

بخشنامه شماره : ۱۸۹۲۱ / ۱۶۲۳ / ۲۳۲

تاریخ : ۲۹ / ۰۵ / ۱۳۸۵

موضوع : رسیدگی به پرونده مالیاتی شعب و نمایندگی های شرکتهای خارجی در ایران

به منظور ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به پرونده های مالیاتی شعب و

نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران مقتضی است مأموران مالیاتی در

رسیدگی های خود به این پرونده ها موارد ذیل را مورد توجه قرار دهند:

۱ - دفاتر نمایندگی و شعب شرکتهای خارجی که در اجرای قانون ثبت

شرکتهای خارجی در ایران بابت فعالیتهای زیر به ثبت رسیده اند.

۱ - ۱ - ارائه خدمات بعد از فروش کالا یا خدمات شرکت خارجی

۲ - ۱ - انجام عملیات اجرایی قراردادهائیکه بین اشخاص ایرانی و شرکت

خارجی منعقد می شود.

۳ - ۱ - بررسی و زمینه سازی برای سرمایه گذاری شرکت خارجی در ایران.

۴ - ۱ - همکاری با شرکتهای فنی و مهندسی ایرانی.

۵ - ۱ - افزایش صادرات غیر نفتی

۶ - ۱ - ارائه خدمات فنی و مهندسی و انتقال دانش فنی

۷ - ۱ - انجام فعالیت هایی که مجوز آن توسط دستگاه های دولتی که

مجاز به صدور مجوز هستند صادر می گردد. از قبیل ارائه خدمات در زمینه

های حمل و نقل، بیمه و بازرسی کالا و بازاریابی و ...

۲ - کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی (شرکتهای سهامی، با مسئولیت محدود، موسسات و ...) که نمایندگی شرکتهای خارجی جزء فعالیت های آنها می باشد و خود را به عنوان نماینده آن شرکت ها معرفی می نمایند.

۳ - در اجرای ماده ۱ آئین نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعب یا نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران مصوب ۱۱ / ۱ / ۷۸ هیات محترم وزیران، شرکتهای خارجی صرفا در زمینه فعالیتهای مندرج در بند ۱ قسمت الف فوق می تواند در ایران شعبه یا نمایندگی ثبت نمایند، بنابراین مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی گزارش توجیهی ثبت شرکت یا ادامه فعالیت شرکت را به استناد مواد ۳ و ۱۰ آئین نامه مذکور از شرکت خارجی اخذ نمایند.

۴ - در اجرای ماده ۸ آئین نامه اجرایی ثبت شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی و همچنین بند هـ ماده ۲ آئین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مأموران مالیاتی مکلفند در فرم دعوت ارائه دفاتر و اسناد و مدارک در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ ق.م.م از شعبه یا نمایندگی شرکتهای خارجی صورتهای مالی حسابرسی شده را در خواست نمایند.

۵ - نظریه اینکه یکی از شروط ثبت شعبه و نمایندگی خارجی در ایران به استناد ماده ۵ آئین نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران اخذ مجوز از یکی از دستگاه های دولتی می باشد، در زمان درخواست ارائه اسناد و مدارک مجوز مذکور را از شرکت مورد نظر اخذ نمایند.

۶ - طبق مفاد آئین نامه مزبور شعب شرکتهای خارجی مکلفند هر سال گزارش سالانه شرکت اصلی مشتمل بر گزارشهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل مقیم در کشور متبوع را به دستگاه ذیربط (صادر

کننده مجوز) ارائه نمایند بنابراین مأموران مالیاتی از طریق مکاتبه با دستگاههای ذیربط با رعایت مقررات نسبت به اخذ اطلاعات مربوط اقدام نمایند.

۷ - هر چند طبق حکم تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم شعب و نمایندگی های شرکتهای و بانکهای خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می کنند نسبت به آن وجوه مشمول مالیات نخواهند بود لیکن در خصوص فعالیت آنها در ایران توجه به نکات ذیل در انجام رسیدگی ها ضروری می باشد.

