

لزوم همکاری دولتها در زمینه مالیات بین‌المللی

محمدجعفر قنبری جهرمی*

سعید عباسی**

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۴/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۰/۲۱

چکیده

با پیشرفت فناوری‌های متعدد در عرصه تجارت بین‌الملل و فعالیت‌های اقتصادی، تحولات شگرفی پدید آمده است. مفاهیم سنتی حقوق مالیاتی مانند اصل منفعت و توانایی پرداخت و نیز مفاهیم سنتی اقتصادی مانند بی‌طرفی نسبت به صدور یا ورود سرمایه، پاسخگوی تحولات امروزی نیست. به‌ناچار نظام مالیات بین‌المللی می‌بایست خود را با تحولات تجاری وفق دهد. در این راستا دو رویکرد مدنظر علمای حقوق مالیات بین‌المللی است: رویکرد اول، استفاده از نظام واحد مالیاتی برای تمامی کشورها است ولی رویکرد دوم، با غیرعملی دانستن رویکرد اول، همکاری بین کشورها را در حال حاضر، چاره کار می‌داند.

واژگان کلیدی

مالیات بین‌المللی، نظام مالیاتی، همکاری بین‌المللی، اصول و مفاهیم سنتی

مقدمه

پیشرفت‌های اقتصادی و تجاری، جهانی‌شدن و ارتباطات، از ویژگی‌های بارز عصر حاضر است. این امر باعث شده است پدیده مالیات به فرای مرزها نیز تسری یابد، چرا که فعالیت شرکت‌های چندملیتی و نیز تجارت با دیگر کشورها بیش از پیش شده و این امر موجب پررنگ‌تر شدن مقوله مالیات بین‌المللی در دهه‌های اخیر شده است. مقاله پیش رو بر آن است تا با بیان اشکالات و نارسایی‌های مؤلفه‌های سنتی حقوق مالیاتی در عصر حاضر، به سازوکاری برای حل این ایرادات دست یابد. ابتدا آثار جهانی‌شدن و تحول مفاهیم اساسی حوزه مالیات مانند اقامتگاه و منبع مالیاتی و نیز تبعات رقابت مالیاتی، و در ادامه، نارسایی‌های اصول حقوقی از جمله اصل منفعت و

mjg.jahromi@gmail.com

* دانشیار دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی

saeid.abasi.1207@yahoo.com

** نویسنده مسئول، دانشجوی دکتری حقوق بین‌الملل دانشگاه شهید بهشتی

توانایی پرداخت و اصول اقتصادی از جمله بی‌طرفی نسبت به ورود و صدور سرمایه که در ادبیات مالیات سنتی از دیرباز مورد توجه و استفاده بود، بیان می‌شود. در پایان به این سؤال که آیا سازوکاری برای رفع این مشکل وجود دارد یا خیر، به دو رویکرد تک‌نظامی و همکاری بین‌المللی پرداخته می‌شود و با توجه به وضعیت کنونی کشورها و تعارض میان رویکردها سعی خواهد شد راه‌حل حقوق بین‌المللی در این زمینه ارائه شود.

۱. نارسایی ناشی از تحولات مدرن اقتصادی - تجاری

بیش از صد سال است که همکاری بین‌المللی در وضع مالیات، در روند رو به رشدی قرار گرفته است که شامل فعالیت‌های جامعه ملل و توسعه‌های صورت‌گرفته در سایه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ پس از جنگ جهانی دوم است و می‌توان گفت در هزاره سوم، وارد مرحله جدیدی شده است. این امر، ریشه‌های متعددی دارد که دارای جنبه‌های عملی و نظری است. از جمله این دلایل می‌توان به تأثیر جهانی شدن،^۲ فرسودگی مفاهیم کلاسیک مالیاتی مانند منبع،^۳ منبع،^۳ اقامتگاه^۴ و پیدایش رقابت مالیاتی^۵ اشاره کرد.

۱-۱. آثار جهانی شدن

اختصاص بهتر منابع موجود در جهان و بالا رفتن سطح معیشتی، گسترده‌تر شدن طیف گزینه‌های کالا و خدمات، کاهش هزینه‌های سفر به اقصی نقاط جهان، اعم از زمان و پول، کاهش هزینه اطلاعات و دسترسی به آن را می‌توان از بدیهی‌ترین مزایای جهانی شدن شمرد.^۶ هرچند اهمیت این مزایا بر کسی پوشیده نیست، باید خاطر نشان کرد که این توسعه‌ها عوارض منفی نیز به همراه دارد.^۷ ایجاد بهشت‌های مالیاتی^۸ را می‌توان از عوارض جهانی شدن دانست که فرار^۹ و اجتناب^{۱۰} مالیاتی را تسهیل می‌کند. در سال‌های اخیر، قلمروهایی که نرخ مالیاتی صفر یا بسیار

1. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

2. Globalization

3. Source

4. Residence

5. Tax competition

6. Tanzi, Vito, "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems", *IMF Working Paper* WP/96/141, p. 4.

۷. برای مطالعه بیشتر، ن.ک:

Jacob A. Frenkel, Assaf Razin, and Efraim Sadka, *International Taxation in an Integrated World*, Cambridge, Mass: MIT Press, 1991.

Tanzi, Vito, *Taxation in an Integrating World*, Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1995.

