

ارزیابی حقوقی راهکارهای یک‌جانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین‌المللی در قوانین کشورها

امیر جانفدا

کارشناس ارشد رشته حقوق تجارت بین‌الملل، عضو کانون وکلای دادگستری مرکز،
amirjfada@gmail.com

چکیده

هنگامی که سرمایه‌گذاران از مرزهای ملی عبور کرده و در سایر کشورها مبادرت به کسب درآمد می‌کنند، تحت نظارت و صلاحیت بیش از یک نظام مالیاتی قرار گرفته و به همین جهت امکان وقوع مالیات مضاعف در نتیجه تعارض صلاحیت نظام‌های مالیاتی در جریان فعالیت‌های اقتصادی بین‌المللی بسیار محتمل است. کشورها به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از روش‌های یک‌جانبه و همچنین موافقتنامه‌های دوجانبه بهره می‌گیرند. از آن‌جا که تاکنون روش‌های یک‌جانبه نسبت به موافقتنامه‌های دوجانبه کم‌تر مورد ارزیابی حقوقدانان بوده است، در این مقاله با استفاده از روش مطالعات کتابخانه‌ای تلاش شده است انواع راهکارهای یک‌جانبه حذف مالیات مضاعف در قوانین کشورها و آثار و کارکرد هر یک در ارتقای سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی به بررسی حقوقی گذارده شود تا بتوانیم با استفاده از تجربیات آزموده‌شده، بهترین راهکار را در قوانین کشورمان به کار بگیریم. به این ترتیب هدف پژوهش حاضر، بررسی مزایا و معایب هر یک از این راهکارها و شناسایی بهترین آن‌هاست. نتایج تحقیق پیش رو حاکی از آن است که در میان راهکارهای یک‌جانبه که هر کشور در قوانین مالیاتی خود درج می‌کند، روش معافیت و روش اعتبار مالیاتی از مقبولیت و رواج بیشتری برخوردار بوده و تجربه نشان داده است که تأثیر مثبتی در تشویق سرمایه‌گذاری خارجی داشته‌اند. البته کارشناسان در مورد رجحان یکی از این دو روش بر دیگری اتفاق نظر ندارند و تأثیر و کارایی هر یک از این دو روش در جذب سرمایه‌گذاری خارجی و افزایش درآمدهای مالیاتی، بستگی زیادی به موقعیت اقتصادی و سیاسی کشور مذکور خواهد داشت.

طبقه‌بندی JEL: K34

کلید واژه‌ها: مالیات مضاعف، حقوق بین‌الملل مالیاتی، اعتبار مالیاتی، معافیت مالیاتی،

سرمایه‌گذاری خارجی

۱- مقدمه

بی‌تردید ساختارهای نظام مالیاتی کشورهای دخیل در امر سرمایه‌گذاری خارجی مخصوصاً کشور میزبان سرمایه، به دقت توسط سرمایه‌گذاران خارجی رصد شده و بر تصمیم‌گیری آن‌ها اثرگذار است؛ البته میزان این تأثیرگذاری در انواع مختلف سرمایه‌گذاری متفاوت است. شرکت‌های چندملیتی که مهم‌ترین بازیگران صحنه سرمایه‌گذاری خارجی به‌شمار می‌روند نیز با سیاست‌ها و ترفندهای قانونی و گاه غیرقانونی که به‌کار می‌گیرند، می‌کوشند بار مالیاتی تحمیلی بر خود را کاهش دهند. به این ترتیب مقامات صالحه کشورهای در عین حال که می‌باید با حفظ حقوق مالیاتی سرمایه‌گذاران، آن‌ها را به انجام بیش‌تر سرمایه‌گذاری خارجی ترغیب نمایند، تلاش می‌کنند تا از ترفندها و روش‌هایی که موجب فرسایش و از دست رفتن درآمدهای مشروع مالیاتی آن‌ها می‌شوند، جلوگیری نمایند.

هم‌اکنون کشورها در بسیاری از رویه‌ها و سیاست‌های مالیاتی خود مخصوصاً در محیط بین‌المللی از یکدیگر پیروی کرده و از هم تأثیر می‌پذیرند و همین امر است که باعث پیدایش *نظام مالیاتی بین‌المللی*^۱ گردیده است. از سوی دیگر با توجه به آن‌که سرمایه‌گذاری خارجی از محدوده مرزهای یک کشور فراتر رفته و حداقل دو کشور سرمایه‌فرست و سرمایه‌پذیر را درگیر می‌نماید امکان تداخل صلاحیت مالیاتی کشورها بسیار محتمل است. کشورها معمولاً بر هر دو مبنای اقامتگاه و منبع درآمد از اشخاص حقیقی و حقوقی مالیات اخذ می‌کنند. هنگامی که شرکت مقیم کشور الف مبادرت به سرمایه‌گذاری در کشور ب می‌نماید، کشور الف به جهت آن‌که اقامتگاه سرمایه‌گذار در آن کشور قرار دارد خود را صالح به اخذ مالیات از تمام درآمد سرمایه‌گذار می‌داند. از طرف دیگر از آن‌جا که منبع درآمد سرمایه‌گذار، کشور ب بوده است، این کشور نسبت به درآمدی که سرمایه‌گذار در این کشور تحصیل کرده است، خود را صالح به اخذ مالیات می‌داند. به این ترتیب درآمدی که در کشور ب تحصیل می‌شود دوبار مشمول مالیات قرار می‌گیرد که به این حالت حدوث مالیات مضاعف بین‌المللی می‌گویند. البته مالیات مضاعف به طرق دیگری نیز احتمال وقوع دارد اما مثال مذکور رایج‌ترین طریق وقوع مالیات مضاعف را بیان می‌کند.

1- International Tax System

با توجه به آثار سوء وقوع مالیات مضاعف بر سرمایه‌گذاری خارجی، چه از منظر حقوق مالیاتی و چه از دیدگاه حقوق سرمایه‌گذاری، اغلب کشورها در مورد ضرورت حذف و مقابله با این معضل متفق‌القول هستند. وقوع مالیات مضاعف هزینه‌های احتمالی بر فعالیت سرمایه‌گذار خارجی را به طور ناعادلانه‌ای افزایش داده و باعث کاهش قدرت رقابتی سرمایه‌گذاران خارجی و نهایتاً منصرف شدن آن‌ها از اقدام به سرمایه‌گذاری خارجی می‌گردد. از همین روست که کشورها به طرق مختلف می‌کوشند راه‌حلی برای این معضل بیابند. (سبزو، عزیز، ۱۳۸۸: ۹۳۱)

روش‌های موجود برای حذف مالیات مضاعف در محیط بین‌المللی را می‌توان به روش‌های یک‌جانبه و روش‌های دوجانبه یا همان موافقتنامه‌های دوجانبه پرهیز از مالیات مضاعف، تقسیم‌بندی نمود. در بحث راجع به مالیات مضاعف همواره از موافقتنامه‌های دو جانبه سخن به میان می‌آید و نقش این موافقتنامه‌ها در اجتناب از مالیات مضاعف آنچنان پراهمیت انگاشته می‌شود که گاه نقش و کارکرد روش‌های یک‌جانبه مورد غفلت واقع می‌شود. لذا در این پژوهش کوشیده‌ایم روش‌های یک‌جانبه حذف مالیات مضاعف در قوانین کشورها، ماهیت و انواع این روش‌ها، آثار و کارکرد آن‌ها را در ارتباط با سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بررسی نماییم. به این منظور در قسمت نخست انواع روش‌های یک‌جانبه را به تفکیک مورد مطالعه قرار خواهیم داد، سپس مزایا و معایب هر یک را از منظر اصول حقوقی و مالیاتی مورد بحث قرار می‌دهیم تا از این طریق ارزیابی حقوقی جامع و فراگیری از کارکرد این روش‌ها به‌دست آوریم. بدیهی است مطالعه روش‌های یک‌جانبه اتخاذ شده توسط دولت‌ها و بررسی و تحلیل کارکرد و آثار آن در جذب سرمایه‌گذاری خارجی و استفاده از تجربیات آزموده‌شده در این خصوص، می‌تواند سرآغازی برای استفاده از ساز و کارهای جدیدتر و کارآمدتر در این زمینه مخصوصاً در حقوق مالیاتی کشورمان باشد.

۲- انواع راهکارهای یک‌جانبه پرهیز از مالیات مضاعف

همان‌گونه که می‌دانیم، رایج‌ترین طریق ایجاد مالیات مضاعف، آن است که کشور میزبان سرمایه به این اعتبار که درآمد از منابع داخل در آن کشور تحصیل شده است درآمد به‌دست آمده در داخل آن کشور را مشمول مالیات قرار دهد و در همان حال

کشور فرستنده سرمایه، به این جهت که سرمایه‌گذار یا شرکت سرمایه‌گذار در آن کشور اقامت دارد، تمام درآمد سرمایه‌گذار را مشمول مالیات قرار دهد. در این حالت آن قسمت از درآمد که در کشور میزبان سرمایه تحصیل شده، به صورت مضاعف مشمول مالیات قرار گرفته است. برای حل این مشکل، کشورها به طور یک‌جانبه به چاره‌اندیشی و قانون‌گذاری پرداخته‌اند.

در این وضعیت قاعده پذیرفته‌شده بین‌المللی آن است که کشور منبع درآمد (میزبان سرمایه) از حق اولیه برای اخذ مالیات برخوردار است و کشور اقامتگاه باید بر اساس یکی از شیوه‌های معمول که خواهیم گفت درصدد رفع مالیات مضاعف برآید. (رستمی، رنجبر، ۱۳۹۰: ۱۲۳) لذا مسؤولیت اصلی برای از بین بردن یک طرفه ریسک مالیات مضاعف، اصولاً به عهده کشور محل اقامت (کشور سرمایه‌فرست) می‌باشد، اما کشور منبع درآمد (میزبان) نیز گاه در حل مشکل نقش ایفا می‌کند. مثل این‌که معمولاً بعضی از انواع درآمد را از مالیات معاف می‌کند که شکل رایج این معافیت‌ها به صورت مشوق‌های مالیاتی دوره‌ای (تعطیلات مالیاتی) ۵، ۱۰ یا ۱۵ ساله در کشورهای درحال توسعه اعطا می‌شوند. در واقع در این حالت از همان ابتدا امکان وقوع معضل مالیات مضاعف منتفی می‌گردد. (ایسان، ۱۹۹۹: ۳۱)^۱

در هنگام رویارویی با این وضعیت، کشورها مواضع متفاوتی اتخاذ کرده‌اند. کشورهای انگشت‌شماری هیچ راهکاری در حقوق داخلی خود برای حذف مالیات مضاعف در نظر نگرفته‌اند و موضع عدم حذف^۲ را انتخاب کرده‌اند. هر چند اصولاً این امر می‌تواند ناشی از عدم توجه کافی این کشورها به مسأله مالیات بین‌المللی و نه به دلیل خاص دیگری باشد اما شاید بتوان یکی از علت‌های چنین موضع‌گیری را، تشویق سرمایه‌گذاران به فعالیت در داخل کشور به جای سرمایه‌گذاری خارجی برشمرد.

به طور کلی ۳ روش عمده برای حل تعارض نظام‌های مالیاتی به صورت یک‌جانبه از سوی کشورها اتخاذ شده است که عبارت‌اند از روش کسر مالیات خارجی، روش معافیت و روش اعتبار مالیاتی. در این میان روش کسر مالیات پرداختی کم‌ترین کاربرد و

1- Easson

2- No Relief

ارزیابی حقوقی راهکارهای یک‌جانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین‌المللی ... ۳۹۱

کم‌ترین عمومیت را داراست و لذا مختصراً به آن خواهیم پرداخت ولی دو روش دیگر را با دقت بیش‌تر بررسی خواهیم نمود.^۱

۲-۱- روش کسر مالیات خارجی^۲

بعضی از کشورها به شرکت‌های مقیم در خاک خود که درآمد خارجی به دست می‌آورند، اجازه می‌دهند که مالیات‌های پرداختی در خارج از کشور را از میزان درآمد مشمول مالیات خود بکاهند و در واقع مالیات پرداختی در خارج از کشور را به عنوان بخشی از هزینه‌های قابل قبول برای کسر از درآمد ناخالص خود به کار بندند. در واقع شرکت در کشور اقامتگاه خود مطابق با نرخ این کشور، مکلف به پرداخت مالیات می‌باشد منتها می‌تواند مالیات پرداخت شده به کشور منبع درآمد را از مبنای مالیاتی (درآمد مشمول مالیات) خود در کشور محل اقامت، کسر کند. گویی که مالیات

۱- در مطالب پیش رو، روش عمده به عنوان روش‌های معمول استخلاص یا رهایی از مالیات مضاعف در محیط بین‌المللی عنوان شده است. در بعضی منابع از روش دیگری به غیر از روش فوق نام برده شده است که آن، اعمال روش قلمرویی یا سزیمینی برای اخذ مالیات می‌باشد به این معنا که کشور صلاحیت وصول مالیات از درآمد مقیمان از منابع خارجی را از همان ابتدا اعلام نکند. در این روش به عنوان یک اصل، اخذ مالیات تنها از درآمد حاصل از داخل کشور اعمال می‌شود. کشور محل اقامت در واقع از هنجار عادی و بین‌المللی وصول مالیات بین‌المللی از مقیمان، پیروی نکرده است و به همین علت روشی برای استخلاص از مالیات مضاعف به معنای دقیق کلمه نمی‌باشد زیرا مالیات مضاعف اقامت-منبع برای مقیمان آن کشور از ابتدا اصلاً به وجود نمی‌آید و هم‌اکنون هیچ کشوری به صورت مطلق چنین اصلی را اعمال نمی‌کند. (نگاه کنید به: ثورونی، ویکتور، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه ملانظر، مرتضی، جلد ۲، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۴، صص ۱۳۵۰-۱۳۶۰) همچنان که خواهیم دید اعمال این روش و روش معافیت کامل از لحاظ عملی نتایج یکسانی را به همراه دارند با این تفاوت تئوریک که اعمال این روش به عنوان یک اصل در مورد اقلام درآمدی اعمال می‌گردد درحالی‌که در روش معافیت کامل، نظام مالیاتی کشور اقامتگاه، صلاحیت خود بر اخذ مالیات از درآمد مقیمان از منابع خارجی را به رسمیت می‌شناسد اما ممکن است تمام یا بعضی از اقلام درآمدی را به صورت استثناء از شمول مالیات کشور اقامتگاه معاف گرداند. از آنجا که اعمال این روش و روش معافیت کامل عملاً نتایج یکسانی را به همراه دارند و از نظر نگارنده خط مرز مشخصی برای تمیز این روش از روش معافیت کامل وجود ندارد و نیز هم‌اکنون هیچ کشوری چنین مبنای نظری را اعمال نمی‌کند از روش مذکور در متن اصلی به‌طور جداگانه نام برده نشده است. (نگاه کنید به: دکتر رستمی، ولی، رنجیر، احمد، ۱۳۹۰، «ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی»، فصلنامه پژوهش حقوق، سال سیزدهم، شماره ۳۴، صص ۱۲۳-۱۲۴)

2- Deduction For Foreign Tax

پرداختی در خارج از کشور بخشی از هزینه‌های سرمایه‌گذاری در کشور خارجی بوده است.

این روش برای شرکت‌های چند ملیتی کم‌تر از سایر روش‌های موجود، مطلوب است چرا که در این روش پرداخت مالیات مضاعف تا حد زیادی بر جای خود باقی است. مثال زیر وضوح بیش‌تری به مطلب پیش گفته خواهد بخشید: فرض کنید شرکتی چند ملیتی مقیم کشور الف بوده و در کشور ب اقدام به تأسیس شرکتی فرعی نموده باشد. نرخ مالیات در کشور الف، ۴۶٪ و در کشور ب ۴۰٪ می‌باشد. فرض کنید که این شرکت در کشور الف ۱۰۰ دلار و در کشور ب نیز ۱۰۰ دلار درآمد خالص داشته‌اند. در این حالت درآمد شرکت در کشور الف مشمول مالیات به نرخ ۴۶٪ شده و لذا در برابر ۱۰۰ دلار به دست‌آمده در کشور الف، می‌بایست ۴۶ دلار مالیات بپردازد که در نهایت ۵۴ دلار باقی می‌ماند. اما در مورد ۱۰۰ دلاری که از کشور ب تحصیل کرده، این درآمد ابتدا مشمول نرخ ۴۰٪ در کشور ب قرار می‌گیرد یعنی باید ۴۰ دلار به کشور ب پرداخت کند. آن‌گاه ۶۰ دلاری که از آن باقی می‌ماند مشمول مالیات به نرخ ۴۶٪ در کشور الف قرار می‌گیرد که مالیات پرداختی در مورد درآمد حاصل از کشور ب، معادل ۲۷/۶ دلار تعیین می‌شود. لذا در مورد درآمد حاصله از کشور ب یک بار ۴۰ دلار (در کشور الف) و بار دیگر ۲۷/۶ دلار (در کشور ب) مالیات پرداخت می‌شود که در نهایت از ۱۰۰ دلار تنها ۳۲/۴ دلار برای شرکت باقی می‌ماند.

همان‌طور که مثال اخیر نشان می‌دهد، اصولاً کشورها هنگامی از روش کسر مالیات خارجی استفاده می‌کنند که بخواهند سرمایه‌گذاران را به سرمایه‌گذاری در داخل کشور به جای سرمایه‌گذاری خارجی تشویق نمایند. به عبارت دیگر در این روش، مالیات پرداختی در خارج از کشور به کلی مورد بی‌توجهی قرار نمی‌گیرد و از نظر کشور سرمایه‌فرست دور نمی‌ماند اما به عنوان ابزاری برای ایجاد تحرک در سرمایه‌گذاری داخلی مورد استفاده قرار می‌گیرد. (سازمان ملل، ۱۹۸۸: ۱۷) واضح است که استفاده از این روش به تنهایی برای جلوگیری از وقوع مالیات مضاعف، به هیچ وجه کافی نمی‌باشد و تأثیر منفی گسترده‌ای بر تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی خواهد داشت و شاید به همین علت است که از این روش بیش‌تر به عنوان جایگزینی برای روش‌های معافیت و اعتبار مالیاتی در مواقع خاصی که آن روش‌ها قابل اعمال نباشند، استفاده می‌شود.

۲-۲- معافیت

معافیت، روش بیش‌تر برای حذف مالیات مضاعف در کشورهای است که نظام مالیاتی سرزمینی دارند. در این روش کشور سرمایه فرست استثنائاً از حق خود مبنی بر گرفتن مالیات از درآمد خارجی شرکت‌ها صرف‌نظر می‌کند. (لارکینز، ۲۰۰۱: ۲۳۸)^۱ از آن‌جا که در این روش تنها مالیاتی که بر درآمد بار می‌شود، مالیات کشور منبع درآمد می‌باشد، این روش سرمایه‌گذاری را به سوی کشورهای استثنائی که نظام مالیاتی ضعیف‌تر و نرخ مالیاتی پایین‌تر دارند، جذب می‌کند. لذا در صورتی که کشور محل اقامت شرکت‌های چند ملیتی چنین روشی را اتخاذ کند، هرگونه امتیاز مالیاتی که کشور محل سرمایه‌گذاری به سرمایه‌گذاران اعطا کند، مستقیماً منافع سرمایه‌گذاران را افزایش خواهد داد. بنابراین در نگاه نخست، این روش می‌تواند به عنوان ابزاری در کشورهای توسعه یافته برای ایجاد انگیزه در شرکت‌های چند ملیتی برای سرمایه‌گذاری در کشورهای در حال توسعه به حساب آید و شاید چنین نیتی در پشت پرده تدوین چنین قواعدی نهفته باشد.

روش معافیت از مالیات درآمد خارجی را می‌توان به دو دسته تقسیم‌بندی نمود. برای سهولت در بیان و فهم مطلب این تقسیم‌بندی با ذکر مثالی بیان می‌شود. نام این فرض را مثال A می‌گذاریم. فرض این مثال آن است که یک شخص (حقیقی یا حقوقی) مبلغ ۸۰۰۰۰ دلار در کشور محل اقامت خود (الف) و معادل ۲۰۰۰۰ دلار در کشور منبع درآمد (ب)، درآمد داشته است. مشخصاً درآمد کلی و جهانی این شخص معادل ۱۰۰۰۰۰ دلار برآورد می‌شود. در کشور محل اقامت نرخ‌های مالیاتی تصاعدی وجود دارد به گونه‌ای که درآمد ۱۰۰۰۰۰ دلاری معادل ۳۵٪ و درآمد ۸۰۰۰۰ دلاری معادل ۳۰٪ مشمول مالیات قرار می‌گیرند. در این حالت نرخ مالیات در کشور منبع درآمد نیز معادل ۲۰٪ می‌باشد که با توجه به درآمد ۲۰۰۰۰ دلاری در آن کشور، مالیات خارجی شخص معادل ۴۰۰۰ دلار می‌باشد ($20\% \times 20000 = 4000$ دلار)^۲ در این حالت اگر هیچ مکانیزمی برای حذف مالیات مضاعف وجود نداشته باشد، میزان مالیات پرداختی

1- Larkins

۲- در این مثال برای سهولت طرح مسأله، هر جا که از درآمد سخن آمده، منظور درآمد مشمول مالیات شخص می‌باشد یعنی درآمدی که هزینه‌های قابل قبول از آن کسر شده است.

معادل ۳۹۰۰۰۰ دلار می‌باشد؛ زیرا کشور محل اقامت بر مبنای درآمد جهانی و مسولیت نامحدود از شخص مالیات اخذ می‌نماید (۳۵٪ × ۱۰۰۰۰۰۰ = ۳۵۰۰۰۰ دلار) و کشور منبع درآمد نیز معادل ۴۰۰۰۰ دلار مالیات می‌گیرد که نتیجتاً مجموع آن معادل ۳۹۰۰۰۰ دلار می‌باشد.^۱

۲-۲-۱- معافیت کامل^۲

در روش اول که به روش معافیت کامل شهرت دارد کشور محل اقامت، درآمد خارجی تحصیل شده را اصلاً به حساب نیاورده و تنها درآمد داخلی را مشمول مالیات قرار می‌دهد. یعنی ۸۰۰۰۰۰ دلار درآمد داخلی در کشور محل اقامت در نرخ مالیاتی این کشور ضرب می‌شود (۳۰٪ × ۸۰۰۰۰۰ = ۲۴۰۰۰۰). در واقع مجموع مالیاتی که شخص در داخل و خارج پرداخت می‌کند معادل ۲۸۰۰۰۰ دلار می‌باشد (۲۴۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰ = ۲۸۰۰۰۰). و میزان معافیت از مالیات مبلغ ۱۱۰۰۰۰ دلار می‌باشد (۱۱۰۰۰۰ = ۲۸۰۰۰۰ - ۳۹۰۰۰۰).

به عبارت دیگر در این روش درآمد مشمول مالیات در کشور میزبان سرمایه، به هیچ وجه در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات در کشور فرستنده سرمایه (محل اقامت) مورد محاسبه قرار نمی‌گیرد.

۲-۲-۲- روش معافیت همراه با تصاعد^۳

در روش دوم که به روش معافیت همراه با تصاعد شهرت دارد، کشور محل اقامت همانند وضعیت معافیت کامل از درآمد خارجی تحصیل شده مالیاتی اخذ نمی‌کند اما درآمد خارجی تحصیل شده در تعیین میزان کلی درآمد مشمول مالیات شرکت در کشور محل اقامت، مورد محاسبه قرار می‌گیرد و بر نرخ مالیاتی که بر درآمد داخلی شرکت بار می‌شود مؤثر است. به این معنا که در کشور محل اقامت، نرخ مالیاتی با

۱- مثال مذکور برای توضیح روش‌های حذف مالیات مضاعف، از شرح رسمی که بر ماده ۲۳ مدل الگوی قراردادی دو جانبه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ارائه شده، اقتباس شده است.

2- Full Exemption

3- Exemption With Progression

توجه به درآمد کلی و جهانی شخص تعیین می‌شود ولی این نرخ در درآمد داخلی شخص ضرب می‌شود. در مثال اخیر از آن‌جا که درآمد جهانی شخص معادل ۱۰۰.۰۰۰ دلار است و به همین خاطر طبق قانون کشور محل اقامت این درآمد (با توجه به نرخ تصاعدی) مشمول نرخ ۳۵٪ می‌باشد، لذا میزان درآمد داخلی شخص که معادل ۸۰.۰۰۰ دلار می‌باشد در نرخ ۳۵٪ ضرب می‌گردد ($80.000 \times 35\% = 28.000$ دلار). بنابراین شخص مجموعاً ۳۲.۰۰۰ دلار در داخل و خارج از کشور مالیات پرداخت نموده است. ($28.000 + 4000 = 32.000$ دلار) ملاحظه می‌کنید که در روش اخیر میزان مبلغ معافیت از مالیات ۷۰۰۰ دلار می‌باشد. ($32.000 - 39.000 = 7000$)

۲-۲-۳- تحلیل روش‌های معافیت

روش معافیت کامل، مساعدترین روش حذف مالیات مضاعف از دیدگاه مؤدیان مالیاتی به حساب می‌آید. اما کشورهای سرمایه‌فرست معمولاً ترجیح می‌دهند از روش معافیت همراه با تصاعد برای حذف مالیات مضاعف استفاده نمایند. البته مزیت مهمی که در استفاده از روش معافیت همراه با تصاعد برای سرمایه‌گذاران وجود دارد، نحوه به حساب آمدن زیان‌های خارجی است. در این روش می‌توان زیان‌های قابل قبولی که شخص در خارج از کشور متحمل شده است را از درآمد مشمول مالیات داخلی کسر نمود و به این ترتیب درآمد مشمول مالیات را در کشور محل اقامت کاهش داد درحالی‌که در معافیت کامل این هزینه‌ها جزو معافیت اعطایی محسوب شده و قابل کسر نیستند. (هردیجک، ۲۰۰۸: ۳۲)^۱

با این وجود، روش معافیت همراه با تصاعد اصولاً در مورد اخذ مالیات از اشخاص حقیقی مطرح می‌شود و نتیجتاً ارتباط اندکی با اخذ مالیات از درآمد سرمایه‌گذاری دارد زیرا تصاعدی بودن نرخ مالیات معمولاً در مورد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی مطرح می‌شود و نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها که مستقیماً مرتبط با مباحث

1- Hordijk

سرمایه‌گذاری است، معمولاً عدد ثابتی می‌باشد. در نتیجه اعمال هر یک از این دو روش معافیت در مورد درآمد شرکت‌ها نتیجه یکسانی به همراه دارد.^۱

۲-۳- اعتبار مالیاتی^۲

اما روشی که بیش‌تر از همه مورد استفاده قرار می‌گیرد، چه به صورت یک‌جانبه و چه در قالب معاهدات دوجانبه، روش اعتبار مالیاتی است. در این روش درآمد ناشی از منبع خارجی در کشور محل اقامت مشمول مالیات قرار می‌گیرد، اما مالیات مضاعف از طریق اعطای نوعی اعتبار مالیاتی به مالیات پرداخت شده در کشور میزبان سرمایه، حذف می‌گردد. به این معنا که مؤدی مالیاتی، کل درآمدهای ناشی از منابع خارجی را در حساب‌های خود می‌آورد و بر اساس کل میزان درآمد خود و بر مبنای قواعد عادی در کشور محل اقامت، مشمول مالیات قرار می‌گیرد اما مؤدی حق خواهد داشت که تا میزان مالیات پرداخت شده در کشور میزبان سرمایه را از کل میزان مالیات قابل پرداخت به کشور محل اقامت کسر کند. کشورهایی که دارای نظام مالیاتی جهانی می‌باشند، بیش‌تر از این روش بهره می‌گیرند.

این روش در سال ۱۸۹۴ توسط کشور انگلستان برای اولین بار معرفی شد که برای جلوگیری از تحمیل پرداخت عوارض دولتی به طور مضاعف در داخل سرزمین‌های مستعمراتی بریتانیا به کار گرفته شود. موضوعات مربوط به مالیات مضاعف تا سال ۱۹۱۴ چندان جدی گرفته نمی‌شدند. در سال ۱۹۱۶ روش جدیدی برای حذف مالیات مضاعف معرفی شد که بر اساس آن برای مالیات‌های پرداختی بابت درآمد در مستعمرات، اعتبار اعطا می‌شد. (مولنار، ۲۰۰۶: ۱۷)^۳ از سوی دیگر کشور ایالات متحده در سال ۱۹۱۸ روش اعتبار مالیاتی را به عنوان روشی یک‌جانبه برای جلوگیری از

۱- به عنوان مثال نگاه کنید به ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم که نرخ‌های تصاعدی بر درآمد اشخاص حقیقی تعیین کرده است و ماده ۱۰۵ همان قانون که نرخ ثابت ۲۵٪ بر درآمد اشخاص حقوقی تعیین کرده است.

2- Tax Credit

3- Molenaar

تحمیل مالیات مضاعف بر درآمدهای خارجی اتباع خود معرفی نمود.^۱ قوانین داخلی بریتانیا نیز در سال ۱۹۴۵ تغییر یافت و در نهایت روش اعتبار مالیاتی را برای درآمدهای ناشی از منبع خارجی به رسمیت شناخت. برای فهم بهتر ساختار اعتبار مالیاتی و کارکرد آن انواع مختلف آن را از هم تفکیک کرده و جداگانه مورد بررسی قرار خواهیم داد.

۲-۳-۱- اعتبار کامل^۲ (اعتبار نامحدود)^۳

بر اساس این روش، کشور محل اقامت به سادگی اجازه می‌دهد که مالیات بر درآمد خارجی از مجموع بار مالیاتی که بر درآمد جهانی (داخلی و خارجی) شرکت تحمیل می‌شود کسر گردد. یعنی کشور محل اقامت، کسر کل مبلغ مالیاتی پرداختی در دولت دیگر را نسبت به درآمد دارای مشمولیت مالیاتی بالقوه در آن دولت مجاز می‌داند و محدودیتی در این زمینه وجود ندارد.

برای مثال در فرض A گفتیم که کل درآمد ۱۰۰۰۰۰۰ دلار است که ۸۰۰۰۰۰ دلار آن درآمد داخلی در کشور محل اقامت و ۲۰۰۰۰۰ دلار آن از دولت منبع درآمد می‌باشد. در کشور محل اقامت نرخ مالیات بر درآمد ۱۰۰۰۰۰۰ تا ۳۵٪ و نسبت به درآمد ۸۰۰۰۰۰ تا ۳۰٪ باشد. در وضعیت (یک) که قبلاً هم مطرح شد در دولت منبع نرخ مالیات ۲۰٪ می‌باشد. در این جا برای تشریح مطلب وضعیت (دومی) نیز مطرح می‌کنیم که در آن فرض می‌کنیم در دولت منبع نرخ مالیات ۴۰٪ می‌باشد.

با اعمال روش اعتبار کامل در وضعیت (یک) کل مالیات در کشور محل اقامت (۳۵۰۰۰۰ دلار = ۰.۳۵×۱۰۰۰۰۰۰) می‌باشد که معادل ۴۰۰۰۰ دلار در وضعیت (یک) و ۸۰۰۰۰ دلار در وضعیت (دو) اعتبار مالیاتی دریافت می‌کند و هیچ محدودیتی در این زمینه وجود ندارد. یعنی کشور محل اقامت در وضعیت (یک) معادل ۳۱۰۰۰۰ دلار و در وضعیت (دو) معادل ۲۷۰۰۰ دلار (۸۰۰۰۰-۳۵۰۰۰۰) از مؤدی مابه‌التفاوت مالیات را اخذ می‌کند و در هر دو وضعیت مجمع مالیاتی که مؤدی پرداخت می‌کند، همان

۱- مبتکر این طرح در ایالت متحده شخصی به نام توماس آدامز (Thomas Sewell Adams) بود.

۲- Full Credit

۳- Unlimited Credit

۳۵۰۰۰ دلار می‌باشد. کاملاً همانند زمانی که مؤدی تنها در کشور محل اقامت خود فعالیت اقتصادی و درآمد داشته باشد.

در شرایطی که کشور محل اقامت، روش اعتبار کامل را اتخاذ کند، برای مؤدیان (مخصوصاً شرکت‌های چند ملیتی در بحث ما) تفاوتی نخواهد داشت که نرخ مالیاتی در کشور محل سرمایه‌گذاری خارجی به چه میزان است، زیرا حتی اگر نرخ مالیاتی در کشور میزبان بسیار بالاتر از نرخ مالیاتی در کشور فرستنده سرمایه (محل اقامت) باشد، باز هم شرکت چند ملیتی می‌تواند به جهت تمام مالیات پرداختی در کشور میزبان (منبع درآمد)، از کشور محل اقامت تقاضای اعتبار کند و به این ترتیب مبلغ اعتبار را از میزان مالیات پرداختی به کشور محل اقامت کسر کند.

شاید در نگاه نخست روش اعتبار کامل، روش مناسب و متوازنی جلوه کند چراکه مجموع بار مالیاتی بدون توجه به این که درآمد از منابع داخلی و یا از منابع خارجی تحصیل شده باشد، یکسان است و از نظر مؤدیان، مطلوب می‌نماید. اما در جایی که نرخ‌های مالیاتی در کشور خارجی بالاتر از نرخ مالیاتی کشور محل اقامت باشد، این روش به خزانه و درآمد کشور محل اقامت زیان وارد می‌کند و هزینه نرخ مالیاتی بالا در کشور منبع درآمد بر دوش کشور محل اقامت می‌افتد. در واقع به منزله این است که خزانه کشور محل اقامت به خزانه کشور منبع درآمد پول واریز کند.

۲-۳-۲- اعتبار عادی^۱ (اعتبار محدود)^۲

به جهت مشکلی که در بالا عنوان شد اکثر کشورهای توسعه‌یافته اعطای اعتبار مالیاتی را محدود می‌کنند به آن مقدار از مالیات داخلی که قابل انتساب به درآمد ناشی از منبع خارجی است. در این روش، اعتبار مالیاتی خارجی، تنها میزان مالیات کشور سرمایه‌فرست بر درآمد ناشی از منابع خارجی را تقلیل می‌دهد ولی میزان مالیات کشور سرمایه‌فرست بر درآمد ناشی از منابع داخلی را کاهش نمی‌دهد. (ملانظر، ۱۳۸۵: ۴۰۴)

1- Ordinary Credit

2- Limited Credit

قانون‌گذاران کشور ایالات متحده در سال ۱۹۲۱، یعنی دقیقاً ۳ سال پس از آن‌که روش اعتبار مالیاتی را به عنوان روش حذف مالیات مضاعف در قانون آوردند، متوجه این موضوع شده و برای اعمال آن محدودیت قائل شدند تا از فرسایش درآمدهای مالیاتی کشور خود به وسیله کشورهای که دارای نرخ‌های مالیاتی بالا می‌باشند، جلوگیری نمایند. یک دلیل مهم برای این امر آن بود که در سال‌های پس از جنگ جهانی اول، نرخ‌های مالیات بر درآمد در بریتانیا و سایر کشورهای اروپایی بسیار بالا بود و آمریکایی‌ها نگران بودند که همه درآمدهای مالیاتی خود را با اعمال روش اعتبار کامل از دست بدهند. قانون‌گذاران ایالت متحده عنوان می‌کردند که حق دارند مالیات‌های را که حقاً و انصافاً به کشور آن‌ها تعلق دارد از مؤدیان اخذ نمایند. این مقرر، هم‌چنان یکی از مبانی اساسی حقوق ایالات متحده برای اخذ مالیات بر درآمد افراد مقیم خود به شمار می‌رود. کشور انگلستان نیز به همین ترتیب اعتبار مالیاتی خارجی را مشمول محدودیت قرار می‌دهد. (مولنار، همان: ۱۷۸)

در این روش کشور محل اقامت بازهم اجازه کسر مالیات بر درآمد خارجی از درآمد جهانی مؤدی را می‌دهد، اما نه بیش‌تر از آن نسبتی از مالیات که قابل انتساب به درآمد حاصله از کشور منبع درآمد (حداکثر کسر) می‌باشد. در فرض مثال بالا در وضعیت (یک)، میان روش اعتبار کامل و اعتبار عادی تفاوتی وجود ندارد و از آن‌جا که نرخ مالیاتی کشور منبع درآمد (۲۰٪) پایین‌تر از نرخ مالیات در کشور محل اقامت (۳۵٪) می‌باشد، معادل همان ۴۰۰۰ دلار به مؤدی اعتبار اعطا می‌شود. اما در وضعیت (ب) از آن‌جا که نرخ مالیات در کشور منبع درآمد (۴۰٪) بالاتر از نرخ مالیات در کشور محل اقامت (۳۵٪) می‌باشد، میزان درآمد خارجی با توجه به نرخ ۳۵٪ و نه بیش‌تر مشمول مالیات قرار می‌گیرد و به آن اعتبار داده می‌شود. در واقع اعتبار، محدود به میزان مالیاتی است که در کشور محل اقامت و با توجه به نرخ مالیات آن کشور، قابل پرداخت می‌باشد. در مثال ما میزان حداکثر اعتبار معادل ۷۰۰۰ دلار (۲۰، ۳۵٪) می‌باشد و لذا مجموع میزان مالیات پرداختی در کشور محل اقامت ۲۸، ۰۰۰ دلار (۳۵-۷۰۰۰، ۰۰۰) است و با توجه به میزان مالیات پرداختی در کشور منبع درآمد که ۸۰۰۰ دلار بوده است، مجموع بار مالیاتی که بر مؤدی تحمیل می‌شود معادل ۳۶۰۰۰ دلار (۲۸۰۰۰+۸۰۰۰) می‌باشد.

