مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی
سال نهم انتشار، زمستان ۱۳۸۰
(شماره مسلسل ۳۴)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن، خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاما مبین نظر مسئولان آن نیست. مجله در رد یا قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط با ذکر کامل ماخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی
شماره ۲۰۶، خیابان سمیه، بین ویلا و قرنی
کد پستی: ۱۱۱۴۱ - ۱۵۹۱۸، تهران
صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵
تلفن: ۸۸۰۷۲۱۹ فکس: ۸۸۹۵۱۸۱
پست الکترونیک: maliyat@maliyat.zzn.com
سایت های فارسی مجله مالیات در انیترنت:
1. http:/homepages.about.com/irantax/maliyat
2. http:/maliyat.homestead.com
سایت انگلیسی مجله مالیات در انیترنت:
http:/homepages.about.com/maliyat/maliyat

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
اشخاص حقوقی خارجی و اصلاحیه جدید مالیاتی	م. ت. همدانی	۳
جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۳
شرحی بر آئیننامه سازمان مالیاتی کشور	م. اکباتان	۲۰
نظام وضع عوارض و لایحه قانونی جدید دولت	م. الوند کوهی	۲۷
مراکز offshore یا بهشت های مالیاتی	م. سنگشیری	۳۲
اصلاحیه قانون مالیات ها و تعدیل ادواری ساختارهای تصاعدی، ارقام مشخص و برخی نرخ ها (قسمت دوم)	م.ت. همدانی	۳۸
مالیات و مسأله فساد مالی در ارتباط با سازمان های بین المللی		۴۳
حذف مالیات بر ارث در آمریکا		۴۶
مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی		۴۱
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

به نام خدا

سرآغاز

تحولات شگرف دهه های اخیر در زمینه بازرگانی بین المللی و ارتباطات و ظهور عامل جدیدی به نام جهانی شدن، اثرات عمیق خود را بر امر مالیات بر جای نهاده است. در گذشته مسائلی که از جهت مالیاتی در سطح بین المللی مطرح می گشت، هم ساده و روشن و هم به آسانی قابل حل و فصل بود. مسأله مالیات مضاعف در رأس این امور قرار داشت و راه حل ساده آن هم مبادرت دولت ها به عقد قراردادهای مالیاتی بود. به تدریج مسأله همکاری سازمان های مالیاتی کشور ها جهت مقابله با گریز مالیاتی به قراردادهای مذکور راه یافت و این دو مقوله عمده ترین مطالب مطرح در صحنه روابط بین المللیِ مالیاتی به شمار می رفتند.

در حال حاضر نه تنها مسائل راجع به مالیات مضاعف و گریز مالیاتی به پیچیدگی و دامنه ای بسیار گسترده تر از گذشته همچنان بر جای مانده است، بلکه علاوه بر آن یک سلسله مسائل نوین پا به عرصه نهاده اند که روز به روز بر شدت و توسعه آنها افزوده می شود و دولت ها را با مشکلات جدی مواجه ساخته اند.

نظام های مالیاتیِ برخی مناطق که تحت عنوان بهشت مالیاتی از آنها یاد می شود، با استفاده از امکانات و شرایط نوین، دامنه عملیات و اقدامات خود را به مقیاس وسیعی گسترش داده اند، چنان که بسیاری از کشورها در برابر آنها احساس خطر می نمایند. در این مناطق انواع امکانات حقوقی و فنی برای مؤدیانی که قصد اجتناب از پرداخت مالیات را دارند فراهم شده است، و در عین حال امکان و وسائل تطهیر پول های نشأت گرفته از فعالیت های غیر قانونی نیز در اختیار صاحبان این گونه درآمدها نهاده شده است.

این ماجرا علاوه بر تهدید سلامت اقتصادی و نقض قوانین کیفری و اجتماعی و مالیاتی کشورها، پایه های مالیاتی و درآمدهای عمومی آنها را نیز با خطر مواجه ساخته است. بهشت های مالیاتی در گذشته نیز وجود داشتند، اما فعالیت آنها بسیار محدود بود و خطر واقعی برای سایر کشورها به شمار نمی رفتند. ولی اکنون این مراکز از کلیه وسائل و امکانات نوین جهت جذب درآمدها و منافع به سود خود استفاده می کنند. قابلیت تحرک و جا به جائی پول و سرمایه در زمان ما به میزان بی سابقه ای افزایش یافته است و سرعت ارتباطات نیز مزید بر علت شده و میدان عمل وسیعی را برای بهشت های مالیاتی فراهم آورده است.

در برابر این مخاطرات بسیاری از کشورها دست به نوعی تقلید و اقتباس از همین بهشت های مالیاتی زده و در نظام های مالیاتی خود تغییرات زیادی جهت جذب درآمدهای خارجی از یک سو و ممانعت از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

فرسایش پایه های مالیاتی و گریز درآمدهای عمومی خود از طرف دیگر، اعمال نموده اند. این اقدامات سرعت جریانات نامطلوب فوق را مضاعف ساخته و می رود که مشکلات جدی برای سایر کشورها فراهم آورد. اقتصاد بین الملل نیز بر اثر مجموعه این تحولات سلامت خود را از دست می دهد و رقابت آزاد و سالم جای خود را به رقابت در زمینه مالیات ها می سپارد و هر کشوری می کوشد تا هر چه بیشتر از این طریق منافع خود را تأمین کند.

مقوله تازه دیگر که آن نیز در حال رخنه به منابع مالیاتی کشورها است، بازرگانی الکترونیک یعنی دادوستدی است که از طریق سایت های تجارتیِ اینترنت صورت می پذیرد. قابلیت کنترل این گونه معاملات از طرق جاری و سنتی دشوار و در موارد زیادی ناممکن است. موضوع کنونی معاملات مذکور به طور عمده دارایی های غیر ملموسی هستند که از طریق سایت های کامپیوتری قابل انتقال به خریدار بوده و معمولاً از گذرگاه های شناخته شده مانند گمرکات و دفاتر پست عبور نمی کنند تا اخذ مالیات از آنها برای کشور محل اقامت خریدار میسر باشد. نرم افزارهای مختلف کامپیوتری، فیلم، موسیقی و نظایر آنها مثال های رایج این گونه دارایی های مورد معامله از طریق اینترنت به شمار می روند. شکی نیست که مصادیق چنین فراورده هایی روز به روز افزون خواهد گردید.

مجموعه آثار اقتصادی و بویژه مالیاتی این تحولات و فعل و انفعالات، کشورهای بسیاری را با احساس خطر مواجه ساخته و آنان را واداشته است که دست به فعالیت های دامنه داری در مقابله با این وضع بزنند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) که اکثر کشورهای درجه اول و دوم صنعتی و پیشرفته جهان را در خود گرد آورده است، سردمدار این مبارزه و فعالیت گردیده است و چند سال است که همایش های بزرگ و کوچک آن سرگرم بحث و فحص جهت چاره جویی در این زمینه می باشند. خارج از این تشکیلات، کشورها و سازمان های دیگری نیز به فکر اقدام افتاده و گام های مهمی در جهت هم آوازی با این گونه فعالیت ها برداشته اند.

در این میان باید دید که کشور ما چه مسیری را می تواند برگزیند. نقش بررسی و پژوهش در این زمینه انکار ناپذیر است. برای شناسائی وضع موجود و اقدامات قابل اتخاذ باید مراجع دانشگاهی، سازمان های ذیربط دولتی و دیگر علاقه مندان به تحقیق بپردازند. آنچه از این نشریه ساخته است بررسی و ارائه مقالات در این رابطه است که خواهد کوشید به وظیفه خود عمل کند. اما دامنه کار باید از این فراتر رود و سیاست عمومی از این جهت روشن گردد. آیا منابع مالیاتی ما در حال حاضر با مخاطراتی از این گونه مواجه هستند یا نه، و برای آینده نزدیک یا دور چه پیش بینی می شود؟ اتخاذ اقدامات عملی مشابه سایر کشورها، و یا در جهت دیگری که مصلحت ایجاب نماید، منوط به نتایج چنان بررسی ها و سیاستگذاری هایی خواهد بود.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

اشخاص حقوقی خارجی و اصلاحیه جدید مالیاتی

م. ت. همدانی

مقررات راجع به اشخاص حقوقی خارجی مانند شرکت‌ها و اشخاص حقوقی ایرانی به‌طور عمده در فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم گنجانیده شده است. در ارتباط با اشخاص حقوقی خارجی به ویژه بند ج ماده ۱۰۵ و تمامی ماده ۱۰۷ حائز اهیمت بوده و این دو جزءِ قانون بخش عمدهٔ مقررات راجع به مالیات اشخاص مورد بحث را دربردارند. تمرکز مقررات راجع به خارجیان در این‌دو بخش از فصل مالیات بر درآمدِ اشخاص حقوقی در لایحه اصلاحی جدید به شرحی که‌خواهیم دید به مراتب بیشتر از قانون کنونی شده است. بنابراین بحث خود را روی این دوجزء از مقررات متمرکز می‌نماییم و خواهیم دید که چه مسائل و نکاتی در آنها مورد توجه واقع شده واصلاحیه جدید چه تغییراتی را نسبت به این موارد پیش بینی کرده است.

مسائل ذکر شده در مقررات مذکور را می‌توان تحت عناوین زیر مورد بحث قرار داد:

بخش یکم - مشمولین بند ج ماده ۱۰۵ و ماده ۱۰۷

کلیه اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج در صورت احراز سایر شرایط ممکن است مشمول این مقررات قرار گیرند. اما دو دسته خاص از شمول دو مقرره فوق مستثنی‌شده و تکلیف آنها در مواد دیگری از فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تعیین گردیده است، یکی موسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از موسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می‌کنند و دیگری موسسات کشتیرانی و هواپیمائی خارجی که بابت کرایه مسافر و حمل کالا وامثال آنها از ایران کسب عایدی می‌نمایند. تکلیف این دو دسته به ترتیب ضمن تبصره ۵ ماده ۱۰۹ و ماده ۱۱۳ قانون فعلی تعیین شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

در مورد تعریف فوق یعنی این که چه اشخاص و موسساتی مشمول مقررات مذکورمی‌باشند هیچ تغییری در اصلاحیه جدید داده نشده است و مقررات مربوط به مؤسسات بیمه‌خارجی و موسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی (یعنی تبصره ۵ ماد ه ۱۰۹ و ماده ۱۱۳قانون) نیز تغییر نیافته و به وضع سابق برقرار است.

به نظر نگارنده، اصلاحیه جدید می‌توانست تکلیف یک نکته مبهم را روشن کند که این کارانجام نشده است. توضیح این که بند ج ماده ۱۰۵ و همچنین ماده ۱۰۷ مشمولین را به دو گروه اشخاص حقوقی‌خارجی و مؤسسات مقیم خارج تقسیم می‌کنند. افزودن اصطلاح موسسه در برابر شخص حقوقی چه مفهومی دارد؟ به حکم منطق باید فرض کرد که منظور از مؤسسه چیزی غیر از شخص‌حقوقی است وگرنه دلیلی برای ذکر جداگانه آن وجود نمی‌داشت. بر اساس این استدلال می‌توان نتیجه گرفت که منظور از موسسه چیزی مانند تجارتخانه، بنگاه و نظایر آنها باشد که به عنوان‌شخص حقوقی به ثبت نرسیده‌اند و متعلق به شخص یا اشخاص حقیقی می‌باشند.

آنچه ظن دو گانه بودن این مفاهیم را تقویت می‌کند، این است که در مورد اشخاص حقوقی صفت «خارجی» ذکر شده است، اما در مورد موسسات از صفت «مقیم خارج» استفاده گردیده‌است، زیرا صفت خارجی برای شخص حقوقی کافی است که نشان دهد اقامتگاه چنین شخصی در خارج قرار دارد. ولی در مورد شخص حقیقی که صاحب موسسه واقع در خارج است، ایرانی‌یا خارجی بودن مطرح نیست، بلکه تجارتخانه، دفتر یا مغازه‌ای که دایر کرده است باید در خارج واقع باشد (البته در این صورت هم بهتر بود بجای «مقیم خارج» از عبارت «واقع در خارج» استفاده می‌شد).

ضمناً این مطلب که تکیف مسائل مالیاتی خارجیان اعم از شخص حقیقی و حقوقی درفصل پنجم تعیین شود، انحصاری به این مورد ندارد. ماده ۱۱۱ قانون کنونی که در همین فصل واقع است و به موجب اصلاحیه در بطن ماده ۱۰۷ گنجانیده شده است، از مالیات پیمانکاری «اشخاص خارجی» سخن می‌گوید که بدیهی است می‌تواند شامل شخص حقیقی و حقوقی هردو باشد. همچنین ماده ۱۱۳ از مالیات «موسسات» صحبت می‌کند که نمی‌تواند منحصر به اشخاص حقوقی شناخته شود.

اگر این استنباطات صحیح باشد، نشانه نوعی آشفتگی در قانونگذاری است، زیرا فصل پنجم از باب سوم قانون منحصراً مربوط به مالیات اشخاص حقوقی است و در صورتی که لازم باشد وضع مالیاتیِ اشخاص حقیقی خارجی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

روشن گردد، بهتر است موضوع ضمن فصل مالیات مشاغل مورد حکم قرار گیرد.

بخش دوم - انواع درآمدهای مشمول مالیات

انواع درآمدهای مشمول مالیات بر اساس متن کنونی بند ج ماده ۱۰۵ و ماده ۱۰۷ به شرح زیراند:

۱. درآمدی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران حاصل می‌شود.

۲. درآمد حاصل از فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج درایران انجام می‌دهند، خواه مستقیماً به این کار مبادرت ورزند و خواه از طریق نمایندگی از قبیل‌شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها

۳. درآمد حاصل از ایران در برابر واگذاری امتیازات و سایر حقوق

٤. درآمد حاصل از ایران در ازای دادن تعلیمات و کمک‌های فنی

٥. درآمد حاصل از واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش و یا هرعنوان دیگری عاید اشخاص و موسسات مذکور می‌گردد.

اصلاحیه جدید پنج فقره درآمدهای مذکور را عیناً تکرار نموده و سپس چند نوع دیگر درآمد را به این مجموعه افزوده است که عبارتند از:

٦. درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری که در قانون کنونی ضمن ماده ۱۱۱ ذکر شده است ولی در اصلاحیه جدید ماده ۱۱۱ حذف شده و مفاد آن با تغییراتی ضمن ماده ۱۰۷ گنجانیده‌شده است. مخصوصاً افزودن به دامنه و نوع عملیات پیمانکاری قابل ملاحظه است که در جای‌خود خواهیم دید.

۷. این مورد مربوط به آن دسته از شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی درایران است که حق انجام معامله را در ایران ندارند و فقط می‌توانند به امر بازاریابی و جمع‌آوری‌اطلاعات اقتصادی برای شرکت مادر خود فعالیت کنند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌دارند. در این باب نیز ضمن بخش جداگانه‌ای به تفصیل بیشتر سخن خواهیم‌گفت

۸. اصلاحیه جدید همچنین به درآمدهای ردیف ۳ فوق یعنی درآمد حاصل از واگذاری امتیازات و سایر حقوق، نوع دیگری از درآمد را افزوده است و آن درآمد حاصل از «انتقال دانش‌فنی» است. البته باید منتظر بود و دید که در عمل این اصطلاح جدید چگونه مورد تفسیر قرارخواهد گرفت. آیا معادل همان مقوله‌ای تعبیر خواهد شد که اخیراً کسانی اصطلاح فن‌آوری (یافناوری!) را در مورد آن به کار می‌برند که ظاهراً منظور همان تکنولوژی است؟ از جهت لغوی برابر دانستن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

آن با تکنولوژی بلامانع به نظر میرسد. تصور می‌رود که در آینده پای آن به مسائل مربوط به تجارت الکترونیک در زمینهٔ انتقال نرم‌افزارهای کامپیوتری از طریق سایت‌های اینترنت نیز کشیده شود که خود بحث جداگانه‌ای است.

در پایان بحث راجع به انواع درآمدها به این نکته می‌پردازیم که شاید بهتر بود تکلیف عنوان «**سایر حقوق**» در متن فعلی قانون روشن می‌شد. در هر دو ماده ۱۰۵ و ۱۰۷ به درآمداشخاص حقوقی و موسسات خارجی از واگذاری امتیازات و «سایر حقوق» خود اشاره شده‌است. منظور از سایر حقوق چیست؟ این عنوان بسیار گسترده است و مثلاً شامل حق مالکیت نیز می‌شود. اگر کسی فرضاً ملک، اتومبیل یا هر مال دیگر خود را به دیگری بفروشد، این کار بدون تردید به معنی واگذاری حق است. تصور نمی‌رود منظور قانونگذار رسیدن به چنین نتیجه‌ای‌بوده باشد، ولی واژه‌هایی که انتخاب شده است راهبردی جز به این سوی ندارد. امکان آن وجود داشت که ضمن اصلاحیه جدید با تغییز جزئی این ابهام را بر طرف سازند (فرضاً با تعویض عبارت‌مذکور به عبارت دیگری به این مضمون: «واگذاری امتیازات و سایر حقوق مشابهِ خود»).

بخش سوم - تشخیص درآمد مشمول مالیات

بر اساس قانون کنونی، و همچنین مفاد اصلاحیه جدید، می‌توان درآمدهایی را که قبلاً ذکرکردیم از جهت نحوه تشخیص درآمدِ مشمول مالیات به دو دسته تقسیم کرد. نخست درآمدهایی که تابع تشخیص علی‌الراس شناخته شده‌اند، به این معنی که با اِعمال ضریب‌های معینی بر دریافتی‌های مؤدیان، میزان درآمد مشمول مالیات آنها تعیین می‌گردد. دسته دوم درآمدهایی هستند که تشخیص آنها از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی صورت می‌پذیرد. ذیلاً هر یک از این دو دسته رامورد بحث قرار می‌دهیم.

درآمدهای تابع ضریب مشخص - این درآمدها عبارتند از:

۱. درآمدهای ردیف ٤ و ٥ بخش دوم فوق، یعنی درآمد حاصل از واگذاری امتیازات وسایر حقوق و دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و واگذاری فیلم‌های سینمایی، به موجب ماده ۱۰۷ کنونیِ قانون تابع تشخیص علی‌الراس شناخته شده‌اند، به این معنی که کلیه عایدی سالانه اشخاص و موسسات خارجی ذیربط از این منابع در نظر گرفته می‌شود و بین ۲۰ تا ۹۰ درصد آن‌به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد. انتخاب ضریب‌های ۲۰ تا ۹۰

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

درصد با توجه به‌آئین‌نامه‌ای است که وزارت امور اقتصادی و دارایی پیشنهاد می‌کند و هیأت وزیران به تصویب‌می‌رسانند. ضمناً قانون فعلی در یک مورد رقم حداقل فوق را قابل کاهش دانسته است و آن دررابطه با تعلیمات و کمک‌های فنی است که اگر پرداخت کننده درآمد وزارتخانه یا موسسه دولتی باشد، وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند به پیشنهاد وزارتخانه یا موسسه دولتی مربوط ضریب مورد بحث را کم‌تر از ۲۰ درصد تعیین کند که در این خصوص لااقل از جهت عبارات قانون محدودیتی به نظر نمی‌رسد و ممکن است به هر مقدار تخفیف داده شود.

اصلاحیه جدید چند تغییر در این رابطه پدید آورده است:

اولاً - تعدیلِ بسیار قابل توجهی نسبت به رقم حداکثر فوق (۹۰ درصد) به عمل آورده وآن را به ٤٠ درصد تقلیل داده است. دلیل آن احتمالاً این بوده است که فرض محدود بودن هزینه‌های یک شرکت به ۱۰ درصد درآمد دور از واقعیت جلوه می‌نماید.

ثانیاً - از سوی دیگر اصلاحیه جدید بخشی از ماده ۱۰۷ را که مربوط به ارفاق اعطائی وزارت اقتصاد و دارایی در رابطه با درآمد حاصل از تعلیمات و کمک‌های فنی می‌باشد، حذف کرده است و به این ترتیب حداقلِ ضریب از ۲۰ درصد کم‌تر نمی‌تواند تعیین شود.

ثالثاً - همان گونه که بالاتر اشاره کردیم بند ج ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم به‌موجب اصلاحیه جدید تغییر یافته و درآمد جدیدی تحت عنوان درآمد حاصل از «انتقال دانش‌فنی» به درآمد حاصل از واگذاری امتیازات و سایر حقوق افزوده شده است که آن را ضمن ردیف ۸ قسمت ب فوق شرح دادیم. طبعاً این نوع درآمد نیز در زمرهٔ درآمدهایی قرار می‌گیرد که درمورد تشخیص مالیات، تابع ضریب مشخص (بین ۲۰ تا ٤٠ درصد اصل دریافتی) می‌باشند.

۲. درآمد ردیف ٦ بخش دوم یعنی درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری نیز تابع ضریب مشخصی می‌باشد که میزان آن ۱۲ درصد دریافتی سالانه پیمانکاران خارجی نسبت به یک سلسله عملیات معین می‌باشد. مسائل مربوط به پیمانکاری اشخاص و مؤسسات خارجی و تغییراتی که ضمن اصلاحیه جدید در این باره صورت پذیرفته است نیازمند بحث بیشتری استو به همین سبب ضمن مبحث جداگانه‌ای به این مطلب خواهیم پرداخت.

درآمدهای تابع رسیدگی

در مورد باقی درآمدهایی که ضمن بخش دوم به آنها اشاره کردیم یعنی درآمدهای ردیف ۱ و ۲ (درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

ایران و درآمد حاصل از فعالیت‌های دیگری که اشخاص‌و موسسات خارجی از طریق نمایندگی انجام می‌دهند) به موجب بند «ب» ماده ۱۰۷ کنونی قانون، تشخیص درآمد به شیوهٔ رسیدگی به دفاتر قانونی انجام می‌پذیرد. بند ب مذکور این گونه مودیان را ملزم ساخته است که حساب جداگانه‌ای برای عملیات مربوطهٔ خود باز کنند و این عملیات را در دفاتر قانونی خود به ثبت رسانند. در مورد **هزینه‌های عادی و اداری «فقط‌هزینه‌هایی که مربوط به عملیات آنها در ایران است قابل قبول خواهد بود».**

بند ب ماده ۱۰۷ کنونی با همین عبارات مختصر مقررات جداگانه‌ای را برای این دسته ازشرکت‌ها و موسسات خارجی از جهت نگاهداری حساب و هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی کرده‌است. اصلاحیه جدید در اساس حکمِ راجع به درآمدهای مذکور تغییری نداده است و کماکان تشخیص درآمد مشمول مالیات را در این رابطه از طریق رسیدگی به دفاتر مقرر داشته است. اما یک تحول اساسی نیز به موجب اصلاحیه پدید آمده است و آن خارج ساختن موضوع از محدوده بند ب ماده ۱۰۷ و سوق دادن شرکت‌های خارجی به مقررات عمومیِ راجع به هزینه‌ها و غیره می‌باشد.

لایحه جدید تعیین درآمد مشمول مالیات را در مورد درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه در ایران و فعالیت‌هایی که اشخاص و موسسات خارجی مستقیماً یا از طریق نمایندگی در ایران‌انجام می‌دهند، کلاً تابع ماده ۱۰۶ قانون کنونی مالیات‌های مستقیم شناخته است. متن ماده ۱۰۶ از این قرار است:

«درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوهٔ دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی طبق‌مقررات مواد ۹۴ و ۹۵ این قانون بوده و در موارد مذکور در ماده ۹۷ این قانون به طور علی‌الراس تشخیص می‌گردد».

بخش چهارم - درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری

در بخش‌های قبلی اشاره مختصری به این نوع از درآمد و نحوه تشخیص مالیات آن به‌عمل آوردیم. لکن چون بحث بیشتری در این زمینه مورد نیاز است، بخش جداگانه‌ای را به آن اختصاص می دهیم. در متن کنونی قانون مسائل مالیاتیِ مربوط به درآمد اشخاص خارجی ازعملیات پیمانکاری در ایران ضمن ماده ۱۱۱ بیان شده است. ماده مذکور یک سلسله عملیات را برشمرده و مقرر داشته است که درآمد مشمول مالیات پیمانکاران

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

خارجی نسبت به این عملیات در تمام موارد معادل ۱۲ درصد دریافتی سالانه آنها خواهد بود. عملیات موضوع ماده ۱۱۱عبارتند از:

هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی، حمل و نقل، تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی.

تغییرات انجام شده در اصلاحیه جدید نسبت به این موارد به شرح زیر است:

اولاً- به دنبال عبارت هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی عبارتی اضافه کرده است به این مضمون: «شامل تهیه و نصب موارد مذکور».

ثانیاً- اصلاحیه سپس موارد تازه زیر را به عملیات فوق افزوده است: دادن تعلیمات وکمک‌های فنی، انتقال دانش فنی و سایر خدمات. در این رابطه نکات زیر قابل ذکر است:

الف. به‌این ترتیب دامنه عملیات پیمانکاری مشمول ماده ۱۰۷ بسیار گسترده شده است و هر آنچه را که عنوان خدمت بر آن صادق باشد می‌تواند فرا گیرد.

ب. مواردی مانند انتقال دانش فنی را مشکل است بتوان مجسم نمود که چگونه می‌تواند موضوع عملیات پیمانکاری مستقل قرار گیرد، مگر این که منظور این باشد که ضمن قرارداد پیمانکاری اصلی مسأله انتقال دانش فنی نیز گنجانیده شود. اما راه حل فوق با ملاحظه بخش دیگری از اصلاحیه ماده ۱۰۷ با مشکل مواجه می‌شود. بخش مذکور بند «د» ماده ۱۰۷ اصلاحی‌است که به موجب آن در مواردی که تمام یا قسمتی از عملیات پیمانکاری موضوع بندهای الف وب به اشخاص حقوقی ایرانی واگذار می‌شود، پرداخت کننده وجه باید از هر پرداخت به پیمانکار ایرانی ۲/۵ درصد به عنوان مالیات علی‌الحساب وی کسر و ظرف ۳۰ روز به حساب‌وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز نماید.

به این ترتیب به نظر تدوین کنندگان اصلاحیه، عملیات بند ب ماده ۱۰۷ نیز می‌تواند موضوع پیمانکاری قرار گیرد. این عملیات از جمله شامل واگذاری امتیازات و سایر حقوق می‌باشد. به این نحو فرضاً واگذاری حق استفاده از یک فرمول شیمیائی یا حق‌التألیف یا یک نرم افزار کامپیوتری می‌تواند عملیات پیمانکاری تلقی شود. هضم چنین تعبیری آسان نیست.

ثالثاً - با درج این مقررات در ماده ۱۰۷ اصلاحی نیازی به بقاء ماده ۱۱۱ نبوده و آن راحذف کرده‌اند، نهایت این که ذکری از لغو تبصره آن به میان نیاورده‌اند.

رابعاً- موضوع تبصره کنونی ماده ۱۱۱ این است که اگر در عملیات پیمانکاری که توسطاشخاص خارجی انجام می‌شود،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

کارفرما یک وزارتخانه، موسسه دولتی، شرکت دولتی یا شهرداری باشد، در آن صورت آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات ازخارج می‌رسد از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود. مفاد این تبصره در متن اصلاحیه به‌عنوان تبصره ۱ ماده ۱۰۷ منظور گردیده است. تغییر مهمی که در اصلاحیه جدید داده شده، افزودن یک شرط به معافیت مورد بحث است و آن این که «در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات ساخت خارج از کشور به طور جدا از سایر اقلام درج شده باشد». اعطای معافیت مورد بحث موکول به رعایت این شرط است

خامساً ـ در اصلاحیه جدید تبصره‌ای به شماره ۳ به ماده ۱۰۷ افزوده شده است که می‌گوید اگر پیمانکار خارجی تمام یا قسمتی از موضوع پیمان را به اشخاص حقوقی ایرانی به‌عنوان پیمانکار دست دوم واگذار کند، معادل آن مبلغ از لوازم و تجهیزات قرار دادِ دست اول که توسط پیمانکار دست دوم وارد کشور می‌شود، نیز از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود، نهایت این که چنین معافیتی برای پیمانکار دست اول منظور می‌شود و نه پیمانکار دست دوم.

بخش پنجم ـ نمایندگی شرکت‌ها و بانک‌های خارجی

تبصره ۲ ماده ۱۰۷ اصلاحی فعالیت تازه‌ای را برای خارجیان پیش‌بینی کرده است و آن‌راجع به شعب و نمایندگی شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران است که بدون داشتن حق انجام معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال‌دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌نمایند. این گونه شعب ونمایندگی‌ها نسبت به دریافتی مذکور مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود. تبصره مذکور به دنبال تأسیس این گونه نمایندگی‌ها در ایران و بر حسب نیاز به اوضاع واحوال جدید در متن اصلاحیه گنجانیده شده است (جهت آگاهی بیشتر رجوع شود به مقاله: «بحثی‌در زمینه حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران یا شرحی بر رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی، فصلنامه مالیات، شماره ۳۰، صفحات ۲۲ـ۱۷).

حکم این تبصره با ضوابط بین‌المللی مطابقت دارد، از جمله می‌توان به بند ۳ ماده ۵ کنوانسیون مُدل مالیات مضاعفِ سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) استناد نمود که به موجب‌آن اگر موسسه مقیم یک کشورِ طرف قراردادِ مالیات مضاعف در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

کشور دیگرِ طرف قرارداد، نمایندگی یا محل ثابت شغلی دیگری را به وجود آورد که فعالیت آن فقط کارهایی در ردیف تهیه‌اطلاعات، بازاریابی و نظایر آن باشد، چنین محل ثابتی را نمی‌توان موسسه ثابت به حساب آورد و در نتیجه مالیات کشور میزبان در مورد آن قابل اِعمال نخواهد بود.

بخش ششم ـ نرخ‌های مالیاتی

یکی از تغییرات مهمی که به موجب اصلاحیه جدید و مقررات راجع به مالیات بر درآمدِ اشخاص حقوقی صورت پذیرفته است، به نرخ‌های مالیاتیِ مربوط به این دسته از مودیان راجع می‌گردد. در لایحه جدید یک جدول نرخ‌های تصاعدیِ مخصوص اشخاص حقوقی ضمن تبصره۲ ماده ۱۰۵ گنجانیده شده است. در قانون فعلی اشخاص حقوقی تابع جدول عمومی نرخ‌های مالیاتی هستند که ضمن ماده ۱۳۰ پیش‌بینی شده است.

جدول ویژهٔ موضوع اصلاحیه دارای هفت نرخ تصاعدی به میزان ٪۲۰، ٪۳۲، ٪۳۶، ٪۴۰، ٪۴۲، ٪۴۴ و ٪۴۵ می‌باشد. طبقات درآمدی که در برابر هر یک از این نرخ‌ها منظور گردیده است از ۲۰ میلیون ریال شروع شده و به یک میلیارد ریال ختم می‌شوند. فاصله بین نرخ‌ها منظم نیست، چنان که ناگهان از ۲۰ درصد در اولین ردیف به ۳۲ درصد در ردیف دوم صعود می‌کند وسپس میزان صعود آن اندک و بین ۱ تا ٤ درصد است. صعود ۱۲ درصدی ناگهانی فوق فقط برای افزایش چهار میلیون تومان درآمد است، حال آنکه میزان درآمد از ردیف ٦ به ۷ ناگهان ۱۰ برابر است، اما افزایش نرخ در ازای آن فقط یک درصد است.

در قیاس با نرخ‌های ماده ۱۳۱ کنونی، نرخ‌های اصلاحیه برای اشخاص حقوقی بسیار متعادل شده و حداکثر آن ٤۵ درصد است، حال آن که حداکثر نرخ در ماده ۱۳۱ برابر ٥٤ درصداست. اصلاح جالبی که در مورد نرخ‌های موضوع تبصره ۲ ماده ۵ (و همچنین نرخ‌های ماده۱۳۱) در اصلاحیه جدید به عمل آمده است، پیش‌بینی مکانیزم تعدیل در دوره‌های متناوب سه ساله است (به قسمت های یکم و دوم مقاله «اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم و تعدیلِ ادواریِ ساختارهای تصاعدی، ارقام مشخص و برخی نرخ ها» در شماره قبل و شماره کنونی مجله مالیات رجوع شود).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

مسأله جهانی شدن و آثار آن در جنبه های مختلف اقتصاد کشورها امروزه مورد بحث بسیاری از محافل پژوهشی و دانشگاهی در سراسر دنیا است. مقاله حاضر همین بحث را در ارتباط با امر مالیات بررسی می نماید و بویژه روی این نکته تکیه دارد که حرکت جهانی شدن تا چه اندازه آزادی عمل مالیاتی کشورها را تحت تاثیر قرار می دهد. اصطلاح حاکمیت ملی که در عنوان مقاله به کار رفته است به مفهوم وسیع آن مورد نظر نبوده و بلکه صرفاً در ارتباط با وضع و اجرای مقررات مالیاتی مطرح شده است. منظور از حاکمیت مالیاتی آزادی و اختیار دولت ها در تعیین قواعد و مقررات مالیاتی خویش است، بی آن که در این کار ناچار باشند عوامل و جریانات نشأت گرفته از خارج را دخالت دهند. این مقاله به قلم Charles E. McLure, Jr. از مؤسسه Hoover وابسته به دانشگاه Stanford در شماره اوت سال ۲۰۰۱ بولتن مؤسسه تحقیقات مالیاتی IBFD هلند به چاپ رسیده است. به سبب طولانی بودن مقاله بخشی از آن در این شماره از مجله مالیات چاپ می شود و ارائه باقی آن به شماره های آتی موکول می گردد.

مقدمه

امروزه همه جا سخن از تاثیر جهانی شدن اقتصاد بر حاکمیت ملی کشورها در میان است. در این مقاله جنبه خاصی از این پدیده عام مورد بحث قرار می گیرد و آن این که چگونه مسأله جهانی شدن، حاکمیت ملی را در ارتباط با امر مالیات تعدیل می نماید. این تعدیلِ حاکمیت به اشکال مختلفی ظاهر می شود، از جمله این که فشار ناشی از عوامل بازار ممکن است از میزان مالیات ها بکاهد و اجرای مقررات مالیاتی موجود را با اِشکال مواجه سازد. در نتیجه دولت ها اگر صلاح ندانند که کمبود حاصل را از طریق فشار مالیاتیِ بیشتر بر نیروی کار یا افزایش مالیات بر مصرف جبران کنند، ممکن است ناچار شوند متوسل به اقداماتی، فرضاً در جهت محدود ساختن آزادی عمل کشورها و مناطقی شوند که به عنوان بهشت های مالیاتی شناخته می شوند و یا این که خواستار برقراری مقررات و قواعد جدیدی در ارتباط با جریان بین المللی درآمدها گردند که چنین مقررات و توافق هایی را می توان به گاتِ (قرارداد عمومی تعرفه ها و تجارت) تازه ای در زمینه مسائل مالیاتی تشبیه کرد. در صورت توسل به این راه حل طبعاً ایجاد سازمانی شبیه سازمان تجارت جهانی نیز جهت اجرای مقررات و توافق های مذکور الزامی خواهد بود. اما همه این تحولات در عین حال تعدیل و محدودیت حاکمیت ملی را نیز به همراه خواهدداشت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

بخش اول - محدودیت حاکمیت ملی

در این بحث منظور از حاکمیت ملی در زمینه مسائل مالیاتی آزادی عمل کشورها در تعقیب سیاست های مالیاتی ایشان است، بی آن که در این رابطه ناگزیر از رعایت ملاحظاتی باشند که تحت تاثیر عوامل خارجی شکل می گیرد. البته تحقق مطلق این گونه حاکمیت تنها در مورد کشوری امکان دارد که به طور کامل از جهان خارج منزوی شده باشد (نظیر برمه) . بحث خود را در این خصوص بویژه روی مالیات بر درآمد حاصل از سرمایه متمرکز می نماییم و چهار نوع محدودیت ممکن در اعمال حاکمیت ملی نسبت به این گونه مالیات را مورد بررسی قرار می دهیم.

الف . محدودیت داوطلبانه حاکمیت مالیاتی تحت تاثیر عوامل بازار

در جهان امروز که سرمایه ها قادرند به سرعت از نقطه ای به نقطه دیگر جهان تغییر مکان دهند، آزادی عمل دولت ها در اجرای مقررات مالیاتی خود نسبت به درآمد حاصل از سرمایه به چند طریق ممکن است محدود گردد. وجه مشترک کلیه تصمیمات دولت ها در این رابطه این است که آنها دست به اقداماتی می زنند که اگر فشار ناشی از این گونه عوامل بازار در میان نمی بود، از توسل به چنان تصمیماتی خودداری می کردند.

۱. مالیات و محل انجام فعالیت های اقتصادی

مالیات های مبتنی بر اصل منبع [۱] در صورتی که به نحو قابل ملاحظه ای مغایر روال بین المللی باشند - به شرط تساوی سایر شرایط حاکم بر مورد - می توانند سبب گریز فعالیت های اقتصادی و سرمایه گذاری گردند. در نتیجه کشوری که در این شرایط قرار دارد ممکن است ناچار شود به رغم میل باطنی خود مجبور به کاهش مالیات بر درآمد حاصل از سرمایه ها شود و این به مفهوم تعدیل حاکمیت مالیاتی است که تحت تاثیر عوامل بازار صورت می پذیرد و در صورت فقد چنان شرایطی دولت ذیربط به این گونه اقدام مبادرت نمی نمود. در واقع چنین اوضاع و احوالی ممکن است سبب همگرایی و نزدیکی سیستم های مالیاتی در غالب کشورها شود. در این حالت نرخ مالیاتی قانونی در حقیقت جای خود را به نرخ مؤثر نهایی

---

۱. اصل منبع در مورد تعیین مالیات نسبت به درآمدهای دارای جنبه بین المللی به کار می رود و به موجب آن هر کشوری می تواند کلیه درآمدهای مشمول مالیاتی را که درون قلمرو آن حاصل شده است مشمول مالیات خود قرار دهد، صرف نظر از این که محل اقامت مؤدی کجا است. به عبارت دیگر اشخاص مقیم و غیر مقیم نسبت به درآمدهای حاصل در قلمرو یک کشور به طور یکسان مشمول مالیات همان کشور قرار می گیرند. در مقابل آن اصل اقامت قرار دارد که طبق آن اشخاص مقیم یک کشور نسبت به مجموع درآمدهای خود از سراسر جهان مشمول مالیات همان کشور قرار می گیرند. در چنین نظام هایی ممکن است اشخاص غیر مقیم نیز نسبت به درآمدی که از منابع داخلی کشور مربوط به دست می آورند، مشمول مالیات همان کشور واقع شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

(مارژینال) مالیاتی می دهد که می توان در مورد آن اختصار METR [1] را به کار برد و آن در صدی از درآمد قبل از مالیاتِ مؤسسه است. به این نحو رقابت مالیاتی سبب می شود که تصمیمات مالیاتی در این زمینه تحت تاثیر عوامل بازار اتخاذ گردد. در شرایط بسیار حاد ممکن است مسابقه بین کشورها در ارتباط با تخفیف های مالیاتی کار را به حذف کلی مالیات بر درآمدِ حاصل از سرمایه ها بکشاند.

۲. مالیات و محل سرمایه گذاری های مالی

فعالیت های اقتصادی که بر اثر فشار مالیات ممکن است از کشوری دور شوند فقط شامل فعالیت های واقعی [شبیه تاسیس کارخانه، عملیات اکتشافی و امثال آنها] نبوده و بلکه سرمایه گذاری های مالی را نیز در بر می گیرند. فرضاً اگر کشوری بر درآمد بهره پول مالیاتی در منبعی وضع نماید که از میزان و روال بین المللی متجاوز باشد، ممکن است به مکان نامناسبی برای سرمایه گذاری بدل شود، مگر این که در مقابل امتیازات دیگری - فرضاً رعایت کامل محرمانه بودن فعالیت های بانکی - را جایگزین آن سازد. این وضعیت نیز از امکان تعدیل حاکمیت مالیاتی بر اثر فشار عوامل بازار حکایت می نماید.

۳. جا به جائی پایه مالیات

کشوری که با شرایط یادشده رو بروست و در عین حال نمی خواهد نسبت به کاهش نرخ مؤثر مالیاتی خود اقدام نماید، می تواند به شیوه های دیگری متوسل شود و تسهیلات دیگری نظیر انگیزه های سرمایه گذاری را جایگزین چنان اقدامی کند. از آن جمله می توان اجازه استهلاک سریع و حق استفاده از اعتبار (کردیت) مالیاتی در مورد سرمایه گذاری را نام برد. آثار چنین ارفاق هایی می تواند مآلاً با اثرات کاهش نرخ مؤثر مالیاتیِ سرمایه گذاران برابری نماید.

اما اگر از این گونه اقدامات خبری نبوده و در عین حال نرخ های مؤثر مالیاتی کشوری از حدّ معمول بین المللی متجاوز باشد، در آن صورت ممکن است حالت دیگری نیز پیش آید و آن این که شرکت ها بکوشند پایه مالیاتی [یعنی درآمد مشمول مالیات] خود را به خارج منتقل نمایند و در مقابل هزینه ها را به حساب عملیات داخلی خود انتقال دهند. این منظورها از طریق قیمت گذاری تصنعی انتقالات و توسل به سرمایه

---

۱. نرخ مؤثر مالیاتی بار مالیاتیِ اقتصادی و واقعی را نشان می دهد و به صورت درصدی از پایه درآمدیِ قبل از محاسبه مالیات بر درآمد نمایش داده می شود و نه به صورت درصدی از آنچه در مقررات مالیاتی به نام درآمد مشمول مالیات نامیده می شود. به عبارت دیگر در تعیین نرخ مؤثر مالیاتی همه جنبه های سیستم مالیاتی را که در تعیین بار و فشار مالیاتیِ وارد بر مؤدی مؤثر است مورد توجه قرار می گیرد. به عنوان نمونه می توان از مهلت پرداخت مالیات نام برد. کمی یا زیادی این مهلت طبعاً در تعیین بار مالیاتی وارد بر مؤدی مؤثر است. صفت نهایی یا مارژینال که به اصطلاحِ نرخ مؤثر مالیاتی افزوده شده است اشاره به این نکته دارد که دولت ها در شرایطی که وصف شد مآلاً به یک حد اقلِ درآمد مالیاتی قابل رقابت اکتفا می کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

گذاری رقیق و انتخاب محل مناسب استقراض می تواند قابل حصول باشد.[1] با این تدابیر محل فعالیت اقتصادی تغییر نمی کند و کماکان در کشور اولیه باقی می ماند، اما محل تعلق مالیات بر درآمدِ حاصل تغییر می یابد. در رابطه با موردی از این گونه فعل و انفعالات، کمیته فنی مالیات بر تجارت و کسب و کار که در کشور کانادا تشکیل شد در گزارش سال ۱۹۹۸ خود می نویسد:

«پس از نیمه های دهه ۱۹۸۰ چند کشور، از جمله ایالات متحده آمریکا و انگلستان، میزان مالیات بر شرکت ها را به سطحی نازل تر از مقررات کانادا تنزل دادند. در نتیجه شرکت های چند ملیتی بنا به ملاحظات مالیاتی درآمدهای خود را به خارج و هزینه های خود را به داخل کانادا منتقل ساختند».

شرایطی از این گونه ممکن است سبب اخذ تصمیماتی شود که اگر چنین فشارهایی نمی بود صورت نمی پذیرفت و این به معنی محدودیت و تعدیل حاکمیت مالیاتی کشورها بر اثر فشار عوامل بازار می باشد.

٤. انتخاب ساختار مالیاتی

اگر کشوری بر اثر اوضاع و احوالی که بیان شد ناگزیر از کاهش نرخ های مالیاتی خود گردد، چنین وضعی بر جنبه های دیگر ساختار مالیاتی وی نیز اثر می گذارد. بر اثر کاهش عواید مالیاتیِ حاصل از درآمد سرمایه، ممکن است فشار مالیاتی متوجه نیروی کار گردد، اهداف اجتماعی مالیات نظیر توزیع مجدد ثروت با کاربرد نرخ های تصاعدی ممکن است دچار محدودیت شود و یا اصولاً کنار نهاده شود و ساختار مالیاتیِ تفصیلی جای خود را به نظام مالیات بر کل درآمد[2] بدهد. این تحولات نیز تحت فشار عوامل بازار در سیستم مالیاتی کشورها حاصل می گردد.

۵. مصونیت نسبی مالیات بر فروشِ مبتنی بر قاعده مقصد از اثرات رقابت مالیاتی

مالیات های فروش و سایر مالیات های غیر مستقیم معمولاً تابع قاعده مقصد می باشند، به این معنی که بر واردات مالیات تعلق می گیرد و صادرات از مالیات معاف است. در نتیجه تاثیر عوامل بازار بر این گونه

---

۱. اصطلاح قیمت گذاری انتقالات در ارتباط با معاملات و نقل و انتقالات درون شرکت های وابسته به یکدیگر به کار می رود. ممکن است بهای این نقل و انتقالات به طور تصنعی و غیر واقعی تعیین شود تا سبب کاهش بار مالیات نهایی مؤدی گردد. سرمایه گذاری رقیق مربوط به حالتی است که شرکت ها بخش قابل توجهی از منابع مالی خود را نه از طریق سرمایه گذاری بلکه از محل وام تأمین می کنند و بابت آن بهره می پردازند. به این ترتیب بخشی از درآمد شرکت به جای آن که به عنوان سود سهام منظور شده و مشمول مالیات قرار گیرد، به عنوان بهره به وام دهندگان موجود در سایر کشورها پرداخت می شود. اگر وام دهنده در یک بهشت مالیاتی مقیم باشد، پرداخت مالیات بهره نیز تا حد زیادی منتفی خواهد شد.

