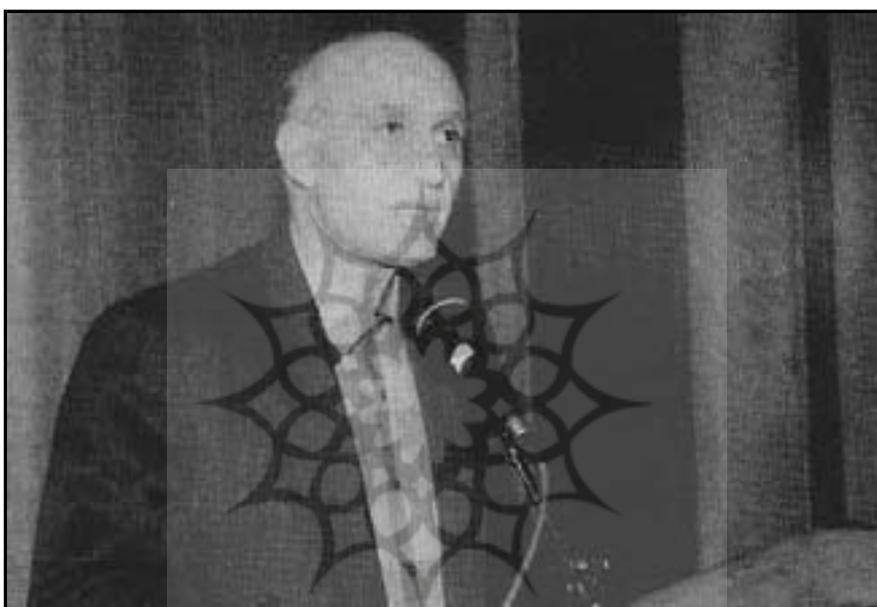


# نکاتی درباره تغییرات قانون مالیاتها

متن سخنرانی آقای سید محمود حمیدی، رئیس شورای عالی مالیاتی در همایش حسابرسی مالیاتی



اشخاص پس از کسر وجوه مزبور، به نرخ مقرر مربوط محاسبه خواهد شد.

- در مورد شرکتهای خارجی و اشخاص حقوقی

مقیم خارج از کشور، تغییرات قانون مالیاتها درباره درآمد مشمول مالیات این گروه از اشخاص درخور توجه بوده است. از جمله این که شرکتهای خارجی در زمینه تعلیمات و کمکهای فنی و انتقال دانش فنی فعالیتهای زیادی در ایران دارند و در این رابطه قراردادهایی منعقد می شود که طبق قانون قدیم، ضریب محاسبه سود و نرخ مالیات به گونه ای بود که انگیزه شرکتهای خارجی را برای ارائه این نوع خدمات کاهش می داد. طبق ماده ۱۰۷ اصلاحیه اخیر، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و موسسه های مقیم خارج از ایران بابت انواع خدمات و پیمانکاری به ماخذ ۱۲ درصد کل دریافتی سالانه محاسبه

زیانهای حاصل از منابع غیرمعاف، مشمول مالیات خواهد بود. به عبارت ساده اجازه داده شده است زیانها و درآمدهای بخشهای مختلف فعالیت شرکت با هم جمع جبری شود.

- شرکتهای برحسب قوانین و مقررات، مکلف به پرداخت وجوهی علاوه بر مالیات مانند سهم شهرداری و عوارض اطلاق بازرگانی بوده اند. این وجوه گرچه تکلیف قانونی بوده ولی طبق قانون قبلی از درآمد مشمول مالیات کسر نمی شده است. تبصره ۵ ماده ۱۰۵ مقرر کرده است در مواردی که به موجب قوانین مصوب وجوهی تحت عناوین دیگری غیر از مالیات بر درآمد، از ماخذ درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل وصول باشد، مالیات

از ابتکار سازمان حسابرسی این همایش و دعوت اینجانب تشکر می کنم و در فرصت کوتاهی که در

اختیار دارم به مسائل رویاروی خود در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی، اشاراتی خواهم کرد. امید این که در آینده نزدیک بتوانیم موارد مبهم در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی را با رایزنی با صاحب نظران مرتفع کنیم. در ابتدای بحث به چند نکته در ارتباط با درآمد مشمول مالیات می پردازم:

