مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال دهم انتشار، تابستان، پاییز و زمستان ۱۳۸۱

(شماره مسلسل ۳۶)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

تحت نظر هیأت تحریریه

دبیر: 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: دانشکده امور اقتصادی شماره ۲۰۶، خیابان سمیه، بین ویلا و قرنی، تهران

صندوق پستی : ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵

پست الکترونیک: irantax@maliyat.zzn.com

تلفن: ۸۸۰۷۲۱۹ یا: ۳-۸۸۰۹۸۹۱ داخلی ۲۵۸

توزیع: روابط عمومی دانشکده، تلفن:

۳- ۸۸۰۹۸۹۱ داخلی ۲۴۴ فکس: ۸۸۹۵۱۸۱

بسم الله الرحمن الرحیم

## فهرست مطالب

| | | |
|---|---|---|
| سرآغاز | | ۲ |
| تصویری از اصلاحیه جدیدِ قا نون مالیات های مستقیم | م. ت. همدانی | ۴ |
| جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی (بخش سوم) | دکتر علی اکبر عرب مازار | ۱۱ |
| مادهٔ ۲۱۷، شاه بیت قانون مالیاتی ایران از دید حقوق مؤدیان | دکتر محمد توکل | ۱۸ |
| تاریخ مالیات - چین باستان | | ۲۱ |
| بخش صنعت و معدن در لوای اصلاحیه جدیدِ قا نون مالیات های مستقیم | م. الوند کوهی | ۲۴ |
| نرخ مالیات بر درآمد شرکت ها و حذف مالیات بر جمع درآمد | م. اکباتان | ۴۱ |
| استقبال گسترده از اظهارنامه های الکترونیکی | | ۴۶ |
| مقررات و آراء مالیاتی | | ۴۷ |
| بخش انگلیسی | | |



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

# به نام خدا

## سرآغاز

نخستین نکته‌ای که لازم است در این شمارهٔ خاص از فصلنامهٔ مالیات به ذکر آن بپردازیم پوزش از تاخیر ناخواسته‌ای است که در انتشار این نشریه پیش آمده است. به سبب همین مطلب اکنون که به انتشار شمارهٔ حاضر مبادرت می نماییم فاصلهٔ بالنسبه قابل توجهی از زمان وقوع یک رخداد مهم در تاریخ اقدامات مالیاتیِ سنوات اخیر پدید آمده است و آن تصویب و شروع به اجرای اصلاحیه اخیر قانون مالیات های مستقیم است. با این حال اهمیت و گستردگیِ اصلاحیه مذکور به حدی است که نپرداختن به نکات اصلی و مهم آن این نشریه را با خلأ غیر قابل توجیهی مواجه خواهد ساخت. از همین رو، و به رغم فاصلهٔ زمانی، چندین بخش‌از شمارهٔ کنونی مجله را به همین مطلب اختصاص داده‌ایم.

اصلاحیه جدید قانون به طور قطع متضمن تغییر و تحول بسیار در اغلب نکات و جوانب مربوط به حقوق و تکالیف مؤدیان و سازمان مالیاتی کشور است و آثار قابل ملاحظه ای در روند آتی امور برجای خواهد نهاد.

مسائل بارزِ اصلاحیه جدید قانون مالیات های مستقیم از جمله شامل حذف معافیت های مرتبط با بخش دولتی و عمومی در چند مورد است که با هدف افزایش توان رقابت بخش‌های خصوصی و تعاونی انجام پذیرفته است. بر پایه اصلاحیه مذکور همچنین دگرگونی قابل ملاحظه ای در ارتباط با نرخ ها و بار مالیاتی محقق گردیده است که از آن میان می توان به چند مورد بسیار اساسی اشاره کرد. نخست ورود نظام اصلاح دوره ایِ ارقام پولی قانون با توجه به روند تورم در اقتصاد کشور است که هرچند در بسیاری از کشورهای پیشرفته از سال های پیش شناخته و معمول بوده است، اما در ایران برای نخستین بار است که چنین شیوهٔ منطقی به درون سیستم مالیاتی راه می یابد. این جنبه از اصلاح قانون، هم در مورد طبقات درآمدیِ جداول نرخ های تصاعدی و هم نسبت به سایر



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

ارقام مشخص ریالیِ پراکنده در قانون پیش بینی شده است که در صورت اجرای صحیح و به موقع می تواند از بروز تدریجی نتایج نامطلوب و غیر منطقی در رابطه با این گونه ارقام و جداول بسیار مؤثر افتد.

دومین تغییر بسیار مهم ورود به مرحلهٔ تک نرخیِ مالیاتی برای شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی است که از این جهت خاص نیز گام بلندی در جهت حمایت از تولید و سرمایه گذاری برداشته شده است. اصلاح سوم کاهش عمومیِ نرخ ها و بار مالیاتی در اغلب موارد است که نتایج آن هر دو گروه مؤدیان حقیقی و حقوقی را دربر می گیرد، بویژه کاهش بار مالیاتی شرکت ها و اشخاص حقوقی بسیار قابل ملاحظه است. چنین روندی از سال های پیش در بسیاری از کشورها آغاز گردیده و ادامه داشته است و اینک اصلاحیه جدید قانون مالیاتی ایران همین کار را به یکباره انجام داده و گام هایی نیز از سایر کشورها فراتر رفته است.

حذف یک سلسله از مالیات ها و بویژه پایان دادن به مقولهٔ مالیات بر جمع درآمد از یک سو و راه یابیِ بسیاری از مفاهیم و عناوین تازه به قانون مالیاتی از سوی دیگر، گام های کم سابقهٔ دیگری هستند که از طریق اصلاحیه جدید برداشته شده است. از این که بگذریم، تحول عمدهٔ دیگر دگرگونی کامل تشکیلات مالیاتی و ایجاد سازمان جدیدی با شخصیت حقوقی مستقل است که در قیاس با گذشته از آزادی عمل و اختیارات بسیار بیشتری برخوردار است و تغییر کلی در استخوان بندیِ سازمانی آن پیش بینی شده است.

آنچه فوقاً بیان شد اشاره ای بسیار گذرا و مختصر به برخی از نکات مهمِ مقررات جدید مالیاتی مورد بحث بود که لازم است همهٔ آنها و سایر تغییرات و دگرگونی های اساسیِ حادث شده مورد غور و بررسیِ همه جانبه قرار گیرد، و این کاری است عظیم که گروه ها و صاحبنظرانِ بسیاری به آن دست زده و خواهند زد. نشریه مالیات نیز برحسب رسالت خود همین تکلیف را برعهده دارد و همان گونه که گفتیم بخش های قابل توجهی از شمارهٔ کنونی مجله به مباحثی در همین زمینه اختصاص داده شده است. امیدواریم در شماره‌های آتی نیز بتوانیم نکات و جنبه‌های مهم دیگر قانون را مورد بررسی قرار دهیم.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

# تصویری از
# اصلاحیه جدید قانون مالیات های مستقیم

م. ت. همدانی

از زمان تصویب قانون مالیات های مستقیم در اسفند ماه ۱۳۶۶ حدود ۱۵ سال می گذرد. طی این مدت قانون مذکور چند بار مورد اصلاح قرار گرفته است که دو فقره از این اصلاحات از اهمیت بیشتر برخوردار بوده است. نخست اصلاحات انجام شده در اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۱ و دوم اصلاحات اخیر قانون که اواخر سال گذشته به پایان رسید و موضوع بحث ما نیز به همین آخرین اصلاح راجع می گردد.

کار اصلاحیه اخیر از چند سال قبل آغاز گردید و منشأ آن نیز مدیریت مالیاتی وزارت اقتصاد و دارایی بود. طرح تهیه شده از سوی این وزارتخانه پس از تصویب در هیأت دولت در دیماه سال ۱۳۷۹ جهت تصویب به مجلس شورای اسلامی فرستاده شد. مجلس کلیات لایحه را پذیرفت و آن را جهت مباحثات شور دوم به کمیسیون اقتصادی خود - به عنوان کمیسیون اصلی - ارجاع داد.

کمیسیون اقتصاد به کار بررسی گسترده ای در این زمینه پرداخت و چنان که از گزارش مخبر این کمیسیون به مجلس شورای اسلامی بر می آید، به تشکیل نشست های متعدد با شرکت نمایندگان دولت، مرکز پژوهش های مجلس، اساتید دانشگاه و نمایندگان بخش خصوصی مبادرت نمود و پس از ۹۵ جلسه حاصل کار خود را به مجلس تسلیم داشت (مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه ۱۶۸، صفحه ۹، ستون دوم).

بنا بر این نخستین ویژگی این قانون مرجع تهیه کننده آن است. کاری که کارشناسان گمارده شده از سوی کمیسیون اقتصاد انجام داده اند حک و اصلاح لایحه تهیه شده از سوی دولت نبوده است و بلکه مبنای بررسی خود را رأساً قانون مالیات های مستقیم موجود قرارداده و کار را مجدداً روی مواد قانون از آغاز تا به آخر دنبال کرده و به پایان رسانیده اند. تا آنجا که به قانون مالیاتی کشور باز می گردد، چنین کاری بی سابقه به شمار می رود و شاید نتوان مورد دیگری را در گذشتهٔ مجلس ایران جستجو نمود که اصلاحی به این وسعت روی قانون مالیاتی کشور از



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

خود مجلس یا کمیسیون های آن نشأت گرفته باشد. ویژگی دوم اصلاحیه جدید را باید سرعت عمل مجلس در تصویب مواد آن دانست که این کار تنها طی پنج جلسه از ۱۲ تا ۲۱ آذر سال گذشته انجام گرفت (جلسات ۱۶۸ تا ۱۷۲).

## طبقه بندی اصلاحات

اصلاحیه مصوب جمعاً ۱۳۳ ماده دارد که به موجب هریک از آنها یک یا چند ماده قانون مالیات های مستقیم به نحوی تغییر یافته و اصلاح شده اند. این عدد گویای دامنهٔ بسیار گستردهٔ اصلاحات انجام شده است. به دست دادن یک نمای کلی از این تغییرات و طبقه بندی آنها کار بالنسبه مشکلی است، با این حال سعی خواهیم کرد که چنین تصویری را ارائه دهیم. مهم ترین اصلاحات انجام شده به شرح زیر اند:

## بخش یکم. تغییرات مربوط به نرخ ها

پیش تر لایحهٔ دولت کاهش های قابل توجهی در بسیاری از نرخ های مالیاتی به عمل آورده بود، اما گروه کارشناسیِ کمیسیون اقتصادیِ مجلس کاهش بازهم بیشتری در نرخ های مالیاتی اِعمال نمود. این کاهش هم نسبت به چند جدول نرخ های موجود در قانون مالیات های مستقیم به عمل آمد و هم در شماری از نرخ های موردی که ضمن برخی مواد قانون پیش بینی شده است. در مورد جداول، کار انجام شده در اکثر موارد با افزایش ارقام ریالی طبقات درآمدی نیز همراه بوده است که نتیجهٔ آن کاهش قابل توجه میزان مالیات متعلق در مقایسه با جداول قانون قبلی است. از جمله اصلاحات مربوط به نرخ ها می توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف. اصلاح جدول نرخ های مالیات بر ارث موضوع ماده ۲۰ قانون که با افزایش معتنی[1] به ارقام ریالی طبقات سهم الارث همراه می باشد.

ب. کاهش نرخ ماده ۴۵ قانون (مربوط به حق تمبر برات و سفته).

پ. تغییر نرخ های ماده ۵۹ راجع به انتقال ملک و سرقفلی (توأم با حذف جدول این ماده و تعیین دو نرخ مقطوعِ نازل تر به جای آنها).

ت. تغییر نرخ های مالیات بر درآمد حقوق موضوع ماده ۸۵ قانون (به این نحو که درآمد حقوق به طور عمده مشمول نرخ مقطوع قرار گرفته است).

ث. در رابطه با مبلغ تمبری که وکلای دادگستری باید روی وکالتنامه های خود الصاق کنند تغییراتی داده شده است. این تغییرات مربوط به دعاوی و اختلافات مالی است که در مراجع اختصاصی غیر قضائی رسیدگی می شود و تعرفهٔ خاصی ندارد. مبلغ تمبر با توجه به میزان حق الوکاله، و آن بر اساس مبلغ مابه الاختلاف تعیین می شود و آنچه تغییر یافته



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

است مبالغ ریالیِ مابه الاختلاف است که به ۱۰ برابر افزایش یافته است. از آنجا که طبق مقررات مربوط (بند "د" مادهٔ ۱۰۳) سیر نرخ ها در برابر طبقات ریالی جنبهٔ نزولی دارد، می توان گفت که نتیجهٔ نهایی تعلق مالیات بیشتر در این گونه موارد است.

ج. نرخ اصلاحیِ مالیات بر شرکت موضوع مادهٔ ۱۰۵ که یکی از مهم ترین تغییرات اصلاحیه جدید به شمار می رود، درآمد شرکت ها را کلاً از شمول مالیاتِ تصاعدیِ جدول نرخ های مادهٔ ۱۳۱ قانون خارج ساخته و نسبت به آن مالیات مقطوعِ ۲۵ درصدی جاری نموده است. این نرخ مقطوع شامل انواع مختلف اشخاص حقوقی که ضمن بندهای مادهٔ ۱۰۵ قانون توصیف شده اند می گردد و هرگونه اختلاف و تمایز بین این گونه های مختلف از میان برداشته شده است. ضمناً با این اصلاح، ۱۰٪ مالیات بر شرکت که از درآمد مشمول مالیات شرکت ها علاوه بر نرخ های مادهٔ ۱۳۱ کسر می شد (بندهای «الف» و «د» مادهٔ ۱۰۵ سابق) کلاً حذف و منتفی شده است.

چ. تغییر مهم فوق شامل درآمد مشمول مالیات مؤسسات پیمانکاری اعم از داخلی و خارجی نیز شده است و این گروه نیز از شمول جدول نرخ های ماده ۱۳۱ خارج شده و تابع نرخ مقطوع ۲۵٪ گردیده اند. اما مؤسسات بیمهٔ خارجیِ مشمول تبصرهٔ ۵ مادهٔ ۱۰۹ و مؤسسات کشتیرانی و هواپیمائی خارجیِ مشمول مادهٔ ۱۱۳ کماکان وضع استثنائیِ خود را دارا هستند و اصلاحیه جدید تغییری از این بابت منظور نداشته است.

ح. نرخ های جدول تصاعدیِ مادهٔ ۱۳۱ از چند جهتِ مهم دستخوش تغییر گردیده اند:

اولاً. همان گونه که گفتیم گروه عظیمی از مؤدیان از شمول آن خارج شده اند.

ثانیاً. تعداد طبقاتِ درآمدیِ جدول نیز کاسته شده و از ۹ به ۵ تقلیل یافته است.

ثالثاً. قدر مطلق نرخ ها هم کاهش چشمگیری داشته است و در نتیجه حد اکثر نرخ ار ۵۴٪ به ۳۵٪ تنزل یافته که نشانهٔ تغییر مهمی در این زمینه به شمار می رود.

رابعاً. از همه مهم تر جهش عمده در ارقام ریالی جدول است که این جهش در مورد طبقهٔ اول درآمد ها ۳۰ برابر و در مورد طبقهٔ آخر بیش از سه برابر بوده است.

خ. مالیات بر درآمد حقوق که قبلاً به طور عمده تابع جدول نرخ های تصاعدیِ مادهٔ ۱۳۱ بود، اکنون در مورد کارکنان دولت به نرخ مقطوع ۱۰٪ اعمال می گردد ودر مورد سایر حقوق بگیران نیز تا ۴۲ میلیون ریال درآمد سالانه تابع همین نرخ مقطوع می‌باشد و از آن پس نرخ های جدید مادهٔ ۱۳۱ به کار خواهد رفت. در مورد پرداخت هایی که از طرف اشخاص و مؤسسات دیگر (غیر از پرداخت کنندگان



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

حقوق اصلی) به عمل می آید، نیز همین قاعده بدون تمایز قابل اجراء خواهد بود.

د. طبق مادهٔ ۱۴۳ قانون قبلی نقل و انتقال سهام شرکت ها در بورس مشمول مالیات مقطوع نیم درصد بود و همین مالیات در مورد نقل و انتقال حق تقدم سهام شرکت ها در بورس معادل یک در صد تعیین گردیده بود. اصلاحیه جدید تغییرات زیر را در این مورد وارد ساخته است:

اولاً. نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام در بورس هردو مشمول مالیات نیم درصد قرار گرفته اند.

ثانیاً. معاملهٔ هرگونه اوراق بهادار دیگر در بورس نیز مشمول همین مالیات نیم درصد واقع شده است.

ثالثاً. انتقال سهام و حق تقدم سهام و همچنین انتقال سهم الشرکه و حق تقدم آن (در شرکت های غیر سهامی) خارج از بورس مشمول مالیات مقطوعی معادل ۴٪ ارزش اسمی آنها قرار گرفته است (تبصرهٔ ۲ جدید).

رابعاً. تبصرهٔ ۳ الحاقی به مادهٔ ۱۴۳ نیز اندوختهٔ صرفِ سهام شرکت های سهامیِ پذیرفته شده در بورس را که به سرمایه شرکت افزوده می شود، مشمول مالیات نیم درصد قرارداده است که جنبهٔ تازگی دارد.

## بخش دوم. حذف برخی مالیات ها

در اصلاحیه جدیدِ قانون مالیات های مستقیم شماری از مالیات ها حذف شده اند که عبارتند از:

الف. مالیات سالانهٔ املاک موضوع مواد ۳ تا ۹ قانون قبلی.

ب. مالیات مستغلات مسکونی خالی موضوع مواد ۱۰ و ۱۱ قانون پیشین.

ج. مالیات بر اراضی بایر موضوع مواد ۱۲ تا ۱۶ همان قانون.

چنان که از گزارش کارشناسی گروه تهیه کننده طرح قانون از یک سو و مذاکرات مجلس شورای اسلامی از سوی دیگر بر می آید، حذف این مواد (به موجب مادهٔ ۲ لایحه) به سه دلیل صورت گرفته است: نخست میزان بالنسبه اندکِ درآمد مالیاتی از این منابع، دوم ناراحتی های اجتماعی حاصل از اجرای این مالیات ها و سوم این که مالیات های مورد بحث بیشتر مشابه عوارض قابل وصول از سوی شهرداری ها هستند. با توجه به همین دلیل آخری ظاهراً قرار است وصول مالیات های مذکور به شهرداری ها واگذار شود (مشروح مذاکرات جلسهٔ ۱۶۸ مجلس شورای اسلامی صفحات ۱۱و ۱۲ و ۱۳).

د. مالیات بساز و بفروشی - مادهٔ ۲۸ اصلاحیه جدید مقولهٔ مالیات بساز و بفروشی را خاتمه داده و بجای آن یک مالیات اضافی ۱۰٪ (به مأخذ ارزش معاملاتیِ اعیانیِ ملک) برای فروش دست اول



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

ساختمان های نوساز مقرر داشته است که به هنگام انتقال ملک گرفته می شود. این مالیات انحصاری به صنف بساز و بفروش ندارد و از هر کسی قابل گرفتن است.

هـ. مالیات بر جمع درآمد. فصل هفتم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم راجع به مالیات بر جمع درآمد از منابع مختلف کلاً به موجب اصلاحیه جدید حذف گردیده و این مقوله پایان پذیرفته است. این مسأله نیاز به بررسی جداگانه دارد که ضمن آن همهٔ جوانب امر مورد بحث قرارگیرد. مهم ترین دلیلی که برای این اقدام ذکر شده است عدم اجرای مقررات راجع به جمع درآمد و متروک ماندنِ عملیِ آن در گذشته است. نکتهٔ قابل ذکر این که با وجود حذف مالیات بر جمع درآمد عنوان فصل هفتم کماکان چنین است: «مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف». شایسته می بود اگر این عنوان نیز از متن قانون حذف می شد.

## بخش سوم. مقولات و مالیات های تازه

اصلاحیه اخیر پاره ای مقولات تازه و مالیات های جدید را در قانون مالیات های مستقیم گنجانیده است، از آن جمله اند:

### یکم. شعب و نمایندگی های فاقد حق معامله

تبصرهٔ ۳ مادهٔ ۱۰۷ اصلاحی به شعب و نمایندگی های شرکت ها و بانک های خارجی اشاره می کند که بدون داشتن حق انجام معامله به امر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می دارند. چنین مؤسساتی از پرداخت مالیات نسبت به دریافتی خود معاف می باشند. این حکم که در قانون قبلی سابقه ندارد در واقع با توجه به کنوانسیون مالیات مضاعفِ مُدلِ سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) تدوین شده است (بند ۴ مادهٔ ۵ کنوانسیون).

### دوم. ادغام شرکت ها

قوانین مالیاتی کشورهای صنعتی مقررات زیادی را در ارتباط با مسائل مالیاتیِ ناشی از ادغام شرکت ها دربر دارند. ولی در ایران این نخستین بار است که مادهٔ ۱۱۱ اصلاحی قانون به این مسأله پرداخته است. به موجب این ماده تأسیس شرکت جدید یا افزایش سرمایه شرکت موجود (تا سقف مجموع سرمایه ها) در ارتباط با ادغام از پرداخت حق تمبر موضوع مادهٔ ۴۸ قانون معاف است. انتقال دارایی از شرکتی به شرکت دیگر که نتیجهٔ ادغام باشد نیز از مالیات معاف است. همچنین مالیات دورهٔ انحلال به شرکت های از میان رفته بر اثر ادغام تعلق نخواهد گرفت. اما اگر در نتیجهٔ ادغام درآمدی به هریک از



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

سهامداران تعلق گیرد مشمول مالیات خواهدبود.

**سوم. مؤسسات اعتباریِ غیر بانکی**

در بسیاری از مواردی که در قانون مالیات های مستقیم از بانک ها و تکالیف و حقوق آنها یادشده است، اصلاحیه جدید نام مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز را به آن موارد افزوده است. علاوه بر این تبصرهٔ مادهٔ ۱۴۵ اصلاحی تکلیف قضیه را به طور کلی معین کرده و می گوید در هر مورد که ضمن قانون به بانک ها اشاره می شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف آنها شامل مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز نیز خواهدبود.

**چهارم. اوراق مشارکت**

مقولهٔ اوراق مشارکت نیز همراه با رواج آن در کشور به اصلاحیه جدید قانون مالیات های مستقیم راه یافته و در برخی مواد به آن اشاره شده است. از آن جمله است بند ۴ مادهٔ ۲۴ و مادهٔ ۱۴۵ اصلاحی که در هر دو مورد معافیت هایی در رابطه با اوراق مشارکت منظور شده است.

**پنجم. حق تمبر های جدید**

تبصرهٔ الحاقی به مادهٔ ۴۶ یازده نوع اوراق و مدارک جدید (کارت معافیت وظیفه، مدارک تحصیلی و پروانه ها و کارت های مختلف) را نام برده و برای هریک از آنها حق تمبر معینی در نظر گرفته است.

**ششم. تعدیل تورمی**

مادهٔ ۱۷۵ اصلاحی یکی از روش های پیشرفته جهان امروز یعنی تجدید نظرِ دوره ای از سوی سازمان مالیاتی کشور در ارقام ریالی مندرج در قانون با توجه به اثرات تورم را در متن قانون مالیات های مستقیم گنجانیده است. چگونگی تأثیر تورم در رابطه با ارقام پولی قانون و لزوم گنجانیدن چنین مقرراتی در متن قانون بارها و طی سال های مختلف از سوی مجلهٔ مالیات مطرح گردیده بود که اینک به نحوی به ثمر رسیده است.

**هفتم. برداشت مستقیم از حساب بانکی**

مادهٔ ۱۰۴ قانون راجع است به وظیفهٔ مؤسسات دولتی و شهرداری و شرکت ها و غیره دایر بر کسر مالیات تکلیفی ۵٪ از شمار قابل توجهی از پرداخت های خود به اشخاص مختلف. اصلاحیه جدید دو تغییر عمده در این زمینه به عمل آورده است. نخست این که اجازه داده است از این پس سازمان مالیاتی کشور رأساً انواع جدیدی از پرداخت ها را جزء فهرست این ماده قرار دهد تا وظیفهٔ کسر پنج درصد نسبت به آنها نیز جاری شود (تبصرهٔ ۵ الحاقی).

اما مسألهٔ بدیع این است که به موجب تبصرهٔ ۶ الحاقی در مواردی که مکلف به کسر مالیات یک دستگاه دولتی یا نهاد عمومی و سازمان استفاده کننده ار اعتبارات دولتی باشد و با وجود مراجعه از



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

انجام تکلیف خود سرباز زند، آنگاه سازمان امور مالیاتی می تواند رأساً وارد عمل شود و مالیات مربوط را از حساب های بانکی آنها برداشت کند. باید دید در عمل اجرای این تبصره به چه شکل، و با چه واکنش هایی، تحقق خواهد یافت.

**هشتم. پرداخت خسارت به مؤدی**

مادهٔ ۲۴۲ راجع به دریافت مالیات اضافی و استرداد آن به مؤدی است. به این ماده تبصره ای افزوده شده است که به موجب آن علاوه بر استرداد اصل مالیات، خسارتی به نرخ یک و نیم درصد در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد باید از محل وصولی های جاری به مؤدی داده شود. این مقوله نیز کاملاً تازگی دارد و نرخ خسارت هم قابل توجه است. ضمناً بر خلاف گذشته این حکم منحصر به موارد اشتباه در محاسبه نشده و استرداد مالیات شامل موارد اضافه دریافتی به سایر علل را نیز دربر می گیرد.

**نهم. نقش حسابداران رسمی**

اصلاحیه جدید با الحاق مادهٔ ۲۷۲ به متن قانون نقش بسیار مهمی برای حسابداران رسمی قائل شده است. گزارش حسابرسی که به درخواست مؤدی از سوی حسابداران رسمی در ارتباط با وضع مالیاتی مودیان تهیه شود، بدون رسیدگی مورد قبولِ مرجع مالیاتی و مبنای صدور برگ تشخیص قرار خواهد گرفت. در گذشتهٔ دور (قانون سال ۱۳۴۵) نیز مقرراتی مشابه همین ماده وضع گردید، اما در عمل نتایج مطلوبی به بار نیاورد و ناچار از ترک آن شدند.

**دهم. مالیات بر سهم الشرکه، حق تقدم سهم الشرکه و اندوختهٔ صرف سهام**

تبصرهٔ ۲ مادهٔ ۱۴۳ اصلاحی نقل و انتقال سهم الشرکه و حق تقدم سهم الشرکهٔ شرکاء را در کنار نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام مشمول مالیات مقطوع ۴٪ قرارداده است و این مربوط به حالتی است که انتقال مورد بحث خارج از بورس صورت پذیرد. تبصرهٔ ۳ همین ماده از مقولهٔ تازه ای به نام اندوختهٔ صرف سهام نام می برد که به مصرف افزایش سرمایه شرکت سهامی می رسد. مالیات مربوط به این اندوخته نیم درصد است که پس از ثبت افزایش سرمایه دریافت می گردد.

در مورد تبصرهٔ ۳ اصلاحی مادهٔ ۱۴۳ یک نکتهٔ جانبی قابل ذکر است و آن این که ظاهراً در تنظیم این تبصره به نحوی که از سوی مجلس به تصویب رسیده اشتباهی رخ داده است و آن حذف عبارتی است به این مضمون: «که به سرمایه شرکت افزوده می شود». مشابه این عبارت در متون اولیه پس از کلمات «اندوختهٔ صرف سهام» مشاهده می گردد.

**یازدهم. اظهارنامه مشترک**

این اصطلاح در فرهنگ مالیاتی کشورهای اروپایی رواج فراوان دارد و موارد کاربرد آن متعدد است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

لکن در قانون مالیاتی ایران این اولین بار است که تبصرهٔ ۳ مادهٔ ۱۰۰ قانون اجازه می دهد شرکای مشارکت های مدنی جمعاً یک اظهارنامهٔ مشترک تسلیم دارند.

**بخش چهارم – تغییرات سازمان مالیاتی**

در مصوبهٔ مجلس تغییرات بسیار مهمی در سازمان مالیاتی کشور داده شده است، به این معنی که مقولهٔ «مامور تشخیص» بکلی حذف گردیده و به جای آن «ادارهٔ امور مالیاتی» را جایگزین ساخته اند. این تغییرات از جهت مسالهٔ توجه مسئولیت و جهات دیگر نیاز به بحث مفصلی دارد که باید جداگانه مورد بررسی قرار گیرد.

* * * * * * *

# جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

(بخش سوم)

این مقاله به مسأله جهانی شدن و آثار آن در حاکمیت مالیاتی کشورها اختصاص دارد. در دو شماره گذشته قسمت های یکم تا سوم اصل مقاله و همچنین بخشی از قسمت چهارم آن تحت عنوان «مالیات در دنیای الکترونیک و جهانی شده» مورد بررسی قرار گرفت و اینک دنباله بحث را پی می گیریم. (اصل 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).

## ب – نتایج جهانی شدن و بازرگانی الکترونیک

### ۱. مالیات غیر مستقیم

اثرات جهانی شدن و تجارت الکترونیک در مورد قواعد مربوط به مالیات های غیر مستقیم بالنسبه اندک است. از طرفی در قرارداد عمومی تعرفه و تجارت (گات) تغییراتی داده شده است تا درمورد خدمات نیز به کار گرفته شود،



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

و از سوی دیگر در برخی مراجع (از جمله اتحادیه اروپا) کوشش هایی در کار است تا مالیات بر خدمات را نیز تابع قاعده مقصد سازند.

تاثیر جهانی شدن و تجارت الکترونیک بر اداره امور مالیات های غیر مستقیم نمایان تر است، اما در همین حد نیز هنوز از اهمیت بسیار زیاد برخوردار نشده است. این اثرات بیشتر در مورد خرید مصرفی کالاهای دارای محتوای دیجیتال (نظیر موسیقی، نوار ویدئو، کتاب و بازی های کامپیوتری) مشاهده می گردد. از آنجا که این فراورده ها از گمرک یا ادارات پست عبور نمی کنند، اجرای شیوه های سنتی اخذ مالیات از آنها بر اساس قاعده مقصد، امکان ندارد. اما در مورد کالاهای ملموس هنوز عین کالا باید از گذرگاه گمرک یا دفاتر پست عبور کند. با تمام این احوال به نظر OECD هنوز میزان معاملات مستقیمی از این گونه، بخش کوچکی از داد و ستد الکترونیک را تشکیل می دهد و در قیاس با مجموع معاملات بین المللی جزء ناچیز و غیر مؤثری به شمار می رود، ولی البته با توسعه معاملات فراورده های دیجیتال بر اهمیت آن افزوده می شود.

در رابطه با خرید کالاهای دارای محتوای دیجیتال برای استفاده در کسب و کار مؤسسات، مسأله فوق از اهمیت باز هم کم تری برخوردار است. در نظام مالیات بر ارزش افزوده ای که بر قاعده اعتبار (کردیت) مالیاتی استوار است، معامله کنندگانی که از جهت این مالیات به ثبت رسیده اند، می توانند از مالیاتی که روی خرید های خود پرداخت کرده اند به عنوان یک اعتبار یا بستانکاری مالیاتی استفاده کنند. در چنین وضعی عدم پرداخت مالیات در مقطع واردات اهمیتی (جز از لحاظ تاخیر در وصول) ندارد، زیرا قصور در این کار فقط میزان اعتبار یادشده را کاهش می دهد و از حیث مالیات قابل وصول نهایی بی تاثیر است. روش دیگر در این زمینه این است که در مورد خرید کالاها جهت مصارف شغلی، تکلیف پرداخت مالیات اصولاً بر عهده خریداران قرار می گیرد که به این شیوه نیز مشکل مورد بحث منتفی می گردد. روش اخیر از سوی اتحادیه اروپا در ارتباط با داد و ستد داخلی کشورهای عضو به کار گرفته شده است.

## ۲. مالیات بر درآمد

جهانی شدن و پیشرفت تجارت الکترونیک از اهمیت بالقوه بیشتری روی مالیات بر درآمد برخوردار است. مسائل قابل ظهور در این زمینه بسیار اند و از مقولات مهم و اساسی نظیر تردید در قابلیت قاعده سنتی اخذ مالیات در کشور منبع روی سود تجارت و کسب و کار گرفته تا نکات جزئی تری مانند تشخیص یک سایت اینترنت به عنوان مقرّ دائم را در بر می گیرد. مسائل پایه ای نظیر طبقه بندی درآمدها، مبانی تشخیص صلاحیت وضع مالیات بر اساس قاعده منبع، تعریف مقرّ دائم، انتخاب بین قاعده معامله کنندگان مستقل و روش سهم بندی فرمولی [۱] ، شیوه های

۱. Formulary apportionment method - در این روش سود هر یک از اعضای مؤسسات چند ملیتی با توجه به سود معاملات مستقل تعیین نمی شود، بلکه جمع سود مؤسسه چند ملیتی بین اعضای آن



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

قیمت‌گذاری انتقالات، تعیین اقامتگاه شرکت ها، مسأله بهشت های مالیاتی و نیاز به همکاری های بین المللی، مسائل عمده ای هستند که در رابطه با بحث های مذکور قابل طرح می باشند.

**اصل منبع در تقابل با اصل اقامتگاه** - با توجه به مشکلات اجرای قاعده اخذ مالیات از سوی کشورهای منبع ایجاد درآمد، که در سطور بعد به پاره ای از آنها اشاره خواهیم کرد، وزارت خزانه داری آمریکا پیشنهاد کرده است که باید به جای آن از قاعده ا خذ مالیات توسط کشور محل اقامت مؤدی استفاده نمود. در گزارش این وزارتخانه آمده است:

«رشد تکنولوژی جدید ارتباطات و بازرگانی الکترونیک محتملاً مستلزم آن خواهدبود که اصل اقامتگاه از اهمیت بیشتری بر خوردار گردد. در عصر کنونی اجرای قاعده انتساب درآمد به محدوده جغرافیائی معین، اگر نگوییم ممتنع است، لا اقل در اکثر موارد دشوار است. منطق اصل منبع در شرایط بازرگانی الکترونیک سست و منسوخ می شود»

اولویت دادن به اصل اقامتگاه از جهت کاستن از الزام تمایز بین سود بازرگانی، حق الامتیاز و درآمد خدمات مفید می باشد. تمایز مذکور مبنای اقتصادی ندارد و در دنیای تجارت الکترونیک روی فراورده های دیجیتال حائز اشکال است. با این حال به نظر کسانی، و از جمله نویسنده این مقاله، پیشنهاد آمریکا از نظر تکنیکی نسنجیده و ساده اندیشانه است و در عین حال با توجه به منافع همین کشور ابراز شده و از جهت سیاسی غیر واقع بینانه است.

کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مدت های مدیدی است در این خصوص با یکدیگر اختلاف دارند که آیا حق اخذ مالیات از جریان بین المللی درآمدها باید با کشور منبع درآمد باشد و یا با کشور محل اقامت مؤدیان. حتی برخی از کشورهای پیشرفته نیز ممکن است از جایگزین ساختن قاعده اقامتگاه در مورد بازرگانی بین المللی خرسند نباشند.

اقامتگاه آن طور که وزارت دارائی آمریکا می کوشد وانمود سازد، مفهوم سرراست و خالی از ابهامی نیست. آمریکا خود محل ثبت مؤسسات را به عنوان اقامتگاه مؤسسات می شناسد، ولی بسیاری از کشورها محل اداره مؤثر امور شرکت، و نه محل ثبت آن را، ملاک اقامت می دانند. اما ضابطه محل اداره مؤثر امور نیز به نوبه خود در پاره ای شرایط خالی از ابهام نبوده و ممکن است به طور تصنعی تعیین شود. دوتن از نویسندگان به نام های Doerenberg و Hinneken در این باب می نویسند:

«همان عواملی که مقرّ دائم و سایر مفاهیم مربوط به اصل منبع را زیر سئوال می برند، ممکن است مناسب بودن اصل اقامتگاه را نیز بویژه در رابطه با اقامتگاه شرکت ها با تردید مواجه سازند. از آنجا که تعریف اقامتگاه جنبه تصنعی داشته و ممکن است دستکاری هایی در این رابطه صورت پذیرد، بنا بر این دادن اختیار کامل به کشورهای محل اقامت

---

سهم بندی می گردد و این کار به نسبت عواملی مانند میزان عملکرد هر عضو، هزینه های انجام شده توسط هر یک از آنها و یا هزینه نیروی کار هر کدام صورت می پذیرد.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

مؤدی جهت اخذ مالیات راه حل مناسبی به شمار نمی رود (کتاب بازرگانی الکترونیک و بازرگانی بین المللی از انتشارات مؤسسه کلوور هلند، سال ۱۹۹۹، صفحه ۳۰۶).

کشورهای محل اقامت مؤدیان معمولاً اخذ مالیات از درآمدهای دارای منبع خارجی را تا زمان توزیع درآمد به تاخیر می اندازند. با توجه به فوایدی که این جریان برای مؤدی دارد ممکن است کوشش هایی در جهت تعویق هر چه بیشتر موضوع صورت پذیرد و اگر ممکن باشد وسیله ای برای عدم پرداخت مالیات به طور کلی گردد.

وجود بهشت های مالیاتی مشکل اتکاء بر قاعده اقامتگاه را پیچیده تر می سازد. اگر اصل منبع یعنی قاعده تعلق مالیات به کشور محل ایجاد آن ترک شود، توسل به بهشت های مالیاتی جهت گریز از مالیات کشور اصلی مؤدیان بیشتر شده و در مقابل کشورها ناگزیر خواهندشد بیش از پیش به وضع مقررات بازدارنده روی آورند.

**مقرّ دائم به عنوان محک قاعده منبع** - وجود مقرّ دائم به عنوان حد اقل ضابطه ای برای برقراری مالیات کشور میزبان شناخته شده است. برای این قاعده چند توجیه ارائه می گردد. نخست دلیل تمتّع است، به این معنی که تنها در صورت وجود مقرّ دائم است که مؤسسه اصلیِ مقیم خارج از خدمات و تسهیلات عمومی کشور میزبان استفاده می برد. اما پیشرفت تجارت الکترونیک بویژه کشورهایی را که بازار فراورده های مربوط به این نوع بازرگانی هستند، بر آن داشته است که در تعریف مقرّ دائم خواستار کاستن از اهمیت حضور فیزیکی در کشور میزبان گردند. این جریان به نوبه خود از اهمیت دلیل تمتّع نیز می کاهد. توجیه دیگر دلیل امکان است، به این معنی که وضع و وصول مالیات از سوی کشور میزبان در صورت وجود نمایندگی یا مقرّ دائم برای مؤسسه اصلی امکان پذیر است.

نکته قابل ذکر دیگر این است که حتی در صورت سبک تر کردن تعریف مقرّ دائم و کاستن از شرایط تشخیص آن به سود کشور میزبان، باز هم تصور نمی رود کشورهایی که بازار تجارت الکترونیک به شمار می روند بتوانند در صورت اتکاء به روش های سنتی قیمت گذاری انتقالات، درآمد مالیاتی قابل توجهی کسب نمایند.