۲. در سیستم مالیاتی تفصیلی انواع منابع درآمد جدا جدا (و تحت مقررات مربوط به هریک از آنها) مشمول مالیات قرار می گیرند. اما در نظام مالیات بر کل درآمد، مجموع درآمد های مؤدی از همه منابع یکجا محاسبه شده و مشمول نرخ واحد (یا نرخ های تصاعدی معین) قرار می گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مالیات اندک است. البته اگر کشوری در این زمینه از قاعده مبدأ [1] پیروی کند و در نتیجه واردات از مالیات معاف بوده و صادرات مشمول مالیات قرار گیرد، در آن صورت فشار عوامل بازار در جهت تقلیل بار مالیاتی اثر خواهد نهاد.

استدلال فوق در مورد قاعده مقصد بر این فرض مبتنی است که امکان اخذ مالیات در محل ورود کالاها به یک کشور موجود باشد. این فرض که در گذشته به میزان قابل توجهی صادق بوده است، اکنون در مورد معاملات الکترونیک و فروش فراورده های دیجیتال با اشکال مواجه شده است. هم اکنون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) سرگرم بررسی ها و فعالیت هایی در این زمینه است که در بخش دیگری از همین مقاله به آن شاره خواهد شد.

ب. محدودیت های وارد بر حاکمیت مالیاتی از طریق انجام مذاکرات

محدودیت های وارد بر حاکمیت مالیاتی همگی تحت تاثیر عوامل بازار محقق نمی گردد و پاره ای از این تعدیلات را دولت ها به میل خود و از طریق مذاکره با سایر دول اعمال می نمایند. قرارداد عمومی تعرفه و تجارت (گات) گسترده ترین محدودیت ها از مجرای مذاکرات را بر آزادی عمل اعضاء در وضع مالیات برقرار ساخته است. اگر قراردادهای منعقد بین اعضای اتحادیه اروپا را کنار بگذاریم، گات یگانه قرارداد مالیاتی چند جانبه مهم در جهان امروز به شمار می رود. مقررات گات در این زمینه عمدتاً مالیات های قابل اعمال بر واردات و همچنین یارانه های مربوط به صادرات را مورد حکم قرار داده است. نکته اساسی در ارتباط با گات این است که فواید بالقوه ناشی از تجارت آزاد چندان زیاد است و از سوی دیگر زیان های بالقوه ناشی از سیاست های تعرفه ای با هدف تلافی و مقابله به مثل آنقدر فراوان است که دولت ها پذیرفته اند از برخی منافع قابل تصور از عدم رعایت بازرگانی آزاد چشم بپوشند.

اغلب کشورهای توسعه یافته شبکه وسیعی از قراردادهای مالیاتی دوجانبه با سایر کشورها دارا می باشند. اهداف این قراردادها که بیشتر در زمینه مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه منعقد شده اند، عبارت است از : اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، ایجاد اطمینان بیشتر برای سرمایه گذاران، تأمین عدم تبعیض مالیاتی و مبادله اطلاعات بین طرفین به قصد ممانعت از گریز مالیاتی. همانند موارد مربوط به گات، در اینجا نیز دولت ها با توجه به این منافع بالقوه وارد عقد چنین قراردادهایی می‌شوند و به این ترتیب داوطلبانه محدودیت هایی را در حاکمیت مالیاتی خود می پذیرند. دو ویژگی قراردادهای مالیاتی بین المللی (غیر از قراردادهای منعقده بین اعضای اتحادیه اروپا و همچنین قرارداد گات [2]) این است که اولاً همه این قراردادها

---

۱. قاعده مبدأ به این معنی است که مالیات باید به کشوری پرداخت شود که کالا در آنجا تولید شده است. در مقابل بموجب قاعده مقصد مالیات به کشوری پرداخت می شود که خریدار در آنجا مقیم است، یعنی کشور محل مصرف.

۲. موارد استثناء منحصر به این قراردادها نیستند. فرضاً قرارداد مالیاتی عربی مورخ دسامبر ۱۹۷۳ چند جانبه است و بین هفت کشور عربی منعقد شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

دوجانبه هستند و ثانیاً شامل مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات های فروش و غیر مستقیم نمی باشند. اغلب قراردادهای مالیاتی بر اساس کنوانسیون مُدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی منعقد شده اند. از جمله نکات قابل ذکر در مورد این مُدل یکی این است که نسبت به مالیات بر درآمد حاصل از بازرگانی و کسب و کار اولویت با کشور منبع درآمد است و به این منظور کشور محل اقامت مؤدی بابت مالیات پرداخت شده در کشور منبع، اعتبار (کردیت) مالیاتی اعطاء می نماید و یا این که چنان درآمدی را از مالیات خود معاف می دارد. نکته دیگر لزوم وجود مقرّ دائم جهت برقراری مالیاتِ کشور منبعِ درآمد روی درآمد حاصل از کسب و کار است. نگاهداری حساب جداگانه و توسل به اصل معامله کنندگان مستقل [1] در مورد محاسبه درآمد شر کت‌های وابسته به یکدیگر، اولویت تعلق مالیاتِ کشور محل اقامت بر درآمدهای بهره و حق الامتیاز و سود سهام، حد اکثر مالیات در منبعی که کشور منبع درآمد [علاوه بر کشور محل اقامت] می تواند از این گونه درآمدها اخذ کند، مبادله اطلاعات و آئین حل اختلاف، از جمله موارد دیگری هستند که به طور عموم در قراردادهای مورد بحث پیش‌بینی می‌شود. در سطور آتی این رشته از مقررات قراردادهای مالیاتی را مورد بحث بیشتر قرار خواهیم داد.

اما قراردادهای مذکور محدودیت هایی را در مورد نرخ های مالیاتیِ قابل اِعمال بر درآمد بازرگانی پیش بینی نمی کنند و به جنبه های مربوط به محاسبه درآمد مشمول مالیات نیز نمی پردازند. ضمناً این قراردادها ارتباطی به مالیات های فروش نیز ندارند و این نکته قابل درکی است زیرا مالیات های فروش عموماً بر پایه قاعده مقصد استوارند و عملیاتی را در بر می گیرند که به طور عمده در درون یک کشور انجام می پذیرد، نظیر تولید و توزیع و واردات برای مصرف داخلی که با استرداد مالیات در مورد صادرات نیز همراه است. به این ترتیب جایی برای دخالت سایر کشورها در این موارد باقی نمی ماند. البته در ارتباط با معاملات بین المللیِ مربوط به فراورده های دیجیتالی که از طریق بازرگانی الکترونیک انجام می گیرد، مشکلات خاصی پدید آمده است که همکاری بین کشورها برای حل آن ضرورت دارد.

ج. محدودیت هایی که از خارج بر حاکمیت مالیاتی قابل اعمال است

محدودیت هایی که تا اینجا بیان کردیم آنهایی بودند که یا تحت تاثیر عوامل بازار پدید می آیند و یا این که دولت ها به میل خود و بر اساس مذاکره و عقد قرارداد به آنها تن در می دهند تا در مقابل از منافع مشترکِ بالقوه سود جویند. اما نوع دیگری از محدودیت نیز وجود دارد که به رغم تمایل کشورها ممکن است از خارج و با تهدید به اقدامات تلافی جویانه بر ایشان تحمیل شود. با این که تا کنون موارد قابل توجهی از این نوع محدودیت اِعمال شده بر حاکمیت مالیاتی ملاحظه نگردیده است، اما با توجه به طرح های سازمان

---

۱. در معامله بین طرف های وابسته به یکدیگر ممکن است شرایط معامله با آنچه در صورت استقلال طرفین جاری می شد، تفاوت پیدا کند. اجرای اصل معامله کنندگان مستقل به این معنی است که در چنین مواردی قیمتی را برای معامله تعیین کنند که در موارد مشابه بین معامله کنندگان غیر وابسته به یکدیگر جاری است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

همکاری و توسعه اقتصادی در ارتباط با مسأله رقابت های زیان بخش مالیاتی، شایسته است به بررسی این حالت نیز بپردازیم.

برخی از شرکت ها منظماً درآمدهای خود را به بهشت های مالیاتی انتقال می دهند تا به این ترتیب بار مالیاتی خود را کاهش دهند. اشخاص ثروتمند نیز به همین کار مبادرت می ورزند. بهشت های مالیاتی بیشتر کشورهای کوچکی هستند که معمولاً منابع درآمد قابل توجهی ندارند و به قصد کسب درآمد می کوشند از این طریق شرایط لازم برای جلب چنین درآمد ها و وجوهی را در قلمرو خود پدید آورند. بر خلاف مواردِ رقابت عادیِ مالیاتی بین کشورها، بهشت های مالیاتی نه تنها سبب تغییر محل فعالیت های اقتصادی و همچنین پایه مالیاتی می گردند، بلکه خود سیاه چاله ای را پدید می آورند که بخش هایی از پایه های مالیاتی هر دو دسته کشورهای منبع و محل اقامت را می بلعد. درآمد از کشور منبع منحرف شده و انتقال می یابد و در کشور محل اقامت نیز مشمول مالیات قرار نمی گیرد.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اخیراً کوشش هایی را جهت تعریف اوصاف بهشت های مالیاتی و نظام های ترجیحی مالیاتیِ برخی از کشورهای عضو خود - که می تواند آثار زیان بخشی شبیه بهشت های مالیاتی داشته باشد - آغاز نموده است. در مرحله نخست هدف این است که کشورهای مرتکبِ این روش ها را به تغییر رفتار خود ترغیب نمایند و اگر این کوشش به نتیجه نرسد، آنگاه سازمان مذکور به کشورهای عضو پیشنهاد خواهد کرد مساعی مشترکی را جهت فشار بر بهشت های مالیاتی وارد سازند.

(بخش پنجم همین مقاله – مندرج در شماره های بعدی مجله – نیز در این رابطه ملاحظه گردد)

د. محدودیت های وارد بر استقلال مدیریت مالیاتی

منظور از استقلال مدیریت مالیاتی این است که کشورها بتوانند نظام مالیاتی خود را بدون کمک سایر کشورها اداره کنند. بدیهی است به هر اندازه کشوری در اداره امور مالیاتی خود با استقلال بیشتری عمل کند، از حاکمیت مالیاتی بیشتری برخوردار خواهدبود.

کشورهای منبع درآمد به طور سنتی نسبت به برخی از انواع درآمد از استقلال عمل بیشتری در قیاس با کشور محل اقامت مؤدیان برخوردار می باشند. فرضاً در مورد درآمد بهره کشور محل اقامت مؤدی بدون همکاری کشور منبع درآمد جهت وصول مالیاتِ درآمدهای جهانی مؤدی با دشواری مواجه خواهدشد. بهشت های مالیاتی از این شرایط استفاده می کنند و درآمد بهره حاصل را به سوی خود جذب نموده و از دید کشور محل اقامت مؤدی پنهان نگاه می دارند. اما کشور منبع که درآمد بهره در آنجا حاصل شده است، جهت وصول مالیات از این گونه درآمد از سهولت عمل بیشتری برخوردار می باشد.

توسعه تجارت الکترونیک از آزادی عمل مدیریت مالیاتی هر دو دسته کشورهای منبع درآمد و محل اقامت مؤدی در ارتباط با اخذ مالیات بر درآمد و مالیات های بر فروش، که مبتنی بر قاعده مقصد می باشد، کاسته است. ضمناً سرمایه گذاری در بهشت های مالیاتی به سهولت میسر است و با استفاده از شرایط این مناطق به آسانی بیشتری می توان محل اقامت تصنعی برای مؤدیان پدید آورد. در چنین شرایطی همکاری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

گسترده بین المللی برای جبران ناتوانی حاصل در آزادی عمل مدیریت مالیاتی ضرورت پیدا می کند.

هـ. تعارض حاکمیت ها

اعمال حاکمیت از سوی یک یا چند کشور می تواند محدودیت هایی در حاکمیت کشورهای دیگر پدید آورد. فرضاً کشوری مانند ایرلند که در آن بار مالیاتی نازلی حکمفرماست، می تواند عامل فشار و رقابتی باشد که سایرکشورها را به رغم میل باطنی ایشان به کاستن از بار مالیاتی خویش ناچار سازد. همچنین کشوری که نرخ های مالیاتی پایینی را برقرار ساخته است می تواند مایه اجبار سایر کشورها به اجرای روش مشابه گردد، کما این که آمریکا در سال ۱۹۸۶ اقدامی از این قبیل را به عمل آورد که سبب پیروی برخی از کشورهای دیگر گردید. بهشت های مالیاتی نیز که با استفاده از حق حاکمیت مالیاتی خود شرایط سهل و مناسبی را فراهم می آورند، می توانند آزادی عمل سایر کشورها را در اعمال سیاست های مالیاتی خویش کاهش دهند. در مقابل اگر فرضاً کشورهای عضو OECD بهشت های مالیاتی را به منظور تغییر روش ایشان تحت فشار قرار دهند، این اقدام نیز سبب محدودیت حاکمیت مالیاتی همان کشورهای بهشت مالیاتی خواهد گردید.



شرحی بر آئیننامه سازمان مالیاتی کشور

م. اکباتان

همان گونه که ضمن مقاله «مالیات و برنامه سوم» در شماره ۲۹ این نشریه خاطر نشان گردید، فصل هفتم قانون برنامه سوم عموماً به نظام مالیاتی و بودجه اختصاص دارد که بویژه ماده ۵۹ آن دو اقدام مهم را در زمینه تنظیم سازمان جدید مالیاتی کشور و طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی پیش بینی نموده است. بحث ما به طور خاص روی مطلب نخست یعنی سازمان امور مالیاتی متمرکز است که موضوع بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم می باشد. متن بند الف مذکور به شرح زیر است:

«به دولت اجازه داده می شود به منظور افزایش کارآئی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، سازمان مالیاتی کشور را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند. با ایجاد این سازمان کلیه اختیارات، وظایف،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

نیروی انسانی، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش ها و حوزه های مالیاتی به کار گرفته می شود، به این سازمان منتقل می گردد. تشکیلات سازمان مذکور و آئیننامه اجرائی این بند به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارائی و سازمان امور اداری و استخدامی کشور به تصویب هیأت وزیران می رسد»

آئیننامه مذکور در بند الف فوق به تصویب هیأت دولت رسیده و طی تصویبنامه شماره ۲۷۱۳۳/ت ۲۳۹۱۳ ه مورخ ۸۰/۶/۱۰ جهت اجراء ابلاغ گردیده است. مندرجات این تصویبنامه را، که جمعاً ۱۳ ماده دارد، می توان به دو بخش تقسیم کرد، نخست مقررات مربوط به اهداف و شرح وظایف این سازمان و دیگر مقررات سازمانی.

اهداف ووظایف

اهداف

آئیننامه مورد بحث نخست هدف هایی را برای سازمان مالیاتی ضمن ماده یک برشمرده است که در واقع تکراری است از چند هدف پیش بینی شده در بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم با افزودن چند هدف دیگر. هدف های نقل شده از ماده ۵۹ قانون برنامه عبارتند از:

الف. افزایش کارآئی نظام مالیاتی

ب. تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات

و هدف هایی که در متن آئیننامه افزوده شده اند، چنین اند:

پ. فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوبِ کلیه برنامه ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات

ت. نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی

ث. ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور

ضمناً ماده ۵۹ قانون برنامه به هدف دیگری اشاره می کند که در آئیننامه ضمن اهداف ذکر نشده و بلکه در جای دیگر در زمره وظایف سازمان بیان گردیده است و آن «رفع موانع سازمانی موجود» است.

به این ترتیب می توان شمار هدف های سازمان را جمعاً بالغ بر شش دانست، اما از بین این شش هدف شاید بتوان تنها هدف «تمرکز کلیه امور مالیاتی» را کاملاً مستقل از باقی هدف ها به شمار آورد و پنج هدف دیگر را عموماً می توان در یک ردیف و به یکدیگر مرتبط دانست. فرضاً بین دو هدف « فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوبِ کلیه برنامه ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات» و «ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور» تفاوت اصولی و مهمی را نمی توان ملاحظه نمود. نتیجهِ دو هدف باقی مانده یعنی «نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی» و «افزایش کارآئی نظام مالیاتی» و حتی «رفع موانع سازمانی موجود» را نیز می توان در بطن هدف های «فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوبِ کلیه برنامه ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات» و «ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور» قابل فهم و تحقق دانست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

به طور خلاصه می توان گفت که سازمان مورد بحث با دو هدف پدید می آید: تمرکز کلیه امور مالیاتی در یک تشکیلات واحد و اجرای هر چه بهتر مقررات و برنامه های مالیاتی کشور.

وظایف

ماده ۹ آئیننامه وظایف بسیاری را برای سازمان مالیاتی ذکر کرده است که آنها را می توان به طور عمده تحت سرفصل های زیر طبقه بندی نمود:

۱. **تصدی و اجراء** - بند الف ماده ۹ به طور جامع تصدی کلیه امور راجع به اجرای مقررات مالیاتی از هر نوع و در تمام مراحل را بر عهده سازمان مالیاتی کشور قرارداده و برای آن که مطلب ناگفته ای باقی نماند، در پایان، عبارت «**سایر موارد مربوط به مالیات ها**» را نیز افزوده است.

نکته مهم در این قسمت از آئیننامه آن است که این گونه صلاحیتِ جامعِ سازمان مالیاتی را شامل «**انواع مالیات های مستقیم و غیر مستقیم و سایر مالیات ها**» دانسته است. این بخش از آئیننامه را باید توأم با حکم صریح ماده ۵۹ قانون برنامه سوم در نظر گرفت که دقیقاً از تمرکز کلیه امور مالیاتی در این سازمان نوبنیاد سخن می گوید. برقراریِ این حد از جامعیتِ وظایف، توجه دقیق به مفهوم و دایره شمول اصطلاح مالیات را ایجاب می نماید. آیا در این رابطه به مفهوم گسترده مالیات در حقوق کشورهای غربی و تعاریف ارائه شده از سوی برخی سازمان های بین المللی (نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) مراجعه خواهد شد؟ آیا عرف جاری در ایران در مورد تمایز مبهم - و هنوز کاملاً مشخص نشده - بین عوارض و مالیات مورد نظر قرار خواهد گرفت؟ و یا این که بخاطر راحتی کار عبارت مذکور به نحوی مورد تعبیر و تفسیر قرار خواهد گرفت که نتیجه آن کم و بیش ادامه وضع موجود باشد؟

در پایانِ بحث راجع به امر اجراء، توجه به مفاد بند «ج» ماده ۹ نیز ضرورت دارد. متن این بند به شرح زیر است: «**اجرای دقیق و کامل و ارائه پیشنهادهای اصلاحی مورد نیاز در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی کشور و نظارت بر حسن اجرای آنها**» منظور از عبارت فوق، که خالی از سکته و زواید نیست، این است که سازمان مالیاتی کشور باید قوانین و مقررات مالیاتی را به دقت و به طور کامل اجراء کند و بر حسن اجرای آنها نظارت نماید و برای اصلاح این قوانین و مقررات پیشنهاد های لازم را تهیه و ارائه کند. این مقصود از طرفی ضمن بند الف ماده ۹ که فوقاً بیان داشتیم نهفته است و از سوی دیگر موضوع تهیه و ارائه پیشنهادهای اصلاحی مقررات مالیاتی بار دیگر ضمن بند «ج» ماده ۹ به این بیان تکرار شده است: «**مطالعه، بررسی و پژوهش مداوم در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی و ارائه پیشنهاد یا انجام اقدامات لازم برای اصلاح و تکمیل آنها از طریق مراجع قانونی ذیربط**»

این نحوه تدوین متون حقوقی، که نظایر آن اندک نیست، چنین متونی را در ردیف متون ادبی و روزنامه ای قرار می دهد، زیرا تنها در چنین متن هایی است که بازی با الفاظ و تکرار و شبیه سازی از جهت زیبایی و تنوع کلام مطلوب است وگرنه یک متن حقوقی باید با دقت تمام تنظیم شود و بویژه در نظر گرفته شود که در تفسیر قانون فرض تکرار و اضافه گویی موردی ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

۲. گردآوری اطلاعات - بند «ذ» ماده ۹ به این مسأله پرداخته و گردآوری و پردازش اطلاعات و به کارگیریِ شماره های اقتصادی و ملی و کد پستی برای شناسائی واحدها و منابع و مشمولان مالیاتی را وظیفه سازمان مالیاتی کشور دانسته است.

بند «ژ» ماده ۹ نیز به مسأله اطلاعات مالیاتی مربوط است و طی آن وظیفه زیر بر عهده سازمان مالیاتی کشور قرار گرفته است: **«طراحی، اجراء و بهسازی نظام جامع مالیاتی کشور و ایجاد شبکه اطلاعاتی فراگیر مکانیزه و استفاده از روش های نوین و ابزارهای پیشرفته برای تحقق درآمدهای مالیاتی»**

بند «ژ» اخیر در اجرای بند «ب» ماده ۵۹ قانون برنامه سوم در آئیننامه سازمان مالیاتی گنجانیده شده است که به موجب آن:

«وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است طی سه سال اول برنامه سوم نسبت به طراحی و راه اندازی نظام جامع مالیاتی کشور اقدام کرده و با گردآوردی و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر، روش خوداظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه دهد»

بنا براین می توان گفت که وظیفه مورد بحث باید به نحوی انجام پذیرد که ظرف سه سالِ پیش بینی شده در قانون برنامه سوم به نتیجه مطلوب برسد.

۳. بررسی ها و برنامه ریزی ها - از ویژگی های آئیننامه مورد بحث توجه گسترده به امر مطالعه و بررسی و همچنین برنامه ریزی در مورد مسائل و موضوعات مرتبط با وظایف سازمان مالیاتی است. موارد عمده پیش بینی شده در این زمینه به شرح زیراند:

الف. بررسی در زمینه تشکیلات و نیروی انسانی

ب. ارزشیابی مداوم عملکرد واحدهای مالیاتی

پ. بررسی و پژوهش در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی

ت. بررسی طرق و راه کارهای شناسائی منابع مالیاتی و افزایش و توسعه ظرفیت های مالیاتی

ث. بررسی های اقتصادی و آماری در ارتباط با مالیات ها

ج. بررسی های حقوقی و قضایی در رابطه با دعاوی مرتبط با امور مالیاتی

چ. مطالعات تطبیقی روی نظام های مالیاتی سایر کشورها

ح. بررسی و بازرسی در مورد رفتار ماموران مالیاتی به منظور تامین سلامت و شفافیت در انجام تکالیف ایشان

خ. برنامه ریزی به منظور افزایش بهره وری فعالیت های مالیاتی و کاهش هزینه های مؤدیان در انجام تکالیف مالیاتی ایشان

د. برنامه ریزی آموزشی برای کادر مالیاتی

ذ. برنامه ریزی به منظور برقراری روابط مطلوب و مناسب بین عوامل وصول مالیات و مؤدیان و تعیین موازین رفتاری برای ماموران مالیاتی

ر. برآورد بودجه ای درآمد مالیاتی سنواتی

صرف نظر از این که عبارات یادشده از چه درجه دقت و جامعیت برخوردار باشند، به هر تقدیر توجه به امور مهمی مانند مطالعه و برنامه ریزی و راه یافتن این گونه فعالیت ها به عنوان وظیفه و تکلیف قانونی در محیط کار سازمان مالیاتی، می تواند به عنوان گام بسیار مهمی در نوسازی نظام و تشکیلات مالیاتی و سوق دادن آن در جهتی که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مناسبت اوضاع و احوال کنونی جهان معاصر است، تلقی نمود. باید امیدوار بود که این بخش از وظایف سازمان مالیاتی - که خوشبختانه به گستردگی تمام در متن آئیننامه مورد بحث جای داده شده است - با گام های جدی در طریق اجراء دنبال شود.

۴. **تدوین سیاست ها و مقررات** - مهم ترین فعالیت های پیش بینی شده در این رشته به شرح زیراند:

- تنظیم آئیننامه ها و دستورالعمل های لازم در زمینه اجرای قوانین و تشخیص و وصول مالیات
- تنظیم سیاست های اجرایی برای اخذ مالیات

(دو مورد فوق ضمن بندهای «ت» و «ث» ماده ۹ پیش بینی شده اند که به درستی روشن نیست با یکدیگر چه تفاوتی دارند»

- تنظیم آئیننامه های مورد نیاز پیش بینی شده در قوانین و مقررات موضوعه برای تصویب در مراجع ذیصلاح.

در ارتباط با فقره اخیر جا دارد به یک نکته (یا نقیصه) تقریباً قدیمی اشاره کنیم و آن موضوع تهیه و پیگیری امر تصویب برخی مقررات مالیاتی از سوی سازمان ها و مراجع غیر مالیاتی است. در مواردی به نظر می رسد که این گونه مقررات (اعم از قانون یا تصویبنامه) احتمالاً بدون مشورت قبلی با مرجع عهده دار رسالت مالیاتی یعنی وزارت دارایی تهیه و جهت تصویب به دولت (یا حتی مجلس) ارائه می گردد. اکنون با در نظر گرفتن حکم کلی بند الف ماده ۹ به شرح فوق از یک سو و پیش بینی صلاحیت جامع و عام برای سازمان مالیاتی کشور نسبت به کلیه مالیات ها (بند الف ماده ۹) از سوی دیگر، به نظر می رسد که راه از جهت حقوقی برای پایان دادن به وضع غیر اصولی مورد بحث باز شده است. بر این اساس می توان از کلیه سازمان ها خواست که در هر مورد پای وضع مقررات مالیاتی به هر کیفیتی (ولو در متن یک قانون غیر مالیاتی) در میان است، موضوع نخست با مرجعی که متولی امر مالیاتی کشور است در میان گذارده شود تا با انجام بررسی های کارشناسی از بروز هرگونه ناهماهنگی و نارسایی در این زمینه جلوگیری به‌عمل آید.

قبل از آن که به مسائل تشکیلاتیِ سازمان مالیاتی بپردازیم بد نیست اشاره ای به بند «غ» ماده ۹ آئیننامه مصوب بنماییم. متن این بند به شرح زیر است:

«همکاری با مؤسسات داخلی و بین المللی در جهت تحقق ماموریت ها در چهارچوب مقررات موضوعه»

برای نگارنده این مقاله روشن نگردید که منظور از درج این بند به عنوان وظیفه ای برای سازمان مالیاتی کشور چیست و از چه ماموریت هایی سخن در میان است. آیا منظور این است که به طور کلی اعضای این سازمان بکوشند ماموریت های خود رادر مواردی که به یک سازمان داخلی یا خارجی مرتبط است به خوبی انجام دهند؟ و یا مقصود این است که برای انجام وظایف سازمان سعی شود از همکاری سایر سازمان ها اعم از داخلی و خارجی استفاده شایسته به عمل آید؟ شاید هم به طور ضمنی اشاره به قراردادهای مالیاتی مضاعف مورد نظر باشد، زیرا موارد مربوط به همکاری خارجی و بین المللی در زمینه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

امور مالیاتی بیشتر در ارتباط با این گونه قراردادها به میان می آید.
این نیز یکی دیگر از موارد کلی گویی در متن مقررات قانونی است که می تواند موجد ابهام و دشواری در تفسیر گردد.

مقررات سازمانی

در رابطه با مشخصات سازمانیِ دستگاه مورد بحث نکات زیر قابل ذکر است:

۱. سازمان مالیاتی کشور یک مؤسسه دولتیِ وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارائی است و وزیر اقتصاد و دارایی بر آن نظارت فائقه دارد (بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم و ماده ۲ آئیننامه) . به این ترتیب کلیه مقررات محاسباتی و بودجه ای در رابطه با مؤسسات دولتی شامل حال سازمان مالیاتی کشور نیز خواهد گردید.

۲. این سازمان در عین حال دارای شخصیت حقوقی مستقل شناخته شده است. در نتیجه بودجه سالانه ای جدا از بودجه وزارتخانه برای آن در قانون بودجه کل کشور منظور خواهد گردید. (ماده ۳ آئیننامه)

۳. سازمان یک ستاد مرکزی در تهران خواهد داشت و در هر استان لا اقل یک اداره کل تاسیس خواهد نمود و در شهرستانها و بخش ها نیز به ایجاد ادارات مالیاتی اقدام خواهد نمود. اگر مصلحت اقتضاء کند، سازمان ممکن است در برخی از استانهای بزرگ بیش از یک اداره کل تاسیس نماید. البته تشکیل این ادارات عموماً باید با موافقت سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور صورت پذیرد و اصولاً سازمان این مؤسسه باید مآلاً به تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی برسد. در مواردی که بیش از یک اداره کل در مراکز استان تشکیل می شود، هر یک از این ادارات از یکدیگر مستقل بوده و هرکدام جداگانه با مرکز سازمان مرتبط خواهند بود.

٤. کلیه آنچه در مورد بررسی ها و مطالعات و برنامه ریزی ها و تدوین سیاست ها و تهیه آئیننامه ها و دستورالعمل ها و مسائل نظیر آنها گفتیم در مرکز سازمان متمرکز خواهد بود و ادارات کل استان و ادارات مالیاتی شهرستان ها و بخش ها صرفاً به کار های اجرایی خواهند پرداخت (ماده ۷) . در این خصوص دو نکته مطرح می گردد:

الف. ضمن بند ۷ مذکور نامی از وظایف مربوط به کسب اطلاعات مالیاتی و همچنین امر آموزش برده نشده است. بنا بر این شاید بتوان بخشی از این گونه فعالیت ها را نیز به ادارات محلی واگذار نمود.

ب. در مواردی که در مراکز استان بیش از یک اداره کل تشکیل می شود، با توجه به تمرکز کارهای ستادی در تهران، می توان نتیجه گرفت که هر دو اداره کل یک استان وظایف مشابه اجرایی خواهند داشت و این به معنی تقسیم کار بین دو اداره کل از جهت جغرافیایی و یا با توجه به ضابطه دیگری خواهد بود.

۵. ماده ۱۰ آئیننامه از اهمیت خاصی برخوردار است. به موجب آن: «کلیه اختیارات و وظایف ناشی از قوانین و مقررات، نیروی انسانی، امکانات و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش ها و حوزه های مالیاتی به کار گرفته می شوند به تشخیص وزیر امور اقتصادی و دارایی به سازمان انتقال می یابد» . عبارات این بند تکرار حکم بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم در همین رابطه است، با این تفاوت که آئیننامه، لزوم تشخیص وزیر اقتصاد و دارایی را نیز در این رابطه افزوده است ولی قانون برنامه فاقد چنین شرطی بود.

متعاقب تصویب آئیننامه مورد بحث، مصوبه دیگری از سوی هیأت وزیران صادر گردید و به موجب آن متن ماده ۱۰ فوق با افزودن عبارات زیر اصلاح گردید:

«تا تاریخ تایید و اجرای سازمان تفصیلی (مو ضوع ماده ۸ این آئیننامه) کلیه واحدها و کارکنان تحت پوشش معاونت امور مالیاتی با همان پست سازمانی و شرح وظایف و اختیارات قبلی تحت نظر رئیس کل سازمان انجام وظیفه خواهند نمود و حقوق و مزایای کارکنان واحدهای مزبور از محل اعتبارات پست های مصوب موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت خواهد شد» (تصویبنامه ۳۷٤۸۰/ت ۲۵۳۰۳ ه مورخ ۱۳۸۰/۷/۱٤)

مفهوم عبارات فوق این است که فعلاً و لااقل تا مدتی سازمان کنونی مالیاتی کماکان به کار خود طبق روال همیشگی ادامه خواهد داد. قابل ذکر این که اصلاحیه مذکور با این جمله شروع می شود: **«تشکیلات سازمان امور مالیاتی و آئیننامه .... به شرح زیر اصلاح می شود»** ، حال آن که این مصوبه حاکی از عدم اصلاح تشکیلات برای مدتی است و نه اصلاح آن. این نیز نمونه دیگری از جریان تنظیم خالی از دقت متون قانونی است که مدت ها است جریان دارد.

٦. به موجب ماده ۱۱ ائیننامه، کارکنان سازمان مشمول قانون استخدام کشوری شناخته شده اند و از جهت میزان حقوق خود نیز تابع قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت خواهندبود. اما همین ماده اجازه داده است که فوق العاده های خاصی برای آنان در نظر گرفته شود. این فوق العاده ها به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و تصویب شورای حقوق و دستمزد یا هیأت وزیران تعیین خواهد گردید. اکنون با صدور تصویبنامه اصلاحی جدید، باید دید که آیا مقررات ماده ۱۱ مذکور در رابطه با فوق العاده مخصوص نسبت به کارکنان سازمان فعلی مالیاتی که تا قبل از پیاده شدن سازمان جدید، با حفظ وضع موجود خود به کار تحت نظر رئیس کل سازمان خواهند پرداخت، نیز قابل اجراء خواهد بود یا نه؟ هر دو پاسخ مثبت و منفی در این خصوص قابل استدلال می باشد و همین بحث در ارتباط با سایر وظایف، صلاحیت ها و اقدامات سازمان می تواند مطرح شود که آیا تا قبل از «تایید و اجرای سازمان تفصیلی» باید به این امور پرداخته شود یا خیر؟

۷. رئیس سازمان مالیاتی از بین اشخاص دارای تحصیلات دانشگاهی و دارای تجربه در مشاغل اقتصادی، مالی یا مالیاتی توسط وزیر اقتصاد و دارایی معرفی شده و پس از تایید هیأت وزیران به این سمت منصوب خواهد گردید. وی بالا ترین مقام اجرائی و مدیر عالی و مسئول سازمان به شمار می آید و نمایندگی سازمان را نزد مراجع ثالث بر عهده خواهد داشت. در همین رابطه نیز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مصوبه جدید هیأت وزیران که فوقاً به آن اشاره شد، می افزاید : «تا تاریخ انتصاب وی [رئیس سازمان امور مالیاتی] معاون درآمدهای مالیاتی کماکان با همان شرح وظایف قبلی عهده دار امور مربوط خواهد بود».

در پایان بحث راجع به مقررات سازمانیِ دستگاه مورد سخن اشاره به این نکته را لازم می داند که با توجه به آنچه گفتیم، نه مفاد آئیننامه یاد شده و نه ماده ۵۹ قانون برنامه سوم ناقض مقررات باب پنجم قانون مالیات های مستقیم راجع به سازمان تشخیص نخواهد بود، به این معنی که تشکیلات پیش بینی شده در مورد کادر تشخیص و مراجع حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی و هیأت عالی انتظامی و دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف آنها کماکان به جای خود باقی خواهد بود و آنچه تغییر می کند دستگاه اداری ناظر بر فعالیت دستگاه مالیاتی کشور می باشد.

(متن کامل آئیننامه مورد بحث و تصویبنامه اصلاحی مواد ۱۰ و ۱۲ آئیننامه که از آن یاد کردیم، در بخش قوانین و مقرراتِ همین شماره از فصلنامه مالیات درج گردیده است)



نظام وضع عوارض و لایحه قانونی جدید دولت

م. الوند کوهی

وضع عوارض و پرداخت های مشابه آن مدت هاست که به نحوی گسترده و بدون تقیّد به یک سیاست روشن و موازین و مبانی معین ادامه دارد که بویژه متوجه امر تولید و خدمات می باشد. اگر مطالبی را که در جراید پیرامون این وضعیت منتشر می شود ملاک قرار دهیم، به این نتیجه خواهیم رسید که توسل به این نحوهٔ تأمین منابع مالی به حدی توسعه یافته و از حیطهٔ نظم خارج گشته است که حتی تعداد این گونه عوارض و پرداخت ها به درستی قابل احصاء نیست. به نقل مطبوعات شمار پرداخت های مورد بحث بین ٥٤ تا ۱۲۰ نوع برآورد شده است (از جمله ملاحظه شود روزنامه اطلاعات، ۱۲ تیر ۱۳۸۰، صفحه ٥).

اکنون به منظور کاستن از فشار این گونه پرداخت ها و همچنین نسق بخشیدن به امرِ وضع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

عوارض در آینده لایحه جدیدی از سوی دولت تهیه و به مجلس شورای اسلامی تسلیم گردیده است. بخش های مهم این لایحه به شرح زیر اند:

الف. ایجاد مبنی' و چارچوب قانونی

پاراگراف اول ماده یک لایحه در مقام پایان بخشیدن به وضع گذشته و ارائه چارچوبی برای وضع هرگونه عوارض در آینده، مقرر می دارد:

«از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون برقراری و دریافت هرگونه عوارض اعم از محلی، ملی و وجوه از تولید کنندگان کالاها وارائه دهندگان خدمات و همچنین کالاهای وارداتی و صادراتی تابع ضوابط و مقررات این قانون می باشد»

نخستین نکته ای که از خواندن این متن ممکن است به ذهن خطور کند، مسأله تعریف اصطلاح عوارض و تعیین ضابطهٔ تشخیص این مطلب است که چه پرداختی را می توان مشمول عنوان عوارض دانست. در سایر مواد و مقررات لایحه نیز تعریف و تصریحی از این بابت مشاهده نشد. همه جا سخن از عوارض است، بی آن که مفهوم آن تعریف شود. به نظر می رسد این موضوع برای تدوین کنندگان لایحه نیز چندان روشن نبوده است، زیرا همان گونه که در متنِ نقل شده از ماده یک مشاهده کردیم، پس از اشاره به لفظ عوارض، واژه کلیِ «وجوه» را نیز افزوده اند: «هرگونه عوارض اعم از محلی، ملی و وجوه».

اگر کلمه «وجوه» را به معنی عرفی آن تعبیر کنیم، شامل هرگونه پولی می شود که تحت هر عنوان به نفع سازمان های عمومی دریافت می گردد. البته قسمت بعدی ماده یک پرداخت هایی مانند مالیات، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و چند مورد دیگر را از شمول این قانون خارج ساخته است.

بر این اساس شاید بتوان نتیجه گرفت که به استثنای این چند مورد معین، هیچ گونه وجهی به هر عنوان قابل وضع بر شخص یا مؤسسه ای نخواهد بود مگر این که در چارچوب همین قانون برقرار شود. اگر این استنباط درست باشد، می توان نتیجه گرفت که حتی پرداخت های مختلفی که همه ساله ضمن تبصره های قانون بودجه بر عهده مؤسسات و اشخاص مقرر می گردد، باید در تصویب آنها مندرجات این قانون رعایت شود.

ب. لغو عوارض موجود

کار بزرگ دیگری که این لایحه در صورت تصویب انجام خواهد داد، پایان دادن به انبوه عوارضی است که در زمان حاضر برقرار می باشد. در این مورد چند ماده از لایحه قابل ذکر است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

ماده ۲ - «کلیه قوانین و مقررات مربوط به دریافت عوارض و سایر وجوهی که تحت عناوین مختلف بر تولید کالاها و ارائه خدمات به نفع دستگاه های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی برقرار شده است، لغو می شود». البته آنچه عنوان مالیات دارد (اعم از مستقیم و غیر مستقیم) و سایر پرداخت های استثناء شده که فوقاً به آنها اشاره کردیم از شمول این ماده نیز خارج می باشند.

ماده ۳ عوارض مرتبط با واردات و صادرات را ملغی نموده است. به موجب این ماده: «ماده ۱۵ قانون مقررات صادرات و واردات مصوب ۱۳۷۲ و همچنین کلیه قوانین و مقررات خاص و عام در مورد دریافت هر نوع عوارض از جمله عوارض شهرداری، عوارض تعاون، عوارض هلال احمر، عوارض اسفالت، عوارض هوایی، عوارض بندری، عوارض بهداری و سایر وجوهی که به هر عنوان در ارتباط با ورود کالا .... توسط گمرک ایران وصول می گردد، لغو می شود». در متن ماده (که از لحاظ انشاء دارای سکته است) چند مورد زیر از این حکم مستثنی شده اند: مالیات، حق ثبت سفارش، مابه التفاوت سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولید کنندگان، حقوق گمرکی، سود بازرگانی، هزینه، کارمزد و جرایم.

تبصره همین ماده تکلیف آینده را نیز در ارتباط باتجارت خارجی روشن ساخته و می گوید: «وضع هرگونه عوارض تحت هر عنوان و دریافت سایر وجوه برای ورود و صدور کالا ممنوع است».

ج. مرجع وضع عوارض و پرداخت های مشابه

ماده ۱۱ لایحه قانونی مورد بحث چنین می گوید: «کلیه اختیارات دولت و وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و شرکت های دولتی و شهرداری ها و استانداری ها و شورا ها از جمله شورای اقتصاد، شورای عالی هماهنگی ترابری و سایر شوراها و مراجع در خصوص برقراری عوارض از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون لغو می گردد».

با این حکمِ کلی و بسیار عام راهی نمی ماند جز این که بگوییم در صورت تصویب لایحه، از این پس برقراری هرگونه عوارض و پرداخت های مشابه آن جز با توسل به مجلس شورای اسلامی و وضع قانون مقدور نخواهد بود (می توان پرسید که چگونه در قانونی به این اهمیت هیچ اشاره ای به این نکته مهم نشده است که از این پس وضع عوارض و پرداخت های مشابه بر عهده چه مرجعی خواهد بود).

در این بحث لازم است مفاد ماده ۵ لایحه راجع به عوارض محلی را نیز مورد توجه قراردهیم. منظور از عوارض محلی بنا به تعریفِ تبصره یک ماده یک، عوارضی است که حوزه عمل و شمول آن، کالاها و خدمات مصرفی در محدوده شهرها و بخش ها و شهرک های مربوط می باشد. ماده ۵ می گوید برقراری این گونه عوارض به نفع شوراهای اسلامی کشور و شهرداری ها و دهیاری ها و شهرک ها بر اساس ضوابط مقرر در قوانین مربوط مجاز است. اما ماده ۵

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

نمی گوید که مرجع برقراری این عوارض کدام است. بنا بر این با توجه به سلب اختیارات کلیه مراجع در زمینه وضع عوارض به موجب تصریح ماده ۱۱، بناچار باز باید گفت که عوارض محلی نیز باید به موجب قانون مصوب مجلس برقرار شود.

اما مندرجات ماده ۷ به این استنباط خلل وارد می کند. به موجب این ماده: «نسبت عوارض محلی به بهای کالا و خدمات و درآمد، حد اکثر بر اساس نرخی است که سالانه به پیشنهاد وزارت کشور و تأیید هیأت موضوع تبصره ۳ ماده یک این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد». هیأت موضوع تبصره ۳ ماده یک از وزرای کشور و اقتصاد و دارایی و رئیس سازمان برنامه تشکیل می شود و اختیار آن را دارد که تعیین کند کدام عوارض جنبه محلی دارند و کدام جنبه ملی. پس طبق ماده ۷، حد اکثر نرخ عوارض محلی از مجرای وزارت کشور پیشنهاد می شود و به تأیید هیأت موضوع تبصره ۳ ماده یک می رسد و سپس در هیأت وزیران مورد تصویب قرار می گیرد. حال باید پرسید که نرخ نهایی بر اساس این حد اکثر را چه مرجعی تصویب می کند؟ شوراهای اسلامی؟ شهرداری ها؟ دهیاری ها؟ شهرک ها؟ ولی ماده ۱۱ از همه این ها سلب اختیار کرده است. پس تکلیف چیست؟ آیا منظور این است که مجلس نوع عوارض محلی را تعیین می کند و تعیین نرخ حد اکثر آن را بر عهده وزارت کشور، هیأت موضوع تبصره ۳ ماده یک و هیأت دولت واگذار می کند و متعاقباً خود مداخله می کند ونرخ های موردی را بر اساس نرخ حد اکثر تعیین می نماید؟ بدیهی است که چنین ترتیبی از هیچ گونه منطقی برخوردار نخواهد بود.

جایگزینی درآمدها

با لغوعوارض موجود طبعاً درآمد دولت کاهش خواهد یافت. برای جبران این وضع، لایحه مورد بحث در چند مورد مقرراتی را ارائه نموده است:

۱. به موجب پاراگراف آخر ماده ۳ دولت مکلف شده است که جهت جبران کاهش حاصل از لغو کلیه عوارضِ مربوط به واردات و صادرات، سود بازرگانیِ کالاهای وارداتی را به حدی افزایش دهد که کسر وصولی از این طریق تلافی شود. در این رابطه به سیاست حمایت از تولید داخلی نیز اشاره شده است که با افزایش سود بازرگانی کالاها و خدمات وارداتی تأمین می گردد.

۲. ماده ۱۲ به دولت اجازه داده است درصدِ مجموع عوارض و وجوه وصولی از هریک از کالاها و خدمات نسبت به قیمت نهائی فروش آن به مصرف کنندگان در تاریخ تصویب قانون را محاسبه کند و در مرحله ای که کالای تولید شده به فروش می رسد و خدمات ارائه می گردد، الزام نماید که معادل همان درصد را روی قیمت فروش بکشند و از خریدار به عنوان مالیات بر مصرف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

دریافت کنند.

ظاهراً مرجع وصول این مالیات باید وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد. نکته قابل سئوال این است که وزارت دارایی در حال حاضر در صدد پیاده کردن نظام مالیات بر ارزش افزوده است. در این صورت آیا هر دو مالیات بر مصرف و ارزش افزوده توأماً گرفته خواهد شد؟ و آیا اساساً کشوری که در حال گذر به مرحله مالیات بر ارزش افزوده می باشد، باید به فکر اخذ مالیات بر مصرف نیز باشد؟ جا دارد که به مشکلات ناشی از این دوگانگیِ عمل توجه شود.

۳. ماده ۱۳ جداگانه مقرر داشته است که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مکلف است همه ساله اعتبارات لازم را با دریافت ممیزیِ وزارت کشور برای شهرداری ها و سایر دستگاه هایی که درآمد آنها بر اثر وضع این قانون کاهش می یابد در لوایح بودجه سالانه کشور منظور نماید. اگر این صلاحیت وزارت کشور را در مورد شهرداری ها جایز بدانیم، تسری آن نسبت به مسائل مالیاتیِ سایر سازمان ها جای تأمل است. به این ترتیب وزارت کشور از جهتی در ردیف سازمان مالیاتی کشور قرار می گیرد.

