



## مالیات مضاعف

و

## منافع موهوم

اکنون که لایحه جدید مالیاتهای مستقیم در مجلس شورای اسلامی در دست بررسی است، به لحاظ اهمیت اساسی که قانون مذکور در اقتصاد مملکت و زندگی روزمره اتباع کشور دارد هر چه درباره جنبه‌ها و زوایای مختلف آن بیشتر صحبت شود مفیدتر است. انجمن در خصوص حصه مهمی از لایحه جدید، نظرات کمیته تحقیقات مالیاتی خود را به کمیسیون دبیر مجلس ارسال نموده و نظرات گوناگون اعضاء خود را نیز در این زمینه، حسب مورد و اهمیت، انتشار می‌دهد. نوشته زیر که مسئله مالیات مضاعف را در اساس، و در رابطه با مقررات قانون اصلاحی تجارت در خصوص منافع موهوم، مطرح می‌کند توسط آقای پرویز جواهری تهیه شده و توجه خوانندگان و به ویژه مسئولان محترم مالیاتی را به مفاد آن جلب می‌نماید.

بمنظور محاسبه مالیات بر درآمد مدگروهی از اشخاص حقوقی غیر دولتی، مفاد بند ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می‌دارد که از جمع درآمد مشمول مالیات پس از کسر ۱۰٪ مالیات شرکت از درآمد های غیر مشمول ماده ۷۶، و ۳٪ مالیات اضافی موضوع ماده ۱۶۶، در مورد شرکت های سهامی و مختلط سهامی نسبت به آن قسمت از درآمد که طبق تصمیم ارکان صلاحیتدار شرکت برای تقسیم بین صاحبان سهام با نام و شرکا، ضامن تخصیص داده می شود به نرخ ۱۵٪ و نسبت به آن قسمت که به حساب اندوخته های شرکت منظور می شود به نرخ ۲۵٪، و بقیه درآمد مشمول مالیات شرکت اعم از سود پیرداختی به صاحبان سهام بی نام و سود تقسیم نشده شرکت بر مبنای نرخهای تصاعدی که از ۲۵٪ شروع و به ۵۵٪ خاتمه می یابد

مشمول مالیات خواهد بود. مضافاً "حسب مورد ۳/۵ در هزار در آمد مشمول مالیات طبق ماده ۱۶۷ همان قانون بعنوان سهم اتاق بازرگانان و صنایع و معادن ایران بایده وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت گردد.

### کمبود منابع

کسانی که با معاسه مالیات شرکتها سروکار دارند نمی دانند که اجرای فرمول فوق، با تعبیر از ظاهر قانون، منجر به ایجاد مبلغی مالیات می شود که از محل سود ویژه همان سال شرکت قابل تأمین نیست و لذا مشکل تا مین محل برای پرداخت آن بروز می کند. در بسیاری موارد دیده شده که مدیران و حسابداران شرکتها برای احتیاج از این مشکل یا گزیر با قسمتی از حقوق سهامداران شرکت را مصروف تا مین آن مبلغ می کنند و یا آنرا در جریان انتقال مانده ها به سال بعد، مآلاً "از سود سال بعد شرکت تا مین می نمایند - و البته هیچیک از این اقدامات را نمی توان بعنوان راه حل اصولی مسئله پذیرفت.

جنبه های فنی و مالیاتی موضوع توجیه کننده آن است که این مسئله شکافته شود، شکل و محتوای مشکل عنوان گردد، دلایل و موجبات ایجاد مانده تا مین نشده مالیاتی معلوم و با اواخر راه حل قانونی موضوع ارائه شود. بنا بر این بحث را با ذکر یک مثال ساده و ملموس آغاز می نمائیم:

فرض شود فروش شرکتی "کلا" به نقد و پرداخت هزینه های آن "کلا" به نقد است، در آغاز و پایان سال مالی فاقد موجودی کالا و مطالبات و اسناد دریافتی و استهلاکات و استانکاران، و بطور خلاصه طوری است که سود ویژه آن برابر است با افزایش در نقدینگی، بنحوی که معادل سود ویژه، وجه نقد در حساب بانکی شرکت موجود است که مصروف پرداخت مالیات و تخصیص به سهامداران و اندوخته ها گردد. مضافاً "فرض شود که تمامی هزینه های شرکت از لحاظ مالیاتی نیز قابل قبول و در نهایت سود ویژه ایزای عیناً " برابر با سود مشمول مالیات باشد. در چنین شرایطی، تخصیص سود را میتوان به نحو ملموس معادل پرداخت یا کنار



