

## مالیات اشخاص حقوقی

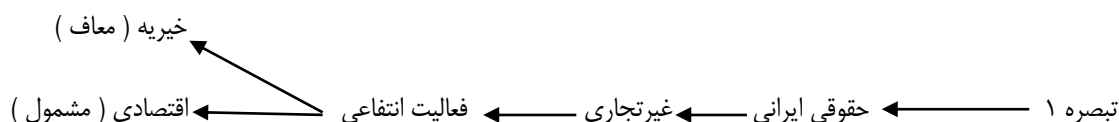
### متن قانون :

**ماده ۱۰۵-۱** - جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

### تبصره ۱ -

در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند، در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند، از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آنها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می‌شود.

خلاصه کاربردی :



### تبصره ۲ -

اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) این قانون از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کنند به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و موسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می‌کنند طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می‌باشند.

### تبصره ۳ -

در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده‌است با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

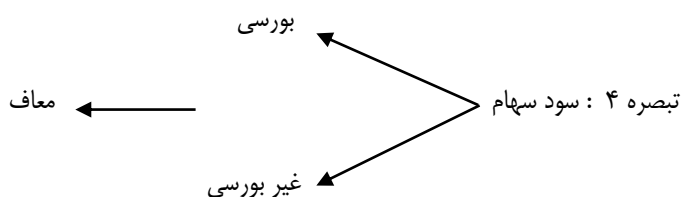
### خلاصه کاربردی:

تبصره ۳ : پیش پرداخت مالیات را در این مورد اشاره می‌کند

## تبصره ۴ -

اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نسبت به سود سهام یا سهام الشرکه دریافتی از شرکت های سرمایه پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود.

خلاصه کاربردی :



### تفسیر :

\*بخشنامه شماره ۲۰/۹۶/۱۲۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۹/۰۸ سازمان امور مالیاتی کشور: باتوجه به سوالات و ابهامات مطروحه از سوی ادارات کل امور مالیاتی در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات شرکتهای سرمایه گذار در شرکت های سرمایه پذیر بابت شناسایی سهم آنان از محل مازاد تجدید ارزیابی براساس استانداردهای حسابداری مربوطه در مواردی که شرکت سرمایه پذیر در اجرای قوانین و مقررات موضوعه اقدام به تجدید ارزیابی دارایی ها نموده و همچنین پس از آن به افزایش سرمایه از محل مازاد مذکور مبادرت می نماید، موارد ذیل را مقرر می دارد: طبق تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم الشرکه دریافتی از شرکت های سرمایه پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود. با عنایت به مراتب فوق چنانچه شرکت سرمایه پذیر ضمن رعایت قوانین و مقررات مربوط به تجدید ارزیابی دارایی ها از جمله آیین نامه موضوع ماده ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاحیه های بعدی آن و یا طبق آیین نامه موضوع تبصره (۱) ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ حسب مورد مشمول مالیات نشود، به تبع آن شرکت سرمایه گذار نیز مشمول مالیات بر درآمد سهم مازاد مذکور نخواهد بود. در غیر این صورت چنانچه به دلیل عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه شرکت سرمایه پذیر بابت مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات گردد، با ملحوظ نظر قراردادادن تبصره (۴) ماده ۱۰۵ و ماده ۱۴۳ و تبصره (۱) ماده ۱۴۳ مکرر قانون مذکور، اخذ مالیات مضاعف از درآمد شناسایی شده شرکت سرمایه گذار بابت افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی های شرکت سرمایه پذیر، موضوعیت نخواهد داشت.

\* بخشنامه شماره ۲۰/۹۳/۱۲۶ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور: پیرو بخشنامه شماره ۲۰/۴۹۸۴ مورخ ۱۳۹۱/۳/۸ در ارتباط با حکم موضوع تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، بدینوسیله مقرر می دارد:

طبق تبصره مذکور، اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نسبت به سود سهام یا سهام الشرکه دریافتی از شرکتهای سرمایه پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود، باتوجه به عبارت مالیات دیگری در تبصره فوق الذکر، منظور از شرکت سرمایه پذیر شرکت ایرانی یا خارجی است که طبق طبق قانون و مقررات مربوط مشمول مالیات در ایران بوده و بابت درآمدهای خود حسب مورد مالیات پرداخت نموده یا به موجب قانون و مقررات از معافیت های مالیاتی استفاده کرده است.

بنابراین با عنایت به مراتب فوق حکم تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم شامل سود سهام یا سهم الشرکه دریافتی از شرکتهای مقیم خارج از کشور که مشمول مالیات ایران نشده اند، نمی باشد.

بدیهی است در مواردی که بابت سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه پذیر مقیم خارج از کشور، در محل کشور شرکت سرمایه پذیر خارجی، مالیات پرداخت شده باشد، حکم تبصره ماده ۱۸۰ قانون مالیات های مستقیم جاری می باشد. این بخشنامه جایگزین بخشنامه فوق الذکر می شود

## تبصره ۵ -

در مواردی که به موجب قوانین مصوب وجوهی تحت عناوین دیگری غیر از مالیات بردرآمد از مأخذ درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل وصول باشد، مالیات اشخاص پس از کسر وجوه مزبور به نرخ مقرر مربوط محاسبه خواهد شد.

خلاصه کاربردی:

تبصره ۵: سهم اتاق بازرگانی ← در اظهارنامه مالیاتی نیز بصورت فیلد جداگانه مشخص و کسر می شود.

### تبصره ۶-

درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتها و اتحادیه های تعاونی متعارف و شرکتهای تعاونی سهامی عام مشمول بیست و پنج درصد (۲۵٪) تخفیف از نرخ موضوع این ماده می باشد.

خلاصه کاربردی:

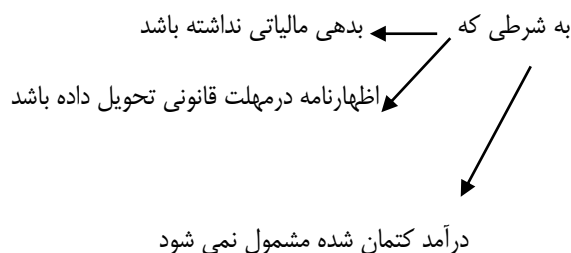
تبصره ۶ ← شرکت های تعاونی به نرخ ۲۵٪ از نرخ معافیت دارند.

### تبصره ۷-

به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخهای مذکور کاسته می شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است. (۱)

خلاصه کاربردی:

تبصره ۷: هر ۱۰٪ افزایش درآمد ۱ واحد تخفیف (از ۲۵ واحد)



### تفسیر:

\*بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۷ سازمان امور مالیاتی کشور (نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۳۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۰۳ درخصوص مقررات تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم:

درخصوص اشخاص حقوقی:

۱- در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره های (۶) و (۷) ماده ۱۰۵ قانون فوق توأمان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره (۷) فوق (نرخ های مذکور) می بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره (۶) و سپس تخفیف نرخ تبصره (۷) اعمال گردد.

۲- در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی می بایست تخفیف موضوع تبصره (۷) ماده ۱۰۵ و معافیت موضوع بند (ر) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم اعمال شود، مقتضی است ابتدا تخفیف موضوع تبصره (۷) ماده ۱۰۵ و سپس معافیت موضوع بند (ر) ماده ۱۳۲ قانون مذکور اعمال گردد.

۳- در مواردی که اشخاص حقوقی در دوره سال مالی قبل کمتر از یک سال مالیاتی فعالیت داشته اند و یا سال مالی خود را تغییر داده باشند، اعمال مفاد تبصره (۷) ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم فارغ از مدت فعالیت در مورد این گونه مودیان نیز جاری می باشد.

۴- با توجه به مفاد ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم، مشوق موضوع تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور صرفاً در خصوص اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از ۰۱/۰۱/۱۳۹۵ و به بعد شروع می شود، قابل اعمال است.

ج- مقررات عمومی:

۱- عدم فعالیت در قسمتی از یک سال مالیاتی مودی تأثیری در محاسبات نداشته و درآمد ابرازی مشمول مالیات سال پایه و سال بعد از آن بدون توجه به مدت فعالیت طی هر سال در محاسبات لحاظ می گردد.

۲- منظور از تسویه در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون فوق، صرفاً پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده سال قبل (سال پایه) بوده و این موضوع قابل تسری به بدهی های قطعی شده سال های قبل از سال پایه نمی باشد. بدیهی است در صورتی که مالیات تشخیصی سال قبل در مهلت مندرج در نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی به شرح فوق به قطعیت نرسیده باشد صرفاً می بایست مالیات اظهارنامه در مهلت مورد نظر پرداخت شده باشد.

۳- منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور کلیه بدهی های قطعی شده سال قبل، اعم از اصل و جرایم متعلقه تصریح شده در قانون مالیات های مستقیم بوده و به سایر بدهی های مالیاتی مودی مربوط به سایر قوانین ارتباطی نخواهد داشت.

۴- با توجه به نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات اول و دوم، منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات، کلیه درآمدهای مشمول مالیات ابرازی مودی در سال پایه و سال بعد که به نرخ های مذکور در مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ مشمول مالیات می باشند، خواهد بود.

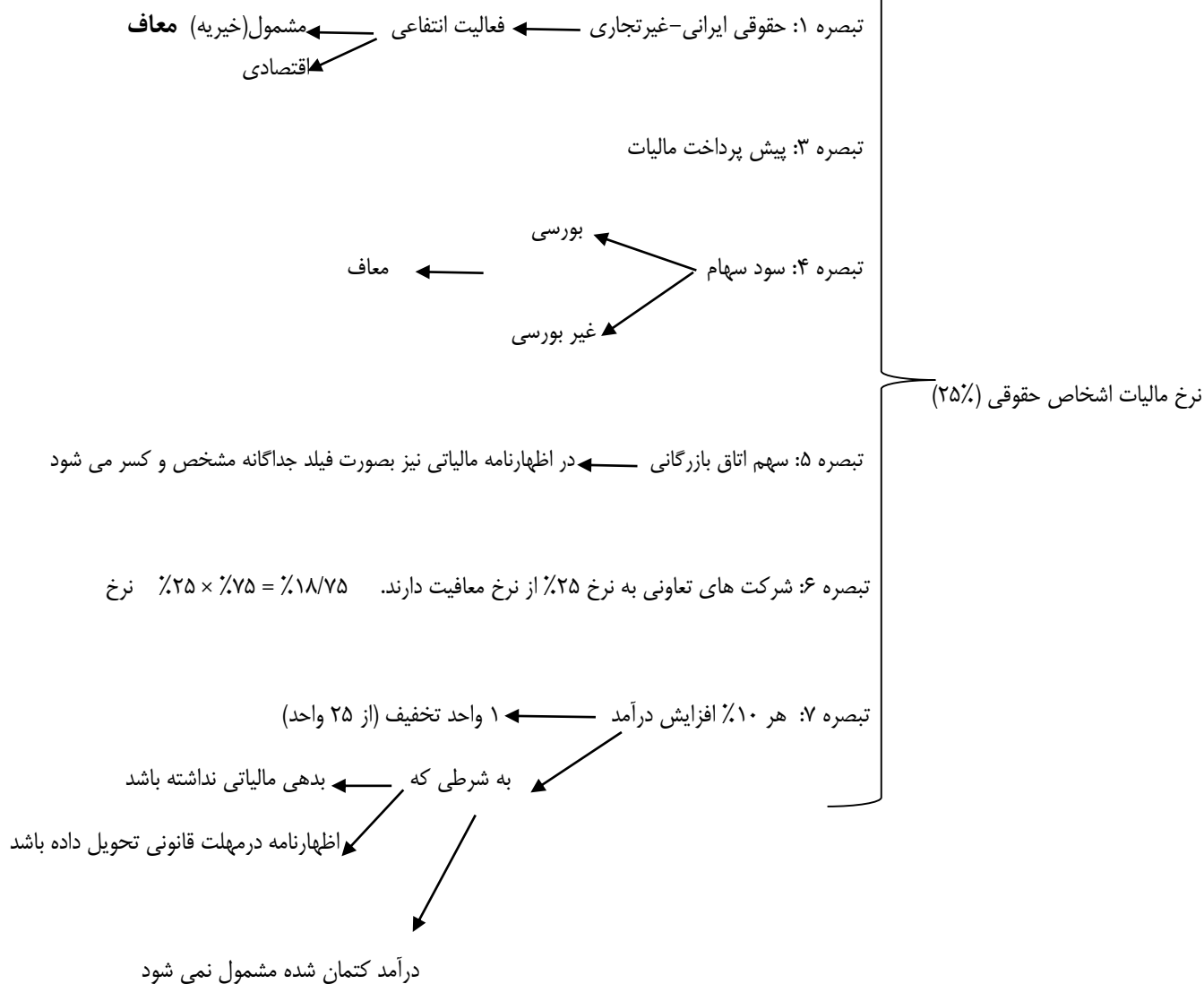
۵- در صورت احراز تخفیف برای هر مودی، این تخفیف قابل اعمال به کلیه درآمد مشمول مالیات تعیین شده برای مودی (به استثنای درآمد مشمول مالیات تعیین شده و به واسطه کتمان درآمد) می باشد، تخفیف مزبور قابل اعمال به درآمد مشمول مالیات تعیین شده به واسطه برگشت هزینه های واحد مالیاتی و همچنین ارقام موثر در افزایش درآمد مشمول مالیات از محل حساب تعدیل سنواتی نیز می باشد.

۶- با توجه به مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیات های مستقیم، نظر به اینکه شرط برخورداری از نرخ صفر و هر گونه معافیت یا مشوق مالیاتی، ارائه اظهار نامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم در موعد مقرر است و از آنجایی که تخفیف مورد نظر از مصادیق مشوق های مالیاتی می باشد، لذا در صورت عدم ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد بنا به درخواست اداره امور مالیاتی برای حسابرسی، موجب عدم برخورداری از تخفیف موصوف خواهد شد.

۷- در صورت عدم ابراز درآمد مشمول مالیات در سال پایه ( ابراز صفر و یا زیان) تخفیف مورد نظر قابل اعمال نخواهد بود.

۸- در صورتی که مودی به هر دلیلی در اظهار نامه مالیاتی تسلیمی علیرغم استحقاق برخورداری از این تخفیف نسبت به ابراز آن در اظهارنامه خود اقدام ننموده باشد، لکن در زمان حسابرسی مالیاتی و یا مراجع حل اختلاف مالیاتی احراز گردد مودی امکان برخورداری از تخفیف مورد نظر را دارا است، اداره امور مالیاتی ذریب با هیأت های حل اختلاف مالیاتی می بایست نسبت به اعمال آن اقدام نمایند و در صورتی که مودی به واسطه ابراز، مالیات بیشتری را پرداخت نموده باشد اضافه پرداختی مورد نظر فارغ از مفاد تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مقررات مربوطه قابل استرداد می باشد.

## ماده ۱۰۵ ق.م.م:



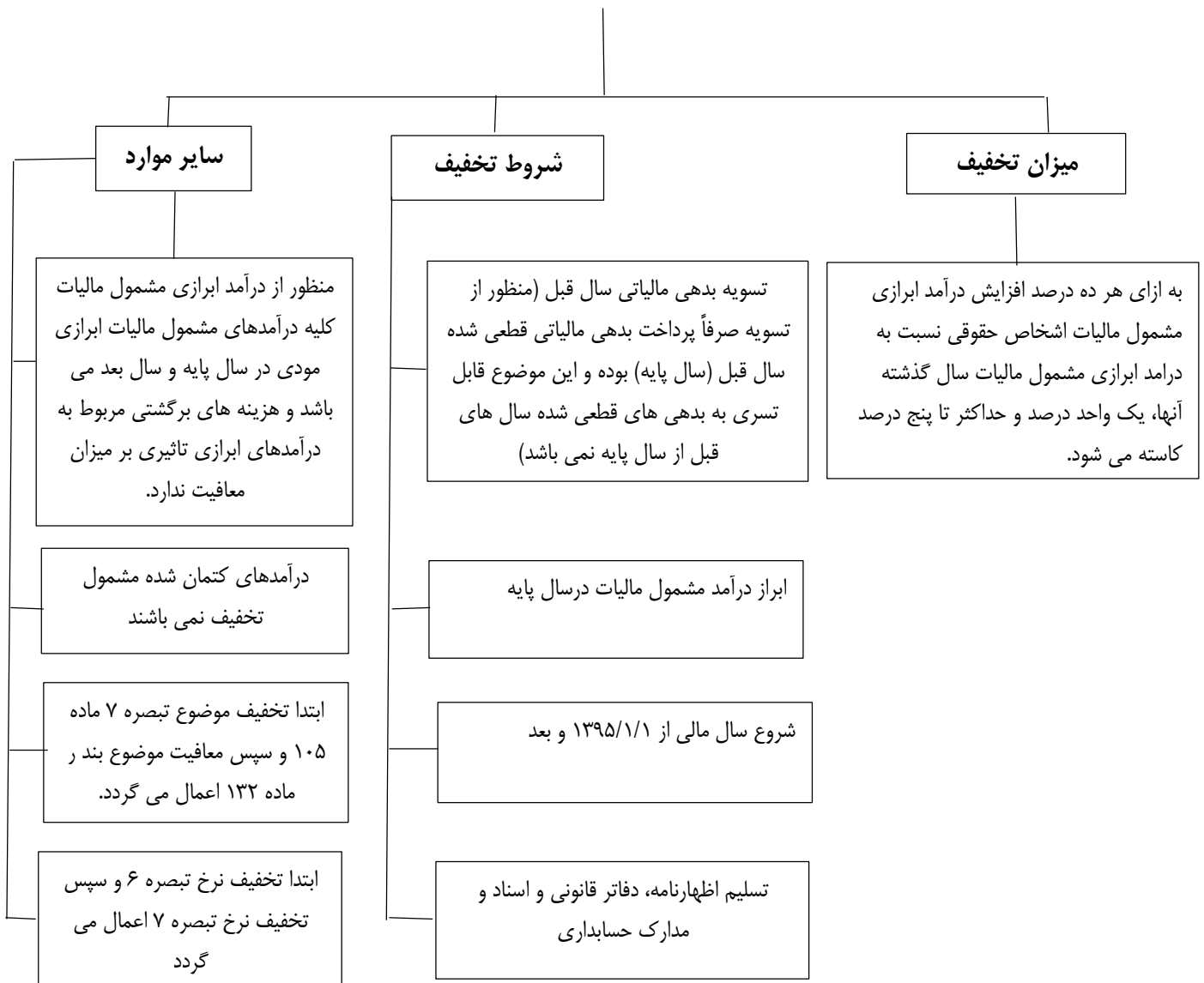
### نکات:

**نکته ۱:** تبصره ۶ به ۷ اولویت دارد

**نکته ۲:** هر دو تبصره را تواما می توان استفاده کرد

**نکته ۳:** تکمیلی تبصره ۷ تا ۵ واحد (۵ درصد) تعلق می گیرد

## تخفیف موضوع تبصره ۷ ماده ۱۰۵



## تفسیر تکمیلی :

\*رای تفسیری شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۱۸ شورای عالی مالیاتی:

باتوجه به تفکیک شخصیت شرکت و صاحبان سهام و در نظر گرفتن اینکه افزایش حقوق صاحبان سهام (بجز از محل آورده‌ها) به‌عنوان درآمد تلقی می‌شود، لذا تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاثر آن از محل حساب جاری شرکاء درآمد محسوب و می‌بایستی در صورت سود و زیان به عنوان درآمد شناسایی گردد. از این رو مطالبه مالیات از این بابت با رعایت مفاد مواد ۱۲۸، ۱۰۵ و بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن وفق مقررات قانونی خواهد بود.

\*دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که طی بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۶۷ مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ گردیده است.

نظر به اینکه بر مبنای قانون مالیات های مستقیم، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی تعلق می‌گیرد، بنابراین تقبل زیان انباشته از سوی صاحبان سرمایه از طریق کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران و یا آورده نقدی و غیر نقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا حساب دیگر هیچ گونه منافی برای شرکت ایجاد نمی‌کند تا به عنوان درآمد مشمول مالیات اتفاقی شود، بنابراین رأی مورخ ۱۳۹۳/۶/۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی خلاف قانون است و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

\* رای تفسیری شماره ۲-۱۴۳۰۲-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۰۳ شورای عالی مالیاتی :

درست است که برابر مفاد ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم درآمدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا ... تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مذکور اعلام گردیده و مطابق ماده ۱۲۰ همان قانون درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد عبارتست از صد درصد درآمد حاصله، لکن قانون گذار در این خصوص برابر مقررات ماده ۱۲۸ قانون مذکور در مورد اشخاص حقوقی قائل به استثناء گردیده و مقرر داشته که درآمد مشمول مالیات اشخاص مزبور ناشی از درآمدهای اتفاقی برخلاف حکم ماده ۱۲۰ فوق از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و از سوی دیگر مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می‌گردد (برابر ماده ۱۱۹ مزبور به نرخ ماده ۱۳۱) به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور شود.

با عنایت به مراتب بالا و در نظر گرفتن اینکه برابر مقررات ماده ۱۰۵ قانون فوق‌الاشاره جمع درآمد شرکتهای و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی... مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) می‌باشد، و از طرفی نرخ ماده ۱۳۱ با اصلاحاتی که در تاریخ ۲۷/۱۱/۸۰ در آن به عمل آمده به طور خاص برای محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی وضع گردیده و لذا به لحاظ عدم اطلاق و عمومیت شمول آن به سایر اشخاص (برخلاف متن قبل از اصلاح مذکور) قابل اعمال به درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی نخواهد بود و با آن مانع الجمع می‌باشد و به همین اعتبار عبارت مندرج در قسمت اخیر ماده ۱۰۵ اصلاحی مبنی بر اینکه «به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می‌باشد» شامل سایر موارد به جز درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی خواهد بود. بنابراین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی اولاً طبق مقررات قانون از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و ثانیاً به نرخ ۲۵ درصد موضوع ماده ۱۰۵ اصلاحی مورخ ۲۷/۱۱/۸۰ مشمول مالیات خواهد بود.