تحلیل اقتصادی مالیات بر انتقالات فرامرزی و قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

احمد زمانی*

جایگاه قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در اقتصاد بین‌الملل به‌ویژه در خصوص کشورهای در حال توسعه موضوع اصلی بخشهای نخست این مقاله است. در این راستا نقش قراردادهای مذکور در بازار تجارت بین‌الملل از منظر یک بازار رقابتی مورد اشاره قرار گرفته است. به منظور بررسی وضعیت توزیع درآمدهای مالیاتی میان کشورها با تأکید بر تفکیک کشورها به کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، ساختار کلی الگوی کنوانسیون مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از نظر توزیع درآمدهای مالیاتی میان کشورها مورد بررسی قرار گرفته و با توجه به نتایج حاصل از این بررسی پیشنهادهایی در خصوص نحوه مشارکت کشورهای در حال توسعه در این‌گونه قراردادها و یا برخی از اصلاحات در الگوی مذکور ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: انتقالات فرامرزی، قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات، تحرک بین‌المللی منابع، کشورهای در حال توسعه، آربیتراژ مالیاتی.

۱. مقدمه

پدیده انتقالات فرامرزی موضوعی به قدمت علم اقتصاد بین‌الملل است. در متون اولیه علم اقتصاد بین‌الملل، جابه‌جایی کالا و مباحث مربوط به آن (یا به عبارتی تجارت بین‌الملل) مورد بحث و توجه بوده است ولی تحولات بعدی در واقعیتهای حاکم بر روابط اقتصادی کشورها، موضوع نقل و انتقالات مربوط به منابع نیروی کار، سرمایه فیزیکی و سرمایه‌های مالی، همچنین فن‌آوری را به مباحث اساسی در اقتصاد بین‌الملل تبدیل کرد و جنبه‌های اقتصادی این نقل و انتقالات به تدریج اهمیت و پیچیدگی خاصی به مباحث اقتصاد بین‌الملل بخشید.

در حال حاضر با سرعت فزاینده‌ای که در تحقق پدیده دهکده جهانی مشاهده می‌شود، علاوه بر اینکه حجم نقل و انتقال کالا میان کشورها (تجارت جهانی) به سرعت رو به افزایش است، پدیده‌هایی نظیر توسعه انواع قراردادهای سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاریهای مستقیم خارجی، انواع

* کارشناس ارشد اقتصاد

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

شقوق اعطای وام و مشارکت در بازارهای مالی و بورس سایر کشورها توسط اشخاص با ملیتهای مختلف، دامنه اقتدار و اختیار دولتها در وضع مالیات را با چالش اساسی مواجه کرده است. نکته اساسی در این رابطه تعریف محدوده دولتها در مرزهای جغرافیایی و سیاسی و در عین حال آزادی نقل و انتقالات فرامرزی در سراسر جهان است. واقعیتی که مالیات بر مبادلات فرامرزی را به یکی از اساسی‌ترین و نوین‌ترین موضوعات در علم مالیه بین‌الملل و سیاستگذاری اقتصادی کشورها تبدیل کرده است.

از آنجا که مبانی نظری مالیاتها در سطوح بین‌الملل اصولاً با مبانی نظری مالیات در سطوح ملی متفاوت نیست، در تبیین جنبه‌های اقتصادی مالیات بر مبادلات فرامرزی تمامی ابعاد، کارکردها و ویژگیهای مالیاتهای ملی باید به دقت مدنظر قرار گیرند. در این راستا مقاله حاضر مقوله مالیات بر مبادلات فرامرزی را از دو جنبه اساسی مورد توجه قرار می‌دهد. نخست، برخی الزامات کلی که با توجه به مبانی علمی رشد و توسعه اقتصادی، همینطور ویژگیهای مالیاتها باید در سیاستگذاری مالیاتی کشورها در رابطه با نقل و انتقالات فرامرزی مدنظر قرار گیرند. دوم، مروری بر ساختار کلی قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (از نقطه نظر چگونگی توزیع درآمدهای مالیاتی) برای ارزیابی آنها در راستای اهداف کلی سیاست مالیاتی و به‌طور مشخص اهداف سیاست مالیات بر نقل و انتقالات فرامرزی.

۲. الزامات کلی در سیاستگذاری مالیات بر نقل و انتقالات فرامرزی

۱-۲. تحرک منابع، مالیاتهای داخلی و مالیات بر نقل و انتقالات فرامرزی

تحرک منابع یا آزادی تحرک منابع اقتصادی در کشورها به عنوان یکی از اصول اساسی رقابت در بازارها و یکی از شروط اصلی تضمین‌کننده کارایی اقتصادی است. موضوع آزادی در تحرک منابع در جهان امروز فقط به خود منابع محدود نمی‌شود بلکه شرایط تسهیل استفاده از کالاها و خدمات حاصل از ظرفیت تولیدی این منابع در خارج از مرزهای سیاسی (جغرافیایی) نیز به نوعی در مقوله درجه آزادی تحرک منابع قابل تفسیر است ولی در اقتصاد، این دو موضوع تا حد قابل توجهی از هم جدا شده است. به گونه‌ای که مقررات و ضوابط ویژه در کشورها و نیز مقررات بین‌المللی ناظر بر نقل و انتقالات کالا با مقررات مربوط به نقل و انتقالات سرمایه‌های انسانی، مالی و فن‌آورانه تا حد قابل توجهی متفاوت است.

با توجه به این دیدگاه مالیاتهای داخلی در کشورها ممکن است گاهی در مناطق مختلف دارای ساختارهای تقریبا متفاوت باشند، ولی در راستای گسترش عدالت مالیاتی میان مناطق در سطوح ملی و حذف تبعیض مالیاتی میان مناطق یک کشور، به‌ویژه لزوم ایجاد تمرکز بودجه‌ای در درآمدهای به دست آمده، هماهنگ کردن ساختار مالیاتها درون مرزهای جغرافیایی کشورها تا حد زیادی به مثابه یک اصل کلی است. از این‌رو نظامهای مالیاتی کشورها (به جز در موارد پیگیری برخی سیاستهای

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

توسعه‌ای یا حمایتی منطقه‌ای در دوران خاص) در عمل، عامل بازدارنده‌ای در مسیر تحرک آزاد عوامل و منابع تولید درون مرزهای سیاسی و جغرافیایی خود نیستند. با وجود این ساختار متفاوت نظامهای مالیاتی کشورها به‌طور بالقوه می‌تواند مانع مهمی برای آزادی تحرک بین‌المللی منابع محسوب شود و از طریق ایجاد انحراف در تخصیص بهینه منابع اقتصادی به کارایی اقتصادی منابع در سطح بین‌المللی خدشه وارد کند.

آنچه در این رابطه حائز اهمیت زیادی است توجه به این نکته است که کشورها مانند ترتیبات مشخصی که طی چند دهه اخیر در مورد حذف تبعیضات بین‌المللی، فرا روی جریان آزاد کالاها در قالب مقررات گات[1] و سازمان تجارت جهانی[2] اندیشیده‌اند، باید ترتیبات مشخص و کاملاً ملموسی را برای ایجاد تحرک آزاد منابع در سطح بین‌المللی بیاندیشند. این ترتیبات فقط به مورد مالیاتها خلاصه نمی‌شود و در سایر ابعاد ترتیبات دو جانبه‌ای میان کشورها شکل گرفته و در حال انجام است، ولی توجه به اهمیت آزادی تحرک جهانی منابع در ارتقای کارایی و رشد اقتصاد جهانی (یا حداقل منطقه‌ای) نشان‌دهنده لزوم توجه بسیار بیشتر به شکل‌گیری این ترتیبات در مورد مالیاتهای فرامرزی است. به عبارت دیگر ایجاد ترتیبات قانونی مالیاتی چندجانبه برای مساعدت به تحرک آزاد منابع در میان مناطق و کشورها مسیری است که نباید در پیمودن آن درنگ کرد.

در این رابطه، هماهنگ کردن ساختارهای مالیاتی در کشورها یک راه‌حل اساسی است. دستیابی به این مهم در بُعد نرخهای یکسان مالیاتی، با توجه به وضع کلی ساختارهای اقتصادی کشورها (به‌ویژه نیازهای متفاوت بودجه‌ای دولتها) در شرایط حاضر یا در کوتاه‌مدت امکان‌پذیر نیست، ولی این هماهنگی در مبانی وصول مالیات یا به عبارتی در تعیین انواع مالیاتهای موجود (به منظور افزایش کارایی منابع از طریق روان‌سازی تحرک منابع) امری شدنی است.

نکته قابل توجه در این مورد ضعف موجود نظامهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه در وصول مالیاتهای بالقوه است که نباید مانع توجه آنها به مشارکت مؤثر در ایجاد یک نظام نوین مالیات بین‌الملل شود بلکه این امرباید همراه با تلاش برای توسعه نظامهای مالیاتی مربوط پیگیری شود.

۲-۲. اطلاعات کامل، مالیاتهای داخلی و مالیات بر نقل و انتقالات فرامرزی

به دلیل آنکه هدف از برقراری توافقنامه‌های مالیاتی علاوه بر وصول درآمدهای مالیاتی باید رفع تبعیض میان سرمایه‌های دارای پتانسیل تحرک در سطوح بین کشوری نیز باشد تا کارایی اقتصادی عوامل توسط ایجاد زمینه‌های رقابتی فراهم شود، برخورداری از اطلاعات کامل در مورد شرایط

1. General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)
2. World Trade Organization (WTO)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

منابعی که این پتانسیل‌ها را دارند، شرایط منابع انتقال یافته میان کشورها و حتی وضع ظرفیتهای موجود در کشورها در جذب منابع دیگر کشورها، برای دستیابی به حداکثر کارایی اقتصادی و مالیاتی نیز یک عنصر اساسی است. برخورداری و برخوردار کردن مراجع قانونی ذی‌ربط و فعالان اقتصادی از این اطلاعات، وظیفه متصدیان امور در بخش سرمایه‌گذاری خارجی کشورهاست. با وجود این، از نظر تأثیر بار مالیاتی بر بازدهی خالص حاصل از عوامل تولید متحرک در سطوح بین‌الملل و حذف فرارها یا اجتنابهای مالیاتی و در نتیجه بهبود درآمدهای مالیاتی دولتها، ضرورت برخورداری مراجع ذی‌ربط کشورها از اطلاعات حجم و نوع این انتقالات و شرایط وصول مالیاتها و تنظیم دو یا چندجانبه بار مالیاتی متعلق به آن، انکارناپذیر است. به عبارت دیگر به همان میزان که تأمین شرایط مناسب مالیاتی برای اینگونه عوامل و منابع از وظایف دولتها به شمار می‌رود، حذف تبعیضات یا اجتنابها و فرارهای مالیاتی (حاصل از نبودِ اطلاعات کافی یا تبادل ضعیف این اطلاعات میان کشورها) به منظور تعیین شرایط تا حد ممکنِ یکسان و رقابتی برای منابع بالقوه متحرک بین‌المللی (علاوه بر کمک به وصول مالیاتهای مربوط) از وظایف مهم نظامهای مالیاتی است. به‌رغم مدنظربودن موضوع تبادل اطلاعات در عنوان برخی از قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و درج حکم کلی آن در قراردادهای یاد شده[1] ابعاد مختلف مبادله اطلاعات، به‌ویژه ساز وکارها و ضمانتهای اجرایی آن کمتر مورد بحث و تأکید قرار گرفته است.

اصلاح ماده ۲۶ الگوی کنوانسیون مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[2] (مصوب ژوئیه ۱۹۹۴ میلادی) به‌ظاهر نویدبخش تحولات اساسی در تبادل اطلاعات میان کشورهاست ولی به‌نظر می‌رسد میان وضع موجود تا درج این متون در قراردادهای مالیاتی، به‌ویژه درج این متون در قراردادها تا ایجاد ضمانتهای اجرایی آن و در نهایت تعهد عملی کشورها برای اجرای این موضوع فاصله زیادی است که نظام مالیات بین‌الملل را از نظر اتلاف منابع مالیاتی بالقوه دولتهای ذی‌نفع و انحراف در درجه رقابت در ساختار بازار در سطوح بین‌المللی تا مدتهای طولانی از قید این مشکل رها نخواهد کرد. این موضوع به‌ویژه در رابطه با کشورهای در حال توسعه که در خصوص نظامهای اطلاعاتی داخلی خود با مشکل مواجه هستند و در عین حال نیاز شدیدی به درآمدهای مالیاتی مربوط به این منابع دارند، اساسی‌تر است.

۳-۲. کشورهای در حال توسعه و نقل و انتقالات فرامرزی

تردیدی نیست که کم بودن منابع سرمایه‌ای و نیز کارایی اندک آن دو ویژگی اساسی اقتصاد کشورهای در حال توسعه است. این در حالی است که تجربیات حاصل از سرمایه‌گذاریهای خارجی

---

۱. ماده ۲۶ مدل کنوانسیون مالیاتی سازمان اقتصادی و توسعه اقتصادی

2. OECD

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

در این کشورها یا توسط این کشورها نشان‌دهنده وضع مطلوب عملکرد این سرمایه‌هاست. از این رو با مدنظر قرار دادن این موضوع، کشورهای در حال توسعه باید تلاش کنند تا به جای انتخاب گزینه‌های منتهی به فقر که دارای سه عنصر نامطلوب بی‌تحرکی منابع سرمایه‌ای آنها (و در نتیجه کارایی پایین آنها)، فرار سرمایه‌ها به کشورهای پیشرفته (که امکان بازگشت این منابع را در سطح بسیار ضعیفی قرار می‌دهد) و نبودِ جذابیتهای لازم در کشور خود در زمینه جلب سرمایه‌های خارجی، به انتخاب گزینه توسعه‌گرای تحرک منابع سرمایه‌ای موجود و ارتقای کارایی آنها، هموار کردن زمینه برای نقل و انتقال سرمایه‌ها به جای فرار سرمایه‌ها و ایجاد جذابیت برای سرمایه‌های خارجی مبادرت ورزند. پیمودن این مسیر نیازمند اتخاذ سیاستهای اقتصادی خاص و مشترک، در کشورهای در حال توسعه است. در هر صورت تا جایی که مالیات از نظر بار مالیاتی به عنوان مانع توسعه فعالیتها و از نظر کارکردی به عنوان یک ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی محسوب می‌شود، هم‌اندیشی در مورد مسائل مالیاتی موجود در میان این کشورها و چگونگی تنظیم ساختارهای مشترک و متناسب و انعقاد قراردادهای مناسب اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین آنها به عنوان یک فرآیند تفکیک‌ناپذیر این مسیر، قابل تبیین است.

یکی از مشکلات اساسی کشورهای در حال توسعه در رابطه با مالیات نقل و انتقالات فرامرزی این است که رقابت در کاهش مالیاتها توسط کشورهای یاد شده به طور مستقل و یکطرفه (به منظور جلب سرمایه‌های خارجی)، تهدید قابل توجهی برای توازن بودجه این کشورها محسوب می‌شود، این کسری باید از طریق سیاستهای کسری بودجه، تأمین یا با کاهش در هزینه‌های سرمایه‌ای و اجتماعی جبران شود که هر یک دارای پیامدهای منفی خاص خود هستند. ممکن است به‌نظر برسد که کاهش مطلق در مالیات حاصل از قراردادهای DTT[1] برای کشورهای در حال توسعه از طریق افزایش نسبی در سطح انتقالات فرامرزی جبران شود، ولی ساختار موجود در نظامهای اطلاعاتی مالیاتی و نیز ساختار کل نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه، همچنین وضع تبادل اطلاعات مالیاتی بین‌المللی و ساختار کنونی قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در سطح بین‌المللی این موضوع را با تردید مواجه کرده است.

۳. توزیع درآمد در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

سیاستهای اقتصادی حاکم بر مالیاتها نظیر تخصیص بهینه منابع، توزیع عادلانه درآمدها و تثبیت اقتصادی، همچنین اصول اساسی مالیاتها مانند خنثی بودن، عادلانه بودن و تبعیض‌آمیز نبودن آنها اساساً در سطوح ملی تعریف شده‌اند، ولی روند رو به تزاید همگرایی اقتصادی کشورها، توسعه تجارت بین‌الملل، به‌ویژه گسترش نقل و انتقالات فرامرزی منابع، لزوم مدنظر قرار دادن این اصول و

1. Double Taxation Treaties

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

سیاستها را در تنظیم روابط در عصر جدید اقتصاد بین‌الملل اجتناب‌ناپذیر کرده است. تردیدی نیست که حرکت به سوی رعایت اصول و سیاستهای کلی مالیاتی در سطوح بین‌المللی نیازمند اقدامات اساسی میان کشورهاست، ولی سؤال اساسی این است که قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف (DTT) به عنوان اولین و مهم‌ترین سند (معاهده) موجود در نظام مالیات بین‌الملل تا چه حد در این راستا قرار دارند؟

جدول شماره (۱) وضع توزیع درآمدهای مالیاتی حاصل از منابع مختلف را میان کشورهای طرف قرارداد براساس الگوی کنوانسیون مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[1] نشان می‌دهد. از میان ۱۰ منبع مالیاتی مورد بررسی بر اساس مواد مختلف الگوی یاد شده، درآمد مالیاتی حاصل از چهار منبع درآمد حاصل از اموال غیرمنقول، عواید سرمایه‌ای، حق‌الزحمه مدیریت و درآمد فعالیتهای هنری و ورزشی بدون در نظر گرفتن محل اقامت دریافت‌کننده (صاحب درآمد) در کشور محل تحقق درآمد، مشمول مالیات می‌شوند. در مورد شش منبع مالیاتی دیگر یعنی درآمد (سود) شرکتها و مؤسسه‌ها، درآمد مؤسسه‌های حمل‌ونقل بین‌المللی، سود سهام، درآمد بهره، درآمد حق امتیاز و درآمد حاصل از اشتغال، بیشتر باید توسط کشور محل اقامت صاحب (دریافت‌کننده) درآمد، مشمول مالیات شود.

قضاوت در این مورد که چه سهمی از درآمدهای مالیاتی حاصل از منابع انتقال یافته مربوط به هر یک از دو گروه یاد شده در جدول شماره (۱) به کشورهای در حال توسعه و چه سهمی به کشورهای پیشرفته تعلق گرفته است، نیازمند بررسیهای آماری براساس اعداد و ارقام قابل اعتماد است. با وجود این با یک قضاوت و تحلیل کلی مبتنی بر واقعیات حاکم بر وضع چند دهه گذشته و کنونی اقتصاد بین‌الملل می‌توان به جرئت بیان کرد که خواسته یا ناخواسته بخش بزرگی از منابع در دو گروه مورد اشاره جدول یاد شده به نحوی توزیع شده که سهم بیشتر درآمدهای مالیاتی به کشورهای پیشرفته اختصاص یافته است. به عبارت دیگر با یک نگاه دقیق‌تر در گروه نخست منابع یاد شده، بیشتر درآمدها در کشورهای پیشرفته (و توسط منابع حاصل از کشورهای در حال توسعه) تحقق می‌یابد. بدون تردید در این صورت وضع مالیات بر این منابع در کشور محل تحقق به مفهوم بهره‌مندی نسبی بیشتر کشورهای پیشرفته در مقایسه با کشورهای در حال توسعه است.

در مورد گروه دوم دو نکته قابل یادآوری است، یا بیشتر درآمدها در کشورهای درحال توسعه و توسط منابع کشورهای پیشرفته تحقق می‌یابد که وضع مالیات بر آنها در کشور محل اقامت دریافت‌کننده به مفهوم بهره‌مندی نسبی کشورهای پیشرفته نسبت به کشورهای در حال توسعه است، یا این کشورها به علت ضعف در نظام تبادل اطلاعات مالیاتی و ضعف در نظامهای اجرایی مالیاتی و گاه حتی ضعف در ساختار قوانین مالیاتی مربوط امکان وصول مالیات به حق در سطح مطلوب از این

1. "Model Tax Convention on Income and on Capital", OECD Committee on Fiscal Affaris.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

منابع را ندارند (در مورد کشور ایران، نبودِ مالیات بر درآمد سود سهام و مالیات بر درآمد بهره تا حد زیادی به مفهوم ممکن نبودن وضع مالیات بر برخی منابع یاد شده به دلیل خلاءهای قانونی است).

از سوی دیگر با توجه به اینکه قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف با هدف تعدیل بار مالیاتی منابع متحرک در اقتصاد بین‌الملل طراحی شده‌اند، با افزایش شفافیت لازم در نظام اطلاعات مالیاتی کشورها (به‌ویژه در سایه قراردادهای DTT)، ضرورتی به اینکه در مورد برخی از منابع، علاوه بر مالیات موجود بر اساس قوانین داخلی یک کشور، کشور دیگر نیز بتواند مالیاتی را با نرخهای مشخص شده در مدل کنوانسیون مالیاتی یا مطابق توافق کشورهای طرف قرارداد وضع کند وجود ندارد.[1] به نظر می‌رسد که این شیوه وضع مالیات خود یک بار مالیاتی اضافی از سوی نظام موجود مالیات بین‌الملل بر مبادلات فرامرزی است که باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد.

جدول شماره ۱. شرایط کلی توزیع درآمدهای مالیاتی میان کشورها در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

ردیف	نوع منبع مالیاتی	کشور محل اقامت صاحب درآمد (دریافت کننده درآمد)	کشور محل تحقق درآمد	کشور دریافت کننده مالیات	توضیحات
۱	درآمد حاصل از اموال غیرمنقول	A	B	B	اموال غیر منقول در کشور B قرار دارد.
۲	درآمد مؤسسه‌ها و شرکتها (سود)	A	B	A	مگراینکه در کشورB مقر دائم داشته باشد که درآمد این مقر دائم در کشور B مشمول مالیات است.
۳	درآمد مؤسسه‌های حمل و نقل بین‌المللی	A	B	A	
۴	سود سهام	A	B	A	کشورB نیزمی‌تواند به نرخ حداقل ۵ و حداکثر ۱۵ درصد مالیات وضع کند.
۵	درآمد بهره	A	B	A	کشور B نیز می‌تواند به نرخ حداکثر ۱۰ درصد مالیات وضع کند.
۶	درآمد حاصل از حق امتیاز	A	B	A	چنانچه دریافت‌کننده دارای مقر دائمی و حق امتیاز مرتبط آن باشد مقررات ماده ۷ اجرا می‌شود.
۷	عواید سرمایه‌ای	A	B	B	
۸	درآمد حاصل از اشتغال	A	B	A	در اغلب موارد به این شکل است.
۹	حق‌الزحمه مدیریت	A	B	B	
۱۰	درآمد فعالیتهای هنری و ورزشی	A	B	B	

مأخذ: الگوی کنوانسیون مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

۱. مواد ۱۰ و ۱۱ مدل کنوانسیون مالیاتی OECD

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۴. نتایج و پیشنهادها

- ضمن تأکید بر لزوم توسعه قراردادهای DTT میان تمامی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه برای کاهش موانع تحرک بین‌المللی منابع و وصول مالیاتهای بالقوه، این‌گونه قراردادها باید میان کشورهای در حال توسعه گسترش بیشتری یابند چون این کشورها نسبت به یکدیگر دارای پتانسیلها و مزایای مختلفی هستند که جانبداری قراردادها را تا حد زیادی کاهش می‌دهند.
- مراجع ذی‌ربط کشورهای در حال توسعه باید با اطلاع‌رسانی کامل نسبت به قراردادهای مالیاتی منعقد شده خود و نیز اطلاع‌رسانی در رابطه با ظرفیتهای سرمایه‌گذاری موجود در سطوح بین‌المللی، فعالان اقتصادی کشورهای خود را از بهره‌برداری از فرصتهای مربوط آگاه کنند، به‌گونه‌ای که اشخاص و مؤسسه‌هایی که دارای ظرفیت بالقوه سرمایه‌گذاری و ارائه خدمات در کشورهای دیگر هستند در صورت وجود شرایط برابر در کشورهای مورد مقصد سرمایه‌گذاری، کشورهایی را برای سرمایه‌گذاری انتخاب کنند که بتوانند از مزایای قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف موجود میان آن کشورها با کشور متبوع خود استفاده نمایند. بدیهی است این اقدامات علاوه بر مزیتهایی که برای سرمایه‌گذاران دارد، تراز درآمدهای مالیاتی مربوط به نقل و انتقالات فرامرزی را به نفع کشور مبدأ سرمایه تغییر خواهد داد.
- متن پایهٔ (مدل) قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف باید به نحوی تعدیل و بازنگری شود که نه تنها منافع کشورهای در حال توسعه را نسبت به وضع نامطلوب کنونی حفظ کند، بلکه امتیازات ویژه‌ای را به آنها بدهد. در یک نگاه عمیق‌تر کشورهای پیشرفته باید در راستای دو هدف: کمک به پیشرفت اقتصادی کشورهای در حال توسعه و رشد اقتصاد جهانی و کمک به کاهش کسریهای گسترده موجود در بودجه دولتهای کشورهای در حال توسعه، حداکثر از خودگذشتگی لازم در مورد مالیاتهای نقل و انتقالات فرامرزی به نفع دولتهای این کشورها را از خود نشان دهند، به‌گونه‌ای که در یک گزینه حاشیه‌ای در قراردادهای یادشده اجازه دهند همه انواع مالیاتها روی مبادلات فرامرزی به دولتهای کشورهای در حال توسعه تعلق گیرد.
- به منظور اجتناب از بهره‌برداری نامطلوب از مالیات نقل و انتقالات بین‌الملل و سوءاستفاده مؤدیان از انتقال دستکاری شده درآمدها و هزینه‌ها به کشورهای دیگر[1]، و همچنین کمک به افزایش قدرت تحرک بین‌المللی منابع کشورها و حذف بخشی از مشکلات مربوط به نقص در نظام اطلاعات مالیاتی بین‌الملل و در نهایت رویارویی مطلوب با روند رو به گسترش تعداد و حجم نقل و انتقالات فرامرزی، هماهنگی منابع مالیاتی و نرخهای مالیاتی در تمامی کشورها و ایجاد یک نظام مالیاتی متحد بین‌المللی در بلندمدت ضروری است.

1. Cross Border Tax Arbitrage

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

- تبادل اطلاعات باید به یک اصل بنیادی قراردادهای DTT تبدیل شود به نحوی که کشورهای طرف قرارداد، تبادل اطلاعات را مهم‌ترین وظیفه خود در اجرای این‌گونه قراردادها بدانند.
- به‌منظور حذف آربیتراژ مالیاتی حاصل از نظام کنونی مالیات بین‌الملل که موجب افزایش مصنوعی (کاذب) قدرت رقابت استفاده‌کنندگان از این رفتار و در نتیجه هدر رفت درآمدهای مالیاتی کشورهای در حال توسعه می‌شود، فرهنگ و ساختار اجرایی نظام مالیات بین‌الملل باید به سوی تبادل داوطلبانه اطلاعات میان نظامهای مالیاتی کشورها حرکت کند.
- ساختار کنونی مدل قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف باید به نحوی بازنگری شود که با فرض تبادل اطلاعات کامل میان کشورهای طرف قرارداد، در مورد هیچ منبعی دو کشور نتوانند به طور همزمان مالیات وضع کنند. این مهم در وضع کنونی متن مدل کنوانسیون مالیاتی تا جای ممکن باید در مورد منابعی که اطلاعات آنها به‌طور کامل میان کشورهای طرف قرارداد تبادل شده است در کوتاه‌مدت نیز رعایت شود.

منابع

الف) فارسی

سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۵)، *قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین جمهوری اسلامی ایران و برخی کشورها*.

زمانی، احمد، ا... محمد آقایی و مریم گرامی (۱۳۷۹)، *بررسی و اولویت‌بندی کشورها در خصوص انعقاد قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف*، دفتر تحقیقات و سیاستهای مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی، آذر.

عرب‌مازار، علی اکبر، "قراردادهای مالیات مضاعف و مبادله اطلاعات مالیاتی"، *فصلنامه تخصصی مالیاتی*، شماره ۳۷.

ب) انگلیسی

OEDC Committee on Fiscal Affairs (2003), Model Tax Convention on Income and Capital, 28th January.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]