

تعیین حوزه صالح مالیاتی در معاهدات مالیاتی دوجانبه و مقابله با سوءاستفاده از مفهوم «مقر دائمی»

غلام نبی فیضی چکاب* - نعیم نوربخش**

(تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۸/۱۱ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۱/۲۱)

چکیده

انعقاد معاهدات دوجانبه مالیاتی در جهان به عنوان ابزاری برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف که مانعی در مسیر گسترش تجارت بین الملل تلقی می شود، رواج چشمگیری دارد. در متن این معاهدات، مفهومی با عنوان «مقر دائمی» به معنای پایگاهی ثابت برای انجام کسب و کار مورد نظر شرکت های مقیم دو کشور متعاقد، گنجانده شده است تا مشمولیت مالیاتی فعالان اقتصادی این دو کشور تبیین شود. تعیین مسأله اقامت، جهت تشخیص وضعیت مالیاتی مؤدیان از اهمیت خاصی برخوردار است و در معاهدات دوجانبه مالیاتی نیز احراز وجود «مقر دائمی»، به معنی مقیم بودن و مشمولیت مالیاتی مؤدی مقیم خارج از کشور نسبت به سود قابل تخصیص به این واحد است. اما دیده می شود که شرکت های فراملی با اتخاذ تدابیری متقلبانه تلاش دارند به ناحق، از مفاد معاهدات دوجانبه مالیاتی برای کاستن از مشمولیت مالیاتی خود، سوءاستفاده نمایند. سازمان توسعه و همکاری اقتصادی برای مواجهه با تدابیر شرکت های فراملی به منظور گریز و اجتناب مالیاتی، رهنمودها و اصلاحیه هایی منتشر کرده است که کاربست آن ها در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز در تعیین حوزه صالح مالیاتی و مقابله با «تقلب معاهده ای» شرکت های فراملی، مفید واقع خواهد شد.

واژگان کلیدی: مقر دائمی، مرکز منافع حیاتی، محل مدیریت مؤثر، تقلب معاهده ای، شرکت های واسطه ای

legalfayz@gmail.com

* استادیار حقوق تجارت بین الملل دانشگاه علامه طباطبائی

** دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق تجارت بین الملل، دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسئول)

noorbakhsh.naeem@gmail.com

مقدمه

عموماً اشخاص حقیقی و حقوقی که در قلمرو بیش از یک کشور، فعالیت تجاری می‌کنند، در معرض اعمال مالیات‌های مضاعف قرار می‌گیرند. مالیات‌بندی مضاعف به اعمال دو مالیات بر اساس یک مأخذ مالیاتی در یک دوره مالی گفته می‌شود. امروزه اعمال مالیات‌های مضاعف، از آن جهت گسترش یافته است که اغلب کشورها علاوه بر وضع مالیات بر دارایی‌های داخلی و معاملات اقتصادی در قلمرو خود، بر دارایی‌های موجود و معاملاتی که در کشورهای دیگر صورت می‌گیرد نیز به میزانی که مالیات‌دهندگان مقیم آن کشورها را منتفع می‌کند، مالیات وضع می‌کنند. (4: Vogel, 1986) به‌عنوان مثال، شرکت‌های خارجی که در ایران، درآمد دارند، از یک طرف موظف‌اند مالیات مقرر را به دولت ایران بپردازند (رنجبری و بادامچی، ۱۳۹۳: ۷۸) و از طرف دیگر به علت تابعیت کشوری دیگر، باید به دولت متبوع خود نیز مالیات بپردازند.

معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف^۱ موافقت‌نامه‌ای است که میان دو کشور منعقد می‌شود تا مانع اعمال مالیات بر یک شخص مشمول مالیات در یکی از دو کشور نسبت به درآمدی مشابه در هر دو کشور شود. (1: Mogens, 2011) موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (زین پس، معاهده مالیاتی) که دارای مفاد مشابهی هستند، کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی را دربرمی‌گیرند و اشخاص خارجی شاغل در ایران می‌توانند از مزایای آن‌ها بهره برده و از پرداخت مالیات مضاعف نسبت به درآمدهای مشابه، معاف شوند. البته شرط وقوع این امر این است که اصولاً چنین موافقت‌نامه‌ای میان ایران و کشور متبوع تبعه خارجه وجود داشته باشد. شایان ذکر است در حال حاضر، ایران با بیش از ۵۰ کشور جهان^۲ چنین موافقت‌نامه‌هایی را منعقد کرده است.^۳

موضوع دیگر در ارتباط با معاهدات مالیاتی، مفهومی به نام «مقر دائمی»^۴ است که در متن این معاهدات گنجانده می‌شود. هدف از این مفهوم در قالب معاهدات دوجانبه مالیاتی، تعیین این موضوع است که آیا کشور میزبان، حق اخذ مالیات از درآمد شرکت خارجی غیرمقیم را دارد یا خیر. (182: Kobetsky, 2011) کشور میزبان در صورتی این حق را خواهد داشت که

1. Double Taxation Treaty.

۲. فهرست اسامی این کشورها طبق پایگاه اینترنتی سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران به شرح ذیل است: ویتنام، الجزایر، عراق، اسلوانی، سنگال، یمن، صربستان، مونتنگرو، آذربایجان، کنیا، کویت، سودان، کره جنوبی، رومانی، زیمبابوه، ایتالیا، عمان، بحرین، لهستان، اندونزی، بلغارستان، تاجیکستان، ونزوئلا، تونس، اسپانیا، اردن، مالزی، ازبکستان، قرقیزستان، اتریش، کرواسی، ترکیه، سوئیس، چین، مقدونیه، قطر، روسیه، سوریه، سریلانکا، پاکستان، اوکراین، بلاروس، بوسنی و هرزگوین، لبنان، گرجستان، ترکمنستان، قزاقستان، آفریقای جنوبی، ارمنستان، اسلواکی و فرانسه.

3. http://law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do.

4. Permanent Establishments.

شرکت مذکور، در قلمرو آن کشور، مقر دائمی داشته باشد. اما این حق مالیات‌ستانی، محدود به سود قابل تخصیص به مقر دائمی موضوع معاهده مالیاتی منعقدۀ میان کشور میزبان و کشور محل اقامت شرکت اصیل است.

۱. مرور ادبیات و روش تحقیق

عبارت «مقر دائمی» در رابطه با قوانین مالیاتی در عرصه تجارت بین‌الملل، نخستین بار در معاهده مالیاتی سال ۱۸۹۹ میان امپراطوری اتریش-مجارستان و کشور پروس (آلمان) به کار گرفته شد که طبق آن مقرر شد، سود یک مقر دائمی، در کشور محل فعالیت این واحدها مشمول مالیات قرار گیرد. در این معاهده، تعریف مقر دائمی به معنای محل کسب و کار در کشور میزبان و شامل چندین مثال است که ویژگی مشترک این مثال‌ها، این بود که یک مکان ثابت کسب و کار در صورتی مقر دائمی محسوب می‌شد که امکان انجام فعالیت‌های تجاری یک شرکت خارجی در کشور میزبان را فراهم می‌آورد. (Kobetsky, 2011: 111)

پس از پایان جنگ جهانی اول و با رونق دوباره تجارت بین‌المللی، با درخواست اتاق بازرگانی بین‌المللی^۱ (ICC) «جامعه ملل»^۲ کمیته‌ای از کارشناسان ترتیب داد تا موضوع مالیات‌های مضاعف را به‌طور جدی مطالعه کند. این کمیته با تمرکز بر عواقب اقتصادی وضع مالیات‌های مضاعف، اصولی برای اختصاص حق مالیات‌ستانی میان کشورهای منبع درآمد و محل اقامت ارائه کرد. کمیته مذکور با پیشنهاد کاربرد اصل «وفاداری اقتصادی»^۳ به‌عنوان مبنای مالیات‌ستانی از معاملات فرامرزی، چهار ویژگی، شامل «منبع ثروت، محل ثروت، مکان اجرای حقوق مرتبط با ثروت و اقامتگاه»^۴ را برای تشخیص آن برشمرد. کمیته در نهایت، منبع ثروت و اقامتگاه را مهم‌تر از دیگر موارد دانست. در حال حاضر نیز دستاوردهای جامعه ملل و روش مالیات‌ستانی که در سال ۱۹۲۸ معرفی کرد، در معاهدات نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد، منعکس شده است.

در حقوق غرب، تألیفات متعددی در رابطه با تعیین صلاحیت حوزه‌های مالیاتی در عرصه تجارت بین‌الملل منتشر شده است که در ادامه به دو نمونه از مهم‌ترین آن‌ها اشاره می‌شود. هریس و اولیور^۵ در کتاب خود با عنوان «مالیات بازرگانی بین‌المللی»^۶ به بحث تعیین حوزه

1. International Chamber of Commerce.

2. League of Nations.

3. Economic Allegiance.

4. The Origin of Wealth, The Location of Wealth, The Place of Enforcement of Rights to Wealth, Domicile.

5. Peter Harris & David Oliver.

6. International Commercial Tax.

صالح مالیاتی پرداختند و با تبیین مفهوم اشخاص مشمول مالیات، اعم از حقیقی و حقوقی، بر محل اقامت به عنوان عامل مرتبط با تعیین حوزه صالح در قالب معاهده نمونه OECD و قوانین اتحادیه اروپا تأکید کردند. *مایکل کوبتسکی*^۱ نیز در کتاب خود با عنوان «مالیات‌ستانی بین‌المللی از مقر دائمی»^۲ پس از بررسی اصول مالیات‌ستانی بر اساس صلاحیت «حوزه محل اقامت»^۳ و «حوزه منبع درآمد»^۴ بر مشکلات روش اخیر به علت پیچیدگی روابط درون‌گروهی درون‌گروهی در شرکت‌های چندملیتی تأکید نموده است.

در ادبیات حقوق مالیاتی ایران، بحث مربوط به تعیین صلاحیت حوزه مالیاتی، چندان مورد توجه حقوق دانان قرار نگرفته است و شاید تنها بررسی ارزشمند در این حوزه، مقالات «محمد توکل همدانی» در *فصلنامه سازمان امور مالیاتی* باشد که با وجود گذشت زمان و وقوع تغییرات عمده در رویکرد معاهدات مالیاتی بین‌المللی به این موضوع، هنوز در نظام حقوقی ایران، قابل اعتناست. وی در مقالات خود، مفاهیم سکونت، اقامت و صلاحیت را در قوانین داخلی و اندک معاهدات دوجانبه ایران در آن زمان، تحلیل و بررسی کرده است.

در این مقاله سعی شده با تبیین مفهوم «مقر دائمی» در معاهدات دوجانبه مالیاتی، معیارهای تعیین اقامتگاه و حوزه صالح مالیاتی مربوطه بر اساس این معاهدات دوجانبه شناسایی شود. بدین منظور، ابتدا مفهوم مقر دائمی در معاهدات دوجانبه مالیاتی بررسی شده و سپس زمینه‌های بروز تداخل صلاحیت حوزه‌های مالیاتی و نحوه بروز مشکلات در تعیین اقامتگاه شرکت‌های فراملی در چارچوب این معاهدات، تحلیل می‌شود. در پایان نیز راهکارهای عملی پیشگیری از سوءاستفاده‌های احتمالی شرکت‌های فراملی از مقررات تعیین اقامتگاه و حوزه صالح مالیاتی ارائه خواهد شد.

لازم به توضیح است که روش تحقیق مورد استفاده در این مقاله، گردآوری اسناد و منابع به روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به شیوه کیفی و استنباطی بوده است. در این راستا، بررسی بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی و تطبیق آن با قواعد مندرج در گزارش‌ها و اسناد منتشره سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در کنار گرده برداری از کتب و مقالات نویسندگان صاحب‌نظر در سال‌های اخیر که اعتبارشان باقی است، دستور کار نویسندگان قرار گرفته است.

۲. مقر دائمی در معاهده نمونه OECD^۵

بنابر تعریف ماده ۵ معاهده نمونه مالیاتی OECD، مقر دائمی به معنای مکان ثابت کسب و کار

1. Michael Kobetsky.
2. International Taxation of Permanent Establishments.
3. Residency Jurisdiction.
4. Source Jurisdiction.
5. OECD Model Tax Convention.

است که از طریق آن، امور تجاری یک شرکت تجاری، تماماً یا جزئاً انجام می‌پذیرد. طبق این ماده، مفهوم مقر دائمی، شامل نهادهایی از این قبیل می‌شود:

۱- محل مدیریت

۲- شعبه

۳- دفتر

۴- کارخانه

۵- کارگاه

۶- معدن، چاه نفت و گاز یا هر مکانی که برای استخراج منابع طبیعی استفاده شود. در معاهدات مالیاتی ایران با دیگر کشورها نیز اکثراً همانند دیگر معاهدات مالیاتی معمول در دنیا که از دو معاهده مالیاتی نمونه OECD و معاهده مالیاتی نمونه UN^۱ الگوبرداری کرده‌اند، ماده پنجم به موضوع «مقر دائمی» اختصاص یافته است. اما معمولاً در معاهدات دوجانبه، مواردی را از شمول عنوان مقر دائمی مستثنا می‌کنند، مانند بند ۴ ماده ۵ موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دولتین ایران و اتریش^۲ که مقرر می‌دارد: «علی‌رغم مقررات قبلی این ماده، انجام فعالیت‌های مشروحه زیر به‌عنوان فعالیت از طریق مقر دائم تلقی نخواهد شد: الف. استفاده از تسهیلات، صرفاً به‌منظور انبارکردن، نمایش اجناس یا کالاهای متعلق به مؤسسه.

ب. نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به‌منظور انبارکردن یا نمایش.

پ. نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به‌منظور فراوری آن‌ها توسط مؤسسه دیگر.

ت. نگهداری محل ثابت کسب و کار، صرفاً به‌منظور خرید کالاها یا اجناس، یا گردآوری اطلاعات برای آن مؤسسه.

ث. نگهداری محل ثابت کسب و کار، صرفاً به‌منظور انجام فعالیت‌هایی که برای آن مؤسسه دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد.

ج. نگهداری محل ثابت کسب و کار، صرفاً به‌منظور ترکیبی از فعالیت‌های مذکور در جزءهای (الف) تا (ث) به شرط آنکه فعالیت کلی محل ثابت شغلی حاصل از این ترکیب، دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد.»

1. United Nations Model Double Taxation Convention.

۱۵. قانون موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اتریش، مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۲.

به طور کلی از مفاد معاهدات مالیاتی می توان این گونه برداشت کرد که اگر یک شخص حقیقی یا حقوقی در کشوری، از طرف یک مؤسسه خارجی مقیم کشور طرف معاهده فعالیت کند و دارای اختیار انعقاد قرارداد به نام آن مؤسسه باشد، آن مؤسسه در مورد فعالیت هایی که این شخص برای آن انجام می دهد، دارای مقر دائم در کشور میزبان تلقی خواهد شد.

با تدقیق در ماده ۵ معاهده نمونه، فرض وجود دو نوع مقر دائمی استنباط می شود. نخست، «مقر دائمی وابسته»^۱ که بخشی از شرکت اصلی و تحت مالکیت و کنترل آن است، مانند دفتر یا شعبه. بندهای ۱ تا ۴ ماده پنج معاهده نمونه به این نوع مقر دائمی اختصاص یافته است. نوع دوم، «مقر دائمی غیروابسته»^۲ است که شامل نماینده ای می شود که از لحاظ حقوقی دارای شخصیت مستقلی است اما ارتباطی با شرکت اصلی دارد که منجر به اطلاق عنوان مقر دائمی شرکت اصلی به آن می شود. بندهای ۵ و ۶ ماده ۵ معاهده نیز مختص به این نوع مقر دائمی است.

نکته حائز اهمیت این است که باید توجه کرد نمایندگان مستقل موضوع بند ۶ ماده ۵ معاهده نمونه، از قبیل دلال،^۳ حق العمل کار^۴ و نمایندگان با شرایط مشابه، به معنی مقر دائمی برای شرکت اصلی نیستند. در این راستا بند ۶ ماده ۵ موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف میان ایران و اتریش نیز مقرر می دارد: «مؤسسه یک دولت متعاقد، صرفاً به سبب آنکه در دولت متعاقد دیگر از طریق حق العمل کار، دلال یا هر عامل مستقل دیگری به انجام امور می پردازد، در آن دولت، دارای مقر دائم تلقی نخواهد شد مشروط بر آنکه عملیات اشخاص مزبور در جریان عادی کسب و کار آنان صورت گیرد. مع ذلک، هر گاه فعالیت های چنین عاملی به طور کامل یا تقریباً کامل به آن مؤسسه تخصیص یافته باشد، چنانچه معاملات بین این عامل و آن مؤسسه در شرایط استقلال انجام نگیرد، او به عنوان عامل، دارای وضعیت مستقل قلمداد نخواهد شد».

این نوع نمایندگی ها، نمایندگی غیرمستقیم محسوب می شوند. به عنوان مثال، حق العمل کار به نام خود با مشتری معامله می کند اما قراردادی با اصیل خود دارد که بر اساس آن، کالا به مشتری تحویل داده می شود و مالکیت کالا بدون دخالت نماینده به مشتری انتقال می یابد (اشمیتوف، ۱۳۹۱: ۴۳۵). نماینده مستقل باید هم از لحاظ حقوقی و هم اقتصادی از اصیل خود استقلال داشته باشد. عامل دیگر برای تعیین مستقل بودن نماینده می تواند تعدد اصیل هایی باشد که نماینده از سوی آنان فعالیت می کند. اگر نماینده فقط با یک اصیل همکاری داشته باشد، احتمال کمتری وجود دارد که از آن استقلال کامل داشته باشد. (Nakayama, 2012: 12)

1. Associated Permanent Establishment.
2. Unassociated Permanent Establishment.
3. Broker.
4. Commissionaire.

۳. مفهوم مقر دائمی و تداخل صلاحیت حوزه‌های مالیاتی^۱

مفهوم «مقر دائمی» به‌عنوان یکی از نقاط بحث‌برانگیز در رابطه با شیوه‌های انتقال سود و گریز مالیاتی، مورد توجه صاحب‌نظران قرار گرفته است. بر اساس ماده (۱) ۵ معاهده نمونه OECD عبارت مقر دائمی به معنی مکان ثابتی برای کسب‌وکار است که از طریق آن، امور تجاری یک شرکت، تماماً یا جزئاً انجام می‌پذیرد.^۲ این مفهوم، برای تعیین اینکه آیا حق وضع مالیاتی در رابطه با سود یک فعالیت تجاری متعلق به مؤدی غیرمقیم وجود دارد یا خیر، یک قاعده اساسی عرضه می‌کند.

شایع‌ترین مسأله اساسی در مالیات‌ستانی بین‌المللی، اعمال مالیات‌های مضاعف در نتیجه تداخل صلاحیت حوزه‌های مختلف مالیاتی است. کشورهایی که قصد دارند این مشکل را حل کنند و تجارت فرامرزی را تسهیل کنند، اقدام به انعقاد معاهدات دوجانبه مالیاتی می‌کنند تا بدین ترتیب با تقسیم حق اخذ مالیات، قواعدی وضع کنند که کشور دارای حق اولویت اخذ مالیات، مشخص شود.

اما علی‌رغم این حقیقت که تقریباً تمام معاهدات مالیاتی در جهان به‌صورت دوجانبه منعقد شده‌اند، در جریان تجارت مدرن، معاملاتی صورت می‌گیرد که از لحاظ ادعای حق اخذ مالیات، محدود به دو کشور نیستند. در نتیجه، موقعیت‌هایی که سه کشور یا بیشتر در آن دخیل‌اند، کم نیست. به‌عنوان مثال، این موقعیت، زمانی به وجود می‌آید که شرکت مقیم در یک کشور، دارای مقر دائمی در کشور دیگری است و درآمدی از یک کشور ثالث دریافت می‌کند که این درآمد به آن مقر دائمی اختصاص می‌یابد. مشکل اصلی اینجا است که حتی اگر هر سه کشور دارای توافقات دوجانبه مالیاتی باشند، این درآمد، مشمول هیچ‌یک از معاهدات مالیاتی نمی‌شود. (Madiste, 2012)

۴. مقررات مربوط به تعیین اقامتگاه و حوزه صالح مالیاتی

۴-۱. تعیین اقامتگاه در قوانین داخلی ایران

در معاهدات مالیاتی، تعیین اقامتگاه مؤدیان جهت تشخیص حوزه صالح مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لیکن با مراجعه به قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م.) معلوم می‌شود که علی‌رغم ذکر عناوینی مانند محل اقامت، محل اقامتگاه قانونی، محل سکونت، اقامتگاه شخص حقوقی، محل فعالیت، مرکز امور اداری و ... تعریف دقیقی از اقامتگاه ارائه

1. Overlapping of Different Tax Jurisdictions.

2. Article 5(1): "For the purposes of this Convention, the Term "Permanent Establishment" Means a Fixed Place of Business Through which the Business of an Enterprise is Wholly or Partly Carried on."

نشده است. علت می‌تواند این باشد که در این قانون، ارائه تعریف اقامتگاه، به قانون مدنی (ق.م.) ارجاع شده است و تبصره ماده ۲۷ نیز دلالت بر همین موضوع دارد.^۱ بنابراین برای درک مفهوم اقامتگاه در ق.م.م. باید به کتاب چهارم از جلد دوم ق.م. (مواد ۱۰۰۲ الی ۱۰۱۰) مراجعه شود.

ماده ۱۰۰۲ ق.م. اقامتگاه شخص حقیقی را محل سکونت می‌داند که مرکز مهم امور او نیز باشد. در این تعریف، تأکید بر مرکز مهم امور است چرا که در ادامه مقرر شده است در صورت عدم تطابق این دو محل، یعنی محل سکونت و مرکز مهم امور، مرکز مهم امور شخص، اقامتگاه وی محسوب شود. در مورد اشخاص حقوقی هم مرکز عملیات به‌عنوان اقامتگاه تعیین شده است.^۲

در قانون مدنی، امکان داشتن بیش از یک محل اقامت، مردود شمرده شده است و ماده ۱۰۰۳ برای تأکید بر این اصل، اشعار می‌دارد: «هیچ‌کس نمی‌تواند بیش از یک اقامتگاه داشته باشد». این قاعده، امری طبیعی است چرا که شخص نمی‌تواند بیش از یک مرکز مهم امور داشته باشد (امامی، ۱۳۸۴: ۲۱۸). ولی در ماده ۱۰۱۰ به طرفین معامله اجازه داده شده است که برای اجرای تعهدات حاصل از یک معامله، محلی غیر از اقامتگاه حقیقی خود را معرفی کنند که در این صورت، نسبت به دعاوی راجع به آن معامله همان محل معرفی‌شده، اقامتگاه محسوب می‌شود.

در خصوص محل سکونت نیز گاه دیده می‌شود که شخصی دارای چندین منزل مسکونی است. بنابراین ق.م.م. در ماده ۱۷۹ مؤدیان را مکلف کرده است که یکی از آن‌ها را به‌عنوان محل سکونت اصلی معرفی کنند. در غیر این صورت، انتخاب محل سکونت اصلی به اختیار اداره امور مالیاتی مربوطه، واگذار شده است. نکته چالش‌زا در این ماده، نحوه انتخاب محل سکونت اصلی از سوی این اداره است چرا که در قانون، قرینه‌ای نسبت به مشخصات آن ارائه نشده است و ظاهراً تنها راه چاره، مراجعه به عرف است. اما در معاهدات دوجانبه مالیاتی که ایران با دیگر کشورها منعقد کرده است، مبحث مربوط به اقامتگاه، معمولاً ذیل ماده ۴ مطرح شده است که وصف دائمی بودن محل سکونت در اغلب آن‌ها به چشم می‌خورد.^۳ بنابراین نمی‌توان منزلی را که برای سکونت موقت اجاره

۲۴. «اقامت از نظر این قانون، تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می‌باشد».

۲۵. «اقامتگاه هر شخصی عبارت از محلی است که شخص در آنجا سکونت داشته و مرکز مهم امور او نیز در آنجا باشد. اگر محل سکونت شخصی غیر از مرکز مهم امور او باشد، مرکز امور او اقامتگاه محسوب است. اقامتگاه اشخاص حقوقی مرکز عملیات آن‌ها خواهد بود».

۲۶. به‌عنوان مثال بند دوم ماده ۴ موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف میان دولتین ایران و اتریش به ترتیب ذیل مرقوم داشته است:

«الف) او فقط مقیم دولتی تلقی خواهد شد که در آن محل سکونت دائمی در اختیار دارد...»

شده است یا برای تفریح یا تحصیل به طور موقت از آن استفاده می‌شود، محل سکونت به مفهوم ماده ۱۰۰۲ ق.م. دانست (توکل همدانی، ۱۳۷۸: ۲۱).

همان طور که گفته شد، ملاک اصلی در تعیین محل سکونت، مرکز مهم امور بودن آن است. اما پرسش دیگری که در این مورد مطرح می‌شود این است که مراد از واژه «امور» چیست؟ بدیهی است اگر شخصی دارای چند محل برای امور خود باشد، مهم‌ترین آن‌ها لحاظ می‌شود اما مراد از امور، بی‌تردید باید فعالیت‌هایی باشد که به کسب و کار و شغل شخص برمی‌گردد. بنابراین، عبارت‌هایی مانند محل شغل و محل فعالیت که در ماده ۱۰۰ ق.م. آمده است، عبارات مترادفی برای مرکز امور است. در نتیجه، می‌توان گفت که مفهوم اقامتگاه در ق.م.م. برآمده از ق.م. است و طبق این قانون هم اقامتگاه یک تاجر، محل شغل یا فعالیت او محسوب می‌شود.

اما مشکل زمانی بروز می‌کند که به منطوق ماده ۱۰۰ ق.م.م. در خصوص صاحبان مشاغل که دارای چندین محل شغل هستند، مراجعه شود. در این ماده مقرر شده است که صاحبان مشاغل دارای دفاتر قانونی، ملزم‌اند اظهارنامه هر واحد شغلی را جداگانه تنظیم و به حوزه مالیاتی محل خود تسلیم کنند. از این ماده می‌توان استنباط کرد که منظور از حوزه مالیاتی محل خود، حوزه مالیاتی محل شغل مورد بحث است. در این صورت بین مفهوم اقامتگاه در ق.م.م. و ق.م. عدم تطابق به وجود می‌آید.

در مورد اقامتگاه شخص حقوقی، همان گونه که ذکر شد، مرکز عملیات در ق.م. به عنوان اقامتگاه تعیین شده است. در قانون تجارت به موجب ماده ۵۹۰: «اقامتگاه، محلی است که اداره شخص حقوقی آنجاست». اگر محل اداره شخص حقوقی، مکان دفتر مرکزی و مدیریت مؤسسه دانسته شود، این محل می‌تواند متفاوت از مرکز عملیات باشد.

در مورد تعارض میان مواد ۵۹۰ ق.ت. و ۱۰۰۲ ق.م. برخی از حقوق‌دانان معتقدند ماده ۱۰۰۲ ق.م. به علت مؤخرالتصویب بودن، ناسخ ماده ۵۹۰ ق.ت. است. برخی نیز معتقدند تعارض واقعی بین این دو ماده وجود ندارد، بلکه منظور قانونگذار در ق.م. از «مرکز عملیات»، همان «مرکز اداره» شخص حقوقی است نه «محل اجرای عملیات» (کاویانی، ۱۳۸۹: ۱۷۶) اما اکثر حقوق‌دانان معتقدند که قانون تجارت، قانون خاص است و به وسیله قانون مدنی که عام است، نسخ نشده و در مورد اقامتگاه اشخاص حقوقی قابل اجراست (دمرچیلی، ۱۳۹۲: ۹۴۴).

مع هذا به نظر می‌رسد از آنجا که ق.م.م. ملاک تعیین اقامتگاه را ق.م. دانسته است، نیازی به طرح این مباحث نباشد. شاید سابقاً تبصره ماده ۲۲۱ ق.م.م. موجب بروز پیچیدگی‌هایی می‌شد. این ماده در صورت تفاوت میان مرکز امور اداری شرکت با محل فعالیت عمده آن، حوزه

مالیاتی صالح را حوزه محل فعالیت عمده شرکت می‌دانست. از نحوه انشای این ماده، ممکن بود این گونه برداشت شود که گویا در اصل، رسیدگی به مالیات شخص حقوقی با حوزه مالیاتی مرکز امور اداری است مگر آنکه محل فعالیت عمده شرکت در مکان دیگری باشد. (توکل همدانی، ۱۳۷۸: ۲۴). شاید به همین علت بوده است که این ماده به همراه تبصره‌های آن به کلی در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ ق.م.م. حذف شد.

بنابر مطالب گفته شده به نظر می‌رسد در مورد تعریف اقامتگاه، چاره‌ای جز قبول تعاریف ق.م. نباشد چه آنکه در معاهدات دوجانبه مالیاتی ایران نیز همین روش پیش‌بینی شده است. به عنوان مثال، ماده ۴ موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و اتریش مقرر می‌دارد: «از لحاظ این موافقت‌نامه، اصطلاح مقیم یک دولت متعاهد از حیث اقامتگاه، محل سکونت، محل مدیریت یا به جهات مشابه دیگر، به هر شخصی اطلاق می‌شود که به موجب قوانین آن دولت، مشمول مالیات آن دولت باشد و ...».

البته اینکه شخصی مشمول قوانین مالیاتی یک کشور باشد، صرفاً بستگی به مقیم بودن وی ندارد چرا که عموماً کشورها هم‌زمان، از هر دو سیستم سرزمینی^۱ و اقامتی استفاده می‌کنند. به عنوان مثال، بند ۳ ماده ۱ ق.م.م. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج را نسبت به درآمدی که در ایران تحصیل می‌کند، مشمول مالیات می‌داند. در این مورد، قانون ایران، صرفاً از لحاظ تحصیل درآمد و نه به سبب اقامت، این شخص را مؤدی مالیاتی محسوب می‌کند.

برای رفع ابهام در این خصوص، معمولاً در معاهدت دوجانبه مالیاتی، تبصره‌ای اضافه می‌شود که مقرر می‌دارد، عنوان «شخص مقیم»، شامل اشخاصی نخواهد شد که صرفاً به جهت کسب درآمد از منابع کشور مربوط یا داشتن دارایی واقع در آن، مشمول مالیات هستند.^۲ اما نکته حائز اهمیت، امکان وجود اشخاصی است که مشمول عنوان مقیم در هر دو کشور متعاهد می‌شوند. در این موارد، معاهدات مالیاتی، برای تعیین اقامتگاه مالیاتی مؤدی، شرایطی را پیش‌بینی می‌کنند.

۴-۲. مشمولانی که در هر دو کشور متعاهد، مقیم محسوب می‌شوند.

معاهده نمونه OECD در ماده (۲) ۴ تعیین محل اقامت در صورت اطلاق عنوان مقیم از سوی دو حوزه مالیاتی را در چهار فرض پیش‌بینی کرده است. در فرض اول، مقرر شده است در صورتی که شخص در هر دو کشور متعاهد دارای محل سکونت دائمی باشد، وی مقیم

1. Territorial.

2. OECD Model Treaty, Article 4(1): " ... This Term, however, does not include any Person who is Liable to Tax in that State in Respect only of Income from Sources in that State or Capital Situated Therein."

کشوری است که ارتباط نزدیک‌تری با روابط شخصی و اقتصادی‌اش داشته باشد (مرکز منافع حیاتی).^۱ فرض دوم، زمانی است که کشور مرکز منافع حیاتی وی، قابل تعیین نباشد یا اصولاً دارای محل سکونت دائمی در هیچ‌یک از دو کشور نباشد. در این حالت، شخص، مقیم کشوری محسوب می‌شود که سکونت معمول^۲ (بیشتر از موقت) وی در آنجا باشد. فرض سوم، وقتی است که سکونت معمول مؤدی در هیچ‌یک از دو کشور، برتری نداشته باشد که در این صورت، مقیم کشوری محسوب می‌شود که تابعیت آن را داشته باشد و در فرض چهارم، اگر شخص دارای تابعیت دوگانه باشد یا تابعیت هیچ‌یک از دو کشور را نداشته باشد، مقامات صالح دو کشور می‌توانند با توافق دوجانبه، موضوع را حل و فصل کنند. بند ۳ این ماده هم شرایطی را لحاظ کرده است که شخص دارای تابعیت دوگانه، شخص حقوقی باشد که در این صورت، مقیم کشوری خواهد بود که «محل مدیریت مؤثر»^۳ وی در آنجا واقع باشد.

عموم معاهدات مالیاتی ایران نیز بر مبنای معاهده نمونه OECD شکل گرفته است و در نتیجه، نیازی به ذکر مثال از آن‌ها نیست. اما در خصوص کشورهایی که ایران با آن‌ها دارای معاهده دوجانبه نیست برای تعیین محل اقامت اشخاص حقیقی یا حقوقی باید به قوانین داخلی مراجعه شود که پیش‌تر ذکر شد. پس از تعیین محل اقامت اشخاص حقوقی در صورتی که مقیم کشور خارجی باشند، مشخص می‌شود برای فعالیت در ایران، نیازمند ثبت شعبه یا نمایندگی هستند تا بدین طریق، اجازه پیگیری امور تجاری تحدیدشده در ماده ۱ آیین‌نامه ثبت شعبه و نمایندگی در قلمرو ایران را کسب کنند. اما بحث اقامتگاه در اینجا پایان نمی‌یابد چرا که ماده ۹ این آیین‌نامه، شرکت‌های خارجی را مکلف کرده است که اداره امور این شعب یا نمایندگی‌ها را به شخص یا اشخاص حقیقی مقیم ایران بسپارند.^۴

ق.م.م. این اجازه را به دستگاه مالیاتی کشور داده است که از درآمدهای اشخاص مقیم کشور که ناشی از معاملات داخل یا خارج از کشور آن‌ها باشد، مالیات اخذ کند. بنابراین درآمد شعب و نمایندگی‌های خارجی مقیم ایران، چه در ایران تحقق یافته باشد چه در خارج، مشمول مالیات خواهد بود.

شاید در ابتدا به نظر برسد در تعیین محل اقامت این واحدها به علت ثبت آن‌ها در ایران و اداره آن‌ها توسط اشخاص حقیقی مقیم ایران، مشکلی وجود ندارد؛ اما از آنجا که شعب شرکت‌های خارجی، شخصیتی مستقل از شرکت اصلی ندارند، به راحتی می‌توانند مدعی وقوع هزینه‌هایی شوند

1. Centre of Vital Interests.

2. Habitual Abode.

3. Effective Management.

۳۲. اداره امور شعبه یا نمایندگی ثبت شده طبق این آیین‌نامه باید توسط یک یا چند شخص حقیقی مقیم ایران انجام پذیرد.

که در دفاتر مرکزی شرکت صورت گرفته و با توجه به اقامت شرکت اصلی در حوزه خارج از صلاحیت اداره مالیاتی ایران، از طرفدای اجتناب مالیاتی بهره ببرند؛ چرا که تعیین محل اقامت اشخاص حقوقی به راحتی قابل دستکاری است (Arnold, Sasseville & Zolt, 2002: 79) و ممکن است شرکت اصلی با تغییر محل ثبت خود، آن را برای استفاده از مزایای مربوطه، تحت شمول یک معاهده مالیاتی قرار دهد. البته چنان که پیش تر ذکر شد، در معاهدات دوجانبه، محل اقامت اشخاص حقوقی، محل مدیریت مؤثر آن‌ها تلقی می‌شود.

از طرفی امکان نقل و انتقال محل مدیریت مؤثر نیز به یک مکان مناسب با قوانین سهل گیرانه تر مالیاتی کار آسانی است. شرکت‌های فراملی می‌توانند مکان مدیریت مؤثر شرکت را به کشوری منتقل کنند که امتیازات مالیاتی بیشتری ارائه می‌کند و با برگزاری مجامع خود در آن مکان، تصمیمات مدیریتی کلیدی را آنجا اتخاذ کنند. پیشرفت‌های ارتباطی اخیر نیز این زمینه را فراهم کرده است که بتوان یک شرکت را از هر مکانی در جهان، کنترل و اداره کرد. اگر یک شرکت در قلمرو کشوری ثبت شود و تصمیمات کلیدی مدیریتی خود را در مجامع برگزار شده در آن کشور اتخاذ کند، کشورهای دیگر نخواهند توانست مدعی اقامت آن شرکت در قلمرو خود شوند. (Kobetsky, 2011: 29)

در ق.م.م. تعیین درآمدهای مضمولین مالیات بر اساس سیستم سرزمینی پیش‌بینی شده است اما به علت پیچیدگی معاملات شرکت‌های فراملی، تعیین درآمد و سودی که در قلمرو جغرافیایی یک کشور رخ داده است، برای مقامات مالیاتی کار آسانی نیست، چرا که درآمدها قابل اختصاص به اشخاص حقیقی یا حقوقی است نه به یک مکان جغرافیایی خاص. از آنجا که یک درآمد دارای مکان جغرافیایی طبیعی نیست، معمولاً منبع درآمدها برای اهداف مالیاتی بر اساس عواملی چون مکان دارایی و فعالیت‌های به وجود آورنده درآمد تعیین می‌شود. این راه‌حل در خصوص درآمد دارایی‌های فیزیکی قابل اجراست اما اکثر درآمد شرکت‌های فراملی از دارایی‌های نامشهود از قبیل دانش فنی، پتنت، حق مؤلف و علائم تجاری حاصل می‌شود که اغلب دارای یک مکان واحد جغرافیایی نیستند. (Kobetsky, 2011: 32) در نتیجه، تعیین مالیات بر اساس اصل سرزمینی بودن، از لحاظ حقوقی مفهوم دقیقی نیست چرا که تعریف قابل قبولی از منبع درآمد در سطح بین‌المللی وجود ندارد. (Shaviro, 2007: 165)

بنابراین باید گفته شود که روند جهانی‌سازی و گسترش فناوری ارتباطات، اصول مالیات‌ستانی موجود بر مبنای سرزمینی بودن یا اقامتگاه مؤدیان را به چالش کشانده است و تخصیص سود و هزینه‌ها در شرکت‌ها و بانک‌های فراملی توسط مقامات مالیاتی مشکل‌زا شده است چرا که این واحدها می‌توانند با برنامه‌ریزی‌های دقیق مالیاتی، در منابع درآمدی و اقامتگاه

واحد کسب آن‌ها دستکاری کنند.

۵. مقابله با سوءاستفاده از معاهدات دوجانبه مالیاتی

همچنان که ذکر شد، موافقت‌نامه‌های دوجانبه برای شرایط متفاوت اقامتی یک مؤدی، حالاتی را پیش‌بینی کرده‌اند اما در صورتی که مؤدی مالیاتی مقیم هیچ‌یک از دو کشور متعاقد نباشند، دچار کاستی هستند. به‌عنوان مثال، در صورتی که مؤدی، مقیم کشور A و دارای مقر دائمی در کشور B باشد و درآمدی در قلمرو کشور C کسب کند، ممکن است هر دو کشور B و C به‌عنوان منبع تشکیل درآمد، خود را برای اخذ مالیات محق بدانند، در حالی که ماده ۱ معاهدات نمونه OECD و UN حیطة اعمال یک معاهده دوجانبه را محدود به اشخاصی کرده است که مقیم یک یا هر دو کشور متعاقد باشند.^۱

این موضوع، خود زمینه‌ای فراهم کرده است تا از معاهدات مالیاتی دوجانبه، سوءاستفاده شود چرا که این معاهدات میان دو کشور و با شرایط منحصر به فرد منعقد می‌شوند. در نتیجه، هر کدام با معاهده دیگر متفاوت است، یعنی ممکن است امتیازاتی در یک معاهده برای شرکت خارجی در نظر گرفته شود که در معاهده دیگر وجود ندارد. بنابراین، ممکن است شرکت‌ها با اقدامات صوری و متقلبانه تلاش کنند خود را مشمول معاهدات دیگر نشان دهند که این ابزار اجتناب مالیاتی با عنوان «تقلب معاهده‌ای»^۲ در ادبیات حقوق مالیاتی شناخته می‌شود.

در خصوص تعیین محل اقامت در معاهدات دوجانبه باید تفاسیری را تأیید کرد که با مفهوم ماده ۴ معاهده نمونه OECD مطابقت داشته باشند. در این ماده، ضوابط تحت‌شمول قرار گرفتن مؤدی به‌عنوان مقیم، بر اساس «مسئولیت کامل مالیاتی»^۳ طبق قوانین مالیاتی داخلی معین شده است، بدین معنی که شخص باید هم مقیم آن کشور محسوب شود و هم دارای مسئولیت کامل مالیاتی باشد. بنابراین، مستفاد از جمله دوم پاراگراف اول این ماده، از نظر معاهده، شخصی که مقیم واقعی کشوری نباشد اما طبق قوانین داخلی، تحت شمول عنوان مقیم قرار بگیرد، در صورتی که مسئولیت مالیاتی او، تنها محدود به درآمد ناشی از منابع داخلی آن کشور یا دارایی واقع در آن باشد، تحت عنوان مقیم قرار نمی‌گیرد (مانند دیپلمات‌های خارجی یا مأمورین کنسولی).^۴ همچنین از منطوق و مفهوم جمله دوم می‌توان نتیجه گرفت که شرکت‌های

1. "This Convention Shall Apply to Persons who are Residents of one or both of the Contracting States."

2. Treaty Shopping.

3. Comprehensive Taxation (Full Liability to Tax).

۳۶. مستفاد از بندهای ۱ و ۲ ماده ۹۱ ق.م.م.، دیپلمات‌ها و مأمورین کنسولی خارجی در ایران، تنها نسبت به حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل از پرداخت مالیات معاف هستند و نسبت به سایر درآمدهای دریافتی در ایران، مشمول عنوان «مقیم کشور متعاقد» مندرج در ماده ۴ معاهده نمونه نخواهند بود، هر چند طبق قوانین حقوق خصوصی کشور

خارجی تحت اختیار را که با هدف اجتناب مالیاتی از طریق شرکت‌های واسطه‌ای^۱ دارای امتیازات معافیتی نسبت به درآمدهای خارجی شده‌اند، از تعریف «مقیم یک کشور متعاقد» مستثنا کرده است.^۲

به علاوه شرکت‌هایی که در قلمرو یک کشور متعاقد، مشمول مسئولیت کامل مالیاتی نیستند از آنجا که علی‌رغم مقیم شناخته شدن طبق قوانین داخلی مالیاتی، به علت وجود معاهده دوجانبه، مقیم کشور دیگر تلقی می‌شوند، جزء این استثنائات هستند؛ (Lang, 2010: 24) هرچند این استثنائات، مانع از این نخواهد بود که دو کشور متعاقد، اقدام به تبادل اطلاعات در خصوص فعالیت‌های آنان کنند. در واقع، به نفع دو کشور خواهد بود که با تبادل اطلاعات فوری، اشخاصی را که قصد سوءاستفاده از یک معاهده را دارند، شناسایی کنند. پیچیدگی که ممکن است وجود داشته باشد این است که باید این ماده را بر اساس هدف و عملکرد مورد قصد، تفسیر کرد که همانا استثنا کردن اشخاصی است که مشمول مسئولیت کامل مالیاتی در یک کشور نیستند. در غیر این صورت، ممکن است تمام مؤدیانی که در یک کشور بر اساس اصل سرزمینی بودن، مقیم محسوب می‌شوند، مشمول واقع شوند که البته بدیهی است مقصود واضعان این ماده نبوده است.

در خصوص اشخاص غیرحقیقی که دارای محل اقامت در هر دو کشور متعاقد هستند، در پاراگراف سوم ماده ۴ معاهده نمونه، تعیین «محل مدیریت مؤثر» مدنظر قرار گرفته است. در این مورد، نکته‌ای که باید مورد توجه قرار گیرد این است که ممکن است یک شرکت دارای بیش از یک محل مدیریت باشد اما هر شرکت، تنها می‌تواند دارای یک «محل مدیریت مؤثر» باشد. احتمال وقوع چنین موردی در اغلب کشورها ضعیف است. در نتیجه، باید این موارد را به صورت موردی بررسی کرد و همچنان که ذکر شد، استفاده از فناوری‌های ارتباطی مدرن، موجب تشدید این موارد شده است.

کشورها برای حل این مشکل، این اختیار را دارند که مسئله اقامت این واحدها را به توافق مقامات مسئول دو طرف احاله نمایند. بدین جهت، نظرات مشورتی OECD پیشنهاد جایگزینی

مقابل، مقیم آن کشور محسوب شوند.

1. Conduit Companies.

۳۸. منظور از شرکت واسطه‌ای، شرکتی است که بر مبنای یک طرح اجتناب از مالیات تأسیس شده است؛ بدین ترتیب که درآمد موردنظر توسط شرکت اصلی به شرکت واسطه منتقل شده و سپس از طریق این شرکت در قالب سود سهام، بهره، حق مالکانه و غیره، میان سهام‌داران آن توزیع می‌شود. این تدابیر، زمانی اتخاذ می‌شود که کشور محل استقرار شرکت مادر، با کشور محل استقرار شرکت فرعی یا نهاد وابسته دیگر، دارای معاهده دوجانبه مالیاتی نیست و برای اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف، یک شرکت هولدینگ در کشور ثالثی که با هر دو کشور پیش‌گفته، دارای معاهده مالیاتی است، تأسیس می‌شود.

بند سوم ماده چهار معاهده را با پاراگراف ذیل ارائه کرده است: (OECD, 2010: 91) «زمانی که به علت شروط پیش‌بینی شده در پاراگراف اول، شخص مشمول، شخص حقیقی غیرمقیم در هر دو کشور متعاقد باشد، مقامات صالح در هر دو کشور متعاقد تلاش خواهند کرد تا از طریق توافق دوجانبه، یکی از کشورهای متعاقد را تعیین کنند که آن شخص بنابر اهداف این معاهده، مقیم آن محسوب می‌شود و در این مسیر به محل مدیریت مؤثر، محلی که در آن ثبت شده یا به نحو دیگری تأسیس شده است یا هر عامل مرتبط دیگر، توجه می‌کنند. در صورت عدم وقوع چنین توافقی، آن شخص، مستحق هیچ‌گونه تخفیف یا معافیت مالیاتی موضوع این معاهده نخواهد بود».

عوامل گوناگونی که مقامات صالح دو کشور باید به آن توجه کنند مواردی است از قبیل محل برگزاری جلسات هیأت‌مدیره یا ارگان معادل آن، مکانی که مدیرعامل و دیگر مدیران ارشد، معمولاً وظایف خود را در آنجا به انجام می‌رسانند، مکانی که مدیریت امور روزانه آن نهاد، محل انجام آن است، مکان استقرار دفاتر مرکزی، تعیین کشوری که قوانین آن بر وضعیت حقوقی آن نهاد حاکم است و مکان نگهداری اسناد حسابداری. در صورت لزوم، دو کشور متعاقد می‌توانند از بین این موارد، آن‌هایی را که مورد تأکید دو طرف است در متن ماده بگنجانند. به عنوان مثال، کشور ایتالیا برای تعیین محل مدیریت مؤثر، مکان فعالیت چشمگیر و اصلی یک نهاد را مدنظر قرار داده است.

در مورد روش سوءاستفاده دیگری از معاهدات دوجانبه که «تقلب معاهده‌ای» نامیده می‌شود نیز امکان پیش‌بینی اقداماتی وجود دارد. همان‌طور که پیش از این ذکر شد، گسترش معاهدات دوجانبه مالیاتی، خطر سوءاستفاده از آن‌ها را از طریق تسهیل استفاده از تأسیسات حقوقی مصنوعی که هدفشان بهره‌برداری از امتیازات قوانین داخلی یک کشور و درعین حال، معاهدات دوجانبه موجود است، گسترش داده است.

به‌طور مثال، می‌توان به شخصی اشاره کرد (چه مقیم کشور متعاقد باشد چه نباشد) که با تأسیس یک نهاد حقوقی صوری در یک کشور، از مزایایی بهره‌مند می‌شود که به‌طور مستقیم نمی‌توانست از آن سود ببرد. مثال دیگر می‌تواند یک شخص حقیقی باشد که محل سکونت اصلی و منافع اقتصادی‌اش از جمله سهام قابل توجهی از یک شرکت، در کشور متعاقد قرار دارد و این شخص برای فروش سهام خود و گریز از مالیات بر «عایدی سرمایه»،^۱ محل سکونت دائمی خود را به کشور متعاقد دیگر منتقل می‌کند که در آن، این نوع درآمد، مشمول مالیات نیست.

دو پرسش مهمی که این مواقع در ذهن متبادر می‌شود این است که آیا امتیازات موضوع یک معاهده باید به معاملاتی که متضمن نوعی سوءاستفاده از شروط آن معاهده است تسری یابد یا خیر و دوم اینکه آیا مواد پیش‌بینی‌شده در قوانین مالیاتی داخلی برای مقابله با سوءاستفاده از مقررات مالیاتی با معاهدات مالیاتی متعارض است یا خیر؟ در پاسخ باید گفت که در اغلب کشورها مالیات تحمیلی در نهایت امر بر اساس قوانین داخلی وضع می‌شود که ممکن است طبق معاهدات دوجانبه، این مالیات‌ها محدودتر یا گسترده‌تر شود. بنابراین هرگونه سوءاستفاده از مفاد یک معاهده را باید به سوءاستفاده از قوانین داخلی تعبیر کرد.

استفاده از شرکت‌های واسطه‌ای برای سوءاستفاده از معاهدات مالیاتی به دو صورت است. در روش نخست که «واسطه مستقیم»^۱ نامیده می‌شود، شرکت مقیم یکی از کشورهای متعاقد، از کشور طرف دیگر، مبالغی به‌عنوان سود تقسیم‌شده، بهره و حق‌الامتياز دریافت می‌کند. بنابر معاهده موجود میان این دو کشور، شرکت مدعی می‌شود که از «مالیات تکلیفی»^۲ کشور پرداخت‌کننده، کلاً یا بعضاً معاف است. اما این شرکت به‌طور کامل تحت مالکیت مقیم یک کشور ثالث قرار دارد که خود آن شخص به‌طور مستقل، مشمول امتیازات معاهده مالیاتی مذکور نیست؛ بدین معنی که هدف از تأسیس شرکت، بهره‌بردن از مزایای معاهده موجود میان دو کشور، مربوط به انتقال سود، بهره و حق‌الامتياز بوده است، چرا که شاید به‌عنوان مثال، درآمد حاصل در کشور نخست، سود تقسیم‌شده بین شرکت اصلی و شرکت وابسته تلقی شده و بر اساس قوانین داخلی یا معاهده دوجانبه از مالیات معاف باشد. روش دوم که روش «واسطه یک‌پایی»^۳ نام‌گذاری شده است، تقریباً مشابه روش قبل است با این تفاوت که شرکت مقیم کشور منبع تأمین درآمد، دارای مسئولیت کامل مالیاتی است اما با پرداخت بهره، کمیسیون، اجرت خدمات و هزینه‌های مشابه به میزان بالا به شرکت واسطه در کشور دیگر از موقعیت خاصی بهره می‌برد. مثلاً شاید این نوع پرداخت‌ها در کشور نخست، جزء کسورات قابل قبول باشد و در کشور دوم نیز جزء درآمدهای معاف از مالیات محسوب شود.

ق.م.م. موارد متعددی از تخلف‌های احتمالی از سوی مؤدیان، مسئولین و اشخاص ثالث مرتبط با آن‌ها را ذکر کرده است اما در هیچ‌یک از مواد آن، اشاره مستقیمی به سوءاستفاده از مقررات مالیاتی نشده است؛ هرچند به‌طور مثال، ماده ۲۰۱ مواردی را که به قصد فرار از مالیات با علم و عمد انجام شوند، مانند تنظیم ترازنامه و صورت حساب سود و زیان و دفاتر و اسناد و مدارک لازم برای تشخیص مالیات برخلاف حقیقت، جرم تلقی کرده است. بدین ترتیب، با

1. Direct Conduit.
2. Withholding Tax.
3. 'Stepping Stone' Conduit.

وحدت ملاک، می‌توان نتیجه گرفت به‌طور کلی هر عمل عمدی مؤدیان برای اجتناب از پرداخت مالیات که برخلاف حقیقت صورت گرفته باشد، شامل جرائم مالیاتی می‌شود. اما این ظرفیت بالقوه برای استنباط شروط کلی ضد سوءاستفاده، بدین معنا نیست که نیازی به ذکر آن در معاهدات مالیاتی نباشد. در جاهایی که ترفندهای خاصی برای اجتناب مالیاتی شناسایی می‌شود یا استفاده از این ترفندها مشکل‌ساز شده است، افزودن چنین ترفندهایی به معاهدات می‌تواند بسیار مفید باشد. این امر، بخصوص در ایران که قانون مالیات‌های داخلی آن، فاقد شروط صریح مناسبی برای مقابله با ترفندهای سوءاستفاده از مقررات مالیاتی است، می‌تواند از اهمیت بالایی برخوردار باشد.

یکی از موارد پیش‌بینی شده برای مقابله با اجتناب مالیاتی که در معاهده نمونه OECD قبلاً گنجانده شده است، معرفی مفهوم «مالک ذی‌نفع»^۱ در مواد ۱۱، ۱۰ و ۱۲ است. به نظر می‌رسد هدف اولیه از درج این عبارت، حصول اطمینان از این بوده است که نماینده یا عامل یک شخص نتواند از مزایای یک معاهده به نمایندگی از اشخاص غیرمقیم در حوزه اعمال آن معاهده، بهره‌برد. لیکن در حال حاضر OECD با ارائه تفسیری موسع از آن، قصد دارد آن را به‌عنوان ابزار مقابله با ترفندهای اجتناب مالیاتی به کار گیرد. (Baum, Steven. & Watson, Gwendolyn, 2012: 150)

همچنین، زمانی که شرکت فرعی، بخصوص شرکت‌هایی که در کشورهای تأسیس شده‌اند که بهشت مالیاتی^۲ محسوب می‌شوند، ادعای بهره‌بردن از امتیازات یک معاهده را دارند، می‌توان با بررسی دقیق قرائن و اوضاع و احوال مربوط به هر مورد، تعیین کرد که محل مدیریت ادعایی آن شرکت در کشور محل اقامت آن نیست، بلکه در کشور محل اقامت شرکت اصلی است و بدین ترتیب از لحاظ قوانین مالیاتی، مشمول کشور اخیر دانسته شود. در خصوص شروط پیش‌بینی شده در معاهدات مالیاتی برای مقابله با سوءاستفاده از مقررات مالیاتی توسط شرکت‌های واسطه‌ای، اشکال مختلفی از آن‌ها در معاهدات دوجانبه میان کشورهای جهان دیده می‌شود. این شروط می‌تواند الگویی برای ایران باشد که در صورت مذاکره برای انعقاد چنین معاهداتی، درج آن در معاهده لحاظ شود. برای ارجاع به این شروط، مواردی به شرح ذیل هست که باید به آن توجه کرد:

- این حقیقت که این شروط، منحصر به فرد نیستند و ممکن است برای مقابله با معضلات متفاوت، شروط گوناگونی طرح شود.

- درجه‌ای از امتیازات مالیاتی که ممکن است واقعاً توسط یک راهبر خاص اجتناب

1. Beneficiary Owner.
2. Tax Haven.

مالیاتی به کار گرفته شود.

- بافت حقوقی هر دو کشور متعاقد و بخصوص، محدوده‌ای که قوانین داخلی برای پاسخ به راهبردهای اجتناب مالیاتی کارآمد است.

- محدوده‌ای که ممکن است فعالیت‌های اقتصادی با حسن‌نیت، بدون قصد طرفین از نظر این شروط، غیرقابل قبول محسوب شود. (OECD, 2010: 62)

همچنین کشورها برای مقابله با کاربرد شرکت‌های واسطه‌ای، روش‌های مختلفی به کار گرفته‌اند. یکی از این روش‌ها، روش «بررسی درونی»^۱ است که بر مبنای آن به شرکتی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم تحت مالکیت افراد مقیم همان کشور محل اقامت شرکت نباشد، اجازه استفاده از مزایای یک معاهده داده نمی‌شود. البته بهتر است هنگام درج چنین شرطی در معاهده، ضوابطی که بر اساس آن، یک شرکت، تحت مالکیت افراد غیرمقیم تلقی می‌شود تعیین شود. به طور کلی، چنین شرطی می‌تواند به صورت ذیل در معاهده گنجانده شود:

«شرکتی که مقیم یک کشور متعاقد باشد، طبق این معاهده، نسبت به هر نوع درآمد، عایدی یا سود، در صورتی که تحت مالکیت یا کنترل مستقیم یا به واسطه یک یا چند شرکت دیگر مقیم هر مکانی توسط اشخاصی باشد که مقیم کشور متعاقد نیستند، مستحق هیچ‌گونه تخفیفی نخواهد بود».

روش دیگر، روش شرط عام «مشمول مالیات بودن»^۲ است. بر اساس این روش، مزایای یک معاهده، در صورتی در کشور منبع به مؤدی اعطا می‌شود که درآمد موردنظر، مشمول مالیات در کشور محل اقامت باشد. این شرط، با هدف معاهدات مالیاتی که همان اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است، مطابقت بیشتری دارد. نحوه انشای این شرط می‌تواند به روش ذیل باشد:

«زمانی که درآمد حاصله در یک کشور متعاقد توسط شرکتی دریافت می‌شود که مقیم کشور متعاقد دیگر است و یک یا چند نفر از مالکان آن، مقیم آن کشور نباشند،

۱- به طور مستقیم یا غیرمستقیم یا توسط یک یا چند شرکت که مقیم هر جایی باشند، دارای «منافع قابل توجه»^۳ در چنین شرکتی به شکل مشارکت یا هر نحو دیگر باشند؛

۲- به طور مستقیم یا غیرمستقیم، تنها یا جمعاً مدیریت یا کنترل چنین شرکتی را به انجام برسانند.

هر ماده‌ای در این معاهده که مستنبط معافیت یا تخفیف مالیاتی باشد، تنها مشمول درآمدی

1. 'Look-Through' Approach.
2. 'Subject to Tax' Approach.
3. Substantial Interest.

خواهد شد که در کشور اخیرالذکر، تحت مقررات عادی مالیاتی آن، مشمول مالیات باشد. البته احتمال دارد نیاز باشد در هنگام نوشتن معاهده، عبارت «منافع قابل توجه»، به صورت دقیق تری شرح داده شود، مثلاً به صورت درصد معینی از سرمایه یا حق رأی در شرکت. ممکن است درج شرط اخیرالذکر برای برخی کشورها راضی کننده نباشد، چون مستلزم ایجاد تغییراتی در قوانین داخلی خواهد بود. به علاوه گفته می شود این شروط در مقابل ترفندهای پیشرفته تر اجتناب مالیاتی، مانند «واسطه های یک پای» چندان کارآمد نیست. (OECD, 2010: 63)

در نهایت، پیشنهاد می شود مسأله شرکت های واسطه ای به طور واضح و مستقیم در قالب یک ماده در معاهده درج شود که موارد کاربرد نامناسب استفاده از تدابیر واسطه ای را هدف قرار دهد. چنین شرطی می تواند به شرح ذیل در معاهده گنجانده شود:

«زمانی که درآمد حاصله در یک کشور متعاهد توسط شرکتی دریافت می شود که مقیم کشور متعاهد دیگر است و یک یا چند نفر از مالکان مقیم آن کشور نباشند و:

۱- به طور مستقیم یا غیرمستقیم یا توسط یک یا چند شرکت که مقیم هر جایی باشند، دارای «منافع قابل توجه»^۱ در چنین شرکتی به شکل مشارکت یا هر نحو دیگر باشند یا

۲- به طور مستقیم یا غیرمستقیم، تنها یا جمعاً مدیریت یا کنترل چنین شرکتی را به انجام برسانند.

هر ماده ای در این معاهده که مستنبط یک معافیت یا تخفیف مالیاتی باشد، در صورتی که بیشتر از ۵۰ درصد چنین درآمدی برای ادعاهای چنین اشخاصی صرف شود (از جمله بهره، حق الامتیاز، توسعه، تبلیغات، هزینه های مسافرتی و اولیه، استهلاک هر نوع دارایی تجاری شامل فرایندها و کالاهای غیراساسی) قابل اعمال نخواهد بود.»

به نظر می رسد چنین شرطی، تنها راه مؤثر مقابله با واسطه های یک پای خواهد بود. این شرط در معاهدات کشورهایی مانند سوئیس و ایالات متحده یافت می شود. البته باید هنگام درج چنین شرطی به معاملاتی که با حسن نیت منعقد می شود، نظر داشت و برای این هدف، درج شرط «حسن نیت»^۲ را به عنوان مکمل به کار برد تا مزایای معاهده ای شامل چنین معاملاتی بشود.

نتیجه

گسترش روزافزون تجارت بین المللی و نیاز به تسهیل روند مبادلات فرامرزی سبب شده

1. Substantial Interest.
2. Bona Fide Clause.

است که کشورها با یکدیگر، معاهدات مالیاتی دوجانبه منعقد می‌کنند. در متن این معاهدات تلاش می‌شود قواعدی وضع شود که با اعمال آن‌ها حوزه صالح مالیاتی که حق اخذ مالیات از واحدهای وابسته به یک شرکت غیرمقیم در کشور میزبان را دارد، تعیین شود و احتمال وقوع مالیات‌های مضاعف نیز که مانعی در راه سرمایه‌گذاری و رونق اقتصادی است، حذف شود.

در معاهدات مالیاتی، تعیین اقامتگاه مؤدیان جهت تشخیص حوزه صالح مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است چرا که نخستین شرط لازم برای بهره‌بردن از مفاد این معاهدات، اقامت در کشور متعاقد است. اما امکان اتخاذ تدابیری از سوی اشخاص غیرمقیم وجود دارد که بتوانند با توسل به آن از مزایای یک معاهده مالیاتی بهره‌مند شوند. برخی شرکت‌های فراملی با سوءاستفاده از شروط قراردادی متفاوت در معاهدات دوجانبه مالیاتی کشورهای خاص و تفاسیر متفاوت از مفهوم «مقر دائمی» تلاش می‌کنند با تغییر صوری محل اقامتگاه واحدهای وابسته و تحت کنترل خود و تخصیص سود مشمول مالیات به واحدهای مستقر در حوزه‌های دارای نرخ-های پایین تر مالیاتی، خود را از حوزه صلاحیت معاهدات سرزمین اصلی محل کسب درآمد مشمول مالیات، خارج کنند.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در راستای مقابله با این ترفندهای گریز مالیاتی، اقدام به انتشار تفاسیر و اصلاحیه‌هایی 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، معیارهایی از قبیل مرکز منافع حیاتی را در نظر گرفته است و بدین ترتیب، کشوری که دارای ارتباط نزدیک‌تری با روابط اقتصادی واحد مشمول مالیات است، حوزه صالح مالیاتی تلقی می‌شود.

در شرایطی که شرکت‌های فراملی با هدف سوءاستفاده از معاهده مالیاتی کشوری خاص که محل کسب و کار واقعی آن‌ها نیست، اقدام به ثبت شرکت‌های واسطه‌ای به‌طور صوری و انتقال دارایی و درآمد به آن‌ها می‌کنند (تقلب معاهده‌ای)، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیشنهاد درج اصلاحیه‌هایی در متن معاهده نمونه خود را داده است، از قبیل اصلاح بند ۳ ماده ۴ معاهده نمونه که شرح آن در متن مقاله آمده است. تقلب معاهده‌ای، وضعیتی است که در آن، اشخاص مقیم کشورهای ثالث تلاش می‌کنند به‌طور متقلبانه از مزایای یک معاهده مالیاتی بین دو کشور دیگر استفاده کنند. (OECD, 2014: 20)

عوامل گوناگونی که مقامات صالح دو کشور باید به آن توجه کنند مواردی است از قبیل محل برگزاری جلسات هیئت‌مدیره یا ارگان معادل آن، مکانی که مدیرعامل و دیگر مدیران

ارشد، معمولاً وظایف خود را در آن به انجام می‌رسانند، مکان مدیریت امور روزانه آن نهاد، مکان استقرار دفاتر مرکزی، تعیین کشوری که قوانین آن بر وضعیت حقوقی آن نهاد حاکم است و مکان نگهداری اسناد حسابداری. در صورت لزوم، دو کشور متعاقد می‌توانند از بین این موارد، آن‌هایی را که مورد تأکید دو طرف است در متن ماده بگنجانند.

همچنین کشورها برای مقابله با کاربرد شرکت‌های واسطه‌ای، روش‌های مختلفی را به کار گرفته‌اند. یکی از این روش‌ها، روش «بررسی درونی» است که بر مبنای آن، به شرکتی که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، تحت مالکیت افراد مقیم همان کشور محل اقامت شرکت نباشد، اجازه استفاده از مزایای یک معاهده داده نمی‌شود. البته بهتر است هنگام درج چنین شرطی در معاهده، ضوابطی را که بر اساس آن، یک شرکت تحت مالکیت افراد غیرمقیم تلقی می‌شود تعیین کرد.

منابع

الف) فارسی

کتاب‌ها

- اشمیتوف، کلایو ام، (۱۳۹۱)، *حقوق تجارت بین‌الملل*، ترجمه بهروز اخلاقی، چاپ سوم، تهران: سمت.
- امامی، حسن، (۱۳۸۴)، *حقوق مدنی*، جلد چهارم، چاپ هجدهم، تهران: انتشارات اسلامیة.
- پروتبابا، لویی و کوتره، ژان ماری، (۱۳۸۷)، *حقوق مالیاتی*، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش، چاپ دوم، تهران: خاتون - دایره.
- رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی، (۱۳۹۳)، *حقوق مالی و مالیة عمومی*، چاپ دوازدهم، تهران: معجد.
- زارع مقدم، احمد، (۱۳۹۰)، *مجموعه قانون و مقررات مالیاتی*، چاپ اول، تهران: انتشارات جنگل جاودانه.
- دمرچیلی، محمد و حاتمی، علی و قرائی، محسن، (۱۳۹۲)، *قانون تجارت در نظم حقوقی کنونی*، چاپ نوزدهم، تهران: انتشارات دادستان: کتاب آوا.
- کاویانی، کورش، (۱۳۸۹)، *حقوق شرکت‌های تجارتي (حقوق تجارت ۲)*، چاپ دوم، تهران: نشر میران.

مقالات

- همدانی، محمد توکل، (۱۳۷۸)، «قیمت‌گذاری انتقالات»، فصلنامه مالیاتی، دوره دوم، شماره نهم.
- همدانی، محمد توکل، (۱۳۷۸)، «اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن»، فصلنامه مالیاتی، دوره دوم، شماره هشتم.

ب) انگلیسی

Books:

- Harris, Peter & Oliver, David, (2010), *International Commercial Tax*, Cambridge University Press, USA, New York.
- Kobetsky, Michael, (2011), *International Taxation of Permanent Establishments*, UK, Cambridge.

- Lang, Micheal, (2010), *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna, Linde Verlag GmbH.

- Mogens, Rasmussen, (2011), *International Double Taxation*, Kluwer Law International, the Netherlands.

Articles:

- Arnold, B. J, Sasseville, J., & Zolt, E. M, (2002), “Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Volume 56(issue 6), pp. 233-245.

- Baum, Steven. & Watson, Gwendolyn (2012), “Beneficial Ownership as a Treaty Anti-avoidance tool?”, *Canadian Tax Journal*, Volume 60:1, pp. 149-168.

- Madiste, E (2012). “Bilateralism of Tax Treaties Versus Triangular Cases: is there a Conflict?”, Lund University, School of Economics and Management. Available at: lup.lub.lu.se/student-papers/record/2544520/file/2544552.pdf.

- Sikka, P., & Willmott, H. (2010), “The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in tax Avoidance and Wealth Retentiveness”, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 21 (Issue 4), pp. 342-356.

- Shaviro, Daniel (2006), “Why Worldwide Welfare as a Normative Standard in U.S. Tax Policy?”, *Tax Law Review*, Forthcoming; NYU Law and Economics Research Paper No. 07-12. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=966256>.

- Vogel, K, (1986), “Double Tax Treaties and their Interpretation”. *Berkeley Journal of International Law*, Volume 4, Issue 1, pp. 1-85.

ج) منابع اینترنتی

- Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries, Available at: http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf (Accessed on 22 Oct 2015), http://Law.dotic.ir/AIPLaw/t_searchsimple.do (Accessed on 14 Oct 2015).

- Goodspeed, Timothy J. Dryden Witte, Ann (1999), *International Taxation*. Available at: encyclo.findlaw.com/6080book.pdf (Accessed on 15 Sept 2015).

- Love, Patrick, ‘BEPS: Why You’re Taxed more than a Multinational’, *OECD Insights Blog* (13 February 2013), available at: <http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/> (Accessed on 21 Sept 2015).

- OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD

Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>. (Accessed on 20 Oct 2015).

- OECD, Commentaries on the Articles of the Model Convention, available at: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (Accessed on 12 Aug 2015).

- OECD (2010), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Accessed on 16 Aug 2015).

- OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (Accessed on 16 Aug 2015).

- OECD (2010), The 2010 Update to the Model Tax Convention, Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/45689328.pdf> (Accessed on 16 Aug 2015).

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf> (Accessed on 16 Aug 2015).

- PwC, Transfer Pricing and Developing Countries Final Report, available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf (Accessed on 10 Aug 2015).