

در مورد مالیات حقوق اتباع خارجی

توجه: به بخشنامه شماره 42176 / 9124 - 30 / 4 - 23 / 8 / 1378 رجوع شود .

پیرو بخشنامه شماره 4917 - 21 / 2 / 1377 در مورد مالیات بردرآمد حقوق اتباع خارجی ، به منظور اتخاذ رویه واحد و اجتناب از اعمال روشهای متفاوت توجه ماموران تشخیص را به نکات بند الف این دستورالعمل معطوف و مقرر میشود موارد مندرج در قسمت ب به اجرا گذارده شود.

الف: 1- طبق تحقیقات و بررسیهای بعمل آمده و اطلاعات و مدارک بدست آمده و جمع آوری شده از منابع مختلف ، حقوق و مزایای شغلی اتباع خارجی شاغل در ایران در تمام موارد محدود به ارقام ثابت و مستمر نبوده بلکه ممکن است شامل ارقام متعددی مانند حقوق پایه (اصلی) ، حق مقام یا شغل ، پاداش های ماهانه و سالانه بر مبنای درصدی از حقوق یا فروش برحسب مورد ، فوق العاده های مربوط به انجام خدمت در خارج از کشور متبوع ، استفاده از اتومبیل اختصاصی و مسکن تهیه شده توسط کارفرما یا مزایای نقدی مربوط به آنها ، هزینه شهریه تحصیلی فرزندان ، استفاده از امتیاز خرید سهام (به اقساط ، کمتر از قیمت روز) هزینه مسافرت شخص شاغل و اعضاء خانواده وی و همچنین مزایایی که تحت عناوین دیگری پرداخت می گردد ، باشد .

2_ اتباع مذکور که در ایران اشتغال دارند ، نسبت به جمع کل حقوق و مزایای دریافتی ، اعم از اینکه کارفرما (پرداخت کننده حقوق) ایرانی یا خارجی یا اینکه مقیم خارج و فاقد شعبه یا نمایندگی در ایران باشد (حکم ماده 88) ، بدالت بند 5 ماده یک و حکم ماده 82 قانون مالیاتهای مستقیم ، بلحاظ اشتغال در ایران با اعمال معافیت های مقرر در فصل مالیات بردرآمد حقوق و همچنین رعایت شرایط مقرر در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف درباره مالیات حقوق نسبت به اتباع دولت هائی که با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قراردادهای موصوف هستند ، حسب مورد ، در ایران مشمول مالیات بردرآمد حقوق می باشند .

3_ پرداخت کنندگان حقوق به اتباع مذکور مکلف به اجرای حکم ماده 85 در مورد کسر و ایصال مالیات و همچنین تسلیم فهرست متضمن مشخصات و نشانی دریافت کنندگان حقوق و مبلغ آن به حوزه مالیاتی محل و عندالاقضاء ارائه صورت تغییرات بعدی بطور ماهانه میباشد ، دریافت کنندگان حقوق موضوع ماده 88 نیز خود مکلف متعلقه بشرح ماده مذکور هستند .

4_ مطالبه مالیات در موارد مذکور در ماده 90 درخصوص اتباع خارجی نیز صادق و مجری است و از تکالیف مهم حوزه های مالیاتی میباشد .

5_ مطالبه مالیات بردرآمد حقوق اتباع خارجی شاغل در ایران نیز باید با رعایت کلیه مقررات مرتبط بموضوع بویژه حکم ماده 237 انجام شود.

6_ اتباع خارجی که بابت اشتغال در ایران حقوق دریافت میکنند از لحاظ منبع پرداخت به دو دسته کلی تقسیم می شوند:

1_ 6- پرداخت کننده حقوق ، وزارتخانه ها ، موسسات دولتی ، شهرداریها ، موسسات وابسته به دولت و شهرداریها ، شرکتهای دولتی ، قوای مقننه و قضائیه یا نهادهای عمومی غیردولتی هستند .

