



## آخرین تحولات

## و تفسیرها

## در مورد

## مدل

## قراردادهای

## اجتناب از

## دریافت مالیات

## مضاعف

### بخش دوم

#### مجید محلاتی

حسابدار رسمی و عضو رابط انجمن  
حسابداران خبره انگلستان و ویلز در ایران

قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین بسیاری از کشورها به صورت دو جانبه منعقد گردیده و میگردد. هدف آن به طور خلاصه، جلوگیری از اخذ مالیات به صورت مجدد از یک درآمد در دو کشور طرف قرارداد میباشد.

سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی (OECD) در نشریهی اخیر خود تفسیرهای جدیدی از مواد مختلف قرارداد استاندارد و تغییرات در ماده ۲۵ (مراحل توافقهای مشترک) ارائه کرده است.

در این مقاله که دومین مقاله از سلسله مقالاتی است که به موضوع قراردادهای اجتناب می پردازد سعی شده خلاصه ای از این تفسیرهای جدید در مورد مواد ۶ و ۷ فصل سوم مربوط به مالیات بردرآمد ارائه گردد.

در مقاله ی قبلی به تفسیرهای جدید در مورد مواد ۱ الی ۵ پرداخته شد. با تشریح تفسیرها و موارد کاربردی آن در ایران، امید است صاحب نظران و مقامات مالیاتی نظرات خود را در مورد تفسیرها و نحوه اجرای آن در ایران و در قالب قراردادهای اجتناب اعلام کرده و درک بهتر و کامل تری از قراردادهای اجتناب و اثرات آن بر عواقب مالیاتی فعالیت های اقتصادی شرکتهای خارجی در ایران برای دست اندرکاران مالیاتی به وجود آورند.

### ماده ۶- درآمد حاصل از اموال غیرمنقول

۱- بند اول قرارداد اجتناب، به مقررات کلی مربوط به درآمد حاصل از اموال غیرمنقول مشمول مالیات دولت متعاهدی است که مال غیر منقول در آن واقع است می پردازد. این بند درآمدهای حاصل از فعالیت های کشاورزی و جنگل داری را مشمول این مقررات می داند و تعریف اموال غیرمنقول را به طور کلی وابسته به مقررات و تعاریف حاکم در کشور محل استقرار آن اموال نموده است. این تعاریف می تواند متفاوت و در بعضی موارد نه تنها شامل دارایی های غیرمنقول باشد بلکه در مورد سهام در دارایی های غیرمنقول نیز کاربرد داشته باشد.

۲- پاراگراف ۳ ماده ۶ کلیه درآمدهای حاصل از دارایی های غیرمنقول را مشمول مالیات در کشور محل استقرار آن دارایی های میداند. که این شامل درآمد مفروض ناشی از استفاده از آن دارایی توسط مالک نیز میتواند باشد.

۳- سایر درآمدهای مرتبط با اموال غیرمنقول تحت مقررات سایر مواد قرارداد مشمول مالیات است، مانند نقل و انتقالات اموال غیرمنقول در ماده ۱۳ و بهره وام مرتبط با اموال غیرمنقول در ماده ۱۱.

۴- درآمدهای این بخش دربرگیرندهی درآمدهای مشمول از محل اموال غیرمنقول متعلق به شخصیت های حقوقی نیز می باشد. این تأکید از این جهت مهم است که درآمد ناشی از اموال غیرمنقول واقع در قلمرو یک دولت متعاهد متعلق به یک شخص حقوقی مقیم دولت متعاهد دیگر در دولت اول، مشمول مالیات است صرف نظر از اینکه آن

۵- شخص دارای پایگاه ثابت در آن قلمرو باشد. باید توجه داشته باشید که این امر استثنایی نسبت به مفاد ماده ۷ در مورد سود فعالیتهاست که در ادامه این مقاله می آید بحث اصلی ماده ۷ در ارتباط با درآمدهای قابل تخصیص به پایگاه ثابت موسسه یک دولت متعاهد در قلمرو دولت متعاهد دیگر میباشد.

۶- در بعضی از کشورها نحوه ی شمول مالیات شدن درآمدهای حاصل از دارایی های غیرمنقول، به انتخاب مؤدی بستگی دارد که این انتخاب و نحوه به حسابگیری درآمد مشمول مالیات میتواند از یک سال به سال دیگر متفاوت باشد.

### ماده ۷- سود فعالیت های موسسه (منافع)

این ماده، مقررات مربوط به شمول مالیات بردرآمدهای موسسه یک دولت متعاهد در دولت متعاهد دیگر را مورد بحث و بررسی قرار می دهد.

۱- بند یک این ماده به این اصل کلی و عمومی می پردازد که سود فعالیت های یک موسسه یک دولت متعاهد نمی بایست در دولت متعاهد دیگر مشمول مالیات شود مگر آن که آن موسسه فعالیت های خود را در قلمرو دولت متعاهد دیگر توسط یک پایگاه ثابت انجام دهد. زمانی که شرایط پیش بینی شده تأمین شده باشد، کشور محل استقرار پایگاه ثابت می تواند درآمدهایی را که قابل تخصیص به پایگاه ثابت می باشد، مشمول مالیات کند. از نظر مقررات

بین المللی، چنین توافق شده است که تا زمانی که موسسه یک دولت متعاقد پایگاه ثابتی را در کشور متعاقد دیگر ایجاد نکرده باشد نمی‌بایست بعنوان فعال اقتصادی در آن کشور تلقی و مشمول مالیات کشور متعاقد دیگر شود.

۲- مفاد این ماده در واقع ادامه ماده ۵ قرارداد در مورد پایگاه ثابت می‌باشد که در مقاله‌ی قبلی بدان پرداخته شد موضوع را می‌توان به شکل دیگری نیز مطرح نمود بدین ترتیب که وقتی که موسسه‌ی یک دولت متعاقد فعالیت‌هایی را در دولت متعاقد دیگر انجام می‌دهد قبل از طرح امکان وصول مالیات از آن موسسه دو سوال مطرح خواهد شد یکی، آیا موسسه در دولت متعاقد دیگر دارای پایگاه ثابت می‌باشد؟ و چنانچه چنین امری تثبیت گردید، چه درآمدهای آن باید مشمول مالیات ساخت؟ ماده ۷ قرارداد به سوال دوم پاسخ می‌گوید.

۳- مواد ۷ و ۹ یکی از بحث‌انگیزترین مواد قرارداد اجتناب هستند. موضوع این‌که چه ضوابطی برای تعیین درآمد قابل تخصیص به یک پایگاه ثابت باید در نظر گرفته شود و اینکه چگونه سود نقل و انتقالات بین دو موسسه وابسته را باید تعیین نمود موضوعی بود که با تجربه‌ی قراردادهای زیادی که بین دول متفاوت منعقد شده بود به نتیجه‌ای تقریباً نهایی منجر شد. البته مقررات و قوانین ثابتی برای تعیین سود در چنین شرایطی نمی‌تواند وجود داشته باشد و انتظار تعیین چنین ضوابطی غیرمنطقی است زیرا شرایط هر مبادله با توجه به نوع آن و طبیعت موضوع مورد معامله می‌تواند متفاوت باشد. اصل مهم در این تخصیص درآمد به پایگاه ثابت رعایت شرایط عادی تجاری در معاملات و همچنین مقررات توافق شده در راهنمای قیمت‌گذاری انتقال‌های فی مابین برای شرکت‌های چند ملیتی می‌باشد که توسط OECD منتشر شده است. در هر صورت نباید فراموش کرد این ضوابط با هدف اصلی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف تهیه شده و در صورت تعیین میزان درآمد قابل تخصیص به پایگاه ثابت چنین درآمدهای در کشور موسسه اصلی مشمول مالیات نخواهد بود.

۴- درآمد در قالب تعاریف ماده ۷ شامل درآمدهای موسسه از اجاره دارایی‌های مشهود، به استثنای درآمدهای کسب شده از هواپیما، کشتی و کانتینرهاست که بطور جداگانه در ماده ۸ بدان پرداخته شده است.

۵- چون این بند در مورد درآمدهای حاصل از خدمات ارائه شده یک موسسه نیز قابلیت اجرا دارد به درآمدهای حاصل از خدمات ارائه شده توسط شرکا آن موسسه که مقیم یک کشور متعاقد می‌باشند نسبت به آنچه در کشور متعاقد دیگر به واسطه شراکت در پایگاه ثابت مستقر در آن کشور متعاقد دیگر نیز حاصل می‌شود تسری می‌یابد.

۶- در تعیین درآمد قابل تخصیص به یک پایگاه ثابت فرضیه‌ای که مطرح باید باشد این است که اگر پایگاه ثابت به جای معامله با موسسه‌ی اصلی و یا سایر اعضا آن، با اشخاص جدا از موسسه و مستقل از آن و به قیمت‌های جاری و در شرایط عادی عملیات تجاری انجام میداد چه میزان درآمدهای را کسب می‌نمود.

۷- موضوع دیگری که باید در نظر داشت این است که درآمد قابل تخصیص به پایگاه ثابت باید درآمدهای باشد که با استفاده از دارایی‌های پایگاه ثابت به دست آمده و ناشی از فعالیت‌های پایگاه ثابت باشد. صرف ثبت درآمدی در دفاتر نباید در تمامی شرایط مبنای تخصیص درآمد تلقی گردد.

۸- در ارتباط با درآمدهای قابل تخصیص به پایگاه ثابت

شرکت‌های خارجی مقیم کشور طرف قرارداد با ایران که انجام فعالیت‌های ساختمانی و نصب ماشین آلات را طی قراردادی به عهده دارند موضوع مهمی که می‌بایست در نظر داشت این است که درآمد حاصل از فروش و تأمین ماشین آلات و تجهیزات نمی‌تواند جزء درآمد قابل تخصیص به پایگاه ثابت مستقر در ایران به حساب آمده و مشمول مالیات بر درآمد در ایران باشد زیرا این درآمد حاصل از استفاده از امکانات، دارایی‌ها، مدیریت و فعالیت‌های موسسه اصلی در کشور خود بوده و ناشی از فعالیت‌های پایگاه ثابت که مبادرت به نصب و راه‌اندازی ماشین آلات می‌نماید نیست. این موضوع یکی از بحث‌انگیزترین اختلاف‌هایی است که با سازمان امور مالیاتی کشور وجود دارد و عدم قبول این اصل کلی توسط سازمان در بعضی از موارد منجر به برداشته‌هایی غیرواقعی از تخصص‌های فنی مسئولین مربوطه توسط شرکت‌های ذی‌نفع می‌شود.

۹- پاراگراف ۳ ماده ۷ به هزینه‌های انجام شده در ارتباط با درآمد قابل تخصیص می‌پردازد با این هدف که تنها خالص درآمد حاصله توسط پایگاه ثابت مشمول مالیات از کشور محل استقرار شود. این هزینه‌ها لزوماً محدود به هزینه‌هایی که بطور مستقیم برای پایگاه ثابت انجام شده است نبوده و دربرگیرنده هزینه‌های کلی موسسه که پایگاه ثابت جزیی از آن می‌باشد خواهد بود. در انتقال این هزینه‌ها آنچه که باید در نظر گرفته شود اصل انجام معاملات در روال عادی تجاری است بدین ترتیب که اگر پایگاه ثابت مستقل می‌بود برای انجام امور خود چه هزینه‌هایی را می‌بایست متحمل می‌شد.

۱۰- یکی از هزینه‌هایی که می‌تواند به عنوان هزینه‌ی مرتبط با فعالیت‌های پایگاه ثابت به این پایگاه ثابت منتقل گردد مربوط به بهره‌ی وام‌ها و اعتبارات است. انتقال و تخصیص این هزینه‌ها در صورتی می‌تواند صورت گیرد که اولاً شرکت مادر چنین هزینه‌ای را به علت وجود چنین بدهی‌های متحمل شده باشد یعنی اینکه ساختار سرمایه‌ای شرکت شامل وام و اعتبارات دریافتی باشد و ثانیاً این هزینه‌ها در ارتباط با فعالیت‌های پایگاه ثابت قابل تخصیص باشد. در اینجا باید به موضوع سرمایه بدون بار مالی (سهام) و سرمایه با بار مالی (وام و اعتبار) پرداخت و توجه داشت که در صورتیکه کل منابع مورد نیاز شرکت مادر از سرمایه‌های بدون بار مالی تأمین شود هزینه‌ای بابت استفاده از این نوع سرمایه را نمی‌توان به پایگاه ثابت منتقل نمود.

۱۱- یکی از اصول و تفاسیر توافق شده نسبت به پایگاه ثابت که در بند ۵ ماده ۷ به آن اشاره شده این است که در تمامی شرایط می‌توان درآمدی را برای پایگاه ثابت زمانی که این پایگاه به فروش کالا مبادرت می‌نماید متصور بود اما چنین تخصیصی برای پایگاهی که صرفاً مبادرت به خرید کالا می‌کند نمی‌تواند توجیه‌پذیر باشد.

۱۲- پاراگراف ۶ ماده ۷ بر این موضوع تأکید دارد که روش تخصیصی درآمد به پایگاه ثابت می‌بایست طی سال‌های تخصیص به صورتی یکنواخت اعمال گردد.

۱۳- طبق مفاد بند ۷ ماده ۷ چنانچه سود فعالیت‌های موسسه شامل درآمدهایی باشد که در سایر مواد قرارداد اجتناب به آن پرداخته شده، مانند سود سهام (ماده ۱۰)، بهره (ماده ۱۱) و یا حق لیسانس و رویالتی (ماده ۱۲)، مفاد آن مواد دیگر، مگر در موارد استثنای ذکر شده در همان مواد، ارجحیت خواهد داشت. درآمد حاصل از بهره‌برداری کشتی و هواپیما در خطوط بین‌المللی تنها در کشور محل استقرار شرکت مشمول مالیات می‌گردد صرف‌نظر از این‌که این درآمدها قابل تخصیص به پایگاه ثابت باشد و یا خیر.