

# مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره دوازدهم، بهار ۱۳۷۹

(شماره مسلسل ۲۷)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

## فهرست مطالب:

- |  |                           |  |
|--|---------------------------|--|
| سراغاز   | دکتر علی اکبر عرب مازار ۲ | امور مالی: بهرام گرایلی افرا           |
| سازمان‌های دولتی و ماجرای                                      |                           | لیتوگرافی، چاپ و صحافی:                |
| بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ م.ت. همدانی ۴             |                           | چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه      |
| حرفه حسابداری و مبارزه با فساد                                 | دکتر علی اکبر عرب مازار ۶ | آبشار، شماره ۱۸۵                       |
| نکاتی چند پیرامون  |                           | مطالب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن |
| قرارداد مالیات مضاعف ایران و ترکمنستان                         | م. اکباتان ۱۰             | نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات  |
| قیمت‌گذاری انتقالات  |                           | وارده یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است. |
| (Transfer Pricing) (بخش سوم)                                   | م. الوندکوهی ۱۹           | نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ    |
| درآمدهای مالیاتی (سال‌های ۷۸-۱۳۷۵، جدول و نمودار)              | ۲۵                        | (نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن    |
| قراردادهای مالیات مضاعف در مورد                                |                           | بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. |
| ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش چهارم)                        | م. سنگشیری ۲۹             | مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.       |
| «ارض‌النجام» یا صفحه‌ای از تاریخ مالیات                        | ۳۵                        | دقتر مجله مالیات:                      |
| آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی (رأی دیوان دادگستری            |                           | دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،        |
| اروپایی در باب تناقض قرارداد مالیاتی با قرارداد اتحادیه اروپا) | ۳۷                        | خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،    |
| اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی                                    | ۴۳                        | کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.                 |
| مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی                              | ۴۶                        | صندوق پستی: ۱۱۱۱-۱۵۸۷۵، تهران.         |
| بخش انگلیسی  |                           | فکس: ۶۴۱۹۷۱۶                           |
|  |                           | تلفن: ۶۴۴۴۵۱۸                          |

## به نام خدا

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

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

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

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

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

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

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

**علی اکبر عرب مازار**



## سازمان‌های دولتی

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

م. ت. همدانی

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

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

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

نهادهای عمومی. بخشنامه مورخ ۶/۶/۷۶

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

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

مؤسساتی را که به این ترتیب معافیت‌های مالیاتی‌شان لغو شده است، می‌توان به چهار دسته تقسیم کرد: نخست وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرائی، دوم شرکت‌های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، سوم نهادهای عمومی و چهارم بنیادها.

مطلبی که مقاله حاضر بخاطر آن نگاشته شده است به دو دسته از چهار گروه فوق، یعنی وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرائی از یک سو و نهادهای عمومی از سوی دیگر مرتبط است. و از جهت موضوع این مقاله تصور نمی‌رود مشکلی در ارتباط با دو دسته دیگر وجود داشته باشد. مسأله مورد نظر این

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

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

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

نموده است تا این بخش عظیم از اقتصاد مملکت را نیز از جهت مالیاتی پوشش دهد.

اما چرا نام وزارتخانه‌ها و مؤسسات اجرائی را هم ضمن بند «ش» مذکور به میان آورده‌اند؟ تصور می‌رود منظور ایجاد نوعی ظاهر مبتنی بر مساوات و رفتار یکسان بوده است، به این معنی که قانون به نحوی تنظیم شود که حاکی از لغو معافیت برای همه مؤسسات بخش عمومی و شبه عمومی باشد و نه این که تنها یک گروه را دربرگیرد که ظاهر چندان خوشی نخواهد داشت.

**بخشنامه سازمان مالیاتی.** در سطور قبل به بخشنامه مورخ ۶/۶/۷۸ سازمان مالیاتی اشاره کردیم. صدور این بخشنامه در حقیقت برای رفع ابهاماتی بوده است که با تصویب بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه پیش آمده است، زیرا طبیعی است که تصویب قانونی به این شکل خالی از ابهام آفرینی نخواهد بود. بخشنامه مورد بحث پس از اشاره به ابهامات مذکور به بیان یک اصل پرداخته و می‌گوید:

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

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

# حرفه حسابداری و مبارزه با فساد

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

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

## آثار فساد

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

## پشتیبانی قانونی و دولتی

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

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

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

## نیاز به مدیریت نیرومند در مؤسسات تجاری

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

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

۱. منظور انجام کار پلیسی در زمینهٔ یافتن بزهکار و اعلام آن می‌باشد.

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

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

## ابتکارات حرفه‌ حسابداری

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

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

۱. فدراسیون این مقاله را تنظیم نموده است تا موجب انگیزش آگاهی نسبت به مسائل مورد بحث گردد، ضمن این که مقاله حاضر خود به منزله ایفاء سهمی در این خصوص به شمار می‌رود.
۲. فدراسیون همچنین به ۱۳۳ مجمع عضو خود از ۱۰۴ کشور جهان پیشنهاد می‌کند که:
  - الف. برنامه‌هایی را تدوین کنند که مناسبات مبتنی بر معاضدت با مراجع قانونگذاری، مدیران، صاحبان حرفه‌های حقوقی و سایر گروه‌های علاقه‌مند به تقویت ساختار شایسته مدیریت، شفافیت و مسئولیت‌پذیری محاسباتی را تحکیم بخشد. آنها همچنین لازم است موجبات ایجاد یک ساختار قانونی را پدید آورند که موارد فساد را به حداقل برساند و راه‌حلی را بر اساس نمونه‌های قانونی و مقرراتی وضع شده در سایر کشورها ارائه دهند و مواردی را که توسل به اقدامات فوری ضرورت دارد تعیین نمایند.
  - ب. در تأمین این مطلب که تعریف لازم از فساد به عمل آید، مقررات منع فساد آماده گردد و وسایل مناسب برای حمایت از آثانی که «سوت را به صدا درمی‌آورند» فراهم شود، با دولت همکاری کنند.

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

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

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

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

ح. سیستمی را به پیش برند که کارآمد و منصفانه باشد چنان که از عدم مساوات و تحمیلاتی که منجر به فساد می‌شود جلوگیری نماید و اجازه ندهند که پرداخت‌های فسادآمیز در محاسبه مالیات بر درآمد به هزینه منظور گردد. ۳. فدراسیون از نفوذ خود در سازمان‌هایی مانند بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>(۱)</sup> استفاده نموده و وضع قوانین مناسب در کلیه کشورهای عضو را تشویق خواهد نمود.

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

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

## قرارداد مالیات مضاعف ایران و ترکمنستان

م. اکباتان

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

### الف. عنوان قرارداد

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

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

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

اما به سبب وجود همان سلسله مقالات

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

## ب. ابهامات ماده ۲

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

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

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

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

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

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

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

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

۵. با توجه به نکات فوق می‌توان پی برد که موضوع از نظر تقسیم‌بندی و مفاهیم قانون مالیاتی ایران چندان «سراسر» و بی‌درسر نیست. البته بند ۳ ماده ۲ قرارداد در مقام رفع این گونه ابهام و نارسایی‌ها بر آمده و انگشت

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

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

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

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

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

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

### ج. ضابطه اقامت

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

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

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

کشوری شناخته شود.

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

#### د. مؤسسه ثابت

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

ایران نیز دقیقاً از همین اصطلاح مؤسسه ثابت استفاده می شده است و ظاهراً با گذشت زمان آن اصطلاح دقیق تر به دست فراموشی سپرده شده است (ملاحظه شود زیرنویس صفحه ۳۸ شماره ۲۶ مجله مالیات).

مطلب تازه قابل ذکر در مورد ماده ۵ افزودن ۳ مصداق جدید برای مؤسسه ثابت می باشد که عبارتند از:

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

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

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

۲. مورد مذکور در بند ۶ ماده ۵ به شرح زیر:

«... در صورتی که مؤسسه بیمه یک دولت متعاهد (به غیر از مورد بیمه اتکالی) در قلمرو دولت متعاهد دیگر از طریق شخصی... حق بیمه وصول کند و یا بیمه حوادث انجام دهد، مؤسسه مزبور در آن دولت متعاهد دیگر دارای مقر دائم [مؤسسه ثابت] تلقی خواهد شد».

استفاده کنند و تمتع حاصل نمایند. اگر مالیاتی بابت چنین استفاده‌ای تعلق گیرد، از آن دولت محل وقوع اموال غیرمنقول ذیربط خواهد بود. این مطلب در برخی از قراردادهای قبلی ایران گنجانیده نشده بود و اکنون در قرارداد مالیاتی ایران و ترکمنستان منظور گردیده است.

## و. مؤسسات وابسته

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

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

## ه. اموال غیرمنقول

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

۱. بند ۲ ماده ۶ تعریف مال غیرمنقول را به قوانین داخلی کشوری احاله می‌نماید که محل وقوع ملک است. با این حال بند ۲ یک سلسله مواردی را ذکر می‌کند که در هر حال تابع احکام مربوط به غیرمنقول هستند. از جمله آنها حقوقی هستند که «مقررات قوانین عام» راجع به املاک مقرر داشته‌اند. منظور از قوانین عام آنهایی هستند که جنبه فراگیر و کلی دارند. در متن قراردادهای پیشین ایران به جای اصطلاح «قوانین عام» از عناوینی نظیر «حقوق خصوصی» و «حقوق عمومی» استفاده شده بود که در سلسله مقالات قبلی این نشریه [شکال چنین ترجمه‌ای بیان شده بود (مجله مالیات، شماره ۱۵، صفحه ۳۲). اکنون این اشکال برطرف شده و از ترجمه «قوانین عام» در این مورد استفاده شده است.

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

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

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

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

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

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

### ز. ماده ۱۰

این ماده راجع به سود سهام شرکت‌ها و مسائل مالیاتی مرتبط با آن است. بند ۳ ماده ۱۰ تعریفی از اصطلاح سود سهام به دست می‌دهد. در سطور دوم و سوم این بند بخشی از عبارات درون پرانتز نهاده شده است. اما پرانتز قدری دورتر از محل واقعی آن بسته شده و در نتیجه موردی را جزء استثناء قرار می‌دهد که منظور نظر عاقدین قرارداد نبوده است. عبارت داخل پرانتز چنین است: (به استثنای مطالبات مربوط به دیون مشارکت در منافع). پرانتز باید پس از واژه «دیون» بسته شود و «مشارکت در منافع» باید خارج از پرانتز قرار گیرد.

### ح. مالک منافع

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

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

## ط. حقوق بازنشستگی کارکنان بخش خصوصی

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

دریافت‌کنندگان خواهد بود. چند نکته در خصوص این ماده قابل ذکر است:

۱. هر چند تصریحی در متن ماده ۱۸ به عمل نیامده است، لکن این ماده مربوط به حقوق بازنشستگی و مستمری‌های مربوط به کارکنان بخش خصوصی است و تکلیف موارد مربوط به بخش عمومی در ماده ۱۹ معین شده است.

۲. اگر این گونه پرداخت‌ها از محل وجوه عمومی نظیر منابع سازمان تأمین اجتماعی پرداخت شود، تکلیف چیست؟ در این خصوص دو نظر و نحوه عمل وجود دارد. در برخی از کشورها چنین پرداخت‌هایی را اگر در رابطه با کارکنان بخش خصوصی صورت گیرد، آن را همانند حقوق بازنشستگی و مستمری‌های بخش خصوصی تلقی می‌کنند و برخی دیگر آن را در ردیف حقوق بازنشستگی بخش عمومی تلقی می‌نمایند. در قراردادهای قبلی ایران طریقه نخست اتخاذ شده و از همین رو موضوع را ضمن ماده ۱۸ گنجانیده بودند، لکن در قرارداد ایران و ترکمنستان وضع تغییر کرده و این مطلب به ماده ۱۹ انتقال یافته است که حاکی از پذیرش نظر دوم می‌باشد.

## ی. حقوق و دستمزد

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

– هزینه‌های معمولی انجام شده برای وصول بر عهده دولت ذینفع است و هزینه‌هایی که جنبه فوق‌العاده داشته باشد بر عهده دولت وصول‌کننده است، مگر این که خلاف آن بین طرفین توافق شده باشد.

#### ل. فاصله زمانی

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

#### م. زبان قرارداد

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

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

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

#### ک. مساعدت برای وصول

ماده ۲۷ قرارداد کاملاً تازگی دارد. با مراجعه به کنوانسیون مدل OECD و چند قرارداد قبلی ایران مشابه آن ملاحظه نگردید. همکاری بین دولت‌های طرف قراردادهای مالیاتی معمولاً در چارچوب مبادله اطلاعات صورت می‌گیرد که موضوع ماده ۲۶ قرار داد است. اما این که دول متعاقد بر عهده بگیرند که رأساً عهده‌دار وصول مالیات دولت دیگر طرف قرارداد شوند امری جدید است که مشابه معاضدت قضائی در مناسبات بین‌المللی است.<sup>(۱)</sup> نکات عمده ماده ۲۷ به شرح زیر است:

– همکاری دول متعاقد در ارتباط با اصل مالیات، جرایم و زیان دیرکرد است.  
– مالیات موردنظر باید به مرحله قطعیت رسیده و به موجب مقررات کشور ذینفع قابلیت وصول داشته باشد.  
– شرایط و آئین وصول تابع مقررات داخلی کشور وصول‌کننده است.

# قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

م. الوندکوهی

(بخش سوم)

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

## ۱. استراتژی تجاری

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

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

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

## ۲. ساختار معاملات

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

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

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

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

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

پس مرجع مالیاتی می‌تواند شکل و ساختار ظاهری رابطه فوق را نادیده گرفته و واقعیت امر را بازسازی کند یعنی وام شرکت را که از حد معقولی متجاوز است به عنوان سرمایه تلقی نماید که نتیجه آن تلقی بهره متعلق به عنوان سود سهام است. بر اثر این بازسازی ساختاری نه تنها امکان به هزینه نهادن بهره از میان می‌رود، بلکه از آن مالیات سود شرکت یا سود سهام نیز اخذ می‌گردد.

در این بحث حالت دیگری نیز ممکن است پیش آید و آن این که ساختار ظاهری معامله و رابطه ایجاد شده بین طرفین با ماهیت آن تناقضی نداشته باشد، اما معامله مربوط متضمن ترتیباتی باشد که با نحوه

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

### ۳. تجمیع یا تفکیک معاملات

حالت اصلی اجرای «اصل معامله‌کنندگان مستقل» آن است که هر معامله به طور جداگانه و مستقلاً با معاملات مشابه قیاس شود. اما مواردی پیش می‌آید که چند معامله آنقدر به یکدیگر بستگی دارند که لازم است در مجموع مورد نظر قرار گیرند. فرضاً اگر پای واگذاری لیسانس در مورد دانش فنی خاصی در میان باشد و علاوه بر آن قطعات معینی در رابطه با همان دانش فنی نیز مورد معامله قرار گرفته باشد، در این صورت ممکن است لازم باشد هر دو مورد یکجا در مد نظر قرار گیرند. همچنین است وقتی که چند کالای کاملاً مرتبط با یکدیگر مورد معامله قرار گرفته باشند. در مقابل ممکن است حالتی پیش آید که مرجع مالیاتی در رسیدگی خود ناگزیر از تفکیک موارد به هم پیوسته گردد. فرضاً اگر بین وابستگان یک گروه معامله‌ای به صورت یکجا انجام گرفته باشد که شامل واگذاری دانش فنی، علامت تجاری و اجاره تسهیلات تولید فرآورده معینی باشد، ممکن است نتوان کل معامله را یکجا مورد مقایسه با معاملات مشابه بین موسسات مستقل قرار داد و مرجع مالیاتی ناچار از تفکیک سه مورد فوق و مقایسه هر یک با موارد مشابه گردد.

### ۴. استفاده از ارقام دامنه‌ای

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

## ۵. زیان ممتد

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

## ۶. تأثیر اقدامات و سیاست‌های دولت

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

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

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

## ۷. تهاتر بین‌المللی

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

## ۸. ارزیابی گمرکی

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

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



# درآمدهای مالیاتی

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

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

منابع مالیات‌های مستقیم	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	ششماهه ۷۸
بنداول (مالیات بر شرکتها)	۵,۳۷۸,۲۶۶,۱۰۵	۶,۸۵۷,۸۳۱,۷۷۰	۷,۹۲۳,۶۴۱,۵۹۸	۵,۰۵۲,۳۵۶,۲۱۲
مالیات اشخاص حقوقی دولتی	۲,۳۰۴,۸۳۶,۶۹۴	۲,۱۶۷,۲۲۰,۲۹۴	۳,۸۲۹,۴۸۰,۴۷۱	۲,۴۲۶,۸۵۱,۴۹۲
مالیات عملکرد مراکز تهیه و توزیع کالا	۲۳,۴۳۱,۳۸۹	۲۹,۵۰۰,۰۰۰	۰	۱۴,۷۳۶,۷۷۳
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	۳,۰۴۹,۹۹۸,۰۲۲	۳,۶۶۱,۱۱۱,۲۷۶	۴,۰۹۴,۱۶۱,۱۲۷	۲,۶۱۰,۷۶۷,۹۴۷
بنددوم (مالیات بر درآمد)	۲,۹۹۳,۶۷۴,۴۷۳	۳,۴۸۴,۶۱۶,۰۲۵	۳,۸۹۷,۰۸۷,۰۰۸	۲,۶۸۷,۳۷۳,۷۰۷
مالیات حقوق	۱,۵۸۶,۰۴۸,۰۹۳	۱,۶۱۶,۱۹۳,۴۴۷	۱,۶۹۸,۴۵۲,۵۸۷	۱,۱۹۴,۲۶۵,۶۷۲
مالیات مشاغل	۱,۲۰۳,۷۶۰,۶۵۳	۱,۵۸۸,۲۹۷,۶۳۶	۱,۸۰۳,۱۰۴,۶۹۸	۱,۲۲۳,۹۹۷,۰۷۵
مالیات مستغلات	۱۹۷,۱۱۷,۸۷۶	۲۷۲,۱۲۰,۰۹۴	۳۵۲,۶۰۲,۳۸۲	۲۱۴,۰۱۶,۱۲۷
مالیات‌های منفرقه درآمد	۶,۷۴۷,۸۵۱	۸,۰۰۴,۸۴۸	۴۲,۹۲۷,۳۴۱	۵۵,۰۹۴,۸۳۳
بندسوم (مالیات بر ثروت)	۵۹۸,۵۷۶,۸۴۴	۷۱۰,۵۴۸,۰۴۷	۸۵۵,۵۶۲,۷۹۲	۵۲۲,۷۱۰,۲۵۷
مالیات اتفاقی	۴,۸۵۷,۶۲۶	۲,۹۹۱,۰۹۵	۲,۵۲۱,۱۶۸	۱,۶۱۸,۳۵۵
مالیات بر ارث	۸۸,۰۴۳,۱۴۸	۱۰۸,۹۲۴,۸۷۴	۱۳۰,۷۰۱,۱۶۴	۷۹,۶۹۳,۶۳۲
مالیات نقل و انتقالات (حق تمیر)	۶۳۳,۲۵۸	۴۲۹,۳۲۳	۳۶۶,۳۶۵	۲۴۴,۴۹۹
سایر مالیات نقل و انتقالات و سرقتی	۳۰۴,۹۷۹,۴۷۲	۳۵۲,۱۲۰,۴۴۴	۴۴۰,۲۳۷,۱۳۷	۲۶۱,۷۹۳,۸۸۷
مالیات اراضی بایر	۵۵۸,۰۵۱۱	۶,۶۸۱,۷۱۷	۹,۱۵۸,۷۸۰	۶,۰۳۲,۸۲۵
مالیات تعاون ملی برای بازسازی	۳,۵۴۱,۳۳۹	۳,۴۳۵,۳۱۵	۱,۳۸۴,۲۵۴	۶۷۹,۰۸۵
مالیات سالانه املاک	۴,۲۲۷,۶۳۷	۷,۱۱۹,۷۲۲	۸,۰۲۸,۷۰۱	۶,۲۶۰,۸۶۶
مالیات مستغلات مسکونی خالی	۱,۶۵۲,۱۴۲	۱,۹۱۴,۴۱۳	۵,۱۴۷,۲۶۳	۳,۵۱۰,۶۷۵
حق تمیر، چک، برات و ...	۱۸۵,۰۶۱,۷۱۱	۲۲۶,۹۲۱,۱۴۴	۲۵۸,۰۱۷,۹۶۰	۱۶۲,۸۷۶,۴۳۳
جمع کل	۸,۹۷۰,۵۱۷,۴۲۲	۱۱,۰۵۲,۹۹۵,۸۴۲	۱۲,۶۷۶,۲۹۱,۳۹۸	۸,۲۶۲,۴۳۰,۱۷۶

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

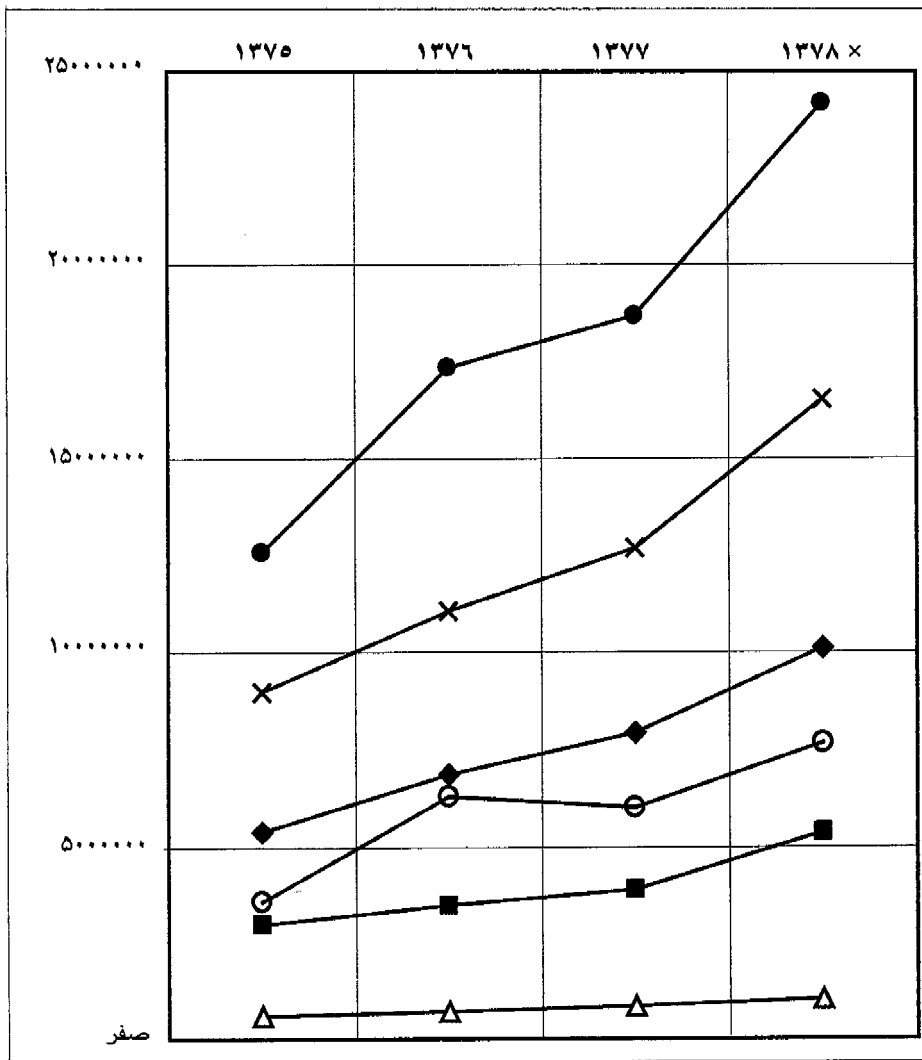
منابع مالیات‌های غیر مستقیم	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	شش‌ماهه ۷۸
بند چهارم (مالیات بر واردات)	۲,۹۳۴,۳۷۳,۴۹۸	۴,۲۸۹,۱۸۷,۳۵۶	۴,۴۳۱,۸۵۰,۰۴۱	۲,۴۰۹,۲۱۰,۴۴۱
حقوق گمرکی	۵۰۴,۱۳۹,۱۶۸	۷۵۳,۰۲۰,۲۳۷	۷۶۴,۹۰۲,۰۴۰	۲۴۹,۸۱۴,۸۰۴
سود بازرگانی	۱,۰۳۲,۳۷۸,۷۹۷	۱,۳۰۱,۶۷۴,۹۵۷	۱,۷۷۲,۶۹۸,۲۴۶	۹۴۶,۷۱۲,۵۴۲
حقوق گمرکی و سود بازرگانی واردات کالاهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی	۸۲۵,۲۹۱	۹,۳۶۶,۳۷۸	۱۵,۳۸۶,۸۷۳	۷,۱۷۲,۷۸۹
سی درصد ارزش اتومبیل‌های وارداتی	۳۰,۹۵۷,۴۱۵	۴۸,۴۳۸,۴۳۵	۵,۲۹۹,۸۰۱	۱,۳۱۵,۷۰۰
حق ثبت سفارش کالا	۱,۳۵۷,۵۷۸,۴۵۴	۱,۶۸۹,۵۹۱,۳۶۱	۱,۸۴۶,۳۹۶,۸۸۹	۱,۱۸۵,۱۳۴,۶۰۷
حق‌الثبت سفارش کالا موضوع تبصره ۶۱ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کل کشور		۴۷۳,۰۸۱,۳۸۴		
جمعیت هلال‌احمر جمهوری اسلامی ایران ۵۵ درصد کارمزد	۲,۵۰۰,۰۰۱	۴,۳۰۹,۷۹۷	۲۵,۰۰۰,۴۰۰	
مالیات خودروهای وارداتی	۵,۹۹۶,۳۷۲	۹,۷۰۴,۸۰۷	۲,۱۶۵,۷۹۲	۲۷۵,۷۱۳
نیم درصد بهای کالاهای وارداتی - موضوع بندی تبصره ۸				۷,۵۵۹,۸۸۴
دو درصد بهای کالاهای وارداتی - برای آموزش و پرورش				۱۱,۲۲۴,۴۰۲
بند پنجم (مالیات بر مصرف و فروش)	۶۵۵,۲۸۱,۰۹۷	۲,۰۰۲,۳۹۰,۰۸۶	۱,۵۷۸,۵۰۱,۴۵۶	۱,۴۲۱,۴۰۸,۲۵۲
مالیات فروش بنزین	۲۸,۰۷۷,۶۸۳	۵۳,۴۰۹,۶۸۸	۵۰,۰۳۳,۴۳۴	۲۵,۶۳۱,۴۴۸
مالیات فروش نفت گاز	۱۶,۶۹۵,۷۶۰	۱۸,۸۵۹,۹۳۲	۱۵,۵۸۹,۴۶۳	۹,۰۷۱,۹۱۸
مالیات فروش نفت سفید	۱۰,۳۶۹,۵۱۴	۸,۴۲۲,۸۵۵	۷,۷۷۵,۲۸۱	۴,۰۷۹,۴۰۰
مالیات فروش نفت کوره	۵,۷۷۹,۱۵۷	۱,۷۹۵,۳۹۳	۷۴,۰۱۸۳	۸۴۱,۲۶۵
مالیات فروش سوخت هواپیما	۲,۳۲۰,۳۰۳	۳۶۷,۴۲۲	۳۶۹,۵۵۴	۶۹۸,۲۲۱
مالیات فروش فرآورده‌های الکلی - صنعتی	۹,۴۵۸,۶۷۷	۱۰,۷۱۰,۴۶۴	۶,۵۹۶,۵۶۵	۲,۸۳۹,۱۵۱
مالیات بر فروش نوشابه‌های غیرالکلی	۸۱,۹۱۱,۳۰۱	۹۰,۶۳۷,۵۴۹	۹۱,۴۰۴,۷۴۹	۱۵۹,۳۵۳,۸۹۵

۶۸.۳۸۲.۱۲۲	۱۶۴.۵۴۳.۱۶۶	۱۱۶.۶۰۳.۶۷۷	۶۵.۱۶۵.۲۷۴	مالیات اتومبیل
۶۲۷.۲۳۹	۱.۳۲۴.۲۹۴	۱.۲۸۹.۶۷۶	۱.۲۸۵.۸۰۵	مالیات بر نوارهای ضبط صوت و تصویر
۴۱.۹۴۴.۹۲۰	۱۱۱.۳۱۳.۵۹۹	۵۷.۸۸۲.۸۲۴	۶۵.۸۹۹.۱۲۹	مالیات بر فروش سیگار
۱۰۶.۰۰۹.۲۷۶	۲۰۰.۳۹۳.۱۵۱	۱۵۳.۱۶۹.۳۰۸	۱۱۴.۳۳۹.۱۱۰	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل
۱۸۲.۵۰۶.۳۶۱	۳۱۳.۵۲۱.۶۱۹	۲۵۹.۸۲۳.۲۰۲	۱۳۹.۲۸۱.۶۳۴	مالیات حق اشتراک تلفنهای خودکار و خدمات مخابراتی بین‌المللی
۱۹.۵۰۰.۰۰۰	۲۶.۹۳۰.۷۰۷	۲۵.۵۰۰.۰۰۰	۲۹.۰۷۳.۱۶۷	مالیات بر فروش خاویار
۳۱.۹۳۹	۶۶.۱۴۷	۵۲.۳۳۳	۰	مالیات نقل و انتقال شناورها
۳۸.۷۱۶.۲۶۷	۷۳.۷۶۱.۷۱۸	۷۴.۸۵۶.۹۷۱	۷۰.۴۷۷.۸۱۳	گذرنامه - عوارض خروج از کشور
		۴۶۴.۶۷۰.۰۹۱		مالیات موضوع بند د تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کل کشور
		۶۵۲.۶۲۹.۲۵۳		مابه‌التفاوت بهای کالا و خدمات موضوع تبصره ۵ قانون بودجه کل کشور
۳۴۶.۴۴۵.۹۲۸	۵۰۲.۷۲۲.۷۱۶			مالیات موضوع تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۷ کل کشور
۳۹۹.۰۲۲.۸۵۶				مالیات مقطوع اتومبیل تولید داخل
۱۵.۶۰۵.۰۴۶	۱۱.۴۱۴.۱۱۰	۱۱.۶۸۹.۴۴۶	۵.۱۴۶.۷۷۰	مالیاتهای غیر مستقیم - متفرقه
۳۸۳۰.۶۱۸.۶۹۳	۶.۰۱۰.۳۵۱.۴۹۷	۶.۲۹۱.۵۷۷.۴۴۲	۳.۵۸۹.۶۵۴.۵۹۵	جمع مالیاتهای غیر مستقیم
۸.۲۶۲.۴۴۰.۱۷۶	۱۲.۶۷۶.۲۹۱.۳۹۸	۱۱.۰۵۲.۹۹۵.۸۴۲	۸.۹۷۰.۵۱۷.۴۲۲	جمع مالیاتهای مستقیم
۱۲.۰۹۳.۰۵۸.۸۶۹	۱۸.۶۸۶.۶۴۲.۸۹۵	۱۷.۳۴۴.۵۷۳.۲۸۴	۱۲.۵۶۰.۱۷۲.۰۱۷	جمع کل

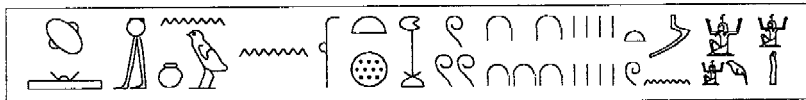
هر دو جدول فوق از سوی اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی (اداره بررسی‌ها و آمار مالیاتی) با استفاده از قانون بودجه و آمار خزانه تهیه گردیده است - با تشکر فراوان.

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

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



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



# قراردادهای مالیات مضامف

## در مورد ارث و نقل و انتقالات بلا عرض

م. سنگشیری

### (بخش چهارم)

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

### تعریف مؤسسه ثابت

بندهای ۲ تا ۵ ماده ۶ کنوانسیون به تعریف مؤسسه ثابت (PE) اختصاص دارد. نخست بند ۲ یک توصیف کلی از مؤسسه ثابت به شرح زیر ارائه می‌نماید:

«از لحاظ این قرارداد اصطلاح مؤسسه ثابت به معنی محل ثابت شغلی است که مؤسسه تجاری یک کشور متعاهد کار و کسب خود در کشور دیگر متعاهد را کلاً یا جزءاً از طریق آن انجام می‌دهد.»  
پس برای احراز وجود مؤسسه ثابت به وجود

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

روی آن انجام می‌پذیرد باید با یک نقطه جغرافیائی معین ارتباط داشته باشد. فرضاً اگر فعالیت موسسه روی ماشین‌آلات خاصی انجام پذیرد چنین ماشین‌آلاتی را می‌توان نوعی محل ثابت به شمار آورد به شرط این که چنان ماشین‌آلاتی به یک محدوده معین مکانی مرتبط باشند. بنابراین اگر ماشین‌آلات روی وسیله نقلیه سوار بوده و معمولاً در حال حرکت باشد، دیگر وجود محل ثابت شغلی محقق نخواهد شد. از حیث زمان نیز وصف ثبات مستلزم دوام نسبی محل مورد نظر است. ضابطه فراگیری از جهت مدت دوام فعالیت وجود ندارد ولی در مواردی از قاعده حداقل ۱۲ ماه و یا حتی ۶ ماه استفاده شده است. فرضاً یک کارگاه ساختمانی یا پروژه نصب تأسیسات در صورتی که بیش از ۱۲ ماه دوام داشته باشد یک محل ثابت شغلی به مفهوم بند ۲ ماده ۶ کنوانسیون به شمار می‌رود.

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

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

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

**استثنائات (بند ۵ ماده ۶) -** این بند برخی فعالیت‌های شغلی را بر می‌شمارد و آنها را از شمول عنوان موسسه ثابت خارج می‌سازد، هر چند که حائز مشخصات اصلی چنان موسسه‌ای باشند. وصف مشترک این مستثنیات آن است که همه آنها دارای جنبه مقدماتی و کمکی هستند یعنی عموماً به منظور تهیه مقدمات یک کار اصلی و کمک به انجام آن صورت می‌پذیرند. این موارد به شرح زیراند:

**الف.** هرگاه محل ثابتی ایجاد و اداره شود که منظور از آن صرفاً انبار کردن، نمایش یا تحویل کالا و اجناس متعلق به موسسه اصلی باشد. در این صورت نه این محل ثابت و نه خود آن موجودی کالاها و اجناس هیچ یک مصداق موسسه ثابت به شمار خواهند آمد.

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

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

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

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

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

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

### پایگاه ثابت و حرفه‌های آزاد

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

اصطلاح پایگاه ثابت (FB) بخلاف اصطلاح موسسه ثابت (PE) در متن کنوانسیون تعریف نشده است، اما از همین مواردی که به عنوان مثال ذکر شد می‌توان مفهوم آن را درک کرد.

به هر تقدیر بند ۶ ماده ۶ کنوانسیون OECD می‌گوید اگر چنین پایگاه ثابتی متعلق به اشخاصی باشد که خود اصلاً مقیم کشور «الف» هستند ولی خدمات مذکور را از طریق چنین پایگاهی در کشور «ب» ارائه می‌نمایند و این پایگاه به سبب فوت اشخاص مذکور به ارث برسد (و یا در زمان حیات آنها بلاعوض به دیگران منتقل شود) در آن صورت حق وضع مالیات بر چنین نقل و انتقالی متعلق به کشوری خواهد بود که پایگاه مذکور در قلمرو آن واقع شده است.

### سوم - سایر دارایی‌ها (ماده ۷)

قبلاً گفته شد که کنوانسیون OECD دارایی‌های مشمول مقررات خود را به سه گروه تقسیم کرده است: دارایی‌های غیرمنقول، دارایی‌های منقول موسسات ثابت و پایگاه‌های ثابت و سایر دارایی‌ها. نسبت به مورد اول یعنی دارایی‌های غیرمنقول حق وضع و اخذ مالیات از آن کشور محل وقوع مال است و در مورد نوع دوم این صلاحیت از آن کشور محل وقوع موسسه ثابت و پایگاه ثابت می‌باشد. اکنون ماده ۷ کنوانسیون تکلیف باقی دارایی‌ها را که از دایره مشمول دو نوع اول خارج باشند، تعیین نموده است. متن ماده ۷ از این قرار است:

«دارائی جزء ماترک یا هدیه شخص مقیم یک کشور متعاقد که تکلیف آن ضمن مواد ۵ و ۶ تعیین نشده

باشد، منحصرأ در همان کشور متعاقد مشمول مالیات قرار خواهد گرفت، صرفنظر از این که دارائی مربوط در چه محلی واقع باشد.»

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

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

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

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

### مسائل اجرائی

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

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

به عنوان نمونه‌ای از مسائلی نوع نخست می‌توانیم مثال بزنیم که فرضاً ممکن است تردید پیش آید که فلان دارایی جزء ماترک متوفی منقول است یا خیر، و یا این که فلان دارایی منقول، جزء اباوالجمعی یک موسسه ثابت می‌باشد یا نه. این گونه مسائل غالباً با مراجعه به متن کنوانسیون قابل حل‌اند. مثلاً در مورد سؤال راجع به منقول یا غیرمنقول بودن مال می‌توان با استناد به بند ۲ ماده ۵ به قانون کشور محل وقوع مال رجوع کرد و پاسخ لازم را یافت. یا در مورد سؤال دوم یعنی این که آیا مال معینی جزء اباوالجمعی یک موسسه ثابت هست یا نه، می‌توان از مکانیزم توافق متقابل، که ضمن متن کنوانسیون (ماده ۱۱) پیش‌بینی شده است، استفاده نمود.

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

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

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

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

### مال موضوع تراست

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

نکته مربوط به بحث ما در ارتباط با تراست این

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

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

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

چنین راه حلی در واقع برای فیصله مناقشه‌ای است که به سبب اختلاف در طرز تلقی حقوقی مفاهیم یاد شده بروز می‌کند. به این ترتیب تکلیف قضیه بر اساس رویه حقوقی آن کشور طرف قرارداد تعیین خواهد شد که متوفی یا هدیه‌کننده اموال هنگام فوت یا هدیه مال در آنجا مقیم نبوده باشد. مفهوم آن حاکم دانستن رویه حقوقی کشور دیگر طرف قرارداد است.

(در شماره آینده سخن را از قواعد راجع به کسر دیون متوفی آغاز خواهیم کرد)

## « ارض اللجام » یا صفحه‌ای از تاریخ مالیات

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

و اینک روایتی که از آن یاد کردیم:

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

در زمان خلافت الحافظ لدین الله<sup>(۲)</sup> پس از فرو نشستن آب نیل موفق بن خلال (رئیس دیوان) گروهی از عدول و کتّاب مسیحی را انتخاب نموده به ولایات مختلف فرستاد تا مساحت اراضی مزروعه و مقدار خراج و میزان مکلفات آنها را معین کنند. روزی یکی از این هیات‌های مأمور مساحی اراضی که مرکب از یک نفر مأمور دیوان و ناظر و چند تن از

۱. اعراب سکنة اصلی مصر را که در زمان حمله مسلمانان دیانت مسیحی داشتند، قبطی نامیدند که این نام تا امروز به بازماندگان همان مصریان مسیحی اطلاق می‌گردد. واژه قبطی را اعراب از یونانیان اقتباس کردند که آنان نیز این کلمه را از نام یکی از شهرهای مصر باستان اخذ کرده بودند.

۲. خلیفه فاطمی مصر که در فاصله بین سال‌های ۱۰۷۴ تا ۱۱۴۹ میلادی (قرون ۵ و ۶ هجری) می‌زیسته است.

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

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

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



۱. فدان واحد سطح و معادل ۲۲۰۰/۸ مترمربع بوده است.

۲. اقطاع به معنی تیول است و آن به زمین‌هایی (معمولاً زراعتی) اطلاق می‌گردیده است که جهت استفاده به گروه خاصی (بویژه جنگجویان) سپرده می‌شده است.

## رای دیوان دادگستری اروپایی در باب

### تناقض قرارداد مالیات مضاعف با قرارداد اتحادیه اروپا

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

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

#### شرح دعوی

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

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

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

در یک مدرسه دولتی درس می‌دهد و شب‌ها نزد همسر خود به فرانسه بازمی‌گردد. محل زندگی و اقامت هر دو نفر نیز طبعاً کشور فرانسه به شمار می‌رود.

بین دو کشور فرانسه و آلمان یک قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در سال ۱۹۵۹ بسته شده است که از آن زمان تا به حال دو بار اصلاحاتی در متن آن صورت پذیرفته است. طبق موادی از این قرارداد که در سطور بعد به تفصیل بیشتری بررسی خواهیم کرد خانم Gilly مالیات بر درآمد حقوق خود را به دولت محل کار خویش یعنی آلمان می‌پردازد. از طرفی چون وی یک شخص حقیقی ازدواج کرده‌ی مقیم فرانسه به شمار می‌رود و بر اساس مقررات تابعیت فرانسه به سبب ازدواج با مرد فرانسوی شهروند فرانسه نیز به حساب می‌آید، بنابراین به اتفاق همسر خود تابع مقررات مالیاتی فرانسه نیز هست و درآمندی که در آلمان تحصیل کرده در فرانسه هم مشمول مالیات قرار می‌گیرد. اما همان طور که بعداً خواهیم دید بابت مالیات پرداخت شده در آلمان یک اعتبار (کردیت) مالیاتی در فرانسه به سود وی منظور می‌شود که حداکثر برابر است با مالیاتی که در فرانسه به همان درآمد تعلق می‌گیرد. معادل چنین مبلغی از بدهی مالیاتی زن و شوهر کسر می‌شود. اما مبلغ آن کم‌تر از مالیاتی است که به موجب قوانین آلمان از مؤدی گرفته می‌شود زیرا بار مالیاتی آلمان از این لحاظ سنگین‌تر است.

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

قرارداد اتحادیه اروپا حاکی از عدم تبعیض و رفع تحمیل مالیات مضاعف مغایرت دارد. توضیحات زیر در مورد مندرجات قرارداد مالیات مضاعف فرانسه و آلمان موضوع را روشن‌تر می‌سازد.

## قرارداد مالیاتی فرانسه و آلمان

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

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

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

قسمت اول بند ۱ ماده ۱۴ - به موجب قسمت اول این بند استثنائی بر استثناء فوق وارد شده و گفته می‌شود که اگر فرد موردنظر در خدمت دولت بوده و حقوق خود را از ادارات دولتی دریافت کند مشمول قاعده فوق نبوده و مالیات بر درآمد استخدامی او باید به دولت محل کار وی پرداخت شود. مؤدی ما نیز عیناً همین وضع را دارد یعنی مدرسه‌ای که او در آن درس

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

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

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

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

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

چون بر اثر این حکم فرد موردنظر مشمول مالیات مضاعف می‌شود، ماده ۲۰ در دنباله مطلب می‌گوید اما مؤدی در چنین حثاتی استحقاق یک اعتبار (بستانکاری یا کردیت) مالیاتی را خواهد داشت. مبلغ این کردیت حداکثر معادل مالیات متعلق در کشور فرانسه خواهد بود.

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

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

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

### نظرخواهی از دیوان دادگستری اروپائی

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

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

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

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

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

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

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

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

### رأی دیوان دادگستری اروپایی

دیوان دادگستری اروپایی در رأی خود نخست به همین پرسش اخیر در رابطه با ماده ۲۲۰ قرارداد اتحادیه اروپا پرداخت. به موجب این ماده: «دول عضو در صورت ضرورت با یکدیگر به مذاکره خواهند پرداخت به این منظور که لغو مالیات مضاعف در درون اتحادیه را به سود شهروندان خود تأمین نمایند».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### شرط دولت کامله‌الوداد:

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

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

حال بحث بر سر این است که آیا در داخل اتحادیه اروپا نظیر همین شرط را می‌توان در روابط مالیاتی کشورهای عضو جاری دانست؟ همان گونه که می‌دانیم در همه موارد صحبت از هماهنگی، یکسان سازی و رفع تبعیض رفتاری در داخله اتحادیه در میان است و حتی کشورهای عضو از آن منع شده‌اند که وضع متمایز برای شهروندان خود نسبت به شهروندان سایر اعضا اتحادیه منظور نمایند تا چه رسد به این که امتیازی به یک کشور عضو بدهند و باقی اعضا را از آن محروم نگاه دارند.

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

۱. این با دولت‌های عضو است که به صلاحدید خود در مورد نحوه توزیع صلاحیت اخذ مالیات تصمیم بگیرند؛
۲. دول عضو در مورد مالیات‌های مستقیم مختار و دارای حق حاکمیت می‌باشند؛
۳. در مورد سطح بار مالیاتی در مورد مالیات‌های مستقیم مقررات هماهنگ‌کننده‌ای تصویب نشده است؛
۴. در مورد اجرای موضوع ماده ۲۲۰ قرارداد اتحادیه اروپا (اجتناب از اخذ مالیات مضاعف) هنوز کنوانسیون چندجانبه‌ای بین کشورهای عضو به امضاء نرسیده است؛

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

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



## اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

DIRECT EFFECT

اثر مستقیم، اجرای مستقیم

به شناسه Directive رجوع شود.

DIRECT INVESTMENT

سرمایه‌گذاری مستقیم، سرمایه‌گذاری به منظور کنترل

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

شناسه مرتبط: Greenfields operation

DIRECTIVE

دیرکتیو

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

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

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

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

## روش مستقیم تخصیص هزینه‌ها DIRECT METHOD OF ALLOCATION OF COSTS

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

شناسه‌های مرتبط: Intra-group services; Management fee

## DIRECTORS' FEES

## حق الزحمه مدیران

عبارت است از اجرتی که به اعضای هیأت مدیره یا هیأت نظارت در ازای حضور در جلسات هیأت و سایر خدمات ارائه شده به شرکت، پرداخت می‌شود (ولی معمولاً این اصطلاح شامل وجوهی که برخی از مدیران ممکن است به عنوان کارمند دریافت کنند نمی‌گردد). این گونه حق الزحمه‌ها عموماً در محاسبه مالیات بر درآمد شرکت به عنوان هزینه قابل کسر پذیرفته می‌شود. گاهی بین مدیران فعال و غیرفعال تفاوت قائل می‌شوند، به این معنی که حق الزحمه پرداختی به مدیران غیرفعال ممکن است به عنوان تقسیم سود استتار شده تلقی گردد و اجازه کسر آن داده نشود. این گونه حق الزحمه‌ها معمولاً به عنوان درآمد در ید گیرنده مشمول مالیات قرار می‌گیرد. در بسیاری از کشورها حق الزحمه‌های پرداختی به مدیران غیرمقیم مشمول مالیات تکلیفی قرار می‌گیرد، که این مالیات نهائی به شمار می‌رود.

شناسه‌های مرتبط: Attendance fee; Full-time working director

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

## تخفیف از کار افتادگی

## DISABILITY ALLOWANCE

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

شناسه مرتبط: Deductions

## مستمری از کار افتادگی

## DISABILITY PENSION

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

## شرکت داخلی فروش‌های بین‌المللی

## DISC

به شناسه Domestic international sale corporation رجوع شود.



John Stuart Mill (۱۸۰۶-۱۸۷۲) اقتصاددان معروف انگلیسی

## مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

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

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

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

هر گاه هیچیک از اشخاص یاد شده در محل نباشند، مأمور پست با قید تاریخ مراجعه، عبارت «(۱۵) 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.

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

رئیس مجلس شورای اسلامی - علی اکبر ناطق نوری

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

در اجرای ماده ۲۷ آئیننامه اجرایی قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت موضوع تصویبنامه شماره ۳/۱۲۴۲/ت.ه. مورخ ۱۳۷۷/۶/۹ هیأت وزیران، ضوابط مربوط به چگونگی پرداخت مالیات تبصره ماده (۷) قانون بشرح زیر تعیین می‌شود:

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

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

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

۴. این ضوابط از تاریخ ابلاغ به بانک عامل لازم‌الاجرا می‌باشد.

حسین نمازی

محسن نوربخش

وزیر امور اقتصادی و دارایی

رئیس کل بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

### اصلاحیه شماره ۱۲۸۳۱ مورخ ۷۸/۶/۳ دستورالعمل اجرائی بندهای (الف، ب، ج، د، ه، و، ز) تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور

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

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

حسین نمازی وزیر امور اقتصادی و دارایی

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

نظر به اینکه در خصوص چگونگی احراز شرایط بهره‌مندی مهدهای کودک از معافیت مالیاتی موضوع قانون "معافیت مالیاتی کلیه مؤسسات خصوصی شاغل در امور مربوط به حمایت و توانبخشی معلولان و ارائه خدمات به عقب ماندگان ذهنی و همچنین انجام خدمات در شبانه روزیها و مهدهای کودک مصوب ۷۴/۴/۱۸ مجلس شورای اسلامی" کراراً سؤالاتی مطرح و هنگام رسیدگی به پرونده مالیاتی این قبیل مؤدیان شیوه‌های مختلفی از سوی مسئولین ذیربط اتخاذ می‌گردد که موجبات اعتراض مؤدیان ذینفع و چندانگی در امر تشخیص را فراهم می‌نماید. لذا به لحاظ اجرای صحیح قوانین و مقررات و ایجاد رویه واحد و احقاق حقوق متقابل مؤدیان محترم مالیاتی و دولت و با عنایت به نظر مشورتی اداره مشاورتهای حقوقی و تخصصی مجلس شورای اسلامی در زمینه مورد بحث متذکر می‌گردد:

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

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

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### بخشنامه شماره ۵۲۶۹/۲۳۷۴۶-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۵/۱۷

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

میزین کل مالیاتی و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی موظفند در مورد پرونده‌های مطروحه فعلی که مأمورین تشخیص ذیربط علیرغم استحقاق قانونی مؤدی، مفاد تبصره را رعایت نکرده‌اند، اقدام لازم معمول و از این حیث به اختلاف خاتمه دهند.

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

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### بخشنامه شماره ۶۶۵۵/۳۰۵۱۲-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۶/۲۱

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

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

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

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

نظر به اینکه علی‌رغم صراحت حکم ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی، برخی از اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن با استناد به ماده ۱۰ آئین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات برای صدور کارت بازرگانی به تکلیف قانونی مقرر در ماده مذکور عمل نمی‌نمایند، لذا موکداً یادآور می‌شود که حکم ماده ۱۸۶ اصلاحی مزبور بطور عام بوده و حوزه‌های مالیاتی ذریبظ موظفند در صورت برخورد با این قبیل موارد وفق قسمت اخیر ماده موصوف بدهیهای مالیاتی را از مسئولین اتاق مربوط مطالبه نمایند.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

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

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

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

مسئولین ذریبظ هنگام رسیدگی پرونده مالیاتی تولیدکنندگان مزبور با عنایت به اسناد و مدارک مثبت و صورتجلسات مورد تأیید مراجع ذیصلاح و در نظر گرفتن شرایط محیطی و جغرافیائی منطقه وقوع کارخانه و نوع چغندر قند و سایر مواد اولیه مصرفی؛ میزان واقعی ضایعات را (فارغ از درصدهای از پیش تعیین شده) دقیقاً محاسبه و جزء هزینه‌های قابل قبول مؤدی منظور و از اعمال روش‌های ابداعی غیرمتعارف جداً خودداری نمایند.

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

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

با توجه به نامه شماره ۳۳/۳۹۶۴ مورخ ۷۸/۴/۱۴ اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم منضم به گزارش شماره ۳۳/۹۶۹ مورخ ۷۸/۴/۱۳ کارشناسان آن اداره کل و تایید شورای عالی مالیاتی به شماره ۴۰۲۴-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۷/۱۱، موافقت می‌شود از این پس احتساب مالیات نوارهای ضبط صوت و ویدئو وارداتی موضوع بند ۳ دستورالعمل شماره ۳۴-۳۰/۴/۶۵۹۸/۶۴ مورخ ۱۳۷۴/۱۱/۱۲ معاونت درآمدهای مالیاتی وقت که در کارگاهها و کارخانجات داخلی به نوار کاست تبدیل می‌شود با کسر پنج درصد (۵٪) به عنوان ضایعات در زمان ترخیص صورت گیرد.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### رأی شماره ۴۶۲۳-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۴/۲۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

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

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

علی اکبر سمیعی، محمد رزاقی، علی اکبر نوریبخش، محمدعلی بیک‌پور، غلامحسین هدایت عبیدی، محمدعلی سعیدزاده، داریوش آل‌آقا، اصغر بختیاری، عباس رضائیان

## رأی شماره ۴۶۳ - ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱/۲۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۳/۱۱۶۳۱ مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۱۴ اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مفاد گزارش مذکور اجمالاً مشعر بر این پیشنهاد است که چون به لحاظ وجود ابهام در تبصره ۴ ماده واحده "قانون مستثنی بودن ماشین آلات، خودروهای اهدائی و قطعات و لوازم مربوط به آنها... مصوب ۱۳۷۶/۲/۲" سؤالات متعددی از حیث شمول یا عدم شمول معافیت موضوع ماده واحده یاد شده نسبت به اتوبوس و مینی بوس مطرح می شود، موضوع در شورای عالی مالیاتی مورد بررسی و اظهار نظر واقع شود. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن با مطالعه قوانین مربوط و شور و تبادل نظر در این خصوص، به شرح زیر اعلام رأی می نمایند: مستنبط از حکم تبصره ۴ ماده واحده فوق الذکر اینست که خودروهای اتوبوس و مینی بوس نیز مانند خودروهای سواری (به جز آمبولانس و خودروهای سبک کمک دار) از شمول معافیت مقرر در ماده واحده پیش گفته مستثنی بوده، مشمول معافیت مزبور نمی باشند.

علی اکبر سمیعی، محمد رزاقی، علی اکبر نوربخش، محمدعلی بیگ پور، غلامحسین هدایت عبدی، محمد علی سعیدزاده، داریوش آل آقا، اصغر بختیاری، عباس رضائیان

## رأی شماره ۲۴ مورخ ۷۸/۲/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعلام تعارض آراء صادره از شعب ۶ و ۱۶ دیوان عدالت اداری. مقدمه: الف. شعبه ششم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۲۲۰/۷۱ موضوع شکایت شرکت انتشاراتی به نشر به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته عدم توجه به معافیت مالیاتی و نقض رأی صادره به شرح دادنامه شماره ۱۰۳۸ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۸ چنین رأی صادر نموده است، شکایت شرکت به جهات ذیل وارد می باشد، اولاً حضرت امام رضوان الله تعالی علیه ضمن نظریه مورخ ۱۳۶۸/۱/۲ خودشان صریحاً آستان قدس رضوی و شرکتها و مؤسسات وابسته را از پرداخت هرگونه مالیات معاف اعلام فرموده اند، که فرمان فوق الذکر لازم الاتباع و واجب الاطاعه مافوق بر قانون بوده، چراکه قانون پس از تصویب مجلس محترم شورای اسلامی و تأیید نمایندگان آن مرحوم در شورای نگهبان قابلیت اجرایی پیدا می کند که این مطلب نیز مورد تأیید اداره مربوطه می باشد. ثانیاً استدلال و دفاع اداره طرف شکایت دایره به اینکه نظریه حضرت امام مربوط است به سهام شرکتها و مؤسساتی که سهام آنها مستقیماً متعلق به آستان قدس رضوی می باشد، نه شرکتهائی که سهام آنها با واسطه متعلق به آستان قدس رضوی است موجه نمی باشد، زیرا اولاً نظریه حضرت امام به طور صریح آستان قدس رضوی و شرکتها و مؤسسات وابسته را از پرداخت مالیات معاف نموده است و ابسته اعم از مستقیم یا غیرمستقیم می باشد. ثالثاً سهام شرکت به نشر کلاً با سرمایه آستان قدس رضوی خریداری، متبھی تحت پوشش مؤسسه چاپ و انتشارات آستان قدس رضوی که خود مؤسسه اخیر نیز متعلق به آستان قدس رضوی می باشد قرار گرفته است. رابعاً طبق ماده واحده قانون معافیت سهام و سهم الشرکه آستان قدس رضوی از مالیات بر

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

ب. شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۳۳۷/۷۷ موضوع شکایت شرکت سنگاه به طرفیت اداره امور اقتصادی و دارائی تربت حیدریه به خواسته ابطال رأی شورای عالی مالیاتی شماره ۳۰/۴/۱۹۶۷ مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۲۵ و اوراق تشخیص و قطعی مالیاتی به شرح دادنامه شماره ۲۸۵ مورخ ۱۳۷۷/۳/۱۲ چنین رأی صادر نموده است،... در مورد معافیت مالیاتی که وکیل محترم نسبت به عدم اعمال آن اعتراض نموده است، با توجه به اینکه رأی شورای عالی مالیاتی که برای مأمورین مالیاتی لازم‌الاجراء می‌باشد مقرر داشته است که شرکت سنگاه نمی‌تواند تا پایان سال ۱۳۶۷ از معافیت مالیاتی استفاده نماید و در مورد سالهای ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۷۲ نیز با توجه به اینکه اوراق تشخیص قابل رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف می‌باشد و اوراق قطعیت مالیاتی نیز بر اساس آراء صادره از هیأت‌های حل اختلاف صادر می‌شود و از طرفی اصولاً فرمان حضرت امام رضوان‌الله تعالی علیه در خصوص شرکتها و مؤسساتی است که مستقیماً وابسته به آستان قدس رضوی می‌باشد و رأی شورای عالی مالیاتی نیز با در نظر گرفتن فرمان مورخ ۱۳۶۸/۶/۱۰ و بعد از تاریخ مذکور صادر گردیده است، و فرمان مذکور نیز در مورد شرکتهائی که غیرمستقیم وابسته به آستان قدس بوده باشند قابل تسری به نظر نمی‌رسد، علیهذا حکم به رد شکایت را صادر و اعلام می‌دارد.

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

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

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - سیدابوالفضل موسوی تبریزی



### **TRANSFER PRICING**

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

### **TAX REVENUES**

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

### **A PAGE OF TAX HISTORY**

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

### **RULINGS AND REGULATIONS**

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

### **TAX GLOSSARY**

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



# *Abstract of Persian Articles*

## EDITORIAL

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

## HIGHLIGHTS OF THE TAX TREATY WITH TURKMENISTAN

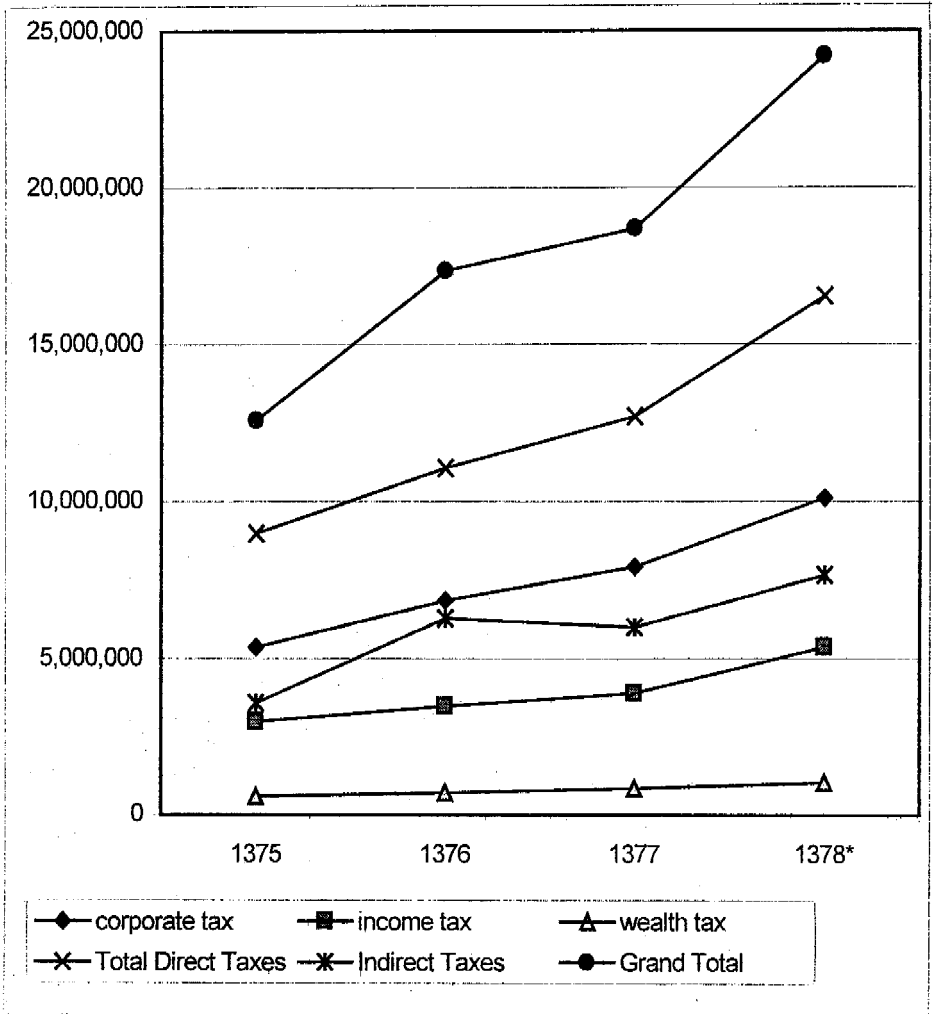
A newly published tax treaty between Iran and Turkmenistan is reviewed in this article. The author analyzes the most important provisions of the treaty, particularly in comparison with the previous tax treaties of Iran. A similar article is also provided in the English section of the journal. In the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

## INHERITANCE AND GIFT TAX TREATIES

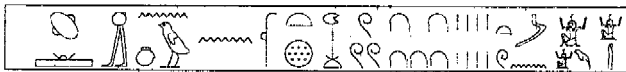
The fourth part of this study is provided in the present issue of the journal. The study reflects on double taxation treaties in the field of inheritance and gift tax, which is a wholly new idea in this country. The model inheritance and gift tax treaty of OECD is analyzed by the author with special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

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

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



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



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-06-08]

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

SUMMARY TABLE OF DIRECT AND INDIRECT TAX REVENUE

DURING THE PERIOD 1375-1377, AND THE FIRST HALF OF THE YEAR 1358

(millions of national currency)

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

1. The years mentioned above are Iranian, the equivalents of which are: 1996-97, 1997-98, 1998-99, 1999-2000. The Iranian solar year extends from March 21 of each Gregorian year to March 20 of the next one.

2. The "Corporate tax" includes the income tax collected from public and private corporations, as well as the tax of a category of government entities called "Centers for Preparation and Distribution of Goods". The tax received from the latter entities is negligible, comparing to that of the first categories.

3. The "Income tax" includes various individual taxes, business tax and tax on income from real estates.

4. The term "Wealth tax" covers the taxes referred to under the Direct Taxes Act (DTA) as the "Property tax", including inheritance tax, annual tax on real properties, tax on unoccupied real properties, tax on idle lands and stamp duties. Certain types of taxes are also included here, though they are referred to as "income tax" under DTA. They are the "tax on incidental income" (gifts, etc.) and the "tax on transfer of immovable properties and good will".

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

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

**Note 2.** The Ministry of Economic Affairs and Finance may use the registered mail services for the serving of tax papers. The mailman shall serve the copies of the tax notice on the taxpayer in person, or on a relative or employee of him at the relevant place, and shall get a receipt on the second copy. If the taxpayer or the said persons refuse to accept the process, the mailman shall take a note of that on the copies of the process, and shall post the second copy at the relevant address and return the first copy to the tax office. When non of such persons is available at the place, the postman shall record the date of calling at the place and also the phrase: “We shall visit the place after 15 days from this date” on the copies of the notice, and shall post the second copy at the specified address, and return the first copy. Should the said persons be absent at the second visit, the mailman shall record the fact at the foot of the copies of the tax notice, and shall post the second copy at the relevant address, and give back the first copy to the tax office. The tax papers served in such manner shall be deemed as served at the date of posting.

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

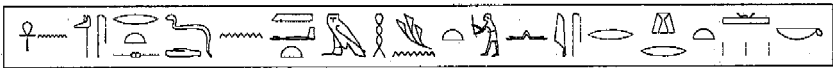
Our readers having at their disposal the English translation of the Iranian Direct Taxes Act (published by this journal), are hereby

of the collecting state.

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

### Language of the Treaty

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



# TAX NEWS

## AMENDMENT OF THE ARTICLE 203 OF THE TAX LAW

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

**Note 1.** If the taxpayer or his relatives or employees, in case of his absence, refuse to accept the process, and also when non of such persons is available at the relevant place, the serving officer shall record their refusal from accepting the

### **Elimination of Double Taxation**

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

### **Non - Discrimination**

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

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

### **Mutual Agreement Procedure and Exchange of Information**

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

### **Mutual Assistance for Collection of Taxes**

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

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

The main features of this mutual assistance are the following:

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

(i) supervisory activities in connection with the above sites and projects; and

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

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

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

### **Taxation of Income**

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

### **Taxation of Capital**

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

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

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

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

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

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

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

### **Permanent Establishment**

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

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

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

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

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

### **Taxes Covered**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



## HIGHLIGHTS OF THE TAX TREATY WITH THE REPUBLIC OF TURKMENISTAN

*By: M. J. Hamadani*

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

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

### **Scope**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Taxable income**

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

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

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

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

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

### **Special cases**

Specific rules are envisaged for the following special cases:

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

(Penultimate sentence of the Article 53).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



*An Introduction to the  
Iranian Tax System*

By: Dr. Mohammad Tavakkol

*(Part 7)*

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

FROM THE PRESIDENT

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

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

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

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