- شرکتهایی که در رشته های مختلف فعالیت می کنند و منابع درآمدی مختلف دارند، چنان که در بعضی رشته ها با زیان روبه رو شوند ماده ۱۰۵ اجازه داده است اگر زیان مربوط به درآمدهای غیرمعاف باشد، از درآمدهای مربوط به منابع دیگر کسر شود. در متن ماده ۱۰۵ آمده است که جمع درآمد شرکتهای پس از وضع

می‌شود. با توجه به این که مالیات شرکتها با نرخ ثابت ۲۵ درصد درآمد مشمول مالیات تعیین شده است بنابراین مالیات این گروه از اشخاص حقوقی، معادل ۳ درصد کل دریافتی سالانه آنان خواهد بود و این‌گونه شرکتها در زمان مذاکره پیرامون قرارداد ارائه خدمات پیمانکاری، می‌توانند مالیات درآمد خود را به‌صورت دقیق برآورد کنند.

• گذشته از بحث کمکهای فنی موضوع دیگری که برای فعالیت شرکتها خارج از کشور مشکل ایجاد می‌کند، موضوع واگذاری حق امتیاز بود. قبلاً ضریبهای محاسبه درآمد مشمول مالیات این نوع فعالیتها طبق مصوبه هیئت وزیران بین ۲۰ تا ۹۰ درصد تعیین می‌شد. در حال حاضر طبق بند ب ماده ۱۰۷، درآمد مشمول مالیات این نوع فعالیت به‌ماخذ ۲۰ تا ۴۰ درصد مجموع وجوهی که ظرف یک‌سال مالیاتی عاید مودی می‌شود، محاسبه می‌گردد.

• از کارهای خوبی که برای حمایت از صنایع داخلی کشور انجام شده این است که براساس قانون قبل، در قراردادهای پیمانکاری، ارزش ماشین‌آلات، تجهیزات و تاسیسات که توسط پیمانکار از خارج خریداری و منتقل و در محل مورد پیمان به‌کار گرفته می‌شد از مبلغ دریافتی آنها کسر می‌شد و مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات قرار نمی‌گرفت. برای قراردادهایی که از ابتدای سال ۸۱ به بعد منعقد می‌شود این امتیاز به سازندگان ایرانی این‌گونه تجهیزات نیز داده شده است. طبق تبصره ۲ ماده ۱۰۷، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد از پرداخت مالیات معاف است. با این ترتیب هم مشکلات جاری که در مورد اجرای پیمانها وجود داشت برطرف شده، هم نگرانی صنعتگران ایرانی که تولیدکننده این نوع تجهیزات بودند.

• دیگر اینکه شرکتها خارج از ایران اگر فقط به‌کار بازاریابی بپردازند و هیچ‌گونه فعالیت‌های انتفاعی انجام ندهند،

تاکنون براساس مصوبات هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی و سایر بخشنامه‌ها اینها را مشمول مالیات نمی‌دانستیم. اما خوشبختانه در قانون جدید این موضوع به یک حکم قانونی تبدیل شده و در تبصره ۳ ماده ۱۰۷، اجازه داده شده است که شعب و نمایندگیهای شرکتها و بانکهای خارجی با آسودگی بتوانند به‌کارشان ادامه بدهند؛ البته اگر کار انتفاعی انجام بدهند طبعاً وضعیت به‌شکل دیگری خواهد بود.

• اساس کار رسیدگی به صورتهای مالی و محاسبه سود و زیان فعالیت پیمانکاری

## در مورد شرکت‌های خارجی و اشخاص حقوقی مقیم خارج از کشور، تغییرات قانون مالیاتها درباره درآمد مشمول مالیات این گروه از اشخاص در خور توجه بوده است

سئوالهای بسیار زیادی به همراه داشته که مورد بحث مسئولان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور و همچنین مدیران شرکتهای بزرگ پیمانکاری بوده و این فکر همیشه مطرح بوده است که شاید رسیدگی به صورتهای مالی شرکتها پیمانکاری در کل منصفانه‌تر و عادلانه‌تر باشد. در تبصره ۵ ماده ۱۰۷ پیش‌بینی شده است که درآمد فعالیت‌های پیمانکاری که قرارداد

آنها از ابتدای سال ۱۳۸۲ و بعد منعقد می‌شود از طریق رسیدگی به دفترهای قانونی تشخیص گردد. حتی پیمانکاران خارجی هم از این امتیاز استفاده خواهند کرد. برخی عقیده دارند که پیمانکاران خارجی احتمالاً از اجرای پیمان در ایران ضرر می‌کنند ولی چنانچه پیمانکاری ضرر هم نکند خواه‌ناخواه چون دفترهایش مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت این حق برایش ایجاد می‌شود که مالیات را کمتر بپردازد یا اصولاً مالیات ندهد.

از بحث درآمد مشمول مالیات بگذریم؛ تغییرات مهمی را که در نرخهای مالیاتی داشتیم به اشاره تکرار می‌کنم:

• طبق ماده ۱۰۵، جمع درآمد شرکتها مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود. این نرخ برای شرکتها خارجی، داخلی و حتی اشخاص حقوقی غیرتجاری، یعنی آنهایی که برای تقسیم سود و کسب سود ایجاد نشده‌اند و کارهای خدماتی، عام‌المنفعه یا غیرعام‌المنفعه یا حرفه‌ای به‌جامعه ارائه می‌کنند، یکسان است.

• شرکتها پذیرفته‌شده در بورس، قبلاً از پرداخت ۱۰ درصد مالیات شرکت معاف بودند. این معافیت به‌صورتی دیگر حفظ شده است، به این شکل که طبق ماده ۱۴۳ معادل ۱۰ درصد از مالیات این نوع شرکتها بخشوده می‌شود. به‌عبارت دیگر نرخ مالیات آنها از ۲۵ درصد به ۲۲/۵ درصد کاهش خواهد یافت.

• پیمانکاران دست دوم ایرانی در پیمانهای بزرگی که بیشتر در جهت بازسازی اقتصاد کشور بسته می‌شد، و کارفرمای اصلی یک شرکت خارجی بود، در سالهای اخیر گلایه داشتند که ۵ درصد مالیات تکلیفی به آنان لطمه می‌زند و نقدینگی آنها را تضعیف می‌کند. در مقررات جدید و در تبصره ۱ ماده ۱۰۷ این پیش‌بینی صورت گرفت که میزان مالیات تکلیفی پیمانکاران ایرانی، البته مشروط به اینکه پیمانهایشان با یک شرکت خارجی باشد به‌جای ۵ درصد ۲/۵ درصد باشد.

• در مبحث املاک، نرخ انتقال املاک همچون گذشته مقطوع است. البته نسبت به قبل کاهش نرخ داشتیم و همچنین انتقال حق واگذاری محل یا سرقفلی باز هم نرخ مقطوع است. در هر دوی اینها اگر شرکتها ملکی را بفروشند و یا اینکه حق واگذاری محل را که همان سرقفلی باشد منتقل کنند، مشابه اشخاص حقیقی همان مالیات مقطوع را خواهند پرداخت. طبعاً در پایان سال، درآمد حاصل از انتقال ملک یا انتقال حق واگذاری محل نباید با درآمدهایی که مشمول مالیات نرخ ۲۵ درصدی می‌شود، جمع شود، بلکه مالیات هر یک باید جداگانه محاسبه شود.

• موضوع دیگر انتقال سهام است. حق تقدم سهام به‌طور کلی در سازمان بورس قبلاً نرخ مقطوع داشت. این نرخ مقطوع ۰/۵ درصد هنوز هم حفظ شده است و در سال ۸۱ و بعد از آن نیز همچنان همین نرخ را خواهیم داشت. نکته‌ای که دارای اهمیت است این است که بیشتر شرکت‌هایی که سهامشان در بورس قرار داشت و انتقالات سهام آنها بیرون از بورس انجام می‌شد با مشکلات زیادی روبه‌رو بودند، از جمله اینکه مبنای محاسبات مأموران تشخیص مالیات قیمت واقعی فروش سهام بود که روی این قیمت واقعی هم بحث و گفتگو و اختلاف‌نظر وجود داشت و نرخ هم نرخ تصاعدی ماده ۱۳۱، و به این ترتیب مالیات سنگینی را تحمیل می‌کرد. این پدیده باعث شده بود که مسائل انتقالات سهام در خارج بورس دچار چالش‌های زیادی باشد. در این ارتباط، مبنای بسیار خوبی در قانون جدید پیش‌بینی شد که از سال ۸۱ قابل اجراست به این ترتیب که انتقال سهام و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه در خارج از بازار بورس مشمول مالیات مقطوع شده است. نرخ مالیات ۴ درصد و مبنای آن هم ارزش اسمی سهام است. بنابراین به دلیل ثابت بودن مبنای محاسبه و نرخ محاسبه مالیات در حقیقت انتظار می‌رود که هیچ‌گونه اختلافی از این بابت با مودیان

مالیاتی بروز نکند.