گذاردن وجه از حساب بانکی دانست و بدیهی است شرکت جز آنچه را که  
دارد نمی تواند پرداخت نماید. از طرف دیگر، برای پوشش دادن به  
کلیه ترخهای تعامدی ذریبط، مبالغ و مفروضات زیر در نظر گرفته میشود  
(مثال ۱):

سود ویژه	۱۲۰۰ میلیون ریال
انتقال به اندوخته ها	۱۶۰ میلیون ریال
بقیه پس از تامین مالیات بر درآمد شرکت برای تقسیم	
بصورت سود سهام	کلیه سهام با نام است.

معاسیه مالیات بر درآمد شرکت (برای تنظیم حساب تخصیص سود و نیز  
اظهارنامه مالیاتی) با اجرای بندت ماده ۸۰ به شرح زیر خواهد بود،  
(مبالغ به میلیون ریال):

مالیات شرکت	مبلغ	
	۱۲۰۰	سود ویژه
۱۵۶	(۱۵۶)	کسر میشود: ۱۳٪ مالیات شرکت و سهم شهرداری
	۱۰۴۴	
۴/۲	-	۳/۵ در هزار سهم اثار
۴۰	(۱۶۰)	تخصیص به اندوخته ها
	۸۸۴	
	=====	
۲۰۰/۲		
	=====	

بر اساس ارقام فوق، حساب تخصیص سود به شرح زیر خواهد بود:

سود ویژه	۱۲۰۰
کسر میشود: مالیات بر درآمد شرکت	(۲۰۰/۲)
	۹۹۹/۸
کسر میشود: انتقال به اندوخته قانونی	(۱۶۰)
سود سهام (ناخالص)	۸۳۹/۸
	=====

(توضیح: بدیهی است چون مالیات سود سهام از محل سود سهام ناخالص تامین می شود و اثری در محاسبات مالیات بر درآمد شرکت ندارد احتساب و نشان دادن آن در مثال فوق بی بحث کنونی بی ارتباط است.)

### ریشه یابی: نقش مالیات مضاعف

نتیجه مقایسه دو صورت فوق بیا نگرانست که شرکت نمی تواند در عمل تمامی ۸۸۴ میلیون ریال مانده حساب مالیاتی را بعنوان سود سهام تادیه کند چون عملاً "بیش از ۸۳۹/۸ میلیون ریال وجه در اختیار ندارد. علت تفاوت این دو رقم را به سهولت می توان ریشه یابی کرد و معلوم است که تعلق مالیات سهم اتاق و مالیات اندوخته (۴۴/۲ میلیون ریال) موجب ایجاد تفاوت شده است. از طرف دیگر چون تعلق این دو مالیات قانوناً "معرز است لذا حداکثر سود قابل تقسیم بین سهامداران عبارت از سود قابل تقسیم حاصل از حساب مالیاتی پس از کسر معادل مالیاتهای ۳/۵ در هزار و مالیات اندوخته ها می باشد. با این نتیجه گیری، که کلیت و عمومیت دارد، می بایست در محاسبه مالیاتی بجای ۸۸۴ میلیون ریال ۸۳۹/۸ میلیون ریال قرار داد و با نتیجه مانده ای معادل ۴۴/۲ میلیون ریال ایجاد خواهد شد که ظاهراً "سود تقسیم نشده و مشمول مالیات ذیربط است در حالیکه عملاً ثابت شد سودی مضاف بر ۸۳۹/۸ میلیون ریال برای تقسیم با نگهداری در شرکت وجود ندارد! مضافاً "در صورت تعلق مالیات بر ۴۴/۲ میلیون ریال بعنوان سود تقسیم نشده، تعادل حساب تخصیص سود بهم خواهد خورد و دور و تسلسلی ایجاد خواهد گشت که بی نتیجه و باطل است. (تجدید محاسبات مذکور، منجر به جدول زیر می شود (مثال ۲) - مبالغ به میلیون ریال:)

مبالغ      مالیات شرکت

محاسبه مالیات بر درآمد شرکت:

