

بررسی رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی در ایران

یگانه موسوی جهرمی*
رضا محمد بابایی**

هدف از این بررسی تجزیه و تحلیل رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی در ایران است که بر اساس اطلاعات پرونده مالیاتی سالهای ۲۰۰۲-۲۰۰۰ میلادی آنان و نظرات کارشناسان و خبرگان اداره کل مؤدیان بزرگ (حوزه مالیاتی شرکتهای مذکور) و با استفاده از روشهای آماری توزیع **t-student**، توزیع دو جمله‌ای و آزمون فریدمن صورت گرفته است.

* دکتر یگانه موسوی جهرمی؛ عضو هیأت علمی سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور.

E.mail: mosavi@pnu.ac.ir

** رضا محمد بابایی؛ کارشناس ارشد حسابداری.

E. mail: babae_reza@yahoo.com

نتایج حاصله نشان می دهد که به دلیل نبود امکان دسترسی به اطلاعات برون مرزی اشخاص حقوقی خارجی، استفاده از رویکرد بررسی سود و زیان جهت تعیین درآمد مشمول مالیات این شرکتها مناسب نمی باشد. لذا بهره گیری از رویکردی بر پایه اطلاعات درون مرزی این اشخاص و انجام محاسبات مالیاتی با توسل به ضرایب و نرخهای ثابت پیشنهاد می شود.

کلید واژه‌ها:

ایران، مالیات، درآمد مالیاتی، فرار مالیاتی، اشخاص حقوق خارجی، شرکتهای خارجی

Archive of SID

مقدمه

در سالهای اخیر دولتمردان و سیاستگذاران اقتصادی کشور باهدف کاهش اتکای اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی، ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد را بیشتر مورد توجه قرار داده اند.

از جمله گامهای مؤثر در این مسیر، بررسی رفتار مالیاتی مؤدیان، شناسایی راههای فرار مالیاتی آنها و انجام تمهیدات لازم برای جلوگیری از آن است. این اقدام می‌تواند در چارچوب نظام مالیاتی کشور برحسب انواع مالیاتها، صورت گیرد. براساس قانون مالیاتهای ایران، مالیات بر اشخاص حقوقی خارجی در زمره مالیاتهای مستقیم و یکی از منابع مالیاتی کشور محسوب می‌شود که به اعتقاد کارشناسان مقررات و قوانین فعلی این نوع مالیات بعضاً از شفافیت و کارایی لازم برخوردار نیست. علاوه بر این، در پاره‌ای موارد به علت نبود برنامه‌های منظم آموزشی برای ممیزین مالیاتی به منظور آشنایی با روشهای نوین بازرگانی و تجارت، تفسیرهای مختلفی از یک موضوع فعالیت صورت می‌گیرد که منجر به تشخیص‌های چند گانه می‌شود. این موارد، زمینه مناسبی را برای فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی فراهم می‌آورد.

در این مقاله از طریق جمع‌آوری اطلاعات لازم از پرونده‌های مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی فعال در ایران و مصاحبه با کارشناسان خبره مالیاتی و تهیه پرسشنامه براساس نظرات آنان و همچنین با بهره‌گیری از روشهای آماری متناسب، رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی در قالب این موضوع بررسی می‌شود که آیا آنها به رغم انجام تکالیف مالیاتی خود اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند؟

در این باره مهمترین پرسش این است که :

«آیا بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی خارجی و درآمد مشمول مالیات

قطعی شده آنها مغایرت معنی‌داری وجود دارد؟»

به منظور بررسی دقیق‌تر رفتار مالیاتی این اشخاص سه فرضیه درباره رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط اشخاص حقوقی خارجی، استفاده از راهکارهای قانونی برای فرار مالیاتی و نبود اطلاعات کافی؛ بویژه اطلاعات برون مرزی، مطرح و آزمون گردیده است.

بخش دوم، بر حسب ضرورت، به تعریف اصطلاحات مالیاتی اختصاص می یابد. در بخش سوم ادبیات و مطالعات تجربی قبلی مرور می شود. بخش چهارم مقاله به تشریح مطالعه انجام شده؛ شامل روش جمع آوری اطلاعات و آمار، آزمونها و یافته‌های تحقیق می‌پردازد. در بخش پنجم نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه می گردد. در انتها جهت اطلاعات بیشتر چکیده‌ای از قوانین مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی تنظیم و پیوست می شود.

تعریف اصطلاحات مالیاتی

سود ابرازی: سود مندرج در صورت حساب سود و زیان شرکت است که به همراه اظهارنامه مالیاتی تسلیم واحد مالیاتی می‌شود.

سود مشمول مالیات ابرازی: میزان سودی است که پس از کسر هرگونه معافیت مالیاتی و سود مشمول مالیات مقطوع مطابق با قوانین مالیاتی، از سود ابرازی بدست می‌آید.

درآمد مشمول مالیات قطعی شده: مأموران تشخیص مالیات پس از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی نسبت به سود مشمول مالیات ابرازی مؤدی و در نتیجه مأخذ مالیات، اعلام نظر می‌کنند. این مأخذ مالیات تشخیصی، درآمد مشمول مالیات نام دارد. در صورتی که مؤدی نسبت به آن مبلغ اعتراضی نداشته باشد و یا مبلغ در کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی به قطعیت برسد، مأخذ مالیات قطعی شده را درآمد مشمول مالیات قطعی شده می‌نامند.

اشخاص حقوقی خارجی^۱: منظور، شرکتها یا اشخاص حقوقی خارجی هستند که دارای ویژگی زیر باشند:

۱. شعب و نمایندگیهای شرکتهای خارجی فعال در ایران که دارای پرونده مالیاتی در ایران می‌باشند و تحت نام شعبه یا نمایندگی خارجی در ایران به ثبت رسیده‌اند.
۲. شرکتهای ایرانی هستند که بیش از پنجاه درصد از سهام آنها متعلق به اشخاص حقیقی یا حقوقی خارجی است.

^۱ در پیوست مقاله قوانین مالیاتی مربوط به اشخاص حقوقی خارجی ارائه شده است.

تمکین مالیاتی^۱، شامل همه هزینه‌ها و زحماتی است که مؤدی برای پرداخت مالیات بطور کامل و سرم‌وعد متحمل می‌شود. در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی، وقتی مؤدی برگه تشخیص را دریافت می‌کند و به آن اعتراضی نمی‌نماید تمکین نامیده می‌شود.

ادبیات و پیشینه تحقیق

رفتار مالیاتی مؤدیان اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی داخلی یا خارجی در هر جامعه‌ای تحت تأثیر عواملی عمده زیر است:

- اندازه اقتصاد زیرزمینی؛
- ویژگیها و هرم سنی جمعیت^۲؛
- باورها و هنجارهای اخلاقی و اجتماعی در مورد مالیات و پرداخت آن؛
- ویژگیهای نظام مالیاتی شامل میزان کاستی‌های قوانین و مقررات، وجود قوانین متعدد و پیچیده، وجود نرخهای تصاعدی، نرخ ممیزی، جرائم، قدرت اجرایی دستگاه وصول کننده مالیات؛ بویژه در کشف فرارهای مالیاتی، فرآیند بررسی اظهارنامه مالیاتی و طول دوره زمانی مربوط و ...؛
- سطح آگاهی مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی؛
- تجربیات گذشته در مورد عدم تمکین و فرار مالیاتی و نحوه پیگرد قانونی این موارد توسط دستگاه اجرایی مالیات؛
- شرایط تورمی؛
- درجه ریسک‌پذیری مؤدیان.

^۱. منوچهر فرهنگ، فرهنگ اصطلاحات علوم اقتصادی، (انتشارات نیل، ۱۳۵۴)، ص ۱۲۶۹. Tax Compliance

^۲. مطالعات نشان داده که تمکین مالیاتی افراد مسن تر بیشتر است.

از آنجا که پرداخت مالیات برای هر مؤدی رضایتبخش نمی‌باشد مجموعه عوامل مذکور موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی^۱ و اجتناب از مالیات^۲ نمایند.