8. Tax Haven

9. Tax Evasion

10. Tax Avoidance

کمی در حقوق مالیاتی خود به کار می‌گیرند، رو به افزایش نهاده است. این امر باعث تشویق افراد و شرکت‌ها برای تأسیس آدرس مالیاتی^{۱۱} در این‌گونه قلمروها می‌شود تا بدین‌وسیله درآمد آنان در دیگر کشورها به این قلمروها انتقال پیدا کند.^{۱۲}

۲-۱. تحول مفهوم منبع مالیاتی

منبع درآمد به محلی اطلاق می‌شود که درآمد موردنظر از آنجا نشأت گرفته یا ایجاد می‌شود. اصل تعیین مالیات بر پایه منبع درآمد، در مورد تعیین مالیات نسبت به درآمدهای دارای جنبه بین‌المللی به کار می‌رود و به موجب آن، هر کشوری می‌تواند کلیه درآمدهای مشمول مالیاتی را که درون قلمرو آن حاصل شده است، صرف‌نظر از محل اقامت مؤدی، مشمول مالیات خود قرار دهد. به عبارت دیگر، اشخاص مقیم و غیرمقیم نسبت به درآمد حاصل در قلمرو یک کشور به‌طور یکسان، مشمول مالیات همان کشور قرار می‌گیرند.^{۱۳} ولی در حال حاضر، با جهانی‌تر شدن تجارت و فعالیت‌های تجاری، به‌سختی می‌توان مانند سابق به مفهوم منبع وفادار ماند.

باید پذیرفت که هر شرکتی که در یک کشور به فعالیت مشغول است نیاز خود را، هم از داخل و هم از بیرون آن کشور تأمین می‌کند. علاوه بر این، خدمات یا کالاهای خود را، هم به داخل و هم به خارج از آن کشور عرضه می‌کند. این مطلب در چارچوب‌های تجاری، مانند سازمان تجارت جهانی، اتحادیه اروپا، نفتا^{۱۴} و دیگر حوزه‌های تجارت آزاد، تأیید شده است. از سوی دیگر، گسترش تجارت الکترونیک نیز حضور فیزیکی اشخاص و شرکت‌ها را تا حدود زیادی بی‌معنا کرده است. با توجه به این مسائل به نظر می‌رسد که مفهوم منبع درآمد، متحول شده است.

سال‌هاست که مالیات، بر درآمد شرکت‌ها استوار است؛ برخی به دلایل اقتصادی مانند منافی که مختص مکان (کشور منبع محور) است^{۱۵} و برخی به دلایل سیاسی مانند فشار داخلی برای

11. Tax Address

12. Slemrod, Joel, "Tax Havens, Tax Bargains and Tax Addresses: The Effect of Taxation on the Spatial Allocation of Capital," in: *Reforming Capital Income Taxation*, edited by Horst Siebert, J.C.B. Mohr (P. Siebeck) Publication, 1990, 23-42.

برای مطالعه بیشتر، ن.ک:

Doggart, Caroline, "Tax Havens and Their Uses", *The Economist Intelligence Unit*, London, 1993.

13. توکل، محمد؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، چاپ دوم، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، ۱۳۹۰، ص ۳۵۵.

14. NAFTA (North American Free Trade Agreement)

15. Gordon, Roger, H, and Hines, James, R, "International Taxation", in: Auerbach, Alan J. and Feldstein, Martin. (eds.), *Handbook of Public Economics*, Amsterdam, North-Holland, vol. 4, 2002, p. 1984.

اجتناب از تبعیض مالیاتی به نفع سرمایه‌گذاران خارجی.^{۱۶} به‌زعم برخی از نویسندگان، مالیات بر منبع تا مدت‌های زیادی در آینده نیز خواهد ماند.^{۱۷}

۱-۳. تحول مفهوم اقامتگاه

اقامت در یک محل، مبنای برقراری مالیات به شمار می‌آید. معمولاً یک مؤدی مقیم، در قیاس با افراد غیرمقیم، نسبت به موارد گسترده‌تری از درآمدها، مشمول مالیات قرار می‌گیرد. مثلاً در برخی از کشورها فرد مقیم باید نسبت به درآمد حاصل از کلیه منابع، مالیات پردازد، حال آنکه شخص غیرمقیم، این وظیفه را فقط نسبت به درآمد حاصل از کشور گیرنده مالیات دارد.

با افزایش جابه‌جایی افراد، امکان تقسیم زندگی خصوصی مؤدیان مالیاتی میان کشورهای مختلف نیز به وجود آمده است. این مسئله، زمانی که مؤدی، یک شرکت باشد، بغرنج‌تر می‌شود چرا که ماهیت دوپهلوی مالیات بر درآمد شرکت، هنگامی که یک شرکت چندملیتی که سهام‌داران آن متشکل از افراد و شرکت‌های مادر خارجی هستند، متفاوت است. در این چارچوب، مالیات بر درآمد شرکت باید قبل از تقسیم سود میان سهام‌داران، پرداخته شود. در این صورت، مفهوم مالیات بر منبع و اقامتگاه، بسیار پیچیده‌تر می‌شود. جابه‌جایی آسان شرکت‌ها در قلمروهای مختلف مالیاتی و نیز وجود شرکت‌های دارای دو اقامتگاه، فرضیه مرکز اداره را به‌عنوان اقامتگاه، کمرنگ‌تر می‌کند.

مثلاً یک شرکت چندملیتی، در کشور (الف) دارای مقر دائم است. مواد اولیه را از کشور (ب) دریافت می‌کند و محصولاتش را به کشور (ج) ارائه می‌دهد. سهام‌دارانش، افرادی مقیم کشورهای مختلف هستند. محل ثبت شرکت و محل تشکیل جلسات مدیران آن در یک بهشت مالیاتی در کشور (د) بوده و در کشورهای مختلفی نیز نماینده و شعبه دارد. محل اداره واقعی آن نیز کشور (ه) است. اقامتگاه چنین شرکتی را نمی‌توان به‌سادگی شناسایی کرد. در فرضی دیگر، اگر شرکتی به‌صورت الکترونیکی به فعالیت تجاری در عرصه بین‌المللی پردازد، دیگر قواعد قدیمی راجع به اقامتگاه، جوابگوی نیازهای امروزی نیست و آشکارا می‌توان تحول مفهوم اقامتگاه را مشاهده کرد.

۱-۴. تبعات رقابت مالیاتی

با تغییر موقعیت مؤدیان مالیاتی در یک اقتصاد جهانی شده، فعالیت‌ها و بازارها روزبه‌روز بی‌ثبات‌تر

16. Griffith, Rachel, Hines, James and Sorensen, Peter Birch, *International Capital Taxation*, Oxford University Press, p. 20.

17. Schön, Wolfgang, "International Tax Coordination for a Second Best World", Part I, *World Tax Journal*, 2009, p. 83.

می‌شوند. موقعیت دولت‌ها نیز دستخوش تغییرات قابل‌توجهی می‌شود.^{۱۸} سابقاً انعقاد معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، بر این نظریه استوار بود که دولت در صدد است مشارکت خود را نسبت به درآمدهای خارج از مرز افزایش دهد.^{۱۹} ولی این نظریه در سایه رقابت مالیاتی تصحیح شده است. دولت‌ها دریافته‌اند که افزایش مالیات، لزوماً باعث افزایش بودجه آنان نمی‌شود چرا که امکان انتقال سرمایه یا فعالیت مؤدیان مالیاتی به دیگر حوزه‌های مالیاتی، بسیار محتمل است. پس با کاهش نرخ مالیات بر درآمد، به بودجه و رفاه داخلی خود افزوده‌اند. بنابراین ممکن است همکاری بین‌المللی مالیاتی، کشورها را وادار به انجام آن دسته از حقوق مالیاتی کند که از دیدگاه داخلی کاربردی ندارند.^{۲۰} پس باید به این نکته توجه داشت که عامل قابلیت نقل و انتقال، نقش مهمی در مالیات بین‌المللی ایفا می‌کند و نباید در انعقاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف نادیده گرفته شود.

به‌عنوان مثالی ملموس، طبق تحقیقات راجع به تصمیمات شرکت‌های چندملیتی در خصوص سرمایه‌گذاری در امریکا که میان گروهی متشکل از ۱۸ کشور انجام شد، ایرلند، کمترین نرخ مؤثر مالیاتی^{۲۱} و بیشترین نرخ اعلام‌داریی^{۲۲} را داشت. بر اساس این گزارش، دارایی‌های ایالات متحده در ایرلند، کمتر از یک‌ششم دارایی امریکا در آلمان است، درحالی‌که منافع کلی حاصله، تقریباً برابر بودند.^{۲۳} این رقابت مالیاتی با هدف جذب سرمایه خارجی، تحولی است که سزاوار

18. Hines, James R., "Corporate Taxation and International Competition", in: Auerbach, Alan J., Hines, James R., and Slemmon, Joel. (eds.), *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, Cambridge University Press, 2007, p. 268.

برای مطالعه بیشتر راجع به رقابت مالیاتی، ن.ک:

Razin, Assaf, and Sadka, Efraim, "International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization", *37 Economic Letters*, 1991.

Wilson, John Douglas., and Wildasin, David., "Capital Tax Competition: Bane or Boon", *Journal of Public Economics*, No. 88, 2004.

و برای مطالعه در خصوص چالش‌های سیاسی راجع به رقابت مالیاتی، ن.ک:

Edwards, Chris, and De Rugy, Veronique, "International Tax Competition, A 21st Century Restraint on Government", *Tax Notes International*, No. 27, 2002.

Edwards, Chris., and Mitchell, Daniel J, *Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, Washington, Cato Institute, 2008.

Avi-Yonah, Reuven S, "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State", 113 *Harvard Law Review*, 2000.

و برای مطالعه در خصوص رقابت مالیاتی در اروپا، ن.ک:

Schön, Wolfgang. (ed.), *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD Publication, 2003.

19. Arnold, Brian J., "Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties", in: Arnold, Brian J., Sasseville, Jacques and Zolt, Eric M, (eds.), *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 2003, p. 55.

20. Schindel/Atchabahian, *op. cit.*, p. 26.

21. Effective Tax Rate

22. Return of Assets

23. Sullivan, Martin A, "The Luck of the Irish? Profits and Taxes of U.S. Multinationals Abroad", *Tax Notes*, May 20, 1996, pp. 1119-1120.

اهمیت بیشتری است.

۲. نارسایی مفاهیم حقوقی و اقتصادی

دومین دلیلی که ضرورت تفکر مجدد و بازنگری در مالیات بین‌المللی را نمایان می‌سازد، تغییر در اصول و مفاهیم زیربنایی حقوقی و اقتصادی است. منطق سنتی حقوق، چگونگی تخصیص حقوق مالیاتی در عرصه بین‌الملل را با نگاهی مانند حقوق داخلی می‌نگریست. باید اضافه کرد که وضع مالیات بر اساس منبع و اقامتگاه، ریشه در اصول قدیمی مالیات بر درآمد، یعنی اصل توانایی پرداخت و اصل منفعت دارد. منطق سنتی اقتصاد نیز به دنبال کارایی اقتصادی بود. دو هدف اصلی کارایی که در همکاری بین‌المللی مالیاتی در نظر گرفته شده است، بی‌طرفی نسبت به صدور و ورود سرمایه است. مختصراً به این موارد پرداخته می‌شود:

۱-۲. نارسایی اصول حقوقی

الف. اصل توانایی پرداخت^{۲۴}

اصل توانایی پرداخت، ریشه در نظام مالیاتی سنتی غرب دارد که از شهروندان جهت ایجاد اتحاد و عدالت در جامعه، مالیات اخذ می‌شود و هنوز هم در سیاست‌های مالیاتی بسیاری از نقاط جهان به چشم می‌خورد.^{۲۵} نقش این اصل در شکل‌دهی نظام مالیاتی بین‌المللی مبهم است. اصل توانایی پرداخت، عمیقاً در حقوق مالیاتی داخلی و مفهوم ارتباط فردی مؤدی مالیاتی با کشوری که در آنجا ساکن است و درآمد تولید می‌کند ریشه دارد. این اصل، محدود به قلمرو جغرافیایی نیست و شامل درآمدهای تولیدشده در سراسر دنیا می‌شود.^{۲۶} درآمد، حاصل جمع سود و زیان‌های کلی مؤدی مالیاتی است.

برخلاف آن، وضع مالیات بر منبع، شامل گستره جهانی نمی‌شود و تنها به کشور منبع اکتفا می‌کند. در این راه، تمایل به جداکردن درآمد شخصی در آن قلمرو خاص وجود دارد و توانایی پرداخت در یک قلمرو که مفهوم آن بر شخص و تمام دارایی جهانی وی استوار است در آن راه ندارد. اصل توانایی پرداخت در حقوق بین‌الملل مالیاتی، جایگاه خود را از دست نداده است. اما این

24. Ability to pay

25. Lang, Joachim, and Englisch, Joachim, "A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay", in: Amatucci, Andrea. (ed.), *International Tax Law*, The Hague, Kluwer publication, 2006, p. 251.

26. Ault, Hugh J., and Bradford, David F., "Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises", *NBER (National Bureau of Economic Research) Working Paper* 3056, 1989, p. 22;

برای مطالعه بیشتر، ن.ک:

Vogel, Klaus, "Worldwide vs. Source Taxation of Income: A Review and Re-Evaluation of Arguments", *Intertax*, 1988. pp. 216, 310, 393.

نظریه، تنها مسئله را نشان می‌دهد و نه راه‌حل آن را. فهم معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در وهله اول، مستلزم فهم درآمد است. مطابق اصل توانایی پرداخت، قواعد تخصیص باید به‌گونه‌ای شکل گیرد که از اخذ مالیات اضافه جلوگیری کند. این امر شامل جبران خسارت فرامرزی یا توانایی کسر هزینه‌های تجاری در زمان واحد است.

چون اصل توانایی پرداخت در بسیاری از کشورهای جهان رعایت می‌شود، ناگزیر باید در نظام بین‌المللی مالیاتی رعایت شود. موضوع اصل توانایی پرداخت، «درآمد واقعی» است یعنی درآمدی که از یک فعالیت اقتصادی ناشی می‌شود. باید تمامی مخارج و هزینه‌ها را از درآمد شخص، کسر کرد و سپس آن را موضوع مالیات داخلی و بین‌المللی قرار داد.

ب. اصل منفعت^{۲۷}

این اصل در صدد توجیه درآمد مالیاتی یک کشور به نسبت حمایت آن کشور از تولید درآمد در قلمرو خود است. این اصل مورد حمایت کشورهای منبع است که مؤدی در آن‌ها ساکن نیست ولی تمام یا قسمتی از عملیات درآمدزای خود را در آن کشور انجام می‌دهد. این اصل به‌طور سنتی از وضع مالیات بر اقامتگاه، حمایت می‌کند.

اما به دو دلیل، این اصل نیز در مرحله عمل در نظام بین‌المللی مالیاتی کارایی ندارد. اول اینکه دیگر مانند قدیم نیست که یک شرکت واقع در یک قلمرو از آن کشور تغذیه می‌شد و مشتری‌هایش را از آن کشور تأمین می‌کرد چرا که ممکن است یک شرکت واقع در کشور (الف) کاملاً از کشور (ب) تأمین شود و محصولات نهایی خود را به کشور (ج) بفروشد. پس در وضع کنونی بسیار مشکل است که دقیقاً مشخص کرد که شرکت، منافع خود را از کدام کشور تأمین می‌کند. ده‌ها سال است که نظریه مالیات بهینه^{۲۸} بر سر چگونگی بهره‌مندی منافع دریافتی مؤدیان از کالاها و خدمات عمومی یک کشور خاص، در حال مشاجره است.^{۲۹}

دوم اینکه نمی‌توان از طریق تغییر جهت ابزارهای مالی از ثروتمند به فقیر، نقش درآمدی را برای تأمین کالاهای عمومی، در قیاس با نقش آن درآمد در اهداف توزیعی تشخیص داد. هیچ راه معقول و ساده‌ای برای تعیین میزان قیمت خدمات عمومی برای بخش خصوصی وجود ندارد. این مسئله هنگامی که نظریه منفعت تا حد نظریه استحقاق^{۳۰} توسعه داده می‌شود، تصنعی‌تر نیز می‌شود. با وجود این، استفاده از کالاهای عمومی توسط مؤدی تا حدی به اندازه و ماهیت تجارت بستگی دارد یعنی

27. Benefit

28. Optimal Tax Theory

29. Hellwig, Martin F., "Public-Good Provision with Many Participants", *Review of Economic Studies*, No. 70, 2003, p. 589.

30. Entitlement Theory

استفاده از زیرساخت‌ها، تحصیل کارگران یا حمایت از مالکیت فکری؛ در صورتی که نمی‌توان آشکارا میان نتیجه نهایی یعنی منفعت مؤدی و استفاده از خدمات عمومی، چنین ارتباطی پیدا کرد.^{۳۱} ضمناً هزینه‌های اضافی در یک کشور، مانند اجاره نیروی کار اضافه یا سرمایه اضافه، منجر به بالا رفتن استفاده از کالاهای عمومی و در نتیجه، ضرر بیشتر برای شرکت (مؤدی) می‌شود.

