

مطالب

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره یازدهم، زمستان ۱۳۷۸

(شماره مسلسل ۲۶)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

مطالب مجله الزاماً معین 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 مأخذ

(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: ۶۳۶۴۵۱۸

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرست مطالب:

- سرآغاز دکتر علی اکبر عرب مازار ۲
- قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری
و آئیننامه آن م. اکباتان ۴
- پاسخ‌های مالیاتی به بحران مالی
در منطقه آسیا - اقیانوسیه (بخش دوم) دکتر علی اکبر عرب مازار ۷
- قانون مالیاتی، مکانیزم تعدیل ارقام پولی
و تمسک به نظر قانونگذار م. الوندکوهی ۱۶
- قیمت‌گذاری انتقالات (بخش دوم) م. ت. همدانی ۱۸
- سود ۱/۴ میلیارد پوند - مالیات صفر
عملیات نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران ۲۳
- و گریز مالیاتی (بخش دوم) ۲۴
- لایحه اصلاح مقررات مربوط به ابلاغ اوراق مالیاتی
و علت تهیه و طرح آن ۳۰
- قراردادهای مالیات مضاعف در مورد
ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش سوم) م. سنکشیری ۳۴
- ارقامی از گذشته‌ها ۳۱
- اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۳۲
- مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی
بخش انگلیسی ۳۷

به نام خدا

رابطه سازمان مالیاتی با مردم امر بسیار حساس و مهمی است که تصور نمی‌رود هیچ مکتب و طرز تفکری منکر آثار آن در کارآیی و نتایج غایی عملکرد دستگاه مالیاتی باشد. امروزه دانش‌هایی همچون جامعه‌شناسی و روانشناسی اجتماعی به پیشرفت‌های شگرفی نایل شده‌اند که دست‌آوردهای آنها می‌تواند رهنمود ارزنده‌ای در اختیار مدیران و گردانندگان امور عمومی قرار دهد. بر حسب این اصول واکنش‌های روانی فردی در برابر رفتار و نحوه برخورد مسئولان امور، هنگامی که چنان عملکردی در ارتباط با جمع کثیری از مردم و مراجعان مطرح باشد، از حالت موردی و خاص و این که صرفاً به یک یا چند فرد معین مرتبط باشد، به در می‌آید. در این حالت عکس‌العمل‌های فردی بر یکدیگر اثر می‌نهند و در مجموع نوعی فراروش اجتماعی در این زمینه انجام می‌پذیرد که نتایج کلی آن مآلاً در انزاهان عامه رسوب می‌کند و در مجموع مبانی رفتار متوسط افراد در انجام وظایف قانونی ایشان را پایه‌ریزی می‌کند.

برای آن که بتوان بر این فرایند اجتماعی جامعه صحت و سلامت پوشانید و آن را در جهت خیر عمومی هدایت نمود، می‌توان شیوه‌ها و رفتارهای گذشته و آثار آنها را بررسی کرد و در صورت اقتضای ضرورت حرکت در جهت معکوس رفتارهای پیشین را، که مسبب طرز تفکر و واکنش‌های نامساعد خاصی گردیده‌است، آغاز نمود تا شروعی برای ستردن اثرات رفتار غیر مطلوب گذشته و ره سپردن به جاده امان و سلامت باشد.

هم‌اکنون اقداماتی از این نوع آغاز گردیده و ادامه دارد که نشانه‌های آن را می‌توان در مجموعه نظامات، آراء و دستورالعمل‌های صادره از سازمان مالیاتی کشور ملاحظه نمود. منظور آن لحن و روح کلی است که بر این مصوبات و صادره‌ها حاکم است و شاید بیشتر توجه کسانی را برانگیزد که بخاطر نیازهای شغلی یا مبادرت به پژوهش و تفحص در مسائل و مقررات مالیاتی، از زمان‌های پیش به کار بررسی چنان مصوبات و صادره‌هایی می‌پرداخته و در زمان حاضر نیز به این کار ادامه می‌دهند. برای چنین کسانی مقایسه گذشته و حال به وجه بهتری مقذور است و

می‌توانند نتیجه‌گیری مناسب‌تری را به عمل آورند.

مطالعه بخشی از همین نشریه که به چاپ مقررات و آراء و بخشنامه‌های مالیاتی اختصاص دارد، می‌تواند راهنمای خوبی برای پی بردن به نکته فوق باشد. اگر کسی همین بخش از شماره‌های اخیر مجله مالیات را با بخش‌های مشابه شماره‌های قدیمی آن مقایسه کند، می‌تواند به وجود این تفاوت پی ببرد و روح خاصی را که در حال دمیده شدن بر روابط سازمان مالیاتی و جامعه و مؤدیان است به درستی احساس کند. به عنوان نمونه در شماره قبلی مجله مالیات (شماره ۲۵) چندین بخشنامه و دستور مالیاتی به چاپ رسیده است که در بسیاری از آنها نشانه‌های دگرگونی مورد بحث به چشم می‌خورد. لزوم راهنمایی و کمک به مؤدیان به منظور آشنائی آنان با مقررات مالیاتی و انجام بهتر وظایفشان، پذیرش مؤدیان با گشاده رویی و حسن خلق، پاسخگویی درست به آنان، اجتناب از تأخیر غیر موجه در انجام وظایف قانونی، خودداری از ایجاد نارضائی در ارباب رجوع و مؤدیان، بذل کوشش جهت فیصله مسائل و اختلافات با استفاده از راه‌های قانونی که در اختیار مأموران تشخیص است و بسیاری تذکرات دیگر در همین مایه، نمونه‌هایی از مواردی هستند که در این بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها مورد تأکید قرار گرفته است و توجه مراجع و مأموران به رعایت آنها جلب شده است.

همراه با تأکید بر اصول فوق در این بخشنامه‌ها و مصوبات، لزوم اهتمام در مراعات دقیق حکم قانون و آراء و نظرات قانونی و لازم‌الاتباع مراجع ذیصلاح مالیاتی جنبه دیگری است که بیش از گذشته مورد تکیه و تأکید قرار گرفته است. در واقع نیز رفتار صحیح با مؤدیان و مراعات حکم قانون دو مقوله جدا از یکدیگر و مانع‌الجمع نیستند و بلکه دو روی یک سکه واحد به شمار می‌روند. رعایت هر دو دستور نیز به نتیجه واحدی منجر می‌شود که همانا تأمین کارایی هرچه بیشتر برای سازمان مالیاتی کشور و ایجاد بستر مناسب برای نیل جامعه به اهداف مورد نظر قانونگذار مالیاتی است. چنان که قبلاً نیز در همین نشریه یادآور شدیم، در جهان امروز این حقیقت از بوته آزمایش گذشته و مقبولیت همگانی یافته‌است که از جمله مناسب‌ترین وسایل برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشورها جلب همکاری و همفکری مؤدیان و رسیدن به آن مرحله‌ای است که اصطلاح تمکین داوطلبانه مؤدیان در مورد آن جاری شده است. دو وسیله عمده برای نیل به چنین هدفی عبارتند از انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط از یک سو و رفتار معقول و انسانی با مردم و مؤدیان از سوی دیگر، که منظور از تدوین و به اجرا نهادن دستورها و مصوبات یادشده نیز دقیقاً همین بوده است.

به هر اندازه به دو هدف مذکور نزدیکتر شویم و حرکت در این مسیر عقلانی بهتر صورت پذیرد، بار هزینه و زحمت دستگاه مالیاتی سبکتر می‌شود و علاوه بر تأمین درآمد مالیاتی مناسب، آرامش و سکون نیز بر مناسبات اجتماعی حکمفرما می‌گردد.

علی اکبر عرب مازار



قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری و آییننامه آن

م. اکباتان

کسانی که با مسائل مالیاتی سروکار دارند از مفاد قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری بویژه ماده ۱۱ آن کم و بیش آگاهند. عنوان قانون حکایت از آن دارد که هدف تدوین کنندگان ظاهراً بایستی تشویق خانه سازی و خصوصاً کاستن از مشکلات نیازمندان اجاره مسکن بوده باشد. از جمله در ماده ۱۱ مذکور انگیزه مالیاتی جدیدی پیش بینی شده است که بسیار درخور توجه و قابل بحث است. متن این ماده به شرح زیر است:

«کلیه واحدهای مسکونی دارای زیربنای مفید صد و بیست (۱۲۰) متر مربع و کمتر که به منظور سکونت به اجاره واگذار می‌گردد از پرداخت صد در صد مالیات بر درآمد اجاری معاف است»

نخستین نکته شایان ذکر در مورد این ماده استقلال آن از سایر مواد قانون است. توضیح این که باقی مندرجات قانون مورد بحث به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و باید در مجموع مورد نظر قرار گیرند. فرضاً ماده ۶ قانون نیز معافیت‌هایی را منظور نموده است، منتهی استفاده از این معافیت‌ها منوط به رعایت بسیاری شرایط دیگر است که در متن قانون مقرر گردیده است. اما معافیت ماده ۱۱ جدا از هرگونه شرایط و اوصاف مقرر در باقی مواد قانون تنظیم گردیده و از حالت استقلال برخوردار است.

ماده ۱۱ گذشته از استقلال از مواد دیگر قانون، خود به نحوی تنظیم شده است که بسیار عام و مطلق به نظرمی آید. مثلاً در آغاز آن از واژه «کلیه» استفاده شده است و معافیت هم شامل «صد در صد» مالیات می‌باشد. تنها کافی است که مساحت زیربنای مفید واحد مسکونی مربوط از ۱۲۰ متر مربع کمتر نباشد و به منظور سکونت به اجاره واگذار شود.

زیربنای ۱۲۰ متری

این یگانه شرط مهم ماده ۱۱ تا چه اندازه حائز اهمیت است و چه گروه‌هایی از موجران از دایره شمول آن خارج می‌مانند؟ تصور نمی‌رود که فکر و بررسی زیادی برای پاسخگویی به این پرسش لازم باشد. اکثر آپارتمان‌ها و واحدهای امروزی در محدوده شمول ماده ۱۱ قرار می‌گیرند و بویژه واحدهای مسکونی ساخته شده در برج‌ها و بناهای باشکوه غالباً «زیربنای مفید» شان از این بیشتر نیست. دست بر قضا آنچه ممکن است از این ارفاق مالیاتی محروم بماند برخی واحدهای قدیمی ساز هستند که بنا به سنت‌های پیشین با مساحت‌های زیاد بنا گردیده‌اند. ضمناً لازم است به این نکته نیز اشاره کنیم که معافیت ماده ۱۱ آنچنان

مطلق و عام تنظیم شده است که نه تنها آینده بلکه گذشته را نیز در بر می‌گیرد به این معنی که واحدهای ساخته شده و اجاره داده شده قبل از تصویب قانون را نیز شامل می‌گردد.

یک واحد و صد واحد

اطلاق و عموم ماده ۱۱ چنان است که مرکز ثقل معافیت را بر ملک اجاری قرار می‌دهد و توجهی به وضع مالکان املاک ندارد. بنا بر این اگر مالک عمده‌ای فرضاً یکصد مستغل داشته باشد که همه آنها زیربنای مفیدشان ۱۲۰ متر یا کم‌تر باشد، چنین مالکی از معافیت مالیاتی نسبت به کلیه درآمد انبوه خود استفاده می‌کند. اما مالک یک ملک قدیمی ساز با زیربنای مفید فرضاً ۱۲۱ متر باید مالیات اجاره دریافتی ملک خود را بپردازد و حق استفاده از معافیت ماده ۱۱ قانون مورد بحث را نخواهد داشت.

قانون مالیات‌های مستقیم

نکته قابل ذکر دیگر این است که باید دید آن همه مواد رنگارنگ قانون مالیات‌های مستقیم در رابطه با مالیات بر درآمد اجاره با اجرای ماده ۱۱ مورد بحث چه سرنوشتی پیدا می‌کنند. ظاهراً تمامی این مقررات قابلیت اجرایی خود را در مورد مستغلات غیر مسکونی که برای کسب و کار اجاره داده شده‌اند حفظ خواهند کرد و در مورد املاک اجاری مسکونی غالب این مقررات غیر قابل اجراء خواهند شد مگر در موارد استثنائی که زیربنای مفید ملک از ۱۲۰ متر مربع بیشتر باشد. با توجه به این که امروزه دیگر کم‌تر ملک مستغلاتی مسکونی با چنین مساحتی ساخته می‌شود می‌توان نتیجه گرفت که فایده اجرایی مقررات یادشده دیگر چندان زیاد نخواهد بود.

گاهی وضع شگفتی از این جهت پیش خواهد آمد. فرضاً ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم تا دوازده هزار و پانصد تومان درآمد مشمول مالیات مستغلات ماهانه را برای کسی که هیچ درآمد دیگری ندارد از مالیات بخشیده است و یا ماده ۵۸ درآمد ماهانه تا ۵۰۰ تومان را معاف کرده است. حال در نظر بگیرید که در برابر معافیت عظیم ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی (فرضاً برای صاحبان برج‌ها و مستغلات متعدد) این معافیت‌ها تا چه اندازه حقیر و حتی بی معنی جلوه خواهند کرد.

حکمت قضیه

ممکن است در مقابل این ابهامات و پرسش‌ها به فلسفه وضع قانون تشویق احداث و عرضه استناد شود، به این بیان که در این جا نه مسئله عدالت مالیاتی مطرح بوده است و نه مسائلی که فوقاً بیان شد، بلکه تنها این هدف دنبال می‌شده است که ساخت و اجاره مسکن ترغیب شود. در این صورت نکات زیر قابل ذکر خواهند بود:

۱. آیا واقعاً چنین گذشت مالیاتی که در مورد مستغل داران بزرگ ارفاق عظیمی به‌شمار می‌رود، خواهد توانست آثار مثبت عظیمی هم در پایین آوردن اجاره بهای بسیار بالای مستغلات مسکونی برجای گذارد تا به این ترتیب آن بی عدالتی مالیاتی از این راه جبران شود؟ چه خوب است که کارشناسان اقتصادی

و اهل خبیره مسائل مربوط به اجاره بهای املاک هم اکنون بررسی جامعی را در این زمینه آغاز کنند و به انجام رسانند تا دانسته شود که آن هزینه اجتماعی چه فوایدی را از جهت هدف خاص مورد بحث به بار آورده است. حداقل مطلبی که قبل از انجام چنان پژوهشی می‌توان گفت این است که تأثیرات مثبت ادعائی معافیت‌های مالیاتی همواره مطابق انتظار از آب درنیامده و در مجموع چندان مورد تأیید محققان نبوده است.

۲. حتی با کنار نهادن موضوع تحقیق فوق، باز هم این پرسش باقی است که چرا در جریان تدوین و بررسی متن ماده ۱۱ قانون مذکور، مسأله در ارتباط با تأثیر آن در باقی مواد فصل مالیات بر درآمد املاک مورد بررسی قرار نگرفته است، به این معنی که دیده شود با تصویب و اجرای چنین ماده‌ای اجرای بسیاری از مواد فصل مذکور که به مالیات بر مستغلات مربوط‌اند چه سرنوشتی پیدا خواهد کرد و آیا لازم نیست که متناسب با این اصلاح مواد فعلی قانون نیز حکم و اصلاح گردند؟

۳. ماده ۱۱ قانون تشویق قطعاً یک ماده مالیاتی به شمار می‌رود. با توجه به این مطلب سؤال این است که آیا در جریان تهیه طرح قانون با سازمان مالیاتی کشور مشورت شده است یا خیر؟

۴. آئین‌نامه اجرائی قانون تشویق احداث و عرضه اخیراً به تصویب رسیده و ابلاغ شده است که ماده ۱۰ آن در ارتباط با ماده ۱۱ قانون مذکور است که موضوع بحث ماست. در این ماده حتی تکالیف و ترتیبات معینی از لحاظ مراجعه مؤدیان مالیاتی و وظایف آنان نیز تعیین شده است. اما هنگامی که مقدمه آئین‌نامه را می‌خوانیم متوجه می‌شویم که متن آئین‌نامه فقط به پیشنهاد وزارت مسکن و شهرسازی به هیأت دولت تسلیم شده است. آیا تدوین و پیشنهاد اصل قانون نیز بر همین منوال بوده و وزارت دارائی در جریان تهیه آن قرار نداشته است؟

۵. آخرین جمله آئین‌نامه مورد بحث به این عبارت است: «دارندگان اسناد رسمی اجاره ملزم به رعایت مفاد این تبصره نیستند» در حالی که ماده ۱۰ آئین‌نامه تبصره‌ای ندارد و در اینجا پای تبصره‌ای در میان نیست، می‌توان گفت که در عبارت مذکور سهوی رخ داده و منظور از «تبصره» همان «ماده» است.

۶. هم اکنون سخن از انجام اصلاحاتی در قانون کنونی مالیات‌های مستقیم در میان است و ظاهراً اقدام در این زمینه در حال ادامه و پیشرفت است. آیا در جریان تدوین طرح اصلاحی قانون به آثار ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه توجهی شده است تا اگر لازم باشد اصلاحات متناسب با آن در برخی از مواد فصل مالیات بر درآمد املاک صورت پذیرد؟ (در مورد مقررات مربوط به مالیات بر مستغلات نیاز به تجدید نظر و اصلاحات دیگری نیز وجود دارد که نمونه‌های آن در مقاله دیگری تحت عنوان «قانون مالیاتی و مکانیزم تعدیل ارقام پولی» در همین شماره از مجله مالیات به چاپ رسیده است).

۷. البته در کنار این بحث‌ها یک مطلب نیز وجود دارد و آن کاسته شدن از تعداد پرونده‌های مالیاتی بر اثر اجرای این قانون است. اما اگر هم چنین وضعی به نظر پسندیده آید باز هم صحیح این بود که کار با حفظ سامان و عدالت به انجام می‌رسد تا احتمال بروز نارسائی‌هایی که به آنها اشاره شد پیش نیاید. در پایان یادآور می‌شود که متن ماده ۱۱ قانون تشویق و احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری و ماده ۱۰ آئین‌نامه آن در بخش مقررات و آراء مالیاتی همین شماره از مجله مالیات درج گردیده است.

پاسخ‌های مالیاتی به بحران مالی در منطقه آسیا - اقیانوسیه

(بخش دوم)

ترجمه: دکتر علی اکبر عرب مازار

بخش نخست این مقاله که به قلم پروفیسور Richard Kreyer استاد حقوق مالیاتی دانشگاه Deakin استرالیا و رئیس مؤسسه تحقیقات سیاستگذاری و حقوق مالیاتی همان دانشگاه در بولتن مالیاتی آسیا-اقیانوسیه نگاشته شده است، در شماره قبلی مجله مالیات به چاپ رسید و اینک باقی آن در شماره کنونی مجله ارائه می‌گردد.

قسمت سوم - سرمایه‌گذاری رقیق

گرفته می‌شود، حالت مالیات مضاعف به طور کامل وجود دارد. در شماری از کشورها سیستم انتساب^(۱) رایج است و این سیستم بار مضاعف

بسیاری از کشورهای منطقه آسیا-اقیانوسیه قواعدی در زمینه سرمایه‌گذاری رقیق وضع کرده‌اند تا به این وسیله بتوانند طرفند توسل به تأمین بخش بزرگ‌تری از سرمایه از طریق وام به منظور بهره‌گیری از بار مالیاتی سبک‌تر را خنثی کنند، زیرا مالیات متعلق به بهره‌کم‌تر از آن است که به سود سهام تعلق می‌گیرد ضمن آن که امکان منظور داشتن بهره‌پرداختی به حساب هزینه‌های قابل کسر نیز وجود دارد.

۱. سیستم انتساب (imputation system) که

در کشورهای غرب اروپا رایج است بر این منطق استوار است که دریافت‌کننده نهایی سود شرکت سهامداران آن هستند و مالیات در نهایت باید بر آنان بار شود. به همین خاطر مالیاتی که ابتدا در سطح شرکت گرفته می‌شود نوعی اعتبار و کردیت مالیاتی ایجاد می‌کند که متعلق و قابل انتساب به سهامداران است. هنگامی که مالیات بر جمع درآمد سالانه هر سهامداری محاسبه می‌شود آن اعتبار انتسابی از مبلغ نهایی مالیات وی کسر می‌گردد.

فزونی مالیات متعلق به سهام بر مالیات بهره ناشی از دو وضعیت است و تمایل شرکت‌ها به اخذ وام بجای سرمایه‌گذاری مستقیم نیز از دو سبب ناشی می‌گردد. نخست این که سود سهام معمولاً از دو مجرای مالیاتی می‌گذرد، ابتدا در سطح شرکت و سپس در سطح سهامداران. در کشورهایی که دارای سیستم کلاسیک مالیاتی بوده و مالیات در هر دو سطح بدون منظور داشتن اعتبار مالیاتی

مالیات را سبک‌تر می‌سازد. اما در این ممالک هم مالیاتی که در سطح شرکت پرداخت شده‌است در سطح شرکاء به طور کامل جبران نمی‌شود. گذشته از این سیستم انتساب غالباً اشخاص غیرمقیم را در بر نمی‌گیرد و سرمایه‌گذاران خارجی در مقایسه با مالیات تکلیفی بهره مالیات سنگین‌تری را خواهند پرداخت. دوم این که حتی اگر در مرحله شرکت درآمد سود سهام از اثر مالیات کنار بماند، لاقبل شرکای غیرمقیم ناگزیر از پرداخت مالیات در مرحله سهامداران خواهند بود و باید مالیاتی را بپردازند که به هر تقدیر از مالیات در منبع روی بهره پرداختی بیشتر می‌باشد.

بنابراین سعی سرمایه‌گذاران بر این است که منافع سرمایه‌گذاری خود را هر چه بیشتر تحت عنوان بهره پول دریافت کنند تا سود سهام و به‌همین سبب متوسل به ترفند سرمایه‌گذاری رقیق می‌شوند که به معنی تأمین هر چه بیشتر منابع مالی شرکت از طریق وام‌دهی است. اکنون اگر مؤدی کنترل شرکت و سهامداران را به نحوی در دست داشته باشد هم می‌تواند از مزایا و منافع سهامداری شرکت استفاده کند و هم با تأمین سرمایه شرکت از طریق وام‌دهی مالیات کم‌تری روی بهره دریافتی خود بپردازد. قواعد و مقررات راجع به سرمایه‌گذاری رقیق هدف مقابله با این ترفند را دنبال می‌کنند.

مقررات مذکور معمولاً نسبت وام به سرمایه شرکت‌ها را معادل درصد مشخصی تعیین می‌کنند که در صورت تجاوز از آن حد قواعد مربوط اعمال می‌شوند، به این معنی که شرکت نمی‌تواند بهره پرداختی روی وام اضافی را به حساب هزینه‌گذار و علاوه بر این بهره پرداختی اضافی به عنوان سود سهام تلقی شده و مشمول مالیات سنگین‌تری

نسبت به مالیات بر بهره قرار می‌گیرد. البته در مواردی که وام دریافتی شرکت به پول ملی باشد بحثی در باب لزوم تغییر مقررات راجع به سرمایه‌گذاری رقیق بخاطر مقابله با آثار بحران مالی ضرورت نخواهد داشت، زیرا تورم و عوامل مشابه آن تأثیری روی نسبت وام به سرمایه‌گذاری بر جای نمی‌نهند. اما اگر وام به پول خارجی باشد، با کاهش ارزش پول ملی رقم وام به پول داخلی طبعاً افزایش می‌یابد که به مفهوم تجاوز نسبت وام به سرمایه و لزوم اجرای مقررات سرمایه‌گذاری رقیق خواهد بود، زیرا رقم سرمایه که از آغاز به پول ملی بوده است ثابت می‌ماند.

ممکن است استدلال شود که لازم نیست در صورت بحران مالی مقررات سرمایه‌گذاری رقیق را تعدیل کنیم زیرا اگر درصد وام به سرمایه را با چنین اقدامی کاهش دهیم در حساب آخر نتیجه این خواهد بود که شرکت بتواند نسبت بیشتری از درآمد خود را به بهره پرداختی اختصاص دهد و معادل آن از سود سهام بکاهد و این همان نتیجه‌ای است که قواعد راجع به سرمایه‌گذاری رقیق در مقام مقابله با آنند.

اما عملاً در بسیاری از موارد نسبت بهره پرداختی به سود سهام با وجود نوسانات مورد بحث تغییر عمده‌ای پیدا نمی‌کند. در حالتی که شرکت درآمد خود را به پول داخلی تحصیل می‌کند و باید از محل آن بهره زیادتری به سبب افزایش قیمت وام‌های اخذ شده تأدیه کند، غالباً حالت عسرت و ناتوانی برای شرکت پیش می‌آید و در اکثر موارد کنترل‌کنندگان خارجی شرکت وارد مذاکره شده و شرایط بهره وام را تغییر می‌دهند تا میزان بهره نسبت به گذشته افزایش فاحشی پیدا نکند. در چنین وضعیتی تعدیل مقررات سرمایه‌گذاری رقیق

تالی فاسدی نخواهد داشت.

اما برغم هرگونه استدلالی و به هر تقدیر تاکنون مقامات مالیاتی تحت فشار چندانی برای تعدیل مقررات سرمایه‌گذاری رقیق نبوده‌اند. دو سبب احتمالی را برای این امر می‌توان بیان داشت:

۱. بسیاری از شرکت‌ها بر اثر بحران موجود درآمد مشمول مالیات قابل توجهی را نشان نمی‌دهند که بخواهند کسوری را از آن وضع نمایند.

۲. غالباً پس از تجاوز نسبت وام به سرمایه از حد مجاز، کنترل‌کنندگان خارجی اقدام به تعویض وام با سهام می‌کنند و از این طریق نسبت مجاز را حفظ می‌نمایند.

اما هر چند در حال حاضر حرکتی در جهت تعدیل مقررات راجع به سرمایه‌گذاری رقیق ملاحظه نمی‌شود، بعید نیست که با شروع سودآوری شرکت‌ها فشار روی دولت‌ها با هدف تعدیل مقررات مذکور آغاز شود.

اگر قرار باشد اقدامی در این جهت صورت پذیرد منصفانه‌ترین و ساده‌ترین راه این خواهد بود که برخی مؤسسات را از شمول مقررات یاد شده مصون بداریم و آنها شرکت‌هایی هستند که با وجود تجاوز نسبت وام به سرمایه آنها از حد مجاز (بر اثر کاهش ارزش پول ملی) دست به اقداماتی از قبیل تجدیدنظر در شرایط بهره پرداختی نموده‌اند به نحوی که هزینه بهره آنها بالنسبه بلا تغییر مانده‌است. قاعده عملی که می‌توان به این منظور ارائه داد برقراری درصد جدیدی بین هزینه بهره قبل و بعد از نوسانات مورد بحث است. فرضاً می‌توان گفت که بهره‌های جدید نباید از ۱۱۰ درصد بهره‌های قبل از نوسان متجاوز باشند. در چنین حالتی مقررات سرمایه‌گذاری رقیق اجرا نخواهد شد مشروط بر این که مبلغ ارزی وام افزایش پیدا نکرده باشد.

قسمت چهارم - زیان کسب و کار

رفتار که به نظر می‌رسد مبتنی بر ملاحظات مربوط به سیاستگذاری مالیاتی نباشد، با توجه به نکات زیر در پیش گرفته شده است:

- علل اجرائی یعنی دشواری رسیدگی مالیاتی پس از گذشت یک دوران معین؛ و

- توجه به این واقعیت که مقررات مالیاتی نفوذناپذیر نبوده و مؤدیان مالیاتی ممکن است بتوانند زیان‌هایی را خلاف نیت قانونگذار ایجاد نموده و از آن بهره جویند.

محدودیت زمانی در انتقال زیان ستواتی بخاطر آن است که مؤدیان نتوانند از این سیاه‌چاله استفاده نموده و به ساخت و پرداخت زیان‌ها و جازدن آنها

بحران مالی در منطقه آسیا - اقیانوسیه منجر به افزایش زیان‌های شغلی بر اثر عوامل زیر گردیده است:

- افزایش قیمت‌ها و هزینه‌ها به ارز خارجی؛

- سقوط بازارهای داخلی؛ و

- سقوط بازارهای خارجی کشورهای منطقه. برخورد مالیاتی با این خسارات مسائلی را به شرح زیر مطرح می‌سازد:

الف. آیا مقررات انتقال زیان باید تعدیل شود؟

روش اغلب کشورها این است که دوران انتقال زیان را به دوره‌های معینی محدود می‌سازند. این

بپردازند. اما این دوره‌های زمانی انتقال زیان برای شرایط عادی منظور گردیده‌اند و در پیش بینی آنها زیان‌های متداول نظیر مخارج تأسیس و شروع به کار مؤسسات، ضررهای ناشی از نوسانات و حرکات عادی اقتصادی و هزینه‌های مربوط به تجدید ساختار و تجهیزات بنگاه‌ها مورد نظر بوده‌است. در شرایط عادی انتظار می‌رود شرکت‌ها بتوانند زیان‌هایی از این گونه را طی مدت معینی از محل سودهای سنواتی بازیافت کنند. اما شرایط ناشی از بحران و اضطراب مالی بی‌سابقه از آن نوع که موضوع بحث ما است در پیش‌بینی چنان محدوده‌های زمانی مورد نظر نبوده است. همچنین تصور آن نمی‌رفته است که بحران این گونه ممتد و طولانی شود. وجود این دو عامل یعنی بزرگی بحران و طول زمانی آن ایجاب می‌کند که مدت انتقال زیان اضافه شود تا هنگامی که بتوان بخشی از این زیان‌ها را جبران نمود.

تمدید دوره انتقال زیان ممکن است در کوتاه مدت تا حدودی به زیان درآمد دولت تمام شود، اما در بلندمدت هم از دید مدیریت اقتصادی و هم از جهت تحصیل عواید دولت معقول و منطقی است. چنین تمدیدی بیشتر به سود مؤسساتی تمام خواهد شد که توانسته‌اند برغم بحران به حیات خود ادامه دهند. آنها غالباً یا از سرمایه خورده‌اند و یا به وام‌گیری پرداخته‌اند. در هر دو صورت همین ارائه فعالیت نشانه باور آنهاست بر این که روزی وضع عوض شده و دوره سوددهی فرا خواهد رسید. تمدید دوره انتقال زیان، سرمایه‌گذاران را به آینده امیدوار ساخته و به ادامه کوشش وامی‌دارد. در غیر این صورت ممکن است به کار و کسب خود که اکنون رونقی ندارد خاتمه دهند که در آن صورت دیگر جای سخنی از درآمد مالیاتی نخواهد بود.

طولانی ساختن دوره انتقال زیان در حال حاضر چندان هزینه‌ای را به همراه ندارد، اما نتیجه آن آینده درآمدساز خواهد بود.

بنابراین اقدام به طولانی ساختن دوره انتقال زیان در شرایط بحران مالی و رکود کسب و کار امری موجه است، نهایت این که باید آن را محدود به زیان سنوات معین نمود به نحوی که فقط زیان این سنوات قابل انتقال به دوره‌های طولانی تر به منظور بازیافت آن از محل درآمدهای آینده باشد.

ب. آیا قاعده امتداد مالکیت باید در مورد انتقال زیان رعایت شود؟

قاعده امتداد مالکیت به این معنی است که اگر در فاصله بین سال تحقق زیان و سالی که مؤسسه می‌خواهد این زیان را از محل سود آن سال تهاتر کند، بخش اعظم مالکیت مؤسسه به اشخاص جدید منتقل شده باشد، در آن صورت چنان انتقال و تهاتر زبانی مجاز نخواهد بود. هدف این است که از یک طرفند شرکت‌ها جلوگیری شود و آن این که یک شرکت زیاننده با یک شرکت سودده ادغام می‌گردد و زیان شرکت اول تمام یا قسمتی از سود شرکت دوم را می‌پوشاند و از تعلق مالیات مصون می‌دارد. البته در نظام‌های مالیاتی واجد سیستم انتساب فایده چنین معامله‌ای تا حدود زیادی خنثی می‌شود زیرا سود سهام معاف از مالیات، اعتبار مالیاتی ویژه این سیستم را به همراه نخواهد داشت و صاحبان سهام در نهایت مالیات مربوط به دریافتی‌های خود را خواهند پرداخت. اما در این حالت هم وجود فاصله زمانی بین سررسید پرداخت مالیات بر شرکت و موعد پرداخت مالیات شخصی سهامداران خود امتیازی است که می‌تواند از طرفند مذکور عاید شود.

در شرایط عملکرد معقول بازار ارزش شرکت زیانده (صرفنظر از مسأله دارائی‌های آن) با توجه به فایده مالیاتی حاصل از زیان‌های انباشته شده شرکت تعیین می‌گردد. فرض کنید میزان این زیان یک میلیون و نرخ مالیاتی ۴۵ درصد باشد. در این صورت معامله روی چنین شرکتی به مبلغی زیر ۴۵۰۰۰۰ تمام خواهد شد. زیرا خریدار باید سود خود، هزینه‌های معامله، ریسک عدم موفقیت در مورد مسأله مالیاتی و تأخیر زمانی بین تاریخ معامله و تاریخ استفاده از امتیاز مالیاتی تهاتر سود خود با زیان مذکور را در نظر گیرد و مبلغی بابت این ملاحظات از رقم فوق کسر کند.

برای مقابله با این ترفند مالیاتی است که قاعده دوام مالکیت ابداع شده است. اما کسانی دو دلیل برای رد آن اقامه می‌کنند. دلیل نخست با توجه به مقایسه بین مؤسسات بزرگ و کوچک ارائه شده است. می‌گویند باید مؤسسات کوچک را از قاعده مذکور معاف نمود، زیرا شرکت‌های بزرگ غالباً به چند فعالیت اقتصادی مختلف می‌پردازند و در نتیجه می‌توانند زیان یک رشته از فعالیت را از محل سود فعالیت دیگر جبران کنند. اما مؤسسات کوچک از این امکان بی‌بهره‌اند و معمولاً بیش از یک نوع فعالیت ندارند و معاف داشتن آنها از قاعده دوام مالکیت به منزله برقراری نوعی تساوی امکانات بین آنها و مؤسسات بزرگ است.

دلیل دوم این است که امکان فروش مؤسسه زیانده با استفاده از ارفاق مالیاتی مورد بحث سبب خواهد شد که راه برای اداره شایسته مؤسسات باز شود. چه بسا شرکتی در ید صاحبان اولیه آن به درستی اداره نشده و همین امر سبب زیان‌دهی آن است و خریداران جدید با مدیریت بهتر ممکن است شرکت را با شایستگی بیشتری اداره کرده و

به سوددهی برسانند.

در مقابل استدلالات فوق، دلایلی بر لزوم برقراری قاعده دوام مالکیت بیان گردیده است. گفته می‌شود که اولاً با انجام معامله فروش شرکت زیانده، این شرکت از تمامی معافیت مالیاتی حاصل استفاده نمی‌کند و بخشی از فواید آن عاید شرکت سودده می‌گردد و استفاده شرکت اخیر از این تفاوت فاقد منطق قابل قبولی است. ثانیاً این که در موارد بسیاری ممکن است چنان معاملاتی صرفاً هدف استفاده مالیاتی را دنبال کند و نه آن که مقصود نهائی ایجاد کارآئی و سر و سامان دادن به وضع مؤسسات زیانده باشد.

در مواردی کوشش شده است که قاعده دوام مالکیت را تعدیل نموده و شکل دیگری به آن ببخشند که معمولاً قاعده دوام کسب و کار نامیده می‌شود. اما این ضابطه هم به طور مجرد مستلزم ایجاد کارآئی نیست. کارآئی در صورتی حاصل می‌شود که صاحبان جدید، دارائی‌های شرکت زیانده را در اختیار گرفته و با شایستگی بیشتری آن را اداره کنند و به سوددهی برسانند و یا این که از طریق معامله مورد بحث دو شرکت در یکدیگر ادغام شوند با این هدف که مؤسسه جدید به نحو گسترده‌تر و با اقتصاد نیرومندتری به فعالیت بپردازد و مجموعه ایجاد شده کلاً سودآور گردد.

اما در حساب آخر این استدلالات غالباً به سود اجرای قاعده دوام مالکیت کنار نهاده می‌شود، زیرا می‌گویند اگر این قاعده در بین نباشد بویژه در شرایط بحرانی استفاده از ترفند مورد بحث بسیار گسترش خواهد یافت که نتیجه محرومیت بیشتر خزانه از درآمد مالیاتی خواهد بود.

در عمل نیز پیاده کردن و مراعات دقیق ضابطه دوام کسب و کار وظیفه آسانی نیست و نظام‌هایی

که به فکر استفاده از آن افتاده‌اند با مشکلات بسیار روبرو شده‌اند. باید انواع مقررات و معیارها را وضع و دنبال نمود تا مطمئن شد آیا شرکت دقیقاً همان

کسب و کار پیشین را انجام می‌دهد یا خیر که این نوع کند و کاو با گرایش نظام‌های مالیاتی به سوی سیستم خودتشخیصی در تضاد و مغایرت است.

قسمت پنجم - مسائل مربوط به منافع سرمایه‌ای

موضوعات راجع به منافع سرمایه‌ای را در دو قسمت به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌دهیم:

الف. آیا منافع سرمایه‌ای را هم باید به پایه مالیاتی افزود؟

پرسش فوق در ارتباط با نظام‌های مالیاتی که هنوز منافع سرمایه‌ای را جزء پایه مالیاتی خود قرار نداده‌اند، بستگی به آن دارد که موضوع را از دید کوتاه‌مدت یا بلندمدت مورد عنایت قرار دهیم. نسبت به بلندمدت به‌طور کلی توافق حاصل است که وضع مالیات بر منافع سرمایه‌ای، هم از جهت عدالت و هم از حیث کارآئی نظام مالیاتی حائز مطلوبیت است. از جهت عدالت باید توجه داشت که منافع سرمایه‌ای مؤدی معمولاً هم‌آهنگ با درآمدهای وی افزایش می‌یابد و به همین جهت عادلانه است که مشمول مالیات تصاعدی قرار گیرد.

از جهت کارآئی سه فایده برای چنین مالیاتی ذکر شده است:

۱. وضع مالیات بر منافع سرمایه‌ای سبب می‌شود که از توجه سرمایه‌ها به خرید دارائی‌های سرمایه‌ای، بجای کاربرد آن در فعالیت‌های مولدتر، کاسته شود.

۲. برقراری مالیات بر منافع سرمایه‌ای طبعاً با قبول زیان‌های سرمایه‌ای ملازمه دارد به این معنی که دولت بخشی از هزینهٔ تحمیل شده بر مؤدیان از

این بابت را بر عهده می‌گیرد. فقد مالیات مذکور سبب حرمان مؤدیان از این مزیت می‌شود.

۳. بالاخره وجود مالیات بر منافع سرمایه‌ای، یارانهٔ مالیاتی کشورهای واردکنندهٔ دارائی‌های سرمایه‌ای به سود کشورهای صادرکنندهٔ آن را از میان می‌برد. کشورهای صادرکننده معمولاً صادرکنندگان را از این بابت مشمول مالیات قرار می‌دهند، اما بابت مالیاتی که تحت همین عنوان در کشور واردکننده گرفته می‌شود، یک اعتبار مالیاتی برای صادرکنندگان مقیم خود قائل می‌گردند. حال اگر مالیات بر منافع سرمایه‌ای در کشور واردکننده وجود نداشته باشد، اعتبار مالیاتی هم در کار نخواهد بود و این به معنی آن است که کشور واردکننده بخشی از درآمد بالقوهٔ مالیاتی خود را به کشور صادرکننده سوبسید می‌دهد.

البته در برابر این استدلال‌ات که به سود برقراری مالیات بر منافع سرمایه‌ای اقامه می‌شود، برخی عوامل و ملاحظات قد علم می‌کنند. نخستین آنها سابقه و سنت تاریخی است. از جمله در بسیاری از کشورهای تابع سنت‌های مالیاتی بریتانیا ایدهٔ این نوع مالیات به‌دشواری قابل پذیرش است (هر چند انگلستان خود بعدها سیستم مالیات بر منافع سرمایه‌ای را پذیرفت). عامل مقاوم دیگر وجود منافع جافاندهٔ گروه‌های ذینفع است که مانعی بر سر راه برقراری چنین مالیاتی به شمار می‌رود. بالاتر از این‌ها اشکالات اداری و اجرائی و لزوم

تخصیص منابع بیشتر از سوی سازمان مالیاتی جهت پیاده کردن نظام مالیاتی مورد بحث است. اما در کوتاهمدت باید به ملاحظات سیاسی در این زمینه توجه داشت. دیدگاه‌های متضاد و متفاوتی ممکن است مطرح شود. از سوئی ممکن است کسانی وضع چنین مالیاتی را مغایر با اهداف مربوط به جلب سرمایه‌های داخلی و خارجی بدانند. در مقابل دیگران خواهند گفت تجربه نشان داده است که ارفاق مالیاتی در این خصوص به جذب سرمایه‌ها به موارد غیرسازنده نظیر خرید اموال غیرمنقول منجر می‌شود و نه سرمایه‌گذاری‌های مولد.

در عمل مالیات بر منافع سرمایه‌ای بیشتر در دوران‌های رونق اقتصادی و ترقی روزافزون ارزش دارائی‌های سرمایه‌ای برقرار گردیده است و هدف از آن مقابله با انواع ترندها به منظور اجتناب از پرداخت مالیات بوده است. در چنان سال‌هایی قبح ترندهای مورد بحث و انباشته شدن ثروت در دست ترندبازان فشار عمومی را برای مقابله مالیاتی با موضوع افزایش می‌دهد.

اما با وجود این که برقراری نظام جامع مالیات بر منافع سرمایه‌ای مختص دوران‌های رونق بوده است، به نظر می‌رسد دوران‌های رکود و بحران برای توسعه پایه مالیاتی از طریق برقراری مالیات بر منافع سرمایه‌ای زمان مناسب‌تری باشد. دلیل عمده آن این است که در چنین سال‌هایی ارزش دارائی‌های سرمایه‌ای تا حد امکان تنزل یافته است و بنابراین در کوتاهمدت کسی فشاری از این بابت بر خود احساس نخواهد کرد و اصولاً وضع مالیات برای آینده کم‌ترین مقاومت و مخالفت را بین مؤدیان پدید می‌آورد. البته باید هشیار بود و برای این دوره کوتاه مقررات قرنطینه^(۱) زیان برقرار

نمود به نحوی که از خورده‌شدن سودهای آتی بر اثر زیان‌های فعلی جلوگیری شود. نکته جالب این که در همین دوران رکود و نومیدی، هستند افراد زیرکی که جهت حرکت اقتصاد را درک کرده و با معاملات خود سودهای بی‌آآورده به دست می‌آورند که گاهی هم بسیار کلان است. برقراری مالیات بر منافع سرمایه‌ای چنین سودهایی را هم هدف قرار می‌دهد که اتفاقاً با تأیید و پشتیبانی عامه نیز همراه خواهد بود.

ممکن است گفته شود که در صورت برقراری مالیات مورد بحث، اشخاص و مؤسسات دست به تغییر موجودی‌های خود از دارائی‌های سرمایه‌ای خواهند زد. با این که گفته مذکور به ظاهر درست می‌نماید، اما واقعیت این است که مالیات بر منافع سرمایه‌ای تا وقتی که بحران ادامه دارد چندان اثری در وضع موجود نخواهد داشت که چنان تصمیم‌گیری‌هایی را ایجاد کند. در این سال‌ها ارزش دارایی‌ها رو به کاهش است و در کل زیان سرمایه‌ای مطرح است و نه سود سرمایه‌ای.

یک جایگزین برای نظام جامع مالیات بر منافع سرمایه‌ای، وضع مالیات به طور بخشی است. مثلاً می‌توان مؤدیانی را که موظف به تسلیم اظهارنامه و

۱- قرنطینه کردن اصطلاحی است که در ادبیات مالیاتی استرالیا به‌کار می‌رود. مفهوم آن این است که درآمدهای معینی را از سایر درآمدها جدا کنیم و تنها زیان‌هایی را از این نوع درآمد قابل کسر بدانیم که در ارتباط با موارد مربوط به همان نوع درآمد ایجاد شده است، مانند این که فرضاً زیان‌های حاصل در زمینه بهره را فقط از درآمد بهره قابل کسر بدانیم.

صورت‌های مالی در خصوص مالیات بر درآمد خود هستند مشمول این مالیات قرار داد. راه دیگر آن است که شرکت‌ها و یا مؤسساتی را که تابع نظام تعهدی در محاسبه مالیات بر درآمد خود هستند مشمول این مالیات نمود.

ب. آیا وجود قرنطینه‌ی زیان سرمایه‌ای ضرورت دارد؟ در صورت نبود مقررات ضد ترفند مالیاتی، وجود نظام تحقیقی^(۱) در مورد مالیات بر درآمد به مؤدیان اجازه می‌دهد که سود و زیان‌های نامرتب را با یکدیگر تهاثر نموده و بار مالیاتی خود را سبک سازند. فرضاً شخصی را در نظر بگیرید که دارای چند نوع دارائی است و برخی از این دارائی‌ها با کاهش ارزش مواجه گشته و باقی بهایشان بالا رفته است، چنان که میزان کاهش و افزایش تقریباً مساوی است. در این حالت علی‌القاعده سود و زیان یکدیگر را خنثی می‌کنند. اما چون در محاسبه مالیات روش تحقیقی جاری است، مؤدی می‌تواند در حال حاضر اقدام به واگذاری دارائی‌هایی که ارزش آنها نقصان یافته‌است بنماید و از این راه زبانی نشان دهد و آن را با سایر درآمدهای خود تهاثر کند، اما سایر دارایی‌ها را نگاه دارد و از ارائه سود اجتناب نماید.

برای مقابله با این وضع می‌توان مقرراتی در باب قرنطینه‌ی زیان‌های سرمایه‌ای وضع نمود و آن‌ها را فقط در برابر منافع سرمایه‌ای قابل تهاثر دانست. در چنین مواردی به عنوان مکمل معمولاً قواعدی جهت مقابله با فروش‌های تصنعی نیز وضع می‌نمایند، چنان که اگر مؤدی دست به فروش و واگذاری برخی از دارائی‌های خود بزند و زبانی پدید آورد، اما به فاصله کوتاه همان دارایی‌ها یا اموال مشابه آنها را خریداری کند، در حال حاضر

حق تهاثر چنان زبانی را نخواهد داشت و بلکه زیان حاصل در حساب دارائی‌ها باقی می‌ماند و هنگامی که دارائی مربوط به طور نهائی واگذار شود در محاسبه منظور می‌گردد.

بحران مالی که از سال ۱۹۹۷ به بعد منطقه آسیا-اقیانوسیه را در هم نور دید کاهش قابل توجهی را در ارزش دارائی‌ها سبب شده است. این کاهش در دارائی‌های شغلی، اموال غیرمنقول و سهام شرکت‌های عمومی و خصوصی پدید آمده است. عظمت این زیان‌ها ایجاب می‌کند که موضوع از نظر مالیاتی و آثار نامطلوب آن در درآمد عمومی مورد توجه قرار گیرد. از همین رو توصیه می‌شود:

- در نقاطی که مالیات بر منافع سرمایه پیش‌بینی شده‌است اما قرنطینه زیان سرمایه‌ای وجود ندارد، بهتر است مقرراتی به منظور برقراری چنین قرنطینه‌ای وضع شود، و

- اگر کشوری قصد برقراری مالیات بر منافع سرمایه‌ای را دارد به فکر وضع مقررات راجع به قرنطینه زیان‌های سرمایه‌ای نیز باشد.

برخی از مناطق مقررات قرنطینه مورد بحث را به شیوه معتدل‌تری برقرار ساخته‌اند و نوعی سوپاپ اطمینان در این زمینه به وجود آورده‌اند. نحوه عمل به این شکل است که مؤدی در صورت عدم تحصیل منافع سرمایه‌ای طی چند سال معین خواهد توانست زیان‌های سرمایه‌ای را به نحو محدودی از باقی درآمدهای خود کسر کند که در مواردی به سبب همین محدودیت، تهاثر زیان چند سال به طول می‌انجامد.

۱- زیر نویس صفحه ۱۰ شماره ۲۵ مجله مالیات (بخش نخست همین مقاله) ملاحظه شود.

کسانی معتقدند که قرنطینه زیان سرمایه‌ای، حتی با سوپاپ اطمینان آن، مآلاً نوعی تبعیض به زیان مؤسسات کوچک را سبب خواهد شد، زیرا مؤسسات بزرگ با تنوع دارائی‌ها و فعالیت‌های خود امکان مانور بیشتری را دارند و از سوپاپ اطمینان یاد شده نیز بهتر می‌توانند استفاده کنند. به نظر این گروه مؤسسات کوچک با توجه به اهمیت اقتصادی و اجتماعی که دارند باید از این لحاظ مورد عنایت و ارفاق ویژه قرار گیرند. آنها در مجموع و به‌طور نسبی افراد بیشتری را به کار می‌گیرند و از نظر اشتغال‌زائی حائز اهمیت هستند، ضمن این که بجای تمرکز در نقاط معین در سراسر کشور گسترده‌اند و هر گونه فایده اقتصادی آنها عاید همگان می‌گردد. در عین حال این مؤسسات در برابر بحران‌های اقتصادی از هر نظر آسیب پذیرتراند.

اما برغم آنچه گفته شد وجود مالیات بر منافع سرمایه‌ای حسن دیگری هم دارد و آن این که وجود این مالیات در عین حال به معنی پذیرش زیان سرمایه‌ای نیز هست، چنان که دولت از طریق مالیات بخشی از زیان حاصل را خود بر عهده می‌گیرد که در صورت نبود مالیات مذکور این گونه تحمل زیان نیز در میان نخواهد بود.

در زمینه برداشتن قرنطینه در مورد مؤسسات کوچک یعنی مجاز دانستن آنها به کسر زیان سرمایه‌ای از درآمدهای دیگر مؤسسه تاکنون کوشش‌های چندی به عمل آمده است. اما اجرای درست چنین نظری کار آسانی نیست. لازم است بررسی‌ها و ردگیری‌های زیادی به عمل آید تا دانسته شود آیا مؤسسات کوچک موجود با تجزیه مؤسسات بزرگ پدید نیامده‌اند تا از این گونه ارفاق استفاده کنند و به عبارت دیگر آیا مؤسسات بزرگ

از این طریق مبادرت به یک ترفند مالیاتی نموده‌اند؟ بویژه در کشورهایی که سازمان مالیاتی آنها دارای منابع انسانی و تخصصی محدودی است درگیر شدن با چنین وضعی به صلاح نمی‌باشد. به طور کلی بهتر است در این مورد برای کمک به مؤسسات کوچک از طرق و امکانات دیگری خارج از محدوده مالیات و ارفاق مالیاتی متوسل گردید.

نتیجه:

بحران مالی منطقه آسیا-اقیانوسیه پاره‌ای پرسش‌ها را در زمینه سیاست‌های کلان و خرد مالیاتی مطرح ساخته است. مسائل عمده‌ای مانند تغییر در میزان مالیات، نرخ مالیات‌ها و گسترده‌تر ساختن پایه مالیاتی را نمی‌توان جدا از سایر مسائل مهم مدیریت اقتصاد کلان مورد تصمیم‌گیری قرار داد. اما مسائل خرد سیاست مالیاتی ناشی از بحران کنونی برای بررسی مجزا دارای قابلیت بیشتری هستند، هر چند آثار آنها روی درآمد دولت و سرمایه‌گذاری‌ها نباید در این بررسی از نظر دور نگاهداشته شود. سازمان‌های مالیاتی این منطقه هم‌اکنون از حیث منابع در مضیقه به سر می‌برند و سازماندهی و اقدام در زمینه مسائلی مانند سود و زیان ارزی، تمدید دوره انتقال زیان و تغییر نسبت وام به سرمایه برای آنها با دشواری‌هایی همراه خواهد بود. اما باید توجه داشت که برداشتن گام‌های مهم همواره در شرایط بحرانی صورت می‌پذیرد و در این شرایط کارهایی می‌توان کرد که در اوضاع عادی و روزمره کمتر امکان دارد. ضمناً پاسخگویی مناسب به مسائلی از این گونه تنها مؤثر در رفع معضلات کوتاه‌مدت نبوده و بلکه در بلندمدت نیز می‌تواند آثار اصلاحی قابل توجهی در توسعه نظام‌های مالیاتی بر جای گذارد.

قانون مالیاتی، مکانیزم تعدیل ارقام پولی

و تمتک به نظر قانونگذار

م. الوندکوهی

تغییر مداوم شرایط اقتصادی بویژه جریان پایان‌ناپذیر تورم ملازم دائمی و لاینفک جوامع انسانی در عصر حاضر به شمار می‌رود. این ماجرا علاوه بر سایر عواقب و نتایج آن، اثر نامطلوبی بر مقررات مالیاتی و قابلیت تطبیق آن با شرایط متغیر زمان نیز بر جای می‌گذارد. منظور آن تأثیر خاصی است که در مورد ارقام پولی و لایه‌های درآمدی مندرج در قوانین مالیاتی قابل وقوع است. فرضاً اگر مبلغ مقطوعی به عنوان مالیات در متن قانون ذکر شده باشد، با گذشت یک دوره زمانی بالنسبه کوتاه ممکن است ارزش آن رقم پولی چنان تنزل کند که به نظر بسیار ناچیز آید و قانون مالیاتی را به اصطلاح «از سکه بیاندازد». همین مطلب در مورد لایه‌های درآمدی جداول نرخ‌های تصاعدی مالیاتی نیز صادق است که پس از چند سال همگی نسبت قابل توجهی از ارزش خود را از دست می‌دهند و صورت نامعقولی به قانون می‌بخشند.

به عنوان نمونه به ارقام ریالی می‌توان اشاره کرد که در فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم (حق تمیر) ذکر شده است. مثلاً ماده ۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم برای هر برگ چک که توسط بانک‌ها چاپ می‌شود ۲ ریال حق تمیر معین کرده است و تبصره ماده ۴۵ می‌گوید حق تمیر مقرر بابت کمتر از ۱۰۰۰ ریال معادل حق تمیر ۱۰۰۰ ریال اخذ می‌شود. ماده ۴۶ از حق تمیر ۴۰ ریال و ۱۰۰ ریال بابت اسناد تجارتي قابل انتقال یاد می‌کند و ماده ۴۷ در مورد یک سلسله از قراردادها از ۵۰ ریال حق تمیر سخن می‌گوید. نیازی به گفتن نیست که چنین ارقامی در شرایط کنونی تا چه حد ناچیز و بی‌بها هستند.

همین منطق از جهت مقابل در مورد ارقام مشخص پولی مربوط به معافیت‌های مالیاتی صادق است که شاید در زمان تصویب قانون از ارزش قابل توجهی برخوردار بوده است اما با گذشت زمان هر یک از این معافیت‌ها دیگر ناچیز و اندک به نظر می‌رسند. از آن جمله می‌توان به ارقام معافیت مذکور در ماده ۲۰ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های سه‌گانه آن اشاره کرد. مبالغ ۱۵۰، ۲۰۰ و ۳۰۰ هزار تومان معافیت سهم‌الارث که در ماده ۲۰ و تبصره‌های آن ذکر شده است در زمان تصویب ارزشی به‌مراتب بیش از زمان حاضر داشته است و به درستی می‌توان گفت که قانونگذار در آن زمان قدرت خرید این مبالغ پولی در همان موقع را در نظر داشته است. پس وقتی که با گذشت چندین سال آن قدرت خرید به نسبت قابل توجهی تقلیل می‌یابد، اگر ما قائل به اجرای قانون بر اساس نظر مقررین باشیم باید فکری برای جبران کاهش ارزش پول از دید مقررات مالیاتی بنمائیم.

گاهی این جریان خودبخودی تأثیر تورم چنان است که صورت عجیبی به قانون می‌دهد. متن تبصره ۳ ماده ۲۰ را در نظر بگیرید که در مورد گروه خاصی از وراثت می‌گوید اگر «اموال غیرمنقول متوفی منحصر به یک

خانه یا آپارتمان مسکونی باشد جمع معافیت‌های سهم‌الارث معادل ارزش خانه یا آپارتمان یا مبلغ بیست میلیون ریال هر کدام کمتر است افزایش می‌یابد. آن کدام خانه یا آپارتمانی است که از دو میلیون تومان کم‌تر بیارزد؟ این است نمونه‌ای از آنچه گفتیم قانون را «از سکه می‌اندازد».

رقم‌های پولی ذکر شده در ماده ۵۶ و ماده ۵۷ و تبصره‌های آن و ماده ۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم نیز از همین گونه‌اند. مثلاً ماده ۵۶ می‌گوید در صورتی که مالک بخشی از محل سکونت خود را اجاره دهد تا سه هزار تومان مال‌الاجاره دریافتی او از مالیات معاف است. سه هزار تومان در ماه چه درصدی از اجاره بهای قابل دریافت در شرایط فعلی را تشکیل می‌دهد که ارزشی برای چنین مالکی داشته باشد؟ یا حتی ۱۲۵۰۰ تومان معافیت برای موجری که هیچگونه درآمد دیگری ندارد (ماده ۵۷) دیگر بسیار ناچیز است و فایده چندانی بر آن متصور نمی‌باشد. از آن ناچیزتر هزار تومان معافیت درآمد ماهانه مذکور در تبصره ۳ همان ماده و پانصد تومان معافیت ماده ۵۸ می‌باشد. بویژه ماده ۵۸ ظاهر عجیبی پیدا کرده است. این ماده راجع به دو یا چند مالک مشاع است که ملک خود را به اجاره داده‌اند و سهم هر یک از آنها کم‌تر از ۵۰۰ تومان در ماه (کم‌تر از قیمت یک عدد هندوانه قابل خوردن) است. احتمال تحقق چنین فرضی در شرایط کنونی چند درصد است؟ تقریباً هیچ، مگر این که فرض کنیم تعداد مالکان مشاع ملک واحد به صد نفر یا بیشتر برسد.

لایه‌های درآمدی پیش‌بینی شده در متن قانون به عنوان مبنای اعمال نرخ‌های تصاعدی نیز از همین گونه‌اند که به عنوان نمونه می‌توان از مواد ۳، ۲۴، ۵۹ و ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم یاد کرد. هر لایه مذکور در این مواد یک برش درآمدی بین دو مبلغ ریالی را دربرمی‌گیرد (مثلاً از ۱۰۰ تا ۲۵۰ هزار تومان) و این برش درآمدی مشمول نرخ مالیاتی خاصی (فرضاً ۱۸ درصد) است. برش‌های بالاتر به ترتیب مشمول نرخ‌های بالاتری قرار می‌گیرند. باز هم در اینجا منطقی که قبلاً از آن یاد کردیم یعنی نیت قانونگذار حاکم است. به‌عنوان نمونه مقتن در زمان تصویب ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم قطعاً به ارزش و قدرت خرید فرضاً یکصد و پنجاه هزار تومان توجه داشته و بر اساس آن نرخ ۱۸ درصد را شامل آن نموده است. ولی اگر قدرت خرید این مبلغ فرضاً به یک پنجم یا کم‌تر از آن کاهش یابد و باز هم بخواهیم همان نرخ ۱۸ درصد را بکار ببریم در واقع از نظر قانونگذار بسیار دور افتاده و نرخی بالاتر از آنچه مد نظر وی بوده است اعمال می‌نمائیم.

به‌طور خلاصه در مورد ارقام مشخص و مقطوع مالیاتی اثر تورم به زیان دولت است و در مورد ارقام مقطوع معافیت یا لایه‌های درآمدی مشمول نرخ‌های تصاعدی اثر تورم بیشتر به زیان مؤدیان است که هر دو نتیجه ناخواسته و برخلاف نیت قانونگذار حادث می‌شود.

برای جبران این نتایج نامطلوب چه راهی را باید پیمود؟ یک راه این است که مرتباً ارقام و لایه‌های مورد بحث را با اصلاح قانون تغییر دهیم. چنین کاری مستلزم دشواری است و در هر بار مراجعه به مجلس و طی مسیر قانونگذاری را ایجاد می‌کند. راه دیگر که بسیار عملی‌تر است و در بسیاری از کشورها مورد تبعیت می‌باشد این است که یک مکانیزم اصلاحی در متن قانون برای یک بار بگنجانیم تا اصلاح ارقام قانونی و لایه‌های درآمدی در مرحله مجریان (حداکثر هیأت دولت) عملی گردد. طرح اصلاحات لازم در فواصل معین (مثلاً هر یک یا دو سال) می‌تواند بر حسب ضرورت از سوی سازمان مالیاتی تهیه و به تصویب وزارت دارائی برسد. بدیهی است در مرحله بررسی همه‌گونه دقت لازم و کسب نظر از مراجع صالح به عمل خواهد آمد.

قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

محمد توکل همدانی

(بخش دوم)

در بخش نخست این سلسله مقالات (شماره ۲۲ صفحات ۲۹-۳۳) ابتدا مفهوم اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالات را تشریح نمودیم و سپس نکاتی چند پیرامون شرکت‌های چندملیتی که مکانیزم و شیوه‌های قیمت‌گذاری انتقالات بیش از همه به آنها مربوط می‌شود، بیان داشتیم. و اینک ادامه بحث.

مؤسسات وابسته

جاری وجود دارد اما چون از سویی بای مسئله مالیاتی در میان است که مبانی آن باید حتی‌المقدور به نحو روشنی معین گردد و از سویی دیگر بخش قابل توجهی از مؤسسات وابسته دخیل در مبحث قیمت‌گذاری انتقالات جنبه بین‌المللی دارند و در رابطه با آنها موضوع مالیات لاقبل دو کشور پیش می‌آید، بنابراین بهتر است سراغ یک تعریف حقوقی روشنی را بگیریم که خود تا حد امکان جنبه بین‌المللی داشته باشد.

چنین تعریفی خوشبختانه وجود دارد و جزئی از کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) راجع به اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به شمار می‌رود. خوانندگان مجله مالیات با این کنوانسیون آشنائی دارند و می‌دانند که یک قرارداد

همان گونه که در بخش نخست ذکر شد، مسئله قیمت‌گذاری انتقالات در رابطه با آن دسته از مؤسسات اقتصادی و تجاری پیش می‌آید که به یکدیگر وابسته‌اند. مثلاً بین شعبه یا نمایندگی یک شرکت و خود آن شرکت وابستگی وجود دارد و منافع این دو به یکدیگر گره خورده است، بنابراین امکان آن وجود دارد که اگر کالا، خدمات یا حقوق مالی بین این وابستگان رد و بدل شود، قیمت آن را نه بر اساس واقعیت‌های بازار، بلکه بنا به ملاحظات دیگر و از جمله تعلق مالیات کم‌تر تعیین کنند.

پس لازم است دیده شود که مؤسسات وابسته چه تعریف و اوصافی دارند. بدیهی است تصور کم و بیش درستی از مفهوم مؤسسات وابسته در ذهن هر شخص وارد به اوضاع و احوال اقتصادی و حقوقی

نمونه در مورد مالیات مضاعف به شمار می‌رود. امروزه کشوری در جهان نیست که چند قرارداد مالیاتی با کشورهای دیگر بر اساس این نمونه منعقد نکرده باشد. ایران نیز در همین زمره قرار دارد و چندین موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به تقلید از کنوانسیون OECD با سایر کشورها بسته است. بنابراین آنچه در این کنوانسیون ذکر شده مقبولیت عام دارد و می‌تواند مورد تبعیت قرار گیرد. تعریف مؤسسات وابسته ضمن بند یک ماده ۹ کنوانسیون OECD به شرح زیر بیان گردیده است:

۱۵ هرگاه:

الف. مؤسسه تجاری یک دولت متعاهد به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مدیریت، کنترل یا سرمایه مؤسسه تجاری دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشد، و یا؛
ب. اشخاص معینی به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مدیریت، کنترل یا سرمایه مؤسسه تجاری یک دولت متعاهد و مؤسسه تجاری دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشند،
و در هر یک از دو حالت فوق شرایطی که در مورد روابط بازرگانی یا مالی دو مؤسسه مورد توافق قرار گرفته یا مقرر گشته است، متفاوت از شرایطی باشد که معمولاً بین مؤسسات تجاری مستقل از یکدیگر برقرار می‌گردد، در آن صورت هر گونه مناقهی که قاعده می‌بایستی عاید یکی از مؤسسات تجاری مذکور می‌گردید ولی به سبب وجود آن شرایط عاید نگردیده

است، می‌تواند جزء منافع چنان مؤسسه‌ای منظور و بر آن پایه مشمول مالیات قرار گیرد».

بنابراین اگر فرضاً شرکت الف مقیم کشور شماره ۱ بخشی از سرمایه شرکت ب را که در کشور شماره ۲ مقیم است، مالک باشد، در چنین صورتی شرکت‌های الف و ب وابسته به یکدیگر به شمار می‌روند. اما ملاک وابستگی فقط شرکت در سرمایه نیست بلکه شرکت در مدیریت و کنترل نیز مطرح است. فرضاً شخص حقیقی یا مؤسسه واقع در ایران که نمایندگی شرکت مقیم خارج را دارا می‌باشد ممکن است سرمایه قابل توجهی نداشته و یا در صورت داشتن تمام آن را خود مالک باشد، اما در عین حال اقدامات این نماینده به نحوی تحت کنترل شرکت اصیل می‌باشد که در کشور دیگر مقیم است.

جزء ب بند ۱ ماده ۹ کنوانسیون حالت دیگری از وابستگی را توصیف می‌کند. شخص واحدی (اعم از حقیقی یا حقوقی) در آن واحد در سرمایه، مدیریت یا کنترل دو مؤسسه تجاری واقع در دو کشور طرف قرارداد شرکت داشته باشد. در چنین حالتی این دو مؤسسه به سبب وابستگی به آن شخص واحد خود نیز وابسته به یکدیگر به شمار می‌روند.

در تمامی این حالات احتمال آن وجود دارد که قیمت نقل و انتقالات بین اعضای گروه یا مؤسسات وابسته به طور تصنعی و بنا به مقاصد معین (از جمله اهداف مالیاتی) معین شده باشد.

اصل معامله‌کنندگان مستقل (Arm's Length Principle)

نباشد که معمولاً بین دو مؤسسه تجاری مستقل برقرار می‌شود. غیرعادی بودن روابط اعم از این است که دو مؤسسه مربوط به دلخواه چنان روابطی را بین خود برقرار کرده باشند (فرضاً بر اساس قرارداد) و

چنان که دیدیم بند ۱ ماده ۹ کنوانسیون OECD پس از تعریف مؤسسات وابسته حالتی را پیش‌بینی کرده است که روابط تجاری و مالی موجود بین مؤسسات وابسته غیرعادی باشد یعنی از نوع روابطی

یا این که آن روابط را از بالا معین کرده و برای دو مؤسسه مورد نظر مقرر داشته باشند. بر اثر وجود چنین مناسباتی ممکن است درآمد یا سود معینی در حساب‌های یکی از مؤسسات انعکاس پیدا نکند، حال آن که اگر مناسبات عادی بین آنها برقرار بود این سود معین در محاسبات مؤسسه انعکاس می‌یافت. اگر چنین حالتی پیش آید مقام مالیاتی صالح برای رسیدگی به حساب‌های مؤسسه محروم از سود یاد شده به حکم ماده ۹ کنوانسیون حق خواهد داشت که این سود را برای مؤسسه منظور داشته و مالیات آن را مطالبه کند.

بنابراین ضابطه اصلی قضاوت مرجع مالیاتی رفتار اقتصادی معمول در روابط بین مؤسسات مستقل از یکدیگر می‌باشد. وقتی دو مؤسسه مستقل با یکدیگر معامله می‌کنند، معمولاً روابط بین آنها تحت تأثیر شرایط و عوامل بازار شکل می‌گیرد که قیمت کالاها و خدمات و سایر شرایط معامله اجزای مهم روابط مذکور به شمار می‌روند. در این حالت فرض بر این است که صرفاً عوامل بازار در رابطه مورد بحث دخیل بوده و ملاحظات دیگری مورد نظر نمی‌باشد. در این صورت دلیلی ندارد که طرفین قیمت معامله را به طور تصنعی تعیین کنند و در نتیجه سود مربوط به معامله به درستی مشخص می‌گردد.

ضابطه مورد بحث در ادبیات مالیاتی به *Arm's Length principle* معروف شده است که در این سلسله مقالات از آن به اصل معامله کنندگان مستقل تعبیر شده است. اصطلاح *arm's length* به مفهوم فاصله، دوری و غریبه بودن با یکدیگر به کار می‌رود، و در کاربرد مورد نظر ما به معنی شیوه معامله اشخاص غریبه و غیروابسته به یکدیگر می‌باشد. معامله کنندگان مستقل آنهایی هستند که تعریف ماده ۹ کنوانسیون راجع به مؤسسات وابسته به یکدیگر در

موردشان صادق نباشد.

البته غیر از اصل معامله کنندگان مستقل ضابطه دیگری نیز برای حل مشکل قیمت‌گذاری انتقالات وجود دارد که آن را می‌توان قاعده سهم‌بندی فرمولی *global formulary* (*apportionment*) نامید. منظور این است که بجای درگیر شدن در وظیفه دشوار یافتن شیوه رفتار معامله کنندگان مستقل بیانییم و مجموع درآمد و سود مؤسسات وابسته به یکدیگر در کشورهای مختلف را محاسبه کنیم و سهم مؤسسه یا مؤسسات مورد نظر خود را از آن سود کلی طبق فرمول‌های معینی تعیین کنیم و مشمول مالیات قرار دهیم (راجع به این قاعده در آینده بیشتر سخن خواهیم گفت).

اما به رغم آن که ممکن است چنین راه حلی جالب به نظر رسد، مع ذلک غالباً به همان اصل معامله کنندگان مستقل توسل می‌جویند. دلایل چندی برای این رفتار ذکر شده است. از جمله این که:

۱. اصل مذکور بر منطق طبیعی امور استوار است. من و شما نیز اگر بخواهیم معامله‌ای انجام دهیم، فرضاً کالایی را خریداری کنیم، فکرمان خودبخود به قیمت بازار آن متوجه می‌شود و سعی می‌کنیم زائد بر آن چیزی نپردازیم. قیمت بازار همان است که به طور طبیعی صرفاً تحت تأثیر عوامل بازار و فارغ از ملاحظات خارج از این عوامل تعیین می‌شود.

۲. اصل مذکور موجب برقراری رفتار مساوی در مورد مؤسسات وابسته از یک سو و مؤسسات مستقل و غیر وابسته از سوی دیگر می‌شود، زیرا در اجرای آن به قیمت‌ها و محاسبات بین اعضای گروه توجهی نشده و قیمت‌های بازار جایگزین آن می‌گردد و در نتیجه از جهت مالیاتی تساوی بین دو دسته مورد بحث برقرار می‌شود. در غیر این صورت ملاً نوعی امتیاز مالیاتی در حق مؤسسات وابسته برقرار می‌شود

که آنها را در مقایسه با مؤسسات مستقل در وضع ممتازی قرار می‌دهد و در رقابت آزاد بین مؤسسات اختلال پدید می‌آورد. امروزه این مطلب همه جا

پذیرفته شده است که چنان اختلالی نوعی مانع در راه گسترش تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی است.

اجرای اصل معامله‌کنندگان مستقل

به کار بستن اصل معامله‌کنندگان مستقل با وجود منطقی بودن آن وظیفه‌ی سر راست و ساده‌ای نیست و مستلزم توجه به بسیاری نکات و مسائلی است که برخی از آنها را ذیلاً مورد بحث قرار می‌دهیم:

تشابه و قابلیت قیاس

در اجرای اصل معامله‌کنندگان مستقل قبل از هر چیز باید به تشابه معاملات مورد مقایسه توجه داشت. اگر قرار است قیمت‌های تعیین شده در دادوستدهای داخلی مؤسسات وابسته را با قیمت‌های مربوط به معاملات مستقل مقایسه نمود، باید شرایط دو معامله مورد قیاس با یکدیگر مشابه باشد. به این منظور قبل از هر چیز باید شرایط و اوصاف اقتصادی دو معامله را با هم مقایسه نمود و بویژه آن عامل یا عنصر خاصی که مورد مقایسه است، باید تحت توجه قرار گیرد. فرضاً اگر قیمت موردنظر است عنصر اصلی مقایسه همین نکته است و باید مراقب بود که شرایط و اوصاف اقتصادی دو معامله آنقدر با یکدیگر اختلاف نداشته باشند که همین اختلاف تأثیر قابل ملاحظه‌ای روی قیمت بگذارد و یا اگر اختلاف نسبتاً قابل توجهی در این شرایط و اوصاف موجود هست، باز هم امکان آن موجود باشد که با مقداری جرح و تعدیل بتوان اثر آن اختلاف را از میان برد و حالت تساوی بین دو معامله برقرار ساخت. از جمله شرایط و عوامل مهمی که در مقایسه دو معامله باید موردنظر قرار گیرد، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف. اوصاف کالا یا خدمات مورد معامله
واضح است که اوصاف کالا یا خدمات مورد معامله در قیمت آن در بازار آزاد مؤثر است، بنابراین جهت تعیین تشابه و قابلیت قیاس دو معامله توجه به این اوصاف ضرورت دارد و آن بویژه هنگامی است که عنصر و عامل اصلی مقایسه همان قیمت بوده باشد. اما اگر ملاک تشابه سود حاصل باشد یعنی دو معامله را در صورت تشابه سود بالقوه آنها قابل قیاس با یکدیگر بدانیم، ممکن است تشابه اوصاف کالا نقش مهمی را ایفاء نکند (در جای خود توضیحات بیشتری در این خصوص خواهیم داد).

از جمله اوصاف عمده کالا یا خدمات می‌توان به این موارد اشاره کرد: در مورد کالاهای ملموس مشخصات فیزیکی، کیفیت و مرغوبیت، فراوانی و قابلیت دسترسی؛ در مورد دارایی‌های غیرملموس نوع معامله (فروش یکجا یا واگذاری لیسانس) نوع دارایی (علامت تجاری، حق مؤلف، حق اختراع، اطلاعات فنی و غیره)، طول مدت امتیاز و برخورداری از حمایت قانونی و برآورد منافع آتی دارایی مربوط؛ و در مورد خدمات نوع و میزان خدمت موردنظر.

ب. مسئولیت‌ها و امور جانبی

هنگامی که می‌خواهیم قضاوت کنیم که آیا دو معامله با یکدیگر شبیه و قابل مقایسه هستند یا نه، باید به نوع و گستره فعالیت‌هایی که دو مؤسسه مربوط در کنار کسب و کار خود و برای بهتر انجام شدن آن

انجام می‌دهند و همچنین مسئولیت‌ها و ریسک‌هایی که هر یک تقبیل کرده‌اند و بالاخره وسایل و دارایی‌هایی که به کار برده‌اند، نیز توجه داشت. از جمله می‌توان مواردی نظیر استفاده از تبلیغات تجارتي، شبکه توزیع، اقدامات بازاریابی، برنامه‌های تحقیق و توسعه و نظایر آنها را نام برد. بنابراین اگر یکی از دو مؤسسه مورد مقایسه نسبت به مؤسسه دیگر فعالیت‌های زیادتری از این قبیل انجام دهد طبعاً متوقع بازده مالی بیشتری هم خواهد بود و نباید درآمد و سود آن را ملاک تشخیص سود مؤسسه دیگری قرار داد که در عین تشابه نوع تجارت و کسب و کار (مثلاً فروش یا توزیع کالای مشابه) فعالیت‌هایی را به این مقیاس انجام نمی‌دهد، مگر این که بتوان به نحوی مطمئن جرح و تعدیل لازم در ارقام مربوط با توجه به چنین اختلافی به عمل آورد به نحوی که آثار اختلافات یاد شده را تعدیل نموده و در دو وضعیت مورد مقایسه تساوی پدید آورد. اما اگر چنین جرح و تعدیلی مقدور نباشد دو معامله موردنظر را نمی‌توان مشابه تلقی کرد و باید دنبال مورد دیگری بود که قابلیت قیاس داشته باشد.

دارائی‌های مورد استفاده از سوی دو مؤسسه نیز در این مقایسه مؤثرند. اگر فرضاً یکی از دو مؤسسه تأسیسات و حقوق مالی (امتیازات) گران‌بهایی را در کار خود مورد استفاده قرار داده باشد، حال آن که مؤسسه دیگر چنین کاری را نکرده باشد و آنگاه مؤسسه اول سود بیشتری از معاملات خود تحصیل کرده باشد نمی‌توان همین سود را نسبت به مؤسسه دوم نیز اعمال نمود به این استناد که هر دو مؤسسه کالا یا خدمات مشابهی را فروخته‌اند. در این حالت ممکن است سود کم‌تر مؤسسه دوم ناشی از همین اختلاف در سرمایه‌گذاری و استفاده از وسایل و دارائی‌های ارزان‌تر بوده و پای تصنیی بودن قیمت‌ها و مسائلی

شبه آن در میان نباشد.

ریسک‌هایی که مؤسسات مختلف بر عهده می‌گیرند نیز می‌تواند در این زمینه تأثیر قابل توجهی داشته‌باشد. فرض کنید شرکتی که کار توزیع فراورده‌های معینی را بر عهده دارد ریسک‌های مربوط به تغییرات نرخ ارز، مرجوعی شدن جنس و نظایر آنها را خود قبول کند. در این صورت طبعاً درصد بیشتری از فروش عاید وی خواهد شد و وضع او نمی‌تواند قابل مقایسه با مؤسسه توزیع دیگری باشد که چنان ریسک‌هایی را بر عهده ندارد.

ج. شرایط قراردادی

در روابط بین مؤسسات مستقل معمولاً شرایط معامله، ریسک‌ها و مسئولیت‌های طرفین ضمن قراردادهای معین یا مکاتبات بین آنها روشن می‌شود. این شرایط ممکن است با شرایط حاکم بر معاملات بین مؤسسات وابسته اختلاف مؤثری داشته باشد که اگر چنین باشد و اثر اختلاف را با جرح و تعدیل ارقام مربوط نتوان برطرف نمود، باز هم دو معامله موردنظر قابلیت مقایسه نخواهند داشت.

د. شرایط بازار

قیمت معاملات مستقل در بازارهایی که شرایط یکسانی بر آنها حاکم نیست ممکن است مختلف باشد. بنابراین اگر دو مؤسسه مورد مقایسه در دو بازار با شرایط مختلف معامله کرده باشند نمی‌توان معاملات آنها را قابل مقایسه و مشابه تلقی کرد، مگر این که اختلاف آنقدر بزرگ نباشد که در قیمت اثر بگذارد و یا اگر هم اختلاف قابل توجه باشد، امکان آن موجود باشد که بتوان در ارقام مربوط تعدیلاتی جهت جبران اختلاف به عمل آورد به نحوی که نتیجه آن وضع مشابهی را فارغ از اختلاف مورد

بحث برای دو معامله مورد مقایسه پدید آورد. از جمله شرایط مؤثر در این قابلیت مقایسه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: گستره و بزرگی بازار، وجود شرایط رقابت آزاد، وجود کالاهای جایگزین، میزان عرضه و تقاضا، نوع و گستردگی مقررات کنترل‌کننده بازار، برخی هزینه‌ها مانند میزان دستمزد، هزینه

حمل و نقل، بهای سرقفلی و غیره، سطح معاملات (خرده‌فروشی یا عمده‌فروشی و نظایر آنها). در زمینه اجرای اصل معامله کنندگان مستقل عوامل دیگری نیز دخیل‌اند که همراه باقی مطالب در شماره آینده مورد بحث قرار خواهد گرفت (ادامه دارد)

سود ۱/۴ میلیارد پوند، مالیات صفر

رابرت مردوک صاحب یک امپراتوری خبری و تلویزیونی است که مؤسسه نیوزکُرپ نامیده می‌شود. این شرکت عظیم بین‌المللی ۸۰۰ شعبه و شرکت فرعی وابسته در سراسر جهان دارد که از این میان ۶۰ شرکت در مناطقی که به بهشت مالیاتی معروف‌اند، نظیر برمودا، ویرجین آیلند و کیمن آیلند، فعالیت دارند. بنا به تحقیقی که نشریه اکونومیست چاپ لندن به عمل آورده است نیوزکُرپ تنها در کشور انگلستان از سال ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۸ معادل ۱/۳۸۷ میلیارد پوند سود داشته است اما پرداخت مالیاتی وی از این محل تاکنون صفر بوده است.

مالیات پرداختی مؤسسه در سطح جهان در چهار ساله منتهی به ژوئن ۱۹۹۸ معادل ۱۲۷ میلیون پوند در برابر مجموع سودی معادل ۲ میلیارد پوند بوده است که اندکی بیش از شش درصد می‌باشد. حال آن که مؤسسه مشابه دیگر یعنی مؤسسه دیسنی در همین دوره مالیاتی معادل ۳۷ درصد درآمد خود پرداخت نموده است.

البته مؤسسه مذکور در انگلستان هم طی این سال‌ها مبالغی مالیات پرداخت کرده است که جمعاً به ۵ میلیون پوند بالغ می‌گردیده است (یک میلیون در سال ۱۹۹۶، یک میلیون در سال ۹۷ و ۳ میلیون در سال ۹۸). اما طی همین مدت موارد استرداد مالیاتی درست معادل همین مبالغ داشته است به طوری که مآلاً و در مجموع هیچگونه مالیاتی به کشور انگلستان نداده است.

در توجیه معمای فوق به کمک‌های خیریه نیوزکُرپ اشاره شده است که شامل پرداخت‌های مربوط به تأسیس یا کمک به تعداد زیادی بیمارستان و مدارس ابتدائی و متوسطه بوده است. همچنین تخفیف‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی در رابطه با هزینه‌های سرمایه‌ای مؤسسه در این زمینه مؤثر بوده است. اما کارشناسان معتقدند که این موارد برای توجیه رقم مالیاتی صفر کفایت نمی‌کند و علت مهم‌تر را باید در ترفندهای مالیاتی نیوزکُرپ جستجو کرد، خصوصاً تأسیس مراکز و شرکت‌های مختلف در بهشت‌های مالیاتی که با فعل و انفعالات معروف به قیمت‌گذاری انتقالی و ترفندهای مشابه دیگر امکان پایین آوردن بدهی مالیاتی را برای مؤسسات مربوط فراهم می‌نماید.

عملیات نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران گریز مالیاتی

(بخش دوم)

این مقاله در ارتباط با فعالیت نمایندگی‌های تجاری تنظیم گردیده و متضمن اطلاعات و تفصیلی در مورد انواع این‌گونه نمایندگی‌ها و اشکال گوناگون عملیات آن‌ها می‌باشد که بویژه از نظر جنبه مالیاتی قضیه قابل توجه می‌باشد. مطالب عنوان شده در مقاله همچنین از نظر بحث قیمت‌گذاری انتقالات و مطرح بودن آن در مورد ایران نیز حائز اهمیت است. بخش نخست مقاله در شماره قبلی مجله به چاپ رسید و اینک باقی مطلب:

قسمت دوم - فرارهای مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی و دفاتر نمایندگی و شعب شرکت‌های خارجی

عملیات نمایندگی برای هر نماینده که مسئولیت اداره پایگاه فعالیت در کشور را دارد منجر به کسب سود می‌شود و علی‌القاعده باید سود را در دفاتر و اظهارنامه مالیاتی ابراز و نسبت به آن مالیات بپردازد. دلایل عدیده از جمله عدم وجود نظم و انضباط مالی، بی‌نظمی مالیاتی، نرخ بالای مالیات، مشکلات مربوط به سیستم مالیاتی و غیره موجباتی را فراهم می‌سازد که صاحبان درآمد مذکور فرار مالیاتی داشته باشند. اینگونه فرارهای مالیاتی از طریق انعقاد قراردادهای غیرواقعی و یا ثبت شرکت بصورت غیرانتفاعی و یا عدم ابراز درآمد است. هدف از این فرار مالیاتی آنست که درآمد کمیسیون مربوط به پایگاه فعالیت در ایران را کمتر نشان بدهند. بررسی‌ها نشان می‌دهد که فرارهای مالیاتی در سالهای قبل از ۱۳۵۷ وجود داشته اما متأسفانه در سالهای ۱۳۶۰ به بعد به دلایل عدیده این فرارها افزایش داشته است.

الف - روشهای فرار مالیاتی

فرار مالیاتی از طریق انعقاد قراردادها به صورت زیر انجام می‌گیرد:

۱. انعقاد قرارداد حاوی درآمد کمیسیون بصورت 'مبلغ مقطوع' - گروهی از شرکت‌های نمایندگی درآمد واقعی کمیسیون را در حساب‌های پایگاه فعالیتی مربوط ثبت نمی‌کنند و بلکه مبالغ مقطوعی به عنوان درآمد ابراز می‌دارند. اگر چه این دسته از شرکت‌ها برای عملیات خود قرارداد ارائه می‌نمایند اما مبالغ درآمد آنها غیر واقعی است.

۲. انعقاد قرارداد حاوی کمیسیون به نرخ کم - تعدادی از شرکتهای نمایندگی قرارداد کمیسیون با نرخ کم تهیه نموده و ارائه می‌دهند.

۳. انعقاد قرارداد بصورت هزینه با اضافه چند درصد - تعدادی از شرکتهای نمایندگی با روش هزینه با اضافه چند درصد، عملاً هزینه پایگاه فعالیتی در ایران را تأمین می‌نمایند و با نشان دادن مبلغ جزئی از درآمد اصلی، علی‌الظاهر درآمدی اندک ابراز می‌دارند.

۴. ابراز فعالیت غیرانتفاعی - تعدادی از شرکتهای نمایندگی عملیات نمایندگی را از طریق پایگاه مستقل که بصورت شعبه شرکت اصلی در ایران به ثبت رسیده انجام داده و مدعی هستند که شعبه درآمد ندارد یا اینکه شعبه را بصورت فعالیت غیرانتفاعی به ثبت می‌رسانند.

تمامی رویه‌های مذکور به منظور عدم انعکاس درآمد واقعی کمیسیون تحقق یافته ناشی از فعالیت پایگاه عملیاتی در کشور میزبان (ایران) اتخاذ می‌گردد. مضافاً برخی از شرکت‌های خارجی برای عملیات خود در کشور میزبان (مثلاً در ایران) از شرکت واسطه نمایندگی در کشور ثالث استفاده می‌کنند. معمولاً کشور ثالث با هدف کمتر پرداختن مالیات انتخاب می‌شود. این رویه‌ها که بر اساس آنها سود پایگاه فعالیتی در کشور محل فعالیت (ایران) را کمتر نشان می‌دهند و یا سود را در شرکت دیگر مستقر در کشور ثالث نشان می‌دهند، از جمله موارد فرار مالیاتی با استفاده از روش Transfer Pricing به شمار می‌روند. برخی از شرکتهای بزرگ پیمانکاری و مجری طرحها بصورت پروژه کلیدی، عملیات خرید کالا و لوازم و تجهیزات را از طریق شرکت مدیریت خرید در کشور ثالث انجام می‌دهند و نسبت به این عملیات کمیسیون تا میزان ۱۲٪ در مبالغ قراردادهای لحاظ می‌دارند.

ب - نمونه‌هایی از فرارهای مالیاتی مذکور در ایران

انواع فرارهای مالیاتی در چارچوب قراردادهای در پرونده مؤدیان بشرح زیر ملاحظه می‌شود:

۱. قرارداد مبلغ مقطوع بعنوان کمیسیون - گروهی از شرکتهای خارجی اروپائی (آلمانی، اتریشی) و شرکتهای ژاپنی و غیره با انعقاد قرارداد کمیسیون مقطوع به فرار مالیاتی مؤدیان مالیاتی در ایران کمک می‌نمایند

۲. قرارداد با کمیسیون به نرخ کم (بجای کمیسیون واقعی) - انعقاد قرارداد کمیسئونی با نرخ کمتر از ۱٪ به فراوانی دیده می‌شود. نمونه‌های آن در مورد شماری از شرکت‌های فرانسوی، ژاپنی، آلمانی و غیره ملاحظه می‌گردد.

۳. قرارداد بصورت هزینه با اضافه چند درصد (بجای درآمد واقعی) - انعقاد قرارداد هزینه با اضافه چند درصد نیز در شماری از شرکت‌های خارجی آلمانی، سوئدی، بلژیکی، و حتی ژاپنی ملاحظه می‌شود

که این مقوله نیز امکان کمک به فرار مالیاتی مؤدیان مالیاتی را فراهم می نماید.

۴. درآمد صفر (با قرارداد و یا ابراز مسئولین شرکت) - شعب شماری از شرکتهای خارجی مانند شرکت های آمریکائی، کره ای، برزیلی، فرانسیسی، آلمانی و نظایر آنها اکثراً خود را غیرانتفاعی معرفی می کنند و فرار مالیاتی دارند.

۵. استفاده از پایگاه فعالیتی خرید و فروش نمایندگی انحصاری - شرکت ایرانی یا شعبه اقدام به خرید و فروش کالای شرکت اصلی می نماید و درکنار آن به فعالیت نمایندگی اشتغال دارد که عملیات نمایندگی و درآمد کمیسیون را در دفاتر ثبت نمی کند.

۶. استفاده از شرکت ثبت شده پیمانکاری برای امور نمایندگی - شعبه شرکت اصلی (و یا گروه شرکتها) برای عملیات نمایندگی به ثبت می رسد، اما در کنار آن فعالیت نمایندگی هم دارد که درآمد کمیسیون آن را در دفاتر ابراز نمی نمایند.

۷. استفاده از شرکت ثبت شده برای خدمات بعد از فروش - شعبه شرکت اصلی (و یا شرکت مستقل) به منظور ارائه خدمات بعد از فروش معرفی می شود. اما در کنار آن فعالیت نمایندگی هم دارد که این مطلب و سود متعلقه را کتمان می نماید.

۸. پرداخت مبالغ ارزی بابت حقوق، اجاره و سایر هزینه ها و ارائه صورتهای مالی غیر واقعی در شرایط وجود منابع ارزی پنهان مذکور، پرداخت مبالغ ارزی خارج از دفاتر و سیستم بانکی بابت حقوق، اجاره و کارهای قراردادی به طور فراوان ملاحظه می شود. ارز قاچاق مذکور ضمن ضربه زدن به سیستم ارزی کشور، موجبات ارائه صورتهای مالی غیر واقعی را شایع نموده است.

تمامی فرارهای مالیاتی مذکور به دلایل عدیده از جمله نبودن نظم و انضباط مالی، استاندارد حسابداری و گزارشگری مالی، عدم اعمال نظارت بر عملیات ارزی و عمدتاً مشکلات مربوط به سیستم مالیاتی است. درمورد مالیات، اگر مقامات مالیاتی در رسیدگی به پرونده مالیاتی شرکت های مذکور، قرارداد متعارف نمایندگی، وضعیت فعالیت مشابه و دستیابی به اطلاعات جامع عملیات کمیسیونی و کسب کمیسیون را ملاک تشخیص درآمد قرار دهند بطور قطع مؤدی مالیاتی به خود اجازه نمی دهد که با دستکاری در مبلغ قرارداد و یا اظهارات خلاف واقع بتواند فرار مالیاتی به شرح فوق را داشته باشد.

مشکل سیستم مالیاتی را باید در عدم آشنائی مأمورین تشخیص، اعضای هیئت حل اختلاف و اعضاء شورای عالی مالیاتی از اطلاعات و دانش کافی در امور مربوط به عملیات نمایندگی و همچنین در عدم توجه مسئولین رده بالای وزارت به لزوم مطلع بودن از انواع فعالیت های منجر به کسب درآمد جستجو نمود و نهایتاً باید ریشه آن را در نداشتن واحدهای تحقیقات مالیاتی، نبودن استانداردهای گزارشگری و نبودن دوره های آموزشی مفید حین خدمت برای کارکنان وزارتخانه جستجو نمود. البته نباید فراموش نمود که وضع مقررات نظارت بر خریدهای خارجی و کسب اطلاعات مربوط به نمایندگی ها با استفاده از سیستم صدور مجوز واردات و همکاری بانک های گشایش کننده اعتبارات اسنادی و ارسال این اطلاعات به سیستم مالیاتی می تواند نقش بسیار مهمی در شناسائی مبلغ درآمد ایفاء نماید.

قسمت سوم. ثروت‌های بادآورده از معاملات خارجی و پرداخت‌های ناروا

درآمد کمیسیون برای نمایندگی‌ها یک منبع درآمد قابل توجهی است که به دلایل عدیده نظیر مشکلات مربوط به سیستم مالیاتی، عدم پای‌بندی به نظم و انضباط مالی، نبود سیستم مدون گزارش دهی و استانداردهای حسابداری، چند نرخ بودن ارز و امتیاز دسترسی به ارز ارزان، توجه همگان را جلب می‌نماید. در شرایطی که خرید خارجی کشور را حدود ۱۲ میلیارد دلار در سال فرض کنیم، درآمد نمایندگی و کمیسیون با محاسبه ۵٪ الی ۱۵٪ مبلغی حدود ۶۰۰ میلیون الی ۱۸۰۰ میلیون دلار است که به جیب یک عده خاص (حداکثر ۲۰۰۰ نفر) می‌رود. مالیات بر درآمد سالانه مذکور حدود ۲۰۰ الی ۶۰۰ میلیون دلار و با نرخ ارز صادراتی حدود ۹۰۰ میلیارد ریال است، برآورد شده است که در این بخش درصد بالایی از فرار مالیاتی وجود دارد که درصد مهمی از مالیات کشور را تشکیل می‌دهد.

تمامی مدیران فروش شرکت‌های خریدار و اشخاص دست‌اندرکار خرید خارجی از کمیسیون معامله که به نماینده تعلق دارد مطلع هستند و به راحتی اجازه نمی‌دهند که این کمیسیون به جیب نماینده برود. اقدامات قابل انجام توسط افراد وطن‌پرست و با اعتقاد آن است که حداکثر تخفیف را از فروشنده مطالبه کنند تا میزان کمیسیون به حداقل برسد و گروه بی اعتقاد، با مذاکره با نماینده فروشنده و یا مستقیماً با فروشنده، قسمتی از کمیسیون را برای خود مطالبه می‌کنند. در اسناد و مدارک موجود برخی از شرکتها موارد عدیده از پرداختی قسمتی از کمیسیون به مدیران شرکت خریدار ملاحظه شده است. وقتی طمع مدیران خریدار زیاد شود بحث *overinvoice* مطرح می‌شود.

در مواردی ملاحظه شده است که نماینده قرارداد کمیسیون ۲٪ را ارائه می‌دهد اما مدارک اصلی حاکی از کمیسیون ۱۰٪ برای نماینده به اضافه ۲۵٪ کمیسیون پرداختی به مدیران شرکت خریدار است که بین نماینده و مدیران خریدار تقسیم می‌شود. در مواردی کمیسیون تا ۳۴٪ مبلغ معامله نیز ملاحظه شده است. اقتضای حساب ارزی بنام مدیران شرکتهای خریدار و یا شرکت مزبور در بانکهای خارجی و پرداخت مبالغ کمیسیون به این حسابها نیز مقوله جدیدی است. برخی از مدیران شرکتهای خریدار از فروشندگان خارجی به نام کارمندان خود درخواست عیدی کریسمس به صورت درصد معامله را نیز دارند. چنین روابط ناسالمی را چه کسانی و چگونه باید از میان بردارند؟!

قسمت چهارم - تدابیر دولتی

اعمال نظارت بر فعالیت نمایندگی شرکت‌های خارجی در دستور کار مقامات دولتی (علی‌الخصوص مالیاتی) اکثر کشورها قرار دارد. ابعاد قابل نظارت را در حصول اطمینان از وجود نماینده متعهد در مقابل خسارات خدمات بعد از فروش و همچنین انعکاس درآمد در دفاتر نمایندگی و پرداخت مالیات به دولت در پایگاه فعالیتی مربوطه مورد بحث قرار می‌دهند. در ایران وضعیت به شرح زیر است:

۱. تا سال ۱۳۶۹ عملیات نمایندگی از نظر اعمال نظارت بر تعهدات و خدمات بعد از فروش مورد توجه نبود و موجبات ضرر و زیان فراوانی را فراهم نمود تا بالاخره هیئت دولت مبادرت به اقدام نمود و

مصوبه بشرح زیر را تصویب کرد:

«به منظور برقراری روشهای صحیح در داد و ستد بین‌المللی و توسعه سیستمهای بازاریابی، اطلاعات صنعتی و تکنولوژی و گسترش هر چه بیشتر خدمات بعد از فروش از تاریخ ۱۳۷۱/۱۰/۸، خرید هرگونه تجهیزات، ماشین آلات و خدمات از شرکتهای خارجی منوط به وجود نمایندگی رسمی ثبت شده فروشنده خارجی در ایران است»

۲. از نظر مالیاتی (با کمال تأسف) این بخش از فعالیت زیاد مورد توجه نبوده و صاحبان درآمد نمایندگی بدون پرداخت مالیات (یا پرداخت مالیات کم) حداکثر استفاده را از وضع موجود نمودند. مضافاً تفسیر غلط بر برخی از آراء شورای عالی مالیاتی نیز به این وضعیت کمک نموده است. بالاخره در اسفندماه ۱۳۷۶ با صدور بخشنامه مذکور مبنای شناسائی این منبع درآمد در دستور کار وزارت دارائی قرار گرفت.

۳. شناسائی درآمد کمیسیون نیاز به ابزارهایی دارد که اگر فراهم شود انجام آن امکان‌پذیر است. این ابزارها بطور خلاصه بشرح زیر اند:

الف. اعمال نظارت دقیق بر معاملات ارز و ورود و خروج ارز به کشور (که بعهده بانک مرکزی است).
ب. برقراری اعتقاد به نظم و انضباط مالی، اعلام هرچه سریعتر استانداردهای حسابداری و گزارش‌گری و اشاعه فرهنگ حسابدهی.

ج. تاکید مأموران تشخیص بر «قرارداد متعارف نمایندگی» در امر رسیدگی به حسابهای اشخاص حقیقی و حقوقی شاغل در امور نمایندگی.

د. به دلیل وجود فرار مالیاتی و کمتر نشان دادن درصد کمیسیون و بی‌تجربگی مأموران تشخیص، لازم است که کمیسیون موضوع ماده ۱۵۴ قرائن مالیاتی برای درآمد کمیسیون را اعلام بنماید (که بطور قطع همان مبالغ قطعی معامله بین خریدار و فروشنده است) و نرخ معقول کمیسیون نسبت به معاملات کالا و خدمات مختلف را تعیین کند.

ه. تقویت بخشیدن به اجرای مصوبه مورخ ۷۱/۷/۸ هیئت وزیران با انجام اصلاحات موردنیاز برآن. لازم به توضیح است که شناسائی درآمد کمیسیون برای نماینده وقتی تحقق می‌یابد که بتوان از میزان معاملات بین شرکت اصلی و خریدار در ایران مطلع بود. فرار مالیاتی با استفاده از نقاط ضعف سیستم مالیاتی در خون بشر است و به همین سبب اتخاذ تدابیر لازم برای کاهش آن ضروری است. در هیچ کشوری فرار مالیاتی به صفر نرسیده است. هر نماینده‌ای بطور طبیعی در مقابل مقامات مالیاتی خود را از معاملات موضوع قرارداد نمایندگی غیرمطلع مطرح می‌سازد. دستیابی به اطلاعات مربوط به معاملات با اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم تا حدودی انجام می‌پذیرد، اما کافی نیست زیرا اگر این اطلاعات مربوط به معاملات در محل دیگری نگهداری شود، و بادر نظر گرفتن وضعیت موجود در زمینه استفاده از سیستم‌های کامپیوتری، چگونه می‌توان به آن دست یافت؟ لذا اگر مصوبه هیئت دولت به نحو مناسب اصلاح شود و به اجرا درآید، هر خریداری مکلف خواهد بود که قبل از انجام خریدهای خود از وجود نماینده ثبت شده در ایران مطلع شود و لذا در اجرای ماده ۹۷ قانون مالیات‌ها

وزارت دارائی می تواند اطلاعات مربوط به نمایندگی خرید خارجی هر مؤدی را استعلام نماید. و یکی دیگر از منابع معاملات مشمول درآمد نمایندگی، اطلاعات مربوط به اعتبارات اسنادی است. در شرایطی که تمامی واردات از طریق ثبت سفارش نزد وزارت بازرگانی و گشایش اعتبار اسنادی نزد شبکه بانکی صورت می گیرد، با دستیابی به اطلاعات مربوط به معاملات با شرکت های خارجی و پیش بینی درج نام نماینده در عملیات ثبت سفارش و گشایش اعتبار اسنادی می توان اطلاعات معاملات را نیز به عنوان یک منبع دیگر مورد استفاده قرار داد. در این راستا باید با مذاکره با بانکها و مراجع ثبت سفارش پیش بینی لازم برای درج نام نماینده در مدارک ثبت سفارش را نیز به عمل آورد و دستورالعمل وزارتی را صادر نمود. ضمناً گمرک نیز باید ملزم شود که اطلاعات مربوط به نماینده را در مدارک اظهارنامه گمرکی درج نماید

ز. واردات بدون انتقال ارز نیز بخش قابل ملاحظه ای از عملیات واردات کشور را انجام می دهد لذا الزام به ثبت نام نماینده در مدارک ثبت سفارش مربوط به واردات بدون انتقال ارز نیز امری ضروری می باشد. لازم به توضیح است که از امکانات واردات بدون انتقال ارز برای واردات عمدتاً بدین صورت استفاده می شود که علی الظاهر طی ثبت سفارش به فروشنده وجهی پرداخت نمی شود اما وجه کالا به طور جداگانه از طریق خرید ارز با منشاء خارجی به فروشنده پرداخت می شود لذا مبلغ ارزی واقعی اینگونه واردات نیز جزو میالغ منبع درآمد قابل احتساب کمیسیون نماینده محسوب می شود.

ح. در کشورهایی که نرخ مالیاتی بالا دارند و یا فرار مالیاتی وجود دارد، نماینده با توافق با فروشنده بخشی از حق العمل/کمیسیون را جدا از قرارداد اصلی دریافت می دارد. لذا اتخاذ تدابیر مالیاتی برای متعارف بودن قرارداد نمایندگی الزامی است.

ط. عدم ابراز درآمد واقعی در دفاتر و صورتهای مالی سالیانه و اظهارنامه مالیاتی مؤدیان، پرداخت هزینه های خارج از دفاتر قانونی از محل ارز مذکور، منجر به ارائه صورتهای مالی و اظهارنامه مالیاتی غیر واقعی توسط این دسته از مؤدیان می شود و از جمله موارد ماده ۲۰۱ قانون است. لذا لازم است که وزارت امور اقتصادی و دارائی از اختیارات موضوع ماده ۲۰۱ در برخورد با این دسته از متخلفین مالیاتی برخورد قانونی نماید و ممیزین مالیاتی اقدامات موضوع ماده ۲۲۲ را بموقع نسبت به اینگونه مؤدیان انجام دهند.

ی. شناسائی شرکتهای خارجی متخلف و درج اسامی آنها در لیست سیاه و جلوگیری از معاملات آتی با آنها می تواند بعنوان یک ابزار مؤثر برای توقف این تخلف باشد.

ک. قانونمند نمودن فعالیت نمایندگی، شناسائی دقیق اعتبار شرکت و سهامداران و شرکاء شرکتهای اصلی فروشنده خارجی که از طریق بررسی صورتهای مالی و گزارشهای سالانه آن انجام می گیرد، جلوگیری از ثبت شرکتهای خارجی با مرکز ثبتی در کشورهای بهشت مالیاتی و یا شرکتهای خارجی با سرمایه از نوع بی نام و نامشخص بودن اعتبار شرکا و سهامداران بی نام، می تواند در برقراری روابط معقول عادی مؤثر باشد.



