تعمیم مفهوم «مقر دائم» به شرکت‌های فرعی

حسن وکیلیان[1]
نعیم نوربخش[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۳/۳، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۳/۳

چکیده

شرکت‌های چندملیتی عموماً با هدف احتراز از مسئولیت مالیاتی در کشورهایی غیر از محل اقامت، اقدام به تأسیس شرکت‌های فرعی می‌نمایند. در اکثر کشورها چنین شرکت‌هایی به‌علت احراز یک شخصیت حقوقی مستقل به‌عنوان یک شرکت مقیم، در کشور محل ثبت یا محل حضور مدیریت مؤثر (در صورت وجود یک موافقتنامه دوجانبه مالیاتی) مشمول قوانین و مقررات مالیاتی می‌شوند. لیکن سطح بالای وابستگی به شرکت خارجی سبب شده است رویه قضایی برخی کشورها، شرکت های فرعی را به‌عنوان مقر دائم شرکت غیرمقیم تحت شروط مادۀ پنج معاهدۀ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[3] تلقی نماید. معهذا احتساب شرکت فرعی به‌عنوان مقر دائم نیازمند تحقق شرایطی است. این مقاله تلاش می‌کند با توجه به معاهدۀ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی که الگوی تدوین موافقتنامه‌های مالیاتی دوجانبه ایران نیز می‌باشد، ضوابطی جهت اطلاق وضعیت مقر دائم به این شرکتها استخراج کند. بدین منظور لازم است ماهیت شروط قرارداد منعقده میان شرکت‌های فرعی و مادر و قرائن موجود در خصوص درجه وابستگی میان آنها و میزان پذیرش ریسک امور تجارتی که در قرارداد نمایندگی شرکت مادر به‌عهده گرفته شده، برای احراز وجود مقر دائم شرکت خارجی ملحوظ قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: مقر دائم، نماینده وابسته، نماینده مستقل، معاهده نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، شرکت فرعی

۱. استادیار حقوق عمومی دانشگاه علامه طباطبایی h.vakilian@atu.ac.ir
۲. کارشناس ارشد حقوق تجارت بین‌الملل، دانشگاه علامه طباطبایی (نویسنده مسئول) noorbakhsh.naeem@gmail.com

3. Organization of Economic Cooperation and Developments (OECD)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

۱- مقدمه

در صورت وجود «موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف»[1] (معاهده مالیاتی دوجانبه[2]) میان دو کشور، هنگام وضع مالیات بر سود شرکت مقیم در یکی از دو دولت متعاهد در قلمرو کشور دیگر، به دو پرسش اساسی باید پاسخ داده شود: نخست آنکه آیا شرکت مشمول مالیات، در قلمرو کشور متعاهد دارای «مقر دائم»[3] می‌باشد یا خیر؛ و دوم آنکه با فرض پاسخ مثبت به پرسش پیشین، شرکت مزبور نسبت به چه سودی مسئولیت مالیاتی دارد.

در واقع به‌موجب بند نخست از مادهٔ هفت معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، سود یک شرکت از کشوری متعاهد تنها وقتی مشمول مالیات کشور متعاهد دیگر قرار می‌گیرد که در کشور اخیر به‌واسطهٔ یک «مقر دائمِ» مقیم آن، مشغول کسب وکار باشد[4]؛ در این صورت نیز فقط نسبت به سودی که قابل تخصیص به آن «مقر دائم» باشد، با لحاظ شروط مقرر معاهده‌ای، مشمول مالیات واقع می‌شود.

در حوزهٔ مالیات‌ستانی بین‌المللی، نهاد و مفهوم «مقر دائم» به‌عنوان مهمترین مسأله در روابط بین‌المللی مالیاتی شناخته می‌شود. تعریف «مقر دائم» در مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی گنجانده شده است. این ماده با لحاظ معیارها و استثنائاتی که در خود دارد، سبب ابهام و پیچیدگی در شناسایی مصادیق تصریح نشده، می‌گردد؛ لیکن ارائهٔ تعریفی واضح و متحدالشکل از «مقر دائم» پیش‌نیاز کاربست دقیق مادهٔ هفت مبنی بر تخصیص سود کسب وکار می‌باشد (هریس و اولیور،۲۰۱۰: ۱۳۶).

بنابراین تشخیص و شناسایی یک «مقر دائم» همیشه به‌سهولت انجام نمی‌پذیرد؛ به‌خصوص وقتی چنین نهادی تحت لوای یک شرکت وابسته نهان می‌گردد. توضیح آنکه ممکن است یک شرکت علاوه بر پیگیری کسب‌وکار منحصر به‌خود، عامل اجرایی شرکت دیگری باشد (شرکت مادر[5]) که وابسته به آن است. تأسیس یک «شرکت فرعی[6]» بدین منظور فوایدی برای شرکت مادر دارد، از قبیل پاره‌ای از معافیت‌های گمرکی و مالیاتی که هزینه تولید را نسبت به کشور محل حضور آن کاهش می‌دهد (مقدم،۱۳۹۲: ۱۸۴). چه آنکه بدین ترتیب شرکت فرعی از حیث تابعیت، تبعهٔ کشور اصلی نبوده و عموما تبعهٔ کشوری است که در آنجا تشکیل یافته است (اسکینی،۱۳۸۸: ۷-۱۰).

---

1. Double Taxation Treaty
2. Bilateral Tax Treaty
3. Permanent Establishment

۴. لازم به‌ذکر است در این مقاله ارجاعات به معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بر مبنای نگارش منتشره در سال ۲۰۱۰ می‌باشد.

5. Parent Company
6. Subsidiary

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

به‌علت شخصیت حقوقی مستقلی که برای یک شرکت فرعی قابل تصور است، اغلب کشورها از چنین شرکت‌هایی به‌عنوان یک شرکت مقیم در کشور محل ثبت یا کشور «محل مدیریت مؤثر»[1]، مالیات اخذ می‌نمایند (برگرز،۲۰۰۹: ۵۲). عموماً شرکت‌های مادر چندملیتی انتظار دارند با تجارت غیرمستقیم در سایر کشورها به‌واسطهٔ شرکت‌های فرعیِ ثبت‌شدهٔ محلی، برعکس وضعیت استفاده از شعب، از سود مکتسبه خود در برابر مقررات مالیاتی حوزه‌های فعالیت محافظت کنند (میله،۲۰۰۷: ۲۹۰).

در راستای همین مکنونات خاطر شرکت‌های چندملیتی، بند هفتم از مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و عموم معاهدات مالیاتی دوجانبه مقرر داشته‌اند که یک شرکت غیرمقیم صرفاً به اعتبار کنترل یک شرکت مقیم در کشور متعاهد، دارای «مقر دائم» در آن کشور محسوب نخواهد گردید. مع‌الوصف اخیرا برخی از کشورها به‌خصوص کشورهای واردکنندهٔ سرمایه، موضعی مخالف پیش گرفته‌اند و فعالیت شرکت‌های خارجی بواسطه یا با هماهنگی شرکت‌های فرعی را مصداقی از نهاد «مقر دائم» دانسته‌اند.

در ادامه این مقاله تلاش شده است با بررسی ماهیت حقوقی روابط شرکت‌های فرعی با شرکت مادر، امکان تعمیم مفهوم «مقر دائم» به این شرکت‌ها و تبیین مبانی حقوقی برای توجیه چنین رویکردی ارائه گردد. به این منظور پس از مرور سوابق طرح این مسأله در ادبیات حقوق مالیاتی بین‌المللی، وضعیت شرکت فرعی در معاهدهٔ نمونه به‌عنوان «مقر دائم» و برخی دعاوی مطروحه در محاکم مالیاتی پیرامون این مسأله مورد مداقه و بررسی قرار گرفته است. در ادامه نیز برخی معیارها برای تبیین موضع سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نسبت به موضوع استخراج و شرح داده شده و در نهایت نتیجه‌گیری می‌شود.

۲- مروری بر پیشینه موضوع

عبارت «مقر دائم» ابتدا در سال ۱۸۹۱ در امپراطوری پروس مطرح گردید و سال ۱۹۰۹ برای ممانعت از اِعمال مالیات‌های مضاعف در فدراسیون آلمان به‌کار گرفته شد. (کوبتسکی،۲۰۱۱: ۱۱۰) لیکن این مفهوم نخستین بار سال ۱۹۲۷ به‌واسطه معاهدهٔ نمونه مالیات بر درآمد «جامعه ملل»[2] واجد اهمیت بین‌المللی گردید (موزیلار،۲۰۰۴: ۲۱۱). در نخستین معاهدهٔ نمونه مالیات بر درآمد و دارایی که توسط «کمیته امور مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی»[3] در سال ۱۹۶۳ منتشر گردید (لانگ،۲۰۱۰: ۲۸) نیز مفهوم «مقر دائم» بار دیگر مورد تصریح قرار گرفت.

1. Place of Effective Management
2. League of Nations
3. OECD Committee on Fiscal Affairs

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

در دهۀ ۱۹۲۰ میلادی، کشورهایی از قبیل آلمان، ایتالیا و اسپانیا برای اهداف مالیاتی، شرکت فرعی را «مقر دائم» شرکت مادر احتساب نمودند. در آلمان تا سال ۱۹۳۴ طبق قوانین داخلی یک شرکت فرعی به‌طور خودکار «مقر دائم» قلمداد می‌گردید. در معاهدات مالیاتی دوجانبه میان اتریش، مجارستان، ایتالیا و چندین کشور دیگر نیز همین ترتیب مقرر شده بود (لوگال،۲۰۰۶: ۱۷۹).

موضع فوق نسبت به شرکت‌های فرعی دیری نپایید، چرا که در صورت استمرار، مطمئناً مانع عظیمی در مسیر تجارت و سرمایه‌گذاری فرامرزی ایجاد می‌گردید. نتیجتاً اجماع بین‌المللی بر این واقع شد که از شرکت‌های مرتبط علیه مشمولیت مالیاتی خودکار به‌عنوان «مقر دائمِ» شرکت مادر، محافظت به‌عمل آید، مگر آنکه در واقعیت یک «مقر دائم» تحت چهره شرکت فرعی نهفته شده باشد (تاکرار و بوتا،۲۰۱۳: ۷۱۱). بهمین جهت تفکر احتساب شرکت فرعی در قالب یک نهاد حقوقی مستقل، به‌منظور اهداف مالیاتی وارد معاهدات نمونه جامعه ملل (مکزیکو ۱۹۴۳ و لندن ۱۹۴۶) گردید؛ چنانکه ذکر شد در حال حاضر این مقرره در بند هفتم مادۀ پنج معاهدۀ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نمود یافته است[1].

مع‌الوصف در نظریات مشورتی منتشره از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در خصوص بند هفتم مادۀ پنج، این نکته تصریح شده است که با توجه به مفاد سایر بندهای این ماده ممکن است شرکت مادر در کشور محل استقرار شرکت فرعی، دارای «مقر دائم» تلقی گردد. (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۱۰۹، بند۴۱). این مطلب سبب شده است موارد محدودی از دعاوی حقوقی بحث‌برانگیز پیرامون وضعیت شرکت‌های فرعی در قالب «مقر دائم»، در رویۀ قضایی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و غیره مطرح گردد که اهم آنها در سمینار شصت‌وچهارمین کنگره سالانه «مؤسسه مالی بین‌المللی» (IFA[2]) مورخ ۳۰ آگوست ۲۰۱۰ رم، مورد بررسی قرار گرفته‌اند و جهت تبیین بحث در این مقاله نیز شرح مختصری از آنها ارائه شده است.

۳- حضور در کشور متعاهد به‌عنوان «مقر دائم»

تصدی به تجارت بین‌المللی و صادرات به کشورهای دیگر به دو طریق مستقیم و غیرمستقیم قابل تفکیک است. شیوه نخست به‌مدد عاملین استخدام‌شدۀ محلی یا شعب و نمایندگان وابسته به شرکت اصلی در کشور مقصد انجام می‌پذیرد که صادرات مستقیم نامیده می‌شود (بابایی زکلیکی،۱۳۹۰: ۱۳۹) و در روش دیگر، صادرکننده از واسطه‌های مقیم کشور مقصد از قبیل شرکای تجاری، دلالان و نمایندگان مستقل

۱. لازم به توضیح است که محتوای بند هفتم از مادۀ پنج معاهدۀ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی عیناً در بند هشتم مادۀ پنج معاهدۀ نمونه UN 2011 و بند هفتم مادۀ پنج معاهدۀ نمونه مالیات بر درآمد US 2016 نیز گنجانده شده است.

2. International Fiscal Association (IFA)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

(غیروابسته) بهره می‌برد که به صادرات غیرمستقیم شهرت دارد. تشکیل شرکت‌های فرعی یا «مشارکت مدنی»[1] با شرکت‌های موجود نیز در همین روش به‌منظور استفاده از مزایای رقابتی واسطه‌های محلی قابل تصور است (اعرابی،۱۳۸۹: ۱۱۸).

تعریف «مقر دائم» در مادهٔ پنج معاهده نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ارائه شده است که بر مبنای آن برخی صاحبنظران تقسیم‌بندی دوگانهٔ ذیل را ترتیب داده‌اند (فان،۲۰۰۶: ۳۴۷). نخست «محل ثابت کسب‌وکار»[2] جهت انجام جزئی یا کلی فعالیت‌های شرکت اصلی که مصادیق عمدهٔ آن از قبیل محل اداره، شعبه، کارخانه و ... در بند دوم این ماده ذکر شده‌اند و دوم نماینده‌ای که طبق عادت از جانب اصیل، قرارداد منعقد می‌نماید (بند پنجم). به‌موجب بند ششم همین ماده تصدی به تجارت بوسیله دلال، حق‌العمل‌کار عام و هرگونه نمایندگی مستقل مشروط به این‌که عملیات این عاملان در جریان عادی کسب‌وکار آنان باشد، الزاما به‌معنی دارا بودن «مقر دائم» نمی‌باشد.

مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه سازمان ملل (UN) با وجود شباهتی که با ظاهر همتای آن در معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی دارد، از جهاتی تدابیر متفاوتی را پیش‌بینی کرده است که بارزترین آنها در بند پنجم این ماده به‌چشم می‌خورد. به‌موجب شق اخیر بند مذکور، یک «نماینده وابسته» حتی اگر عادتا قرارداد منعقد ننماید ولی به‌طور معمول انباری از کالا و اجناس اصیل را اداره نماید و مرتباً از محل آن، سفارشات را تحویل دهد، «مقر دائم» محسوب می‌گردد. به‌علاوه بر خلاف بند ششم مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مقرر داشته است اگر نماینده‌ای تماماً یا تقریباً تماماً از جانب اصیل عمل نماید و فی‌مابین ایشان شرایط «معاملات مستقل»[3] حاکم نباشد، آن نماینده دارای وضعیت مستقل تلقی نخواهد شد.

چنان‌که ذکر شد تعریف پذیرفته شدهٔ بین‌المللی از «مقر دائم» مانع از آن است که شرکت مادر به صرف کنترل شرکت فرعی، عامل مؤثر در کسب‌وکار فعال شرکت اخیر محسوب شود (یوناه،۲۰۰۷: ۱۷). بنابراین به‌صورت شکلی نمی‌توان نتیجه گرفت که یک شرکت فرعی «مقر دائم» شرکت مادر قلمداد می‌شود. لیکن ماهیت فعالیت‌های تجاری شرکت فرعی و معیارهای ارائه شده در مادهٔ مزبور جهت تمیز اعمالی که متضمن مشمولیت مالیاتی اصیل به‌دلیل فعالیت تجاری به‌واسطهٔ یک «مقر دائم» می‌باشد، سبب شده است در برخی موارد یک شرکت وابسته به یک گروه چندملیتی از حیث اهداف مالیاتی کشور متعاهد، «مقر

1. Joint Venture
2. Fixed Place of Business
3. Arm's Length Principle

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

دائم» محسوب گردد.

در معاهدهٔ نمونه، تعریفی از شرکت فرعی ارائه نشده است اما عموماً آن را شرکتی مستقل می‌دانند که تحت کنترل شرکت دیگری (شرکت مادر یا اصلی) باشد (طارم‌سری،۱۳۸۹: ۱۹۲). مادهٔ نه معاهدهٔ نمونه به نحوه تخصیص سود میان «شرکت‌های وابسته»[1] پرداخته است و در بند نخست آن معیارهایی برای شناسایی این شرکت‌ها درج شده است. طبق این مقرره اگر شرکت مقیم یک کشور متعاهد به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در سرمایه، کنترل یا مدیریت شرکت مقیم کشور متعاهد دیگر مشارکت داشته باشد و یا اشخاص یکسانی دارای چنین مشارکتی در دو شرکت مقیم دو کشور متعاهد باشند، وجود شرکت‌های وابسته محرز است[2].

در عرف تجاری بین‌المللی گاهی الفاظ «فرعی» و «وابسته» را به یک معنا به‌کار می‌برند چرا که هر دو متضمن درجه‌ای از مالکیت شرکت مادر می‌باشند، اما در واقع اصطلاح شرکت وابسته بیانگر مالکیت حداقلی در مقابل مالکیت حداکثری شرکت مادر در شرکت فرعی است. به‌نظر می‌رسد نظریات مشورتی منتشره از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز بر این تفکیک، نظر داشته، لیکن نسبت به‌موضوع مادهٔ نه معاهده نمونه که مبنی بر تخصیص سود بر مبنای کاربرد «اصل معامله‌کنندگان مستقل» میان این واحدها است، لفظ «شرکت‌های وابسته» به‌معنای اعم شامل شرکت‌های فرعی و شرکت‌های تحت کنترل مشترک به‌کار گرفته شده است. (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۱۸۱، بند۱)

۴- بررسی رویه قضایی در سال‌های اخیر

قضیه زیمر[3]

یکی از دعاوی مطروحه در حوزهٔ حقوق مالیاتی بین‌المللی پیرامون وضعیت شرکت فرعی به‌عنوان مقر دائم، پرونده‌ای است که سال ۲۰۱۰ در «دیوان عالی اداری فرانسه»[4] مورد رسیدگی قرار گرفت. در این پرونده که موسوم به قضیه زیمر است، دیوان به‌موجب حکمی که صادر نمود مقرر داشت شرکت حق‌العمل‌کاری فرانسوی زیمر اس ای اس که محصولاتی را تحت مقررات تجاری حقوق مدنی فرانسه به‌نام خود اما به‌حساب و مسئولیت شرکت مادر انگلیسی زیمر با مسئولیت محدود می‌فروخت، مقر دائم شرکت انگلیسی قلمداد نمی‌شود. شرکت فرانسوی پیش از انعقاد قرارداد حق‌العمل‌کاری، توزیع‌کنندهٔ

1. Associated or Affiliated Enterprises

۲. «زمانی که الف) واحد تجاری یک کشور متعاهد دارای مشارکت مستقیم یا غیرمستقیم در مدیریت، کنترل یا دارایی واحد تجاری دیگر در کشور متعاهد دیگر باشد یا ب) افراد یکسانی دارای مشارکت مستقیم یا غیرمستقیم در مدیریت، کنترل یا دارایی واحد تجاری دیگر در کشور متعاهد دیگر باشد».

3. Zimmer

4. French Supreme Administrative Court

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

محصولات شرکت انگلیسی بود و پس از آن نیز نسبت به خریداران محصولات مذکور، شرکت انگلیسی «اصیل افشانشده»[1] محسوب می‌گردید. (ریمر، اوربان و اشمید،۲۰۱۱: ۱۱)

قضیه فیلیپ موریس

پرونده دیگری که در خصوص وضعیت شرکت‌های فرعی در جوامع علمی مالیاتی موضوع مباحثه قرار گرفته است، پرونده‌ای است که سال ۲۰۰۲ در دیوان عالی کشور ایتالیا مختومه شد. حکم دیوان در این پرونده نیز عدم شناسایی مقر دائم برای شرکت فیلیپ موریس جی ام بی اچ[2] در قلمرو ایتالیا بود. شرح قضیه بدین منوال است که ادارهٔ دخانیات ایتالیا به شرکت‌های عضو گروه فیلیپ موریس بابت حق‌الامتیاز تولید و توزیع سیگار با علامت تجاری این شرکت «بهرهٔ مالکانه»[3] می‌پرداخت. یکی از شرکت‌های عضو این گروه بنام اینترتابا اس پی ای[4] که خود به تولید و توزیع فیلتر سیگار در ایتالیا و خارج از آن می‌پرداخت بر اجرای قرارداد مزبور نظارت می‌کرد.

مقامات مالیاتی ایتالیا، فعالیت این شرکت را نسبت به سایر اعضای گروه فیلیپ موریس وضعیت مقر دائم دانستند. ادلهٔ ایشان برای نیل به این موضع نیز شامل مشارکت اینترتابا در جریان مذاکرات انعقاد قرارداد، انجام اقداماتی خارج از موضوع شرکت به‌نفع شرکت‌های خارجی و تحمل مخارج بدون دریافت عوض بود. در نتیجه بهرهٔ مالکانه پرداختی به شرکت‌های عضو این گروه از سوی اداره دخانیات باید مشمول مالیات این کشور قرار می‌گرفت که مسئولیت مالیاتی سنگینی برای فیلیپ موریس بدنبال می‌داشت (موزیلار،۲۰۰۴: ۲۱۵).

به‌علت ناکامی مقامات مالیاتی در اثبات این‌که اعضای گروه فیلیپ موریس دارای فضای فیزیکی برای انجام کسب‌وکار در ایتالیا بوده و اینترتابا مقام نمایندهٔ وابسته آنها در انعقاد قرارداد با ادارهٔ دخانیات را داشته است، محاکم درجه یک و دو میلان (دادگاه مالیاتی استان و دادگاه مالیاتی منطقه) له مؤدی مربوطه حکم صادر کردند. با پژوهش‌خواهی اداره مالیاتی نزد دیوان عالی، پرونده به محکمه درجه دو دیگری احاله شد و دیوان پنج اصل را برای محکمهٔ مزبور تعیین نمود تا هنگام رسیدگی ملحوظ قرار دهد (شوئری و گونتر،۲۰۱۱: ۷۲).

خلاصه این پنج اصل بدین شرح است: یک شرکت مقیم ایتالیا می‌تواند نقش مقر دائم برای چند شرکت

---

1. Undisclosed Principal

۲. حروف اختصاری GmbH که پس از نام شرکت آورده شده است معرف شرکتهای خصوصی در کشور آلمان بوده که مخفف عبارت "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" و ترجمه تحت‌الفظی شرکت با مسئولیت محدود می‌باشد.

3. Royalty

4. Intertaba Spa

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

خارجی داشته باشد که عضو گروه مشترکی هستند و هدف واحدی را دنبال می‌نمایند. اصولا نظارت یا کنترل اجرای یک قرارداد نمی‌تواند به‌معنای «فعالیت‌های تمهیدی»[1] مذکور در بند چهارم مادۀ پنج معاهدۀ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تلقی گردد. حتی در غیاب صلاحیت رسمی برای نمایندگی، مشارکت کارمندان یک شرکت مقیم در مرحله انعقاد قرارداد میان یک شرکت خارجی با شرکت مقیم، در چارچوب صلاحیت انعقاد قرارداد به‌نام شرکت خارجی می‌باشد. اگر یک شرکت ایتالیایی، مدیریت معاملات تجارتی یک شرکت غیرمقیم را به‌عهده دارد، این فعالیت وجود مقر دائم را توجیه می‌کند و در نهایت این‌که تحقق شرایط اطلاق مفهوم مقر دائم به‌جای معیارهای شکلی به معیارهای ماهوی نیاز دارد. (ناکایاما،۲۰۱۲: ۱۴).

در واکنش به مباحثات گسترده‌ای که پس از این قضیه در سطح بین‌المللی مطرح گردید، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در نظریات تفسیری ناظر بر بند هفتم مادۀ پنج معاهدۀ نمونه تأکید نمود محتوای این بند نسبت به هریک از شرکت‌های عضو یک گروه چندملیتی اعمال می‌گردد و تعیین وجود مقر دائم برای هریک از شرکت‌های عضو باید به‌صورت جداگانه به‌عمل آید نه به‌طورکلی و یک‌جا.

بنابراین وجود مقر دائم یک شرکت عضو در یک کشور به‌معنی داشتن مقر دائم در آن کشور برای شرکت دیگر عضو نخواهد بود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۱۰۹، بند۴۱). به‌علاوه وقتی یک شرکت عضو گروه، خدمتی به عضو دیگر در قالب کسب‌وکار خود و با استفاده از کارمندان خود اعطا می‌نماید، مقر دائم آن شرکت تلقی نمی‌گردد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۱۱۰، بند۴۲). همچنین این حقیقت که شخصی در جریان مذاکرات میان یک شرکت و مشتری آن حضور یا مشارکت داشته است به‌خودی خود برای احراز این نتیجه کافی نیست که شخص مزبور صلاحیت انعقاد قرارداد به‌نام آن شرکت را دارا بوده است (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۱۰۸، بند۳۳).

قضیه رولز رویس

یکی دیگر از دعاوی مطروحه ناظر بر بحث شرکت‌های فرعی پرونده شرکت رولز رویس پی ال سی (آرآر) در محاکم هند است. این شرکت که در انگلستان ثبت شده و دارای مسئولیت نامحدود مالیاتی در آن کشور است، تأمین‌کنندۀ موتور هواپیما و قطعات یدکی در هند بوده و مالک صددرصد شرکت فرعی با مسئولیت محدود رولز رویس ایندیا (ریل) است که آن هم در انگلستان به ثبت رسیده است اما دفاتر دایری در هند دارد. شرکت (ریل) قراردادی با شرکت آرآر منعقد می‌نماید که به‌موجب آن خدمات پشتیبانی معینی بر

1. Auxiliary Activities

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

مبنای «روش هزینه به‌علاوه»[۱] در اختیار شرکت اخیر قرار می‌دهد.

موضع مقامات مالیاتی هند این بود که شرکت آرآر به‌علت حضور دفاتر شرکت وابسته به آن در هند، دارای مقر دائم در این کشور بوده است. در مرحلهٔ پژوهش‌خواهی، «کمسیونر مالیات بر درآمد» موضع مقامات مالیاتی را تأیید نمود و پرونده بعد از اعتراض مؤدی به «دیوان تجدیدنظر مالیاتی دهلی»[۲] ارسال گردید. این دیوان بر این باور بود که محل استقرار شرکت ریل در هند مورد اشغال و کاربری شرکت آرآر قرار گرفته و کارمندان آن به‌صورت مستمر از آن محل استفاده می‌کردند.

اعمالی که در دفاتر مزبور انجام می‌پذیرفت، بخش مهمی از کسب‌وکار شرکت آرآر محسوب شده و کارمندان آن که در نقاط مختلف هند بودند، به مدیر ریل گزارش کار خود را می‌دادند. شرکت ریل نیز همانند یک دفتر بازاریابی برای دریافت سفارش‌ها عمل می‌کرد. برخی کارمندان ارشد این شرکت از جمله مدیر بازاریابی عملاً به شرکت آرآر پاسخگو بودند و در ملاقات‌های تجاری آرآر با مشتریانش، با داشتن قدرت تصمیم‌گیری مشارکت می‌نمودند. همه درخواست‌های کسب اطلاعات یا تمدید مواعد از جانب ریل پاسخ داده می‌شد و تنها مکاتبات تعیین استانداردها به شرکت آرآر ارسال می‌گردید. شروط قراردادی و زمانبندی تحویل و پرداخت‌ها از جانب کارمندان ریل انجام می‌شد و حتی از صلاحیت امضای اسناد تعهدآور از جانب آرآر و صدور اسنادی مانند «گواهی مبدأ» و «ضمانتنامه» برخوردار بودند. (میلر و اوتس،۲۰۱۲: ۲۱۵)

بنابراین مشخص بود که شرکت ریل کاملاً وابسته به شرکت آرآر بوده و انحصاراً و عادتاً سفارشات آن شرکت را قطعی می‌نمود. بدین ترتیب ریل «واحد ارتباط با مشتری»[۳] شرکت آرآر محسوب می‌شد و فعالیت‌های این «محل ثابت کسب‌وکار» ناظر بر بازاریابی، مذاکره و فروش محصولات بوده و صرفاً واجد خصیصه تمهیدی یا مقدماتی نبوده است. برمبنای یافته‌های فوق‌الذکر دیوان تجدیدنظر مالیاتی دهلی در حکم خود مقرر نمود که طبق ماده پنج معاهده هند و انگلستان (۱۹۹۳) که تفاوت زیادی با معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی دارد، شرکت فرعی انگلیسی به‌واسطه دفاترش در هند برای شرکت مادر یک مقر دائم نمایندگی ایجاد نموده است (حکم شماره ۲۰۰۸/۴۹۳ دیوان تجدیدنظر مالیاتی دهلی).

این پرونده حکایت از آن دارد که محاکم هندی، تمایل به تفسیری موسع از مقر دائم دارند. حکم این

۱. روش هزینه به‌علاوه) (Cost Plus Method) یکی از روش‌های «قیمت‌گذاری انتقالات» (Transfer Pricing) میان شرکت‌های وابسته بر اساس اصل معامله‌کنندگان مستقل است که به‌واسطه آن پس از جمع مخارج مستقیم و غیرمستقیم ارائهٔ خدمت به واحد تجاری وابسته، بهای خدمت تعیین و سپس حاشیه سود متعارفی به آن افزوده می‌شود که همان قیمت انتقالی می‌باشد (عرب‌مازار و همکاران،۱۳۹۳: ۱۶).

2. Delhi Income Tax Appellate Tribunal (ITAT)

3. Customer Facing Business Unit

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

دیوان نیز مبنی بر اعطای وضعیت نمایندگی به شرکت ریل مبین همین رویکرد است؛ چه آنکه این شرکت به‌طور صریح صلاحیت حقوقی انعقاد قرارداد به‌نمایندگی از ریل را نداشته است. بنابراین قطعی نمودن سفارش‌ها توسط ریل برای شرکت آرآر تعهد حقوقی ایجاد نمی‌کرد. این تفسیر با رویکرد بین‌المللی که متمرکز بر جنبه‌های حقوقی روابط اجزای وابسته است، هماهنگی ندارد و ممکن است برای شرکت‌های خارجی نسبت به داشتن مقر دائم در این کشور ایجاد ابهام نماید که این امر خود می‌تواند تبعات اقتصادی مانند عدم ارائهٔ خدمات بین‌المللی از سوی شرکت‌های چندملیتی در این کشور را بدنبال داشته باشد. (شوئری و گونتر،۲۰۱۱: ۷۱)

قضیه اینور ورلد[1]

در نهایت لازم است به پرونده‌ای اشاره شود که محکمه مالیاتی آمریکا طی رسیدگی به آن به‌طور جزئی، حقوق و تعهدات یک شرکت فرعی را بررسی می‌نماید. اهمیت این پرونده از آن جهت است که مسأله تصدی به کسب‌وکار یا تجارت در آمریکا به‌واسطه یک شرکت فرعی متعلق به شرکت خارجی که خود وابسته به شرکت مادر مقیم کشور دیگری است، مورد بررسی تفصیلی محاکم قضایی قرار می‌گیرد (ازبیل و گلدمان،۲۰۱۱: ۱۳۹).

واقعیت این است که یک شرکت مکزیکیِ دلال اوراق بهادار بنام اینور مکزیکو[2] شرکتی را در «جزایر کی‌من»[3] موسوم به شرکت با مسئولیت محدود اینور ورلد تأسیس می‌نماید که آن نیز به‌نوبهٔ خود شرکتی را به‌نام شرکت اینور ورلد به‌عنوان مشاور سرمایه‌گذاری خود و با مالکیت کامل در آمریکا به ثبت می‌رساند.

بحث پیرامون این پرونده زمانی برجسته می‌گردد که «اداره مالیات بر درآمد داخلی»[4] آمریکا به تفسیر پرونده بر مبنای حقوق ملی این کشور می‌پردازد؛ چرا که پرونده مذکور ناظر بر زمانی است که هیچ معاهدهٔ مالیاتی با جزایر کی‌من یا مکزیک مجری نبوده است. البته اداره مالیات بر درآمد داخلی در یک نظریه مشورتی که اخیرا منتشر شده است، مدعی گردید اصول حقوق ملی آمریکا بر تحلیل وضعیت مقر دائم تحت معاهدات مالیاتی این کشور قابل اعمال است. طبق این نظریه[5] که جزئاً متکی به پروندهٔ فوق‌الذکر است، یک شرکت خارجی می‌تواند بواسطه عملیات یک شرکت آمریکایی، تصدی به کسب‌وکار یا تجارت در قلمرو این کشور داشته باشد ولو آنکه شرکت آمریکایی بنام شرکت خارجی قراردادی را منعقد ننماید.

1. Inver World
2. Inver Mexico
3. Cayman Islands
4. Internal Revenue Service (IRS)
5. Office of Chief Counsel, Internal Revenue Service Memorandum, Number: AM2009-010, Release Date: 10/2/2009.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

برخی معتقدند اداره مالیات بر درآمد داخلی با ارائهٔ تفسیری نادرست از قضیه اینور ورلد قصد داشته است از طریق تعمیم وضعیت نمایندگی به شرکای آمریکایی شرکت‌های خارجی، حوزه مالیاتی این کشور را وسعت بخشد (شوئری و گونتر،۲۰۱۱: ۷۱).

۵- استخراج برخی معیارها

بند هفتم مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به این صورت در معاهدات دوجانبه ایران به فارسی برگردان شده است:

«صرف این‌که شرکت مقیم یک دولت متعاهد، شرکت مقیم یا فعال در کشور متعاهد دیگر را کنترل می‌کند و یا تحت کنترل[1] آن قرار دارد یا در آن کشور دیگر فعالیت تجاری انجام دهد (خواه از طریق مقر دائم و خواه به‌نحو دیگر) به‌خودی خود[2] برای این‌که یکی از آنها مقر دائم دیگری محسوب شود، کافی نخواهد بود.»

همچنین پاراگراف ۴۱ از نظریات تفسیری سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ناظر بر مقررهٔ فوق‌الذکر به‌شرح ذیل مرقوم شده است:

«به هر روی ممکن است تحت مفاد بندهای ۱ تا ۵ این ماده، شرکت مادر در کشور محل فعالیت شرکت فرعی دارای مقر دائم باشد. لهذا هرگونه ابنیه و اماکن متعلق به شرکت فرعی که در اختیار[3] شرکت مادر است و مکان ثابت کسب‌وکاری[4] را تشکیل می‌دهد که شرکت مادر از طریق آن مشغول تجارت خود است، مقر دائم آن شرکت تلقی می‌شود. همچنین تحت بند پنجم این ماده، شرکت مادر از لحاظ هرگونه اعمالی که شرکت فرعی آن از جانب او به‌عهده می‌گیرد، در یک کشور دارای مقر دائم خواهد بود؛ مشروط بر آنکه شرکت فرعی مزبور در آن کشور صلاحیت انعقاد قرارداد[5] به‌نام شرکت مادر را داشته و عادتاً آن را اعمال نماید، مگر آنکه فعالیت موردنظر محدود به استثنائات بند چهارم بوده یا شرکت فرعی در روال عادی کسب‌وکار خود به‌عنوان نمایندهٔ مستقلی[6] که مشمول بند ششم است، فعالیت نماید.»

کنتـــرل

تعریف واژه «کنترل» در هیچ کدام از نظریات تفسیری سازمان همکاری و توسعه اقتصادی یا سازمان ملل متحد نیامده است لیکن تعیین موقعیتی که یک مؤسسه تحت کنترل نهاد دیگری است یا به عبارتی

1. Control
2. Of Itself
3. At the Disposal of
4. Fixed Place of Business
5. Authority to Conclude Contract
6. Independent Agent

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

این‌که چه وقت رابطه شرکت مادر و فرعی بوجود آید، هنگام تهیه اظهارنامه‌های مالیاتی از اهمیت اساسی برخوردار است، چرا که قاعدتاً باید بر جریان نقدینگی و موقعیت مالی گروه وابسته تأثیرگذار باشد.

بدین منظور جهت نیل به تعریف مطلوبی که مقبولیت بین‌المللی داشته باشد، باید به «استانداردهای حسابداری بین‌المللی»[1] رجوع شود که کنترل را در استاندارد ۲۷ به‌معنی «قدرت حکومت بر سیاست‌های کاری و مالی یک نهاد به گونه‌ای که منافع اعمال آن بدست آورده شود» دانسته است. به‌موجب این استانداردها اگر شرکت گزارشگر دارای تأثیر قابل توجه بر شرکت دیگر باشد، اما کنترل آن را بدست نداشته باشد، یک شرکت وابسته محسوب می‌شود (پکتر،۲۰۱۶: ۱۹۵).

البته در استاندارد شماره ۱۰ مجموعه «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»[2] که سال ۲۰۰۱ جایگزین معیارهای اخیر شده است و هم‌اکنون قابل اعمال هستند، با ارائهٔ معیارهای عینی‌تر، سه شرط برای احراز کنترل شرکت سرمایه‌پذیر توسط سرمایه‌گذار معرفی شده است: «الف- قدرت رهبری سرمایه‌پذیر (داشتن حقی در ادارهٔ شرکت که بر بازدهٔ آن توان تأثیرگذاری چشمگیر داشته باشد) ب- داشتن حقوق یا حضور مؤثر بر بازده ناشی از مشارکت در شرکت سرمایه‌پذیر (به‌معنی امکان بالقوه نوسان عایدی سرمایه‌گذار بر اثر عملکرد سرمایه‌پذیر) ج- داشتن صلاحیت بهره بردن از قدرت تسلط بر سرمایه‌پذیر جهت اثرگذاری بر میزان عایدی سرمایه‌گذار (صلاحیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار که تعیین‌کنندهٔ وضعیت اصالت یا نمایندگی سرمایه‌گذار است چرا که نماینده هنگام اعمال حق تصیم‌گیری خود امکان کنترل سرمایه‌پذیر را نخواهد داشت)» (گرانت ثورنتون،۲۰۱۲: ۹).

جا دارد به یکی از معاهدات مالیاتی منعقده نیز که خلاف روال رایج، واژه «کنترل» را تعریف کرده است اشاره شود. در معاهدهٔ میان هند و انگلستان، مفهوم کنترل یک شرکت، به قابلیت اعمال حق ادارهٔ امور شرکت به‌واسطه هولدینگ مستقیم یا غیرمستقیم بخش اعظم سهام منتشره یا حق رأی در آن شرکت اطلاق شده است (تاکرار و بوتا،۲۰۱۳: ۷۱۲). به خودی خود

در بند هفتم مادهٔ پنج بر این نکته تأکید شده است که حتی احراز شرایط کنترل یک شرکت فرعی توسط شرکت مادر، به‌خودی خود متضمن ایجاد یک مقر دائم برای شرکت مادر نخواهد بود. بنابراین واضح است برای آنکه یک شرکت فرعی به‌عنوان مقر دائم شرکت مادر قلمداد شود، نیاز به ضوابط علیحده‌ای است. این ضوابط در شق اول پاراگراف ۴۱ نظریات تفسیری که فوقاً مندرج شده، قید گردیده است.

با تحقق شروط عام مقرر برای یک مقر دائم که در بندهای ۱ تا ۵ مادهٔ پنج معاهده نمونه ذکر شده‌اند،

1. International Accounting Standards (IAS)
2. International Financial Reporting Standards (IFRS)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

شرکت مادر در کشور محل اقامت شرکت فرعی، دارای مقر دائم خواهد بود. بنابراین طبق بند اول این ماده، علی‌رغم تعلق هرگونه محل یا ابنیه و اماکن به شرکت فرعی، اگر آنها در اختیار شرکت مادر بوده و به‌صورت قاعده‌مند جهت امور تجارتی آن شرکت به‌کار گرفته شوند، البته با لحاظ شرایط بندهای سوم و چهارم، به‌معنی یک مکان ثابت کسب‌وکار می‌باشند.

به‌علاوه به‌موجب بند پنجم اگر شرکت فرعی دارای اختیار انعقاد قرارداد به‌نام شرکت مادر بوده و عادتاً آن را اعمال نماید، نمایندهٔ شرکت مادر تلقی می‌شود مگر آنکه فعالیت‌های موضوع نمایندگی محدود اعمال مقرر در بند چهارم بوده و یا شرکت فرعی در قالب مفهوم بند ششم در مقام عمل به کسب‌وکار عادی خود به‌عنوان یک نمایندهٔ مستقل باشد.

مکان ثابت کسب‌وکار

گفته شد که بند نخست مادهٔ پنج در تعریف مقر دائم، از عبارت «مکان ثابت کسب‌وکار» نام برده است که از طریق آن تجارت یک شرکت جزئاً یا کلاً انجام پذیرد. با تجزیه این عبارت، سه شرط اصلی برای ارائهٔ تفسیری روشن بدست می‌آید. شرط نخست وجود مکانی برای کسب‌وکار است که بنا به نظریات تفسیری سازمان همکاری و توسعه اقتصادی علاوه بر ابنیه و اماکن، بنا به هر مورد می‌تواند شامل ماشین‌آلات و تجهیزات نیز باشد. شرط دوم ثابت بودن محل کسب‌وکار است که منظور واقع بودن در مکانی قابل تمیز همراه با درجهٔ متعارفی از دائمی بودن است و در نهایت شرط سوم ناظر بر پیگیری کسب‌وکار از طریق محل مذکور است؛ به این صورت که پرسنل وابسته به شرکت در کشور محل وقوع مکان ثابت، امور تجارتی آن شرکت را به‌عهده داشته باشند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۹۲، بند۲)

نیازی نیست محل یا تأسیسات موردنظر، کاربرد انحصاری در جهت امور شرکت غیرمقیم داشته باشند و داشتن فضای معین بدون ابنیه نیز برای این منظور کافی است. به‌طریق معمول باید محل کسب‌وکار قابل انتساب به مکانی جغرافیایی باشد. همچنین نحوهٔ در اختیار داشتن محل به‌طریق مالکیت عین، منافع یا هر طریق دیگر اهمیتی ندارد و حتی ممکن است در مالکیت شرکت دیگری باشد که مورد استفادهٔ شرکت غیرمقیم است. بنابراین نداشتن حق رسمی و قانونی جهت بهره‌برداری از محل، مانع از اطلاق مقر دائم به آن نیست و حتی محل غصب‌شده را نیز شامل می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۹۳، بند۴)

همچنین اگر عملاً محل کسب‌وکار با توجه به ماهیت امور تجارتی برای مدت زمان کوتاهی برقرار باشد، مانع از احتساب به‌عنوان مقر دائم نیست. در واقع غیر از حداقل مهلت دوازده ماهه که در بند سوم مادهٔ پنج

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

برای احتساب پروژه‌های ساختمانی و عمرانی شرط شده است، محدویت زمانی خاصی برای یک مقر دائم قید نشده است. البته برخی کشورها در معاهدات منعقده، حداقل زمان معینی برای تحقق وجود یک مقر دائم ذکر می‌نمایند؛ مانند معاهدهٔ دوجانبه مالیاتی اتریش و سوئیس که زمان بیشتر از دوازده ماه را مقرر نموده است. اگرچه در حقوق داخلی اتریش، حضور برای مدت شش ماه جهت احراز وجود مقر دائم کافی دانسته شده است (مایستو،۲۰۱۱: ۱۷۸).

در اختیار

هرگاه یک شرکت دارای حق قانونی انحصاری انتفاع از یک مکان معین باشد و این مکان صرفاً برای امور آن بکار رود (مانند داشتن مالکیت حقوقی آن مکان) و یا شرکتی طبق روال مداوم و منظم برای مدت زمانی مدید در مکانی که به شرکت دیگر تعلق داشته یا مورد کاربری چندین شرکت به نحو مشترک است مشغول به فعالیت باشد، این مکان در اختیار شرکت مزبور قلمداد می‌شود (تکس اگزکوتیو،۲۰۱۲: ۷۶).

جهت تبیین موضوع اشاره به برخی از مثال‌هایی که در نظریات تفسیری سازمان همکاری و توسعه اقتصادی قید شده‌اند مفید خواهد بود. مثلاً در حالتی که یک فروشنده مرتباً برای اخذ سفارش در دفتر کار مدیر خرید شرکت مشتری حاضر می‌شود، طبق نظر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به‌معنی داشتن مقر دائم نمی‌باشد چرا که محل استقرار شرکت مقیم در اختیار شرکت خارجی قرار نگرفته است.

لیکن اگر به نمایندهٔ مستخدم شرکت خارجی اجازه داده شود، برای مدت طولانی از دفتری در ادارهٔ مرکزی شرکت مقیم (مثلا شرکت فرعی که به تازگی تصاحب شده است) به‌منظور حصول اطمینان از رعایت تعهدات قراردادی آن شرکت اقامت نماید، در این حالت کارمند مزبور در حال انجام امور تجارتی شرکت مادر بوده و در صورت اشغال دفتر برای مدت زمان مقرر جهت اطلاق وضعیت مقر دائم، دفتر کار آن کارمند، مقر دائم شرکت مادر محسوب می‌گردد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۰: ۹۳ ، بند۴).

در موردی که «اموال مشهود»[1] از قبیل تأسیسات، تجهیزات صنعتی، تجاری یا علمی و ساختمانها یا «اموال نامشهود»[2] مانند حق اختراع، دانش فنی و غیره از طریق یک محل ثابت کسب‌وکار در کشور متعاهد که در تصاحب شرکت مقیم کشور متعاهد دیگر است به اشخاص ثالث اجاره داده شود، این عمل به‌طورکلی محل مذکور را تبدیل به مقر دائم می‌نماید. در کلیه موارد عبارت «از طریق»[3] را باید به‌نحوی موسع تفسیر نمود تا به هر موقعیتی که امور تجارتی در یک مکان معین و در اختیار شرکت، در آن انجام

1. Tangible Property
2. Intangible Property
3. Through which

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

می‌پذیرد تعمیم یابد. به‌عنوان نمونه برای شرکتی که مشغول راه‌سازی است، محل انجام عملیات مذکور را باید محل کسب‌وکار دانست. به‌موجب پیشنهادات اصلاحی منتشره در سال ۲۰۱۱ از سوی گروه کاری که در کمیته امور مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تشکیل گردید، اگر شرکتی حق حضور در مکانی را نداشته باشد یا مباشرتاً از مکان مزبور بهره‌برداری نکند، آن محل در اختیار شرکت نخواهد بود. نتیجتاً نمی‌توان فرض کرد کارخانه‌ای که مورد استفادهٔ انحصاری یک تأمین‌کننده یا تولیدکنندهٔ قراردادی است، در اختیار شرکتی باشد که محصولات تولیدی آن کارخانه را برای کاربرد در کسب‌وکار خود دریافت می‌کند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی،۲۰۱۳: ۷).

صلاحیت انعقاد قرارداد

در ارتباط با موضوع صلاحیت انعقاد قرارداد با شرکت مادر، این پرسش مطرح است که آیا منظور تنها وضعیتی است که به‌موجب قراداد نمایندگی، اصیل خارجی برابر شخص ثالث متعهد می‌گردد یا کافی است که اصیل خارجی از لحاظ اقتصادی به‌موجب قرارداد منعقده به نمایندگی متعهد گردد. جهت تبیین بحث به‌ذکر مثالی از پیشنهادات اصلاحی در نظریات تفسیری پیرامون مادهٔ پنج نیاز است.

تا سال ۲۰۰۸ شرکت سابکو در کشور محل اقامت خود، عامل توزیع محصولات شرکت پارکو بوده است. در این سال قرارداد توزیع به حق‌العمل‌کاری تغییر می‌یابد. بواسطه قرارداد جدید از آن پس سابکو به‌عنوان نمایندهٔ مستقل پارکو عمل می‌کند و قادر است بدون کسب اجازه قبلی از شرکت مادر به مذاکره و انعقاد قرارداد با مشتریان بپردازد. در این حالت بسته به نظام حقوقی حاکم بر قرارداد نمایندگی، ممکن است اصیل برابر ثالث مسئول اجرای تعهدات قراردادی باشد و یا تنها طرفین قرارداد منعقده به مفاد قرارداد پایبند باشند و برای اشخاص ثالث مانند شرکت مادر تعهدی بوجود نیاید (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۳ : ۳۴).

این عمل یکی از ترفندهای «اجتناب مالیاتی»[1] مورد استفاده شرکت‌های چندملیتی است که از طریق تبدیل نمایندهٔ وابسته به نماینده حق‌العمل‌کار که به‌موجب بند ششم مادهٔ شش معاهدهٔ نمونه شامل عنوان مقر دائم نمی‌باشد، از سود قابل تخصیص به نماینده می‌کاهند، چرا که حق‌العمل‌کار (یا دلال) دیگر مالک مبیع محسوب نشده و تنها بابت کمیسیون دریافتی مشمول مالیات می‌شود. در این مواقع معمولاً شرکت مادر قرارداد جداگانه‌ای با شرکت فرعی منعقد می‌نماید که طبق آن مخارج متحمله از سوی آن شرکت بابت انجام تعهدات قراردادی با مشتریان را جبران نماید[2].

1. Tax Avoidance

۲. برای دستیابی به هدف کاهش بدهی مالیاتی سه روش معمول است که: به ترتیب برنامه‌ریزی مالیاتی، اجتناب مالیاتی و فرار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

موضع سازمان همکاری و توسعه اقتصادی این است که عبارت «صلاحیت انعقاد قرارداد به‌نام شرکت مادر» محدود به موارد انعقاد لفظی قرارداد بنام اصیل نبوده و شامل عقودی نیز می‌شود که توسط نماینده بدون ذکر نام اصیل منعقد شده و برای اصیل ایجاد تعهد می‌نماید[1]. به‌عنوان مثال در برخی کشورها عدم افشای نام اصیل در قرارداد مانع از ایجاد تعهد برای وی نیست. فقدان مشارکت فعال اصیل می‌تواند حکایت از اعطای صلاحیت به نماینده داشته باشد تا سفارشاتی را اخذ نموده و مستقیما به انباری ارسال نماید که از محل آن، اجناس برای مشتری ارسال می‌شود. در این موارد معمولاً شرکت مادر انجام معاهدات را تصدیق می‌کند.

نماینده مستقل

با تدقیق در مادۀ پنج معاهدۀ نمونه، فرض وجود دو نوع مقر دائم استنباط می‌شود: نخست «مقر دائم وابسته»[2] که بخشی از شرکت اصلی و تحت مالکیت و کنترل آن است مانند دفتر یا شعبه. بندهای یک تا چهار ماده پنج معاهدۀ نمونه به این نوع مقر دائم اختصاص یافته است. نوع دوم «مقر دائم غیر وابسته»[3] است که شامل نماینده‌ای می‌شود که از لحاظ حقوقی دارای شخصیت مستقلی است اما ارتباطی با شرکت اصلی دارد که منجر به اطلاق عنوان «مقر دائم» شرکت اصلی به آن می‌شود. بندهای پنج و شش ماده پنج معاهده نیز مختص به این نوع مقر دائم می‌باشد.

نکته حائز اهمیت آن است که معیار تقسیم نمایندگی به وابسته و غیر وابسته از نظر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، هم‌راستا با اصول حقوق قراردادهای اروپایی (PECL[4]) متمایل به استقلال اقتصادی نماینده می‌باشد چه آنکه به‌موجب مقررات اخیر، پیروی نماینده از اوامر متعارف اصیل، تأثیری بر استقلال وی نخواهد داشت (ماده ۲:۲۰۲) (هسلینک و دیگران،۲۰۰۶: ۱۵۷). حال آنکه در حقوق ایران برخی عوامل از قبیل ظهور آثار اعمال نماینده در دارایی اصیل (وکالت و حق‌العمل‌کاری) و عمل در جهت منافع اصیل (دلالی و تصدی حمل‌ونقل) و لزوم تبعیت از اوامر صادره اصیل را سبب اطلاق قید غیرمستقل به نماینده دانسته‌اند و به این جهت توزیع‌کننده را به علت عمل به نام و به حساب خود، نماینده مستقل قلمداد

مالیاتی هستند. در برنامه‌ریزی مالیاتی، شرکتها با حسن‌نیت از مزایای قوانین شکلی و ماهوی برای اخذ تخفیف یا معافیت مالیاتی بهره می‌برند. حال آنکه اجتناب مالیاتی متضمن استفاده از خلأهای قانونی جهت کاهش بدهی مالیاتی است و در واقع شرکتها با دخالت عنصر سوءنیت از مقررات شکلی و نه محتوایی استفاده می‌نمایند. لیکن فرار مالیاتی تقلب آشکار و شامل کلیه تدابیر غیرقانونی جهت کاهش بدهی مالیاتی است که دارای مجازات قانونی می‌باشد (خانی و همکاران،۱۳۹۳: ۱۲۴).

۱. قراردادهای مزبور محدود به بیع نبوده و شامل قراردادهای اجاره یا ارائۀ خدمت نیز می‌شود. همچنین باید موضوع قراردادها مرتبط با کسب‌وکار شرکت مادر باشد، در نتیجه شامل قراردادهای ناظر بر امور داخلی شرکت نمی‌باشد.

2. Associated Permanent Establishment

3. Unassociated Permanent Establishment

4. Principles of European Contract Law

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

نموده‌اند. (حاجیانی،۱۳۸۶: ۱۷۸)

با این وجود باید توجه نمود نمایندگان مستقل موضوع بند شش مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه از قبیل دلال، حق العمل‌کار و نمایندگانی با شرایط مشابه، به معنی مقر دائم برای شرکت اصلی نمی‌باشند. این نوع نمایندگی‌ها، نمایندگی غیر مستقیم محسوب می‌شوند. به‌عنوان مثال حق‌العمل‌کار به نام خود با مشتری معامله می‌کند، اما قراردادی با اصیل خود دارد که بر اساس آن کالا به مشتری تحویل داده می‌شود و مالکیت کالا بدون دخالت نماینده به مشتری انتقال می‌یابد. نماینده مستقل باید هم از لحاظ حقوقی و هم اقتصادی از اصیل خود استقلال داشته باشد. عامل دیگر برای تعیین مستقل بودن نماینده می‌تواند تعدد اصیل‌هایی باشد که نماینده از سوی آنان فعالیت می‌کند. اگر نماینده فقط با یک اصیل همکاری داشته باشد، احتمال کمتری وجود دارد که از آن استقلال کامل داشته باشد (ناکایاما،۲۰۱۲: ۱۲).

ضابطه مهم دیگری که برای تشخیص وضعیت استقلال (اقتصادی) یک نماینده کاربرد دارد، تعیین طرف به‌عهده گیرندهٔ «خطر بازار»[1] (نماینده یا اصیل) است. بدین منظور خصیصهٔ عوض دریافتی توسط نماینده معیار مناسبی جهت تعیین میزان تحمل ریسک بازرگانیِ فعالیت‌های موضوع قرارداد است. عواملی از قبیل جبران قراردادی خسارات تحمیلی یا پرداخت کمیسیون تضمین‌شده گویای عدم تخصیص ریسک بازار به نماینده است.

۶- نتیجه‌گیری

رویه قضایی سال‌های اخیر در سطح جهان حکایت از آن دارد که رویکرد سنتی به شرکت‌های فرعی در بستر حقوق مالیاتی بین‌المللی، بار دیگر در حال ظهور است و مقامات مالیاتی کشورها تمایل دارند در مواردی که وابستگی زیادی میان شرکت‌های فرعی و مادر وجود دارد، این شرکتها را مانند شعبه یا نمایندهٔ وابسته، مشمول مالیات قابل تخصیص به مقر دائم قلمداد نمایند. این رویکرد علی‌رغم احتمال ایجاد موانعی در مسیر همکاری‌های بازرگانی بین‌المللی، در حال گسترش است. با این وجود توصیه می‌شود که در هر مورد، مقام رسیدگی‌کننده از بررسی شکلی فراتر رفته، ماهیت قراردادهای منعقده و قرائن موجود را ملحوظ نماید.

بنابراین یک شرکت فرعی را می‌توان در بستر بند پنجم مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مقر دائم شرکت مادر احتساب نمود. بدین ترتیب که شرکت مزبور باید نمایندهٔ وابسته به شرکت مادر باشد. این وضعیت از نظر معاهدهٔ نمونه، مستلزم آن است که چنین نماینده‌ای دارای اختیار انعقاد قرارداد به‌نام شرکت مادر باشد و همچنین این اختیار نه به‌صورت موردی بلکه به‌طور معمول باید

1. Entrepreneurial Risk

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

مورد استفاده قرار گیرد.

برای تعیین وضعیت وابستگی شرکت فرعی نیز چنان‌که ذکر شد کنترل شرکت مقیم کشور متعاهد دیگر به‌واسطه مالکیت اکثریت سهام یا داشتن حق رأی به‌خودی خود برای اطلاق وضعیت مقر دائم به شرکت فرعی کافی نیست. نخست باید اطمینان حاصل شود که آیا مکان یا اسبابی مادی که قابل استفاده به‌منظور پیگیری امور تجارتی شرکت مادر باشد، به‌صورتی که عرفاً مداوم محسوب شود (فارغ از نحوهٔ برقراری حق عینی برای شرکت خارجی) در اختیار شرکت مادر می‌باشد یا خیر.

در مرحله بعد نیاز است شرایط احراز وابستگی شرکت فرعی به شرکت مادر با توجه به قرارداد فی‌مابین طرفین و اوضاع و احوال موجود استنباط گردد. عدم وابستگی شرکت فرعی با احراز استقلال حقوقی و اقتصادی به‌صورت توأمان مدنظر است و قرائنی از قبیل همکاری با شرکت‌های خارجی متعدد به‌عنوان نمایندگی آنها در کشور محل اقامت و پذیرش بخشی از ریسک بازار نسبت به‌موضوع تجارت مورد اشتغال، به‌حصول اطمینان از استقلال یا عدم استقلال شرکت فرعی از شرکت مادر اعانت می‌کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

فهرست منابع

۱. اعرابی، سیدمحمد و دهقان، نبی‌الله (۱۳۸۹). استراتژی بازاریابی بین‌المللی، چاپ اول، تهران، انتشارات مهکامه.

۲. بابایی زکلیکی، محمدعلی (۱۳۹۰). بازاریابی بین‌المللی، چاپ نهم، تهران، انتشارات سمت.

۳. حاجیان، هادی (۱۳۸۶). حقوق نمایندگی، چاپ اول، نشر دانش‌نگار، تهران.

۴. طارم‌سری، مسعود (۱۳۸۹). حقوق بازرگانی بین‌المللی، چاپ سیزدهم، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.

۵. اسکینی، ربیعا (۱۳۸۸). «تعیین تابعیت شرکت‌های تجاری در حقوق تطبیقی و حقوق بین‌الملل»، فصلنامه حقوق خصوصی، سال ششم، شمارهٔ چهارم، بهار و تابستان، صفحات ۵-۲۴.

۶. اسکینی، ربیعا و بهنام‌فرید، دل‌افروز (۱۳۹۰). «ساختار و ماهیت حقوقی حق‌العمل‌کاری»، مجله حقوقی دادگستری، سال ۷۵، شماره ۷۳، بهار، صفحات ۱۷۳-۲۰۰.

۷. خانی، عبدالله و ایمانی، کریم و یوسفی، امین (۱۳۹۳). «اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن»، فصلنامه پژوهش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۵، زمستان، صفحات ۱۲۱-۱۴۲.

۸. عرب‌مازار، علی‌اکبر و باقری، بهروز و جعفری‌پرور، مصطفی (۱۳۹۳). «رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست‌ویکم (مسلسل۶۹)، بهار، صفحات ۹-۳۸.

۹. مقدم، عیسی (۱۳۹۲). «شعبه و شرکت فرعی: ابزارهایی برای فعالیت در عرصه تجارت بین‌الملل»، فصلنامه سیاست جهانی، دورهٔ دوم، شمارهٔ چهارم، زمستان، صفحات ۱۷۷-۱۸۹.

10. Asbill, Richard M. & Goldman, Steven M. (Editors) (2001). Fundamentals of international franchising, US, American Bar Association.

11. Avi-Yonah, Reuven S. (2007). International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime, UK, Cambridge University Press.

12. Harris, Peter & Oliver, David (2010). International Commercial Tax, UK, Cambridge University Press.

13. Hesselink, M. W., Rutgers, J. W., & Diaz, O. B. (2006). Commercial Agency, Franchise and Distribution Contracts: Principles of European Law, Munich, Sell-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

ier European Law Publishers.

14. Kobetsky, Michael (2011). International Taxation of Permanent Establishments-Principles and Policy, UK, Cambridge University Press.
15. Lang, Michael (2010), Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, WIEN, Linde Verlag.
16. Maisto, Guglielmo (Editor) (2011). The Meaning of" Enterprise" ,"Business" and" Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law, EC and International Tax Law Series (Volume 7), Amsterdam, IBFD.
17. Miller, Angharad & Oats, Lynne (2012). Principles of International Taxation. Third Edition, A&C Black.
18. Nakayama, Aiko (2012). The Permanent Establishment Concept under Tax Treaties and its Implications for Multinational Companies, Master's Thesis, Institute of Advanced Legal Studies, School of Advanced Study, University of London.
19. Pacter, Paul (2016). Pocket Guide to IFRS Standards: the Global Financial Reporting Language, London, IFRS Foundation.
20. Reimer, Ekkehart & Urban, Nathalie & Schmid, Stefan (Editors) (2011). Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty, and OECD Perspective, Kluwer Law International.
21. Brown, M. Lawrence (1997). "Cayman Islands Corporation Engaged in US Trade or Business: Inver world v. Commissioner", Tax Lawyer, Volume 50, Number 3, pp. 659-669. (Retrieved from http://www.jstor.org/stable/20771889).
22. Burgers, Irene J.J. (2009), "The New OECD Approach on Profit Allocation: A Step forward towards Neutral Treatment of Permanent Establishments and Subsidiaries", Florida Tax Review, Volume 10, Number 1, pp. 51-76.
23. Le Gall, Jean Pierre (2006). "Can a Subsidiary be a Permanent Establishment of its Foreign Parent-Commentary on Article 5, Par. 7 of the OECD Model Tax Convention.", N.Y.U. Tax Law Review, Volume 60, p. 179.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

24. Millet, Matias (2007). "Permanent Establishments through Related Corporations under the OECD Model Treaty", Canadian Tax Journal, Volume 55, Number 2, pp. 289-330.

25. Muizelaar, Michiel (2004). "Adding Smoke to the Fire: Ministry of Finance (Tax Office) v. Philip Morris GMBH and the Expanding Concept of Permanent Establishment", Emory International Law Review, Volume 18, pp. 211-269.

26. Schoueri, Luís Eduardo & Günther, Oliver-Christoph (2011). "The Subsidiary as a Permanent Establishment", IBFD Bulletin for International Taxation, February, pp. 69-74.

27. Thakrar, Natwar & Bhuta, Harshal (2013). "Subsidiary as Permanent Establishment", International Taxation - A Compendium' (4 Volumes) (3rd edition-March), India with CCH, The Chamber of Tax Consultants on International Taxation, pp. 709-745.

28. Vann, Richard J. (2006). "Tax Treaties: The Secret Agent's Secrets", British Tax Review (50th Anniversary Edition), Issue no. 3, pp. 345-382.

29. Grant Thornton International Ltd (August 2012). "A Practical Guide to applying IFRS 10 Consolidated Financial Statement, Under Control?", Available at: http://www.grant-thornton.co.uk/Global/Publication_pdf/under-control-a-practical-guide-to-applying-ifrs-10-consoldiated-financial-statements.pdf (Accessed 16 May 2016).

30. ITA no. 493/2008. Judgment delivered on August 30, 2011, India Tax Weekly, September 16, 2011, Available at:http://www.jsalaw.com/Admin/uplodedfiles/PublicationFiles/India%20Tax%20Weekly%20September%2016,%202011%20pdf.pdf (Accessed 14 May 2016).

31. OECD (2010). "Model of Tax Convention on Income and on Capital: Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version)", Available at: http://www.oecd.org/tax/treaties/model tax conventionon income and on

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]

capital-condensed version july 2010.htm (Accessed 13 May 2016)

32. OECD (2013). "OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)", Available at: http://www.oecd.org/ctp/treaties/ Permanent Establishment. pdf (Accessed 18 May 2016).
33. Office of Chief Counsel, Internal Revenue Service Memorandum, Number: AM2009-010, Release Date: 10/2/2009, Available at: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/am2009010. pdf (Accessed 14 May 2016).
34. The Tax Executive (2012). OECD: "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention", Volume 64, Number 1, January-February, pp. 75-85. Available at: http://www.tei.org/news/articles/Documents/TTE_JF12_Sub_OECDArticle5.pdf (Accessed 18 May 2016).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-12]