

مالیات

فصلنامه مالیاتی

دوره دوم، شماره هفتم، زمستان ۱۳۷۷

(شماره مسلسل ۲۲)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

فهرست مطالب:

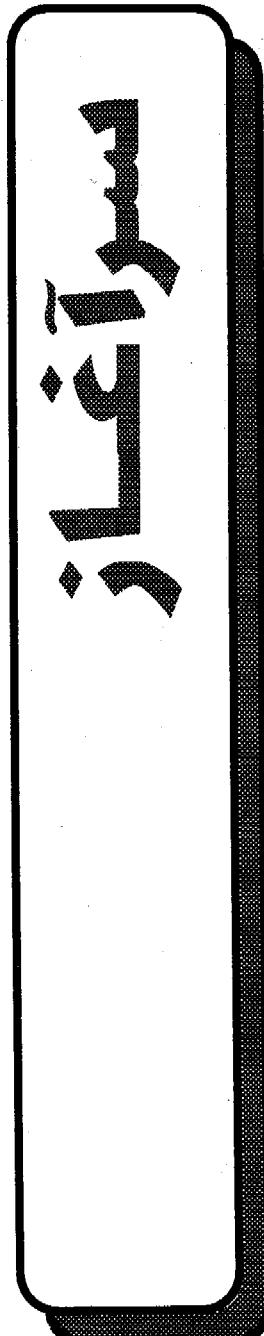
۱	دکتر علی اکبر عرب مازار	سرآغاز
۲	م. ت. همدانی	سرمایه‌گذاری رقیق چیست
۳	و مسائل آن در ایران از چه قرار است؟	دکتر علی اکبر عرب مازار
۴	۱۱	الشای اطلاعات مالی در آلمان
۵	۲۱	عنوان یا نام قانون مالیاتی
۶	۲۲	جاسازی اصلاحات در متن قانون
۷	۷۶	شرحی بر: اصلاحیه بهمن ماه
۸	۲۵	قانون مالیات‌های مستقیم(بخش دوم)
۹	۳۱	مالیات و سانش نقلیه و نقش آن در دولت شهر سنگاپور
۱۰	۳۶	اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی
۱۱	۴۱	حق بیمه مضاعف قرینه‌ای برای مالیات مضاعف
۱۲	۴۲	خبرهای مالیاتی
۱۳	۴۷	قواتین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی
		شورای عالی مالیاتی
		بخش انگلیسی



به نام خدا

در زمینه امر مالیاتی مانند بسیاری از شئون دیگر زندگی اداری و اجتماعی ممکن است برخی رویه‌ها پدیدآید که در آغاز از یک برداشت غیر دقیق از مسائل ناشی شود و یا به رغم غیر منطقی بودن بر حسب ضرورت‌های روز - یا احتمالاً به منظور راحتی کار - به آن توسل جویند. اما سپس بنا به پاره‌ای خصائیل برخاسته از طبیعت آدمی چنان‌دان 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 بوده باشد - بر اثر عدم توجه و مسامحه به اصلاحات متعاقب قانون نیز تسری یابد و مبنی‌به نسل‌های بعدی مجریان و بهره‌جویان از قانون گردد. آنچه می‌تواند بر این موارد فائق آید غلبه بر عادت و بدل همت در کاوش و برسی مسائل و رویه‌هایی از این گونه است.

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 برایش نوسانات اقتصادی سال‌های پیش و اشکالات محاسباتی ناشی از آن جداول خاصی که از سوی سازمانی دیگر و به منظور محاسبه وجوده قابل پرداخت به آن سازمان تنظیم شده‌بود، جهت تعیین مالیات حقوق کارکنان خارجی مورد استفاده قرار گرفت. این نحوه عمل که از مقتضیات خاص آن زمان سرچشمه می‌گرفت، محتملأً به سبب آسانی کار، به زمان‌های بعدی تسری یافت و به رویه جاافتاده‌ای بدل شد. به همین خاطر و با توجه به مصلحت دستیابی به میزان واقعی درآمدهای مربوط و لزوم بدل کوشش و دقت واقعی جهت نیل به چنین منظوری،



اخيراً ترتيبات منطقی در این باب از سوی سازمان مالیاتی اتخاذ گردید و به جریان عمل نهاده شد تا راهکشای شیوه‌ای صحیح در این زمینه باشد.

مشابه همین وضع، منتهی در قالب برداشت‌ها و فروض دیگری، نسبت به نمایندگی‌های خارجی قعال در ایران مشاهده می‌شود. در این مورد مساله و مشکل بیشتر از انکاء بر ظاهر قانونی و قراردادی روایط مؤدی با مؤسسه خارجی ناشی می‌شدو یا به عبارت دیگر قضایا حمل بر صحت می‌گردید. هنگامی که مبانی قراردادی یک نمایندگی صرفاً حاکی از بازیافت هزینه‌های شکلی قضیه تعلق مالیات مهمی 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 همه جنبه‌ای در چگونگی فعالیت‌ها مبنول گردد، ممکن است عدم تطابق مبانی قرارداد با واقعیات آشکارشود و پیگیری مالیاتی را سبب شود، که در این زمینه نیز نحوه عمل با تبیین این جنبه‌های امر روشن شد و رویه پیشین فرک گردید.

صورت دیگری از این حالات انفعالی در برابر رویه‌های موجود، همان‌گونه که گفته‌یم 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 برنتیاید 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 عبارتی بالنسبه پیچیده و مغلق فنی و حقوقی به کار رفته باشد، چنان‌که کمتر کسی ممکن است فکر تردید در صحت آن را به خود راه دهد و در نتیجه چنان متنی سال‌های دراز به رغم نقایصی که دارد به حال خود باقی ماند.

مجله مالیات مذکور 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 نارسانی‌های قانون و رویه‌های موجود، با خوانندگان خود مطرح سازد.

علی اکبر عرب مازار



Thin Capitalization

سرمایه‌گذاری رقیق چیست

و مسائل آن در ایران از چه قرار است؟

م. ت. همدانی

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 خلاصه و گریزگاههای قانونی بکوشد راهی برای اجتناب از پرداخت مالیات بیاید 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 متول 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 بزده است. در اینجا آنچه تفاوت می‌کند صورت ظاهر قضیه است. به این معنی که در واقع شرکاء بجای آن که وجود پرداختی خود را به عنوان سرمایه قلمداد کنند، صورت قضیه را عوض کرده و نام وام بر آن می‌نهند. نتیجه استناد یک واقعیت با پوشش غیرواقعی

در شماره ۱۷ مجله مالیات (صفحات ۳۳ و ۳۴) به طنز از انبوه شرکت‌هایی یاد شده بود که سرمایه اویله آنها به نحو حیرت‌آوری قلیل و ناجیز 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 زمرة 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 ناجیز باشد، اصطلاحاً می‌گویند سرمایه شرکت رقیق است.



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 معنی 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 معامله کنندگان 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 و 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 تقسیلی هستند که به طور خاص برای موارد سرمایه‌گذاری رقیق

به منظور بهره‌جویی مالیاتی است، بی آن که ظاهراً منع قانونی در میان باشد. البته تمامی بحث متوجه حالتی است که تناسب بین سرمایه و وام از روای معقول خارج شود و به اصطلاح سرمایه شرکت با اخذ وام‌های بالتبه زیاد رقيق 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 بالتبه به سود سهام قائل می‌شوند. این نیز مثال دیگری از استفاده مالیاتی است که ممکن است از این ترفند عاید 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

ماهیت سرمایه شناخته شده و با بهره متعلق به آن هم مانند سود سهام رفتار می‌شود، که نتیجه معمولاً تعلق مالیات بیشتری است.

به تصویب 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

مقررات چند کشور

فرانسه

اگر وام از سهامدارانی گرفته شده باشد 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 تعريف وام وسعت زیادی داشته و هر نوع بدھکاری 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 معنای با مقررات اتحادیه اروپا در مورد عدم تعیین 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

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 استار شده سود تلقی شود و آن در صورتی است که مبلغ وام از بهای سهام آنان متتجاوز 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 ۱/۵ به ۱ تجاوز کند، مورد به عنوان تقسیم سود استار 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 مقیمه خارج آن بر اساس نرخ بهره معینی منعقد شده باشد. در این صورت قانون دست را بازتر گذاشده و سقف نرخ وام/سرمایه ۹ به ۱ را منظور داشته است.

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 واخوه‌ی 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 لائق در ۲۵ درصد سرمایه یا سود سهام یا منافع آن ذیحق باشد و یا دست کم ۲۵ درصد حق رأی آن را صاحب باشد.

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

شرکت‌های صوری

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 افعالات همیشه ساده و مبتنی بر حسن نیت نبوده و گاهی موجب تضییغ 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.

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

وضع در ایران

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

برای پی بردن به وضعی که از این جهت در ایران جریان دارد، بهترین وسیله مراجعته به روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران است. کمتر شماره‌ای از این روزنامه را می‌توان یافت که حاکی از ثبت تعدادی

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 تعصیر یا تقلب آنان شرکت دچار ورشکستگی شده باشد. با این اوصاف حقوق اشخاص ثالث بر چنین شرکت‌های دارای سرمایه ناچیز همواره در مخاطره تعصیب 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 ریق قابل تحقق است. در سایر کشورها همان مسأله وامگیری بجای سرمایه و بهره پرداختی در ازاء آن مطرح است که اگر این بدء 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 وجودی است که برای انجام عملیات مؤسسه وام

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 ایده 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 ریق 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 بخشی هم در یک نشریه مالیاتی نیست و بلکه مراجع ثبت شرکت‌ها باید در این زمینه سخن بگویند. در کشورهای غربی نیز که بحث سرمایه‌گذاری ریق 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

وگرنه این نتیجه‌گیری ممکن بود صحیح از آب درنیاید.

اما در ارتباط با سرمایه شرکت نکته دیگری نیز مطرح است و آن قرائت و ضرائب مالیاتی است. چنان که می‌دانیم در تشخیص علی الرأس مالیات از قرائت مالیاتی استفاده می‌شود که یکی از مهم‌ترین این قرائت سرمایه شرکت است و این قریته 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 علی الرأس مفید فایده می‌بود و موجب تعلق مالیات کمتری می‌گردید.

مقررات فعلی

نظام مالیاتی جدید ایران بهره را به نسبت نامشروع بودن آن از شماره هزینه‌های قابل قبول حذف کرده است (به ماده ۱۳۷ 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 زمرة قرائت 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 صفات روزنامه رسمی سر به در می‌آورند چه می‌کنند و چه راهی را

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 می‌کردد و در ازای آن از سود قابل تقسیم شرکت سهمی دریافت می‌داشتند، اساساً فکر به هزینه تهادن 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 مآل اجتناب از پرداخت مالیات.

بینینم 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 مرکز کنیم. ضمناً وام‌دهندگان شرکت علی القاعده 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 بعيد 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

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 متوصل می‌شود رفتاری کاملاً منطبق با قانون دارد، نهایت این که قانون ممکن است همه مسائل را پیش‌بینی نکرده و علاوه بر این مخصوصاً مفسرها باید که مؤذی باهوش بتواند بر اساس قانون مالیات کمتری پرداخت کند، نهایت این که شکل کار وی با تمام قانونی بودن منطق با نیت واقعی وی نخواهد بود.

قانون مدنی

هر چند قانون مالیاتی توجیهی 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»
بهی 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 فرض را بر همان سرمایه‌گذاری نهاد. اما فایده عملی این کار وقتی ظاهر خواهد شد که حقایق و به اصطلاح «فکت» های قضیه روشن گردد.

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 خود 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 شلوار 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 قرض الحسن و با گذشت از بهره است؟ آیا از غیر شرکاء وام می‌گیرند و وامدهنده از بهره صرفنظر می‌کند؟ یا این که شرکت‌های مورد بحث به همان آسانی و سرعتی که تشکیل می‌شوند یکی پس از دیگری منخل می‌شوند؟

قبول هر یک از این فرض‌ها خوش باوری زیادی لازم دارد و جای آنها می‌تواند امکانات دیگری به ذهن متبار 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 می‌بردازند اما تحت عنوان 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

افشای اطلاعات هالی در آلمان

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

مقاله زیر حاصل تحقیقات بخش اطلاعاتی نشریه فرانکفورتر الگمانیه سایتونگ چاپ آلمان فدرال است. این پژوهش در مورد ۵۰۰ شرکت مهم آلمانی به عمل آمده و علی آن وضع این شرکت‌ها از لحاظ حسابداری مالیاتی و غیر مالیاتی مورد غور قرارگرفته است 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

متداول حسابداری (GAAP) آمریکا منتشر نمی‌کنند. علاوه بر این، به رغم آن که آلمان خود از کشوارهای مؤسسه کمیته استاندارد بین‌المللی حسابداری - اختصاراً IASC - مستقر در لندن بوده است، هنوز ترجمه رسمی ISA به زبان آلمانی وجود ندارد. در واقع التزم به روش‌های حسابداری بین‌المللی به جای خود، که حتی از بین شرکت‌های آلمانی که قانوناً موظف به انتشار حساب‌های خود هستند تنها ۲۰٪ درصد آنها به این وظیفه عمل می‌کنند. برخلاف آمریکا و انگلستان سهام فقط ۳ تا ۴ درصد از مجموع شرکت‌های آلمانی در بورس معامله می‌شود. سایر شرکت‌ها، بویژه آنها 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. اجلالی که

هنگامی که محدودی از شرکت‌های آلمانی نظیر شرکت سهامی دیملر بنز و شرکت سهامی دویج 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 جامد عمل به خود نپوشیده است. از ۵۰٪ شرکت سطح بالای آلمان که نام آنها در فهرست مربوطه امسال درج شده است، حتی ۲۰٪ شرکت‌هم حساب‌های خود را طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ISA) یا اصول

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 قشار بین‌المللی جهت انتباق با IAS مقاومت نشان دهند، با این حال اکثر مدیران و حسابداران شرکت‌ها در آلمان سخت به مقررات حسابداری محتاطه آلمان پای‌بندند. آسان 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.

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. فرضآ 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 بهد 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. فرضآ 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

سوابق تاریخی و حقوقی فرهنگ حسابداری در آلمان

این شرح مشاهده می‌شود: «با در نظر گرفتن اصول حسابداری منظم». اما از آنجا که این اصول هیچگاه از نظر قانونی توصیف نشده‌اند، دامنه اختیاب وسیعی در زمینه حسابداری امکان وجود پیدا کرده است. زمانی که در سال‌های دهه بیست او تیاط 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

نخستین قانون در باب استانداردهای حسابداری در آلمان در سال ۱۸۷۴ به تصویب رسید. در این قانون دوران پروس گفته می‌شد اگر بازارگانی شخصاً و لاقل 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 بازارگانی 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



اغلب این استانداردها به صورت قانون در نیامده‌اند، اما مراعات آنها معمولاً شرط لازم برای معامله در بورس اوراق بهادار کشورها به شمار می‌رود. آلمان در حال حاضر یکی از محدود 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.

بیشتری توسعه یافته‌ند. 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 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

آیا حسابدار آلمانی مدافع عامه است؟

سازد. شرکت‌ها معرض 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 IAS یا GAAP 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 عمده‌تاً ارزش جاری بازار را برای دارائی‌ها منظور می‌دارند و لذا هیچ حسابدار آلمانی نمی‌تواند حساب‌های را که بر اساس این روش‌ها محاسبه شده تأیید کند. از طرفی IdW هشدار داد که کوشش نشود اتحادیه اروپا

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 خردگیری از آن پرداخت و در اوخر سال ۱۹۹۷ هشدار داد که دستکاری در روش محاسباتی حسابداری آلمان عواقب و خطرات غیرقابل پیش‌بینی به دنبال خواهد داشت. این قانون در واقع به منظور کمک به شرکت‌های 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

خواهد بود. با وجود این انتقادات، قانون صور دبحث 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.

را بر آن دارند که یک تصویب جدید حاکی از قائل شدن استثناء به رهنمود شماره ۷ مذکور به خاطر رفع این محضل بیافزاید، زیرا به نظر این انجمن چنین حرکتی به معنی خواندن فاتحه اصل حسابداری محتاطانه آلمان و رابطه حسابهای شرکت‌ها با اصر محاسبه مالیات

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

آن بر اساس ارزش فروش روز آنها صورت گیرد. سیستم کنونی به شرکت‌ها اجازه می‌دهد که دارای های سرمایه‌ای به ارزش خرید میلیون‌ها مارک را به هزینه نهاده و دارای رابه بهای ۱ مارک در دفتر باقی گذارد.

- ارزیابی موجودی مواد خام بر اساس بهای متوسط خرید آنها صورت پذیرد، در حال حاضر این ارزیابی بر پایه قیمت خرید قدیمی ترین موجودی‌ها انجام می‌گیرد و در نتیجه بهای موجودی را به میزان قابل توجهی تنزل می‌دهد.

- به هزینه نهادن ارزش دارایی‌ها در هر سال با توجه به میزان کاهش ارزش متوسط آنها صورت گیرد. تا کنون قاعده بر این بوده است که ۳۰ درصد ارزش دارایی را در همان سال اول خرید به هزینه گذارد.