لایحه اصلاح مقررات مربوط به ابلاغ اوراق مالیاتی

و علت تهیه و طرح آن

فصل هشتم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۲۰۲ تا ۲۰۹) به قواعد ابلاغ اوراق مالیاتی اختصاص دارد. در تنظیم این فصل از قانون در مجموع از مقررات و رویه‌های جاری در مورد ابلاغ اوراق مربوط به محاکم قضائی تقلید و تبعیت شده است و در پایان فصل نیز به یک حکم کلی برخورد می‌کنیم که می‌گوید: «مقررات آئین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ، جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است، در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجراء خواهد شد».

اما پاره‌ای از ترتیبات ابلاغ که از گذشته دور در دادگستری ایران جاری بوده است بر یک رشته فرض‌های معین استوار بوده است که ممکن است با جریانات عملی زندگی واقعی و روزمره قابل انطباق نبوده و به همین سبب تناقض‌ها و نارسائی‌های معینی را سبب گردد. بحث در این باب فراوان است و آثار نه چندان مطلوب آن مدت‌هاست که دامنگیر سیستم قضائی ایران بوده و هست. همین کیفیت و آثار در زمینه ابلاغ اوراق مالیاتی نیز به سبب تبعیت از قواعد مشابه ملاحظه می‌گردد.

اخیراً وزارت امور اقتصادی و دارائی در صدد افزودن تبصره‌ای به ماده ۲۰۳ برآمد و مقرراتی را در این خصوص تهیه و به مجلس شورای اسلامی پیشنهاد نمود. لایحه پیشنهادی در ارتباط با مسأله حضور یا عدم حضور مؤدی در محل یا استتکاف وی یا مستخدمین و بستگانش از قبول اوراق مالیاتی می‌باشد. همان‌گونه که می‌دانیم بروز چنین حالتی مستلزم یک سلسله اقداماتی است که ضمن مواد مربوطه فصل ابلاغ به آنها اشاره شده است.

برداشت اولیه از اقدام اخیر وزارت دارائی می‌تواند این باشد که تبصره یادشده به منظور رفع مشکلات سنتی ابلاغ و گذر به یک مرحله خالی از تصنع و صورت سازی متداول در امر ابلاغ پیشنهاد شده است. ولی با مطالعه متن تبصره پیشنهادی و توضیحات مقام وزارت امور اقتصادی و دارائی در مجلس مشاهده می‌گردد که مسأله از این قرار نبوده و بلکه بروز یک معضل موردی و خاص سبب طرح اصلاحیه مورد بحث گردیده است. بهتر است شرح قضیه را از مذاکرات مجلس شورای اسلامی در این باب نقل کنیم که بسیار گویا است و با وجود آن نیازی به توضیح بیشتر نمی‌باشد.

لایحه مورد بحث اواخر مرداد ماه امسال با قید دو فوریت در مجلس شورای اسلامی مطرح گردید و آقای دکتر نمازی وزیر امور اقتصادی و دارائی در توجیه آن نکاتی را بیان داشتند که مطلب را بخوبی ادا می‌کند. ضمن این بیانات که در شماره ۱۵۸۷۷ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران (مشروح مذاکرات مجلس، جلسه ۳۰۰ مورخ ۲۴ مرداد ۱۳۷۸) نقل شده است، از جمله گفته می‌شود:

«اوراق مالیاتی باید بوسیله مامورین مالیاتی به محل کار یا سکونت مؤدیان ابلاغ شود و چنانچه مؤدیان در محل خودشان حاضر نباشند، بر اساس ماده ۲۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم باید عدم حضور و یا استتکاف را مامور

انتظامی گواهی کند. طبیعی است که در تمام موارد از قبل نمی‌شود پیش بینی کرد که کدام مؤدی در محلس حضور دارد یا ندارد. بنا براین همراه بودن مأمور انتظامی ضروری است و با توجه به تعداد پرونده‌ها که ما چیزی حدود ۶ هزار و ۱۵۰ پرونده مالیاتی داریم و بطور متوسط اگر بگوئیم برای هر مؤدی در سال ۵ نوبت اوراق مالیاتی ابلاغ می‌شود، چیزی حدود ۳۰ میلیون مورد مراجعه است که باید مأمورین انتظامی و نیروهای انتظامی مراجعه بکنند و اخیراً هم نیروهای انتظامی از این که با مأمورین مالیاتی شرکت و همراهی کنند منع شده‌اند، حالا شاید به دلیل کارها و وظایفی که نیروی انتظامی دارند، و در حال حاضر چیزی حدود ۲ میلیون پرونده مالیاتی مانده که در واقع نیروهای انتظامی باید بر اساس ماده ۲۰۳ قانون مالیات‌ها، عدم حضور یا استنکاف مؤدیان مالیاتی را گواهی کنند و بدلیل عدم امکان این امر و این که منع شده‌اند، امکان ابلاغ اوراق مالیاتی در حال حاضر وجود ندارد و یک فرصتی هم هست که تا ۲۹ مهرماه این اوراق را می‌شود در هر سال ابلاغ کرد. بنا براین اگر این فرصت هم از دست برود درآمدهای مالیاتی پیش بینی شده در بودجه سال ۷۸ قابل وصول نخواهد بود و از این طریق ما یک ضرر و زیان غیر قابل جبرانی را می‌بینیم و واقعاً در کارهای روزمره دولت ایجاد اختلال می‌شود»

(در مورد قسمتی از اظهارات فوق که مربوط به تعداد پرونده‌های مالیاتی است ظاهراً اشتباه چاپی در روزنامه رسمی پیش آمده است. منظور رقم «۶ هزار و ۱۵۰ پرونده» است که در صفحه ۳۴ روزنامه رسمی درج شده‌است. صحیح این رقم باید ۶ میلیون و ۱۵۰ هزار پرونده بوده باشد تا پس از ضرب آن در ۵، عدد ۳۰ میلیون ذکر شده در همان بخش از مذاکرات به دست آید)

همچنین در ادامه مذاکرات مجلس (صفحه ۳۵ روزنامه رسمی) در توجیه بیشتر لزوم تصویب لایحه پیشنهادی گفته شده است: «در غیر این صورت واقعاً دولت مقادیر زیادی از درآمدهای خودش را از دست می‌دهد. چرا؟ چون از مدتی قبل به نیروهای انتظامی دستور داده شده است که شما از همراهی مأموران مالیاتی خودداری کنید. من البته نمی‌خواهم علت آن را دقیقاً بررسی کنم، چون مربوط به مسائل داخلی نیروهای انتظامی می‌شود، شاید به علت تعدد وظایفی که دارند و یا هر علت دیگری در واقع این دستور داده شده و الان وزارت امور اقتصادی و دارایی با این مشکل روبروست»

در توضیح مفاد لایحه و نحوه عمل پیش‌بینی شده در آن آقای دکتر نمازی ضمن بیانات خود در مجلس شورای اسلامی افزودند: «در ضمن با آقای دکتر عارف وزیر محترم پست و تلگراف و تلفن همکار عزیزمان هم هماهنگی شده و ایشان هم اعلام آمادگی کرده‌اند و استقبال می‌کنند و اصولاً این روش ابلاغ با مأمور و مأمور انتظامی و اینها یک روش قدیمی است مربوط به زمان ناصرالدین شاه قاجار که الان می‌دانید در دنیا بیشتر اوراق قضائی و مالیاتی و اینها را با پست ابلاغ می‌کنند»

متن ماده واحده پیشنهادی:

«وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند برای ابلاغ اوراق مالیاتی از خدمات پست سفارشی استفاده نماید. مأمور پست باید اوراق مالیاتی را به شخص مؤدی یا بستگان و مستخدمین او در محل ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ کند و چنانچه مؤدی یا اشخاص یادشده از گرفتن اوراق امتناع کنند مأمور پست این موضوع را در نسخ اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را به اداره مالیاتی عودت می‌دهد. هرگاه هیچکدام از اشخاص یادشده در محل نباشند مأمور پست با قید تاریخ مراجعه عبارت «پانزده روز پس از این تاریخ مجدداً

مراجعه خواهد شد» را در اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را عودت می‌دهد. مأمور پست در مراجعه بعدی در صورت عدم حضور اشخاص فوق این امر را در ذیل اوراق قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را به اداره مالیاتی عودت می‌دهد. اوراقی که بدین ترتیب الصاق می‌شوند از تاریخ الصاق ابلاغ شده محسوب می‌شود»

آنچه که قبل از هر نکته دیگری می‌توان گفت این است که جریان مورد بحث یکی از قضایای نادری است که در تاریخ قانونگذاری ایران پیش می‌آید، به این معنی که دولت به سبب وقفه در جریان عادی و متداول امور به این شکل، دست به اصلاح قانون می‌زند. به هر تقدیر به فرض تصویب این اصلاحیه نکات زیر قابل ذکر خواهد بود:

۱. کلمه «می‌تواند» در صدر تبصره مورد بحث دست وزارت دارائی را باز گذاشته است که پس از رفع مشکل حادث شده از اجرای مفاد تبصره خودداری نموده و به روال گذشته بازگردد. به این ترتیب دو هدف در آن واحد دنبال می‌شود، نخست این که معضل پیش آمده فعلاً به نحوی قابل حل است و دیگر این که فرصت تجربه‌ای به دست می‌آید که کارآئی مقررات این تبصره و سازمان پست کشور آزمایش شود تا اگر نتیجه کار در مقایسه با روش کنونی بهتر باشد ادامه آن مورد بررسی قرار گیرد.

۲. در صورت اجرای این تبصره ظاهراً در امر ابلاغ اوراق مالیاتی علاوه بر مأموران انتظامی مأموران ابلاغ نیز نقشی نخواهند داشت و در مجموع جای خود را به مأموران پست خواهند داد.

۳. آنگاه باید دید که با تصویب این لایحه تکلیف باقی مواد فصل ابلاغ قانون مالیات‌های مستقیم چه خواهد شد؛ مثلاً ماده ۲۰۴ مأمور ابلاغ را مکلف ساخته است که مراتب ابلاغ و برخی اطلاعات دیگر را در متن اوراق مالیاتی تصریح و امضاء کند. حال که مأمور ابلاغ دیگر نقشی ندارد، آیا مأمور پست باید به جای وی این کارها را انجام دهد؛ همچنین ماده ۲۰۳ مأمور ابلاغ را موظف کرده است که دقت کند آیا سن ظاهری گیرنده اوراق برای درک اهمیت آن اوراق کافی است یا خیر و نیز تفکر خود را به کار اندازد تا مطمئن شود که بین مؤدی و دریافت کننده اوراق تعارض منفعت وجود نداشته باشد. آیا در صورت تصویب لایحه مذکور، مأمور پست هم باید این موارد را رعایت نماید یا خیر؛ مشابه همین پرسش‌ها در مورد برخی کارهای دیگر مذکور در سایر مواد فصل ابلاغ نیز قابل طرح است که برای رفع شبهه بهتر بود عبارتی از جهت تصریح در خصوص این موارد و تعیین تکالیف مربوط ضمن متن پیشنهادی گنجانیده می‌شد.

۴. تفاوت دیگر تبصره پیشنهادی با مقررات کنونی منظور داشتن دو بار مراجعه مأمور در صورت نبودن مؤدی یا بستگان وی در محل می‌باشد. این موضوع فی نفسه در خور توجه است و تازگی دارد. آقای دکتر نمازی در این باب افزوده‌اند: «این هم برای این پیش‌بینی شده که اگر کسی واقعاً در محل حضور نداشته امکان این را داشته باشد که حتماً مطمئن شویم که اوراق به دست او می‌رسد.»

۵. حسن دیگری نیز برای این تبصره ضمن مذاکرات مجلس شورای اسلامی بیان گردیده است و آن این که: «برای ابلاغ یک برگ تشخیص وقتی مأمور انتظامی به در خانه یک فرد می‌رود در داخل جامعه حساسیت‌هایی را ایجاد می‌کند و ممکن است تصووراتی برای مردم پیش آید و همسایه‌ها تصور کنند این آقایانی که مأمور انتظامی به در منزلش آمده خدای ناکرده مرتکب جرم و جنایتی شده. این روش باعث می‌شود که از طریق پست و بوسیله هماهنگی که بین دو وزارتخانه پست و تلگراف و تلفن و امور اقتصادی و دارائی انجام گرفته حیثیت شهروندان و مردم عزیز ما

بیشتر رعایت خواهد شد».

۶. اما در کنار این فواید و راهگشائی‌ها، پرسشی را نیز می‌توان مطرح کرد و آن این که مأمور پست چه رجحانی بر مأمور ابلاغ پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم دارد که وظیفه مورد بحث وی ارجاع شده است؟ مشکل حادث شده که موجب طرح این اصلاحیه گردیده است ربطی به مأموران ابلاغ نداشته است و بلکه در ارتباط با مأموران انتظامی بوده است که ظاهراً همکاری خود را در این زمینه متوقف ساخته‌اند. به عبارت دیگر، آیا ممکن نبود بجای تفویض وظیفه مأمور ابلاغ به مأمور پست، نقش مأمور انتظامی در امر ابلاغ قابل حذف یا تعلیق شناخته می‌شد؟ تصور می‌رود بتوان متن تبصره پیشنهادی را به نحوی تغییر داد که حاکی از عدم لزوم مشارکت مأموران انتظامی بوده و به مأمور ابلاغ بتوان اکتفا نمود. البته مسأله دوبار مراجعه مأمور ابلاغ در موارد عدم حضور مؤدی یا بستگان یا مستخدمین وی در محل هم در چنان اصلاحیه‌ای قابل گنجاندن می‌بود.

ذکر این نکته خاص بیشتر از دو جهت است، نخست ادامه استفاده از تجارب مأموران ابلاغ که به هر تقدیر پس از سال‌ها کار تخصصی در این زمینه کسب کرده‌اند، حال آن که مأموران پست مدت‌ها خواهدگذشت تا از این جهت به اصطلاح حرفه‌ای شوند. مطلب دیگر اضطرابی بودن قضیه و وقت کمی است که برای وزارت دارائی در زمان طرح لایحه مورد بحث باقی بوده است. با جابه‌جائی وظایف در این فرصت کوتاه بروز اختلال در کار دور از احتمال نیست.

۷. در پایان یادآور می‌شود که با وجود اصراری که در مورد دو فوریت این لایحه به عمل آمد و به رغم تنگنای زمانی مورد تاکید وزارت اقتصاد و دارائی، دو فوریت لایحه در مجلس شورای اسلامی به تصویب نرسید و فقط یک فوریت برای آن مورد تصویب قرار گرفت.

خصوصی سازی؟

پس از نگارش این مقاله خبر رسید که لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در مجلس شورای اسلامی مطرح و خصوصی سازی برخی خدمات دولتی و از جمله خدمات پستی ضمن آن عنوان شده است. (ملاحظه شود مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه ۳۰۵، ضمیمه روزنامه رسمی، شماره ۱۵۹۰۰، صفحه ۲۸) اگر این مطلب از تصویب قوه مقننه بگذرد، از تلفیق آن با مفاد تبصره مورد بحث ما این نتیجه محتمل‌الوقوع است که کار ابلاغ اوراق مالیاتی مآلاً به بخش خصوصی واگذار شود. به این ترتیب بخشی از مجموعه وظایف مرتبط با امر مالیات به یک فعالیت و کسب و کار آزاد بدل خواهد شد، مالیاتی که همیشه و همه‌جا از آن به عنوان یک مقوله منحصرأ مربوط به حیطه حاکمیت دولت یاد شده و می‌شود. چون در این مرحله هنوز زود است که وارد بحث درست یا نادرست بودن این‌گونه خصوصی سازی امر مالیاتی بشویم، به این اکتفا می‌کنیم که بپرسیم آیا در تهیه و طرح تبصره پیشنهادی مورد بحث این نتیجه خاص یعنی خصوصی شدن وظیفه ابلاغ مورد نظر بوده است یا نه؟ بعید است که بتوان پاسخ مثبت به چنین پرسشی داد. احتمال می‌رود که چنین نتیجه‌ای در مد نظر نبوده و تهیه‌کنندگان تبصره فارغ از آن بوده‌اند. در این صورت تفکر بیشتر در این خصوص کاملاً به مصلحت خواهد بود.

(مطالب فوق با توجه به اطلاعات به دست آمده تا تاریخ تنظیم مقاله تهیه شده است)

قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعرض

م. سنگشیری

(بخش سوم)

در شماره‌های گذشته نخست شمه‌ای در باب مفهوم و اهمیت قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا بیان گردید و سپس بخش‌هایی از کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (که نمونه و مدلی از این گونه قراردادهای به شمار می‌رود) مورد بررسی قرار گرفت. این بررسی مشتمل بود بر: عنوان و مقدمه کنوانسیون، نوع دارائی‌ها و مالیات‌های مشمول کنوانسیون، تعریف برخی اصطلاحات و بالاخره مفهوم و مشخصات اقامتگاه از دید سند نامبرده. اینک به تحلیل باقی مقررات کنوانسیون می‌پردازیم.

فصل سوم - قواعد وضع مالیات

دید این کنوانسیون نوع اموال مورد انتقال ضابطه تعیین‌کننده در این خصوص به شمار می‌رود. سه نوع مذکور عبارتند از: اموال غیرمنقول، اموال منقول متعلق به مؤسسات ثابت یا پایگاه‌های ثابت و سایر اموال که جزء هیچ یک از دو گروه اول و دوم نباشند. هر یک از این سه گروه را جداگانه مورد بحث قرار می‌دهیم.

فصل سوم در مقام روشن ساختن این نکته است که در صورت فوت شخص حقیقی یا انتقال بلاعرض اموال و حقوق مالی و در نتیجه مطرح شدن مسأله اخذ مالیات در ارتباط با ماترک و اموال مورد انتقال، حق گرفتن چنین مالیاتی با کدام کشور خواهد بود. کنوانسیون برای پاسخگویی به این سؤال اموال مربوط را به سه گروه تقسیم کرده است. به عبارت بهتر از

یکم - اموال غیرمنقول (ماده ۵)

صورتی کاربرد دارد که سناریوی خاصی

قبل از هر چیز لازم به ذکر است که ماده ۵ در

اگر دولت ایران با دولت محل اقامت همان متوفی قرارداد مالیات مضاعف از نوع کنوانسیون مورد بحث را منعقد ساخته باشد، مشکل مالیات مضاعف حل خواهد شد.

تعریف مال غیر منقول

چون مقررات و رویه قضائی کشورهای مختلف تعاریف یکسان و هماهنگی را در مورد مال غیر منقول به دست نمی‌دهند، کنوانسیون لازم دیده است که تکلیف تعارض و اختلاف نظر احتمالی در این خصوص را به نحو قاطعی روشن سازد و ضوابط زیر را مقرر داشته است:

۱. «اصطلاح مال غیر منقول همان معنایی را خواهد داشت که قانون کشور متعاقد محل وقوع مال مورد نظر برای آن معین کرده است.» به این ترتیب تکلیف قضیه روشن است و فرضاً اگر مال متعلق به متوفی در ایران واقع باشد و اختلاف حاصل شود که آیا آن مال غیر منقول است یا خیر (و در نتیجه گرفتن مالیات حق ایران است یا نه) باید به تعاریف قانون مدنی ایران در مورد مال غیر منقول مراجعه کرد (مواد ۱۲ تا ۱۸).

۲. اما با وجود ضابطه کلی فوق، کنوانسیون برخی اموال و حقوق مالی را به هر صورت غیر منقول شناخته است، صرف نظر از این که قانون محل وقوع مال چه می‌گوید. این اموال و حقوق به شرح زیراند:

الف. ملحقات مال غیر منقول یعنی آنچه به مال غیر منقول الحاق و اضافه شده و به صورت جزء دائمی آن درآمده است. این بیان تقریباً نزدیک به عبارتی است که در ماده ۱۳ قانون

تحقق پیدا کند و آن این که صاحب مال در یک کشور طرف قرارداد مقیم بوده و خود مال در کشور ثانی. در غیر این صورت ماده ۵ حاکم نبوده و بلکه مورد به ماده ۷ راجع می‌گردد که مربوط به «سایر اموال» است.

در صورت احراز شرایط فوق مالیات متعلق به چنان مال غیر منقولی (که به ارث یا اشکال دیگر انتقال بلاعوض منتقل شده است) از آن کشوری خواهد بود که مال غیر منقول در قلمرو آن واقع شده است. با قبول ضابطه محل وقوع مال از امکان تعلق مالیات مضاعف بر اثر ناهماهنگی قوانین مالیاتی کشورها جلوگیری می‌شود. مقررات مالیات بر ارث کشورها یکسان نیست و هر یک از آنها ضوابط مختلفی را از حیث تعلق مالیات مورد قبول قرار داده‌اند. برخی محل وقوع مال، جمعی محل اقامت متوفی یا ورثه و پاره‌ای دیگر تابعیت آنان را ملاک می‌دانند و بالاخره برخی از کشورها مجموعه این ضوابط را در مقررات مالیات بر ارث خود جای داده‌اند که ایران از جمله آنها است (بند های ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم ملاحظه شود). فرض کنید متوفی شهروند یک کشور خارجی بوده و اموالی در ایران نداشته است. در چنین حالتی بند ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم چنان اموالی را تابع ضابطه محل وقوع مال دانسته و مورد را مشمول مالیات بر ارث ایران قرار داده است. اما به احتمال زیاد کشور محل اقامت متوفی ضابطه محل اقامت را جاری دانسته و اموال مورد بحث را مشمول مالیات خود می‌داند که بر آیند چنین کیفیاتی تعلق مالیات مضاعف خواهد بود. حال

مدنی ایران به این بیان آمده است:

«... و هر چه که در بنا منصوب و عرفاً جزء بنا محسوب می‌شود غیر منقول است...».

ب. دام‌ها و وسایلی که در کشاورزی و جنگلداری به کار می‌روند. ماده ۱۷ قانون مدنی ایران نیز موارد مشابهی را به این شرح پیش‌بینی کرده است: «حیوانات و اشیائی که مالک آن را برای محل زراعت اختصاص داده باشد از قبیل گاو و گاو میش و ماشین و اسباب و ادوات زراعت و تخم و غیره و بطور کلی هر مال منقول که برای استفاده از عمل زراعت لازم و مالک آن را به این امر تخصیص داده باشد از جهت صلاحیت محاکم و توقیف اموال جزء ملک محسوب و در حکم مال غیر منقول است و همچنین است تلمبه و گاو و یا حیوان دیگری که برای آبیاری زراعت یا خانه و باغ اختصاص داده شده است».

از دید کنوانسیون OECD به هر تقدیر چنین حیوانات و تجهیزاتی غیر منقول به شمار می‌آیند خواه مالک این اموال مالک زمین زراعتی هم بوده باشد یا خیر. به نظر نگارنده همین استنباط را از ماده ۱۷ قانون مدنی نیز می‌توان به عمل آورد. اما تفاوت عمده ماده ۱۷ قانون مدنی با کنوانسیون OECD از این جهت است که قانون مدنی ایران چنان اموالی را از جهت صلاحیت محاکم و توقیف اموال در حکم غیر منقول می‌داند و کنوانسیون از نظر تعلق مالیات بر ارث و هدایا (نقل و انتقالات بلاعوض).

ج. گونه دیگر مال غیر منقول به موجب ماده ۵ کنوانسیون OECD چنین تعریف شده است: «حقوقی که مقررات قوانین عام راجع به دارائی‌های

ارضی شامل آن است».

عنوان دارائی ارضی در برابر اصطلاح landed property گزیده شد. این اصطلاح در واقع بیان دیگری از همان مفهوم اموال غیر منقول (immovable property) است اما بیشتر در مورد املاک واقع در حومه شهرها و روستاها اطلاق می‌شود. منظور از قانون عام در این مقام چنان قانونی است که خاص یک محل یا مورد معین نبوده و بلکه همه اراضی کشور را در بر بگیرد. بنابراین اگر قانونی که برای سراسر کشور وضع شده و ضوابط و مقرراتی را برای اراضی و املاک خارج از شهرها پیش‌بینی نموده باشد و از جمله حقوق معینی را در مورد آن املاک مقرر داشته باشد، چنان حقوقی نیز از نظر قرارداد مالیاتی مورد بحث نوعی مال غیر منقول به شمار خواهد آمد و اگر به ارث یا به صورت هدیه منتقل شود، دولت محل وقوع آن اراضی حق اخذ مالیات بر ارث متعلق را خواهد داشت.

د. حق انتفاع از مال غیر منقول که به معنی مالکیت ملک نبوده و بلکه تحت شرایط معینی امکان استفاده از آن را به صاحب حق می‌دهد. از آنجا که چنین حقی از جمله حقوق راجعه به اموال بوده و خود مالیت دارد می‌تواند به ارث برسد یا بلاعوض (یا در ازاء عوض کمتر از واقع) به دیگری هدیه شود. ماده ۱۸ قانون مدنی ایران نیز این گونه حقوق را تابع اموال غیر منقول دانسته است.

ه. بهره مالکانه و وجوه مشابه آن که در ازاء بهره‌برداری یا کسب حق بهره‌برداری از معادن و منابع طبیعی به طور ثابت یا متغیر پرداخت

می‌شود. این گونه وجوه که آن را می‌توانیم بهره مالکانه یا مال الاجاره معدن یا منابع طبیعی بنامیم به سبب ارتباط با مال غیرمنقول خود غیرمنقول به شمار می‌رود. اما در این مورد خاص به نظر می‌رسد قانون مدنی ایران با کنوانسیون OECD هماهنگی نداشته باشد. این استنباط نگارنده متکی به ماده ۲۰ قانون مدنی است که می‌گوید:

«کلیه دیون از قبیل قرض و ثمن بیع و مال الاجاره عین مستاجره از حیث صلاحیت محاکم در حکم منقول است ولو این که مبیع یا عین مستاجره از اموال غیرمنقول باشد.»

در مقابل کنوانسیون کشتی‌ها، زورق‌ها و سفاین هوایی (هواپیما، هلیکوپتر و نظایر آنها) را داخل در تعریف مال غیرمنقول ندانسته است. سبب این تصریح آن است که قوانین برخی از کشورها این گونه دارائی‌ها را لااقل از پاره‌ای جهات در حکم غیرمنقول شناخته‌اند. اما حکم قانون مدنی ایران در این زمینه مشابه کنوانسیون OECD است و می‌گوید:

«انواع کشتی‌های کوچک و بزرگ و قایق‌ها و آسیاب‌ها و حمام‌هایی که در روی رودخانه و دریاها ساخته می‌شوند و می‌توان آب‌ها را حرکت داد و کلیه کارخانه‌هایی که نظر به طرز ساختمان جزء بنای عمارتی نباشد داخل در منقولات است»

وام مستند به وثیقه ملکی

ماده ۲۰ قانون مدنی ایران هر گونه دینی را در حکم منقول می‌شناسد و این قاعده شامل دینی هم که مستند به وثیقه ملکی باشد، می‌گردد. از آنجا که کنوانسیون OECD در مورد تعریف

مال غیرمنقول مرجع اصلی را قوانین داخلی کشور محل وقوع مال دانسته است، بنابراین تصور می‌رود ابهامی در مورد چنان وامی پیش نیاید. با این حال ذکر این نکته بی‌فایده نیست که برخی از کشورها در متن قرارداد مالیات مضاعف عبارتی اضافه می‌کنند که وام‌های مورد بحث را از شمول عنوان غیرمنقول بالصرّاحه خارج می‌سازد تا تردیدی از این بابت باقی نماند.

بند ۳ ماده ۵-

این بند از ماده ۵ کنوانسیون آرث و هدایای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) می‌گوید حکم بند ۱ همین ماده (ماده ۵) حتی در صورتی هم که مال غیرمنقول مورد نظر متعلق به یک موسسه و کار و کسب معینی باشد و یا محل انجام خدمات حرفه‌ای صاحبان حرفه‌های آزاد باشد جاری و نافذ خواهد بود. حکم بند ۱ ماده ۵ همان گونه که دیدیم این است که مالیات بر آرث و هدایا در مورد مال غیرمنقول، متعلق به آن کشور طرف قراردادی خواهد بود که مال در قلمرو آن واقع است. به موجب بند ۳ ماده ۵ در اجرای این قاعده توجهی به این مطلب نخواهد شد که ملک تجارتی است و مورد استفاده صاحبان مشاغل و شرکت‌ها می‌باشد یا خیر. به عبارت دیگر وضع مالیات بر آرث ملک را باید صرفنظر از وابستگی آن به مشاغل و حرفه‌ها تعیین نمود و لازم نیست مسأله تعیین کشور صالح برای اخذ مالیات بر آرث روی املاک را با مشاغل انجام شده در این اموال پیوند دهیم.

دوم - اموال متعلق به مؤسسات ثابت و پایگاه‌های ثابت (ماده ۶)

آمده است که در سطور پایین خواهیم دید.^(۱)

۱. بند ج ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم مفهوم موسسه ثابت را با استفاده از کلمه نمایندگی به نحو نارسائی بیان داشته است: «... فعالیت‌هایی که... وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند...». شگفت این که قریب هفتاد سال پیش قانونگذار ایرانی با مفهوم موسسه ثابت آشنا بوده و آن را در متون مالیاتی به کار می‌برده است. به عنوان نمونه می‌توان به تصویبنامه مورخ ۱۳۱۱/۱۲/۲۲ هیأت دولت وقت اشاره کرد که در رابطه با قانون مالیات بر شرکت‌ها مصوب سال ۱۳۰۹ صادر شده است. در این تصویبنامه چند بار سخن از شرکت‌های خارجی به میان آمده است «که مرکز اصلی یا مرکز عملیات آنها در خارج بوده ولی یک یا چند موسسه ثابت در ایران دارند، از قبیل کارخانجات، معادن، تأسیسات استخراج نفت، مغازه، دفترخانه، شعبه، انبار، آژانس و کلیه موسسات دیگر که به کارهای صنعتی یا تجاری اشتغال دارند» (ملاحظه شود مجموعه قوانین سال ۱۳۱۱ از انتشارات دفتر مجله رسمی وزارت عدلیه، صفحات ۳۶۰-۳۵۲).

چنانکه دیده می‌شود در این متن هم از اصطلاح مناسب موسسه ثابت استفاده شده که در برابر اصطلاح permanent establishment بر سرگزیده

در متن کنوانسیون دو اصطلاح permanent establishment و fixed base به کار رفته است که نگارنده آنها را به موسسه ثابت و پایگاه ثابت ترجمه نموده است. در نخستین قراردادهای مالیات مضاعف ایران (یا فرانسه و آلمان در مورد مالیات بر درآمد و دارائی) اصطلاح اولی را به پایگاه دائمی تعبیر کرده‌اند و در قراردادهای جدید سال‌های اخیر از ترجمه مقر دائم در برابر آن استفاده کرده‌اند. اما کاربرد اصطلاح fixed base در کنار permanent establishment در قراردادهای مالیات مضاعف ایران سابقه نداشته و به همین سبب از جهت یافتن معادل فارسی برای آن به نظر می‌رسد تازگی داشته باشد. به هر تقدیر از آنجا که بحث لغوی همیشه در این کشور (و برخی ممالک دیگر) کشنده بوده و هست، بدون ورود در چنین بحثی یادآور می‌گردد که در این سلسله مقالات از معادل‌های موسسه ثابت و پایگاه ثابت در برابر دو اصطلاح مذکور در فوق استفاده شده است. پس از این بحث مقدماتی باید دید که منظور از موسسه ثابت و پایگاه ثابت چیست. Permanent establishment (که از این پس آن را اختصاراً PE خواهیم نامید) عبارتست از شعبه، دفتر، کارگاه، سایت ساختمانی و نظایر آنها که موسسه مقیم یک کشور در کشور دیگر برپا می‌کند و از طریق آن عملیات تجاری خود را در کشور میزبان انجام می‌دهد. البته تعریف دقیق‌تر و تفصیلی آن در متن ماده ۶ کنوانسیون

اما *fixed base* (اختصاراً *FB*) یا پایگاه ثابت عبارت است از محلی که خدمات مربوط به حرفه‌های آزاد در آن ارائه می‌گردد. مطب یک پزشک و دارالوکاله یک وکیل دادگستری نمونه‌های بارز آن هستند.

بند ۱ ماده ۶ کنوانسیون می‌گوید:

«مال منقول متعلق به یک موسسه که جزئی از ماترک یا هدیه اعطائی شخص مقیم یک کشور متعاقد را تشکیل می‌دهد و در عین حال جزئی از دارائی شفلی یک موسسه ثابت واقع در کشور متعاقد دیگر به شمار می‌رود، در کشور اخیر مشمول مالیات خواهد بود.»

چنان که دیده می‌شود در اینجا نیز ضابطه محل وقوع (*situs*) جاری است، اما محل وقوع موسسه ثابت و نه محل وقوع مال. ضمناً همان گونه که در متن فوق تصریح شده در اینجا فقط صحبت از مال منقول در میان است و اگر موسسه ثابت مال غیرمنقولی هم داشته باشد چنان مالی به حکم ماده ۵ کنوانسیون مشمول مالیات کشور محل وقوع مال (صرفنظر از محل مؤسسه) خواهد بود.

بنابراین در صورتی که متوفی یا هدیه‌کننده مال صاحب یک شرکت تجاری باشد که در کشورهای دیگر موسسات ثابت داشته باشد، و مالی را که هدیه می‌کند یا از او به ارث می‌رسد اولاً منقول بوده و ثانیاً جزء اموال یکی از این موسسات ثابت مستقر در یک کشور خارجی باشد، در آن صورت مالیات همان کشور خارجی بر چنان نقل و انتقالی تعلق خواهد گرفت. اما باقی اموال متوفی بر حسب این که غیرمنقول یا منقول باشد مشمول مواد ۶ و ۷ کنوانسیون خواهد بود.

وسائط نقلیه حمل و نقل بین‌المللی

توارث و نقل و انتقالات بلاعوض اموال سبب انتقال دارائی از شخصی به شخص دیگر می‌گردند و بنابراین ذهن آدمی را به مباحث مربوط به نقل و انتقال دارائی و عواید حاصل از آن یعنی به مبحث منافع یا عواید سرمایه‌ای می‌کشاند که اصطلاحاً *Capital gains* نامیده می‌شود. در قراردادهای مالیات مضاعف مربوط به مالیات بر درآمد و دارائی فصل خاصی به این گونه عواید اختصاص داده شده است. از جمله در قراردادهای اخیر ایران با چند کشور همین مبحث ضمن ماده ۱۳ گنجانیده شده است. به عنوان مثال بند ۲ ماده ۱۲ قرارداد مالیات مضاعف ایران و اوکراین در مورد گروه خاصی از دارائی‌ها، می‌گوید:

«عواید حاصله توسط موسسه تجاری یک دولت متعاقد از نقل و انتقال کشتی‌ها، قایق‌ها، هواپیما یا وسائط نقلیه جاده‌ای یا راه‌آهن مورد استفاده در حمل و نقل بین‌المللی یا اموال منقول مرتبط با استفاده از این کشتی‌ها، قایق‌ها یا وسائط نقلیه جاده‌ای و

شده است و هم این که مصادیق متعددی برای آن ذکر شده است که به نحو جالبی با مصادیق ذکر شده در جدیدترین کنوانسیون‌های بین‌المللی مطابقت دارد. این متن را می‌توان با متن کنونی بند ج ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم مقایسه کرد و ملاحظه نمود که متن امروزی قانون کمتر از متن آن زمان گویائی و رسائی دارد. این مطلب در واقع به معنی نوعی حرکت قهقرائی در هنر قانون نویسی می‌باشد.

راه‌آهن، فقط مشمول مالیات آن دولت متعاقد خواهد بود.

اکنون اگر قرار باشد در مورد مالیات بر ارث همین گروه از دارائی‌ها (که مسلماً نتیجه توارث و نقل و انتقال مال است) مقررات مشابهی وضع کنیم، در آن صورت دیگر سخنی از حق دولت میزبان موسسه ثابت نسبت به وضع مالیات بر چنین اموال مورد توارث یا هدیه‌ای به میان نمی‌آید، یعنی دیگر لازم نخواهد بود که بستگی آنها را به این یا آن موسسه ثابت مقیم کشورهای دیگر تعیین کنیم و مالیات را حق کشور میزبان بدانیم، چه با وجود چنان ماده‌ای و سائط نقلیه مورد بحث تابع مالیات کشور متبوع موسسه تجاری اصلی می‌گردند.

در واقع نیز ابتدا تدوین‌کنندگان طرح اولیه کنوانسیون OECD در مقام تقلید از کنوانسیون مدل مالیات مضاعف مربوط به مالیات بر درآمد و دارائی بر آمدند و ماده‌ای کم و بیش با محتوای فوق در متن طرح سال ۱۹۶۳ کنوانسیون مورد بحث (ارث و هدایا) گنجانیدند. اما بعداً این بحث مطرح شد که گنجانیدن چنان ماده‌ای در قراردادهای مالیات مضاعف مربوط به مالیات بر درآمد و دارائی از آن جهت قابل توجیه است که معمولاً شرکت‌های حمل و نقل آبی، هوایی، جاده‌ای و راه‌آهن در چندین کشور موسسه ثابت دارند و از نظر محاسباتی بسیار دشوار است که تعیین کنیم دقیقاً کدام قسمت از درآمدهای سالانه موسسه اصلی راجع به هر یک از موسسات ثابت زیربط می‌باشد و به همین سبب کار را آسان کرده و حق تعیین مالیات را به کشور

محل ثبت (و در مواردی محل اداره اصلی) شرکت یا موسسه اصلی داده‌اند. اما در مورد مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض لازم نیست دنبال تعلق درآمد بگردیم و بلکه فقط باید انتساب اموال را به موسسات ثابت مقیم کشور معینی تعیین کنیم، که چنین کاری چندان دشوار نمی‌باشد. بنابراین هر گونه سائط نقلیه مورد بحث نیز همانند سایر دارائی‌های منقول متعلق به موسسات ثابت، مشمول حکم ماده ۶ کنوانسیون OECD قرار می‌گیرند، به این معنی که کشور میزبان موسسه ثابت ذیحق به تشخیص و اخذ مالیات متعلق خواهد بود.

به طور کلی در مورد ماده ۶ کنوانسیون لازم نیست به محل وقوع اموال منقول متعلق به موسسات ثابت توجه کنیم، بلکه این اموال در هر نقطه‌ای حین القوت متوفی (یا در زمان هدیه کردن) قرار داشته باشند، به هر حال حق وضع مالیات با دولت محل استقرار موسسه ثابت خواهد بود. فرض کنید دولت ایران با دولت انگلستان قراردادی از این نوع منعقد می‌نماید و یکی از شرکت‌های عمده انگلیسی در چند کشور و از جمله ایران شعبه‌ای دایر کرده است و این شعبه جزء دارائی‌های خود میلیغی وجه نقد در یکی از بانک‌های انگلستان باز می‌باشد. حال اگر صاحب شرکت انگلیسی فوت کند و اموال او در تمام جهان و از جمله موجودی بانکی فوق در انگلستان به وراثت وی برسد، در آن صورت دولت ایران حق تعیین مالیات نسبت به آن موجودی بانکی را هم خواهد داشت، هر چند نه متوفی، نه ورثه او و نه مال به ارث رسیده هیچ یک در ایران قرار ندارند. (ادامه دارد)

ارقامی از گذشته‌ها

بند الف ماده ۳ قانون تعیین واحد و مقیاس پول قانونی ایران مصوب ۲۹ اسفند ۱۳۰۸: «یک ریال معادل ۱۱۹۱/۳۶۶۰ گرم طلای خالص»

ماده ۱۳ همان قانون: «بانک ملی ایران موظف است در هر موقع طلا را بر اساس حداکثر ۲۷۲۱/۳۵ ریال برای هر کیلوگرم طلای خالص به حساب دولت خریداری نماید.»

ماده ۴ قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره مصوب ۱۲ و ۱۶ فروردین ۱۳۰۹: «تجار به ترتیب ذیل مالیات خواهند داد:

- الف. تاجر درجه اول سالیانه ۲۵۰ تومان
 - ب. تاجر درجه دوم سالیانه ۱۵۰ تومان
 - ج. تاجر درجه سوم سالیانه ۸۰ تومان
 - د. تاجر درجه چهارم سالیانه ۳۰ تومان
- ماده ۵ همان قانون: «اصناف به ترتیب ذیل مالیات خواهند داد:
- الف. صنف درجه اول سالیانه ۱۰۰ تومان
 - ب. صنف درجه دوم سالیانه ۴۸ تومان
 - ج. صنف درجه سوم سالیانه ۱۸ تومان

ماده ۷ همان قانون: «وکلائی عدلیه و اطباء به تناسب ذیل مالیات خواهند پرداخت:

- الف. طبیب و وکیل درجه اول در تهران ۱۲۰ تومان در ایالات و ولایات ۶۰ تومان
- ب. طبیب و وکیل درجه دوم در تهران ۴۸ تومان در ایالات و ولایات ۲۴ تومان
- ج. طبیب و وکیل درجه سوم در تهران ۶ تومان در ایالات و ولایات ۲ تومان

هرگاه بخواهیم ارقام مالیاتی فوق را به پول زمان حاضر برآورد کنیم و ملاک مقایسه را بهای طلا قرار دهیم به نتایجی از این قرار خواهیم رسید: اگر بهای هر گرم طلا را در زمان حاضر حدود ۸۰۰۰ تومان فرض کنیم، مالیات مقطوع پرداختی سالانه تجار به پول امروز در حدود مبالغ زیر بوده است:

- تاجر درجه اول سالانه حدود ۶۴۰۷۰۰۰ تومان
 - تاجر درجه دوم سالانه حدود ۳۸۴۴۰۰۰ تومان
 - تاجر درجه سوم سالانه حدود ۲۰۵۰۰۰۰ تومان
 - تاجر درجه چهارم سالانه حدود ۷۶۸۰۰۰ تومان
- در مورد اضافه مالیات سالانه پرداختی در مقایسه با پول امروز در هر سال برابر بوده است با:
- صنف درجه اول سالانه حدود ۲۵۶۲۰۰۰ تومان
 - صنف درجه دوم سالانه حدود ۱۲۳۰۰۰۰ تومان
 - صنف درجه سوم سالانه حدود ۴۶۱۰۰۰ تومان

و بالاخره معادل امروزی مالیات پزشکان و وکلای دادگستری به شرح زیر بوده است:

- پزشک و وکیل درجه اول در تهران: ۳۰۷۵۰۰۰ تومان در ایالات و ولایات: ۱۵۳۷۰۰۰ تومان
- پزشک و وکیل درجه دوم در تهران: ۱۲۳۰۰۰۰ تومان در ایالات و ولایات: ۶۱۵۰۰۰ تومان
- پزشک و وکیل درجه سوم در تهران: ۱۵۳۰۰۰ تومان در ایالات و ولایات: ۵۱۰۰۰ تومان

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

دو شناسه De minimis و Demurrage در شماره قبل از قلم افتاده بودند که با پوشش به درج آنها در صدر شناسه‌های این شماره مبادرت می‌نماید.

جزئی، بی‌اهمیت

DE MINIMIS

این عبارت در ارتباط با شرایطی به کار می‌رود که قانون مالیاتی تا آخرین حد ممکن اجرا نشده باشد، بویژه در موردی که مبالغ خیلی جزئی مالیات مورد تشخیص قرار نگرفته یا پرداخت نشده است و به عنوان جزئی بودن از آن صرف نظر می‌شود. عبارت کامل حقوقی مربوط به این مفهوم چنین است: "de minimis non curat lex" (یعنی قانون موارد جزئی را به حساب نمی‌آورد). همین استدلال در موردی به کار می‌رود که دادگاه به خاطر بسیار جزئی بودن قضیه از صدور رأی خودداری می‌کند.

دموراژ، خسارت معطلی

DEMURRAGE

در مواردی که ماشین‌آلات و وسائط نقلیه برای مدت معینی کرایه شده ولی در خاتمه این مدت به صاحب آنها بازگردانیده نمی‌شوند، عموماً مبالغ اضافی بابت دموراژ یا تأخیر مربوط به دوره اضافی که طی آن کرایه‌دهنده از دارائی خود محروم مانده است تعلق می‌گیرد. دموراژ معمولاً همانند اصل اجاره بهای دارائی‌ها مشمول مالیات می‌باشد.

استهلاک تهی شدن

DEPLETION ALLOWANCE

به شناسه Cost depletion method رجوع شود. شناسه مرتبط: Natural resources

دارائی قابل استهلاک

DEPRECIABLE ASSET

عبارت است از دارائی مورد استفاده در تجارت و کسب و کار (اعم از منقول یا غیرمنقول، نو یا مستعمل، و ملموس یا غیرملموس) که عمر مفید آن از چند سال معین کمتر نیست و ارزش آن لزوماً با

گذشت زمان رو به کاهش می‌نهد. با توجه به همین کاهش ارزش اجازه داده می‌شود کسور استهلاکی از این بابت منظور شود. شناسه‌های مرتبط:

Business asset; Business property; Deductions; Depreciation; Depreciation allowance; Initial investment allowance; Pool basis allowance

DEPRECIATION

استهلاک (دارائی ثابت)

از نظر مالیاتی عبارت است از تنزل ارزش دارائی‌های ثابت که بر اثر استعمال، تحلیل رفتگی، فرسایش و منسوخ شدن [از رواج افتادن] آن‌ها حادث می‌شود. نقصان حاصل در ارزش دارائی‌ها طی یک دوره زمانی در محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل کسر می‌باشد. از دید حسابداری استهلاک روشی است برای تسهیم قیمت یک دارائی ثابت بین سال‌های عمر مفید آن. شناسه‌های مرتبط:

deductions; Business assets; Business property; Depreciation deductions; Economic (or true) depreciation; Loading; Plant and machinery; Pool basis; Recapture of depreciation; Residual value; Useful life

DEPRECIATION COMPANY

شرکت استهلاکی

این اصطلاح در مورد یک طرفند مالیاتی رایج در آلمان و اتریش به کار می‌رود. مراحل اصلی تکنیک شرکت استهلاکی به شرح زیر است:

- شرکت در یک مشارکت محدود به عنوان شریک محدود.

- شرکت در سرمایه‌گذاری‌های با ریسک زیاد از طریق مشارکت محدود تا از این طریق بتوان زیان قابل توجه و قابل کسر از نظر مالیاتی نشان داد و از استهلاک شتابی استفاده نمود.

- تهااتر این زیان‌ها - که غالباً بسیار تصنعی هستند - در برابر درآمد حاصل از سایر منابع دیگر و از این طریق کاستن از بدهی مالیاتی مؤدی.

[در مورد مفهوم مشارکت محدود، شریک محدود و استهلاک شتابی به شناسه‌های زیر رجوع شود:

[Accelerated depreciation; Limited partnership

DEPRECIATION DEDUCTIONS

کسور استهلاکی

منظور داشتن کسور استهلاکی با توجه به کاهش ارزش دارائی‌های سرمایه‌ای در طول عمر مفید آنها مجاز دانسته می‌شود. با اعطاء این حق قیمت تمام شده دارائی به سال‌های استعمال آن تقسیم می‌شود، به نحوی که بخش‌های مناسبی از این قیمت به هر سال اختصاص یابد (مقایسه شود با شناسه

Amortization). گاهی در صورت استفاده استثنائی از کارخانه و ماشین آلات اجازه داده می‌شود از نظر مالیاتی نرخ استهلاکی بالاتر از حد معمول محاسبه گردد. این رفتار ممکن است به موجب مقررات قانونی خاص و یا توافق موردی به منظور استفاده از نرخ استهلاکی زائد بر معمول برای همان دوره کارکرد استثنائی، مورد عمل قرار گیرد.

اغلب کشورها نوع استهلاک قابل کاربرد را مشخص می‌کنند، هر چند که از جهت حق استفاده از روش‌های جایگزین اختلاف زیادی بین آن‌ها وجود دارد. برخی از کشورها فقط یک نوع از استهلاک را مجاز می‌دانند و برخی دیگر حق انتخاب محدودی را برای مؤدیان قائل می‌شوند. کشورهای دیگری هستند که استفاده از هر روشی را اجازه می‌دهند مشروط بر این که از یک استاندارد معین تجاوز نکند. کشورهای دیگر نوع استهلاک را بر حسب گونه‌های دارائی‌ها محدود می‌سازند.

نمونه‌هایی از روش‌های استهلاکی به شرح زیراند: روش خط مستقیم، روش مانده نزولی، روش مانده نزولی مضاعف، روش مانده نزولی محدود، روش جمع ارقام سنوات و روش واحد تولید.

از کشور استهلاکی ممکن است به عنوان انگیزه یا ضدانگیزه برای سرمایه‌گذاری به طور عام یا در رابطه با انواع خاص دارائی‌ها استفاده شود. از جمله اشکال انگیزه مجاز داشتن استفاده از استهلاک شتابی است به این معنی که در سال‌های اولیه عمر مفید دارائی اجازه داده می‌شود استهلاک به نرخی بیش از آنچه ملاحظات اقتصادی و فنی اقتضاء دارد به حساب منظور گردد (که این حالت را گاهی تخفیف اولیه می‌نامند). یا این که ممکن است استهلاک آزاد اجازه داده شود به این معنی که مؤدی رسماً یا عملاً مجاز گردد که خود نرخ استهلاک دارائی از نظر مالیاتی را معین کند. شیوه دیگر این است که به مؤدی اجازه داده می‌شود در سال اول تحصیل دارائی از نرخ استهلاکی اضافی استفاده کند که در نتیجه مجموع تخفیف مالیاتی حاصل در طول عمر دارائی از قیمت تمام شده آن تجاوز خواهد کرد (این حالت را گاهی تخفیف سرمایه‌گذاری می‌نامند).

ممکن است به عنوان ضدانگیزه اجازه استفاده از استهلاک در مورد برخی از انواع دارائی‌ها داده نشود. نمونه‌های متداول آن دارائی‌هایی مانند مغازه، ساختمان‌های دفتری و اتومبیل‌های سواری هستند). شناسه‌های مرتبط:

Capital expenditure; Cost price; Deferment of tax; Depreciable asset; Loading;
Multi-usage, depreciation; Pool basis; Production method of depreciation;
Recapture of depreciation; Renewals basis; Replacement cost depreciation;
Residual value

DERIVATIVE FINANCIAL INSTRUMENT

اسناد مالی مشتق، وسایل مالی ثانویه

ارزش این اسناد وابسته یا متکی به ارزش اسناد (اصلی) دیگری نظیر اوراق قرضه، سهام سرمایه‌ای و

امثال آن‌ها است. وسایل مالی مشتق کیفیت بسیار پیچیده و اشکال مختلفی دارند. انواع مهم آن‌ها عبارتند از قراردادهای پیش‌فروش (futures)، قراردادهای اختیار معامله (Options) و قراردادهای معاوضه (Swaps). این گونه قراردادهای ممکن است در ارتباط با ارز، کالاهای اولیه، نرخ بهره و غیره منعقد گردد و یا شامل ترکیبی از معاملات باشد (ملاحظه شود شناسه Hybrid derivative).
شناسه‌های مرتبط: Futures contract; Global trading; Swap

DEROGATION

نسخ جزئی، عدم اجرای موقت مقررات

در اتحادیه اروپا شورای وزیران می‌تواند یکی از دول عضو را مجاز دارد که اقدامات خاصی را بر خلاف مقررات رهنمودها (دیرکتیوها)ی شورای برای مدت محدودی اتخاذ نماید.

DEST AUDIT

حسابرسی پشت میزی، حسابرسی در اداره

به شناسه Audit رجوع شود.

DESTINATION PRINCIPLE

اصل مقصد، قاعده مقصد

قاعده‌ای است در سیستم مالیات بر ارزش افزوده که به موجب آن مالیات مذکور در مورد کالا باید در کشوری پرداخت شود که خریدار در آنجا مقیم است (یعنی کشور محل مصرف) و به نرخی محاسبه شود که در موارد خرید کالا از فروشنده داخلی قابل اعمال است (مقایسه شود با شناسه Origin principle).
شناسه مرتبط: Input tax

DETERRENT TAX

مالیات بازدارنده، مالیات تأدیبی

این اصطلاح در مورد مجازات‌های مربوط به تأخیر در تسلیم اظهارنامه یا پرداخت مالیات یا ارتکاب تقلب به کار می‌رود. این گونه مجازات به صورت دریافت مالیات اضافی عملی می‌گردد و هدف آن باز داشتن مؤدی از چنان تخلفاتی است. در مواردی عوارض واردات یا مالیات فروش به سطوح استثنائی افزایش می‌یابد که منظور از آن بازداشتن اشخاص از واردات یا مصرف برخی کالاها است و نه تحصیل درآمد. در این موارد نیز ممکن است اصطلاح مالیات بازدارنده به کار رود (ملاحظه شود شناسه Tariff barrier).

