

مالیات

فصلنامهٔ تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره دوازدهم، بهار ۱۳۷۹

(شماره مسلسل ۲۷)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

فهرست مطالب:

دکتر علی اکبر عرب مازار ۲	سرآغاز
سازمان‌های دولتی و ماجراي	
بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ م.ت. همدانی ۴	حرفة حسابداری و مبارزه با فساد
فرارداد مالیات‌ مضاعف ایران و ترکمنستان ۱۰	نکاتی چند پیرامون
م. الوندکوهی ۱۹	قیمت‌گذاری انتقالات
درآمدهای مالیاتی (سال‌های ۱۳۷۵-۷۸، جدول و نمودار) ۲۵	Transfer Pricing (بخش سوم)
فراردادهای مالیات‌ مضاعف در مورد	ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش چهارم) م. سنگشیری ۲۹
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی (رأی دیوان دادگستری اروپا) ۳۷	«ارض‌اللجام» یا صفحه‌ای از تاریخ مالیاتی ۳۵
اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۴۳	اروپایی در باب تناقض فرارداد مالیاتی با فرارداد اتحادیه اروپا (۱۵۸۷۵-۱۱۱۱) ۴۶
مقررات، بخش‌نامه‌ها و آراء مالیاتی	بخش انگلیسی

دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،

خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،

کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱-۱۵۸۷۵، تهران.

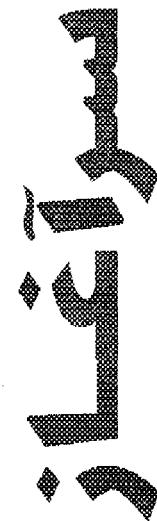
فکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

به نام خدا

با انتشار این شماره از مجله مالیات، نشریه مابه هشتمین سال حیات خود گام می‌نده. تختین کلامی که در سرآغاز اولین شماره این مجله بر قلم جاری شد، تکیه بر نقش روزافزون مالیات در شرایط جاری مملکت بود. در آن شماره گفتیم که «برنامه‌های اقتصادی کشور ملهم و متأثر از این اندیشه است که در آینده هر چه بیشتر از میزان انتکاء بر درآمد نفت - که در واقع از فروش دارایی‌های مملکت حاصل می‌شود - کاسته شود و هر چه فزون‌تر بر درآمدهای ملی، و از همه مهم‌تر عواید مالیاتی تکیه شود». این بیان اکنون پس از گذشت هفت سال نه تنها اهمیت خود را از دست نداده و حوادث زمان بر درستی آن صحنه نهاده است، بلکه برایند اوضاع و احوال اقتصادی ایران و جهان چنان بوده است که منظور داشتن چنان حقیقتی را در اتخاذ هرگونه تدبیر اقتصادی و مالی کشور به امری ناگزیر و غیرقابل انصراف بدل ساخته است.

نگاهی به واقعیات حیات اقتصادی جامعه در حال حاضر و چشم‌انداز آن در آینده تردیدی در این باب برای کسی باقی نمی‌گذارد. نیازی به بحث تفصیلی در اثبات این قضیه نیست و کافی است بازتاب اوضاع و احوال یاد شده و مقتضیات آن را در لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران بررسی کنیم. از مفاد این سند می‌توان چکیده برداشت‌ها، و احتمالاً نظرانی‌های مسئولان کشور از سیر امور در گذشته و حال و همچنین آینده‌بینی آنان در این زمینه را استنباط نمود. در این برنامه از طرفی اهمیت مالیات به عنوان مهم‌ترین منبعی از درآمد که در شرایط کنونی و آینده قابل پیش‌بینی مملکت می‌توان بر آن تکیه نمود، به یاری الفاظ و عبارات صریح مورد تأکید قرار گفته است. از سوی دیگر مبالغ معینی از درآمدهای مالیاتی طرف ۵ ساله دوره برنامه در بخش ارقام و اعداد این سند گنجانیده شده است. نگاهی به این ارقام و یک حساب سرانگشتی نشان می‌دهد که نیاز کشور به این منبع حیاتی



درآمد تا چه حد بالا و محتاج به افزایش مستمر است.

هر چند نگاهی به همین ارقام برای درک موضع دولت کفايت می‌کند، با این حال مطالب متن بر تامه و رهنمودهای کلی دولت در این خصوص نیز بسیار قابل توجه و شایان دقت است. کلمات و عبارات این اسناد به نحوی روشن گویای حقایق مورد بحث می‌باشد. در آنجا به عباراتی از این گونه برخورد می‌کنیم: «به منظور کاهش اتكای بودجه دولت به درآمد نفت، سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدهای دولت از طرق زیر افزایش می‌باید: الف - بسط پایه‌های مالیاتی. ب - کاستن از معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی. ج - وضع مالیات بر ارزش افزوده. د - جلوگیری از راههای فرار مالیاتی».

اهمیت قضیه در نظر مدیران مملکت تا حدی بوده است که آنان را به پیش‌بینی جزئیات بیشتر موضوع سوق داده و بر آن داشته است که برای رسیدن به چنین اهدافی به برنامه‌ریزی تشکیلاتی و تخصصی پردازند. به عبارت دیگر آنان به این اکتفا نکرده‌اند که اهداف برنامه را با ذکر ارقام مالیاتی روشن سازند و سازماندهی کار را به مسئولان ذیربطر و اگذار نمایند، بلکه قضیه به حدی در نظر آنان ضروری و حیاتی بوده است که وارد برنامه‌ریزی دقیق‌تر برای از قوه به فعل رسانیدن هدف‌ها گردیده‌اند.

در این برنامه برای نیل به اهداف مالیاتی، تغییری بی‌سابقه و بنیادی را در سازمان مالیاتی کشور ضرور دانسته‌اند و شکل توینی از سازمان را برای دستگاه مالیاتی کشور پیش‌بینی کرده‌اند که از آغاز مشروطیت و ایجاد تشکیلات اداری توین مملکت تاکنون بی‌سابقه بوده است. آنچه در این طرح جدید منظور شده است عبارت است از ایجاد سازمانی مستقل و جداگانه برای اداره امور مالیاتی کشور که تحت نظر مقام وزارت امور اقتصادی و دارائی انجام وظیفه نماید. البته با وجود بدیع بودن این طرح در ایران، سازمانی به این شکل در بسیاری از کشورهای دیگر جهان مدت‌ها است که برقرار می‌باشد. با این حساب ارائه طرح مذکور در عین حال گامی برای یکسان‌ساختن تشکیلات مالیاتی ایران با کشورهای پیشرفته جهان نیز به شمار می‌رود.

به هر تقدیر، با تصویب این بخش از برنامه سوم، دستگاه مالیاتی کشور به تبع جایگاه نوین خود بار مسئولیت بس سنگین‌تر و عظیم‌تری را بر دوش خواهد کشید تا بتواند آنچه را از این تحول و دگرگونی انتظار می‌رود جامه عمل بپوشاند. گام‌های مهم و طبعاً دشوار و مستلزم بذل کوشش و همت بسیار، که باید دستگاه جدید مالیاتی کشور در این زمینه بردارد بسیار‌اند. امید است به همت دست‌اندرکاران و مجاهدت‌های آنان شاهد تحقق همه این اهداف و انتظارات باشیم.

علی‌اکبر عرب‌مازار



سازمان‌های دولتی

و ماجرای بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸

م. ت. همدانی

است که فرض مبادرت به کسب و کار و تجارت از سوی وزارت‌خانه‌ها و سازمان‌های اجرائی کشور بعيد از ذهن می‌نماید و با فلسفه وجودی چنین سازمان‌هایی مغایر به نظر می‌رسد. درست به همین دلیل است که بند ۱ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم حکمی کلی در ارتباط با این گروه از مؤسسات صادر کرده و آنان را اصولاً از شمول کلیه مالیات‌های موضوع خود خارج ساخته است.

فرض خلاف. ممکن است کسی بگوید که یک وزارت‌خانه یا سازمان اجرائی دولتی ممکن است خلاف قاعدة کلی عمل نموده و همانند یک بازرگان به کسب و کار و تجارت پرداخته باشد و در این یا آن قانون معین معافیتی از جهت این‌گونه فعالیت آن وزارت‌خانه یا سازمان شناخته شده باشد که با توجه به این مطلب بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه چنان معافیتی را برای سال ۱۳۷۸ لغو کرده است.

در پاسخ می‌توان گفت که تحقق چنین فرض‌هایی مورد تردید است و نیاز به ارائه موارد و مثال‌های کافی و وافی به مقصود دارد. اگر وزارت‌خانه‌ای خلاف فلسفه وجودی خود به کسب و کار و تجارت روی آورده باشد تصور می‌رود بخورد قانون، ارائه تدبیری برای پایان دادن به چنان وضعیتی باشد، نه این که به عنوان پاداش معافیت مالیاتی هم اعطاء کند، تا سپس قانون بودجه بباید و آن معافیت را برای یک سال لغو کند.

نهادهای عمومی، بخشتامه مورخ ۶/۶/۷۶

خوانندگان محله مالیات به بیاد دارند که در شماره ۲۴ این نشریه مقادی تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۸ مورد بررسی بالتبه مبسوطی قرار گرفت. این بحث از جمله شامل بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه بود که متنی از این قرار داشت:

«به منظور فراهم نمودن امکانات رقابتی برای بخش خصوصی کلیه معافیت‌های مالیاتی وزارت‌خانه‌ها، سازمان‌ها، دستگاه‌های اجرائی، شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی، بینادها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت که فعالیت اقتصادی دارند به استثنای معافیت ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۷۸ لغو و مشمول پرداخت مالیات می‌باشند، اعمال این بند در مورد نهادهایی که از ناحیه حضرت امام (ره) و یا مقام معظم رهبری دارای مجوز هستند منوط به موافقت مقام معظم رهبری است».

مؤسسه‌سازی راکه به این ترتیب معافیت‌های مالیاتی‌شان لغو شده است، می‌توان به چهار دسته تقسیم کرد: نخست وزارت‌خانه‌ها و دستگاه‌های اجرائی، دوم شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، سوم نهادهای عمومی و چهارم بینادها. مطلبی که مقاله حاضر بخاطر آن نگاشته شده است به دو دسته از چهار گروه فوق، یعنی وزارت‌خانه‌ها، سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرائی از یک سو و نهادهای عمومی از سوی دیگر مرتبط است، و از جهت موضوع این مقاله تصور نمی‌رود مشکلی در ارتباط با دو دسته دیگر وجود داشته باشد. مسأله مورد نظر این

نموده است تا این بخش عظیم از اقتصاد مملکت رانیز از جهت مالیاتی پوشش دهد. اما چرا نام وزارت‌خانه‌ها و مؤسسه‌ات اجرائی را هم ضمن بند «ش» مذکور به میان آورده‌اند؟ تصور می‌رود منظور ایجاد نوعی ظاهر مبتنی بر مساوات و رفتار یکسان بوده است، به این معنی که قانون به نحوی تنظیم شود که حاکی از لغو معافیت برای همه مؤسسه‌ات بخش عمومی و شبه عمومی باشد و نه این که تنها یک گروه را در بر گیرد که ظاهر چندان خوشی نخواهد داشت.

بخشنامه سازمان مالیاتی. در سطور قبل به بخشنامة مورخ ۱۳۷۸/۶/۶ سازمان مالیاتی اشاره کردیم. صدور این بخشنامة در حقیقت برای رفع ابهاماتی بوده است که با تصویب بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه پیش آمده است، زیرا طبیعی است که تصویب قانونی به این شکل خالی از ابهام آفرینی نخواهد بود. بخشنامة مورد بحث پس از اشاره به ابهامات مذکور به بیان یک اصل پرداخته و می‌گوید:

«از آنجا که وزارت‌خانه‌ها، سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرائی دولتی (مانند نهاد ریاست جمهوری، دانشگاه‌ها، سازمان برنامه و بودجه، سازمان امور اداری و استخدامی کشور، سازمان حج و اوقاف، سازمان تربیت بدنی، سازمان بهزیستی و غیره) و نهادهای عمومی (مانند شهرداری‌ها) با اجازه قانون به‌منظور اداره امور کشور و ارائه خدمات عمومی منطبق با وظایف تخصصی مشخص ایجاد گردیده و اصولاً مجاز به انجام فعالیت‌های تجاری و اقتصادی نیستند، طبعاً از شمول حکم بند «ش» مزبور مستثنی می‌باشند...»

(این بحث بویژه از آن جهت مطرح شد که معمولاً تبصره‌هایی از این نوع سال‌ها در متن قانون بودجه تکرار می‌شوند. اگر در مورد بند «ش» یادشده نیز بنا بر تکرار باشد، می‌توان با توجه به آنچه گفته شد اصلاح لازم را در آن به عمل آورد)

سازمان مالیاتی کشور شهرداری‌ها را مصدق عنوان «نهاد عمومی» معرفی کرده است. همان منطقی که در مورد وزارت‌خانه‌ها و سازمان‌های اجرائی ذکر شد در این مورد نیز صادق است، یعنی در مورد شهرداری‌های نیز فرض، خودداری آنها از پرداختن به کسب و کار و تجارت است و به همین خاطر بند یک ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم آنها را نیز در کثار وزارت‌خانه‌های دولتی از شمول هرگونه مالیات مذکور در این قانون مستثنی نموده است.

نارسائی قانون. با توجه به آنچه بیان شد می‌توان نتیجه گرفت که در تدوین بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ دقت کافی مبذول نگردیده است. به عبارت دیگر بهتر بود در این متن از وزارت‌خانه‌ها و دستگاه‌های اجرائی و نهادهای عمومی (که در متن بخشنامه شهرداری مصدق نهاد عمومی شناخته شده است) نامی به میان نمی‌آمد.

اما به راستی باید دید چه عاملی سبب تدوین بند «ش» به چنین شکلی بوده است؟ شاید بتوان تحلیل زیر را پاسخی به این پرسش دانست. نخست باید پرسید که انگیزه اصلی در طرح و تصویب بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه چه بوده است. گمان می‌رود چنین انگیزه‌ای پیش از هرچیز از رفتار مالیاتی در رابطه با «بنیادها» ی مذکور در بند «ش» مورد بحث ناشی شده بوده است. همان‌گونه که می‌دانیم این نهادها نیز مانند وزارت‌خانه‌های دولت از شمول مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم مستثنی گردیده‌اند (بند ۲ ماده ۲ ق.م.م.). از طرفی همان‌گونه که از مذاکرات مجلس شورای اسلامی پیرامون بند «ش» مذکور بر می‌آید (مذاکرات جلسه ۲۲۴) بخش قابل توجهی از اقتصاد کشور به این نحو از پوشش مالیاتی برکثار مانده است و مجلس به خاطر جبران این وضع اقدام به تصویب بند «ش» تبصره ۲

حرفه حسابداری و مبارزه با فساد

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

این مقاله از سوی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) تهیه شده است تا وسیله‌ای باشد برای گسترش بحث پیرامون فساد، هم در سطح ملی و هم در سطح جهانی، در مقاله حاضر اثرات فساد بررسی شده و نقش مجامع حسابداری ملی در انگیزش بحث راجع به این امر مشخص کردیده است. همچنین در این باب توضیح داده شده است که چگونه افراد شاغل در حرفه‌های تجاری، مدیران شرکت‌ها، قانونگذاران و مدیران می‌توانند به حرفة حسابداری بپیوندند و در کوشش ایشان با خاطر ریشه‌کن ساختن فساد مشارکت جویند.

آثار فساد

با جهانی شدن تجارت و سرمایه‌گذاری، نگرانی از مسأله فساد نیز به یک امر جهانی بدل شده است و آن را دیگر نمی‌توان به عنوان این که امر داخلی کشورها است به کناری نهاد. فساد وجود دارد، چه در بخش عمومی و چه در بخش خصوصی و وجود آن در همه جای دنیا محسوس است، هر چند که در برخی از کشورها از وجود وضوح و آشکاری بیشتری برخوردار است. این وضع روی همه مردم تأثیر منفی دارد، مانع توسعه اقتصادی است، اعتماد سرمایه‌گذاران را سلب می‌کند، صاحبان مؤسسات را در انجام کسب و کار خود به تحمل مخاطره و هزینه بیشتر وامی دارد، اعتبار کشور را تنزل می‌دهد، قابلیت اعتماد صاحبان حرف و مشاغل و دولت را به میزان زیادی از بین می‌برد و جامعه در مجموع عزت نفس و اطمینان به حکومت قانون و نهادهای دولتی را از دست می‌دهد. کاهشی که بر اثر فساد در کمک‌ها و سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی پدید می‌آید، به نوبه خود اثر مهمی در توسعه اقتصادی داشته و سبب ایجاد مشکلات اجتماعی، بویژه در کشورهای در حال توسعه و کشورهای تازه تشکیل‌یافته، می‌گردد.

پشتیبانی قانونی و دولتی

مبارزه با فساد باید از سوی همه و در تمامی سطوح جامعه صورت پذیرد. چنین مبارزه‌ای مستلزم قبول تعهد و پای‌بندی از سوی دولت و وجود چارچوب مستحکمی از قوانین، مقررات، نظامهای بازرگانی و اقدامات انصباطی

است که بر اساس آنها آعمال فسادآمیز ممنوع و غیرقانونی تلقی گردد و کیفرهای سختی برای مرتکبان آنها پیش‌بینی شود. علاوه بر این لازم است قوانینی برای حمایت از اشخاصی وضع شود که به وظیفه اخلاقی، و محتملاً قانونی، خود در زمینه مقابله با فساد عمل می‌کنند. این وظیفه می‌تواند شامل گزارش موارد فساد و به اصطلاح «به صدا درآوردن سوت»^(۱) نیز باشد.

حرفة حسابداری نمی‌تواند این نبرد را به تنهایی انجام دهد، بلکه آمده است به عنوان جزء لاینکی از اجتماع و عهده‌دار نقش عمده در عالم کسب و کار، سهم خود را در این زمینه بر عهده گیرد. هر گاه زیرینی لازم در رابطه با این امر موجود بوده و پشتیبانی مناسب عمومی نیز در میان باشد، این حرفة می‌تواند در کنار اعضای سایر حرفه‌ها و نهادهای بخش خصوصی و عمومی در مبارزه یاد شده مشارکت نماید و به این اقدام مبادرت خواهد نمود. در هر کشوری باید دانسته شود که چه کارهایی متنضم فساد است زیرا فساد به اشکال گوناگون قابل تصور است. این مقوله ممکن است به شکل ارتشاء، تقلب، پرداخت‌های غیرقانونی، تطهیر پول،^(۲) قاچاق و هر صورتی از صور دیگر که ذهن‌های بزهکار قادر به خلق آنها هستند بروز کند. غالباً فساد بدون مداخله پول و به شکل ارافق‌های معین و اعمال نفوذ تجلی می‌نماید. رشد اقتصادی، جهانی شدن مسائل و آشکال جدید توسعه تکنولوژی صحنه متحولی را عرضه داشته است که افراد با استفاده از آن می‌توانند صور دائماً متغیری از فساد را ابداع نمایند.

نیاز به مدیریت نیرومند در مؤسسات تجاری

در عالم کسب و کار، امر مدیریت نقش تعیین‌کننده‌ای را در مبارزه با فساد بر عهده دارد. این مدیریت دستگاه است که آهنگ رفتاری سازمان خود را از بالا تنظیم می‌کند و نظامی را برای اداره صحیح مؤسسه برقرار ساخته و به اجراء می‌گذارد. در نظامی که با کنترل شایسته همراه است و مدیریت دستگاه پشتیبان چنین کترنی بوده و از تداخل در امر اداره مؤسسه جلوگیری می‌کند، نفوذ و ریشه گرفتن فساد دشوار خواهد بود. در بخش دولتی غالب کشورها این نحوه مدیریت پدید آمده است، و اگر چنین نیاشد پدید آمدن آن ضرورت دارد.

حسابداران از دیرباز از شهرت صحت عمل و بینظری و همچنین خدمت به مصالح عمومی برخوردار بوده‌اند. آنها در سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی مقامات کلیدی داخلی را در اختیار دارند و یا به عنوان حسابرسان و مشاوران خارج از دستگاه عمل می‌کنند. البته نمی‌توان انتظار داشت که اهتمام در یافتن موارد فساد و نقش مأموران اجرای قانون جزء وظایف اصلی حسابداران قرار گیرد، لکن مقامات حساسی که حسابداران در مؤسسات بر

۱. منتظر انجام کار پلیسی در زمینه یافتن بزهکار و اعلام آن می‌باشد.

۲. منتظر ابداع و اجرای طرقی است برای صورت مشروع بخشیدن به وجوهی که از راههای غیرقانونی به دست آمده است.

عهده دارند توأم با صحت عمل، بی‌نظری و توجه آنان به حفظ منافع عمومی این گروه را در موقعیت عاملان اساسی مجاھدت جامعه در راه کاھش فساد قرار داده است.

ابتکارات حرفة حسابداری

اغلب مجتمع ملی حسابداری و نیز فدراسیون بین‌المللی حسابداران، معیارهای مختلفی را به منظور مبارزه با فساد تدوین نموده‌اند. آین نامه رفتار حرفة‌ای که عموم حسابداران را – اعم از این که به انجام وظایف عمومی این حرفة اشتغال داشته باشند یا در امور تجاری، صنعتی و یا امور مربوط به دولت انجام وظیفه نمایند – مکلف ساخته است که عالی‌ترین معیارهای بین‌نظری و دقیق نظر حرفة‌ای را رعایت نمایند. استانداردهای حسابرسی متضمن هشدار به اهل حرفة نسبت به امکان تقلب بوده و آنان را ملزم می‌سازد که در کار حسابرسی خود موارد بروز چنان حالاتی را مستند سازند و یافته‌های خود را به مدیریت دستگاه گزارش دهند. در مقررات مربوط به مدیریت مؤسسات و نظامامت راجع به کنترل مالی و سایر انواع کنترل داخلی آنها باید این نکته گنجانیده شود که حسابداران در رشته‌های تجارتی و یا در امور دولتی متذکر مسئولیت یاد شده بوده و موارد فساد را به نحوی که گفته شد گزارش دهند.

هر چند ممکن است گزارش موارد فساد از سوی حسابداران به مراجع خارج از مؤسسات ذیرپیط (نظیر مراجع قانونگذاری، دادستانی و پلیس) نیز در مدنظر گرفته شود، اما تا زمانی که یک زیربنای شایسته قانونی پدید نیامده و الزامات متناسبی در این زمینه بر عهده سایر حرفة‌های تجاری و نهادها گذارده نشده است و عامه مردم از چنان الزاماتی پشتیبانی ننمایند، منظور داشتن چنان وظیفه‌ای به مفهوم تحمیل یک بار غیرمعقول به شمار خواهد آمد. با توجه به مراتب فوق، فدراسیون بین‌المللی حسابداران معتقد است که باید مباحثات در سطح ملی و جهانی به منظور مبارزه با فساد به پیش رود و اعضای این حرفة سهم کامل خود را به نحوی که بیان شد در این زمینه ایفاء نمایند و خود نیز متمایل است که به چنان مباحثاتی یاری نماید. به این منظور:

۱. فدراسیون این مقاله را تنظیم نموده است تا موجب انگیزش آگاهی نسبت به مسائل مورد بحث گردد، ضمن

این که مقاله حاضر خود به منزله ایفاء سهمی در این خصوص به شمار می‌رود.

۲. فدراسیون همچنین به ۱۳۳ مجمع عضو خود از ۱۰۴ کشور جهان پیشنهاد می‌کند که: الف. برنامه‌هایی را تدوین کنند که مناسبات مبتنی بر معاصدت با مراجع قانونگذاری، مدیران، صاحبان حرفة‌های حقوقی و سایر گروههای علاقه‌مند به تقویت ساختار شایسته مدیریت، شفافیت و مسئولیت‌پذیری محاسباتی را تحریکیم بخشد. آنها همچنین لازم است موجبات ایجاد یک ساختار قانونی را پدید آورند که موارد فساد را به حداقل برساند و راه حل‌هایی را بر اساس نمونه‌های قانونی و مقرراتی وضع شده در سایر کشورها ارائه دهند و مواردی را که توسل به اقدامات فوری ضرورت دارد تعیین نمایند.

ب. در تأمین این مطلب که تعریف لازم از فساد به عمل آید، مقررات منع فساد آماده گردد و وسایل مناسب برای حمایت از آنانی که «سوت را به صدا درمی‌آورند» فراهم شود، با دولت همکاری کنند.

ج. برنامه‌هایی را به منظور آموزش حسابداران و عامه مردم تدوین کنند که موجب آگاهی از اثرات مخرب فساد بوده و مردم را به اقدام جهت ریشه کن ساختن این پدیده ترغیب نماید. این برنامه می‌تواند از طریق درج مقالات در جراید، برگزاری سمینارها و ارائه دوره‌های آموزش حرفه‌ای و انجام سخنرانی از سوی زعمای حرفه حسابداری عملی گردد.

د. رسانه‌های ملی را ترغیب نمایند که با جلب توجه به انواع فعالیت‌های فسادآمیز و مخاطرات آنها، پخش نتیجه پژوهش‌ها در رابطه با زیان‌های ناشی از فساد و سایر اقدامات مؤثر در جلوگیری از این مضرات، یا در معرض آگاهی قرار دادن آنها، پدیده فساد را به یک مسئله عمومی بدل کنند.

ه. سازمان‌های ملی و بین‌المللی مبارزه با فساد را یاری کنند و از جمله کمک‌های فنی در اختیار آنها قرار دهند، بهاین ترتیب که نتایج فعالیت‌هایشان را منتشر کنند و به پژوهش‌های آنها و پیشبرد پیشنهادهایشان یاری رسانند. و. مؤسسات حسابرسی و مشتریان آنها و دولت‌ها را در قبول رفتارنامه‌هایی تشویق کنند که متنضم اصول صحیح کار بر پایه منع صریح موارد فساد بوده و موجبات تأمین فوایدی را فراهم سازد که از اجرای یک نظام کنترل داخلی به این منظور قابل حصول است، تا به این وسیله امکان تنظیم رفتاری مؤسسه از سطوح بالا به دست آید.

ز. کمیته‌های حسابرسی را ترغیب نمایند که بینند آیا سیاست‌های مناسبی در زمینه منع موارد فساد و الزام به گزارش چنین مواردی اتخاذ شده است یا خیر، و

ح. سیستمی را به پیش بزند که کارآمد و منصفانه باشد چنان که از عدم مساوات و تحمیلاتی که منجر به فساد می‌شود جلوگیری نماید و اجازه ندهند که پرداخت‌های فسادآمیز در محاسبه مالیات بر درآمد به هزینه منظور گردد.

۳. فدراسیون از تفویذ خود در سازمان‌هایی مانند بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^(۱) استفاده نموده و وضع قوانین مناسب در کلیه کشورهای عضو را تشویق خواهد نمود.

۴. فدراسیون همچنین با سازمان‌هایی مانند «شفافیت بین‌المللی»^(۲) و «کمیته خاص اقدامات مالی»^(۳) رابطه برقرار نموده و به آن ادامه خواهد داد تا موجبات شرکت نمایندگان خود در شوراهای مدیریت و کنفرانس‌های دوره‌ای آنها را فراهم نماید و از این طریق حضور خود در صحنه مبارزه با فساد را افزایش دهد.

به عنوان نکته آخر یادآور می‌شود که این فرد حسابدار است که باید به مسئولیت خود در زمینه مبارزه با فساد عمل کند. وسوس حرفه‌ای در مورد بررسی مناسبات تجاری و معاملات طرف‌های ذیربطر ضرورت دارد، بویژه زمانی که به نظر برسد این معاملات از جهت تجاری واجد ابهاماتی هستند. مؤسسات و افراد فاسد باید به این مطلب پی ببرند که حسابداران مانعی در راه فساد آنها به شمار می‌روند. از همه بالاتر فرد فرد حسابداران باید چنان عمل کنند که رفتار آنها نمایانگر تعهدی انحراف‌ناپذیر نسبت به رعایت حقیقت و وجودان در گزارش‌های مالی‌شان باشد.

نکاتی چند پیراهون

قرارداد مالیات مضاعف ایران و ترکمنستان

م. اکباتان

(شماره‌های ۱۳ تا ۱۵ مجله مالیات) به نظر می‌رسد لازم نباشد که مجدداً «از سیر تا پیاز» قرارداد را مبسوطاً مورد تحلیل قرار دهیم، و چنین کاری هدف مقاله حاضر را تشکیل نمی‌دهد، بلکه کافی است که نکات تازه (و در عین حال قابل ذکر) قرارداد و همچنین برخی مسائل و موارد ابهام آن را به شرح زیر مورد بحث قرار دهیم:

الف. عنوان قرارداد

قرارداد از عنوانی به این عبارت برخوردار است: «موافقنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های برآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت ترکمنستان». اولین نکته‌ای که در رابطه با عنوان مذکور به چشم می‌خورد این است که متن آن کوتاه شده و عبارت خاصی که در قراردادهای پیشین وجود داشت از آن حذف گردیده است. این عبارت چنین بود: «و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات برآمد و سرمایه». با ملاحظه این تغییر ممکن است تصویر شود که طرفین قرارداد از

پس از آن که در سال‌های دور چند قرارداد محدود مالیاتی از سوی ایران بسته شد، زمان طولانی گذشت، بی‌آن که گامی در راه عقد موافقنامه‌های جدیدی از این نوع برداشته شود. وضع ایران از جهت انگشت شمار بودن قراردادهای مالیاتی در جهان بی‌سابقه و بی‌نظیر بود، تا این که در سال‌های اخیر (بپیزه از سال ۱۳۷۵ به بعد) بار دیگر گامی در این میدان نهاده شد و چند قرارداد تازه منعقد گردید.

قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و ترکمنستان جدیدترین قرارداد مالیاتی است که تاریخ نگارش این گفتار از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشته است. با توجه به این که قبل از سلسله مقالاتی در مجله مالیات پیرامون قراردادهای مالیاتی ایران با سایر کشورها به چاپ رسیده بود - که مدت بالتنسبه طولانی از آن می‌گذرد - اکنون این تازه‌ترین قرارداد مالیات مضاعف را مورد بررسی قرار می‌دهیم.
اما به سبب وجود همان سلسله مقالات

۱. کلمات «از جمله» در متن فوق بهتر است «مشتمل بر» خوانده شود زیرا ماده ۲ در مقام بیان مثال برای مالیات بر درآمد و سرمایه نیست، بلکه می‌خواهد از یک احتمال جلوگیری کند و آن این که تصور نشود که مثلاً اگر دارایی‌های شرکتی را تجدید ارزیابی کند و تفاوت حاصل نسبت به بهای دفتری را مشمول مالیات قرار دهند، چنین مالیاتی را نمی‌توان از نوع مالیات‌های مشمول قرارداد به حساب آورد.

۲. در این متن همچنین بهتر است صفت «تجاری» را از دنبال واژه « مؤسسات» حذف کرد و آن را (که ترجمه enterprises می‌باشد) به تنهایی به کار برد، زیرا هرگونه حقوق و دستمزد مشمول این قرارداد است هر چند که مؤسسه پرداخت‌کننده را نتوان «تجاری» تلقی کرد.

۳. عبارات فوق را در واقع نمی‌توان به منزله تعریف مالیات بر درآمد یا سرمایه به شمار آورد زیرا فقط مختصمن این نکته است که هرگاه پای کل سرمایه یا کل درآمد را میان باشد و یا فقط جزئی از این دو مطرح باشد، در هر حال مورد مشمول قرارداد خواهد بود.

بیانی از این گونه را نمی‌توان «تعریف» مالیات بر درآمد یا سرمایه دانست. پس باید راهی برای پی بردن به مفهوم این دو نوع مالیات از نظر قرارداد پیدا کرد. این راه را فهرست ارائه شده در آغاز کنوانسیون مالیات مضاعف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پیش روی ما می‌گذارد. همان طور که می‌دانیم کنوانسیون مذکور یک مدل و الگو برای عقد

این هدف خاص منصرف شده و به همان هدف جلوگیری از حدوث مالیات مضاعف اکتفا کرده‌اند. اما ظواهر قرارداد خلاف چنین تصوری را القاء می‌کند، زیرا تمام تدبیری که در قراردادهای قبلی در رابطه با هدف جلوگیری از قرار مالیاتی منظور شده بود عبارت بود از همکاری در زمینه تبادل اطلاعات (ماده ۲۶)، اکنون نه تنها آن همکاری در امر تبادل اطلاعات تماماً به قوت خود باقی است، بلکه یک ماده کامل دیگر (ماده ۲۷) مشتمل بر ۷ بند تحت عنوان «مساعدت برای وصول» به متن قرارداد افزوده شده است که در گذشته سابقه نداشت و به این ترتیب مراتب همکاری برای جلوگیری از فرار مالیاتی و سیعی ترو و مستحکم تر گشته است. با این حال معلوم نیست که از چه روی به حذف عبارت مربوط به این هدف از عنوان قرارداد اقدام نموده‌اند.

ب. ابهامات ماده ۲

این ماده نوع مالیات‌های مشمول قرارداد را ذکر می‌کند که عبارتند از مالیات بر درآمد و مالیات بر سرمایه. بند ۲ همین ماده تعریف مشترکی برای هر دو نوع مالیات مذکور ارائه داده و می‌گوید:

«مالیات بر درآمد و سرمایه عبارتند از کلیه مالیات‌های متعلقه به کل درآمد، کل سرمایه یا اجزای درآمد یا سرمایه، از جمله مالیات عواید حاصل از نقل و انتقال اموال متقول یا غیرمتقول، مالیات بر کل مبالغ پرداختی مؤسسات تجاری بابت دستمزد یا حقوق و همچنین مالیات بر افزایش ارزش سرمایه». در این خصوص چند نکته قابل ذکر است:

بر مالیات‌هایی نهاده است که در حال حاضر به عنوان یک واقعیت و امر محسوس در هر یک از دو کشور موجوداند و تصریح نموده است که این‌ها هستند مالیات‌های موجود که تابع قرارداد بین دو کشوراند. در مورد ایران از دو نوع مالیات نام برده شده است یکی مالیات بر درآمد و دیگری مالیات بر اموال. تکلیف مالیات بر درآمد روشن است و طبعاً مالیات‌های موضوع باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم را در بر می‌گیرد. اما در مورد کاربرد ترکیب «مالیات بر اموال» تصور می‌رود بی توجهی صورت گرفته باشد و این بی توجهی احتمالاً از مشکل «ترجمه در ترجمه» پدید آمده است. یعنی ابتدا کسی مالیات بر دارایی را به property tax ترجمه کرده و سپس این اصطلاح انگلیسی را کس دیگری به «مالیات بر اموال» ترجمه نموده است. در چنین حالتی می‌توان گفت که منظور اصلی همان مالیات بر دارایی مذکور در قانون مالیات‌های مستقیم بوده است.

۶ هر چند بند ۳ ماده ۲ به شرح فوق خواسته است تکلیف قضیه را در حال حاضر تعیین کند و به اصطلاح قضیه را فیصله دهد، اما باز پاره‌ای ابهامات وجود دارد که باید مورد توجه قرار گیرند. از جمله این که عنوان مالیات بر دارائی، که در قانون مالیاتی ایران در برآور عنوان مالیات بر درآمد نهاده شده است، از حيث مصاديق با مالیات بر سرمایه مذکور در قرارداد مورد بحث (که آن هم در مقابل عنوان مالیات بر درآمد به کار رفته است) تطابق چنانی ندارد. همه چیز را که کثار بگذاریم یک نکته مسلم است و آن این که قانون مالیاتی ایران

قراردادهای مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه به شمار می‌رود که قراردادهای مالیاتی بسیاری از کشورهای جهان، و از جمله ایران، از آن اقتباس شده است. به هدایت فهرست مذکور می‌توان پی برد که مالیات بر سرمایه فقط شامل موارد مذکور در ماده ۲۲ قرارداد است و باقی موارد هر چه باشد از عنوان مالیات بر درآمد برخوردار است. موارد ماده ۲۲ به طور عمده عبارتند از دارائی‌های منتقل یا غیرمنتقلی که جزء سرمایه و دارائی ثابت اشخاص و مؤسسات به حساب می‌آیند.

۴. از مقوله دیگری ضمن ماده ۲ قرارداد نام برده شده است که عبارت است از منافع حاصل از فروش و واگذاری دارائی‌ها. حکم این مورد در ماده ۱۳ قرارداد تحت عنوان capital gains تعیین شده است که در متن فارسی قرارداد ایران و ترکمنستان به درستی به «عوايد سرمایه» ترجمه شده است. اما در این مورد با این که پای دارایی و سرمایه در میان است، لکن نتیجه حاصل ماهیت درآمدی دارد و مالیاتی هم که بر آن وضع می‌شود مالیات بر درآمد است، کما این که در فهرست نقل شده در آغاز کنوانسیون مدل OECD نیز این نوع از درآمد تحت سرفصل مالیات بر درآمد آورده شده است.

۵ با توجه به نکات فوق می‌توان پی برد که موضوع از نظر تقسیم‌بندی و مقاهم قانون مالیاتی ایران چندان «سرراست» و بی دردسر نیست. البته بند ۳ ماده ۲ قرارداد در مقام رفع این گونه ابهام و نارسایی‌ها برآمده و انگشت



مالیات قرار می‌گیرد. با این ترتیب چه جای بحث از «عواید ناشی از نقل و انتقال اموال غیرمنقول» خواهد بود؟

ج. ضابطه اقامت

ماده ۴ قرارداد ضوابطی را برای تشخیص این مطلب در بر دارد که مؤید مقیم کدام یک از دو کشور طرف قرارداد می‌باشد، زیرا مفاد قرارداد شامل اشخاصی است که مقیم کشورهای متعاهد باشد. بند ۱ ماده ۴ مفهوم اقامت را از دید مالیاتی مورد توجه قرار داده و می‌گوید: «از نظر این موافقنامه اصطلاح مقیم یک کشور متعاهد اطلاق می‌شود به هر شخصی که به موجب قوانین آن دولت به سبب سکونت، اقامت، محل ثبت یا معیارهای مشابه دیگر مشمول مالیات کشور مذکور باشد.».

در متن کنوانسیون OECD به دنبال عبارات فوق جمله‌ای به این مضمون آمده است: «لکن این عنوان (عنوان شخص مقیم) شامل اشخاصی نخواهد بود که صرفاً به خاطر کسب درآمد از منابع کشور مربوط یا داشتن دارایی در آنجا مشمول مالیات آن کشور شناخته شده‌اند.».

عبارت فوق راجع به حالتی است که شخص غیرمقیم با وجود عدم اقامت مشمول مالیات بر درآمد یا دارائی کشوری شناخته شود. کنوانسیون به این ترتیب تصریح می‌کند که ضابطه مقبول در مورد مقیم بودن همانا مشمول مالیات به سبب سکونت، اقامت و معیارهای مشابه آن است و ضابطه‌های دیگری مانند محل وقوع مال، منبع درآمد و امثال آنها سبب نخواهد شد که مؤید از دید این قرارداد مقیم

مالیات بر ارث را از مصادیق مالیات بر دارائی تلقی کرده است، حال آن که یقیناً نه عنوان مالیات بر سرمایه و نه عنوان مالیات بر درآمد مذکور در قرارداد مالیات مضاعف مورد بحث شامل مالیات بر ارث نمی‌باشد. اساساً این OECD قرارداد که اقتباسی از کنوانسیون مدل OECD می‌باشد مقوله مالیات بر ارث را مطلقاً در بر نمی‌گیرد.

۷. از طرف دیگر در فصل درآمدهای اتفاقی قانون مالیاتی ایران از مواردی نام برده شده است که دقیقاً مصادیق بارز بخشیدن و هدیه کردن اموال به شمار می‌آیند که در حقوق مالیاتی غربی از آن به عنوان gift نام برده می‌شود. مالیات مربوط به این موارد نیز از شمول قرارداد مالیاتی مورد بحث، خارج است. این نوع مالیات همراه با مالیات بر ارث موضوع قراردادهای مالیاتی جداگانه‌ای هستند که «قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد ارث و هدایا» نام دارند. (اخیراً سلسله مقالاتی در مجله مالیات به این نوع قراردادها اختصاص داده شده است که خوانندگان در صورت تمایل می‌توانند به آن مراجعه کنند).

۸. نکته دیگر این که آنچه در این قرارداد capital gain یا «عواید سرمایه» خوانده شده است در همه موارد ما بازار روشی در قانون ایران ندارد. فرضًا اگر مال غیرمنقولی فروخته شود، برای قانون مالیاتی ایران این پرسش مطرح نمی‌باشد که چنین فروشی سودآور بوده است یا خیر، بلکه ارزش معاملاتی ملک صرفنظر از وجود سود یا زیان پایه تعلق

ایران نیز دقیقاً از همین اصطلاح مؤسسه ثابت استفاده می‌شده است و ظاهراً با گذشت زمان آن اصطلاح دقیق‌تر به دست فراموشی سپرده شده است (ملاحظه شود زیرنویس صفحه ۲۸ شماره ۲۶ مجله مالیات).

مطلوب تازه قابل ذکر در مورد ماده ۵ افزودن ۳ مصدقه جدید برای مؤسسه ثابت می‌باشد که عبارتند از:

۱. مورد مذکور در جزء «ب» بند ۳ ماده ۵ به شرح زیر:

«انجام خدمات (از جمله خدمات مشاوره‌ای) توسط مؤسسه تجاری از طریق کارمندان یا سایر کارگزاران آن مؤسسه برای این مذکور، لکن فقط در صورتی که جمع مدت این نوع فعالیت‌ها در یک یا چند نوبت (برای همان پروژه یا پروژه‌های مرتبط با آن در داخل آن کشور بیش از ۳۶ ماه باشد».

جزء «ب» فوق در ارتباط با جزء «الف» قبل از آن می‌باشد که راجع است به کارگاه ساختمانی، پروژه ساخت، سوار کردن یا نصب ساختمان یا فعالیت‌های مربوط به سرپرستی و نظارت مرتبط با همان موارد. چنین مواردی به حکم جزء «الف» از مصادیق مؤسسه ثابت به شمار می‌روند و اکنون جزء «ب» خدمات مشاوره‌ای از طریق کارگزاران مؤسسات ذیربط را هم مصدقه مؤسسه ثابت می‌شناسد.

۲. مورد مذکور در بند ۶ ماده ۵ به شرح زیر: «... در صورتی که مؤسسه بیمه یک دولت متعاهد به غیر از مورد بیمه اتفاقی) در قلمرو دولت متعاهد دیگر از طریق شخصی... حق بیمه وصول کند و یا بیمه حوادث انجام دهد، مؤسسه مزبور در آن دولت متعاهد دیگر دارای مقر دائم [مؤسسه ثابت] تلقی خواهد شد».

کشوری شناخته شود.

این عبارت کنوانسیون از متن قراردادهای پیشین ایران حذف شده بود که موضوع در سلسله مقالات قبلی مجله مالیات مطرح و نارسانی حاصل از نبود آن بیان گردید و پیشنهاد شد که عبارت مذکور در متن قراردادها گنجانیده شود (مجله مالیات شماره ۱۴، صفحه ۲۵). اکنون در قرارداد جدید مالیاتی ایران و ترکمنستان به همین نحو عمل شده و عبارت مورد بحث اضافه گردیده است.

د. مؤسسه ثابت

ماده ۵ قرارداد احکام راجع به مؤسسه ثابت را بیان داشته است. توضیح این که به موجب ماده ۷ قرارداد هیچ یک از دو کشور متعاهد مجاز نیست هر گونه کسب و کار و مؤسسات کشور مقابل را مشمول مالیات خود قرار دهد، مگر این که صاحبان آن کسب و کار و مؤسسات در کشور مقابل دستگاهی را در چیزه و کسانی را گمارده و بساط دیگری از این گونه برپا کرده باشند، نظری شعبه، نمایندگی، دفتر و نظایر آنها. این گونه دستگاهها و نمایندگی‌ها را permanent establishment یا مؤسسه ثابت می‌خوانند. در متن فارسی تصویب شده قرارداد مالیاتی ایران و ترکمنستان، و همچنین سایر قراردادهای مالیاتی ایران، در این مورد از عنوان «مقر دائم» استفاده شده است. ضمن سلسله مقالات قبلی مجله مالیات دلایل ترجیح استفاده از « مؤسسه ثابت » به جای مقر دائم بیان گردید (شماره ۱۵، صفحات ۲۵ و ۲۶). در اینجا اضافه می‌شود که در مقررات گذشته

به این ترتیب صرف وجود یک نماینده وصول حق بیمه یا مأمور بیمه‌گری در کشور طرف قرارداد سبب شناسائی وجود مؤسسه ثابت برای شرکت‌های خارجی و حق کشور میزبان برای وصول مالیات می‌گردد.

ه. اموال غیرمنقول

مادة ۶ قرارداد احکام مربوط به مالیات بر درآمد حاصل از اموال غیرمنقول را در بر دارد. نکات تازه در ارتباط با این ماده به قرار زیراند:

۱. بند ۲ ماده ۶ تعریف مال غیرمنقول را به قوانین داخلی کشوری احالة می‌نماید که محل وقوع ملک است. با این حال بند ۲ یک سلسله مواردی را ذکر می‌کند که در هر حال تابع احکام حقوقی هستند که «مقررات قوانین عالم» راجع به املاک مقرر داشته‌اند. منظور از قوانین عالم آنهایی هستند که جنبهٔ فراگیر و کلی دارند. در متن قراردادهای پیشین ایران به جای اصطلاح «قوانين عالم» از عنوانی نظری «حقوق خصوصی» و «حقوق عمومی» استفاده شده بود که در سلسله مقالات قبلی این نشریه اشکال چنین ترجمه‌ای بیان شده بود (مجلهٔ مالیات، شماره ۱۵، صفحه ۳۲). اکنون این اشکال برطرف شده و از ترجمة «قوانين عالم» در این مورد استفاده شده است.

۲. در همان سلسله مقالات (شماره ۱۵، صفحه ۳۳) اشاره شده بود که در قراردادهای مالیاتی برخی از کشورها مقرراتی در رابطه با سهام حائز حق تمتّع گنجانیده شده است. منظور حالتی است که سهامداران و شرکای شرکت حق داشته باشند از اموال غیرمنقول شرکت

و. مؤسسه وابسته

مادة ۹ قرارداد راجع به مؤسسه وابسته به یکدیگر است. در متن کنوانسیون OECD از Associated enterprises اصطلاح خصوص استفاده شده است. در قراردادهای ایران (از جمله قرارداد ایران-ترکمنستان) آن را به مؤسسه شریک ترجمه کرده‌اند. در این خصوص کاربرد «مؤسسه وابسته» از دقت بیشتری برخوردار خواهد بود. برای روشنی مطلب فرض کنید «الف» سهام دو شرکت جدا از یکدیگر در دو کشور مختلف به نام‌های «ب» و «ج» را دارا باشد. در این صورت گفتن این که شرکت‌های «ب» و «ج» با یکدیگر شریک‌اند، محمل محکمی تخواهد داشت، اما آنها را وابسته به یکدیگر می‌توان نامید، گذاشت از این که تنها مسئلهٔ سرمایه مطرح نبوده و بلکه عامل مدیریت و کنترل نیز مطرح است. مانند این که فرضًا «د» مدیریت دو شرکت جدا از هم در دو کشور مختلف را دارا باشد. در آن صورت باز هم شرکت‌های منکور را با هم شریک نمی‌توان دانست اما به سبب دارا بودن مدیر واحد آنها را وابسته به یکدیگر می‌توان تلقی کرد. از این‌ها گذشته واژه associated با اصطلاح وابسته تناسب بیشتری دارد تا با کلمهٔ شریک.

«ب» به تناسب سود مربوط تعديل کند و کاهش دهد.

یک نکته خاص نیز در این مورد مطرح است و آن این که آیا کشور دوم باید صرف ادعای کشور اول را در مورد وقوع چنان ظاهرسازی و فعل و اتفاعی پذیرد یا این که لازم است که ادعای کشور اول درست باشد؟ قرارداد ایران و ترکمنستان چنان تنظیم شده است که صرف ادعای این زمینه قبول می‌کند، اما کنوانسیون OECD و همچنین قراردادهای قبلی ایران این گونه نبوده و حاکی از لزوم تحقق کیفیات یاد شده می‌باشد.

ز. ماده ۱۰

این ماده راجع به سود سهام شرکت‌ها و مسائل مالیاتی مرتبط با آن است. بند ۲ ماده ۱۰ تعریفی از اصطلاح سود سهام به دست می‌دهد. در سطح دوم و سوم این بند بخشی از عبارات درون پرانتر نهاده شده است. اما پرانتر قدری دورتر از محل واقعی آن بسته شده و در نتیجه موردي را جزء استثناء قرار می‌دهد که منظور نظر عاقدين قرارداد نبوده است. عبارت داخل پرانتر چنین است: (به استثنای مطالبات مربوط به دیون مشارکت در منافع) پرانتر باید پس از واژه «دیون» بسته شود و «مشارکت در منافع» باید خارج از پرانتر قرار گیرد.

ح. مالک منافع

ماده ۱۱ قرارداد راجع به مسائل مالیاتی مربوط به بهره است که در متن قرارداد از آن به عنوان «هزینه‌های مالی» یاد شده است. در این ماده (و

نکته دیگر در مورد این ماده عبارات فارسی بند ۲ آن است که ترجمه دقیقی از متن اصلی را ارائه نمی‌نماید و در نتیجه مبهم به نظر می‌رسد. ترجمه زیر محتملاً از دقت بیشتری برخوردار خواهد بود:

«هر کاه یک دولت متعاهد، جزء منافع یک مؤسسه تجاری آن دولت سودی را منتقلون، و نتیجه مشمول مالیات نماید، که بابت همان سود یک مؤسسه تجاری دولت متعاهد دیگر در آن کشور دیگر مشمول مالیات قرار گرفته باشد، و سودی که به نحو فوق منظور شده است چنان باشد که اگر شرایط مقرر بین دو مؤسسه مذکور از گونه شرایط جاری بین مؤسسات مستقل از یکدیگر می‌بود، سود یاد شده به مؤسسه تجاری کشور نخست مذکور در فوق تعلق می‌گرفت، آنکه آن دولت دیگر در مبلغ مالیات تعلق گرفته برسود فوق در کشور خود تعديل متناسبی به عمل خواهد آورد....».

فرض کنید شرکت «الف» مقیم کشور اول با شرکت «ب» در کشور دوم روابط و معاملاتی داشته باشد و برای این معاملات صورت ظاهري درست کرده باشند که نشان دهد سود حاصل به شرکت «ب» تعلق گرفته است. حال آن که اگر این روابط ویژه و صورت‌سازی‌ها نمی‌بود، سود مربوط از آن شرکت «الف» شناخته می‌شد و بجای آن که در کشور دوم مشمول مالیات شود، در کشور اول مشمول مالیات می‌گردید. حال کشور اول به این قضیه پی برده و مالیات چنان سودی را متعلق به خود دانسته و وصول می‌کند. در این صورت کشور دوم، که همان سود را مشمول مالیات خود قرار داده است، باید کوتاه بیاید و با توجه به حقیقت قضیه رقم مالیاتی خود را در مورد مؤسسه

برخی مواد دیگر قرارداد) چندین بار از اصطلاح «مالک منافع» استفاده شده است. این اصطلاح در ترجمه اصطلاح انگلیسی beneficial owner به کار رفته است. چون تصور می‌رود مفهوم این اصطلاح برای خواننده یا مجری ایرانی به درستی روشن نباشد، ذکر توضیحاتی را در این باب ضرور می‌داند. در کشورهای تابع سیستم حقوقی «کامن لو» (بیویژه انگلستان) اصطلاح مذکور دارای مفهوم روشن و جاافتاده‌ای است. مالک انتفاعی کسی است که تمتع نهائی از منافع دارائی از آن اوست، برخلاف مالک قانونی که مالکیت او ممکن است فقط جنبه اسمی داشته باشد. مالکیت انتفاعی و مالکیت قانونی یک دارائی ممکن است با دو شخص مختلف باشد و یا هر دو به شخص واحد تعلق داشته باشد. مفهوم مالکیت انتفاعی در پی یافتن مالک واقعی از وراء دارنشده عنوان مالکیت می‌باشد. برای آن که بتوان از ارافق‌های مقرر در قراردادهای مالیاتی در زمینه سالیات تکلیفی سود سهام، بهره و حق الامتیاز استفاده نمود، دریافت‌کننده درآمد باید حائز شرایطی بوده و از جمله «مالک انتفاعی» چنان درآمدهایی باشد.

۵. حقوق و دستمزد

ماده ۱۹ قرارداد ایران و ترکمنستان راجع به حقوق و دستمزد و مزایا و وجوده بازنشستگی مربوط به خدمت در بخش دولتی است. بند ۱ این ماده که در مقام بیان حکم اصلی قضیه است از واژه حق‌الزجمه به تنها‌ی استفاده کرده و نامی از حقوق و دستمزد و غیره به میان

۶. حقوق بازنشستگی کارکنان بخش خصوصی

ماده ۱۸ قرارداد تکلیف حقوق بازنشستگی و پرداخت‌های مشابه آن به اشخاص مقیم کشورهای متعاهد را معین کرده و می‌گوید در صورت تعلق مالیات به چنین دریافتی‌هایی، مالیات متعلق از آن کشور محل اقامت

– هزینه‌های معمولی انجام شده برای وصول بر عهده دولت نیفع است و هزینه‌هایی که جنبه فوق العاده داشته باشد بر عهده دولت وصول کننده است، مگر این که خلاف آن بین طرفین توافق شده باشد.

ل. فاصله زمانی
چنانکه از بخش پایانی قرارداد ایران و ترکمنستان بر می‌آید، کار مذاکره و تنظیم و امضاء این موافقتنامه در دیماه سال ۱۳۷۴ به پایان رسیده بوده است و بین آن تاریخ تا زمان تصویب قرارداد در مجلس شورای اسلامی (مهرماه ۱۳۷۷) قریب سه سال فاصله افتاده است. آنگاه چون تاریخ لازم الاجراء شدن قرارداد ۱۲ مردادماه سال ۱۳۷۸ بوده است، حدود سه ماه بعد از آن برای اجراء ابلاغ گردیده است.

م. زبان قرارداد
قرارداد به سه زبان فارسی، ترکمنی و انگلیسی تنظیم شده است و زبان انگلیسی (به عنوان زبان ثالث) به عنوان مبنای مراجعة، در صورت بروز اختلاف در تفسیر قرارداد، مورد قبول قرارگرفته است.

۱. شایان ذکر این که در این ایام عقد قراردادهای معاهدت با دولت دیگر نیز رایج شده است، از جمله به مذاکرات جلسه ۳۰۴ مجلس شورای اسلامی (۱۸ مهر ۱۳۷۸) رجوع شود که حاکی از طرح بو لایحه معاهدت قضائی طی همین جلسه واحد مجلس می‌باشد.

نیاورده است. به این تعبیر می‌توان گفت از نظر تنظیم‌کنندگان قرارداد، عنوان «حق‌الزحمه» شامل کلیه پرداخت‌های فوق می‌باشد. این برداشت و نحوه تقریر حکم قرارداد چندان دقیق نمی‌باشد و در کنوانسیون OECD و همچنین قراردادهای قبلی ایران از عبارت «حقوق، دستمزد و سایر حق‌الزحمه‌های مشابه» استفاده شده است. گذشته از این در حقوق مالیاتی و استخدامی ایران نیز حق‌الزحمه مفهوم معینی داشته و نمی‌تواند جای حقوق و دستمزد را بگیرد.

ک. مساعدة برای وصول
ماده ۲۷ قرارداد کاملاً تازگی دارد. با مراجعه به کنوانسیون مدل OECD و چند قرارداد قبلی ایران مشابه آن ملاحظه نگردید. همکاری بین دولت‌های طرف قراردادهای مالیاتی معمولاً در چارچوب مبادله اطلاعات صورت می‌گیرد که موضوع ماده ۲۶ قرارداد است. اما این که دول مستعاهد بر عهده بگیرند که رأساً عهده‌دار وصول مالیات دولت دیگر طرف قرارداد شوند امری جدید است که مشابه معاهدت قضائی در مناسبات بین‌المللی است.^(۱)

نکات عمده ماده ۲۷ به شرح زیر است:
– همکاری دول مستعاهد در ارتباط با اصل مالیات، جرایم و زیان دیرکرد است.
– مالیات موردنظر باید به مرحله قطعیت رسیده و به موجب مقررات کشور نیفع قابلیت وصول داشته باشد.
– شرایط و آئین وصول تابع مقررات داخلی کشور وصول کننده است.

قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

م. الوندکوهی

(بخش سوم)

در بخش‌های اول و دوم این سلسله مقالات ابتدا مفهوم اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالات و تعریف مؤسسات وابسته به یکدیگر بیان گردید و سپس به تشریح اصل «معامله کنندگان مستقل» پرداختیم که ملاک ناوری در مورد قیمت‌گذاری‌های مشکوک مؤسسات وابسته به شمار می‌رود. آنگاه گفتیم که اجرای این اصل همواره کار سرراست و آسانی نبوده و مستلزم توجه به یک سلسله مسائل و نکات است. مهمترین این نکات احراز تشابه و قابلیت قیاس معامله مشکوک مورد نظر با معاملات مستقل است. شرایط عینی که باید جهت احراز تشابه مذکور مورد توجه قرار گیرد در شماره گذشته برسی شد و اینکه چند مساله بیکر را بیان می‌داریم که در ارتباط با اجرای اصل معامله کنندگان مستقل مطرح می‌باشد.

۱. استراتژی تجاری

یک موسسه تجاری ممکن است بخاطر مقابله با برخی عوامل یا با هدف نیل به مقاصد معین، استراتژی و برنامه خاصی را در کسب و کار خود دنبال کند. فرضآ موسسه ممکن است به منظور مقابله با مقررات جدید کار تغییراتی در برنامه‌های خود پدید آورد و یا به منظور نفوذ در یک بازار خاص و یا افزودن سهم خود از آن بازار استراتژی معینی را طراحی و پیاده کند، از این قبیل که برای مدتی در کالاها یا خدمات خود تخفیف‌هایی قائل شود تا بتواند با کالاها یا خدمات مشابه رقابت کند و یا این که به همین منظور هزینه‌های بیشتری بر عهده بگیرد (از قبیل مخارج تبلیغاتی و بازاریابی). نتیجه هر دو حالت برداشت سودکمتر نسبت به معامله کنندگان مشابه می‌باشد و در چنین حالتی نمی‌توان معاملات مورد مقایسه را مشابه تلقی کرد مگر آن که بتوان در ارقام و عوامل مربوط جرح و تعدیلی مناسب و دقیق به عمل آورد.

چنان که نتیجه آن ایجاد شرایط مساوی بین دو موسسه و دو معامله مورد مقایسه باشد. در غیر این صورت دو معامله موردنظر قابلیت قیاس نخواهد داشت.

البته اگر ادعایی در این زمینه از سوی مؤیدان طرح شود به این معنی که فرضاً مدعی دنبال کردن استراتژی نفوذ در بازار شوند و تحت این عنوان کم بودن قیمت‌ها یا سود خود را توجیه کنند و ملتی بگذرد و در سال‌های بعد افزایش سودی که توقع می‌رود بر اثر این استراتژی پدید آید، ظاهر نگردد بازگشت مرجع مالیاتی به حسابهای سال‌های قبل و وارسی مجدد آنها کار دشواری خواهد بود. به همین مناسبت معمولاً توصیه می‌شود که مقامات مالیاتی این گونه ادعاهای را با وسوس و دقت بیشتری مورد بررسی قرار دهند. فرضاً اگر تحت این ادعا موسسه‌ای قیمت نازلی برای کالاهای واگذاری به موسسه توزیع کننده وابسته به خود تعیین کند، طبعاً باید متوجه بود که توزیع کننده این تخفیف اعطایی را حتماً در قیمت فروش به مشتریان منظور کند. علاوه بر این یک استراتژی واقعی نفوذ در بازار معمولاً با فعالیت‌های تبلیغاتی و بازاریابی همراه است. همچنین بررسی نحوه روابط موسسات برای تعیین صحبت ادعاهایی از این گونه می‌تواند مفید واقع شود. فرضاً اگر رابطه بین موسسه اصلی و موسسه وابسته - که مسئول توزیع فراوردهای حاصل است - بر این اساس استوار باشد که توزیع کننده صرف‌آبه امر توزیع پردازد بی آن که مسئولیتی را در مورد تحولات آتی بازار بر عهده گیرد، در این صورت چنین توزیع کننده‌ای معمولاً هزینه‌های نفوذ در بازار را تقبل نمی‌کند و اگر غیر از این باشد باید قضیه را با وسوس و تردید مورد بررسی قرار داد.

۲. ساختار معاملات

روابط اقتصادی و عقود و معاملات بین مردم همواره در یک چارچوب و شکل حقوقی جای می‌گیرد که مبانی حقوق و تکالیف آنان را معین می‌سازد. از آن جمله است ساختارهای حقوقی که تحت عنوانی مانند بیع یا خرید و فروش، اجاره، قرض، پیمانکاری، حق العمل کاری، وکالت و نامهای سنتی یا جدید دیگر از آنها یاد می‌شود. آنچه از این بحث به مسأله قیمت‌گذاری انتقالات و موسسات وابسته مربوط می‌شود، نحوه برخوردهای مراجعت مالیاتی با این عنوانین ابرازی است، به این معنی که باید دید آیا مقام مالیاتی به استناد موازین حقوقی نظیر آزادی اراده باستی ساختارهای تدارک شده از سوی مودی را بی مذاقه پذیرد یا خیر.

پاسخ به این پرسش آن است که باید اصل را بر پذیرش این ساختارها قرار داد مگر این که وجود قرائتی خلاف آن را بجایب کند. از جمله این قرائتی یکی آن است که بین ساختار شکلی رابطه حقوقی موردنظر و ماهیت آن ناسازگاری به نظر برسد. در چنین حالتی مرجع مالیاتی می‌تواند مورد را بادقت و وسوس بیشتری مورد موشکافی قرار دهد و در صورت لزوم شکل ظاهری رابطه حقوقی را نادیده گرفته و ساختاری را که واقعی و اصلی تشخیص می‌دهد بازسازی کند و همان را ملاک تشخیص قرار دهد. نمونه آن موردی است که در بخش‌نامه شماره ۵۸۳۳۴ مورخ اسفندماه سال ۷۷ مدیریت مالیاتی کشور

ذکر شده است. در این بخشنامه صحبت از کارفرمایانی است که با حقوق بگیران خود قراردادهای استخدام سالانه منعقد می‌کنند و در پایان سال مبالغی تحت عنوان پایان خدمت، که طبق بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم از مالیات معاف است، به آنان می‌پردازند و مجدداً از ابتدای سال بعد همین جریان را طی می‌کنند (ملاحظه شود شماره ۲۴ مجله مالیات صفحه ۳۴).

هیچ یک از این اقدامات و ساختارها منع قانونی خاصی ندارند. اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی حق دارند هر گونه قراردادی که مخالف صریح قانون نباشد منعقد سازند (ماده ۱۰ قانون مدنی). دادن و جهی به نام پایان خدمت به افراد تحت استخدام نیز امری مباح و رایج است. اما تمامی این ساختار تدارک شده در روابط بین طرف‌های قضیه (کارگر و کارفرما) ما را به این نتیجه سوق می‌دهد که ظاهر امر با باطن و حقیقت اقتصادی آن سازگار نیست و نتیجه آن پرداخت مالیات کمتر به دولت است. بنابراین مدیریت مالیاتی این ظاهر را به کناری نهاده و وجه پرداختی تحت عنوان پایان خدمت را نوعی حقوق پرداختی دانسته است (این بخشنامه مورد بسیار نادری از توجه سازمان مالیاتی کشور به مبحثی است که مورد گفتگویی ممکن باشد).

نمونه دیگر در رابطه با مسئله‌ای بروز می‌کند که در ادبیات مالیاتی نوین جهانی از آن تحت عنوان سرمایه‌گذاری رقیق (Thin Capitalization) یاد می‌شود. شرکت‌ها و موسسات تجاری معمولاً نیاز مالی خود را به دو صورت تأمین می‌کنند یکی از طریق سرمایه‌گذاری و دیگری از راه وامگیری. اگر نسبت سرمایه شرکتی به وام‌های آن شرکت اندک و ناچیز باشد، اصطلاحاً می‌گویند سرمایه موسسه رقیق است. در اینجا نیز از نظر موازین عمومی حقوق مدنی کار انجام شده عیی ندارد. اما حقوق مالیاتی معاصر خود رشته‌ای جدا از دانش حقوقی به شمار می‌رود و قواعد و موازین خاص خود را دارد. بر حسب موازین این رشتہ خاصی حقوقی مرجع مالیاتی ساختار تدارک شده مذکور را از دید مالیاتی موردن وارسی قرار می‌دهد و متوجه این واقعیت می‌شود که شرکای شرکت بجای این که وجود پرداختی خود را به عنوان سرمایه قلمداد کنند صورت قضیه را عوض کرده و نام بر آن می‌نهند. به این ترتیب یک پوشش غیرواقعی حقیقت قضیه را مستور ساخته و از این راه امکان بهره‌جوبی مالیاتی را فراهم می‌آورد. توضیح این که غالباً رفتار مالیاتی نسبت به سود سهام (که حاصل سرمایه‌گذاری مستقیم است) و بهره‌وام متفاوت است. بهره معمولاً یک رقم هزینه قابل کسر به شمار می‌رود و موسسه می‌تواند بهره پرداختی را از درآمد مشمول مالیات خود کسر کند، حال آن که در مورد سود سهام نه تنها امکان به هزینه نهادن آن وجود ندارد بلکه خود بر حسب اصول، درآمد مشمول مالیات به شمار می‌رود.

پس مرجع مالیاتی می‌تواند شکل و ساختار ظاهری رابطه فوق را نادیده گرفته و واقعیت امر را بازسازی کند یعنی وام شرکت را که از حد معقولی متجاوز است به عنوان سرمایه تلقی نماید که نتیجه آن تلقی بهره متعلق به عنوان سود سهام است. بر اثر این بازسازی ساختاری نه تنها امکان به هزینه نهادن بهره از میان می‌رود، بلکه از آن مالیات سود شرکت یا سود سهام نیز اخذ می‌گردد. در این بحث حالت دیگری نیز ممکن است پیش آید و آن این که ساختار ظاهری معامله و رابطه ایجاد شده بین طرفین با ماهیت آن تناقضی نداشته باشد، اما معامله مربوط مخصوصاً ترتیباتی باشد که با نحوه

عمل معمول در روابط بین معامله کنندگان مستقل در یک بازار آزاد ناسازگار باشد. فرض کنید یک موسسه وابسته به گروه به کار تحقیق و یافتن روش‌ها و فرایندهای تولیدی و صنعتی اشتغال دارد و با موسسه‌دیگر وابسته به گروه وارد معامله‌ای می‌شود، به این شکل که نتیجه پژوهش‌ها و فعالیت‌های آتش خود برای مدت چند سال را در ازاء مبلغ مقطوع واگذار می‌کند. با این که در این مثال ساختار معامله با ماهیت آن تناقضی ندارد، اما فروشن نتایج کار تحقیقاتی طی مدت طولانی در ازاء مبلغ مقطوع در بازار این گونه معاملات رایج نیست و موسسات ذیربطر حاضر به چنین کاری نیستند. در اینجا نیز مرجع مالیاتی می‌تواند رفتار رایج و متداول بازار را جایگزین ساختار ایجاد شده نماید و آن را مبنای تشخیص مالیات قرار دهد.

۳. تجمیع یا تفکیک معاملات

حالت اصلی اجرای «اصل معامله کنندگان مستقل» آن است که هر معامله به طور جداگانه و مستقل‌با معاملات مشابه قیاس شود. اما مواردی پیش می‌آید که چند معامله آنقدر به یکدیگر بستگی دارند که لازم است در مجموع مورد نظر قرار گیرند. فرضاً اگر پای و اگذاری لیسانس در مورد دانش فنی خاصی در میان باشد و علاوه بر آن قطعات معینی در رابطه با همان دانش فنی نیز مورد معامله قرار گرفته باشد، در این صورت ممکن است لازم باشد هر دو مورد یکجا در مدنظر قرار گیرند. همچنین است وقتی که چند کالای کاملاً مرتبط با یکدیگر مورد معامله قرار گرفته باشند.

در مقابل ممکن است حالتی پیش آید که مرجع مالیاتی در رسیدگی خود ناگزیر از تفکیک موارد به هم پیوسته گردد. فرضاً اگر بین وابستگان یک گروه معامله‌ای به صورت یکجا انجام گرفته باشد که شامل و اگذاری دانش فنی، علامت تجاری و اجره تسهیلات تولید فراورده معینی باشد، ممکن است نتوان کل معامله را یکجا مورد مقایسه با معاملات مشابه بین موسسات مستقل قرار داد و مرجع مالیاتی ناچار از تفکیک سه مورد فوق و مقایسه هر یک با موارد مشابه گردد.

۴. استفاده از ارقام دامنه‌ای

گاهی با کاربرد قواعد مربوط به اصل معامله کنندگان مستقل نمی‌توان به یک قیمت یا عدد واحد رسید که قابل اطمینان‌ترین رقم در این بررسی باشد، ولی بجای آن می‌توان دامنه‌ای از ارقام را به دست آورد و از آن استفاده نمود. فرضاً ممکن است قیمت‌های رایج بین معامله کنندگان مستقل در مورد معامله معینی کاملاً یکسان نبوده و بلکه ارقام حداقل و حداً کثیری در این رسیدگی به دست آید. البته ممکن است میزان اطمینان‌بخشی همه این ارقام یکسان نباشد و در اینجا توان تشخیص و تمیز حرفاًی مقام مالیاتی برای انتخاب مناسب‌ترین رقم نقش اصلی را بر عهده دارد.

۵. زیان معتقد

هرگاه ملاحظه شود که یکی از موسسات وابسته به گروه مرتبأً متهم زیان شده، حال آن که گروه در مجموع سودآور است، بررسی دقیق‌تر قضیه ضرورت پیدا می‌کند، زیرا معمولاً یک موسسه تجاری مستقل در صورت دوام زیان به کار خود ادامه نمی‌دهد. در اینجا مسئله قیمت‌گذاری انتقالات به این شکل متصور است که در روابط بین اعضای گروه عوضی که در ازای فعالیت آن موسسه خاص پرداخت می‌شود کم تراز واقعیت و میزان حقه است. البته یک احتمال هم این است که گروه در مجموع برای حفظ موقعیت خود در بازار، این سیاست را دنبال کند که انواع فراورده‌های مربوط به یک رشتة معین را تولید و عرضه کند، هر چند که برخی از این فراورده‌ها زیانده باشند. در این حالت ممکن است گروه تصمیم گرفته باشد که آن تولیدات زیانده را تمام‌آمیز موسسه از موسسات وابسته بر عهده بگیرد و زیانده‌ی ممتد موسسه مورد بحث بخاطر همین نکته باشد. ولی حتی با چنین فرضی مقایسه وضعیت با موسسات مستقل مارابه این نتیجه می‌رساند که اگر پای همین ماجرا در رابطه بین موسسات مستقل در میان بود، آن موسسه‌ای که چنان تولیدات زیانده را برگردان می‌گرفت طبعاً خواستار جبران وضعیت می‌شد که آن جبران در حساب‌های شرکت انعکاس می‌یافتد. لذا در این حالت مرجع مالیاتی می‌تواند وضعیت حاکم در روابط موسسات مستقل را نسبت به موسسه زیانده وابسته بازسازی کند و بر این اساس مسئله مالیاتی را حل نماید.

۶. تأثیر اقدامات و سیاست‌های دولت

موسسات وابسته‌ای که قیمت‌ها و معاملات آنها مورد رسیدگی است ممکن است مسائل مربوط به خود را ناشی از مقررات و اقداماتی بدانند که دولت در زمینه سیاست اقتصادی یا اجتماعی خود اتخاذ نموده است. از آن جمله است تدبیر مربوط به کنترل و تعديل قیمت‌ها، کنترل دستمزد و حق الرحمه، کنترل ارزی و نظایر آنها. البته امکان این که چنین سیاست‌ها و تدبیری روی قیمت‌گذاری انتقالات و معاملات بین موسسات وابسته نیز اثر بگذارد وجود دارد و مرجع مالیاتی باید آن را در نظر بگیرد، اما در چنین حالتی نیز مقایسه با مؤسسات مستقل مشابه لازم است زیرا آن موسسات نیز به همین اندازه از سیاست‌ها و تدبیری دولتی متأثر می‌گردند.

در این بحث یک حالت خاص ممکن است در رابطه با کنترل‌های ارزی بروز کند. اگر چنین کنترلی تاحد ممانعت از خروج ارز پیش رود آنگاه در مناسبات بین موسسات وابسته مقیم دو کشور مختلف ممکن است مشکلاتی بروز کند. فرضاً موسسه واقع در کشور الف که وامی به موسسه وابسته دیگر در کشور ب اعطاء کرده است، طبعاً باید بهره آن را از موسسه مفروض به ارز دریافت کند حال آن که خروج ارز از کشور ب منوع است. در این صورت مقامات مالیاتی کشور الف با مسئله عدم دریافت درآمد بهره از سوی موسسه مقیم قلمرو خود روبرو هستند و باید دید که چه رفتاری را می‌توانند در پیش گیرند. چنین

رفتاری نیز باید مبتنی بر همان قاعدة قیاس با موسسات غیروابسته و مستقل باشد و در مورد قضنیه مطروحه باید رفتار مشابهی با آنچه در مورد موسسات مستقل قابل اجرا است، به مرحله عمل درآورند. در این صورت قیاس انجام شده بحثی را به این شکل مطرح می‌سازد که معمولاً موسسات مستقل در صورت وجود ممانعت‌های ارزی مشابه تن به چنان معاملاتی نمی‌دهند مگر این که زیان احتمالی به نحوی جبران شود، با تحقیق و نتیجه‌گیری در این باب که چنان جبرانی معمولاً از چه نوع و به چه میزانی است، مرجع مالیاتی می‌تواند نظیر همان را در مورد موسسه وابسته نیز منظور دارد.

۷. تهاتر بین‌المللی

موسسات وابسته به گروههای بین‌المللی در مواردی مدعی تهاتر دادوستدهای بین‌گروهی می‌شوند، فرضیاً یک موسسه ممکن است اجازه استفاده از نام یا علامت تجاری متعلق به خود را به موسسه وابسته دیگر اعطای کند و در مقابل از دانش فنی موسسه ثانی در مورد دیگری بهره‌گیرد و مدعی تهاتر کلی یا جزئی ارزش این دو مورد با یکدیگر شود. البته چنین حالتی در روابط بین موسسات مستقل نیز ممکن است پیش آید و این رابطه به طور اصولی قابل پذیرش است، اما در این حالت نیز قیمت‌گذاری موارد مبادله و شرایط آن باید با موارد مشابه که در مناسبات بین موسسات مستقل پیش آمده است مقایسه گردد و بر آن اساس رفتار شود.

۸. ارزیابی گمرکی

در زمینه مسائل مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات همکاری با مراجع گمرکی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در واقع ادارات گمرک بهای کالا را بر اساس واقعیت عینی بازار تعیین می‌کنند که از جهتی مفهوم همان قیمت معاملات مستقل را دارد. یک عامل قابل توجه در این زمینه نحوه عمل متضاد مودیان در رابطه با حقوق گمرکی از یک سو و مالیات از سوی دیگر است. هنگامی که پای پرداخت حقوق گمرکی در میان است مودی ممکن است سعی در ارزان جلوه دادن قیمت کالای خریداری خود نماید اما وقتی که پای پرداخت مالیات در ارتباط با فروش همان کالا به میان می‌آید، منافع وی اقتضا می‌کند که مدعی پرداخت قیمت بیشتری برای خرید کالای مذکور گردد تا به این ترتیب از میزان سود خود بکاهد. همکاری مراجع مالیاتی و گمرکی می‌تواند با توجه به این اوضاع و احوال کمک زیادی به حل مسائل مطروحه بنماید.

(بحث) راجع به مفهوم اصل معامله‌کنندگان مستقل و مسائل اجرائی آن در اینجا به پایان می‌رسد. برای پیاده کردن این اصل شیوه‌ها و طرق چندی ابداع شده است که آنها را در شماره‌های آینده مورد بحث قرار خواهیم داد



درآمدهای مالیاتی

در این صفحات آمار و صولی سازمان مالیاتی کشور طی سال‌های ۱۳۷۵، ۱۳۷۶، ۱۳۷۷ و ۱۳۷۸ و همچنین ظرف ششماهه نخست سال گذشته، به تفکیک مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم، ضمن دو جدول جداگانه نقل می‌گردد.

۱. جدول وصولی مالیات‌های مستقیم کل کشور به تفکیک منابع ارقام به هزار ریال

منابع مالیات‌های مستقیم	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	ششماهه
بندداول (مالیات بر شرکتها)	۵,۳۷۸,۲۶۶,۱۰۵	۶,۸۵۷,۸۲۱,۷۷۰	۷,۹۲۳,۶۴۱,۵۹۸	۵۰,۰۵۲,۳۵۶,۲۱۲
مالیات اشخاص حقوقی دولتی	۲,۳۰۴,۸۳۶,۶۹۴	۳,۱۶۷,۲۲۰,۴۹۴	۳,۸۲۹,۴۸۰,۴۷۱	۲,۴۲۶,۸۵۱,۴۹۲
مالیات علکرد، مرکز تدبیه و توزیع کالا	۲۲,۴۳۱,۳۸۹	۲۹,۵۰۰,۰۰۰	۰	۱۴,۷۳۶,۷۷۳
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	۳,۰۴۹,۹۹۸,۰۲۲	۳,۶۶۱,۱۱۱,۲۷۶	۴,۰۹۴,۱۶۱,۱۲۷	۲,۶۱۰,۷۶۷,۹۴۷
بندروم (مالیات بر درآمد)	۲,۹۹۳,۶۷۴,۴۷۳	۳,۴۸۴,۶۱۶,۰۲۵	۳,۸۹۷,۰۸۷,۰۰۸	۲,۸۸۷,۳۷۳,۷۰۷
مالیات حقوق	۱,۵۸۶,۰۴۸,۰۹۳	۱,۶۱۶,۱۹۳,۴۴۷	۱,۶۹۸,۳۵۰,۵۸۷	۱,۱۹۴,۲۶۵,۶۷۷
مالیات مشاغل	۱,۲۰۳,۷۸۰,۶۵۳	۱,۵۸۸,۲۹۷,۶۳۶	۱,۸۰۳,۱۰۴,۶۹۸	۱,۲۲۳,۹۹۷,۰۷۵
مالیات مستغلات	۱۹۷,۱۱۷,۸۷۶	۲۷۷,۱۲۰,۰۹۴	۳۵۲,۸۰۲,۲۳۸۲	۲۱۴,۰۱۶,۱۲۷
مالیات‌های متفرقه درآمد	۶,۷۴۷,۸۵۱	۸,۰۰۴,۸۴۸	۴۲,۹۲۷,۳۴۱	۵۵,۰۹۴,۸۳۳
بندسوم (مالیات بر ثروت)	۵۹۸,۵۷۸,۸۴۴	۷۱۰,۵۴۸,۰۴۷	۸۵۵,۵۷۲,۷۹۲	۵۲۲,۷۱۰,۲۵۷
مالیات اتفاقی	۴,۸۰۷,۶۲۶	۲,۹۹۱,۰۹۵	۲,۵۲۱,۱۶۸	۱,۶۱۸,۳۰۵
مالیات بر ارث	۸۸,۰۴۳,۱۴۸	۱۰۸,۹۲۴,۸۷۴	۱۳۰,۷۰۱,۱۶۴	۷۹,۶۹۳,۶۳۲
مالیات نقل و انتقالات (حق تمبر)	۶۳۲,۲۵۸	۴۲۹,۳۲۳	۳۶۶,۴۶۵	۴۴۴,۴۹۹
سایر مالیات نقل و انتقالات و سرقفلی	۳۰۴,۹۷۹,۴۷۲	۳۵۲,۱۲۰,۴۴۴	۴۴۰,۲۳۷,۱۳۷	۴۶۱,۷۹۳,۸۸۷
مالیات اراضی بایر	۵,۵۸۰,۵۱۱	۶,۸۸۱,۷۱۷	۹,۱۵۸,۷۸۰	۶,۰۳۲,۸۲۵
مالیات تعاون ملی برای بازسازی	۳,۵۴۱,۳۳۹	۳,۴۴۵,۳۱۵	۱,۳۸۴,۲۵۴	۶۷۹,۰۸۵
مالیات سالانه املاک	۴,۲۲۷,۶۳۷	۷,۱۱۹,۷۲۲	۸,۰۰۲,۸۷۰	۶,۲۶۰,۸۶۶
مالیات مستغلات مسکونی خالی	۱,۶۵۲,۱۴۲	۱,۹۱۴,۴۱۳	۵,۱۳۷,۲۶۳	۳,۵۱۰,۶۷۰
حق تمبر، چک، برات و ...	۱۸۵,۰۶۱,۷۱۱	۲۲۶,۹۲۱,۱۴۴	۲۵۸,۰۱۷,۹۶۰	۱۶۲,۸۷۸,۴۳۳
جمع کل	۸,۹۷۰,۵۱۷,۴۲۲	۱۱,۰۵۲,۹۹۵,۸۴۲	۱۲,۶۷۶,۲۹۱,۳۹۸	۸,۲۶۲,۴۴۰,۱۷۶

۲. جدول وصولی مالیات‌های غیرمستقیم کل کشور به تفکیک منابع واحد: هزار ریال

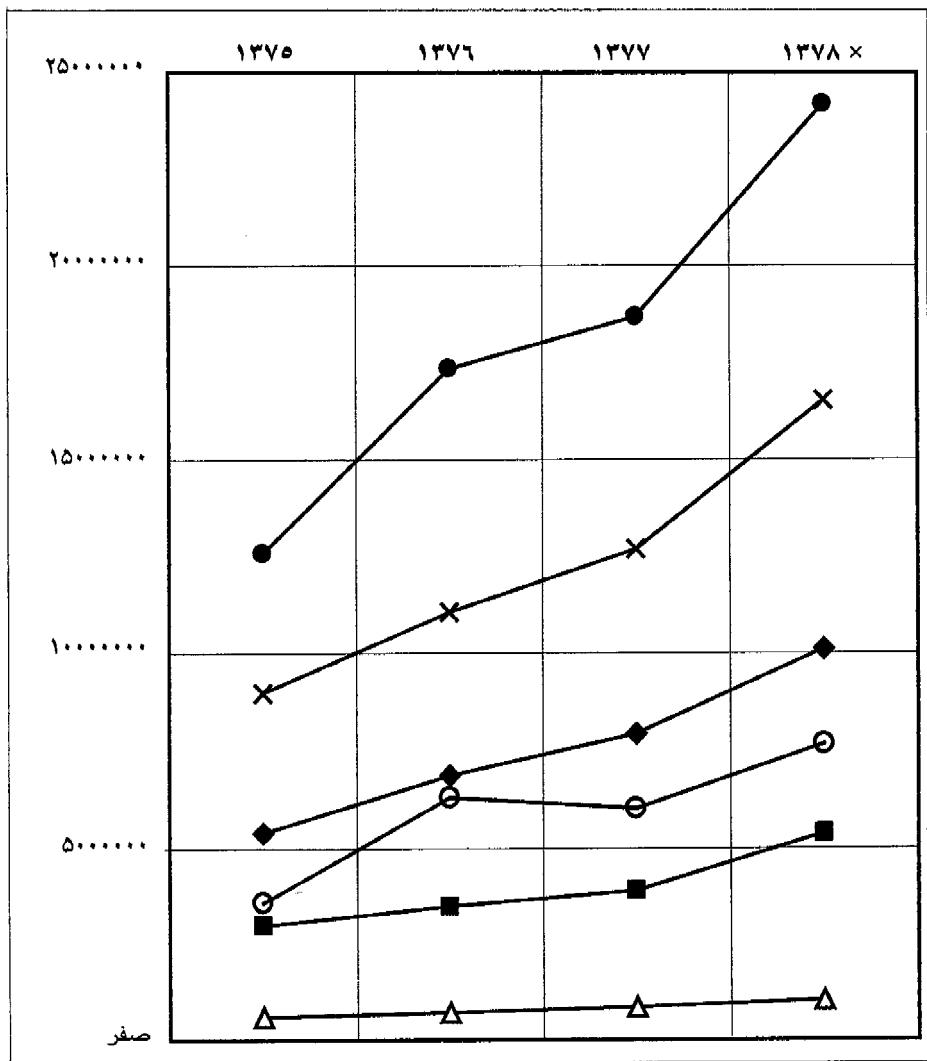
منابع مالیات‌های غیرمستقیم	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	ششماهه ۷۸
بند چهارم (مالیات بر واردات)	۲,۹۳۴,۳۷۳,۳۹۸	۴,۲۸۹,۱۸۷,۳۵۸	۴,۲۳۱,۸۵۰,۰۴۱	۲,۴۰۹,۲۱۰,۰۴۱
حقوق گمرکی	۵۰۴,۱۳۹,۱۶۸	۷۵۳,۰۲۰,۲۳۷	۷۶۴,۹۰۲,۰۴۰	۲۴۹,۸۱۴,۸۰۴
سود بازارگانی	۱,۰۳۲,۳۷۸,۷۹۷	۱,۳۰۱,۶۷۴,۹۵۷	۱,۷۷۲,۵۹۸,۲۴۶	۹۴۶,۷۱۲,۵۹۲
حقوق گمرکی و سود بازارگانی واردات کالاهای وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات دولتی	۸۲۵,۴۹۱	۹,۳۶۶,۳۷۸	۱۵,۳۸۶,۸۷۳	۷,۱۷۲,۷۸۹
سی درصد ارزش اتومبیل‌های وارداتی	۳۰,۹۵۷,۴۱۵	۴۸,۴۳۸,۴۳۵	۵,۲۹۹,۸۰۱	۱,۳۱۵,۷۰۰
حق ثبت سفارش کالا	۱,۳۵۷,۵۷۸,۴۵۴	۱,۶۸۹,۵۹۱,۳۶۱	۱,۸۴۶,۳۹۶,۸۸۹	۱,۱۸۵,۱۳۴,۶۰۷
حق‌الثبت سفارش کالا موضوع تبصره ۶۱ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کل کشور		۳۷۳,۰۸۱,۳۸۴		
جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران ۵۵ درصد کارمزد	۲,۵۰۰,۰۰۱	۴,۳۰۹,۷۹۷	۲۵,۰۰۰,۳۰۰	
مالیات خودروهای وارداتی	۵,۹۹۶,۳۷۲	۹,۷۰۴,۸۰۷	۲,۱۶۵,۷۹۲	۲۷۵,۷۱۳
نیم درصد بهای کالاهای وارداتی - موضوع بندی تبصره ۸				۷,۵۵۹,۸۸۴
دو درصد بهای کالاهای وارداتی - برای آموزش و پرورش				۱۱,۲۲۴,۴۰۲
بند پنجم (مالیات بر مصرف و فروش)	۶۵۵,۲۸۱,۰۹۷	۲,۰۰۲,۳۹۰,۰۸۶	۱,۵۷۸,۵۰۱,۳۵۶	۱,۴۲۱,۴۰۸,۱۲۵۲
مالیات فروش بنزین	۲۸,۰۷۷,۸۸۲	۵۳,۳۰۹,۶۸۸	۵۰,۰۲۲,۴۲۲	۲۵,۸۳۱,۴۳۸
مالیات فروش نفت گاز	۱۶,۶۹۵,۷۶۰	۱۸,۸۵۹,۹۳۴	۱۵,۵۸۹,۴۶۳	۹,۰۷۱,۹۱۸
مالیات فروش نفت سفید	۱۰,۳۶۹,۵۱۴	۸,۴۴۲,۸۵۵	۷,۷۷۵,۲۸۱	۴,۰۷۹,۴۰۰
مالیات فروش نفت کوره	۵,۷۷۹,۱۵۷	۱,۷۹۵,۳۹۳	۷۴۰,۱۸۳	۸۴۱,۲۷۵
مالیات فروش سوخت هواپیما	۲,۳۲۰,۳۰۳	۲۶۷,۴۲۲	۳۶۹,۵۵۴	۶۹۸,۲۲۱
مالیات فروش فرآورده‌های الکترونیکی	۹,۳۵۸,۸۷۷	۱۰,۷۱۰,۴۶۴	۶,۵۹۶,۵۶۵	۲,۸۳۹,۱۵۱
مالیات بر فروش نوشابه‌های غیرالکترونیکی	۸۱,۹۱۱,۳۰۱	۹۰,۶۳۷,۵۴۹	۹۱,۴۰۴,۷۴۹	۱۵۹,۳۵۴,۸۹۵

۶۸,۴۸۲,۱۲۲	۱۶۴,۵۴۴,۱۶۶	۱۱۶,۶۰۳,۶۷۷	۶۵,۱۶۵,۲۷۴	مالیات اتومبیل
۶۲۷,۲۳۹	۱,۳۲۴,۲۹۴	۱,۲۸۹,۶۷۶	۱,۲۸۵,۸۰۵	مالیات بر نوارهای ضبط صوت و تصویر
۴۱,۹۴۴,۹۲۰	۱۱۱,۳۱۳,۵۹۹	۵۷,۸۸۲,۸۲۴	۶۵,۸۹۹,۱۲۹	مالیات بر فروش سیگار
۱۰۶,۰۰۹,۷۷۶	۲۰۰,۳۹۳,۱۵۱	۱۵۳,۱۶۹,۳۰۸	۱۱۴,۳۳۹,۱۱۰	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل
۱۸۲,۵۰۶,۳۶۱	۳۱۳,۵۲۱,۶۱۹	۲۵۹,۸۲۳,۲۰۲	۱۴۹,۲۸۱,۶۳۴	مالیات حق اشتراک تلفنی خودکار و خدمات مخابراتی بین المللی
۱۹,۵۰۰,۰۰۰	۲۶,۹۳۰,۷۰۷	۲۵,۵۰۰,۰۰۰	۲۹,۰۷۳,۱۶۷	مالیات بر فروش خاویار
۳۱,۹۳۹	۶۶,۱۳۷	۵۲,۳۳۳	۰	مالیات نقل و انتقال شناورها
۳۸,۷۱۶,۲۶۷	۷۳,۷۶۱,۷۱۸	۷۳,۸۵۶,۹۷۱	۷۰,۴۷۷,۸۱۳	گذرنامه - عوارض خروج از کشور
		۴۶۴,۶۷۰,۰۹۱		مالیات موضوع بند د تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کل کشور
		۶۵۲,۶۲۹,۲۵۳		مالیات المقاولات بهای کالا و خدمات موضوع تبصره ۵ قانون بودجه کل کشور
۳۴۶,۴۴۵,۹۲۸	۵۰۲,۷۲۲,۷۱۶			مالیات موضوع تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۷ کل کشور
۳۹۹,۰۲۲,۸۵۶				مالیات اقتصادی اتومبیل تولید داخل
۱۵,۶-۵,۰۴۶	۱۱,۴۱۳,۱۱۰	۱۱,۶۸۹,۴۴۶	۵,۱۴۶,۷۷۰	مالیات‌های غیرمستقیم - متفرقه
۳,۸۳۰,۶۱۸,۶۹۳	۶,۰۱۰,۳۵۱,۶۹۷	۶,۲۹۱,۵۷۷,۴۴۲	۳,۵۸۹,۶۵۴,۵۹۵	جمع مالیات‌های غیرمستقیم
۸,۲۶۲,۴۴۰,۱۷۶	۱۲,۶۷۶,۲۹۱,۳۹۸	۱۱,۰۵۲,۹۹۵,۸۴۲	۸,۹۷۰,۵۱۷,۴۲۲	جمع مالیات‌های مستقیم
۱۲۰,۹۳۰,۰۵۸,۸۶۹	۱۸,۶۸۶,۶۴۲,۸۹۵	۱۷,۳۴۴,۵۷۳,۲۸۴	۱۲,۵۶۰,۱۷۲,۰۱۷	جمع کل

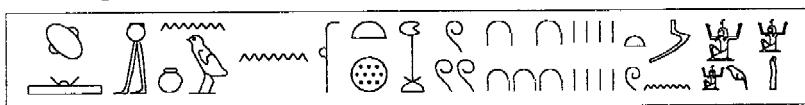
هر دو جدول فوق از سوی اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی (اداره بررسی‌ها و آمار مالیاتی) با استفاده از قانون بودجه و آمار خزانه تهیه گردیده است - با تشکر فراوان.

در صفحه بعد نمودار سرجمع‌های همین دریافتی‌ها برای دوره چهار ساله ۱۳۷۵-۱۳۷۸ ترسیم می‌گردد. از آنجاکه در زمان تنظیم این شماره از مجله مالیات هنوز ارقام مربوط به سه‌ماهه سوم (و به طریق اولی از آن سه‌ماهه چهارم) سال ۱۳۷۸ به درستی روشن نبود، این نمودار بر مبنای دوباره کردن وصولی ششماهه اول سال و منظور داشتن آن به عنوان درآمد کل سال ۱۳۷۸ تهیه گردید.

نمودار درآمدهای مالیاتی سال‌های ۱۳۷۵-۱۳۷۸ (ارقام پولی به میلیون ریال)



۱. رقم مربوط به سال ۱۳۷۸ با توجه به درآمد ششماده اول سال برای تمام سال منظور شده است.
 ۲. علائم به کار رفته در نمودار به شرح زیراند:
- ◆ مالیات بر شرکت
 - مالیات بر درآمد
 - ×
 - جمع مالیات مستقیم
 - △ مالیات بر ثروت
 - جمع کل



قراردادهای مالیات مضافت پروردگار و نقل و انتقالات بلاعوض

م. سندگشیری

(بخش چهارم)

در بخش‌های گذشته پس از ذکر مقدمه‌ای در باب مفهوم و اهمیت این گونه قراردادها به بحث در باره کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پرداختیم که در جهان امروز مدل اصلی قراردادهای مالیات مضافت، ارث و هدایا به شمار می‌رود و اگر ایران بخواهد به چنین قراردادهایی ملحق شود طبعاً به مدل مذکور روی خواهد آورد. قبلًا عنوان و مقدمة قرارداد و تعاریف مربوط به چند اصطلاح به کاررفته در آن را شرح دادیم و در شماره اخیر مجله مالیات بحث در باره فصل سوم (قواعد تعیین مالیات) را آغاز کردیم و گفتیم که اموال از نظر این قرارداد به سه گروه اموال غیر منتقل، اموال متعلق به مؤسسات ثابت و سایر اموال تقسیم می‌شوند. بحث در باره غیر منتقل را به پایان رسانیدیم و حکم کنوانسیون در مورد اموال مؤسسات ثابت را بیان داشتیم. اینک مفهوم مؤسسه ثابت (و در کنار آن پایگاه ثابت) و باقی احکام فصل سوم و برخی مسائل اجرائی را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

یک محل ثابت شغلی نیاز است. عناصر این موضوع عبارتند از وجود محل و ثبات آن. چنین محلی طبعاً باید دارای زمین و بنا باشد. یک دفتر، فروشگاه، انبار و نظایر آنها می‌توانند مثال‌هایی برای چنین محلی باشند. اما این عنوان در مواردی می‌تواند شامل یک محوطه فاقد ساختمان و یا حتی تاسیسات دایر شده در دریا (نظیر سکوی حفاری) باشد. صفت ثبات یا فیکس بودن، هم جنبه مکانی و هم بُعد زمانی دارد. از جهت مکانی آنچه فعالیت مؤسسه

تعریف مؤسسه ثابت

بندهای ۲ تا ۵ ماده ۶ کنوانسیون به تعریف مؤسسه ثابت (PE) اختصاص دارد. نخست بند ۲ یک توصیف کلی از مؤسسه ثابت به شرح زیر ارائه می‌نماید: «از لحاظ این قرارداد اصطلاح مؤسسه ثابت به معنی محل ثابت شغلی است که مؤسسه تجاری یک کشور متعاهد کار و کسب خود در کشور دیگر متعاهد را کلأیا جزءاً از طریق آن انجام می‌دهد». پس برای احراز وجود مؤسسه ثابت به وجود

بند ۳ ماده ۶ - این بند مصادیقی از موسسه ثابت را بر می شمارد که البته جنبه حصر ندارد یعنی موسسه ثابت منحصر به چنین مواردی نمی باشد. مثال های ذکر شده عبارتند از: محل اداره، شعبه، دفتر، کارخانه، کارگاه، معدن، چاه نفت یا گاز، معدن سنگ و هر محل دیگر استخراج منابع طبیعی. البته در تمام این موارد سایر شرایط و اوصاف مربوط به محل ثابت شغلی که از بند ۱ ماده ۶ استنبط می شود، نیز باید موجود بوده و محقق گردد.

بند ۴ ماده ۶ - به موجب این بند یک سایت ساختمانی و همچنین یک پروژه ساختمانی یا مونتاژ یا تأسیسات نیز می تواند به عنوان یک موسسه ثابت تلقی شود مشروط بر این که بیش از ۱۲ ماه دوام داشته باشد. چنان که ملاحظه می شود این بند شامل دو مورد است: نخست سایت ساختمانی و دوم پروژه ساختمانی و غیره. در مورد سایت ساختمانی احرار شرط محل مشکل نیست و معمولاً سایت ساختمانی در محدوده مکانی معینی قابل شناسائی است. اما در مورد پروژه همواره وضع از این قرار نیست. فرضًا در مورد پروژه ساخت یک جاده، با پیشرفت کار محل اجرای پروژه تغییر می کند و شرط ثبات محل به این ترتیب نقض می شود. با این توصیف می توان گفت که این مورد خاص در واقع استثناء بر اصل به شمار می رود، یعنی به رغم امکان غیرثابت بودن محل، پروژه ساختمانی، مونتاژ یا تأسیسات، یک موسسه ثابت به شمار می رود.

روی آن انجام می پذیرد باید با یک نقطه جغرافیائی معین ارتباط داشته باشد. فرضًا اگر فعالیت موسسه روی ماشین آلات خاصی انجام پذیرد چنین ماشین آلاتی را می توان نوعی محل ثابت به شمار آورده به شرط این که چنان ماشین آلاتی به یک محدوده معین مکانی مرتبط باشند. بنابراین اگر ماشین آلات روی وسیله نقیه سوار بوده و معمولاً در حال حرکت باشد، دیگر وجود محل ثابت شغلی محقق نخواهد شد. از حیث زمان نیز وصف ثبات مستلزم دوام نسبی محل موردنظر است. ضابطه فرآگیری از جهت مدت دوام فعالیت وجود ندارد ولی در مواردی از قاعده حداقل ۱۲ ماه و یا حتی ۶ ماه استفاده شده است. فرضًا یک کارگاه ساختمانی یا پروژه نصب تأسیسات در صورتی که بیش از ۱۲ ماه دوام داشته باشد یک محل ثابت شغلی به مفهوم بند ۲ ماده ۶ کنوانسیون به شمار می رود.

شرط دیگر مذکور در بند ۲ ماده ۶ آن است که موسسه تجاری اصلی کسب و کار خود در کشور میزبان را کلاً یا جزءاً از طریق محل ثابت شغلی مذکور انجام دهد. معمولاً انجام کسب و کار موسسه اصلی در کشور میزبان توسط افراد و نمایندگان آن انجام می پذیرد. اما وجود عامل انسانی شرط ختمی و اجتناب ناپذیری در همه موارد به شمار نمی رود چنان که ممکن است فعالیت اصلی موسسه توسط ماشین آلات تمام اتوماتیک نصب شده در محل صورت گیرد. ولی در همه این احوال شرط اصلی این است که کار و کسب موسسه ثابت به نام و حساب موسسه تجاری اصلی انجام شود.

کرده و گفته است که سایر فعالیت‌های دارای این صفت نیز در زمرة مستثنیات مورد بحث هستند.

ه. نگاهداری محل ثابت شغلی برای انجام ترکیبی از موارد مشروحة فوق، مشروط بر آن که مجموع چنین فعالیت‌هایی نیز دارای همان وصف تدارکاتی و کمکی باشند.

به این ترتیب نگاهداری محل ثابت شغلی که یگانه هدف آن انجام یک یا چند فقره از فعالیت‌های مذکور در بندهای فوق باشد، به نحوی که در مجموع از حالت فعالیت‌های تدارکاتی و کمکی خارج نباشد، سبب خواهد شد که چنین محل شغلی را مصدق موسسه ثابت ندانیم و در نتیجه حکم بند الف ماده ۶ را نسبت به مورد جاری نکنیم، به عبارت دیگر اگر چنین مراکز شغلی دارای اموال منقولی باشند که به ارث بررسید یا به هدیه و اگذار شود، در آن صورت مورد مشمول ماده ۷ کنوانسیون خواهد بود که در سطور آتی به آن خواهیم پرداخت.

پایگاه ثابت و حرفه‌های آزاد

چنان که قبلاً گفتیم، پایگاه ثابت (FB) در مورد حرفه‌های آزاد نظیر حرفه پزشکان، معماران، وکلای دادگستری، مشاوران مالیاتی و امثال آنان به کار می‌رود و محل فعالیت آنان را تشکیل می‌دهد. یک آموزشگاه علمی یا هنری آزاد، دفتر مهندسی مشاور و امثالهم نیز از همین مقوله است، مشروط بر این که چنین صاحب حرفه‌ایی در استخدام دیگران نباشند و خدمات خود را به این عنوان انجام ندهند. البته

استثنایات (بند ۵ ماده ۶) - این بند برخی فعالیت‌های شغلی را بر می‌شمارد و آنها را از شمول عنوان موسسه ثابت خارج می‌سازد، هر چند که حائز مشخصات اصلی چنان موسسه‌ای باشند. وصف مشترک این مستثنیات آن است که همه آنها دارای جنبه مقدماتی و کمکی هستند یعنی عموماً به منظور تهیه مقدمات یک کار اصلی و کمک به انجام آن صورت می‌پذیرند. این موارد به شرح زیراند:
الف. هرگاه محل ثابتی ایجاد و اداره شود که منظور از آن صرفاً انتشار کردن، نمایش یا تحویل کالا و اجتناس متعلق به موسسه اصلی باشد. در این صورت نه این محل ثابت و نه خود آن موجودی کالاها و اجتناس هیچ یک مصدق موسسه ثابت به شمار نخواهد آمد.

ب. محلی که در آن کالای متعلق به موسسه اصلی نگاهداری می‌شود با این هدف که توسط موسسه تجاری دیگری جهت استفاده بعدی موسسه اصلی مورد یک فرایند تولیدی مجدد قرار گیرد، چنین محلی نیز نمی‌تواند مصدق موسسه ثابت (PE) تلقی گردد.

ج. نگاهداری محل ثابتی صرفاً به منظور خرید کالا یا جمع‌آوری اطلاعات برای موسسه اصلی. این اطلاعات می‌تواند شامل اطلاعات بازارگانی، خبری و نظایر آنها باشد.

د. نگاهداری محل ثابتی برای انجام هرگونه فعالیت دیگری به سود موسسه اصلی که جنبه تدارکاتی یا کمکی داشته باشد. در واقع می‌توان گفت که سایر موارد مذکور در بندهای الف، ب و ج مذکور نیز همگی دارای همین صفت مقدماتی و کمکی هستند و اکنون بند «د» داستان را تمام

باشد، منحصراً در همان کشور متعاهد مشمول مالیات قرار خواهد گرفت، صرفاً نظر از این که دارایی مربوط در چه محلی واقع باشد».

با دقت در موارد شمول مواد ۵ و ۶ متن ماده ۷ به شرح فوق می‌توان گفت که ماده اخیر دارایی‌های زیر را شامل می‌گردد:

۱. هر گونه دارایی غیر منتقل جز در موردی که صاحب مال در یکی از دو کشور طرف قرارداد ساکن بوده و مال غیر منتقل در کشور دیگر طرف قرارداد مقیم باشد. فرضیاً اگر صاحب مال و خود مال هر دو در یک کشور طرف قرارداد واقع و مقیم باشند و یا این که صاحب مال در زمان فوت مقیم کشور ثالثی باشد، در آن صورت ماده ۷ جاری خواهد بود.

۲. هر نوع مال منتقل جز در موردی که جزء ابوالجمعی یک موسسه ثابت یا پایگاه ثابت باشد.

طبعاً گروه کثیری از دارایی‌ها به این ترتیب مشمول ماده ۷ قرار می‌گیرند که در مورد همه آنها ضایعه محل اقامت متوفی یا هدیه‌کننده مال، ملاکِ صلاحیت کشور نیز حق به دریافت مالیات است.

مسائل اجرائی

آنچه تاکنون بیان شد شامل نکات اصلی قرارداد بود، به این معنی که تعیین می‌کرد چه مالیات‌هایی مشمول کنوانسیون هستند و حق اخذ مالیات در هر مورد با کدام کشور طرف قرارداد است. البته مسائل مهم دیگری نیز باقی هستند (مانند قواعد راجع به چگونگی جلوگیری از مالیات مضاعف، روش حصول توافق بین

اصطلاح پایگاه ثابت (FB) بخلاف اصطلاح موسسه ثابت (PE) در متن کنوانسیون تعریف نشده است، اما از همین مواردی که به عنوان مثال ذکر شد می‌توان مفهوم آن را درک کرد. به هر تقدیر بند ۶ ماده ۷ کنوانسیون OECD می‌گوید اگر چنین پایگاه ثابتی متعلق به اشخاصی باشد که خود اصلاً مقیم کشور «الف» هستند ولی خدمات مذکور را از طریق چنین پایگاهی در کشور «ب» ارائه می‌نمایند و این پایگاه به سبب فوت اشخاص مذکور به ارث برسد (و یا در زمان حیات آنها بلاعوض به دیگران منتقل شود) در آن صورت حق وضع مالیات بر چنین نقل و انتقالی متعلق به کشوری خواهد بود که پایگاه مذکور در قلمرو آن واقع شده است.

سوم - سایر دارایی‌ها (ماده ۷)

قابلً گفته شد که کنوانسیون OECD دارایی‌های مشمول مقررات خود را به سه گروه تقسیم کرده است: دارایی‌های غیر منتقل، دارایی‌های منتقل موسسات ثابت و پایگاه‌های ثابت و سایر دارایی‌ها. نسبت به مورد اول یعنی دارایی‌های غیر منتقل حق وضع و اخذ مالیات از آن کشور محل وقوع مال است و در مورد نوع دوم این صلاحیت از آن کشور محل وقوع موسسه ثابت و پایگاه ثابت می‌باشد. اکنون ماده ۷ کنوانسیون تکلیف باقی دارایی‌ها را که از دایره شمول دو نوع اول خارج باشند، تعیین نموده است. متن ماده ۷ از این قرار است: «دارایی جزء ماترک یا هدیه شخص مقیم یک کشور متعاهد که تکلیف آن ضمن ماده ۵ و ۶ تعیین نشده

هدیه‌کننده مالک منحصر اموال بوده‌اند، یا این که در مالکیت ماترک و مال موردنمود هدیه با دیگران شریک بوده‌اند. این مسأله بویژه از آن نظر ممکن است طرح شود که دید حقوقی کشورها نسبت به چنین مواردی غالباً یکسان نیست. البته اگر صحبت از یک شرکت بازرگانی مانند شرکت سهامی در میان بود، مشکلی مطرح نمی‌شود، زیرا شرکت سهامی در همه کشورها شخصیت حقوقی جدا از سهامداران آن دارد و اگر فرضیاً یکی از سهامداران فوت کند آنچه از وی به ورثه می‌رسد فقط سهم یا سهامی است که متوفی مالک آن بوده است و چون سهام شرکتها مال غیرمنقول به مفهوم ماده ۵ کتوانسیون به شمار نمی‌رود، بنابراین چنین مالی می‌تواند مشمول ماده ۶ یا ۷ کتوانسیون قرار گیرد که به هر حال تکلیف آن روشن است. اما در مورد مشارکت‌های معمولی، نظیر آنچه در عرف مالیاتی ایران از آن به شرکت مدنی تعبیر می‌شود و یا موارد مشابه دیگری که در سایر کشورها رایج است، دید حقوقی یکسانی حاکم نیست. پاره‌ای از کشورها مشارکت‌ها را از نظر مالیاتی در حکم شخص حقوقی تلقی می‌کنند و آنگاه رفتارشان مشابه همان حالتی خواهد بود که در مورد شرکت سهامی ذکر کردیم، یعنی شرکاء مالک سهمی از شرکت به حساب می‌آیند و نه صاحب مستقیم و بلاواسطه اموال. پس داوری در باب این که مال به ارث رسیده مشمول کدام یک از ماده ۵ یا ۶ کتوانسیون خواهد بود، به بحث روی سهام باز می‌گردد و نه فلان مال منقول یا غیرمنقول جزء مشارکت.

طرفین، مبادله اطلاعات و غیره) که بعداً مورد بررسی قرار خواهیم داد. اما پیش از آن شایسته است نکاتی چند درباره مشکلاتی که ممکن است در اجرای کتوانسیون پیش آید بیان نمائیم. این مشکلات ممکن است به دو صورت بروز کنند، نخست مسائلی که به حقایق و فکت‌های قضایا مرتبط‌اند و دیگر مسائل حقوقی و قانونی.

به عنوان نمونه‌ای از مسائل نوع نخست می‌توانیم مثال بزنیم که فرضًا ممکن است تردید پیش آید که فلان دارائی جزء ماترک موقوف موقول است یا خیر، و یا این که فلان دارائی موقول، جزء ابوالجمعی یک موسسه ثابت می‌باشد یا نه. این گونه مسائل غالباً با مراجعة به متن کتوانسیون قابل حل‌اند. مثلاً در مورد سئوال راجع به منقول یا غیرمنقول بودن مال می‌توان با استناد به بند ۲ ماده ۵ به قانون کشور محل وقوع مال رجوع کرد و پاسخ لازم را یافت. یا در مورد سئوال دوم یعنی این که آیا مال معینی جزء ابوالجمعی یک موسسه ثابت هست یا نه، می‌توان از مکانیزم توافق‌مقابل، که ضمن متن کتوانسیون (ماده ۱۱) پیش‌بینی شده‌است، استفاده نمود.

اما گاهی مسأله حقوقی مطرح است که ممکن است از چنان طرقی قابل حل نباشد. به عنوان مثال به موارد زیر می‌توان اشاره کرد.

سهم متوفی یا هدیه‌کننده در یک مشارکت
مواد ۵ و ۶ کتوانسیون در مقام شمارش نوع دارایی‌ها هستند، بی آن که به اختلاف وضعیت از این لحاظ توجه داشته باشند که آیا متوفی یا

است که در اینجا نیز تلقی کشورها از رابطه ذینفع یا ذینفعان تراست با اموال آن یکسان نیست. برخی از کشورها ذینفع را در حکم سهامدار تراست می‌دانند و در نتیجه اگر ذینفع فوت کند آنچه از وی به ارث می‌رسد سهم وی از منافع تراست است ولذا مورب شمول ماده ۷ قرار می‌گیرد. اما در برخی دیگر از کشورها رابطه مستقیم بین ذینفع و مال موضوع تراست فرض می‌شود و در این صورت اگر مال مذکور غیرمنقول باشد، حکم ماده ۵ کتوانسیون قابل اجراء خواهد بود.

راه حل - با توجه به مسائل حقوقی نظریه موارد فوق و امثال آنها، گاهی ماده‌ای به مضمون زیر در متن قراردادها گنجانیده می‌شود:

«هر کاه به موجب قانون بخی از دو کشور متعاهد هر کونه حق یا منافعی خارج از شمول مواد ۵ یا ۶ قرارداد شناخته شود، حال آن که قانون کشور دیگر متعاهد همان موارد را به عنوان دارائی مشمول یکی از دو ماده فوق تلقی می‌کند، در آن صورت نوع و طبیعت حق با منافع موردنظر بر حسب قانون کشوری تعیین خواهد شد که محل اقامت متوفی یا هدیه‌کننده اموال نباشد».

چنین راه حلی در واقع برای فیصله مناقشه‌ای است که به سبب اختلاف در طرز تلقی حقوقی مفاهیم یاد شده بروز می‌کند. به این ترتیب تکلیف قضیه بر اساس رویه حقوقی آن کشور طرف قرارداد تعیین خواهد شد که متوفی یا هدیه‌کننده اموال هنگام فوت یا هدیه مال در آنجا مقیم نبوده باشد. مفهوم آن حاکم دانستن رویه حقوقی کشور دیگر طرف قرارداد است. (در شماره آینده سخن را از قواعد راجع به کسر دیون متوفی آغاز خواهیم کرد)

اما در کشورهای دیگر چنین مشارکت‌هایی را در حکم شخص حقوقی تلقی نمی‌کنند و بلکه رابطه شرکاء با اموال مورد مشارکت را به طور مستقیم و بلاواسطه در نظر می‌گیرند. لذا اگر فرضًا مال مورد مشارکت یا بخشی از آن مال غیرمنقول باشد، شریک متوفی را مالک بخشی (مثلایک سوم) مال غیرمنقول می‌دانند که نتیجه اعمال ماده ۵ کتوانسیون خواهد بود. یعنی حق تعیین مالیات از آن کشور محل وقوع مال غیرمنقول خواهد بود، حال آن که در حالت قبلی بر حسب مورد ماده ۶ یا ۷ جاری می‌شود که بر حسب آن حق تعیین مالیات به کشور محل استقرار موسسه ثابت یا کشور محل اقامت متوفی تعلق می‌گیرد.

مال موضوع تراست

تراست نهاد حقوقی بسیار رایج در برخی کشورهای غربی بویژه ممالک آنگلسواسکسون است. اساس آن نوعی رابطه مبتنی بر اعتماد و امانت است که به موجب آن مالی در بین شخص مورد اطمینان قرار می‌گیرد و همراه این انتقال وظیفه‌ای نیز بر عهده وی مقرر می‌گردد که معمولاً عبارت است از اداره آن مال به نفع شخص یا اشخاص دیگر. شمار تراست‌ها در کشورهای دارای این سیستم حقوقی بسیار فراوان و موضوع عمل و فعالیت آنها هم بسیار متنوع است. بنابراین کشورهایی که با چنین ممالکی قرارداد مالیات مضاعف منعقد می‌کنند لازم است وجود و فعالیت چنین نهادهایی را منظور نظر قرار دهند. نکته مربوط به بحث ما در ارتباط با تراست این

«ارض اللجام» یا صفحه‌ای از تاریخ مالیات

مفهومی مورخ معروف عرب که در نیمه دوم قرن هشتم تا نیمه‌های قرن نهم هجری (نیمه دوم قرن ۱۴ تا اواسط قرن ۱۵ میلادی) می‌زیسته است، بیشتر عمر خود را در قاهره مصر گذرانیده و در آنجا متصرفی و ظایف دولتی بوده است. وی کتاب مشهوری به نام «الخطاط» دارد که در آن اخبار و اطلاعات بسیاری در مورد تاریخ مصر و اوضاع و احوال اجتماعی و دولتی آن به رشته نگارش درآورده است. در این شماره از مجله مالیات بخشی از جلد اول کتاب الخطاط را که در زمینه وصول مالیات در زمان خلفای فاطمی مصر نگاشته شده است روایت می‌کنیم. قبل از این کار لازم است یادآور شویم که پس از فتح کشورهای منطقه به دست مسلمانان، اعراب نظام اداری این ممالک را به همان حالی که بود باقی گذاردند و به همین سبب است که در طول تاریخ پس از اسلام بارها به وجود مسیحیان، زرتشیان و یهودیان برخورد می‌کنیم که عهده‌دار امور دیوانی و از جمله وصول مالیات بوده‌اند. دفاتر دولتی و مالیاتی نیز مدت‌ها به زبان‌های یونانی، فارسی و قبطی^(۱) تنظیم می‌شد.

و اینک روایتی که از آن یاد کردیم:

مقربی طریقه جمع‌آوری مالیات و عدم انتظام این امر را در مصر تشریح کرده است. بنا به گفته او هر وقت آب رود نیل فرو می‌نشست و زارعین مصری زمین‌ها را کشت و زرع و بذرپاشی می‌کردند، گروهی از مردمان مورد اطمینان و دارای حسن شهرت که به علم خراج معرفت داشتند از مرکز حکومت انتخاب و به منظور تعیین مالیات عازم نقاط مختلف می‌شدند. در مصاحبত این عده معمولاً یک نفر کاتب نصرانی روانه می‌شد و به هر تاجیه‌ای که می‌رسیدند مساحت زمین‌های حاصل خیز را اندازه گرفته و در دفتری می‌نوشتند و زمین‌های بایر و غیرقابل آبیر را نیز معین می‌کردند. پس از این که سه یا چهار ماه از سال قبطی می‌گذشت عده‌ای از سپاهیان که به نیرومندی و خشونت معروف بودند و یک نفر کاتب عادل که به امانت و درستی شهرت داشت و نیز یک تن کاتب مسیحی - غیر از آن که بار اول یعنی هنگام تحریر مساحت معین شده بود - به طرف نقاطی که هیات‌های نخستین تعیین کرده بودند حرکت می‌نمودند و مباشیرین هر شهر ثلث خراج قسمت مربوطه را جمع‌آوری می‌کردند.^(۲)

در زمان خلافت الحافظ لدین الله پس از فرو نشستن آب نیل موفق بن خلال (رئیس دیوان) گروهی از عدول و کتاب مسیحی را انتخاب نموده به ولایات مختلف فرستاد تا مساحت اراضی مزروعه و مقدار خراج و میزان مکلفات آنها را معین کنند. روزی یکی از این هیات‌های مأمور متاحی اراضی که مرکب از یک نفر مأمور دیوان و ناظر و چند تن از

۱. اعراب سکنه اصلی مصر را که در زمان حمله مسلمانان دیانت مسیحی داشتند، قبطی نامیدند که این نام تا امروز به بازماندگان همان مصریان مسیحی اطلاق می‌گردد. واژه قبطی را اعراب از یونانیان اقتباس کردند که آنان نیز این کلمه را از نام یکی از شهرهای مصر باستان اخذ کرده بودند.
۲. خلیفه فاطمی مصر که در فاصله بین سال‌های ۱۰۷۶ تا ۱۱۴۹ میلادی (قرن ۵ و ۶ هجری) می‌زیسته است.

عدول بودند جهت انجام وظیفه به سوی نقطه‌ای رهسپار شدند. کاتبی نصرانی که همراه آنها بود اتفاقاً عقب افتاد و پس از مدتی تأخیر توانست به هیات مزبور ملحق شود و در ضمن راه مجبور شد از رودخانه‌ای که در آن حوالی بود عبور کند. قایق رانی که در همان رودخانه کار می‌کرد وی را از نهر عبور داد و مطالبه اجرت نمود. مرد مسیحی از این موقع سخت عصبانی شده وی را به باد ناسزا گرفت و گفت من مساح این قریه هستم و تو از من بول طلب می‌کنی؟ قایق ران پاسخ داد: اگر کشت و زرعی متعلق به من بیدا کردی همه آنرا من نگیر. سپس جلو آمد و به جای بول لگام قاطر قبطی را در آورده در قایق خود انداخت. کاتب چاره‌ای ندید جز این که مزد و پیرا پیردادزد و افسار قاطر را بازستاند. موقعی که عمل مساحی قریه را به پایان رسانید و از تحریر میزان مالیات مربوط به آنجا فارغ گشت - و می‌خواست که طبق معمول این نوشته‌ها را به دیوان خراج ارسال دارد - بیست فدان^(۱) به مجموع مساحات آن قریه اضافه کرد و یک جای خالی در یکی از صفحات باقی گذاشت. سپس اوراق مساحی را به اطلاع شهود رسانید و بعد از آن که همه آنها این اوراق را تصدیق نمودند در صفحه‌ای که جای خالی داشت زمین موهومی را بنام «ارض‌اللجام» یعنی «زمین افسار» متعلق به قایقران مذکور یادداشت کرد و مساحت آنرا ۲۰ فدان معین نمود که به هر فدانی چهار دینار مالیات تعلق می‌گرفت. آنگاه همه اوراق را به دیوان اصلی برده تحويل داد.

چنان که گفته شد طبق معمول چهار ماه پس از جریان مساحی عده‌ای از سپاهیان نیرومند و شدیدالعمل و چند نفر از کتاب و شهود و یک کاتب نصرانی به ولایات و مناطق مساحی شده اعزام می‌گردید تا ثلث خراج آن منطقه را به عنوان مکلفات دریافت دارند و این مبلغ به سپاهیانی که در آن زمان از اراضی معروف به اقطاعات^(۲) استفاده نمی‌کردند پرداخته می‌شد. با این هیات کاتبی را که با اول مأمور مساحی زمین‌ها که کرد بودند نمی‌فرستادند بلکه شخصی دیگر را به جای او تعیین می‌کردند. هنگامی که یکی از این دسته‌ها (یعنی مأمور دیوان و کتاب و عدول) برای جمع آوری مالیات قریه‌ای که محل حد وث این داستان بود رفته صحابان مزارع و قایقران مذکور را نزد خود طلبیدند و از شخص اخیر مبلغ بیست و شش و یک ثلث دینار مطالبه کردند ولی او به کلی منکر شد و اظهار داشت هیچ گونه زمینی را در آن قریه صاحب نیست. روستاییان نیز گفتار او را تصدیق کردند. اما مأمور دیوان که مردی ظالم و خبره سر بود شهادت ایشان را نادیده گرفت و قایقران را با تازیانه مضروف مجبرش نمود که قایق و سایر مایملک خود را بفروشد و مبلغی را که بر عهده او تعیین شده بود ادا کند.

بعد از این واقعه قایقران مزبور به قاهره رفته داستان مظلومیت خود را به سمع خلیفه الحافظ رسانید. به دستور خلیفه سوابق مالیاتی را بازرسی کردند ولی هیچ گونه اشاره‌ای به زمین افسار نیافتد. بنابراین امر کرد کاتب نصرانی را دستگیر سازند و پس از آن وی را به روی تخته‌ای میخکوب کرده کسی را مأمور نمودند که خوراک و آب به او برساند. با این وضع کاتب نصرانی را همه جا گردش دادند و اعمال وی را به وسیله جارچیان به اطلاع مردم رسانیدند و نیز فرمان داد کلیه مسیحیان را از خدمات دولتی معزول سازند.



۱. فدان واحد سطح و معادل ۴۲۰۰/۸ متر مربع بوده است.
۲. اقطاع به معنی تیول است و آن به زمین‌هایی (معمولًاً زراعتی) اطلاق می‌گردیده است که جهت استفاده به گروه خاصی (بویژه جنگجویان) سپرده می‌شده است.

رأی دیوان دادگستری اروپایی در باب تناقض قرارداد مالیات مضاعف با قرارداد اتحادیه اروپا

فرانسوی نظر دیوان بین‌المللی دادگستری را در این مورد استفسار نموده است. این دعوی در اصل راجع به مسأله کوچکی مطرح شده است اما چنون پس از نظرخواهی از دیوان را به میان آورده و منجر به اظهارنظر مرجع مذکور گردیده است و بویژه از آنجا که نظر دیوان در مورد چند ایراد راجع به انطباق یک قرارداد مالیاتی با قرارداد اتحادیه اروپا اعلام گردیده است بسیار جلب توجه نموده و مدنی است نقل محفل صاحب‌نظران مالیاتی شده است.

اکنون تختست به شرح واقعه می‌پردازم و سپس موادی از قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان را که مرتبط با همین دعوی است توضیح می‌دهیم. پس از آن پرسش‌های مطرح شده ضمن نظرخواهی مرجع مالیاتی فرانسوی و بالاخره پاسخ دیوان به این پرسش‌ها را بیان می‌نماییم. در پایان نیز یک مسأله جانی را که صاحب‌نظران مالیاتی در رابطه با نظرات ابراز شده از سوی دیوان مطرح ساخته‌اند و بسیار جالب می‌باشد مورد بحث قرار خواهیم داد.

شرح دعوى

آقای Gilly معلم فرانسوی که با یک خانم معلم آلمانی ازدواج کرده است به اتفاق همسر خود در یک نقطه مرزی فرانسه (نزدیک به آلمان) زندگی می‌کند. خود او در یک مدرسه دولتی فرانسوی تدریس می‌کند و خانم Gilly روزها از مرز گذشته و در خاک آلمان

نام اتحادیه اروپا را همه ما شنیده‌ایم و با تاریخچه تشکیل آن کم و بیش آشنا هستیم. این اتحادیه بر پایه قرارداد معروف به قرارداد جوامع اروپایی یا قرارداد رم (۱۹۵۷) پدید آمد که در سال ۱۹۹۲ جای خود را به قرارداد ماستریخت داد. اتحادیه اروپا اهداف بسیاری را دنبال می‌کند که هدف‌های مالیاتی چندی نیز جزء آنها قرار دارند، مانند هماهنگ ساختن مقررات مالیاتی کشورهای عضو، حذف موارد مالیات مضاعف در روابط بین اعضاء، رفع موارد تعیین مالیاتی و نظایر آن. اتحادیه چند ارگان اصلی دارد که یکی از آنها دیوان دادگستری اروپایی است. از جمله صلاحیت‌های دیوان اظهارنظر پیرامون مسائل مالیاتی بویژه از نظر انطباق با مقررات قرارداد اتحادیه اروپا می‌باشد. به همین سبب مراجع داخلی کشورهای عضو هرگاه که پای چنین اظهارنظری به میان می‌آید نظر دیوان را جویا می‌شوند و عموماً از آن تعییت می‌کنند. این گونه استعلام و نظرخواهی ممکن است در مورد قراردادهای مالیات مضاعف نیز پیش آید به این معنی که سازگاری مقررات یک قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف که بین اعضاء اتحادیه اروپا منعقد شده است با مقادیر قرارداد اتحادیه اروپا مورد تردید قرار گیرد.

پس از ذکر این مقدمه به شرح یک دعوای مالیاتی می‌پردازم که طی آن موضوع انطباق قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان (دو عضو اتحادیه اروپا) با عهدنامه اتحادیه زیر سؤال رفته و مرجع مالیاتی

قرارداد اتحادیه اروپا حاکمی از عدم تبعیض و رفع تحمیل مالیات مضاعف مغایرت دارد. توضیحات زیر در مورد مندرجات قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان موضوع را روشن تر می سازد.

قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان

چند ماده از این قرارداد در ارتباط با دعوای فوق قابل ذکر است:

بند ۱ ماده ۱۳ - این بند حکم اصلی و اولیه در مورد مالیات بر درآمد حاصل از کار در خدمت دیگران (مالیات حقوق) را بیان داشته است. به موجب آن چنین درآمدی فقط در کشوری مشمول مالیات قرار می گیرد که کار و فعالیت منشأ این درآمد در آنجا انجام گرفته است (محل خدمت). به این حساب اصل بر این است که مالیات حقوق خانم Gilly در آلمان پرداخت شود.

بند ۵ ماده ۱۳ - این بند استثنائی بر قاعده کلی فوق وارد ساخته و می گوید در مورد کارکنان نواحی مرزی اگر فردی ساکن یکی از دو کشور مجاور بوده و برای کار به آن سوی مرز برود و سپس به محل سکونت معمولی خود برگردد و این کار را به طور روزمره انجام دهد مالیات بر حقوق او قابل پرداخت به کشور محل سکونت وی خواهد بود. این وضعیت نیز کاملاً با کار خانم Gilly تطبیق می کند. بنابراین در اینجا صورت قضیه و در نتیجه حکم آن فرق می کند و مالیات خانم نامبرده باید به دولت فرانسه پرداخت شود.

قسمت اول بند ۱۴ ماده ۱۴ - به موجب قسمت اول این بند استثنائی بر استثناء فوق وارد شده و گفته می شود که اگر فرد موردنظر در خدمت دولت بوده و حقوق خود را از ادارات دولتی دریافت کند مشمول قاعده فوق بوده و مالیات بر درآمد استخدامی او باید به دولت محل کار وی پرداخت شود. مؤذی ما نیز عیناً همین وضع را دارد یعنی مدرسه‌ای که او در آن درس

در یک مدرسه دولتی درس می دهد و شبها نزد همسر خود به فرانسه بازمی گردد. محل زندگی و اقامت هر دو نفر نیز طبعاً کشور فرانسه به شمار می رود. بین دو کشور فرانسه و آلمان یک قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در سال ۱۹۵۹ بسته شده است که از آن زمان تا به حال دو بار اصلاحاتی در متن آن صورت پذیرفته است. طبق مفادی از این قرارداد که در سطور بعد به تفصیل بیشتری بررسی خواهیم کرد خانم Gilly مالیات بر درآمد حقوق خود را به دولت محل کار خویش یعنی آلمان می پردازد. از طرفی چون وی یک شخص حقیقی ازدواج کرده مقیم فرانسه به شمار می رود و بر اساس مقررات تابعیت فرانسه به سبب ازدواج با مرد فرانسوی شهر وند فرانسه نیز به حساب می آید، بنابراین به اتفاق همسر خود تابع مقررات مالیاتی فرانسه نیز هست و درآمدی که در آلمان تحصیل کرده در فرانسه هم مشمول مالیات قرار می گیرد. اما همان طور که بعداً خواهیم دید بابت مالیات پرداخت شده در آلمان یک اعتبار (کردیت) مالیاتی دارد. در فرانسه به سود وی منتظر می شود که حداقل برایر است با مالیاتی که در فرانسه به همان درآمد تعلق می گیرد. معادل چنین مبلغی از بدھی مالیاتی زن و شوهر کسر می شود. اما مبلغ آن کمتر از مالیاتی است که به موجب قوانین آلمان از مؤذی گرفته می شود زیرا بار مالیاتی آلمان از این لحاظ سنتگین تر است.

با توجه به اوضاع و احوال فوق آقا و خانم Gilly بالاتفاق از مرجع مالیاتی مربوط یعنی اداره کل مالیات‌های استان زن علیا نزد دیوان اداری (Tribunal Administratif) شکایت کردن. توجیه آنها این بود که وضع مالیاتی فوق به سبب اجرای قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان پدید آمده است و در نتیجه یک مالیات تبعیضی، غیرقابل توجیه و اضافی بر عهده آنها قرار گرفته است که با مقررات

است به طور اصولی بر جای خود باقی خواهد ماند و مالیاتی که چنین فردی در آلمان پرداخته است قابل کسر از مالیات فرانسه خواهد بود.

چون بر اثر این حکم فرد مورد نظر مشمول مالیات مضاعف می‌شود، ماده ۲۰ در دنباله مطلب می‌گوید اما مسؤولی در چنین حالتی استحقاق یک اعتبار (بستانکاری یا کردیت) مالیاتی را خواهد داشت. مبلغ این کردیت حداقل متعارف مالیات متعلق در کشور فرانسه خواهد بود.

وضع خانم Gilly نیز به درستی با همین حکم مطابقت دارد و چون در کشور آلمان بار مالیاتی سنگین‌تری در مقایسه با فرانسه برقرار است پس خانم نامبرده هنگام محاسبه مالیات فرانسه نمی‌تواند تمامی مالیات پرداختی در کشور آلمان را به عنوان کردیت مالیاتی به حساب بستانکار خود ببرد تا در نتیجه رقم مالیات اخذ شده از وی فقط همان مالیاتی باشد که به موجب قوانین فرانسه مقرر گردیده است. به عبارت دیگر در حساب نهائی این خانم هم مالیات فرانسه را می‌پردازد و هم قسمتی از مالیات کشور آلمان را و در بطن و ماهیت امر همین نکته دقیق است که مورد اعتراض این زن و شوهر قرار گرفته است. بهتر بگوئیم خانم Gilly می‌گوید بر اثر اجرای قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان، من در حساب آخر بابت کار واحد و دوره مالیاتی واحد به دو کشور مالیات پرداخت کرده‌ام و این نوعی مالیات مضاعف است.

اما مسؤولی بر اساس مقررات هیچ یک از دو کشور آلمان و فرانسه نمی‌تواند شکایت کند زیرا رفتاری که با وی شده است بر اساس قرارداد بین دو کشور بوده است و این قرارداد که به تصویب نهائی پارلمان هر دو کشور رسیده است اعتبار کامل قانونی دارد. بنابراین مسؤولی به قانون عالی‌تر دیگری استناد کرده است و آن قرارداد اتحادیه اروپا است که کلیه کشورهای عضو تابع آن

من دهد دولتی است بنابراین بار دیگر وضع تغییر می‌کند و دولت آلمان برای گرفتن مالیات صلاحیت پیدا می‌کند.

قسمت اخیر بند ۱ ماده ۱۴ - جملات بعدی بند ۱ ماده ۱۴ بار دیگر حالت خاص را پیش‌بینی می‌کند و آن این که مسؤولی با این که در یکی از دو کشور طرف قرارداد کار می‌کند و از مؤسسه دولتی حقوق می‌گیرد اما شهروند کشور دیگر طرف قرارداد باشد. در این صورت با وجود حکم قسمت اول این بند مالیات حقوق مسؤولی باید به کشور محل اقامت او پرداخت شود که در این مثال فرانسه است. منتهی بلا فاصله باز استثنای افزوده شده است و آن این که مسؤولی مورد نظر تابع هر دو کشور طرف قرارداد باشد که در این صورت حکم قسمت اول این بند اجراء می‌شود. خانم Gilly نیز عیناً همین وضع را دارد و دو تابعیتی است یعنی تابعیت اصلی آلمان خود را حفظ کرده و در عین حال به سبب ازدواج شهروند فرانسه نیز به شمار می‌رود. پس بر می‌گردیدم به حالت اول یعنی مالیات حقوق خانم نامبرده در اصل باید به دولت آلمان پرداخت شود.

ماده ۱۶ - این ماده نیز از جهت قابل ذکر است زیرا به طور خاص وضع معلمات در متن آن مورد توجه قرار گرفته است. به موجب این ماده اگر معلمی که برای تدریس به آن سوی مرز می‌رود و به محل سکونت خود بازمی‌گردد، سکونت او در کشور دوم جنبه موقت داشته باشد (یعنی حداقل تا دو سال بیاشد) مالیات حقوق وی به کشور اول که محل کار اوست قابل پرداخت است.

ماده ۲۰ - اهمیت این ماده به خاطر آن است که ترتیب جبران مالیات مضاعف را تعیین می‌کند. در قسمتی از این ماده گفته می‌شود که اگر شخص مقیم فرانسه با توجه به مقررات همین قرارداد مالیات مضاعف مشمول مالیات آلمان قرار گیرد، مالیات کشور فرانسه نیز که در مورد افراد مقیم آن کشور برقرار

هستند. مؤیدی قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان را با توجه به مقررات قرارداد اتحادیه اروپا راجع به عدم تبییض و رفع تحمیل بار مضاعف مالیاتی مورد اعتراض قرار داده است.

قرارداد اتحادیه اروپا پیش‌بینی شده است زیرا مفهوم این اصل دقیقاً آن است که موضع مقرراتی از سر راه این آزادی برداشته شود.

سؤال اول دادگاه اداری فرانسه از دیوان دادگستری اروپا نیز به همین شکل بود که آیا واقعاً چنین مغایرتی وجود دارد یا خیر؟

۲. همان طور که شرح داده شد قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان ضمناً بین حالتی که نیروی کار مرزی دارای تابعیت یکی از دو کشور و یا هر دو کشور طرف قرارداد باشد تقاضت قائل شده است و بر حسب یکی از دو حالت ممکن است کارمند مناطق مرزی ساکن فرانسه که در آلمان از بخش دولتی حقوق می‌گیرد تابع مالیات فرانسه یا آلمان بشود که نتیجه این دو حالت از نظر بار مالیاتی مساوی نیست. دیوان اداری فرانسه با توجه به این وضع از دیوان دادگستری اروپائی سوال نموده که آیا قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان با چنین شرایطی نوعی مانع بر سر راه دسترسی آزاد به مشاغل (اصل آزادی حرکت نیروی کار) و یا به منزله اعمال تعییض مالیاتی به شمار نمی‌رود، که هر دو حالت خلاف اصول مقرر در قرارداد اتحادیه اروپا می‌باشد؟

۳. همچنین دیدیم که قرارداد مالیاتی دو کشور بین حالتی که یک معلم بخش دولتی یکی از دو کشور در کشور ثانی سکونت دائم یا موقت داشته باشد تقاضت قائل شده و بر حسب یکی از این دو حالت وی را تابع مالیات آلمان یا فرانسه دانسته بود که نتیجه برای مؤیدی تقاضت می‌کرد. از دیوان دادگستری پرسیده شد که آیا این قاعدة نیز با اصل آزادی حرکت نیروی کار مغایرت دارد یا خیر؟

۴. ماده ۲۲۰ قرارداد اتحادیه اروپا لغو مالیات مضاعف را به عنوان یک هدف قبول کرده است. دیوان اداری فرانسه در ارتباط با این ماده دو سوال مطرح کرد: یکی این که آیا این قسمت از مفاد ماده ۲۲۰ قابلیت اجرای مستقیم دارد، به نحوی که مؤیدی مالیاتی بتواند اجرای

نظرخواهی از دیوان دادگستری اروپائی دیوان اداری فرانسه (مرجع شکایت مؤیدی) با توجه به طرح مقررات اتحادیه اروپا از سوی مؤیدی ناگزیر نظر تفسیری دیوان دادگستری اروپائی را خواستار شده و چند سوال به شرح زیر مطرح کرده است:

۱. برای درک بهتر موضوع سوال شماره یک لازم است قبلًا توضیحاتی داده شود. چنانکه دیدیم قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان کارکنان مرزی را که در یکی از دو کشور مذکور کار می‌کنند ولی در کشور دیگر اقامت دارند مشمول مالیات کشور محل اقامت دانسته است به شرط آن که کارمند بخش خصوصی باشد و در غیر این صورت آنها را مشمول مالیات کشور محل اشتغال دانسته است. بنابراین اگر در همان مثال مورد بحث ما مؤیدی از بخش خصوصی حقوق می‌گرفت با توجه به دو عامل سکونت در فرانسه و کارمند بخش خصوصی بودن تابع مالیات کشور فرانسه می‌شد و وضع بهتری پیدا می‌کرد. اما به صرف این که حقوق بگیر بخش دولتی است مالیات کشور آلمان بر روی تحمیل می‌شود که با سنگینتری دارد. در چنین حالتی می‌توان ادعا کرد که این نظام مالیاتی نوعی دشواری و مانع بر سر دسترسی آزاد افراد به مشاغل دولتی به وجوده می‌آورد و یا بالعکس همین مقررات در شرایط معکوس مانع بر سر دسترسی آزاد به مشاغل خصوصی فراهم می‌نماید. به این ترتیب مؤیدی مدعی شده بود که این قسمت از مقررات قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان مآلًا به منزله مانع بر سر راه دسترسی آزاد به مشاغل در درون اتحادیه اروپا به شمار می‌رود و این مخالف اصل «آزادی حرکت نیروی کار» می‌باشد که در

دیگر با خود کشورها است که ضوابطی با هدف لغو مالیات مضاعف به تصویب رسانیده و به کار برند و از جمله می‌توانند با یکدیگر قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف منعقد نمایند که غالب اعضاء به همین نحو عمل کرده و در این زمینه هم قرارداد مالیات مضاعف مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) را راهنمای خود قرار داده‌اند که دیگر جنبه بین‌المللی پیدا کرده است.

بر اساس این استدلال معیارهای انتخاب شده در قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان نیز ضوابطی است که این کشورها اختیار انتخاب آنها را به شرحی که گفته شد دارا می‌باشند، از جمله این که مؤدى کارگر مناطق مرزی باشد یا خیر، سکونت وی به طور موقت باشد یا دائم، در بخش خصوصی کار کند یا در بخش عمومی، تابعیت این یا آن کشور و یا هر دوی آنها را داشته باشد یا خیر و ضوابط و معیارهای دیگری از این گونه، انتخاب چنین ضوابط و رفتارهای متفاوت بر حسب وجود یا فقد یکی از آنها با توجه به استدلالی که ارائه شد به نظر دیوان به منزله نقض قرارداد اتحادیه اروپا به شمار نمی‌رود.

علاوه بر این دیوان اظهار نمود که حتی اگر ضوابط مذکور در بند ۵ ماده ۱۳ و ماده ۱۴ قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان (نتیجه کارگر مرزی بودن یا نبودن، به بخش خصوصی یا دولتی تعاق داشتن و تابعیت یک یا هر دو کشور را داشتن) را هم کنار بگذاریم و نادیده بگیریم باز هم وضع خانم Gilly فرق نمی‌کند زیرا در نبود چنین ضوابط فرعی بالاخره به معیار اصلی بازمی‌گردد که همان پرداخت مالیات به کشور محل کار است (بند ۱ ماده ۱۳).

در مورد مسأله بعدی یعنی قاعدة رفع مالیات مضاعف که در ماده ۲۰ قرارداد فرانسه و آلمان پیش‌بینی شده و مورد اعتراض مؤدى بوده است دیوان دادگستری اروپایی اظهار نظر نمود که هدف قرارداد مالیات

آن را به عنوان یک حکم قانونی خواستار شود؟ سوال دیگر این بود که آن بخش از مقررات قرارداد فرانسه و آلمان که تابعیت و دولتی یا خصوصی بودن شغل را مؤثر در تعلق مالیات این یا آن کشور طرف قرارداد دانسته است و نیز آن قسمت از همین قرارداد که اعتبار (کردیت) مالیاتی را درست معادل مالیات پرداخت شده در آلمان ندانسته و بلکه آن را محدود به مالیات قابل تعلق در فرانسه نموده است (که میزان کمتری است) با ماده ۲۲۰ مذکور مغایرت دارند یا خیر؟

رأی دیوان دادگستری اروپایی

دیوان دادگستری اروپایی در رأی خود نخست به همین پرسش اخیر در رابطه با ماده ۲۰ قرارداد اتحادیه اروپا پرداخت. به موجب این ماده: «دول عضو در صورت ضرورت با یکدیگر به مذاکره خواهند پرداخت به این منظور که لغو مالیات مضاعف در درون اتحادیه را به سود شهروندان خود تأمین نمایند».

به نظر دیوان متن فوق به منزله یک حکم و الزام قانونی به شمار نمی‌رود که مستقیماً از سوی محاکم و مراجع ذیربیط قابل اجرا باشد بلکه در مقام بیان موضوع و مفاد مذاکره بین دولتها است آن هم اگر مذاکره را ضرورت ایجاد کند. در چنان حالاتی هدف مذاکره لغو مالیات مضاعف در درون اتحادیه خواهد بود. چنین متنی به افراد و مؤیدان مستقیماً ارتباط پیدا نمی‌کند تا بتوانند بر اساس آن در محاکم کشور خود به اقامه دعوى پردازنند.

در مورد باقی مسائل دیوان دادگستری اروپائی نظراتی به شرح زیر بیان داشت:

در سطح اتحادیه اروپا مصوبه خاصی در مورد اقدامات معین و هماهنگ در زمینه لغو مالیات مضاعف به تصویب اعضاء نرسیده و کشورهای عضو، کنوانسیون چندجانبه‌ای را در مورد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف موردن توافق قرار نداده‌اند. در چنین شرایطی این

(Nation Clause). مفهوم آن این است که اگر در یک قرارداد بازارگانی، کشوری به کشور دیگر امتیازی بدهد سایر دولتهایی که روابطشان با دولت امتیازدهنده بر اساس شرط مذکور استوار باشد حق استفاده از همان امتیاز را خواهند داشت. این شرط را اختصاراً MFN می‌خوانند.

حال بحث بر سر این است که آیا در داخل اتحادیه اروپا نظری همین شرط را می‌توان در روابط مالیاتی کشورهای عضو جاری دانست؟ همان‌گونه که می‌دانیم در همه موارد صحبت از هماهنگی، یکسان‌سازی و رفع تبعیض رفتاری در داخل اتحادیه در میان است و حتی کشورهای عضو از آن منع شده‌اند که وضع ممتازی برای شهروندان خود نسبت به شهروندان سایر اعضاء اتحادیه منظور نمایند تا چه رسد به این که امتیازی به یک کشور عضو بدene و باقی اعضاء را از آن محروم نگاه دارند.

در چنین وضعی به نظر می‌رسید که شرط دولت کاملة‌الوداد را بتوان در سطح قراردادهای مالیاتی بین اعضاء جاری نمود. اما پس از صدور رأی دیوان دادگستری اروپائی در دعواه آقا و خانم Gilly، در این خصوص تردیدهایی حاصل شده است، زیرا در این رأی چند نظر معین به شرح زیر ابراز شده است:

۱. این با دولتهای عضو است که به صلاح‌حديد خود در مورد نحوه توزیع صلاحیت اخذ مالیات تصمیم بگیرند؛

۲. دول عضو در مورد مالیات‌های مستقیم مختار و دارای حق حاکمیت می‌باشند؛

۳. در مورد سطح بار مالیاتی در مورد مالیات‌های مستقیم مقررات هماهنگ‌کننده‌ای تصویب نشده است؛
۴. در مورد اجرای موضوع ماده ۲۲۰ قرارداد اتحادیه اروپا (اجتناب از اخذ مالیات مضاعف) هنوز کنوانسیون چندجانبه‌ای بین کشورهای عضو به امضاء نرسیده است؛

مضاعف معمولاً آن است که از پرداخت دو بار مالیات روی درآمد واحد جلوگیری شود که قرارداد فرانسه و آلمان هم این هدف را تأمین نموده است زیرا با اجرای مکانیزم بیش‌بینی شده در ماده ۲۰ این قرارداد مؤذی در حساب آخر فقط مالیات آلمان را پرداخته است و از تحمیل دو بار مالیات بر درآمد وی اجتناب شده است. اما در نهایت یک مسئله باقی می‌ماند که بطن و ماهیت اصلی اعتراض مؤذی را تشکیل می‌دهد و آن این است که می‌بایستی عین رقم مالیات پرداخت شده در آلمان به عنوان بستانکار یا اعتبار (کردیت) مالیاتی به نفع مؤذی در فرانسه منتظر می‌شد، نه این که این اعتبار محدود به مالیات قابل پرداخت در فرانسه گردد. دیوان ضمن رد این ادعا اظهار داشت که اگر چنین می‌شد در واقع دولت فرانسه زیان بی‌جهتی را تحمل می‌کرد زیرا علاوه بر انصراف از گرفتن مالیات کشور فرانسه نسبت به درآمد حاصل از آلمان بخشی از بقیه درآمد مالیاتی خود نسبت به درآمد خانواده را هم از دست می‌داد که چنین نتیجه‌ای فاقد منطق می‌بود.

ضمناً در مورد اختلاف سطح مالیات در فرانسه و آلمان اعلام داشت که این امر ربطی به اخذ مالیات مضاعف ندارد و دولتهای اروپائی هنوز تعهدی از بابت یکسان‌کردن بار مالیاتی در شرایط متساوی را بر عهده نگرفته‌اند، هر چند که کوشش اتحادیه در جهت چنین هماهنگی ادامه دارد.

به این ترتیب دیوان دادگستری اروپائی در واقع مجموع اعتراض و ادعاهای آقا و خانم Gilly را مردود دانست. اما در کنار این قضیه بحث دیگری بین صاحب‌نظران مالیاتی در ارتباط با این رأی در گرفت که ذیلاً به آن اشاره می‌کنیم:

شرط دولت کاملة‌الوداد:

در حقوق تجارت بین‌المللی اصطلاحی رایج است به نام «شرط دولت کاملة‌الوداد» (Most Favoured)

می‌توان نتیجه گرفت که اندیشه برقراری شرط دولت کامله‌الداداز جهت قراردادهای مالیات مضاعف منعقد بین کشورهای عضو این اتحادیه، در شرایط کنونی ایده‌ای مربوط به آینده به شمار می‌رود.

۵. در مورد تساوی شرایط افراد مقیم و غیرمقیم نیز هنوز مقررات چندجانبه‌ای به تصویب نرسیده است. با توجه به این یافته‌ها و نظرات دیوان دادگستری اروپائی و اهمیت آراء این دیوان از نظر اتحادیه اروپا



اصطلاحات بین‌المللی هالپاتری

ادامه از شماره‌های پیشین

DIRECT EFFECT

اثر مستقیم، اجرای مستقیم

به شناسة Directive رجوع شود.

DIRECT INVESTMENT

سرمایه‌گذاری مستقیم، سرمایه‌گذاری به منظور کنترل

این توصیف غالباً در مورد سرمایه‌گذاری به مبالغ قابل توجه در سهام شرکت‌ها به کار می‌رود و نقطه مقابل آن سرمایه‌گذاری غیرمستقیم است. سرمایه‌گذاری مستقیم معمولاً روی حداقل ۱۰ درصد از مجموع سهام یک شرکت یا بیش از آن صورت می‌پذیرد، به نحوی که کنترل شرکت، بسته به میزان سرمایه‌گذاری، کلاً یا بعضاً از آن خریدار می‌شود.

شناسه مرتبط: Greenfields operation

DIRECTIVE

دیرکتیو

دیرکتیو از جمله مصوبات قانونی نهادهای تشکیل‌دهنده اتحادیه اروپا، یعنی کمیسیون اروپائی یا شورای اتحادیه اروپا، به شمار می‌رود. دیرکتیو خطاب به دولت‌های عضو صادر می‌شود و آنان را ملزم می‌دارد در قوانین داخلی خود تغییرات لازم را جهت اجرای مقررات قراردادهای جامعه اروپا

معمول دارند. در متن دیرکتیو اهداف موردنظر، مقرراتی که باید وضع شود و تاریخ اجرای آنها تعیین می‌گردد.

به این ترتیب دیرکتیو تا آنجا که اهداف آن مطرح است یک مصوبه الزام‌آور به شمار می‌رود، اما در مورد نحوه اجراء کشورهای عضو آزادی عمل دارند. منتهی اگر دولت عضو از اجرای دیرکتیو می‌گردد. فرصت تعیین شده خودداری کند ممکن است دیرکتیو مستقیماً لازم‌الاجراء شود، به این معنی که قاعده «اثر مستقیم» [direct effect] دیرکتیو را در کشور عضو الزام‌آور می‌نماید، هر چند که قوانین اجرائی لازم در آن کشور به تصویب ترسییده باشد. دیرکتیوها وسائل عمده هم‌آهنگ سازی سیستم‌های قانونی کشورهای عضو در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات‌ها به شمار می‌روند. دیرکتیو یکی از اشکال قانونگذاری، ثانویه اتحادیه اروپا محسوب می‌گردد (ملاحظه شود شناسه های مرتبط: Secondary legislation).

Decision; Derogation; Harmonization of tax; Recommendation (or opinion); Regulation

روش مستقیم تخصیص هزینه‌ها

نوعی روش تخصیص هزینه است که بر حسب آن شرکت مادر یا مرکز خدمات‌گروه یک مؤسسه چندملیتی (اختصاراً MNE) که امور مدیریت مرکزی و سایر خدمات مربوط به گروه را انجام می‌دهد، هزینه هر یک از خدماتی را که انجام داده است مستقیماً به حساب فرد شرکت‌های عضو منظور می‌نماید.

Intra-group services; Management fee شناسه های مرتبط:

DIRECTORS' FEES

حق‌الزحمة مدیران

عبارت است از اجرتی که به اعضای هیأت مدیره یا هیأت نظارت در ازای حضور در جلسات هیأت و سایر خدمات ارائه شده به شرکت، پرداخت می‌شود (ولی معمولاً این اصطلاح شامل وجودی که برخی از مدیران ممکن است به عنوان کارمند دریافت کنند نمی‌گردد). این گونه حق‌الزحمه‌ها عموماً در محاسبه مالیات بر درآمد شرکت به عنوان هزینه قابل کسر پذیرفته می‌شود. گاهی بین مدیران فعل و غیرفعال تقاضت قائل می‌شوند، به این معنی که حق‌الزحمة پرداختی به مدیران غیرفعال ممکن است به عنوان تقسیم سود استثمار شده تلقی گردد و اجازه کسر آن داده نشود. این گونه حق‌الزحمه‌ها معمولاً به عنوان درآمد در ید گیرنده مشمول مالیات قرار می‌گیرد. در بسیاری از کشورهای حق‌الزحمه‌های پرداختی به مدیران غیر مقیم مشمول مالیات تکلیفی قرار می‌گیرد، که این مالیات نهایی به شمار می‌رود.

Attendance fee; Full-time working director شناسه های مرتبط:

تعاریف عام القبولی که تفاوت مالیات مستقیم از غیرمستقیم را روشن سازد وجود ندارد. جان ستیوارت میل^(۱) تفاوت این دو نوع مالیات را چنین بیان داشته است: «مالیات مستقیم آن است که عیناً از شخصی گرفته می‌شود که نظر و تعامل اصلی بر تعلق مالیات به وی بوده است، و مالیات‌های غیرمستقیم آنها بی‌هستند که از شخصی گرفته می‌شوند که تعامل و انتظار بر این است که وی پرداختی خود را به حساب شخص دیگر جبران کند». با این تعریف مالیات‌های مستقیم عموماً بر اشخاص وضع می‌شوند و از درآمد، منافع فروش دارائی‌های سرمایه‌ای و ارزش ویژه دارائی اخذ می‌گردند. مالیات بر هدایا، مالیات بر ارث و وصیت و مالیات بر دارائی نیز مالیات‌های مستقیم به شمار می‌روند.

DISABILITY ALLOWANCE

تحفیف از کار افتادگی

برخی از کشورها تحفیف مالیاتی در مورد از کار افتادگی منظور می‌دارند که به صورت مبلغ مقطوعی از درآمد مشمول مالیات مؤیدی کسر می‌شود. کشورهای دیگر کسر مبلغ مقطوعی را از مالیات بر درآمد متعلق مجاز می‌دارند به شرط آن که سود ویژه مؤیدی جمعاً کمتر از حدی باشد که به موجب قانون معین شده است.

Deductions شناسه مرتبه:

DISABILITY PENSION

مستمری از کار افتادگی

سیستم‌های تأمین اجتماعی عموماً جبران‌های را در مورد حوادث صنعتی، خدمات جنگی و از کار افتادگی منظور می‌دارند. مستمری‌های دریافتی تحت این سیستم‌ها ممکن است از مالیات بر درآمد معاف باشد، ولی در مواردی معافیت در صورتی اعطاء می‌شود که مستمری دریافتی از مبلغ معینی تجاوز ننماید.

DISC

شرکت داخلی فروش‌های بین‌المللی

به شناسه Domestic international sale corporation رجوع شود.



۱۸۷۳-۱۸۰۶ (۱۸۷۳) John Stuart Mill. اقتصاددان معروف انگلیسی

مقررات، بخشنامه‌ها و آراء، مالیاتی

قانون الحقایق یک تبصره به ماده ۲۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن

ماده واحده. تبصره ذیل ماده (۲۰۳) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن با حذف عبارت «بگواهی یک نفر پاسبان یا زاندارم یا دو نفر گواه از اهل محل» به تبصره (۱) تبدیل و متن زیر به عنوان تبصره (۲) به ماده یاد شده الحقایق می‌گردد.

تبصره ۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند برای ابلاغ اوراق مالیاتی از خدمات پست سفارشی استفاده نماید. مأمور پست باید اوراق مالیاتی را به شخص مؤدى یا بستگان و یا مستخدمین او در محل ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ کند و چنانچه مؤدى یا اشخاص یاد شده از گرفتن اوراق امتناع کنند، مأمور پست این موضوع را در نسخ اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را به اداره مالیاتی عودت می‌دهد.

هر گاه هیچیک از اشخاص یاد شده در محل نباشد، مأمور پست با قید تاریخ مراجعه، عبارت «(۱۵) روز پس از این تاریخ مجددًا مراجعه خواهد شد» را در اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را عودت می‌دهد. مأمور پست در مراجعه بعدی در صورت عدم حضور اشخاص فوق این امر را در ذیل اوراق قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را به اداره مالیاتی عودت می‌دهد.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز چهارشنبه مورخ بیست و یکم مهرماه ۱۳۷۸ مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۸/۷/۲۹ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

رئیس مجلس شورای اسلامی - علی اکبر ناطق نوری

مصوبه شماره ۱۹۷۰۹ مورخ ۷۸/۵/۲۶ موضوع ضوابط مربوط به چگونگی پرداخت
مالیات موضوع تبصره ماده (۷) قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت مصوب ۱۳۷۶/۶/۳۰

در اجرای ماده ۲۷ آئیننامه اجرایی قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت موضوع تصویب‌نامه شماره ۳۱۲۴۲ ت.ه مورخ ۱۳۷۷/۶/۹ هیأت وزیران، ضوابط مربوط به چگونگی پرداخت مالیات تبصره ماده (۷) قانون بشرح زیر تعیین می‌شود:

۱. پرداخت مالیات سود اوراق مشارکت متشره قبل از تاریخ ۱۳۷۶/۸/۵ به نرخ مقرر به عهده دستگاه ناشر می‌باشد.

۲. دستگاه ناشر موظف است مالیات سود سررسید شده تا تاریخ اجرای این ضوابط را حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ اجرای این ضوابط و مالیات سودهای سررسید شده بعدی را در سررسید مقرر به حساب وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز و یک نسخه از قبض واریز وجه را به حوزه مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند.

۳. موارد تخلف از انجام تکالیف مقرر در این ضوابط مشمول جرایم موضوع ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

۴. این ضوابط از تاریخ ابلاغ به بانک عامل لازم الاجرا می‌باشد.

حسین فمازی

وزیر امور اقتصادی و دارائی

حسن نوربخش

رئیس کل بانک مركزی جمهوری اسلامی ایران

اصلاحیه شماره ۱۲۸۳۱ مورخ ۷۸/۶/۳ دستورالعمل اجرائی بندهای

(الف، ب، ج، د، ه، و، ز) تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور

بند (۷) دستورالعمل اجرائی بندهای (الف، ب، ج، د، ه، و، ز) تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور ابلاغی به شماره ۵۱۳۳۵ مورخ ۷۷/۱۲/۲۴ بشرح زیر اصلاح می‌گردد:

بند ۷. گمرک ایران مکلف است به منظور حفظ حقوق دولت قبل از ترجیص کالاهای وارداتی موضوع جزء (۲ و ۴) بند (ج) تبصره مذکور واردکننده را همراه با معروفینامه کتبی متضمن نام واردکننده، نوع و میزان کالای وارداتی بر اساس اظهارنامه مربوط در تهران به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل مربوط راهنمایی نمایند. ادارات یاد شده مکلفند ضمن تشکیل پرونده و اقدام لازم جهت وصول مالیات متعلق ظرف مدت سه روز از تاریخ وصول مالیات گواهی لازم را صادر و به منظور ترجیص کالا به گمرک مربوط ارسال نمایند.

حسین فمازی وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۷۸/۵/۱۶ مورخ ۳۰/۴۰۴۰۵۱/۲۳۷۴۰

نظر به اینکه در خصوص چگونگی احراز شرایط بهره‌مندی مهدهای کودک از معافیت مالیاتی موضوع قانون "معافیت مالیاتی کلیه مؤسسات خصوصی شاغل در امور مربوط به حمایت و توانبخشی معلولان و ارائه خدمات به عقب ماندگان ذهنی و همچنین انجام خدمات در شبانه روزیها و مهدهای کودک مصوب ۷۴/۲/۱۸ مجلس شورای اسلامی" کرارآ سؤالاتی مطرح و هنگام رسیدگی به پرونده مالیاتی این قبیل مؤیدیان شیوه‌های مختلفی از سوی مستولین ذیریط اتخاذ می‌گردد که موجبات اعتراض مؤیدیان ذینفع و چندگانگی در امر تشخیص را فراهم می‌نماید. لذا به لحاظ اجرای صحیح قوانین و مقررات و ایجاد رویه واحد و احراق حقوق متقابل مؤیدیان محترم مالیاتی و دولت و با عنایت به نظر مشورتی اداره مشاورتهای حقوقی و تخصصی مجلس شورای اسلامی در زمینه مورد بحث مذکور می‌گردد:

مهدهای کودک بشرط نظارت سازمان بهزیستی کشور بر درآمد و هزینه آنها و پذیرفتن ۱۰٪ از مددجویان

معرفی شده توسط سازمان مزبور به صورت رایگان و ارائه گواهی مرجع ناظر یاد شده مبنی بر «همکاری مهدی‌های کودک با آن سازمان و احراز شرایط لازم مقرر» از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهند بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخطنامه شماره ۷۸/۵/۱۷ ۳۰-۵۲۶۹/۲۳۷۴۶ مورخ

بقرار مسموع، برخی از مأمورین تشخیص مالیات در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی تهیه کنندگان فیلمهای ایرانی که در ایران تهیه می‌شود حکم تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن دایر بر کسر قیمت تمام شده فیلم از درآمد مشمول مالیات سال اول بهره‌برداری و یا عند الاقتضاء از درآمد مشمول مالیات سالهای بعد را رعایت نکرده و بدین ترتیب موجبات اعتراض و شکایت آنها به سایر مراجع و بالمال تأخیر در مختومه شدن پرونده‌های مذکور را فراموش می‌نمایند. لذا بدین وسیله متذکر و تأکید می‌شود، اجرای حکم تبصره یاد شده توسط مأمورین تشخیص در موارد قبول دفاتر قانونی مؤذیان مورد بحث و اقتضای شرایط مربوط از الزامات صریح قانونی است و نادیده گرفتن آن تخلف محضوب و موجب تعقیب مأمورین خاطی می‌باشد.

ممیزین کل مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موظفند در مورد پرونده‌های مطروحه فعلی که مأمورین تشخیص ذیربطریغ استحقاق قانونی مؤذی، مفاد تبصره را رعایت نکرده‌اند، اعدام لازم معمول و از این حیث به اختلاف خاتمه دهند.

مفاد این دستورالعمل به تأیید هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخطنامه شماره ۷۸/۶/۲۱ ۳۰-۶۶۵۵/۳۰۵۱۲ مورخ

نظر به این که به موجب قانون «معافیت شرکت‌های پست جمهوری اسلامی ایران و مخابرات ایران از پرداخت مالیات» مصوب ۷۶/۳/۶ مجلس شورای اسلامی صرفاً آن قسمت از سود شرکت‌های مذکور که مطابق مقررات قانونی صرف سرمایه گذاری و توسعه می‌شود از پرداخت مالیات معاف است، بنابراین توجه خواهند داشت که معافیت فوق الذکر قابل تسری به شرکت‌های مخابرات استان‌ها که دارای شخصیت حقوقی مستقلی می‌باشند نخواهد بود. التهایه در صورتی که محرز شود سود سهام پرداختی شرکت‌های مخابرات استان‌ها به شرکت مخابرات ایران به عنوان قسمتی از سود شرکت اخیر الذکر طبق شرایط مقرر و پس از تصویب مجمع عمومی صرف انجام هزینه‌های سرمایه گذاری و توسعه شده است، در آن صورت مالیات کسر شده به وسیله شرکت‌های مخابرات استان‌ها از سود تخصیصی به شرکت مخابرات ایران وفق مقررات مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم قابل استرداد خواهد بود.

مفاد این دستورالعمل به تأیید هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۳۵۶۸ - ۴۸۶۹/۳۰/۴ - ۷/۷/۷۸

نظر به اینکه علیرغم صراحة حکم ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی، برخی از اتفاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن با استناد به ماده ۱۵ آئین نامه اجرائی قانون مقررات صادرات و واردات برای صدور کارت بازرگانی به تکلیف قانونی مقرر در ماده مذکور عمل نمی‌نماید، لذا موکداً یادآور می‌شود که حکم ماده ۱۸۶ اصلاحی مزبور بطور عام بوده و حوزه‌های مالیاتی ذیربطر مظفند در صورت برخورد با این قبیل موارد وفق قسمت اخیر ماده موصوف بدھیهای مالیاتی را از مسئولین اتفاق مربوط مطابله نمایند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۳۵۷۰ - ۱۴۷۹/۳۰/۴ - ۷/۷/۷۸

بقرار اطلاع برخی از مسئولین رسیدگی پرونده‌های مالیاتی کارخانه‌های تبدیل چغدر قند به قند برای محاسبه ضایعات متعارف تولید موضوع بند ۲۵ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶، شیوه‌های مختلفی بکار برد و بدون انجام تحقیقات کافی و عدم توجه به استناد و مدارک ابرازی مؤذی و سایر عوامل مؤثر مربوطه و بر حسب رویه معمول صرفاً در صد ثابتی از مواد اولیه مصرفي را به عنوان هزینه ضایعات می‌پذیرند و با این اقدام زمینه اعتراض مؤذیان ذیفع را فراهم می‌آورند که این امر علاوه بر طولانی شدن زمان رسیدگی و تأخیر در قطعیت و وصول مالیات مغایر با اصل عدالت مالیاتی نیز می‌باشد.

از آنچاکه بررسی‌های بعمل آمده بیانگر آنست که ضایعات مواد مصرفي کارخانه‌های تولید قند از چغدر قند بدلاً لئن مختلف از قبیل ماندن در انبار، پلاسیدگی، کاهش وزن و غیره... بیش از آن مقداری است که معمولاً مورد محاسبه و قبول مأمورین مالیاتی قرار می‌گیرد، لذا بلحاظ ایجاد رویه واحد و پرهیز از ایجاد مشکل برای تولیدات داخلی کالاهای اساسی مورد بحث و تسریع جریان امور و حفظ حقوق مقابل مؤذیان مالیاتی و دولت مقرر می‌دارد:

مسئولین ذیربطر هنگام رسیدگی پرونده مالیاتی تولیدکنندگان مزبور با عنایت به استناد و مدارک مثبته و صور تجلیسات مورد تائید مراجع ذیصلاح و در نظر گرفتن شرایط محیطی و جغرافیائی منطقه وقوع کارخانه و نوع چغدر قند و سایر مواد اولیه مصرفي؛ میزان واقعی ضایعات را (فارغ از درصد های از پیش تعیین شده) دقیقاً محاسبه و جزء هزینه‌های قابل قبول مؤذی منظور و از اعمال روش‌های ابداعی غیرمتعارف جداً خودداری نمایند.

آقایان نمیزین کل مالیاتی و نمایندگان محترم هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نیز نسبت به سوابقی که به شیوه‌های معمول قبلی مورد رسیدگی قرار گرفته و مراحل قبل از قطعیت مالیات را طی می‌نمایند با توجه به مراتب رسیدگی و اقدام مساعد معمول دارند. مفاد این بخشناهه مورد تائید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز قرار گرفته است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بختنامه شماره ۳۰/۴/۸۵۷۹/۳۹۰۶۲ مورخ ۷۸/۸/۸

با توجه به نامه شماره ۱۴/۴/۷۸ کارشناسان آن اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم منضم به گزارش شماره ۹۶۹/۳۲ مورخ ۷۸/۴/۱۳ کارشناسان آن اداره کل و تایید شورای عالی مالیاتی به شماره ۷۸/۷/۱۱ مورخ ۴۰/۴/۳۰ موافقت می‌شود از این پس احتساب مالیات نوارهای ضبط صوت و ویدئو وارداتی موضوع بند ۳ دستورالعمل شماره ۱۲/۱۱/۱۳۷۴ مورخ ۴/۶/۶۵۹۸/۶۴۰۳۴ درآمدهای مالیاتی وقت که در کارگاهها و کارخانجات داخلی به نوار کاست تبدیل می‌شود باکسر پنج درصد (۵٪) به عنوان ضایعات در زمان ترخیص صورت گیرد.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

رأی شماره ۴۶۴۳-۳۰/۴/۷۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۱۸۷۹-۴/۳۰ مورخ ۲/۲۲ ریاست شورای عالی مالیاتی عنوان معanton محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن معanton در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۴/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش مذکور عبارت از این است که: طبق قسمت اول لایحه استفساریه نسبت به (۱) تلقی یا عدم تلقی وجود دریافتی بابت حق انتساب یا ودیعه به عنوان حقوق عمومی و (۲) بند ک تبصره ۱۹ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۷/۸/۶، وجود دریافتی بابت حق انتساب یا ودیعه و هزینه‌های برقراری، گاز و تلفن توسط شرکتهای برق منطقه‌ای و سازمان آب و برق خوزستان، شرکت ملی گاز و... از مشترکین به عنوان حقوق عمومی مذکور در تبصره ۵ قانون ایجاد تسهیلات برای توسعه طرحهای فاضلاب و بازاری شبکه‌های آب شهری بوده و درآمد شرکت تلقی نمی‌گردد و به همین لحاظ مشمول مالیات نمی‌باشد. اکنون این سؤال مطرح می‌باشد که چون قسمت اول استفساریه در حقیقت به منزله تفسیر مقادیر تبصره ۵ قانون ایجاد تسهیلات برای توسعه طرحهای فاضلاب و بازاری شبکه‌های آب شهری است و از طرفی قانون اخیر الذکر خود در تاریخ ۱۳۷۷/۳/۲۴ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، آیا آن قسمت از استفساریه مذکور صرفاً نسبت به زمان بعد از شروع اجرای قانون ایجاد تسهیلات برای توسعه طرحهای فاضلاب... مربوط می‌شود و یا به زمان پیش از آن تاریخ نیز از حیث معافیت مالیاتی تسری خواهد داشت.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن پس از مطالعه و انجام بررسیهای لازم در این خصوص به شرح آتی اظهارنظر می‌نماید: نظر به اینکه قسمت اول لایحه استفساریه مذکور دایر بر تفسیر تبصره ۵ قانون ایجاد تسهیلات برای توسعه طرحهای فاضلاب و بازاری شبکه‌های آب شهری از لحاظ ارتباط آن با درآمدهای مشمول مالیات مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، علیهذا حکم یاد شده صرفاً از تاریخ بعد از شروع اجرای قانون ایجاد تسهیلات برای توسعه... مصوب ۱۳۷۷/۳/۲۴ جاری خواهد بود و قابل تسری نسبت به گذشته نمی‌باشد.

علی‌اکبر سمعیعی، محمد رzaقی، علی‌اکبر نوبخش، محمدمعلی بیکبور، غلامحسین هدایت عبدی، محمدعلى سعیدزاده، داریوش آل آقا، اصغر بختیاری، عباس رضائیان

رأی شماره ۷۸/۱/۲۹ مورخ ۳۰-۴-۱۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۱۶۳۱/۱۳۷۷/۱۰/۱۴ مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۱۵ اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم عنوان معنون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مفاد گزارش مذکور اجمالاً مشعر بر این پیشنهاد است که چون به لحاظ وجود ابهام در تبصره ۴ ماده واحده "قانون مستثنی بودن ماشین آلات، خودروهای اهدایی و قطعات و لوازم مربوط به آنها... مصوب ۱۳۷۶/۲/۲" سوالات متعددی از حیث شمول یا عدم شمول معافیت موضوع ماده واحده یاد شده نسبت به اتوبوس و مینیبوس مطرح می‌شود، موضوع در شورای عالی مالیاتی مورد بررسی و اظهارنظر واقع شود. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن با مطالعه قوانین مربوط و شور و تبادل نظر در این خصوص، به شرح زیر اعلام رأی می‌نمایند: مستبطن از حکم تبصره ۴ ماده واحده فوق الذکر اینست که خودروهای اتوبوس و مینیبوس نیز مانند خودروهای سواری (به جز آمبولانس و خودروهای سبک کمک دار) از شمول معافیت مقرر در ماده واحده پیش گفته مستثنی بوده، مشمول معافیت مزبور نمی‌باشد.

علی‌اکبر سمعیعی، محمد رزاقی، علی‌اکبر نوربخش، محمدعلی بیکپور، غلامحسین هدایت عبدی، محمد علی سعیدزاده، داریوش آل‌آقا، اصغر بختیاری، عباس رضائیان

رأی شماره ۷۸/۲/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعلام تعارض آراء صادره از شعب ۶ و ۱۶ دیوان عدالت اداری.

مقدمه: الف. شعبه ششم در ز رسیدگی به پرونده کلاسه ۲۲۰/۷۱ موضوع شکایت شرکت انتشاراتی به نشر به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارائی به خواسته عدم توجه به معافیت مالیاتی و نقض رأی صادره به شرح دادنامه شماره ۱۰۳۸/۹/۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۸ چنین رأی صادر نموده است، شکایت شرکت به جهات ذیل وارد می‌باشد، اولاً حضرت امام رضوان الله تعالیٰ علیه ضمن نظریه مورخ ۱۳۶۸/۱/۲ خودشان صریحاً آستان قدس رضوی و شرکتها و مؤسسات وابسته را از پرداخت هر گونه مالیات معاف اعلام فرموده‌اند، که فرمان فوق الذکر لازم الاتّباع و واجب الاطّاعه مافقه بر قانون بوده، چراکه قانون پس از تصویب مجلس محترم شورای اسلامی و تائید نمایندگان آن مرحوم در شورای نگهبان قابلیت اجرائی پیدا می‌کند که این مطلب نیز مورد تائید اداره مربوطه می‌باشد. ثانیاً استدلال و دفاع اداره طرف شکایت دایر به اینکه نظریه حضرت امام مربوط است به سهام شرکتها و مؤسساتی که سهام آنها مستقیماً متعلق به آستان قدس رضوی می‌باشد، نه شرکتهایی که سهام آنها با واسطه متعلق به آستان قدس رضوی است موجه نمی‌باشد، زیرا اولاً نظریه حضرت امام به طور صریح آستان قدس رضوی و شرکتها و مؤسسات وابسته را از پرداخت مالیات معاف نموده است و ابسته اعم از مستقیم یا غیرمستقیم می‌باشد. ثالثاً سهام شرکت به نشر کل‌با سرمایه آستان قدس رضوی خردباری، متهمی تحت پوشش مؤسسه چاپ و انتشارات آستان قدس رضوی که خود مؤسسه اخیر نیز متعلق به آستان قدس رضوی می‌باشد قرار گرفته است. رابعاً طبق ماده واحده قانون معافیت سهام و سهم الشرکه آستان قدس رضوی از مالیات بر

درآمد مصوب ۱۳۵۵/۱۱/۷ مؤسسه‌ای که تمام سرمایه یا سهام آنها متعلق به آستان قدس رضوی است از پرداخت مالیات بر درآمد و سود سهام معاف گردیده‌اند. وزیر وقت دارائی نیز طی نامه شماره ۲۴۸۹ مورخ ۱۳۶۸/۱/۲۹ خطاب به معاونت درآمدهای مالیاتی آستان قدس رضوی و شرکتها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی را از پرداخت مالیات معاف اعلام نموده است. علیه‌ذا نظر به مراتب فوق و اینکه کمیسیون حل اختلاف مالیاتی همعرض و شورای عالی مالیاتی مفاد ماده واحده و فرمان واجب‌الاطاعه و لازم‌الاتباع حضرت امام رضوان‌الله تعالی‌علیه را در صدور رأی خود مورد توجه قرار ندادند، شکایت وارد تشخیص و رأی به نقض آراء صادره رسیدگی مجدد بارعایت مفاد دادنامه فوق‌الذکر صادر و اعلام می‌گردد.

ب. شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۳۳۷/۷/۷ موضوع شکایت شرکت سنگاه به طرفیت اداره امور اقتصادی و دارائی تربیت حیدریه به خواسته ابطال رأی شورای عالی مالیاتی شماره ۳۰/۴/۱۹۶۷ مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۲۵ و اوراق تشخیص و قطعی مالیاتی به شرح دادنامه شماره ۲۸۵ مورخ ۱۳۷۷/۳/۱۲ چنین رأی صادر نموده است،... در مورد معافیت مالیاتی که وکیل محترم نسبت به عدم اعمال آن اعتراض نموده است، با توجه به اینکه رأی شورای عالی مالیاتی که برای مأمورین مالیاتی لازم‌الاجراء می‌باشد مقرر داشته است که شرکت سنگاه نمی‌تواند تا پایان سال ۱۳۶۷ از معافیت مالیاتی استفاده نماید و در مورد سالهای ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۷۷ نیز با توجه به اینکه اوراق تشخیص قابل رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف می‌باشد و اوراق قطعیت مالیاتی نیز بر اساس آراء صادره از هیأت‌های حل اختلاف صادر می‌شود و از طرفی اصولاً فرمان حضرت امام رضوان‌الله تعالی‌علیه در خصوص شرکتها و مؤسساتی است که مستقیماً وابسته به آستان قدس رضوی می‌باشد و رأی شورای عالی مالیاتی نیز با در نظر گرفتن فرمان مورخ ۱۳۶۸/۶/۱۰ و بعد از تاریخ مذکور صادر گردیده است، و فرمان مذکور نیز در مورد شرکتها که غیر مستقیم وابسته به آستان قدس بوده باشند قابل تسری به نظر نمی‌رسد، علیه‌ذا حکم به رد شکایت را صادر و اعلام می‌دارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست آیت‌الله موسوی تبریزی و با حضور رؤسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی با عنایت به نظریه مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۲۰ حضرت امام رضوان‌الله تعالی‌علیه به شرح بین‌الهلالین «نحو آقای موسوی نخست وزیر محترم، همانطور که قبل‌گفته‌ام آستان قدس رضوی و شرکتها و مؤسسات وابسته از پرداخت هرگونه مالیاتی معاف می‌باشند. نظر اینجانب را به مقامات ذیربیط ابلاغ نمائید.» که شامل کلیه شرکتها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی اعم از مستقیم و غیر مستقیم می‌باشد. بنابراین دادنامه شماره ۱۰۳۸ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۸ شعبه ششم دیوان که متضمن این معنی است موافق اصول و موازین قانونی تشخیص می‌گردد. این رأی به استناد قسمت اخیر ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و سایر مراجع مربوط در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.

رئيس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - سید ابوالفضل موسوی تبریزی



TRANSFER PRICING

Because of the prevailing tendency of developing countries to attract foreign capital and technology, and also the expansion of the geographical sphere of multinational and supranational companies' operations, the issues like transfer pricing are to be taken more seriously into account. But, the subject of transfer pricing is a new topic in this country, and, therefor should be studied in all its dimensions. The third part of the study that this journal has started in this field, is provided in the present issue.

TAX REVENUES

A detailed table of direct and indirect tax receipts of the government is printed in the Persian section of the journal. The summary of the same is provided in the English section, together with a chart drawn on basis of the figures of the table.

A PAGE OF TAX HISTORY

Maqrizi was an Arab historian living in Egypt of late 14th and early 15th centuries (during the rule of Fatemid Caliphs). A story narrated by him about taxation of lands is provided in the Persian section of the journal.

RULINGS AND REGULATIONS

The text of new tax laws and regulations, circular letters of the tax administration, rulings of the Supreme Tax Council and verdicts of the Administrative Court of Justice are presented in the Persian section of the journal. Some of these rulings and regulations are also provided in the English section under the heading "Tax news".

TAX GLOSSARY

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of Maliyat journal.



Abstract of Persian Articles

EDITORIAL

The first article of this issue is devoted to the subject of increasing importance of tax revenues in financing the government expenditures. This matter is clearly referred to in the third development plan of 2000-2004. The plan has also provided for complete reorganization of the tax administration with the aim of enabling it to achieve the goals envisaged in this respect. The editorial (of both the Persian and English sections of the journal) reflects on the same topic.

HIGHLIGHTS OF THE TAX TREATY WITH TURKMENISTAN

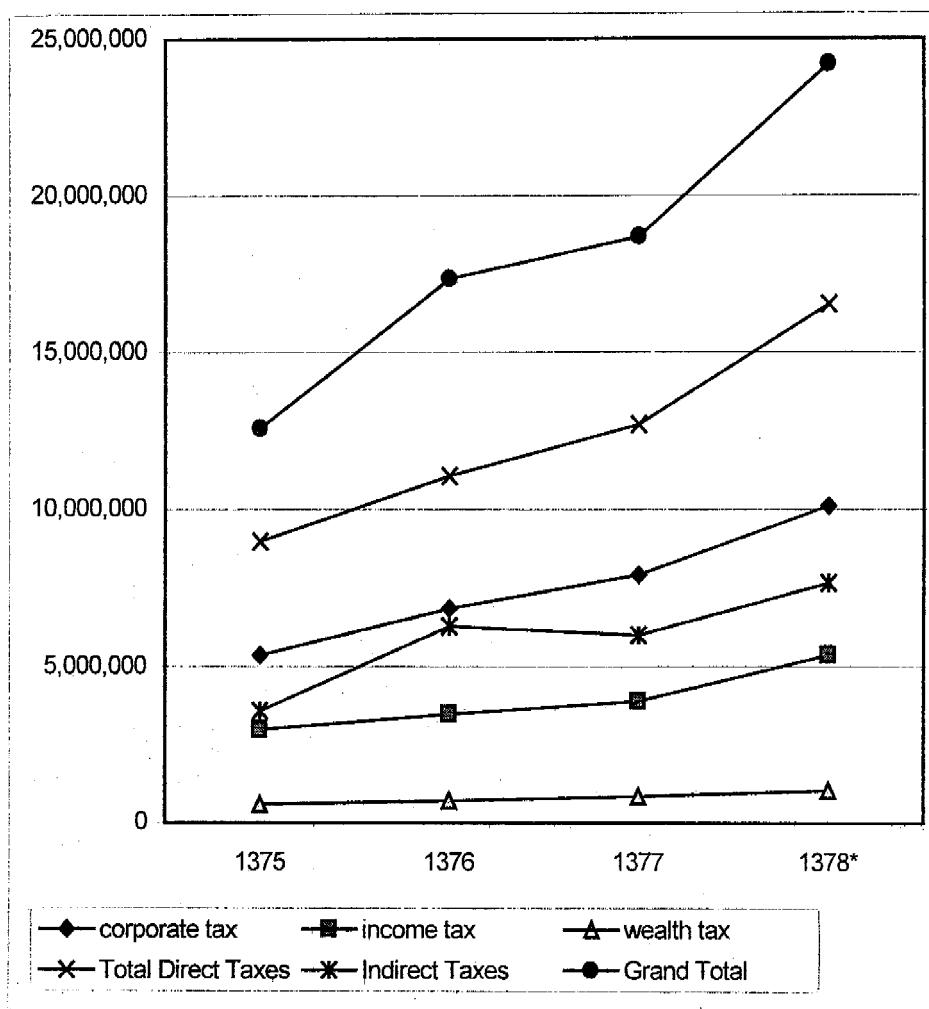
A newly published tax treaty between Iran and Turkmenistan is reviewed in this article. The author analyzes the most important provisions of the treaty, particularly in comparison with the previous tax treaties of Iran. A similar article is also provided in the English section of the journal. In the English version of the article comparison is made with the amended text of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital.

INHERITANCE AND GIFT TAX TREATIES

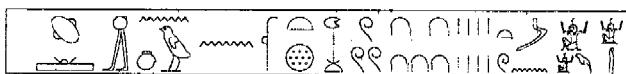
The fourth part of this study is provided in the present issue of the journal. The study reflects on double taxation treaties in the field of inheritance and gift tax, which is a wholly new idea in this country. The model inheritance and gift tax treaty of OECD is analyzed by the author with special emphasis on its implications (when taken into account in the light of Iranian legal system).

Chart of revenue of the Iranian government from direct and indirect taxes, during the period 1375-1358*

Figures at the left hand are in millions of national currency (Iranian Rial)



* Revenue of the year 1358 is calculated by doubling the amount of taxes collected during the first half of the same year.



asked to ignore the previous Note of the Article 203, DTA (page 135 of the translation), and insert the above text of Notes 1 and 2 under the same Article.

**SUMMARY TABLE OF DIRECT AND INDIRECT TAX REVENUE
DURING THE PERIOD 1375-1377, AND THE FIRST HALF OF THE YEAR 1358**

(millions of national currency)

Direct Taxes	1375	1376	1377	First half, 1378
Corporate tax	5,378,266	6,857,831	7,923,641	5,052,356
Income tax	2,993,674	3,484,616	3,897,087	2,687,373
Wealth tax	598,576	710,548	855,562	522,710
Total Direct Taxes	8,970,517	11,052,995	12,676,290	8,262,440
Indirect Taxes	3,589,654	6,291,577	6,010,351	3,830,618
Grand Total	12,560,172	17,344,573	18,686,642	12,093,058

1. The years mentioned above are Iranian, the equivalents of which are: 1996-97, 1997-98, 1998-99, 1999-2000. The Iranian solar year extends from March 21 of each Gregorian year to March 20 of the next one.
2. The "Corporate tax" includes the income tax collected from public and private corporations, as well as the tax of a category of government entities called "Centers for Preparation and Distribution of Goods". The tax received from the latter entities is negligible, comparing to that of the first categories.
3. The "Income tax" includes various individual taxes, business tax and tax on income from real estates.
4. The term "Wealth tax" covers the taxes referred to under the Direct Taxes Act (DTA) as the "Property tax", including inheritance tax, annual tax on real properties, tax on unoccupied real properties, tax on idle lands and stamp duties. Certain types of taxes are also included here, though they are referred to as "income tax" under DTA. They are the "tax on incidental income" (gifts, etc.) and the "tax on transfer of immovable properties and good will".

The following chart is prepared on basis of the figures of the above table, except that the revenue of the year 1358 is calculated for 12 months instead of 6 months (the amount of the tax is simply doubled).

process, or their absence at the place, on both copies of the tax notice, and shall post the first copy at the door of the place of residence or work of the taxpayer. The tax papers served in such manner shall be considered legal and the date of the posting shall be deemed as the date of serving on the taxpayer.

Note 2. The Ministry of Economic Affairs and Finance may use the registered mail services for the serving of tax papers. The mailman shall serve the copies of the tax notice on the taxpayer in person, or on a relative or employee of him at the relevant place, and shall get a receipt on the second copy. If the taxpayer or the said persons refuse to accept the process, the mailman shall take a note of that on the copies of the process, and shall post the second copy at the relevant address and return the first copy to the tax office. When none of such persons is available at the place, the postman shall record the date of calling at the place and also the phrase: "We shall visit the place after 15 days from this date" on the copies of the notice, and shall post the second copy at the specified address, and return the first copy. Should the said persons be absent at the second visit, the mailman shall record the fact at the foot of the copies of the tax notice, and shall post the second copy at the relevant address, and give back the first copy to the tax office. The tax papers served in such manner shall be deemed as served at the date of posting.

The above amendment was approved by the Parliament on 13 October 1999, and the Council of Guardians confirmed it on 21st of the same month (according to the Iranian Constitution, the laws passed the Parliament must be confirmed by the said Council, otherwise, they will not become effective – see the Articles 91 to 99 of the Constitution).

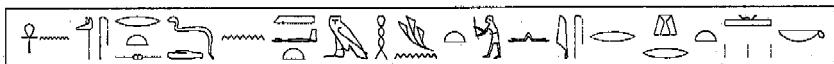
Our readers having at their disposal the English translation of the Iranian Direct Taxes Act (published by this journal), are hereby

of the collecting state.

4. The ordinary costs of collection shall be born by the claiming state, but in case of occurrence of extraordinary expenses; the collecting state shall bear the cost (unless otherwise is agreed upon by the parties).

Language of the Treaty

The treaty has been prepared and signed in three languages: Persian, Turkmenian and English. In case of any divergence of interpretation, the English text shall prevail.



TAX NEWS

AMENDMENT OF THE ARTICLE 203 OF THE TAX LAW

The Iranian Parliament recently approved an amendment to the Article 203 of the Direct Taxes Act (DTA). The amendment consists of deletion of a phrase from the text of the Note of the Article 203, and addition of a new "Note" to the same article. As a result of the amendment, the existing Note has been numbered as the "Note 1", and the new Note is numbered as the "Note 2". The amended text of the Note 1, and that of the Note 2 of the Article 203, DTA read as follows:

Note 1. If the taxpayer or his relatives or employees, in case of his absence, refuse to accept the process, and also when none of such persons is available at the relevant place, the serving officer shall record their refusal from accepting the

Elimination of Double Taxation

Article 23 of the Iran-Turkmenistan tax treaty provides for applying the credit method to eliminate double taxation. This method is exactly the same as envisaged under the Article 23B of the OECD Tax Convention.

Non - Discrimination

This topic is provided under the Article 24 of the treaty, which agrees with the Article 24 of the OECD Convention in all respects, except that the paragraph 6 of the OECD Convention, which reads as follows:

"The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description" has been deleted from the text of the Iranian treaty.

Mutual Agreement Procedure and Exchange of Information

Articles 25 and 26 of the treaty which cover the above topics are in agreement with the corresponding provision of the OECD Convention.

Mutual Assistance for Collection of Taxes

The article 27 of the treaty is devoted to the above subject. No provisions of this kind are provided under the OECD Model, and the writer of these lines is not aware of any other treaty containing such regulations.

According to the Article 27, the contracting parties have undertaken to assist each other for collection of escaped taxes in their relevant territories.

The main features of this mutual assistance are the following:

1. The assistance relates to taxes, fines and interests accrued as a result of non-payment of tax liabilities.
2. The relevant tax claim should have been reached the final stage from the legal point of view, so that to be collectible according to the law of the claiming country.
3. The procedure and method of collection are subject to the law

(i) supervisory activities in connection with the above sites and projects; and
(ii) provision of services (including consultation service) with regard to the said projects, where such services are rendered by the employees or other agents of the relevant permanent establishment. Meanwhile the above period of 12 months of the paragraph 3 of the OECD Convention has been changed to 36 months.

2. The paragraph 6 of the Article 5 of the Iranian treaty envisages another case of permanent establishment unprecedented in the OECD Model. According to that paragraph:

"Where an insurance enterprise of a Contracting State (except for reinsurance cases) collects premiums, or insures against accidents in the territory of the other Contracting State, through a person (Other than an agent of an independent status, to whom paragraph 7 applies), then such enterprise shall be deemed as having a permanent establishment in that other country".

Taxation of Income

Articles 6 through 21 of the OECD Model Tax Convention are reflected (with negligible alterations) in the text of the treaty. Provisions of the treaty with regard to income from immovable property, business profits, shipping, etc., associated enterprises, dividends, royalties, capital gains, independent and dependent personal services, director's fees, artists and sportsmen, pensions, government services, students and other income are, by and large, similar to the corresponding provisions of the OECD Model Convention.

Taxation of Capital

Article 22 of the treaty is similar to that of the OECD Convention, except for an additional paragraph, which reads as follows:

"Capital represented by shares of corporate rights in a company, the assets of which consist mainly of immovable property situated in a Contracting State, may be taxed in that Contracting State".

properties, is in some degrees comparable to the tax on capital as is understood under the treaty (as well as under the OECD Model Convention). It suffices to say that the most important type of property tax under the Iranian law is the inheritance tax.

Everybody knows that the inheritance tax is out of the scope of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, and thus can not be considered as the tax on capital, which is subject to the said convention.

Another type of property tax, according to the Iranian law, is the "stamp duty". There is no need to go long for demonstrating that the stamp duty may not be considered as the tax on capital.

2. There is a type of income tax under the Iranian law, which is titled as the tax on "incidental income". Most of the cases referred to in this part of the tax law are clear examples of gifts as used in the European tax laws. As we know the tax on gifts is also dealt with under another type of tax treaties and in no ways can be attributed to tax treaties of the type of income and capital.

3. Few words should also be said about the tax on capital gains, which is handled by the Article 13 of the treaty. To impose a special and separate tax on gains referred to in this article is not envisaged in the Iranian tax law. Let us take the case of the gains derived from the alienation of immovable property. When a person sells his real property, tax will be imposed on basis of the taxable value of the property, whether the transferor gained or lost.

Permanent Establishment

Article 5 of the treaty under review presents a definition of permanent establishment in line with the OECD Model Tax Convention. Some additions are, however, made in the treaty, which are as follows:

1. According to the paragraph 3 of the OECD Model, a building site, construction or installation project will constitute a permanent establishment, only if it has been maintained for more than 12 months. The same has been envisaged under the Iranian treaty, while adding the following:

contracting states. The rules concerning the residency are provided under the Article 4, of the treaty.

The Article 4 is similar to that of the OECD Model convention, but without reflecting the amendments introduced on 21 September 1995 on basis of the OECD Council's recommendations. In other words, the following phrases and words are not inserted in the text of the Article 4 of the treaty:

1. The phrase "also includes that state and any political subdivision or local authority thereof" (in respect of the first sentence of the paragraph 1);
2. The word "only" which had to be added to sub-paragraphs a, b and c of the paragraph 2; and
3. The same word (only) with regard to the paragraph 3.

Taxes Covered

The text of the Article 2 of the treaty coincides, by and large, with that of the OECD Convention. There are, however, some points worth of mentioning in this regard:

1. The paragraph 1 of the Article 2 confines the scope of the treaty to two categories of taxes, namely the "tax on income" and the "tax on capital".

Then the paragraph 3 of the same article refers to the existing taxes in contracting states, which correspond to the above categories of taxes on income and capital.

In case of Iran reference is made to "income tax" and "property tax". This means that according to the treaty, the property tax in this country corresponds to the tax on capital as used in the paragraph 1 of the same article.

But, these two types of taxes do not go together in many respects. There are several kinds of taxes known under the Iranian tax law as property taxes, but they can not be attributed to the concept of the tax on capital as is understood under the treaty.

To be more specific, there are five groups of property taxes in Iran, from which only the first one, namely the annual tax on real

chapter, from his entire rental income" (Article 55).

The term official deed means a deed or document registered with a notary public, and the word agreement as used in this context means a document agreed upon between the parties

without being officially registered by a notary public. The chapter referred to in the above text means the chapter I of the title C of DTA, which deals with the tax on real estate income.

In the next issue of the journal, the study on the real estate income tax will continue.



HIGHLIGHTS OF THE TAX TREATY WITH THE REPUBLIC OF TURKMENISTAN

By: M. T. Hamadani

On 23 December 1995 a tax treaty between the Islamic Republic of Iran and Republic of Turkmenistan was signed in Ashkhabad. After an approximately long interval, the treaty was ratified by the Parliament on 30 September 1998. The effective date of the treaty was 3 August 1999 and that is why it was notified to the Finance Ministry for enforcement in September 1999.

This treaty follows, like most of the other tax treaties concluded by this country, the OECD Model Convention, but it also adopts a number of specific provisions not envisaged under the latter convention. The most important provisions of the treaty are analyzed below.

Scope

The treaty states (exactly like the OECD Model) that it applies to persons who are residents of one or both of the

(see Note 4 of the Article 53, DTA).

3. "Additions made by the lessee, in conformity with the lease agreement, to the leased property for the benefit of the lessor, shall be appraised on basis of taxable value of the date of delivery of the same to the lessor, and 50% thereof shall be treated as a part of taxable rental income of the lessor for the year of such delivery" (Note 5 to the Article 53, DTA).

4. "The expenses that are to be born, under the law or the agreement, by the landlord, but are made by the tenant, as well as the expenses undertaken by the tenant in conformity with the terms of lease agreement, while customarily are to be paid by the landlord, shall be appraised at the taxable value of the date of occurrence of such expenses, and shall be added, as non-pecuniary rent, to the sum of the rental income of the year in which such expenditures are effected" (Note 6 to the Article 53).

The meaning and manner of determination of the taxable value will be given later.

5. "If the owner of any superstructures created over a leased land, lets the property, wholly or

partially, the rental paid by him for the land, in proportion to the estate he lets, shall be deducted from the rental he receives, and the balance will be taxed according to the provisions set forth at the beginning of the present Article" (Note 7 to the Article 53).

The above rule pertains to a case where the tenant has constructed a building over a land that he has leased from the owner of the land (or had bought or inherited such a superstructure). Cases of this type may occur mostly in rural areas. The tenant of the land, who is the owner of the building as well, may lease the superstructure to a third party and receive rental on that while he is not the owner of the land.

6. "Where the owner of a residential house or apartment lets the same out and leases another place for his own residence, or dwells in an employer-provided house, the rent he pays under an official deed or according to an agreement, or the rent deducted from his salary by the employer, or the amount of the same that is evaluated as the salary in kind for tax purposes, shall be deducted, for computation of the taxable income of the present

ment institutions, municipalities, certain public organizations of charitable and welfare character, some foundations and entities whose resources and activities are devoted to the aims of the Islamic revolution or religious purposes, public service institutions, and the like (for detailed information see the text of the Article 2, DTA and its Notes).

Taxable income

The first sentence of the Article 53, DTA presents a general definition of taxable income:

"The taxable income of the leased real property consists of the total rent, whether in cash or otherwise, less a deduction of 25% to cover expenses, depreciation and commitments of the owner with regard to the leased property"

The commitments of the owner with regard to the leased property are determined in the Civil Code and other relevant regulations. The Article 486 of the Civil Code provides:

"The repairs and all other expenses necessary in order to maintain the property leased in a state, in which appropriate profits could be derived therefrom, are the responsibility of the proprietor, unless other conditions

have been agreed upon, or unless the local customary law provides the contrary. The same rule hold for the instruments and appliances, which are necessary for taking benefit from the leased property".

Special cases

Specific rules are envisaged for the following special cases:

1. *"Where the lessor is not the owner of the leased property, his taxable income shall be the difference between the rent that he receives and the rent that he pays for the same leasehold"*

(Penultimate sentence of the Article 53).

The above rule relates to cases of second hand leasing, where the lessee leases out the leased property to third parties. Such a practice will not be legal, unless the original contract between the owner and first hand lessee would allow it.

2. *"Where some furnishings or machinery are leased in conjunction with a real property, the rental income attributable to such fittings and machinery shall be included as a part of the income of the property, and shall be taxed according to the provision of the Chapter"* under review

III. According to Note 1 of the Article 53 of DTA:

"The habitation of the owner's father, mother, spouse, child or grandparents, as well as that of the persons dependent on him, shall not be considered leasehold, unless it is proved by documents that the rent is paid. Where several properties are allocated for habitation of the owner or the aforesaid persons, only one property for dwelling of the owner and another one for all the other aforementioned individuals, both at the choice of the owner, shall be excluded from the taxation of the present chapter. Should there be more than one permanent wife for the owner, the dwelling place of each of such permanent wives shall also be considered as non-leased property".

Under the Iranian Civil Law, two types of marriage are recognized: permanent and temporary (for certain duration of time agreed between bride and bridegroom). Therefore, the wife's place of dwelling will be considered as not being leasehold, and thereby not being subject to taxation, when the marriage relation between spouses is of permanent type.

Meanwhile, as it can be understood from the text of the law, for the rule of the Note 1 of the Article 53 to be effected, there should be no evidence indicating that a rent is actually paid for the dwelling in question. In other words, the tax law assumes that where close relatives of the landlord occupy a house, no rental payment is customarily demanded from them. But if it becomes evident that the opposite case is true, then there will remain no room for such an assumption to be resorted to.

IV. Another case similar to that stated above is mentioned under the Note 2 of the same Article 53, which provides:

"The real properties that are put, free of charge, at the disposal of the organizations and institutions mentioned in paragraphs (a), (b), (d) and (e) of the Article 2 hereof, shall not be considered as leaseholds".

The Article 2, DTA enumerates a series of organizations and institutions that are excluded from the application of the Direct Taxes Act. Such entities and organizations are divided into 5 categories and include govern-

status, while being under the overall supervision of the Minister of Finance and Economy.

So far, the tax administration has always acted as a branch of the Finance Ministry, like any other subdivision thereof. Under the new arrangement, the responsibilities of the tax administration would considerably enhanced, which we hope it would successfully accomplish.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



An Introduction to the Iranian Tax System

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 7)

Different types of property taxes were reviewed in previous parts of this series of articles. Then we began our study on the title 'C' of the Direct Taxes Act (DTA), which deals with the provisions of income tax. After a brief review of the structure of the title C, the first type of income taxes, namely the tax on rental income, was touched upon. The general rule of DTA regarding the taxability of rental income was referred to first, then it was stated that besides the ordinary cases of lease of real property that are subject to taxation, two types of special cases are also distinguished under the law. First, the cases that are considered, for the purpose of taxation, to be subject to the rules of lease and rental, though they may not be titled as such from the legal point of view. Second, the cases where it is assumed that no tenancy relation subject to rental tax does exist, although there might be some argument against such assumption. The first type of the above cases, and also two cases of the second type, were studied in last issue. Further cases of the latter type are as follows:

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

By publication of this issue, the journal of Maliyat will enter its eighth year of existence and activity. The primary subject emphasized on in the editorial of the first issue of the journal, was that of the significance of taxation under the prevailing circumstances of the country. Now after elapse of seven years, the vital role of taxation has been considerably increased. The developments in the sphere of national and international economies have resulted in a situation where there remained no alternative, except substituting more safe and reliable sources (like taxation) for the income earned through the exportation of crude oil.

This undeniable fact is reflected clearly in the third development plan of the government for the coming five years' period. The content of this document is indicative of the attention paid by the government in making the national budget rely more and more on taxes rather than oil. The tax revenues forecasted for the years of the plan are suggestive of a considerable trend of increment.

The importance of taxation was so great in the view of those drafting the plan, that they did not suffice to express their view in the text of the plan, or to forecast certain revenue figures therein. They have also paid attention to the necessity of introducing suitable changes to the organization and responsibilities of the tax administration, so that to enable it to accomplish the huge tasks that the plan put on its shoulders.

A wholly new organization has been envisaged for the tax machinery. According to the plan, a separate and specialized organization is to be created as an affiliate of the Ministry of Economic Affairs and Finance. The powers and duties of this new organization will be determined under a special statute, which will give it an autonomous legal