

شماره ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۳

تاریخ ۱۴۰۵/۰۳/۱۱

پیت دارد



بسمه تعالی

بخشنامه



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
تهران

م-س	مقررات مالیاتی مرتبط با صرف (کسر) سهام خزانه	۱۴۰۵
-----	--	------

مخاطبان	ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	مقررات مالیاتی صرف (کسر) سهام خزانه موضوع بند (ب) ماده (۲۸) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱، مواد (۱۰۵) و (۱۴۳) مکرر قانون مالیات های مستقیم
نظر به ابهامات مطرح شده درخصوص شمول یا عدم شمول مالیات بر درآمد نسبت به صرف (کسر) سهام خزانه، مقرر می دارد: به موجب بند (ب) ماده (۲۸) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱، «شرکت های پذیرفته شده در بورس و بازارهای خارج از بورس براساس میزان سهام شناور خود در هر یک از بازارهای مذکور و براساس مقرراتی که با پیشنهاد سازمان بورس و اوراق بهادار به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار می رسد می توانند تا سقف ده درصد (۱۰٪) از سهام خود را خریداری و تحت عنوان سهام خزانه در شرکت نگهداری کنند. مادامی که این سهام در اختیار شرکت است فاقد حق رأی می باشد». در این رابطه، براساس نظریه شماره (۱۲۰) مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۰۴ کمیته فنی سازمان حسابرسی تحصیل اوراق سهام واحد تجاری از محل منابع خود و صرف نظر از شکل آن (از جمله از طریق صندوق بازارگردانی اختصاصی)، مادامی که مزایا و مخاطرات آن متوجه واحد تجاری باشد، در حکم سهام خزانه محسوب می شود. مطابق بندهای (۲) و (۳) ابلاغیه شماره ۴۴۰/۰۰۲/ب/۹۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۲/۱۲ سازمان بورس و اوراق بهادار با موضوع «نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه» که براساس آئین نامه خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۱۵ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) تهیه شده و به تایید سازمان حسابرسی نیز رسیده است؛ هنگام خرید، سهام خزانه به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می شود (بنابراین هیچ گونه مابه التفاوتی اعم از صرف یا کسر سهام خزانه و یا سود یا زیان از این بابت شناسایی نمی شود). هنگام فروش سهام خزانه، هیچ گونه مبلغی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع شناسایی نمی شود. مابه التفاوت خالص مبلغ فروش و مبلغ دفتری تحت عنوان «صرف (کسر) سهام خزانه» شناسایی و ثبت می شود. همچنین به موجب بند (۵) این ابلاغیه، در تاریخ گزارشگری، مانده بدهکار صرف (کسر) سهام به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می شود. مانده بستانکار حساب مذکور تا میزان کسر سهام خزانه منظور شده قبلی به حساب سود (زیان) انباشته، به آن حساب منظور و باقی مانده به عنوان صرف سهام خزانه در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سهام ارائه و در زمان فروش کل سهام خزانه، به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می شود تا طبق نظر مجمع عمومی صاحبان سهام در این خصوص تصمیم گیری شود.	

شماره: ۲۰۰/۱۴۰۵/۲۳

تاریخ: ۱۴۰۵/۰۳/۱۱

پیرت دارد



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
تهران



با عنایت به مراتب فوق، نظر به اینکه خرید و عرضه سهام خزانه مشمول مقررات ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۱۳۸۸/۰۹/۲۵) می‌باشد و به موجب آن، «از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بردرآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد...»؛ لذا به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، مطالبه مالیات از صرف سهام خزانه در زمان شناسایی و همچنین در زمان انتقال آن به حساب سود (زیان) انباشته، موضوعیت نخواهد داشت. بدیهی است مطابق با ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، کسر سهام خزانه نیز در زمان شناسایی و همچنین انتقال به حساب سود (زیان) انباشته، کاهنده در آمد مشمول مالیات نخواهد بود.

سید محمدهادی سبحانیان
رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

نحوه ابلاغ: فیزیکی / سیستمی

مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی

تاریخ اجرا: از مطابق بخشنامه

رونوشت:

- معاون محترم تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری، برای استحضار؛
- جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، برای اطلاع؛
- مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای، برای آگاهی؛
- شورای عالی مالیاتی، برای اطلاع؛
- معاونان محترم سازمان، برای اطلاع؛
- روسای محترم مراکز، برای اطلاع؛
- دفاتر ستادی، برای اطلاع؛
- دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی برای اطلاع و درج در بانک اطلاعات بخشنامه‌ها؛
- دفتر فنی مالیاتی، برای اطلاع و درج در سوابق.

نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه

طبق ماده ۲۸ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱) «... شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و بازارهای خارج از بورس براساس میزان سهام شناور خود در هر یک از بازارهای مذکور و بر اساس مقرراتی که با پیشنهاد سازمان بورس و اوراق بهادار به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار می‌رسد می‌توانند تا سقف ده درصد (۱۰٪) از سهام خود را خریداری و تحت عنوان سهام خزانه در شرکت نگهداری کنند. مادامی که این سهام در اختیار شرکت است فاقد حق رأی می‌باشد.»

در این رابطه، آیین‌نامه خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۱۵ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) و دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۶/۰۳ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار) تهیه و ابلاغ گردید.

در خصوص نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه موارد زیر قابل ذکر است:

- ۱- با توجه به اینکه طبق بند ۳۱ استاندارد حسابداری ۱۸ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی»، برای سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکت‌های فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود بنابراین برای ثبت‌های حسابداری سهام خزانه از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود.
- ۲- هنگام فروش سهام خزانه، هیچگونه مبلغی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع شناسایی نمی‌شود.
- ۳- هنگام خرید، سهام خزانه به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌گردد. هنگام فروش سهام خزانه، مابه‌التفاوت خالص مبلغ فروش و مبلغ دفتری تحت عنوان «صرف (کسر) سهام خزانه» شناسایی و ثبت می‌شود.
- ۴- در تاریخ گزارشگری، سهام خزانه به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه ارائه می‌شود.
- ۵- در تاریخ گزارشگری، مانده بدهکار «صرف (کسر) سهام خزانه» به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود. مانده بستانکار حساب مزبور تا میزان کسر سهام خزانه منظور شده قبلی به حساب سود (زیان) انباشته، به آن حساب منظور و باقیمانده به عنوان «صرف سهام خزانه» در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سهام ارائه و در زمان فروش کل سهام خزانه، به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود تا طبق نظر مجمع عمومی شرکت در خصوص آن تصمیم‌گیری شود.
- ۶- هرگونه خالص وجوه دریافتی بابت فروش سهام خزانه و خالص وجوه پرداختی بابت خرید سهام خزانه در طبقه «جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تامین مالی» در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.
- ۷- طبق استانداردهای حسابداری، در محاسبه سود هر سهم، مشابه محاسبه سود هر سهم تلفیقی که در آن میانگین موزون سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکت‌های فرعی از میانگین موزون سهام کسر می‌گردد، میانگین موزون سهام خزانه از میانگین موزون سهام کسر می‌شود.
- ۸- مشابه سرمایه‌گذاری‌ها طبق بند ۴۶ استاندارد حسابداری ۱۵ با عنوان «حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها»، هرگاه تنها بخشی از مجموع سهام خزانه، واگذار شود، مبلغ دفتری هر سهم خزانه بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.
- ۹- معاملات سهام خزانه با اشخاص وابسته باید طبق استاندارد حسابداری ۱۲ با عنوان «افشای اطلاعات اشخاص وابسته» در یادداشت معاملات با اشخاص وابسته افشا شود. شایان ذکر است طبق ماده ۸ دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه، اعضای هیئت مدیره (اعضای حقیقی و حقوقی و همچنین نمایندگان حقیقی اعضای حقوقی) و یا مدیران اجرایی ناشر حق شرکت در معاملات مربوط به سهام خزانه را ندارند.

بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۳/۱۲/۲۹)

۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (۱۰۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام
۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

ثبت‌های حسابداری معاملات سهام خزانه			
خرید ۵,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۱۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۱	سهم خزانه	۵,۵۰۰,۰۰۰	
	وجه نقد		۵,۵۰۰,۰۰۰
فروش ۳,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۲۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۵	سهم خزانه (۳,۰۰۰ × ۱,۱۰۰)	۳,۶۰۰,۰۰۰	
	وجه نقد		۳,۳۰۰,۰۰۰
	صرف (کسر) سهام خزانه		۳۰۰,۰۰۰
خرید ۱,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۰۸۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۲۵	سهم خزانه	۱,۰۸۰,۰۰۰	
	وجه نقد		۱,۰۸۰,۰۰۰
فروش ۲,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۹۹۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۳۰	سهم خزانه (۲,۰۰۰ × ۱,۰۹۳)	۱,۹۸۰,۰۰۰	
	وجه نقد		۲,۰۶۰,۰۰۰
	صرف (کسر) سهام خزانه		۲,۱۸۶,۰۰۰

بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۴/۰۳/۳۱)

۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (۱۰۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام
۹۴,۰۰۰	صرف سهام خزانه
۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
(۱,۰۹۴,۰۰۰)	سهام خزانه
۱۵۴,۰۰۰,۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

یادداشت‌های توضیحی (۱۳۹۴/۰۳/۳۱)

رویه‌های حسابداری:

سهام خزانه:

الف) سهام خزانه به روش بهای تمام شده در دفاتر شناسایی و ثبت می‌شود و به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه ارائه می‌شود.

ب) هنگام فروش سهام خزانه، هیچگونه مبلغی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع شناسایی نمی‌شود و مابه‌التفاوت خالص مبلغ فروش و مبلغ دفتری تحت عنوان «صرف (کسر) سهام خزانه» شناسایی و ثبت می‌شود.

در تاریخ گزارشگری، مانده بدهکار «صرف (کسر) سهام خزانه» به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود. مانده بستانکار حساب مزبور تا میزان کسر سهام خزانه منظور شده قبلی به حساب سود (زیان) انباشته، به آن حساب منظور و باقیمانده به عنوان «صرف سهام خزانه» در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سهام ارائه و در زمان فروش کل سهام خزانه، به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود.

ج) هرگاه تنها بخشی از مجموع سهام خزانه، واگذار شود، مبلغ دفتری هر سهم خزانه بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.

$$۱,۰۹۳ = (۱,۰۸۰,۰۰۰ + ۳,۳۰۰,۰۰۰ - ۵,۵۰۰,۰۰۰) / ۳,۰۰۰$$

یادداشت توضیحی سهام خزانه:		تعداد	مبلغ
	مانده ابتدای دوره	سهام	ریال
	خرید طی دوره	-	-
	فروش طی دوره	۶,۰۰۰	۶,۵۸۰,۰۰۰
	مانده پایان دوره	(۵,۰۰۰)	(۵,۴۸۶,۰۰۰)
		۱,۰۰۰	۱,۰۹۴,۰۰۰

خرید و فروش سهام خزانه طبق آیین نامه و دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه صورت می گیرد. شرکت نسبت به سهام خزانه، فاقد حق رای در مجامع بوده و حق تقدم در خرید سهام جدید را ندارد و در زمان انحلال حق دریافت هیچ گونه دارایی ندارد. به سهام خزانه در موقع تقسیم سود، سودی تعلق نمی گیرد. صورت تطبیق برنامه خرید و فروش سهام خزانه با عملکرد واقعی:

یادداشت توضیحی صرف سهام خزانه:		مبلغ
	مانده ابتدای دوره	ریال
	سود حاصل از فروش	-
	زیان حاصل از فروش	۳۰۰,۰۰۰
	مانده انتقالی	(۲۰۶,۰۰۰)
	مانده پایان دوره	-
		۹۴,۰۰۰

ثبت های حسابداری معاملات سهام خزانه		
خرید ۶,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۱۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۴/۱۵	سهام خزانه	۶,۶۰۰,۰۰۰
	وجه نقد	۶,۶۰۰,۰۰۰
فروش ۲,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۰۲۴ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۶/۲۰	وجه نقد	۲,۰۴۸,۰۰۰
	صرف (کسر) سهام خزانه	۱۵۰,۰۰۰
	سهام خزانه (۱,۰۹۹ × ۲,۰۰۰)	۲,۱۹۸,۰۰۰
بستن مانده بدهکار حساب صرف (کسر) سهام خزانه به سود (زیان) انباشته در تاریخ ۱۳۹۴/۰۶/۳۱	سود (زیان) انباشته	۵۶,۰۰۰
	صرف (کسر) سهام خزانه	۵۶,۰۰۰

بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۴/۰۶/۳۱)

سرمایه (۱۰۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی)	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام خزانه	-
اندوخته قانونی	۵,۰۰۰,۰۰۰
سود (زیان) انباشته	۳۹,۹۴۴,۰۰۰
سهام خزانه	(۵,۴۹۶,۰۰۰)
جمع حقوق صاحبان سهام	۱۴۹,۴۴۸,۰۰۰

$$۱,۰۹۹ = (۱,۰۹۴,۰۰۰ + ۶,۰۰۰,۰۰۰) / ۷,۰۰۰$$

یادداشت‌های توضیحی (۱۳۹۴/۰۶/۳۱)

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی سهام خزانه:
ریال	سهام	
۱,۰۹۴,۰۰۰	۱,۰۰۰	مانده ابتدای دوره
۶,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰	خرید طی دوره
(۲,۱۹۸,۰۰۰)	(۲,۰۰۰)	فروش طی دوره
۵,۴۹۶,۰۰۰	۵,۰۰۰	مانده پایان دوره

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی صرف سهام خزانه:
ریال	سهام	
۹۴,۰۰۰	۱,۰۰۰	مانده ابتدای دوره
-	-	سود حاصل از فروش
(۱۵۰,۰۰۰)	(۱,۰۰۰)	زیان حاصل از فروش
۵۶,۰۰۰	-	مانده انتقالی
-	-	مانده پایان دوره

ثبت‌های حسابداری معاملات سهام خزانه		
فروش ۲,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۱۴۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۸/۲۵	وجه نقد صرف (کسر) سهام خزانه سهام خزانه	۲,۲۸۰,۰۰۰
انتقال مانده بستانکار حساب صرف (کسر) سهام خزانه به سود (زیان) انباشته به میزان کسر سهام منظور شده قبلی به سود (زیان) انباشته	صرف (کسر) سهام خزانه سود (زیان) انباشته	۵۶,۰۰۰
		۵۶,۰۰۰

بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۴/۰۹/۳۰)

۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام
۲۵,۶۰۰	صرف سهام خزانه
۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	سود (زیان) انباشته
(۳,۲۹۷,۶۰۰)	سهام خزانه
۱۵۱,۷۲۸,۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

یادداشت‌های توضیحی (۱۳۹۴/۰۹/۳۰)

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی سهام خزانه:
ریال	سهام	
۵,۴۹۶,۰۰۰	۵,۰۰۰	مانده ابتدای دوره
-	-	خرید طی دوره
(۲,۱۹۸,۴۰۰)	(۲,۰۰۰)	فروش طی دوره
۳,۲۹۷,۶۰۰	۳,۰۰۰	مانده پایان دوره

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی صرف سهام خزانه:
ریال	سهام	
-	-	مانده ابتدای دوره
۸۱,۶۰۰	-	سود حاصل از فروش
-	-	زیان حاصل از فروش
(۵۶,۰۰۰)	-	مانده انتقالی
۲۵,۶۰۰	-	مانده پایان دوره



سازمان حسابرسی
کمیته فنی

بسمه تعالی

پاسخ به پرسشهای فنی

شماره: ۱۱۸

تاریخ: ۱۴۰۰/۳/۱۷

صفحه: ۱ از ۱

پرسش:

مانده حسابهایی که به موجب برگهای پاسخ به پرسشهای فنی ۹۷ و ۱۱۴ و ۱۱۵، تحت عناوین "صرف سهام خزانه"، "آثار معاملات سهام خزانه فرعی" و "آثار معاملات با منافع فاقد حق کنترل" که در بخش حقوق مالکانه صورتهای مالی تلفیقی شناسایی و به مالکان واحد تجاری اصلی منتسب شده است، آیا هنگام تعیین حداکثر سود قابل تقسیم شرکت اصلی می تواند ملاک محاسبه قرار گیرد؟

پاسخ:

معاملات منظور شده در حسابهای یاد شده در پرسش، همگی ناشی از معاملات واقعی و تحقق یافته ای است که از مصادیق معاملات مالکانه، همچون صرف سهام ناشی از فروش سهام محسوب می شود و لذا با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری مالی و در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی مربوط، مستقیماً در حقوق مالکانه انعکاس می یابد. این گونه حقوق مالکانه با توجه به قانون خاص در صورت وجود، و در غیر این صورت با استنباط از مفاد اصلاحیه قانون تجارت، می تواند توزیع و یا به افزایش سرمایه منظور گردد. به نظر این کمیته، در شرایط موجود، مانده بستانکار حسابهای یاد شده در پایان دوره مالی، مشابه صرف سهام، قابل توزیع بین مالکان و یا با رعایت تشریفات قانونی قابل انتقال به سرمایه است و مانده بدهکار آنها باید به سود (زیان) انباشته منظور شود. در نتیجه مانده حسابهای یاد شده هنگام تعیین حداکثر سود قابل تقسیم شرکت اصلی در نظر گرفته می شود.

کمیته فنی:

منابع دیگری که می توان به آن مراجعه نمود: