

قسمت اول "مقررات مالیاتی صندوق سرمایه‌گذاری مشترک" به تشریح اهداف، موضوع فعالیت، ساختار سرمایه، ارکان، هزینه‌های سرمایه‌گذاری و چگونگی تقسیم سود اختصاص یافت. نظر به اینکه در تعیین جایگاه مالیاتی صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، تشخیص هویت و احراز شخصیت حقوقی بر احکام مالیاتی مربوط به مالیات بردرآمد و دارایی و سایر تکالیف مالیاتی مقدم است، قسمت دوم "مقررات مالیاتی صندوق سرمایه‌گذاری مشترک" به تجزیه و تحلیل شخصیت حقوقی صندوق می‌پردازد.

مقررات مالیاتی صندوق سرمایه‌گذاری مشترک

"قسمت دوم"

شخصیت حقوقی

سعید جمشیدی فرد

عضو شورایی انجمن حسابداران خبره ایران

ژوبشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

منابع حقوق شامل عرف، دکترین و عقل نیز در استخراج حکم مناسب جهت تدوین مقررات مربوط کمک گیرد. بدیهی است که بکارگیری منابع اخیرالذکر، می‌تواند بحث و مجادله تخصصی را بدنبال داشته باشد که در این صورت، امید است به اجماعی کیفی در تنظیم مقررات مبتنی بر عدالت و خواست قانونگذار منتهی شود.

صندوق سرمایه‌گذاری در قانون بازار اوراق بهادار (ق.ب.ا).

ماده یک ق.ب.ا به تعریف اصطلاحات و واژه‌هایی که در این قانون به کار رفته، پرداخته است. بند ۲۰ این ماده، صندوق سرمایه‌گذاری را چنین تعریف می‌کند که "نهاده مالی است که فعالیت اصلی آن سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار

نکته حائز اهمیت در خصوص مالیات صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، عدم شناسایی موجودیت صندوق‌ها در زمان تصویب قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م) سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی است. با وجود اینکه هویت صندوق سرمایه‌گذاری، در قانون بازار اوراق بهادار سال ۱۳۸۴ پیش‌بینی گردیده بود؛ لیکن از تشکیل اولین صندوق سرمایه‌گذاری مشترک در امور سهام بیش از شش ماه نمی‌گذرد. با این وجود، موضوع مالیاتی صندوق‌ها نامشخص و در سکوت قانونی به سر می‌برد. در نبود اظهارنظرهای مالیاتی مبتنی بر قانون، آراء و بخشنامه‌ها، حقوق مالیاتی می‌تواند نقش برجسته‌تری را ایفا کند؛ چرا که حقوق مالیاتی محدود به منبع قانون نبوده و می‌تواند از سایر

شایستگی شخصی برای اینکه طرف و صاحب حق و تکلیف باشد. دیدگاه عمومی بر این است که شخصیت‌های حقوقی با اعتبار قوانین شناخته می‌شوند، لیکن شخصیت حقوقی مفهومی عام‌تر دارد که فراتر از پیشینه قانونگذاری مورد توجه و پذیرش بوده است. حتی این مفهوم، محدود به علم حقوق نیست. به عنوان مثال، در جامعه‌شناسی نهاد خانواده، کلان و قبیله که منصرف از شخص حقیقی است، با مفهوم شخصیت حقوقی نیز مفهوم پیدا می‌کند. اما در اینجا مفهوم و تعریف شخصیت در حدی مختصر حقوقی مورد توجه قرار می‌گیرد.

دکتر حسن امامی در جلد چهارم حقوق مدنی می‌گوید "شخصیت عبارت از قابلیت است در انسان که بتواند در جامعه دارای تکلیف و حق گردد و آن را به واسطه یا بدون واسطه اجرا نماید" وی اضافه می‌کند که "چون حق و تکلیف چون از موضوعات حقوقی می‌باشد، آن وضعیت موجود را در شخص، شخصیت حقوقی گویند که بر دو قسم است: یک شخص طبیعی که آن را حقیقی یا عادی نیز گویند و دیگری شخص حقوقی که آن را اخلاقی نیز می‌نامند."

دکتر محمدجواد صفار در کتاب "شخصیت حقوقی" با بررسی تعاریف مختلف چنین جمع‌بندی می‌کند که "شخص حقوقی آن موضوع و موجودی است که از نظر علم حقوق، صلاحیت و قابلیت دارا شدن حقوق و تکالیف را دارد و شخص حقیقی هم نمی‌باشد. پس شخصیت حقوقی عبارت است از صلاحیت‌دار شدن حقوق و تکالیف برای موضوعات غیرانسان."