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

تا این اوآخر 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، بی‌آن که از دخالت مأموران مالیاتی بینی داشته باشند. اما اگر کمیسیون فدرال مأمور اصلاح مالیاتی به کار خود ادامه دهد، این جریان ممکن است بسیه همین زودی در سال ۱۹۹۸ وارونه شود. کمیسیون مذکور به این نتیجه رسیده است که سیستم حسابداری کنونی وضعیت مالی واقعی شرکت‌ها را منعكس نمی‌کند و لذا پایه مناسبی را برای محاسبه مالیات به دست نمی‌دهد. کمیسیون در صدد است چندین دکترکننی را در این زمینه پدید آورد که همه آنها در جهت قبول استانداردهای متداول بین‌المللی حسابداری سیر می‌کنند، از جمله این که:

- ارزیابی دارایی‌های سرمایه‌ای و یا دست کم بخشی از

چه استانداردهایی؟

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

ضرورت التزام به استانداردهای اتحادیه اروپا موضوع را باز هم بغرنج تر 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

سرمایه‌گذاران بتوانند آن را جدی تلقی کنند، احتیاج هست. وی از مزایای IAS که مورد توجه بروکسل و بازارهای عمده سرمایه است تمجید می‌کند و آن را برابر GAAP سفسطه‌آمیز ترجیح می‌دهد.

تصمیم‌گیری‌های مربوط به آن ندارد. وارنر سایفرت مدیر ارشد شرکتی که در فرانکفورت گرداننده بورس است، یعنی شرکت سهامی دویچ بورس، معتقد است که به وجود استانداردهای حسابداری مقبول بین‌المللی که

انتشار حساب‌ها برای چه کسانی است؟

شرکت‌های کوچک و متوسط است، سهمی مشتری را در تعديل این مشکل ایفاء نموده است و آن این که شرکت‌های متقاضی معامله سهام خود در بورس را موظف کرده است که حساب‌های خود را علاوه بر روش موردنظر قانون تجارت بر اساس IAS نیز تسليمه نمایند.

از جهت داخلی به سبب بیمی که از عدم تکافوی وجود بازنیستگی دولتی در میان است، مردم آلمان به طور روزافزونی متوجه جایگزینی بخش خصوصی هستند تا نسبت به تأمین زندگی آنها در ایام پیری اقدام نمایند. اگر شرکت‌های آلمانی بخواهند سهام خود را به عنوان جایگزینی مطمئن برای قراردادهای بیمه عمر، و یا پشتیبانی قابل قبول برای آن، ارائه دهند آنگاه ناجار خواهند بود در مورد استراتژی نشر کمترین اطلاعات پیرامون حساب‌های خود تجدیدنظر کنند.

همان گونه که دیدیم استفاده کنندگان از حساب‌های منتشره در آلمان نسبت به سایر کشورها از موقعیت ضعیفتری برخوردارند. در کشورهایی که IAS یا GAAP رواج دارد، هدف از انتشار حساب‌ها آن است که اطلاعات مؤثر در تصمیم‌گیری خواهند را در اختیار وی قرار دهند. در آلمان وجود اختیار استخراج روش‌های مختلف حسابداری، مقایسه حساب‌های شرکت‌ها را بسیار دشوار می‌سازد. علاوه بر این از آنجاکه در صورت استفاده از انواع مختلف روش‌های حسابداری ممکن است وضع مالی شرکت بدتر از آن که هست جلوه کند، سرمایه‌گذاران بین‌المللی که به این شیوه‌ها خو نگرفته‌اند، غالباً از اقدام به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های آلمانی منصرف می‌شوند.

بخش جدید بورس اوراق بهادار یعنی بازار جدید که در مارس ۱۹۹۷ افتتاح شد و مختص انتشار سهام

انتشار حساب‌ها: چه کسی چه اطلاعاتی را افشاء می‌کند؟

محدود و شرکت‌های مختلط سهامی دارای سرمایه سهامی نیز نمود. این قانون ساختار و محتوای ترازنامه و حساب درآمد و هزینه و یادداشت‌های راجع به روش‌های حسابداری به کار رفته شرکت‌ها را معین نموده 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

چهارمین رهنمود جامعه اروپا در مورد قانون شرکت‌ها (ژوئیه ۱۹۷۸) اساس مقررات کنونی آلمان درباره انتشار حساب‌ها را پایه گذاری نمود. این رهنمود در آلمان به صورت قانونی درآمد که از اول ژانویه ۱۹۸۷ لازم الاجراء 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 شرکت‌های با مسئولیت

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 ذکور به چاپ رسانیده به همگان اطلاع دهنده 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 بالتبسه به شرکت‌های کوچک باید منتشر سازند. این شرکت‌ها موظف‌اند توازن‌نامه و حساب سود و زیان خود را به طور کامل و همراه با توضیحات ضمیمه‌ای منتشر نموده و اطلاع دهنده که نتایج مندرج در صورت‌های ذکور چگونه محاسبه شده است. آنها همچنین مکلفاند تکرارشی 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 انتقام سال مالی فرصت دارند که حساب‌های خود را توسط حسابداران عمومی (Public Accountants) مورده حسابرسی قرار داده و این حساب‌ها را نزد محاکمه ثبت تجاری 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 دهنده که اطلاعات مربوط به آنها در کدام پرونده محاکمه ثبت تجاری بایگانی شده است.

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 انعطاف‌بیشتری بخشید که این کار در جهت حفظ منافع استراتژیک شرکت‌های متوسط بود. در حال حاضر شرکت کوچک آن است که دارایی‌هایی به ارزش تا ۵/۳۱ میلیون مارک داشته باشد (که قبل این رقم ۳/۹ میلیون مارک بود). فروش آن نیز حداقل باید تا ۱۰/۶۲ میلیون مارک باشد (که این رقم نیز قبل از ۸ میلیون مارک بود). تعداد کارکنان شرکت‌های کوچک نیز باید حداقل ۵۰ نفر باشد. شرکت متوسط آن است که دارایی‌هایی حداقل به ارزش ۲۱/۲۴ میلیون مارک داشته باشد (رقم قبلی ۱۵/۵ میلیون مارک بود). فروش شرکت باید حداقل ۴۲/۴۸ میلیون مارک باشد (که قبل از ۳۳ میلیون مارک بود) و کارکنان آن نیز باید حداقل ۵۰ نفر باشند (که قبل از ۲۵۰ نفر بود). کلیه شرکت‌هایی که ارزش دارایی‌ها، 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 ندانند که حساب‌هایشان مورده رسیدگی حسابداران دولتی قرار گیرد و فقط موظف‌اند که ترازنامه خود را همراه ضمیمه‌ای کوتاه منتشر نمایند. این اطلاعات باید ظرف ۱۲ ماه از

رهمود شماره ۷ جامعه اروپا: تهیه حساب‌های تلفیقی

به شرکت مادر (یعنی خود شرکت سهامی عام AG) و سایر شرکت‌های عضو گروه را به صورت تلفیقی منتشر نمایند. در واکنش به تصویب هفتمنی رهمود جامعه اروپا

مسئله 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

شرکت‌های مذکور استفاده نموده‌اند. تقسیم‌بندی اندازه‌ای شرکت‌ها در ارتباط با این که چه شرکت‌هایی چه اطلاعاتی را باید افشاء نمایند، شامل 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 تجاری 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.

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

قانون جدید الزام به انتشار حساب‌ها را توسعه داده و آن را شامل شرکت‌های با مستولیت 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 خمیمه آن روش سازند که از چه روش حسابداری برای رسیدن به نتایج گروه

شبکه درهم تقدیمه: شرکت‌های فرعی و مشارکت‌ها

که شرکتی بخواهد قانون را نادیده بگیرد. مشارکت‌های شرکت‌های آلمانی غالباً از رشته‌ای به رشتہ دیگر سوابیت می‌کند، به نحوی که سپاری از شرکت‌های عمده کشور بو بازیگران بزرگ سایر صنایع نفوذ قابل توجهی را اعمال می‌کنند. فی المثل 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 بنت است. این نفوذ غالباً به خاطر حضور یک یا چند نماینده بانک در هیأت نظارت شرکت‌ها وجود سیستم «بانک خودی» در آلمان تشیدید می‌شود. به موجب سیستم اخیر هو شرکتی یکی از بانک‌های عمده و فراکیر را برگزیده و عملیات بانکی خود را به طور کامل از طریق آن انجام می‌دهد.

شرکت‌های آلمانی علاوه بر حساب‌های مالی باید فهرستی از کلیه مشارکت‌های بیش از ۲۰ درصد خود را برای ارائه به ثبت تجاری آمده 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 متنضم 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

اجراهی بودن الزامات فوق

هستند تنها حدود ۱۰ تا ۲۰ درصد آنها به این تکلیف عمل

از بین شرکت‌هایی که ملزم به انتشار نتایج مالی خود

محض آن اقامه شود، برای آن که چنین جریانی مشکل تر شود، تنها سهامداران، طلبکاران و شورای کار شرکت‌ها می‌توانند چنین دعواهی 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 حداقل ۱۰۰۰۰ مارک جریمه نقدی است.

کیفر عمدۀ دیگر برای عدم پای‌بندی به وظیفه انتشار اطلاعات هم چندان حاشتناک 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.

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 بای خود دارند. یکی این است که وضعیت قانونی خود را تغییر داده به صورت شرکتی درآیند که در حال حاضر معمول 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 تصویر 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 دعواهی خودکاری در این زمینه موجود است. دادگاه تجارتی آلمان تنها در صورتی وارد رسیدگی به این جریان می‌شود که دعواهی وسمماً در

انواع شرکت در آلمان

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 باید از ۵

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 (Corporations Stock)

شرکت‌های شخصیت حقوقی یافته آلمان با سرمایه به صورت سهام به عنوان اشخاص حقوقی ای معرفی شده‌اند که مسئولیت سهامداران آنها محدود به مشارکت

در این گونه شرکت‌ها ایفاء می‌کنند. آنها در مجتمع سالانه نظر خود را در باب سود سهام پیشنهادی هیأت مدیره و سایر جنبه‌های مربوط به عملیات و سیاست شرکت ابراز می‌دارند.

(۱) KGaA

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 سرمایه‌گذاری مالی آنها در شرکت است، با این حال لاقل یکی از شرکاء در قبال بدھی‌های شرکت دارای مسئولیت نامحدود می‌باشد. این شرکت نیز باید لاقل دارای ۱۰۰۰۰۰ مارک سرمایه سهامی باشد. شرکت از طرفی در حاکمیت سهامداران است که نمایندگان آنها در مجتمع سالانه حضور می‌یابند و از طرف دیگر تحت اداره هیأت‌های مدیره و نظارت می‌باشد.

(۲) GmbH

نوعی شرکت دارای مسئولیت محدود است که در آن مسئولیت سهامداران محدود به بخش پرداخت نشده بهای سهامشان می‌باشد. این نوع شرکت تاکنون رایج ترین صورت قانونی شرکت‌های آلمانی بوده است. شرکت باید لاقل 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 تشبيه نمود.

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 AG‌ها 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 ۷۰۰ 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 شبهه هیأت‌های غیراجرائی در امریکا 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 بونه در مورد شرکت‌هایی است که بیش از ۳۰۰۰ 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 بروگزیده می‌شوند. سهامداران نیز خود نقش مستقیمی را

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 نخواهد بود که هم مالیات بر شرکت را بردازند 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 بردازد. هم‌اکنون بیش از ۷۰۰۰ شرکت تحت این شکل قانونی در آلمان به فعالیت مشغول‌اند.

eG شرکت‌های تعاونی به ثبت رسیده یا شکل قانونی دیگری که برخی از ۵۰۰ شرکت ترازو اول آلمان در لواز آن به فعالیت سرگرم‌اند، شرکت تعاونی به ثبت رسیده است. غالباً شرکت‌های تجاری و خردفروشی از این نوع شرکت استفاده می‌کنند. eG‌ها از حیث مسئولیت دارای یکی از سه ساختار زیر می‌باشند: اول شرکت‌هایی که اعضاء آنها در قبال بدھی‌های شرکت دارای مسئولیت کامل (مسئولیت نامحدود) می‌باشند. امکان دارد که مسئولیت را در اسنادنامه 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.

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 اتحام حسابرسی در مورد آن به کوچک و بزرگی شرکت منوط است. در حال حاضر بیش از ۵۷۰۰۰ شرکت از این نوع در آلمان وجود دارد.

مشارکت‌های معمولی

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

OHG (شبیه شرکت تضامنی)

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

KG (شبیه شرکت مخلط غیرسهامی)

این شرکت دو نوع شریک دارد. از طرفی باید لاقل دارای یک شریک اصلی باشد که در قبال بدھی‌های شرکت مسئولیت نامحدود دارد و معمولاً اداره شرکت نیز در دست او متمنکز 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



عنوان یا نام قانون مالیاتی

م. الوندکوهی

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 الحال 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 تسری معافیت مالیاتی موضوع قانون الحال یک بند به ماده ۲۲ قانون مذکور به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هوایپمایی خدمات ویژه».

تصویرش را فرمائید نام این مولود جدید از ۳۲ کلمه تشکیل می‌شود! البته این نحوه نامگذاری قانون میراث گذشته است و هر نسلی از قانون نویسان آن را از نسل پیشین به ارت برده است و هیچگاه کسی در صدد دست زدن به ترکیب آن بر نیامده است. حالا خواننده چند بار باید این نام عجیب را بخواند و درباره‌اش غور کند تا چیزی

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 در هم و پیچیده باشد که خواننده را به چند بار مرور و تفکر در آن وارد آرد. متأسفانه حدوث چنین حالتی در نامگذاری قوانین نادر نیست و بویژه در تعیین عنوان اصلاحیه‌ها و تغییرات بعدی مقررات ظاهر می‌گردد. فرضًا 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 عنوانی هر سه قانون و تاریخ‌های آنها پیاپی ردیف می‌شود و نتیجه‌ای طولانی و ناخوش آیند به دست می‌دهد و ماجرا زمانی بغرنج تر 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 تماساً 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

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، بی‌آن که خللی به جایی وارد شود.

ممکن است اینداد شود که در صورت اجرای چنین شیوه‌ای دیگر کسی با ملاحظه عنوان قانون به موضوع آن بی‌خواهد 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 اردبیلهشت ۷۷، و یا حتی از عنوان اصلاحیه بهمن ۷۶ می‌تواند به موارد اصلاح شده پی ببرد؟

به هر تقدیر در این که عنوانی از این گونه نامناسب هستند تردیدی وجود ندارد و تصور هم نمی‌رود کسی بتواند مدعی این امر شود که بناید 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 نمی‌کند.

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. قبلًا 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. قبلًا قانون دیگری به تصویب رسیده بود به نام «قانون الحق یک بند به ماده ۲۲ قانون مذکور» که اصلاحیه جدید معافیت مالیاتی آن بند را به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمایی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسری می‌دهد.

با کمی دقیق روش 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، و گرنه تفاوت اصولی از این حیث با یکدیگر نداشته‌اند.

با این تفاهem 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

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 راضعین قانون توشه و عرضه می‌گردد، اما عوامل ذاتی و عارضی چندی وجود دارد که با گذشت زمان اصلاح قانون را سبب می‌شوند. از جمله عوامل ذاتی، محدودیت طبیعی فکر پژوهی است که هر اندازه بکوشید 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 -که فارغ از تغییرات بعدی تدوین شده‌است- 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 تشییه اصلاحات نباید قانون را به صورت جامه‌ای درآورد که وصله‌های غیرهمزنگ 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 بیکاه به خورد قوانین مصوب داده می‌شود به عنوان نموده ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم در اصل با روند و آهنگی منظم تدوین شده است. نخست حکمی موجزو 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 مرتبط‌اند (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 آذر ماه ۱۳۷۴ بند دیگری به بندهای متعدد این ماده اضافه شد که متنی به این شرح داشت:

۱۶- پنجه در صد حقوق اصلی کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمایی جمهوری اسلامی ایران و سازمان هواپیمایی کشوری و شرکت خدمات هوائی کشور (آسمان) در محاسبه مالیات بر درآمد حقوق منقول 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 نسبتی 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 الحق یک بند به ماده ۲۲ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم از تاریخ تصویب قانون یاد شده به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمایی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسری می‌یابد».

بسیار خوب، اما در نظر بگیرید که متن به این شکل را چگونه می‌توان در قالب و تقسیم‌بندی‌های اصلی ماده ۹۱ جاسانی 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 مجموعه‌های 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 نزیل آن افزوده است:

«معافیت مالیاتی این بند از تاریخ تصویب به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمایی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسری می‌یابد». این عبارات هر چند از لحاظ نتیجه با متن قانون یکی باشد (که نمی‌توان چنین نتیجه‌ای را تضمین کرد) به هر حال متى 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 دعوای به متى از قانون استفاده 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 استفاده 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 بی‌دقیقی در قانون نویسی 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 متى کم و بیش به مضمون زیر تصویب می‌شد:

«عبارت «و شرکت هواپیمایی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی» پس از عبارت «شرکت خدمات هواپیمایی 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.

شرحی بر اصلاحیه بهمن ماه ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم

(بخش دوم)

م. ت. همدانی

در بخش تخصصی مقاله قسمت‌هایی از مصوبه جدید را در ارتباط با اصلاح بند ۱۶ ماده ۲۲ و همچنین اصلاحات به عمل 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 دارانی و همچنین یک رأی دیوان عدالت اداری تفسیرهایی 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 به عمل آمده قابل تجدید بحث در باره آن بخشنامه‌ها و رأی دیوان عدالت چیست. اکنون نه باله مطلب را با پاسخگویی به همین سؤال پی‌می‌گیریم و باقی اصلاحات ماده ۱۳۲ و سایر موارد اصلاحی مصوبه یادشده را مورد تحلیل قرار می‌دهیم.

توضیح این که زمان بندی مورد بحث به ۲ مورد نیز راجع می‌گردد:

یک. زمان صدور کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری - این تاریخ و صفتی است برای واحدهای تولیدی و معدنی استفاده کننده از معافیت، به این معنی که چنان وأحدی اصلاحیت 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 مقوله

فاidine بحث مجدد - 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 زمان بندی مرتبط است چنان تغییر تداده است که موجب منتفی شدن موارد ابهام قبلی شود و در نتیجه همان سؤال‌ها که منشاً صدور ۲ بخشنامه سازمان مالیاتی و یک رأی دیوان عدالت اداری گردید به قوت خود باقی هستند.

منقی 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 داشت. 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 مص瑞حات 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 بدیم، آنگاه طبعاً سئوال ب با وجود اصلاحیه جدید همچنان مطرح خواهد بود و در آن صورت نکارنده این مقاله معنقد 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 شنده در تبصره‌های ماده ۱۳۲ می‌پردازیم:

تبصره‌های ماده ۱۳۲

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

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

دوم، تاریخ بهره‌برداری -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 و لی پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج را پس از تاریخ مذکور دریافت یا معنقد کرده است، 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 بالآخره زمان لازم‌الاجراء شدن مصوبه جدید؟

در مورد سئوال الف اگر بخشنامه ۳۹۶۲ سال ۷۴ سازمان مالیاتی را ملاک قرار دهیم پاسخ

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 بر می‌آید که قراردادهای استخراج و فروش جنبه تازگی دارد و اگر چنین باشد می‌توان پرسید که مگر قبل از اورده بیهشت 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 مشکل زانیز 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 بی معنی 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 بر می‌شمارد 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 »

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 و ۵ 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 ذیربیط 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 است. در این رابطه نکته ابهام دیگری خودنمایی می‌کند. با توجه به این که مقوله «قرارداد استخراج و فروش» عنوان تازه‌ای

اخذ شده مقرر گردیده است.

ماده ۱۳۹

ماده ۱۳۹ درآمد حاصل از رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی رادر نقاط محروم کشور و همچنین در روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی کافی از مالیات معاف نموده است. فهرست نقاط محروم راسازمان 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 رانیز 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 قيد که فهرست روستاهای اخیر الذکر را وزارت جهاد سازندگی اعلام می‌دارد. متن اصلاح شده ماده ۱۳۹ به شرح زیر است:

«ماده ۱۳۹-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

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

«تبصره ۷-کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی (به استثنای هتل‌های 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، عشايري، کشاورزی و غیره) و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف نموده است. متن ماده دست نخورده مانده اما یک تبصره به

شرح زیر به آن افزوده شده است:

«تبصره- دولت مکلف است معادل مالیات بر درآمد متعلق به آن قسمت از سود اپرای 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 منقول 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

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 تارسا و فاقد منطق است.

-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 طیون، ماهیگیری، و حتی کار در «باغات استیجاری» معرفی شده است (به متن ماده ۸۱ رجوع شود). به این ترتیب تناظر در تعریف بین مواد قانون پیش می‌اید و آشنازی در فهم و تفسیر مقررات را سبب می‌شود.

متن بند الف اصلاحی به شرح زیر است:

الف - حد 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 می‌شود 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

محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر اقلام و کالاهای 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 می‌باشد بسیار 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 رشتہ 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:

-نخست این که زراعت به همان معنی کشاورزی است و ترجمه عربی همین واژه

و بلکه به مفهوم وزارت‌خانه‌هایی است که به امور صنعتی اشتغال دارند. چنین پاسخی رافع ابهام نبوده و در صورت قبول آن باید متولّ 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، خودنمایی می‌کند. بحث در این باب بس طولانی و مآل‌آفاق 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 ۲- از هر نقل و انتقال حق تقدیم سهام شرکتها در بورس، مالیات مقطوعی به میزان یک درصد (۱٪) ارزش فروش حق تقدیم سهام، با رعایت مقررات مذکور در تبصره فوق وصول می‌شود»

است و آن باقی نهادن عنوان «وزارت‌خانه‌های صنعتی» در ردیف سازمان‌های پیشنهادکننده فهرست کالاهای مشمول ماده ۱۴۱ می‌باشد. چنان که قبلًا در بحث راجع به اصلاح متن ماده ۱۳۲ اشاره کردیم، ماده مذکور قبل از اصلاحیه بهمن ۷۶ در آمد 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 نماند 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



مالیات و سائط 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 و سائط 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 -اقیانوسیه (شماره اوت ۹۹) به چاپ رسیده است.

عمومی که حمل و نقل سریع آبیه و سرویس

اتوبوسرانی را تأمماً اداره کند؛ و بالاخره :
- کنترل رشد تعداد و میزان استفاده از سائط نقلیه با بهره‌جویی 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 سائط نقلیه بیشتر از مصرف و استفاده از آن ناشی

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 سائط نقلیه امری طبیعی به شمار می‌رود. این دشواری‌ها از اواخر دهه ۶۰ به خوبی احساس می‌شد. اقدامات موردنی 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:

- 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؛
- سرمایه‌گذاری در یک شبکه گستردۀ و جامع از جاده‌ها و بزرگراه‌ها، همزمان با اتخاذ اقدامات اساسی در زمینه مدیریت ترافیک؛
- توسعه یک سیستم قابل اجرا و کارآمد ترابری

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:

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 مریوط به کنترل مالکیت، شامل: مالیات بر واردات، حق‌الثبت، حق‌الثبت اضافی، مالیات جاده، و وجهه دریافتی بابت صدور جواز خرید.

موارد کنترل کننده مالکیت

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 غرفت 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

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 کالاهای 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 برخلاف نوع اول جنبه مقطوع نداشته و درصدی از ارزش بازار اتومبیل را تشکیل می‌دهد. در آغاز نرخ آن ۱۵ درصد بود و سپس تا

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.

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 مزايدة‌هایی دریافت داشت که از سوی

موارد کنترل کننده مصرف و کاربرد

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 مشکله 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

در دو دهه گذشته، همان‌گونه که گفته‌ی 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 بی‌آن 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 پرtraکم در سال ۱۹۷۵ اجرا 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

فروشنده‌گان 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 ۵۶ 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 «باق 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 عمدۀ پارکینگ در سنگاپور دو مؤسسه یکی به نام مسکن و توسعه و دیگری به نام بازسازی شهری هستند که هر دو به بخش عمومی مرتبط‌اند. حق پارکینگ در محدوده پرترافیک شهر ۹۰ سنت برای هر نیم ساعت، و خارج از آن ۴۵ سنت برای همین مدت است.

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 می‌گردند، بی‌آن 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 - هر کدام بیشتر باشد - 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، برخلاف بسیاری از کشورها، بسیار اندک است.

ضمّناً افزایش مالیات سوخت تنها در صورتی می‌تواند مؤثر باشد که امکان جایگزین ساختن

ارزیابی

صوتی و مزاحمت‌های حاصل از کثافت ترافیک عمل می‌کنند و از سوی دیگر منبع درآمد خوبی نیز به شمار می‌روند.

از ۱۹۸۱ به بعد مالیات‌های مرتبط با خودروها دو میان منبع عده 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

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 درآمده 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

سطح آلوده کننده‌هایی 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 مناسبی 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 پیذیریم به این تتجه خواهیم رسید که مالیات‌های مرتبط با وسائل نقلیه که به منظور کنترل مصرف و مالکیت وضع می‌شود مالیات‌های خوبی به شمار نمی‌روند زیرا پایه آنها فقط وسائل نقلیه بوده و از نرخ‌های مؤثر استثنائی و بالاتری هم برخوردارند.

اما شرایط اسفبار ناشی از توسعه وسائل نقلیه چنان است که ما را بر آن می‌دارد از ضایعه فوق در این مورد صرف‌نظر کنیم. اثرات ناشی از تراکم وسائل 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 مالاً در بهبود اقتصاد جامعه نیز اثرات مثبتی بهار خواهد آورد و ارزش آن را دارد که با انصراف از ضایعه یاد شده به استقبال آن برویم، البته سیاست‌های مالیاتی به تنهایی وافی به مقصد 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 سنگابور با سال میلادی منطبق نبوده و ماه‌های آوریل - مارس را در بر می‌گیرد.

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 حائز است. بین درآمدهای مرتبط با مالکیت خودرو، درآمد حاصل از سیستم سهمیه‌بندی وسایط نقلیه مقام اول را دارا بوده و در سال ۹۵/۹۶^(۱) به ۱/۸ میلیارد دلار سنتگابور 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 سنتگابور 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 وسائل نقلیه بسیار موفقیت‌آمیز بوده و از جمیت تأمین درآمد و اثربخشی بر ترافیک و غیره نیز دارای نقش چشمگیری بوده است. ضمناً همان گونه که قبلاً نیز اشاره کردیم در سال‌های اخیر سیاست موربدی ث 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 آلوودگی‌های ناشی از خودروها به میزان قابل توجهی بکاهد. در حال حاضر متوسط

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره‌های پیشین

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فوائل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند و توصیف ارائه شده به هردوی آن‌ها مربوط می‌گردد. ضمناً همه پاتوشته‌ها از مترجم است.

