

حقوق مالیاتی و ماهیت حقوقی سهام شرکت‌ها

رضا چراغی

دانشجوی دکتری رشته حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

منصور آمینی*

دانشیار گروه حقوق خصوصی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

ولی رستمی

دانشیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران
(تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۲۹ - تاریخ تصویب: ۱۳۹۸/۱۱/۱۸)

چکیده

ماهیت عینی یا دینی سهام و سهم شرکت‌ها محل اختلاف حقوقدانان است. مقررات قانونی، در این خصوص ناکافی عمل کرده‌اند. برخی حقوقدانان، سهام را حقی دینی دانسته و به تبع، قرارداد انتقال آنها را، انتقال طلب می‌دانند. رفع ابهام ماهیت حقوقی سهام هدف این تحقیق است. تبیین و توجیه وضع مالیات بر سهام از دریچه ماهیت دینی آنها محل ابهام است. منشأ وضع مالیات بر سهام، درآمد ناشی از کسب و کار اقتصادی است (مواد ۱۷، ۳۴، ۱۱۹ تا ۱۲۳، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم). چنین معنایی موجب ضرورت انتقال سهم به عنوان مالی مستقل و یکپارچه است. مطالعات کتابخانه‌ای و فیش برداری از منابع مبنای اصلی این تحقیق است. درگیری موضوع تحقیق با مسائلی همچون اخذ مالیات در ارگان‌های مالیاتی تحقیقات میدانی را از طریق ارتباط با ارگان‌های مذکور و مشمولان مالیات موجب شده است. به عنوان نتیجه، مباحث مذکور علقه مالکیت عینی را تبیین‌کننده رابطه سهم و صاحب سهم دانسته‌اند. انتقال طلب به کسب درآمد به معنای فوق منجر نمی‌گردد تا منشأ وضع مالیات باشد. وضع مالیات بر سهام جز در قالب انتقال یک مال عینی امکان‌ناپذیر است، از این رو سهام شرکت‌ها ماهیتی عینی دارند.

واژگان کلیدی

الزامات مالیاتی سهام، انتقال طلب، حقوق مالیاتی، حق عینی، مالیات بر درآمد.

۱. مقدمه

در نتیجه تأثیر متقابل دو گرایش حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی ماهیت بسیاری از نهادهای حقوقی همچون اموال، قراردادها و امثالهم دستخوش تغییر شده است. چالش‌های مالیاتی ناشی از تناقض یا ناهماهنگی مابین قوانین مالیاتی و قوانین مربوط به سهام و صاحبان سهام، تفحصاتی دقیق را در این خصوص ایجاب می‌کند. وضع مالیات بر درآمد سهامداران و شرکای شرکت‌ها، از مسائل مهم مالیاتی بوده که در تبیین ماهیت سهام تأثیرگذار است. ضوابط انتقال سهام در حقوق تجارت، مسئله عینیت یا طلب بودن سهام و سهم‌الشرکه، نحوه وصول مالیات و نقش قوانین مالیاتی در این امور، داخل در چالش‌های مذکور خواهند بود. تبیین مالکیت سهام و سهم‌الشرکه‌ها، تعارض آرا در این زمینه و ... مزید بر علت شده است.

سؤال و فرضیه تحقیق این است که تأثیر متقابل الزامات حقوق مالیاتی و حقوق خصوصی در تبیین ماهیت سهام و سهم‌الشرکه چگونه و به چه میزان است؟ قواعد حقوق مالیاتی در تطبیق با قواعد حقوق خصوصی نقش فراوانی در ابهام‌زدایی از تبیین ماهیت سهام و سهم‌الشرکه دارند. با توجه به رویکرد بین‌رشته‌ای تحقیق حاضر ابتدا با مطابقت قواعد حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی و در نظر گرفتن جنبه‌های حقوق تطبیقی به بحث ماهیت سهام با رویکرد مالیات بر دارایی می‌پردازیم تا پس از بیان مسائل و درک پل‌های ارتباطی، رویکرد مالیات بر درآمد به‌منظور تعیین ماهیت حقوقی سهام شرکت‌ها در جمع با الزامات حقوق خصوصی و حقوق شرکت‌ها بررسی شود، تا در نهایت بتوان به نتیجه‌گیری‌ای شایسته نائل آمد.

۲. مالیات بر دارایی و ماهیت حقوقی سهام و سهم‌الشرکه

منشأ وضع مالیات به اعتباری نمی‌تواند اموال یا جنبه مثبت دارایی^۱، درآمد^۲، یا انواع مالیات‌های غیرمستقیم و... باشد. اثرات این اصل مهم را در آثار بزرگانی چون آدام اسمیت و منتسکیو می‌توان مشاهده کرد (شاحیدر، ۱۳۸۸: ۱۷۱؛ طاهری تازی، ۱۳۹۳: ۱۳۲). به هر روی مالیات بر سهام نیز یا بر درآمد وضع می‌شود یا بر اموال. مشخص شدن این امر سهم بسزایی در تبیین ماهیت سهام و سهم‌الشرکه خواهد داشت.

۲.۱. تطبیق سهام با اموال، رویکرد حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی

۲.۱.۱. بررسی مطابقت یا عدم مطابقت ماهیت سهام با اموال عینی و دینی

گروهی از حقوقدانان حقوق مدنی سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها را مال ندانسته و حاکی از مال می‌دانند (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۸: ۴۲). دسته‌ای دیگر از حقوقدانان چه در حقوق ایران و چه در حقوق خارجی، عقیده دارند سهم و سهم‌الشرکه چیزی جز طلب شرکا از شرکت نیست (Dine, 2001: 295؛ اسکینی، ۱۳۸۸ الف: ۱۲۵، ب: ۹۶). حقی است برای منافع آورده یا تقسیم اموال پس از انحلال شرکت و طلبی احتمالی و مشروط به ایجاد نفع و نیز باقی بودن دارایی بعد از انحلال شرکت (اسکینی، ۱۳۸۸ الف: ۱۳۲-۱۲۵). اما قلمداد کردن سهم و سهم‌الشرکه به‌عنوان طلب نمی‌تواند پاسخگوی تحلیل‌های مالیاتی از لحاظ مالیات بر اموال باشد، از این نظر نکات ذیل حائز اهمیت است:

۲.۱.۱.۱. لزوم مشخص بودن میزان دارایی مشمول مالیات. اصول حاکم بر حقوق مالیاتی

لزوم تعیین دقیق مالیات را ایجاب می‌کند. به‌طور مثال وضع اصل اطمینان و سادگی^۱ قوانین مالیاتی به‌دلیل ضرورت حصول درک ساده و صحیح از مفاد آنهاست تا اشخاص به‌دنبال فرار و فساد مالیاتی نباشند (OECD, 2014: 30\ kabinga, 2016: 4-10). همچنین به موجب اصل مشخص بودن مالیات، مسئولیت مالیات‌دهنده نسبت به مالیات مقرر باید کاملاً روشن باشد (شاحبر، ۱۳۸۸: ۱۷۱). این در حالی است که در انتقال طلب به معنای مذکور انتقال حقی احتمالی رخ می‌دهد که نمی‌تواند مأخذ محاسبه دقیق مالیات قرار گیرد. جنبه بازاری سهام سبب شده است تا سهام ارزش معینی داشته باشند. ارزشگذاری سهام به لحاظ مالیاتی از طریق ارزش اسمی یا ارزش بازاری آنها انجام می‌گیرد (صدر ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم^۲) و طلب احتمالی قابلیت ارزشگذاری به این روش را ندارد.

۲.۱.۱.۲. امکان توثیق سهام و ماهیت واحد سهام و سهم‌الشرکه از دیدگاه مالیاتی.

حقوقدانان موافق دینی بودن و طلب دانستن سهام و سهم‌الشرکه، سهام را قابل توثیق می‌دانند، اما سهم‌الشرکه را نه (اسکینی، ۱۳۸۸ الف: ۱۲۷ و ۱۲۸). از طرفی براساس قواعد حقوق خصوصی طلب قابلیت توثیق ندارد (ماده ۷۷۴ ق.م). گو آنکه سهم مالی عینی و سهم‌الشرکه طلب است. گذشته از آنکه چنین نتیجه‌ای مخالف با تحلیل ابتدایی حقوقدانان فوق مبنی بر وحدت ماهیت سهام و سهم‌الشرکه از لحاظ دینی بودن است، هیچ دلیلی نیز برای تفکیک بنیادی این دو وجود ندارد. اصل برابری و اصل عدم تبعیض مالیاتی تبعیض بین سهام و سهم‌الشرکه را از لحاظ وضع مالیات نمی‌پذیرد، (مواد ۱۷، ۳۴، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م). در همین زمینه برخی

1. Certainty and simplicity

۲. از این پس؛ ق.م.م.

حقوقدانان حقوق تجارت از تأمین سهم‌الشرکه به موجب ماده ۱۲۹ قانون تجارت به رهن قضایی یاد کرده و استدلال می‌کنند وقتی رهن قضایی مال بدون ایراد است، چرا باید رهن قراردادی آن اشکال داشته باشد (صقری، ۱۳۹۳ الف: ۳۰۱). از این رو باید اذعان داشت اولاً قانون تجارت در مقام اعلام توثیق‌ناپذیری سهم‌الشرکه نبوده، ثانیاً اگر قانونگذار محدودیتی بر انتقال سهم‌الشرکه وارد دانسته، عارضه‌ای مصلحتی است و نمی‌تواند اصل قابلیت انتقال و ترهین سهم‌الشرکه را مخدوش سازد، چنانکه همو نمی‌تواند محدودیت‌های ایجادشده را لغو کند، همان‌طور که در برخی موارد انتقال سهم‌الشرکه را پذیرفته است. این نکته را طرفداران ماهیت دینی سهم نیز پذیرفته‌اند (اسکینی، ۱۳۸۸ الف: ۱۲۷). امکان توثیق سهام با نام در عمل، که مورد تأیید دستورالعمل توثیق اوراق بهادار ۱۳۸۹/۰۳/۲۹ سازمان بورس نیز قرار گرفته، مبین یگانگی سند و حقوق مندرج در آن است (غمامی و ابراهیمی، ۱۳۹۱: ۱۴۱-۱۳۸). قابلیت ترهین سهام (به‌طور عام) از دید حقوقدانان کاملاً نیز دور نمانده است^۱ (Dobson, 1998: 90).

۲.۱.۲. نقش مالیات بر ارث در انتقال سهام به‌عنوان مالیات بر دارایی یا اموال

در مالیات بر ارث، انتقال‌گیرنده سهام مسئول پرداخت مالیات دانسته شده است (مواد ۱۷ و ۳۴ ق.م.م). لکن در این خصوص دو نکته حائز اهمیت است:

۲.۱.۲.۱. مالیات بر دارایی ناشی از انتقال قهری سهام. آنچه در بحث مالیات اهمیت می‌یابد، حتی در مالیات بر دارایی نظیر مالیات بر ارث، خاصه کسب درآمد ورثه ناشی از انتقال قهری دارایی مورث است. زمانی یک شهروند نسبت به اموال خود مشمول مالیات است که از انتقال عین یا منفعت آن سودی حاصل کرده باشد.

۲.۱.۲.۲. مالکیت ترکه بر سهام. به‌نظر می‌رسد تحلیلی مناسب که هم مطابق با فحوی قانون مالیات‌های مستقیم باشد و هم قواعد حقوق مدنی را استحکام بخشد، وضع مالیات بر درآمد ترکه است. شخصیت حقوقی ترکه در حقوق ایران جایگاه خود را پیدا کرده و آرای حقوقدانان حقوق مدنی نیز بر این ایده تعلق گرفته است (کاتوزیان، ۱۳۸۶: ۱۴۰). مواد ۱۷ و ۳۴ ق.م.م. انتقال اموال متوفی را قبل از کسر مالیات ممنوع دانسته است. گویی از انتقال اموال به وراث درآمدی عاید شخصیت حقوقی ترکه شده و صرفاً مسئولیت اجرای پرداخت مالیات آن بر عهده ورثه نهاده شده است (چیزی شبیه به وکالت در پرداخت نه مسئولیت پرداخت). از همین رو با پرداخت مالیات و سایر دیون، ترکه موضوع خود را که همانا پرداخت بدهی‌های متعلق به خود و تقسیم اموال بین وراث است از دست می‌دهد و شخصیت حقوقی آن پایان می‌پذیرد.

1. Shares may sometimes be issued at a premium.

۲.۲. مالکیت سهام، رویکرد حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی

مالکیت بارزترین و کامل‌ترین نمود حق عینی است که بر عین یا منفعت اموال تعلق می‌گیرد (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۱۴). قانونگذار مالیاتی گونه‌ای دو جنبه‌ای از مالکیت سهام را مدنظر داشته است (مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م). که در زیر بررسی می‌شوند.

۲.۲.۱. مالکیت شرکت بر سهام

مالکیت شرکت‌ها نسبت به سهام ناظر بر وصف جمیع سهام است که عنوان سرمایه می‌گیرد (عبادی، ۱۳۸۹: ۶۱). این رویکرد امروزه در سطح جهانی با عنوان وضع مالیات واحد بر درآمد شرکت‌ها و سهامداران (توآمان) ناشی از سود توزیع شده^۱ [سرمایه]، مطمح‌نظر اندیشمندان حقوق مالیاتی است (S. Avi-Yonah et al., 2011, 143-146). در حقوق ایران نیز به ظاهر این یکپارچگی وضع مالیات صورت گرفته است (تبصره ۴ ماده ۱۰۵ ق.م.م). در یک مطالعه تطبیقی در برخی کشورها (ایالات متحده، اسپانیا، نیوزلند، هلند، ژاپن، ایتالیا، فرانسه و استرالیا) در جریان ادغام شرکت‌ها، بر انتقال سهام میان سهامداران شرکت‌های ادغام شده وضع مالیات نمی‌شود. دلیل این امر را به درستی اولاً ممانعت از وضع مالیات مضاعف بر درآمد دانسته، ثانیاً این جنبه از سهام را یک واحد تلفیقی (سرمایه) قلمداد کرده‌اند^۲ (Ting, 2013: 214-221). از دیگر دلایل مالکیت شرکت بر سهام می‌توان به عملکرد آن در ساده‌سازی راه‌حل‌های تعارض قوانین اشاره کرد؛ نقش شرکت صادرکننده سهام در خصوص حل تعارض پیرنگ می‌نماید و اصولاً (و به‌خصوص در مرحله انتشار سهام) حکومت با قانون کشور متبوع شرکت است (الماسی، ۱۳۹۳: ۲۹۱). از واجد جنبه فرعی بودن مالکیت شرکت بر سهام همین بس که عده‌ای دیگر از حقوق‌دانان در جهت رفع تعارض قوانین راه‌حلی متفاوت از راه‌حل مذکور ارائه داده‌اند. بر این اساس در راستای تعیین قانون حاکم بر نقل و انتقال سهام با نام، نظریه اصیل بودن انتقال را پذیرفته‌اند (صفایی، ۱۳۹۱: ۱۶۰ و ۱۶۸).

۲.۲.۲. مالکیت سهامداران و شرکا بر سهام

در جمع قواعد حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی در جهت اثبات مالکیت عینی سهامداران و شرکا بر سهام دلایل ذیل جلب توجه می‌کند:

1. Corporate/shareholders tax integration of distributed profits.

۲. این تحلیل بین دو جنبه مختلف سهام تفاوت قائل شده است؛ وصف جمعی و تلفیقی سهام (سرمایه) را در مالکیت شرکت و وصف شخصی آنها (سهام) را در مالکیت سهامداران می‌داند. گروهی نیز سهم را قسمتی از سرمایه شرکت می‌دانند (رسایی‌نیا، ۱۳۸۸: ۱۳۲) که هردو مورد مالکیت شرکت بر سهام و مالکیت سهامداران بر سهام را می‌توان از آن برداشت کرد.

۲.۲.۲.۱. سهم و حقوق مندرج در آن. برخی معتقدند سهام بیانگر حق شرکا و سهامداران در شرکت است، این حق با خود سهم ادغام شده مالکیت آن را به صاحب سهم اعطا می‌کند (ستوده تهرانی، ۱۳۸۹: ۷۱). ماده ۸ از کد یکنواخت تجاری سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها را از اقسام دارایی مالی^۱ ذکر می‌کند^۲ و قابل فروش می‌داند.^۳ برخی حقوقدانان ایرانی نیز معتقدند منشأ ایجاد ورقه بهادار ممکن است قرارداد باشد و بعد از جدا شدن از منشأ خود مستقلاً مال محسوب شود (باقری و شوشی نسب، ۱۳۹۲: ۸۳).

۲.۲.۲.۲. مالکیت سهام در قوانین موضوعه. به موجب مقررات بند ۲۴ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار، ورقه بهادار هر نوع ورقه یا مستندی است که متضمن حقوق مالی قابل انتقال برای مالک عین و یا منفعت آن باشد. بر این اساس اصطلاح مالکیت سهام رواج دارد^۴ (سقری، ۱۳۹۳: الف: ۳۹۸). هدف اولیه تصویب قانون یکنواخت انتقال سهام در حقوق ایالات متحده آمریکا را صدور گواهی نامه سهم^۵ به منظور تعیین و مشخص کردن مالکیت سهام دانسته‌اند^۶ (P. HINE, 1939: 1). در نهایت با تصویب قوانین یکنواخت انتقال سهام (USTA) استقلال عینی گواهی نامه‌های سهم در ایالات متحده به رسمیت شناخته شد (R. LoISEAUX, 1972: 947-951). در حقوق انگلستان نیز براساس مقررۀ شماره ۷۶۸ از فصل اول بخش ۲۱ قانون ۲۰۰۶ شرکت‌ها^۷، سهام یک عضو در شرکت، استقلال دارند و اموال شخصی او محسوب می‌شوند (Sheikh, 2008: 618).

۱. Financial Asset، دارایی مالی را نوعی از اموال غیر ملموس دانسته‌اند که قابل تبدیل به پول است و ارزش خود را از قابلیت تملک یا قرار گرفتن به عنوان موضوع قراردادها به دست می‌آورند.

۲. زیربخش سه از شماره 440.8103

3. <https://www.investopedia.com/terms/f/financialasset.asp>.

۴. البته عنوان مالکیت سهم در بسیاری قوانین به طور مطلق تصریح شده است که می‌تواند حاکی از عینیت سهم باشد؛ چنانکه مفاد مواد ۱۱۴ تا ۱۱۷ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷. همچنین در مواد ۵۴ و ۵۵ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران؛ ماده ۵ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۶. نمود این تصریح را در حقوق خارجی نیز می‌توان مشاهده کرد؛ در حقوق فرانسه مواد L221-13 و L222-8 و L223-7 از کد تجاری فرانسه (Commercial Code) در باب شرکت‌های با مسئولیت محدود، آرایی از دادگاه‌های ایالات متحده سهام را شایع‌ترین شکل مالکیت برای تبیین علقه مشارکتی در اموال دانسته‌اند (Judge Lloyd in a New Jersey case; Wallach v. Stein, 103 N.J.L. 470, 472, 136 A. 209, 210 (Ct. Err. & App. 1927). قانون کسب و کارهای کوچک، به کارگیری و بنگاه‌های تجاری انگلستان مصوب سال ۲۰۱۵ (Small Business, Enterprise and Employment Act 2015) به شرط مالکیت سهام (Ownership of shares) اشاره کرده است. کد یکنواخت تجاری (UCC)، قوانین یکنواخت انتقال سهام (Uniform Stock Transfer Act) ایالات متحده، قانون شرکت‌ها ۲۰۰۶ انگلستان (Company Act 2006)، قوانین اوراق بهادار ایالات متحده (Securities Act) نیز از جمله این قوانین هستند.

5. Share Certificate.

6. Judge Lloyd in a New Jersey case; Wallach v. Stein, 103 N.J.L. 470, 472, 136 A. 209, 210 (Ct. Err. & App. 1927).

7. Companies Act 2006

۲.۲.۲.۳. مالکیت سهام و حق اعمال کنترل. بر پایه نظریه‌های اقتصادی حاکم بر بنگاه‌ها، از مالکیت به معنای حق اعمال کنترل^۱ یاد می‌شود^۲ (ARMOUR & J. WHINCOP, 2007: 437). اگرچه مفهوم حق اعمال کنترل در حقوق کامن‌لا با عنوان حق تصرف، بیش از حقوق نوشته نمی‌تواند مبین حق مالکیت باشد، بی‌شک در نظام‌های مبتنی بر حقوق نوشته نیز حق تصرف نمی‌تواند مصداقی از حقوق مالکانه باشد. مالک اختیار دارد تا مالکیت دارایی‌اش را که پس از اعمال محدودیت‌های [قانونی و قراردادی] و اعمال حق سایر مالکان باقی می‌ماند انتقال دهد^۳ (ARMOUR & J. WHINCOP, 2007: p. 437 (as cited in A.M. Honore', 'Ownership' in A.G. Guest (ed.), Oxford Essays in Jurisprudence (Oxford: Oxford University Press, 1961) 107, (113)).

رویکرد قانون مالیات‌های مستقیم ایران در وضع مالیات بر انتقال سهام تا حد زیادی متأثر از قواعد مذکور است و علقه ارتباطی سهامداران و شرکا با سهام را، مالکیت می‌داند:

۱. شرکت‌های غیربورسی. مطابق تبصره ۱ ماده ۱۴۳ انتقال‌دهندگان سهام و سهم‌الشرکه موظف به پرداخت مالیات معین (۴ درصد ارزش اسمی) قبل از انتقال سهام شده‌اند. این تبصره سهام و سهم‌الشرکه را وارد در دارایی شریک و سهامدار دانسته و مالکیت به‌عنوان علقه ارتباطی بین سهام و سهامداران و شرکا اعلام شده است.

۲. شرکت‌های فعال در بورس. قسمت دوم ماده ۱۴۳ مکرر قانون نیز در خصوص سهام پذیرفته‌شده در بورس حکم مزبور را جاری ساخته است.

۳. سهام به‌عنوان سهم‌الارث. مطابق بند ۴ ماده ۳۴ ق.م.م (اصلاحی ۱۳۹۴): «... شرکت‌هایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم‌الشرکه می‌باشد ...» که نشان از تمایل قانونگذار برای اعلام صریح وجود علقه مالکیت بین سهامداران و شرکا با سهام و سهم‌الشرکه دارد. همچنین ماده ۱۷ اصلاحی ۱۳۹۴ ق.م.م سهام و سهم‌الشرکه را در شمول اموال و دارایی‌های متوفی اعلام می‌کند.

۳. مالیات بر درآمد و ماهیت حقوقی سهام و سهم‌الشرکه

همان‌طورکه از عبارت «مالیات بر درآمد» برمی‌آید، اصولاً زمانی مالیات وضع می‌شود که درآمدی برای پرداخت‌کننده مالیات تحقق یافته باشد.

۱. Residual rights of control. این اصطلاح توسط برخی حقوقدانان کامن‌لا پس از بررسی اقتصادی حق مالکیت به‌کار رفته و به معنای اعمال حق کنترل بدون تعرض به حق کنترل دیگر مالکان است.

2. Quest for analytic parsimony

3. Incident of liability to execution

۳.۱. ماهیت درآمد مشمول مالیات

با تحقیق در قوانین مالیاتی، دو گونه انتقال اموال را می‌توان برشمرد؛ یکی انتقال اموال در نتیجه فعالیت‌های مربوط به کسب‌وکار و دیگری انتقال اموال بدون آنکه ارتباطی با کسب‌وکار انتقال‌دهنده داشته باشد.

۳.۱.۱. وضع مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت‌های کسب‌وکار

نقش اشخاص در رفاه اجتماعی بر مبنای سهمی که از ثروت جامعه نصیب آنها می‌شود، تعیین می‌گردد، لازمه بازتوزیع ثروت^۱ برابری در نقش مزبور است. اشخاصی که درآمد بیشتری دارند، مالیات بیشتری نیز می‌پردازند (Hümbelin & Farys, 2017: 3 & 13). نمود این نقش‌ها را باید در فعالیت‌های تأثیرگذار بر اقتصاد و رفاه جامعه که همانا کسب‌وکار است، مشاهده کرد. از این رو شمول مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت‌های غیرحرفه‌ای منافی با هدف وضع مالیات مبنی بر بازتوزیع ثروت است. گو آنکه بسیاری از این فعالیت‌ها در جهت رفع حوائج شخصی اشخاص است و هیچ هدفی مبنی بر کسب درآمد را دنبال نمی‌کنند.

۳.۱.۲. تعیین مصادیق درآمد مشمول مالیات بر مبنای تفسیر مضیق قوانین

با توجه به اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی (Vanistendael, 1996: 21-29)، توسعه تعریف درآمد به هر مصداقی غیر از آنچه در قوانین مالیاتی ذکر شده، غیرقانونی و مخالف اصول حقوقی است (اصل ۵۱ قانون اساسی / Bhandari, 2017: 133). بنابراین مصادیق مشابه سود و کسب درآمد از جمله دسترسی زودتر از موعد به طلب، تحصیل هر نوع مال در نتیجه انتقال دین و طلب و امثالهم، که در قوانین مالیاتی اشاره‌ای به آنها نشده است، سود و درآمد به معنای واقعی نیست و نمی‌تواند مشمول مالیات باشد. به‌واقع درآمد موضوع مالیات باید روشن و مشخص باشد تا بتواند مأخذ محاسبه مالیات قرار گیرد. به‌عبارت دیگر، در نهایت آنچه برای پرداخت‌کننده مالیات ایجاد تکلیف می‌کند، میزان قطعی مالیات است و قطعیت مالیات نیز جز از طریق قطعیت میزان درآمد میسر نیست (مواد ۲۳۷ تا ۲۴۳ ق.م.م در خصوص ترتیب رسیدگی و تشخیص مالیات). وضع و اخذ مالیات علی‌الحساب نیز مانع از قطعی شدن مالیات نیست و مطابق قوانین مالیاتی در هر حال و حتی در صورت دریافت مالیات علی‌الحساب، در نهایت میزان درآمد مشمول مالیات به‌عنوان مأخذ محاسبه مالیات باید قطعی شده (ماده ۱۶۳ و تبصره ماده ۲۴۲ ق.م.م) و به‌تبع مبنای وضع آن نیز می‌بایست درآمدی مشخص و کاملاً صریح باشد (مواد ۳۴، ۵۳، ۵۴، ۹۰، ۹۵، ۹۷، ۹۹، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۱۰، ۱۱۳، ۱۱۷، ۱۲۸، ۱۴۳، ۱۴۳).

مکرر، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹ و ... ق.م.م همچنین مواد ۲۳۷ تا ۲۴۳). این خصیصه، ماهیت اموال موضوع انتقال را از لحاظ وضع مالیات محدود به اموال عینی می‌کند. البته این امر مانع از امکان انتقال دیگر حقوق عینی نیست، اما هر جا این حقوق به روشنی قابل ارزشگذاری نباشند، مشمول مالیات نخواهند بود. از این رو اگر سهام را گونه‌ای از طلب بدانیم، نمی‌تواند موضوع کسب‌وکار قرار گیرد و وضع مالیات بر آن توجیه‌ناپذیر است.

۳.۲. تحلیل ماهیت انتقال سهام با رویکرد مالیات بر درآمد

قانونگذار مالیاتی در وضع مالیات بر درآمد به رابطه سهامدار و شریک با سهم و سهم‌الشرکه نظر داشته (که ناظر به پذیرش علقه عینی مالکیت است) و مسئولیت پرداخت مالیات را بر عهده مالک سهم (انتقال‌دهنده) قرار داده است (بخش اخیر تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و قسمت دوم ماده ۱۴۳ مکرر). در حالی که نهاد انتقال طلب ناظر بر تحلیل رابطه سهامدار و شرکت است و سهم در این میان نقشی ایفا نمی‌کند، لذا نمی‌تواند توجیه مالیاتی داشته باشد. به واقع حق سهامدار، ناظر بر یک مال است و نه بر شخصی دیگر، پس نمی‌تواند مشمول عنوان حق دینی شود (سلطانی و اخوان هزاوه، ۱۳۹۱: ۱۴۵ و ۱۴۶).

۳.۲.۱. انتقال طلب به عنوان مبنای وضع مالیات بر درآمد سهامداران و شرکا

توصیف سهم به عنوان طلب با این ایراد مواجه است که مطابق قوانین مالیاتی، مالیات بر درآمدی وضع می‌شود که حاصل فعالیت حرفه‌ای (معامله) باشد، و نه هر نوع سود دیگری از جمله تحصیل زودتر از موعد طلب (بخش ۳. ۱. ۲). در این خصوص مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م ایران به روشنی از سهام شرکت‌هایی بحث کرده‌اند که برای «معامله و فروش» در بورس یا غیر آن پذیرفته شده‌اند. تبصره ۱ ماده ۱۴۳ نیز سهم‌الشرکه را به موازات سهام مطرح ساخته است. چنین تعبیری موضوعیت سهام برای کسب‌وکار را نشان می‌دهد. اداره درآمد داخلی آمریکا، منشأ وضع مالیات بر درآمد انتقال سهام را، قراردادهای ناشی از فعالیت‌های مربوط به کسب‌وکار می‌داند.^۱ آنچه در عرف نیز مورد معامله قرار می‌گیرد، عین سهم صرف‌نظر از آورده سهامدار به شرکت است (باریکلو، ۱۳۸۵: ۲۱). از طرف دیگر، در شرکت‌های شخص نیز مطابق مواد ۱۲۵، ۱۵۵ و ۱۸۸ ق.ت.هرکس به عنوان شریک وارد شرکت شود، متضامناً با سایر شرکا مسئول فروضی هم خواهد بود که شرکت قبل از ورود او داشته است (اسکینی، ۱۳۸۸ الف: ۱۳۲). در حالی که در انتقال طلب انتقال‌دهنده فقط ضامن وجود طلب است نه ملأئت مدیون. به لحاظ

1. <https://www.irs.gov/charities-non-profits/form-1023-required-financial-information>.

مالیاتی نیز درآمد ناشی از انتقال سهام زمانی محقق شده است که سهام به انضمام تمام حقوق و تعهدات خود منتقل شده باشد. از این رو انطباق ماهیت آن با انتقال طلب با ابهام مواجه است.

۳.۲.۲. انتقال عین به عنوان مبنای وضع مالیات بر درآمد سهامداران و شرکا

در خصوص عینیت سهام از نظر قواعد حقوق خصوصی و مالیات بر درآمد مباحث ذیل می‌تواند جالب توجه باشد:

۱. ماده ۱۰ قانون مدنی. به دلیل ابهامت ناشی از تطبیق انتقال سهام بر انتقال طلب (بخش ۲. ۱) گروهی از طرفداران طلب بودن سهام، انتقال آنها را تابع ماده ۱۰ ق.م می‌دانند (پاسبان، ۱۳۹۲: ۲۹۱). اما ایرادات مالیاتی وارده به طلب قلمداد کردن سهام، صرفاً ناظر بر ماهیت قرارداد انتقال نیست، در اصل از طلب دانستن سهام ناشی می‌شوند.

۲. استقلال سهام. خرید سهام در یک شرکت به معنای دارا شدن سهمی از اموال یا منفعت اموال شرکت نیست و سهامداران، مالکان مشترک یا [مشاعی] اموال شرکت نیستند (Goulding, 1999: 205). قابلیت تعلق مستقل سهام به سهامداران و شرکا در بحث مربوط به مالکیت سهام روشن شد. تبصره ۱ ماده ۱۴۳ ق.م.م. انتقال‌دهندگان سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌هایی را که سهام آنها در بورس پذیرفته نشده است، مکلف به پرداخت مالیات قبل از انتقال سهام کرده است. همچنین در تعیین ضمانت اجرایی این مقوله، ادارات ثبت و دفاتر اسناد رسمی مکلف شده‌اند در موقع تنظیم سند انتقال، گواهی پرداخت مالیات را اخذ و ضمیمه پرونده انتقال کنند. این تکلیف در خصوص سهام قابل انتقال در بازارهای بورسی و خارج از بورس حسب ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م. به عهده کارگزاران بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس گذارده شده است. حتی برخی حقوقدانان با توسل به مقررات عام حقوق مدنی، عدم رعایت این مقرره‌ها را با ضمانت اجرای معامله به قصد فرار از دین (ماده ۲۱۸ ق.م) مواجه و قرارداد انتقال را باطل اعلام کرده‌اند (رستمی و کتاب رودی، ۱۳۹۱: ۱۸۷). حقوقدانان کامن‌لا عقیده دارند از جمله دلایل وضع مقرره‌هایی که لزوم صدور گواهینامه سهم را پیش‌بینی می‌کردند، انتقال قاعده‌مند سهام و ساده‌سازی اختصار پرداخت مالیات بوده است (R. LoISEAUX, 1972: 949). تا جایی که با آنکه ارزش اسمی^۱ سهم را بی‌معنی می‌دانستند، به پذیرش لزوم پیش‌بینی آن به عنوان معیاری برای تعیین و حدود ارزش عینی سهام تن دادند^۲ (Guttman, 1964: 495 (as cited in Cower, Modern)). (Company Law (2d ed. 1957); Ballantine, Corporations (Rev. ed. 1946), note. 13.) گواهینامه‌های سهم به صورت اموال عینی، صادر و با فسخ قرارداد انتقال یک ورقه بهادار،

1. Par (Face Value)

۲. از همین رو قانونگذار انگلیسی، شماره ۵۴۲ از فصل اول از بخش ۱۷ قانون شرکت‌ها ۲۰۰۶ را به مقررات مربوط به ارزش اسمی اختصاص داده است.

فروشنده مجدداً از تمامی منافع و مزایای مالیاتی برخوردار می‌شد (H. Blankenheimer, 1975: 562). نیاز سرمایه‌گذاران به انتقال سهل سهام نیز موجب شده است تا در معاملات، برخی تعهدات چنان با سند آمیخته شوند که به یک واقعیت عینی تبدیل شوند (غمامی و ابراهیمی، ۱۳۹۱: ۱۳۸).

۳. مالکیت، توجیه وضع مالیات بر درآمد انتقال سهام. سهام و سهم‌الشرکه‌های شرکت‌ها، از ابزارهای مهم دادوستد بوده، در امور تجاری از موضوعات پر تقاضای قراردادها هستند. از این‌رو چنانکه گفتیم، قانونگذاران مالیاتی نیز به‌منظور توجیه وضع مالیات بر درآمد ناشی از انتقال سهام، وجود علقه مالکیت را بین مالک سهام (به‌عنوان پرداخت‌کننده مالیات) و سهام (به‌عنوان مال موضوع انتقال) مورد پذیرش قرار داده‌اند.

۴. انتقال سهام در قالب قرارداد فروش. قانون در موارد بسیاری از انتقال سهام با عنوان فروش یاد کرده، درحالی‌که انتقال طلب در قالب فروش بی‌محل است؛ مواد ۳۴، ۳۵، ۱۶۶ از لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷، بندهای ۱۶، ۲۴ و ۲۷ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار ۱۳۸۴، بند «ب» ماده ۱ قانون توسعه ابزارها ۱۳۸۸، قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت ۱۳۷۶. در حقوق خارجی نیز بخش یک از قانون یکنواخت انتقال سهام^۱ ایالات متحده آمریکا، انتقال سهام را به روش‌های تسلیم فیزیکی گواهینامه سهم و انتقال از طریق فروش میسر دانسته است. مجلس اعیان انگلستان نیز در جریان رسیدگی به پرونده "Lyle & Scott, Ltd. v. Scott's Trustees. 1959" عنوان فروش را برای تبیین قرارداد انتقال سهام به‌کار برده و این فروش را ناظر بر جمیع ملحقات سهام می‌داند (C. J. HAMSON, 1960: 28). در نهایت قانون شرکت‌های ۲۰۰۶ انگلستان (شماره‌های ۵۷۳ و ۷۳۱ از بخش ۳ و شماره‌های ۸۰۱ و ۸۰۲) فروش سهام را مبنای انتقال قرار داده و از طرفین معامله با عنوان فروشنده و خریدار یاد کرده است. در بخش‌های مختلف قانون بازار اوراق بهادار آمریکا^۲ (۱۹۳۴) به خرید و فروش اوراق بهادار اشاره شده است (از جمله بخش‌های ۳، ۶، ۹، A۱۷ و ۲۹). کد یکنواخت تجاری (UCC)^۳ اوراق بهادار را مشمول تعریف کالا (goods) کرده و کالا را شامل هر شیء منقولی می‌داند که به‌واسطه قرارداد خرید و فروش، در قبال آن پولی پرداخت شود (ماده ۲؛ بخش یک، شماره 440.2105). البته در کنوانسیون بیع بین‌المللی کالا ۱۹۸۰ انتقال اوراق بهادار از شمول مقررات کنوانسیون استثنای شده است، اما می‌توان گفت کنوانسیون مذکور به‌منظور ممانعت از بروز اختلاف در نتیجه تفاوت حقوق داخلی کشورها به‌قدر متعین‌ها اکتفا کرده و بیش از هر

1. Uniform Stock Transfer Act

2. Securities Exchange Act of 1934. As Amended Through P.L. 115-141, Enacted March 23, 2018.

3. Uniform commercial code

چیز به مصادیق پذیرفته شده کالا در تمامی نظام‌های حقوقی توجه کرده است. مواد L222-8، L221-13، L223-12، L223-14 و L223-16 از کد تجاری فرانسه^۱ سهم‌الشرکه‌های شرکت‌های تضامنی و شرکت با مسئولیت محدود را با موافقت تمام شرکا قابل فروش می‌داند.

قانون مالیات‌های مستقیم نیز از این تصریح بی‌نصیب نمانده است و تحت ماده ۱۴۳ مکرر خود، به صراحت بیان می‌دارد؛ «از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد». استفاده از عبارت «نقل و انتقال سهام» در ابتدای ماده و ختم آن به لفظ «فروش» در قسمت بعدی ماده و همچنین تکرار این مقوله در تبصره ۳ ماده ۱۴۳ مکرر، بیانگر اراده قانونگذار مبنی بر تبیین ماهیت قرارداد نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه تحت عنوان فروش است. بنابراین مقصود از نقل و انتقال سهام در تبصره ۱ ماده ۱۴۳ ق.م.م (ناظر بر سهم‌الشرکه و سهامی که در بورس پذیرفته نشده‌اند) نیز، فروش آنهاست. فهم عرف از لفظ «معامله» که در همین تبصره و پیرو عبارت نقل و انتقال آمده، نیز همین معناست. لذا قانونگذار مالیاتی نیز همسو با سایر قوانین و در راستای احترام به قواعد حقوق خصوصی و در جمع با ضروریات حقوق مالیاتی ماهیت سهم را به‌عنوان طلب نپذیرفته و بر عینیت آن صحه گذاشته است. این مفهوم با رویکرد اصل سرعت و اعتماد در معاملات بورسی بهتر خود را نشان می‌دهد.

۵. جنبه غیر فیزیکی سهام. اختصاص عین به اموال محسوس صرفاً ناشی از کثرت استعمال است و در دید عرف (بازار)، سهم مالی است عینی که مورد دادوستد قرار می‌گیرد (باریکلو، ۱۳۸۵: ۲۵ و ۲۶). امروزه معنای عین از مفهوم سنتی آن فاصله گرفته، و اموال غیر ملموس همانند اموال ملموس برای اشخاص قابل درک هستند (سلطانی و اخوان هزاه، ۱۳۹۱: ۱۴۶). اگر مفهوم عین بر اصل مال و نه خارجی بودن حمل شود، بی‌شک سهام نیز در زمره اعیان‌اند (کریمی و اسلام، ۱۳۸۷: ۳۱۸). قانونگذار مالیاتی ایران نیز همان‌طور که اشاره شد، با پذیرش قابلیت فروش سهام، جنبه محسوس بودن اموال عینی را نادیده گرفته و بیش از هر چیز به قابلیت قیمت‌گذاری آن در بازار دادوستد سهام نظر داشته است. اگرچه اصل منقول بودن دیون اجماع بیشتر حقوقدانان است، لکن مانعی برای عینی بودن سهام قلمداد نمی‌شود. با وجود این استدلال مخالفی نیز از طرف برخی حقوقدانان ارائه شده است؛ ایشان در پاسخ به استدلال

1. Commercial Code

۲. گروهی از حقوقدانانی که سهم را حقی خاص می‌دانند، استدلال می‌کنند سهم، عین نیست و فهم عرفی از نقل و انتقال نمی‌تواند ماهیت واقعی سهم را دگرگون سازد (تفرشی و ستاری شعاریان، ۱۳۸۱: ۳۵). لذا اینان می‌پذیرند که فهم عرفی از انتقال، انتقال عین است، ولی آن را بدون تأثیر در ماهیت سهام می‌دانند. اما به‌واقع در حقوق ما عرف نقشی اساسی دارد و حقوق نیز در پی برآوردن خواست‌های بشری است و باید به فهم آنها احترام بگذارد.

مبتنی بر ماده ۲۰ قانون مدنی برای دینی دانستن سهام، بیان می‌کنند که مطابق ماده ۲۰ قانون مدنی، دیون صرفاً از حیث صلاحیت محاکم و توقیف اموال منقول‌اند (اصل بر غیرمنقول بودن دیون است) (صقری، ۱۳۹۳: الف: ۳۶۸). از طرفی اکثر حقوقدانان در این امر متفق‌القولند که سهام و سهم‌الشرکه منقول‌اند (صقری، ۱۳۹۳: الف: ۳۹۸؛ کاتوزیان ناصر، ۱۳۸۴: ۶۰؛ کاتوزیان ناصر، ۱۳۸۵: ۳۸؛ کاتبی، ۱۳۸۷: ۶۱؛ تفرشی و سکوتی نسیمی، ۱۳۸۳: ۴۷؛ سلطانی و اخوان هزاوه، ۱۳۹۱: ۱۴۳؛ اسکینی، ۱۳۸۸: الف: ۱۲۶؛ تفرشی و ستاری شعاریان، ۱۳۸۱: ۲۲). در نتیجه استدلال ایشان با توجه به آنکه دیون اصالتاً غیرمنقول می‌باشند، سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها که دارای ماهیتی منقول می‌باشند، نمی‌توانند بر طبق ماده ۲۰ ق.م.دینی تلقی شوند، که دلیل آن بی‌شک جنبه بازاری سهام است. قانون ۲۰۰۶ انگلستان نیز سهام اعضا در شرکت‌ها را اموال شخصی و اموال منقول سهامداران می‌شناسد.^۱ اگرچه تفسیر مذکور از ماده ۲۰ ق.م. با نظرهای حقوقدانان حقوق مدنی مخالف باشد (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۵۳۶۰؛ کاتوزیان، ۱۳۸۵: ۳۸)، لکن در جمع با آرای دیگر و حقوق خارجی جالب توجه است؛ در ابتدا موافق ماده ۱۲۸۴ ق.م «سند هر نوشته‌ای است که در مقام دعوی یا دفاع قابل استناد باشد»، از این رو قانون مدنی به همه اسناد متضمن مبلغی پول با دیده اثباتی می‌نگرد. مضافاً اینکه ورقه سهم سندی قابل معامله است (مواد ۲۴ قاعده عام، ۳۹ سهام بی‌نام، ۴۰ سهام با نام و ۵۲ اوراق قرضه از لایحه اصلاحی ق.ت و ذیل ماده ۲ قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت ۱۳۷۶). از دیگر سو، به موجب مقررات بند ۲۴ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار «ورقه بهادار هر نوع ورقه یا مستندی است که متضمن حقوق مالی قابل انتقال برای مالک عین و یا منفعت آن باشد»، لذا حقوق دارنده در ورقه انعکاس یافته و با آن امتزاج حاصل کرده و به عین معین برای مالک آن بدل گشته است (صقری، ۱۳۹۳: الف: ۳۶۸). به همین دلیل همان‌طور که گفتیم، قانونگذار مالیاتی به انتقال یکپارچه سهم نظر داشته و مالکیت سهامدار و شریک بر سهم را مبنای وضع مالیات بر درآمد صاحب سهم قرار داده است (مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م). علاوه بر این موارد، در شرکت‌های شخص نیز می‌توان موافقت اکثریت را برای انتقال سهم‌الشرکه جایگزین موافقت تمام شرکا نمود (کابویانی، ۱۳۹۱: ۲۴۶؛ سماواتی، ۱۳۹۱: ۱۰۸). از این رو انتقال سهم و سهم‌الشرکه می‌تواند به شکل معوض، انتفاع غیر، توقیف، رهن و وثیقه صورت گیرد. در حقوق انگلستان نیز انتقال سهام ممکن است به اشکال مذاکره، واگذاری یا هر نوع خاص انتقال انجام شود (Guttman, 1964: 495 & 61; M. SIEMS, 2008: p. 60). قضات دادگاه‌های ایالات متحده نیز در آرای خود^۲، تسلیم گواهینامه سهم را ظاهر در انتقال مالکیت سهام می‌دانند (G. Ehrle. 1921: 92-97). بر

۱. بخش ۱۷، فصل یک، شماره ۵۴۱: ماهیت سهام (Nature of shares).

۲. شماره ۵۴۴ از فصل اول از بخش ۱۷ قانون ۲۰۰۶ شرکت‌های انگلستان در خصوص اصل قابلیت و آزادی نقل و انتقال سهام.

3. Davis Laundry & Cleaning Co. vs. Whitmore, 92 Ohio St. 44, iio N. E. 5P8.

همین اساس مطابق زیربخش چهار ماده ۲ کد یکنواخت تجاری، سهم به یک مجموعه غیرقابل تقسیم تعریف شده است که در عداد اموال مثلی^۱ قرار می‌گیرد، ولو کمیت آنها مشخص نباشد. بنابراین انتقال معوض، می‌تواند به‌مثابه بیع باشد و می‌دانیم که بیع صرفاً راجع به عین است (ماده ۳۳۸ ق.م) و با بیع عهده‌دار تضمینات مذکور در ق.م می‌باشد (مواد ۳۵۵، ۳۹۱ و ۴۲۷ ق.م) (صقری، ۱۳۹۳ الف: ۳۰۱ و ۳۰۲). قانونگذار مالیاتی به‌خوبی این مسئله را درک کرده و همان‌طور که گفتیم، انتقال سهام را در قبال مابه‌ازا مشمول مالیات دانسته است. به‌کار بردن عبارت نقل و انتقال در کنار واژگانی چون «معامله» و «فروش» در مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م. بین همین انتقال در حقوق کامن‌لا نیز از معاملات سرمایه‌گذاران بر روی سهام با عنوان بیع یاد شده است (Armour & A McCahery, 2006: 39). برخی آرای دادگاه‌ها و مجلس اعیان انگلستان^۲ و دادگاه‌های ایالات متحده آمریکا نیز همین ایده را تأیید می‌کنند.^۳ قانون اوراق بهادار آمریکا ۱۹۳۳^۴، هر قرارداد انتقال ورقه بهادار را در قبال ارزش مالی مشمول تعریف فروش می‌داند. در توصیف سهام بی‌نام نیز، گفته شده؛ تصرف مادی برگه سهام، فی‌الذات حقوق همراه با سهام را به دارنده اعطا می‌کند (گابنل و همکاران، ترجمه ماشالله بنا نیاسری، ۱۳۸۶: ۴۵). در جمع قواعد حقوق خصوصی و حقوق مالیاتی و مستفاد از قوانین و مقررات مذکور، وصف قراردادی انتقال عینی سهام نیز مسجل و مسئولیت صاحب سهام یا انتقال‌دهنده سهام برای پرداخت مالیات مشخص شد.

۴. نتیجه‌گیری

از توجه به الزامات حقوق مالیاتی و حقوق خصوصی، جمیع مواد مرتبط با ماهیت سهام در قوانین مختلف (مدنی، تجارت، بازار اوراق بهادار، مالیات‌های مستقیم و ...)، چنین نتیجه می‌شود که سهام و سهم‌الشرکه در زمره اموال اند (اتفاق نظر حقوقدانان) (۱)، منقول بوده و به‌تبع حقوقی را اعم از مالی و غیرمالی به صاحب آن اعطا می‌کنند (۲). این اموال ذاتاً قابل انتقال، توقیف و توثیق‌اند. می‌دانیم تنها اموال عینی قابل توثیق‌اند. تفکیک بین سهم و سهم‌الشرکه از لحاظ قابلیت توثیق به تفکیک ماهیت این دو منجر شده که منطقی نمی‌نماید. از این رو ق.م.م. نیز رفتاری برابر با هر دو دارد (مواد ۱۷، ۳۴، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر) (۳). جنبه بازاری سهام موجب شده تا ارزش معینی داشته و مانند سایر اموال عینی قابل فروش باشند (۴)، از همین رو ماده ۱۴۳ و صدر ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م جنبه محسوس بودن اموال عینی را

1. Fungible goods.

2. Lyle & Scott, Ltd. v. Scott's Trustees. 1959.

3. Albert J. Hatch v. Edward Reardon (1907).

4. Securities Act of 1933. As Amended Through P.L. 111-229, Approved August 11, 2010.

نادیده گرفته و قابلیت قیمت‌گذاری آن در بازار دادوستد را کافی دانسته است (۵)، از این رو از «ارزش معین فروش سهام در بازار» به عنوان مبنایی برای مأخذ مالیات بر درآمد انتقال سهام و سهم‌الشرکه یاد می‌کنند (۶). می‌دانیم که طلب قابلیت ارزش‌گذاری بازاری ندارد و نمی‌تواند موضوع فروش قرار گیرد (۷). از طرفی قانونگذار مالیاتی مالکیت را علقه ارتباطی بین سهامدار و شریک با سهم و سهم‌الشرکه دانسته و مسئولیت پرداخت مالیات را بر عهده مالک سهم (انتقال‌دهنده) قرار داده است (مواد ۱۷، ۳۴، ۱۰۵، ۱۱۰، بخش اخیر تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و قسمت دوم ماده ۱۴۳ مکرر). آشکار است که مالکیت نیز جز در یک رابطه عینی نسبت به عین یا منفعت اموال به وجود نمی‌آید. در حالی که نهاد انتقال طلب ناظر بر تحلیل رابطه سهامدار و شرکت است (۸). از دیگر سو، با توجه به اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی، توسعه تعریف درآمد به هر مصداقی غیر از آنچه در قوانین مالیاتی ذکر شده است، غیرقانونی و مخالف اصول حقوقی است (اصل ۵۱ قانون اساسی). از این رو تحصیل هر نوع مال در نتیجه انتقال دین و طلب، سود و درآمد به معنای واقعی (ناشی از کسب و کار) نبوده و نمی‌تواند مشمول مالیات باشد، از همین رو مشمولیت سهام در قوانین مالیاتی از باب قابلیت انتقال یکپارچه آنهاست، نه صرفاً حقوق ناشی از آن و این امر به آنها عینیت می‌بخشد (۹). به موجب اصل مشخص بودن مالیات، مسئولیت مالیات‌دهنده نسبت به مالیات مقرر، باید کاملاً روشن باشد. آنچه برای پرداخت‌کننده مالیات ایجاد تکلیف می‌کند، میزان قطعی مالیات است و مالیات قطعی نیز جز از طریق میزان قطعی درآمد میسر نیست (مواد ۲۳۷ تا ۲۴۳ ق.م.م. در خصوص ترتیب رسیدگی و تشخیص مالیات). حتی در صورت دریافت مالیات علی‌الحساب نیز در نهایت میزان درآمد مشمول مالیات به عنوان مأخذ محاسبه مالیات باید قطعی شده (ماده ۱۶۳ و تبصره ماده ۲۴۲ ق.م.م.) و به تبع مبنای وضع آن نیز می‌بایست درآمدی مشخص و کاملاً صریح باشد (مواد ۳۴، ۵۳، ۵۴، ۹۰، ۹۵، ۹۷، ۹۹، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۱۰، ۱۱۳، ۱۱۷، ۱۲۸، ۱۴۳، ۱۴۳ مکرر، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹ و ... ق.م.م. همچنین مواد ۲۳۷ تا ۲۴۳). این در حالی است که در موضع انتقال سهام به عنوان انتقال طلب، انتقال حقی احتمالی رخ می‌دهد که نمی‌تواند مأخذ محاسبه دقیق مالیات قرار گیرد (۱۰). انتقال می‌تواند علاوه بر اصل سهام ناظر بر منافع سهام و سهم‌الشرکه باشد و هر دو انتقال نیز مشمول مالیات است (مواد ۱۱۹ و ۱۲۲ ق.م.م.) و می‌دانیم که تنها منافع عین را می‌توان انتقال داد و دین قابل تجزیه به این حالت نیست (۱۱).

واقعیت آن است که سهام و سهم‌الشرکه امروزه از ابزارهای مهم اقتصادی‌اند و ماهیت حقوقی آنها تأثیر بسزایی در عملکردشان خواهد داشت. از این رو به قانونگذار پیشنهاد می‌شود؛ در قواعد عمومی قانون مدنی یا در قانون تجارت به وضع مقررهای بپردازد که به صراحت

ماهیت حقوقی سهام را پیش‌بینی کرده و در این راه به چالش‌های پیش رو از جمله مبانی وضع مالیات بر انتقال سهام و سهم‌الشرکه بی‌توجه نباشد.

منابع

الف) فارسی

۱. اخلاقی، بهروز (۱۳۶۸). «بحثنی پیرامون توثیق اسناد تجاری»، *مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران*، ش ۲۴.
۲. اسکینی، ربیعا (۱۳۸۸). *حقوق تجارت، شرکت‌های تجاری*، ج ۱ و ۲، ویراست ۲، چ یازدهم، تهران: سمت.
۳. امینی، منصور (۱۳۸۸). «نقش ثبت سند در بیع مال غیرمنقول در حقوق فرانسه و بررسی قابلیت پذیرش آن در حقوق ایران»، *مجله تحقیقات حقوقی، بهار و تابستان*، ش ۴۹.
۴. باریکلو، علیرضا (۱۳۸۵). «ماهیت سهم و بازخرید آن توسط شرکت صادرکننده»، *پژوهشنامه حقوق و علوم سیاسی*، سال اول، ش ۱.
۵. باقری، محمود؛ شوشی نسب، نفیسه (۱۳۹۲). «مالکیت مستقیم و غیرمستقیم اوراق بهادار»، *مجله مطالعات حقوق تطبیقی*، ش ۲.
۶. پاسبان، محمدرضا (۱۳۹۲). *حقوق شرکت‌های تجاری*، چ نهم، تهران: سمت.
۷. تفرشی، محمد عیسی؛ سکوتی نسیمی، رضا (۱۳۸۳). «بیع سهام شرکت‌های سهامی»، *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ش ۴۱.
۸. تفرشی، محمد عیسی؛ شعاریان ستاری، ابراهیم (۱۳۸۱). «سهم و حقوق ناشی از آن در شرکت‌های سهامی»، *مجله پژوهش حقوق و سیاست*، ش ۷.
۹. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۸). *دوره متوسط شرح قانون مدنی، حقوق اموال*، چ ششم، تهران: کتابخانه گنج دانش.
۱۰. جنیدی، لعیا؛ دشتی، رحمت (۱۳۸۸). «بررسی نظام حقوقی حاکم بر سهام ممتاز در حقوق ایران و انگلستان»، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ش ۷.
۱۱. رسائی‌نیا، ناصر (۱۳۸۸). *کلیات حقوق بازرگانی-تجارت*، چ نهم، تهران: انتشارات دریاچه.
۱۲. رستمی، ولی؛ کتاب رودی، احمد (۱۳۹۱). «بررسی تطبیقی ضمانت اجراهای مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۱۴.
۱۳. ستوده تهرانی، حسن (۱۳۸۹). *حقوق تجارت*، ج ۲، چ هفدهم، تهران: دادگستر.
۱۴. سلطانی، محمد؛ اخوان هزاوه، حامده (۱۳۹۱). «ماهیت و قواعد حقوقی توثیق سهام»، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ش ۱۷.
۱۵. سماواتی، حشمت‌اله (۱۳۹۱). *بررسی و تحقیق پیرامون شرکت‌های تضامنی*، چ اول، تهران: میزان.
۱۶. شاحیدر، عبدالکریم (۱۳۸۸). «اصول حاکم بر حقوق مالیاتی»، *مجله حقوقی دادگستری*، ش ۵۵.
۱۷. شعاریان، ابراهیم (۱۳۹۳). *با قافله عدالت، یادنامه دکتر ناصر کاتوزیان*، چ اول، تبریز: ستوده.
۱۸. صفری، محمد (۱۳۹۳). *حقوق بازرگانی، شرکت‌ها*، ج ۱ و ۲، چ اول، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۱۹. طاهری تازی، میر محسن (۱۳۹۳). *جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران*، چ اول، تهران: جنگل-جاودانه.
۲۰. عبادی، محمدعلی (۱۳۸۹). *حقوق تجارت*، چ سی و یکم، تهران: کتابخانه گنج دانش.
۲۱. غمامی، مجید؛ ابراهیمی، مریم (۱۳۹۱). «ماهیت حقوقی سهام پذیرفته‌شده در بورس»، *مطالعات حقوق تطبیقی*، ش ۴.
۲۲. کاتبی، حسینقلی (۱۳۸۷). *حقوق تجارت*، چ دوازدهم، تهران: کتابخانه گنج دانش.
۲۳. کریمی، عباس؛ اسلام، محمدمعین (۱۳۸۷). «رهن اموال فکری»، *فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی*، دوره ۳۸، ش ۲.
۲۴. کاتوزیان ناصر (۱۳۸۸). *قانون مدنی در نظم حقوق کنونی*، چ چهاردهم، تهران: میزان.
۲۵. ----- (۱۳۸۴). *دوره مقدماتی حقوق مدنی، اموال و مالکیت*، چ دهم، تهران: میزان.
۲۶. ----- (۱۳۸۶). *دوره مقدماتی حقوق مدنی، شفعه، وصیت، ارث*، چ هشتم، تهران: میزان.

۲۷. کاویانی، کورش (۱۳۸۸). *حقوق شرکت‌های تجاری، حقوق تجارت ۲*، ج سوم، تهران: میزان.
۲۸. گاپنال، آویل اف؛ برنارد اس بلک، دومینیک کارو، آکسانا زیر، استیپون نستور، سارا رینولدز (۱۳۸۶)، قواعد عمومی حقوق شرکت‌ها مطالعه‌ای برای اقتصادهای در حال گذار، ترجمه ماشالله بناء نیاسری، *مجله تحقیقات حقوقی*، ش ۴۵.
۲۹. محسنی، حسن (۱۳۹۱). *ارج نامه دکتر الهامی*، ج اول، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۳۰. نعیمیان، صدیقه (۱۳۸۴). *شرکت‌های سهامی عام و خاص، پیچیدگی‌ها و چالش‌ها*، ج اول، تهران: کشاورز.

(ب) خارجی

31. BHANDARI, MONICA (2017), *Philosophical Foundations of Tax Law*, First Edition, United Kingdom, Oxford University Press.
32. Charles P. Hine (1939), *Situs of Shares Issued Under the Uniform Stock Transfer Act*, University Of Pennsylvania Law Review.
33. Clarence G. Ehrle (1921), "The Uniform Stock Transfer Act", *Marquette Law Review*, Issue 2, Vol. 5.
34. Guttman Egon (1964). "The Transfer of Shares in a Commercial Corporation – A Comparative Study", *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, Vol.e V, No. 3.
35. kabinga, Musonda (2016), principles of taxation, jesuitenweltweit
36. H. Blankenheimer, Alan (1975). "Tax Consequences of Rescission: The Interplay between Private and Public Law", *the University of Chicago Law Review*, Vol. 42, No. 3.
37. Hümbelin, Oliver (2018), Income redistribution through taxation – how deductions undermine the effect of taxes, *Journal of Income Distribution*.
38. Janet Dine (2001), *Company Law*. Fourth Edition, Centre for Commercial Law Studies, Queen Mary, University of London.
39. John Armour; Michael J. Whincop (2007). "The Proprietary Foundations of Corporate Law", *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 27, No. 3.
40. John Armour; Joseph A McCahery (2006). *Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US*, Oregon, Hart Publishing, Oxford and Portland.
41. OECD, Fundamental Principles of Taxation, Addressing The Tax Challenges of the Digital Economy © OECD, 2014.
42. Mathias M. Siems (2008), *Convergence in Shareholder Law*, New York, Cambridge University Press.
43. *Michigan Law Review* (1907), "Validity of Stock Transfer Tax", Vol. 5, No. 6.
44. Paul Dobson; Nigel Gravells (1998). Phillip Kenny, Richard Kidner, Nicholas Bourne, Principle of company law, Principles of Law Series, Third edition, Cavendish Publishing Limited.
45. R. LoISEAUX, PIERRE (1972), "Liability of Corporate Shares to Legal Process", *Duke Law Journal*, Vol. 947.
46. Raina Dimitrova; Borislav Boyanov (2008), *The European Company*, VOLUME I I, First published, Cambridge University Press.
47. S. Avi-Yonah, Reuven; Nicola Sartori; Omri Marian (2011). *Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York, Oxford University Press.
48. Saleem Sheikh (2008), *A Guide to the Companies Act 2006*, first published, Routledge-Cavendish.
49. Simon Gouling (1999), *Company Law*, Second edition, London Sydney, Cavendish Publishing Limited.
50. Ting Antony (2013), *Corporate Groups under Consolidation an International Comparison*, New York, Cambridge University Press.
51. <https://www.irs.gov/charities-non-profits/form-1023-required-financial-information>.
52. <https://www.investopedia.com/terms/f/financialasset.asp>.
53. www.wipo.int/edocs/lexdocs.html (undated). "Chapter 42:01 Companies, Arrangement of section part 1", preliminary, No. 45.
54. Vanistendael, Frans (1996), Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting, volume 1; International Monetary Fund,
55. Commercial Code (updated 2013 (France).
56. Companies Act 2006 (United Kingdom).

-
57. Uniform Stock Transfer Acts (United States of America).
 58. Uniform Commercial Code 1962.
 59. Securities Act of 1933 (United States of America).
 60. Securities Exchange Act of 1934 (United States of America).
 61. Stock Transfer Act 1963 (United Kingdom).
 62. Stock Transfer Act 1982 (United Kingdom).