

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# مالیات

فصلنامه مالیاتی

دوره دوم، شماره نهم، تابستان ۱۳۷۸

(شماره مسلسل ۲۴)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

## فهرست مطالب:

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

مطالب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن

نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات

وارده یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است.

نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ

(نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن

بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.

مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

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: ۶۴۴۴۵۱۸

سرآغاز دکتر علی اکبر عرب مازار ۲

شرحی بر تبصره‌های مالیاتی

قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور م. الوندکوهی ۴

تغش‌های ناشی از قراردادهای مالیاتی و اندیشه

برپائی یک دادگاه بین‌المللی مالیاتی دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۲

چگونگی تطبیق عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل (Buy-

Back)، ساخت بهره برداری و تحویل (B.O.T.) و شناسائی

سود مشمول مالیات این نوع قراردادها عباس هشی ۲۱

قیمت‌گذاری انتقالات (بخش اول) م. ت. همدانی ۲۹

مقررات ضدترفند مالیاتی ۳۳

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۳۵

مثال‌هایی از مقررات مربوط به کنترل قیمت‌گذاری انتقالات

(نمونه‌ای از کشور هلند) ۴۰

قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی

شورای عالی مالیاتی ۴۵

بخش انگلیسی

## به نام خدا

پدیده انتقال قیمت (Transfer Pricing) قریب دو دهه است که فکر محافل مالیاتی کشورهای توسعه یافته جهان را به خود مشغول داشته و بخش عظیمی از ادبیات مالیاتی عالم به آن اختصاص یافته است، به نحوی که حتی مجلات و نشریات چندی به این نام و صرفاً به منظور بررسی مسائل مربوط به انتقال قیمت پدید آمده‌اند. در سالهای اخیر این بحث از محدوده کشورهای توسعه یافته فراتر رفته و توجه بسیاری از کشورهای در حال توسعه را نیز به خود معطوف داشته است.

اقتصاد و مناسبات بازرگانی دنیا چنان گسترش یافته و درهم تنیده شده است که امکان دور ماندن از دایره آن نه معقول است و نه از امکان عملی برخوردار می‌باشد. زمانی بود که اقتصادهای ملی به حال جزیره‌های جدا از هم به موجودیت خود ادامه می‌دادند، ولی روز به روز که می‌گذرد به میزان زیادی از این وضعیت قدیمی فاصله می‌گیریم و ادغام اقتصادیات کشورها در یکدیگر به حدی پیش رفته است که در حال حاضر به درستی از یک اقتصاد جهانی صحبت می‌شود. علاوه بر این همه بحث‌ها پیرامون این هدف دور می‌زند که چه کنیم تا این کیفیت جهانی بودن اقتصاد حفظ گردد و خیرات و فواید آن نصیب همه کشورها شود. در مورد کشور خودمان نیز اکنون دیگر واضح است که سیاست دولت بر جلب سرمایه‌ها و فن‌آوری خارجی و گسترش همکاری اقتصادی و تجارتی با اکثر کشورهای جهان استوار است. در ماه‌های پایانی سال گذشته که لایحه بودجه سال ۷۸ در مجلس شورای اسلامی مورد بحث بود، این سیاست مورد تأکید قرار گرفت (از جمله ملاحظه شود مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه ۲۴۷، ضمیمه شماره ۱۵۷۱۸ روزنامه رسمی، ص ۱۵).

اما پا به پای توسعه این گونه مناسبات و همکاری‌ها مسائل مختلف در بسیاری از زمینه‌ها و از جمله در زمینه مالیاتی نیز مطرح می‌شود که باید در اندیشه هدایت آنها به مسیری سالم و منطقی بود. یکی از این مسائل که

سال‌ها است مورد توجه جهانیان بوده و بحث و فحص بسیاری را برانگیخته است، همان مسأله انتقال قیمت است که در سطور قبل به آن اشاره کردیم. مؤسسات بزرگی که در جهان امروز به فعالیت‌های عمده اقتصادی، بازرگانی و فنی اشتغال دارند و نقش آنها در طرح‌های اقتصادی و صنعتی دنیا غیرقابل انکار است غالباً جنبه فراملیتی دارند و شبکه‌ای از شرکت‌ها و مؤسسات بسیار پویا و فعال صنعتی، مالی، بازرگانی و خدماتی را در جهان گسترده‌اند. طبیعت کار این مؤسسات (مانند اغلب مؤسسات انتفاعی خرد و کلان دیگر) بر جلب مشتری از یک سو و تأمین سود هر چه بیشتر برای خود و شرکت‌های اقماری و همگروهشان از سوی دیگر استوار است و در این راه از تمام راه‌کارها و ترفندهای ممکن بهره می‌جویند. یکی از این شیوه‌ها توسل به شگردهای مالیاتی برای پرداخت هر چه کمتر مالیات است و در بین این شگردها مکانیزم انتقال قیمت از چنان میدان عمل وسیعی برخوردار گشته است که اکثر ترفندهای مالیاتی دیگر را تحت‌الشعاع قرار داده است. تنظیم قیمت‌ها در مناسبات داخلی شرکت‌های وابسته به گروه غالباً چنان صورت می‌پذیرد که سهم هر چه بیشتری از سود نهائی این خانواده‌های بزرگ تجاری - اقتصادی به مناطق برخوردار از بار مالیاتی نازل‌تر هدایت شود و خانواده در مجموع مالیات کمتری را بپردازد.

در برابر این وضع همان گونه که گفتیم سازمان‌های مالیاتی جهان نیز ساکت ننشسته و دست‌نهادند. بررسی و بحث پیرامون این قضیه بسیار توسعه‌یافته و به پیش رفته است. شگردها و راه‌حل‌های متقابلی برای مقابله با ترفندهای یاد شده پدید آمده و رو به ترقی و تکامل می‌رود، چنان که به جرأت می‌توان گفت که مجموعه فنون و مباحث مربوط به این قضیه خود به یک رشته جداگانه پژوهشی در زمینه دانش مالیاتی و به یک تکنیک پیچیده و پیشرفته بدل شده است.

در جهان امروز از یک سو به تربیت کادر مالیاتی متخصص در این رشته توجه بسیار مبذول می‌گردد و در جهت مقابل نیز وکلا، مشاوران و حساب‌برسان چیره‌دست مالیاتی در همین مایه پا به عرصه نهاده‌اند و به مقابله با یکدیگر می‌پردازند. محافل دانشگاهی نیز از این جریان به دور نمانده‌اند و بحث و پژوهش علمی در زمینه انتقال قیمت از جاذبه بسیاری نزد محافل مذکور برخوردار است.

در کشور ما نیز جنبه‌های فنی و علمی و حتی مصلحتی و سیاسی این قضیه باید مورد توجه قرار گیرد و جای خالی تخصص‌ها در این زمینه پر شود. خوشبختانه اخیراً موضوع مورد توجه وزارت امور اقتصادی و دارائی قرار گرفته و اقداماتی را در این زمینه آغاز کرده‌اند. آنچه در این میان به مجله مالیات مربوط می‌شود طرح جنبه‌های مختلف این بحث به منظور آشنائی خوانندگان خویش است که خوشبختانه از هر سه گروه مرتبط با مسأله یعنی مأموران مالیاتی، مشاوران مالیاتی و دانشگاہیان بین ایشان یافت می‌شوند. مجله مالیات در انجام این وظیفه کوشش لازم را به کار خواهد بست.

علی اکبر عرب مازار

# شرحی بر تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور

م. الوندکوهی

قانون بودجه امسال جمعاً ۶۰ تبصره دارد که احکام ذکر شده در همه آنها فقط در سال جاری شمسی لازم‌الاجرا است (ماده ۶۰). بنابراین محدوده زمانی بررسی ما نیز سال ۱۳۷۸ می‌باشد. از ۶۰ تبصره قانون بودجه تنها شمار معدودی جنبه مالیاتی به معنای اخص کلمه داشته و بقیه به هزینه‌ها یا انواع دیگر درآمدها مرتبط‌اند که طبیعی است بحث حاضر نیز تنها شامل تبصره‌های خاص مالیاتی خواهد بود. ترتیب بحث را نیز بر همان پایه تقدم و تأخر تبصره‌های مالیاتی قرار می‌دهیم.

## تبصره ۲

و بازپرداخت وام‌های داخلی و خارجی شرکت را به تعویق نیندازد و ثانیاً میزان استفاده شرکت یا مؤسسه از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد.  
در قانون بودجه سال جاری به نحوی که در شماره ۱۶ اسفند ۱۳۷۷ روزنامه رسمی به چاپ رسیده اثری از این بند به چشم نمی‌خورد. نکته قابل توجه این که در طرح اولیه این قانون که در مجلس به بحث گذارده شد بند الف مانند سال‌های قبل عیناً گنجانیده شده بود (ملاحظه شود مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه دویست و چهل و چهارم - ضمیمه شماره ۱۵۷۱۲ روزنامه رسمی، ص ۱۵). با مطالعه مذاکرات انجام شده در مجلس پیرامون

در مورد این تبصره نکات زیر از جهت موضوع بررسی ما قابل ذکرند:  
۱. نخستین نکته‌ای که از مقایسه مندرجات تبصره ۲ با قوانین بودجه سال‌های قبل جلب توجه می‌کند جایگزینی بند الف آن است. بند الف در سال‌های قبل اجازه می‌داد که شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت بودجه مصوب خود را بر اساس سیاست‌های دولت یا تصمیماتی که بر حسب اساسنامه خود مجاز به اخذ آن هستند تحت شرایطی رأساً تغییر دهند. دو شرط عمده این اجازه آن بود که اولاً اصلاح موردنظر موجب کاهش مالیات و سود سهام دولت پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور نشود

بند‌های مختلف تبصره ۲ مطلبی مشاهده نشد که حاکی از حذف بند الف تبصره مذکور باشد (و یا لااقل به نظر نگارنده این سطور نرسید).

۲. بند «ج» تبصره ۲ مطلب تکراری دیگری را مطرح کرده است که در سال‌های قبل نیز ضمن قانون بودجه گنجانیده شده بود. این بند محدودیت‌های خاصی در راه استفاده شرکت‌های دولتی از برخی معافیت‌های مالیاتی برقرار ساخته است. این محدودیت‌ها به معافیت‌های موضوع مواد ۱۳۸ و ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم راجع می‌باشند که هر یک را جداگانه مورد بحث قرار می‌دهیم:

### معافیت موضوع ماده ۱۳۸:

به موجب این ماده در صورتی که شرکت‌ها بخشی از سود ابرازی خود را که از فعالیت‌های صنعتی و معدنی به‌دست آورده‌اند برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود، یا تأسیس واحدهای جدید از همین نوع و یا احداث مسکن برای کارکنان خود ذخیره کنند، چنان سودی طی شرایطی از مالیات معاف خواهد بود. اکنون قانون بودجه برای یک دسته از شرکت‌های دولتی محدودیتی را از این بابت پیش‌بینی کرده است. این گروه عبارتند از شرکت‌های دولتی موضوع تبصره ۶ ذیل ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم یعنی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و شرکت‌های تابعه آن. این شرکت‌ها در صورتی مجاز هستند که ذخایر یاد شده را از محل سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۷ خود کسر کنند که مالیات و سود سهم دولت را تا مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه تأمین و پرداخت کرده باشند. یک تفسیر این بیان می‌تواند آن باشد که این شرکت‌ها باید از اولین ریال سود خالص خود شروع به

پرداخت مالیات و سود سهام دولت به میزان پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور نمایند تا این بدهی بودجه‌ای پر شود و از آن پس اگر چیزی ماند به ذخیره ببرند و از معافیت استفاده کنند. ولی تعبیر دیگر می‌تواند این باشد که شرکت‌های مذکور مالیات و سود سهام خود را تا حدی که ترانزنامه و حساب سود و زیان قبول شده آنان اقتضا می‌کند پرداخت خواهند کرد و زائد بر آن وجهی از این دو بابت بر عهده نخواهد داشت. نهایت این که شرکت‌های مورد بحث باید آن قدر سود برده باشند که انتظارات بودجه کل کشور را از حیث مالیات و سود سهام برآورده سازند و باز مقداری سود برایشان باقی بماند تا بتوانند آن را با استفاده از معافیت مالیاتی ذخیره کنند. به هر تقدیر با وضعی که شرکت‌های دولتی از حیث زیان‌دهی دارند و مذاکرات مجلس مشحون از اشارات به آن است، باید گفت که قانون بودجه با این حکم در اغلب موارد امکان استفاده از معافیت ماده ۱۳۸ را از این شرکت‌ها سلب کرده است.

### معافیت موضوع ماده ۱۷۲:

ماده ۱۷۲ یک رشته مصارف خیریه را برشمرده و مقرر داشته است که اگر وجوهی برای این قبیل مصارف هزینه شود از درآمد مشمول مالیات مؤدی (اعم از شخص حقیقی یا حقوقی) قابل کسر خواهد بود. اکنون قانون بودجه می‌گوید شرکت‌های دولتی در صورتی مجاز به پرداخت‌های موضوع ماده ۱۷۲ بابت عملکرد سال قبل هستند که پرداخت به عمل آمده سبب کاهش مالیات و سود سهم دولت به میزان پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور نگردد. به نظر می‌رسد که هم در این مورد و هم در مورد مربوط به ماده ۱۳۸ قانون بودجه خواسته است

شرکت‌هایی را که دارای سود کم هستند از انجام هزینه‌های مربوط منع نماید مگر این که سود ویژه آنها به حدودی که ذکر شد برسد. اما در کنار این هدف یک نکته خاص مطرح می‌شود و آن این که ماده ۱۷۲ در مقام اعطاء یک تخفیف و معافیت مالیاتی است و در واقع ذکر مصارف خیریه معین در این ماده فرع بر جنبه تشویقی این ماده یعنی مسأله معافیت است. از طرفی طبق بند «ش» همین تبصره ۲ قانون بودجه حق شرکت‌ها و مؤسسات دولتی نسبت به هرگونه معافیت مالیاتی سلب شده است که در سطور بعد به آن خواهیم پرداخت. مسأله این است که با وجود بند «ش» دیگر جایی برای بحث پیرامون ماده ۱۷۲ باقی نمی‌ماند و اساساً شرکت‌های دولتی حق استفاده از این ماده را در سال بودجه ندارند. بنابراین چه جای صحبت از این موضوع است که می‌توانند طبق ماده ۱۷۲ عمل کنند یا خیر؟

### بند ق تبصره ۲:

این بند کلیه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت را موظف کرده است که تا ۵ درصد از هزینه‌های عملیات جاری مصوب خود و تا ۷ درصد از منابع خود را حداکثر تا آخر دیماه ۱۳۷۸ به حساب درآمد عمومی واریز نمایند. البته بخشی از منابع این مؤسسات که از محل وام‌های داخلی و خارجی و تسهیلات بانکی و یا از محل کمک از درآمدهای عمومی دولت تأمین می‌شود استثناء شده و مشمول کسر ۷ درصد مذکور نمی‌گردد. جنبه مالیاتی این بند آن است که کلیه پرداخت‌های دوگانه فوق از نظر مالیاتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مؤسسه محسوب می‌شوند. اولین پرسشی که در این مورد به ذهن خطور می‌کند

این است که چرا از طرفی اعتباراتی برای یک سلسله از مؤسسات تصویب می‌شود و از طرف دیگر گفته می‌شود که ۵ یا ۷ درصد آن را بازپس دهند؟ هنگام طرح این بند در مجلس شورای اسلامی همین پرسش مطرح شده است (مشروح مذاکرات مجلس - جلسه ۲۴۴، ص ۳۱). اما از مجموع بحث‌ها پاسخی به این سؤال ساده نمی‌توان پیدا کرد جز یک مطلب و آن این که در سال ۱۳۷۷ اصلاح بودجه‌ای به مجلس تقدیم شد که شرکت‌های دولتی را مکلف ساخته بود ۲ درصد از اعتبارات مصوب خود را به حساب درآمد عمومی واریز کنند. در آن مرحله از زمان که بودجه مدتها قبل تصویب شده بود چاره‌ای جز اقدام به این شکل نداشتند. اما تجدید همین قضیه برای سال بعد آن هم همراه کل بودجه در واقع سؤال بلاجوابی را برمی‌انگیزد که در مجلس هم مطرح شده است. ضمناً تشخیص این مطلب که شرکت‌ها و مؤسسات مشمول بند ق تبصره ۲ دقیقاً چند درصد از هزینه‌های عملیاتی یا منابع مربوطه خود را باید پس بدهند بر عهده سازمان برنامه و هیأت وزیران گذارده شده است. این میزان چنان که از مذاکرات مجلس (جلسه ۲۴۴) برمی‌آید می‌تواند بر حسب وضع مؤسسات بین صفر تا ۵ درصد در مورد هزینه‌ها و از صفر تا ۷ درصد در مورد منابع متغیر باشد.

### بند ش تبصره ۲:

متن این بند بی‌سابقه به شرح زیر است:

«به منظور فراهم نمودن امکانات رقابتی برای بخش خصوصی کلیه معافیت‌های مالیاتی وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، دستگاه‌های اجرایی، شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی، بنیادها 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».

در مورد این بند چند نکته شایان ذکر است:

۱. هر چند مفاد این بند فعلاً فقط برای سال ۱۳۷۸ قابل اجراست ولی دامنه شمول آن بسیار وسیع است. ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به دولت و کلیه دستگاه‌هایی که بودجه آنها بوسیله دولت تأمین می‌شود و نهادها را عموماً از مالیات معاف دانسته است. اکنون با تصویب این بند لااقل برای سال جاری این معافیت منتفی شده است (و تنها معافیت موضوع ماده ۱۳۸ باقی مانده است که قبلاً آن را مورد بحث قرار دادیم).

۲. با وارد کردن عنوان نهادهای عمومی و بنیادها جزء مشمولان بند ش تبصره ۲ بخش قابل توجهی از اقتصاد کشور در حیطه عملکرد مالیاتی قرار می‌گیرد (ملاحظه شود مذاکرات مجلس - جلسه ۲۴۴، ص ۴۵). البته در این خصوص به لزوم کسب اجازه مذکور در خاتمه بند ش نیز باید توجه داشت.

۳. بند ش به ابتکار مجلسیان مطرح شده و دولت طبعاً با آن مخالف بوده است (مذاکرات مجلس - جلسه ۲۴۴، ص ۴۴).

۴. عبارت بند ش از یک جهت ابهام دارد و آن این که می‌گوید معافیت‌های مالیاتی مورد بحث «در سال ۱۳۷۸ لغو» و این سازمان‌ها و مؤسسات «مشمول پرداخت مالیات می‌باشند». از این عبارت دقیقاً نمی‌توان فهمید که عملکرد کدام یک از سال‌های ۱۳۷۷ و ۷۸ از مالیات معاف است.

۵. عبارت بند ش در باب محرومیت شرکت‌ها و مؤسسات دولتی از معافیت‌های مالیاتی مطلق و عام است به نحوی که هرگونه معافیت مالیاتی را در بر می‌گیرد و اختصاصی به معافیت‌های مذکور در قانون مالیات‌های مستقیم ندارد و به این ترتیب معافیت‌های مندرج در سایر قوانین و از جمله معافیت‌های پیش‌بینی شده در همین قانون بودجه را نیز در بر می‌گیرد. با این مقدمه باید پرسید که تکلیف معافیت‌های پیش‌بینی شده در بند ب تبصره ۸ و بند الف تبصره ۳۳ قانون بودجه چه می‌شود؟

ممکن است گفته شود که بند ب تبصره ۸ راجع به اشخاص عادی است و شرکت‌های دولتی را در بر نمی‌گیرد. پاسخ این است که ماده ۱۷۲ نیز از اشخاص نام برده و تصریحی در مورد شرکت‌های دولتی به عمل نیاورده است. یک شرکت دولتی شخص حقوقی به شمار می‌آید و اصطلاح اشخاص حقوقی مذکور در هر دو مورد (ماده ۱۷۲ و تبصره ۸) می‌تواند به شرکت‌های دولتی نیز راجع گردد.

البته حل مشکل از دید حقوقی صرف چندان دشوار نیست. می‌توان استدلال کرد که بند ب تبصره ۸ و بند الف تبصره ۳۳ هر دو در مقایسه با حکم بند ش تبصره ۲ رابطه خاص نسبت به عام را دارند و بنابراین حکم عام ناسخ آنها نمی‌تواند باشد، ضمن این که هر دو مورد از لحاظ ترتیب بعد از تبصره ۲ قرار داشته و به اصطلاح وارد بر آن هستند. بر اساس این استدلال می‌توان حکم آنها را نافذ و باقی به شمار آورد. اما این صغری کبری چیدن و رفع مشکل کردن پاسخگوی ماهیت ایراد نیست که چرا در یک قانون واحد از طرفی با غلظت و شدت معافیت‌های مؤسسات دولتی سلب می‌شود و از سوی دیگر چند سطر بعد مجدداً معافیت‌های تازه اعطاء می‌گردد.

## تبصره ۵

مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشد.

بند «ی» تبصره ۵ نیز از جهتی به مسأله مالیات مربوط است. این بند به مشکلی که در حال حاضر مسأله نان با آن مواجه است پرداخته است. نامرغوب بودن نان یکی از موجبات عمده مصرف بی‌رویه و هدر رفتن آن است. بند «ی» به منظور مقابله با این وضع مقرر داشته است که در سال ۱۳۸۷ برای تولیدکنندگان نان‌های صنعتی و مرغوب تسهیلاتی در نظر گرفته خواهد شد. یکی از این تسهیلات (یا تمهیدات) منظور داشتن ضرائب مالیاتی مشابه نان‌های سنتی برای نان‌های مرغوب مورد بحث خواهد بود.

تبصره ۵ در ارتباط با تأمین کالاهای اساسی موردنیاز مردم و پرداخت یارانه دولتی از این بابت تنظیم شده است. دستگاه‌های استفاده‌کننده از یارانه مکلفند یارانه دریافتی را طبق قانون به مصرف برسانند و مبالغ مصرف نشده را به حساب سازمان حمایت از مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان، که متولی این امر است، واریز نمایند.

بند «ح» تبصره ۵ می‌گوید «مطالبات معوق از اشخاص حقیقی و حقوقی بابت مابه‌التفاوت‌ها توسط سازمان حمایت و با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارائی طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم وصول می‌شود» و بند ط همان تبصره مقرر داشته است که «مابه‌التفاوت دریافتی سازمان حمایت

## تبصره ۸

انعکاس می‌یابد نوعی قرینه برای ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم به شمار می‌رود. این ماده نیز پرداخت‌های مشابهی را از درآمد مشمول مالیات پرداخت‌کنندگان قابل کسر دانسته است (متن ماده ۱۷۲ ملاحظه شود). تفاوت عمده‌ای که بین این دو مصوبه به چشم می‌خورد مربوط به مجرای پرداخت کمک است. ماده ۱۷۲ پرداخت به «حساب‌های تعیین شده از طرف دولت» را شرط کرده است، حال آن که چنین قیدی در بند ب تبصره ۸ قانون بودجه وجود ندارد. علاوه بر این ماده ۱۷۲ به رعایت ضوابطی اشاره کرده است که توسط چند وزارتخانه معین تعیین می‌شود که این قید و بند هم در بند ب

بند «ب» این تبصره راجع به هزینه‌هایی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی یا بخش‌های مردمی تحت نظر مراجع مربوط در سال ۱۳۷۸ صرف احداث یا تکمیل فضاهای آموزشی، فرهنگی و نظایر آن، یا طرح‌های راه‌سازی، پل‌سازی و امثال آن می‌کنند. چنین هزینه‌هایی از درآمد مشمول مالیات پرداخت‌کنندگان (شامل کسانی که مالیات آنها به طور علی‌الرأس تشخیص و اخذ می‌گردد) کسر می‌شود. ضمناً «ساخت و ساز فضاهای یاد شده و بخشی یا تمامی ملک اهدا شده و انتقال آنها به مراجع ذیربط از پرداخت هر گونه عوارض و مالیات معاف است». این بند که چندین سال است در قانون بودجه



تبصره ۸ مشاهده نمی‌شود. شاید علت گنجانیدن هر ساله بند مذکور در قانون بودجه همین تفاوت‌ها بوده باشد زیرا اقدام بر اساس تبصره ۸ قانون بودجه با سهولت بیشتری نسبت به ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌ها میسر است.

در پایان بند ب یک نکته تازه اضافه شده و آن تصریح به این نکته است که «دانشگاه آزاد اسلامی مشمول مفاد این بند خواهد بود». ضمن بند ج همین تبصره نیز دانشگاه آزاد اسلامی به فهرست مؤسساتی اضافه شده است که از پرداخت ۸۰ درصد عوارض شهرداری معاف می‌باشند. هنگام بحث پیرامون این ارفاق‌ها در حق دانشگاه آزاد مشاجره داغی بین نمایندگان در گرفت. از طرفی اعتراض شد که قائل شدن چنین امتیازاتی در حق دانشگاه آزاد با امکانات گسترده‌ای که دارد و پول کلانی که از دانشجویان می‌گیرد صحیح نیست. در مقابل، این گونه مخالفت‌ها به عنوان غرض‌ورزی تلقی گردید (ملاحظه شود مذاکرات مجلس، جلسه ۲۴۵، ص ۴۴ و ۴۵).

نکته و نتیجه قابل ذکر این که دانشگاه آزاد بر اساس این ارفاق قانون بودجه بخش قابل توجهی از هزینه ساخت و تکمیل ساختمان‌های خود را (که بسیار هم

گسترده است) از صندوق مالیاتی کشور دریافت خواهد کرد.

در قسمت اخیر بند ج تبصره ۸ نیز حکم زیر افزوده شده است:

«اشخاص خیر اعم از حقیقی و حقوقی که اموال خود را مانند منزل مسکونی، باغ، زمین و سهام‌الارث و... به آموزش و پرورش انتقال می‌دهند از پرداخت هرگونه عوارض و مالیات نقل و انتقال و احدها معاف هستند». مطلب قابل ذکر در این مورد قرار دادن چند نقطه در وسط یک عبارت قانونی است. این کار بی‌سابقه معلوم نیست باید چگونه تفسیر شود. آیا منظور هر گونه مالی است که مشمول مالیات نقل و انتقال می‌باشد، یعنی فقط شامل املاک و حقوق راجعه به ملک می‌شود؟ و یا این که هر نوع مالی اعم از منقول و غیرمنقول را در بر می‌گیرد؟ هر یک از این دو پاسخ بحث‌هایی را به دنبال خواهد آورد. ضمناً در این قسمت از قانون عبارت انتقال اموال «به آموزش و پرورش» به کار رفته است. قطعاً منظور وزارت آموزش و پرورش یا ادارات آموزش و پرورش بوده است که به این صورت بیان شده است. انگار پای یک متن قانونی در میان نیست و صحبت عامیانه‌ای بین اشخاص معمولی در جریان است.

### تبصره ۱۴

می‌کند، کاغذ، طرح‌های بیع متقابل، سرمایه‌گذاری خارجی و اقلام مجاز موردنیاز وزارت ارشاد و صدا و سیما. در مورد مالیات بر مصرف بخش اخیر تبصره مقرر می‌دارد که «به منظور توسعه صادرات به دولت اجازه داده می‌شود معادل مالیات بر مصرف داخلی کالاهای مجاز را که توسط مسافرین خارجی خارج

در این تبصره دو موضوع مورد حکم قرار گرفته است: حق ثبت سفارش کالاهای وارداتی و استرداد مالیات بر مصرف. حق ثبت سفارش کالا به ازاء هر دلار (یا معادل هر دلار در مورد سایر ارزها) برابر ۲۷۵ ریال تعیین شده و موارد زیر هم از پرداخت این هزینه معاف شناخته شده‌اند: کالاهای اساسی که دولت وارد

می‌شوند در پایانه‌های خروجی به صورت ارزی به خریداران عودت دهد». حکم اخیر در واقع قبول همان قاعده‌ای است که در اغلب کشورها رایج است و فلسفه آن هم این است که خریدهای داخلی یک مسافر خارجی به منظور خارج ساختن آن نوعی صادرات از کشور به شمار می‌رود و باید همانند صادرات از مالیات معاف باشد. با وجود ظاهر موجه این مصوبه تصور نمی‌رود نحوه پیاده کردن دقیق آن چندان روشن باشد. در بسیاری از کشورها که مالیات

### تبصره ۳۳

بر ارزش افزوده یا مالیات دیکر مشابه آن کمره می‌شود عملکرد معین و روشنی از این بابت برقرار شده و از همین رو تعیین مالیات قابل استرداد به سهولت ممکن است که در ایران وضع از این قرار نیست. منظور از مالیات بر مصرف چیست؟ آیا انواع مالیات غیرمستقیم موردنظر است و آیا مالیات فروش پیش‌بینی شده در تبصره ۵۸ همین قانون بودجه را هم در بر می‌گیرد؟ جمع و جور کردن داستان احتمالاً چندان ساده نخواهد بود.

در بند الف این تبصره دو معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده است. جزء ۱ این بند به شرکت سهامی آزمایشگاه‌های فنی و مکانیک خاک وابسته به وزارت راه و ترابری اجازه می‌دهد که مبلغ ۱۰ میلیارد ریال از درآمد مازاد بر پیش‌بینی بودجه خود را صرف سرمایه‌گذاری کند. «وجوه سرمایه‌گذاری شده از پرداخت مالیات معاف است». جزء ۲ همان بند نیز اجازه می‌دهد که شرکت راه‌آهن جمهوری اسلامی ایران تا ۳۰۰ میلیارد ریال از درآمد خود را سرمایه‌گذاری کند. مبالغ سرمایه‌گذاری شده در این

### تبصره ۵۸

فولاد ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت ملی صنایع مس ایران مشمول ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم شناخته شده است. این حکم در قانون بودجه سال گذشته نیز به همین شکل آمده بود. معلوم نیست عبارت «عملکرد سال ۱۳۷۸ (سود ابرازی)» به چه معنی است. اگر منظور سود ابرازی

تبصره ۵۸ مشتمل بر موارد زیر است:

۱. تعیین مالیات بر فروش روی فولاد تولید داخلی و وارداتی، مس، خودرو، انشعاب جدید تلفن، سیگار وارداتی و نوشابه تولید داخلی. مأخذ و مبلغ مالیات‌ها در متن تبصره آمده است.
۲. عملکرد سال ۱۳۷۸ (سود ابرازی) شرکت ملی

روی عملکرد سال ۱۳۷۸ است، در آن صورت با تبصره ۶۰ همین قانون متعارض خواهد بود که می‌گوید «احکام مندرج در ماده واحده و تبصره‌های این قانون در سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجراست». زیرا مالیات عملکرد سال ۱۳۷۸ باید در سال ۱۳۷۹ پرداخت شود. و اگر منظور سود ابرازی در سال ۱۳۷۸ است آنگاه علی‌القاعده به عملکرد سال ۱۳۷۷ بازمی‌گردد و نه سال ۱۳۷۸.

نکته دیگر این است که با تصویب این حکم می‌توان گفت شرکت فولاد و توابع آن و همچنین شرکت مس ناچار خواهند بود تمامی سود خود را برای مصارف ماده ۱۳۸ ذخیره کنند و هیچ جزء آن را بین شرکاء تقسیم نکنند و یا به هیچ مصرف دیگری نرسانند.

۳. صادرات هر یک از کالاها یاد شده از مالیات بر فروش معاف خواهد بود.

۴. در مورد کسانی که مکلف به وصول و پرداخت مالیات هستند، تبصره ۵۸ اندکی درهم و میهم است. در مجموع از این اشخاص و مؤسسات نام برده شده است: اشخاص حقوقی «کارخانه‌های دولتی تولیدکننده» (در مورد مس و فولاد)، شرکت‌های تولیدکننده خودرو، واردکنندگان. این عناوین لااقل در مورد انشعاب تلفن و نوشابه تولید داخلی چنان که باید تناسب مستقیم ندارند. ضمناً معلوم نیست عبارت کارخانه‌های دولتی تولیدکننده داخل علامت «» چه نسبتی با اشخاص حقوقی که بلافاصله قبل از آن قرار گرفته است دارد. آیا این هر دو اشاره به یک معنی دارند؟ به نظر می‌رسد پاسخ مثبت باشد که در آن صورت بهتر بود بجای «» از علامت پرانتز

استفاده می‌شد.

از طرف دیگر اگر فرضاً شخص حقیقی یا حقوقی وابسته به بخش خصوصی اقدام به تولید نوشابه داخلی نمود. در آن صورت دیگر آن را نمی‌توان شخص حقوقی به معنی کارخانه دولتی دانست. همچنین در مورد انشعاب تلفن مشکل است شرکت مخابرات را «کارخانه تولیدکننده انشعاب تلفن» دانست. زبان فارسی و عرف رایج در این دوران که همه ما با آن آشنا هستیم چنین معنایی را استنباط نمی‌کند. متأسفانه این بی‌دقتی در تدوین متون قانونی که به امر رایجی بدل شده روز به روز ابعاد گسترده‌تری پیدا می‌کند و ظاهراً پایانی هم بر آن متصور نیست.

۵. مالیات‌های موضوع تبصره ۵۸ طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم قابل وصول است و ضمناً ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم (یک درصد وصولی) شامل این مالیات‌ها نیز می‌باشد.

۶. آخرین بند تبصره ۵۸ مطلب کاملاً جدیدی را بازگو می‌کند. به موجب این بند شرکت مخابرات موظف شده است ظرف مدت یک ماه ۹۵ درصد خط تلفن‌های همراه سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی را قطع کرده و پول آن را به حساب بودجه کل کشور واریز کند.

(متن تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۸ در بخش قوانین و تصویبنامه‌های همین شماره از مجله مالیات نقل شده است.)



# تنش‌های ناشی از قراردادهای مالیاتی اندیشه برپائی یک دادگاه بین‌المللی مالیاتی<sup>۹</sup>

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

John Azzi پژوهشگر ارشد مؤسسه اطلاعات بین‌المللی مالیاتی (IBFD) در مقاله‌ای که با عنوان فوق در بولتن همان مؤسسه به چاپ رسانیده است مشکلات و اختلافات ناشی از چگونگی اجرای قراردادهای مالیاتی بین‌المللی را مورد بحث قرار داده و به منظور مقابله با این معضلات تأسیس یک دادگاه بین‌المللی مالیاتی را با مشخصاتی که ذیلاً بیان خواهد شد پیشنهاد نموده است.

## مقدمه:

پیشنهادهایی برای تأسیس یک سازمان بین‌المللی مالیاتی مطرح شده است که هدف آن کاستن از موارد رقابت زیانبخش مالیاتی است. رقابتی که تصمیم‌گیری در باب سرمایه‌گذاری و تخصیص امکانات مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مسابقه‌ای را بین کشورها (اعم از توسعه یافته و در حال توسعه) در جهت کاهش بار مالیاتی برمی‌انگیزد که بر اثر آن پایه مالیاتی چنین کشورهایی رو به کاستی می‌نهد.

«در محیط کنونی آزادی عمل بسیاری از دولت‌ها بر اثر اقدامات سایر دول تحت تأثیر قرار گرفته و با محدودیت بسیار مواجه گردیده است و سرریز اثرات ناشی از اقدامات مالیاتی کشورها به خارج از مرزهای ایشان به امری رایج و در خور اهمیت بدل شده است. این وضع به پاره‌ای از کشورها امکان داده است که با بهره‌گیری از شرایط جدید سهم بزرگ‌تری از پایه‌های مالیاتی جهان را به سوی خود جلب کنند و از این طریق بخشی از فشار مالیاتی داخلی را به خارج صادر نمایند.»<sup>(۱)</sup>

۱. ملاحظه شود مقاله «بررسی اثرات جهانی شدن اقتصاد بر امر مالیات و اندیشه تشکیل یک سازمان بین‌المللی

مالیاتی» در شماره ۲۳ مجله مالیات، صفحات ۱۲-۶

مقاله حاضر فراخوان تشکیل یک سازمان جهانی مالیاتی را مورد تأیید قرار می‌دهد، اما به طور خاص مؤید برپائی یک دادگاه بین‌المللی مالیاتی (اختصاراً ITC) است که در جهت فیصله اختلافات مرتبط با قراردادهای مالیاتی بر پایه تعهدات بین‌المللی کشورها عمل کند. حل اختلافات از سوی چنین دادگاهی ترجیحاً باید بر اساس روش «اتفاق نظر» که مورد تبعیت سازمان تجارت جهانی است صورت گیرد و نه آن که بر پایه حکمیت الزامی بین‌المللی (که عمده مؤسسات چندملیتی و برخی صاحبانظران دانشگاهی خواهان آنند) اقدام شود. به همین سبب است که در سازمان تجارت جهانی مسأله دادن وزن به آراء ممالک عضو نظیر آنچه در صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی مشاهده می‌شود، مرسوم نیست. (۱)

استدلالی که در این مقاله برای توجیه برپائی یک دادگاه بین‌المللی مالیاتی ارائه گردیده همان است که در مورد تشکیل سازمان بین‌المللی مالیاتی به منظور نظارت بر رفتار مالیاتی دولت‌ها و در نتیجه کاستن از امکان رقابت زیانمند بین ایشان اقامه شده است. اما در عین حال مقاله حاضر گویای این نکته نیز هست که رفتار زیانمند مالیاتی از عملکرد و اجرای نامطلوب قراردادها که آثار منفی قابل توجهی بر پایه‌های مالیاتی داخلی کشورها بر جای می‌گذارد، نیز ناشی می‌شود.

پیشنهاد تشکیل دادگاه بین‌المللی مورد بحث نیز به خاطر آن مطرح شده است که امکان ترویج یک عملکرد مناسب قراردادی به وجود آید و در عین حال مخاطره نقصان پایه‌های مالیاتی بر اثر تفسیر و اجرای موردی و ناهماهنگ قراردادهای مالیاتی اقتباس شده از کنوانسیون مدل سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) کاهش یابد. دادگاه بین‌المللی مالیاتی باید بویژه دارای این صلاحیت باشد که اختلافات مالیاتی بین دولت‌ها و مؤسسات خصوصی را بر پایه قواعد حقوق بین‌الملل عمومی حل و فصل کند.

زبان عملکرد بد قراردادی مورد سخن را می‌توان در هزینه و وقت عظیم صرف شده جهت فیصله مشکلات مربوط به مالیات مضاعف بین‌المللی مشاهده کرد. مشکلاتی که بیشتر از مفاهیم تعریف نشده موجود در متن کنوانسیون مدل مالیات مضاعف ناشی می‌شود، هر چند که این مفاهیم با وجود عدم تعریف چندان ناشناخته نیستند. برغم وجود تفسیرنامه کنوانسیون مدل OECD که بر پایه منطق مربوط به سیاست تدوین هر یک از مواد آن تنظیم شده است، تشخیص دامنه و محدوده این مواد در عمل ابهامات زیادی را پدید آورده و مقامات مالیاتی و مؤدیان را با دردهای بسیار مواجه ساخته است. این موارد ابهام خصوصاً در مورد کشورهای بارزتر است که به تصویب قوانین داخلی در جهت نقض قراردادهای مالیاتی بین‌المللی تمایل نشان می‌دهند. البته این شیوه عمل را باید از موارد اقدام یکجانبه دیگری که به نوبه خود در تعبیر و تفسیر مقررات بین‌المللی اثر می‌گذارند متمایز ساخت. از جمله موارد مذکور می‌توان به تصویب قوانینی اشاره کرد که با تفسیر صریحاً یا تلویحاً پذیرفته شده مقررات قراردادهای مالیاتی مغایرت دارد و این کار بخاطر آن صورت می‌پذیرد که بتوان حکم محاکم قضائی داخلی را عملی ساخت. (۲) مورد دیگر

۱. منظور این است که میزان اهمیت رأی اعضاء با احتساب برخی عوامل (مانند میزان سرمایه) معین شود.

۲. منظور این است که گاهی محاکم داخلی حکمی صادر می‌کنند که با تفسیر پذیرفته شده در مورد قراردادهای مالیاتی مغایرت دارد و دولت برای رفع مشکل، قانون خاصی در جهت تأیید حکم قضائی به تصویب می‌رساند.

تغییر در تعریف اصطلاحاتی است که هم در قوانین داخلی و هم در متن قراردادهای ذکر شده‌اند، اما تعریف خاصی از آنها در متن قرارداد ارائه نشده است. در مقابل، موارد عدم پایبندی کشورها به مقررات سازمان تجارت جهانی کمتر است و این به خاطر آئین کار و ساختار سازمان مذکور است که سبب می‌شود مقامات ذیربط اجرای مقررات این سازمان را آسان‌تر از توسل به قوه مقننه داخلی جهت مقابله با مسائل مطرح شده احساس کنند.

در موارد دیگری کشورهای بزرگ اقدام به تسری دادن مقررات خود به بیرون از مرزهای خویش می‌نمایند و این رفتار توان کشورهای کوچک‌تر را در پایبندی به تعهدات بین‌المللی ایشان کاهش می‌دهد. علاوه بر این مقامات مالی کشورها همواره با تهدید «قراردادگزی» مواجه هستند، به این معنی که صاحبان واقعی درآمد و سرمایه با ایجاد شرکت در کشوری که طرف یک قرارداد مساعدتر مالیاتی است جریان درآمدها را به آنجا سوق می‌دهند. چنین رفتاری می‌تواند فایده عقد قرارداد مالیاتی از سوی کشورهای اصلی را منتفی سازد و تمامیت و انسجام نظام تعهدات بین‌المللی را دچار خلل نماید. در این گونه موارد مسأله صلاحیت چند قلمرو مالیاتی نسبت به اختلاف حادث شده مطرح می‌گردد که این خود بر مشکل اجرائی قضیه می‌افزاید. در چنین حالاتی معمولاً این کشورهای کوچک‌تر ولی دارای اقتصاد باز هستند که بر اثر ترفند قراردادگزی پایه‌های مالیاتی‌شان آسیب می‌پذیرد. کشورهای کوچک‌تر در ارتباط با اختلافات مالیاتی بین‌المللی از موقعیت نامطلوب‌تری در قبال رقابت کشورهای بزرگ‌تر، و از جهت مالیاتی متعرض‌تر، برخوردار هستند. در کشورهای مذکور مدیران مالیاتی حتی از عهده اجرای تصمیمات مالیاتی داخلی با دشواری برمی‌آیند، تا چه رسد به زمینه‌های مربوط به قراردادهای بین‌المللی.

چنان که خواهیم دید هر چند هدف از تفسیرنامه کنوانسیون مدل OECD ایجاد تسهیل در اجرای قراردادهای مالیاتی مقتبس از همین کنوانسیون بوده است، با این حال در مورد حل اختلاف بر سر صلاحیت دولت‌های طرف معاهدات مالیاتی (نسبت به معاملات انجام شده میان اشخاص مقیم قلمرو آنها) توفیق چندانی نصیب تفسیرنامه مذکور نشده است. اثر معروف Klaus Vogel در مورد کنوانسیون‌های مالیات مضاعف<sup>(۱)</sup> نیز به طور جامع پاسخگوی تنش‌های مورد بحث نبوده است، هر چند که این اثر (در غیاب یک رویه قراردادی مدون و لازم‌الاجرای بین‌المللی) همواره مورد مراجعه دادگاه‌های داخلی در رسیدگی به دعاوی مربوط به تفسیر قراردادهای مالیاتی بین‌المللی بوده است.

در فاصله بین نخستین چاپ کتاب Vogel در سال ۱۹۹۱ تا سومین ویرایش آن در سال ۱۹۹۷، کنوانسیون مدل OECD و تفسیرنامه آن مرتباً مورد تجدیدنظر قرار گرفته و همراه آن شبکه قراردادهای بین‌المللی مالیات مضاعف و قواعد و احکام مربوط به این گونه قراردادهای نیز مرتباً توسعه یافته است که افزایش تعداد صفحات آنها (تا ۲۵۰ صفحه) خود شاهدهی بر همین رشد سریع می‌باشد. این وضع نشانده آن است که احتمال تعدد و تناقض احکام و قواعد قراردادی نیز افزایش یافته و به این ترتیب ابهام و بلاتکلیفی در مورد تعهدات قراردادی بیشتر شده است. نتیجه آن که از توان قراردادهای مالیاتی در تنظیم یکسان و هماهنگ جریان درآمد و سرمایه کاسته شده است. البته در کنوانسیون مدل OECD آئینی جهت تبادل نظر بین طرف‌های قرارداد و دسترسی به توافق نسبت به موارد عدم

1. Klaus Vogel: Double Taxation Conventions (3rd edition) (Kluwer Law International, 1997).

تطابق مالیات با مقررات کنوانسیون پیش‌بینی شده است، اما این مکانیزم هم نتوانسته است کمک چندانی به اصلاح وضع یاد شده بنماید.

تجربه حاصل از عملکرد آئین پیش‌بینی شده در ماده ۲۵ کنوانسیون مدل OECD چندان تشویق‌کننده نبوده است. این ماده به مؤدی اجازه داده است که به منظور رفع تحمیل مالیاتی خلاف کنوانسیون به مقام صلاحیت‌دار مالیاتی مربوط توسل جوید که این اقدام مقدمه آغاز فرایند توافق متقابل است که در کنوانسیون پیش‌بینی شده است. اما وجود این آئین نه به معنی امکان الزام طرف قرارداد به حصول توافق است و نه اگر چنین توافقی حاصل شود برای طرفین تعهدآور خواهد بود. در نتیجه این فرایند مایه تضییع وقت است بی آن که به حاصل کار بتوان اطمینان داشت. یکی از علل این عدم اطمینان و تضییع وقت آن است که «قانونگذاران بسیاری از کشورها مایل نیستند دست مقامات مالیاتی را باز گذارند تا نسبت به تعیین بدهی مالیاتی افراد و شرکت‌ها از طریق توافق با مراجع مالیاتی کشورهای دیگر اقدام نمایند» (۱).

مشکلات فوق خود گویای مسأله‌ای وسیع‌تر یعنی پیچیدگی معاملات بین‌المللی در محیط کسب و کار کنونی هستند که روز به روز بیشتر به حالت ادغام و پیوستگی می‌گراید. این محیط مراجع مالیاتی و دادگاه‌ها را در الزام به اجرای تعهدات ناشی از قراردادهای مالیاتی بین‌المللی با مشکلات روزافزونی مواجه می‌سازد. مشکل در مورد آن دسته از مسائل قراردادی بارزتر می‌شود که نیاز به همکاری مقامات مالیاتی کشور مقابل داشته و این مقامات رغبتی به چنین همکاری نداشته باشند. در مورد سایر موضوعات قراردادی نیز وجود ابهام و روشن نبودن دامنه اختیارات مأموران مالیاتی (که معمولاً آموزش درستی هم از این بابت ندیده‌اند) ممکن است سبب دست یازیدن این مأموران به اقدامات ناسنجیده‌ای جهت مقابله با رقابت مالیاتی گردد که به زیان رشد و رفاه اقتصادی جامعه تمام شود. علاوه بر این از آنجا که مسائل مربوط به مالیات بین‌المللی حائز جنبه‌های فنی پیچیده‌ای است، معمولاً قضات دادگاه‌ها تمایل دارند که روش‌های اتخاذ شده از سوی مأموران مالیاتی در چنین زمینه‌هایی را مورد رعایت قرار دهند. این کار خود سبب زیان بیشتر می‌شود زیرا رفتار نامناسب سازمان مالیاتی را در پناه کامل قانون قرار می‌دهد.

از آنچه گذشت می‌توان نتیجه گرفت که کثرت و غلبه قواعد و احکام متناقض قضائی و شبه قضائی و همچنین بلا تکلیفی و تأخیر و اطاله‌ای که معمولاً با دعاوی مالیات مضاعف ناشی از قراردادهای مالیاتی همراه است، احتمالاً در هزاره آتی و مقارن جریان جهانی شدن که در حال شکل دادن به اقتصاد دنیا است همچنان ادامه خواهد داشت و شمار روزافزون قراردادهای مالیاتی که به امید تحکیم و توسعه روابط اقتصادی بین کشورها بسته می‌شود بهبودی در این زمینه پدید نخواهد آورد. در چنین وضعی بر اثر اجرای موردی و ناهماهنگ تعهدات قراردادی هزینه‌های سنگینی بر مؤدیان و سازمان مالیاتی تحمیل می‌شود و قوه قضائیه نیز تحت فشار قرار می‌گیرد. این کیفیت به نوبه خود به مفهوم نوعی تجاوز تصمیمات مربوط به سیاست مالیاتی به خارج از مرزهای کشورها و خودسری‌های منطقه‌ای است که برنامه‌های سرمایه‌گذاری خارجی را با مانع روبرو ساخته و مآلاً پایه‌های مالیاتی کشورها را کاهش می‌دهد.

۱. نقل از مقاله AZZI، J. تحت عنوان «تصحیح متقابل جهت رفع مالیات مضاعف ناشی از تصحیح انجام شده توسط سازمان مالیاتی یک کشور خارجی» در بولتن مالیاتی آسیا - اقیانوسیه، سال ۱۹۹۶، جلد ۴، ص. ۱۲۷.

علاوه بر این امکان تحرک و جابه جایی عوامل اقتصادی روز به روز بیشتر می شود و این به طور عمده ناشی از کاهش هزینه معاملات بر اثر پیشرفت سریع اطلاعات و تکنولوژی ارتباطات (نظیر معامله از طریق اینترنت) است. پایه پای این تحرک و پویایی، به نظر می رسد استفاده از موانع غیر تعرفه ای (به شکل مالیات تبعیضی) در تجارت بین المللی و سرمایه گذاری ها رو به فزونی است.

در نتیجه باید پذیرفت که وجود یک دادگاه بین المللی مالیاتی مورد نیاز است تا فارغ از جانبداری های ملی یا روش های تبعیض آمیز، که هم اجرای قراردادهای مالیاتی را با اشکال مواجه می سازد و هم پایه های مالیاتی داخلی کشورها را تضعیف می نماید و در عین حال محل به جریان جهانی شدن اقتصاد است. نسبت به کم و کیف اجرای قواعد و احکام مندرج در قراردادهای مالیاتی بین المللی اتخاذ تصمیم نماید. بر این اساس هدف عمده دادگاه بین المللی مالیاتی باید این باشد که حقوق مالیاتی کشورها در رابطه با جریان درآمدها و سرمایه های بین المللی را چنان تخصیص دهد که مآلاً سبب تقویت و توسعه اعتماد متقابل و ارتقاء فوائد ناشی از تجارت و سرمایه گذاری بین المللی گردد.

