

# قانون مالیات‌های مستقیم

## فصل دوم - هزینه‌های قابل قبول و استهلاك - دوم

## فصل دوم - هزینه‌های قابل قبول و استهلاك

### ماده 147

ماده 147 - هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ب شرطی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه هائی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده، ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه‌های وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

### تبصره

تبصره (منسوخه 1394/04/31) - از لحاظ مقررات این فصل مؤسسه عبارت است از کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (95) این قانون.

### ماده 148

ماده 148 - هزینه هائی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق میباشد بشرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است.

1 - قیمت خرید کالاهای فروخته شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.

2 - هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی موسسه بشرح زیر:

الف - حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیرنقدی (مزایای غیرنقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).

ب (اصلاحی 1380/11/27) - مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیرنقدی از قبیل خواروبار، بهره‌وری، پاداش، عیدی، اضافه‌کار، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت، نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج موسسه ذیربط طبق آیین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

ج - هزینه‌های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان.

د (اصلاحی 1380/11/27) - حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی موسسه و خسارت اخراج و یا بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط.

ه (اصلاحی 1380/11/27) - وجوه پرداختی به سازمان تامین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه درصد (3٪) حقوق پرداختی سالانه بابت پس انداز کارکنان براساس آیین نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد؛ و (اصلاحی 1380/11/27) - معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می‌شود.

این حکم نسبت به ذخایری که تاکنون در حساب بانک‌ها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.

ز (الحاقی 1394/04/31) - پرداختی به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (84) این قانون

3 - کرایه محل موسسه در صورتی که اجاره باشد، مال الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر اینصورت در حدود متعارف.

4 - اجاره بهای ماشین آلات و ادوات مربوط به موسسه در صورتی که اجاره باشد.

5 - مخارج سوخت، برق، روشنایی، آب، مخابرات و ارتباطات.

6 - وجوه پرداختی بابت انواع بیمه مربوط به عملیات و دارائی مؤسسه.

7 - حق الامتیاز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که بسبب فعالیت مؤسسه به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آن‌ها پرداخت می‌شود. (باستثناء مالیات بر درآمد و ملحقات آن

و سایر مالیات‌هایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن میباشد و همچنین جرائمی که به دولت و شهرداری‌ها پرداخت میگردد).

8 (اصلاحی 1380/11/27) - هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه، براساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

9 (اصلاحی 1380/11/27) - هزینه‌های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر این که:

اولاً - وجود خسارت محقق باشد.

ثانیاً - موضوع و میزان آن مشخص باشد.

ثالثاً - طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد.

آیین‌نامه احراز شروط سه گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

10 (اصلاحی 1371/02/07) - هزینه‌های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ده هزار ریال به ازاء هر کارگر.

11 (اصلاحی 1380/11/27) - ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر این که اولاً مربوط به فعالیت مؤسسه باشد ثانیاً احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن باشد ثالثاً در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود. آیین نامه مربوط به این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

12 (اصلاحی 1380/11/27) - زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است.

13 - هزینه‌های جزئی مربوط به محل مؤسسه که عرفاً به عهده مستاجر است در صورتی که اجاری باشد.

14 - هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل مؤسسه در صورتی که ملکی باشد.

15 - مخارج حمل و نقل.

- 16 (اصلاحی 11/27/1380) - هزینه‌های ایاب و ذهاب، پذیرایی و انبارداری.
- 17 (اصلاحی 11/27/1380) - حق‌الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق‌العمل - دلالی - حق‌الوکاله - حق‌المشاوره - حق حضور - هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری و بازرسی، هزینه نرم‌افزاری، طراحی و استقرار سیستم‌های مورد نیاز مؤسسه، سایر هزینه‌های کارشناسی در ارتباط با فعالیت مؤسسه و حق‌الزحمه بازرس قانونی.
- 18 (اصلاحی 04/31/1394) - سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانکها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.
- 19 - بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً ظرف یکسال از بین می‌روند.
- 20 - مخارج تعمیر و نگهداری ماشین آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که بعنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.
- 21 - هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره برداری نشده باشد.
- 22 - هزینه‌های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت مؤسسه.
- 23 (اصلاحی 11/27/1380) - مطالبات لاوصول به شرط اثبات آن از طرف مودی مازاد بر مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول.
- 24 - زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مودی.
- 25 - ضایعات متعارف تولید.
- 26 (اصلاحی 11/27/1380) - ذخیره مربوط به هزینه‌های پرداختنی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.
- 27 - هزینه‌های قابل قبول مربوط به سال‌های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد.
- 28 (الحاقی 11/27/1380) - هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی - هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آن‌ها تا میزان حداکثر پنج درصد (5٪) معافیت مالیاتی موضوع ماده (84) این قانون به ازای هر

29 (الحاقی 31/04/1394) – ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتي) اشخاص حقوقی

## تبصره 1

تبصره 1 (اصلاحی 27/11/1380) – هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می‌شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر اموراتقتصادی و دارایی جزء هزینه‌های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.

## تبصره 2

تبصره 2 – مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتیکه دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند جزء کارکنان مؤسسه محسوب خواهند شد، ولی در موسساتی که غیر اشخاص حقوقی باشند حقوق و مزایای صاحب مؤسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نامبرده به استثنای هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل که مشمول مقررات جزء ب بند 2 این ماده خواهد بود جزء هزینه‌های قابل قبول منظور نخواهد شد.

## تبصره 3

تبصره 3 (اصلاحی 27/11/1380) – در محاسبه مالیات شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی، ذخایر موضوع بندهای (1) و (2) ماده (15) قانون شرکت‌های تعاونی مصوب 1350/3/16 و اصلاحیه‌های بعدی آن و در مورد شرکت‌ها و اتحادیه‌هایی که وضعیت خود را با قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب 1370/6/13 تطبیق داده‌اند یا بدهند، ذخیره موضوع بند (1) و حق تعاون و آموزش موضوع بند (3) ماده (25) قانون اخیرالذکر جزو هزینه محسوب می‌شود.

## ماده 149

ماده 149 – آن قسمت از دارایی‌های استهلاک پذیر که بر اثر به کارگیری یا گذشت زمان یا سایر عوامل و بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد و همچنین هزینه‌های تأسیس، قابل استهلاک بوده و هزینه استهلاک آن‌ها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. مقررات مربوط به استهلاک‌های

دارایی‌های استهلاک پذیر شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن با رعایت استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

## ماده 149

ماده 149 (اصلاحی 1394/04/31) - در تشخیص درآمد مشمول مالیات محاسبه استهلاکات دارایی و هزینه‌های تأسیس و سرمایه‌ای با رعایت اصول زیر انجام می‌شود.

1 - آن قسمت از دارائی ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد قابل استهلاک است.

2 - ماخذ استهلاک، قیمت تمام شده دارائی می‌باشد.

3 - استهلاکات از تاریخی محاسبه می‌شود که دارایی قابل استهلاک آماده برای بهره برداری در اختیار مؤسسه قرار می‌گیرد. در صورتی که دارایی قابل استهلاک باستثناء فیلم‌های سینمایی وارده از خارج کشور که از تاریخ اولین نمایش قابل استهلاک خواهد بود، در خلال ماه در اختیار مؤسسه قرار گیرد، ماه مزبور در محاسبه منظور نخواهد شد. در مورد کارخانجات دوره بهره برداری آزمایشی جزء بهره برداری محسوب نمی‌گردد.

4 - هزینه‌های تأسیس از قبیل مخارج ثبت مؤسسه، حق مشاوره و نظایر آن و هزینه‌های زائد بر درآمد «دوره قبل از بهره برداری آزمایشی» جز در مواردی که ضمن جدول مقرر در ماده 151 این قانون تصریح خواهد شد حداکثر تا مدت ده سال از تاریخ بهره برداری بطور مساوی قابل استهلاک است.

5 - در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب المنفعه شدن ماشین آلات زیانی متوجه مؤسسه گردد زیان حاصل معادل ارزش مستهلک نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یکجا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال می‌باشد.

## تبصره

تبصره - در مورد محاسبه مالیات تهیه کنندگان فیلم‌های ایرانی که در ایران تهیه می‌شود قیمت تمام شده فیلم در سال اول بهره برداری و در صورتی که درآمد فیلم تکافو نکند در سال‌های بعد در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.

## ماده 150

ماده 150 (منسوخه 1394/04/31) – طرز محاسبه استهلاك به شرح زیر است:

الف – در مواردی که طبق جدول مذکور در ماده 151 این قانون برای استهلاك، نرخ تعیین شود نرخها ثابت بوده و در هر سال مابهالتفاوت قیمت تمام شده مال مورد استهلاك و ملغی که در سالهای قبل برای آن به عنوان استهلاك منظور شده است اعمال می گردد.

ب – در مواردی که طبق جدول مذکور در ماده 151 این قانون مدت تعیین شده در هر سال به طور مساوی از قیمت تمام شده مال به نسبت مدت مقرر استهلاك منظور می گردد.

## تبصره 1

تبصره 1 (منسوخه 1380/11/27) – هزینه مربوط به تغییر یا تعمیر اساسی دارایی قابل استهلاك جزء قیمت تمام شده دارایی محسوب می شود.

## تبصره 2

تبصره 2 (منسوخه 1380/11/27) – مؤسسات می توانند هزینه های نرم افزاری خود را حداکثر تا پنج سال مستهلك کنند.

## تبصره 3

تبصره 3 (منسوخه 1380/11/27) – مؤسسات می توانند آن مقدار از دارایی های ثابت استهلاك پذیر را که برای بازسازی، جایگزینی خطوط تولید یا توسعه و تکمیل خریداری گردیده است، با دو برابر نرخ یا نصف مدت استهلاك پیش بینی شده در جدول استهلاكات موضوع ماده (151) این قانون حسب مورد مستهلك کنند.

## تبصره 4

تبصره 4 (منسوخه 1380/11/27) – در اجاره های سرمایه ای دارایی های ثابت استهلاك پذیر، نحوه انعکاس هزینه استهلاك در دفاتر طرفین معامله بر اساس استانداردهای حسابداری خواهد بود.

ماده 151 (منسوخه 1394/04/31) - جدول استهلاکات براساس ضوابط مصوب، از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی به موقع اجرا گذارده می شود.