

مسائل و مشکلات

اجرائی ماده ۱۰۵

قانون مالیاتهای

مستقیم

احمد عبائی کوپایی

۱- در برخی از شرکتها، مالیات "سود تقسیم نشده" و مالیات "اندوخته" از سود سهام (سود تقسیم شده) مصوب مجمع عمومی صاحبان سهام کسر و خالص سود سهام به سهامدار پرداخت شده است. این روش دقیقاً منطبق با قانون مالیاتها بوده و بیشتر شرکتها نیز به همین ترتیب عمل کرده‌اند.

در این حالت در صورتی که سود تقسیم شده به اندازه کافی باشد تا مالیات "سود تقسیم شده" و تقسیم نشده" و مالیات "اندوخته" از آن کسر شود مشکلی وجود ندارد. اگر سود تقسیم شده بعضی از سهامداران از جمع مالیات "سود تقسیم شده" و تقسیم نشده" و مالیات "اندوخته" آنان کمتر باشد، این سهامداران در دفاتر شرکت سرمایه‌پذیر بدهکار می‌شوند. یعنی علاوه بر اینکه سود سهام دریافت نکرده‌اند، بدهکار هم شده‌اند.

تشخیص و وصول مالیات و مودیان مالیاتی مشکلی ایجاد نکند.

تاکید این مقاله بر مسائل و مشکلاتی است که در نتیجه اجرای ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن، اشخاص حقوقی (اعم از سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر) با آن مواجه هستند، و در مورد کم و یا زیاد بودن مالیات و نرخهای مالیاتی بحثی نمی‌کند.

تعدادی از شرکتهای بزرگ پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که از مدیریت مالی و کادر فنی حسابداری قوی برخوردار بودند از نظر محاسبه مالیات و ثبت در دفاتر مورد بررسی قرار گرفتند. در این بررسی مشاهده شد که روشهای متفاوتی برای محاسبه مالیات و تامین مالیات و ثبت در دفاتر به کار گرفته شده است.

روشهای به کار گرفته شده و انتقادهای مربوط بدین شرح می‌باشد.

در این مقاله از نحوه رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات توسط ماموران تشخیص، آئین‌نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر، هزینه‌های قابل قبول و استهلاک، حدنصابها و همچنین تناقضهای موجود بین قانون مالیاتها و سایر قوانین بحثی نمی‌شود، اگر چه هر یک از مباحث بالا نیاز به بررسی و تجدیدنظر دارد.

مالیات، یکی از ابزارهای تنظیم سیاستهای اقتصادی است که، علاوه بر نقش اصلی که تامین منابع برای اجرای برنامه‌های دولت است، هدفهایی نظیر گسترش عدالت اجتماعی، توزیع عادلانه ثروت، ایجاد توازن در مصرف و افزایش سهم سرمایه‌گذاری در تولید ناخالص ملی را به عهده دارد.

قانون مالیاتها باید به نحوی تدوین شود که در عین قاطع و تفسیرناپذیر بودن، ساده باشد و در عمل و اجرا برای ماموران

برای روشن شدن مطلب، به ذکر یک مثال می‌پردازیم.

مثال ۱

یک شرکت پذیرفته شده در بورس صددرصد بخش خصوصی با سرمایه سه میلیارد ریال در یک سال مالی، یک میلیارد و پانصد میلیون ریال درآمد مشمول مالیات داشته است. ترکیب سهامداران ده درصد متعلق به سهامدار الف، و نود درصد به طور مساوی متعلق به یکصد نفر سهامدار می‌باشد. تصمیمات مجمع عمومی عادی در مورد سود بدین شرح است.

ریال	سود سهام
۵۲۵,۰۰۰,۰۰۰	سود سهام
۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته
۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته (تقسیم نشده)

همانطور که جدول شماره ۱ نشان می‌دهد سود سهام (سود تقسیم شده) سهامدار الف (ده درصدی) مبلغ ۵۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و جمع مالیات "اندوخته" و مالیات "سود تقسیم شده" و سود تقسیم نشده" مبلغ ۶۵۳,۳۳۰,۰۰۰ ریال می‌باشد که در این صورت این سهامدار علاوه بر اینکه سود سهام دریافت نمی‌کند، بلکه ۱۲۸۳۰,۰۰۰ ریال هم

قانون مالیاتها باید به نحوی تدوین شود که در عین قاطع و تفسیرناپذیر بودن، ساده باشد و در عمل و اجرا برای ماموران تشخیص و وصول مالیات و مودیان مالیات مشکلی ایجاد نکند.

ب - چون مالیات اندوخته از اندوخته کسر شده و خالص اندوخته در دفاتر ثبت می‌شود این انتقاد وارد است که تصمیمات مجمع عمومی صاحبان سهام در مورد مبلغ اندوخته اجرا نشده است.

ج - از آنجایی که سهم اندوخته هر یک از سهامداران به نسبت سهام آنها به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات است خالص اندوخته که در دفاتر ثبت می‌شود را اگر متعلق به کلیه سهامداران (به نسبت سهام آنها) بدانیم در این صورت حقوق سهامداران جزء، به نفع سهامداران عمده تزییع می‌شود.

د - اگر خالص اندوخته هر سهامدار را پس از کسر مالیات مربوط متعلق به سهامدار بدانیم در این صورت، سهم سهامداران از اندوخته با نسبت سهام آنها متفاوت و در نتیجه ارزش ویژه سهم سهامداران مختلف متفاوت خواهد بود، که منطقی نیست.

مثال ۲

در یک شرکت صددرصد خصوصی ترکیب سهامداران آن عبارتند از الف ۴۰ درصد، ب ۲۰ درصد، ج ۱۰ درصد و سایر سهامداران ۱۰۰ نفر به طور مساوی ۳۰ درصد می‌باشد. طبق تصمیم مجمع

بابت مالیات سهم سود طبق محاسبات ماده ۱۰۵ قانون در دفاتر بدهکار می‌شود.

۲- در برخی از شرکتها مالیات اندوخته از اندوخته کسر شده و خالص اندوخته در حساب ثبت شده است. سود سهام (سود تقسیم ششده) پس از کسر مالیات "سود تقسیم شده و سود تقسیم نشده" به سهامدار پرداخت شده است؛ در این روش با مشکلاتی بدین شرح روبه رو می‌شویم.

الف - امکان دارد که سود سهام (سود تقسیم شده) بعضی از سهامداران از مالیات "سود تقسیم شده و تقسیم نشده" کمتر باشد که در این صورت اشکال روش (۱) وجود دارد.

جدول شماره ۱ - محاسبه مالیات

۱۰۰ نفر به طور مساوی (نود درصد)		سهامدار الف (ده درصد)		سهم سود
۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰ (ریال)		۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ (ریال)		
مالیات	سهم از	مالیات	سهم از	
۱۲۵,۵۰۰,۰۰۰	۵۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۵,۱۶۵,۰۰۰	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته سود سهام (تقسیم شده)
	۳۷۲,۵۰۰,۰۰۰		۵۲,۵۰۰,۰۰۰	
۱۹۵,۱۹۲,۷۵۰	۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰	۴۰,۱۶۵,۰۰۰	۳۷۷,۵۰۰,۰۰۰	سود انباشته (تقسیم نشده)
۲۲۰,۶۹۲,۷۵۰	۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۵,۳۳۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع

جدول شماره ۲ - محاسبه مالیات اندوخته

سهمدار	درصد سهام	سهام اندوخته (ریال)	مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ (ریال)	خالص اندوخته (ریال)	خالص اندوخته به نسبت سهام (ریال)	تفاوت (ریال)
الف	۴۰	۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۶,۳۶۵,۰۰۰	۸۲,۶۳۵,۰۰۰	۱۰۲,۸۸۲,۰۰۰	۱۹,۲۴۷,۰۰۰
ب	۲۰	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵,۱۶۵,۰۰۰	۴۴,۸۲۵,۰۰۰	۵۱,۴۴۱,۰۰۰	۶,۶۰۶,۰۰۰
ج	۱۰	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۶۶۵,۰۰۰	۲۴,۳۳۵,۰۰۰	۲۵,۷۲۰,۵۰۰	۱,۳۸۵,۵۰۰
سایر سهامداران ۱۰۰ نفر مساوی	۲۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۶۰۰,۰۰۰	۱۰۴,۴۰۰,۰۰۰	۷۷,۱۶۱,۵۰۰	(۲۷,۲۳۸,۵۰۰)
جمع	۱۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۲,۷۹۵,۰۰۰	۲۵۷,۲۰۵,۰۰۰	۲۵۷,۲۰۵,۰۰۰	—