CRIMINAL PENALTY

مجازات کیفری

به شناسه **Penalties** رجوع شود.

CROSS-BORDER LEASING

اجاره برون مرزی، اجاره مرزگذر

به شناسه **Leasing** رجوع شود.

CROSS-BORDER WORKER

کارگر مرزی، کارکنان مرزگذر

به شناسه **Frontier worker** رجوع شود.

CROSS CONTROLS

کنترل متقابل، کنترل متقطع

وسایل کنترلی هستند که مقامات مالیاتی از آنها برای محدود ساختن موارد گریز مالیاتی استفاده می‌کنند. از جمله وسائل کنترل متقطع می‌توان موارد زیر را نام برد: تعیین شماره هویت مالیاتی [کد اقتصادی] برای مؤیدان، 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**

CROSS CURRENCY SWAP

اختیار معامله ارزی متقابل

به شناسه Foreign currency swap رجوع شود.

CULTURAL EXCHANGE PROGRAMME برنامه مبادلات فرهنگی

به موجب 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 وجهه 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.

CURRENCY SWAP

معاوضه ارزی

به شناسه Swap رجوع شود.

CURRENT ASSETS

دارایی های جاری

دارایی هایی هستند که به آسانی قابل تبدیل به وجه نقد می باشند، نظیر موجودی کالا، سرمایه گذاری های کوتاه مدت و نظایر آنها (مقایسه شود با دارایی های ثابت - 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 قرار می گیرد.
Shناسه های مرتبط: Conventional basis of assessment; Preceeding year basis

CUSTODIAL COSTS

هزینه های سپرستی، هزینه های مراقبت

به شناسه Intra-group services رجوع شود.

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

نام جدیدی است که در سال ۱۹۵۹ برای «فهرست تعریفهای 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 می گردد. حقوق گمرکی معمولاً بر پایه ارزش کالا تعیین

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

CUSTOMS UNION

اتحادیه گمرکی

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 بازارگانی در رابطه بین کشورهای عضو مرتفع می‌شود و تعرفه‌های مشترکی بر واردات از کشورهای غیرعضو وضع می‌گردد.

CUT

روش معاملات کنترل نشده قابل قیاس

به شناسه Comparable uncontrolled transaction method رجوع شود.

CYCLE COMPLET D'OPERATIONS

دور کامل عملیاتی

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

Complete business cycle

شناسه مرتبه:

CYPRUS CONSTRUCTION

ساختار قبرسی، تدبیر قبرسی

تدبیری بود که در گذشته برای جلوگیری از تعلق مالیات مضاعف ناشی از قانون مالیاتی هلنند به کار برده می‌شد. مقررات داخلی هلنند 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 بدمست آمده 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

معافیت داخلی هلند قرار دهنده، 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 وارد 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 مبالغ درآمد مشمول مالیات مرتبط ساخت. فرضًا خسارت نقض یک قرارداد تجاری 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

مهمنترین 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 (I/S - I/S) :

مشارکت محدود (kommanditselskab)؛ و

. (kommanditaktieselskab) مشارکت با سهام محدود.

DEALING COMPANY

شرکت معامله‌گر

به شناسه **Investment company** رجوع شود.



حق بیمه مضاعف

قرینه‌ای برای مالیات مضاعف

مشکل مالیات مضاعف مدت میدی 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 با رستگاری پرداخت دوباره مالیات را از دوش مؤذیان پردازند. 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 یک کشور در کشور دیگر درآمدی تحصیل می‌کند که این دو کشور ضابطه‌های مختلفی را در مورد تعلق مالیات به کار می‌برند. فرض کشور محل اقامت مؤذی ضابطه اقامت را ملاک قرار داده و مؤذی را ملزم می‌سازد که بابت کلیه درآمدهای خود هر چند در سایر کشورها تحصیل شده باشد به حوزه محل اقامت خود مالیات پردازد. در مقابل کشوری که درآمد از آنجا تحصیل شده تابع ضابطه منبع درآمد است یعنی مؤذی باید مالیات بر درآمد خود را به مرجع مالیاتی کشور محل کسب درآمد پردازد. چنین حالاتی ممکن است منجر به پرداخت دو بار مالیات از سوی مؤذی نسبت به درآمد واحد شود که به منظور رفع این بار اضافی از دوش مؤذیان، 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 اندخته است. فرض کنید 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 باز 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 روین 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 پیش 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 ذیربیط ژاپنی از پرداخت حق بیمه مضاعف آسوده شده و تنها در یکی از دو کشور چنین پرداخت‌هایی را انجام خواهد داد.

البته در اینجا مشکلی برای کارکنان مربوط نیز قابل بروز است و آن این که ممکن است نظام بازنیستگی و مزایای آنان با توجه به سنت های پرداخت حق بیمه اجتماعی برقرار شود و چون بخشی از حق بیمه ممکن است با اجرای قرارداد فوق در کشور دیگری پرداخت شده باشد، دشواری هایی 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 بازنیستگی و مزایای آن به ساقه پرداخت حق بیمه در هر دو کشور توجه خواهد شد و از آنجاکه این قرارداد همانند قراردادهای بین المللی دیگر، به تصویب پارلمان خواهد رسید موضوع جنبه قانونی پیدا گردد و مشکلی در راه اجرای آن وجود نخواهد داشت.

این نخستین قرارداد از این نوع است که ژاپن به اعضاء می رساند و با توجه به صرفه جویی ناشی از آن در نظر دارد قراردادهای مشابهی با کشورهای انگلستان و ایالات متحده آمریکا نیز منعقد شاخص شد. 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» می نامند (Social Security Agreement). باید در انتظار گسترش و تطور این پدیده در آینده بود.



خبرهای هالیاتی

۲۰۰۰ - ۱۳ قرارداد تا سال بحرین

کشورهای زیر منعقد سازد: چین، آلمان، هند، اندونزی، لبنان، مالزی، مغرب، لهستان، روسیه، اسلواکی، تایلند، چک و ترکیه. یادآور می گردد که به طور کلی در منطقه خلیج فارس روابط در این زمینه رو به گسترش است. ایران نیز در دو سه سال اخیر

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 بین المللی برآمده و در نظر دارد تا سال ۲۰۰۰ حداقل تعداد ۱۳ فقره قرارداد مالیات مضاعف با

سال‌های متمادی شمار این گونه قراردادها به دو یا سه فقره محدود می‌شد.

تسعداد قابل توجهی قرارداد مالیات ماضعف با کشورهای مختلف امضاء نموده است، حال آن که

اتریش: همکاری کیفری - مالیاتی

مربوطه مالیاتی از ارائه کمک مورود 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.

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 استناد تصویبیه آن بین مقامات دو کشور مبناده 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

نیوزیلند - نرم‌افزار کامپیوتروی

سیاست واگذاری تمام یا بخشی از حقوق مرتبط با نرم‌افزار به غنوان یک درآمد تجاری به حساب می‌آید. ضمناً از این لحاظ فرقی بین نرم‌افزار سیستمی و نرم‌افزارهای موردنی و اجرائی معین قائل نشده‌اند و همچنین بین نرم‌افزاری که همراه سخت‌افزار واگذار می‌شود و نرم‌افزارهای جداگانه نیز تعییزی 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 کامپیوتروی.

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

سازمان مالیاتی نیوزیلند اخیراً دستورالعمل خاصی در مورد رفتار نسبت به مبالغ پرداختی به عرضه‌کنندگان خارجی نرم‌افزار کامپیوتروی صادر شده که از این جهت کم‌وپیش روش کشور نامبرده را با سیاست کلی OECD (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) که خود عضو آن است، هماهنگ می‌سازد. بر حسب این

اتحادیه اروپا - مقررات جلوگیری از گریز مالیاتی

محیط واحد و مشترک در درون اتحادیه برای اجرای احکام مالیاتی پدید می‌آورد، انگار که اجرائیهای مالیاتی داخل یک کشور واحد به مرحله عمل گذاشته می‌شود. به این ترتیب هر برج اجرای مالیاتی که از سوی مقامات صلاحیتدار هر یک از کشورهای عضو صادر می‌شود در صورت داشتن اعضاءها 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 نهادی کشورهای عضو موظف خواهند بود که مقررات داخلی خود را جهت تطابق با دیرکتیو مذکور چنان نمایند.

کوشش اتحادیه اروپا بر آن است که تدریجیاً 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. مسئله 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 سپک کنند. از همین رو اتحادیه اروپا در صدد برآمده است با این نوع حرکات مقابله نماید. به این منظور کمیسیون اروپا که یکی از ارگان‌های مهم اتحادیه است اخیراً طرح یک دیرکتیو جدید را به کشورهای عضو پیشنهاد نموده است که هدف آن ختنی کردن اقدام یاد شده از سوی مؤدیان مالیاتی است. مقاد دیرکتیو مذکور چنان است که یک

جمهوری اسلواک - تشویقات مالیاتی برای سرمایه‌گذاری خارجی

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

- ۹۰ درصد تولیدات صادر شود.
- کلیه سود مؤسسه و مالیات بخشوده شده فوق

مجددأ 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.