• در مورد اندوخته صرف سهام در گذشته اشاره صریحی در قانون وجود نداشت و اگر موضوعیت پیدا می‌کرد با نرخهای تصاعدی مشمول مالیات می‌شد. در حال حاضر نرخ مالیات مربوط به اندوخته صرف سهام هم همان نیم درصد

## در مورد اندوخته صرف سهام در گذشته اشاره صریحی در قانون وجود نداشت و اگر موضوعیت پیدا می‌کرد با نرخهای تصاعدی مشمول مالیات می‌شد. در حال حاضر نرخ مالیات مربوط به اندوخته صرف سهام هم همان نیم درصد است آن هم به‌طور مقطوع

است آن هم به‌طور مقطوع که به‌قاعده از این بابت مشکلات محاسباتی نخواهیم داشت.

• در تغییرات انجام‌شده، مورد دیگری هم هست که به شرکتها ارتباط پیدا می‌کند از جمله بحث پرداخت ۲درهزار

حق تمیر موضوع ماده ۴۸. این موضوع تغییر جزئی پیدا کرده، به این ترتیب که در آن زمان فقط شرکت‌های سهامی مشمول این مالیات می‌شدند ولی در حال حاضر همه شرکتها به‌استثنای شرکت‌های (تعاونی) مشمول این پرداخت هستند؛ منتها پایه محاسباتش سهام بود، حالا بنابر مورد، سهام یا سهم‌الشرکه است.

• قبلاً تبصره‌ای داشتیم ذیل ماده ۵۲، که در آن اجازه داده شده بود شرکت‌هایی که سرمایه‌شان صد درصد متعلق به دولت است از نظر محاسبات مالیاتی درآمد املاک از بخش دولتی تبعیت نداشته باشند؛ یعنی در حقیقت همان سود و زیان، بیان‌کننده کل درآمد حاصل از منابع مختلف بود که با حذف این تبصره از ذیل ماده ۵۲ در عمل با این نتیجه روبه‌رو هستیم که استثنایی که مربوط به شرکت‌های صددرصد دولتی بود از بین رفته است و در حال حاضر شرکت‌های صددرصد دولتی نیز از قواعدی کلی پیروی می‌کنند که برای همه شرکتها در نظر گرفته شده است.

• با انگیزه تقویبت و تشویق سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری، امتیازی به این شکل داده شده است که اگر اندوخته‌هایی در حسابها، در ترازنامه شرکتها وجود دارد و این اندوخته‌ها طبق قانون قبل مشمول مالیات نبودند و یا بابت آنها مالیات داده نشده بود، اگر ارکان صلاحیتدار شرکت تصمیم بگیرند که این اندوخته‌ها را به‌عنوان افزایش سرمایه به حساب سرمایه منتقل کنند مشمول مالیات نباشند. البته اگر قرار باشد این‌گونه اندوخته‌ها به حسابهای دیگری غیر از سرمایه منتقل بشود طبعاً مشمول مالیات خواهد شد.

• نکته دیگری در مورد وزارتخانه‌ها و موسسه‌های دولتی و شهرداریها وجود دارد. که در حال حاضر ذیل ماده ۲ تبصره‌ای داریم که وزارتخانه‌ها و موسسه‌های دولتی، شهرداریها و کلیه دستگاه‌هایی که بودجه آنها به‌وسیله دولت تامین می‌شود اگر از فعالیت‌های اقتصادی درآمد داشته باشند مشمول

مالیات خواهند شد. یکی از دستگاہهایی که از همه بیشتر با این وضعیت مواجه بوده است شهرداریها هستند که عرفاً و مطابق اساسنامه‌هایشان فعالیت‌هایی دارند که انتفاعی است و طبعاً با این ترتیب مشمول مالیات می‌شوند.

• نکته دیگری که وجود دارد ماده ۵۸ قانون برنامه سوم است. در طول برنامه پنجساله سوم کلیه معافیت‌های مالیاتی شرکت‌های دولتی منسوخ اعلام شد. در حقیقت اگر معافیتی از قبل وجود داشته یا در قانون جدید معافیتی برای شرکت‌های غیردولتی وجود داشته باشد طبعاً شرکت‌های دولتی نمی‌توانند از آنها استفاده کنند. تنها معافیتی که برای دستگاہهای دولتی و عمومی در حال حاضر وجود دارد همانا ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم و درآمد ناشی از صادرات کالا و خدمات است. البته پس از پایان سالهای برنامه سوم چنانچه تغییرات دیگری داده نشود، غیر از مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ که تنها شرکت‌های خصوصی و تعاونی می‌توانند از آنها استفاده کنند، بقیه معافیت‌ها شامل دستگاہهای دولتی هم خواهد شد، یعنی از سال ۸۴ به بعد.

• و اما در مورد شرکت‌های منحل تکالیف مدیران تغییرات زیادی ندارد. مبنای محاسبه مالیات شرکت‌های منحل شده عبارت بود از تفاوت بین داراییها و بدهیها و سرمایه و سودهایی که مالیاتش پرداخت شده بود. خیلی از شرکت‌هایی که عملاً در شرایط انحلال بودند، به‌خاطر مالیات سنگینی که با نرخهای صعودی به آنها تحمیل می‌شد انحلال را به‌تعویق می‌انداختند و مشکلات زیادی برای نظام و خودشان فراهم می‌کردند. در اصلاحات جدید روشی پیش‌بینی شده که تسهیلات جدیدی برای انحلال به‌وجود آورده است. به این صورت که مبنای مالیات، ارزش کل داراییها منهای بدهیها و سرمایه پرداخت شده و سود و اندوخته‌های مالیات داده شده است. منتها استثنای دیگری را در قانون

جدید داریم و آن این است که در اقلام داراییهایی که در ستون سمت راست ترازنامه قرار دارد داراییهایی هست که بعضاً در حالت طبیعی، اگر قرار بود به دیگری منتقل بشود مشمول نرخهای مالیات مقطوع اعلام می‌شد، مثل ملک، سرقفلی، سهام. در اصلاحات جدید اجازه داده شده که ارزش دفتری اقلام این نوع داراییها را از کل داراییها و بدهیها کم کنیم و مابه‌التفاوت حاصل، مشمول نرخ ۲۵ درصد بشود و این داراییها تک تک هر کدام متناسب با نرخهای ۲ درصد و ۵ درصد و مانند

## ادغام و ترکیب شرکتها پدیده‌ای است که برای توسعه اقتصادی کشور بسیار اهمیت دارد. در بخش مالیات هم امتیازهایی پیش‌بینی شده که به توسعه و گسترش واحدهای اقتصادی کمک می‌کند

آن، مشمول مالیات‌های خاص خودشان خواهند بود. با این ترتیب در محاسبه مالیات انحلال با کاهش بسیار چشمگیری روبه‌روئیم که انتظار می‌رود

بتواند مشکلات را حل کند.

- موضوع بعدی ادغام و ترکیب شرکتهاست که مسئله جدیدی است. ادغام و ترکیب چه به‌صورت انحلال همه اعضای قبلی و پدید آمدن یک بنگاه اقتصادی جدید باشد، چه به شکل حفظ یکی از شخصیت‌های حقوقی موجود و ادغام دیگران در آن، پدیده‌ای است که برای توسعه اقتصادی کشور بسیار اهمیت دارد. در بخش مالیات هم امتیازاتی پیش‌بینی شده که به توسعه و گسترش واحدهای اقتصادی کمک می‌کند. از جمله اینکه در مورد شرکت‌هایی که می‌خواهند با هم ادغام بشوند، در شرکتی که حفظ می‌شود و یا در شرکت جدیدی که ایجاد می‌شود حق تمر سرمایه از مالیات معاف است؛ البته نصاب آن تا سقف جمع سرمایه‌های قبلی است. طبعاً برای شکل‌گیری شرکت جدید باید نقل و انتقالاتی در داراییها صورت بگیرد که انتقال داراییها به‌طور متعارف مشمول مالیات است. در ماده ۱۱۱ پیش‌بینی شده است، شرکت‌هایی که منحل می‌شوند تا شرکت جدیدی را به‌وجود بیاورند، از پرداخت مالیات انحلال معافند.

- مسئله دیگری که وجود دارد راجع به استهلاك دارایی و قانون جدید است. در بند «د» ماده ۱۱۱ مجوز داده شده که استهلاك داراییهای منتقل شده به شرکت جدید یا شرکت موجود باید براساس روال قبل از ادغام یا ترکیب، ادامه یابد. پیش‌بینی دیگری هم داریم به‌صورت عکس این حالات است که هرگاه در نتیجه ادغام یا ترکیب، درامدی به هر یک از سهامداران در شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده تعلق گیرد طبق مقررات مربوط، مشمول مالیات خواهد بود.

نکات دیگری درباره معافیت‌های مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول طبق قانون اصلاحی مطرح است که در فرصت مناسب دیگری مطرح خواهد شد.