

مازاد تجدید ارزیابی در یک نگاه

مصطفی باتقوا- حسابدار رسمی- عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

خلاصه وضعیت مازاد تجدید ارزیابی از سال ۱۳۹۰ تا بحال، نحوه برخورد سازمان امور مالیاتی با موضوع مزبور و چالش‌های ایجاد شده برای مودیان

۱- نحوه برخورد با مازاد:

۱-۱- از سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۴ حتماً بایستی مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه منتقل شود وگرنه می‌شود مشمول مالیات!!!!

۱-۲- از اول سال ۱۳۹۵ تا پایان سال ۱۳۹۷ (به استثنای شرکتهای ردیف زیر برای سال ۱۳۹۷) اگر مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه منتقل شود، می‌شود مشمول مالیات!!!!

۱-۳- در اجرای تبصره (۱۰) قانون بودجه سال ۱۳۹۷، اگر تا پایان سال ۱۳۹۷، شرکتهایی که بر اساس صورتهای مالی حسابرسی شده سال ۱۳۹۶ مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت شده‌اند، مازاد را به سرمایه منتقل نمایند، مشمول مالیات نمی‌باشد.

۱-۴- بر اساس اصلاحیه قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی در سال ۱۳۹۸: افزایش سرمایه از محل مازاد مجاز است.

۲- چالش‌های مودیان:

الف- مواجهه با اخذ ۲۵٪ مالیات از مازاد تجدید ارزیابی و برگ تشخیص‌هایی با مبالغ چند ده و چند صد میلیارد تومانی به دلیل عدم رعایت بوروکراسی اداری غیر قانونی پیش بینی شده در آیین نامه‌های اجرایی از جمله:

- عدم ارائه تاییدیه ماده ۱۰ آیین نامه (اخذ نامه از حسابدار رسمی و ارایه به اداره مالیاتی)
- عدم ارایه گزارش حسابرسی مالیاتی
- عدم ثبت افزایش سرمایه در موعد مقرر

ب- یا عدم رعایت ثبت برخی استانداردهای حسابداری مثل

- عدم رعایت انتخاب تمام داراییهای گروه مورد ارزیابی

توضیح (۱) البته به دفعات آیین نامه‌های اجرایی توسط هیات وزیران اصلاح شده و از بسیاری از مودیان مالیاتی، رفع تعرض در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی به عمل آمده است.

توضیح (۲) بر اساس رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری برای مورد مشابه (آیین نامه ماده ۱۱۱ ق.م.م) عدم رعایت تشریفات بوروکراسی اداری نمی‌تواند موجب لغو مشوق معافیت مالیاتی شود.

ج- اخذ مالیات از تفاوت استهلاک ایجاد شده به روش تجدید ارزیابی و مبنا قراردادن سود فروش دارایی تجدید ارزیابی شده بر مبنای ارزش دفتری مبتنی بر بهای تمام شده اولیه

۳- ایراد اساسی در ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی تبصره (۱) ماده ۱۴۹:

انتقال مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه، به منزله تحقق درآمد است و مشمول مالیات!!!!

مازاد تجدید ارزیابی در یک نگاه

مصطفی باقشوا - حسابدار رسمی - عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران.

سیر تحول مازاد تجدید ارزیابی و مباحث مالیاتی

قبل از سال ۱۳۹۰ برای سنوات قبل از سال ۱۳۹۰ در یک دوره براساس قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، صرفاً برای شرکت‌های دولتی و تحت شرایط خاص معافیت مالیاتی مازاد تجدید ارزیابی پیش بینی شد و هزینه استهلاک تفاوت نیز قابل قبول بوده است.