۱ - ۷ - برخی از شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی علاوه بر انجام امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات برای شرکت اصلی (شرکت مادر) اقدام به امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات جهت سایر اشخاص خارجی نیز می نماید در این صورت فعالیتهای انجام شده بابت سایر اشخاص خارجی مشمول مالیات خواهد بود.

۲ - ۷ - برخی از شعب و نمایندگی های شرکت خارجی در ایران علاوه بر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات در زمینه خدمات پس از فروش نیز فعالیت دارند. در این صورت موضوع فعالیت خدمات پس از فروش از مصادیق تبصره ۳ ماده ۱۰۷ نبوده و شعبه شرکت خارجی علاوه بر درآمد حاصل از خدمات پس از فروش که احتمالاً در برخی موارد عاید آن خواهد شد در زمینه کمیسیونری خارجی نیز مشمول پرداخت مالیات می باشد.

۳ - ۷ - برخی از شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی هر چند طبق آگهی تاسیس در اداره ثبت شرکتهای و مالکیت صنعتی مجاز به فعالیت انتفاعی نمی باشد لیکن در مواردی ممکن است با ارائه پیش فاکتور و یا همچنین

انعقاد قرار داد از طرف شرکت مادر در ایران فعالیت نمایند. توجه شود شعب و نمایندگی های مذکور مشمول حکم تبصره ۳ ماده ۱۰۷ نبوده و می بایست مطابق با شرایط حاکم بر قواعد بین المللی نمایندگی نسبت به شناسایی درآمد اقدام نمایند.

۸ - مأموران مالیاتی در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۰۷ ق.م.م با رسیدگی به اسناد و مدارک شرکت و جمع آوری اطلاعات لازم از نحوه و چگونگی انجام فعالیت شرکت در ایران اطمینان حاصل نمایند، در هر حال اگر جمع آوری اطلاعات منجر به آن شود که شرکت اصلی اقدام به فروش کالا و خدمات می نماید (فروش مستقیم)، در چنین حالتی وضعیت شعبه همانند قبل نخواهد بود بلکه وارد فعالیت انتفاعی شده و یا اینکه شعبه مزبور باید نام شخص حقیقی یا حقوقی دیگری که امور نمایندگی فروش مستقیم را دارد معرفی کند.

۹ - طبق اصول و ضوابط و مقررات بین المللی هر گونه فعالیت نمایندگی در چارچوب قرارداد صورت می گیرد و مودیان مکلفند در اجرای قوانین مالیاتی قرارداد نمایندگی مربوط که مرتبط به اسناد و مدارک درآمد آنهاست در اختیار واحد مالیاتی قرار دهند.

۱۰ - مطابق نمونه قراردادهای بین المللی (OECD) و همچنین قوانین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر کشورها در صورتیکه موسسه یک دولت متعاقد به طور مستقیم یا غیر مستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه یک موسسه دولت متعاقد دیگر شرکت داشته باشد یا همین اشخاص به طور مستقیم یا غیر مستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه موسسه یک دولت متعاقد دیگر شرکت داشته باشند و در هر یک از دو موسسه از لحاظ روابط تجاری یا مالی تحت شرایطی (مورد تراضی یا تحمیلی) با یکدیگر مربوط باشند که این شرایط با شرایطی که ممکن است

بین موسسات مستقل برقرار شود متفاوت باشد (**third party**)
Arms length principle / comparison basis) . در این صورت
منافی را که در صورت فقد این شرایط ممکن بود عاید یکی از موسسات
گردد و عملاً به علت وجود همین شرایط عاید نشده است می توان جزء
منافع این موسسه محسوب و در نتیجه مشمول مالیات نمود.

۱۱ - بنابراین در محاسبه درآمد و شناسایی سود می بایست اصول قانونی و
ضوابط معامله در شرایط عادی رعایت شده باشد لذا مقرر می دارد مأموران
مالیاتی ضمن بررسی موضوع، نحوه و چگونگی ارتباط بین شعب و نمایندگی
شرکت خارجی در ایران را با شرکت اصلی با توجه به مدارک و مستندات به
دست آمده بررسی و در نتیجه از صحت و سقم قراردادهای نمایندگی و
درآمدهای ابرازی به نحوی اطمینان حاصل نمایند.

با توجه به عرف بین المللی در خصوص فعالیت‌های نمایندگی و دلالتی،
قراردادهای به صورت هزینه به اضافه چند درصد (**Cost plus**)،
مبالغ مقطوع درآمد و یا تأمین هزینه در قبال ارائه خدمات نمایندگی در
صورتی مورد پذیرش است که از مبانی منطقی و شرایط مشابه برخوردار
باشند (مشابه قرارداد با اشخاص غیر وابسته که در آنها به طور معمول
درآمد تحت عنوان کمیسیون یا حق الزحمه به صورت درصدی از مبلغ
صورت حساب قطعی فروشنده تعیین می شود. ملاک، صورت حساب
فروشنده خارجی است که بر مبنای هر گونه اعتبار اسنادی به صورت نقدی،
برات اسناد، بدون انتقال ارز و طرق دیگر بانکی است) لذا اگر درآمد ابرازی
با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد، باید مبالغ
قطعی اعتبارات اسنادی گشایش یافته و هم ارز ریالی آن و هم ارز ریالی
ثبت سفارش بدون انتقال ارز و سایر موارد مربوط مبنای تعیین درآمد
کمیسیونری یا نمایندگی قرار گیرد.

۱۲ - به استناد بند ۱۶ ماده ۲۰ آئین نامه تحریر دفاتر، ثبت هزینه ها و درآمدها و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز موجب ردی دفاتر می باشد، بنابراین واحدهای مالیاتی با بررسی قراردادهای ارائه شده و همچنین بررسی موارد مشابه در قراردادهای کمیسیونری و با در نظر گرفتن شرایط عادی معامله مواردی را که طبق عرف بین الملل و شرایط بازار به صورت غیر واقعی ابراز شده به هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم ارجاع نمایند.

۱۳ - نظر به اینکه طبق ماده ۸ آئین نامه اجرایی ثبت شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی و همچنین بند هـ ماده ۲ آئین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران مکلفند حسابرس و یا بازرسی قانونی خود را از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب نمایند، بنابراین شعب و نمایندگی هایی که به تکلیف قانونی خود در این زمینه اقدام و صورتهای مالی حسابرسی شده را به شرح فوق ارائه نموده اند در چارچوب قوانین و مقررات مربوط مورد بررسی قرار گیرد و تا حد امکان گزارش مذکور مبنای عمل قرار گیرد.

۱۴ - با توجه به اینکه امور حسابداری و نگهداری دفاتر قانونی اکثر شعب و نمایندگی های شرکت های خارجی را موسسات حسابرسی و خدمات مالی به عهده دارند توجه شود در اجرای اصل استقلال در حسابرسی، گزارش حسابرسی می بایست توسط حسابرس مستقل دیگری تهیه گردد. بنابراین گزارش حسابرسی که توسط حسابرس مسئول تهیه حساب ها و صورتحسابها و نگهداری دفاتر شرکت تهیه شده باشد فاقد اعتبار است.

۱۵ - حسابداران رسمی که امور حسابرسی مالی شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران را به عهده دارند باید در گزارش حسابرسی خود

به شرایط عادی عملیات تجاری در شناسایی درآمد و هزینه صاحب کار و صحت درآمدهای ابرازی اعم از حق العمل، کارمزد یا تخفیف دریافتی اظهار نظر صریح نموده و فرم پیوست را تکمیل نمایند.

در خصوص شعب و نمایندگی هایی که در ایران اقدام به فروش کالا و ارائه خدمات می کنند به صورت زیر عمل گردد:

۱ - ۱۵ - شعب یا نمایندگی هایی که خود مستقیماً در ایران مبادرت به فروش کالا و تجهیزات و ارائه خدمات می نمایند که در این حالت میزان فروش یا درآمد حاصل از ارائه خدمات می باید مبنای محاسبه مالیات با رعایت سایر مقررات قانون مالیاتهای مستقیم قرار گیرد.

۲ - ۱۵ - شعب یا نمایندگی هایی که به موجب قرارداد منعقد فی ما بین خود و دفتر مرکزی (شرکت مادر) فروش توسط شرکت مرکزی انجام گرفته و دفاتر و نمایندگی ها صرفاً نسبت به ثبت تخفیف های دریافتی یا حق العمل فروش در دفاتر خود اقدام می نمایند که در این صورت حق العمل فروش یا تخفیف های دریافتی نباید از حد متعارف موارد مشابه کمتر باشد. لذا چنانچه این گونه دفاتر نمایندگی و شعب درآمد واقعی خود را همانند یک شعبه مستقل در دفاتر ثبت نمایند یا با ارائه قراردادهای صوری درآمد کمتری ابراز نمایند، ادارات امور مالیاتی با تهیه اسناد مدارک مستند و مستدل ضمن بررسی دقیق و بر اساس قراردادهای مشابه مربوط به سایر دفاتر نمایندگی های خارجی می توانند نسبت به محاسبه و تعیین درآمد این گونه مودیان اقدام نمایند.

۱۶ - اشخاص حقوقی و حقیقی ایرانی که دارای نمایندگی انحصاری شرکتهای خارجی می باشند و به امر خرید و فروش کالا و ارائه خدمات مربوط به کالای خارجی در ایران اشتغال دارند، این گونه اشخاص مکلفند نسبت به ثبت درآمد از محل فروش کالای خارجی و خدمات ارائه شده

اقدام نمایند. صرف نظر از اینکه در آمد مذکور، به صورت نقدی (وجوه ارسالی) یا غیر نقدی (کالا و قطعات) باشد.

۱۷ - سایر اشخاص حقیقی و حقوقی که به فعالیت نمایندگی شرکت‌های خارجی اشتغال دارند (فروش کالا، ارائه خدمات فنی، بازرسی و غیره) از نظر رسیدگی مشمول مفاد این دستورالعمل می باشند.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

فرم گواهی میزان درآمد کمیسیونری / نمایندگی / کارمزد و ...

شرکت به شماره ثبت.....
 در عملکرد سال منتهی به/...../.....، شعبه / نمایندگی / خدمات
 پس از فروش / شرکت / شرکتهای و از کشور /
 کشورهای و در ایران را داشته که از این بابت مبلغ
 دلار / یورو / معادل ریال درآمد به شرح زیر
 ابراز نموده است.

مبلغ	نرخ یا	مبلغ	موضوع و	موضوع	شرکت	ردیف
درآمد	مبنای	ماخذ	ماخذ	نمایندگی	طرف	
ابرازی	تعیین	تعیین	تعیین	با..	نمایندگی	
	درآمد	درآمد	درآمد		با..	

درآمد ابرازی به شرح فوق بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز گردیده و مورد تایید است.

درآمد ابرازی به شرح فوق بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز نگردیده و مسائل مربوط به نمایندگی و شرایط عدم استقلال در تعیین درآمد ابرازی موثر بوده است لذا با توجه به اصول حاکم بر معاملات آزاد و

بدون در نظر گرفتن شرایط حاکم بر نمایندگی میزان درآمد متعلقه به شرح زیر تعیین می گردد.

ردیف	شرکت طرف نمایندگی با..	موضوع نمایندگی با..	موضوع و ماخذ تعیین درآمد	مبلغ ماخذ تعیین درآمد	نرخ یا مبنای تعیین درآمد شرایط عادی	مبلغ درآمد مشخصه

سایر توضیحات:

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

.....

.....

.....

.....

موسسه حسابرسی یا حسابدار رسمی

مهر و امضاء



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان