



شماره بخشنامه : 12992-230-د

تاریخ : ۱۳۹۱/۰۴/۱۲

موضوع	نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم
<p>شماره: 12992/230/د تاریخ: 12/04/1391 پیوست: دارد</p> <p>دستورالعمل</p> <p>مخاطبین امور مالیاتی شهر و استان تهران اداره کل امور مالیاتی</p>	
<p>موضوع</p> <p>نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم</p> <p>نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه محاسبه معافیت مالیاتی موضوع ماده 138 ق.م.م بدین وسیله مقرر می‌دارد:</p> <p>طبق مقررات ماده 138 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 (50%) مالیات متعلق معاف خواهد بود. بنابراین همانطور که در بند 11 بخشنامه شماره 28345/2401/232 مورخ 18/7/1385 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:</p> <p>1- سود ابرازی ناشی از فعالیت های مشمول مالیات 000/000/600</p> <p>2- سود ابرازی ناشی از فعالیت های معاف از مالیات 000/000/200</p> <p>3- سود ابرازی ناشی از فعالیت‌های مشمول مالیات مقطوع 000/000/100</p> <p>4- میزان مبالغ مصرف شده در اجرای مقررات ماده 138 ق.م.م 000/000/300</p> <p>جمع کل سود ابرازی مشمول مالیات و سود ناشی از درآمدهای معاف و مشمول مالیات مقطوع:</p> $000/000/600 + 000/000/200 + 000/000/100 = 000/000/900$ <p>سهم سود مشمول مالیات از مبالغ مصرف شده در اجرای ماده 138 ق.م.م:</p> $000/000/300 \times (000/000/600 \div 000/000/900) = 000/000/200$ <p>میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده 138 ق.م.م:</p> $000/000/200 \times 50\% = 000/000/100$ <p>مالیات متعلق نسبت به سود ابرازی مشمول مالیات:</p> $000/000/600 \times 25\% = 000/000/150$ <p>مالیات قابل پرداخت پس از کسر معافیت ماده 138 ق.م.م مربوط به سود ابرازی:</p> $000/000/150 - 000/000/100 = 000/000/50$	
	<p>حسین وکیلی معاون مالیات های مستقیم</p>

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، موسسات 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 گذارها:
زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارها 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 بازخرید مرخصی کارکنان:
وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت بازخرید 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 بازخرید 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 دارائی‌ها و بدهی‌های ارزی که بر اساس متداول حسابداری محاسبه شده باشد، مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف توسط مودی، جزء هزینه های قابل قبول می‌باشد.

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 حساب‌های تعیین شده واریز نمایند. نظر به اینکه خریداران کالا یا خدمات، مالیات و عوارض مذکور را پرداخت می‌نمایند، مبالغ مذکور به عنوان هزینه قابل قبول تولید کننده یا ارائه دهنده خدمات نمی‌باشد.

7- هزینه‌ها یا پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی:
در خصوص هزینه‌ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می‌باشند، عدم پذیرش هزینه‌های 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 7/8/1381 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 قانونگذار ذکر نماید، باشند چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از مآخذ 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 شرکت 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 اوراق پایایی 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:

مودیانیکه 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 موسسات 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 موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، مشمول معافیت موضوع بند 2 ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود.

علی اکبر عرب مازار



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب