منطقه چندان زیاد نیست. امّا دلالان فقط در محدودهٔ بازار بورس وجود دارند و تعداد کثیری را تشکیل نمی‌دهند. بیائیم بر سر وکلای دادگستری. در سال ۱۷۸۸ در انگلستان بیش از ۲۴۰۰۰ وکیل وجود داشته است و تازه این تعداد منشیان کارآموز را دربرنمی‌گیرد.

به اصولی که در باب انتخاب مشاغل مشمول مالیات جدید و در عین حال برخوردار از امتیاز پیشنهادی بیان کردیم قواعد زیر را نیز می‌افزائیم:

قاعدهٔ یکم. در این زمینه آنچه قانون باید انجام دهد این است که دخول تازه‌واردان به حرفه را منع کند یا تحت کنترل قرار دهد ولی نباید محرومیتی برای شاغلان موجود فراهم آورد.

قاعدهٔ دوم. حمایت قانون به شرح فوق باید نه تنها دارندگان فعلی حرف و مشاغل، بلکه افرادی را هم که توقع و انتظار اکتساب حرفه را دارند دربرگیرد. یعنی نه فقط کسانی که وارد حرفه شده‌اند بلکه فرزندان همان کسان نیز که در زمان وضع قانون در قید حیات بوده و به سنّ مناسبی رسیده باشند باید از این حمایت برخوردار شوند.

قاعدهٔ سوم. نسبت به هر دو قاعدهٔ فوق استثنائی می‌توان وارد کرد و آن راجع به مشاغلی است که افراد به طور جنبی و در کنار مشاغل اصلی خود بدان می‌پردازند. این حرفه‌ها را می‌توان بر روی چنین کسانی بست و آن را در انحصار کسانی قرار داد که کارشان همان است و لاغیر. ▣



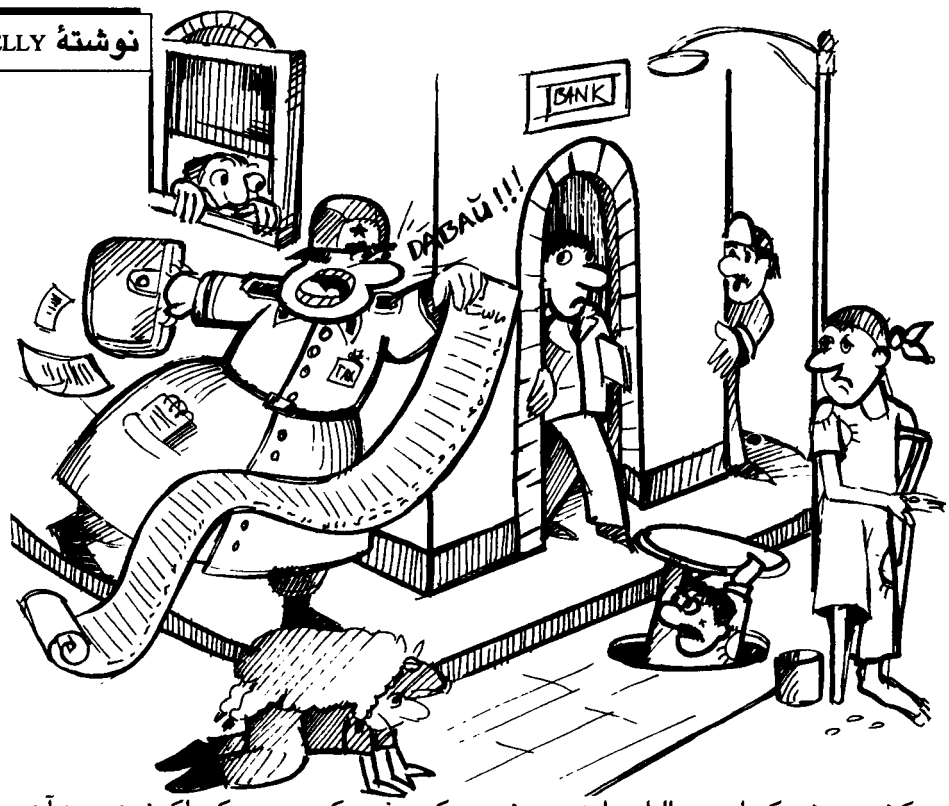
[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# مسابقه بین دولت روسیه و مودیان مالیاتی

## هر جنبده‌ای دیدی مالیات ببند!

## سردرگمی مردم: شگرد و تقلّب برای فرار از مالیات

نوشتهٔ SALLY B. DONNELLY




واقعاً معجزه است که این خانم هنوز زنده است. آخر الآن دو سال تمام است که «ناتاشا» سر هر ماه حق بیمهٔ مخصوص ناخوشی‌های سخت را دریافت می‌کند.

ولی لازم نیست برای ناتاشا، که از مدیران یکی از مشارکت‌های روسی-خارجی مقیم مسکو است، گریه کنید. چیزی که او برای فرار از آن دست و پا می‌کند مرگ نیست، بلکه مالیات است. چون مزایای بیمه از مالیات معاف است، کارفرمای ناتاشا حقوق او را به شرکت بیمه تندرستی منتقل می‌کند و شرکت بیمه درصدی از آن را برای خود برمی‌دارد و بقیّه را ـ که یک حقوق ۹۰۰ دلاری معاف از مالیات است ـ به ناتاشای ظاهراً بیمار می‌پردازد. برندگان این بازی: ناتاشا و شرکت بیمه، بازنده: وزارت دارائی.

هرکس که این روزها درآمد خوبی در روسیه دارد معنی کار ناتاشا را می‌تواند درک کند. مسکو با هیولای کسر بودجه روبروست رقم این کسری در حال حاضر ۳۵ میلیارد دلار است و مرتّباً هم رو به افزایش می‌رود. به این خاطر دولت متّهٔ مالیات را به هرچیز و هرکسی فرو کرده و می‌تراشد. کارفرمایان که از این لحاظ سخت تحت فشارند باید رقمی برابر ۴۲/۵ درصد حقوق کارکنان خود را به نام مالیات تأمین اجتماعی، و ۳۸درصد دیگر هم تحت عنوان مالیات لیست (مالیات حقوق سهم کارفرما) بپردازند. نرخ اصلی مالیات بر ارزش افزوده ۲۳ درصد است که حتی کالاهای اساسی مثل موادغذائی راهم شامل می‌شود. اگر همه مالیات‌های فدرال را جمع بزنیم ممکن است به رقم باورنکردنی ۱۰۳ درصد منافع یک شرکت بالغ شود!

«وِرا رادینا» از بنیانگذاران یک گروه لابی مشاغل (یعنی گروه پیگیری و پیشبرد خواسته‌های صاحبان کسب و کار) می‌گوید: این دولت همچنان به تحمیل مالیات‌های جدید مشغول است بی‌آن که قدری هم به عواقب آن فکر کند. این کار سرخوردگی مردم از دولت را هرچه بیشتر خواهد کرد».

این روش به زیان خود دولت نیز تمام خواهد شد. در جامعه روسیه مدتها است که روی دست دستگاه اداری بلند شدن و کلک زدن به آن به صورت یکی از سرگرمی‌های ملّی درآمده است، و در این میان طبیعی است که صاحبان کسب و کار شیوه‌های ابتکاری خیلی بهتری را می‌توانند به کار ببرند و نگذارند پول سخت به دست آمدهٔ آنان به جیب دولت ولخرج و اسراف‌کاری سرازیر شود که برنامه‌های بودجه بر باددهی نظیر بنای ساختمان جدید ۵۰۰ میلیون دلاری پارلمان را پیاده می‌کند؛ و یا ده‌ها میلیون دلار سوبسید فروش برای ودکا، این نابودکنندهٔ نیروی تولید بشری، صرف می‌کند.

ضمناً فرار سرمایه‌ها به خارج نیز ادامه دارد. سال گذشته صاحبان موسسات روسی توانستند مبلغی حدود ۴۰ میلیارد دلار، و یا حتی بیش از آن، را به ترفندهای



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

مختلف از کشور خارج کنند؛ و هیچ نشانه‌ای از فروکش کردن این جریان در دست نیست. علاوه براین مبالغ هنگفتی پول نیز راهی کسب و کار مخفی و زیرزمینی می‌شود که دائماً رو به گسترش است. «یوری» که واردکنندهٔ همه چیز، از لباس ورزشی گرفته تا اتومبیل، است می‌گوید: «چه مالیاتی؟ من فقط نقد معامله می‌کنم. البته حمل ۳۵۰۰۰ دلار پول به این طرف و آن طرف چندان بی‌خطر نیست، ولی بهتر از آن است که آن را به این دولت بدهم».

با این که مردم عادی روسیه باکی از تقلّب مالیاتی ندارند، ولی اکثر شرکت‌های خارجی فعّال در روسیه سعی می‌کند که قانون را به همان اندازه که در کشورهای خودشان رسم است جدّی بگیرند، و این به معنی اجرای مجموعه‌ای از قوانین است که به اندازهٔ داستان‌های داستایوْسْکی هم مفصّل و هم پیچیده و غامض است.

در عمل هر نوع معامله‌ای از خرید یک اتومبیل گرفته تا تهیه یک عدد «محافظ»، در مسکو مشمول مالیاتی به نرخ ۱/۵ درصد است. مقامات محلّی هم ممکن است مالیات‌های ویژه‌ای وضع کنند، نظیر «عوارض نظافت خیابان‌ها در مناطق پرجمعیت»، «عوارض شرکت در مسابقات اسب دوانی»، «حق استفاده از آرم‌های محلّی» و غیره.

«کنت کراوفورد» شریک و مدیر شعبهٔ مسکوی موسسه حسابداری KPMG نگاهی حسرت بار به طاقچه‌ای که مجلّدات مجموعه قوانین اداره درآمدهای داخلی امریکا با نظم و ترتیب در آن چیده شده بود افکنده و گفت: «آنچه واقعاً برنامه‌ریزی مالیاتی را مشکل می‌کند، نبودن مقررات روشن در مورد مالیات‌هاست که فهم و تفسیر آن‌ها را دشوار می‌سازد». نتیجهٔ این وضع به گفته یکی از مشاوران مالیاتی غربی این است که «اگر قانون دقیقی در مورد مالیات خاصی وجود ندارد و شما نخواهید که چنین مالیاتی را بپردازید، پس می‌توانید موضوع را نادیده بگیرید و به راه خود بروید. فقط از کسی سئوال نکنید که موضوع را برایتان توضیح بدهد».

برای کامل شدن هفت‌سین سردرگمی، دولت لاینقطع قوانین را عوض می‌کند و نرخ‌بندی‌های جدیدی به آن‌ها اضافه می‌کند: یک مالیات ۳۳ درصدی روی وام‌های سرمایه‌گذاری خارجی درنظر گرفته شده بود و دولت حداقل سه بار آن را پس گرفت و تغییر داد. اگر این مالیات اجراء می‌شد سالانه حدود ۳۰۰ میلیون دلار مالیات بر دوش مشارکت‌ها می‌گذاشت و از ورود سرمایه‌ها که بسیار مورد نیاز است جلوگیری می‌کرد. کار به جائی رسید که اتاق بازرگانی امریکا در مسکو به اعضاء خود هشدار داد که باتوجه به تهدید مالیاتی که متوجه سرمایه‌گذاری‌هاست در مورد سیاست وامدهی خود در روسیه بیشتر و بهتر فکر کنند. یک بازرگان غربی که کالاهای وارداتی او به روسیه مشمول تعرفه‌های گمرکی تا ۴۶ درصد است شکایت می‌کرد که: «دولت ظاهراً فکر می‌کند که سرمایه‌گذاران خارجی یک منبع بی‌پایان از امکانات درآمدی هستند. این برخورد اثری جز دور کردن سرمایه‌گذاران ندارد».

کسانی که در روسیه قصد فرار از مالیات را دارند می‌توانند آسوده‌خاطر باشند که تشکیلات مالیاتی این کشور با سازمان‌های مالیاتی مجهّزی نظیر اداره درآمدهای داخلی آمریکا هنوز چندین سال نوری فاصله دارد. سازمان مالیاتی روسیه که سه سال از عمر آن می‌گذرد در سال ۱۹۹۳ توانست ۳۸ میلیارد روبل مالیات جمع کند. امسال در نظر است این میزان ۵۰درصد افزایش پیدا کند، ولی نیروی انسانی کافی برای این کار وجود ندارد و مأموران مالیاتی روسیه به همان اندازه نسبت به مقررات قابل

اجرای مالیاتی سردرگمی دارند که مودیان مالیاتی.

کوشش می‌شود که تعداد مأموران مالیاتی به دو برابر یعنی ۲۰۰۰۰۰ نفر افزایش یابد. ولی باتوجه به حقوق ماهانه ناچیز ۱۲۰۰۰۰ روبلی (برابر ۵۷دلار) داوطلب مناسب زیادی وجود نخواهد داشت. شرایط نامساعد زندگی نیز مزید بر علت است سال گذشته صد فقره تهدید شامل تهدید به آبروریزی، آتش زدن اموال و کتک زدن از سوی ماموران مالیاتی دریافت شد. الکساندر ارمین سخنگوی سازمان مالیاتی می‌گوید: «سیستم مالیاتی منعکس کننده عدم استقرار جامعهٔ ماست. باید در نظر داشته باشید که افرادی که در اتحاد شوروی بزرگ شده‌اند پرداخت این‌گونه مالیات‌ها برایشان ناآشناست. ما باید سیستم مالیاتی خودمان را در همان حالی که اجراء می‌کنیم یاد بگیریم». **ولی مسأله بر سر این است که بسیاری از روس‌ها از همین حالا سیستم مالیاتی را خیلی خوب یاد گرفته‌اند!** ▣

**این مقاله از شماره ۲۱ سال جاری مجلّه تایم برای مجله مالیات ترجمه شده است.**



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

**ادامه از شماره‌های قبل**

**در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها از مترجم است**

## سالانه کردن ANNUALIZATION

غالباً مالیات بر درآمد (و برخی مالیات‌های دیگر) را مالیات سالانه تلقی می‌کنند زیرا ساختار این گونه مالیات‌ها در اکثر کشورها براساس محاسبهٔ سالانه درآمد استوار است. باتوجه به این مطلب در تعدادی از کشورها اصطلاح سالانه کردن به مفهوم فرایند محاسبهٔ ارزش یک سالهٔ درآمدی است که طی دوره‌ای کوتاه‌تر از یک سال عاید مودّی شده است. فرضاً مالیات حقوق و دستمزد از درآمد ماهانهٔ کارکنان کسر می‌شود که جزئی از یک سال به شمار می‌رود و اگر قاعدهٔ سالانه کردن درآمد در میان نباشد هنگامی که مالیات کل سال را محاسبه کنیم غالباً لازم خواهد بود که بخشی از مالیات مسترد شود زیرا جمع مالیاتهای کسر شدهٔ ماهانه در بسیاری از موارد بیش از مالیات سالانهٔ مذکور خواهد بود.

اصطلاح مورد بحث همچنین در مواردی به کار می‌رود که سود مؤسسه‌ای طی یک دورهٔ حسابداریِ کوتاه‌تر از یک سال محاسبه شده باشد. در این صورت معادل سالانهٔ همان درآمد به فرض این که عواید موسسه در باقی مدت سال به قیاس دورهٔ مذکور ادامه داشته است، محاسبه خواهد شد. این شیوه ممکن است در موردی هم که موسسه‌ای تاریخ دورهٔ حسابداری خود را تغییر داده است اعمال شود. البته در همهٔ این موارد مالیات قابل پرداخت سالانه به نسبت مدتی از سال که دورهٔ واقعی حسابداری موسسه را تشکیل می‌داده است کاهش خواهد یافت.

همچنین به توضیحات راجع به اصطلاح ACCOUNTING PERIOD در صفحه ۴۲ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.

## مستمری بیمه ANNUITY

عبارت است از درآمد حاصل از وجوه سرمایه‌ای که (معمولاً) به یک شرکت بیمه پرداخت شده است. درآمد مذکور را نمی‌توان همواره از حقوق بازنشستگی به درستی متمایز ساخت، زیرا بسیاری از کارفرمایان با خرید این نوع بیمه و پرداخت حق بیمهٔ مربوط وضعی مشابه سیستم بازنشستگی برای کارکنان خود فراهم می‌آورند. با این حال می‌توان گفت حقوق بازنشستگی بابت خدماتی که مستخدم درگذشته ارائه نموده پرداخت می‌شود و تابع قوانین و مقررات مشخصی است، حال آن که پرداخت مستمری بیمه بر مبنای یک قرارداد معین صورت می‌پذیرد که هرکسی می‌تواند آن را منعقد سازد. مستمری بیمه ممکن است طی چند سال معین یا برای تمامی عمر ذینفع پرداخت شود و یا ممکن است به ترتیبی پایه‌گذاری شود که پرداخت آن از تاریخ معینی در آینده آغاز گردد. ضمناً ضرورتی ندارد که پرداخت کنندهٔ حق بیمه و دریافت‌کنندهٔ مستمرّی شخص واحدی باشند.

برخی از قراردادهای مالیاتی مستمرّی بیمه را چنین معرفی می‌کنند: «مبلغ قابل پرداخت مشخصی است که در فواصل و زمان‌های معین طی دوران حیات شخص، یا در طول یک دورهٔ زمانی مشخص ـ و یا قابل مشخّص کردن ـ تعلق می‌گیرد و براین شرط استوار است که پرداخت‌های مربوط در ازاء تادیه عوض مناسب و کامل به پول یا هم ارز پول صورت خواهد گرفت».

در غالب موارد این گونه قراردادها با شرکت‌های بیمه بسته می‌شود، ولی ممکن است به اشکال دیگر نیز عمل شود. فرضاً ممکن است یک کسب و کار دایر به جای مستمری به ذینفع واگذار شود. و گاهی یک تراست[1] با سرمایه معین به منظور پرداخت



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

مستمری‌های بعدی تاسیس می‌شود.

در بسیاری از کشورها حق بیمه یا وجوه پرداختی در تعیین درآمد مشمول مالیات جزء اقلام قابل کسر پذیرفته نمی‌شود ولی هنگامی که زمان پرداخت مستمری فرامی‌رسد جزئی از آن که جنبهٔ بهره دارد مشمول مالیات قرار می‌گیرد.

## آنشتالت ANSTALT

این واژه در کشورهای آلمانی زبان به معنی مؤسسه است، ولی در لیختنشتاین به مفهوم نوع خاصی از شخصیت حقوقی با مسئولیت محدود به کار می‌رود. یک یا چند شخص معین، اعم از حقیقی و حقوقی، می‌توانند چنین شخصیت حقوقی را تاسیس کنند. سرمایه آن را می‌توان به سهام تقسیم کرد ولی انجام این کار الزامی نیست. در مواردی که سرمایه آنشتالت به سهام تفکیک نشده و بلکه مجموعه غیرقابل تقسیمی را تشکیل می‌دهد، برخی از کشورها در این حالت برای آن شخصیت حقوقی مستقل با مسئولیت محدود قائل نبوده و درآمد موسسه را مستقیماً درآمد افراد ذینفع تلقی می‌کنند.

در لیختنشتاین آنشتالت می‌تواند به فعالیت‌های شغلی متداول بپردازد و در آن صورت مشمول مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر ارزش ویژه (دارائی خالص)[۲] خواهد بود. اگر فعالیت آنشتالت مشابه شرکت‌های هلدینگ[۳] یا شرکت‌های دارای اقامتگاه اسمی[۴] باشد، از رفتار مالیاتی ترجیحی مشابه این گونه شرکت‌ها برخوردار خواهد شد.

## تدابیر ضدّ ترفند ANTI-AVOIDANCE MEASURES

اتخاذ تدابیر برای مقابله با اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از ترفندهای قانونی، اهمیت روزافزونی را در قوانین مالیاتی و همچنین قراردادهای مالیات مضاعف پیدا کرده است. مقررات ضد ترفند ممکن است جنبهٔ عام داشته و یا در ارتباط با طرق خاص اجتناب از مالیات و استفاده از معافیت‌های مالیاتی باشد. رایج‌ترین تدابیر ضدّ ترفند نادیده گرفتن صورت ظاهر معامله مربوط، و یا تعبیر آن به شکلی است که مؤدّی به هدف موردنظر خود در مورد کاستن از مالیات نرسد. در مورد معاملات بین طرف‌های وابسته به یکدیگر می‌توان از اصل معامله‌کنندگان مستقل برای ردّ قیمت‌هائی که بدون توجه به ارزش بازار تعیین شده، استفاده نمود.

همچنین ملاحظه شود شناسهٔ «دکترین سوء استفاده از قانون» در شماره اول مجله مالیات (صفحه ۴۱) و نیز شناسهٔ «اصل معامله‌کنندگان مستقل» که کمی بعد در همین شماره مجله آمده است.

## ANTI - DELINQUENCY MEASURES → DELINQUENCY → ENFORCEMENT
## اقدامات ضدّ قصور←قصور مالیاتی←الزام به اجراء

در امریکای شمالی مالیاتی که در تادیه آن اهمال شده (یعنی مالیاتی که بر ذمّهٔ مؤدی است و با این حال پرداخت نشده) اصطلاحاً مالیات مورد قصور (delinquent tax) و مودی مربوط مودی قاصر (delinquent taxpayer) نامیده می‌شود. قصور ساده در پرداخت مالیات فی حدّ ذاته به مفهوم گریز مالیاتی یا جرم دیگری نیست، ولی ممکن است سبب تعلق جریمهٔ قصور شود.

جریمهٔ قصور ممکن است به سبب کوتاهی در تسلیم اظهارنامه مالیاتی نیز تعلق گیرد. در صورت قصور عمدی در پرداخت مالیات و یا قصور با قصد گریز مالیاتی ممکن است ضمانت‌های اجرائی کیفری نیز به کار برده شود.

الزام به اجراء اقدامی است که مقامات مالیاتی به جا می‌آورند تا مودیان فعلی یا بالقوّهٔ مالیاتی مبادرت به اجرای قوانین مالیاتی نمایند: فی المثل اظهارنامه، حساب‌های مالیاتی و سایر اطلاعات مربوط را ارائه دهند و مالیاتی را که برعهدهٔ ایشان است بپردازند و یا ترتیب پرداخت آن را بدهند. وسایل الزام مالیاتی شامل جریمهٔ قصور در تسلیم اظهارنامه، زیان دیرکرد پرداخت مالیات، تعقیب جزائی در موارد گریز یا تقلّب مالیاتی و امثال آن می‌باشد.

## عوارض ضدّ دمپینگ[۵] ANTI - DUMPING DUTIES

این اصطلاح شامل عوارض تبعیض آمیزی است که بر کالاهائی که ادعا می‌شود به حالت دمپینگ وارد کشوری شده اِعمال می‌گردد، تا بدین ترتیب مزیت و نتایجی که این گونه صادرکنندگان در نظر دارند از فروش کالا در کشور دیگر به بهای زیرقیمت رایج در کشور خودشان به دست آورند، خنثی شود و از ورود خسارت به تولیدکنندگان همان نوع کالا در کشور وضع کنندهٔ عوارض موردبحث ـ یعنی کشور واردکننده ـ جلوگیری شود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## تدابیر ضدّ گریز ANTI - EVASION MEASURES

منظور اقداماتی است که برای مقابله با مالیات گریزی انجام می‌گیرد. این تدابیر یا از طریق وضع قانون و یا با اتخّاذ اقدامات اداری صورت می‌پذیرد. از جمله تدابیر قانونی می‌توان موارد زیر را نام برد: تکلیف کسر مالیات از سوی پرداخت کنندهٔ درآمد (در مورد پرداخت‌های مربوط به سود سهام، بهره، استفاده از حقوق و امتیازات، و حقوق کارکنان)؛ تشخیص علی‌الراس درآمد مشمول مالیات در صورت نبود اظهارنامه (یا اظهارنامه صحیح)؛ تکلیف ارائه اطلاعات؛ قرار دادن بار اثبات قضایا بر عهده مودی؛ وضع مجازات و جریمه سنگین و غیره. از جمله اقدامات اداری نیز می‌توان بررسی دقیق اطلاعات به دست آمده، انجام بازرسی در محل با استفاده از گروه‌های کارآزموده، و امثال آن را نام برد.

## ANTI - POLLUTION MEASURES → ENERGY - SAVING INCENTIVES → INVIRONMENTAL INCENTIVES → GREEN TAXATION

## اقدامات ضدّ آلوده سازی ← مشوّق‌های صرفه‌جوئی در انرژی ← مشوق‌های زیست محیطی ← مالیات سبز

[اصطلاح «اقدامات ضدّ آلوده سازی» به طور عام مفاهیم سایر اصطلاحات فوق را به شرح زیر دربرمی‌گیرد].

- ارفاق مالیاتی برای سرمایه‌گذاری‌هائی که نسبت به منابع جایگزین انرژی، نظیر انرژی خورشیدی، انجام می‌پذیرد.

- مشوق‌های مالیاتی برای مودیانی که روی وسایل جلوگیری از آلودگی یا حفظ محیط زیست سرمایه‌گذاری می‌کنند. استهلاک معجّل (شتابی)، جایزه معاف از مالیات برای سرمایه‌گذاری‌های موردنظر، و ارفاق‌های مالیاتی در مورد برنامه‌های تحقیق و توسعه از جمله این گونه مشوّق‌ها به شمار می‌روند.

- ارفاق‌های مالیاتی برای مودیانی که در مورد وسائل جلوگیری از آلودگی یا حفظ محیط زیست سرمایه‌گذاری می‌نمایند، و نیز مالیات‌هائی که بر صنایع موجد آلودگی یا استفاده از مواد آلوده کننده وضع می‌گردد.

## اعتراض، دادخواهی APPEAL

این اصطلاح به مفهوم بیان رسمی عدم موافقت با تشخیص مقام مالیاتی یا رای محکمه است که به مرجع مربوط تسلیم می‌شود و براثر آن جریان رسمی تجدید رسیدگی آغاز می‌گردد. در بسیاری از کشورها مودی ناخرسند از تشخیص مالیاتی می‌تواند در مرحله نخست اعتراض خود را نزد مرجع عالی‌تر اداری مطرح سازد (دادخواهی اداری)، و در مرحله بعدی به یک دادگاه ـ یا دادگاه بالاتر ـ رجوع کند (دادخواهی قضائی). در برخی از کشورها دادخواهی قضائی در مورد مسائل مالیاتی وجود ندارد.

## تاریخ اجراء معین APPOINTED DAY

منظور تاریخ معینی است که در آن قانون به مرحله اجراء درمی‌آید. این تاریخ معین (برای اجرای تمام یا بخشی از قانون) ممکن است در خود قانون پیش‌بینی شود یا برعهده قانون بعدی یا یک تصویبنامه یا مصوبه دیگر موکول، و از این طریق تعیین شود.

## روش تسهیم APPORTIONMENT METHOD

یکی از چند روش متداولی است که برای تقسیم درآمد و هزینه موسسات و شرکت‌های وابسته به یکدیگر و تعیین سهم هریک از آن‌ها از این درآمدها و هزینه‌ها به کار برده می‌شود.

## افزایش قیمت دارائی APPRECIATION

منظور ترقی قیمت دارائی‌های منقول و غیرمنقول در طول زمان است. به طورکلی اغلب کشورها این گونه افزایش قیمت را مشمول مالیات قرار نمی‌دهند، مگر این که دارائی مربوط به دیگری انتقال یابد. ولی در پاره‌ای از کشورها افزایش بهای سرمایه مشمول مالیات قرار می‌گیرد. روش‌های مختلفی برای این نوع مالیات‌بندی وجود دارد، از آن جمله است تعیین مالیات براساس: طول مدت تملک دارائی؛ ارزیابی‌های اجباری دارائی‌ها در فواصل معین؛ اجاره دارائی‌های نو؛ و افزایش قیمت ناشی از تصویب برنامه‌های مربوط.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## مالیات کمک به کارآموزی APPRENTICESHIP TAX

این مالیات به منظور تامین هزینه کارآموزی و آموزش حرفه‌ای وضع می‌گردد. کارفرمایانی که به فعالیت‌های بازرگانی، صنعتی یا حرفه‌های دستی اشتغال دارند ونیز شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که مشمول مالیات براشخاص حقوقی می‌باشند مکلّفند این گونه مالیات را بپردازند. مبنای مالیات معمولاً مبالغ ناخالص پرداختی در سال گذشته بابت حقوق، دستمزد و سایر حق الزحمه‌ها می‌باشد.

## APPROPRIATE ADJUSTMENT → CORRESPONDING ADJUSTMENT
## تعدیل هماهنگ ← اصلاح متناسب

این اصطلاح معمولاً در ارتباط با عنوان «تعدیل هماهنگ» که در قرارداد نمونهٔ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ـ در بخش راجع به موسسات وابسته به یکدیگر ـ ذکر شده به کار می‌رود (پاراگراف ۲ ماه ۹ قرارداد)[۶] مفهوم تحت اللفظی مقررات راجع به این مبحث چنین است که اگر در موردی رقم سود یکی از شرکت‌های وابسته به یکدیگر در کشوری بالا برده شود، آنگاه کشور دیگری که شرکت وابسته دیگر در قلمرو آن فعالیت می‌کند در صورت وجود دلایل موجّه باید رقم سود شرکت ثانی را به میزان متناسبی کاهش دهد. این کار در صورت لزوم همراه با مشاوره بین مقامات مالیاتی دو کشور صورت خواهد گرفت.

به نظر می‌رسد که بسیاری از کشورها تمایلی به گنجانیدن این مقررات ضمن قراردادهای مالیاتی خود ندارند و فقط حاضرند امکان مشاوره برای حل این مسأله را پیش‌بینی کنند.

## مالیات تخصیصی APPROPRIATED TAX

مالیاتی است که برای تامین مالی فعالیت یا هزینه‌های خاصی برقرار شده باشد.

## صندوق سپردهٔ مجاز APPROVED DEPOSIT FUND

قانون مالیات بردرآمد استرالیا رفتار ارفاق آمیزی را نسبت به وجوه دریافتی بابت بازنشستگی و پرداخت‌های پایان خدمت منظور داشته است. این گونه وجوه را «پرداخت‌های واجد شرایط پایان خدمت» می‌نامند. زمانی که وجوه مورد بحث در یکی از صندوق‌های مجاز و مورد تایید سپرده‌گذاری می‌شود مالیات مربوط بدان در واقع به عهده تعویق می‌افتد تا وقتی که سپرده همراه بهره متعلق از سوی صندوق بازپرداخت شود. خود صندوق نیز مشمول مالیات ارفاق آمیزی است.

## پانوشت‌ها:

۱- در مورد تعریف تراست و انواع آن به زیرنویس صفحه ۳۴ شماره دوم مجله مالیات رجوع شود.

۲- منظور از ارزش ویژه در این مقام تفاوت بین ارزش دارائی و بدهی یا در واقع دارائی خالص موسسه است. در بسیاری از کشورهای اروپائی شرکت‌ها علاوه بر مالیات بر شرکت مالیات بر ارزش ویژه نیز می‌پردازند (که در واقع نوعی مالیات بردارائی به حساب می‌آید). م

۳- در مورد تعریف شرکت هلدینگ به توضیحات ذیل صفحه ۴۰ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.

۴- منظور شرکت‌هائی است که در کشوری فقط به ثبت رسیده و اسماً دارای اقامتگاه هستند ولی فعالیت‌های اصلی آن‌ها در سایر نقاط جهان انجام می‌شود. سویس و لیختنشتاین از وجود این گونه شرکت‌ها استقبال می‌کنند و ارفاق‌های مالیاتی برای آن‌ها قائلند. م

۵- دمپینگ در تجارت بین المللی به معنی عرضه کالا در سایر کشورها به قیمتی است که معمولاً از بهای رایج در کشور صادرکننده وکلاً قیمت نرمال و جاری همان جنس کمتر است. چنین اقدامی سبب تضرّر تولیدکنندگان داخلی کشور واردکننده می‌گردد. م

۶- ترجمه بند ۲ ماده ۹ مذکور از این قرار است:
هرگاه سودی که به خاطر آن موسسهٔ تابع یکی از دول متعاهد در قلمرو آن دولت مشمول مالیات قرار گرفته در عین حال جزء سود موسسه تابع دولت دیگر متعاهد نیز منظور و مشمول مالیات قرار گرفته باشد، و سود مربوط چنان باشد که در صورت عدم وابستگی دو موسسه به یکدیگر به موسسهٔ تابع دولت ثانی تعلق گیرد، آنگاه دولت اول میزان مالیات متعلق در قلمرو خود را به تناسب سود مذکور تعدیل خواهد نمود. در انجام تعدیل فوق به مقررات دیگر این کنوانسیون در ارتباط با نوع درآمدها توجه لازم مبذول خواهد شد و در صورت لزوم مقامات صالحهٔ دو کشور متعاهد با یکدیگر مشاوره به عمل خواهند آورد. م



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

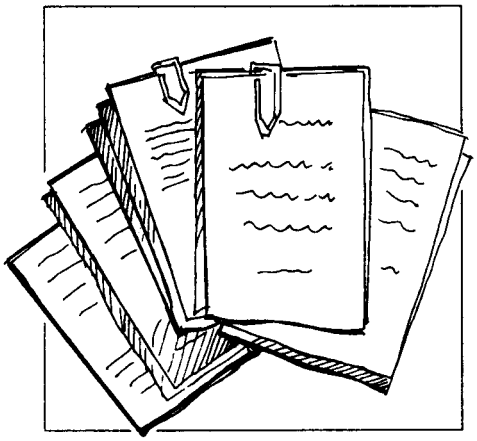
## امریکا و هلند ـ «مثلّث مالیاتی»

«مثلث مالیاتی» نوعی ترفند جدید مالیاتی است که شرکت‌های چند ملیّتی برای اجتناب از پرداخت مالیات به کار می‌برند. فرض کنید شرکت الف مقیم هلند می‌خواهد به یک شرکت مقیم امریکا که به نحوی به یکدیگر وابسته هستند در ازاء بهره وام بدهد یا استفاده از حق اختراع متعلق به خود را به شرکت امریکائی در ازاء حق الامتیاز واگذار کند. در حال عادی درآمد شرکت هلندی از محل بهره و حق‌الامتیاز مشمول مالیات بر شرکت به نرخ ۳۵ تا ۴۰ درصد است. ولی راهی برای ندادن این مالیات وجود دارد. شرکت هلندی شعبه‌ای در جزایر آنتیل هلند که به اصطلاح «بهشت مالیاتی» است باز می‌کند و پول یا استفاده از حق اختراع را به این شرکت واگذار می‌کند و این شرکت همان پول یا حق اختراع را به شرکت مقیم امریکا می‌دهد. آنگاه شرکت امریکائی بهره یا حق‌الامتیاز را به شرکت مقیم جزایر آنتیل می‌دهد و این شرکت هم به شرکت مقیم هلند بهره و حق‌الامتیاز پرداخت می‌کند. به موجب قرارداد مالیاتی بین هلند و جزایر آنتیل بهره یا حق‌الامتیاز پرداختی از سوی شرکت مقیم آنتیل به شرکت هلندی معاف از مالیات در کشور هلند است. از طرفی بهره و حق‌الامتیاز دریافتی شرکت مقیم آنتیل از شرکت امریکائی نیز مشمول مالیات ناچیزی است، و بالاخره بین هلند و امریکا نیز قرارداد مالیاتی موجود است که به موجب آن امریکا نمی‌تواند از این وجوه به عنوان این که منشأ درآمد امریکا است مالیات تکلیفی دریافت دارد. این قرارداد در مورد آنتیل هلند نیز ـ که جزء قلمرو این دولت است ـ جاری می‌باشد. پس در نهایت شرکت هلندی و وابستگان آن فقط همان مالیات ناچیز جزایر آنتیل را پرداخت کرده‌اند.

مسألهٔ مثلّث مالیاتی مدّتها بین دو کشور امریکا و هلند مورد بحث بود تا آن که عاقبت پروتکلی بین طرفین امضاء و براساس آن قرار شد اگر بهره یا حق الامتیاز پرداختی از سوی شرکت‌های امریکائی در چنین مواردی راهی کشوری شود که نرخ مالیاتی در آن پائین است، آنگاه امریکا حق خواهد داشت که مالیات تکلیفی به نرخ ۱۵ درصد از آن دریافت دارد. ضابطه پائین بودن نرخ مالیاتی این است که نرخ مذکور کمتر از ۶۰ درصد نرخ مالیات بر شرکت در هلند باشد.

## بلژیک ـ جابه جائی ورزشکاران و مالیات بر ارزش افزوده

یک باشگاه بلژیکی یکی از بازیکنان خود را در اختیار باشگاه دیگر قرار می‌دهد و به خاطر این کار مبلغی پول دریافت می‌دارد. وزارت دارائی بلژیک این عمل را مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته چنین استدلال می‌کند: باشگاه اول با انتقال ورزشکار خود در واقع حق انحصاری استفاده از وی را به باشگاه دوم واگذار کرده و قیمت آن را هم گرفته است و این واگذاری مانند هر مورد دیگر انتقال حقوق مشمول مالیات بر ارزش افزوده است.



## نروژ ـ مشکل پذیرش به اتحادیه اروپا: بار مالیاتی فوق العاده

هنگام طرح تقاضای نروژ برای پذیرش به اتحادیه اروپا از جمله مسائلی که مطرح شد نسبت بالای مالیاتی در این کشور در مقایسه با سطح متوسط جوامع اروپائی بود. نسبت مجموع مالیاتها (شامل انواع مالیات و پرداخت‌های مربوط به تأمین اجتماعی) در کشور بلژیک به تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۰ معادل ۴۶/۳ درصد بوده، حال آن که این نسبت در مورد جوامع اروپائی ۳۹/۵ درصد بوده است. نسبت مذکور در مورد مالیات‌های غیرمستقیم ۱۶/۴ درصد و از آنِ جامعه اروپا ۱۱/۳ درصد بوده است.

## فیلیپین ـ مالیات تکلیفی در مورد مالیات بر ارزش افزوده

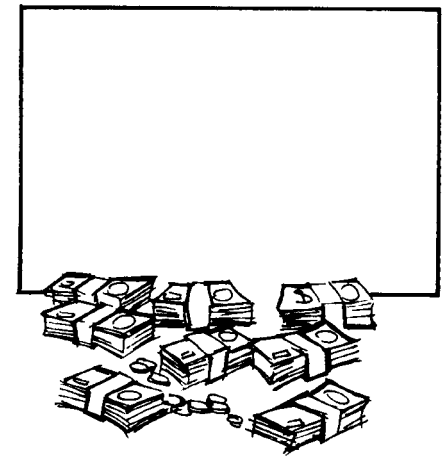
مقررات جدید در این کشور تمام موسسات دولتی را موظف کرده است در مورد خریدهای کلی کالا و خدمات به ترتیب ۳ و ۶ درصد هر پرداخت را به عنوان علی الحساب مالیات بر ارزش افزوده کسر و واریز کنند. فروشنده می‌تواند بعداً این کسور را از مالیات تکلیفی قابل پرداخت خود کسر کند.

## اسپانیا ـ اشاعهٔ گریز مالیاتی بر اثر عضویت در اتحادیه اروپا

طبق گزارش تحقیقاتی تهیه شده در این



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]



کشور بر اثر ورود اسپانیا به بازار واحد اروپائی موارد فرار از مالیات فزونی گرفته است. تا زمان تهیه گزارش ۲۶۰۰۰ موسسه اسپانیائی انجام معاملات با سایر کشورهای عضو اتحادیه را اعلام داشته بودند، حال آن که براساس اعلام شرکت‌ها و موسسات مقیم سایر کشورهای عضو، جمعاً ۴۹۰۰۰ مودّی اسپانیائی در همان فاصله این گونه معاملات درون اتحادیه‌ای را انجام داده بودند. این به معنی فرار متجاوز از ۴۷ درصد از معامله‌کنندگان از گزارش معاملات خود بوده است. مبلغ معاملات اعلام نشده به ۴۰۰ میلیارد پزوتا بالغ می‌شود.

از طرفی میزان وصول مالیات‌ها در اسپانیا معادل ۲۶درصد کاهش یافته که البتّه رکود اقتصادی نیز نقش مهمی در این مورد داشته است. باتوجه به این عوامل دولت مصمم به سخت‌گیری و بازرسی‌های دقیق از معاملات درون اتحادیه‌ای می‌باشد.

## ایالات متحده امریکا ـ مالیات بر ارزش افزوده

در امریکا بحث بر سر برقراری مالیات بر ارزش افزوده و محاسن و بدی‌های آن بسیار است. از جمله اخیراً گزارشی از سوی سرویس تحقیقاتی کنگره تهیه شده که ضمن آن برآوردی به این شرح ارائه شده است: اگر در سال ۱۹۹۵ مالیات ارزش افزوده‌ای با پایه مالیاتی وسیع برقرار شود بابت هر یک درصد نرخ مالیاتی بین ۲۷ تا ۲۸ میلیارد دلار درآمد خالص مالیاتی به دست خواهد آمد، و اگر موارد مشمول مالیات محدودتر باشد رقم درآمد فوق بین ۱۴ تا ۱۷ میلیارد دلار بابت هر یک درصد نرخ مالیاتی خواهد بود. کسر بودجه امریکا و برنامه‌های اصلاح سیستم مراقبت‌های بهداشتی عمومی سبب توجه به کسب درآمد از محل مالیات برارزش افزوده شده است.

## شورای وزیران اقتصاد و دارائی اروپا ـ مالیات تکلیفی بهره پس انداز

این شورا که اختصاراً اکوفین (ECOFIN) نامیده می‌شود یکی از ارگان‌های مهم اتحادیه اروپاست و مسائل مالیاتی معمولاً در این ارگان مطرح می‌شود. موضوع اخذ مالیات از بهره حسابهای پس‌انداز از جمله این مسائل است که همه درباره آن حساسیت دارند. وضع مالیات براین نوع از درآمد باید از سوی همهٔ کشورهای عضو به طور هماهنگ به عمل آید و حتی لازم است که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی که علاوه بر اعضاء اتحادیه اروپا باقی کشورهای صنعتی جهان را نیز دربردارد هماهنگی کامل در این خصوص نشان دهد. زیرا اگر فقط برخی از کشورها چنین مالیاتی را برقرار سازند کشورهای دیگر از این موقعیت استفاده کرده سپرده‌های بانکی را به سوی خود سرازیر خواهند کرد، چنان که آلمان در سال‌های ۸۹ـ۱۹۸۸ یک طرفه مالیات تکلیفی مورد بحث را برقرار ساخت و با همین سرنوشت روبرو شد.

اکنون موضوع از سوی اکوفین مورد بررسی است و یک گروه کار مامور مطالعه و تهیه گزارش در مورد نرخ واحد مالیاتی و شیوه‌های برقراری آن و هماهنگی با سایر کشورها شده است. این مسأله از اهمیت بسیاری برخوردار است و جا دارد از سوی محافل مالی و پولی کشور خودمان نیز مورد بررسی قرار گیرد.

## قطر ـ رفرم کامل مالیاتی

مقررات مالیاتی قطر تا قبل از اصلاحات اخیر مبتنی بر قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۵۴ بود که در دوران تحت‌الحمایگی این شیخ‌نشین، توسط سرآنتونی ایدن نخست‌وزیر وقت بریتانیا وضع شده بود البته طی این مدت بارها تغییراتی در این مقررات صورت گرفته بود، ولی اساس کار همان قانون قدیمی به شمار می‌رفت.

دولت قطر در دوران اخیر تصمیم گرفت که قانون جامع و جدیدی را جایگزین قانون مذکور نماید و به این کار دست زد. آنچه این تصمیم را سبب شد دو عامل بود: نخست کهنگی قانون که با تحوّلات سریع زمان کنونی تطابق نداشت و ناگزیر مراجع مالیاتی با اصلاح و «وصله پینهٔ» قانون از یکسو و توسل به تعبیر و تفسیر و صدور بخشنامه از سوی دیگر نیازهای موجود را برطرف می‌کردند. عامل دوم این بود که دولت به مراحل نهائی تنظیم و تصویب برنامه توسعه و استخراج منابع گاز کشور رسیده بود. برنامه مذکور از جمله شامل ساخت سه پالایشگاه گاز طبیعی مایع، تاسیس ناوگان ویژه حمل گاز مایع و احداث تاسیسات مدرن بندری در رأس لفّان واقع در شمال قطر می‌باشد. برآورد خیلی معتدل هزینهٔ این طرح عظیم از ۲ میلیارد دلار متجاوز است و به



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

همین خاطر رقابت بسیار شدیدی بین شرکت‌های غربی برای سهیم شدن در انجام این طرح وجود دارد.

در چنین اوضاع و احوالی نیاز مبرم به تدوین قانون جدید مالیاتی که هدف آن به طور عمده اخذ مالیات از موسسات خارجی است دولت قطر را به تدوین و تصویب قانون جدید واداشت. قانون جدید درآمد حاصل از هرگونه فعالیت شرکت‌های خارجی را، از درآمد پیمانکاری گرفته تا حق مشاوره و داوری، دریافتی بابت اجاره اموال، واگذاری حقوق و امتیازات، حق العمل کاری و غیره و غیره مشمول مالیات دانسته است. نرخ‌های مالیاتی جنبه تصاعدی داشته و حداکثر تا ۳۵ درصد می‌رسد. حداکثر نرخ قبلاً ۵۰ درصد بود و عمداً آن را پائین آورده‌اند تا از نرخ‌های متداول در کشورهای متبوع پیمانکاران فاصله زیادی نداشته و سبب جلب آنان شود.

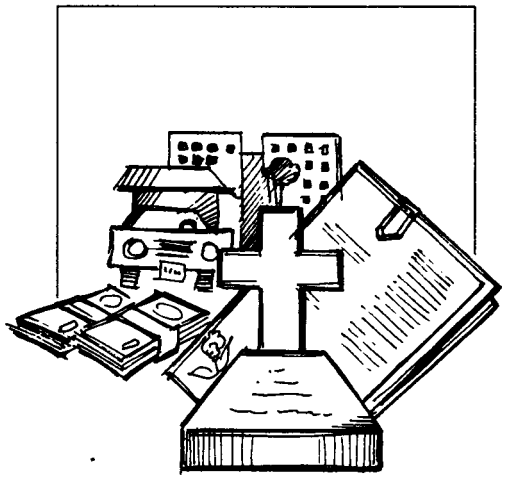
اظهارنامه و صورت‌های مالی باید توسط حسابرسان ثبت شده در قطر رسیدگی و تایید شود. زیان تأخیر در تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات ۲ درصد اصل مالیات بابت هر ماه و حداکثر تا ۲۴ درصد است. جریمهٔ تسلیم اظهارنامه نادرست که ضمن آن حقایق مکتوم شده باشد ۲۵درصد مالیات مربوط خواهد بود. رسیدگی به اعتراضات مالیاتی در دو مرحله اداری و قضائی صورت می‌گیرد و در هر دو مرحله تجدیدنظر نیز پیش‌بینی شده است. اختیارات وسیعی در زمینهٔ بازرسی دفاتر و اسناد و تشخیص مالیات برای مراجع مالیاتی منظور گردیده و توقیف اموال مودی و مطالبات وی نزد اشخاص ثالث نیز اجازه داده شده است.

امکان استفاده از معافیت مالیاتی در مورد پروژه‌های معین که حائز شرایط مفصّل پیش‌بینی شده در قانون باشند در نظر گرفته شده است. تشخیص حائزین شرایط با کمیسیون ویژه‌ای است و شرایط در نظر گرفته شده چنان است که به نظر می‌رسد فقط شامل مواردی شود که پیشنهاددهندگان خارجی سرمایه‌گذاری راهم خود انجام دهند. به عبارت دیگر منظور تشویق و رود سرمایه است.

قانون جدید مالیاتی مانند گذشته شرکت‌های تابع قطر و سرمایه‌گذاران قطری را از مالیات معاف دانسته است. مالیات‌هائی نظیر مالیات بر درآمد حقوق، مالیات خرید و فروش ملک، مالیات برارث و نقل و انتقالات بلاعوض، و امثال آن نیز در قطر وجود ندارد. در یک کلام هدف قانون مالیاتی فقط اخذ مالیات از موسسات و اشخاص خارجی است که در پروژه‌های توسعه‌ای قطر شرکت خواهند نمود و رقابت موجود بین خارجیان دولت قطر را به وضع این قانون ترغیب کرده است.

## مالزی ـ تغییرنظر ماموران تشخیص

دادگاه عالی برنئو در رسیدگی به یک دعوای مالیاتی اظهار نظر کرده است که اگر مراجع مالیاتی در رسیدگی‌های خود روش معینی را در پیش گرفته و براساس آن به نتایجی رسیده باشند مانعی ندارد که: اوّلاً: روش اتخاذ شده قبلی را تغییر دهند، و ثانیاً: بر اثر رسیدگی مجدد نظر قبلی خود را تغییر دهند. مثلاً اگر در نتیجهٔ رسیدگی به موجب روش قبلی اعلام کرده باشند که مودی بدهی مالیاتی ندارد، و سپس بر اثر تغییر روش



رسیدگی بدهی مالیاتی برای مودی تشخیص شود، مرجع مالیاتی می‌تواند تشخیص جدید را به مودی اعلام دارد. البتّه حق اعتراض قانون برای مودی محفوظ است.

## مجارستان ـ نرخ مالیات برارث

نرخ مالیات برارث در این کشور باوجود افزایش‌هائی که اخیراً صورت گرفته بسیار معتدل است، این نرخ در مورد سه طبقه از وراث به ترتیب ۱۰، ۱۴ و ۲۰ درصد است، و اگر جزء ماترک منزل مسکونی باشد این نرخ‌ها بسیار نازل، یعنی بین ۲/۵ تا ۵ درصد محاسبه می‌شود. فرزند و فرزندخوانده و فرزند ناتنی، همسر، ابوین، و نوه‌های تحت تکفل متوفی جزء طبقه اول محسوبند، و سایر نوه‌ها، اجداد و جدات و برادر و خواهر جزء طبقه دومند و باقی وراث در طبقه سوم قرار دارند.

## پاکستان ـ مالیات مقطوع برای کسبهٔ جزء

کسبه و دکاندارانی که سرمایه آن‌ها زیر صد هزار روپیه باشد باید مقطوعاً سالی ۶۰۰ تا ۹۰۰ روپیه مالیات بپردازند. تفاوت مبلغ مربوط به محل‌های مختلف کسب است که در نقاط مرغوب یا غیر آن قرار گرفته باشد.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## ونزوئلا ـ برنامه صرفه‌جوئی و اقدامات مالیاتی

برنامه‌های صرفه‌جوئی مالی و محکم بستن کمربندها و هم‌آهنگ با آن اقدامات مالیاتی امروزه در هرجا مد روز است. رئیس جمهور ونزوئلا برنامه غلیظ و شدیدی را در مورد کنترل هزینه‌های عمومی و کاهش میزان کسر بودجه و یک رشته اقدامات مالیاتی اعلام داشته است. در بخش مالیاتی اهم این برنامه‌ها عبارتست از: مبارزه با فرار از پرداخت مالیات، وضع نرخ‌های تصاعدی، افزایش تعداد زیادی از مالیات‌ها، وضع مالیات‌های جدید بر دخانیات، مواد الکلی، اشیاء لوکس و نظایر آن‌ها، وضع مالیاتی معادل یک درصد ارزش دارائی‌های ملموس و غیر ملموس که در مشاغل و کسب و کار مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مقابل مالیات بر ارزش افزوده‌ای که اخیراً برقرار شده بود لغو خواهد شد.

## روسیه ـ مالیات‌های جدید

مالیات کمک به رشته‌های مهم اقتصاد کشور ـ نرخ این مالیات تازه ۳درصد است وعیناً مانند مالیات بر ارزش افزوده و همراه آن گرفته می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت که نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۳درصد افزایش پیدا کرده است.

مالیات حمل و نقل ـ این مالیات معادل ۱درصد از حقوق پرداختی به حقوق بگیران است که توسط کارفرما کسر و پرداخت می‌شود.

## پرو ـ تغییرات وسیع در قوانین مالیاتی

این کشور به یکباره قانون مالیات بردرآمد و قانون مالیات‌های عمومی فروش، خود را ملغی ساخت و مقررات جدیدی جایگزین همهٔ آن‌ها نمود. در اثر این تحوّل برخی مالیات‌ها نظیر مالیات بر ارزش ویژه و مالیات بر اراضی بایر و مالیات بر سود سهام دریافتی از میان رفت و تغییرات زیادی در نرخ‌ها، پایه مالیات و مسائل دیگر مربوط به سایر مالیات‌ها پدید آمد.

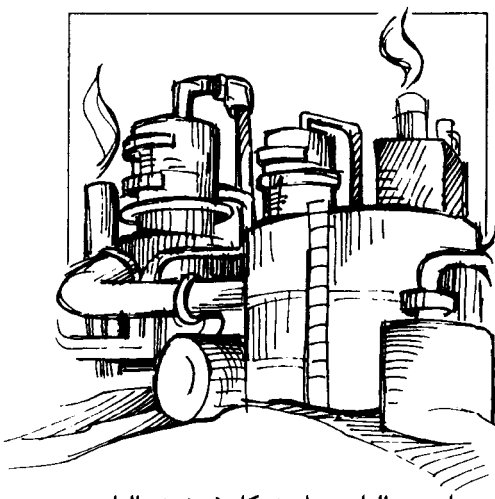
## ایران و آلمان ـ مذاکره برای اصلاح قرارداد مالیات مضاعف

وزارت دارائی آلمان اعلام داشته است که در سال جاری مذاکراتی را با ایران به منظور اصلاح قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مصوب سال ۱۹۶۶ انجام خواهد داد.

## ژاپن ـ برنامه کاهش عظیم مالیاتی

غول صنعتی ژاپن برای ایجاد تحرک در اقتصاد آن کشور در نظر دارد کاهش فوق‌العاده‌ای را در بسیاری از مالیات‌های دریافتی پدید آورد. برخی از اجزاء این برنامه به شرح زیرند:

۱ـ استرداد ۲۰درصد از مالیات بردرآمد سال ۱۹۹۴ اشخاص حقیقی (حداکثر تا ۲ میلیون ین برای هر مودی)، استرداد ۲۰درصد مالیات‌های محلی سال ۱۹۹۴ (حداکثر تا دو میلیون ین برای هر مودی)، حذف سورشارژ مالیات بر اشخاص حقوقی، افزایش سقف ارقام قابل کسر در



محاسبه مالیات بر ارث، کاهش نرخ مالیات بر مصرف روی اتومبیل، کاهش نرخ مالیات برخرید و فروش املاک، و بسیاری موارد دیگر.

مجموعاً کاهش مالیات‌ها به رقم نجومی ۵۸۵۰ میلیارد ین (متجاوز از ۵۲ میلیارد دلار) منظور گردیده است. علاوه برآن ۹۴۰۰ میلیارد ین نیز سرمایه‌گذاری بخش عمومی و اعطاء وام و اعتبار منظور شده است. برای جبران کسری بودجه ناشی از کاهش مالیات در نظر است اوراق قرضه صادر شود.

## دانمارک ـ سوء استفاده از قراردادهای مالیاتی

برخی از شرکت‌ها و مؤسسات دانمارکی با دریافت وام نسبت به خرید سهام شرکت‌های تابع کشورهای طرف قرارداد مالیاتی با دانمارک اقدام می‌کنند و در نتیجه سود سهام دریافتی آن‌ها بر پایه قرارداد مشمول نرخ مالیاتی کمتری نسبت به نرخ‌های داخلی کشور دانمارک واقع می‌شود. علاوه براین شرکت دانمارکی بهره‌ای را که بابت دریافت وام پرداخت کرده جزء هزینه‌های قابل قبول از درآمد ناخالص خود در محاسبه مالیات کسر می‌کند. دولت اخیراً لایحه‌ای را به پارلمان تسلیم داشته که به موجب آن چنین بهره‌هائی از درآمد ناویژه قابل کسر نخواهد بود. ▣



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی

## ایالات متحده امریکا ـ منع رسمی

شرکت نفتی آرامکو از سوی دولت عربستان سعودی رسماً عهده‌دار شده است که نفت استخراج شده از این کشور را بیش از بهای معین نفروشد. سهامداران آمریکائی آرامکو یعنی شرکت‌های بزرگ نفتی اکسان، تکزاکو، شورون و موبیل که نفت عربستان توسط آنها فرخته شده بابت بهای ابرازی فروش مورد اعتراض مرجع مالیاتی قرار گرفتند. مرجع مذکور این نحوهٔ تعیین قیمت را نوعی «قیمت‌گذاری انتقالی»(۱) تلقی کرد که بین شرکت‌های وابسته انجام شده و وضع واقعی بازار را منعکس نمی‌کند. بنابراین مرجع مالیاتی قیمت‌های فروش را براساس معاملات بازار اصلاح و مالیات اضافی براین پایه مطالبه نمود. بر اثر شکایت اکسان قضیه در دادگاه مالیاتی مطرح شد و این دادگاه با توجه به منع رسمی برقرار شده از سوی عربستان نظر مرجع مالیاتی را رد کرد و به نفع مودی رای داد.

## هندوستان ـ ترفند مالیاتی

یک شرکت فرانسوی به نام آلکاتل متخصّص در امور مخابرات چهار قرارداد جداگانه با وزراتخانه‌های مختلف هندوستان و یک شرکت دولتی این کشور به نام آی.تی.آی منعقد ساخت. موضوع این قراردادها عبارت بود از: واگذاری امتیاز و دانش فنی، تدارک ماشین‌آلات ساخت وسایل، تدارک ارز و خدمات مربوط به آن، و همکاری در کار تحقیق و توسعه وسایل مخابراتی. تدارک ماشین آلات برمبنای قرارداد فوب انجام پذیرفت. آی‌تی‌آی مسئولیت نصب و شرکت فرانسوی مسئولیت نظارت براین کار را برعهده داشت. آلکاتل سه نوع وجه جداگانه دریافت داشت: بهای ماشین آلات، درآمد حاصل از واگذاری امتیاز و دانش فنی، و بالاخره حق نظارت. آلکاتل در عین حال با یک شرکت هندی به نام ام سی پی ال قراردادی برای تامین محل کار و وسایل و امکانات انجام وظیفه نظارت در ازاء مبلغ مقطوع منعقد ساخت.

مرجع مالیاتی هندوستان اظهارنظر نمود که این چهار قرارداد را باید اجزاء مختلف یک قرارداد واحد به منظور تدارک، نصب و خدمات مربوط به تجهیزات مخابراتی تلقی نمود. به نظر این مرجع تجزیه قرارداد به چهار جزء عمداً و به عنوان یک ترفند مالیاتی صورت پذیرفته است. ضمناً مرجع مذکور از مفاد قرارداد آلکاتل با ام‌سی‌پی‌ال نتیجه گرفت که می‌توان آلکاتل را دارای پایگاه ثابت در هندوستان تلقی نمود. مرجع مالیاتی در تایید نظر خود به این مطلب استناد کرد که مبلغ پرداختی به ام سی پی ال از درآمد آلکاتل بابت خدمات نظارتی تجاوز کرده است. بنابراین عقد قرارداد این دو بنابه مقاصد دیگر صورت گرفته است.

اختلاف مآلاً به دادگاه تجدیدنظر مالیات بردرآمد هند کشید و این دادگاه به نفع مودی رای داد. استدلال دادگاه چنین بود:

۱ـ مالکیت ماشین آلات فروخته شده حسب قرارداد هنگامی که هنوز در فرانسه بوده به شرکت مخابرات هند انتقال یافته، بنابراین قرارداد ماشین‌آلات یک قرارداد کاملاً جداگانه تلقی می‌شود.

۲ـ فرض شرکت وزارتخانه‌های دولتی در یک ترفند مالیاتی صحیح نیست و بنابراین باید قراردادها را همان گونه که هستند یعنی به عنوان چهارقرارداد جداگانه تلقی کرد.

۳ـ خدمات نظارت آلکاتل شامل تصدی عمل نصب نبوده است. طبق قرارداد مالیات مضاعف هند و فرانسه تصریح شده است که عهده‌دار شدن خدمات نظارتی را نمی‌توان به منزله داراشدن پایگاه ثابت تلقی نمود. بنابراین قرارداد آلکاتل و ام سی پی ال را نمی‌توان به مفهوم ایجاد نمایندگی و پایگاه ثابت در هندوستان دانست.

۴ـ قرارداد آلکاتل و ام سی پی ال یک قرارداد اصلی و مستقل از قراردادهای چهارگانه آلکاتل با موسسات دولتی یاد شده است و روابط این دو را نمی‌توان مأخذ داوری در مورد قراردادهای مذکور دانست.

## بلژیک ـ مالیات حقوق بابت خدمات انجام شده در هلند

دو شرکت وابسته به یکدیگر در هلند و بلژیک فعالیت دارند. مدیر فروش هر دو شرکت یک فرد مقیم بلژیک است. طبق قرارداد منعقد بین دو شرکت مدیرفروش حقوق خود بابت خدمت به هر دو شرکت را



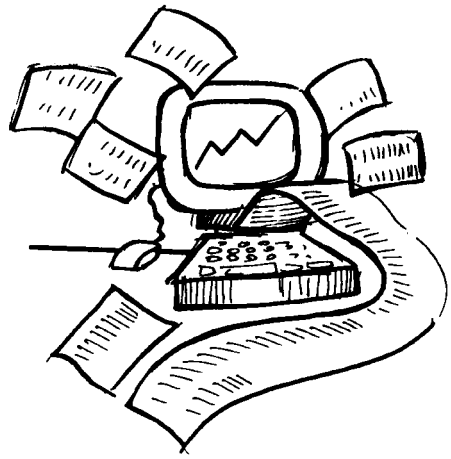
[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

یکجا از شرکت بلژیکی دریافت می‌کند و شرکت بلژیکی سهم خدمات مربوط به هلند را به حساب شرکت هلندی منظور می‌کند. مدیر فروش مدعی می‌شود که حقوق دریافتی بابت خدمات مربوط به هلند براساس قرارداد مالیاتی دو کشور از مالیات بلژیک معاف است. لکن مرجع مالیاتی این ادعا را نمی‌پذیرد. و قضیه پس از پی‌گیری بالاخره در دادگاه استیناف بروکسل مطرح می‌شود. دادگاه نظر مودی را ردّ کرده چنین استدلال نمود: حقوق پرداختی به مدیر فروش حتی در آن بخش که به هلند مربوط است از طرف کارفرمای مقیم هلند و یا به نمایندگی از طرف او پرداخت نشده تا مشمول مواد ۱۵ و ۲۴ قرارداد مالیاتی دو کشور (مورد استناد مودی) باشد بلکه این خدمات به عنوان انجام یک تعهد قراردادی صورت گرفته که بین دو شرکت بلژیکی و هلندی بسته شده و انجام تعهد برعهده شرکت بلژیکی بوده است. به عبارت دیگر مدیرفروش کارمند شرکت هلندی تلقی نمی‌شود و بلکه از سوی شرکت بلژیکی و به عنوان انجام تعهدی که برعهده این شرکت بوده در هلند انجام وظیفه می‌کرده است.

بنابراین به نظر دادگاه کل مبلغ دریافتی مودی به عنوان حقوق اخذ شده از کارفرمای بلژیکی تلقی شده و مشمول مالیات این کشور است.

## بنگلادش ـ بهره اوراق بهادار

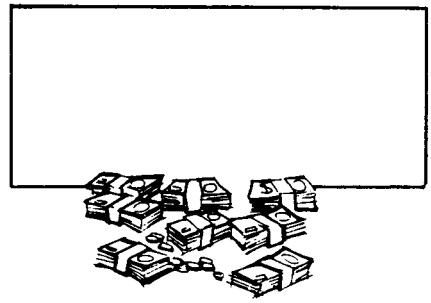
دیوان عالی بنگلادش در اختلاف مالیاتی مربوط به یک بانک خارجی فعال در آن کشور رای داده است که درآمد بهره حاصل از اوراق بهادار متعلق به بانک‌ها نوعی درآمد شغلی بانک به شمار می‌رود و باید تابع مالیات بردرآمد کلی شرکت قرار گیرد و بدین ترتیب مالیات ویژهٔ درآمد اوراق بهادار



در این مورد جاری نخواهد بود. این رای به نفع بانک خارجی است زیرا نرخ مالیات شغلی کمتر از مالیات بردرآمد اوراق بهادار است.

## فرانسه ـ حق مودی برای کسب اطلاعات مالیاتی

به موجب ماده ۲۶ قرارداد مالیاتی فرانسه و امریکا تبادل اطلاعات مالیاتی راجع به مودیان بین دو کشور پیش‌بینی شده است. براین اساس مقامات مالیاتی فرانسه از مراجع امریکائی اطلاعات خاصی را در مورد یکی از مودیان مالیاتی به دست آوردند. مودی مالیاتی با استناد به قانون سال ۱۹۷۸ فرانسه دائر بر آزادی دسترسی به اطلاعات اداری تقاضا نمود که اطلاعات به دست آمده در اختیار او نیز گذارده شود تا از خود دفاع کند. مودی علاوه براین به اصل رایج در آئین رسیدگی مالیاتی معروف به «تضمین رسیدگی توأم با حقّ محاجّه استناد نمود



که به مفهوم دارا بودن حق اقامه هرگونه استدلال در مقابل استدلالات مراجع مالیاتی است. رویه قضائی فرانسه این اصل را چنین تعبیر می‌کند که مودی مالیاتی حق دارد هرگونه اطلاعات در اختیار مقامات مالیاتی را که مبنای رسیدگی بوده اخذ کند و مورد استفاده قرار دهد.

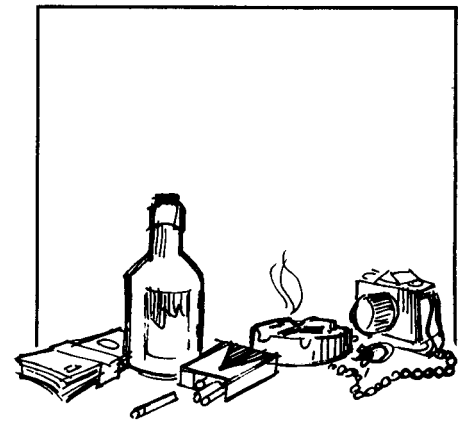
مرجع مالیاتی از ارائه اطلاعات به مودی خودداری کرد و بر اثر شکایت مودی قضیه نخست در دادگاه اداری پاریس و سپس در دیوان عالی اداری فرانسه مطرح شد. دیوان عمل مرجع مالیاتی را تأیید کرد و چنین استدلال نمود: هر چند به موجب حقوق داخلی مودی حق دریافت اطلاعات مورد بحث را داشته است، ولی اجرای قوانین داخلی فرانسه از این نظر با منع پیش‌بینی شده در بند ۱ ماده ۲۶ قرارداد مالیاتی فرانسه و امریکا روبرو می‌شود. طبق این بند: «هرگونه اطلاعاتی که بدین ترتیب مبادله می‌شود باید محرمانه تلقی شود و برای هیچ کس قابل افشاء نخواهد بود مگر آن‌هائی که وظیفهٔ ممیزی، وصول، مدیریت، اجراء یا تعقیب مالیاتهای موضوع قرارداد و یا شکایات راجع به آن را برعهده دارند».

به نظر دیوان عالی مودی جزء هیچ یک از کسانی که در این ماده استثناء شده‌اند قرار ندارد بنابراین باوجود محق بودن او به دریافت اطلاعات طبق قوانین داخلی، قرارداد بین‌المللی فوق طبق اصول مانع از اجرای قانون داخلی است و بنابراین اطلاعات کسب شده قابل افشاء نزد مودی نبوده است.

جالب این که کاربرد واژهٔ «وظیفه» در متن ماده ۲۶ قرارداد به شرح فوق باتوجه به متن فرانسوی قرارداد مالیاتی امریکا و فرانسه است که چنین اصطلاحی را به کار برده است (qui sont chargées) ولی در متن انگلیسی قرارداد به جای آن اصطلاح



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]



«سروکار دارند» (concerned with) به کار رفته که با این تعبیر می‌توان مودی را هم جزء افرادی شمرد که از قاعده منع افشاء اطلاعات استثناء شده‌اند و در نتیجه می‌توان اطلاعات را در اختیار او نیز قرارداد. ولی دیوان فرانسوی متن فرانسوی را ملاک قرار می‌دهد.

می‌گویند اشتباه در ترجمه باعث اختلاف در متن فرانسوی قرارداد شده است. ولی عجیب این که عین دوگانگی فوق بین متون فرانسه و انگلیسی قراردادهای مالیاتی فرانسه با کانادا و پاکستان نیز وجود دارد که اگر آن نیز ناشی از اشتباه در ترجمه باشد معلوم می‌شود کار مترجمین زیاد تعریف ندارد.

## پارلمان اروپا ـ شکایت از اسپانیا

دولت اسپانیا خارجیان را ملزم کرده است که برای کارهای مالیاتی خود یک نمایندهٔ اسپانیائی تعیین کنند. این نماینده از جانب فرد یا موسسه خارجی به ادارات مالیاتی مراجعه می‌کند و اگر دسترسی به مودی نباشد مالیات از نمایندهٔ او گرفته می‌شود. ناگفته پیداست که براثر این الزام قانونی کار و بار جماعتی که این حرفه را پیش گرفته‌اند چقدر سکّه می‌شود و چه خرجی به گردن افراد خارجی می‌افتد. براثر شکایت از این اوضاع و احوال موضوع در کمیسیون جوامع اروپائی مطرح شد و کمیسیون اظهارنظر نمود که داشتن نماینده برای امور مالیاتی یک نهاد حقوقی شناخته شده است، ولی کسی را نمی‌توان ملزم کرد که حتماً نماینده مالیاتی داشته باشد و کار خود را از طریق نماینده انجام دهد و بدین ترتیب مخارج اضافی متحمل شود. کمیسیون اقدام دولت اسپانیا را نوعی تبعیض در مورد خارجیان و مغایر اصول پذیرفته شده از سوی جامعه اروپا دانست.

