

تداخل صلاحیت مالیات ستانی از تشکیلات دائمی و مقابله با تقلب معاهداتی شرکت‌های فراملی

غلام نبی فیضی چکاب

استادیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبایی، legalfayz@gmail.com

نعیم نوربخش^۱

کارشناس ارشد حقوق تجارت بین الملل، دانشگاه علامه طباطبایی، noorbakhsh931@atu.ac.ir

چکیده

شایع‌ترین مسئله اساسی در مالیات ستانی بین‌المللی، اعمال مالیات‌های مضاعف در نتیجه تداخل حوزه‌های مختلف مالیاتی است. کشورهایی که قصد دارند این مشکل را حل نمایند و تجارت فرامرزی را تسهیل نمایند، اقدام به انعقاد معاهدات دوجانبه مالیاتی می‌کنند تا بدین ترتیب با تقسیم حق اخذ مالیات، قواعدی وضع کنند که کشور دارای حق اولویت در اخذ مالیات مشخص شود. اما علی‌رغم این حقیقت که تقریباً تمام معاهدات مالیاتی در جهان به صورت دوجانبه منعقد شده‌اند، در جریان تجارت مدرن معاملاتی وقوع می‌یابند که از لحاظ ادعای حق اخذ مالیات محدود به دو کشور نیستند. شرکت‌های فراملی با سوءاستفاده از تفاسیر ناهمگون از مفهوم تشکیلات دائمی در معاهدات دوجانبه مالیاتی، با ثبت شرکت‌های واسطه‌ای در کشور ثالث با مقررات مالیاتی مناسب‌تر، راهی برای گریز مالیاتی می‌یابند. این مقاله قصد دارد با استفاده از گزارشات تبیینی و اصلاحی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، راهکاری عملی برای مقابله با سوءاستفاده از موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ارائه نماید. در این راستا درج شروط حسن‌نیت، مشمولیت عام مالیاتی، ضد سوءاستفاده و تعیین تکلیف وضعیت مالکیت شرکت‌های مشمول موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، مورد بررسی قرار می‌گیرند.

طبقه‌بندی JEL : K34, H21, H 26

کلید واژه‌ها: تشکیلات دائمی، مرکز منافع حیاتی، محل مدیریت مؤثر، تقلب معاهده‌ای، شرکت‌های واسطه‌ای

۱- مقدمه

عموما اشخاص حقیقی و حقوقی که در قلمرو بیش از یک کشور به انجام فعالیت‌های تجاری می‌پردازند، در معرض اعمال مالیات‌های مضاعف قرار می‌گیرند. مالیات بندی مضاعف به اعمال دو مالیات بر اساس یک مأخذ مالیاتی در یک دوره مالی گفته می‌شود. امروزه اعمال مالیات‌های مضاعف از آن جهت گسترش یافته است که اغلب کشورها علاوه بر وضع مالیات بر دارایی‌های داخلی و معاملات اقتصادی در قلمرو خود، بر دارایی‌های موجود و معاملاتی که در کشورهای دیگر رخ می‌دهند نیز به میزانی که مالیات دهندگان مقیم آن کشورها را منتفع می‌کنند، مالیات اعمال می‌نمایند. (Vogel, 1986:4) به‌عنوان مثال شرکت‌های خارجی که در ایران به تحصیل درآمد مشغولند، از یک طرف موظفند مالیات مقرر را به دولت ایران بپردازند و از طرف دیگر به علت تابعیت کشوری دیگر، باید به دولت متبوع خود نیز مالیات بپردازند.

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

1- Double Taxation Treaty

۲- فهرست اسامی این کشورها طبق پایگاه اینترنتی سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران به شرح ذیل می‌باشد:

«ویتنام، الجزایر، عراق، اسلوانی، سنگال، یمن، صربستان، مونته‌نگرو، آذربایجان، کنیا، کویت، سودان، کره جنوبی، رومانی، زیمباوه، ایتالیا، عمان، بحرین، لهستان، اندونزی، بلغارستان، تاجیکستان، ونزوئلا، تونس، اسپانیا، اردن، مالزی، ازبکستان، قرقیزستان، اتریش، کرواسی، ترکیه، سوئیس، چین، مقدونیه، قطر، روسیه، سوریه، سریلانکا، پاکستان، اوکراین، بلاروس، بوسنی و هرزگوین، لبنان، گرجستان، ترکمنستان، قزاقستان، آفریقای جنوبی، ارمنستان و فرانسه.»

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

موضوع دیگر در ارتباط با معاهدات مالیاتی، مفهومی است به نام «تشکیلات دائمی»^۱ که در متن این معاهدات گنجانده می‌شود. هدف از مفهوم «تشکیلات دائمی» در قالب معاهدات دوجانبه مالیاتی تعیین این موضوع است که آیا کشور میزبان حق اخذ مالیات از درآمد مکتسبه یک شرکت خارجی غیرمقیم را دارد یا خیر. (Kobetsky, 2011:182) کشور میزبان در صورتی این حق را خواهد داشت که شرکت مذکور دارای تشکیلات دائمی در قلمرو آن کشور باشد. اما این حق مالیات ستانی محدود به سود قابل تخصیص به تشکیلات دائمی موضوع معاهده مالیاتی منعقد شده میان کشور میزبان و کشور محل اقامت شرکت اصیل می‌باشد.

۲- مرور ادبیات و روش تحقیق

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

پس از پایان جنگ جهانی اول و با رونق دوباره تجارت بین‌المللی، با درخواست اتاق بازرگانی بین‌المللی (ICC)^۲، جامعه ملل متحد^۳ کمیته‌ای از کارشناسان ترتیب داد تا موضوع مالیات‌های مضاعف را مورد مطالعه جدی قرار دهند. این کمیته با تمرکز بر عواقب اقتصادی وضع مالیات‌های مضاعف، اصولی برای اختصاص حق مالیات ستانی میان کشورهای منبع درآمد و محل اقامت ارائه کرد. کمیته مذکور با پیشنهاد کاربرد اصل وفاداری اقتصادی^۴ به‌عنوان مبنای مالیات ستانی از معاملات فرامرزی، چهار ویژگی

-
- 1- Permanent Establishments
 - 2- International Chamber of Commerce
 - 3- League of Nations
 - 4- Economic Allegiance

شامل منبع ثروت، محل ثروت، مکان اجرای حقوق مرتبط با ثروت و اقامتگاه^۱ را برای تشخیص آن برشمرد. کمیته در نهایت منبع ثروت و اقامتگاه را مهم‌تر از دیگر موارد دانست. در حال حاضر نیز ماحصل دست آوردهای جامعه ملل متحد و مدل مالیات ستانی که در سال ۱۹۲۸ معرفی نمود، در معاهدات نمونه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد منعکس گردیده است.

در حقوق غرب تألیفات متعددی در رابطه با تعیین صلاحیت حوزه‌های مالیاتی در عرصه تجارت بین‌الملل منتشر گردیده است که در ادامه به دو نمونه از مهم‌ترین آنها اشاره می‌گردد. «هریس و اولیور^۲» در کتاب خود با عنوان «مالیات بازرگانی بین‌المللی» به بحث تعیین حوزه صالح مالیاتی پرداخته‌اند و با تبیین مفهوم اشخاص مشمول مالیات اعم از حقیقی و حقوقی، بر محل اقامت به‌عنوان عامل مرتبط با تعیین حوزه صالح در قالب معاهده نمونه OECD و قوانین اتحادیه اروپا تأکید ورزیده‌اند. «مایکل کوبتسکی^۳» نیز در کتاب خود با عنوان «مالیات ستانی بین‌المللی از تشکیلات دائمی» پس از بررسی اصول مالیات ستانی بر اساس صلاحیت حوزه اقامت^۴ و منبع درآمد^۵، بر مشکلات روش اخیر به علت پیچیدگی روابط درون گروهی در شرکت‌های چند ملیتی تأکید داشته است.

در ادبیات حقوق مالیاتی ایران بحث مربوط به تعیین صلاحیت حوزه مالیاتی چندان مورد توجه حقوقدانان قرار نگرفته است و شاید تنها بررسی ارزشمند در این حوزه را مقالات دکتر محمد توکل همدانی در فصلنامه سازمان امور مالیاتی دانست که با وجود گذشت زمان و وقوع تغییرات عمده در رویکرد معاهدات مالیاتی بین‌المللی به این موضوع، در نظام حقوقی ایران هنوز قابل اعتنا می‌باشد. ایشان در مقالات خود مفاهیم سکونت، اقامت و صلاحیت را در قوانین داخلی و اندک معاهدات دوجانبه ایران در آن زمان مورد تحلیل و بررسی قرار داده‌اند.

در این مقاله سعی می‌شود با تبیین مفهوم «تشکیلات دائمی» که در معاهدات دوجانبه مالیاتی ایران با عنوان «مقر دائمی» از آن یاد شده است، معیارهای تعیین اقامتگاه و حوزه صالح مالیاتی مربوطه بر اساس این معاهدات دوجانبه مورد شناسایی

1- The origin of wealth, The location of wealth, The place of enforcement of rights to wealth, domicile

2- Peter Harris & David Oliver

3- Michael Kobetsky

4- Residency Jurisdiction

5- Source Jurisdiction

قرار گیرد. بدین منظور ابتدا مفهوم تشکیلات دائمی در معاهدات دوجانبه مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و سپس زمینه‌های بروز تداخل صلاحیت حوزه‌های مالیاتی و نحوه بروز مشکلات در تعیین اقامتگاه شرکت‌های فراملی در چارچوب این معاهدات تحلیل می‌شوند. در پایان نیز راهکارهای عملی برای پیشگیری از سوءاستفاده‌های احتمالی شرکت‌های فراملی از مقررات تعیین اقامتگاه و حوزه صالح مالیاتی ارائه خواهند شد. لازم به توضیح است که روش تحقیق مورد استفاده در این مقاله جمع آوری اسناد و منابع به روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به شیوه کیفی و استنباطی بوده است. در این راستا بررسی بخشنامه‌های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی و تطبیق آنها با قواعد مندرج در گزارشات و اسناد منتشره از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در کنار گزیده برداری از کتب و مقالات نویسندگان صاحب نظر در سال‌های اخیر که اعتبار آنها باقی است، دستور کار نویسندگان قرار گرفته است.

۳- تشکیلات دائمی در معاهده نمونه^۱ OECD

بنابر تعریف ماده پنج معاهده نمونه مالیاتی OECD، تشکیلات دائمی به معنای یک مکان ثابت کسب و کار است که از طریق آن امور تجاری یک شرکت تجاری، تماما یا جزئا انجام می‌پذیرد. طبق این ماده، مفهوم تشکیلات دائمی شامل نهادهایی از این قبیل می‌گردد:

- ۱- محل مدیریت
- ۲- شعبه
- ۳- دفتر
- ۴- کارخانه
- ۵- کارگاه
- ۶- معدن، چاه نفت و گاز و یا هر مکانی که برای استخراج منابع طبیعی مورد استفاده قرار گیرد.

در معاهدات مالیاتی ایران با دیگر کشورها نیز اکثرا همانند دیگر معاهدات مالیاتی معمول در دنیا که از دو معاهده مالیاتی نمونه OECD و معاهده مالیاتی نمونه UN^۲ الگو برداری نموده‌اند، ماده پنجم به موضوع «مقر دائمی» اختصاص داده شده است. اما

1- OECD Model Tax Convention

2- United Nations Model Double Taxation Convention

معمولاً در معاهدات دوجانبه مواردی را از شمول عنوان تشکیلات دائمی مستثنی می‌نمایند، مانند بند چهار ماده پنج موافقت‌نامه ا.م.ا.م بین ایران و دولت اتریش^۱ که مقرر می‌دارد: «با وجود مقررات قبلی این ماده، انجام فعالیت‌های مشروحه زیر به‌عنوان فعالیت از طریق مقر دائم تلقی نخواهد شد:

الف - استفاده از تسهیلات، صرفاً به منظور انبار کردن، نمایش اجناس یا کالاهای متعلق به مؤسسه.

ب - نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به منظور انبارکردن یا نمایش.
پ - نگهداری کالا یا اجناس متعلق به مؤسسه، صرفاً به منظور فرآوری آنها توسط مؤسسه دیگر.

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

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

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

به‌طور کلی از مفاد معاهدات مالیاتی می‌توان این‌گونه برداشت نمود که اگر یک شخص حقیقی یا حقوقی در کشوری، از طرف یک مؤسسه خارجی مقیم کشور طرف معاهده فعالیت نماید و دارای اختیار انعقاد قرارداد به نام آن مؤسسه باشد، آن مؤسسه در مورد فعالیت‌هایی که این شخص برای آن انجام می‌دهد، دارای مقر دائم در کشور میزبان تلقی خواهد شد.

با تدقیق در ماده پنج معاهده نمونه، فرض وجود دو نوع مقر دائمی استنباط می‌شود. نخست «مقر دائمی وابسته»^۲ که بخشی از شرکت اصلی و تحت مالکیت و کنترل آن است مانند دفتر یا شعبه. بندهای یک تا چهار ماده پنج معاهده نمونه به این نوع مقر دائمی اختصاص یافته است. نوع دوم «مقر دائمی غیروابسته»^۳ است که شامل

۱- قانون موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات بردرآمد و سرمایه بین دولت

جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اتریش مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۲۲

2- Associated Permanent Establishment

3- Unassociated Permanent Establishment

نماینده‌ای می‌شود که از لحاظ حقوقی دارای شخصیت مستقلی است اما ارتباطی با شرکت اصلی دارد که منجر به اطلاق عنوان مقر دائمی شرکت اصلی به آن می‌شود. بندهای پنج و شش ماده پنج معاهده نیز مختص به این نوع مقر دائمی می‌باشد.

نکته حائز اهمیت این است که باید توجه نمود نمایندگان مستقل موضوع بند شش ماده پنج معاهده نمونه از قبیل دلال^۱، حق العملکار^۲ و نمایندگانی با شرایط مشابه، به معنی مقر دائمی برای شرکت اصلی نمی‌باشند. در این راستا بند شش ماده پنج موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف میان ایران و اتریش نیز مقرر می‌دارد: «مؤسسه یک دولت متعاهد صرفاً به سبب آنکه در دولت متعاهد دیگر از طریق حق العملکار، دلال یا هر عامل مستقل دیگری به انجام امور می‌پردازد، در آن دولت متعاهد دیگر دارای مقر دائمی تلقی نخواهد شد مشروط بر آنکه عملیات اشخاص مزبور در جریان عادی کسب و کار آنان صورت گیرد. مع ذلک، هرگاه فعالیت‌های چنین عاملی به‌طور کامل یا تقریباً کامل به آن مؤسسه تخصیص یافته باشد، چنانچه معاملات بین این عامل و آن مؤسسه در شرایط استقلال انجام نگیرد، او به‌عنوان عامل دارای وضعیت مستقل قلمداد نخواهد شد.»

این نوع نمایندگی‌ها، نمایندگی غیرمستقیم محسوب می‌شوند. به‌عنوان مثال حق العملکار به نام خود با مشتری معامله می‌کند اما قراردادی با اصیل خود دارد که بر اساس آن کالا به مشتری تحویل داده می‌شود و مالکیت کالا بدون دخالت نماینده به مشتری انتقال می‌یابد. نماینده مستقل باید هم از لحاظ حقوقی و هم اقتصادی از اصیل خود استقلال داشته باشد. عاملی دیگر برای تعیین مستقل بودن نماینده می‌تواند تعدد اصیل‌هایی باشد که نماینده از سوی آنان فعالیت می‌کند. اگر نماینده فقط با یک اصیل همکاری داشته باشد، احتمال کم‌تری وجود دارد که از آن استقلال کامل داشته باشد. (Nakayama, 2012:12)

۴- مفهوم تشکیلات دائمی و تداخل صلاحیت حوزه‌های مالیاتی^۳

مفهوم «تشکیلات دائمی» به‌عنوان یکی از نقاط بحث برانگیز در رابطه با شیوه‌های انتقال سود و گریز مالیاتی، مورد توجه صاحب نظران قرار گرفته است. بر اساس ماده ۵(۱) معاهده نمونه OECD عبارت تشکیلات دائمی به معنی مکان ثابتی برای کسب و

1- Broker
2- Commissionaire
3- Overlapping of Different Tax Jurisdictions

کار است که از طریق آن امور تجاری یک شرکت تماما یا جزئا انجام می‌پذیرد.^۱ این مفهوم یک قاعده اساسی برای تعیین این که آیا حقوق مالیاتی در رابطه با سود یک فعالیت تجاری متعلق به مؤدی غیرمقیم وجود دارد یا خیر، عرضه می‌نماید. شایع‌ترین مسئله اساسی در مالیات ستانی بین‌المللی اعمال مالیات‌های مضاعف در نتیجه تداخل حوزه‌های مختلف مالیاتی است. کشورهایی که قصد دارند این مشکل را حل نمایند و تجارت فرامرزی را تسهیل نمایند، اقدام به انعقاد معاهدات دوجانبه مالیاتی می‌کنند تا بدین ترتیب با تقسیم حق اخذ مالیات، قواعدی وضع کنند که کشور دارای حق اولویت اخذ مالیات مشخص شود.

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

۵- مقررات مربوط به تعیین اقامتگاه و حوزه صالح مالیاتی

۵-۱- تعیین اقامتگاه در قوانین داخلی ایران

در معاهدات مالیاتی تعیین اقامتگاه مؤدیان جهت تشخیص حوزه صلاحیت‌دار مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لیکن با مراجعه به قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م.) درمی‌یابیم که علی‌رغم ذکر عناوینی مانند محل اقامت، محل اقامتگاه قانونی، محل سکونت، اقامتگاه شخص حقوقی، محل فعالیت، مرکز امور اداری و... تعریف دقیقی از اقامتگاه ارائه نشده است. علت این می‌تواند باشد که در این قانون، ارائه تعریف اقامتگاه به قانون مدنی (ق.م.) عودت داده شده است و تبصره ماده ۲۷ نیز دلالت بر

1- Article 5(1): "For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."

همین موضوع دارد.^۱ بنابراین برای درک مفهوم اقامتگاه در ق.م.م. باید به کتاب چهارم از جلد دوم ق.م. (مواد ۱۰۰۲ الی ۱۰۱۰) مراجعه شود.

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

در قانون مدنی امکان داشتن بیش از یک محل اقامت مردود شمرده شده است و در ماده ۱۰۰۳ برای تأکید بر این اصل اشعار می‌دارد: «هیچ کس نمی‌تواند بیش از یک اقامتگاه داشته باشد.» لیکن در ماده ۱۰۱۰ به طرفین یک معامله اجازه داده شده است که برای اجرای تعهدات حاصله از آن معامله خاص، محلی غیر از اقامتگاه حقیقی خود معرفی نمایند که در این صورت نسبت به دعاوی راجعه به آن معامله نیز همان محل معرفی شده اقامتگاه محسوب می‌شود.

در خصوص محل سکونت نیز گاه دیده می‌شود که شخصی دارای چندین منزل مسکونی است. در این صورت ق.م.م. در ماده ۱۷۹ مؤدیان را مکلف نموده است که یکی از آنها را به‌عنوان محل سکونت اصلی معرفی نمایند. در غیراین صورت انتخاب محل سکونت اصلی به اختیار اداره امور مالیاتی مربوط واگذار شده است. نکته چالش‌زا در این ماده نحوه انتخاب محل سکونت اصلی از سوی این اداره است چرا که در قانون قرینه‌ای نسبت به مشخصات آن ارائه نشده است و ظاهراً تنها راه چاره مراجعه به عرف است. اما در معاهدات دوجانبه مالیاتی که ایران با دیگر کشورها منعقد نموده است مبحث مربوط به اقامتگاه معمولاً ذیل ماده چهارم مطرح شده است که وصف دائمی بودن محل سکونت در اغلب آنها به چشم می‌خورد. بنابر این نمی‌توان منزلی را که برای سکونت موقت اجاره شده است یا برای تفریح یا تحصیل به‌طور موقتی از آن استفاده می‌گردد، محل سکونت به مفهوم ماده ۱۰۰۲ ق.م. دانست. (توکل همدانی،

(۱۳۷۸)

۱- «اقامت از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می‌باشد.»

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

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

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

در مورد اقامتگاه شخص حقوقی همان‌گونه که ذکر شد مرکز عملیات در ق.م. به‌عنوان اقامتگاه تعیین شده است. در قانون تجارت به موجب ماده ۵۹۰: «اقامتگاه محلی است که اداره شخص حقوقی آنجاست.» اگر محل اداره شخص حقوقی را مکان دفتر مرکزی و مدیریت مؤسسه بدانیم، این محل می‌تواند متفاوت از مرکز عملیات باشد. در مورد تعارض میان مواد ۵۹۰ ق.ت. و ۱۰۰۲ ق.م. برخی از حقوقدانان معتقدند ماده ۱۰۰۲ ق.م. به علت مؤخر التصویب بودن ناسخ ماده ۵۹۰ ق.ت. است. برخی نیز معتقدند تعارض واقعی بین این دو ماده وجود ندارد بلکه منظور قانون‌گذار در ق.م. از «مرکز عملیات» همان «مرکز اداره» شخص حقوقی است نه «محل اجرای عملیات». اما اکثر حقوقدانان معتقدند که قانون تجارت، قانون خاص است و به وسیله قانون مدنی که عام است، نسخ نشده و در مورد اقامتگاه اشخاص حقوقی قابل اجراست. (دمرچیلی، ۱۳۹۲: ۹۴۴)

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

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

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

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

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

1- Territorial

2- OECD Model Treaty, Article 4(1):" ...This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein."

۵-۲- مشمولانی که در هر دو کشور متعاهد مقیم محسوب می‌شوند.

معاهده نمونه OECD در ماده (۲) ۴ تعیین محل اقامت در صورت اطلاق عنوان مقیم از سوی دو حوزه مالیاتی را در چهار فرض پیش بینی نموده است. در فرض اول مقرر شده است در صورتی که شخص در هر دو کشور متعاهد دارای محل سکونت دائمی باشد، وی مقیم کشوری می‌باشد که ارتباط نزدیک‌تری با روابط شخصی و اقتصادی اش داشته باشد (مرکز منافع حیاتی^۱). فرض دوم زمانی است که کشور مرکز منافع حیاتی وی قابل تعیین نباشد یا اصولاً دارای محل سکونت دائمی در هیچ یک از دو کشور نباشد. در این حالت شخص مقیم کشوری محسوب می‌شود که سکونت معمول^۲ (بیش‌تر از موقت) وی در آنجا باشد. فرض سوم وقتی است که سکونت معمولی در هیچ یک از دو کشور برتری نداشته باشد که در این صورت مقیم کشوری محسوب می‌گردد که تابعیت آن را داشته باشد و در فرض چهارم اگر شخص دارای تابعیت دوگانه باشد یا تابعیت هیچ یک از دو کشور را نداشته باشد، مقامات صالح دو کشور می‌توانند با توافق دوجانبه موضوع را حل و فصل نمایند. بند سوم این ماده هم شرایطی را ملحوظ نظر قرار داده است که شخص دارای تابعیت دوگانه، شخص حقوقی باشد که در این صورت مقیم کشوری خواهد بود که محل مدیریت مؤثر^۳ آن در آنجا واقع باشد.

عموم معاهدات مالیاتی ایران نیز بر مبنای معاهده نمونه OECD شکل گرفته‌اند و در نتیجه نیازی به ذکر مثال از آنها نمی‌باشد. اما در خصوص کشورهایی که ایران با آنها دارای معاهده دوجانبه نمی‌باشد برای تعیین محل اقامت اشخاص حقیقی یا حقوقی باید به قوانین داخلی مراجعه شود که پیش‌تر ذکر شد.

پس از تعیین محل اقامت اشخاص حقوقی در صورتی که مقیم کشور خارجی باشند، مشخص می‌شود برای فعالیت در ایران نیازمند ثبت شعبه یا نمایندگی هستند تا بدین طریق اجازه پیگیری امور تجاری تحدید شده در ماده یک آیین نامه ثبت شعبه و نمایندگی در قلمرو ایران را کسب نمایند. اما بحث اقامتگاه در اینجا پایان نمی‌یابد چرا

1- Centre of Vital Interests

2- Habitual Abode

3- Effective Management

که ماده نه این آیین نامه شرکت‌های خارجی را مکلف نموده است که اداره امور این شعب یا نمایندگی‌ها را به شخص یا اشخاص حقیقی مقیم ایران بسپارند^۱.

ق.م.م. این اجازه را به دستگاه مالیاتی کشور داده است که از درآمدهای اشخاص مقیم کشور که ناشی از معاملات داخل یا خارج از کشور آنها باشد، مالیات اخذ نماید. بنابراین درآمدی که توسط شعب و نمایندگی‌های خارجی مقیم ایران حاصل می‌شود چه در ایران تحقق یافته باشند چه در خارج، مشمول مالیات خواهند بود.

شاید در ابتدا به نظر برسد تعیین محل اقامت این واحدها به علت ثبت آنها در ایران و اداره آنها توسط اشخاص حقیقی مقیم ایران مشکلی وجود ندارد. اما شعب شرکت‌های خارجی از آنجا که دارای شخصیت مستقل از شرکت اصلی نمی‌باشند، به راحتی می‌توانند مدعی وقوع هزینه‌هایی شوند که در دفاتر مرکزی شرکت رخ داده و با توجه به اقامت شرکت اصلی در حوزه خارج از صلاحیت اداره مالیاتی در ایران، از ترفندهای اجتناب مالیاتی بهره ببرند، چرا که تعیین محل اقامت اشخاص حقوقی به راحتی قابل دستکاری است (Arnold, Sasseville and Zolt, 2002:79) و ممکن است شرکت اصلی با تغییر محل ثبت خود، آن را برای استفاده از مزایای مربوطه تحت شمول یک معاهده مالیاتی قرار دهند. البته چنان که پیش‌تر ذکر شد در معاهدات دو جانبه، محل اقامت اشخاص حقوقی، محل مدیریت مؤثر آنها تلقی می‌شود.

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

در ق.م.م. تعیین درآمدهای مشمول مالیات بر اساس سیستم سرزمینی پیش بینی شده است اما به علت پیچیدگی معاملات شرکت‌های فراملی، تعیین درآمد و سودی که

۱- «اداره امور شعبه یا نمایندگی ثبت شده طبق این آیین نامه باید توسط یک یا چند شخص حقیقی مقیم ایران انجام بپذیرد.»

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

بنابراین باید گفته شود که روند جهانی سازی و گسترش فناوری ارتباطات، اصول مالیات ستانی موجود بر مبنای سرزمینی بودن و یا اقامتگاه مؤدیان را به چالش کشانده است و تخصیص سود و هزینه‌ها در شرکت‌ها و بانک‌های فراملی توسط مقامات مالیاتی مشکل‌زا گردیده است چرا که این واحدها می‌توانند با برنامه‌ریزی‌های دقیق مالیاتی، منابع درآمدی و اقامتگاه واحد کسب آنها را دستکاری نمایند.

۶- مقابله با سوءاستفاده از معاهدات دوجانبه مالیاتی

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

1- "This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States."

این موضوع خود زمینه‌ای محیا نموده است تا معاهدات مالیاتی دوجانبه مورد سوء استفاده قرار گیرند چرا که این معاهدات میان دو کشور و با شرایط منحصر بفرد منعقد می‌گردند در نتیجه هر کدام با معاهده دیگر متفاوت هستند. یعنی ممکن است امتیازاتی در یک معاهده برای شرکت خارجی در نظر گرفته شود که در معاهده دیگر وجود ندارد. بنابراین شرکت‌ها ممکن است با اقدامات صوری و متقلبانه تلاش نمایند خود را مشمول معاهدات دیگر نشان دهند که این ابزار اجتناب مالیاتی با عنوان «تقلب معاهده ای»^۱ در ادبیات حقوق مالیاتی شناخته می‌شود.

در خصوص تعیین محل اقامت در معاهدات دوجانبه باید تفاسیری را مورد تأیید قرار داد که با مفهوم ماده چهار معاهده نمونه OECD مطابقت داشته باشند. در این ماده ضوابط تحت شمول قرار گرفتن مؤدی به‌عنوان مقیم، بر اساس مسئولیت کامل مالیاتی^۲ طبق قوانین مالیاتی داخلی معین گردیده‌اند، بدین معنی که شخص باید هم مقیم آن کشور محسوب شود و هم دارای مسئولیت کامل مالیاتی باشد. بنابر این مستفاد از جمله دوم پاراگراف اول این ماده، از نظر معاهده شخصی که مقیم واقعی کشوری نباشد اما طبق قوانین داخلی تحت شمول عنوان مقیم قرار بگیرد، در صورتی که مسئولیت مالیاتی او تنها محدود به درآمد ناشی از منابع داخلی آن کشور یا دارایی واقع در آن باشد، تحت عنوان مقیم قرار نمی‌گیرد. (مانند دیپلمات‌های خارجی یا مأمورین کنسولی) هم چنین جمله دوم، شرکت‌های خارجی تحت اختیار را که با هدف جذب شرکت‌های واسطه ای^۳ به آنها امتیازات معافیتی نسبت به درآمدهای خارجی اعطا شده است، از تعریف «مقیم یک کشور متعاقد» مستثنی نموده است.

به علاوه شرکت‌هایی که در قلمرو یک کشور متعاقد مشمول مسئولیت کامل مالیاتی نیستند از آنجا که علی‌رغم مقیم شناخته شدن طبق قوانین داخلی مالیاتی، به علت وجود معاهده دوجانبه مقیم کشور دیگر تلقی می‌شوند، جزء این استثنائات هستند. هر چند این استثنائات مانع از این نخواهند بود که دو کشور متعاقد اقدام به تبادل اطلاعات در خصوص فعالیت‌های آنان کنند. در واقع به نفع دو کشور خواهد بود که با تبادل اطلاعات فوری، اشخاصی را که قصد سوء استفاده از یک معاهده را دارند، شناسایی نمایند.

1- Treaty Shopping
2- Comprehensive Taxation (Full Liability to Tax)
3- Conduit Companies

پیچیدگی که ممکن است وجود داشته باشد این است که باید این ماده را بر اساس هدف و عملکرد مورد قصد، تفسیر نمود که همانا استثنا کردن اشخاصی است که مشمول مسئولیت کامل مالیاتی در یک کشور نیستند. در غیراین صورت ممکن است تمام مؤدیانی که در یک کشور بر اساس اصل سرزمینی بودن، مقیم محسوب می‌شوند مشمول واقع شوند که البته بدیهی است مقصود واضعان این ماده نبوده است.

در خصوص اشخاص غیرحقیقی که دارای محل اقامت در هر دو کشور متعاقد هستند، در پاراگراف سوم ماده چهار معاهده نمونه، تعیین محل مدیریت مؤثر مد نظر قرار گرفته است. در این مورد نکته‌ای که باید مورد توجه قرار گیرد این است که ممکن است یک شرکت دارای بیش از یک محل مدیریت باشد اما هر شرکت تنها می‌تواند دارای یک محل مدیریت مؤثر باشد. احتمال وقوع چنین موردی در اغلب کشورها ضعیف است در نتیجه باید این موارد را به صورت موردی بررسی کرد و هم چنان که ذکر شد، استفاده از فناوری‌های ارتباطی مدرن موجب تشدید این موارد گردیده است. برای حل این مشکل کشورها این اختیار را دارند که مسئله اقامت این واحدها را به مقامات مسئول دو طرف احاله نمایند. بدین جهت نظرات مشورتی ارائه شده از سوی OECD پیشنهاد جایگزینی بند سوم ماده چهار معاهده را با پاراگراف ذیل ارائه کرده است:^۱

«زمانی که به علت شروط پیش بینی شده در پاراگراف اول شخص مشمول شخص حقیقی غیرمقیم در هر دو کشور متعاقد باشد، مقامات صالح در هر دو کشور متعاقد تلاش خواهند نمود تا از طریق توافق دوجانبه، یکی از کشورهای متعاقد را تعیین نمایند که آن شخص بنا بر اهداف این معاهده مقیم آن محسوب می‌شود و در این مسیر به محل مدیریت مؤثر، محلی که در آن ثبت شده یا به نحو دیگری تأسیس شده است و یا هر عامل مرتبط دیگر توجه می‌نمایند. در صورت عدم وقوع چنین توافقی آن شخص مستحق هیچ گونه تخفیف یا معافیت مالیاتی موضوع این معاهده نخواهد بود.»

عوامل گوناگونی که مقامات صالح دو کشور باید به آنها توجه کنند مواردی هستند از قبیل محل برگزاری جلسات هیأت مدیره یا ارگان معادل آن، مکانی که مدیر عامل و دیگر مدیران ارشد معمولاً وظایف خود را در آنجا به انجام می‌رسانند، مکانی که مدیریت امور روزانه آن نهاد محل انجام آن است، مکان استقرار دفاتر مرکزی، تعیین کشوری که

1- Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD (Condensed Version), (2010), p 91.

قوانین آن بر وضعیت حقوقی آن نهاد حاکم است، مکان نگهداری اسناد حسابداری و غیره. در صورت لزوم دو کشور متعاقد می‌توانند از بین این موارد، آنهایی را که مورد تأکید دو طرف است در متن ماده بگنجانند. به‌عنوان مثال کشور ایتالیا برای تعیین محل مدیریت مؤثر، مکان فعالیت چشمگیر و اصلی یک نهاد را مدنظر قرار داده است.

در مورد روش سوء استفاده دیگری از معاهدات دوجانبه که «بتیاع معاهده» نامیده می‌شود نیز امکان پیش بینی اقداماتی وجود دارد. همان‌طور که پیش از این ذکر شد گسترش معاهدات دوجانبه مالیاتی ریسک سوء استفاده از آنها را از طریق تسهیل استفاده از تأسیسات حقوقی مصنوعی که هدفشان بهره برداری از امتیازات قوانین داخلی یک کشور و در عین حال معاهدات دو جانبه موجود است، گسترش داده است.

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

دو پرسش مهمی که این مواقع در ذهن متبادر می‌گردد این است که آیا امتیازات موضوع یک معاهده باید به معاملاتی که متضمن نوعی سوءاستفاده از شروط آن معاهده است تسری یابد یا خیر و دوم این که آیا مواد پیش بینی شده در قوانین مالیاتی داخلی برای مقابله با سوءاستفاده از مقررات مالیاتی با معاهدات مالیاتی متعارض است یا خیر؟ در پاسخ باید گفته شود که در اغلب کشورها مالیات تحمیلی در نهایت امر بر اساس قوانین داخلی وضع می‌شوند که ممکن است توسط معاهدات دو جانبه این مالیات‌ها محدودتر یا گسترده‌تر شوند. بنابراین هر گونه سوءاستفاده از مفاد یک معاهده را باید به سوءاستفاده از قوانین داخلی تعبیر نمود.

استفاده از شرکت‌های واسطه‌ای برای سوءاستفاده از معاهدات مالیاتی به دو صورت انجام می‌پذیرد. در روش نخست که «واسطه مستقیم»^۲ نامیده می‌شود، شرکت مقیم یکی از کشورهای متعاقد از کشور طرف دیگر مبالغی به‌عنوان سود تقسیم شده، بهره و

1- Capital Gain
2- Direct Conduit

حق الامتیاز دریافت می‌کند. بنابر معاهده موجود میان این دو کشور، شرکت مدعی می‌شود که از مالیات تکلیفی^۱ کشور پرداخت کننده کلا یا بعضا معاف است. اما این شرکت به‌طور کامل تحت مالکیت مقیم یک کشور ثالث قرار دارد که خود آن شخص به‌طور مستقل مشمول امتیازات معاهده مالیاتی مذکور نمی‌باشد، بدین معنی که هدف از تأسیس شرکت، بهره بردن از مزایای معاهده موجود میان دو کشور مربوط به انتقال سود، بهره و حق الامتیاز بوده است چرا که شاید به‌عنوان مثال درآمد حاصل در کشور نخست، سود تقسیم شده بین شرکت اصلی و شرکت وابسته تلقی شده و بر اساس قوانین داخلی یا معاهده دوجانبه از مالیات معاف باشد. روش دوم که روش «واسطه‌یک پای^۲» نام گذاری شده است، تقریباً مشابه روش قبل است با این تفاوت که شرکت مقیم کشور منبع تأمین درآمد، دارای مسئولیت کامل مالیاتی است اما با پرداخت بهره، کمیسیون، اجرت خدمات و هزینه‌های مشابه به میزان بالا به شرکت واسطه در کشور دیگر از موقعیت خاصی بهره می‌برد؛ مثلاً شاید این نوع پرداخت‌ها در کشور نخست جزء کسورات قابل قبول باشند و در کشور دوم نیز جزء درآمدهای معاف از مالیات محسوب گردند.

ق.م.م. موارد متعددی از تخلف‌های احتمالی از سوی مؤدیان، مسئولین و اشخاص ثالث مرتبط با آنها را ذکر نموده است اما در هیچ یک از مواد آن اشاره مستقیمی به سوء استفاده از مقررات مالیاتی نشده است. هر چند به‌طور مثال ماده ۲۰۱ مواردی را که به قصد فرار از مالیات با علم و عمد انجام شوند مانند تنظیم ترازنامه و صورت حساب سود و زیان و دفاتر و اسناد و مدارک لازم برای تشخیص مالیات بر خلاف حقیقت، جرم تلقی کرده است. بدین ترتیب می‌توان نتیجه گرفت به‌طور کلی هر عمل عمدی از سوی مؤدیان برای اجتناب از پرداخت مالیات که بر خلاف حقیقت صورت گرفته باشد، شامل جرائم مالیاتی می‌شود.

اما این ظرفیت بالقوه برای استنباط شروط کلی ضد سوءاستفاده بدین معنا نیست که نیازی به ذکر آن در معاهدات مالیاتی نباشد. در جاهایی که ترفندهای خاصی برای اجتناب مالیاتی شناسایی می‌شوند و یا استفاده از این ترفندها مشکل ساز شده‌اند، افزودن چنین ترفندهایی به معاهدات می‌تواند بسیار مفید باشد. این امر به خصوص در

1- Withholding Tax

2- 'Stepping stone' Conduit

کشور ما که قانون مالیات‌های داخلی آن فاقد شروط صریح مناسبی برای مقابله با ترفندهای سوءاستفاده از مقررات مالیاتی است، می‌تواند از اهمیت بالایی برخوردار باشد. یکی از موارد پیش بینی شده برای مقابله با اجتناب مالیاتی که در معاهده نمونه OECD قبلاً گنجانده شده است، معرفی مفهوم «مالک ذی نفع»^۱ در مواد ۱۰، ۱۱ و ۱۲ می‌باشد. به نظر می‌رسد هدف اولیه از درج این عبارت حصول اطمینان از این بوده است که نماینده یا عامل یک شخص نتواند از مزایای یک معاهده به نمایندگی اشخاص غیرمقیم در حوزه اعمال آن معاهده بهره ببرد. لیکن در حال حاضر OECD با ارائه تفسیری موسع از آن قصد دارد آن را به‌عنوان ابزار مقابله با ترفندهای اجتناب مالیاتی به کار گیرد. (Baum, Steven. & Watson, Gwendolyn, 2012:150)

هم چنین زمانی که شرکت فرعی به خصوص شرکت‌هایی که در کشورهای هم‌تأسیس شده‌اند که بهشت مالیاتی^۲ محسوب می‌شوند، ادعای بهره بردن از امتیازات یک معاهده را دارند، می‌توان با بررسی دقیق قرائن و اوضاع و احوال مربوط به هر مورد تعیین نمود که محل مدیریت ادعایی آن شرکت در کشور محل اقامت آن نیست بلکه در کشور محل اقامت شرکت اصلی است و بدین ترتیب از لحاظ قوانین مالیاتی مشمول کشور اخیر دانسته شود.

در خصوص شروط پیش بینی شده در معاهدات مالیاتی برای مقابله با سوءاستفاده از مقررات مالیاتی توسط شرکت‌های واسطه‌ای، اشکال مختلفی از آنها در ماهدات دوجانبه میان کشورهای جهان دیده می‌شود. این شروط می‌توانند الگویی باشند برای کشور ما که در صورت مذاکره برای انعقاد چنین معاهداتی، درج آنها در معاهده ملحوظ نظر قرار گیرد. برای ارجاع به این شروط مواردی هستند که باید مورد توجه قرار گیرند به شرح ذیل:

- این حقیقت که این شروط منحصر بفرد نیستند و ممکن است برای مقابله با معضلات متفاوت، شروط گوناگونی طرح شود.
- درجه‌ای از امتیازات مالیاتی که ممکن است واقعا توسط یک استراتژی خاص اجتناب مالیاتی به کار گرفته شود.
- بافت حقوقی هر دو کشور متعاقد و به خصوص محدوده‌ای که قوانین داخلی برای پاسخ به استراتژی‌های اجتناب مالیاتی کارآمد هستند.

1- Beneficiary Owner

2- Tax Haven

- محدوده‌ای که فعالیت‌های اقتصادی با حسن نیت ممکن است بدون قصد طرفین از نظر این شروط غیرقابل قبول محسوب شوند^۱.
- هم چنین کشورها برای مقابله با کاربرد شرکت‌های واسطه‌ای روش‌های مختلفی را به کار گرفته‌اند. یکی از این روش‌ها، روش «بررسی درونی»^۲ است که بر مبنای آن به شرکتی که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم تحت مالکیت افراد مقیم همان کشور محل اقامت شرکت نباشند، اجازه استفاده از مزایای یک معاهده داده نمی‌شود. البته بهتر است هنگام درج چنین شرطی در معاهده، ضوابطی که بر اساس آن یک شرکت تحت مالکیت افراد غیرمقیم تلقی می‌شود را تعیین نمود. به‌طور کلی چنین شرطی می‌تواند به صورت ذیل در معاهده گنجانده شود:
- «شرکتی که مقیم یک کشور متعاقد باشد تحت این معاهده نسبت به هر نوع درآمد، عایدی و یا سود در صورتی که تحت مالکیت یا کنترل مستقیم یا به واسطه یک یا چند شرکت دیگر مقیم هر مکانی توسط اشخاصی باشد که مقیم کشور متعاقد نیستند، مستحق هیچ گونه تخفیفی نخواهد بود.»
- روش دیگر روش شرط عام «مشمول مالیات بودن»^۳ است. بر اساس این روش مزایای یک معاهده در صورتی در کشور منبع به مؤدی اعطا می‌شود که درآمد مورد نظر مشمول مالیات در کشور محل اقامت باشد. این شرط مطابقت بیشتری با هدف معاهدات مالیاتی که همان اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است، دارا می‌باشد. نحوه انشای این شرط می‌تواند به طریق ذیل باشد:
- «زمانی که درآمد حاصله در یک کشور متعاقد توسط شرکتی دریافت می‌شود که مقیم کشور متعاقد دیگر است و یک یا چند نفر از مالکان آن مقیم آن کشور نباشند
- ۱- به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم یا توسط یک یا چند شرکت که مقیم هر جایی باشند، دارای «منافع قابل توجه»^۴ در چنین شرکتی به شکل مشارکت و یا هر نحو دیگر باشند و یا
- ۲- به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم، تنها یا جمعا مدیریت یا کنترل چنین شرکتی را به انجام برسانند.

1- OECD, op.cit, p 62.

2- 'Look-Through' Approach

3- 'Subject to Tax' Approach

4- Substantial Interest

هر ماده‌ای در این معاهده که مستنبط معافیت یا تخفیف مالیاتی باشد، تنها مشمول درآمدی خواهد شد که در کشور اخیر الذکر تحت مقررات عادی مالیاتی آن مشمول مالیات باشد.»

البته ممکن است نیاز باشد عبارت «منافع قابل توجه» در هنگام نوشتن معاهده به صورت دقیق‌تری شرح داده شود، مثلاً به صورت درصد معینی از سرمایه و یا حق رأی در شرکت.

اگر چه ممکن است درج شرط اخیر الذکر برای برخی کشورها راضی کننده نباشد چرا که مستلزم ایجاد تغییراتی در قوانین داخلی خواهد بود. به علاوه گفته می‌شود این شروط در مقابل ترفندهای پیشرفته‌تر اجتناب مالیاتی مانند «واسطه‌های یک پای» چندان کارآمد نیستند.^۱

در نهایت پیشنهاد می‌شود مسئله شرکت‌های واسطه‌ای به‌طور واضح و مستقیم در قالب یک ماده در معاهده درج شود که موارد کاربرد نامناسب استفاده از تدابیر واسطه‌ای را هدف قرار دهد. چنین شرطی می‌تواند به شرح ذیل در معاهده گنجانده شود:

«زمانی که درآمد حاصله در یک کشور متعاهد توسط شرکتی دریافت می‌شود که مقیم کشور متعاهد دیگر است و یک یا چند نفر از مالکان آن مقیم آن کشور نباشند
۱- به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم یا توسط یک یا چند شرکت که مقیم هر جایی باشند، دارای «منافع قابل توجه»^۲ در چنین شرکتی به شکل مشارکت و یا هر نحو دیگر باشند و یا

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

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

1- Ibid, p 63.

2- Substantial Interest

به نظر می‌رسد چنین شرطی تنها راه مؤثر مقابله با واسطه‌های یک پایی خواهد بود. این شرط در معاهدات کشورهایمانند سوئیس و ایالات متحده یافت می‌شود. البته باید هنگام درج چنین شرطی به معاملاتی که با حسن نیت منعقد می‌شوند، نظر داشت و برای این هدف درج شرط «حسن نیت»^۱ را به‌عنوان مکمل به کار برد تا مزایای معاهده‌ای شامل چنین معاملاتی شود.

۷- نتیجه‌گیری

گسترش روزافزون تجارت بین‌المللی و نیاز به تسهیل روند مبادلات فرامرزی سبب گردیده است که کشورها اقدام به انعقاد معاهدات مالیاتی دوجانبه با یکدیگر بنمایند. در متن این معاهدات تلاش می‌شود قواعدی وضع گردد که با اعمال آنها حوزه صالح مالیاتی که حق اخذ مالیات از واحدهای وابسته به یک شرکت غیرمقیم در کشور میزبان را دارد، تعیین گردد و احتمال وقوع مالیات‌های مضاعف نیز که مانعی در راه سرمایه‌گذاری و رونق اقتصادی است، حذف گردد.

در معاهدات مالیاتی تعیین اقامتگاه مؤدیان جهت تشخیص حوزه صالح مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است اما برخی شرکت‌های فراملی با سوءاستفاده از شروط قراردادی متفاوت در معاهدات دوجانبه مالیاتی کشورهای خاص و تفاسیر متفاوت از مفهوم «تشکیلات دائمی» تلاش می‌کنند با تغییر صوری محل اقامتگاه واحدهای وابسته و تحت کنترل خود و تخصیص سود مشمول مالیات به واحدهای مستقر در حوزه‌های دارای نرخ‌های پایین‌تر مالیاتی، خود را از حوزه صلاحیت معاهدات سرزمین اصلی محل کسب درآمد مشمول مالیات خارج نمایند.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در راستای مقابله با این ترفندهای گریز مالیاتی، اقدام به انتشار تفاسیر و اصلاحیه‌هایی از معاهده نمونه خود کرده است که الگوی اکثر معاهدات دوجانبه مالیاتی در جهان می‌باشد. در خصوص وضعیتی که یک واحد تجاری واجد خصیصه «تشکیلات دائمی» در قلمرو مالیاتی دو کشور متعاقد قرار گرفته باشد، برای تعیین حوزه صالح مالیاتی معیارهایی از قبیل مرکز منافع حیاتی را در نظر گرفته است بدین ترتیب که کشوری که دارای ارتباط نزدیک‌تری با روابط اقتصادی واحد مشمول مالیات است، حوزه صالح مالیاتی می‌باشد.

1- Bona fide Clause

در شرایطی که شرکت‌های فراملی با هدف سوءاستفاده از معاهده مالیاتی کشوری خاص که محل کسب و کار واقعی آنها نمی‌باشد، اقدام به ثبت شرکت‌های واسطه‌ای به‌طور صوری و انتقال دارایی و درآمد به آنها می‌کنند (تقلب معاهده‌ای)، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیشنهاد درج اصلاحیه‌هایی در متن معاهده نمونه خود داده است از قبیل اصلاح بند سوم ماده چهار معاهده نمونه که شرح آن در متن مقاله آمده است.

عوامل گوناگونی که مقامات صالح دو کشور باید به آنها توجه کنند مواردی هستند از قبیل محل برگزاری جلسات هیأت مدیره یا ارگان معادل آن، مکانی که مدیر عامل و دیگر مدیران ارشد معمولاً وظایف خود را در آنجا به انجام می‌رسانند، مکانی که مدیریت امور روزانه آن نهاد محل انجام آن است، مکان استقرار دفاتر مرکزی، تعیین کشوری که قوانین آن بر وضعیت حقوقی آن نهاد حاکم است، مکان نگهداری اسناد حسابداری و غیره. در صورت لزوم دو کشور متعاقد می‌توانند از بین این موارد، آنهایی را که مورد تأکید دو طرف است در متن ماده بگنجانند.

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

فهرست منابع

اشمیتوف، کلایو ام (۱۳۹۱)، ترجمه بهروز اخلاقی، حقوق تجارت بین‌الملل، چاپ سوم، تهران، انتشارات سمت.

پروتابا، لویی و کوتره، ژان ماری (بی تا)، حقوق مالیاتی، ترجمه محمد علی یزدان بخش، چاپ دوم، تهران، انتشارات خاتون - دایره (۱۳۸۷).

رنجبری، ابوالفضل-بادامچی، علی (۱۳۹۳)، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ دوازدهم، تهران، انتشارات مجد.

زارع مقدم، احمد (۱۳۹۰)، مجموعه قانون و مقررات مالیاتی، چاپ اول، تهران، انتشارات جاودانه- جنگل.

دمرچیلی، محمد-حاتمی، علی-قرائی، محسن (۱۳۹۲)، قانون تجارت در نظم حقوقی کنونی، چاپ نوزدهم، تهران، دادستان: کتاب آوا.

همدانی، محمد توکل (۱۳۷۸)، *قیمت‌گذاری انتقالات*، فصل نامه مالیاتی، دوره دوم، شماره نهم، صص ۲۹-۳۳.

همدانی، محمد توکل (۱۳۷۸)، *اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن*، فصل نامه مالیاتی، دوره دوم، شماره هشتم، صص ۲۰-۲۶.

Arnold, B. J., Sasseville, J., & Zolt, E. M. (2002). Summary of the proceedings of an invitational seminar on tax treaties in the 21st century. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 56(6), 233-245.

Baum, Steven. & Watson, Gwendolyn (2012), Beneficial ownership as a treaty anti-avoidance tool? *Canadian Tax Journal*, 60:1, pp 149-168.

Harris, Peter & Oliver, David (2010), *International Commercial Tax*, Cambridge University Press, USA, New York.

Kobetsky, Michael (2011), *International Taxation of Permanent Establishments*, Cambridge, UK.

Madiste, E (2012). Bilateralism of tax treaties versus triangular cases: is there a conflict? Lund University, School of Economics and Management. Available at: lup.lub.lu.se/student-papers/record/2544520/file/2544552.pdf

Mogens, Rasmussen, (2011), *International double taxation*, Kluwer Law International, The Netherlands.

Sikka, P., & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 21 (Issue 4) pp 342-356

Shaviro, D. (2006). Why worldwide welfare as a normative standard in US tax policy. *Tax L. Rev.*, 60, 155.

Vogel, K. (1986). Double tax treaties and their interpretation. *Int'l Tax & Bus. Law*, 4, 1.

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

Goodspeed, Timothy J. Dryden Witte, Ann (1999), *International Taxation*. available at: encyclo.findlaw.com/6080book.pdf

Love, Patrick, 'BEPS: Why you're taxed more than a multinational', *OECD Insights Blog* (13 February 2013), available at: <http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/>

OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Convention*, available at: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

OECD (2014), *BEPS ACTION 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf>

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

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

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

Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, Available at: http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Address-tax-evasion-and-avoidance.pdf

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

PwC, Transfer pricing and developing countries final report, available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf