

# گذری بر: قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و فرار مالیاتی

کتابخانه عبدالمجید محلاتی

با توجه به روند فزاینده در عقد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی بین ایران و کشورهای مختلف در چند سال گذشته و نبود تفسیرها و توضیحات کافی در مورد مفاهیم مواد مختلف قرارداد و آثار آن بر مالیات بر درآمد فعالیت‌های اشخاص مقیم کشورهای طرف قرارداد، سلسله مقالاتی در ارتباط با مواد مختلف قرارداد تیب و استاندارد و تفسیرهای موجود در سطح سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و مقامات مالی و مالیاتی کشورهای مختلف جهان ارائه خواهد شد. اولین بخش این مقالات، به موضوع «پایگاه ثابت» اختصاص دارد.

و همچنین ۱۳ و ۲۱ به این بستگی دارد که آیا فعالیت‌های مقیم یک دولت متعاقد در قلمرو دولت متعاقد دیگر در قالب یک «پایگاه ثابت» صورت گرفته است یا خیر؟

۲- واژه «پایگاه ثابت» در قالب تعریف‌های ارائه شده در قرارداد اجتناب، یعنی محل ثابت اجرای امور که موسسه مقیم یک دولت متعاقد فعالیت‌های خود را در دولت متعاقد دیگر کلاً یا جزئاً در آن انجام می‌دهد. تعریف کلی «پایگاه ثابت» که در تفسیرهای ارائه شده آمده و اینکه آیا چنین پایگاه ثابتی وجود دارد یا خیر، این است که محل انجام امور باید ثابت باشد بدین معنی که ساختمانی مشخص در آدرسی ثابت توسط موسسه برای انجام امور مورد استفاده

مدل توافقنامه مالیاتی<sup>۱</sup> سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مدلی است که به وسیله کشورها در زمان گفتگو درباره موافقتنامه مالیات مضاعف مورد استفاده قرار می‌گیرد. ماده ۵ این مدل به تعریف

«پایگاه ثابت»<sup>۲</sup> پرداخته است. ۱- این ماده تعریف جامعی از «پایگاه ثابت» ارائه می‌دهد چرا که وجود «پایگاه ثابت» در مواد دیگر قرارداد اجتناب، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. وجود «پایگاه ثابت» در یک دولت متعاقد با توجه به مفاد ماده ۷ قرارداد، جهت مشمول مالیات شدن فعالیت‌های آن پایگاه در آن دولت متعاقد، الزامی است. لذا نه تنها در این مورد خاص بلکه نحوه میزان مالیات قابل وصول در ارتباط با مفاد مواد ۱۰، ۱۱ و ۱۲

قرار گیرد و پیشبینی شود که این استفاده به صورت دائمی در آینده نیز ادامه خواهد داشت.

۳- پاراگراف ۲ ماده ۵، فهرست تاسیسات ثابت امور را ذکر کرده که البته این فهرست به عنوان مثال آورده شده و کلیه موارد را شامل نمی شود. طبق این فهرست، «پایگاه ثابت» شامل محل مدیریت، شعبه، دفتر کار، کارخانه، کارگاه، معدن چاه نفت و یا گاز و محل استخراج منابع طبیعی است.

۴- در تفسیرها و مقررات جنبی مربوط به این تعریفهای کلی، شرایطی که یک محل پروژه شامل پروژه ساختمانی، نصب و مونتاژ و یا نصب چاههای حفاری و یا کشتیها و سایر وسایل متحرک ضروری برای اکتشاف منابع طبیعی برای مجری آن «پایگاه ثابت» تلقی خواهد شد، مورد بحث قرار گرفته است. چنین محلهای فعالیت و انجام امور، چنانچه تا کمتر از یک دوره خاص (شش ماه یا یک سال) ادامه داشته باشد به عنوان «پایگاه ثابت» تلقی نمی شود. در مورد بهره برداری از منابع طبیعی باید به این نکته توجه داشت که دوره فعالیت فقط در مورد اکتشافات قابل اعمال است زیرا فعالیت بهره برداری صرف نظر از دوره آن «پایگاه ثابت» و محل ثابت امور تلقی می گردد. برای مثال چنانچه دوره اکتشاف یک معدن کمتر از دوره مقرر باشد ولی بهره برداری در زمانی کوتاه شروع شود، آن معدن، چاه نفت یا گاز از ابتدا به عنوان مقرر ثابت امور و «پایگاه ثابت» تلقی می شود. دوره تعیین شده برای شناسایی یک «پایگاه ثابت» قابل اجرا در مورد هر پروژه و هر محل فعالیت است و این زمان از آغاز فعالیتهای فیزیکی موسسه شامل فعالیتهای مقدماتی شروع می شود. پروژههای متعددی که پیمانکار باید به طور جداگانه مورد بررسی قرار گرفته و مشخص شود که آیا هر یک از این پروژهها، «پایگاه ثابت» شمرده می شوند یا خیر. ولی چنانچه این

پروژهها از نظر اقتصادی و جغرافیایی به هم وابسته باشند باید به عنوان یک پروژه تلقی شوند مانند پروژه ساختمان مسکونی که هر ساختمان برای یک خریدار مستقل ساخته می شود. در این ارتباط زمان صرف شده توسط پیمانکاران فرعی به عنوان زمان صرف شده پیمانکار اصلی تلقی می گردد. در هر صورت باید توجه داشت که چنانچه یک پروژه بیش از دوره مقرر ادامه داشته باشد محل انجام پروژه از روز اول به عنوان «پایگاه ثابت» تلقی خواهد شد.

۵- در پاراگراف ۳ استثنائاتی در ارتباط با وجود یک «پایگاه ثابت» مطرح شده که یک دسته از فعالیتهایی را که در محل ثابت امور انجام می گیرد از شمول «پایگاه ثابت» خارج کرده است. برای مثال استفاده از امکانات برای انبار محصول و نمایش کالای متعلق به یک موسسه «پایگاه ثابت» آن موسسه تلقی نمی شود. بنابراین وجود محل ثابت امور صرفاً جهت خرید کالا و یا جمع آوری اطلاعات برای موسسه و سایر فعالیتهایی که جنبه آماده سازی و فرعی برای موسسه دارد، مانند انجام تبلیغات و ارائه اطلاعات نمی تواند منجر به فرض وجود «پایگاه ثابت» برای آن موسسه شود. این امر در مورد شعب شرکتهای خارجی مقیم کشور طرف قرارداد با ایران که فعالیتهای شعب مذکور محدود به این موارد است نیز قابلیت اجرا خواهد داشت. در هر صورت اصل اولیه این است که آیا فعالیتهای انجام شده توسط آن مقرر دائم، ماهیت آماده سازی و جنبی دارد یا انجام فعالیتهای اصلی موسسه به صورت جزئی و یا کلی است.

۶- پاراگراف ۴ به شرایط فعالیتهای یک نماینده که اموری را از طرف یک موسسه انجام می دهد و تحت آن شرایط می تواند به عنوان یک «پایگاه ثابت» تلقی گردد اشاره می کند. طبق تعریف ارائه شده چنانچه

آن شخص دارای اختیار کافی برای انجام معاملات و عقد قرارداد از طرف موسسه باشد و بتواند با استفاده از اختیارات خود موسسه را متعهد نماید، چنین فعالیتی توسط چنین نماینده‌ای می‌تواند به عنوان فعالیت «پایگاه ثابت» تلقی گردد. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در تفسیر نمونه قرارداد اجتناب به واژه «به نام موسسه» به عنوان اختیار واگذاری به نماینده برای تعیین «پایگاه ثابت» اشاره می‌کند. در بعضی از قراردادهای اجتناب، این واژه به واژه «به تعهد موسسه» تغییر یافت که بیشتر به منظور توضیح آمده است تا تاکید بر تفاوتی اساسی.

در هر صورت هدف، تعیین میزان اختیارات نماینده است و اینکه این اختیارات به وی اجازه متعهد ساختن موسسه به یک معامله انجام شده و یک قرارداد امضا شده توسط وی را می‌دهد یا خیر. این قرارداد و یا معامله باید در ارتباط با فعالیت‌های اصلی یک موسسه باشد نه با اقدامات فرعی و یا جنبی آن. برای مثال چنانچه یک نماینده حق امضای قرارداد برای فروش محصولات یک موسسه را نداشته باشد اما بتواند قرارداد خدمات بعد از فروش را به نیابت از طرف موسسه امضا کند، این شرایط منجر به ایجاد یک پایگاه ثابت برای موسسه نمی‌شود حتی اگر این امر بارها صورت گیرد.

۷- پاراگراف ۵ ماده ۵ قرارداد، فعالیت‌هایی را که توسط نماینده، گیرنده کمیسیون و یا کارگزار مستقل صورت می‌گیرد از شمول «پایگاه ثابت» مستثنی کرده است. در این ارتباط دو اصل برای قابل اجرا بودن این استثنا مدنظر قرار گرفته است، اصل اول اینکه نماینده باید از نظر حقوقی و اقتصادی مستقل از موسسه باشد و اصل دوم اینکه نماینده باید طی روال عادی فعالیت‌های خود، اموری را برای موسسه انجام دهد. در مورد استقلال نماینده باید این

موضوع را در نظر داشت که نماینده تا چه حد بر اساس دستور عمل‌های موسسه فعالیت می‌کند؛ نماینده‌ای که تابع کل مقررات موسسه و تحت کنترل آن باشد، مستقل تلقی نمی‌شود. در ارتباط با استقلال نماینده از نظر اقتصادی و مالی باید به میزان ریسکی که نماینده شخصاً در انجام امور متحمل می‌شود توجه داشت. منظور از ریسک همان ریسک تحمل زیان است. نماینده‌ای که طبق توافق، ریسک زیان را کلاً متوجه موسسه می‌کند، نمی‌تواند مستقل تلقی شود. عامل دیگر استقلال این است که آیا نماینده فعالیت خود را صرفاً متمرکز به فعالیت‌های موسسه کرده است یا خیر. وابستگی بیش از حد مالی به یک موسسه، نماینده را وابسته به آن موسسه می‌کند. هر چند انحصاری عمل کردن نماینده وابستگی مورد نظر را تا حدودی تامین می‌کند، ولی اگر فعالیت نماینده مستقل باشد و اختیار دریافت نمایندگی و فعالیت برای سایر موسسات را داشته باشد این وابستگی کمرنگتر خواهد شد.

۸- به صرف کنترل یک شرکت توسط موسسه و یا کنترل موسسه توسط یک موسسه دیگر لزوماً یکی «پایگاه ثابت» دیگری نخواهد شد. ضوابط کلی حاکم بر وجود یک «پایگاه ثابت» همان ضوابطی است که پیشتر بدان اشاره شده است. لذا شناسایی یک شرکت تابع یک موسسه به عنوان «پایگاه ثابت» آن موسسه منوط به تامین شرایط اشاره شده قبلی است و صرف مالکیت و کنترل سهام نمی‌تواند دلیل بر وجود «پایگاه ثابت» باشد.



#### پانوشته‌ها:

- 1- OECD Model Tax Convention
- 2- Permanent Establishment