

## اثرگذاری موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی در نظام بین‌الملل وحید اسدزاده<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۱۰، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۰۸

### چکیده

معاهده بهترین وسیله تعامل و همکاری کشورها در عرصه روابط بین‌الملل است. ویژگی‌هایی چون نظم و دقت، تعیین حدود و چهارچوب حقوق و تعهدات در یک معاهده، آن را به عنوان تجلی اراده صریح اعضای جامعه بین‌المللی مطرح کرده است. از طرفی، انعقاد موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی دوجانبه و چندجانبه آثار اقتصادی و سیاسی مطلوبی بر کشورها گذاشته است. از آنجایی که بیشتر این معاهدات در تبعیت از معاهده نمونه مالیاتی سازمان ملل و سازمان همکاری اقتصادی و توسعه منعقد گردیده‌اند، دولت‌هایی که مایل به انعقاد معاهدات دوجانبه و چندجانبه هستند، معمولاً به دنبال یکسان کردن مقررات مندرج در توافقنامه‌های مالیاتی خود می‌باشند و اهدافی مانند مقابله با توافقات نامتناسب، سوء استفاده از توافقنامه‌ها، اجتناب از مقرهای دائمی ساختگی در توافقنامه‌ها و نهایتاً تدوین قوانینی برای بهبود ساز و کارهای حل اختلاف مانند رجوع به داوری‌های اجباری را دنبال می‌کنند که هر یک از این موافقت‌نامه‌های دوجانبه و معاهدات بین‌المللی چه در سطح منطقه‌ای و چه در سطح فرامنطقه‌ای می‌تواند اثراتی همچون یکسان سازی قواعد مالیاتی بین‌المللی در نظام بین‌المللی برجای گذارد.

**واژه‌های کلیدی:** نظام مالیاتی، همکاری بین‌المللی، مالیات‌های بین‌المللی، مالیات مضاعف، تبادل اطلاعات مالیاتی

---

۱. دکترای حقوق بین‌الملل، گروه حقوق، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران vahid.asadzadeh1393@gmail.com

## ۱- مقدمه

در هر نظام حقوقی، مجموعه‌ای از هنجارها وجود دارد که طبق اصولی ترتیب یافته است که موجب انسجام و همچنین، تمایز آن از دیگر نظام‌ها می‌شود. حقوق، حتی حقوق بین‌الملل، مجموعه‌ای از هنجارهای دارای ضمانت اجرا و الزام آور است که روابط میان تابعان یک جامعه ی معین را تنظیم می‌کند. اما نمی‌شود نظام حقوقی را در حد حقوق پایین آورد چرا که نظام حقوقی فقط مجموعه‌ای از قواعد ابتدایی نیست که به طور مستقیم، حق و تکلیف ایجاد کند بلکه با ساختن مجموعه‌ای از تابعان تجلی می‌یابد و اجرا می‌شود. از طرفی، نقش قراردادهای بین‌المللی در تأمین صلح و تضمین حقوق بین‌الملل، امری حیاتی و تعیین کننده است؛ زیرا مهم‌ترین سرمایه زندگی اجتماعی، پشتوانه همکاری بین‌المللی و تأمین کننده منافع جامعه جهانی، اصل اعتماد متقابل کشورهاست. قراردادهای بین‌المللی تضمین کننده اعتماد متقابل و مهم‌ترین وسیله هم‌گرایی کشورها به شمار می‌رود. تلاش‌ها و اقدامات گسترده در مقیاس وسیع داخلی و بین‌المللی بیانگر این مدعاست (Jahanbin, 1393: 129). مسأله معاهدات و قراردادهای ریشه دیرینه‌ای در گذر تاریخ داشته است. با توجه به دیرینه اثرات مثبت معاهدات و قراردادهای معاهدات نقش اساسی را در تاریخ روابط بین‌الملل ایفاء کرده‌اند و اهمیت روزافزونی به عنوان یکی از منابع حقوقی بین‌المللی و به عنوان وسیله‌ای برای توسعه حقوق بین‌الملل در درجه اول و در قدم بعدی موجب توسعه همکاری مسالمت آمیز بین ملتها، قطع نظر از نظام اجتماعی و سیستم حکومتی آنها شده‌اند (Hermidas Bavend, 1389: 102).

از طرفی در اقتصادهای امروز جهان، دولت‌ها وظایف مختلفی به عهده دارند. انجام این وظایف هزینه‌های زیادی را در بر می‌گیرد، دولت‌ها با توجه به درجه توسعه یافتگی کشورشان منابع مختلفی برای تأمین این مخارج در اختیار دارند، مهمترین منبع تأمین مخارج دولت‌ها در کشورهای توسعه یافته مالیات‌ها می‌باشد (Babakhani, 1373: 7). قوانین مالیاتی با هدف وصول مالیات جهت تأمین نیازمندی‌های عمومی وضع گردیده و برای اینکه دستگاه مالی و مأموران آن بتوانند این وظیفه خطیر را به نحو مطلوبی انجام داده و جوهی را که برای حفظ و بقای حکومت لازم است تأمین نمایند، قانونگذار وظایف و اختیارات ویژه‌ای را در مراحل مختلف تشخیص و وصول مالیات به ایشان اعطاء نموده است (Alijani, 1382: 3).

پس از اینکه اهمیت و جایگاه معاهدات بین‌المللی در توسعه حقوق بین‌الملل را متوجه شدیم، سؤالی که ممکن است به ذهن‌ها خطور نماید این است که: آیا ضرورت انعقاد معاهدات در حوزه مالیاتی هم احساس می‌شود؟ و اگر بله، آیا این معاهدات می‌تواند منجر به شکل‌گیری شاخه‌ای از حقوق بین‌الملل موسوم به حقوق بین‌الملل مالیاتی گردند یا خیر؟

در مورد پیشینه بحث باید گفت تاکنون تحقیقی در این باره صورت نگرفته است، اما آثار قابل رجوعی

در زمینه موافقت‌نامه‌های مالیاتی وجود دارد، ولی تفاوت همه این آثار در این است که به نوعی همه آنها یا در خصوص مفاد موافقت‌نامه‌های دو جانبه و چند جانبه مالیاتی می‌باشند یا اینکه معایب آنها را مورد بررسی قرار داده‌اند، در حالی که این موضوعات ممکن است قسمتی از مقاله حاضر باشد اما تمرکز اصلی در این نوشتار میزان اثرگذاری این موافقت‌نامه‌ها در توسعه و شکل‌گیری حقوق بین‌الملل مالیاتی است به عبارت دیگر، بررسی معاهدات دوجانبه و چند جانبه بین‌المللی برای یکسان نمودن قواعد و مقررات مالیاتی کشورها که باعث شکل‌گیری حقوق بین‌الملل مالیاتی به عنوان یک بخش نسبتاً مستقل حقوق بین‌الملل شده است، هدف اصلی در این مقاله می‌باشد. از آن جایی که، مالیات و موضوعات مالیاتی سالها است که از دغدغه‌های بسیار مهم تجار و شرکتهای بزرگ بین‌المللی می‌باشد و در این میان بی‌شک، ایجاد یک نظام بین‌المللی مالیاتی باعث تسهیل تجارت می‌شود. لذا به نظر می‌رسد مطالعه موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی و بررسی میزان اثرگذاری قواعد و مقررات حاکم بر معاهدات دوجانبه و چند جانبه مالیاتی و اینکه در حال حرکت به سوی یکسان‌سازی هستند، ضروری به نظر می‌رسد. لذا بررسی و تبیین این موضوع کمک شایان توجه‌ای به تصمیم‌سازی‌های مختلف در دولت‌ها جهت گسترش تجارت بین‌الملل و از طرفی در جهان حاضر باعث افزایش و تسهیل سرمایه‌گذاری و مبادلات تجاری می‌شود. در این مقاله ابتدا به بررسی اهداف موافقت‌های مالیاتی از دیدگاه دولت‌ها و مؤدیان مالیاتی می‌پردازیم سپس بعد از مطالعه عناصر تشکیل دهنده موافقت‌نامه‌های مالیاتی به بررسی انواع موافقت‌نامه‌ها اعم از دوجانبه و چند جانبه در سطح منطقه‌ای و بین‌المللی پرداخته و در نهایت جایگاه موافقت‌نامه‌های مالیاتی ایران را در نظام بین‌المللی بررسی می‌نماییم.

## ۲- اهداف موافقت‌نامه‌های مالیاتی

اصلی‌ترین هدف موافقت‌نامه‌های مالیاتی، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می‌باشد. به منظور بررسی دقیق‌تر، اهداف این نوع موافقت‌نامه‌ها را از نقطه نظرهای مختلفی از جمله دولت‌ها، و مؤدیان مالیاتی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌دهیم.

### ۲-۱- اهداف موافقت‌نامه‌ها از دیدگاه دولت‌ها

از نقطه نظر دولت‌های متعاهد، معاهدات مالیاتی، موافقت‌نامه‌هایی به منظور محدود کردن صلاحیتهای یکدیگر برای اخذ مالیات می‌باشد. در واقع، مقررات معاهده بده و بستانی است، مبتنی بر جریان‌ات متقابل میان دو کشور، انعقاد معاهده برآیند خط مشی عمومی هر کشور برای تشویق سرمایه‌گذاری خارجی و یا کمک به سرمایه‌گذاران داخلی در راستای مشارکت در توسعه و تجارت بین‌المللی است. این موافقت‌نامه‌ها، با مبادله اطلاعات، زمینه همکاری‌های بیشتری را به منظور مبارزه با پدیده فرار مالیاتی فراهم می‌آورند و همچنین این معاهدات

با تعریف اصطلاحات بحث برانگیز و مبهم نظیر «مقرّ دائمی»<sup>۱</sup> و «اقامتگاه» و همچنین برطرف نمودن قواعد تبعیض آمیز، نوعی اعتماد را برای نظام‌های مالیاتی فراهم نموده و هدف به اشتراک گذاری درآمدها در بین دولت‌ها را بیش از پیش فراهم می‌آورد که در ادامه بدان اشاره خواهیم کرد.

## ۲-۲- اهداف موافقت‌نامه‌ها از دیدگاه مؤدیان مالیاتی

از نقطه نظر مؤدی، معاهدات مالیاتی مبین سیستم مالیاتی کشوری است که وی قرار است در آن سرمایه گذاری یا کار کند و یا به طور موقت در آنجا اقامت گزیند. البته این معاهدات، سیستم مالیاتی موجود دول متعاقد را توصیف نمی‌کند، بلکه تنها محدودیت‌های نهایی را که مؤدی به عنوان سرمایه گذار یا مقیم ممکن است با آن مواجه شود، ترسیم می‌کند و این اطمینان را به مؤدی می‌بخشد که دست کم تا اصلاح یا لغو معاهده، وضعیت حقوقی موجود پایدار است. از سوی دیگر می‌بایستی این نکته را نیز در نظر داشته که، مقررات مربوط به مبادله اطلاعات، در این نوع معاهدات می‌تواند تأثیر زیادی را بر رفتار مؤدیان داشته باشد. چرا که اطلاعاتی که توسط مؤدی در حال حاضر برای کشور محل اقامتش تهیه می‌گردد، به آسانی و از رهگذر این معاهدات، در اختیار کشوری که با کشور محل اقامتش معاهده مالیاتی دارد قرار می‌گیرد. از این رو به نظر می‌رسد که مؤدیان مالیاتی برای رسیدن به اهداف خود روش‌های متنوع و مختلفی را به منظور ممانعت از ارائه این اطلاعات دنبال می‌نمایند (Dagan, 2000:945).

در معاهدات مالیاتی، تعیین اقامتگاه مؤدیان جهت تشخیص حوزه صالح مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است چرا که نخستین شرط لازم برای بهره بردن از مفاد این معاهدات، اقامت در کشور متعاقد است. اما امکان اتخاذ تدابیری از سوی اشخاص غیر مقیم وجود دارد که بتوانند با توسل به آن از مزایای یک معاهده مالیاتی بهره مند شوند. برخی شرکت‌های فراملی با سوء استفاده از شروط قراردادی متفاوت در معاهدات دوجانبه مالیاتی کشورهای خاص و تفاسیر متفاوت از مفهوم مقر دائمی تلاش می‌کنند با تغییر صوری محل اقامتگاه وابسته و تحت کنترل خود و تخصیص سود مشمول مالیات به واحدهای مستقر در حوزه‌های دارای نرخ‌های پایینتر مالیاتی، خود را از حوزه صلاحیت معاهدات سرزمین اصلی محل کسب درآمد مشمول مالیات، خارج کنند (Kobetsky, 2011:52). سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در راستای مقابله با این ترفندهای گریز مالیاتی، اقدام به انتشار تفاسیر و اصلاحیه‌های از معاهده نمونه خود کرده است که الگوی اکثر معاهدات دوجانبه مالیاتی در جهان است. این سازمان، در خصوص وضعیتی که یک واحد تجاری دارای خصیصه مقر دائمی در قلمرو مالیاتی دو کشور متعاقد قرار گرفته باشد، برای تعیین حوزه صالح مالیاتی، معیارهای از قبیل مرکز منافع حیاتی را در نظر گرفته است و بدین ترتیب، کشوری که دارای ارتباط نزدیک تری با روابط اقتصادی واحد مشمول مالیات است، حوزه صالح مالیاتی تلقی می‌شود.

1. Permanent Establishments

### ۳- عناصر تشکیل دهنده موافقت‌نامه‌های مالیاتی

در مورد عناصر تشکیل دهنده موافقت‌نامه‌های مالیاتی به صورت کلی می‌بایست به یکسری ویژگی‌های مشترک اشاره کنیم:

**اول: طرفهای توافق:** از آنجایی که مالیات، امری حاکمیتی می‌باشد و در زمره موضوعات مربوط به حقوق عمومی است، تنها دولت‌ها هستند که می‌توانند در ارتباط با آن تصمیم‌گیری نمایند. از این رو پیداست، که تنها طرف‌های معاهده مالیاتی، دولت‌ها می‌باشند و سایر تابعان حقوق بین‌الملل، از جمله سازمان‌های بین‌المللی نمی‌توانند یکی از طرفهای معاهدات مالیاتی باشند (Rezaei, 1392: 45-48).

**دوم: توافق تنظیمی بر طبق حقوق بین‌الملل:** اگرچه در معاهدات مالیاتی، صراحتاً ذکر از «قانون حاکم» به میان نیامده است، این امر دلیلی بر این نیست که قواعد و مقررات حقوق بین‌الملل بر این معاهدات حاکم نباشد، بلکه اگر در یک توافق بین‌المللی، ذکر از قانون حاکم به میان نیاید، حقوق بین‌الملل بر آن حاکم خواهد بود. از این رو روشن است که این معاهدات تابع حقوق بین‌الملل هستند (Rezaei, 1392: 45-48).

**سوم: کتبی بودن:** معاهدات مالیاتی، غالباً دوجانبه بوده و همواره به صورتی کتبی بین دو دولت منعقد می‌گردند. به صورت کلی به هرگونه توافق منعقد کتبی، میان دو دولت، که برطبق حقوق بین‌الملل تنظیم شده و آن مقررات بر آن حاکم باشد و با حذف مالیات مضاعف یا کاستن آن، موجب ارتقاء و بهبود تجارت و سرمایه‌گذاری گردد، موافقت‌نامه مالیاتی دوجانبه می‌گویند (Rezaei, 1392: 45-48).

### ۴- انواع موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی

به صورت کلی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی یا دوجانبه هستند و یا چندجانبه که در سطح منطقه‌ای و بین‌المللی منعقد می‌شوند. در این قسمت به بررسی این موافقت‌نامه‌ها می‌پردازیم.

#### ۴-۱- موافقت‌نامه‌های دوجانبه بین‌المللی مالیاتی

اولین موافقت‌نامه‌های دوجانبه بین‌المللی مالیاتی در سال ۱۸۸۹، در مورد اجتناب از مالیات مضاعف بین دولت پروس<sup>۱</sup> و استرالیا به امضا رسید و در سال ۱۸۹۹ لازم‌الاجرا گشت. همچنین موافقت‌نامه‌ای در این زمینه در سال ۱۹۰۹ بین مجارستان و اتریش به امضا رسید. از طرفی، در آن زمان جامعه ملل یا مجمع اتفاق ملل، در پاسخ به تقاضای کنفرانس مالی بین‌المللی بروکسل در سال ۱۹۲۰، به بررسی مشکلات قانونی مالیات‌های مضاعف پرداخت. در سال ۱۹۲۳، گزارشی در رابطه با مالیات مضاعف توسط یک گروه برجسته از کارشناسان اقتصادی

1. Prussia

تهیه گردید و به کمیته اقتصادی و مالی جامعه تقدیم گشت. این گزارش پایه و اساس اولین پیش نویس الگوی موافقت‌نامه‌های اجتناب از مالیات مضاعف را تشکیل داد و در سال ۱۹۲۸ منتشر گشت (Holmes, 2007: 7). در سال ۱۹۲۸، کمیته مالی جامعه ملل، پیش نویس چهار کنوانسیون را ارائه داد که موارد زیر را به طور جداگانه مطرح نظر قرار داد: پیشگیری از مالیات مضاعف، وظایف جانشینی، کمک‌های اداری در امور مالیاتی و همکاری‌های قضایی در وصول مالیات‌ها. در سال ۱۹۴۵، پس از جنگ جهانی دوم، سازمان ملل به نقش جامعه ملل از جمله در زمینه مالیات‌های بین‌المللی پایان بخشید، اما در عمل، جامعه ملل برای مدت زمان اندکی بعد از آن به حیات خود ادامه داد. در این معنا، در سال ۱۹۴۶، سازمان ملل با این که وظایف جامعه ملل را بر عهده گرفته بود، کمیته مالی جامعه ملل در لندن برای بررسی پیش نویس مکزیک نشستی را برقرار کردند. نتیجه این نشست به وجود آمدن یک پیش نویس جدید بود که پیش نویس لندن نامیده شد. بعدها، در سال ۱۹۴۳، (در طول عمر کمیته مالی در مکزیک) و در سال ۱۹۴۶ (در طول عمر کمیته مالی در لندن) نوع جدیدی از کنوانسیون نمونه منتشر گردید (Grau Ruiz, 1984: 324).

سازمان همکاری اقتصادی اروپا در سال ۱۹۴۷ با مدیریت آمریکا و کانادا تحت طرح مارشال برای بازسازی اروپا پس از جنگ جهانی دوم تاسیس شد. مالیات بین‌المللی هم یکی از موضوعاتی بود که سازمان همکاری اقتصادی اروپا با آن سرو کار داشت. در عمل، وظایف کمیته مالی جامعه ملل توسط کمیته مالی سازمان همکاری اقتصادی اروپا ادامه پیدا کرد. در خلال سالهای ۱۹۵۸ تا ۱۹۶۱ این کمیته توانست با بهره‌گیری از کارشناسان خبره در حوزه‌های مختلف «پیش نویس موافقت‌نامه مالیات بر درآمد و سرمایه» آماده نمود.<sup>۱</sup> در سال ۱۹۶۱، سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به کار سازمان همکاری اقتصادی اروپا پایان داد و مالیات بین‌المللی به عنوان یک مسأله مهم باقی ماند. در جولای ۱۹۶۳ شورای سازمان همکاری اقتصادی اروپایی، اولین پیش نویس کنوانسیون خود را منتشر نمود. اتخاذ این رویکرد از سوی کمیته مالی سازمان و پس از آن همزمان با تشکیل سازمان همکاری اقتصادی و توسعه که در واقع جانشین سازمان همکاری اقتصادی اروپایی گردیده بود، از سوی کمیته امور مالی این سازمان جدید التاسیس سبب شد تا پیش نویس الگوی موافقت‌نامه سال ۱۹۶۳ و تفاسیر حقوقی مربوط به آن مورد اصلاح و بازنگری واقع گردد (Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2003:55). بدین ترتیب، الگوی موافقت‌نامه و تفاسیر حقوقی آن در سال ۱۹۷۷ مورد تصویب واقع گردید.<sup>۲</sup> این امر در سال ۱۹۹۲ موجب شکل‌گیری الگوی موافقت‌نامه در قالب آزاد گردید. برخلاف پیش نویس موافقت‌نامه سال ۱۹۶۳ و موافقت‌نامه ۱۹۷۷، این الگوی جدید نمی‌تواند تمامی اصلاحات را در خود جای دهد، بلکه در عوض گام

1. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.

2. Model of Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1997.

مهمی در جهت لحاظ نمودن اصلاحات مورد نیاز موافقت‌نامه‌ها و حصول اطمینان از اینکه دیدگاه کشورهای عضو در الگوی این موافقت‌نامه‌ها گنجانده خواهد شد. از طرفی سازمان ملل متحد هم در آن دوران اولین کنوانسیون الگوی خود را در سال ۱۹۸۰ منتشر کرد که در همان ردیف مشابه با کنوانسیون نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بود.

عمده معاهدات مالیاتی که در سطح بین‌المللی وجود دارد به صورت دو جانبه می‌باشند، دلیل این امر را می‌توان افزون بر جریانات متقابل سرمایه‌گذاری میان دو دولت، در این واقعیت جست که عمده معاهدات مالیاتی بر اساس دو الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل می‌باشند و هر دوی این الگوها نیز به نوبه خود مبتنی بر الگوی ارائه شده از سوی جامعه ملل می‌باشند، این الگو از سوی این سازمان بین‌المللی در زمانی تهیه و تدوین گردید که معاهدات دو جانبه در سطح جامعه بین‌المللی نرم بوده و تفاوت‌های موجود در بین قوانین مالیاتی کشورها به مراتب بیش از این بوده، به گونه‌ای که امکان دسترسی به توافق برای مجموعه‌ای از کشورها وجود نداشته است، (Perera, 1993: 397) اما با این حال این مسأله باعث نمی‌شود که ما در سطح منطقه‌ای و یا حتی در سطح کنوانسیون‌های مالیاتی شاهد انعقاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی نباشیم که در ادامه به بررسی آن‌ها می‌پردازیم.

#### ۴-۲- موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی منطقه‌ای

آنچه که مسلم است این است که موافقت‌نامه مالیاتی چندجانبه ممکن است به یکی از صورتهای ذیل باشد: (۱) به عنوان جایگزین کامل موافقت‌نامه‌های دوجانبه یا جایگزین بخشی از این موافقت‌نامه‌ها که هم اکنون مورد استفاده بسیاری از کشورها هستند؛

(۲) به عنوان ساز و کاری برای اصلاح (به روز رسانی) موافقت‌نامه‌های دوجانبه موجود به تناسب تغییرات الگوی موافقت‌نامه‌ی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی یا الگوی موافقت‌نامه سازمان ملل (یا سایر الگوها) (McIntyre, 2002: 250-253).

دولت‌هایی که مایل به انعقاد معاهدات چندجانبه هستند معمولاً به دنبال یکسان کردن مقررات مندرج در توافق‌نامه‌های مالیاتی خود می‌باشند و اهدافی مانند مقابله با توافقات نامتناسب، سوءاستفاده از توافق‌نامه‌ها،<sup>۱</sup> اجتناب از مقرهای دائمی ساختگی در توافق‌نامه‌ها<sup>۲</sup> و نهایتاً تدوین قوانینی برای بهبود سازو کارهای حل

1. OECD, Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD 2015), International Organizations' Documentation IBFD.

2. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD 2015), International Organizations' Documentation IBFD.

اختلاف مانند رجوع به داوری‌های اجباری<sup>۱</sup> را دنبال می‌کنند.

تاکنون، تجربه انعقاد معاهدات بین‌المللی مالیاتی براساس منطقه جغرافیایی اعضا و به عبارت دیگر از نظر منطقه‌ای محدود به تعداد کمی از موارد، مانند (۱) موافقت‌نامه چند جانبه مالیاتی جهت اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین جامعه کشورهای حاشیه آند<sup>۲</sup> (۲) موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی نوردیک<sup>۳</sup> و (۳) توافقنامه چند جانبه محدود برای جلوگیری از مالیات مضاعف و کمک‌های اداری متقابل در امور مالیاتی بین کشورهای آسیای جنوبی<sup>۴</sup>. البته اخیراً پیشنهادهایی برای تصویب موافقت‌نامه‌های چندجانبه مالیاتی در میان تعداد زیادی از کشورهای اتحادیه اروپا و امریکای لاتین گسترش یافته است. (Lang & Schuch, 2000: 39 - 43) به طور مثال، در زمینه همکاری مالیاتی دولت‌های عضو پیمان آند به این نتیجه رسیده بودند که کشورهای عضو نیاز به توافقنامه‌ای راجع به ممنوعیت اخذ مالیات مضاعف دارند و از طرفی نیاز به یک موافقت‌نامه استاندارد اجرایی است تا موافقت‌نامه مالیات مضاعف را بین کشورهای عضو و دیگر کشورهای خارج از منطقه اجرایی کند. این توافقنامه در ۱۶ نوامبر ۱۹۷۱ منتشر شد و مقرراتی را برای جلوگیری از مالیات مضاعف بین کشورهای عضو ایجاد کرد و یک موافقت‌نامه الگو برای مذاکره در مورد توافقات مالیاتی دوجانبه بین کشورهای عضو و غیر عضو فراهم کرد. (Jogarajan, 2011: 8).

موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی نوردیک را می‌توان به عنوان یک موافقت‌نامه بین‌المللی چندجانبه منطقه‌ای مثال زد که با سایر برنامه‌های همکاری منطقه‌ای متفاوت است، زیرا هدف اصلی آن توسعه اقتصادی کشورهای عضو نیست. در عوض، همکاری نوردیک با هدف ایجاد منطقه‌ای جذاب جهت معیشت مردم، کار و تجارت در آن و تقویت حضور کشورهای شمال اروپا یا منطقه نوردیک در صحنه بین‌المللی تشکیل شد. این دو هدف از طریق همکاری کشورهای شمال اروپا در زمینه‌هایی مانند تحقیق، رفاه، محیط زیست، فرهنگ و سیاست‌های اقتصادی از جمله مالیات پیگیری می‌شود (Jogarajan, ibid: 11).

در مورد نتایج این موافقت‌نامه به صورت کلی باید بگوییم که بدون شک موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی نوردیک یک نمونه کاملاً موفق و الگویی برای همکاری‌های مالی چندجانبه است. با این حال، این موفقیت، گاهی اوقات به دلیل هماهنگی نظام‌های مالیاتی بین کشورهای منطقه، استانداردهای اقتصادی و فرهنگی و همچنین تاریخ طولانی وجود همکاری مابین کشورهای شمال اروپا، بعنوان یک مورد غیر مرتبط در مقایسه با

1. OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD 2015), International Organizations' Documentation IBFD.

2. The Andean Community of Nations (ACN)

3. The Nordic Multilateral Double Taxation Convention

4. Agreement on Avoidance of Double Taxation and Mutual Administrative Assistance in Tax Matters between the South Asian Nations



دیگر بلوک‌های منطقه‌ای رد می‌شود. البته لازم است متذکر شویم علیرغم همه شباهت‌های بین کشورهای حوزه نوردیک، انعقاد موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی تقریباً ده سال طول کشید. کشورهای شمال اروپا در همکاری‌های اقتصادی خود اهداف توسعه‌ای را دنبال نمی‌کنند، اما موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی نشان داد که ممکن است شرایط کشورهای عضو را در نظر گرفت و برای دستیابی به اهداف توسعه‌ای در یک نظام چندجانبه با یکدیگر متحد شد (Jogarajan, 2011: 15).

موافقت‌نامه چندجانبه آسیای جنوبی عمدتاً مربوط به تسهیل همکاری اداری برای جلوگیری از مالیات مضاعف و ایجاد قوانین و مقرراتی برای همکاری‌های مالیاتی میان کشورهای عضو است و باید بگوییم که اتحادیه همکاری منطقه‌ای آسیای جنوبی، به عنوان یک الگوی بی‌نظیر برای نیل به اهداف و همکاری‌های اقتصادی، با وجود برخی تفاوت‌های اقتصادی بین کشورهای عضو و عدم اعتماد و اختلاف نظرهای سیاسی، می‌باشد و می‌توان تجربیاتی را از موافقت‌نامه چندجانبه مالیاتی آن بدست آورد: اولاً و مهمتر از همه باید گفت که این موافقت‌نامه نشان می‌دهد که یک موافقت‌نامه مالیاتی چندجانبه می‌تواند شروعی با محدوده موضوعی اندک داشته باشد و لازم نیست همه جنبه‌های همکاری مالی بین کشورهای عضو را پوشش دهد. بلکه می‌تواند با زمینه‌سازی برای آینده، زمینه‌های انعقاد موافقت‌نامه‌های جامع‌تر مالیاتی را فراهم سازد. دوماً وضع مقررات راجع به همکاری در رابطه با مالیات و اصلاحات مالیاتی از طریق موافقت چندجانبه، پیشرفت مهمی است که می‌تواند مورد پیروی سایرین قرار گیرد (Jogarajan, 2011: 19).

#### ۴-۳- معاهدات چندجانبه بین‌المللی مالیاتی

یکی از مهمترین و ابتکاری‌ترین طرح‌های دهه‌های اخیر در حوزه حقوق بین‌الملل مالیاتی، استفاده از معاهدات چندجانبه مالیاتی برای اصلاح و تعدیل توافق‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه است. امروزه بیش از ۳۵۰۰ معاهده مالیاتی دوجانبه لازم‌الاجرا مربوط به اجتناب از مالیات مضاعف وجود دارد، بنابراین در این حوزه نیاز به وجود تلاشی قابل توجه است تا هر یک از آنها را به صورت هماهنگ و به موقع موردی بازنگری و بروز رسانی قرار گیرند. بنابراین، اسناد چندجانبه می‌تواند با ایجاد یک پروسه جدید در مورد اصلاح توافق‌نامه‌های مالیاتی در میان دولت‌های علاقه‌مند، از روند طاقت‌فرسای مذاکرات مجدد بدین منظور جلوگیری کند.

تاکنون معاهدات چندجانبه مالیاتی در سطح منطقه‌ای در بعضی از نواحی همچون منطقه نوردیک، منطقه آند و حوزه منطقه‌ای آسیای جنوبی منعقد شده است اما هیچ یک از این معاهدات نمی‌تواند با برنامه جامع عملیاتی ۱۵ قسمتی «فرسایش پایه و انتقال سود»<sup>۱</sup> سازمان توسعه و همکاری اقتصادی مقایسه گردد.<sup>۲</sup> چرا

1. Base Erosion and Profit Shifting Project

2. OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015, Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, p. 20 and p. 31 (OECD Publishing 2015), International Organizations' Documentation IBFD.

که در حقیقت، معاهدات چندجانبه منطقه‌ای فوق‌الذکر، هیچ کدام قصد اصلاح و بروزرسانی توافقات مالیاتی موجود را نداشتند. درواقع، تمام آن معاهدات پس از تصویب، به طور کامل جایگزین موافقت‌نامه‌های مالیاتی که از قبل بین دولت‌های عضو وجود داشت، شدند. برعکس، هدف OECD از انعقاد یک سند چندجانبه این است که کشورهای علاقه‌مند می‌توانند با استفاده از سند چندجانبه اقدام به اصلاح و تعدیل یا به‌روز رسانی توافق‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه خود کنند که بدون جایگزین کردن معاهدات چندجانبه به جای موافقت‌نامه‌های دوجانبه است. بدین معنی که معاهدات مالیاتی چندجانبه و توافق‌نامه‌های مالیاتی اصلاح شده با یکدیگر همگام گردند (Bravo, 2016: 280).

بنابراین با توجه به این معاهدات، می‌توان نتیجه گرفت که اعمال یک معاهده چندجانبه برای اصلاح و به‌روز رسانی موافقت‌نامه‌های مالیاتی چیزی دور از ذهن نیست. با این حال، همان طور که اولین بار است که چنین عملی در مالیات بین‌المللی مورد استفاده قرار می‌گیرد، هنوز تکنیک و روش مناسبی برای تهیه و اجرای معاهدات چندجانبه وجود ندارد. سخت‌ترین چالشی که در این مورد باید حل شود این است که اطمینان حاصل شود که قوانین معاهدات چندجانبه بتواند بدون ایجاد اثرات نامطلوب همه موافقت‌نامه‌های مالیاتی را اصلاح کند. دلیل آن هم این است که با وجود اینکه بیشتر موافقت‌نامه‌های مالیاتی از الگوی OECD و UN پیروی می‌کنند، مقررات موجود در آنها از اصطلاحات و کلمات فنی متفاوت استفاده می‌کنند و از نظر دایره لغات و دامنه شمول با یکدیگر فرق دارند. دومین دلیل که اصلاح موافقت‌نامه‌های دوجانبه مالیاتی را از طریق معاهدات چندجانبه می‌توان توضیح داد، به پیچیدگی و وسعت تغییراتی است که در طول "برنامه عملیاتی فرسایش پایه و جابه‌جایی سود" توافق شده است، بر می‌گردد. معاهدات چندجانبه که معاهدات دوجانبه را اصلاح کرده‌اند چنین تغییرات گسترده‌ای را ارائه نکرده‌اند. آخرین دلیل، این است که معاهدات چندجانبه که معاهدات دوجانبه را اصلاح کرده‌اند زمینه‌هایی را که تأثیر عمده و مستقیم اقتصادی بر درآمدهای دولت دارند، نظیر حقوق مالیات بین‌المللی، مورد توجه قرار نمی‌دهند.<sup>۱</sup>

درکل هدف سند چندجانبه مالیاتی در پرتو برنامه عملیاتی فرسایش پایه و جابه‌جایی سود این است که بتواند بدون نیاز به مذاکرات مجدد در هر یک از موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه، تغییرات پیشنهادی برنامه را در موافقت‌نامه مالیاتی اجرایی کند. برای نیل به این هدف، معاهدات چندجانبه یا مفاد موافقت‌نامه‌های مالیاتی موجود را که متفاوت با خروجی برنامه عملیاتی فرسایش پایه و جابه‌جایی سود است را اصلاح می‌کند و یا مادامی که مقررات معاهدات چندجانبه داخل مفاد موافقت‌نامه‌های دوجانبه نشده باشد، ابتدا موافقت‌نامه‌های

1. OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015, Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, p. 20 and p. 31 (OECD Publishing 2015), International Organizations' Documentation IBFD.

مالیاتی موجود را تکمیل می‌کند. همانطور که معاهدات چندجانبه و موافقت‌نامه‌های مالیاتی موجود می‌توانند با هم همزیستی داشته باشند، قواعد آنها نیز ممکن است با هم یکسان شوند یا اینکه در تناقض با هم قرار گیرند. در حقیقت، قواعد معاهدات چندجانبه و قواعد موافقت‌نامه‌های دوجانبه مالیاتی در دو وضعیت ممکن است با هم در یک جا جمع شوند و ایجاد رویه نمایند:

(۱) زمانی که معاهدات چندجانبه قواعد و هنجارهای موجود در موافقت‌نامه‌های مالیاتی را تأیید کند؛ (۲) زمانی که قواعد موافقت‌نامه‌های مالیاتی موجود را اضافه یا تکمیل کند. برعکس، یک قاعده از معاهدات چندجانبه مالیاتی ممکن است با قواعد موافقت‌نامه‌های مالیاتی موجود زمانی در تناقض قرار گیرد که راه حل‌های ارائه شده توسط آنها به نتایج متفاوتی منتهی شود (Pauwelyn, 2003: 161).

از نقطه نظر حقوقی، تناقض بین مقررات موجود در معاهدات مالیاتی چندجانبه و مقررات مشابه در موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه می‌تواند از طریق گنجاندن مقررات مطابقت، یعنی به وسیله استفاده از اصل قانون متأخر<sup>۱</sup> به عنوان قانون منتج شده از ماده ۳۰ کنوانسیون وین و یا از طریق اصل قانون خاص<sup>۲</sup>، به عنوان یک اصل کلی شناخته شده از قوانین عمومی بین‌المللی، رفع بشود (Jenks, 1953:426).

به طور کلی، به نظر می‌رسد ایجاد یک سند چند جانبه برای بروز رسانی معاهدات دوجانبه مالیاتی امری عملی و امکان پذیر است. هرچند یک سری چالش‌های حقوقی و فنی در اصلاح موافقت‌نامه‌های دوجانبه مالیاتی بین‌المللی از طریق معاهده چندجانبه وجود دارد که نیازمند توجه ویژه است، با این حال، سابقه تجزیه و تحلیل در سایر حوزه‌های حقوق بین‌الملل و ویژگی‌های مختلف تغییرات پیشنهادی در معاهدات الگوی مالیاتی نشان می‌دهد که توسعه یک معاهده چندجانبه برای تحقق تغییرات توافق شده از لحاظ قانونی امکان پذیر است. در حقیقت هدف از ایجاد معاهده چندجانبه ایجاد نوعی هم پوشانی بین آن و موافقت‌نامه‌های مالیاتی دوجانبه است. این سند چند جانبه هم به مانند موافقت‌نامه‌های دوجانبه، طبق قوانین حقوق بین‌الملل اجرا می‌شود و برای تمام طرف‌های معاهده لازم‌الاجرا خواهد بود. در حقیقت یک معاهده چندجانبه که با معاهدات دوجانبه هم پوشانی پیدا می‌کند، به دلیل کارآمدی و هدفمندی بیشتر، از سایر رویکردها مناسب تر است (Maisto, 2016:45).

#### ۴-۴- آثار موافقت‌نامه‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی

معاهدات مالیاتی چه تأثیری بر سرمایه‌گذاری خارجی دارند؟ آیا این موافقت‌نامه‌ها در مجموع در ارتقاء حجم سرمایه‌گذاری خارجی مؤثر بوده‌اند؟ آیا می‌توان به نوعی یک مشوق کارآمد در افزایش سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی داشت؟ از آنجا که معاهدات باعث همکاری‌های مالیاتی بین کشورهای متعاقد می‌شوند، لذا

1. Lex Posterior Principle

2. Lex Specialis Principle

معاهدات دو جانبه پرهیز از اخذ مالیات مضاعف یک راه رایج برای جلوگیری از سیاست‌های مالیاتی است که ممکن است جریان سرمایه‌گذاری کارآمد و مناسب را منحرف کند. به همین دلیل بسیاری از اقتصاددانان اعتقاد دارند که معاهدات مذکور باعث افزایش سرمایه‌گذاری می‌گردد. ولی حقوقدانان سؤال مهمی را مطرح می‌کنند این که: «آیا گسترش سرمایه‌گذاری در حقیقت و عمل، نتیجه اولیه این معاهدات می‌باشد؟» در مقدمه الگوی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی آمده است هدف اصلی الگوی موافقت‌نامه فراهم آوردن زمینه برای پرهیز از مالیات مضاعف بوده و این موافقت‌نامه ابزاری برای حل و فصل رایج‌ترین مشکلات موجود در اخذ مالیات مضاعف حقوقی بین‌المللی بر مبنای یکپارچگی است بنابراین معاهدات از آثار زیان بار مالیات مضاعف بر مبادله آزادانه کالا و خدمات و انتقال سرمایه و فناوری می‌کاهد و نتیجتاً هنگامی که این موانع مالیاتی از سر راه سرمایه‌گذاری برداشته شود انتظار می‌رود سرمایه‌گذاری افزایش یابد (Rostami, Asadzadeh, 1396: 160).

## ۵- جایگاه مالیاتی ایران در نظام بین‌المللی

کشور ما با توجه به موقعیت جغرافیایی بسیار مناسب می‌تواند بستر درآمدهای بین‌المللی بسیاری باشد. معادن سرشار نفت و گاز و غیره، موقعیت استراتژیک کشور برای حمل و نقل و ترانزیت کالاهای خارجی و غیره زمینه ساز فعالیت شرکت‌های بزرگ بین‌المللی در کشورمان است که پس از رفع تحریم‌های سیاسی-اقتصادی مسلماً به صورت بالفعل در خواهد آمد. بدیهی است کسب درآمد خارجیان همواره باید با وضع مالیات همراه باشد و قواعد مالیاتی کافی می‌تواند درآمد دولت را چندین برابر کند.

از طرفی، هر نظام مالیاتی رویکرد خود را به یکی از روش‌های وضع مالیات بر درآمدهای جهانی یا سرزمینی انتخاب می‌کند. در رویکرد جهانی، کشور، درآمدهای اشخاص مقیم خود را که در دیگر کشورها به فعالیت تجاری مشغولند، مشمول مالیات قرار می‌گیرند. در رویکرد سرزمینی نیز هر شرکت خارجی که در قلمروی یک کشور به فعالیت تجاری مشغول است، مشمول مالیات آن کشور قرار می‌گیرد (153: Avi Yonah & Ano Reuven, 2011). ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد ناشی از فعالیت شرکتها که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود را مشمول مالیات ۲۵ درصد می‌داند. تبصره دوم ماده مذکور نیز اشخاص حقوقی خارجی را که به بهره‌برداری از سرمایه یا فعالیت تجاری به صورت مستقیم یا غیرمستقیم به کسب درآمد مشغولند، مشمول مالیات می‌داند. پس کشورمان با اختلاط هر دو رویکرد به وضع مالیات بر فعالیتهای خارجی می‌پردازد که البته اکثر کشورهای دنیا نیز به همین طریق عمل می‌کنند. در حقیقت، با مطالعه موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف جمهوری اسلامی ایران با سایر کشورها که تاکنون حدود ۴۷ موافقت‌نامه مالیاتی اجرا شده و ۱۵ موافقت‌نامه در حال اجرا امضا کرده است

متوجه این رویکرد ایران در وضع مالیات بر فعالیت‌های خارجی می‌شویم (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶). همانطور که می‌دانیم، کشورها بر اساس دو اصل کلی «سرزمینی بودن قوانین مالیاتی» و «مالیات بر اشخاص مقیم» قواعدی را برای اخذ مالیات از منابع یا اشخاص وضع می‌نماید. در این میان اجرای همزمان این دو اصل از سوی یک کشور در خصوص افراد یا شرکت‌های سرمایه‌گذار کشور خارجی دیگر، امکان دریافت مالیات مضاعف را نسبت به اتباع آن کشور خارجی به وجود می‌آورد. مطابق اصل سرزمینی بودن مالیات‌ها، کلیه درآمدهای حاصله در محدوده سرزمینی یک کشور، مشمول اخذ مالیات می‌گردد. همچنین اصل مالیات بر اشخاص مقیم نیز بیان می‌دارد کلیه افرادی که مقیم یک کشور محسوب می‌گردند نسبت به درآمدهای خود در داخل یا خارج آن کشور مشمول پرداخت مالیات می‌گردند. اما در پاره‌ای از مواقع تداخل ناشی از اجرای همزمان این دو اصل در خصوص برخی از فعالیت‌های اقتصادی در کشور از سوی اتباع کشور خارجی دیگر، مشکلاتی از جمله اخذ مالیات مضاعف به وجود می‌آورد. بنابراین معاهدات جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف راه حلی است برای پیشگیری از بروز مشکلات این‌چنینی در روابط اقتصادی میان کشورها (Anonym, 1391).

در حقوق ایران به نظرمی‌رسد که اعمال فرا سرزمینی قانون مالیاتی در مورد درآمدهای خارجی اشخاص ایرانی مقیم خارج و نیز اعمال اصل کامل منبع نسبت به کلیه اشخاص با توجه به درآمدهای‌شان در ایران، احتمال بروز مالیات مضاعف وجود دارد. همانطور که قبلاً بیان گردید، یکی از شیوه‌های جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف (اعم از مثبت و منفی) و فرار مالیاتی، موافقت‌نامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف منعقد بین دولت‌ها می‌باشند. در این نوع معاهدات دولت‌ها می‌کوشند با به کارگیری تعاریف مشترک، دادن انحصار و یا اولویت اخذ مالیات به یکی از دول متعاقد، هم پوشانی‌های شکل گرفته در صلاحیت‌های مالیاتی بین خود، در خصوص منابع درآمدی «واحد» را مرتفع نمایند (Rostami, Ranjbar, 1390: 35).

بررسی معاهدات مالیاتی ایران نشان می‌دهد که این نوع معاهدات، برای لازم الاجرا شدن در نظام حقوقی ایران از روش «انقضای مدتی پس از مبادله اسناد تصویب» استفاده می‌کنند. به عنوان مثال ماده ۲۸ معاهده مالیاتی منعقد بین دولت ایران و لبنان، این معاهده را پس از «سی امین روز از مبادله اسناد تصویب» لازم الاجرا می‌داند. این روش بیشتر بدین منظور پیش‌بینی و مورد توافق طرف‌های معاهده قرار می‌گیرد، تا طرفین فرصت کافی جهت سازمان‌دهی و تهیه مقدمات اجرایی معاهده را داشته باشند (Rezaei, 1392: 57).

با بررسی موافقت‌نامه‌های اجتناب از مالیات مضاعف ایران در می‌یابیم که به طور کلی بخشودگی از مالیات مضاعف در مقررات مالیاتی ایران به جز مأخذی که ممکن است به علت اختلاف قانون ایران با کشورهای دیگر مشمول مالیات ایران قرار نگیرند به شرح ذیل می‌باشد:

۱. در مواردی شرط معافیت از مالیات اقامت در خارج از ایران است.

۲. گاهی قانون به طور یک جانبه به مالیات پرداخت شده در خارج اعتبار می دهد و از مابه التفاوت مالیات پرداختی به کشور بیگانه و مالیات قابل پرداخت به دولت ایران مالیات دریافت می کند به عبارت دیگر قدرت دریافت مالیات بین دولت ایران و کشور دیگر تقسیم می گردد.

۳. در مواردی قانون برای اتباع بیگانه بخشودگی دو جانبه در نظر گرفته است، به این ترتیب که در صورت رفتار متقابل کشور دیگر نسبت به افراد ایرانی اتباع آن کشور نیز از پرداخت مالیات در ایران معاف می باشند.

۴. بر طبق ماده ۱۶۸ قانون مالیات های مستقیم دولت می تواند برای پرهیز از مالیات مضاعف با دیگر کشورها توافق هایی را منعقد کند. مقررات پرهیز از مالیات مضاعف تا اندازه ای می تواند ابزاری برای جذب سرمایه خارجی به کشور باشد اما اگر سایر شرایط آماده نباشد نمی توان به مقصود رسید. هدف سرمایه گذار خارجی بدون تردید سودجویی محض است، اما برای اینکه بتواند به بهترین وجه به این نتیجه برسد منافع و مضار سرمایه گذاری را در نظر می گیرد و ناگزیر از بررسی عواملی مانند جذب بازده شرکت در کشور میزبان سرمایه، وسایل ارتباطی کشور، امکان انتقال سرمایه از کشور میزبان، خطر ملی شدن سرمایه و بالاخره مسائل مالیاتی خود در کشور میزبان و کشور اصلی سرمایه می باشد هرگاه این شرایط آماده نباشد نه تنها نمی توان سرمایه های خارجی را جذب نمود بلکه فرار سرمایه های داخلی به خارج از مرزها یا انحراف آنها از سرمایه گذاری های تولیدی در داخل کشور آغاز می شود بدین سان مشاهده می شود پرهیز از مالیات فقط یکی از راه های جذب سرمایه گذاری خارجی است که در کشور ما نیز بدان پرداخته شده است (Rastgoo, 1393: 5-6).

بنابراین با مطالعه موافقت نامه های مالیاتی ایران با دیگر کشورها در می یابیم که اکثراً همانند دیگر معاهدات مالیاتی معمول در دنیا از دو معاهده مالیاتی نمونه OECD و معاهده مالیاتی نمونه UN الگو برداری کرده اند بنابراین قواعد یکسان و مشابه بسیاری را می توان دریافت .

## ۶- نتیجه گیری

در عصر حاضر، به جهت حذف تدریجی کنترل سرمایه و آزادسازی بازارهای مالی جهانی و همچنین توسعه تکنولوژی های ارتباطی و تکنولوژی های حمل و نقل، چرخش در آمد در سطح بین الملل از گسترش روزافزونی برخوردار گردیده و این امر توسعه موازی را در محیط بین الملل مالیاتی ایجاب می کند (Matin, 1382: 5). در چنین شرایطی، مالیات به عنوان برداشتی حساب شده و متکی بر برنامه از درآمد و ثروت ملی عمدتاً به مثابه ابزار تنظیم سیاست های مالی برای ایجاد تعادل موردنظر در سطح کلان اقتصادی، اهمیت می یابد به

گونه‌ای که بتواند شرایط مناسب جهت رشد و توسعه اقتصادی هماهنگ را ایجاد نماید. از طرفی امروزه با توجه به موضوع جهانی شدن و گسترش و توسعه روابط تجاری و اقتصادی بین کشورها، موضوع مالیات یک مسأله حیاتی است و تأثیر زیادی در توسعه و رشد اقتصادی از طریق جذب سرمایه خارجی می‌گذارد. به عبارت دیگر، بسیاری از کشورهای جهان به واسطه عدم تکافوی منابع داخلی تمایل شدیدی به جذب سرمایه‌گذاری خارجی پیدا کرده‌اند. به عبارت دیگر، ضرورت توجه به مناسبات سیاسی و اقتصادی بین کشورها از یک سو و نیاز به آن از سوی دیگر در بیشتر کشورها ایجاب می‌کند تا به اشکال مختلف از جمله امضای توافق‌نامه‌های دوجانبه (که عمدتاً از الگوهای سازمان ملل و سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی پیروی می‌کنند)، موافقت‌نامه‌های چندجانبه منطقه‌ای و نهایتاً معاهدات مالیاتی مبادرت ورزند، بدیهی است این توافق‌نامه‌ها و معاهدات آثار اقتصادی و سیاسی مطلوبی بر کشورها خواهد داشت، از جمله جذب سرمایه‌های خارجی و تشویق آنها، تحکیم روابط سیاسی، توسعه و ارتقای سطح مناسبات دولت‌ها، اشتغال‌زایی، جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف، جلوگیری از فرار مالیاتی از یک کشور، پیشگیری از تعارض قوانین مالیاتی و کاهش دعاوی و نهایتاً کمک به شکل‌گیری قواعد یکسان مالیاتی در بین سیستم‌های مختلف (Delar, 1389: 43).

علاوه بر موافقت‌نامه‌های دوجانبه، معاهدات چندجانبه مالیاتی نیز وجود دارد که معمولاً به دو منظور منعقد می‌شوند: به عنوان جایگزین کامل موافقت‌نامه‌های دوجانبه یا جایگزینی بخشی از موافقت‌نامه‌های موجود و به عنوان سازوکاری برای اصلاح (به‌روز رسانی) موافقت‌نامه‌های دوجانبه موجود به تناسب تغییرات الگوی موافقت‌نامه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی یا الگوی موافقت‌نامه سازمان ملل (یا سایر الگوها). در کل، دولت‌هایی که مایل به انعقاد معاهدات چندجانبه هستند، معمولاً به دنبال یکسان کردن مقررات مندرج در توافق‌نامه‌های مالیاتی خود می‌باشند و اهدافی مانند مقابله با توافقات نامتناسب، سوء استفاده از توافق‌نامه‌ها، اجتناب از مقررات دائمی ساختگی در توافق‌نامه‌ها و نهایتاً تدوین قوانینی برای بهبود سازو کارهای حل اختلاف مانند رجوع به داوری‌های اجباری را دنبال می‌کنند که هر یک از این موافقت‌نامه‌های دوجانبه و معاهدات بین‌المللی چه در سطح منطقه‌ای و چه در سطح فرا منطقه‌ای به نوبه خود موجب توسعه حقوق بین‌الملل مالیاتی شده‌اند. بنابراین با توجه به موارد بیان شده و تعداد کثیر معاهدات دو و چندجانبه مالیاتی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و موافقت‌نامه‌های مالیاتی تبادل اطلاعات، می‌توان به وجود حقوق بین‌الملل مالیاتی به عنوان یک بخش نسبتاً مستقل و جداگانه حقوق بین‌الملل در نظام بین‌المللی اذعان نمود.

## فهرست منابع

1. Rostami, Vali, Ahmad Ranjbar, (2011). International Legal Dimensions of Income and Asset Tax, Quarterly Journal of Legal Research, Institute of Legal Studies and Research, Tehran 34, 113-140 (Persian).
2. Rostami, Vali, Vahid Asadzadeh (2017). Legal Study of the Impact of Taxes on Foreign Investment, Tax Research Journal / 33 (Serial 81), 149-165 (Persian).
3. Babakhani, Mohsen (1995). Double Taxation in Iranian Law, Master Thesis, Supervisor: Salar Nasri, University of Tehran, Department of Law, 7 (Persian).
4. Alijani, Ali Asghar (2003). Principles and Rules of Procedure in the Law on Direct Taxes, Master Thesis, Supervisor: Ahmad Amir Moezi, University of Tehran, Department of Law, 3 (Persian).
5. Rezaei, Abolfazl (2013). Comparison of Tax Dispute Resolution Methods in International Agreements for Avoiding Double Taxation in Iran, M.Sc. Thesis, Supervisors: Javad Kashanio Seyed Ghasem Zamani, Allameh Tabatabai University, Department of Law and Science Political, 45-57 (Persian).
6. Rastgoo, Mahmoud (2013). Review of Agreements for Avoidance of Double Taxation of the Islamic Republic of Iran with Other Countries, Master Thesis, Supervisor: Abu Mohammad Askar Khani, Islamic Azad University, Qeshm International Branch, Department of Law, 5-6 (Persian).
7. Bravo, N.) 2017(. The Multilateral Tax Instrument and its Relationship with Tax Treaties, World Tax Journal, IBFD, 279-304.
8. Dagan T., (2000). The Tax Treaties Myth, 32, 939-996, New York University Journal of International Law and Politics.
9. Gaston Perera C. (1993). Double Tax Treaties in the Eastern Caribbean, B.T.R, Real Estate Law Real Estate Law 5, 395-400.
10. Jenks W. (1953), Conflict of Law-Making Treaties, British Yearbook of International Law, 30, 426-450.
11. Jogarajan S., (2011). Multilateral Tax Treaty for ASEAN – Lessons for the Andean, Caribbean, Nordic and South Asian Nations, Asian Journal of Comparative Law, 6, 7- 42.
12. Lang & Schuch Mendelson, M. H., (1998). The Formation of Customary International Law, Recueil des cours: Collected Courses of The Hague Academy of International Law, 272, 293-245.



13. McIntyre, M. J. (2002). Options for Greater International Coordination and Cooperation with Respect to Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, 56, 280-253.
14. Avi-Yonah, Reuven S. (2011). Global Perspectives on Income Taxation Law; Oxford University Press, 153.
15. Holmes, K. (2007). International Tax Policy and Double Tax Treaties, an Introduction to Principles and Application, Amsterdam: IBFD, 7.
16. Kobetsky M. ( 2011), International Taxation of Permanent Establishments, UK, Cambridge University Press, 52.
17. Grau Ruiz (n 324) 118, quoting: United Nations, 'Cooperation Internationale en matiere fiscal, 324.
18. Rapport du Groupe Special d'experts de la Cooperation International en Matiere Fiscale sur les Travaux de sa Deuxieme Reunion' (1984) ST/ESA/143 UN Publication, 13 et seq.
19. Maisto G., (2016). Shall International Tax Planning Drop Dramatically by Virtue of BEPS? It Depends, Kluwer, International Tax Blog .available at <http://kluwertaxblog.com/2016/02/03/shall-international>.
20. Anonymous Tax Experts (2012). Definition, History, Types, Quarterly, <http://www.accpress.com>, September 8, Date of Observation, December 7, 2017.
21. Dr. Farzad Jahanbin's Personal Website, Treaties in International Law, October 20, 2014, viewed on February 25, 2017, See at: <http://tadbireghthesad.ir/?p=1415>.
22. Hermidas Bavand, Davood (1389). Textbook of Contract Law, Islamic Azad University Electronic Unit, 102.