بنابراین، شخصیت حقوقی را می‌توان در دو هويت عام و خاص مورد توجه قرار داد. در معانی عام، آن را نمی‌توان منوط به شناسایی قانون محدود کرد؛ کما اینکه موقوفه، مسجد، کلیسا و امثالهم، پیش از سابقه سیستم قانونگذاری حاوی هويت مستقل از اشخاص حقیقی و طبیعی بوده و از صلاحیت و قابلیت دارا شدن حقوق و تکالیف برخوردار می‌باشند. چنین هويت‌هایی بنا به مقبولیت عموم و به اعتبار عرف پذیرفته شده و متداول شکل گرفته و در چارچوبی توافقی یا قراردادی و در جهت اهداف مورد نظر، در محیط حقوقی حضور می‌یابند. از این‌رو، عنوان شخصیت حقوقی

می‌باشد و مالکان آن به نسبت سرمایه‌گذاری خود در سود و زیان صندوق شریک‌اند. "چنانچه ملاحظه می‌شود، قانونگذار با قید نهادی مالی از تصریح هويت و شخصیت حقوقی صندوق احتراز نموده است. بند ۲۱ ماده یک نیز با ذکر نمونه‌ها و مصادیق، منظور قانونگذار را از نهادهای مالی بدین ترتیب عنوان می‌دارد که "منظور از نهادهای مالی، نهادهای فعال در بازار اوراق بهادارند که از آن جمله می‌توان به "کارگزاران"، "کارگزاران/معامله‌گران"، "بازارگردانان"، "مشاوران سرمایه‌گذاری"، "موسسات رتبه‌بندی"، "صندوق‌های سرمایه‌گذاری"، "شرکت‌های سرمایه‌گذاری"، "شرکت‌های پردازش اطلاعات مالی"، "شرکت‌های تامین سرمایه" و "صندوق‌های بازنشستگی" اشاره کرد. چنانچه مشاهده می‌گردد، قانونگذار با ذکر شرکت و یا موسسه تکلیف شخصیت حقوقی برخی از نهادهای مالی را مشخص نموده و با رجوع به بندهای ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸ و ۲۲ به لزوم داشتن شخصیت حقوقی اغلب نهادها عالمانه توجه داشته و در میان نهادهای مالی، از ذکر یا اعطای شخصیت حقوقی برای صندوق سرمایه‌گذاری و صندوق بازنشستگی خودداری نموده است. علاوه بر این، ق.ب.ا بر وجود شخصیت حقوقی سازمان بورس و اوراق بهادار (ماده ۵)، شرکت سهامی عام بورس اوراق بهادار (بند ۳ ماده یک) و هر یک از کانون‌ها (بند ۵ ماده یک) صحه گذاشته است.

با توجه به بکارگیری عنوان عام نهادی مالی در تعریف صندوق سرمایه‌گذاری، فرضیه‌های زیر متصور است و آن اینکه صندوق سرمایه‌گذاری فاقد شخصیت حقوقی می‌باشد؛ شخصیت حقوقی رسمی ندارد؛ و یا دارای شخصیت حقوقی رسمی است، لیکن به اختیار بکارگیری انواع شخصیت‌های حقوقی قانونی شامل شرکت تجاری یا موسسات غیرتجاری توسط موسسین، از ذکر نوع آن خودداری گردیده است. از آنجا که رفتار مالیاتی در هر یک از فرضیه‌های فوق می‌تواند متفاوت باشد، لازم است تا ابتدا مفاهیم شخصیت حقوقی بررسی گردد.

مفهوم شخصیت حقوقی

شخصیت در علم حقوق عبارت است از وصف و

نبوده، بلکه به دلیل اینکه بخشی از قانون مدنی پس از سال تصویب قانون تجارت (۱۳۱۱) به تصویب رسیده، قانونگذار پیش از آن در باب پانزدهم قانون تجارت طی مواد ۵۸۳ الی ۵۹۱ به شخصیت حقوقی توجه نموده است.

براین اساس و به استناد مواد ۵۸۳ و ۵۸۴، کلیه شرکت‌های تجاری و همچنین تشکیلات و موسساتی که برای مقاصد غیرتجارتی تاسیس شده یا بشوند، از تاریخ ثبت در دفتر ثبت مخصوص وزارت دادگستری شخصیت حقوقی خواهند داشت. علاوه براین و به موجب ماده ۵۸۷ موسسات و تشکیلات دولتی و بلدی، به محض ایجاد و بدون احتیاج به ثبت، دارای شخصیت حقوقی می‌شوند. در همین جهت، ماده ۵۸۸ مقرر می‌دارد که "شخص حقوقی می‌تواند دارای کلیه حقوق و تکالیفی شود که قانون برای افراد قائل است مگر حقوق و وظائفی که بالطبع فقط انسان ممکن است دارای آن باشد مانند وظائف ابوت بنوت و امثال ذلک". در ماده بعد می‌آورد که "تصمیمات شخص حقوقی به وسیله مقاماتی که به موجب قانون یا اساسنامه صلاحیت اتخاذ دارند گرفته می‌شود."

با توجه به احکام قانونی مندرج در قانون تجارت از یک سو و وجود غیرقابل انکار موجودیت‌های متعددی به غیر از مصادیق قانون تجارت از سوی دیگر، تقسیم‌بندی شخصیت حقوقی به دو نوع شخصیت حقوقی رسمی و شخصیت حقوقی قراردادی که تمایز فوق را نشان دهد، ضروری به نظر می‌رسد.

شخصیت حقوقی در قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م) از آنجا که باید از مودی مالیات اخذ شود، ضروری است تا ابتدا مشخص گردد که اشخاص غیرمشمول و اشخاص مشمول پرداخت مالیات چه کسانی هستند. بدین منظور، قانونگذار اشخاص غیرمشمول را در ماده ۲ شامل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تامین می‌شود و شهرداری‌ها تعیین نموده است. این اشخاص از مصادیق ماده ۵۸۷ قانون تجارت به‌شمار می‌آیند. اما ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم، مودیان را از نظر شخصیت به شخص حقیقی و شخص ۳۱

عرفی یا قراردادی برای این دسته پیشنهاد می‌شود. اما هویت خاص شخصیت حقوقی را می‌توان به اعتبار ماخذ قانونی آن شناسایی نمود که براساس قانون احراز و با ثبت نزد مرجع ذیصلاح، رسمیت می‌یابد. ثبت شرکت‌ها و موسسات غیرتجاری موضوع قانون تجارت در اداره ثبت شرکت‌ها، از این گروه است. همچنین از آنجا که تشریفات ثبتی آن نزد اشخاص ثالث ذیصلاح قانونی صورت می‌گیرد، می‌توان آن را شخصیت حقوقی رسمی نامید.

به موجب این تقسیم‌بندی و با عنایت به مواد ۶، ۱۷ الی ۲۰ قانون تجارت، همواره بین زمان تشکیل و تاسیس تا ثبت یک شرکت سهامی فاصله زمانی است، به گونه‌ای که تا قبل از ثبت در مرجع ثبت شرکت‌ها شخصیت حقوقی قراردادی داشته که با اراده موسسین نیز قابل فسخ است، در حالی که شرکت از مقطع ثبت به بعد، از شخصیت حقوقی رسمی برخوردار می‌گردد.

در راستای این تقسیم‌بندی می‌توان به مقایسه شرکت مدنی موضوع مواد ۵۷۱ تا ۶۰۶ قانون مدنی با شرکت‌های تجاری موضوع باب سوم قانون تجارت و همچنین مقایسه موقوفه در مبحث وقف قانون مدنی با موقوفه طبق قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه پرداخت که به موجب ماده ۳ آن، موقوفات دارای شخصیت حقوقی هستند.

با توجه به مفاهیم و تقسیمات ذکر شده، از آنجا که صندوق سرمایه‌گذاری موجودیت مستقلی داشته، دارای ارکان و مقررات خاص طبق ق.ب.ا، است و به نام خود تحصیل دارایی می‌کند؛ از اطلاق شخص حقیقی منصرف است. بنابراین، صندوق در معنای عام از شخصیت حقوقی برخوردار می‌باشد.

شخصیت حقوقی در قوانین مدنی و تجارت

قانون مدنی اگر چه به تفصیل در مباحثی چون اشخاص، تابعیت، مالکیت و اهلیت به طور تلویحی اشخاص حقوقی را مورد توجه قرار داده؛ لیکن فقط در ماده ۱۰۰۲ و در خصوص اقامتگاه از شخص حقوقی نام برده است. اما علت عدم تعریف شخص حقوقی بی‌توجهی به این مسئله مهم

نرسیده، آنها از نظر ق.م.م. از شمول عنوان اشخاص حقوقی خارج می‌باشند.

نقش قانونی سازمان بورس و اوراق بهادار

علاوه بر آنچه که در خصوص هویت صندوق سرمایه‌گذاری در ق.ب.ا. عنوان شد، باید نقش قانونی سازمان بورس و اوراق بهادار نیز در شکل‌گیری صندوق‌ها مورد بررسی قرار گیرد. با عنایت به بند ۵ ماده ۴ و به استناد بند ۶ ماده ۷ ق.ب.ا.، صدور مجوز نهادهای مالی از جمله صندوق سرمایه‌گذاری، از اختیارات سازمان است. صدور مجوز، در حقیقت تأیید صلاحیت شخصیت حرفه‌ای و تخصصی بوده و از شخصیت حقوقی متمایز است. اگر چه این امر، مقدمه تشکیل شخصیت حقوقی می‌باشد، اما با توجه به لزوم تصویب اساسنامه نهادهای مالی در چارچوب اختیارات سازمان مندرج در بند ۷ ماده ۷ ق.ب.ا.، می‌توان اساسنامه توافق شده سرمایه‌گذاران ممتاز صندوق را که جهت تصویب به سازمان ارسال می‌گردد، مقطع تشکیل شخصیت حقوقی قراردادی تعیین نمود که در پی آن و با تأیید اساسنامه توسط سازمان، بین سرمایه‌گذاران و سازمان نیز لازم‌الاتباع می‌شود. در این ارتباط، ماده ۲۸ ق.ب.ا. از اهمیت بیشتری برخوردار است. به موجب این ماده، "تاسیس بورس‌ها، بازارهای خارج از بورس و نهادهای مالی موضوع این قانون منوط به ثبت نزد سازمان است و فعالیت آنها تحت نظارت سازمان انجام می‌شود." با توجه به این ماده، پس از صدور مجوز تاسیس و پیش از آغاز فعالیت، ثبت در سازمان ضرورت می‌یابد. رویداد ثبت را می‌توان مقطع تاسیس تلقی کرد.

اما چنین ثبتی را نمی‌توان مبنای تحقق شخصیت حقوقی رسمی قلمداد کرد. زیرا در میان عناوین و مضادین مورد نظر ماده ۲۸، اشخاص و هویت‌هایی است که شخصیت حقوقی رسمی خود را به اعتبار ثبت در مرجع ثبت شرکت‌ها به دست آورده و در بعضی از موارد، نوع آن نیز از قبل مشخص شده است. به عنوان مثال نهادهای مالی چون شرکت‌های سرمایه‌گذاری، پردازش اطلاعات مالی و تامین سرمایه و موسسات رتبه‌بندی و همچنین بورس‌ها، به ترتیب حائز

حقوقی و از نظر تابعیت به ایرانی و غیرایرانی تقسیم کرده است. براساس همین تقسیمات، احکام مالیاتی متفاوتی از جمله نرخ مالیاتی نسبت به هر یک از این اشخاص اعمال شده و به طور مشخص، فصل پنجم قانون به مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی تخصیص یافته است.

با توجه به بررسی و مرور مواد قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان در مورد جایگاه اشخاص حقوقی در این قانون نکات زیر را استنباط نمود:

(۱) با توجه به موادی چون ۴۸، ۱۰۴، ۱۰۵، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۴ الی ۱۱۸، ۱۳۳، ۱۳۸، ۱۴۳ و ۱۸۴ تردیدی نیست که منظور از شرکت، شرکت‌های موضوع قانون تجارت است.

(۲) با عنایت به صدر ماده ۱۰۵، تبصره یک ماده ۱۰۵ و ماده ۱۸۴، منظور از موسسات، تشکیلات و موسسات موضوع ماده ۵۸۴ قانون تجارت است.

(۳) اشخاص حقوقی قراردادی، از اشخاص حقوقی رسمی متمایز است و نرخ مالیاتی اعمالی، آنها را در ردیف اشخاص حقیقی قرار می‌دهد. مرور فصل چهارم از باب مالیات بردرآمد در مورد مشاغل و به خصوص تبصره ماده ۹۳ و ۱۰۰ در مورد شرکت‌های مدنی، ۱۰۲ در مورد مضاربه و فهرست مشاغل ماده ۹۶، نمونه‌هایی از این ادعاست.

