

مقررات مالیاتی

و الزامات آن در گروه شرکتها

سعید جمشیدی فرد



مدتی است اصطلاحاتی چون هلدینگ، شرکت‌های مادر و خواهر، اصلی و فرعی، ادغام، ترکیب و تجزیه شرکتها در محیط تجاری در سطوح مدیریت و مالکیت، مورد توجه روزافزونی قرار گرفته و کارشناسان را نیز به تفکر در زمینه‌های شناسایی ساختار، تجزیه و تحلیل آثار اقتصادی و مالی، ارزیابی جایگاه قانونی خود و... واداشته است. در بسیاری از موارد، اصطلاحات یادشده درمانی شکلی برای رهایی از بندهای بوروکراسی اداری و حذف ستادهای گسترده در سازمانها و نهادهای غیرخصوصی محسوب می‌شود و یا طرفهای تجاری خارجی دارای این عنوانها موجب جلب توجه طرف ایرانی به ساختارهای مدیریتی آن می‌شود. در برخی موارد نیز آثار ترکیب و ادغام شرکتها و گروه شرکتها با بررسیهای دقیق کارشناسی ارزیابی شده، و بعضاً تحت شرایطی ساختار مورد نظر اعمال شده و یا به واسطه وجود موانع و ابهاماتی عملی نشده است.

طرح موضوعات فوق به هر دلیلی که باشد به علت نیاز به توجه و ارزیابی دقیق جوانب آن در سطوح مربوط، رو به عمومیت یافتن است. اما نبود جایگاه روشن و تعریف شده در قانون تجارت برای گروه شرکتها و کنسرسیوم و تعلق مالیاتهای سنگین در صورت به کارگیری موارد ادغام و ترکیب، از مهمترین موانع و باعث ایجاد ابهام است. در این راستا توجه به سیر تکاملی شرکتها در کشورهای پیشرفته می‌تواند شکل‌گیری ساختارهای

مورد لزوم را سرعت بخشد.

در این مقاله کوشش خواهد شد با تمرکز بر بخش مقررات مالیاتی ساختارهای مالکیتی شرکتها، انگیزه‌های اقتصادی ترکیب در واحدهای تجاری به‌طور مختصر تشریح شود و موانع و ابهامات حقوقی در مقررات موجود ارزیابی گردد. از آنجا که اصلاحات اخیر قانون

مالیاتها و به‌طور مشخص ماده ۱۱۱ تا حدودی بخشی از موانع مالیاتی مربوط را مرتفع خواهد کرد، ضمن ارزیابی این اصلاحات، مقررات مالیاتی کشور انگلستان در زمینه گروه شرکتها و کنسرسیوم به‌عنوان نمونه‌ای با قدمت و پشتوانه غنی به‌منظور مقایسه و شناسایی نقاط ضعف موجود در ایران ارائه شده است. حاصل

این مقایسه می‌تواند پیش‌زمینه‌ای باشد تا توجه مراجع ذیربط را در صدور احکام مالیاتی جلب کرده و شاید در اصلاحات دیگری که پس از گسترش تشکلهای مورد بحث ضرورت یابد، مفید واقع شود.

تعاریف و اشکال ترکیب

ترکیب واحدهای تجاری عبارت است از اجتماع واحدهای تجاری جداگانه در چارچوب یک شخصیت اقتصادی که بر اثر اتحاد یک واحد با واحد دیگر یا در نتیجه کسب کنترل خالص داراییها و عملیات واحد دیگر، پدید می‌آید. کنترل در همین تعریف عبارت است از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به‌منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن.

ترکیب واحدهای تجاری به دلایل مختلف و به شیوه‌های گوناگون صورت می‌پذیرد. ترکیب می‌تواند:

از نظر مورد معامله: (۱) حقوق مالکانه (سهام یا سهم‌الشرکه) و یا (۲) خالص داراییهای یک واحد تجاری توسط واحد دیگر باشد،

از نظر مابه‌ازای معامله: (۱) صدور سهام جدید، (۲) پرداخت وجه نقد و یا (۳) سایر داراییها باشد،

از نظر طرفین معامله بین: (۱) سهامداران واحدها و یا (۲) مدیران یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر صورت گیرد، و

از نظر شخصیت‌های حقوقی متضمن: (۱) ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب شونده، (۲) انتقال خالص داراییهای یک یا چند واحد ترکیب‌شونده به واحد تجاری دیگر و یا (۳) انحلال یک یا چند واحد ترکیب‌شونده باشد.

ترکیب واحدهای تجاری ممکن است از طریق **تحصیل**^۱، به رابطه اصلی و فرعی منجر شود که در آن، تحصیل‌کننده، **واحد تجاری اصلی**^۲ و تحصیل‌شونده، **واحد تجاری فرعی**^۳ نامیده می‌شود.

ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به ادغام واحدها منجر شود. ادغام

معمولاً^۴ ممکن است به یکی از دو شکل زیر صورت پذیرد:

الف) داراییها و بدهیهای یک واحد تجاری به واحدهای تجاری دیگر انتقال یابد و واحد تجاری اول منحل شود.^۴

ب) داراییها و بدهیهای هر دو واحد تجاری به واحد تجاری جدیدی منتقل و هر دو واحد منحل شوند.^۵

انگیزه‌های اقتصادی برای ترکیب

واحدهای انتفاعی

در ترکیب واحدهای انتفاعی به شکل تحصیل سهام عادی سایر واحدها، خالص داراییهای آن واحدها تحت کنترل واحد خریدار قرار می‌گیرد. سهام عادی یک شرکت، معرف حق مالی دارندگان آن نسبت به خالص داراییهای آن شرکت است. انگیزه ترکیب واحدهای انتفاعی، عموماً^۶ افزودن ارزش واحدهاست. انگیزه‌هایی که به دنبال آثار پدیده **هم‌افزایی**^۷ به معنای فزونی ارزش یک مجموعه نسبت به مجموع ارزش اجزای متشکله آن است، مهمترین دلایلی را که به تصمیم‌گیری برای ترکیب واحدهای انتفاعی می‌شود می‌توان چنین برشمرد:

الف) در مواردی که دو شرکت با فرایند تولید مشابه ترکیب می‌شوند می‌توان انتظار داشت که برخی از هزینه‌های ثابت و سربرها و فعالیتهای تکراری حذف شود. این دلیل در **ادغامهای افقی**^۸ از اهمیت بیشتری برخوردار است.

ب) در مواردی که یک شرکت محصول شرکتی دیگر را به‌عنوان نهاده تولید، مصرف می‌کند هماهنگی مراحل ساخت در فرایند تولید به‌سهولت انجام می‌گیرد. بسیاری از **ادغامهای عمودی**^۹ به همین انگیزه صورت می‌گیرد.

پ) در برخی موارد با تحت کنترل درآوردن واحدی که به‌دلیل ناکارآمدی مدیریت ظرفیتهای بلااستفاده دارد، می‌توان با اعمال مدیریت کارآمد میزان بهره‌وری داراییها را افزایش داد.

ت) گاهی به‌منظور اجرای سیاستهای توسعه‌ای و با فرض در اختیاربودن منابع مالی مورد نیاز، تحصیل یک واحد موجود

منطبق با هدفهای خریدار، صرفه‌جویی زمانی مهمی را در مقایسه با عملیات ایجاد واحد و نصب ماشین‌آلات و تأسیسات به‌وجود می‌آورد.

ث) در مواردی، تصمیم‌گیری برای ترکیب واحدهای انتفاعی با انگیزه کاهش ریسک و مخاطرات در محیط تجاری صورت می‌گیرد.

ج) ترکیب واحدها ممکن است موجب دستیابی سریعتر به منابع مالی، به‌کارگیری وجوه مازاد، کاهش هزینه‌های مالی و یا افزایش اعتبار گردد.

چ) گاهی دو یا چند واحد انتفاعی با **اتحادی استراتژیک**^{۱۰} به‌منظور توسعه محصولات و خدمات جدید، ورود به بازارهای جدید منطقه‌ای و بین‌المللی و یا بهبود فرایندهای تبدیل منابع ترکیب می‌شوند.

ح) در مواردی یک شخصیت حقوقی به‌منظور افزایش بهره‌وری واحدهای عملیاتی تحت اداره خود، و فراغت از فرایند تصمیم‌گیری در سطوح عملیاتی و توجه ویژه و تخصصی به سطح استراتژیک، با برقراری روابط قانونی به‌جای ارتباط درون‌سازمانی و تجزیه شخصیت‌های عملیاتی آنها را به شخصیت‌های حقوقی مستقل تبدیل می‌کند.

علاوه بر موارد فوق، افزایش سود هر سهم به‌واسطه انتظارات نتایج مثبت در اثر هم‌افزایی و همچنین مزایا و صرفه‌جوییهای مالیاتی در ردیف انگیزه‌های ترکیب واحدها مطرح شده است.

درخصوص مزیت‌های مالیاتی هر چند سوابق تاریخی اشاراتی به انگیزه اقدام به ترکیب دارد، لیکن اصولاً^{۱۱} دلایل برشمرده شده، انگیزه‌های اولیه و اصلی برای تصمیم‌گیری به ترکیب واحدهای انتفاعی است و احکام خاص مالیاتی و به‌عبارت دیگر مزیت‌های مالیاتی مربوط، تسهیل‌کننده انگیزه‌های فوق است. چه در غیاب مزیت‌های مزبور، مقررات مالیاتی خود مانعی در به‌کارگیری مکانیزمهای ترکیب است که در بخشهای بعدی به آن

اشاره خواهد شد.

مقررات مالیاتی گروه شرکتها و

کنسرسيوم در انگلستان

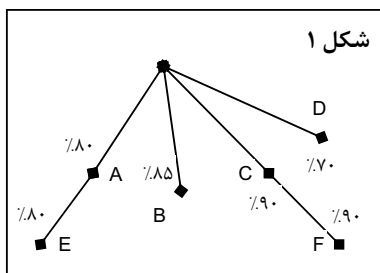
همانگونه که اشاره شد بدون بستر مناسب مقرراتی و بهطور اخص مالیاتی، نمی‌توان انتظاری برای رشد و توسعه ترکیب واحدهای اقتصادی داشت. از آنجا که مقررات مالیاتی ایران (مواد مرتبط با موضوع که در اصلاحیه قانون مالیاتها مدنظر قرار گرفته در بخش بعدی مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت) کفایت و کمال لازم را برای این امر ندارد، آخرین احکام و مقررات حائز اهمیت مالیاتی **گروه شرکتها^{۱۱}** و **کنسرسيوم^{۱۲}** در کشور انگلستان نمونه‌ای است که بهمنظور آشنایی علاقه‌مندان و تجزیه و تحلیلی تطبیقی ارائه می‌شود.

الف) بهمنظور برخورداری از مزیت‌های مالیاتی، شرکتها بدون توجه به اینکه در کجای دنیا فعالیت می‌کنند، باید تابعیت انگلیسی داشته باشند. در عین حال چنانچه یک شرکت اصلی غیرانگلیسی فرضاً "دو شرکت فرعی انگلیسی را با حدنصاب کنترلی حداقل ۷۵ درصد (در بند ب بدان اشاره می‌شود) داشته باشد، شرکت‌های انگلیسی می‌توانند از **بخشودگی گروهی^{۱۳}** برخوردار شوند. از اول آوریل سال ۲۰۰۰ شعب انگلیسی شرکت‌های خارجی می‌توانند زیان خود را به‌عنوان بخشودگی گروهی به دیگر شرکت‌های گروه واگذار کنند. همچنین یک شرکت انگلیسی نیز ممکن است زیان یک شعبه خارجی را مشروط به عدم اعمال زیان در کشور خارجی، اعمال کند.

ب) اطلاق گروه شرکتها از نظر مقررات مالیاتی وجود رابطه مالکیتی با برخورداری از حق رأی بین شرکت اصلی و شرکت یا شرکت‌های فرعی به میزان حداقل ۷۵ درصد به‌طور مستقیم یا غیر مستقیم است که تعریف کنترل در مقررات مالیاتی برای برخورداری از بخشودگیهای گروهی نصابهای مصرحه در قانون است. بهمنظور تشریح این رابطه **شکل ۱** ارائه می‌گردد.

در **شکل ۱** با فرض تابعیت انگلیسی

تمام شرکتها، از نظر مالیاتی H شرکت اصلی و A, B, C و F شرکت‌های فرعی



محسوب می‌شوند. به‌عبارت دیگر A, B, C, H, و F به‌عنوان گروه شرکتها واجد رابطه و شرایط لازم برای برخورداری از بخشودگیهای گروهی هستند. شرکت D به‌طور مستقیم و E به‌طور غیرمستقیم به دلیل مالکیت کمتر از ۷۵ درصد توسط H در گروه شرکتها قرار نگرفته و F به‌دلیل رابطه غیرمستقیم بیش از ۷۵ درصد ($0.90 \times 0.90 = 0.81$) شرکت فرعی گروه تلقی می‌شود. یادآور می‌شود که گرچه E در زمره گروه فوق قرار نمی‌گیرد، لیکن همراه با A می‌توانند گروه شرکت محسوب شوند که صرفاً "بخشودگیهای گروهی را بین خود معمول دارند.

حال در صورت برقراری رابطه تشریحی فوق، **زیانهای عملیات تجاری^{۱۴}** هر تعداد از شرکت‌های گروه (اعم از اصلی یا فرعی) می‌تواند به هر تعداد از شرکت‌های سود ده گروه جهت کسر از سود مشمول مالیات آنها واگذار شود. در اعمال این مقررات نکات زیر باید رعایت شود:

- تنها زیانهای دوره مالی جاری قابل واگذاری است و در مقابل سود شرکت مدعی در همان دوره مالی تهاتر می‌شود. نکته در خور ذکر این است که میزان زیان قابل انتقال محدود به درصد مالکیت میان شرکت‌های گیرنده و دهنده زیان نیست و صددرصد زیان قابل واگذاری است.
- الزامی نیست که شرکت زیاننده تمام زیان خود را واگذار کند. ممکن است آن شرکت مایل باشد بخشی از زیان را برای اجتناب از تعلق نرخ مالیاتی بالا (درسالهای آینده) نگه دارد.
- شرکت مدعی زیان ابتدا باید زیان

متعلق به‌خود و زیانهای انتقالی از سالهای گذشته را در دوره مالی جاری سود مشمول مالیات کسر کند. ضمن اینکه زیان قابل انتقال به‌قبل از محل دوره‌های آتی برای بخشودگی گروهی مجاز نیست^{۱۴}.

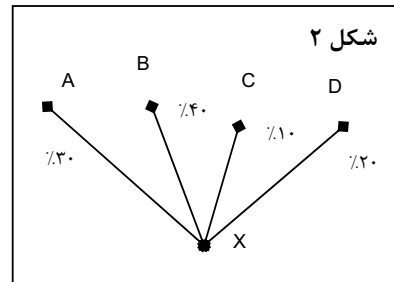
• ادعا باید ظرف ۶ سال از پایان دوره مالی ابراز زیان شرکت واگذارنده، صورت گرفته باشد. این حد می‌تواند به دوسال کاهش یابد چنانچه مالیات بردرآمد شرکت مدعی قطعی و نهایی شده یا بخشودگی برای زیان توسط شرکت زیاننده در سالهای آینده اعمال و نهایی شده باشد. ضمناً "برای اعمال این مقررات رضایت رسمی شرکت واگذارنده زیان ضروری است و از نظر تنظیم اظهارنامه نیز صفحه جداگانه‌ای برای ادعاهای گروه شرکتها در نظر گرفته شده است.

• زیانهای ایجاد شده پیش از اینکه یک شرکت عضو گروه شود، به هیچ وجه نه می‌تواند به‌عنوان بخشودگی گروهی در دوره بکار رود و نه به‌عنوان قابل انتقال به دوره‌های بعد که موضوع ادعا در بخشودگی گروهی قرار گیرد.

• چنانچه دوره مالی شرکت دهنده زیان و شرکت مدعی یکسان نباشد، بخشودگی به دوره‌های مالی شرکت مدعی که دوره مالی شرکت دهنده زیان در آن قرار می‌گیرد، برحسب مدت محاسبه و تا سقف مجاز سود شرکت مدعی در هر دوره قابل اعطاست.

پ) کنسرسيوم از نظر مقررات مالیاتی زمانی تشکیل و مشمول برخورداری از بخشودگی زیان می‌گردد که حداکثر تا ۲۰ شرکت، حداقل ۷۵ درصد سهام عادی یک شرکت را دارا باشند و هیچیک از سهامداران کمتر از ۵ درصد سهام را نداشته باشند. تا ۳۱ مارس ۲۰۰۰ تابعیت انگلیسی کلیه شرکت‌های مالک ضروری بود. لیکن پس از تاریخ مزبور این قید برداشته شد. گرچه حذف این قید موجب نمی‌شود که شرکت خارجی بتواند زیان خود را به گروه واگذار کند و یا ادعای زیان اعضا را بنماید. همچنین پیش از اعمال زیان، رضایت تمامی اعضای

کنسرسیوم باید جلب شود. **شکل ۲** مثالی از یک کنسرسیوم است:



با در نظر گرفتن شرایط تشریحی و مثال فوق، در دو حالت امکان برخورداری اعضای گروه کنسرسیوم از اعمال زیان به یکدیگر وجود دارد.

زیان شرکت مورد تملک X می تواند به نسبت درصد مالکیت هر عضو در X به اعضای کنسرسیوم واگذار شود. اما سهمی که هر یک از اعضا از زیان شرکت مورد تملک می گیرند محدود به سود اعضاست و نمی تواند مبلغ زیان واگذاری بیش از سود مشمول مالیات آنان باشد.

زیان هر مالک به میزان نسبت مالکیت و صرفاً قابل واگذاری به شرکت مورد تملک و تا سقف سود مشمول مالیات آن است.

با توجه به حالات فوق و برخلاف مقررات مربوط به گروه شرکتها، مبنای اعمال بخشودگی زیان درصد مالکیت است و شرکتها مالک نمی توانند بین یکدیگر انتقال زیان داشته باشند.

(ت) ممکن است روابط شرکتها متقابلاً در قالب گروه شرکتها و یا کنسرسیوم نباشد. در عمل احتمال دارد یک شرکت در قالب گروه شرکتها، شرکت اصلی نسبت به شرکتها فرعی خود و در عین حال به عنوان یک شرکت مورد تملک در کنسرسیوم نسبت به سایر شرکتها باشد. همچنین احتمال دارد یک شرکت فرعی در یک گروه، خود شرکت مورد تملک در یک کنسرسیوم تلقی گردد^{۱۵}. از طرح احکام مالیاتی روابط مذکور در این نوشتار صرف نظر می شود.

(ث) هنگامی که بین شرکتها یک گروه انتقال دارایی صورت می گیرد، بهای انتقال بدون سود یا زیان فرض شده و به عبارت

دیگر خالص ارزش دفتری مبنای اعمال حساب است. نصاب رابطه مالکیتی حداقل ۷۵ درصد است. اما تفاوتی که این نصاب با نصاب بخشودگی زیان دارد در این است که رابطه غیرمستقیم می تواند با رعایت حداقل ۷۵ درصد بین شرکتها فرعی نیز ادامه یابد مشروط بر اینکه حاصل ضرب مالکیتها از ۵۰ درصد نسبت به شرکت اصلی کمتر نشود. به عنوان مثال در شکل مندرج در بند ب شرکت E برای اعمال بخشودگی زیان گروه به عنوان گروه شرکت محسوب نمی شد. در حالی که این شرکت برای اعمال مقررات مالیاتی انتقال داراییها با درصد مالکیت ۶۴ درصد نسبت به H واجد شرایط در گروه شرکتها مورد نظر است.

(ج) در مواردی شرکتها هزینه هایی را که مستلزم کسر مالیات در منبع است متحمل می شوند و متقابلاً به عنوان سایر درآمدهای طرف مقابل محسوب می گردد. کسرکننده مالیات مکلف است مالیات مربوط را در مقاطع ۳ ماهه پرداخت کند. حال چنانچه چنین معاملاتی بین شرکتها یک گروه که رابطه مالکیتی و کنترلی آنها بیش از ۵۰ درصد است، صورت گیرد، پرداخت کننده می تواند از کسر مالیات مربوط صرف نظر کند و مبلغ معامله به طور ناخالص در حسابهای فیمابین عمل شود.

(چ) مالیات بر ارزش افزوده^{۱۶} عمدتاً از مصرف کننده نهایی کالا و خدمات گرفته می شود. این نوع مالیات از نظر مکانیزم دریافت، در عمل کل زنجیره را از واحد تأمین کننده مواد واحد تولیدی تا خرده فروش و مصرف کننده نهایی، تحت تأثیر احکام مالیاتی خود قرار می دهد. در این مجال قصد ورود به جزئیات مالیات بر ارزش افزوده نیست، اما این نوع مالیات احکام خاصی را برای گروه شرکتها قائل شده است. از جمله می توان به امکان ثبت گروهی برای مالیات بر ارزش افزوده به جای ثبت تک تک شرکتها گروه، عدم لزوم اعمال مالیات در عملیات درون گروهی تا زمان تکمیل عملیات و امکان تهیه تنها یک اظهارنامه مالیات

بر ارزش افزوده فصلی برای مجموع گروه اشاره کرد.

(ح) همان گونه که در بند ب اشاره شد بخشودگی زیان گروه محدود به زیان عملیات تجاری شرکتهاست. اما در حالت خاصی امتیاز مالیاتی در مورد زیان حاصل از واگذاری داراییهای سرمایه ای^{۱۷} در نظر گرفته شده است. با در نظر گرفتن نکات مندرج در بند ث از بعد ارزش انتقال داراییها بین شرکتها گروه و حدنصاب مالکیتی، چنانچه دو شرکت از یک گروه، هر یک قصد واگذاری یک دارایی را به شرکت ثالثی (غیر گروه) داشته باشند و دو شرکت مزبور در اثر فروش یکی متحمل زیان و دیگری برخوردار از سود شوند، تاپایان مارس سال ۲۰۰۰، این امکان وجود داشت که با انتقال واقعی و فیزیکی دارایی از سوی یکی از اعضای گروه به عضو دیگر، دو دارایی به طور یکجا توسط عضو گیرنده دارایی به شرکت ثالث به فروش رسد. بدین ترتیب عملاً سود و زیان فروش دارایی بین دو شرکت گروه تهاتر می شود و صرفه ای مالیاتی ایجاد می کند. اما پس از تاریخ مزبور، حتی شرط انتقال فیزیکی و واقعی دارایی بین دو شرکت گروه حذف و حتی به صورت صوری نیز نقل و انتقال دارایی با هدف ذکر شده میسر است.

جایگاه قانونی موضوع در ایران

اشخاص در زندگی اجتماعی، بیشتر بر پایه روابط حقوقی با یکدیگر مرتبطند. این رابطه حقوقی بر دو پایه و عنصر اساسی استوار است که از آن به **حق و تکلیف** تعبیر می شود. علم حقوق که وظیفه و هدفش تنظیم عادلانه روابط حقوقی اشخاص است، با تعیین حقوق و تکالیف هر شخص به این منظور نایل می گردد. صاحبان حقوق و تکالیف، منحصرراً اشخاص هستند و در مقابل هر حق، تکلیفی وجود دارد. به اختصار می توان گفت که: **«حق عبارت از اختیاری است که قانون برای اشخاص شناخته که به موجب آن می توانند عملی را انجام دهند یا ترک نمایند.»**

مثل حق مالکیت. همچنین حقوقدانان در مورد تکلیف گفته‌اند: **«امری است که شخص ملزم به انجام آن می‌باشد و هرگاه برخلاف آن رفتار کند به جزایی که در خور آن امر است دچار می‌گردد»**.

حقوق و تکالیف تنها متوجه شخص حقیقی نیست بلکه شخص حقوقی نیز ممکن است صاحب آن گردد. لذا شخص حقوقی می‌تواند تملک دارایی کند، قرارداد‌های حقوقی ببندد، عهده‌دار مسئولیت شود و یا حتی تحت پیگرد قرار گیرد.

حقوق و تکالیف در حقوق مدنی موسوم به **اهلیت** و به معنای صلاحیت شخص برای دارا شدن و اجرای حق و تحمل تکلیف است. اما در حقوق تجارت، مهمترین و اساسی‌ترین اصل و ضابطه حاکم بر اهلیت شخص حقوقی را در ماده ۵۸۸ قانون تجارت می‌توان یافت که اصل و قاعده کلی را تأسیس کرده که می‌توان آن را تحت عنوان **اصل وحدت** و تساوی شخصیت حقیقی و شخصیت حقوقی در حقوق و تکالیف دانست. به موجب ماده مزبور **«شخص حقوقی می‌تواند دارای کلیه حقوق و تکالیفی شود که قانون برای افراد قائل است مگر حقوق و وظایفی که فقط انسان ممکن است دارای آن باشد، مانند حقوق و وظایف ابدوت، بنوت، و مانند آن»**. بنا بر این، اصل و قاعده بر تساوی این دو شخصیت است مگر در موارد استثناء. استثناءها را در دو مورد می‌توان برشمرد. یکی عدم اهلیت نسبت به حقوق خاص انسانی مثل ازدواج، ارث، زناشویی و طلاق و دیگری عدم اهلیت نسبت به موارد خارج از **اصل تخصص**. معنی اصل تخصص اینست که قلمرو صلاحیت و عمل و فعالیت شخص حقوقی محدود به امور و مواردی است که قبلاً تعیین و تصریح شده است اعم از اینکه تصریح به موجب قانون باشد یا طبق اساسنامه. بنا بر این اشخاص حقوقی برخلاف اشخاص حقیقی که می‌توانند در چارچوب قانون هرگونه فعالیت و عمل حقوقی مجاز را انجام دهند و آزادانه

فعالیت نمایند، باید تنها هدفی را که به‌خاطر آن تشکیل شده‌اند تعقیب کنند.

براساس مطالب فوق شخصیت‌های حقوقی از جمله شرکتها می‌توانند در چارچوب موضوع فعالیت و مقررات اساسنامه‌ای، تحصیل دارایی کنند. در مفاهیم حقوقی و ثوری کلاسیک، دارایی عبارت است از مجموع حقوق و تکالیف مالی شخص. بر این اساس اموال و مطالبات، دارایی مثبت و دیون و بدهیها که دارایی منفی تلقی می‌شود، دارایی نامیده می‌شود. گرچه این تعریف با تعاریف حسابداری متفاوت است ولی می‌توان آن را در یکی از معادلات حسابداری یعنی دارایی منهای بدهی مساوی با حقوق مالکانه است تفسیر و تحلیل کرد. بنا به آنچه ذکر شد یک شرکت می‌تواند سهام را به‌عنوان یکی از انواع دارایی خریداری و حقوق مترتب بر آن را اعمال کند.

با اعمال این حق (مالکیت) است که گروه شرکتها می‌تواند شکل گیرد و به‌تبع آن، مفهوم کنترل مکمل تحقق این شکل است. اما هدف از طرح مقدمه و توضیحات کمی طولانی، تحلیل و نقد این دیدگاه است که نبود جایگاه گروه شرکتها و به‌تبعی شرکتها سرمایه‌گذاری در قانون تجارت از موانع اساسی گسترش گروه شرکتها نیست. همان‌گونه که اشاره شد از نظر قانون تجارت منعی برای تحصیل یک شرکت توسط شرکت دیگر و همچنین ادغام و ترکیب آن به نظر نمی‌رسد و اینکه این‌گونه شرکتها در اقسام شرکتها تجارتی قرار نگرفته‌اند دلیلی بر موجه نبودن آنها نیست. زیرا شرکتها بنا به مقتضیات حقوقی، مسئولیت اشخاص ذیربط و برقراری امنیت تجارت تقسیم‌بندی می‌شوند. حال آنکه مصادیقی چون شرکت سرمایه‌گذاری، شرکت اصلی یا مادر و شرکت فرعی، ارزشهای اقتصادی و مدیریتی را مدنظر دارند. لذا عبارت سرمایه‌گذاری در حقیقت موضوع شرکت و آنچه به‌عنوان اصل تخصص ذکر شد، می‌باشد و الصاق عبارت به نام، گرچه

قصد تداعی موضوع و هویت شرکت را دارد ولی این امر نباید موجب انتظار ورود بر تقسیم‌بندی شرکتها در قانون تجارت بشود. یادآوری می‌شود در مقررات تجارتی انگلستان نیز عنوان شرکت اصلی، مادر و فرعی مطرح نیست. به هر حال اظهارنظر فوق ادعایی بر بی‌عیب و نقص بودن مقررات گروه شرکتها و ابعاد ترکیب نیست. به‌عنوان مثال با در نظر گرفتن تعاریف و اشکال ترکیب، در ترکیبی که مابه‌ازای مورد معامله، سهام منتشره جدید باشد، گرچه سهامداران با سلب حق تقدم از خود از طریق معاوضه سهام و تهازاتی جایز می‌توانند اقدام به ترکیب کنند، لیکن ابهاماتی از جمله نقش مدیریت در این معاملات، مانع تلقی می‌گردد. مضافاً سرعت و سهولت که از ضروریات اولیه تجارت است در این عملیات مورد تردید است.

از دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم فعلی، تشکیل گروه شرکتها، ادغام و ترکیب غیرمجاز نبوده و گرچه به‌طور تلویحی شناسایی رابطه مالکیتی بین اشخاص حقوقی، خصوصاً در بخش دولتی در تبصره یک ماده ۲، تبصره ۳ ماده ۴۸، تبصره ماده ۵۲، بند الف، تبصره یک و تبصره ۶ ماده ۱۰۵، تبصره یک ماده ۱۱۰ و ماده ۱۳۵ جلب توجه می‌کند، اما جایگاه روشن و شفاف و مبتنی بر انگیزه‌های اقتصادی از موضوعات مرتبط در مقایسه با مقررات مالیاتی کشورهایی است که اشکال فوق به‌طور معمول مشاهده نمی‌گردد.

در عین حال تعلق مالیاتهای غیرقابل پیش‌بینی و بعضاً سنگین و (برخلاف اصل سرعت در تجارت و همچنین وصول مالیات) جریان نقل و انتقال سهام (به‌غیر از سهام بورسی) و ایجاد تشکلهای مورد نظر را کند و انحلال شرکتها در اثر ترکیب و ادغام نه‌تنها مالیات سنگینی را به‌دنبال دارد بلکه مسئولیت‌های سنگین و نگرانیهای ناشی از ضامن قلمدادشدن مدیران اشخاص حقوقی در حال تصفیه و منحل‌شده هم در قانون مالیاتها و هم قانون تجارت، آنان

را تهدید می‌کند. تهدیدها و مخاطرات فوق در حالی است که مقررات مالیاتی در کشورهای پیشرفته نه تنها مخاطره‌آمیز نیست بلکه احکام تشویقی متعددی نیز که موجب سرعت در گردش عملیات است، اعمال می‌شود.

چشم‌انداز مقررات جدید مالیاتی

مقایسه مقررات مالیاتی انگلستان و ایران در زمینه موضوع این نوشتار فاصله قابل توجه محیط مقرراتی دو کشور را نشان می‌دهد. از نقاط ضعف و ناکارایی قانون مالیاتهای مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه سال ۱۳۷۱ عام‌الشمول نبودن و ورود اشخاص یا گروههایی با احکام خاص در متن قانون است که موجب اختلال در تساوی، عدالت و نظم مالیاتی شده است. دقت بر مواد عطفی در قانون مالیاتها در بخش قبل، بیانگر این است که قانونگذار با اختیارات اعمال حاکمیتی محیط حقوق خصوصی را تحت تاثیر قرار داده و مقرراتی خاص برای اشخاص دولتی و غیر خصوصی که ذاتاً "فاقد شخصیت حقیقی هستند وضع نموده و روابط مالیاتی بین دو شخصیت حقوقی به‌طور ظاهری و قهری برقرار شده است. نقاط ضعف ناشی از روابط فوق موجب گردید در اصلاحیه اخیر، قانون از شخصی بودن خارج و به هویت عام‌الشمولی نزدیک شود و احکام عطفی در بخش قبل، مشمول اصلاح واقع گردد. همچنین نیاز ضروری به تشکیل گروه شرکتها و ترکیب برحسب انگیزه‌های اقتصادی در واحدهای انتفاعی، احکام جدید و شفافتری را وارد قانون نمود که گرچه هنوز از کمال لازم برخوردار نیست، اما چشم‌انداز مثبتی را نشان می‌دهد که انتظار می‌رود پس از لازم‌الاجرا شدن و تعامل در محیط اجرایی پویایی لازم را بیابد. با توجه به نکات فوق مقررات مالیاتی جدید در مورد گروه شرکتها و ترکیب را به شرح زیر می‌توان عنوان کرد و مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

۱- ماده ۱۱۱ جایگزین شده به‌طور مشخص عملیات ادغام و ترکیب را توأمًا مورد توجه قرار داده و تسهیلات مالیاتی

مربوط می‌تواند اشخاص حقوقی را با در نظر گرفتن انگیزه‌های اقتصادی به اصلاح ساختار ترغیب نماید. احکام مربوط شامل موارد زیر می‌باشد:

الف) عملیات ادغام و ترکیب از طریق تاسیس شرکت جدید یا افزایش سرمایه از حق تمبر معاف شده است.

ب) انتقال داراییها از شرکت به شرکت جدیدالتاسیس و یا شرکت موجود، به ارزش دفتری امکانپذیر بوده و مشمول مالیات نخواهد بود. تجویز مزبور تقریباً "تناسب لازم را با مقررات مالیاتی ذکر شده در مورد انگلستان دارد. این حکم نتیجه تحلیل و توجیهی منطقی و واقع‌بینانه از اولویت دادن شخصیت اقتصادی واحد به شخصیتهای حقوقی متعدد است.

پ) محاسبه استهلاک داراییهای انتقال یافته به‌منظور اجتناب از شناسایی سود حسابداری به‌جای سود اقتصادی طبق روال قبل ادامه می‌یابد.

از دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم فعلی، تشکیل گروه شرکتها، ادغام و ترکیب غیرمجاز نبوده و به‌طور تلویحی شناسایی شده است

ت) از آنجا که ابعاد مالیاتی اشخاص حقوقی در حال انحلال همواره از موانع ادغام و ترکیب محسوب می‌شده است، مقررات مالیات بر درآمد دوره انحلال، مشمول عملیات فوق نمی‌گردد.

ث) پیش‌بینی واگذاری مسئولیت کلیه تعهدات و تکالیف مالیاتی شرکتها ادغام یا ترکیب‌شده به شرکتها جدید یا موجود نگرانیها و مسئولیتهای مدیران شرکتها ادغام یا ترکیب شده را کاهش

داده و این مانع غیرکمی اما کاملاً مؤثر در تصمیم‌گیری حذف خواهد شد.

ج) چنانچه در اثر عملیات پیش‌گفته درآمدی به سهامداران تعلق گیرد طبق مقررات مالیات مربوط باید محاسبه و پرداخت شود.

با توجه به ابعاد گسترده عملیات ادغام و ترکیب و پیش‌بینی ناپذیر بودن و درج کلیه مقررات در متن ماده، آیین‌نامه اجرایی می‌بایست ظرف شش ماه از تاریخ تصویب اصلاحیه، به تصویب هیئت وزیران برسد.

۲- به‌موجب اصلاحی مندرج در تبصره ۴ ماده ۱۰۵، "اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم‌الشرکه دریافتی از شرکتها سرمایه‌پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود". مقطوع و ثابت نمودن نرخ مالیات اشخاص حقوقی حکم فوق‌الذکر را روشنتر و منطقیتر و ابهام موجود در مقررات فعلی را برطرف خواهد کرد؛ هر چند تصریح به **سود دریافتی** در تطابق با شناخت درآمد در شرکت سرمایه‌گذار و استانداردهای حسابداری قابل بحث است.

۳- پرداخت علی‌الحساب ۵ تا ۱۵ درصدی نسبت به ارزش اسمی و رسیدگی و قطعیت مالیات در زمانی نامشخص و با مبالغی غیرقابل پیش‌بینی، مانعی بزرگ در نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم‌ها در شرکتها غیربورسی است که با ضرورتهای اساسی معاملات کالاهای مالی و رونق بازار مربوط منافات دارد. از نکات مثبت دیگر اصلاحیه که نقل و انتقال حقوق مالکیت در شرکتها را تسهیل و تسریع می‌کند، تبصره ۲ ماده ۱۴۳ است. به‌موجب این تبصره "از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکتها مالیات مقطوعی به‌میزان چهاردرصد ارزش اسمی آنها وصول می‌شود. از این بابت وجه دیگری به‌عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد...."

۴- از موارد راهگشا و پویای اصلاحیه، تأکید بر لزوم رعایت اصول و موازین و

استانداردهای حسابداری است که در بند الف و تبصره ماده ۹۵ و همچنین بند الف ماده ۲۷۲ بدان تصریح شده است. اصول و موازین و استانداردهای حسابداری با جایگاه قانونی خود از طریق اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و اتصال آن به قانون مالیاتها و تأکید بر قابل اتکا نبودن گزارشهایی که مبتنی بر استانداردهای حسابداری تهیه نشده است، اهمیت استانداردها را که علاوه بر هیت علمی و حرفه‌ای، جایگاه مقرراتی و قانونی نیز دارد، یادآور شده و می‌تواند موجب حل موارد سکوت، ابهام، اجمال و نقص مقررات مالیاتی گردد. در تطابق با موضوع گروه شرکتها، ادغام و ترکیب، استانداردهای شماره ۱۵، ۱۸، ۱۹ و ۲۰ حسابداری به‌طور اخص می‌تواند اصلاحات مربوط و آیین‌نامه موضوع ماده ۱۱۱ را در استخراج احکام مالیاتی متناسب یاری دهد.

پیشنهاد و زمینه‌های رفع اشکالات

با عنایت به موضوع و عناوین این نوشتار و به‌رغم اصلاحات مثبتی که به قانون مالیاتها ملحق شده، نمی‌توان وجود بستر کاملی از مقررات مالیاتی در مورد گروه شرکتها، ادغام و ترکیب ادعا نمود و می‌بایست با توجه به چشم‌انداز روشن و اراده عملی مسئولان وزارت امور اقتصادی و دارایی که آثار آن در اصلاحیه اخیر مشهود است، در جهت تکامل مقررات مربوط و کاهش فاصله با مقررات مطلوب از اصلاحات بعدی که متعاقب اجرای مقررات جدید ممکن است رخ دهد گرفته تا صدور آراء و بخشنامه‌های مالیاتی از مراجع ذیربط و تبادل نظرات، تلاش کرد. نکات حائز اهمیت در این خصوص را به شرح زیر می‌توان برشمرد:

۱- آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۱۱۱ از اهمیت بسیاری برخوردار است. آیین‌نامه می‌بایست نکاتی چون سیستم اطلاعاتی مناسب و نگهداری سوابق عملیات، طراحی اظهارنامه مالیاتی که اطلاعات ادغام و ترکیب شامل انتقالات دارایی را دربرگیرد، حدنصاب روابط مالکیتی و

کنترل بین شرکتها، نوع داراییهای انتقالی از جهت عملیاتی یا غیرعملیاتی و جاری و سرمایه‌ای بودن، احتمال تغییرات در مالکیت پس از عملیات ادغام و ترکیب را مورد توجه قرار دهد.

۲- با توجه به اینکه لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز در جریان تصویب است، در صورت امکان استقرار سیستم اطلاعاتی متناسب، احکام خاص گروه شرکتها شامل حذف اعمال مالیات ارزش افزوده در معاملات بین‌گروهی و ترتیب پرداخت و اقدامات اداری می‌تواند مفید واقع گردد. با استفاده از منطق فوق، موضوع می‌تواند به مالیاتهای تکلیفی بین گروه نیز تسری یابد.

۳- در قیاس با احکام مالیاتی گروه شرکتها در انگلستان در مورد واگذاری زیان عضوی از یک گروه به عضو سودده دیگر، با در نظر گرفتن مکانیزم محاسبه درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی در ماده ۱۰۵ جایگزین شده که اجازه وضع زیانهای حاصل از منابع غیرمعاف را از درآمد داده است، شرکتها را از اصل یا مادر می‌بایست بتوانند در صورت تحقق زیانی مبتنی بر مقررات برای شرکت فرعی خود، آن را از جمع درآمد خود کسر کنند. طبیعی است چنانچه این امر امکانپذیر باشد، سیستم اطلاعاتی مالیاتی ضروریست سوابق این اقدام و اعمال احتمالی حکم مقرر در بند ۱۲ ماده ۱۴۸ مبنی بر قابلیت استهلاک زیان احراز می‌شود طبق مقررات مالیاتی از درآمد یا درآمدهای سالهای بعد همان شرکت را حفظ کند و جهت جلوگیری از تخلفات مالیاتی مدنظر قرار دهد. اعمال اقدام مزبور ضمن توجه به شخصیت واحد اقتصادی، تمرینی عملی برشکلگیری سیستم اطلاعاتی مورد لزوم و گرایش به کامل شدن مقررات مالیاتی گروه شرکتها خواهد بود.

۴- با وجود طرح اصول و موازین و استانداردهای حسابداری در اصلاحات اخیر و ورود حسابداران رسمی به محیط مالیاتی، آموزش و آشنایی بیشتر ارکان تشخیص مالیات و مقامات ذیربط با موارد

فوق، می‌تواند اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به حداقل برساند؛ ضمن اینکه اهمیت استانداردها در استخراج احکام در نظر صادرکنندگان احکام و آراء مالیاتی می‌بایست مدنظر قرار گیرد.

در پایان امیدوار است، این نوشتار توانسته باشد تا حدودی ارزیابی مناسبی از مقررات مالیاتی گروه شرکتها، ادغام و ترکیب به عمل آورده و زمینه‌های لازم برای استقرار مقرراتی کامل را فراهم کرده باشد و براین اساس سرمایه‌گذاران و مدیران طبق انگیزه‌های اقتصادی، ساختار متناسب را انتخاب و مقررات مالیاتی را نه تنها مانع بلکه تسهیل کننده ایجاد ساختار مورد نظر بدانند.

منابع

- ۱- استانداردهای حسابداری نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی
- 2- Business Taxation by Dochery & Nstien , CIMA
- ۳- حسابداری پیشرفته نشریه شماره ۱۲۰ سازمان حسابرسی، ترجمه و تألیف دکتر رضا شهابنگ
- ۴- قانون مالیاتهای مستقیم
- ۵- قانون تجارت
- ۶- شخصیت حقوقی تألیف آقای محمد جواد صفار
- 7- Strategic Management of Organizations and Stakeholders by Harrison & St. John
- ۸- ادغام، جزوه ترجمه شده کلمان بحرینی
- ۹- حسابداری پیشرفته تألیف محمدرضا نیک‌بخت
- 10- Business Environment and Information Technology by I. Herbert, G. Templeman & L. Mead, CIMA

پانویسها

- 1- Acquisition
- ۲- Holding
- ۳- Subsidiary
- ۴- Merger
- ۵- Consolidation
- ۶- Synergy
- ۷- Horizontal Merger
- ۸- Vertical Merger
- ۹- Strategic Alliance
- ۱۰- Groups of Companies
- ۱۱- Consortium
- ۱۲- Group Relief
- ۱۳- Trading Loss
- ۱۴- به‌طور مختصر در صورت تحقق زیان، شرکتها به ۴ طریق می‌توانند آن را در حسابهای هر دوره اعمال کنند: (۱) در مقابل درآمد تجاری حاصله از همان عملیات تجاری، (۲) در مقابل سودهای حاصل از سایر درآمدها و هزینه‌های همان دوره، (۳) در صورت باقی ماندن زیان پس از اعمال بند ۲، در مقابل سودهای ناشی از سایر درآمدها و هزینه‌های ۱۲ ماه قبل و (۴) انتقال بخشی از هزینه‌های دوره که مشمول اعمال احکام فوق نبوده به دوره بعد.
- ۱۵- Link Companies
- ۱۶- Value Added Tax (VAT)
- ۱۷- Capital Loss