



دانشگاه پیام نور

حسابداری مالیاتی

(رشته حسابداری)

غلامحسین دوانی



دانشگاه پیام نور

حسابداری مالیاتی

(رشته حسابداری)



غلامحسین دوانی

فهرست مندرجات

مقدمه

۱.....	مالیات چیست؟
۳.....	تعاریف کلی
۵.....	بخش اول : مالیاتهای تکلیفی
۷.....	فصل اول - مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستغلات)
۱۳.....	فصل دوم - مالیات بر درآمد حقوق
۲۷.....	فصل سوم - مالیات علی الحساب حق الوکاله
۲۹.....	فصل چهارم - مالیات حق الزحمه
	فصل پنجم - مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم
۳۱.....	خارج از ایران
۴۱.....	فصل ششم - مالیات علی الحساب پیمانکاران و مهندسين مشاور
۴۵.....	بخش دوم : سایر مالیاتها
۴۷.....	فصل هفتم - مالیات سالانه املاک
۵۰.....	فصل هشتم - مالیات مستغلات مسکونی خالی
۵۲.....	فصل نهم - مالیات بر اراضی بایر

۵۵.....	- مالیات برارث	فصل دهم
۶۲.....	- مالیات بر درآمد املاک	فصل یازدهم
۷۲.....	- مالیات بر درآمد مشاغل	فصل دوازدهم
۷۷.....	- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	فصل سیزدهم
۹۸.....	- مالیات بر درآمد اتفاقی	فصل چهاردهم
۱۰۰.....	- مالیات بر جمع درآمدهای ناشی از منابع مختلف	فصل پانزدهم
۱۰۲.....	- هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات	فصل شانزدهم
	- خلاصه گردش ارسال اظهارنامه مالیاتی و صدور برگ تشخیص	فصل هفدهم
۱۰۴.....		
۱۰۹.....	بخش سوم : آئین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر قانونی	
۱۱۱.....	-	فصل هیجدهم
۱۱۹.....	بخش چهارم : جداول استهلاک	
۱۲۱.....	- جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم	فصل نوزدهم
۱۴۷.....		منابع و مأخذ



مقدمه

انسجام، وحدت و یکپارچگی در گرو حکومت فرهنگ سالم و اجرای قوانینی است که عدالت اجتماعی را میسر می‌سازد. مالیات بمثابة یکنوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آنرا پرداخت تا تواناییهای جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود. در واقع دولتها از طریق اجرای یک قانون مالیاتی عقلانی و منطقی شتاب توسعه اجتماعی - اقتصادی کشور را شدت می‌بخشد. بدیهی است چنانچه این قانون منطبق با اهداف اقتصادی کشور نباشد خود بیکی از عوامل بازدارنده توسعه تبدیل خواهد شد. دانشجویان رشته حسابداری بمثابة مدیران و مسئولان اجرائی مالی آینده شرکتها و مؤسسات مالی اعتباری موظفند تا ضمن آشنائی با قانون مالیاتها کاربرد این قانون در جهت حفظ منافع شرکتها و مؤسسات را بیاموزند.

اگر چه جزوات و دست نوشته‌های متعددی در زمینه حسابداری مالیاتی وجود دارد اما تنها کوشش قابل تحسین در این زمینه انتشار نشریات شماره ۲۵ و ۴۴ سازمان حسابرسی در مورد "مالیاتهای تکلیفی" و مالیات شرکتها و اشخاص حقوقی بوده که با توجه به تصویب قانون جدید مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ ضرورت بازنگری و تجدید انتشار آن نیز وجود دارد. در همین راستا دانشگاه پیام نور درصد بر آمد که کتاب "حسابداری مالیاتی" را بصورت خودآموز تهیه که مأموریت انجام این خطیر بر عهده اینجانب

قرار گرفت. اگر چه کوشش بر آن شده که کتاب حاضر بصورت یک نوشتار کاربردی تهیه شود اما یقین دارم که کمبودها و نارسائیه‌ها در این مجموعه وجود دارد که انتقادات و ارشادات اساتید معظم و دانشجویان عزیز موجبات تکمیل و رفع نارسائیه‌ها را در چاپهای بعدی فراهم خواهد ساخت.

لازم می‌دانم از مسئولین محترم دانشگاه پیام نور و مدیریت محترم گروه حسابداری که موجبات تشویق اینجانب و انتشار این نوشتار را بوجود آوردند سپاسگزاری و قدردانی نمایم.

غلامحسین دوانی

مقدمه

مالیات چیست؟

مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد زیرا ابزار و امکانات دست‌یابی باین درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. در واقع با اجرای عادلانه قانون مالیاتها دولت آحاد مردم را به یکنوع پس‌انداز اجباری سوق می‌دهد. امروزه در کلی‌ترین تعریف "مالیات یکنوع هزینه اجتماعی بشمار می‌رود که افراد جامعه به تناسب استفاده از این هزینه اجتماعی باید تقبل پرداخت آنرا نمایند."

بر اساس قوانین مالیاتی کشور انواع مالیاتها بشرح ذیل می‌باشد:

۱ - مالیاتهای مستقیم که بطور مستقیم از دارائی و درآمد افراد وصول و شامل مالیات بر دارائی و مالیات بر درآمد می‌باشد:

الف - مالیات بر دارائی

۱. الف - مالیات سالیانه املاک
۲. الف - مالیات مستغلات مسکونی خالی
۳. الف - مالیات بر اراضی بایر
۴. الف - مالیات بر ارث
۵. الف - حق تمبیر

ب: مالیات بر درآمد

۱. ب - مالیات بر درآمد املاک
۲. ب - مالیات بر درآمد کشاورزی
۳. ب - مالیات بر درآمد حقوق
۴. ب - مالیات بر درآمد مشاغل

۵. ب - مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۶. ب - مالیات بر درآمد اتفاقی
۷. ب - مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف
- ۲ - مالیاتهای غیر مستقیم که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف‌کننده تحمیل می‌گردد بر دو نوع می‌باشد:
- ۲.۱ - مالیات بر واردات
- ۲.۲ - مالیات بر مصرف و فروش
- ۲.۱ - مالیات بر واردات شامل موارد ذیل می‌باشد:
- ۲.۱.۱ - حقوق گمرکی
- ۲.۱.۲ - سود بازرگانی
- ۲.۱.۳ - ۳۰٪ اتومبیل‌های وارداتی
- ۲.۱.۴ - ۱۵٪ حق ثبت
- ۲.۲ - مالیات بر مصرف و فروش شامل موارد ذیل می‌باشد
- ۲.۲.۱ - مالیات بر فرآورده‌های نفتی
- ۲.۲.۲ - مالیات تولید الکل طبی و صنعتی
- ۲.۲.۳ - مالیات نوشابه‌های غیر الکلی
- ۲.۲.۴ - مالیات بر فروش سیگار
- ۲.۲.۵ - مالیات اتومبیل
- ۲.۲.۶ - ۱۵ درصد اتومبیل‌های داخلی
- ۲.۲.۷ - مالیات نقل و انتقال اتومبیل
- ۲.۲.۸ - مالیات حق اشتراک تلفن‌های خودکار و خدمات مخابراتی بین‌المللی
- ۲.۲.۹ - مالیات نوار ضبط صوت و تصویر
- ۲.۲.۱۰ - مالیات فروش خاویار

نظر باینکه در این مجلد هدف آشنا کردن دانشجویان با قوانین و مقررات مالیاتی در محدوده رشته حسابداری می‌باشد بخشهای مختلف کتاب قانون مالیاتهای مستقیم که جنبه کاربردی آنها بیشتر مورد استفاده می‌باشد مورد بحث و گفتگو قرار گرفته است. کتاب حاضر به دو بخش تقسیم گردیده که در بخش اول مالیاتهای تکلیفی و در بخش دوم سایر مالیاتها بحث شده است، در پایان هر فصل نیز چند مسئله نمونه حل گردیده و چند تمرین کلی نیز درج تا دانشجویان علاقمند بتوانند با نحوه حل مسائل مالیاتی محاسبه مالیاتها آشنا شوند.

تذکره: منظور از (ق.م.م) در این نوشتار یعنی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب

تعاریف کلی

“به نقل از قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱”

ماده ۲ - وزارتخانه واحد سازمانی مشخصی است که بموجب قانون، به این عنوان شناخته شده و یا بشود.

ماده ۳ - مؤسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که بموجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره میشود و عنوان وزارتخانه ندارد، نهاد ریاست جمهوری نیز مؤسسه دولتی شناخته میشود.

ماده ۴ - شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون بصورت شرکت ایجاد میشود با بموجب قانون و یا دادگاه صالح، ملی شده و یا مصادره شده و بعنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق بدولت باشد. هر شرکت تجارتي که از طریق سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شود، مادامیکه بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق بدولت است، شرکت دولتی تلقی میشود.

تبصره - شرکتهائی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال اینها، بمنظور بکار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکتهای بیمه ایجاد شده یا میشوند، از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمیشوند.

ماده ۵ - مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی از نظر این قانون، واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون بمنظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل شده یا میشود. فهرست نهادهای عمومی غیر دولتی عبارتند از:

- شهرداریها و شرکتهای تابعه آنان مادامیکه بیش از ۵۰ درصد سهام و سرمایه آنها متعلق به شهرداریها باشد، بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی، هلال احمر، کمیته امداد امام، بنیاد شهید انقلاب اسلامی، بنیاد مسکن بنیاد انقلاب اسلامی، کمیته ملی المپیک ایران، بنیاد ۱۵ خرداد، سازمان تبلیغات اسلامی و سازمان تأمین اجتماعی
- منظور از شرکتهائی که سرمایه آنها بطور مستقیم بدولت تعلق دارد شرکتهائی می‌باشند که در اساسنامه آنها قید شده باشد که سرمایه کلاً متعلق به دولت است مثل شرکتهای نفت، مخابرات، توانیر، ذوب آهن، بانکها و بیمه و

- مقصود از شرکتهائی که سرمایه آنها با واسطه به دولت تعلق دارد شرکتهائی هستند که از سرمایه گذاری شرکتهای دولتی مانند شرکتهای فوق بوجود آمده باشند. اما شرکتهائی که بانکها در اجرای عملیات بدون ربا از محل سپرده‌های اشخاص بوجود می‌آورند دولتی محسوب نمی‌شوند.

"- تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی مصوب ۶۸/۱۲/۱۱:"

اجازه داده میشود در طول اجرای این برنامه، وزارت امور اقتصادی و دارائی به هنگام وصول مالیات منابع ذیل، عوارضی به میزان سه درصد درآمد مشمول مالیات قطعی شده به نفع شهرداری وصول و در اختیار وزارت کشور قرار دهد.

الف - کلیه منابع مالیات موضوع باب دوم قانون مالیاتهای مستقیم واقع در حوزه

شهری باستانای مالیات بر ارث

بخش اول

مالیاتهای تکلیفی

مالیاتهای تکلیفی، مالیاتهایی هستند که پرداخت کنندگان وجوه طبق قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به کسر و پرداخت آن مالیاتها در مواعد قانونی تعیین شده می باشند.

مالیاتهای تکلیفی طبق قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۷۱/۲/۷ عبارتند از:

- ۱ - مالیات بردرآمد اجاره املاک (مستغلات)
- ۲ - مالیات بردرآمد حقوق
- ۳ - مالیات علی الحساب حق الوکاله وکلاء ماده ۱۰۳ قانون مالیاتهای مستقیم
- ۴ - مالیات علی الحساب حق الزحمه، موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم
- ۵ - مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران موضوع ماده ۱۰۷ قانون مالیاتها
- ۶ - مالیات علی الحساب پیمانکاری و مهندسی مشاور موضوع ماده ۱۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم

فصل اول

مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستغلات)

باستناد ماده ۵۲ - قانون مالیاتهای مستقیم :

”درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد. تبصره: درآمد املاک شرکت‌هایی که تمام سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت است تابع مقررات این فصل نبوده و از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد.“

۱.۱ - درآمد مشمول مالیات اجاره املاک

ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات اجاره املاک را بشرح ذیل تعیین

کرده است:

”درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار میگردد عبارتست از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره“

۱.۲ - مبنای تعیین درآمد اجاره املاک با توجه به مفاد قانون مالیاتهای مستقیم

باستناد ماده ۵۴ قانون مالیاتها ” مال الاجاره از روی سند رسمی^۱ تعیین میشود و در صورتیکه اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا مؤجر علاوه بر اجاره بهاء وجهی بعنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد میزان اجاره بهاء بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.“

۱. سند رسمی سندی است که در دفترخانه و در محاضر رسمی و یا در محاکم دادگستری تنظیم و امضاء شود.

۱.۳- نرخ محاسبه مالیات بر درآمد اجاره املاک

باستناد مفاد ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۷۱/۲/۷ نرخ محاسبه مالیات بر درآمد اجاره املاک براساس نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مزبور صورت خواهد گرفت.

جدول مالیات بر درآمد موضوع ماده ۱۳۱ قانون مالیاتها

نرخ مالیات	مالیات جمع شونده - ریال	
٪۱۲	۱۲۰/۰۰۰	تا میزان ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
		تا میزان ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۱۸	۳۹۰/۰۰۰	نسبت به مازاد ۲/۱۰۰/۰۰۰ ریال
		تا میزان ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۲۵	۷۶۵/۰۰۰	نسبت به مازاد ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال
		تا میزان ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۳۵	۲/۵۱۵/۰۰۰	نسبت به مازاد ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال
		تا میزان ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۴۰	۸/۹۱۵/۰۰۰	نسبت به مازاد ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال
		تا میزان ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۴۵	۲۰/۱۶۵/۰۰۰	نسبت به مازاد ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال
		تا میزان ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۵۰	۴۵/۱۶۵/۰۰۰	نسبت به مازاد ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
		تا میزان ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
٪۵۲	۱۴۹/۱۶۵/۰۰۰	نسبت به مازاد ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
٪۵۴		نسبت به مازاد ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

نرخهای فوق در مورد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از اول سال ۱۳۷۰ به بعد خاتمه می‌یابد، جاری بوده و در سایر موارد از ابتدای سال ۱۳۷۱ اعمال می‌شود.

۱.۴ - نحوه پرداخت مالیات بر درآمد اجاره املاک

- مالک یا مالکین مکلفند اظهارنامه مالیاتی هر سال درآمد اجاره خود را تا پایان تیرماه

سال بعد به حوزه مالیاتی مربوطه تسلیم و مالیات متعلقه را نیز پرداخت کنند (ماده ۸۰ ق.م.م) - در صورتیکه مستأجر اشخاص حقوقی (اعم از دولتی یا خصوصی و یا نهادهای عمومی غیر دولتی) باشند هنگام پرداخت اجاره بهاء مکلفند مالیات متعلقه را بر اساس قانون محاسبه، کسر و ظرف مدت ده روز پس از کسر مالیات مربوطه را به اداره امور اقتصادی و دارائی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به مؤجر تسلیم نمایند (تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م)

۱.۵ - معافیت‌های مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستغلات)

۱.۵.۱ - محل سکونت پدر و مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمیشود مگر اینکه بموجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت میشود (تبصره یک ماده ۵۲ ق.م.م)

۱.۵.۲ - هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آنرا با اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل، میزان مال الاجاره‌ای که بموجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می‌گردد از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد. (ماده ۵۵ ق.م.م)

۱.۵.۳ - در صورتیکه مالک قسمتی از محلی را که در آن سکونت دارد جهت سکونت به اجاره واگذار نماید تا سی هزار ریال مال الاجاره ماهانه دریافتی مالک از این بابت معاف خواهد بود. (ماده ۵۶ ق.م.م)

۱.۵.۴ - اشخاص حقیقی که هیچگونه درآمدی ندارند تا مبلغ یکصد و بیست و پنج هزار ریال از درآمد ماهیانه مشمول مالیات درآمد اجاره املاک (مستغلات) آنان از مالیات معاف می‌باشد و چنانچه درآمد اجاره املاک (مستغلات) آنان بیش از مبلغ یکصد و بیست و پنج هزار ریال باشد مالیات بر درآمد اجاره نباید درآمد آنان را از مبلغ فوق تقلیل دهد. (ماده ۵۷ ق.م.م)

۱.۵.۵ - چنانچه مالک دارای فرزند معلول یا عقب مانده‌ای که قادر بکار نباشد در تکفل خود داشته باشد علاوه بر معافیت‌های فوق که حسب مورد از آن استفاده خواهند نمود ماهانه تا ده هزار ریال از درآمد مشمول مالیات اجاری املاک آنها به ازاء هر یک از پرداخت مالیات معاف میشود. (تبصره ۳ ماده ۵۷ ق.م.م)

۱.۵.۶ - در صورتیکه سهم مال الاجاره هر یک از مالکین مشاع بیش از پنج هزار ریال در ماه نباشد از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره املاک معاف خواهد بود. (ماده ۵۸ ق.م.م)

۱.۶ - نحوه محاسبه و کسر مالیات تکلیفی درآمد اجاره املاک

با توجه به مفاد تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم کلیه اشخاص حقوقی (اعم از

دولتی یا خصوصی یا نهادهای عمومی غیر دولتی) مکلف هستند هنگام پرداخت اجاره بهاء مالیات متعلق را بشرح ماده ۱۳۱ قانون مزبور محاسبه و کسر و ظرف مدت ده روز به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز و رسید پرداخت را به مالک تسلیم کنند.

مستفاد از تبصره فوق چنانچه اجاره املاک ماهانه، سه ماهه، شش ماهه و یا سالیانه پرداخت شود تکلیف فوق حسب مورد به ترتیب: ۱۲ یا ۴ یا ۲ و یا یک مرتبه در سال باید انجام شود.

مثال نمونه: یک شرکت (دولتی یا خصوصی) ساختمانی را به مبلغ یکصد میلیون ریال در ماه بمدت سه سال از ۱۳۷۲/۱/۱ اجاره نموده و طبق قرار داد اجاره که بصورت سند رسمی در دفترخانه تنظیم شده مال الاجاره سالیانه باید پرداخت شود. دراینصورت محاسبه مالیات درآمد اجاره مالک که بایستی توسط شرکت مستأجر انجام و پرداخت شود بشرح ذیل خواهد بود:

معاقت موضوع ماده ۵۳	$100/000/000 \times 25\% = 25/000/000$
درآمد ماهانه اجاره مشمول مالیات	$100/000/000 - 25/000/000 = 75/000/000$
درآمد سالیانه اجاره مشمول مالیات	$75/000/000 \times 12 = 900/000/000$
مالیات سالیانه درآمد اجاره	<u>نرخ ماده ۱۳۱</u> $473/165/000$
چنانچه اجاره بهاء هر ششماه یکبار پرداخت شود:	
درآمد مشمول مالیات ششماه اول	$75/000/000 \times 6 = 450/000/000$
مالیات ششماه اول	<u>نرخ ماده ۱۳۱</u> $230/165/000$
مالیات ششماه دوم	$473/165/000 - 230/165/000 = 243/000/000$
- چنانچه اجاره بهاء هر سه ماه یکبار پرداخت شود:	
مالیات سه ماهه اجاره بهاء	<u>نرخ ماده ۱۳۱</u> $225/000/000$
- چنانچه اجاره بهاء ماهیانه پرداخت شود بایستی بر اساس درآمد اجاره ماهیانه برای هر ماه مالیات جداگانه محاسبه و چنانچه قرارداد اجاره تا پایان سال تداوم داشت در ماه آخر مابه التفاوت بصورت جمع درآمد اجاری سالیانه محاسبه و کسر شود.	
مالیات اجاره فروردینماه	<u>نرخ ماده ۱۳۱</u> $32/665/000$
درآمد اجاره تا پایان اردیبهشت ماه	$75/000/000 \times 2 = 150/000/000$
مالیات دو ماهه اول سال	<u>نرخ ماده ۱۳۱</u> $71/165/000$
مالیات اجاره بهای اردیبهشت ماه	$71/165/000 - 32/665/000 = 38/500/000$
درآمد اجاری مشمول مالیات سه ماهه اول	$75/000/000 \times 3 = 225/000/000$

مالیات سه ماهه اول سال
مالیات درآمد اجاره خردادماه

۲۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ۱۳۱ ماده ۱۱۰/۱۶۵/۰۰۰ نرخ

$$۱۱۰/۱۶۵/۰۰۰ - (۳۲/۶۶۵/۰۰۰ + ۳۸/۵۰۰/۰۰۰) = ۳۹/۰۰۰/۰۰۰$$

و بهمین ترتیب الی آخر ادامه خواهیم داد.

چنانچه مالک هیچگونه درآمد دیگری غیر از درآمد اجاره فوق نداشته باشد برای محاسبه مالیات، بهتر است مستأجرین معافیت موضوع ماده ۵۷ قانون مالیاتها را رأساً اعمال نمایند و مؤدی (مؤجر) خود هنگام مراجعه به حوزه مالیاتی مربوطه تقاضای معافیت مزبور را بنماید زیرا مستأجر هیچگونه اطلاعی از درآمدهای مؤجر ندارد.

۱.۷- نکات قابل توجه در محاسبه مالیات بر درآمد اجاره املاک

۱.۷.۱ - در صورتیکه مدت اجاره املاک (مستغلات) طی سال شروع شود برای محاسبه مالیات بایستی مجموع درآمد اجاری ماه شروع قرار داد اجاره تا پایان همان سال بدست آورده و بنرخ ماده ۱۳۱ مالیات مربوطه را محاسبه نمائیم.

۱.۷.۲ - چنانچه مالک مورد اجاره (املاک و مستغلات) بیش از یکنفر باشند نخست باید درآمد اجاره به نسبت مالکیت مالکان مشخص شده و سپس بر اساس سهم هر یک از مالکین مالیات مربوطه محاسبه و کسر شود.

۱.۷.۳ - در مورد محاسبه مالیات درآمد اجاری اشخاص حقیقی بایستی نخست کلیه معافیت‌های مقرر در قانون از سهم درآمد اجاری ماهیانه یا سالیانه مالک کسر سپس مالیات مابه‌التفاوت حاصله محاسبه و کسر و پرداخت گردد.

۱.۷.۴ - چنانچه مالک یکی از اشخاص حقوقی باشد که صددرصد سرمایه آن بطور مستقیم یا غیر مستقیم متعلق به دولت باشد چون اینگونه شرکتها طبق مفاد تبصره ماده ۵۲ قانون مالیاتها از مقررات مالیات بر درآمد املاک مستثنی هستند مستأجرین مکلف به کسر مالیات اجاره نمی‌باشند.

مثال نمونه: شرکتی یک ساختمان اداری را برای مدت یکسال بمبلغ سه میلیون و پانصدهزار ریال ماهیانه اجاره نموده است. مالکیت ساختمان مزبور بطور مشاع بطور متساوی به سه نفر (هر نفر دو دانگ) تعلق دارد. چنانچه اجاره بهای ساختمان مزبور سالیانه پرداخت شود مالیات درآمد اجاری هر یک از مالکین چقدر خواهد بود؟

درآمد اجاری سالیانه $۳/۵۰۰/۰۰۰ \times ۱۲ = ۴۲/۰۰۰/۰۰۰$

درآمد مشمول مالیات سالیانه مالکین $۴۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۷۵\% = ۳۱/۵۰۰/۰۰۰$

درآمد مشمول مالیات سالیانه هر یک از مالکین $۳۱/۵۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۱۰/۵۰۰/۰۰۰$

مالیات سالیانه سهم هر یک از مالکین $۱۰/۵۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۳/۱۱۵/۰۰۰$ نرخ ماده ۱۳۱

چنانچه هر یک از مالکین فوق هیچگونه درآمد دیگری نداشته باشند محاسبه مالیات آنان با اعمال مفروضات فوق بشرح ذیل خواهد بود؟
درآمد سالیانه مشمول مالیات هر یک از مالکین

$$۱۰/۵۰۰/۰۰۰ - ۱/۵۰۰/۰۰۰ = ۹/۰۰۰/۰۰۰$$

مالیات سالیانه هر یک از مالکین $۹/۰۰۰/۰۰۰$ نرخ ماده ۱۳۱ $۲/۵۱۵/۰۰۰$

تمرینات فصل اول

۱ - شرکتی یک ساختمان اداری را که بطور مشاع و متساوی متعلق به ۷ نفر می باشد بمبلغ $۳/۸۰۰/۰۰۰$ ریال ماهیانه از $۱۳۷۱/۶/۱$ اجاره نموده است. طبق قرارداد اجاره بهاء باید هر سه ماه یکبار پرداخت شود. در صورتیکه ۳ تن از مالکین هیچگونه درآمد دیگری نداشته باشند و یکی از آنان دارای فرزند معلول باشد مالیات اجاره بهای ساختمان مزبور را تا پایان سال ۱۳۷۱ محاسبه نمایند.

۲ - شخصی منزل محل سکونت خود را از قرار ماهی $۳۰۰/۰۰۰$ ریال به اجاره واگذار و محل دیگری را از قرار ماهی $۴۱۰/۰۰۰$ ریال جهت سکونت خود اجاره نموده است. مالیات درآمد اجاره بهای این شخص در یکسال چقدر خواهد بود؟

۳ - شخصی دو اتاق از محل سکونت خود را بمبلغ ماهیانه $۷۰/۰۰۰$ ریال اجاره داده است. در صورتیکه این شخص بازنشسته باشد مالیات درآمد اجاری نامبرده چقدر است؟

۴ - شرکتی خصوصی یک ساختمان را که مشتمل بر دو واحد اداری و سه باب واحد تجاری می باشد در سال ۱۳۷۲ بشرح ذیل اجاره نموده است. در صورتیکه ساختمان مزبور متعلق به سه نفر و به نسبت $\frac{۱}{۶}$ ، $\frac{۲}{۶}$ ، $\frac{۳}{۶}$ ، در مالکیت آنان باشد و مالک $\frac{۱}{۶}$ فردی بازنشسته و مالک $\frac{۳}{۶}$ نیز دارای فرزند معلولی باشد که قادر بکار نبوده و تحت تکفل وی باشد مطلوبست درآمد اجاری، درآمد مشمول مالیات و مالیات اجاره سهم هر یک از مالکین.

۴.۱ - واحد شماره یک اداری از $۱۳۷۲/۱/۱$ لغایت $۷۲/۱۰/۳۰$ از قرار ماهی $۱۸۰/۰۰۰$

ریال

۴.۲ - واحد شماره ۲ اداری از $۱۳۷۲/۴/۱$ لغایت $۷۲/۱۲/۳۰$ از قرار ماهی $۲۰۰/۰۰۰$

۴.۳ - واحدهای تجاری از $۱۳۷۲/۱/۱$ لغایت $۷۲/۱۲/۳۰$ بترتیب از قرار ماهی $۱۳۰/۰۰۰$ ،

و $۱۵۰/۰۰۰$ و $۱۷۰/۰۰۰$ ریال

فصل دوم

مالیات بر درآمد حقوق

تعریف درآمد حقوق : درآمندی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته بطور نقد یا غیر نقد تحصیل می‌کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است. (ماده ۸۲ ق.م.ق)

بنابه ماده ۸۳ مالیاتهای مستقیم "درآمد مشمول مالیات حقوق عبارتست از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از وضع معافیت‌های مقرر در این قانون"

۲.۱ - حقوق و مزایای مستمر نقدی شغلی شامل :

حقوق ثابت - مزایای مستمر شغلی - حق مقام - حق اولاد - حق مسکن - حق ایاب و ذهاب - مدد معاش - فوق العاده‌های (بدی آب و هوا - محرومیت از تسهیلات زندگی - محل خدمت - اشتغال خارج از مرکز - مرزی - شرایط محیط کار - نوبت کاری - کشیک - جذب - مزایای ارزی - اشتغال مأمورین در خارج کشور)

فوق العاده کسر صندوق - فوق العاده تضمین صاحب جمعان

سایر مزایایی که طبق مقررات استخدامی کارفرما تحت عناوینی غیر از موارد فوق همراه با حقوق و مزایای نقدی ماهانه بطور مستمر به اشخاص حقوق بگیر پرداخت یا تخصیص داده میشود.

۲.۲ - مزایای مستمر غیر نقدی

استفاده از مسکن و اگذاری از طرف کارفرما (با اثاثیه و یا بدون اثاثیه)
استفاده از اتومبیل اختصاصی و اگذاری از طرف کارفرما (باراننده و یا بدون راننده)

سایر مزایای غیر نقدی مستمر از قبیل خواروبار، بن ،

۲.۳ - مزایای غیر مستمر

مزایای غیر مستمر بااستناد قانون مالیاتها و قانون کار عبارتند از :
 اضافه کار، فوق العاده مأموریت، هزینه سفر، پاداش انجام کار، عیدی و پاداش آخر سال،
 وجوه پرداختی بابت لباس کار و یا در اختیار گذاردن آن - پرداختی های بابت هزینه
 درمان و معالجه کارکنان - بازخرید مرخصی - پاداش - بهره وری
 سایر مزایای غیر مستمر که طبق مقررات استخدامی یا قانون کار از طرف کارفرما به
 کارکنان پرداخت و یا در اختیار آنان قرار داده میشود.

۲.۴ - نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات حقوق

باستناد ماده ۸۲ قانون مالیاتها برای محاسبه درآمد مشمول مالیات حقوق باید
 درآمدهای غیر نقدی به معادل نقدی آن تقویم و سپس به درآمدهای نقدی اضافه گردد تا درآمد
 مشمول مالیات حقوق مشخص گردد.

۲.۴.۱ - چگونگی تقویم مزایای غیر نقدی به نقدی

باستناد تبصره ذیل ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم در حال حاضر صرفاً مبنای تقویم
 درآمدهای غیر نقدی زیر به نقدی مشخص گردیده است.

الف : مسکن با ائاثیه معادل ۲۵ درصد و بدون ائاثیه ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمر
 نقدی (بااستثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ قانون مالیاتها) در ماه پس از وضع
 وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر میشود.

ب : اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ۱۰ درصد و بدون راننده معادل ۵ درصد حقوق
 و مزایای مستمر نقدی (بااستثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ قانون مالیاتها) در ماه
 پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر میشود

ج : سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق

۲.۵ - معافیت های مالیاتی درآمد حقوق

باستناد ماده ۸۴ قانون مالیاتها تا مبلغ یک میلیون و هشتصد هزار ریال درآمد سالانه
 مشمول مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و نهادهای عمومی غیر دولتی از یک یا چند
 منبع از پرداخت مالیات معاف و طبق تبصره ذیل همین ماده میزان این معافیت در مورد کارکنانی
 که حقوق آنها توسط وزارتخانه ها و سازمانها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها و یا از
 محل اعتبارات دولتی پرداخت میشود معادل دو میلیون و یکصد و شصت هزار ریال در سال

خواهد بود.

۲.۵.۱ - معافیت های مالیاتی مزایای مستمر و غیر مستمر عبارتند از :

الف - هزینه سفر و فوق العاده مأموریت

- ب - فوق العاده های (بدی آب و هوا - محرومیت از تسهیلات زندگی - محل خدمت - اشتغال خارج از مرکز - مرزی - شرایط محیط کار - نوبت کاری - کشیک و جذب) تبصره : فوق العاده مندرج در این بند برای کارکنان بخش دولتی محدودیتی نداشته ولی برای کارکنان بخش خصوصی و نهادهای عمومی غیر دولتی حداکثر معافیت فوق العاده های مذکور معادل ۳۰ درصد حقوق اصلی "پایه حقوق" و مازاد بر آن مشمول مالیات خواهد بود.
- ۳ - فوق العاده کسر صندوق و فوق العاده تضمین صاحب جمعان هر یک بمیزان ده

هزار ریال

۴ - مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران

۵ - خانه های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه مورد استفاده

کارگران

- ۶ - هر نوع مزایای غیر نقدی پرداختی بکارگران شامل ایاب و ذهاب و تغذیه و
۷ - وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن که عاید حقوق بگیر شود.

۸ - عیدی سالیانه و یا پاداش آخر سال جمعاً تا میزان یکصد هزار ریال

۹ - خانه های سازمانی که با اجازه قانونی یا بموجب آئین نامه های خاص در اختیار مأمورین کشوری گذارده میشود و همچنین مزایای غیر نقدی یا وجوه نقدی که بابت مزایای غیر نقدی با افراد مذکور بموجب قانون و آئین نامه های مربوطه داده میشود.

۱۰ - وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها

مستقیماً یا بوسیله حقوق بگیر به پزشک یا بیمارستان باستناد اسناد و مدارک پرداخت کند.

۱۱ - وجوهی که از طرف وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی یا وابسته به دولت، شرکتهای

دولتی و نیز سازمانهایی که شمول قانون نسبت بانها مستلزم ذکر نام است یا از محل اعتبارات دولتی بابت مزایای غیر مستمر پرداخت می گردد بطور کلی و همچنین وجوهی که تحت عناوین فوق العاده پرواز، اضافه کار پروازی به خلبانان و گروه عملیاتی و خدماتی پرواز، اضافه کار، حق محرومیت از مطب، حق الزحمه کار اضافی، حق کشیک و آنکال به پزشکان، دندانپزشکان، پیراپزشکان، دامپزشکان و دکترهای داروساز و یا حق التدریس یا حق التحقیق به استادان، معلمان و مدرسین اعم از تمام وقت یا نیمه وقت، پرداخت می گردد مشمول مالیات مقطوعی بنرخ ده درصد می باشد و به این درآمدها مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت. در صورتیکه درآمد سالانه حقوق بگیر کمتر از میزان معافیت مقرر در ماده ۸۴ این قانون یا تبصره ذیل آن حسب

مورد باشد مشمول کسر مالیات حقوق نخواهد شد.

۱۲ - درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی از پرداخت هرگونه مالیات معاف می‌باشد.

۱۳ - بااستناد ماده ۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم، پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی شاغل در روستاها و همچنین در نقاط محروم (طبق لیست سازمان برنامه و بودجه) بخشوده میشود.

۱۴ - درآمد مشمول مالیات حقوق اعضاء هیات علمی (آموزشی و پژوهشی) کلیه دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی بنرخ ۱۰ درصد بشمول مالیات می‌باشد و باین درآمد مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت.

۱۵ - حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وارث

۱۶ - بموجب رأی هیأت عمومی شورایی مالیاتی شماره ۳۰/۴/۳۰۴۴ مورخ ۷۱/۴/۲۴ مبلغی که بعنوان کمک هزینه به عائله و اولاد و مستخدمین شاغل و غیر شاغل و حتی مستخدمین متوفی پرداخت میشود از پرداخت مالیات بردرآمد حقوق معاف می‌باشد.

۱۷ - بموجب بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۹۱۴۲ مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۱۵ وجوه نقدی که بابت تأمین مسکن کارکنان شاغل در بعضی شهرستانها به مأمورین کشوری پرداخت میشود شامل مالیات بردرآمد حقوق نمی‌باشد.

۱۸ - بااستناد ماده ۱۳۹ (ق.م.م) درآمد حاصل از رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی در نقاط محروم طبق فهرست سازمان برنامه و بودجه و در روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی کافی طبق لیست وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی از مالیات معاف است.

۲.۶ - سایر معافیت‌های مالیاتی درآمد حقوق

درآمدهای حقوق (حقوق و مزایا) افراد ذیل بااستناد ماده ۹۱ قانون مالیاتها از پرداخت مالیات معاف است:

۲.۶.۱ - رؤسا و اعضاء مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضاء هیات‌های نمایندگی فوق العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود بشرط معامله متقابل

۲.۶.۲ - رؤسا و اعضاء هیات‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتیکه تابع دولت جمهوری اسلامی نباشند.

۲.۶.۳ - رؤسا و اعضاء مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان

مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع بشرط معامله متقابل

۲.۶.۴ - کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمکهای بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین المللی بایران اعزام میشوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دولت متبوع یا مؤسسات بین المللی مذکور

۲.۶.۵ - کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگریها و نمایندگیهای دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتیکه دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند بشرط معامله متقابل .

۲.۷ - نحوه محاسبه مالیات حقوق

۲.۷.۱ - محاسبه مالیات حقوق و مزایای مستمر ماهانه

برای محاسبه مالیات حقوق و مزایای مستمر ماهیانه نخست حقوق و مزایای مستمر ماهانه هر یک از کارکنان پس از کسر معافیت‌های قانونی را دوازده برابر نموده سپس با اعمال نرخ ماده ۱۳۱ مالیات سالیانه درآمد حقوق را محاسبه که یک دوازدهم این مبلغ بعنوان مالیات درآمد حقوق و مزایای مستمر ماهانه تلقی خواهد شد.

۲.۷.۲ - محاسبه مالیات مزایای غیر مستمر

بمنظور محاسبه مالیات مزایای غیر مستمر هر یک از کارکنان، نخست حقوق و مزایای سالیانه آنان محاسبه و مزایای غیر مستمر (پس از کسر معافیت‌های قانونی) بآن اضافه و آنگاه با اعمال نرخ ماده ۱۳۱ مالیات سالیانه حقوق بگیر مشخص که یک دوازدهم این مبلغ بعنوان مالیات ماهانه تلقی می‌گردد. لازم بذکر است که در محاسبه مالیات مزایای غیر مستمر باید توجه نمود که در بخش دولتی مالیات مزایای غیرمستمر صرفاً مشمول نرخ ۱۰ درصد خواهد شد و لزومی با اعمال جمع درآمد سالیانه با مزایای غیر مستمر نخواهد بود اما در بخش خصوصی و بخش نهادهای عمومی غیر دولتی پس از وضع معافیت‌های قانونی مزایای غیر مستمر، افزودن آن به درآمد سالیانه (حقوق و مزایای مستمر) الزامی خواهد بود.

بدیهی است چنانچه در طی یکسال چندین مرتبه به حقوق بگیران مزایای غیرمستمر پرداخت شود، درآمد سالیانه حقوق و مزایای مستمر باید با کلیه مزایای غیر مستمر دریافتی تا آخرین بار جمع شده و سپس با اعمال نرخ ماده ۱۳۱ مالیات مربوطه محاسبه گردد.

۲.۷.۳ - نحوه محاسبه مزایای غیر مستمر که از طرف اشخاصی غیر از پرداخت کنندگان

حقوق اصلی پرداخت میشود

باستناد ماده ۸۶ قانون مالیاتها پرداختهائی که از طرف اشخاص غیر از پرداخت کنندگان مقرر، مزد و حقوق اصلی بعمل می‌آید نظیر حق حضور در جلسات، مشمول مالیاتی بنرخ ۱۰

درصد می باشد که پرداخت کنندگان این قبیل وجوه مکلفند هنگام هر پرداخت مالیات متعلق را کسر و ظرف مدت سی روز با صورتی حاوی نام و نشانی دریافت کنندگان و میزان آن به حوزه مالیاتی محل پرداخت کنند.

مثال نمونه ۱ :

شخصی از تاریخ ۱۳۷۲/۱/۱ به استخدام یک شرکت درآمده است. حقوق و مزایای مستمر و غیر مستمر نامبرده بشرح ذیل می باشد:

۱ - حقوق اصلی (پایه) ماهیانه ۱۵۰/۰۰۰ ریال

۲ - اضافه کار فروردینماه ۴۰/۰۰۰ ریال

۳ - استفاده از مسکن با اثاثیه که در محل کارگاه در اختیار وی قرار داده شده است

۴ - استفاده از اتومبیل اختصاصی بدون راننده

۵ - حق خواربار (تغذیه) ماهانه معادل ۱۵/۰۰۰ ریال (غیر نقدی)

۶ - حق عائله مندی ماهانه ۱۷/۰۰۰ ریال

۷ - فوق العاده جذب ۳۰/۰۰۰ ریال

۸ - فوق العاده بدی آب و هوا ۱۵/۰۰۰ ریال

۹ - فوق العاده محل خدمت ۲۵/۰۰۰ ریال

۱۰ - فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی ۴۰/۰۰۰ ریال

با فرض دولتی و خصوصی بودن شرکت در هر دو حالت، درآمد مشمول مالیات حقوق و مالیات متعلقه حقوق بگیر را محاسبه کنید.

حالت اول : شرکت دولتی است

مجموع مزایای مستمر معاف از مالیات

$$۱۵/۰۰۰ + ۱۷/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰ + ۱۵/۰۰۰ + ۲۵/۰۰۰ + ۴۰/۰۰۰ = ۱۴۲/۰۰۰$$

باستناد تبصره ۶ ماده ۹۱ (ق.م.م) مزایای مستمر پرداختی به کارکنان بخش دولتی بشرح فوق از پرداخت مالیات معاف می باشد حق مسکن نیز به استناد بند ۱۱ ماده ۹۱ مشمول مالیات نمی گردد و حق عائله مندی نیز از شمول مالیات خارج و با توجه به میزان معافیت کارکنان بخش دولتی موضوع تبصره ذیل ماده ۸۴ قانون مالیاتها، درآمد حقوق و مزایای شخص مزبور پس از کسر مبلغ ۱۸۰/۰۰۰ ریال معافیت شامل صرفاً ۱۰ درصد مالیات خواهد بود.

$$۱۵۰/۰۰۰ \times ۰/۵ = ۷/۵۰۰$$

$$(۱۵۰/۰۰۰ + ۷/۵۰۰) \times ۱۲ = ۱/۸۹۰/۰۰۰$$

درآمد حقوق مشمول مالیات + اضافه کاری = ۱/۹۳۰/۰۰۰

توضیح اینکه با توجه به مجموع درآمد حقوق و مزایای سالیانه حقوق بگیر که معادل

مزایای فروردینماه این حقوق بگیر از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.
 ۱/۹۳۰/۰۰۰ ریال بوده و معافیت حقوق بگیران دولتی (۲/۱۶۰/۰۰۰ ریال)، کل حقوق و

حالت دوم: شرکت خصوصی است

استفاده از مسکن با اثاثیه در محل کارگاه از مالیات معاف می‌باشد.

$$۱۷/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰ + ۱۵/۰۰۰ + ۲۵/۰۰۰ + ۴۰/۰۰۰ = ۱۲۷/۰۰۰$$

$$۱۵۰/۰۰۰ \times ۳۰\% = ۴۵/۰۰۰$$

$$۱۲۷/۰۰۰ - ۴۵/۰۰۰ = ۸۲/۰۰۰ \quad \text{وجوه مازاد بررسی درصد مشمول مالیات}$$

$$۱۵۰/۰۰۰ + ۸۲/۰۰۰ = ۲۳۲/۰۰۰ \quad \text{جمع حقوق و مزایا مستمر نقدی}$$

$$۲۳۲/۰۰۰ \times ۵\% = ۱۱/۶۰۰ \quad \text{اتومبیل بدون راننده}$$

$$۲۳۲/۰۰۰ + ۱۱/۶۰۰ = ۲۴۳/۶۰۰ \quad \text{درآمد حقوق و مزایای ماهیانه مشمول مالیات}$$

$$۲۴۳/۶۰۰ \times ۱۲ = ۲/۹۲۳/۲۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات}$$

$$۲/۹۲۳/۲۰۰ \times \frac{۱۳۱ \text{ ماده } ۱۳۱}{\text{با اعمال معافیت مربوطه}} = ۱۴۲/۱۷۶ \quad \text{مالیات سالیانه}$$

$$۱۴۲/۱۷۶ : ۱۲ = ۱۱/۸۴۸ \quad \text{مالیات ماهانه}$$

$$۲/۹۲۳/۲۰۰ + ۴۰/۰۰۰ = ۲/۹۶۳/۲۰۰ \quad \text{اضافه کار + حقوق و مزایای مستمر}$$

$$۴۰/۰۰۰ \times ۱۸\% = ۷/۲۰۰ \quad \text{مالیات اضافه کاری}$$

۲۰۷۰۴ - محاسبه مالیات اضافه کار

الف - چنانچه شرکت دولتی باشد

در اینحالت مبلغ اضافه کار صرفاً شامل ۱۰ درصد مالیات خواهد شد

ب: چنانچه شرکت خصوصی یا نهاد عمومی غیر دولتی باشد

در اینحالت مبلغ اضافه کار ماهیانه بر اساس مجموع درآمد سالیانه شامل درآمدهای

مستمر و غیر مستمر صورت خواهد گرفت یعنی نخست حقوق و مزایای مستمر مشمول

مالیات حقوق بگیر را دوازده برابر نموده و سپس مزایای غیرمستمر شامل اضافه کاری بآن

افزوده شده و با توجه بنرخ ماده ۱۳۱ مالیات آن محاسبه می‌شود.

مثال نمونه ۲:

شخصی از تاریخ ۱۳۷۲/۷/۱ در یک شرکت استخدام شده است چنانچه حقوق و

مزایای مستمر ماهیانه وی ۱۹۰/۰۰۰ ریال باشد و اضافه کار مهرماه نامبرده ۴۵۰۰۰ ریال باشد

و در همین ماه نیز مبلغ ۱۳۰/۰۰۰ ریال بعنوان پاداش کارکرد باو تعلق گرفته باشد مالیات درآمد

حقوق و مزایای این کارمند در مهرماه چقدر خواهد بود.

حالت اول: شرکت دولتی است

مالیات (اضافه کار + پاداش کارکرد) $(130/000 + 45/000) \times 10\% = 17/500$
 باستاند بخشنامه مورخ ۷۱/۳/۲۰ وزارت امور اقتصادی و دارائی عیدی و پاداش جزء
 مزایای غیر مستمر و در بخش دولتی پس از کسر معافیت‌های قانونی مشمول نرخ مالیاتی ۱۰
 درصد خواهد بود.

درآمد حقوق مشمول مالیات مهر ماه $190/000 \times 12 = 2/280/000$
 مالیات حقوق مهرماه $2/280/000 \times 10\% = 228/000$ نرخ ماده ۱۳۱
 مالیات درآمد حقوق مهرماه $1/200 + 17/500 = 18/700$
 حالت دوم: شرکت خصوصی است

$190/000 \times 12 = 2/280/000$ نرخ ماده ۱۳۱ $57/600 : 12 = 4800$
 (حقوق + پاداش + اضافه کار) مشمول مالیات

$2/280/000 + 45/000 + 130/000 = 2/455/000$

مالیات اضافه کاری و پاداش مهر ماه $175/000 \times 10\% = 17/500$
 مالیات حقوق و مزایای مهرماه کارمند $21/000 + 4/800 = 25/800$

مثال نمونه ۳:

حقوق اصلی ماهانه حقوق بگیری در خرداد ماه ۱۳۷۳ معادل ۱۴۵/۰۰۰ ریال، حق
 تخصص ۲۷/۰۰۰ ریال، حق کشیک ۱۴/۲۰۰ ریال، اشتغال خارج از مرکز ۱۶/۵۰۰ ریال، بدی
 آب و هوا ۱۵/۸۰۰ ریال و اضافه کار ساعتی ۳۰/۰۰۰ ریال می‌باشد. ضمناً اضافه کار و سایر
 مزایای غیرمستمر این حقوق بگیر در دو ماهه اول سال ۱۳۷۳ معادل ۷۶/۰۰۰ ریال بوده است.
 با توجه باینکه حقوق بگیر مزبور شاغل در روستا می‌باشد مالیات درآمد حقوق نامبرده را در
 خردادماه با هر دو حالت دولتی و خصوصی محاسبه نمائید.

فرض اول: کارفرما (پرداخت کننده حقوق) شرکت دولتی است

حقوق و مزایای مستمر ماهانه مشمول مالیات $145/000 + 27/000 = 172/000$
 درآمد سالانه مشمول مالیات $172/000 \times 12 = 2/064/000$

حقوق و مزایای مستمر مشمول مالیات نمیشود $2/064/000 < 2/160/000$
 جمع حقوق و مزایای مستمر سالانه و مزایای غیرمستمر تا ۷۱/۲/۳۱

$2/064/000 + 76/000 = 2/140/000$

جمع حقوق و مزایا مستمر سالانه و مزایای غیرمستمر تا ۷۱/۲/۳۱

$2/140/000 + 30/000 = 2/170/000$

درآمد مشمول مالیات پس از کسر سقف معافیت سالیانه

$2/170/000 - 2/160/000 = 10/000$

$$۱۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱/۰۰۰$$

مالیات اضافه کار

چون حقوق بگیر شاغل در روستای می باشد و از جمله کارکنان مؤسسات دولتی مشمول ماده ۹۲ (ق.م.ق) می باشد ۵۰ درصد مالیات مزبور بخشوده یعنی مالیات درآمد حقوق و مزایای خردادماه نامبرده صرفاً معادل

$$۵۰۰ = ۱۰۰۰ \times ۵۰\%$$

ریال خواهد بود

فرض دوم: شرکت خصوصی است

$$۱۴۵/۰۰۰ \times ۳۰\% = ۴۳/۵۰۰$$

۳۰٪ حقوق اصلی طبق بند ماده ۹۱

$$۱۴/۲۰۰ + ۱۶/۵۰۰ + ۱۵/۸۰۰ = ۴۶/۵۰۰$$

جمع مزایای موضوع بند ۶ ماده ۹۱

$$۴۶/۵۰۰ - ۴۳/۵۰۰ = ۳/۰۰۰$$

مزایای مشمول مالیات بند ۶ ماده ۹۱

حقوق و مزایای مستمر ماهانه مشمول مالیات

$$۱۴۵/۰۰۰ + ۳/۰۰۰ + ۲۷/۰۰۰ = ۱۷۵/۰۰۰$$

حقوق و مزایای مستمر سالانه مشمول مالیات درآمد مشمول مالیات پس از کسر مالیات و لحاظ معافیت موضوع ماده ۸۴

$$۲/۱۰۰/۰۰۰ - ۱/۸۰۰/۰۰۰ = ۳۰۰/۰۰۰$$

$$۳۰۰/۰۰۰ \times ۱۲\% = ۳۶۰۰۰$$

مالیات سالانه حقوق و مزایای مستمر

$$۳۶/۰۰۰ : ۱۲ = ۳/۰۰۰$$

مالیات حقوق و مزایای خرداد ماه

نحوه محاسبه مالیات اضافه کاری خردادماه

حقوق و مزایای مستمر و غیر مستمر تا ۷۱/۲/۳۱

$$(۱۷۵/۰۰۰ \times ۱۲) + ۷۶۰۰۰ = ۲/۱۷۶/۰۰۰$$

حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر مشمول مالیات تا ۷۱/۲/۳۱

$$۲/۱۷۶/۰۰۰ - ۱/۸۰۰/۰۰۰ = ۳۷۶/۰۰۰$$

حقوق و مزایای مستمر و غیر مستمر مشمول مالیات تا ۷۱/۳/۳۱

$$۳۷۶/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰ = ۴۰۶/۰۰۰$$

چون نرخ مالیاتی در فاصله درآمد بین ۳۷۶/۰۰۰ و ۴۰۶/۰۰۰ ریال ۱۲ درصد می باشد

$$۳۰/۰۰۰ \times ۱۲\% = ۳۶۰۰$$

بنابراین مالیات اضافه کاری خردادماه

۲۰۷۰۵ - محاسبه مالیات عیدی یا پاداش آخر سال

- به استناد بند ۱۰ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم عیدی سالانه یا پاداش آخر سال مجموعاً تا میزان یکصد هزار ریال از پرداخت هرگونه مالیات معاف می باشد. عیدی و پاداش حقوق بگیران که شاغل در وزارتخانه و مؤسسات و شرکتها و شهرداریها باشند مازاد بر مبلغ فوق صرفاً شامل مالیاتی بنرخ ۱۰ درصد خواهد بود.

- عیدی و پاداش حقوق بگیران شاغل در بخش خصوصی و نهادهای عمومی غیر

دولتی مزاد بر مبلغ یکصد هزار ریال به مجموع درآمد سالانه حقوق آنان اضافه شده و مشمول مالیات بنرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد شد.

- بدیهی است چنانچه طی سال چند بار پاداش بهر یک از کارکنان پرداخت شود صرفاً معادل یکصد هزار ریال آن از پرداخت مالیات معاف و مزاد بر آن طبق توضیحات فوق مشمول مالیات مقرر خواهد بود.

۲.۸ - نکات مهم در ارتباط با محاسبه مالیات بردرآمد حقوق

چنانچه حقوق و مزایای ثابت حقوق بگیر در ضمن سال تغییر کند و یا اینکه حقوق بگیر در بین سال استخدام و یا خدمت وی بنا به هر علت در طی سال خاتمه یابد مالیات حقوق در این قبیل موارد بشرح زیر قابل محاسبه خواهد بود:

۲.۸.۱ - چنانچه حقوق در ضمن سال تغییر نماید برای محاسبه مالیات حقوق بایستی حقوق جدید (حقوق ماهی که تغییر یافته است) را دوازه برابر نموده و بر مأخذ آن میزان مالیات محاسبه و یک دوازدهم آنرا بعنوان مالیات ماه مربوطه و ماههای بعد تا آخر سال در صورتیکه تغییرات جدیدی پیش نیاید کسر نمود.

۲.۸.۲ - در صورتیکه هر یک از کارکنان در ضمن سال استخدام گردد درآمد مشمول مالیات حقوق بایستی بر اساس درآمد سالانه (دوازده برابر حقوق ماه اول) محاسبه و پس از تعیین مالیات سالانه یک دوازدهم آن از تاریخ شروع بکار تا آخر سال در صورتیکه در مدت مزبور حقوق تغییر ننماید بعنوان مالیات ماهانه کسر و واریز گردد.

۲.۸.۳ - در صورتیکه هر یک از کارکنان در ضمن سال بازنشسته، باز خرید یا اخراج و با بنا بعللی ترک خدمت نماید کارفرما مکلف است صرفنظر از مدت کارکرد، مالیات حقوق را بر اساس درآمد سالانه بشرح بندهای فوق محاسبه و ماهانه تا آخرین تاریخ اشتغال کسر نماید. البته ممکنست در هر یک از سه حالت فوق درآمد مشمول مالیات که مأخذ محاسبه مالیات قرار میگیرد بیشتر از درآمد واقعی سالانه بوده و یا حقوق بگیر بطور کامل از بخشودگی مقرر سالانه استفاده ننموده باشد و در نتیجه به سبب اعمال نرخ مالیاتی بالاتر و یا اصولاً نرسیدن درآمد سالانه بحد نصاب بخشودگی مالیات اضافی پرداخت گردد که در این قبیل موارد اضافه پرداختی طبق مقررات ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم قابل استرداد می باشد.

۲.۸.۴ - پرداخت کنندگان حقوق علاوه بر کسر و پرداخت مالیات حقوق کارکنان خود مکلفند نام و نشانی آنها و میزان پرداخت را نیز به حوزه مالیاتی ارسال دارند. در این خصوص چند نکته ضروری زیر حائز اهمیت است:

۲.۸.۴.۱ - در مورد تعیین حوزه مالیاتی برای تسلیم فهرست و پرداخت مالیات در

پاره‌ای موارد که شرکت یا مؤسسه پرداخت کننده حقوق دارای کارگاه یا شعب در نقاط مختلف

است اصولاً همان محل پرداخت یا تخصیص حقوق ملاک عمل می‌باشد. یعنی چنانچه محل ثبت شده شرکتی شهر "الف" باشد و این شرکت دارای کارگاهی در شهر "ب" باشد چنانچه حقوق و مزایای کارکنان شاغل در کارگاه "ب" در مرکز شرکت بحساب آنها واریز می‌گردد حوزه صالح برای دریافت فهرست و مالیات، حوزه مالیاتی واقع در شهر "الف" و چنانچه حقوق و مزایای کارکنان شاغل در کارگاه "ب" توسط مسئولین کارگاه در محل کار پرداخت میشود، دریافت کننده فهرست و مالیات، حوزه مالیاتی واقع در شهر "ب" خواهد بود.

۲۰۸.۴.۲ - درخصوص اجرای ماده ۸۶ - (پرداختهایی که از طرف اشخاص غیر از پرداخت کنندگان مقرری، مزد و حقوق اصلی بعمل می‌آید) توجه شود که مقررات موضوع این ماده مربوط به مواردی است که مستخدم مورد نظر با حفظ رابطه استخدامی با سازمان یا واحد سازمانی متبوع خود موقتاً بطور تمام وقت یا پاره وقت مأمور خدمت در سازمان یا در واحد سازمانی دیگر میشود و معمولاً این مأموریتها با علم و اطلاع و حسب مورد با موافقت دو سازمان یا دو واحد سازمانی مربوطه تحقق می‌یابد که در اینصورت اگر نامبرده مازاد بر مقرری، مزد و حقوق اصلی دریافتی از مؤسسه متبوع، مبلغی بابت اشتغال در محل مأموریت دریافت نماید این دریافتی مشمول مالیاتی بنرخ ده درصد خواهد بود. اما اگر این مأموریت با انتقال موقت پرداخت تمامی حقوق (و حسب مورد فوق العاده‌های مقرر) از طرف کارفرمای محل مأموریت صورت پذیرد نرخ ۱۰ درصد مذکور جاری نبوده و مالیات درآمد حقوق مستخدم برابر مفاد ماده ۸۵ محاسبه و کسر خواهد شد. سایر پرداخت کنندگان حقوق هم که اصولاً فارغ از مسائل و شرایط فوق الذکر اقدام با استخدام کارکنان خود نموده‌اند همچنان بایستی برابر حکم ماده ۸۵ عمل نمایند.

۲۰۸.۴.۳ - منظور از "مزایای ارزی و اشتغال مأمورین در خارج از کشور مندرج در بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتها بطورکلی هر گونه و جوهی است که علاوه بر حقوق فوق العاده‌های مقرر داخلی به ارز یا ریال منحصرأ بمناسبت اشتغال یا مأموریت در خارج از کشور پرداخت میگردد.

۲۰۸.۴.۴ - اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق با استناد ماده ۸۷ قانون مالیاتها طبق مقررات این قانون قابل استرداد می‌باشد مشروط براینکه بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از حوزه مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد.

حوزه مالیاتی مذکور موظف است ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم درخواست، رسیدگیهای لازم را معمول و در صورت احراز اضافه پرداختی و نداشتن بدهی قطعی دیگر در آن حوزه مالیاتی نسبت به استرداد اضافه پرداختی از محل وصولیهای جاری اقدام کند. در صورتیکه درخواست کننده بدهی قطعی مالیاتی داشته باشد اضافه پرداختی بحساب بدهی مزبور منظور و مازاد مسترد خواهد شد.