

# گذری بر:

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

عبدالمجید محلاتی

در ادامه سلسله مقالات مربوط به قراردادهای اجتناب از دریافت مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی (قرارداد اجتناب) مطالبی در مورد تفاسیر و برداشتهای مربوط به ماده ۷ قرارداد اجتناب (سود فعالیتها) ارائه می‌شود که امید است مورد توجه و استفاده علاقه‌مندان قرار گیرد.

### ماده ۷ سود فعالیت

درآمدهایی است که از کلیه معاملات و فعالیت‌های مربوط حاصل می‌شود. در عمل و با توجه به نزدیکی مفاهیم بعضی از گروه درآمدها در قالب این ماده، ممکن است با آنچه در ماده ۲۲ آمده است تداخل پیدا کند. برای مثال درآمدهایی همچون اجاره املاک توسط پایگاه ثابت تحت این ماده مشمول مالیات خواهد شد هر چند درآمد اجاره که مرتبط با فعالیت‌های تجاری و اقتصادی نباشد، در قالب ماده ۲۲ مشمول مالیات خواهد شد.

۴- با توجه به تعریف‌های ارائه شده، درآمد قابل تخصیص شامل ارائه خدمات توسط اشخاص نیز می‌شود و برای مثال یک موسسه مشاوره که مقیم یک دولت متعاقد است و شرکا و یا کارمندان آن در دولت متعاقد دیگر از طریق پایگاه ثابت مستقر در آن ارائه خدمات می‌کنند، ممکن است در آن دولت متعاقد دیگر طبق مفاد ماده ۷ مشمول مالیات شوند و نه تحت ماده ۱۴ قرارداد به عنوان حقوق. هر چند حقوق خود آن افراد تابع مفاد ماده ۱۴ خواهد بود.

۱- این ماده مقررات و قوانین حاکم بر نحوه وصول مالیات بر سود یک موسسه مقیم از یک دولت متعاقد را در دولت متعاقد دیگر توسط مقام‌های مالیاتی آن دولت متعاقد دیگر تشریح می‌کند.

۲- طبق مفاد بند یک این ماده، منافع موسسه یک دولت متعاقد فقط مشمول همان دولت است مگر آن که موسسه مذکور فعالیت خود را در قلمرو دولت متعاقد دیگر به وسیله یک پایگاه ثابت واقع در قلمرو آن دولت انجام دهد که در این صورت منافع موسسه فقط تا حدودی که مربوط به پایگاه ثابت مذکور باشد مشمول مالیات دولت دیگر خواهد بود. چنانچه این شرط اصلی تامین شود دولت متعهده‌ای که پایگاه ثابت در آن است می‌تواند درآمد موسسه را تا حدودی که قابل تخصیص به آن پایگاه ثابت باشد، مشمول مالیات سازد.

۳- هر چند قرارداد، تعریف خاصی را نسبت به سود ارائه نمی‌کند ولی قاعداً شامل سود

۵- بند ۲ ماده ۷ قرارداد فوایدی را برای تشخیص سود به پایگاه ثابت مطرح می‌کند. دولت متعاقد سودی را به پایگاه ثابت تخصیص خواهد داد که آن پایگاه ثابت می‌توانست در شرایطی که مستقل بود به عنوان یک واحد مستقل و مجزا و در همان فعالیت و تحت همان شرایط کسب کند. معنی واژه «قابل تخصیص به پایگاه ثابت» با واژه «مرتبط با پایگاه ثابت» در عمل متفاوت است هر چند در بعضی از قراردادهای اجتناب یکی به جای دیگری مورد استفاده قرار گرفته است.

۶- سود قابل تخصیص به یک پایگاه ثابت ممکن است از منابعی در داخل و یا خارج یک دولت متعاقد باشد. در هر صورت سود قابل تخصیص به یک پایگاه ثابت شامل سودهایی است که با استفاده از داراییهای پایگاه ثابت به دست آمده باشد و فعالیتهای پایگاه ثابت در ریسکهای تقبل شده توسط آن پایگاه منجر به کسب آن سود شده باشد. این تعریف جامع در تخصیص این گونه درآمدها به پایگاه ثابت بسیار موثر است و در مورد فعالیتهای شرکتهای پیمانکاری خارجی در ایران می‌تواند کاربرد وسیعی داشته باشد زیرا یکی از بحث‌برانگیزترین و اختلاف‌برانگیزترین موضوعهای مطرح بین مقامات مالیاتی ایران و شرکتهای پیمانکاری مقیم کشور طرف قرارداد، میزان درآمد مشمول مالیات این گونه شرکتهای ایران بوده و این که چه قسمتی از درآمد پیمانکاری باید در ایران و چه بخشی از آن باید در کشور دیگر طرف قرارداد مشمول مالیات بر درآمد قرار گیرد. در اینجا نباید فراموش کرد که هدف از عقد این گونه قراردادهای اجتناب، جلوگیری از مالیات مضاعف بر یک درآمد است و چنانچه مقامات مالیاتی هر دو طرف توافق نمایند که بخشی از درآمد پیمانکاری مشمول مالیات بر درآمد یک کشور است، مسلماً نباید همان درآمد، مشمول مالیات کشور دیگر نیز بشود.

۷- نحوه نگارش پاراگراف بند ۲ ماده ۷ همراه با بند ۳ که در ارتباط با هزینه‌های مرتبط در کسب درآمد قابل تخصیص به پایگاه ثابت است، در برگیرنده اصل اولیه و مورد تایید انجام معامله در روال عادی تجاری است. انجام معامله در روال عادی تجاری در دستور عمل‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در ارتباط با قیمتهای انتقالی بین شرکتهای مراعات شده و می‌شود. در این ارتباط و به عنوان مثال زمانی که یک موسسه فعالیتهای خود را از طریق یک شعبه به جای یک شخصیت حقوقی مستقل انجام می‌دهد، نیاز کمتری به سرمایه مختص آن شعبه خواهد داشت زیرا همه داراییهای موسسه برای تامین کلیه تعهدات موسسه از جمله شعبه قابل استفاده است؛ به همین دلیل است که بیشتر بانکها و شرکتهای بیمه ترجیح می‌دهند فعالیتهای خود را از طریق شعب خود انجام دهند تا از طریق شرکتهای تابعه. در این شرایط منافع ناشی از نبود نیاز به سرمایه مستقل محل فعالیت و انتقال این بار مالی به دفتر مرکزی باید به طریقی بین شعب ذینفع تسهیم شود. در بیشتر کشورها معاملات داخلی بین شرکتهای شناسایی نمی‌شوند زیرا این گروه از معاملات فاقد ارزش حقوقی است، اما در مورد اجرای مقررات قرارداد اجتناب، این معاملات فی مابین می‌تواند مورد پذیرش قرار گرفته و مبنایی برای انتقال منافع و یا ریسک باشد. برای مثال بسیاری از بانکها با استفاده از معاملات پایاپای، ریسکی را از یک شعبه به شعبه دیگر و یا به اداره مرکزی که در آن تجربه کافی برای پوشش این گونه ریسکها وجود دارد، انتقال می‌دهند. طبق مقررات حاکم بر قراردادهای اجتناب چنین بانکی می‌تواند از این گونه معاملات پایاپای برای تخصیص درآمد بین شعب نیز استفاده کند.

۸- در تعیین میزان سود مشمول مالیات یک پایگاه ثابت، هزینه‌های مرتبط با کسب درآمد و فعالیتهای



در بیشتر کشورها  
معاملات داخلی  
بین شرکتها  
شناسایی نمی‌شوند  
زیرا این گروه از معاملات  
فاقد ارزش حقوقی است  
امادر مورد  
اجرای مقررات قرارداد اجتناب  
این معاملات فی‌مابین  
می‌تواند مورد پذیرش  
قرار گرفته و  
مبنایی برای انتقال منافع و  
یاریسک باشد

نخواهد شد. این اصل حاکم بر پایگاههای ثابتی است که وظایف دیگری به جز خرید را انجام می‌دهند. موضوع تخصیص درآمد در مورد دفتری که فقط امر خرید کالا را برای موسسه انجام می‌دهد پیش نخواهد آمد زیرا در این حالت این دفتر طبق تعریف پایگاه ثابت تلقی نمی‌شود.

۱۰- بند ۵ ماده ۷ قرارداد به مواردی اشاره دارد که ممکن است در سود کسب شده و تخصیص داده شده طبق تعریفهای ارائه شده درآمدی وجود داشته باشد که نحوه به حساب گیری و اعمال مالیات بر آن در سایر مواد قرارداد پیشبینی شده است، مانند درآمد ناشی از سود سهام (ماده ۱۰) و یا بهره (ماده ۱۱). در این گونه موارد مقررات مواد خاص حاکم خواهد بود مگر آن که کسب آن درآمدها ناشی از فعالیتهای پایگاه ثابت باشد. در مورد ماده ۸ منافع حاصل از بهره برداری کشتی و هواپیما، درآمد مربوط فقط در دولت متعاهدی که موسسه در آن مقیم است مشمول مالیات است، صرف نظر از این که این درآمد قابل تخصیص به پایگاه ثابت باشد یا خیر.



شعبه قابل کسر از درآمد است. این گونه هزینه‌ها تنها شامل هزینه‌های خاص پایگاه ثابت نیست، بلکه هزینه‌های کل موسسه را نیز در برمی‌گیرد. مهم نیست که چه واحدی هزینه تخصیصی را انجام و ثبت کرده، بلکه مهم آن است که این هزینه قابل تسهیم به پایگاه ثابت باشد یا خیر؛ مانند هزینه‌های مالی و حقوقی که ممکن است در یک محل پرداخت و تحقق پیدا کند ولی قابل تسهیم به پایگاههای ثابت متفاوتی باشد. تفسیرها بر این نکته نیز تاکید دارند که پایگاه ثابت صرفاً نمی‌تواند با منابع مالی استقراضی امور خود را اداره نماید و در این ارتباط لازم است که سرمایه‌ای را برای این پایگاه فرض کرده و هزینه‌های تحمیلی در این ارتباط به دفتر مرکزی را به پایگاه ثابت منتقل ساخت. این نحوه و مبنای تسهیم بار مالی به پایگاههای ثابت ممکن است با توجه به قوانین و مقررات کشور میزبان پایگاه ثابت متفاوت باشد.

۹- بند ۴ ماده ۷ اشاره به این واقعیت دارد که به صرف خرید کالا به وسیله پایگاه ثابت برای موسسه، منفعی از این بابت برای پایگاه ثابت منظور