

رای شورای عالی مالیاتی شماره : ۱۴۸۰۷ / ۴ / ۳۰

تاریخ : ۱۳۷۱ / ۱۲ / ۲۶

موضوع : موقوفات خاص

گزارش شماره ۱۸۹۶ - ۳۰ / ۵ - ۱۳۷۱ / ۵ / ۲۸ دفتر فنی مالیاتی راجع به نحوه تعیین مالیات وقف خاص، عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۱ / ۱۲ / ۱۶ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور مشعر بر ارائه نظریات مختلف زیرین در این خصوص می باشد :

۱ - الف) با عنایت به حکم کلی ماده ۳۸ قانون مالیات های مستقیم و بند الف آن و نیز ماده ۳۹ قانون مذکور، مالیات مربوط به وقف خاص می باید از مآخذ کل درآمد به نرخ ماده ۱۳۱ تعیین و از متولی مطالبه گردد.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

۱ - ب) مطالبه مالیات باید از متولی به عمل آید، لیکن در محاسبات مالیاتی، درآمد موقوفه بین موقوف علیهم تقسیم و نسبت به سهم هر موقوف علیه مالیات جداگانه محاسبه گردد.

۲ - الف) نظر به اینکه به موجب ماده ۳ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۱۳۶۳ / ۱۰ / ۲، هر موقوفه دارای شخصیت حقوقی است، از طرفی موقوفات خاص عموماً به منظور تقسیم

سود ایجاد نشده اند، این گونه موقوفات مشمول مقررات بند "ب" ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم خواهند بود.

۲ - ب) مالیات موقوفات خاص به لحاظ اینکه دارای شخصیت حقوقی می باشند ، باید براساس مقررات بند " د " ماده ۱۰۵ مذکور با رعایت سایر جهات قانونی محاسبه و وصول گردد. ضمناً نسبت به سنوات عملکرد منتهی به سال ۱۳۶۷ با ملحوظ داشتن مواد ۵۱ و ۱۸۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و با توجه به موخر بودن تاریخ تصویب ماده ۳ فوق الاشعار نسبت به آن به نظر می رسد که احتساب مالیات این دسته از موقوفات براساس فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و فق مقررات قانونی خواهد بود.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از شور و بررسی پیرامون نظرات ابرازی دفتر فنی مالیاتی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم به شرح آتی در این باره اعلام رای می نماید : رای اکثریت در فصل مالیات بر ارث قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی ضمن مادتين ۳۸ و ۳۹ احکام مربوط به مالیات بر درآمد موقوفات خاص بیان شده است و از بند الف ماده ۳۸ و صدر ماده ۳۹ قانون مذکور استنباط این است که مالیات متعلق به موقوفات خاص که دارای متولی هستند از مآخذ کل درآمد به نرخ ماده ۱۳۱ با ذکر مشخصات موقوفه از متولی با لحاظ مفاد تبصره ۲ ماده ۳۸ یاد شده مطالبه و وصول خواهد شد.

محمد تقی نژاد عمران - محمد طاهر - مجید میرهادی - محمود حمیدی - علی اکبر نوربخش - علی اصغر محمدی - محمد علی سعید زاده

نظر اقلیت :

اولا : حکم ماده ۳ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۲ / ۱۰ / ۶۳ حکم بدیع و جدیدی نیست بلکه واجد جنبه تصریحی و تاکیدی می باشد زیرا مقنن قبل و بعد از تصویب قانون مذکور به موجب ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن و ماده ۳ قانون اوقاف مصوب ۲۲ / ۴ / ۵۴ و ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ برای موقوفات عام شخصیت حقوقی اعتبار کرده است و صرف نظر از مواد یاد شده به طور کلی و علی الاصول با نظر به انفکاک شخصیت واقف از موقوفه، چون موقوفه شخص حقیقی نیست بنابر موازین و اصول مسلم استنباط حقوقی الزاما برای هر موقوفه اعم از عام و خاص شخصیت حقوقی مفروض بوده و خواهد بود بنا به اوصاف فوق همانطور که در زمان اعتبار قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن در خصوص موقوفات عام غیر مشمول بند ۸ ماده ۲ قانون مذکور و همچنین موقوفات خاص موضوع محاسبه مالیات براساس بندهای « ب » و « ت » ماده ۸۰ قانون مذکور مطرح نگردید اکنون نیز طرح نظریه مبنی بر محاسبه مالیات موقوفات عام غیر مشمول بند ۳ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و موقوفات خاص براساس بندهای « ب » و « د » ماده ۱۰۵ قانون موصوف فاقد وجهت و محل قانونی است در قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ درمورد مالیات موقوفات احکام خاصی درفصل چهارم باب دوم و فصل ششم باب سوم مقرر گردیده است و بدین ترتیب عطف محاسبات مالیاتی موقوفات به فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی منتفی است و بطور کلی منظور نمودن شخصیت حقوقی برای موقوفه از طرف مقنن موجب تغییر در احکام مالیاتی مربوط به موقوفات اعم از عام و خاص نمی باشد.

ثانیا : از حیث محاسبه و مطالبه مالیات موقوفات و با ملاحظه قانون مدنی (مواد ۵۵ لغایت ۹۱) و قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن (بند ۳ ماده ۲ از باب اول مواد ۳۸ و ۳۹ و تبصره آن از فصل چهارم باب دوم و مواد ۱۱۹ و ۱۲۳ از فصل ششم باب سوم) به طور کلی دو نوع موقوفه تشخیص داده می شود، موقوفات عام و موقوفات خاص.

۱ - موقوفات عام که به لحاظ احکام مالیاتی به دو دسته تقسیم می شوند :
الف) موقوفات عام مشمول بند ۳ ماده ۲ که در هر سال با رعایت آئین نامه اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده یاد شده برای همان سال از معافیت مالیاتی استفاده خواهند نمود.

ب) موقوفات عام غیر مشمول بند ۳ ماده ۲ که منافع چنین موقوفاتی به حکم بند الف ماده ۳۸ به نرخ ماده ۱۳۱ و قطع نظر از تعداد یا نوع منتفع شوندگان یکجا مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است در مورد موقوفات مذکور در بند « الف » که به علت عدم رعایت شرایط مربوط به استفاده از معافیت مشمول مالیات می شوند و موقوفات بند « ب » که مشمول مالیات هستند در هر حال مالیات باید از متولی موقوفه مطالبه شود.

۲ - موقوفات خاص به طور کلی در مواردی که منافع موقوفه حسب نظر واقف (وقفنامه عاید اشخاص محدود و معین شود، در این صورت موقوفه، موقوفه خاص محسوب می شود) با این توضیح که حسب قسمت اخیر ماده یک قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه، سازمان مذکور تصدی اوقاف خاصه را به طور ثانوی و در موارد اختلاف بین بطون لاحق عهده دار می شود و حسب ماده ۶۲ قانون مدنی در مورد وقف خاص قبض طبقه اولی کافی از تحقق وقف بوده و اوقاف خاصه ملزم به داشتن

متولی نیستند و موقوف علیهم راسا استیفاء منافع می نمایند و از نظر مالیاتی، مالیات موقوفات خاص برحسب موارد مختلف باید به شرح زیر محاسبه و مطالبه شود :

الف - در صورتی که مورد وقف از جمله اموال مذکور در ماده ۱۸۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن و موقوف علیهم نیز از اشخاص مندرج در ماده یاد شده و وقف قبل از شروع سال ۱۳۶۸ تحقق یافته باشد و تاریخ فوت واقف از اول سال ۱۳۶۸ به بعد باشد باید مطابق مقررات مذکور در ماده موصوف و با رعایت تبصره ۲ ماده ۱۷۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه آن نسبت به محاسبه و مطالبه مالیات از هر ذینفع (هر یک از موقوف علیهم) به طور جداگانه اقدام شود.

ب - هر گاه مورد وقف از اموال مذکور در بند الف فوق نباشد اعم از اینکه موقوف علیهم از اشخاص مذکور در ماده ۱۸۰ فوق اشاره باشند یا نباشند و یا اینکه مورد وقف هر چه باشد ولی موقوف علیهم از اشخاص مندرج در ماده ۱۸۰ یاد شده نباشند هر یک از موقوف علیهم تا پایان عملکرد سال ۶۷ به طور جداگانه نسبت به قدرالسهم خود از منافع موقوفه برابر ماده ۵۱ ق.م.م مصوب اسفند ماه ۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن مشمول مالیات بوده، که مالیات متعلقه باید به نرخ ماده ۱۳۴ قانون مذکور محاسبه و از هر یک مطالبه شده باشد و نسبت به عملکرد سنوات ۶۸ و بعد از آن نیز باید مطابق مقررات ماده ۱۲۳ و نرخ ماده ۱۳۱ مالیات هر یک از موقوف علیهم جداگانه محاسبه و از آن ها مطالبه شود.

ج - در مورد موقوفات خاص که وقف از ابتدای سال ۶۸ به بعد تحقق یافته است باید به شرح قسمت اخیر بند « ب » فوق اقدام شود.

د - در مواردی که بعضی از موقوف علیهم اشخاص حقوقی باشند و مطابق مقررات مشمول معافیت نشوند درآمد مشمول مالیات آنها از موقوفه که به شرح ماده ۵۱ ق.م.م مصوب اسفند ماه ۴۵ و اصلاحیه های بعدی و یا ماده ۱۲۳ ق.م.م مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه آن بر حسب مورد تعیین می شود با سایر درآمد های آن ها جمع و یکجا مأخذ محاسبه مالیات واقع خواهد شد.

علی اکبر سمیعی - محمد رزاقی



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