### حاکمیت مالی و صلاحیت دادگاه بین المللی مالیاتی:

واهمه از دست دادن اقتدار و خودمختاری در وضع مالیات - که آن را به عنوان یک امر صرفاً داخلی تلقی می کنند - سبب شده است که ممالک اروپایی اندیشه تشکیل دادگاه بین المللی مالیاتی را (که نخستین بار در سال ۱۹۲۵ مطرح شد) به کناری نهند. دکتر تانزی با بیان عبارات زیر همین نگرانی را بازگو می نماید: «چون وضع مالیات یکی از سیاسی ترین امور مربوط به همه دولت ها است، تصور نمی رود دولتی تمایل داشته باشد به سازمان جهانی مالیاتی اختیار وضع مالیات تفویض نماید».

پروفسور *Coes Van Raad* به منظور ایجاد هماهنگی در رویه های عملکردی مربوط به قراردادهای مالیاتی (ضمن حفظ حاکمیت مالیاتی کشورها) پیشنهاد تنظیم یک مجموعه اطلاعات مالیاتی ضبط شده روی دیسک فشرده (CD) را مطرح کرده است که متن کامل مهم ترین احکام و تصمیمات کشورهای مختلف در رابطه با قراردادهای بین المللی را به زبان اصلی و ترجمه انگلیسی آن شامل باشد و بر حسب مواد کوانتسیون مدل OECD اندیکس شود. به نظر وی این CD مکمل نشریاتی خواهد بود که از سوی *Michael Edwardes-Ker* تحت عنوان سرویس بین المللی قراردادهای مالیاتی منتشر می شود و در بر گیرنده هزاران رأی و تصمیم متخذ از جانب مراجع مالیاتی و قضائی در ارتباط با قراردادهای مالیاتی بین المللی می باشد. البته اندیشه تنظیم CD به منظور ایجاد یک بانک متمرکز اطلاعاتی در ارتباط با قراردادهای مالیاتی در خور توجه است و می تواند اساس محکم و مشخصی برای ملاحظه و دسترسی به آراء و احکام مالیاتی به دست دهد. با این حال وجود چنین منبعی الزاماً به حل بهتر و سریع تر اختلافات مالیاتی مربوط به این گونه قراردادها منجر نخواهد شد.

دکتر *Avery Jones* که اندیشه یک مرجع محدودتر فراملی را در سر می پرورانیده است پیشنهاد کرده است که دیوان دادگستری اروپایی در کلیه مسائل مربوط به مالیات غیر مستقیم از سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) به عنوان یک صاحب نظر و برخوردار از تجارب فراوان در این زمینه نظرخواهی کند. به اعتقاد وی چنین ترتیبی به دیوان دادگستری اروپایی اجازه خواهد داد که تصویر وسیع تری از قضایا به دست آورد، حال آن که دیوان



معمولاً به مسائلی می‌پردازد که کوچک‌تراند و گاهی به طور فریبنده‌ای ساده به نظر می‌آیند.<sup>(۱)</sup> صرف‌نظر از میزان اعتبار نظر اخیر باید گفت که توسل به شیوه مذکور بعید است پشتیبانی عمومی را برانگیزد زیرا اکثریت کشورهای جهان در OECD عضویت ندارند. درست به همین دلیل ضرورت برقراری وثوق و هماهنگی در حل اختلافات مالیاتی بین‌المللی از حد کار محدودی که از تفسیرنامه رسمی کنوانسیون مدل OECD برمی‌آید و از آن به عنوان یک ابزار تکمیلی برای تفسیر قراردادهای مالیاتی استفاده می‌شود، بسیار فراتر می‌رود.

برپایه یک دادگاه جهانی با اختیار حل اختلافات مالیاتی بین‌المللی نه تنها موجبات تشکیل یک بانک متمرکز اطلاعاتی در مورد سوابق آراء و نظرات صادره را فراهم خواهد ساخت، بلکه خمیر مایه برقراری وثوق و وحدت شکل را در زمینه نظم و نسق مالیاتی حرکت بین‌المللی درآمد و سرمایه نیز تأمین خواهد نمود. به این ترتیب احتمال بروز اختلاف و ضایعات اقتصادی ناشی از آن که جزء ذات هزاران هزار آراء و تفسیرهای داخلی انجام شده پیرامون بیش از ۱۵۰۰ قرارداد مالیاتی کشورهای مختلف به شمار می‌رود، کاهش خواهد یافت.

مضاف بر این، آنچه تاکنون بیان شد گویای این مطلب نیز هست که غرض از تشکیل دادگاه بین‌المللی مالیاتی آن نیست که حق دولت‌ها در زمینه وضع مالیات را از آنان غصب کند بلکه این دادگاه منحصراً وسیله‌ای برای حل اختلافات ناشی از قراردادهای مالیاتی به نحو کارآ و در انطباق با واقعیات عینی خواهد بود. ضمن این که بر اجرای صحیح قواعد و احکام قراردادهای مالیاتی بین‌المللی نیز نظارت خواهد نمود. به این سبب در نظر گرفته شده است که این دادگاه وظیفه‌ای شبیه سازمان تجارت جهانی انجام دهد که اهتمام دارد اعضاء خود را به تبعیت از مقررات آزادی تجارت به نحو مقرر در قرارداد عمومی تعرفه و تجارت (گات) و قراردادهای خود سازمان سوق دهد. تعهدات ناشی از قراردادهای مذکور، همانند تعهدات مبتنی بر قراردادهای مالیاتی بین‌المللی، باید در چهارچوب اصول عمومی حقوق بین‌الملل در زمینه تفسیر قراردادها (یعنی کنوانسیون وین راجع به حقوق قراردادی) مورد توجه قرار گیرد. در این زمینه باید به یک نکته مهم توجه داشت و آن این که بر خلاف آراء دیوان دادگستری بین‌المللی که سابقه الزام‌آوری را برای کشورهای ثالث به وجود نمی‌آورد، نظرات سازمان تجارت جهانی در زمینه حل اختلافات قویاً متأثر از سوابق آراء همین ارگان جهانی می‌باشد. یکی از کارشناسان برجسته تجارت بین‌المللی (پروفیسور Jackson) می‌گوید<sup>(۲)</sup> وجود شیوه «وحدت آراء» در گات سابق و سازمان کنونی تجارت جهانی و اهمیتی که سوابق آراء در این سازمان دارد سبب شده است که این سوابق یک رفتار نامه مؤثری را در مورد اختلافات آتی سازمان تشکیل دهد.

ضمناً منظور این نیست که دادگاه بین‌المللی مالیاتی در آینده بسیار نزدیک تشکیل شود، بلکه بحث بر سر این است که جو کنونی برای شروع یک مطالعه جدی در باب مسائل مربوط به تشکیل این دادگاه (و از جمله نحوه تأمین مالی آن) آمادگی زیادی دارد. در این بررسی روشن خواهد شد که چه فوایدی از برقراری یک نظام قراردادی هماهنگ و شفاف به سود جهانی شدن اقتصاد می‌توان اخذ نمود. ویرانی‌هایی که به خاطر جابه‌جائی بی‌نظم و ترتیب وجوه بر سر اقتصاد آسیای جنوب شرقی آمد دلیل کافی بر این نکته است که برخورد مودی با قضایای مخاطره سقوط پی در پی را نیز در بر

1. J. Avery Jones, "Carry on Discriminating", 36 European Taxation 2 (1996), 46, at 49.

2. J. H. Jackson, The World Trading System, MIT Press, Cambridge, Mass., 1997, at 115-118.

و بالاخره از تجارب مربوط به صلاحیت‌های کنونی و آتی سازمان تجارت جهانی و همچنین کارهای انجام شده از سوی کمیسیون اروپائی در جهت هماهنگی مالیاتی می‌توان درس‌های ارزنده‌ای آموخت. البته تجربه کمیسیون اروپائی محدود به یک منطقه معین جهان است ولی آن را می‌توان به نحو سودمندی به کار بست. ضمن این که با پذیرش اصول گسترده‌ای در مورد صلاحیت‌های دادگاه بین‌المللی مالیاتی موجبات تخفیف و کاهش مخالفت‌های سیاسی نیز فراهم خواهد شد. در باب این که گفته می‌شود وضع مالیات از نظر سیاسی یکی از حساس‌ترین اقدامات دولت‌ها است و به همین جهت اندیشه تشکیل دادگاه بین‌المللی مالیاتی را مردود می‌دانند، باید پاسخ داد که صلاحیت تنظیم مالیاتی جریان بین‌المللی درآمدها بر پایه تعهدات بین‌المللی از حساسیتی بیش از آنچه در محدوده صلاحیت خودمختاری سازمان تجارت جهانی قرار گرفته است برخوردار نمی‌باشد. اعضاء این سازمان به آن اختیار داده‌اند که جریان بین‌المللی کالاها و خدمات را با استفاده از ترکیب پیچیده‌ای از قواعد ملی و بین‌المللی تنظیم نماید. این قواعد (نظیر آنچه به «الزامات گات» و «امتیازها» معروف شده است) هر یک از کشورهای عضو را متعهد می‌سازد که تعرفه‌های گمرکی خود در مورد واردات از سایر ممالک عضو را محدود سازد.

آنچه لزوم ایجاد تحرک و تسریع به سود اندیشه تشکیل دادگاه مالیاتی بین‌المللی را ایجاب می‌کند احتمال تأخیر و اطاله‌ای است که در بحث‌های راجع به صلاحیت‌های دادگاه در خواهد گرفت. چنین بحث‌هایی از منافع بسیار گوناگون و گاهی متضاد دولت‌ها و ارباب مشاغل ناشی خواهد شد. از همین رو به منظور حصول توافق به موقع بر سر این قضیه شاید بهتر باشد که صلاحیت دادگاه بین‌المللی را در آغاز کار محدود به تفسیر قراردادهای بین‌المللی مالیاتی نمایند ضمن این که امکان گسترش دامنه صلاحیت آن به نظارت بر عملکرد زیانمند کشورهای در رابطه با قراردادهای مالیاتی در آینده را نیز پیش‌بینی کنند. تأخیر بسیار زیادی که در جریان مذاکرات و امضاء موافقتنامه دور اورگوکوئه سازمان بین‌المللی تعرفه و تجارت پیش آمد (و بالاخره در آوریل ۱۹۹۵ این موافقتنامه، که طلیعه آن توافق بر سر سازمان تجارت جهانی است، به امضاء رسید) بیش از همه ناشی از کثرت مسائل متنوعی بود که در دستور کار این دور از مذاکرات گنجانیده شده بود. البته در خلال مذاکرات آمریکا و انگلستان نیز در حال انتقال دولت بودند که این نکته هم مزید بر علت شده بود.

از آنجا که برای دادگاه بین‌المللی مالیاتی به شرحی که بیان گردید صلاحیت محدودی پیش‌بینی خواهد شد، و با در نظر گرفتن این مطلب که اخیراً تلاش‌هایی به منظور تشکیل یک دادگاه جدید جزائی بین‌المللی مبذول می‌گردد و نیز کوشش می‌شود که یک موافقتنامه چندجانبه سرمایه‌گذاری منعقد گردد، بنابراین دور از امکان نخواهد بود که دولت‌های مذاکره‌کننده بر سر تشکیل دادگاه بین‌المللی مالیاتی بتوانند در مورد اعطاء صلاحیت و قدرت اجرای تعهدات قراردادی بین‌المللی نسبت به معاملات فرامرزی به این دادگاه نیز به توافق برسند. در همین اواخر کمیته برنامه‌ریزی توسعه سازمان ملل ضرورت تشکیل یک سازمان مالی بین‌المللی طبق نمونه سازمان تجارت جهانی را مورد تأکید قرار داد تا از این طریق بتوان مخاطره سقوط‌های منظم مالی ناشی از جریان ناپایدار و فزاینده کوتاه مدت و جوه را کاهش داد.

به طور خلاصه جو کنونی فرصت مطلوبی را برای احیاء علاقه به تشکیل دادگاه بین‌المللی مالیاتی فراهم آورده است. توجه اخیر دنیا به گسترش دامنه صلاحیت سازمان تجارت جهانی به اختلافات کار و محیط زیست و کوشش مداومی

که در جهت ادغام اقتصادی، پولی، حقوقی و مالی در درون اتحادیه اروپا و خارج از آن مبذول می‌گردد گواهی بر سودمندی نظم و نسق بخشیدن بر جریان بین‌المللی سرمایه و کار از طریق همکاری بین‌المللی و سازمان‌های چندجانبه است.

## ترویج عملکرد بهتر قراردادی

پس از بررسی پاره‌ای استدلال‌های سیاسی که مانع برپائی دادگاه بین‌المللی مالیاتی شده است و ذکر این که چرا چنین استدلال‌های بی‌برغم تمایل جهانی به شفافیت و آزادسازی بارها مورد استناد قرار گرفته است، اکنون بجاست که ببینیم دادگاه بین‌المللی مالیاتی چگونه می‌تواند از طریق استاندارد کردن عملکردهای پراکنده قراردادی به ایجاد یک نظام بهتر در زمینه قراردادهای بین‌المللی مالیاتی کمک کند. به عنوان شروع توصیه می‌کنیم که احکام دادگاه نسبت به کلیه طرف‌های دعوی مالیاتی بین‌المللی الزام‌آور باشد تا از این طریق ایجاد یک رفتارنامه یکسان و مورد قبول گسترده پدید آید و در کشورهایی که برای آراء دادگاه بین‌المللی مالیاتی قوت کامل قانونی شناخته‌اند مورد تبعیت قرار گیرد. به این منظور لازم است قبل از شروع عملیات دادگاه بین‌المللی مالیاتی پاره‌ای قواعد و اصول از سوی تعداد قابل توجهی از کشورهای مهم تجاری (با الهام از مؤسسات چندجانبه) مورد قبول قرار گیرد. در غیر این صورت ابهامات زیادی برای مراجع داخلی در خصوص وضعیت حقوقی آراء دادگاه بین‌المللی مالیاتی پدید خواهد آمد.

طبق آئینی که در سازمان تجارت جهانی جهت حل اختلافات تجاری رایج است یک جلسه حل اختلاف از کارشناسان تشکیل می‌شود و به استماع و فیصله موضوع می‌پردازد. از تصمیم این جلسه می‌توان با توجه به ایرادات قانونی نزد هیأت تجدیدنظر پژوهش‌خواهی نمود. هیأت مذکور دارای ۷ عضو است که از سوی هیأت دیگری به نام هیأت حل اختلاف منصوب می‌شوند. در هیأت اخیر شرکت نمایندگان گروه‌های مختلف عضو سازمان تجارت جهانی امکان پذیر است.

آئین حل اختلاف سازمان تجارت جهانی مانند هر سیستم قانونی دیگری روی حکومت قانون تأکید دارد و از آنجا که بر قواعد و اصول مشخصی استوار است و از جدول زمانی معینی نیز برای فیصله هر دعوی پیروی می‌کند، در نتیجه سیستمی مطمئن و قابل پیش‌بینی به وجود آورده است. با این که رأی از سوی جلسه حل اختلاف صادر می‌شود اما این رأی در جلسه عمومی سازمان تجارت نیز که همه اعضاء در آن حق شرکت دارند باید تأیید شود. علاوه بر این مکانیزم‌های دیگری نیز برای تأمین تمامیت و سلامت آراء این سازمان پیش‌بینی شده است که نظارت یکی از آنهاست. سازمان مرتباً اقدامات تجاری هر یک از کشورهای عضو را مورد بررسی قرار می‌دهد و گزارش‌های منظمی منتشر می‌سازد که در آنها موارد نقض احتمالی مقررات بر اثر اقدامات دول عضو معین می‌گردد و درستی چنین اقداماتی زیر سؤال می‌رود. توصیه دکتر تانزی در این خصوص که سازمان مالیاتی جهانی بتواند عملکرد زیاتمند مالیاتی کشورها را مورد نظارت قرار دهد می‌تواند برای ارتقاء سلامت و تمامیت آئین حل اختلاف دادگاه بین‌المللی مالیاتی مفید باشد.

همچنین برای آن که حل اختلافات کوچک و ساده‌تر مالیاتی بین‌المللی با هزینه کمتر و به روش مؤثرتری مقدور باشد می‌توان به تأسیس چند مرکز منطقه‌ای مبادرت نمود (که این ترتیب در مورد سازمان تجارت جهانی پیش‌بینی شده است). این مراکز در پاسخ استعلام مؤدیان اعلام نظر خواهند نمود، مشابه عملی که سازمان‌های مالیاتی اغلب

کشورها یا صدور بخشنامه و دستورالعمل انجام می‌دهند. پس از هر اظهار نظر طرفین اختلاف حق خواهند داشت بر مبنای ایرادهای قانونی که به نظرشان می‌رسد نسبت به آن اعتراض نمایند. ضمناً برای آن که از طرفی اعتبار اظهار نظرهای مورد بحث حفظ شود و از سوی دیگر منابع مالی نیز برای این فرایند تأمین گردد، می‌توان مقرر داشت که هزینه پژوهشخواهی (بر اساس جدول مصوب هزینه‌ها) بر طرف بازنده دعوی پژوهشی تحمیل شود.

اما موضوع اساسی‌تر که از مسأله ایجاد سهولت برای خواستاران حل اختلاف از طریق دادگاه بین‌المللی مالیاتی مهم‌تر است، کمبود نیروی انسانی است که با حقوق بین‌الملل عمومی و رابطه آن با مالیات بین‌المللی آشنائی کافی داشته و بتواند دادگاه را در انجام وظایفش یاری دهد. برای جبران این کمبود لازم است که تدریس حقوق بین‌الملل عمومی مالیاتی در دانشگاه‌ها و همچنین در کل جامعه مالیاتی بین‌المللی رواج یابد. مطالعه دقیق‌تر آئین حل اختلاف سازمان تجارت جهانی نیز ضرورت دارد. اطلاعات حاصل از این مطالعه می‌تواند مبنای تهیه پیشنهادهایی قرار گیرد که دادگاه بین‌المللی مالیاتی را در رسیدن به هدف استاندارد کردن عملکردهای رنگارنگ رایج در مورد قراردادهای مالیاتی یاری کند، به نحوی که این عملکرد منطبق با روح قراردادهای مورد بحث باشد. به این ترتیب از موارد بلا تکلیفی و تنش کاسته می‌شود. این موارد از جمله هنگامی بروز می‌کند که فرضاً دادگاه کشوری در تفسیر ماده‌ای از قرارداد مالیاتی ضوابطی را اعمال می‌کند و روی مسائل و مستندات تکیه می‌کند که با نظر دادگاه کشور دیگر طرف قرارداد در همان مورد مغایر است.

وضع نامطلوب فوق که در شرایط کنونی یک حالت رایج به شمار می‌رود با فلسفه وجودی قراردادهای بین‌المللی مغایرت دارد زیرا هدف از عقد قرارداد تخفیف بار مالیات مضاعف و ایجاد اطمینان در زمینه‌ای است که پُر از موارد ابهام می‌باشد. اگر وضع فعلی بلا تغییر بماند می‌تواند کارآئی هزینه و کیفیت بازرگانی و سرمایه‌گذاری بین‌المللی را دچار خلل سازد زیرا کشورها، اعم از توسعه‌یافته و در حال توسعه، به ورطه یک رقابت زیانمند مالیاتی کشیده شده‌اند و در همان حال وارد مذاکره برای عقد تعداد هر چه بیشتری از قراردادهای مالیاتی می‌شوند، به این امید که تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی را حمایت کنند و به پیش برند.

به طور خلاصه اگر قرار باشد فایده خالص جریان جهانی شدن در برابر هزینه بالای تمکین و اجراء، که حل و فصل قضایای مربوط به جنبه‌های مالیاتی تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی از سوی مراجع چندگانه متضمن آن است، حفظ شود و ارتقاء یابد در آن صورت نظارت بر عملکرد اصولی قراردادهای مالیاتی نباید به صلاحدید کامل مؤسسات ملی کشورها واگذار شود زیرا این مؤسسات بیشتر (ولی البته نه همواره به طور کامل) در فکر حفظ منافع ملی هستند تا مصالح بین‌المللی.

در س‌های سختی که از بحران پولی جنوب شرق آسیا گرفته شد و در حال حاضر فکر اقتصادی جهان را به خود مشغول داشته است به ما گوشزد می‌کند که بهترین راه برای حفظ و پیشبرد جریان جهانی شدن، ترویج و اجراء عملکردها و اصولی است که در زمینه‌های پولی و مالی بر پایه‌ای صحیح و سالم طرح‌ریزی شده باشد. در این میان تأسیس دادگاه بین‌المللی مالیاتی جهت فیصله دعوی ناشی از قراردادهای مالیاتی جهت برقراری یک نظم شایسته‌تر مالیاتی بین‌المللی از اهمیت بسیار برخوردار است، همان گونه که سازمان تجارت جهانی برای ایجاد نظم بهتر در زمینه بازرگانی بین‌المللی حائز اهمیت اساسی است.



# چگونگی تطبیق عملیات حسابداری

قراردادهای بیع متقابل (Buy Back) و ساخت، بهره برداری و تحویل (B.O.T.)

و شناسائی سود مشمول مالیات برای مجریان این نوع قراردادهای و مقامات مالیاتی

عباس هشی

(بخش اول)

تاخیر در اعلام استانداردهای حسابداری و حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی، اشخاص شاغل در فعالیتهای اقتصادی و خدماتی و همچنین مامورین مالیاتی را با مشکلات روبرو ساخته است. مضافاً مسئولین محترم وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز با عدم اعلام بموقع موازین مالیاتی برای برخی از فعالیتهای جدید بودن موضوع براهتی با وضعیت مالیاتی موجود تطبیق نمی نمایند، ضمن ایجاد مشکلات برای این دسته از مودیان مالیاتی، مامورین تشخیص مالیاتی را نیز در اجرا با مشکل روبرو میسازد. از جمله موارد جدید در صحنه فعالیت اقتصادی کشور عملیات فاینانس (Finance)، یسوزانس (Usance) که از سالهای ۱۳۶۸ به بعد شروع شده، و بیع متقابل (Buy Back) است که از سال ۱۳۷۴ به بعد شروع شده و عملیات ساخت راه اندازی و تحویل (B.O.T.) است که در آینده نزدیک شروع می شود. این مجموعه عملیات بخش قابل ملاحظه ای از فعالیت ساخت و ساز و طرحهای عمرانی کشور را تشکیل میدهد و متأسفانه در غیاب وجود استانداردهای اعلام شده، عدم اعلام موضع مالیاتی، مشوق نویسنده در نگارش این مقاله بوده که امیدوارم راهنمای خوبی برای اعلام موضع مالیاتی باشد. این مقاله طی بخشهای زیر از نظر خوانندگان میگذرد:

## بخش اول: مقدمه - قراردادهای بیع متقابل

عملیات قراردادهای بیع متقابل توسط شرکتهای خارجی (پیمانکار مجری عملیات اکتشاف چاههای نفتی، معادن و به بهره برداری رساندن آن (بصورت TURNKEY) بدین ترتیب است که شرکت خارجی (contracor) که از این پس مجری (پایمانکار) نامیده میشود از طرف وبه نیابت کارفرمای دولتی شرکت ملی نفت ایران شرکت تعاون (یا یک دستگاه دولتی که از این پس کارفرما OWNER نامیده میشود) عملیات اکتشاف و راه اندازی (Development Operation) حوزه نفتی یا معدن را انجام میدهد (از این پس پروژه نامیده میشود)، کلیه تاسیسات و ماشین آلات و کالاهای سرمایه ای توسط شرکت خارجی تهیه و تامین میشود و وجه قابل پرداخت برای ارقام سرمایه ای از محل وام فروشنده و یا تسهیلات فاینانس (Finance)

دریافتی از دیگران تامین می‌گردد. مضافاً کلیه هزینه های نصب و راه اندازی تجهیزات، اکتشاف و نهایتاً به بهره برداری رساندن پروژه با شرکت خارجی است که از محل وام یا تسهیلات فاینانس تامین میشود. متعاقب خاتمه قرارداد و تحویل آن به کارفرما، کل مخارج قرارداد (مشمول بر سود پیمانکار) تعیین و بصورت بهای نفت، گاز و یا مواد معدنی تحویلی به طرف قرارداد، تسویه میگردد. مبالغ اینگونه قراردادها (بهای تمام شده پروژه) بشرح زیراست:

- A ۱ - بهای خرید تجهیزات، ماشین آلات کالاهای سرمایه ای (هزینه سرمایه ای)
- ۲ - حق الزحمه اجرا، حق الزحمه پیمانکاران دست دوم، مدیریت و هزینه های اداره مرکزی
- B مشتمل بر هزینه حقوق و دستمزد پرسنل شاغل در اجرای پروژه،
- C ۳ - هزینه های جاری عملیات اکتشاف و راه اندازی، هزینه های اداره مرکزی پیمانکار
- D ۴ - هزینه دانش فنی و فن آوری و غیره (در صورت لزوم)
- E ۵ - هزینه تسهیلات فاینانس دریافتی (سود تسهیلات فاینانس بهره وام)
- F ۶ - هزینه های جانبی (مالیات، عوارض، و...)
- G سود مورد انتظار شرکت خارجی مجری پروژه

#### کل مبلغ قرارداد

عملیات اکتشاف و راه اندازی پروژه بیش از یکسال است (برای چاه نفتی بین ۳ الی ۵ سال در معادن بیش از ۵ سال). شرکت خارجی مجری، مبالغ هزینه های مذکور را در طول مدت مذکور تامین و متعاقب راه اندازی پروژه، محصول تولیدی از پروژه (نفت، گاز، محصول معدنی) به قیمت روز تعیین و بدهی به شرکت خارجی (مبلغ کل قرارداد) از طریق فروش محصول بازپرداخت میشود.

#### بخش دوم: عملیات حسابداری قرارداد بیع متقابل در دفاتر کارفرما

عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما بصورت ثبت هزینه های سرمایه یک پروژه اکتشاف و راه اندازی پروژه (حوزه نفتی /گازی، معدنی) میباشد، که بر اساس مدارک تحقق هزینه (صورتحساب فروشنده و ...) حسب مورد در طول مدت پروژه و یا خاتمه آن در دفاتر به ثبت میرسد. کارفرما متعاقب تحویل قطعی پروژه، کل مخارج را بعنوان بهای تمام شده پروژه (هزینه طرح) در حسابهای دارائی خود ثبت نموده و در مقابل کل مبلغ را بعنوان طلب شرکت خارجی جزو اقلام بدهی به ثبت میرساند (و یا اینکه احتمالاً در طول مدت انجام پروژه بر اساس صورتحسابهای صادره شرکت خارجی مجری ثبت عملیات حسابداری انجام میگردد). متعاقب فروش محصول بهای صورتحساب فروش به بدهکاری حساب فی مابین با شرکت خارجی مجری (پیمانکار) منظور میگردد تا اینکه کل بدهی تصفیه گردد.

در مورد قرارداد های معمولی پیمانکاری، مبالغ قرارداد بصورت پیش پرداخت اولیه و پرداختهای مبالغ صورتحساب قطعی در طول مدت انجام کار صورت میگردد، مبالغ پروژه در طول مدت انجام پروژه به ثبت میرسد اما در اینگونه پروژه های (موضوع این گزارش) که تحقق بهره برداری از پروژه از جمله شرایط تحقق

قرارداد است و مبالغ آن استقراضی است و پیمانکار به نیابت از طرف کارفرما عمل می نماید، عملیات بهای تمام شده پروژه می تواند با دریافت صورتحساب قطعی کل مبلغ قرارداد انجام گیرد. ضمناً با توجه به معافیت مالیاتی تبصره ماده ۱۱۱ (ق م) و موضوع مالکیت، بخشی از هزینه های سرمایه ای که در ارتباط با خرید تجهیزات و ماشین آلات است بنام کارفرما صورتحساب میشود و مدارک گمرکی بنام کارفرما صادر میشود، بطور قطع عملیات حسابداری مرتبط با آن در دفاتر کارفرما در طول انجام پروژه قابل ثبت خواهد بود. ضمناً در این قراردادها، کارفرما با پیش بینی نظارت بر عملیات حسابداری و حسابرسی اسناد و مدارک پیمانکار، از وجود انضباط مالی و صحت روشهای انجام هزینه و خریدها و رعایت سقف هزینه های پروژه و قابلیت تطبیق آن با موضوع پروژه و مندرجات قرارداد تا حدودی حصول اطمینان می نماید (این موضوع بصورت یک ماده قرارداد با تهیه دستورالعمل اجرایی ضمیمه قرارداد، لحاظ میگردد). در هر حال ثبت عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما حسب مورد نقدی یا تعهدی که در آن دستگاه دولتی حاکمیت دارد، انجام میگردد.

### **بخش سوم: عملیات حسابداری پروژه بیع متقابل در دفاتر شرکت خارجی مجری (پیمانکار)**

شرکت خارجی مجری پروژه برای انجام عملیات قرارداد ملزم به ثبت شعبه در ایران است و کل هزینه های سرمایه ای و جاری در دفاتر وی قابل ثبت است. بطور معمول اقدام به نگهداری حساب پروژه در جریان می نماید و کل هزینه پروژه مشتمل بر هزینه های سرمایه ای (خرید ماشین آلات و تجهیزات) و سایر هزینه های پروژه را که وجوه آن از محل وام/تسهیلات فاینانس تامین میشود در این حساب ثبت می نماید. ودر مقابل وجوه وام/تسهیلات فاینانس بصورت بدهی (به اداره مرکزی و یا به نام تامین کننده وجوه وام) در حسابها ثبت میشود. با توجه به طولانی بودن مدت اجرای پروژه (بیش از یکسال) ثبت عملیات حسابداری مطابق با اصول متداول حسابداری برای قراردادهای بلند مدت بکار گرفته میشود که در ایران تحت عنوان حسابداری پیمانکاری موسوم است. هزینه پروژه که در طول مدت بیش از یکسال تحقق می یابد و در دفاتر به ثبت میرسد عبارتند از (الف) هزینه سرمایه ای مربوط به خرید ماشین آلات و تجهیزات و غیره که بهای آن مستقیماً از محل وام به فروشندگان پرداخت میشود و کالا و تجهیزات بنام کارفرما وارد کشور میشود (ب) هزینه های سرمایه ای مربوط به اکتشاف، حق نظارت، نصب، خدمات پرسنل، اجاره، مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم، تعمیر و نگهداشت، و سایر هزینه ها (ج) هزینه های عملیاتی راه اندازی در مراحل قبل از تحویل نهائی پروژه (د) هزینه بهره وام یا سود تسهیلات فاینانس که با دریافت اعلامیه بدهکار از اعطاء کننده تسهیلات به ثبت میرسد (ه) هزینه های اداره مرکزی شرکت خارجی که با دریافت اعلامیه بدهکار از اداره مرکزی حسب مورد بعنوان هزینه سرمایه ای و یا هزینه عملیاتی به ثبت میرسد، مشتمل بر هزینه ریسک (و) سود شرکت خارجی و (ز) سایر هزینه های جانبی از قبیل مالیات، بیمه، و غیره، که در اینگونه قراردادها بصورت هزینه غیرقابل تعلق به پیمانکار در نظر گرفته میشود (اگر در متن قرارداد کارفرما آناًقبیل نموده باشد، به وضوح درج میگردد در غیر اینصورت این هزینه جزو مبلغ ریسک لحاظ میشود). کل هزینه ها تحت عنوان Recovery expenses از طریق بهای محصول استخراجی از پروژه بازپرداخت میشود. شایان ذکر است که اگرچه در اینگونه قراردادها کل مخارج پروژه و مبالغ دریافتی از نظر تصفیه حساب فی

مابین کارفرما و پیمانکار به ارزش خارجی تعیین میشود و در متن قراردادها مقرر میدارند که حسابها و سوابق مالی عملیات به ارزش نگهداری، مورد تصفیه قرار می گیرند. اما در رعایت اصول حسابداری (اصل واحد پول) و همچنین نیاز کارفرمای ایرانی به سوابق ریالی قیمت تمام شده پروژه، عملیات ارزی مذکور به ریال تسعیر (تغییر و تبدیل) شده و در حسابها انعکاس می یابد. بدلیل وضعیت چند نرخه بودن ارزش سود و زیان ناشی از تسعیر ارزش به دلیل بکارگیری نرخ تبدیل متفاوت توسط کارفرما و شرکت مجری و همچنین عملیات فروش ارزش برای تامین ریال و ایجاد سود فروش ارزش از این بابت، ابعاد پیچیده دارد و بصورت جداگانه بحث خواهد شد (بخش پنجم و ششم).

شرکت خارجی مجری، عملیات پروژه را به یکی از دو روش زیر در دفاتر خود به ثبت میرساند:

### الف - روش تکمیل کار

هزینه های پروژه در پایان هر سال بعنوان هزینه پروژه در جریان به سال بعد نقل شده و متعاقب خاتمه کار، کل هزینه های پروژه همراه با سود محاسباتی، به بدهکار حساب کارفرما منظور میگردد. (مشروط به آن که این روش مورد قبول مقامات مالیاتی قرارگیرد). و نهایتاً سود خالص عملیات پیمانکاری بعنوان درآمد در حسابهای سال آخر شناسائی میگردد. بدهکاری حساب کارفرما (مبلغ کل پروژه یا هزینه های قابل بازیافت) از طریق بهای ریالی / ارزی محصول (نفت / گاز و معدنی) در طی مدت معین بعد از بهره برداری تسویه میشود و از طرف دیگر، مبالغ مربوطه با ثبت در بدهکار حساب وام / تسهیلات بانکی فاینانس و یا اداره مرکزی، بدهی مزبور را کاهش و تسویه خواهد نمود. (امکان دارد که شرکت خارجی، سود عملیات پیمانکاری را در طول مدت بهره برداری قطعی از پروژه و دریافت مطالبات از کارفرما شناسائی و بحساب سود و زیان دوران وصول وجوه صورت حساب منظور نماید).

### ب - روش پیشرفت کار (یا درصد تکمیل):

در طول انجام پروژه، بر اساس درصد پیشرفت کار در پایان هر سال، سود عملیات پروژه را شناسائی نماید. در این روش بهای تمام شده پروژه و سهم سود شناسائی شده در طول مدت قرارداد به بدهکاری حساب کارفرما منظور میگردد و متعاقب خاتمه کار، کل بدهی کارفرما (بهای پروژه به اضافه سود) از محل بهای فروش محصول تسویه میشود و معادل همین وجه از بدهکاری حساب یا اداره مرکزی (یا وام / تسهیلات فاینانس) میگردد تا بدهی مذکور تسویه شود. نکته قابل توجه در اینگونه قراردادها آن است که مبالغ هزینه های قابل بازیافت (هزینه سرمایه ای و هزینه عملیاتی و جاری) در طول مدت پروژه بر اساس مبالغ ارزی وجوه وام / تسهیلات دریافتی به ثبت میرسد اما تصفیه بدهی (بهای پروژه) از طریق تحویل محصول است که بهای مندرج در فاکتور فروش محصول بعنوان وسیله تسویه بدهی بکار گرفته میشود. تحویل محصول به شرکت خارجی یکنوع فروش محصولات متعلق به کارفرما تلقی میشود که طبق اصول حسابداری ارزش آن بر اساس قیمت روز تعیین و بعنوان بهای فروش قابل ثبت در حسابهای کارفرما میباشد. نکته حائز اهمیت آن است که قیمت جهانی انواع محصولات موضوع این گونه قراردادها و پیش بینی چنین قیمتی در سالهای



آتی با توجه به میزان ذخیره محصول در هر پروژه، نقش بسیار مهمی در انتخاب پروژه توسط پیمانکاران خارجی دارد. بطور مثال با تغییرات در قیمت نفت (کاهش قیمت نفت) در سال ۱۹۹۸، شرکتهای آمریکائی انجام پروژههای حوزه نفتی در شمال دریای خزر را متوقف نمودند.

#### **بخش ۴: تطبیق عملیات بیع متقابل (در دفاتر شرکت خارجی بامفاد قانون مالیاتها**

بطوریکه ملاحظه میشود شرکت خارجی مجری از کار در ایران از طریق عملیات پیمانکاری و یا انجام عملیات اکتشاف و راه اندازی به نیابت و از طرف کارفرما، کسب سود مینماید و طبق اصول متداول حسابداری این سود در پایان هر سال قابل شناسائی میباشد. اما از نظر قوانین مالیاتی ایران عملیات مذکور می تواند حسب مورد در طول مدت انجام پروژه و یا طی مدت بهره برداری قطعی از پروژه مشمول یکی از مواد قانون مالیاتها باشد که بشرح زیر قابل بحث است:

#### **الف - تطبیق با مفاد بند ب ماده ۱۰۷ (ق م)**

اگر عملیات شرکت خارجی را مطابق با بند ب ماده ۱۰۷ قانون مالیاتها بدانیم که مقرر میدارد:

درآمد بهره برداری از سرمایه یا سایر فعالیتهایی که اشخاص و موسسات خارجی مزبور بوسیله نمایندگی از قبیل شعبه نماینده کارگزار و امثال هم در ایران انجام بدهند از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی/ آنها تشخیص میگردد و...

شرکت خارجی مجری ملزم است که در پایان هر سال ضمن ارائه اظهارنامه مالیاتی، سود عملیات مذکور را در پایان هر سال ابراز نماید و مالیات به این سود را در همان سال پرداخت نماید. حسن این روش آن است شرکت واقعیت فعالیت را ابراز میدارد و انتظار دارد که وزارت دارائی برخورد معقول داشته باشد. بعلاوه وزارت دارائی ضمن دسترسی به اسناد و مدارک شرکت مجری، با بررسی و رسیدگی مالیاتی قادر خواهد بود مالیات هر سال را در همان سال وصول کند اطلاعات مربوط به مبالغ پرداختی به اشخاص ثالث و پیمانکاران دست دوم، وضعیت سایر درآمدهای مجری (سود فروش ارز، سود فروش اموال ...) و اطلاعات معاملات سایر اشخاص و وصول مالیات تکلیفی را بدست آورد. توجه شود که در این روش رسیدگی سوابق حسابداری ارزی موضوع قرارداد نیز باید در اختیار مامورین رسیدگی قرارگیرد. (طبق مفاد قرارداد سوابق مالی هر پروژه زیر نظر کمیته مشترک کارفرما و شرکت مجری نگهداری میشود و بطور قطع باید در اختیار رسیدگی کننده قرارگیرد). در کشورهایی که سیستم مالیاتی هشیار و آگاه دارند، این رویه بکار گرفته میشود اما در کشورهایی که وزارت دارائی در خواب باشد روش سادهتری که چنین وضعیتی مورد بررسی قرار نگیرد معمول است و عملاً ضرر مالی ناشی از عدم دسترسی به کلیه اطلاعات مالی پروژه متوجه مقامات مالیاتی است.

#### **ب: تطبیق با ماده ۱۱۱ (ق م)**

اگر عملیات فوق رایپیمانکاری و مطابق ماده ۱۱۱ قانون مالیاتها مستقیم بدانیم که مقرر میدارد:

درآمد مشمول مالیات پیمانکاری اشخاص خارجی در ایران نسبت به عملیات هر نوع کارساختمانی، تاسیسات

فنی و تاسیساتی، حمل و نقل، تهیه طرح ساختمانها و تاسیسات نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی در تمام موارد عبارت از ۱۲٪ دریافتی سالانه آنها خواهد بود.

تبصره: در مورد عملیات پیمانکاری که توسط اشخاص خارجی انجام میشود در صورتیکه کارفرما وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها باشند آن قسمت از مبلغ قرارداد که بمصرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج از کشور می رسد از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود.

شرکت خارجی مجری، عملیات و هزینه های پیمان را در طول مدت بیش از یک سال انجام میدهد بدون آنکه در طول مدت مذکور وجهی از کارفرما دریافت نماید، و مبالغ صورتحساب کل پروژه را از تاریخ بهره برداری ببعد طی مدت مثلاً ۳ الی ۴ سال... از طریق تسویه حساب از طریق فاکتور فروش محصول دریافت میدارد. یعنی دریافتی به معنی مندرج در ماده ۱۱۱، عبارت از تحویل محصول به شرکت خارجی مجری (و تعیین مبلغ برای معامله فروش) از طریق وجوه فاکتور فروش محصول، تحقق می یابد و عملاً وزارت دارائی در طول چند سال اولیه انجام کار اکتشاف و راه اندازی، مالیاتی وصول نمی نماید بلکه وجوه مالیات را از سال بهره برداری به بعد وصول خواهد نمود (تاخیر در وصول مالیات). تجربه نشان داده است در شرایطی که پیمانکاری با توجه به ماده ۱۱۱ مالیات بپردازد، عملاً و در اکثر موارد دفاتر قانونی و اسناد و مدارک ایشان بطور دقیق مورد رسیدگی قرار نمی گیرد و بالتبقی وصول مالیات اشخاص ثالث و کسب اطلاعات سایر معاملات مشمول مالیات و معاملات با اشخاص ثالث همانند روش بند (الف) فوق بطور کامل تحقق نمی یابد. اگر این عدم رسیدگی را در اثر بی توجهی و یا زیادی حجم کار مامورین مالیاتی بدانیم، بطور قطع مقصرا ایجاد زیان وزارت دارائی است، اما اگر مامورین مالیاتی قصد رسیدگی داشته باشند و مؤدی مالیاتی نیز به دلائلی علاقمند به ارائه مدارک نباشد، مقررات فعلی قانون مالیاتها با پیش بینی جریمه ۲۰٪ برای موارد عدم ارائه اسناد و مدارک، این فرصت طلایی را به هر مودی میدهد که از ورود ممیز مالیاتی به دفاتر اسناد و مدارک جلوگیری کند. توجه شود که در عملیات پیمانکاری توسط شرکتهای خارجی حداکثر مالیات بر کل قرارداد ۶/۷۵٪ کل مبلغ قرارداد است (بخش تجهیزات وارداتی از مالیات معاف است) حال اگر قرار باشد جرائم و غیره را با استفاده از بخشودگی مجاز بپردازد (حدود ۱۰٪ مبلغ مالیات) را جریمه بپردازند یعنی ۰/۶۷۵ درصد جریمه (کمتر از یک درصد) و نرخ موثر مالیاتی از ۶/۷۵٪ به ۷/۴۲٪ افزایش می یابند. (متاسفانه در برخی موارد روشهای غیر معقول در تشخیص درآمد مشمول مالیات و برخوردهای شخصی در امور و احیاناً کم تجربگی برخی از ماموران، عامل مؤثرتری در سوق دادن مؤدیان مالیاتی به روشهای مذکور است).

این هزینه اضافه جریمه دفاتر در مقابل سایر مالیات بردرآمدهای قابل وصول از عملیات با اشخاص ثالث، مالیاتهای تکلیفی قابل مطالبه از پیمانکار و غیره ناچیز است و عملاً پیمانکار به سمتی تشویق میشود که دفاتر ارائه ندهد (البته با توجه به قابل بخشش بودن جریمه متعلقه، این جریمه از ۱٪ کل هم کمتر میشود). علیرغم محسنتان رویه بند (الف) فوق، مامورین مالیاتی بدلیل راحت بودن روش ماده ۱۱۱، عدم پیش بینی قانونی برای تربیت کادر متخصص تشخیص مالیاتی، عدم استفاده از خدمات حسابداران و حسابسان مجرب و ذیصلاح، وصول مالیات این فعالیت به سمت اجرای ماده ۱۱۱ بیشتر سوق داده شده است.

## بخش پنجم: مبادلات ارزی (سود و زیان تسعیر ارز) سود فروش ارز

در اینگونه قراردادهای با دلیل وجود نرخهای مختلف ارز (رسمی شناور، صادراتی، صادراتی باضافه واریز نامه، ارز منشاء خارجی، ارز بازار آزاد) مشخص نمودن چهارچوب کلی برای بکارگیری نرخ ارز مورد قبول در متن قرارداد ضروری است. باید به این واقعیت توجه داشت که اگر فقط یک نرخ ارز رسمی رایج باشد (تک نرخ) فقط نوسانات عادی تغییرات نرخ ارز در حد عادی وجود دارد که تحت عنوان سود یا زیان تسعیر ارز در حسابهای فی مابین شناسائی میشود و بدلیل جزئی بودن مبالغ حاصله، این موضوع از نظر روابط مالی بین کارفرما و پیمانکار حائز اهمیت نمی باشد، اما در شرایط وجود چند نوع مختلف نرخ ارز، مسئله از اهمیت ویژه برخوردار است. جهت روشن شدن، موضوع نرخ ارز را از نظر کارفرما و شرکت خارجی و در دو ماهیت خرید ارز (از سیستم بانکی توسط مؤسسات دولتی و بخش غیر دولتی و غیره) و فروشنده ارز (به سیستم بانکی به تفکیک توسط مؤسسات دولتی و بخش غیر دولتی و غیره) را بشرح زیر مورد بحث قرار میدهم:

۱- ارز مورد نیاز دستگاهها و مؤسسات دولتی و (وابسته به دولت)، بعنوان متقاضی خرید ارز برای پرداخت تعهدات ارزی خود، از طریق بودجه ارزی، تخصیص داده میشود و معمولاً ارز رسمی با نرخ شناور (فعالاً حدود ۱۷۵۰ ریال هر دلار) میباشد. بدین ترتیب که در هنگام گشایش اعتبار اسنادی توسط متقاضی، نرخ ارز رسمی (شناور) برای تامین ریال بکار گرفته میشود. ضمناً این دستگاههای دولتی اگر درآمد ارزی داشته باشند موظفند آنرا با نرخ ارز رسمی (شناور) به سیستم بانکی بفروش برسانند. در برخی موارد ارز مورد نیاز این دستگاهها بصورت ارز صادراتی تامین میشود که ریال مورد نیاز با این نرخ جدید قابل تامین است (فعالاً ارز صادراتی هر دلار حدود ۳۰۰۰ ریال است)

۲- ارز مورد نیاز متقاضیان غیردولتی ارز صادراتی است (برخی موارد خاص ارز رسمی شناور است)، بدین ترتیب که اینگونه متقاضیان هنگام گشایش اعتبار اسنادی و انجام ثبت سفارش، ریال مورد نیاز را بانرخ ارز صادراتی تامین می کنند. ضمناً ارز حاصل از صادرات بانرخ ارز صادراتی به سیستم بانکی قابل فروش است.

۳- بدلیل وجود نرخ ارز بازار آزاد (بیش از نرخ معاملاتی در بانک) و جلب نظر و توجه صاحبان درآمد ارزی به کاهش فروش ارز در بازار آزاد، دولت در سال ۱۳۷۷ واریز نامه ارزی را معرفی نموده و این امکان برای صادرکنندگان کالا فراهم شد که بتوانند ارز حاصل از صادرات را به مبلغ بیشتری بفروش برسانند (صادراتی باضافه امتیاز واریز نامه) نرخ واریز نامه (که در بورس معامله میشود) متغیر است و عملاً با این تئوری تدوین گردید که مبالغ ریالی حاصل از جمع ارز صادراتی و امتیاز واریز نامه، مبلغی نزدیک به نرخ ارز بازار آزاد باشد تا بتوان بدینوسیله نرخ ارز در بازار آزاد را تحت تأثیر قرار داد (اما متأسفانه به نظر میرسد نتیجه عکس شد و نرخ بازار آزاد کنترل کننده نرخ صادراتی باضافه واریز نامه گردید).

۴- سایر اشخاص (اعم از سفارتخانه ها، شرکتهای پیمانکار خارجی، شرکتهای ایرانی شاغل در امور نمایندگی، شعب و دفاتر نمایندگی اشخاص خارجی بطور کلی اشخاص حقیقی و حقوقی که درآمد ارزی غیر از موارد مشمول ارز صادراتی دارند)، ارز مربوطه را که ارز منشاء خارجی تعریف شده با نرخ بهتری به سیستم بانکی بفروش برسانند. این سیاست از سال ۶۹-۱۳۶۸ اتخاذ گردید و در آن سالها که نرخ ارز رسمی هر دلار ۷۰ ریال بوده، نرخ ارز با منشاء خارجی نرخ رقابتی حدود ۶۰۰ ریال هر دلار بود. در سالهای ۱۳۷۱

الی ۱۳۷۲ نرخ ارز منشاء خارجی عبارت از نرخ رسمی (شناور) هر دلار حدود ۱۳۵۰ الی ۱۷۵۰ ریال بوده و از آن زمان (تا سال ۱۳۷۳)، نرخ ارز صادراتی حدود ۲۳۴۰ و سپس ۳۰۰۰ ریال هر دلار (تا تاریخ ۱۳۷۶/۳/۳۱) و از تیر ماه ۱۳۷۷ به بعد جمع مبالغ نسرخ ارز صادراتی (حدود ۳۰۰۰ ریال هر دلار) باضافه واریز نامه که از مبلغ ۱۵۰۰ ریال هر دلار شروع و فعلاً حدود ۳۶۰۰ ریال هر دلار است) بوده است (جمعاً هر دلار از ۴۵۰۰ ریال شروع شد و فعلاً در اسفندماه ۱۳۷۷ حدود ۶۶۰۰ ریال میباشد و بعداً چه خواهد شد؟؟). ضمن آنکه اینگونه اشخاص می توانند این ارز را با نرخ مرضی الطرفین (بازار آزاد) از طریق سیستم بانکی به هر متقاضی دیگری بفروش برسانند. بدین ترتیب دارندگان ارز خارجی از امکانات فروش ارز با نرخ پیش از نرخ رسمی برخوردارند و اتخاذ این سیاست از جمله اهداف تمرکز علمیات ارزی در سیستم بانکی بوده است.

بطوریکه از توضیحات بالا برمی آید ارز برای کارفرمای دولتی و شرکت خارجی مجری پروژه مشمول دو نرخ مختلف است. برای کارفرما از نظر تخصیص ارز برای پرداخت به فروشندگان خارجی و تامین ریال و کسر مالیات ۵٪ از مبالغ صورتحساب خدمات و سایر کسورات قانونی، نرخ ارز رسمی (شناور هر دلار حدود ۱۷۵۰ ریال) است، در حالیکه برای شرکت خارجی نرخ ارز با منشاء خارجی حاکمیت دارد که می توانند ارز قرارداد را به ایران انتقال دهد آنرا با نرخ ارز منشاء خارجی (صادراتی و فعلاً صادراتی باضافه واریز نامه و یا حتی نرخ مرضی الطرفین (بازار آزاد) بفروش رسانند. این دو گانگی نرخ ارز برای شرکتهای خارجی که ارز را خارج از کشور دریافت میدارند، همچنین برای کارفرمایان مشمول کسر ۵٪ مالیات تکلیفی از صورتحسابهای پیمانکاران خارجی مشکلات فراوانی را فراهم نمود که وزارت امور اقتصادی و دارائی برای حل مشکلات ابتدا بخشنامه مورخ ۱۳۷۷/۸/۱۷ را صادر نمود که بدلیل نداشتن قوت قانونی قابلیت اجرایی پیدا ننمود و نتیجتاً بخشنامه مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ را صادر نمودند. در بخشنامه اخیر مقرر نمود که در محاسبات مالیاتی، ارز تخصیص قرارداد براساس مدارک بانکی پرداخت هم ارز ریالی ملاک محاسبات برای کسر ۵٪ مالیات تکلیفی و تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاران خارجی شود. اگر چه در مواردیکه کارفرمایان و پیمانکاران هر دو یک نرخ ارز تخصیص را ملاک تبدیل مبالغ ارزی به ریال می نمودند مفاد این بخشنامه راه گشای بود، اما متأسفانه واقعیت امر مبنی بر آنکه پیمانکار خارجی ارز مذکور را (که با نرخ ارز رسمی تخصیصی مشمول مالیات شده بود) به ایران انتقال داده و با نرخ بیشتر از ارز رسمی تخصیصی بفروش میرساند و از سود فروش ارز بهره مند میگردد، را بدست فراموشی سپرد (امتیاز سود ناشی از تغییرات نرخ ارز برای شرکتهای خارجی). هر پیمانکار خارجی برای تامین هزینه های ریالی امور پیمان و عملیات در ایران و پرداخت مالیات بر درآمد و سایر عوارض دولتی (حق بیمه و غیره) که بریال مطالبه میشود، نیاز به منابع ریالی دارد. اگر قرارداد ارزی/ریالی باشد، بخش ریالی قرارداد تا حدودی نیاز ریال را تامین می نمایند ولیکن در هر حال شرکت خارجی مجبور است که برای رفع نیاز تامین مبالغ ریالی، ارز را به سیستم بانکی بفروش برساند و یا اینکه بافروش ارز به نرخ مرضی الطرفین و یا استقراض ریالی، تامین منابع مالی به ریال نماید. با در نظر گرفتن این واقعیت که نرخ خرید ارز منشاء خارجی از نرخ ارز رسمی تخصیصی قرارداد بیشتر است بطور قطع تفاوت حاصله سود فروش ارز است که فعلاً مسئولین وزارت دارائی به آن توجه ای ندارند. (ادامه دارد)

# قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

محمد توکل همدانی

(بخش اول)

که بین خود معامله می‌کنند و بهای آن را هم واریز می‌نمایند اما با اندکی فکر می‌توان به نتیجه رسید که چنین مجتمع بزرگی که شاخ و برگ آن در بسیاری از کشورها گسترده است علی‌القاعده برنامه حساب شده‌ای برای تعیین قیمت معاملاتی خود دارد و بی حساب و کتاب و منظور داشتن مصالح و منافع خود گام بر نمی‌دارد. اینجاست که اولین نشانه بدگمانی ظاهر می‌شود و تجربه ثابت کرده است که در بسیاری از موارد چنین سوءظنی بیجا نمی‌باشد. پایه بدگمانی را طبیعت کار تجارتي تشکیل می‌دهد. حالت غالب چنین است که هر سوداگری دنبال سود بیشتر می‌گردد و بنابراین رفتار خود را چنان تنظیم می‌کند که این هدف را به نحو احسن محقق سازد. یکی از راه‌های تأمین سود بیشتر پرداخت مالیات کم‌تر است و بسیار نادرند کسانی که راهی برای پرداخت مالیات کم‌تر داشته باشند و از فرصت استفاده نکنند. پس باید سراغ فرصت‌ها را گرفت. فرصتی که در این بحث خاص ما وجود دارد کدام است؟ پاسخ بسیار ساده است: اختلاف بار مالیاتی در کشورها و مناطق مختلف عالم. همه می‌دانیم که

مسأله قیمت‌گذاری انتقالات بویژه در این دهه آخر قرن بیستم از چنان دامنه و اهمیتی برخوردار گردیده است که آن را به حق می‌توان مهم‌ترین مسأله مالیاتی دوران حاضر به شمار آورد. نخست ببینیم مفهوم این اصطلاح چیست و چرا در این مقاله تحت عنوان «قیمت‌گذاری انتقالات» ترجمه شده است.

خود اصطلاح فی‌نفسه با هیچ بدی یا خوبی و حسن یا قبیحی همراه نمی‌باشد و مربوط به حالتی است که در دادوستد بین وابستگان یک شرکت شاخ و برگ‌دار بین‌المللی برای آنچه در این دادوستد از یک شرکت وابسته به شرکت وابسته دیگر منتقل می‌شود قیمت تعیین کنند. موضوع این انتقالات ممکن است کالا باشد یا خدمات یا اوراق بهادار یا اجاره یک ملک یا یک نام یا علامت تجارتي، یک فرمول ثبت شده تولید کالا، حق اختراع و هر چیز دیگری که در زندگی روزمره تجارتي و اقتصادی مورد دادوستد قرار می‌گیرد.

تا اینجا داستان نه می‌توان ایرادی متوجه کسی ساخت و نه جایزه‌ای به کسی داد. مؤسساتی هستند

وضع کشورهای مختلف از این جهت بسیار متفاوت است و شرکت‌های بین‌المللی از همین اختلاف سطح استفاده می‌کنند و بی‌درنگ رو به سوئی می‌آورند که بار مالیاتی سبک‌تری را بر آنها تحمیل کند. در جواب خواهید گفت که شرکت باید مالیات خود را به کشوری که در آنجا به ثبت رسیده است بپردازد و با این وصف چگونه می‌تواند رو به دیار دیگری آورد؟ تمام هنر قیمت‌گذاری انتقالی در همین جا نهفته است. شرکت‌های مورد بحث ما شرکت‌های ساده و بسیطی نیستند و از شاخ و برگ بسیار در نقاط مختلف عالم برخوردارند. با مهارت و تخصصی که این شرکت‌ها و مشاوران مالیاتی آنها کسب کرده‌اند و با استفاده از همین شبکه جهانی می‌توانند معاملات داخلی خانواده را چنان تنظیم کنند که در نهایت قسمت اعظم سود عاید آن شرکت‌هایی شود که در کشورهای دارای بار سبک مالیاتی به ثبت رسیده‌اند و در نتیجه در مجموع خانواده مالیات کم‌تری را می‌پردازد. بنابراین بحث ما برمی‌گردد به نحوه تعیین قیمت همین معاملات و روابط داخلی مجتمع، یعنی به این که بهای کالاها، خدمات، دارائی‌ها و حقوق و امتیازات رد و بدل شده بین اعضاء خانواده چگونه تعیین شود. از آنجا که تمام بحث به نحوه قیمت‌گذاری روی همین موارد انتقال باز می‌گردد ما عنوان Transfer

Pricing را به قیمت‌گذاری انتقالات ترجمه کردیم.

قدری بیشتر دقت کنیم. در حالتی که کالا یا خدمات یا فرضاً یک فرمول صنعتی از یک شرکت عضو گروه به شرکت دیگر عضو واگذار می‌شود، اگر قیمت زیر بهای واقعی تعیین شود سود شرکت خریدار بالاتر می‌رود و سود شرکت فروشنده نسبت به واقعیت تنزل پیدا می‌کند و در حالت عکس سود فروشنده به زیان خریدار افزوده می‌شود اما چون خانواده به طور کلی مطرح است در مجموع سود مجتمع از این فعل و انفعال نه بالا می‌رود و نه پائین‌تر از واقعیت امر قرار می‌گیرد ولی آن شرکت عضو گروه که سود بیشتری برده است در کشوری مقیم است و مالیات می‌پردازد که بار مالیاتی آن از سایر کشورهای محل اقامت اعضاء دیگر خانواده سبک‌تر است. پس خانواده در مجموع مالیات کم‌تری می‌پردازد. کم‌تر نسب به چه حالتی؟ نسبت به حالتی که این دستکاری در قیمت‌گذاری انتقالات صورت نمی‌گرفت.

نتیجه ظریف فرایند مذکور آن است که چنین شرکت‌هایی می‌توانند با تصمیمات و دستکاری‌های خود پایه‌های مالیاتی (درآمد مشمول مالیات) را از یک سوی عالم به سوی دیگر آن انتقال دهند و با این کار درآمد مالیاتی کشورها را کم یا زیاد کنند.

### شرکت‌های چندملیتی، فراملیتی و بین‌المللی

فوریت متوجه می‌شود که نه درباره نام این موجود و نه در خصوص مشخصات آن وحدت نظر کامل وجود ندارد. فرضاً فرهنگ بسیار معروف حقوقی Black از این شرکت‌ها به عنوان

در زمان حاضر هر وقت سخن از قیمت‌گذاری انتقالات به میان می‌آید همه به یاد شرکت‌های چندملیتی می‌افتند. اکنون ببینیم شرکت چندملیتی چه موجودی است. با مطالعه منابع مختلف انسان به

Multinational corporation نام برده است و فرهنگ دیگری به نام فرهنگ بازرگانی (یا مشاغل) و اقتصاد (and Economics Dictionary of Business) از انتشارات مؤسسه مک میلان سال ۱۹۷۷، آنها را Multinational Companies نامیده است و در گزارش‌ها و انتشارات سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) عنوان مؤسسه (بازرگانی) چند ملیتی یعنی Multinational Enterprise به کار رفته است و از همین عنوان اختصار MNE رایج شده است.

در تعریف این موجودات فرهنگ حقوقی Black آنها را شرکت‌هایی می‌داند که «در دو یا چند کشور به کسب و کار اشتغال دارند». سپس برای روشن شدن بیشتر موضوع می‌گوید «به مفهوم دقیق‌تر عنوان مذکور شرکتی را توصیف می‌کند که در کشورهای زیادی دارای مراکز عملیاتی می‌باشد، بر خلاف شرکت بین‌المللی که در بسیاری از کشورها به کسب و کار می‌پردازد اما پایگاه آن فقط در یک کشور است، هر چند که این دو اصطلاح غالباً با جای یکدیگر به کار می‌روند».

فرهنگ دومی (اقتصاد و بازرگانی) از همان آغاز دو اصطلاح شرکت بین‌المللی و شرکت چندملیتی را عیناً به یک معنی و به عنوان دو واژه مترادف تلقی کرده و آن را عبارت از یک مؤسسه بازرگانی تلقی کرده است که در یک یا چند کشور دیگر غیر از کشور اصلی دارای تأسیسات تولیدی و یا سایر دارائی‌های ثابت بوده و در عرصه جهانی عمل می‌کند. در مورد این شرکت‌ها بویژه تصمیم‌گیری‌های عظیم در مورد تأسیسات، خدمات و فروش‌های مرتبط به بسیاری از مناطق دیگر عالم

مطرح است».

مؤسسه اطلاعات مالیاتی بین‌المللی مقیم هلند (اختصاراً IBFD) که پژوهش‌های آن در زمینه مسائل مالیاتی از شهرت جهانی برخوردار است در یکی از نشریات خود (The Tax Treatment of Transfer Pricing, 1987) اصطلاح جدید مؤسسه چندملیتی (MNE) را به پیروی از OECD به کار برده و توضیحات مبسوط‌تری در توصیف چنین مؤسسه یا شرکتی به شرح زیر ارائه داده است:

«مؤسسه چندملیتی (MNE) را معمولاً در وصف مؤسسه‌ای به کار می‌برند که در دو یا چند کشور فعالیت دارد... این مؤسسات معمولاً یک مرکز اصلی در کشور معینی دارند که همان کشور اصلی آنهاست و چند مرکز فرعی در کشورهای دیگر نیز دارند که آنها را کشورهای میزبان می‌نامیم. مؤسسه چندملیتی معمولاً در کشورهای میزبان دارای حضور فیزیکی است. این مؤسسات ممکن است تابع انواع ترتیبات مختلف باشند و یا عموماً آنها را می‌توان به دو گروه وسیع تقسیم کرد. گروه نخست که کمتر رایج است این است که یک شرکت معین (و یا در حالات استثنائی حتی یک فرد و یا مشارکت خاص) در کشور معینی دارای مرکز می‌باشد اما عملیات خود را از طریق شعب، نمایندگی‌ها و اشکال دیگری که عموماً در قراردادهای بین‌المللی از آنها به عنوان پایگاه ثابت نام برده می‌شود در کشورهای دیگر انجام می‌دهد. شکل دوم که بیشتر متداول است به این گونه است که مرکز شرکت اصلی در یک کشور قرار دارد و عملیات خود را در سایر کشورها از طریق شرکت‌های فرعی و وابسته‌ای انجام می‌دهد که مالکیت آنها را به طور کامل دارا می‌باشد و یا این که کنترل آن‌ها را در دست خود دارد» (ص ۳).

چنان‌که دیده می‌شود تعریف جامع و مانعی از یک شرکت چند ملیتی به دست داده نشده است و این هم چندان غیر طبیعی نیست زیرا این مجتمع‌های عظیم تجاری - صنعتی خود را به یک قالب معین و غیر قابل تغییر محدود نمی‌سازند و بر حسب اقتضای مصالح خود به اشکال مختلف درمی‌آیند اما به هر حال نکته ثابت در مورد همه آنها این است که از طریق وابستگان خود در چندین کشور جهان حضور فعال دارند و عملکرد آنها منحصر به یک یا دو کشور نمی‌باشد.

اما عنوان چند ملیتی از کجا ناشی می‌شود؟ ظاهراً کاربرد این صفت به خاطر آن است که شرکت‌ها، شرکت‌ها، مشارکت‌ها، اشخاص حقیقی (نماینده‌ها) و غیره که مؤسسه از تجمع آنها تشکیل می‌شود دارای تابعیت‌های مختلف هستند. در سال‌های اخیر این صفت چند ملیتی مورد ایراد قرار گرفته و در این باب تردید کرده‌اند که آیا اساساً این موجودات دارای ملیت معینی هستند و یا اینکه مخلوقاتی هستند بسیار متلون و تغییر پذیر که خود را از قید هویت و ملیت آزاد ساخته‌اند. فرضاً گفته می‌شود که برخی شرکت‌های ژاپن چنان در آمریکا غرق فعالیت شده‌اند که آنها را بیش از شرکت‌های آمریکائی سرگرم فعالیت در سطح جهان می‌توان آمریکائی تلقی کرد.

با توجه به این ابهامات و ایرادات اصطلاح شرکت فراملیتی (Supranational) و یا بین‌المللی نیز رایج گشته و گاهی مترادف با شرکت چند ملیتی به کار می‌رود. اما به هر تقدیر شاید نام چندان مهم نبوده و نقش تعیین‌کننده‌ای ندارد. آنچه مهم است و حقیقت دارد نقش انکارناپذیر این مجتمع‌ها یا خانواده‌ها و یا مؤسسات عظیم جهانی در اقتصاد،

بازرگانی، مالیه، صنعت و فن‌آوری جهانی است. طبق گزارش اقتصادی سال ۱۹۹۲ بانک جهانی ۳۵۰ شرکت چند ملیتی تراز اول دنیا ۴۰ درصد تجارت جهان در زمینه کالاها را در سال ۱۹۹۰ به خود اختصاص داده بودند. نقش این غول‌های اقتصادی جهان در صنایع و تکنولوژی عالم نیز بر همگان آشکار است. شاید ذکر چند نام برای یادآوری اهمیت قضیه تکافو کند: فیلیس، آی بی ام، زیمنس، توشیبا، نستله، جنرال موتورز، جنرال الکتریک، دوپن، گروندیک، شل، و بسیاری مؤسسات عظیم دیگر.

نام این مؤسسات و ده‌ها مؤسسه مشابه دیگر را همه ما شنیده‌ایم و بخوبی می‌دانیم که فراورده‌ها و مصنوعات آنها در زندگی ما و امثال ما و حتی ساکنان دورافتاده‌ترین روستاهای همه کشورها وارد شده و نقش ایفاء می‌کند. علاوه بر تجارت کالا هرگونه پروژه عظیم و حتی متوسط صنعتی و تأمین توسعه اقتصادی کشورها در بسیاری از زمینه‌ها با دخالت مستقیم و غیرمستقیم همین مؤسسات از قوه به فعل درمی‌آید. در چنین وضعی پیداست که مالیات حقه این معاملات و فعالیت‌ها می‌تواند چه رقم نجومی و سرسام‌آوری را تشکیل دهد.

اما واقعیت این است که همین مؤسسات با استفاده از تکنولوژی بسیار پیشرفته در معاملات و فعل و انفعالات خویش و بهره‌گیری از خدمات مشاوران بسیار زبردست مالیاتی آنی از تکاپو برای پائین آوردن بدهی مالیاتی خود باز نمی‌ایستند و این تکاپو به طور عمده و بیش از هر مورد دیگر حول همان دستکاری در قیمت‌گذاری انتقالات دور می‌زند و ناگفته پیداست که چه دردسر و جنب و جوشی را در سازمان‌های مالیاتی کشورهای



پیشرفته به وجود آورده است.

ممکن است ایراد کنید که این مشکل کشورهای پیشرفته جهان است و چندان به عالم ما ارتباطی ندارد. یک سوی این ایراد کاملاً درست است. کشورهای توسعه یافته واقعاً مدت‌ها است با این دردسر دست و پنجه نرم می‌کنند. اما پای کشورهای دیگر نیز متدرجاً به این ماجرا کشیده شده است، به چند دلیل ساده:

- نقش فراورده‌ها و تکنولوژی امروزی که منشاء آن همین مؤسسات عظیم بین‌المللی می‌باشند در زندگی اقتصادی مردم کشورهای دیگر و از جمله ایران انکارناپذیر است.

- اغلب طرح‌های بزرگ صنعتی با مشارکت مستقیم و غیرمستقیم همین مؤسسات قابل اجراست. به‌عنوان نمونه به پروژه‌های توسعه میدان‌های نفتی و اکتشاف نفت و گاز فکر کنید. پیاده کردن اکثر این پروژه‌ها (بر اساس تکنولوژی مدرن) به همین نحو مقدور است.

- حتی تأمین اعتبارات مالی نیز به نحوی پای مؤسسات بزرگ بانکی و پولی جهان را به میان می‌کشاند.

- در حال حاضر شعب شرکت‌های بزرگ خارجی و

نمایندگی‌های آنها در کشور بسیار فعال هستند و منابع مالی که نصیب خود آنها و شرکت‌های متبوع آنها می‌شود بسیار چشمگیر و قابل توجه است.

با توجه به این دلایل و جهات مشابه آن، مسأله قیمت‌گذاری انتقالات برای ما حتی در زمان حاضر نیز حائز اهمیت است و می‌توان پیش‌بینی کرد که با اجرای برنامه‌های جلب سرمایه خارجی و توسعه اقتصادی در آینده بر میزان اهمیت موضوع افزوده شود. از سوی دیگر باید پذیرفت که تجربه مالیاتی ما در مورد این مسأله بسیار اندک است و حتی ممکن است کسانی نام این جریان و ترفندهای مالیاتی مربوط به آن را شنیده باشند. ضمناً این رشته از مباحث مالیاتی چندان سهل و ساده نیست و ورود در آن نیاز به بررسی و مطالعه بسیار دارد.

اما به رغم همه این دشواری‌ها و نارسائی‌ها باید کار را از جایی شروع کرد. این وظیفه سازمان مالیاتی کشور و مراجع دانشگاهی کشور است که دست به چنین مطالعاتی بزنند و وارد این میدان شوند. مجله مالیات نیز در حد توانائی خود کوشش خواهد کرد نقشی را در این زمینه بر عهده گیرد که ارائه بررسی حاضر و مقالات مشابه دیگر نمونه‌ای از این کار است. (ادامه دارد)

در شماره ۲۳ مجله مالیات مقاله‌ای تحت عنوان «قراردادهای مالیات مضاعف در مورد مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض» به چاپ رسیده بود (صفحات ۱۹-۱۶). به سبب تراکم مقالات چاپ قسمت بعدی این مقاله در شماره کنونی مجله مقدور نمی‌باشد و این کار به شماره آینده موکول می‌شود.

# مقررات ضد ترفند مالیاتی

ترفند مالیاتی به معنی توسل به شگردهای قانونی جهت پرداخت مالیات به مبلغی کم‌تر از میزان حقه آن است. صورت‌سازی قانونی یکی از رایج‌ترین ترفندهای مالیاتی است، به این معنی که مؤدی بجای نشان دادن حقیقت معاملات و رابطه حقوقی که مبنای کسب و کار وی بوده است چهره ظاهری کار را در قالب حقوقی دیگری می‌ریزد که نتیجه در نهایت از نظر مالیاتی به سود وی از آب درآید. به این ترتیب بر حسب ظاهر تخلفی از قانون صورت نپذیرفته است و طرف‌های معامله بر اساس آزادی که قوانینی نظیر قانون مدنی یا قانون تجارت به آنها داده است روابط خود را تنظیم نموده‌اند. اما در جهان امروز از جهت مالیاتی این اصل پذیرفته شده است که مراجع ذیربط می‌توانند صورت ظاهری معاملات را نادیده فرض کنند و حقیقت باطنی قضیه را ملاک تشخیص مالیات قرار دهند.

مقررات ضد ترفند مالیاتی (Anti-Avoidance Regulations) در کشورهای پیشرفته جهان بسیار گسترده است و مقام بارزی را در قوانین مالیاتی این کشورها به خود اختصاص داده است. اما در سایر کشورها این گونه مقررات معمولاً اندک و پراکنده هستند که در کشور ما نیز کم و بیش وضع از همین قرار است. مجله مالیات خواهد کوشید تا حدی که به چنین مقرراتی دسترسی باشد به چاپ آنها مبادرت نماید تا هم وسیله‌ای برای گردآوری آنها شود و هم شاید توجه بیشتری را به اهمیت موضوع و وضع مقررات دقیق‌تر و جامع‌تر در این زمینه جلب نماید. در این شماره از مجله متن یک بخشنامه معاونت درآمدهای مالیاتی را که حاوی دستوری در همین زمینه است به چاپ می‌رسانیم. چون هم متن بخشنامه روشن است و هم ترفندی که از آن سخن به میان آمده واضح است نیازی به توضیح بیشتر در این باب نبوده و توجه خوانندگان را به مندرجات بخشنامه جلب می‌نمائیم:

## بخشنامه شماره ۱۱۷۱۹/۵۸۳۳۴ - ۳۰/۴ مورخ ۷۷/۱۲/۹

بقرار اطلاع بعضی از کارفرمایان با برخی از حقوق بگیران خود قراردادهای سالانه منعقد نموده در پایان سال مبادرت به پرداخت مبالغی تحت عنوان پایان خدمت که به استناد بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم از مالیات معاف است می‌نمایند. سپس از ابتدای سال بعد قرارداد دیگری با همان شخص منعقد می‌کنند و در پایان سال پرداخت با عنوان موصوف تکرار می‌شود. نظر به اینکه با انعقاد مجدد قرارداد نه تنها خدمت پایان نمی‌پذیرد بلکه استمرار نیز می‌یابد لذا جوهی که در پایان مدت اینگونه قراردادها به حقوق بگیر پرداخت می‌شود از مصادیق مزایای پایان خدمت موضوع بند ۵ ماده ۹۱ قانون نمی‌باشد و طبق مقررات، مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود. مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

# اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

(همه پانوشته‌ها از مترجم است)

## DECLINING-BALANCE DEPRECIATION METHOD روش استهلاک مانده نزولی

روشی است برای محاسبه کسور استهلاکی سالانه که به موجب آن نرخ ثابت استهلاک نسبت به ارزش دفتری رو به کاهش دارائی در آخر هر سال اعمال می‌گردد. این روش به عنوان جایگزین روش رایج‌تر دیگر یعنی روش استهلاک به خط مستقیم به کار می‌رود. مثلاً اگر نرخ استهلاک ۱۰ درصد و ارزش دارائی ۱۰۰ باشد، مبلغ استهلاک سالانه قابل کسر ۱۰ خواهد بود و استهلاک سال بعد به ۹ (۱۰ درصد) بالغ خواهد شد. به این ترتیب رقم استهلاک هر سال تنزل می‌کند، چنان که در سال سوم به ۸/۱ (۱۰ درصد ۸۱) می‌رسد، الی آخر. در اغلب کشورهایی که روش استهلاک مانده نزولی رایج است، استفاده از این روش فقط برای برخی دارائی‌های معین مجاز می‌باشد. استفاده از این نوع استهلاک ممکن است به صورت مضاعف نیز اجازه داده شود که آن را روش استهلاک مانده نزولی مضاعف می‌خوانند. در انگلستان اصطلاح «روش مانده کاهشی» به کار می‌رود.

شناسه‌های مرتبط:

Accelerated depreciation; Limited declining-balance depreciation; Sum-of-the-years-digits method of depreciation; Unit of production depreciation method

## DEDUCTION AT SOURCE کسر مالیات در منبع

به شناسه Withholding tax رجوع شود.

## DEDUCTIONS کسور

رایج‌ترین مفهوم این واژه (deductions)، هنگامی که در ارتباط با مالیات بر درآمد به کار رود، عبارت است از اقلامی که می‌توان آن‌ها را تفریق (کسر) نمود تا به رقم درآمد مشمول مالیات رسید و از این

طریق در واقع رقم مذکور را کاهش داد. معمولاً اجازه منظور داشتن کسور معنی قبول هزینه‌ها یا زیان‌هایی را دارد که مؤدی تحمل نموده یا قرار است که بر عهده گیرد. نقش کسور به معنای وسیع کلمه عبارت است از کاهش درآمد ناویژه و رسانیدن آن به درآمد ویژه یا سود.

قوانین مالیاتی معمولاً برخی هزینه‌های معین را قابل کسر و باقی مخارج را غیر قابل کسر تلقی می‌نمایند. در این مورد ممکن است مقررات عام و کلی وضع شود، به این نحو که اعمال کسور فقط نسبت به هزینه‌هایی مجاز شناخته شود که به مصارف معین (معمولاً مصارف مربوط به کسب و کار) رسیده باشد. یا این که ممکن است مقررات مشخص وضع شود چنان که هزینه‌های معینی را قابل کسر و یا مخارج مشخصی را غیر قابل کسر اعلام دارد. به عنوان مثال ممکن است هزینه‌های پذیرائی یا مطالبات لاوصول باقی مانده غیر قابل کسر شناخته شوند. گاهی کسور به شکل مبالغ مقطوع مجاز می‌گردد، مانند منظور داشتن رقمی بابت فرسودگی و خرابی عادی دارائی‌های اجاره‌ای که معادل درصد مقطوعی از ارزش اجاره دریافتی محاسبه می‌شود.

واژه کسور (deductions) همچنین به مفهوم مبلغی است که از مالیات محاسبه شده، بدون منظور داشتن چنین کسوری، قابل کسر است. کسور در چنین مفهومی در واقع جایگزین اعتبار مالیاتی به شمار می‌رود (ملاحظه شود شناسه Credit, tax). کسور به این معنی مؤدی را مجاز به کاستن مالیات متعلق معادل مبلغ قابل کسر می‌نماید، حال آن که کاربرد نخستین این اصطلاح فقط منجر به کاهش مالیات برابر مبلغ قابل کسر ضرب در نرخ مالیاتی می‌شود. شناسه‌های مرتبط:

Abatement; Expenses; Lump-sum deduction; Personal allowances; Tax allowances; Tax preferences

## DEEMED DOMCILE

## محل زندگی اعتباری، اقامتگاه فرضی

این مفهوم در انگلستان در ارتباط با مالیات بر انتقال سرمایه و مالیات بر ارث به کار می‌رود و ناظر به افرادی است که مدت طولانی مقیم انگلستان بوده‌اند و به این اعتبار مادام که در این کشور زندگی می‌کنند تابع مالیات انگلستان خواهند بود. شناسه‌های مرتبط: Domicile; Residence

## DEEMED INTEREST

## بهره فرضی

اگر شرکت عضو یک مؤسسه چندملیتی (اختصاراً MNE) وام بی‌بهره‌ای از یک شرکت وابسته دریافت دارد، مراجع مالیاتی کشور وام‌دهنده ممکن است سود وی را افزایش دهند و به آن رقم بهره‌ای را بیافزایند که اگر وام بین شرکت‌های مستقل از یکدیگر رد و بدل شده بود، قابل دریافت می‌بود. بهره‌ای که یک شعبه به مرکز شرکت می‌پردازد در محاسبه مالیات شعبه قابل کسر از درآمد نمی‌باشد، ضمن این که شرکت مرکزی نیز از بابت این دریافتی مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد. اما این قاعده در

کشورهای دیگر نسبت به روابط بین بانکها و شعب آنها رعایت نمی‌شود، زیرا برای رسیدن به سود شعب مختلف بر اساس اصل معاملات مستقل لازم است که بهره‌های پرداختی بین بانکی در مدنظر قرار گیرد.

شناسه‌های مرتبط:

Affiliated companies; Arm's length principle; Transfer pricing adjustment; Secondary adjustment

### اعتبار پرداخت فرضی

### DEEMED PAID CREDIT

قاعده خاصی است که در ایالات متحده آمریکا رایج است، شرکت‌هایی که قانوناً می‌توانند از اعتبار مالیات پرداختی در خارج (به جای به هزینه نهادن آن) استفاده کنند و در مورد آنها فرض بر این است که بابت سود سهام دریافتی از شرکت‌های وابسته خود در خارج - که لااقل ۱۰ درصد آنها را دارا هستند - مالیات خارجی پرداخت کرده‌اند، می‌توانند از چنین اعتباری استفاده کنند. در آمریکا از این اعتبار می‌توان تا حد سه قشر از زنجیره شرکت‌های وابسته برخوردار گردید<sup>(۱)</sup>. این اعتبار به نام «اعتبار مالیاتی غیرمستقیم» نیز معروف است.

شناسه‌های مرتبط:

Credit, (underlying) indirect tax; Third-tier foreign tax credit limitation

### فرض تحقق، فرض فروش و دریافت قیمت

### DEEMED REALIZATION

به شناسه Realization of assets رجوع شود.

### اوراق قرضه دیسکونت شده، اوراق قرضه تنزیلی

### DEEP DISCOUNT BOND

این گونه اوراق قرضه معمولاً نرخ بهره بالنسبه پائینی دارند. فروش آنها به مبلغی زیر قیمت اسمی انجام می‌شود و در سررسید کل مبلغ اسمی به صاحب اوراق پرداخت می‌گردد. مسأله وضع مالیات بر

۱. مانند این که فرضاً شرکت وابسته شرکت اصلی خود شرکت وابسته دیگری داشته و آن شرکت نیز شرکت وابسته یا شعبه‌ای داشته باشد و تمام این وابستگان (هر سه قشر) در کشورهای خارج مقیم و مشمول مالیات باشند.

اوراق قرضه تنزیلی در بسیاری از کشورها مورد مناقشه است و ممکن است از حیث مالیاتی در مورد آن‌ها مشابه اوراق قرضه با کوپن مبنای صفر رفتار شود (ملاحظه شود شناسه Zero coupon bond). شناسه‌های مرتبط: Baby bond; Original issue discount

## قصور (در پرداخت مالیات)، مالیات پرداخت نشده

---

### DEFAULT

مالیات مورد قصور (tax in default) مالیاتی است که موعد پرداخت آن رسیده ولی هنوز پرداخت نشده است. این عنوان در مفهوم دیگری که کم‌تر رایج است نیز به کار می‌رود و آن مالیاتی است که قابل وصول نمی‌باشد. شناسه‌های مرتبط:

Back taxes; Delinquency; Distraint; Grace period; Recovery of tax

## مالیات دفاعی

---

### DEFENCE TAX

در برخی از کشورها مالیات دفاعی (یا جنگی) برای کسب درآمد جهت مخارج جنگ یا افزایش تسلیحات در موقع عدم ثبات سیاسی یا نظامی وضع می‌گردد. مالیات دفاعی ممکن است بر همه درآمدها یا انواع خاصی از آن وضع شود و نیز ممکن است بر افراد، اشخاص حقوقی و یا هر دو گروه مقرر گردد. این مالیات‌ها برخی اوقات به صورت مالیات اضافی [سورشارژ] روی سایر مالیات‌ها برقرار می‌شوند.

## تعویق مالیات، انتقال مالیات به دوره‌های بعد

---

### DEFERMENT OF TAX

قوانین مالیاتی پاره‌ای از کشورها تعویق مالیات را در شرایط معینی صریحاً مجاز می‌دارند. این گونه تعویق از جهت امکانات نقدینگی، صرفه‌جویی در بهره پول و ملاحظات مربوط به تورم جالب است. تعویق مالیات به اشکال و در موارد مختلف مجاز می‌گردد که نمونه‌های متداول آن از این قرارند:

- امتداد درآمد [به دوره‌های طولانی‌تر] و پرداخت مالیات به اقساط به منظور جلوگیری از مضیقه و دشواری، بویژه در مواردی که درآمد مؤدی در یک سال معین به طور فوق‌العاده‌ای بالا بوده است.
- مجاز داشتن کسور استهلاکی اولیه یا آزاد کردن میزان استهلاک که این امتیاز در مورد دارائی‌های شغلی اعطاء می‌شود و هدف آن تشویق سرمایه‌گذاری از طریق تعویق مالیات است، که این منظور با کاهش درآمد مشمول مالیات در سال‌های نخست محقق می‌گردد و در مقابل بر میزان درآمد در سال‌های بعد افزوده می‌شود.
- اعطاء تسهیل تعویقی که سبب تعویق در پرداخت بدهی مالیات بر منافع و اگذاری سرمایه می‌شود (ملاحظه شود شناسه roll-over relief).

شماری از کشورها مقرراتی را به تصویب رسانیده‌اند که هدف آن مقابله با نوعی ترفند مالیاتی است.

نحوه کار از این قرار است که مؤدی در مواردی از امتیاز تعویق مالیات استفاده می‌کند که مورد نظر قانونگذار نبوده است. نمونه آن مقررات راجع به شرکت خارجی تحت کنترل است و مربوط به روشی است که مؤدی چنین شرکتی را وسیله انباشت درآمدهای حاصل از منابع خارجی قرار می‌دهند تا پرداخت بدهی مالیاتی داخلی خود را به تأخیر اندازد، زیرا اگر درآمد انباشته نمی‌شد و به شرکت مادر در داخل کشور منتقل می‌گردید بدهی مذکور زودتر تعلق می‌گرفت. شناسه‌های مرتبط: Concessions; Deferred income; Depreciation deductions; Hardship clause; Minimum distribution; Tax expenditure; Tax preferences

## DEFERRED INCOME

## درآمد مربوط به آینده، پیش دریافت درآمد

عنوانی است برای درآمدی که تحقق و تعلق آن در آینده صورت خواهد گرفت و در نتیجه مالیات آن به عهده تعویق می‌افتد<sup>(۱)</sup>. شناسه‌های مرتبط: Deferment of tax; realization (of assets)

## DEFERRED PROFIT-SHARING PLAN

## طرح تقسیم سود معوق

طرحی است برای تخصیص منافع به کارکنان یک مؤسسه که بر حسب آن کارفرما درصدی از سود سالانه خود را در اختیار امین یک تراست<sup>(۲)</sup> قرار می‌دهد و او این مبالغ را به نفع کارکنانی که عضو طرح هستند سرمایه‌گذاری می‌کند. کارفرما ممکن است تا حد معینی از کمک‌های خود به این طرح را در ازاء هر یک از کارکنان به خاطر مالیات بر درآمد قابل پرداخت کسر کند. کارکنان نیز هنگامی از بابت منافع طرح مشمول مالیات قرار خواهند گرفت که عملاً درآمدهای مربوط را دریافت دارند.

## DEFICIT FINANCING

## تأمین کسر بودجه

به معنی اقداماتی است که دولت جهت تأمین مالی اختلاف منفی درآمد و هزینه خود انجام می‌دهد. مهم‌ترین اقدامات عبارتند از استقراض دولتی، وضع مالیات و چاپ اسکناس.

۱. به عنوان مثال یک ناشر که قراردادی برای ترجمه یا تألیف کتاب با شخصی می‌بندد ممکن است در آغاز کار مبلغی به وی بپردازد که این درآمدی برای گیرنده است اما نفس درآمد ترجمه یا تألیف پس از انجام کار محقق می‌گردد و مالیات آن نیز در همان زمان تعلق می‌گیرد.
۲. درباره مفهوم تراست و امین تراست به شناسه TRUST رجوع شود.

نوعی طرح بازنشستگی است که در آن سطح مزایا و منافی که کارکنان پس از تقاعد دریافت خواهند کرد از آغاز مشخص (تعریف) شده است. مبالغ کمک به این طرح سال به سال ممکن است تفاوت کند و این به خاطر رسیدن به سطحی از وجوه سرمایه‌گذاری است که برای پرداخت آن مزایا و منافع در دوران بازنشستگی تکافو کند.



## مثال‌هایی از مقررات مربوط به

### کنترل قیمت‌گذاری انتقالات

در بخش دیگری از این نشریه مقاله‌ای تحت عنوان قیمت‌گذاری انتقالات درج گردیده است که جنبه توصیفی و تشریحی دارد، به این معنی که ضمن آن کوشش شده است مفهوم این اصطلاح و اوصاف و جزئیات آن تشریح گردد. آنچه در مقاله حاضر مورد بحث قرار گرفته بخشی از مقررات کشور دانمارک است که در این کشور به منظور مقابله با ترفندهای مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات به تصویب رسیده است. در آینده نیز نمونه‌هایی از دیگر کشورها نقل خواهیم کرد.

#### مقدمه:

هر چند ضمن گفتار دیگری اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) با شرح و بسط لازم توصیف شده است، اما در اینجا نیز مفهوم این اصطلاح را به نحو موجز و مختصر بیان می‌نمائیم. در مواردی که شبکه‌ای از اشخاص حقیقی و حقوقی به یکدیگر وابسته بوده و در کشورهای مختلف به فعالیت اقتصادی می‌پردازند علی‌القاعده بده‌بستان و معاملاتی بین آنها جریان دارد، مانند خرید و فروش مواد اولیه، کالاهای نیمه‌ساخته و تمام‌شده، دارایی‌های غیر ملموس (مانند حق اختراع و علامت تجاری) و غیره. قیمت‌گذاری که روی این انتقالات داخلی صورت می‌پذیرد به نام قیمت‌گذاری انتقالات خوانده می‌شود. اهمیت مالیاتی مسأله در آن است که شبکه مذکور می‌تواند قیمت این انتقالات را طوری معین کند که قسمت قابل توجهی از سود نهایی مؤسسه عاید آن شاخه از شبکه شود که در یک بهشت مالیاتی ثبت شده و مالیات می‌پردازد. بهشت مالیاتی کشور یا منطقه‌ای از یک کشور است که بار مالیاتی آن به طور متوسط سبک‌تر از سایر کشورهاست و در نتیجه مورد استقبال مؤسسات تجارتهی قرار می‌گیرد.



طبیعی است که بر اثر این نحوه قیمت‌گذاری، انتقالات، کشورهای دیگر بخشی از درآمد مالیاتی بالقوه خود را از دست می‌دهند و در نتیجه باید به فکر منافع خود باشند. عملاً نیز وضع از همین قرار است و کشورهای بسیاری سخت در اندیشه مقابله با این نوع ترفندهای مالیاتی بوده و مقررات مختلفی به منظور خنثی کردن آن به تصویب رسانیده و اجراء می‌کنند. آشنایی با نحوه عمل کشورهای دیگر می‌تواند برای ما نیز مفید باشد و به همین جهت برای این شماره از مجله مالیات یک نمونه از کشور دانمارک انتخاب کرده‌ایم. دانمارک یک کشور پیشرفته و صنعتی اروپای غربی است که تجارب جافتاده‌ای در این زمینه دارد و منظمأ در فکر توسعه امکانات خود برای رویارویی با ترفندهای مورد بحث می‌باشد. به همین سبب آنچه در اینجا نقل می‌کنیم یک مقررره یا مصوبه مرحله‌ای است که به موجب آن دانمارک شرکت‌های دارای معاملات خارجی را موظف ساخته است فرم معینی را که از سوی سازمان مالیاتی تهیه شده است پیوست اظهارنامه‌های مالیاتی مربوط به عملکرد سال‌های ۱۹۹۸ به بعد خود نمایند.

فرم پیوست اظهارنامه که از سوی سازمان مالیاتی دانمارک صادر شده است باید همه ساله تکمیل و تسلیم گردد. این فرم چنان که ذیلاً خواهیم دید متضمن یک سلسله اطلاعات تفصیلی است که مؤدی در اختیار مراجع مالیاتی قرار می‌دهد و این مراجع با تجزیه و تحلیل اطلاعات ابرازی و تطبیق آن با منابع اطلاعاتی دیگری که در اختیار دارند تعیین می‌کنند که از کدام یک از این شرکت‌ها می‌توان ردیابی از ترفندهای قیمت‌گذاری انتقالات به دست آورد و این گونه شرکت‌ها را مورد رسیدگی بسیار دقیق‌تر قرار می‌دهند. مفاد فرم مذکور به قرار زیر است:

### فرم پیوست اظهارنامه (معاملات کنترل شده)

خیر

آری

آیا مؤدی اشخاص حقوقی خارجی را تحت کنترل خود دارد و یا در خارج دارای پایگاه ثابت (۱) می‌باشد؟

آیا مؤدی یکی از حالات زیر را دارد: تحت کنترل شخص حقیقی یا حقوقی خارجی است؟ شخص حقیقی یا حقوقی خارجی است که در دانمارک دارای پایگاه ثابت می‌باشد؟ و یا یک مؤسسه وابسته به شخص حقوقی خارجی است؟

کسب و کار اصلی مؤدی (یکی از مربع‌های زیر را که به شما مربوط است علامت بزنید):

تولیدی

تجاری

مالی

خدماتی

سایر

تعداد مؤسسات خارجی را که با آنها معاملات کنترل شده داشته‌اید تعیین کنید:

۱. پایگاه ثابت (Permanent establishment) هرگونه نمایندگی، شعبه و امثال آن است که از سوی یک مؤسسه تجاری در کشور دیگر به وجود می‌آید و به فعالیت می‌پردازد.

آیا مجموع معاملات کنترل شده<sup>(۱)</sup> خارجی در حساب سود و زیان مؤدی از ۵ میلیون کرون دانمارک در سال تشخیص درآمد تجاوز می‌کند (به مطالب پشت فرم رجوع شود)؟

خیر

آری

در صورتی که پاسخ سؤال فوق مثبت است قسمت ظهر فرم را تماماً تکمیل کنید و در غیر این صورت فقط قسمت مربوط به ترازنامه را پر کنید.

### راهنمایی:

این پیوست باید برای هر یک واحد مشمول مالیات پر شود. بنابراین شرکت مادر و شرکت‌های فرعی آن که بالا اشتراک مشمول مالیات هستند باید جمعاً یک پیوست پر کنند. نصاب‌ها و حدود تعیین شده در پیوست مربوط به هر یک واحد مشمول مالیات است. کسب و کار اصلی مؤدی باید در کل تعیین شود (یعنی در تعیین آن نباید فقط معاملات کنترل شده در نظر گرفته شود).

انواع معاملات در صفحه پشت این فرم ذکر شده است. اطلاعات ابرازی باید به صورت جمع مبلغ معاملات کنترل شده مربوطه باشد. معاملاتی که نوع آن‌ها در این فرم ذکر نشده است باید تحت عنوان «سایر» مشخص گردد. مؤدی باید در مورد هر فقره از معاملات تعیین کند که آیا معاملات انجام شده کم‌تر از ۱۰ میلیون کرون، بین ۱۰ تا ۱۰۰ میلیون کرون و یا بیش از ۱۰۰ میلیون کرون بوده است. ارقام مربوط به هر نوع از معاملات باید بر اساس مجموع محاسبه شود یعنی شامل جمع معاملات با کلیه مؤسسات خارجی طرف معاملات کنترل شده باشد. هرگاه در مورد هر یک از انواع معاملات جمع مبلغ معاملات کنترل شده با اشخاص خارجی از ۲۵٪ مجموع همان نوع از معاملات مؤدی متجاوز بوده باشد، مربع زیر عنوان «بیش از ۲۵٪» نیز علامت زده شود. ولی اگر معامله کنترل شده‌ای از نوع موردنظر ظرف سال مربوط انجام نشده باشد مربع زیر عنوان «منفی» را علامت‌گذاری کنید. هدایا باید به عنوان خرید و فروش تلقی شود.

درآمد و هزینه مربوط به خدمات شامل هرگونه تخصیص درآمد یا تخصیص هزینه بین مؤسسات ذریع، صرف نظر از نام اشخاص، می‌باشد.

درآمد و هزینه مربوط به دارائی‌های غیرملموس شامل حق‌الامتیازها و وجوه مشابهی است که برای استفاده از حقوق راجع به این گونه دارائی‌ها پرداخت می‌شود.

درآمد و هزینه‌های مالی شامل منافع و زیان‌های مربوط به اسناد مالی نیز می‌باشد.

عنوان فروش دارائی‌های غیرملموس شامل فروش دارائی‌های غیرملموس خریداری شده از سوی مؤدی و

۱. معامله کنترل شده (Controlled transaction) معامله‌ای را گویند که بین مؤسسات و اشخاص وابسته به یکدیگر انجام می‌گیرد. در مقابل آن اصطلاح معامله کنترل نشده قرار دارد و آن معامله‌ای است که بین اشخاص و مؤسسات مستقل و غیرمرتبط با یکدیگر صورت می‌پذیرد.

همچنین فروش نتایج کارهای تحقیق و توسعه انجام شده به حساب خود مؤدی می‌شود، صرف نظر از این که مخارج انجام شده به حساب سرمایه یا هزینه برده شده باشد. اسناد مالی شامل هر گونه قراردادهای اختیار خرید، پیش خریده‌ها، قراردادهای معاملات سلف، موافقتنامه‌های نرخ سلف خری و قراردادهای معاوضه می‌باشد.<sup>(۱)</sup>

### مطالب پشت فرم:

در ظهر فرم انواع معاملات کنترل شده که ممکن است از سوی مؤدی انجام پذیرفته باشد (که در آنها امکان دستکاری در قیمت‌ها و ترفند مالیاتی محتمل است) ذکر شده‌است. این معاملات به طور عمده در ارتباط با عناوین حساب سود و زیان و ترازنامه طبقه‌بندی شده‌اند. مثلاً در بخش سود و زیان خرید و فروش کالا، هزینه‌ها، درآمدها و عناوین دیگری از این قبیل که معمولاً در حساب سود و زیان از آنها استفاده می‌شود به کار رفته‌اند و در بخش ترازنامه خرید و فروش‌های سرمایه‌ای، وام‌ها و موارد مشابه ذکر شده‌است. در مورد هر یک از این انواع مؤدی باید تعیین کند که اولاً معامله کنترل شده‌ای با طرف‌های خارجی انجام شده‌است یا خیر و اگر شده‌است مبلغ آن در چه طبقه‌ای از لحاظ مبلغ کل همان نوع معامله قرار می‌گیرد و آیا در جمع از ۲۵ درصد کل آن گونه معاملات مؤدی (اعم از کنترل شده یا نشده) متجاوز بوده‌است یا خیر. این طبقه‌بندی به شرح زیر است:

### انواع معاملات خارجی کنترل شده

مبلغ (ارقام به میلیون کرون دانمارک)

حساب سود و زیان:	زیر ۱۰۰	بین ۱۰۰ تا ۱۰۰۰	بیش از ۱۰۰۰	بیش از ۲۵٪	منفی
فروش کالاها و سایر دارائی‌های جاری	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
خرید کالا و سایر دارائی‌های جاری	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
درآمد خدمات شامل حق مدیریت و حقوق	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
هزینه خدمات شامل حق مدیریت و حقوق	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
درآمد اجاره	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
هزینه اجاره	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
درآمد حقوق مربوط به دارائی‌های غیر ملموس	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
هزینه حقوق مربوط به دارائی‌های غیر ملموس	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
درآمد مالی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
هزینه مالی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

۱. چند نوع معامله که اسناد آنها در بورس خرید و فروش می‌شود.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	کمک‌های دریافتی شامل بازپرداخت وام
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	کمک‌های پرداختی شامل بازپرداخت وام
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	سایر درآمدها
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	سایر هزینه‌ها

مبلغ (ارقام به میلیون کرون دانمارک)

منفی	بیش از ۲۵٪	بیش از ۱۰۰	بین ۱۰ تا ۱۰۰	زیر ۱۰	ترازنامه
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	فروش دارائی‌های غیرملموس
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	خرید دارائی‌های غیرملموس
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	فروش دارائی‌های ثابت
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	خرید دارائی‌های ثابت
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	فروش سهام شرکت‌های وابسته
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	خرید سهام شرکت‌های وابسته
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	فروش سایر دارائی‌های مالی
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	خرید سایر دارائی‌های مالی
					وام دریافتی از اشخاص حقوقی یا حقیقی
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	موضوع جزء ب بخش ۳ قانون کنترل مالیاتی
					وام پرداختی به اشخاص حقوقی یا حقیقی
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	موضوع جزء ب بخش ۳ قانون کنترل مالیاتی
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	کمک‌های دریافتی شامل بازپرداخت وام
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	کمک‌های پرداختی شامل بازپرداخت وام
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	سایر خدمات مالی ارائه شده شامل اسناد مالی
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	سایر خدمات مالی دریافتی شامل اسناد مالی

همان‌گونه که گفتیم مقررات کشور دانمارک در ارتباط با قیمت‌گذاری انتقالات منحصر به این فرم اظهارنامه‌ای نیست و بلکه قوانین، مقررات، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های بسیاری را در بر می‌گیرد. آنچه ما نقل کردیم یکی از موارد تازه این گونه مصوبات به شمار می‌رود و بخوبی نشان می‌دهد که سازمان مالیاتی چه اطلاعات مفصلی از مؤدیان طرف معاملات و وابستگی‌های خارجی اخذ می‌کند تا با بررسی هر یک از آنها و مقابله با سایر اطلاعات موجود بتواند پی ببرد که آیا از ترفندهای مالیاتی در زمینه قیمت‌گذاری انتقالات استفاده شده است یا خیر.

۴۴

## تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور

### تبصره ۲ - بند ج:

- ۱- مراجع صلاحیت‌دار در شرکت‌های دولتی موضوع تبصره (۶) ذیل ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، در صورتی مجاز هستند که ذخایر مقرر در ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن را از محل سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۷ خود وضع نمایند که مالیات و سود سهم دولت را تا معادل مبالغ منظور شده در قسمت سوم این قانون، تأمین و به وزارت امور اقتصادی و دارائی پرداخت کرده باشند.
- ۲- شرکت‌های دولتی در صورتی مجاز به پرداخت وجوه موضوع ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن «بابت عملکرد سال قبل» هستند که:
  - اولاً طبق اساسنامه، مجاز به پرداخت این وجوه باشند.
  - ثانیاً وجوه قابل پرداخت در هر مورد، به تصویب مجمع عمومی یا شورای عالی حسب مورد رسیده باشد.
  - ثالثاً موجب کاهش مالیات و سود سهم دولت، مندرج در قسمت سوم این قانون نگردد.

### بند ق:

- ۱- کلیه شرکت‌های دولتی، بانکها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت که نام آنها در قسمت ششم این قانون منظور شده است، از جمله شرکت‌های دولتی، بانکها، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت موضوع بند (و) این تبصره به استثنای شرکت‌هایی که برای عملیات سال جاری آنها زیان پیش‌بینی شده است، مکلفند تا پنج درصد (۵٪) (هزینه‌های عملیات جاری) مصوب خود را که در قسمت ششم این قانون درج شده است، حداکثر تا پایان دی ماه سال ۱۳۷۸ به حساب درآمد عمومی ردیف ۳۹۰۷۵۰ مندرج در قسمت سوم این قانون واریز نمایند.
- ۲- کلیه شرکتها، بانکها و مؤسسات انتفاعی مذکور در جزء (۱) از جمله آن تعداد از دستگاههای مشمول که برای عملیات سال جاری آنها نیز زیان پیش‌بینی شده است مکلفند تا هفت درصد (۷٪) از «منابع» خود (به استثنای تسهیلات بانکی، وام داخلی، وام خارجی، درآمد عمومی و سایر) را که در قسمت ششم این قانون پیش‌بینی شده است حداکثر تا پایان دی ماه سال ۱۳۷۸ به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۳۹۰۷۵۰ قسمت سوم این قانون واریز نمایند.
- ۳- درصدهای مندرج در ردیف‌های (۱) و (۲) این بند در مورد هر دستگاه به پیشنهاد سازمان برنامه و بودجه و تصویب هیأت وزیران تعیین می‌گردد.

۴- مبالغ پرداختی موضوع جزء (۱) این بند، در سقف بودجه مصوب جزء هزینه‌های قابل قبول از نقطه نظر مالیاتی محسوب می‌شود.

**بند ش:** به منظور فراهم نمودن امکانات رقابتی برای بخش خصوصی کلیه معافیت‌های مالیاتی وزارتخانه‌ها، سازمانها، دستگاه‌های اجرائی، شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی، بنیادها 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.

### تبصره ۸ (بند ب)

تمام هزینه‌هایی که توسط اشخاص خیر، اعم از حقیقی یا حقوقی و بخش‌های مردمی برای مشارکت در امور عام‌المنفعه عمومی و تحت نظارت مراجع ذیربط در سال ۱۳۷۸ صرف احداث و تکمیل فضاها، آموزشی، فرهنگی و پرورشی پژوهشی، فضاها، بهداشتی، درمانی، بیماری‌های خاص، بهزیستی، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای امور و اماکن و باشگاه‌های ورزشی، خانه معلم، خوابگاه‌های دانشجویی و دانش‌آموزی و خانه سازمانی معلمان و خانه‌های عالم ساکن روستا، مساجد و کتابخانه‌ها، حمام روستائی، گلزار شهدا، خانه‌های سازمانی طلاب علوم دینی حوزه‌های علمیه و پایگاه‌های مقاومت بسیج، احداث و تقویت و تجهیز پاسگاه‌های انتظامی و راهنمایی و رانندگی و مرزی، نگهداری و مرمت ابنیه میراث فرهنگی، بقاع متبرکه و امازادگان و نیز طرح‌های راه‌سازی، پل‌سازی و لوله‌کشی آب و فاضلاب روستایی و مناطق عشایری اعم از احداث یا توسعه و یا به بنیاد امور بیماری‌های خاص پرداخت شود، از درآمد مشمول مالیات آنها (شامل کسانی که مالیات آنها بصورت علی‌الراس اخذ می‌شود) کسر می‌گردد.

ساخت و ساز فضاها، یاد شده و بخشی یا تمامی ملک اهداء شده و انتقال آنها به مراجع ذیربط از پرداخت هرگونه عوارش و مالیات معاف است.

دانشگاه آزاد اسلامی مشمول مفاد این بند خواهد بود.

اشخاص خیر اعم از حقیقی و حقوقی که اموال خود را مانند منزل مسکونی، باغ، زمین و سهم‌الارث و... به آموزش و پرورش انتقال می‌دهند از پرداخت هرگونه عوارض و مالیات نقل و انتقال واحدها معاف هستند.

### تبصره ۱۴

حق ثبت سفارش کالاها و وارداتی به کشور موضوع ماده (۵) قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۶۶/۳/۲۶ در سال ۱۳۷۸ به ازای هر دلار یا معادل آن در مورد سایر ارزها برای کالاها و اساسی که توسط دولت وارد می‌شود و کاغذ معاف و در مورد سایر کالاها مبلغ دویست و هفتاد و پنج (۲۷۵) ریال تعیین می‌شود.

طرحهای بیع متقابل و سرمایه‌گذاری خارجی و خریدهای خارجی اقلام مجاز مورد نیاز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و سازمان صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران از شمول این تبصره مستثنی می‌باشند. به منظور توسعه صادرات، به دولت اجازه داده می‌شود معادل مالیات بر مصرف داخلی کالاهای مجاز را که توسط مسافرین خارجی خارج می‌شوند در پایانه‌های خروجی به صورت ارزی به خریداران عودت دهد.

### تبصره ۳۳ (بند الف)

۱- به شرکت سهامی آزمایشگاههای فنی و مکانیک خاک وابسته به وزارت راه و ترابری اجازه داده می‌شود با تصویب مجمع عمومی مبلغ ده میلیارد (۱۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰) ریال از مازاد درآمد نسبت به درآمدهای مصوب پیش‌بینی شده در بودجه سال ۱۳۷۸ خود را صرف سرمایه‌گذاری نماید. وجوه سرمایه‌گذاری شده از پرداخت مالیات معاف است.

۲- به شرکت راه‌آهن جمهوری اسلامی ایران اجازه داده می‌شود با تصویب مجمع عمومی سی درصد (۳۰٪) حداکثر تا مبلغ سیصد میلیارد (۳۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰) ریال از درآمدهای خود را حسب مورد سرمایه‌گذاری نماید. وجوه سرمایه‌گذاری شده از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

### تبصره ۵۸

الف - در سال ۱۳۷۸، کالاهای زیر که توسط اشخاص حقوقی «کارخانه‌های دولتی تولیدکننده» بصورت محصول نهایی به فروش می‌رسد، مشمول مالیات بر فروش به شرح زیر می‌باشند:

۱- هر کیلوگرم فولاد تولید داخلی مبلغ هفتاد و پنج (۷۵) ریال.  
۲- هر کیلوگرم مس کاتد مبلغ یکصد و پنجاه و هفت (۱۵۷) ریال و هر کیلوگرم مس مفتول، اسلب و بیلت، مبلغ پانصد و سی (۵۳۰) ریال.

عملکرد سال ۱۳۷۸ «سود ابرازی» شرکت ملی فولاد ایران و شرکت‌های تابعه آن «شرکت‌هایی که بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سهام آن متعلق به شرکت ملی فولاد ایران است» و شرکت ملی صنایع مس ایران، مشمول مقررات ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن می‌باشد.

ب - شرکت‌های تولیدکننده خودرو موظفند به ازاء فروش هر دستگاه خودرو به استثنای تاکسی، اتوبوس، مینی‌بوس، کامیون، کامیونت و تاکسی بار مبلغ ده درصد (۱۰٪) قیمت فروش را به عنوان مالیات غیرمستقیم اخذ و به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۱۵۱۹۵۰ قسمت سوم این قانون واریز نمایند.

ج - در سال ۱۳۷۸ مالیات غیرمستقیم برخی از کالاها بشرح زیر تعیین می‌شود:

۱- هر خط انشعاب جدید تلفن همراه یک میلیون و پانصد هزار (۱ ۵۰۰ ۰۰۰) ریال.  
۲- مالیات هر نخ سیگار وارداتی موضوع ماده (۳) قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات از ده (۱۰) ریال به هفتاد (۷۰) ریال افزایش یابد.

پنج (۵) ریال از این مالیات در اختیار ستاد مبارزه با مواد مخدر قرار می‌گیرد تا سازمانهای غیردولتی را در زمینه

مبارزه با مواد مخدر، آموزش و پیشگیری و مساعدتهای دیگر به مسأله معتادان کشور فعال نماید.

قانون ممنوعیت ورود برخی از کالاهای غیرضرور مصوب سال ۱۳۷۴ در مورد سیگار لازم‌الاجرا نبوده و شرکت دختانیات مکلف است نسبت به تأمین کسری سیگار مورد نیاز از طریق واردات اقدام نماید.

۳- مالیات به ازای هر سیصد (۳۰۰) سی سی نوشابه تولید داخلی موضوع ماده (۱) قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات از بیست (۲۰) ریال به هفتاد (۷۰) ریال افزایش یابد.

۴- مالیات فولاد وارداتی به میزان دویست و پنجاه (۲۵۰) ریال در هر کیلو.

۵- اشخاص حقوقی مذکور و واردکنندگان، مکلفند مالیات بر فروش مربوط به هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد، به حسابهایی که وزارت امور اقتصادی و دارائی اعلام می‌دارد واریز کنند و رسید دریافت دارند. تأخیر در اجرای این بند، موجب تعلق مالیات اضافی به میزان پنج درصد (۵٪) مالیات متعلقه، به ازای هر ماه تأخیر، خواهد بود.

۵- صادرات کالاهای فوق، مشمول مالیات بر فروش نخواهد بود.

۶- مالیات موضوع این تبصره، طبق مقررات اجرائی قانون مالیاتهای مستقیم، قابل وصول است.

۷- مقررات ماده (۲۱۷) قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مالیات بر فروش مصوب این تبصره نیز قابل اجرا است.

ح- شرکت مخابرات ایران موظف است ظرف مدت یک ماه، نود و پنج درصد (۹۵٪) خط تلفنهای همراه دستگاههای دولتی و شرکتهای وابسته به آنها را قطع و به قیمت مصوب به مردم واگذار نماید. درآمد حاصله از این محل به حساب ردیف شماره ۵۹۴۸۰۰ قسمت سوم این قانون واریز خواهد شد.

ط- دستورالعمل اجرائی این تبصره را وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و ابلاغ می‌کند.

## تبصره ۶۰

احکام مندرج در ماده واحده و تبصره‌های این قانون در سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجراء است.

## نامه (بخشنامه) شماره ۵۶/۵۰۰۵۶-۱۰۴۸۵/۴-۳۰ مورخ ۲۰/۱۰/۱۳۷۷

سازمان محترم ثبت اسناد و املاک کشور

با سلام، پیرو نامه شماره ۴۶۳۸/۶۰۰۴۸-۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۲۴ چون بقرار اطلاع در مکاتبات معمول بین بانکها و دفاتر اسناد رسمی بعضاً بجای «فک رهن» عبارت «فسخ سند» قید می‌گردد و از طرفی برخی دفاتر اسناد رسمی دستورالعمل مذکور را قابل تعمیم به فسخ اسناد وثیقه مربوط به جعاله نمی‌دانند، خواهشمند است دستور فرمائید به کلیه دفاتر اسناد رسمی ابلاغ نمایند که فک رهن و فسخ اسناد وثیقه مربوط به تسهیلات اعطائی بانکها مستلزم اخذ گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن نخواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی



## بخشنامه شماره ۴۶۳۷۸ مورخ ۱۳۷۷/۹/۲۶

نظر به اینکه بعضی از حوزه‌های مالیاتی قبول وجوهی را که قبلاً در منبع بعنوان مالیاتهای تکلیفی از مؤدیان کسر و به حساب درآمدهای مالیاتی واریز شده است منوط به واریز وجوه مزبور به حساب مخصوص اداره کل ذریبند می‌نمایند که لازمه آن درخواست انتقال مالیاتهای مکسوره از اداره کل دریافت‌کننده به اداره کل متبوع می‌باشد و این امر علاوه بر صرف وقت بی‌حاصل موجب نارضایتی مؤدیان و مضاعف شدن آمار وصولی می‌گردد علیهذا بمنظور اجتناب از موارد فوق کلیه حوزه‌های مالیاتی موظفند در صورت ارائه اصل یا تصویر برابر اصل قبوض وجوه کسر و ایصال شده به حساب درآمدهای مالیاتی یا تأیید کتبی سرممیز مالیاتی اداره کل دریافت‌کننده، وجوه مزبور را بعنوان مالیات پرداختی مؤدی منظور دارند. بدیهی است در صورتی که مبلغی بیش از مالیات متعلق پرداخت شده باشد مازاد پرداختی از این بابت قابل استرداد خواهد بود. آقایان مدیران کل مسئول حسن اجرای این دستورالعمل خواهند بود.

## بخشنامه شماره ۳۰۰۴/۱۰۶۱۶/۵۰۸۶۰ مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۴

نظر به اینکه در خصوص اجرای مقررات تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ کراراً ابهاماتی مطرح و بعضاً مشاهده می‌گردد که مأمورین تشخیص مالیات با برداشت‌های متفاوت از مقررات قانونی مذکور روش‌های مختلفی را جهت تعیین درآمد مشمول مالیات قطعی صاحبان مشاغل اعمال نموده و موجبات نارضایتی مؤدیان محترم مالیاتی را فراهم می‌نمایند، لذا بلحاظ رفع ابهامات موجود و ایجاد رویه واحد نکات زیر را یادآوری و اجرای صحیح مقررات قانونی را تأکید می‌نماید:

۱- حکم تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مزبور با توجه به تفویض اختیار شماره ۷۳۲/۱۱۹۵۸-۳۰/۵ مورخ ۷۱/۳/۲۱ وزارت متبوع صرفاً در مورد تعیین درآمد مشمول مالیات آن دسته از صاحبان مشاغل که دارای اتحادیه صنفی باشند قابل اعمال بوده و مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد متنی و مالیات متعلقه بایستی بموجب برگ مالیات قطعی مطالبه و به حیطة وصول درآید، بدیهی است اعتراض مؤدی به مالیات مورد بحث فقط از لحاظ موضوع ترک کسب و یا مدت اشتغال در یکسال مالیاتی قابل طرح و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود.

۲- چون جهت اجرای صحیح مقررات مورد بحث و ایجاد هماهنگی لازم و تسریع جریان امور و کاهش اختلافات و برقراری عدالت مالیاتی، همه ساله توافق‌نامه‌هایی در خصوص تعیین میزان مالیات بر درآمد سالانه صاحبان مشاغل بین وزارت متبوع و نمایندگان مجامع امور صنفی ذریبند تنظیم و جهت اطلاع و اجرا ابلاغ می‌گردد، بنابراین مؤدیان ذینفع که بموقع طبق مقررات تعیین شده در توافق‌نامه تنظیمی اقدام نمایند مشمول برخورداری از مفاد صورتجلسه مورد بحث قرار خواهند گرفت. در غیر این صورت مأمورین تشخیص مالیات مکلفند فارغ از مفاد توافق‌نامه تنظیمی، درآمد مشمول مالیات آنان را با رعایت مقررات قانونی مربوطه از طریق علی‌الرأس تعیین

و مالیات متعلقه را به موجب برگ تشخیص مالیات مطالبه نمایند. لزوماً یادآوری می‌شود، درآمد و مالیات این قبیل مؤدیان نیز نباید در مقایسه با مؤدیان نظیر و همدرجه‌ای که طبق مقررات تعیین شده در توافق اقدام نموده‌اند دارای اختلاف فاحش باشد مگر اینکه اسناد و مدارک بدست آمده وجود اختلاف را توجیه نماید.

۳- بنا به نص صریح تبصره ۶ ماده ۱۰۰ مزبور چون اظهارنظر نسبت به درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل در صلاحیت اتحادیه‌های صنفی ذیربط می‌باشد، لذا امضاء توافق‌نامه‌های تنظیمی راجع به نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات سالانه مؤدیان هر صنف توسط نماینده اتحادیه صنفی مربوط ضروری و لازم بوده و اظهارنظر اشخاص دیگری از قبیل نمایندگان محترم وزارت کشور (استاندار یا فرماندار) در قوانین و مقررات مالیاتی جاری پیش‌بینی نشده است و چنانچه نمایندگان مذکور قبلاً در جلسات مربوط به این موضوع حضور یافته و صورتجلسه تنظیمی را امضاء نموده‌اند، این اقدام صرفاً جنبه نظارتی نداشته و هیچگونه نقش تعیین‌کننده در میزان درآمد مشمول مالیات مؤدیان مورد بحث نخواهد داشت.

با توجه به مراتب شایسته است مأمورین تشخیص مالیات جهت اجرای مقررات تبصره ۶ ماده ۱۰۰ یاد شده قوانین و مقررات مالیاتی جاری و صورتجلسه توافق‌نامه‌های مربوطه را کاملاً مدنظر قرار داده و با رعایت دقیق مفاد این دستورالعمل اقدام لازم معمول و از اعمال سلیقه‌های شخصی و موردی جداً خودداری نمایند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

## رأی ۱۱۴۳۶-ع/۳۰ - ۷۷/۱۱/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۲/۳۵۴۵۹ مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۰ اداره کل وصول و اجرا مالیاتهای تهران عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۵ هیأت عمومی شورای عالی مطرح است. مفاد گزارش اجمالاً دایر بر طرح مسئله چگونگی اقدام راجع به پرونده‌های در دست اجرا پس از نقض آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به آن پرونده‌ها توسط شورای عالی مالیاتی یا سایر مراجع ذیصلاح می‌باشد، با این مضمون که اگر بلحاظ خودداری مؤدی از سپردن تضمین موضوع ماده ۲۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم توقیف اموال از جمله پلمپ محل متعلق به او صورت گرفته باشد، آیا با نقض رأی از سوی مراجع مذکور باید بدون شروع یا ادامه اقدامات اجرائی عملیات اجرا را با همان وضعیت تا صدور رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی همعرض متوقف گذارد و یا رفع توقیف و حسب مورد فک پلمپ الزامی است و یا آنکه این اقدام فقط در صورت سپردن تضمین موضوع ماده ۲۵۹ یاد شده میسر خواهد بود.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن بشرح زیر در اینخصوص اعلام رأی می‌نماید:

نقض آرائی که مبنای قطعیت مالیات و عملیات وصول و اجرا بوده‌اند، اصولاً بمنزله رد قطعیت مالیات و به تبع آن مردود بودن عملیات اجرائی می‌باشد. علیهذا ادامه توقیف و پلمپ و یا راکد نگهداشتن عملیات با آخرین وضعیت بوجود آمده در حقیقت به مفهوم ایجاد ضرر و زیان احتمالی برای مؤدی و امری خارج از حیطه عمل قانون و

مقررات مالیاتی خواهد بود. در نتیجه لازم است به محض وصول رأی شورای عالی مالیاتی یا مراجع صلاحیتدار دیگر دایر بر نقض آراء یاد شده، از اموال و حقوق مالی مؤدیان رفع توقیف و حسب مورد فک پلمب بعمل آید. توضیح اینکه اگر در اثر رفع توقیف بیم تفریط اموال و یا مواجهه با مشکلات بعدی برود، اولاً در احاله پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی مربوط باید تسریع و حتی الامکان این اقدام خارج از نوبت انجام شود، ثانیاً حوزه مالیاتی مربوط می‌تواند عندالافتضاء برابر حکم ماده ۱۶۱ قانون مالیاتهای مستقیم پیش گفته عمل نماید.

علی‌اکبر سمیعی محمدزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگ پور غلامحسین هدایت  
عبیدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

## رأی ۱۱۱۱۳-۳۰/۴-۷۷/۱۱/۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۱/۴۶۱۰ مورخ ۱۳۷۷/۳/۱۹ مسئول واحد پیگیری حوزه معاونت امور اقتصادی و زیربنائی سازمان بازرسی کل کشور عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی معطوف به مندرجات صفحه ۱۱ گزارش آقای روشناسان بازرسی سازمان بازرسی کل کشور (منضم به نامه شماره ۱/۳۷۳۶ مورخ ۱۳۷۶/۳/۲۰ ریاست محترم سازمان یاد شده) حسب ارجاع معاونت درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. موضوع نامه و سوابق آن مربوط به شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی نسبت به شرکت سهامی خاص تولیدی کرمانشاه دانه می‌باشد، با این توصیف که شرکت نامبرده بابت واحد تولیدی خود (متکی به پروانه تأسیس مورخ ۱۳۵۸/۸/۲۸) در گذشته برابر قانون جاریه وقت از معافیت استفاده نموده و پس از پایان مدت معافیت در تاریخ ۱۳۶۶/۶/۳۱ بعلت بمباران تخریب شده، حال بعد از بازسازی و اخذ پروانه بهره‌برداری مجدداً داعیه معافیت مالیاتی بر اساس ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن را دارد و چون حل این مشکل به عهده تعویق افتاده و نیز به منظور اتخاذ رویه واحد پیشنهاد احاله موضوع به هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی گردیده است.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن به شرح زیر در این باره اعلام رأی می‌نماید:

### رأی اکثریت:

با عنایت به حکم ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن و ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، بروز وقفه در بهره‌برداری از واحد تولیدی به هر دلیل که باشد، موجب تجدید یا ادامه معافیت بیش از مدت مقرر در قانون از تاریخ بهره‌برداری نمی‌باشد و در مانحن فیه که شرکت سهامی خاص تولیدی کرمانشاه دانه طبق گزارشها و مدارک موجود از معافیت مقرر زمان خود بطور کامل استفاده کرده و سپس به علت تخریب با دریافت کل خسارت وارده از دولت اقدام به نوسازی واحد تولیدی حتی با ظرفیت کمتر از واحد قبلی نموده است، تخریب و بازسازی به ترتیب یاد شده سبب

شمول معافیت مالیاتی مجدد نخواهد بود و ادعای شرکت مذکور برای برخورداری از معافیت بر مبنای ماده ۱۳۲ پیش گفته مردود است. **علی اکبر سمیعی محمدرزاقی علی اکبر نوربخش محمدعلی بیگ پور غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل آقا عباس رضائیان**

**نظر اقلیت:**

اولاً - به حکایت اوراق پرونده مالیاتی عملکرد ۷۲ شرکت سهامی خاص کرمانشاه دانه کارخانه شرکت مذکور در سال ۱۳۶۶ بعلت بمباران هواپیماهای عراقی کاملاً از بین رفته و کارخانه جدیدی با کمک مالی دولت احداث شده که در تاریخ ۷۱/۱۲/۱ (حدود ۶ سال بعد) به بهره برداری رسیده است. ثانیاً - مشخصات پروانه بهره برداری ۱۲۸۳۸۸ مورخ ۷۲/۱۲/۱ کارخانه جدیداً احداث با مشخصات پروانه بهره برداری ۷۱۲۹ مورخ ۵۹/۱۱/۱۱ کارخانه تخریب شده از لحاظ میزان سرمایه و میزان تولید و ارزش ماشین آلات و تعداد کارکنان کاملاً مغایر است. به دلائل مذکور در بالا و بر اساس پروانه بهره برداری ۱۲۸۳۸۸ مورخ ۷۲/۱۲/۱ کارخانه جدیداً احداث و رأی شماره ۷۶/۸۱۰ مورخ ۷۵/۵/۲۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و بخشنامه شماره ۴۳۲۲۸ مورخ ۷۶/۱۰/۸ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی اینجانب معتمد مؤدی می تواند از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ برای کارخانه جدیداً احداث استفاده نماید. **اصغر بختیاری**

## **رأی شماره ۱۰۵۷۸-۴/۳۰ مورخ ۷۷/۱۰/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی**

گزارش مورخ ۱۳۷۷/۷/۴ مشاور معاون درآمدهای مالیاتی در مورد نامه شماره ۷۷/۲۸۲/۱۱۴۳۲ مورخ ۱۳۷۷/۵/۴ سازمان توسعه برق ایران عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن معاونت در جلسه مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۱۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش ضمن اظهار نظر راجع به شمول مفاد تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن به کلیه شرکتهایی که تمام سرمایه آنها متعلق به دولت است (اعم از مستقیم یا باواسطه) اجمالاً مشعر بر لزوم طرح موضوع در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی می باشد.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مذکور پس از شور و تبادل نظر در این خصوص به شرح آتی مبادرت به اعلام رأی می نماید:

نظر به اینکه در تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم شرط بخشودگی حق تمبر مازاد بر دو میلیون ریال تنها تعلق صد در صد سرمایه به دولت عنوان گردیده و تبصره مزبور متضمن قید و حصر دیگری در این مورد نمی باشد، علیهذا کلیه شرکتهای موضوع ماده ۴۸ پیش گفته که به هر ترتیب اعم از مستقیم یا باواسطه صد در صد سرمایه آنها متعلق به دولت باشد، مشمول بخشودگی مقرر در آن تبصره خواهند بود.

**علی اکبر سمیعی محمدرزاقی علی اکبر نوربخش محمدعلی بیگ پور غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان**

نظر به اینکه برخی از ناشرین و کتابفروشان در خصوص اعمال روش‌های متفاوت در تشخیص علی‌الرأس و همچنین نسبت به نحوه رسیدگی توسط مراجع حل اختلاف مالیاتی گله‌مند بوده و موضوع از طریق وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی به وزارت متبوع اعلام شده است، لذا ضمن اعتقاد به تشویق و ترغیب کلیه عناصری که در زمینه توسعه فرهنگی و ترجیحاً نشر فرهنگ مذهبی و ملی فعالیت دارند و با توجه به گزارش‌های رسیده و وضعیت خاص این قبیل مؤدیان، بمنظور حسن اجرای مقررات و حصول اطمینان از تأمین عدالت مالیاتی مقرر می‌دارد:

۱- در صورت الزام قانونی به تشخیص علی‌الرأس در مورد انتخاب قرینه یا قراین مالیاتی صرفاً تعداد یا قیمت تمام شده کتب و نشریات چاپ شده طی سال بدون توجه به رکود بازار فروش ملاک عمل واقع نشود، بلکه با توجه به جمیع جهات واقعیات امر ملحوظ نظر قرار گیرد.

۲- نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی در کمیسیونهای تعیین ضرایب مالیاتی مقتضیات و وضعیت اقتصادی این گروه از مؤدیان را دقیقاً مطالعه و در جهت تعیین ضریب متناسب با سود واقعی آنها تلاش کنند و اگر ناشرین بنا به جهاتی در معامله با وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی تخفیفهای قابل ملاحظه‌ای روی بهای کتب قائل می‌شوند، آنرا نیز در تعیین ضریب لحاظ و عنداللزوم بابت فروش به وزارتخانه نامبرده ضریب دیگری معین نمایند. ۳- در مواردی که پرونده مالیاتی این گونه مؤدیان بلحاظ اعتراض نزد ممیزین کل مالیاتی ذریبط و یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح می‌شود، مراجع مذکور توضیحات و مدارک تسلیمی آنها را با دقت و بینش کافی بررسی و از توجه به واقعیات حسب مورد بر مبنای قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم دریغ ننمایند، ضمناً مدیران مالیاتی مربوط سعی نمایند در صورت امکان پرونده این مؤدیان را به هیأت یا هیأت‌های خاصی که نماینده وزارت متبوع عضو آنها آشنائی بیشتری با امور ناشرین و کتابفروشان دارند، احاله کنند.

۴- حوزه‌های مالیاتی و حسب مورد ممیزین کل و سایر مراجع حل اختلاف مکلفند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی دوره عمل سنوات گذشته لغایت عملکرد سال ۱۳۷۵ ناشران و کتابفروشان را در اولویت قرار داده هر چه زودتر با جلب همکاری خود مؤدیان، نسبت به تعیین تکلیف آنها اقدام و نتیجه را همراه با فهرست مؤدیان مورد بحث و میزان مالیات مشخصه و قطعی شده سنوات عملکرد (۱۳۷۳ لغایت ۱۳۷۵) به دفتر معاونت درآمدهای مالیاتی گزارش کنند، تا بدینوسیله امکان اتخاذ تصمیم راجع به اجرای ماده ۱۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم فراهم شده عندالاقضاء بتوان نامبردگان را نیز از تسهیلات خوداظهاری موضوع ماده فوق‌الاشعار بهره‌مند نمود.

مدیران کل مالیاتی تهران و امور اقتصادی و دارائی استانها مسئول حسن اجرای این بخشنامه بوده، لازم است جناب آقای متین که پی‌گیر موضوع هستند همکاری و تشریک مساعی نموده نتیجه اقدامات را ظرف دو ماه به دفتر معاونت درآمدهای مالیاتی کتباً اعلام نمایند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی



foreign capital and technology. These considerations necessitate that the issues like transfer pricing 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. That is why this journal has started a series of articles in this regard, the first of which is provided in this issue.

### **Some Examples of Transfer Pricing Regulations.**

Taking into account the considerations just referred to, this journal will introduce examples of transfer pricing regulations of other countries, in each issue, with the aim of acquainting its readership with this subject the first example provided in this issue of the journal is an enclosure published by the Danish tax administration which accompanies the tax return on cross-border inter-company transactions

### **Anti-avoidance Regulations**

Our tax law is not very rich in respect of technical anti-avoidance regulations. This situation is going to be changed , since the regulations of this kind are gradually adopted by the tax administration. The author examines this subject and presents the text of a new anti-avoidance circular that has been issued recently.

### **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".



The international background in this connection is portrayed and the measures needed to be taken by this country in this respect are also described.

### **State Budget of the current year**

Tax regulations of the budget of the Iranian year 1378 (1999-2000) are reviewed in this article. The impact of the actual priorities and bottlenecks on these regulations are analyzed and comparisons have also been made with the previous years' budgets. The same article has been summarily presented in the English section under a similar heading.

### **Establishment of an International Tax Court.**

This is a translation of the article written by J. Azzi in the IBFD Bulletin. The author advocates the idea of an international tax court to introduce certainty and uniformity into tax treaty practice and thus facilitate the conduct of international trade.

### **Accounting Practice and Profit Assessment of Buy Back and B. O. T. Transactions**

Emphasis has been put recently on buy back, B. O. T. and some other similar methods of financial and technical cooperation as the means of attraction of foreign capital and technology with the aim of accelerating the process of the country's development. The author describes these types of contracts and reflects on accounting practice as well as on the assessment of taxable income of such transactions.

### **Transfer Pricing**

Following rapid process of globalization of the world economy and expansion of the geographical sphere of multinational and supranational companies' operations, the issues connected with this process become more and more globalized as well. The economic development policy of our country on the other hand is inclining, more than before, towards the attraction of

the National Iranian Copper Industries Company for the year 1378 (1999-2000) shall be subject to the provisions of the Article 138 of the Direct Taxes Act.

The phrase "turnover (declared profit)" of the year 1378 is vague. If it means the declared profit arising from the turnover of 1378, then the effect of the rule will extend to the year 1379, since the profit of a year is usually assessed and taxed in the subsequent year. Then it will be in contradiction with the Note 60, which limits the operation of the Budget Law to the year 1378.

But if the profit declared in the year 1378 is intended, then the profit should be ascribed to the turnover of the year 1377, and not to 1378.

As mentioned earlier, the Note 2 of the Budget Law imposes restrictions on the government companies willing to take benefit from the facility provided under the Article 138 of the Direct Taxes Act. But, the Note 58 treats the Steel and Copper companies in a different way. They are free from the restrictions of the Note 2, and more than that they are required to take measures envisaged under the Article 138, that is to allocate all their profits to the uses enumerated in the same Article.

**(The full text of tax provisions of the Budget Law is provided at the end of the Persian section of the journal).**



## *Abstracts of Persian Articles*

### **Editorial**

Transfer pricing is the subject to which the editorial of the present issue (both in English and Persian sections) is devoted.



at the same time.

The term "consumption tax", however, is not very clear in this country. We have a series of direct taxes, some of which can be characterized as consumption taxes. Few sales taxes have also been recently imposed. But, it is not so easy to individualize certain taxes and label them as consumption tax.

#### NOTE 33

Under the Paragraph A of the Note 33, the Technical and Mechanical Soil Laboratories Company (an affiliate of the Roads and Transportation Ministry, and also the Railroad Company of the Islamic Republic of Iran are allowed to use any extra income they may derive in excess of the relevant amounts forecasted in the budget as their annual income, for investment purposes. Certain ceiling has also been envisaged for the investment in question. Such extra income so invested shall be exempt from taxation.

The exemption provided in the Note 33 is an obvious deviation from the rule of the paragraph U of the Note 2, on which we commented earlier, and which nullifies all tax exemptions for government organizations and entities, in the course of the budget year.

#### NOTE 58

Note 58 imposes certain sales taxes on style (whether produced internally or imported), copper, cars, new telephone lines, imported cigarettes and soft drinks produced inside the country. The taxes of each month's sales are to be paid by the producers and importers not later than 15 day from the end of the relevant month. Any delay in the payment will cause a fine equal to 5 % of the deferred tax per each month of delay. No sales tax will apply if the goods subject to taxation are exported. Collection of the tax will be effected in accordance with the executive regulations of the Direct Taxes Act.

#### **Steel and Copper**

The Note 58 rules also that the turnover (declared profit) of the National Iranian Steel Company and its affiliates, as well as that of

2. The scope of the paragraph in question is so vast, that no government organization or entity can escape from its domain.

3. All types of tax exemption are annulled by this paragraph. Even those provided under the laws other than the Direct Taxes Act have also been nullified, since the wording of the paragraph covers those other exemptions as well. The only tax exemption excluded is that of the Article 138, DTA, which was described earlier.

4. The most important aspect of this paragraph is the fact that its coverage extends to the concerns that are called in Iran as "Nahads" (institutions) and "Bonyds" (foundations). These are complexes of a wide range of entities mostly engaged in business activities. Annulling tax exemption of these institutions and foundations may lead (if it is finalized) to huge contribution to the government revenue, leave aside the competitiveness of the private sector.

#### **NOTE 8**

Paragraph B of the Note 8 concerns the persons (whether natural or juridical) who spend money for construction or completion of buildings for educational, cultural, medical and similar purposes, or for construction of roads, bridges and the like. Such contributions shall be treated as acceptable expenses for tax purposes. The transfer of such buildings and constructed facilities to the relevant organizations shall be exempt from the tax on transfer of real properties.

According to the Paragraph C of the same Note, the persons donating their properties to the Education Departments shall be exempt from the payment of the tax on transfer of properties.

#### **NOTE 14**

The last part of the Note 14 authorizes the government to refund the consumption tax on the goods bought and carried abroad by foreign passengers. The tax is refundable to the passenger at the exit terminal (like airports or other departure points). This rule is obviously enacted to encourage tourism and exportation of goods

nian Steel Company and National Company of Iranian Copper Industries are treated completely in a different manner. When discussing about the Note 58, we shall touch upon this subject.

### **Paragraph S**

Paragraph S of the Note 2 requires all companies, banks and entities affiliated with the government to remit to the Treasury up to 5% of the funds accorded to them under the Budget for their current expenditures, and also up to 7% of the funds allocated for their development projects. Any remittance of this kind shall be treated, for tax purposes as acceptable expenses. The exact percentage of refund (between zero to 5 or to 7 respectively) in respect of individual entities shall be determined by the Council of Ministers on basis of the Plan and Budget Organizations' proposal. The wording of the Paragraph S conveys nothing except a kind of budget cut. It orders the government companies, etc. to give back a percentage of the funds allocated to them under the Budget. The case being so, one can ask: why forecasting funds and immediately taking it back? The same question was raised in the course of the Parliament's deliberations. But no convincing answer can be inferred from the same deliberations.

### **Paragraph U**

The Paragraph U presents a unique and unprecedented subject. It reads as follows:

"For the purpose of creating possibilities of competition for the private sector, all tax exemptions of ministries, organizations, executive bodies, government companies, public institutions, foundations and profit seeking entities affiliated with the government who are engaged in economic activities, shall be null in the year 1378 (1999-2000) and all of them will be subject to taxation. Excepted is the exemption of the Article 138 of The Direct Taxes Act".

Several points are remarkable in this paragraph:

1. This is the first time that a legal text highlights the significance of the private sector's competitiveness vis-a-vis the public sector and grants such a considerable advantage to give effect to this matter.

### **Paragraph C**

Under the paragraph C of the Note 2, the state companies are deprived from setting aside the reserves envisaged in the Article 138 of the Direct Taxes Act (DTA), and also from making certain expenditures referred to in the Article 172 of the same Act, unless they satisfy certain conditions.

**Article 138, DTA.** This Article provides that any part of the declared profit of companies derived from industrial or mining activities, which the companies reserve for the purpose of reconstruction, development or completion of their existing industrial and mining units, or for establishing new (Industrial or mining) units, shall be exempt from taxation. The same exemption shall also be granted if the profit of such companies is allocated to a reserve for construction of houses for their employees.

Now the paragraph C of the Note 2 of the Budget law stipulates that the Industrial Development and Reconstruction Organization (IDRO) and its affiliated companies are prohibited from allocating their profits to the reserves described above, unless a precondition is satisfied: the amount of taxes and dividends payable by IDRO and its affiliates should not be reduced (as a result of such reserving) from the relevant forecasts of the Budget, IDRO is a vast and important government organization encompassing a large number of industrial entities.

**Article 172, DTA.** This Article provides that certain charitable payments to special accounts declared by the Government shall be deductible from the taxable income of the respective taxpayers.

Paragraph C of the Note 2 states that the charitable payments of the Article 172 of DTA must not result in reduction of the income tax of state companies and their dividends payable to the government from the forecasts of the Budget.

The restrictions imposed by the paragraph C of the Note 2 on IDRO, its affiliates and other government companies reflect the prevailing negative attitude towards the public sector companies. They absorb 65 % of the government's budget without producing comparable results.

Ironically, two big state-owned companies, namely National Ira-

the plant or workshop in question is the only estate left behind. Our study on the inheritance tax terminates at this point and we will examine the "stamp duty" in the coming issue of the journal.

Endnote No. 1: The rates of the Article 131 DTA are as follows:

annual taxable income rates

up to	IRR	1,000,000	12%		
up to	IRR	2,500,000	18% of the excess over	IRR	1,000,000
up to	IRR	4,000,000	25% of the excess over	IRR	2,500,000
up to	IRR	9,000,000	35% of the excess over	IRR	4,000,000
up to	IRR	25,000,000	40% of the excess over	IRR	9,000,000
up to	IRR	50,000,000	45% of the excess over	IRR	25,000,000
up to	IRR	100,000,000	50% of the excess over	IRR	50,000,000
up to	IRR	300,000,000	52% of the excess over	IRR	100,000,000
over	IRR	300,000,000	54% of the excess over	IRR	300,000,000

(IRR stands for Iranian Rials, the national currency of Iran)



## TAX NEWS

### TAX REGULATIONS OF THE BUDGET OF 1378 (1999-2000)

The Budget of the Iranian year of 1378 (March 21, 1999 to March 19, 2000) received the parliament's approval on 2 February 1999. Besides figures, the Budget contains different regulations on revenues and expenditures, which are termed as "Notes". There are 60 Notes appended to the Budget, a number of which embody tax provisions. The most important Notes of the latter kind are examined below:

#### NOTE 2

Paragraphs C, S and U of the Note 2 announce the following tax regulations with regard to public organizations and companies:

endowment, the executor in case of a will and the vower in case of vowing are required to draw and submit tax returns on special forms provided by competent tax offices. Filing of the tax return should take place not later than 3 months from the date of endowing, or vowing, and in the case of a will from the date of the testator's death.

3. The same persons are required to pay applicable taxes as

well. In respect of endowment, the tax on the yields of each year must be paid up to the end of the month Tir (July 22) of the subsequent year. The same is true in respect of willing and vowing, where the yields of a property are willed or vowed. In cases where the substance of a property is willed or vowed, the deadline shall be 3 months from the time limit stipulated for filing the tax return.

### **PAYMENT FACILITIES**

Certain facilities are provided under the Direct Taxes Act for the taxpayers who are not in a position to discharge their liabilities for one or another reason.

Some instances are given below:

1. Should the taxpayers subject to inheritance tax be unable to pay their liability, entirely or partially, the Finance Ministry may agree to the payment of the same in installments over a period of time up to 3 years against a valid guarantee (Article 40, DTA).

2. In case of nonexistence of cash among the items of the estate left behind, the Finance Ministry may, if so requested by the

heirs, select and accept in lieu of the tax a property from among the said items, if it is agreeable to the heirs and if its value is equal to the relevant tax (Article 41, DTA).

3. In cases where the estate left by the decedent includes a manufacturing plant or workshop, and the value of other properties left behind is not sufficient to cover the entire applicable tax, the Finance Ministry must accept the request of the heirs for the payment of the balance of the tax in installments over an appropriate period. The same treatment shall be effected in case of the entire tax if

concepts. Attention of the readers is drawn to the explanations given above on the fact that these two terms denote one and the same concept.

4. Except the case mentioned in the paragraph 2 above, other cases of endowment, willing and vowing are subject to taxation at two categories of rates:

a) as for the endowment and tying up (which are the same thing as explained before) the rates of the Article 131 (see the endnote No. 1) shall apply. The taxable base shall be the yields of endowment for each year.

b) in case of will or vowing two different situation may occur. The first one is where only the yields and proceedings of a property are willed or vowed, while the testator or the vower keeps the ownership of the property for himself. In this case (like the case of the paragraph "a" above) the rates of the Article 131, DTA will apply on the proceedings of

each year.

c) If the substance of the property is willed or vowed, its total value shall be subject to inheritance tax at the rates stipulated for the second class heirs. In such cases the value of the property shall be appraised according to the procedure described under the chapter on inheritance tax (see "Valuation of properties", Maliyat journal, No. 22, PP 8 and 9). The rates applicable on the second class heirs were also given earlier in this journal (No. 23, p 4).

The term "substance" as used in the above Article 38 (and in some other occasions in DTA) is a concept employed by the Iranian Civil Law to denote the corporeality of a property, that is understood to be separate from the property's yields or proceeds. The yields of a property may be transferred to other persons, while the owner retains the "substance" of the same for himself.

### SOME PROCEDURAL POINTS

1. The competent tax authority with regard to endowment, will and vowing is the tax office of the district where the residence

of the endowments' administrator, or that of the willing or vowing person is situated.

2. The administrator in case of

Now let us examine the provisions regarding the taxation of the above cases. The main provisions in this regard are provided under the Article 38 of the Direct Taxes Act, which reads as follows:

"If a property that is transferred through endowment, tying up, vowing or willing is not qualified for exceptions provided under the Article 24 (c) hereof, and also is not subject to the provisions of the chapter relating to the tax on incidental income, then it shall be taxed according to the following provisions:

- (a) as for endowment and tying up, each year's yields of the property shall be subject to taxation at the rates envisaged under the Article 131 of this Act, and
- (b) in case of vowing and willing, where the yields of the property are vowed or willed, the case shall be dealt with according to the rule provided by the above paragraph (a).

Where the substance of the property is subject of vowing or willing, its value shall be determined in accordance with the provisions of the present chapter, which shall entirely be subject to inheritance tax at the rates stipulated for the second class heirs."

The following points are worth mentioning in this respect:

1. As it can be seen in the text of the Article, the cases subject to the Article 24 (c) of DTA have been excepted from the rule of the Article 38. Those cases include properties endowed, vowed or willed in favor of certain organizations or purposes referred to in the Article 2, DTA.

2. The transferrings (through endowment, etc.) that are subject to the tax on incidental income, are also excluded from the above Article 38. The only case referred to in the relevant provisions of DTA (chapter vi, title c) as being subject to the tax on incidental income, relates to a property willed in favor of beneficiaries other than the heirs. Such transferring shall be subject to the tax on incidental income (Article 124, DTA). In this case, the total price of the property shall be taxed at the rates set in the Article 131, DTA (see Articles 119 and 120, DTA; and also see the endnote No. 1 at the end of the present part of this essay regarding the tax rates provided under the Article 131, DTA)).

3. The terms endowment and tying up are inserted in the text of the Article 38 as two separate



## ENDOWMENT, TYING UP, VOWING AND WILLING

These topics are dealt with in the same chapter of The Direct Taxes Act as is allocated to inheritance tax. The logic behind that is a kind of resemblance between the inheritance and those categories of legal concepts. In both cases the rights arising from properties are conveyed from one person to another free of charge and ex gratia. Since another chapter of the Direct Taxes Act is assigned to incidental earnings, which covers gratuitous transfer of properties as well, some regulations concerning the willing (bequeathing) are also dealt with in that chapter, to which we shall return later.

First, we have to present some explanations regarding endowment and tying up. The term 'vaqf' which has been translated to 'endowment', is defined under the Iranian Civil Law to be the tying up of the substance of a property and devoting its yields to certain (usually pious and religious) purposes (Civil Code, Article 55). The word "habs" (which has been translated here as tying up) means to make a property in-

alienable. When a person endows a property under The Iranian Law, makes it untransferrable and allocates its yields to definite purposes. So, the term tying up (habs) is not something different and independent from endowment (vaqf). It is rather a prerequisite and a constituent of endowment. Nevertheless, these terms are treated in the Direct Taxes Act as if they denote two separate legal categories, independent from each other. Notwithstanding the approach of DTA, in my opinion the both words are to be construed as expressing one and the same thing, otherwise, confusion and uncertainty may arise.

The term willing has the same meaning as in English. To will means to make a disposition of one's property, to take effect after his death. The vowing, on the other hand, means a solemn promise or assertion by which a person binds himself to an act (mostly in the form of donating some properties or property rights to other persons or for certain purposes).

As far as our country is concerned, different aspects of the issue should be carefully studied. Care must also be taken of development needs and strategy of the country. Particular attention is to be paid to the filling of expertise gap and training of specialists in this delicate field.

What concerns this journal, is the presentation of various features of the transfer pricing issue with the aim of acquainting the Iranian society with this important subject. Fortunately there are ample number of the interested groups, namely tax officials, consultants and academics, among our readers. We will do our best to achieve this purpose.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



## **AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM**

*(Part 4)*

As it was mentioned in previous issues, the focus of this study is on direct taxes as they are reflected in the Direct Taxes Act (DTA). We started with commenting on substantial provisions of DTA regarding property taxes. The regulations concerning annual tax on real properties, tax on

unoccupied real estates and tax on idle lands were examined first. Then several topics in respect of inheritance tax were studied. Now we are going to deal with the last part of our survey in connection with the tax on inheritance and will review the following issues:

engaged in vast commercial and industrial activities, whose role may not be denied in economic and technical developments of today's world, are mostly multinational and supranational. They control a wide net of active and dynamic companies and establishments all over the world, and through them run various industrial, commercial, financial and service businesses. The nature of these enterprises' business, like any other large or small trade, is based on the attraction of more customers on one hand, and securing more profits for themselves and their affiliates on the other. To achieve these ends, they spare no efforts and tricks. One of devices they resort to, is the use of tax avoidance techniques with the aim of paying as less tax as possible.

Among such techniques the transfer pricing manipulations are the most widespread ones and outpace all other similar tricks. The inter-company transactions among these trade complexes are mostly priced in a way to direct the final profits of the family to the regions where the tax burden is lighter than anywhere else is. Thus, the family as a whole pays less tax.

The tax administration on the other hand, has not turned a blind eye to the above circumstances. Debates and deliberations on the subject of transfer pricing are going on everywhere and counter devices are invented to offset the effects of the aforesaid tricks and techniques. Evolution of tricks and counter-tricks is on progress and this process has reached such a level of advance that one can properly conclude that a new branch of studies or a complicated and intricate art of counter balancing play has developed between the fiscal authorities and taxpayers.

Special attention is paid in today's world to the training of tax officials to deal with the transfer pricing issues. High level consultants, attorneys and accountants have also turned up on the opposite side and these two groups of experts confront and challenge each other. The issue is of great appeal to the academic centers as well.

**FROM THE PRESIDENT**

The issue of transfer pricing has attracted greatly the attention of tax authorities of developed countries over the last two decades. A considerable part of the world tax literature has also been devoted to the same subject, so that a number of specialized magazines and publications are created exclusively for this purpose and for the study of the issues in the field of transfer pricing. In recent years the scope of these studies has been extended outside the developed world and has become of great appeal to the developing countries as well. The international economic and trade relations have been so expanded and interwoven that there is no way to keep oneself beyond its sphere, nor such an action may be considered as wise and reasonable. There was a time where the national economies could survive in isolation from each other without facing serious problems. But, by the lapse of time this traditional state of affairs was dramatically changed, so that today we can sensibly speak about the existence of a global economy. Besides that, the goal of continuing the globalization process of world economy and enhancing its benefits is followed everywhere.

As regards our country, the expansion of economic and trade relations with the outside world and attraction of foreign investment and technology constitute a pillar of the government's foreign policy. This attitude was emphasized by the Parliament as well, when deliberations were going on in respect of the current year's budget.

Parallel with the aforesaid process of globalization, however, various problems would also arise, which should be taken care of to be directed into a sound and rational route. One of such problems that has been the focal point of tax administration in many countries and has given rise to many discussions and controversies during the recent years is the same issue of transfer pricing. The giant enterprises