

بررسی احکام مالیاتی پیشنهادی برنامه پنجم توسعه در بازار سرمایه

سازمان بورس و اوراق بهادار در ۲۲ محور احکام پیشنهادی در بخش بازار سرمایه را تدوین و از طریق پایگاه اطلاع‌رسانی بازار سرمایه ایران (www.sena.ir) اعلان نموده است.

سعید جمشیدی فرد

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

در شماره‌های پیشین مجله از جمله مقررات مالیاتی صندوق سرمایه‌گذاری مشترک و ارزیابی ابعاد مالیات بر ارزش افزوده در بازار اوراق بهادار به آن پرداخته شده، شماره حاضر به بررسی احکام پیشنهادی سازمان بورس و اوراق بهادار اختصاص یافته است.

پیش از بررسی احکام مالیاتی ذکر مختصر سایر محورهای پیشنهادی به شرح زیر می‌تواند مفید باشد:

- تنظیم لایحه توسعه ابزارها و نهادهای مالی،
- تدوین یا اصلاح مقررات تسهیل سرمایه‌گذاری خارجی و رفع موانع بین‌المللی کردن بازار سرمایه،
- وضع مقررات ثبت نهادهای مالی در مرجع ثبت و احراز قانونی شخصیت حقوقی صندوق‌های سرمایه‌گذاری،
- فراهم نمودن زیرساخت‌ها، مقررات و نرم‌افزارهای لازم جهت تعامل سریع و آسان مشارکت‌کنندگان در نقل و انتقال وجوه مربوط به معاملات در بازار سرمایه و جابه‌جایی ارز،
- آماده‌سازی بسترها و تسهیلات برای انجام معاملات و سفارشات به صورت الکترونیکی و ارتقا سطح امنیت فضای تبادل اطلاعات،
- اعطای تسهیلات به کارگزاران، بازارگردانان و شرکت‌های سرمایه‌گذاری،
- تدوین لایحه راهبری شرکتی،
- ارتقای استانداردهای حسابداری و حسابرسی با هدف نیل به

تدوین قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران از اواسط سال جاری آغاز گردیده و می‌بایست پیشاپیش برنامه‌ها و مقررات پیشنهادی مورد نظر هر حوزه فعالیت جهت اعمال در برنامه پنجم انعکاس یافته تا پس از بحث و بررسی و طی مراحل قانونی از ابتدای سال ۱۳۸۹ لازم‌الاجرا گردد. بدین منظور به دستور رئیس جمهور شورایی به نام شورای عالی تدوین برنامه پنجم تشکیل گردید و برای هر حوزه اصلی قانون کارگروه مشترکی در نظر گرفته شده است. کارگروه مشترک اقتصادی شامل ۱۳ کارگروه تخصصی هر یک بخش‌هایی خاص از مسائل اقتصادی را مورد بررسی قرار می‌دهند. کارگروه تخصصی شماره یک در حوزه معاونت بانک، بیمه و شرکت‌های دولتی وزارت امور اقتصادی و دارایی فعالیت می‌کند و یکی از پنج کارگروه فرعی زیرمجموعه آن به اصلاح ساختار بازار سرمایه می‌پردازد که بنا به اعلام مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار، مسئولیت تهیه گزارش‌ها و احکام پیشنهادی بازار سرمایه مرتبط با تدوین برنامه پنجم به عهده سازمان مزبور می‌باشد.

با توجه به ترتیبات بالا، طبعاً اعلان پیشنهادها از سوی سازمان با هدف مشارکت صاحب‌نظران و جلب توجه به اهمیت اظهارنظر پیش از تصویب قانون برنامه پنجم و به منظور بهبود محتوای احکام پیشنهادی صورت گرفته است. از آنجا که برخی از احکام پیشنهادی با حوزه حقوق مالیاتی ارتباط داشته و بعضاً

به دنبال پیشنهادهای فوق، احکام مالیاتی مورد نظر در ۳ بند آخر محورهای پیشنهادی در بخش حقوق مالیاتی به ترتیب زیر مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. قابل ذکر است که اگر چه محورهای ارائه شده جهت لحاظ در قانون برنامه پنجم پیشنهاد شده لیکن در این نوشتار فرض بر اعمال پیشنهادها به عنوان اصلاحیه و یا الحاقیه در قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

الف - بند ۲۰ احکام پیشنهادی به اصلاح ماده ۱۴۳ و تبصره یک آن و الحاق ۳ تبصره به این ماده اختصاص دارد. متن پیشنهادی عیناً در این صفحه درج شده است.

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی با تاکید بر تجدید ساختار تدوین استانداردها و تقویت نظارت بر حرفه حسابرسی،

- ارتقای شفافیت اطلاعاتی فعالیت‌های اقتصادی با تاکید بر حوزه حقوقی ایکس بی آر ال (XBRL)،
- ایجاد منطقه ویژه مالی ایران،
- توسعه فرهنگ سرمایه‌گذاری و اطلاع‌رسانی اخبار و اعلان راهبردها و برنامه‌های بلندمدت در خصوص عوامل تاثیرگذار بر کسب‌وکار و صنایع، و
- تعیین تکلیف امتیاز بهره‌برداری معادن شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.

متن پیشنهادی

ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با الحاقات بعدی آن و تبصره یک آن اصلاح و سه تبصره به عنوان تبصره‌های ۴، ۵ و ۶ به شرح زیر به آن اضافه می‌گردد.

ماده ۱۴۳ اصلاحی. معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام یا کالاهای تولیدی آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شوند و پنج درصد (۵٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شوند از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف شده‌اند با نایب سازمان بورس و اوراق بهادار بخشوده می‌شود. شرکت‌های غیر دولتی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود در صورتی که در تاریخ مجمع عمومی سالانه به نایب سازمان بورس و اوراق بهادار حداقل بیست درصد (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند، معادل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار خواهند شد.

تبصره ۱- از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس یا بازارهای خارج از بورس کشور، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۲- کارگزاران بورس مکلف‌اند مالیات مزبور را به هنگام هر انتقال از انتقال‌دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف مدت دوازده روز از تاریخ انتقال رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال دارند.

تبصره ۳- به استثنای سهام، حق تقدم و سهم‌الشرکه شرکت‌ها، کلیه درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در سایر اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال یا صدور و ابطال این اوراق بهادار، از پرداخت مالیات بر درآمد و همچنین مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد و از بابت نقل و انتقال و صدور و ابطال اوراق بهادار یادشده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۴- سود و کارمزد پرداختی یا تخصیصی اوراق بهادار موضوع تبصره ۴ ماده ۱۴۳ اصلاحی در این قانون به استثنای سود سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوق‌ها، مشروط به ثبت اوراق بهادار یادشده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار جزو هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق بهادار محسوب می‌شود.

تبصره ۵- در صورتی که هر شخص مقیم ایران، سهامدار یک شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس ایران بفروشد، به شرط پیش‌بینی عمل متقابل در مقررات کشور خارجی، از مالیات بر درآمد حاصل از نقل و انتقال در ایران معاف می‌شود و از این بابت مالیات دیگری دریافت نخواهد شد.

۳- در مقایسه با متن فعلی به متن ماده ۱۴۳ پیشنهادی «بورس‌های داخلی یا خارجی» نیز اضافه شده است. بورس‌های داخلی شامل بورس اوراق بهادار در مورد سهام و بورس کالا در مورد کالاهای قابل معامله در بورس مربوطه بوده و بورس‌های خارجی نیز به موجب این پیشنهاد به حوزه قانون مالیات‌های مستقیم وارد می‌شود. به‌طور کلی طرح بورس‌های خارجی و اعطای بخشودگی مثبت ارزیابی می‌شود لیکن عبارات و واژه‌های به کار رفته می‌بایست حائز تعاریف و حدود مشخص و منجزی باشد که منصرف از برداشت‌های متفاوت شود. از آنجا که قانون مالیات‌های مستقیم فاقد پیشینه و تعریفی از بورس‌های خارجی است و در قانون بازار اوراق بهادار مصوب آذرماه ۱۳۸۴ نیز از عباراتی چون «بازارهای خارجی» (بند ۱۳ ماده ۴) نام برده شده است، توجه به عبارات و تعاریف در این خصوص ضرورت دارد.

۴- ماده ۱۴۳ پیشنهادی بخشودگی ۵ درصد مالیات بردامد برای شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی و خارجی پذیرفته می‌شوند در نظر گرفته است. «بازار خارج از بورس» اعم از داخلی یا خارجی عبارتی است که به واسطه فقدان تعریف و پیشینه در قانون مالیات‌های مستقیم می‌تواند موجب بروز برداشت‌ها و تفسیرهای متفاوت گردد. اگر چه با توجه به ارائه پیشنهاد توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، می‌توان بازار خارج از بورس را تعریف مندرج در بند ۸ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار استنباط نمود لیکن در غیاب تصریح به قانون بازار اوراق بهادار مفهوم عام آن محل اختلاف خواهد شد. افزون بر این لازم است بازار خارج از بورس خارجی نیز در انطباق یا قصد سازمان بورس و اوراق بهادار روشن‌تر انعکاس یافته و تعریف شود.

۵- قسمت اخیر ماده ۱۴۳ پیشنهادی، اعطای مضاعف بخشودگی مالیاتی به شرکت‌های غیردولتی برخوردار از بخشودگی صدر ماده که حداقل ۲۰ درصد سهام شناور آزاد دارند را به ماده ۱۴۳ الحاق نموده است. در ارتباط با حکم مزبور نکات زیر حائز توجه می‌باشد:

۱-۵- از مزیت‌های اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم به حداقل رساندن تبعیض و استثناها بین شرکت‌های دولتی و غیردولتی، نهادهای انقلابی و شرکت‌ها و موسسات وابسته به آنان بوده است. از این‌روست که به‌طور مشخص ماده ۲ به سردرگمی هویت اشخاص حقوقی و مالکین آنان پایان داده و ماده ۱۰۵ نیز بدون توجه به نوع مالکیت اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی تفاوتی در تعیین مالیات بردامد قائل

با توجه به متن پیشنهادی نکات حائز اهمیت در مقایسه با متن فعلی ماده ۱۴۳ و تبصره‌های آن و ارزیابی آثار پیشنهاد مطروحه به شرح زیر می‌باشد:

۱- پیشنهاد ارائه شده از نظر طبقه‌بندی، انشا و ترتیب تبصره‌ها حاوی اشکالاتی است. با توجه به متن مندرج، تنها تبصره یک اصلاح می‌شود. در نتیجه تبصره‌های ۲ و ۳ فعلی ماده ۱۴۳ بدون اصلاح جاری خواهد بود. از آنجا که در نظر است ۳ تبصره به ماده الحاق شود، در صورت اعمال پیشنهاد، ماده ۱۴۳ حاوی ۶ تبصره خواهد بود. اما با حفظ تبصره‌های ۲ و ۳ فعلی و اعمال اصلاح و الحاقات، تبصره‌ها به ۷ بالغ خواهد شد. با توجه به متن پیشنهادی و عنایت به تبصره یک فعلی، آنچه تحت تبصره ۲ درج شده، جزئی از تبصره یک است که به‌نظر می‌رسد به اشتباه تحت تبصره جداگانه آورده شده است. همچنین با در نظر گرفتن صدر متن پیشنهادی، تبصره‌های مندرج تحت شماره‌های ۳، ۴ و ۵ می‌بایست به ترتیب به عنوان تبصره‌های ۴، ۵ و ۶ الحاقی ذکر می‌شد. بنابراین طبقه‌بندی مناسب پیشنهادی بدین ترتیب خواهد بود که تبصره ۲ جزئی از تبصره یک اصلاحی بوده و می‌بایست عنوان تبصره ۲ از ابتدای آن حذف، تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۴۳ همان تبصره‌های فعلی باقی‌مانده و تبصره‌های ۳ الی ۵ پیشنهادی، تحت تبصره‌های ۴، ۵ و ۶ الحاقی درج گردد براین اساس ادامه بررسی با توجه به ترتیب اخیر صورت می‌گیرد.

۲- علاوه بر بخشودگی ده درصد مالیات بردامد شرکت‌هایی که سهام آنان در بورس پذیرفته شده، به موجب صدر ماده ۱۴۳، شرکت‌هایی که کالاهای تولیدی آنها برای معامله در بورس پذیرفته می‌شود نیز از این بخشودگی برخوردار خواهند بود. اگر چه الحاق اخیر جذابیت خوبی را برای انجام معاملات کالاها در بورس کالا در جهت سرعت، سهولت، شفافیت و احتراز از بروز اختلافات فراهم می‌نماید لیکن لازمست به منظور پیشگیری از ابهام به نکات زیر توجه شود:

۱-۲- برخی از شرکت‌ها علاوه بر کالاهای دارای بورس کالا به تولید کالاهای فاقد بورس کالا نیز می‌پردازند. لذا لازم است حکم پیشنهادی روشن‌تر به چنین شرایطی توجه نماید.