با بررسی اصل منفعت و رقابت مالیاتی به‌عنوان نقاط شروعی برای وضع مالیات بین‌المللی که البته در بدایت امر، متناقض نیز به نظر می‌رسند باید اذعان کرد که وقتی صحبت از تخصیص مالیات میان دو کشور متفاوت به میان می‌آید، اصل منفعت، کمکی به حل مسئله نمی‌کند چرا که ماهیت شخصی درآمد را در نظر نمی‌گیرد. در مقایسه رقابت مالیاتی با اصل منفعت، یک کشور ممکن است از وضع مالیات بر درآمدی که در قلمروش تولید شده است، چشم‌پوشی کند، حتی اگر دلایل کافی وجود داشته باشد که مؤدی خارجی فعالیت‌های درآمدزایی داشته است. از دیگر سو، ممکن است رقابت مالیاتی موجب وضع مالیات بر منافع خارجی شود، حتی اگر کشور محل اقامت، هیچ‌گونه خدمات عمومی جهت تولید این درآمد ارائه نکرده باشد. در دنیای جهانی‌شده امروز، مبنای واضحی برای اختصاص حقوق مالیاتی میان کشورهایی که از مبنای کلی مالیات بر درآمد پیروی می‌کنند وجود ندارد. بنابراین رقابت مالیاتی، از دولت‌ها انتظار عمل متقابل را دارد؛ در حالی که به‌طور هم‌زمان، دولت‌ها انتظار هزینه‌های اضافی از سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده را ندارند و باید از حق وضع مالیات خود، صرف‌نظر کنند.

بر اساس نظریه منفعت، اختصاص حقوق مالیاتی میان کشورهای درگیر باید با میزان کالاها و خدمات عمومی که کشورها در قلمرو خود ارائه می‌دهند، منطبق باشد. در سایه رقابت مالیاتی، یک دولت تا آنجا در صدد وضع مالیات است که جریان درآمد مالیاتی مورد انتظار از یک سرمایه‌گذاری و نه تنها از شرکت مؤدی، بلکه از کارکنان، تأمین‌کنندگان یا مشتریان، از هزینه‌های عمومی مورد انتظار ناشی از این سرمایه‌گذاری یا به عبارتی ارزش کالاهای عمومی تجاوز کرده باشد.

۲-۲. نارسایی مفاهیم اقتصادی

به نظر می‌رسد نتایج مبهم اعمال اصل توانایی پرداخت و منفعت در اختصاص مالیات بین‌المللی از منظر کارایی، حقوق مالیاتی را در مسیری هدایت می‌کند که موجب بهبود کارایی کلی یا حداقل کارایی ملی از نقطه‌نظر اقتصادی صرف شود.

نقطه عزیمت این بحث، مفهوم بی‌طرفی است. یعنی تصمیم به سرمایه‌گذاری نباید تحت تأثیر ملاحظات مالیاتی قرار گیرد بلکه باید از طریق عوامل دیگری مانند امتیازات جغرافیایی

31. Arnold, Brian J., Sasseville, Jacques and Zolt, Eric. M., "Introduction: Perspectives on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties", in: Arnold, Brian J., Sasseville, Jacques and Zolt, Eric M. (eds.), *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2003, p. 1.

محل، معین شود.^{۳۲} بهترین حالت این مفهوم، در هماهنگی کامل نرخ‌ها و قوانین مالیاتی سراسر جهان است که بدون توجه به منبع درآمد و اقامتگاه مؤدی مالیات، همگی شانس برابر برای موفقیت و کسب سود داشته باشند.^{۳۳}

باید به دو نقطه ضعف اساسی این نظریه اشاره کرد. اول از نظر سیاسی، هماهنگی کامل، نظریه واقع‌بینانه نیست و نمی‌توان اجماع تمامی دولت‌های جهان را در رابطه با مالیات مضاعف و دیگر مؤلفه‌های مرتبط با مالیات بین‌المللی کسب کرد. دوم اینکه در زمینه هماهنگی بین‌المللی مالیاتی باید به این واقعیت توجه داشت که در حال حاضر، تعاریف و نرخ‌های متفاوتی از مالیات وجود دارد و در آینده، کشورهای جهان، بی‌طرفی کامل را محال می‌پندارند.

الف. بی‌طرفی نسبت به صدور سرمایه^{۳۴}

حقوق‌دانان در مواردی از این اصطلاح استفاده می‌کنند که یک نظام مالیاتی در قبال صدور سرمایه، به صورت خنثی عمل کند؛ بدین صورت که نرخ مؤثر نهایی مالیات بر درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، یکسان باشد، خواه این سرمایه‌گذاری در اقتصاد داخلی انجام گیرد یا در کشورهای دیگر. به عبارت دیگر، در چنین حالتی، ملاحظات مالیاتی نقش مؤثری در تصمیم‌گیری میان سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی ایفا نمی‌کند. البته این امر دربردارنده برخی نگرانی‌ها خواهد بود: اگر مالیات بر درآمد شرکت به عنوان پشتوانه‌ای برای مالیات بر سهام‌داران توجیه شود، توجه به اقامتگاه شرکت به عنوان عنصری حیاتی جهت اعمال بی‌طرفی نسبت به صدور سرمایه، می‌تواند به راحتی مورد تقلب قرار گیرد؛ به‌ویژه هنگامی که سهام‌داران در کشور محل اقامت شرکت یا کشوری که مرکز شرکت در آن است، مستقر نیستند.^{۳۵} در چنین حالتی، تصمیم سرمایه‌گذاری در اختیار شرکت است و سهام‌داران شرکت، ناچار به انتخاب میان سرمایه‌گذاری داخلی و سرمایه‌گذاری خارجی نیستند. البته این امر شامل توزیع منافع میان سهام‌داران نیز می‌شود که ممکن است بخواهند آن را مجدداً یا در جای دیگری (شرکت دیگر) سرمایه‌گذاری کنند. پس از نظر تحلیلی، کارایی باید تفاوت مکان‌ها (منابع) و تفاوت محل اقامت شرکت و سهام‌دارانش را در نظر بگیرد.

تحلیل بی‌طرفی نسبت به صدور سرمایه، هنگامی معنا می‌دهد که پس از توزیع سود، سهام‌داران به راحتی اختیار سرمایه‌گذاری را نداشته باشند. مسئله هنگامی است که بار مالیاتی بر

32. Musgrave, Peggy B., "United States Taxation of Foreign Income, Issues and Arguments", *Law School Journal of Harvard University*, Cambridge MA, 1969, p. 108.

33. Brauner, Yariv, "An International Tax Regime in Crystallization", *Tax Law Review*, No. 56, 2003, p. 259.

34. Capital Export Neutrality

35. Chorvat, Terrence R., "Ending the Taxation of Foreign Business Income", *Arizona Law Review*, No. 42, 2000, p. 852.

روی سود سهام پرداختی ممنوع باشد یا اینکه مدیران شرکت به‌جای پرداخت (توزیع) سود میان سهام‌داران، آن را در قسمت‌های کم‌تولیدتر سرمایه‌گذاری کنند. در شرکت‌های چندملیتی که فهرست آنان به‌صورت عمومی اعلام شده است، سرمایه‌گذاری مجدد ممکن نیست. دلیل دیگری که نشان می‌دهد چرا بی‌طرفی نسبت به صادرات سرمایه، نقطه قابل اتکایی برای مالیات بین‌المللی نیست این واقعیت است که ممکن است محل اقامت، منشأ بسیاری از فریبکاری‌ها شود. این امر باعث می‌شود که مؤدی، مکان خود را به کشور دیگری که نرخ مالیات کمتری دارد منتقل کند و این امر باعث بروز اصطکاکاتی میان افرادی می‌شود که به‌آسانی متقاعد نمی‌شوند که محل زندگی اجتماعی خود را به دلایل مالیاتی تغییر دهند. ولی بی‌طرفی نسبت به صدور سرمایه در وضعیتی که مرکز اداره یک شرکت به‌راحتی قابل تغییر باشد، به‌سختی قابل اعمال است. راه دیگر، ایجاد شعبات واسطه در قلمروهایی است که نرخ مالیاتی کمی دارند و بدین‌گونه، سود به‌دست‌آمده تحت مالیات کشوری که شرکت مادر در آن قرار گرفته است، در نمی‌آید.^{۳۶}

ب. بی‌طرفی نسبت به ورود سرمایه^{۳۷}

این اصطلاح را اقتصاددانان در توصیف حالتی به‌کار می‌برند که مالیات در قبال ورود سرمایه به‌صورت خنثی عمل می‌کند زیرا عرضه‌کنندگان داخلی و خارجی سرمایه، از سرمایه‌گذاری در بازار کشورهای دیگر، همان درصد از سود مالیات‌دررفته‌ای عایدشان می‌شود که از انجام سرمایه‌گذاری مشابه در بازار داخلی کشور مربوطه می‌توانند به دست آورند.

این مفهوم، از دیدگاه کشور میزبان سرمایه و تحت این فرضیه است که کشور منبع، تفاوتی میان سرمایه‌گذار خارجی و داخلی قائل نمی‌شود و در واقع، کشور منبع، مجدداً لایه‌ای اضافه بر مالیات وضع‌شده توسط کشور محل اقامت، وضع نمی‌کند. برخی کشورها مانند فرانسه، یک‌جانبه و برخی کشورها مانند آلمان بر اساس قرارداد (دوجانبه) تمایل خود را برای معافیت سود تجارت خارجی اعلام کرده‌اند و به تحلیل بی‌طرفی نسبت به ورود سرمایه برای توجیه نظام سرزمینی خود اتکا کرده‌اند. با وجود این، دیدگاه تحلیلی بی‌طرفی نسبت به ورود سرمایه، ضعیف است چرا که یک وضعیت خاص رقابتی میان مؤدی داخلی و خارجی را که در یک کشور، فعالیت اقتصادی دارند پیش‌فرض می‌داند.^{۳۸} هدف اصلی، رسیدن به یک سطح هموار برای رقابت در کشور است که این نهاد در وهله اول، عرضه‌کننده و مشتری را در معرض خطر بین‌المللی قرار می‌دهد و به دنبال ایجاد رقابت منصفانه در بازار است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت این مفهوم، عمیقاً ریشه

36. *Ibid.*, p. 843.

37. Capital Import Neutrality

38. Shay, Stephen E, Fleming, J. Clifton and Peroni, Robert J., "What's Source Got to Do With It?: Source Rules and U.S. International Taxation", *Tax Law Review*, No. 56, 2002, p. 46.

در وحدت دولت حاکم بر قلمرو بازار دارد.

ج. بی‌طرفی نسبت به مالکیت سرمایه^{۳۹}

در سال‌های اخیر، مفهوم دیگری از بی‌طرفی پدیدار شده است که بی‌طرفی نسبت به مالکیت سرمایه نام دارد. این مفهوم، از نظام مالیاتی‌ای دفاع می‌کند که انتقال سرمایه به یک سرمایه‌گذار جدید، مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد. برای اعمال چنین قاعده‌ای، یا باید فقط از نظام منبع‌محور یا فقط نظام اقامت‌محور استفاده کرد؛ درحالی‌که امروزه دیگر نظام‌های اقامت‌محور یا منبع‌محور، پاسخگوی پیشرفت‌های روز نیستند. نظام‌های اقامت‌محور در دنیای واقعی امروزه، کاراً به‌نظر نمی‌رسند و نظام‌های منبع‌محور نیز که مورد استفاده ایالات متحده و انگلستان هستند در حال بازنگری‌اند. عزیمت آمریکا و انگلستان به سوی نظام سنتی مالیاتی، جامعه کشورهای منبع‌محور را تقویت می‌کند و هدف بی‌طرفی نسبت به مالکیت سرمایه را در درازمدت کاراتر می‌نماید.^{۴۰} با وجود این، اعمال چنین قاعده‌ای در مقیاسی جهانی یا حتی در اتحادیه اروپا به نظر بسیار بلندپروازانه است.