هـ. هماهنگی

ظاهراً چنین به نظر می رسد که این لایحه نیز، مانند برخی لوایح و آئیننامه های مالیاتیِ دیگر، مورد بررسیِ قبلی سازمان مالیاتی کشور قرار نگرفته است و به همین سبب نکات ابهام در آن اندک نیست که به پاره ای از آنها اشاره نمودیم. علاوه بر این لایحه مورد بحث در بسیاری از درآمدها و صلاحیت های وزارت امور اقتصادی و دارایی تأثیر بسیار برجای می گذارد، که اگر استنباط فوق درست باشد، محل تأمل است. موضوع حتی از نظر برخی سازمان های دیگر نیز قابل بررسی است. فرضاً تبصره ماده ۵ لایحه، وضع هرگونه عوارض و پرداخت های مشابه بر واردات و صادرات کالا را منع نموده است. آیا لازم نبوده است حد اقلِ بررسی کارشناسی در این زمینه صورت می گرفت که شاید در نظر باشد فرضاً از جهت حمایت از مصنوعات داخلی، برخی عوارض بر وارداتِ شماری از کالاها وضع گردد؟ جالب این که در خود لایحه سخن از افزایش سود بازرگانی بخاطر جبران کاهش درآمدها در میان است و آشکارا به حمایت از کالاهای ساخت داخل اشاره شده است، ولی در تبصره ماده ۵ راه بر اِعمال همین سیاست با استفاده از وضع عوارض بسته شده است.

*****

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مراکز OFFSHORE یا بهشت های مالیاتی

م. سنگشیری

(بخش دوم)

در شماره گذشته موجبات پیدایش و رونق کار بهشت های مالیاتی را مورد بحث قراردادیم و برخی از جاذبه های این مراکز را برشمردیم. اینک به شرح جاذبه ها و مسائل دیگر مراکز نامبرده می پردازیم.

ثبت و نگاهداری شرکت

دربارهٔ افتتاح حساب‌های بانکی ضمن بحث راجع به مسأله اختفاء و حفظ اسرار به حد کافی سخن گفتیم. یکی دیگر ازخدمات بسیار رایج این مراکز ثبت شرکت است. حقوق و کارمزدهای دریافتی از این بابت یکی از منابع قابل توجه درآمد دولت محلی است. علاوه بر حق‌الثبت، کارمزدها و وجوه دیگری نیز در آغاز کار گرفته می‌شود و سپس همه ساله مبلغ ثابت دیگری نیز دریافت می‌گردد. به عنوان مثال کشور کوچک باهاماس‌بابت ثبت شرکت جمعاً مبلغ ۱۸۵۰ دلار آمریکایی تحت چهار عنوان دریافت می‌دارد و سپس همه ساله مبلغ ۸۰۰ دلار دیگر نیز از هر شرکت اخذ می‌نماید. البته این‌ها فقط وجوه رسمی است که به مراجع دولتی مربوط می‌شود. موسساتی که واسطه کار هستند و معمولاً ثبت شرکت و سایر کارها از طریق آنها انجام می‌شود انواع درآمدها را در این زمینه کسب می‌کنند.

در مورد شرکت‌ها نیز کلیه تدابیر پنهان‌کاری و حفظ اسرار مراعات می‌شود. به عنوان مثال چون وجود مدیر عامل قانوناً برای شرکت ضرورت دارد و ممکن است صاحب اصلی شرکت نخواهد خود را تحت این عنوان آفتابی سازد، مؤسسه کارگزار شخص دیگری را بجای او معرفی می‌کند که ظاهراً عنوان مدیر عامل را بر خود دارد. مؤسسه مذکور بابت این مدیران ظاهری و سایه‌ای نیز مبالغی در آغاز کار و سپس مبلغ ثابتی هر ساله دریافت می‌کند. بابت معرفی نشانی رسمی برای شرکت و دریافت و ایصال مکاتبات نیز کارمزد جداگانه‌ای عاید مؤسسه کارگزارمی‌شود. در هر مورد نیز که مشاوره حقوقی، مالیاتی و غیره ضرورت داشته باشد مؤسسه کارگزار این خدمات را هم درازای حق‌الزحمه انجام می‌دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

ثبت و نگاهداری تراست

تراست یک نهاد قانونی برخاسته از سیستم حقوقیِ معروف به common law می‌باشد. سیستم مذکور به طور عمده مبتنی بر عرف و عادت و آراء محاکم است و بیشتر در کشورهای آنگلوساکسون رایج است. در مقابل آن سیستم Civil law قرار دارد که عمدتاً بر قانون نوشته متکی است. تراست متضمن ترتیباتی است که به موجب آن شخصی مال یا حقوق مالی خود را در اختیار شخص یا مؤسسه دیگری می‌نهد و آنان را به اصطلاح «مالک قانونی» آن‌دارایی‌ها قرار می‌دهد. شخص نخست یعنی واگذارندهٔ اموال را Settlor می‌نامند که از جهتی با واقف در حقوق مدنی ایران شباهت دارد ولی ما همان عنوان واگذارنده تراست را در مورد او به کار می بریم. شخص دوم که اموال در «مالکیت قانونی» او قرار می گیرد، Trustee نامیده می‌شود که ما از او به «امین‌تراست» تعبیر می‌کنیم. از عنوان مالکیت قانونی نباید مفهوم ایرانی آن در نظر گرفته شود، بلکه منظور این است که از لحاظ ظاهرِ قانون مال در ملکیت او است اما مالکیت واقعی و حق انتفاع از مال متعلق به شخص یا اشخاص دیگری است که بر حسب ارادهٔ واگذارندهٔ تراست تعیین می‌شوند. این شخص یا اشخاص را مالک انتفاعی (beneficiary owner) یا ذینفع تراست می‌نامند. تراست نهاد بسیارگسترده‌ای است و انواع و اقسام متعددی دارد (برای آگاهی بیشتر در این باب به شناسهٔ trust در فرهنگ اصطلاحات‌بین‌المللی مالیاتی از انتشارات فصلنامه مالیات رجوع شود). سندی که مشخصات و شرایط تراست در آن مندرج است «سندتراست» (Deed of trust) نامیده می‌شود.

یکی از انواع تراست که بویژه از نظر کار مراکز offshore مطلوبیت دارد تراست غیر مشروط یا تراست اختیاری (Discretionary trust) است. در این گونه تراست شخص امین اختیار تام دارد که منافع یا سرمایه تراست را به ذینفع یا ذینفعانی که خود انتخاب می‌کند واگذارد. در این نوع تراست ذینفع حقی نسبت به منافع مال پیدا نمی‌کند مگر زمانی که‌امین حق انتخاب خود را نسبت به دین اعمال نماید (البته امین قبلاً توافق خصوصی خود را با واگذارنده تراست به عمل‌آورده است که منافع را به چه کسانی واگذارد و معمولاً طبق ارادهٔ او رفتار می‌کند). به این ترتیب مالیات بر عواید حاصل تا وقتی که امین ذینفع را معین نکرده و به تقسیم درآمد یا سرمایه نپرداخته است متوجه ذینفع نمی‌گردد. حتی درصورت فوت واگذارندهٔ تراست، اموال موضوع تراست تا وقتی که امین اقدام به واگذاری آن نکرده است مشمول مالیات‌بر ارث نمی‌گردد.

به طور کلی تراست دارای شخصیت و موجودیت جدا از واگذارنده تلقی می‌گردد، ولی در صورت مشخص بودن ذینفع ممکن است مراجع مالیاتی به قاعدهٔ شفافیت مالی (Fiscal transparency)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

استناد کنند. این به معنی آن است که وجود تراست نادیده گرفته شود و سود و زیان و منافع حاصل مستقیماً به ذینفع منتسب گردد و به عنوان درآمد شخصی وی مشمول مالیات‌قرار گیرد. این نوع از تراست از سوی کارگزاران مراکز offshore زیاد تبلیغ می‌شود. ممکن است ایراد شود که به هر حال روزی منافع تراست عاید ذینفع می‌شود و در آن صورت مسألهٔ مالیاتی مطرح می‌گردد. در یکی از آگهی‌های کارگزاران بهشت‌های مالیاتی در پاسخ چنین آمده است:

«اما شما آن قدر احمق نیستند که بگذارید منافع تراست به طور مستقیم به شما پرداخت شود. آیا غیر از این است؟ شمااین کار را از طریق یک حساب بانکی offshore و یا یک شرکت offshore که با تراست مرتبط است انجام خواهید داد. ما به‌شما جداً استفاده از همین طرق را توصیه می‌کنیم و می‌توانید وجوه مربوط را با استفاده از کارت بانکی در نقاط دیگر جهان‌نقد کنید».

تراستِ حفظ اموال نوع دیگری از تراست های رایج در بهشت‌های مالیاتی است. بر این اساس دارایی‌های معینی جزء مالکیت تراست قرار داده می‌شود و به این ترتیب از جهت ظاهرِ قانونی واگذارنده دیگر حقی بر آن اموال ندارد. این کار سبب‌می‌شود که اموال از تعرض دعاوی اشخاص و مؤسسات و احکام ضبط دادگاه‌ها مصون بماند.

از جمله امکاناتی که مقررات برخی از مراکز offshore در اختیار مشتریان قرار می‌دهند، این است که اجازه می‌دهند تراست تشکیل شود، بی‌آن که ضرورتی برای اعلام نام واگذارنده و هویت او ضرورت داشته باشد. به این ترتیب هر گونه ارتباط بین واگذارنده تراست و اموال تراست پنهان می‌ماند و میزان مصونیت از توقیف و تعرض کم‌تر می‌شود.

تمام آنچه در بحث راجع به ثبت شرکت‌ها در مورد حق‌الثبت و کارمزد و غیره گفتیم در مورد تراست نیز صادق است واین نیز رشتهٔ بزرگ دیگری از درآمد را برای دولت‌های محلی و موسسات کارگزار و مجموعهٔ بهشت مالیاتی فراهم می‌آورد. یکی از ترفندهای رایج در رابطه با تراست، تعیین امین صوری و ظاهری از سوی موسسات کارگزار است. به این‌ترتیب الزام قانونی ظاهراً انجام شده است، اما سر نخ از هر جهت در دست واگذارندهٔ تراست باقی می‌ماند و به میل خوددر مورد اموال و درآمد آن عمل می‌کند.

۶. برخی خدمات و جاذبه‌های دیگر

موسسات کارگزار در بهشت‌های مالیاتی انواع خدمات دیگر را نیز در ازای پول برای مشتریان خود انجام می‌دهند، از آن‌جمله است:

- مراجعه به ادارات محلی و تهیه هر نوع مدارک، پروانه‌ها و غیره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

- تهیه کارت‌های اعتباری برای مشتریان
- به ثبت رسانیدن کشتی‌های تفریحی و هر گونه سفاین دیگر
- گشایش اعتبار اسنادی و سایر خدمات بانکی و تجاری
- در اختیار نهادن هتل و وسایل اقامت و تفریح
- هر گونه خدمات مخابراتی و ارتباطی

ولی از همهٔ این‌ها شنیدنی تر کارهای زیر است:

- تهیه جواز اقامت و تابعیت و سپس تهیه گذرنامه و کارت هویت
- تهیه کارت مطبوعاتی
- تدارک القاب و عناوین اشرافی برای مشتریان

در یکی از آگهی‌های موسسات کارگزار نرخ تهیه لقب بارون یا بارونت ۱۵۰۰ دلار و برای لقب شوالیه ۸۰۰ دلار و در مورد لقب دوک یا دوشس ۴۰۰ دلار تعیین شده است.

حال در نظر بگیرید که چه رویای شیرینی جلوی چشم ثروت اندوختگان ظاهر می‌گردد. حساب بانکی، شرکت، تراست، مصونیت از مالیات، ایمنی از تعقیب و مجازات، تابعیت جدید و یک لقب کنت و بارون و دوک و غیره توأم با ثروت بی‌حساب. چنین است آن دورنمایی که سبب رونق خیره‌کنندهٔ مراکز offshore گردیده و حتی دولت‌های غربی را هم به اندیشهٔ چاره انداخته است. برای آن که میزانی از اهمیت و گسترهٔ کار بهشت‌های مالیاتی به دست داده شود، به آمار زیر که درانتشارات همین مراکز آمده است توجه نمایید.

- تنها در مراکز offshore واقع در منطقهٔ دریای کارائیب در سال ۱۹۹۷ قریب ۷۰۰۰۰ شرکت با اوصافی که بیان کردیم به‌ثبت رسیده است.
- در ۱۰ سال گذشته تنها در یک مرکز یعنی ویرجین آیلندز انگلیس ۳۰۰۰۰۰ شرکت از همان نوع تشکیل شده است که۴۰۰۰۰ آن فقط به یک سالهٔ گذشته مربوط می‌شود. این سرزمین بسیار کوچک که در شرق دریای کارائیب باید باذره‌بین دنبال آن روی نقشه جغرافیا به جستجو پرداخت، فقط ۵۸ مایل مربع وسعت دارد و تعداد نفوس آن به ۳۰ هزارنفر نمی‌رسد. بر این اساس می‌توان اهمیت صنعت offshore را برای آن در نظر مجسم ساخت.
- در هنگ کنگ سالانه به طور متوسط ۱۵۰۰۰ شرکت offshore به ثبت می‌رسد.
- و بالاخره مجموع مراکز offshore جهان حدود ۵۰ مرکز برآورد می‌شود. برخی از این مراکز به شرح زیراند: آنگویلا - باهاماس - برمودا - ویرجین آیلندز انگلیس - جزایر کیمن - کاستاریکا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

- قبرس - دلاور - دومینیکا، جبل‌الطارق، هنگ‌کنگ، لیختنشتاین، لوکزامبورگ، مادیرا، موریس، جزایر آنتیل هلند، نویس، پاناما، سن ونسان، سویس، اوروگوئه، ساموای غربی، و بسیاری دیگر.

مالیات و بهشت مالیاتی

اجتناب از پرداخت مالیات و یا رسانیدن میزان آن به حداقل از قدیمی‌ترین و پایدارترین عوامل جذب اشخاص و موسسات به مراکز offshore یا بهشت‌های مالیاتی است. این کار از چند طریق انجام می‌پذیرد:

نخست نظام مالیاتی در مراکز مذکور که در آنها یا بکلی از مالیات بر شرکت و حتی مالیات بر درآمد وارث خبری نیست و یا این که نرخ‌های مالیاتی بسیار نازل است. در نتیجه شرکت یا تراستی که در این مناطق به ثبت می‌رسد و از جهت قانونی تابع مالیات محل ثبت و اقامت اصلی خود می‌باشد، از بار مالیاتی فارغ است. آنگاه همین شرکت وارد معاملات و فعالیت‌های بین‌المللی می‌شود و برنامه کار خود را به نحوی تنظیم می‌کند که تا حد امکان مشمول مقررات مالیاتی سایر کشورها نشود. کلیه امکانات و وسایلی هم که شرکت را در این برنامه‌ریزی مالیاتی یاری دهد در همان‌بهشت مالیاتی در اختیارش قرار دارد. برخی از بهشت‌های مالیاتی حتی برای این که هیچ گونه تعهدی در زمینه‌های مالیاتی در قبال سایر کشورها نداشته باشند، از عقد قراردادهای مالیاتی که امروزه بسیار رایج است خودداری می‌کنند.

دومین فعل و انفعالی که از دید مالیاتی در این مراکز انجام می‌پذیرد، انواع ترفندهای مالیاتی است که مبادرت به آنها با استفاده از امکانات موجود در این مناطق بسیار آسان‌تر از سایر نقاط است. از جمله این ترفندها می توان از تشکیل شرکت مجری[1] (Conduit company) نام برد. این نوع شرکت معمولاً به عنوان وسیلهٔ اجتناب ازپرداخت مالیات تشکیل می‌شود. نحوهٔ عمل به این ترتیب است که شرکت اصلی درآمد خود را به شرکت مجری[1] پرداخت می‌کند و سپس این شرکت همان درآمد را تحت عنوان سود سهام، بهره حق‌الامتیاز و غیره به سهامداران خود منتقل‌می‌نماید. از آنجا که شرکت مجری[1] مقیم یک بهشت مالیاتی است، از مالیات بر شرکت و سود سهام و غیره معاف است و یااگر هم چنین مالیات‌هایی وجود داشته باشد نرخ آن بسیار نازل است و در نتیجه گروهی که شرکت مجری به آن وابسته است در مجموع سود می‌برد و از نظر مالیاتی در وضع مناسبی نسبت به رقبای خود در سایر کشورها قرار می‌گیرد.

ترفند دیگر اصطلاحاً ساندویچ هلندی (Dutch sandwich) نامیده می‌شود که در بازار offshore رواج زیادی دارد. یکی‌از اشکال آن را به عنوان مثال ذکر می‌کنیم. شخصی در بانکی که دارای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

روابط بین‌المللی است حساب سپردهٔ بهره‌دار به‌مبلغ صد هزار دلار باز می‌کند که به آن فرضاً بهرهٔ ۹ درصد (رایج در بهشت‌های مالیاتی) تعلق می‌گیرد. آنگاه همان بانک وسیلهٔ اخذ وامِ متکی به رهن از یک بانک فرضاً انگلیسی برای همان شخص می‌شود که بهرهٔ آن به فرض ۱۰ درصد است. پس تا اینجا این شخص صد هزار دلار داده و صد هزار دلار گرفته است و یک درصد هم باید بهرهٔ اضافی بپردازد. ازطرفی معمولاً بهرهٔ وام دریافتیِ متکی به رهن در کشور محل اقامت اصلیِ آن شخص به عنوان هزینه قابل کسر از مالیات قبول می‌شود. به فرض که نرخ مالیات ۳۰ درصد باشد و او در سال ۱۰۰۰۰ دلار بهره پرداخته باشد، نتیجه این خواهدبود که ۳۰ درصد بهره پرداختی را از طریق به هزینه نهادن آن بازیافت می‌کند و آنچه در نهایت می‌پردازد فقط ۷۰۰۰ دلاراست. در مقابل شخص مذکور ۹۰۰۰ دلار بابت سپرده خود بهره دریافت داشته است. پس در نهایت ۲۰۰۰ دلار عاید وی‌گردیده است. البته این مثال با ارقام کوچک و به طور ساده بیان شد. هر چه مبلغ وام بیشتر و نرخ مالیاتی بالاتر باشد میزان فایدهٔ حاصل از این ترفند فزون‌تر می‌گردد. آنچه کار را مقدور و سهل می‌سازد همکاری موسسات مالی مراکز offshore در این گونه ترفند است.

یکی دیگر از شیوه‌های اجتناب از مالیات تشکیل انواعی از تراست است که چنین امکانی را برای مشتریان فراهم می‌آورند. نمونهٔ مربوط به تراست غیرمشروط یا تراست اختیاری و آثار مالیاتی آن را قبلاً ذکر کرده‌ایم و نیازی به تکرارنمی‌باشد.

از این گونه تمهیدات و ترفندها در بهشت‌های مالیاتی بسیار رایج است و انواع تازه و ابتکاری آن نیز مداماً در حال شکل‌گرفتن و اجراء و تجربه است. موسسات مبتکر و مجری این ترفندها در مراکز offshore از کار خود دفاع می‌کنند ومی‌گویند استفاده از گریزگاه‌های قانون مالیاتی جهت تنظیم برنامه‌هایی برای رسانیدن مالیات به حداقل ممکن، کاری‌است موجه و منع قانونی برای آن موجود نمی‌باشد.

مدافعان این ترفندها بحث لفظی به میان آورده و می‌گویند باید بین دو واژهٔ avoidance و evasion فرق قائل شد. اولی راجع به موردی است که مؤدی با استفاده از متن قانون و بدون نقض ظاهر آن، ترفندهای قانونی برای کاهش مالیات اتخاذ می‌کند. حال آن که واژهٔ دوم به معنی گریز از مالیات است که فرضاً با مخفی نگاه داشتن درآمدها و ارائه دفاتر غیر واقعی و غیره عملی می‌گردد. می‌گویند این طریقه دوم است که غیر قانونی‌و غیر اخلاقی است وگرنه شیوه نخست حق مؤدی و بلامانع است. (ادامه دارد)

❑❑❑❑

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و تعدیل ادواریِ
ساختارهای تصاعدی، ارقام مشخص و برخی نرخ‌ها

م. ت. همدانی

(قسمت دوم)

در شماره گذشته گفتیم که لایحه جدید اصلاح قانون مالیات های مستقیم نوآوری خاصی را به همراه دارد و آن وارد کردن سیستم تعدیل ادواریِ ارقام پولی قانون است. ابتدا اصلاحات پیش بینی شده از این بابت در ساختارها تصاعدی قانون را بررسی کردیم و اینک باقی بحث پیرامون منظور داشتن همین سیستمِ تعدیلی در مورد ارقام مشخص پولی و برخی نرخ هایِ جداگانه مذکور در قانون را دنبال می نماییم.

بخش دوم - ارقام مشخص

از این گونه ارقام در متن قانون به فراوانی استفاده شده است که تعدیل یا اصلاح آنها در متن اصلاحیه منظور گردیده‌است. نسبت به این موارد چند نکته قابل ذکر است:

۱. در اینجا نیز ذکر مستقیمی از تورم به میان نیامده و بلکه به عنوان کلی «شرایط اقتصادی» اشاره شده و ضمناً عنوان «قابل تعدیل» بودن به کار رفته است و نه الزامی بودن. دوره تعدیل نیز سه ساله است.

۲. چه در مورد این ارقام مشخص و چه در مورد طبقات درآمدیِ جدول‌های تصاعدی از لفظ «نصاب» استفاده شده است که باید مورد توجه قرار گیرد. به عبارت دیگر با این کاربرد، اصطلاح مذکور شامل هر گونه مبالغ مشخص ریالی می‌گردد که در متن قانون به نحوی به کار رفته است.

۳. در مورد این ارقام نیز همان رفتاری شده است که در مورد جدول نرخ تصاعدی ذکر کردیم، به این معنی که نخست مبالغ مشخص ریالی را با توجه به روند تورمی سال‌های گذشته اصلاح کرده و هر یک را به میزان قابل توجهی افزایش داده‌اند. سپس مقررات جدید راه را باز کرده است که در آینده نیز در صورت اقتضای شرایط اقتصادی و مصلحت همین ارقام را مجدداً در فواصل دوره‌های سه ساله اصلاح کنند.

٤. در اغلب موارد اجازه تعدیل از حیث زمانی به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

طور عام داده شده است، به این معنی که اگر در آینده نیز از ارقام مشخص تازه‌ای در متن هر یک از فصول مربوطهٔ قانون استفاده شود، می‌توان اجازه تعدیل را در مورد آن دسته از ارقام نیز اعمال نمود.

۵. در مورد ارقام مشخص نیز غالباً از همان روشی استفاده شده است که در مورد نصاب‌های ریالی جداول نرخ‌های تصاعدی ذکر کردیم، به این معنی که ابتدا ارقام قدیمی به میزان قابل توجهی افزایش یافته است تا از این طریق اثرات تورم چندین ساله جبران شود و سپس راه برای اصلاح ادواری در آینده باز گذارده شده است.

اینک به ذکر اجمالی هر یک از موارد مربوط می پردازیم. ارقام مشخص مورد بحث را می‌توان تحت عناوین ذیل مورد بررسی قرار داد:

الف. موارد مربوط به مالیات بر ارث

معافیت کلی سهم‌الارث وراث طبقه اول موضوع عبارت ذیل ماده ۲۰ و معافیت‌های اضافی وراث طبقه اول و دوم که ضمن تبصره‌های ۱ و ۲ کنونی ماده ۲۰ پیش‌بینی شده است به ترتیب از ۲، ۳ و ۱/۵ میلیون ریال به ۲۰، ۳۰، و ۱۰ میلیون ریال افزایش یافته است. نصاب معافیت تبصره ۳ کنونی ماده ۲۰ (راجع به وراث طبقه اول حائز شرایط مذکور در این تبصره) که در همین تبصره تا سقف ۲۰ میلیون ریال تعیین شده است، به سقف ۵۰ میلیون ریال افزایش پیدا کرده است.

نسبت به کلیه این موارد ترتیباتی که ذکر کردیم اعمال گردیده و راه برای تعدیل آتی ارقام معافیت باز گذارده شده است.

ب. موارد مربوط به حق تمبر

فصل مربوط به حق تمبر (فصل پنجم از باب دوم) شامل مواد ٤٤ تا ۵۱ کلاً اصلاح شده و مواد جدیدی جانشین آنها گردیده است. از جهت مطلب مورد بحث ما این اصلاحات را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد. نخست افزایش ارقام ریالی بسیار نازل موجود در مقررات کنونی، نظیر مالیات قابل دریافت از اوراق چک، سفته، بارنامه و غیره. دوم برقراری مالیات‌های تازه در محدودهٔ این فصل، مانند حق تمبر کارت معافیت، گواهینانه رانندگی، کارنامه و دانشنامه، برخی گواهی‌ها، پروانه‌ها و جوازهای تأسیس.

سپس ماده ۵۱ تصریح می‌کند که کلیه نصاب‌های مندرج در این فصل هماهنگ با شرایط اقتصادی هر سه سال یک بار به‌پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیات وزیران قابل تعدیل است. به این ترتیب نه تنها ارقام یاد شده‌بالا (اعم از موارد کنونی و موارد اضافه شده) طبق اصلاحیه در آینده قابل تعدیل خواهند بود، بلکه اگر بعداً نیز ارقام ریالی مشابهی اضافه شود، همین قابلیت تعدیل به موجب حکم ماده ۵۱ اصلاحی را خواهد داشت.

ج. موارد مربوط به مالیات بر درآمد املاک

طرح اصلاحی قانون مالیات های مستقیم نسبت به این فصل، از چگونگی ویژه‌ای برخوردار است که مستلزم توجه می‌باشد. نکات عمده این‌مقررات به شرح زیر است:

اولاً. در سه مورد زیر نسبت به افزایش ارقام مشخص

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مذکور در قانون اقدام شده است:

۱. به موجب ماده ٥٦ کنونی قانون، در صورتی که مالک قسمتی از ملک محل سکونت خود را به اجاره واگذار کند، مال‌الاجاره ماهانه دریافتی او تا سه هزار تومان از مالیات معاف است. در طرح اصلاحیه این رقم به سی هزار تومان افزایش یافته است.

۲. ماده ۵۷ درآمد اجاره شخص حقیقی را که دارای درآمد دیگری نمی‌باشد، تا ۱۲۵۰۰ تومان در ماه معاف از مالیات شناخته است. در مورد این معافیت دو اصلاح انجام پذیرفته است.

نخست این که بجای درآمد ماهانه درآمد سالانه در نظر گرفته شده است و دیگر این که بجای ذکر رقم از یک مبنای معین استفاده شده است و آن میزان معافیت مالیات بر درآمد حقوق موضوع ماده ٨٤ قانون می‌باشد. این اصلاح مناسب به‌نظر می‌رسد، زیرا همان منطقی که برقراری حداقل معافیت برای حقوق بگیران را ایجاب می‌کند در مورد افراد فاقد درآمد دیگر غیر از اجاره بها نیز صادق است.

۳. ماده ۵۸ قانون کنونی، سهم مال‌الاجاره مالکان مشاع را تا پانصد تومان در ماه از مالیات معاف شناخته است. دراصلاحیه این رقم به پنجهزار تومان افزایش یافته است.

ثانیاً. تبصره ۳ ماده ۵۷ برای مودیانی که فرزند معلول یا عقب‌مانده در تکفل خود دارند یک هزار تومان معافیت اضافی اجاره بها در نظر گرفته است ولی نگارنده نتوانست در متن اصلاحیه اشاره‌ای به این رقم پیدا کند. اگر این استنباط درست باشد، باید گفت کنار نهادن رقم موضوع این تبصره در اصلاحیه نمی‌تواند توجیهی داشته باشد.

ثالثاً. نسبت به موارد سه گانه اول نیز مکانیزم تعدیل دوره‌ای پیش‌بینی نشده است. البته نسبت به مورد دوم این نقیصه تا حدی با مرتبط ساختن معافیت به معافیت مالیات حقوق، به شرحی که دیدیم، ممکن است جبران شود. اما دو مورد دیگر همچنان از مکانیزم تعدیل ادواری بی‌بهره خواهند ماند. این محرومیت شامل ارقام مشخص معافیت که ممکن است در آینده در این فصل منظور شود، نیز خواهد گردید.

رابعاً. ماده ۵۹ قانون، جدول نرخ‌های تصاعدی خاصی را در مورد مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک مقرر داشته است که شامل سه طبقه درآمدی بین ۲ تا ٦ میلیون تومان می‌باشد.

طرح اصلاحیه به این جدول نیز توجهی مبذول نداشته و از آن نامی به میان نیاورده است. همان موجباتی که افزایش ارقام ریالیِ سایر جداول تصاعدی را ایجاب می‌کرد، در مورد این جدول خاص نیز صادق است. پیش‌بینی نرخ‌های نازل‌تر برای معاملات کوچک‌تر فلسفه ارائه این جدول را تشکیل می‌دهد. تأثیر تورم در این زمینه نیز قطعاً قابل ملاحظه بوده وپیش‌بینی مقررات مشابهی را ایجاب می‌نماید.

د. موارد مربوط به مالیات حقوق

۱. ماده ٨٤ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد حقوق از یک یا چند منبع را تا شصت برابرِ حداقل حقوقِ پایه مندرج درجدول ماده ۱ قانون نظام هماهنگِ وجوه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

پرداختی به کارکنان کشوری مصوب سال ۱۳۷۰ از مالیات معاف دانسته است. اکنون این ضریب در طرح اصلاحیه به ۱۲۰ برابر افزایش یافته است.

۲. معافیت فوق‌العاده های کسر صندوق و تضمین صاحب جمعان از یکهزار تومان پیش‌بینی شده در بند ۷ ماده ۹۱ به پنجهزار تومان افزایش یافته است.

۳. بند ۱۰ ماده ۹۱ که عیدی سالانه و پاداش آخر سال را تا ۱۰ هزار تومان از مالیات معاف نموده است، اصلاح شده و مبلغ مذکور به یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی ماده ۸٤ افزایش یافته است.

بالاتر اشاره کردیم که اصلاحیه مورد بحث معافیت ماده ۸٤ را به دو برابر ارتقاء داده است.

کلیه اصلاحات مذکور در رابطه با مالیات حقوق جنبه جبران اثرات تورم سال‌های گذشته را دارد و در مورد حقوق مکانیزم تعدیل ادواری پیش‌بینی نشده است. در نتیجه چندی بعد نیاز به اصلاح مجدد خواهد بود. این نکته بویژه ازجهت معافیت اصلی مالیات حقوق موضوع ماده ۸٤ حائز اهمیت است، زیرا این معافیت علاوه بر حقوق بگیران به گروه‌های دیگری از جمله مشمولان فصل مالیات مشاغل تسری پیدا می‌کند. بنابراین نه تنها حقوق بگیران، بلکه جمع قابل توجه دیگری از مودیان نیز به این ترتیب از مکانیزم تعدیل ادواری محروم خواهند ماند.

البته شاید بتوان گفت که معافیت مالیات حقوق خود مبتنی بر حقوق پایه مذکور در قانون نظام هماهنگ می‌باشد و چون این پایه با توجه به روند تورمی اصلاح می‌گردد، میزان معافیت مالیاتی نیز مآلاً تعدیل خواهد شد. ولی به‌نظر می‌رسد که این استدلال فقط تا حدودی کارساز باشد، زیرا در غیر این صورت لازم نبود که میزان معافیت در همین اصلاحیه به دو برابر افزایش یابد (از شصت برابر به ۱۲۰ برابر).

هـ. موارد مربوط به مالیات مشاغل

ماده ۱۰۱ قانون کنونی ، درآمد مشمول معافیت سالانه فصل مشاغل را تا میزان ۱/۵ میلیون تومان از پرداخت مالیات معاف دانسته است. اصلاحیه جدید این مبلغ را حذف کرده و بجای آن معافیت مورد بحث را به معافیت مالیاتی حقوق بگیران پیوند داده است، به این ترتیب که صاحبان درآمد مشاغل از پنجاه درصد معافیت درآمد حقوق موضوع ماده ۸٤ استفاده خواهند کرد. مفهوم این بیان آن است که معافیت بخش مشاغل معادل ٦۰ برابر حداقل حقوق پایه مندرج در قانون نظام هماهنگ خواهد بود. این افزایش معافیت را نیز می‌توان برای جبران تورم سال های گذشته تلقی نمود و چنان که در رابطه با مالیات حقوق توضیح دادیم به مفهوم برقراری مکانیزم تعدیل دوره‌ای تلقی نمی‌شود. ضمناً این نکته که معافیت صاحبان مشاغل برابر نصف معافیت حقوق بگیران منظور شده است، مورد ایراد برخی محافل از جمله تعدادی از نمایندگان مجلس قرار گرفته است که بعید نیست پیشنهاد افزایش آن مطرح شود.

و. موارد مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

در بخش اول این مقاله اصلاحات مربوط به ارقام ریالی مندرج در جدول نرخ‌های تصاعدی مالیات اشخاص حقوقی را مورد بحث قرار دادیم. اما علاوه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

بر این، مکانیزم اصلاح دوره‌ای در چند مورد دیگرِ مربوط به اشخاص حقوقی نیز پیش‌بینی شده است:

الف. جزء ۱ از بند «د» ماده ۱۰۵ قانون (که کلاً اصلاح شده است) تکلیف مالیات شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها را ضمن چند بندِ فرعی تعیین می‌کند. بند ۱-۱ راجع به سود سهام صاحبان سهام با نام و شرکای ضامن و اعضای تعاونی‌ها است. سپس بند ۱-۲ می‌گوید آن قسمت از درآمد مشمول مالیات که برای تقسیم بین صاحبان سهام بی‌نام تخصیص داده می‌شود، کلاً مشمول مالیات مقطوع به نرخ ۵۰ درصد می‌باشد. بند ۱- ۳ نیز باقیمانده درآمد مشمول مالیات (سود تقسیم نشده) را مشمول همین مالیاتِ مقطوعِ پنجاه درصدی دانسته است.

پس در هر مورد اخیر (یعنی بندهای ۱-۲ و ۱-۳) صحبت از ارقام ریالی معینی در بین نیست و بلکه پای دو نرخ مقطوعِ پنجاه درصدی در میان است. اما تبصره ۱۰ ماده ۱۰۵ مانند موارد مربوط به ارقام ریالیِ جداول تصاعدی می‌گوید که همین نرخ‌های ۵۰ درصدی «هماهنگ با شرایط اقتصادی هر سه سال یک بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تصویب هیأت وزیران قابل تعدیل می‌باشد».

تسری مکانیزم تعدیل ادواری به نرخ‌های مالیاتی یک ابداع به شمار می‌رود. این مکانیزم معمولاً در برگیرنده ارقام پولی است که دستخوش تورم بوده و باید هر چند یک بار مورد اصلاح قرار گیرد. یکی از مشخصات اصلی این مکانیزم آن است که نرخ‌های مالیاتی ثابت بمانند و فقط ارقام اصلاح شوند.

اما اگر قرار است نرخ‌های مالیاتی با توجه به تغییر شرایط اقتصادی مورد تجدید نظر دوره‌ای (بدون اصلاح قانون) واقع شوند، دیگر بسیار مشکل خواهد بود بتوان دلیلی اقامه نمود که این فلسفه فقط در مورد همین دو نرخ موضوع بندهای فرعیِ بند ۱ جزء «د» ماده ۱۰۵ اصلاحی صادق است و بس و آن همه نرخ‌های دیگر مالیاتیِ مذکور در قانون از شمول این فلسفه خارج می‌باشند.

۲. اصلاح مشابهی در مورد تبصره ۷ ماده ۱۰۵ منظور شده است. به موجب این تبصره ۵۰ درصد سود سهامِ مشمول مالیاتِ پرداختی یا تخصیصی به سهامداران جزءِ شرکت‌های پذیرفته شده دربورس اوراق بهادر معاف از مالیات شناخته شده است. سپس تبصره ۱۰ مکانیزم تعدیل ادواری را نسبت به این مورد نیز تعمیم داده است. نکاتی که فوقاً در مورد نرخ‌های مقطوع ۵۰ درصدی مذکور بیان داشتیم، در این مورد نیز صادق است.

ز. مورد مربوط به ماده ۲۰۲

ماده ۲۰۲ وزارت اقتصادی و دارایی را مجاز می‌دارد از خروج کسانی که بیش از صد هزار تومان بدهی دارند، از کشور جلوگیری کند. اصلاحیه جدید این مبلغ را به یک میلیون تومان افزایش داده و سپس ضمن تبصره‌ای مکانیزم تعدیل ادواری را نسبت به این مورد نیز پیش‌بینی نموده است. هر سه سال یک بار می‌توان در این رقم تجدید نظر نمود.

*****

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مالیات و مسأله فساد مالی

در ارتباط با سازمان‌های بین‌المللی

گسترش روزافزون تجارت جهانی و اهمیت آن در حیات اقتصادی کشورها بر همگان روشن است. پابه‌پای این توسعهٔ بی‌سابقه و عظیم، برخی مسائل و مشکلات، که در گذشته نیز به مقیاس محدودی وجود داشت، اکنون چنان دامنه‌ای پیدا کرده است که خود مایه بروز نوعی خلل و بیماری در بازرگانی بین‌المللی گردیده است. مسأله پرداخت وجوه به منظور جلب نظر مساعد پاره‌ای مقامات کشورهای وارد کننده کالا و خدمات یا میزبان عملیات پیمانکاری و غیره از جمله همین مشکلات است که بنا به اظهار مراجع اقتصادی بین‌المللی به یک مسألهٔ جهانشمول‌تبدیل شده و به حدی گسترش یافته است که می‌تواند در ارکان تجارت آزاد و رقابت سالم و آزاد اقتصادی خلل واردکند. در شرایطی که امکان تحصیل بازار از چنین راه‌هایی وجود داشته باشد، بدیهی است که سعی فروشندگان وارائه‌دهندگان خدمات و غیره بیشتر معطوف به همین طریقه می‌گردد و از اندیشهٔ رقابت سالم با عرضهٔ کالا وخدمات مناسب‌تر و با شرایط سهل‌تر انصراف حاصل می‌شود. چنین وضعی نه تنها به زیان کشورهای وارد کننده‌تمام می‌شود، بلکه در مجموع زیان نهائی کشورهای صادر کننده را نیز به همراه خواهد داشت.

از همین رو مدتی است که توجه کشورهای عمدهٔ صنعتی و بازرگانی جهان به این پدیده معطوف گردیده و می‌کوشند داستان را از طریق مجامع بین‌المللی مطرح ساخته و راه حل جهانی برای آن پیدا کنند. سازمان ملل متحد، بانک‌جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان تجارت جهانی، سازمان کشورهای آمریکایی، شورای اروپا، اتحادیه اروپا وسازمان همکاری و توسعه اقتصادی از جمله مراجع بین‌المللی هستند که به مشکل مورد بحث توجه نموده و به‌اقداماتی در این زمینه دست زده‌اند.

از این میان به پاره‌ای از اقدامات سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) اشاره می‌کنیم. اهمیت این سازمان ازآن رو است که در برگیرندهٔ همهٔ کشورهای عمدهٔ صنعتی و بازرگانی دارای اقتصاد آزاد می‌باشد و در زمینهٔ تجارت وروابط اقتصادی جهانی بزرگ‌ترین نقش را ایفاء می‌نماید. از جمله اقدامات این سازمان می‌توان موارد زیر را ذکر کرد:

۱. تشکیل یک گروه کار ویژه مامور رسیدگی به مسأله رشوه در ارتباط با معاملات تجاری بین‌المللی

۲. تدوین کنوانسیونی به نام «کنوانسیون مبارزه با رشوه‌دهی به ماموران بخش عمومی کشورهای خارجی در ارتباط بامعاملات تجاری بین‌المللی»

۳. تدوین تفسیرنامه‌ای جهت فهم و تفسیر بهتر مفاد کنوانسیون مذکور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

۴. انتشار توصیه‌هایی خطاب به دول عضو و سایر دولت‌ها در زمینهٔ اقداماتی که باید جهت مبارزه با پدیده مورد بحث صورت پذیرد.

هدف کلی از این اقدامات آن است که در قوانین داخلیِ کشورها مقررات هم‌آهنگی گنجانیده شود که به موجب آن دادن پول یا هر مال و امتیاز دیگری به ماموران دولتی کشورهای دیگر برای به دست آوردن هر گونه بازار جهت فروش‌کالا و خدمات، عقد هر گونه قرارداد تجاری و پیمانکاری و گرفتن اجازه کار یا تأسیس کارخانه و کلیهٔ موارد دیگر از این‌قبیل جرم شناخته شود، همان گونه که معمولاً دادن وگرفتن رشوه در ارتباط با معاملات و امور داخلی جرم شناخته می‌شود.

همکاری بین‌المللی جهت مقابله با این گونه رشوه دهی و رشوه‌گیری بسیار مورد توجه OECD می‌باشد. از همه کشورهایی که عضو این سازمان نیستند نیز دعوت به عمل آمده است که به این رشته از اقدامات بپیوندند. کشورهای غیر عضو از جمله می‌توانند به گروه کارِ مذکور در فوق و یا قراردادی که از آن نام بردیم ملحق شوند وتوصیه‌های OECD را در این رابطه مورد قبول قرار دهند.

مسائل مالیاتی

در مجموعهٔ اقدامات یاد شده به این مسأله توجه خاصی مبذول گردیده است که مالیات‌وسیلهٔ تشویقِ این گونه رشوه‌دهی را فراهم ننماید و بلکه در این رابطه به ضد انگیزه بدل شود. ساده‌ترین کاری که از دست قانون مالیاتی ساخته است این است که اجازه ندهد مؤسسات داخلی پول‌هایی را که به شرح فوق در کشورهای دیگر خرج کرده‌اند به هزینه گذارند و از درآمدمشمول مالیات خود کسر کنند. البته جنبه‌های جزائی قضیه باقی می‌ماند که جای عمدهٔ رسیدگی به آن در قوانین کیفری هر کشوری است.

سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در این رابطه مقرر داشته است که دول عضو باید قوانین مالیاتی و رویه‌های مالیاتی خود را مورد بررسی قرار دهند و هر گونه مقررات و رویه‌هایی راکه مساعد رد و بدل شدن این گونه رشوه‌ها می‌باشد، ملغی سازند.

در همین رابطه تصریح شده است که اگر برخی از کشورهای عضو، این گونه وجوه پرداختی به مقامات کشورهای خارجی را به عنوان هزینه قابل کسر می‌پذیرند، باید نسبت به تغییر مقررات و رویه‌های خود در این زمینه تجدید نظر کنند و چنین هزینه‌هایی را غیر قابل قبول بدانند.

همچنین دولت‌های عضو باید شرکت‌ها و موسسات را موظف سازند که حساب‌دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را به روشنی نگاه دارند، به نحوی که موضوع آنها کاملاً مشخص وقابل فهم باشد.

نگاهداری هر گونه حساب خارج از دفاتر قانونی و پرداخت‌های خارج از دفاتر نیز بایدممنوع شود. ضمانت‌های اجرائی در مورد از قلم انداختن مخارج یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

ساختگی بودن اقلام باید به نحو مناسب و موثری پیش‌بینی شود. علاوه بر این مقررات حسابرسی نیز باید به نحو مطلوبی‌مورد اصلاح و تجدید نظر قرار گیرد، به نحوی که بی‌طرفیِ حسابرسان تضمین شود و موظف گردند هر گونه موارد تخلف و ارتکاب جرم را گزارش کنند که بویژه شامل موارد پرداخت رشوه در مسائل شغلی و تجاری به مقامات داخلی و خارجی خوهد بود.

پیگری سازمان

درون سازمان OECD واحد جداگانه‌ای به نام بخش ضدفساد (Anti-corruption Division) تشکیل شده است که از جمله وظایف آن پی‌گیری این مطلب است که کشورهای عضو در زمینه اجرای توصیه‌های سازمان و کنوانسیون مبارزه با رشوه تا چه حد پیشرفت داشته‌اند. نتایج این پیگری‌ها در زمینه‌های مختلف منتشر می‌شود و در اختیار عموم قرار می‌گیرد. از جمله آخرین نتایج منتشر شده مربوط به مسألهٔ به هزینه نهادن رشوه‌های پرداختی به مقامات کشورهای خارجی (مربوط به ماه مه ۲۰۰۱) نشان می‌دهد که اغلب کشورهای عضو OECD به نحوی ممنوعیت قبول پرداخت‌های مذکور به هزینه را در مقررات مالیاتی خود گنجانیده‌اند. اما چنان که از همین بررسی بر می‌آید بسیاری از کشورهای عضو تاهمین چندی پیش چنین پرداخت‌هایی را به عنوان هزینه می پذیرفته‌اند! نکته جالب این که در پاره‌ای از این کشورها شرط قبول رشوه‌های پرداختی در سایر کشورها به هزینهٔ مالیاتی این بوده‌است که هویت دریافت کنندگان رشوه به روشنی تعیین می‌شده است! کشور نیوزیلند در حال اصلاح قانون جزای خود از این بابت است و کار اصلاح مقررات مالیاتی را متعاقباً انجام خواهدداد. هلند در زمینهٔ جزائی کار خود را انجام داده است به این معنی که در اجرای توصیه‌های OECD پرداخت رشوه به مقامات سایر کشورها را نظیر رشوه پرداختی به مقامات داخلی جرم دانسته است و اکنون در تدارکِ اصلاح قانون از جهت مالیاتی می‌باشد تا به طور واضحی تکلیف ماموران تشخیص را روشن سازد که از قبول پرداخت‌های مورد بحث به هزینه خودداری نمایند.

صرف ناهار با مؤدی و برکناری مامور مالیاتی از کار

ممیزی که در زمان رسیدگی مالیاتی در محل با مؤدی به صرف ناهار پرداخته بود، پس از کشف همین جریان از سوی اداره مالیاتی مربوط شغل خود را از دست داد. این ماجرا در شهر ناگویای ژاپن رخ داده است (نقل از سایت خبری کیودوی ژاپن مورخ ۲۱ اکتبر ۲۰۰۱)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

حذف مالیات بر ارث در آمریکا

«برای مردن تا سال ۲۰۱۰ صبر کنید». این عبارتی است که کسانی به طنز در ایالات متحده آمریکا به کار می‌برند، زیراقرار است تا آن سال مالیات بر ارث طی چند مرحله حذف شود. اخیراً قانونی در آن کشور به تصویب رسید به نام «قانون رشد اقتصادی و سازگار سازی ارفاق‌های مالیاتی» که ضمن آن از جمله تخفیف تدریجی بار مالیات بر ارث و مآلاً حذف آن تا سال ۲۰۱۰ پیش‌بینی شده است. به این ترتیب اگر این قانون تا به آخر اجرا شود، از سال ۲۰۱۰ به بعد دیگر خبری از مالیات بر ارث نخواهد بود.

در حال حاضر حداکثر نرخ مالیات بر ارث در ایالات متحده آمریکا ۵۵ درصد است و این مالیات در صورتی تعلق می‌گیرد که ارزش ماترک متوفی از ۶۵۷۰۰۰ دلار بیشتر باشد. تا پایان سال جاری (۲۰۰۱) وضع به همین منوال باقی‌خواهد ماند. سپس در سال ۲۰۰۲ حد اقل معاف از مالیات مذکور به یک میلیون دلار افزایش می‌یابد و همراه آن حداکثر نرخ مالیات به ۵۰ درصد کاهش پیدا می‌کند. در سال ۲۰۰۳ حداکثر نرخ به ۴۹ درصد تقلیل می‌یابد و در سال۲۰۰۴ مجدداً با یک درصد کاهش به ۴۸ درصد می‌رسد و در همین سال حداقل معاف از مالیات به ۱/۵ میلیون دلار افزایش پیدا می‌کند.

در دو سال بعد (۲۰۰۵ و ۲۰۰۶) حداکثر نرخ به ترتیب به ۴۷ و ۴۶ درصد پایین می‌آید و در سال ۲۰۰۶ حد اقل معافیت یاد شده به ۲ میلیون دلار بالغ خواهد گردید. در سال ۲۰۰۷ فقط حداکثر نرخ به ۴۵ درصد تنزل پیدا می‌کند وتا سال ۲۰۰۹ تغییر دیگری حاصل نمی‌گردد. در این سال حداقل معافیت به ۳/۵ میلیون دلار می‌رسد و درسال ۲۰۱۰ مالیات بر ارث بکلی حذف می‌شود.

این قانون سرگردانی و بلاتکلیفی زیادی رابین ثروتمندان ایجاد کرده است و نمی‌دانند با برخی برنامه‌هایی که به‌منظور تخفیف بار مالیات بر ارث از پیش تدارک دیده‌اند، چه کنند. یکی از این برنامه‌ها که در آمریکا بسیار رواج دارد، ایجاد تراست است. تراست یک نهاد حقوقی است که برای نگاهداری و اداره اموال و دارایی‌ها به وجود می‌آید و خود به عنوان یک مودی واحد تلقی می‌شود و نرخ‌های مربوط به اشخاص حقیقی بر آن بار می‌گردد. از طریق تراست می‌توان بار مالیاتی سبک‌تری را تأمین نمود. شیوهٔ دیگری که ثروتمندان پیش گرفته‌اند ایجاد بیمه عمر است تا درصورت فوت ایشان با استفاده از مبلغ بیمه کمکی برای پرداخت مالیات بر ارث به سود ورثه فراهم آید.

اکنون همه جا صحبت از این است که با لغو مالیات بر ارث، دیگر برقراری یا ادامه این نوع وسایل و ترتیبات لازم نخواهد بود. لکن این طرز تفکر به منافع شرکت‌های بیمه از یک سو و مشاروان مالیاتی از سوی دیگر لطمه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

می‌زند. برخی از این مشاوران در رشتهٔ برنامه‌ریزی برای کاهش مالیات بر ارث تخصص دارند و مشتریان آنها را بیشتر ثروتمندان تشکیل می‌دهند. همین محافل شایع ساخته‌اند که امیدی به دوام و اجرای قانون مورد بحث نباید بست و هر زمان ممکن است کنگره آمریکا یا دولت‌های بعدی مالیات بر ارث را به شکل قبلی آن باز گردانند. آنها بر پایه این‌استدلال توجیه می‌کنند که ثروتمندان نسبت به لغو قرارداد بیمه عمر یا تراست‌های تشکیل شده خود اقدام نکنند و به برنامه‌های پیشین خود ادامه دهند.

احتمال دیگری که مطرح می‌شود، این است که از سال ۲۰۱۱ به بعد مقررات مربوط به مالیات بر منافع سرمایه‌ای (Capital gains tax) اصلاح گردد. این مالیات که در کشورهای غربی رواج بسیار دارد بر سود حاصل از انتقال دارائی‌های سرمایه‌ای تعلق می‌گیرد. اموال غیر منقول، اوراق بهادار و امتیازات و دارایی‌های معنوی از نمونه‌های بارزاین گونه دارایی‌ها به شمار می‌روند. در ایران اگر کسی ملک خود را بفروشد، از او مالیات بر نقل و انتقال املاک گرفته می‌شود که پایه و مأخذ آن بهای معاملاتی مال غیر منقول است. ارزش معاملاتی یک قیمت قرار دادی است که ارتباطی با قیمت روز ملک ندارد و از آن بسیار نازل‌تر است. اما در سیستم مالیات بر منافع سرمایه‌ای، سود حاصل از واگذاری دارایی باتوجه به بهای روز و واقعی مال تعیین می‌گردد.

در حال حاضر اگر فرضاً مال غیر منقول به ارث انتقال یابد، و پس از چند سال فروخته‌شود، سود حاصل عبارت خواهد بود از تفاوت بین قیمت فروش و قیمت زمانی که مال به ارث منتقل گردیده بوده است. اکنون صحبت از این است که از سال ۲۰۱۱ به بعد ممکن است این‌ترتیب محاسبه سود دارایی‌های سرمایه‌ای عوض شود، به این نحو که سود عبارت خواهد بود از تفاوت بین قیمت فروش دارایی و قیمت آن در زمانی که مورث یعنی متوفی نسبت به خرید ملک اقدام کرده بوده است. اگر چنین ترتیبی اجرا شود، نتیجه آن افزاش مالیات به میزان بسیار قابل‌توجهی خواهد بود. البته این پیش بینی ها بیشتر از سوی همان مشاوران مالیاتی و شرکت های بیمه مطرح می گردد که لغو مالیات بر ارث موجب کاهش عوایدشان خواهد شد.



سایت فارسی شماره ۲ مجله مالیات در اینترنت

برای فصلنامه مالیات علاوه بر سایت فارسی قبلی، سایت دیگری نیز در اینترنت باز شده است که از لحاظ محتوی کم و بیش با سایت نخستین یکی است، هرچند که از جهت شکل با آن متفاوت است. نشانی هر دو سایت مذکور به قرار زیر است:

سایت فارسی شماره یک : http://homepges.about.com/irantax/maliyat

سایت فارسی شماره دو (سایت جدید) : http://maliyat.homestead.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی

تصویبنامه شماره ۱۴۸۳۳/ت ۲۳۹۶۳ هـ. مورخ ۱۳۸۰/۴/۶

وزارت امور اقتصادی و دارایی – سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۳/۲۷ بنا به پیشنهاد شماره ۶۱/۴۹۷۶/۳۷۲۱۵ مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۱۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹، آئیننامه اجرائی ماده یادشده را به شرح زیر تصویب نمود:

آئیننامه اجرایی ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

ماده ۱ – کلیه شرکت های دولتی که صد در صد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت های دولتی مذکور هستند، مکلفند طی برنامه سوم توسعه یک بار دارایی های ثابت خود را برابر ضوابط مقرر در این آئیننامه طبق نظر کارشناس یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی مطرح و حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت های یادشده منظور نمایند.

ماده ۲ – قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت استهلاک پذیر می باشد و هزینه استهلاک آنها از جمله هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می شود.

ماده ۳ – اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات ها از جمله حق تمبر نمی شود.

ماده ٤ – نحوه استهلاک دارایی های ثابت تجدید ارزیابی شده استهلاک پذیر از لحاظ ماخذ استهلاک و تاریخ شروع محاسبه استهلاک، تابع مقررات قانون مالیات های مستقیم و بر اساس نرخ جدول استهلاک قانون مزبور خواهد بود.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

تصویبنامه شماره ۲۷۱۳۳/ت ۲۳۹۱۳ هـ. مورخ ۱۳۸۰/۶/۱۰

وزارت امور اقتصادی و دارایی – سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۰/٦/٤ بنا به پیشنهاد مشترک شماره ۰۳/۰۰۳ س – ۱۰۵/۲۵٤۱۰ مورخ ۱۳۸۰/۳/۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و به استناد بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹، تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آئیننامه اجرائی بند الف ماده یادشده را به شرح زیر تصویب نمود:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آئیننامه اجرائی بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

ماده ۱ – اهداف سازمان امور مالیاتی کشور که در این تصویبنامه به اختصار «سازمان» نامیده می شود، به شرح ذیل می باشد:

فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین مالیاتی و ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارآیی نظام مالیاتی و تمرکز امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد.

ماده ۲ – سازمان مؤسسه ای دولتی و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی است که زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی تشکیل می شود.

ماده ۳ – سازمان دارای شخصیت حقوقی مستقل است و بودجه سالانه آن جداگانه در قانون بودجه منظور خواهد شد.

مرکز اصلی سازمان در تهران است و سازمان برای انجام وظایف قانونی خود و حصول به اهداف، با موافقت سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور نسبت به ایجاد واحدهای تشکیلاتی مورد نیاز در سطح کشور اقدام می نماید.

ماده ۵ – تشکیلات تفصیلی سازمان در قالب ستاد مرکزی، اداره کل امور مالیاتی استان در مراکز استان ها و اداره مالیاتی شهرستان و بخش در مراکز شهرستان و بخش می باشد.

تبصره – به منظور انجام وظایف محول شده حسب نیاز با تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور می توان در بعضی از استان های بزرگ کشور بیش از یک اداره کل ایجاد نمود که به طور مستقیم زیر نظر ستاد مرکزی انجام وظیفه خواهد نمود.

ماده ٦ – تعداد کل پست های سازمان ۲۳۷۰۰ پست خواهد بود که از پست های موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی تامین خواهد شد.

ماده ۷ – ستاد مرکزی سازمان عهده دار تنظیم سیاست ها و خط مشی های اجرایی اخذ مالیات، برنامه ریزی، ارزیابی عملکرد و نیز تهیه و تنظیم آئیننامه ها و دستورالعمل های لازم، انجام تحقیق، مطالعه و بررسی های مربوط می باشد. سایر وظایف و فعالیت های اجرائی توسط واحدهای اجرایی (استان ها، شهرستان ها و بخش ها) انجام می شود.

ماده ۸ – سازمان تفصیلی سازمان با رعایت مواد ۵، ٦ و ۷ این اساسنامه توسط رئیس کل سازمان تهیه و با پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور اجرا می شود.

ماده ۹ – وظایف و اختیارات سازمان به شرح زیر می باشد:

الف – تصدی کلیه امور راجع به اجرای مقررات انواع مالیات های مستقیم و غیر مستقیم و سایر مالیات ها و تمام مراحل مربوط اعم از شناسایی مؤدیان، تشکیل پرونده و تنظیم شناسنامه های مالیاتی، تشخیص و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

مطالبه مالیات و حل اختلاف مالیاتی و وصول مالیات به طرق معمول یا از طریق عملیات اجرایی و سایر موارد مربوط به مالیات ها در چهارچوب قوانین مالیاتی و سایر قوانین جاری کشور.

ب – مطالعه، بررسی و شناخت موانع موجود نظام مالیاتی و برنامه ریزی جهت رفع آنها.

پ – اظهار نظر و ارائه پیشنهاد های لازم در زمینه تدوین سیاست ها و خط مشی های مالیاتی در اجرای وظایف قانونی مربوط.

ت – تنظیم سیاست های اجرایی برای اخذ مالیات در کشور و تلاش مستمر به منظور نظارت بر حسن اجرای برنامه های مصوب.

ث – اتخاذ تدابیر لازم در خصوص چگونگی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه و تنظیم آئیننامه ها و دستورالعمل های لازم و طراحی نظام ها و روش های اجرایی برای تشخیص و وصول مالیات.

ج – اجرای دقیق و کامل و ارائه پیشنهادهای اصلاحی مورد نیاز در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی کشور و نظارت بر حسن اجرای آنها.

چ – طراحی، تدوین و اجرای پروژه های پژوهشی و اجرایی جهت بهبود وضع نظام مالیاتی کشور در زمینه هایی از قبیل اصلاح ساختار مالیاتی، ثبت نام و راهنمایی مؤدیان، گسترش خود اظهاری، انجام ممیزی های مؤثر، حسابداری مالیاتی، وصول و اجرا برای تسریع و تدقیق عملیات مالیاتی.

ح – مطالعه، بررسی و پژوهش مداوم در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی و ارائه پیشنهاد یا انجام اقدامات لازم برای اصلاح و تکمیل آنها از طریق مراجع قانونی ذیربط.

خ – مطالعه تطبیقی، بررسی و پژوهش مستمر در نظام های پیشرو مالیاتی کشورهای منتخب برای بهبود سیستم مالیاتی کشور.

د – مطالعه و بررسی به منظور یافتن راه کارهای مناسب شناسایی منابع مالیاتی و افزایش و توسعه ظرفیت های مالیاتی کشور و پیشنهاد آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی.

ذ – گردآوری و پردازش طلاعات و به کارگیری شماره های اقتصادی و ملی و کد پستی برای شناسایی واحدها و منابع مالیاتی و مشمولان قوانین و مقررات مالیاتی به منظور دستیابی به اهداف پیش بینی شده در قانون و اجرای عدالت مالیاتی.

ر – انجام مطالعات، بررسی، بهسازی و اصلاح ساختار تشکیلاتی و نیروی انسانی شاغل در امور مالیاتی برای اجرای وظایف محول شده و تامین نیروی انسانی مورد نیاز.

ز – طراحی، برنامه ریزی و اجرای برنامه های آموزشی لازم برای ارتقای کیفیت نیروی انسانی سازمان بر اساس نیازهای تعیین شده.

ژ – طراحی، اجرا و بهسازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور و ایجاد شبکه اطلاعاتی فراگیر مکانیزه و استفاده از روش های نوین و ابزارهای پیشرفته برای تحقق درآمدهای مالیاتی.

س – برنامه ریزی و تهیه طرح های لازم برای افزایش بهره وری و کیفیت فعالیت های مالیاتی و کاهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

هرچه بیشتر هزینه های مؤدیان در پرداخت مالیات.

ش – انجام مطالعات و بررسی های لازم و ارزشیابی مداوم عملکرد واحدهای مالیاتی و نیروی انسانی مربوط و هدایت و ارشاد آنها.

ص – آموزش و ارائه انواع خدمات به مؤدیان مالیاتی برای آشنایی آنان با تکالیف مربوط، انجام وظایف قانونی و پرداخت مالیات.

ض – نظارت و بازرسی در جهات اخلاقی، اعمال و رفتار ماموران مالیاتی، کشف تخلفات و تقصیرات اداری آنان، تعقیب متخلفان و حصول اطمینان از عدالت مالیاتی، سلامت و شفافیت در انجام این امور با رعایت قوانین و مقررات مربوط.

ط – اظهار نظر در خصوص پیش نویس طرح ها، لوایح و تصویبنامه های طرح شده مربوط به امور مالیاتی برای وزیر امور اقتصادی ودارایی و سایر مراجع قانونی ذیربط.

ظ – مطالعه و بررسی در جهت یافتن روش های مناسب هدایت و سیاستگذاری در امور دعاوی حقوقی، قضایی و کیفری مربوط به امور مالیاتی.

ع – انجام مطالعات اقتصادی مرتبط با مالیات و ارائه گزارش های تحلیلی و آماری مربوط به درآمدهای مالیاتی برای وزیر امور اقتصادی و دارایی و سایر مراجع ذیربط و همچنین استفاده از تحلیل های انجام شده در جهت بهبود وضع نظام مالیاتی در کشور.

غ – همکاری با مؤسسات داخلی و بین المللی در جهت تحقق ماموریت ها در چهارچوب مقررات موضوعه.

ف – برنامه ریزی به منظور برقراری روابط مطلوب و مناسب بین عوامل وصول مالیات و مؤدیان و تعیین موازین خاص اخلاقی و رفتاری برای ماموران مالیاتی.

ق – تهیه آئیننامه های مورد نیاز پیش بینی شده در قوانین و مقررات موضوعه برای تصویب در مراجع ذیصلاح.

ک – برآورد درآمدهای مالیاتی مربوط به هر سال و ارائه آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی برای درج در لایحه بودجه.

گ – انجام سایر اقدامات ضروری و مورد نیاز برای تحقق اهداف مالیاتی.

ماده ۱۰ – کلیه اختیارات و وظایف ناشی از قوانین و مقررات، نیروی انسانی، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش ها و حوزه های مالیاتی به کار گرفته می شوند به تشخیص وزیر امور اقتصادی و دارایی به سازمان انتقال می یابد.

ماده۱۱ – مستخدمان سازمان از نظر مقررات استخدامی مشمول قانون استخدام کشوری و قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت و اصلاحات بعدی آن خواهند بود که با عنایت به ویژگی های خاص و اهمیت و مسئولیت های مشاغل مالیاتی، فوق العاده های متصدیان مشاغل سازمان به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، حسب مورد به تصویب مراجع ذیربط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

(شورای حقوق و دستمزد – هیات وزیران) خواهد رسید.

ماده ۱۲ – رئیس کل سازمان از بین اشخاصی که تحصیلات دانشگاهی و سابقه تجربی کافی در رشته های شغلی مربوط با امور اقتصادی، مالی و مالیاتی باشد، بنا به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تایید هیات وزیران و با حکم وزیر یادشده به این سمت منصوب می گردد.

تبصره ۱ – رئیس کل سازمان همتراز مقام های موضوع بند الف تبصره ۲ ماده ۱ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت می باشد.

تبصره ۲ – معاونان سازمان بنا به پیشنهاد رئیس کل سازمان و تایید وزیر امور اقتصادی و دارایی و با حکم رئیس کل منصوب می گردند.

ماده ۱۳ – رئیس کل سازمان بالاترین مقام اجرایی سازمان است و در چهارچوب مقررات قانونی مربوط اداره امور سازمان را به عهده خواهد داشت و نیز نمایندگی سازمان در کلیه مراجع قانونی و حقوقی با حق توکیل به غیر و ارجاع به داوری و در موارد لزوم ارائه پیشنهاد صلح و سازش و اعمال نظارت لازم بر حسن اجرای وظایف محول شده به سازمان بر عهده وی می باشد.

محمد رضا عارف معاون اول رئیس جمهور

تصویبنامه شماره ۳۲۴۸۰/ت ۲۵۳۰۳ هـ. مورخ ۱۳۸۰/۷/۱۴

وزارت امور اقتصادی و دارایی – سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۷/٤ بنا به پیشنهاد شماره ۳۳۵۰۰ مورخ ۱۳۸۰/٦/۲۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹، تصویب نمود:

تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آئیننامه اجرائی بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، موضوع تصویبنامه شماره ۲۷۱۳۳/ ت ۲۳۹۱۳ هـ. مورخ ۱۳۸۰/٦/۱۰ به شرح زیر اصلاح می شود:

۱ – به قسمت آخر ماده ۱۰ عبارت زیر اضافه می شود: تا تاریخ تایید و اجرای سازمان تفصیلی (موضوع ماده ۸ این آئیننامه) کلیه واحدها و کارکنان تحت پوشش معاونت امور مالیاتی با همان پست سازمانی و شرح وظایف و اختیارات قبلی تحت نظر رئیس کل سازمان انجام وظیفه خواهند نمود و حقوق و مزایای کارکنان واحدهای مزبور از محل اعتبارات پست های مصوب موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت خواهد شد.

۲ – به قسمت آخر ماده ۱۲ عبارت زیر اضافه می شود:

و تا تاریخ انتصاب وی، معاون درآمدهای مالیاتی کماکان با همان شرح وظایف قبلی، عهده دار انجام امور مربوط خواهد بود. **محمد رضا عارف معاون اول رئیس جمهور**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

بخشنامه شماره ۳۴۲/۳۶۶۸ـ ۳۰/۵ مورخ ۱۳۸۰/۲/۲

به قرار اطلاعات واصله برخی از حوزه‌های مالیاتی پس از صدور رای هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر، در صورتشکایت مودی از رای موصوف به شورای عالی مالیاتی با برداشت نادرست از مفاد ماده ۲۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب‌اسفند ۱۳٦٦ برگ قطعی مالیات را بدون اقدام تا صدور رای شورای مزبور نگهداری نموده و از وصول مالیات موضوع برگ قطعی و یا ارسال آن به واحد وصول و اجرا خودداری مینمایند، این عمل مخالف نص صریح ماده قانونی مذکوربوده و فقط حسب درخواست کتبی مودی و در صورت سپردن وجه نقد یا تضمین بانکی و یا معرفی وثیقه ملکی یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول ممیز کل حوزه مالیاتی باشد، رای هیات مذکور تا صدور رای شورای عالی‌مالیاتی موقوف‌الاجرا خواهد بود. بنابراین به منظور اجرای صحیح حکم قانونی مذکور توجه مسئولین ذیربط را به نکات ذیل جلب مینماید:

۱ـ حوزه مالیاتی مکلف است پس از ابلاغ رای هیات تجدید نظر بلافاصله نسبت به صدور و ابلاغ برگ قطعی مالیات اقدام و بعد از گذشت ده روز از ابلاغ برگ مزبور، در صورت استنکاف مودی از پرداخت مالیات با ارسال نسخه برگ قطعی‌مالیات در تهران به اداره کل وصول و اجرای مالیاتها و در شهرستانها به قسمت وصول و اجرا نسبت به وصول بموقع مالیات اقدام و از تعویق استیفای حقوق دولت خودداری نمایند.

۲ـ در مواردی که مؤدی تقاضای توقف عملیات اجرائی وصول مالیاتها را دارد، فقط در صورت احراز تسلیم شکایت مودی از رای هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به شورای عالی مالیاتی، اداره کل وصول و اجرا و یا واحد وصول و اجرای مربوطه بر حسب مورد و با اخذ تضمین‌های مذکور در ماده قانونی یاد شده تا صدور رای شورای عالی مالیاتی از ادامه عملیات اجرائی خودداری نمایند.

۳ـ ممیزین کل مالیاتی بر حسب وظایف قانونی مسئولیت دارند ضمن آموزش و ارشاد مامورین تشخیص مالیات تحت سرپرستی خود نسبت به حسن اجرای مقررات ماده ۲۵۹ یاد شده و مفاد این بخشنامه کنترل مستمر اعمال و در صورت مشاهده تخلف مراتب را از طریق مدیران کل ادارات مالیاتی ذیربط به دادستانی انتظامی مالیاتی و نیز دفتر اینجانب گزارش نمایند.

بدیهی است مسئولیت عمومی نظارت بر اقدامات ممیزین کل مالیاتی در موارد فوق به عهده مدیران کل ادارات مالیاتی‌خواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

رأی شماره ۲۷۹ مورخ ۷۹/۱۰/۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۸٤٦٤ مورخ ۱۳۷٦/۷/۵ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

مقدمه: شاکی طی شکایتنامه تقدیمی اعلام داشته است، معاون اسبق درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه شماره ۲۸٤٦٤ مورخ ۱۳۷٦/۷/۵ را به منظور اجرای ممیزان مالیاتی صادر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

کرده اند. در بند یک بخشنامه با استناد به ماده ٥٤ قانون مالیات ها قید شده است: ..... تقویم اجاره ملک بعد از انقضای مدت سند مادام که مستاجر و کاربری مندرج در سند تغییر نکرده است ... ضروری نمی باشد. ماده ٥٤ قانون مالیات های مستقیم صراحت دارد که مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین می شود و هیچ گونه قید خاصی نه در ماده یادشده و نه در سایر مواد قانون در خصوص تقویم مجدد مبلغ اجاره در صورت تغییر نوع کاربری در سند اجاره رسمی نیامده است. از منظری دیگر بر خلاف بند یک ماده ٢٥٥ قانون مالیات های مستقیم نه تنها نظر مشورتی اعضای شورای عالی مالیاتی اخذ نشده بلکه نوعی تاکید در اجرای مفاد بخشنامه به عمل آمده است. با عنایت به این که هیچ بخشنامه ای نمی تواند نافی مفاد مصرحه در قانون باشد، رسیدگی و صدور حکم مقتضی مورد استدعا است. نماینده قضایی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ شکایت مذکور طی نامه شماره ٦٨٧٣-٩١ مورخ ١٣٧٩/٥/٢٩ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ١٢٤/١٧٩٩٥ مورخ ١٣٧٨/١٠/٢١ اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان تهران و نامه شماره ٧٦١-٣٠/٥ مورخ ١٣٧٩/٥/١٨ شورای عالی مالیاتی نموده است. در نامه رئیس شورای عالی مالیاتی آمده است، چون از لحاظ احتساب مال الاجاره طبق سند رسمی و یا تقویم میزان مال الاجاره بر اساس املاک مشابه علی رغم دستورالعمل های صادره مسائلی عنوان و روش های مختلفی اعمال می گردید و بعضی از حوزه های مالیاتی بدون این که مستاجر تغییر و یا شرایط عوض شده باشد مبادرت به تقویم مال الاجاره و افزایش ارزش اجاری می نمودند، لذا همان گونه که در صدر بخشنامه نیز مذکور است، به منظور اجرای صحیح قانون و جلوگیری از اعمال سلیقه و رویه های خلاف قانون در تعیین میزان مال الاجاره بخشنامه مذکور صادر گردیده و مفاد بند یک آن که مورد ایراد مؤدی مذکور قرار گرفته و درخواست ابطال آن را نموده منطبق با مقررات ماده ٥٤ قانون مالیات های مستقیم می باشد و از زمان صدور رافع بسیاری از مشکلات مؤدیان و مراجع مالیاتی بوده و اگر ماموری در اجرای مقررات و دستورالعمل های قانونی و تطبیق مورد با مفاد دستورالعمل مرتکب اشتباه یا خلاف شده باشد این مطلب نباید موجب نادیده گرفتن قانون و نقض دستورالعمل صادره گردد بلکه مودی می تواند با مرجعه به مراجع حل اختلاف مالیاتی امور را در مسیر و مجرای قانونی قرار دهد. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین دری نجف آبادی و با حضور روسای شعب بدوی و روسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید:

رای هیات عمومی : با عنایت به این که مفاد بخشنامه شماره ٢٨٤٦٤ مورخ ١٣٧٦/٧/٥ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی ناظر به کیفیت احتساب درآمد مشمول مالیات در املاک استیجاری پس از انقضاء مدت و تغییرات اساسی در ارکان اجاره رسمی می باشد، با حکم مقرر در ماده ٥٤ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ١٣٦٦ که نسبت به آن خروج موضوعی دارد مغایر شناخته نشد.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری قربانعلی دری نجف آبادی

❁❁❁❁❁

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

pact of these phenomena on tax bases and revenues of different countries. It has been recommended that a clear and wise policy should be taken by our country in this respect.

Foreign corporations in the new bill of amendment

The most important part of the new bill of amendment submitted to the parliament relates to the provisions applicable to the tax on juridical persons, including foreign companies. The latter aspect of the bill is examined in both the Persian and English sections of the journal.

Periodical adjustment mechanism

The bill of amendment referred to above has also provided for introduction of adjustment mechanism into the Iranian tax law. This part of the new bill of amendment has also been reviewed in a separate article.

Globalization, tax rules and national sovereignty

Persian translation of an article written by Charles McLure Jr. in the IBFD Bulletin of August 2001 with regard to the above subject is presented in this edition of the journal.

A comment on the statute of the State Tax Organization

The establishment of a more autonomous organization for tax administration had been envisaged under the law of third development plan of the country. Now the statute of this organization has been approved by the Council of Ministers. The author reflects on this newly adopted statute.

Enactment of levies in Iran

The growing number of scattered duties and levies in recent years has induced the government to prepare a bill of law for correcting this situation. The bill is commented on in the article.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

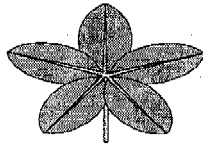
bers (of cooperative companies) will be taxed at the rates of the Article 131, DTA (subject to probable changes by the proposed bill of amendment).

iii. The balance of the taxable income of the juridical persons in question, which is attributable to each registered shareholder, guarantor partner or member will also be individually taxed at the rates of the Article 131, DTA.

As it can be seen, the taxpayers referred to in paragraphs ii and iii above (registered shareholders, etc.) are treated more favorably than the owners of bearer shares. But this favorable treatment would be ceased in case of failure of relevant entities to submit balance sheet and other required statements and documents on time. In that case, the entire taxable income of the company shall be taxed at the rates of the Article 131, DTA.

5. In case of all other juridical persons (like general and limited partnerships) the share of taxable profit that is attributable to each of the owners of capital or members of the juridical person (in accordance with the entity's statute or articles of association) shall be taxed at the rates of the Article 131, DTA.

(In the following issue of the journal we will continue our discussion on corporate taxation.)



Abstracts of Persian Articles

Editorial

The editorial of English and Persian sections of the journal is devoted to the themes of globalization, e-commerce and tax competition and the im-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

from the aggregate operations of the relevant entities. This means that overall expenses of the entity shall be taken into account in calculation of their profit.

3. The foreign juridical persons and entities residing abroad constitute the third category enumerated in the Article 105, DTA. (Foreign airline and shipping companies and also foreign insurance companies accepting reinsurance from Iranian insurance companies are dealt with separately under the Article 113 and Note 5 of the Article 109, to which we will refer later).

The following types of income of the above third category of juridical persons are taxable according to the paragraph "c" of the Article 105, DTA:

i. Income derived from the operation of their investment in Iran (the interest on the loan given by foreign entities to the borrowers residing in Iran is an example),

ii. Income derived by the entities residing abroad from the activities performed in Iran, either directly by the foreign enterprises themselves, or through permanent establishments.

iii. Income received by the said foreign entities from Iran as royalties, or for provision of training and technical assistance.

The tax rates of the Article 131, DTA are currently applicable in all these cases (which may be changed by the new bill of law as stated above).

4. Joint stock companies, joint stock partnerships, cooperative societies and their unions, comprise the fourth category of juridical persons. The profits of these entities shall be treated as follows:

i. Total profits attributable to bearer shares shall be taxed at the rates of the tax table of the Article 131, DTA. This rule would entail higher tax on the bearer shares than a hypothetical case in which the shares would be taxed in the hand of each of the shareholders.

ii. Reserves attributable to each registered shareholder, guarantor partner (of joint stock partnerships) and mem-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

items:
a) agricultural exemptions provided under the tax law, but unlike other categories of companies they may not benefit from other kinds of exemptions set forth in DTA, and
b) an amount of 10% that shall be computed and collected as the corporate tax. (The bill of law referred to above has omitted this 10% corporate tax)
The balance of the income shall be taxed at the rates of the Article 131, DTA. The tax table of the Article 131 had been presented in part 4 of these series of articles, which you can see in page 8, No. 24 of Maliyat journal. According to the aforementioned bill of amendment, the rates of the article 131 would not apply to the juridical persons and a new tax table has been provided for this purpose. For details of the changes introduced in this connection by the bill of amendment, see the article: "Introduction of periodical adjustment mechanism into the Iranian tax system" in pages 3-10 of No. 33 of this journal.
In cases where the company's capital is partially owned by the government or municipalities, the above rule shall apply only to that portion of income that belongs to them. The balance of the taxable income shall be treated as described below in respect of the fourth category of juridical persons. On the other hand, the capital of the relevant companies may belong to several shareholders (e.g. several ministries). In that case, the tax rates shall apply separately to the shares of each of such shareholders. This would lower the tax rates applicable to individual shareholders (paragraph "a" of the Article 105, DTA).
2. The Iranian non-commercial juridical persons that are not established for distribution of profits in principle, but nevertheless engage in profit-making activities and thus derive profits, such entities shall be subject to taxation at the rates set forth in the same Article 131, DTA (which would be changed in case of approval of the new bill of law referred to above). It should be noted in respect of these juridical persons, that the profit so described is one that is derived

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

clear whether all amendments contained in the bill of law would be approved by the parliament or not. Nevertheless, we will refer to some of the proposed amendments in examining the rules governing corporate taxation.

3. A separate section of the Direct Taxes Act (Chapter 1, Title D) is assigned to tax exemptions provided for different types of income, including the income of juridical persons. We will examine these tax exemptions in the future.

Now, let us study the main regulations of DTA concerning the income tax of juridical persons .

A. Taxable income

The taxable income of companies and other juridical persons consists of the "aggregate" income derived by them during a tax year, less the exemptions envisaged under the Direct Taxes Act (Article 105, DTA).

Aggregate income as used above means the balance of income derived from different taxable sources enumerated under the DTA, minus the losses resulting from non-exempt sources (Note 4, Article 105, DTA).

Thus, the juridical persons should pay income tax not only for the income directly derived from their principal business, but any other income derived from other sources (for instance from real estates) must also be taken into account in computation of their overall taxable income. The world-wide income of juridical persons is to be accounted for.

In respect of the juridical persons other than companies, their profit-making activities shall constitute the basis of calculation of their income tax.

B. Variation in taxation

Various types of companies and juridical persons are treated differently under the tax law. They are divided into the following categories for purpose of taxation:

1. Companies whose total capital is owned, directly or indirectly, by the government or municipalities. The tax base of these companies shall be their aggregate income, minus two

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

An interesting provision of the new bill of amendment is introduction of periodical adjustment mechanism in respect of monetary amounts of the table in question and similar rate tables of DTA (see the article: "Introduction of periodical adjustment mechanism into the Iranian tax system", Maliyat , No. 33, pages: 3-0).

AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: M.T. Hamadani

(part 14)

In previous issues of this journal we studied the regulations of the Iranian tax law in respect of taxes on certain types of properties and the income tax on real estates, salaries and business income. Now we will begin our discussion on the following subjects:

Tax on the Income of Juridical Persons

Before touching upon the main part of our study regarding this type of taxation, some points are to be mentioned in brief:

1. The term "juridical person" as used in the Iranian law comprises all kinds of companies and other entities and bodies of persons that are registered under the law as juridical persons. For instance, syndicates, trade unions and associations would be considered juridical persons after being registered as such. The tax regulations, however, deal mostly with the corporate taxation.

2. The Iranian government has submitted a new bill of law for the amendment of the Direct Taxes Act (DTA), the country's principal tax law. The most important part of this amendment pertains to the Chapter 5 of the Title "C" of the DTA, which deals with the tax on juridical persons. It is not

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

How, for instance, licensing for a chemical formula or computer software could become subject matter of a contract? But if these types of transfers and assignments would constitute only a part of wider operations assigned to contractors, then the ruling of the amendment would become more understandable.

2. By including the provisions related to foreign contractors in the article 107, the article 111 would not be needed any more, and it had been deleted in the bill of amendment.

3. The current article 111, DTA has a Note, according to which a part of contract price that is used for purchase of supplies and equipment from abroad, is exempt from taxation, provided that the relevant employer is a ministry, a government organization, a state company or a municipality. The bill of amendment has moved the same provisions into the article 7 (as Note 1) by making the exemption in question subject to a new requirement: "on the condition that the amount needed for purchase of supplies and equipment produced abroad, is inserted as a separate item in the original contract or its subsequent amendments".

4. According to a new Note added by the bill of amendment to the article 107 (Note 3), in cases where a foreign contractor assigns the operations of the contract, wholly or partially, to Iranian juridical persons as second hand contractors, any amounts paid for the supplies and equipment imported by such second hand contractor, would also be exempt from taxation. But the exemption would be granted to the first hand (foreign), and not the second hand, contractor.

E – Tax rates

One of the important changes effected by the bill of amendment, is the introduction of a separate table of tax rates for juridical persons, including foreign corporations subject to taxation in Iran. Under the current law, companies and other juridical persons are subject to the rate table of the article 131, DTA, which applies to both natural and juridical persons. Seven progressive rates are envisaged in the bill of amendment: 20%, 32%, 36%, 40%, 42%, 44% and 45%. The income brackets against these rates begin from IRR 20 million and end at IRR 1 Billion. The rates have been considerably moderated in comparison with the current table of article 131.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

(paragraph "b", article 107, DTA). Thus, the current text of DTA has envisaged separate and special provisions concerning the duty of these categories of foreign corporations in respect of books of accounts and acceptable expenditures.

The bill of amendment has not changed that part of the current law, which makes the assessment of taxable income of the taxpayers subject to verification of books of accounts. But it has cancelled another part of the law that provides for a separate situation in respect of acceptable expenditures and keeping books of accounts.

Under the amendment, the companies in question would become subject to general regulations of DTA in respect of keeping books of accounts, acceptable expenditures, depreciation norms and similar provisions. The general provisions in this regard can be found in the chapter 4, Title C of DTA (Articles 94, 95 and 97 in particular).

D – Foreign contractors

The current article 111, DTA has listed a series of activities and ruled that if such operations are performed by foreign contractors in Iran, then taxable income of their earnings will be 12% of their annual receipts. The operations subject to that article are: construction works of all types, technical installations, transportation, preparation of design for buildings and installations, land surveying, drawing, technical supervision and calculations.

The changes introduced by the bill of amendment in respect of foreign contractors are as follows.

1. New cases of operations are added to activities enumerated above. The new operations are: provision of training and technical assistance, transfer of technical know-how and "other services". Thus, the scope of operations subject to this type of tax would be considerably broadened, especially because of insertion of the very general term of "other services", which may cover any kind of services.

Even cases such as granting licenses and similar rights are referred to in the amendment as the foreign contractors' activities. With regard to the latter case, as well as the case of transfer of technical know-how, the assumption of assigning such actions to contractors seems ambiguous.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

by them during a tax year. Application of coefficients between 20 to 90 percent takes place on basis of special regulations proposed by the Ministry of Economic Affairs and Finance and approved by the Council of Ministers.

In respect of one item of those three types of income, namely the income from provision of training and technical assistance, the current text of the law has envisaged the possibility of determining a coefficient even less than 20%. The Ministry of Economic Affairs and Finance may grant such abatement if considers it appropriate, and it is restricted to cases where the income is payable by ministries or other government organizations.

The bill of amendment has introduced the following changes in this regard.

1. The maximum coefficient of 90% has been dramatically reduced to 40 percent. This can be considered a positive step, since the net taxable income of an entity scarcely reaches a high climax of 90 percent.

On the other hand, the bill of amendment has terminated the abatement described above. Therefore, in case of approval of the amendment, the minimum coefficient of 20% could not be reduced any more.

2. The income of foreign corporations from transfer of technical know-how (item 8 of the incomes listed in part B) would also be subject to the same coefficients of 20% to 40% for assessment of taxable income.

3. The taxable income of foreign contractors (item 6 of the part B of this article) is currently equaled to 12% of all their annual receipts. This percentage would remain unchanged under the bill of amendment (see also part "D" below).

b) Incomes subject to examination

The taxable part of the rest of incomes enumerated in part B of this article, namely the income derived from operation of capital or from activities performed, directly or through agencies, in Iran, are assessable by examination of statutory books of accounts of relevant companies. They are obligated, under the current regulations, to keep a separate account for their operations in Iran and to record it in their statutory books of accounts. In case of their routine and office expenses, only those expenditures are acceptable that are pertaining to their operations in Iran

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

5. Income earned for transfer of cinematographic films (whether it is received as the price, or fee for the screening of the film or under any other title).

The bill of amendment has repeated the above 5 categories taxable incomes (of foreign corporations) and has added the following ones.

6. Income of foreign entities engaged as contractors in Iran in certain fields. These taxpayers are currently dealt with in the article 111, DTA (of the same chapter 5 of the Title "C"). The bill of amendment has deleted the article 111 and moved its content – with certain changes – into the article 107. These changes, and subject of foreign contractors in the whole, needs more discussion. Further information in this respect will be given in a separate part of the article later.

7. Receipts of representative offices of foreign banks in Iran. This is a new phenomenon introduced by the bill of amendment in the Iranian tax law. The receipts of such representative offices from their parent banks located abroad would be exempt from taxation, provided that they would refrain from engaging in banking transactions and restrict themselves to marketing and information gathering activities for their parents.

8. Income derived from transfer of technical know-how. This is also a new term introduced by the bill of amendment into the section "c" of the article 105 (alongside with "granting of licenses and similar rights" listed above as item 3).

C – Assessment of taxable income

Different types of income described in part B of this article can be divided into two categories for the purpose of assessing their taxable part. First, the incomes, in case of which the taxable part is assessable by multiplying the gross income by certain coefficients. Second, the incomes, in respect of which the taxable part is assessable through examination of statutory books of accounts of relevant taxpayers.

a) Income subject to application of coefficients

The taxable part of incomes listed in the part B of this article under numbers 3, 4 and 5 is to be assessed by using coefficients determined by the law. Taxable income of foreign corporations from these sources consists (under the current provisions) of 20% to 90% of all payments received

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

part relates to the provisions applicable to the tax on juridical persons, including foreign companies. The regulations on taxation of foreign corporations are – like those of the Iranian companies – included in the fifth chapter of the Title "C" of the Direct Taxes Act (DTA). (DTA is the backbone and most significant constituent of the Iranian tax law) As regards the foreign entities, section "c" of the article 105 and article 107, DTA are very important and can be considered the core of the law in this regard. This study, therefore, would concentrate on the same provisions more than any other part of the law. The points worth of mentioning in this regard can be examined under the following headings.

A - Foreign corporations subject to taxation

Foreign corporations or entities may become subject to taxation if they earn certain incomes under specific conditions described in articles 105 and 107, DTA. Only the following two categories of foreign entities are dealt with in other parts of the same chapter 5 of the Title C:

1. Foreign insurance enterprises earning income by accepting reinsurance from Iranian insurance companies. They are subject to taxation at a single flat rate of 2% on their income and on the interest accrued to their deposits in Iran (Note 5 of the article 109, DTA).
2. Foreign airline and shipping companies are also subject to a single flat rate of 5% on amounts received by them for the carriage of passengers, freight, etc. from Iran, whether such amounts are received in Iran, at the destination or en route (Article 113, DTA).

None of the above provisions (Note 5 of the article 109 and article 113, DTA) are changed by the bill of amendment.

B – Incomes subject to taxation

Under the current text of the articles 105 and 107, DTA, foreign corporations are subject to taxation on the following types of income.

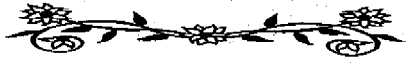
1. Income earned from the operation of capital in Iran.
2. Income derived from the activities performed in Iran, either directly or through a permanent establishment.
3. Income earned from Iran against the granting of licenses and similar rights (royalties).
4. Income derived for provision of training and technical assistance.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

sumed the leadership in these international efforts. Many sessions of this organization were convened in recent years to find suitable ways for confronting this situation. Some countries and organizations outside the OECD have also taken considerable measures to coordinate their policies with the OECD in this respect.

As regards our country, we have to deliberate on an appropriate way to approach the problem in question. Research and study play an undeniable role in this regard. Academic and relevant government agencies, as well as the other interested persons, have to participate in this type of studies for understanding the prevailing situation of today's world and the measures that can be taken by our country in this regard. This journal will also do its best to undertake studies for presenting articles in this connection to its readership. The scope of the work should, however, go further and the general policy of the country is to be clarified. We have to see whether our tax revenues are faced with the threats of the kind mentioned above or not. What can be forecasted for the future? The result of such studies and the kind of policy adopted, would determine the nature and scope of measures that could be taken in this field.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



Foreign corporations in the new bill of amendment of the Iranian tax law

By: Dr. Mohammad Tavakkol

A new bill of amendment of the Iranian tax law (Direct Taxes Act) has been submitted to the parliament for their approval. Its most important

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

tax havens did not pose real threats to tax revenues of other countries. Today, they exploit the latest advancements in technology and communications to attract capital and income sources from around the world. The high mobility of capital and almost instantaneous communications allow the offshore centers to act freely and in an unprecedented proportion.

To offset the effects of the said harmful activities, some countries have followed the pattern of the same tax havens and introduced changes into their tax systems for preventing the erosion of their tax bases and revenues on the one hand, and absorbing new capital and income from abroad on the other hand. This exercise, together with the maneuvers of tax havens, have accelerated destructive implications of the situation explained above, and is on the verge of creating serious problems for majority of other states. The world economy would also suffer from this process and the free and healthy competition would be replaced by a destructive competition in the field of taxation. Every government would endeavor to safeguard its own interests through such mechanisms as more as possible.

Another new phenomenon encroaching on tax resources of many countries is the advent of electronic commerce. It is quite difficult to control e-commerce transactions by traditional ways and means. Products of digital content (software, music, videos, books and the like) are presently main subjects of these transactions. Such products can not be checked at ordinary points like customs and post offices. Therefore, it is difficult, even impossible, to use traditional methods for collecting taxes on them. The problem will grow as the types of digital products and commerce on them become more diversified and developed.

Overall economic effects of the aforesaid practices, including their impact on tax bases and revenues, have induced many countries to take remedial measures. The Organization for Economic Co-operation and Development, in which the chief industrialized countries are gathered, has as-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The overwhelming developments of the recent decades in the field of international trade and communications, and also the advent of the globalization phenomenon, have had profound impacts on the domain of taxation. In the past, the tax problems of international character were comparatively simple and could be handled in easier ways. The subject of double taxation constituted the most significant tax issue of international attribute. To deal with problems of this type, governments resorted to conclusion of double taxation treaties. Eventually the theme of cooperation between tax administrations for prevention of tax evasion found its way into tax treaties, and these two topics used to comprise the most important subjects in the arena of international tax relations.

Nowadays, the double taxation and tax evasion problems are remained in place with more implications and higher complexity. In addition, a series of new dilemmas have been appeared in the area of international tax relations whose dimensions are growing day by day. As a result, the governments are confronted with increasing difficulties.

Tax systems of some countries and the regions known as tax havens, have expanded their operations in an extent that could threaten the interest of many countries. Existence of vast legal and technical facilities in these jurisdictions would present most favorable conditions for the taxpayers escaping from taxation. Beside that, the modern tax havens offer money-laundering possibilities to those who have earned riches from various illegal activities.

The circumstances described above, would not only jeopardize the economic safety of other countries and cause the breach of their criminal and social laws, but also would entail the erosion of their tax bases and revenues. Formerly,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-14]