در ادبیات مالیات، مابه‌التفاوت آنچه که باید براساس قوانین مالیاتی پرداخت شود با پرداختهای مؤثر به عنوان شکاف مالیاتی تعریف می‌شود. البته شکاف مالیاتی دقیقاً برابر مالیاتی که دستگاه اجرایی مالیات می‌بایستی اخذ می‌کرد، نمی‌باشد؛ زیرا به فرض آنکه دستگاه اجرایی عملکردی کاملاً کاراً داشته باشد، مسائلی چون ورشکستگی برخی شرکتهای، تغییر تصمیم افراد برای عرضه کار و تغییر درآمدها و قیمتها، پایه مالیاتی را تغییر می‌دهد و در نتیجه شکاف مالیاتی بوجود می‌آید.

به طور کلی، شکاف مالیاتی به واسطه فرار و اجتناب از مالیات رخ می‌دهد. فرار مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌گردد. این اقدام می‌تواند در قالب تنظیم حسابهای مالی و ارائه اطلاعات مالی نادرست صورت گیرد. علاوه بر این، فرار مالیاتی به گستره اقتصاد غیر رسمی؛ مانند معاملات خانگی و فعالیتهای غیر قانونی نظیر فعالیتهای جنایی و بزهکاری مربوط می‌شود که از این فعالیتهای به دلیل فقدان اطلاعات لازم، مالیاتی اخذ نمی‌گردد. بنابراین ارائه تعریف جامعی از مرزهای فرار مالیاتی، کار بسیار دشواری است. در مطالعات مالیاتی نشان داده شده که فرار مالیاتی به جهت آنکه موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت و سبب وارد آمدن آسیبهایی به کارکرد مناسب بخش عمومی می‌شود، مشکلی جدی محسوب می‌گردد.

امکان دارد بنا به دلایلی مانند وجود امتیاز ویژه در رفتار مالیاتی با فعالیتهای خاصی در مقابل اصول کلی وضع مالیات و کاستی‌هایی در قوانین و مقررات مالیاتی برای مؤدیان، فرصت استفاده از راهکارهایی قانونی جهت کاهش و یا عدم انجام تعهد مالیاتی آنان فراهم آید. در اینصورت مؤدی می‌تواند از طریق راههای قانونی، اقدام به اجتناب از مالیات نماید. در حالیکه در فرار مالیاتی، مؤدی با نادیده گرفتن قانون، قصد کاهش میزان مالیات پرداختی و یا

1. Tax Evasion

2. Tax Avoidance

عدم پرداخت آن را دارد. به رغم آنکه از این نقطه نظر، فرار مالیاتی از اجتناب مالیاتی متفاوت است، اما تا جایی که به رفتار اقتصادی مؤدیان مربوط می‌شود بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی شباهتهای زیادی وجود دارد. گاه این شباهتها به حدی است که عنوان می‌شود مجزا کردن و تفکیک این دو بسیار مشکل است.

بر اساس بررسیهای انجام شده در زمینه رفتار مالیاتی شرکتهای دو مطالعه زیر در ایران صورت گرفته است.

فاطمه احدیان (۱۳۷۹) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان «بررسی رابطه سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکتهای و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیاتی» بیشتر به جنبه‌های ضعف سیستم مالیاتی و مأموران تشخیص مالیات پرداخته است.

احمد امامی (۱۳۸۳) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان «بررسی عوامل مؤثر در فرار مالیاتی در شرکتهای با تأکید بر مؤدیان بزرگ» از طریق پرسشنامه به جمع‌آوری اطلاعات لازم پرداخته و هشت فرضیه زیر را با روش توزیع کای-دو (χ^2) آزمون کرده است:

۱. عدم وجود سیستم کنترلی و نظارتی کارآمد، موجب تشویق مؤدیان بر فرار مالیاتی می‌گردد.

۲. نبود ضمانتهای اجرایی مؤثر و هدفمند در قانون مالیاتهای مستقیم موجب تشویق مؤدیان بر فرار مالیاتی خواهد شد.

۳. کمبود تخصص کارشناسان مالیاتی موجب تشویق مؤدیان بر فرار مالیاتی می‌شود.

۴. عدم اعتقاد مؤدیان مالیاتی در نحوه بکارگیری صحیح درآمدهای مالیاتی موجب تشویق مؤدیان بر فرار مالیاتی می‌گردد.

۵. عدم آشنایی مؤدیان با مفاهیم مالیات قانونی موجبات فرار مالیاتی را فراهم می‌سازد.

۶. پرداخت وجوهات شرعی در فرار از پرداخت مالیات قانونی، مؤثر است.

۷. با تغییر نرخ مالیاتی در اصلاحیه اخیر، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد.

۸. حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی موجب افزایش فرارهای مالیاتی خواهد شد.

در این تحقیق به جز فرضیه شماره (۶) سایر فرضیه‌ها تأیید و به عنوان عوامل مؤثر در فرار مالیاتی مطرح و به تبع آن پیشنهادهای درباره کوتاه کردن مهلت‌های رسیدگی و حذف بعضی مراحل رسیدگی و تشخیص، رسیدگی نمونه‌هایی از گزارشات حسابداران رسمی، حسابرسی مالیاتی و رسیدگی در طول دوره مالی، مکانیزه کردن فعالیتها، تشکیل بانک اطلاعاتی مالیاتی، کارا کردن جرائم و تشویقها و نیز آموزش مأمورین تشخیص، ارائه شده‌است.

شرح مطالعه

در این مطالعه با توجه به اینکه رفتار مالیاتی مؤدیان بر مبنای هزینه-فایده آنان از فرار یا تمکین مالیاتی شکل می‌گیرد، رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی (شرکتهای) خارجی در قالب بررسی فرضیه وجود تفاوت معنی‌داری بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها، مدنظر قرار گرفته است. در واقع با بررسی این فرضیه می‌توان در مورد انجام تکالیف مالیاتی، توسط شرکتهای مذکور قضاوت نمود. علاوه بر این، به منظور بررسی دقیق‌تر رفتار مالیاتی این اشخاص، سه فرضیه درباره رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط اشخاص حقوقی خارجی، استفاده از راهکارهای قانونی برای فرار مالیاتی و نبود اطلاعات کافی؛ بویژه اطلاعات برون مرزی مطرح و آزمون گردیده است.

برای انجام مطالعه حاضر از روشهای مصاحبه، پرسشنامه و استخراج اطلاعات و آمار پرونده‌های مربوط استفاده شده است.

روش جمع‌آوری اطلاعات و آمار

در این پژوهش اطلاعات و آمار با دو روش زیر جمع‌آوری شده است:

۱. بررسی پرونده‌های مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ که در سه سال مالی ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۲ میلادی (سالهای منتهی به دهم دی‌ماه ۱۳۷۹ الی ۱۳۸۱) به قطعیت رسیده بودند. با توجه به تعداد پرونده‌های مذکور در زمان مطالعه (پنجاه پرونده)، از تمامی آنها برای استخراج اطلاعات و آمار لازم در مورد سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده استفاده گردید.

۲. تهیه پرسشنامه جهت دریافت نظرات کارشناسان ذی ربط و توزیع آن میان مأمورین تشخیص حوزه مالیات بر اشخاص حقوقی و مصاحبه با مقامات مالیاتی آن حوزه، مدیران مالی شرکتهای خارجی، کمیسیونهای حل اختلاف مالیاتی و مؤسسات حسابرسی معتبر عضو جامعه حسابداران رسمی دارای تجربه در زمینه حسابرسی شرکتهای خارجی.

این پرسشنامه با استفاده از نظرات کارشناسان مجرب مالی و مالیاتی تهیه و اعتبار سؤالات آن به کمک فرمول «آلفای کرانباخ»^۱ بررسی شده است. عدد به دست آمده که برابر ۰/۷۴۱۷ می باشد، نشان دهنده قابل قبول بودن پرسشنامه است.

پرسشنامه این پژوهش شامل سه قسمت مشخصات فردی، هیجده پرسش پنج گزینه‌ای و دو سؤال تشریحی می باشد. در مورد پرسشهای پنج گزینه‌ای از مقیاس پنج درجه‌ای طیف لیکرت؛ یعنی خیلی زیاد (پنج امتیاز)، زیاد (چهار امتیاز)، متوسط (سه امتیاز)، کم (دو امتیاز) و خیلی کم (یک امتیاز)، استفاده شده است.

هفت، پنج و شش سؤال از سؤالات پرسشنامه به ترتیب براساس سه فرضیه فرعی پژوهش تدوین شده است. در نهایت اطلاعات مورد نظر از هشتاد و هشت پرسشنامه تکمیل شده بدست آمد. ۴۳/۲ و ۲۹/۵ درصد از پاسخ دهندگان به ترتیب دارای تجربه کاری ده تا پانزده و بیش از پانزده سال می باشند. مدرک تحصیلی پاسخ دهندگان، کارشناسی یا بالاتر است که بیش از ۹۵ درصد آنان در رشته‌های مرتبط (حسابداری، اقتصاد و مدیریت) تحصیل کرده‌اند.

بررسی نتایج آزمونهای آماری

۱. با توجه به قلمرو زمانی و مکانی تعریف شده، اطلاعات مربوط به پرونده مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی، اختلاف میان سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها را برابر ۹۲/۷ درصد نشان می دهد.

^۱. Cronbach

برای بررسی معنادار بودن این اختلاف- که فرضیه اصلی تحقیق است- از آزمون t-student استفاده و نتایج حاصل در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول شماره ۱. نتیجه آزمون فرضیه اصلی

شرح	تعداد	آماره t	درجه آزادی df	P-value	نتیجه
کل شرکتها	۵۰	-۴ / ۸۹۱	۴۹	۰/۰۰۰۱	H_0 رد می شود

براساس جدول شماره (۱)، بارد فرضیه H_0 ، می توان اظهار داشت که با اطمینان ۹۵ درصد تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی خارجی معنی دار است.

به منظور بررسی دقیق تر رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی، معنی دار بودن تفاوت مذکور- با توجه به طبقه بندی شرکتهای خارجی و قوانین و مقررات مالیاتی مربوط به هر یک- آزمون گردیده است. مطابق ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم کشور، فعالیتهای اشخاص حقوقی خارجی به چهار گروه شامل: پیمانکاری، مؤسسات هواپیمایی، بازاریابی و بازرگانی و سایر (تولیدی و بازرسی و ...)، طبقه بندی می شوند که از دو گروه اول براساس نرخهای مقطوع، مستقل از سود و زیان، و از دو گروه دوم براساس رویکرد سود و زیانی، مالیات اخذ می شود. نتیجه آزمون فرضیه اصلی به تفکیک چهار گروه مذکور در جدول شماره (۲) ارائه شده است.

نتیجه پژوهش حاضر در این قسمت، با اطمینان ۹۵ درصد، حاکی است که تفاوت معنی داری بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی برای دو گروهی که اخذ مالیات از آنان با رویکرد سود و زیانی صورت می گیرد، وجود دارد.

جدول شماره ۲. نتایج آزمون فرضیه اصلی به تفکیک گروههای شرکتهای خارجی

نتیجه	آماره t	درجه آزادی df	P-value	درصد اختلاف*	نوع مالیات	نوع فعالیت
نمی توان H _۰ را رد کرد	-۱/۷۲۸	۱۹	۰/۱۰۰	۴/۸۱	نرخهای مقطوع	پیمانکاری
نمی توان H _۰ را رد کرد	۰	۶	۰/۱۰۰	صفر	نرخهای مقطوع	هواپیمایی
H _۰ رد می شود	-۵/۲۹۶	۱۶	۰/۰۰۰۱	۲۳۰/۴	مالیات برسود	بازاریابی و بازرگانی
H _۰ رد می شود	-۳/۶۸۸	۵	۰/۰۱۴	۸۷/۴	مالیات برسود	سایر

* منظور درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده طبق شواهد است.

۲. برای آزمون سه فرضیه فرعی به استناد پاسخهایی به پرسشهای پنج گزینه‌ای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و ارزشگذاری آنها (بین ۱ تا ۵)، از آزمون دو جمله‌ای استفاده شده است.

فرضیه فرعی اول که درباره رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط اشخاص حقوقی خارجی است، با توجه به پاسخهای هفت سؤال مربوط در پرسشنامه، آزمون شده است. در این بخش حداقل نمره فرد پاسخ‌دهنده هفت و حداکثر آن ۳۵ است. چنانچه نمره پاسخ‌دهنده بین ۲۱ تا ۳۵ باشد بیانگر موافقت وی با فرضیه مذکور است.

جدول شماره (۳) نتیجه بدست آمده آزمون فرضیه فرعی اول را نشان می‌دهد. بنا بر اطلاعات این جدول، با اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، توسط شرکتهای خارجی پذیرفته می‌شود.

جدول شماره ۳. نتیجه آزمون فرضیه فرعی اول

نتیجه	p-value	احتمال مورد انتظار	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
رد H_1 می شود	۰/۰۰۰۱	۰/۶	۰/۹۸	۸۶	رعایت قوانین و مقررات مالیاتی (H_1)
			۰/۰۲	۲	عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی (H_0)
				۸۸	جمع

برای فرضیه فرعی دوم- که در آن آزمون فراهم بودن زمینه راهکارهای قانونی اعم از ضعف قوانین مالیاتی، برای فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی مدنظر می باشد- به پاسخهای پنج سؤال مربوط در پرسشنامه استناد شده است. در این بخش حداقل نمره افراد پاسخ دهنده پنج و حداکثر آن ۲۵ است. اگر نمره پاسخ دهنده بین ۱۵ تا ۲۵ باشد، بیانگر موافقت او با فرضیه مورد نظر می باشد. نتیجه آزمون این بخش از پژوهش در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول شماره ۴. نتیجه آزمون فرضیه فرعی دوم

نتیجه	p-value	احتمال مورد انتظار	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
رد H_1 می شود	۰/۰۰۰۱	۰/۶	۰/۹۷	۸۵	وجود راهکارهای قانونی برای فرار مالیاتی (H_1)
			۰/۰۳	۳	عدم وجود راهکارهای قانونی برای فرار مالیاتی (H_0)
				۸۸	جمع

بر اساس نتیجه به دست آمده در جدول شماره (۴) با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که راهکارهای قانونی، موجبات فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی را فراهم می‌سازند.

در فرضیه فرعی سوم، عدم دسترسی به اطلاعات برون مرزی به عنوان عاملی در فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی آزمون می‌گردد. با توجه به اینکه شش سؤال از سؤالات پرسشنامه مربوط به این فرضیه است، حداقل نمره پاسخ دهندگان در این بخش شش و حداکثر آن سی می‌باشد. اگر نمره پاسخ‌دهنده، بین ۱۸ تا ۳۰ باشد، بیانگر موافقت او با فرضیه مذکور است.

جدول شماره (۵) حاوی نتیجه آزمون فرضیه فرعی سوم است. طبق این جدول با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که عدم دسترسی به اطلاعات برون مرزی شرکتهای خارجی موجبات فرار مالیاتی آنها را فراهم می‌آورد.

جدول شماره ۵. نتیجه آزمون فرضیه فرعی سوم

نتیجه	p-value	احتمال مورد انتظار	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
رد H_0 می‌شود	۰/۰۰۰۱	۰/۶	۰/۹۵	۸۴	عدم دسترسی به اطلاعات برون مرزی امکان فرار مالیاتی را فراهم می‌آورد (H_1)
			۰/۰۵	۴	عدم دسترسی به اطلاعات برون مرزی امکان فرار مالیاتی را فراهم نمی‌آورد (H_0)
				۸۸	جمع

۳. به منظور بررسی وجود تفاوت معنی‌دار بین عوامل مؤثر در فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی (سه فرضیه فرعی) که در این پژوهش مدنظر قرار گرفته‌اند و نیز تعیین درجه اهمیت (رتبه بندی) آنها آزمون فریدمن انجام شده است. این آزمون برای تجزیه و تحلیل واریانس دوطرفه از طریق رتبه‌بندی فرضیه‌های فرعی انجام می‌شود.

جدول شماره ۶. نتیجه آزمون فریدمن

نتیجه	P-value	درجه آزادی	χ^2	تعداد
H_0 رد می‌شود	۰/۰۰۰۱	۲	۲۹/۶۵	۸۸

نتیجه آزمون فریدمن که در جدول شماره (۶) ارائه شده، بیان می‌دارد که تفاوت معنی‌داری بین عوامل مؤثر در فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی وجود دارد. براساس میانگین رتبه‌بندی فرضیه‌ها می‌توان عدم دسترسی به اطلاعات برون مرزی با بالاترین میانگین رتبه‌ای برابر ۲/۴۶ را مهمترین عامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی دانست.

نتیجه‌گیری

با تأیید فرضیه‌های این تحقیق، به نظر می‌رسد که عدم توافق مالیاتی میان اشخاص حقوقی خارجی و قوانین ایران وجود دارد که دلیل اصلی آن وضعیت قوانین مالیاتی ایران است، به همین جهت ضرورت شناسایی و استفاده از رویکردهای مناسب‌تر در تدوین قوانین مالیاتی احساس می‌شود. لذا در این بخش ابتدا با توجه به آزمونهای انجام شده نسبت به رفتار مالیاتی اشخاص حقوقی خارجی اظهارنظر شده و سپس رویکرد مناسب برای تدوین قوانین مالیاتی مرتبط با اشخاص حقوقی خارجی معرفی می‌گردد.

طبق قوانین مالیاتی کشور ما دو رویکرد در تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی وجود دارد. در رویکرد اول، نرخ مقطوعی بر دریافتیهای سالانه آنها اعمال می‌شود. در واقع در این رویکرد تعیین درآمد مشمول مالیات مستقل از حساب سود و زیان صورت می‌گیرد. در رویکرد دوم، از طریق بررسی دفاتر قانونی این اشخاص و رسیدگی به حساب سود و زیان، درآمد مشمول مالیات آنها تعیین می‌شود.

براساس قوانین مالیات بر اشخاص حقوقی خارجی، درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری (قراردادهای قبل از سال ۱۳۸۲) و مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی با استفاده از نرخ مقطوع مالیات تعیین می‌شود و برای مشخص کردن درآمد مشمول مالیات شرکتهای بازاریابی و فروش و همچنین سایر فعالیتهای اقتصادی در ایران؛ نظیر تولید و ارائه خدمات بازرسی و غیره از روش رسیدگی دفاتر قانونی و تعیین سود و زیان فعالیت سالانه آنها استفاده می‌شود.

در این مورد از آزمون فرضیه اصلی تحقیق دو نتیجه زیر بدست می‌آید:

۱. سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی خارجی که درآمد مشمول مالیات آنها از طریق اعمال نرخهای مقطوع مالیاتی و بدون رسیدگی به حساب سود و زیان تعیین می‌گردد، با درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها اختلاف معنی‌داری ندارد.
۲. بین سود مشمول مالیات ابرازی شرکتهای خارجی، که درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به حساب سود و زیان تعیین می‌گردد، با درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به بررسی انجام شده و نتایج حاصل از آن به نظر می‌رسد مناسب‌ترین گام در جهت افزایش کارایی سیستم مالیاتی در مورد تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی، توسل به روشهایی است که درآمد مشمول مالیات تا حد ممکن، مستقل از اطلاعات برون مرزی آنها تعیین شود. براساس این رویکرد، پیشنهاداتی برای هر نوع فعالیت اشخاص حقوقی خارجی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- پیمانکاری

درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری در دوره زمانی مطالعه حاضر مطابق ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم با نرخ ثابت ۱۲٪ بر روی دریافتیهای آنها تعیین می‌شد که در فرضیه اصلی مشخص شد که بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی شده این شرکتهای مغایرت معنی‌داری وجود ندارد و نسبت به سایر شرکتهای خارجی از مشکلات کمتری برخوردار هستند. در مورد این گروه مناسب است با تدوین قوانین و مقررات بهتر در زمینه قراردادهای بین‌المللی، مانع از تنظیم قراردادهایی شد که مالیات بر عهده کارفرمای ایرانی باشد.

شایان ذکر است که مطابق تبصره ۵ ماده ۱۰۷ اصلاحی مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ باید درآمد مشمول مالیات قراردادهایی که این شرکتهای از سال ۸۲ به بعد منعقد می‌نمایند از طریق رسیدگی به حساب سود و زیان تعیین گردد. به نظر می‌رسد این امر، خلاف نتیجه تحقیق حاضر است. از این رو پیشنهاد می‌شود قبل از بروز مشکلاتی در این خصوص نسبت به اصلاح مصوبه مذکور اقدامی صورت گیرد.

- بازاریابی و کمیسیونری

مطابق نتایج به دست آمده، از آنجا که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی شده این گروه از اشخاص حقوقی خارجی بیشترین مغایرت وجود دارد، ارائه یک راه حل مناسب برای آنها ضروری به نظر می‌رسد.

عمده درآمد این اشخاص حقوقی، ناشی از کمیسیون دریافتی بابت واردات کالا و خدمات می‌باشد. بنابراین، قرینه مالیاتی مناسبی که می‌توان برای این گروه در نظر گرفت، میزان واردات شرکت اصلی به ایران است که از اعتبارات اسنادی گشایش یافته در بانک‌ها و همچنین اسناد و مدارک واردات بعمل آمده در گمرک، قابل شناسایی است. در ادامه، با استفاده از استانداردهای بین‌المللی می‌توان ضرایبی را بدست آورد که میزان کمیسیون دریافتی آنها برای هر گروه از کالا و خدمات را تشخیص داد و بر آن اساس درآمد مشمول مالیات این اشخاص حقوقی خارجی را تعیین نمود.

- سایر

در مورد سایر اشخاص حقوقی خارجی، ابتدا باید نوع فعالیت، تعریف و سپس قراین، پایه و ضرایب مالیاتی با توجه به اطلاعات درون مرزی تعیین شود؛ برای مثال، برای شرکتهایی که در زمینه تولید کالا فعالیت دارند و مواد اولیه، تکنولوژی تولید و سایر عوامل تولید را از خارج از کشور تهیه می‌کنند، هزینه‌های مربوط، قابل شناسایی نمی‌باشد. در این صورت می‌توان میزان فروش کالا را در نظر گرفت و با تعیین ضریب مناسبی درآمد مشمول مالیات را مشخص کرد و از آن با نرخهای ثابت مالیات اخذ نمود. بدین ترتیب از رسیدگی به حساب سود و زیان آنان نیز اجتناب می‌شود.

بطور کلی، برای تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی، شناسایی قراین مالیاتی مستقل از اطلاعات برون مرزی و استناد به آنها و نیز تعیین ضرایب مالیاتی ثابت، توصیه می‌شود. لازم به ذکر است این ضرایب مالیاتی نباید در سطحی تعیین شوند که موجب بروز اثرات منفی بر فعالیت اشخاص حقوقی خارجی شود.

همچنین پیشنهاد می‌شود از روش بررسی حساب سود و زیان اجتناب شود؛ زیرا این اطلاعات گاه غیر قابل دسترس و یا با هزینه‌ای بالا دست یافتنی هستند.

پی‌نوشتها:

۱. احدیان، فاطمه. «بررسی رابطه سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکتها و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیاتی». *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، (۱۳۷۹).
۲. امامی، احمد. «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکتها با تأکید بر مؤدیان بزرگ». *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده اقتصاد و مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز، (۱۳۸۳).
۳. بیگ‌پور، محمدعلی. *حسابرسی مالیاتی*. تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
۴. جعفری صمیمی، احمد و حمزه‌ای، علی اکبر. «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی صنّف طلا فروشان استان مازندران». *فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی*، سال سیزدهم، شماره ۳۴، (تابستان ۱۳۸۴).
۵. ساسان نژاد، امیرهوشنگ. *قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و اصلاحیه ۸۰/۱۱/۳۷*. تهران: انتشارات فردوسی، ۱۳۸۱.
۶. نوفرستی، محمد. *آمار در اقتصاد و بازرگانی*. تهران: نشر مؤسسه خدمات فرهنگی رسا، جلد دوم، چاپ هفتم، ۱۳۷۹.
7. Cummings, R.G and J.M. Vazquez, and M. Mckee. "Cross Cultural Comparisons of Tax Compliance Behavior"., Georgia State University, *Working Paper*, No.1-3, (2001).
8. Franzoni, L. Alberto. "Tax Evasion and Tax Compliance"., Encyclopaedia of Law and Economics, (1998).
9. <http://en.Wikipedia.org>
10. Klepper, S.and D. Nagin. "The Criminal Deterrence Literature: Implications for Research on Taxpayer Compliance in J. Roth and J. Scholz, eds"., *Taxpayer Compliance*, Vol. 2, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, (1989).