

# گذری بر قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی

عبدالمجید محلاتی

باتوجه به روند فزاینده در عقد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی بین ایران و کشورهای مختلف در چند سال گذشته و نبود تفسیرها و توضیحات کافی در مورد مفاهیم مواد مختلف قرارداد و آثار آن بر مالیات بر درآمد فعالیت‌های اشخاص مقیم کشورهای طرف قرارداد، طی شماره‌های ۳۶، ۳۷، ۳۸ و ۳۹ سلسله مقالاتی در ارتباط با مواد مختلف قرارداد تپ و استاندارد و تفسیرهای موجود در سطح سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)<sup>۱</sup> و مقامات مالی و مالیاتی کشورهای مختلف جهان ارائه شد. مقاله حاضر در ادامه مقالات پیش‌گفته به موضوع «نحوه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف» اختصاص دارد.

## نحوه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

در ادامه سلسله مقاله‌های مربوط به قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و ثروت و فرار مالیاتی، این بار به مبحث نحوه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در دو کشور طرف قرارداد نسبت به درآمد مکتسبه توسط اشخاص مقیم هر یک از دو کشور می‌پردازیم.

ماده شماره ۲۳ در قراردادهای استاندارد (OECD Model Convention) نحوه اجتناب از اخذ مالیات در هر کشور متعاقد را تشریح می‌کند.

اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در دو کشور متعاقد به روش‌های زیر صورت می‌گیرد:

الف - اعطای اعتبار مالیاتی در یک کشور متعاقد نسبت به مالیات‌های پرداخت شده در کشور متعاقد دیگر؛

ب - معافیت درآمد مشمول مالیات در یک کشور متعاقد در کشور متعاقد دیگر؛ و

پ - ترکیبی از دو روش الف و ب.

هر یک از قراردادهای اجتناب می‌تواند روش برخورد با اجرای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف نسبت به اقلام مختلف درآمد را مشخص کند که لزوماً این روش‌ها در همه قراردادها یکنواخت نیست. تصمیم در مورد نحوه برخورد و ارائه اعتبار

مالیاتی و یا معافیت مالیاتی بستگی به ماهیت درآمد و قوانین و مقررات مالیاتی هر یک از کشورهای متعاقد دارد. در اکثر قریب به اتفاق قراردادهای اجتناب به حساب‌گیری مالیات پرداخت شده در کشور میزبان به عنوان اعتبار مالیاتی و یا معافیت درآمد مربوطه در کشور دیگر بستگی به درصد سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار در شرکت سرمایه‌پذیر گردیده که میزان آن در حد ۱۰ درصد تا حدود زیادی به صورت عرف در آمده است. در بسیاری از موارد مالیات بر درآمد تخصیصی یا پرداخت شده به شرکت سرمایه‌گذار در شرایطی که میزان سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر تا ۱۰ درصد باشد، به عنوان اعتبار مالیاتی در کشور محل اقامت شرکت سرمایه‌گذار تلقی می‌شود و در ارتباط با درصدهای بالاتر سرمایه‌گذاری، درآمد مکتسبه ممکن است از مالیات در کشور سرمایه‌گذار معاف شود. البته روش و درصدهای تعیین شده در قراردادهای اجتناب متفاوت است و هر کشور طرف قرارداد با توجه به قوانین و مقررات داخلی مالیاتی خود درصدهای متفاوتی را تعیین می‌کند و این اعتبار را بر مالیات وضع شده بر سود سهام پرداختی برقرار می‌نماید. حداکثر میزان این مالیات، مالیاتی خواهد بود که در صورت نبود قرارداد اجتناب، در کشور دریافت‌کننده بر آن اعمال می‌گردد.

برای مثال اعتبار مالیاتی در مورد فعالیت‌های معدنی و نفتی



عضو رابط انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز در ایران

با توجه به وجود قوانین و مقررات خاص مالیاتی حاکم بر این نوع درآمدها در کشورهایی که در این زمینه ها فعال هستند تابع شرایط خاص است و این شرایط و نحوه عمل به آن به طور مفصل در قراردادهای اجتناب تشریح می شوند. بنابراین هر چند فرم مشخص و مدل خاصی از قرارداد اجتناب به عنوان قرارداد تیپ و مدل OECD وجود دارد، اما این قرارداد تیپ با توجه به مقررات داخلی هر یک از دو کشور و نوع فعالیت های تجاری، صنعتی و سرمایه گذاری فی مابین مورد تعدیل قرار می گیرد.

البته باید توجه داشت که اعتبار مالیاتی ارائه شده در هر یک از دو کشور تنها در مورد اشخاص حقوقی نیست و اشخاص حقیقی نیز مشمول این امتیازات خواهند شد. در رابطه با اعتبارات مالیاتی ارائه شده شرایط متفاوتی برای اشخاص حقیقی که تبعه یک کشور بوده و در کشور متعاقد دیگر اقامت دارند و دارای منابع درآمدی متفاوتی از هر دو کشور هستند، پیش بینی شده است. در کلیه شرایط هدف از ارائه این اعتبارات و یا معافیت های مالیاتی این است که هر درآمدی حتماً در یک کشور و یا قسمت های مشخص آن در هر دو کشور مشمول مالیات شده و مالیات آن اخذ شود، مگر در شرایطی که درآمد معاف از مالیات باشد، و دیگر اینکه با ارائه اعتبار مالیاتی غیر عادلانه مالیات یک کشور به کشور دیگر تحمیل نشود. به این علت است که نحوه ارائه این اعتبارات و معافیت ها بستگی بسیار زیادی به نوع درآمد و شرایط کسب آن درآمد دارد که این شرایط و مشخصات با توجه به نوع فعالیت های اتباع دو کشور در قرارداد تشریح می شود.

### پانوشته

۱. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

(Organisation for Economic Cooperation and Development)

سازمان پایه گذار OECD سازمانی بود به نام سازمان همکاری های اقتصادی اروپا (Organisation for European Economic Cooperation-OEEC) که وظیفه اداره کمک های اقتصادی امریکا و کانادا را پس از جنگ جهانی دوم تحت طرح مارشال (Marshall Plan) به عهده داشت. در سال ۱۹۶۱ OECD با هدف کمک به کشورهای عضو جهت تامین یک رشد اقتصادی با دوام و حفظ بازار کار تشکیل گردید و افزایش کیفیت زندگی در کشورهای عضو به تدریج اهداف OECD گسترده شد و هم اکنون هدف اصلی آن کمک به رشد اقتصادی جهان می باشد. تعداد اعضا OECD ۳۰ کشور از میان کشورهای توسعه یافته بوده و این سازمان به ۷۰ کشور در حال توسعه نیز کمک های فنی و پشتیبانی می نماید. یکی از مهم ترین کارهای این سازمان در زمینه مالیاتی استاندارد نمودن قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است که به عنوان مرجع توسط کلیه کشورها از جمله ایران مورد استفاده قرار می گیرد.

به طور کلی اعتبار مالیاتی در مورد درآمد مکتسبه در یک کشور متعاقد زمانی در کشور متعاقد دیگر که طبق قرارداد اجتناب حق اخذ مالیات در مورد آن درآمد به کشور متعاقد اول واگذار شده باشد. لازم است یادآوری شود که یکی از اهداف قراردادهای اجتناب تعیین سهم درآمد مشمول مالیات در هر یک از دو دولت متعاقد بوده و این امر با توجه به نوع درآمد و شرایط دیگر تعیین می گردد.