سود ویژه	۱۲۰۰
۱۳٪ مالیات شرکت و سهم شهرداری	(۱۵۶)
	۱۰۴۴
	۱۵۶

۴/۲	-	۳/۵ در هزار سهم اتاق
۴۰	(۱۶۰)	تخصیص به اندوخته‌ها
۲۰۰/۲	۸۸۴	
	(۸۳۹/۸)	سود سهام ناخالص
۱۲/۵	۴۴/۲	مانده (ظاهراً "سود تقسیم نشده")
۲۱۲/۷	=====	

حساب تخصیص سود:

۱۲۰۰	سود ویژه
(۲۱۲/۷)	کسر میشود: مالیات بر درآمد شرکت
۹۸۷/۳	
(۱۶۰)	کسر میشود: انتقال به اندوخته
۸۲۷/۳	
(۸۳۹/۸)	کسر میشود: سود سهام ناخالص
(۱۲/۵)	کمبود منابع مالی
=====	

و بازمعلوم است که مسئول ایجاد کمبود منابع، همان مالیاتی است که به ۴۴/۲ میلیون ریال ارتباط داده شده است. پیام اصلی بحث ما در این زمینه اینست که چون ۳/۵ در هزار و مالیات اندوخته‌ها خود مالیات هستند مالیات دیگری نمی پذیرند، زیرا طبق اصول مالیاتی و طبق ماده ۱ و بندت از ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات فقط بر درآمد (و نهایتاً "سود") تعلق میگیرد نه بر مالیات، و لذا احتساب و مطالبه مالیات بر مالیات (مالیات مضاعف) مجوز قانونی ندارد.

با این نتیجه گیری، که باز کلیت و عمومیت دارد، تا این مرحله این دو مفهوم استقرار می یابد:

الف - حداکثر سود قابل تقسیم بین سهامداران (چه کلاً به صورت سود



سها م پرداخت وجه بعضاً "در شرکت بصورت تقسیم نشده با قی  
 یمانند) در مثال فوق که سودا بر ازی (ویژه) با سود مشمول  
 مالیات بر اریاست عبارتست از سود ویژه پس از کسر مالیات  
 شرکت (۱۳٪ و ۳/۵ در هزار و مالیات اندوخته ها) و خود مبلغ  
 انتقالی به اندوخته ها .

ب- تلقی کردن مانده مالیاتی حاصل از مجموع مالیات ۳/۵  
 در هزار و مالیات اندوخته بعنوان "سود تقسیم نشده" و مشمول  
 مالیات دانستن آن ، مجوز قانونی ندارد زیرا جنبه  
 مالیات مضاعف پیدا می کند .

لذا در عمل و در محاسبات مالیات بر درآمد شرکت در جدول اخیر الذکر  
 با بت مانده ایجا د شده مالیاتی (۴۴/۲ میلیون ریال) نبا ید رقمی درستون  
 "مالیات شرکت" مندرج گردد. با این ترتیب جمع مالیات شرکت همان  
 ۲۰۰/۲ میلیون ریال خواهد بود تا حساب تخصیص سود کم شود منبع تامین  
 نشان ندهد و آن دور و تسلسل باطل نیز ایجا د نگردد .

#### سود ویژه و درآمد مشمول مالیات

در عمل بسیار نادراست که سود ویژه عیناً "برابر سود مشمول مالیات  
 باشد ، زیرا عوامل متعددی نظیر حد تصاب هزینه ها ، عدم پذیرش موضوعی  
 برخی هزینه ها ، تفاوت استهلاکات مالی و مالیاتی و بالاخره مسئله  
 زیان سنواتی و معافیت ها ممکن است حسب مورد در ایجا د تفاوت بین  
 سود ویژه و سود مشمول مالیات موثر واقع گردد . برای تبیین موضوع و  
 بدست آوردن نتایج کلی ، فرض می شود که سود ویژه مندرج در مثال فوق  
 پس از کسر ۳۰۰ میلیون ریال هزینه خالص باشد که از لحاظ مالیاتی  
 قابل پذیرش نیست (ما آنرا برای سهولت مطالعه "خالص هزینه های  
 برگشتی" می نامیم) . در مثال زیر ، که همان مفروضات مثال (۱)  
 استمرار دارد ، وضعیت امر نشان داده می شود بفرض آنکه شرکت ، خود ،  
 هزینه های برگشتی را به سود ویژه بیا فزاید و بر اساس سود حاطه اقدام  
 به محاسبه مالیات بر درآمد شرکت کند ؛ (مبالغ به میلیون ریال)

