مجله اقتصادی

شماره‌های ۹ و ۱۰، آذر و دی ۱۳۹۵، صفحات ۱۲۵- ۱۰۵

تأثیر نظریات مشورتی OECD بر تفسیر موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

نعیم نوربخش

کارشناس ارشد، حقوق تجارت بین‌الملل، دانشگاه علامه طباطبایی، ایران

noorbakhsh.naeem@gmail.com

تفسیر و اجرای معاهدات دوجانبه مالیاتی به علت عدم وجود رویه قضایی و ابهام در قواعد تفسیر آن‌ها، همواره در هاله‌ای از ابهام بوده است. علی‌الخصوص مواردی دیده شده است که کشورها با تصویب قوانین متعارض داخلی، شروط پیش‌بینی شده در این معاهدات را بلااثر نموده‌اند. یکی از منابع خوبی که علاوه بر قواعد پذیرفته‌شده بین‌المللی برای تفسیر این معاهدات در دسترس محاکم قضایی می‌باشد، نظریات مشورتی منتشره از سوی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه می‌باشد. نسبت به امکان اعمال و نحوه استفاده از این نظریات میان گرایش‌های مختلف تفسیری همواره اختلاف نظر وجود داشته است، لیکن اکنون اکثریت این امر را پذیرفته‌اند که استعمال این نظریات نه تنها تعارضی با قواعد تفسیری حقوق بین‌الملل ندارد، بلکه حتی توجه به آن دسته از نظریات مشورتی که پس از انعقاد یک معاهده منتشر می‌شوند، به خوبی منافع کشورهای متعاهد را از حیث عرف و رویه جاری بین‌المللی حفظ می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: معاهده نمونه OECD، نظریات مشورتی، تعرض به مفاد معاهده، تفسیر معاهده، سازمان همکاری اقتصادی و توسعه

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۱. مقدمه

برخی حقوقدانان معتقدند که زمان حاضر را باید عصر معاهدات بنامیم؛ چرا که این توافقات مکتوب دو یا چند جانبه، به طرز فزاینده‌ای به منظور ایجاد معیارهای حقوقی بین‌المللی جدید میان کشورها رواج یافته‌اند. (لیندرفالک، ۲۰۰۷) علی‌الخصوص در طول دو دهه گذشته کشورها به منظور تسهیل جریان «سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی»[1] رو به انعقاد «معاهدات دوجانبه تشویق سرمایه‌گذاری»[2] و «معاهدات دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف»[3] آورده‌اند؛ تا بدین ترتیب به سرمایه‌گذاران خارجی اطمینان دهند که نخست، منافع مالی ایشان تحت حمایت موازین حقوق بین‌الملل حفظ خواهند شد و دوم اینکه احتمال اعمال مالیات‌های مضاعف بر سود مکتسبه اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی به حداقل خواهد رسید.

عنصر «دوجانبه بودن»[4] در معاهدات مالیاتی از سه منظر موجب پیچیدگی نحوه اجرای این معاهدات می‌شود. نخست اینکه لسان کتابت معاهده باید به نحوی طرح گردد که در دو نظامِ درآمدی متفاوت، نتایجی مشابه به بار آورد. دوم آنکه نقش و جایگاهی که معاهدات بین‌المللی در نظام حقوقی دو کشور متعاهد دارند، ممکن است متفاوت باشد. سوم آنکه الفاظ مندرجه باید در دو نظام قضایی ناهمگون تفسیر شوند، [5] بدون آنکه ضمانت خاصی برای حصول نتایج هماهنگ وجود داشته باشد (آزگوود، ۱۹۸۴) چه آنکه عموماً معاهدات مالیاتی و کنوانسیون‌های نمونه، رهنمودی در خصوص نحوه اجرای مفاد یک معاهده ارائه نکرده و این امر را به قوانین داخلی کشورهای متعاهد واگذار نموده‌اند. بنابراین نیاز به تفسیر و اجرای مفاد این معاهدات باعث پررنگ شدن نقش مقامات مالیاتی در این فرآیند شده است (سازمان ملل، ۲۰۱۳).

1. Foreign Direct Investment (FDI)
2. Bilateral Investment Treaties (BITs)
3. Double Taxation Treaties (DTTs)
4. Bilaterality (bilatéralité)

۵. به عنوان مثال عبارت «مالک ذینفع» در بند دوم مادهٔ ۱۰ معاهدهٔ نمونهٔ OECD که مربوط به مالیات بر سود سهام می‌باشد، در موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ایران با برخی کشورها از قبیل اتریش، اسپانیا، ترکیه و. .. به اشتباه به «مالک منافع» ترجمه شده است که معنای حقوقی متفاوتی از آن برداشت می‌شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

در حال حاضر شبکه گسترده‌ای از معاهدات دوجانبه مالیاتی در سراسر جهان موجود است که بخش مهمی از منابع حقوق بین‌الملل را تشکیل داده‌اند.[۱] این معاهدات همگی بر مبنای دو معاهده نمونه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه[۲](OECD) و سازمان ملل متحد[۳](UN) تدوین شده‌اند که خود آن‌ها نیز به نوبه خود ریشه در نمونه‌های معرفی شده توسط «جامعه ملل»[۴] در خلال سال‌های ۱۹۲۷ الی ۱۹۴۶ دارند و گفته می‌شود حدود ۷۵ درصد از مفاد این معاهدات کاملاً یکسانند. (ساووانت و زاکس، ۲۰۰۹) به همین جهت برخی صاحب‌نظران حقوق مالیاتی معتقدند درج قواعدی مشابه در این معاهدات حکایت از آن دارد که باید مفاد این معاهدات را به عنوان عرف پذیرفته شده بین‌المللی در غیاب یک معاهده، الزام‌آور بدانیم (یوناه، ۲۰۰۷).

لیکن از آنجا که هدف اساسی از انعقاد معاهدات دوجانبه مالیاتی، کاهش ریسک اخذ مالیات مضاعف و تسهیل همکاری میان دو کشور برای مدیریت بهتر برخورد با «گریز یا اجتناب مالیاتی»[۵] است. این معاهدات باید به گونه‌ای هماهنگ و متحدالشکل اجرا شوند و این مهم نیز بدون نیل به اصولی جامع و مورد قبول در بستر بین‌الملل برای تفسیر این معاهدات ممکن نخواهد بود (رستمی و رنجبری، ۱۳۹۰). در همین راستا سعی شده است در این مقاله نحوه به چالش کشیده شدن تدابیر پیش‌بینی شده در معاهدات دوجانبه مالیاتی از طرف کشورهای متعاهد تبیین شده و سپس نقش نظریات مشورتی OECD به عنوان ابزاری سودمند و تکمیلی در فرآیند تفسیر این معاهدات شرح داده شود. بدین منظور پس از بررسی ادبیات و سابقه بحث، چگونگی تعرض یک‌جانبه و دوجانبه کشورهای متعاهد با توجه به قواعد تفسیری معاهدات مطرح می‌شود. سپس امکان استناد به نظریات مشورتی منتشره، در تفسیر و اجرای این معاهدات در بستر حقوق بین‌الملل و نحوه اعمال این نظریات به عنوان ابزار مکمل تفسیر شرح داده شده و در نهایت چگونگی تعیین معنای الفاظ تعریف نشده در معاهدات دوجانبه مالیاتی تبیین می‌گردد.

---

۱. به گزارش سازمان همکاری اقتصادی و توسعه هم اکنون بیش از ۳۰۰۰ موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در جهان امضا شده است. برای اطلاعات بیش‌تر نگاه کنید به:
http://www.oecd.org/ctp/first-steps-towards-implementation-of-oecd-g20-efforts-against-tax-avoidance-by-multinationals.htm

2. Organization of Economic Co-operation and Development Model Treaty
3. United Nations Model Treaty
4. League of Nations
5. Tax Avoidance and Evasion (Évitement fiscal et la fraude)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۲. مروری بر ادبیات تحقیق

تفسیر عملی ذهنی یا عقلانی برای تعیین معنای عمل حقوقی می‌باشد. نتیجه عمل تفسیر، مشخص شدن دامنه شمول عمل حقوقی و نکات مبهم و تاریک آن است (ضیایی بیگدلی، ۱۳۸۳). هر قرارداد، قانون و یا معاهده نیز برای پیاده‌سازی و تبلور در عملیات اجرایی نیاز به تفسیر و فهمیده شدن دارد (فلسفی، ۱۳۹۱). علی‌رغم دقتی که هنگام تهیه پیش‌نویس یک معاهده صرف می‌شود و با وجود تجربه انباشته و به جا مانده از گذشته، هیچ معاهده‌ای را نمی‌توان یافت که منجر به بروز یک مسأله تفسیری مبهم نشده باشد (آوست، ۲۰۰۸). در هر حال ممکن است اجرای هر معاهده در یک کشور متعاهد از لحاظ تفسیر مندرجات آن و همچنین تعارض یا تزاحم با قوانین داخلی با مانع مواجه شود (خمامی‌زاده، ۱۳۸۹).

اصولاً معاهدات بین‌المللی بر مبنای شروطی عام و کلی تدوین می‌شوند تا یک چارچوب حقوقی برای اجرای اهداف کشورهای متعاهد در حیطه موضوع کنوانسیون پدید آورند. بدین‌ترتیب، طبیعی است که در این معاهدات، همه مسائل مرتبط مورد خطاب قرار نگرفته و از طرف دیگر منعکس‌کننده قوانین یک کشور خاص برای تحت پوشش قرار دادن خلاءهای موجود نیز نباشند. در این راستا عبارات بکار رفته در یک معاهده به طریقی جهان‌شمول و یا حتی گاهی مبهم تعریف می‌شوند که البته می‌تواند منجر به بروز مشکلات تفسیری و مسائل مواجهه با «خلاءهای موجود»[1] و پر کردن آن‌ها گردد. (فراری، ۱۹۹۴) این «کلی‌گرایی بین‌المللی»[2] دست‌کم موجب می‌شود که معاهده مزبور با نظام‌های حقوقی مختلف سازگاری بیابد (پرزلووا، ۲۰۱۲).

به همین جهت در تلاش برای حصول سازش میان تفاوت‌های موجود میان دو نظام حقوقی و مالیاتی به خصوص لسان و مفاهیم حقوقی آن‌ها، تلاش می‌شود متن معاهدات دوجانبه مالیاتی نیز به همین ترتیب در شروطی نسبتاً عام و کلی گنجانده شوند (اورو، ۲۰۰۵).

به طور کلی در تفسیر معاهدات بین‌المللی سه گرایش عمده مطرح است. نخستین گرایش که تا پیش از تصویب «کنوانسیون حقوق معاهدات وین»[3] مبنی بر لزوم توجه به قصد و اراده

1. Gap-Filling (Combler les lacunes)
2. International Generalism (Généralisme internationale)
3. Vienna Convention on the Law of Treaties(1969)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

تدوین‌کنندگان معاهده نظر غالب بوده است، با عنوان «قصدگرایی»[1] شناخته می‌شود. با تصویب کنوانسیون حقوق معاهدات وین، مسأله تفسیر در مواد ۳۱ و ۳۲ آن مورد توجه قرار گرفت تا معیاری فراگیر برای تفسیر معاهدات معرفی شود. در این کنوانسیون گرایش تفسیری «متن‌گرایی»[2] حول محور معانی مستنبط از ظاهر الفاظ مورد تأکید قرار گرفته است. عدم حصول توافق و اشتراک نظر فی‌مابین طرفداران این دو گرایش منجر به ظهور گرایش سومی در تفسیر معاهدات بین‌المللی گردیده است که با عنوان «غایت‌گرایی»[3] در ادبیات حقوق معاهدات شناخته می‌شود. به اعتقاد طرفداران این گرایش، غایت در حقوق نقشی اساسی ایفا می‌نماید (الشریف، ۱۳۹۱) و تفسیر مفاد یک معاهده باید مطابق با آن هدف و غایتی انجام پذیرد که تدوین‌کنندگان، حصول آن را هنگام انعقاد معاهده مدنظر داشته‌اند (فالون، ۲۰۱۴).

نحوه تفسیر معاهدات دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در پاراگراف دوم ماده سه معاهده نمونه OECD به اختصار شرح داده شده است که در ادامه مورد بررسی قرار خواهد گرفت. لیکن اکثر مفسران معاهدات مالیاتی دو منبع دیگر را نیز به عنوان مکمل این ماده مورد استفاده قرارداده‌اند. نخست ابزار و عناصر مذکور در مواد ۳۱ و ۳۲ کنوانسیون حقوق معاهدات وین که مورد پذیرش اکثریت جامعه حقوقدانان قرار گرفته‌اند، سپس رهنمودهای منتشر شده از سوی OECD در قالب «نظریات مشورتی»[4] پیرامون مواد معاهده نمونه این سازمان که مقامات مالیاتی اکثر کشورها نیز آن‌ها را هنگام تدوین مقررات تکمیلی داخلی ملحوظ می‌دارند.

۳. تعرض یک‌جانبه به مفاد معاهدات مالیاتی

چنانکه ذکر شد قواعد تفسیر معاهدات بین‌المللی در کنوانسیون حقوق معاهدات وین تدوین شده‌اند. هرچند کشورهایی هستند که به این کنوانسیون نپیوسته‌اند، اما قواعد مطروحه در آن به قدری مقبولیت دارند که مورد پذیرش اکثریت جامعه جهانی قرار گرفته‌اند. چنانکه کشور ایالات متحده با وجود عدم الحاق، اعلام کرده است تا جایی که این قواعد داخل در عرف بین‌المللی محسوب شوند خود را پایبند به مفاد کنوانسیون می‌داند (مک‌اینتایر، ۲۰۰۳).

1. Intentionalism
2. Textualism
3. Purposivism
4. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

ماده ۲۶ این کنوانسیون حاوی قاعده «اصاله‌اللزوم»[1] به عنوان یک اصل اساسی در تفسیر و اجرای معاهدات است و مقرر می‌دارد: «هر معاهده برای طرفین آن الزام‌آور است و باید بر اساس حسن نیت آن را اجرا نمایند.»[2] اهمیت ماده ۲۶ از آن جهت است که کشورها را ملزم می‌نماید از انجام اعمالی که منجر به الغای هدف و موضوع معاهده منعقده می‌شوند، خودداری ورزند.[3] در ادامه ماده ۲۷ نیز برای حصول اطمینان از عدم تخطی کشورهای متعاهد، متذکر شده است که استناد به قوانین داخلی برای سرباز زدن از مفاد یک معاهده امضاءشده قابل توجیه نمی‌باشد.[4] این ماده بیانگر اصل دیگری در حقوق بین‌الملل است که بر مبنای آن کشورها نمی‌توانند با تصویب قوانین داخلی متعارض، شروط معاهده امضاشده را ملغی نمایند.

اما در مواردی دیده شده است که برخی کشورها به صورت یک‌جانبه اقدام به اصلاح یا ابطال مفاد معاهدات دوجانبه مالیاتی نموده‌اند. به‌عنوان مثال دادگاه مالیاتی فدرال آلمان به طور رسمی از دادگاه قانون اساسی این کشور خواسته است در مورد قانونی بودن اِعمال اصلاحات یک‌جانبه در معاهدات مالیاتی نظر دهد (دی پیترو، ۲۰۱۵). همچنین کشور کانادا با هدف مقابله با پدیده «تقلب معاهده‌ای»[5] طرحی برای اصلاح «قانون تفسیر معاهدات مالیات بر درآمد»[6] خود ارائه نموده است که بر مبنای آن می‌تواند با درج شرط عامی به عنوان معیار ارزیابی نقل‌وانتقالات فرامرزی در قوانین داخلی، تمامی معاهدات مالیاتی را زیر چتر آن مورد تفسیر قرار دهد (سوارز، ۲۰۱۴).

یک نمونه عملی از تعرض یک‌جانبه به مفاد معاهده، موقعیتی است که طی آن یک شرکت کانادایی، دارای «شرکت فرعی»[7] در قلمرو آمریکا بوده و درآمد مکتسب در این کشور را به

1. Pacta Sunt Servanda
2. '[e]very treaty is binding on the parties to the treaty and must be performed by them in good faith'
3. Extract from the Official Records of the United Nations Conference on the Law of Treaties, First Session (Summary records of the plenary meetings and of the meetings of the Committee of the Whole), p. 164. Available at: http://legal.un.org/diplomaticconferences/lawoftreaties1969/1st_sess_e.html
4. 'Party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty'.
5. Treaty Shopping (Chalandage fiscal)

تقلب معاهده‌ای شامل مواردی می‌شود که اشخاص مقیم کشور ثالث تلاش می‌کنند تا به طور غیرمستقیم و با اتخاذ تدابیر صوری، با هدف کاستن از مسئولیت مالیاتی به طریق من غیر حق از یک معاهده میان دو کشور دیگر بهره‌مند شوند.

6. Income Tax Conventions Interpretation Act (ITCIA)
7. Subsidiary (filiale)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

شرکت مادر خود در کانادا بازمی‌گردانده است. این شرکت از لحاظ قوانین مالیاتی کشور آمریکا، مشمول وضعیت شعبه قلمداد گردیده و مبالغ پرداختی به شرکت کانادایی نیز بهره‌ای محسوب‌می‌شده که در آمریکا به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول و موضوع مالیات تکلیفی کسریافته تحت معاهده دوجانبه شناخته گردید. حال آنکه شرکت آمریکایی در کانادا یک شرکت مستقل و وجوه پرداختی نیز سود سهام قلمداد گردید که در کانادا از مالیات معاف بوده است.

ماحصل این تدابیر ناهماهنگ، اعمال «مالیات مضاعف منفی»[1] در دو کشور بود. موضع مقامات آمریکایی این بود که متعاقب کاهش مالیات مشتمل بر درآمد، مالیات قابل پرداخت در کشور محل اقامت باید افزایش یابد. لهذا اصلاحیه‌ای در این کشور نسبت به معاهده مزبور به تصویب رسید که طبق آن تخفیف مالیاتی متوجه یک نهاد مالی با وضعیت ناهماهنگ در دو کشور متعاهد نمی‌شود. کانادا نیز متعاقباً تفسیر مذکور از معاهده را پذیرفت و خواستار مذاکره برای تدوین یک پروتکل اصلاحی گردید. هرچند ممکن است تصور شود به علت اشتیاق کانادا به مذاکره در خصوص ابهام پیش آمده، اقدام یک‌جانبه آمریکا الزامی نداشته است، لیکن در عمل مذاکره برای توافق بر اصلاحات معاهده موجود امری زمان‌بر است و تصمیم مقامات آمریکایی چندان ناموجه نبوده است (یوناه، ۲۰۰۷).

تناقض فوق‌الذکر در برخورد کشورها با معاهدات بین‌المللی ناشی از تفاوت در ارزش این معاهدات به عنوان منابع قانون در نظام‌های حقوقی ملی است. در کشورهایی مانند ایران، عهدنامه‌های بین‌المللی به موجب مستفاد از ماده نه قانون مدنی[2]، در زمره قوانین داخلی محسوب می‌شوند و ارزشی هم‌عرض با قوانین داخلی دارند (کاتوزیان، ۱۳۹۰). حتی برخی قائل به برتری معاهدات دو یا چند جانبه بر قوانین داخلی در ایران هستند (شریعت باقری، ۱۳۹۰). اما این معاهدات باید فرایند تصویب را طبق قانون اساسی در ایران بگذرانند و پیش از این مرحله محاکم قضایی اجازه استناد به این معاهدات را ندارند. این رویکرد در ادبیات حقوق بین‌الملل با عنوان «نظریه دوگانگی» شناخته می‌شود (ایزدی، ۱۳۹۴). در مقابل «نظریه یگانگی» مطرح است که طبق آن محاکم کشور متعاهد بلافاصله پس از انعقاد معاهده و بدون نیاز به طی فرآیند تقنینی در داخل،

1. Double Non-Taxation (Double Non-imposition)

۳. «مقررات عهودی که بر طبق قانون اساسی بین دولت ایران و سایر دول منعقد شده باشد، در حکم قانون است.»

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

امکان استناد به معاهده را دارند؛ مانند ایالات متحده آمریکا که بر اساس اصل ششم قانون اساسی آن، یک معاهده پس از انعقاد، بلافاصله و بدون نیاز به طی تشریفات خاصی به شرط عدم مخالفت با قانون اساسی لازم‌الاجرا خواهد بود[1] (بادابیانگ و آگراوال، ۲۰۱۳). در کشورهای گروه نخست به استناد قاعده «تخصیص قانون پیشین با قانون جدید هم‌عرض»[2] که اراده اخیر مقنن را از تصویب قانون مؤخر مستنبط می‌داند، تجاوز به مفاد معاهدات بین‌المللی امری مشروع محسوب می‌شود.

٤. توافق دوجانبه در خصوص تفسیر معاهدات مالیاتی بر خلاف قوانین داخلی

با توجه به ماده ۳۱ کنوانسیون وین[3]، یک معاهده باید بر مبنای «حسن نیت» و با حمل معانی عادی بر الفاظ مندرج در سیاق عبارات آن، در پرتوی موضوع و هدف آن معاهده تفسیر گردد. بدین منظور با توجه به بند دوم همین ماده، سیاق عبارات معاهده به غیر از متن اصلی، شامل مقدمه و اسناد الحاقی و هر گونه توافق قبلی میان طرفین در ارتباط با انعقاد معاهده نیز می‌باشد. به موجب بندسوم این ماده، توافقات بعدی طرفین در خصوص تفسیر و اجرای مفاد معاهده مزبور، رویه اجرایی متعاقب انعقاد پیمان که حاکی از توافق طرفین برای تفسیر باشد و هر گونه قواعد حقوق بین‌الملل که در روابط طرفین قابل اعمال باشد نیز علاوه بر موارد پیشین، باید مدنظر قرار گیرند

1. Article VI.1 of the US Constitution: "treaties made or which shall be made under the authority of the United States, shall be the supreme law of the land and the Judges in every state shall be bound thereby."
2. Lex posterior abrogat priori

۳. ماده ۳۱ قاعده کلی تفسیر:

۱ـ یک معاهده با حسن نیت و منطبق با معنای معمولی‌ای که باید به اصطلاحات آن در سیاق عبارت و در پرتو موضوع و هدف معاهده داده شود، تفسیر خواهد شد.

۲ـ به منظور تفسیر یک معاهده، سیاق عبارت، علاوه برمتن که شامل مقدمه و ضمایم نیز می‌شود مشتمل است بر:

الف ـ هرگونه توافق مربوط به معاهده که بین کلیه طرف‌های معاهده در ارتباط با انعقاد آن حاصل شده است.

ب ـ هر نوع سندی که توسط یک یا چند طرف در ارتباط باانعقاد معاهده تنظیم شده و توسط طرف‌های دیگر به عنوان سندی مربوط به معاهده پذیرفته شده است.

۳ـ همراه با سیاق عبارت، به موارد زیر نیز توجه خواهد شد:

الف) هرگونه توافق آتی بین طرف‌های معاهده در خصوص‌تفسیر معاهده یا اجرای مقررات آن.

ب) هر نوع رویه بعدی در اجرای معاهده که مؤید توافق طرف‌های معاهده در خصوص تفسیر آن باشد.

ج) هر قاعده مرتبط حقوق بین‌الملل که در روابط بین طرف‌های معاهده قابل اجرا باشد.

۴ـ در صورتی که ثابت شود قصد طرف‌های معاهده معنای‌خاصی از یک اصطلاح بوده است، همان معنی به اصطلاح مزبور داده خواهد شد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

(سادات‌اخوی، ۱۳۹۴). از بند چهارم این ماده می‌توان آثار گرایش «قصدگرایی» را نیز مشاهده نمود که مقرر داشته: «اگر معلوم باشد که قصد طرفین این بوده است...». همچنین در ماده ۳۲، ابزار مکمل تفسیر از جمله «امور مقدماتی» معاهده و «اوضاع و احوال انعقاد آن» در صورت بروز ابهام ناشی از استعمال قواعد ماده مقدم‌الذکر، توصیه شده‌اند.[۱]

برخی بر این عقیده‌اند بند سوم ماده ۳۱ که به توافقات بعدی طرفین ارجاع داده است موجب خواهد شد زمینه برای تخطی از مفاد یک معاهده فراهم شود. لیکن از آنجا که این توافقات به معنای تراضی هر دو طرف یک معاهده برای اجرا یا تفسیر می‌باشند جای نگرانی وجود ندارد. البته اگر این توافقات به معنی تغییر مفاد معاهده باشند، در بسیاری از کشورها نیاز به کسب مجوز قوه‌مقننه خواهد بود. بدین ترتیب برای مقامات اداری این امکان وجود نخواهد داشت که با توسل به ابزار تفسیر، اقدام به تغییر مفاد معاهدات مالیاتی نمایند (لانگ، ۲۰۱۰). به علاوه نیاز است میان عمل تفسیر و عمل اصلاح قائل به تفکیک شویم. ممکن است برخی معاهدات تنها برای دولت‌ها الزام‌آور باشند اما معاهدات مالیاتی پس از لازم‌الاجرا شدن، حقوقی برای اشخاص مقیم دو کشور متعاهد پدید می‌آورند. هدف از انعقاد معاهدات مالیاتی، محدود نمودن حوزه ادعای مالیاتی دولت‌هاست، بنابراین مقامات مالیاتی نباید اختیار تغییر مفاد یک معاهده مالیاتی را داشته باشند. به بیان سهل‌تر، مقامات مالیاتی این اختیار را نخواهند داشت که با حصول توافقات بعدی اقدام به وضع قانون جدید نمایند.

ذکر یک مثال به خوبی مسأله را تبیین می‌کند. در معاهده مالیاتی میان دو کشور آلمان و فرانسه مقرر شده است اگر یک مؤدی دارای وضعیت یک کارگر مرزنشین باشد، مشمول مالیات درکشور آلمان نخواهد بود. طبق این معاهده یک کارگر مرزنشین باید به طور کلی هر روز به منزل خود

---

۱. ماده ۳۲: وسایل تکمیلی تفسیر

از وسایل تکمیلی تفسیر، منجمله کارهای مقدماتی و اوضاع و احوال ناظر بر انعقاد معاهده می‌توان به منظور تأیید معنای متخذ از اجرای ماده ۳۱، و یا تعیین معنای معاهده در صورتی که تفسیر آن طبق ماده ۳۱.

الف) معنایی مبهم یا بی‌مفهوم القا کند، یا

ب) منجر به نتیجه‌ای شود که آشکارا بی مفهوم یا نامعقول‌باشد، استفاده نمود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

بازگردد تا در کشور محل اقامت مشمول مالیات بر درآمد باشد.[1] مقامات مالیاتی دو کشور فوق‌الذکر پیرو «آیین توافقات دوجانبه»[2]موضوع ماده ۲۵ معاهده موجود، متعاقباً توافق کردند که اگر مؤدی مرزنشین همان روز به منزل بازنگردد و یا در مجموع، مدت ۴۵ روز یا کمتر در طول یک سال کامل خارج از منطقه مرزی کار کند، وضعیت خود را به عنوان کارگر مرزنشین از دست ندهد. پس از انتشار توافق مزبور، یک مؤدی که دفعات متعدد در یک روز کاری به منزل بازنگشته بود یا خارج از منطقه مرزی مشغول به کار شده بود، با استناد به توافق مزبور مدعی معافیت از مالیات بردرآمد دولت آلمان گردید. لیکن دادگاه مالیاتی فدرال آلمان با این توجیه که توافق میان مقامات مالیاتی، قدرت تغییر قوانین موضوعه کشور پس از تصویب یک معاهده را ندارد، رأی بر بی‌حقی خواهان داد (لانگ، ۲۰۱۰).

۵. امکان استناد به نظریات مشورتی منتشره پس از انعقاد یک معاهده

اقبال جهانی به مفاد معاهده نمونه OECD و کاربست آن‌ها در اکثریت قابل توجه معاهدات دوجانبه منعقده در سراسر جهان سبب شده است «نظریات مشورتی» منتشره این سازمان به عنوان راهنمای تفسیر و اجرای مواد معاهده نمونه مقبولیتی فراگیر کسب نماید. با گسترش بیش‌تر شبکه معاهدات مالیاتی، اهمیت این تفاسیر نیز افزایش یافته است. با این وجود نقش این نظریات مشورتی در تفسیر معاهدات مالیاتی در مواردی بحث‌برانگیز بوده است. OECD در بیان اهمیت نقش نظریات مشورتی خود مدعی است این متون جهت درج در محتوای معاهدات دوجانبه طرح نشده‌اند تا بدین منوال همانند معاهده نمونه برای کشورها الزام‌آور نباشند، مع‌الوصف این نظریات ابزار بسیار مناسبی برای کمک به اجرا و تفسیر معاهدات مالیاتی علی‌الخصوص حل‌وفصل اختلافات می‌باشند (OECD، ۲۰۱۴).

پرسش اساسی پیرامون این موضوع که اصولاً آیا لزومی دارد نظریات مشورتی این سازمان برای تفسیر معاهدات دوجانبه مالیاتی مورد توجه قرار گیرند، از این‌رو، مطرح شده است که OECD این

1. Article 13(5): "Notwithstanding subsections (1), (3) and (4), income from dependent work of people working in the border area of a Contracting State and have their permanent home in the border area of the other Contracting State in which they normally return each day shall be taxable only in that other State"
2. Mutual Agreement Procedure (procédure amiable)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

نظریات را برای کشورها الزام‌آور نمی‌داند و توجه به مفاد آن‌ها را در مقام تفسیر صریحاً در معاهده نمونه به محاکم قضایی پیشنهاد نکرده است؛ با این وجود به طور منظم این نظریات را به روزرسانی و منتشر می‌کند.[۱] پرسش دیگر این است که چگونه می‌توان نظریات مشورتی و دیگر انتشارات این سازمان را در تطابق با قواعد تفسیری مطروحه در کنوانسیون حقوق معاهدات وین پیاده نمود. این مسأله به طور مشخص پس از ایجاد تغییرات در نظریات مشورتی متعاقب انعقاد یک معاهده دوجانبه حائز اهمیت می‌گردد.

در پاسخ به پرسش اخیر بدین مضمون که آیا ارجاع به مفاد نظریات مشورتی OECD در خصوص معاهده نمونه، قابل تطبیق با قواعد تفسیری مندرج در کنوانسیون حقوق معاهدات وین می‌باشد، برخی بر این نظرند که باید برای این نظریات جایگاهی معادل «ابزار مکمل تفسیر» موضوع ماده ۳۲ کنوانسیون وین قائل شد (لانگ و بروگر، ۲۰۰۸). توضیح آنکه کاربرد ابزار مکمل تفسیر، محدود به عناوینی که صریحاً در ماده ۳۲ نقل شده‌اند نبوده (امور مقدماتی و اوضاع و احوال انعقاد) و می‌توان به هر گونه قرائنی که حکایت از قصد مشترک طرفین داشته باشند توجه نمود.

اگر جریان مذاکرات میان دو کشور حول محور معاهده نمونه OECD رخ داده باشد می‌توان با استناد به معاهده نمونه و نظریات مشورتی پیرامون آن، به استنباط معانی شروط معاهده پرداخت. مستند این استدلال را می‌توان در رأی دیوان عالی کشور استرالیا در دعوای Thiel و Federal Commissioner of Taxation مشاهده نمود که مقرر داشته است: «معاهده نمونه و نظریات مشورتی آن اسنادی هستند که مبنای تشکیل و انعقاد معاهدات مالیاتی دوجانبه از این صنف قرار می‌گیرند و قرینه‌ای هستند بر رویه جاری کاربرد الفاظ این معاهدات توسط طرفین متعاهد. بنابراین این عوامل به عنوان ابزار مکمل تفسیر موضوع ماده ۳۲ کنوانسیون وین، قابل احتساب هستند»[۲] (مایستو، ۲۰۰۹).

---

۱. این نظریات مشورتی به ترتیب در سالهای ۲۰۱۴، ۲۰۱۰، ۲۰۰۵، ۲۰۰۳، ۲۰۰۰، ۱۹۹۷، ۱۹۹۵، ۱۹۹۴، ۱۹۹۲ منتشر شده‌اند.

2. "the Model Convention and Commentaries […] are documents which form the basis for the conclusion of bilateral double taxation agreements of the kind in question and […] provide a guide to the current usage of terms by the parties. They are, therefore, a supplementary means of interpretation to which recourse may be had under Article 32 of the Vienna Convention"

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

در مقابل این رویکرد طرفداران گرایش تفسیری «متن‌گرا» معتقدند تأکید بند اول ماده ۳۱ کنوانسیون وین بر تفسیر تحت‌اللفظی مفاد معاهدات به موازات هدف و موضوع آن‌ها، مانع از آن است که بتوان نظریات مشورتی OECD را به منظور تفسیر معاهدات ملحوظ نظر قرار داد. از نظر محاکم قضایی بسیاری از کشورها احتساب نظریات مشورتی به عنوان عنصری از سیاق عبارات یک معاهده قابل قبول نمی‌باشد. به علاوه بند سوم این ماده نیز به طریق مشابه قابل استناد نمی‌باشد چرا که نظریات مشورتی را نمی‌توان توافقات رسمی مرضی‌الطرفین و مربوط به یک معاهده مالیاتی دانست (کوبتسکی، ۲۰۱۱).

لیکن به نظر می‌رسد از قید ارجاع به معانی معمول الفاظ یک معاهده نباید صرفاً تفسیری تحت‌اللفظی را استنباط نمود، بلکه بالعکس می‌توان معانی معمول را در سایه موضوع و هدف کلی معاهده از بستری که مفاد معاهده در لوای آن تحقق می‌پذیرند، استخراج نمود. همچنین بند چهارم ماده ۳۱ کنوانسیون وین چنانکه ذکر شد، لزوم لحاظ قصد و اراده احرازشده طرفین را بیان نموده‌است.[1] تصریح به عبارت «معنای خاص» در این بند را باید افاده معنایی غیرمعمول و متمایز از معانی محاوره‌ای دانست که در جهت اهداف معاهده قابل اعمال باشد. بنابراین اگر با مشاهده متن یک معاهده دوجانبه مالیاتی دریافته شود که معاهده نمونه OECD الگوی تدوین آن بوده است، رعایت معیار «حسن نیت» مستلزم آن خواهد بود که نظریات مشورتی این سازمان نیز به عنوان ابزار مکمل تفسیر مدنظر قرار گیرند.

٦. نحوه اعمال نظریات مشورتی OECD به عنوان ابزار تکمیلی تفسیر

تحت نظام فعلی معاهدات مالیاتی، تفسیر امر دشواری است چه آنکه هر یک از این معاهدات میان دو کشور خاص منعقد می‌شوند. محاکم قضایی در مقام تفسیر این معاهدات با رویه قضایی محدودی مواجه هستند و عموماً تمایلی به پیروی از رویه محاکم حوزه‌های مالیاتی بیگانه ندارند. برای پر کردن این شکاف اکثر کشورها کاربرد نظریات مشورتی منتشره از سوی OECD در خصوص مواد معاهده نمونه آن را به عنوان ابزار مکمل تفسیر پذیرفته‌اند. لکن مسأله مورد اختلاف

1. "a special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended"

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

در این خصوص، امکان اعمال اصلاحات و تغییرات این نظریات برای تفسیر معاهداتی است که پیش از آن منعقد شده‌اند.

محاکم امکان اتخاذ دو رویکرد در استعمال نظریات مشورتی را پیش روی خود می‌بینند. این دو رویکرد با عناوین رویکرد «ایستا»[1] و رویکرد «پویا»[2] قابل شناسایی هستند. مفسری که هنگام تفسیر یک معاهده مالیاتی، اعمال نظریات مشورتی را محدود به نظریاتی می‌داند که هنگام انعقاد معاهده موجود بوده‌اند، در واقع رویکرد «ایستا» را برای تفسیر برگزیده است و در مقابل یک مفسر با گزیدن رویکرد «پویا»، ارتباط و امکان اعمال آن دسته از نظریات مشورتی که متعاقب انعقاد معاهده منتشر شده‌اند را می‌پذیرد (لیندرفالک و هیلینگ، ۲۰۱۵).

اکثر صاحب‌نظران حقوق مالیاتی بر مبنای قواعد تفسیر معاهدات بین‌المللی در کنوانسیون وین، امکان احراز قصد و اراده مشترک طرفین برای استناد به نظریات مشورتی که هنگام انعقاد اصلاً وجود نداشته‌اند را غیرممکن دانسته‌اند. اما عده‌ای دیگر معتقدند در موارد استثنائی استناد به نظریات مشورتی منتشرشده مؤخر بر انعقاد معاهده باید مجاز شمرده شود. اهمیت این نظر با توجه به رأی صادره در رسیدگی به پرونده بانک NatWest[3] به خوبی قابل درک است. شرح مختصر قضیه بدین ترتیب است که بانک مزبور طی سال‌های ۱۹۸۱ الی ۱۹۸۷ برای کاهش مالیات پرداختی در آمریکا، سود شعب خود در این کشور را به عنوان بازپرداخت وام، به شعب دیگرش در هنگ‌کنگ منتقل نمود که نرخ مالیت بر درآمد اشخاص حقوقی آن پایین‌تر از نزخ کشور آمریکا بود. اداره درآمد داخلی آمریکا(IRS) [4] هنگام ارزیابی بدهی شعب این بانک متوجه شد در حالی که مبالغ پرداختی به عنوان بهره در قابل هزینه‌های قابل‌کسر در دفاتر ثبت شده‌اند، منشأ این وام‌ها سایر شعب یا دفتر مرکزی بانک می‌باشند. IRS بر میزان بهره پرداختی با بانک بریتانیایی به توافق نرسید و پس از ارزیابی مجدد، مبلغ ۱۵۵ میلیون دلار مالیات بابت سال‌های گذشته از این شرکت مطالبه نمود. این در حالی بود که اداره مالیات بریتانیا تنها بخشی از این هزینه را در قالب «اعتبار مالیاتی خارجی»[5]

1. Static Approach (approche statique)
2. Ambulatory Approach (approche ambulatoire)
3. National Westminister Bank, PLC.
4. Internal Revenue Service
5. Foreign Tax Credit (Crédit pour impôt étranger)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

پوشش داده و از حساب مالیاتی بانک کسر می‌نمود. بانک NatWest پس از پرداخت مالیات مقرر علیه IRS اقامه دعوا نمود و سرانجام موفق به بازستاندن مالیات پرداختی بر اساس حکم دادگاه فدرال گردید.

محاکم رسیدگی‌کننده به این دعوا همگی به نظریات موجود مشورتی و رهنمودهای OECD تا سال ۱۹۷۵ که زمان انعقاد معاهده مالیاتی میان آمریکا و بریتانیا بوده است، استناد نمودند تا زبان مبهم معاهده در خصوص روش مناسب تخصیص سود به یک «مقر دائمی»[1] را تفسیر کنند. این در حالی بود که اگر نظریات منتشر شده از سوی OECD پس از انعقاد این معاهده که در زمان رسیدگی قضایی موجود بودند مورد بررسی قرار می‌گرفتند، به راحتی کشف می‌شد که این نظریات رأی را به نفع IRS برمی‌گرداندند؛ چرا که عمل بانک برتانیایی طبق این اسناد، نوعی ترفند برای گریز از مالیات محسوب می‌شود. مع‌الوصف محاکم قضایی آمریکا، عمل IRS را برخلاف معاهده مالیاتی موجود میان دو کشور دانستند (کاستر، ۲۰۱۱).

نکته کلیدی برای کشف خطای محاکم آمریکایی، در نحوه اعمال معاهده نمونه OECD نهفته است. سازمان OECD از زمان انتشار معاهده نمونه خود اقدام به ارائه نظریات مشورتی، گزارش‌ها، رهنمودها و سایر اسناد نموده است تا با حصول یک درک مشترک از زبان معاهده، موجب حل‌وفصل اختلافات برخاسته از آن شود. به نظر می‌رسد اگر محاکم بخواهند به منابع خارج از معاهده مانند نظریات مشورتی برای رفع ابهام از زبان معاهده نمونه و معاهدات اصلاح‌شده جانشین آن استناد نمایند، نیاز است نظریات مشورتی منتشره پس از انعقاد معاهده را نیز مدنظر قرار دهند. حتی می‌توان گفت که نظریات مشورتی اخیراً منتشر شده از سوی OECD دارای ارزش برابر با نظر کارشناسی و رویه جاری معمول در برخی حوزه‌های مالیاتی است (لانگ، ۲۰۱۰).

اعطای اعتبار مالیاتی از سوی کشور محل اقامت بدین معنی است که کشور مزبور درآمد خارجی مؤدی مقیم خود را مشمول مالیات می‌داند اما میزان مالیات پرداختی در خارج را از حساب مالیات قابل پرداخت، بستانکار می‌نماید. در عمل اگر مبلغ مالیات پرداختی در خارج بیش از مالیات قابل پرداخت در کشور محل اقامت باشد، وجوه مازاد قابل برگشت نمی‌باشد. بنابراین نرخ نهایی مالیات قابل پرداخت یک مؤدی، همان مبلغ مالیات پرداختی بیش‌تر بین دو کشور می‌باشد.

1. Permanent Establishment (L'établissement stable)

بنابر تعریف مادهٔ پنج معاهدهٔ نمونه مالیاتی OECD، «مقر دائمی» به معنای یک مکان ثابت کسب و کار است که از طریق آن امور تجاری یک شرکت تجاری، تماماً یا جزئاً انجام می‌پذیرد و مشمولیت مالیاتی شرکت‌های غیر مقیم خارجی در کشور میزبان مشروط به داشتن موقعیت «مقر دائمی» است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

نمونه اعمال این توجیه را می‌توان در رأی دادگاه رسیدگی‌کننده به پرونده شرکت Prevost Car Inc. مشاهده نمود. شرح پرونده بدین ترتیب است که یک شرکت کانادایی اقدام به پرداخت «سود سهام»[1] به سهام‌داران خود در کشور هلند نمود. از نظر مقامات مالیاتی طبق ماده ۱۰ معاهده مالیاتی موجود میان کانادا و هلند، «مالک ذینفع»[2] در این پرونده سهام‌دار مقیم کشور هلند نبوده است؛ بلکه شرکت‌های مادر شرکت هلندی که مقیم سوئد و انگلستان بوده‌اند، «مالک ذینفع» تلقی شدند. اهمیت مسأله از این نظر بوده که طبق معاهدات دوجانبه مالیاتی موجود میان کانادا و کشورهای مزبور اگر «مالک ذی‌نفع» مقیم هلند، انگلستان و سوئد تلقی می‌گردید، نرخ مالیات پرداختی نیز به ترتیب ۵٪، ۱۰٪ و ۱۵٪ تعیین می‌شد که تفاوت قابل توجهی داشته‌اند. در نهایت دادگاه با استناد به اصلاحات سال ۲۰۰۳ نظریات مشورتی OECD نسبت به نظریات سال ۱۹۷۷، محل اقامت «مالک ذینفع» را کشور هلند دانست.[3]

۷. تفسیر الفاظ تعریف نشده در معاهدات مالیاتی

همه معاهدات دوجانبه مالیاتی ایران که در حال حاضر لازم‌الاجرا هستند، بندی مشابه یا یکسان با بند دوم ماده سه معاهده نمونه OECD دارند که مقرر می‌دارد به استثنای مواردی که سیاق معاهده اقتضا دارد، عبارات مبهم و تعریف نشده در معاهده باید محمول بر معانی شوند که تحت قوانین داخلی کشور مجری معاهده استنباط می‌شوند.[4] پرسشی که ممکن است مطرح شود بار دیگر این است که آیا ارجاع به قوانین داخلی به معنای قوانین مؤثر هنگام انعقاد معاهده است یا قوانینی که

1. Dividend
2. Beneficial Owner (Bénéficiaire effectif)

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 غیر مقیم در حوزهٔ اعمال آن معاهده بهره ببرد.

3. "[…] for the purposes of interpreting the Tax Treaty, the OECD Conduit Companies Report (in 1986) as well as the OECD 2003 Amendments to the 1977 Commentary are a helpful complement to the earlier Commentaries, insofar as they are eliciting, rather than contradicting, views previously expressed."
4. Article 3(2): As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

هنگام اعمال معاهده (زمان اخذ مالیات) قابل اجرا هستند. «کمیته امور مالی OECD»[1] در سال۱۹۹۵ با اصلاح معاهده نمونه، موضع اخیر را آشکارا پذیرفته است و مقرر داشته که هر معنایی مستنبط از قوانین حاکم و لازم‌الاجرای جاری، بر معانی اعطایی در سایر قوانین برتری دارد (OECD، ۲۰۱۰).

هر چند به موجب این بند رجوع به قوانین داخلی زمانی است که سیاق معاهده اقتضای دیگر نداشته باشد، اما سیاق معاهده متوجه قصد و اراده طرفین هنگام انعقاد معاهده علاوه بر معنایی که در قوانین کشور دیگر متعاهد بر الفاظ بار می‌شود، نیز هست. بدین ترتیب این ماده توازن مطلوبی میان لزوم دوام تعهدات طرفین از طریق عدم جواز تغییر آن‌ها به موجب اصلاح قوانین داخلی از یک سو و احتراز از ارجاع به قوانین منسوخ با هدف تسهیل اجرای معاهده از سوی دیگر، پدید می‌آورد. همچنین مستفاد از بند دوم ماده سه، معانی مستنبط از قوانین دیگر باید در جهت هدف مالیاتی باشد که معاهده بر آن اعمال می‌شود، چه آن قانون مالیاتی باشد یا نباشد.

همین معیار در مواردی که یک لفظ دارای معانی متعدد در یک قانون مالیاتی داخلی باشد قابل اعمال است و مناسب‌ترین معنی که با هدف مفاد تحمیل کننده یک مالیات سازگار باشد، باید برگزیده شود. این مورد ممکن است زمانی رخ دهد که یک کشور متعاهد به طور همزمان دو «مالیات تکلیفی»[2] و «مالیات بر درآمد» را اعمال نماید که هر دو تحت شمول یک معاهده باشند و تعریف عبارت به کار رفته در معاهده نسبت به اهداف اعمال دو مالیات فوق در قوانین مربوطه متفاوت باشد. به نظر می‌رسد در این مورد معنایی که از قانون اعمال‌کننده «مالیات بر درآمد» استنباط می‌شود نسبت به قانون واضع «مالیات تکلیفی» برتری دارد. زیرا فرض بر این است که «مالیات تکلیفی» صرفاً نوعی پیش‌پرداخت است که ممکن است بعداً به طور کامل از «مالیات بردرآمد» نهایی کاسته شود (کاندف، ۲۰۰۷).

دیوان عالی کشور هلند در پرونده‌ای مربوط به یک شرکت هلندی که سهام خود را از یک شخص حقیقی مقیم بلژیک بازخرید نموده بود، همین استدلال را پذیرفته است. تحت «قانون مالیات

1. Committee on Fiscal Affairs
2. Withholding Tax (La retenue d'impôt)
مالیات تکلیفی قسمتی از مالیات بر درآمد اشخاص است که تکلیف کسر و پرداخت آن طبق احکام قانونی مربوطه در برخی منابع مالیات بر درآمد به عهده پرداخت کنندگان وجوه می باشد. مانند مالیاتی که کارفرمایان از حساب پیمانکاران کسر و به ادارهٔ مالیاتی می‌پردازند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

بر درآمد»[1] هلند، تفاوت میان مبلغ فروش و ارزش پایه سهام به عنوان «عایدی سرمایه»[2] محسوب شده است در حالی که «قانون مالیات تکلیفی سود سهام»[3] این کشور، تفاوت مبلغ فروش و میانگین افزایش ارزش سهام را «سود» تلقی نموده است. به موجب قوانین این کشور می‌توان مالیات تکلیفی سود سهام را تماماً از مالیات بر درآمد حاصل از «عایدی سرمایه» کسر نمود. دادگاه با توجه به معاهده مالیاتی موجود میان دو کشور هلند و بلژیک به این نتیجه رسید که درآمد حاصل از بازخرید سهام، باید عایدی سرمایه‌ای محسوب شود و نه سود سهام. در نهایت درآمد مورد نظر پیرو مفاد معاهده مالیاتی موجود از شمول مالیات کشور هلند معاف گردید.

۸. نتیجه‌گیری

در تفسیر معاهدات دوجانبه مالیاتی به علت ماهیتی که این توافقات دارند، ارجاع به قواعد پذیرفته شده و مشترک در بستر حقوق معاهدات که موضوع مواد ۳۱ و ۳۲ کنوانسیون حقوق معاهدات وین قرار گرفته‌اند از اهمیت خاصی برخوردار است. علاوه بر این که دولت‌ها طبق اصل لزوم باید پایبند معاهدات منعقده باشند، اصلاح یا تغییر مفاد معاهدات دوجانبه مالیاتی را به علت ایجاد حق برای اتباع و اشخاص مقیم دو کشور، نباید به سادگی پذیرفت. همچنین کشورها نمی‌توانند با تصویب قوانین داخلی متعارض از اجرای این معاهدات شانه خالی کنند.

اعطای اختیار مذاکرات دوجانبه به مقامات مالیاتی دو کشور متعاهد در این معاهدات را نباید به قدری موسع تفسیر نمود که توافقات دوجانبه این مقامات موجب بلااثر شدن قوانین داخلی شوند. تغییر قوانین داخلی در حوزه صلاحیت انحصاری قوه مقننه است و توافقات متعارض با قانون داخلی از سوی مقامات اداری مجری این معاهدات، حقی برای مؤدیان ایجاد نمی‌نماید.

در فرآیند تفسیر مفاد معاهدات دوجانبه مالیاتی، لحاظ نظریات مشورتی OECD مطلوبیت وافری داشته و اکثر کشورها این نظریات را به عنوان ابزار تکمیلی تفسیر، موضوع ماده ۳۲ کنوانسیون حقوق معاهدات وین پذیرفته‌اند. چرا که به علت الگوبرداری اکثر معاهدات دوجانبه

1. Dutch Income Tax Act(1964)
2. Capital Gain (Gain en capital)
3. Dutch Dividend Withholding Tax Act(1965)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

منعقده از معاهده نمونه OECD، مفاد نظریات مشورتی این سازمان پیرامون مواد این ماده می‌تواند حکایت از قصد مشترک طرفین هنگام انعقاد معاهده داشته باشد.

در استناد به این نظریات اگر تنها آن دسته که هنگام انعقاد معاهده موجود بوده‌اند ملحوظ نظر قرار گیرند، ممکن است موجب عدم شناسایی واقعیت‌های جاری عرف و رویه مالیاتی در بستر تجارت بین‌الملل شود. بنابراین بهتر است محاکم هنگام تفسیر این معاهدات به نگارش‌های اصلاح شده این نظریات مشورتی که پس از انعقاد معاهده مورد نظر انتشار یافته‌اند توجه نموده و تمامیت این اسناد را مدنظر داشته باشند تا زمینه برابری میان دو کشور متعاهد در اعمال معاهده مزبور به وجود آید.

در خصوص تفسیر و استنباط معانی الفاظی که در معاهدات دوجانبه ذکر شده‌اند، لیکن تعریف مبسوط و مبینی از آن‌ها ارائه نشده است، می‌توان به قوانین داخلی کشوری که در مقام اجرای مفاد مربوطه در معاهده است رجوع نمود. در این موقعیت با توجه به ماده سه معاهده نمونه باید واقف بود که منظور از قوانین داخلی، قوانین مؤثر هنگام بروز مسأله تفسیری هستند و نه قوانینی که هنگام انعقاد معاهده جاری بوده‌اند. در صورت مواجهه با معانی متعدد در قوانین داخلی نیز آن دسته از قوانین که تطابق بیش‌تری با هدف انعقاد معاهده نسبت به شمولیت بر مالیاتی خاص را دارند، باید در اولویت قرار داده شوند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

منابع

- ایزدی، علی(۱۳۹۴)، "نگاهی تطبیقی به اجرای حقوق بین‌الملل در محاکم ملی"، *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، پاییز، دوره۴۵، شماره۳، صص ۴۹۷-۵۲۹.
- خمامی زاده، فرهاد(۱۳۸۹)، "تفسیر و اجرای معاهده در حقوق داخلی"، *فصلنامه حقوق خصوصی*، پردیس فارابی دانشگاه تهران، سال هفتم، شماره شانزدهم، صص ۳۳-۵۲.
- رستمی، ولی و احمد رنجبری (۱۳۹۰)، "ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی"، *فصلنامه پژوهش حقوق*، سال سیزدهم، شماره ۳۴، پاییز، صص ۱۱۳-۱۴۰.
- سادات‌اخوی، سیدعلی (۱۳۹۴)، "نقش رویه بعدی دولت‌ها در تفسیر معاهدات: نقد رأی دیوان بین‌المللی دادگستری در قضیه «اجرای موافقتنامه موقت ۱۳ سپتامبر ۱۹۹۵»"، *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، دوره ۴۵، شماره ۱، بهار، صص ۳-۱۸.
- الشریف، محمدمهدی (۱۳۹۱)، *منطق حقوق- پژوهشی در منطق حاکم بر تفسیر و استدلال حقوقی*، چاپ اول، تهران، شرکت سهامی انتشار.
- شریعت باقری، محمدجواد(۱۳۹۰)، "برتری معاهدات بین المللی نسبت به قوانین عادی"، *مجله تحقیقات حقوقی*، زمستان، شماره ۵۶، صص ۲۷۹-۳۰۵.
- ضیایی بیگدلی، محمدرضا (۱۳۸۳)، *حقوق معاهدات بین‌المللی* (چاپ اول)، تهران: کتابخانه گنج دانش.
- فلسفی، هدایت الله (۱۳۹۱)، *حقوق بین‌الملل معاهدات*(ویراست سوم، چاپ سوم)، تهران: انتشارات فرهنگ نشرنو.
- کاتوزیان، ناصر(۱۳۹۰)، *مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران* (چاپ هفتادونهم)، تهران: شرکت سهامی انتشار.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

- Aust, Anthony(2000), *Modern treaty law and practice* (First Edition), United Kingdom: Cambridge University Press.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2007), "Double Tax Treaties: An Introduction", Retrieved from: SSRN: http://ssrn.com/abstract=1048441
- Avi-Yonah, Rueven S. (2007), *International Tax as International Law (An Analysis of the International Tax Regime)*, United States: Cambridge University Press.
- Caster, Brian(2011), "After NATWEST: How Courts Should Handle OECD Commentary in Double Taxation Treaty Interpretations", *Northwestern University Law Review*, Northwestern University School of Law, USA: Vol. 105, No. 3, PP. 1317-1346.
- De Pietro, Carla(2015), "Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law", *World Tax Journal*, FEBRUARY, PP.73-97.
- Dkhar, Badapbiang T., and Tanya, Agarwal(2013), "Tax Treaty Override: A Comperehensive Analysis with Special Reference to India", *National Law University*, JODHPUR. Retrieved from: krrtaxmoot.com/2013/docs/taxtreaty_override_researchpaper.pdf
- Fallon Jr, Richard H. (2014), "Three Symmetries between Textualist and Purposivist Theories of Statutory Interpretation-and the Irreducible Roles of Values and Judgment within Both", *Cornell Law Review*, Vol. 99, PP. 685-734.
- Ferrari, Franco(1994), "Uniform Interpretation of the 1980 Uniform Sales Law", *Georgia Journal of International & Comparative Law*, Vol. 24, No.2. PP. 183-228.
- http://www.oecd.org/ctp/first-steps-towards-implementation-of-oecd-g20-efforts-against-tax-avoidance-by-multinationals.htm
- Kandev, Michael N. (2007), "*Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article*, 3(2) of the OECD Model", *Canadian Tax Journal*, Vol. 55, No.1, PP. 31-71.
- Kobetsky, Michael(2011), *International taxation of Permanent Establishments (Principles and Policy)*, United Kingdom: Cambridge University Press.
- Lang, Michael(2010), *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna, Linde Verlag Publications.
- Lang, Michael, & Brugger, Florian(2008), "Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation", *The Australian Tax Forum*, Vol. *23*, PP. 95-108.
- Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015), "The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids-The Static/Ambulatory–Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law", *Nordic Tax Journal*, *No.* 1, PP.34-59.
- Linderfalk, Ulf (2007), *On The Interpretation of Treaties(The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties)*, The Netherlands, Springer.
- Maisto, Guglielmo(2009), "Residence of companies under tax treaties and EC law", *EC and International Tax Law Series*, Vol. 5, Netherlands, IBFD.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

- McIntyre, Michael J.(2003), "Legal Structure of Tax Treaties", Unpublished manuscript available from the International Association of Tax Judges website:(Revised 2010) Retrieved from: http://www.iatj.net/congresses/documents/LegalStructureofTaxTreaties.-M.McIntyre.pdf
- OECD (2010), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010, OECD Publishing, Paris. Retrieved from: DOI: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en
- OECD (2014), "Introduction", in OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris. Retrieved from: DOI: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-2-en
- OECD (06/02/2015), *First steps towards implementation of OECD/G20 efforts against tax avoidance by multinationals*, Retrieved from:
- Orow, Nabil (2005), "Comparative approaches to the interpretation of double tax conventions", *Adelaide Law Review*, Volume 26, pp. 73-102.
- Osgood, Russell K. (1984) "Interpreting Tax Treaties in Canada, the United States, and the United Kingdom", Cornell International Law Journal, Summer, Volume 17, Issue 2, Article 1. pp. 255-297. Retrieved from: http://scholarship.law.cornell.edu/cilj/vol17/iss2/1
- Perzelova, M.(2012), '*Interpretation of the CISG: How to interpret and fill the gaps in the CISG so as to maintain requirements of uniformity, good faith and internationality as emphasized in the Article 7 of the CISG'* ,(Doctoral dissertation, University of Bristol).
- Retrieved from: http://legal.un.org/diplomaticconferences/lawoftreaties-1969/1st_sess_e.html
- Sauvant Karl P. & Sachs, Lisa E.(2009), *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment (Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows)*, United States, Oxford University Press.
- Suarez, Steve (2014), "Canada to Unilaterally Override Tax Treaties With Proposed New Anti-Treaty-Shopping Rule", *Tax Notes International*, Vol. 73, No. 9, PP. 797-806.
- United Nations Conference on the Law of Treaties, 31st meeting of the Committee of the Whole, Document:-A/CONF.39/C.1/SR.31, Extract from the Official Records of the United Nations Conference on the Law of Treaties, First Session (Summary records of the plenary meetings and of the meetings of the Committee of the Whole, pp. 164-171.
- United Nations (2013), United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, New York. Retrieved from: http://www.un.org/esa/ffd/publications/handbook-dtt.html

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]