

نظام مالیات بین‌المللی ایران: قواعد ناکافی

محمد جعفر قنبری جهرمی

دانشیار دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی

سعید عباسی

دانشجوی دوره دکتری حقوق بین‌الملل دانشگاه شهید بهشتی، s_abasi@sbu.ac.ir

چکیده

در این نگارش برآنیم تا قواعد موجود در نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران را در رفتار با اشخاص حقوقی خارجی نسبت به درآمدهای تحصیل‌کرده در ایران و نیز اشخاص حقوقی ایرانی نسبت به درآمدهای محصله از خارج از کشور را مورد بررسی اجمالی قرار دهیم. وضع مالیات بر این‌گونه افراد که دارای خصیصه‌ی بین‌المللی هستند، را به اختصار نظام مالیات بین‌المللی¹ نام نهاده‌ایم. هدف از برشمردن ایرادات وارده، اصلاح نهایی این نظام است نه صرفاً انتقاد، چرا که هر اصلاحی از دانستن یک نقص آغاز می‌شود. در پایان پیشنهاد اصلاح و به‌روزرسانی قواعد مربوطه شده است.

کلید واژه‌ها: نظام مالیات بین‌المللی، اشخاص حقوقی خارجی، سرمایه‌گذاری خارجی

1- International Taxation System

۱- مقدمه

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

لازم به ذکر است که پرداختن به مشکلات سرمایه‌گذاری خارجی در پرتوی قانون تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی و قانون راجع به تملک اموال غیرمنقول خارجی، چگونگی فعالیت در مناطق آزاد تجاری و دیگر بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها در راستای ثبت شرکت توسط اتباع خارجی با هر نسبت سهام حتی تا صد درصد از حوصله‌ی این نگارش خارج است و بنا بر این است که تنها به قواعد مالیاتی ایران در خصوص شرکت‌های خارجی بپردازیم.

سادگی^۱ و انصاف^۲ و کارایی^۳ از معیارهای اصلی سنجش نظام‌های مالیاتی در دنیا هستند^۴، که برآنیم در این نگارش مختصراً با بررسی جزئیات نظام مالیاتی کشورمان و نیز با مقایسه با برخی نظام‌های مالیاتی کشورهای پیشرفته در این زمینه، ایرادات قواعد مالیاتی کشورمان را بیابیم و در راستای رسیدن به یک نظام بهینه‌ی مالیاتی توصیه‌ایی بنماییم. باشد تا با این اقدام خدمتی به کشور عزیزمان نموده باشیم.

۲- تعریف نظام مالیاتی

نظام مالیاتی^۵ مجموعه‌ای از قواعد، مقررات و رویه‌هایی است که:

1- Simplicity

2- Equity

3- Efficiency

4- Miller, Angharad and Oats, Lynne; "Principles of International Taxation"; Forth edition; Bloomsbury Professional Ltd, 2014; pp. 5-6

5- Tax System

این اصطلاح برگرفته از کتاب (1969) Fiscal Systems اثر Richard Musgrave است که در آن به چگونگی تغییر موسسات مالی و کارکرد آنان با توجه به محیط آنان و نیز بقای برخی شباهت‌ها با وجود تغییر در تنظیمات آنان اشاره می‌کند.

۱-۲- معین می‌کند کدام وقایع یا حالات موجب ایجاد بار مالیاتی^۱ (نرخ^۲ و مبنای^۳ مالیات) می‌گردد؛

۲-۲- مشخص می‌کند که چه کسی یا کدام نهادی در چه زمانی قواعد بخشودگی^۴ مالیاتی را اعمال می‌کند؛

۳-۲- آیین دقیقی جهت حصول اطمینان از پیروی از قواعد و مقررات مالیاتی از جمله پیامدها و لوازم ارائه‌ی اطلاعات (شامل مجازات‌ها) راجع به مسئولیت مالیاتی در زمان مناسب را دربردارد (قواعد اجرایی).^۵

به نظر می‌رسد تعریف فوق دربردارنده‌ی تمامی نظام‌های مالیاتی است. و نظام مالیاتی کشورمان که سعی شده است در قانون مالیات‌های مستقیم متجلی گردد را نیز دربرمی‌گیرد. در ابواب و فصول مختلف قانون مذکور بار مالیاتی با نرخ‌های متفاوت تعیین شده است. نیز قواعد معافیت و قواعد اجرایی هم در نظام مالیاتی کشورمان به چشم می‌خورد.

۳- اجزای نظام مالیات بین‌المللی

با نگاهی به چارچوب مالیاتی بین‌المللی برخی از کشورهای پیشرفته بین‌المللی مانند استرالیا، برزیل، کانادا، چین، فرانسه، آلمان، هند، ایرلند، ژاپن لوگزامبورگ، مکزیک، هلند، آفریقای جنوبی، سوئیس، انگلستان و ایالات متحده‌ی آمریکا، مشترکاتی از اجزای سازنده‌ی یک نظام مالیاتی به شرح ذیل به‌دست می‌آید.^۶

۳-۱- رویکرد

هر نظام مالیاتی رویکرد خود را به یکی از روش‌های وضع مالیات بر درآمدهای جهانی^۷ یا سرزمینی^۸ انتخاب می‌کند. در رویکرد جهانی، کشور، درآمدهای اشخاص مقیم خود را که در دیگر کشورها به فعالیت تجاری مشغولند، مشمول مالیات قرار

1- Tax Burden

2- Tax Rate

3- Tax base

4- Remit; Remittance; Remission

5- Slemrod, Joel and Gillitzer, Christian; Tax Systems; MIT Press, 2014, p 10

6- Bakker, Anuschka and Levey Marc M.; Transfer Pricing and Intra-Group Financing - The entangled worlds of financial markets and transfer pricing (Last Reviewed: 1 April 2012.); IBFD Online Books; Chapters 1- 17

7- Worldwide Taxation

8- Territorial Taxation

می‌گیرند. در رویکرد سرزمینی نیز هر شرکت خارجی که در قلمروی یک کشور به فعالیت تجاری مشغول است، مشمول مالیات آن کشور قرار می‌گیرند. ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد ناشی از فعالیت شرکت‌ها که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود را مشمول مالیات ۲۵ درصد می‌داند. تبصره دوم ماده مذکور نیز اشخاص حقوقی خارجی را که به بهره‌برداری از سرمایه یا فعالیت تجاری به صورت مستقیم یا غیرمستقیم به کسب درآمد مشغولند، مشمول مالیات می‌داند. پس کشورمان با اختلاط هر دو رویکرد به وضع مالیات بر فعالیت‌های خارجی می‌پردازد که البته اکثر کشورهای دنیا نیز به همین طریق عمل می‌کنند.^۱

۳-۲- اقامتگاه^۲

در مورد اشخاص حقوقی دو رویکرد وجود دارد؛ یکی بر پایه معیارهای شکلی مانند محل تشکیل یا ثبت و دیگری بر معیارهای ماهوی استوار است از جمله محل اداره^۳، محل اداره و کنترل مرکزی^۴، اداره مرکزی^۵ محل اداره مؤثر^۶، دفتر مرکزی شرکت^۷ یا محل اصلی تجارت^۸. بسیاری از کشورها هر دو رویکرد را اعمال می‌کنند بنابراین اگر شرکتی در یک کشور ثبت یا به صورت مؤثر اداره گردد؛ مقیم آن کشور خواهد بود.^۹

اقامتگاهی که معمولاً در معاهدات جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف مورد استفاده قرار می‌گیرد، معمولاً بر مبنای مفهوم داخلی اقامتگاه در کشورهای منعقدکنندهی معاهده است.^{۱۰} یا حداقل ناشی از مسئولیت کامل مالیاتی بر مبنای معیارهایی چون

1- Avi-Yonah, Reuven S; Global Perspectives on Income Taxation Law; Oxford University Press; 2011; p. 153

2- Residence

3- Place of management

4- Central management and control

5- Central administration

6- Place of effective management:

7- Head Office

8- Principal place of business

9- Couzin, Robert; Corporate residence and international taxation; IBFD Online Books; 2002; page Preface; available at: <http://online.ibfd.org/collections>

۱۰- ماده ۴ معاهدات جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف جمهوری اسلامی ایران با سایر کشورها که تعداد آنها به

بیش از ۴۰ کشور می‌رسد؛ اصطلاح "مقیم یک دولت متعاقد" را به هر شخصی که به موجب قوانین آن دولت،

از حیث اقامتگاه، محل سکونت، محل ثبت یا سایر معیارهای مشابه، مشمول مالیات آنجا باشد؛ تعریف می‌کند.

برای مطالعه بیشتر تر.ک: مجموعه موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف؛ لازم‌الاجرا تا اسفند ۹۲؛

معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی؛ دفتر قراردادهای و امور بین‌الملل، ۱۳۹۲.

محل سکونت^۱، محل اقامت یا محل اداره و غیره است.^۲ در این خصوص باید به تفاوت تعریف اقامتگاه در قانون مدنی یعنی مرکز عملیات^۳ و در قانون تجارت یعنی محل اداره^۴ توجه کرد. به نظر می‌رسد بهتر است قانون مالیات‌های مستقیم تعریف مستقلی از اقامتگاه شرکت ارائه دهد چرا که برای اهداف مالیاتی بهتر است تعریفی جامع‌تر با گستره‌ای بهینه که بیش‌ترین شرکت‌ها را تحت پوشش قرار دهد، معقولانه‌تر است. مثال بارزی که می‌توان از آن یاد کرد قضیه De Beers است که محل تصمیم‌گیری اعمال شرکتی که در آفریقای جنوبی ثبت و اداره می‌شد؛ در لندن شناخته شد و در انگلستان مشمول مالیات قرار گرفت.

۳-۳- منبع^۶

باتوجه به مفهوم اقامتگاه، هرگونه فعالیت و کسب درآمد خارج از اقامتگاه، منبع خارجی محسوب است. به‌طور کلی مفهوم منبع یا منبع درآمد، محل یا کشوری است که قسمتی از درآمد در آنجا تولید می‌گردد. قواعد راجع به منبع ممکن است در قواعد مالیاتی یا رویه و یا معاهدات مالیاتی یک کشور یافت شود. در واقع منبع درآمد با توجه به قاعده منبع^۷ معین می‌گردد؛ با توجه به اقامتگاه مؤدی یا استفاده از اموالی که پرداخت مالیات نسبت به آن‌ها صورت می‌گیرد. منبع درآمد ممکن از طرقی مانند این که یک کشور بنا به اصل مالیات بر منبع^۸ راجع به یک محصول خاص مالیات وضع کند و یا این که محصول را بدلیل این که دارای منبع خارجی است مشمول اعتبار مالیات خارجی قرار دهد.^۹ در بند پنجم ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره به همین مفهوم شده است.

1- Domicile

2-Vogel, Klaus; "State of residence" may as well be "state of source" – there is no contradiction; Bulletin of international taxation, Volume 59; Number 10, 2005; pp 420-423

۳- ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی

۴- ماده ۵۹۰ قانون تجارت

5- De beers consolidated mines limited vs. Howe (1906) AC 455, 22 TLR 756, 5 Tax Cas 198; Cited in: Aigner, Hans-Jorgen and Loukota, Walter; "Source Versus residence in International Tax Law";Linde Verlag: 2005; pp24-25

6- Source

7- Source rule

8- Source principle of taxation

9- Arvey Jones, John F et al; Tax treaty problems relating to source; European Taxation volume 38; Number 3;1998; pp.78-93

۳-۴- نهادهای مشمول مالیات^۱

هر نظام مالیاتی باید علاوه بر ذکر نام نهادهای تحت شمول تعریفی نیز از آنان ارائه دهد تا در صورت اختلاف متمرثر باشد. قانون مالیات‌های مستقیم در بند پنجم ماده ۱ و نیز ماده ۱۰۵ صرفاً به ذکر قید اشخاص حقوقی خارجی اکتفا کرده و تعریفی از انواع آنان ارائه نمی‌دهد. بدیهی است علاوه بر اشکال شرکت در قانون تجارت، لازم است تعریفی هرچند مختصر از شرکت‌های چندملیتی^۲، مادر^۳، هلدینگ^۴، فرعی^۵، وابسته^۶، شعبه و نمایندگی ارائه گردد^۷. هر چند ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی، شعبه شرکت خارجی را واحد محلی تابع شرکت اصلی تعریف می‌کند که مستقیماً موضوع و وظایف شرکت اصلی را در محل انجام می‌دهد.^۸

۳-۵- درآمد مشمول مالیات^۹ و ضررهای پذیرفته شده مالیاتی^{۱۰}

در واقع درآمد مشمول مالیات پس از تفریق هزینه‌های قابل کسر از درآمد ناخالص به دست می‌آید. بیش‌تر اقلام معمول و ضروری برای تجارت مانند استهلاک و هزینه‌های پژوهشی قابل کسر هستند. در ایالات متحده هزینه‌های مدیریتی، پرداخت جهت استفاده از امتیازات^{۱۱}، بهره پرداختی به وابستگان خارجی، برای شمول مالیات قابل کسر از درآمد ناخالص است.^{۱۲} ضرر خالص اجرایی^{۱۳} و این‌که آیا این ضررها

1- Taxable Entities

2- Multinational Corporations

3- Parent Company

4- Holding Company

5- Subsidiary Company

6- Affiliated company

۷- برای مطالعه بیش‌تر ر.ک: حاتمی، علی و کریمیان، اسماعیل؛ حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در پرتو قانون و

قراردادهای سرمایه‌گذاری؛ انتشارات تیس؛ ۱۳۹۳؛ صص ۴۳-۳۵

۸- ر.ک: قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶ و آیین‌نامه اجرایی آن مصوب

۱۳۷۸/۱/۱۱

9- Taxable Income

10- Tax Losses

11- Royalties

12- Calva, Mac; Chandrasekhar, Krishnan; Gaffney, Mike; Transfer Pricing and Intra-Group Financing - (Last Reviewed: 1 April 2012.); IBFD Online Books; Chapter 17: United States; page 2

13- Net Operating Loss(NOL)

قابل موازنه^۱ با منافع شرکت هستند و نیز این‌که به چند سال مالی قبل^۲ و بعد^۳ قابل تسری است؛ نیز از مواردی است که در هر چارچوب نظام مالیاتی بین‌المللی اکثر کشورها به چشم می‌خورد. در ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم پس از وضع زبان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر مالیات‌های مقرر آورده شده است که منظور قانون‌گذار همین بوده است. نیز مواد ۱۴۷ الی ۱۵۱ قانون اخیرالذکر نیز به هزینه‌های قابل قبول و استهلاک پرداخته است. آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم نیز مراکز مجاز و رسمی پژوهش را در صورت رعایت شرایطی معاف از مالیات می‌داند^۴ و هزینه‌های تحقیقاتی شرکت‌ها که ممکن است به صورت طرح‌های پژوهشی برون‌سپاری شود نیز با رعایت شرایطی مورد پذیرش قرار خواهد گرفت^۵. راجع به محاسبه‌ی ضررهای سال‌های قبل و بعد شرکت‌ها نیز مقررات ناقصی وجود دارد^۶.

۳-۶- نرخ مالیاتی^۷

برخی کشورها برای نرخ‌گذاری از روش صعودی استفاده می‌کنند. مثلاً تا سقف مبلغ الف نرخ ۱ و بین میزان الف و ب نرخ ۲ و الخ استفاده می‌کنند. برخی دیگر نیز از یک نرخ ثابت استفاده می‌کنند. قانون مالیات‌های مستقیم نیز از مالیات ۲۵ درصد (ثابت) استفاده می‌کند. به نظر می‌رسد روش اول نرخ‌گذاری منطقی‌تر است. البته روش مورد استفاده در ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز قابل توجه است.

1- Offset

2- Carry Back

3- Carry Forward; Carry Across

۴- بند ۵ ماده ۱۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۴۴

۵- قسمت سوم بند "د" آیین‌نامه اجرایی مقررات مربوط به بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم شماره ۴۴۴۰۸ مورخ ۱۳۸۱/۸/۷: "هزینه بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی به منظور صادرات کالا. انجام خدمات تحقیقاتی، آموزشی، بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی چنان‌چه توسط اشخاص دیگر برای مؤسسه انجام می‌گیرد و طبق قانون و مقررات مشمول کسر مالیات تکلیفی باشد پذیرش هزینه آن منوط به کسر و واریز مالیات تکلیفی آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور (اداره امور مالیاتی ذیربط) خواهد بود".

۶- ر.ک: بخشنامه سازمان امور مالیاتی درمورد رسیدگی به حساب تعدیلات سنواتی؛ شماره ۲۰۰/۲۱۰۱۲؛ تاریخ

۱۳۹۱/۱۰/۲۵

7- Tax Rate

۳-۷- قیمت‌گذاری انتقالی^۱

برای درک بهتر این مفهوم باید اصل استقلال و برابری (اصل معاملات مستقل)^۲ را دانست. در روابط شرکت‌ها با نهادهای وابسته‌ی خود، نیروی بازار^۳ یا به عبارت دیگر تعامل میان عرضه و تقاضا به صورت واقعی وجود ندارد. بنابراین قیمت‌ها ممکن است واقعی نبوده و از نقطه نظر مالیاتی میزان منافع شرکت و در نتیجه میزان پرداخت مالیات در هر کشور تحت تأثیر قرارگیرد. این حوزه از حقوق مالیاتی که به پیامدهای مالیاتی ناشی از معاملات میان‌شرکتی فرامرزی اختصاص می‌یابد را اصطلاحاً قیمت‌گذاری انتقالی می‌نامند^۴.

شرکت مادری را فرض کنید که مقیم کشور الف با نرخ مالیاتی ۳۰ درصد است. درحالیکه شعبه شرکت در کشور ب با نرخ مالیاتی ۲۰ درصد مشغول به فعالیت است. اگر شرکت مادر به طور صوری منافع حاصل از فعالیت‌هایش را به شعبه منتقل کند، ۱۰ درصد از نرخ مالیاتی صرفه‌جویی کرده است و این مبلغ در تراکنش‌های کلان میزان هنگفتی است. برای جلوگیری از این مطلب که به نوعی فرار مالیاتی است اغلب کشورها مقررات بسیار جامعی دارند. متأسفانه کشورمان در این خصوص مقررات خاصی ندارد و تنها نشانه‌های کوچکی از این که قانون‌گذار متوجه این مطلب بوده است وجود دارد^۵. البته توجه به قیمت‌گذاری انتقالی در آثار دانشگاهی^۶ به چشم می‌خورد که باید از

1- Transfer Pricing

2- The Arm's Length Principle

3- Force Market

4- Monsenego, Jerome; Introduction to Transfer Pricing; Studentliteratur; 2013; pp 13-14

۵- بند دوم ماده ۱۵ دستورالعمل شماره ۱۳۸۵/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۵/۲۹ با عنوان مالیات شعب و نمایندگان شرکت‌های خارجی در ایران مقرر می‌دارد: شعب یا نمایندگی‌هایی که به موج قرارداد منعقد فی ما بین خود و دفتر مرکزی (شرکت مادر) فروش توسط شرکت مرکزی انجام گرفته و دفاتر و نمایندگی‌ها صرفاً نسبت به ثبت تخفیف‌های دریافتی یا حق العمل فروش در دفاتر خود اقدام می‌نمایند که در این صورت حق العمل فروش یا تخفیف‌های دریافتی نباید از حد متعارف موارد مشابه کم‌تر باشد. لذا چنانچه این‌گونه دفاتر نمایندگی و شعب درآمد واقعی خود را همانند یک شعبه مستقل در دفاتر ثبت نمایند یا با ارائه قراردادهای صوری درآمد کم‌تری ابراز نمایند، ادارات امور مالیاتی با تهیه اسناد و مدارک مستند و مستدل ضمن بررسی دقیق و براساس قراردادهای مشابه مربوط به سایر دفاتر نمایندگی‌های خارجی می‌توانند نسبت به محاسبه و تعیین درآمد این‌گونه مؤدیان اقدام نمایند.

۶- رفیعی، پیمان؛ "نظام حقوق بین‌المللی مالیات در سرمایه‌گذاری خارجی با تأکید بر قیمت‌گذاری انتقالی"؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه علامه طباطبایی؛ تابستان ۱۳۹۱؛ شفیع‌زاده، محمدرضا؛ "قیمت‌گذاری انتقالی در فعالیت شرکت‌های چندملیتی"؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد تجارت بین‌الملل؛ دانشگاه شهید بهشتی؛ پاییز ۱۳۹۱.

مرحله‌ی نظری صرف به مرحله‌ی عملی وارد شده و جایگاه خود را در قوانین و مقررات مربوطه بیابد. این نقصان یکی از موارد نقص بارز قوانین و مقررات مالیاتی کشورمان در رابطه با رفتار با موارد مالیاتی دارای خصیصه‌ی بین‌المللی است.

۳-۱- تبدیل سود سهام به سهام (رقیق کردن سرمایه)^۱

با تبدیل سود سهام به سهام عملاً یک شرکت منافع مشمول مالیات خود را کاهش می‌دهد و در نتیجه مالیات کم‌تری به دولت می‌پردازد. در بسیاری از کشورها در خصوص تعامل میان مقررات راجع به قیمت‌گذاری انتقالی و تبدیل سود سهام به سهام وجود دارد ولی در مقررات کشورمان چنین چیزی به چشم نمی‌خورد. تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، سود سهام یا سهام شرکت در یافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر شامل شعب و شرکت‌های خارجی نیست.^۲ بنابراین یک شعبه یا شرکت خارجی می‌تواند با تبدیل سود سهام به سهام یا سهام شرکت از مالیات بگریزد. لازم است مقرراتی در این خصوص نیز وضع گردد.

۳-۹- مالیات مضاعف

با شنیدن نام این مفهوم تنها مالیات مضاعف بین‌المللی به ذهن متبادر می‌گردد که البته موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف نیز برای همین منظور منعقد می‌گردند. هر نظام مالیاتی باید روش خود را در رفتار با مالیات مضاعف و به عبارت دیگر جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف مشخص کند. باید یادآوری کرد که مالیات مضاعف به صورت داخلی هم متصور است. ضمناً مالیات مضاعف به صورت منفی^۳ و مثبت نیز در ادبیات حقوق مالیاتی به چشم می‌خورد.^۴

1- Thin Capitalization

۲- شمول مالیات در مورد سود سهام یا سهام شرکت در یافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر خارجی بر اساس موضوع تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم؛ شماره: ۲۰۰/۴۹۸۴؛ مورخ: ۱۳۹۱/۰۳/۰۸
نظر به این که در خصوص حکم موضوع تبصره ۴ ماده ۱۰۵ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ ابهاماتی مطرح می‌باشد، لذا به استناد حکم تبصره ذیل ماده ۱۸۰ قانون موصوف یادآور می‌گردد: مفاد تبصره ۴ ماده ۱۰۵ ق.م.م در مورد سود سهام یا سهام شرکت در یافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر خارجی جاری نخواهد بود، بنابراین اشخاص از بابت سود سهام یا سهام شرکت مذکور با رعایت سایر مقررات، مشمول مالیات خواهند بود.

3- Double Non-Taxation

4- Lang, Michael; "Avoidance of Double Non-Taxation"; Linde Verlag; 2003

۳-۹-۱- مالیات مضاعف (داخلی)

مسأله اصلی که در قلب هر نظام مالیاتی قرار دارد اینست که مالیات مضاعف به عنوان بخش منطقی نظام مالیاتی نقش ایفا می‌کند و یا به عبارتی، قسمتی از آن است یا این که تلاش نظام مالیاتی برای ادغام کامل یا جزئی مسئولیت مالیاتی شرکت و مسئولیت مالیاتی فردی سهامدار است.^۱

تفاوت در برخورد نظام‌های مالیاتی مختلف در سطح دنیا در وضع مالیات بر درآمد شرکت‌ها از یک سو و وضع مالیات بر درآمد سهامداران آن شرکت که حاصل از سود سهام^۲ توزیع شده آنان است از سوی دیگر، زمینه‌ساز تعامل نظام‌های مالیاتی مختلف در سطح جهان شده است. متأسفانه در قواعد مربوط به مالیات جمهوری اسلامی ایران به این مسأله توجه شایسته نشده است.^۳

۳-۹-۲- مالیات مضاعف (بین‌المللی)

همان‌طور که ذکر آن رفت، در صورتی که شرکتی مقیم کشور الف باشد و در کشور ب به فعالیت تجاری مشغول باشد هر دو کشور حق وضع مالیات بر شرکت مذکور را برای خود شناسایی کرده باشند؛ مالیات مضاعف بین‌المللی ایجاد می‌گردد که برای اجتناب از آن از موافقتنامه‌های ممانعت از اخذ مالیات مضاعف استفاده می‌شود. مطابق ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم اجازه‌ی انعقاد این‌گونه موافقتنامه‌ها به دولت داده شده است، که طبق ماده ۹ قانون مدنی در حکم قوانین مالیاتی درمی‌آیند.

۳-۹-۱۰- مالیات مضاعف در نظام مالیاتی ایران

با توجه به قلمرو اعمال قواعد مالیاتی کشورمان بر درآمدهای خارجی اشخاص مقیم داخلی و نیز اعمال کامل اصل مالیات بر منبع، احتمال بروز مالیات مضاعف بسیار زیاد است که راه حل‌های قانونی و قراردادی برای رفع این معضل مورد استفاده جمهوری اسلامی ایران است. روش قانونی با توجه به تبصره ماده ۱۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم چنان‌چه نرخ مالیاتی دولت منبع بیش از نرخ مالیاتی داخلی کشورمان باشد، مقدار مازاد از مالیات متعلق مؤدی کسر نخواهد شد. ولی در موافقتنامه‌های جلوگیری از اخذ

1- Ogley, Adrian; The principles of international tax, A multinational perspective; Intersc publishing; 1993, p 16

2- Dividends

۳- ر.ک به: تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره ۳۵۴۸۵ راجع به نحوه محاسبه مالیات شرکت‌ها و سهامداران بورس مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۹

مالیات مضاعف با دیگر کشورها بعضاً اعتبار کامل مالیات خارجی برای آنان منظور خواهد شد.^۱

لازم به ذکر است که در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی در موافقتنامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف با مؤدیان دیگر کشورها، ارجاع امر به داوری که روشی بسیار معمول در حل اختلافات بین‌المللی است، با مشکلات بسیاری روبروست. از یک طرف قوانین مالیاتی ناقص بوده و از طرف دیگر با توجه به اصل ۱۳۹ قانون اساسی این امر هرچند از جنبه نظری ممکن است ولی با توجه به روند دشوار ارجاع اختلافات با بیگانگان به داوری، عملاً این امکان سلب شده است.^۲

۴- انواع نظام‌های مالیاتی

۴-۱- نظام کلاسیک^۳ (بدون تخفیف)

در این نظام منافع به‌دست آمده توسط شرکت دوبار موضوع مالیات قرار می‌گیرند. این مالیات مضاعف به تدریج به عواید حاصل از سرمایه^۴ که در شرکت انباشته می‌شود نیز سرایت می‌کند. تا آن جا که به مسئولیت مالیاتی سهامداران مربوط می‌شود؛ شرکت با کسر مالیات قبل از پرداخت^۵ درآمد با نرخ معیار؛ به عنوان یک مأمور جمع‌آوری مالیات برای مراجع مالیاتی عمل می‌کند. و در صورتی که مسئولیت سهامدار بیش‌تر یا کم‌تر از نرخ معیار باشد؛ مراجع مالیاتی اضافه را ارزیابی و یا مازاد را استرداد می‌نمایند.^۶

۴-۲- نظام انتسابی^۱

به‌طور کلی دو نوع نظام انتسابی وجود دارد: کامل و جزئی. در هر دو نظام، به سود سهام^۲ پرداختی به سهامداران اعتبار مالیاتی^۳ تعلق خواهد گرفت. در نظام انتسابی

۱- رستمی، ولی و رنجبر، احمد؛ "ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی"؛ فصلنامه پژوهش حقوق؛ انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی؛ شماره ۳۴؛ پاییز ۱۳۹۰؛ صص ۱۳۶-۱۳۴

۲- رضایی مقدم، ابوالفضل؛ "مقایسه شیوه‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی در موافقتنامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران"؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد حقوق بین‌الملل؛ دانشگاه علامه طباطبایی؛ زمستان ۱۳۹۲؛ صص ۱۲۶-۱۲۴

3- Classical System ;(Separate entity system; Two Tier tax)

4- Capital gain

5- Withholding Tax

6- Ogley, Adrian; Op.Cit; P 17

1- Imputation system

کامل مالیات موضوع اعتبار (محاسبه شده) برابر با میزانی است که در مرحله‌ی شرکت کسر شده است. از سوی دیگر در یک نظام انتسابی جزیی تنها قسمتی از مالیات پرداخت شده در مرحله شرکت، برای سهامدار معتبر محسوب می‌گردد. بنابراین مسئولیت مالیاتی تنها متوجه شرکت خواهد شد و سهامدار پس از توزیع سود سهام، از پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات مربوطه معاف است. به عبارت دیگر می‌توان گفت که اعتبار مالیات پرداخت شده در مرحله شرکت به سود سهام منتقل می‌گردد.

۳-۴ - نظام تلفیقی^۳

این نظام مالیاتی نیز کم و بیش برای کاهش اثر مالیات مضاعف ایجاد شده است که مالیات را در هر دو مرحله‌ی شرکت و سهامدار تحمیل می‌کند. در رویه اکثر این نظام‌ها در رابطه با منافع توزیع شده عمل می‌کنند که می‌توان آن را تلفیق جزیی نامید. نمونه‌هایی از تلفیق جزیی را می‌توان نظام‌های کسر سود سهام^۴ و نرخ انشعابی^۵ نام برد که در ذیل بیش‌تر به آن‌ها می‌پردازیم. تلفیق کامل تحت نظام لوله‌ای^۶ روی می‌دهد. بدین طریق که مالیات در مرحله‌ی شرکت (در صورت اعمال)، تنها پیش پرداختی برای مسئولیت مالیاتی سهامداران است. در واقع در این نظریه، به شرکت یا بنگاه به عنوان امتدادی از سهامداران یا شرکت کنندگان نگریسته می‌شود. به عبارت دیگر تلفیقی است میان مرحله شرکت یا هر نهاد تجاری و مرحله سهامدار یا کسانی که به نحوی در آن نهاد تجاری مشارکت دارند؛ و درآمد یا کسر مالیات از مرحله شرکت به مرحله سهامداران در جریان است. بررسی بیش‌تر نظام‌های نرخ انشعابی، معافیت سود سهام^۷، کسر سود سهام، تفکیکی^۸ (سهامداران) در حوصله‌ی این نگارش نیست^۱.

1- Dividend

2- Tax Credit

3- Integration system

4- Dividend deduction system

5- Split-rate system

6- Conduit system; Conduit theory; Pipeline theory

7- Dividends Exclusion System

8- Shareholder Differentiation System

۱- برای مطالعه بیش‌تر ر.ک مقاله نگارندگان با عنوان نظام‌های مالیاتی بین‌المللی و تعامل آن‌ها در سطح

بین‌المللی؛ پذیرفته شده و در نوبت چاپ در مجله تحقیقات حقوقی (دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی)

۵- اعتبار مالیاتی

نظام‌های مالیاتی معمولاً یک از این دو رویکرد پیش رو را برای کاهش اثر مالیات مضاعف انتخاب می‌کنند. رویکرد کم‌تر متداول اینست که کشور محل اقامت سرمایه‌گذار، منافع حاصل از سرمایه‌گذاری خارج از قلمروی خود را از شمول مالیات معاف کند؛ و به روش معافیت^۱ موسوم است. رویکرد دوم اینست که کشور محل اقامت سرمایه‌گذار با شرکت مساعدت کرده و میزان مالیاتی را که شعبه در کشور منبع متحمل شده است؛ معتبر شمرده و آن را از میزان کل مالیات شرکت کسر نماید؛ که به روش اعتبار مالیات خارجی^۲ یا اعتباری^۳ موسوم است که هم در سطح شرکت و هم در سطح سهامداران قابل اجراء است. بدین معنی که مالیاتی را که شرکت یا در کشور منبع می‌پردازد؛ از نظر کشور مقرر معتبر قلمداد گردیده و به روش‌های متفاوتی که در قسمت تعدیل آثار در انتهای همین نگارش به آن می‌پردازیم؛ بقیه مالیات محاسبه می‌گردد. این روش نیز می‌تواند ضمن توافقی دوجانبه میان کشورهای اقامتگاه و منبع و یا اعلامی یک‌جانبه از جانب کشور اقامتگاه صورت گیرد.

به‌طور کلی می‌توان گفت برخورد نظام‌های مالیاتی در دو سطح شرکت و سهامدار که به مالیات مضاعف می‌انجامد در بسیاری از مواقع به تخفیف مالیاتی ختم می‌شود. این تخفیف ممکن است در سطح شرکت و یا سهامدار اتفاق بیفتد و یا اصلاً اتفاق نیفتد (نظام کلاسیک). در فرض تخفیف مالیاتی در هر دو مرحله شرکت و سهامدار سه حالت متصور است: حالت اول درآمد را از شمول مالیات خارج می‌کنند؛ حالت دوم نرخ مالیاتی را کاهش می‌دهند و در حالت سوم میزان مالیات را کاهش می‌دهند. بنابراین برای تخفیف مالیاتی در سطح شرکت، حالت اول نظام کسر سود سهام؛ حالت دوم، نظام نرخ انشعابی و حالت سوم نظام اعتبار مالیاتی شرکت مجری است. و برای تخفیف در مرحله سهامدار، برای حالت اول نظام معافیت سود سهام؛ حالت دوم نظام تفکیکی و حالت سوم نظام اعتبار مالیاتی برای سود سهام اجرا می‌شود.^۱

1- Exemption Method

2- Foreign tax credit

3- Credit method

1- Haris, Peter Andrew; "Corporate/Shareholder income Taxation: and allocating taxing rights between countries"; IBFD Publications; 1996; p. 67

۶- پیش‌شرط‌های تعدیل مالیاتی

ذکر نام پیش‌شرط‌های تعدیل آثار مالیاتی در کشور مقرر در رابطه با ارزیابی امکان موازنه مالیات کشور مقرر در مقابل مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان خالی از فایده نیست. (۱) تأمین مالی از طریق انباشت درآمدها در عوض صدور سهام (۲) اختلاط مالیات‌های کم و زیاد (۳) تأخیر^۱ در توزیع عواید (۴) استفاده از شرکت‌های هلدینگ و امکان اعمال قواعد راجع به شرکت‌های کنترل از خارج^۲ (۴) توافقات راجع به اعتبار مالیاتی فرضی^۳؛ پرداختن به این لازمه‌ها در حوصله‌ی این نگارش نیست.^۴

با توجه به تبصره سوم ماده ۱۰۵ ق.م.م.م "در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است از مالیات متعلق کسر خواهد شد". به نظر می‌رسد نظام مالیاتی ایران نیز از روش اعتبار مالیاتی (ناقص) استفاده می‌کند. ضمناً با توجه به آرای شورای عالی مالیاتی در خصوص معافیت مالیاتی مناطق آزاد و نیز بخشنامه شماره ۹۲۴۶/۳۷۷۵۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۰۹/۰۲ و با عنایت به ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۰۶/۰۷ هر نوع فعالیت اقتصادی اشخاص در مناطق آزاد به مدت پانزده سال از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز فعالیت در مناطق مورد بحث از پرداخت مالیات بر دارایی و درآمد معاف می‌باشد. بدیهی است این معافیت مالیاتی شامل آن قسمت از درآمد اشخاص که از فعالیت در خارج از مناطق یاد شده حاصل می‌شود ولو آن‌که اقامتگاه قانونی آن‌ها در مناطق آزاد باشد نخواهد بود.

در پایان باید به نقص قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه‌ی ضمانت اجرا نیز اشاره کرد که مسلماً این ضعف در برخورد به جنبه‌های بین‌المللی مالیاتی نیز تسری می‌یابد. تشخیص علی‌الرأس که مهم‌ترین ضمانت اجرای اداری نظام مالیاتی کشور محسوب می‌شود از شفافیت و انسجام کافی برخوردار نیست. ما نیز با نظر برخی در راستای

1- Deferral

2- Controlled foreign companies (CFC)

3- Tax sparing

4- Corporate Tax Incentive for Foreign Direct Investment; OECD tax policy studies No.4; OECD publication; 2001; pp. 37-46

فرهنگ‌سازی و زمینه‌سازی برای اصلاح قوانین مالیاتی و رفع نارسایی‌های موجود موافقیم^۱.

۶- جمع‌بندی، نتیجه‌گیری و پیشنهاد

قانون مالیات‌های مستقیم که هسته‌ی اصلی نظام مالیاتی ایران را شکل می‌دهد دربردارنده‌ی موادی چند در مورد اشخاص حقوقی خارجی است. در واقع شاید بتوان گفت مواد موجود همگی دریچه‌ای هستند برای وارد کردن اشخاص بین‌المللی در قلمروی شمول قانون مالیات‌های مستقیم. به عبارتی قواعد مربوطه مانند قواعد حقوق بین‌الملل خصوصی بیش‌تر شکلی به نظر می‌رسند تا ماهوی، چرا که دربردارنده‌ی تعریف جامع و مانعی از این افراد، محل اقامت، چگونگی فعالیت، تفاوت میان وضع مالیات بر شرکت و سهامدار، مالیات مضاعف داخلی، روش‌های تخفیف مالیاتی، اختصاص حقوق مالیاتی به دیگر کشورها و غیره نیست. تمامی مواد مربوط به مالیات بین‌المللی به تعداد انگشت شماری^۲ محدود می‌گردد که به در مقایسه با کل مواد تناسبی ناموزون دارد.

قلمروی شمول ماده‌ی ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، طبق تبصره‌های دوم با رویکردی ظاهراً بدون تبعیض بر فعالیت‌های خارجی نیز گسترده شده است. هرچند اصل عدم تبعیض از اصول کارآمد و منصفانه در عرصه‌های تجاری است ولی این‌که این امر اهداف کشورمان را در جذب سرمایه‌گذاری خارجی، خروج از اقتصاد متکی به نفت و رونق اقتصادی یاری می‌سازد یا خیر، جای بسی تأمل است. در قانون حمایت و تشویق از سرمایه‌گذاری خارجی نیز قانون‌گذار به جای پرداختن به جزئیات بیش‌تر و برطرف نمودن خلأهای قانون مالیات مستقیم در رابطه با فعالیت‌های خارجی به شمول مالیات بر این فعالیت‌ها در ماده‌ی ۱۴ بسنده کرده است و بدون تخصیص قواعد مالیاتی نسبت به فعالیت‌های خارجی، عملاً اقدام مثبتی در راستای تشویق مالیاتی انجام نداده است.

با توجه به آنچه ذکر شد، به نظر می‌رسد نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نیاز به یک به‌روزرسانی عمده دارد. به نظر این حقیر با ختم‌به‌خیر شدن نتیجه مذاکرات

۱- افتخاری، محمد؛ "تحلیل ضمانت اجرای قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰/۱۱/۲۷"؛ پایان‌نامه جهت دریافت

درجه کارشناسی ارشد حقوق عمومی؛ دانشگاه علامه طباطبایی؛ اسفند ۱۳۸۶؛ صص ۱۶۰-۱۵۹.

۲- از جمله مواد: ۱، ۱۰۵، ۱۰۹، ۱۱۳، ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم.

هسته‌ای، امکان سرمایه‌گذاری خارجی برای اشخاص حقوقی خارجی میسرتر از اکنون خواهد شد و در آن صورت حتماً به یک نظام مالیاتی مؤثر نیاز خواهد شد تا در روند جهانی شدن به تعامل هرچه بهتر با سایر نظام‌های مالیاتی بپردازد^۱. قواعد راجع به قیمت‌گذاری انتقالی، تبدیل سود سهام به سهام (سرمایه‌گذاری رقیق)، شرکت‌های تحت کنترل خارجی^۲، ارجاع اختلافات مالیاتی خارجی به داوری، ضمانت اجرا و دیگر موارد مذکور در نگارش حاضر بایست به صورت فصل‌های مجزا از قواعد مالیاتی نگاشته شوند. بدون شک اخذ مالیات از شرکت‌های خارجی که اغلب در زمره مؤدیان بزرگ مالیاتی قرار خواهند گرفت می‌تواند سهم عمده‌ای از بودجه‌ی کشور را تأمین کند.

فهرست منابع

- ۱- آیین نامه اجرایی مقررات مربوط به بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم شماره ۴۴۴۰۸ مورخ ۱۳۸۱/۸/۷.
- ۲- آیین نامه استملاک اتباع خارجه.
- ۳- افتخاری، محمد (۱۳۸۶)، "تحلیل ضمانت اجرای قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰/۱۱/۲۷؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد حقوق عمومی؛ دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۴- بخش‌نامه در خصوص معافیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری.
- ۵- دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور شماره ۳۵۴۸۵ راجع به نحوه محاسبه مالیات شرکت‌ها و سهامداران بورس مورخ ۱۳۸۱/۶/۱۹.
- ۶- حاتمی، علی و کریمیان، اسماعیل (۱۳۹۳)، حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در پرتو قانون و قراردادهای سرمایه‌گذاری؛ انتشارات تیسرا.
- ۷- رستمی، ولی و رنجبر، احمد، (۱۳۹۰)، ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی؛ فصلنامه پژوهش حقوق؛ انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی؛ شماره ۳۴.

۱- برای مطالعه بیشتر راجع به تأثیر جهانی شدن و نظام‌های بین‌المللی مالیاتی ر.ک به رساله‌ی دکتری نگارنده

دوم (سعید عباسی) در دانشگاه شهید بهشتی با عنوان "نظام بین‌المللی مالیات؛ امکان یا امتناع"

2- Controlled Foreign Companies(CFC)

- ۸- رضایی مقدم، ابوالفضل (۱۳۹۲)، "مقایسه شیوه‌های حل و فصل اختلافات مالیاتی در موافقتنامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران"؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد حقوق بین‌الملل؛ دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۹- شفیع‌زاده، محمدرضا (۱۳۹۱)، "قیمت‌گذاری انتقالی در فعالیت شرکت‌های چندملیتی"؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد تجارت بین‌الملل؛ دانشگاه شهید بهشتی.
- ۱۰- شمول مالیات در مورد سود سهام یا سهام شرکت در دریافتی از شرکت‌های سرمایه پذیر خارجی براساس موضوع تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم.
- ۱۱- رفیعی، پیمان، (۱۳۹۱)، "نظام حقوق بین‌المللی مالیات در سرمایه‌گذاری خارجی با تأکید بر قیمت‌گذاری انتقالی"؛ پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد تجارت بین‌الملل؛ دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۱۲- قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی و آیین نامه اجرایی آن
- ۱۳- قانون تجارت
- ۱۴- قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران و آیین نامه اجرایی آن
- ۱۵- قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی
- ۱۶- قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران
- ۱۷- قانون راجع به تملک اموال غیر منقول خارجی
- ۱۸- قانون مالیات‌های مستقیم
- ۱۹- قانون مدنی
- ۲۰- مالیات شعب و نمایندگان شرکت‌های خارجی در ایران
- ۲۱- وفادار، عباس و شهدادفرد، فرزاد؛ مجموعه قوانین مالیاتی؛ انتشارات کیومرث؛ چاپ نهم؛ ۱۳۹۳

- 22- Arvey Jones, John F et al; (1998), Tax treaty problems relating to source; European Taxation volume 38; Number 3.
- 23- Avi-Yonah, Reuven S; (2011) Global Perspectives on Income Taxation Law; Oxford University Press.
- 24- Bakker, Anuschka and Levey Marc M. ; Transfer Pricing and Intra-Group Financing - The entangled worlds of financial markets and

- transfer pricing (Last Reviewed: 1 April 2012.); IBFD Online Books; Chapters 1- 17.
- 25- Calva, Mac; Chandrasekhar, Krishnan; Gaffney, Mike; Transfer Pricing and Intra-Group Financing - (Last Reviewed: 1 April 2012.); IBFD Online Books; Chapter 17: United States.
- 26- Couzin, Robert;(2002), Corporate residence and international taxation; IBFD Online Books.
- 27- De beers consolidated mines limited vs. Howe (1906) AC 455, 22 TLR 756, 5 Tax Cas 198; Cited in: Aigner, Hans-Jorgen and Loukota, Walter; “Source Versus residence in International Tax Law”;Linde Verlag; 2005.
- 28- Haris, Peter Andrew; “Corporate/Shareholder income Taxation: and allocating taxing rights between countries”; IBFD Publications; 1996.
- 29- Miller, Angharad and Oats, Lynne; (2014), “Principles of International Taxation”; Forth edition; Bloomsbury Professional Ltd.
- 30- Monsenego, Jerome; (2013), Introduction to Transfer Pricing; Studentliteratur.
- 31- Ogley, Adrian; (1993), The principles of international tax, A multinational perspective; Interfisc publishing.
- 32- Slemrod, Joel and Gillitzer, Christian; Tax Systems; MIT Press, 2014.
- 33- Vogel, Klaus; (2005), “State of residence” may as well be “state of source” -there is no contradiction; Bulletin of international taxation, Volume 59; Number 10.