

بخشنامه شماره : ۱۷۷ / ۹۷ / ۲۰۰

تاریخ : ۲۸ / ۱۲ / ۱۳۹۷

موضوع : درآمد ناشی از ارزیابی سرمایه گذاری ها - نقل و انتقال سهام - سود سهام دریافتی

با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص آثار مالیاتی ناشی از سرمایه گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری، نگهداری و نقل و انتقال سهام، سود سهام دریافتی از شرکت های سرمایه پذیر و همچنین درآمد حاصل ارزیابی سرمایه گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری و به منظور وحدت رویه در رسیدگی های مالیاتی بدین وسیله مقرر می دارد :

۱ - تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مذکور، برای نقل و انتقال سهام در بورس ها یا بازارهای خارج از بورس و همچنین نقل و انتقال سهام سایر شرکت ها، مالیات مقطوع تعیین نموده است.

از آنجا که تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم مقرر می دارد، هزینه های مربوط به درآمد هایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات به نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شود، لذا با توجه به مراتب فوق و با عنایت به تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم

هزینه های مربوط به نقل و انتقال سهام و سایر هزینه های مرتبط به سرمایه گذاری در سهام، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمدهای مشمول مالیات منظور نخواهد شد. [۱]

۲ - هرگاه در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، اقدام به انعکاس ارزش تعدیل شده سرمایه گذاری ها گردد، به موجب استاندارد حسابداری شماره ۱۵ آثار تعدیلات یاد شده به روش های زیر در حسابها منعکس می گردد.

الف) در خصوص سرمایه گذاری های بلند مدت:

الف - ۱: در صورت کاهش ارزش سرمایه گذاری بلند مدت (به شرط احراز)، سرمایه گذاری مذکور به بهای تمام شده پس از کسر زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری انعکاس می یابد. با توجه به اینکه زیان مذکور در ارتباط با فعالیت سرمایه گذاری می باشد صرفاً از درآمدهای ناشی از سرمایه گذاری بلند مدت در سهام قابل کسر بوده و به عنوان هزینه قابل قبول در محاسبه سایر درآمدهای مشمول مالیات منظور نخواهد شد.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
همچنین برگشت کاهش ارزش سرمایه گذاری ها با عنوان برگشت کاهش ارزش سرمایه گذاری های بلند مدت به حساب بستانکار سود و زیان منظور گردیده، لیکن تا میزان پوشش زیان کاهش ارزش قبلی مشمول مالیات نخواهد بود.

الف - ۲: افزایش مبلغ دفتری سرمایه گذاری های بلند مدت به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه منعکس می شود. مازاد مذکور در صورت رعایت مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون

مالیات های مستقیم و آیین نامه اجرایی آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهد بود.

بدیهی است در صورت عدم رعایت مقررات تبصره یادشده مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات بر درآمد می باشد.

ضمنا با توجه به عدم شمول مالیات بر افزایش مذکور، همانگونه که در ماده ۲ آیین نامه اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم نیز قید گردیده است، زیان ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه گذاری های بلند مدت نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد گردید.

ب) در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع المعامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر منعکس می گردد، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد، مشمول مالیات می باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۳۱ / ۰۴ / ۱۳۹۴ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. [۲]

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
در ضمن افزایش ارزش سرمایه گذاری تا سقف کاهش ارزش قبلی همان سرمایه گذاری (در صورتی که در سنوات قبل هزینه کاهش ارزش آن در محاسبه خالص افزایش سرمایه گذاری های آن دوره منظور نشده باشد) مشمول مالیات نخواهد بود.

ضمنا با توجه به ابهامات موجود در خصوص درآمد های صندوق سرمایه گذاری یادآور می گردد :

درآمدهای ناشی از تعدیل ارزش سرمایه گذاری های موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم توسط صندوق سرمایه گذاری، تعدیل کارمزد کارگزاری ناشی از کاهش کارمزد دریافتی توسط کارگزاران، سود سهام ناشی از تفاوت بین ارزش اسمی و ارزش تنزیل شده سود سهام تحقق یافته و پرداخت نشده و درآمد ناشی از تفاوت بین ارزش اسمی و ارزش تنزیل شده سود سپرده بانکی و اوراق بهادار با درآمد ثابت، با توجه به اینکه ناشی از سرمایه گذاری در چارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید می باشد، با رعایت مقررات مربوطه مشمول معافیت تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود. [۳]

محمد قاسم پناهی

سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور

[۱]. بند ۱ این بخشنامه به موجب دادنامه شماره ۱۶۳۶ و دادنامه اصلاحی آن به شماره ۱۶۳۶/۲ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ابطال شد. تصویر دادنامه های مذکور طی بخشنامه شماره ۲۱۰/۱۴۰۰/۱۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۹ ارسال گردید. *** با توجه به رأی وحدت رویه شماره ۱۱۸۰-۱۱۸۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ دیوان عدالت اداری، دادنامه فوق الذکر نقض گردید و بند ۱ این بخشنامه که بر اساس این رای ابطال شده بود، مورد تایید قرار گرفت.

[۲]. به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری جزء (ب) از بند (۲) این بخشنامه ابطال شد. تصویر دادنامه مذکور به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۶۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۲۵ ارسال شد و جزء (ب) از بند (۲) اصلاح شد و این متن «در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع المعامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر منعکس می گردد، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد، مشمول مالیات می باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره (۲) ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود.» جایگزین شد. *** با توجه به رأی وحدت رویه شماره ۱۱۸۰-۱۱۸۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ دیوان عدالت اداری، دادنامه فوق الذکر نقض گردید و جزء (ب) بند ۲ این بخشنامه که بر اساس این رای ابطال شده بود، مورد تایید قرار گرفت، بنابراین متن اصلاح شده که به موجب بخشنامه یاد شده ابلاغ شده بود، نسخ ضمنی گردید.

[۳]. اطلاق این بخشنامه به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ابطال شد.



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان