

# تبیین سیاست مالیات ستانی از شعب و نمایندگی‌های خارجی و تخصیص سود بر اساس روش مجاز OECD

غلام‌نی فیضی چکاب

عضو هیأت علمی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی،  
[legalfayz@gmail.com](mailto:legalfayz@gmail.com)

نعمیم نوربخش<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد حقوق تجارت بین‌الملل، دانشگاه علامه طباطبائی،  
[noorbakhsh931@atu.ac.ir](mailto:noorbakhsh931@atu.ac.ir)

## چکیده

تخصیص سود به شعب و نمایندگی‌های خارجی در قالب مفهوم مقر دائمی، در بستر مقررات داخلی و موافقت نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، با تفاسیر متفاوتی در سطح کشورهای جهان همراه شده است. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه به منظور ایجاد وحدت رویه میان حوزه‌های مالیاتی در سطح جهان، روشی واحد و یکپارچه معرفی نموده است که بر مبنای «تحلیل عملکردی و حقیقی» روابط میان شعب و نمایندگی‌ها با شرکت اصلی و با لحاظ اصل معاملات مستقل، راهکار مناسبی برای اختصاص دارایی و درآمد به این واحدها محسوب می‌شود. پیاده سازی این روش در نظام مالیات ستانی ایران نیز می‌تواند نقش مؤثری در رفع ابهامات در خصوص تعیین سود قابل اختصاص به شعب و نمایندگی‌های خارجی ایفا نماید.

طبقه‌بندی JEL: F38, H26, K34

کلید واژه‌ها: تحلیل عملکردی و حقیقی، روش مجاز OECD، مقر دائمی، تخصیص سود،  
اصل معاملات مستقل

## ۱- مقدمه

از منظر بین‌المللی بحث مالیات‌ستانی از شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی، سپیار مورد توجه کشورهای توسعه‌یافته قرار گرفته است. در واقع اهمیت مالیات‌ها به عنوان بخش اعظمی از درآمد دولت‌های کشورهای صنعتی، موجب گردیده است که قواعد مالیات‌ستانی از فعالیت‌های برون مرزی، یکی از اندک موضوعات عملی باشد که کشورها تلاش واقعی به خرج داده‌اند تا اختلافات و ابهامات مرتبط با آن را میان یکدیگر حل و فصل نمایند و البته در این مسیر موفق به ایجاد زنجیره‌ای از موافقت‌نامه‌های دو جانبه شده‌اند که تعارضات ناشی از اعمال قوانین داخلی را از سر راه بر می‌دارد.

همزمان با رشد روزافزون فعالیت شرکت‌های فراملی در عرصه تجارت بین‌الملل، به‌علت ضعف و عدم به روز رسانی نظام حقوق مالیاتی در ایران، نظارت و کنترل این واحدها با دشواری روبرو شده است. علی الخصوص در حوزه مالیات‌ستانی از اجزای وابسته شرکت‌های خارجی، علی رغم نیاز به افزایش درآمد و مبارزه با گریز و اجتناب مالیاتی توسط مؤدیان، زمینه‌های سوءاستفاده از مقررات توسط شرکت‌های خارجی که به واسطه شعب یا نمایندگی‌های خود در ایران فعالیت می‌نمایند گسترش یافته و صدور بخشنامه‌های متعدد از سوی سازمان امور مالیاتی جهت ارشاد مأموران در نحوه حسابرسی این واحدها و تعیین مالیات، بیانگر نقایص موجود در تفسیر و کاربست مقررات حاکم بر آنهاست. فقدان تدبیر قانونی کافی و نظریات مشورتی و تفسیری به روز شده از معاہدات دو جانبه مالیاتی کشور از یک سو و عدم شناخت صحیح از ماهیت روابط تجاری مدرن میان اجزای وابسته و فعل در سلسله مراتب پیچیده شرکت‌های فراملی، از جمله عواملی هستند که زمینه را برای گریز و اجتناب مالیاتی شعب و نمایندگی‌های خارجی در ایران با سوءاستفاده از ابهامات یا خلاً قانون‌گذاری محیا نموده است.

عدم توسعه بستر مناسب حقوقی برای تفسیر ماهیت مباحث مالیاتی نیز سبب شده است در فرایند تقویتی و تفسیری، مباحث موضوع معاہدات دو جانبه از جمله ماهیت «مقر دائمی»، «قیمت‌گذاری انتقالات»، «استهلاک درآمد و انتقال سود»، «سود سهام قابل تقسیم»، «عایدی سرمایه»، «اموال فکری» و غیره به روشنی تبیین نشده و خود عاملی جهت تسهیل اجتناب مالیاتی از سوی شرکت‌های فرا ملی شود که عموماً برنامه‌ریزی‌های گستره‌های با استفاده از متخصصان خبره جهت کاهش مالیات قابل پرداخت خود دارند.

## ۲- پیشینه و روش پژوهش

بیشتر پژوهش‌ها و مطالعات کاربردی صورت پذیرفته در خصوص مالیات‌ستانی از واحدهای تجاری خارجی با حمایت سازمان‌های بین‌المللی از قبیل سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) و کمیسیون اروپا انجام پذیرفته است. البته این مطالعات عموماً از دیدگاه کشورهای توسعه‌یافته و در خصوص فرارهای مالیاتی شرکت‌های مادر مقیم این کشورها از پرداخت مالیات مربوط به شعب و نمایندگی‌های خود در خارج از مرزهای آنان، صورت پذیرفته است. به طور کلی ادبیات پژوهشی این موضوع پیرامون دو عبارت «فرار مالیاتی»<sup>۱</sup> و «اجتناب مالیاتی»<sup>۲</sup> شکل قرار گرفته است. نمونه‌هایی از آنها در گزارش کمیسیون اروپا به شورای اروپایی مورخ ۲۲ می ۲۰۱۳ با عنوان "مبارزه با فرار و فریب‌های مالیاتی" و "اجتناب مالیاتی شرکت‌های چند ملیتی" توسط پارلمان اروپا، قابل مشاهده است.

در عین حال با تحولات اخیر در جریان تجارت بین‌الملل و اقتضایات جدید در خصوص تبیین ماهیت فعالیت‌های شعب و نمایندگی‌های خارجی در بستر قوانین مالیاتی، OECD نیز اقدام به انتشار گزارش‌های تفصیلی تخصصی در این زمینه در سال‌های ۲۰۰۸ و نسخه تجدید نظر شده آن در سال ۲۰۱۰ نموده است<sup>۳</sup>. در تفسیر گزارشات فوق الذکر مقالات و کتبی چند نیز تأثیف شده‌اند که از مهم‌ترین آنها می‌توان به کتاب «مالیات ستانی بین‌المللی از مقرهای دائمی»<sup>۴</sup> نوشته صاحب نظر شهریور حقوق مالیاتی، «مایکل کوبوتسکی»<sup>۵</sup> اشاره کرد. وی در این کتاب بر نقصان سیستم‌های تخصیص سود به مقر دائمی در چارچوب «اصل معاملات مستقل»<sup>۶</sup> تأکید داشته و به تبیین روش‌های اصلاح شده جدید بر اساس گزارشات منتشره از سوی OECD پرداخته است. اثر تأثیر گذار دیگری که در سال‌های اخیر در این زمینه به طبع رسیده است، کتاب «مقدمه‌ای بر حقوق مالیات مضاعف»<sup>۷</sup> تأثیف حقوقدان سرشناس حوزه مالیاتی، «مایکل لانگ»<sup>۸</sup> می‌باشد که از منظر موافقت‌نامه‌های دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات

1- Organization of Economic Co-operation and Development

2- Tax Evasion

3- Tax Avoidance

4- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments

5- International Taxation of Permanent Establishment

6- Michael Kobetsky

7- Arm's Length Principle

8- Introduction to the law of double taxation conventions

9- Michael Lang

مضاعف، به خوبی روش‌های تخصیص سود به شعب و نمایندگی‌های وابسته به شرکت‌های فراملی را مورد بررسی قرار داده است.

در ادبیات حقوقی ایران تاکنون مقاله‌یا پژوهش جامعی در خصوص نظام حقوق مالیاتی حاکم بر شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی منتشر نشده است. البته از لحاظ اقتصادی مقالات زیادی حول محور مفهوم «قیمت‌گذاری انتقالات» در این رابطه منتشر گردیده که از مهم‌ترین آنها مجموعه مقالات «محمد توکل» و «علی اکبر عرب مازار» در فصلنامه مالیاتی و «عزیز عالی ور» در نشریه سازمان حسابرسی قابل ذکر است. اما از نظرگاه حقوقی با تفکیک موضوع به بخش‌های مجزا می‌توان مواردی از مباحث تحت پوشش قرار گرفته را یافت. یکی از جامع‌ترین تأثیفاتی که تا کنون در خصوص معرفی نحوه فعالیت شرکت‌های خارجی در قالب شعب و نمایندگی در کشور دیگر، صورت پذیرفته است، کتاب «حقوق تجارت بین‌الملل» از پروفسور «کلایو اشمیتوف» به ترجمه دکتر بهروز اخلاقی می‌باشد که جلد اول آن به موضوع شعب و شرکت‌های فرعی و قراردادهای نمایندگی پرداخته است. البته این کتاب از منظر حقوق انگلیس به تجارت بین‌المللی می‌نگردد و با وجود گستردگی بحث در خصوص ماهیت فعالیت شعب و شرکت‌های فرعی، مطلب بسیار ناچیزی ناظر بر شمول قوانین مالیاتی بر آنها در خود گنجانده است.

**اغلب دیگر تصنیفات** منتشر شده به زبان فارسی در این زمینه نیز به نوعی چارچوب همین کتاب را سرلوحة کار خود قرار داده‌اند و مطالب تازه‌ای بدان نیافروده‌اند. به عنوان مثال کتاب «حقوق بازرگانی بین‌المللی»، تالیف «مسعود طارم‌سری» تنها یک فصل از کتاب را به مبحث نمایندگی خارج از کشور اختصاص داده و انواع آن را بررسی نموده است. اما در این کتاب هم، موضوعات مالیاتی ملحوظ نظر قرار نگرفته‌اند. کتاب حقوق تجارت بین‌الملل «عبدالحسین شیروی» شیوه‌های متفاوت تجارت متقابل اعم از بای بک را مورد بحث قرار داده است اما اشاره‌ای به نحوه فعالیت شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی نداشته است. از دیگر مکتوبات قابل ذکر در این زمینه می‌توان به کتاب «حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در ایران» نوشته «فرهاد امام» اشاره کرد که موانع سرمایه‌گذاری توسط شرکت‌های فراملی در ایران را مورد بحث قرار داده است و هم چنین کتاب «حقوق تجارت بین‌المللی در نظام حقوقی ایران» نوشته دکتر مرتضی نصیری که در آن توضیحاتی در مورد شعبه و شرکت‌های فرعی داده شده است.

لازم به توضیح است که روش تحقیق مورد استفاده در این مقاله، جمع آوری اسناد و منابع به روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به شیوه کیفی و استنباطی بوده است. در این راستا بررسی بخش‌نامه‌های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی و تطبیق آنها با قواعد مندرج در گزارشات و اسناد منتشره از سوی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در کنار استفاده از کتب و مقالات نویسنده‌گان صاحب نظر در سال‌های اخیر که اعتبار آنها باقی است، دستور کار نویسنده‌گان قرار گرفته است. بدین منظور در این مقاله ابتدا به بررسی ماهیت حقوقی شعبه و نمایندگی پرداخته می‌شود. سپس نقش موافقت نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف<sup>۱</sup> در تعیین مصاديق این واحدها و روش مطلوب تخصیص سود به آنها جهت تعیین سود مشمول مالیات، مورد مطالعه قرار گرفته خواهد شد.

### ۳- تبیین ماهیت حقوقی شعبه و نمایندگی

#### ۱- شعبه

تأسیس شعبه‌یکی از روش‌های عمدۀ بازاریابی توسط شرکت‌های خارجی در کشور میزبان می‌باشد. شعبه صرفاً بخشی از ساختار شرکت خارجی محسوب می‌شود و از طریق آن شرکت خارجی، شخصاً در کشور میزبان حضور می‌یابد. بدین ترتیب مشخص می‌گردد که شعبه در واقع جزئی از خود شرکت است و جدای از آن نیست و دارای شخصیت حقوقی مستقلی از شرکت خارجی نمی‌باشد (اسکینی، ۱۳۹۱: ۱۸) و این موضوع وجه ممیزه اصلی شعبه از نمایندگی محسوب می‌گردد.

ماده دو آیین‌نامه ثبت شعبه‌یا نمایندگی، شعبه را این گونه تعریف می‌نماید: «شعبه شرکت خارجی، واحد محلی تابع شرکت اصلی است که مستقیماً موضوع و وظایف شرکت اصلی را در محل انجام می‌دهد. فعالیت شعبه در محل، تحت نام و با مسئولیت شرکت اصلی خواهد بود.» با توجه به این تعریف مشخص می‌شود که با ثبت شعبه در ایران، گویی شرکت خارجی در ایران حضور دارد. علاوه بر این شعبه تنها در چارچوب اساسنامه شرکت اصلی می‌تواند فعالیت کند و کلیه مسئولیت‌های قانونی بر عهده شرکت اصلی بوده و در صورت لزوم پاسخگو می‌باشد. (آتشی، ۱۳۸۸: ۴۰)

اما به نظر می‌رسد تعریفی که در بند هفت ماده یک ضوابط ثبت شرکت‌ها و مالکیت‌های صنعتی در مناطق آزاد تجاری ج.ا. از شعبه ارائه شده است، چندان با تعریف مورد قبول حقوقدانان تطبیق نداشته و بیشتر بیان کننده ماهیت شرکت فرعی<sup>۱</sup> باشد. طبق این تعریف: «شعبه‌یک شرکت یا مؤسسه، شخص حقوقی است که در منطقه توسط شرکت یا مؤسسه اصلی که در خارج از منطقه ایجاد شده، تشکیل شده است و اکثریت سهام آن متعلق به شرکت یا مؤسسه مذکور می‌باشد و این شخص حقوقی تازه تأسیس، شرکت یا مؤسسه فرعی آن محسوب می‌شود.»

در تعریف فوق مقرر گشته که اکثریت سهام شرکت تازه تأسیس متعلق به شرکت اصلی باشد در حالی که به طور اصولی شعبه در حقوق تجارت بین‌الملل، واحدی است که لزوماً صد درصد سهام آن متعلق به همان شرکت اصلی است و بدون داشتن شخصیت حقوقی، دفتر همان شرکت اصلی محسوب می‌شود. البته نباید تصور شود که شعبه هیچ گونه وجه تمايزی با سایر زیر مجموعه‌های شرکت مانند واحد فروش شرکت ندارد، بلکه عنوان شعبه، اختیارات و تکالیف خاصی را متوجه شعبه می‌کند که با واحدهای عادی شرکت متفاوت است. (مقدم، ۱۳۹۲)

### ۳-۲- نماینده‌گی

نماینده<sup>۲</sup> به مفهوم حقوقی آن شخصی است که اختیاری از جانب شخص دیگر یعنی اصیل<sup>۳</sup> دارد تا برای نیابت او یا برای انجام دادن عملی<sup>۴</sup> از جانب او در رابطه با اشخاص ثالث اقدام کند. (اشمیتوف، ۱۳۹۱: ۴۲۹) این تعریف بیانگر ماهیت «نماینده خویش‌فرما»<sup>۵</sup> است، بدین معنی که رابطه‌ای استخدامی میان نماینده و اصیل وجود ندارد. از تعریف فوق الذکر این گونه بر می‌آید که نماینده از طرف اصیل مجاز است تا اشخاص ثالث در قلمرو خود را به عنوان مشتری به اصیل معرفی نماید اما تصمیم‌گیری راجع به انعقاد قرارداد با اصیل است. با این حال این امکان وجود دارد که اصیل اختیار انعقاد قرارداد با اشخاص ثالث را به نماینده اعطای نماید.

1- Subsidiary

2- Agent

3- Principal

۴- اعمالی از قبیل خرید، فروش یا ارائه خدمات

5- Self-employed Agent

بنابر تعریف ارائه شده، تفاوت میان نماینده و «توزیع کننده انفرادی»<sup>۱</sup> نمایان می‌شود. توزیع کننده از جانب عرضه کننده عمل نمی‌کند و به او حساب پس نمی‌دهد بلکه کالاها را از عرضه کننده خریداری نموده و برای نفع شخصی اش به مشتریان باز فروش می‌کند.

از توضیحات پیش گفته چنین بر می‌آید که می‌توان چهار ویژگی برای نماینده احصا نمود. نخست این که نماینده، وکیل است و نه خدمه‌ای که بر اساس قرارداد کار فعالیت کند. دوم این که نمایندگی حرفه‌ای دائمی است. سوم این که نمایندگی حرفه‌ای مستقل است و چهارم این که نماینده به نام و به حساب اصلی فعالیت می‌نماید و خود نقشی در انجام دادن تعهدات وی ندارد. (آتشی، همان: ۳۰۵)

تشخیص دایرة اختیارات نماینده از اهمیت بهسزایی در تعیین روابط مالی نماینده و اصلی خواهد داشت؛ از این‌رو لازم به ذکر است که نماینده دارای اختیارات واقعی<sup>۲</sup> و ظاهری<sup>۳</sup> است. این اختیارات کاملاً از یکدیگر مستقل هستند. هر چند عموماً این اختیارات توأم و متقارنند اما هر یک از آنها می‌تواند بدون دیگری موجود باشد. اختیارات واقعی اختیاراتی است که با عقد قرارداد به طور صریح، ضمنی یا فعلی از طریق اصلی یا توسط قانون به نماینده اعطا می‌شود. اختیارات ظاهری یا آشکار آن دسته از اختیارات نماینده است که برای دیگران آشکار می‌گردد. بنابراین ممکن است با توجه به اوضاع و احوالی که اصلی، نماینده را در آن قرار داده، استنباط شود که نماینده دارای توانایی معهده کردن اصلی نسبت به اشخاص ثالث، فراتر از محدودیت‌های قراردادی فی مابین را داشته باشد. (اشمیتوف، همان: ۴۳۵)

#### ۴- موافقت نامه‌های دوچاره اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

امروزه اعمال مالیات‌های مضاعف از آن جهت گسترش یافته است که اغلب کشورها علاوه بر وضع مالیات بر دارایی‌های داخلی و معاملات اقتصادی در قلمرو خود، بر دارایی‌های موجود و معاملاتی که در کشورهای دیگر رخ می‌دهند نیز به میزانی که مالیات‌دهندگان مقیم آن کشورها را منتفع می‌کنند، مالیات اعمال می‌نمایند. (Vogel, 1986) به عنوان مثال شرکت‌های خارجی که در ایران به تحصیل درآمد مشغولند، از یک

1- Sole Distributor

2- Actual authority

3- Ostensible authority

طرف موظفند مالیات مقرر را به دولت ایران بپردازند و از طرف دیگر به علت تابعیت کشوری دیگر، باید به دولت متبع خود نیز مالیات بپردازند.

یک معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، موافقتنامه‌ای است که میان دو کشور منعقد می‌گردد تا مانع اعمال مالیات بر یک شخص مشمول مالیات در یکی از دو کشور نسبت به درآمدی مشابه در هر دو کشور گردد.(Mogens, 2011) موافقت نامه‌های ا.ا.م.م (از این پس معاهده مالیاتی نامیده می‌شوند) که دارای مفاد مشابهی هستند، کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی را تحت پوشش خود قرار می‌دهند و اشخاص خارجی شاغل در ایران می‌توانند از مزایای آنها بهره برد و از پرداخت مالیات مضاعف نسبت به درآمدهای مشابه معاف شوند. البته شرط وقوع این امر این است که اصولاً چنین موافقت نامه‌ای میان ایران و کشور متبع تبعه خارجه وجود داشته باشد. شایان ذکر است در حال حاضر ایران با حدود ۵۰ کشور جهان، چنین موافقتنامه‌هایی را منعقد نموده است.<sup>۱</sup>

موضوع دیگر در ارتباط با معاهدات مالیاتی، مفهومی است به نام «مقر دائمی»<sup>۲</sup> که در متن این معاهدات گنجانده می‌شود. در معاهدات مالیاتی ایران با دیگر کشورها نیز اکثراً همانند دیگر معاهدات مالیاتی معمول در دنیا که از دو معاهده مالیاتی نمونه OECD و معاهده مالیاتی نمونه UN الگوبرداری نموده‌اند، ماده پنجم به موضوع «مقر دائمی» اختصاص داده شده است. اما معمولاً در معاهدات دوجانبه مواردی را از شمول عنوان مقر دائمی مستثنی می‌نمایند، مانند بند چهار ماده پنجم موافقت نامه ا.ا.م.م بین ایران و دولت اتریش<sup>۳</sup> که مقرر می‌دارد: «با وجود مقررات قبلی این ماده، انجام فعالیت‌های مشروحه زیر به عنوان فعالیت از طریق مقر دائم تلقی نخواهد شد:

الف - استفاده از تسهیلات، صرفاً به منظور انبار کردن، نمایش اجناس یا کالاهای متعلق به مؤسسه.

ب - نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به منظور انبار کردن یا نمایش.

پ - نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به منظور فرآوری آنها توسط مؤسسه دیگر.

1- [http://law.dotic.ir/AIPLaw/t\\_searchsimple.do](http://law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do)

2- Permanent Establishments

3- United Nations Model Double Taxation Convention

۴- قانون موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بردرآمد و سرمایه بین دولت

جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اتریش مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۲

ت - نگهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور خرید کالاها یا اجناس، یا گردآوری اطلاعات برای آن مؤسسه.

ث - نگهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور انجام فعالیت‌هایی که برای آن مؤسسه دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد.

ج - نگهداری محل ثابت کسب و کار صرفاً به منظور ترکیبی از فعالیت‌های مذکور در جزء‌های الف تا ث به شرط آنکه فعالیت کلی محل ثابت شغلی حاصل از این ترکیب، دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد.»

با تدقیق در ماده پنج معاهده نمونه، فرض وجود دو نوع مقر دائمی استنباط می‌شود. نخست «مقر دائمی وابسته<sup>۱</sup>» که بخشی از شرکت اصلی و تحت مالکیت و کنترل آن است مانند دفتر یا شعبه. بندهای یک تا چهار ماده پنج معاهده نمونه به این نوع مقر دائمی اختصاص یافته است. نوع دوم «مقر دائمی غیروابسته<sup>۲</sup>» است که شامل نمایندگی‌های می‌شود که از لحاظ حقوقی دارای شخصیت مستقلی است اما ارتباطی با شرکت اصلی دارد که منجر به اطلاق عنوان مقر دائمی شرکت اصلی به آن می‌شود. بندهای پنج و شش ماده پنج معاهده نیز مختص به این نوع مقر دائمی می‌باشد.

نکته حائز اهمیت این است که باید توجه نمود نمایندگان مستقل موضوع بند شش ماده پنج معاهده نمونه از قبیل دلال<sup>۳</sup>، حق العملکار<sup>۴</sup> و نمایندگانی با شرایط مشابه، به معنی مقر دائمی برای شرکت اصلی نمی‌باشند. در این راستا بند شش ماده پنج موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف میان ایران و اتریش نیز مقرر می‌دارد:

« مؤسسه‌یک دولت متعاهد صرفاً به سبب آنکه در دولت متعاهد دیگر از طریق حق العملکار، دلال یا هر عامل مستقل دیگری به انجام امور می‌پردازد، در آن دولت متعاهد دیگر دارای مقر دائم تلقی نخواهد شد مشروط بر آنکه عملیات اشخاص مزبور در جریان عادی کسب و کار آنان صورت گیرد. مع ذلك، هرگاه فعالیت‌های چنین عاملی به طور کامل یا تقریباً کامل به آن مؤسسه تخصیص یافته باشد، چنان‌چه معاملات بین این عامل و آن مؤسسه در شرایط استقلال انجام نگیرد، او به عنوان عامل دارای وضعیت مستقل قلمداد نخواهد شد.»

1- Associated Permanent Establishment

2- Unassociated Permanent Establishment

3- Broker

4- Commissionaire

این نوع نمایندگی‌ها، نمایندگی غیرمستقیم محسوب می‌شوند. به عنوان مثال حق‌العملکار به نام خود با مشتری معامله می‌کند اما قراردادی با اصیل خود دارد که براساس آن کالا به مشتری تحویل داده می‌شود و مالکیت کالا بدون دخالت نماینده به مشتری انتقال می‌یابد. نماینده مستقل باید هم از لحاظ حقوقی و هم اقتصادی از اصیل خود استقلال داشته باشد. عاملی دیگر برای تعیین مستقل بودن نماینده می‌تواند تعدد اصیل‌هایی باشد که نماینده از سوی آنان فعالیت می‌کند. اگر نماینده فقط با یک اصیل همکاری داشته باشد، احتمال کمتری وجود دارد که از آن استقلال کامل داشته باشد.

(Nakayama, 2012)

#### ۵- قیمت‌گذاری انتقالات<sup>۱</sup>

اصطلاح «قیمت‌گذاری انتقالات» فی نفسه حسن و قبحی از لحاظ فنی به همراه ندارد و مربوط به تعیین قیمت داد و ستد میان دو شرکت وابسته متعلق به یک شرکت شاخ و برگ دار بزرگ بین‌المللی می‌باشد. موضوع این انتقالات ممکن است کالا باشد یا خدمات یا اوراق بهادر یا اجاره یک ملک یا یک علامت تجاری، حق اختراع یا هر چیز دیگری که مورد داد و ستد تجاری قرار می‌گیرد. (همدانی، ۱۳۷۸) مزیت چنین مکانیزمی این است که شرکت‌ها بدین ترتیب می‌توانند با به حداقل رساندن مالیات اعمالی، سود خالص را با حصول اطمینان از این که بیشتر درآمدها به کشورهای دارای نرخ پایین مالیاتی منتقل شده‌اند، افزایش دهند. هر چند به باور کارشناسان این ابزار می‌تواند به عنوان مانعی برابر اعمال مالیات‌های مضاعف به کار گرفته شود اما احتمال سوء استفاده‌های وسیع نیز وجود دارد.

در پاسخ به ابهام و ریسکی که شرکت‌ها در نتیجه قیمت‌گذاری انتقالات با آن روبرو می‌شوند، تقریباً در تمام کشورها این امکان وجود دارد که با استفاده از «توافقات پیشین قیمت‌گذاری»<sup>۲</sup> (APA) از بروز دعاوی احتمالی جلوگیری به عمل آید. با اتخاذ چنین تدبیری، شرکت‌ها و مقامات مالیاتی می‌توانند پیش از ثبت اظهارنامه‌ها بر روی روش‌های قیمت‌گذاری تأیید شده به توافق برسند و از بروز دعاوی احتمالی ممانعت به عمل آورند. البته به علت محرومانه بودن این توافقات، مقامات مالیاتی کشورها تمایل

1- Transfer Pricing

2- Advanced Pricing Agreements

چندانی به افشاری آنها ندارند اما شواهد موجود حاکی از آن است که میزان نسبتاً کمی از این توافقات اجرایی شده‌اند. (Sikka & Willmott, 2010)

کشورهای در حال توسعه اغلب فاقد ساختار حقوقی مناسب برای کنترل روند قیمت‌گذاری انتقالات و محدود کردن روش‌های نامطلوب آن هستند. یکی از دلایل عمدۀ آن عموماً این است که معیارهای حسابداری مالی داخلی که مبنای برای حسابرسی مالیاتی است، دارای جامعیت کافی نمی‌باشند. به خصوص در مورد قیمت‌گذاری انتقالات، فقدان سیستم اطلاعاتی مناسب در کشورهای در حال توسعه مانع بزرگی به شمار می‌رود. به عنوان مثال به علت فقدان الزامات مستندسازی کافی، مقامات نمی‌توانند اطلاعات لازم را جمع آوری نمایند.<sup>۱</sup>

سطح بالای یکپارچگی در شرکت‌های بین‌المللی، انتقال خدمات و دارایی‌های نامشهود درون ساختار یک نهاد و کاربرد تدبیر مالی پیچیده، پیاده سازی این اصل را در عمل با مشکلاتی روبرو گردانیده است. در گذشته به این علت که معاملات میان اجزای واسطه منحصر به کالاهای ملموس بوده است، اجرای این اصل با مشکل چندانی روبرو نبوده است. (Vann, 1991) لیکن در شرایط حال حاضر به علت روند جهانی سازی، وجود سیستم‌های ارتباطی پیشرفته و تکنولوژی انتقال اطلاعات با سرعت بالا، امکان کنترل شعب و نمایندگی‌ها از طریق دفاتر مرکزی در سطح بین‌المللی تسهیل گردیده است.

هم‌اکنون تجارت میان اجزای وابسته یک نهاد، اغلب شامل کالاهای نامشهود می‌شود و بخشن خدمات با گسترش قابل توجهی روبرو شده است و این پرسش مطرح است که در شرایط کنونی جهانی سازی و یکپارچه سازی واحدهای فراملی تجاری، احتیاجی به ادامه استفاده از اصل معاملات مستقل وجود دارد یا خیر. چرا که یکی از مفاهیم بنیادی این اصل یعنی «قیمت‌گذاری مقایسه‌ای»<sup>۲</sup> به ندرت در دسترس است. بنابراین ادامه اعتبار استفاده از این اصل با ابهام مواجه شده است.

قاعده اعطای شخصیت مستقل به واحدهای وابسته به شرکت اصلی و اعمال ضابطه معاملات مستقل در خصوص سودهای تجاری مکتبه این واحدها در کشور میزان، موضوع پاراگراف دوم ماده هفت معاهده نمونه OECD قرار گرفته است. این ماده مقرر

1- PwC, Transfer pricing and developing countries final report, available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer\\_pricing\\_dev\\_countries.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf), p 9.

2- Comparative Pricing

نموده است که شرکت خارجی مقیم یک کشور متعاهد در صورتی که دارای مقر دائمی در قلمرو کشور متعاهد دیگر باشد مشمول مالیات وضع شده نسبت به سود دریافتی خواهد بود؛ البته آن سودی قابل اعمال مالیات در کشور محل حضور مقر دائمی است که قابل تخصیص به آن تشکیلات باشد. هرچند تجارب عملی از اعمال این ضوابط در معاهدات دوچانبه میان کشورهای مختلف حاکی از آن است که تفاوت شایان توجهی میان تفاسیر ارائه شده از این ضوابط وجود دارد و همین فقدان تفسیر واحد، منجر به موارد متعددی از اعمال مالیات‌های مضاعف گردیده است.<sup>۱</sup>

در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز خلاً قانون‌گذاری در خصوص قیمت‌گذاری انتقالات و به تبع آن روش‌های مواجهه با معاملات درون شرکتی به وضوح دیده می‌شود و این موضوع تنها به صورت پراکنده و غیرمنسجم در بخشنامه‌های صادره از طرف سازمان امور مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. وجود چنین بخشنامه‌هایی نمایانگر وجود مشکلات اساسی در روند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی شعب و نمایندگی‌های خارجی توسط مأموران مالیاتی داخلی است. (عرب مazar، باقری، جعفری، ۱۳۹۳) اولین بخشنامه‌ای که به طور مشخص به مفهوم معاملات مستقل اشاره داشته است در سال ۱۳۸۵ صادر گردیده است<sup>۲</sup> در حالی که این موضوع سال‌های طولانی است که در ادبیات حقوق مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته مورد نقد و بررسی قرار گرفته و مقررات زیادی در خصوص آن تدوین یافته است. بند دهم بخشنامه مذکور، اعمال اصل معاملات مستقل را برای تعیین سود قابل اختصاص میان اجزای وابسته، به صراحت پیشنهاد کرده است. با دقت نظر در سایر بندهای این بخشنامه، مشاهده می‌شود که راهکار حقوقی برای شناسایی ماهوی روابط میان شعب و نمایندگی‌ها با شرکت اصلی غیرمقیم، ارائه نگردیده و تنها توسل به شروط قراردادی موجود و مقایسه میزان مبالغ توافق شده با نرخ‌های رایج در بازار به عنوان راهکار نهایی پیشنهاد شده است.

۱- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD (Condensed Version), (2010), p. 130.

۲- بخشنامه شماره ۱۸۹۲۱/۱۶۲۲/۲۲۲ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹ در باب ماده ۱۰۶ و ۱۰۷ ق.م.

## ۵-۱- مشکلات روند رسیدگی به قیمت‌گذاری انتقالات با استفاده از اصل معاملات مستقل

حسابرسی قیمت‌گذاری انتقالات توسط مقامات دولتی باید به صورت موردي انجام پذيرد که اغلب برای مقامات و شرکت‌ها به علت حجم زياد معاملاتي که ممکن است مورد نياز به بررسی باشد، روند هريزینبر و پيچيده است. هم چنان فقدان قيمتهاي مقايسه‌اي بر اين پيچيدگي مى‌افزايد چرا که لازم است مقامات، حقايق و اوضاع و احوال هر مورد را بررسی کنند تا دريابند که قيمت قابل قبول کدام است. (Hamaekers, 2002)

مشكل دیگر مربوط به دارایی‌های نامشهود می‌باشد. دارایی‌های نامشهود به دو گروه عمده تقسیم می‌شوند. دارایی‌های نامشهود تجاری<sup>۱</sup> شامل اقلامی هستند از قبيل پتنت، دانش فنی، طراحی و الگوهایی که برای تولید يك کالا يا خدمت استفاده می‌شوند و دارایی‌های بازاریابی<sup>۲</sup> از قبيل عالم تجاری و نامهای تجاری، فهرست مشتریان، کانال‌های توزيع و نشانه‌ها يا تصاویر يگانه‌ای که دارای ارزش قابل توجه تبلیغاتی برای محصول مورد نظر هستند<sup>۳</sup>. تعیین درآمد حاصل از دارایی‌های نامشهود تحت اصل استقلال معاملات امر دشواری است چرا که معمولاً اين دارایی‌ها دارای ويزگي منحصر بفردي هستند که موجب می‌شود قيمت قابل مقايسه با آنها قابل کشف باشد. (US Department of Treasury, 2008: 5-8) به همين دليل زمينه وسيعی برای وقوع اختلاف در قيمت‌گذاری انتقالات مشمول اين دارایی‌ها ميان مؤديان و مقامات وجود دارد.

شایان ذکر است اصل معاملات مستقل از آنجا که متضمن واقعیت‌های اقتصادی نیست، ابهام و مشکلات اداری را به دنبال خود دارد. اجزای وابسته‌یک شركت فراملي مانند شعب و نمایندگی‌ها در معاملات خود يكديگر را به عنوان نهايه‌های مستقل تلقی نمی‌نمایند و از اين اصل برای تعیین بهای معاملات خود استفاده نمی‌کنند؛ بلکه بيشتر در قالب يك كسب و کار واحد و يكپارچه دست به اين انتقالات می‌زنند.

1- Hamaekers, ‘Arm’s Length – How Long?’ in Kirchhof, et al. (eds.), International and Comparative Taxation (2002), 29–52, p. 51.

2- Commercial Intangibles

3- Marketing Intangibles

4- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, p. 192, para. 6.3.

سود معاملات واقع شده درون ساختار یک شرکت یکپارچه به قدری متفاوت از سود معاملات واقعی میان نهادهای مستقل است که اصل معاملات مستقل نمی‌تواند راهکار مناسبی برای تعیین این قیمت‌ها ارائه نماید. این اصل، یکپارچگی و وابستگی میان واحدهای وابسته به یک شرکت را نادیده می‌انگارد (Newlon, 2000) که به معنی صرف نظر کردن از مزایای اقتصادی شرکت‌های فرامملی ناشی از یکپارچه سازی افقی تشکیلات آنهاست.

#### **۴-۳- بقای اصل معاملات مستقل به عنوان معیار تخصیص سود**

با وجود معضلات و ملاحظات مذکور، بیشتر کشورهای جهان بر این باورند که اصل معاملات مستقل هم چنان باید بر ارزیابی قیمت‌های انتقالی فی ما بین اجزای وابسته به یک شرکت حاکم باشد چرا که دست کم در تئوری، این روش به علت فراهم‌سازی نزدیکترین تخمین از معاملات واقعی بازار هنگام انتقال دارایی‌های مشهود و نامشهود، عملکرد صحیح و مناسی دارد. اگر چه ممکن است اعمال این روش در عمل چندان ساده نباشد اما عموماً سطوح مناسبی از درآمد را که مورد قبول مقامات مالیاتی باشد به اجزای وابسته تخصیص می‌دهد.<sup>۱</sup>

قابل ذکر است که پیش از این روش دیگری برای تخصیص سود به مقر دائمی بر مبنای عدم کاربرد اصل معاملات مستقل معرفی گردید به نام روش «توزیع با فرمول جهانی»<sup>۲</sup> که با استقبال کشورهای جهان روپرتو نگردید. تخصیص سود در این روش بر مبنای فرمول‌های مکانیکی و از پیش تعیین شده انجام می‌پذیرد و دارای سه بخش اساسی است: تعیین واحد مشمول مالیات (مثلاً شعبه یا شرکت وابسته)، تعیین دقیق سود مکتسبه در سطح بین‌المللی و ارائه فرمول کاربردی برای تخصیص سود به واحد مورد نظر. توجیه حامیان این روش این بوده است که کاربرد آن موجب سهولت روند اداری و اطمینان مؤذیان می‌گردد و هم چنین نسبت به شرکت‌های فرامملی یکپارچه از لحاظ اقتصادی رویکرد واقع گرایانه‌تری دارد. روش «توزیع با فرمول جهانی» به دلایلی مورد تأیید کشورهای عضو OECD قرار نگرفته است. یکی از مهم‌ترین دلایل عدم پذیرش، این است که پیاده سازی این روش نیاز به سطح بالایی از همکاری و هماهنگی بین‌المللی میان کشورها در خصوص فرمول‌های تعیین شده برای اخذ مالیات دارد چرا

1- OECD, op.cit, p. 36, para. 1.14.

2- Global Formulary Apportionment

که اجرای آن مستلزم آن است که در مورد اعمال آن، ارزیابی درآمد مشمول مالیات در سطح بین‌الملل، کاربرد روش مشترک حسابداری، عوامل تخصیص مالیات میان حوزه‌های مختلف و چگونگی سنجش و تعیین این عوامل، اشتراک نظر حاصل گردد.

قسمت دوم پاراگراف دوم ماده هفت معاهده نمونه به اصل معاملات مستقل اشاره دارد که برای تعیین سود مقر دائمی تحت شرایط پیش بینی شده در ماده نه همین معاهده قابل اجراست. باید توجه نمود که این پاراگراف قصد ندارد سود کل شرکت اصلی را به اجزا و مقر دائمی آن تخصیص دهد بلکه سود قابل تخصیص به مقر دائمی را به‌گونه‌ای تعیین می‌نماید که گویی آن واحد، شرکتی مستقل و منفک بوده است. نتیجه حاصله این است که حتی ممکن است در شرایطی که شرکت اصلی در مجموع هرگز سودی کسب نکرده است، به شعبه‌یا نمایندگی آن سودی قابل تخصیص باشد که بر همان مبنای مشمول مالیات قرار گیرد که البته عکس این حالت نیز ممکن است.<sup>۱</sup> نسبت به تعیین این سود که مطلوب کشور میزبان مقر دائمی است، آن قسمت که مربوط به معاملات واقع شده میان مقر دائمی و سایر اجزای وابسته به شرکت اصلی است، از پیچیدگی خاصی به لحاظ تعیین ماهیت این نوع معاملات برخوردار است که به دلیل عدم تشخیص صحیح توسط مقامات مالیاتی همواره بستر بالقوه‌ای برای گریز و اجتناب مالیاتی فراهم آورده است.

برای تعیین ماهیت معاملات مقر دائمی، OECD پیشنهاد می‌کند که از اتكای به اسناد حسابداری فراتر رفته و بررسی به توافقات میان دفاتر مرکزی و مقر دائمی تسری یابد. معاملات یا توافقات درون‌گروهی می‌تواند به دو نوع عمده تقسیم شود. نوع اول مستلزم معاملات مستقیم میان مقر دائمی و مثلاً دفتر مرکزی است که معمولاً شامل تخصیص مجدد دارایی‌ها و وجود میان اجزای یک شرکت می‌گردد. نوع دوم از معاملات درون‌گروهی آنهایی هستند که به صورت یک «نقل و انتقال واقعی»<sup>۲</sup> میان شرکت و یک شخص ثالث انجام می‌پذیرند. این نقل و انتقال واقعی می‌تواند به طور مستقیم به فعالیت‌های انجام گرفته توسط مقر دائمی تخصیص یابد و یا این طور باشد که دیگر اجزای شرکت مثلاً دفتر مرکزی به عنوان نوعی واسطه در آن نقش داشته باشد و طی آن معامله‌ای ثانوی میان دفتر مرکزی و مقر دائمی واقع شود. (Harris & Oliver, 2010: 162) در این مورد برخلاف مورد اول که بدون واسطه بوده است، دو فقره نقل و انتقال

1- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD (Condensed Version), (2010), p. 134.

2- Real Transaction

از لحاظ مالیاتی وقوع یافته است. این گونه از نقل و انتقالات موضوع بند سه ماده هفت معاهده نمونه قرار گرفته‌اند که وضعیتی را مقرر داشته که دفتر مرکزی برای اهداف مقر دائمی، هزینه‌هایی را متتحمل می‌گردد. مسئله مورد توجه این است که آیا دفتر مرکزی می‌تواند مدعی افزایش هزینه به دلیل واسطه گری این نقل و انتقال شود یا خیر. پرسش اصلی این است که چنین انتقالاتی دارای چه ویژگی‌های ماهوی هستند؟ می‌توان انتقال را واجد خصیصه مالکیت محض منافع تلقی نموده و در نتیجه انتقال یک دارایی ملموس مثلاً از دفتر مرکزی به شعبه را نوعی قرارداد اجاره دانست. در این صورت روش تفکیک شخصیت مستلزم آن است که فرض شود شعبه باستفاده از آن دارایی مبلغی به عنوان اجاره به دفتر مرکزی می‌پردازد. می‌توان همین فرض را به انتقال پول از حساب بانکی دفاتر مرکزی به حساب بانکی شعبه تسری داد. در این حالت باید مبلغ انتقالی را نوعی وام محسوب کرد که شعبه باستفاده از آن مبلغی به عنوان بهره می‌پردازد. هم چنین در صورت انتقال دارایی‌های فکری می‌توان پذیرفت که شعبه مبالغی به عنوان «حقوق مالکانه»<sup>۱</sup> باستفاده از آن بپردازد.

روش دیگر این است که انتقال یا استفاده از دارایی را فروش آن دارایی از سوی دفاتر مرکزی به شعبه دانست. در این حالت بر مبنای اصل تفکیک شخصیت، انتقال مالکیت رخ داده و ممکن است دفتر مرکزی به جهت «عایدی سرمایه»<sup>۲</sup> (افزایش قیمت نسبت به ارزش بازار) نیز مشمول مالیات قرار گیرد. اما در مورد دارایی‌های فکری ممکن است مشکل آفرین باشد. آیا می‌توان تصور نمود که مقر دائمی دارای چنین دارایی‌هایی باشند؟ برخی کشورها پذیرفته‌اند که یک مقر دائمی می‌تواند دارای اموال فکری باشد علی‌الخصوص زمانی که مبدع آن باشد یا آن را برای اهداف خود از شخص ثالثی خریداری کرده باشد و هم چنین این که مالکیت اموال فکری یک شرکت توسط اجزای وابسته به آن، به سایر اجزا انتقال یابد. انتقال وجود نیز می‌تواند مشکل‌زا باشد. اگر آن را وام به حساب نیاوریم، آیا می‌توان آن را هبہ یا انتقال سرمایه دانست در حالی که چنین معاملاتی میان شرکت‌های مستقل رخ نمی‌دهد.

در خصوص نقل و انتقالات واقعی که مثلاً با واسطه‌گری دفتر مرکزی تسهیل می‌یابد، آیا باید انجام عمل واسطه گری را معامله‌ای جدا دانست که دفتر مرکزی حق اخذ هزینه آن را از مقر دائمی دارد. به عنوان مثال می‌توان به موردی اشاره کرد که طی

---

1- Royalty

2- Capital Gain

آن دفتر مرکزی وجوهی را از یک بانک دریافت می‌کند و آن را برای استفاده به مقر دائمی انتقال می‌دهد. کسر بهره توسط مقر دائمی موضوع بند سه ماده هفت معاهده نمونه قابل قبول است اما آیا کسورات بابت پرداخت به دفتر مرکزی جهت تسهیل این انتقال قابل قبول است. همین موضوع در خصوص تدارک خدمات پشتیبانی یا فنی از سوی دفاتر مرکزی نیز قابل استناد است.

OECD روش واحدی برای تعیین ویژگی‌های هر دو نوع معاملات درون گروهی پیشنهاد می‌کند. ویژگی این معاملات به ماهیت هر معامله در چارچوب کسب و کار معمولی شرکت بستگی دارد. مسئله این است که نقل و انتقال داخلی اموال یا خدمات چه موقعت و چه دائم باید از همان نوعی باشد که شرکت در روند معمول کسب و کار خود، بابت آن از اشخاص ثالث به قیمت معاملات مستقل از طریق اعمال سود مناسبی در قیمت فروش، مبلغی دریافت می‌کند. بنابراین اگر نقل و انتقال شامل کالای قابل داد و ستدی باشد که در روند عادی کسب و کار شرکت معامله می‌شود، انتقال آن به مقر دائمی چه کالای تمام شده باشد و چه نباشد قرارداد فروش تلقی می‌شود. اما انتقال انواع دیگر کالا، تبعات متفاوتی به بار خواهد آورد. مثلاً اگر همان شرکت نوعی تجهیزات تولید که دارایی ثابت و نه در گردش محسوب می‌شود به مقر دائمی انتقال دهد، نباید آن را قرارداد فروش به حساب آورد. (Ibid, 165)

پاراگراف پنجم ماده هفت معاهده نمونه مؤید همین روش طبقه‌بندی است و مقرر می‌دارد هیچ سودی به مقر دائمی صرفاً به علت خرید تجهیزات توسط آن برای شرکت اصلی قابل تخصیص نخواهد بود. این حالت متضمن موقعیتی است که در آن مقر دائمی خریدهایی برای دفتر مرکزی انجام می‌دهد که خرید کالا در قالب کالای داد و ستدی معمول در فعالیت کسب و کار مقر دائمی نیست چرا که در غیراین صورت باید آن را فروش به دفتر مرکزی به حساب آورد. بنابراین اگر خرید مورد نظر در چارچوب فعالیت عادی مقر دائمی نباشد، انجام عمل واسطه گری مقر دائمی را نباید معامله‌ای ثانوی محسوب نمود.

در رابطه با استفاده از دارایی‌های نامشهود نیز نظر OECD بر این است که مقر دائمی نمی‌تواند مدعی کسورات بابت پرداخت حق الامتیاز فرضی شود. در این مورد نیز همانند مورد قبلی، نمی‌توان فروش حقوق مالکیت فکری میان مقر دائمی و دیگر اجزای شرکت را فرض کرد؛ بنابراین معامله داخلی در این خصوص به رسمیت شناخته نمی‌شود. در عوض OECD پذیرفته است که مقر دائمی مدعی تحمل قسمتی از

هزینه‌های متحمله مثلاً توسط دفتر مرکزی در رابطه با توسعه و نگهداری مالکیت فکری شود.

معاملات دورن گروهی خدماتی نیز می‌توانند مشکلاتی به بار آورند. به عنوان مثال در صورتی که دفتر مرکزی یکی از کارمندانش را برای انجام یک خدمت رایانه‌ای به مقر دائمی اعزام نماید، از آنجا که کارمند مذکور به نمایندگی از شرکت این خدمت را انجام می‌دهد این عمل می‌تواند فروش خدمات محسوب گردد. در تبیین این نقل و انتقال باید توجه نمود که اگر خدمت ارائه شده خدمتی باشد که دفتر مرکزی ممکن است به اشخاص ثالث نیز ارائه کند، این انتقال یک معامله درون گروهی محسوب می‌شود. در این حالت بابت ارائه این خدمات اجرتی مشابه با مبلغ دریافتی از اشخاص ثالث منظور می‌گردد.

ممکن است در مواردی خدمت ارائه شده خدمتی نباشد که به اشخاص ثالث ارائه می‌شود، بلکه وظیفه واحد خدمترسان (دفتر مرکزی یا مقر دائمی) ارائه چنین خدماتی به سایر اجزای شرکت باشد. OECD این مورد را نیز معامله‌ای مستقل می‌داند و برای آن سود حاشیه‌ای منظور می‌نماید. اما در حالتی که ارائه خدمت مورد نظر بخشی از فعالیت اداره کلی شرکت باشد نباید آن را معامله‌ای مستقل درون شرکت تلقی نمود و هزینه ارائه چنین خدماتی باید بر مبنای هزینه واقعی صرف شده، به اجزای مختلف شرکت تخصیص یابد بدون این که مبلغی به عنوان سود به آن افزوده شود. برای مثال می‌توان به ارسال یک مأمور از دفتر مرکزی به شعبات جهت آموزش پرسنل اشاره کرد، در صورتی که شرکت چنین کاری را برای دیگر شرکت‌ها انجام ندهد.

در خصوص انتقال وجود میان اجزای یک شرکت نیز OECD معتقد است این نقل و انتقالات، معامله‌ای مستقل محسوب نمی‌گردد چرا که روند عادی کسب و کار در شرکت‌ها این گونه نیست. استثنای این موضوع می‌تواند نقل و انتقالات میان بانک‌ها و شعبات آنها باشد که چون این عمل برای آنها روال عادی کسب و کار محسوب می‌شود می‌توان آن را معامله‌ای مستقل تلقی نمود. به همین ترتیب وقتی مثلاً دفتر مرکزی به عنوان واسطه مبالغی را قرض می‌کند و به مقر دائمی خود منتقل می‌کند، این عمل معامله‌ای ثانویه محسوب نمی‌شود یعنی نمی‌توان برای انجام آن درآمدی متوجه دفتر مرکزی نمود. اما در این مورد می‌توان هر میزان بهره‌یا دیگر هزینه‌های مرتبط با وام را به مقر دائمی اختصاص داد.

جهت اعمال تدابیر ذکر شده، OECD تغییراتی را در ماده هفت معاهده نمونه پیشنهاد کرده است. این تغییرات شامل حذف بندهای سوم، چهارم و پنجم ماده هفت معاهده نمونه و اصلاح بند یک است تا بدین ترتیب تمام تکیه بر بند دوم و روش «شخصیت حقوقی جدا و مستقل» نهاده شود. این روش که روش مجاز از سوی OECD یا به اختصار (AOA<sup>۱</sup>) نامیده می‌شود هدفش این است که فرمولی برای بهترین شیوه تعیین سود قابل اختصاص به مقر دائمی با توجه به عملیات مدرن تجاری شرکت‌های فراملی ارائه نماید. این روش قصد ندارد مکانیزم تعیین مالیات در قوانین داخلی را تغییر دهد بلکه صرفاً محدودیت‌هایی بر میزان سود قابل تخصیص به مقر دائمی که در کشور میزبان این تشکیلات مشمول مالیات است، وضع می‌نماید.

بنابر آنچه گفته شد، تفسیر بند دوم ماده هفت تحت شمول روش مجاز OECD، نیازمند تحلیلی دو مرحله‌ای است. نخست «تحلیل عملکردی و واقعی»<sup>۲</sup> مقر دائمی و اجزای طرف معامله با آن<sup>۳</sup> و سپس تعیین مبالغ پرداختی بابت هر معامله میان اجزای منفک فرض شده با توجه به عملکرد آن واحد، دارایی استفاده شده و ریسک قبول شده از سوی آن واحد.<sup>۴</sup>

با هدف تطابق هر چه بیش‌تر با رهنمودهای ارائه شده از سوی OECD، پیشنهاد شده است که متن ماده هفت معاهده نمونه با متن ذیل جایگزین گردد<sup>۵</sup> :

«ماده هفت - سود کسب و کار

۱- سود یک شرکت در یکی از کشورهای متعاهد در همان کشور مشمول مالیات خواهد بود مگر آنکه این شرکت در قلمرو کشور متعاهد دیگر به واسطه مقر دائمی که در آن کشور مقیم است، به کسب و کار بپردازد. اگر شرکت همان‌طور که ذکر شد مشغول کسب و کار باشد، سودی که مطابق با تدابیر پاراگراف دوم قابل تخصیص به مقر دائمی است، در کشور دیگر مشمول مالیات خواهد بود.

1- Authorized OECD Approach

2- Functional and Factual Analysis

۳- به معنی لحاظ این فرض که هر یک از اجزای شرکت ضمن منفک بودن از یکدیگر دارای عملکرد منفاآتی بوده که بر اساس آن ریسک را پذیرفته و سود خود را می‌طلبد.

4- OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010), p. 13. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

5- OECD, the 2010 Update to the Model Tax Convention, p. 3. Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/45689328.pdf>

- ۲- در جهت اهداف این ماده و مواد (۲۳ و ۲۴)، سودی که در هر یک از کشورهای متعاهد قابل تخصیص به مقر دائمی است و در پاراگراف اول بدان اشاره شد، سودی است که می‌توان انتظار داشت مقر دائمی کسب نماید به خصوص در معاملاتش با دیگر اجزای شرکت در صورتی که یک شرکت جدا و مستقل می‌بود و تحت شرایط مشابه یا یکسان مشغول فعالیت‌های مشابه یا یکسان می‌گردید با ملحوظ نظر قرار دادن عملکرد انجام یافته، دارایی‌های استفاده شده و ریسک‌پذیرفته شده توسط شرکت از طریق مقر دائمی و دیگر اجزای شرکت.
- ۳- وقتی در تطابق با پاراگراف دوم، یک کشور متعاهد سودی که قابل تخصیص به مقر دائمی یک شرکت مقیم کشور متعاهد دیگر است را تعیین می‌نماید و بر سود مذکور که در کشور متعاهد دیگر مشمول مالیات واقع شده است، اعمال مالیات می‌کند کشور دیگر تا حدی که برای رفع اعمال مالیات مضاعف بر این سود نیاز است، ترتیب مناسبی به میزان مالیات اخذ شده بر آن سود مقرر می‌نماید. در تعیین چنین تدابیری مقامات صالح کشورهای متعاهد می‌توانند در صورت لزوم مشورت کنند.
- ۴- وقتی سود مذکور شامل اقلام درآمدی است که در سایر مواد این معاہده به طور جداگانه مطرح شده‌اند، تدابیر آن مواد تحت تأثیر تدابیر ارائه شده در این ماده قرار نخواهند گرفت.»

### ۵-۳- کاربرد روش AOA در خصوص شعبات

«تحلیل عملکردی» مستلزم تعیین فعالیت‌ها و مسئولیت‌های یک شرکت وابسته به یک مقر دائمی و هم چنین تعیین وسعت این وابستگی است. تحلیل عملکردی فرض را بر این می‌گذارد که در اغلب موارد عملیات اجرایی صورت گرفته توسط یک مقر دائمی به طور انحصاری در حوزه مالیاتی کشور میزبان رخ می‌دهد. در چارچوب این تحلیل تمام اعمال انجام شده توسط مقر دائمی یا به نمایندگی از آن باید ملحوظ نظر فرارگیرد، از جمله هر عملی که توسط اجزای دیگر شرکت در خارج از حوزه صلاحیت کشور میزبان رخ داده باشد. اموری که در قالب یک تحلیل عملکردی مورد معاینه قرار می‌گیرد شامل اختصاص عملیات به یک شعبه و اختصاص یک نرخ اعتباری و یا سهم سرمایه‌ای<sup>۱</sup> به آن شعبه می‌باشد.<sup>۲</sup>

1- Equity Capital

2- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, p.31, para 96. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>

به عنوان مثال در بخش بانکداری فعالیت‌هایی که منجر به ارائه یک وام می‌شود شامل عملکرد های نظیر «فروش و بازاریابی»، «فروش و مبادلات»، «مبادلات و خزانه‌داری» و «فروش و پشتیبانی» می‌باشد. پس از ایجاد یک دارایی مالی<sup>۱</sup>، یک بانک بین‌المللی در طول دوره حیات آن دارایی به انجام اعمالی از قبیل پشتیبانی وام، ارزیابی و مدیریت ریسک‌های وابسته به وام، خزانه‌داری، فروش و مبادلات (تبديل به اوراق بهادر کردن<sup>۲</sup>) می‌پردازد و این عملیات‌های مختلف معمولاً توسط افراد انجام می‌پذیرد.<sup>۳</sup> OECD معتقد است که یک تحلیل عملکردی باید قادر باشد تا از طریق بررسی این موضوع که آیا افراد مجری این گونه عملیات درون شعبه استقرار دارند، معین نماید که کدام یک از این عملکردها توسط شعبه بانک انجام پذیرفته است. علاوه بر این، تحلیل عملکردی مستلزم ارزیابی دارایی‌های استفاده شده و ریسک‌پذیرفته شده توسط شعبه می‌باشد. در خصوص تخصیص دارایی<sup>۴</sup> به شعب بانکی، قواعد عمومی مورد استفاده برای مقر دائمی مکافی است و نیازی به اصلاح وجود ندارد (Kobetsky, 2011: 290) اما در رابطه با ریسک‌های اتخاذی به عنوان نمونه می‌توان به برخی ریسک‌های کسب و کار از جمله «ریسک اعتباری»<sup>۵</sup>، «ریسک عملیاتی» و «ریسک بازار»<sup>۶</sup> اشاره نمود چرا که در نتیجه قبول این ریسک‌های کلیدی است که احتمال حصول سود قابل توجه یا زیان برای بانک به وجود می‌آید.

از لحاظ حقوقی دارایی مورد استفاده توسط یک مقر دائمی، متعلق به شرکت اصلی است، در نتیجه برای تخصیص مالکیت به مقر دائمی مفهومی به نام «مالکیت اقتصادی»<sup>۷</sup> معروفی شده است. مالکیت اقتصادی یک دارایی از طریق تحلیل عملکردی و حقیقی معین می‌شود و به طور خاص به عملیات‌های حائز اهمیت افراد مرتبط با مالکیت آن دارایی بستگی دارد. بنابراین بر مبنای روش مجاز OECD گام نخست شناسایی دارایی مورد استفاده توسط مقر دائمی و تعیین شرایطی است که دارایی مورد نظر به عنوان مالک مطلق یا مشترک مثلاً به عنوان دریافت کننده «مجوز

1- Financial Asset

2- Securitization

3- Ibid, pp 90-1, para 65.

۴- اموالی مانند محل فیزیکی فعالیت شعبه یا سامانه‌های رایانه‌ای.

۵- ریسک عدم توانایی مشتری نسبت به پرداخت بهره یا اصل بدھی مطابق با شروط تعیین شده.

۶- ریسک تغییر نرخ بهره در بازار نسبت به بهره دریافتی یا تغییر نرخ مبادله ارزی که وام براساس آن اعطا شده است.

7- Economic Ownership

بهره‌برداری»<sup>۱</sup> یا عضوی از یک «موافقتنامه توزیع هزینه»<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفته است.<sup>۳</sup>

در خصوص نحوه تخصیص دارایی‌های مشهود، دو نظر عمده از سوی اعضای OECD ارائه شده است. نخست این که تخصیص دارایی بر اساس عملکرد حائز اهمیت افراد مرتبط با مالکیت اقتصادی دارایی مورد نظر توسط تحلیل عملکردی و حقیقی انجام پذیرد و دوم این که فقط مکان استفاده باید ضابطه تخصیص دارایی به مقر دائمی باشد. در نهایت آن جه اعضا بر آن به تفافق رسیدند این بود که در عمل هر دو شیوه در صورت به کارگیری باید به نتایج مشابهی به شرح ذیل منتهی گردد:

- ۱- وقتی یک مقر دائمی به عنوان مالک اقتصادی یک دارایی محسوب می‌شود، این حق را خواهد داشت که کسوراتی بابت استهلاک (در صورت وجود دارایی استهلاک پذیر) و بهره (در صورتی که دارایی با بدھی تأمین مالی شده باشد). منظور نماید.
- ۲- وقتی مقر دائمی، اجاره کننده دارایی مشهود محسوب شود حق اعمال کسوراتی بر اساس ماهیت یک قرارداد اجاره را خواهد داشت.<sup>۴</sup>

در فرضی که یک دارایی مشهود از دفتر مرکزی به شعبه انتقال می‌یابد (مثلاً ماشین‌آلاتی که دفتر مرکزی دیگر نیازی به آنها ندارد)، این انتقال به عنوان یک معامله درون گروهی قابل استناد است. در این مورد هنگام محاسبه سودی که قابل تخصیص به مقر دائمی است، از آنجا که قراردادی رسمی میان این اجزا وجود ندارد باید بر مبنای ارزیابی مقایسه‌ای، این شروط قراردادی را از سوابق حسابداری و دیگر تدبیرات اتخاذ شده همراه با مستندات داخلی مقارن با وقوع این داد و ستد که مرتبط با ریسک‌های انتقال و تکالیف و مزایای یک بخش از شرکت از بخش دیگر باشد، استنباط نمود.<sup>۵</sup>

در این شرایط که مقر دائمی به عنوان مالک اقتصادی دارایی مشهود از زمان وقوع انتقال به بعد محسوب می‌شود، بهای عادلانه بازار<sup>۶</sup> در زمان انتقال دارایی، مبنای محاسبه میزان کسورات قابل قبول در کشور میزبان با توجه به مقررات داخلی آن کشور می‌باشد. در صورتی که نتوان مقر دائمی را مالک اقتصادی دارایی انتقال یافته دانست،

1- Licensee

2- Cost Contribution Agreements

3- OECD, op.cit, pp 32-33, para. 101.

4- Ibid, p. 33, para. 104.

5- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Administrations, 2010, p. 40, para. 1.27 & 1.28.

6- Fair Market Value

می‌توان این انتقال را نوعی قرارداد اجاره‌یا اعطای حق بهره برداری میان واحدهای مستقل محسوب کرد. در این حالت هیچ ضرر یا زیانی در زمان انتقال دارایی احتساب نمی‌شود. در عوض سود باید بر اساس کسر میزانی معادل مبلغ یک معامله مستقل اجاره‌یا حق امتیاز میان شرکت‌های غیروابسته محاسبه شود.

در خصوص دارایی‌های نامشهود باید گفته شود از آنجا که فقط یک نهاد حقوقی وجود خارجی دارد، این امکان وجود ندارد که مالکیت حقوقی را به یک بخش خاص از شرکت تخصیص داد و در عالم واقع اختصاص مخارج ایجاد آنها نیز به طور انحصاری به یکی از اجزای شرکت، بسیار دشوار می‌باشد. بنابراین ممکن است ترجیح داده شود که مخارج ایجاد یک دارایی نامشهود به همه اجزای یک شرکت که از آن بهره می‌برند اختصاص داده شود. در این شرایط مناسب است که مخارج واقعی پدید آوردن چنین حقوقی میان اجزای یک شرکت بدون احتساب هرگونه افزایش به عنوان سود یا حق مالکانه، تقسیم گردد. اما این روش، تفکیک روشی میان مالکیت حقوقی و اقتصادی به دست نمی‌دهد و نمی‌تواند یک بخش مشخص از شرکت را که پدید آورنده اصلی یک دارایی نامشهود بوده است، شناسایی نماید.

می‌توان مفهوم تحلیل عملکردی و حقیقی را برای تعیین این که کدام بخش خاص از یک شرکت اجرای عملیات پدید آوردن یک دارایی نامشهود را به عهده داشته است، به کار برد. به این ترتیب در گام نخست باید مشخص شود یک مقر دائمی از کدام دارایی نامشهود و تحت چه شرایطی (به تنها یا مشترک) استفاده می‌کند. ممکن است یک بخش از شرکت دارای نقش و کارکرد تحقیق و توسعه‌ای (R&D) باشد و در نتیجه بیشتر یا تمام عملیات تولید یک دارایی نامشهود تجاری مانند یک نرم افزار پیچیده را به عهده داشته باشد. لیکن این امر سبب نمی‌شود که چنین بخشی از شرکت، تنها مالک اقتصادی یا مالک مشترک آن دارایی محسوب شود.<sup>۱</sup>

عملکردهای حائز اهمیتی که مرتبط با تعیین مالکیت اقتصادی دارایی‌های نامشهود پدید آمده در داخل ساختار شرکت هستند، آنها یی می‌باشند که مستلزم «تصمیم سازی فعال»<sup>۲</sup> با توجه به قبول و مدیریت هر ریسک و یا سبدی از ریسک‌های مرتبط با تولید و توسعه دارایی‌های نامشهود هستند. منظور از «تصمیم‌سازی فعال» صرف گفتن بلی یا

1- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, p.36, para 114.

2- Active Decision Making

خیر به یک طرح پیشنهادی نمی‌باشد بلکه منظور «تصمیم‌گیری حیاتی»<sup>۱</sup> مرتبط با توسعه و قبول ریسک این نوع دارایی می‌باشد.

اگر پس از تحلیل عملکردی و حقیقی مشخص شود که یک مقر دائمی دست کم عملیات پدید آوردن یک دارایی نامشهود یا قبل مخارج چشمگیر بازاریابی مربوط به آن دارایی را به عهده گرفته است، این مقر دائمی مستحق دریافت مبلغی معادل آن میزان خواهد بود که یک شرکت مستقل با انجام آن دریافت می‌نمود.<sup>۲</sup> در صورتی که در ایجاد این دارایی، مقر دائمی و یک بخش دیگر از شرکت به طور مشترک همکاری داشته باشند، سود حاصل طوری میان این دو واحد تقسیم می‌گردد که در صورت مشارکت دو نهاد مستقل در یک قرارداد توزیع هزینه (CCA) این سود تقسیم می‌شد.

در تخصیص سود ناشی از یک دارایی نامشهود به مقر دائمی بر مبنای ماده هفت معاهده نمونه، تمرکز بر حصول اطمینان از تخصیص بر مبنای اصل معاملات مستقل می‌باشد. یکی از روش‌های حصول اطمینان از تحقق این هدف، تحقق درآمد با فرض پرداخت «حق مالکانه» میان نهادهای مستقل در شرایط مشابه می‌باشد. شایان ذکر است در چارچوب روش مجاز OECD، منظور از «حق مالکانه» پرداخت واقعی یا توافق بر اعطای امتیاز رسمی میان دو بخش از یک شرکت نمی‌باشد بلکه هدف جبران درآمد بر مبنای اصل معاملات مستقل است یعنی مبلغی که در صورت استفاده از این دارایی توسط یک نهاد مستقل قابل پرداخت می‌بود.

در مواردی که یک دارایی نامشهود توسط دفتر مرکزی پدید آمده است و مورد استفاده مشترک سایر اجرا از جمله شعبه می‌باشد، باید بر اساس روش تحلیل عملکردی و حقیقی، فرض بر این گذاشته شود که مقر دائمی در این خصوص وارد معامله‌ای با دفتر مرکزی شده است. در این صورت سود قابل تخصیص با ارجاع به داد و ستدی مستقل میان شرکت‌های غیروابسته مانند حق مالکانه تعیین می‌شود.

1- Critical Decision Making

2- Ibid, p.60, para. 235.

3- Cost Contribution Agreement

#### ۴-۵- کاربرد روش AOA در خصوص نمایندگی ها

مسئله‌ای که در مورد نمایندگی مقر دائمی باید بدان توجه نمود، تعیین سود<sup>۱</sup> شرکت غیرمقیم است که قابل تخصیص به مقر دائمی در کشور میزبان می‌باشد و بر مبنای ماده هفت قابل تعیین است. مسئله شایان ذکر این است که کشور میزبان فقط می‌تواند آن بخش از سودهای شرکت غیرمقیم را مشمول مالیات قرار دهد که عملیات انجام یافته در کشور میزبان به نمایندگی از شرکت غیرمقیم، در چارچوب عملیات مقر دائمی که موضوع ماده پنج معاهده نمونه می‌باشد، قابل گنجاندن باشد.

اشخاصی که فعالیتشان برای شرکت غیرمقیم ممکن است عنوان مقر دائمی را در پی داشته باشد، نمایندگان وابسته نامیده می‌شوند به شرطی که چه در استخدام شرکت باشند و چه نباشند، تحت شمول بند ششم ماده پنج معاهده نمونه قرار نگیرند.<sup>۲</sup> این اشخاص می‌توانند حقیقی یا حقوقی باشند و نیازی نیست که مقیم کشور میزبان باشند و یا حتی محل تجارت آنها در در آن کشور باشد. این امر که حضور هر شخص وابسته‌ای در کشوری دیگر را به معنای مقر دائمی در آن کشور بدانیم، چندان به نفع روابط اقتصادی بین‌المللی نمی‌باشد. چنین رفتاری با اشخاص وابسته باید محدود به فعالیت‌هایی باشد که مستلزم دخالت شرکت تا حد معینی در اعمال تجاری وقوع یافته در کشور میزبان هستند. بدین ترتیب برای بند پنجم ماده پنج، تنها اشخاصی را که اجازه انعقاد قرارداد دارند و می‌توانند اعمال حقوقی انجام دهند که شرکت اصلی را پاییند به تعهدات قراردادی می‌کند، باید مقر دائمی محسوب کرد. البته پیش فرض اطلاق عنوان مقر دائمی این است که اشخاص مورد نظر، این اقدامات را به طور مکرر و نه استثنایی انجام دهند.<sup>۳</sup>

در صورتی که تحت مفاد بند پنجم ماده پنج معاهده نمونه، یک نمایندگی وابسته به عنوان مقر دائمی قابل شناسایی باشد، نحوه تخصیص سود به مقر دائمی طبق روش

۱- سود حاصل از فعالیت‌های که توسط مقر دائمی به نمایندگی از شرکت غیر مقیم انجام می‌گیرد.

۲- یک شخص حقیقی یا حقوقی در صورتی تحت شمول بند ششم ماده پنج قرار می‌گیرد یعنی مقر دائمی محسوب نمی‌شود که:

۱- از لحاظ اقتصادی و حقوقی مستقل از شرکت غیر مقیم باشد.

۲- وقتی عملی را به نمایندگی از شرکت غیر مقیم انجام می‌دهد، آن عمل در جریان روال عادی کسب و کار آن باشد.

3- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, p. 105. Para. 32.

مجاز OECD مستلزم این است که طبق تحلیل عملکردی و حقیقی، عملیات‌های بر عهده گرفته شده توسط شرکت نمایندگی وابسته که به حساب خود و شرکت غیرمقیم انجام می‌دهد، از هم تفکیک شوند. از یک طرف نماینده وابسته مستحق دریافت مبلغ بابت خدماتی که به شرکت غیرمقیم ارائه می‌کند است (با احتساب دارایی و ریسک‌پذیرفته شده در صورت وجود) و از طرف دیگر دارایی‌ها و ریسک‌های شرکت غیرمقیم مرتبط با اعمالی که نمایندگی وابسته به حساب شرکت غیرمقیم انجام می‌دهد با احتساب سرمایه‌آزادی که برای پشتیبانی چنین عملیاتی نیاز است، باید به نمایندگی وابسته اختصاص یابد. سپس روش مجاز OECD بر مبنای آن دارایی‌ها و ریسک و سرمایه، سود قابل اختصاص به نمایندگی وابسته را تعیین می‌نماید.<sup>۱</sup>

البته طبق تحلیل مذکور باید به ماهیت عملیات انجام یافته توسط مقر دائمی به حساب شرکت غیرمقیم نیز توجه ویژه مبذول داشت. علی الخصوص این که آیا شامل عملکرد چشمگیر افراد که مرتبط با قبول یا مدیریت یا مالکیت اقتصادی دارایی‌ها است، می‌باشد یا خیر. در این راستا بررسی مهارت‌ها و تخصص کارمندان نمایندگی وابسته سودمند می‌باشد، مانند تعیین این که آیا اعمال مذاکره یا مدیریت ریسک توسط نمایندگی وابسته به حساب شرکت غیرمقیم انجام می‌شود. به عنوان مثال می‌توان به که منجر به ایجاد یک دارایی تجاري یا بازاریابی نامشهود می‌شود به مقر دائمی اختصاص داد و در نتیجه تخصیص سود به مقر دائمی به عنوان مالک اقتصادی دارایی نامشهود نیز ممکن نمی‌باشد.

در عمل ممکن است مشاهده شود که در اغلب موارد، تعیین شرایط پیش بینی شده بسیار پیچیده‌تر از موارد فوق الذکر می‌باشد. تحت یک قرارداد نمایندگی فروش معمولی، شرکت نمایندگی وابسته، عنوان مالکیت اجناس را کسب نمی‌کند و مالکیت اموال در ید شرکت غیرمقیم که قرارداد با مشتریان به نام آن منعقد می‌شود، باقی می‌ماند. بنابراین در حالتی که نمایندگی وابسته دارای انباری است که اجناس متعلق به شرکت خارجی بابت اجابت سفارش‌های اخذ شده حاصل از فعالیت‌های بازاریابی نماینده، در آن نگهداری می‌شوند ریسک همراه با انبار کردن اجناس، بر دوش شرکت

---

1- OECD, op.cit, p.67, para. 268.

غیر مقیم قرار دارد. بنابراین حق العملی که نمایندگی دریافت می‌کند، این ریسک را تحت پوشش قرار نمی‌دهد.

با لحاظ مطالب فوق برای توضیح چگونگی کاربست روش مجاز OECD در رابطه با یک نماینده وابسته، می‌توان حالتی را تصور نمود که کارکنان مجری اعمال مهم مرتبط با «پذیرش یا مدیریت ریسک انبارداری»<sup>۱</sup> و هم چنین عملکردهای مرتبط با تعیین مالکیت اقتصادی موجودی انبار، در استخدام شرکت نمایندگی وابسته بوده و این اعمال را از سوی شرکت غیر مقیم انجام داده‌اند. این امر بدین معنا خواهد بود که مالکیت اقتصادی موجودی انبار و پاداش جبرانی قبول ریسک همراه با انبار کردن کالا، تحت روش مجاز OECD قابل اختصاص به نمایندگی وابسته به عنوان مقر دائمی می‌باشد.<sup>۲</sup> این نتایج از طریق اجرای تحلیل عملکردی و حقیقی حاصل می‌شود و پیش فرضی در خصوص لزوم تخصیص ریسک یا دارایی به نمایندگی وابسته به عنوان مقر دائمی وجود ندارد. ممکن است در شرایط دیگری این تحلیل حاکی از این باشد که انجام اعمال مهم فردی، از سوی کارکنان دفتر مرکزی شرکت غیر مقیم انجام پذیرفته است و کارکنان نمایندگی وابسته در کشور میزبان، مجری این اقدامات از سوی شرکت غیر مقیم نبوده‌اند. در این صورت مالکیت اقتصادی موجودی انبار و پاداش جبرانی قبول ریسک همراه با انبار کردن کالا باید به دفتر مرکزی تخصیص یابد.

## ۶- نتیجه‌گیری

شیوه تخصیص سود به شعب و نمایندگی‌های خارجی، واجد اهمیت فراوان برای ادارات مالیاتی در مسیر تعیین درآمدهای مشمول مالیات این واحدها می‌باشد که برای انجام آن به نحوی که کمترین ابهامات و عواقب دست و پاگیر اداری را در بی داشته باشد، نیاز به تبیین بنیان‌های حقوقی پیش از کاربست دستورالعمل‌های اقتصادی و حسابرسی، کاملاً محسوس است.

در نظام حقوق مالیاتی ایران تاکنون توجه ویژه‌ای به این موضوع حساس مبذول نشده است و بخشنامه‌های پراکنده صادره از سوی سازمان امور مالیاتی نیز تا کنون نتوانسته است شیوه‌ای یکپارچه و واحد برای تبیین حقوقی فعالیت‌های تجاری شعب و نمایندگی‌های خارجی حاصل آورد. این خلاً حقوقی در ایران همزمان شده است با

1- Inventory Risk

2- Ibid, p. 69. Para. 279.

تحولات عمدۀ در عرصه تجارت بین‌المللی و حضور روزافزون واحدهای وابسته به شرکت‌های فراملی به عنوان مقر دائمی موضوع معاهدات دو جانبه مالیاتی.

تفسیر متفاوتی که کشورهای مختلف در خصوص نحوه تخصیص سود به مقر دائمی مقیم کشور خود بر حسب معاهدات دو جانبه مربوطه ارائه نموده‌اند، سبب گردید سازمان OECD اقدام به انتشار گزارشات تبیینی در این خصوص نموده و روش اجرایی عامی به نام روش مجاز OECD معرفی کند که به کارگیری آن توسط کشورهای عضو و دیگر کشورهایی که عمدتاً متن معاهدات دو جانبه مالیاتی خود را از معاهده نمونه آن الگوبرداری کرده‌اند، می‌تواند موارد اختلافی و وضع مالیات‌های مضاعف را میان کشورها به حداقل برساند.

بر اساس تحلیل عملکردی و حقیقی، روش مجاز OECD مستلزم اختصاص دارایی‌ها به مقر دائمی بر اساس ارتباط مؤثر است که به جای توجه به محل ثبت آنها، بسته به تعیین انجام اعمال حائز اهمیت در خصوص مدیریت و کنترل و قبول ریسک‌های مرتبط با دارایی از سوی کارکنان واحد مورد نظر، می‌باشد. بنابراین در تعیین مالک دارایی‌ها، صرف نظر از مالکیت حقوقی آنها باید مالکیت اقتصادی بر اساس کاربست روش مجاز OECD تعیین گردد.

در ایران نیز این روش قابل به کارگیری است و می‌تواند نقش مؤثری در رفع ابهام مأموران مالیاتی برای شناسایی ماهیت روابط قراردادی و غیرقراردادی شعب و نمایندگی‌ها با شرکت اصیل داشته باشد. هم چنین می‌توان در انعقاد موافقت نامه‌های جدید اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، با اعمال اصلاحات پیشنهادی OECD مانند ماده هفتم معاهده نمونه، زمینه را برای اجرای بهتر روش مجاز OECD و تخصیص بهینه سود به مقر دائمی فراهم آورد.

در خصوص شعبات تأکید تحلیل عملکردی و حقیقی بر شناسایی کارکنانی است که انجام عملیات مرتبط با مدیریت یک دارایی و قبول ریسک تجاری یا بازاریابی مرتبط با آن را بر عهده گرفته‌اند تا بدین ترتیب ارتباط مؤثر مقر دائمی با یک دارایی خاص و در نتیجه امکان تخصیص درآمد و هزینه‌های مربوطه به آن واحد، تشخیص داده شود. در رابطه با نمایندگی‌های وابسته نیز ابتدا باید آن دسته از عملیاتی را که نمایندگی به حساب خود انجام می‌دهد از عملیاتی که از سوی اصیل انجام می‌پذیرد، تفکیک نمود. سپس باید تعیین نمود که آیا اعمال حائز اهمیت مرتبط با ایجاد یک دارایی نامشهود (از

قبیل مدیریت و قبول ریسک) و یا ریسک انبارداری و فروش یک کالای مشهود، توسط کارکنانی انجام می‌شود که تحت رابطه استخدامی با نمایندگی هستند یا خیر.

### فهرست منابع

- ۱- آتشی گلستان، مرجان (۱۳۸۸)، شرکت‌های خارجی در حقوق ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات بهنامی.
- ۲- اسکینی، ریعا (۱۳۸۱)، حقوق تجارت، شرکت‌های تجاری، جلد دوم، چاپ چهارم، تهران، انتشارات سمت.
- ۳- اشمیتوف، کلایو ام (۱۳۹۱)، ترجمه بهروز اخلاقی، حقوق تجارت بین‌الملل، چاپ سوم، تهران، انتشارات سمت.
- ۴- پروتابا، لویی و کوتره، ژان ماری (بی‌تا)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان بخش، تهران، انتشارات خاتون - دایره (۱۳۸۷)، چاپ دوم.
- ۵- رستمی، ولی (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز، صص ۱۶۵-۱۸۹.
- ۶- شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۲)، حقوق تجارت بین‌الملل، چاپ چهارم، تهران، انتشارات سمت.
- ۷- طارم سری، مسعود (۱۳۹۱)، حقوق بازارگانی بین‌المللی، چاپ پانزدهم، تهران، شرکت چاپ و نشر بازارگانی.
- ۸- مقدم، عیسی (۱۳۹۲)، «شعبه و شرکت فرعی ابزارهایی برای فعالیت در عرصه تجارت بین‌الملل»، فصلنامه علمی پژوهشی سیاست جهانی، دوره دوم، شماره چهارم.
- ۹- عرب مازار، علی اکبر، باقری، بهروز و جعفری پرور، مصطفی (۱۳۹۳)، «رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و یکم (مسلسل ۶۹)، صص ۳۸-۹.
- ۱۰- همدانی، محمد توکل (۱۳۷۸)، «اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن»، فصلنامه مالیاتی، دوره دوم، شماره هشتم، صص ۲۰-۲۶.
- 11- Harris, Peter & Oliver, David (2010), International Commercial Tax, Cambridge University Press, USA, New York.

- 12- Kobetsky, Michael (2011), International Taxation of Permanent Establishments, Cambridge, UK.
- 13- Lang, M. (2014). *Introduction to the law of double taxation conventions*. Linde Verlag GmbH. Wien.
- 14- Madiste, E (2012). Bilateralism of tax treaties versus triangular cases: is there a conflict? Lund University, School of Economics and Management. Available at: [lup.lub.lu.se/student-papers/record/2544520/file/2544552.pdf](http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/2544520/file/2544552.pdf)
- 15- Mogens, Rasmussen, (2011), *International double taxation*, Kluwer Law International, The Netherlands.
- 16- Nakayama, Aiko (2012), *The permanent establishment concept under tax treaties and its implications for multinational companies*. Master's thesis, Institute of Advanced Legal Studies, School of Advanced Study, University of LONDON.
- 17- Newlon, T. S. (2000). Transfer pricing and income shifting in integrating economies. *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, 2000, 214-242.
- 18- Sikka, P., & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume21 (Issue 4) pp 342-356
- 19- US Department of the Treasury (2008), (Office of Tax Analysis), Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data (Washington: US Department of the Treasury)
- 20- Vann, Richard J. (1991), A Model Tax Treaty for the Asian-Pacific Region? *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 45, pp. 99-111.
- 21- Vogel, K. (1986). Double tax treaties and their interpretation. *Int'l Tax & Bus. Law*, 4, 1.
- 22- [http://law.dotic.ir/AIPLaw/t\\_searchsimple.do](http://law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do)
- 23- OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Convention*, available at: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- 24- OECD (2014), *BEPS ACTION 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>
- 25- PwC, Transfer pricing and developing countries final report, available at:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer\\_pricing\\_dev\\_countries.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf)
- 26- OECD (2010), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

- 27- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>
- 28- OECD (2010), The 2010 Update to the Model Tax Convention, Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/45689328.pdf>
- 29- Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, Available at: [http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09\\_GTZ\\_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)
- 30- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>