

بخشنامه شماره : ۲۸۳۴۵ / ۲۴۰۱ / ۲۳۲

تاریخ : ۱۸ / ۰۷ / ۱۳۸۵

## موضوع : ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می دارد :

۱ - استهلاك زیان سنواتی :

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

به استناد بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد بدون تفکیک آن به سنوات قبل یا بعد از اصلاحیه مورخ ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰ از درآمد سال یا سال های بعد و حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی قابل استهلاك خواهد بود.

۲ - زیان ( هزینه ) کاهش ارزش موجودی ها :

زیان ( هزینه ) کاهش ارزش موجودی ها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

۳ - زیان ( هزینه ) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها :

زیان ( هزینه ) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و با عنایت به مفاد ماده ۱۴۳ قانون یاد شده به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی نمی گردد. [۱]

۴ - هزینه باز خرید مرخصی کارکنان :

وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت باز خرید مرخصی کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می باشد و در صورت پرداخت به استناد بند ۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد. در ضمن وجوه پرداختی بابت باز خرید مرخصی کارکنان به استناد بند ۵ ماده ۹۱ صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازنشستگی یا از کارافتادگی مشمول مالیات حقوق نمی باشد.

## ۵ - زیان تسعیر ارز :

زیان حاصل از تسعیر دارائی ها و بدهی های ارزی که بر اساس متداول حسابداری محاسبه شده باشد، مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف توسط مودی، جزء هزینه های قابل قبول می باشد.

## ۶ - مالیات و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض :

طبق تبصره ۲ ماده ۶ قانون موسوم به تجمیع عوارض تولید کنندگان کالاهای موضوع ماده ۳ و همچنین ارائه دهندگان خدمات موضوع ماده ۴ قانون مذکور مکلفند مالیات و عوارض موضوعه را در مبادی تولید یا ارائه خدمات با درج در سند فروش از خریداران کالا یا خدمات اخذ و به حساب های تعیین شده واریز نمایند. نظر به اینکه خریداران کالا یا خدمات، مالیات و عوارض مذکور را پرداخت می نمایند، مبالغ مذکور به عنوان هزینه قابل قبول تولید کننده یا ارائه دهنده خدمات نمی باشد.

## ۷ - هزینه ها یا پرداخت های مشمول مالیات تکلیفی :

در خصوص هزینه ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه های مذکور صرفا به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی ( به استثنای موارد مصرح در آیین نامه اجرائی موضوع بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۲۴۴۰۸ مورخ ۰۷ / ۰۸ / ۱۳۸۱ سازمان امور مالیاتی کشور ) صحیح نمی باشد.

## ۸ - پاداش هیأت مدیره :

پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد ۲۳۹ و ۲۴۱ قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیأت مدیره ( اعم از موظف و غیر موظف ) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در هر صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرائم متعلقه اقدام نماید.

## ۹ - پرداخت های انجام شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور :

در مواردی که به موجب قوانین مصوب اشخاص مکلف به پرداخت وجوهی در وجه خزانه یا سایر مراجعی که قانون گذار ذکر نماید، باشند چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از ماخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد، در این صورت بر اساس قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و یا به استناد تبصره ۵ ماده ۱۰۵ از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود. در غیر این صورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد. [۲]

۱۰ - درآمد حاصل از فروش حق تقدم سهام و صرف سهام شرکت های خارج از بورس :

الف ) در اجرای تبصره ۲ ماده ۱۴۳ ق.م.م. ارزش اسمی حق تقدم سهام در شرکت های خارج از بورس جهت محاسبه مالیات نقل و انتقال، ارزش اسمی سهام یا سهم الشرکه اصلی آن می باشد.

ب) درآمد حاصل از صرف سهام :

۱ - ب : درآمد حاصل از صرف سهام ناشی از سلب حق تقدم سهامداران ( شرکت های پذیرفته شده در بورس و سایر شرکت ها ) در صورتی که مبلغ مذکور در دفاتر به حساب سهامداران قبلی ( سهامدارانی که از آن ها سلب حق تقدم شده است ) منظور گردد و متعاقبا به صورت نقد پرداخت یا صرف افزایش سرمایه به نام سهامداران قبلی شود، حسب مورد مشمول مقررات تبصره ۲ و ۳ ماده ۱۴۳ ق.م.م. خواهد بود.

۲ - ب : درآمد حاصل از صرف سهام شرکت های خارج از بورس که به صورت اندوخته در حساب های شرکت ثبت و به درآمد سهامداران تعلق دارد طبق مقررات ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات می باشد.

۳ - ب : درآمد حاصل از صرف سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس در صورتی که سهام آنها طبق مقررات و با مجوز بورس در خارج از بورس عرضه و به فروش برسد مشمول مقررات تبصره ۳ ماده ۱۴۳ ق.م.م. خواهد بود. در غیر اینصورت درآمد حاصله طبق مقررات ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات می باشد.

ج) در صورتی که تمام یا قسمتی از معاملات سهام و حق تقدم سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس، از طریق کارگزاران بورس انجام نشده و نیز تشریفات این معامله در دفتر سازمان بورس و اتاق پایاپای ثبت نشده باشد بخشودگی مالیات موضوع ماده ۱۴۳ ق.م.م. به عملکرد سال مزبور تعلق نمی گیرد.

۱۱- معافیت موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م:

به استناد ماده ۱۳۸ ق.م.م آن قسمت از سود ابرازی شرکت های تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف ( هزینه ) گردد با رعایت کلیه شرایط مقرر در ماده مذکور از ۵۰٪ مالیات متعلقه موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م معاف خواهد بود. مبالغ مصرف شده ( هزینه شده ) بابت توسعه و تکمیل و ... در هر سال نسبت به کل سود ابرازی اعم از معاف و غیر معاف قابل اعمال می باشد.

۱۲- ذخیره ( اندوخته ) طرح و توسعه موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م قبل از اصلاحیه ۱۳۸۰ / ۱۱ / ۲۷:

مودیانی که در اجرای مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم قبل از اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰ / ۱۱ / ۲۷ و با رعایت بند ۸ بخشنامه شماره ۲۱۱/۷۰۴۱/۷۱۱۹۷ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور برای سنوات ۱۳۸۱ و به بعد نسبت به ایجاد ذخیره طرح و توسعه اقدام نموده اند در صورت تخلف از شرایط مقرر در ماده مذکور مشمول مالیات و جرایم متعلق مطابق مقررات تبصره ۲ ماده ۱۳۸ قبل از اصلاحیه خواهند بود.

۱۳- مطالبه ۵٪ مالیات تکلیفی از پیمانکاران خارجی :

قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران موضوع بند الف ماده ۱۰۷ ق.م.م که از تاریخ ۰۱ / ۰۱ / ۱۳۸۲ به بعد منعقد شده باشند و دارای شعبه یا نمایندگی در ایران نباشند مشمول کسر ۵ درصد مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق.م.م خواهند بود.

۱۴ - مالیات سود سهام در ارتباط با قرارداد های اجتناب از اخذ مالیات  
مضاعف :

در ارتباط با مالیات اشخاص حقوقی که مشمول قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می گردند یادآور می شود ۲۵ درصد مالیات اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم مالیات شخص حقوقی بوده لذا تلقی آن به عنوان مالیات سهامداران فاقد وجاهت قانونی می باشد.

۱۵ - هزینه های قابل قبول سنوات قبل :

هزینه های قابل قبول که به هر دلیل خارج از اختیار مودی در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می یابد به استناد بند ۲۷ ماده ۱۴۸ ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد. [۳]

۱۶ - وجوه اداره شده :

نظر به این که مانده وجوه اداره شده نزد بانک ها سپرده بانکی تلقی نمی گردد بنابراین سود دریافتی ناشی از وجوه اداره شده نزد بانک های ایرانی یا موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، مشمول معافیت موضوع بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

۱. بندهای (۲) و (۳) این بخشنامه بر اساس دادنامه شماره ۱۲۱۵ مورخ ۱۳۹۳/۰۷/۱۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است.

۲. بند ۹ این بخشنامه بر اساس دادنامه شماره ۴۱۲ مورخ ۹۲/۰۶/۲۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است.

۳. بند ۱۵ این بخشنامه بر اساس دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۶۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است.



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان