فصل‌نامه مطالعات اقتصاد انرژی/ سال شانزدهم / شماره ۶۷/ زمستان ۱۳۹۹/ صفحات ۲۲۲-۱۹۱

# جایگاه قانونی - قراردادی مالیات بر درآمد در نظام مالی قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز با تأکید بر پروژه‌های نفتی ایران

**سید نصرالله ابراهیمی**
**دانشیار دانشکدهٔ حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، snebrahimi@yahoo.com**

**امیر جانفدا** [۱]
**دانشجوی دکترای حقوق نفت و گاز دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، amirjfada@gmail.com**

**تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۲۵**

## چکیده

نظام مالی قراردادهای بالادستی نفتی، نحوهٔ تقسیم درآمد حاصل از پروژه‌های نفتی بین دولت میزبان و شرکت نفتی بین‌المللی را مشخص می‌نماید. این نظام از ساختارها و ابزارهای مالی متفاوتی تشکیل شده است که بعضی ریشهٔ قانونی و برخی دیگر ریشهٔ قراردادی دارند. در این میان مهم‌ترین ابزار قانونی مورد استفاده، اخذ مالیات از درآمد پروژه است که اگرچه از بستر قوانین موضوعه نشأت گرفته، لیکن اهمیت آن در تعیین عایدی دولت میزبان و شرکت نفتی بین‌المللی، با توجه به مدل و ساختار قراردادی مورد استفاده، متفاوت است. در مقالهٔ حاضر، جایگاه قانونی و قراردادی این نوع از مالیات، در انواع نظام‌های مالی نفتی به‌خصوص نظام مالی مورد استفاده در قراردادهای خدماتی ایران، مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد نقش این مالیات در تعیین میزان درآمد دولت میزبان و سود شرکت نفتی طرف قرارداد، در قراردادهای نفتی خدماتی، کمرنگ‌تر از نقشی است که در قراردادهای نوع امتیازی یا حتی مشارکت در تولید دارد. همچنین، اخذ این مالیات در قراردادهای خدماتی که در ایران مورد استفاده قرار گرفته، موقعیتی خاص و شاید کمرنگ‌تر، نسبت به اخذ این مالیات در سایر قراردادهای خدماتی رایج که به‌طور معمول در صنعت نفت مورد استفاده قرار می‌گیرد، پیدا نموده است؛ موقعیتی که به‌دلیل مصالحی از جمله لزوم حفظ شفافیت و انعطاف‌پذیری نظام مالی پروژه‌های نفتی ایران، به وجود آمده است.

**طبقه‌بندی JEL:** K34، K32، E62، H25، L71

**کلید واژه‌ها:** مالیات بر درآمد، نظام مالی پروژه‌های نفتی، قراردادهای بالادستی نفت و گاز، مالیات خاص نفتی، بازپرداخت مالیات

---

۱. نویسنده مسئول

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

**۱- مقدمه**

دولت‌ها اهداف متعددی را از جذب سرمایه‌گذاری در بخش بالادستی[۱] نفت و گاز دنبال می‌کنند، از جمله انتقال و توسعهٔ فناوری، افزایش اشتغال، آموزش نیروی کار ماهر و متخصص، تأمین نیاز بازار داخلی، حداکثر استفاده از توان داخلی و تقویت شرکت ملّی نفت خود. اما طبعاً مهم‌ترین هدف دولت صاحب منبع، تحصیل حداکثر درآمد از میادین است. دولت‌های میزبان سرمایه، معمولاً به دنبال حداکثرسازی درآمد کشور در طول زمان و نیل به اهداف اقتصادی- اجتماعی خود می‌باشند، اما در مقابل سرمایه‌گذاران می‌کوشند اطمینان حاصل کنند که میزان سودآوری سرمایه‌گذاری در یک پروژهٔ خاص، با میزان ریسک آن پروژه و اهداف استراتژیک شرکتی آنها تطبیق می‌نماید.

با در نظر گرفتن ملاحظات فوق‌الذکر، مسئولان و مقامات صالحهٔ کشورهای سرمایه‌پذیر در عین حال که باید با حفظ حقوق مالی سرمایه‌گذاران خارجی، آنها را به انجام بیشتر سرمایه‌گذاری ترغیب نمایند، تلاش می‌کنند تا از ترفندها و روش‌هایی که موجب فرسایش و از دست رفتن درآمدهای مشروع کشورها می‌شوند و یا باعث ایجاد درآمدهای هنگفت و ناگهانی یا به‌اصطلاح درآمدهای آبشاری[۲] برای سرمایه‌گذار خارجی می‌گردد، جلوگیری نمایند.

در این میان ابزار مهمی که می‌تواند این اهداف مورد تعارض را با یکدیگر آشتی دهد، به‌کارگیری یک رژیم مالی *شفاف*[۳]، *انعطاف‌پذیر*[۴] و *بدون جانبداری یک‌طرفه*[۵] و *با ثبات*[۶] از سوی دولت‌های میزبان است؛ بنابراین، نظام مالی حاکم بر قراردادهای صنعت نفت و گاز در بخش بالادستی، ابزاری است که با به‌کارگیری آن می‌توان توازنی منطقی

---

۱. منظور از صنعت بالادستی نفت، مجموعه فعالیت‌های متنوعی است که منجر به تولید نفت و گاز می‌شود و عمدتاً شامل مراحل اکتشاف، توسعهٔ میدان و تولید نفت می‌باشد. (شیروی، ۱۳۹۳: ۳۳)

2. Windfall Revenues
3. Transparent
4. Flexible
5. Neutral
6. Stable

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

در جهت *تسهیم منصفانهٔ*[1] منافع اقتصادی شرکت‌های نفتی و منافع کشورهای صاحب ذخایر به وجود آورد (نخله[2]، ۲۰۰۸: ۳).

از منظر حقوقی، عناصر تشکیل‌دهندهٔ رژیم مالی قراردادهای نفتی بالادستی را می‌توان به دو دستهٔ اصلی عناصر قانونی[3] و قراردادی[4] تقسیم نمود. به این معنا که از یک‌سو قوانین موضوعهٔ کشور میزبان و از سوی دیگر نحوهٔ توافق طرفین قراردادی، در کنار هم نحوهٔ تسهیم درآمد پروژه و نتیجتاً رژیم مالی یک قرارداد بالادستی نفتی را شکل می‌دهند. مهم‌ترین ابزار قانونی که غالباً در این نظام مالی مورد استفادهٔ دول میزبان قرار می‌گیرد اخذ مالیات از درآمد حاصله است.

مالیات بر درآمد، حسب نوع قرارداد مورد استفاده، اهمیت متفاوتی پیدا می‌کند. درنتیجه به‌منظور مطالعهٔ جایگاه آن در پروژهای بالادستی نفتی، باید با دقت به ابعاد قانونی و جایگاه قراردادی این نوع مالیات در پروژه‌های نفتی پرداخته شود. به این منظور، ابتدا به اهمیت اخذ مالیات‌ستانی از درآمد قراردادهای بالادستی نفتی پرداخته خواهد شد. در بخش دوم، ابزارهای قانونی اخذ مالیات بر درآمد از قراردادهای بالادستی و جایگاه قراردادی این مالیات در نظام مالی انواع قراردادهای بین‌المللی که در سطح جهان مورد استفاده قرار می‌گیرد، تبیین می‌گردد. در ادامه با تمرکز بیشتر بر پروژه‌های بالادستی نفتی ایران، قوانین موجود مالیاتی ایران در این زمینه و همچنین جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای مورد استفاده در ایران در این زمینه از جمله بیع متقابل و آی‌پی‌سی[5] بررسی خواهد شد و در نهایت به تحلیل جایگاه قانونی و قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای نفتی مورد استفاده در ایران خواهیم پرداخت.

## ۲- اهمیت مالیات بر درآمد در حوزهٔ قراردادهای بالادستی نفت و گاز

در تعریفی جامع می‌توان مالیات را مبلغی دانست که دولت به موجب قانون و بلاعوض از اشخاص حقیقی و حقوقی برحسب توانایی پرداخت آنها به‌منظور تأمین

1. Fair Share
2. Nakhle
3. Legal
4. Contractual
5. Iran Petroleum Contract (IPC)

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دریافت می‌کند (رستمی، ۱۳۹۵: ۵۱) (عرب مازار: ۱۳۷۶: ۷۴).

در واقع مالیات‌ستانی در صلاحیت انحصاری دولت است و اشخاص عادی، اجازه انجام چنین عملی را ندارند؛ زیرا قاعدهٔ تسلیط[1] اجازه نمی‌دهد اشخاص حقیقی یا حقوقی حقوق خصوصی در اموال دیگران دست ببرند، اما دولت که وظیفه‌اش تأمین منافع عمومی است در حدود اجازه نمایندگان ملت و برای تأمین احتیاجات عمومی می‌تواند به‌طور استثنایی و با عدول از قاعده تسلیط از این حق استفاده نماید. لذا چون مالیات امری قاهرانه و استثنایی است باید به حداقل ممکن در قانون محدود شود. به این معنا که دولت نتواند به هر میزان که بخواهد از مال مردم برداشت کند و به قول منتسکیو برای احتیاجات موهوم دولت نباید از احتیاجات حقیقی ملت چیزی برداشت کند؛ چرا که در غیر این صورت دولت با عده‌ای چپاولگر تفاوتی نخواهد داشت (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۳: ۵۵).

موضوع مالیات از زمان‌های بسیار دور مورد توجه دولت‌ها در سرتاسر جهان بوده و نقش مهمی در طول تاریخ بشر برجای گذاشته است؛ اما ابعاد و نقش این مقوله طی دهه‌های اخیر به حدی رسیده است که به هیچ وجه قابل مقایسه با زمان‌های گذشته نیست. زمینه‌های حقوقی مالیات نیز طبعاً مورد توجه جدی بوده و پیشرفت‌های معتنابهی در ارتباط با آن، حاصل شده است. از مهم‌ترین عوامل رشد و توسعه این رشته از حقوق می‌توان به مواردی چون افزایش بی‌سابقهٔ سهم مالیات در تأمین منابع بودجه‌ای دولت‌ها، تنوع بسیار رشته‌های کسب و کار و انواع جدید درآمدها و دارایی‌های مشمول مالیات نسبت به گذشته، گسترش بی‌سابقه مناسبات تجاری و اقتصادی و ارتباطات بین‌المللی، ابداع و اعمال انواع ترفندها و شگردهای فرار مالیاتی با توجه به گریزگاه‌های مقرراتی اشاره کرد (توکل، ۱۳۸۱: ۱۶۸). از جمله اینکه سود شرکت‌های چندملیتی که بازیگران اصلی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در محیط بین‌المللی به شمار می‌روند تا حد زیادی تحت تأثیر قوانین و سیاست‌های مالیاتی کشورها قرار می‌گیرد. دقیقاً در همین نقطه است که مباحث مربوط به حقوق مالیاتی و حقوق بین‌الملل سرمایه‌گذاری به‌شدت باهم پیوند می‌خورند.

---

۱. «الناس مسلطون علی اموالهم»

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

اما به‌طور خاص، اخذ مالیات از حقوق نفت و گاز به‌عنوان یکی از مهم‌ترین حوزه‌های فعالیت شرکت‌های چندملیتی، درآمدهای عظیمی را برای دولت‌ها به ارمغان می‌آورد و از منابع عمدهٔ تأمین مخارج دولت‌ها به‌شمار می‌رود. آمار نشان می‌دهد که در کشور انگلستان بیش از ۲۱۵ میلیارد پوند معادل حدوداً ۴۳۰ میلیارد دلار در فاصلهٔ سال‌های ۱۹۶۸ تا سال ۲۰۰۶ از محل این حوزه از صنعت به خزانهٔ بریتانیا واریز گردیده که در بخش‌های مختلفی چون حوزهٔ بهداشت و سلامت، تعلیم و تربیت و سایر خدمات دولتی هزینه شده است. مبالغ بسیار هنگفت‌تر از آنچه ذکر گردید، از محل این صنعت به بودجهٔ کشورهای بزرگ صادرکنندهٔ نفت واقع در خاورمیانه تزریق شده است (نخله، ۲۰۰۸: ۸). بنابراین اخذ مالیات در این صنعت، درآمد هنگفت ناشی از منابع محدود نفت و گاز را برای دولت به ارمغان آورده و در توزیع این درآمد سرشار در بین اقشار مختلف جامعه، نقشی حیاتی ایفا می‌نماید.

اگرچه انواع دیگری از مالیات‌ها مانند مالیات‌های تکلیفی[1]، مالیات بر حقوق کارکنان یا انواع مالیات‌های غیرمستقیم مانند مالیات بر ارزش افزوده نیز معمولاً در پروژه‌های نفتی وجود دارد و بر نظام مالی قرارداد تأثیر می‌گذارند، لیکن نقش آنها در تسهیم درآمد پروژه نسبت به مالیات بر درآمد که به‌عنوان عنصر اساسی غالب نظام‌های مالی نفتی به حساب می‌آید، بسیار کمرنگ‌تر بوده (صندوق بین‌المللی پول، [2]۲۰۱۲: ۱۹) و در این پژوهش به آنها پرداخته نمی‌شود.[3] ملاحظات فوق، ضرورت مطالعه در خصوص جایگاه قانونی و قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای بین‌المللی بالادستی نفتی مخصوصاً در قراردادهای مورد استفاده در ایران را به روشنی نشان می‌دهد.

1. Withholding Tax
2. IMF
۳. منظور از مالیات بر درآمد در این پژوهش، مالیاتی است که از درآمد حاصلهٔ شرکت‌های طرف قراردادهای نفتی اخذ می‌گردد (مالیات بر درآمد شخص حقوقی) و لذا بعضی انواع دیگر مالیات‌ها مانند مالیات بر درآمد حقوق کارکنان، مالیات بر درآمد املاک و یا مالیات بر درآمد مشاغل را که گاه ذیل عنوان مالیات بر درآمد طبقه‌بندی می‌گردد، شامل نمی‌شود.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

## ۳- جایگاه قانونی- قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای بین‌المللی بالادستی صنعت نفت و گاز

نظام مالی نفتی[۱] یک کشور، ترکیبی است از ساختار مالیاتی آن کشور که توسط قوانین و مقررات موضوعه، پایه‌گذاری می‌شود و ساختار قراردادی که بر مبنای آن شرکت نفتی بین‌المللی با دولت میزبان وارد توافق می‌شوند[۲] (مازیل[۳]، ۲۰۱۰: ۶).

ابزارهای مالی گسترده‌ای در حوزهٔ قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز مورد استفاده قرار می‌گیرند که برخی از آنها از قبیل عوارض گمرکی، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌های تکلیفی یا مالیات بر سود سهام، مالیات حقوق کارگران که کم و بیش در اغلب حوزه‌های اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد و بعضی ابزارهای مالی دیگر وجود دارد که بیشتر در حوزهٔ صنایع نفت و گاز و یا به‌طور کلی صنعت انرژی کاربرد پیدا می‌کنند مانند حق‌الامتیاز[۴]، مالیات بر رانت منبع[۵]، پاداش یا پذیره[۶]، مشارکت دولتی[۷]،

---

1. Petroleum Fiscal System

۲. نباید فراموش نمود که گاه برخی از قواعد حقوق بین‌الملل نیز می‌تواند بر ساختار مالی قرارداد تأثیرگذار باشد. به‌عنوان مثال در مورد مکانیسم توسعهٔ پاک (CDM) که یکی از مکانیسم‌های سه گانهٔ پروتکل کیوتو می‌باشد می‌توان گفت اگرچه هدف اصلی آن تأمین مالی و جذب سرمایه گذاری در کشورهای درحال توسعه نمی‌باشد، با این وجود درآمدهای ناشی از این مکانیسم به عنوان یک پارامتر تأثیرگذار در نرخ بازگشت سرمایه و همین‌طور گردش نقدی پروژه‌ها مطرح است و مورد ارزیابی پژوهشگران و اقتصاددانان قرار می‌گیرد. (کیانفر و همکاران، ۱۳۹۳: ۲۸)

3. Mazeel

4. Royalty

۵. منظور از رانت اقتصادی (Economic Rent)، ارزش واقعی منبع طبیعی و در حقیقت مابه‌التفاوت درآمدهای حاصل از استخراج منبع طبیعی و هزینه‌های استخراج است. هزینه‌های مزبور شامل همهٔ اقلام مورد استفاده در فرآیند تولید به‌علاوهٔ هزینهٔ فرصت آنهاست. به عبارت دیگر رانت اقتصادی، نشان‌دهندهٔ مازاد درآمد حاصله نسبت به ارزش سرمایه، کار و سایر عوامل تولیدی است که در بهره‌برداری از یک میدان مورد استفاده قرار می‌گیرد به اضافهٔ حداقل سودی که برای سرمایه‌گذاری مورد انتظار است (Nakhle, 2008: 16). عنوان مالیات بر رانت منبع (Resource Rent Tax) (RRT) که به‌عنوان یک مالیات خاص نفتی در ادامهٔ نوشتار مفصل‌تر به آن پرداخته خواهد شد نیز به معنی مالیاتی است که آن دسته از درآمدهای ناشی از سرمایه‌گذاری را هدف می‌گیرد که از حداقل درآمدی که برای سرمایه‌گذاری ضروری است، بیشتر باشد. لذا سرمایه‌گذار تا زمانی که بر مبنای نرخ بازگشت سرمایهٔ معقولی، درآمد تحصیل می‌کند، از پرداخت این نوع مالیات معاف می‌باشد (Land, Bryan, 2010: 241).

6. Bonous

7. State Participation

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

قاعدهٔ حلقهٔ محصوره (حد و مرزگذاری)[1]، نرخ مالیات بر درآمد یا نرخ استهلاک دارایی مختص صنعت نفت یا صنایع معدنی. بنابراین ابزارهای متعدد مالی همگی در کنار هم بستهٔ مالی قراردادهای نفتی را تشکیل می‌دهند که برآیند آن ابزارها باید در قالب همین بستهٔ ترکیبی سنجیده شود. به‌عنوان مثال حق‌الامتیاز، یک ابزار مالی کاهنده[2] به شمار می‌رود که کارکرد آن متناسب با درآمد میدان نمی‌باشد، درحالی‌که جایگاه مهمی در یک نظام مالی مرکب از مالیات و حق‌الامتیاز دارد.[3]

از همین رو به‌منظور شناخت دقیق جایگاه مالیات بر درآمد به‌عنوان مهم‌ترین ابزار مالی در این قراردادها، علاوه بر مطالعهٔ انواع مالیات‌های قانونی حاکم بر درآمد صنعت نفت و گاز، بررسی جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در هر یک از مدل‌های قراردادهای بالادستی نفتی، ضروری به نظر می‌رسد که در ادامه به آن پرداخته خواهد شد.

### *جایگاه قانونی مالیات بر درآمد در قراردادهای بین‌المللی بالادستی صنعت نفت و گاز*

انواع ابزارهای مالیات ستانی از درآمد را که توسط قوانین موضوعهٔ کشورها بر قراردادهای بالادستی نفتی حکومت می‌کند، می‌توان به شرح ذیل دسته‌بندی نمود.

#### *مالیات‌های عام نفتی*

مالیات بر درآمد شرکت‌ها[4] به‌عنوان اصلی‌ترین نوع مالیات بر درآمد، در بسیاری از کشورهای جهان در قراردادهای بالادستی نفتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. نرخ کلی مالیات بر درآمد شرکت‌ها، در قوانین مالیاتی کشورهای مختلف، متفاوت می‌باشد. در اغلب کشورها این نرخ در حوزهٔ صنایع غیر از نفت و گاز بین ۲۵ تا ۳۵ درصد می‌باشد. همهٔ روش‌های مالیات بر درآمد شرکت‌ها، کسر هزینه‌های سرمایه‌ای را تجویز می‌کنند

---

1. Ring Fencing
2. Regressive
۳. یک نظام مالی، وقتی به گونه‌ای طراحی شود که نسبت عایدی دولت از سود پروژه به موازات افزایش سودآوری پروژه بیشتر شود، نظام مالی افزاینده یا تصاعدی (Progressive) نامیده می‌شود و نظام مالی که نتیجهٔ برعکس به همراه آورد یعنی نظامی که همزمان با افزایش سودآوری پروژه، نسبت عایدی دولت را نسبت به مجموع درآمد حاصله کاهش دهد، کاهنده نامیده می‌شود. همچنین نظام مالی که در صورت افزایش یا کاهش سودآوری پروژه، این تناسب را به صورت ثابت و بدون تغییر حفظ می‌کند، خنثی یا بی‌طرف (Neutral) نامیده می‌شود.
4. Corporate Income Tax

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

اما درخصوص میادین کوچک و حاشیه‌ای، گاه مشوق‌های بیشتری به‌منظور ترغیب سرمایه‌گذار اعطا می‌شود (نخله، ۲۰۱۰: ۱۱۳).

رژیم مالیات بر درآمد شرکت‌ها در حوزهٔ نفت و گاز، معمولاً همانند این رژیم در سایر بخش‌های اقتصادی است، هرچند در غالب کشورها مانند نیجریه و ترینیداد و توباگو، نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در بخش معدنی بالاتر از نرخ مربوط به سایر بخش‌های اقتصادی است و در بعضی کشورها نیز، روش‌های محاسبهٔ هزینه‌های قابل قبول یا استهلاک سرمایه در صنعت نفت و گاز متفاوت می‌باشد (کامرون،[1] ۲۰۱۷: ۱۵۷).

این مالیات، بر درآمد خالص شرکت اعمال می‌شود نه اینکه مستقیماً به سود حاصل از مخزن تعلق گیرد. به این معنا که اخذ این مالیات از شرکت‌ها، صرفاً ناشی از فعالیت‌های نفتی آنها نبوده و مربوط به کلیهٔ فعالیت‌های آنها می‌باشد. از مزیت‌های استفاده از این نوع مالیات در صنعت نفت این است که احتیاج به ایجاد و معرفی ساختار مالی جدیدی ندارد و کارشناسان مالیاتی همانند مؤدیان، پیشاپیش با ساختار حقوقی و اجرایی آن آشنا هستند.

### مالیات‌های خاص نفتی[2]

غالب کشورهایی که از قراردادهای امتیازی نفتی استفاده می‌کنند، علاوه بر مالیات بر درآمد شرکت‌ها، از مالیات‌های خاص نفتی نیز بهره می‌گیرند تا بتوانند سهم بیشتری از منفعت اقتصادی نفت تولیدی را که ممکن است باعث درآمد آبشاری شرکت نفتی بین‌المللی گردد، نصیب خود نمایند. این نوع مالیات خاص، معمولاً به موازات اعمال مالیات بر درآمد شرکت‌ها اجرا می‌گردد، لیکن معمولاً به‌جای آنکه بر درآمد کلی شرکت اعمال شوند، بر درآمد حاصل از یک پروژه یا میدان خاص نفتی اعمال می‌گردند. این نوع از مالیات معمولاً زمانی اعمال می‌گردد که جریان نقدی پروژه مثبت گردد و نرخ بازگشت سرمایهٔ مورد نظر سرمایه‌گذار نیز محقق گشته باشد و لذا پیش از آن مالیاتی از

1. Cameron
2. Special Petroleum Tax

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

این حیث تعلق نمی‌گیرد. اگر هزینه‌های استخراج و تولید و یا قیمت نفت تغییر کند، بر میزان مالیات قابل پرداخت تأثیر مستقیم خواهد گذاشت.[۱]

در خصوص نحوه و میزان استفاده از این نوع مالیات بین صاحب‌نظران اتفاق نظر وجود ندارد. به‌عنوان مثال عده‌ای معتقدند که نباید از مالیات‌های مختلف در حوزهٔ نفت و گاز استفاده شود، چرا که بر نحوهٔ تخصیص بهینهٔ منابع اثر منفی می‌گذارد. (داسگوپتا[۲]، ۱۹۷۱) عده‌ای بر این اعتقادند که می‌توان از مالیات بر درآمد شرکت‌ها با نرخ نسبی بالاتر[۳] استفاده کرد، به این نحو که از همان قواعد عام مالیات بر درآمد شرکت‌ها البته با نرخ بالاتر در حوزهٔ صنعت نفت و گاز نسبت به سایر بخش‌های اقتصادی، بهره گرفت (گارنات و کلونیز، ۱۹۷۵[۴]). برخی دیگر معتقدند که بهتر است مالیات بر درآمد ناخالص (مانند حق‌الامتیاز) را با مالیات مبتنی بر رانت اقتصادی میدان ترکیب نمود (لاند، [۵] ۲۰۰۲) عده‌ای دیگر پیشنهاد می‌دهند که درآمدهای حاصل از میدان به دو بخش تقسیم گردد. به این نحو که از درآمدهای معمول میدان، مالیات بر درآمد شرکت‌ها را اخذ نمود و بر درآمدهای ناشی از افزایش ناگهانی درآمد میدان (حاصل از رانت اقتصادی)، مالیات بسیار بالای مبتنی بر «منافع اضافی»[۶] میدان، تحمیل نمود (کولیر پال[۷]، ۲۰۱۰: ۸۰).

به همین دلایل، بعضی کشورها از روش حلقهٔ محصوره در فعالیت‌های مرتبط با صنعت نفت و گاز بهره می‌گیرند. در این روش به‌منظور تحقق اهداف مالیاتی، محدودیت‌هایی برای هزینه‌های قابل کسر مرتبط با فعالیت‌ها یا پروژه‌های مختلف یک مؤدی مالیاتی تعریف می‌شود؛ به عبارت دیگر، هزینه‌های مرتبط با یک مجوز یا میدان، تنها از درآمدهای همان پروژه یا میدان، قابل کسر می‌باشد. این قاعده دو هدف عمده را

---

۱. البته این نوع مالیات‌های خاص نفتی در کشورهای مختلف، با ساختارهای متفاوت و البته با عناوین مختلفی همچون مالیات بر رانت منبع (Resource Rent Tax)، مالیات بر درآمد آبشاری (Revenue Windfall Tax)، مالیات بر منافع نفتی (Petroleum Profit Tax) یا مالیات بر سودهای اضافی ( Additional Profits Tax) شناخته می‌شوند.

(E & Y, Global Oil and Gas Tax Guide, 2019 )

2. Dasgupta
3. Higher Rates of Proportional Income Tax (HRIT)
4. Garnaut and Clunies
5. Lund
6. Excess Profits
7. Collier Paul

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

دنبال می‌کند. نخست اینکه فقدان روش حلقهٔ محصوره، باعث می‌گردد عایدی دولت به تعویق بیفتد، زیرا شرکتی که انجام پروژه‌ها یا میادین متعددی را بر عهده دارد، می‌تواند هزینه‌های اکتشاف و توسعهٔ هر میدان را از درآمد سایر پروژه‌های در حال سودآوری کسر نماید. دوم اینکه فقدان این روش، سبب ایجاد تبعیض به ضرر سرمایه‌گذاران جدیدالورودی می‌شود که درآمد بالفعلی ندارند که بتوانند هزینه‌های اکتشاف و توسعه را از آن کسر نمایند، درحالی‌که سرمایه‌گذارانی که پروژه‌هایی را در دست اجرا دارند، با داشتن یک پناه مالیاتی، تشویق می‌شوند سرمایه‌گذاری خود را حفظ و چه بسا افزایش دهند. استفاده از روش حلقهٔ محصوره با این سیاق، معمولاً در مورد مالیات‌های خاص نفتی مصداق پیدا می‌کند؛ اما گاه از روش حلقهٔ محصوره بالاخص در خصوص مالیات بر درآمد شرکت‌ها به این ترتیب استفاده می‌شود که هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های پایین دستی یک شرکت قابل کسر از درآمدهای فعالیت‌های بالادستی و یا بالعکس نمی‌باشد، زیرا همان‌طور که قبلاً گفته شده هر دسته از این فعالیت‌ها حاشیهٔ سود کاملاً متفاوت و بعضاً نرخ مالیاتی متفاوتی دارند (سیلوانا[1]، ۲۰۰۷: ۳۸).

### ابزارهای شبه مالیاتی در قراردادهای بین‌المللی بالادستی صنعت نفت

پرداخت حق‌الامتیاز، از جمله ابزارهای مالی است که صاحب منبع (دولت) به جهت اینکه این منابع پایان‌پذیر و ارزشمند خود را در اختیار شرکت نفتی می‌گذارد، از آن بهره‌مند می‌گردد. این تعریف، منطقی کلاسیک و قدیمی برای استفاده از این ابزار مالی در قراردادهای نفتی به دست می‌دهد و به همین علّت است که این مبلغ پرداختی، غالباً به‌عنوان مالیات بر درآمد به مفهوم دقیق کلمه، شناخته نمی‌شود[2]. بالاخص با توجه به اینکه اخذ حق‌الامتیاز، گاه ریشهٔ قانونی نداشته و به‌عنوان یک مکانیزم مالی در قرار موردتوافق طرفین قرار می‌گیرد. با این وجود در بسیاری از متون، همچنان از حق‌الامتیاز به‌عنوان یک نوع مالیات یا ابزار غیرمستقیم مالیاتی نام برده می‌شود (بانسگاردز[3]، ۲۰۰۱).

---

1. Silvana

۲. در قطعنامهٔ ۳۳ اوپک مصوب ۱۹۶۲ و همچنین تذکاریه‌ای که این سازمان مبنی بر روشن ساختن مفاد این قطعنامه صادر نمود، بر تفاوت ساختاری حق‌الامتیاز و مالیات تأکید شده است (روحانی، ۱۳۵۳: ۲۹۶).

3. Baunsgaards

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

حق‌الامتیاز معمولاً برحسب بهای محصول استخراج شده[1] یا بر مبنای حجم تولید از منبع[2] تعیین گردد (کامرون، ۲۰۱۷: ۱۵۶). استفاده ازاین‌روش که گاه در نظام‌های مالی قراردادی نیز به کار می‌رود برای شرکت‌های نفتی ممکن است مطلوب نباشد؛ چراکه حق‌الامتیاز به‌جای اینکه بر مبنای سود[3] میدان تعیین شود، بر مبنای تولید تعیین می‌شود و تولید بالا همواره به معنای سود بیشتر نمی‌باشد. عیب اصلی این ابزار در عدم حساسیت آن نسبت به سود پروژه می‌باشد که باعث می‌شود نظام مالی به‌جای افزاینده بودن، شکلی کاهنده به خود گرفته و از اصل عدم جانبداری فاصله بگیرد (سازمان ملل متحد، ۲۰۱۷: ۳۷۶).

بعضی از کشورها مانند ارمنستان، کانادا و غنا به‌منظور سازگاری بیشتر این روش با سودآوری میدان، از قالب‌های پیچیده‌تری از حق‌الامتیاز مانند استفاده از معیار تعدیل‌پذیر[4] با میزان تولید استفاده می‌کنند که در بخش نفت و گاز بیشتر از صنایع معدنی معمول و مورد استفاده است (اوتو، ۱۹۹۵)[5]. همچنین نیجریه از نرخ‌های مختلف حق‌الامتیاز (از صفر تا ۲۰ درصد) حسب اینکه میدان در منطقهٔ خشکی، دریایی و یا آب‌های عمیق باشد، استفاده می‌کند (تایوو[6]، ۲۰۱۷: ۱۷). بعضی از کشورها حق‌الامتیاز افزاینده[7] را حسب میزان تولید و قیمت محصول (مانند کانادا که چارچوب کاملاً پیچیده‌ای در این خصوص دارد)، تاریخ اکتشاف (میدان‌های نفتی موجود یا میدان تازه کشف شده)، ماهیت میدان (نفت یا گاز) یا سایر ملاک‌های سودآوری میدان تعیین می‌کنند (کامرون، ۲۰۱۷: ۱۵۷).

علاوه بر حق‌الامتیاز، در کشورهای تولیدکنندهٔ نفت ممکن است پرداخت‌هایی دیگری نیز به‌طور مستقیم از جانب سرمایه‌گذار به دولت تحت عنوان پاداش یا پذیره صورت پذیرد. پذیره، یک ابزار مالی است که به‌صورت یک مرتبه و گاه به‌صورت مرحله‌ای تعیین، پیشنهاد یا مورد مذاکره قرار می‌گیرند و معمولاً موکول به وقایعی

1. “Ad Valorem” Royalty
2. “Unit” or “Specific” Royalty
3. Profit-based
4. Sliding Scale
5. Otto
6. Taiwo
7. Progressive Royalty

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

همچون اخذ مجوز و یا امضای قرارداد می‌باشد که به آنها پذیره مجوز[1] یا پذیرهٔ امضای قرارداد[2] می‌گویند و یا موکول به رسیدن به سطح معینی از اهداف پروژه می‌باشد مانند پذیره اکتشاف[3] یا پذیرهٔ تولید[4] (نخله، ۲۰۱۱: ۹۷). البته در بعضی نظام‌های مالیاتی، پرداخت‌های که به‌عنوان پذیره صورت می‌گیرد، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول از درآمد مشمول مالیات کسر می‌گردند.

### جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای بین‌المللی بالادستی صنعت نفت و گاز

با توجه به تنوع شرایط و بالتبع قوانین هر کشور، مدل نظام مالی مورد استفاده در قراردادهای نفتی کشورها نیز بسیار متفاوت‌اند و حتی ممکن است در یک کشور، بیش از یک نظام مالی در قراردادهای نفتی حاکم باشد و لذا با توجه به این تنوع، اهمیت مالیات نیز به‌عنوان مهم‌ترین عنصر قانونی تشکیل‌دهندهٔ نظام مالی قرارداد، در آنها متفاوت می‌باشد.[5] باوجود تفاوت‌های قابل توجه، رژیم‌های مالی در قراردادهای نفتی بالادستی را به سه دستهٔ عمده می‌توان تقسیم نمود که تفاوت اصلی این دو، به مالکیت منابع معدنی باز می‌گردد.

### مالیات بر درآمد در رژیم مالی قراردادهای امتیازی

در قراردادهای امتیازی که شکل مدرن آن، همچنان در غالب کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی[6] مورد استفاده است، مالکیت منابع در سر چاه به شرکت بین‌المللی نفتی منتقل می‌گردد و دولت میزبان در ازای در اختیار گذاشتن منابع خود، حق‌الامتیاز و مالیات از شرکت نفتی بین‌المللی اخذ می‌نماید. در گذشته گاه مبلغی که به‌عنوان حق‌الامتیاز به‌صورت درصدی از نفت تولید شده یا درصدی از عواید، از شرکت خارجی دریافت می‌شد جزئی از مالیات بود و از حساب مالیات دولت کسر می‌شد و بعضاً هیچ مالیات دیگری به درآمد حاصله تعلق نمی‌گرفت اما امروزه این دو

---

1. Lease Bonus
2. Signature Bonus
3. Discovery Bounus
4. Production Bounus

۵. یکی از نویسندگان معتقد است که تعداد رژیم‌های مالی نفتی موجود در جهان از تعداد کشورهای جهان بیشتر است (Johnston, 1998: 5).

6. OECD

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

غالباً از هم جداست و حق‌الامتیاز جزو هزینه‌های قابل کسر از درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد (رستمی، ۱۳۹۴: ۴۰). در این روش ابتدا درصدی از تولید یا درصدی از بهای محصولات استخراج شده[۱] به‌عنوان حق‌الامتیاز به دولت صاحب نفت پرداخت می‌شود. سپس از سرجمع باقیمانده، هزینه‌های قابل قبول و ضررهای قبلی کسر شده و باقیمانده، مشمول مالیات بر درآمد می‌گردد (سیستم بهرهٔ مالکانه/مالیات)[۲]. این مالیات غالباً متشکّل از مالیات‌های عام و خاص نفتی می‌باشد.

***مالیات بر درآمد در رژیم مالی قراردادهای مشارکت در تولید***

در قرارداد مشارکت در تولید شرکت نفتی طرف قرارداد متعهد به استخراج منبع در ازای سهمی از تولید می‌گردد. مشارکت در تولید، قراردادی بین شرکت طرف قرارداد و شرکت ملی کشور میزبان است که شرکت طرف قرارداد همهٔ هزینه‌های اکتشاف، توسعه و تولید و ریسک‌های مرتبط را در قبال کسب سهم مشخصی از تولید ناشی از همان قرارداد متحمل می‌شود. در قرارداد مشارکت در تولید، تولید ناخالص به دو بخش تقسیم می‌شود. یک بخش برای بازپرداخت هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای اختصاص پیدا می‌کند که به آن «نفت هزینه»[۳] اطلاق می‌شود. در اکثر این قراردادها، بازیافت هزینه‌های نفتی دارای سقف مشخصی بوده و درصورتی‌که نفت هزینه‌ای کفاف بازیافت هزینه‌های نفتی را ندهد، هزینه‌های بازیافت نشده به سال بعد منتقل شده و در آن سال بازیافت خواهند شد. یک بخش نیز به‌عنوان سود برای تقسیم بین طرفین در نظر گرفته می‌شود که اصطلاحاً «نفت سود»[۴] نامیده می‌شود و حسب توافق قبلی طرفین به نسبت مشخصی بین شرکت ملی نفت دولت میزبان و شرکت نفتی طرف قرارداد تقسیم می‌گردد؛ با این توضیح که سهم شرکت نفتی طرف قرارداد از سود خود مشمول مالیات بر درآمد شده و لذا پس از مشخص شدن سهم خود از سود میدان (درآمد مشمول مالیات)، باید مالیات آن را بپردازد. در برخی موارد قبل از تقسیم نفت به دو بخش هزینه و سود، درصدی از

---

۱. لازم به توضیح است که مبلغ حق الامتیاز همواره به صورت درصد مقطوع و از پیش مشخص، تعیین نمی‌گردد بلکه گاه برای تعیین حق‌الامتیاز از معیارهای تعدیل‌پذیر (Sliding scale) استفاده می‌گردد تا به موازات افزایش تولید یا درآمد یا ایجاد درآمدهای بادآورده، حق‌الامتیاز نیز به‌طور تصاعدی افزایش یابند. برای مطالعهٔ بیشتر روش‌های محاسبهٔ حق‌الامتیاز نگاه کنید به: کاظمی و دیباوند، ۱۳۹۶: ۱۸۵-۲۱۱.

2. Royalty-tax system
3. Cost oil
4. Profit oil

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

نفت تولیدی به‌عنوان بهرهٔ مالکانه به دولت اختصاص پیدا می‌کند و بقیه تقسیم می‌شود (شیروی، ۱۳۹۳: ۴۲۴). چنانچه کنسرسیومی از شرکت‌های نفتی طرف قرارداد باشند، هریک از شرکت‌های عضو کنسرسیوم برحسب سهم خود از نفت منفعتی، مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود. البته گاه در برخی مدل‌های مشارکت در تولید، پرداخت مالیات به‌صورت جداگانه مطرح نیست و مالیات توسط شرکت دولتی و از سهم او از نفت تولیدی کسر و پرداخت می‌شود[1] (جانستون[2]، ۱۹۹۴: ۲۰۰). در این قراردادها، از آنجا که شرکت نفتی طرف قرارداد سهم مشخصی از بشکه‌های نفت تولیدی را به دست می‌آورد، بر قسمتی از نفت تولیدی در یک نقطهٔ مشخص (مانند محل تولید یا نقطهٔ تحویل یا نقطهٔ صادرات) حسب نحوهٔ توافق طرفین در قرارداد، مالکیت پیدا می‌کند (شیروی، ۱۳۹۳: ۳۶۶).

### *مالیات بر درآمد در رژیم مالی قراردادهای خدماتی*

اگر شرکت بین‌المللی نفتی در قبال عملیاتی که در میدان انجام می‌دهد، به‌جای مالکیت بر قسمتی از نفت تولیدی، مبلغی به‌عنوان دستمزد به خاطر انجام موفقیت‌آمیز عملیات نفتی دریافت کند، این قرارداد، قرارداد خدمت یا خدمت همراه با ریسک[3] نامیده می‌شود. این قراردادها به این علت خدمت همراه با ریسک نامیده می‌شوند که شرکت ملی نفت دولت میزبان، خدمات شرکت نفتی بین‌المللی را در اختیار می‌گیرد و تنها در صورت تولید تجاری از میدان، شرکت نفتی بین‌المللی مبلغی برای خدمات ارائه شده دریافت می‌کند، بی‌آنکه مالکیتی بر نفت استخراجی پیدا نماید.

این قراردادها بر مبنای ارائهٔ خدمات در قبال بازیافت هزینه‌ها و دریافت حق‌الزحمهٔ پولی استوار بوده و مالیات پیمانکار پس از کسر هزینه‌های مربوطه، مطابق قانون دولت میزبان از حق‌الزحمهٔ وی کسر می‌شود. به‌عنوان مثال در اجرای قرارداد نمونه خدمت نفتی عراق، مالیات به مأخذ ۳۵ درصد از حق‌الزحمهٔ خالص پیمانکار اخذ می‌گردد (ولز، ۲۰۰۹[4]: ۱۱).

---

۱. در قرارداد نمونه مشارکت در تولید منطقهٔ کردستان عراق (مدل ۲۰۰۷) چنین آمده است:

"Payment of the said corporate income tax shall be made for the entire duration of this contract directly to the official Kurdistan Region tax authorities by the government, for the account of each contractor entity, from the Government's share of the profit petroleum received…"

2. Johnstone
3. Risk Service Contract
4. Wells

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

## ۴- جایگاه قانونی – قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز ایران

سیر تحولات ۱۱۸ سالهٔ قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز ایران را می‌توان بر مبنای یک دسته‌بندی زمانی به دوران قبل و پس از حاکمیت نظام جمهوری اسلامی تقسیم نمود. اگرچه قبل از استقرار نظام جمهوری اسلامی ایران در دوره‌های زمانی مختلف انواع متفاوتی از قراردادهای بالادستی از جمله توافقنامه‌های امتیازی (بین سال‌های ۱۲۸۰ هـ ش تا ۱۳۲۹ هـ ش)، قراردادهای مشارکتی (بین سال‌های ۱۳۳۳ هـ ش تا ۱۳۵۳ هـ ش) و قراردادهای خدماتی خطرپذیر (بین سال‌های ۱۳۵۳ هـ ش تا ۱۳۵۷ هـ ش) به‌کار گرفته شد، اما پس از انقلاب و در طول دوران دفاع مقدّس، با توجه به شرایط جنگ تحمیلی و خطرات جانی فعالیت در مناطق نفت خیر ایران و طبعاً عدم تمایل شرکت‌های خارجی به فعالیت در بخش بالادستی نفت و گاز و همچنین وجود موانع قانونی و سیاسی تا سال‌ها هیچ نوع قرارداد متعارف بین‌المللی در این زمینه منعقد نگردید. امّا با پایان خطرات ناشی از جنگ، به‌تدریج ضرورت جذب سرمایه‌گذاری خارجی و انتقال ریسک ناشی از این سرمایه‌گذاری‌ها به سرمایه‌گذاران خارجی، زمینه را برای حضور نسل جدید قراردادهای خدمت خطرپذیر که بعدها به‌عنوان قراردادهای بیع متقابل مشهور شد فراهم نمود.[۱] این شیوهٔ قراردادی تاکنون در سه نسل طراحی و برای مدت بیش از ۲۰ سال (۱۳۷۲-۱۳۹۲ هـ ش) به‌عنوان شیوهٔ غالب در بخش بالادستی صنعت نفت و گاز به کار گرفته شده است (ابراهیمی، ۱۳۹۳: ۸). همچنین به موجب مصوبهٔ مورخ ۱۳۹۴/۸/۱۱ که متعاقباً با مصوبهٔ ۱۳۹۵/۵/۱۶ هیئت وزیران جایگزین شد، ساختار جدید قراردادهای نفتی ایران نیز معرفی گردید.[۲] در ادامه ابتدا به‌جایگاه کلی قانونی مالیات بر درآمد در پروژه‌های نفتی ایران و سپس موقعیت قراردادی مالیات بر درآمد در نظام مالی این دو مدل قراردادی خواهیم پرداخت.

---

۱. اگر چه پس از انقلاب هرگز از مدل قراردادی مشارکت در تولید در حوزهٔ بالادستی صنعت نفت ایران استفاده نشده و ظاهراً استفاده از این قرارداد با منع قانونی مواجه است، معذلک برخی نویسندگان بر امکان قانونی استفاده از روش‌های قراردادی مشارکتی نظر داده و قوانین موجود را مانعی بر سر راه استفاده از این مدل قراردادی نمی‌دانند (بهمئی و آرین، ۱۳۹۷: ۱-۳۶).

۲. این مصوبه به استناد جزء ۳ بند «ت» مادهٔ ۳ و مادهٔ ۷ قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت تصویب گردید.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

## جایگاه قانونی مالیات بر درآمد در قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز ایران

با توجه به مفاد بند ۵ مادهٔ ۱ قانون[۱] مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات سال ۱۳۹۴ می‌توان دریافت که نظام حقوقی ایران اصل اخذ مالیات مبتنی بر منبع درآمد[۲] را به‌طور کامل اعمال می‌کند. بر اساس این اصل هر درآمدی که در ایران یا از ایران تحصیل شود، مشمول مالیات است (مرکز سازمان ملل متحد در مورد شرکت‌های چندملیتی[۳]، ۱۹۸۸: ۳) و در نتیجه درآمد پیمانکاران خارجی که از فعالیت در ایران تحصیل می‌شود، از جمله در قراردادهای نفتی که با شرکت ملّی نفت ایران منعقد می‌کنند، مشمول مالیات خواهد بود. از طرفی، مطابق بند ۴ مادهٔ ۱ و تبصرهٔ ۱ مادهٔ ۲ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدهای شرکت ملی نفت ایران نیز به‌عنوان یک شخص حقوقی ایرانی، مشمول مالیات خواهد بود.

مطابق مادهٔ ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصرهٔ ۲ آن ماده نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی همانند اشخاص حقوقی داخلی فارغ از نوع فعالیت یا صنعت یا خدماتی که ارائه می‌دهند، طبق تبصرهٔ مذکور اصولاً ۲۵ درصد خواهد بود و تفاوتی از این لحاظ بین شرکت‌های داخلی و خارجی وجود ندارد.

اما قوانین حاکم بر نحوهٔ تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکت‌های نفتی در حوزهٔ بالادستی، در مورد شرکت‌های داخلی و خارجی متفاوت است. در مورد شرکت‌های پیمانکار داخلی، مطابق مواد ۱۰۶، ۹۵، ۹۶ و ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، بر مبنای میزان سوددهی فعالیت و رسیدگی به دفاتر قانونی آنها و نه به‌صورت مقطوع تعیین می‌گردد و از پرداخت‌هایی که به پیمانکاران ایرانی صورت می‌گیرد، مبلغی به‌عنوان مالیات تکلیفی کسر نمی‌گردد.

---

۱. مطابق این بند «هر شخص غیرایرانی ( اعم از حقیقی و یا حقوقی) نسبت به درآمدهائی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهائی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم های سینمائی (که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند» مشمول مالیات می‌باشد.

2. Source-based Taxation Principle

3. United Nations Centre on Transnational Corporations

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

در خصوص شرکت‌های نفتی خارجی با توجه به مفاد مادهٔ ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم و بر طبق جزء «ب» ردیف ۱ جدول موضوع مادهٔ ۲ آئین‌نامهٔ اجرایی این ماده مصوب ۱۳۹۵/۳/۱۲، ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در پروژه‌های نفت و گاز بالادستی، به میزان مقطوع ۱۵ درصد از ناخالص وجوه دریافتی آن پیمانکار در یک سال مالی تعیین گردیده است. همچنین طبق پاراگراف آخر مادهٔ ۱۰۷ قانون و مادهٔ ۵ آئین‌نامهٔ اجرایی این ماده، کارفرما که در بحث ما غالباً شرکت ملی نفت ایران است، مکلّف است در هر پرداخت، مالیات متعلقه را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند، کسر و تا پایان ماه بعد از آن به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند. بدین معنا که غالباً ۲۵ درصد از ۱۵ درصد از هر پرداخت کارفرما به پیمانکار خارجی - که معادل است با ۳/۷۵ درصد از هر مبلغ پرداختی - به‌عنوان مالیات تکلیفی کسر و به ادارهٔ امور مالیاتی پرداخت گردد. همچنین مفاد تبصرهٔ ۱ مادهٔ ۱۰۷ و تبصرهٔ ۲ مادهٔ ۲ آئین‌نامهٔ اجرایی ماده، در تعیین درآمد مشمول مالیات پیمانکار خارجی، حائز اهمیت می‌باشد.

در همین حال بر طبق تبصرهٔ ۴ از مادهٔ ۱۰۷ و مادهٔ ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۶ و ۷ آئین‌نامهٔ اجرایی مادهٔ ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم و نیز نظریهٔ اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۱۳-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۸ درخصوص تکالیف شعب شرکت‌های خارجی، درصورتی‌که فعالیت از طریق نمایندهٔ شرکت خارجی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن انجام شود، درآمد مشمول مالیات بر مبنای رسیدگی به دفاتر قانونی و نه به‌صورت مقطوع تعیین می‌گردد. البته این حکم در مورد قراردادهایی که مستقیماً توسط شرکت اصلی خارجی (دفتر مرکزی) منعقد و شعبه صرفاً امور هماهنگی یا انتقال دریافتی‌های شرکت اصلی به خارج از کشور را انجام می‌دهد، جاری نمی‌باشد و در این حالت درآمد مشمول مالیات بازهم با نرخ مقطوع از درآمد ناخالص سالانه محاسبه می‌گردد.

### *جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز ایران*

پس از اینکه مقررات حاکم بر اخذ مالیات از درآمد پروژه‌های نفتی ایران بررسی گردید، اینک نوبت آن است که به‌جایگاه قراردادی این نوع مالیات در پروژه‌های نفتی

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

پرداخته تا مشخص شود قوانین مالیاتی مزبور، در بستر قرارداد چه اهمیتی دارند و چگونه در تسهیم درآمد حاصل از پروژه، نقش ایفا می‌نمایند.

### جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای بیع متقابل

قرارداد بیع متقابل یکی از انواع قراردادهای خدمت همراه با ریسک است که ویژگی‌های منحصر به فردی دارد و غالباً برای توسعهٔ میدان و گاه برای اکتشاف و توسعه به‌صورت توأم استفاده شود. شرط اصلی پیمانکار برای بازیافت هزینه‌ها و حق‌الزحمه، تحقق اهداف عملیات توسعه (ازجمله رسیدن به تولید نهایی تعیین شده در طرح جامع توسعه) است و درصورتی‌که به این سطح از تولید نرسد، اساساً مستحق دریافت هیچ‌گونه مبلغی نخواهد بود. در برابر تأمین مالی پروژه توسط پیمانکار و ریسک‌پذیری وی، مبلغ ثابتی در قرارداد به‌عنوان حق‌الزحمه[1] برای پیمانکار در نظر گرفته می‌شود (ابراهیمی و شیروی، ۱۳۸۸: ۲۵۲-۲۵۱). در قراردادهای بیع متقابل، هزینه‌های نفتی[2] به چهار گروه هزینه‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های غیر سرمایه‌ای، هزینه‌های عملیاتی و هزینه‌های بانکی تقسیم می‌شود. هزینه‌های سرمایه‌ای که مهم‌ترین هزینه‌ها هستند، به کلیهٔ هزینه‌هایی اطلاق می‌شود که برای توسعهٔ میدان مطابق با مفاد قرارداد انجام شده، مشروط به اینکه تحت هزینه‌های دیگر قابل‌شناسایی نباشد. بازپرداخت هزینه‌های این دسته دارای سقف[3] است.[4] اما هزینه‌های غیر سرمایه‌ای، هزینه‌هایی هستند که به دولت و سازمان‌های عمومی پرداخت می‌شوند و مواردی چون مالیات‌ها، عوارض و سایر حقوق دولتی را شامل می‌شود. بازپرداخت این هزینه‌ها فاقد سقف بوده و کل آن بازپرداخت

1. Remuneration Fee
2. Petroleum Costs

۳. منظور از سقف بازیافت هزینه، این است که پیمانکار نمی‌تواند بیش از میزان مقرر شده، هزینه‌های خود را مستهلک نماید. به این معنی که هرگاه برای اتمام پروژه و رسیدن به اهداف آن مبالغی بیشتر از سقف مزبور مورد نیاز باشد، پیمانکار موظف است به هزینهٔ خود آن را انجام دهد ولی نمی‌تواند بازپرداخت آن را از شرکت نفت تقاضا کند.

۴. در برخی متون علمی، قراردادهای بیع متقابل به ۳ نسل دسته بندی شده‌اند. نسل اول قراردادهایی است که در زمان انعقاد قرارداد سقف هزینه‌های سرمایه‌ای مشخص می‌شود. نسل دوم به قراردادهای بیع متقابل توأم اکتشاف و توسعه اطلاق می‌شود و نسل سوم قراردادهای بیع متقابلی است که سقف هزینه‌های سرمایه‌ای آن پس از انجام مناقصات قراردادهای فرعی معین می‌شود که مورد اخیر با تصویب «چارچوب کلی قراردادهای بیع متقابل» توسط هیئت مدیرهٔ شرکت ملی نفت ایران در سال ۱۳۸۶ به منصهٔ ظهور رسید. در همهٔ نسل‌های مذکور، نهایتاً سقفی برای هزینه‌های سرمایه‌ای در نظر گرفته می‌شود.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

می‌گردد.[۱] بنابراین کلیهٔ مالیات‌ها از جمله مالیات بر درآمد شرکت‌ها (مالیات بر درآمد پیمانکار) که توسط پیمانکار پرداخت می‌گردد، توسط شرکت ملی نفت ایران به پیمانکار بازپرداخت[۲] می‌گردد. همچنین کلیهٔ هزینه‌های سرمایه‌ای و غیر سرمایه‌ای از اولین روز ماه بعد از انجام هزینه، در صورت عدم بازپرداخت تا زمانی که بازپرداخت می‌شود، مشمول نرخ بهره می‌گردند که این نرخ در قرارداد مورد توافق قرار می‌گیرد (شیروی، ۱۳۹۳: ۴۳۶). لذا اگرچه در اغلب قراردادهای خدماتی موجود در کشورهای مختلف، مالیات پرداختی شرکت نفتی به دولت میزبان قابل بازیافت نیست، با این وجود در قراردادهای بیع متقابل ایران، مالیات بر درآمد پیمانکار پس از عملیات توسعهٔ هر فاز و تحویل به شرکت ملی نفت، با ارائهٔ اسناد مثبته به‌صورت جاری بازیافت می‌شود و به

---

۱. در مدل قرارداد خدمت (بیع متقابل) شرکت ملی نفت ایران مدل ۲۰۰۸ مقرر شده است:

"Iranian Charges" means any taxes, social security charges, customs duties, levies, charges and fees (including any penalties not due as a result of Contractor's fault) lawfully imposed, on Contractor by the Iranian authorities for the Petroleum operations, except the insurance costs incurred and paid by contractor as required by the Contract and personnel income tax, work permit and Iranian employee's portion of social security charge of contractor." (Article 1)

"To the extend any Iranian charges are imposed on and paid by Contractor in respect of the performance of the contract, contractor shall pay same, and an amount representing such Iranian charges shall be charged to the project Account as Non-Capital costs to be recovered in accordance with clause 12, Accounting procedure and Gross-up Computation." (Article 8.1)

همچنین در یکی از قراردادهای بای بک منعقده در حوزهٔ توسعهٔ یکی از میادین نفتی ایران در قسمت تعاریف چنین آمده است:

"Iranian Charges" means any taxes, social security charges, required payments to Iranian funds, customs duties, levies, charges and lawfully imposed on Contractor fees (including any penalties not due as a result of Contractor's fault) by the Iranian authorities for the Development operations, excluding the insurance costs incurred and paid by Contractor as required by the Contract" (Article 1)

"To the extend any Iranian charges are imposed on and paid by Contractor in respect of the performance of the contract (with the exceptions of any penalties due to Contractor's fault and personal income taxes generally impose on all employees in Iran, employees portion of Social Security Charges and thereby payable by Contractor's employees themselves, and Contractor's employees training costs), Contractor shall pay same, and an amount representing such Iranian charges shall be charged to the project Account as Non-Capital costs to be recovered in accordance with clause 22, and the Accounting procedure and Gross-up Computation."(Article 8.1)

Iranian Corporate Income Tax of the Contractor shall be calculated on a grossed-up basis and paid by the contractor and recovered from NIOC on a current basis. Iranian Withholding Tax due on payments to Contractor shall also be calculated on a grossed-up basis and paid directly by NIOC." (Article 8.2)

2. Reimburse

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

عقیدهٔ برخی، بحث مالیات بر درآمد پیمانکار در این‌گونه قراردادها امری صوری است و نقشی در کنترل درآمد پیمانکار ندارد که در ادامه به تحلیل این نظر پرداخته خواهد شد[۱] (حاتمی و کریمیان، ۱۳۹۳: ۸۸۶).

### جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در قراردادهای جدید نفتی ایران(IPC)[۲]

هزینه‌های نفتی که توسط شرکت نفتی خارجی مبتنی بر قرارداد نفتی جدید ایران صورت می‌پذیرد، به چهار دسته تقسیم می‌شود: هزینه‌های سرمایه‌ای مستقیم[۳]، هزینه‌های غیرمستقیم[۴]، هزینه‌های پول[۵]، هزینه‌های عملیاتی.[۶] طبق بند ض مادهٔ ۱ مصوبهٔ مورّخ ۱۳۹۵/۵/۱۶ هیئت وزیران دربارهٔ کلیات قراردادهای جدید نفتی ایران، مالیات‌های پرداختی پیمانکار از جمله مالیات بر درآمد پیمانکار در دستهٔ هزینه‌های غیرمستقیم قرار می‌گیرد و شامل کلیهٔ هزینه‌هایی است که پیمانکار در ارتباط با انجام فعالیت‌های نفتی به نهادها و ارگان‌های دولتی پرداخت می‌کند همچون انواع مالیات، عوارض گمرکی و حق بیمهٔ تأمین اجتماعی که به‌طور کلی به‌عنوان «هزینه‌های قانونی ایران» شناخته می‌شوند. مطابق بند پ مادهٔ ۶ و بند الف و ب مادهٔ ۱۰ مصوبه، این دسته از هزینه‌ها از جمله مالیات بر درآمد، همانند آنچه در قرارداد بیع متقابل عمل می‌گردید، در دورهٔ بازیافت هزینه[۷] بدون سقف به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد و در صورت تأخیر در بازپرداخت آنها، مشمول نرخ بهرهٔ مقرر در قرارداد می‌گردد (صاحب هنر، ۱۳۹۶: ۴۳)[۸].

---

۱. حتی بعضی از نویسندگان، از این شرط قراردادی به عنوان معافیت مالیاتی پیمانکاران در قراردادهای نفتی ایران یاد کرده و تأکید می‌کنند که اگرچه میزان مالیات درآمد پیمانکاران را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد و درآمد بالایی را نصیب کشور می‌کند، اما ایران تمایلی به کسب درآمد از محل مالیات در قراردادهای بالادستی نفت و گاز ندارد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۲۷).

2. Iran Petroleum Contract
3. Direct Capital Cost (DCC)
4. Indirect Cost (IDC)
5. Cost of Money
6. Operating Cost
7. Cost Recovery

۸. تا زمان نگارش این مقاله چندین قرارداد در حوزهٔ بالادستی نفتی بر مبنای الگوی جدید قرارداد نفتی ایران بین شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های پیمانکار منعقد گردیده است که از جمله می‌توان به قراردادهای مربوط به میادین آزادگان، آبان، پایدار غرب، جوفیر و سپهر اشاره نمود.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

## ۵- نقد و تحلیل جایگاه قراردادی مالیات بر درآمد در پروژه‌های نفتی بالادستی ایران

همان‌طور که از ساختار قراردادهای بیع متقابل و قرارداد جدید نفتی ایران، مشخص گردید، در هر دوی این قراردادها، مالیات بردرآمد پرداختی پیمانکار به سازمان امور مالیاتی، به‌عنوان بخشی از هزینه‌های پروژه توسط شرکت ملی نفت ایران به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد. این شرط قراردادی ممکن است در نگاه نخست عجیب به‌نظر می‌رسد، چنانکه نظیر آن را در هیچ‌یک از قراردادهای پیمانکاری که در سایر بخش‌های اقتصادی کشور منعقد می‌گردد، نمی‌توان یافت. البته برای مرجع دولتی اخذ کنندهٔ مالیات این قرارداد هیچ تفاوتی با سایر قراردادها نداشته و ظاهراً پیمانکار مالیات بر درآمد خود را به‌طور کامل به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌نماید، درحالی‌که متعاقباً این مالیات‌ها از جانب کارفرما به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد.

وجود این شرط قراردادی می‌تواند محل نقد و نزاع واقع گردد و به‌زعم برخی نویسندگان استدلال روشنی برای توجیه آن یافت نشود (حاتمی و کریمیان، ۱۳۹۳: ۸۸۶). زیرا در ظاهر امر به نظر می‌رسد به نحوی از اجرای قانون آمره جلوگیری می‌نماید یا به عبارت دیگر، به مثابهٔ ترفندی برای دور زدن آن به کار می‌رود. همچنین گفته شده است که اخذ مالیات را از کارکرد و غایت اصلی خود دور نموده و به نوعی نقض غرض قانون‌گذار در وضع مالیات برای کسب درآمد برای دولت است (رکنی حسینی، ۱۳۹۴: ۴۶). وانگهی در بیشتر کشورها، حوزهٔ صلاحیت نظام مالیاتی و قوانین اخذ مالیات، به‌عنوان نمادی از قدرت و "حاکمیت ملی"[1]دولت شمرده می‌شود (آنکتاد[2]، ۲۰۰۰: ۷) و چه بسا ایراد شود که درج چنین شرطی، منجر به از دست رفتن بخشی از حاکمیت دولت در این قراردادها می‌گردد. حتی می‌توان از این پیشتر رفت و پرسش نمود که چرا از مالیات به‌عنوان ابزار اصلی برای کنترل درآمد پیمانکار استفاده نشده و صرفاً از ساز و کارهای قراردادی برای تعیین نحوهٔ تسهیم درآمد بین کارفرما و پیمانکار استفاده شده است. در ادامه، به تحلیل، راستی آزمایی و تلاش برای یافتن پاسخ به انتقادات مذکور خواهیم پرداخت.

1. National Sovereignty
2. UNCTAD

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

### ضرورت انعطاف‌پذیری[1] نظام مالی قراردادهای نفتی

برای تحلیل این شرط (قابل بازپرداخت بودن مالیات‌ها) و انتقادهای وارد بر آن، لازم است که خاص و متفاوت بودن قراردادهای نفتی و بالتبع رژیم مالی این قراردادها در نظر گرفته شود. متفاوت بودن رژیم مالی حاکم در قراردادهای نفتی و اهمیت آن نسبت به سایر فعالیت‌های اقتصادی، ریشه در مشخصه‌های خاص این صنعت دارد؛ از جمله تأثیر غیرقابل انکار درآمدهای عظیم نفتی بر اقتصاد یک کشور، پتانسیل رانت اقتصادی بسیار بالا برای دولت میزبان، تجدیدناپذیر بودن، طولانی‌مدت بودن پروژه‌ها، هزینه‌های هنگفت توسعه و عملیات، ریسک بسیار بالا در عملیات اکتشاف، عدم قطعیت‌های فراوان، نوسان شدید قیمت‌ها و تمرکز ذخایر عظیم نفتی در بعضی مناطق خاص جغرافیایی. تمامی این موارد، چالش‌هایی را برای دولت و صنعت مزبور ایجاد کرده و طراحی و اعمال یک رژیم مالی خاص در این بخش از صنعت را توجیه می‌نمایند. از جمله اینکه برخلاف غالب قراردادهای پیمانکاری، تمام هزینه‌ها و ریسک‌های پروژه‌های نفتی باوجود عدم قطعیت‌های فراوان، توسط پیمانکار تقبّل می‌شود و تنها در صورت موفقیت و سودآور بودن پروژه، هزینه‌های پروژه بازیافت می‌گردد و بازیافت هزینه‌ها و پرداخت حق‌الزحمهٔ پیمانکار نیز تنها از عواید حاصل از همان میدان به پیمانکار پرداخت می‌گردد. همچنین قراردادهای بالادستی نفتی از شرایط متفاوت جغرافیایی، فنی، وضعیت بازار و مقتضیات سیاسی تأثیر می‌پذیرند.

به همین دلایل، نظام مالی قرارداد نفتی باید درحالی‌که منافع مالی دولت را بسته به وضعیت خاص آن میدان تأمین نموده و از هدر رفتن درآمدهای نفتی به نفع پیمانکار خارجی پیشگیری می‌نماید، در عین حال متناسب و منعطف با شرایط کشور و میدان باشد و پیمانکار را از فعالیت مؤثر دلسرد ننماید. چنین نظام مالی بر مبنای ارزش و رانت اقتصادی میدان، درآمد شرکت ملی نفت را تعیین می‌نماید؛ به عبارت دیگر، نظام مالی انعطاف‌پذیر به معنای نظام مالی است که در شرایط مختلفی که ممکن است سودآوری میدان متفاوت باشد، سهم متناسب و کافی از درآمد میدان را برای دولت میزبان به ارمغان می‌آورد. این نظام مالی، آن بخش از درآمد اضافی میدان که حفظ آن برای پیمانکار ضروری نبوده و تحصیل آن برای ایجاد انگیزهٔ سرمایه‌گذاری مجدّد حیاتی

1. Flexibility

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

نیست، مورد هدف قرار داده و آن را به دولت میزبان اختصاص می‌دهد؛ یعنی آن بخش از درآمد میدان که پیمانکار خارجی حتی در صورت محروم شدن از آن، بازهم به نرخ معقولی از بازگشت سرمایه نائل می‌شود. از مهم‌ترین فواید ایجاد نظام مالی انعطاف‌پذیر و مبتنی بر یک مکانیسم تصاعدی متناسب با رانت منبع، ثبات و دوام آن در گذر زمان است. هرچند بازار نفت و شرایط پروژه در طول زمان تغییر پیدا می‌کند، لیکن وجود نظام مالی انعطاف‌پذیر، طرفین را از انجام مذاکرات مجدّد بی‌نیاز می‌کند چراکه چنین نظام مالی قادر خواهد بود در شرایط مختلف به‌صورت خودکار، سهم طرفین را به نحو متناسبی تعیین نماید (سیلوانا: ۱۴).

با درنظر گرفتن این مقدمات، بدیهی است که استفاده از یک نظام مالیاتی یکسان و نرخ مالیاتی ثابت و مقطوع برای همهٔ پروژه‌ها و میادین نفتی با ذخایر متفاوت که حتی در برهه‌های زمانی مختلف سودآوری متفاوتی دارند، نمی‌تواند با غایت انعطاف‌پذیری قرارداد مطابقت داشته باشد (فرنژاد[1]، ۲۰۰۹: ۱۳) و لذا تمسّک به روش مالیات ستانی برای کنترل درآمد پیمانکار به ترتیبی که اینک در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است، بی‌تردید از انعطاف‌پذیری قراردادهای نفتی خواهد کاست.

### ضرورت وجود ظرفیت‌ها و قوانین مالیاتی متناسب

در غالب کشورهایی که از مالیات به‌طور گسترده‌تری در پروژه‌های نفتی بهره می‌گیرند، از مکانیزم‌ها و ساختارهای دقیق و پیچیدهٔ مالیاتی همچون روش حلقهٔ محصوره، مالیات بر رانت منبع، روش‌های پیشگیری از سرمایه‌گذاری رقیق[2]، روش‌های

1. Farnejad

۲. یکی از روش‌های معمول در تأمین منابع مالی سرمایه‌گذاری، استفاده از وام یا اعتبار خارجی می‌باشد. اگر نسبت میزان وام‌های شرکت که منابع مالی شرکت را تأمین می‌کنند نسبت به سرمایهٔ شرکت به طور قابل ملاحظه‌ای بیشتر باشد،، به آن سرمایه‌گذاری رقیق (Thin Capitalization) می‌گویند که ممکن است به‌عنوان یک ترفند برای کاهش بار مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد. به این ترتیب که شرکت مادر، شرکت‌های زیرمجموعه خود را از طریق اعطای وام از خارج از کشور تأمین مالی می‌کنند و در همین حال شرکت زیرمجموعه، بهره پرداختی به شرکت مادر را جزو هزینه‌های خود به حساب آورده و درآمد کمتری را به مراجع مالیاتی کشور میزبان اعلام می‌کند. (توکل، ۱۳۷۹: ۳۹۶) قوانین مربوط به جلوگیری از سرمایه‌گذاری رقیق، به‌اجمال قواعدی هستند که از فرسایش مبنای مالیاتی(درآمد مشمول مالیات) شرکت، از طریق تأمین مالی شرکت فرعی داخلی به‌وسیله اعطای وام‌های کلان از سوی شرکت مادر جلوگیری می‌کند. (OECD, 2012)

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

کنترل قیمت‌گذاری انتقالی[۱] و مشابه آن استفاده می‌گردد تا از درآمدهای آبشاری پیمانکار و گریزهای مالیاتی اجتناب گردد.[۲] لیکن بهره‌گیری از بسیاری از این ابزارها در نظام مالیاتی ایران تاکنون هرگز آزموده نشده و برای متصدیان مالیاتی نیز غریب و بیگانه بوده و استفاده از آنها نیازمند تحولی ساختاری در نظام مالیاتی می‌باشد. نظر به اینکه عجالتاً امکان بهره‌گیری از این روش‌های پیچیده برای متصدیان مالیاتی کشور فراهم نیست، لذا نمی‌توان به اخذ مالیات بر درآمد به‌عنوان تنها روش کنترل درآمد پیمانکار تکیه نمود و چه بسا پیمانکاران خارجی با تبحری که در زمینهٔ ترفندهای مالیاتی دارند، بتوانند از پرداخت بخش معتنابهی از سهم خود از مالیات اجتناب نمایند.

### ضرورت شفافیت[۳] و ثبات[۴] نظام مالی قراردادهای نفتی

از سوی مقابل، از جمله دغدغه‌های پیمانکاران و سرمایه‌گذاران خارجی، عدم‌شفافیت نظام مالیاتی کشور میزبان مانند پیچیدگی و تکثر قوانین و مقررات مالیاتی، استانداردهای حسابداری (بینایی، ۱۳۹۶: ۱۱۱) و یا تغییر تعادل اقتصادی قرارداد به‌جهت افزایش ناگهانی نرخ‌های مالیاتی در کشور میزبان پس از انعقاد قرارداد است که گاه از آن به‌عنوان یکی از روش‌های مصادرهٔ غیرمستقیم[۵] نیز نام برده شده است. شرط بازپرداخت مالیات‌های پرداختی پیمانکار در قالب هزینه‌های غیر سرمایه‌ای پروژه، این نگرانی سرمایه‌گذار را برطرف نموده، او را از شناخت پیچیدگی‌های موجود نظام مالیاتی

---

1. Transfer Pricing

۲. نظر به اینکه شرکت‌های نفتی بین‌المللی در کشورهای متعددی فعالیت می‌کنند، این حوزهٔ فعالیت به آنها امکان می‌دهند که با ترفندهای مختلف درآمدهای خود را کمتر و هزینه‌های قابل کسر خود را بیشتر وانمودکنند و درآمدهای خود را در کشوری ابراز نمایند که بار مالیاتی کمتری دارد و به این ترتیب از پرداخت مالیات، اجتناب نمایند. به همین علت، لازم است که در قوانین کشور میزبان سرمایه، مقرراتی پیش‌بینی شود که مفرهای فرار مالیاتی را حتی‌الامکان محدود نماید. به عنوان مثال شرکت‌های چندملیتی در بسیاری از موارد ارقام غیر واقعی در مورد معاملات داخلی خود ارائه می‌دهند تا کمترین بار مالیاتی را تحمل کنند. فلذا کشورها به روش‌های مختلفی به مقابله با این ترفندها پرداخته و بر مبنای قوانینی که از آنها به عنوان قوانین کنترل قیمت‌گذاری انتقالی یاد می‌شود، رقم اعلامی شرکت‌ها را تعدیل می‌کنند (رفیعی، ۱۳۹۱) (UNCTAD, 1999).

3. Transparency
4. Stability
5. Indirect Expropriation

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

و روش‌های محاسبهٔ درآمد مشمول مالیات و رویه‌های حسابداری تا حدّی فارغ نموده و طرفین قرارداد را از درج شرط ثبات[1] بی‌نیاز می‌کند.[2]

### ضرورت کسب درآمد همراه با حفظ حاکمیت دولت

در پروژه‌های بالادستی صنعت نفت، کارفرما شرکت ملی نفت ایران است که به موجب قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی[3]، دولتی است و همچنان دولتی خواهد ماند و ساختار مدل قراردادی آن نیز با پیشنهاد وزارت نفت و تصویب هیئت وزیران تعیین گردیده است، لذا ادعای دور زدن سازمان امور مالیاتی که خود به‌عنوان بخشی از بدنهٔ دولت، متصدی جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی دولت است و در نتیجه ادعای تراضی طرفین برخلاف مقررات آمره، صحیح نیست؛ زیرا دولت خود به‌عنوان ذی‌نفع اخذ مالیات، امکان و حتی لزوم درج چنین شرطی در قراردادهای نفتی را پیش‌بینی نموده است و بنا به مصالح و امکانات خود تصمیم گرفته که حسب ضرورت‌های خاص موجود در این بخش از صنعت و نیاز دولت به درآمد حاصل از آن، از طریق ساختارهای منعطف و قابل‌مذاکرهٔ قراردادی به‌جای ساختارهای ثابت مالیاتی (از طریق سازمان امور مالیاتی)، تحصیل درآمد نماید، نه اینکه از حاکمیت خود صرف‌نظر نماید؛ بنابراین بیم تضعیف قوهٔ حاکمیت دولت چندان وجود نخواهد داشت.[4]

---

1. Stabilization Clause

۲. گاه کشورها با سوءاستفاده از قدرت حاکمیتی خود اقدام به وضع قواعد مالیاتی سخت‌گیرانه‌تر نسبت به قوانین گذشته و یا الغای مشوق‌ها و امتیازات مالیاتی اعطایی در زمان انعقاد قرارداد می‌نمایند و به این ترتیب عملاً شرایط ادامه فعالیت سرمایه‌گذاران را با مانع جدی روبه‌رو می‌کنند. ماهیت مصادرهٔ غیرمستقیم که تشخیص و احراز آن از روش‌های قدیمی‌تر مصادره یا ملی کردن به‌مراتب پیچیده‌تر است، تحت لوای اقدام صحیح و قانونی دولت براساس اختیارات ناشی از قدرت حاکمیت خود، پنهان شده و به ظاهر مشروع جلوه می‌کند، در حالیکه در عمل با حقوق مکتسبهٔ سرمایه‌گذار در تنافی است (Muchlinski, 2008: 305).

۳. بند ج ماده ۳ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی

۴. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ارتباط با ساختار کلی مالیاتی کشور میزبان مورد بررسی قرار می‌گیرد و آثار آن بر نرخ بازگشت سرمایهٔ شرکت و ارزش خالص جریان درآمد پروژه توسط سرمایه‌گذار مورد مطالعه قرار می‌گیرد و لذا برای افرادی که قصد سرمایه‌گذاری در یک کشور را دارند، مشخصه‌های کلی نظام مالی و مالیاتی بیشتر از تک‌تک مشوق‌ها یا نرخ‌های مالیاتی حائز اهمیت هستند و لذا ساختارهای منطقی و منظم مالی بیش از هر چیز تأثیرگذار خواهند بود (Holland, 1996: 2)، درحالی‌که به نظر نمی‌رسد میزان مجموع نرخ مالیات‌ها در یک کشور، تأثیر زیادی بر ورود یا خروج سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی داشته باشد. (Easson, 2004: 16)

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

لازم به ذکر است تقبل هزینه‌های مالیاتی توسط شرکت ملی نفت ایران در قراردادهای بالادستی نفتی ایران، طراحی چندان بدیعی در این صنعت به‌شمار نمی‌رود. کما اینکه در بعضی قراردادهای مشارکت در تولید نیز، سرمایه‌گذار به‌طور مستقیم مالیات بر درآمد خود را پرداخت نمی‌کند، بلکه سهم دولت یا شرکت ملی نفت از نفت منفعتی به نحوی تعدیل می‌شود که مالیات بر درآمد سرمایه‌گذار (هر یک از اعضای کنسرسیوم) از سهم آنها از نفت منفعتی در آن منظور خواهد شد. در این صورت شرکت ملی نفت دولت میزبان از سوی سرمایه‌گذار یا اعضای کنسرسیوم، مالیات بر درآمد را به مرجع مالیاتی پرداخت خواهد کرد. در این روش که به آن مالیات جایگزین[1] گفته می‌شود، طبعاً دریافتی شرکت نفتی، کمتر از فرضی است که پیمانکار مستقیماً مالیات بر درآمد را پرداخت نماید[2] (ابراهیمی و قاسمی مقدم، ۱۳۹۳: ۳۷).

همچنین در قراردادهای خدماتی عراق، پیمانکار مکلف به پرداخت مالیات است، اما برای فراهم آوردن شفافیت و انعطاف‌پذیری قرارداد، برای پرداخت مالیات سقفی پیش‌بینی شده است، به این ترتیب که درصورتی‌که مبالغ پرداختی پیمانکار به دولت عراق از سقف ۳۵ درصد تجاوز کند، کارفرمای عراقی مابه‌التفاوت مبلغ پرداختی بیش از ۳۵ درصد را به پیمانکار پرداخت خواهد نمود (اصغریان و قنبری، ۱۳۹۴: ۱۹).

## ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نظام مالی قراردادهای بالادستی نفتی، همان‌طور که منافع مالی دولت را بسته به وضعیت خاص آن کشور تأمین نموده و بیشترین درآمد را برای دولت به ارمغان می‌آورد، همزمان بایستی متناسب و منعطف با شرایط کشور و یا شرایط میدان باشند و پیمانکار یا سرمایه‌گذار را به جهت شرایط متزلزل، پیچیده و یا سخت‌گیرانهٔ مالی، دلسرد ننماید.

1. Tax in lieu

۲. به‌عنوان مثال در کشور قبرس دولت، مالیات بر درآمد شرکت پیمانکار را از سهم نفت منفعتی خود از قرارداد مشارکت در تولید پرداخت می‌کند که به آنها «قراردادهای مشارکت در تولید پرداخت از طرف» (Pay on behalf PSC) گفته می‌شود که بعضی از متخصّصان غیر مالیاتی، این مفهوم را با نرخ مالیاتی صفر اشتباه گرفته‌اند. (Nakhle, 2015:24)

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

در نتیجه برای هر کشور آن دسته از ابزارهایی مورد استفاده قرار می‌گیرند که به بهترین نحو با شرایط خاص آن کشور مطابقت دارند.

مالیات‌ها و ابزارهای مالی متفاوتی در نظام مالی قراردادهای نفتی در سطح جهان مورد استفاده قرار می‌گیرد و در این میان، نقش مالیات بر درآمد به‌عنوان مهم‌ترین ابزار قانونی تسهیم درآمد حاصل از میدان شایان توجه است. معذلک نقش این ابزار مالی در انواع قراردادهای نفتی متفاوت است، چنانکه به‌عنوان مثال در قراردادهای امتیازی، مهترین نقش را در تسهیم درآمدهای میدان ایفا نموده لیکن در قراردادهای خدماتی نقش کمرنگ‌تری بر عهده دارد.

از بررسی قوانین و مقررات ایران از جمله قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان دریافت که شرکت ملی نفت ایران و پیمانکاران داخلی یا خارجی پروژه‌های نفتی بالادستی هر سه مشمول مالیات بر درآمد هستند و این مالیات به نرخ مقطوع (۲۵ درصد) از مجموع درآمد مشمول مالیات سالانه که حسب مورد از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی یا به‌صورت درصد مقطوعی از درآمد ناخالص سالانه تعیین می‌گردد، فارغ از شرایط خاص هر پروژه و در سطح شرکتی اخذ می‌گردد. به این معنا که کافی است منبع درآمد در قلمرو ایران قرار گرفته باشد تا شخص حقوقی بابت آن درآمد، مشمول مالیات گردد. در عین حال، قراردادهای بالادستی صنعت نفت ایران که در سال‌های پس از انقلاب در قالب قراردادهای خدماتی (بیع متقابل و به‌تازگی آی پی سی) منعقد گردیده، حاوی مقرره‌ای است که بر لزوم بازپرداخت مالیات‌های پرداختی پیمانکار از جانب کارفرما اشاره دارد. علیرغم اینکه شرط مزبور مورد نقد بسیاری قرار گرفته است، لیکن با توجه به شرایط و معاذیر خاص صنعت نفت، فقدان ساختارهای مالیاتی شفاف، انعطاف‌پذیر و متناسب با این بخش از صنعت در حال حاضر که قادر به رصد تمام درآمدهای پیمانکار به تفکیک نوع فعالیت (بالادستی یا پایین دستی) یا درآمدهای حاصل از یک میدان باشد و ضرورت حفظ انعطاف‌پذیری و شفافیت این قراردادها از سوی دیگر، می‌توان مصلحت درج چنین شرطی را در قراردادهای نفتی ایران توجیه نمود.

علیرغم همهٔ دلایلی که بهره‌گیری از مکانیزم قراردادی موجود را حداقل در مقطع کنونی توجیه می‌نماید، نباید فراموش نمود که اتخاذ این روش ممکن است به هدر رفت مضاعف هزینه و زمان برای تحصیل یک درآمد از پروژه برای دولت منجر گردد، چنانکه

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

ممکن است یک مرتبه با تدارک امکانات و تشریفات حسابداری، مالیات مربوطه از پیمانکار اخذ می‌گردد و بار دیگر مجدداً مبالغ پرداختی، توسط شرکت ملی نفت به پیمانکار بازپرداخت می‌گردد. لذا چنانچه دولت تصمیم بر حفظ رویهٔ کنونی دارد، لازم است با استفاده از تجربیات سایر کشورها، با انجام اصلاحات قانونی لازم در خصوص معافیت پیمانکاران خارجی در حوزهٔ بالادستی صنعت نفت از پرداخت مالیات یا اتخاذ هر راهکار قانونی دیگری، در راستای حذف دور و تسلسل موجود اقدام نماید. همچنین چنانچه به هر علت دولت مایل به استفادهٔ بیشتر از ابزارهای مالیاتی در تسهیم درآمد پروژه باشد، ضروری است که با بهره‌گیری از تجربیات سایر کشورها، مکانیزم‌های پیشرفته و درعین حال شفاف و باثبات و انعطاف‌پذیر مالیاتی در قالب یک نظام مالیاتی نفتی پیش‌بینی گردد که طبعاً ایجاد چنین ساختاری نیازمند صرف وقت، مطالعه و هزینه قابل توجه و برنامه‌ریزی بلندمدت می‌باشد.

## منابع

ابراهیمی، سید نصرالله و قاسمی مقدم، سعیده (۱۳۹۳). طبقه‌بندی هزینه‌های نفتی و جایگاه بازیافت هزینه‌ها در قراردادهای امتیاز، مشارکت در تولید و خدمات ریسک‌پذیر، مجله پژوهش‌های حقوق خصوصی، سال دوم، شماره ۳، صص ۲۷-۵۸.

ابراهیمی، سید نصراله و شیروی، عبدالحسین (۱۳۸۸). اکتشاف و توسعهٔ میادین نفتی ایران از طریق قراردادهای بیع متقابل، ترجمهٔ مجتبی اصغریان، نشریهٔ مرکز امور حقوقی بین‌المللی ریاست جمهوری، سال ۲۶، شمارهٔ ۴۱، صص ۲۴۳-۲۶۲.

ابراهیمی، سید نصراله و شیریجیان، محمد (۱۳۹۳). قراردادهای بالادستی نفت و گاز جمهوری اسلامی ایران و تبیین دلالت‌های قانونی و الزامات قراردادهای جدید، فصلنامه اقتصاد انرژی ایران، سال سوم، شماره ۱۰، دانشکدهٔ اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، صص ۱-۳۹.

اصغریان، مجتبی و قنبری جهرمی، محمدجعفر (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی ترتیبات مالی قراردادهای خدماتی نفتی ایران و عراق، مجلهٔ مطالعات حقوق تطبیقی، دورهٔ ۶، شمارهٔ ۲، صص ۷۵۱ تا ۷۷۱.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ هیئت وزیران قابل‌دسترسی در سایت سازمان امور مالیاتی

بخشنامه ۲۰۰/۹۷/۶/ص مورخ ۱۳۹۷/۰۲/۰۱ سازمان امور مالیاتی موضوع ابلاغ نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسهٔ شمارهٔ ۱۳-۲۰۱ مورّخ ۱۳۹۶/۰۴/۱۸ در خصوص شعب شرکت‌های خارجی، قابل‌دسترسی در سایت سازمان امور مالیاتی

بهمئی، محمدعلی و آرین، محمد (۱۳۹۷). مالکیت عمومی بر منابع نفتی و تأثیر آن بر انتخاب الگوی قراردادی در حوزهٔ بالادستی صنعت نفت و گاز، مطالعات حقوق انرژی، دورهٔ ۴، شماره ۱، صص ۱-۳۶.

بینایی باشی، مهدی (۱۳۹۶). بررسی حقوقی مالیات در قراردادهای اصلی نفت و گاز ایران و مقایسهٔ آن با برخی کشورها، با راهنمایی دکتر رستمی، ولی، پایان‌نامهٔ کارشناسی ارشد، مؤسسهٔ عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.

توکل، محمد (۱۳۸۱). حقوق مالیاتی شاخه‌ای نوین از دانش مالیاتی، *مجله کانون وکلا*، ش ۱۷۸.

توکل، محمد (۱۳۷۹). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی، همراه با شرح اصطلاحات و حواشی و تعلیقات، مجله تخصصی مالیات، چاپ اول.

حاتمی، علی و کریمیان، اسماعیل (۱۳۹۳). حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در پرتو قانون و قراردادهای سرمایه‌گذاری، چاپ دوم، نشر تیسا، تهران.

رستمی، ولی (۱۳۹۵). مالیهٔ عمومی، چاپ پنجم، تهران، نشر میزان.

رستمی، ولی، رنجبر، احمد (۱۳۹۴). ابعاد حقوقی مالیات بر نفت و گاز، نشریهٔ مطالعات حقوق انرژی، شماره ۱، صفحات ۳۷-۶۰.

رفیعی، پیمان (۱۳۹۱). نظام حقوقی بین‌المللی مالیات در سرمایه‌گذاری‌های خارجی با تأکید بر قیمت‌گذاری انتقالی، پایان‌نامهٔ کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

رکنی حسینی، سید جلال‌الدین (۱۳۹۴). بررسی تطبیقی نظام‌های مالی – مالیاتی حاکم بر قراردادهای خدماتی ایران (بیع متقابل) و قراردادهای خدماتی عراق در بخش بالادستی نفت و گاز، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی (۱۳۸۳). *حقوق مالی و مالیه عمومی*، تهران، مجمع علمی و فرهنگی مجد.

روحانی، فؤاد (۱۳۵۳). تاریخ اوپک، ترجمهٔ منوچهر روحانی، تهران، شرکت سهامی کتاب‌های جیبی.

شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۳). حقوق نفت و گاز، تهران، بنیاد حقوقی میزان.

صاحب هنر، حامد و همکاران، (۱۳۹۶) ارزیابی مالی-اقتصادی قراردادهای جدید نفتی ایران (IPC): مطالعهٔ موردی فاز سوم میدان دارخوین، فصلنامهٔ تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی، شمارهٔ ۲۸، صص ۳۵-۷۳.

عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۷۶). مروری کوتاه بر پاره‌ای مفاهیم و نظریات مالیاتی، *فصلنامه مالیات*، دانشکده اقتصاد، دوره دوم، شماره یکم.

کاظمی نجف‌آبادی، عباس و دیباوند، هادی (۱۳۹۶). تأثیر روش‌های مختلف محاسبهٔ بهرهٔ مالکانه بر امکان درخواست مذاکرهٔ مجدد در قراردادهای سرمایه‌گذاری بالادستی نفت، فصلنامهٔ مطالعات اقتصاد انرژی، سال سیزدهم، شمارهٔ ۵۳، صص ۱۸۵-۲۱۱.

کمیتهٔ بازنگری در قراردادهای نفتی (۱۳۹۴). کنفرانس معرفی مدل جدید قراردادهای نفتی ایران (IPC)، تهران، سالن اجلاس سران.

کیانفر، آرزو و شرزه‌ای، غلامعلی و مددی، سعید (۱۳۹۳). ارزیابی مالی نیروگاه برقابی ارس (قره چیلر) با در نظر گرفتن درآمد مکانیسم توسعهٔ پاک CDM، فصلنامهٔ مطالعات اقتصاد انرژی، سال دهم، شماره ۴۱، صص ۲۵-۴۲.

محمدی، سام و همکاران (۱۳۹۴). بررسی قواعد اختصاصی قراردادهای بالادستی نفت با تأکید بر قرارداد جدید نفتی موسوم به IPC، دو فصلنامهٔ حقوق اداری، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۱۳-۱۳۵.

مصوبهٔ مورّخ ۱۳۹۵/۵/۱۶ هیئت وزیران دربارهٔ شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز به شماره ۵۷۲۲۵/ت ۵۳۳۶۷ هـ

Baunsgaards T. (2001). *A premier on Mineral Taxation.* IMF working paper, WP/01/139.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

Cameron Peter, Stanly Michael (2017), *Oil, Gas and Mining*, A Sourcebook for Understanding the Extractive Industries, World Bank Group, Washington DC.

Collier, Paul (2010), Principles of Resource Taxation for Low Income Countries, "The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice", International Monetry Fund, Routledge.

Dasgupta, P., & Stiglitz, J. (1971) Differential Taxation, Public Production and Economic Efficiency, *Review of Economic Studies*, Volume 38, Issue 2, 151-174.

Easson A.J. (1999), *Taxation of Foreign Direct Investment*, Series on International Taxation, KLUWER Law International, London.

Ernst & Young Global Limited (2019), *Global Oil and Gas Tax Guide.* Available at: https://www.ey.com/gl/en/services/tax/global-oil-and-gas-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ec1mages/taxguides/GOG-2019/GOG-IR.xml

Farnejad, H. (2009), How Competitive is Iranian Buy-back Contract in Comparison to Contractual Production Sharing Fiscal Systems, *OGEL (oil, gas and Energy Law Intelligence),* Vol 8, Issue 1.

Garnaut, R., & Clunies Ross, A. (1975), Uncertainty, Risk Aversion and the Taxing of Natural Resource Projects, *Economic Journal*, 85, 272-87.

Holland, D., & J. Vann, Richard (1996), 'Income Tax Incentives for Investment' in Victor Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting,* International Monetary Fund, Washington D.C, vol. 2.

IMF (2012), *Fiscal Regimes for Extractive Industries: Design and Implementation*, Washington DC, International Monetary Fund.

Johnstone, D. (1994), *International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contract*s, Pennwell Publishing Company, Tulsa, Oklahoma, Estados Unidos.

Land, Bryan (2010), 'Resource Rent Taxes, a Re-Appraisal', in the *Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice,* International Monetary Fund, Routledge.

Lawal Taiwo (2015), Tax Implications of Petroleum Arrangements in Nigeria, *International Taxation in the Energy Sector*, OGEL, Vol 13, Issue 4.

Lund, D. (2002), Petroleum Tax Reform Proposals in Norway and Denmark, Energy Journal, 23, 37-56.

Mazeel, Muhammed (2010), Petroleum Fiscal Systems and Contracts, Diplomica Verlag Gmbh, Hamburg.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

Nakhle, Carole (2010), 'Petroleum Fiscal Regimes: Evolution and Challenges', in Daniel, P., Keen, M. & McPherson, C. (eds.) the Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice, IMF, Washington.

Nakhle, Carole (2014), Lebanon Petroleum Fiscal Regime: Guiding Principles, *Crystal Energy*, Institute Des Finances Basil Fuleihan.

Nakhle, Carole (2015), *Licensing and Upstream Petroleum Fiscal Regimes: Assessing Lebanon's Choices*, Beirut, Lebanese Centre for Policy Studies.

Nakhle. Carole (2008), *Petroleum Taxation: Sharing the Oil Wealth,* Routledge, London.

OECD (2012), Thin Capitalization Legislation: A background paper for country tax administrations, *Tax & Development*, available at: *http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf*)

Otto, J.M. (1995), Legal Approaches to Assessing Mineral Royalties, *Taxation of Mineral Enterprises*, London, Graham & Trotman.

Peter Muchlinski, Federico Ortino, Christoph Schreuer (2008), *Oxford Handbook of International Investment Law*, Oxford University Press.

Silvana, Tordo (2007), *Fiscal Systems for Hydrocarbons: design issues*, Washington DC, World Bank.

UNCTAD (2007), *Taxation*, Series on issues in international investment agreements, United Nations, New York and Geneva.

UNCTAD (1999), *Transfer Pricing, Series on issues in international investment Agreements*, United Nations, New York and Geneva.

United Nations (2017), *United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries*, New York, United Nations.

United Nations Centre on Transnational corporations (1988), *International Income Taxation and Developing Countries*, New York, United Nations.

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]

# Legal and Contractual Status of Income Taxation in Upstream Contracts of Oil and Gas Industry with Emphasis on Iranian Petroleum Projects

**Seyyed Nasrollah Ebrahimi[1*], Amir Janfada[2]**
**1. Associate Professor, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, snebrahimi@yahoo.com**
**2. PhD Student in Oil and Gas Law, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, amirjfada@gmail.com**
**Received: 2019/05/03 Accepted: 2020/09/15**

## Abstract

Fiscal regime of upstream oil and gas contracts is a crucial instrument that impacts sharing of revenue generated from petroleum project between host governments and oil company contractors. This regime consists of a variety of fiscal instruments and mechanisms, some of which have a legal and some others a contractual basis. The most important legal instrument is project income taxation that is primarily derived from applicable host government laws. This importance depends largely on the contract model and its structure. Our findings indicate that income taxation has a less important role in revenue sharing in service contracts in comparison to the production sharing or concession agreements. Furthermore, income taxation in Iranian service contracts which have been concluded after the Islamic revolution of Iran, has a less important position compared to upstream oil and gas service contracts elsewhere. This is due to the need to maintain transparency and flexibility of the fiscal regime of Iran's oil and gas projects.

**JEL Classification:** K34 ،K32 ،E62 ،H25 ،L71

**Keywords:** Income Taxation, Petroleum fiscal regime, Upstream Oil and Gas Contracts, Special Petroleum Tax, Tax Reimbursement

*. Corresponding Author

[ Downloaded from iiesj.ir on 2026-11-15 ]