**سایت های کامپیوتری و سِروِرها** [1] - در سال های اخیر پیرامون این مطلب که آیا می توان سایت های

---

۱. server به معنی تجهیزات کامپیوتری است که شرکتی در نقطه ای مستقر می نماید و از طریق آن تجهیزات این امکان را در اختیار سایر اشخاص و مؤسسات قرار می دهد که برای خود سایت اینترنت به وجود آورند و از طریق آن به تجارت بپردازند. در مورد شخص یا مؤسسه ای که این گونه امکانات را در اختیار قرار می دهد، اصطلاح Internet Service Provider (واگذارنده خدمات اینترنت) رایج است که اختصاراً ISP نامیده می شود. در مورد برگردان اصطلاح server به فارسی به نظر می رسد باید منتظر بود تامعادل جا افتاده ای برای آن پیدا شود و تا آن زمان بهتر است عین واژه انگلیسی مورد استفاده قرار گیرد. در این مقاله به همین نحو عمل شده است و در مورد واگذارنده خدمات اینترنت نیز از اختصار ISP



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

کامپیوتری و سرورها را به عنوان مقرّهای دائمی تلقی نمود، بسیار قلمفرسایی شده است. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ماده ۵ تفسیرنامه کنوانسیون مُدل خود را جهت روشن ساختن این گونه نکات به شرح زیر اصلاح نموده است:

«در باب سرورها : .... در بسیاری از موارد تشخیص این مطلب که تجهیزات کامپیوتری مستقر در یک محل به وجودآورنده مقر دائم می باشند یا خیر، به این نکته بستگی دارد که آیا اقدامات انجام شده از سوی آن از حدّ عملیات تدارکاتی و جانبی تجاوز می کند یا نه [1] و این مطلبی است که غالباً باید مورد به مورد بررسی شود.
در باب مداخله عامل انسانی : .... دخالت انسان برای احراز وجود مقرّ دائم الزامی نیست» (از گزارش سال ۲۰۰۱ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، پاریس، صفحه ۷۹)

**قیمت گذاری انتقالات** - همان گونه که گفته شد بخش عمده معاملات بین المللی بین شرکت های وابسته به یکدیگر صورت می پذیرد و موضوع قسمت قابل توجهی از این معاملات نیز فراورده های غیر ملموس می باشند. این به آن معنی است که اجرای اصل معامله کنندگان مستقل نسبت به گذشته از اهمیت بیشتری برخوردار می باشد و در عین حال از قابلیت اطمینان روش های سنتی قیمت گذاری انتقالات کاسته شده است. در نتیجه دو روش دیگر در زمینه تعیین قیمت انتقالات به دستورالعمل مربوطه OECD افزوده شده است که عبارتند از روش تفکیک سود و روش سود انتقالات قابل قیاس [2] . ضمناً تجارت الکترونیک مشکلات مربوط به قیمت گذاری را در مجموع افزایش داده است.

مقامات مالیاتی برای اجتناب از ناراحتی های ناشی از اقدامات خود در زمینه قیمت گذاری انتقالات، اقدام به برقراری «توافق های قبلی قیمت گذاری» (اختصاراً APA ) [3] با مؤدیان می نمایند تا به این ترتیب روش مورد توافق

---

استفاده شده است.

۱. طبق ماده ۵ کنوانسیون مُدل OECD مؤسسه مستقر در کشور میزبان هرگاه فقط به عملیاتی مبادرت کند که جنبه تهیه مقدمات برای معاملات شرکت اصلی را دارد، یک مقرّ دائم به شمار نمی آید.

۲. دستورالعمل OECD به معرفی و تشریح شیوه های مختلف قیمت گذاری انتقالات اختصاص دارد. در روش تفکیک سود، مجموع درآمد یا زیان عملیاتی حاصل از معامله بین طرف های آن تقسیم می شود. این تقسیم به تناسب ارزش نسبی سهم هریک از طرف ها در ایجاد سود یا زیان های مربوط انجام می پذیرد. روش سود قابل قیاس بویژه در آمریکا برای تعیین قیمت مستقل نقل و انتقال دارایی های غیر ملموس به کار می رود. در این روش سود عملکرد ناشی از قیمت های مربوط به معاملات بین طرف های وابسته به یکدیگر با درآمد عملکرد مشابه از معاملات مستقل مقایسه می شود.

۳. Advance pricing agreement - این توافق بین مؤدیان و مقامات مالیاتی پیرامون روش قیمت گذاری انتقالات صورت می پذیرد و مؤدی مکلف می گردد که چنان روشی را نسبت به هرگونه تخصیص یا



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

طرفین در این زمینه از پیش معین شده باشد.

نه تنها اجرای دستورالعمل OECD در زمینه قیمت گذاری انتقالات با مشکلاتی مواجه شده است، بلکه اگر دولت ها در این زمینه تصمیمات هماهنگی را اتخاذ ننمایند، احتمال بروز موارد مالیات مضاعف (و همچنین اخذ مالیات کم تر از واقع) فزونی می یابد. البته در کنوانسیون مُدل OECD پیش بینی شده است که مؤدیان بتوانند جهت احقاق حق خود به مقامات صالحه مالیاتی متوسل شوند و این مقامات برای حل مشکل کوشش خود را به کار خواهند برد. اما مقامات مذکور تعهدی برای حل به موقع و رضایت بخش اختلافات ندارند.

مسائل مربوط به قیمت گذاری انتقالات محتملاً مهم ترین منبع اختلاف در زمینه مطالبه های متعارض مالیاتی را تشکیل می دهند. سازمان OECD برای حل این مشکل آیین توافق متقابل (Mutual agreement procedure - اختصاراً MAP ) را به وجود آورده است. بر این اساس مؤدی چند APA (توافق قبلی قیمت گذاری) با مقامات مالیاتی چند کشور ذیربط منعقد می نماید. در نتیجه مؤدی از اطمینان بیشتری برخوردار می شود و از مخاطره اعمال روش های مختلف از سوی کشورهای مربوط مصون می ماند و سازمان های مالیاتی نیز مطمئن می گردند که مؤدی در همه این کشورها داستان واستدلال واحدی را ارائه می دارد، و به این ترتیب از هزینه های هر دو طرف قضیه یعنی مؤدیان و دستگاه های مالیاتی کاسته می شود. اما MAP نیز از همان نقطه ضعفی برخوردار است که سایر روش های متکی بر تصمیم گیری مقامات صالحه جهت حل اختلافات با آن مواجه می باشند. بر اساس روش توافق متقابل پیش بینی شده در قراردادهای مالیاتی برای مؤدی تضمین نهائی احقاق حق وجود ندارد، زیرا مقامات صالحه موظف به رسیدن به توافق نمی باشند. همین جریان سبب شده است که کسانی توسل به داوری الزامیِ مالیاتی را پیشنهاد کنند.

**سهم بندی فرمولی** - برخی از ناظران صلاح را بر این می دانند که از انجام محاسبات جداگانه بر اساس روش های تعیین قیمت های مستقل معاملات انصراف حاصل شود و بجای آن مجموع درآمد شرکت های چند ملیتی بین کشورهای محل فعالیت آنها تسهیم گردد. از این روش در ایالت های آمریکا و کانادا با کاربرد یک فرمول تفکیک سود استفاده می شود و بر اساس آن مجموع سود حاصل از کل تجارت مؤسسه چند ملیتی سهم بندی می گردد. در این مقام فرصت بررسی تفصیلی روش سهم بندی فرمولی و مزایا یا عدم مزایای آن نسبت به انجام محاسبات جداگانه برای تعیین قیمت مستقل معاملات وجود ندارد و تنها کافی است اشاره کنیم که یگانه راه معقولِ استفاده از روش سهم بندی فرمولی، کاربرد عام و یکسان آن در همه موارد است، زیرا در غیر این صورت باز هم ا حتمال لزوم توسل به شیوه های تعیین قیمت مستقل معاملات در میان خواهدبود. فرضاً اگر فرمول های سهم بندی مختلفی در مورد صنایع گوناگون به کار برده شود، آنگاه نسبت به شرکت های چند ملیتی که به چند رشته از صنایع اشتغال دارند لازم

---

توزیع درآمد، اعتبار مالیاتی و کسور و تخفیف های مالیاتی در رابطه با معاملات بین المللی خود با شرکت های وابسته به کار برد.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

خواهدآمد از روش های تعیین قیمت مستقل معاملات برای تقسیم سود استفاده شود. اگر کشورهای مختلف نیز از فرمول های سهم بندی غیر یکسان بهره جویند، مخاطره تعیین مالیات اضافی یا کم تر از واقع و همچنین پیچیدگی و دشواری کار زیاد خواهد بود. (البته این به معنی آن نیست که هم اکنون نیز احتمال تعیین اضافی یا کم تر از واقعِ مالیات یا پیچیدگی و دشواری بر اثر اختلاف و ناسازگاری نظام های مالیاتی کشورها وجود ندارد). چنان سطحی از وحدت رویه مستلزم همکاری گسترده و بی سابقه بین المللی در این زمینه ها می باشد.

**مالیات بهره** - بهره پرداختی در ارتباط با کسب و کار مؤسسات عموماً رقم قابل کسری را در محاسبه مالیات تشکیل می دهد ودر صورتی که مالیات کشور منبع درآمد بر آن وضع نگردد، احتمال گریز این درآمد از مالیات وجود خواهد داشت. به سبب مشکلات اجرایی، کشورهای محل اقامت مؤدیان امکان چندانی برای اخذ مالیات از این گونه درآمد ندارند مگر به شرط همکاری و معاضدت کشورهای منبع درآمد، که این گونه کمک عملاً کم تر مشاهده می شود. به نظر نویسنده شاید یگانه اقدام شایسته در مورد مالیات بهره عقد یک قرارداد چند جانبه باشد که به موجب آن فقط اخذ مالیات تکلیفی حد اقلی از بهره (و محتملاً سود سهام) مجاز شناخته شود. این اقدام می تواند کار بهشت های مالیاتی را دشوار سازد زیرا مالیات بهره قبل از خروج از کشور مبدأ گرفته شده و دلیلی برای توسل به بهشت های مالیاتی وجود نخواهد داشت. اما البته اقدام مذکور با مفاد کنوانسیون های مُدل OECD و سازمان ملل و بسیاری از قراردادهای دوجانبه مالیاتی منافات خواهد داشت.

از جهت نظری مقابله با گریز مالیات در نظامی که اخذ مالیات بهره به طور عمده بر قاعده منبع استوار می باشد، مستلزم همکاری بیشتر بین المللی است، اما چنان که یکی از کارشناسان ارشد می نویسد:

«این ساده اندیشی خواهدبود هرگاه فرض کنیم که مبادله وسیع اطلاعات بین کشورهایی که از جهت مالیاتی مستقل از یکدیگر عمل می کنند، می تواند ابزاری شود که به آنان اجازه دهد با مسائل ناشی از رشد بی سابقه درآمدهای دارای منشأ خارجی بر اثر ادغام روزافزون اقتصاد جهانی، مقابله کنند» (از Vito Tanzi در کتاب «مالیات در جهان ادغام شده» - چاپ مؤسسه Brookings واشینگتن، سال ۱۹۹۵).

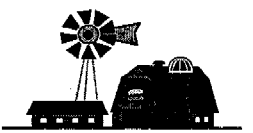
**مالیات سود سهام** - در پایان جنگ جهانی دوم اکثر کشورهای توسعه یافته در مورد مالیات بر سود سهام از سیستم کلاسیک استفاده می کردند، به این معنی که نخست از سود شرکت مالیات می گرفتند و سپس سود سهام توزیع شده را نیز در دست صاحبان سهام مشمول مالیات می ساختند. تا سال ۱۹۸۰ اغلب این کشورها (به استثنای آمریکا و هلند) نوعی ارفاق برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از این درآمد واحد برقرار ساختند. نحوه عمل این ارفاق از حیث نظری آن بود که از سود سهام پرداختی مالیات گرفته نمی شد، اما سود توزیع شده شرکت را مشمول مالیاتِ بالنسبه نازلی می ساختند و در مقابل برای سهامداران یک اعتبار مالیاتی به نسبت مالیات اخذ شده از شرکت



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

قائل می گردیدند [که هنگام محاسبه مالیات شخصی ایشان به حساب گرفته می شد]. البته از جهت اجرایی ساده تر آن است که اساساً خود شرکت از مالیات بر درآمد توزیع شده معاف شناخته شود، تا این که یک بار این مالیات در سطح شرکت گرفته شود و سپس به عنوان بستانکار مالیات سهامداران منظور گردد. اما اثر شیوه اخیر این است که سهامداران مقیم خارج و همچنین سازمان های معاف از مالیات نخواهند توانست از اعتبار مالیاتی مورد بحث بهره گیرند. در سال های اخیر دیوان دادگستری اروپایی نظر داده است که این رفتار [یعنی محروم ساختن سهامداران مقیم کشورهای دیگر عضو اتحادیه اروپا از اعتبار مالیاتی مذکور] با قرارداد اتحادیه مغایرت دارد. این رفتار می تواند منجر به اخذ مالیات مضاعف شود و در نتیجه انگیزه ای شود برای آن که شرکت ها برای تامین منابع مالی خود بجای فروش سهام به اخذ وام مبادرت نمایند که این خود سبب کاهش درآمد مالیات از بهره خواهد گردید.

**(باقی در شمارهٔ آینده)**



# مادهٔ ۲۳۷

## شاه بیت قانون مالیاتی ایران از دید حقوق مؤدیان

در گذشته بارها از اهمیت همکاری و تمکین داوطلبانهٔ مؤدیان نسبت به مقررات مالیاتی در این نشریه سخن به میان آمده است. در ادبیات مالیاتی جهان امروز همواره تکیه بر این نکتهٔ مهم به عنوان یکی از عالی ترین اهداف مدیریت مالیاتی نوین به حق تأکید شده و بحث و فحص فراوانی روی آن صورت پذیرفته است. همّ و غمّ نظام های مالیاتیِ جهان به میزان بسیار قابل توجهی متوجه تحقق چنین هدف و یا آرزوی مهمی است و محققان بسیاری پیرامون طرق نیل به آن به پژوهش پرداخته و قلمفرسایی کرده اند.

از بین همهٔ شیوه های قابل تصور برای جلب همکاریِ داوطلبانهٔ مؤدیان، انسجام و قانونمندیِ سازمان مالیاتی حرف نخست را می زند و این نشأت گرفته از یک منطق ساده و طبیعی است. هرچه مراجع اجرایی خود به نظم و قانون پای بند تر باشند، مؤدیان نیز



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

هم از جهت فکری و روانی و هم از حیث ملاحظهٔ اوضاع و احوال حاکم بر محیط مالیاتی آمادگیِ بیشتری برای تمکین به قانون و همکاری با دستگاه اجرایی پیدا خواهند کرد.

بدیهی است این فرایند دوسویه است، به این معنی که مؤدی نه تنها باید احساس کند که با سازمانی منسجم و پیگیر روبرو است، بلکه در عین حال باید اعتقاد پیدا کند که حقوق قانونی وی نیز در چارچوب قانون مورد رعایت و احترام قرار می گیرد. تحقق هر دو جنبه توأم با یکدیگر حائز اهمیت است و می تواند نتیجهٔ مطلوب به بار آورد. اما تکیه مقالهٔ حاضر فعلاً بر روی جنبهٔ ثانی است که همانا رعایت منصفانهٔ ضمانت های اجرائیِ قانون در ارتباط با حقوق مؤدیان است.

**برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت های مربوط و درآمد های حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضا کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوهٔ تشخیص مالیات مکلف اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته ا ست به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.**

قانون مالیاتی ایران مسائل مربوط به حقوق مؤدیان را به مناسبت های بسیار مورد توجه قرار داده است، اما از این میان شاید مهم ترین آنها در فصل دوم از باب پنجم تحت عنوان «ترتیب رسیدگی» بیان شده است وآن مادهٔ ۲۳۷ قانون می باشد. مادهٔ ۲۳۷ بیانی بسیار ساده، آمرانه و گویا دارد و به نظر می رسد در تنظیم آن سعی بسیار شده است که حتی‌المقدور فرصت گریز و تردید باقی نگذارد. متن ماده در بخشی از همین مقاله نمایش داده شده است. نکات بسیاری را از مداقّه در آن ممی توان استنباط نمود که از آن میان به موارد زیر اشاره می نماید :

اولاً – این ماده دستوری بسیار مهم – و شاید مهم ترین دستور – در زمینهٔ آئین رسیدگیِ مالیاتی است.

ثانیاً – بی آن که در متن ماده نامی از «حقوق مؤدیان برده شده باشد، تمامی ماده در



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

ارتباط با همین مقوله تنظیم شده است و باید آن را با همین دید مورد تعبیر و تفسیر قرارداد.

ثالثاً - موضوع ماده «برگ تشخیص» است و سخن از شکل و محتوای آن در میان است. به حق نیز بایستی چنین می بود. برگ تشخیص تجلّی گاه نظر و ادعای مرجع مالیاتی است و در موارد عدم تراضی مبنا و پایه ادعا و دادخواهیِ متقابلِ مؤدی به شمار می آید. به همین سبب است که فصل دومِ باب پنجم قانون تحت عنوان «ترتیب رسیدگی» از همین بحث آغاز می گردد.

رابعاً - مادهٔ ۲۳۷ لحن آمرانه ای دارد و تمام آن با استفاده از واژه های آمرانه تنظیم شده است. دو جملهٔ آن بر لفظ «باید» و جملهٔ سوم بر فعل «مکلف اند» متکی است.

خامساً - سه مطلب یا دستور اصلی در مادهٔ مورد بحث گنجانیده شده است که به شرح زیراند :

الف. مبانی برگ تشخیص به دقت شمارش شده است که عبارتند از :

۱. دارا بودن مأخذ صحیح،
۲. متکی بودن به دلایل و اطلاعات کافی،
۳. بیان صریح کلیه فعالیت های مربوط و درآمدهای حاصل از آن، و
۴. روشن بودن کلیه محتویات برگ تشخیص برای مؤدی.

بنا بر این کلیه فعالیت هایی که به مؤدی نسبت داده شده و درآمدهایی که در ارتباط با این فعالیت ها برای وی در نظر گرفته شده است باید واضح و صریح و قابل فهم در برگ تشخیص ذکر گردد و تمامی این موارد باید دارای مأخذ صحیح بوده و بر اطلاعات و دلایل لازم متکی باشد چنان که بتوان گفت این مقدار اطلاعات و دلایل برای اثبات انجام آن فعالیت ها و کسب آن مقدار از درآمدها کفایت می کند.

ب. امضاء کنندگانِ برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظر خود از هر جهت خواهند بود.

ج. اگر مؤدی بپرسد که مالیاتِ موضوع برگ تشخیص چگونه تشخیص داده شده است،



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

باید هرگونه توضیح لازم در این زمینه به وی داده شود و بخصوص «جزئیات گزارشی را که مبنای برگ تشخیص قرار گرفته ا ست» به مؤدی اعلام نمایند. این وظیفه بر عهدهٔ کسانی است که برگ تشخیص را امضاء کرده اند.

چنان که دیده می شود قانون مالیاتی ایران از این لحاظ به اصطلاح سنگ تمام گذاشته است. دقت بیشتر در رعایت مفاد مادهٔ ۲۳۷ قانون نه تنها حرمت دستگاه مالیاتی را در نظر مؤدیان و عامّهٔ مردم فزون تر ساخته و موجبات تمکین به قانون را تقویت خواهد کرد، بلکه انگیزهٔ غیر مستقیمی خواهد بود برای تحرک بیشترِ کادر تشخیص در جهت تحصیل اطلاعات بیشتر و دقیق تر به عنوان مبنای تشخیص مالیاتیِ خود و به همین نحو محرکِ نیرومندی خواهد بود برای کسب مهارت ها و دانش واطلاعات بیشتر تا بتوان مجهز تر در این عرصه گام برداشت.

## تاریخ مالیات - چین باستان

در نیمه های هزارهٔ نخست پیش از میلاد انبوه حکومت های محلی چین بر اثر جنگ های طولانی بین خود از میان رفتند و تنها معدودی دولت پادشاهی جای آنها را گرفتند که مهم ترین آنها عبارت بودند از سلسله های «چو» - «تسین» - «وِی» - «چْژاو» - «هان» - «تْسی» و «یان». این دورهٔ جدید که در تاریخ چین به دورهٔ «چْژانگو» (به معنی پادشاهی



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

های جنگجو) معروف است از اوایل قرن پنجم میلادی تا اواخر قرن سوم قبل از میلاد به طول انجامید.