2_6- پرداخت کننده حقوق سایر اشخاص حقیقی یا حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی هستند . لزوماً یادآور می شود برای حصول اطمینان از هویت پرداخت کننده حقوق باید اسناد و مدارک ورود بکشور و مستندات صدور پروانه اشتغال مورد توجه و رسیدگی واقع شود .

ب: 1- حوزه های مالیاتی مکلفند به پرداخت کنندگان حقوق موضوع **ماده 85** به اتباع خارجی و دریافت کنندگان حقوق موضوع **ماده 88** که ایرانی نیستند ، ابلاغ نمایند ، مشخصات و اطلاعات لازم در مورد هر یک از حقوق بگیران را مطابق فرم پیوست (لازم است نمونه فرم در اختیار آنها قرار گیرد) حداکثر ظرف دو هفته از تاریخ ابلاغ تهیه و تکمیل و پس از مهر و امضای پرداخت کننده حقوق و حقوق بگیر خارجی به انضمام نسخه ای از قرارداد و یا احکام استخدامی به حوزه های مالیاتی تحویل نمایند . حقوق بگیران موضوع **ماده 88** باید فرم مزبور را در دونسخه تنظیم و یک نسخه را ظرف مهلت فوق به حوزه مالیاتی تسلیم و نسخه دیگر را پس از تأیید پرداخت کننده حقوق حداکثر ظرف دوماه از تاریخ ابلاغ به حوزه مالیاتی ارائه نمایند . علاوه بر موارد فوق لزوم اعلام وقوع تغییرات باید ضمن ابلاغ کتباً تذکر داده شود.

2_ حوزه های مالیاتی مکلفند فرمهای دریافتی را پس از کنترل و بهره مندی از آنها برای محاسبات مالیات حقوق (در صورتیکه به صحت آنها اطمینان داشته باشند) ظرف یک هفته پس از دریافت به اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی ارسال نمایند.

3_ اقدامات مقرر در بندهای 1 و 2 قسمت ب باید به نحوی انجام شود که تحویل فرمها توسط پرداخت کنندگان حقوق و اشخاص مشمول حکم **ماده 88** تا پایان فروردین ماه سال 1378 خاتمه یافته باشد .

4_ حوزه های مالیاتی مکلفند تکالیف مذکور در بندهای 1 و 2 فوق را در مورد اتباع خارجی که در آینده بعنوان حقوق بگیر در ایران مشغول کار می شوند ظرف دو ماه از تاریخ شروع بکار انجام دهند و برای این مقصود لازم است مرتباً در مورد اتباع خارجی که بقصد اشتغال در ایران وارد کشور می شوند و پروانه کار دریافت می کنند از مراجع ذیربط با رعایت سلسله مراتب اداری کتباً کسب اطلاع نمایند.

5_ مبانی تشخیص و محاسبه مالیات:

1_5- در صورتیکه پرداخت کننده حقوق از اشخاص موضوع بند 1-6 قسمت الف بوده به تکلیف موضوع **ماده 85** مطابق قواعدی که قبلاً ابلاغ شده است عمل کرده ، هیچگونه مستندی بر عدم صحت ارقام مندرج در فرمهای تحویلی در دست نباشد ، مورد از لحاظ مالیاتی در ماده مربوط صحیح و قابل قبول محسوب می شود . در این قبیل موارد چنانچه تمام یا قسمتی از حقوق به ارز پرداخت شده باشد و پرداخت کننده به تأیید بالاترین مقام دستگاه اجرایی از این بابت دارای سهمیه ارزی تخصیص یافته باشد ، مأخذ تسعیر ارز ، هم ارز ریالی آن به موجب اعلامیه بانکی مربوط خواهد بود .

2_5- هرگاه پرداخت کننده حقوق از اشخاص موضوع بند 2-6 قسمت الف و ایرانی بوده ، بابت استفاده از خدمات حقوق بگیر خارجی به موجب اسناد و مدارک رسمی و معتبر دارای سهمیه ارزی تخصیص یافته باشد در صورتیکه مورد از سایر جهات نیز منطبق با بند 1-5 باشد ، مشمول مقررات بند مذکور خواهد بود.

3-5- چنانچه پرداخت کننده حقوق موضوع بند فوق ، تمام یا قسمتی از حقوق را به ارز پرداخت ولی بابت استفاده از خدمات حقوق بگیر خارجی فاقد سهمیه ارزی باشد ، اگر ارز پرداختی از منابع بانکی تهیه شده باشد به نرخ مندرج در اعلامیه بانکی و چنانچه از شبکه بانکی تهیه نشده باشد ، نرخ ارزی تا 31 / 3 / 77 به ازای هر دلار 3000 ریال و از 1 / 4 / 77 معادل بهای ارز صادراتی با اضافه بهای واریز نامه در تاریخ پرداخت محاسبه شود ، و به شرط اینکه مورد از سایر جهات منطبق با موارد بند 1-

5 باشد ، مشمول مقررات بند مذکور خواهد شد.

4_5- در صورتیکه پرداخت کننده حقوق از اشخاص غیر ایرانی موضوع بند 2-6 قسمت الف و در قرارداد منعقد شده با طرف ایرانی ، بابت استفاده از خدمات حقوق بگير خارجی به طور مشخص و جداگانه دارای سهمیه ارزی دولتی تخصیص یافته باشد ، مأخذ تسعیر ارز ، هم ارز ریالی آن بموجب اعلامیه بانکی میباشد و با حصول سایر شرایط مذکور در بند 1-5 مشمول مقررات بند یادشده خواهد بود .

5_5- هرگاه پرداخت کننده حقوق موضوع بند فوق بابت استفاده از خدمات حقوق بگير خارجی بطور مشخص و جداگانه سهمیه ارزی نداشته باشد ، لکن تمام یا قسمتی از بهای قرارداد منعقد شده با طرف ایرانی ارزی بوده و تخصیص یافته باشد ، در صورتی ارز پرداختی بابت حقوق به حقوق بگير تبعه خارجی به بهای ارز تخصیصی به قرارداد محاسبه میشود که از مبلغ ارز تخصیص یافته به قرارداد در سال مربوط بنا به تایید بانک ، حقوق بگير ارز دریافتی بابت حقوق را به بهای ارز تخصیصی موضوع قرارداد به بانک واگذار و بجای آن ریال دریافت کرده باشد . در غیر اینصورت بهای ارز با توجه به تاریخ پرداخت طبق قسمت اخیر بند 3-5 محاسبه شود .

6_5- در تمام موارد پنجگانه فوق هرگاه پرداخت کنندگان حقوق دلایل و مدارک مثبتی در مورد داشتن سهمیه ارزی تخصیص یافته ارائه ننمایند بدون سهمیه ارزی محسوب و در اینصورت نرخ ارز پرداختی آنها بابت حقوق بدون توجه به منبع تامین آن مطابق قسمت اخیر بند 3-5 محاسبه شود ، مگر اینکه حقوق بگير معادل ارز دریافتی بابت حقوق را به بانک واگذار و ریال دریافت کرده باشد که در این حالت ملاک تعیین نرخ ارز ، اعلامیه بانکی مربوط خواهد بود .

7_5- نرخ ارز دریافتی اشخاص مشمول حکم [ماده 88](#) نیز بشرح مذکور در بند 6-5 فوق تعیین خواهد شد.

8_5- حقوق بگيرانی که از نظر قوانین کار ایران ، کارگر محسوب میشوند مشمول کلیه معافیتهای مقرر که در قانون مالیاتهای مستقیم برای کارگران مقرر شده است خواهند بود .

9_5- حقوق بگيران موضوع بند 1-5- این دستورالعمل مشمول کلیه معافیتهای موضوع بندهای [6 و 13 ماده 91](#) حسب مورد خواهند شد و سایر حقوق بگيران از معافیتهای مزبور با رعایت محدودیتهای کلی یا نسبی برای کلیه حقوق بگيران موضوع این دستورالعمل حسب مورد باید رعایت شود.

10_5- هرگاه پرداخت کنندگان حقوق موضوع [ماده 85](#) و مشمولین [ماده 88](#) از انجام تکالیف مقرر و پرداخت مالیات خودداری یا براساس مدارک و دلایل و شواهد و قرائن کافی مسلم شود کمتر از مبلغی که بموجب قانون مقرر شده است مالیات پرداخت کرده اند ، حوزه های مالیاتی مکلفند مطابق حکم [ماده 90](#) و با رعایت [ماده 237](#) پس از تحقیقات کافی و جمع آوری اطلاعات اقدام به مطالبه مالیات نمایند و چون تجربیات مکتسبه و تحقیقات معموله غالباً دلالت بر این دارد که متخلفین از قانون با توسل به ترفندهای مختلف و حیل گوناگون و طرق متعدد سعی در کتمان حقایق و اختفاء درآمدهای واقعی دارند، لذا به قصد آنکه مامورین تشخیص در این مورد بخصوص حسب ضرورت و اضطرار معیارهائی در دست داشته باشند و از اعمال سلیقه و روشها و ذنیتهای مختلف پرهیز شود ، از چندی قبل تحقیقات و مطالعات درباره حقوق اتباع خارجی در کشورهای مختلف شروع و در طول زمان اطلاعات ارزشمندی با استفاده از منابع داخلی و خارجی جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل کمی و کیفی واقع و با تعدیلات لازم ، به صورت فهرستی متضمن اطلاعاتی در خصوص عناوین شغلی ، کشور محل اقامت دائم

حقوق بگیر و متوسط حقوق هر یک از رده های شغلی با توجه به موارد مذکور تهیه و تنظیم گردیده ، که پیوست این دستورالعمل ارسال می شود تا عندالاقضاء مورد استفاده واقع شود .

11_5- هرگاه برای مطالبه مالیات از اطلاعات فهرست استفاده شده باشد و بعداً اسناد و مدارکی بدست آید که حقوق دریافتی بیشتر بوده است مالیات مابه التفاوت با رعایت مواعد قانونی قابل مطالبه است .

12_5- در مواردیکه پرداخت کنندگان حقوق و یا مضمولین **ماده 88** ، به مالیاتی که حسب این دستورالعمل و با استفاده از معیارهای اعلام شده از طریق علی الراس تشخیص و مطالبه شده است ، معترض شوند و با ارائه اسناد و مدارک و یا اقامه دلایل کافی ثابت نمایند که مالیات مطالبه شده بیش از مالیاتی است که باید براساس درآمد واقعی مطالبه میشد ، هیأت های حل اختلاف مالیاتی برابر مقررات و با توجه به قسمت اخیر **ماده 229** نسبت به صدور رای براساس درآمد واقعی و موافق قانون اقدام خواهند نمود در خاتمه یادآور می شود اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی به منظور دقت در محاسبه همه ماهه نرخ معاملات ارزی و نسبت به تبادل ارزهای مختلف با یکدیگر را از طریق ادارات کل در اختیار حوزه های مالیاتی و مراجع حل اختلاف قرار خواهد داد . ضمناً در مورد مودیانی که به وظایف مندرج در بخشنامه شماره 4917 مورخ 12 / 2 / 77 عمل ننموده اند و مالیات حقوق سال 77 آنها به طور علی الحساب دریافت شده است در صورت ضرورت میتوان از جدول پیوست برای تعیین مالیات حقوق استفاده نمود . مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی رسیده است .

علی اکبر عرب مازار

معاون درآمدهای مالیاتی