مثال (۳):

مالیات شرکت	جمع	سود ویژه	خالص هزینه‌های برگشتی
	۱۲۰۰	۱۲۰۰	-
	۳۰۰	-	۳۰۰
	۱۵۰۰	۱۲۰۰	۳۰۰
کسر میشود: ۱۳٪ مالیات شرکت و شهرداری (۳۹)			
۱۹۵	(۱۹۵)	(۱۵۶)	۲۶۱
۵/۲۵	-	۴/۲	۱/۰۵
۴۰	(۱۶۰)	(۱۶۰)	-
	۱۴۵	۸۸۴	۲۶۱ (۱)
	(۶۸۱/۷۸)	(۶۸۱/۷۸)	-
	۴۶۳/۲۲	۲۰۲/۲۲	۲۶۱
مانده مالیاتی: (* غیر مشمول مالیات:			
	(۵/۲۵)	(۴/۲)	(۱/۰۵)
	(۴۰)	(۴۰)	-
	۴۱۷/۹۷	۱۵۸/۰۲	۲۵۹/۹۵
مالیاتهای متعلق به اقلام برگشتی که از حقوق سهامداران تا مین شده است (۱)			
۱۱۷/۹۷	(۱۵۸/۰۲)	(۱۵۸/۰۲)	-
	۲۵۹/۹۵	-	۲۵۹/۹۵
	=====	=====	=====
۳۵۸/۲۲			
=====			

حصة مربوط  
به هزینه‌های  
برگشتی

(۱) حداکثر سود سهام قابل تا مین:

سود ویژه

۱۲۰۰



و اینک حساب تخصیص سود به شرح زیر خواهد بود :

سود ویژه	۱۲۰۰
کسر میشود: مالیات بر درآمد شرکت	( ۳۵۸/۲۲ )
	۸۴۱/۷۸
: انتقال به اندوخته ها	( ۱۶۰ )
: سود سهام (ناخالص)	( ۶۸۱/۷۸ )
	=====

کسر میشود: ۱۳٪ مالیات و ۳/۵ در هزار	
سهام اتاق	۴۰/۰۵ ( ۲۰۰/۲۵ )
: اندوخته و مالیات آن	- ( ۲۰۰ )
: مالیات سود تقسیم نشده	
(هزینه برگشتی)	۱۱۷/۹۷ ( ۱۱۷/۹۷ )
	۱۵۸/۰۲ ۶۸۱/۷۸
	=====

حصه مالیات مربوط به هزینه های برگشتی که راهی حتماً من از محل سود سهام ندارد در این مثال ۱۵۸/۰۲ میلیون ریال است که در عین حال برابر است با حداکثر سود سهام مندرج در این مثال (۶۸۱/۷۸ میلیون ریال) و حداکثر مشایبه در مثال ۲ فوق (۸۳۹/۸ میلیون ریال) که به فرض عدم اقلام برگشتی تنظیم شده بود. لذا چون این تفاوت ماهیتاً مالیات است نمی تواند مجدداً " مشمول مالیات قرار گیرد و به این دلیل بایستی از محاسبات مالیات حذف شود و در جدول فوق به این صورت عمل شده است .

(۴) برای اجتناب از مالیات مضاعف ، سود تقسیم شده مشمول مالیات در این مثال عبارت است از مازاد کل هزینه های برگشتی بر مالیاتهای تعلق گرفته و محسوبی در صدر جدول، یعنی:

کل هزینه های برگشتی	۳۰۰
کسر میشود: ۱۳٪ مالیات شرکت و سهم شهرداری	( ۳۹ )
: ۳/۵ در هزار سهام اتاق	( ۱/۰۵ )
	۲۵۹/۹۵
	=====



## نتیجه گیری

مثالهای فوق که حاوی جزئیات محاسباتی است صرفاً "برای ملموس ساختن موارد بحث و نشان دادن اختلافات و ریشه های آنهاست، وگرنه در عمل، محاسبات مالیاتی بویژه به طریق مندرج در مثال (۳) فوق شاید کمی زمان گیر و در هر حال احتساب پذیر است، به شرط آنکه فرمول کلی صحیحی در دست باشد که بتواند در تمامی موارد مصداق یابد، من جمله در شرایطی که تمامی سود قابل تقسیم بصورت سود سهام بین سهامداران توزیع نگردد بلکه قسمتی از آن در شرکت بصورت تقسیم نشده باقی بماند. اینک با انتخاب نشانه های قراردادی می توان مبادرت به استخراج فرمول مناسب نمود.

بفرض آنکه: سود ویژه شرکت	$S =$	(کمیت معلوم)
خالص هزینه های برگشتی		
بر مبنای نص قانون	$B =$	(کمیت معلوم)
مبلغ مورد انتقال به		
اندوخته های مشمول مالیات	$A =$	(کمیت معلوم)
سود سهام ناخالص	$D =$	(کمیت معلوم)
مانده سود تقسیم نشده قبل		
از کسر مالیات متعلقه	$C =$	(کمیت مجهول)
مالیات بردرآمد شرکت	$M =$	(کمیت مجهول)
مانده سود تقسیم نشده بعد		
از مالیات متعلقه	$C_1 =$	(کمیت متکی به مجهول C)

صورت سمبولیک حساب تخصیص سود به شرح زیر خواهد بود:

$$\frac{S}{\frac{(M)}{K}} = \frac{A}{D} \times \frac{C_1}{K}$$

سود ویژه  
کسر میشود: مالیات بردرآمد شرکت  
انتقال به اندوخته ها  
سود سهام (ناخالص)  
مانده سود تقسیم نشده پس از کسر  
مالیات متعلقه

$$A+D+C_1 = S-M$$

یعنی به زبان معادله ریاضی :

لذا

$$C_1 = S-M-A-D$$

فرمول (۱)

محاسبات مالیاتی مثالهای ۱ و ۲ و ۳ فوق بروشنی نشان میدهد که مالیات بردرآمد شرکت مجموعه ایست از مالیاتهای یکه بر شخصیت حقوقی تعلق میگیرد (و غیر از مالیات سود سهام است، که در رقم ناخالص آن مستتر است و شرکت آنرا از طرف سهامداران مبلغ ناخالص کسرو به مقامات مالیاتی تادیه میکند) این مجموعه مالیاتها، با استفاده از نشانه های قراردادی فوق و به نحوی که در برگیرنده مالیات مضاعف نباشد در معادله زیر می گنجد :

$$M = 13.35\%(S+B) + 25\%A + (87\%B - 0.35\%B + C)$$

مالیات بر ( )

با ساده کردن فرمول:

$$M = 13.35\%(S+B) + 25\%A + (86.65\%B + C)$$

فرمول (۲)

مالیات بر ( )

از طرف دیگر، حداکثر سود قابل تقسیم بین سهامداران قبل از کسر مالیات متعلقه (اعم از سود سهام و مانده سود تقسیم نشده) عبارتست از کل منبع موجود (سود ویژه) پس از کسر (الف) ۱۳/۳۵ درصد مالیات بر سود ویژه و هزینه های برگشتی و (ب) مبلغ اختصاص یافته به اندوخته ها با اضافه ۲۵٪ مالیات آن و (ج) مالیات متعلقه بر ۸۶/۶۵ درصد هزینه های برگشتی که هنوز مالیات آن منظور نگردیده است. یعنی با استفاده از نشانه های قراردادی فوق :

$$(D+C) = S - 13.35\%(S+B) - 125\%A - 86.65\%B$$

مالیات بر ( )

بالتیجه، چون کلیه کمیت ها در معادله فوق غیر از C معلوم است، ناخالص مانده سود تقسیم نشده از فرمول زیر بدست می آید :



$$(مالیات بر B) 86.65\% - (125\% A - 13.35\% (S+B) - D = C \text{ فرمول (۳)})$$

اکنون با احتساب C و جاگذاری معادل ریالی  $C_1$  ن در فرمول (۲) مالیات بر درآمد شرکت بدست خواهد آمد. سپس با قرار دادن معادل ریالی M در فرمول (۱)، مانده سود تقسیم نشده بعد از کسر مالیات بدست می آید و با این ترتیب کلیه مبالغ ضروری برای تنظیم حساب تخصیص سود معلوم و آماده خواهد بود.

با این ترتیب، چنانچه در شرکت موضوع مثال ۳ فوق، قرار باشد ۵۰۰ میلیون ریال سود سهام تقسیم و بقیه سود پس از کسر مالیات بر درآمد شرکت بصورت تقسیم نشده در شرکت نگهداری شود نحوه انجام محاسبات بشرح زیر خواهد بود:

$$C = S - D - 13.35\% (S+B) - 125\% A - (86.65\% B) \text{ (مالیات بر B)}$$

$$= 117/97 - 200 - 200/25 - 500 - 1200$$

$$= 181/78$$

$$M = 12/25\% (S+B) + 25\% A + (86/65\% B + C) \text{ مالیات}$$

$$= 12/25\% \times 1500 + 25\% \times 160 + (86/65\% \times 300 + 181/78) \text{ مالیات}$$

$$= 458/2$$

$$C_1 = S - M - A - D$$

$$= 1200 - 458/2 - 160 - 500$$

$$= 81/8$$

لذا مالیات سود تقسیم نشده  $C_1 - C = 81/8 - 181/78 = 99/98$  میلیون ریال است. توضیحا "متذکرمی شود که مالیات حاصله از این معادله بیش از میزان مالیاتی است که بر مبلغ ریالی C تعلق می گیرد، و علت امر آنست که طبق مقررات مالیاتی و فرمول ذیربط فوق نرخهای تصاعدی سود تقسیم نشده بر مجموع  $(B + 86/65\% B)$  اعمال خواهد شد که منجر به تعلق مالیات بر C به نرخهای تصاعدی بالاتر خواهد بود. مگر آنکه B برابر صفر باشد.

در نتیجه، محاسبات مالیاتی و حساب تخصیص سود به شرح زیر خواهد

بود (مبالغ به میلیون ریال):

مالیات شرکت	مبلغ	
	۱۲۰۰	سود ویژه
	۳۰۰	هزینه های برگشتی
	۱۵۰۰	
۱۹۵	(۱۹۵)	۱۳% مالیات شرکت و سهم شهرداری
	۱۳۰۵	
۵/۲۵	-	۳/۵ در هزار سهم تاق
۴۰	(۱۶۰)	اندوخته
	۱۱۴۵	
-	(۵۰۰)	سود سهام
۹۹/۹۸	(۱۸۱/۷۸)	سود تقسیم نشده: واقعی
۱۱۷/۹۷	(۲۵۹/۹۵)	هزینه برگشتی:
-	(۲۰۳/۲۷)	مانده مالیاتی مالیات نایذیر
	=====	
۴۵۸/۲		
	=====	

حساب تخصیص سود:

۱۲۰۰	سود ویژه
(۴۵۸/۲)	مالیات بردار آمد شرکت
۷۴۱/۸	
=====	

۱۶۰	اندوخته
۵۰۰	سود سهام مانده خالص
۸۱/۸	سود تقسیم نشده خالص

۷۴۱/۸  
=====

در ارتباط با کاربرد فرمولهای فوق توضیحات زیر ضروری به نظر

می رسد:



۱- اقلام تشکیل دهنده مانده توازن در حساب مالیات ، که به دلیل ماهیت آنها (مالیات) نمی توانند مشمول مالیات قرار گیرند به شرح زیر است .

مبلغ در مثال فوق	فرمول	
۴۰	۲۵٪ A	مالیات اندوخته
۵/۲۵	۰/۳۵٪ (S+B)	۳/۵ در هزار سهم اتاق
۴۰/۰۵	۱۳/۳۵٪ B	۱۳/۳۵ درصد خالص هزینه برگشتی
۱۱۷/۹۷	مالیات (۸۶/۶۵٪ B)	مالیات بقیه (۸۶/۶۵٪) هزینه برگشتی
۲۰۳/۲۷		
=====		

۲- فرمولهای سه گانه فوق ناظر بر مواردی نیست که (الف) ۱۰٪ مالیات شرکت مشمول بخشودگی مندرج در ماده ۱۱۶ قانون باشد ، (ب) درآمد مشمول مالیات شرکت جزا "یا کلا" در آ مدپیما نکاری موضوع ماده ۷۶ قانون باشد ، (ج) شرکت کلا "یا جزا" دولتی باشد و بالاخره (د) شرکت غیر از سهامی و یا مختلط سهامی باشد . در عین حال ، تسری فرمولهای سه گانه به اینگونه شرکتها نیز میسر است مشروط به آنکه قبل از کار برد آنها ، حسب مورد ، مبنای و درصدهای مندرج در هر فرمول ذیربط با شرایط شرکت تطبیق و تعدیل گردد .

۳- استفاده از حساب برابری مالیات بردرآمد ، به صورتی که ذیلا "به اجمال بیان می شود ، برای تمامی شرکتها و اشخاص حقوقی مفید و حتی ضروری بنظر میرسد و لذا توصیه میگردد .

### مسئله منافع موهوم

یکی از موارد مهم کار برد فرمولهای فوق ، که اساسا " مبتنی بر عدم تعلق مالیات مضاعف است ، در حل کردن مشکلی قانونی است که در اثر سهل انگاری گریبانگیر هیئت مدیره و مدیرعامل شرکتها می شود . طبق ماده ۲۴۰ قانون اصلاحی تجارت مصوب ۱۳۴۷ : " مجمع عمومی پس از تصویب حسابهای سال مالی و احراز اینکه سود قابل تقسیم وجود دارد ، مبلغی از آنرا که بایده بین صاحبان سهام تقسیم شود تعیین خواهد

نمود..... هر سودی که بدون رعایت مقررات این قانون تقسیم شود  
 منافع موهوم تلقی می گردد....." و سود قابل تقسیم در ماده ۲۳۹ بعنوان  
 "سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان های وارده سالهای مالی قبل  
 و اندوخته قانونی مذکور در ماده ۲۳۸ و سایر اندوخته های اختیاری...."  
 تعریف شده است. در ماده ۲۵۸ همان قانون محازات تقسیم منافع  
 موهوم که "به استناد صورت دارائی و ترازنامه مزور" تقسیم شده باشد  
 برای رئیس و اعضاء هیئت مدیره و مدیر عامل شرکت حبس تا دینی از یک  
 سال تا سه سال در نظر گرفته شده است.

در ارتباط با این مبحث، مدیران شرکتها موظف گردیده اند که  
 اطمینان حاصل کنند سود قابل تقسیم کامل و واقعا "وجود دارد و قابل  
 تامین است. در شرایطی که مالیات بر درآمد شرکت قانونا "بر مبنای  
 سود مشمول مالیات (و نه سود ویژه) بیش از ذخیره مالیاتی شرکت بر  
 مبنای سود ویژه باشد (و شاید این فزونی در اکثر موارد مصداق پیدا  
 کند) تقسیم سودی که قانونا "و حقا" مالیات بر درآمد شرکت و سهم دولت  
 است، بمعنای تقسیم منافع موهوم تلقی می گردد و لذا ضروری است  
 مسئله حداکثر سود قابل تقسیم بطور حدی در نظر گرفته شود. در این رهگذر  
 توجه به تفاوت بین سود ویژه شرکت طبق صورتهای مالی با سود مشمول  
 مالیات و تامین منابع مالی برای آن، بویژه در مواردی که تفاوت  
 حائز اهمیت نسبی باشد بسیار مهم است، خاصه آنکه در بسیاری موارد،  
 پس از گذشت ماهها یا حتی سالها و هنگام صدور برگ تشخیص مالیاتی  
 معلوم میگردد که چنان تفاوت وجود دارد و احتمالا "دارای اهمیت  
 نسبی نیز می باشد. تامین چنان تفاوت در حسابهای هر سال از درآمد  
 سال یا سالهای آتی فی حد ذاته توجه ندارد و مضافا "در صورت نقل و  
 انتقالات سهام در طول دوره های مالی، ممکن است بطور غیر منصفانه  
 به سود عده ای و زیان عده دیگری از سهامداران شرکت تمام شود. به این  
 دلایل است که یکبار دیگر توجه حسابداران و مدیران موسسات به این  
 موضوع مهم، که بنظر می رسد، آنچنان که باید، مورد توجه قرار نگرفته،  
 جلب می گردد.



## راه حل مشکل

از لحاظ اصول حسابداری نیز، در هماهنگی با مفاد مذکور قانون  
اصلاحی تجارت کشور ما، تقسیم منافع موهوم موجه نیست، و برای احتراز  
از چنان وضعیت نامساعد، در زمینه ذخیره مالیات بردرآمد، کاربرد  
تکنیک حسابداری "برابری مالیات بردرآمد" توصیه شده است. بموجب  
این تکنیک هر ساله با یستی مالیات بر مبنای مقررات قانونی به دو  
صورت محاسبه شود:

### الف - بر مبنای سود ویژه شرکت

ب - بر مبنای سود ویژه شرکت با ضافه جمع اقلامی که بر اساس نص  
صریح قانون و مقررات مالیاتی در حساب مالیات قابل  
پذیرش نیست (خالص هزینه های برگشتی - که ذکر آن قبلاً  
بعمل آمد).

ما به التفاوت حاصله در حساب تخصیص سود جزو ذخیره مالیاتی، و در  
ترازنامه بعنوان بدهی تحت عنوان حساب برابری مالیات بردرآمد  
و با رعایت طبقه بندی مناسب منظور می گردد و با نتیجه مانع از تقسیم  
سود واهی، از این لحاظ می شود. نهایتاً "در زمان تشخیص قطعی مالیات  
هر گونه تفاوت با مانده ذریبط در حساب برابری مالیات که نمایانگر  
تفاوتی است که در اثر تعبیر شخصی ماموران تشخیص، و نه در انطباق  
کامل با نص قانون و مقررات مدون مالیاتی، ایجاد شده و شرکت قادر  
به قانع کردن مقامات ذریبط مالیاتی نشده و ناگزیر از قبول  
ما به التفاوت نهائی بوده است - قابل احتساب در حساب سود و زیان  
سال مالی که در آن برگ تشخیص قطعی صادر شده است می باشد. با این  
ترتیب، با کاربرد حساب برابری مالیات بردرآمد تا آنجا که قانوناً  
و منطقاً "میتوانند قابل بیش بینی باشد ذخیره مالیات بردرآمد شرکت  
در حساب تخصیص سود هر سال پوشش کافی برای بدهی مالیاتی ذریبط  
ایجاد خواهد کرد و امکان تقسیم سود واهی از این جهت، موضوعیت خود  
را از دست خواهد داد. البته تشخیص کامل و کافی کلیه اقلام غیر قابل  
قبول و نهایتاً "محاسبه سود مشمول مالیات مستلزم آگاهی حسابداران و

مدیران شرکتها از قانون و مقررات مدون مالیاتی است، و برای تسهیل در این کار می توانند از راهنمایی حسابرسان خود بهره مند شوند.

در اینجا باید اضافه کرد که محاسبه ذخیره مالیاتی برای سود ویژه و عدم احتساب آن بر مبنای کلیه عواید ملی که قانوناً "میتوانند منجر به سود مشمول مالیات قطعی شوند در هر حال و منجمله به این عذر که محاسبه اخیر الذکر را بهر حال مقامات مالیاتی انجام میدهند و تنها "مالیات آن (دیرتر) پرداخت خواهد شد و تا خیر در پرداخت مالیات ما به التفاوت یک مزیت مالی برای شرکت است - قابل دفاع نیست در متن لایحه ای که اخیراً "در مورد قانون مالیاتهای مستقیم تهیه گردیده و هم اکنون در مراحل بررسی نهائی است، به این مسئله توجه شده و برای مودیانی که بر اساس مبلغی کمتر از سود مشمول مالیات خود مالیات را محاسبه و به همراه اظهارنامه پرداخت کنند جریمه نسبتاً سنگینی در نظر گرفته شده است. و در صورت تصویب این جنبه از لایحه جدید، که مثبت و سازنده است، شرکتها عملاً "وادار به استفاده از تکنیک برابری مالیات خواهند شد و این توفیق اجباری، مشکل تقسیم منافع موهوم را از این لحاظ حل خواهد کرد، و در مقابل، اظهار سود ویژه بجای سود مشمول مالیات و کمتر پرداختن مالیات به همراه اظهارنامه مختوم به مجازاتهای مالی و حقوقی ناشیه خواهد شد.

با ترغیب (یا الزام قانونی) مودیان به کاربرد حساب برابری مالیات بر درآمد، در وصول مالیاتها تسریع قابل توجهی بعمل خواهد آمد و مضافاً "از اتلاف وقت ما موران تشخیص در رسیدگی به حسابها و پیدا کردن موارد و متعاقباً "از بحث های مبتدیان جلوگیری خواهد شد. در عین حال، ترغیب مودیان به اظهار تمام سود مشمول مالیات به معنای احتراز جدی ما موران تشخیص از اعمال نظرات و برداشت های شخصی از نصوص و مقررات مدون مالیاتی و پذیرفتن هر چه بیشتر منطق و کلام حق است، و در این رهگذر، پرهیز از مالیات مضاعف و توجه بیشتر به الزامات قانون تجارت و جنبه از جنبه های متعدد منطق است که شرکتها را در تنظیم صورتهای مالی درست یاری خواهد کرد.