مالیات

فصلنامه مالیاتی

دورهٔ دوم، شمارهٔ هفتم، زمستان ۱۳۷۷

(شماره مسلسل ۲۲)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه آبشار، شماره ۱۸۵

مطالب مجلّه الزاماً مبیّن نظر مسئولان آن نیست. مجلّه در قبول یا عدم قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ (نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

دفتر مجلّه مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب:

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
سرمایه‌گذاری رقیق چیست و مسائل آن در ایران از چه قرار است؟	م. ت. همدانی	۴
افشای اطلاعات مالی در آلمان	دکتر علی‌اکبر عرب مازار	۱۱
عنوان یا نام قانون مالیاتی	م. الوندکوهی	۲۱
جاسازی اصلاحات در متن قانون شرحی بر: اصلاحیه بهمن ماه ۷۶		۲۳
قانون مالیات‌های مستقیم(بخش دوم)		۲۵
مالیات وسائط نقلیه و نقش آن در دولت شهر سنگاپور		۳۱
اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی		۳۶
حق بیمه مضاعف قرینه‌ای برای مالیات مضاعف		۴۱
خبرهای مالیاتی		۴۲
قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی		۴۷
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

سرآغاز

به نام خدا

در زمینهٔ امر مالیاتی مانند بسیاری از شئون دیگرِ زندگی اداری و اجتماعی ممکن است برخی رویه‌ها پدیدآید که در آغاز از یک برداشت غیر دقیق از مسائل ناشی شود و یا به‌رغم غیر منطقی بودن بر حسب ضرورت‌های روز - و یا احتمالاً به منظور راحتی کار - به آن توسل جویند.اما سپس بنا به پاره‌ای خصائلِ برخاسته از طبیعت آدمی چندان ادامه‌یابد که جنبه‌های غیر منطقی و یا شرایط خاص برقراری آن فراموش شود و صورت امری رایج و مقبول را به خود گیرد. چنین کیفیتی حتی ممکن است در متن قوانین مالیاتی نیز منعکس شود، چنان‌که یک خطای راه‌یافته به متن قانون - به هر سبب که بوده‌باشد - بر اثر عدم توجه و مسامحه به اصلاحات متعاقب قانون نیز تسری یابد و مبتلیٰ به نسل‌های بعدی مجریان و بهره‌جویان از قانون گردد. آنچه می‌تواند بر این موارد فائق آید غلبه بر عادت و بذل همت در کاوش و بررسی مسائل و رویه‌هائی از این گونه‌است.

در ایران نیز مانند بسیاری از جوامع دیگر نظام مالیاتی فاقد مواردی از این قبیل نمی‌باشد. یک نمونه از چنین حالتی در ارتباط با مسائل مالیاتی کارکنان خارجی شاغل در ایران مشاهده می‌شود، به این ترتیب که در یک مقطع زمانی براثر نوسانات اقتصادی سال‌های پیش و اشکالات محاسباتی ناشی از آن جداول خاصی که از سوی سازمانی دیگر و به منظور محاسبهٔ وجوه قابل پرداخت به آن سازمان تنظیم شده‌بود، جهت تعیین مالیات حقوق کارکنان خارجی مورد استفاده قرارگرفت. این نحوهٔ عمل که از مقتضیات خاص آن زمان سرچشمه می‌گرفت، محتملاً به سبب آسانی کار، به زمان‌های بعدی تسری یافت و به رویه جاافتاده‌ای بدل شد. به همین خاطر و باتوجه به مصلحت دستیابی به میزان واقعی درآمدهای مربوط و لزوم بذل کوشش و دقت وافی جهت نیل به چنین منظوری،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

اخیراً ترتیبات منطقی در این باب از سوی سازمان مالیاتی اتخاذ گردید و به جریان عمل نهاده‌شد تا راهگشای شیوه‌ای صحیح در این زمینه باشد.

مشابه همین وضع، منتهی در قالب برداشت‌ها و فروض دیگری، نسبت به نمایندگی‌های خارجی فعال در ایران مشاهده می‌شود. در این مورد مساله و مشکل بیشتر از اتکاء بر ظاهر قانونی و قراردادی روابط مؤدی با مؤسسهٔ خارجی ناشی می‌شد و یا به عبارت دیگر قضایا حمل بر صحت می‌گردید. هنگامی که مبانی قراردادی یک نمایندگی صرفاً حاکی از بازیافت هزینه‌های انجام شده وی در ایران بوده و به این ترتیب از کسب سود قابل توجهی حکایت نکند، در این صورت جنبه‌های شکلی قضیه تعلق مالیات مهمی را ایجاب نخواهد نمود. اما اگر این صورت قراردادی و ظاهری به کناری نهاده شده و دقت همه‌جانبه‌ای در چگونگی فعالیت‌ها مبذول گردد، ممکن است عدم تطابق مبانی قرارداد با واقعیات آشکارشود و پیگیری مالیاتی را سبب شود، که در این زمینه نیز نحوهٔ عمل با تبیین این جنبه‌های امر روشن شد و رویه پیشین ترک گردید.

صورت دیگری از این حالات انفعالی در برابر رویه‌های موجود، همان‌گونه که گفتیم ممکن است به متن قوانین راجع شود. این حالت دور از امکان نیست که در زمانی نکته‌ای فاقد دقت و یا حتی دور از منطق به قانونی راه یابد و جریان قضایا به نحوی سیر کند که کسی در مقام تذکر جدی و اصلاح آن برنیاید و همچنان این متن قانونی در طول زمان به موجودیت خود ادامه دهد و در اصلاحات پیاپی بعدی قانون هم نادیده گرفته شود. این وضع بویژه در مواردی قابل بروز است که در متن اولیه و قدیمی قانون عباراتی بالنسبه پیچیده و مغلق فنی و حقوقی به‌کار رفته‌باشد، چنان‌که کمتر کسی ممکن است فکر تردید در صحت آن را به خود راه دهد و در نتیجه چنان متنی سال‌های دراز به‌رغم نقایصی که دارد به حال خود باقی ماند.

مجله مالیات متذکر چنین حالاتی بوده و بر اساس رسالتی که بر عهده دارد خواهد کوشید نمونه‌هایی از این‌گونه موارد را در کنار باقی مسائل مربوط به زیر و بم‌ها، و احتمالاً نارسائی‌های قانون و رویه‌های موجود، با خوانندگان خود مطرح سازد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

Thin Capitalization

سرمایه‌گذاری رقیق چیست

و مسائل آن در ایران از چه قرار است؟

م. ت. همدانی

در شماره ۱۷ مجله مالیات (صفحات ۳۳ و ۳۴) به‌طنز از انبوه شرکت‌هایی یاد شده بود که سرمایه اولیه آنها به نحو حیرت‌آوری قلیل و ناچیز است. این داستان موضوع بحث مقاله حاضر است که این بار نه به عنوان طنز بلکه به عنوان مطلبی جدی به بررسی آن می‌پردازیم. نخست مسأله را از دید جهانی مورد توجه قرار می‌دهیم و سپس از وضع کنونی مقررات ایران پیرامون این نکته سخن خواهیم گفت.

در زمره اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی به اصطلاحی تحت عنوان Thin capitalization برخورد می‌کنیم که از حیث لغوی می‌توان آن را به سرمایه‌گذاری رقیق ترجمه نمود. این اصطلاح در ارتباط با سرمایه مؤسسات و شرکت‌ها به کار می‌رود. همان طور که می‌دانیم شرکت‌ها نیاز مالی خود را غالباً به دو صورت تأمین می‌کنند یکی از طریق سرمایه‌گذاری و دیگری از راه وامگیری. اگر نسبت سرمایه شرکتی به وام‌های آن شرکت اندک و ناچیز باشد، اصطلاحاً می‌گویند سرمایه شرکت رقیق است.

در چنین حالتی مقررات مالیاتی بسیاری از کشورها نسبت به موضوع بی‌طرف نمی‌مانند و امکان وجود یک ترفند قانونی را از نظر دور نمی‌دارند. منظور از ترفند مالیاتی آن است که مؤدی با استفاده از خلأها و گریزگاه‌های قانونی بکوشد راهی برای اجتناب از پرداخت مالیات بیابد و یا دست کم مالیات خود را به حداقل ممکن برساند. فی‌المثل در اغلب موارد منع قانونی برای وامگیری وجود ندارد و شرکت می‌تواند حتی از سهامداران و شرکای خود نیز وام دریافت دارد. حال اگر شرکتی به این وسیله متوسل شود و وضع قانون مالیاتی هم چنان باشد که بتوان از این طریق مالیات کمتری را پرداخت نمود، این خود یک ترفند مالیاتی است که بر اثر آن بدون آن که قانونی نقض شده باشد مؤدی نفع مالیاتی برده است. در اینجا آنچه تفاوت می‌کند صورت ظاهر قضیه است. به این معنی که در واقع شرکاء بجای آن که وجوه پرداختی خود را به عنوان سرمایه قلمداد کنند، صورت قضیه را عوض کرده و نام وام بر آن می‌نهند. نتیجه استتار یک واقعیت با پوشش غیرواقعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

به‌منظور بهره‌جوئی مالیاتی است، بی آن که ظاهراً منع قانونی در میان باشد. البته تمامی بحث متوجه حالتی است که تناسب بین سرمایه و وام از روال معقول خارج شود و به اصطلاح سرمایه شرکت با اخذ وام‌های بالنسبه زیاد رقیق و اندک جلوه کند.

از جمله استفاده‌های مالیاتی که شرکت و شرکای آن از طریق این ترفند می‌توانند عاید خود گردانند، یکی تفاوت رفتار مالیاتی در مورد سود سهام و بهره وام است. بهره غالباً یک رقم هزینه قابل کسر شمرده می‌شود و شرکت می‌تواند بهره‌های پرداختی خود را از درآمد مشمول مالیات خویش کسر کند، حال آن که سود شرکت که به سرمایه تعلق می‌گیرد چنین حالتی را ندارد و کسر آن از درآمد مشمول مالیات بی مورد است. از سوی دیگر بهره یا سود سهام ممکن است به یک سهامدار یا شریک مقیم خارج پرداخت شود. در این حالت معمولاً قراردادهای مالیات مضاعف قائل به تفاوت می‌شوند. توضیح این که غالباً به هر دو پرداخت مذکور مالیات تکلیفی یا مالیات در منبع تعلق می‌گیرد که باید به کشور محل تحصیل درآمد پرداخت شود. این مالیات که باید توسط پرداخت کننده درآمد کسر و به دولت تأدیه شود، در مورد بهره و سود تقسیم شده شرکت نرخ‌های متفاوتی دارد. منظور این است که قراردادهای مالیات مضاعف معمولاً در مورد بهره نرخ مالیات تکلیفی کمتری بالنسبه به سود سهام قائل می‌شوند. این نیز مثال دیگری از استفاده مالیاتی است که ممکن است از این ترفند عاید اشخاص و شرکت‌ها شود.

واکنش قوانین مالیاتی کشورها نسبت به این موارد مختلف است. برخی از کشورها دارای قوانین خاصی در این زمینه نبوده اما مقرراتی دارند که میزان تأمین مالی مؤسسه از طریق وام را محدود می‌سازد. برخی دیگر در این موارد ممکن است بهره پرداختی به شرکاء یا شرکت‌های وابسته را تحت شرایطی بعنوان سود سهام تلقی نموده و همان رفتار را نسبت به آن قابل اعمال بدانند. در کشورهای دیگر ممکن است از برخی اصول رایج در تفسیر قوانین مالیاتی برای مقابله با این ترفند استفاده شود. از جمله این اصول یکی قاعده سوء استفاده از قانون است به این معنی که اگر عمل یا معامله‌ای تحت لوای قانون معینی مجاز شناخته شود و شخص یا شرکتی از این اجازه قانونی به قصد گریز از یک تکلیف قانونی دیگر استفاده کند، صورت ظاهر قانونی که وی به کار خود داده نادیده گرفته شده و قصد و نیت اصلی وی ملاک رفتار مالیاتی قرار می‌گیرد، چنان که در ترفند مورد بحث بر اساس همین قاعده ممکن است نیت واقعی مدیریت شرکت تقسیم سود شناخته شده و ظاهر بهره‌ای آن نادیده گرفته شود.

قاعده دیگر اصل معامله‌کنندگان مستقل است. وقتی شرکتی از شرکاء و وابستگان خود وام قابل توجهی گرفته و در ازاء آن بهره می‌پردازند، طرفین این بده و بستان به یکدیگر وابسته بوده و مستقل از هم نیستند. در این گونه موارد قاعده مذکور حکم می‌کند که کل داستان را از دید طرف‌های غیروابسته و مستقل از یکدیگر مورد وارسی قرار دهند. به عبارت دیگر بررسی شود که اگر شرکت با شرکاء و وابستگان خود طرف نبود و پای رابطه طرف‌های مستقل از یکدیگر در میان بود وضع به چه شکل درمی‌آمد. بر همین اساس نیز ممکن است مرجع مالیاتی به این نتیجه برسد که آنچه رد و بدل شده در حقیقت امر سرمایه است و سود سهام و نه وام و بهره.

برخی از کشورها هم دارای مقررات تفصیلی هستند که به طور خاص برای موارد سرمایه‌گذاری رقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

به‌تصویب رسیده است. از جمله در این موارد یک نسبت وام به سرمایه منظور می‌شود که اگر این نسبت از درصد معینی تجاوز کند میزان مازاد دارای ماهیت سرمایه شناخته شده و با بهره متعلق به آن هم مانند سود سهام رفتار می‌شود، که نتیجه معمولاً تعلق مالیات بیشتری است.

مقررات چند کشور

آلمان

در این کشور اگر شرکت از شرکاء یا سهامدارانی که بیش از ۲۵ درصد سرمایه شرکت را دارا هستند، وام بلندمدتی گرفته و در ازاء آن بهره بپردازد ممکن است این پرداخت به عنوان تقسیم استتار شدهٔ سود تلقی شود و آن در صورتی است که مبلغ وام از بهای سهام آنان متجاوز بوده و این تجاوز از درصد معینی بیشتر باشد. در این مورد سه حالت مختلف در نظر گرفته می‌شود:

۱. برای بهره قابل پرداخت درصد معینی نسبت به وام منظور نشده است. در این صورت اگر نرخ وام/سرمایه از ۰/۵ به ۱ تجاوز کند، مورد به عنوان تقسیم سود استتار شده تلقی می‌گردد و رفتار مالیاتی مربوط به تقسیم سود اعمال می‌گردد.

۲. اگر بهره قابل پرداخت بر اساس درصد معینی از وام پرداخت شود که مشابه وام‌های معمولی است، در این حالت نرخ وام/سرمایه برابر ۳ به ۱ منظور می‌شود و اگر نرخ مذکور از این نسبت تجاوز کند آنگاه مورد به عنوان تقسیم سود تلقی می‌گردد.

۳. حالت دیگر این است که شرکت آلمانی یک شرکت هلدینگ بوده و دست کم در دو شرکت وابسته دارای سهام باشد و قرارداد وام نیز بین شرکت و سهامداران مقیم خارج آن بر اساس نرخ بهره معینی منعقد شده باشد. در این صورت قانون دست را بازتر گذارده و سقف نرخ وام/سرمایهٔ ۹ به ۱ را منظور داشته است.

فرانسه

اگر وام از سهامدارانی گرفته شده‌باشد که یا بر حسب مقررات یا عملاً اداره شرکت را در دست دارند و یا این که مالک بیش از ۵۰ درصد سرمایه یا سهام حائز حق رأی شرکت هستند، بهره پرداختی به این اشخاص در صورتی به عنوان سود سهام تلقی خواهد شد که وام پرداختی آنان از ۱/۵ برابر سرمایه همان اشخاص تجاوز کند. به عبارت دیگر سقف نرخ وام/سرمایه در مورد این اشخاص ۱/۵ به ۱ است. ضمناً تعریف وام وسعت زیادی داشته و هر نوع بدهکاری شرکت به شرکاء را در بر می‌گیرد. اگر بهره به شرکت مادر پرداخت شود و شرکت مادر خود فرانسوی باشد، محدودیتی از این لحاظ نخواهد بود که البته این رفتار مورد اعتراض قرار گرفته و مغایر با مقررات اتحادیه اروپا در مورد عدم تبعیض در رفتار با شرکت‌های مقیم ممالک عضو شناخته شده است.

بلژیک

اگر وام را هر یک از مدیران یا سهامداران شرکتی به آن شرکت پرداخته باشند، در این صورت سقف مجاز نرخ وام/سرمایه ۱ به ۱ است و در صورت تجاوز از آن بهره پرداختی به عنوان سود سهام تلقی شده و رفتار مالیاتی مربوط به تقسیم سود اعمال می‌شود. ضمناً تا همین سقف هم نرخ بهره باید متناسب با نرخ رایج بازار باشد و تجاوز از آن مشمول عنوان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

سود سهام تلقی می‌شود. اما اگر وام‌دهنده بابت بهره دریافتی کلاً از مالیات معاف باشد، سقف فوق به ۷ به ۱ ارتقاء می‌یابد و تجاوز از این حد موجب شناسائی حالت تقسیم سود شناخته می‌شود.

آفریقای جنوبی

هرگاه شخصی که معمولاً مقیم خارج است یا از خارج اداره یا کنترل می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم کمک مالی به شخص وابسته به خود که مقیم آفریقای جنوبی است و اداره و کنترل آن نیز در همین کشور صورت می‌پذیرد، پرداخت کند و مرجع مالیاتی تشخیص دهد که میزان این کمک در مقایسه با سرمایه ثابت دریافت‌کننده کمک غیرمتعارف و زیاد است، در آن صورت هرگونه بهره یا هزینه یا عوض پرداختی از این بابت قابل قبول به هزینه نخواهد بود. البته از تشخیص ممیز مالیاتی می‌توان واخواهی و پژوهشخواهی نمود. همین ترتیب در موردی نیز جاری است که کمک مالی (به صورت وام و غیر آن) به شخص حقوقی مقیم آفریقای جنوبی پرداخت شده باشد که پرداخت‌کننده به طور مستقیم یا غیرمستقیم در آن ذینفع بوده و لااقل در ۲۵ درصد سرمایه یا سود سهام یا منافع آن ذیحق باشد و یا دست کم ۲۵ درصد حق رأی آن را صاحب باشد.

شرکت‌های صوری

گاهی در برخی از کشورها شرکت‌های صوری تأسیس می‌شوند که تنها حداقل شرایط لازم جهت سرمایه‌گذاری و سایر مسائل تشکیلاتی را رعایت می‌کنند و شرکتی به ثبت می‌رسانند که از کم‌ترین دارایی و امکانات مالی برخوردار است. اسامی مختلفی در مورد این گونه شرکت‌ها به کار می‌رود مانند شرکت کاغذی، شرکت صندوق نامه‌ها و نظایر آن. این شرکت‌ها در عین حال گاهی وسیله بسیاری معاملات و نقل و انتقال سود و غیره قرار می‌گیرند که در واقع ذینفع معامله خود شرکت نبوده و بلکه در پس پرده شرکت‌ها و معامله‌کنندگان اصلی دیگری قرار دارند که غالباً مقیم کشور دیگری هستند. این فعل و انفعالات همیشه ساده و مبتنی بر حسن نیت نبوده و گاهی موجب تضییع حقوق طرف‌های معامله می‌گردد زیرا در صورت بروز اختلاف با شرکتی روبرو می‌شوند که دار و ندار قانونی آن یک غاز و نیم بیشتر نیست. سوابق دعاوی مطروحه در مراجع قضائی و حکمیت برخی کشورها گواه بر این مطلب است.

وضع در ایران

برای پی بردن به وضعی که از این جهت در ایران جریان دارد، بهترین وسیله مراجعه به روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران است. کم‌تر شماره‌ای از این روزنامه را می‌توان یافت که حاکی از ثبت تعدادی شرکت با سرمایه‌های ناچیز نباشد. اغلب این شرکت‌ها هم سهامی خاص یا با مسئولیت محدود هستند. در ضمن بسیار بعید است که این شرکت‌ها نسخه بدل شرکت‌های کاغذی خارج باشند زیرا اولاً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

تعداد آنها بسیار زیاد است و تصور نمی‌رود این همه شرکت کاغذی در هر روز تأسیس شود که صورت ظاهری داشته و در واقع به مؤسسات دیگری در خارج یا داخل وابسته باشند. ثانیاً ایدهٔ تشکیل شرکت کاغذی و معاملات و فعل و انفعالاتی که این گونه شرکت‌ها در کشورهای دیگر انجام می‌دهند، فکر جاافتاده و شیوه متداولی در این کشور به شمار نمی‌رود.

بنابراین ظن غالب آن است که شرکت‌های کم سرمایه ایران از قماش آن دسته از شرکت‌هایی باشند که در واقع ضابطه سرمایه رقیق در مورد آنها صدق می‌کند. به عبارت دیگر این شرکت‌ها با فکر تأمین سرمایه از طریق وام یا دریافت‌های مشابه آن تشکیل می‌شوند. با فرض این که وضع در اکثر موارد از همین قرار باشد، ببینیم چه مسائلی را در رابطه با این موضوع می‌توان مورد بحث قرار داد.

الف. انطباق با قانون

در این بحث به هیچ وجه ایراد به قانونی بودن تشکیل شرکت با سرمایه اندک مطرح نیست زیرا منع قانونی در این خصوص وجود ندارد و تازه جای چنین بحثی هم در یک نشریه مالیاتی نیست و بلکه مراجع ثبت شرکت‌ها باید در این زمینه سخن بگویند. در کشورهای غربی نیز که بحث سرمایه‌گذاری رقیق مطرح است، مشکل انطباق با قانون وجود ندارد و اساساً سخن از این است که کسانی با استفاده از مجوز قانونی، یک ترفند مالیاتی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات کامل خود اجراء می‌نمایند.

ب. حقوق ذینفعان

همان گونه که می‌دانیم در شرکت‌های سهامی و با مسئولیت محدود، سهامداران و شرکاء فقط تا سقف سرمایه‌های خود مسئول بوده و زائد بر آن در قبال مطالبات و حقوق بستانکاران شرکت مسئولیتی ندارند مگر آن که بر اثر تقصیر یا تقلب آنان شرکت دچار ورشکستگی شده باشد. با این اوصاف حقوق اشخاص ثالث بر چنین شرکت‌های دارای سرمایه ناچیز همواره در مخاطره تضییع و اتلاف است که مطالبات مرجع مالیاتی نیز از این خطر به دور نمی‌باشد.

ج. استفاده‌های مالیاتی

این جنبه قضیه به طور خاص از نظر بحث حاضر حائز اهمیت باست. باید دید چه بهره‌جوئی مالیاتی از طریق سرمایه‌گذاری رقیق قابل تحقق است. در سایر کشورها همان مسأله وامگیری بجای سرمایه و بهره پرداختی در ازاء آن مطرح است که اگر این بده و بستان در ارتباط با شرکاء و مؤسسات وابسته صورت گیرد ممکن است نوعی ترفند مالیاتی به حساب آید و رفتار مالیاتی لازم به فرض تلقی بهره به عنوان سود سهام اعمال گردد. در ایران نیز امکان وامگیری برای جبران کسری سرمایه وجود دارد اما در مورد بهره باید بین گذشته و حال قائل به تمایز گردید به همین سبب بررسی خود را در مورد هر دوره جداگانه انجام می‌دهیم.

قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵

در این قانون فصل چهارم از باب اول (مواد ۱۲۳ تا ۱۲۷) به هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات اختصاص داده شده بود. هزینه‌های قابل قبول ضمن ماده ۱۲۴ به تفصیل بیان شده که یکی از آنها بهره وجوهی است که برای انجام عملیات مؤسسه وام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

گرفته شده باشد (فقره ۶ از بند ت). بنابراین اگر در زمان حکومت این قانون شرکتی از شرکای خود وام می‌گرفت و آن را برای عملیات شرکت به کار می‌انداخت و به وام‌دهندگان بهره می‌پرداخت، بر حسب این مجوز قانونی می‌توانست بهره پرداختی را به حساب هزینه گذارد و از درآمد مشمول مالیات خود کسر کند، حال آن که اگر به جای همین وام شرکای قرض‌دهنده سرمایه‌گذاری می‌کردند و در ازای آن از سود قابل تقسیم شرکت سهمی دریافت می‌داشتند، اساساً فکر به هزینه نهادن این گونه پرداخت شرکت قابل طرح نمی‌بود. به این ترتیب، و در صورت صحت استنباط فوق، یک ترفند مالیاتی قابل تصور می‌بود، یعنی استفاده از راه‌های کاملاً قانونی به منظور صورت سازی و مآلاً اجتناب از پرداخت مالیات.