در همین دوره است که چین به تدریج قدم به دوران آهن می گذارد و از این فلز در ساختن ابزارهای گوناگون و بویژه وسائل کشاورزی استفاده می کند. در نتیجه امکان بهره برداری بیشتر و بهتر از زمین های زراعی پدید می آید و موجب توسعهٔ کشاورزی می گردد و همین امر سبب می شود که توجه دولت ها به اخذ مالیات از این منبع جلب می گردد. پیش از آن مالیات به طور عمده متوجه جوامع محلی بود به این معنی که فرضاً یک جامعهٔ روستایی می بایستی در مجموع مالیات معینی را بپردازد. ولی اکنون نظام مالیاتی دچار یک تحول اساسی می شود و در درجهٔ اول متوجه افراد کشاورز و صاحبان درآمد کشاورزی می گردد.

برای آن که از چگونگی اخذ مالیات در چین آن زمان آگاه گردیم به یک سند تاریخی همان عهد مراجعه می کنیم. این سند گزارشی است از شخصی به نام «لی کویا» که از مقامات ارشد دولتیِ سلسلهٔ پادشاهی «وِی» بوده و در اواخر قرن پنجم و اوایل قرن چهارم قبل از میلاد می زیسته است. در این گزارش آمده است:

«امروزه یک خانوار پنج نفری قطعه زمین زراعی به مساحت ۱۰۰ "مو" [1] را کشت می کند. از هر یک "مو" سالانه یک و نیم "دان" [2] غله به دست می آید. پس جمع حاصل به ۱۵۰ "دان" بالغ می گردد. از این محل مالیات زمین که معادل یک دهم حاصل کشاورزی است پرداخت می شود و ۱۳۵ "دان" بجای می ماند. هر یک نفر ماهانه یک و نیم "دان" مصرف می کند که برای ۵ نفر در سال معادل ۹۰ "دان" می گردد و آنچه باقی می ماند ۴۵ دان می باشد. ارزش هر دان ۳۰ "تْسیان" [3] است و در نتیجه قیمت

---

۱. مو واحد سطح است که در آن زمان به ۱۹٪ هکتار بالغ می گردیده است.

۲. دان مقیاس وزن است که در آن دوران حدود ۲۹/۳ کیلو گرم بوده است.

۳. تْسیان واحد پول چینیِ دوران کهن بوده است که به صورت سکه های مسی رواج داشته است. از وزن آن در سرزمین پادشاهی «وِی» اطلاعی در دست نیست اما در پادشاهی «تْسین» معادل ۷/۶ گرم بوده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

محصول باقی مانده به ۱۳۵۰ "تْسیان" بالغ می گردد. هزینه های مذهبی خانواده به صورت ادای قربانی و انجام مراسمِ اعیاد مذهبی حدود ۳۰۰ «تْسیان" است و پس از صرف آن ۱۰۵۰ "تْسیان" باقی می ماند. هر یک فرد برای تهیه لباس در سال باید ۳۰۰ «تْسیان» بپردازد که این رقم برای ۵ نفر معادل ۱۵۰۰ "تْسیان" می شود و در نتیجه ۴۵۰ «تْسیان» کسری ایجاد می شود. تازه این در صورتی است که حوادث پیش بینی نشده در رابطه با وقایع ناگوار، بیماری، مرگ و مراسم دفن و کفن و غیره رخ ندهد»

چنان که از متن فوق برمی آید میزان مالیات در سرزمین «وِی» معادل یک دهم محصولِ زمین بوده است. اما در سایر نقاط چین مالیاتِ قابل وصول بسیار بیش از این مقدار بوده است، چنان که فرضاً در کشور پادشاهی «تْسی» در مواردی حتی به دوسوم محصول نیز بالغ می گردیده است.

ضمناً هر جامعهٔ روستایی موظف بوده است خدمات اجباری معینی را نیز ارائه دهد که بویژه در زمان جنگ بسیار کمر شکن بوده است. هر هشت خانوار موظف بودند یک سرباز به خدمت اعزام دارند و هفت خانواده ای که سرباز نفرستاده بودند می بایستی آذوقه و علوفه و علیق تأمین کرده و در اختیار قرار دهند. مردم کشور چین همچنین ناچار بوده اند در حمل و نقل لوازم و مایحتاج قشون شرکت کنند و به این منظور با آنها همراه بروند. «سون تْسو» که اواخر قرن ششم و اوایل قرن پنجم قبل از میلاد می زیسته و یکی از فرماندهان نظامی برجستهٔ چین و تئوریسین نظامی معروفی بوده است، همین تحمیلات زمان جنگ را، با توجه به کثرت جنگ ها، یکی از عوامل مخرب کشاورزی معرفی کرده و می نویسد:

«زمانی که یک قشون صد هزار نفری تجهیز می شود جمع کثیری همراه آنان تا مساحت ۱۰۰۰ «لی» [1] به راه می افتادند و خسته و فرسوده می شدند چنان که حدود ۷۰۰ هزار خانواده از کار باز می ماندند».

丈丗与丟丛丙三丈两

۱. لی مقیاس مسافت و حدود ۴۰۰ متر بوده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

# بخش صنعت ومعدن
# در لوای اصلاحیه جدید قانون مالیات های مستقیم

م. الوند کوهی

برای آن که بتوان پیرامون تأثیرات اصلاحیه جدید قانون مالیات هـای مسـتقیم روی صـنعت و معـدن سخن گفت، نخستین کار این است که ببینیم بخش مذکور چه مقامی را در قانون مالیاتی ایران دارا می باشد و یا به عبارت دیگر قانون مذکور تا چه حد و در چه مواردی به طور مستقیم به صنعت و معـدن پرداخته و به آن توجه نموده است. علاوه بر این اصلاحات انجام شده در برخی مقـررات دیگـر قـانون نیز می تواند مآلاً و به نحو غیر مستقیم در صنعت و معدن اثر گذار باشد که مهم ترین این موارد نیـز باید مورد بررسی قرار گیرد. تقسیم بندی مطالبِ مقالهٔ حاضر نیز بر همین اساس انجام می پذیرد.

## بخش نخست - مواردی که مستقیماً به امر صنعت و معدن مرتبط می گردند

مهم ترین مقررات قانون مالیات های مستقیم را که در آنها به نحوی موضوعات مربوط بـه صـنایع و معادن مورد اشاره قرار گرفته است، می توان به شرح زیر طبقه بندی نمود:

### معافیت ها

احکام قانون مالیاتی در ارتباط با معافیت های بخش صنعت و معدن مهم ترین مقررات ایـن قـانون را در ارتباط با بخش مذکور دربر می گیرد و باقی مقرراتی که در آنها بـه نحـوی بـه صـنعت و معـدن اشاره شده است، در قیاس با احکام یادشده از اهمیت کم تـری برخوردارنـد. اهـمّ مقـررات راجـع بـه



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

معافیت های مورد بحث ضمن مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون گنجانیده شده است. خارج از آنها مادهٔ ۴۲، تبصرهٔ ۶ مادهٔ ۱۰۵ (حذف شده به موجب اصلاحیه جدید) و مواد ۱۴۱ و ۱۴۲ قانون نیز متضمن ارفاق و معافیت های کم اهمیت تری هستند که به نحوی با صنعت و معدن مرتبط می باشند. بنا بر این ابتدا به بررسی دو مادهٔ ۱۳۲ و ۱۳۸ می پردازیم.

## مادهٔ ۱۳۲

جوهر و موضوع اصلی این ماده اعطای معافیت مالیاتی مدت دار به واحدهای تولیدی و معدنی است. این جوهر اصلی (که مهم ترین تشویق قانون مالیات های مستقیم برای بخش صنعت و معدن است) در هر دو قانون قدیم و اصلاحیه جدید به قوت خود باقی مانده است. اما در تفاصیل تفاوت های چندی بین این دو ظاهر گشته است که مهم ترین آنها به شرح زیراند:

۱. در تعریف درآمدِ برخوردار از معافیت دقت بیشتری به کار برده شده است. در قانون پیشین درآمد واحدهای تولیدی و معدنی به طور کلی معاف از مالیات شناخته شده بود و اکنون جهت تصریح بیشتر از عبارتی به این مضمون استفاده شده است: «درامد مشمول مالیاتِ ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی و معدنی». آثار این تصریح می تواند به قرار زیر باشد:

الف. درامد مورد نظر باید ناشی از فعالیت تولیدی و معدنیِ مؤسسهٔ مربوط باشد. بنا براین اگر مؤسسه درآمد دیگری هم داشته باشد که به فعالیت تولیدی و معدنیِ آن نامربوط است، نسبت به آن حق استفاده از معافیت نخواهدداشت. دلیل این تصریح علی القاعده این بوده است که تشویق قانون صرفاً متوجه کار تولیدی و معدنی بشود که هدف اصلی قانونگذار است و مؤسسات ذیربط را به فعالیت های اقتصادیِ جانبی نکشاند.

ب. فقط آن درآمدی مشموی معافیت خواهد بود که مؤسسه در اظهارنامهٔ خود ابراز و اعلام کرده باشد. از آنجا که عدم قبول درآمدِ اعلام شدهٔ مؤدی از سوی مرجع مالیاتی کاملاً محتمل است، نتیجه می تواند این باشد که معافیت مادهٔ ۱۳۲ بخش مابه الاختلاف درآمد را که مآلاً قطعی شود دربر نگیرد. تصور می رود منظور این بوده است که مؤدیان سعی در پوشانیدن درآمدهای واقعی خود



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

نکنند. با گنجانیدن این شرط مؤدی در شرایط خاصی قرار خواهد گرفت و مسألهٔ اثبات یا عدم اثبات صحت صورت های مالی وی نزد مراجع مالیاتی از اهمیت حیاتی برخوردار خواهدشد، زیرا تفاوت قضیه در تعلق یا عدم تعلقِ مطلقِ معافیت تجلی خواهد نمود. از جمله آثار این حالت قطعاً افزایش هزینه های مؤدی در همین زمینه خواهدبود.

۲. بخش دولتی از معافیت مورد بحث کلاً محروم گردیده است، زیرا استفاده از معافیت به بخش خصوصی و تعاونی منحصر گردیده است. بحث پیرامون مطلوبیت یا عدم مطلوبیت این اصلاح در مجلس شورای اسلامی از جمله موارد معدودی بود که اصلاحیه جدید با مناقشه و اختلاف نظر مواجه گردید. دلایلی که در خلال این مذاکرات برای اصلاح مذکور ارائه گردید، از جمله شامل موارد زیر بود:

الف. استناد به مادهٔ ۵۸ قانون برنامهٔ سوم که ضمن آن حذف کلیه «تخفیفات، ترجیحات و معافیت های مالیاتی و حقوق گمرکی» سازمان ها و شرکت ها و مؤسسات دولتی و نهادهای انقلابی و عمومی پیش بینی شده است.

ب. تشویق بخش خصوصی به سرمایه گذاری در این رشته ها و مآلاً ایجاد اشتغال.

ج. حرکت در جهت خصوصی سازی که مفهوم آن کاهش نقش دولت در اقتصاد کشور است تا هرچه بیشتر به فعالیت های زیربنایی و اعمال حاکمیت کشانیده شود.

د. جلوگیری از کاهش هرچه ببشتر درآمد مالیاتی دولت از شرکت ها و مؤسسات دولتی.

هـ. تقویت موضع رقابتیِ بخش خصوصی که در مقایسه با بخش عمومی بسیار ضعیف است.

بخشی از این مذاکرات به شرح زیر بوده است: «... در بودجهٔ سال ۸۰ دولت متعهد شده است ۱۰۰ میلیارد تومان فروش سهام داشته باشد، یعنی در واقع خصوصی سازی بکند. در مقابل این ۱۰۰ میلیارد تومان شرکت های دولتی ۱۰ هزار میلیارد تومان سرمایه گذاری جدید داشتند. ... اگر فقط این متغیر را داشته باشیم، تأثیر متغیرهای دیگر را در اقتصاد نادیده بگیریم، بخش خصوصی شما صدسال وقت نیاز دارد که به دولت برسد ... شرکت های دولتی ما در سال ۸۰ سه هزار میلیارد تومان سود



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

داشتند. پرداختی این ها به دولت به ازای ۶۰ در صد تعهدشان ۴ درصد بوده است. یعنی بجای این که بیایند در مقابل این رقم ۱۸۰۰ میلیارد تومان سود بدهند، ۱۰۰ میلیارد تومان سود داده اند ...» (مذاکرات جلسهٔ ۸۰/۹/۱۹ – ص ۲۵-۲۶).

در جای دیگر آمده است: «هیچ دلیلی ندارد که بخش دولتی و شرکت های دولتی را در فعالیت های سرمایه گذاری تولیدی هم این تشویق را بکنیم. این ابزار مالیات به عنوان یک مشوقِ اجرای سیاست های دولت، اجرای سیاست های مجلس، قانون برنامه است که سرمایه گذاری و خصوصی سازی را تشویق می کند. از این ابزار خوب استفاده شده و در واقع دولت و شرکت های دولتی را گذاشته ایم که بروند در آن فعالیت های زیربنایی و اعمال حاکمیتی که بایستی در آن جاها بیشتر فعالیت بکنند و منابعشان را صرف کنند» (جلسهٔ ۸۰/۹/۱۹، ص ۲۶).

به هر تقدیر، اصلاح فوق را می توان یک چرخش بزرگ در سیاست مالیاتی کشور به شمار آورد که بر خلاف گذشته سعی شده است موقعیت رقابتی بخش خصوصی در قبال بخش عمومی تقویت گردد و بخش عمومی آشکارا در موقعیت ضعیف تری قرار داده می شود.

۳. در قانون قبلی داشتن سه نوع مدرک یا مجوز برای استفاده از معافیت مادهٔ ۱۳۲ ضرور دانسته شده بود: کارت شناسایی، پروانهٔ بهره برداری و قراردادهای استخراج و فروش. در اصلاحیه جدید مقولهٔ کارت شناسایی حذف شده و به پروانه و قرارداد اکتفا شده است. علاوه بر این، قانون پیشین چند وزارتخانهٔ معین را به عنوان مرجع صدور این مدارک ذکر کرده بود ولی اکنون از عبارت کلی ترِ «وزارتخانه های ذیربط» استفاده شده است که منطقی تر به نظر می رسد.

۴. در خصوص برخورداری از این معافیت هر دو قانون بین مناطق محروم ( یا به اصطلاح جدید: کم تر توسعه یافته) و غیر محروم تفاوت قائل شده اند. قانون پیشین از حیث زمان سه مدت مختلفِ ۴، ۶ و ۸ ساله را در نظر گرفته بود که بر حسب سه اولویت قابل استفاده بود. اکنون بحث اولویت کنار گذارده شده و مدت به طور یکسان و در همهٔ موارد ۴ سال از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج برای مناطق غیر محروم و ۱۰ سال برای مناطق کم تر توسعه یافته معین گردیده است. این خود به



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

مفهوم محدود سازی دورهٔ معافیت به شمار می رود.

۵. قانون قبلی واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران و ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان را از معافیت مادهٔ ۱۳۲ محروم ساخته بود. اصلاحیه جدید این محرومیت را به کلیه مراکز استان و شهرهای دارای بیش از ۳۰۰ هزار جمعیت (تا شعاع سی کیلومتری از مرکز شهر) توسعه داده است. اما ازطرفی شهرک های صنعتیِ استقرار یافته در همان فاصله از مراکز استان و شهرهای مذکور را از این استثناء خارج ساخته است. به طوری که از اصلاح انجام شده در این زمینه در تبصرهٔ ۲ مادهٔ ۱۳۲ می توان استنباط کرد، ارفاق اخیر شامل شهرک های صنعتی حول و حوش تهران و اصفهان نمی گردد.

پیرامون اصلاح مورد بحث نیز در مجلس شورای اسلامی اختلاف نظر زیادی در گرفت و استدلال های مخالف و موافقِ بسیاری مطرح شد. ولی عاقبت تبصرهٔ مذکور به شکل ارائه شدهٔ آن به مجلس مورد تصویب قرار گرفت.

۶. معافیت های پیشین – مادهٔ ۵۹ اصلاحیه جدید مادهٔ ۱۳۲ قانون قبلی و تبصره های آن را کلاً حذف کرده و خود متن تازه ای را جایگزین آن ساخته است. اما قسمت اصلی مادهٔ ۱۴۶ را ابقاء کرده است که می گوید: « کلیه معافیت های مدت دار که به موجب قوانین مالیاتی مقررات قبلی مقرر شده است، با رعایت مقررات مربوط تا انقضای مدت به قوت خود باقی است». لذا هرچند معافیت مادهٔ ۱۳۲ شامل واحدهای تولیدی و معدنی جدیدالتأسیس می گردد، اما این به معنیِ محرومیت واحدهای موجود در زمان تصویب اصلاحیه از معافیت هایی که در لوای قانون قبلی تحصیل کرده اند نخواهدبود.

۷. تبصرهٔ ۴ مادهٔ ۱۳۲ پیشین یک معافیت جداگانه ۲۰ درصدی برای درآمد مشمول مالیاتِ ابرازیِ حاصل از فعالیت های تولیدی و معدنی، طراحی مهندسی و طراحی مونتاژ منظور داشته بود که جنبهٔ دائمی داشت و صرف نظر از معافیت های مادهٔ ۱۳۲ قابل استفاده بود. اکنون این معافیت به موجب اصلاحیه جدید حذف شده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

## نتیجه

هرگونه نتیجه گیری به صرفِ بررسی یک مادهٔ قانونی - هرچند که این ماده از جهت صنعت و معدن یکی از مهم ترین مواد قانون به شمار می رود - کار ناقصی خواهدبود. ولی به هر حال اگر بخواهیم تغییرات همین یک ماده را به طور مجرد مورد داوری قرار دهیم، می توان گفت بیشترین تغییرات این ماده در جهت محدود ساختن معافیت بخش صنعت و معدن عمل کرده استالبته این استنتاج همان گونه که گفتیم جنبهٔ تجرید دارد: تجرید از دو جهت، نخست از این لحاظ که باقی تغییرات قانون هنوز بررسی نشده است و دوم از این بابت که اهداف اصلاحیه محدود به بخش صنعت و معدن نبوده است.

## مادهٔ ۱۳۸

هدف اصلی این ماده در هر دو قانون تشویق بازسازی و تکمیل و توسعهٔ واحدهای صنعتی و معدنی موجود و ایجاد واحدهای جدید از همین گونه است. قانون جدید مقولهٔ نوسازی را نیز در کنار بازسازی اضافه نموده است که یک امر منطقی به شمار می رود. (در عوض، قانون قبلی تشویق احداث مسکن برای کارکنانِ همین مؤسسات را نیز درنظر گرفته بود که قانون جدید آن را حذف نموده است). هر دو قانون خواسته اند این اهداف را از طریق معافیت مالیاتیِ شرکت های ذیربط عملی سازند و این معافیت را نسبت به آن قسمت از سود ابرازیِ شرکت ها اجازه داده اند که جهت همین مصارف اختصاص داده شود. ضمناً از متن هر دو قانون این نگرانی احساس می شود که مبادا مؤدیان ضمن استفاده از معافیت مالیاتی در تحقق هدف های قانون به شرح فوق کوتاهی نمایند و کوشیده اند ضمانت های اجرائی مناسبی جهت مقابله با این گونه کوتاهی احتمالی منظور دارند. همچنین هر دو قانون بین توسعه و تکمیل واحدهای جدید از یک سو و بازسازی یا نوسازی واحدها از سوی دیگر تفاوت قائل شده اند. توسعه و تکمیل و ایجاد نیازمند طرح های مصوب از سوی وزارتخانه های ذیربط است (و همچنین احداث مسکن در قانون قبلی). حال آن که در مورد بازسازی و نوسازی تصویب مرجع خاصی ضرور دانسته نشده است. اما در تفاصیل، پاره ای تفاوت ها بین دو قانون موجود است و همین تفاوت ها است که می تواند مبنای مقایسه بین آنها از دید صنعت و معدن قرار



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

گیرد. اهمّ آنها به شرح زیراند:

۱. قانون قبلی مکانیزم ذخیرهٔ سود را درنظر گرفته بود به این معنی که مؤدیان سود سالانه را ذخیره کنند و در سال های بعد به مصارف یادشده برسانند. اما قانون جدید مصرف سود در همان سال تحصیل سود را منظور داشته است، یعنی سودی از مالیات معاف است که ظرف سال هزینه شده باشد. پی بردن به دلیل این اصلاح کار مشکلی نیست. به احتمال زیاد همان کوتاهی هایی که فوقاً یاد کردیم موجب اصلی این تغییر بوده است. در قانون قبلی نسبت به توسعه و تکمیل واحدهای موجود و ایجاد واحدهای جدید و همچنین در مورد احداث مسکن اجازه داده شده بود که مؤدی به مدت ۵ سال (یعنی طی سال صدور اجازه و ۴ سال پس از آن) سودهای سالانه را ذخیره کند و تا ۵ سال از تاریخ صدور اجازه آن را جهت مصارف مذکور هزینه نماید و برای استحکام کار شرط کرده بود که طرح های مربوط نیز باید ظرف همین مدت به مرحلهٔ بهره برداری رسیده باشد. ضمانت اجرایی که در این رابطه منظور گردیده بود، عبارت بود از الزام به پرداخت تمامی مالیات معاف شده بعلاوهٔ یک جریمهٔ ۲۰ درصدی. بنا بر این در بالا ترین حالتِ هشیاری و اقدامِ به موقعِ مراجع مالیاتی، مؤدی ناگزیر از پرداخت اصل مالیات و یک جریمهٔ ۲۰ درصدی پس از پنج سال می گردید. نیازی به گفتن نیست که اگر مؤدی قصد سودجویی و تخلف داشته باشد، تحمل این بار اضافیِ ۲۰ درصدی در برابر استفاده از وجوه مالیاتی طی مدت پنج سال در شرایط اقتصادی ایران کاملاً به صرفه خواهدبود.

محتملاً همین اوضاع و احوال سبب تغییر سیاست مالیاتی گردیده و بجای ذخیرهٔ سود، مصرف آن طی سال مالی در نظر گرفته شده است. البته ممکن است یک طرح سرمایه گذاری برای توسعه و تکمیل یا ایجاد واحدهای صنعتی و معدنی بیش از یک سال به طول انجامد. به همین سبب قانون جدید اجازه داده است که استفاده از معافیت مالیاتیِ سالانه جهت پرکردن هزینه های هر طرحِ مصوب به مدت سه سال دیگر ادامه یابد، اعم از این که شرکت خود مازادِ هزینه نسبت به سود را ظرف سال تقبل و پرداخت کرده باشد و یا این که مازاد هزینه را به سال های بعد موکول نماید.

۲. ضمانت های اجرائی قانون جدید مبسوط تر است. اگر شرکت، اجرای طرح را نیمه کاره بگذارد و



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

یا تا یک سال پس از مهلت تعیین شده در طرح آن را به بهره برداری نرساند و یا حتی ظرف پنج سال پس از بهره برداری آن را تعطیل، منحل یا منتقل نماید، موظف خواهدبود مالیات متعلق را به اضافهٔ جریمهٔ مذکور در مادهٔ ۱۹۰ تأدیه نماید. این جریمه بسیار سنگین و معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه تأخیر در پرداخت می باشد. تحمیل جریمه ای به این سنگینی محتملاً واکنشی است در برابر همان ترفند مالیاتی که بالاتر اشاره کردیم.

۳. آنچه گفتیم در ارتباط با طرح های توسعه، تکمیل و ایجاد واحدهای صنعتی بود. اما در ارتباط با بازسازی به نظر می رسد قانون قدیم واجد ابهامی باشد که در قانون جدید مرتفع شده است. قانون قبلی معین نکرده بود که اگر وجوه ذخیره شده برای بازسازیِ واحدهای صنعتی و معدنی طی مدت معینی به چنین مصرفی نرسد، ضمانت اجرائی آن چه خواهدبود، حال آن که ضمانت اجرائی قانون در مورد سایر شقوق یعنی توسعه، تکمیل و ا یجاد واحدهای تازه و همچنین احداث واحدهای مسکونی روشن بود. اما در اصلاحیه جدید چون مبنای معافیت مصرفِ ضمن سالِ وجوه به منظور بازسازی و نوسازی واحدهای موجود می باشد، می توان فرض کرد که مشکلی به این شکل ظهور نخواهد کرد.

۴. صرف نظر از این نکات، اصل معافیت مالیاتی از ۱۰۰ درصدِ پیش بینی شده در قانون قبلی به ۵۰ درصد در اصلاحیه جدید تنزل یافته است.

۵. معافیت قانون قبلی به منظور تشویق احداث مسکن جهت کارکنانِ شرکت های صنعتی و معدنی نیز در قانون تازه منتفی گردیده است.

۶. اصلاحیه جدید در مورد مادهٔ ۱۳۸ نیز همانند مادهٔ ۱۳۲ معافیت مورد بحث را فقط شامل بخش های خصوصی و تعاونی نموده است و به این ترتیب شرکت های بخش عمومی از این معافیت نیز نخواهند توانست استفاده نمایند.

## نتیجه

آنچه ضمن بندهای ۱ و ۲ و ۳ فوق گفتیم همگی در جهت ایجاد دقت و شفافیت در اجرای اهداف



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

اصلی قانون دور می زد و با وجود ظاهر سخت گیرانهٔ آن ممکن است درجات بیشتری از نیل به این اهداف را محقق سازد و یا لا اقل امکان تخلفات را کاهش دهد. به همین جهت در مجموع می توان اصلاحات انجام شده در این رابطه را مثبت تلقی کرد. اما موضوعات ذکر شده در بندهای ۴ و ۵ یعنی حذف معافیتِ مربوط به احداث مسکن و از آن مهم تر تقلیل معافیت به نصف فی حدّ ذاته گام های مثبتی در رابطه با صنعت و معدن تلقی نمی شوند، اما برای داوری کلی در باره آثار اصلاحیه جدید از حیث منافع صنعت و معدن باید نکات دیگر اصلاحیه را نیز مورد بررسی قرارداد که چند صفحه بعد به این کار خواهیم پرداخت.

## چند مادهٔ قانونیِ دیگر

مواد کم اهمیت تر دیگری از قانون نیز به ارفاق های مربوط به صنعت و معدن راجع می گردند، از آن جمله:

### مادهٔ ۴۲

هدف این ماده جلوگیری از فروش یا توقیف کارخانه یا کارگاه تولیدی بر اثر فوت مالک آن است. اگر ماترک متوفی منحصر به همین مورد باشد و یا باقی ماترک تکافوی پرداخت تمامی مالیات بر ارث را ننماید، ناگزیر پای فروش یا توقیف کارخانه برای تأمین طلب دولت بابت مالیات بر ارث پیش خواهدآمد و این امر در ادامهٔ کار واحد صنعتی ایجاد اختلال خواهد نمود. به همین سبب دستگاه مالیاتی موظف شده است که با تقاضای وراث به منظور تقسیط مالیات موافقت کند. در مورد مدت تقسیط از وصف «مناسب» استفاده شده است. می توان این واژه را چنین تعبیر کرد که مناسب بودن از حیث تأمین هدف قانون جهت ادامهٔ کار واحد صنعتی است. این ارفاقِ قانون در اصلاحیه جدید به جای خود مانده است، منتهی عین آن برای واحدهای کشاورزی نیز در نظر گرفته شده است.

### تبصرهٔ ۶ مادهٔ ۱۰۵

این تبصره از قانون قبلی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و شرکت های تابعهٔ آن را مشمول



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

معافیت های مقرر در مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ ساخته بود که در صفحات قبل پیرامون آنها بحث شد. با وجود چنین تبصره ای سازمان گسترش و شرکت های تابعهٔ آن به هر تقدیر مشمول معافیت مقرر می گردیدند، هرچند برخی شرایط در مورد آنها صدق نمی نمود. اینک اصلاحیه جدید به تبعیت از سیاست کلی حذف معافیت های دولتی، این تبصره را نیز حذف نموده است.

### بند الف مادهٔ ۱۴۱

به موجب این بند که قانون جدید نیز آن را ابقاء نموده است، صد در صد درآمد حاصل از صادرات فراورده های تمام شدهٔ صنعتی در کنار محصولات کشاورزی از مالیات معاف شده است.

### مادهٔ ۱۴۲

این ماده نیز درآمد کارگاه های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت های تعاونی و اتحادیه های تولیدیِ مربوطهٔ آنها را از پرداخت مالیات معاف نموده است. البته این گونه صنایع در بحث اصلی ما چندان مؤثر نیستند. اصلاحیه جدید این ماده را نیز به قوت خود باقی نهاده است.

### نتیجه

در رابطه با معافیت های چندگانهٔ اخیر می توان گفت که اصلاحیه جدید در قیاس با قانون پیشین آثار مساوی دارد، جز در مورد معافیت سازمان گسترش و شرکت های تابعهٔ آن که به هرحال قضیه در چارچوب سیاست حذف معافیت های دولتی قابل توجیه است، ضمن این که تبصرهٔ ۶ مادهٔ ۱۰۵ به تعبیری می تواند یک امتیازِ مخلٌ به امر رقابت تلقی گردد که مساعد به حال توسعهٔ صنایع نمی باشد. با این حال همان گونه که بالاتر اشاره شد داوری نهایی موکول به بررسی بیشتر اصلاحیه است که در صفحات آتی به این امر خواهیم پرداخت.

### هزینه ها و استهلاکات

قسمت اعظم مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات به مؤسسات صنعتی و معدنی نیز



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

ارتباط پیدا می کند. بنا بر این پاره ای تغییرات حاصل در این موارد به موجب اصلاحیه جدید را مورد بررسی قرار می دهیم. این تغییرات به شرح زیر اند:

۱. افزودن پاره ای مزایا و دریافت های استخدامیِ کارکنان به سایر هزینه های استخدامیِ قابل قبولِ مؤسسات (جزءهای «ب»، « هـ.» و «و» مادهٔ ۱۴۸).

۲. توجه خاص به هزینه های مربوط به خرید کتاب، نشریات و سایر کالاهای فرهنگی، لوح فشرده (سی دی) و همچنین هزینه های نرم افزاری و طراحی و استقرار سیستم های کامپیوتری مورد نیاز و سایر هزینه های کارشناسی و افزودن این موارد در ردیف هزینه های قابل قبول (بند ۸ و بند ۲۸ الحاقی ماده ۱۴۸).

۳. رفع محدودیت مربوط به استهلاک زیان های سنواتی که قبلاً محدود به یک سوم درآمد مشمول مالیات بود (بند ۱۲ مادهٔ ۱۴۸).

۴. تصریح در مجاز بودن قبول سودهای پرداختیِ مؤسسه به بانک ها و صندوق های تعاون و مؤسسات اعتباری غیر بانکی به هزینه.

۵. در بخش استهلاکات این اجازه داده شده است که مؤسسات بتوانند هزینه های نرم افزاری خود را حد اکثر تا ۵ سال مستهلک نمایند (تبصرهٔ ۲ مادهٔ ۱۵۰). به این ترتیب از یک سو اجازهٔ به هزینه نهادن این گونه مخارج داده شده و از سوی دیگر قابلیت منظور داشتن آن به حساب استهلاک پیش بینی شده است که در واقع به مفهوم ارفاق بزرگی در رابطه با کامپیوتری کردن کارهای مؤسسه است. اگر مؤسسه بتواند از استهلاک کامل هزینهٔ نرم افزاری استفاده کند، با توجه به نرخ ۲۵ درصدیِ مالیات اشخاص حقوقی در پایان ۲۵٪ هزینه ها را علاوه بر اصل آنها بازیابی نموده است (البته بدون احتساب سود مربوط به تأخیر در بازیابی).

۶. همچنین مؤسسات این اجازهٔ جدید را دریافت داشته اند که آن مقدار از دارائی ثابت استهلاک پذیر خود را که برای بازسازی، جایگزینی خط تولید یا توسعه و تکمیل خریداری شده است با دو برابر نرخ یا نصف مدت استهلاکِ پیش بینی شده در جدول استهلاکات مستهلک کنند. این یک ارفاق جدید به سود بخش صنعت و معدن به شمار می رود.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

## نتیجه

در مجموع از دید منافع بخش صنعت و معدن در مقررات مربوط به هزینه های قابل قبول و استهلاکات، اصلاحیه جدید گام های مثبتی برداشته شده است.

## نمایندگی در تصمیمات مالیاتی

قانون مالیات های مستقیم در موارد چندی دخالت سازمان ها و مؤسسات دیگری را در تصمیم گیری نسبت به برخی موارد و مسائل پیش بینی نموده است. این موارد را می توان به دو بخش تقسیم کرد: تدوین آئیننامه ها و مصوبات مشابه و شرکت در هیأت ها و مراجعِ مالیاتی.

الف. آئیننامه ها و مصوبات مشابه. در این رابطه از جمله می توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. آئیننامه مربوط به نحوهٔ تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و حساب ها و اسناد و مدارک. تبصرهٔ ۱ مادهٔ ۹۵ قانون قبلی مقرر داشته بود که این آئیننامه با نظر خواهی از چند سازمان و از جمله اتاق بازرگانی و صنایع و معادن تنظیم می شود. اصلاحیه جدید نام آئیننامه را اندکی تغییر داده و برای تنظیم آن فقط کسب نظر از جامعهٔ حسابداران رسمی را لازم دانسته است.

۲. بند «ب» مادهٔ ۱۴۸ قانون قبلی نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان مؤسسات به خارج را از نظر قبولی به هزینه تابع آئیننامه ای ساخته بود که علاوه بر وزارت دارایی، وزارتخانه های صنعتی و معدنی و بازرگانی نیز در تنظیم آن شرکت داشتند. اکنون اصلاحیه جدید بجای آنها سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور را قرار داده است.

۳. بند الف مادهٔ ۱۵۴ قانون پیشین تعیین ضرائب سالانهٔ مالیاتی را به عهدهٔ کمیسیونی مرکب از نمایندگان وزارت دارایی و چند ارگان دیگر و اتاق بازرگانی و صنایع و معادن قرار داده بود. این ترتیب در اصلاحیه جدید به قوت خود باقی است.

ب. نمایندگی در ترکیب هیأت ها. در ترکیب هیأت های حل اختلاف مالیاتی نیز قانون قبلی (مادهٔ ۲۴۴) شرکت نمایندهٔ اتاق بازرگانی و صنایع و معادن را پیش بینی کرده بود که این مشارکت در اصلاحیه جدید هم حفظ شده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

## نتیجه

در مقایسه بین مقررات قانون قبلی و اصلاحیه جدید در رابطه با امر نمایندگی در اخذ تصمیمات مالیاتی، مواردی که ممکن است به نظر منفی برسند حذف شرکت اتاق بازرگانی و صنایع و معادن در تدوین آئیننامهٔ نحوهٔ تنظیم دفاتر و حساب ها و آئیننامهٔ تعیین نصاب هزینه سفر مأموریت های خارجی کارکنان مؤسسات از نظر فصل هزینه های قابل قبول است. البته موارد سوم و چهارم (جدول ضرائب و هیأت های حل اختلاف) که شرکت نمایندهٔ اتاق مذکور در آنها ابقاء شده است، از اهمیت بیشتری برخوردار هستند، ضمن این که شاید مشارکت نمایندگان دستگاه های دارندهٔ تولیت مستقیمِ امر صنعت و معدن در این گونه موارد از دید این بخش خاص مؤثر تر می بود تا مرجعی که بیشترین همّ آن به طور طبیعی متوجه بخش تجارت است تا صنعت و معدن.

## ارزیابی مطالب بخش نخست

در بخش دوم این مقاله به بررسی برخی اصلاحات دیگر قانون می پردازیم که مستقیماً به صنعت و معدن ارتباطی ندارند ولی می توانند مآلاً در وضع مالیاتی آن اثر قابل توجهی بگذارند. ارزیابی نهایی نیز در خاتمهٔ آن بخش به عمل خواهد آمد، ولی اگر بدون توجه به آن بخواهیم یک نتیجه گیری مقدماتی صرفاً بر اساس مطالب بخش نخست ارائه نماییم، شاید بتوان گفت که اصلاحات قانون مالیاتی در موارد مذکور در بخش نخست از دید منافع بخش صنعت و معدن در مجموع گامی به پیش محسوب نمی گردد. اما اظهار نظر دقیق تر در بخش دوم این مقاله به عمل خواهد آمد که موضوع شمارهٔ آینده این نشریه است.

**(باقی در شمارهٔ آینده)**

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

# اشخاص حقیقی خارجی و مادهٔ ۱۰۷ قانون
# شرحی بر یک تصویبنامه

فصل پنجم قانون مالیات های مستقیم چنان که بالصراحه از عنوان آن بر می آید مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی را دربرمی گیرد و این به معنای آن است که اجزاء و تقسیمات داخلی این فصل را باید با توجه به همین عنوان کلی مورد توجه قرارداد و در صورت وجود ابهام مطلب را در ارتباط با اشخاص حقوقی تعبیر نمود، مگر آن که در نقطه ای صریحاً و بدون هیچ گونه ابهامی از شخص حقیقی نام برده باشند.

از این سرفصل و عنوان اصلی که بگذریم، برخی قسمت های داخلیِ فصل پنجم به مسائل مالیاتیِ مربوط به دسته های خاصی از اشخاص حقوقی پرداخته و احکام راجعهٔ به آنان را بیان داشته اند. از آن جمله مادهٔ ۱۰۷ قانون گروه خاصی را مورد بحث و حکم قرار داده است که عبارتند از «اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران». تقسیم بندیِ تفصیلی تر ضمن بندها و تبصره های داخلی این ماده به عمل آمده و ضمن آنها تکلیف انواع درآمدهای این گروه از اشخاص جداجدا معین شده است، نظیر درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری، درآمد حاصل از واگذاری امتیازات، سایر حقوق و فیلم های سینمایی، بهره برداری از سرمایه و درآمد شعب و نمایندگی های بانک های خارجی جهت جبران مخارج ایشان.

بحث بر سر بند «ب» مادهٔ ۱۰۷ است که تکلیف سه نوع درآمد معین را روشن ساخته است :

الف. درآمد گروه مورد بحث از ایران در ازای واگذاری امتیازات خود،

ب. درآمد همان گروه از ایران بابت واگذاری سایر حقوق خود، و

ج. درآمد گروه بابت واگذاری فیلم های سینمایی که ممکن است از یکی از عناوین زیر برخوردار باشد :

۱. بهای فیلم، به این معنی که فیلم مورد نظر کلاً به طرف ایرانی فروخته شده باشد،

۲. حق نمایش. مفهوم این اصطلاح می تواند این باشد که فیلم مربوط کلاً به طرف ایرانی فروخته نشده و بلکه طرف ایرانی حق نمایش آن را گرفته باشد و از این بابت مبالغی به واگذارندهٔ خارجی بپردازد، و



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

۳. هر عنوان دیگر، طبعاً به شرط آن که مربوط به حق استفاده از فیلم باشد.

مادهٔ ۱۰۷ وظیفهٔ پرداخت مالیاتِ هریک از درآمدهای موضوع بندهای الف، ب و ج فوق را برعهدهٔ پرداخت کنندهٔ وجوه مربوط قرارداده است. چنین مالیاتی را طبعاً باید مالیاتِ در منبع تلقی نمود که در هر پرداخت باید به طور کامل واریز شود.

میزان مالیات نیز مقطوع و یک نرخی است که بر حسب مورد می تواند روی درآمدی بین ۲۰ تا ۴۰ درصدِ مجموع وجوه پرداختی ظرف یک سال مالیاتی مقرر گردد. تعیین درصد قابل تعلق در هر مورد بر عهدهٔ هیأت وزیران است که در این مورد پیشنهاد لازم را وزارت اقتصاد و دارایی تهیه و تسلیم دولت می نماید. بر همین اساس هیأت دولت تصویبنامه ای را در اسفند ماه ۱۳۸۱ به تصویب رسانیده است که موضوع بررسی مقالهٔ حاضر به شمار می رود. در این تصویبنامه هیأت دولت از اختیاری که بر اساس بند «ب» مادهٔ ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم داشته است استفاده نموده و دو نسبت ۲۰ درصدی و ۳۰ درصدی در این زمینه تعیین نموده است. نسبت ۲۰ درصدی در مورد درآمدهای زیر اِعمال می گردد :

الف. درآمد کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی در ازای واگذاری امتیارات و سایر حقوق خود به «صاحبان واحدهای تولیدی و معدنی» مشروط بر این که امتیازات و حقوق مورد نظر «منحصراً مربوط به فعالیت های تولیدی و معدنی باشد»،

ب. درآمد «کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی» در ازای واگذاری حقوق و امتیازات خود به وزارتخانه ها و سازمان ها و مؤسسات دولتی و شهرداری ها»، و

ج. درآمد حاصل از واگذاری «حق نمایش» فیلم های سینما یی.

سایر موارد کلاً مشمول نسبت ۳۰٪ شناخته شده است.

## نکات قابل ذکر

مفاد این تصویبنامه از چند جهت قابل بحث است که بخشی از این بحث به متن مادهٔ ۱۰۷ و بند «ب» آن باز می گردد :

**یکم - مقولهٔ اشخاص حقوقی** - بالا تر شاره کردیم که فصل پنجم از باب دوم قانون مالیات های مستقیم (موادّ ۱۰۵ تا ۱۱۸) از عنوان کلی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی برخوردار است و بر همین اساس مالیات های مذکور در آن را به طور اصولی باید قابل تعلق بر اشخاص حقوقی دانست و در صورت وجود ابهام باید مطلب را به همین قرار تعبیر نمود، مگر این که ضمن حکمی



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

صریحاً از شخص حقیقی نام برده باشند.

اکنون از آنجا که بحث ما روی بند «ب» مادهٔ ۱۰۷ متمرکز است به نخستین عبارت این بند رجوع می کنیم که نحوهٔ تشخیص درآمد مشمول مالیات «اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران» را تعیین می نماید. نیاز به ذکر نیست که با این مقدمه انواع درآمدهای ذکر شده در متن بندها و تبصره های ذیل این عبارت اولیه نیز باید در ارتباط با «اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم جارج از ایران» مورد نظر قرار گیرد. پس توجه خود را به همین عنوان کلی معطوف می داریم. این عبارتِ کلی هیچ گونه اشاره ای به اشخاص حقیقی ندارد، گذشته از این که در متن بندهای مختلف آن نیز ذکری از تعلق درآمد به شخص حقیقی به میان نیامده است.

ممکن است گفته شود که این عنوان و عبارت کلی شامل دو دسته است: «نخست اشخاص حقوقی خارجی» و دوم «مؤسسات مقیم خارج از ایران» و منظور از مؤسسه که علاوه بر اشخاص حقوقی ذکر شده است همان «شخص حقیقی» می باشد. امّا :

اولاً - چنین تعبیری با عنوان کلی فصل پنجم به شرحی که گفتیم مغایرت دارد.

ثانیاً - محمل قابل قبولی برای تعبیر مؤسسه به شخص حقیقی وجود ندارد. شخص حقیقی در درجهٔ اول به آدمی یعنی یک فرد انسانی اطلاق می شود که نه عرفاً و نه از جهت لغوی نمی توان آن را با «مؤسسه» به یک معنی گرفت.

ثالثاً - حتی اگر در مورد این اصطلاح قائل به ابهام شویم همان گونه که گفته شد چنین ابهامی را باید در متن عنوان کلیِ فصل پنجم تعبیر نمود و آن را بر شخص حقوقی حمل نمود.

دوم. نکتهٔ قابل ذکر دیگر در این تصویبنامه عبارت «امتیازات و سایر حقوق» است. البته این نکته مستقیماً نه از تصویبنامه، بلکه از عبارات قانون ناشی می گردد. واژهٔ امتیازات به تنهایی قابل فهم است و درآمد حاصل از آن را می توان با اصطلاح Royalty در حقوق مالیاتی ملل انگلیسی زبان نزدیک دانست.

فرضاً اگر مؤسسه ای مالکیت انحصاری یک فرایند صنعتی را دارا باشد و با واگذاری آن درآمدی برای خود کسب کند، چنین عوایدی را می توان درآمد حاصل از واگذاری امتیازات تلقی نمود. همچنین است واگذاری حق اختراع، حقوق مؤلف و نظایر آنها. آنچه ابهام زاست عبارت «سایر حقوق» است. چنین عبارتی می تواند هرگونه حقی را دربر بگیرد. فرضاً حق مالکیت یا حق سکنی می تواند در زمرهٔ همین «سایر حقوق» قرار گیرد. حال اگر یک مؤسسهٔ خارجی ملکی را به یک مؤسسه یا شخص مقیم ایران بفروشد یا اجاره دهد عبارت بسیار کلی و بی در و پیکر «سایر



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

حقوق» می تواند شامل چنان مواردی هم بشود. در حال حاضر شاید بتوا ن این ابهام را از طریق تفسیر منطقی برطرف ساخت و چنین تعبیر نمود که منظور آنچنان حقوقی است که مشابه و از قماش همان امتیازات باشد. در مراحل اصلاح قانون بهتر است رفع این ابهام نیز در دستورکار قرار گیرد.

۳. برای آن که بند «د» تصویبنامهٔ هیأت دولت که عبارت آن چنین است: «سایر موارد سی درصد پرداختی» تا حدودی روشن شود، می تون این بند را بر مواردی که ذیلا نام می بریم صادق دانست :

الف. کلیه مواردی که مؤسسات خارجی فیلم های سینمایی را واگذار کرده باشند و درآمدی که از این بابت کسب می کنند عنوان بهای فیلم را داشته باشد، یعنی فیلم را کلاً به طرف ایرانی فروخته باشند. این از موارد نادری است که بازرگانی یعنی خرید و فروش یک متاع به این شکل مشمول مالیات ایران قرار می گیرد. در سایر موارد اگر فروشندهٔ مقیم خارج کالایی را به خریدار ایرانی بفروشد مشمول مالیات ایران نخواهد بود. تجارت بین الملل به طور عمده مشمول همین قاعده است.

ب. در مواردی هم که درآمد واگذارندهٔ فیلم عنوانی غیر از «بها» یا «حق نمایش» داشته باشد، بازهم نسبت ۳۰ درصدِ مورد بحث جاری خواهدبود.

ج. نسبت سی درصد همچنین در مواردی اِعمال می شود که شرکت خارجی یا مؤسسهٔ مقیم خارج امتیازات و سایر حقوق خود را به طرف های ایرانی واگذار کرده باشد، مشروط بر این که طرف ایرانی صاحب واحد تولیدی یا معدنی نباشد، همچنین یک وزارتخانه یا سازمان یا مؤسسهٔ دولتی یا یک شهرداری نباشد. بنا بر این اگر بخش خصوصی ایران - غیر از صاحبان واحدهای تولیدی و معدنی - و نیز مؤسساتی نظیر بنیاد ها و نهادهای عمومی غیر دولتی و یا شرکت های دولتی طرف این گونه معاملات قرار گیرند، در چنین مواردی نیز نسبت سی درصد قابلِ اِعمال خواهد بود.

بدیهی است آنچه بیان شد نظر نویسندهٔ مقاله است و طبعاً می تواند مورد بحث و نقد قرار گیرد. ضمناً متن تصویبنامهٔ شمارهٔ ۳۵۶۲۲/ت۲۷۲۵۹هـ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۳ در بخش مقررات و آراء مالیاتیِ همین شماره از مجلهٔ مالیات درج گردیده است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

# نرخ مالیات بر درآمدِ شرکت ها

## و حذف مالیات بر جمع درآمد

م. اکباتان

«جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ خواهدبود»

عبارات فوق مربوط به متن مادهٔ ۱۰۵ جدید قانون مالیات های مستقیم است که جزئی از اصلاحیه اسفند ماه ۱۳۸۰ این قانون را تشکیل می دهد. مادهٔ مذکور به شرکت ها و اشخاص حقوقی ایرانی راجع است و تکلیف اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران (به استثنای شرکت های بیمه و کشتیرانی و هواپیمائی خارجی) ضمن تبصرهٔ ۲ همین ماده روشن شده است که به موجب آن درآمد مشمول مالیات این گونه شرکت ها و مؤسسات نیز عیناً تابع همان نرخ واحد ۲۵ درصدیِ مربوط به شرکت های ایرانی قرار گرفته است.

بنا بر این دیگر اثری از کاربرد جدول نرخ های تصاعدی مادهٔ ۱۳۱ در مورد شرکت ها و اشخاص حقوقی اعم از ایرانی و خارجی برجای نمانده است و عموماً (به استثنای شرکت های بیمه، کشتیرانی و هواپیمائی خارجی) تابع نرخ مقطوع یادشده گردیده اند. ضمناً تبصرهٔ ۴ مادهٔ ۱۰۵ اصلاحی سهامداران را نسبت به سود سهام یا سهم الشرکهٔ ایشان از شمول هرگونه مالیات دیگر معاف داشته است.

این نرخ ۲۵ درصدی مقطوع از دو جهت قابل بحث است. نخست از جهت اصولی که آیا در مورد شرکت ها استفاده از نرخ های تصاعدی مطلوبیت دارد و یا نرخ مقطوع بر آن مرجح است. دوم از این لحاظ که اگر کاربرد نرخ واحد مطلوب است، آیا ۲۵ درصد نرخ مناسبی است یا خیر؟

در مورد سئوال دوم بهتر است به مذاکرات انجام شده در مجلس شورای اسلامی در همین رابطه رجوع کنیم: «۲۵ درصد عدد معقولی است، جزء کم ترین نرخ های مالیاتی کشورهای دنیا است.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

کم تر از این دو سه کشور دیگر داریم که تقریباً منطقهٔ آزاد است. عددی است که کم تر از این آوردن آن معقول نیست» (مذاکرات جلسهٔ ۱۷۱ مورخ ۸۰/۹/۲۰، ص ۱۴، ستون اول). به نظر می رسد این جملات پاسخ سئوال ما را به روشنی داده اند و نیازی به بحث بیشتر نیست. اکنون به سئوال نخست در مورد مقطوع ساختن نرخ مالیات بر شرکت می پردازیم.

## نرخ های تصاعدی یا نرخ مقطوع؟

در زمان ما برقراری نرخ مقطوع در مورد مالیات بر شرکت ها از مقبولیت برخوردار است و در بسیاری از کشورها کم و بیش به همین نحو عمل می شود. بنا براین می توان گفت تبدیل نرخ های تصاعدیِ مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به نرخ مقطوع فی حدّ ذاته کار غیر مرسوم و بعید از ذهنی نیست. اما در کنار این روش رایج، اصول شناخته شده ای نیز در عالم مالیات ها رواج دارد که باید به آنها هم توجه داشت و این کاری است که در همان کشورهای دارای نرخ واحد مالیات بر شرکت انجام می دهند، یعنی جمع بین دو مقصود را مطمح نظر قرار می دهند. به عبارت دیگر قبول نرخ مقطوع برای مالیات بر شرکت به تنهایی و اگر با مکانیزم دیگری همراه نباشد، با روح آن اصولِ مقبول سازگاری نخواهد داشت. بنا بر این کاری می کنند که ضمن قبول نرخ مقطوع نیل به آن اصول را نیز از طرق دیگر عملی سازند.

اصطلاحات گوناگونی در رابطه با اصول مذکور در فرهنگ مالیاتی کشورهای پیشرفته رایج است، مانند: Horizontal equity, Vertical equity, Equal treatment, Ability to pay, Taxable capacity, Principles of taxation, Canons of taxation و غیره. جوهر و ماهیت این ا صول آن است که عدالت ایجاب می کند صاحبان درآمد بیشتر در قیاس با دارندگان درآمد کم تر به نرخ بیشتری مالیات بپردازند وسهم بالاتری از درآمد آنان به عنوان مالیات اخذ گردد. نتیجهٔ قبول چنین قاعده ای برقراری نرخ های تصاعدی مالیاتی است و نرخ مقطوع مالیاتی با قاعدهٔ مذکور سازگاری ندارد.

البته گاهی ممکن است یک مصلحت مبرم اقتصادی یا اجتماعی و یا برخی دشواری ها و تنگناها، عدول از عدالت مالیاتی را نسبت به موارد خاصی ایجاب نماید. اما از بررسی سوابق مربوط به تدوین اصلاحیه جدید قانون مالیات های مستقیم قرائن و شواهدی مبنی بر وجود چنان ضرورتی به چشم نمی خورد و بلکه بعکس تکیه بر عدالت مالیاتی مشاهده می گردد. شاهد مهم این نکته اصولی است که به اظهار تدوین کنندگان اصلاحیه مبنای اصلی کار آنان را تشکیل می داده است. در گزارش تهیه شده از سوی گروه کارشناسی منصوب جهت بررسی و تهیه طرح اصلاحیه، یک



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

سلسله اصول ذکر شده است که آنها را «اصول حاکم» بر کار خود معرفی کرده اند. از آن جمله به عنوان یک اصل گفته شده است: «تنظیم اصلاحیه قانون مالیات ها با دید کمک در جهت توسعهٔ اقتصادی و استقرار عدالت اجتماعی و تأمین درآمد دولت". در مذاکرات مجلس شورای اسلامی نیز تأکید شده است که در تدوین اصلاحیه همین اصول مبنای کار بوده است (از جمله ملاحظه شود گزارش مخبر کمیسیون اقتصادی، مشروح مذاکرات مجلس، جلسهٔ ۱۶۸ مورخ ۸۰/۹/۱۲، ص ۹، ستون دوم).

**راه چاره**

مالیات مقطوع مالیاتی سبب می شود که دارندگان سطوح مختلف درآمد بار یکسانی را تحمل کنند. راه متعارف قضیه توسل به نرخ های تصاعدی است. با این حال بسیاری از کشورها در مورد مالیات بر شرکت نرخ مقطوع را ترجیح داده اند، ضمن این که کوشیده اند با توسل به مکانیزم خاصی به عدالت مالیاتی نیز دست یابند. بنا بر این باید دید که آن مکانیزم کدام است.

**Imputation system** - این اصطلاح را می توان به سیستم اعتبار مالیاتی یا سیتم انتساب ترجمه کرد. بر پایه این سیستم آنچه به عنوان مالیات بر شرکت به نرخ مقطوع پرداخت می شود به عنوان نوعی بستانکاری یا اعتبار مالیاتی به نفع سهامداران و شرکاء تلقی می گردد تا در ازای بدهی مالیاتی شخصی ایشان تسویه شود. به تعبیری می توان گفت که مالیات بر شرکت به شرکاء منتسب می گردد و کاربرد واژهٔ **Imputation** نیز به همین سبب است.

در این نظام مجموع سود مشمول مالیات شرکت اعم از تقسیم شده و نشده به نرخ قانونی مشمول مالیات بر درآمد شرکت قرار می گیرد. پس از تقسیم سود، شرکاء و سهامداران استحقاق استفاده از یک اعتبار مالیاتی معادل مالیات شرکت پرداختیِ متناسب با سود خود را پیدا می کنند. هر سهامداری موظف است سود سهام دریافتی را به موقع به عنوان درآمد مشمول مالیات خود اعلام کند و آن را به تناسب مالیات پرداخت شده در سطح شرکت ناخالص نماید. سپس مالیات بر شرکت پرداخت شده به تناسب سهم وی و در ازای بدهی مالیاتی شخصی او به حساب اعتبار یا بستانکاری مالیاتی منظور می گردد. گاهی ممکن است بر اثر کاربرد این روش اعتبار مالیاتی متعلق به سهامدار از بدهی مالیاتی شخصی وی تجاوز کند. فرضاً شخص حقیقی که درآمد سهام یگانه عایدی او را تشکیل می دهد حق برخورداری از پاره ای کسور و معافیت های شخصی را نیز دارد که تمام آنها از درآمد حاصل از سهام شرکت ها کسر می شود. علاوه بر این بر اثر کاربرد نرخ



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

های تصاعدی چنین شخصی ممکن است در سطوح پایین طبقات درآمدی جدول نرخ ها قرار گیرد و مآلاً مالیاتی به او تعلق گیرد که از مالیات بر شرکت پرداخت شده به نسبت سهام وی کم تر باشد. حتی در چنین صورتی هم مازاد اعتبار مالیاتی از بین نمی رود و نوعی طلب مؤدی را تشکیل می دهد که باید به وی مسترد شود.

البته این نکته را ناگفته نگذاریم که در بعضی از کشورها سیستم اعتبار مالیاتی به شرح فوق به طور کامل جاری نیست و استحقاق سهامداران نسبت به بخشی از مالیات بر شرکت پرداختی پذیرفته شده است. اصطلاحات دیگری مانند Dividend deduction system, Dividend relief و Avoir fiscal نیز به همین معنی رایج است که اصطلاح اخیر در کشور فرانسه به کار می رود.

با توسل به روش مذکور ضمن قبول نرخ مقطوع مالیاتی برای شرکت ها، اصل عدالت مالیاتی نیز به دست فراموشی سپرده نمی شود و صاحب اصلی درآمد مآلاً مالیات خود را به نرخ تصاعدی می پردازد.

## وضع در ایران

اصلاحیه جدید از روش بسیاری از کشورهای پیشرفتهٔ جهان در خصوص تعیین نرخ مقطوع برای شرکت ها تبعیت کرده و به اِعمال نرخ های تصاعدی نسبت به این گونه درآمد پایان بخشیده است. کار تا این مرحله مطابق معمول زمان حاضر انجام پذیرفته است. اما راهی جستجو نشده است که بتوان همانند همان کشورها در حساب آخر عدالت مالیاتی را با استفاده از نرخ های تصاعدی تأمین نمود. شاید سبب آن سابقهٔ ناکام نظام مالیات بر مجموع درآمد بوده است. مادهٔ ۱۲۹ قانون مالیات های مستقیم راجع به مالیات بر جمع درآمد در واقع به منظور آن تنظیم شده بود که جایگزین آن چیزی بشود که در سیستم های مالیاتی غربی به نام مالیات بر درآمد شخصی (Personal income tax یا Individual income tax) خوانده می شود. در این سیتم جمع درآمد اشخاص مشمول نرخ های تصاعدی قرار می گیرد و پس از کسر کسور و معافیت ها مشمول نرخ های تصاعدی قرار می گیرد و آنگاه از مالیات محاسبه شده بستانکاری ها یا اعتبارات مالیاتی متعلق به هر شخص کسر می گردد.

در اصلاحیه جدید، مادهٔ ۱۲۹ به طور کامل حذف شده و به عمر نظام مالیات بر جمع درآمد پایان داده شده است. در مذاکرات مجلس توضیحی در این باب داده نشده است، اما در گزارش گروه کارشناسیِ منصوب از سوی کمیسیون اقتصاد مجلس که تهیه کننده طرح اصلاحیه بوده است، خاطر نشان شده است: «حذف مادهٔ ۱۲۹ که طی سال های گذشته هرگز به مورد اجرا در نیامده، در



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

این راستا بود» (صفحهٔ ۳ گزارش).

## نتیجه

چه نتیجه ای می توان گرفت؟ نظام مالیات بر جمع درآمد هرگز به اجراء درنیامده است. بنا بر این شاید بتوان گفت که سیستم مالیات بر درآمد شخصی در ایران قابلیت اجرائی ندارد. اگر چنین باشد، این پرسش مطرح خواهدشد که آیا راه دیگری وجود دارد که ضمن برقراری مالیات مقطوع در سطح شرکت، عدالت مالیاتی نیز تأمین گردد؟ قرائنی لااقل در مرحلهٔ فعلی بر منفی بودن پاسخ حکایت می کند. اولاً اکثریت قریب به اتفاق کشورهای پیشرفتهٔ جهان به همین طریقهٔ جمع درآمد متوسل شده اند. ثانیاً در ادبیات مالیاتی جهان نیز این شیوه راه مؤثر جمع بین دو مقصود مورد بحث معرفی شده است. ثالثاً تدوین کنندگان اصلاحیه جدید نیز ظاهراً راهی جز حذف مادهٔ ۱۲۹ پیدا نکرده اند.

با در نظر گرفتن مجموعهٔ این سوابق و شرایط باید دید آیا ضرورتِ مبرمی وجود داشته است که در اصلاحیه جدید نرخ مقطوع را جایگزین نرخ های تصاعدی نمایند، بدون این که این کار را با استفاده از نظامی مانند سیستم اعتبار مالیاتی توأم سازند تا عدالت مالیاتی نیز از این طریق محقق شود؟ مسلماً در پاسخ به سابقهٔ عدم اجرای مالیات بر جمع درآمد به عنوان نشانه ای بر عدم امکان عملیِ این گونه روش استناد خواهد شد. ولی آنگاه می توان پرسید که در چنین شرایطی آیا پیروی از کار باقی کشورها در تک نرخی کردن مالیات بر شرکت کار اجتناب ناپذیری بوده است؟ و آیا ممکن نبوده است که وقتی وضع از این قرار است بجای این گونه اقتباس نیمه کاره همان سیستم مالیات تصاعدی حفظ شود ولی برای پایین آوردن بار مالیاتی شرکت ها در جدول مالیاتی مربوط اصلاح و تعدیل لازم صورت پذیرد؟ در پاسخ این سئوال استدلال های زیر ضمن مذاکرات مجلس شورای اسلامی (بویژه در جلسهٔ ۸۰/۹/۱۳) ارائه گردید:

۱. با وجود نرخ مقطوع هم هر که درآمد کم تری داشته باشد مالیات کم تری خواهد پرداخت.

۲. تصاعدی کردن نرخ ها موجب دشواری محاسبه و گرفتاری مؤدیان و مأموران تشخیص خواهد بود که می تواند منشأ بدبینی باشد.

۳. نرخ واحد هم محاسبه را ساده می کند و هم امکان تخمین درآمد ملی را فراهم می آورد.

۴. این نرخ به تعارضات بین مؤدیان و مأموران مالیاتی خاتمه می دهد (مذاکرات جلسهٔ ۸۰/۹/۱۳، ص ۲۵ و ۲۷).

* * * * * * *



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

## استقبال گسترده از اظهارنامه های الکترونیکی

توسعهٔ روز افزون تجارت و اقتصاد از یک سو و افزایش بی سابقهٔ نقش مالیات در تأمین بودجه های دولتی شمار مؤدیان مالیاتی را بویژه در کشورهای پیشرفتهٔ جهان بسیار بالا برده است و این موضوع همراه با تنوع و پیچیدگیِ شیوه های کسب و کار و تحصیل درآمد، سازمان های مالیاتیِ این کشورها و روش های سنتیِ تشخیص و وصول مالیات را به چالش طلبیده است. اشاره ای گذرا به ارقام نجومیِ درآمدهای مالیاتیِ چند کشور کوچک ولی پیشرفتهٔ اروپایی و مقام این گونه درآمد در جمع منابع بودجه ای و نسبت آن به تولید ناخالص داخلیِ ممالک مذکور تصویر گویائی از وضع کنونیِ مقولهٔ مورد بحث به دست می دهد: (ارقام برای سال ۲۰۰۲)

| نام کشورها | تولید ناخالص داخلی (GDP) به میلیارد دلار | درآمد مالیاتی میلیارد دلار | نسبتِ مالیات به GDP | نسبتِ کلِ درآمد دولت به GDP | جمعیت به هزار نفر | مالیات به ازای هر نفر به دلار |
|---|---|---|---|---|---|---|
| دانمارک | ۱۶۰/۴ | ۷۸/۲۷ | ٪۴۸/۸ | ٪۵۳/۱ | ۵۳۴۰ | ۱۴۶۵۸ |
| فنلاند | ۱۲۰/۸ | ۵۶/۶۵ | ٪۴۶/۹ | ٪۵۰/۸ | ۵۱۸۱ | ۱۰۹۳۵ |
| اتریش | ۱۹۰/۷ | ۸۳/۳۴ | ٪۴۳/۷ | ٪۴۷/۱ | ۸۱۱۰ | ۱۰۲۷۶ |
| بلژیک | ۲۲۸/۰ | ۱۰۳/۹۷ | ٪۴۵/۶ | ٪۴۷/۸ | ۱۰۲۵۱ | ۱۰۱۴۲ |

برگرفته از اطلاعات مندرج در سایت های اینترنتیِ سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD)

تحت این شرایط حفظ روش های سنتیِ ادارهٔ امور مالیاتی و اکتفای به آن نمی تواند جوابگوی مناسبی باشد و ناگزیر باید دست نیاز به سوی ترقیات علمی و ارتباطی نوین، بویژه امکانات کامپیوتری و شبکه های ارتباطات الکترونیکی دراز کرد. این کاری است که اکثر کشورهای پیشرفتهٔ جهان بدان مبادرت نموده اند و به سادگی می توان پیش بینی نمود که مدیریت های مالیاتی در سایر کشورهای جهان نیز دیر یا زود به این قافله خواهند پیوست.

از جمله راه حل های رایج در چند سال اخیر ایجاد امکانات به منظور تسلیم اظهارنامه های



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

الکترونیکی است. به عنوان مثال در انگلستان سازمان مالیاتی سایت ویژه ای را به این منظور در شبکهٔ جهانی اینترنت گشوده است که مؤدی می تواند با مراجعه به آن فرم های مالیاتی مربوط را به روی صفحهٔ کامپیوتر آورده و تکمیل کند و سپس آن را برای مرجع مالیاتی ذیربط از طریق همان شبکه مخابره کند. البته برای این کار هر مؤدی باید مراتب آمادگی خود را برای استفاده از این شیوه به مرجع مالیاتی اعلام دارد تا برای او یک شماره هویت الکترونیکی صادر شود و سپس با استفاده از همان شماره صفحات مورد نیاز سایت را برای تهیه و تکمیل اظهارنامه و ترازنامه و غیره بگشاید.

بنا به اعلام مدیریت مالیاتیِ کشور استقبال مؤدیان از این شیوه بسیار چشمگیر بوده است. جمع اظهارنامه های تسلیمی در خاتمهٔ مهلت سال جاری میلادی به ۶/۵ میلیون فقره بالغ شده است که از این تعداد بیش از ۲۵۰ هزار مورد اظهارنامهٔ الکترونیکی بوده است، حال آن که در سال قبل (۲۰۰۲) این تعداد از ۷۰ هزار تجاوز نمی کرده است و این نشانهٔ افزایشی حدود ۳/۵ برابر می باشد. متن کلیه قوانین، بخشنامه ها، آراء محاکم مالیاتی و هر نوع مدرک و اطلاعاتی که مؤدی برای انجام این وظیفه نیاز داشته باشد نیز در سایت اینترنتیِ سازمان مالیاتی گنجانیده شده است و مؤدی رأساً می تواند به شیوه ای بسیار ساده که در راهنمای سایت درج گردیده است آنچه را به کار وی مربوط است مطالعه و مورد استفاده قرار دهد.

************

# مقررات و آراء مالیاتی

## تصویبنامه شماره ۳۳۲۱۹ /ت۲۷۲۶۰هـ مورخ ۱۳۸۱/۷/۱۰

**وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت آموزش و پرورش - وزارت علوم، تحقیقات و فناوری - وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی - سازمان تربیت بدنی - سازمان بهزیستی کشور**

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۱/۷/۳ بنا به پیشنهاد شماره ۳۷۳۱۶ مورخ ۱۳۸۱/۶/۳۱



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده ۱۳۴[1] اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ آیین نامه اجرائی ماده یادشده را به شرح زیر تصویب نمود:

## آئین نامه اجرائی ماده ۱۳٤ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

ماده ۱ - درآمد مدارس ابتدائی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه ای دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی حاصل ار تعلیم و تربیت شامل کلیه درآمدهای مرتبط با تعلیم و تربیت طبق مجوط صادرشده از وزارتخانه های ذیربط می باشد.

تبصره ۱ - درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی و غیر مرتبط با موضوع تعلیم و تربیت طبق مقررات مربوط و سایر فعالیت های خارج از شمول مجوز مذکور مشمول مالیات می باشد.

تبصره ۲ – درآمدهای حاصل از برگزاری فعالیت های فرهنگی و سمینارها یا دوره های آموزشی این گونه مؤسسات نیز مرتبط با فعالیت تعلیم و تربیت محسوب می شود و از پرداخت مالیات معاف می باشد.

ماده ۲ – درآمد موسسات نگهداری معلولان ذهنی و حرکتی دارای پروانه فعالیت از مراجع ذیربط بابت نگهداری معلولان ذهنی و حرکتی از مالیات معاف است. هرگونه درآمد دیگر حاصل از فعالیت های مغایر با پروانه فعالیت طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهدبود.

ماده ۳ – درآمد باشگاه ها و موسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت های منحصراً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است. منظور از فعالیت های ورزشی آن نوع فعالیت و رشته ورزشی است که بر اساس مجوز مرجع ذیربط تعیین می شود و توسط باشگاه ها و موسسات ورزشی انجام می پذیرد.

تبصره – درآمد حاصل از فعالیت های اقتصادی و سایر فعالیت ها یا رشته های ورزشی فاقد مجوز و همچنین درآمد حاصل از تبلیغات، فروش دارایی ها، کمک ها و هدایای نقدی دریافتی مشمول پرداخت مالیات خواهد بود.

**محمد رضا عارف معاون اول رئیس جمهور**



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

## تصویبنامه شمارهٔ ۳۵۶۲۲/ت۹۵۲۷۲ه مورخ ۸۱/۱۲/۳

هیأت وزیران در جلسهٔ مورخ ۱۳۸۱/۱۱/۱۶ بنا به پیشنهاد شمارهٔ ۳۷۳۱۷ مورخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد بند «ب» مادهٔ ۱۰۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ تصویب نمود:

ضریب درامد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود از ایران و واگذاری فیلم های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر ظرف یک سال مالیاتی عاید آنها می شود، به شرح زیر تعیین می شود:

الف. واگذاری امتیازات و سایر حقوق کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی به صاحبان واحدهای تولیدی و معدنی مشروط بر آن که امتیازات و حقوق مذکور منحصراً مربوط به فعالیت های تولیدی و معدنی باشد، بیست درصد (۲۰٪) پرداختی.

ب. واگذاری امتیازات و سایر حقوق کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی به وزارتخانه ها و سازمان ها و مؤسسات دولتی و شهرداری ها، بیست درصد (۲۰٪) پرداختی.

ج. واگذاری حق نمایش فیلم های سینمایی، بیست درصد (۲۰٪) پرداختی.

د. سایر موارد، سی درصد (۳۰٪) پرداختی.

**محمد رضا عارف معاون اول رییس جمهور**

## آئین نامه اجرائی مقررات مربوط به بند ۸ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

هزینه های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح های فشرده، هزینه های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت موسسه از ابتدای سال ۱۳۸۱ با رعایت موارد زیر جزء هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی محسوب خواهدشد:

الف. هزینه های تحقیقاتی:

۱. فهرست طرح یا طرح های تحقیقاتی انجام شده یا در دست اجراء به اداره امور مالیاتی



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

مربوطه تسلیم شده باشد.

۲. طرح یا طرح های تحقیقاتی باید منحصراً مربوط به فعالیت و در راستای تحصیل درآمد موسسه باشد.

۳. اسناد و مدارک مثبته انجام هزینه طرح یا طرح های تحقیقاتی به انضمام ریز هزینه ها به اداره امور مالیاتی ارائه شود.

ب. هزینه های آزمایشی و آموزشی:

هزینه های آزمایشی و آموزشی از جمله هزینه های حضور در کنگره ها و همایش های علمی و آموزشی، آموزش های ضمن خدمت کارکنان، دوره های کوتاه مدت تخصصی و سایر موارد مشابه که مرتبط با فعالیت موسسه باشد.

ج. هزینه های خرید کتاب، نشریات و لوح های فشرده:

هزینه های خرید کتاب، نشریات و لوح های فشرده که مرتبط با فعالیت موسسه باشد.

د. هزینه های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی:

هزینه های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی برای تولید کالا یا ارائه خدمات که در دوره آتی (قبل از بهره برداری) عرضه می شود. هزینه مزبور ظرف ده سال از تاریخ شروع به فروش یا عرضه خدمات به اقساط مساوی مستهلک خواهدشد.

۲. هزینه های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی برای شناساندن و معرفی کالا و همچنین عرضه خدمات که مستقیما با فعالیت موسسه ارتباط دارد.

۳. هزینه های بازاریابی و تبلیغات و نمایشگاهی به منظور صادرات کالا.

انجام خدمات تحقیقاتی، آموزشی، بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی چنانچه توسط اشخاص دیگر برای موسسه انجام گیرد و طبق قانون و مقررات مشمول کسر مالیات تکلیفی باشد پذیرش هزینه آن منوط به کسر و واریز مالیات تکلیفی آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور (اداره امور مالیاتی ذیربط) خواهدبود.

این آئیننامه در اجرای قسمت اخیر بند ۸ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی بنا به پیشنهاد شماره ۲۱۱-۴۱۱/۳۷۳۱۲ مورخ ۸۱/۶/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور در چهار بند و شش جزء به شرح فوق در



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

تاریخ ۸۱/۶/۳۱ به تصویب وزیر ا مور اقتصادی و دارایی رسید.

**طهماسب مظاهری وزیر امور اقتصادی و دارایی**

## بخشنامهٔ شمارهٔ ۴۴۴۷/۴۳۱۲۸ - ۲۰۱ مورخ ۸۱/۷/۲۹

نظر به این که در مورد معافیت صادرات خدمات فنی و مهندسی برای ادارات کل امور مالیاتی و حوزه های مالیاتی ابهاماتی به وجود آمده است لذا برای رفع ابهام متذکر می شود در مادهٔ ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ و اصلاحیه مورخ ۷۶/۱۱/۲۶ آن و همچنین در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ معافیتی برای صادرات خدمات فنی و مهندسی پیش بینی نشده است لیکن طبق بند «ب» مادهٔ ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران کالا ها و خدماتی که صادر می شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهند بود. بنا بر این باید توجه داشت که در طول اجرای قانون برنامه سوم یعنی از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور لغایت پایان سال ۱۳۸۳ صادرات کلیه کالاها و خدمات از جمله خدمات فنی و مهندسی بدون هیچ گونه قید و شرطی از مالیات معاف می باشد.

**عیسی شهسوار خجسته - رئیس کل سازمان مالیاتی کشور**

## بخشنامهٔ شمارهٔ ۸۴۳۲/۶۰۱۵۹-۲۰۱ مورخ ۸۱/۱۰/۲۳

چون بقرار اطلاع واحدهای مالیاتی در خصوص حکم ماده ۱۹۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب از حیث تعلق جریمه به میزان یک درصد کل مبلغ قرارداد در موارد عدم تسلیم به موقع قرارداد به اداره امور مالیات ذیربط مواجه با ابهام گردیده اند، اینک با عنایت به بررسی های به عمل آمده و به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد، نظر سازمان در این باره به شرح زیر اعلام و مقرر می دارد مسئولین امر حسب مورد بر آن مبنا عمل نمایند:

از آنجا که معمولاً عناوین «پیمان» و «قرارداد» به طور مترادف یکدیگر به کار می روند، بعلاوه دلیل خاص حقوقی وجود ندارد که صرفاً از میان قراردادهای مختلف تنها موارد



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

معینی مانند قراردادهای پیمانکاری کارهای ساختمانی و تاسیساتی و نظایر آنها مشمول حکم فوق شناخته شوند. از طرفی تبصره ۱ ماده ۱۰۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن لزوم تسلیم رونوشت قرارداد را در تمامی موارد موضوع ماده ۱۰۴ مذکور تصریح نموده است و عرفاً نیز دیده می شود که اصطلاح پیمانکار بسته به نظر و توافق طرفین در انواع مختلف قراردادها (ولو ساختمانی و تاسیساتب و حمل و نقل و ..... هم نباشد) قید می گردد. علی هذا جریمه ۱٪ مورد بحث مقید به پیمانکاری موضوع ماده ۹۹ و یا ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم (و یا ماده ۱۱۱ سابق) نبوده و در صورت استنکاف کارفرما از ارسال رونوشت آن به اداره امور مالیاتی، جریمه مذکور در تمامی شقوق موضوع ماده ۱۰۴ یادشده بایستی مورد مطالعه قرار گیرد.

**عیسی شهسوار خجسته - رئیس کل سازمان مالیاتی کشور**

## بخشنامه شماره ۶۱۵۹/۵۵۷۴۸-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۱/۹/۳۰

نظر به این که با حذف تبصره ۴ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم در رابطه با تسهیلات اعطایی بانک ها از طریق مشارکت مدنی، شمول یا عدم شمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک به تنظیم این گونه قراردادها بعضاً مورد استعلام قرار می گیرد، لذا به منظور ایجاد وحدت رویه متذکر می گردد که تنظیم قرارداهای مشارکت مدنی بین بانک ها و اشخاص جهت احداث یا تکمیل ساختمان و همچنین تنظیم قراردادهای واگذاری حقوق و سهم‌الشرکه بانک در بنای احداثی ناشی از قرارداد مذکور تحت عناوینی از قبیل فروش اقساطی و غیره به شریک مدنی حسب مقررات موجود برای استفاده از تسهیلات بانکی که صرفاً متضمن رهن و توثیق پلاک ثبتی مورد مشارکت توسط مالک به بانک می باشد نقل و انتقال قطعی ملک محسوب نمی گردد و مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود.

**عیسی شهسوار خجسته - رئیس کل سازمان مالیاتی کشور**

❊❊❊❊❊❊❊❊❊❊



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

**Exceptions**

The incidental income shall not apply in the following cases:

1. Gratuitous donation to individuals by charities, public-service institutions, government organizations, municipalities and foundations of Islamic revolution.
2. Donations to the people suffered from war, earthquake, flood, fire and other unexpected disasters.
3. Government bonuses for promotion of production, export or purchase of agricultural products.

**Tax return**

Those deriving incidental income should submit their tax return to the respective tax offices and pay applicable taxes within thirty days. In case of transfer of proceeds of properties (as described above), an annual tax return should be submitted up to the end of the month Ordibehesht (May 21) of the subsequent year. The same deadline applies to payment of the applicable tax.

Where the relevant transaction is registered by a notary public and taxes are already paid, the task of submission of tax return shall be discarded.

The juridical persons too are not required to prepare and submit a separate return for their incidental income, and any income from that source shall be assessed by reference to their books of accounts. Any taxes withheld at source from incidental income of juridical persons shall be considered as advance payment of their final taxes.

In respect of government companies, the said at source payment of incidental income was not applicable before the recent amendment of the tax law. But this exception has been cancelled by the new amendment.

The End



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

tract whereby the parties to disputed transactions, etc. settle their dispute by mutual, or sometimes unilateral, concession. As a result of compromise some money or properties may be transferred to one of the parties or both of them. In other words, compromise can be with or without consideration.

Gift (a translation for the term "hebeh") is another type of civil law contracts, whereby a person gives some money or property to another parson gratis. Sometimes the gift can be reciprocal, so that one of the parties gives away something against another gift from the receiver.

In respect of compromise and gift against consideration, the taxable income shall consist of the difference between the values of the objects of relevant reciprocal contracts. Such difference shall be assessed and attributed to the party benefiting from it.

Compromise and gift can be revocable and with the option of cancellation. As far as taxation is concerned, both transactions are considered final, but if cancellation takes place not later than six months, the collected taxes shall become refundable.

**Transfer of proceeds of properties**

Where the proceeds of a property are provisionally or permanently transferred to a person gratuitously, the transferee (recipient of the proceeds) should pay the accrued tax of each year in subsequent year.

**Disposition of property by will**

In case of disposition of properties in favor of other persons under a will, two situations are conceivable:

1. The beneficiaries are heirs of the testator. In this case the bequeathed property shall be added (after the death of the testator) to the inheritance share of each of the relevant heirs and as such shall become subject to inheritance tax.
2. In case of beneficiaries other than the heirs, the total amount of the willed property shall be taxed as incidental income.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

# An introduction to the Iranian tax system

**Part 16**

Up to now we have dealt with all types of taxes envisaged by the Direct Taxes Act, except the tax on incidental income, which will be examined in the present issue. Then these series of article will come to an end, not only for the reason that the study of the main body of substantial regulations of the tax law would thereby completed, but also because the Direct Taxes Act has been recently subjected to vast and sizeable changes by a new amendment. A relatively long article will be printed in the present and coming issues of the journal that would provide a general and overall picture of the alterations introduced into the tax law by that amendment. It should also be pointed out that the tax on aggregate income, which constituted the last type of taxes subject to DTA, is now wholly cancelled by the amendment and therefore there is no need to examine it any more.

## Tax on incidental income

A cash or non-cash income earned gratuitously as a matter of grace, favor and the like, or as an award, or under any other title of the same nature, is subject to tax on incidental income at the rates of the schedular table of the Article 131, DTA.
The income so earned is wholly taxable and in case of non-cash income valuation should take place at current market prices. But in respect of real properties the taxable value (which we had described in previous parts of these series of articles) shall constitute the basis of tax computation.

### Compromise (*sulh*) and gift (*hebeh*)

Compromise and gift are two important cases of application of the incidental income tax. The word compromise is a translation of the term "*sulh*", which is one of the several types of contract referred to in the Iranian civil law. Compromise is a con-



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

4. The residential units occupied by the owner's father, mother, spouse, children, grand parents and other persons dependent on him were not considered as leasehold (and thus were not subject to taxation) according to the Note 1 of the Article 53, DTA before the amendment. The same Note ruled that in cases where several properties are allocated for habitation of the aforesaid persons, only one of such dwelling units would be exempted from taxation. The new amendment not only has retained the exemption for such properties, but it has also permitted that several dwelling units (each per one of the listed persons) be exempted from the above taxation.

On the other hand, the following exemptions and abatements (with regard to the tax on rental income) are cancelled:

1. A special exemption provided previously for the taxpayers having disabled and backward children under their custody.
2. Exemption of the joint owners of a leased property in cases where the share of each of them in the rental income was small and negligible.
3. The previous Note 2 of the Article 53, DTA ruled that any real property that is put free of charge at the disposal of the organizations and institutions mentioned in some paragraphs of the Article 2 would not be considered as leaseholds (and thus excluded from taxation). The organizations and institutions in question are those whom we described before (see Part 4, A above). The amendment has retained that abatement for the first group of the said institutions, namely government organizations and municipalities. Other groups (public-service institutions, religious societies and missions and certain specific organizations) are excluded from the same abatement.

**The rest of the Part 4 (other tax exemptions) and remaining parts of this article will be printed in the next issue of the journal.**

**Apology**

Due to some difficulties the publication of the present issue of the journal was delayed, for which we would like to apologize to our readership. This issue (No. 36) covers the quarters of summer and autumn of 2002 and also the winter of 2002-2003.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

son have been added to a list of similar items that are exempt from inheritance tax.

5. Before the amendment, the tax law had exempted from inheritance tax any properties endowed for some of the organizations and institutions referred to earlier in connection with the changes of the Article 2, DTA (see section A, Part 4 above). Now this abatement has been retained for the first category (government organizations and municipalities) only and other groups have become deprived from it.

6. 100% of the decedent's deposits in Iranian banks and their branches abroad were exempted from inheritance tax before the amendment. Now, this percentage is decreased to 80%, but it has become applicable to authorized non-bank credit institutions as well.

7. 40% of the value of the decedent's shares in industrial and mining joint-stock companies was exempted from inheritance tax before the amendment. The amendment has extended that exemption to the shares of all companies of any nature. Beside that, 40% of the net value of the assets belonging to the deceased person in industrial, mining and agricultural companies is exempted also from inheritance tax.

**C. Changes connected with the real estates income tax**

Changes effected by the new amendment in respect of the exemptions related to this part of the law are as follows:

1. 100% of rental income of the owners of apartment buildings that are built according to an official model is exempted from taxation, provided that no fewer than three building units are leased.

2. Owners of residential units leased for dwelling will be exempt from 100% of the tax on their rental income. This exemption is applicable in proportion to certain acreage of the useful substructure of the leased dwelling units. The acreage subject to exemption is up to 150 square meters in Tehran (capital city) and up to 200 square meters in other parts of the country.

3. The minimum tax exemption of rental income provided before the amendment to the individuals having no other sources of income has been considerably increased.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

1. government organizations and municipalities;

2. certain special institutions -- the Red Crescent Society, Social Security Organization, pensionary saving funds, and a few others;

3. public endowments whose income is used for certain charity purposes;

4. registered public service institutions whose income is used for the same charitable purposes; and

5. religious societies and missions of recognized religious minorities.

The new amendment has retained the first category of those institutions (government organizations and municipalities) and deleted all other four categories. The reason declared for this considerable change was the necessity of removing the cases of tax discrimination and having a wider tax base. But what actually has taken place is the transfer of the abatement of the Article 2 to another part of the law (new Article 139, DTA), though the title of the abatement is changed and some modifications have also been introduced.

**B. Changes related to the inheritance tax**

Tax exemptions are considerably increased in this section of the law, though some minor exemptions are cancelled. Main cases of changes are as follows:

1. The minimum exempted inheritance share of the first class heirs is considerably increased (15 times).

2. The exemption already was higher for immediate heirs who are under age 20, are wards, or are disabled and unable to work. Under the amendment, that higher exemption has been increased more than 16 times. However, a lesser exemption granted to second-tier heirs who were in the same condition has been canceled.

3. The exemption provided previously to first- and second-tier heirs under the age of 25 who are full-time students has been withdrawn.

4. Certain salary benefits and employment claims of the deceased per-

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

### H. Indemnification of taxpayers

The previous Article 242, DTA permitted the refund of extra taxes collected as a result of miscalculation. Now, this article has been amended in two ways. First, the extra tax is refundable whatsoever its reason might be. Second, the taxpayer has become entitled to receive the interest accrued to the extra tax as well. The rate of interest is 1.5% per month.

### I. Role of official accountants

An important role is recognized for official accountants under the recent amendment of the tax law. The auditing report prepared by official accountants on the taxpayer's return and records, will be accepted by tax authorities, even in cases where the report is prepared at the request of the taxpayer. Similar regulations had been inserted in tax law many years ago, but the consequences were discouraging and the relevant regulations were changed and acceptability of auditing reports became limited to certain special cases.

### J. Joint tax returns

Unincorporated bodies of persons are referred to in DTA as civil partnerships. These partnerships have no separate legal identity and each of the partners has to pay the tax applicable to his personal income. The new amendment has permitted the partners to submit a joint tax return. This is also an innovation of the new amendment.

## Part 4. Exemptions

Most important changes of DTA provisions in respect of tax exemptions are outlined below.

### A. Changes of the Article 2

The Article 2 of the Direct Taxes Act is of a general nature. It has been positioned at the beginning of the law for determining the organizations and entities that are excluded from the application of taxes imposed by the law.

Five categories of institutions previously were excluded from tax, under certain conditions and requirements:



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

**E. New stamp duties**

A Note added by the amendment to the Article 46, DTA has listed several types of documents and levied certain stamp duties on each of them. The list includes certificate of exemption from military service, a number of educational certificates and documents, various permits and licenses, and the like.

**F. Periodical adjustment mechanism**

The new amendment of the tax law provides for this type of adjustment in respect of monetary amounts of different rate brackets of tax tables, stated amounts of exemptions, duties, etc. Such monetary amounts have become, for the first time, adjustable every two years on basis of the proposal of the Ministry of Economic Affairs and Finance and approval of the Council of Ministers. The adjustment will be tied to the inflation rate.

**G. Direct Withdrawal From Certain Taxpayers' Bank Accounts**

According to the amended Article 104, DTA, the government organizations, municipalities, companies and owners of certain businesses are required to withhold a tax of 5% from their payments against a number of services. The tax so withheld should be remitted to relevant tax offices within a specified period. The new amendment has introduced two new rules in this connection:

1. The Organization of Tax Affairs (new title for the tax administration) is authorized to revise annually the list of sources subject to the said withholding tax and publish the new list in the press (without being required to obtain approval of the parliament or the Council of Ministers).
2. If the withholding agent is a government organization or a public entity receiving money from the state budget, and such agent fails to comply with the aforesaid duties in spite of demand of the tax administration, then the latter would have the right to withdraw from any bank account of the failing organization an amount equal to the applicable withholding tax. This is also a wholly new phenomenon in the tax law.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

right to make transactions in Iran. Such branches and agencies shall be exempt from taxation on remuneration they receive from their parent enterprises. Those are new categories of persons becoming subjects of the tax law. The exemption likely follows the example of article 5, paragraph 4 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital.

**B. Company Mergers**

Amended article 111 of the DTA deals with the tax aspects of company mergers for the first time. If, as a result of a merger, a new company is created, or a company is absorbed by another one, the resulting increase in the capital of the absorbing or new company will be exempt from the stamp duty of the article 48 of DTA. Any transfer of assets from one company to another will also be exempt from the tax on transfer of properties, and termination of companies that results from a merger is exempt from the tax applicable to company liquidation. However, any income accrued to shareholders as a result of a merger will be taxed according to the relevant regulations.

**C. Non-bank credit institutions**

The phrase "non-bank credit institutions" has been added to every section of the DTA that addresses duties and rights for banks, thus extending the same duties and rights to non-bank credit institutions. In addition, a note to amended article 145 provides the same rule in a general way. It says:

> In cases where reference is made in the Direct Taxes Act to banks, any privileges, facilities, priorities and duties envisaged for them shall apply to non-bank credit institutions that are established, or will be established, according to the law or by the authorization of the Central Bank of the Islamic Republic of Iran.

**D. Participation Bonds**

Participation bonds are special bonds issued by some government organizations and entities in recent years. The amendments deal with this new kind of securities for the first time, providing certain exemptions for them.



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

B) Tax on unoccupied residential properties (Articles 10 and 11, DTA).
C) Tax on undeveloped lands (Articles 12 to 16, DTA).
(The above taxes were categorized as three types of property tax under the second part of DTA. The reasons provided for removing these taxes from the tax law were as follows: The actual amount of taxes collected from these sources has always been small and negligible, enforcement of them requires annoying and socially unpleasant investigations, and the taxes in question are of a nature more similar to duties collected by municipalities rather than the Finance Ministry. It has been stated (during the amendment deliberations) that municipalities would undertake collection and handling of these taxes.
D. According to the Article 77 of the previous text of DTA, the activity of the people who engage (several times in a year) in building and selling of houses and other real properties, was considered to be a business by itself and was subject to annual examination and taxation. The new amendment has cancelled taxation of the said business. Instead of that an extra tax of 10% has been imposed on transfer of any newly built properties, whether or not the building and selling of properties is the ordinary business of the seller. That 10% tax is to be collected on basis of taxable value of the property and is payable in addition to the usual tax on transfer of real properties.
E. Tax on aggregate income has also been wholly removed from the Iranian tax system. It was a category of tax similar to personal or individual tax in other countries. The reason provided for abolishment of this particular tax is that it had never been enforced in the past.

## Part 3. Novelties

The amendment has introduced new categories of taxpayers, subject matters, etc. into the Direct Taxes Act. Some examples are given below:

### A. Agencies without the right to make transactions

Note 3 to the amended Article 107, DTA refers to the branches of foreign banks and companies who are engaged solely in collecting information and finding market for their parent enterprises, without the



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

ceivers, are excluded from the application of this table.
2. Number of income brackets is reduced from 9 to 5.
3. The rates are drastically reduced, so that the highest rate of the table has dropped from 54% to 35%.
4. Monetary amounts of the income brackets are sharply increased (from 3.3 times in respect of the highest bracket to 30 times for the lowest one).
H) Salary income has been subjected to a flat rate of 10%, which substitutes for the progressive rates of the tax table of the Article 131. This amendment applies to the employees of public sector. As far as the private sector is concerned, the same flat rate would apply in case of salaries not exceeding the amount of 42 million Iranian Rials per year (8000 IRR equals to 1 US $ approximately). In respect of the salaries exceeding that amount, the schedular rates of the Article 131 (as amended) shall be taken into account.
I) According to Notes 1 and 2 of the Article 143 (before the amendment) the transfer of joint-stock companies' shares, and also transfer of priority rights of such shares in stock exchange were subject to flat rates of 0.5% and 1% respectively. The new amendment has introduced the following changes in this regard:
1. Both kinds of transfers (of shares and priority rights of shares) will be taxed at the same rate of 0.5%.
2. Transfer of other types of securities in stock market has also been subjected to the same 0.5% taxation.
3. A new tax of 4% has been envisaged for transfer of shares and priority rights of shares (of either joint-stock companies or partnerships) outside the stock exchange.
4. In respect of a special reserve of joint-stock companies that is set aside to be added to the capital of the company, a new tax of 0.5% has been imposed. It shall be collected at the time of registration of capital increase.

**Part 2. Cancellation of some taxes**

A number of taxes of DTA are deleted by the new amendment. Such cases include:
A) Annual tax on real property (Articles 3 to 9, DTA).



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

tors are concerned that the reductions, combined with exemptions granted under the amendment, may lead to decline in tax revenue. Both the scheduler tax tables and the scattered single DTA rates have been amended. The changes in question include:

A) The revision of the inheritance tax table under article 20 to change the rates and the monetary figures of the relevant tax brackets.
B) A reduction of the stamp duty on bills of exchange, promissory notes, and similar documents under article 45.
C) Deletion of the scheduler tax table of the article 59 regarding the tax on real property and good will transfers, and provision of two lower flat rates for such transactions.
D) A tenfold increase in the pecuniary figures of the tax table in article 103, paragraph D; the table pertains to the stamp duty collectible from attorneys in certain cases. The amendment will result in a considerable increase in tax amount because the rates are degressive in this particular case.
E) The most important part of the amendment relates to changes occurred in respect of the rates of corporate taxation. According to the previous law, companies and other juridical persons were subject to the schedular rate table of the Article 131, DTA. Now, for the first time companies are subjected to a single flat rate of 25% in respect of their overall taxation. Introduction of the flat rate of 25% means a sharp decrease of corporate tax liability. The new rate covers all types of juridical persons, including foreign companies and enterprises that may become subject to Iranian taxation.
F) Beside the rates of the tax table of the Article 131, the Iranian companies were subject to an overall corporate tax rate of 10%, which had to be deducted from their taxable income, and the rest of the income was taxed according to the rates of the Article 131. Thus the total tax of Iranian companies could reach, in most cases, to the very high level of 64%. This shows the importance of the change effected by the new amendment that reduced the rate of 64% abruptly to 25%.
G) The schedular rate table of the Article 131, DTA has been changed in some regards:
1. Companies and other juridical persons, and also most of salary re-

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

Economic Affairs and Finance and sent to the Council of Ministers for their approval. The council accepted the draft after deliberations and introducing some changes to it. Finally the draft was signed by the President of the country and submitted to the parliament to be approved and become an executable law.

The parliament after a general review of the draft sent it, for more careful consideration, to its Economic Committee. The committee (composed of some members of the parliament specialized in the field of various economic affairs) set up a group consisted of people of different discipline and interests (experts, researchers, representatives of public and private sectors, etc.). This group began its work not on the draft, but on the previous text of the Direct Taxes Act. After several meetings and deliberations, an entirely new draft was prepared and resubmitted to the plenary session of the Parliament by the Economic Committee. The parliament approved the new draft in 5 sessions (during the second half of January and first half of February 2002).

Then the approved text of the draft was sent to the Guardian Council to check it and determine whether contradictions existed between the draft and the Constitution or between the draft and the religious law (Feqh or Islamic canon law). Few contradictions were found in the draft, and the Guardian Council sent it back to the Parliament for the necessary corrections. The Parliament approved the corrected draft, and on 25 February, the law was sent to the President for execution.

## Classification of the amendment

The approved amendment consists of 133 articles, each article amending one or more articles of the Direct Taxes Act, or adding new regulations to it. Thus the changes introduced to the law are quite considerable, and giving an exact classification of them is not an easy job, though we shall try to provide a general picture in this regard. The most important amendments to the DTA can be classified under the following headings:

### Part 1. Amendment of tax rates

In most cases, tax rates have been reduced, so that some commenta-



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

adopted Law on Regulation of some Public Financial Provisions referred to earlier. Moreover, various exemptions and abatements were usually included in the annual budget law. Those cases have also been left aside and are no more visible in the budget law.

What mentioned above was a very short reference to some aspects of the above-mentioned laws. These and other features of the said regulations should be properly studied and reflected on. No doubt, some organizations, researchers and professionals will embark on such studies. Maliyat journal has already begun its work in this regard, so that the most parts of the present issue of the journal are dedicated to the same purpose and we will continue our study in the future as well.

Dr. Aliakbar Arabmazar

## NEW AMENDMENT OF THE IRANIAN TAX LAW

**By: Dr. Mohammad Tavakkol**

In last February the Iranian parliament approved a new draft of law containing vast amendments to the Direct Taxes Act, the principal tax law of the country. In this article a short history of the amendment will be presented first, then changes of the law will be examined under different headings.

### Legislative History

The Finance Ministry's Office of the Undersecretary for Tax Revenues began work on the amendment a few years ago. When the first version of the draft was prepared, it was signed by the Minister of



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

will be taken into account and it would apply to both schedular tables and single monetary amounts scattered all around the tax law. Proper and on time execution of the mechanism would hopefully prevent the effects of inflation on relevant cases in the future.

The second important step taken in the same direction was the adoption of a single and flat rate of corporate taxation. Application of progressive rates on corporate income tax has been abandoned and thus a major step taken forward towards promotion of investment and economic development.

The rates have also been reduced in many cases and the tax burden resulting from them is ameliorated both in case of individuals and companies. Reduction of corporate tax rate has been very sizeable. Though it has been a common trend in most countries over the last decade to reduce corporate tax rate gradually, but in the case of Iran the new amendment of DTA has accomplished the job abruptly and gone some steps ahead from the others.

Some specific taxes has been removed totally from the tax law, among which the abolition of the tax on aggregate income is of special significance. Several new concepts and categories are also introduced into the Iranian tax law.

Another critically important change effected by the new amendment has been the conversion of the previous organization of the tax administration to a new institution with independent legal identity whose autonomous status is recognized by the law. The skeleton and structure of the tax administration have been subjected to fundamental changes.

Considerable changes are also visible in the budget law of the current year. The number and extent of tax regulations of the budget law are noticeably reduced. Some tax provisions that used to be repeatedly included in the budget law every year, are now transferred to the newly



[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]

IN THE NAME OF GOD

## Editorial

The Iranian year of 1381 (2002-2003) is of special significance from taxation point of view. This is the year in which the execution of most extensive amendment of the Direct Taxes Act (DTA) takes place. The new amendment would certainly involve many changes and developments in various aspects of rights and duties of both the taxpayers and tax administration, and would entail considerable effects on the trend of relevant affairs in the future.

Meanwhile, the adoption of the amendment in question was coincided with the approval of the budget law of the current year. The latter has always and traditionally contained some tax regulations beside provisions pertaining to other budgetary issues. In addition, a new law called the Law on Regulation of some Public Financial Provisions was also approved just at the same time as the budget law and the amendment of DTA. Certain tax regulations are contained in that new law as well.

Quite important points are to be mentioned with regard to the aforesaid laws. One noticeable aspect of the new amendment of DTA is the canceling of tax exemption of the public sector in several cases. The aim of this measure has been the strengthening of competitive position of private and cooperative sectors against the public sector, which benefited in the past from vast privileges.

Extensive changes have also been occurred in connection with tax rates and tax burden resulting from them. Some of these changes are of special importance. Among them one can refer to the introduction of periodical adjustment mechanism into the tax law. This mechanism has been in use in other countries for a long time, but it is the first time that it finds its way into the Iranian tax system. For the adjustment, the inflationary trend of the economy

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2025-12-18 ]