(۴) برخلاف ماده ۳ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه که موقوفات را دارای شخصیت حقوقی می‌داند، قانون مالیات‌های مستقیم وقف را در ردیف حبس و نذر و به مانند شخص حقوقی قراردادی تلقی نموده است. البته، به نظر می‌رسد که در اصلاحیه ق.م.م. به حکم قانونی برخوردار از شخصیت حقوقی وقف توجه نشده است. به هر حال و با توجه به بند الف ماده ۳۸، وقف مشمول نرخ‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۳۱ در مورد اشخاص حقیقی می‌باشد.

با توجه به مراتب فوق و صرفنظر از اینکه به صندوق‌های سرمایه‌گذاری مالیات تعلق می‌گیرد یا خیر، مادام که حکم قانونی مالیاتی خاصی برای صندوق‌ها مبنی بر داشتن شخصیت حقوقی به تصویب نرسیده و در این قالب به ثبت

سرمایه‌گذاری" درخواست نمود عنوان "صندوق" یا "صندوق سرمایه‌گذاری" پیش از اسم خاص صندوق آورده شود.

در پایان، لازم به ذکر است که این قسمت تنها به تجزیه و تحلیل موجودیت صندوق سرمایه‌گذاری پرداخت تا بتوان به جایگاه آن از جهت شخص حقوقی بودن یا غیر آن در ق.م.م. پی برد. اما اینکه به صندوق سرمایه‌گذاری مالیات تعلق می‌گیرد یا خیر، موضوعی است که در قسمت پایانی مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت تا در یک جمع‌بندی بتوان از میان شقوقی چون پذیرش وضع موجود، ثبت داوطلبانه در اداره ثبت شرکت‌ها و یا الحاق موادی به ق.م.م. یا ق.ب.ا. جهت شفاف‌تر نمودن هویت صندوق سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه، نتایج قابل قبولی ارائه نمود.

شخصیت شرکت، موسسه و شرکت سهامی عام موضوع قانون تجارت هستند. افزون بر این، برخی از نهادهای مالی قبل از تصویب ق.ب.ا. موجود و فعال بوده و شخصیت حقوقی داشته‌اند.

براین اساس، ثبت نهادهای مالی، بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس در سازمان، جایگزین ثبت اشخاص حقوقی در مرجع ثبت شرکت‌ها که به اعتبار قانون تجارت ضرورت می‌باشد؛ نخواهد بود. بنابراین، آن دسته از نهادها و تشکلهای که با هویت شرکت و موسسه در ق.ب.ا. معرفی شده و قبلاً موجودیت نداشته‌اند، باید پس از تاسیس و ثبت در سازمان، فرآیند قانونی ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها را نیز طی نمایند.

با توجه به مراتب فوق، قانونگذار در ق.ب.ا. عالمانه از اطلاق عناوینی چون شرکت یا موسسه و حتی شخص حقوقی برای صندوق سرمایه‌گذاری خودداری نموده و تاسیس و آغاز فعالیت آن را در حدود موضوع فعالیت مصوب، با ثبت در سازمان بورس و اوراق بهادار پذیرفته است.

اگر چه با توجه به تحلیلی که صورت گرفت، صندوق سرمایه‌گذاری شخصیت حقوقی به معنای عام و به صورت قراردادی را داراست، لیکن با عنایت به جمع‌بندی حاصل از بررسی شخصیت حقوقی در ق.م.م.، شناسایی صندوق سرمایه‌گذاری به عنوان شخص حقوقی در قانون مالیات‌ها منوط به انطباق آن در چارچوب باب پانزدهم قانون تجارت است. با این حال، چنانچه یک صندوق سرمایه‌گذاری تمایل به ثبت خود در اداره ثبت شرکت‌ها داشته باشد، مانعی برای این عمل در قوانین مورد بررسی به نظر نرسیده و متقاضی می‌تواند داوطلبانه به عنوان شخص حقوقی موضوع قانون تجارت و ترجیحاً به عنوان یک موسسه غیرتجاری انتفاعی، به ثبت برساند. در این صورت، از نظر ق.م.م. در زمره اشخاص حقوقی قرار می‌گیرد. لیکن در چنین حالتی به آثار ثبت بر ساختار سرمایه صندوق باید توجه ویژه کرد. با این حال با عنایت به تبصره ماده یک آیین‌نامه اصلاحی ثبت تشکیلات و موسسات تجاری و در صورت تصمیم به ثبت، می‌توان به جای عنوان "موسسه" پیش از عبارت "صندوق

تسلیمت

آقای ابراهیم موسوی

حسابدار مستقل و عضو انجمن حسابداران

خبره ایران

مصیبت وارده را به شما و بازماندگان آن

مرحومه تسلیمت عرض نموده و برایتان صبر و

بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران