

نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای

مستقیم

دستورالعمل

نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه محاسبه معافیت مالیاتی موضوع [ماده ۱۳۸](#) ق.م.م بدین وسیله مقرر می‌دارد:

طبق مقررات [ماده ۱۳۸](#) قانون مالیاتهای مستقیم آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای 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 گردد با رعایت سایر مقررات مربوط از پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق معاف خواهد بود. بنابراین همانطور که در بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵ / ۲۴۰۱ / ۲۳۲ مورخ ۱۸ / ۷ / ۱۳۸۵ تصریح گردیده است معافیت مذکور می بایست پس از اعمال درآمدهای مشمول و معاف از مالیات و همچنین درآمدهای مشمول مالیات مقطوع محاسبه گردد. به عنوان مثال در مورد شخص حقوقی که با رعایت دستورالعمل‌های صادره نسبت به اخذ گواهی امکان برخورداری از معافیت موضوع ماده مذکور اقدام نموده است چنانچه اطلاعات سال مالی (اولین سال صدور مجوز موضوع ماده مذکور بشرح زیر باشد نحوه محاسبه معافیت و مالیات متعلق با رعایت مقررات بشرح زیر خواهد بود:

۱_ سود ابرازی ناشی از فعالیت های مشمول مالیات ۶۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰

۲_ سود ابرازی ناشی از فعالیت های معاف از مالیات ۲۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰

۳_ سود ابرازی ناشی از فعالیت‌های مشمول مالیات مقطوع ۱۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰

۴_ میزان مبالغ مصرف شده در اجرای مقررات [ماده ۱۳۸](#) ق.م.م ۳۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰
جمع کل سود ابرازی مشمول مالیات و سود ناشی از درآمدهای معاف و مشمول مالیات مقطوع:

$$600 / 000 / 000 - 200 / 000 / 000 = 400 / 000 / 000$$

سهم سود مشمول مالیات از مبالغ مصرف شده در اجرای [ماده ۱۳۸](#) ق.م.م:

$$400 / 000 / 000 \times (600 / 000 / 000 \div 900 / 000 / 000) = 266 / 666 / 666$$

میزان معافیت مالیاتی موضوع [ماده ۱۳۸](#) ق.م.م:

$$266 / 666 / 666 \times 50\% = 133 / 333 / 333$$

مالیات متعلق نسبت به سود ابرازی مشمول مالیات:

$$400 / 000 / 000 \times 25\% = 100 / 000 / 000$$

مالیات قابل پرداخت پس از کسر معافیت [ماده ۱۳۸](#) ق.م.م مربوط به سود ابرازی: $100 / 000 / 000 - 133 / 333 / 333 = -33 / 333 / 333$

۱۵۰ / ۰۰۰ /

حسین وکیلی

معاون مالیاتهای مستقیم

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان
شورای عالی مالیاتی
اداره کل امور مالیاتی استان
هیأت عالی انتظامی مالیاتی
اداره کل دادستانی انتظامی مالیاتی
دفتر جامعه حسابداران رسمی ایران
دبیرخانه هیأت‌های موضوع **ماده 251** مکرر
سازمان حسابرسی
مجله مالیات

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع **ماده 272** قانون مالیات‌های مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می‌دارد:

1_ استهلاك زیان سنواتی:

به استناد **بند 12 ماده 148** قانون مالیات‌های 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 27 / 11 / 1380 از درآمد سال یا سالهای بعد و حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی قابل استهلاك خواهد بود.

2_ زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد **147** و **148** قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

3_ زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارینها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارینها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد **147** و **148** قانون مالیات‌های مستقیم و با عنایت به مفاد ماده 143 قانون یاد شده به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد.

4_ هزینه بازرخرد مرخصی کارکنان:

وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت بازرخرد مرخصی کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می‌باشد و در صورت پرداخت به استناد **بند 2 ماده 148** ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد. در ضمن وجوه پرداختی بابت بازرخرد مرخصی کارکنان به استناد **بند 5 ماده 91** صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازنشستگی یا از کارافتادگی مشمول مالیات حقوق نمی‌باشد.

5_ 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 سالهای مختلف توسط مؤدی، جزء هزینه های قابل قبول می باشد.

6_ مالیات و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض:

طبق تبصره 2 ماده 6 قانون موسوم به تجمیع عوارض تولید کنندگان کالاهای موضوع ماده 3 و همچنین ارائه دهندگان خدمات موضوع ماده 4 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.

7_ هزینه ها یا پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی:

در خصوص هزینه ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانون ی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح در آیین نامه اجرائی موضوع [بند 8 ماده 148](#) قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره 24408 مورخ 1381/8/7 سازمان امور مالیاتی کشور) صحیح نمی باشد.

8_ پاداش هیأت مدیره:

پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 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.

9_ پرداختهای انجام شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور:

در مواردیکه 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 147](#) قانون مالیاتهای مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و یا به استناد [تبصره 5 ماده 105](#) از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود. در غیر این صورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد.

10_ درآمد حاصل از فروش حق تقدم سهام و صرف سهام شرکتهای خارج از بورس:

الف: در اجرای [تبصره 2 ماده 143](#) ق.م.م. ارزش اسمی حق تقدم سهام در شرکتهای 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:

1_ ب- درآمد حاصل از صرف سهام ناشی از سلب حق تقدم سهامداران (شرکتهای پذیرفته شده در بورس و سایر شرکتهای) در صورتی که مبلغ مذکور در دفاتر به حساب سهامداران قبلی (سهامدارانی که از آنها سلب حق تقدم شده است) منظور گردد و

متعاقباً به صورت نقد پرداخت یا صرف افزایش سرمایه به نام سهامداران قبلی شود، حسب مورد مشمول مقررات تبصره 2 و 3 [ماده 143](#) ق.م.م. خواهد بود.

2_ ب- درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای خارج از بورس که به صورت اندوخته در حسابهای شرکت ثبت و به درآمد سهامداران تعلق دارد طبق مقررات [ماده 105](#) قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات می باشد.

3_ ب- درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای 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 3 ماده 143](#) ق.م.م. خواهد بود. در غیر اینصورت درآمد حاصله طبق مقررات [ماده 105](#) قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات می باشد.

ج- در صورتی که تمام یا قسمتی از معاملات سهام و حق تقدم سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس، از طریق کارگزاران بورس انجام نشده و نیز تشریفات این معامله در دفتر سازمان بورس و اطاق پایاپای ثبت نشده باشد بخشودگی مالیات موضوع [ماده 143](#) ق.م.م. به عملکرد سال مزبور تعلق نمی گیرد.

11_ معافیت موضوع [ماده 138](#) ق.م.م.:

به استناد [ماده 138](#) ق.م.م. آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای 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 50% مالیات متعلقه موضوع [ماده 105](#) 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.

12_ ذخیره (اندوخته) طرح و توسعه موضوع [ماده 138](#) ق.م.م. قبل از اصلاحیه 27 / 11 / 1380:

مؤدیانی که در اجرای مقررات [ماده 138](#) قانون مالیاتهای مستقیم قبل از اصلاحیه مورخ 27 / 11 / 1380 و با رعایت بند 8 بخشنامه شماره 71197 / 7041 / 211 مورخ 14 / 12 / 1381 سازمان امور مالیاتی کشور برای سنوات 1381 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 2 ماده 138](#) قبل از اصلاحیه خواهند بود.

13_ مطالبه 5% مالیات تکلیفی از پیمانکاران خارجی:

قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران موضوع [بند الف ماده 107](#) ق.م.م. که از تاریخ 1 / 1 / 82 به بعد منعقد شده باشند و دارای شعبه یا نمایندگی در ایران نباشند مشمول کسر 5 درصد مالیات تکلیفی موضوع [ماده 104](#) ق.م.م. خواهند بود.

14_ مالیات سود سهام در ارتباط با قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف:

در ارتباط با مالیات اشخاص حقوقی که مشمول قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می گردند یادآور می شود 25 درصد مالیات اشخاص حقوقی موضوع [ماده 105](#) قانون مالیاتهای مستقیم مالیات شخص حقوقی بوده لذا تلقی آن به عنوان مالیات سهامداران فاقد وجاهت قانونی می باشد.

15_ 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 27 ماده 148](#) ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد.

16_ وجوه اداره شده:

نظر به اینکه مانده وجوه اداره شده نزد بانکها سپرده بانکی تلقی نمی گردد بنابراین سود دریافتی ناشی از وجوه اداره شده نزد بانکهای ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، مشمول معافیت موضوع [بند 2 ماده 145](#) قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود.

علی اکبر عرب مازار