## جوامع اروپائی ـ معافیت مالیاتی مستأجر

اتحادیه اروپا رهنمودهای خاصی را به تصویب می‌رساند که از سوی کشورهای عضو باید رعایت شود. از آن جمله است رهنمود شماره ۶ شورای اروپا در مورد مالیات بر ارزش افزوده که دول عضو باید مقررات داخلی و رفتار خود در مورد مالیات بر ارزش افزوده را با آن تطبیق دهند. ضمن ماده ۱۳ این رهنمود موارد معافیت از مالیات بر ارزش افزوده معین شده است. بند B این ماده گروه خاصی از این معافیت‌ها را نام برده که از جمله شامل «اجاره دارائی‌های غیر منقول» می‌باشد. ضمناً در پایان همین بند عبارتی به این شرح آمده است: «کشورهای عضو می‌توانند نسبت به محدودهٔ عمل این موارد معافیت استثناءهائی قائل شوند».

در انگلستان اختلاف مالیاتی خاصی در ارتباط با مفهوم این بخش از رهنمود به شرح زیر مطرح شد: یک موسسه حسابداران رسمی مقیم لندن در سال ۱۹۷۱ ملکی را از یک تراست بازنشستگی به مدت ۲۵ سال اجاره کرده بود. چند سال پیش موجر درصدد فروش ملک خود به یک شرکت انگلیسی برآمد و در نتیجه لازم بود که ملک

تخلیه شود. مستأجر پذیرفت که ملک را در اول سال ۱۹۹۰ یعنی ۶ سال قبل از انقضاء اجاره تخلیه کند و در عوض مبلغ ۸۵۰۰۰۰ پوند از موجر دریافت داشت. مرجع مالیاتی این دریافت را به موجب مقررات مالیاتی انگلستان مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانست، زیرا با این که اجاره غیرمنقول مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد، ولی دریافت وجه بابت تخلیه ملک مسأله دیگری است و معافیتی از این بابت پیش‌بینی نشده است مستأجر به این تشخیص اعتراض نمود و به بند ب ماده ۱۳ رهنمود شماره ۶ شورای اروپا که فوقاً بیان شد استناد کرد و مورد را معاف از مالیات بر ارزش افزوده دانست اختلاف در دادگاه مالیات ارزش افزوده لندن مطرح شد و این دادگاه طبق مقررات اتحادیه اروپا نظر دادگاه جوامع اروپائی را به شرح زیر خواستار شد:

الف ـ عبارت بند ب ماده ۱۳ رهنمود راجع است به معافیت درآمد اجاره املاک آیا این حکم شامل دریافتی مستأجر بابت تحویل قبل از موعد مورد اجاره به مالک هم می‌شود یا نه؟

ب ـ به فرض که پاسخ به سئوال فوق مثبت باشد، آیا کشورهای عضو می‌توانند باتوجه به حقی که در همان رهنمود به ایشان داده شده برخی موارد از جمله همین مورد خاص پیش آمده را از معافیت مورد بحث



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

مستثنی کنند؟

دادگاه جوامع اروپائی پاسخ داد:

۱ـ عمل حقوقی که مستاجر بابت آن وجهی دریافت داشته فسخ قرارداد اجاره دارائی غیرمنقول بوده است و از آنجا که قرارداد اجاره مال غیرمنقول و رابطه‌ای که براساس آن بین طرفین پیش آمده از مالیات بر ارزش افزوده معاف است، بنابراین هرگونه تغییر در قرارداد و از جمله فسخ آن در مقابل عوض نیز خارج از همین رابطه نبوده و مانند خود قرارداد اجاره از مالیات بر ارزش افزوده معاف است.

۲ـ اجازه‌ای که به کشورهای عضو برای مستثنی کردن برخی موارد ضمن بند ب ماده ۱۳ داده شده نمی‌تواند برای این قضیه خاص مورد استفاده واقع شود. زیرا اگر دولت عضو بخواهد از این حق استفاده کند باید از آغاز درآمد اجاره را مشمول مالیات بر ارزش افزوده شناخته باشد حال آن که در یعنی اجاره ملک ـ حتی به موجب قوانین انگلستان هم مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست. بنابراین فسخ و انقضاء همان قرارداد و همان رابطه حقوقی هم به طریق اولی نمی‌تواند مستثنی شده و مشمول مالیات قرار گیرد.

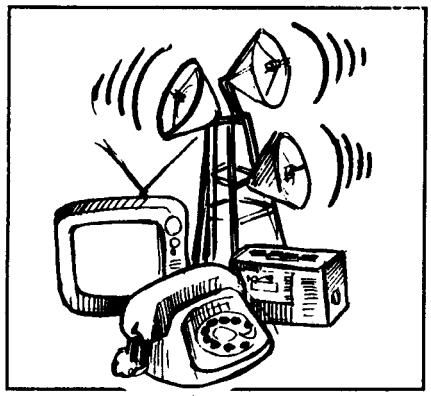
## کمیسیون جوامع اروپائی ـ رقابت موسسات دولتی با بخش خصوصی

از جمله وظایفی که بر عهدهٔ کمیسیون جوامع اروپائی قراردارد بررسی به منظور رفع موانعی است که بر اثر مقررات یا رویه‌های دول عضو بر سر راه رقابت آزاد اقتصادی پدید می‌آید کمیسیون به نظرخواهی‌هائی که در این زمینه به عمل می‌آید پاسخ می‌دهد. مسألهٔ خاصّی که مورد بحث ماست به شرح زیر بوده است:

یکی از موسسات دولتی انگلستان اقدام به خرید یک شرکت لوازم آموزشی نموده و از طریق این شرکت لوازم مذکور را به موسسات آموزشی دولتی می‌فروشد، بی‌آن که بابت این فروش‌ها مالیات بر ارزش افزوده مطالبه کند. از طرفی به موجب مقررات اتحادیه اروپا (ماده ۴ دیرکتیو شماره ۶ راجع به مالیات بر ارزش افزوده) اگر موسسات دولتی وارد معاملاتی با استفاده از معافیت مالیاتی شوند که سبب اختلال در امر رقابت آزاد بخش خصوصی شود، این گونه موسسات باید مشمول مالیات قرار گیرند.

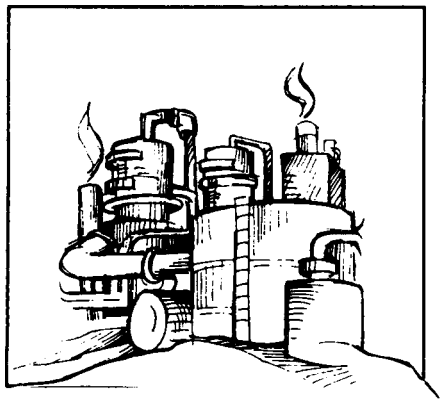
به این مناسبت اعتراضی تسلیم کمیسیون جوامع اروپائی می‌شود و کمیسیون به این شرح اظهارنظر می‌نماید:

هرچند استدلال اصلی اعتراض کننده درست است ولی به موجب ماده ۱۳ همان دیرکتیو معافیت خاصی پیش‌بینی شده که



حکم عام ماده ۴ راجع به مسأله رقابت را بی‌اثر می‌سازد. ماده ۱۳ پیش‌بینی کرده است که فعالیت‌های آموزشی موسسات دولتی از مالیات معاف است و اقدامات انجام شده از سوی موسسه دولتی مورد اعتراض در محدوده همین گونه فعالیت‌های آموزشی قرار دارد.

در رای کمیسیون اضافه شده است که البتّه استفاده از این معافیت منوط به آن است که هدف موسسات دولتی همان امر آموزش باشد و این فعالیت‌ها برای رسیدگی به آن هدف لازم باشد، و نه این که منظور به راه انداختن تجارت و کسب سود باشد. امّا کمیسیون تشخیص این مراتب را از طلاحیت خود خارج دانسته و آن را در صلاحیت دول عضو تلقی کرده است.▣



۱- در مورد قیمت‌گذاری انتقالی به مقاله‌ای که تحت همین عنوان در شماره سوم مجله مالیات چاپ شده رجوع شود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# پرسش های مالیاتی از اقتصاددانان

## پاسخ پرسش شماره قبل:

۱ـ افزایش حقوق گمرکی و مالیات به میزان ۲۵درصد روی نوشابه وارداتی میزان تقاضا را در این مورد طبق فرمول زیر کاهش می‌دهد:

$$N = \frac{\text{درصد تغییر میزان تقاضا}}{\text{درصد تغییر در بها}} = -۱$$

درصد میزان تقاضا = ۲۵٪ × ۱- = ۲۵٪- (منفی)

۲ـ در مقابل عرضه نوشابه داخلی طبق فرمول زیر افزایش خواهد یافت:

$$E = \frac{\text{درصد تغییر میزان عرضه}}{\text{درصد تغییر در بها}} = ۰/۸$$

درصد تغییر در میزان عرضه = ۰/۸ × ۲۵٪ = ۲۰٪ (مثبت)

۳. جمع تقاضا برای نوشابه که قبلاً معادل ۱۰۰ میلیون واحد پول (۲۰+۸۰) بوده باتوجه به فرمول بند ۱ فوق ۲۵درصد کاهش یافته و به ۷۵ میلیون می‌رسد. از طرفی عرضه نوشابه ساخت داخل باتوجه به فرمول بند ۲ فوق ۲۰ درصد افزایش یافته و به ۲۴ میلیون واحد پول می‌رسد (۲۰٪×۲۰+۲۰). پس میزان تقاضا برای نوشابه وارداتی معادل ۵۱= ۲۴ـ۷۵ خواهد بود و براین اساس درآمد دولت از محل حقوق گمرکی و مالیات نوشابه وارداتی برابر خواهد بود با ۱۲/۷۵ میلیون واحد پول (۲۵٪×۵۱).

## سئوال جدید:

۱. طبقات مختلف درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و نرخ‌های تصاعدی مالیاتی هریک از این طبقات درآمد به شرح زیر است:

| | |
|---|---|
| تا ۵۰۰۰ واحد پول | معاف از مالیات |
| از ۵۰۰۱ تا ۱۵۰۰۰ واحد پول | ۱۰درصد نسبت به مازاد ۵۰۰۰ |
| از ۱۵۰۰۰ تا ۳۰۰۰۰ واحد پول | ۲۰درصدنسبت به‌مازاد ۱۵۰۰۰ |
| از ۳۰۰۰۰ به بالا | ۳۰درصدنسبت به‌مازاد ۳۰۰۰۰ |

۲. تعداد مؤدیان جمعاً ۲۰۰۰۰۰۰ نفر است. جدول زیر نشان می‌دهد که متوسط درآمد درصدهائی از این مجموع به چه میزان است:

| درصد مودیان | متوسط درآمد این تعداد |
|---|---|
| ۷ | ۳۰۰۰ واحد پول |
| ۱۰ | ۷۰۰۰ واحد پول |
| ۱۳ | ۹۰۰۰ واحد پول |
| ۱۸ | ۱۱۰۰۰ واحد پول |
| ۱۳ | ۱۳۵۰۰ واحد پول |
| ۱۲ | ۱۷۵۰۰ واحد پول |
| ۱۰ | ۲۲۵۰۰ واحد پول |
| ۷ | ۲۷۵۰۰ واحد پول |
| ۵ | ۳۲۵۰۰ واحد پول |
| ۳ | ۳۷۵۰۰ واحد پول |
| ۱ | ۴۴۰۰۰ واحد پول |
| ۱ | ۸۰۰۰۰ واحد پول |

۳. مأخذ محاسبه را همین ارقام متوسط درآمد قرار دهید و ضمناً هیچگونه معافیت، کسور و نظایر آن منظور ننمائید.

مطلوب است:

اوّلاً: نرخ متوسط مالیاتی متعلق به هریک از گروه‌های درآمدی مذکور در بند ۲ فوق، و:

ثانیاً: جمع درآمد مالیاتی قابل وصول نسبت به هر گروه و مجموع کل درآمد مالیاتی.

(پاسخ هر دو سئوال را در جدول واحدی ارائه فرمائید).

برای ۵ نفر از کسانی که پاسخ صحیح به دفتر مجله ارسال دارند به قید قرعه یک دوره یک ساله اشتراک مجانی منظور خواهد شد. ضمناً از آقایان امیررضا کارگر و احمدکاران برای ارسال نامه‌هایشان سپاسگزار است و توجه ایشان را به راه حل فوق جلب می‌نماید. ▣



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# مقررات، بخشنامه‌ها و آراء
# هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

## قسمت‌هائی از مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۳

**تبصره ۲:**

الف ـ ۱ـدر سال ۱۳۷۳ هرگونه تغییر در ارقام بودجه شرکتهای دولتی زیر بایستی به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد:

۱ـشرکت ملی نفت ایران ۲ـشرکت ملی گاز ایران ۳ـمجتمع فولاد اهواز....

الف ـ ۲ـبه مجمع عمومی یا شورای عالی سایر شرکتها و بانکها و مؤسسات انتفاعی مندرج در قسمت هشتم این قانون اجازه داده می‌شود ارقام مربوط به بودجه سال ۱۳۷۳ شرکتها و مؤسسات انتفاعی ذیربط مندرج در قسمت هشتم این قانون را براساس سیاستهای دولت یا... تغییر دهند، مشروط بر آنکه این تغییر اولاً موجبات کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت پیش بینی شده در جدول مذکور را فراهم ننماید، ثانیاً میزان استفاده شرکت یا مؤسسه انتفاعی مربوط از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد.

....

ح

۱ـمراجع صلاحیتدار در شرکتهای دولتی موضوع تبصره (۶) ذیل ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی مجاز هستند ذخائر مقرر در ماده (۱۳۸) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آنرا از محل سودابرازی عملکرد سال ۱۳۷۲ خود وضع نمایند که مالیات متعلقه و سود سهم دولت را تا معادل مبالغ منظور شده در قسمت سوم این قانون تأمین و به وزارت امور اقتصادی و دارائی پرداخت نموده باشند.

۲ـشرکتهای دولتی در صورتی مجاز به پرداخت وجوه موضوع ماده (۱۷۲) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن (بابت عملکرد سال ۱۳۷۲) هستند که:

اولاً ـ وجوه قابل پرداخت در هر مورد به تصویب مجمع عمومی یا شورای عالی شرکت حسب مورد رسیده باشد.

ثانیاً ـ موجب کاهش مالیات متعلقه و سود سهم دولت منظور در قسمت سوم این قانون نگردد.

۳ـبه منظور تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در قسمت‌های سوم و هشتم این قانون معافیت‌های مربوط به مالیات بردرآمد شرکت‌های دولتی که در قسمت‌های مذکور برای آنها مالیات منظور شده است به استثنای معافیت‌های مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن نسبت به عملکرد سالهای ۱۳۷۲ و ۱۳۷۳ شرکتهای مذکور ملغی‌الاثر می‌باشد.

حکم این بند مانع از اجرای احکام بندهای ۱ و ۲ مذکور در فوق نخواهد بود.

بمنظور تحقق درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع ردیف ۱۱۰۵۰۰ منظور در قسمت سوم این قانون مراجع ذیصلاح در شرکتهای مذکور مجاز نمی‌باشند ذخائر موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن را به میزانی بیش از سی درصد (۳۰٪) سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۲ شرکت مربوط تعیین نمایند.

**تبصره ۵ـ**

الف ـ سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان مکلف است براساس مصوبات شورای اقتصاد نسبت به پرداخت سوبسید کالاهای اساسی و کود و سم اقدام نماید.

ب ـ ما به التفاوتهای دریافتی سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولیدکنندگان مشمول مالیات بردرآمد نمی‌باشد.

ی ـ دولت مکلف است سود بازرگانی کالاهای وارده به کشور را به میزانی تعیین نماید که حداقل درآمد پیش‌بینی شده در قسمت سوم این قانون موضوع ردیف ۱۴۰۲۰۰ تحقق یابد.

**تبصره ۷ـ**

د ـ کلیه کارخانجات، بانکها و شرکتهای دولتی و وابسته به دولت و شرکتهائی که شمول قانون برآنها مستلزم ذکر نام است موضفند دودرصد (۲٪) سود ناخالص سال قبل خود را در جهت تأمین فضاهای آموزشی و پرورشی و دانشگاهی موردنیاز فرزندان لازم التعلیم پرسنل تحت پوشش خود و یا در جهت احداث، توسعه، تعمیر و تجهیز فضاهای آموزشی و پرورشی (غیراداری) و ساخت مراکز فرهنگی، سینما، کتابخانه موردنیاز سایر اقشار به طور مستقیم یا از طریق وزارتخانه‌های آموزش و پرورش و فرهنگ و ارشاد اسلامی به ترتیب به نسبت دو سوم و یک سوم به مصرف برسانند.

کل هزینه‌های انجام شده با تأیید وزارتخانه‌های آموزش و پرورش و فرهنگ و ارشاد اسلامی جزء هزینه‌های قابل قبول مؤدیان مالیاتی تلقی و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد.

آئین نامه اجرایی این بند توسط وزراتخانه‌های آموزش و پرورش و فرهنگ و ارشاد اسلامی تهیه و ظرف یک ماه پس از تصویب این قانون به تصویب



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

هیأت وزیران خواهد رسید.

هـ-کلیه هزینه‌هائی که توسط اشخاص خیر اعم از حقیقی و یا حقوقی و بخشهای مردمی برای مشارکت در امور عام المنفعه و تحت نظارت مراجع ذیربط در سال ۱۳۷۳ صرف احداث و تکمیل فضاهای آموزشی و پرورشی، آموزشگاههای فنی و حرفه‌ای و اماکن ورزشی شود به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی خواهد شد و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر میگردد.

ساخت و ساز فضاهای یاد شده و انتقال آنها به مراجع مربوط از پرداخت هرگونه عوارض و مالیات معاف است.

**تبصره ۱۴-**

ب-وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف است علاوه بر مالیات‌ها و عوارض موجود از مصرف کننده هر دستگاه خودرو وارداتی ده درصد (۱۰درصد) ارزش سیف در زمان نمره‌گذاری مالیات دریافت نموده و به حساب درآمد عمومی..... واریز نماید.

**تبصره ۲۳-**

الف-درجهت بهره‌وری و نگهداری و حفظ ساختمانهائی‌که دارای‌ارزش فرهنگی‌وتاریخی هستند کمیسیونی متشکل از وزرای فرهنگ و ارشاد اسلامی....

۲-به منظور مشارکت مردم در این امر اجازه داده میشود تا سقف بیست میلیارد (۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال از درآمد افرادی که اینگونه ساختمانها و یا آثار تاریخی را در اختیار سازمان میراث فرهنگی کشور قرار دهند و یا بازسازی نمایند تا تبدیل به فضاهای آموزشی، ایرانگردی و جهانگردی، کتابخانه، خوابگاههای دانشجوئی، سینمای جوان و سایر فعالیتهای فرهنگی گردد، جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب گردد.

....

۵-به منظور فراهم آمدن موجبات تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در این قانون، به وزارت امور اقتصادی و دارائی اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۷۳ برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی (شامل شماره اقتصادی) صادر نماید. کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی که حسب اعلام وزارت امور اقتصادی و دارائی موظف به اخذ شماره اقتصادی می‌شوند، مکلفند براساس دستورالعملی که توسط وزارت مزبور تهیه و ابلاغ می‌گردد، برای انجام کلیه معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحسابها و فرمها و اوراق مالی مربوط درج نمایند.

عدم صدور صورتحساب و یا عدم درج شماره اقتصادی و همچنین عدم رعایت دستورالعملهای صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی علاوه بر بی‌اعتباری دفاتر مربوط، مشمول جرایمی به شرح زیر خواهد بود:

-برای بار اول، جریمه‌ای معادل دو برابر مبلغ مورد معامله.

-برای بار دوم، تعطیل محل کسب یا توقف فعالیت حسب مورد به مدت سه ماه.

-برای بار سوم حبس تعزیری از سه ماه تا شش ماه برای شخص متخلّف و در مورد اشخاص حقوقی برای مدیر یا مدیران مسئول ذی‌ربط. تحقیق و اقامه دعوی علیه متخلفین نزد مراجع قضائی منوط به شکایت وزارت امور اقتصادی و دارائی است.

**بخشنامه شماره ۴۶۳۸/۶۰۰۴۸-۳۰/۵ مورخ ۷۲/۱۱/۲۴**

سازمان ثبت اسناد و املاک کشور

همان گونه که استحضار دارند قبلاً جهت تسهیل و تسریع در امور مربوط به دفاتر اسناد رسمی طی نامه‌های شماره ۱۰۵۲/۱۷۳۱۰-۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۸/۴/۱۵ و ۲۶۸۶/۳۷۷۶۴-۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۸/۸/۶ و ۴۲۸۳/۵۹۵۱-۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۲۵ موارد عدم لزوم گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ نسبت به تنظیم و فسخ اسناد و معاملات مربوط به تسهیلات اعطائی بانکها، جهت اعلام بدفاتر اسناد رسمی به آن سازمان اعلام گردیده و لکن چون بعضاً مشاهده شده است راهن از محل اجاره ملک مربوط و یا هر نوع استفاده دیگر درآمدهائی را کسب نموده که نهایتاً موجب تعلق مالیات و ایجاد بدهی مالیاتی برای مالک ذیربط گردیده است، علیهذا بنابه حکم کلی مذکور در ماده ۱۸۷ یاد شده، خواهشمند است دستور فرمائید پیرو نامه‌های فوق‌الذکر به کلیه دفاتر اسناد رسمی ابلاغ فرمایند منبعد در تمام مواردی که اشخاص حقیقی یا حقوقی قصد واگذاری هرگونه حقوق مربوط به املاک خود را اعم از عین یا منفعت، به صورت وثیقه و یا رهن تصرفی یا غیر تصرفی و یا تحت هر عنوان دیگر به بانکها و شرکتهای دولتی یا سایر اشخاص دارند هنگام تنظیم و حسب مورد فسخ و یا اقاله اسناد آنها گواهی انجام معامله موردنظر را اخذ و شماره آنرا در سند تنظیمی قید نمایند البته لازم به ذکر است که فک رهن اسناد رهنی با عنایت به رأی شماره ۳۰/۴/۱۲۶۵۴۵ مورخ ۷۲/۱۱/۳ هیأت عمومی شورایعای مالیاتی مستلزم صدور گواهی یاد شده نخواهد بود.

**احمد حسینی-معاون درآمدهای مالیاتی**

**بخشنامه شماره ۳۷۷۵/۶۱۶۵۲-۳۰/۵ مورخ ۷۲/۱۲/۳**

چون حسب استفساریه مصوب ۱۳۷۲/۲/۲۹ مجلس شورای اسلامی در خصوص تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی، قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن ناقض مقررات فصل نوزدهم قانون شرکتهای تعاونی مصوب خرداد ۱۳۵۰ و اصلاحیه‌های آن نمی‌باشد علیهذا توجه خواهند داشت که به موجب ماده ۱۱۶ قانون شرکتهای تعاونی در مورد رسیدگی به اختلافات مالیاتی شرکتهای تعاونی موضوع این قانون نماینده وزارت تعاون (و در مورد تعاونی‌های کارگری نماینده وزارت کار و امور اجتماعی) به جای نماینده موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ در هیئت حل اختلاف مالیاتی شرکت خواهد نمود.

**احمد حسینی-معاون درآمدهای مالیاتی**



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

**بخشنامه شماره ۴۹۳۳/۶۴۷۶۶ ـ ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۱۲/۲۱**

نظر باینکه در خصوص نحوه رسیدگی و حل و فصل پرونده‌های مالیات بر ارث قطعی شده متوفیان از تاریخ ۶۸/۱/۱ به بعد در مواردیکه اسناد و مدارک تازه مربوط به دارائی متوفی و موثر در میزان مالیات بر ارث بدست میآید سئوالاتی مطرح و نظرات متفاوتی ابراز میگردد. لذا بلحاظ رفع ابهام و ایجاد رویه واحد مقرر میدارد:

الف ـ هرگاه اسناد و مدارک تازه‌ای در مورد دارائی متوفی بدست آید که در افزایش مالیات موثر باشد، اعم از اینکه پرونده مالیات بر ارث قطعی شده یا نشده باشد. مامورین تشخیص ذیربط بایستی طبق مقررات مالیات متعلقه را بموجب برگ تشخیص مطالبه و البته در صورت اعتراض ورثه پرونده امر مراحل قانونی را طی خواهد نمود.

ب ـ در مواردیکه مالیات بر ارث قطعی شده و بعداً اسناد و مدارک تازه‌ای بدست آید که بموجب آنها قسمتی از اموال مشمول مالیات که ماخذ محاسبه مالیات ارث واقع شده است جزء اموال و حقوق مالی متوفی نبوده و با وضع آن از اموال مشمول مالیات برارث مالیات قطعی شده کاهش خواهد یافت لازم است طبق مقررات قسمت اخیر ماده ۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن پرونده امر جهت صدور رای مقتضی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال و مورد صدور رای مقتضی واقع و مطابق آن اقدام گردد. **احمد حسینی ـ معاون درآمدهای مالیاتی**

**رای شماره ۳۰/۴/۱۲۱۴۴ مورخ ۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی**

گزارش شماره ۱۵۲۱ـ۳۰/۵ـ ۱۳۷۲/۵/۵ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است.

گزارش مزبور دایر بر طرح این مسئله است که آیا تسهیلات مقرر در اصلاحیه تبصره ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ (معافیت حقوق دریافتی تا ۲۱۶۰۰۰۰ ریال) شامل حقوق بگیران موسسات دیگری جز موارد مذکور در آن تبصره از جمله شرکتها، سازمانها و موسسات شهرداریها و نیز اشخاصیکه شمول قانون نسبت به آنها مستلزم ذکر نام است، نیز میگردد یا خیر.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از شور و بررسی، بشرح آتی در اینخصوص اعلام رای مینماید:

بنابه نص صریح تبصره ماده ۸۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، معافیت موردبحث منحصراً شامل حقوق بگیران وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها و سازمانها و مراجعی است که از محل اعتبارات دولتی حقوق پرداخت مینمایند. لذا، اولاً حقوق بگیران شرکتها، سازمانها و موسسات وابسته به شهرداریها مشمول تبصره مذکور نمیباشند، ثانیاً حقوق بگیران هر شرکت یا موسسه که براساس قانون محاسبات عمومی دولتی شناخته میشود، خواه قانون ذیربط حاوی الزام به ذکر نام باشد یا خیر، از تسهیلات مزبور برخوردار خواهند بود. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ محمد رزاقی ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ علی‌اصغر محمدی ـ محمدعلی سعیدزاده**

**رای شماره ۳۰/۴/ ۱۲۷۴۰ مورخ ۷۲/۱۱/۵ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۶۰ـ۳۰/۵ـ۱۳۷۲/۱/۳۱ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی بدین مضمون که شورایعالی انقلاب فرهنگی بموجب مصوبه مورخ ۱۳۷۰/۷/۳۰ خود مشتمل بر ماده واحده و دو تبصره، تعلیق پرداخت هرگونه وجهی بابت مالیات از طرف دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و مدارس غیرانتفاعی تا زمان تعیین تکلیف آنها از سوی مجلس شورای اسلامی و همچنین یکسانی حکم مالیاتی راجع به احتساب مالیات حقوق اعضاء هیئت علمی و کادر اداری دانشگاهها و موسسات آموزش عالی غیرانتفاعی یا اعضاء هیئت علمی و کادر اداری دانشگاههای دولتی را تصویب نموده است بانضمام اظهارنظر شماره ۶۰۹۹۶ـ۷۱/۱۲/۱۲ معاونت محترم حقوقی و امور مجلس وزارت متبوع در این مورد مبنی براینکه فرمان مورخ ۱۳۶۳/۱۲/۶ حضرت امام خمینی(ره) که عیناً در پرانتز درج میشود. (ضوابط و قواعدی که شورای محترم عالی انقلاب فرهنگی وضع مینماید باید ترتیب اثر داده شود). بمفهوم جواز ورود شورای مذکور در موضوعات غیرفرهنگی و از جمله قوانین مالیاتی نمیباشد و از این حیث مصوبه مذکور ناقض مقررات مالیاتی مصوب مجلس شورای اسلامی نخواهد بود با این توصیه که چون موضوع جنبه مالیاتی دارد اظهارنظر موضوع بند ۳ ماده ۲۵۵ شورایعالی مالیاتی اصلح است عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در شورایعالی مالیاتی مطرح است.

هیئت عمومی شورایعای مالیاتی بامطالعه مرجوعه و منضمات آن و سوابق موجود و پس‌از بحث‌وبررسی و تبادل‌نظر بشرح آتی مبادرت‌بصدور رای مینماید:

نظر به مبانی تشکیل و وظایف شورایعالی انقلاب فرهنگی و باتوجه به اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اظهارنظر شماره ۶۰۹۹۶ـ۷۱/۱۲/۱۲ معاونت حقوقی و امور مجلس وزارت متبوع مبنی براینکه مصوبات شورایعالی انقلاب فرهنگی ناقض مقررات مالیاتی مصوب مجلس شورای اسلامی نخواهد بود مورد تائید است. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ محمد رزاقی ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ رضا زنگنه ـ علی‌اصغر محمدی ـ محمدعلی سعیدزاده**

**رای شماره ۳۰/۴/ ۱۲۸۳۰ مورخ ۷۲/۱۱/۹ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۰/۵/۱۷۸۴ مورخ ۱۳۷۲/۴/۲۳ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۵ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش مزبور عبارتست از:



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

«در اجرای مقررات تبصره الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقوقی مکلفند مالیات مال الاجاره پرداختی را کسر و ظرف ده روز به اداره امور اقتصادی و دارائی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آنرا به موجر تسلیم نمایند. اکنون در خصوص شمول حکم مزبور نسبت به اجاره دست دوم املاک دو نظر وجود دارد:

۱ـ حکم تبصره ۹ فوق الذکر عام بوده و کلیه اشخاص حقوقی مستاجر، خواه اجاره بصورت دست اول باشد یا دست دوم، مکلف به کسر مالیات میباشند.

۲ـ در ارتباط با اجاره دست دوم املاک، چون موجر مالک عین مستاجره نیست و درآمد مشمول مالیات وی بموجب قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم براساس مابه‌التفاوت مال‌الاجاره دریافتی و پرداختی تعیین می‌گردد، از طرفی اجرای تکلیف یاد شده توسط مستاجر در این گونه موارد با عنایت به این که اطلاع دقیقی از میزان مال الاجاره پرداختی توسط موجر مزبور به مالک ندارد، بالاخص در مواردی که شخصی مجموعه واحدهای مسکونی یا تجاری را به طور یکجا اجاره گرفته و جزئی از آنرا مجدداً به غیر اجاره دهد، تفکیک میزان مال الاجاره پرداختی مستاجر بابت این قسمت جزئی غالباً امکان‌پذیر نخواهد بود، لذا به علت وجود مشکلات اجرائی منجمله مسائل مربوط به استرداد اضافه مالیات پرداختی، می‌توان تکلیف کسر مالیات از مال‌الاجاره پرداختی به موجرین غیر مالک را منتفی دانست».

النهایه دفتر فنی مالیاتی جهت تعیین تکلیف راجع به ابهام موجود، پیشنهاد احاله موضوع به شورایعالی مالیاتی نموده است.

اینک هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، پس از شور و بررسی در این خصوص به شرح آتی اعلام رای می‌نماید:

رای اکثریت:

از آنجا که اصولاً محاسبه هر نوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد یا ماخذ مشمول مالیات می‌باشد، از طرفی مستاجرین بعدی صلاحیت تحقیق و ورود در رابطه بین مالکین و مستاجرین اولیه را ندارند و با این ترتیب مبنای احتساب مالیات بردرآمد اجاری در این گونه موارد برای مستاجرین یاد شده روشن نیست، علیهذا صرفنظر از مشکلات اجرائی که دفتر فنی مالیاتی به آن اشاره نموده، حسب استنباط از احکام قانون نیز مستاجرینی که مالک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیر مالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمد رزاقی ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی (با نتیجه موافقم) ـ علی‌اکبر نوربخش**

**نظر اقلیت:**

با عنایت به اطلاق و عموم تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه بعدی آن دایر بر تکلیف کسر مالیات بردرآمد از مال‌الاجاره پرداختی و تسلیم رسید آن به موجر، کلیه اشخاص مذکور در تبصره مکلف به رعایت مفاد تبصره فوق‌الذکر در خصوص اجاره دست دوم نیز خواهند بود. **محمدطاهر ـ محمد رزاقی ـ علی‌اصغر محمدی ـ محمدعلی سعیدزاده**

**رای شماره ۱۴۰۰۵ـ۳۰/۴ مورخ ۷۲/۱۲/۷ هیئت عمومی شورای‌عالی مالیاتی**

نامه شماره ۳۸/۱۵۹۸۴ ۱۳۷۰/۱۲/۲۵ اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر و منضمات آن عنوان جناب آقای حسینی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است و حسب منضمات نامه فوق الاشاره اجمال قضیه از این قرار است که بنا به روش معمول خریداران آپارتمانهای مجتمع‌های مسکونی بزرگ نظیر مجتمع آتی‌ساز و غیره با پرداخت ثمن معامله (بطور نقد یا اقساط) بموجب قرارداد منعقده با شرکت فروشنده ملک را تصرف و مورد استفاده قرار می‌دهند ولی بلحاظ طولانی بودن اتمام پروژه‌های ساختمانی و لزوم انجام کلیه تشریفات قانونی مربوط به اخذ گواهی پایان کار و افراز و تفکیک و تعیین حدود، تنظیم سند رسمی مالکیت بنام مالک به بعد موکول می‌شود، اینک در مواردی که خریدار قبل از تنظیم سند رسمی مالکیت بنام او فوت شود آیا بعلت عدم صدور سند مالکیت رسمی بنام خریدار (بعداً فوت شده) مبالغ پرداختی او به شرکت فروشنده را باید جزء مطالبات محسوب نمود یا اینکه خریدار مذکور مالک بوده و ملک موضوع قرارداد جزء اموال متوفی محسوب و باید طبق ماده ۱۸۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۴۵ یا ماده ۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن بر حسب تاریخ فوت ارزیابی شود.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رای مینماید:

چون بموجب قراردادهای منعقده بین خریدار و فروشنده این قبیل مجتمع‌های بزرگ علی القاعده تنظیم سند رسمی بنام خریدار موکول به اتمام پروژه و اجرای تشریفات قانونی مربوط به اخذ گواهی پایان کار و تفکیک و افراز و تعیین حدود آپارتمانهای احداثی می‌شود- لذا مالکیت خریداران بموجب قراردادهای منعقده محرز بوده و احکام مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت اسناد بمفهوم نفی مالکیت خریدار نمیباشد و در صورت فوت خریدار قبل از تنظیم و صدور سند رسمی بنام وی از نظر مقررات مالیات بر ارث ملک مزبور جزء ماترک متوفی محسوب و باید بر حسب مورد طبق ماده ۱۸۹ ق. م. م. مصوب ۱۳۴۵ یا ۳۲ ق. م.م مصوب ۱۳۶۶ ارزیابی شود. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ حسین ملکی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ محمدعلی سعیدزاده ـ حسن محمدیان**

**رای شماره ۱۴۰۳۸/ ۳۰/۴ مورخ ۷۲/۱۲/۷ هیئت عمومی شورای‌عالی مالیاتی**

نامه شماره ۴۹۷۶۸ـ۷۲/۱۲/۴ اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان آذربایجان شرقی حسب ارجاع مقام معاونت درآمدهای مالیاتی در هیئت عمومی



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

شورایعالی مالیاتی مطرح است، اجمال موضوع استعلام فوق‌الذکر اینست که آیا شرکت آقای فرماندار شهرستان بناب بعنوان نماینده هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ در جلسات هیئت مزبور و اظهار نظر نسبت به پرونده‌های مالیاتی قانونی میباشد یا خیر؟

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای مفاد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون فوق الذکر پس از بررسی و تبادل نظر لازم بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید:

در مواردیکه مراجع مندرج در بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن تشکیل نشده است بنابحکم قسمت اخیر بند مزبور فرماندار موظف است یکی از معتمدین محل بصیر و مطلع به امور مالیاتی رشته مخصوص را انتخاب و برای شرکت در هیئت حل اختلاف مالیاتی به اداره امور اقتصادی و دارائی ذیربط معرفی نماید، لذا با اتخاذ ملاک از ماده ۶۴ و تبصره یک ماده ۱۵۴ قانون موصوف شرکت فرماندار در هیئت حل اختلاف مالیاتی وجاهت قانونی ندارد. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ اصغر بختیاری ـ محمدعلی سعیدزاده ـ حسن محمدیان**

**رای شماره ۳۰/۴/۱۴۰۸۶ مورخ ۷۲/۱۲/۸ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۳۵۰ـ ۳۰/۵ـ۷۲/۹/۷ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در مورد نحوه استفاده از معافیت مالیاتی مذکور در قانون حمایت از آزادگان بعد از ورود به کشور مصوب ۶۸/۹/۱۳ و آئین نامه نحوه اعطای تخفیف‌های مالیاتی به آزادگان مصوب ۱۳۷۰/۸/۸ هیئت محترم وزیران حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق. م.م مصوب اسفندماه ۶۶ در جلسه مورخ ۷۲/۱۲/۸ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای گردید:

نظر باینکه بموجب ماده یک آئین نامه نحوه اعطای تخفیف‌های مالیاتی به آزادگان مصوب ۷۰/۸/۸ هیئت محترم وزیران معافیت مالیاتی آزادگان مذکور در ماده ۱۷ قانون حمایت از آزادگان بعد از ورود به کشور مخصوص درآمد حاصل از واحدهای تولیدی میباشد، بنابراین درآمد آزادگان حاصل از واحدهای غیرتولیدی مشمول معافیت نخواهد بود. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ محمد رزاقی ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ علی نصیری‌نسب ـ علی‌اکبر نوربخش ـ محمدعلی سعیدزاده ـ حسن محمدیان**

**رای شماره ۳۰/۴/۱۴۰۶۶ مورخ ۷۲/۱۲/۸ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی**

نامه شماره ۲۶۸۳ ـ ۳۰/۵ـ۷۲/۱۰/۱۲ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع ایشان در جلسه مورخ ۷۲/۱۲/۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح میباشد.

موضوع نامه فوق الذکر راجع به چگونگی انطباق حکم قسمت اخیر تبصره یک ماده ۲ـ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی با وضعیت حقوقی سازمان تامین اجتماعی که طبق نظریه دفتر امور شرکتهای دولتی موسسه‌ای دولتی تلقی شده از جهت شمول مالیات نسبت به فعالیت‌های اقتصادی سازمان مزبور است.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای مفاد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مذکور پس از بررسی موضوع و تبادل‌نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رای مینماید:

حکم قسمت اخیر الحاقی تبصره یک ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی شامل کلیه موسسات مذکور در بند ۲ ماده ۲ قانون مذکور از جمله سازمان تامین اجتماعی میباشد، اما نظربااینکه اجرای حکم قسمت اخیر تبصره یک ماده ۲ مورد بحث موکول به تهیه ضوابط اجرائی گردیده است، علیهذا تا زمانیکه ضوابط اجرائی یاد شده تهیه و ابلاغ نگردیده، مطالبه مالیات از درآمد ناشی از فعالیتهای اقتصادی موسسات مذکور در بند ۲ ماده ۲ قانون مذکور که بنحوی غیر از طریق شرکت تحصیل میشود، موجه نخواهد بود. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ محمد رزاقی ـ مجید میرهادی ـ علی نصیری‌نسب ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ محمدعلی سعیدزاده ـ حسن محمدیان**

**رای شماره ۳۰/۴/۱۴۳۴۷ مورخ ۷۲/۱۲/۱۶ هیئت عمومی شورای‌عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۰/۵۴۶۲۴ـ ۱۳۷۲/۱۲/۴ دفتر فنی مالیاتی عنوان جناب آقای حسینی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است موضوع مطروحه در مورد ملاک تشخیص اشخاص حقیقی برای بساز و بفروش تلقی شدن موضوع تبصره ۷۷ قانون میباشد.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی باملاحظه مقررات مربوط و پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید:

از تبصره ماده ۷۷ چنین استنباط میشود که فارغ از تعداد واحد احداثی و طول مدت احداث، در صورتیکه شخص حقیقی در یکسال مالیاتی بیش از یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی را که خود احداث نموده بفروشد (مشروط بآنکه بیش از دو سال از خاتمه بنای واحد نگذشته باشد)، مشمول مالیات بردرآمد بساز و بفروشی است و در صورتیکه شخص حقیقی در یکسال مالیاتی فقط یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی را بفروشد مشمول مالیات موصوف نخواهد بود. **محمدتقی نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمدطاهر ـ محمدعلی بیک‌پور ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ داریوش آل‌آقا ـ محمدعلی سعیدزاده**



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# معرفی کتاب

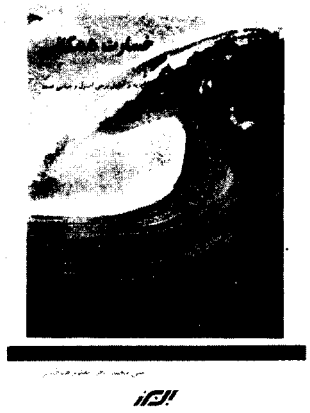
## واژه‌ها و اصطلاحاتی که در بیمه کاربرد دارد

**نوشتهٔ: احمد بهار**

**ناشر: انتشارات شرکت سهامی بیمه البرز، خرداد ۱۳۷۳**

**بها: ۲۵۰۰ ریال**

تدوین فرهنگ‌های تخصّصی خدمت بزرگی به محقّقان و دیگر علاقه‌مندان رشته‌های گوناگون دانش بشری به شمار می‌رود، و فرهنگ‌های عمومی غالباً از این حیث کارساز نیستند. کتاب واژه‌ها و اصطلاحات بیمه نوشتهٔ آقای بهار آوردهٔ نوینی است به مجموع فرهنگ‌های تخصّصی کشور، که می‌تواند مورد استفادهٔ پژوهندگان، نویسندگان و خوانندگان ادبیات بیمه قرار گیرد. این فرهنگ جنبهٔ توصیفی دارد و ضمن آن اصطلاحات بیمه به ترتیب حروف الفبا نقل شده و در مورد هریک توضیح مناسبی ارائه گردیده است. در پایان منابع ایرانی و خارجی مورد استفاده در تنظیم کتاب فهرست شده است.




## خسارت همگانی مقررات یورک‌آنتورپ و تجزیه و تحلیل برخی اصول و مبانی عمده

**ترجمه و تالیف: علی‌محمد بحرالعلوم طباطبائی**

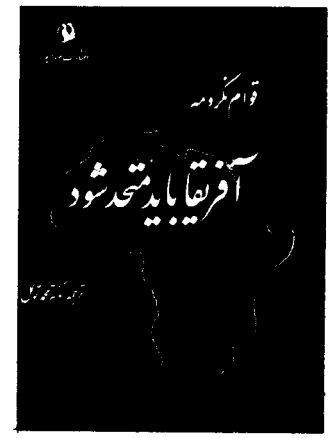
**ناشر: شرکت سهامی بیمه البرز، فروردین ۱۳۷۳**

**بها: ۲۵۰۰ ریال**

مقررات یورک آنتورپ سال ۱۹۷۴، با اصلاحاتی که بعداً در آن به عمل آمده، توانسته است مبانی مشترکی درخصوص خسارت همگانی، ارائه نماید و به تشتّت آراء در این زمینه خاتمه دهد. کتاب خسارت همگانی، مقررات آنتورپ مجموعه‌ای است در دو وجه ترجمه و تالیف. نخست برگردان فارسی کتابی در همین زمینه به قلم جرج هاگز و ریچارد کرنا است، و سپس به سبب وسعت و پیچیدگی موضوع، اصول و مفاهیم عمده در زمینه‌هایی نظیر کشتیرانی و بیمه دریائی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و به اصل مطلب افزوده شده که در مواردی براصل فزونی دارد. مطالعه کتاب برای پژوهندگان و علاقه‌مندان این رشته مفید خواهد بود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]



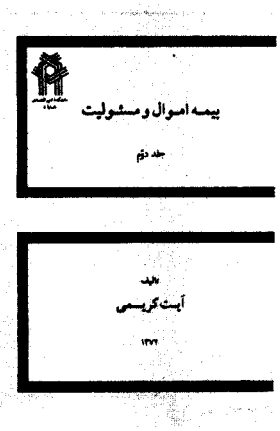

## افریقا باید متحد شود

**نوشته: قوام نکرومه**

**ترجمه: دکتر محمد توکل**

افریقا شناسی همانند شرق‌شناسی به صورت یک شاخه فعالیت علمی و تحقیقی مستقل در جهان شناخته شده است. در عهد سلطه اروپائیان مطالعاتی که در این زمینه صورت می‌گرفت موضوعاً محدود و غالباً به شکلی بود که با نیازها و مصالح استعماری آنان تطبیق می‌کرد. جنگ دوم جهانی و نهضت‌هائی که متعاقب آن به وقوع پیوست این چارچوب را درهم شکست و مکاتب نوینی فارغ از ملاحظات و مصالح یادشده در زمینه تاریخ، زبان‌شناسی، مسائل سیاسی و اقتصادی و اجتماعی قاره افریقا پدید آمد. به ویژه از دهه ۱۹۶۰ به بعد بر میزان فعالیت علمی و تحقیقی در زمینه مسائل افریقائی افزوده گشت و مؤسسّات تحقیقاتی متعدد به این منظور بنیان نهاده شد و مجلات و نشریات بسیار جهت بررسی و نشر مقالات پیرامون مسائل افریقائی به وجود آمد.

کتاب افریقا باید متحد شود بسیاری از مسائل اقتصادی و اجتماعی و امور مبتلیٰ به افریقا را از زبان شخصیتی موثق و مسلط براین مسائل مورد بحث قرار داده است. قوام نکرومه رئیس جمهور فقید کشور غانا تمام عمر خود را در راه فعالیت‌های سیاسی و اجتماعی و بررسی مسائل قاره افریقا صرف نمود و نظریه وحدت افریقا را هم او مطرح کرد. وی در واقع بنیان‌گذار سازمان وحدت افریقا به شمار می‌رود.




## بیمه اموال و مسئولیت (در ۲جلد)

**تالیف: آیت کریمی**

**از انتشارات دانشکده امور اقتصادی ـ زمستان ۱۳۷۲**

**بها: جلد اول و دوم هریک ۳۳۵ تومان**

کشورهای مختلف گیتی برای دستیابی به رفاه همه جانبه اجتماعی در تدارک گسترده ایجاد تکنولوژیهای گوناگون می‌باشند. در این‌گونه جوامع پیشرفت تکنولوژی و عرضه تولیدات مختلف و تنوع صنعتی از یک سو و بکارگیری این تولیدات و ایجاد رفاه و تسهیلات زندگی در پرتو تکنولوژی مدرن از سوی دیگر خطرات بالقوه زیادی برای انسان عصر ما ایجاد کرده است و در این رهگذر تقاضا برای تأمین بیمه‌ای روز به روز در حال گسترش است. داشتن محلی برای سکونت، لوازم آن، اتومبیل و رانندگی، شرکتهای تولیدی و صنعتی و بازرگانی همه و همه نیازمند تأمین بیمه‌ای می‌باشند و بهمین لحاظ بیمه اموال و سایر انواع بیمه‌ها دارای طیف گسترده‌ای است. هدف اصلی از تألیف کتاب تهیه منبعی مطمئن برای دانشجویان خصوصاً دانشجویان دوره‌های کارشناسی بیمه و رشته‌های وابسته به آن و استفاده کارکنان صنعت بیمه و مأخذی برای بیمه‌گذاران و نمایندگان و دلالان بیمه و کلیه علاقمندان است که نیازمند به استفاده از مرجعی موثق در این زمینه می‌باشند. به علت حجم زیاد مطالب، کتاب در دو جلد تهیه شده که جلد اوّل آن به کلیات بیمه اموال، بیمه اتکائی، بیمه اتومبیل، بیمه مهندسی، بیمه هواپیما و بیمه مسئولیت اختصاص یافته و در جلد دوّم آتش‌سوزی و خطرات تبعی مورد بحث قرار گرفته است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

## مدیران شرکت‌ها و مؤسّسات مجازات‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف و تکالیف آنان

**تالیف: امیرهوشنگ ساسان‌نژاد**

**چاپ تهران: پائیز ۱۳۷۲**

**مرکز توزیع: انتشارات آریان**

**بها: ۱۱۰۰ تومان**

مطالب مقدمه کتاب گویای مندرجات و هدف از تدوین آن است. از همین رو بخشی از مقدمه را برای معرفی کتاب نقل می‌کنیم:

صاحبنظران علم مدیریت، مدیریت را هنر و فن سازماندهی، برنامه‌ریزی، کنترل و نظارت، آموزش، برانگیختن انگیزه‌های شوق به کار، رهبری و هدایت افراد و سازمان‌ها در مکاتب مختلف مدیریت تعریف نموده‌اند، معهذا به کرّات دیده شده مدیرانی بسیار لایق، باتجربه، متخصص و مؤمن در مسیر انجام وظیفه خود در نقش «مدیر» به علت بی‌اطلاعی از الزمات قانونی و تکالیف و مقررات حقوقی ناخودآگاه مرتکب عملی گردیده‌اند که آن کار در حیطه قوانین و مقررات جرم بوده است کتاب مورد بحث در رابطه با همین مسأله و برای راهنمائی مدیران شرکت‌ها و موسسات و آگاهی دادن به ایشان در مورد وظایف و مسئولیت‌هایشان تألیف شده است.

لازم به ذکر است که یک سلسله از مطالب این کتاب دقیقاً ماده قانونی مرتبط با وظائف و مسئولیت‌های یک مدیر و قسمتهای دیگری از کتاب به طور غیرمستقیم تکلیف و وظیفه مدیر را (بعنوان یک شخص حقیقی) در ارتباط با عدم اجرای قانون و یا الزامات قانونی هر شخص حقیقی در جامعه بیان می‌دارد.

---

**نویسندگان، مترجمان و ناشرانی که مایلند کتاب‌های چاپ شده ایشان در این بخش معرفی شود می‌توانند دو نسخه از کتاب چاپ شده خود را به دفتر مجله ارسال دارند**


کلوور کلوور کلوور کلوور

KLUWER

Law and Taxation Publishers

حقوق ـ مالیات

**بزرگ ترین و معروف ترین موءسسه انتشاراتی بین المللی**

**درزمینه مالیات و حقوق**

قابل توجه استادان ـ پژوهندگان ـ دانشجویان ـ وکلای دادگستری ـ مشاوران مالیاتی ـ قضات ـ حقوقدانان کادر مالیاتی و سایر علاقه‌مندان به مطالعات حقوقی و مالیاتی

**انواع نشریه ـ کتاب و دائرةالمعارف**





[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

**SALARY TAX OF FOREIGN EMPLOYEES**

This is an interesting article concerning the abnormalities seen in foreign nationals' compliance with their tax obligations. The amounts withheld by the foreign employers as the salary taxes of their expatriated employees are not always compatible with the real level of stipends paid to the foreigners at the present. The history of this development and its causes and motives are explained in detail. At the end some proposals are put forward for correcting this unwanted situation.

**A COMMENT ON THE BUDGET LAW**

Several taxation provisions are included in the Budget Law of the Iranian calendar year of 1373(1994-1995). These provisions are reviewed and commented on in the article. The primary segments of this article are provided in the English section as well.

**SIMPLIFICATION OR SIMPLISM?**

The idea of tax simplification is spreading around the world. This concept is multidimentional and covers the variant aspects of a tax system. Some people concentrate on one sence of this topic only, and that is the simplifacation of tax regulations. Even this specific aspect is looked upon from a very non-technical point of view. It is thought that we have to delete the technical terms and phrases of the law, and insert new words and sentences understandable for nonprofessionals. This particular viewpoint is criticized in the article and warning is given of negative impacts of this trend on the integrity of the law.

**RELATION BETWEEN AN ARTICLE AND NOTES APPENDED THERETO**

The subclauses or notes attached to an article of a legal text should normally have close relation to the main clause or article, and to each other as well. The author reviews some cases of tax laws and tries to show that this is not true in all cases. According to the author, an article and its notes do not necesserily and always constitute an integrated and interrelated whole. Thus we may sometimes look at a particular note of an artice as an independent rule of law, and interprete it accordingly.

**TAX SIMPLIFIED**

In each issue of this publication we have devoted a section for our non specific audience on current important issues of taxation. In this issue we we have dealt with the tax on transfer of goodwill.

**IMPRACTICABILITY OF THE TAX LAW**

Sometimes the duties of taxpayers or third persons under the tax laws becomes extremely difficult - or even impossible -to perform. The cases of impracticability of contractual obligations are clearly dealt with under the Civil Law. But no clear-cut provisions or criteria are given in respect of cases where the discharge of obligatory tasks of people under the taxation laws becomes impossible or very difficult. The article reviews this particular problem under the light of common principles of law. Reference has been also made to an opinion delivered by the Supreme Council of Taxation (SCT) on the same subject. The SCT has - according to the author - laid the foundation of a reasonable solution to the problem, that would relieve people from the illogical burden of performing onerous and burdensome duties.

**OPTIMAL TAXATION AND THE USE OF LAFFER CURVE**

The modern economic theories regarding the elasticity of tax bases to the rates of taxation are being analysed in the article. The author tries to show that how different might be the results of application of such theories under different economic situations.

**REGULATIONS, RULINGS, AND OPINIONS**

The texts of latest laws, regulations, decrees, and the opinions of the Supreme Council of Taxation are reported in the Persian section of the publication. A summary of the same is provided in English section under the heading: "Tax News in Brief".

**TAX NEWS AROUND THE WORLD**

A number of international tax news is selected and presented to the Iranian readership.

**SELECTED CASES BEFORE THE TRIBUNALS**

This section is also devoted to the international arena. Cases are selected so that to be of interest to the Iranian readers.

**BOOK REVIEW**

Authors and publishers that deal with topics of economics, taxation, and legal studies, both in Iran and abroad, are encouraged to submit two copies of their work to the Editor for review. Space permitting, in each issue we will review their works. Please note that the Editorial Board will not be responsible for return of the submitted works.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

The case was reviewed by the Plenary Board of the Supreme Council of Taxation, and two different views were rendered by the majority and minority members of the Board.

The Minority stuck to the strict wording of the law. It argued that according to the very words of the law, the lessee - whether he is a first or second hand tenant - shoud withhold the tax and pay it to the relevant tax office.

What the MInority failed to touch upon was the very question put forward for deciding. How we can determine the amount of taxable income, when we do not know the figure which should be deducted from our payment to the lessor?

The Majority was not so strict about the appearance of the law, and paid more attention to the realities that rendered the law somehow impracticable. They took into account more complicated occasions where the second hand lessor has leased an apartmeant building and the rental is a lump sum amount of money, without being apportioned to each apartment. Then the lessee sublets the apartments to different people. How we can determine the deductible amount of the original rental in case of each individual sublessee? Considereing this argument,the Majority held that in such cases the sublessee is free from the duty of withholding and paying taxes to the Ministry of Economic Affairs and Finance.

**GOVERNORS NOT COMPETENT TO BECOM EMEMBERS OF BSTDs**

The power for reviewing tax disputes is vested with the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD). BSTDs are composed of three members. The first and second members are the representatives of MEAF (MInistry of Economic Affairs and Finance) and JHC (Judicial High Council) respectively. The third member will change depending on the nature of disputes. For instance if the case pertains to the income of medical profession, the representative of the Medical Disciplinary Board will participate; in case of lawyers the Bar Association will introduce its representative, and so on.

In the cities where no such bodies are established, the Governors will appoint one trustworthy person familliar with the relevant taxation matters to take part as the third member of BSTD.

In one case the Governor introduced himself as the third member of the Board. The local taxation authorities doubted if the action taken by the Governor was legally correct. MEAF referred the case to the Supreme Council of Taxation (SCT) for delivering an opinion.

The Plenary Board of SCT decided, unanimously, that the Governor could not introduce himself as a member of BSTD, and he should have introduced the right person described by the law. The Board argued that the wording as well as the sence of the law imply that governors should select the third members among the qualified persons other than themselves.

**TAX EXEMPTION FOR THE "FREEMEN" (EX-PRISONERS OF WAR) DOES NOT INCLUDE NON-PRODUCTIVE ACTIVITIES**

Iranian citizens captured by Iraqi forces during the war and delivered to Iran when the war was ended are called by the honorofic title of "Freemen". They are accorded some privilages under the "Law of Protection of The Freemen" and the "By-Law concerning the Tax Exemption of the Freemen". A question was raised by the technical Directorate of MEAF, as to whether the tax exemption stipulated by the said "By-Law" would include all kinds of economic activities of Freemen. The Supreme Council of Taxation reviewed the case in its Plenary Board, and decided that the tax exemption provided in the "by-Law" concerns the the productive activities only. So the non-productive activities of the Freemen (like selling and purchasing) would not enjoy the said tax exemption.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# TAX NEWS IN BRIEF

**INHERITANCE TAX AND NONOFFICIAL TRANSFER OF REAL ESTATES**

Large dwelling complexes usually transfer their finished (or even unfinished) apartments to the buyers by a simple and ordinary (nonofficial) contract. The reason is that it takes a long time before the project goes through the construction phase, and then goes through the lengthy bureaucratic formalities for obtaining necessary documents and permissions. Such documents would enable them to conclude official contracts.

On the other hand, according to the "Law concerning the Registration of Deeds and Real Estates," only the people having the official ownership deeds will be considered as the legal owners of the real properties. Therefore those who buy such apartments would not be officially recognized as the owners of the properties, unless the transitory period is over and they receive the official ownership deeds.

In some instances where a buyer has died before receiving such official deed, a particular question would arise. We have to decide whether the deceased person was the owner of the apartment, or else the money received by the owner of the complex should be considered as a mere liability? The amount of inheritanc tax would differ considerably, depending on which of the two decisions would be arrived at.

This case was referred to the Plenary Board of the Supreme Counci of Taxation (SCT) for decision. The Board took a pragmatical position and did not adhere to the strict wording of the aforementioned law. It argued that the procedure followed by the dwelling complexes has become a habitual and customary practice and the de facto ownership rights of the purchasers of the apartments are commonly recognized. Therefore, and as far as the taxation aspect of the case is concerned, the apartment should be considered as a property of the deceased person and taxed accordingly.

**SUBLETTING AND WITHHOLDING TAX**

Under the Note 9 to the Art. 53 of the Direct Taxation Act, certain entities (including governmental organizations and private companies), when holding real estates under the terms of the lease, are obliged to withhold the owed taxes and repay it to the relevant tax offices.

The same article 53 provides that in cases of subletting, the taxable income of the lessor shall be the difference between the rental he receives and the rental he pays to the original lessor.

A legal entity subleased a property from a sublessor and had to withhold taxes from the rental payable by it to the second hand lessor. But the company was not able to compute the correct amount of the tax, since no reliable information was kept to him about the rental paid by the "sublessor" to the original lesor.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

Article 138 of DTA. (It is noteworthy that the private companies are subject to this pareticular limitation as well).

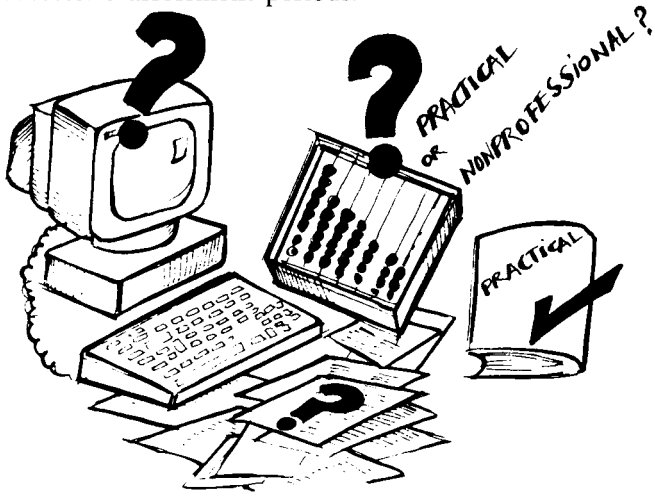
**B. DEDUCTIONS ALLOWED UNDER ARTICLE 172, DTA**

According to the Article 172 any payments made by the taxpayers for certain charitable purposes would be considered as deductible items in computation of their annual taxes.

Now the Note 2(H)(3) of the Budget Law subjects the said payments to a particular condition. Thdy must not reduce the net income of the companies to the extent that would impair the full payment of the income tax and dividends anticipated in the Budget for each of them.

**C. NON DTA EXEMPTIONS**

The Budget Law deprives also the SOCs from tax exemptions embodied in the laws other than the Direct Taxaton Act. This drprivation is for two successive assessment periods.




**D. BUDGETARY AMENDMENTS**

Under the Note 2(A)(1,2) of the Budget Law, any changes to the approved budget of certain important companies (like National Iranian Oil Company) would require the approval of the Parliament. The other governmental companies are allowed to amend and change their annual budget if they would meet certain conditions. One condition is that such amendments would not cause the income tax and dividends payable to the government to be reduced under the level forecast by the Budget.

**COMMENT AND CONCLUSION**

The austerity and severity of the Budget Law against the state-owned companies are - as we said above - the natural result of two main factors. They are negative appraisal of the work of these companies, and the imperative need for balancing the budget. Both these anxieties and concerns are quite understandable, but the method chosen for treating the subject does not seem very prudent.

During the parliamentary debates great emphasis was placed on the figures representing the overall performance of SOCs and it was shown that the income tax and dividends expected in the Budget are not realistic. In such circumstances one big question would have arisen. Would it be enough to forecast large amounts of taxes and dividends in the budget, for redressing these malformed entities, without considering the intrinsic causes influencing them universally? If the answer is negative, which seems most likely, then not only the desired effects would not be acheived, but a proportionate amount of deficit would also emerge: a source of trouble for the government.

Now let us turn to another aspect of the subject. All the limitations and restrictions of the Budget Law with regard to SOCs are for one or two years only. This means that certain provisions of taxation laws (like Art. 138, DTA, and other provisions referred to above) would cease to be applicable to certain taxpayers during a fixed period of time. Then the law will revive anew and will apply autimatically.

This is a strange innovation in the field of legislation, which may caus considerable complexity and uneasiness. It is in contradiction with the efforts shown everywhere -including this country - for simplification of tax laws.

**CONTRIBUTION OF ARTICLES**

***Comments and articles are welcomed. Written assurance must be ginen that the article has not been published elsewhere. The author will be notified of the acceptance, rejection, or need for revision as soon as possible. Please submit a brief description of your educational and professional background, and, if possible, a photograph.***



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

# STATE-OWNED COMPANIES

## A COMMENT ON THE BUDGET LAW OF THE YEAR 1373 (1994-1995)

*Dr.Mohammad Tavakkol*

Generally the Iranian annual budget consists of two separate parts: a) budgetary guidelines and b) budgetary figures. The guidelines are presented as a single article followed by many clauses, which are usually called: "Notes to the Budget Law". These "Notes" or appendices deal with any subjects somehow relating to or having effects on the Budget. There are also several "Notes" pertaining to the subject of taxation.

What has distinguished the Budgetary Law of the current Iranian year of 1373 (March 21, 1994, through March 21, 1995), is the presence of a considerable number of such taxation notes. A number of new indirect taxtes are created, and some tax exemptions and allowances are stipulated. Apart from these customary taxation provisions, a clear emphasis has been placed on the taxation of the state-owned enterprises. Under the Budgetary Law, these companies have encountered with a serie of restrictions in different fields, including the domain of taxation.

To get a better grasp of these changes, one has to take into consideration the pessimism shaped gradually - not only in this country, but all over the world - against the public enterprises and their maladministration. The same unfriendly sentiment which triggered the wave of privatization to spread across the world in the past decade. It has become a firmly established belief hat the state-owned enterprises swallow a big portion of public resources and take advantage of many favourable opportunities, without producing something worthy of consideration.

This attitude seems to have been prevailing during the parliamentary review of the Budget. A number of MPs delivered harsh speeches in this field, and the relevant "Joint Committee" of the Parliament (composed of the Finance and Budget committees) introduced several amendments to the Budget. The aim of all these amendments was to place constraints on public corporations. The amount of corporate taxes and dividends payable by the state-owned companies to the government was increased to a large extent, in spite of the resistance shown by the speakers of the Executive Branch.Some specific limitations were also imposed on SOCs for making use of their lenient tax exemptions status.

The following examples highlight some of the changes of the current budget of 1373:

### A. TAX EXEMPTIONS UNDER ARTICLE 138, DTA

Article 138. DTA provides for the following tax exemptions:

1. Up to 50% of the declared profits of companies earned through industrial or mineral operations are exempted from taxation, should they be saved for reinvesting in specific industrial or mining activities.

2. The tax exemption would apply if the same reserves are saved for construction of houses for the companies' employees.

The Budget Law imposes some restrictions on two categories of corporations that could benefit from the said tax exemptions:

1) IIDRO AND ITS AFFILIATES

"IIDRO" (Iranian Industrial Development and Reconstruction Organization) is one of the largest public concerns of the country. The Note 2(H)(1) to the Budget Law adresses this particular organization. It prohibits the IIDRO and its affiliated companies from holding back their profits for the purposes discribed above, unless they would firstly pay up the entire income taxes and dividends of the state-owned shares. They are consequently deprived of taking benefit from the said tax exemption, except when they would have paid the total amount of taxes and dividends stipulated for them in the Budget.

2) SOME STATE-CONTROLLED COMPANIES

There are some companies not owned by the government, and not having the necessary characteristics to be considered as public entities from the legal point of view. They are nevertheless controlled and managed by some governmental or semi- governmental organizations. The third chapter of the Budget pertains to this category of corporations and assigns certain code numbers to each of them.

Note 2(H)(3) of the Budget Law provides that the said companies are not allowed to save more than 30% of their profits under the Article 138 of the DIrect Taxation Act. This is another limitation of the Budget Law with regard to the allowances provided by the



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

regulations, and far too many special conditions are becoming common place nowadays, and nations are competing in this global arena of incentives and exclusions.

Nations that took an indifference view about these trends are now pinched by promises, and are struggling to play catch, though it may seem costly. The case of Germany illustrates a good example of this truth. This nation watched the agonizing osmosis of its bank deposits flee its boarders to more favorable status countries, due to an untimely tax regulations introduced in a period of six months during 1988 and 1989. These regulations were reversed, because the adjoining countries that werw more prepared, attracted these capitals. Although Germany had enough hind sight to reverse these regulations speedily, however, deposits departed would not have been easy to return once the cage door left ajar.

Not all the story is about competition though, and there is a tremendous spirit of cooperation as well. That is evident from the increasing number of international tax treaties and conventions being signed. Terms like "double taxation treaties" have been replaced by the more general term of "tax treaties," as these encompass a more wider range of activities. Countries that had very little activity in the global markets have now developed very successful agreements with their counterparts. For example the nation of Zambia in the heart of African continent, has signed tax treaties with nineteen countries. A developed country like France has similar treaties with more than ninety countries.

It would not be prudent to explain in detail all the intricacies of international taxation in this section. We shall leave this task to the contents of our magazine. This publication has made every effort to introduce the most up-to-date and specialized topics in the field of taxation to our readership, both in the domestic as well as the international scenes. The point that is of special interest to us at this juncture, is the position of our own country in this major field of international relashionship. This country , like many other nations , is quite active in internatioinal arena. The government is continuously practicing very wide areas of commercial, scientific, cultural, and other fields of cooperation with the majority of the world countries. The authorities are also seriously following ideas like founding free trade zones, attracting foreign capital, introducing modern technology and the like.

In such circumstances, it seems that the time has come for us to pay more attention to the international dimensions of tax issues. The pivotal point is in the research and planning stages. This magazine has tried from the outset to be aware of such changes, and has devoted many sections to the internatnional subjects, and it will hope to continue the trend with the help of Almighty.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]

MÁLIYÁT
IRANIAN TAX REVIEW
No. 5, Summer 1994
Publisher:
College of Economic Affairs
P.O. BOX: 15875-1111
No. 153, Taleghani Ave.,
Tehran, 15918, I.R. of Iran
Tel: (oo98)21 6464518
Fax: (0098)21 6419716

President:
DR. Aliakbar Arabmazar
Editor:
DR. Mohammad Tavakkol

Subscription rates:
$15 a year, $4 a copy
(Inclusive of postage and handling)
Equivalent amount in other convertible currencies is acceptable
(See attached order form)
MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS
(Contact us for further information)

IN THE NAME OF GOD
FROM THE PRESIDENT

This editorial deals with the international aspects of taxation that are of great importance to tax administrators in most countries. The number of tax problems that arise from cross- frontier activities of individuals and enterprises grows year by year and comprises more diversified areas and issues.

It is not by accident that this trend of affairs has taken place, but the actual realities of contemporary international life have been the main reason for its realization. According to GATT and the World Bank, the international trade is growing at faster rates than the GNP of many countries. The same situation is clearly visible in the case of international export of services and capitals as well.

These prevailing circumstances would influence all areas of the economy of the world, including taxation systems of different nations. There were times when the governments viewed taxes as a mere domestic issue, and directed it towards their internal policies solely. Nowadays a new understanding is becoming widespread everywhere. It arises of the fact that taxation systems are within the global economy and constitute inseparable components of international relations. The features and effects of the world actual necessities have found their way to the tax structure of many nations. Cooperation as well as competition among nations in the field of taxation matters is the best manifestation of internationalization of taxation affairs.

The competition between nations in the field of taxation is a reality of our time. Many nations have started jockeying for better positions by offering tax incentives to attract various investments in a global scale. Tax heaven countries with slack

IN THIS ISSUE:

From the President 1
State-Owned Companies 3
Tax News in Brief 5
Abstracts of Persian Articles 7



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-07-25 ]