

Analysis of Laws and Regulations Related to Payments to the Board of Directors with Emphasis on the Direct Tax Law

*Roohalah Seddighi¹, Hasan Saffari^{*2}*

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

Email: r.seddighi@atu.ac.ir

2. M.A. Student in Management Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

*. **Corresponding Author:** Email: Hasan.saffari95@gmail.com

A B S T R A C T

Explaining the rules and regulations on payments of the board of directors in companies is very important for determining the legal duties of companies. In addition to the theoretical aspect, this issue has a wide range of practical effects on the companies. In this study, first, by examining the theories of relationship between the board of directors and the company, the nature of the legal relationship of the board of directors with the company is explained. According to various theories, there are four types of relationships for the board of directors with the company. 1) According to attorney theory, they are attorney of the company. 2) According to another theory, they are Legal agent of the company. 3) Some jurists consider the board of directors as employee of company. 4) And finally, the



S.D.I.L.
The SD Institute of Law
Research & Study



Publisher:
Shahr-e- Danesh
Research And Study
Institute of Law

Article Type:
Original Research

DOI:
10.48300/JLR.2021.273737.1595

Received:
21 April 2021

Accepted:
20 June 2021

Published:
20 March 2022



Copyright & Creative Commons:

© The Author(s). 2021 Open Access. This article is licensed under a Creative Commons Attribution Non-Commercial License 4.0, which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. To view a copy of this licence, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>.



Organ theory that consider the board as a Pillar of the company. After rejecting the first three theories, the organ theory is accepted as a type of relationship between the board of directors and the company. Then, according to this theory, the analysis of executive circular and legal article related to the payments of the board of directors in the commercial law, direct tax law, labor law, social security law and unemployment insurance law has been done. Based on this analysis, it was found that the executive circular in some cases contradict with the relevant laws. Therefore, according to the importance of joint stock companies and the role of the board of directors in leading them, it is necessary to review and integrate the proposed laws.

Keywords: Board of Directors, Commercial Law, Direct Tax Law, Labor Law, Social Security Law.

Funding: The author(s) received no financial support (funding, grants, sponsorship) for the research, authorship, and/or publication of this article.

Author contributions:

Roohalah Seddighi: Conceptualization, Methodology, Validation, Project administration, Visualization, Supervision, Writing - Review & Editing

Hasan Saffari: Writing - Review & Editing, Formal analysis, Investigation, Resources, Writing - Original Draft, Conceptualization

Competing interests: The authors declare that they have no competing interests.

Citation:

Seddighi, Roohalah & Hasan Saffari. "Analysis of Laws and Regulations Related to Payments to the Board of Directors with Emphasis on the Direct Tax Law" *Journal of Legal Research* 20, no. 48 (March 20, 2022): 139-157.

E x t e n d e d A b s t r a c t

This study seeks to critique and analyze the rules and regulations on payments to the board of directors according to the theories put forward to the legal nature of the board of directors relationship with the company from three perspectives: a) income tax, b) social security insurance and c) cost are tax eligible. Explaining the rules and regulations on payments of the board of directors in companies is very important for determining the legal duties of companies. In addition to the theoretical aspect, this issue has a wide range of practical effects on the companies. In this study, by examining the theories about the type of relationship between the board of directors and the company, four types of relationship for the board of directors with the company were proposed.

According to the first theory, the board of directors is an attorney, which itself includes two different sub theory, partners' attorney and the company attorney. According to the theory of attorney from partners, the responsibility of the manager towards the partners is the same as the attorney's responsibility towards the client. Which has objections such as: not distinguishing the legal personality of the company from partners or the lack of restrictions on the client's right to dismiss a lawyer. Due to the objections raised, this theory about the relationship between managers and the company is rejected. According to the theory of attorney from the company, managers are the attorney of the company. This theory also has objections such as: lack of limitation of managers' authority over third parties, expiration of the term of the power of attorney and lack of distinction between the will of the manager and the company. According to the objections raised, the board of directors cannot be considered the company's attorney. According to the second theory, the board of directors is the legal agent of the company. According to the rules and judicial procedure, the company manager is considered as a kind of agent of the company. Therefore, companies are authentic in documents issued by the company manager. However, this theory also has objections such as: non-interference of the law and the judiciary in the selection of managers, lack of distinction between the company and management, and other objections that the legal agent cannot be removed. For the reasons mentioned, this theory is also rejected and the board of directors is not considered the agent of the company. In the third theory, the board of directors is considered a labor or employee of the company. There are some objections to this theory, including: A) the freedom of the manager

in the management of the company's affairs, B) the employment contract is a required contract, but the managers can be removed. C) There is a difference in debt to labor with debt to managers. Therefore, this theory is also rejected. Finally, the pillar theory, which considers the board of directors as a pillar and part of the company. The reasons for accepting this theory are: A) to invalidate the restriction for managers in relation to third parties is not justified except by the theory of pillar. B) A company is formed after the managers are appointed and accepted responsibility by them. According to these reasons, this theory can be accepted. Acceptance of this theory has effects that include: A) the authority of the company managers is directly from the law and not the contract. B) The duties and powers of the board of directors are the same as the duties and rights of the company. C) The CEO of the company is the lawyer of the company, not the lawyer of the board of directors. Therefore, after reviewing and analyzing various theories about the relationship between the board of directors and the company and accepting the pillar theory as the dominant theory and stating the effects of accepting this theory, reviewing and analyzing legal materials and executive circulars related to board payments in commercial law. Direct tax law, labor law, social security law and unemployment insurance law are discussed.

The analysis showed that the executive circulars in some cases are in conflict with the relevant laws and the pillar theory. For example, paragraph 11 of the Moshtarak Feani Circular excludes all board members from the scope of the Unemployment Insurance Law. It also makes social security premiums optional for them, while the acting members of the board of directors, in addition to the managerial relationship they have with the company, which is of the corporate type, have a labor relationship and are subject to the labor law, the unemployment insurance law and the social security law. Also, paragraph 8 of the Circular No. 232/2401/28345 dated 10/10/2006 of the Tax Organization does not consider the compensation of the board of directors as an cost are tax eligible and considers the compensation of the board of directors as salary income subject to salary tax. While these cases are in contradiction with Articles 147, 82 and 119 of the Law on Direct Taxes. Considering the mentioned contradictions and the importance of joint stock companies and the role of the board of directors in their management, it is necessary to review and integrate the proposed laws.

تحلیل قوانین و مقررات ناظر بر پرداخت‌ها به هیأت مدیره با تأکید بر قانون مالیات‌های مستقیم

روح الله صدیقی^۱، حسن صفاری^{۲*}

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.
Email: r.seddighi@atu.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.
* نویسنده مسئول: Email: Hasan.saffari95@gmail.com

چکیده:

تبیین و تحلیل قوانین و مقررات ناظر بر پرداخت‌ها به هیأت مدیره در شرکت‌های سهامی، به منظور تعیین وظایف قانونی هیأت مدیره شرکت‌های سهامی از اهمیت بسیاری برخوردار است. این موضوع علاوه بر جنبه نظری، از لحاظ عملی نیز تأثیر زیادی بر شرکت‌ها دارد. در این پژوهش با بررسی نظریه‌ها در مورد نوع رابطه هیأت مدیره با شرکت، چهار نوع رابطه مطرح شد. بر اساس نظریه اول، هیأت مدیره وکیل شرکت می‌باشد، طبق نظریه دوم، هیأت مدیره نماینده قانونی شرکت است. در نظریه سوم، هیأت مدیره کارگر یا مستخدم شرکت تلقی می‌شود و در نهایت نظریه رکنیت که هیأت مدیره را به عنوان رکنی از شرکت تلقی می‌کند. پس از تحلیل و تبیین ماهیت رابطه حقوقی هیأت مدیره با شرکت و رد سه نظریه اول، نظریه رکنیت برای نوع رابطه هیأت مدیره با شرکت به عنوان

کپی رایت و مجوز دسترسی آزاد:



کپی‌رایت مقاله در مجله پژوهش‌های حقوقی نزد نویسنده (ها) حفظ می‌شود. کلیه مقالاتی که در مجله پژوهش‌های حقوقی منتشر می‌شوند با دسترسی آزاد هستند. مقالات تحت شرایط مجوز 4.0 Creative Commons Attribution Non-Commercial License منتشر می‌شوند که اجازه استفاده، توزیع و تولید مثل در هر رسانه‌ای را می‌دهد، به شرط آنکه به مقاله استناد شود. جهت اطلاعات بیشتر می‌توانید به صفحه سیاست‌های دسترسی آزاد نشریه مراجعه کنید.



پژوهش‌های حقوقی



نوع مقاله:
پژوهشی

DOI:

10.48300/ILR.2021.273737.1595

تاریخ دریافت:
۱ اردیبهشت ۱۴۰۰

تاریخ پذیرش:
۳۰ خرداد ۱۴۰۰

تاریخ انتشار:
۲۹ اسفند ۱۴۰۰



نظریه غالب انتخاب شد. با توجه به نظریه رکنیت، تحلیل بخشنامه‌های اجرایی و مواد قانونی مربوط به پرداخت‌های هیأت مدیره در قانون تجارت، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون کار، قانون تأمین اجتماعی و قانون بیمه بیکاری انجام شد. تحلیل‌های انجام شده نشان داد بخشنامه‌های اجرایی در بعضی از موارد با قوانین مربوطه دارای تناقض می‌باشند، لذا با توجه به اهمیت شرکت‌های سهامی و نقش هیأت مدیره در راهبری آنها لزوم بازنگری و انسجام‌بخشی در قوانین مطرح شده ضرورت می‌یابد.

کلیدواژه‌ها:

هیأت مدیره، قانون تجارت، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون کار، قانون تأمین اجتماعی.

حامی مالی:

این مقاله هیچ حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان:

روح‌اله صدیقی: مفهوم‌سازی، مدیریت پروژه، اعتبار سنجی، نوشتن - بررسی و ویرایش، تصویرسازی، نظارت، روش‌شناسی حسن صفاری: مفهوم‌سازی، تحلیل، تحقیق و بررسی، منابع، نوشتن - پیش‌نویس اصلی، نوشتن - بررسی و ویرایش.

تعارض منافع:

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

استناددهی:

صدیقی، روح‌الله و حسن صفاری، «تحلیل قوانین و مقررات ناظر بر پرداخت‌ها به هیأت مدیره با تأکید بر قانون مالیات‌های مستقیم». مجله پژوهش‌های حقوقی ۲۰، ش. ۴۸ (۲۹ اسفند ۱۴۰۰): ۱۳۹-۱۵۷.

مقدمه

در وضعیت اقتصادی فعلی، شرکت‌های سهامی بزرگ‌ترین گروه تأثیرگذار در اقتصاد کشور می‌باشند. نقش این شرکت‌ها در جمع‌آوری و استفاده بهینه از سرمایه‌های اندک مردم غیر قابل انکار می‌باشد. بر این اساس می‌توان به جایگاه مدیران شرکت به عنوان رهبران و تصمیم‌سازان شرکت پی برد. با توجه به اهمیت مدیران در شرکت‌های سهامی، قانونگذار قوانین و مقرراتی را برای تعیین اختیارات، وظایف و همچنین مزایای پرداختی به آنها وضع کرده است. تعیین و تحلیل قوانین و مقررات ناظر بر مزایای پرداختی به هیأت مدیره شرکت‌های سهامی دارای اهمیت بسزایی می‌باشد، زیرا مسؤولیت‌های قانونی شرکت نسبت به این پرداخت‌ها تحت تأثیر درک صحیح این قوانین و مقررات می‌باشد.

بنابراین این پژوهش به دنبال نقد و تحلیل قوانین و مقررات ناظر بر پرداخت‌ها به هیأت مدیره با توجه به نظریه‌های مطرح شده در ارتباط با ماهیت حقوقی رابطه هیأت مدیره با شرکت از سه منظر الف) مالیات بر درآمد، ب) بیمه تأمین اجتماعی و ج) هزینه‌های قابل قبول مالیاتی می‌باشد. در مقاله حاضر با جمع‌آوری اطلاعات به طریق کتابخانه‌ای و با استفاده از روش توصیفی تحلیلی به نقد و تحلیل قوانین و مقررات ناظر بر پرداخت‌ها به هیأت مدیره از سه منظر ذکر شده می‌پردازیم.

۱- رابطه هیأت مدیره با شرکت

پیش از هر اقدامی باید ماهیت رابطه حقوقی هیأت مدیره شرکت‌های سهامی با شرکت تعیین شود، زیرا حدود اختیارات و مسؤولیت‌های مدیران شرکت، بستگی به ماهیت این رابطه حقوقی دارد. در زمینه ماهیت رابطه هیأت مدیره با شرکت چهار نظریه وجود دارد، که عبارتند از نظریه وکالت، نظریه نمایندگی (وکالت از شرکت)، نظریه کارگری و نظریه رکنیت. که در ادامه هر یک را به صورت خلاصه مرور می‌کنیم.

۱-۱- نظریه وکالت

این نظریه قدیمی‌ترین نظریه در زمینه ماهیت رابطه حقوقی هیأت مدیره با شرکت می‌باشد که خود شامل دو صورت مختلف وکالت از شرکا و وکالت از شرکت بیان می‌شود.

۱-۱-۱- وکالت از شرکا

در ماده ۵۱ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱^۱ در خصوص شرکت‌های سهامی ذکر گردیده است که مسؤولیت مدیر شرکت در مقابل شرکا همان مسؤولیتی است که وکیل در مقابل موکل دارد. مسؤولیت مذکور در مورد شرکت‌های تضامنی در ماده ۱۲۱ همان قانون^۲ و در شرکت‌های نسبی نیز

بر اساس ماده ۱۸۵ همان قانون^۳ معتبر شناخته شده است. بنابراین رابطه هیأت مدیره با شرکت به صورت وکالت است و همان مسؤولیتی که وکیل نسبت به موکل دارد، هیأت مدیره در مقابل شرکا دارد.

اما به این نظر ایراداتی به شرح زیر وارد می‌باشد:

۱) اساسی‌ترین ایراد وارد به این نظریه متمایز نکردن شخصیت حقوقی شرکت از شرکا و مالکان شرکت می‌باشد.^۴ اقدامات هیأت مدیره، شرکت را متعهد می‌کند و هیچ تعهدی برای شرکا ایجاد نمی‌کند در حالی که بر اساس این نظریه اقدامات هیأت مدیره باید برای شرکا تعهد ایجاد کند.

۲) ایراد دیگر به این نظریه مربوط می‌شود به موضوع عدم محدودیت در حق موکل برای عزل وکیل در حالی که شرکای شرکت دارای چنین حقی نیستند.^۵

۳) به موجب بند ۳ ماده ۶۷۸ قانون مدنی^۶ و ماده ۹۵۴ همان قانون^۷، موت یا جنون هر یک از طرفین عقد وکالت موجب از بین رفتن و انفساخ عقد می‌شود. در حالی که با فوت یا جنون یکی از سهام‌داران و حتی تمامی آنان مدیران شرکت سهامی معزول نمی‌شوند.^۸

بنا بر دلایل ذکر شده این نظر رد می‌شود و نمی‌توان هیأت مدیره را به عنوان وکیل سهام‌داران شناخت.

۲-۱-۱- وکالت از شرکت

در مقابل دیدگاه وکالت از شرکا عده‌ای دیگر از مؤلفان و حقوق‌دانان کشور، هیأت مدیره را به عنوان وکیل شرکت به حساب می‌آورند. به عنوان نمونه دکتر مرتضی نصیری^۹ بیان می‌کند که طبق ماده ۵۱ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱، که با تدوین و اجرای قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۲۴ اسفند ۱۳۴۷ در خصوص شرکت‌های سهامی نسخ ضمنی گردیده است، هیأت مدیره وکیل سهام‌داران محسوب می‌شود، ولی طبق قانون جدید رابطه وکیل و موکل بین

۳. ماده ۱۸۵ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱: «دستور ماده ۱۱۸ - ۱۱۹ - ۱۲۰ - ۱۲۱ - ۱۲۲ - ۱۲۳ در مورد شرکت نسبی نیز لازم‌الرعایه است.»

۴. محمدرضا پاسبان و جواد نیک نژاد، «جایگاه حقوقی مدیران در شرکت‌های سهامی»، تحقیقات حقوقی تطبیقی ایران و بین‌الملل ۴ (۱۳۹۰) ۱۳؛ سعید نوبخت، «حدود مسؤولیت مدیران سابق و لاحق شرکت‌های سهامی خاص در قبال تعهدات شرکت با تأکید بر آرا قضایی» (پایان‌نامه کارشناسی ارشد، نراق: دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۶)، ۶۳.

۵. پاسبان و نیک نژاد، پیشین، ۱۳.

۶. ماده ۶۷۸ قانون مدنی: «وکالت به طریق ذیل مرتفع می‌شود: (۱) به عزل موکل، (۲) به استعفای وکیل، (۳) به موت یا به جنون وکیل یا موکل.»

۷. ماده ۹۵۴ قانون مدنی: «کلیه عقود جایزه به موت احد طرفین منفسخ می‌شود و همچنین به سقه در مواردی که رشد معتبر است.»

۸. فخرالدین اصغری آق مشهدی و محمد عیسایی تفرشی، «ماهیت حقوقی رابطه مدیران شرکت‌های سهامی با شرکت»، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان ۱۴ (۱۳۸۵) ۲۶.

۹. مرتضی نصیری، حقوق چندملیتی (تهران: انتشارات نشر دانش امروز ۱۳۷۰)، ۱۳۶.

هیأت مدیره و سهامداران تصریح نشده است و قانوناً چنین رابطه‌ای بین هیأت مدیره و شرکت وجود دارد. به عبارت دیگر، امروز هیأت مدیره و کیل شرکت محسوب می‌شود.^{۱۰} اما بر این نظر نیز ایراداتی وارد است که به شرح زیر می‌باشد:

۱) بر مبنای ماده ۱۱۸^{۱۱} و ماده ۱۳۵ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷^{۱۲} می‌توان چنین برداشت کرد که هیأت مدیره به جز مواردی که در صلاحیت خاص مجامع شرکت و یا خارج از موضوع شرکت می‌باشد، در مقابل اشخاص ثالث دارای کلیه اختیارات قانونی هستند و محدود کردن اختیارات هیأت مدیره به موجب اساسنامه و یا تصمیمات مجمع در مقابل اشخاص ثالث باطل و کان لم یکن است. درحالی‌که بر مبنای ماده ۶۷۴ قانون مدنی^{۱۳} موکل نسبت به آنچه خارج از حدود اختیارات و کیل می‌باشد هیچ‌گونه تعهدی ندارد.

۲) به موجب ماده ۱۳۶ قانون تجارت مصوب ۲۴ اسفند ۱۳۴۷ «در صورت انقضای مدت مأموریت مدیران تا زمان انتخاب مدیر جدید، مدیران سابق کماکان مسؤول امور شرکت و اداره آن خواهند بود» درحالی‌که با انقضای مدت عقد وکالت، رابطه وکیل و موکل دیگر برقرار نمی‌باشد.^{۱۴}

۳) در عقد وکالت دو اراده کارگزار است: اراده موکل که نیابت می‌دهد و حدود اختیار و کیل را مشخص می‌کند و اراده وکیل که اعمال حقوقی را انجام می‌دهد، درحالی‌که در مورد اشخاص حقوقی اراده‌ای جز تصمیم مدیران وجود ندارد و همان است که اراده شخص حقوقی به شمار می‌آید.^{۱۵}

بنا بر دلایل ذکر شده این نظر نیز رد می‌شود و هیأت مدیران و کیل شرکت محسوب نمی‌شوند.

۱۰. جواد نیک نژاد، «جایگاه حقوقی مدیران شرکت‌های سهامی در فقه، حقوق ایران و انگلستان»، پژوهش‌های فقه و حقوق اسلامی ۷ (۱۳۹۰) ۱۷۳.

۱۱. ماده ۱۱۸ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷: «جز درباره موضوعاتی که به موجب مقررات این قانون اخذ تصمیم و اقدام درباره آنها در صلاحیت خاص مجامع عمومی است مدیران شرکت دارای کلیه اختیارات لازم برای اداره امور شرکت می‌باشند مشروط بر آنکه تصمیمات و اقدامات آنها در حدود موضوع شرکت باشد. محدود کردن اختیارات مدیران در اساسنامه یا به موجب تصمیمات مجامع عمومی فقط از لحاظ روابط بین مدیران و صاحبان سهام معتبر بوده و در مقابل اشخاص ثالث باطل و کان‌لم‌یکن است.»

۱۲. ماده ۱۳۵ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷: «کلیه اعمال و اقدامات مدیران و مدیر عامل شرکت در مقابل اشخاص ثالث نافذ و معتبر است و نمی‌توان به عذر عدم اجرای تشریفات مربوط به طرز انتخاب آنها اعمال و اقدامات آنان را غیر معتبر دانست.»

۱۳. ماده ۶۷۴ قانون مدنی: «موکل باید تمام تعهداتی را که وکیل در حدود وکالت خود کرده است، انجام دهد. در مورد آنچه که در خارج از حدود وکالت انجام داده شده است موکل هیچ‌گونه تعهد نخواهد داشت مگر اینکه اعمال فصولی وکیل را صراحتاً یا ضمناً اجازه کند.»

۱۴. علیرضا کاظمی السفه، «تأثیر عزل، انزال و انتفای مدیران شرکت‌ها تجاری در قبال اسناد تجاری» (پایان نامه کارشناسی ارشد، یزد: دانشگاه مفید، ۱۳۹۷)، ۴۹.

۱۵. ربیعا اسکینی و سید الهام الدین شریفی آل‌هاشم، «تحلیل اختیارات مدیران شرکت‌های سهامی با توجه به مبانی رابطه مدیران با شرکت در نظام‌های حقوقی ایران و انگلیس»، پژوهش‌های حقوق تطبیقی ۴ (۱۳۷۹) ۶.

۱-۲- نظریه نمایندگی

با توجه به اینکه بر اساس مقررات و رویه قضایی، مدیر شرکت به نوعی نماینده شرکت محسوب می‌شود. لذا شرکت‌های تجاری در اسناد تجارتي صادره توسط مدیر شرکت، اصیل هستند. رویه قضایی هم مدیران را نماینده شرکت تلقی کرده است (دادنامه شماره ۴۰۹ مورخ ۵۸/۶/۱۱ صادره از شعبه ۲۷ دادگاه شهرستان تهران).^{۱۶}

با وجود این نظریه نمایندگی نیز دارای اشکالاتی می‌باشد که عبارتند از:

(۱) تعیین نماینده در نمایندگی قانونی به حکم قانون یا دستور مقامات صالح قضایی صورت می‌گیرد؛ در حالی که در این مورد، اصیل (شرکت تجاری) مدیران را انتخاب می‌کند و قانون یا مقام قضایی، آن نقشی را که در انتخاب نماینده قانونی دارد در اینجا ایفا نمی‌کند.^{۱۷}

(۲) در نمایندگی قانونی، اصیل و نماینده دارای دو شخصیت جداگانه هستند، که یکی به نمایندگی دیگری اقدام می‌کند، در حالی که شخص حقوقی و سازمان مدیریت آن یک شخصیت است.^{۱۸}

(۳) نماینده قانونی معمولاً تا زمانی که واجد شرایط مقرر در قانون باشد، قابل عزل نیست. اما به موجب ماده ۱۰۷ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷^{۱۹} مدیران شرکت سهامی قابل عزل هستند.^{۲۰} بنا بر دلایل ذکر شده این نظریه نیز رد می‌شود و هیأت مدیران نماینده شرکت محسوب نمی‌شوند.

۱-۳- نظریه کارگری

بر مبنای این نظریه هیأت مدیره کارگر و مستخدم شرکت می‌باشد و دارای رابطه کارگری با شرکت می‌باشد. در صورت پذیرش این نظریه بر اساس ماده ۱۲ قانون مسؤولیت مدنی^{۲۱}، کارفرما مسؤول

۱۶. محمدرضا کامیار، *گزیده آرای دادگاه‌های حقوقی مجموعه سوم* (تهران: نشر حقوقدان، ۱۳۷۶)، ۹۳؛ اصغری آق‌مشهدی و عیسایی تفرشی، پیشین، ۳۸.

۱۷. اصغری آق‌مشهدی و عیسایی تفرشی، پیشین، ۳۸.

۱۸. منصور امینی و مونا عبدی، «بررسی تطبیقی نظریه نمایندگی ظاهری»، *مجله حقوقی دادگستری* ۸۸ (۱۳۹۳) ۶۷.

۱۹. ماده ۱۰۷ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷: «شرکت سهامی به وسیله هیأت مدیره‌ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و کلاً یا بعضاً قابل عزل می‌باشد اداره خواهد شد. عده اعضای هیأت مدیره در شرکت‌های سهامی عمومی نباید از پنج نفر کمتر باشد.»

۲۰. مریم صالحی نجف‌آبادی، «مسؤولیت مدنی اشخاص حقوقی حقوق خصوصی» (پایان‌نامه کارشناسی ارشد، نراق: دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۲)، ۶۷.

۲۱. ماده ۱۲ قانون مسؤولیت مدنی: «کارفرمایانی که مشمول قانون کار هستند مسؤول جبران خساراتی می‌باشند که از طرف کارکنان اداری و یا کارگران آنان در حین انجام کار یا به مناسبت آن وارد شده است مگر اینکه محرز شود تمام احتیاط‌هایی که اوضاع و احوال قضیه ایجاب می‌نموده به عمل آورده و یا اینکه اگر احتیاط‌های مزبور را به عمل می‌آورند باز هم جلوگیری از ورود زیان مقدور نمی‌بود کارفرما می‌تواند به واردکننده خسارت در صورتی که مطابق قانون مسؤول شناخته شود مراجعه نماید.»

اعمال زیان‌بار کارگران خود می‌باشد که می‌توان بر مبنای این ماده مسؤولیت شرکت نسبت به فعل هیأت مدیره را توجیه کرد.

اما بر این نظریه نیز ایراداتی وارد است که عبارتند از:

(۱) رابطه بین کارگر و کارفرما، کارگر ملزم به رعایت دستورات و تعلیمات کارفرما می‌باشد؛ درحالی که در رابطه میان مدیران و شرکت آنها ملزم به تبعیت از شرکت نبوده و در اداره امور شرکت از آزادی کامل برخوردار می‌باشند.^{۲۲}

(۲) طبق مقررات قانونی مطالبات کارگر از کارفرما جزء مطالبات ممتاز می‌باشد ولی مطالبات مدیران از شرکت جزء مطالبات ممتاز نمی‌باشد.^{۲۳}

(۳) عقد کار از عقود لازم است ولی هیأت مدیره قابل عزل است.^{۲۴} بنا بر دلایل ذکر شده این نظریه نیز رد می‌شود و هیأت مدیره کارگر شرکت محسوب نمی‌شود.

۱-۴- نظریه رکنیت

با توجه به اینکه نظریه‌های وکالت و نمایندگی قانونی مدیران شرکت‌های تجاری نمی‌تواند توجیه‌کننده مسؤولیت شرکت در قبال اعمال خارج از حدود اختیارات مدیران باشد و از طرفی مدیران را نمی‌توان به عنوان کارگران شرکت تجاری شناخت، نظریه‌ای را که بر مبنای آن بتوان مسؤولیت شرکت را توجیه کرد این است که مدیران یکی از ارکان شرکت و جزئی از بدنه شرکت تلقی شوند.^{۲۵}

دلایل پذیرش این نظریه عبارتند از:

(۱) در نظر گرفتن اختیارات وسیعی برای مدیران در ماده ۱۱۸ قانون تجارت ۱۳۴۷ و بی‌اعتبار دانستن ایجاد محدودیت برای مدیران در رابطه با اشخاص ثالث، جز با نظریه رکنیت توجیه‌پذیر نیست؛ زیرا در این نظریه، از دید اشخاص ثالث، مدیران جزئی از شرکت می‌باشند و اقدام آنها به منزله اقدام شرکت است.^{۲۶}

(۲) دلیل دیگری که نظریه رکن بودن را تأیید می‌کند، این است که به موجب ماده ۱۷ قانون

۲۲. محسن شریفی، «مسؤولیت کیفری شرکت‌های تجاری در وضعیت‌های خاص (قبل از ثبت، پس از ادغام و در حال تصفیه)»، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری ۲۰ (۱۳۹۶) ۱۴۹.

۲۳. پاسبان و نیک نژاد، پیشین، ۱۴.

۲۴. همانجا.

۲۵. صالحی نجف‌آبادی، پیشین، ۶۸.

۲۶. اسکینی و شریفی آل‌هاشم، پیشین، ۱۲.

تجارت ۱۳۴۷^{۲۷} شرکت سهامی پس از رعایت مقررات و تشریفات خاص و پس از تعیین مدیران و قبول سمت توسط آنان تشکیل می‌گردد و لذا مدیران به عنوان یکی از ارکان تشکیل‌دهنده شرکت سهامی می‌باشند و نمی‌توان آنها را وکیل یا نماینده قانونی شرکت دانست. زیرا، وکیل یا نماینده قانونی بدون وجود اصیل متصور نیست و به بیان دیگر وجود اصیل مقدم بر وجود وکیل یا نماینده قانونی وی می‌باشد.^{۲۸}

۳) همچنین ماده ۱۳۵ قانون تجارت با نظریه وکالت و نمایندگی سازگار نیست ولی با نظریه رکنیت توجیه‌پذیر است. پذیرش این نظریه دارای آثاری می‌باشد که عبارتند از:

۱) اقتدار ارکان اداره شرکت مستقیماً از قانون است نه قرارداد^{۲۹}، که این بدین صورت قابل توجیه است که با توجه به تعریف عقد در ماده ۱۸۳ قانون مدنی^{۳۰} به نظر می‌رسد که بنای رابطه مدیران با شرکت تجاری قرارداد نمی‌باشد، زیرا مادام که مدیران سمت خود را قبول نکرده باشند نمی‌توان برای شرکت تجاری شخصیت حقوقی شناخت و آن را طرف قرارداد تلقی کرد. درحالی‌که در هر قرارداد باید دو طرف وجود داشته باشد، لذا باید گفت مبنای این رابطه قانون است.^{۳۱}

۲) وظایف و اختیارات هیأت مدیره همان تکالیف و حقوق شرکت است.^{۳۲} با توجه به ماده ۱۱۸ قانون تجارت هیأت مدیره به جز وظایفی که در صلاحیت مجامع است دارای کلیه اختیارات شرکت می‌باشد.

۳) مدیر عامل شرکت وکیل شرکت است نه وکیل هیأت مدیره؛ همچنان که شخص حقیقی می‌تواند برای انجام دادن امور خود وکیل انتخاب کند، شخص حقوقی نیز از این حق برخوردار است. از طرفی وقتی هیأت مدیره که از ارکان اداره شرکت سهامی است، مدیر عاملی را انتخاب می‌کند او وکیل و نماینده شرکت تجاری خواهد بود

۲۷. ماده ۱۷ قانون تجارت ۱۳۴۷: «مجمع عمومی مؤسس با رعایت مقررات این قانون تشکیل می‌شود و پس از رسیدگی احراز پذیرهنویسی کلیه سهام شرکت و تأدیه مبالغ لازم و شور درباره اساسنامه شرکت و تصویب آن اولین مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت را انتخاب می‌کند. مدیران و بازرسان شرکت باید کتبا قبول سمت نمایند. قبول سمت به خودی خود دلیل بر این است که مدیر و بازرس با علم به تکالیف و مسئولیت‌های سمت خود عهده‌دار آن گردیده‌اند از این تاریخ شرکت تشکیل شده محسوب می‌شود.»

۲۸. اصغری آق‌مشهدی و عیسایی تفرشی، پیشین، ۴۳.

۲۹. مرتضی نصیری، حقوق تجارت بین‌المللی در نظام حقوق ایران (تهران: انتشارات امیرکبیر، ۱۳۸۳)، ۷۳؛ سید درید موسوی مجاب و علی رفیع زاده، «مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در قانون مجازات اسلامی»، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری ۱۳ (۱۳۹۴)، ۱۵۵.

۳۰. ماده ۱۸۳ قانون مدنی: «عقد عبارت است از این که یک یا چند نفر در مقابل یک یا چند نفر دیگر تعهد بر امری نمایند و مورد قبول آن‌ها باشد.»

۳۱. اصغری آق‌مشهدی و عیسایی تفرشی، پیشین، ۴۳.

۳۲. همانجا.

نه وکیل هیأت مدیره. ماده ۱۲۵ قانون تجارت^{۳۳} نیز مؤید همین استدلال است، زیرا در باب شرکت سهامی مقرر می‌دارد: مدیر عامل شرکت در حدود اختیاراتی که توسط هیأت مدیره به او تفویض شده است، نماینده شرکت محسوب و از طرف شرکت حق امضا دارد.^{۳۴} اعضای موظف هیأت مدیره، علاوه بر رابطه رکنیت که به سبب عضویت در هیأت مدیره با شرکت دارا می‌باشند، دارای سمت اجرایی در شرکت بوده و یک رابطه حقوقی دیگر نیز با شرکت دارند. این رابطه حقوقی با توجه به اینکه مدیر در مقابل دریافت حقوق فعلیتی را برای مدتی مشخصی در شرکت انجام می‌دهد، یک رابطه کارگری باشد و از جهت سمت اجرایی خود مشمول قانون کار می‌شود.

۲- قوانین مربوط به پرداختی‌ها به هیأت مدیره

حال با توجه به مشخص شدن رابطه حقوقی هیأت مدیره با شرکت و آثار این رابطه به بررسی و تحلیل مقررات و قوانین پیرامون پرداختی‌ها به هیأت مدیره از سه دیدگاه مالیات، بیمه و هزینه می‌پردازیم.

۲-۱- حقوق اعضای موظف هیأت مدیره

اعضای موظف هیأت مدیره، بابت مسؤولیت شغلی که در شرکت دارند برابر قرارداد منعقد شده با شرکت مستحق دریافت حق الزحمه و حقوق می‌باشند. زیرا اعضای موظف هیأت مدیره علاوه بر نقشی که در اداره عملیات شرکت به سبب عضویت در هیأت مدیره دارند، به صورت مستقیم، خدماتی را به شرکت ارائه می‌کنند. این حق الزحمه مشتمل بر همه مزایای قابل دریافت یک کارمند شرکت نظیر سنوات، عیدی و پاداش پایان سال می‌باشد.

۲-۱-۱- مالیات حقوق اعضای موظف هیأت مدیره

طبق ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است، که بر اساس ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون. محاسبه مالیات بر حقوق در ایران بر اساس بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ به صورت زیر می‌باشد:

۳۳. ماده ۱۲۵ قانون تجارت: «مدیر عامل شرکت در حدود اختیاراتی که توسط هیأت مدیره به او تفویض شده است، نماینده شرکت محسوب و از طرف شرکت حق امضاء دارد.»
۳۴. سعید خردمندی، وکالت در حقوق تجارت و تطبیق آن با فقه (قم: انتشارات دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم، ۱۳۸۲)، ۱۹۳.

سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۹ سالانه مبلغ سیصد و شصت میلیون (۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تعیین می‌شود. نرخ مالیات بر کل درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از حقوق و مزایای فوق‌العاده (به استثنای تبصره‌های (۱) و (۲) ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم و با رعایت ماده (۵) قانون اصلاح پاره‌ای از مقررات مربوط به اعضای هیأت علمی مصوب ۱۳۸۶/۱۲/۱۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی) و کارانه مزاد بر مبلغ مذکور تا یک و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مزاد یک و نیم برابر تا دو و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد (۱۵٪) و نسبت به مزاد دو و نیم برابر تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه بیست درصد (۲۰٪) و نسبت به مزاد چهار برابر مشمول مالیات بیست و پنج درصد (۲۵٪) می‌باشد. میزان معافیت مالیاتی اشخاص موضوع مواد (۵۷) و (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم سالانه مبلغ دویست و هشتاد و هشت میلیون (۲۸۸,۰۰۰,۰۰۰) ریال تعیین می‌شود.

۲-۱-۲- کسورات بیمه حقوق اعضای موظف هیأت مدیره

بر اساس بند ۱۱ بخشنامه ۹ مشترک فنی و درآمد (بیمه کارفرمایان صنفی) (اشخاص حقیقی) و مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی) اعضاء هیأت مدیره کارگاه‌های دارای شخصیت حقوقی که حقوق دریافت می‌دارند در صورت تمایل به ارسال لیست و پرداخت حق بیمه می‌توانند با ارائه درخواست کتبی پس از بررسی اشتغال بکار در کارگاه و دریافت حقوق نسبت به درج نام خود در لیست کارگاه همانند سایر بیمه‌شدگان و با نرخ ۲۷ درصد اقدام نمایند.

با توجه به بخشنامه بالا اعضای هیأت مدیره موظف شرکت مشمول قانون بیمه بیکاری نمی‌باشند و به صورت اختیاری می‌تواند حق بیمه تأمین اجتماعی را پرداخت کنند. اما از آنجا که اعضای موظف هیأت مدیره دارای رابطه کارگری با شرکت می‌باشند و مشمول قانون کار می‌شوند، پس باید مانند سایر کارگران و به صورت اجباری حق بیمه تأمین اجتماعی از حقوق وی کسر شود و همچنین بر اساس ماده ۱ قانون بیکاری مشمول قانون بیکاری شود. در هر حال قانون فعلی کشور بدین صورت است که بیمه تأمین اجتماعی اعضای موظف هیأت مدیره به صورت اختیاری و مشمول قانون بیمه بیکاری نیز نمی‌باشند.

۲-۱-۳- هزینه حقوق اعضای موظف هیأت مدیره

بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند جزء کارکنان مؤسسه محسوب خواهند شد، پس با توجه به بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی می‌باشند، پس هزینه حقوق و بیمه اعضای موظف هیأت مدیره جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی می‌باشد.

۲-۲- حق حضور در جلسات اعضای غیرموظف هیأت مدیره

طبق ماده ۱۳۴ قانون تجارت، مجمع عمومی عادی صاحبان سهام می‌تواند با توجه به ساعات حضور اعضاء غیرموظف هیئت مدیره در جلسات هیئت مزبور پرداخت مبلغی را به آنها به طور مقطوع بابت حق حضور آنها در جلسات تصویب کند.

۲-۲-۱- مالیات حق حضور در جلسات اعضای غیرموظف هیأت مدیره

بر اساس تبصره یک ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت‌کننده اصلی حقوق به اشخاص حقیقی، به عمل می‌آید، پرداخت‌کنندگان مکلفند هنگام هر پرداخت، مالیات متعلق را با رعایت معافیت‌های قانونی مربوط به حقوق به جز معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون، به نرخ مقطوع ده درصد (۱۰٪) محاسبه، کسر کنند.

۲-۲-۲- کسورات بیمه حق حضور در جلسات اعضای غیرموظف هیأت مدیره

طبق ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی از جمله منابع درآمد سازمان عبارت است از کسر مقرر از مزد یا حقوق که به عنوان حق بیمه دریافت کند و با توجه به بند ۵ ماده ۲ همین قانون، مزد یا حقوق در این قانون شامل هرگونه وجوه و مزایای نقدی یا غیرنقدی مستمر است که در مقابل کار به بیمه شده داده می‌شود. از آنجا که رابطه هیأت مدیره با شرکت رابطه کارگری نیست و این مبلغ از بابت کار به اعضای غیرموظف پرداخت نمی‌شود، پس با این اوصاف حق حضور در جلسات اعضای غیرموظف هیأت مدیره مشمول کسورات بیمه نمی‌شود.

۲-۲-۳- هزینه حق حضور در جلسات اعضای غیرموظف هیأت مدیره

بر اساس بند ۱۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم حق الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق‌العمل، دلالی، حق‌الوکاله، حق‌المشاوره، حق حضور و ... جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی می‌باشد. بنابراین هزینه حق حضور در جلسات اعضای غیرموظف هیأت مدیره جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی می‌باشد.

۲-۳- پاداش اعضای هیأت مدیره

بر اساس ماده ۱۳۴ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ در صورتی که در اساسنامه پیش‌بینی شده باشد، مجمع عمومی می‌تواند تصویب کند که نسبت معینی از سود خالص سالانه شرکت به عنوان پاداش به اعضاء هیئت مدیره تخصیص داده شود. همچنین بر اساس ماده ۲۴۰ همان قانون و با رعایت شرایط مقرر در ماده ۱۳۴ آن نسبت معینی از سود خالص سال مالی شرکت که ممکن است جهت پاداش هیأت مدیره در نظر گرفته شود، به هیچ وجه نباید در شرکت‌های سهامی عام از سه درصد و در شرکت‌های سهامی خاص از شش درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام قابل پرداخت است، تجاوز کند. در هر حال این پاداش نمی‌تواند برای هر عضو موظف از معادل یک

سال حقوق پایه وی و برای هر عضو غیرموظف از حداقل پاداش اعضای موظف هیأت مدیره بیشتر باشد. مقررات اساسنامه و هرگونه تصمیمی که مخالف با مفاد این ماده باشد، باطل و بلااثر است. بر اساس مواد قانونی ذکر شده شرکت به صورت سالیانه مبلغی را به عنوان پاداش سالیانه به اعضای هیأت مدیره پرداخت می‌کند.

۲-۳-۱- مالیات پاداش اعضای هیأت مدیره

بر اساس بند ۸ بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی (ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی) پاداش اعضاء حقیقی هیأت مدیره (اعم از موظف و غیرموظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می‌باشد که در صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرائم متعلقه اقدام نماید. با توجه به این بخشنامه پاداش اعضای هیأت مدیره مشمول مقررات مالیات حقوق می‌باشد، درحالی‌که با توجه به اینکه اعضای هیأت مدیره این پاداش را بابت رابطه رکبیت خود و نه رابطه کارگری از شرکت دریافت می‌کنند و همچنین این پاداش در قبال تسلیم نیروی کار خود نمی‌باشد، در مقررات این بخشنامه در تناقض با ماهیت قانونی هیأت مدیره و ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. پاداش اعضای هیأت مدیره با توجه به اینکه دارای محتوای تشویقی و جایزه‌ای می‌باشد، مشمول ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

لازم به ذکر است که در مورد پاداش پرداختی به اعضای حقوقی هیأت مدیره با توجه به اینکه جزء درآمدهای غیرعملیاتی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره می‌باشد، مشمول مقررات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی می‌باشد.

۲-۳-۲- کسورات بیمه پاداش اعضای هیأت مدیره

طبق ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی یکی از منابع درآمد سازمان عبارت است از کسر مقرر از مزد یا حقوق که به عنوان حق بیمه دریافت کند و با توجه به بند ۵ ماده ۲ همین قانون، مزد یا حقوق در این قانون شامل هرگونه وجوه و مزایای نقدی یا غیرنقدی مستمر است که در مقابل کار به بیمه شده داده می‌شود. با توجه به اینکه پاداش پرداختی به هیأت مدیره در قبال تسلیم نیروی کار خود و همچنین فعالیت اعضای هیأت مدیره مشمول قانون کار نمی‌باشد، پاداش اعضای هیأت مدیره مشمول کسورات بیمه نمی‌شود.

۲-۳-۳- هزینه پاداش اعضای هیأت مدیره

بر اساس بند ۸ بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ سازمان امور مالیاتی (ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی) پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت‌ها با عنایت به مفاد مواد ۲۳۹ و ۲۴۱ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می‌پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی‌تواند در زمره هزینه‌های قابل قبول تلقی گردد. درحالی‌که بر اساس

ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که (۱) در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و (۲) منحصرًا مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط (۳) با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. با توجه به سه شرطی که قانونگذار برای هزینه‌های قابل قبول ذکر کرده است، می‌توان به صورت زیر استدلال کرد که پاداش اعضای هیأت مدیره هزینه قابل قبول مالیاتی می‌باشد.

الف) پاداش اعضای هیأت مدیره با توجه به اینکه بر اساس مصوبات مجمع عمومی عادی شرکت تعیین می‌شود متکی به مدارک می‌باشد.

ب) پاداش اعضای هیأت مدیره با توجه به اینکه تشکیل شرکت و شروع انجام فعالیت آن منوط به تعیین اعضای هیأت مدیره است، مربوط به تحصیل درآمد شرکت می‌باشد.

ج) پاداش هیأت مدیره با توجه به اینکه بر اساس ماده ۲۴۰ قانون تجارت تعیین می‌شود، دارای حد نصاب مشخص می‌باشد.

نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی مقررات پیرامون پرداخت‌ها به هیأت مدیره با توجه به نوع ماهیت حقوقی رابطه هیأت مدیره با شرکت می‌باشد. با بررسی نظریات مطرح شده پیرامون ماهیت حقوقی رابطه هیأت مدیره با شرکت، مشخص شد تنها نظریه‌ای که در حال حاضر می‌تواند ماهیت رابطه هیأت مدیره با شرکت را توجیه کند نظریه رکنیت است. بر اساس این نظریه شرکت‌ها از ارکان تشکیل می‌شوند که موجودیت شرکت وابسته به وجود این ارکان می‌باشد، یکی از ارکان شرکت هیأت مدیره می‌باشد که تشکیل شرکت به قبول مسؤلیت هیأت مدیره وابسته است. به عبارتی دیگر می‌توان بیان کرد که هیأت مدیره خود شرکت می‌باشد و شرکت و هیأت مدیره یکی هستند. به صورتی که تصمیمات و فعالیت‌های هیأت مدیره تصمیمات و فعالیت‌های شرکت می‌باشد. بنابراین با توجه به نوع رابطه هیأت مدیره با شرکت به بررسی و تحلیل قوانین پیرامون پرداختی‌ها به هیأت مدیره از منظر مالیات درآمد، بیمه تأمین اجتماعی و هزینه قابل قبول مالیاتی پرداختیم. بر اساس مطالعه تحلیلی انجام شده مشخص شد که بخشنامه‌های اجرایی در بعضی از موارد با قوانین مربوطه دارای تناقض می‌باشد، به عنوان مثال بند ۱۱ بخشنامه ۹ مشترک فنی و درآمد کلیه اعضای هیأت مدیره را از شمول قانون بیمه بیکاری خارج کرده است، همچنین پرداخت حق بیمه تأمین اجتماعی را برای آنها به صورت اختیاری در نظر گرفته است، درحالی‌که اعضای موظف هیأت مدیره علاوه بر رابطه مدیریتی که با شرکت دارند و از نوع رکنیت می‌باشد دارای رابطه کارگری می‌باشند و مشمول قانون کار، قانون بیمه بیکاری و قانون تأمین اجتماعی می‌باشند. همچنین بند ۸ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی هزینه پاداش هیأت مدیره را به عنوان هزینه قابل قبول مالیات تلقی نمی‌کند و پاداش هیأت مدیره را نیز به عنوان درآمد حقوق، مشمول مالیات حقوق می‌داند، درحالی‌که این موارد در تناقض با مواد ۱۴۷ و ۸۲ و ۱۱۹ قانون مالیات‌های

مستقیم می‌باشد. به این صورت که بر اساس بخشنامه اخیر هزینه پاداش هیأت مدیره در زمره هزینه‌های قابل قبول مالیاتی قرار نمی‌گیرد، درحالی‌که این مقررات همان‌طور که پیش‌تر بیان گردید در تناقض با شرایط هزینه‌های قابل قبول مالیاتی ذکر شده در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. همچنین بر اساس این بخشنامه پاداش پرداختی به اشخاص حقیقی هیأت مدیره مشمول کسر مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد، درحالی‌که بر اساس آنچه پیش‌تر بیان گردید، رابطه هیأت مدیره با شرکت از نوع رابطه کارگری نمی‌باشد و ماهیت پاداش پرداختی به هیأت مدیره بیشتر جنبه تشویقی دارد و در قبال تسلیم نیروی کار نمی‌باشد، بنابراین می‌توان بیان کرد که مقررات بند ۸ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی در تناقض با مواد ۸۲ و ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. با توجه به بررسی انجام شده می‌توان بیان نمود که با توجه به نقش بسیار چشمگیر شرکت‌های سهامی در رشد و توسعه اقتصادی و همچنین نقش هیأت مدیره در هدایت و راهبری شرکت و نبود انسجام بین قوانین تجارت، مالیات‌های مستقیم، کار، تأمین اجتماعی و قانون بیمه بیکاری و وجود تناقض‌های چشمگیر بین قوانین با برخی از بخشنامه‌های مربوطه، نیاز به اصلاح این قوانین و انسجام‌بخشی به آنها ضرورت دارد.

منابع

- اسکینی، ربیعا و سیدالهام الدین شریفی آل‌هاشم. «تحلیل اختیارات مدیران شرکت‌های سهامی با توجه به مبانی رابطه مدیران با شرکت در نظام‌های حقوقی ایران و انگلیس». *پژوهش‌های حقوق تطبیقی* ۴(۱۳۷۹): ۱-۱۲.
- اصغری آق‌مشهدی، فخرالدین و محمد عیسایی تفرشی. «ماهیت حقوقی رابطه مدیران شرکت‌های سهامی با شرکت». *مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان* ۱۴(۱۳۸۵): ۳۵-۵۲.
- امینی، منصور و مونا عبدی. «بررسی تطبیقی نظریه نمایندگی ظاهری». *مجله حقوقی دادگستری* ۱۸(۱۳۹۳): ۶۵-۹۳.
- پاسبان، محمد رضا و جواد نیک‌نژاد. «جایگاه حقوقی مدیران در شرکت‌های سهامی». *تحقیقات حقوقی تطبیقی ایران و بین‌الملل* ۴(۱۳۹۰): ۱۳۹-۱۵۷.
- خردمندی، سعید. *وکالت در حقوق تجارت و تطبیق آن با فقه*، جلد اول. قم: انتشارات دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم، ۱۳۸۲.
- شریفی، محسن. «مسئولیت کیفری شرکت‌های تجاری در وضعیت‌های خاص (قبل از ثبت، پس از ادغام و در حال تصفیه)». *فصلنامه پژوهش حقوق کیفری* ۲۰(۱۳۹۶): ۱۴۱-۱۷۲.
- صالحی نجف‌آبادی، مریم. «مسئولیت مدنی اشخاص حقوقی حقوق خصوصی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، نراق: دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۲.
- غلامی، جهان‌بخش. «نظریه‌ی اصیل بودن طرف قرارداد در حقوق تجارت». رساله دکتری، تهران: دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۶.
- قانون تامین اجتماعی.
- قانون تجارت.
- قانون کار.
- قانون مالیات‌های مستقیم.
- کاتوزیان، ناصر. *حقوق مدنی: قواعد عمومی قراردادها*، جلد دوم. چاپ اول. تهران: انتشارات شرکت سهامی، ۱۳۸۸.
- کاظمی السفه، علیرضا. «تأثیر عزل، انزال و استعفای مدیران شرکت‌های تجاری در قبال اسناد تجاری». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، یزد: دانشگاه مفید، ۱۳۹۷.
- کامیار، محمدرضا. *گزیده آرای دادگاه‌های حقوقی*، مجموعه سوم. چاپ اول. تهران: نشر حقوقدان، ۱۳۷۶.
- موسوی مجاب، سید درید و علی رفیع زاده. «دامنه مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در قانون مجازات اسلامی». *فصلنامه پژوهش حقوق کیفری* ۱۳(۱۳۹۴): ۱۴۷-۱۶۹.
- نصیری، مرتضی. *حقوق چند ملیتی*. چاپ اول. تهران: نشر دانش امروز، ۱۳۷۰.
- نصیری، مرتضی. *حقوق تجارت بین‌المللی در نظام حقوق ایران*. چاپ اول. تهران: انتشارات امیر کبیر، ۱۳۸۳.
- نوبخت، سعید. «حدود مسئولیت مدیران سابق و لاحق شرکت‌های سهامی خاص در قبال تعهدات شرکت با تأکید بر آرا قضایی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، نراق: دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۶.
- نیک‌نژاد، جواد. «جایگاه حقوقی مدیران شرکت‌های سهامی در فقه، حقوق ایران و انگلستان». *مجله پژوهش‌های فقه و حقوق اسلامی* ۷(۱۳۹۰): ۱۶۹-۲۰۰.