

فصلنامه پژوهش حقوق

سال سیزدهم، شماره ۳۴، پاییز ۱۳۹۰

صفحات ۱۴۰-۱۱۳

## ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی

دکتر ولی رستمی vali.rostami@yahoo.com

استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

احمد رنجبر

دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۰/۲/۱۴

تاریخ دریافت مقاله: ۸۹/۱۰/۲۲

### چکیده

حقوق مالیاتی بین‌المللی امتداد حقوق مالیاتی ملی در سطح بین‌المللی است. معیارها و قواعد عمومی مالیاتی از حاکمیت دولتها و حق آنان در وضع معیارهای شخصی و اقتصادی برای اخذ مالیات حمایت می‌کند. در این شرایط اگر روابط شخصی فردی با کشوری با روابط اقتصادی منطبق نباشد و دو کشور همزمان وی را مشمول مالیات بر مآخذ واحد بشناسند، یا اگر دو یا چند کشور همزمان خود را محل اقامت یا فعالیت اقتصادی وی بدانند، تکلیف تراحم احکام قانونی کشورها چه می‌شود؟ از آن سو، اگر فردی به قصد پنهان کردن درآمد یا دارایی خود یا نپرداختن مالیات، آن را به کشور دیگر منتقل کند یا با هدفی مشابه، اقامتگاه خود را ترک کند موضوع چگونه قابل حل است؟ واقعیت‌های سیاسی- اقتصادی جامعه بین‌المللی و نیاز فزاینده دولتها به سرمایه، نیروی کار و کالاها و خدمات یکدیگر، در نتیجه شکل‌گیری انواع پیچیده و مختلف روابط و نهادهای اقتصادی و تجاری، سیاستگذاران و قانونگذاران دولتها را وادار به اتخاذ رویکردهای تازه‌ای نسبت به این مسائل کرده است. هرچند حقوق مالیاتی بین‌المللی، امتداد حقوق مالیاتی ملی در سطح بین‌المللی است، اما تاثیر این رویکردهای نوین، دولتها را به پیروی از الگو یا الگوهای واحدی در معاهدات مالیاتی خود با کشورهای دیگر و حتی وضع قوانین ملی و اتخاذ رویه قضایی داخلی کمابیش یکسان کشانده است.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات مضاعف، فرار مالیاتی، مالیات بر درآمد، مالیات بر دارایی، حقوق مالیاتی بین‌المللی.

## مقدمه

در حقوق مالیاتی بین‌المللی<sup>۱</sup> همانند سایر رشته‌های حقوقی که «بین‌المللی» خوانده می‌شود، ما با یک یا چند عنصر بین‌المللی مواجهیم. در واقع حقوق مالیاتی زمانی حیثیت بین‌المللی می‌یابد که تبادل کالا، خدمات، نیروی کار و سرمایه، میان چند واحد سیاسی مستقل، زمینه اعمال همزمان حقوق مالیاتی دو یا چند کشور بر اشخاص، اموال و یا دادوستد کالاها و خدمات را فراهم می‌کند. نظر به وجود مودیان مختلف (اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از شرکتها و موسسات حقوقی غیر شرکتی) و وجود انواع مختلف درآمد و دارایی و نیز گونه‌های مختلف دادوستد بین‌المللی، بعلاوه تفاوت میان نظامهای حقوقی و مالیاتی و به تبع آن اختلاف در تعاریف، مفاهیم و قواعد و رویه‌های حاکم بر حقوق مالیاتی کشورها، پیچیدگی حقوق مالیاتی بین‌المللی خود به خود آشکار می‌شود.

حقوق مالیاتی بین‌المللی امتداد حقوق مالیاتی ملی در سطح بین‌المللی است. معیارها و قواعد عمومی مالیاتی از حاکمیت دولتها و حق آنان در وضع معیارهای شخصی و اقتصادی برای اخذ مالیات حمایت می‌کند؛ روابط شخصی کنونی مودی با کشور (تبعه یا مقیم بودن) را مستوجب بیشترین حد مسئولیت مالیاتی می‌داند و روابط اقتصادی صرف با کشور را باعث محدود شدن مسئولیت مالیاتی می‌شناسد؛ یا وضعیت نابسامان اقتصادی کشور توجیهی حقوقی برای اخذ مالیات و یا تعیین میزان آن به حساب نمی‌آید. در این شرایط اگر روابط شخصی فردی با کشوری با روابط اقتصادی منطبق نباشد و دو کشور همزمان، یکی به جهت اقامتگاه یا تابعیت و دیگری به جهت فعالیت اقتصادی، وی را مشمول مالیات بر مآخذ واحد بشناسند، اگر دو یا چند کشور همزمان خود را محل اقامت یا فعالیت اقتصادی وی بدانند، یا اگر کالاهای صادراتی کشوری یکبار در کشور تولیدکننده و بار دیگر در کشور مقصد، مشمول مالیات شود، یا بخشودگی‌های مالیاتی یک کشور فقیر که به قصد جلب سرمایه‌گذاران خارجی صورت گرفته در کشور اقامتگاه سرمایه‌گذاران مشمول مالیات واقع شود، تکلیف تراحم احکام قانونی کشورها چه می‌شود؟ از آن سو، اگر فردی به قصد پنهان کردن درآمد یا دارایی خود یا پرداختن مالیات آن را به کشور دیگر منتقل کند یا با هدفی مشابه اقامتگاه خود را ترک کند موضوع چگونه قابل حل است؟ در این وضعیت‌ها هر چند گام اول برای هر کشور، اجرای قوانین داخلی دارای حیثیت بین‌المللی است، همه این مسائل با اقدامات یکجانبه کشورها حل نمی‌شود. بنابراین گام بعدی توافق با

دولتهای دیگر در توصیف مفاهیم و تمهید قواعد و روشهایی است که بتواند دست کم تا حدودی مانع از تراحم احکام قانونی ملی در سطح بین‌المللی شود.

اگر پیامد مستقیم وضع هرگونه مالیاتی، کسب درآمد برای دولت است، عدالت مالیاتی اصل سیاسی- اخلاقی حاکم بر عموم و اطلاق همه قوانین و مقررات مالیاتی در سطوح ملی و بین‌المللی است. تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر مودی با عدالت مالیاتی مغایر است و پرداختن مالیات یا گریز از قانون بدین منظور، هم با عدالت مالیاتی مغایر است و هم با کسب درآمد برای دولت. بعلاوه نظام مالیاتی تنها شامل مالیاتها نیست، بلکه استنهاها، بخشودگیها و تخفیفها نیز بخشی از نظام مالیاتی هر کشور است که بدون آن نقش اهرم مالیاتی چونان ابزار پیشبرد اهداف اقتصادی، سیاسی یا اجتماعی دولت، خوب محقق نمی‌شود. همه این اهداف و انگیزه‌ها را می‌توان در وضع ضوابط، قواعد و مقررات مالیاتی در همه سطوح محلی، ملی و بین‌المللی ردگیری کرد. به دلیل گستردگی این نقش است که هم اشخاص، موضوع مالیات می‌شوند (مالیات بردرآمد)، هم اموال (مالیات بردارایی) و هم دادوستدها (مالیات برارزش افزوده). دو گونه اول مالیاتهایی است که از مآخذ ثابت مستقیماً از مودی اخذ می‌شود و گونه اخیر از نوع مالیاتهایی است که مودی حین انجام دادوستد، غیر مستقیم می‌پردازد.

موضوع مقاله حاضر مالیاتهای مستقیم است، با تاکید ویژه بر مالیات بر درآمد<sup>۱</sup>، آنگاه که صاحبان درآمد یا خود جابجا می‌شوند، یا درآمدها و سرمایه‌هایشان را در آن سوی مرز جابجا می‌کنند؛ یعنی آنگاه که موضوع حقوق مالیاتی بین‌المللی واقع می‌شوند. از این رو پس از تعریف مفاهیم به ترتیب، اصول کلی و روشهای اخذ مالیات منصفانه و شیوه‌هایی که برای تحقق عدالت مالیاتی در حقوق مالیاتی بین‌المللی در سطوح ملی و بین‌المللی وجود دارد، مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس این اهداف، اصول و روشها در حقوق مالیاتی ایران شناسایی و بررسی می‌شود.

### پدیده‌ها و وضعیتهای بین‌المللی مشمول مالیات

به طور کلی قواعد و مقررات مالیاتی بین‌المللی هر کشور، ناظر به دو دسته وضعیت است:

۱. چگونگی وضع مالیات برای اشخاص مقیم خارج که در داخل کشور کار یا فعالیت اقتصادی می‌کنند یا به نحوی درآمد و دارایی دارند.

۱. به دلیل پیچیدگیهای خاص مالیات بر انواع دارایی و اصول و قواعد متفاوت حاکم بر آن، در شرح مسائل مربوط به آن در این مقاله به مختصر بسنده شد.

۲. مالیات بر اشخاص مقیم داخل که در خارج کشور کار و فعالیت اقتصادی دارند یا به نحوی دارای درآمد و دارایی خارجی هستند.

به عبارت دیگر، موضوع حقوق مالیات بر درآمد بین المللی، اشخاصی (حقیقی و حقوقی) هستند که کشور اقامتگاه و کشور منبع درآمد آنها یکی نیست. عمده ترین مساله ناشی از دو وضعیت یاد شده بروز پدیده «مالیات مضاعف»<sup>۱</sup> است. مالیات مضاعف گاه به صورت مثبت بروز میکند؛ بدین صورت که شخصی تبعه یا مقیم یک کشور باشد ولی از کشور دیگر (کشور منبع یا کشوری که در آن دارای مقر دائمی<sup>۲</sup> است) کسب درآمد می کند و درآمد وی در هر دو کشور مشمول مالیات شناخته می شود؛ یعنی وی مجبور شود به عنوان مودی، از منبع درآمد واحد دو بار مالیات بپردازد؛ یک بار به کشوری که وی را مقیم یا تبعه می شناسد و یک بار هم به کشوری که منبع درآمد وی خوانده می شود. (vann, 1998, p.2) بنابراین مالیات مضاعف مستلزم وجود همسانی کامل میان عناصر مالیاتی (مآخذ واحد، مودی واحد، مالیات واحد، دوره واحد) است، الا آنکه گیرنده مالیات، دو کشور یا دولت متفاوت است. پس مالیات مضاعف زمانی است که دست کم دو کشور یا دولت صاحب صلاحیت، از یک شخص حقیقی یا حقوقی به مآخذ واحد در دوره زمانی واحد مالیات اخذ کنند. اما این اختلاف همیشه میان کشور اقامتگاه و کشور محل درآمد نیست. با توجه به وجود تفاوت در تعریف مفاهیم حقوقی از جمله تعریف اقامتگاه، مالیات مضاعف ممکن است زمانی بروز کند که مودی همزمان در دو کشور مقیم شناخته شود<sup>۳</sup> یا دو کشور، سرزمین خود را منبع درآمد مودی بشناسند، بی آنکه مودی در هیچ یک از این دو کشور صاحب اقامتگاه باشد؛<sup>۴</sup> مثل زمانی که یک شخص غیرمقیم از طریق یک مقر دائمی در یک کشور از کشور دیگری کسب درآمد کند، یا به شرحی که گذشت یک کشور به عنوان محل اقامت و کشور دیگر به عنوان محل درآمد از مودی مالیات اخذ کنند. (Ibid.p19)

در مالیات مضاعف بر دارایی، موضوع اصلی، اختلاف میان قانون کشور اقامتگاه و کشور محل دارایی است و اینکه کدام کشور در اخذ مالیات بر انواع دارایی اعم از منقول یا غیرمنقول، عینی یا دینی از حق انحصاری یا اولویت برخوردار است.<sup>۵</sup>

1. Double taxation
2. Permanent establishment

۳. به این وضعیت (residence-residence) گفته می شود.

4. Source-source

۵. همبیطور در مالیاتهای غیرمستقیم نیز امکان بروز مالیات مضاعف وجود دارد. یک نمونه از این وضعیت، تراحم احکام مالیاتی میان کشور محل تولید و کشور محل مصرف در وضع مالیات بر ارزش افزوده (value-added tax) به هنگام تبادل کالا است. برای تفصیل بحث رک به: (Williams, 1996)

اما مالیات مضاعف همیشه صورت ایجابی یا مثبت ندارد. گاه درآمد یا دارایی شخص در هیچ کشوری مشمول مالیات شناخته نمی شود (معمولاً با این فرض که در کشور دیگر مشمول مالیات می شود). در این صورت ما با « مالیات مضاعف منفی»<sup>۱</sup> مواجهیم، مشروط به اینکه سوء نیتی از مودی در کار نباشد. وجود سوء نیت در مودی یعنی اینکه وی عالماً و عامداً در صدد تمهیدات اغلب مجرمانه ای بوده است که نه در کشور متبوع یا محل اقامت و نه در کشور یا کشورهای محل درآمد و دارایی مشمول مالیات شناخته نشود؛ پدیده ای که از آن به « فرار مالیاتی»<sup>۲</sup> تعبیر می شود و خود از مسائل مهمی است که چه در قوانین داخلی چه بین المللی تلاش می شود تا از آن جلوگیری شود. البته در بروز مالیات مضاعف منفی هم در بسیاری موارد حيله ها و ترفندهای مودیان نقش دارد و آنان سعی می کنند از خلاءها یا تفاوتهای موجود میان قوانین کشورها برای کاستن از بار مالیاتی خود استفاده کنند؛ پدیده ای که گاه با وجود همکاری کشورها و انعقاد معاهدات دو یا چند جانبه نیز رفع ناشدنی است. این پدیده همان « طفره روی مالیاتی»<sup>۳</sup> است که با فرار مالیاتی به شرحی که گذشت متفاوت است.<sup>۴</sup> در واقع مالیات مضاعف مثبت، مطلوب هیچ کس نیست؛ نه دولت‌ها نه مودیان. اما مالیات مضاعف منفی که نتیجه آن عدم اخذ مالیات است، مطلوب مودیان و گاه خواسته دولت‌ها است؛ چنانکه کشورهای در حال توسعه به منظور افزایش سرمایه گذاری و جذب هرچه بیشتر سرمایه، معافیت‌های مالیاتی استثنایی و ویژه برای سرمایه گذاران خارجی در نظر می گیرند و سپس برای تضمین آن، و اینکه مبادا سیستم مالیاتی کشورهای صنعتی یا سرمایه فرست، با وضع مالیات‌هایی که در کشور سرمایه پذیر مشمول معافیت بوده، آثار این مشوق‌ها را خنثی کنند، در معاهدات خود با کشورهای صنعتی مقرراتی برای حمایت از مالیات مضاعف منفی و در واقع تضمین عدم اخذ مالیات از سرمایه گذاران در نظر می گیرند.

(Vann, opcit, p.3-4)

مالیات مضاعف صورت دیگری هم دارد و آن اینکه دو شخص از مآخذ واحد مالیات بپردازند. مثل زمانی که دولت محل اقامت یا منبع درآمد بر سود یک شرکت، مالیات وضع می کند و این

1. Double non-taxation
2. tax evasion /fiscal evasion/ tax fraud
3. tax avoidance

۴. البته در بیشتر کشورها مودی حق دارد امور خود را طوری سامان دهد که مالیات کمتری بپردازد. بعنوان نمونه، آراء قضایی در کشورهای امریکا، بریتانیا، استرالیا و بلژیک موید این امر است. علاوه بر این، پدیده دیگری نیز هست که به وضعیت واقعی مودیان بالقوه مربوط میشود. مثلاً مودی برای اجتناب از پرداخت مالیات (برمصرف) از خرید برخی کالاها خودداری می کند. برخلاف فرار مالیاتی یا طفره روی مالیاتی رفتار اخیر کاملاً قانونی است.

سود به هنگام توزیع میان سهامداران که لزوماً مقیم کشور واحدی نیستند مشمول مالیات شود. در اینجا با پدیده دیگری مواجهیم که «مالیات مضاعفاً اقتصادی»<sup>۱</sup> خوانده می شود ( Baker, 1994, p. 366). یعنی زمانی که بیش از یک نفر (شرکت و سهامداران) از مآخذ واحد مالیات پرداخت کنند، بر خلاف مالیات مضاعف حقوقی<sup>۲</sup> که شکل معمول مالیات مضاعف است و در آن، به شرحی که گفته شد، یک نفر دو بار از مآخذ واحد مالیات می پردازد. در واقع در مالیات مضاعف اقتصادی تأکید بر مآخذ واحد است ولی در مالیات مضاعف حقوقی تأکید بر مودی واحد.

### اصول کلی اخذ مالیات

قوانین مالیاتی کشورها در پرتو ساختار حقوقی حاکم و ملاحظات ویژه سیاسی و اقتصادی بعضاً با تعاریفی خاص از مفاهیم و اصطلاحات حقوقی و مالیاتی، بانی اصولی است که گستره اعمال قوانین و مقررات موجود را تعیین می کند.<sup>۳</sup> در واقع به دلیل ارتباط حق وضع مالیات با حاکمیت کشور و نیز ملاحظات اقتصادی، دولتها ممکن است به دنبال اجرای قوانین داخلی در مورد همه اشخاص حقیقی و حقوقی (اعم از مقیم یا غیرمقیم) ساکن کشور و نیز کلیه درآمدها و دارایی هایی باشند که از منشا داخلی یا خارجی عاید آنان می شود. نکته ای که هست گستره اعمال این حق است؛ در واقع دولتها حتی در برخی موارد که برای خود حق انحصاری برای وضع مالیات می شناسند، داوطلبانه از بخشی از عواید مالیاتی خود به نفع عدالت مالیاتی چشم می پوشند. گام اول تمایز میان اشخاص مقیم و غیرمقیم است. تا جایی که به اشخاص مقیم (اعم از تبعه و غیرتبعه<sup>۴</sup>) مربوط می شود، قاعده کلی این است که همه دارایی و درآمدهای داخلی و خارجی آنان مشمول مالیاتهای قانونی واقع می شود یا می تواند واقع شود. (اصل اقامتگاه) در مورد درآمدهای داخلی اشخاص، معیار وضع مالیات، نه اقامتگاه یا تابعیت، بلکه منبع درآمد به عنوان معیاری تماماً عینی است و کشور منبع از حق اولیه برای وضع مالیات برخوردار است. (اصل منبع)

#### 1. Economic double taxation

#### 2. Legal/juridical double taxation

۳. به طور کلی وضع مالیات در هر کشور تابع انواع محدودیتهای حقوقی است، از قبیل اصول قانون اساسی و سایر اصول حقوقی بنیادی جامعه، موافقت نامه های بین المللی، تفسیر محاکم از قوانین مالیاتی، چارچوب کلی حقوق مدنی و حقوق عمومی و ساختار سیاسی کشور بعنوان کشوری فدرال یا یکپارچه رک به: Vanistendael, ibid.

۴. در مورد خارجیها، یعنی کسانی که اقامت موقت (مثلاً بین شش ماه تا دو سال یا بیشتر) در کشور دارند، موضوع کمی متفاوت است و درآمدهای خارجی آنان در بیشتر موارد مشمول مالیات واقع نمی شود. هرچند کشور اقامتگاه می تواند بی توجه به تابعیت، درآمدهای خارجی کلیه اشخاص "مقیم" را یکسان مشمول مالیات بشناسد که در این صورت امکان بروز مالیات مضاعف فراوان است.

اگر اقامتگاه نشانه ارتباط کشور با مودی است، منبع، حاکی از ارتباط درآمد با کشور است. معیارهای متفاوتی برای تشخیص اقامتگاه اشخاص حقیقی و حقوقی وجود دارد. در مورد اشخاص حقیقی سه رویکرد برای شناسایی اقامتگاه وجود دارد: یکی شناسایی اقامتگاه بر اساس واقعیات و اوضاع و احوال که دادگاه‌ها بسته به مورد، راجع به اقامتگاه اشخاص تصمیم‌گیری میکنند. برای این کار دادگاه‌ها معمولاً معیارهایی همچون منزل دائمی، روابط اقتصادی و شخصی یا محل سکونت معمول و مالوف را بکار می‌گیرند. رویکرد دوم بکارگیری معیارهای حقوق مدنی مثل معیار شهروندی یا اقامتگاه دائمی<sup>۱</sup> برای تشخیص اقامتگاه است. سرانجام رویکرد سوم، برآورد تقریبی روزهایی است که شخص طی سال مالی در کشور بوده است. معیار مقرر معمولاً نصف سال مالی (۱۸۳ روز) یا بیشتر است. البته در مورد اشخاصی که در استخدام دولت هستند از جمله سفرا و دیپلمات‌ها قاعده ویژه‌ای مقرر می‌شود و آنها با وجود اقامت طولانی در خارج همچنان مقیم داخل شناخته میشوند. چنانکه کشورها مطابق عرف و معاهدات بین‌المللی (از جمله ماده ۳۴ کنوانسیون وین در خصوص روابط دیپلماتیک مصوب ۱۹۶۱) دیپلماتهای خارجی را از پرداخت مالیات معاف میکنند، یا در مواردی موضوع به عمل متقابل موقوف می‌شود. یا به هر حال به موجب معاهدات دو یا چندجانبه از عواید حاصل از آنها به سود ملاحظات اقتصادی یا احیاناً سیاسی دیگر صرف نظر میشود. (Vann, pp 12-14)

در مورد اشخاص حقوقی، معیارهایی چون محل شرکت، محل کنترل و مدیریت شرکت یا محل نشستهای هیات مدیره برای تشخیص اقامتگاه بکار گرفته می‌شود. هرچند وجود برخی اشخاص حقوقی با ماهیت خاص غیرشرکتی، ضرورت ایجاد قواعدی ویژه برای تشخیص اقامتگاه را موجب می‌شود. (ibid, p.15-16)

اما برای تشخیص محل درآمد باید گفت با وجود نبود هیچ عنصر ذهنی و روانی در رابطه میان درآمد و کشوری که از آن درآمد حاصل می‌شود و عینیت این رابطه، در تشخیص محل درآمد نیز ممکن است درست همانند شناسایی اقامتگاه اختلاف به وجود آید. معیار سنتی، تمیز درآمد فعال<sup>۲</sup> از درآمد منفعل<sup>۳</sup> است. در معنای وسیع، محل درآمد فعال کشوری است که مودی در آن فعالیت اقتصادی میکند. ولی محل درآمد منفعل کشور محل فعالیت پرداخت‌کننده درآمد (مثلاً

1. Domicile
2. active income
3. passive income

شرکت پرداخت کننده سود سهام) است نه مودی (Ibid, p16)<sup>۱</sup>. درآمد فعال (همانند حقوق ماهانه) مبین رابطه اقتصادی قوی مودی با کشور منبع درآمد است و بنابراین اولویت فراوانی برای این کشور نسبت به اخذ مالیات ایجاد می کند، و حال آنکه درآمد منفعل (مثل سود سهام<sup>۲</sup> یا حق امتیازی<sup>۳</sup> که مودی از کشور دیگر دریافت می دارد) در اثر رابطه قوی اقتصادی مودی با کشور محل درآمد حاصل نشده و بنابراین کشوری که این درآمد در آن حاصل شده (کشور محل اقامت شرکت یا کشور دهنده حق امتیاز) ممکن است آن را مشمول مالیات بشناسد که البته باعث بروز مالیات مضاعف خواهد شد.

در مورد مالیات بر دارایی، مساله اصلی شناسایی محل وقوع اموال و دارایی است که به نظر می رسد جز در خصوص اموال دینی مشکل چندانی در تشخیص امر وجود نداشته باشد.<sup>۴</sup> البته اینها قواعدی کلی است و چنانکه گفته شد ملاحظات مختلفی در کار است که کشورها را وادار به اتخاذ تعاریف یا محدودیتهایی در اعمال هر یک از این اصول میکند. به طور کلی در حال حاضر کشوری نیست که تنها اقامتگاه یا منبع درآمد را معیار وضع مالیات بر درآمد بشناسد. در یک مثال ساده، چنانچه اصل منبع تنها شرط وضع مالیات بر درآمد باشد، مودیان ثروتمند سعی می کنند در کشورهای خارجی سرمایه گذاری کنند (فرار سرمایه) تا درآمد حاصل از این سرمایه گذاری که عاید آنها می شود مشمول مالیات واقع نشود؛ اما بکارگیری اصل اقامتگاه می تواند این مفر مالیاتی را برای مودیان تنگتر کند. چرا که در این صورت از درآمدهای خارجی اشخاص (تبعه) مقیم مالیات اخذ میشود.<sup>۵</sup> با اعمال اصل اقامتگاه اتخاذ تمهیداتی برای جلوگیری از بروز مالیات مضاعف لازم می آید. چرا که کشور محل سرمایه گذاری نیز قطعاً بر سود حاصل از این

۱. هر چند رشد تجارت بین الملل، سوال هایی را در مورد معیار محل فعالیت مودی برای شناسایی محل درآمد فعال به وجود آورده است.

## 2. dividend

### 3. royalty

۴. همینطور در مالیات بر ارزش افزوده چون مالیات بر دادوستد، تاکید اصلی بر محل وقوع دادوستد است. بنابراین اگر یک عنصر این مبادله، فرضاً مصرف کننده، خارجی باشد، در صورت اختلاف در اصول محدوده سرزمینی مالیات بر ارزش افزوده دو کشور، مالیات مضاعف روی می دهد. چنانکه اگر کشور الف براساس اصل منشأ (origin principle) بر تولید اقلام صادراتی خود به کشور ب مالیات وضع کند و کشور ب بنا به اصل مقصد (destination principle) بر مصرف اقلام وارداتی از کشور الف وضع مالیات نماید، مالیات مضاعف (مثبت) روی می دهد. اما بر صادرات کشور ب به کشور الف، هیچ مالیاتی اخذ نمی شود. (مالیات مضاعف منفی). هر چند این وضعیت فرضی است و در عمل کشور الف این وضعیت را که به گرانتر شدن کالاهای صادراتی منجر می شود تحمل نخواهد کرد و بر واردات خود از کشور ب مالیات وضع خواهد کرد. یک چاره کار، بکارگیری همزمان این اصول در دو کشور است. همچنانکه در عمل نیز کشورها برای تشویق صادرات اصولاً براساس اصل مقصد عمل می کنند. رک به: (8-9) (Williams, opcit.pp)

۵. البته ظاهراً هنوز دولتهایی هستند که بر درآمدهای خارجی شهروندان خود یا اشخاص مقیم، مالیات وضع نمی کنند.



فعالیت اقتصادی مالیات وضع خواهد کرد. از آن طرف اگر اصل اقامتگاه تنها شاخص وضع مالیات باشد، کشور مربوطه بی دلیل خود را از عواید حاصل از وضع مالیات بر درآمد یا فعالیت اقتصادی داخلی اشخاص غیرمقیم محروم خواهد کرد. بکارگیری اصل منبع مانع این سودجویی خواهد شد و در عین حال زمینه را برای بروز مالیات مضاعف فراهم خواهد کرد. در مورد درآمد خارجی اشخاص غیرمقیم نیز، که به دلایلی از جمله کار یا فعالیت اقتصادی اقامت کوتاه مدت (قاعدتاً کمتر از ۶ ماه) در کشور دارند، هیچ دلیل منطقی یا توجیه عملی برای اخذ مالیات توسط کشور محل فعالیت وجود ندارد.

در مالیات بر دارایی باید گفت برخی داراییها در عرف بین‌المللی، تابع قانون محل وقوع آن است که نمونه شاخص آن اموال غیرمنقول است.<sup>۱</sup> در این موارد آنچه مهم است، نه اقامتگاه مودی بلکه محل وقوع مال است؛ و بنابراین امکان بروز مالیات مضاعف صفر است.<sup>۲</sup> اما به غیر از این، هرگاه داراییهای خارجی اشخاص مقیم و نیز داراییهای داخلی اشخاص غیرمقیم مشمول مالیات شناخته شود، علاوه بر محل دارایی، شناسایی اقامتگاه برای اعمال مالیات حیاتی است. در این موارد شیوه‌های جلوگیری از بروز مالیات مضاعف اصولاً همان خواهد بود که برای مالیات مضاعف بر درآمد پیش‌بینی شده است. در کشورهایی که مالیات بر دارایی را به صورت سرزمینی اعمال می‌کنند، بدین معنی که تنها از داراییهای داخلی اشخاص مقیم مالیات اخذ می‌کنند، قهراً اخذ مالیات تا جایی است که محل وقوع مال با اقامتگاه مالک منطبق باشد و از این رو مالیات مضاعف بروز نمی‌کند.<sup>۳</sup>

۱. در ماده ۲۲ کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سال ۱۹۷۷ با اصلاحات بعدی، اموال منقولی که بخشی از مقر دائمی یک شرکت در کشور دیگر بوده را تابع قانون محل استقرار مقرر دائمی می‌شناسد. کشتیها و هواپیماهای فعال در ترانزیت بین‌المللی و نیز شناورهای آبهای داخلی و اموال منقول مربوط به آنها نیز مشمول قانون کشوری شناخته می‌شوند که محل مدیریت موثر آنهاست. در مورد این کنوانسیون و ماده یاد شده رک به: (Baker, op.cit, commentary of article 22, pp.353-355)

۲. برعکس، در مورد مالیات بر درآمد هیچگاه از اهمیت شناسایی اقامتگاه مودی کاسته نمی‌شود.  
۳. مالیاتها بر دارایی خالص را گاه به دو دسته تقسیم می‌کنند: مالیات ادواری (سالانه یا چند سالانه) بر ارزش خالص دارایی (net wealth taxes) و مالیات بر انتقال دارایی خالص (transfer taxes)؛ مالیات اخیر ممکن است بر انتقال دهنده یا دارایی اش وضع شود و یا بر دریافت کننده دارایی؛ این انتقال ممکن است میان اشخاص زنده باشد، همانند مالیات برهبه (gift tax) یا همانند مالیات بر ارث با مرگ تحقق پذیرد.  
پس مالیات یا بر داراییهایی است که مودی (مقیم)، در هر کجای دنیا دریافت یا واگذار می‌کند و یا در مالکیت او است یا بر داراییهایی است که در کشور واقع شده است صرف نظر از ارتباط مودی با کشور محل وقوع. در ایران مالیات بردارایی همواره محدود به مالیات ادواری بوده و انتقال دارایی (نقل و انتقال املاک تا پیش از اصلاح قانون در سال ۱۳۸۰ مطابق فصل اول از باب سوم ق. مالیاتهای مستقیم) بجز مورد ارث مشمول مالیات بر درآمد شناخته شده است. در مورد تقسیمات یاد شده رک به:

### شیوه های جلوگیری از بروز مالیات مضاعف بین المللی و فرار مالیاتی

هرچند مالیات از جلوه های حاکمیت کشورها است و اصل سرزمینی بودن، پایه اصلی قواعد و قوانین مالیاتی است، توجه به ابعاد بین المللی مالیات، اهمیت روزافزونی یافته و همین امر نقش مهمی در توسعه حقوق مالیاتی کشورها داشته است. البته مسائل ناشی از عنصر بین المللی در اخذ مالیات برای کشورهای مختلف یک شکل نیست. در کشورهای سرمایه فرست، موضوع اصلی، جلوگیری از مالیات مضاعف بر درآمدی است که اشخاص مقیم در کشورهای دیگر تحصیل می کنند. این موضوع در کشورهای توسعه نیافته یا در حال توسعه چندان حاد نیست، چراکه درآمدهای خارجی اشخاص مقیم این کشورها اغلب چندان زیاد نیست. در عوض فرار سرمایه<sup>۱</sup> (اغلب نامشروع) و انتقال آن (به هر دلیل) به سایر کشورها بویژه کشورهای دارای نرخ مالیاتی پایینتر، موسوم به «بهشت مالیاتی»<sup>۲</sup>، موضوعی است که بیشتر این کشورها با آن دست به گریبانند (Vann, op.cit, pp 37). از این رو مساله اصلی برای کشور اقامتگاه، کشف این درآمدها و وضع مالیات بر آن و یا به نوعی حفظ آن برای سرمایه گذاری مولد داخلی است، نه جلوگیری از بروز مالیات مضاعف.<sup>۳</sup> به طور کلی، قوانین مالیاتی کشورها معمولاً حاوی تمهیداتی برای جلوگیری از مالیات مضاعف و فرار مالیاتی است. در واقع بخش مهمی از مشکلات ناشی از مالیات بین المللی با اقدامات یک جانبه کشورها و گنجانیدن مقررات مربوطه در قوانین داخلی حل شدنی است. اما پیداست که این امر نیاز به همکاریهای بین المللی را به منظور از بین بردن کاستیهای موجود بویژه برای کشورهایی که خواهان گسترش مراودات اقتصادی و تجاری با دیگر کشورها هستند از بین نمی برد. منشأ شکل گیری موافقت نامه ها و کنوانسیونهای بین المللی دو یا چندجانبه در ارتباط با مالیات مضاعف و فرار مالیاتی و یا سایر معاهدات همین جاست. از این رو ابزارها و شیوه های جلوگیری از بروز مالیات مضاعف (اعم از مثبت یا منفی) و فرار مالیاتی را می توان به دو دسته تقسیم کرد: شیوه های یک جانبه و شیوه های دوجانبه.

#### ۱. شیوه های یک جانبه: قوانین داخلی

بطور کلی قوانین کشورها به هنگام برخورد با عنصری بین المللی از جمله اقامتگاه خارجی مودی یا عواید خارجی اشخاص مقیم داخل، پیرو ملاحظات برای وضع و اخذ مالیات هستند که از

1. Capital flight

2. Tax haven

۳. برای مشاهده یک نمونه جالب از نحوه استفاده کشورهای بهشت مالیاتی از سرمایه های خارجی رک به: (علوی لنگرودی، ۱۳۸۶)

مهمترین آنها، جلوگیری از بروز مالیات مضاعف و فرار مالیاتی است. واقعیت این است که در مورد هریک از دو عنصر اقامتگاه یا منبع، امکان مالیات مضاعف همواره وجود دارد. چنانکه اگر شخصی که مقیم یک کشور است درآمدی از یک منبع خارجی داشته باشد با نظر به مطالب گفته شده، امکان بروز مالیات مضاعف فراوان است. در این وضعیت (اقامتگاه-منبع)، قاعده پذیرفته شده بین‌المللی این است که کشور منبع از حق اولیه برای اخذ مالیات برخوردار است (البته چنانچه معاهده‌ای در کار نباشد) و کشور اقامتگاه باید براساس یکی از شیوه‌های معمول که خواهیم گفت، در صدد رفع مالیات مضاعف برآید. اما اینکه در مورد هر دسته از درآمدها، نوع و میزان مالیات چگونه تعیین شود، قواعد مشترک چندانی وجود ندارد و هر کشور به فراخور ملاحظات موجود، قواعد منبع خاص خود را دارد و این وضعیت (منبع-منبع) خود زمینه‌ساز بروز مالیات مضاعف می‌شود. همین امکان در نبود معیار مشترک برای تشخیص اقامتگاه نیز وجود دارد و مودی در وضعیت مالیات مضاعف میان دو کشوری که هر یک سرزمین خود را اقامتگاه وی می‌شناسند، گرفتار می‌شود.<sup>۱</sup> بنابراین می‌بینیم که حق دولتها در اخذ مالیات از مودیان مقیم کشور نیز به هنگام تشخیص موضوعی و تعیین مصادیق، گاه محل اختلاف می‌شود که حل آن به صورت یک جانبه همیشه ساده نیست و تعامل و همکاری هرچه بیشتر کشورها را می‌طلبد. در مورد مالیات بردارایی نیز همین ناهمسانها وجود دارد الا آنکه بجای شناسایی محل درآمد، شناسایی محل دارایی (منقول و یا اموال دینی) اهمیت می‌یابد.

اما در وضعیتی که مودی مقیم داخل، دارایی یا درآمد خارجی دارد، چهار شیوه شناخته شده برای جلوگیری از مالیات مضاعف وجود دارد که در قوانین داخلی کشورها یکی یا ترکیبی از آنها حسب مورد بکار گرفته می‌شود: اولین روش در واقع همان رویکرد سرزمینی به مالیات است؛ یعنی کشور اقامتگاه، دارایی یا عواید خارجی اشخاص مقیم را مشمول مالیات نمی‌شناسد. این شیوه به معنای دقیق کلمه، روشی برای رفع مالیات مضاعف نیست، چراکه امکان بروز مالیات مضاعف در وضعیت یاد شده وجود ندارد.

روش دوم روش استثناست که به موجب آن کشور اقامتگاه، عواید خارجی اشخاص مقیم را از وضع مالیات استثنا می‌کند. پیداست که اعمال مطلق و نامشروط این روش<sup>۲</sup>، همان نتایج رویکرد

۱. در مورد دسته‌ای از اشخاص این وضعیت حتی اگر کشورها از معیار واحدی در تشخیص اقامتگاه پیروی می‌کردند (مثلاً اقامت نیمی از سال) گریز ناپذیر است. به عنوان نمونه کارگران مرزی که برای رفتن به محل کار خود در کشور دیگر هر روزه از مرز می‌گذرند در زمره این دسته از افرادند. از این رو انعقاد معاهدات دوجانبه میان کشورهای همجوار و تصریح مقررات خاص در این خصوص تنها چاره کار است.

2. full exemption

سرزمینی را به دنبال دارد. اما بیشتر کشورهایی که این روش را بکار می گیرند در واقع عواید خارجی را از مالیات تصاعدی مستثنی می کنند، بدین نحو که ابتدا کل مالیات بر کل درآمد (داخلی و خارجی) شخص مقیم را محاسبه می کنند و سپس نرخ متوسط مالیات، بر عوایدی که استثنا نشده اعمال می شود. (ibid, p.38) بنابراین هرچند درآمدها از کشور منبع، از مالیات مستثنی می شود، به هنگام تعیین نرخ مالیات بر درآمدهای مستثنی نشده، آن درآمدها نیز منظور می شود. بعنوان مثال اگر از مجموع ۱۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مودی، ۲۰۰,۰۰۰ ریال آن از منبع خارجی باشد و نرخ مالیات بر مجموع درآمد ۳۵٪، با اعمال شیوه اخیر پس از کسر درآمد خارجی مودی نیز همین نرخ بر باقی درآمد (۸۰۰,۰۰۰) اعمال می شود. اعمال شیوه استثنا به این نحو<sup>۱</sup> معمولاً مشروط به تحقق این فرض پایه است که مودی مالیات خود را به نرخ معمول به کشور منبع پرداخته است. برای اطمینان از این امر است که کشورها معمولاً این شیوه را به صورت گزینشی در مورد کشورهای خاص یا کشورهایی که با آنها موافقت نامه امضا کرده اند اعمال می کنند. بنابراین اگر بموجب معاهده ای مالیات منبع حذف یا کاهش یافته باشد، دست کم این شیوه اعمال نمی شود. نتیجه اینکه کشوری نیست که بر عواید خارجی اشخاص مقیم مالیات ببندد و با این حال کلیه درآمدهای خارجی آنان را از شمول مالیاتهای خود مستثنی کند. (vann, op.cit, p.38)

در روش سوم، کشور اقامتگاه حق خود بر اخذ مالیات از کل درآمدهای مودی از کشور منبع (یا کشوری که وی در آن دارای مقر دائمی است) را حفظ می کند، اما مالیات پرداختی مودی در کشور منبع را معتبر می شناسد و از این رو آن را از مالیات قابل پرداخت وی کسر می کند.

این روش که به روش اعطای اعتبار مالیاتی<sup>۲</sup> شناخته می شود نیز به دو نحو قابل اجراست: یا تمام مالیات پرداختی در کشور منبع از مالیات قابل پرداخت وی کسر می شود، که در این صورت تفاوتی نمی کند درصد یا میزان مالیات در کشور منبع چقدر بوده است؛ در هر صورت مالیات پرداختی مودی از مالیات متعلق در کشور اقامتگاه قابل کسر خواهد بود. یا اینکه میزان کسور محدود است به درصد مالیاتی، در کشور اقامتگاه. در این صورت مالیات پرداخت شده در کشور منبع تا جایی محاسبه خواهد شد که از درصد مالیات مقرر در کشور اقامتگاه فراتر نباشد. بنابراین در چارچوب مثال بالا اگر مودی فرضاً از مجموع ۲۰۰,۰۰۰ واحد ریالی درآمد خارجی خود، به نرخ ۴۰٪، ۸۰,۰۰۰ واحد به کشور منبع درآمد (یا کشوری که وی در آن دارای مقر دائمی است) مالیات پرداخت کرده باشد و درصد نرخ مالیاتی در کشور اقامتگاه ۳۵٪ باشد، بنا به شیوه اخیر که

1. Exemption with progression

2. foreign tax credit/foreign tax offset

به « شیوه عادی»<sup>۱</sup> معروف است، کشور اقامتگاه تنها تا ۷۰۰۰۰ واحد (۳۵٪) از میزان مالیات قابل پرداخت مودی کسر میکند و حال آنکه اگر این روش به شیوه اول (شیوه کامل<sup>۲</sup>) اجرا می‌شد، کل مالیات پرداختی مودی (۸۰۰۰۰ ریال) در کشور منبع از مجموع مالیات قابل پرداخت وی کسر می‌شد. (Baker, op.cit, p 368-372)

تفاوت این روش با روش استثناء، در این است که روش استثناء به کسر درآمد خارجی مودی نظر دارد، در حالی که هدف روش اعطای اعتبار، کسر مالیات پرداخت شده مودی از مجموع مالیات قابل پرداخت وی است. در واقع کشور اقامتگاه با بکارگیری این روش در عواید مالیاتی با کشور منبع سهم می‌شود و بویژه اجرای آن با شیوه عادی، مانع از این می‌شود که مالیات خارجی مودی از میزان مالیات قابل اخذ از مجموع درآمد اشخاص مقیم کم کند. البته پیداست که همه این روند مشروط به این است که دولت منبع از حق انحصاری اخذ مالیات از مآخذ مورد نظر برخوردار نباشد. بنابراین در مواردی چون درآمد حاصل از اموال غیرمنقول، با توجه به اینکه دولت منبع یعنی کشور محل وقوع مال، مگر در صورت وجود معاهده<sup>۳</sup>، معمولاً برای خود حق انحصاری در اخذ مالیات می‌شناسد، بکارگیری این روش جایی ندارد.

در مورد مالیات بر دارایی نیز روشهای معمول همین هاست و مزایا و معایب نیز، روی هم رفته همان است؛ در اینجا نیز بکارگیری روش استثناء طبعاً آسانتر است، چراکه مسئله اصلی (در مورد دارایی منقول) تنها شناسایی محل وقوع مال است. اما عیبش این است که ممکن است کشور محل وقوع، دارایی مورد نظر را مشمول مالیات نشناسد. (مالیات مضاعف منفی). روش اعطای اعتبار نیز با وجود بری بودن از این عیب، دشواری اداری و محاسباتی خاص خود را دارد (Rundick and Gordon, op.cit, p 22-23). در معاهدات بین‌المللی همین دو روش برای حل مشکلات خاص مالیات مضاعف بین‌المللی بکار گرفته می‌شود. اما این بدین معنی نیست که معاهدات ضرورتاً از الگوهای داخلی دول متعاقد پیروی می‌کنند. برخی کشورها برای حل مالیات مضاعف اساساً هیچ شیوه‌ای جز آنچه در معاهدات دوجانبه مقرر شده ندارند. برخی از کشورها در قوانین

### 1. Ordinary credit

### 2. Full credit

۳. در این مورد خاص به دلیل رابطه اقتصادی نزدیک میان منبع درآمد و دولت منبع، بعید است که اگر معاهده‌ای در کار باشد، حق زیادی برای کشور اقامتگاه در اخذ مالیات بشناسد. بعنوان نمونه در ماده ۶ عموم موافقت‌نامه‌های اجتناب از مالیات مضاعف منعقد شده بین جمهوری اسلامی ایران و دیگر دولتها آمده است. «درآمد حاصل توسط مقیم یک دولت متعاقد از اموال غیرمنقول واقع در دولت متعاقد دیگر (از جمله درآمد حاصل از کشاورزی و جنگلداری) مشمول مالیات آن دولت دیگر خواهد بود». در مورد مالیات دوره‌ای (سالانه یا چندسالانه) املاک بعنوان مالیات بر دارایی نیز همین قاعده صادق است. از این رو کشورها در اخذ مالیات بر دارایی خارجی اشخاص مقیم، معمولاً دارایی نامنقول خارجی را از فهرست مآخذ مالیاتی مودی حذف می‌کنند.

داخلی بیرو روش سوم به شرح پیش گفته، هستند اما برای برخی انواع خاص درآمدهای مقرر در معاهدات خود، روش استثناء را بکار می گیرند. حال اگر روش شناخته شده در معاهدات، روش اعطای اعتبار باشد، مانع از این نیست که برای برخی انواع درآمدها از روش استثناء که به حال مودی مفیدتر است استفاده شود. (Vann, pp. 40)

سرانجام روش چهارم، موسوم به «روش کسور»<sup>۱</sup> است که در آن برای ارزیابی درآمد مشمول مالیات مودی مقدار مالیات پرداختی مودی در کشور خارجی به عنوان هزینه کسر می شود. از این روش بویژه در مواردی که اعمال روش سوم در مورد یک مودی ممکن نیست، استفاده می شود و به خودی خود به عنوان یک روش قابل اعمال شناخته نمی شود. (Ibid, p.39)

### فرار از قوانین

اشاره شد که معضل اصلی کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، بیش از آنکه مالیات مضاعف باشد فرار سرمایه و از این رهگذر فرار مالیاتی است. بسیاری از اشخاص ثروتمند مقیم این کشورها به دنبال فرستادن سرمایه های خود به خارج هستند. این اشخاص ممکن است نگران بی ارزش شدن پول خود باشند؛ یا نسبت به مصادره و ضبط اموال خود یا آشوبهای داخلی نگرانی داشته باشند؛ یا اینکه هدفشان به طور مشخص پنهان کردن دارایی و درآمدهای خود برای فرار از پرداخت مالیات باشد. دلیل هرچه باشد، فرار سرمایه واقعی است که این کشورها با آن مواجهند. بیشتر این سرمایه های فراری، راهی کشورهای موسوم به بهشت مالیاتی می شود؛ یعنی کشورهای دارای نرخ مالیاتی پایین که مقررات داخلی شان امکان پنهان ماندن مالک سرمایه ها را فراهم می سازد. اگر سرمایه هایی که بدین سان از کشور خارج می شود به حساب ناپیدایی واریز شود و درآمدهای آن با هدف گریز از مالیات اعلام نشود (بافرض اینکه کشور اقامتگاه از این درآمدهای خارجی مالیات اخذ می کند)، ما با معضل تقلب مالیاتی مواجهیم. پیداست که این معضل به صورت یک طرفه قابل حل نیست و همکاری کشور منبع (بهشت مالیاتی) و تبادل موثر اطلاعات را طلب می کند که البته همیشه امکان پذیر نیست. بنابراین بهترین راه حل ابتدا زدودن علل و زمینه های فرار سرمایه و سپس وضع و اعمال مجازاتهای سخت در مورد این شکل تقلب مالیاتی است.

اما فرار از قانون همیشه به شکل فرار سرمایه رخ نمی دهد. گاه مودی با پیش بینی درآمد خارجی کلان خود، اقامتگاه خود را برای پیش گیری از پرداخت مالیات جابجا می کند. با این کار، این درآمدها به عنوان درآمد خارجی اشخاص غیر مقیم در کشور اول مشمول مالیات واقع نمی شود.

### 1. Deduction method

بدیهی است این جابجایی به سمت کشورهایی است که از این درآمد مالیات نمی‌گیرند. البته این امر تنها زمانی روی می‌دهد که در کشور منبع هیچ مالیات قابل توجهی بر این درآمد وضع نشده باشد، که در غیر این صورت مالیات کشور اقامتگاه آنقدر اندک می‌بود که نیازی به فرار مودی نبود. در کشورهای صنعتی مقرراتی برای جلوگیری از این شکل فرار مالیاتی پیش‌بینی شده است. اما برای برخی کشورهای در حال توسعه شاید این مقررات ضرورتی ندارد و احیاناً موضوع برای آنها عکس آن چیزی است که در کشورهای دسته اول روی می‌دهد و مقررات کشورهای صنعتی در این خصوص، مشکلاتی را برای مودیان مهاجری که مقیم کشور محل فعالیت (کشورهای در حال توسعه) می‌شوند به وجود می‌آورد.

در مورد مالیات بر دارایی نیز احتمال فرار از مالیات بدین شکل وجود دارد. یک راه حل شناخته شده این است که تا مدت زمانی پس از تغییر اقامتگاه نیز، کلیه دارایی‌های (منقول) خارجی مودی همچنان مشمول مالیات شناخته شود. اما مشکل این راه حل، نبود امکان اجرای قوانین مالیاتی در سرزمین کشور خارجی (محل وقوع دارایی) است. راه حل بهتر، می‌تواند افزایش نرخ مالیات در سال ترک اقامتگاه باشد. (Rudnick and Gordon, op.cit, p 19)

## ۲. شیوه‌های چندجانبه: معاهدات

موافقت نامه‌ها و کنوانسیون‌های مالیاتی، ماهیتی دوگانه دارند. از یک سو آنها معاهداتی بین‌المللی برای تعیین حق یا صلاحیت وضع مالیات (یا موضوعات دیگر) میان دو یا چند کشور هستند و از سوی دیگر بخشی از حقوق مالیاتی هر کشور به حساب می‌آیند. یکی از آثار این ماهیت دوگانه در چگونگی تفسیر، ظاهر می‌شود؛ آیا در صورت ابهام در مقررات معاهده، قواعد بین‌المللی تفسیر معاهدات (آنگونه که در کنوانسیون حقوق معاهدات ۱۹۶۹ وین مقرر شده است) حاکم است یا اصول تفسیر قانونی در حقوق عمومی هر کشور؟<sup>۱</sup>

جنبه دیگر این ماهیت دوگانه برداشت متفاوت دول متعاقد از کارکرد معاهدات است. از نقطه نظر دول متعاقد، معاهده، موافقت نامه‌ای برای محدود کردن صلاحیت یکدیگر برای اخذ مالیات است. در واقع، مقررات معاهده، بده بستانی است مبتنی بر جریانات متقابل میان دو کشور و انعقاد

۱. در مورد چگونگی تفسیر موافقت نامه‌های مالیاتی و رویکردهای مختلف در این زمینه رک به: Baker, op.cit pp.20-45; Uckmar, (2006), pp. 156-161

معاهده برآیند خط مشی عمومی هر کشور برای تشویق سرمایه گذاری خارجی یا کمک به سرمایه گذاران داخلی برای مشارکت در توسعه و تجارت خارجی است.

از نقطه نظر مودی معاهده مبین سیستم مالیاتی کشوری است که وی قرار است در آن سرمایه گذاری کند یا کار کند و یا به طور موقت در آنجا اقامت گزیند. البته معاهده سیستم مالیاتی واقعاً موجود دول متعاقد را توصیف نمی کند، بلکه تنها محدودیتهای نهایی که مودی به عنوان سرمایه گذار یا مقیم ممکن است با آن مواجه شود را ترسیم می کند و این اطمینان را به مودی می بخشد که دست کم تا اصلاح یا لغو معاهده، وضعیت حقوقی موجود پایدار است.

اما گذشته از این، سوال این است که نفع خاص هر یک از دو کشور اقامتگاه یا منبع در رفع پدیده مالیات مضاعف از راه انعقاد معاهده بین المللی چیست؟ دولتها در وضع مقررات یکجانبه انگیزه زیادی دارند؛ این کار باعث رضایت خاطر مودیان و رونق تجارت و سرمایه گذاری می شود و اساساً وضع چنین مقرراتی با مخالفت هیچ کس روبرو نمی شود. بلکه احیاناً حتی از سوی گروههای ذی نفوذ به شدت حمایت می شود. اما این اقدام خیرخواهانه مانع ادعاهای گاه متزاحم دولتها در اعمال صلاحیت مالیاتی نمی شود که تداوم آن مانع بزرگی در راه رشد تجارت بین المللی ایجاد می کند. یکی از مهمترین کارکردهای موافقت نامه ها و کنوانسیونهای مالیاتی محدود کردن این ادعاهای مالیاتی است. کشور اقامتگاه سعی می کند با انعقاد معاهده از بار مالیاتی سرمایه گذاران خود در خارج از کشور بکاهد یا خود را در عواید مالیاتی دولت منبع سهم سازد. (Rixen, 2008, p.11-13)

هدف اول مثلاً با پیش بینی موادی در معاهدات، در مورد منع تبعیض علیه اتباع خارجی که در کشور متعاقد کار می کنند یا اقامت گزیده اند، حاصل می شود.<sup>۱</sup> اما هدف دوم با تسهیم نسبی عواید مالیاتی میان کشور اقامتگاه و کشور منبع در مواردی که هیچ یک از دو کشور از حق کامل یا انحصاری برای اخذ مالیات برخوردار نباشند، محقق می شود. به عنوان نمونه، پرداختهای صورت گرفته به دانشجویان برای سکونت و ادامه تحصیل در خارج از کشور اصولاً در کشور

۱. رک به ماده ۲۴ کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سال ۱۹۷۷ با اصلاحات بعدی و موافقت نامه های منعقد میان ایران و دیگر دولتها که مقرر می دارد اتباع یک دولت در دولت متعاقد دیگر مشمول هیچ گونه مالیات یا الزامات سنگینتر یا غیر از مالیات یا الزاماتی که اتباع دولت دیگر تحت همان شرایط مشمول آن هستند یا ممکن است مشمول آن شوند نخواهند بود...».



محل تحصیل مشمول مالیات نمی‌شود، بلکه کشور اقامتگاه دائمی فرد از حق انحصاری برای اخذ مالیات برخوردار است.<sup>۱</sup>

اما در مورد سود پرداختی از سوی یک شرکت به یک سهامدار مقیم خارج، به عنوان یک قاعده کلی، هیچ یک از دو کشور منبع (محل اقامت شرکت) یا اقامتگاه (محل اقامت سهامدار) از حق انحصاری برای اخذ مالیات برخوردار نیست، بلکه هریک از دو کشور ممکن است به نوعی خود را ذی حق بشناسد. راه حل معاهداتی در این خصوص می‌تواند اعطای سهم با سقف مقرر به کشور منبع و حق اخذ مالیات از باقیمانده به دولت دیگر است؛<sup>۲</sup> یعنی تسهیم عواید مالیاتی میان طرفین.

همینطور کشور منبع نیز در این روند نفعی دارد؛ چراکه خود ممکن است کشور اقامتگاه باشد. این وضعیت بویژه در روابط بین کشورهای صنعتی رخ می‌دهد که جریان کار و سرمایه میان آنها دوسویه و متوازن است. اما وجود جریانات و منافع نامتقارن میان کشورهای توسعه یافته و توسعه نیافته باعث شده است تا کشورهای گروه اول در معاهدات دوجانبه خود با دیگر دول، حق بیشتری برای کشور منبع درآمد بشناسند و در واقع در تسهیم عواید مالیاتی سهم بیشتری برای کشور منبع در نظر بگیرند. بی‌جهت نیست که کنوانسیون مدل ۱۹۷۷ (با اصلاحات بعدی) سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مرکب از کشورهای عموماً توسعه یافته، به اصل اقامتگاه توجه بیشتری نشان داده و سعی کرده است از اعمال صلاحیت دولت منبع در اخذ برخی مالیاتها بکاهد. از آن سو در کنوانسیون مدل ۱۹۸۰ ملل متحد که مخاطب آن عموم کشورهاست، اولویتها بیشتر با دولت منبع است. (Goldberg, 1983- Byrne, 1996)

اما کشور سرمایه پذیر در روابط قراردادی با دول صنعتی نفع دیگری هم دارد و آن، چنانکه پیشتر گفته شد، تضمین معافیت‌های مالیاتی برای سرمایه گذارانی است که درآمدهای آنان در این کشور مشمول معافیت‌ها و تخفیف‌های فراوان شده است تا مبادا کشور اقامتگاه (سرمایه فرست) با وضع مالیات بر این درآمدها، مشوق‌های اعطایی را بی‌اثر سازد.

انعقاد معاهده دو نفع دیگر هم دارد: کاهش هزینه‌های اداری از راههایی چون تبادل اطلاعات برای جلوگیری از فرار مالیاتی، و دیگری ارسال علائم مثبت به سرمایه گذاران مبنی بر وجود

۱. بعنوان نمونه، رک به ماده ۲۰ کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سال ۱۹۷۷ با اصلاحات بعدی و نیز ماده ۲۰ موافقت نامه‌های منعقد میان ایران و دیگر دولتها که مطابق آن، وجوهی که محصل و کارآموزی که بلافاصله پیش از دیدار از یک دولت متعاقد مقیم دولت متعاقد دیگر بوده و صرفاً بمنظور تحصیل یا کارآموزی در آن دولت متعاقد به سر می‌برد، برای مخارج زندگی، تحصیل یا کارآموزی خود دریافت می‌دارد، مشمول مالیات آن دولت نخواهد بود مگر اینکه پرداختهای مزبور از منابعی خارج از آن دولت حاصل شود.

۲. چنانکه ماده ۱۰ کنوانسیون پیش گفته و ماده ۱۰ موافقت نامه‌های منعقد میان ایران و دیگر دولتها مقرر کرده است.

امنیت حقوقی. در خصوص موضوع اخیر باید گفت آنچه برای مودی اهمیت دارد صرفاً عدم بروز مالیات مضاعف نیست، بلکه موضوع جذابتر برای برخی مودیان فرصتی است که معاهدات برای عدم پرداخت مالیات فراهم می سازد. اما صرف نظر از این نگاه بدبینانه، امنیت حقوقی گویای رفتار آتی دول متعاقد با سرمایه گذار و نیز عدم اعمال تبعیض علیه آنها است.

بر این اساس می توان گفت بطور کلی کنوانسیونهای مالیاتی اهداف زیر را دنبال می کنند:

۱. از بین بردن مالیات مضاعف بمنظور تشویق مراودات تجاری بین المللی
۲. افزایش همکاری میان مراجع اداری و مالیاتی دو طرف بمنظور جلوگیری از فرار مالیاتی
۳. اطمینان بخشی به سرمایه گذاران و تجار بین المللی نسبت به نظام مالیاتی موجود
۴. از بین بردن تبعیض مالیاتی

۵. تسهیم عواید مالیاتی میان دول متعاقد (Baker, op.cit, p12-13)

بنابراین تا جایی که به مالیات مضاعف مربوط می شود، تراحم احکام قانونی کشورها را می توان با بکارگیری تعاریف مشترک (مثل تعریف اقامتگاه)، دادن انحصار یا اولویت اخذ مالیات به یکی از طرفین یا اعطای این حق جزئاً به هر دو طرف و سرانجام مقرر کردن شیوه های حل مالیات مضاعف تا حدود بسیار زیادی رفع نمود.

ضوابط حاوی این مضامین بعلاوه مقررات ناظر به تبادل اطلاعات برای جلوگیری از فرار مالیاتی و نیز پیش بینی ترتیباتی برای حل اختلاف ناشی از نحوه تفسیر و اجرای معاهده، شاکله اصلی عموم کنوانسیون های مالیاتی را تشکیل می دهد.

### شیوه های رویارویی با مالیات مضاعف و فرار مالیاتی در نظام مالیاتی ایران

قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی دو دسته از مالیاتها را برمی شمارد: مالیات بر درآمد شامل دسته های مختلف درآمد اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی با عناوین، ویژگیها و هزینه های قابل کسر جداگانه و نرخ مالیاتی مشخص برای هر دسته و دیگری مالیات بر دارایی که به تفکیک نوع دارایی زیر عناوین مختلف، نرخ درصدی مالیات هر یک مشخص می شود. در حال حاضر و پس از اصلاحات قانونی سال ۱۳۸۰، انواع درآمدهای مشمول مالیات در فصول یک تا شش از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم عبارتند از: درآمد املاک، کشاورزی، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی، اتفاقی<sup>۱</sup>؛ با این توضیح که درآمد حاصل از انواع فعالیتهای

۱. بنابراین ساختار مالیات بر درآمد در کشور ما از نوع جدولی (schedular) است که در آن مالیاتهای مختلفی بر انواع مختلف درآمد که هر یک دارای عناوین، ویژگی ها و نرخهای جداگانه است، وضع می شود. هر چند از دسته بندی

کشاورزی بطور کلی از پرداخت مالیات معاف است. دارایی یا سرمایه مشمول مالیات نیز منحصر به ارث است که پس از کسر مبلغی بعنوان معافیت (که به نسبت سن و وضعیت وراث افزایش می‌یابد)، مازاد آن به نسبت سهم الارث و طبقات وراث، مشمول نرخهای مختلف می‌شود. (مواد فصل اول از باب دوم). در این قانون از حق تمیر نیز بعنوان مالیات بر دارایی نام برده شده که به بهای مقطوع اما متفاوت اخذ می‌شود. البته در قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن مصوب ۱۳۸۷ مجلس، اراضی بایر با کاربری مسکونی در محدوده شهرهایی که دولت تعیین می‌کند، مشمول مالیات به نرخ ۱۲٪ بر مآخذ ارزش معاملاتی شناخته شده‌اند. به این ترتیب، در حال حاضر در قوانین کشور، مالیات بر دارایی علاوه بر ارث و حق تمیر، شامل مالیات بر اراضی بایر با کاربری مسکونی نیز می‌شود که به نوعی بازگشت به مقرر موضوع ماده ۱۲ ق، مالیاتهای مستقیم پیش از اصلاحات سال ۱۳۸۰ است.

اشخاص مشمول مالیات طبق بند ۱، ماده ۱ق، مالیاتهای مستقیم عبارتند از: کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم. در اینجا ذکر از دارایی خارجی مودیان نشده است و فقط اموال و املاک عموم مالکین اعم از ایرانی و غیرایرانی که در ایران واقع شده باشد را مشمول مالیات شناخته است. داراییهای مشمول مالیات نیز در این قانون تنها شامل ارث است که مطابق ماده ۱۷ سهم الارث وراث از اموال واقع در ایران یا خارج مشمول مالیات می‌شود. بنابراین به غیر مورد سهم الارث، از هیچ یک از اموال و سرمایه‌های اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی و خارجی واقع در ایران یا خارج از ایران دست کم بموجب این قانون، مالیات بر دارایی اخذ نمی‌شود.

در مورد مالیات بر درآمد، اشخاص مشمول مالیات طبق بندهای ۲ تا ۵ این ماده عبارتند از:

- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران

تحصیل

می‌نماید.

- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل

---

مالیاتها گریزی نیست، کشورهای پیشرفته معمولاً از روش کلی (global) استفاده می‌کنند که در آن بر جمع درآمدهای مودی از منابع مختلف، پس از کسر هزینه‌های قابل قبول، بدون تفکیک عناوین درآمدی، نرخهای تصاعدی مقرر می‌شود. در ایران در مورد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (ماده ۱۰۵) و نیز مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف در ماده ۱۲۹ منسوخ و بادر مورد درآمدهای پراکنده اشخاص حقیقی از منابعی غیر از آنچه در فصول مالیات بر درآمد مقرر شده (ماده ۱۳۱) ظاهراً این روش به نوعی هر چند ناقص اعمال شده است. پیداست که روش اخیر بمراتب آسانتر و به عدالت مالیاتی نزدیکتر است. برای مطالعه تفاوت این دو روش و روشهای ترکیبی رک به: Burns and Krever (1998), individual income tax, pp. 1-4

می نماید.

- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.

- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلمهای سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می گردد) از ایران تحصیل می کند. پیداست که در مورد روابط شخصی مودی با کشور، قانونگذار علاوه بر تابعیت، اقامت در ایران را نیز معیار عمل قرار داده است. بدین ترتیب که اتباع ایرانی تنها در صورت اقامت در ایران درآمد خارجیشان مشمول مالیات واقع می شود. (اصل اقامتگاه). البته در مورد مالیات بر دارایی ارث، قانونگذار از اصل گذر کرده و در ماده ۱۹ق، مالیاتهای مستقیم سهم الارث اتباع ایرانی مقیم ایران یا خارج از ایران را، خواه در ایران واقع شده باشد خواه در خارج مشمول مالیات دانسته است، ظاهراً آن هم به تبع حکم ماده ۶ قانون مدنی در مورد احوال شخصیه که مقرر می دارد «قوانین مربوط به احوال شخصیه از قبیل نکاح و طلاق و اهلیت اشخاص وارث در مورد کلیه اتباع ایران ولو اینکه مقیم در خارج باشند مجری خواهد بود». در نظام مالیاتی ما این تنها موردی است که نقش اقامتگاه در اخذ مالیات کم رنگ است و رابطه تابعیت جایگزین آن می شود.<sup>۱</sup> برای تشخیص اقامت مودی در ایران، که طبق تبصره ماده ۲۷، تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می باشد فرض بر این است که هر تبعه ایرانی مقیم ایران است مگر آنکه مطابق ماده ۱۸۰، قانون با ارایه گواهی نمایندگیهای مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج ثابت کند که از درآمد یک سال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج بعنوان مقیم مالیات پرداخته است، که در این صورت از لحاظ مالیاتی در آن سال مقیم خارج از کشور شناخته خواهد شد مگر در یکی از موارد زیر:

۱. در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد.

۲. در سال مالیاتی مزبور حداقل شش ماه متوالیاً یا متناوباً در ایران سکونت داشته باشد.

۳. توقف در خارج از کشور به منظور انجام مأموریت یا معالجه یا امثال آن بوده باشد.

بنابراین در صورت اثبات هر یک از این موارد سه گانه، ارائه گواهی نامه یاد شده، از نظر مالیاتی مثبت اقامت خارجی تبعه ایران نخواهد بود، بلکه تنها مویذ پرداخت مالیات به دولت

۱. در مورد سهم الارث اتباع خارجی از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است، قانونگذار در بند ۳ ماده ۱۷، راه میانه را پیش گرفته و تنها وراثت طبقه دوم را مشمول مالیات شناخته است.

خارجی است که در نهایت از مالیات بر درآمد وی قابل کسر خواهد بود. این است که مطابق تبصره ماده ۱۸۰، «اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران در صورتی که درآمدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود، حسب مورد طبق مقررات این قانون اعلام نمایند، مالیات پرداختی آنها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که به درآمد تحصیل شده در خارج کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می‌گیرد هر کدام کمتر باشد از مالیات بر درآمد آنها قابل کسر خواهد بود.»

با این حال باید دانست که اقامت خارجی اتباع ایرانی مانع از شمول مالیات بر درآمد آنها در ایران نیست و آنها از بابت درآمدهایی که احیاناً در ایران تحصیل می‌کنند، مطابق بند ۳ ماده ۱، مشمول مالیات می‌شوند. اساساً در مورد درآمد داخلی، تفاوتی بین اشخاص نیست و از این رو کلیه اشخاص ایرانی و خارجی نسبت به کلیه درآمدهای خود در ایران مشمول مالیات واقع می‌شوند. (اصل منبع).

منظور از درآمد مشمول مالیات تحصیل شده در خارج (به قرینه بخش اخیر تبصره ۱ ماده ۱۲۹، که البته در آخرین اصلاحیه قانون حذف شده) عبارت است از درآمد خالصی که عاید مودی شده است.

با توجه به مطالب گفته شده و مواد قانونی مبنی بر اعمال فراسرزمینی قانون مالیاتی ایران نسبت به کلیه درآمدهای خارجی اشخاص ایرانی مقیم داخل و نیز اعمال کامل اصل منع نسبت به کلیه اشخاص نسبت به درآمدهایشان در ایران<sup>۱</sup>، احتمال بروز مالیات مضاعف به هر دو صورت مثبت و منفی و یاپنهان کاری مودیان فراوان است. از اینرو قانونگذار ایرانی سعی کرده است تا جاییکه مقدور بوده با شیوه‌های معمول، که توضیح آن در صفحات گذشته ارائه شد، مساله را به صورت یکجانبه رفع کند و اگر نه، حل آنرا از طریق انعقاد قرارداد با دولتهای خارجی به دولت بسپارد.

۱. البته مالیات بر درآمدهای داخلی اشخاص خارجی در مواردی موقوف به عمل متقابل شده است همانند بند ۲ ماده ۲۴ در مورد اموال منقول اعضای هیات‌های سیاسی و کنسولی خارجی و نیز در آمد حقوق دریافتی آنان و سایر اشخاص طبق بندهای ۲، ۱، ۴ و ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم. همچنین سود پرداختی بانکهای ایرانی به بانکهای خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت در بند ۴ ماده ۱۴۵ قانون مشروط به معامله متقابل شده است. البته عمل متقابل گاه باعث افزایش بار مالیاتی مودی می‌شود همانند مضمون تبصره ماده ۱۱۳ قانون مالیاتهای مستقیم که مطابق آن مالیات بر کرایه دریافتی موسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی در ایران تا معادل نرخ مالیاتی آن کشورها در مورد موسسات ایرانی قابل افزایش است.

### الف. شیوه های قانونی

از میان روشهای معمول جلوگیری از مالیات مضاعف بنظر می رسد قانونگذار عموماً روش اعطای اعتبار را برگزیده است. اما این روش به شیوه کامل اعمال نمی شود و دولت ایران بعنوان کشور اقامتگاه، به هنگام برآورد مالیات بر درآمد خارجی مودی ایرانی مقیم داخل، مالیات پرداخت شده به کشور منبع را تماماً از میزان مالیات قابل پرداخت مودی کسر نخواهد کرد. مطابق مضمون تبصره ماده ۱۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم چنانچه نرخ مالیاتی دولت منبع بیش از نرخ مالیاتی داخلی باشد، مقدار مازاد از مالیات متعلق مودی کسر نخواهد شد و بدین وسیله دولت سهم خود از درآمد مالیاتی را به نسبت کشور منبع حفظ خواهد کرد. پیداست که اگر اعطای اعتبار مالیاتی به شیوه کامل اجرا می شد کل مالیات پرداختی مودی به کشور منبع بی هیچ قیدی از کل مالیات بر درآمد مودی قابل کسر می بود. در مورد مالیات بر دارایی نیز علی القاعده همین روش بکار گرفته می شود. چرا که منطقی نیست دولت روش دیگری را که در هر صورت نفع کمتری عاید خزانه می کند جایگزین شیوه موصوف سازد.

اما در مورد فرار مالیاتی همانگونه که در بخش تعاریف اشاره شد باید میان نقض صریح قانون و ترندهای پیچیده تر برای کاستن از بار مالیاتی تفاوت گذاشت. رفتار اول می تواند جرمی کیفری باشد اما مورد اخیر اساساً استفاده از خلاءهای قانونی برای نپرداختن مالیات یا کاستن از بار مالیاتی است. در قانون مالیاتهای مستقیم مواردی از رفتار مودیان به عنوان جرم کیفری شناخته شده است.<sup>۱</sup>

### ب. شیوه قرار دادی: موافقت نامه های دوجانبه

مطابق ماده ۱۶۸ قانون مالیاتهای مستقیم دولت می تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مودیان با دولتهای خارجی موافقت نامه های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد. دولت جمهوری اسلامی ایران تاکنون با کشورهای بسیاری<sup>۲</sup> موافقت نامه دوجانبه اجتناب از مالیات مضاعف و فرار مالیاتی امضاء کرده است. برخی از این موافقت نامه ها تنها ناظر به مالیات مضاعف بر درآمد است و برخی دیگر علاوه بر این شامل مالیات بر دارایی (ثروت) هم می شود؛ غیر از برخی تفاوتهای جزئی از جمله در عنوان، این موافقت نامه ها، بویژه آنهایی که پس از پیروزی انقلاب به تصویب

۱. همانند حکم مواد ۲۰۱ و ۲۰۲ ق، مالیات های مستقیم

۲. از جمله این کشورها قطر، بحرین، عمان، یمن، کویت، زیمباوه، آذربایجان، ارمنستان، مالزی، ونزوئلا، سوئیس، اتریش، ایتالیا، روسیه و چین هستند.

رسیده اند، عموماً از الگوی مشابهی پیروی می کنند که ظاهراً همان کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است. مالیاتهای مشمول، مطابق ماده ۲ عموم این موافقت نامه ها، کلیه مالیاتهای بر کل درآمد و کل سرمایه و اجزای درآمد و سرمایه است که به تفکیک هر کشور از آنها نام برده می شود. تا جایی که به مالیات مضاعف مربوط می شود، این موافقت نامه ها دربردارنده ماده ای با عنوان آیین حذف مالیات مضاعف هستند (ماده ۲۳) که به شیوه رفع مالیات مضاعف می پردازد. روش بکارگرفته شده در عموم موافقت نامه ها، روش اعطای اعتبار مالیاتی به همان شیوه مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم بعلاوه روش استثنا است. متن استاندارد در موافقت نامه ها معمولاً بدین شرح است: «در صورتی که مقیم یک دولت متعاقد درآمدی حاصل کند یا سرمایه ای داشته باشد که طبق مقررات این موافقت نامه مشمول مالیات دولت متعاقد دیگر شود، دولت نخست اجازه خواهد داد:

- مبلغی برابر با مالیات بر درآمد پرداختی در آن دولت دیگر از مالیات بر درآمد آن مقیم کسر شود.

- مبلغی برابر با مالیات بر سرمایه پرداختی در آن دولت دیگر از مالیات بر سرمایه آن مقیم کسر شود.

مع ذلک در هر یک از دو مورد، اینگونه کسورات نباید از میزان مالیاتی که پیش از کسر، حسب مورد به درآمد یا سرمایه تعلق می گرفته، بیشتر باشد. این بدان معنی است که دولت ایران مالیات پرداختی به دولت متعاقد را تا جایی معتبر می شناسد که از میزان مالیات قابل پرداخت مقرر در ایران (در صورتی که درآمد یا دارایی مزبور در ایران مشمول مالیات می شد) کمتر باشد. عبارات متن ماده معمولاً اینگونه دنبال می شود: «در صورتی که طبق هر یک از مقررات این موافقت نامه، درآمد حاصل یا سرمایه متعلق به مقیم یک دولت متعاقد از مالیات آن دولت معاف باشد، دولت مزبور می تواند علیرغم معافیت، در محاسبه مالیات بر باقیمانده درآمد یا سرمایه این مقیم، درآمد یا سرمایه معاف شده را منظور کند.» این مقرر دربرگیرنده روش استثنا است؛ اما موافقت نامه، با شناسایی برخی دارایی ها یا درآمدهای مستثنی از مالیات در هر یک از دول متعاقد، محاسبه مالیات بر باقی مانده درآمد یا سرمایه را به گونه ای مقرر می کند که نشان می دهد شیوه بکار گرفته شده در واقع استثنای کامل نیست بلکه دولت مربوطه می تواند در تعیین و محاسبه نرخ مالیات بر باقیمانده درآمد یا سرمایه شخص مقیم، درآمد یا سرمایه معاف شده را نیز منظور کند.

در برخی موافقت نامه ها از جمله با کشور سوئیس، در صورتی که مقیم جمهوری اسلامی ایران درآمندی حاصل کند یا سرمایه ای داشته باشد که طبق مقررات موافقت نامه مشمول مالیات دولت متعاقد دیگر شود، روش اعطای اعتبار منظور شده است. در موافقت نامه با کشور سوئیس، پس از تعیین چگونگی حذف مالیات مضاعف برای ایران به شیوه اعطای اعتبار موصوف در بالا، مقرر شده « در صورتی که طبق هر یک از مقررات این موافقت نامه درآمد حاصل یا سرمایه متعلق به مقیم جمهوری اسلامی ایران از مالیات آن دولت معاف باشد، جمهوری اسلامی ایران می تواند علیرغم معافیت، در محاسبه مالیات بر باقیمانده درآمد یا سرمایه این مقیم، درآمد یا سرمایه معاف شده را منظور کند.» موافقت نامه یادشده، در ادامه مقرر می دارد که در مورد سوئیس مالیات مضاعف به روش زیر حذف خواهد شد:

« الف- در صورتی که فرد مقیم سوئیس درآمندی حاصل کند یا سرمایه ای داشته باشد که طبق مقررات این موافقت نامه در جمهوری اسلامی ایران مشمول مالیات شود، سوئیس با رعایت مقررات جزء (ب)، درآمد یا سرمایه مزبور را از پرداخت مالیات معاف می کند، لیکن در محاسبه مالیات باقیمانده درآمد یا سرمایه آن مقیم نرخ مالیاتی را اعمال می نماید که اگر درآمد یا سرمایه مزبور معاف نگردیده بود، اعمال می نمود...»

مقررات جزء (ب) که در متن بالا به آن اشاره شده شامل مواردی می شود که دولت سوئیس برای مالیاتهای پرداخت شده در ایران بخشودگیهایی، آن هم بنا به درخواست مودی، مقرر می کند.

چنانکه اشاره شد، برخی موافقت نامه های منعقدہ حاوی مقرراتی ناظر به جلوگیری از فرار مالیاتی است. مضمون این مقررات که معمولاً ماده ۲۶ موافقت نامه ها را تشکیل می دهد، عبارت است از تبادل اطلاعات ضروری در مورد مالیاتهای مشمول موافقت نامه میان مقام صلاحیت دارد و کشور که باید طبق مقررات داخلی هر دولت محرمانه نگهداری شود و تنها برای مراجع اداری و قضایی صلاحیت دار فاش شود.



### نتیجه‌گیری

واقعتهای سیاسی - اقتصادی جامعه بین‌المللی و نیاز فزاینده دولتها به سرمایه، نیروی کار و کالاها و خدمات یکدیگر و در نتیجه شکل‌گیری انواع پیچیده و مختلف روابط و نهادهای اقتصادی و تجاری، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران دولتها را وادار به اتخاذ رویکردهای تازه‌ای نسبت به موضوع مالیات کرده است. در واقع نیاز کشورها به ایجاد روابط تجاری نزدیک با دولتهای دیگر به همراه نیاز دیگرشان به افزایش درآمد از راه اخذ مالیات وضعیتی را بوجود می‌آورد که جز با اتخاذ رویکردی عملگرایانه و هدفمند نسبت به موضوع قابل حل نیست. در حقیقت تلاش کشورها برای تسهیل روابط اقتصادی - تجاری بین‌المللی از راه مقررات زدایی و از میان برداشتن مرزها با تلاشهای آنان برای حفظ و افزایش عواید مالیاتی‌شان از راه جستجوی منابع و مآخذ جدید مالیاتی در تقابل قرار می‌گیرد که از نقطه نظر اقتصاد سیاسی بسیار پر اهمیت است. بنابراین هرگونه تلاش برای اخذ مالیات بر درآمد و دارایی بین‌المللی باید ضمن افزودن به درآمد مالیاتی دولت، از ایجاد مانع در روند تجارت بین‌المللی جلوگیری کند. اما پیداست که جریان تجارت بین‌المللی میان دولتها متقارن نیست و این امر متغیری است که همواره تابع وضعیت سیاسی - اقتصادی کشورهاست و وجود همین واقعتهای در روابط کشورهاست که نوع تعامل دو یا چندجانبه میان آنها را معلوم می‌کند. موافقت نامه‌ها و کنوانسیونهای مالیاتی در چنین فضایی شکل می‌گیرند. در واقع متن اقتصاد سیاسی هر کشور شکل تعامل و نوع تعهدات مالیاتی دول متعاقد را نسبت به یکدیگر معلوم می‌کند.

اما همان واقعیاتی که از آن سخن گفتیم بعلاوه مزیت وحدت رویه و یکسان‌سازی قوانین، دولتها را به پیروی از الگو یا الگوهای واحدی در معاهدات مالیاتی خود با کشورهای دیگر و حتی وضع قوانین ملی و اتخاذ رویه قضایی داخلی کمابیش یکسان کشانده است. الگوهای معاهداتی یاد شده با ارائه برخی تعاریف، وضع قواعد کلی اخذ مالیات برای هر مآخذ یا منبع مالیاتی و تعیین حق انحصاری هر یک از دو کشور اقامتگاه و منبع درآمد یا محل دارایی یا تسهیم عواید مالیاتی میان ایشان و نیز وضع قواعد ویژه برای اشخاص خاص، بعلاوه مقرر کردن شیوه‌های حل نزاع میان قوانین دول متعاقد در اخذ مالیات و بدین سان مسدود کردن راههای فرار مالیاتی و سرانجام تعیین آئین حل اختلاف در مورد مواد موافقت‌نامه، بانی مفاهیم، معیارها و قواعدی است که می‌تواند اساس حقوق مالیاتی بین‌المللی دول متعاقد در ارتباط با یکدیگر را تشکیل دهد. هرچند نقش خارق‌العاده کنوانسیونهای مالیاتی در فرار رفتن از قوانین ملی و تحمیل مسئولیت مالیاتی بر دولتها بیش از آنچه در قوانین داخلی آنها مقرر شده، به شدت مورد تردید است، در مورد نقش هماهنگ

ساز موافقت نامه های دوجانبه و اهمیت آن در تحدید ادعاهای مالیاتی دول متعاقد جای هیچگونه تردیدی نیست. محدودیتی که برای تامین عدالت مالیاتی بسیار حیاتی است تا جایی که شاید بتوان از ضرورت اخلاقی حقوق بین الملل مالیاتی سخن گفت.

#### فهرست منابع

##### – فارسی

- علوی لنگرودی، سید حسین(۱۳۸۶)، **بانکداری برون مرزی دستاویزی برای فرار مالیاتی**، ماهنامه بانک و اقتصاد شماره ۸۸.
- گیلک حکیم آبادی، محمد تقی(۱۳۸۳)، **درس هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان: مطالعه موردی ایران**، پژوهش نامه علوم انسانی واجتماعی، سال چهارم، شماره سیزدهم.

##### – لاتین

- Baker, philip,(1994), **double taxation conventions & international law**, london, Sweet & Maxwell.
- Byrne, Peter D, **Developing Countries, Tax Treaties and the United Nations Model Tax Convention**,(Summer 1996), ILSA Journal of International & Comparative Law, Vol. 2, Issue 3.
- Burns, Lee and Krever, Richard(1998), **individual income tax in** Thuronyi,Victor (ed), tax law design and drafting , International Monetary Fund, vol 2,chap14.

- Cappelen, Alexander W.(2001),**The Moral Rationale for International Fiscal Law**, Ethics & International Affairs,voll5, issue1.
- Goldberg, Honey Lynn,(1983),**Conventions for the Elimination of International Double Taxation: Toward a Developing country moded**, Law and Policy in International Business, Vol. 15, Issue 3.
- Rixen, thomas(2008), **institutional design of international double taxation avoidance**, available at: <http://wzb.eu>.
- Rixen, thomas(2010),**Bilateralism or multilateralism? The political economy of avoiding international double taxation**, European Journal of International Relations, published online: <http://ejt.sagepub.com/content/early/2010/04/30/1354066109346891>.
- Vann ,Richard J,(1998),**international aspects of income tax in: Thuronyi, Victor (ed)**, tax law design and drafting, International Monetary Fund, vol2, chap18.
- Rundick, Rebecca S ,Gordon ,Richard K,(1996),**taxation of wealth in Thuronyi,victor,(ed)**, tax law design and drafting , International Monetary Fund, vol 1,chap10.
- Vanistendael, Frans,(1996), **legal framework for taxation in Thuronyi (ed)**, International Monetary Fund, vol 1, chap2.
- Williams, David,(1996), **value-added tax in: Thuronyi(ed)**, tax law design and drafting, International Monetary Fund, vol 1, chap6.

- Uckmar, Victor(2006), double taxation conventions in Amatucci, Andrea(ed), international tax law, Kluwer Law International.