

تبیین سیاست مالیات ستانی از شعب و نمایندگی‌های خارجی و تخصیص سود بر اساس روش مجاز OECD

غلام نبی فیضی چکاب

عضو هیأت علمی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبایی، legalfayz@gmail.com

نعیم نوربخش^۱

کارشناس ارشد حقوق تجارت بین‌الملل، دانشگاه علامه طباطبایی، noorbakhsh931@atu.ac.ir

چکیده

تخصیص سود به شعب و نمایندگی‌های خارجی در قالب مفهوم مقر دائمی، در بستر مقررات داخلی و موافقت نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، با تفاسیر متفاوتی در سطح کشورهای جهان همراه شده است. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه به منظور ایجاد وحدت رویه میان حوزه‌های مالیاتی در سطح جهان، روشی واحد و یکپارچه معرفی نموده است که بر مبنای «تحلیل عملکردی و حقیقی» روابط میان شعب و نمایندگی‌ها با شرکت اصلی و با لحاظ اصل معاملات مستقل، راهکار مناسبی برای اختصاص دارایی و درآمد به این واحدها محسوب می‌شود. پیاده سازی این روش در نظام مالیات ستانی ایران نیز می‌تواند نقش مؤثری در رفع ابهامات در خصوص تعیین سود قابل اختصاص به شعب و نمایندگی‌های خارجی ایفا نماید.

طبقه‌بندی JEL: K34، H26، F38

کلید واژه‌ها: تحلیل عملکردی و حقیقی، روش مجاز OECD، مقر دائمی، تخصیص سود، اصل معاملات مستقل

۱- مقدمه

از منظر بین‌المللی بحث مالیات‌ستانی از شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی، بسیار مورد توجه کشورهای توسعه‌یافته قرار گرفته است. در واقع اهمیت مالیات‌ها به‌عنوان بخش اعظمی از درآمد دولت‌های کشورهای صنعتی، موجب گردیده است که قواعد مالیات‌ستانی از فعالیت‌های برون مرزی، یکی از اندک موضوعات عملی باشد که کشورها تلاش واقعی به خرج داده‌اند تا اختلافات و ابهامات مرتبط با آن را میان یکدیگر حل و فصل نمایند و البته در این مسیر موفق به ایجاد زنجیره‌ای از موافقت‌نامه‌های دو جانبه شده‌اند که تعارضات ناشی از اعمال قوانین داخلی را از سر راه بر می‌دارد.

همزمان با رشد روزافزون فعالیت شرکت‌های فراملی در عرصه تجارت بین‌الملل، به‌علت ضعف و عدم به روز رسانی نظام حقوق مالیاتی در ایران، نظارت و کنترل این واحدها با دشواری روبرو شده است. علی‌الخصوص در حوزه مالیات‌ستانی از اجزای وابسته شرکت‌های خارجی، علی‌رغم نیاز به افزایش درآمد و مبارزه با گریز و اجتناب مالیاتی توسط مؤدیان، زمینه‌های سوءاستفاده از مقررات توسط شرکت‌های خارجی که به واسطه شعب یا نمایندگی‌های خود در ایران فعالیت می‌نمایند گسترش یافته و صدور بخشنامه‌های متعدد از سوی سازمان امور مالیاتی جهت ارشاد مأموران در نحوه حسابرسی این واحدها و تعیین مالیات، بیانگر نقایص موجود در تفسیر و کاربست مقررات حاکم بر آنهاست. فقدان تدابیر قانونی کافی و نظریات مشورتی و تفسیری به روز شده از معاهدات دو جانبه مالیاتی کشور از یک سو و عدم شناخت صحیح از ماهیت روابط تجاری مدرن میان اجزای وابسته و فعال در سلسله مراتب پیچیده شرکت‌های فراملی، از جمله عواملی هستند که زمینه را برای گریز و اجتناب مالیاتی شعب و نمایندگی‌های خارجی در ایران با سوء استفاده از ابهامات یا خلأ قانون‌گذاری مجباً نموده است.

عدم توسعه بستر مناسب حقوقی برای تفسیر ماهیت مباحث مالیاتی نیز سبب شده است در فرایند تقنینی و تفسیری، مباحث موضوع معاهدات دوجانبه از جمله ماهیت «مقر دائمی»، «قیمت‌گذاری انتقالات»، «استهلاک درآمد و انتقال سود»، «سود سهام قابل تقسیم»، «عایدی سرمایه»، «اموال فکری» و غیره به روشنی تبیین نشده و خود عاملی جهت تسهیل اجتناب مالیاتی از سوی شرکت‌های فرا ملی شود که عموماً برنامه‌ریزی‌های گسترده‌ای با استفاده از متخصصان خیره جهت کاهش مالیات قابل پرداخت خود دارند.

۲- پیشینه و روش پژوهش

بیش‌تر پژوهش‌ها و مطالعات کاربردی صورت پذیرفته در خصوص مالیات‌ستانی از واحدهای تجاری خارجی با حمایت سازمان‌های بین‌المللی از قبیل سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۱ (OECD) و کمیسیون اروپا انجام پذیرفته است. البته این مطالعات عموماً از دیدگاه کشورهای توسعه‌یافته و در خصوص فرارهای مالیاتی شرکت‌های مادر مقیم این کشورها از پرداخت مالیات مربوط به شعب و نمایندگی‌های خود در خارج از مرزهای آنان، صورت پذیرفته است. به‌طور کلی ادبیات پژوهشی این موضوع پیرامون دو عبارت «فرار مالیاتی»^۲ و «اجتناب مالیاتی»^۳ شکل قرار گرفته است. نمونه‌هایی از آنها در گزارش کمیسیون اروپا به شورای اروپایی مورخ ۲۲ می ۲۰۱۳ با عنوان "مبارزه با فرار و فریب‌های مالیاتی" و "اجتناب مالیاتی شرکت‌های چند ملیتی" توسط پارلمان اروپا، قابل مشاهده است.

در عین حال با تحولات اخیر در جریان تجارت بین‌الملل و اقتضانات جدید در خصوص تبیین ماهیت فعالیت‌های شعب و نمایندگی‌های خارجی در بستر قوانین مالیاتی، OECD نیز اقدام به انتشار گزارش‌های تفصیلی تخصصی در این زمینه در سال‌های ۲۰۰۸ و نسخه تجدید نظر شده آن در سال ۲۰۱۰ نموده است.^۴ در تفسیر گزارشات فوق‌الذکر مقالات و کتبی چند نیز تألیف شده‌اند که از مهم‌ترین آنها می‌توان به کتاب «مالیات ستانی بین‌المللی از مقرهای دائمی»^۵ نوشته صاحب نظر شهیر حقوق مالیاتی، «مایکل کوبوتسکی»^۶ اشاره کرد. وی در این کتاب بر نقصان سیستم‌های تخصیص سود به مقر دائمی در چارچوب «اصل معاملات مستقل»^۷ تأکید داشته و به تبیین روش‌های اصلاح شده جدید بر اساس گزارشات منتشره از سوی OECD پرداخته است. اثر تأثیرگذار دیگری که در سال‌های اخیر در این زمینه به طبع رسیده است، کتاب «مقدمه‌ای بر حقوق مالیات مضاعف»^۸ تألیف حقوقدان سرشناس حوزه مالیاتی، «مایکل لانگ»^۹ می‌باشد که از منظر موافقت‌نامه‌های دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات

1- Organization of Economic Co-operation and Development

2- Tax Evasion

3- Tax Avoidance

4- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments

5- International Taxation of Permanent Establishment

6- Michael Kobetsky

7- Arm's Length Principle

8- Introduction to the law of double taxation conventions

9- Michael Lang

مضاعف، به خوبی روش‌های تخصیص سود به شعب و نمایندگی‌های وابسته به شرکت‌های فراملی را مورد بررسی قرار داده است.

در ادبیات حقوقی ایران تاکنون مقاله‌ها یا پژوهش‌های جامعی در خصوص نظام حقوق مالیاتی حاکم بر شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی منتشر نشده است. البته از لحاظ اقتصادی مقالات زیادی حول محور مفهوم «قیمت‌گذاری انتقالات» در این رابطه منتشر گردیده که از مهم‌ترین آنها مجموعه مقالات «محمد توکل» و «علی اکبر عرب مازار» در فصلنامه مالیاتی و «عزیز عالی ور» در نشریه سازمان حسابرسی قابل ذکر است. اما از نظرگاه حقوقی با تفکیک موضوع به بخش‌های مجزا می‌توان مواردی از مباحث تحت پوشش قرار گرفته را یافت. یکی از جامع‌ترین تألیفاتی که تا کنون در خصوص معرفی نحوه فعالیت شرکت‌های خارجی در قالب شعب و نمایندگی در کشور دیگر، صورت پذیرفته است، کتاب «حقوق تجارت بین‌الملل» از پروفسور «کلایو اشمیتوف» به ترجمه دکتر بهروز اخلاقی می‌باشد که جلد اول آن به موضوع شعب و شرکت‌های فرعی و قراردادهای نمایندگی پرداخته است. البته این کتاب از منظر حقوق انگلیس به تجارت بین‌المللی می‌نگرد و باوجود گستردگی بحث در خصوص ماهیت فعالیت شعب و شرکت‌های فرعی، مطلب بسیار ناچیزی ناظر بر شمول قوانین مالیاتی بر آنها در خود گنجانده است.

بیش‌تر دیگر تصنیفات منتشر شده به زبان فارسی در این زمینه نیز به نوعی چارچوب همین کتاب را سرلوحه کار خود قرار داده‌اند و مطالب تازه‌ای بدان نیفزوده‌اند. به‌عنوان مثال کتاب «حقوق بازرگانی بین‌المللی»، تألیف «مسعود طارم‌سری» تنها یک فصل از کتاب را به مبحث نمایندگی خارج از کشور اختصاص داده و انواع آن را بررسی نموده است. اما در این کتاب هم، موضوعات مالیاتی ملحوظ نظر قرار نگرفته‌اند. کتاب حقوق تجارت بین‌الملل «عبدالحسین شیروی» شیوه‌های متفاوت تجارت متقابل اعم از بای بک را مورد بحث قرار داده است اما اشاره‌ای به نحوه فعالیت شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی نداشته است. از دیگر مکتوبات قابل ذکر در این زمینه می‌توان به کتاب «حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در ایران» نوشته «فرهاد امام» اشاره کرد که موانع سرمایه‌گذاری توسط شرکت‌های فراملی در ایران را مورد بحث قرار داده است و هم چنین کتاب «حقوق تجارت بین‌المللی در نظام حقوقی ایران» نوشته دکتر مرتضی نصیری که در آن توضیحاتی در مورد شعبه و شرکت‌های فرعی داده شده است.