در صورت عدم وجود محدودیت برای اعتبار ممکن است کشورهای منبع درآمد (سرمایه‌پذیر) نرخ‌های مالیاتی خود را به صورت نامتعارفی بالا ببرند زیرا می‌دانند که کشور محل اقامت مؤدی، مالیاتی را که آن‌ها اخذ کرده‌اند، بازپرداخت می‌کند. در عمل روش محدود کردن اعتبار، کشورهای منبع درآمد را باز می‌دارد که درآمدهای مالیاتی کشورهای دیگر را به طور غیر منصفانه به سمت خود بکشند. (لارکینس، ۲۰۰۱: ۲۴۲)^۱ فرض‌های مختلفی که توضیح داده شد به صورت خلاصه در جداول زیر آورده شده تا بتوان نتایج حاصل از اعمال آن‌ها را به سادگی با یکدیگر مقایسه نمود.

جدول ۱- معافیت کامل

	فرض الف	فرض ب
مالیات در کشور محل اقامتگاه ۳۰٪×۸۰.۰۰۰	۲۴.۰۰۰	۲۴.۰۰۰
میزان مالیات در کشور منبع درآمد	۴.۰۰۰	۸.۰۰۰
مجموع مالیات‌های مأخوذه	۲۸.۰۰۰	۳۲.۰۰۰
میزان استخلاص از مالیات مضاعف در کشور محل اقامتگاه	۱۱.۰۰۰	۱۱.۰۰۰

جدول ۲- معافیت همراه با تصاعد

	فرض الف	فرض ب
مالیات در کشور محل اقامتگاه ۳۵٪×۸۰.۰۰۰	۲۸.۰۰۰	۲۸.۰۰۰
میزان مالیات در کشور منبع درآمد	۴.۰۰۰	۸.۰۰۰
مجموع مالیات‌های مأخوذه	۳۲.۰۰۰	۳۶.۰۰۰
میزان استخلاص از مالیات مضاعف در کشور محل اقامتگاه	۷.۰۰۰	۷.۰۰۰

جدول ۳- اعتبار کامل (نامحدود)

	فرض الف	فرض ب
مالیات قابل پرداخت در کشور محل اقامتگاه ۳۵٪×۱۰۰.۰۰۰	۳۵.۰۰۰	۳۵.۰۰۰
میزان مالیات در کشور منبع درآمد	۴.۰۰۰	۸.۰۰۰
میزان اعتبار مالیاتی	۴.۰۰۰	۸.۰۰۰
میزان مالیات پرداختی در کشور محل اقامتگاه	۳۱.۰۰۰	۲۷.۰۰۰
مجموع مالیات‌های مأخوذه	۳۵.۰۰۰	۳۵.۰۰۰
میزان استخلاص از مالیات مضاعف در کشور محل اقامتگاه	۴.۰۰۰	۸.۰۰۰

1 Larkins

ارزیابی حقوقی راهکارهای یک‌جانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین‌المللی ... ۴۰۱

جدول ۴- اعتبار عادی (محدود)

	فرض الف	فرض ب
مالیات قابل پرداخت در کشور محل اقامتگاه ۳۵٪×۱۰۰.۰۰۰	۳۵.۰۰۰	۳۵.۰۰۰
میزان مالیات در کشور منبع درآمد	۴.۰۰۰	۸.۰۰۰
میزان اعتبار مالیاتی	۴.۰۰۰	۷.۰۰۰
میزان مالیات پرداختی در کشور محل اقامتگاه	۳۱.۰۰۰	۲۸.۰۰۰
مجموع مالیات‌های مأخوذه	۳۵.۰۰۰	۳۶.۰۰۰
میزان استخلاص از مالیات مضاعف در کشور محل اقامتگاه	۴.۰۰۰	۷.۰۰۰

- کشورها، راهکارهای مختلفی را برای محدود کردن اعتبار مالیاتی خارجی به کار می‌گیرند. بعضی از کشورها، این محدودیت را بر درآمد کلی شرکت بار می‌کنند که به آن "محدودیت کلی"^۱ یا "محدودیت جهانی"^۲ گفته شده که بر اساس آن حداکثر مبلغ اعتبار مالیاتی خارجی با توجه به میزان مالیاتی که بر کل درآمد ناشی از منبع خارجی، قابل پرداخت است، تعیین می‌شود و تمام درآمد ناشی از منبع خارجی ملاک قرار می‌گیرد.

از دیدگاه شرکت‌های چندملیتی، این روش مساعد به نظر می‌رسد زیرا این امکان را فراهم می‌آورد که مالیات‌های پرداختی در کشورهای با نرخ بالا توسط مالیات‌های پرداختی در کشورهای با نرخ پایین تعدیل شوند و تنها در زمانی که این میانگین مالیاتی بارشده بر کل درآمد ناشی از منبع خارجی، بیش از نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در کشور سرمایه فرست باشد، میزان اضافی از شمول اعتبار خارج می‌گردد. عیب این روش برای شرکت‌های چند ملیتی آن است که زیان‌هایی که در حوزه مالیاتی یک کشور، به شرکت وارد آمده است از درآمدهایی که از فعالیت شرکت در کشور دیگر حاصل شده، کسر می‌گردد و به این ترتیب از میزان بالقوه اعتبار مالیاتی موجود خواهد کاست.

- بعضی از نظام‌های مالیاتی به ازای هر کشور محدودیت جداگانه‌ای را در نظر می‌گیرند. بر این اساس، میزان اعتبار مالیاتی خارجی، کشور به کشور سنجیده می‌شود

1- Overall Limitation

2- Global Limitation

و میزان اعتبار مالیاتی محدود است به میزان مالیاتی که به ازای درآمد حاصل از هر کشور، قابل پرداخت می‌باشد یعنی نرخ مالیاتی کشور میزبان به صورت جداگانه در مورد درآمد حاصله در هر کشور، ایجاد محدودیت می‌نماید. این روش برای شرکت‌های چند ملیتی از این جهت مزیت دارد که زیان‌های حاصله در یک کشور از درآمدهای تحصیل شده در کشور دیگر کاسته نمی‌شود. اما عیب اصلی آن برای شرکت‌های چندملیتی، عدم امکان تعدیل نرخ‌های بالای مالیاتی در بعضی کشورها به وسیله نرخ‌های پایین در سایر کشورها می‌باشد. اما مزیت اصلی این روش برای کشورهای در حال توسعه آن است که شرکت‌های چندملیتی انگیزه چندانی برای فشار آوردن بر این کشورها جهت پایین آوردن نرخ مالیاتیشان (تا بتوانند از این طریق هزینه نرخ‌های بالای مالیاتی در سایر کشورها را جبران نمایند) ندارند، درحالی‌که در محدودیت کلی ممکن است چنین فشاری از ناحیه شرکت‌ها بر کشورهای در حال توسعه وجود داشته باشد.

- در بعضی کشورها، این محدودیت‌ها در مورد اقلام مختلف درآمدی به صورت جداگانه محاسبه می‌شوند. به این معنی که درآمد شرکت را در سبدهای مختلف درآمدی، دسته بندی کرده و برای هر کدام محدودیت اعتباری جداگانه‌ای لحاظ می‌کنند. (به عنوان مثال درآمدهای فعال را در یک سبد و درآمد غیرفعال را در سبد دیگر قرار می‌دهند).

با طرح مثالی مطالب پیش‌گفته را مرور می‌کنیم. فرض کنید که شرکتی چند ملیتی مقیم کشور (الف) می‌باشد که در این کشور نرخ مالیات بر درآمد ۳۳٪ می‌باشد. این شرکت از طریق تأسیس شعبه، اقدام به سرمایه‌گذاری در کشور (ب) با نرخ مالیات بر درآمد ۵۰٪ و در کشور (ج) با نرخ مالیات بر درآمد ۳۰٪ می‌نماید. از سوی دیگر همین شرکت در کشور ب اقدام به سرمایه‌گذاری به شیوه غیرمستقیم در شرکت‌های دیگری که در کشور ب مقیم هستند، می‌نماید. این شرکت در طول یک سال مالی، معادل ۴۰۰ دلار درآمد فعال (درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری مستقیم) از هر یک از کشورهای ب و ج کسب می‌کند و معادل ۲۰۰ دلار سود سهام از سرمایه‌گذاری غیرمستقیم یا پرتفولیو در کشور ب به دست می‌آورد. کشور ب سود سهام پرداخت شده به شرکت چندملیتی مادر را مشمول مالیات تکلیفی به نرخ ۱۰٪ قرار می‌دهد. بنابراین مجموع میزان مالیات بالقوه در کشور الف بدون توجه به اعتبار مالیاتی خارجی، معادل ۳۳۰ دلار (۱۰۰×۳۳٪) می‌باشد. در حالی‌که مالیات بر درآمد خارجی که بر همان

ارزیابی حقوقی راهکارهای یک‌جانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین‌المللی ... ۴۰۳

۱۰۰۰ دلار بار شده است برابر با ۳۴۰ دلار می‌باشد $[(400 \times 30) + (200 \times 10)] + (400 \times 50)$.

در صورت فقدان محدودیت اعتباری، کشور الف تمام ۳۴۰ دلار مالیات پرداختی خارجی را مشمول اعتبار قرار می‌دهد. اما اگر کشور الف محدودیت کلی را اعمال کند، اعتبار مالیاتی خارجی معادل ۳۳۰ دلار خواهد بود. (نرخ مالیاتی داخلی 33% درآمد خارجی 1000) و در واقع به ۱۰ دلار اضافی پرداخت شده در خارج، اعتباری تعلق نمی‌گیرد.

در مقابل اگر کشور الف، محدودیت را به ازای مالیات پرداختی در هر کشور قرار دهد، سید کشور ب شامل ۲۲۰ دلار مالیات بر درآمد خارجی می‌باشد $(200 \times 10) + (400 \times 50)$ که به میزان ۱۹۸ دلار محدود می‌شود. (600×33) . همین‌طور سید کشور ج شامل ۱۲۰ دلار مالیات بر درآمد خارجی است (400×30) که به میزان ۱۳۲ دلار محدود می‌شود (نرخ مالیاتی داخلی 33% درآمد خارجی 400) که قاعدتاً در مورد درآمد تحصیلی در کشور ج با توجه به این‌که پایین‌تر از میزان محدودیت اعتبار، (حداکثر مبلغ اعتبار) می‌باشد، تمام آن ۱۲۰ دلار مشمول اعتبار قرار می‌گیرد. در مجموع می‌بینیم که با اعمال روش محدودیت به ازای هر کشور، میزان مبلغ اعتبار اعطایی معادل ۳۱۸ دلار می‌باشد. $(198 + 120)$ می‌بینیم که با اعمال روش اخیر، مبلغ اعتبار به میزان ۱۲ دلار در مقایسه با روش محدودیت کلی کاهش داشته است. $(318 - 330)$

حال فرض کنید که قانون مالیاتی کشور الف برای درآمد فعال (ناشی از سرمایه‌گذاری مستقیم) و درآمد غیرفعال (ناشی از سرمایه‌گذاری غیرمستقیم) سبدهای جداگانه ایجاد نماید. در این حالت مالیاتی تحمیلی در مورد سبد درآمدی ناشی از سرمایه‌گذاری مستقیم معادل ۳۲۰ دلار مالیات بر درآمد خارجی می‌باشد $[(400 \times 30) + (400 \times 50)]$ و محدود به مبلغ ۲۶۴ دلار می‌شود. (800×33) . در همین حال، سبد درآمد غیرفعال شامل ۲۰ دلار مالیات بر درآمد خارجی می‌شود (200×10) که با سقف محدودیت ۶۶ دلار روبه‌رو است (200×33) مشخص است که تمام ۲۰ دلار قابل اعتبار است. بنابر این در مجموع، کل اعتبار مالیاتی در این روش محدود به ۲۸۴ دلار خواهد بود. $(20 + 264)$ دلار

به این ترتیب، با اعمال روش محدودیت بر اساس تقسیم بندی نوع درآمد، اعتبار مالیاتی کمتر از میزان اعتبار مالیاتی چه در روش محدودیت کلی (یعنی ۳۳۰ دلار) و چه در روش محدودیت به ازای هر کشور (یعنی ۳۱۸ دلار) می‌باشد. البته باید توجه داشت که نتایج با توجه به داده‌ها و شرایط مختلف، ممکن است متفاوت باشد اما در زمانی که فعالیت‌های اقتصادی داخلی و خارجی هر دو منجر به سودآوری شده باشند، اعمال روش محدودیت کلی، کمترین محدودیت را بر میزان اعتبار ایجاد می‌کند و به مؤدی مالیاتی امکان می‌دهد که مالیات‌های خارجی با نرخ بالا در بعضی کشورها را به وسیله مالیات بر درآمد با نرخ پایین در کشورهای دیگر تعدیل نماید. (لارکینز، همان: ۲۴۳)

در کشور ایالات متحده، هنگامی که برای اولین بار در سال ۱۹۲۱ اعتبار مالیاتی عادی در قانون آورده شد، محدودیت کلی به عنوان روش اصلی در نظر گرفته شد. در سال ۱۹۳۲، کنگره مقرر نمود که مؤدی مالیاتی می‌تواند از اعتبار مالیاتی بر اساس روش محدودیت کلی یا روش محدودیت به ازای هر کشور، هر کدام که کمتر باشد استفاده نماید. در سال ۱۹۵۴ کنگره، روش محدودیت به ازای هر کشور را به عنوان تنها روش محدودیت اعتبار اعلام نمود. مجدداً در سال ۱۹۶۰ کنگره مقرر نمود که مؤدی می‌تواند یکی از روش‌های محدودیت کلی یا محدودیت به ازای هر کشور را انتخاب کند. در سال ۱۹۶۲ روش محدودیت بر اساس انواع درآمد (درآمد فعال در کنار درآمد غیرفعال) معرفی گردید. در سال ۱۹۷۶ روش محدودیت به ازای هر کشور لغو گردید و در قانون اصلاحی مالیات در سال ۱۹۸۶ انواع متعددی از درآمدها مشمول محدودیت اعتبار جداگانه‌ای قرار گرفتند و در نهایت در سال ۲۰۰۴ تعداد سبدهای مختلف درآمدی از نه سبد به دو سبد تقلیل پیدا کرد. (وست و وارما، ۲۰۱۲: ۲۹)^۱

در نظام مالیاتی ایران بر طبق تبصره ماده ۱۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم: "اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران، در صورتی که درآمدی از خارج از کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود حسب مورد طبق مقررات این قانون اعلام نمایند مالیات پرداختی آن‌ها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که

1- West and Varma

به درآمد تحصیل شده در خارج از کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان قرار می‌گیرد هر کدام کم‌تر باشد از مالیات بر درآمد آن‌ها قابل کسر خواهد بود.^۱

با توجه به این تبصره می‌توان پی‌برد که در نظام مالیاتی ایران روش اعتبار مالیاتی به عنوان راهکار یک‌جانبه برای پرهیز از اخذ مالیات مضاعف حقوقی بین‌المللی انتخاب شده است اما روشن است که این روش به شیوه کامل اجرا نمی‌شود چنان‌چه نرخ مالیاتی دولت منبع بیش از نرخ مالیاتی داخلی باشد، مقدار مازاد از مالیات متعلق مؤدی کسر نخواهد شد و به این ترتیب دولت ایران سهم خود از درآمد مالیاتی را به نسبت کشور منبع حفظ خواهد کرد و از فرسایش درآمدهای مالیاتی خود پیشگیری می‌کند. هم‌چنین از مفهوم این تبصره می‌توان دریافت که محدودیت کلی برای سقف این اعتبار در نظر گرفته شده است. به عبارت آخری، همان‌طور که گفته شد در هنگام اعطای اعتبار، درآمدهای مقیمان که در خارج کشور تحصیل شده است، بر اساس کشورهای مختلف و یا انواع مختلف درآمدی، مشمول اعتبار جداگانه‌ای قرار نمی‌گیرند.

از سوی دیگر در فرآیند حذف مالیات مضاعف در حقوق ایران، با توجه به مفاد بندهای ۱ تا ۵ قانون مالیات‌های مستقیم (که در مقام احصاء اشخاص مشمول مالیات می‌باشد)، شناسایی دقیق اقامتگاه اشخاص حقیقی و حقوقی حائز اهمیت بسیار است. طبق تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم، اقامتگاه اشخاص حقیقی بر اساس مقررات قانون مدنی تعیین می‌گردد که ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی به صراحت در این خصوص مقرر می‌دارد اقامتگاه هر شخص عبارت از محلی است که شخص در آن‌جا سکونت داشته و مرکز مهم امور او نیز در آن‌جا باشد و در صورت تفاوت این دو، مرکز امور ملاک تعیین اقامتگاه خواهد بود. اما در خصوص تعیین اقامتگاه اشخاص حقوقی با توجه به حکم تبصره ماده ۲۷ ق.م.م. و تفاوت تعریف اقامتگاه اشخاص حقوقی در ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی با مفاد ماده ۵۹۰ قانون تجارت و ماده ۱ قانون ثبت شرکت‌ها، بین حقوقدانان اختلاف نظرهایی در تعیین معیار اقامتگاه شخص حقوقی وجود دارد^۱ اما در مجموع می‌توان گفت که در تقسیم‌بندی وضعیت مشمول مالیاتی اشخاص حقوقی در قوانین مالیاتی ایران ملاک "مرکز اصلی" مبانی کار قرار گرفته است. نکته مهم دیگر

۱- برای مطالعه بیشتر تر نگاه کنید به: سلجوقی، محمود، حقوق بین‌الملل خصوصی، جلد ۱، ص ۱۸۲. صفار، محمدجواد، شخصیت حقوقی، صص ۲۹۸-۳۰۳. دمرچیلی، محمد و حاتمی، علی و قرائی، محسن، قانون تجارت در نظم حقوق کنونی، صص ۹۴۴ تا ۹۴۶.

آن که در نگاه نخست به نظر می‌رسد در حقوق ایران طبق بند ۴ ماده ۱ ق. م. م معیاری که به واسطه آن شخص حقوقی مشمول مالیات نسبت به درآمد جهانی می‌گردد، معیار تابعیت ایرانی داشتن شخص حقوقی است نه داشتن اقامتگاه در ایران؛ اما با اندک تأملی می‌توان دریافت که صرف‌نظر از بعضی استثنائات در تعیین تابعیت شرکت‌ها، در حقوق ایران معمولاً تابعیت شخص حقوقی نیز بر اساس اقامتگاه آن‌ها تعیین می‌شود و لذا عملاً تفاوتی بین اقامتگاه و تابعیت اشخاص حقوقی وجود ندارد. (بهبودی، ۱۳۹۱: ۶۱-۷۱)

همان‌گونه که گفته شد چنان‌چه میزان مالیات بر درآمد خارجی پرداخت شده، بیش از میزان مالیاتی باشد که در کشور محل اقامت قابل پرداخت است، آن مقدار اضافی مشمول اعتبار قرار نمی‌گیرد. این مبلغ مازاد بر اعتبار، حاصل سرمایه‌گذاری در کشورهایی است که نرخ‌های مالیاتی بالا دارند. برای سبک تر کردن و تعدیل این مانع در سال‌های مالیاتی، قوانین مالیاتی کشورها معمولاً به شرکت‌های چند ملیتی اجازه می‌دهند که این مبلغ مازاد را به سال‌های مالیاتی بعد منتقل کرده و آن را به عنوان مالیات بر درآمد خارجی پرداختی در سال‌های بعد لحاظ نمایند. در مقابل اگر محدوده اعتبار افزون بر میزان مالیات خارجی پرداختی باشد، باقی مالیات (مابه‌التفاوت مالیات داخلی بالقوه و مالیات پرداخت‌شده خارجی) باید در کشور سرمایه‌فرست، پرداخت شود که به این مابه‌التفاوت "محدوده اضافی"^۱ می‌گویند و در این حالت اگر مالیات مازاد بر اعتبار از سال‌های قبل وجود داشته باشد، می‌تواند به جای مابه‌التفاوت منظور گردد. اگر شرکت چندملیتی، از طریق تأسیس شرکت فرعی خارجی اقدام به سرمایه‌گذاری کند، می‌تواند تا زمانی که شرکت فرعی سود تحصیل کرده خود را به شکل سود سهام به شرکت مادر نپرداخته است، پرداخت مبلغ مابقی مالیات را به تعویق بیندازد.

هم‌چنین بسیاری از کشورها راه‌حل جایگزینی در این موارد مقرر می‌دارند؛ این که مالیات پرداختی در کشور منبع به عنوان هزینه قابل قبول از درآمد مشمول مالیات در کشور محل اقامت کسر گردد. هر چند این روش معمولاً مطلوبیت کم‌تری برای مؤدی در قیاس با روش اعتبار دارد و تنها به طور جزئی مالیات مضاعف را حذف می‌کند، اما مصادیقی وجود دارد که اتخاذ این روش، برای مؤدی مساعدتر است مانند زمانی که شرکت مؤدی، برای آن سال مالی در مجموع فعالیت‌های جهانی و داخلی‌اش، متحمل

1- Excess Limit

زیان شده‌است. در این موارد اصولاً به مؤدیان اجازه داده می‌شود که روش کسر مالیات خارجی را به طور داوطلبانه به جای روش اعتبار انتخاب کنند.

۳- مقایسه و تحلیل حقوقی راهکارهای یک‌جانبه

بیشتر اقتصاددانان بر این اعتقادند که در اقتصاد جهانی با درهای باز و فقدان تفاوت‌های مالیاتی، سرمایه‌گذاری‌های جهانی به کشورهای سوق خواهند یافت که در آن‌جا به بهترین بازدهی نائل شوند. کارشناسان بر این باورند که تخصیص بهینه منابع جهانی زمانی ممکن خواهد بود که یک نظام جهانی مالیاتی بی‌طرف وجود داشته باشد که در آن سرمایه‌گذاران بدون داشتن دغدغه در مورد تفاوت‌های مالیاتی اقدام به فعالیت نمایند در حالی که رژیم مالیاتی بین‌المللی کنونی فاقد شرط بی‌طرفی است. (کمیسون کشورهای اروپایی، ۱۹۹۲: ۳۴) کشورهای مختلف نرخ‌های متفاوت به کار می‌گیرند، بعضی فعالیت‌ها از پرداخت مالیات معافاند در حالی که بعضی مورد مالیات مضاعف به نحو ناعادلانه قرار می‌گیرند. اغلب اقتصاددانان به انتقاد از وضعیت موجود پرداخته و کشورها را به اتخاذ سیاست‌هایی تشویق می‌کنند که بی‌طرفی جهانی در تخصیص منابع را افزایش دهد. (کوبتسکی، ۲۰۱۱: ۱۸)^۱ البته همین کارشناسان در این موضوع اتفاق نظر دارند که دستیابی به بی‌طرفی کامل جهانی با توجه به تفاوت‌های بیشمار نظام‌های مالیاتی ملی، تقریباً ناممکن است ولی تلاش در مسیر آن تا حد امکان ضرورت دارد. (داگان، ۱۹۹۸: ۳۶۴-۳۶۵)^۲ در این راستا در نظام مالیاتی بین‌المللی دو اصل که به آن‌ها اصول بی‌طرفی گفته می‌شود، مطرح شده است که وضعیت مالیاتی بین‌المللی را با نگاهی ایده‌آل‌گرایانه ترسیم می‌نمایند. در این مبحث این اصول تشریح گردیده و مناسبت و کارایی هر یک از روش‌های پیش‌گفته در راستای تحقق این اصول، مورد واکاوی قرار می‌گیرد و به این ترتیب روش‌های معافیت از درآمد خارجی و اعتبار مالیاتی خارجی را از لحاظ کارایی و آثار آن‌ها با یکدیگر مقایسه می‌نماییم.

1- Kobetsky

2- Dagan

۳-۱- بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه^۱

در یک نگاه آرمان‌گرایانه، نظام مالیاتی بین‌المللی باید به گونه‌ای باشد که هیچ تفاوتی بین سرمایه‌گذاری در داخل کشور و سرمایه‌گذاری در خارج از کشور وجود نداشته باشد. در واقع اصل فوق به این معناست که نبایستی هیچ‌گونه تبعیضی بین سرمایه‌گذاری در داخل کشور و خارج از کشور وجود داشته باشد و می‌باید بار مالیاتی تحمیلی بر سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی یکسان باشد. (ایسان، همان: ۳۰) به همین جهت کشوری که سیاست‌های مالیاتی‌اش در قبال صدور سرمایه بی‌طرف است، هیچ انگیزه و مشوق مالیاتی برای سرمایه‌گذاران، در جهت سرمایه‌گذاری در خارج از کشور به جای سرمایه‌گذاری داخلی، و یا سرمایه‌گذاری در داخل کشور به جای سرمایه‌گذاری خارجی، ایجاد نمی‌کند.

به عبارت دیگر «این اصطلاح را اقتصاددانان در مواردی به کار می‌برند که یک سیستم مالیاتی در قبال صدور سرمایه خنثی باشد، به این معنا که نرخ مؤثر نهایی مالیات بر درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری یکسان باشد، خواه این سرمایه‌گذاری در اقتصاد داخلی انجام گیرد و یا در کشورهای دیگر. به عبارت دیگر در چنین حالتی ملاحظات مالیاتی نقش مؤثری برای سرمایه‌گذاران داخلی در اخذ تصمیم نسبت به سرمایه‌گذاری در کشورهای دیگر ایفاء نمی‌نماید.» (توکل، ۱۳۷۹: ۵۷)

با اندک دقتی در ساختار روش‌های اجتناب از مالیات مضاعف می‌توان پی برد که روش اعتبار مالیاتی به مراتب بهتر از روش معافیت، می‌تواند اهداف این اصل را تحقق بخشد چرا که در روش معافیت، کشور محل اقامت از حق خود برای اخذ مالیات از درآمد خارجی چشم‌پوشی می‌کند و نرخ مؤثر مالیات بر درآمد خارجی کاملاً بستگی به نرخ مالیاتی در کشور میزبان سرمایه خواهد داشت و لذا چنانچه هزینه‌ها و نرخ‌های مالیاتی در کشور محل سرمایه‌گذاری بالاتر و یا پایین‌تر از کشور سرمایه‌پذیر باشد، هزینه مالیاتی انجام سرمایه‌گذاری در خارج معادل با هزینه مالیاتی همان سرمایه‌گذاری در داخل نخواهد بود.

اما در عمل بسیار سخت خواهد بود که این اصل به همه اهداف خود دست یابد. حتی در وضعیتی که کشور محل اقامت، از روش اعتبار استفاده می‌کند نیز، احتمال عدم تحقق این اصل وجود دارد. مشکل نخست در جایی خواهد بود که نرخ مالیاتی در

1- Capital Export Neutrality

کشور محل سرمایه‌گذاری بیش از نرخ مالیاتی کشور فرستنده سرمایه باشد. در این حالت کاملاً غیرمنطقی خواهد بود که از کشور سرمایه فرست توقع داشته باشیم که برای کل میزان مالیات پرداخت شده اعتبار مالیاتی در نظر بگیرد زیرا این امر به منزله آن خواهد بود که کشور سرمایه فرست به خزانه‌داری کشور محل سرمایه‌گذاری پول واریز کند و لذا به دلایلی که پیش‌تر گفتیم معمولاً کشورها، اعطای اعتبار را به سقف خاصی محدود می‌کنند. در واقع تلاش برای اجتناب از مالیات مضاعف در کنار دستیابی به هدف بی‌طرفی نسبت به سرمایه صادر شده از یک سو و تلاش برای محافظت از درآمدهای داخلی کشور از سوی دیگر - که دستیابی به هر دو این اهداف به صورت توأمان بعید به نظر می‌رسد - منجر به شکل‌گیری نظریه جدیدی با عنوان "بی‌طرفی مقاومتی"^۱ گردیده است. بی‌طرفی مقاومتی شرکت‌ها را از سرمایه‌گذاری در کشورهای با نرخ مالیاتی بالا منصرف می‌گرداند. بر اساس این نظریه، بی‌طرفی تا حدی ادامه پیدا می‌کند که منجر به انتقال منابع مالی به کشورهای با نرخ مالیاتی بالا نگردد. هر چند مؤدیان نباید مورد مالیات مضاعف قرار بگیرند اما کشورهای با نرخ‌های مالیاتی بالا و مؤدیانی که در این کشورها اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند و نه خزانه‌داری کشور محل اقامت، باید هزینه‌های اقتصادی این بارهای سنگین مالیاتی را تحمل نمایند. در تقویت نظریه بی‌طرفی مقاومتی می‌توان گفت که این ساختار، در تحقق اهداف نظریه بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه، اخلاص چندانی ایجاد نمی‌کند؛ چرا که اگر کشور محل اقامت، روش محدودیت کلی را اعمال کند (که معمولاً چنین است) شرکت‌های چندملیتی معمولاً می‌توانند مبلغ مازاد بر اعتبار (حاصل از فعالیت اقتصادی در کشورهای با نرخ‌های بالا) را از طریق تعدیل مالیات‌های پرداختی با نرخ بالا به وسیله مالیات‌های پرداختی با نرخ پایین در سایر کشورها، کاهش دهند.

در مقابل، در انتقاد از نظریه بی‌طرفی مقاومتی گفته شده است که وجود مبلغ مازاد بر اعتبار در هر صورت مشوقی برای سرمایه‌گذاری خارجی با نرخ مالیاتی پایین‌تر ایجاد می‌کند و این امر بیش‌تر می‌شود که گاه مالیات نقش نامناسبی در تخصیص منابع اقتصادی ایفا کند. برای مثال فرض کنید که یک شرکت چندملیتی مقیم کشوری با نرخ مالیات بر درآمد ۳۵٪ می‌باشد. در این حالت دو انتخاب با ریسک یکسان برای سرمایه‌گذاری در کشور الف و یا ب دارد. در حالی که نرخ بازگشت سرمایه بدون توجه به

1- Defensive Neutrality

مالیات (قبل از کسر مالیات) در کشور الف ۱۴٪ و در کشور ب ۱۵٪ می‌باشد. کشور الف نرخ مالیات بر درآمد ۲۵٪ و کشور ب نرخ مالیات بر درآمد ۳۵٪ دارد. در شرایط آرمانی بی‌طرفی، شرکت چندملیتی می‌بایست کشور ب را برای سرمایه‌گذاری انتخاب کند تا با توجه به نرخ بازگشت ۱۵٪ از لحاظ اقتصادی حداکثر سودآوری را به دست آورد. اما اگر شرکت چند ملیتی از فعالیت در سایر کشورها مبلغی مازاد بر اعتبار پرداخت کرده باشد، ممکن است سرمایه‌گذاری در کشور الف را انتخاب کند، زیرا نرخ مالیاتی پایین به شرکت اجازه می‌دهد که مبالغ مازاد بر اعتبار را تعدیل کند. در عمل وجود مبالغ مازاد بر اعتبار در سیاست بی‌طرفی مقاومتی، گاه تصمیمات مؤدیان را به این سمت سوق می‌دهد که در کشورهای با "نرخ بازگشت سرمایه پیش از پرداخت مالیات"^۱ پایین‌تر، اقدام به سرمایه‌گذاری نمایند که نتیجه این امر، همان تخصیص ناکارآمد منابع می‌باشد. (لارکینز، همان: ۲۴۸)

ممکن است در ابتدا این‌گونه تصور شود که در وضعیتی که اعتبار مالیاتی عادی وجود دارد، تا زمانی که مالیات‌های کشور منبع درآمد از سقف نرخ مؤثر مالیاتی در کشور محل اقامت بالاتر نرفته‌اند، میزان این مالیات‌ها برای شرکت‌های چند ملیتی فاقد اهمیت باشد؛ زیرا این مالیات‌ها توسط کشور محل اقامت بازیافت می‌شوند. اما حالت دومی که در آن از اصل بی‌طرفی درقبال صدور سرمایه تخطی می‌شود، حالتی است که سرمایه‌گذاری مستقیم از طریق تأسیس شرکت فرعی در کشور خارجی صورت بگیرد. شواهد نشان داده‌اند که به جهت آثار مترتب بر "تعویق مالیاتی"^۲، مالیات‌های تحمیلی در کشور منبع درآمد، حتی در زمانی که این مالیات‌ها پایین‌تر از نرخ مؤثر مالیاتی در کشور محل اقامت می‌باشند، برای شرکت‌های چندملیتی بسیار حائز اهمیت می‌باشد. تعویق مالیاتی به این معناست که شرکت‌های چندملیتی، این امکان را دارند که پرداخت مالیات حاصل از منابع خارجی در کشور محل اقامت را از طریق انتقال منافع تحصیل شده در خارج به یک شرکت فرعی خارجی زیرمجموعه خود، به تعویق بیندازند. هنگامی که این انتقال صورت گیرد، پرداخت مالیات حاصل از این منافع در کشور محل اقامت، تا زمانی که این منافع به صورت سود سهام به شرکت مادر پرداخت شود، به تعویق می‌افتد.

1- Before Tax Rate of Return

2- Tax Deferral

آثار همزمان امکان تعویق مالیاتی در کنار وجود اعتبار مالیاتی خارجی در کشور محل اقامت، این خواهد بود که توجه شرکت‌های چندملیتی را به زمان‌بندی مالیات‌های کشور منبع، جلب می‌کند. مالیات‌هایی که بر درآمد حاصله در کشور منبع تحمیل می‌شوند، از منافع تعویق مالیاتی می‌کاهد. لذا شرکت‌های چند ملیتی در مقابل پرداخت این مالیات‌ها از خود مقاومت نشان می‌دهند. در بیان ساده از آن‌جا که شرکت‌های چند ملیتی با استفاده از ترفند تعویق مالیاتی، پرداخت مابه‌التفاوت یا همان محدوده اضافی را به تأخیر می‌اندازند، ترجیح می‌دهند که مبلغ مالیاتی را که ابتدا در کشور منبع می‌پردازند نیز کم‌تر باشد. (هر چه مبلغ مالیات پرداختی در کشور منبع کم‌تر باشد، مبلغ مابه‌التفاوت بیش‌تر و لذا مبلغ بیش‌تری امکان تعویق در پرداخت را خواهد داشت) از سوی دیگر مالیات‌هایی که در کشور منبع درآمد به هنگام پرداخت سود به شرکت مادر، اخذ می‌شوند کم‌تر مورد مقاومت شرکت‌های چند ملیتی قرار می‌گیرند زیرا در مورد این مالیات‌ها مهلت تعویق مالیاتی خاتمه یافته و قواعد اعتبار مالیاتی در همان زمان قابلیت اجرایی دارند و بلافاصله که این مالیات‌ها اخذ می‌شوند، در مقابل آن‌ها در کشور محل اقامت اعتبار اعطا می‌شود. به عنوان مثال شرکت‌های چند ملیتی ایالات متحده ترجیح می‌دهند که در کشور منبع درآمد، نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها پایین و نرخ مالیات‌های تکلیفی تحمیلی بر سود سهام بالاتر باشد نسبت به زمانی که برعکس این شرایط باشد^۱. به‌طور خلاصه نرخ مؤثر مالیاتی برای سرمایه‌گذاران آمریکایی که در کشورهای با نرخ مالیاتی پایین از طریق تأسیس شرکت فرعی فعالیت می‌کنند، نسبت به سرمایه‌گذاران آمریکایی که در داخل خود آمریکا فعالیت می‌کنند، پایین‌تر خواهد بود که این همان تخطی از اصول بی‌طرفی نسبت به صدور سرمایه به نفع سرمایه‌گذار خارجی می‌باشد. (روین، ۱۹۸۹: ۹۳۹)^۲

۱- هم‌چنان که پایین بودن مالیات بر درآمد شرکت‌ها و بالا بودن مالیات‌های تکلیفی بر سود سهام نسبت به نوع قبلی، به جهت تعویق مالیاتی و قواعد مربوط به اعتبار مالیاتی خارجی، برای شرکت‌های چند ملیتی مطلوب است، این وضعیت برای کشورهای در حال توسعه نیز مساعد است؛ به جهت آن‌که این وضعیت نوعی مشوق برای شرکت‌ها جهت سرمایه‌گذاری مجدد درآمدهای تحصیل شده، می‌باشد.

۳-۲- بی‌طرفی در قبال ورود سرمایه^۱

این عنوان بدین معناست که در داخل یک کشور هیچ گونه تبعیض و تفاوتی بین سرمایه‌گذار داخلی و خارجی و یا بین سرمایه‌گذاران خارجی متبوع کشورهای مختلف، که در داخل یک کشور فعالیت می‌کنند از حیث رفتار مالیاتی وجود نداشته باشد. هدف این اصل آن است که مجموع مالیاتی که بر درآمد سرمایه‌گذاری خارجی در یک کشور تحمیل می‌شود، بدون توجه به محل اقامت یا ملیت سرمایه‌گذار یکسان باشد. به عنوان مثال فرض کنید که یک شرکت آمریکایی از طریق تأسیس یک شرکت فرعی اقدام به سرمایه‌گذاری در کشور اسپانیا می‌نماید. هنگامی سیاست مالیاتی کشور آمریکا در قبال ورود سرمایه بی‌طرف می‌باشد که بار مالیاتی که بر سرمایه‌گذاری خارجی شرکت آمریکایی تحمیل می‌شود، همانند بار مالیاتی باشد که شرکت‌های چند ملیتی ایتالیایی، کانادایی، یا هر شرکت خارجی دیگر (حتی شرکت‌های اسپانیایی) به سبب همان میزان درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری در کشور اسپانیا، متحمل می‌شوند. هنگامی که بی‌طرفی در قبال ورود سرمایه، هدف قانون‌گذاری یک کشور باشد، قوانین مالیاتی آن کشور نباید شرکت‌های متبوع آن کشور را در شرایط نامساعدتری نسبت به شرکت‌های رقیب متبوع سایر کشورها قرار دهد. زمانی که بار مالیاتی که از سوی کشور محل اقامت بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بار می‌شود بیش‌تر از بار مالیاتی باشد که از سوی کشورهای ثالث بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی تحمیل می‌شود، آن‌گاه کشور محل اقامت نتوانسته این اصل را محقق کرده و لذا انگیزه برای سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی را محدود می‌کند. سیاست‌گذاران مالیاتی معتقدند که اعمال این اصل منجر به افزایش توان رقابت اقتصادی در سطح جهان می‌گردد. واضح است که روش معافیت، بیش‌تر از روش اعتبار، اهداف این اصل را تحقق می‌بخشد. زیرا در روش اعتبار علاوه بر بار مالیاتی که در کشور منبع درآمد بر سرمایه‌گذار تحمیل می‌شود، ممکن است در کشور محل اقامت، مبلغی مابه‌التفاوت از سرمایه‌گذار اخذ شود که در این صورت موقعیت سرمایه‌گذار با رقبایش همسان نخواهد بود و شرایط نامساعد تری خواهد داشت. برای رسیدن به این اصل بی‌طرفی معمولاً سه شرط باید رعایت شود:

1- Capital Import Neutrality

- نخست این که کشور میزبان سرمایه بر یک مبنا از سرمایه‌گذار داخلی و خارجی مالیات اخذ کند.

- هیچ گونه مالیات تکلیفی اضافی بر اشخاص غیر مقیم تحمیل نشود.
- کشور محل اقامت سرمایه‌گذار نباید درآمد خارجی را مشمول مالیات قرار دهد؛ یعنی می‌بایست از روش معافیت استفاده کند.

در عمل وجود توأمان این شرایط برای سرمایه‌گذاری خارجی به ندرت اتفاق می‌افتد. علت نخست آن که ممکن است کشور روش اعتبار مالیاتی را اعمال کند و یا این که در بعضی کشورها علاوه بر مالیاتی که از درآمد شرکت اخذ شده است، مقداری مالیات تکلیفی از شخص غیر مقیم اخذ می‌شود. باید متذکر شد که تبعیض مالیاتی علیه منافع سرمایه‌گذار خارجی امروزه معمولاً به ندرت اتفاق می‌افتد اما معضل اساسی در این ارتباط آن است که شرکت‌های چند ملیتی در کشورهای میزبان معمولاً مالیات کم‌تری نسبت به شرکت‌های داخلی پرداخت می‌کنند و با استفاده از ترفندهایی از پرداخت مالیات در محل اقامت نیز اجتناب می‌کنند و این امر به آن‌ها نوعی مزیت رقابتی در قیاس با رقبای داخلی‌شان اعطا می‌کند و از سوی دیگر مشوقی برای آن‌ها در جهت سرمایه‌گذاری خارجی به جای سرمایه‌گذاری داخلی می‌باشد. استفاده از ترفندهای مختلف در روند قیمت‌گذاری انتقالات از مهم‌ترین این اقدامات می‌باشد. از سوی دیگر پرداخت مبالغی چون پرداخت بهره، اجاره، حق الامتیاز، هزینه‌های مدیریت و مانند آن از میزان درآمد مشمول مالیات قابل کسر می‌باشد و هنگامی که این مبالغ به یک شخص غیرمقیم (به عنوان مثال شرکت مادر) پرداخت شده باشد، از پرداخت مالیات در کشور منبع درآمد فرار می‌کند. معمولاً این مبالغ به یکی از شرکت‌های وابسته شرکت اصلی که در یک تفرج‌گاه مالیاتی تأسیس شده است، پرداخت می‌گردد. یکی از راه‌هایی که برای مبارزه با این وضعیت مطرح شده است آن است که مقرر گردد این پرداخت‌ها از درآمد مشمول مالیات قابل کسر نیست و با آن‌ها همانند سود سهام رفتار شود. هر چند اعمال این روش‌های پیش‌گیرانه در عمل با دشواری‌های فراوانی روبه‌رو است.

بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه، بر منفعی که یک کشور می‌تواند از تخصیص منابع در سرتاسر جهان، به دست آورد و افزایش رفاه جهانی تأکید دارد در حالی که

بنا بر اصل بی‌طرفی در قبال ورود سرمایه، کشور بر افزایش قدرت رقابتی اشخاص مقیم خود که در خارج به سرمایه‌گذاری اشتغال دارد نظر خواهد داشت^۱. (ماسگراو، ۱۹۶۹: ۶۵-۶۶) همان‌طور که مشخص است تحقق کامل این اصول دوگانه، بدون هماهنگی و یکسان‌سازی کامل نظام‌های مالیاتی، نرخ‌ها، مآخذ مالیاتی و روش‌های استخلاص از مالیات مضاعف در کشورهای مختلف میسر نمی‌باشد. مشخص است که به‌وجود آمدن این شرایط چندان عملی به‌نظر نمی‌رسد، مخصوصاً که اقداماتی که برای رسیدن به بی‌طرفی در قبال ورود سرمایه ضروری است ما را از بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه، دور می‌کنند و بالعکس. به هر حال روشی که یک کشور برای حذف یا اجتناب از مالیات مضاعف اتخاذ می‌کند، به میزان مشخصی سرمایه‌گذاری در خارج از کشور را تشویق می‌کند و میزان این سرمایه‌گذاری، حوزه‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و سیاسی

۱- علاوه بر دو اصل مطرح شده در متن اصلی، عده‌ای از اصل دیگری با نام "بی‌طرفی ملی" (National Neutrality) نام برده‌اند. طرفداران این اصل مدعی این مطلب هستند که سرمایه‌گذاری در خارج از کشور، تنها هنگامی می‌بایست مورد تشویق قرار بگیرد که هم سرمایه‌گذار و هم حکومت از آن سرمایه‌گذاری منتفع شوند. به این ترتیب نتیجه می‌گیرند که نرخ مؤثر مالیاتی بر سرمایه‌گذاری یک فرد مقیم در خارج را باید به قدری افزایش داد که افراد مقیم، تنها در حالتی به سرمایه‌گذاری خارجی تشویق شوند که مجموع درآمد حاصل از آن، هم برای سرمایه‌گذار و هم برای کشور محل اقامت، بیش‌تر از مقداری باشد که از همان سرمایه‌گذاری در داخل کشور ممکن است به دست آید. به این ترتیب رفاه ملی افزایش پیدا می‌کند. این اصل روش کسر مالیات خارجی را به عنوان شیوه پیشنهادی ارائه می‌کند. با اعمال این روش، یک سرمایه‌گذار تنها هنگامی اقدام به سرمایه‌گذاری در خارج از کشور می‌نماید که درآمد خالص پس از پرداخت مالیات در خارج، بیش‌تر از درآمد قبل از کسر مالیات داخلی (در فرض سرمایه‌گذاری داخلی) باشد. زیرا در روش کسر مالیات خارجی، درآمد خالص پس از پرداخت مالیات در خارج، مجدداً بر طبق نرخ مالیاتی داخلی مشمول مالیات قرار می‌گیرد.

این نظریه توسط کارشناسان مورد انتقاد شدید قرار گرفته است. این اصل تنها به منافع کوتاه‌مدتی که از اعمال این روش عاید کشور می‌شود توجه دارد و توانایی سایر کشورها در واکنش به این رفتار از طریق ایجاد تغییر در سیاست‌های بین‌المللی مالیاتی‌شان را نادیده می‌گیرد. اگر همه کشورها از این سیاست دفاعی (که از سرمایه‌گذاری در داخل کشور به جای خارج از کشور) تبعیت کنند، نتیجه آن خواهد بود که همه کشورها از آثار محدودکننده‌ای که این امر بر تجارت بین‌الملل به مفهوم عام خواهد گذارد، ضرر خواهند دید. اعمال این سیاست تنها کشورهای سرمایه‌فرست رقیب را منتفع خواهد نمود زیرا سرمایه‌گذاران این کشورها در مقابل سرمایه‌گذاران کشوری که چنین سیاستی را اخذ نموده، نوعی مزیت رقابتی به دست می‌آورند. از آن‌جا که این نظریه عملاً اهمیت سرمایه‌گذاری خارجی را در مقایسه با منافع ملی کوتاه‌مدت، نادیده می‌انگارد و از نظر سرمایه‌گذاران کم‌ترین مطلوبیت را داراست و از طرف دیگر تا حد زیادی معضل مالیات مضاعف را لاینحل باقی می‌گذارد، به شدت مطرود بوده و فاقد مبنای قوی نظری می‌باشد. لذا در متن به صورت جداگانه به آن پرداخته نمی‌شود.

کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد. با توجه به این موارد لازم است که مشخص گردد کدامیک از این اصول پراهمیت‌تر می‌باشد و ما را سریع‌تر به بی‌طرفی نهایی دلخواه نزدیک می‌کند. این موضوع که کدامیک از اصول بی‌طرفی در قبال ورود سرمایه (که روش معافیت را برای درآمد ناشی از منبع خارجی پیشنهاد می‌کند)، یا بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه (که روش اعتبار را برای درآمد ناشی از منبع خارجی پیشنهاد می‌کند) بهینه‌ترین تخصیص جهانی منابع را فراهم می‌آورد، محل بحث و اختلاف بسیاری از صاحب‌نظران می‌باشد.

طرفداران اصل بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه، به اختصار عقیده دارند که روش معافیت باعث تخصیص نامناسب منابع جهانی^۱ می‌گردد، زیرا کشورهای با نرخ مالیاتی پایین، ممکن است سرمایه‌گذاری‌های کم بازده و نه‌چندان بهینه را به جهت سود ناخالص بیش‌تری که نصیب سرمایه‌گذار می‌شود، به سمت خود جذب می‌کنند. هم‌چنین معتقدند که روش اعتبار، عدالت اقتصادی را بهتر تأمین می‌کند زیرا بر خلاف روش معافیت، آن‌هایی که درآمد یکسانی دارند، مالیات یکسانی پرداخت می‌کنند. در مقابل هواداران نظریه بی‌طرفی در قبال ورود بر این ادعا هستند که کشورهای با نرخ پایین در هر حال، سرمایه‌گذاری بیش‌تری را جذب می‌کنند زیرا کشورهای دیگری هستند که به مقیمان خود، معافیت اعطا می‌کنند و لذا کشورهای صادرکننده سرمایه باید نسبت به این موضوع هوشیار بوده و شرایطی را (از طریق نادیده گرفتن اخذ مالیات از سرمایه‌گذار مقیم در مورد درآمد ناشی از منبع خارجی) فراهم کنند که سرمایه‌گذاران متبوع خودشان از مزیت سرمایه‌گذاری در کشورهای دارای نرخ پایین، متمتع شوند. نهایتاً این‌که معتقدند که اعمال روش اعتبار، بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در مورد محل اقامت خود و محلی که برای سرمایه‌گذاری انتخاب می‌کنند، اثر منفی می‌گذارد. (داگان، ۱۹۹۸: ۳۷۵-۳۷۷)^۲ این صاحب‌نظران، معتقدند که اخذ مالیات در کشور منبع درآمد با پیچیدگی کم‌تری روبه‌رو است و تحقیقات همواره نشان داده است که ساده‌سازی نظام مالیاتی، هزینه تمکین مؤدیان مالیاتی را نیز کاهش می‌دهد. (سیلوانی، ۱۳۸۱: ۱۹) از طرف دیگر چنان‌چه شرایط نامساعد رقابتی به‌گونه‌ای باشد که

1- Inefficient Allocation of Global Resources

2- Dagan

شرکت‌های یک کشور خاص، از فعالیت در بازارهای سایر کشورها حذف کردند، در این حالت اهداف اصل بی‌طرفی در قبال صدور نیز منتفی می‌گردد. اگر قواعد مالیاتی کشور محل اقامت، شرایط سرمایه‌گذاری در خارج را غیر رقابتی نماید، بی‌طرفی مابین سرمایه‌گذاری در داخل کشور یا سرمایه‌گذاری در خارج از کشور، فایده عملی خود را از دست خواهد داد. (ایسان، همان: ۱۸۲)

۴- جمع بندی و نتیجه‌گیری

راهکارهای یک جانبه اتخاذ شده توسط کشورها برای رهایی از معضل مالیات مضاعف را می‌توان به سه روش کسر مالیات خارجی، معافیت از مالیات بر درآمد خارجی و اعتبار مالیاتی خارجی منقسم دانست. در روش کسر مالیات خارجی، مالیات‌های پرداختی در خارج از کشور همانند سایر هزینه‌های سرمایه‌گذاری از درآمد مشمول مالیات در کشور محل اقامت قابل کسر هستند. در روش معافیت، درآمد تحصیل شده در خارج از کشور از شمول مالیات معاف می‌گردد. در روش اعتبار مالیاتی، که معمول‌ترین و مشهورترین راهکار یک‌جانبه به‌شمار می‌آید، مالیات‌های پرداختی در خارج از کشور از میزان مالیاتی که به موجب قانون در کشور محل اقامت می‌بایست پرداخت گردد، کسر می‌گردد. البته این کسر معمولاً محدود است به میزانی از مالیات داخلی که قابل انتساب به درآمد ناشی از منبع خارجی است. دو روش معافیت از مالیات بر درآمدهای خارجی و اعطای اعتبار مالیاتی، بیش از سایر روش‌ها مورد استقبال نظام‌های مالیاتی قرار گرفته و مطالعات نشان داده است که اتخاذ هر یک از این دو راهکار اخیر در حقوق داخلی کشور سرمایه‌فرست، تأثیر مثبتی برای افزایش فعالیت‌های سرمایه‌گذاران در خارج از کشور خواهد داشت، هرچند بحث در مورد رجحان هر یک از این دو روش بر دیگری، بسیار است و هر یک از این دو روش طرفداران و مخالفان فراوانی دارند. اما در مقابل، روش کسر مالیات خارجی از مبنای نظری و عملی قابل قبولی برخوردار نبوده و تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر افزایش فعالیت سرمایه‌گذاران خارجی نخواهد داشت.

مطالعات نشان داده است که روش معافیت با اهداف اصل بی‌طرفی در قبال ورود سرمایه و روش اعتبار با اهداف اصل بی‌طرفی در قبال صدور سرمایه مطابقت بیشتری دارد. اما هیچ‌یک از این اصول، یک سیاست مناسب و کامل برای اخذ مالیات بین‌المللی

به کشورها پیشنهاد نمی‌نماید. در واقع از آن جا که رسیدن کامل به هدف این اصول بی‌طرفی، تا حد زیادی غیر ممکن می‌نماید، سؤالی که امروزه پیش روی سیاست‌گذاران قرار دارد این نیست که کدام روش بی‌طرفانه است بلکه سؤال اصلی آن است که کدام روش منافع ملی کشور را چه در کوتاه‌مدت و چه در بلندمدت بهتر تأمین می‌کند. در واقع استفاده از روش معافیت و یا اعتبار همانند سایر روش‌های مالیاتی بر افزایش یا کاهش سرمایه‌گذاری در خارج از کشور اثر می‌گذارد. یک کشور بایستی ابتدا با توجه به ملاحظات گسترده سیاسی، اجتماعی و اقتصادی، آن میزان از سرمایه‌گذاری در خارج از کشور را که به بهترین نحو منافع کشور را تأمین می‌کند، شناسایی نماید و سپس سیاست مالیاتی که به بهترین نحو از طریق روش‌های معافیت یا اعتبار (و یا سایر روش‌های مالیاتی) این نوع سرمایه‌گذاری را تشویق یا تحدید می‌کند، اتخاذ نماید تا حداکثر منافع اقتصادی-اجتماعی برای آن کشور تحصیل گردد. حتی ممکن است با توجه به منافع و مصالح کشور لازم باشد که یکی از این دو روش در مورد بعضی اقلام درآمدی و روش دیگر در مورد سایر اقلام اعمال شود تا به این ترتیب حداکثر درآمدزایی به دست آید.

فهرست منابع

- ۱- بهبودی، رویا، (۱۳۹۱)، *نقش اقامتگاه اشخاص حقوقی در حقوق مالیاتی*، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق تجاری- اقتصادی بین‌المللی)، دانشگاه تهران.
- ۲- توکل، محمد، (۱۳۸۱)، «حقوق مالیاتی شاخه‌ای نوین از دانش مالیاتی»، *مجله کانون وکلا*، شماره ۱۷۸.
- ۳- توکل، محمد، (۱۳۷۹)، *فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی انگلیسی به فارسی و فارسی به انگلیسی*، همراه با شرح اصطلاحات و حواشی و تعلیقات، *مجله تخصصی مالیات*، چاپ اول.
- ۴- ثورونی، ویکتور، (۱۳۸۴)، *طراحی و نگارش قانون مالیاتی*، ترجمه ملانظر، مرتضی، جلد ۲، سازمان امور مالیاتی کشور.

- ۵- دمرچیلی، محمد و حاتمی، علی و قرائی، محسن، (۱۳۸۲)، *قانون تجارت در نظم حقوق کنونی*، چاپ سوم، تهران: میثاق عدالت.
- ۶- رستمی، ولی، رنجبر، احمد، (۱۳۹۰)، «ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی»، *فصلنامه پژوهش حقوق*، سال سیزدهم، شماره ۳۴، صص ۱۱۳-۱۴۰.
- ۷- رفیعی، پیمان، (۱۳۹۱)، *نظام حقوقی بین‌المللی مالیات در سرمایه‌گذاری‌های خارجی با تأکید بر قیمت‌گذاری انتقالی*، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق تجارت بین‌الملل)، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۸- زمانی، احمد، (۱۳۸۶)، «تحلیل اقتصادی مالیات بر انتقالات فرامرزی و قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف»، *مجله اقتصادی (ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی)*، شماره ۶۵، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی، صص ۲۹-۳۸.
- ۹- سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، (۱۳۸۵)، *ترجمه الگوی موافقت‌نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه*، ملانظر، مرتضی، نسخه فشرده ۱۵ جولای ۲۰۰۵، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی دفتر قراردادهای بین‌المللی.
- ۱۰- سبزو، محبوبه، عزیزی، اعظم، (۱۳۸۸)، «قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تأثیر آن‌ها بر جریان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی»، *مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*، تهران: نشر روناس، صص ۹۲۵-۹۴۳.
- ۱۱- سلجوقی، محمود، (۱۳۷۷)، *حقوق بین‌الملل خصوصی*، جلد ۱، تهران: نشر دادگستر.
- ۱۲- سیلوانی، کارلوس، (۱۳۸۱)، *راهنمای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه ملایی‌پور، منصور، تهران: دانشکده امور اقتصادی.
- ۱۳- صفار، محمدجواد، (۱۳۷۳)، *شخصیت حقوقی*، چاپ اول، تهران: نشر دانا.
- ۱۴- کمیته سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در امور مالی، (۱۳۸۵)، *الگوی موافقت‌نامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه*، ترجمه ملانظر، مرتضی، نسخه فشرده ۱۵ جولای ۲۰۰۵، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی دفتر قراردادهای بین‌المللی.

- 15- Arnold, Brian J. & McIntyre, Michael J, (2002) *International Tax Primer*, Kluwer Law International, The Hague .
- 16- Ault, H. J, (1997) *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, The Hague .
- 17- Avi-yonah, Reuven, (2007) *International Tax as International Law: An analysis of the International Tax Regime*, Cambridge tax law series, New York .
- 18- Benassy-Quere, Agnes, (2005) ‘‘How Does FDI React to Corporate Taxation’’, *International Tax and Public Finance*, Paris School of Economics, Vol. 12, No. 5 .
- 19- Commission of the European Communities, (1992), ‘‘Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation’’, (Brussels), Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee, Report No. (SEC (92)1118) .
- 20- Dagan, Tsilly, (1998) ‘‘National Interests in International Tax Game’’, *Virginia tax review*, Vol. 18 .
- 21- Devereux, Michael, (2008) ‘‘Business Taxation in a Globalized World’’, *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 24, pp 625-638 .
- 22- Easson, A. J, (2004) *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, The Hague .
- 23- Graetz, Michael J. & O’Hear, Michael. , (1997) ‘‘The ‘‘original intent’’ of U. S international taxation’’, *46Duke Law Journal*, vol. 24, pp 1021-1110 .
- 24- Holland, David & Vann, Richard J. , (1996) ‘‘Income Tax Incentives for Investment’’ in Victor Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting* (vol. 2) International Monetary Fund, Washington D. C .
- 25- Hordijk, Peter, (2008) ‘‘Double Tax Relief: Disparity or Harmful Restriction?’’, *Intertax vol 36*, Issue 1, pp 29-37 .
- 26- [http:// www. OECD. org](http://www.OECD.org)
- 27- [http://www. IFA. nl](http://www.IFA.nl)
- 28- [http://www. irs. gov/Individuals/International-Tsaxpayers/Foreign-Tax-Credit---Choosing-To-Take-Credit-or-Deduction](http://www.irs.gov/Individuals/International-Tsaxpayers/Foreign-Tax-Credit---Choosing-To-Take-Credit-or-Deduction)
- 29- [http://www. UNCTAD. org](http://www.UNCTAD.org)
- 30- Kobetsky, Michael, (2011), *International Taxation of Permanent establishments: Principles and Policy*, Cambridge Tax Law Series, New York .

- 31- Larkins, Ernest R, (2001) “Double Tax Relief for Foreign Income: A Comparative Study of Advanced Economies”, *Virginia Tax Review*, Vol. 21, pp 233- 248 .
- 32- Mcintyre, Michael, (2003) “Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review”, *Tax policy For Developing and Transitional Countries in the Global Economy* .
- 33- Molenaar, Dirk, (2006), “Taxation of International Performing Artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them”, Vol. 10, *Doctoral series, IBFD-Academic Council* .
- 34- Morisset, Jacques & Pirnia, Neda, (2000) “How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review”, *World Bank Policy Research Working Paper* .
- 35- Musgrave, P. B. , (1969) ,*United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments*, Cambridge, Massachusetts: The Law School of Harvard University .
- 36- OECD, (2008), *Model Double Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version, Paris .
- 37- OECD, (2010), *Model Double Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version, Paris .
- 38- Roin, Julie, (1989) “The Grand Illusion: A Neutral System for the Taxation of International Transaction”, *Virginia Law Review*, vol. 75, pp 919-931 .
- 39- UNCTAD, (2000) *Taxation*, Series on issues in international investment agreements, United Nations, New York and Geneva .
- 40- United Nations Centre on Transnational corporations, (1988), *International Income Taxation and Developing Countries*, United Nations, New York.
- 41- Vann, Richard J. , (1998) “International Aspects of Income Tax” in Victor Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting* (vol. 2), International Monetary Fund, Washington, D. C .
- 42- West, Philip & Varma, Amanda, (2012), “The Past and Future of the Foreign Tax Credit”, *The Tax Magazine*, Steptoe Publications, Chicago, pp 27-47.