ببینیم آیا استفاده دیگری هم برای شرکت یا شرکای وام‌دهنده از طریق ترفند فوق متصور بوده است یا خیر. چون بحث ما بیشتر به شرکت‌های سهامی یا با مسئولیت محدود مرتبط می‌شود و از طرف دیگر مسأله بهره مطرح است بنابراین باید بررسی خود را روی بند ۱ فقره ت ماده ۸۰ قانون سال ۴۵ از یک سو و نرخ‌های مذکور در ماده ۱۳۴ (در رابطه با بهره) از سوی دیگر متمرکز کنیم. ضمناً وام‌دهندگان شرکت علی‌القاعده باید جزء سهامداران با نام شرکت باشند. با توجه به نرخ مالیات بر سود پرداختی به صاحبان سهام با نام از یک سو و نرخ‌های مربوط به مالیات بهره از سوی دیگر بعید می‌نماید که شرکت یا شرکاء می‌توانستند از مسأله تفاوت نرخ (که در مورد شرکت‌های اروپائی اشاره شد) فایده چندانی ببرند. البته این بویژه به خاطر آن است که مقررات راجع به جمع درآمد هیچگاه نتوانست به درستی پیاده شود وگرنه این نتیجه‌گیری ممکن بود صحیح از آب درنیاید.

اما در ارتباط با سرمایه شرکت نکته دیگری نیز مطرح است و آن قرائن و ضرائب مالیاتی است. چنان که می‌دانیم در تشخیص علی‌الرأس مالیات از قرائن مالیاتی استفاده می‌شود که یکی از مهم‌ترین این قرائن سرمایه شرکت است و این قرینه در ضریب مربوط ضرب می‌شود که نتیجه درآمد مشمول مالیات به حساب می‌آید (به مواد ۱۲۸ و ۱۲۹ قانون سال ۴۵ رجوع شود). بنابراین اگر با وامگیری از شرکاء بجای سرمایه رقم سرمایه را کاهش دهیم، درآمد مشمول مالیات کم‌تری به دست خواهد آمد. اگر این استدلال در مجموع درست باشد، ترفند مورد بحث برای اجراکنندگان آن در شرایط تشخیص علی‌الرأس مفید فایده می‌بود و موجب تعلق مالیات کم‌تری می‌گردید.

مقررات فعلی

نظام مالیاتی جدید ایران بهره را به نسبت نامشروع بودن آن از شمار هزینه‌های قابل قبول حذف کرده‌است (به ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ رجوع شود). به این ترتیب فایده نخست بر ترفند مالیاتی مورد بحث ظاهراً منتفی شده است. ضمناً عامل سرمایه نیز دیگر در زمره قرائن مالیاتی ماده ۱۵۲ قانون جدید ذکر نشده است تا بحثی از این بابت به جای ماند.

نظرخواهی از خوانندگان

با وجود تغییر قانون از جهت حذف موارد فوق یک نکته قابل تعمق است و آن این که انبوه شرکت‌های کم‌سرمایه‌ای که هر روز از بین صفحات روزنامه رسمی سر به در می‌آورند چه می‌کنند و چه راهی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

می‌پیمایند؟ آیا همه آنها از سیستم بانکی برای جبران کمبود سرمایه خود وام می‌گیرند تا بتوانند با استفاده از بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه بانکی پرداختی را از درآمد مشمول مالیات خود کسر کنند؟ آیا همه آنها با همین سرمایه کم که گاهی در حد بهای خرید یک دست کت و شلوارِ نه چندان مرغوب پائین می‌آید، شروع به کار نموده و با همت و پشتکار کمبودها را جبران می‌کنند؟ آیا از شرکاء خود وام می‌گیرند اما این وام به صورت قرض‌الحسنه و یا گذشت از بهره است؟ آیا از غیر شرکاء وام می‌گیرند و وام‌دهنده از بهره صرفنظر می‌کند؟ و یا این که شرکت‌های مورد بحث به همان آسانی و سرعتی که تشکیل می‌شوند یکی پس از دیگری منحل می‌شوند؟

قبول هر یک از این فرض‌ها خوش باوری زیادی لازم دارد و جای آنها می‌تواند امکانات دیگری به ذهن متبادر شود، از جمله این که شرکت‌های مورد بحث مانند همه جای دنیا سرمایه رقیق خود را از همان طریق وامگیری از شرکاء تأمین می‌کنند و بهره هم می‌پردازند اما تحت عناوین و پوشش‌های دیگر که اگر چنین باشد به منزله ترفند در ترفند خواهد بود. چون اظهارنظر مطمئن در این باب نیاز به بررسی‌های میدانی بسیار دارد، بنابراین آن گروه از خوانندگان که صاحب تجربه و خبرت در این زمینه‌اند (اعم از مأموران مالیاتی و مشاوران مالیاتی) می‌توانند در این باب اظهارنظر نمایند.

نظام حقوقی و مقابله با ترفند مالیاتی

قانون مالیاتی ما مقررات تفصیلی پیرامون ترفندهای مالیاتی ندارد. موادی از فصل تشویقات و جرائم مالیاتی هم که عناوینی نظیر تسلیم صورت‌های خلاف حقیقت و استناد به صورت‌های خلاف حقیقت و امثال آن را به کار برده‌اند (نظیر مواد ۱۹۷ و ۲۰۱) حکمشان بیشتر متوجه مقوله دیگری است که اصطلاحاً گریز مالیاتی (Tax evasion) نامیده می‌شود و ربطی به آنچه ترفند قانونی مالیاتی نامیده می‌شود ندارد. کسی که به ترفند قانونی متوسل می‌شود رفتاری کاملاً منطبق با قانون دارد، نهایت این که قانون ممکن است همه مسائل را پیش‌بینی نکرده و علاوه بر این متضمن مفرّهایی باشد که مؤدی باهوش بتواند بر اساس قانون مالیات کم‌تری پرداخت کند، نهایت این که شکل کار وی با تمام قانونی بودن منطق با نیت واقعی وی نخواهدبود.

قانون مدنی

هر چند قانون مالیاتی توجهی به نکته فوق ننموده اما حقوق ایران بکلی غافل از مطلب نبوده است. از جمله قانون مدنی که جنبه قانون مادر را دارد ضمن ماده ۲۱۸ مقرر داشته است:

«هرگاه معلوم شود که معامله با قصد فرار از دین به طور صوری انجام شده آن معامله باطل است»

بدهی مالیاتی را هم می‌توان یک « دین » دانست و ظاهرسازی‌های قانونی به خاطر فرار از این دین را به حکم همین ماده عام قانون مدنی باطل تلقی نمود و نیت واقعی اطراف معامله را کشف و بر اساس آن رفتار نمود. نیت واقعی در مورد مسأله‌ای که موضوع بحث ما است همان سرمایه‌گذاری است و اگر شرکاء صورت ظاهر وام به آن می‌دهند، چنین صورتی را می‌توان نادیده گرفت و قرض را بر همان سرمایه‌گذاری نهاد. اما فایده عملی این کار وقتی ظاهر خواهد شد که حقایق و به‌اصطلاح «فَکت» های قضیه روشن گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

افشای اطلاعات مالی در آلمان

ترجمهٔ دکتر علی اکبر عرب مازار

مقاله زیر حاصل تحقیقات بخش اطلاعاتی نشریه فرانکفورتر آلگمانیه سایتونگ چاپ آلمان فدرال است. این پژوهش در مورد ۵۰۰ شرکت مهم آلمانی به‌عمل آمده و طی آن وضع این شرکت‌ها از لحاظ حسابداری مالیاتی و غیر مالیاتی مورد غور قرارگرفته‌است و بویژه به این نکته توجه شده است که شرکت‌ها در آلمان تا چه حد اطلاعات مربوط به وضع مالی خود را در اختیار عامه قرار می‌دهند.

جهت‌گیری بین‌المللی هنوز وجود ندارد

هنگامی که معدودی از شرکت‌های آلمانی نظیر شرکت سهامی دیملر بنز و شرکت سهامی دویچ تلکوم حساب‌های خود را که بر پایه مقررات بین‌المللی حسابداری (یعنی استانداردهای بین‌المللی حسابداری - اختصاراً ISA - و یا اصول متداول حسابداری - اختصاراً GAAP) تهیه شده بود منتشر ساختند تا به این ترتیب امکان یابند سهام خود را در بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی به معرض معامله بگذارند، این اقدام به عنوان آغاز جهت‌گیری بین‌المللی از سوی شرکت‌های آلمانی مورد استقبال قرار گرفت. اما پیش‌بینی‌هایی که در مورد دنباله‌روی فزاینده از این اقدام به عمل می‌آمد، هنوز جامه عمل به خود نپوشیده است. از ۵۰۰ شرکت سطح بالای آلمان که نام آنها در فهرست مربوطه امسال درج شده‌است، حتی ۲۰ شرکت هم حساب‌های خود را طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ISA) یا اصول متداول حسابداری (GAAP) آمریکا منتشر نمی‌کنند. علاوه بر این، به رغم آن که آلمان خود از کشورهای مؤسس کمیته استاندارد بین‌المللی حسابداری - اختصاراً IASC - مستقر در لندن بوده است، هنوز ترجمه رسمی ISA به زبان آلمانی وجود ندارد. در واقع التزام به روش‌های حسابداری بین‌المللی به جای خود، که حتی از بین شرکت‌های آلمانی که قانوناً موظف به انتشار حساب‌های خود هستند تنها ۱۰ الی ۲۰ درصد آنها به این وظیفه عمل می‌کنند. بر خلاف آمریکا و انگلستان سهام فقط ۳ تا ۴ درصد از مجموع شرکت‌های آلمانی در بورس معامله می‌شود. سایر شرکت‌ها، بویژه آنهایی که کوچک‌تر هستند، فایده‌ای در انتشار حساب‌های خود نمی‌بینند.

علاوه بر این تعداد کثیری از شرکت‌هایی که اقدام به انتشار حساب‌های خود می‌نمایند، ظاهراً شفافیت را به عنوان اولویت مهمی برای خود تلقی نمی‌کنند. اجلاسی که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

در دسامبر ۱۹۹۶ در مورد حسابداری شرکت‌ها در آلمان تشکیل شد، اعلام داشت که حساب‌های شرکت‌های آلمانی غالباً منطبق با روح قانون تجارت آلمان نمی‌باشد، زیرا این حساب‌ها تصویر درست و روشنی از وضعیت مالی شرکت‌ها به دست نمی‌دهد. فرضاً امکانات گسترده‌ای که از جهت انتقال به هزینه و همچنین در زمینه ذخیره‌های مخفی معاف از مالیات وجود دارد، که هر دو مورد جهت مقاصد مالیاتی مورد محاسبه قرار می‌گیرند، مخل به هدف شفاف‌سازی حساب‌های شرکت‌ها بوده و به آنها امکان می‌دهد بحران‌های مالی و عدم توازن حساب‌های خود را مستور دارند.

همچنین قانون تجارت آلمان اجازه می‌دهد که گروه شرکت‌ها حساب‌های خود را به نحوی متفاوت از حساب‌های انفرادی شرکت‌ها تهیه کنند. این تا حدودی ناشی از این واقعیت است که تعلق مالیات بر پایه سود مذکور در حساب‌های فردی شرکت‌ها صورت می‌پذیرد. فرضاً موارد انتقال به هزینه و مخارج اولیه جهت شروع به کار مؤسسات را می‌توان به نحو متفاوتی در حساب‌های گروه شرکت‌ها محاسبه نمود. به این ترتیب غالباً در حساب گروه شرکت‌ها سود بیشتری در مقایسه با حساب‌های فردی هر شرکت منظور می‌شود.

هر چند بین مدیران سطح بالای آلمان توافق نظر گسترده‌ای در این باب وجود دارد که شرکت‌های آلمانی اگر بخواهند به جذب سرمایه از خارج امیدوار باشند، نخواهند توانست در برابر فشار بین‌المللی جهت انطباق با IAS مقاومت نشان دهند، با این حال اکثر مدیران و حسابداران شرکت‌ها در آلمان سخت به مقررات حسابداری محتاطانه آلمان پای‌بندند. آنان استدلال می‌کنند که تکیه این سیستم بر منافع بلندمدت سهامداران می‌باشد، زیرا به نیازهای بلندمدت سرمایه‌ای شرکت‌ها توجه دارد. حال آن که روش‌های بین‌المللی حسابداری بیش از حد روی برنامه‌ریزی‌های استراتژیک کوتاه‌مدت و تقسیم سود تکیه دارند. در مقابل طرفداران IAS می‌گویند قوانین آلمان در زمینه انتشار حساب‌های شرکت‌ها بیشتر با هدف حفظ مبنای دارائی‌ها طراحی شده و کمتر به نیازهای مربوط به سرمایه‌گذاران توجه دارد.

سوابق تاریخی و حقوقی فرهنگ حسابداری در آلمان

نخستین قانون در باب استانداردهای حسابداری در آلمان در سال ۱۸۷۴ به تصویب رسید. در این قانون دوران پروس گفته می‌شد اگر بازرگانی شخصاً و لااقل سالی یک بار نسبت به اعلام ترازنامه خود اقدام نکرده باشد به موجب قانون ورشکستگی قابل مجازات خواهد بود. قوانین بعدی و از جمله قانون تجارت سال ۱۸۹۷ هر بازرگانی را مکلف می‌ساخت که همواره معاملات تجاری و وضع مالی خود را طبق اصول دفترداری منظم ثبت نماید. در قانون دیگری که طی آن سعی شده است رهنمودهایی در مورد حسابداری ارائه گردد عبارت امیدوارکننده‌ای به این شرح مشاهده می‌شود: « با در نظر گرفتن اصول حسابداری منظم ».

اما از آنجا که این اصول هیچگاه از نظر قانونی توصیف نشده‌اند، دامنه انتخاب وسیعی در زمینه حسابداری امکان وجود پیدا کرده است. زمانی که در سال‌های دهه بیست ارتباط حسابداری با رسیدگی مالیاتی جنبه قانونی به خود گرفت، هدف آگاهی عمومی که قبلاً بر آن تکیه می‌شد، ناگزیر جای خود را به هدف سعی در به حداقل رسانیدن مالیات داد.

شرکت‌های سهامی در آمریکا و انگلستان با سرعت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

بیشتری توسعه یافتند. علاوه بر این درصد بیشتری از مردم سهامدار شرکت‌ها در آمریکا (۲۱/۱ درصد) و انگلستان (۱۷/۵ درصد) می‌باشند تا در آلمان (۵/۴ درصد).

حرفه حسابداری در انگلستان از سال ۱۸۷۰ و در آمریکا از سال ۱۸۸۷ وجود داشته، حال آن که این حرفه نخستین بار در سال ۱۹۳۲ در آلمان پدید آمد و آن هم به عنوان واکنشی در قبال سقوط سال ۱۹۲۹ وال استریت بود. در آمریکا سقوط مذکور سبب پیدایش کمیسیون اوراق بهادار و بورس (اختصاراً SEC) گردید و این کمیسیون از حسابداران خواست که اصول متداول حسابداری (اختصاراً GAAP) را تدوین کنند. بسیاری از کشورهای پیشرفته صنعتی غرب نیز از آن زمان استانداردهای مشابهی را در زمینه حسابداری به وجود آورده‌اند. هر چند اغلب این استانداردها به صورت قانون درنیامده‌اند، اما مراعات آنها معمولاً شرط لازم برای معامله در بورس اوراق بهادار کشورها به شمار می‌رود. آلمان در حال حاضر یکی از معدود کشورهای صنعتی است که نه کمیسیونی از این گونه برای خود دارد و نه مؤسسه دیگری را دارد که در مقام سروسامان دادن به امر انتشار استانداردهای حسابداری برای شرکت‌ها باشد. گذشته از این، علاوه بر نگاهداری حساب بر اساس روش موردنظر قانون تجارت که جنبه الزامی دارد، چند انتخاب محاسباتی دیگر، از جمله IAS ، GAAP و یا عناصری از این دو، وجود دارد که شرکت‌های آلمانی ممکن است نسبت به نگاهداری حساب بر این مبانی نیز به طور جداگانه اقدام نمایند.

آیا حسابدار آلمانی مدافع عامه است؟

با توجه به این اوضاع و احوال انسان توقع دارد که اصلاح قانونی در این زمینه به نحو مثبتی مورد استقبال واقع شود. اما انجمن حسابداران آلمان (اختصاراً IdW) زمانی که دولت وضع قانونی را در این خصوص مطرح ساخت، قویاً به خرده‌گیری از آن پرداخت و در اواخر سال ۱۹۹۷ هشدار داد که دستکاری در روش محتاطانه حسابداری آلمان عواقب و خطرات غیرقابل پیش‌بینی به دنبال خواهد داشت. این قانون در واقع به منظور کمک به شرکت‌هایی تدوین شده که بخواهند در بورس‌های اوراق بهادار خارج نسبت به معامله سهام خود اقدام کنند و یا این که یک شرکت مادر (Holding Company) خارجی داشته باشند. تاکنون هر شرکتی قصد نشر حساب‌های خود بر اساس روش IAS یا GAAP را داشته ناگزیر بوده است این طرق حسابداری را به صورت جداگانه و علاوه بر طریقه مورد نظر قانون تجارت عملی سازد. شرکت‌ها معترض بودند که این ارائه اطلاعات اضافی به خاطر هزینه و وقت بیشتر آنها را از کاربرد استانداردهای بین‌المللی باز می‌دارد. قانون جدید اجازه خواهد داد که شرکت‌ها حساب‌های خود را بر اساس GAAP یا IAS ارائه دهند.

از آنجا که قانون جدید صریحاً به هفتمین رهنمود جامعه اروپا (7th EC Directive) استناد می‌نماید و این رهنمود مستلزم ارزیابی دارائی‌ها بر حسب ارزش تاریخی آنها می‌باشد، لذا انجمن حسابداران آلمان (IdW) می‌گوید به این خاطر شرکت‌ها مواجه با معضلی خواهند شد و آن این که روش‌های بین‌المللی حسابداری عمدتاً ارزش جاری بازار را برای دارائی‌ها منظور می‌دارند و لذا هیچ حسابدار آلمانی نمی‌تواند حساب‌هایی را که بر اساس این روش‌ها محاسبه شده تأیید کند. از طرفی IdW هشدار داد که کوشش نشود اتحادیه اروپا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

را بر آن دارند که یک مصوبه جدید حاکی از قائل شدن استثناء به رهنمود شماره ۷ مذکور به خاطر رفع این معضل بیافزاید، زیرا به نظر این انجمن چنین حرکتی به معنی خواندن فاتحه اصل حسابداری محتاطانه آلمان و رابطه حساب‌های شرکت‌ها با امر محاسبه مالیات خواهدبود. با وجود این انتقادات، قانون موردبحث کنار نهاده نشده و باید منتظر بود و دید آیا وعده دولت در این باب که این قانون در سال ۱۹۹۸ قدرت اجرائی خواهد یافت، محقق خواهد شد یا خیر.

آیا در جائی که اصلاح حسابداری ناکام مانده اصلاح مالیاتی می‌تواند موفق باشد؟

تا این اواخر شرکت‌های آلمانی می‌توانستند حساب‌های مالی خود را بر پایه استانداردهای بین‌المللی حسابداری (یعنی IAS یا GAAP) منتشر کنند، مضافاً مکلف بودند که این کار را بر اساس روش حسابداری آلمانی که بسیار متفاوت بود نیز انجام دهند، بی آن که از دخالت مأموران مالیاتی بیمی داشته باشند. اما اگر کمیسیون فدرال مأمور اصلاح مالیاتی به کار خود ادامه دهد، این جریان ممکن است به همین زودی در سال ۱۹۹۸ وارونه شود. کمیسیون مذکور به این نتیجه رسیده است که سیستم حسابداری کنونی وضعیت مالی واقعی شرکت‌ها را منعکس نمی‌کند و لذا پایه مناسبی را برای محاسبه مالیات به دست نمی‌دهد. کمیسیون در صدد است چندین دگرگونی را در این زمینه پدید آورد که همه آنها در جهت قبول استانداردهای متداول بین‌المللی حسابداری سیر می‌کنند، از جمله این که:

- ارزیابی دارائی‌های سرمایه‌ای و یا دست کم بخشی از آن بر اساس ارزش فروش روز آنها صورت گیرد. سیستم کنونی به شرکت‌ها اجازه می‌دهد که دارائی‌های سرمایه‌ای به ارزش خرید میلیون‌ها مارک را به هزینه نهاده و دارائی را به بهای ۱ مارک در دفتر باقی گذارند.
- ارزیابی موجودی مواد خام بر اساس بهای متوسط خرید آنها صورت پذیرد. در حال حاضر این ارزیابی بر پایه قیمت خرید قدیمی‌ترین موجودی‌ها انجام می‌گیرد و در نتیجه بهای موجودی را به میزان قابل توجهی تنزل می‌دهد.
- به هزینه نهادن ارزش دارائی‌ها در هر سال با توجه به میزان کاهش ارزش متوسط آنها صورت گیرد. تاکنون قاعده بر این بوده است که ۳۰ درصد ارزش دارائی را در همان سال اول خرید به هزینه گذارند.

در ارتباط با قانون پیشنهادی یاد شده باید دید گروه‌های ذینفوذ مختلف قبل از تصویب آن تا چه حد موفق به کمرنگ کردن مقررات آن خواهند شد.

چه استانداردهایی؟

ضرورت التزام به استانداردهای اتحادیه اروپا موضوع را باز هم بغرنج‌تر می‌سازد. اتحادیه اروپا سعی در تدوین یک رشته مقررات حسابداری دارد که بر پایه استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) تنظیم شود و در سطح جهان و از جمله در آمریکا پذیرفته شود و این اقدام شرط قبول به بورس‌های اوراق بهادار شناخته شود. به این دلیل اتحادیه توصیه می‌کند که از پذیرش اصول متداول حسابداری (GAAP) خودداری شود.

از نظر مدیران بازرگانی آلمان استانداردهای حسابداری آمریکا کمتر جاذبه دارد. زیرا آلمان مشارکتی در جریان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

تصمیم‌گیری‌های مربوط به آن ندارد. وارنر سایفرت مدیر ارشد شرکتی که در فرانکفورت گردانـنده بـورس است، یعنی شرکت سهامی دویچ بورس، معتقد است که به وجود اسـتانداردهـای حسـابداری مـقبول بـین‌المـللی کـه سرمایه‌گذاران بتوانند آن را جـدی تـلقی کـنند، احـتیاج هست. وی از مزایای IAS کـه مـورد تـوجه بـروکسل و بازارهای عمده سرمایه است تمجید مـی‌کند و آن را بـر GAAP سفسطه‌آمیز ترجیح می‌دهد.

انتشار حساب‌ها برای چه کسانی است؟

همان گونه که دیـدیم اسـتفاده کـنندگان از حسـاب‌های منتشره در آلمان نسبت بـه سـایر کشـورها از مـوقعیت ضعیف‌تری بر خـوردارنـد. در کشـورهایی کـه IAS یـا GAAP رواج دارد، هدف از انتشار حساب‌ها آن است که اطلاعات مؤثر در تصمیم‌گیری خواننده را در اخـتیار وی قرار دهند. در آلمـان وجـود اخـتیار انـتخاب روش‌هـای مختلف حسـابداری، مـقایسه حسـاب‌های شـرکت‌ها را بسیار دشوار می‌سازد. علاوه بر این از آنجا که در صورت استفاده از انواع مختلف روش‌هـای حسـابداری مـمکن است وضع مالی شرکت بدتر از آن که هست جـلوه کـند، سرمایه‌گذاران بین‌المللی که به این شیوه‌ها خو نگرفته‌اند، غالباً از اقدام به سرمایه گـذاری در شـرکت‌های آلمـانی منصرف می‌شوند.

بخش جدید بورس اوراق بهادار یعنی بازار جدید کـه در مـارس ۱۹۹۷ افـتتاح شـد و مـختص انـتشار سـهام شرکت‌های کوچک و مـتوسط است، سـهم مـثبتی را در تـعدیل ایـن مشکـل ایـفاء نـموده است و آن ایـن کـه شرکت‌های متقاضی مـعامله سـهام خـود در بـورس را موظف کرده است که حساب‌های خود را علاوه بـر روش مورد نظر قانون تـجارت بـر اسـاس IAS نـیز تسـلیم نمایند.

از جهت داخلی به سبب بیمی که از عدم تکـافوی وجـوه بازنشستگی دولتی در میان است، مردم آلمان بـه طـور روزافزونی متوجه جایگزینی بخش خصوصی هسـتند تـا نسبت به تأمین زندگی آنها در ایام پیری اقدام نماید. اگر شرکت‌های آلمانی بخواهـند سـهام خـود را بـه عـنوان جایگزینی مطمئن برای قـراردادهـای بـیمه عـمر، و یـا پشتیبانی قابل قبول برای آن، ارائـه دهـند آنگـاه نـاچار خواهند بود در مورد استراتژی نشـر کـمترین اطـلاعات پیرامون حساب‌های خود تجدیدنظر کنند.

انتشار حساب‌ها: چه کسی چه اطلاعاتی را افشاء می‌کند؟

چهارمین رهنمود جامعه اروپا در مورد قـانون شـرکت‌ها (ژوئیه ۱۹۷۸) اساس مقررات کنونی آلمان درباره انتشار حساب‌ها را پایه گذاری نمود. این رهـنمود در آلمـان بـه صورت قانونی درآمد که از اول ژانویه ۱۹۸۷ لازم‌الاجراء گردید. تا آن زمان فقط شرکت‌های سهامی عام ملزم به انتشار حساب‌های خود بودند. اما قانون جدید این الزام را گسترش داد و آن را شامل شـرکت‌های بـا مسـئولیت مـحدود و شـرکت‌های مـختلط سـهامی دارای سـرمایه سهامی نیز نمود. این قانون ساختار و محتوای ترازنامه و حساب درآمد و هزینه و یادداشت‌های راجع به روش‌های حسابداری به کار رفته شـرکت‌ها را مـعین نـموده است. قانون مذکور همچنین مقررات حاکم بر انتشار حساب‌ها و مندرجات گزارش‌های مالی شرکت‌ها را نیز در بر دارد.

قوانین آلمان در زمینه انتشار حساب‌ها، بین شرکت‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

کوچک، متوسط و بزرگ قائل به تفاوت شده و قواعد مختلفی را در باب انتشار حساب‌های هر یک از این گروه‌ها مقرر داشته است. قانون جدید در نیمه‌های سال ۱۹۹۴ تعاریف مربوط به این طبقات را انعطاف بیشتری بخشید که این کار در جهت حفظ منافع استراتژیک شرکت‌های متوسط بود. در حال حاضر شرکت کوچک آن است که دارائی‌هایی به ارزش تا ۵/۳۱ میلیون مارک داشته باشد (که قبلاً این رقم ۳/۹ میلیون مارک بود). فروش آن نیز حداکثر باید تا ۱۰/۶۲ میلیون مارک باشد (که این رقم نیز قبلاً تا ۸ میلیون مارک بود). تعداد کارکنان شرکت‌های کوچک نیز باید حداکثر ۵۰ نفر باشد. شرکت متوسط آن است که دارایی‌هایی حداکثر به ارزش ۲۱/۲۴ میلیون مارک داشته‌باشد (رقم قبلی ۱۵/۵ میلیون مارک بود). فروش شرکت باید حداکثر ۴۲/۴۸ میلیون مارک باشد (که قبلاً ۳۲ میلیون مارک بود) و کارکنان آن نیز باید حداکثر ۵۰۰ نفر باشند (که قبلاً ۲۵۰ نفر بود). کلیه شرکت‌هایی که ارزش دارائی‌ها، میزان فروش و شمار کارکنان آنها از نصاب مربوط به شرکت‌های متوسط تجاوز کند، شرکت بزرگ به حساب می‌آیند. هر شرکتی برای آن که بتواند جزء یکی از طبقات سه گانه فوق به شمار آید باید دست کم دو ضابطه از ضوابط سه گانه فوق را دارا باشد.

مقررات راجع به شرکت‌های کوچک از همه انعطاف‌پذیرتر است. این شرکت‌ها نیازی به آن ندارند که حساب‌هایشان مورد رسیدگی حسابداران دولتی قرار گیرد و فقط موظف‌اند که ترازنامه خود را همراه ضمیمه‌ای کوتاه منتشر نمایند. این اطلاعات باید ظرف ۱۲ ماه از پایان سال مالی نزد اداره ثبت تجاری تودیع شود و از آن طریق در اختیار عامه قرار گیرد. هر چند که این شرکت‌ها موظف به انتشار حساب‌های خود در روزنامه رسمی وزارت دادگستری نیستند، اما باید یک آگهی در روزنامه مذکور به چاپ رسانیده به همگان اطلاع دهند که اطلاعات مورد بحث را از کجا می‌توانند به دست آورند.

شرکت‌های متوسط و بزرگ فرصت کمتری برای نشر حساب‌های خود دارند و اطلاعات بیشتری را هم بالنسبه به شرکت‌های کوچک باید منتشر سازند. این شرکت‌ها موظف‌اند ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به طور کامل و همراه با توضیحات ضمیمه‌ای منتشر نموده و اطلاع دهند که نتایج مندرج در صورت‌های مذکور چگونه محاسبه شده است. آنها همچنین مکلف‌اند گزارشی در مورد وضع شرکت تهیه نموده و در آن فهرست مشارکت‌های بیش از ۲۰ درصد را ارائه نمایند. شرکت‌های متوسط و بزرگ هر دو مدت ۹ ماه از انقضاء سال مالی فرصت دارند که حساب‌های خود را توسط حسابداران عمومی (Public Accountants) مورد حسابرسی قرار داده و این حساب‌ها را نزد محکمه ثبت تجارتی تودیع نمایند. اما این فقط شرکت‌های بزرگ هستند که باید اطلاعات مربوط به خود را در روزنامه وزارت دادگستری منتشر سازند. شرکت‌های متوسط تنها باید یک آگهی در همان روزنامه به چاپ رسانیده و اطلاع دهند که اطلاعات مربوط به آنها در کدام پرونده محکمه ثبت تجارتی بایگانی شده است.

رهنمود شماره ۷ جامعه اروپا: تهیه حساب‌های تلفیقی

مسأله انتشار نتایج مالی گروه شرکت‌ها ابتدا به موجب قانون شرکت‌های سال ۱۹۶۵ مطرح شد. این قانون کلیه شرکت‌های سهامی عام را موظف نمود که اطلاعات راجع به شرکت مادر (یعنی خود شرکت سهامی عام AG) و سایر شرکت‌های عضو گروه را به صورت تلفیقی منتشر نمایند. در واکنش به تصویب هفتمین رهنمود جامعه اروپا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

پیرامون قانون شرکت‌ها (در سال ۱۹۸۳) که از اول ژانویه ۱۹۹۰ در آلمان به صورت قانون درآمد، دامنه قانون شرکت‌های فوق‌الذکر آلمان گسترش یافت.

قانون جدید الزام به انتشار حساب‌ها را توسعه داده و آن را شامل شرکت‌های با مسئولیت محدود (GmbHs) و شرکت‌های مختلط سهامی (KGaAS) دارای سرمایه سهامی نیز نموده است. در حال حاضر این شرکت‌ها باید ترازنامه و حساب درآمد و هزینه (سود و زیان) تلفیقی تهیه نموده و طی یادداشت ضمیمه آن روشن سازند که از چه روش حسابداری برای رسیدن به نتایج گروه شرکت‌های مذکور استفاده نموده‌اند. تقسیم‌بندی اندازه‌ای شرکت‌ها در ارتباط با این که چه شرکت‌هایی چه اطلاعاتی را باید افشاء نمایند، شامل حال حساب‌های گروه شرکت‌ها نیز می‌شود. به این ترتیب شرکت‌های کوچک باید ترازنامه گروه شرکت‌های خود همراه با پیوستی که از آن یاد کردیم نزد اداره ثبت تجارتی تودیع کنند و حساب‌های آنها نیازی به حسابرسی ندارد. از سوی دیگر شرکت‌های بزرگ باید اطلاعات و سایر حساب‌های گروهی را در روزنامه وزارت دادگستری منتشر نمایند.

شبکه درهم تنیده: شرکت‌های فرعی و مشارکت‌ها

شرکت‌های آلمانی علاوه بر حساب‌های مالی باید فهرستی از کلیه مشارکت‌های بیش از ۲۰ درصد خود را برای ارائه به ثبت تجارتی آماده سازند. این الزام در بند ۲۸۵ ماده ۱۱ قانون تجارت آمده است. این فهرست باید در ضمیمه گزارش سالانه شرکت‌ها درج شود و به دقت روشن گردد که نتایج عملیات مربوط به کدام شرکت‌ها در حساب‌های تلفیقی منظور شده و کدام شرکت‌ها چنین نبوده‌اند. هر مورد باید متضمن نام و محل شرکت، میزان مشارکت و همچنین اطلاعات راجع به سرمایه سهامی و نتایج مالی شرکت مربوط باشد. بند ۲۸۷ قانون تجارت اجازه می‌دهد که شرکت‌ها این فهرست را در گزارش سالانه خود محدود به مشارکت‌های عمده خود نمایند، لکن در عین حال باید فهرست کامل این موارد را نزد اداره ثبت شرکت‌ها تودیع کنند. این اطلاعات و حساب‌های شرکت‌ها در اختیار عموم قرار دارد، مگر این که شرکتی بخواهد قانون را نادیده بگیرد.

مشارکت‌های شرکت‌های آلمانی غالباً از رشته‌ای به رشته دیگر سرایت می‌کند، به نحوی که بسیاری از شرکت‌های عمده کشور بر بازیگران بزرگ سایر صنایع نفوذ قابل توجهی را اعمال می‌کنند. فی‌المثل بانک‌های درجه اول آلمان در شرکت‌های صنعتی بزرگ سهم زیادی دارند به گونه‌ای که منافع تجاری و از همه مهمتر نفوذ آنها از حیطه کار بانکی بسیار فراتر رفته است. نمونه بارز آن سهم ۲۵ درصدی دویچ بانک در بزرگترین شرکت آلمانی یعنی دیملر بنز است. این نفوذ غالباً به خاطر حضور یک یا چند نماینده بانک در هیأت نظارت شرکت‌ها و وجود سیستم «بانک خودی » در آلمان تشدید می‌شود. به موجب سیستم اخیر هر شرکتی یکی از بانک‌های عمده و فراگیر را برگزیده و عملیات بانکی خود را به طور کامل از طریق آن انجام می‌دهد.

اجرائی بودن الزامات فوق

از بین شرکت‌هایی که ملزم به انتشار نتایج مالی خود هستند تنها حدود ۱۰ تا ۲۰ درصد آنها به این تکلیف عمل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

می‌کنند. بقیه شرکت‌ها که اغلب جزء گروه کوچک و متوسط هستند، از این واقعیت بهره می‌گیرند که قوانین آلمان در زمینه افشاء اطلاعات مالی با حدت اجرا نمی‌شود. شرکت‌هایی که می‌خواهند از کنار قانون بگذرند دو راه پیش پای خود دارند. یکی این است که وضعیت قانونی خود را تغییر داده به صورت شرکتی درآیند که در حال حاضر مشمول مقررات راجع به نشر اطلاعات مالی نیست، نظیر شرکت مختلط سهامی که در آن، بخش با مسئولیت محدود شرکت نقش شریک اصلی را داشته باشد (اختصاراً Gmbh & Co. K. G.) و یا به جای این کار قانون را نادیده گرفته و جریان را به بخت خود موکول کنند.

مخاطره عدم افشاء حساب شرکت‌ها آنقدرها هم که ممکن است تصور شود بزرگ نیست. نه آئین رسیدگی خودکاری وجود دارد که بر اساس آن بتوان تعیین کرد کدام شرکت از وظیفه انتشار حساب‌های خود عدول کرده است و نه این که آئین اقامه دعوای خودکاری در این زمینه موجود است. دادگاه تجاری آلمان تنها در صورتی وارد رسیدگی به این جریان می‌شود که دعوایی رسماً در محضر آن اقامه شود. برای آن که چنین جریانی مشکل‌تر شود، تنها سهامداران، طلبکاران و شورای کار شرکت‌ها می‌توانند چنین دعوایی را اقامه کنند، که این مدعیان نیز همواره از طرق دیگر به اطلاعات مالی شرکت دسترسی دارند. حتی اگر با همه این شرایط شکایتی هم به طرفیت شرکت مطرح شود، مجازات آن حداکثر ۱۰۰۰۰ مارک جریمه نقدی است.

کیفر عمده دیگر برای عدم پای‌بندی به وظیفه انتشار اطلاعات هم چندان وحشتناک نیست. شرکت‌هایی که ملزم به اعلام اطلاعات مالی خود نزد دادگاه ثبت تجارتی هستند ولی طی سه سال متوالی از این کار خودداری می‌کنند، مجازاتشان این است که نامشان از دفتر ثبت تجارتی حذف می‌شود. تازه این هم فقط در صورتی امکان دارد که شرکت فاقد سرمایه یا دارائی باشد. بنابراین شرکت برای آن که از حذف نام خود در دفتر ثبت تجارتی جلوگیری کند نیازی به اعلام اطلاعات مالی خود ندارد و بلکه کافی است که فقط صورتحساب بانکی خود را ارائه نماید.

انواع شرکت در آلمان

طبقه‌بندی شرکت‌های آلمانی دقیقاً به موجب قانون تعریف شده است. برای هر یک از این انواع معیارهایی تعریف شده که راجع به میزان سرمایه، نوع مسئولیت، افشاء اطلاعات مالی و ساختار مدیریت آنها می‌باشد.

شرکت‌های دارای سهام (Stock Corporations)

شرکت‌های شخصیت حقوقی یافته آلمان با سرمایه به صورت سهام به عنوان اشخاص حقوقی‌ای معرفی شده‌اند که مسئولیت سهامداران آنها محدود به مشارکت مالی ایشان در شرکت بوده و شامل دارائی‌های شخصی آنان نمی‌گردد. این نوع شرکت‌ها ممکن است به یکی از صورت‌های زیرین تشکیل شوند:

AG (مشابه شرکت سهامی عام)

AG یک شرکت سهامی است که در آن مسئولیت سهامداران محدود به سرمایه سهامی ایشان در شرکت می‌باشد. چنین شرکتی لااقل باید دارای یک سهامدار و دست کم ۱۰۰۰۰۰ مارک سرمایه سهامی باشد. سرمایه به سهام تقسیم می‌شود و ارزش هر سهم آن نباید از ۵

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

مارک کمتر باشد. سهام شرکت‌های مذکور قابل فروش در بورس اوراق بهادار است، ولی همه شرکت‌های مورد بحث سهامشان در بورس معامله نمی‌شود. بسیاری از AG ها وابسته به یک شرکت مادر هستند، حال آن که سایر آنها شرکت‌هایی هستند که از صور دیگر به قالب AG درآمده‌اند تا اولین گام را در راه عام‌شدن بردارند. این شکل قانونی برای شرکت‌های بزرگ که نیاز به جذب سرمایه دارند بسیار مناسب است، اما همراه آن الزاماتی در زمینه افشاء میزان مشارکت‌ها و نتایج مالی نیز بر عهده دارند. در حال حاضر بیش از ۷۰۰۰ شرکت AG در آلمان وجود دارند که این رقم شامل شرکت‌های کاملاً متعلق به شرکت‌های دیگر نیز می‌باشد.

هیأت مدیره یا اجرائی شرکت (Executive or Management Board) از مقامات اجرائی آن تشکیل شده و مسئولیت اداره کارهای روزمره شرکت را بر عهده دارد. اعضاء هیأت مدیره از سوی یک هیأت نظارت (Supervisory Board) منصوب می‌شوند که شبیه هیأت‌های غیراجرائی در آمریکا و انگلستان می‌باشد. در هیأت نظارت قانوناً باید نمایندگان کارکنان نیز شرکت داشته باشند که از سوی نیروی کار شرکت انتخاب می‌شوند. این اشخاص ممکن است از بین کارکنان شرکت یا نمایندگان اتحادیه‌های کارگری انتخاب شوند. حضور این نمایندگان در هیأت نظارت کارکنان را قادر می‌سازد که در عملیات شرکت مستقیماً اعمال نفوذ نمایند و این بویژه در مورد شرکت‌هایی است که بیش از ۲۰۰۰ نفر نیروی کار دارند. در این گونه شرکت‌ها اعضاء هیأت باید به تعداد مساوی از نمایندگان سرمایه و کار انتخاب شوند. باقی اعضاء هیأت نظارت، مشتمل بر رئیس هیأت، از سوی سهامداران انتخاب می‌شوند. این اعضاء غالباً از بین مدیران سطح بالای اجرائی سابق شرکت، مدیران اجرائی سایر شرکت‌ها و بانک‌های مهم برگزیده می‌شوند. سهامداران نیز خود نقش مستقیمی را در این گونه شرکت‌ها ایفاء می‌کنند. آنها در مجامع سالانه نظر خود را در باب سود سهام پیشنهادی هیأت مدیره و سایر جنبه‌های مربوط به عملیات و سیاست شرکت ابراز می‌دارند.

KGaA (۱)

این شرکت عناصری از شرکت سهامی و مشارکت‌های عادی را در بر دارد و شرکتی است دارای مسئولیت محدود که سهامش ممکن است در معرض معاملات عمومی قرار گیرد. مسئولیت سهامداران شرکت محدود به سرمایه گذاری مالی آنها در شرکت است، با این حال لااقل یکی از شرکاء در قبال بدهی‌های شرکت دارای مسئولیت نامحدود می‌باشد. این شرکت نیز باید لااقل دارای ۱۰۰۰۰۰ مارک سرمایه سهامی باشد. شرکت از طرفی در حاکمیت سهامداران است که نمایندگان آنها در مجامع سالانه حضور می‌یابند و از طرف دیگر تحت اداره هیأت‌های مدیره و نظارت می‌باشد.

GmbH (۲)

نوعی شرکت دارای مسئولیت محدود است که در آن مسئولیت سهامداران محدود به بخش پرداخت نشده بهای سهامشان می‌باشد. این نوع شرکت تاکنون رایج‌ترین صورت قانونی شرکت‌های آلمانی بوده است. شرکت باید لااقل دارای ۵۰۰۰۰ مارک سرمایه سهامی

---

۱. شاید بتوان این شرکت را مخلوطی از شرکت سهامی و شرکت تضامنی دانست.

۲. این شرکت را می‌توان هم به شرکت سهامی خاص و هم به شرکت با مسئولیت محدود در حقوق ایران تشبیه نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

باشد که می‌تواند تماماً متعلق به شخص واحد باشد که هم او مدیریت شرکت را هم عهده‌دار گردد. تنها در صورتی که شمار کارکنان شرکت از ۵۰۰ متجاوز باشد وجود یک هیأت نظارت نیز ضرورت خواهد داشت. درجه ضرورت انتشار اطلاعات مالی شرکت و انجام حسابرسی در مورد آن به کوچک و بزرگی شرکت منوط است. در حال حاضر بیش از ۵۷۰۰۰۰ شرکت از این نوع در آلمان وجود دارد.

مشارکت‌های معمولی

این عنوان شامل شرکای معینی است که جمعاً مسئولیت کامل بدهی‌های شرکت را بر عهده می‌گیرند که عبارتند از:

OHG (شبیه شرکت تضامنی)

شرکتی است که در آن مسئولیت شرکاء محدود به دارائی‌های شرکت نبوده، بلکه دارایی‌های شخصی آنان را نیز در بر می‌گیرد. اشخاص حقیقی و حقوقی هر دو می‌توانند در این شرکت‌ها مشارکت نمایند.

KG (شبیه شرکت مختلط غیرسهامی)

این شرکت دو نوع شریک دارد. از طرفی باید لااقل دارای یک شریک اصلی باشد که در قبال بدهی‌های شرکت مسئولیت نامحدود دارد و معمولاً اداره شرکت نیز در دست او متمرکز است. در سوی دیگر شرکای با مسئولیت محدود قرار دارند که مسئولیت آنها محدود به سرمایه ایشان در شرکت می‌باشد.

GmbH & Co. K. G.

مشارکتی است از شرکت دارای مسئولیت محدود (GmbH) و شرکت‌های دارای مسئولیت نامحدود (KG)، با این خصوصیت که در اینجا GmbH خود نقش شریک اصلی دارای مسئولیت نامحدود را بر عهده می‌گیرد و باقی سهامداران دارای مسئولیت محدود می‌باشند. این شکل قانونی به تدریج از استقبال زیادی برخوردار می‌شود زیرا تحت این صورت موظف نخواهند بود که هم مالیات بر شرکت را بپردازند و هم سهامداران جداگانه مشمول مالیات شوند. علاوه بر این مشارکت مذکور در حال حاضر وظیفه ندارد حساب‌های خود را مورد حسابرسی قرار دهد و یا به انتشار اطلاعات مالی خود بپردازد. هم‌اکنون بیش از ۷۰۰۰۰ شرکت تحت این شکل قانونی در آلمان به فعالیت مشغول‌اند.

شرکت‌های تعاونی به ثبت رسیده یا eG

شکل قانونی دیگری که برخی از ۵۰۰ شرکت تراز اول آلمان در لوای آن به فعالیت سرگرم‌اند، شرکت تعاونی به ثبت رسیده است. غالباً شرکت‌های تجاری و خرده‌فروشی از این نوع شرکت استفاده می‌کنند. eG ها از حیث مسئولیت دارای یکی از سه ساختار زیر می‌باشند: اول شرکت‌هایی که اعضاء آنها در قبال بدهی‌های شرکت دارای مسئولیت کامل (مسئولیت نامحدود) می‌باشند. امکان دارد که مسئولیت را در اساسنامه شرکت به طور محدود معین کرد که در این صورت مسئولیت اعضاء محدود به سهمی است که در سرمایه شرکت دارا می‌باشند. حالت سوم وقتی است که شرکت تعاونی خود به عنوان یک شخص حقوقی مسئولیت را بر عهده گیرد. شرکت‌های تعاونی باید دست کم هفت عضو داشته و توسط یک هیأت مدیره و یک هیأت نظارت اداره شوند. اعضاء هیأت‌ها را اعضاء تعاونی در مجمع عمومی انتخاب می‌کنند که کلیه آنها صرفنظر از میزان سرمایه حق حضور و اعلام رأی مساوی در آن را دارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

عنوان یا نام قانون مالیاتی

م. الوندکوهی

انتخاب نام برای یک قانون امری است طبیعی و در هر مورد که رجوع به قسمتی از آن ضرورت یابد، ذکر نام قانون نیز اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. اما گزینش عنوان مقررات نباید چنان باشد که حاصلی ثقیل و مطول به دست دهد و آنقدر درهم و پیچیده باشد که خواننده را به چند بار مرور و تفکر در آن وادارد. متأسفانه حدوث چنین حالاتی در نامگذاری قوانین نادر نیست و بویژه در تعیین عنوان اصلاحیه‌ها و تغییرات بعدی مقررات ظاهر می‌گردد. فرضاً قانونی که در آغاز نامی مناسب و در حد اعتدال داشته، متعاقباً به موجب اصلاحیه‌ای دچار تغییر می‌شود، و سپس همین اصلاحیه نیز پس از چندی خود به موجب قانون سوم اصلاح می‌شود، آنگاه عناوین هر سه قانون و تاریخ‌های آنها پیاپی ردیف می‌شود و نتیجه‌ای طولانی و ناخوش‌آیند به دست می‌دهد و ماجرا زمانی بغرنج‌تر می‌شود که عنوان یک قانون چهارمی هم به این مجموعه اضافه شود که از حیث نام و موضوع عالمی دیگر داشته باشد. دیگر بیا و تماشا! به عنوان نمونه همه ما با نام «قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶» آشنا هستیم که تعداد واژه‌های آن به ۶ می‌رسد. در اردیبهشت سال ۱۳۷۱ قانون دیگری به نام «قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶» از تصویب گذشت. شمار کلمات این قانون همان گونه که دیده می‌شود به ۱۱ ترقی کرد. در این میان در آذرماه ۱۳۷۴ قانون دیگری تصویب شد که عنوان آن چنین بود: «قانون الحاق یک بند به ماده ۲۲ قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱». این قانون نیز ۱۳ کلمه داشت.

بالاخره نوبت به اصلاحیه بهمن ماه سال گذشته رسید که باید عنوان هر سه قانون یاد شده را یدک می‌کشید و در نتیجه نامی چنین دور و دراز و پیچیده به آن دادند: «قانون اصلاح قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم و تسرّی معافیت مالیاتی موضوع قانون الحاق یک بند به ماده ۲۲ قانون مذکور به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه».

تصورش را بفرمائید نام این مولود جدید از ۳۲ کلمه تشکیل می‌شود! البته این نحوه نامگذاری قانون میراث گذشته است و هر نسلی از قانون‌نویسان آن را از نسل پیشین به ارث برده است و هیچگاه کسی در صدد دست زدن به‌ترکیب آن برنیامده است. حالا خواننده چند بار باید این نام عجیب را بخواند و درباره‌اش غور کند تا چیزی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

دستگیرش شود، بماند. ولی مصلحت پویا بودن و اندیشیدن ایجاب می‌کند که بکوشیم و راه‌هایی برای رهایی از این روش جستجو کنیم. به عبارت دیگر بد نیست فکر کنیم که آیا می‌توان نمونه جمع و جورتر و ساده‌تری برای این نامگذاری ارائه نمود و اگر بتوان این مهم را به انجام رسانید، به نظر نمی‌رسد که تغییر روش در این باب خسارت و زیانی به همراه داشته باشد.

کار را از همین اصلاحیه بهمن ۷۶ شروع می‌کنیم. عنوان دور و دراز این اصلاحیه چه نکاتی را بیان می‌دارد؟ این نکات به شرح زیراند:

۱. قبلاً قانونی به نام قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم به تصویب رسیده بوده است که اکنون اصلاحیه ما برخی مواد آن را اصلاح می‌کند.

۲. قبلاً قانون دیگری به تصویب رسیده بود به نام «قانون الحاق یک بند به ماده ۲۲ قانون مذکور» که اصلاحیه جدید معافیت مالیاتی آن بند را به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسرّی می‌دهد.

با کمی دقت روشن می‌شود که هر ۳ قانون نامبرده در واقع اصلاحیه‌هایی بر قانون مالیات‌های مستقیم بوده‌اند و لاغیر. نهایت این که اولی و دومی چندین اصلاح و سومی فقط یک اصلاح بر قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ وارد کرده‌اند، وگرنه تفاوت اصولی از این حیث با یکدیگر نداشته‌اند.

با این تفاهم اکنون اگر قانون اول را چنین نامگذاری می‌کردیم: «اصلاحیه نخست قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶» و سپس عنوان اصلاحیه دوم را به این شرح تعیین می‌نمودیم: «اصلاحیه دوم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ (مشتمل بر اصلاحات قبلی)». آنگاه زمانی که به اصلاحیه بهمن سال ۷۶ می‌رسیدیم به طور ساده می‌نوشتیم: «قانون اصلاحیه سوم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ (مشتمل بر اصلاحات قبلی)» و در آینده نیز همین روش را فقط با تغییر شماره اصلاحیه دنبال می‌نمودیم. در این صورت خواننده با یک نگاه و به آسانی موضوع را درک می‌نمود و می‌فهمید که پای اصلاح یک یا چند ماده و تبصره قانون در کار است، بی آن که خللی به جائی وارد شود.

ممکن است ایراد شود که در صورت اجرای چنین شیوه‌ای دیگر کسی با ملاحظه عنوان قانون به موضوع آن پی نخواهد برد. پاسخ این است که اولاً با ملاحظه عنوان کنونی اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۷۶ هم کسی نمی‌تواند درک چندانی از ماهیت و موضوع آن پیدا کند زیرا این عنوان فقط گویای آن است که اصلاحاتی بر قانون مالیات‌های مستقیم وارد شده است. این نتیجه با خواندن عبارت «اصلاحیه سوم» نیز خیلی آسان‌تر قابل درک است. ثانیاً فهم موضوع اصلاحیه از نام آن چندان ضرورتی نداشته و اغلب کاری است ناشدنی. مثلاً چه کسی از عنوان اصلاحیه اردیبهشت ۷۷، و یا حتی از عنوان اصلاحیه بهمن ۷۶، می‌تواند به موارد اصلاح شده پی ببرد؟

به هر تقدیر در این که عناوینی از این گونه نامناسب هستند تردیدی وجود ندارد و تصور هم نمی‌رود کسی بتواند مدعی این امر شود که نباید به فکر رفع مشکل بود و یا هر گونه پویائی را رها نمود. با قبول و اتکاء به این نکته یادآور می‌شود که راه حل ارائه شده نظر شخصی نگارنده بوده و امکان راه حل‌های بهتر را نفی نمی‌کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

جاسازی اصلاحات در متن قانون

از: م. اکباتان

هر قانونی تحت شرایط موجود در زمان تدوین و تصویب آن، و همچنین الزامات ناشی از سیاست و مشی موردنظر واضعین قانون نوشته و عرضه می‌گردد، اما عوامل ذاتی و عارضی چندی وجود دارند که با گذشت زمان اصلاح قانون را سبب می‌شوند. از جمله عوامل ذاتی، محدودیت طبیعی فکر بشری است که هر اندازه بکوشد باز هم نمی‌تواند تمامی عناصر مؤثر در بی‌نقصی و کمال و قابلیت اجرای مقررات، حتی تحت شرایط موجود، را درک و به درستی تحلیل کند و در پیکر قانون منظور نماید. صرفنظر از عوامل ذاتی، تحولات محیطی که قانون باید درون آن عمل کند به تمامی قابل پیش‌بینی نبوده و با حدوث دگرگونی‌هایی در این زمینه، قانون ـ که فارغ از تغییرات بعدی تدوین شده‌است ـ کارآیی خود را در این یا آن نقطه از دست می‌دهد و محتاج اصلاح می‌شود.

بنابراین نیاز به اصلاح قانون در زمان‌های آتی را نمی‌توان منتفی دانست، نهایت این که در چنان اصلاحی نه تنها باید جنبه ماهوی تغییرات را در نظر گرفت، بلکه مسائل شکلی نیز در این میان مطرح است و هیچگاه نباید مصلحت حفظ انسجام و شکل صحیح قانون را از نظر دور داشت. بحث ما نیز به همین جنبه کار مربوط است. به عبارت دیگر اصلاحات قانون باید از نظر شکلی چنان تنظیم شود که هر مورد اصلاحی به درستی در بدنه قانون اصلی قابل جاسازی باشد، به طوری که قانون پس از منظور کردن اصلاحات تمامیت، شکل، آهنگ و سامان نخستین خود را از دست ندهد. به عنوان تشبیه اصلاحات نباید قانون را به صورت جامه‌ای درآورد که وصله‌های غیرهمرنگ و ناجور به آن زده‌اند و بلکه همچون قالی با مهارت رفوخورده‌ای شود که زمینه و آهنگ اصلی آن حفظ شده است.

از این نوع وصله‌های ناجور گاه و بیگاه به خورد قوانین مصوب داده می‌شود به عنوان نمونه ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم در اصل با روند و آهنگی منظم تدوین شده است. نخست حکمی موجز و قاطع به این شرح دارد: «درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است». و سپس موارد این معافیت طی بندهای متعدد ذکر شده است. همه این بندها از نظام کم و بیش مناسبی برخوردارند به این معنی که واقعاً به موارد معافیت کامل از مالیات حقوق مرتبط اند (البته بند ۱۳ متأسفانه از دید دیگری همانند یک وصله ناجور است که چون با نوع نقیصه مورد بحث ما متفاوت است از آن درمی‌گذریم).

در آذرماه ۱۳۷۴ بند دیگری به بندهای متعدد این ماده اضافه شد که متنی به این شرح داشت:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

« ۱۶ـ پنجاه درصد حقوق اصلی کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی جمهوری اسلامی ایران و سازمان هواپیمائی کشوری و شرکت خدمات هوائی کشور (آسمان) در محاسبه مالیات بر درآمد حقوق منظور نخواهد شد ».

این اصلاح سامان و آهنگ اصلی بندهای ماده ۹۱ را دست کم از جهت شکلی تا حدودی حفظ نموده و با قاعده‌ای که مورد بحث ما است مغایرتی ندارد. اما حدود دو سال بعد یعنی در بهمن ماه ۱۳۷۶ اصلاحیه نسبةً مفصلی از تصویب مجلس گذشت که بخش اول آن به همین ماده ۹۱ و به طور خاص به بند ۱۶ مذکور مربوط است. متن اصلاحیه به شرح زیر است:

« معافیت مالیاتی موضوع قانون الحاق یک بند به ماده ۲۲ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم از تاریخ تصویب قانون یاد شده به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسرّی می‌یابد ».

بسیار خوب، اما در نظر بگیرید که متن به این شکل را چگونه می‌توان در قالب و تقسیم‌بندی‌های اصلی ماده ۹۱ جاسازی نمود؟ هیچ یک از پیچ و مهره‌ها و مفصل‌ها به یکدیگر نمی‌خورند. خودتان امتحان کنید عبارات ذکر شده را در کدام یک از بندها و در کجای آن قرار می‌دهید؟ ناچار می‌شوید مشکل را به سلیقه خودتان حل کنید و دست بر قضا یکی از ناشران مجموعه‌های قوانین مالیاتی همین کار را کرده است. نگارنده یکی از همین مجموعه‌ها را مشاهده نموده است که نخست متن بند ۱۶ ماده ۹۱ را به شرح فوق نقل کرده و سپس اصلاح بهمن ۷۶ را به صورت یک جمله جداگانه به سلیقه خود ذیل آن افزوده است:

« معافیت مالیاتی این بند از تاریخ تصویب به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسرّی می‌یابد ». این عبارات هر چند از لحاظ نتیجه با متن قانون یکی باشد (که نمی‌توان چنین نتیجه‌ای را تضمین کرد) به هر حال متنی غیر از متن مصوب قانونگذار به دست می‌دهد که در هیچ کجای عالم مقبول نیست. آیا هیچ محکمه یا مرجع صلاحیتداری می‌تواند بپذیرد که اصحاب دعوی به متنی از قانون استناد کنند که به سلیقه خودشان آن را ساخته و پرداخته‌اند؟ و یا همین حوزه‌ها یا کمیسیون‌های مالیاتی خودمان می‌توانند به عنوان دلیل اقدام و نظر خود به همین متن ساخته ناشر مجموعه مورد بحث استناد کنند؟ البته لازم به ذکر است که ایراد بر این یا آن شخص معین به هیچ وجه موردنظر نبوده و بلکه هدف نشان دادن نتایج غیرقابل قبولی است که منشأ اصلی آن بی‌دقتی در قانون‌نویسی است.

اکنون که مورد ایراد را بیان داشتیم، ببینیم همین اصلاح قانونی چگونه ممکن بود پیاده شود بی آن که چنان مشکلی پیش آید. چاره کار این بود که متنی کم و بیش به مضمون زیر تصویب می‌شد:

« عبارت « و شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی » پس از عبارت « شرکت خدمات هواپیمائی کشور (آسمان) » افزوده می‌شود ». با این کار هم عبارات و واژه‌های کمتری به کار می‌رفت و هم مشکلی از آن نوع که مورد بحث گفتار حاضر است پیش نمی‌آمد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

شرحی بر اصلاحیه بهمن ماه ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم

(بخش دوم)

م. ت. همدانی

در بخش نخست مقاله قسمت‌هائی از مصوبه جدید را در ارتباط با اصلاح بند ۱۶ ماده ۲۲ و همچنین اصلاحات به‌عمل آمده در متن ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مورد بحث قراردادیم و سپس به این مطلب پرداختیم که در گذشته برخی بخشنامه‌های وزارت اقتصاد و دارائی و همچنین یک رای دیوان عدالت اداری تفسیرهائی درباره موارد شمول ماده ۱۳۲ ارائه داده بودند. این تفسیرها را مورد بحث قراردادیم و سخن را به اینجا رسانیدیم که باید دید با اصلاحات تازه‌ای که در این متن قانونی به‌عمل آمده فایده تجدید بحث در بارهٔ آن بخشنامه‌ها و رای دیوان عدالت چیست. اکنون دنباله مطلب را با پاسخگوئی به همین سئوال پی می‌گیریم و باقی اصلاحات ماده ۱۳۲ و سایر موارد اصلاحی مصوبهٔ یادشده را مورد تحلیل قرار می‌دهیم.

فایده بحث مجدد ـ ممکن است پرسیده شود که فایده تجدید بحث در ارتباط با اصلاح اخیر ماده ۱۳۲ چیست زیرا این بحث کلاً در ارتباط با اصلاحیه اردیبهشت ۷۱ مطرح شده بود. پاسخ این است که اصلاحیه اخیر به شرحی که دیدیم ترکیب و ساختار قانون را در بخشی که به زمان‌بندی مرتبط است چنان تغییر نداده است که موجب منتفی شدن موارد ابهام قبلی شود و در نتیجه همان سئوال‌ها که منشأ صدور ۲ بخشنامه سازمان مالیاتی و یک رأی دیوان عدالت اداری گردید به قوت خود باقی هستند.

توضیح این که زمان‌بندی مورد بحث به ۲ مورد زیر راجع می‌گردد:

یکم. زمان صدور کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری ـ این تاریخ وصفی است برای واحدهای تولیدی و معدنی استفاده‌کننده از معافیت، به این معنی که چنان واحدی صلاحیت استفاده از معافیت ماده ۱۳۲ را دارد که کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری خود را از تاریخ لازم‌الاجراء شدن قانون به بعد دریافت کرده باشد. البته اصلاحیه جدید مقولهٔ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

عقد قرارداد استخراج و فروش را نیز به صدور کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری افزوده‌است، ولی اساس زمان‌بندی همان است که بوده است و این افزودهٔ تازه مخلّ به آن نمی‌باشد.

دوم. تاریخ بهره‌برداری ـ در اصلاحیه قبلی این تاریخ به عنوان مأخذ تعلق معافیت معرفی گردیده بود اکنون نیز وضع از همان قرار است و تنها کلمه استخراج را در این مورد افزوده‌اند (در تاریخ استخراج و بهره‌برداری). واضح است که این افزوده در اساس منطق زمان‌بندی مؤثر نبوده و وضع از جهت اصول همان است که بود.

با این توضیح پرسش‌ها و ابهامات قبلی کماکان قد علم می‌کند:

الف. آیا واحدی که کار استخراج یا بهره‌برداری را قبل از « تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون » عملاً آغاز کرده ولی پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج را پس از تاریخ مذکور دریافت یا منعقد کرده‌است، حق برخورداری از معافیت ماده ۱۳۲ اصلاحی اخیر را خواهد داشت یا خیر؟

ب. اگر پاسخ مثبت باشد، آنگاه مأخذ زمانی تعلق معافیت تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری یا عقد قرارداد استخراج است، یا از تاریخی که عملاً کار بهره‌برداری یا استخراج شروع شده است و یا بالاخره زمان لازم‌الاجراء شدن مصوبه جدید؟

در مورد سئوال الف اگر بخشنامه ۳۳۹۶۲ سال ۷۴ سازمان مالیاتی را ملاک قرار دهیم پاسخ منفی است یعنی کار بهره‌برداری یا استخراج باید پس از تاریخ لازم‌الاجراء شدن قانون عملاً آغاز شده باشد تا بتوان ماده ۱۳۲ اصلاحی را نسبت به مورد جاری دانست. اما بر اساس رأی دیوان عدالت پاسخ، عکس این حالت خواهد بود یعنی در چنان فرضی هم شرط شمول ماده ۱۳۲ محقق گشته است. (داستان تعارض بین آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با توجه به مصرحات ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم خود مسأله حل نشده‌ای است که در این باب نظر خوانندگان را به مقاله « دیوان عدالت اداری و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی » در شماره چهاردهم مجله مالیات جلب می‌کنیم).

اما سئوال ب، اگر ملاک را رأی دیوان عدالت تلقی کنیم و پاسخ مثبت به پرسش الف بدهیم، آنگاه طبعاً سئوال ب با وجود اصلاحیه جدید همچنان مطرح خواهد بود و در آن صورت نگارنده این مقاله معتقد است که مأخذ زمانی تعلق معافیت همان تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری یا عقد قرارداد استخراج خواهد بود، و نه تاریخی که عملاً کار استخراج و بهره‌برداری آغاز شده و یا تاریخ لازم‌الاجراء شدن اصلاحیه جدید.

با خاتمه دادن به این بحث خاص به اصلاحات انجام شده در تبصره‌های ماده ۱۳۲ می‌پردازیم:

تبصره‌های ماده ۱۳۲

ماده ۱۳۲ قبل از اصلاح اخیر ۶ تبصره داشت که این اصلاحیه از یک سو عباراتی به تبصره‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

۱، ۵ و ۶ آن افزوده و از سوی دیگر تبصره جدیدی را ایجاد نموده که شماره آن طبعاً ۷ است. تبصره‌های ۲، ۳ و ۴ دستخوش تغییر نشده و به قوت خود باقی است. اضافات تبصره‌های ۱، ۵ و ۶ از این قرار است:

الف. تبصره ۱ ماده ۱۳۲ به فهرست اولویت‌های موضوع این ماده مربوط است که در آغاز هر دوره برنامه توسط سازمان‌های ذیربط تهیه و به تصویب هیأت دولت می‌رسد. این فهرست شامل کارت‌های شناسائی و پروانه‌های بهره‌برداری صادره در طول هر دوره برنامه خواهد بود. اکنون چون بر اثر اصلاح جدید مقوله تازه‌ای تحت عنوان قرارداد استخراج و فروش نیز به میان آمده طبعاً بایستی این قراردادها در کنار کارت‌های شناسائی و پروانه‌های بهره‌برداری قرار می‌گرفت که اصلاحیه جدید همین کار را انجام داده و عبارت « و قراردادهای استخراج و فروش » را پس از پروانه‌های صادره قرار داده است.

ب. تبصره ۵ راجع است به معادنی که تاریخ شروع بهره‌برداری آنها قبل از تصویب اصلاحیه سال ۷۱ می‌باشد. چنین معادنی از تاریخ تصویب اصلاحیه مذکور مشمول معافیت موضوع ماده ۱۳۲ شناخته شده بودند. اکنون واژه استخراج به بهره‌برداری افزوده شده به نحوی که سخن از معادنی می‌رود که تاریخ شروع استخراج و بهره‌برداری آنها قبل از ۷۱/۲/۷ است. در این رابطه نکته ابهام دیگری خودنمائی می‌کند. با توجه به این که مقوله «قرارداد استخراج و فروش » عنوان تازه‌ای است که با تصویب اصلاحیه جدید در بهمن ماه سال قبل پا به عرصه نهاده و تردیدی نیست که اصلاح تبصره ۵ به شکل فوق صرفاً به خاطر ذکر این عنوان جدید در متن ماده ۱۳۲ اصلاحی بوده است، بنابراین ظاهراً چنین برمی‌آید که قراردادهای استخراج و فروش جنبه تازگی دارد و اگر چنین باشد می‌توان پرسید که مگر قبل از اردیبهشت سال ۱۳۷۱ - یعنی قریب به شش سال قبل از تصویب اصلاحیه اخیر - این گونه قراردادها وجود داشته و مبنای عمل وزارت معادن بوده است؟ اگر وجود داشته که چرا در اصلاحیه سال ۷۱ به آن توجهی نشده، و اگر وجود نداشته اصلاح تبصره ۵ نه تنها بی فایده است بلکه مشکل‌زا نیز می‌تواند باشد، زیرا می‌توان فرض کرد که احیاناً استخراج به یک چیز اشاره می‌کند و بهره‌برداری به چیز دیگر و در غیر این صورت اصلاح قانون بی‌معنی بوده است که فرض اخیر به هر تقدیر مردود است و نمی‌تواند مبنای هیچ‌گونه تفسیری قرار گیرد.

ج. تبصره ۶ مراکز فرهنگی و هنری معینی را برمی‌شمارد که از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی دارای مجوز می‌باشند. این مراکز در مناطق محروم ۸ سال و در سایر نقاط ۶ سال معافیت مالیاتی دارند. اصلاحیه اخیر متن تبصره ۶ را تغییر نداده و فقط جمع دیگری را به مشمولان این تبصره افزوده است:

« حکم این تبصره شامل مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هستند، نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط نیز است »

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

اما متن تبصره ۷ که جدیداً و به موجب اصلاحیه بهمن‌ماه سال گذشته به ماده ۱۳۲ افزوده شده به شرح زیر است:

«تبصره ۷ـ کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی (به استثنای هتل های پنج ستاره) هر سال از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق معاف هستند»

ماده ۱۳۳

این ماده همان گونه که می‌دانیم صد در صد درآمد انواع معینی از شرکت‌های تعاونی (روستائی، عشایری، کشاورزی و غیره) و اتحادیه‌های آنها را از مالیات معاف نموده است. متن ماده دست نخورده مانده اما یک تبصره به شرح زیر به آن افزوده شده است:

«تبصره ـ دولت مکلف است معادل مالیات بر درآمد متعلق به آن قسمت از سود ابرازی سازمان مرکزی تعاون روستائی ایران را که با تصویب مجمع عمومی برای سرمایه‌گذاری در شرکتهای تعاونی روستائی اختصاص داده می‌شود پس از وصول و واریز آن به حساب درآمد عمومی کشور از محل اعتبار ردیف خاصی که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود در وجه سازمان مذکور مسترد نماید»

این تبصره از طرفی جنبه مالیاتی دارد و از طرف دیگر جنبه بودجه‌ای. از جهت مالیاتی به موجب تبصره مذکور در واقع نوعی معافیت به طور غیرمستقیم برای سازمان مرکزی تعاون روستائی شناخته شده و از لحاظ بودجه‌ای تخصیص ردیف خاصی جهت برگشت مالیات اخذ شده مقرر گردیده‌است.

ماده ۱۳۹

ماده ۱۳۹ درآمد حاصل از رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی را در نقاط محروم کشور و همچنین در روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی کافی از مالیات معاف نموده است. فهرست نقاط محروم را سازمان برنامه و بودجه، و از آن روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی را وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تنظیم و اعلام داشته‌اند. اکنون متن اصلاح شده ماده ۱۳۹ درآمد رشته دامپزشکی را نیز به درآمد رشته‌های پزشکی، بهداشتی و درمانی افزوده و آن را همانند درآمدهای مذکور در نقاط محروم و روستاهای فاقد تسهیلات دامپزشکی کافی از مالیات معاف نموده است، با این قید که فهرست روستاهای اخیرالذکر را وزارت جهاد سازندگی اعلام می‌دارد. متن اصلاح شده ماده ۱۳۹ به شرح زیر است:

« ماده ۱۳۹ـ درآمد حاصل از رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی و دامپزشکی در نقاط محروم، طبق فهرست سازمان برنامه و بودجه و در روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی کافی، طبق فهرست وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و در روستاهای فاقد تسهیلات دامپزشکی کافی، طبق فهرست وزارت جهاد سازندگی از مالیات معاف است»

بند الف ماده ۱۴۱

طبق بند الف ماده ۱۴۱ قبل از اصلاح بهمن ۷۶، «صد در صد درآمد حاصل از صادرات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر اقلام و کالاها و اجناس که در جهت حصول به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف » شده بود. فهرست کالاهای مشمول این ماده در طول هر برنامه می‌بایستی به پیشنهاد وزارتخانه‌های اقتصاد و دارائی و بازرگانی و وزارتخانه‌های صنعتی کشور به تصویب هیأت وزیران می‌رسید.

اکنون اصلاحیه بهمن ۷۶ از طرفی درآمد حاصل از صدور «محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن» را به درآمد صادرات فراورده‌های صنعتی افزوده و این رشته تازه را نیز از شمول مالیات کلاً معاف نموده است. از سوی دیگر وزارتخانه‌های کشاورزی و جهاد سازندگی نیز به شمار وزارتخانه‌های پیشنهاددهنده فهرست کالاهای موضوع ماده ۱۴۱ افزوده شده‌اند.

نکته قابل ذکر در مورد این اصلاح خاص تعریفی است که از محصولات بخش کشاورزی (درون پرانتز) به شرح فوق ارائه شده و در نتیجه محدوده شمول بخش کشاورزی تعیین گردیده است. با این تعریف محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع در این محدوده قرار گرفته‌اند. در این خصوص دو مطلب قابل توجه است:

ـ نخست این که زراعت به همان معنی کشاورزی است و ترجمه عربی همین واژه فارسی به شمار می‌رود و با این حساب مثل این است که بگوئیم محصولات کشاورزی عبارتند از محصولات کشاورزی، باغی، دام و طیور و.... نیازی به گفتن نیست که چنین بیانی تا چه حد نارسا و فاقد منطق است.

ـ دوم این که قانون مالیات‌های مستقیم فصل مستقلی را به درآمد کشاورزی اختصاص داده که مشتمل بر یک ماده است (ماده ۸۱). این ماده در واقع حکم ماده مادر را دارد و مفاد آن طوری تنظیم شده که کشاورزی چیزی جدا از دامپروری، پرورش طیور، ماهیگیری، و حتی کار در «باغات استیجاری» معرفی شده است (به متن ماده ۸۱ رجوع شود). به این ترتیب تناقض در تعریف بین مواد قانون پیش می‌اید و آشفتگی در فهم و تفسیر مقررات را سبب می‌شود.

متن بند الف اصلاحی به شرح زیر است:

«الف ـ صد در صد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد (۵۰٪) درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند. فهرست کالاهای مشمول این ماده در طول هر برنامه به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارائی، بازرگانی، کشاورزی و جهاد سازندگی و وزارتخانه‌های صنعتی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد»

یک نکته فرعی در باب متن فوق شایان توجه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

است و آن باقی نهادن عنوان « وزارتخانه‌های صنعتی » در ردیف سازمان‌های پیشنهادکننده فهرست کالاهای مشمول ماده ۱۴۱ می‌باشد. چنان که قبلاً در بحث راجع به اصلاح متن ماده ۱۳۲ اشاره کردیم، ماده مذکور قبل از اصلاحیه بهمن ۷۶ درآمد آن دسته از واحدهای تولیدی و معدنی را مشمول معافیت شناخته بود که از طرف وزارتخانه‌های صنایع یا صنایع سنگین و چند سازمان دیگر برای آنها کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری صادر شده باشد. سپس اصلاحیه بهمن ۷۶ نام وزارت صنایع سنگین را از این متن حذف نمود و فقط وزارت صنایع را باقی نهاد. سبب این بود که در بهمن ۷۶ دیگر وزارت صنایع سنگین باقی نمانده بود. با توجه به این مطلب اکنون پرسشی به میان می‌آید و آن این که منظور از عنوان « وزارتخانه‌های صنعتی » در بند الف ماده ۱۴۱ اصلاحی اردیبهشت ۱۳۷۱ چه بوده است؟ دو پاسخ به این پرسش می‌توان داد:

نخست این که منظور دو وزارتخانه صنایع و صنایع سنگین بوده است. اگر چنین باشد می‌توان گفت که با حذف وزارت صنایع سنگین عبارت وزارتخانه‌های صنعتی هم در بند الف ماده ۱۴۱ می‌بایستی طی اصلاحیه بهمن ۷۶ به «وزارت صنایع » اصلاح می‌شد، کما این که همین رفتار در مورد متن ماده ۱۳۲ انجام پذیرفته است.

دوم این که عبارت وزارتخانه‌های صنعتی به مفهوم دو وزارت صنایع و صنایع سنگین نبوده و بلکه به مفهوم وزارتخانه‌هایی است که به امور صنعتی اشتغال دارند. چنین پاسخی رافع ابهام نبوده و در صورت قبول آن باید متوسل به تعبیر و تفسیر گردید. البته این مشکل به هر حال در شرایط فعلی که وزارت صنایع سنگین وجود ندارد اما عبارت وزارتخانه‌های صنعتی همچنان در متن بند الف ماده ۱۴۱ باقی است، خودنمائی می‌کند. بحث در این باب بس طولانی و مآلاً فاقد نتیجه خواهد بود.

تبصره جدید ماده ۱۴۳

ماده ۱۴۳ به شرکت‌هایی مربوط است که سهام آنها طبق مقررات مربوط از طرف هیأت پذیرش برای معامله در بورس قبول می‌شود. تبصره این ماده مقرر می‌دارد که « از هر نقل و انتقال سهام شرکت‌ها در بورس، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد ارزش فروش سهام وصول » می‌شود. تکلیف وصول و ایصال این مالیات بر عهده کارگزاران بورس نهاده شده که بایستی طبق ترتیبات مقرر در همین تبصره اقدام نمایند.

اکنون اصلاحیه بهمن ۷۶ تبصره فوق را تحت عنوان تبصره ۱ شماره‌گذاری نموده و تبصره دیگری هم به ماده مذکور به شرح زیر افزوده است:

«تبصره ۲ـ از هر نقل و انتقال حق تقدم سهام شرکتها در بورس، مالیات مقطوعی به میزان یک درصد (۱٪) ارزش فروش حق تقدم سهام، با رعایت مقررات مذکور در تبصره فوق وصول می‌شود»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

مالیات وسائط نقلیه

و نقش آن در دولت شهر سنگاپور

ترجمه و تلخیص از م. سنگشیری

نویسنده این مقاله دکتر Ngee-Choon Chia استاد اقتصاد دانشگاه ملی سنگاپور و استاد میهمان دانشگاه انتاریوی غربی آمریکا است. وی در مورد مالیات وسائط نقلیه و نقش درآمدی و زیست محیطی آن مطالعات فراوانی دارد و صاحب تخصص در این رشته به شمار می‌رود. اصل مقاله در بولتن مالیاتی آسیا ـ اقیانوسیه (شماره اوت ۹۹) به چاپ رسیده است.

مقدمه

سنگاپور یک دولت شهر جزیره‌ای است که تنها ۶۴۱ کیلومتر مربع مساحت دارد و در این محدوده ۳/۵ میلیون جمعیت جای داده شده است. در چنین وضعی بروز مشکلات ناشی از تراکم وسائط نقلیه امری طبیعی به شمار می‌رود. این دشواری‌ها از اواخر دهه ۶۰ به خوبی احساس می‌شد. اقدامات موردی در زمینه راهسازی و مدیریت ترافیک نتوانست تأثیر کافی در این زمینه بر جای گذارد و دولت را به سوی سیاست‌های مؤثرتر دیگری سوق داد که به طور عمده شامل چهار رشته بود:

ـ ایجاد سیستماتیک شهرک‌های اقمار در جوار شهر اصلی سنگاپور که از بسیاری جهات خودکفا بوده و نیاز به آمدوشد به شهر اصلی را کمتر می‌کرد؛

ـ سرمایه‌گذاری در یک شبکه گسترده و جامع از جاده‌ها و بزرگراه‌ها، همزمان با اتخاذ اقدامات اساسی در زمینه مدیریت ترافیک؛

ـ توسعه یک سیستم قابل اجرا و کارآمد ترابری عمومی که حمل و نقل سریع انبوه و سرویس اتوبوسرانی را توأماً اداره کند؛ و بالاخره :

ـ کنترل رشد تعداد و میزان استفاده از وسائط نقلیه با بهره‌جوئی از سیاست‌های مالیاتی و سهمیه‌بندی که موضوع اصلی این مقاله است.

در این مقام ذکر یک نکته ضرورت دارد و آن این که به منظور هماهنگی در اجرای سیاست‌های مذکور در سپتامبر ۱۹۹۵ مرجعی به نام هیأت حمل و نقل زمینی در وزارت مواصلات تشکیل شد که چندین سازمان دولتی مسئول جنبه‌های مختلف کار تحت نظر آن قرار گرفتند و به این ترتیب وظایف مربوط به توسعه شهری و حمل و نقل در یکدیگر ادغام شدند.

مالیات‌ها و عوارض

سیاست دولت در آغاز بیشتر متوجه کنترل مالکیت و جلوگیری از افزایش تعداد اتومبیل‌ها بود ولی بعداً با توجه به این حقیقت که زیان‌های زیست محیطی وسائط نقلیه بیشتر از مصرف و استفادهٔ از آن ناشی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

می‌شود، یک سلسله اقدامات مهم در این زمینه انجام پذیرفت. از همین رو مالیات‌های مورد بحث را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

۱. مالیات‌های مربوط به کنترل مالکیت، شامل: مالیات بر واردات، حق‌الثبت، حق‌الثبت اضافی، مالیات جاده، و وجوه دریافتی بابت صدور جواز خرید.

۲. مالیات‌ها و پرداخت‌های کنترل کننده استفاده از اتومبیل، شامل: بهای استفاده از جاده، مالیات سوخت، و حق پارکینگ.

اینک به بررسی هر یک از دو رشته مالیات‌ها و پرداخت‌های فوق می‌پردازیم:

موارد کنترل کننده مالکیت

مالیات بر واردات

این مالیات در سال ۱۹۶۷ معادل ۱۰ درصد ارزش بازار آزاد اتومبیل برقرار شد و در دو مرحله تا سال ۱۹۷۲ به ۴۵ درصد افزایش یافت. هنگامی که در سال ۱۹۹۴ برای نخستین بار مالیات بر کالاها و خدمات (نظیر مالیات بر ارزش افزوده) در سنگاپور برقرار شد، مالیات بر واردات به ۴۱ درصد تنزل یافت.

حق‌الثبت اتومبیل

این کارمزد به مبلغ مقطوعی برابر ۱۵ دلار سنگاپور در سال ۱۹۶۸ برقرار شد و تا سال ۱۹۸۰ به همین مبلغ برقرار بود و سپس یکباره به ۱۰۰۰ دلار سنگاپور افزایش یافت. بعداً که سیاست دولت از تمرکز روی کنترل مالکیت به کنترل مصرف و استفاده معطوف شد این مبلغ در آوریل ۱۹۹۸ (سال جاری) به ۱۴۰ دلار سنگاپور کاهش یافت که در واقع جهت جبران هزینه ثبت و نگاهداری سوابق گرفته می‌شود و دیگر جنبه مالیات ندارد.

حق‌الثبت اضافی

این نوع از حق‌الثبت بر خلاف نوع اول جنبه مقطوع نداشته و درصدی از ارزش بازار اتومبیل را تشکیل می‌دهد. در آغاز نرخ آن ۱۵ درصد بود و سپس تا ۱۷۵ درصد بالا رفت. اما با برقراری سهمیه‌بندی که بعداً به آن اشاره خواهیم کرد نرخ مذکور در دو مرحله تنزل یافت و در حال حاضر معادل ۱۴۰ درصد بهای بازار آزاد اتومبیل است، که این تنزل در عین حال بازتابی از جهت‌گیری سیاست دولت (توجه بیشتر به کنترل مصرف) نیز به شمار می‌رود.

مالیات جاده

کلیه اتومبیل‌های ثبت شده موظف به پرداخت مالیات سالانه‌ای به نام مالیات جاده می‌باشند که میزان آن با توجه به حجم موتور افزایش می‌یابد. این مالیات نیز تا نوامبر ۱۹۸۸ مداماً رو به افزایش بوده است، چنان که در مورد اتومبیل‌های تا یکهزار CC ظرفیت از ۱۰ سنت برای هر CC در سال ۶۸ به ۷۰ سنت ترقی نمود و در بالاترین سطح (برای ظرفیت از سه هزار CC به بالا) از ۱۰ به ۱۷۵ سنت رسید. ولی از آن سال تاکنون دیگر افزایشی در این زمینه حاصل نشده، که ناشی از همان جهت‌گیری جدید سیاست مالیاتی دولت بوده است که فوقاً به آن اشاره کردیم.

جواز خرید

علاوه بر ترتیبات مالیاتی فوق، دولت از سیستم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

سهمیه‌بندی وسائط نقلیه نیز به منظور کنترل مالکیت و محدود ساختن تعداد اتومبیل‌های موجود استفاده می‌کند. به موجب این سیستم که از ماه مه ۱۹۹۰ برقرار شده، خریداران وسائط نقلیه جدید باید یک جواز خرید داشته باشند. این جواز را می‌توان با شرکت در مزایده‌هایی دریافت داشت که از سوی اداره ثبت اتومبیل‌ها برگزار می‌شود. به این ترتیب دولت میزان عرضه را در کنترل خود دارد و آن را با توجه به وضع موجود و بویژه تعداد اتومبیل‌های از جریان خارج شده که ثبت آنها باطل گردیده و سایر عوامل مؤثر تغییر می‌دهد. جانب تقاضا و قیمت را هم مکانیزم بازار تنظیم می‌کند.

موارد کنترل کننده مصرف و کاربرد

در دو دهه گذشته، همان گونه که گفتیم از ابزارهای یاد شده بیشتر در جهت کنترل مالکیت و تعداد اتومبیل‌های در جریان استفاده می‌شد، ولی به تدریج به این مطلب توجه شد که صرف کنترل تعداد، بی آن که فکری برای کنترل کاربرد وسائط نقلیه بشود، اثر قابل توجهی در کاهش تراکم ترافیک و زیان‌های اسف‌بار زیست محیطی آن نخواهد داشت. بر این اساس روی انواع تازه‌ای از مالیات‌ها و عوارض تکیه شد که بیشتر روی میزان مصرف و کاربرد اثر می‌گذارد. این موارد عبارتند از:

بهای استفاده از جاده

سنگاپور طرح‌های مختلفی را در زمینه تعیین بهای استفاده از راه‌ها آزموده است. نخستین طرح به نام طرح قیمت‌گذاری مناطق پرتراکم در سال ۱۹۷۵ اجراء شد. این طرح شامل اتومبیل‌هایی بود که در ساعات اوج ترافیک در مرکز شهر آمدوشد می‌کردند. طرح دوم یعنی RPS به منظور کاستن از تراکم بزرگراه‌های منتهی به شهر تصویب شد. وسائط نقلیه‌ای که در ساعات اوج ترافیک به این بزرگراه‌ها وارد می‌شوند بایستی جواز دیگری را پشت شیشه خود بچسبانند. این نوع از عوارض در فاصله بین ۷/۳۰ صبح تا ۲ بعدازظهر گرفته می‌شود. نرخ عوارض همان است که در طرح اول برای اجازه‌های پاره‌وقت به تصویب رسیده است.

اما طرح قیمت‌گذاری الکترونیک راه‌ها یا ERP در واقع نوع خودکار و کامپیوتری RPS است و قرار است کلاً جایگزین آن گردد. در این سیستم از تکنولوژی پیچیده‌ای استفاده می‌شود که در آن فرکانس‌های رادیوئی، چشم الکترونیکی، تصویربرداری و کارت هوشمند نقش دارند. اجزاء متشکله طرح عبارتند از قسمتی که در خودروها کارگذاری می‌شود، ایستگاه‌های مراقبت و سیستم کامپیوتری سانترال.

تکنولوژی ERP امکان می‌دهد که بتوان بهای استفاده از جاده‌ها را به نحو دلخواه تعیین نمود، چنان که هزینه‌های اقتصادی و زیست محیطی این استفاده قابل بازیافت باشد. با کاربرد آن می‌توان برای بخش‌های مختلف جاده و بر حسب شدت تراکم و ساعات اوج ترافیک یا اوقات فروکش کردن آن قیمت‌های گوناگونی تعیین نمود. در این قیمت‌گذاری بویژه می‌توان عامل اندازه و حجم خودرو را نیز دخالت داد و بهای استفاده از جاده را به تناسب این عامل نیز افزایش داد. در این رابطه یک اتومبیل سواری با اندازه معین می‌تواند واحد اندازه‌گیری حجم اتومبیل قرار گیرد. بالاترین نرخ‌ها در ساعات اوج

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

ترافیک شدید یعنی بین ۸ تا ۹ صبح تعلق می‌گیرد که این فاصله را زمان اوج در اوج می‌نامند. از طرف دیگر بر اساس این سیستم، اتومبیل‌ها هر یک بار که از کنار ایستگاه‌های مراقبت می‌گذرند مشمول مالیات جدید قرار می‌گیرند، حال آن که در سیستم قبلی خودروها با تقبل یک بار مالیات هر اندازه که می‌خواستند در محدوده مربوط آمد و شد می‌کردند، بی آن که ناچار از پرداخت مالیات اضافی باشند.

مالیات سوخت

این مالیات معادل ۵۰ درصد بهای بنزین در ایستگاه‌های پمپ بنزین (مشتمل بر سایر مالیات‌های متعلق به هر لیتر) و یا ۶۰ سنت در لیتر ـ هر کدام بیشتر باشد ـ گرفته می‌شود. مالیات گازوئیل معادل ۸ سنت در لیتر تعیین شده و اتوبوس‌های عمومی از پرداخت آن معاف‌اند. اما تأثیر این مالیات خاص برای کاهش مصرف در کشور سنگاپور ناچیز بوده است و علت آن هم این است که هزینه مصرفی سوخت نسبت به بهای سنگین اتومبیل، بر خلاف بسیاری از کشورها، بسیار اندک است.

ضمناً افزایش مالیات سوخت تنها در صورتی می‌تواند مؤثر باشد که امکان جایگزین ساختن فروشندگان دیگر در بین نباشد. در سال ۱۹۸۵ پس از افزایش قابل توجه مالیات سوخت، فاصله بین قیمت بنزین در سنگاپور و مالزی به رکورد بی سابقه ۵۴ سنت در هر لیتر رسید به نحوی که برای صاحبان خودرو صرف می‌کرد به مالزی رفته و در آنجا بنزین خریداری کنند. در مقابل دولت از مارس ۱۹۸۹ قانون معروف به « باک نیمه پر » را وضع کرد به این معنی که فقط اتومبیل‌هایی می‌توانستند از سنگاپور به مالزی بروند که باک بنزین آنها حداقل تا نیمه پر باشد. بعداً در فوریه ۱۹۹۱ این میزان را افزایش داده و به دو سوم باک خودروها رسانیدند.

هزینه پارکینگ

اقدام دیگر در همین زمینه افزایش هزینه پارکینگ بوده است. البته در سنگاپور پارکینگ‌های خصوصی هم وجود دارند ولی دارندگان عمده پارکینگ در سنگاپور دو مؤسسه یکی به نام مسکن و توسعه و دیگری به نام بازسازی شهری هستند که هر دو به بخش عمومی مرتبط اند. حق پارکینگ در محدوده پرترافیک شهر ۹۰ سنت برای هر نیم ساعت، و خارج از آن ۴۵ سنت برای همین مدت است.

ارزیابی

مالیات‌ها و عوارض قابل اخذ در هر دو زمینه مالکیت و مصرف اتومبیل طی دو دهه گذشته مداماً در سنگاپور رو به افزایش بوده و این منبع برای دولت بسیار درآمدزا بوده است. این مالیات‌ها مانند هر مالیات زیست محیطی دیگر دارای فایده مضاعف هستند، به این معنی که از سویی در جهت کنترل استفاده از خودروها و مهار آلودگی هوا و آلودگی صوتی و مزاحمت‌های حاصل از کثرت ترافیک عمل می‌کنند و از سوی دیگر منبع درآمد خوبی نیز به شمار می‌روند.

از ۱۹۸۱ به بعد مالیات‌های مرتبط با خودروها دومین منبع عمده درآمد عمومی را پس از مالیات بر درآمد تشکیل می‌داده و همواره سیر صعودی داشته است، حال آن که روند مالیات بر درآمد بویژه پس از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

برقراری مالیات بر مصرف کالاها و خدمات، منفی بوده است. سهم مالیات مرتبط با استفاده و مصرف خودروها در تأمین بودجه جاری دولت از ۱۱/۸ درصد در سال ۱۹۸۵ به ۲۰/۸ درصد در سال ۱۹۹۵ افزایش یافته است. حتی در زمینه درآمدهای گمرکی و مالیات بر واردات نیز سیاستی که موضوع بحث ما است جاری بوده و درآمدهای اخذ شده در رابطه با واردات خودروها و مواد نفتی مقام اول را حائزاست.

بین درآمدهای مرتبط با مالکیت خودرو، درآمد حاصل از سیستم سهمیه‌بندی وسائط نقلیه مقام اول را دارا بوده و در سال ۹۵/۹۶ (۱) به ۱/۸ میلیارد دلار سنگاپور بالغ گردیده است. پس از آن به ترتیب حق‌الثبت اضافی مالیات جاده‌ها و حق‌الثبت اصلی قرار داشته‌اند. جمع این رشته از درآمدها در سال ۹۵/۹۶ قریب ۴/۲ میلیارد دلار سنگاپور بوده است. جمع درآمدهای مرتبط با مصرف خودروها نیز از ۴۵۷/۹ میلیون دلار در سال ۸۵/۸۶ به ۸۲۱/۳ میلیون دلار در سال ۹۵/۹۶ بالا رفته که حاکی از افزایشی قریب به ۸۰ درصد می‌باشد.

در مجموع سیاست‌های درآمدی مربوط به وسائط نقلیه بسیار موفقیت‌آمیز بوده و از جهت تأمین درآمد و اثرگذاری بر ترافیک و غیره نیز دارای نقش چشمگیری بوده است. ضمناً همان گونه که قبلاً نیز اشاره کردیم در سال‌های اخیر سیاست موردبحث تکیه بیشتری روی کنترل کاربرد و مصرف خودروها داشته ضمن این که مالیات‌ها و درآمدهای مربوط به کنترل مالکیت نیز کماکان سهم مهمی را ایفاء می‌نمایند.

از لحاظ اثرات زیست محیطی، این اقدامات به نحو قابل ملاحظه‌ای مؤثر بوده و توانسته است از شدت تراکم ترافیک و آلودگی‌های ناشی از خودروها به‌میزان قابل توجهی بکاهد. در حال حاضر متوسط سطح آلوده‌کننده‌هایی نظیر دی اکسید سولفور، دی اکسید نیتروژن، مونوکسید کربن و روی در حد استانداردهای قابل قبول سازمان بهداشت جهانی قرار دارد.

ذکر این نکته بی مناسبت نیست که بر حسب نظرات رایج در زمینه سیاست‌گذاری مالیاتی، مالیات خوب آن است که از یک سو پایه هر چه وسیع‌تری داشته و از سوی دیگر آثار انحرافی بر اقتصاد بر جای نگذارد و از نرخ‌های یکسانی برخوردار باشد. اگر این نظر را بپذیریم به این نتیجه خواهیم رسید که مالیات‌های مرتبط با وسائط نقلیه که به منظور کنترل مصرف و مالکیت وضع می‌شود مالیات‌های خوبی به شمار نمی‌روند زیرا پایه آنها فقط وسائط نقلیه بوده و از نرخ‌های مؤثر استثنائی و بالائی هم برخوردارند.

اما شرایط اسف‌بار ناشی از توسعه وسائط نقلیه چنان‌است که ما را بر آن می‌دارد از ضابطه فوق در این مورد صرفنظر کنیم. اثرات ناشی از تراکم وسائط نقلیه روی بهداشت تن و روان و تضییع وقت و بازدهی انسانی در نهایت آثار اقتصادی نیز برای یک جامعه به بار می‌آورد و اگر سیاست مالیاتی در مقابله با این وضع بتواند مؤثر واقع شود مآلاً در بهبود اقتصاد جامعه نیز اثرات مثبتی به‌بار خواهد آورد و ارزش آن را دارد که با انصراف از ضابطه یاد شده به استقبال آن برویم. البته سیاست‌های مالیاتی به تنهائی وافی به مقصود نبوده و با اقدامات مناسب دیگری در زمینه مدیریت ترافیک، سرمایه‌گذاری روی ساخت بزرگراه‌ها و بهبود سیستم حمل و نقل نیز باید همراه باشد.

---

۱. سال مالی سنگاپور با سال میلادی منطبق نبوده و ماه‌های آوریل ـ مارس را در بر می‌گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکرشده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط اند و توصیف ارائه‌شده به هردوی آن‌ها مربوط می‌گردد. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها از مترجم است.

مجازات کیفری CRIMINAL PENALTY

به شناسه Penalties رجوع شود.

اجاره برون مرزی، اجاره مرزگذر CROSS-BORDER LEASING

به شناسه Leasing رجوع شود.

کارگر مرزی، کارکنان مرزگذر CROSS-BORDER WORKER

به شناسه Frontier worker رجوع شود.

کنترل متقابل، کنترل متقاطع CROSS CONTROLS

وسایل کنترلی هستند که مقامات مالیاتی از آنها برای محدود ساختن موارد گریز مالیاتی استفاده می‌کنند. از جمله وسائل کنترل متقاطع می‌توان موارد زیر را نام برد: تعیین شماره هویت مالیاتی [کد اقتصادی] برای مؤدیان، حسابرسی تفصیلی، الزام کارفرمایان و سایر پرداخت‌کنندگان درآمد به ارسال گزارش و اطلاعات و اختیار دولت برای دسترسی به حساب‌های بانکی افراد و شرکت‌ها.

شناسه مرتبط: Collection of tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

CROSS CURRENCY SWAP اختیار معامله ارزی متقابل

به شناسه Foreign currency swap رجوع شود.

CULTURAL EXCHANGE PROGRAMME برنامه مبادلات فرهنگی

به‌موجب قرارداد مالیاتی مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و بسیاری از قراردادهای مالیاتی دیگر، اجرت پرداختی در ازاء فعالیت‌های نمایشی هنرمندان و ورزشکاران را می‌توان در کشور محل برگزاری نمایش مشمول مالیات قرار داد، خواه این وجوه مستقیماً به اشخاص مذکور یا به سایر اشخاص پرداخت شده باشد. برخی از قراردادهای مالیاتی چنان وجوهی را که در یک کشور به نمایش‌دهندگان مقیم کشور دیگر پرداخت می‌شود، در کشور نخست معاف از مالیات می‌دانند، و این در صورتی است که نمایش موردنظر در چارچوب برنامه‌های مبادلات فرهنگی برگزار شده باشد.

شناسه‌های مرتبط: Artiste company; Entertainer

CULTURAL PROPERTY دارائی‌های فرهنگی، اموال فرهنگی

در بسیاری از کشورها دارائی‌های فرهنگی که «میراث ملی» نیز نامیده می‌شود، مورد حمایت قرار می‌گیرد. بعضی از ممالک تخفیف‌های مالیاتی معینی در رابطه با این دارائی‌ها مقرر می‌دارند (مانند معافیت از مالیات بر ارزش ویژه دارائی، مالیات بر ارث و غیره).

CUP روش قیمت کنترل شده قابل قیاس

به شناسه Comparable uncontrolled price method رجوع شود.

CURRENCY FUTURES معاملات پیش‌فروش ارزی

به شناسه Foreign currency option رجوع شود.

CURRENCY OPTION اختیار معامله ارزی

به شناسه Foreign currency option رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

CURRENCY SWAP — معاوضه ارزی

به شناسه Swap رجوع شود.

CURRENT ASSETS — دارائی‌های جاری

دارائی‌هایی هستند که به آسانی قابل تبدیل به وجه نقد می‌باشند، نظیر موجودی کالا، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و نظایر آنها (مقایسه شود با دارائی‌های ثابت ـ شناسه Fixed assets).

CURRENT YEAR BASIS — مبنای سال جاری

مبنای تشخیص مالیات که طبق آن درآمد هر سال در همان سال تحصیل، مشمول محاسبه مالیات قرارمی‌گیرد.

شناسه‌های مرتبط: Conventional basis of assessment; Preceeding year basis

CUSTODIAL COSTS — هزینه‌های سرپرستی، هزینه‌های مراقبت

به شناسه Intra-group services رجوع شود.

CUSTOMS COOPERATION COUNCIL NOMENCLATURE — فهرست تعرفه‌های شورای همکاری گمرکی (اختصاراً CCCN)

نام جدیدی است که در سال ۱۹۵۹ برای «فهرست تعرفه‌های گمرکی بروکسل» (اختصاراً BTN) انتخاب گردید.

CUSTOMS DRAWBACK — استرداد (برگشتی) حقوق گمرکی

به شناسه Drawback رجوع شود.

CUSTOMS DUTIES — حقوق گمرکی، عوارض گمرکی

مالیاتی است که بر کالاهای وارد شده به کشور وضع می‌گردد. حقوق گمرکی معمولاً بر پایه ارزش کالا تعیین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

می‌شود، اما برخی اوقات جنبه عوارض ویژه‌ای را پیدا می‌کند که نسبت به اقلام معینی وضع می‌گردد. هرگاه در نظر نباشد که کالاهای وارداتی به مصرف فوری برسد و یا این که بخواهند آن‌ها را مجدداً صادر کنند، در این صورت می‌توان کالاها را در انبار تضمینی گمرک به طور موقت نگاهداری نمود. در چنین حالتی حقوق گمرکی هنگامی تعلق می‌گیرد که کالا را برای مصرف داخلی از انبار خارج کنند.

شناسه‌های مرتبط: Duty-free zone; Free trade area; Taxable value; Value

اتحادیه گمرکی CUSTOMS UNION

بنا به تعریف ماده ۲۴ قرارداد عمومی تعرفه‌ها و تجارت (گات)، اتحادیه گمرکی یک قلمرو واحد گمرکی را جایگزین دو یا چند قلمرو گمرکی مستقل می‌نماید. در این اتحادیه حقوق گمرکی و سایر موانع بازرگانی در رابطه بین کشورهای عضو مرتفع می‌شود و تعرفه‌های مشترکی بر واردات از کشورهای غیرعضو وضع می‌گردد.

روش معاملات کنترل نشده قابل قیاس CUT

به شناسه Comparable uncontrolled transaction method رجوع شود.

دور کامل عملیاتی CYCLE COMPLET D'OPERATIONS

این مفهوم را کشورهای فرانسه زبان در رابطه با تعیین بدهی مالیاتی مؤسسات غیرمقیم، و همچنین در ارتباط با تعیین حق مؤسسات مقیم به استفاده از تخفیف مالیاتی به کار می‌برند.

شناسه مرتبط: Complete business cycle

ساختار قبرسی، تدبیر قبرسی CYPRUS CONSTRUCTION

تدبیری بود که در گذشته برای جلوگیری از تعلق مالیات مضاعف ناشی از قانون مالیاتی هلند به کار برده می‌شد. مقررات داخلی هلند که بر مبنای آن ممانعت از مالیات مضاعف به طور یکجانبه [بدون وجود قرارداد بین‌المللی] پیش‌بینی شده بود، درآمد تحصیل شده از منابع خارجی را فقط در صورتی معاف از مالیات می‌شناخت که در خارج مشمول مالیات بر درآمد قرار گرفته باشد. بنابراین درآمد حقوق بدست‌آمده در خارج در صورتی که مشمول مالیات قرار نگرفته بود، نمی‌توانست از معافیت مالیاتی مورد بحث استفاده کند. چنین وضعی بویژه در مورد کسانی که در خاورمیانه کار می‌کردند پیش می‌آمد. شرکت‌ها برای آن که بتوانند این گونه درآمد استخدامی را مستحق استفاده از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

معافیت داخلی هلند قرار دهند، اقدام به تأسیس شرکتی در قبرس می‌نمودند و این شرکت اسماً کارفرمای کارکنان مورد بحث شناخته می‌شد. سپس همین کارکنان از سوی شرکت قبرسی در اختیار شرکت مادر قرار می‌گرفتند تا جهت کار در خاورمیانه مورد استفاده واقع شوند. حداکثر مالیاتی که کشور قبرس بر درآمد این کارکنان مقرر می‌داشت ۶ درصد بود و به این ترتیب برخورداری از مقررات مالیات مضاعف یکجانبه هلند با حداقل هزینه ممکن می‌شد و معافیت از مالیات هلند که با نرخ‌های بسیار بالاتری داشت تحصیل می‌گشت. این شگرد مالیاتی تا پایان سال ۱۹۸۵ رواج داشت و در آن زمان مقررات اجتناب از مالیات مضاعف یکجانبه هلند اصلاح شد، به نحوی که دیگر نیازی به کاربرد تدبیر قبرسی باقی نماند.

DAMAGES — خسارت

وجهی است که بابت جبران زیان با صدمات وارده گرفته می‌شود. خسارت ممکن است به عنوان درآمد دریافت‌کننده مشمول مالیات قرار گیرد و آن در صورتی است که چنین دریافتی را بتوان با یکی از منابع درآمد مشمول مالیات مرتبط ساخت. فرضاً خسارت نقض یک قرارداد تجارتی عموماً مشمول مالیات شناخته می‌شود، اما خسارتی که در ازاء زیان یا صدمه صرفاً شخصی گرفته می‌شود بعید است که مشمول مالیات قرار گیرد.

شناسه مرتبط: Indemnification

DANISH COMPANIES — شرکت‌های دانمارکی

مهم‌ترین اشکال مبادرت به کسب و کار در کشور دانمارک به قرار زیراند:

شرکت سهامی (Aktieselskab - A/S)؛

شرکت با مسئولیت محدود خاص (anpartsselskab - APS) ؛

مشارکت عام (interessentskab - I/S)؛

مشارکت محدود (kommanditselskab)؛ و

مشارکت با سهام محدود (kommanditaktieselskab) .

DEALING COMPANY — شرکت معامله‌گر

به شناسه Investment company رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

حق بیمهٔ مضاعف

قرینه‌ای برای مالیات مضاعف

مشکل مالیات مضاعف مدت مدیدی است که در مناسبات بین کشورها مطرح بوده و منجر به ظهور پدیده‌ای به نام قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف شده است. هدف نخستین این قراردادها آن است که بار سنگین پرداخت دوباره مالیات را از دوش مؤدیان بردارند. البته مالیات مضاعف ممکن است جنبه داخلی نیز داشته باشد و آن هنگامی است که در یک کشور فدرال هر یک از ایالات صلاحیت وضع مالیات جداگانه داشته باشند. اما آنچه مورد توجه ما است مالیات مضاعف به مفهوم بین‌المللی آن است. فرض کنید شخص حقیقی یا حقوقی مقیم یک کشور در کشور دیگر درآمدی تحصیل می‌کند که این دو کشور ضابطه‌های مختلفی را در مورد تعلق مالیات به کار می‌برند. فرضاً کشور محل اقامت مؤدی ضابطه اقامت را ملاک قرار داده و مؤدی را ملزم می‌سازد که بابت کلیه درآمدهای خود هر چند در سایر کشورها تحصیل شده باشد به حوزه محل اقامت خود مالیات بپردازد. در مقابل کشوری که درآمد از آنجا تحصیل شده تابع ضابطه منبع درآمد است یعنی مؤدی باید مالیات بر درآمد خود را به مرجع مالیاتی کشور محل کسب درآمد بپردازد. چنین حالاتی ممکن است منجر به پرداخت دو بار مالیات از سوی مؤدی نسبت به درآمد واحد شود که به منظور رفع این بار اضافی از دوش مؤدیان، کشورها با یکدیگر قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف منعقد می‌سازند.

چندی است که مشکل مذکور در زمینه حق بیمه مربوط به تأمین اجتماعی نیز بروز نموده و کشورها را به فکر چاره انداخته است. فرضاً یک شرکت تابع کشور الف که کارکنانی برای انجام فعالیت‌های خود در کشور ب نگاهداری می‌کند ممکن است بر اثر موازین قانونی دو کشور ناگزیر از پرداخت حق بیمه اجتماعی در هر دو کشور شود که بار غیرمنصفانه‌ای به شمار می‌رود و باید تدبیری برای چاره آن اندیشید.

به عنوان نمونه شرکت‌های ژاپنی که در قلمرو آلمان به فعالیت مشغول‌اند، به هر دو کشور ژاپن و آلمان حق بیمه اجتماعی می‌پردازند. مبلغ حق بیمه اضافی مربوط سالانه به حدود ۴۰ میلیون دلار آمریکائی بالغ می‌شود. از همین رو بین مقامات دو کشور از مدت‌ها پیش مذاکراتی در جریان بود که به عقد قرارداد خاصی در این زمینه بین ژاپن و آلمان منجر شد. این اولین قراردادی است که ژاپن در چنین زمینه‌ای منعقد می‌سازد. به موجب قرارداد مذکور هرگاه کارکنان مؤسسات یکی از دو کشور برای انجام کار آن مؤسسه به کشور دیگر اعزام شوند تا مدت ۵ سال حق بیمه‌های اجتماعی آنان باید به کشور اعزام‌کننده پرداخت شود و در صورتی که بیش از ۵ سال در کشور میزبان بمانند برای باقی مدت دریافت حق بیمه اجتماعی آنان حق کشور میزبان خواهد بود. به این ترتیب با عقد قرارداد مذکور مؤسسات ذیربط ژاپنی از پرداخت حق بیمه مضاعف آسوده شده و تنها در یکی از دو کشور چنین پرداخت‌هایی را انجام خواهند داد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

البته در اینجا مشکلی برای کارکنان مربوط نیز قابل بروز است و آن این که ممکن است نظام بازنشستگی و مزایای آنان با توجه به سنوات پرداخت حق بیمه اجتماعی برقرار شود و چون بخشی از حق بیمه ممکن است با اجرای قرارداد فوق در کشور دیگری پرداخت شده باشد، دشواری‌هایی از این حیث برای کارکنان قابل تصور خواهد بود. در قرارداد بین ژاپن و آلمان به این مسأله نیز توجه شده و مقرر گردیده است که در پوشش بازنشستگی و مزایای آن به سابقه پرداخت حق بیمه در هر دو کشور توجه خواهد شد و از آنجا که این قرارداد، همانند قراردادهای بین‌المللی دیگر، به تصویب پارلمان خواهد رسید موضوع جنبه قانونی پیدا کرده و مشکلی در راه اجرای آن وجود نخواهدداشت.

این نخستین قرارداد از این نوع است که ژاپن به امضاء می‌رساند و با توجه به صرفه‌جوئی ناشی از آن در نظر دارد قراردادهای مشابهی با کشورهای انگلستان و ایالات متحده آمریکا نیز منعقد سازد.

شایان ذکر است که نام قرارداد مورد بحث چیزی در حدود « قرارداد اجتناب از اخذ حق بیمه مضاعف » و امثال آن نیست، بلکه این نوع قرارداد را «قرارداد یک کاسه کردن تأمین اجتماعی » می‌نامند (Social Security Totalization Agreement). باید در انتظار گسترش و تطور این پدیده در آینده بود.

خبرهای مالیاتی

بحرین ـ ۱۳ قرارداد تا سال ۲۰۰۰

شیخ ابراهیم بن خلیفه آل خلیفه معادن وزیر اقتصاد و دارائی بحرین به خبرنگاران اعلام داشت که این کشور در صدد توسعه فعالیت خود در زمینه روابط مالیاتی بین‌المللی برآمده و در نظر دارد تا سال ۲۰۰۰ حداقل تعداد ۱۳ فقره قرارداد مالیات مضاعف با کشورهای زیر منعقد سازد: چین، آلمان، هند، اندونزی، لبنان، مالزیا، مغرب، لهستان، روسیه، اسلواکی، تایلند، چک و ترکیه. یادآور می‌گردد که به طور کلی در منطقه خلیج فارس روابط در این زمینه رو به گسترش است. ایران نیز در دو سه سال اخیر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

تعداد قابل توجهی قرارداد مالیات مضاعف با کشورهای مختلف امضاء نموده است، حال آن که سال‌های متمادی شمار این گونه قراردادها به دو یا سه فقره محدود می‌شد.

اتریش: همکاری کیفری - مالیاتی

قریب چهار سال قبل (فوریه ۱۹۹۵) اتریش و ایالات متحده آمریکا یک فقره قرارداد تعاون حقوقی در زمینه مسائل کیفری منعقد ساخته بودند، که این قرارداد اخیراً قوت اجرائی پیدا کرده و اسناد تصویبیه آن بین مقامات دو کشور مبادله گردیده است. این قرارداد مشتمل بر امور مالیاتی نیز هست، به این معنی که موارد تقلب و گریز مالیاتی را نیز در بر می‌گیرد. از ویژگی‌های قرارداد یکی آن است که طرفین مجاز نیستند به سبب ناهمگنی مقررات مربوطه مالیاتی از ارائه کمک مورد درخواست خودداری کنند. مثلاً اگر تقاضای تعاون راجع به مالیاتی باشد که فقط در کشور تقاضاکننده برقرار بوده و در کشور مقابل موجود نمی‌باشد، کشور اخیر نمی‌تواند به این سبب از اجرای مفاد قرارداد و برآورد درخواست تعاون خودداری کند. همین قاعده در موردی صادق است که مقررات شکلی و آئینی و یا مواد راجع به نوع جرائم و تخلفات دو کشور هماهنگ نباشد.

نیوزیلند ـ نرم‌افزار کامپیوتری

رفتار مالیاتی نسبت به درآمد حاصل از واگذاری نرم‌افزار کامپیوتری در سراسر جهان بحث و فحص بسیاری را برانگیخته است، زیرا این رشته از تجارت که عمر چندانی از شروع آن نمی‌گذرد، با شتابی حیرت‌انگیز و به اشکالی پیچیده و فزّار در حال گسترش است. در ایران موضوع هنوز جلب توجه چندانی نکرده و قانون یا رویه مالیاتی خاصی در این باب پا به عرصه ننهاده است.

سازمان مالیاتی نیوزیلند اخیراً دستورالعمل خاصی در مورد رفتار نسبت به مبالغ پرداختی به عرضه‌کنندگان خارجی نرم‌افزار کامپیوتری صادر شده که از این جهت کم‌وبیش روش کشور نامبرده را با سیاست کلی OECD (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) که خود عضو آن است، هماهنگ می‌سازد. بر حسب این سیاست واگذاری تمام یا بخشی از حقوق مرتبط با نرم‌افزار به عنوان یک درآمد تجاری به حساب می‌آید. ضمناً از این لحاظ فرقی بین نرم‌افزار سیستمی و نرم‌افزارهای موردی و اجرائی معین قائل نشده‌اند و همچنین بین نرم‌افزاری که همراه سخت‌افزار واگذار می‌شود و نرم‌افزارهای جداگانه نیز تمایزی شناخته نشده است. اما نیوزیلند در عین حال احکام تفصیلی برای هر یک از موارد زیر مقرر داشته است: اعطاء لیسانس استفاده از حقوق مؤلف نسبت به یک برنامه معین، فروش کلی حقوق مؤلف، فروش برنامه تحت لیسانس، اجاره یک برنامه، واگذاری اطلاعات و دانش فنی در مورد یک برنامه، و بالاخره انجام خدمات به منظور توسعه یا تغییر یک برنامه کامپیوتری.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

اتحادیه اروپا ـ مقررات جلوگیری از گریز مالیاتی

کوشش اتحادیه اروپا بر آن است که تدریجاً حالت یک جامعه واحد را در محدوده کشورهای عضو پدید آورد و این معنی در زمینه مسائل مالیاتی نیز روز به روز از تجلی و گسترش بیشتری برخوردار می‌شود. مسأله گریز مالیاتی در همه زمان‌ها وجود داشته و دارد و هم‌اکنون نیز گروهی از مؤدیان می‌کوشند با مهاجرت از یک کشور اروپائی به کشور دیگر به نوعی بار مالیاتی خود را سبک کنند. از همین رو اتحادیه اروپا در صدد بر آمده است با این نوع حرکات مقابله نماید. به این منظور کمیسیون اروپا که یکی از أرگان‌های مهم اتحادیه است اخیراً طرح یک دیرکتیو جدید را به کشورهای عضو پیشنهاد نموده است که هدف آن خنثی کردن اقدام یاد شده از سوی مؤدیان مالیاتی است. مفاد دیرکتیو مذکور چنان است که یک محیط واحد و مشترک در درون اتحادیه برای اجرای احکام مالیاتی پدید می‌آورد، انگار که اجرائیه‌های مالیاتی داخل یک کشور واحد به مرحله عمل گذارده می‌شود. به این ترتیب هر برگ اجرای مالیاتی که از سوی مقامات صلاحیتدار هر یک از کشورهای عضو صادر می‌شود در صورت داشتن امضاءها و مهرهای معینی در سایر کشورهای عضو اتحادیه معتبر تلقی خواهد شد. این اساس فکری است که در مقررات جدید دنبال شده است و جزئیات بیشتر نیز در متن دیرکتیو مورد بحث منظور گردیده است. ضمناً نظارت بر حسن اجرای این مقررات نیز بر عهده کمیسیون اروپائی محول شده است. پس از تصویب نهائی، کشورهای عضو موظف خواهند بود که مقررات داخلی خود را جهت تطابق با دیرکتیو مذکور اصلاح نمایند.

جمهوری اسلواک ـ تشویقات مالیاتی برای سرمایه‌گذاری خارجی

در این کشور برای جلب سرمایه‌های خارجی معافیت‌های مالیاتی چشمگیری به تصویب رسیده است. به موجب این مصوبه سرمایه‌گذاران حائز شرایط به مدت ۱۰ سال از معافیت کامل مالیاتی برخوردار خواهند شد. شرایط مذکور به شرح زیر است:

ـ سرمایه‌گذار شرکت ثبت شده در جمهوری اسلواک باشد که صد در صد سرمایه آن به مؤسسات خارجی متعلق باشد. به عبارت دیگر سرمایه‌گذار خارجی باید به منظور معافیت در این کشور شرکتی را طبق مقررات داخلی اسلواک به ثبت برساند.

ـ میزان سرمایه‌گذاری حداقل باید هم ارز ۲۸/۵ میلیون دلار آمریکائی بوده و تماماً در امر تأسیسات و بهره‌برداری تولیدی در قلمرو اسلواک سرمایه‌گذاری شود.

ـ ۹۰ درصد تولیدات صادر شود.

ـ کلیه سود مؤسسه و مالیات بخشوده شده فوق مجدداً در اسلواک سرمایه‌گذاری شود.

دو شرط اخیر سنگین به نظر می‌رسد و معلوم نیست تا چه حد مورد استقبال واقع شود، بویژه شرط اخیر که مفهوم آن محروم ساختن سرمایه‌گذار خارجی از انتقال سود خود طی مدت ۱۰ سال می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

استرالیا ـ وکالت مالیاتی

حرفه وکالت یا مشاوره مالیاتی یک واقعیت زندگی جوامع مختلف است و در شکل سالم خود از این حقیقت ناشی می‌شود که مؤدی جز در موارد استثنائی از پیچ و خم مقررات آگاهی ندارد و از همین رو به اهل خبره و صاحبان اطلاع رجوع می‌کند. سامان بخشیدن به این حرفه می‌تواند حداقل ایمنی را برای مؤدیان فراهم کند و معایب احتمالی حرفه را نیز تعدیل نماید. به همین جهت برخی از دولت‌ها به فکر اجرای تدابیری در این زمینه افتاده‌اند، از آن جمله دولت استرالیا اقدام به تدوین یک چارچوب قانونی برای کار وکلای مالیاتی نموده است. از مدتی پیش کوشش‌های مشترکی از سوی سازمان مالیاتی، مشاوران مالیاتی و سازمان‌های بخش خصوصی آغاز گردید تا به این حرفه خاص سروسامان داده شود. هدف از این طرح آن است که نقش و مقام حرفه وکالت مالیاتی روشن گردد و به این منظور یک رفتارنامه برای صاحبان حرفه تنظیم شود و از این طریق اطمینان خاطر بیشتری نیز برای مؤدیان مالیاتی فراهم آید. به موجب این طرح یک هیأت یا کانون خاص وکلای مالیاتی پدید خواهد آمد که از سازمان مالیاتی کشور مستقل بوده و وظیفه اجرای درست رفتارنامه مذکور را بر عهده خواهد داشت. هیأت همچنین مسئول رسیدگی و به جریان انداختن تقاضاهای قبول به حرفه مالیاتی خواهد بود. طرح مذکور اواخر سال جاری مسیحی به معرض اظهارنظر سازمان‌های ذیربط گذارده خواهد شد.

بلژیک ـ مالیات و واحد پول اروپائی

همان گونه که می‌دانیم در اتحادیه اروپا قریباً پول واحدی به جریان خواهد افتاد که یورو نامیده می‌شود. طبیعی است این کار به یکباره قابل تسری به همه شئون نیست و به همین جهت یک دوره انتقالی در این خصوص منظور گردیده که از اول سال ۱۹۹۹ آغاز می‌شود و تا سه سال یعنی تا آخر سال ۲۰۰۱ ادامه دارد. طی این دوره انتقالی همه امور باید متدرجاً با جریان پول واحد اروپائی هماهنگ گردیده و تطبیق داده شود.

سازمان مالیاتی بلژیک از هم‌اکنون به فکر هماهنگی با این برنامه افتاده و تدابیری را اعلام داشته است. بر حسب آن:

اولاً. کلیه ارقامی که در هرگونه انتشارات سازمان مالیاتی طی دوره انتقالی درج می‌گردد هم به فرانک بلژیک و هم به یورو خواهد بود.

ثانیاً. اظهارنامه‌ها و منضمات آن‌ها در مورد مالیات بر درآمد و مالیات‌های تکلیفی را مؤدیان ظرف این دوره می‌توانند به فرانک بلژیک یا پول واحد اروپائی تنظیم نمایند. اشخاص حقیقی (اعم از مقیم و غیرمقیم) و همچنین اشخاص حقوقی که صورت شرکت ندارند این کار را می‌توانند از آغاز سال ۲۰۰۰ انجام دهند، ولی شرکت‌ها همین اقدام را می‌توانند در مورد سال مالی خود که از اول ژانویه ۱۹۹۹ به بعد خاتمه می‌یابد، معمول دارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

ثالثاً. هرگاه شرکتی حساب‌های خود را به یورو نگهداری کند، اظهارنامه مالیاتی خود را نیز باید به یورو تنظیم نماید.

رابعاً. در مورد مالیات‌های تکلیفی تنظیم اظهارنامه به یورو بابت پرداخت‌های از اول ژانویه ۱۹۹۹ به بعد قابل اجراست.

آلمان ـ مالیات نمایندگی خبرگزاری‌های بین‌المللی

قراردادهای مالیات مضاعف زمان حاضر غالباً بر مبنای کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم می‌شود. طبق این کنوانسیون درآمد مؤسسات مقیم یک کشور طرف قرارداد فقط در همان کشور مشمول مالیات می‌باشد، مگر این که مؤسسه موردنظر در کشور دیگر دارای پایگاهی باشد که آن را مؤسسه ثابت می‌نامند. در چنین صورتی درآمد مؤسسه تا حدی که به فعالیت آن پایگاه ثابت مربوط باشد می‌تواند مشمول مالیات دولت میزبان قرار گیرد. بنابراین شناخت این مطلب که آیا وجود مؤسسه ثابت محقق شده است یا نه، از نظر مالیاتی حائز اهمیت می‌باشد و به همین سبب کنوانسیون مذکور شامل مقرراتی است که تعیین می‌کند چه مواردی مصداق مؤسسه ثابت بوده و چه مواردی را نمی‌توان مصداق آن دانست. از جمله مواردی که بنا به تصریح کنوانسیون وجود مؤسسه ثابت محقق شناخته نمی‌شود، وقتی است که شخص یا بنگاهی که در کشور میزبان فعالیت می‌کند مشغول به کار اصلی مؤسسه متبوع خود نبوده و بلکه فعالیت آن نسبت به فعالیت موسسه اصلی جنبه یک کار کمکی و فرعی را داشته باشد.

از جمله مصادیق این حالت خاص طبق کنوانسیون یاد شده کاری است که در زمینه جمع‌آوری اطلاعات برای مؤسسه اصلی صورت می‌پذیرد. نمونه بارز این مورد کار خبرنگاران و نمایندگی‌های مؤسسات خبری بین‌المللی است (بد نیست یادآور شویم که قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز غالباً متضمن مقررات مشابهی از همین گونه هستند).

اکنون سازمان مالیاتی آلمان طی بخشنامه‌ای اعلام داشته است که در مواردی خبرنگاران و نمایندگان خبرگزاری‌های مورد بحث ممکن است به عنوان مؤسسه ثابت شناخته شده و عملکرد آنان مشمول مالیات آلمان قرار گیرد. در این بخشنامه توضیح داده شده است که بسیاری از این نمایندگی‌ها کارشان صرفاً جمع‌آوری اطلاعات و ارسال آن به مؤسسه اصلی نبوده و بلکه به تجزیه و تحلیل خبرهای گردآوری شده پرداخته و روی آن‌ها گزارش خبری تهیه می‌کنند. در واقع این کار به منزله آن است که کالاهای تهیه شده را مورد دخل و تصرف قرار داده و فراورده‌های جدیدی بسازیم. به همین سبب سازمان مالیاتی آلمان کار خبرگزاری‌ها را یک کار کمکی و فرعی صرف ندانسته و آنها را مصداق مؤسسه ثابت شناخته است.

در این بخشنامه همچنین به حالت خاص دیگری نیز اشاره شده و آن وقتی است که خبرنگاران خارجی در خاک آلمان خبرهایی را برای استفاده رسانه‌های آلمانی تهیه کنند، که در این حالت نیز مفاد قرارداد مالیات مضاعف در مورد عدم تعلق مالیات جاری نخواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

قوانین، تصویبنامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی

اصلاح آیین‌نامه اجرایی مالیات نقل و انتقال دست دوم به‌بعد انواع خودرو موضوع تبصره(۴) ماده (۹) قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹ با توجه به نظر ریاست محترم مجلس شورای اسلامی (موضوع نامه شماره ۱۶۶۶ ه ـ ب مورخ ۱۳۷۶/۹/۴) تصویب نمود:

آیین‌نامه اجرایی مالیات نقل و انتقال دست دوم به بعد انواع خودرو موضوع تبصره (۴) ماده (۹) قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات ـ موضوع تصویبنامه شماره ۱۲۸۷۱۷/۳۰/ت۱۶۵۳۶ هـ ـ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۸ ـ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

۱ـ در ماده (۱)، عبارت «تخلف» به عبارت «عدم اخذ رسید قبل از تنظیم سند مربوط» تغییر می‌یابد.

۲ـ در ماده (۲)، عبارت «خودروها یا ماشین‌آلات راه‌سازی» به عبارت «خودروهای» تغییر می‌یابد.

۳ـ در ماده (۷)، عبارت «موتورسیکلت‌ها و ماشین‌آلات راه‌سازی» به عبارت «موتورسیکلت‌های» تغییر می‌یابد.

معاون اول رییس جمهور ـ حسن حبیبی

بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۱۹۵۶/۵۳۶۴۲ مورخ ۷۶/۱۲/۱۷

به پیوست تصویر مصوبه شماره ۷۷۹۲۵/ ت ۱۹۱۵۰ هـ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹ هیأت محترم وزیران در ارتباط با تعیین رقم /۰۰۰ر۸۰۰ر۱ ریال بعنوان حداکثر حقوق مندرج در ماده (۱) لایحه قانونی مربوط به حداکثر و حداقل مستخدمین شاغل و بازنشسته و آماده بخدمت مصوب ۱۳۵۸/۲/۴ شورای انقلاب اسلامی ایران ارسال می‌گردد. از آنجا که تاریخ اجرای مصوبه فوق‌الذکر ۱۳۷۷/۱/۱ می‌باشد لذا دریافتی حقوق‌بگیران تا سقف /۰۰۰ر۶۰۰ر۲۱ ریال (۱۲ × ۰۰۰ر۸۰۰ر۱) برای سال ۱۳۷۷ مشمول ۲۵ درصد بخشودگی مالیات موضوع تبصره ۲ قانون اصلاح ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۹ خواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

تصویبنامه شماره ۷۷۹۲۵/ت ۱۹۱۵۰ هـ مورخ ۷۶/۱۱/۹

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۲ بنابه پیشنهاد شماره ۶۸۱۰/ د مورخ ۱۳۷۶/۱۰/۱۷ سازمان امور اداری و استخدامی کشور و به استناد ماده (۸) لایحه قانونی مربوط به حداکثر و حداقل حقوق مستخدمین شاغل و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

بازنشسته و آماده به خدمت ـ مصوب ۱۳۵۸/۲/۴ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران و تبصره ماده (۲۲) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت ـ مصوب ۱۳۷۰ ـ تصویب نمود:

۱ـ رقم حداقل حقوق مندرج در ماده (۲) لایحه قانونی مربوط به حداکثر و حداقل حقوق مستخدمین شاغل و بازنشسته و آماده به خدمت از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ دویست و نود و هفت هزار (۲۹۷٫۰۰۰) ریال تعیین می‌شود.

تبصره ـ افزایش موضوع این بند از پرداخت مقرری ماه اول به صندوقهای بازنشستگی معاف است.

۲ـ رقم حداکثر حقوق مندرج در ماده (۱) لایحه قانونی فوق‌الذکر از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ یک میلیون و هشتصد هزار (۱٫۸۰۰٫۰۰۰) ریال تعیین می‌شود.

۳ـ کمک هزینه عایله‌مندی و اولاد موضوع ماده (۹) قانون هماهنگ پرداخت کارکنان دولت علاوه بر ارقام فوق‌الذکر پرداخت می‌شود.

۴- مفاد این تصویبنامه علاوه بر دستگاههای مشمول لایحه قانونی یاد شده، در مورد مؤسسات دولتی مذکور در ماده (۱۲) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت نیز لازم‌الاجرا است.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

بخشنامه شماره ۵۱۸۲ مورخ ۷۷/۲/۱۴

چون در نظر است مفاد ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص پرونده‌های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۷۶ مستغلات (املاک اجاری) اشخاص حقیقی به منظور گسترش فرهنگ مالیاتی و ایجاد زمینه‌های تشخیص مالیات بر مبنای خوداظهاری و استفاده بهینه از نیروی انسانی و امکانات موجود در بخش املاک، رعایت اصل عدالت مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول و اختلافات مالیاتی و همچنین برقراری حسن تفاهم با مؤدیان اجراء گردد مقرر می‌دارد نسبت به تشخیص و قطعیت پرونده‌های مستغلات اشخاص حقیقی (املاک اجاری) لغایت عملکرد سال ۱۳۷۵ به شرح ذیل اقدام نمایند:

۱ـ نسبت به رسیدگی و تشخیص پرونده‌های سنواتی (عملکرد سالهای ۱۳۷۳ لغایت ۱۳۷۵) که تاکنون مورد رسیدگی واقع نشده است با رعایت مفاد دستورالعمل شماره ۲۸۴۶۴ ـ ۷۶/۷/۵ حداکثر تا پانزدهم خردادماه سال جاری اقدام و تا یکماه پس از مهلت مزبور، اوراق تشخیص صادره حتی‌المقدور به شخص مؤدی یا یکی از بستگان او برابر مقررات ابلاغ گردد.

۲ـ در صورت اعتراض مؤدی به برگ تشخیص، ممیزین حوزه‌های مالیاتی بلااستثناء مؤدیان را در بدو امر و در مهلت مقرر قانونی جهت توافق نزد ممیزین کل راهنمایی و ممیزین کل با استفاده از اختیارات قانونی موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ حداکثر تلاش و مساعی خود را بکار برند تا پرونده‌های مطروحه مورد توافق و حل و فصل قرار گیرد و حتی‌الامکان از ارجاع پرونده‌ها به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی خودداری نمایند.

۳ـ اداره کل امور هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و ادارات کل امور اقتصادی و دارائی استانها ترتیبی اتخاذ نمایند تا پرونده‌های مستغلات (املاک اجاری) احاله شده سالهای قبل را تا پایان خردادماه و پرونده‌هایی که در اجرای این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

دستورالعمل احاله خواهد شد را حداکثر تا پایان شهریور ماه سال جاری در هیئت‌های حل اختلاف مطرح و با استفاده از اختیارات قانونی حتی‌المقدور بدون صدور قرار رسیدگی نسبت به قطعی نمودن پرونده‌ها اقدام نمایند و در صورت لزوم صدور قرار، حداکثر ظرف مدت سی روز از تاریخ طرح پرونده در هیئت، قرار رسیدگی اجراء و رأی صادر گردد.

۴ـ کلیه پرونده‌هایی که مورد صدور رأی هیئت بدوی و اعتراض مؤدی قرار می‌گیرند، حداکثر ظرف ۱۵ روز پس از اعتراض مؤدی در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر مطرح و هیئت مزبور حتی‌المقدور بدون صدور قرار، نسبت به رسیدگی و قطعی نمودن آن اقدام نماید.

۵ـ ادارات وصول و اجراء برابر مقررات نسبت به وصول مالیات پرونده‌های معوقه و پرونده‌هایی که در اجرای این دستورالعمل ارجاع خواهد شد در اسرع وقت اقدام نمایند.

۶ـ چنانچه مؤدیان بدهی مالیاتهای قطعی شده سنوات گذشته خود را تا ۷۷/۴/۱۵ و همچنین بدهی مالیاتی که در اجرای این بخشنامه قطعی خواهد شد را ظرف ۲ ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت و یا حداکثر تا پایان سال جاری تقسیط و تسویه نمایند کلیه جرائم متعلقه بخشوده گردد.

۷ـ اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی مکلف است فرمهایی را به منظور جمع‌آوری اطلاعات مربوط تهیه و تا تاریخ ۷۷/۶/۱۵ به ادارات کل ارسال و همچنین نتیجه عملکرد ادارات کل را در ارتباط با نحوه اجرای بخشنامه با اعزام کارشناسان به دفتر اینجانب گزارش نماید.

۸ـ ضوابط اجرایی مفاد ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد روش خوداظهاری در بخش مالیات اجاره املاک عملکرد سال ۱۳۷۶ اشخاص حقیقی در پیرو به آگاهی خواهد رسید.

۹ـ نظر به اینکه اجاره بهای عملکرد سال ۱۳۷۵ یکی از ملاک‌های مهم مورد استفاده خودتشخیصی عملکرد سال ۱۳۷۶ خواهد بود ضرورت دارد با توجه به محدودیت زمانی بدواً مراحل رسیدگی و قطعیت پرونده‌های سال مذکور در اولویت قرار گیرد.

۱۰ـ بمنظور حسن اجرای این طرح مدیران کل مکلف خواهند بود در صورت ضرورت، موقتاً از نیروها و امکانات سایر بخشها در بخش مستغلات استفاده نمایند.

دادستانی انتظامی مالیاتی در خصوص پرونده‌های مطروحه و قطعی شده در اجرای این بخشنامه همکاری لازم را خواهند داشت.

ضمناً با توجه به اهمیت موضوع و سعی و تلاش همکاران در این زمینه به تناسب فعالیت آنان با توجه به گزارش اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی پاداش مناسبی اختصاص خواهد یافت.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۷۱۴/۷۹۷۶ـ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۲/۲۰

چون بقرار اطلاع واصله بعضی از مأمورین تشخیص مالیاتی قبل از حصول اطمینان از تحقق شرایط معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحی آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

معافیت‌های مالیاتی موضوع این ماده را اعمال نموده‌اند بدینوسیله مقرر می‌شود:
بطرق مقتضی مانند استعلام از بورس اوراق بهادار از تحقق شرایط لازم برای استفاده از معافیت مالیاتی اطمینان حاصل نموده، سپس معافیت مالیاتی را اعمال نمایند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۴۹۱۷۰ مورخ ۷۷/۲/۲۱

بقرار اطلاع مالیات بر حقوق کارکنان خارجی شاغل در ایران عمدتاً بر مبنای جداول تعیین شده توسط وزارت کار مورد محاسبه و مطالبه قرار می‌گیرد، در حالیکه اشتغال اشخاص خارجی در ایران بر اساس قراردادی است که حاوی حقوق، فوق‌العاده شغل جهت اشتغال در ایران، تأمین مسکن و اتومبیل، شهریه فرزندان، بلیط رفت و برگشت به کشور اصلی و حتی مزایای شغلی از قبیل سهام و غیره می‌باشد. متأسفانه در طی چند سال گذشته، کسب اطلاع از حقوق واقعی کارکنان خارجی و وصول مالیات حقه دولت نسبت به درآمد واقعی حقوق بدست فراموشی سپرده شده است. لذا بمنظور رعایت عدالت مالیاتی، جلوگیری از حیف و میل وجوه بیت‌المال و ایجاد شرایط مناسب برای تشخیص مالیات بر درآمد اشخاص مذکور مقرر می‌دارد:

۱ـ به کلیه کارفرمایان اینگونه اشخاص ابلاغ نمایند که قرارداد رسمی استخدام کارکنان خارجی حاوی حقوق و کلیه مزایای شغلی آنها را به حوزه مالیاتی ارائه نمایند. قراردادهای مذکور (ممکن است بصورت " حکم استخدام برای شغل معین " نیز باشد) باید به تأیید مقامات مسئول در مؤسسه اصلی، و امضاء آنها به تأیید مقامات رسمی کشور متبوع و سفارت جمهوری اسلامی ایران در آن کشور رسیده باشد.

۲ـ نظر باینکه مدارک مذکور مستلزم داشتن فرصت است، لذا به کارفرمایان ذیربط حداکثر تا تاریخ ۷۷/۴/۳۱ برای ارائه مدارک مزبور مهلت داده شود. البته تا انقضاء مهلت مذکور در صورتیکه مدارک معتبر و متقن در دست نباشد، باید مالیات حقوق به روش مرسوم بعنوان علی‌الحساب مورد محاسبه و مطالبه قرار گیرد.

۳ـ بمنظور جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف توسط این اشخاص ترتیبی اتخاذ گردد که گواهی پرداخت مالیات حقوق اشخاص خارجی حاوی اطلاعات حقوق و مزایا و مالیات پرداختی صادر و پس از تأیید مقامات وزارت خارجه در اختیار اشخاص مذکور قرار گیرد تا با ارائه قبض پرداخت مالیات به مقامات مالیاتی کشور متبوع خود، از پرداخت مالیات مضاعف جلوگیری شود.

۵ـ ضوابط تشخیص علی‌الرأس متعاقباً اعلام خواهد شد.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۷۰۳۲ـ۳۰/۴/۱۶۷۱ مورخ ۷۷/۴/۲۶

پیرو بخشنامه شماره ۱۶۷۳۸ مورخ ۱۳۷۵/۴/۱۹ راجع به اعمال ضریب مالیاتی فعالیت خرده‌فروشی نسبت به میزان خرید یا فروش بدست آمده از اطلاعیه‌های واصله در مواردی که مؤدیان از انجام تکالیف قانونی مربوط به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

ارائه فاکتور یا ارسال فهرست معاملات در مواعد مقرر خودداری می‌نمایند، چون بخشنامه مذکور موجب بروز اشکالاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات عمده‌فروشان شده است، لذا بمنظور رفع اشکال توجه مأموران تشخیص و مراجع حل اختلاف مالیاتی را به این نکته معطوف می‌دارد که اشتغال برخی مؤدیان به فعالیت عمده‌فروشی کالا، فارغ از مسائل مالیاتی و غیر آن، بنا به عوامل مختلفی مانند سوابق شغلی، پروانه کسب، موقعیت محل توزیع کالا و قراردادهای منعقده با مشتریان دایر بر تهیه کالای مورد سفارش آنان در سطح عمده کاملاً محرز است که در این صورت نمی‌توان اینگونه مؤدیان را بدون دستیابی به دلایل و مدارک موجه خرده‌فروش تلقی و برای احتساب درآمد مشمول مالیات آنها ضریب مالیاتی خاص خرده‌فروشان را بکار برد. گرچه لازم است مأموران و مراجع یاد شده اهمیت پرونده‌های مالیات و حجم خرید و فروش این گروه مؤدیان را دقیقاً مد نظر داشته، در تعیین مقدار واقعی دادوستد آنها کوچکترین اغماضی ننمایند و اگر مؤدیان مذکور از انجام تکالیف موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم و یا وظایف مربوط به درج شماره اقتصادی و یا ارائه اسناد و مدارک در اجرای ماده ۲۲۹ قانون مزبور امتناع کنند، علاوه بر تشخیص درآمد مشمول مالیات بطریق علی‌الرأس، ضمانتهای اجرائی قانونی از قبیل وصول جرائم مقرر منجمله جریمه موضوع تبصره ماده ۱۶۹ را در صورت لزوم بموقع اعمال نمایند، در عین حال توجه داشته باشند، به تحقق فعالیت عمده‌فروشی اشخاصی که حسب عوامل پیش گفته واقعاً عمده‌فروش هستند، اعمال ضریب مالیاتی خرده‌فروشی بابت فعالیت عمده‌فروشی آنان صحیح نیست و ضریب خرده‌فروشی فقط باید نسبت به فعالیت خرده‌فروشی محرز شده اینگونه مؤدیان اعمال شود. مقتضی است مسئولین امر در این باره مقررات قانونی را دقیقاً ملحوظ نظر قرار دهند.

مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۶۷۹۳ـ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۲/۲۹

پیرو نامه شماره ۱۷۲۶ـ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۲/۲۷ که بضمیمه آن بخشنامه شماره ۷۰۳۲ ـ ۱۶۷۱ ـ ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۲/۲۶ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی به واحدهای تابعه ابلاغ گردیده است، بدینوسیله عبارت " در هیأتهای حل اختلاف مالیاتی " مندرج در سطر آخر نامه مذکور به لحاظ وقوع اشتباه در تحریر به عبارت " و هیأتهای حل اختلاف مالیاتی " اصلاح می‌گردد.

علی‌اکبر سمیعی رئیس شورای عالی مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۸۰۹/۷۹۷۸ـ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۲/۳۰

بطوریکه از مقررات باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم، خصوصاً ماده ۲۵۲ آن برمی‌آید، نمایندگان وزارت متبوع در هیأتهای حل اختلاف مالیاتی از حیث مراتب سازمانی، بلافاصله پس از اعضاء شورای عالی مالیاتی قرار دارند و اهمیت وظایف و نقش مؤثر آنان در حل و فصل اختلافات مالیاتی و قطع پرونده‌ها که نهایتاً منجر به وصول مالیاتها می‌گردد نیز بر کسی پوشیده نیست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

مع‌الوصف، گزارش‌های واصله حاکیست که شئونات شغلی این قشر شریف از همکاران، آنطور که باید و شاید مورد توجه مدیران و مسئولان وزارت متبوع قرار نگرفته، بنحوی که در بعضی استانها مکان مناسبی برای تشکیل جلسات هیأتهای حل اختلاف مالیاتی که در حکم دادگاههای اختصاصی هستند منظور نگردیده و یا به هنگام اعزام آنان به شهرستانها، تسهیلات ایاب و ذهاب در اختیار آنان قرار داده نمی‌شود و در تخصیص پاداش نیز متناسب با موقعیت شغلی آنان رفتار نمی‌گردد، و حتی از وسایل و ابزار کار روزمره آنان نیز مضایقه شده است.

لذا ضمن ابراز تأسف عمیق از این بابت، نکات زیر را به مدیران و معاونان مربوطه ادارات کل تهران و استانها یادآوری می‌نماید:

۱ـ آقایان مدیران موظفند بمنظور حفظ شئون و حیثیت شغلی اعضاء محترم هیأتهای حل اختلاف مالیاتی:

اولاً ـ جایگاه تشکیل جلسات رسیدگی هیأتها را تا حد امکان از اطاق‌های مناسب و در خور شئونات یک دادگاه اختصاصی انتخاب نمایند.

ثانیاً ـ در مواردیکه اعضاء هیأتها جهت حضور در جلسات رسیدگی به شهرهای محدوده استان اعزام می‌گردند، وسایط نقلیه اداری مناسب در اختیار آنان گذارده شود.

۲ـ از هم‌اکنون لازم است نسبت به تهیه وسایل و ابزار کار روزانه در اسرع وقت اقدامات لازم معمول شود.

۳ـ پاداش و سایر امتیازات تخصیصی به نمایندگان وزارت متبوع در هیأتهای حل اختلاف مالیاتی به هیچوجه نباید از ممیزین کل مالیاتی کمتر باشد و لازم است متناسب با موقعیت شغلی آنان در سلسله مراتب سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی و بر اساس ضوابط زیر صورت گیرد:

الف ـ کیفیت و اهمیت پرونده‌های مورد رسیدگی و تعداد آراء صادره در هر ماه با تناسب به کل پرونده‌ها.

ب ـ رعایت موازین قانونی و اصول حقوقی در صدور آراء بشرح ذیل:

ـ توجه کامل بموارد اعتراض مؤدیان یا مأموران تشخیص و اقامه دلایل کافی و قانونی در مورد قبول یا رد تمام یا قسمتی از اعتراضات بر حسب مورد.

ـ عدم صدور قرار رسیدگی در مواردیکه شرایط برای اظهارنظر و صدور رأی فراهم است و یا می‌توان با توجه به نوع پرونده با پرسش از مؤدی یا مأمور تشخیص بر حسب مورد و توجه به پاسخهای مکتوب آنها و رعایت سوابق و سایر جهات و شرایط بدون صدور قرار اقدام بصدور رأی نمود.

ـ تعدیل مبنای مالیات بهر میزان که لازم باشد به استناد اسناد و مدارک و رعایت قسمت اخیر ماده ۲۲۹ و سایر ملاحظات قانونی و حقوقی و شرایط اقتصادی در سال مورد رسیدگی و وضعیت خاص مؤدی.

ـ رعایت سوابق خدمتی و مشاغل قبلی.

آقایان مدیران کل مسئول حسن اجرای این دستورالعمل خواهند بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۱۵۱/۳۴۷۷ ـ ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۳/۱۸

پیرو بخشنامه شماره ۳۹۸/۳۳۷۹-۳۰/۵ مورخ ۷۳/۲/۹ منضم به نامه شماره ۱/۲۰۲۳۵ مورخ ۷۳/۲/۵ دفتر مقام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

معظم رهبری مشتمل بر لیست اسامی دستگاههای تحت پوشش دفتر مزبور، به پیوست تصویر نامه شماره ۱/۳۵۱۶۸ ـ ۷۷/۲/۷ آن دفتر مبنی بر اضافه شدن مؤسسه اطلاعات و ایرانچاپ و مؤسسه کیهان به لیست موصوف و تفکیک مرکز جهانی علوم اسلامی به دو واحد به نامهای مرکز جهانی علوم اسلامی و سازمان مدارس خارج از کشور ارسال می‌گردد، مقتضی است مفاد آنرا مورد توجه و اجرا قرار دهند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

جناب آقای دکتر نمازی وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی

سلام علیکم – پیرو نامه‌ی شماره‌ی ۱/۲۰۲۳۵ مورخ ۷۳/۲/۵ این دفتر، در خصوص ابلاغ نظر مقام معظم رهبری «مدظله العالی» مبنی بر کفایت نظارت معاونت نظارت و حسابرسی این دفتر بر درآمد و هزینه دستگاه‌های تحت پوشش (بشرح پیوست)، خواهشمند است مؤسسه اطلاعات و ایرانچاپ و مؤسسه کیهان را نیز که دارای ماهیت فرهنگی و تحت نظارت معاونت نظارت و حسابرسی این دفتر می‌باشند، به لیست مزبور اضافه نمایند. ضمناً مرکز جهانی علوم اسلامی به دو واحد به نامهای مرکز جهانی علوم اسلامی و سازمان مدارس خارج از کشور تفکیک گردیده که هر دو دارای فعالیت فرهنگی و تحت پوشش این دفتر می‌باشند.

دفتر مقام معظم رهبری – محمدی گلپایگانی

جناب آقای محمدخان وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی

با سلام – به اطلاع می‌رساند اخیراً برخی از دستگاههای تحت پوشش این دفتر علیرغم ماهیت فرهنگی فعالیت های خود مواجه با درخواست مالیات توسط مسئولین مالیات شده‌اند، بررسی انجام شده نشان می‌دهد که برخلاف قانون مالیاتهای مصوب سال ۱۳۶۶ در اصلاحی مورخ ۷۱/۲/۷ قانون مذکور طبق مفاد ماده ۴ دستگاههای فرهنگی دارای شخصیت حقوقی با شرط نظارت بر درآمد و هزینه‌های آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی، از معافیت مالیاتی برخوردار می‌شوند. از آنجائی که طبق نظر مقام معظم رهبری از سال ۱۳۷۰ معاونت نظارت و حسابرسی در دفتر تشکیل و بر درآمد و هزینه و سایر فعالیتهای دستگاههای تحت پوشش از ابعاد مختلف نظارت می‌نماید. نظر معظم له بر کفایت نظارت مزبور و پذیرش نتایج رسیدگی توسط مسئولین مالیاتی در اجرای مقررات قانون می‌باشد. ضمن آنکه دستگاههای بدون شخصیت حقوقی به مثابه بخشهای زیرمجموعه دفتر فعالیت نموده و خود رأساً بعنوان یک مؤدی مستقل مالیاتی تلقی نمی‌شوند.

با توجه به مراتب فوق خواهشمند است مراتب را بنحو مقتضی به مراجع ذیربط اعلام فرمائید. لیست اسامی دستگاههای تحت پوشش که دارای ماهیت فعالیت فرهنگی می‌باشند عبارتند از:

۱ـ مجمع جهانی اهل البیت (ع) ۲ـ مجمع التقریب بین المذاهب الاسلامیه ۳ـ مؤسسه دائرةالمعارف اسلامی بر طبق مذاهب اهل البیت (ع) ۴ـ مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی ۵ـ سازمان تبلیغات اسلامی ۶ـ بنیاد دائرةالمعارف اسلامی ۷ـ دفتر تبلیغات اسلامی قم ۸ـ مرکز جهانی علوم اسلامی

دفتر مقام معظم رهبری – محمدی گلپایگانی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

بخشنامه شماره ۱۰۵۲/۳۲۱۹ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۴/۸

نظر به این که وصول ۲٪ عوارض بابت کالاها و خدمات موضوع بند «د» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۷ کل کشور بعهده وزارت آموزش و پرورش گذاشته شده است و جهت وصول عوارض مزبور بموجب مقررات جزء ۲ بند د تبصره مذکور، با تشخیص شورای آموزش و پرورش استان می‌توان از امکانات شهرداریها و ادارات امور اقتصادی و دارائی استفاده نمود، مقتضی است به کلیه واحدهای تابعه ابلاغ نمایند تا در خصوص شناسائی شرکتها و موسسات تولیدی و خدماتی و بازرگانی مشمول همکاری لازم را با واحدهای ذیربط وزارت محترم نامبرده بعمل آورند.

حسین نمازی - وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۳۹۵۳/۱۹۷۵۴ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۴/۲۸

علیرغم ابلاغ احکام مالیاتی موضوع قوانین بودجه سالهای ۷۵ لغایت ۷۷ کل کشور چون بقرار اطلاع واصله عدم اجرای مقررات تبصره ۱۰ قوانین بودجه فوق‌الذکر بوسیله ماموران تشخیص مالیات و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی موجب نارضایتی مودیان محترم مالیاتی گردیده‌است لذا موکدا یادآوری می‌نماید که تجهیزات و ملزومات پزشکی و قطعات یدکی مربوطه که توسط بخش خصوصی با تایید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی وارد میشود، و همچنین تجهیزات و ملزومات مورد نیاز جانبازان و معلولین بهزیستی از جمله صندلی چرخدار، بموجب تبصره مزبور از پرداخت هرگونه مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، ثبت سفارش، سود بازرگانی و مابه‌التفاوت معاف می‌باشد. مدیران کل ادارات مسئول حسن اجرای مفاد بخشنامه خواهندبود.

علی اکبر عرب مازار - معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۲۲۳۴۸ مورخ ۱۳۷۷/۵/۱۰

پیرو شماره ۴۹۳۹/۱۵۸۵۳ مورخ ۷۶/۵/۱۳ دایر بر ابلاغ «دستورالعمل یکسان سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی دارای فعالیت‌های اقتصادی» مؤکداً مراتب زیر یادآور می‌شود:

بر اساس بند ۱۰ دستورالعمل مذکور کلیه مراحل رسیدگی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌ها با رعایت مقررات مالیاتی به ماموران تشخیص واگذار شده است. بنابراین علاوه بر این که صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون منوط به ارائه فیش پرداخت مالیات به حساب خاص به حوزه مالیاتی ذیربط میباشد، در سایر موارد از جمله تقسیط بدهی نیز موضوع پرداخت اسناد مربوط در سررسید مقرر تا احراز واریز آن بحساب مربوطه باید مورد پیگری قرارگیرد و آمار وصولی در هر سه ماه اعلام گردد.

علی اکبر عرب مازار - معاون درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

Persian language is concerned. The is not, however, true with regard to further amendments of the same law. The name given to the law amending a primary law is usually much more longer and sometime contains more than 20 or even 30 words. The result is an overlong and complicated sentence hardly understandable by an ordinary reader. This subject is dealt with in the article with certain proposals suggested by the author.

Unfitting Shape of Amendments

Any amendment to a law should be molded in a shape capable of being placed within the frame of an existing text, easily and without difficulty. This simple and obvious rule is not always observed and amendments are sometimes enacted in a way incompatible with the principal structure of the respective parts of the law. This problem is examined in the article.

Vehicle - Related Taxes

This is a brief translation of an interesting article published by the Bulletin of Asia - Pacific Taxation with regard to taxes and other charges imposed on the ownership and usage of motor vehicles in Singapore. These impositions were - according to the author - successful, both for checking ecological effects and securing revenue.

Double Payment of Social Security Charges

Double taxation agreements are quite familiar and well-recognized arrangements. The main cause of development of these types of agreements, namely the two times imposition of tax on one and the same income, has become true in respect of social security charges as well. This has led some countries to take measures for conclusion of agreements for avoidance of imposition of such payments. This subject is dealt with in the article.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

Editorial

The practices that may develop in response to necessities of a certain interval of time are apt to grow to established procedures and survive even after the termination of those temporary necessities. This state of affairs, as has been noticed in the field of taxation, and remedies adopted by the tax administration in this regard, are commented on in the editorial (both in English and Persian sections).

Thin Capitalization Problems in Iran

Anybody reviewing the Official Gazette will realize that several companies are registered every day with negligible amount of capital. This subject is dealt with in the article as a clear evidence of a broad practice of thin capitalization, and the financial and taxation aspects of the same are analyzed.

A Comment on the DTA's Amendment of February 1998

Some articles of the Direct Taxes Act were amended in the last days of February. The amendment was related to certain cases of tax exemption provided under the said law. The author examines and reflects on the amended articles. The first part of the comment was published in the previous issue.

Title of Tax Laws

The Iranian tax law, namely the Direct Taxes Act, has a brief and acceptable length and its wording is also quite desirable, as far as the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

contracts of their foreign employees, containing their salary and all job allowances, to the tax assessment offices.

The said contracts (which might have the form of an "hiring document for certain occupation") must be confirmed by the responsible officers of the principal enterprises and the signatures of such officers should also be confirmed by the official authorities of their respective countries, as wells as by the embassy of the Islamic Republic of Iran in the same country.

2. Since furnishing the above documents requires enough time, the relevant employers are allowed to supply such documents up to the date of 04/31/77 (07/22/1998) at maximum. Before the expiry of the above time limit and in case of non-availability of valid and reliable documents, the salary tax should certainly be computed and claimed according to the customary method and as an on account payment.

3. To avoid double taxation of such persons, it should be arranged that a certificate be issued regarding the payment of the salary tax of foreign persons and containing information on the salaries, fringe benefits and the taxes paid. The certificate must be put at the disposal of the said persons, after the signature thereof being certified by the authorities of the Ministry of Foreign Affairs, so that the said persons may present the relevant tax receipts to the tax authorities of their respective countries, and thus the double taxation be avoided.

4. The criteria for ex officio assessment will be declared later.

Aliakbar Arabmazar
Undersecretary for Tax Revenues

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

necessities of a proper and justifiable tax assessment, which requires exertion of more endeavors for finding the facts of relevant cases.

The tax administration took the subject into consideration and issued a special ruling with the aim of correcting the criticized procedure referred to above. Since such ruling is of special significance for the readers of this English section of Maliyat journal, the full translation of the relevant circular letter is given below:

English translation of the circular letter No. 112 dated 02/08/98

It has been noticed that the tax on salaries paid to the expatriate employees working in Iran is mainly computed and claimed on basis of a schedule drawn up by the Labor Ministry, whereas the employment of foreign employees is usually effected on basis of contracts that contain their salaries, allowances for occupation in Iran, securing housing and car, education expenses of their children, two-way ticket from and to the home country, and even the job allowances such as allocation of shares, etc. Unfortunately, it has been forgotten, during the recent years, to obtain information on the actual salaries of foreign employees and to collect the government's correct taxes on such real salary income.

Therefore, and for the sake of observance of tax equity, prevention of waste of the public funds and creation of appropriate conditions for assessment of the said persons' income tax, it is hereby ruled that:

1. It should be notified to all foreign employers of such persons that they are required to present the official employment

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

Tax News

Salary Tax of Expatriates

Taxation of foreigners has always been a field not properly scrutinized in all its aspects. Sometimes the subject is treated on basis of criteria originated from assumptions which have been adopted for the sake of easiness, and which have rarely been carefully analyzed with the aim to see how far they coincide with the actualities of different cases and circumstances prevalent at various times.

The tax administration has recently become active in this regard and has emphasized the need for more careful examination of the fields not properly dealt with so far. One area emphasized upon by the tax administration is the salary tax of expatriates working in this country. They are mostly taxed on basis of a schedule prepared and administered by the Labor Ministry. The schedule was prepared by the said ministry for the purpose of computing a fee imposed on foreigners who apply for the work permit. It is drawn on an ex officio basis and is not founded on the salaries actually received by the foreigners from their respective employers. This procedure of computation of the salary tax liability is not, obviously, in agreement with the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

taxable value of the building shall not be taken as the basis of valuation. In this case, as well as in case of jewelry and precious objects, the opinion of relevant experts of public sector is to be sought by the tax authorities.

Disputed valuation

The competent tax assessment office might reject the values mentioned by beneficiaries in the tax return, wholly or partially. The Article 30 of DTA governs such situations and rules as follows:

a) In case the total value declared in the tax return does not differ more than 15 % from the value determined by the relevant tax office, the tax return shall be considered as final and acceptable.

b) If the aforesaid difference is more than 15 %, the tax office shall assess the applicable tax on basis of its own valuation. The tax so assessed can be disputed by the taxpayers, in which case the dispute will be adjudicated through the channels provided under the law.

Classification of heirs

For the purpose of inheritance tax, the heirs are divided into three classes:

(a) The first class heirs are the father, mother, wife or husband of the deceased and his/her children and grandchildren.

(b) The second class heirs are the grandparents as well as the brother and sister of the deceased and their children.

(c) The third class heirs are the paternal uncle and aunt and maternal uncle and aunt of the deceased, as well as their children. This classification is taken from the Civil Law, except in respect of spouses, who are categorized, under the Civil Law, separately as the heirs who inherit the deceased person because of connection to him by marriage

(will coninue)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

to other governments are deductible from the tax imposed on the same properties. This can be considered as a partial double taxation relief, since it is applicable to the estate left abroad only. If any foreign state would impose death duty on the estate left by the deceased in Iran, this particular tax will not be accepted as a tax credit. This is what can be understood from the Direct Taxation Act, and it is obvious that more comprehensive arrangements can be agreed upon under double taxation conventions.

Valuation of properties

The beneficiaries are obliged to file, directly or through their legal representatives, a tax return with the competent tax office. The tax return should contain all items of the estate left by the deceased.

Each item must also be accompanied by its value. The prices to be taken into consideration are those prevailing on the time of the deceased's death.

Along with that, some specific rules are also provided under the Article 32, DTA.

According to the said Article, the base of valuation of real properties, whether the land, building or goodwill, shall be the taxable value of the estate at the time of the deceased's death. As we mentioned earlier, the taxable value is a value determined by special committees for taxation purposes. We will study this subject later.

The basis for valuation of other properties shall be their market value at the time of death. In case of existence of official prices for such properties and property rights, the official price of the time of death shall be taken into account. Any decline in the value resulting from the use of depreciable asset (at the interval between the death and valuation) shall also be taken into consideration.

In case of the buildings that have extraordinary value, because of their architecture style or the type of materials used therein, the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

Taxable estate

The properties liable to inheritance tax consist of the entire estate left by the deceased in Iran or abroad. Certain properties, however, are excluded from this rule and are not subject to inheritance tax. Some examples of such excluded properties are as follows:

- Any cash deposits of the deceased held by the Iranian banks, 50 % of the deceased's shares in the companies whose stocks are accepted for stock exchange transactions, and also 40 % of the deceased's shares in the industrial and mining public joint-stock companies;

- The properties endowed or bequeathed in favor of certain charitable purposes;

- Social security payments, retirement pensions, payments made by insurers, the furniture of the place of deceased's residence, etc.

Nationality and residence

The Article 17 of DTA distinguishes the cases where the deceased person or heirs are Iranians or foreigners, residing in Iran or abroad. Where the deceased or the heir or both of them are Iranians and are residing in Iran, the tax shall be levied at the rates specified in the Article 20 (to which we will refer later). In this case the worldwide estate left by the decease will be subject to taxation.

When both the deceased and heirs are Iranian nationals domiciled abroad, different treatment will apply in respect of the properties located in Iran and those situated abroad.

The estate left in Iran is taxable at the progressive rates of the Article 20, while the properties located outside the country are subject to a flat rate of 25 %. If the deceased and heirs are both foreigners, only the estate located in Iran will be taxed at the rates provided in the Article 20 in connection with the heirs of the second class.

Double taxation

In all cases the inheritance taxes paid on properties located abroad

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

stipulated under the Urban Land Act of 1987.

The owners of taxable undeveloped lands have to file special annual tax returns with the competent tax offices, and to pay the applicable taxes up to the end of the Iranian month of Ordibehesht (May 21) of the following year.

The tax on idle lands was also introduced with some economic and social purposes in mind. Among such purposes one can refer to the development of urban lands, solving the housing problem, diverting capital from land speculation to more useful activities and the like. These purposes were not realized as it was expected and the revenue side of the taxation has also been weak and negligible. The reflection of this situation can be seen in the meagerness of the case law and lack of active jurisprudence with respect to the related provisions of DTA. (See Articles 12 to 16, DTA)

Inheritance Tax

As it was said earlier (Maliyat No. 21, pages 6 and 7), the inheritance tax is considered under the Direct Taxes Act (DTA) to be a kind of property tax. According to the Article 17, DTA, if as a result of a person's death (whether real or presumptive) any estate is left from him, it shall be subject to inheritance tax.

The term presumptive death is borrowed from the Civil Law and relates to a situation where somebody disappears for a considerably long time, while being in disappointing conditions, and no information being available about his destiny. Under such circumstances, the relatives of the absent person or other beneficiaries may apply to the competent court for issuing a verdict on his presumptive death. The term presumptive is used, because the judgment is based on presumption and the court is not certain about the destiny of the absent person.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

Tax on Idle Lands

Article 12 to 15 of DTA is allocated to this type of taxation. According to the Note 2 of the Article 13, the definition of the term 'idle land' as used in this part of DTA is to be sought in the Law on Urban Lands. The Article 4 of the latter defines the urban idle lands as the lands that had formerly been developed in some degrees, but then left idle and unemployed. Such idle lands within the urban limits are taxable at the rates of 2 % to 5 % per annum, depending on how long they are kept undeveloped. The basis of taxation is taxable value of the relevant idle land, which is to be determined by a special committee.

Where the land subject to taxation ceases to be undeveloped any more, it will not be liable to the tax in question as from the year of changing its status. Even certain actions taken by the landlord toward the development of his idle land may relieve him from the taxation. An example is the obtaining of building or development permission from the competent authorities, provided that the construction of the building or development of the land would complete within the period prescribed by the same authorities.

Existence of any hindrance beyond the control of the owner for development of the land will also relieve him from the tax in question.

The owners of idle lands who declare to the Ministry of Housing and Town Planning that they are prepared to sell their lands and take appropriate measures in this respect, will be exempt from the applicable tax as from the date of such declaration.

Exempted from taxation are also the persons who are devoid of appropriate dwelling, but own one or more plots of idle lands. Such persons are not liable to the tax in question, up to certain limit

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

Tax on Unoccupied Dwelling Real Property

The owners of dwelling real estates may become subject to taxation if they keep their properties unoccupied for more than six months. The rate of taxation is 0.2% of the taxable value of the property per each month. If the property remains unoccupied for more than one year, a higher rate of 0.4 % will apply in respect of the consequent years. For the taxation to be applicable, the property must be situated in the cities or towns with a population in excess of 1,000,000, and it should also be in condition of leasing, without any legal hindrance being present in the way of leasing or using such dwelling property. If the property is left unoccupied for reasons beyond the owner's control, it shall be exempt from the taxation, as long as such condition persists. In case the unoccupied property is the sole property of the owner, no taxes will apply.

Those subject to the aforesaid taxation, have to file a special annual tax return with regard to such properties with the competent tax assessment offices.

The tax on unoccupied dwelling real estates was levied as a negative incentive for the owners to lease their residential properties and thus alleviating the ever-growing pressure on those in need of housing. Housing is a real problem in big cities and towns, and the level of rental payments asked by landlords goes up every year. The experience has shown, however, that taxation may not play any important role in this regard. The amount of revenue collected from this particular source of taxation has also been negligible. Therefore, the provisions of this part of DTA have scarcely been subject to judicial or administrative interpretation and no case law has been developed in this respect. (See Articles 10 and 11, DTA)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

An Introduction to the Iranian Tax System

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 2)

*The first part of this study was introduced in the previous issue. First, we stated that the term tax (*maliyat *in Persian) when used in this country, would commonly be understood to mean the direct taxes collected by the Ministry of Economic Affairs and Finance, and, therefore, our study would also focus on these types of taxes. Then the legal structure within which the tax system works was presented. Under this heading we began to study the Direct Taxes Act (DTA) as the most significant constituent of the Iranian tax law. Since the direct taxes under DTA are divided into 'property' and 'income' taxes, the first category, namely property tax, was touched upon first.*

The property taxes are, in their own turn, divided into five kinds; annual tax on real property, tax on unoccupied dwelling real property, tax on idle lands, inheritance tax and stamp duty. The first type (annual tax on real property) was commented on in the previous issue, and now we will study the second type, that is the tax on dwelling real properties left unoccupied by their respective owners.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

assessment of taxes. The income constituting the base of taxation, should be assessed by due regard to the actual data as far as possible.

Based on that, the tax administration adopted logical arrangements in this regard and ruled that this particular type of tax must, like any other type, be assessed and collected on basis of actual income earned by the taxpayer, and tax officials ought to do their best for achieving this reasonable goal.

Another situation similar to that, though of different type and assumptions, was noticed in respect of permanent establishments and representatives of foreign enterprises making business in Iran. Here the problem resulted from reliance on the superficies of regulations and contractual relationships. The agreement regulating the relations between an enterprise residing abroad and its representative or permanent establishment in the host country, may indicate that the sole remuneration and income attributable to such agencies, is a certain fee plus the costs incurred by them, or it may provide for a certain and well-defined percentage of profits accruable to such representatives.

In those cases, no considerable taxes could be estimated, if we would confine ourselves to the contractual texts. This case was also studied by the tax administration, and relevant authorities were instructed to scrutinize each case for finding out actual transactions and earnings, instead of confining solely to formal relationships. In other words, the substance must be given priority over the form.

This journal has always taken the defects of tax practices and regulations as an important subject and provided several studies and articles in this regard, a work that will be continued in the future as well.

Dr. Aliakbar Arabmazar

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

In the field of taxation, like any other area of the social and administrative life, some practices and formalities may develop, which arise at the beginning from an impression on issues at hand, that may not be wholly correct and accurate. The concepts of this kind can, as a result of characteristics peculiar to the nature of the human being, grow to some well-established and accepted procedures.

This phenomenon may influence the legal texts as well, so that an error occurred in certain regulations, may survive, because of negligence of those dealing with the law, for a long time, and even find its way to further amendments of the same text.

For preventing such unsound practices from becoming chronic, one must overcome the routine usages and insert his uttermost for finding and removing the defects and shortcomings of this type.

One example of this situation was found in connection with the salary tax of expatriates working in Iran. It was historically developed in circumstances where foreign exchange fluctuations and difficulties arising from it with regard to computation of salary tax of expatriates forced the authorities to follow the suit of the Labor Ministry. They had drawn up a schedule for calculation of certain fees imposed for granting work permit to foreign applicants. The same was adopted as a basis for computation of the expatriates' salary tax as well.

The practice so dictated by the necessities of certain interval of time, was carried forward and followed in subsequent years, so that it became an established procedurd. Disposition towards easiness and comfort might be responsible, in some degrees, for this state of affairs. It, however, is in contradiction with the basic requirements of a sound and reasonable

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-02-15]