۲-۲- از آنجا که ممکن است هم سهام و هم کالاهای تولیدی یک شرکت در بورس‌های اوراق بهادار و کالا پذیرفته شده باشد، ضروریست پیشنهاددهندگان قصد خود را در ترکیب فوق مشخص نمایند که آیا این‌گونه شرکت‌ها می‌توانند از دوبار بخشودگی برخوردار گردند و با حداکثر یک بار بخشودگی به آنان تعلق می‌گیرد.

مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید و فروش در مورد سهام و حق تقدم سهام سعی در رفع ابهام نموده اند. اما از آنجا که عبارت «مالیات و عوارض ارزش افزوده» در پی تعلق و وصول نیم درصد مالیات مقطوع نسبت به سهام و حق تقدم سهام و بین عبارات «از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام» و «مطالبه نخواهد شد» آورده شده است تناسب دقیقی بین احکام مالیات بر درآمد نقل و انتقال و مالیات و عوارض بر ارزش افزوده برقرار نیست.

همانگونه که در شماره ۲۰۲ مجله حسابدار تحت عنوان «گذری بر مالیات بر ارزش افزوده» اشاره شد، با توجه به تعاریف و کلیات و مبانی که از قانون مالیات بر ارزش افزوده مستفاد می گردد، عدم شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده بر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام روشن و محرز به نظر می رسد. با این حال چنانچه سازمان بورس و اوراق بهادار تاکید بر تصریح این حکم داشته باشد با توجه به اینکه ماده ۱۴۳ در حوزه قانون مالیات های مستقیم قرار داشته و مالیات بر ارزش افزوده در مالیات های غیر مستقیم تقسیم بندی می شود متن مورد نظر می بایست در فصل دوم قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد شود.

۷- از آنجا که قانون بازار اوراق بهادار پس از اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم به تصویب رسیده است، احکام مالیاتی اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار در قانون مالیات ها نمی توانست ملحوظ بوده باشد. براساس تبصره ۴ الحاقی ماده ۱۴۳ پیش بینی شده که کلیه درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری اوراق مزبور (به استثنای سهام، حق تقدم سهام و سهم الشرکه که مالیات مربوطه در ماده ۱۰۵ مشخص شده است)، درآمدهای حاصل از نقل و انتقال یا صدور و ابطال این اوراق بهادار از پرداخت مالیات بر درآمد و همچنین مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف بوده و از این بابت مالیاتی محاسبه نخواهد شد.

در این ارتباط نکات زیر قابل بحث است:

۷-۱- همانگونه که در بند ۲-۶ اشاره شد حکم پیشنهادی در مورد مالیات بر ارزش افزوده می بایست در قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد گردد. در خصوص معافیت بر درآمد سرمایه گذاری و نقل و انتقال اوراق بهادار مورد اشاره، با توجه به تنوع اوراق موضوع بند ۲۴ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار و محدود نبودن تعداد اوراق بهادار و ابزارهای مالی و استمرار صدور انواع آن می بایست به ویژگی های هر یک توجه خاص شود. با این حال همانگونه که در شماره ۲۰۰ مجله حسابدار

نیست. اگر چه تمایزات محدودی از جمله ماده ۱۳۲ و ۱۳۸ شامل اطلاق شرکت های تعاونی و خصوصی کماکان وجود دارد لیکن طرح مجدد عناوینی چون شرکت های غیر دولتی در ابتدای قسمت اخیر ماده ۱۴۳ می تواند ابهامات و پیچیدگی های پیشین را به قانون مالیات های مستقیم وارد کند. بنابراین از آنجا که تاکید حکم پیشنهادی بر تامین حداقل سهام شناور آزاد و فراهم نمودن انگیزه تشویقی به حصول نصاب مزبور است، لازم است عنوان «غیر دولتی» از متن پیشنهادی حذف شود.

۵-۲- آنچه در صدر ماده ۱۴۳ پیشنهادی موجب کاهش ۱۰ درصدی و یا ۵ درصد مالیات بر درآمد حسب مورد می گردد «بخشودگی مالیاتی» است در حالی که در قسمت اخیر ماده از آن به عنوان «معافیت های فوق» نام برده شده است. اگر چه در زبان عرفی بخشودگی و معافیت ممکن است معادل و یا نزدیک به یکدیگر به کار روند لیکن در نگارش قانون می تواند مفاهیم متفاوتی را متبادر کند. لذا لازم است عبارات «بخشودگی های فوق» به جای «معافیت های فوق» جایگزین شود.

۶- تبصره یک اصلاحی حاوی چهار اصلاح مشخص است؛ یکی افزایش گستره نقل و انتقال سهام و حق تقدم شرکت ها در بورس به بازارهای خارج از بورس، دوم پیش بینی ورود شرکت های خارجی به محدوده فوق، دیگری حذف معاملات سایر اوراق بهادار از این تبصره و انعکاس در تبصره ۴ الحاقی و نهایتاً عدم مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام تصریح گردیده است.

در ارتباط با اصلاحات پیشنهادی فوق توضیح و نکات زیر قابل توجه است:

۶-۱- در مورد اصلاحات منظور شده در تبصره یک ذکر این نکته ضروریست که به موجب متن فعلی ماده ۱۴۳ علاوه بر سهام و حق تقدم سهام، نقل و انتقال سایر اوراق بهاداری که در بورس معامله می شوند نیز مشمول نیم درصد مالیات مقطوع (البته ماخذ محاسبه مالیات اوراق مزبور ذکر نشده و صرفاً ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام در تبصره تصریح شده است) می باشد. براساس اصلاح انجام شده سایر اوراق بهادار از این تبصره حذف و به موجب تبصره ۴ الحاقی ضمن عطف سایر اوراق بهادار به تعریف مندرج در بند ۲۴ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار، نقل و انتقال اوراق مزبور مشمول مالیات نگردیده و موضوع اخذ نیم درصد مالیات مقطوع فعلی منتفی می گردد.

۶-۲- با توجه به ابهامات و سکوتی که در خصوص تعلق یا عدم تعلق مالیات و عوارض بر ارزش افزوده نسبت به سهام و حق تقدم مطرح بوده است، پیشنهاد دهندگان با درج عدم مطالبه

شرکت‌هایی که سهام آنها طبق قانون مربوط در بورس پذیرفته شده باشد و چهل درصد ارزش سهام یا سهم‌الشرکه متوفی در سایر شرکت‌ها و در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی از شمول مالیات بر ارث خارج است و جزو ماترک متوفی برای تعیین درآمد مشمول مالیات منظور نمی‌شود.

با توجه به مقررات فوق، سایر اوراق بهادار متعلق به متوفی از قاعده فوق برخوردار نبوده و در زمره ماترک متوفی قرار گرفته و مشمول مالیات بر ارث است. با عنایت به احکام پیشنهادی لازم است ماده ۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم نیز مورد توجه قرار گرفته و بند ۵ حاوی حکمی در مورد سایر اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار به ماده ۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم الحاق گردد. به تبع پیشنهاد فوق در چارچوب ترتیبات و تشریفات قانونی فصل ارث نیز احکام تکمیلی در سایر مواد از جمله ۳۴ و ۳۶ نیز حائز توجه خواهد بود.

۱۰-۲- ماده ۱۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم مآخذ و ترتیب محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند را تعیین نموده و تبصره‌های ۲ و ۳ آن احکام خاص مربوط به املاک و سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام شرکت‌ها را در بر دارد که در صورت وجود در بین دارایی‌های شخص حقوقی موصوف می‌بایست با در نظر گرفتن مالیات مقطوع مربوطه مشمول مالیات قرار گیرد. از آنجا که در تبصره‌های ۲ و ۳ به ماده ۱۴۳ و تبصره‌های آن تصریح گردیده و از طرفی صرفاً ناظر بر سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام شرکت‌هاست، نظرات و احکام سازمان بورس و اوراق بهادار را در مورد سایر اوراق بهادار که نقل و انتقال آنها معاف از مالیات پیشنهاد شده است را تامین نمی‌نماید. بنابراین لازم است تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۱۵ نیز بر این اساس به تناسب اصلاح گردد.

۱۱- چنانچه اشاره شد تبصره‌های ۲ و ۳ ماده ۱۴۳ به صورت فعلی باقی مانده و اصلاحاتی برای آن پیشنهاد نگردیده است. اما به نظر می‌رسد تبصره ۳ ماده ۱۴۳ که از جمله الحاقات اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم بوده است نیز می‌بایست مورد بررسی و اصلاح قرار گیرد. با توجه به این ادعا متن تبصره ۳ ماده ۱۴۳ به شرح زیر درج می‌شود:

”در شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد (۰/۵٪) خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد. شرکت‌ها مکلف‌اند ظرف سی‌روز از تاریخ ثبت افزایش سرمایه آن را به

به‌طور مفصل مقررات مالیاتی صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، به دلیل ماهیت فعالیت صندوق‌های مزبور و کالاهای مالی مورد مبادله، اعطای معافیت مطروحه در پیشنهاد تبصره ۴ الحاقی ماده ۱۴۳ ضروریست.

۲-۷. با عنایت به متفاوت بودن موضوع درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در سایر اوراق بهادار از درآمد نقل و انتقال اوراق مزبور، در رعایت ساختار قانون مالیات‌های مستقیم لازمست که پیشنهاد معافیت درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری، در ادامه حکم معافیت سود و جوایز اوراق مشارکت موضوع بند ۵ ماده ۱۴۵ و یا به عنوان بند ۶ به ماده ۱۴۵ الحاق شود.

۸- تبصره ۵ پیشنهادی با مستثنا کردن سود سهام و سهم‌الشرکه و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوق‌ها حکم قابل قبول بودن سود و کارمزد پرداختی یا تخصیصی سایر اوراق بهادار را جاری نموده است. صرف‌نظر از کیفیات و ویژگی‌های هر یک از اوراق بهادار موصوف، حکم پیشنهادی تناسبی با ماده ۱۴۳ نداشته و می‌بایست در قالب فصل دوم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم «هزینه‌های قابل قبول و استهلاک» طبقه‌بندی و به ادامه بند ۱۸ و یا به عنوان بند ۲۹ به ماده ۱۴۸ الحاق گردد.

۹- تبصره ۶ پیشنهادی حاوی شروطی کلی است که انتظار نمی‌رود شکل اجرایی مناسبی به خود گیرد. این که آیا منظور از سهامدار مقیم، شخص ایرانی یا غیرایرانی در انطباق با ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم است، این شخص چه تعداد سهام در شرکت‌های پذیرفته شده باید داشته باشد، رابطه کشور خارجی با شخص مورد نظر از جهت تابعیت و اقامت چگونه باید باشد و شکل کنترلی و اثباتی معامله سهام در خارج از ایران چگونه برقرار می‌گردد، سئوالاتی است که در متن تبصره پاسخ آن دریافت نمی‌شود. افزون بر این با وجود تبصره یک و تعلق مالیات مقطوع نیم‌درصد حتی در صورت رفع ابهام برقراری استثنا به ترتیب تبصره ۶ پیشنهادی مناسب به نظر نرسیده و در عمومیت یافتن آن تردید وجود دارد.

۱۰- اصلاحات و الحاقات پیشنهادی در مورد ماده ۱۴۳ و تبصره‌های آن در برخی دیگر از فصول قانون خلا ایجاد کرده، قابلیت‌ها و مزیت‌های احکام پیشنهادی به سایر مواد تسری نیافته و به‌طور خلاصه نگرشی محدود دارد. نکات زیر از جمله مواردی است که در ارتباط با احکام پیشنهادی می‌بایست اصلاح گردد:

۱-۱۰-۱- به‌موجب بند ۴ ماده ۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم، هشتاد درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های متوفی نزد بانک‌ها و موسسات اعتباری، پانجاه درصد ارزش سهام متوفی در

و به میزان افزایش سرمایه ناشی از آن شرکت به میزان دو در هزار ارزش اسمی سهام جدید منتشره مشمول مالیات حق تسبیر موضوع ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم شده و با وجود در اختیار ماندن وجوه نزد شرکت به دلیل انتقال مالکیت از سهامداران پذیره‌نویس به سهامداران سابق و کسب درآمد برای آنان مالیات نیم درصد قابل مطالبه است.

با توجه به مراتب فوق در ضمن اصلاحات پیشنهادی تجدیدنظر در تبصره ۳ ماده ۱۴۳ نیز لازم به نظر می‌رسد.

ب - به موجب بند ۲۱ احکام پیشنهادی کارمزد پرداختی به بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس و همچنین کارمزد معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس نیز از شمول کسر ۵ درصد مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم مستثنی گردیده است.

پ - بند ۲۲ احکام پیشنهادی خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس را در پی بند ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده از مالیات و عوارض موضوع قانون مزبور معاف نموده است.

ث - همان‌گونه که در ابتدای این نوشتار مختصراً اشاره شد یکی از محورهای پیشنهادی ثبت نهادهای مالی از جمله صندوق‌های سرمایه‌گذاری و اعطای شخصیت حقوقی به آنها در صورت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها بوده است. با عطف توجه به بخش حقوق مالیاتی در شماره ۱۹۹ مجله حسابدار موضوع بررسی شخصیت حقوقی صندوق سرمایه‌گذاری مشترک می‌توان شخصیت حقوقی صندوق‌ها را مشابه بندهای ۱۳ و ۱۴ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار طی اصلاحیه‌ای در بندهای ۱۹ و ۲۰ ماده مزبور تصریح نمود. به‌رحال با در نظر گرفتن معافیت‌های پیشنهادی، با احراز شخصیت حقوقی برای صندوق‌ها، مفاد ماده ۱۰۵ موضوع مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و سایر احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم در مورد اشخاص حقوقی نسبت به صندوق‌ها جاری خواهد شد.

در پایان با توجه به دیدگاه‌های سازمان بورس و اوراق بهادار در خصوص بازار سرمایه جهت ملحوظ داشتن در برنامه پنجم توسعه، امیدوار است ضمن اطلاع‌رسانی به خوانندگان، توضیحات و بررسی‌های انجام شده نسبت به احکام پیشنهادی در حوزه مالیات با اهداف حقوق مالیاتی انطباق داشته و پیشنهادهای مطروحه مورد توجه سازمان بورس و اوراق بهادار قرار گیرد.

حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

نکات حائز توجه در خصوص تبصره ۳ ماده ۱۴۳ به شرح زیر عنوان می‌گردد:

۱-۱ از آنجا که در احکام پیشنهادی علاوه بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس نیز مدنظر می‌باشد، لازم است پیشنهاددهندگان به اصلاح تبصره مطابق سایر پیشنهادها توجه نمایند.

۱-۲ - صرفنظر از نکته شکلی فوق، اشکال ماهوی به صرف سهام و مشمول مالیات بودن آن وارد است. اصولاً صرف سهام نوعی تامین مالی به تبع افزایش سرمایه از سوی سهامداران می‌باشد که شرکت‌کنندگان در افزایش سرمایه به جای پرداخت ارزش اسمی سهام به مبلغی بیشتر، وجوه به شرکت تزریق می‌نمایند. وجوه مزبور از مسیر سودوزیان عبور نکرده و در تقسیم سود نیز اثر نداشته و به واسطه تزریق وجه مستقیماً در زمره حقوق صاحبان سهام قرار می‌گیرد.

اینکه صرف سهام در شکل عادی آن درامدی مشمول مالیات باشد، مورد تردید است. به موجب ماده ۱۶۰ اصلاحیه اسفندماه ۱۳۴۷ قانون تجارت "شرکت می‌تواند سهام جدید را برابر مبلغ اسمی بفروشد یا اینکه مبلغی علاوه بر مبلغ اسمی سهم به عنوان اضافه ارزش سهم از خریداران دریافت کند. شرکت می‌تواند عواید حاصله از اضافه ارزش سهام فروخته شده را به اندوخته منتقل سازد یا تقدماً بین صاحبان سهام سابق تقسیم کند یا در ازای آن سهام جدید به صاحبان سهام سابق بدهد."

با توجه به سه حالت مندرج در ماده ۱۶۰ مادام که وجوه دریافتی مازاد بر ارزش اسمی تحت عنوان صرف سهام انعکاس داشته باشد ضرورتی برای تعلق مالیات نسبت به صرف سهام شناسایی شده به‌نظر نمی‌رسد زیرا انتقال مالکیتی صورت نگرفته است. اما چنانچه صرف سهام بین صاحبان سهام سابق (از آنجا که پذیره‌نویسی سهام به ارزش اضافه بر ارزش اسمی منطقی و عموماً توسط غیر از سهامداران موجود در اثر سلب حق تقدم از سهامداران موجود صورت می‌گیرد، در قانون تعلق صرف سهام برای سهامداران سابق حکم قالب است) تقدماً تقسیم شود، با انتقال وجوه حاصله و حذف صرف سهام شناخت درآمد برای سهامداران سابق محرز گردیده و در این صورت به تشابه انتقال سهام مالیات نقل و انتقال به میزان نیم‌درصد به ماخذ وجوه صرف سهام انتقالی می‌بایست از سهامداران سابق (گیرندگان وجوه) اخذ شود. در حالت سوم با صدور سهام جدید