لازم به توضیح است که روش تحقیق مورد استفاده در این مقاله، جمع‌آوری اسناد و منابع به روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به شیوه کیفی و استنباطی بوده است. در این راستا بررسی بخشنامه‌های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی و تطبیق آنها با قواعد مندرج در گزارشات و اسناد منتشره از سوی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در کنار استفاده از کتب و مقالات نویسندگان صاحب نظر در سال‌های اخیر که اعتبار آنها باقی است، دستور کار نویسندگان قرار گرفته است. بدین منظور در این مقاله ابتدا به بررسی ماهیت حقوقی شعبه و نمایندگی پرداخته می‌شود. سپس نقش موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف^۱ در تعیین مصادیق این واحدها و روش مطلوب تخصیص سود به آنها جهت تعیین سود مشمول مالیات، مورد مطالعه قرار گرفته خواهد شد.

۳- تبیین ماهیت حقوقی شعبه و نمایندگی

۳-۱- شعبه

تأسیس شعبه‌یکی از روش‌های عمده بازاریابی توسط شرکت‌های خارجی در کشور میزبان می‌باشد. شعبه صرفاً بخشی از ساختار شرکت خارجی محسوب می‌شود و از طریق آن شرکت خارجی، شخصاً در کشور میزبان حضور می‌یابد. بدین ترتیب مشخص می‌گردد که شعبه در واقع جزئی از خود شرکت است و جدای از آن نیست و دارای شخصیت حقوقی مستقلی از شرکت خارجی نمی‌باشد (اسکینی، ۱۳۹۱: ۱۸) و این موضوع وجه متمایز اصلی شعبه از نمایندگی محسوب می‌گردد.

ماده دو آیین‌نامه ثبت شعبه یا نمایندگی، شعبه را این گونه تعریف می‌نماید: «شعبه شرکت خارجی، واحد محلی تابع شرکت اصلی است که مستقیماً موضوع و وظایف شرکت اصلی را در محل انجام می‌دهد. فعالیت شعبه در محل، تحت نام و با مسئولیت شرکت اصلی خواهد بود.» با توجه به این تعریف مشخص می‌شود که با ثبت شعبه در ایران، گویی شرکت خارجی در ایران حضور دارد. علاوه بر این شعبه تنها در چارچوب اساسنامه شرکت اصلی می‌تواند فعالیت کند و کلیه مسئولیت‌های قانونی بر عهده شرکت اصلی بوده و در صورت لزوم پاسخگو می‌باشد. (آتشی، ۱۳۸۸: ۳۰۴)

اما به نظر می‌رسد تعریفی که در بند هفت ماده یک ضوابط ثبت شرکت‌ها و مالکیت‌های صنعتی در مناطق آزاد تجاری ج.ا. از شعبه ارائه شده است، چندان با تعریف مورد قبول حقوقدانان تطابقی نداشته و بیش‌تر بیان‌کننده ماهیت شرکت فرعی^۱ باشد. طبق این تعریف: «شعبه یک شرکت یا مؤسسه، شخص حقوقی است که در منطقه توسط شرکت یا مؤسسه اصلی که در خارج از منطقه ایجاد شده، تشکیل شده است و اکثریت سهام آن متعلق به شرکت یا مؤسسه مذکور می‌باشد و این شخص حقوقی تازه تأسیس، شرکت یا مؤسسه فرعی آن محسوب می‌شود.»

در تعریف فوق مقرر گشته که اکثریت سهام شرکت تازه تأسیس متعلق به شرکت اصلی باشد در حالی که به‌طور اصولی شعبه در حقوق تجارت بین‌الملل، واحدی است که لزوماً صد در صد سهام آن متعلق به همان شرکت اصلی است و بدون داشتن شخصیت حقوقی، دفتر همان شرکت اصلی محسوب می‌شود. البته نباید تصور شود که شعبه هیچ‌گونه وجه تمایزی با سایر زیر مجموعه‌های شرکت مانند واحد فروش شرکت ندارد، بلکه عنوان شعبه، اختیارات و تکالیف خاصی را متوجه شعبه می‌کند که با واحدهای عادی شرکت متفاوت است. (مقدم، ۱۳۹۲)

۳-۲- نمایندگی

نماینده^۲ به مفهوم حقوقی آن شخصی است که اختیاری از جانب شخص دیگر یعنی اصیل^۳ دارد تا برای نیابت او یا برای انجام دادن عملی^۴ از جانب او در رابطه با اشخاص ثالث اقدام کند. (اشمیتوف، ۱۳۹۱: ۴۲۹) این تعریف بیانگر ماهیت «نماینده خویش‌فرما»^۵ است، بدین معنی که رابطه‌ای استخدامی میان نماینده و اصیل وجود ندارد. از تعریف فوق‌الذکر این‌گونه بر می‌آید که نماینده از طرف اصیل مجاز است تا اشخاص ثالث در قلمرو خود را به‌عنوان مشتری به اصیل معرفی نماید اما تصمیم‌گیری راجع به انعقاد قرارداد با اصیل است. با این حال این امکان وجود دارد که اصیل اختیار انعقاد قرارداد با اشخاص ثالث را به نماینده اعطا نماید.

1- Subsidiary

2- Agent

3- Principal

۴- اعمالی از قبیل خرید، فروش یا ارائه خدمات

5- Self-employed Agent

بنابر تعریف ارائه شده، تفاوت میان نماینده و «توزیع کننده انفرادی»^۱ نمایان می‌شود. توزیع کننده از جانب عرضه کننده عمل نمی‌کند و به او حساب پس نمی‌دهد بلکه کالاها را از عرضه کننده خریداری نموده و برای نفع شخصی اش به مشتریان باز فروش می‌کند.

از توضیحات پیش گفته چنین بر می‌آید که می‌توان چهار ویژگی برای نماینده احصا نمود. نخست این که نماینده، وکیل است و نه خدمه‌ای که بر اساس قرارداد کار فعالیت کند. دوم این که نمایندگی حرف‌های دائمی است. سوم این که نمایندگی حرف‌های مستقل است و چهارم این که نماینده به نام و به حساب اصیل فعالیت می‌نماید و خود نقشی در انجام دادن تعهدات وی ندارد. (آتشی، همان: ۳۰۵)

تشخیص دایره اختیارات نماینده از اهمیت به‌سزایی در تعیین روابط مالی نماینده و اصیل خواهد داشت؛ از این رو لازم به ذکر است که نماینده دارای اختیارات واقعی^۲ و ظاهری^۳ است. این اختیارات کاملاً از یکدیگر مستقل هستند. هر چند عموماً این اختیارات توأم و متقارنند اما هر یک از آنها می‌تواند بدون دیگری موجود باشد. اختیارات واقعی اختیاراتی است که با عقد قرارداد به‌طور صریح، ضمنی یا فعلی از طریق اصیل یا توسط قانون به نماینده اعطا می‌شود. اختیارات ظاهری یا آشکار آن دسته از اختیارات نماینده است که برای دیگران آشکار می‌گردد. بنابراین ممکن است با توجه به اوضاع و احوالی که اصیل، نماینده را در آن قرار داده، استنباط شود که نماینده دارای توانایی متعهد کردن اصیل نسبت به اشخاص ثالث، فراتر از محدودیت‌های قراردادی فی مابین را داشته باشد. (اشمیتوف، همان: ۴۳۵)

۴- موافقت نامه‌های دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

امروزه اعمال مالیات‌های مضاعف از آن جهت گسترش یافته است که اغلب کشورها علاوه بر وضع مالیات بر دارایی‌های داخلی و معاملات اقتصادی در قلمرو خود، بر دارایی‌های موجود و معاملاتی که در کشورهای دیگر رخ می‌دهند نیز به میزانی که مالیات‌دهندگان مقیم آن کشورها را منتفع می‌کنند، مالیات اعمال می‌نمایند. (Vogel, 1986) به‌عنوان مثال شرکت‌های خارجی که در ایران به تحصیل درآمد مشغولند، از یک

1- Sole Distributor
2- Actual authority
3- Ostensible authority

طرف موظفند مالیات مقرر را به دولت ایران بپردازند و از طرف دیگر به علت تابعیت کشوری دیگر، باید به دولت متبوع خود نیز مالیات بپردازند.

یک معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، موافقت‌نامه‌ای است که میان دو کشور منعقد می‌گردد تا مانع اعمال مالیات بر یک شخص مشمول مالیات در یکی از دو کشور نسبت به درآمدی مشابه در هر دو کشور گردد. (Mogens, 2011) موافقت‌نامه‌های ا.م.ا.م (از این پس معاهده مالیاتی نامیده می‌شوند) که دارای مفاد مشابهی هستند، کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی را تحت پوشش خود قرار می‌دهند و اشخاص خارجی شاغل در ایران می‌توانند از مزایای آنها بهره برده و از پرداخت مالیات مضاعف نسبت به درآمدهای مشابه معاف شوند. البته شرط وقوع این امر این است که اصولاً چنین موافقت‌نامه‌ای میان ایران و کشور متبوع تبعه خارجه وجود داشته باشد. شایان ذکر است در حال حاضر ایران با حدود ۵۰ کشور جهان، چنین موافقت‌نامه‌هایی را منعقد نموده است.^۱

موضوع دیگر در ارتباط با معاهدات مالیاتی، مفهومی است به نام «مقر دائمی»^۲ که در متن این معاهدات گنجانده می‌شود. در معاهدات مالیاتی ایران با دیگر کشورها نیز اکثراً همانند دیگر معاهدات مالیاتی معمول در دنیا که از دو معاهده مالیاتی نمونه OECD و معاهده مالیاتی نمونه UN^۳ الگوبرداری نموده‌اند، ماده پنجم به موضوع «مقر دائمی» اختصاص داده شده است. اما معمولاً در معاهدات دوجانبه مواردی را از شمول عنوان مقر دائمی مستثنی می‌نمایند، مانند بند چهار ماده پنج موافقت‌نامه ا.م.ا.م بین ایران و دولت اتریش^۴ که مقرر می‌دارد: «با وجود مقررات قبلی این ماده، انجام فعالیت‌های مشروحه زیر به‌عنوان فعالیت از طریق مقر دائم تلقی نخواهد شد: الف - استفاده از تسهیلات، صرفاً به منظور انبار کردن، نمایش اجناس یا کالاهای متعلق به مؤسسه.

ب - نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به منظور انبار کردن یا نمایش.

پ - نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به منظور فرآوری آنها توسط

مؤسسه دیگر.

1- http://law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do

2- Permanent Establishments

3- United Nations Model Double Taxation Convention

۴- قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بردرآمد و سرمایه بین دولت

جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اتریش مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۲

ت - نگهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور خرید کالاها یا اجناس، یا گردآوری اطلاعات برای آن مؤسسه.

ث - نگهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور انجام فعالیت هایی که برای آن مؤسسه دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد.

ج - نگهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور ترکیبی از فعالیت‌های مذکور در جزءهای الف تا ث به شرط آنکه فعالیت کلی محل ثابت شغلی حاصل از این ترکیب، دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد.»

با تدقیق در ماده پنج معاهده نمونه، فرض وجود دو نوع مقرر دائمی استنباط می‌شود. نخست «مقرر دائمی وابسته»^۱ که بخشی از شرکت اصلی و تحت مالکیت و کنترل آن است مانند دفتر یا شعبه. بندهای یک تا چهار ماده پنج معاهده نمونه به این نوع مقرر دائمی اختصاص یافته است. نوع دوم «مقرر دائمی غیروابسته»^۲ است که شامل نماینده‌ای می‌شود که از لحاظ حقوقی دارای شخصیت مستقلی است اما ارتباطی با شرکت اصلی دارد که منجر به اطلاق عنوان مقرر دائمی شرکت اصلی به آن می‌شود. بندهای پنج و شش ماده پنج معاهده نیز مختص به این نوع مقرر دائمی می‌باشد.

نکته حائز اهمیت این است که باید توجه نمود نمایندگان مستقل موضوع بند شش ماده پنج معاهده نمونه از قبیل دلال^۳، حق العملکار^۴ و نمایندگانی با شرایط مشابه، به معنی مقرر دائمی برای شرکت اصلی نمی‌باشند. در این راستا بند شش ماده پنج موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف میان ایران و اتریش نیز مقرر می‌دارد:

«مؤسسه یک دولت متعاهد صرفاً به سبب آنکه در دولت متعاهد دیگر از طریق حق‌العملکار، دلال یا هر عامل مستقل دیگری به انجام امور می‌پردازد، در آن دولت متعاهد دیگر دارای مقرر دائمی تلقی نخواهد شد مشروط بر آنکه عملیات اشخاص مزبور در جریان عادی کسب و کار آنان صورت گیرد. مع ذلک، هرگاه فعالیت‌های چنین عاملی به‌طور کامل یا تقریباً کامل به آن مؤسسه تخصیص یافته باشد، چنانچه معاملات بین این عامل و آن مؤسسه در شرایط استقلال انجام نگیرد، او به‌عنوان عامل دارای وضعیت مستقل قلمداد نخواهد شد.»

1- Associated Permanent Establishment
2- Unassociated Permanent Establishment
3- Broker
4- Commissionaire

این نوع نمایندگی‌ها، نمایندگی غیرمستقیم محسوب می‌شوند. به‌عنوان مثال حق‌العاملکار به نام خود با مشتری معامله می‌کند اما قراردادی با اصیل خود دارد که براساس آن کالا به مشتری تحویل داده می‌شود و مالکیت کالا بدون دخالت نماینده به مشتری انتقال می‌یابد. نماینده مستقل باید هم از لحاظ حقوقی و هم اقتصادی از اصیل خود استقلال داشته باشد. عاملی دیگر برای تعیین مستقل بودن نماینده می‌تواند تعدد اصیل‌هایی باشد که نماینده از سوی آنان فعالیت می‌کند. اگر نماینده فقط با یک اصیل همکاری داشته باشد، احتمال کم‌تری وجود دارد که از آن استقلال کامل داشته باشد. (Nakayama, 2012)

۵- قیمت‌گذاری انتقالات^۱

اصطلاح «قیمت‌گذاری انتقالات» فی‌نفسه حسن و قبحی از لحاظ فنی به همراه ندارد و مربوط به تعیین قیمت داد و ستد میان دو شرکت وابسته متعلق به یک شرکت شاخ و برگ دار بزرگ بین‌المللی می‌باشد. موضوع این انتقالات ممکن است کالا باشد یا خدمات یا اوراق بهادار یا اجاره یک ملک یا یک علامت تجاری، حق اختراع یا هر چیز دیگری که مورد داد و ستد تجاری قرار می‌گیرد. (همدانی، ۱۳۷۸) مزیت چنین مکانیزمی این است که شرکت‌ها بدین ترتیب می‌توانند با به حداقل رساندن مالیات اعمالی، سود خالص را با حصول اطمینان از این که بیش‌تر درآمدها به کشورهای دارای نرخ پایین مالیاتی منتقل شده‌اند، افزایش دهند. هر چند به باور کارشناسان این ابزار می‌تواند به‌عنوان مانعی برابر اعمال مالیات‌های مضاعف به کار گرفته شود اما احتمال سوء استفاده‌های وسیع نیز وجود دارد.

در پاسخ به ابهام و ریسکی که شرکت‌ها در نتیجه قیمت‌گذاری انتقالات با آن روبرو می‌شوند، تقریباً در تمام کشورها این امکان وجود دارد که با استفاده از «توافقات پیشین قیمت‌گذاری^۲» (APA) از بروز دعاوی احتمالی جلوگیری به عمل آید. با اتخاذ چنین تدبیری، شرکت‌ها و مقامات مالیاتی می‌توانند پیش از ثبت اظهارنامه‌ها بر روی روش‌های قیمت‌گذاری تأیید شده به توافق برسند و از بروز دعاوی احتمالی ممانعت به عمل آورند. البته به علت محرمانه بودن این توافقات، مقامات مالیاتی کشورها تمایل

1- Transfer Pricing

2- Advanced Pricing Agreements

چندانی به افشای آنها ندارند اما شواهد موجود حاکی از آن است که میزان نسبتاً کمی از این توافقات اجرایی شده‌اند. (Sikka & Willmott, 2010)

کشورهای در حال توسعه اغلب فاقد ساختار حقوقی مناسب برای کنترل روند قیمت‌گذاری انتقالات و محدود کردن روش‌های نامطلوب آن هستند. یکی از دلایل عمده آن عموماً این است که معیارهای حسابداری مالی داخلی که مبنایی برای حسابرسی مالیاتی است، دارای جامعیت کافی نمی‌باشند. به خصوص در مورد قیمت‌گذاری انتقالات، فقدان سیستم اطلاعاتی مناسب در کشورهای در حال توسعه مانع بزرگی به شمار می‌رود. به‌عنوان مثال به علت فقدان الزامات مستندسازی کافی، مقامات نمی‌توانند اطلاعات لازم را جمع‌آوری نمایند.^۱

سطح بالای یکپارچگی در شرکت‌های بین‌المللی، انتقال خدمات و دارایی‌های نامشهود درون ساختار یک نهاد و کاربرد تدابیر مالی پیچیده، پیاده‌سازی این اصل را در عمل با مشکلاتی روبرو گردانیده است. در گذشته به این علت که معاملات میان اجزای وابسته منحصر به کالاهای ملموس بوده است، اجرای این اصل با مشکل چندانی روبرو نبوده است. (Vann, 1991) لیکن در شرایط حال حاضر به علت روند جهانی سازی، وجود سیستم‌های ارتباطی پیشرفته و تکنولوژی انتقال اطلاعات با سرعت بالا، امکان کنترل شعب و نمایندگی‌ها از طریق دفاتر مرکزی در سطح بین‌المللی تسهیل گردیده است.

هم‌اکنون تجارت میان اجزای وابسته یک نهاد، اغلب شامل کالاهای نامشهود می‌شود و بخش خدمات با گسترش قابل توجهی روبرو شده است و این پرسش مطرح است که در شرایط کنونی جهانی‌سازی و یکپارچه‌سازی واحدهای فراملی تجاری، احتیاجی به ادامه استفاده از اصل معاملات مستقل وجود دارد یا خیر. چرا که یکی از مفاهیم بنیادی این اصل یعنی «قیمت‌گذاری مقایسه‌ای»^۲ به ندرت در دسترس است. بنابراین ادامه اعتبار استفاده از این اصل با ابهام مواجه شده است.

قاعده اعطای شخصیت مستقل به واحدهای وابسته به شرکت اصلی و اعمال ضابطه معاملات مستقل در خصوص سودهای تجاری مکتسبه این واحدها در کشور میزبان، موضوع پاراگراف دوم ماده هفت معاهده نمونه OECD قرار گرفته است. این ماده مقرر

1- PwC, Transfer pricing and developing countries final report, available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf, p 9.

2- Comparative Pricing

نموده است که شرکت خارجی مقیم یک کشور متعاقد در صورتی که دارای مقر دائمی در قلمرو کشور متعاقد دیگر باشد مشمول مالیات وضع شده نسبت به سود دریافتی خواهد بود؛ البته آن سودی قابل اعمال مالیات در کشور محل حضور مقر دائمی است که قابل تخصیص به آن تشکیلات باشد. هرچند تجارب عملی از اعمال این ضوابط در معاهدات دوجانبه میان کشورهای مختلف حاکی از آن است که تفاوت شایان توجهی میان تفاسیر ارائه شده از این ضوابط وجود دارد و همین فقدان تفسیر واحد، منجر به موارد متعددی از اعمال مالیات‌های مضاعف گردیده است.^۱

در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز خلأ قانون‌گذاری در خصوص قیمت‌گذاری انتقالات و به تبع آن روش‌های مواجهه با معاملات درون شرکتی به وضوح دیده می‌شود و این موضوع تنها به صورت پراکنده و غیرمنسجم در بخشنامه‌های صادره از طرف سازمان امور مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. وجود چنین بخشنامه‌هایی نمایانگر وجود مشکلات اساسی در روند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی شعب و نمایندگی‌های خارجی توسط مأموران مالیاتی داخلی است. (عرب مازار، باقری، جعفری، ۱۳۹۳) اولین بخشنامه‌ای که به‌طور مشخص به مفهوم معاملات مستقل اشاره داشته است در سال ۱۳۸۵ صادر گردیده است،^۲ در حالی که این موضوع سال‌های طولانی است که در ادبیات حقوق مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته مورد نقد و بررسی قرار گرفته و مقررات زیادی در خصوص آن تدوین یافته است. بند دهم بخشنامه مذکور، اعمال اصل معاملات مستقل را برای تعیین سود قابل اختصاص میان اجزای وابسته، به صراحت پیشنهاد کرده است. با دقت نظر در سایر بندهای این بخشنامه، مشاهده می‌شود که راهکار حقوقی برای شناسایی ماهوی روابط میان شعب و نمایندگی‌ها با شرکت اصلی غیرمقیم، ارائه نگردیده و تنها توسل به شروط قراردادی موجود و مقایسه میزان مبالغ توافق شده با نرخ‌های رایج در بازار به عنوان راهکار نهایی پیشنهاد شده است.

1- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD (Condensed Version), (2010), p. 130.

۲- بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹ در باب ماده ۱۰۶ و ۱۰۷ ق.م.م.

۵-۱- مشکلات روند رسیدگی به قیمت‌گذاری انتقالات با استفاده از اصل

معاملات مستقل

حسابرسی قیمت‌گذاری انتقالات توسط مقامات دولتی باید به صورت موردی انجام پذیرد که اغلب برای مقامات و شرکت‌ها به علت حجم زیاد معاملاتی که ممکن است مورد نیاز به بررسی باشد، روندی هزینه‌بر و پیچیده است. هم چنین فقدان قیمت‌های مقایسه‌ای بر این پیچیدگی می‌افزاید چرا که لازم است مقامات، حقایق و اوضاع و احوال هر مورد را بررسی کنند تا دریابند که قیمت قابل قبول کدام است. (Hamaekers, 2002)^۱

مشکل دیگر مربوط به دارایی‌های نامشهود می‌باشد. دارایی‌های نامشهود به دو گروه عمده تقسیم می‌شوند. دارایی‌های نامشهود تجاری^۲ شامل اقلامی هستند از قبیل پتنت، دانش فنی، طراحی و الگوهایی که برای تولید یک کالا یا خدمت استفاده می‌شوند و دارایی‌های بازاریابی^۳ از قبیل علائم تجاری و نام‌های تجاری، فهرست مشتریان، کانال‌های توزیع و نشانه‌ها یا تصاویر یگانه‌ای که دارای ارزش قابل توجه تبلیغاتی برای محصول مورد نظر هستند^۴. تعیین درآمد حاصل از دارایی‌های نامشهود تحت اصل استقلال معاملات امر دشواری است چرا که معمولاً این دارایی‌ها دارای ویژگی منحصر بفردی هستند که موجب می‌شود قیمت قابل مقایسه با آنها قابل کشف نباشد. (US Department of Treasury, 2008: 5-8) به همین دلیل زمینه وسیعی برای وقوع اختلاف در قیمت‌گذاری انتقالات مشمول این دارایی‌ها میان مؤدیان و مقامات وجود دارد.

شایان ذکر است اصل معاملات مستقل از آنجا که متضمن واقعیت‌های اقتصادی نیست، ابهام و مشکلات اداری را به دنبال خود دارد. اجزای وابسته‌یک شرکت فراملی مانند شعب و نمایندگی‌ها در معاملات خود یکدیگر را به‌عنوان نهادهای مستقل تلقی نمی‌نمایند و از این اصل برای تعیین بهای معاملات خود استفاده نمی‌کنند؛ بلکه بیش‌تر در قالب یک کسب و کار واحد و یکپارچه دست به این اتقالات می‌زنند.

1- Hamaekers, 'Arm's Length – How Long?' in Kirchhof, et al. (eds.), International and Comparative Taxation (2002), 29–52, p. 51.

2- Commercial Intangibles

3- Marketing Intangibles

4- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, p. 192, para. 6.3.

سود معاملات واقع شده درون ساختار یک شرکت یکپارچه به قدری متفاوت از سود معاملات واقعی میان نهادهای مستقل است که اصل معاملات مستقل نمی‌تواند راهکار مناسبی برای تعیین این قیمت‌ها ارائه نماید. این اصل، یکپارچگی و وابستگی میان واحدهای وابسته به یک شرکت را نادیده می‌انگارد (Newlon, 2000) که به معنی صرف نظر کردن از مزایای اقتصادی شرکت‌های فراملی ناشی از یکپارچه سازی افقی تشکیلات آنهاست.

۵-۲- بقای اصل معاملات مستقل به عنوان معیار تخصیص سود

با وجود معضلات و ملاحظات مذکور، بیش تر کشورهای جهان بر این باورند که اصل معاملات مستقل هم چنان باید بر ارزیابی قیمت‌های انتقالی فی ما بین اجزای وابسته به یک شرکت حاکم باشد چرا که دست کم در تئوری، این روش به علت فراهم‌سازی نزدیک‌ترین تخمین از معاملات واقعی بازار هنگام انتقال دارایی‌های مشهود و نامشهود، عملکرد صحیح و مناسبی دارد. اگر چه ممکن است اعمال این روش در عمل چندان ساده نباشد اما عموماً سطوح مناسبی از درآمد را که مورد قبول مقامات مالیاتی باشد به اجزای وابسته تخصیص می‌دهد.^۱

قابل ذکر است که پیش از این روش دیگری برای تخصیص سود به مقرر دائمی بر مبنای عدم کاربرد اصل معاملات مستقل معرفی گردید به نام روش «توزیع با فرمول جهانی»^۲ که با استقبال کشورهای جهان روبرو نگردید. تخصیص سود در این روش بر مبنای فرمول‌های مکانیکی و از پیش تعیین شده انجام می‌پذیرد و دارای سه بخش اساسی است: تعیین واحد مشمول مالیات (مثلاً شعبه یا شرکت وابسته)، تعیین دقیق سود مکتسبه در سطح بین‌المللی و ارائه فرمول کاربردی برای تخصیص سود به واحد مورد نظر. توجیه حامیان این روش این بوده است که کاربرد آن موجب سهولت روند اداری و اطمینان مؤدیان می‌گردد و هم چنین نسبت به شرکت‌های فراملی یکپارچه از لحاظ اقتصادی رویکرد واقع‌گرایانه‌تری دارد. روش «توزیع با فرمول جهانی» به دلایلی مورد تأیید کشورهای عضو OECD قرار نگرفته است. یکی از مهم‌ترین دلایل عدم پذیرش، این است که پیاده سازی این روش نیاز به سطح بالایی از همکاری و هماهنگی بین‌المللی میان کشورها در خصوص فرمول‌های تعیین شده برای اخذ مالیات دارد چرا

1- OECD, op.cit, p. 36, para. 1.14.

2- Global Formulary Apportionment

که اجرای آن مستلزم آن است که در مورد اعمال آن، ارزیابی درآمد مشمول مالیات در سطح بین‌الملل، کاربرد روش مشترک حسابداری، عوامل تخصیص مالیات میان حوزه‌های مختلف و چگونگی سنجش و تعیین این عوامل، اشتراک نظر حاصل گردد. قسمت دوم پاراگراف دوم ماده هفت معاهده نمونه به اصل معاملات مستقل اشاره دارد که برای تعیین سود مقرر دائمی تحت شرایط پیش بینی شده در ماده نه همین معاهده قابل اجراست. باید توجه نمود که این پاراگراف قصد ندارد سود کل شرکت اصلی را به اجزا و مقرر دائمی آن تخصیص دهد بلکه سود قابل تخصیص به مقرر دائمی را به گونه‌ای تعیین می‌نماید که گویی آن واحد، شرکتی مستقل و منفک بوده است. نتیجه حاصله این است که حتی ممکن است در شرایطی که شرکت اصلی در مجموع هرگز سودی کسب نکرده است، به شعبه یا نمایندگی آن سودی قابل تخصیص باشد که بر همان مبنا مشمول مالیات قرار گیرد که البته عکس این حالت نیز ممکن است.^۱ نسبت به تعیین این سود که مطلوب کشور میزبان مقرر دائمی است، آن قسمت که مربوط به معاملات واقع شده میان مقرر دائمی و سایر اجزای وابسته به شرکت اصلی است، از پیچیدگی خاصی به لحاظ تعیین ماهیت این نوع معاملات برخوردار است که به دلیل عدم تشخیص صحیح توسط مقامات مالیاتی همواره بستر بالقوه‌ای برای گریز و اجتناب مالیاتی فراهم آورده است.

برای تعیین ماهیت معاملات مقرر دائمی، OECD پیشنهاد می‌کند که از اتکای به اسناد حسابداری فراتر رفته و بررسی به توافقات میان دفاتر مرکزی و مقرر دائمی تسری یابد. معاملات یا توافقات درون‌گروهی می‌تواند به دو نوع عمده تقسیم شود. نوع اول مستلزم معاملات مستقیم میان مقرر دائمی و مثلاً دفتر مرکزی است که معمولاً شامل تخصیص مجدد دارایی‌ها و وجوه میان اجزای یک شرکت می‌گردد. نوع دوم از معاملات درون‌گروهی آنهایی هستند که به صورت یک «نقل وانتقال واقعی»^۲ میان شرکت و یک شخص ثالث انجام می‌پذیرند. این نقل و انتقال واقعی می‌تواند به‌طور مستقیم به فعالیت‌های انجام گرفته توسط مقرر دائمی تخصیص یابد و یا این طور باشد که دیگر اجزای شرکت مثلاً دفتر مرکزی به‌عنوان نوعی واسطه در آن نقش داشته باشد و طی آن معامل‌های ثانوی میان دفتر مرکزی و مقرر دائمی واقع شود. (Harris & Oliver, 2010: 162) در این مورد بر خلاف مورد اول که بدون واسطه بوده است، دو فقره نقل و انتقال

1- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD (Condensed Version), (2010), p. 134.

2- Real Transaction

از لحاظ مالیاتی وقوع یافته است. این گونه از نقل و انتقالات موضوع بند سه ماده هفت معاهده نمونه قرار گرفته‌اند که وضعیتی را مقرر داشته که دفتر مرکزی برای اهداف مقر دائمی، هزینه‌هایی را متحمل می‌گردد. مسئله مورد توجه این است که آیا دفتر مرکزی می‌تواند مدعی افزایش هزینه به دلیل واسطه‌گری این نقل و انتقال شود یا خیر. پرسش اصلی این است که چنین انتقالاتی دارای چه ویژگی‌های ماهوی هستند؟

می‌توان انتقال را واجد خصیصه مالکیت محض منافع تلقی نموده و در نتیجه انتقال یک دارایی ملموس مثلاً از دفتر مرکزی به شعبه را نوعی قرارداد اجاره دانست. در این صورت روش تفکیک شخصیت مستلزم آن است که فرض شود شعبه بابت استفاده از آن دارایی مبلغی به‌عنوان اجاره به دفتر مرکزی می‌پردازد. می‌توان همین فرض را به انتقال پول از حساب بانکی دفاتر مرکزی به حساب بانکی شعبه تسری داد. در این حالت باید مبلغ انتقالی را نوعی وام محسوب کرد که شعبه بابت استفاده از آن مبلغی به‌عنوان بهره می‌پردازد. هم چنین در صورت انتقال دارایی‌های فکری می‌توان پذیرفت که شعبه مبالغی به‌عنوان «حقوق مالکانه»^۱ بابت استفاده از آن بپردازد.

روش دیگر این است که انتقال یا استفاده از دارایی را فروش آن دارایی از سوی دفاتر مرکزی به شعبه دانست. در این حالت بر مبنای اصل تفکیک شخصیت، انتقال مالکیت رخ داده و ممکن است دفتر مرکزی به جهت «عایدی سرمایه»^۲ (افزایش قیمت نسبت به ارزش بازار) نیز مشمول مالیات قرار گیرد. اما در مورد دارایی‌های فکری ممکن است مشکل آفرین باشد. آیا می‌توان تصور نمود که مقر دائمی دارای چنین دارایی‌هایی باشند؟ برخی کشورها پذیرفته‌اند که یک مقر دائمی می‌تواند دارای اموال فکری باشد علی‌الخصوص زمانی که مبدع آن باشد یا آن را برای اهداف خود از شخص ثالثی خریداری کرده باشد و هم چنین این که مالکیت اموال فکری یک شرکت توسط اجزای وابسته به آن، به سایر اجزا انتقال یابد. انتقال وجوه نیز می‌تواند مشکل‌زا باشد. اگر آن را وام به حساب نیاوریم، آیا می‌توان آن را هبه یا انتقال سرمایه دانست در حالی که چنین معاملاتی میان شرکت‌های مستقل رخ نمی‌دهد.

در خصوص نقل و انتقالات واقعی که مثلاً با واسطه‌گری دفتر مرکزی تسهیل می‌یابد، آیا باید انجام عمل واسطه‌گری را معامل‌های جدا دانست که دفتر مرکزی حق اخذ هزینه آن را از مقر دائمی دارد. به‌عنوان مثال می‌توان به موردی اشاره کرد که طی

1- Royalty

2- Capital Gain

آن دفتر مرکزی وجوهی را از یک بانک دریافت می‌کند و آن را برای استفاده به مقرر دائمی انتقال می‌دهد. کسر بهره توسط مقرر دائمی موضوع بند سه ماده هفت معاهده نمونه قابل قبول است اما آیا کسورات بابت پرداخت به دفتر مرکزی جهت تسهیل این انتقال قابل قبول است. همین موضوع در خصوص تدارک خدمات پشتیبانی یا فنی از سوی دفاتر مرکزی نیز قابل استناد است.

OECD روش واحدی برای تعیین ویژگی‌های هر دو نوع معاملات درون گروهی پیشنهاد می‌کند. ویژگی این معاملات به ماهیت هر معامله در چارچوب کسب و کار معمولی شرکت بستگی دارد. مسئله این است که نقل و انتقال داخلی اموال یا خدمات چه موقت و چه دائم باید از همان نوعی باشد که شرکت در روند معمول کسب و کار خود، بابت آن از اشخاص ثالث به قیمت معاملات مستقل از طریق اعمال سود مناسبی در قیمت فروش، مبلغی دریافت می‌کند. بنابراین اگر نقل و انتقال شامل کالای قابل داد و ستدی باشد که در روند عادی کسب و کار شرکت معامله می‌شود، انتقال آن به مقرر دائمی چه کالای تمام شده باشد و چه نباشد قرارداد فروش تلقی می‌شود. اما انتقال انواع دیگر کالا، تبعات متفاوتی به بار خواهد آورد. مثلاً اگر همان شرکت نوعی تجهیزات تولید که دارایی ثابت و نه در گردش محسوب می‌شود به مقرر دائمی انتقال دهد، نباید آن را قرارداد فروش به حساب آورد. (Ibid, 165)

پاراگراف پنجم ماده هفت معاهده نمونه مؤید همین روش طبقه‌بندی است و مقرر می‌دارد هیچ سودی به مقرر دائمی صرفاً به علت خرید تجهیزات توسط آن برای شرکت اصلی قابل تخصیص نخواهد بود. این حالت متضمن موقعیتی است که در آن مقرر دائمی خریدهایی برای دفتر مرکزی انجام می‌دهد که خرید کالا در قالب کالای داد و ستدی معمول در فعالیت کسب و کار مقرر دائمی نیست چرا که در غیراین صورت باید آن را فروش به دفتر مرکزی به حساب آورد. بنابراین اگر خرید مورد نظر در چارچوب فعالیت عادی مقرر دائمی نباشد، انجام عمل واسطه‌گری مقرر دائمی را نباید معامل‌های ثانوی محسوب نمود.

در رابطه با استفاده از دارایی‌های نامشهود نیز نظر OECD بر این است که مقرر دائمی نمی‌تواند مدعی کسورات بابت پرداخت حق‌الامتیاز فرضی شود. در این مورد نیز همانند مورد قبلی، نمی‌توان فروش حقوق مالکیت فکری میان مقرر دائمی و دیگر اجزای شرکت را فرض کرد؛ بنابراین معامله داخلی در این خصوص به رسمیت شناخته نمی‌شود. در عوض OECD پذیرفته است که مقرر دائمی مدعی تحمل قسمتی از

هزینه‌های متحمله مثلاً توسط دفتر مرکزی در رابطه با توسعه و نگهداری مالکیت فکری شود.

معاملات دورن گروهی خدماتی نیز می‌توانند مشکلاتی به بار آورند. به‌عنوان مثال در صورتی که دفتر مرکزی یکی از کارمندان را برای انجام یک خدمت رایانه‌ای به مقر دائمی اعزام نماید، از آنجا که کارمند مذکور به نمایندگی از شرکت این خدمت را انجام می‌دهد این عمل می‌تواند فروش خدمات محسوب گردد. در تبیین این نقل و انتقال باید توجه نمود که اگر خدمت ارائه شده خدمتی باشد که دفتر مرکزی ممکن است به اشخاص ثالث نیز ارائه کند، این انتقال یک معامله درون گروهی محسوب می‌شود. در این حالت بابت ارائه این خدمات اجرتی مشابه با مبلغ دریافتی از اشخاص ثالث منظور می‌گردد.

ممکن است در مواردی خدمت ارائه شده خدمتی نباشد که به اشخاص ثالث ارائه می‌شود، بلکه وظیفه واحد خدمت‌رسان (دفتر مرکزی یا مقر دائمی) ارائه چنین خدماتی به سایر اجزای شرکت باشد. OECD این مورد را نیز معامل‌های مستقل می‌داند و برای آن سود حاشیه‌ای منظور می‌نماید. اما در حالتی که ارائه خدمت مورد نظر بخشی از فعالیت اداره کلی شرکت باشد نباید آن را معامل‌های مستقل درون شرکت تلقی نمود و هزینه ارائه چنین خدماتی باید بر مبنای هزینه واقعی صرف شده، به اجزای مختلف شرکت تخصیص یابد بدون این که مبلغی به‌عنوان سود به آن افزوده شود. برای مثال می‌توان به ارسال یک مأمور از دفتر مرکزی به شعبات جهت آموزش پرسنل اشاره کرد، در صورتی که شرکت چنین کاری را برای دیگر شرکت‌ها انجام ندهد.

در خصوص انتقال وجوه میان اجزای یک شرکت نیز OECD معتقد است این نقل و انتقالات، معامل‌های مستقل محسوب نمی‌گردد چرا که روند عادی کسب و کار در شرکت‌ها این گونه نیست. استثنای این موضوع می‌تواند نقل و انتقالات میان بانک‌ها و شعبات آنها باشد که چون این عمل برای آنها روال عادی کسب و کار محسوب می‌شود می‌توان آن را معامل‌های مستقل تلقی نمود. به همین ترتیب وقتی مثلاً دفتر مرکزی به‌عنوان واسطه مبالغی را قرض می‌کند و به مقر دائمی خود منتقل می‌کند، این عمل معامل‌های ثانویه محسوب نمی‌شود یعنی نمی‌توان برای انجام آن درآمدی متوجه دفتر مرکزی نمود. اما در این مورد هر میزان بهره‌ها دیگر هزینه‌های مرتبط با وام را به مقر دائمی اختصاص داد.

جهت اعمال تدابیر ذکر شده، OECD تغییراتی را در ماده هفت معاهده نمونه پیشنهاد کرده است. این تغییرات شامل حذف بندهای سوم، چهارم و پنجم ماده هفت معاهده نمونه و اصلاح بند یک است تا بدین ترتیب تمام تکیه بر بند دوم و روش «شخصیت حقوقی جدا و مستقل» نهاده شود. این روش که روش مجاز از سوی OECD یا به اختصار (AOA)^۱ نامیده می‌شود هدفش این است که فرمولی برای بهترین شیوه تعیین سود قابل اختصاص به مقر دائمی با توجه به عملیات مدرن تجاری شرکت‌های فراملی ارائه نماید. این روش قصد ندارد مکانیزم تعیین مالیات در قوانین داخلی را تغییر دهد بلکه صرفاً محدودیت‌هایی بر میزان سود قابل تخصیص به مقر دائمی که در کشور میزبان این تشکیلات مشمول مالیات است، وضع می‌نماید.

بنابر آنچه گفته شد، تفسیر بند دوم ماده هفت تحت شمول روش مجاز OECD، نیازمند تحلیلی دو مرحله‌ای است. نخست «تحلیل عملکردی و واقعی»^۲ مقر دائمی و اجزای طرف معامله با آن^۳ و سپس تعیین مبالغ پرداختی بابت هر معامله میان اجزای منفک فرض شده با توجه به عملکرد آن واحد، دارایی استفاده شده و ریسک قبول شده از سوی آن واحد.^۴

با هدف تطابق هر چه بیش‌تر با رهنمودهای ارائه شده از سوی OECD، پیشنهاد شده است که متن ماده هفت معاهده نمونه با متن ذیل جایگزین گردد:

«ماده هفت - سود کسب و کار»

۱- سود یک شرکت در یکی از کشورهای متعاقد در همان کشور مشمول مالیات خواهد بود مگر آنکه این شرکت در قلمرو کشور متعاقد دیگر به واسطه مقر دائمی که در آن کشور مقیم است، به کسب و کار بپردازد. اگر شرکت همان‌طور که ذکر شد مشغول کسب و کار باشد، سودی که مطابق با تدابیر پاراگراف دوم قابل تخصیص به مقر دائمی است، در کشور دیگر مشمول مالیات خواهد بود.

1- Authorized OECD Approach

2- Functional and Factual Analysis

۳- به معنی لحاظ این فرض که هر یک از اجزای شرکت ضمن منفک بودن از یکدیگر دارای عملکرد متفاوتی بوده که بر اساس آن ریسک را پذیرفته و سود خود را می‌طلبند.

4- OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), p. 13. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

5- OECD, the 2010 Update to the Model Tax Convention, p. 3. Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/45689328.pdf>

۲- در جهت اهداف این ماده و مواد (۲۳) و (۲۴)، سودی که در هر یک از کشورهای متعاقد قابل تخصیص به مقر دائمی است و در پاراگراف اول بدان اشاره شد، سودی است که می‌توان انتظار داشت مقر دائمی کسب نماید به خصوص در معاملاتش با دیگر اجزای شرکت در صورتی که یک شرکت جدا و مستقل می‌بود و تحت شرایط مشابه یا یکسان مشغول فعالیت‌های مشابه یا یکسان می‌گردید با ملحوظ نظر قرار دادن عملکرد انجام یافته، دارایی‌های استفاده شده و ریسک پذیرفته شده توسط شرکت از طریق مقر دائمی و دیگر اجزای شرکت.

۳- وقتی در تطابق با پاراگراف دوم، یک کشور متعاقد سودی که قابل تخصیص به مقر دائمی یک شرکت مقیم کشور متعاقد دیگر است را تعیین می‌نماید و بر سود مذکور که در کشور متعاقد دیگر مشمول مالیات واقع شده است، اعمال مالیات می‌کند کشور دیگر تا حدی که برای رفع اعمال مالیات مضاعف بر این سود مورد نیاز است، ترتیب مناسبی به میزان مالیات اخذ شده بر آن سود مقرر می‌نماید. در تعیین چنین تدابیری مقامات صالح کشورهای متعاقد می‌توانند در صورت لزوم مشورت کنند.

۴- وقتی سود مذکور شامل اقلام درآمدی است که در سایر مواد این معاهده به‌طور جداگانه مطرح شده‌اند، تدابیر آن مواد تحت تأثیر تدابیر ارائه شده در این ماده قرار نخواهند گرفت.»

۵-۳- کاربرد روش AOA در خصوص شعبات

«تحلیل عملکردی» مستلزم تعیین فعالیت‌ها و مسئولیت‌های یک شرکت وابسته به یک مقر دائمی و هم چنین تعیین وسعت این وابستگی است. تحلیل عملکردی فرض را بر این می‌گذارد که در اغلب موارد عملیات اجرایی صورت گرفته توسط یک مقر دائمی به‌طور انحصاری در حوزه مالیاتی کشور میزبان رخ می‌دهد. در چارچوب این تحلیل تمام اعمال انجام شده توسط مقر دائمی یا به نمایندگی از آن باید ملحوظ نظر قرارگیرد، از جمله هر عملی که توسط اجزای دیگر شرکت در خارج از حوزه صلاحیت کشور میزبان رخ داده باشد. اموری که در قالب یک تحلیل عملکردی مورد معاینه قرار می‌گیرد شامل اختصاص عملیات به یک شعبه و اختصاص یک نرخ اعتباری و یا سهم سرمایه‌ای^۱ به آن شعبه می‌باشد.^۲

1- Equity Capital

2- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, p.31, para 96. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>

به‌عنوان مثال در بخش بانکداری فعالیت‌هایی که منجر به ارائه یک وام می‌شود شامل عملکردهایی نظیر «فروش و بازاریابی»، «فروش و مبادلات»، «مبادلات و خزانه‌داری» و «فروش و پشتیبانی» می‌باشد. پس از ایجاد یک دارایی مالی^۱، یک بانک بین‌المللی در طول دوره حیات آن دارایی به انجام اعمالی از قبیل پشتیبانی وام، ارزیابی و مدیریت ریسک‌های وابسته به وام، خزانه داری، فروش و مبادلات (تبدیل به اوراق بهادار کردن)^۲ می‌پردازد و این عملیات‌های مختلف معمولاً توسط افراد انجام می‌پذیرد.^۳ OECD معتقد است که یک تحلیل عملکردی باید قادر باشد تا از طریق بررسی این موضوع که آیا افراد مجری این گونه عملیات درون شعبه استقرار دارند، معین نماید که کدام یک از این عملکردها توسط شعبه بانک انجام پذیرفته است. علاوه بر این، تحلیل عملکردی مستلزم ارزیابی دارایی‌های استفاده شده و ریسک پذیرفته شده توسط شعبه می‌باشد. در خصوص تخصیص دارایی^۴ به شعب بانکی، قواعد عمومی مورد استفاده برای مقر دائمی مکفی است و نیازی به اصلاح وجود ندارد (Kobetsky, 2011: 290) اما در رابطه با ریسک‌های اتخاذی به‌عنوان نمونه می‌توان به برخی ریسک‌های کسب و کار از جمله «ریسک اعتباری»^۵، «ریسک عملیاتی» و «ریسک بازار»^۶ اشاره نمود چرا که در نتیجه قبول این ریسک‌های کلیدی است که احتمال حصول سود قابل توجه یا زیان برای بانک به وجود می‌آید.

از لحاظ حقوقی دارایی مورد استفاده توسط یک مقر دائمی، متعلق به شرکت اصلی است، در نتیجه برای تخصیص مالکیت به مقر دائمی مفهومی به نام «مالکیت اقتصادی»^۷ معرفی شده است. مالکیت اقتصادی یک دارایی از طریق تحلیل عملکردی و حقیقی معین می‌شود و به‌طور خاص به عملیات‌های حائز اهمیت افراد مرتبط با مالکیت آن دارایی بستگی دارد. بنابراین بر مبنای روش مجاز OECD گام نخست شناسایی دارایی مورد استفاده توسط مقر دائمی و تعیین شرایطی است که دارایی مورد نظر

1- Financial Asset

2- Securitization

3- Ibid, pp 90-1, para 65.

۴- اموالی مانند محل فیزیکی فعالیت شعبه یا سامانه‌های رایانه‌ای.

۵- ریسک عدم توانایی مشتری نسبت به پرداخت بهره یا اصل بدهی مطابق با شروط تعیین شده.

۶- ریسک تغییر نرخ بهره در بازار نسبت به بهره دریافتی یا تغییر نرخ مبادله ارزی که وام براساس آن اعطا شده است.

7- Economic Ownership

به‌عنوان مالک مطلق یا مشترک مثلاً به‌عنوان دریافت‌کننده «مجوز بهره‌برداری»^۱ یا عضوی از یک «موافقت‌نامه توزیع هزینه»^۲ مورد استفاده قرار گرفته است.^۳

در خصوص نحوه تخصیص دارایی‌های مشهود، دو نظر عمده از سوی اعضای OECD ارائه شده است. نخست این که تخصیص دارایی بر اساس عملکرد حایز اهمیت افراد مرتبط با مالکیت اقتصادی دارایی مورد نظر توسط تحلیل عملکردی و حقیقی انجام پذیرد و دوم این که فقط مکان استفاده باید ضابطه تخصیص دارایی به مقرر دائمی باشد. در نهایت آن چه اعضا بر آن به توافق رسیدند این بود که در عمل هر دو شیوه در صورت به کارگیری باید به نتایج مشابهی به شرح ذیل منتهی گردند:

۱- وقتی یک مقرر دائمی به‌عنوان مالک اقتصادی یک دارایی محسوب می‌شود، این حق را خواهد داشت که کسوراتی بابت استهلاک (در صورت وجود دارایی استهلاک پذیر) و بهره (در صورتی که دارایی با بدهی تأمین مالی شده باشد) منظور نماید.

۲- وقتی مقرر دائمی، اجاره‌کننده دارایی مشهود محسوب شود حق اعمال کسوراتی بر اساس ماهیت یک قرارداد اجاره را خواهد داشت.^۴

در فرضی که یک دارایی مشهود از دفتر مرکزی به شعبه انتقال می‌یابد (مثلاً ماشین‌آلاتی که دفتر مرکزی دیگر نیازی به آنها ندارد)، این انتقال به‌عنوان یک معامله درون‌گروهی قابل استناد است. در این مورد هنگام محاسبه سودی که قابل تخصیص به مقرر دائمی است، از آنجا که قراردادی رسمی میان این اجزا وجود ندارد باید بر مبنای ارزیابی مقایسه‌ای، این شروط قراردادی را از سوابق حسابداری و دیگر تدابیر اتخاذ شده همراه با مستندات داخلی مقارن با وقوع این داد و ستد که مرتبط با ریسک‌های انتقال و تکالیف و مزایای یک بخش از شرکت از بخش دیگر باشد، استنباط نمود.^۵

در این شرایط که مقرر دائمی به‌عنوان مالک اقتصادی دارایی مشهود از زمان وقوع انتقال به بعد محسوب می‌شود، بهای عادلانه بازار^۶ در زمان انتقال دارایی، مبنای محاسبه میزان کسورات قابل قبول در کشور میزبان با توجه به مقررات داخلی آن کشور می‌باشد. در صورتی که نتوان مقرر دائمی را مالک اقتصادی دارایی انتقال یافته دانست،

1- Licensee

2- Cost Contribution Agreements

3- OECD, op.cit, pp 32-33, para. 101.

4- Ibid, p. 33, para. 104.

5- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Administrations, 2010, p. 40, para. 1.27 & 1.28.

6- Fair Market Value

می‌توان این انتقال را نوعی قرارداد اجاره یا اعطای حق بهره برداری میان واحدهای مستقل محسوب کرد. در این حالت هیچ ضرر یا زانی در زمان انتقال دارایی احتساب نمی‌شود. در عوض سود باید بر اساس کسر میزانی معادل مبلغ یک معامله مستقل اجاره یا حق امتیاز میان شرکت‌های غیروابسته محاسبه شود.

در خصوص دارایی‌های نامشهود باید گفته شود از آنجا که فقط یک نهاد حقوقی وجود خارجی دارد، این امکان وجود ندارد که مالکیت حقوقی را به یک بخش خاص از شرکت تخصیص داد و در عالم واقع اختصاص مخارج ایجاد آنها نیز به‌طور انحصاری به یکی از اجزای شرکت، بسیار دشوار می‌باشد. بنابراین ممکن است ترجیح داده شود که مخارج ایجاد یک دارایی نامشهود به همه اجزای یک شرکت که از آن بهره می‌برند اختصاص داده شود. در این شرایط مناسب است که مخارج واقعی پدید آوردن چنین حقوقی میان اجزای یک شرکت بدون احتساب هرگونه افزایش به‌عنوان سود یا حق مالکانه، تقسیم گردد. اما این روش، تفکیک روشنی میان مالکیت حقوقی و اقتصادی به‌دست نمی‌دهد و نمی‌تواند یک بخش مشخص از شرکت را که پدید آورنده اصلی یک دارایی نامشهود بوده است، شناسایی نماید.

می‌توان مفهوم تحلیل عملکردی و حقیقی را برای تعیین این که کدام بخش خاص از یک شرکت اجرای عملیات پدید آوردن یک دارایی نامشهود را به عهده داشته است، به کار برد. به این ترتیب در گام نخست باید مشخص شود یک مقر دائمی از کدام دارایی نامشهود و تحت چه شرایطی (به تنهایی یا مشترکا) استفاده می‌کند. ممکن است یک بخش از شرکت دارای نقش و کارکرد تحقیق و توسعه‌ای (R&D) باشد و در نتیجه بیش‌تر یا تمام عملیات تولید یک دارایی نامشهود تجاری مانند یک نرم افزار پیچیده را به عهده داشته باشد. لیکن این امر سبب نمی‌شود که چنین بخشی از شرکت، تنها مالک اقتصادی یا مالک مشترک آن دارایی محسوب شود.^۱

عملکردهای حائز اهمیتی که مرتبط با تعیین مالکیت اقتصادی دارایی‌های نامشهود پدید آمده در داخل ساختار شرکت هستند، آنهایی می‌باشند که مستلزم «تصمیم‌سازی فعال»^۲ با توجه به قبول و مدیریت هر ریسک و یا سبندی از ریسک‌های مرتبط با تولید و توسعه دارایی‌های نامشهود هستند. منظور از «تصمیم‌سازی فعال» صرف گفتن بلی یا

1- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, p.36, para 114.

2- Active Decision Making

خیر به یک طرح پیشنهادی نمی‌باشد بلکه منظور «تصمیم‌گیری حیاتی»^۱ مرتبط با توسعه و قبول ریسک این نوع دارایی می‌باشد.

اگر پس از تحلیل عملکردی و حقیقی مشخص شود که یک مقر دائمی دست کم عملیات پدید آوردن یک دارایی نامشهود یا تقبل مخارج چشمگیر بازاریابی مربوط به آن دارایی را به عهده گرفته است، این مقر دائمی مستحق دریافت مبلغی معادل آن میزان خواهد بود که یک شرکت مستقل با انجام آن دریافت می‌نمود.^۲ در صورتی که در ایجاد این دارایی، مقر دائمی و یک بخش دیگر از شرکت به‌طور مشترک همکاری داشته باشند، سود حاصل طوری میان این دو واحد تقسیم می‌گردد که در صورت مشارکت دو نهاد مستقل در یک قرارداد توزیع هزینه (CCA)^۳ این سود تقسیم می‌شد.

در تخصیص سود ناشی از یک دارایی نامشهود به مقر دائمی بر مبنای ماده هفت معاهده نمونه، تمرکز بر حصول اطمینان از تخصیص بر مبنای اصل معاملات مستقل می‌باشد. یکی از روش‌های حصول اطمینان از تحقق این هدف، تحقق درآمد با فرض پرداخت «حق مالکانه» میان نهادهای مستقل در شرایط مشابه می‌باشد. شایان ذکر است در چارچوب روش مجاز OECD، منظور از «حق مالکانه» پرداخت واقعی یا توافق بر اعطای امتیاز رسمی میان دو بخش از یک شرکت نمی‌باشد بلکه هدف جبران درآمد بر مبنای اصل معاملات مستقل است یعنی مبلغی که در صورت استفاده از این دارایی توسط یک نهاد مستقل قابل پرداخت می‌بود.

در مواردی که یک دارایی نامشهود توسط دفتر مرکزی پدید آمده است و مورد استفاده مشترک سایر اجزا از جمله شعبه می‌باشد، باید بر اساس روش تحلیل عملکردی و حقیقی، فرض بر این گذاشته شود که مقر دائمی در این خصوص وارد معامل‌های با دفتر مرکزی شده است. در این صورت سود قابل تخصیص با ارجاع به داد و ستدی مستقل میان شرکت‌های غیروابسته مانند حق مالکانه تعیین می‌شود.

1- Critical Decision Making

2- Ibid, p.60, para. 235.

3- Cost Contribution Agreement

۵-۴- کاربرد روش AOA در خصوص نمایندگی‌ها

مسئله‌ای که در مورد نمایندگی مقرر دائمی باید بدان توجه نمود، تعیین سود^۱ شرکت غیرمقیم است که قابل تخصیص به مقرر دائمی در کشور میزبان می‌باشد و بر مبنای ماده هفت قابل تعیین است. مسئله شایان ذکر این است که کشور میزبان فقط می‌تواند آن بخش از سودهای شرکت غیرمقیم را مشمول مالیات قرار دهد که عملیات انجام یافته در کشور میزبان به نمایندگی از شرکت غیرمقیم، در چارچوب عملیات مقرر دائمی که موضوع ماده پنج معاهده نمونه می‌باشد، قابل گنجاندن باشد.

اشخاصی که فعالیتشان برای شرکت غیرمقیم ممکن است عنوان مقرر دائمی را در پی داشته باشد، نمایندگان وابسته نامیده می‌شوند به شرطی که چه در استخدام شرکت باشند و چه نباشند، تحت شمول بند ششم ماده پنج معاهده نمونه قرار نگیرند.^۲ این اشخاص می‌توانند حقیقی یا حقوقی باشند و نیازی نیست که مقیم کشور میزبان باشند و یا حتی محل تجارت آنها در آن کشور باشد. این امر که حضور هر شخص وابسته‌ای در کشوری دیگر را به معنای مقرر دائمی در آن کشور بدانیم، چندان به نفع روابط اقتصادی بین‌المللی نمی‌باشد. چنین رفتاری با اشخاص وابسته باید محدود به فعالیت‌هایی باشد که مستلزم دخالت شرکت تا حد معینی در اعمال تجاری وقوع یافته در کشور میزبان هستند. بدین ترتیب برای بند پنجم ماده پنج، تنها اشخاصی را که اجازه انعقاد قرارداد دارند و می‌توانند اعمال حقوقی انجام دهند که شرکت اصلی را پایبند به تعهدات قراردادی می‌کند، باید مقرر دائمی محسوب کرد. البته پیش فرض اطلاق عنوان مقرر دائمی این است که اشخاص مورد نظر، این اقدامات را به‌طور مکرر و نه استثنایی انجام دهند.^۳

در صورتی که تحت مفاد بند پنجم ماده پنج معاهده نمونه، یک نمایندگی وابسته به‌عنوان مقرر دائمی قابل شناسایی باشد، نحوه تخصیص سود به مقرر دائمی طبق روش

۱- سود حاصل از فعالیت‌های که توسط مقرر دائمی به نمایندگی از شرکت غیر مقیم انجام می‌گیرد.

۲- یک شخص حقیقی یا حقوقی در صورتی تحت شمول بند ششم ماده پنج قرار می‌گیرد یعنی مقرر دائمی محسوب نمی‌شود که:

۱- از لحاظ اقتصادی و حقوقی مستقل از شرکت غیر مقیم باشد.

۲- وقتی عملی را به نمایندگی از شرکت غیر مقیم انجام می‌دهد، آن عمل در جریان روال عادی کسب و کار آن باشد.

3- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, p. 105. Para. 32.

مجاز OECD مستلزم این است که طبق تحلیل عملکردی و حقیقی، عملیات‌های بر عهده گرفته شده توسط شرکت نمایندگی وابسته که به حساب خود و شرکت غیرمقیم انجام می‌دهد، از هم تفکیک شوند. از یک طرف نماینده وابسته مستحق دریافت مبلغ بابت خدماتی که به شرکت غیرمقیم ارائه می‌کند است (با احتساب دارایی و ریسک پذیرفته شده در صورت وجود) و از طرف دیگر دارایی‌ها و ریسک‌های شرکت غیرمقیم مرتبط با اعمالی که نمایندگی وابسته به حساب شرکت غیرمقیم انجام می‌دهد با احتساب سرمایه آزادی که برای پشتیبانی چنین عملیاتی نیاز است، باید به نمایندگی وابسته اختصاص یابد. سپس روش مجاز OECD بر مبنای آن دارایی‌ها و ریسک و سرمایه، سود قابل اختصاص به نمایندگی وابسته را تعیین می‌نماید.^۱

البته طبق تحلیل مذکور باید به ماهیت عملیات انجام یافته توسط مقر دائمی به حساب شرکت غیرمقیم نیز توجه ویژه مبذول داشت. علی‌الخصوص این که آیا شامل عملکرد چشمگیر افراد که مرتبط با قبول یا مدیریت یا مالکیت اقتصادی دارایی‌ها است، می‌باشد یا خیر. در این راستا بررسی مهارت‌ها و تخصص کارمندان نمایندگی وابسته سودمند می‌باشد، مانند تعیین این که آیا اعمال مذاکره یا مدیریت ریسک توسط نمایندگی وابسته به حساب شرکت غیرمقیم انجام می‌شود. به‌عنوان مثال می‌توان به نمایندگی فروش محض اشاره کرد. در این حالت نمی‌توان عملیات چشمگیر کارکنان را که منجر به ایجاد یک دارایی تجاری یا بازاریابی نامشهود می‌شود به مقر دائمی اختصاص داد و در نتیجه تخصیص سود به مقر دائمی به‌عنوان مالک اقتصادی دارایی نامشهود نیز ممکن نمی‌باشد.

در عمل ممکن است مشاهده شود که در بیش‌تر موارد، تعیین شرایط پیش بینی شده بسیار پیچیده‌تر از موارد فوق‌الذکر می‌باشد. تحت یک قرارداد نمایندگی فروش معمولی، شرکت نمایندگی وابسته، عنوان مالکیت اجناس را کسب نمی‌کند و مالکیت اموال در ید شرکت غیرمقیم که قرارداد با مشتریان به نام آن منعقد می‌شود، باقی می‌ماند. بنابراین در حالتی که نمایندگی وابسته دارای انباری است که اجناس متعلق به شرکت خارجی بابت اجابت سفارش‌های اخذ شده حاصل از فعالیت‌های بازاریابی نماینده، در آن نگهداری می‌شوند ریسک همراه با انبار کردن اجناس، بر دوش شرکت

1- OECD, op.cit, p.67, para. 268.

غیرمقیم قرار دارد. بنابراین حق العملی که نمایندگی دریافت می‌کند، این ریسک را تحت پوشش قرار نمی‌دهد.

با لحاظ مطالب فوق برای توضیح چگونگی کاربست روش مجاز OECD در رابطه با یک نماینده وابسته، می‌توان حالتی را تصور نمود که کارکنان مجری اعمال مهم مرتبط با «پذیرش یا مدیریت ریسک انبارداری»^۱ و هم چنین عملکردهای مرتبط با تعیین مالکیت اقتصادی موجودی انبار، در استخدام شرکت نمایندگی وابسته بوده و این اعمال را از سوی شرکت غیرمقیم انجام داده‌اند. این امر بدین معنا خواهد بود که مالکیت اقتصادی موجودی انبار و پاداش جبرانی قبول ریسک همراه با انبار کردن کالا، تحت روش مجاز OECD قابل اختصاص به نمایندگی وابسته به‌عنوان مقر دائمی می‌باشد.^۲ این نتایج از طریق اجرای تحلیل عملکردی و حقیقی حاصل می‌شود و پیش فرضی در خصوص لزوم تخصیص ریسک یا دارایی به نمایندگی وابسته به‌عنوان مقر دائمی وجود ندارد. ممکن است در شرایط دیگری این تحلیل حاکی از این باشد که انجام اعمال مهم فردی، از سوی کارکنان دفتر مرکزی شرکت غیرمقیم انجام پذیرفته است و کارکنان نمایندگی وابسته در کشور میزبان، مجری این اقدامات از سوی شرکت غیرمقیم نبوده‌اند. در این صورت مالکیت اقتصادی موجودی انبار و پاداش جبرانی قبول ریسک همراه با انبار کردن کالا باید به دفتر مرکزی تخصیص یابد.

۶- نتیجه‌گیری

شیوه تخصیص سود به شعب و نمایندگی‌های خارجی، واجد اهمیت فراوان برای ادارات مالیاتی در مسیر تعیین درآمدهای مشمول مالیات این واحدها می‌باشد که برای انجام آن به نحوی که کم‌ترین ابهامات و عواقب دست و پاگیر اداری را در پی داشته باشد، نیاز به تبیین بنیان‌های حقوقی پیش از کاربست دستورالعمل‌های اقتصادی و حسابرسی، کاملاً محسوس است.

در نظام حقوق مالیاتی ایران تاکنون توجه ویژه‌ای به این موضوع حساس مبذول نشده است و بخشنامه‌های پراکنده صادره از سوی سازمان امور مالیاتی نیز تا کنون نتوانسته است شیوه‌ای یکپارچه و واحد برای تبیین حقوقی فعالیت‌های تجاری شعب و نمایندگی‌های خارجی حاصل آورد. این خلأ حقوقی در ایران همزمان شده است با

1- Inventory Risk

2- Ibid, p. 69. Para. 279.

تحولات عمده در عرصه تجارت بین‌المللی و حضور روزافزون واحدهای وابسته به شرکت‌های فراملی به‌عنوان مقرر دائمی موضوع معاهدات دو جانبه مالیاتی. تفاسیر متفاوتی که کشورهای مختلف در خصوص نحوه تخصیص سود به مقرر دائمی مقیم کشور خود بر حسب معاهدات دوجانبه مربوطه ارائه نموده‌اند، سبب گردید سازمان OECD اقدام به انتشار گزارشات تبیینی در این خصوص نموده و روش اجرایی عامی به نام روش مجاز OECD معرفی کند که به کارگیری آن توسط کشورهای عضو و دیگر کشورهایی که عمدتاً متن معاهدات دوجانبه مالیاتی خود را از معاهده نمونه آن الگو برداری کرده‌اند، می‌تواند موارد اختلافی و وضع مالیات‌های مضاعف را میان کشورها به حداقل برساند.

بر اساس تحلیل عملکردی و حقیقی، روش مجاز OECD مستلزم اختصاص دارایی‌ها به مقرر دائمی بر اساس ارتباط مؤثر است که به جای توجه به محل ثبت آنها، بسته به تعیین انجام اعمال حائز اهمیت در خصوص مدیریت و کنترل و قبول ریسک‌های مرتبط با دارایی از سوی کارکنان واحد مورد نظر، می‌باشد. بنابراین در تعیین مالک دارایی‌ها، صرف نظر از مالکیت حقوقی آنها باید مالکیت اقتصادی بر اساس کاربست روش مجاز OECD تعیین گردد.

در ایران نیز این روش قابل به‌کارگیری است و می‌تواند نقش مؤثری در رفع ابهام مأموران مالیاتی برای شناسایی ماهیت روابط قراردادی و غیرقراردادی شعب و نمایندگی‌ها با شرکت اصیل داشته باشد. هم‌چنین می‌توان در انعقاد موافقت‌نامه‌های جدید اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، با اعمال اصلاحات پیشنهادی OECD مانند ماده هفتم معاهده نمونه، زمینه را برای اجرای بهتر روش مجاز OECD و تخصیص بهینه سود به مقرر دائمی فراهم آورد.

در خصوص شعبات تأکید تحلیل عملکردی و حقیقی بر شناسایی کارکنانی است که انجام عملیات مرتبط با مدیریت یک دارایی و قبول ریسک تجاری یا بازرایی مرتبط با آن را بر عهده گرفته‌اند تا بدین ترتیب ارتباط مؤثر مقرر دائمی با یک دارایی خاص و در نتیجه امکان تخصیص درآمد و هزینه‌های مربوطه به آن واحد، تشخیص داده شود. در رابطه با نمایندگی‌های وابسته نیز ابتدا باید آن دسته از عملیاتی را که نمایندگی به حساب خود انجام می‌دهد از عملیاتی که از سوی اصیل انجام می‌پذیرد، تفکیک نمود. سپس باید تعیین نمود که آیا اعمال حائز اهمیت مرتبط با ایجاد یک دارایی نامشهود (از

قبیل مدیریت و قبول ریسک) و یا ریسک انبارداری و فروش یک کالای مشهود، توسط کارکنانی انجام می‌شود که تحت رابطه استخدامی با نمایندگی هستند یا خیر.

فهرست منابع

- ۱- آتشی گلستان، مرجان (۱۳۸۸)، شرکت‌های خارجی در حقوق ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات بهنامی.
- ۲- اسکینی، ربیعا (۱۳۸۱)، حقوق تجارت، شرکت‌های تجاری، جلد دوم، چاپ چهارم، تهران، انتشارات سمت.
- ۳- اشمیتوف، کلایو ام (۱۳۹۱)، ترجمه بهروز اخلاقی، حقوق تجارت بین‌الملل، چاپ سوم، تهران، انتشارات سمت.
- ۴- پروتوبا، لویی و کوتره، ژان ماری (بی تا)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان بخش، تهران، انتشارات خاتون - دایره (۱۳۸۷)، چاپ دوم.
- ۵- رستمی، ولی (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز، صص ۱۶۵-۱۸۹.
- ۶- شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۲)، حقوق تجارت بین‌الملل، چاپ چهارم، تهران، انتشارات سمت.
- ۷- طارم سری، مسعود (۱۳۹۱)، حقوق بازرگانی بین‌المللی، چاپ پانزدهم، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
- ۸- مقدم، عیسی (۱۳۹۲)، «شعبه و شرکت فرعی ابزارهایی برای فعالیت در عرصه تجارت بین‌الملل»، فصلنامه علمی پژوهشی سیاست جهانی، دوره دوم، شماره چهارم.
- ۹- عرب مازار، علی اکبر، باقری، بهروز و جعفری پرور، مصطفی (۱۳۹۳)، «رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و یکم (مسلسل ۶۹)، صص ۹-۳۸.
- ۱۰- همدانی، محمد توکل (۱۳۷۸)، «اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن»، فصلنامه مالیاتی، دوره دوم، شماره هشتم، صص ۲۰-۲۶.
- 11- Harris, Peter & Oliver, David (2010), International Commercial Tax, Cambridge University Press, USA, New York.

- 12- Kobetsky, Michael (2011), *International Taxation of Permanent Establishments*, Cambridge, UK.
- 13- Lang, M. (2014). *Introduction to the law of double taxation conventions*. Linde Verlag GmbH. Wien.
- 14- Madiste, E (2012). Bilateralism of tax treaties versus triangular cases: is there a conflict? Lund University, School of Economics and Management. Available at: lup.lub.lu.se/student-papers/record/2544520/file/2544552.pdf
- 15- Mogens, Rasmussen, (2011), *International double taxation*, Kluwer Law International, The Netherlands.
- 16- Nakayama, Aiko (2012), *The permanent establishment concept under tax treaties and its implications for multinational companies*. Master's thesis, Institute of Advanced Legal Studies, School of Advanced Study, University of LONDON.
- 17- Newlon, T. S. (2000). Transfer pricing and income shifting in integrating economies. *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, 2000, 214-242.
- 18- Sikka, P., & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 21 (Issue 4) pp 342-356
- 19- US Department of the Treasury (2008), (Office of Tax Analysis), *Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data* (Washington: US Department of the Treasury)
- 20- Vann, Richard J. (1991), A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 45, pp. 99-111.
- 21- Vogel, K. (1986). Double tax treaties and their interpretation. *Int'l Tax & Bus. Law*, 4, 1.
- 22- [http:// law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do](http://law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do)
- 23- OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Convention*, available at: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- 24- OECD (2014), *BEPS ACTION 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>
- 25- PwC, *Transfer pricing and developing countries final report*, available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf
- 26- OECD (2010), *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

- 27- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>
- 28- OECD (2010), The 2010 Update to the Model Tax Convention, Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/45689328.pdf>
- 29- Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, Available at: http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf
- 30- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>