جدول شماره ۳ - محاسبه سهم اندوخته

سهمدار	درصد سهم از سرمایه	درصد سهم از اندوخته
الف	۴۰	۲۲/۵۲
ب	۲۰	۱۷/۴۲
ج	۱۰	۹/۴۶
سایر سهامداران	۲۰	۴۰/۶۰
جمع	۱۰۰	۱۰۰

**اگر سود سهام در یافتی
مشمول مالیات به عنوان
درآمد منظور شود، در مورد
پیش پرداخت مالیات ابهام
وجود دارد. مالیات سود
سهام با چه نرخ باید
محاسبه شود.**

اگر فرض تشخیص علی‌الراس را فراموش کنیم و فقط به هزینه‌های برگشتی فکر کنیم، شرکت باید برای محاسبه مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط حوزه مالیاتی، هزینه‌های برگشتی را با سود تقسیم شده و سود تقسیم نشده جمع کند و مالیات را به نسبت سهم هریک از سهامداران به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه نماید. ما به تفاوت مالیات محاسبه شده در این مرحله با مالیات محاسبه شده در مرحله تنظیم اظهارنامه را اکثراً مالیات شرکت تلقی کرده و به حساب سودوزیان انباشته منظور کرده‌اند.

در این نحوه عمل حقوق سهامداران به طور مساوی رعایت نشده و قسمتی از مالیات سهامداران عمده توسط سهامداران جزء تامین شده است.

می‌باشد) با نسبت سهام آنها متفاوت خواهد بود (جدول شماره ۳).
۳- در برخی از شرکتها، مالیات سود سهام (سود تقسیم شده) از سود سهام کسر شده و خالص سود سهام به سهامدار پرداخت شده است. در این حالت مالیات اندوخته به روش (۲) محاسبه شده و سعی شده است سود تقسیم نشده وجود نداشته باشد.

در این روش اشکالات مذکور در جزوهای ب و ج و د بند (۲) وجود دارد.

۴- اشخاص حقوقی در هنگام تهیه صورتهای مالی و تنظیم اظهارنامه مالیاتی با موارد مذکور در روشهای (۱) و (۲) و (۳) مواجه هستند. اشکال دیگر زمانی است که حوزه مالیاتی رسیدگیهای خود را انجام داده و درآمد مشمول مالیات را تعیین می‌کند.

عمومی، شرکت مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال از درآمد مشمول مالیات خود را اندوخته می‌نماید.

همان‌طور که جدول شماره ۲ نشان می‌دهد، اگر مالیات اندوخته از اندوخته کسر شود و خالص اندوخته به نسبت سهام متعلق به سهامداران باشد در این صورت تساوی حقوق سهامداران رعایت نشده و حقوق سایر سهامداران به نفع سهامداران الف و ب و ج تضییع شده است.

اگر خالص اندوخته هر سهامدار (سهم اندوخته منهای مالیات مربوط) را متعلق به آنها بدانیم در این صورت سهم سهامداران از اندوخته (که قسمتی از ارزش ویژه سهم

اگر قرار باشد که تفاوت مالیات هر سهامدار با توجه به محاسبه مذکور به حساب خودش بدهکار شود چون مالیات قطعی شرکت حداقل یکسال پس از ارائه اظهارنامه مالیاتی مشخص می‌گردد و در این فاصله امکان دارد سهامداران شرکت در نتیجه نقل و انتقال سهام تغییر کرده باشند، بنابراین مشخص نیست مابه‌التفاوت مالیات به چه میزان و به چه نحوی باید به حساب سهامداران منظور شود.

۵ - به موجب بند الف ماده ۱۰۵، شرکت‌هایی که تمام سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداریها می‌باشد، از مآخذ کل درآمد مشمول مالیات با رعایت معافیت‌های کشاورزی و بدون رعایت سایر معافیت‌های مقرر در این قانون پس از کسر ده درصد که به عنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول خواهد شد به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهند بود و در صورتی که قسمتی از سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت و شهرداری است حکم این بند نسبت به درآمد سهم دولت یا شهرداریها جاری خواهد بود. اگر شرکت سرمایه‌پذیر سهامدار بخش دولتی داشته باشد، مسایل و مشکلات بیشتر و پیچیده‌تر می‌شود.

مواردی از مشکلات به شرح زیر می‌باشد.

الف - شرکت سرمایه‌پذیر سود تقسیم نکند و یا مالیات سهم سود سهامدار بخش دولتی از سود سهام (سود تقسیم شده) کمتر باشد. در این صورت سهامدار بخش دولتی بدهکار می‌شود.

ب - سهم بخش دولتی از اندوخته‌های معاف.

ج - نحوه برخورد با سهم سهامدار دولتی از اندوخته‌ها در صورت انتقال سهام خود به سهامدار بخش خصوصی.

۶ - اگر شرکت سرمایه‌پذیر سهامدار بی‌نام داشته باشد، انتقادهای جزوهای الف و ج روش (۵) و استناد مربوط به سهم سهامدار بی‌نام از اندوخته‌های معاف وجود دارد.

۷- مسایل و مشکلات زیر در ارتباط با سرمایه‌گذاران (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) وجود دارد.

الف - اشخاص حقیقی به موجب ماده ۱۲۹ قانون مکلفند یک اظهارنامه تکمیلی حاوی کل درآمدهای مشمول مالیات تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود تسلیم و مالیات متعلق را با رعایت معافیتها طبق نرخهای ماده ۱۳۱ این قانون محاسبه نمایند و پس از کسر وجوهی که به عنوان مالیات بر درآمد منابع مختلف پرداخت کرده‌اند یا به موجب قانون به وسیله اشخاص دیگر از درآمد آنان کسر شده است، تادیه نمایند.

اگر سهم شخص حقیقی از درآمد مشمول مالیات شرکت سرمایه‌پذیر در اظهارنامه مجموع درآمد منظور شود و کل مالیات مربوط به عنوان بیش پرداخت تلقی گردد، این درآمد چون تحصیل نشده بنابراین منطقی بنظر نمی‌رسد.

با توجه به مطالب ارایه شده در مورد مسایل و مشکلات که به قسمتی از آن اشاره شد، روشی که بتوان ایرادهای مذکور را برطرف نمود وجود ندارد.

اگر سود سهام دریافتی مشمول مالیات به عنوان درآمد منظور شود، در مورد پیش‌پرداخت مالیات ابهام وجود دارد.

مالیات سود سهام با چه نرخ باید محاسبه شود.

ب - در تبصره ۱ ماده ۱۰۵ قانون آمده است: در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده و همچنین مالیاتی که اشخاص حقوقی دیگر بابت سود سهم یا سهم‌الشرکه پرداختی به آنها پرداخت نموده‌اند، با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد می‌باشد. به طوری که از متن تبصره استنباط می‌شود، اشخاص حقوقی سرمایه‌گذار باید مالیاتهای پرداختی بابت سود سهام یا سهم‌الشرکه دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیر را از مالیات مربوط کسر کنند. در اینجا نیز مبلغ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و میزان مالیات علی‌الحساب با ابهام روبه‌رو می‌باشد.

۸ - بعضی عقیده دارند که محاسبه مالیات بر طبق ماده ۱۰۵ یک روش محاسبه مالیات است و مالیات محاسبه شده هزینه شرکت بوده و سود قابل تقسیم عبارت از سود منهای مالیات می‌باشد. البته اگر این فرض قبول شود مسایل و مشکلات ذکر شده وجود نخواهد داشت، ولی بعید به نظر می‌رسد که قانونگذار چنین نظری داشته است.

با توجه به مطالب ارایه شده در مورد مسایل و مشکلات که به قسمتی از آن اشاره شد، روشی که بتوان ایرادهای مذکور را برطرف نمود وجود ندارد. از این رو از مسئولان محترم وزارت امور اقتصادی و دارایی انتظار می‌رود که در جهت رفع موانع و مشکلات نسبت به اصلاح ماده ۱۰۵ قانون مالیاتها و مواد دیگری که با این ماده ارتباط دارد با استفاده از نظرات متخصصان و کارشناسان فن و کسانی که به طور مستمر درگیر این گونه مسایل هستند، اقدام نماید.

پیشنهاد اصلاح ماده ۱۰۵ قانون مالیاتی مستقیم

پیشنهاد اول

ماده ۱۰۵ - جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از کشور تحصیل شود، پس از کسر معافتهای مقرر در این قانون به ترتیب زیر مشمول مالیات خواهد بود.

الف - در مورد شرکتهایی که تمام سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداریها باشد از مآخذ کل درآمد مشمول مالیات با رعایت معافتهای کشاورزی و بدون رعایت سایر معافتهای مقرر در این قانون پس از کسر ده درصد که به عنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول خواهد شد به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون.

در مواردی که سرمایه‌گذاری دولت یا شهرداری‌ها به وسیله سهامداران متعدد صورت می‌گیرد نرخ مزبور نسبت به سهم دولتی یا شهرداری هر یک از سهامداران مذکور جداگانه اعمال می‌شود.

در صورتی که قسمتی از سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداریها باشد مقررات بند (د) این ماده اجرا خواهد شد.

ب - در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود تاسیس نشده‌اند در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند و در جمع فعالیتهای خود سود داشته باشند این سود، درآمد مشمول مالیات محسوب و به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

ج - در مورد اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران (باستثنای مشمولان ماده ۱۱۳ این قانون) از مآخذ کل

درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیتهایی که به طور مستقیم یا وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نمایندگی، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند و یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی در ایران تحصیل می‌کنند به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون.

د - جمع درآمد مشمول مالیات سایر اشخاص حقوقی پس از کسر مالیات به نرخ ۱۰ درصد که به عنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول خواهد شد به شرح زیر مشمول مالیات است.

۱- در مورد شرکتهای سهامی و مختلط سهامی و شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها، نسبت به سهم صاحبان سهام بانام و شرکاء ضامن و یا اعضاء از سود تقسیم شده نسبت به سهم هر یک از آنها به نرخ ماده ۱۳۱ و نسبت به سهام بی‌نام از سود تقسیم شده کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ این قانون.

۲- در مورد سایر اشخاص حقوقی به نسبتی از سود تقسیم شده که به هر یک از صاحبان سرمایه یا اعضای شخص حقوقی تعلق می‌گیرد به نرخ ماده ۱۳۱.

۳- بقیه درآمد مشمول مالیات (اعم از اندوخته و یا سود تقسیم نشده) مشمولین بندهای ۱ و ۲ فوق به نرخ ثابت حداقل (در حال حاضر ۱۲ درصد).

۴- مابه‌التفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی و درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت، موضوع بند "د" به نرخ ثابت مثلاً ۲۰ درصد. تبصره ۱- اندوخته و سود تقسیم نشده مذکور در بند ۳ فوق در صورت تقسیم یا

انتقال به حساب سرمایه و در زمان انحلال، به سود سال تقسیم یا انتقال و یا انحلال هر یک از صاحبان سهام با نام و کل سهام بی‌نام و شرکای ضامن و یا اعضاء و هر یک از صاحبان سرمایه یا اعضای شخص حقوقی اضافه و مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه می‌شود. ۱۲ درصد علی‌الحساب مذکور قابل کسر از مالیات متعلق می‌باشد.

تبصره ۲- در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی مالیاتی که قبلاً پرداخت شده و همچنین مالیاتی که اشخاص حقوقی دیگر بابت سود سهام یا سهم‌الشرکه پرداختی به آنها پرداخت نموده‌اند، با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد می‌باشد.

تبصره ۳- تبصره ۲ ماده ۱۰۵ کنونی، تبصره‌های ۴ و ۵ و ۶- همان تبصره‌های ۴ و ۵ و ۶ ماده ۱۰۵ کنونی.

لازم به تذکر است که در صورت قبول پیشنهاد اصلاح ماده ۱۰۵ مواد دیگر مرتبط با این ماده باید اصلاح شود.

پیشنهاد دوم

از شرکتهای موضوع بند "د" ماده ۱۰۵ پیشنهاد اول به شرح زیر مالیات وصول شود.

۱- از درآمد مشمول مالیات شرکت فقط مالیاتی به نرخ ۲۵ درصد به عنوان مالیات شرکت.

۲- در صورتی که سودی بین سهامداران یا شرکای ضامن یا صاحبان سرمایه و یا اعضای شخص حقوقی تقسیم شود به نسبت سهم هر یک به نرخ ماده ۱۳۱.