سال	قانون	عطف	آیین نامه اجرایی	عطف	محدوده	دایره شمول	شمول معافیت	شمول دارکنها	تشریح وضعیت مالیاتی
۱۳۹۰	جزو ب بند ۷۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۰	۱۰۰۱	آیین نامه هیات وزیران	۱۰۰۲	۱۳۹۰/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۰/۱۲/۲۹	کلیه شرکتها	عسکره و حق تسیر	دارایی ثابت مشهود و نامشهود	مازاد تجدید ارزیابی بایستی به حساب سرمایه منتقل شود در غیر اینصورت مشمول مالیات خواهد بود.
۱۳۹۱	بند ۳۹ قانون بودجه ۱۳۹۱	۱۰۰۳	آیین نامه هیات وزیران	۱۰۰۴	۱۳۹۱/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۱/۱۲/۲۹	کلیه شرکتها	عسکره و حق تسیر	دارایی ثابت مشهود و نامشهود	افزایش سرمایه بینگانه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها از شمول مالیات معاف است مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مینای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی ۵ سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد.
۱۳۹۲	بند ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۲	۱۰۰۵	آیین نامه هیات وزیران	۱۰۰۶	۱۳۹۲/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۲/۱۲/۲۹	کلیه شرکتها	عسکره و حق تسیر	دارایی ثابت مشهود و نامشهود	افزایش سرمایه بینگانه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها از شمول مالیات معاف است مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مینای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی ۵ سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد.
۱۳۹۱/۰۶/۲۴ الی ۱۳۹۶/۰۶/۲۴ (اصلاً تا پایان ۱۳۹۴)	ماده ۱۷ قانون حاکمتر استفاده از توان تولیدی A	۱۰۰۷	آیین نامه هیات وزیران	۱۰۰۸	۱۳۹۱/۰۶/۲۴ الی ۱۳۹۶/۰۶/۲۴	کلیه شرکتها	عسکره و حق تسیر	دارایی ثابت مشهود و نامشهود	تا پایان سال ۱۳۹۴ افزایش سرمایه بینگانه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها از شمول مالیات معاف است مشروط به آن که متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش بر مینای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد.
۱۳۹۵	تیمبره یک ماده ۱۴۹ ق.م.م	۱۰۰۹	آیین نامه اجرایی تیمبره یک ماده ۱۴۹ ق.م.م	۱۰۱۰	۱۳۹۵/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۵/۱۲/۲۹	کلیه شرکتها	م (چون افزایش سرمایه امکان پذیر نمی باشد)	دارایی ثابت مشهود و نامشهود و سرمایه گذاری و زیست مولد	افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست (یعنی مازاد نباید به سرمایه منتقل شود) و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی شود. نکته حایز اهمیت و عجیب در ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی بدین صورت است که افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی، پوشش زیان از محل مازاد مذکور، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا انباشته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال بوده و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.

۸- براساس ماده ۲۸۲ ق.م.م (اصلاحی ۱۳۹۴/۰۶/۲۹)، ماده ۱۷ مزبور لغو شد.

مازاد تجدید ارزیابی در یک نگاه

مصطفی باقزول - حسابدار رسمی - عضو شوراهای انجمن حسابداران خبره ایران

سال	قانون	عطف	آیین نامه اجرایی	عطف	محدوده	دایره شمول	شمول معافیت	شمول داراییها	تشریح وضعیت مالیاتی
۱۳۹۶ و ۱۳۹۷	تیسره یک ماده ۱۴۹ ق.م.م	۱۰۰۹	آیین نامه اجرایی تیسره یک ماده ۱۴۹ ق.م.م	۱۰۱۰	۱۳۹۶/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۷/۱۲/۲۹	کلیه شرکتها	م.م سرمایه امکان پذیر نمی باشد	دارایی ثابت مشهود و نامشهود و سرمایه گذاری و زیست مولد	به شرح توضیحات ردیف قبل
۱۳۹۷	بند "ز" تیسره ۱۰ قانون بودجه ۱۳۹۷	۱۰۱۱	رهنمود مالیاتی شماره مورخ ۳۰۰/۹۷/۵۶ ۱۳۹۷/۰۴/۱۶	۱۰۱۲	۱۳۹۷/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۷/۱۲/۲۹	شمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت	عسکود و حق تسیر معاف (۱۰۱۸)	دارایی ثابت مشهود و نامشهود و سرمایه گذاری و زیست مولد	طبق احکام قانون بودجه سال ۱۳۹۷ شرکتها که طبق صورتهای مالی حسابرسی شده سال ۱۳۹۶ مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت بوده اند می توانند با افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی ها به شرط آنکه از مشمول این ماده خارج شوند مشمول مالیات نگردند و در شرط در این خصوص حاکم است با افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی از مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت خارج شود و این افزایش سرمایه تا پایان سال ۱۳۹۷ هر روزنامه رسمی ثبت گردد. نکته حایز اهمیت دیگر آن است که اگر به واسطه افزایش سرمایه از طریق مطالبات حال شده و آورده های نقدی، قبل از افزایش سرمایه از طریق تجدید ارزیابی، شرکت از مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت خارج شود، نمی تواند از این مشوق (یعنی افزایش سرمایه از طریق تجدید ارزیابی دارایی ها و عدم شمول مالیات) بهره مند شود.
۱۳۹۸	مصوبات ۳۱ و ۳۲ جلسه شورای عالی هماهنگی مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۰۷ و ۱۳۹۸/۰۲/۲۸	۱۰۱۳	الایحه شماره مورخ ۳۰۰/۹۸/۱۹ ۱۳۹۸/۰۳/۱۳	-	۱۳۹۸/۰۱/۰۱ الی ۱۳۹۸/۱۲/۲۹	صرفاً شرکتها مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت	از قبیل دارایی ثابت مشهود و نامشهود و سرمایه گذاری بلند مدت و دارایی زیستی مولد است.	از قبیل دارایی ثابت مشهود و نامشهود و سرمایه گذاری بلند مدت و دارایی زیستی مولد است.	وقف بند ۲ پخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۱۹ به تاریخ ۲۰۰/۹۸/۱۳ سازمان امور مالیاتی، استفاده از مفاد بند "ز" تیسره ۱۰ ماده واحد قانون بودجه سال ۱۳۹۷ درخصوص انتقال مازاد تجدید ارزیابی شرکتها به حساب افزایش سرمایه تا پایان سال ۱۳۹۸ تمدید و مشمول مالیات نمی باشد.
۱۳۹۸ و به بعد	اصلاحیه قانون استفاده از حداکثر توان تولیدی مصوب ۱۳۹۸/۰۲/۱۵	۱۰۱۵	الایحه شماره مورخ ۳۰۰/۹۸/۳۰ ۱۳۹۸/۰۴/۱۳ سازمان امور مالیاتی	-	بدون محدودیت	کلیه شرکتها	عسکود و حق تسیر معاف	از قبیل دارایی ثابت مشهود و نامشهود و سرمایه گذاری بلند مدت و دارایی زیستی مولد است.	به موجب مصوبه اصلاحی قانون استفاده از حداکثر توان تولیدی مصوب ۱۳۹۸/۰۲/۱۵ افزایش سرمایه از محل مازاد ناشی از تجدید ارزیابی مجاز و مشروط بر این است ظرف مدت یک سال از تجدید ارزیابی به حساب سرمایه افزوده شده و این امر فقط یکبار در هر پنج سال امکان پذیر است.

نکته: شرکتها سهامی عام ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار جهت بهره مندی از معافیت مالیاتی ناشی از این افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی ها برابر بند "ز" تیسره ۱۰ ماده واحد قانون بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور، علاوه بر رعایت موارد مندرج تیسره یک ماده ۱۴۹ اصلاحی ق.م.م جهت ارزیابی دارایی ها موارد ذکر شده در الایحه ۹۷۱-۰۰۱ به تاریخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ نیز بایستی مدنظر قرار دهند. (عطف ۱۰-۱۷)

• تا پایان سال ۱۳۹۶ مازاد تجدید ارزیابی بایستی به سرمایه منتقل شود وگرنه مشمول مالیات است.

• در سالهای ۱۳۹۵ تا پایان ۱۳۹۷ مازاد مربوطه نباید به سرمایه منتقل شود و اگر منتقل شود می شود مشمول مالیات

•• استثنای در سال ۱۳۹۷، شرکتها مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت مازاد را به سرمایه منتقل نمایند.

••• به موجب مصوبه اصلاحی قانون حداکثر توان تولیدی مصوب ۱۳۹۸/۰۲/۱۵ مصوب شورای عالی هماهنگی در واقع منتفی می باشد.