

پژوهشهای حقوقی

شماره ۱۰

هزار و سیصد و هشتاد و پنج - نیمسال دوم

مقالات

- عملکرد شورای امنیت در پرونده هسته‌ای ایران: از ارجاع تا تحریم
- جنایت ژنوسید در پرتو رویه قضائی محاکم کیفری بین‌المللی
- وقف سهام شرکتهای: امکان حقوقی و ضرورت اجتماعی
- آزادی بیان و هتک حرمت ادیان و پیامبران در اروپا از منظر حقوق بشر
- قاچاق کالا و ارز از دیدگاه حقوق کیفری ایران
- صلاحیتها و مجازاتها در دادگاه عالی کیفری عراق: از تأسیس دادگاه تا اعدام صدام
- موضوع ویژه: حقوق مالیاتی در ایران و کشورهای دیگر
- مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی
- پیشگیری از مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران
- آئین دادرسی مالیاتی در ایران
- مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن
- مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

نقد و معرفی

- رأی دیوانعالی کشور در مورد درخواست طلاق زوجه به علت ازدواج مجدد شوهر
- قطعنامه ۱۷۰۱ شورای امنیت در خصوص سی و سه روز جنگ حزب‌الله و اسرائیل





http://jlr.sdil.ac.ir/article_44360.html

پیشگیری از مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران

محسن باباخانی*

چکیده: یکی از عللی که موجب تمایل شرکتهای خارجی به سرمایه‌گذاری در کشورهای دیگر می‌شود وضعیت مالیاتی آن مناطق است. با توجه به این موضوع بسیاری از کشورهای در حال توسعه در سالهای اخیر جهت جذب سرمایه مناطق آزاد تجاری تأسیس نموده‌اند. از سوی دیگر در مناطقی که سرمایه‌گذار خارجی مشمول مالیات می‌باشد تدابیری اندیشیده شده است تا این اشخاص با توجه به مالیاتی که باید به کشور خود بدهند از شمول مالیات در کشور سرمایه‌پذیر بخشوده شوند. با این وصف سرمایه‌گذاران از پرداخت مالیات مضاعف بر درآمد خود معاف می‌شوند. به این ترتیب رقابت شدیدی برای جذب سرمایه خارجی بین کشورهای جهان برقرار است و هر کدام از این کشورها تلاش می‌کنند تا با ارائه تسهیلات بیشتر این سرمایه‌ها را به سمت خود جذب کنند. در حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران نیز که شامل قوانین مالیاتی و قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف ایران می‌شود در این زمینه تدابیری اندیشیده شده است. در این نوشتار بخشهایی از قانون مالیاتهای مستقیم (ق.م.م.) در خصوص بخشودگی از این نوع مالیات و دو قرارداد اجتناب از مالیات مضاعف ایران با کشورهای آلمان و فرانسه مورد بررسی قرار می‌گیرند.

کلیدواژه‌ها: مالیات مضاعف، حقوق مالیاتی ایران، قانون مالیاتهای مستقیم، قرارداد اجتناب از مالیات مضاعف، شرکتهای خارجی، سرمایه‌گذاری.

* کارشناس وزارت امور خارجه و کارشناس ارشد حقوق عمومی

مقدمه

مالیات مضاعف به مفهوم آن است که بر موردی واحد و نسبت به مورد واحد و در دوره زمانی واحد دوبار مالیات تحمیل شود. چنین حالتی ممکن است درون یک قلمرو و واحد مالیاتی و یا در دو یا چند قلمرو مختلف حادث شود.^۱

در کلیه کشورها اقداماتی برای جلوگیری از مالیات مضاعف به عمل آمده که به طور کلی بر دو قسم می‌باشند:

الف - راه‌حلهایی که قوانین داخلی کشورها برای جلوگیری از مالیات مضاعف وضع نموده‌اند. به عنوان نمونه بر اساس قوانین آمریکا اتباع این کشور از پرداخت مالیات مضاعف معاف شده‌اند. به این ترتیب که شرکتها یا اتباع آمریکایی اگر در خارج از آمریکا دارای کسب و کاری باشند در موقع پرداخت مالیات به دولت حق دارند مالیاتهایی را که بابت کسب و کار خود به دولتهای خارجی پرداخته‌اند از مالیات قابل پرداخت به دولت آمریکا کسر کنند.

ب - در قراردادهای بازرگانی که بین کشورها منعقد می‌شود غالباً مقرراتی برای معافیت اتباع کشورهای دیگر از بعضی مالیاتها پیش‌بینی می‌گردد.^۲

بعد از بررسی راههای پیشگیری از مالیات مضاعف در قانون مالیاتهای مستقیم ایران به تفکیک انواع مأخذ و مؤدیان در بخش اول این مقاله، در بخش دوم مقررات بخشودگی از مالیات مضاعف در قراردادهای بین ایران و آلمان و فرانسه بررسی می‌شود.

^۱ م. سنگشیری. «قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض»، *مجله مالیات*، بهار

۱۳۷۸، ش ۲۳، ص ۱۶.

^۲ حسین پیرنیا، *مالیه عمومی (مالیاتها و بودجه)*، تهران، انتشارات امیرکبیر، چاپ هشتم، ۱۳۵۵، ص ۱۲.

بخش اول: بخشودگی از مالیات مضاعف در قانون مالیاتهای مستقیم^۳

فصل اول - مالیات بر درآمد

پیشگیری از مالیات مضاعف برای اشخاص ایرانی و بیگانه در قانون مالیاتهای مستقیم و دیگر قوانین در نظر گرفته شده است و در سالهای اخیر نیز تحولاتی در آن صورت گرفته است.

به طور کلی معافتهای از مالیات مضاعف در قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی به طور یکجانبه است و در مواردی مانند مأموران سیاسی کشورها، بخشودگی مالیاتی مشروط به رفتار متقابل است، یعنی دوجانبه و به ترتیب ذیل می‌باشد.

بند اول - اشخاص ایرانی مقیم خارج

ماده ۱۸۰ (ق.م.م.) روش بخشودگی از مالیات مضاعف بر درآمد ایرانیان مقیم خارج از ایران را معین کرده است. در این ماده نخست شخص مقیم و شرایط آن بیان شده و سپس تکلیف مالیاتی وی مشخص گردیده است.^۴

آنگونه که از ماده مذکور استنباط می‌شود این بخشودگی فقط برای ایرانیان مقیم خارج از کشور و فقط نسبت به درآمدی است که از خارج ایران به دست می‌آورند، زیرا افراد مزبور ممکن است با توجه به شمول مالیات بر درآمد آنها در محل اخذ درآمد در معرض پرداخت مالیات مضاعف قرار گیرند.

به این ترتیب اشخاص مزبور بر اساس بند ۳ ماده ۱ (ق.م.م.) از پرداخت مالیات بر

^۳ امیرهوشنگ ساسان نژاد، *مجموعه قوانین مالیاتی تهران*، تهران، انتشارات فردوسی، ۱۳۸۳، ص ۱.

^۴ ماده ۱۸۰ هر شخص حقیقی ایرانی که با ارائه گواهی نمایندگی‌های مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج ثابت کند که از درآمد یکسال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج به عنوان مقیم مالیات پرداخته است از لحاظ مالیاتی در آن سال مقیم خارج از کشور شناخته خواهد شد.

درآمدی که از داخل ایران به دست می‌آورند معاف نمی‌شوند.^۵ به نظر می‌رسد منظور از نمایندگیهای سیاسی که در این ماده به آن اشاره شده است سفارتخانه‌های ایران در کشورهای مختلف می‌باشد. اما منظور از نمایندگیهای مالی مشخص نمی‌باشد. از طرفی اگر در یک کشور هم سفارتخانه و هم سرکنسولگری ایران وجود داشته باشد متقاضی باید از سفارتخانه گواهی دریافت کند زیرا در این موارد سفارتخانه به عنوان نمایندگی سیاسی محسوب می‌شود. در ادامه این ماده اقامت شخص حقیقی ایرانی در خارج از کشور برای استفاده از این بخشودگی در سه مورد بی‌اثر شناخته شده است این موارد عبارتند از:

- ۱- در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد.
 - ۲- در سال مالیاتی مزبور لااقل ۶ 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.
- شاید اشاره به این موارد به عنوان استثنائی برای شمول معافیت این ماده به این دلیل باشد که در شرایط سه‌گانه مزبور فرض بر این قرار گرفته شده که اشخاص نمی‌توانند در یک زمان در دو کشور شغلی و درآمدی داشته باشند لذا اصلاً درآمدی در این موارد از کشور خارجی کسب نکرده‌اند که مشمول مالیات مضاعف شود.

بند دوم - اشخاص ایرانی مقیم ایران

تبصره ماده ۱۸۰ (ق.م.م.) روش بخشودگی از مالیات مضاعف نسبت به درآمد خارجی اتباع ایرانی مقیم ایران را نیز معین کرده است.^۶

^۵ بند ۳ ماده ۱ (ق.م.م.) اشخاص حقیقی ایران مقیم خارج نسبت به درآمدهایی که از ایران به دست می‌آورند مشمول قانون مالیات ایران محسوب می‌شوند.

^۶ اشخاص حقیقی یا حقوقی ایران در صورتیکه درآمدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا اقرارنامه 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 از کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می‌گیرد هر

در این تبصره نوعی اعتبار به مالیات پرداختی در خارج از کشور داده شده است و به این ترتیب از ایجاد مالیات مضاعف برای اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی مقیم کشور در مورد درآمدی که خارج به دست می‌آورند جلوگیری شده است. البته این ماده شرایطی برای بخشودگی از مالیات مضاعف قرار داده است که عبارتند از:

- ۱- درآمد از خارج کشور به دست آمده باشد و مالیات آنرا به دولت محل پرداخته باشند.
 - ۲- درآمد مذکور در اظهارنامه یا اقرارنامه و حساب سود و زیان اعلام شده باشد. بر اساس این ماده در صورتیکه یک شخص حقوقی ایرانی علاوه بر اقامت ایران در خارج از کشور نیز دارای شعبه یا نمایندگی باشد می‌توان آنرا نیز از مصادیق بخشودگی از آن ماده قانونی دانست.
- در تأیید این موضوع در کتاب نظام مالیاتی ایران ذیل عنوان عملیات خارجی شرکتهای ایرانی چنین آمده است:^۷

به جز مقررات موجود در قرارداد بین ایران و آلمان، شرکتهای ایرانی در مواردی که شعبه‌ای در خارج از کشور دارند امکان دارد به روشهای محاسبه درآمد شرکتهای ایرانی در داخل کشور به ترتیب ذیل مشمول مالیات باشند:

الف - درآمد به دست آمده توسط یک شعبه باید جزء کل درآمد قابل محاسبه شرکت به حساب آورده شود.

ب - سود سهام، منفعت و دیگر درآمدهای نظیر آن بعد از کسر مالیاتهایی که در خارج از بابت آن پرداخت شده است محاسبه شوند. به عبارت دیگر کل درآمد دریافتی مشمول مالیات می‌باشند.

کدام کمتر باشد از مالیات بر درآمد آنها قابل کسر خواهد بود.

⁷ The Iranian Tax system, Industrial and mining Development bank of Iran, p. 87.

بدین ترتیب نمایندگان گه‌های اشخاص حقوقی ایرانی در خارج از کشور همانند شرکت اصلی مشمول مالیات می‌شوند و از بخشودگی مالیات مضاعف نیز برخوردار می‌گردند.

بند سوم - اشخاص بیگانه

قانون مالیات‌های مستقیم همانطور که برای اشخاص ایرانی بخشودگی از مالیات مضاعف در نظر گرفته، این نوع بخشودگی را برای اشخاص بیگانه اعم از حقیقی و حقوقی نیز در نظر گرفته که به ترتیب ذیل می‌باشد.

الف - اشخاص حقیقی

بند یک ماده ۹۱ (ق.م.م.) طی چهار بند تعدادی از اشخاص بیگانه‌ای که بر اساس معامله متقابل از پرداخت مالیات مضاعف بر درآمد در ایران بخشوده می‌باشند را برشمرده است.^۸

مشمولان این بند از ماده ۹۱ (ق.م.م.) در سه گروه جای می‌گیرند:

- ۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران؛
- ۲- رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی دول خارجی؛
- ۳- رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران.

همانگونه که مشخص می‌باشد اعضای این سه گروه همگی اشخاص سیاسی می‌باشند که بر اساس معاهدات بین‌المللی مورد پذیرش اکثر کشورهای دنیا از پرداخت مالیات در محل خدمت معاف می‌باشند و قانون مالیات‌های ایران نیز در هماهنگی با این رویه بین‌المللی

^۸ بند یک ماده ۹۱ (ق.م.م.): رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد و حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتیکه تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند از پرداخت مالیات به دولت ایران معاف هستند.

افراد مذکور را از پرداخت مالیات معاف دانسته است.^۹

بند ۲ ماده ۹۱ (ق.م.م.) نیز اشخاص دیگری را از پرداخت مالیات بر درآمد معاف دانسته است که این افراد عبارتند از:

۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران؛

۲- کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود.

به این ترتیب مشمولان این بند نیز در دو گروه جای می‌گیرند.

اعضای گروه اول بر اساس قراردادهای بین‌المللی که دولت ایران نیز بدانها پیوسته است از پرداخت مالیات در کشور محل مأموریت معاف می‌باشند.^{۱۰}

اما بخشودگی گروه دوم به شرط رفتار متقابل است و یکجانبه نمی‌باشد. بند سوم ماده ۹۱ (ق.م.م.) نیز کارشناسان خارجی را که با موافقت دولت ایران برای فعالیتهای فنی و غیره از طرف مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند را از شمول مالیات مضاعف بر درآمد خارج نموده است.^{۱۱}

بند ۴ از ماده ۹۱ (ق.م.م.) نیز پیرامون معافیت از مالیات مضاعف بر درآمد کارمندان محلی سفارتخانه‌ها، کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج است.^{۱۲}

^۹ کنوانسیونهای وین در مورد روابط دیپلماتیک مورخ ۱۸ آوریل ۱۹۶۱ (فروردین ۱۳۴۰) روابط کنسولی مورخ ۲۴ مه ۱۹۶۳ (اردیبهشت ۱۳۴۲) و نمایندگی دولتها در روابط خود با سازمانهای بین‌المللی جهانی مورخ ۱۹۶۷/۴/۲۸.

^{۱۰} همان.

^{۱۱} بند ۳ ماده ۹۱ (ق.م.م.) کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمکهای بلاعوض فنی و اقتصادی علمی و فرهنگی دول خارجی یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا مؤسسات بین‌المللی مذکور معاف می‌باشند.

^{۱۲} بند ۴ ماده ۹۱: کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگریها و نمایندگیهای دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتیکه دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط رفتار متقابل از پرداخت مالیات به دولت ایران معاف هستند.

معافیت در نظر گرفته شده در این بند منوط به دو شرط می‌باشد:

۱- نداشتن تابعیت دولت ایران

۲- شرط رفتار متقابل

اما این موضوع مشخص نیست که آیا این دو شرط دارای ارزش برابر هستند یا خیر. یعنی در صورت فقدان هر کدام از دو شرط آیا می‌توان به فرد بیگانه معافیت اعطا نمود یا اینکه اعطا معافیت منوط به وجود دو شرط و به‌طور همزمان می‌باشد.

ملاحظه می‌شود شرط نداشتن تابعیت ایران در مورد معافیت کارمندان محلی همانند اعضای هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن وجود دارد زیرا ممکن است این افراد تبعه کشور پذیرنده (ایران) باشند و در آن صورت بر اساس اصل تابعیت باید فقط به دولت ایران مالیات پردازند لذا در این فرض مشمول مالیات دو کشور، یکی به عنوان تبعه و دیگری به عنوان کشور محل درآمد نمی‌باشند.

ب- اشخاص حقوقی

تبصره ۳ ماده ۱۰۵ (ق.م.م.) به‌طور کلی اشخاص حقوقی خارجی را با دادن اعتبار به مالیات‌های پرداخت شده قبلی، از مالیات مضاعف معاف کرده است.^{۱۳}

تبصره ۵ ماده ۱۰۹ (ق.م.م.) به‌طور خاص بخشودگی از مالیات مضاعف مؤسسات بیمه خارجی را که یکی از انواع اشخاص حقوقی می‌باشند مورد توجه قرار داده است. این تبصره نخست مالیاتی به نرخ ۲٪ بر درآمد بیمه‌گران اتکایی خارجی از محل حق بیمه و سود سپرده پرداخت شده از سوی مؤسسات بیمه ایران وضع کرده و سپس نوعی معافیت مالیاتی به نفع بیمه‌گر اتکایی خارجی پیش‌بینی کرده است که مشروط به رفتار متقابل نسبت به درآمدهای مشابه مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع بیمه‌گر اتکایی خارجی

^{۱۳} تبصره ۳ ماده ۱۰۵ (ق.م.م.): در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است با رعایت مقررات مربوط به مالیات متعلق مزبور کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد می‌باشد.

است.^{۱۴}

پیرامون جلوگیری از مالیات مضاعف در مورد این مؤسسات بیمه، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز در رأی مورخ ۱۳۷۱/۵/۲۰ خود اظهار نظری درباره تبصره ۵ ماده ۱۰۹ ق.م.م. مصوب اسفند ۱۳۶۶ به عمل آورده است.^{۱۵}

مسأله طرح شده از این قرار است که اگر معافیت مالیاتی اعطایی در کشور خارجی فقط نوع اول از درآمد مؤسسات بیمه اتکایی ایرانی یعنی حق بیمه را در برگیرد و نوع دوم آن یعنی سود سپرده حق بیمه متعلق به مؤسسه ایرانی معاف از مالیات نباشد آنگاه حکم قانون ایران یعنی تکلیف معافیت پیش‌بینی شده در تبصره ۵ مورد بحث چگونه است آیا باید شرط مندرج در قانون یعنی رفتار متقابل را تحقق یافته تلقی کرد یا خیر. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در این باب به رأی واحدی نرسیده است و در نتیجه دو نوع نظر یکی از آن اکثریت اعضا و دیگری متعلق به اقلیت صادره شده است. نظر اکثریت که رأی هیأت عمومی محسوب می‌شود به ترتیب ذیل است:

سپرده‌گذاری از طرف بیمه‌گر اتکایی نزد بیمه‌گران واگذارکننده، قسمتی از معاملات بیمه اتکایی می‌باشد. بنابراین در مورد معافیت متقابل چنانچه معافیت تنها به حق بیمه دریافتی بیمه‌گر اتکایی ایرانی در کشور خارجی اعطا شود اعطای معافیت متقابل به مؤسسه بیمه‌گر اتکایی تابع آن کشور و نسبت به دریافتی متشابه مؤسسه مذکور بلامانع خواهد بود...^{۱۶}

^{۱۴} تبصره ۵ ماده ۱۰۹ (ق.م.م.): ...در صورتیکه مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع مؤسسه بیمه‌گر اتکایی (خارجی) دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند مؤسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد.

^{۱۵} بهزاد ایثاری، «بیمه‌های اتکایی و رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی»، *مجله مالیات*، سال اول، فروردین ۱۳۷۲، ص ۱۴.

^{۱۶} همان.

با توجه به آنچه گفته شد به نظر می‌رسد رأی اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی از نظر حکمی که در برگیرنده آن است صرفنظر از مقدمه و استدلال بیان شده در نهایت با آنچه در زمینه ماهیت سود سپرده حق بیمه بیان شد مطابقت بیشتری داشته باشد. زیرا وقتی مبنای بخشودگی رفتار متقابل باشد باید به همان میزان و در همان زمینه رفتار شود. ضمناً تصور می‌شود با صدور رأی شورا به هر حال توجه بیمه‌گران خارجی به مسأله جلب و سبب شود لاقلاً در کشورهایی که معافیت مالیاتی برای حق بیمه اتکایی بیمه‌گران ایرانی برقرار شده این معافیت به سپرده چنان حق بیمه‌هایی نیز داده شود.

فصل دوم - مالیات بر ارث

بند اول - اشخاص ایرانی

به‌طور کلی در مواردی که بخشی یا تمام ماترک متوفای ایرانی در خارج از کشور باشد ممکن است به دلیل آنکه اموال در حوزه قانونی کشور دیگری قرار دارد مشمول مالیات مضاعف شوند. به منظور خودداری از وصول مالیات مضاعف در این قبیل موارد دولت ایران به عنوان کشور متبوع متوفا مالیات پرداختی به دولت کشور محل وقوع ترکه را از دارایی متوفا کم می‌کند.^{۱۷} قانون مالیاتهای مستقیم در مورد پیشگیری از مالیات مضاعف بر ارث نیز بخشودگیهایی در نظر گرفته که به این ترتیب می‌باشد:

الف - اشخاص ایرانی مقیم کشور

در این مورد با توجه به مفاد بند ۱ ماده ۱۷ (ق.م.م.) از وقوع مالیات مضاعف بر ارث ایرانیان مقیم کشور نسبت به اموال واقع در خارج از ایران جلوگیری شده است. این امر بوسیله کسر مالیات بر ارث پرداخت شده به کشور محل وقوع اموال و دادن یک نوع اعتبار مالیاتی به مالیات آن کشور انجام می‌شود. لذا یک نوع معافیت یکجانبه است. این بند به‌طور کلی به اموال توجه داشته است لذا تفاوتی بین اموال منقول و غیرمنقول وجود

^{۱۷} محمد رئیس، «قانون حاکم بر حقوق ارثیه ایرانیان» رساله ارتقای مقام وزارت امور خارجه، سال ۱۳۷۱، ص

ندارد.^{۱۸}**ب - ایرانیان مقیم خارج**

بند ۲ ماده ۱۷ (ق.م.م.) در مورد ماترک ایرانیان مقیم خارج از کشور و آن هم نسبت به اموال موجود در خارج ایران با توجه به شرایطی بخشود گیهای در نظر گرفته است.^{۱۹} بر اساس ماده مزبور این افراد همچنین موظفند در مورد اموال خارج از کشور به نرخ ۲۵٪ مالیات پردازند یعنی نرخ دریافت مالیات از آنها با ایرانیان مقیم کشور تفاوت دارد و مقطوع است و به عبارت دیگر مقررات این ماده تا حدودی به نفع کسانی است که اموال بیشتری دارند زیرا با در نظر نگرفتن نرخ تصاعدی برای اخذ مالیات این افراد با داشتن اموال بیشتر مالیات بیشتری نمی پردازند. همچنین در وضعیت مشابه با ایرانیان مقیم کشور نیز مالیات کمتری می پردازند.

ج - سپرده های بانکی

مورد دیگر پیشگیری از دریافت مالیات مضاعف بر ارث در مورد سپرده های بانکی است. بند ۴ ماده ۲۴ (ق.م.م.) پیرامون این دسته از اموال متوفا معافیتی در نظر گرفته است.^{۲۰} بر اساس این بند قانون مالیاتهای مستقیم از شمول مالیات مضاعف بر ۸۰٪ سپرده های بانکی در خارج از کشور با شرایطی پیشگیری کرده است. فایده این بخشودگی شاید این باشد که ایرانیان مقیم خارج تشویق شوند سپرده های

^{۱۸} بند ۱ ماده ۱۷: در صورتیکه متوفا و وارث هر دو ایرانی مقیم ایران باشند نسبت به سهم الارث هر یک از وراثت پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت آن قسمت از اموال واقع در خارج از ایران به دولت محلی که مال در آن واقع گردیده پرداخت شده است به نرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون.

^{۱۹} بند ۲ ماده ۱۷: در صورتیکه متوفا و وارث هر دو ایرانی مقیم خارج از ایران باشند سهم الارث هر یک از وراثت از اموال و حقوق مالی متوفا که در ایران موجود است به نرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون و نسبت به آن قسمت که در خارج از ایران وجود دارد پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع مال پرداخت شده است به نرخ ۲۵٪.

^{۲۰} طبق بند ۴ ماده ۲۴ (ق.م.م.) ۸۰٪ سپرده های متوفا نزد بانکهای کشور و شعب آنها در خارج از کشور از پرداخت مالیات معاف است.

خود را در شعب بانکهای ایرانی بگذارند و از تبدیل دارایی خود به اموال دیگر یا سپرده گذاری در بانکهای خارجی خودداری کنند.

برقراری این بخشودگی از نظر اقتصادی برای کشور مفید است، زیرا با توجه به دولتی بودن اکثر بانکهای ایرانی در خارج از کشور سودی که بانکهای ایرانی از این سپرده‌ها می‌برند نصیب دولت ایران می‌شود. از سوی دیگر با توجه به ارتباط مستقیم و نزدیکتر این بانکها با دولت ایران شناسایی و کسر مالیات از آنها برای مقامات مالیاتی ایران بسیار سهل می‌باشد.

بند دوم - اشخاص بیگانه

قانون مالیاتهای مستقیم برای جلوگیری از مالیات مضاعف بر ماترک اعضای هیأت‌های نمایندگی سیاسی خارجی در ایران و بستگان آنها نیز تدابیری مقرر کرده است. بند ۲ ماده ۲۴ این قانون مالیات بر اموال منقول افراد مزبور را مطابق با مقررات بند ۴ ماده ۳۹ کنوانسیون وین ماده ۱ قرارداد وین مورخ اردیبهشت ۱۳۴۲ و بند ۴ ماده ۳۸ قرارداد وین مورخ اسفند ۱۳۵۳ بخشیده است.^{۲۱}

^{۲۱} بند ۲ ماده ۲۴ (ق.م.م.) اموال منقول متعلق به مشمولین بند ۴ ماده ۳۹ قرارداد وین مورخ فروردین ۱۳۴۰ و ماده ۵۱ قرارداد وین مورخ اردیبهشت ۱۳۴۲ و بند ۴ ماده ۳۸ قرارداد وین مورخ اسفند ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور به شرط معامله متقابل.

بند ۴ ماده ۳۹ کنوانسیون وین ۱۳۴۰ درباره روابط دیپلماتیک در صورت فوت یک عضو مأموریت که تبعه کشور پذیرنده یا مقیم دائم در آن کشور نمی‌باشد یا در صورت فوت یکی از بستگان او که اهل خانه او هستند و کشور پذیرنده خروج اموال منقول متوفا را اجازه می‌دهد به استثنای اموالی که در کشور پذیرنده تحصیل شود و در موقع فوت ممنوع‌الصدور باشد از اموال منقول که وجود آن در کشور پذیرنده صرفاً به سبب حضور متوفا در آنجا به سمت عضو مأموریت بوده مالیات بر ارث اخذ نمی‌گردد (محمدعلی هدایتی، مجموعه قراردادهای بین‌المللی چندجانبه ایران در ادوار جامعه ملل و سازمان ملل متحد، چاپ تابان، ۱۳۴۵، ص ۱۰۰).

ماده ۵۱ کنوانسیون وین درباره روابط کنسولی سال ۱۳۴۲، در صورت فوت عضو پست کنسولی یا عضوی از خانواده او که اهل خانه او باشد دولت پذیرنده ملزم است الف - خروج اموال منقول متوفا را به استثنای اموال

بند ۲ ماده ۲۴ از وقوع مالیات مضاعف بر اثر در خصوص این افراد یا شرایط ذیل پیشگیری کرده است:

- ۱- عضو مأموریت تبعه کشور پذیرنده نباشد.
- ۲- مقیم دائم در آن کشور نباشد.
- ۳- این اموال باید دارای صفات ذیل باشد:
- ۱- منقول باشد. ۲- وجود آن در کشور پذیرنده صرفاً به سبب حضور متوفا باشد.

بخش دوم: موافقتنامه‌های پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف

از آنجا که یکی از دلایل به وجود آمدن مالیات مضاعف توسعه روابط اقتصادی بین‌المللی است انعقاد قرارداد بین کشورهای جهان برای پیشگیری از مالیات مضاعف یکی از روشهای مؤثر برای پیشگیری از اینگونه مالیات می‌باشد. در سالهای اخیر با گسترش روابط اقتصادی بین کشورها بر تعداد اینگونه موافقتنامه‌ها افزوده شده است. همچنین این قراردادها از نظر حقوق معاهدات بین‌المللی نیز جایگاه خاصی برای خود احراز نموده‌اند.^{۲۲} دولت ایران نیز در زمینه پیشگیری از مالیات مضاعف مبادرت به انعقاد موافقتنامه‌هایی کرده است. ویژگی اصلی این موافقتنامه‌ها در نظر گرفتن امتیازات مالیاتی است. به این

منقولی که در قلمرو دولت پذیرنده تحصیل شده و در زمان فوت او ممنوع‌الصدور بوده است اجازه دهد. ب - از اموال منقولی که وجود آن در قلمرو دولت پذیرنده صرفاً به سبب حضور متوفا در آنجا به عنوان عضویت کنسولی یا عضو خانواده یک عضو پست کنسولی بوده حقوق و عوارض مملکتی یا منطقه‌ای یا شهری مربوط به ارث و انتقال اخذ نماید (جواد صدر، *حقوق دیپلماتیک و کنسولی*، تهران، مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران، چاپ دوم، ۱۳۷۱، ص ۲۳۲).

^{۲۲} از نظر تئوری معاهدات را از جهات مختلف می‌توان طبقه‌بندی نمود. مثلاً می‌توان آنها را از لحاظ هدف، ماهیت، شکل، طریق اجرا، زمان انعقاد، حدود قلمرو اجرایی و غیره طبقه‌بندی کرد. طبقه‌بندی معاهدات از نظر هدف عبارتند از الف - معاهدات سیاسی، ب - معاهدات اقتصادی و اجتماعی مانند پرهیز از مالیات مضاعف (سیدباقر میرعباسی، *جزوه حقوق معاهدات*، رشته حقوق دانشگاه تهران، ۱۳۷۰، ص ۵۰).

ترتیب که در موافقتنامه‌های منعقد شده بین کشورهای در حال توسعه و کشورهای توسعه یافته این امتیازات اهمیت زیادی دارد تا موجب جذب سرمایه به سمت کشورهای در حال توسعه شود. به عبارت دیگر قراردادهای پیشگیری از مالیات مضاعف بین کشورهای توسعه یافته و قراردادهای میان کشورهای در حال توسعه تفاوت دارد. پیرامون راههای جذب سرمایه بر اساس این قراردادها در یکی از منابع چنین آمده است:

راه مطلوب این است که در قراردادهای مالیاتی که ممالک کم رشد با کشورهای پیشرفته صنعتی منعقد می‌کنند ترتیبی داده شود که کشورهای اخیر نسبت به سرمایه‌گذاری که در ممالک کم رشد می‌کنند چند درصد از کشور متبوع خود اعتبار دریافت دارند یا درآمدهای حاصل از کشورهای کم رشد مشمول مالیات بر درآمد کشور اصلی نشود.^{۲۳}

به این ترتیب ملاحظه می‌شود این قراردادها ابزار خوبی برای جذب سرمایه به کشورهای در حال توسعه می‌باشند. از سوی دیگر در این قراردادها فنون پیچیده‌ای وجود دارد که فقط با به کارگیری صحیح آنها می‌توان به اهداف قرارداد رسید و برای رسیدن به این هدف نیز حضور متخصصین آگاه به نظام مالیاتی دو کشور ضروری است، در غیر این صورت با توجه به اختلافات موجود بین نظامهای مالیاتی کشورها ممکن است هدف اصلی از انعقاد قرارداد به دست نیاید.^{۲۴}

بررسی قراردادهای ایران با آلمان و فرانسه

در بررسی این قراردادها نخست باید هدف از انعقاد آنها به طور کلی مشخص شود در این زمینه چنین آمده است که «هدف این قراردادها اولاً تعیین محل پرداخت مالیات در مورد انواع درآمدهایی است که قانون مالیاتی هر دو دولت آن درآمدها را مشمول مالیات تلقی

^{۲۳} ابوطالب مهندسی، مالیه عمومی، تهران، مؤسسه عالی حسابداری، ۱۳۴۸، ص ۲۳۶.

^{۲۴} همان، ص ۲۵۳.

می‌کند. به این ترتیب مالیات متعلق به درآمدهای موضوع قرارداد فقط در یکی از دو کشور متعاقد باید پرداخت شود و ثانیاً به منظور پیشگیری از مالیات مضاعف درآمدهای حاصل از هر کشور فقط مشمول مالیات کشور محل تحصیل درآمد تلقی شده است و ثالثاً به موجب این قراردادها به منظور تشویق سرمایه‌گذاران آلمانی و فرانسوی در ایران پیش‌بینی گردیده است که در محاسبه میزان مالیات قابل پرداخت به دولت آلمان معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین ایران در نظر گرفته شود یعنی سرمایه‌گذار بابت عایدی حاصله از سرمایه‌گذاری در ایران فقط پس از کسر میزان درآمد معاف شده به موجب قانون ایران ممکن است مشمول مالیات کشور متبوع خود گردد^{۲۵}.

پس این قراردادها سه هدف دارند: الف - تعیین کشور محل پرداخت مالیات ب - پیشگیری از مالیات مضاعف ج - تشویق سرمایه‌گذاری در ایران.

بویژه در سالهای اخیر و پس از تصویب قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی (۱۳۸۱) موافقتنامه‌های دوجانبه زیادی در پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف میان ایران و کشورهای مقدونیه، کرواسی، ازبکستان، قزاقستان، مالزی، اردن، اتریش، ترکیه، سوئیس، چین، تونس، اسپانیا، ونزوئلا و... به امضاء رسیده است که عموماً چارچوب و مفاد مشابهی دارند. بررسی موافقتنامه‌های ایران با آلمان و فرانسه در این زمینه تا حد زیادی راهگشای آشنایی بیشتر با سایر موافقتنامه‌های مشابه است.

فصل اول - بررسی قرارداد بین ایران و آلمان در پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف

از نظر تاریخی ریشه انعقاد قرارداد پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و آلمان به سال ۱۳۰۷ برمی‌گردد، زیرا در ماده ۵ قرارداد اقامت که در تاریخ ۲۸ بهمن ۱۳۰۷ بین دولتهای ایران و آلمان منعقد شده به این موضوع اشاره شده بود.^{۲۶}

^{۲۵} مرتضی نصیری، حقوق چندملیتی، تهران، نشر دانش امروز، ۱۳۷۰، ص ۱۳۸.

^{۲۶} اتباع هر یک از دولتن و شرکتهای هر یک از طرفین متعاهدین که در ماده ۴ به آنها اشاره شده در خاک طرف متعاقد دیگر راجع به هر قسم مالیات و عوارض و همچنین کلیه تحصیلات دیگری که جنبه مالیاتی

بر اساس این ماده دولتهای دو کشور متعهد شده‌اند که حقوق مالیاتی یکسانی برای اتباع در نظر بگیرند و به‌طور ضمنی عدالت مالیاتی را در مورد آنان رعایت نمایند. همچنین این ماده اولین مستند قانونی برای انعقاد قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف بین دو کشور است که شرح آن در صورت‌مجلس تمدید اعتبار قرارداد مودت مصوب ۱۳ آبان سال ۱۳۳۳ چنین آمده است:

در مورد ماده ۵ قرارداد اقامت بین دولتین ایران و آلمان مورخ ۲۸ بهمن ۱۳۰۷ دو دولت ابراز تمایل نموده‌اند که ترتیب موضوع مالیات مضاعف و همچنین مالیات مضاعف دریانوردی را ضمن موافقتنامه‌های خاصی بدهند و تا انعقاد چنین موافقتنامه‌ای دو دولت بدون هیچگونه محدودیت کلیه تسهیلاتی را که در قوانین و آئین‌نامه‌های موجود در مورد مالیات مضاعف پیش‌بینی شده در مورد اتباع دولت دیگر مراعات خواهند نمود.^{۲۷}

بند اول - ریشه‌های انعقاد قرارداد

بر اساس مطالعه سوابق مربوط به این قرارداد به نظر می‌رسد علاوه بر آنچه ذکر شد علت اصلی انعقاد این قرارداد درخواست تجار ایرانی مقیم آلمان از دولت ایران برای انعقاد قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف با دولت این کشور بوده است زیرا به دلایلی در آن ایام این افراد ناگزیر از پرداخت مالیات مضاعف شده بودند.

اما چرا مالیات مضاعف برای تجار ایرانی مقیم آلمان ایجاد شده بود. علت ایجاد این وضعیت شمول قانون مالیاتی آلمان بر درآمد اشخاص حقوقی مقیم نسبت به درآمد خارجی آنها می‌باشد. در همین زمینه در نامه مورخ ۱۱/۴/۱۳۳۵ اداره معاملات اقتصادی وزارت بازرگانی به وزارت امور خارجه چنین بیان شده است:

داشته باشد نسبت به شخص، اموال، حقوق و منافعشان در پیشگاه مأمورین و محاکم مالیه از همان رفتار و حمایتی که نسبت به اتباع داخله به عمل می‌آید بهره‌مند خواهند شد. (اسناد معاهدات دوجانبه ایران و سایر دول، ج ۱، تهران، انتشارات دفتر مطالعات سیاسی و بین‌المللی، ۱۳۶۹، ص ۵۳).

^{۲۷} اداره اسناد وزارت امور خارجه، پرونده آلمان غربی، کارتن ۴، سال ۱۳۳۳، پرونده شماره ۸۴.

به موجب قانون مالیات بر درآمد ایران از هر شرکت یا بنگاه تجاری که مرکز اصلی آن در ایران بوده و دارای شعبی در خارج از کشور باشد مالیات بر درآمد به نسبت مجموع درآمدی که در ایران و شعب خارج از کشور تحصیل می‌شود اخذ می‌گردد ولی از شرکتها و بنگاههای تجاری که مرکز اصلی آن در خارج از کشور بوده و در ایران دارای شعبه باشند فقط از درآمدی که شعبه آن شرکت یا بنگاه در ایران تحصیل می‌نمایند مالیات اخذ می‌شود و چنانچه قوانین مالیاتی جمهوری فدرال آلمان نیز دارای مقرراتی شبیه به همین مقررات باشند ظاهراً رفع شکایت از بازرگانان ایرانی خواهد شد ولی به طوری که از مجموع گزارشهای نمایندگی و کنسولی ایران در آلمان غربی استنباط می‌شود به موجب قوانین مالیاتی آلمان چنانچه شرکت یا بنگاههای تجاری که مرکز اصلی آن در ایران و دارای شعبه در یکی از جمهوریهای فدرال آلمان باشند آن شعبه ناگزیر است که بر طبق قوانین جاریه آلمان در محل به ثبت برسد، در چنین صورتی مأمورین دارایی نیز از شعبه آلمانی مطالبه مالیات می‌نمایند و در این وضعیت است که مالیات مکرر مصادق پیدا می‌کند.^{۲۸}

جدا از تفاوت قوانین مالیاتی آلمان و ایران، تبعیض در رفتار مالیاتی آلمانیها نسبت به اتباع ایرانی نیز یکی دیگر از دلایل درخواست تجار ایرانی مقیم آلمان برای انعقاد قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف بوده است و در همین مورد در نامه مورخ ۱۳۳۵/۷/۱۴ سر کنسولگری هامبورگ به سفارت ایران در کلن پیرامون این موضوع چنین آمده است:

اصولاً ارتباط تجارتخانه‌های ایرانی در هامبورگ بیشتر با تجار ایرانی بوده و معاملات آنان یا از طریق خرید و فروش و یا از راه حق‌العمل کاری است و در هر حال باید منافع حاصله را در دفاتر رسمی به ثبت برسانند و بر اساس آن مانند هر تجارتخانه مالیات پردازند. غالباً در جریان رسیدگی به این مدارک اختلاف نظرهایی پیدا می‌شود که موجبات سوءظن مقامات آلمانی نسبت به اظهارات بازرگانان ایرانی

می‌گردد و نمی‌توان گفت که این سوءظن صد در صد موجه است. تا به حال مقامات دارایی هامبورگ آنطور که نشان داده‌اند به مدارک، اظهارات و حتی دفاتر بعضی از بازرگانان ایرانی برای تعیین رقم عوائد حقیقی اعتماد ندارند، به همین علت درآمدها را روی اصولی که خودشان دارند و با وضع شرایط تجار ایرانی تطبیق می‌کنند و تخمین می‌زنند. ظاهراً عقیده دارند که بازرگانان ایرانی مقیم آلمان با بازرگانان طرف خود در ایران محرمانه سازش دارند و قسمتی از عوائد را به آنجا می‌فرستند و گاهی به تبعیت از این طرز تفکر تا آنجا می‌روند که تلگرافات و مکاتبات طرف را ترجمه می‌کنند. به قرار معلوم اساس این بدگمانی آن است که مقامات دارایی اینجا عوائد تجار ایرانی را با تجار آلمانی مقایسه می‌کنند، در حالیکه شرایط کار در مورد محصولات وارده از ایران و محصولات صادره از آلمان کاملاً متفاوت است. ضمناً تجار ایرانی معتقد هستند که رفتار دولت شاهنشاهی با بازرگانان آلمانی به مراتب مساعدتر از رفتاری است که مقامات آلمان نسبت به آنها اعمال می‌ورزند. به نظر این نمایندگان تا وقتی که قراردادی در بابت مالیات بر درآمد موجود نباشد این قبیل اختلافات ادامه خواهد داشت.^{۲۹}

به هر حال سرانجام پس از مدتها تلاش و مکاتبات مختلف قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف بین ایران و آلمان بر اساس قرارداد نمونه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در مورد مالیاتهای مضاعف^{۳۰} منعقد و از تاریخ ۱۱ دی ماه سال ۱۳۴۸ به اجرا گذاشته می‌شود.^{۳۱}

^{۲۹} همان.

^{۳۰} قراردادهای مالیات مضاعف کنونی غالباً بر پایه الگوی ارائه شده از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی که دربرگیرنده ۳۰ کشور اکثراً پیشرفته و صنعتی جهان است تنظیم و تدوین شده‌اند. طبق برآورد سازمان مذکور در ژوئیه ۲۰۰۴ تعداد کل قراردادهای منعقد شده بر اساس الگوی فوق از ۲۰۰۰ تجاوز می‌کند (علی‌اکبر عرب‌مازار، «قراردادهای مالیات مضاعف و مبادله اطلاعات مالیاتی»، *مجله مالیات*، بهار ۱۳۷۴، ش ۳۷، ص ۱۲).

^{۳۱} رضا رحیم‌زاده ملک، *مجموعه قوانین مالیاتی*، تهران، انتشارات اردیبهشت، ۱۳۶۹، ص ۲۰۰.

در این ایام حجم روابط اقتصادی دو کشور آلمان و ایران به طوری که اداره مطبوعات آلمان در تهران در تاریخ ۱۳۴۹/۶/۱۷ اعلام کرد رقم قابل ملاحظه‌ای بود.^{۳۲}

سرمایه‌گذاریهای مزبور از آثار انعقاد قرارداد تشویق و حمایت متقابل سرمایه‌گذاری بین ایران و آلمان بود که حدود ۳ سال قبل از این تاریخ یعنی در ۳۰ آبان ۱۳۴۴ بین دو کشور منعقد شده بود.^{۳۳}

انعقاد موافقتنامه پیشگیری از مالیات مضاعف بین دو کشور نیز موجب تعیین چارچوب مالیاتی این سرمایه‌گذاریها شد.

بند دوم - اجرای قرارداد

به طور کلی اجرای قرارداد بی‌تأثیر از روابط سیاسی دو کشور نبوده است و با پیروزی انقلاب اسلامی و تحولات پس از آن از جمله تحریم اقتصادی ایران توسط کشورهای غربی فراز و نشیبهای گسترده‌ای در اجرای قرارداد به وجود می‌آید. در این قسمت بر اساس اسناد موجود در دفتر فنی مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی تعدادی از اختلافات پیش آمده و اقدامات انجام شده برای حل اختلافات مزبور از سوی مقامات ایرانی بیان می‌شود.

الف - موضوع پایگاه ثابت^{۳۴}

^{۳۲} سرمایه‌گذاری مستقیم آلمانی‌ها در ایران طی دو سال گذشته بالغ بر ۲۰۰ میلیون مارک بوده است. در طول دو سال گذشته شاهد سرمایه‌گذاریهای بزرگی از طرف آلمان در ایران بوده‌ایم که بزرگترین آنها عبارتند از کارخانجات مخابراتی ایران در شیراز با سرمایه‌زیمنس، و ایران ترانسفو در شهر ری با سرمایه‌زیمنس. دیزل تبریز با سرمایه‌آ.ا.گ. و تلفونکن. داروسازی تهرانپارس با سرمایه‌ایران هوست، کنتورسازی قزوین با سرمایه‌آ.ا.گ. و تلفونکن (پرونده مالیات مضاعف، دفتر فنی مالیاتی).

^{۳۳} فرهنگ قوانین، ج ۱، تهران، بانک مرکزی، ۱۳۵۵، ص ۳۷.

^{۳۴} مفهوم این اصطلاح موجودیت و حضور مادی یک شرکت یا بنگاه خارجی در قلمرو کشور دیگر است به آن اندازه که وضع مالیات جداگانه بر آن از سوی کشور دیگری به طور منطقی موجود باشد (مجله مالیات، تابستان ۱۳۷۲، ش ۲، انتشارات دانشکده امور اقتصادی و دارایی).

بر اساس مفاد موافقتنامه داشتن پایگاه ثابت در ایران موجب شمول مالیات ایران بر پیمانکاران آلمانی می‌باشد. همچنین در نظریه مورخ ۱۳۵۷/۳/۶ دفتر فنی مالیاتی مواردی دیگر نیز از موجبات شمول مالیات ایران شناخته شده است. در این نظریه چنین آمده است:

... به نظر این دفتر چنانچه شرکت مذکور در ایران نمایندگی نداشته و نیز دارای پایگاه ثابت نباشد و نماینده شرکت امضاکننده قرارداد در ایران مقیم نباشد طبق ماده ۷ قرارداد از پرداخت مالیات به دولت ایران معاف خواهد بود...^{۳۵}

لذا عواملی نظیر نداشتن نمایندگی در ایران، و نیز عدم اقامت نماینده شرکت آلمانی در ایران نیز موجب عدم شمول مالیات ایران می‌شود. این نظریه همچنین بیانگر مصادیق ماده ۵ قرارداد در مورد پایگاه ثابت و شمول مالیات ایران می‌باشد.^{۳۶} بر اساس اسناد دفتر فنی مالیاتی رویه این دفتر برای تشخیص اینکه پیمانکاران آلمانی در ایران مشمول مالیات می‌شوند مطالعه قراردادهای پیمانکاری است. زیرا بر اساس قرارداد مشخص می‌شود که آیا پیمانکار آلمانی برای انجام امور پیمان ناگزیر از ایجاد پایگاه ثابت در ایران می‌باشد یا خیر. لذا صرف ادعای نداشتن پایگاه ثابت از سوی یک شرکت در ایران موجب استفاده از بخشودگی مالیاتی نمی‌شود. در همین راستا دفتر فنی مالیاتی پس از بررسی قرارداد یک شرکت خدمات مهندسی آلمانی در تاریخ ۱۳۵۶/۹/۸ چنین اعلام نظر می‌کند:

... با مطالعه قرارداد ارسالی معلوم می‌شود که لزوم وجود یک پایگاه ثابت امور طبق

^{۳۵} فرهاد امام، حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در ایران، تهران، بلدا، چاپ اول، ۱۳۷۳، صص ۲۷۹-۲۶۵.

بند ۱ ماده ۷: منافع مؤسسه یک دولت متعاقد فقط مشمول مالیات همان دولت است مگر آنکه مؤسسه مذکور فعالیت خود را در قلمرو دولت متعاقد دیگر وسیله یک پایگاه ثابت واقع در قلمرو آن دولت انجام دهد... (اسناد معاهدات دوجانبه ایران و سایر دول، ص ۵۳).

^{۳۶} بند ۱ ماده ۵: از نظر این قرارداد اصطلاح پایگاه ثابت اطلاق می‌شود به تأسیسات ثابت امور که مؤسسه فعالیت خود را کلاً یا جزاً در آن انجام می‌دهد...

مقررات ماده ۵ قرارداد با توجه به کارهایی که... باید در ایران انجام شود وجود دارد که در این صورت قرارداد مزبور توسط این پایگاه ثابت اجرا و مشمول مالیات ایران خواهد بود و چنانچه پایگاه ثابتی برای اجرای امور مورد قرارداد وجود نداشته باشد ناگزیر از مصادیق تعریف بند ۳ ماده ۱۲ قرارداد می شود که با توجه به بند ۲ این ماده مشمول مالیات خواهد بود...^{۳۷}

بر اساس این نظر دفتر فنی مالیاتی مشخص می شود که برای تعلق مالیات بر مبلغ حق الامتیاز پرداختی به یک شخص حقیقی یا حقوقی آلمانی در ایران لازم نیست وی در ایران پایگاه ثابت داشته باشد.

ب - مالیات بر درآمد کارکنان بانکهای ایرانی

موضوع پرداخت مالیات بر درآمد حقوق کارکنان ایرانی شعب بانکهای سپه، صادرات و ملی در آلمان از جمله مسائل بحث انگیز در مورد قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف ایران و آلمان می باشد. بند ۱ ماده ۱۹ موافقتنامه^{۳۸} که در این موضوع مورد اختلاف دو کشور قرار گرفت پیرامون بخشودگی مالیات حقوق این افراد چنین مقرر داشته است:

حقوق و مقرریهایی که سازمانهای یک دولت به کارکنان خود پرداخت می نمایند در صورتیکه درآمد و هزینه آن سازمانها جزء بودجه دولت مربوطه باشد مشمول مقررات دولت اول خواهد بود و از مالیات دولت دیگر که منتفع مقیم آن است معاف خواهد

^{۳۷} بند ۳ ماده ۱۲: اصطلاح حق الامتیاز به نحوی که در این قرارداد به کار رفته اطلاق می شود به هر نوع حقوق پرداختی بابت استفاده یا واگذاری حق استفاده از حق ایجاد یک اثر ادبی و هنری یا علمی منجمله فیلمهای سینمایی و...

بند ۲ ماده ۱۲: حق الامتیاز مزبور ممکن است در دولت متعاقد دیگر که حق الامتیاز در آنجا حاصل می شود بر اساس مقررات آن دولت مشمول مالیات شود...

^{۳۸} بند ۲ ماده ۱۹: نسبت به حقوق یا مقرریهای پرداختی بابت خدماتی که در حدود فعالیتهای تجاری یا صنعتی به وسیله یکی از دول متعاقد انجام شده باشد مقررات مواد ۱۶، ۱۵ و ۱۸ این قرارداد جاری است.

بود به شرط آنکه تابعیت دولت اول را داشته باشد.

به این ترتیب ایران مالیات بر درآمد کارکنان شعب بانک را به دلیل دولتی بودن آنها مشمول این معافیت می‌دانست اما مقامات مالیاتی آلمان بر این عقیده نبودند. در همین زمینه در نامه مورخ ۱۳۶۳/۱۱/۲۶ اداره کل مالیات کشور آلمان به بانک سپه اعطای معافیت به بانک با توجه به ماده ۱۹ قرارداد به این ترتیب رد شده است:

... قرارداد حاوی اسامی نمونه مؤسساتی است که مشمول نیم خط اول بند ۳ ماده ۱۹ قرارداد می‌گردند. تفسیر این حکم به قصد هماهنگی مستلزم مقایسه مؤسسات مشابه ایرانی با آنچه در تبصره ۲ در مؤسسات آلمانی مندرج است می‌باشد و بند ۳ ماده ۱۹ که محدوده عمل بند ۲ ماده را تعیین می‌کند جهت پذیرش نیم جمله اول از بند ۳ ماده ۱۹ تعلق یک مؤسسه مالی به دولت ایران به تنهایی کافی نیست بلکه لازم است بر حسب نوع و زمینه آنچه که خلاف نظر شماست امکان مقایسه میان آن با بانک آلمان موجود باشد...^{۳۹}

به این ترتیب مقامات آلمانی مشمولان معافیت این بند را فقط منحصر به آن دسته از سازمانهای ایرانی می‌دانند که از نظر شرح وظایف و غیره مشابه با سازمانهای آلمانی نام برده شده در بند ۳ ماده ۱۹ باشند. اما این نظریه برای بانک سپه قانع کننده نبود و بانک مزبور برای روشن شدن تکلیف مالیاتی خود از وزارت اقتصاد سؤال می‌کند که به کدام کشور باید مالیات دهد. سرممیز مالیاتی شرکتهای دولتی نیز در تاریخ ۱۳۶۳/۱۱/۲۸ چنین پاسخ می‌دهد:

^{۳۹} بند ۳ ماده ۱۹: علیرغم مقررات بند ۲ این ماده حقوق و مقرریهایی که سازمانهای یک دولت متعاقد به کارکنان خود پرداخت می‌نماید در صورتیکه درآمد و هزینه آن سازمانها جزء بودجه کل دولت متعاقد مربوط باشد مشمول مقررات بند ۱ این ماده خواهد بود و نیز در مورد جمهوری فدرال آلمان درآمد و هزینه‌های دویچ بوندس بانک و دویچ بوندس باهن و دویچ بوندس پست مشمول مقررات این ماده می‌باشد.

چون درآمد آن بانک جزء بودجه کل کشور محسوب می‌گردد لذا با توجه به بند ۱ و ۲ ماده ۱۹ قرارداد درآمد کارکنان ایرانی بانک سپه در آلمان صرفنظر از دریافت حقوق در آلمان مشمول مالیات در ایران، و از مالیات دولت آلمان که کارکنان مقیم آن هستند معاف خواهد بود.

در این ایام سفارت آلمان نیز در یادداشتی که به تاریخ ۱۳۶۹/۶/۱۲ به وزارت امور خارجه ارسال می‌کند دلایل دریافت مالیات را به‌طور تفصیلی اعلام می‌کند. بر طبق این یادداشت مبنای استدلال آلمانیها برای خارج نمودن بانکهای ایرانی از شمول معافیت مقرر شده در قرارداد فقدان شباهت بین این بانکها و بانک مرکزی آلمان از نظر انجام فعالیتهای بانکی بود. اما دفتر فنی مجدداً بر نظر خود مبنی بر بخشودگی بانکها تأکید می‌کند، ولی این بار آنان را مشمول معافیت ماده ۱۹ قرارداد می‌داند و در نظریه خود به تاریخ ۱۳۶۹/۷/۱ چنین اعلام می‌کند:

... استدلال مقامات آلمانی مبنی بر اینکه درآمد حقوق کارکنان ایرانی شعب بانک سپه و صادرات در آلمان مشمول مالیات بر درآمد آن کشور می‌باشد صحیح به نظر نمی‌رسد. بند ۳ ماده ۱۹ قرارداد فقط مقید به دو شرط دولتی بودن سازمان و ملحوظ بودن درآمد و هزینه در بودجه کشور می‌باشد و شرایط دیگری در آن قید نشده است. تا قبل از پیروزی انقلاب بانک مرکزی از مصادیق بند ۳ ماده مزبور بوده است لکن پس از پیروزی انقلاب کلیه بانکها در ایران دولتی گردیده همانند و همپراز بانک مرکزی درآمده و هزینه آنها هر ساله در بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و بدین ترتیب کلیه بانکهای مزبور از مصادیق بند ۳ ماده ۱۹ بوده و درآمد حقوق کارکنان در بانکهای مزبور فقط مشمول مالیات دولت ایران می‌باشند.

در ادامه نظریه دفتر فنی راه حل اختلاف نظر موجود را چنین اعلام می‌کند:

در صورت عدم قبول این استدلال از طرف مقامات دارایی آلمان موضوع باید طبق

ماده ۲۶ قرارداد توسط مقامات صلاحیتدار وزرای دارایی ایران و آلمان حل و فصل شود.^{۴۰}

ب - مالیات سود سهام شرکت کروپ

یکی دیگر از موضوعات مورد اختلاف مقامات مالیاتی ایران و آلمان در مرحله اجرای قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف اقدام آلمان در مورد دریافت مالیات از سود سهام شرکت کروپ بود که از سوی دولت ایران خریداری شده بود.

دریافت مالیات از مشارکت ایران در کروپ موضوعی بود که قبل از انقلاب اسلامی هیچ زمان مورد اعتراض ایران قرار نگرفته بود ولی بعد از انقلاب دولت ایران با استناد به قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف با دریافت مالیات از سود سهام ایران در کروپ مخالفت می کند ولی مقامات آلمانی بر این کار اصرار می ورزند. دفتر فنی مالیاتی در تاریخ ۱۳۵۸/۱۲/۶ در رد ادعای مقامات آلمانی در این زمینه چنین نظر می دهد:

... ۱- ادعای مقامات مالیاتی آلمان در خصوص عدم شمول قرارداد بر سود سهام دریافتی از کروپ مردود است.

همچنین استناد مقامات آلمانی به بند یک ماده ۴ قرارداد صحیح نیست زیرا در این بند شخص اطلاق دارد به اشخاص حقیقی، شرکتها و... سازمان سرمایه گذاری و کمکهای فنی ایران یکی از انواع اشخاص است و این در بند ۲ همان ماده است و حتی در این بند هم مسأله شمول یا عدم شمول مالیات مطرح نیست.^{۴۱}

^{۴۰} ماده ۲۶: مقامات صلاحیتدار دو دولت متعاهد سعی خواهند نمود از طریق توافق دوستانه مشکلات را حل و تردیدهای ناشی از تغییر یا اجرای قرارداد را رفع نمایند.

^{۴۱} بند ۱ ماده ۴: از نظر این قرارداد اصطلاح مقیم قلمرو یک دولت متعاهد به هر شخصی اطلاق می شود که به موجب مقررات مذکور به سبب سکونت یا اقامت یا محل اداره یا حسب سایر ضوابط مشابه مشمول مالیات آن دولت می باشد.

بند ۲ ماده ۴: هرگاه حسب مفاد بند ۱ همین ماده یک شخص حقیقی مقیم قلمرو هر دو دولت متعاهد تلقی می شود مورد به ترتیب زیر حل و فصل می شود.

اما مقامات آلمانی همچنان بر مواضع خود اصرار می‌کردند و سود سهام کروپ را مشمول مالیات می‌دانستند. در این رابطه در ملاقاتی که بین مقامات ایرانی و آلمانی در تاریخ سوم مهر ماه سال ۱۳۵۹ صورت گرفت یکی از مقامات آلمانی اعلام کرد در سال ۱۹۷۸ میلادی طبق درخواست حکومت ایران در مورد بازپرداخت مالیات سود سهم ایران حاصله از مشارکت در کروپ بر اساس بند ۲ ماده ۱۰ قرارداد مورد بررسی قرار گرفت و رد شد... و به نظر وزارت اقتصاد آلمان کشور ایران و دولت آن به عنوان یک فرد نیست که موارد استعمال شخصی قرارداد شامل حال آن گردد. لذا بازپرداخت مالیات سرمایه که طبق بند ۲ ماده ۱۰ قرارداد درخواست شده است به آن تعلق نمی‌گیرد.^{۴۲}

فصل دوم - قرارداد بین ایران و فرانسه

دومین و آخرین قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف بین ایران و یک کشور خارجی که قبل از انقلاب اسلامی منعقد شده با کشور فرانسه می‌باشد. زمینه‌های انعقاد این قرارداد به‌طور دقیق مشخص نمی‌باشد ولی ظاهراً پس از انعقاد قرارداد اقامت و دریانوردی بین دولت ایران و فرانسه در ۳ تیر ۱۳۴۳ مقدمات قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف فراهم می‌شود زیرا در ماده ۷ قرارداد به این موضوع اشاره شده بود.^{۴۳}

^{۴۲} بند ۱ ماده ۱۰: سود سهامی که شریک مقیم قلمرو یک دولت متعاقد به شخص مقیم قلمرو دولت متعاقد دیگر پرداخت می‌نماید در دولت دیگر مشمول مالیات می‌باشد.

بند ۲ ماده ۱۰: سود سهام مزبور ممکن است در دولت متعاقدی که شرکت پرداخت‌کننده سود سهام در قلمرو آن مقیم است بر اساس مقررات آن دولت مشمول مالیات شود ولی مالیات نباید از میزان زیر تجاوز نماید.
بند ۱ ماده ۴: از نظر این قرارداد (اصلاح مقیم قلمرو یک دولت متعاقد) به هر شخص اطلاق می‌شود که به موجب مقررات مذکور به سبب سکونت یا اقامت یا محل اداره یا حسب سایر ضوابط مشابه مشمول مالیات آن دولت می‌باشد.

^{۴۳} ماده ۷ قانون قرارداد اقامت و دریانوردی بین دولت شاهنشاهی ایران و دولت فرانسه اتباع هر یک از طرفین قرارداد در خاک طرف دیگر به هیچ عنوان و به حساب هیچکس نباید عوارض و مالیاتی بیشتر یا غیر از آنچه اتباع داخلی در موارد مشابه به عهده دارند بپردازند و مخصوصاً مانند اتباع داخلی تخفیفها و معافتهای عوارض یا مالیاتی و تخفیفهای مالیاتی از جمله تخفیفهای مربوط به عیال و اولاد بدانان تعلق خواهد گرفت دول متعاقد

در سال ۱۳۴۷ نیز سفارت فرانسه طی یادداشتی از وزارت امور خارجه ایران درخواست می‌کند تا زمینه اجرای ماده ۷ قرارداد اقامت را فراهم نماید. وزارت امور خارجه نیز موضوع را به اداره کل روابط خارجی وزارت امور اقتصادی و دارایی به ترتیب ذیل اعلام می‌کند:

سفارت فرانسه طی یادداشت... با اشاره به ماده ۷ قرارداد اقامت و دریانوردی ایران و فرانسه پیشنهاد می‌نماید موافقت‌نامه مالی که ظاهراً منظور اجتناب از دریافت مالیات مضاعف است بین دولتین منعقد گردد و مذاکرات در تهران و پاریس انجام شود. شاید مقتضی بدانند به مقامات فرانسوی گفته شود که قبلاً طرح مورد نظر خود را که ارجح است بر اساس طرح سازمان همکاری اقتصادی و توسعه تنظیم شده باشد ارسال دارند.

پس از مذاکرات متعدد سرانجام در سال ۱۳۵۲ قرارداد پیشگیری از مالیات مضاعف توسط وزرای خارجه دو کشور ایران و فرانسه امضاء می‌شود.^{۴۴}

اصلاح یکطرفه قرارداد بین ایران و فرانسه

به طور کلی قراردادهای بین‌المللی با گذشت زمان دستخوش تغییراتی می‌شوند و این امری منطقی می‌باشد. همانگونه که بیان گردید وقوع انقلاب اسلامی ایران و تحولات سیاسی ناشی از آن انگیزه تغییر و تحول در قراردادهای ایران با سایر کشورها را ایجاد کرد. در مورد قرارداد با فرانسه نیز زمزمه‌هایی وجود داشت ولی اقدام خاصی صورت نگرفت. اما در سالهای اخیر دولت فرانسه اصلاحیه‌ای در قرارداد ایجاد نمود که قابل بررسی می‌باشد.^{۴۵}

در مورد اینکه فرار از پرداخت مالیات تعقیب و مجازات شود و از پرداخت مالیات مضاعف احتراز به عمل آید با یکدیگر توافق خواهند نمود (مجموعه قوانین سال ۱۳۴۵، ص ۱۱۳).

^{۴۴} رضا رحیم‌زاده ملک، مجموعه قوانین مالیاتهای مستقیم، ص ۱۹۱.

^{۴۵} مراجع مالیاتی فرانسه اخیراً گزارشی را به پارلمان آن کشور تسلیم داشته و طی آن از یازده کشور و از جمله

تغییر جدیدی که در قرارداد به وجود آمده بود حذف اعتبار مالیاتی موجود در جزء ج بند ۲ ماده ۲۳ قرارداد است.^{۴۶} بر اساس جزء ج بند ۲ ماده ۲۳ دولت ایران ممکن است تصمیم بگیرد سود سهام یا درآمد حاصل از حقوق و امتیازات معینی را مشمول کاهش یا معافیت مالیاتی قرار دهد تا از این طریق موجبات جلب سرمایه و توسعه اقتصادی فراهم آید. آنگاه چون مؤسسه یا فرد خارجی مشمول بخشودگی در این حد مالیاتی نپرداخته، بنابراین از اعتبار مالیاتی مورد نظر استفاده نخواهد کرد و فایده معافیتی که دولت ایران به وی داده بدین طریق منتفی می‌شود برای آنکه چنین نتیجه‌ای حاصل نشود دولت به نحوی که اشاره شد توافق کرده‌اند که در این حالت طرف فرانسوی فرض را بر نبود معافیت مالیاتی قرار دهد و بر آن فرض اعتبار مالیاتی پیش‌بینی شده در قرارداد را همچنان به مؤسسه یا فرد صاحب درآمد اعطا کند. پس این جزء قرارداد در واقع به نفع ایران و در جهت توسعه اقتصادی کشور پیش‌بینی شده است. استدلالی که در مورد حذف این اعتبار در مورد قرارداد با ایران مطرح شده چنین است:

بر اساس ذیل قسمت ج بند ۲ ماده ۲۳ قرارداد عبارتی به این مضمون افزوده شده است که تعیین موارد اجزاء و مصادیق این جزء با مقامات صلاحیت‌دار دو طرف است یعنی وزارتخانه‌های اقتصاد و دارایی دو طرف ضمن تبادل نظر تعیین خواهند کرد که فرضاً به موجب قانون ایران فلان معافیت یا ارفاق مالیاتی با هدف تشویق توسعه اقتصادی

ایران نام برده‌اند که همه آنها قراردادهایی مشابه با فرانسه داشته‌اند و در مورد همه آنها اعتبار مالیاتی کم و بیش مشابه جزء ج یاد شده برقرار بوده است. اکنون دولت فرانسه چنین اعتبار مالیاتی را در مورد هیچ یک از این کشورها قابل ادامه نمی‌داند و در مورد هر یک از آنها به استدلال‌های مختلف توسل جسته است.

Guides to European taxation, vol. 2, France tax news service, 1993.

^{۴۶} جزء ج بند ۲ ماده ۳: اگر سود سهام یا حق‌الامتياز مذکور در جزء ب به موجب قواعد خاصی که در قوانین ایران به منظور تشویق توسعه اقتصادی ایران پیش‌بینی شده است از مالیات ایران معاف باشد یا در نرخ مالیاتی آنها تخفیف داده شده باشد، مالیاتی که در صورت فقدان چنین مقررات خاصی در مورد این سود سهام یا حق‌الامتيازها در ایران قابل پرداخت می‌بود از مالیات فرانسه کسر خواهد شد (اسناد معاهدات دوجانبه ایران با سایر دول، ج ۱۰، تهران، مرکز اسناد و تاریخ دیپلماسی وزارت امور خارجه، ۱۳۷۹، ص ۲۰۶).

پیش‌بینی شده، پس دولت فرانسه باید به فرض اینکه چنین معافیتی داده نشده مؤدبی زیربط فرانسوی را کماکان مشمول معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده در قرارداد بشناسد.^{۴۷}

در گزارش وزارت دارایی فرانسه گفته شده است که چون مقامات صالحه نتوانسته‌اند نسبت به تعیین مواردی که بر حسب قوانین ایران چنین ارفاق‌های مالیاتی پیش‌بینی شده به توافق برسند. پس اعتبار مالیاتی قابل اعطاء از سوی فرانسه در چنین مواردی منتفی است. با توجه به مطالب فوق موارد ذیل به نظر می‌رسد:

تا آنجا که به مفاد قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه مربوط می‌شود پیش‌بینی خاصی به عمل نیامده است که یک ماده یا بخش معینی از قرارداد به سبب عدم توافق طرفین بر سر نحوه اجرای آن منتفی و ملغاً گردد. آنچه در متن قرارداد پیش‌بینی شده است قابلیت فسخ کامل آن است و ماده ۳۰ تصریح کرده است که کنوانسیون حاضر تا زمانی که توسط یکی از دول متعاقد فسخ نگردیده است معتبر خواهد بود. معتبر بودن قرارداد شامل همه مواد آن و از جمله جزء ج بند ۲ مذکور در فوق است. بر ما پوشیده است که تماس و مذاکره با مقامات ایرانی در این رابطه تا چه حد و به چه ترتیب بوده است. از ظاهر خبر چنین بر می‌آید که مسأله به‌طور جدی بین طرفین حل‌جی نشده و جر و بحث تا آنجا نکشیده است که بتوان قضیه را غیرقابل فیصله از طریق مذاکره تلقی کرد. معلوم نیست که آیا مقامات ایرانی قبلاً در جریان تصمیم دولت فرانسه مبنی بر اعلام بلااثر بودن جزء ج بند ۳ موافقتنامه قرار گرفته‌اند یا نه. این احتمال را نباید از نظر دور داشت که دولت فرانسه با اخذ این تصمیم که یکبارہ ۱۱ کشور طرف قراردادهای مالیات مضاعف را در بر گرفته است در واقع جنبه‌های مالی و اقتصادی قضیه و تحصیل عوائد بیشتر را مورد نظر داشته و مسأله حقوقی طرح شده بهانه‌ای برای نیل به چنین هدفی بیش نبوده است. یادآور می‌شود که تعداد کل

^{۴۷} علی‌اکبر عرب‌مازار، «از قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه چه خبر؟»، *مجله مالیات*، پائیز و زمستان ۱۳۷۲،

کشورهایی که در قراردادهایشان با فرانسه چنین شرطی پیش‌بینی شده از ۲۴ تجاوز نمی‌کند.^{۴۸}

نتیجه

۱- پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران همانند بسیاری از کشورهای جهان مورد توجه قرار گرفته است و در طول سالهای اخیر نیز تحولاتی داشته است.

۲- از بررسی قراردادهای پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و کشورهای آلمان و فرانسه می‌توان به این نتیجه رسید که به دلیل روابط گسترده اقتصادی بین ایران و آلمان قرارداد با این کشور بیشتر مورد توجه قرار گرفته و کاربرد داشته است اما در مورد قرارداد با فرانسه این وضعیت وجود نداشته است.

۳- در سالهای اخیر بر تعداد قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف افزوده شده است، اکنون ایران با کشورهای زیادی در این زمینه قرارداد منعقد نموده که این تحول خوبی در زمینه توسعه این موافقتنامه‌هاست.

۴- در حال حاضر نوع دیگری از قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف وجود دارد که موضوع آن به‌طور خاص مالیات بر ارث و هدایاست.^{۴۹}

با توجه به حضور جمعیت کثیری از اتباع ایرانی در خارج از کشور پیشنهاد می‌شود جهت هرچه بهتر وصول شدن این مالیاتها وزارت امور اقتصادی و دارایی با هماهنگی وزارت امور خارجه و دیگر نهادهای ذیربط این کشورها را شناسایی و قراردادهایی با آنان منعقد نماید.

۵- علیرغم وجود این قراردادها و مقررات قانونی بیان شده متأسفانه دیگر عوامل دخیل در جذب سرمایه خارجی در سالهای اخیر تحول لازم را نداشته است و این امر

^{۴۸} همان.

^{۴۹} م. سنگشیری، پیشین.

موجب شده که میزان سرمایه‌گذاری خارجی جذب شده در ایران نسبت به سایر کشورهای همسایه بسیار کمتر باشد.^{۵۰}

لذا این واقعیت بیش از پیش تجلی می‌یابد که انعقاد قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف و وضع سایر قوانین مربوط به جذب سرمایه خارجی شرط لازم می‌باشد ولی کافی نیستند. از این رو بدون توجه به دیگر عوامل مؤثر در این حرکت اقتصادی وضع بهترین قوانین و مقررات نیز نمی‌تواند موجب تسریع در جذب سرمایه خارجی شود.



^{۵۰} مؤسسه لوکومانیور کل سرمایه‌گذاریهای خارجی جذب شده در ایران طی پنج ماه اول سال ۲۰۰۶ را ۴۰۳/۴ میلیون دلار اعلام کرد. در این مدت ۲۱ میلیارد دلار سرمایه خارجی وارد منطقه خاورمیانه شده که از این میزان ۱۶ میلیارد دلار در عربستان سعودی و ۳۵۱ میلیون دلار در کشور بحرین جذب شده است (روزنامه *دنیای اقتصاد*، ش ۹۸۹، ۱۳۸۵/۴/۴).

JOURNAL OF

LEGAL RESEARCH

VOL. V, NO. 2

2006-2

Articles

- UN Security Council Practice in Iran's Nuclear Case
- Defining Genocide in the Light of ICTY and ICTR Decisions
- Endowment of Company's Shares
- Freedom of Expression and Violation of Respect for Religions and Prophets in the Europe from Human Rights Perspective
- Smuggling of Goods and Currency in the Iranian Penal Law
- Jurisdiction and Sentences in Iraqi High Criminal Court

Special Issue: Tax Law in Iran and Other Countries

- Value Added Tax (VAT) and Tax Fairness
- Avoidance of Double Taxation in Iranian Law
- Tax Procedure in Iran
- Tax Regulations in Energy Charter Treaty and Legal Effects of Iran's Accession
- Offences in the Matter of Taxation in French Law

Critique and Presentation

- Supreme Court Judgment on Wife Requisition for a Divorce Because of Husband Remarriage
- The UN Security Council Resolution 1701 (2006) from International Law Perspective



S. D. I. L.

The S.D. Institute of Law

Research & Study