شناسه‌های مرتبط: Delinquency; Offence, tax

به شناسه Foreign exchange gain and loss رجوع شود.

DEVELOPMENT LAND TAX

مالیات بر مرغوبیت زمین

این مالیات بین سال‌های ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۵ در ایالات متحده آمریکا برقرار بود. هدف از وضع مالیات آن بود که افزایش حاصل در ارزش زمین بر اثر اقدامات عمرانی و توسعه مشمول مالیات قرار گیرد تا تمامی افراد جامعه (که می‌گفتند لاقط بخشی از اضافه ارزش حاصل نتیجه فعالیت آنان بوده‌است) بتوانند از آن بهره‌مند گردند و نه این که تمامی آن فقط عاید دارنده زمین شود.

DEVOLUTION AGREEMENT

قرارداد قائم‌مقامی

قراردادی است که به موجب آن یک دولت جانشین می‌پذیرد که به قرارداد بسته شده توسط دولت پیشین پای‌بند ماند (در مورد دولت جانشین به شناسه Successor state رجوع شود).

DILLON ROUND

دور دیلون

به شناسه General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) رجوع شود.

DIPLOMAT

دیپلمات

این عنوان به اشخاصی اطلاق می‌شود که دارای سمت دیپلماتیک هستند (مانند سفیران، کنسول‌ها و کارکنان دارای عنوان دیپلماتیک آنها). اما کنسول‌های افتخاری از چنین عنوانی برخوردار نیستند). دیپلمات‌ها عموماً از کلیه عوارض و مالیات‌ها در کشور محل مأموریت خود معاف هستند، مشروط بر این که مالیات‌ها و عوارض مورد نظر راجع به درآمد، حقوق و مزایا و یا دارائی‌های مربوط به شغل و وظیفه آنان باشد. همچنین دارائی‌هایی که یک دولت در قلمرو دولت دیگر برای مقاصد دیپلماتیک در تملک دارد عموماً از مالیات کشور ثانی معاف می‌باشد. شناسه مرتبط: Privileges (diplomatic)

DIRECT COST

هزینه مستقیم

هزینه‌ای است که مستقیماً به کالای مورد نظر مربوط می‌شود نظیر مواد خام، قطعات و کالاهای مصرف شده، دستمزد و سایر مخارج فرآیند تولید.

مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

دستورالعمل اجرائی شماره ۵۱۳۳۵ مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۲۴

بندهای «الف، ب، ج، د، ه و، ز» تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور^(۱)

۱. کالاهای موضوع تبصره فوق که از اول سال ۱۳۷۸ بفروش می‌رسد حسب مورد مشمول مالیات بر فروش می‌باشد.

۲. اشخاص حقوقی «کارخانه‌های دولتی تولیدکننده» که کالاهای موضوع بند «الف» را بصورت محصول نهایی به فروش می‌رسانند موظفند مالیات‌های مقرر را به هنگام فروش کالا دریافت و در مهلت تعیین شده به حساب مربوط در خزانه واریز نمایند.

۳. شرکتهای تولیدکننده خودرو موظفند علاوه بر مالیات‌ها و عوارض مربوط به خودروها معادل ده درصد قیمت فروش نقدی هر دستگاه خودرو تولیدی بااستثنای خودروهای یاد شده در بند «ب» تبصره مذکور را قبل از کسر هر گونه تخفیف شامل مابه‌التفاوت سهم سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان بعنوان مالیات غیرمستقیم اخذ و به حساب مربوط نزد خزانه پرداخت نمایند.

بدیهی است مالیات فروش دریافتی از وانت بارها در صورت ارائه اسناد و مدارک از مراجع ذیربط مبنی بر شماره‌گذاری خودرو به عنوان تاکسی بار، با درخواست کتبی مالک حسب مورد توسط اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم در تهران و ادارات امور اقتصادی و دارایی محل قابل استرداد خواهد بود. ضمناً شماره‌گذاری اتومبیل‌های مشمول مالیات موضوع بند «ب» توسط ادارات ذیربط موکول به ارائه قبض پرداخت و تأیید اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم در تهران و ادارات امور اقتصادی و دارایی محل حسب مورد خواهد بود.

۴. شرکت مخابرات ایران مکلف است مالیات غیرمستقیم هر خط انشعاب جدید تلفن همراه را به حساب تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در مهلت مقرر واریز نماید.

۵. شرکت دخانیات مکلف است مالیات بر فروش هر نخ سیگار وارداتی هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به مأخذ ۷۰ ریال به حساب تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز نماید.

۶. از انواع نوشابه و آبمیوه و نظایر آن که با وسایل ماشینی در داخل کشور تهیه و بفروش می‌رسد بر اساس اندازه‌گیری حجم از قرار هر سیصد (۳۰۰) سی سی، هفتاد (۷۰) ریال به عنوان مالیات بر فروش دریافت می‌گردد.

۱- متن کامل تبصره ۵۸ در صفحات ۴۷ و ۴۸ شماره ۲۴ مجله مالیات نقل شده است.

الف. مدیران شرکتها و کارخانجات تولیدکننده انواع نوشابه و آبمیوه موضوع این دستورالعمل مکلفند مالیات بر فروش مربوط به هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود واریز و رسید مربوط را همراه با آمار فروش ماهانه جهت اعمال حساب در تهران به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل ارائه نمایند.

ب. وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند بمنظور کنترل تولید و فروش انواع نوشابه و آبمیوه و نظایر آن با گماردن مأموران ذیربط و ناظران مقیم در هر کارخانه مقدار تولید و فروش را کنترل نماید. مدیران و مسئولین شرکتها و کارخانجات تولید انواع نوشابه و آبمیوه موضوع این دستورالعمل مکلفند کمافی‌السابق کلیه وسایل و امکانات و تسهیلات لازم را جهت نظارت مستمر مأمورین ذیربط تأمین و همکاری لازم را جهت اعمال نظارت با مأمورین بعمل آورند.

ج. محاسبه و وصول مالیات بر فروش انواع نوشابه و آبمیوه تولیدی و نظایر آن موضوع این دستورالعمل بر اساس آمار فروش دریافتی ماهانه از شرکتها و کارخانجات تولیدی علی‌الحساب تلقی می‌شود و وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند بمنظور حفظ حقوق دولت عنداللزوم دفاتر و اسناد و مدارک کارخانجات را مورد رسیدگی قرار داده و در صورت احراز مابه‌التفاوت ناشی از عدم ارائه آمار صحیح فروش کالا مالیات متعلق را به همراه جرائم مقرر وصول و مسئولین متخلف نیز در اجرای قانون نحوه اعمال تعزیرات حکومتی راجع به قاچاق کالا و ارز به مراجع ذیصلاح معرفی خواهند شد.

۷. گمرک ایران مکلف است بمنظور حفظ حقوق دولت قبل از ترخیص کالاهای وارداتی موضوع جزء (۲) و (۴) بند «ج» تبصره مذکور واردکننده را همراه با اظهارنامه مربوط در تهران به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل مربوط راهنمایی نماید. ادارات یاد شده مکلفند ضمن تشکیل پرونده و اقدام لازم جهت وصول مالیات متعلق ظرف مدت سه روز از تاریخ دریافت اظهارنامه گواهی لازم را صادر و بضمیمه اظهارنامه بمنظور ترخیص کالا به گمرک مربوط اعاده نمایند.

۸. مسئولیت وصول مالیات موضوع تبصره صدرالاشاره در تهران اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها ادارات امور اقتصادی و دارایی محل حسب مورد خواهند بود.

۹. ادارات وصول‌کننده مالیات بر فروش کالاهای موضوع تبصره مذکور موظفند جهت دریافت مالیات‌های مقرر با هماهنگی خزانه‌داری کل حساب‌های جداگانه‌ای افتتاح و همه ماهه مبالغ وصولی را ذیل کدهای مربوطه منظور نمایند. علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۱۲۱/۵۴۷۸ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۸/۲/۱۹

همانطور که مطلع هستید ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و تبصره‌های آن بعلت کثرت مراجعین و استمرار اجرای آن در اغلب موارد مؤدیان محترم و مأموران و مراجع مالیاتی را با مشکلات زیادی مواجه ساخته و در نتیجه ضمن ایجاد نارضایتی برای مؤدیان فکر و وقت مدیران و مراجع مالیاتی را به خود مشغول نموده و مانع پرداختن آنها به امور مهم دیگر شده است. این در حالیست که خط مشی وزارت متبوع در جهت جلب اعتماد عمومی و ایجاد زمینه مناسب برای اجرای طرح خوداظهاری

(موضوع ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم) بوده و بر این اساس بمنظور جلوگیری از اتلاف وقت و ناراضیاتی مؤدیان محترم لازم می‌داند در خصوص صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ مذکور موارد زیر را موکداً یادآوری نماید:

۱. اخذ هرگونه مدرک زائد از طرفین معامله که هم متضمن هزینه اضافی برای مؤدی و هم حجیم شدن پرونده و اشغال بیشتر فضا و مکان اداری خواهد بود، بهیچ وجه موجه و مجاز نمی‌باشد.
۲. چنانچه بر اساس مدرک معتبر مانند گواهی پایان کار شهرداری، اعیانی ملک معلوم و معین باشد، نیازی به مراجعه به محل برای تهیه کروکی و اندازه‌گیری زیربنای ساختمان نیست. همچنین اگر ظرف ۶ ماه اخیر گزارشی دایر بر تعیین وضعیت اجاری یا غیراجاری ملک تهیه و ضمیمه پرونده گردیده، احتیاج به بازدید و تحقیق مجدد محلی نیست، مگر آنکه بنا به دلایلی ظن قوی بر تغییر وضعیت آن وجود داشته باشد.
۳. اگر معامله مورد استعلام از مواردی است که مالکیت مالک پس از انجام معامله مذکور نیز حفظ خواهد شد (مانند تقاضای گواهی انجام معامله برای تنظیم سند اجاره):

اولاً مأموران تشخیص مالیات نباید چنین تصور نمایند که صاحب ملک بایستی نسبت به تمامی واحدهای اجاری آن (باستثنای واحد یا واحدهای مورد استعلام) تا تاریخ صدور گواهی انجام معامله تسویه حساب نماید زیرا حکم قانون فقط ناظر بر پرداخت مالیات مربوط به واحد یا واحدهای مورد معامله است. ثانیاً اگر تردیدی در اعلام مأخذ مشمول مالیات وجود دارد، نباید نگران تضییع حق دولت بشوند و بدین لحاظ در وصول مالیات و صدور گواهی انجام معامله وقفه ایجاد کنند، بلکه می‌توانند نظر مؤدی را بطور مکتوب اخذ و ضمیمه پرونده نمایند، تا بعداً در صورت اثبات خلاف اظهارات وی، در موعد مقرر مابه‌التفاوت مالیات مورد مطالبه قرار گیرد.

۴. برخی از ممیزین حوزه‌های مالیاتی مهلت ۱۰ روز مذکور در ماده ۱۸۷ را حق بدون قید و شرط خود دانسته از حیث تسریع در صدور گواهی انجام معامله با بی‌تفاوتی و بی‌قیدی برخورد می‌نمایند، حال آنکه تعیین سقف مهلت در قانون بمنزله مجوز معوق گذاردن کار مراجعین نمی‌باشد.

۵. در موارد تقاضای گواهی انجام معامله برای املاک متعلق به اشخاص حقوقی، مأموران تشخیص مجاز نیستند که مسئولین اشخاص حقوقی را مجبور به تسویه بدهیهای مالیاتی مربوط به عملکرد موسسه نمایند مگر آنکه بنا به دلایل موجه مسائل موضوع ماده ۱۶۰ و ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم مطرح بوده و یا پرونده مالیاتی مربوط به بدهی قطعی شده آنها به اداره وصول و اجرا احاله شده باشد که در اینصورت نیز اقدامات ضروری باید بدون فوت وقت صورت پذیرد.

۶. بعضی مأموران، صدور گواهی انجام معامله را در گرو تسویه بدهیهای مالیاتی دیگران نسبت به ملک (مثلاً در مواردی که حق واگذاری یک واحد کسبی چند بار بطور عادی معامله شده باشد) و یا بدهیهای مؤدی بابت سایر منابع و یا سایر املاک قرار می‌دهند که این طرز عمل مغایر با احکام قانون است.

۷. حوزه‌های مالیاتی گاه از ثبت استعلام واصله در دفتر اندیکاتور خودداری می‌نمایند که با این ترتیب مدت تعویق در صدور گواهی انجام معامله دقیقاً مشخص نمی‌شود. از این پس بایستی استعلامهای واصله در دفتر سرمیزی مربوط ثبت و توسط هر سرمیزی به حوزه تابعه محول و بلافاصله در دفتر اندیکاتور حوزه ممیزی

نیز ثبت شود.

۸. لازم است حوزه‌های مالیاتی با تقسیم کار بطرز مناسب ترتیبی اتخاذ نمایند که برای همیشه با فواصل زمانی معین، اقدام در راستای صدور گواهی انجام معامله را بطور مشخص حتی‌المقدور به یکی از کمک‌ممیزین مالیاتی محول کنند تا بدون فوت وقت و بحض دریاقت استعلام پرونده را آماده صدور آن بنمایند. ضمناً لازم است در متن گواهی صادره حداقل ۳ ماه اعتبار برای آن قید گردد.

۹. حوزه‌های مالیاتی باید در خصوص املاک مسکونی (که کاربری آن بر اساس گواهی پایان کار شهرداری و یا پروانه ساختمان مشخص می‌گردد) گواهی انجام معامله را پس از وصول مالیات متعلق ظرف مدت ۲۴ ساعت از تاریخ اخذ استعلام صادر و به متقاضی تحویل نمایند.

۱۰. در مورد سایر املاک (اداری، تجاری و یا اجاری) و انتقالات مربوط به درآمد اتفاقی و موارد مربوط به فصل مالیات بر ارث با وصول مالیات متعلق بر حسب میزان حجم کاری که پرونده مربوطه ایجاب می‌نماید، گواهی انجام معامله بترتیب ظرف ۲ یا ۳ روز صادر و تحویل گردد.

۱۱. در هر یک از موارد مذکور در بندهای فوق، چنانچه مؤدی از پرداخت مالیات خودداری کند و یا اختلافی بروز نماید، حوزه‌های مالیاتی مکلفند ظرف همان مدت‌های معین شده نتیجه رسیدگی خود و میزان مالیات را کتباً به مؤدی ابلاغ کنند تا اولاً معلوم شود که آنها بدور از هر گونه سهل‌انگاری وظیفه خود را بموقع انجام داده‌اند، ثانیاً مؤدی در مورد معترض بودن تقاضای حل اختلاف را بر اساس تبصره ۱ ماده ۱۸۷ بنماید.

۱۲. در خاتمه ضمن تأکید مجدد به رعایت موارد پیش گفته و در تکمیل بخشنامه شماره ۶۱۷۲/۵۷۸۰۸ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۵ متذکر می‌شود، نادیده گرفتن مقررات موضوع این دستورالعمل، بدون اغماض موجب تعقیب مأموران متخلف خواهد بود. ممیزین کل مالیاتی و بنوبه خود مدیران کل متبوع حوزه‌های مالیاتی موظف به نظارت دقیق بر این امر بوده و در صورت مشاهده مسامحه یا تخلف موضوع را به دادستانی انتظامی مالیاتی و دفتر اینجانب گزارش خواهند فرمود.

مفاد این دستورالعمل به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۶۴۶۴ مورخ ۷۸/۲/۲۲

نظر به اینکه تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور روش‌های اجرایی بهینه و موثر مقررات قانونی را طلب می‌کند لهذا برای نیل به اهداف فوق اجرای دقیق موارد زیر را موکداً خواستار است:

۱. از آنجا که وصول مالیات بر اساس روش «خوداظهاری» و اتکاء به اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان محترم مالیاتی، مقرون به صرفه‌ترین روش وصول مالیات می‌باشد، شایسته است بدون فوت وقت و بحض وصول این دستورالعمل، نسبت به تحویل فرم اظهارنامه به مؤدیان اقدام نمایند تا ضمن فراهم نمودن تسهیلات بیشتر برای تسلیم و پرداخت بموقع مالیات ابرازی، مؤدیان نیز بتوانند از جایزه خوش‌حسابی بهره‌مند گردند.
۲. به دلالت پرونده‌های مالیاتی، تشخیص و مطالبه مالیات مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد

مقرر قانونی خودداری می‌نمایند، به مراتب دیرتر از مؤدیانی صورت می‌گیرد که بموقع مبادرت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌کنند و این امر در اذهان مؤدیان به نوعی تشویق و ترغیب اشخاص به عدم اجرای تکالیف قانونی تعبیر می‌گردد. بمنظور رفع این نارسائی اجرائی مقرر می‌گردد با تنظیم برنامه زمان‌بندی، ترتیبی اتخاذ گردد که در بخش «مشاغل» پرونده‌های مالیاتی عملکرد سالهای لغایت ۱۳۷۷ اشخاصی که از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری کرده‌اند تا پایان شهریور ۱۳۷۸ و مالیات «اشخاص حقوقی» و «مشمولین مالیات بر درآمد املاک» که تا پایان تیرماه ۱۳۷۸ اظهارنامه و حسب مورد ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیم ننموده‌اند، ظرف شش ماه مورد رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات قرار گرفته و برگ تشخیص‌های صادره حد اکثر تا آخر بهمن سال جاری ابلاغ گردد.

مأموران تشخیص مالیات بر ارث و حقوق نیز لازم است با همین ترتیب اولویت رسیدگی را طبق برنامه مدون مرعی داشته و در نهایت نتیجه اقدامات در پایان برنامه زمان‌بندی به دفتر اینجانب گزارش گردد.

۳. بمنظور حصول اطمینان و تضمین تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در قانون بودجه لازم است پرونده‌های مهم (از حیث میزان مالیات) در کلیه منابع خصوصاً اشخاص حقوقی، در اولویت رسیدگی و حل و فصل اختلاف و قطعیت مالیات قرار گیرند. معاونین مالیاتی با تهیه فهرست طبقه‌بندی این قبیل پرونده‌ها از طریق ممیزین کل مالیاتی بر این مهم نظارت مستمر خواهند نمود.

۴. ممیزین کل مالیاتی مراقبت نمایند بهنگام رفع اختلاف بین مؤدی با ممیز یا سرممیز کلیه مالیات‌های قطعی شده سنوات قبل و همچنین سال مورد رسیدگی پرداخت و یا ترتیب پرداخت آن داده شود.

۵. در مرحله رسیدگی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی سعی شود قبل از تعدیل درآمد مشمول مالیات، مالیات مورد قبول مؤدی پرداخت گردد. بعلاوه تاخیر در تعیین نوبت رسیدگی پرونده‌های مهم در هیأت‌های مذکور و نتیجتاً تعویق قطعیت و وصول مالیات‌ها، به هیچ وجه جایز نبوده و مدیران کل محترم ذیربط، ضمن نظارت مستمر بر این امر، پاسخگو خواهند بود.

۶. جرائم مالیاتی. نظر به اینکه جرائم مالیاتی، در قانون مالیات‌های مستقیم بعنوان ضمانت اجرای تکالیف قانونی مؤدیان مالیاتی تعبیه گردیده و بخشودگی تمام یا بخشی از جرائم به صراحت ماده ۹۱ قانون موصوف منوط به «اثبات خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مؤدی و خصوصاً سوابق وی در انجام تکالیف و نهایتاً خوش‌حسابی در پرداخت مالیات‌ها گردیده است...» لهذا مقرر می‌دارد از این پس، نحوه وصول پیشنهاد بخشودگی جرائم بر اساس درخواست مؤدیان، با رعایت نکات فوق و ضوابط مشروحه ذیل و در قالب درصدهای تعیین شده مورد اقدام یا موافقت قرار گیرد:

الف. چنانچه اصل مالیات‌های تکلیفی اشخاصی که مکلف به داشتن دفاتر قانونی نمی‌باشند ظرف دو ماه از تاریخ مطالبه و بدون مراجعه به هیأت حل اختلاف مالیاتی پرداخت گردد ۵۰٪ جرائم متعلق بخشوده می‌شود.

ب. جرائم مالیات‌های تکلیفی سایر اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی کلاً بحیطه وصول درآمد.

ج. در صورتیکه در مدت کمتر از یکسال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات، مالیات‌های غیر تکلیفی متعلق پرداخت شده باشد حداکثر بخشودگی جرائم ۵۰٪ خواهد بود.

د. در مواردیکه مالیات غیر تکلیفی متعلق در مدت بیش از یکسال و کمتر از دو سال پرداخت شده باشد

حداکثر بخشودگی ۲۵٪ خواهد بود.

ه جرائم مالیاتی مؤدیانی که مالیات متعلق را در مدت بیش از دو سال پرداخت نموده‌اند کلاً وصول گردد.
و. جرائم مؤدیان موضوع ماده ۱۹۴ قانون مزبور و همچنین جرائمی که در قوانین مربوط ترتیب دیگری برای آنها مقرر شده است مشمول مقررات این بخشنامه خواهد بود.
ز. اختیار بخشودگی جرائم مالیاتی (علاوه بر بخشودگی‌های موضوع تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ قانون یاد شده که حسب مورد اعمال خواهد شد) برای هر سال یا عملکرد سال هر شخص حقیقی تا چهار میلیون ریال و هر شخص حقوقی تا ده میلیون ریال به آقایان مدیران کل مالیاتی تفویض می‌گردد تا بشرط رعایت موارد مذکور در بندهای ج و د فوق با تشخیص و مسئولیت آنان فقط در موارد ضروری اعمال گردد.
لیکن ارائه پیشنهاد بخشودگی بیش از ارقام مذکور، موقوف به وصول آن قسمت از جرائم که بخشوده یا پیشنهاد نشده خواهد بود.

۷. تقسیم مالیات

الف. اختیار تقسیم یکساله انواع مالیات‌های مستقیم به آقایان مدیران کل تفویض می‌گردد تا با رعایت ضوابط ذیل، بدهی مالیاتی مؤدیانی که قادر به پرداخت آن بطور یکجا نیستند، به اقساط ماهانه تقسیم شود.
ب. برای تقسیم بدهی، ثلث آن اعم از اصل و سایر متعلقات بعنوان پیش پرداخت وصول گردد.
ج. مبلغ اقساط باید برای اصل مالیات و جرائم متعلق تا تاریخ تقسیم معین شود و برای جرائم تأخیر پرداخت دوران اقساط نیز تضمین کافی اخذ تا در صورت پرداخت بموقع اقساط در سررسیدهای مقرر و بنا به درخواست مؤدی تضمین مزبور مسترد گردد.
د. سررسید اقساط تا روز بیستم هر ماه تعیین شود.
ه. برای تقسیم بیش از یکسال (مشروط به رعایت مفاد ماده ۱۶۷ ق.م.م.) و بخشودگی جرائم بیمزانی بیش از مبالغ مندرج در بند ز فوق، در موارد استثنائی و به سبب شرایط خاص مؤدیان لازم است مدیران کل محترم با ذکر دلایل موجه و ارائه مستندات کافی مراتب را به دفتر اینجانب گزارش نمایند.
و. مدیران کل محترم می‌توانند با قبول مسئولیت نهائی قسمتی از اختیارات خود را که ضروری بدانند به همکاران ذریب تفویض نمایند.
۸. زمان اجرای مفاد این بخشنامه ۱۳۷۸/۲/۲۸ تعیین و ضمن محفوظ داشتن آثار اقدامات انجام شده بر اساس بخشنامه‌های صادره قبل در زمینه تقسیم و بخشودگی جرائم، کلیه بخشنامه‌های مغایر را ملغی اعلام می‌دارد.

مسئولیت حسن اجرای کلیه موارد فوق با مدیران محترم کل می‌باشد.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

ماده ۱۰ تصویبنامه ۷۳۳۹۵/ت ۲۰۱۴۷ هـ - ۷۷/۱۱/۱۹ (موضوع آئین‌نامه ماده ۱۲ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۷۷/۳/۲۲)
ملاک تعیین مساحت زیربنای هر واحد مسکونی موضوع ماده (۱۱) قانون برای برخورداری از مزایای این

ماده، مساحت‌های مندرج در اسناد مالکیت یا در گواهی پایان کار واحد مسکونی (بجز مشاعات) مورد نظر می‌باشد. آن دسته از مالکینی که واحد مسکونی خود را با سند عادی به اجاره واگذار می‌نمایند برای استفاده از معافیت مندرج در این ماده می‌بایست یک نسخه از سند اجاره به انضمام درخواست خود را به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند و در این صورت از تاریخ تسلیم مدارک فوق تا پایان مدت قرارداد مشمول معافیت موضوع این ماده خواهند گردید. دارندگان اسناد رسمی اجاره ملزم به رعایت مفاد این تبصره نیستند. (متن ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری):

کلیه واحدهای مسکونی دارای زیربنای مفید صد و بیست (۱۲۰) مترمربع و کمتر که به منظور سکونت به اجاره واگذار می‌گردد از پرداخت صد در صد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد اجاری معاف می‌باشند.

بخشنامه شماره ۳۱۹۵/۱۵۰۸۲-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۴/۳

چون ماده واحده قانون اصلاح ماده ۲۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن دایر بر اصلاح تبصره ذیل ماده موصوف و الحاق یک تبصره بعنوان تبصره ۲ به آن، از حیث تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت مالیات به حوزه مالیاتی ذیصلاح موجب بروز ابهام برای برخی از اشخاص حقوقی که محل فعالیت عمده آنها با مرکز امور اداری‌شان متفاوت می‌باشد، گردیده است، لذا بمنظور رفع ابهام و تعیین تکلیف این دسته از اشخاص حقوقی با توجه به اینکه حسب مقررات قسمت اخیر تبصره ۱ ماده مذکور در صورت مغایرت سایر مواد و تبصره‌های قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین با مفاد تبصره یاد شده، ملاک عمل مفاد این تبصره خواهد بود، مقرر می‌شود:

۱. شرکت‌هایی که محل فعالیت عمده آنها با مرکز امور اداری متفاوت است اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به حوزه مالیاتی محل فعالیت عمده شرکت تسلیم و مالیات متعلقه را پرداخت نمایند.
 ۲. اشخاص حقوقی موضوع تبصره ماده واحده مورد بحث که در دو یا چند محل فعالیت‌های تجاری - تولیدی اقتصادی - درآمدی دارند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به حوزه مالیاتی شهر یا محلی که بیشترین فعالیت‌های فوق در آن صورت می‌گیرد تسلیم و مالیات متعلقه را پرداخت نمایند. در مواردی که از حیث تشخیص شهر یا محلی که بیشترین فعالیت‌های یاد شده در آن صورت می‌گیرد، بین شخص حقوقی و حوزه مالیاتی که برای تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به آن مراجعه می‌شود اختلاف نظر باشد، در این صورت حوزه مالیاتی مزبور مکلف است نسبت به دریافت و ثبت مدارک مذکور و تسلیم رسید به مؤدی اقدام و متعاقباً بدون فوت وقت حوزه صلاحیتدار را با رعایت قسمت اخیر مفاد بند ۱ بخشنامه شماره ۳۰/۴-۶۶۶۶/۵۹۰۵۴ مورخ ۷۷/۱۲/۱۲ تعیین و مدارک دریافتی را کتباً به حوزه مالیاتی ذیصلاح ارسال و مراتب را به مؤدی نیز اعلام نماید. هر گاه تعیین حوزه مالیاتی به ترتیب یاد شده مقدور نباشد، لازم است فوراً با رعایت سلسله مراتب اداری موضوع را به دفتر اینجانب اعلام تا پس از تعیین حوزه صالح نسبت به ارسال مدارک دریافتی به حوزه مالیاتی ذیربط شرح فوق اقدام نمایند. بدیهی است در این قبیل موارد مالیات پرداختی نیز بحساب وصولی حوزه مالیاتی ذیصلاح منظور خواهد شد. مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورایی مالیاتی رسیده است.
- علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی**

بنا به اختیار حاصل از ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم و بر اساس تجزیه و تحلیل و ارزیابی نتایج حاصل از اجرای طرح خوداظهاری مالیات املاک مسکونی اجاری در سال گذشته، مقرر است در سال جاری نیز با توجه به اطلاعیه مندرج در روزنامه‌های کثیرالانتشار نیمه اول سال گذشته طرح مزبور در سطح کشور به مرحله اجرا گذارده شود.

با ارسال یک نسخه از متن آگهی ارسالی برای درج در روزنامه‌های کثیرالانتشار، مقتضی است با همکاری خانم‌ها و آقایان ممیزین کل مالیاتی، هماهنگی و جدیت لازم را در اجرای طرح بعمل آورده و نکات زیر را نیز مؤکداً به مأموران تشخیص مالیات ذریبط یادآوری فرمایند:

۱. همانطور که در متن آگهی آمده است کلیه حوزه‌های مالیاتی صلاحیتدار به شرح ماده ۱۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم (بجز حوزه‌هایی که در متن آگهی استثناء شده‌اند) مکلفند در صورت مراجعه مؤدیان، اظهارنامه‌های مالیاتی و مدارک پیوست را دریافت و ثبت و ترتیب وصول مالیات و سهم شهرداری متعلق را بشرح اطلاعیه بدهند و در مواردی که اظهارنامه به حوزه مالیاتی محل سکونت و یا طبق حکم ماده ۷۷ مذکور اشتبهاً تسلیم شده است، ظرف ۳ روز کلیه اظهارنامه‌ها و مدارک پیوست را ضمن اخذ رسید به حوزه‌های مالیاتی مربوط ارسال دارند.

۲. چون بیشتر مؤدیان مالیات بر درآمد مستغلات از شماره حساب بانکی مالیاتها و نحوه تنظیم اظهارنامه و قبوض مالیاتی و احتساب و منظور نمودن معافیت‌های قانونی و کسر ۲۵ درصد موضوع ماده ۵۳ قانون مالیاتها از اجاره دریافتی سالانه اطلاع دقیق ندارند، همکاران سطوح کمک ممیز تا سرممیزی مالیاتی، مؤدیان مالیاتی را در زمینه‌های فوق راهنمایی خواهند نمود و چنانچه مدارک لازم برای پیوست اظهارنامه ناقص بوده و یا اصولاً ارائه نشده باشد به مؤدی تذکر دهند.

۳. در مورد وصول پیش پرداخت مالیات و تقسیط مانده بدهی، همانطور که در آگهی آمده است، شرط استفاده از مزایای طرح، پرداخت حداقل $\frac{1}{3}$ اصل بدهی و سهم شهرداری و تقسیط بقیه، حداکثر تا پایان سال جاری می‌باشد. بنابراین برای احراز این تکلیف مؤدی، لازم است تصویر قبض مالیاتی (فیش بانکی) و گواهی تقسیط بدهی یا ذکر مدت در پرونده امر ضبط گردد. ضمناً در مواردی که اظهارنامه به محل سکونت مؤدی تسلیم گردد مؤدیان محترم مالیاتی را برای پرداخت اقساط بعدی به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک هدایت نمایند.

۴. در مورد بدهی مالیاتی سالهای قبل از ۱۳۷۷ این دسته مؤدیان لازم است برابر مندرجات بخشنامه شماره ۶۴۶۴ - ۷۸/۲/۲۲ رفتار گردد.

۵. در مواردی که طبق سند اجاره رسمی ارائه شده از سوی مؤدی مساحت مفید مورد اجاره ۱۲۰ مترمربع و کمتر باشد طبق مصوبه اخیر مجلس شورای اسلامی فقط بابت ماههای غیرمعاف سال ۱۳۷۷ نسبت به وصول مالیات اقدام خواهند نمود.

۶. کسانی که مسئول پاسخگویی مؤدیان از طریق تلفن (خصوصاً در تهران) می‌باشند لازم است به نقشه جغرافیائی شهر و محدوده ادارات کل مالیاتی آشنائی کافی داشته باشند تا بتوانند مؤدیان محترم را در اسرع وقت راهنمایی نمایند.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

of relevant figures and amounts is recommended.

FINANCIAL CRISIS AND TAXATION

The first part of this article was printed in the previous issue of *Maliyat* journal, and now the second (and last) part of the same is provided in the present issue. The article was originally written by Professor Richard Krever and published in the *Asia-Pacific Tax Bulletin* of IBFD (Volume 4, No. 12). From the same a Persian translation has been provided by this publication.

AGENCIES OF FOREIGN ENTERPRISES IN IRAN

This is the second part of a survey regarding the activities of International and multinational companies in Iran and the tax-avoidance tricks adopted by them and their agencies.

INHERITANCE AND GIFT TAX TREATIES

This journal has begun a study in the field of inheritance and gift tax treaties that is a wholly new idea in this country. The model inheritance and gift tax convention of OECD is analyzed in the light of relevant Iranian tax and civil law provisions. The present issue of the journal provides the third part of this series of articles.

CONTRADICTION OF TAX TREATIES WITH THE TREATY OF EUROPEAN UNION

In some issues of the journal we introduce one or more tax cases dealt with by international tax forums. The case selected for this issue is the verdict of the European Court of Justice delivered on the famous case of Mr. and Mrs. Gilly. Different aspects of the case are analyzed for the Iranian readership.

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".

In spite of the fact that the opinion of the STC (which is given by the Plenary Board in a conclusive manner) must be taken into account by all tax authorities and forums, it happens occasionally that some tax assessment officials disregard it in one or another way.

That is why the tax administration issued recently a circular, in which reference is made to the legal requirements explained above with regard to the observance of the STC's opinion. The circular refers also to the competence of STC members as most experienced officials in the field of tax laws and regulations, and having the highest level of expertise in this regard.

The circular warns, accordingly, those tax officials who ignore the opinion of the STC, and states that such ignorance would entail administrative and legal punishment as envisaged under the law.



Abstract of Persian Articles

EDITORIAL

The effects that the behavior of tax officials may have on taxpayers and overall performance of the tax machinery, and measures that have been recently adopted by the tax administration to improve its relationship with taxpayers are examined in this issue's editorial, both in Persian and English sections.

LACK OF ADJUSTMENT MECHANISM IN THE TAX LAW

Many cases of tax exemption, income brackets, etc. that are envisaged under the tax law contain certain figures in Iranian Rial. Such monetary amounts gradually lose their real value as the inflationary trend goes on. This phenomenon is examined by the author and adoption of an appropriate mechanism for adjustment

FINES RELATED TO INDIRECT TAXES

The tax administration ruled in a circular letter that fines accrued in case of indirect taxes may not be spared. The only provisions related to sparing of tax fines are provided under the Article 191 of the Direct Taxes Act, which states:

"The fines provided under the present Act may be spared, totally or partially, when requested by the taxpayer and agreed upon by the Ministry of Economic Affairs and Finance".

As it can be understood from the above text, the rule of the Article 191 pertains to the fines envisaged in a law, which exclusively deals with direct taxes, and since no other regulations have been enacted to provide for sparing of fines related to indirect taxes, the above ruling of the tax administration has been adopted.

OPINION OF THE SUPREME TAX COUNCIL

The Supreme Tax Council (STC) is the highest administrative forum within the tax organization of the country. The tasks and powers of STC are included in the Article 255 of the Direct Taxes Act (DTA). One of these tasks, which is stated in the paragraph (c) of the said Article, is the following:

"Reflecting on subjects and issues, which the Minister of Economic Affairs and Finance may refer to the Supreme Tax Council for consultation and seeking opinion".

The Article 258, DTA states that in the above cases the STC shall review the subject in its Plenary Board composed of the President and heads of branches of the Council. If the opinion of the Board is given by the majority of two thirds of its members, it shall be conclusive and must be followed in similar cases by all tax officials and fora.

In practice, the tax officials confronting difficulty in understanding and interpretation of tax regulations, which may not be solved within the relevant hierarchy, appeal to the office of the Undersecretary for Tax Revenues, and through him the case is referred to the STC for consideration.

2. A wholly new plant was constructed afterwards, which differed in many respects from the destroyed one; and

3. A new exploitation license was also issued for new factory.

Based on the above reasoning, the Minority considered the claim of the taxpayer as relating to a new enterprise and a different situation that can not be attributed to the ruling of the previous law, and therefore the case should be viewed under the light of the Article 132 of the current law.

STATE-OWNED COMPANIES AND STAMP DUTY

The Iranian Power Development Organization (IPDO), a public institution, raised a question with regard to taxation of one of its affiliated companies. The case was pertaining to the Note of the Article 48 of the Direct Taxes Act (DTA), which provides:

"The stamp duty on the shares of companies, whose capital is entirely owned by the government, shall not exceed the amount of 2,000,000 Iranian Rials, and the balance of the applicable duty shall be exempted".

Since the Capital of IPDO's affiliated company did not belong to the government directly; it was disputed that the company could not enjoy the abatement of the Note 3, Article 48 in question. The reason, according to the respective tax office, was that the phrase "Whose capital is entirely owned by the government" has been formulated in such a way that the ownership of the government must be direct, without any intermediate entity being present. This argument was disputed by the IPDO and the case was finally referred to the Supreme Tax Council (STC), which examined it in its Plenary Board and decided in favor of the taxpayer. The Board argued that the Note 3, Article 48, DTA has referred to one condition only, which is the ownership of entire capital of the company by the government, and no other conditions are stipulated and no qualification is given with regard to the manner of ownership. Therefore, no significance can be attached to the directness or indirectness of the ownership, and thus the company in question is entitled to the exemption provided under the said Note 3 of the Article 48, DTA.

But the rule of Article 132 is applicable only to the enterprises for whom the exploitation license is issued by competent authorities as from the approval date of the said law, namely February 1988. Other companies, for whom the licenses were issued before that date, are not entitled to the above exemption (which has been provided as an incentive to new producing and mining entities). They may continue to enjoy the abatements granted to them under the previous regulations.

Facts. Kermanshah Daneh Company (KDC) was established in the year 1979 and enjoyed relevant tax exemption granted under the tax law effective in that time. In September 1987 the plant and building of the company were destroyed under the air raid of Iraqi aircraft.

The company's plant was reconstructed in recent years by using financial aids received from the government. Now that the factory is rebuilt, the company is after a new exemption to be granted under the new text of the Article 132, DTA. The company argues that its plant is a new enterprise constructed after the approval of the Direct Tax Act, and thus is entitled to the tax holiday provided by the Article 132.

The relevant tax authorities did not accept the claim of the company and the case was finally referred to the Supreme Tax Council (STC) for consideration. The STC reviewed the question in its Plenary Board, which was not able to reach consensus. The Majority (all members except one) decided that the taxpayer was not entitled to the new exemption of the Article 132, since it had enjoyed the tax exemption granted to it under the previous law in a complete manner. Demolition of the company's factory and reconstruction of it could not - according to STC - provide any rational ground in favor of the claim put forward by KDC.

The Minority (one member only) was of the opinion that the exemption of the Article 132 was accordable to the taxpayer. This opinion was based on the following arguments:

1. The KDC's factory was completely destroyed in the course of air raids of Iraqi airplanes;

TAX NEWS

REPAIR OF EQUIPMENT AND MACHINERY OUT OF THE COUNTRY

A drilling company sends some of its machinery and equipment to a foreign country for being repaired by another company domiciled abroad. A question arises in connection with the income of the foreign repairing company derived from Iran, as to whether it is subject to taxation in this country.

The office of the Undersecretary for Tax Revenues refers the question to the Supreme Tax Council (STC) for reviewing. The STC examines the case in its Plenary Board and renders the following opinion:

"The receipts of foreign companies and entities from Iranian sources for repair of machinery and equipment are not examples of cases referred to in paragraph (a) of the Article 107 of the Direct Tax Act, and thus, not subject to income tax in Iran".

The Article 107 of the Direct Taxes Act (DTA) is one of the most significant provisions of DTA, as far as the income tax of foreign enterprises is concerned. The paragraph (a) of the Article enumerates several business activities that are performed by foreigners directly, and the paragraph (b) concerns the operations performed by agencies and other representatives of foreign entities.

RECONSTRUCTED PLANT AND TAX EXEMPTION

Law. Chapter 1 of the title D of the Direct Taxes Act (Articles 132 to 146) covers most of the exemptions provided under the Iranian tax law. Article 132 (first article of the said chapter) envisages a tax holiday for the enterprises engaged in production and mining activities. The tax exemption applies from the date, at which the relevant enterprise begins the stage of exploitation or extraction.

cape such possibility, the law has clearly ruled that during the period of respite the property shall not be considered as leasehold, and as a result no rental income tax will be claimed. It is stipulated however, that the relevant respite and non-payment of rental should have been envisaged under the transfer deed. The maximum period of application of the said rule is six months.

The second sentence of the Note 8 pertains to the contract of optional sale. This contract is defined in the Iranian Civil Code (Article 458). According to that Article, in a contract of sale the parties may make a condition that if the seller gives the price back to the purchaser, within a specified period, he may exercise an option of cancellation of the transaction. A sale transaction with such condition is called "optional sale".

The optional sale in most cases provides a legal structure for hiding the actual relationship between the parties, which is a usual dealing in essence. The mechanism employed is as follows: 'A' transfers his house to

'B' according to an optional sale contract with the condition that if 'A' would give the price of the transaction back to 'B' within a period of time (in most cases one year), then the sale contract would be cancelled and the sold property would be given back to 'A'. During the same period 'A' retains the possession of the property and pays certain monthly amounts to 'B'. The amounts so paid are alleged to be rental payments, but in reality they are interests paid on the borrowed money, namely the same amount as was firstly paid to the seller as the price of the property.

By viewing the text of the Note 8 of the Article 53 of DTA under the light of the above explanations, one may conclude that the Note 8 overlooks the reality of the actual relationship of the parties and considers the monthly amounts so paid as rental.

Further cases of this type (where it is assumed, according to the law, that no tenancy relation does exist, and thus no rental tax may be charged, will be considered In the next issue of the journal, then other topics related to real estate income tax (taxable income, cases of exemption, etc.) will be examined.

acted.

(iv) Before examining the second category of special cases (those not considered as leasehold), we have to refer to an exceptional case, where the tenancy relationship does exist, but the rules pertaining to taxation of rental income may not apply. This specific case is envisaged under the last sentence of the Article 53, DTA, which reads as follows:

"The rule of the present Article shall not govern in respect of the employer-provided houses belonging to juridical persons, provided that their taxes are assessed on basis of statutory books of accounts"

So, the corporations that lease their houses to their employees and receive rental from them, such rental income shall not be subject to the provisions of the chapter under consideration, and it will be treated like any other item of normal income of the company when assessing its annual taxable income.

B. The following are cases where it is assumed (according to the law) that no tenancy relation subject to rental tax does exist:

(I) and (II) Two special cases of

this type are envisaged under the Note 8 of the Article 53, DTA, which states:

"If the owner sells his dwelling place, and a respite is granted to him, under the relevant transfer deed, for evacuation of the same without payment of rental, then the property shall not be deemed as a leasehold up to six months, if it is occupied by the ex-owner during such period of respite. The same rule is applicable in case of optional sale as long as the sold property remains at the disposal of the seller, unless it is proved, on account of some documents and instruments, that a rental is being paid".

The situation described by the first sentence of the Note 8 is a common scenario under the current conditions. It usually takes a considerable time to find a new dwelling. Therefore, in most cases a respite of few months is granted to the ex-owner, during which he is allowed to continue living in his previous property. But in this case the tax department may consider him as a tenant, since the property does not belong to him any more. To es-

possession" the mortgagor is subject to taxation envisaged for the rental income. Mortgage in possession is a contract by which the mortgagee takes the use and possession of the property during the term of the contract.

(iii) Note 10 to the Article 53, DTA refers to another special case and states:

"Where the residential units belonging to government companies are delivered to buyers according to ordinary agreements, but not yet being transferred in a final manner, and this situation is approvable by demonstrative documents and records, such properties shall not be deemed to be leaseholds as long as they are in possession of the buyers. In these cases the buyer shall be treated, for the purpose of taxation, as the owner of the property".

Ordinary agreement is an agreement that is privately concluded between the parties without being registered by a notary public. The expression "not yet being transferred in a final manner" is also referring to the same thing. It means that the transaction is not yet registered in the books of

a notary public. Under the Iranian law, transactions on immovable properties are to be effected through notaries public, if they are to be accepted as conclusive and effective.

The government companies may embark on projects for construction of houses and selling them to their employees or to other applicants. The conditions of purchase and delivery are usually determined under an ordinary agreement. After the houses or apartments are completed, they are delivered to buyers, without yet a final agreement is officially concluded between the parties and registered by a notary public. During this period and until the final and official agreement on transfer of the property is concluded and registered by the notary public, there may arise a situation where the tax officials would consider the property as not being owned by the buyer. Then the buyer would be, most probably, considered as the tenant, and a tax on the assumed rental income would be claimed. To avoid this unwanted situation, the rule of the Note 10, as described above, has been en-

provided under the chapter in question. Such companies' income is assessed through the normal examination of their

books of accounts (Note to Article 52, DTA). Now let us touch upon each of the above-mentioned types of taxes.

TAX ON RENTAL INCOME

As it was noted above, the first type of taxes envisaged under the heading "real estate income tax" is the tax on rental income. The most important points worth of mentioning in respect of this type of tax are as follows:

1. The tax law (DTA) states that the rental income earned from the lease of a real property is subject to taxation, but it provides no definition for the terms 'lease' and 'rental'. In such cases reference is usually made to the civil law and customary meaning of the relevant terms. According to the Article 466 of the Iranian Civil Code "*lease is a contract whereby the tenant becomes the owner of the profits of the rented property*". By the word "profits" the right of occupancy of the rented property is meant.

2. Although no definition for the term "lease of real estate" is given by the law, there are references to certain special cases (alongside the ordinary cases of

lease of real property) that are considered to be subject to the rules of lease and rental. Reference is also made to cases not considered as leasehold, and thus not being subject to taxation under review. These two types of special cases are as follows:

A. Special cases subject to tax on rental income:

(i) where an immovable property, which has been endowed or typed up, is leased to a tenant, the case shall be subject to the tax on rental income. The term typing up a property means (in Islamic Law as well as in the Iranian Civil Code) to make the substance of the property inalienable and devoting its yield to certain (usually charitable) purposes. The same process is exactly effected through endowment of a property, and thus the terms endowment (*vaḳf*) and tying up (*ḥabs*) have in most cases the same coverage and effects.

(ii) in case of the "mortgage in

CHAPTER 1. REAL ESTATE INCOME TAX

Some points are to be clarified at the outset, without which confusion and ambiguity may arise, especially for those who are not familiar with the perception that people have in this country regarding the concepts related to real property. The following points are worth mentioning in this regard:

1. The heading "real estate income tax", as used in the chapter 'I' of the title 'C' of DTA, covers various types of taxes that might be considered, especially by those disciplined under the international criteria and notions in respect of tax concepts and classifications, to be inconsistent and heterogeneous.
2. The taxes referred to under the said chapter include: tax on rental income, tax on the transfer of goodwill, immovable property transfer tax, tax on the income of the business of erecting and sale of buildings, and the tax on transfer of other rights related to the immovable property.
3. What these various types of taxes have in common is that all of them are somehow related to the immovable property. As far

as the element of profit is concerned, not all cases covered by the taxes in question evidence the realization of profit. For instance, the tax on transfer of the immovable property is to be collected on basis of taxable value of the property, notwithstanding the accrual of any profit as a result of such transfer.

4. Other points worth of mentioning are as follows:

- a) The taxes envisaged under the said chapter 'I' are not classified on basis of the type of relevant taxable persons. Therefore, all the taxpayers earning the incomes referred to in this chapter, or making transactions mentioned therein, are liable to taxation, whether they are individuals or corporations, and whether related to private or public sector;
- b) The real properties subject to taxation are those located in Iran. It means that the Iranian tax law has chosen the rule of situs with regard to taxes provided in the said chapter;
- c) The state-owned companies, whose income is of the types mentioned above, are not subject to the rules and procedures

AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 6)

In the previous parts of this essay we analyzed the regulations of the Direct Taxes Act (DTA) regarding the different types of property tax. Now we will begin our study on the main part of DTA's substantial provisions, namely those pertaining to various types of income tax.

INCOME TAX

The title C of the Direct Taxes Act, which is wholly devoted to the provisions of income tax, is divided to seven chapters, each covering a category of taxes on income. The criteria chosen for classification and grouping of these chapters are related to both, the kinds of income and categories of taxpayers.

The tax on income from real estate, agriculture and salary, and also the tax on incidental income, may be attributed to the first category, and three other ones (business income tax, tax on income of juridical persons

and tax on aggregate income) are pertaining to the income tax of corporations and individuals. More accurately speaking, all corporate and individual incomes are subject to chapters IV, V and VII, but the income derived from real estate, agriculture, salary, and also the income earned, either by individuals or corporations, incidentally (mostly through favoritism) are dealt with in chapters I, II, III and VI. Each of these branches of income tax will be studied according to the same order as the title C of DTA is organized.

studies in the field of taxation.

A simple way to grasp this matter is to have a look at the contents of this Maliyat Journal, especially a section of which is devoted to tax regulations and rulings. If we compare the recent issues of the journal with those published in previous years, we would certainly comprehend this difference. For instance, in the last issue of the journal several circular letters were printed, in majority of which there could be seen references to the approach of officials towards people and taxpayers. They are instructed, under these rulings, to adopt arrangements for guiding the taxpayers and providing them with the information they need for discharging their legal duties. They are also directed to accept and deal with the taxpayers in a complaisant and courteous manner. Avoidance from unjustified delay in performance of their duties and refraining from developing an environment of dissatisfaction in their relationship with taxpayers and people are also among the instructions given to tax authorities. They are in the same way ordered to make their best to settle the issues and problems through the legal means provided under the law.

Parallel to that, the attention of officials is drawn to observance of regulations and binding verdicts of competent tax forums. In fact, abidance by the law and correct behavior towards the taxpayers are two faces of the same coin, since both of them result in more efficiency for the tax administration and creation of sound basis for achieving the real aim of the law. As we pointed out earlier, it has been proven and accepted in today's world that the best way to improve the efficiency of the tax administration, is to secure the voluntary compliance of taxpayers. Two main requirements for achieving this aim, are the integrity of the tax machinery (in the form of observance of the law) and maintaining a reasonable relationship with taxpayers. Both these requirements are embodied in the rulings and regulations referred to above.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The type of relationship existing between the tax administration and taxpayers plays a significant and sensitive role, with critical effect on the efficiency and outcome of activities of the tax machinery. For improving this feature of the conduct of the tax administration, it would be of great usefulness to take benefit from the findings of some branches of human knowledge, such as sociology and social psychology. According to such findings, the individual reactions against the way of treatment and behavior of public authorities would cross the frontiers of a limited and personal feeling, when authorities' action concerns and touches upon the multitude of people. In such cases, the individual reactions would mutually act upon each other, as if a social procession is taking place. As a result of this social process, an average and general attitude towards the relevant authorities will be formed, which will constitute the basis of behavior of people in discharging their legal duties and obligations.

To control this social process in a sound way and direct it towards the interest of the society, one has to study the behavior and manners demonstrated in the past and probable adverse effects that they had in mind of the general public. Then a reversal move must be started in a new direction, which may remove the unwanted negative effects of respective methods and conducts.

A movement of this kind has already been initiated, and its traces can be noticed in different rulings and circular letters issued by the tax administration and tax forums in recent months. A new general tone and spirit can be deduced from these rulings and regulatory provisions. This new atmosphere is recognizable especially for those who deal with, or refer to, the tax verdicts and decrees in a continuous manner, either because of their occupation or for performing