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:

- 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.

استرالیا - وکالت مالیاتی

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 پیشتری 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 اوخر سال جاری مسیحی به معرض اظهارنظر سازمان‌های ذیربیط گذارد خواهد شد.

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 بیچ و خم مقررات آگاهی ندارد و از همین رو به اهل خبره و صاحبان اطلاع رجوع می‌کند. سامان بخشیدن به این حرفه می‌تواند حداقل اینمی را برای مؤدیان فراهم کند و معایب احتمالی حرفه را نیز تعديل نماید. به همین جهت برخی از دولت‌ها به فکر اجرای تدبیری 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

بلژیک - مالیات و واحد پول اروپائی

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 غیر مقیم) 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 زانویه ۱۹۹۹ به بعد خاتمه می‌یابد، معمول دارند.

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 متردجاً با جریان پول واحد اروپائی هماهنگ گردیده و تطبیق داده شود. سازمان مالیاتی بلژیک از هم‌اکنون به فکر هماهنگی با این برنامه افتاده و تدبیری را اعلام داشته است. بر حسب آن:

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

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

آلمان - مالیات نمایندگی خبرگزاری‌های بین‌المللی

بین‌المللی است (بد نیست یادآور شویم که قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز غالباً متنضم 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 آنها 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 مصدق 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.

قراردادهای مالیات مضاعف زمان حاضر غالباً بر مبنای کتوانسیون مدل سازمان هسکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم می‌شود. طبق این کتوانسیون 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 میزان 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 کتوانسیون مذکور شامل مقرراتی است که تعیین می‌کند چه مواردی مصدق مؤسسه ثابت بوده و چه مواردی را نمی‌توان مصدق آن دانست. از جمله مواردی که بنا به تصریح کتوانسیون وجود مؤسسه ثابت محقق شناخته نمی‌شود، وقتی است که شخص یا بینگاهی که در کشور میزان فعالیت می‌کند مشغول به کار اصلی مؤسسه متبوع خود نبوده و بلکه فعالیت آن نسبت به فعالیت مؤسسه اصلی جنبه یک کار کمکی و فرعی را داشته باشد.

از جمله مصادیق این حالت خاص طبق کتوانسیون یاد شده کاری است که در زمینه جمع‌آوری اطلاعات برای مؤسسه اصلی صورت می‌پذیرد. نمونه باز این مورد کار خبرنگاران و نمایندگی‌های مؤسسات خبری

قوانین، تصویبنامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی

اصلاح آیین نامه اجرایی مالیات نقل و انتقال دست دوم به بعد انواع خودرو موضوع تبصره (۴) ماده (۹) قانون اجرازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاهای 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 ۱۶۶۶-۵ - ب مورخ ۱۳۷۶/۹/۴) تصویب نمود:

آیین نامه اجرایی مالیات نقل و انتقال دست دوم به بعد انواع خودرو موضوع تبصره (۴) ماده (۹) قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاهای خدمات - موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۲۸۷۱۷/۳۰ ت/۱۶۵۳۶ هـ - مورخ ۱۲/۲۸/۱۳۷۵ - به شرح زیر اصلاح می‌شود:

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

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

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

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

به پیوست تصویر مصوبه شماره ۷۷۹۲۵ ت ۱۹۱۵۰ ه مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹ هیأت محترم وزیران در ارتباط با تعیین رقم ۱۸۰۰۰ ریال بعنوان حداکثر حقوق مندرج در ماده (۱) لایحه قانونی مربوط به حداکثر و حداقل مستخدمین شاغل و بازنشسته و آماده پخدمت مصوب ۱۳۵۸/۲/۴ شورای انقلاب اسلامی ایران ارسال می‌گردد.
از آنجا که تاریخ اجرای مصوبه فوق الذکر ۱۳۷۷/۱/۱ می‌باشد لذا دریافتی حقوق بگیران تا سقف ۲۱ عرصه ۱۲ × ۱۸۰۰۰ ریال (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 مazar معاون درآمدهای مالیاتی

تصویب‌نامه شماره ۱۹۱۵۰ ت/۷۷۹۲۵ همورخ ۱۴۰۹/۱۱/۷۶

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۲ بنا به پیشنهاد شماره ۸۶۸۱۰ 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

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

۱- 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 (۲۹۷۰۰۰) ریال تعیین می‌شود.

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

۲- رقم حداکثر حقوق مندرج در ماده (۱) لایحه قانونی فوق الذکر از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ یک میلیون و هشتصد هزار (۱۰۰۰۰۰) ریال تعیین می‌شود.

۳- کمک هزینه عایله‌مندی و اولاد موضوع ماده (۹) قانون هماهنگ پرداخت کارکنان دولت علاوه بر ارقام فوق الذکر 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 لازم‌اجرا 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 پروندهای 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 مؤidian اجراء گردد مقرر می‌دارد نسبت به تشخیص و قطعیت پروندهای مستغلات اشخاص حقیقی (املاک اجاری) لغایت عملکرد سال ۱۳۷۵ به شرح ذیل اقدام نمایند:

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

۲- در صورت اعتراض مؤدى به برگ تشخیص، ممیزین حوزه‌های مالیاتی بلاستثناء مؤidian را در بد و در مهلت مقرر قانونی چهت 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 ببرند تا پروندهای مطروحه مورد توافق و حل و فصل قرار گیرد و حتی الامکان از ارجاع پروندها به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی خودداری نمایند.

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

دستورالعمل احالة 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.

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

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

۶- عرچنانچه مؤدبان بدھی مالیات‌های قطعی شده سنته خود را تا ۱۵/۴/۷۷ و همچنین بدھی 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.

۷- اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی مکلف است فرمایی را به منظور جمع‌آوری اطلاعات مربوط تهیه و تا تاریخ ۱۵/۶/۷۷ 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.

۸- 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.

۹- 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 بدواناً مراحل رسیدگی و قطعیت پرونده‌های سال مذکور در اولویت قرار گیرد.

۱۰- بمنظور حسن اجرای این طرح مدیران کل مکلف خواهند بود در صورت ضرورت، موقتاً از نیروها و امکانات سایر بخشها در بخش مستقلات 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 مazar معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۷۹۷۶-۷۱۴/۴۰-۳۰ مورخ ۷۷/۲/۲۰

چون بقرار اطلاع و اصله 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

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.

على اکبر عرب مazar 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، فوق العاده 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. متوفانه در طی چند سال گذشته، کسب اطلاع از حقوق واقعی کارکنان خارجی و وصول مالیات حقه دولت نسبت به درآمد واقعی حقوق بددست فراموشی سپرده شده است، لذا بمنظور رعایت عدالت مالیاتی، جلوگیری از حیف و میل وجوده بیت‌المال و ایجاد شرایط مناسب برای تشخیص مالیات بر درآمد اشخاص مذکور مقرر می‌دارد:

۱- 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 متبع و سفارت جمهوری اسلامی ایران در آن کشور رسیده باشد.

۲- نظر باینکه مدارک مذکور مستلزم داشتن فرصت است، لذا به کارفرمایان ذیریط حداکثر تاریخ ۷۷/۴/۳۱ برای ارائه مدارک مذبور مهلت داده شود. البته تا انقضای مهلت مذکور در صورتیکه مدارک معتبر و متقن در دست نباشد، باید مالیات حقوق به روش مرسوم یعنوان على الحساب مورد محاسبه و مطالبه قرار گیرد.

۳- 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 متبع خود، از پرداخت مالیات مضاعف جلوگیری شود.

۴- ضوابط تشخیص على الرأس متعاقباً اعلام خواهد شد.

على اکبر عرب مazar معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۶۷۱-۷۰۳۲ مورخ ۷۷/۴/۲۶

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

ارائه فاکتور یا ارسال فهرست معاملات در مواد مقرر خودداری می نمایند، چون بخشنامه مذکور موجب بروز اشکالاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات عمده فروشان شده است، لذا بمنظور رفع اشکال توجه مأموران تشخیص و مراجع حل اختلاف مالیاتی را به این نکته مغایضه می دارد که اشتغال برخی مأموران به فعالیت عمده فروشی کالا، فارغ از مسائل مالیاتی و غیر آن، بنا به عوامل مختلفی مانند سوابق شغلی، پروانه کسب، موقعیت محل توزیع کالا و قراردادهای منعقد با مشتریان دایر بر تهیه کالای مورد سفارش آنان در سطح عده کاملاً محرز است که در این صورت نمی توان اینگونه مأموران را بدون دستیابی به دلایل و مدارک موجه خرده فروش تلقی و برای احتساب درآمد مشمول مالیات آنها ضریب مالیاتی خاص خرده فروشان را بکار برد. گرچه لازم است مأموران و مراجع یاد شده اهمیت پرونده های مالیات و حجم خرید و فروش این گروه مأموران را دقیقاً مد نظر داشته، در تعیین مقدار واقعی دادوستد آنها کوچکترین اغماضی ننمایند و اگر مأموران مذکور از انجام تکالیف موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم و یا وظایف مربوط به درج شماره اقتضادی و یا ارائه استاد و مدارک در اجرای ماده ۲۲۹ قانون مزبور امتناع کنند، علاوه بر تشخیص درآمد مشمول مالیات بطريق على الرأس، ضمنهای اجرائی قانونی از قبیل وصول جرائم مقرر منجمله جرمیه موضوع تبصره ماده ۱۶۹ را در صورت لزوم بموقع اعمال نمایند، در عین حال توجه داشته باشند، به تحقق فعالیت عمده فروشی اشخاصی که حسب عوامل بیش گفته واقعاً عمده فروش هستند، اعمال ضریب مالیاتی خرده فروشی بابت فعالیت عمده فروشی آنان صحیح نیست و ضریب خرده فروشی فقط باید نسبت به فعالیت خرده فروشی محرز شده اینگونه مأموران اعمال شود. مقتضی است مسئولین امر در این باره مقررات قانونی را دقیقاً ملحوظ نظر قرار دهند.

مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی اکبر عرب هزار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۸۷۹۳-۴۰/۴ مورخ ۷۷/۲/۲۹

پیرو نامه شماره ۱۷۲۶/۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۷/۲/۲۷ که بضمیمه آن بخشنامه شماره ۷۰۳۳ - ۱۶۷۱ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۲/۲۶ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی به واحد های تابعه ابلاغ گردیده است، بدینویسیه 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 می گردد.

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

بطوریکه از مقررات باب پنجم قانون مالیات های مستقیم، خصوصاً ماده ۲۵۲ آن بر می آید، نمایندگان وزارت متبع در هیأتهای حل اختلاف مالیاتی از حیث مراتب سازمانی، بلاfaciale پس از اعضاء شورای عالی مالیاتی قرار دارند و اهمیت وظایف و نقش مؤثر آنان در حل و فصل اختلافات مالیاتی و قطع پرونده ها که نهایتاً منجر به وصول مالیاتها می گردد نیز بر کسی پوشیده نیست.

مع الوصف، گزارش‌های واصله حاکیست که شوونات شغلی این قشر شریف از همکاران، آنطور که باید و شاید مورد توجه مدیران و مستولان وزارت متبع 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 وسائل 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 پیاده‌روی می‌نماید:

- ۱- آقایان مدیران موظفند بمنظور حفظ شئون و حیثیت شغلی اعضاء محترم هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی: اولاً - جایگاه تشکیل جلسات رسیدگی هیأت‌ها را تا حد امکان از اطاق‌های مناسب و در خور شوونات یک دادگاه اختصاصی انتخاب نمایند.
- ثانیاً - در مواردیکه اعضاء هیأت‌ها جهت حضور در جلسات رسیدگی به شهرهای محدوده استان اعزام می‌گرددند، وسایط نقلیه اداری مناسب در اختیار آنان گذارد شود.
- ۳- از هم‌اکنون لازم است نسبت به تهیه وسائل و ابزار کار روزانه در اسرع وقت اقدامات لازم معمول شود.
- ۴- پاداش و سایر امتیازات تخصیصی به نمایندگان وزارت متبع در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به هیچوجه نباید از مصیزین 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 - کیفیت و اهمیت پرونده‌های مورد رسیدگی و تعداد آراء صادره در هر ماه با تناسب به کل پرونده‌ها.
 - ب - رعایت موازن قانونی و اصول حقوقی در صدور آراء بشرح ذیل:
 - توجه کامل به موارد اعتراض مؤدیان یا مأموران تشخیص و اقامه دلایل کافی و قانونی در مورد قبول یا رد تمام یا قسمتی از اعتراضات بر حسب مورد.
 - 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 مكتوب آنها و رعایت سوابق و سایر جهات و شرایط بدون صدور قرار اقدام بصدور رأی نمود.
 - 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.
 - رعایت سوابق خدمتی و مشاغل قبلی.

آقایان مدیران کل مسئول حسن اجرای این دستورالعمل خواهند بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدۀای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۱۵۱/۳۴۷۷ - ۳۰/۴/۱۸ مورخ

پیرو بخشنامه شماره ۱۱۵۱/۳۴۷۷ مورخ ۷۳/۲/۹ منضم به نامه شماره ۱/۲۰۲۳۵ مورخ ۷۳/۲/۵ دفتر مقام

معظiem رهبری مشتمل بر لیست اسامی دستگاههای تحت پوشش دفتر مزبور، به پیوست تصویر نامه شماره ۱۳۵۱۶۸ - 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 دهد.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

جناب آقای دکتر نمازی وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی

سلام علیکم - پیرو نامه‌ی شماره‌ی ۱۴۰۲۳۵ مورخ ۱۳۷۳/۲/۵ این دفتر، درخصوص ابلاغ نظر مقام معظم رهبری «مدظله‌العالی» مبنی بر کفايت نظارت معاونت نظارت و حسابرسی این دفتر بر درآمد و هزینه دستگاههای تحت پوشش (شرح 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 دارایی

سلام - به اطلاع می‌رساند اخیراً برخی از دستگاههای تحت پوشش این دفتر علیرغم ماهیت فرهنگی فعالیت‌های خود مواجه با درخواست مالیات توسط مسئولین مالیات شده‌اند، بررسی انجام شده نشان می‌دهد که برخلاف قانون مالیاتهای مصوب سال ۱۳۶۴ 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 دارایی، از معافیت مالیاتی برخوردار می‌شوند. از آنجایی 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 کفايت 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 مؤدى مستقل مالیاتی تلقی نمی‌شوند.

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

۱- مجمع جهانی اهل‌البیت (ع) - ۲- مجمع التقریب بین المذاهب الاسلامیه - ۳- مؤسسه دائرة‌المعارف اسلامی بر طبق مذاهب اهل‌البیت (ع) - ۴- مرکز تحقیقات کامپیوتوری علوم اسلامی - ۵- سازمان تبلیغات اسلامی ع بنیاد دائرة‌المعارف اسلامی - ۶- دفتر تبلیغات اسلامی قم - ۷- مرکز جهانی علوم اسلامی

دفتر مقام معظم رهبری - محمدی گلپایگانی

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

نظر به این که وصول ۲٪ عوارض بابت کالاها و خدمات موضوع بند «د» تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۷ کشور بعده وزارت آموزش و پرورش گذاشته شده است و جهت وصول عوارض مزبور بمحض 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 ذیرپیغام وزارت محترم نامبرده بعمل آورند.

حسین نمازی - وزیر امور اقتصادی و دارائی

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

علی‌غم ابلاغ احکام مالیاتی موضوع قوانین بودجه سالهای ۷۵ لغایت ۷۷ کل کشور چون بقرار اطلاع واصله عدم اجرای مقررات تبصره ۱۰ قوانین بودجه فوق الذکر بوسیله ماموران تشخیص مالیات و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موجب ناراضیتی مودیان محترم مالیاتی گردیده است لذا موکدا یادآوری می‌نماید که تجهیزات و ملزمومات پزشکی و قطعات یکی مربوطه که توسط بخش خصوصی با تایید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی وارد می‌شود، و همچنین تجهیزات و ملزمومات مورد نیاز جانبازان و معلولین بهزیستی از جمله صندلی چرخدار، بمحض تبصره مزبور از پرداخت هرگونه مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، ثبت سفارش، سود بازرگانی و مابهالتفاوت معاف می‌باشد. مدیران کل ادارات مسئول حسن اجرای مقاد بخشنامه خواهند بود.

علی اکبر عرب مازار - معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۳۷۷/۵/۱۰ - ۲۲۳۴۸ مورخ

پیرو شماره ۱۳۷۷/۵/۱۳ - ۴۹۳۹/۱۵۸۵۳ مورخ ۷۶/۵/۱۳ دایر بر ابلاغ «دستورالعمل یکسان‌سازی 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 ذیرپیغام می‌باشد، در سایر موارد از جمله تقسیط بدھی نیز موضوع پرداخت استاد مربوط در سرسید مقرر تا احراء واریز آن به حساب مربوطه باید مورد پیگری قرارگیرد و آمار وصولی در هر سه ماه اعلام گردد.

علی اکبر عرب مازار - معاون درآمدهای مالیاتی



Persian language is concerned. This 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.

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

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



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

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

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 continue)



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

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.

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 deceased 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.

Nationality and residence

The Article 17 of DTA distinguishes the cases where the

Double taxation

In all cases the inheritance taxes paid on properties located abroad

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.

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

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)

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.

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



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 procedure. 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