د. بی‌طرفی ملی^{۴۱}

مبحث دیگری که سال‌ها در این حوزه مورد بحث قرار گرفته، بی‌طرفی ملی است که در وهله اول با صرف‌نظر از کارایی کلی به منفعت ملی کشور توجه دارد. کارایی کلی در صدد بهینه‌کردن مجموع عواید مالیاتی و منافع شرکت در کشورهاست؛ درحالی‌که کارایی ملی فقط به مجموع عواید ملی مالیات و نفع شرکت‌های داخلی می‌نگرد. برای دستیابی به بی‌طرفی ملی در یک قلمرو مالیاتی کافی است با مالیات خارجی (منبع) مانند یکی از هزینه‌های تولید رفتار شود و از مبنای مالیاتی کسر شود ولی در برابر مسئولیت مالیات داخلی، معتبر قلمداد نشود.

چنین رویکردی سرعت زوال نظریه مالیات بر منبع را افزایش می‌دهد چرا که اثر اعتبار مالیاتی بر مالیات منبع را در کشور اصلی می‌کاهد و شرکت‌ها فشار سنگین مالیات بر منبع را حس می‌کنند. آن‌ها نیز می‌توانند سرمایه‌شان را به کشور مادر یا به کشور میزبان بازگردانند تا بدین وسیله، فشار مالیات بر منبع را کاهش دهند. در واقع در این رویکرد، تنها سود شرکت درون یک قلمرو و نه سود شرکت در سراسر کشورها در نظر گرفته می‌شود و مالیات بر آن اساس، بار می‌شود. در این روش، دیگر مالیات‌ها به‌عنوان هزینه تولید در نظر گرفته می‌شود و از نرخ مبنای مالیاتی کشور کسر

39. Capital Ownership Neutrality (CON)

40. Desai, Mihir A., and Hines, James R., "Evaluation International Tax Reform", *National Tax Journal*, No.56, 2003, p. 487.

41. National Neutrality

می‌شود. با وجود این، درمقابل، مسئولیت پرداخت مالیات داخلی معتبر قلمداد نمی‌شود. رویکرد بی‌طرفی ملی، چندان مورد استقبال دولت‌ها قرار نگرفته است. اعتبار مالیاتی نه تنها در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، بلکه در رویکرد یک‌جانبه دولت‌ها نیز از جایگاه خاصی برخوردار است. شیوع و گستردگی اعتبار مالیات خارجی، دولت‌های منبع‌محور را به افزایش نرخ مالیات خود تا سطح ملی صادرات سرمایه دعوت می‌کند.^{۴۲} البته مناسب است دولت‌ها به منظور رفاه حال شرکت‌های چندملیتی داخلی به صورت یک‌طرفه، اعتبار مالیاتی را بپذیرند که این امر به گستردگی حضور این شرکت‌ها در صحنه بین‌الملل بستگی دارد. همچنان ممکن است خصوصیت جامع و فراگیر اعتبار مالیاتی آن به صورت توافق ضمنی میان کشورهای جهان درآمده باشد.^{۴۳}

استفاده از این رویکرد برای همکاری بین‌المللی مالیاتی مناسب نیست و باعث ایجاد شکافی میان مالیات بین‌المللی و داخلی می‌شود. این امر، مانع از فعالیت بین‌المللی سرمایه‌گذاران نیز می‌شود. علاوه بر این، جانشینی سرمایه‌گذاران خارجی به جای سرمایه‌گذاران داخلی را نیز با مشکل روبه‌رو می‌کند چرا که قرارداد ساختار شرکت‌های بین‌المللی در قالب شرکت‌های داخلی یک کشور، مشکل است. از آنجاکه کشورهای صنعتی بیش از پیش در حال تبدیل وضعیت خود از سرمایه‌فرست به سرمایه‌پذیر هستند، این امر موجب کاهش کارایی دیگر کشورها در عمل متقابل می‌شود. در پایان این مبحث باید افزود، کارایی کلی به صورت یک‌جانبه از بین رفته است و حداقل در توافقات مشترک راجع به مالیات مضاعف، اعتباربخشیدن به مالیات پرداختی در منبع باید تضمین شود.

۳. چارچوبی برای مالیات بین‌المللی

ممکن است هر تلاشی برای معرفی چارچوب جدید در زمینه مالیات بین‌المللی، الهام‌بخش ایجاد جهانی نو برای مؤدیان مالیاتی و دولت‌ها باشد؛ یعنی انتخاب رویکرد بهترین راه‌حل.^{۴۴} از نظر حقوقی، اولین و بهترین راه‌حل، تکامل اصول «توانایی پرداخت» و «منفعت» به طور هم‌زمان و از نظر اقتصادی، ارتقای کارایی جهانی بدون محروم‌ماندن از منافع رقابت سالم مالیاتی است. بنابر آنچه گفته شد، مشکل بتوان هر توصیه‌ای برای اولین و بهترین راه‌حل همکاری مالیاتی چه از نظر حقوقی و چه از نظر اقتصادی شناسایی کرد و مشکل‌تر از آن، اجرا نمود.

ابتدا باید متوجه عدم ثبات نظام کنونی و آتی مالیات بین‌المللی نیز بود. رقابت سالم کشورها عموماً به‌عنوان واقعیت و گزینه حتمی پذیرفته شده است. بنابراین هرگونه پیشنهاد برای همکاری مالیاتی

42. Gordon/Hines, *op. cit.*, p. 1955.

43. Ault/Bradford, *op. cit.*, p. 32.

44. Schön, W, Part I, p. 84.

باید با توجه به مینا و نرخ مالیات صورت گیرد. مباحث هماهنگی مالیاتی در اروپا نشان داده است که کشورها به راحتی حاضر به ترک عناصر اولیه قانونگذاری داخلی نیستند که البته تأثیر عمده‌ای بر درآمد دولت و مقررات مربوط به عملکرد مؤدیان مالیاتی دارد.^{۴۵} بنابراین ممکن است راه‌حل مشترک برای کشورهای متفاوت، نتایج متفاوت یا حتی متعارضی را به بار بیاورد.

۳-۱. رویکرد اول: تک نظامی

هرگونه اقدامی در جهت هماهنگی نظام بین‌المللی مالیاتی، باید وجود شبکه معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را به عنوان شاهدهی بر موفقیت عملی این مفهوم دوجانبه در نظر بگیرد. در این راستا دو وسیله معافیت، وارد عرصه می‌شود:

۱. در صورتی که وضعیت‌های پیچیده و چندلایه مثلی وجود داشته باشد، نظریه کنوانسیون‌های چندجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می‌تواند برای ایجاد سطحی هموار مفید باشد. البته این امر، نقاط ضعفی هم دارد: اول اینکه تلاش زیادی لازم است تا کشورها را به پای میز مذاکره کشاند و البته زمان نسبتاً بیشتری هم در قیاس با مذاکره دوجانبه نیاز دارد. دوم اینکه هرگونه تغییری مستلزم اجماع همگانی است و عواقبی چون رکود و تحجر دارد مانند وضعیت کنونی اتحادیه اروپا پیرو اصل اتفاق.^{۴۶} پس این امر برای گروه‌های کوچک کشورها که دارای زمینه‌های اقتصادی و سیاسی مشترک هستند مانند کشورهای شمال اروپا توصیه می‌شود.^{۴۷} بنابراین تا مدت مدیدی، استفاده از رژیم سنتی معاهدات دوجانبه، برای همکاری ناگزیر است.^{۴۸}

۲. راه‌حل دوم، سپردن آن به سازمان‌های منطقه‌ای یا بین‌المللی مانند اتحادیه اروپا و سازمان تجارت جهانی است که تأثیر بسزایی در وضع مالیات مستقیم دارند؛ یعنی ایجاد سازمانی مانند سازمان جهانی مالیات^{۴۹} که اختیار وضع مقررات و داوری در خصوص همکاری بین‌المللی مالیاتی را داشته باشد.^{۵۰} در اتحادیه اروپا و امریکا می‌توان اختلاط مجدد نظام‌های داخلی مالیاتی را تصور کرد. ولی کشورهایی مانند هند، روسیه، چین و برزیل به آسانی نمی‌پذیرند که قدرت رو به افزایش مالیاتی‌شان، محدود به چنین سازمانی شود. لازم به ذکر است در صورتی که این کشورها که از آغاز قرن بیست و یکم، بیش از نصف تولید ناخالص ملی جهان را به خود اختصاص داده‌اند، وارد عرصه شوند می‌توانند با نقش پررنگ خود در ایجاد رژیم جهانی مالیات، گام مؤثری

45. Griffiths/Hines/Sorensen, *op. cit.*, p. 6.

46. Principle of Unanimity

47. Nordic States of Europe

48. Avery Jones, J. F., "The David R. Tillinghast Lecture: Are Tax Treaties Necessary?", *Tax Law Review*, No. 53, 1999, p. 1.

49. World Tax Organization

50. Tanzi, Vito, "Is there a Need for a World Tax Organization?", in: Razin, Assaf., and Sadka, Efraim. (eds.), *The Economics of Globalization*, Cambridge University Press, 1999, p. 173.

بردارند.^{۵۱} مجدداً باید اشاره کرد که در حال حاضر، نگاه واقع‌بینانه، استفاده مداوم از معاهدات دوجانبه است یا استفاده از معاهدات چندجانبه منطقه‌ای که تنها تعداد اعضای آن افزایش یافته است، بدون اینکه خصیصه سنتی معاهده تغییر کند.^{۵۲}

۲-۳. رویکرد دوم: هماهنگ‌سازی

این نظریه که تقریباً نیم‌قرن پیش مطرح شده است، به کلیه کسانی که وارد عرصه سیاست‌گذاری می‌شوند توصیه می‌شود.^{۵۳} این نظریه چنین می‌گوید که رویکرد دوم از پیشروی گام‌به‌گام به سمت رویکرد اول حاصل نمی‌شود بلکه بالعکس، ممکن است حرکت گام‌به‌گام در راستای رویکرد آرمانی اول، در طولانی‌مدت، زیان‌آور باشد و به‌درستی گفته شده است که سیاست بهینه مالیاتی در گرو پیروی از اولویت دوم است.^{۵۴}

برای مثال در انتخاب میان اولویت اول که برخی آن را بهترین راه‌حل می‌دانند، برای هماهنگی بین‌المللی مالیاتی، هماهنگی کامل مالیاتی، در رقابت کامل مالیاتی به‌نظر می‌رسد. ممکن است گفته شود این امر باعث کارایی بهینه می‌شود ولی باید در نظر داشت حتی هماهنگی بین یک گروه از کشورها که به‌نظر می‌رسد گام درستی در این راستا باشد، باید به دیده شک نگریسته شود، چرا که این امر، مانع از انعطاف سیاسی این کشورها می‌شود و نیز جایگاه رقابتی این کشورها را بین خود اعضا و همچنین در مقابل دیگران تضعیف می‌کند. چون هیچ‌گونه هماهنگی بین‌المللی تا بدین‌جا به‌دست نیامده است، به‌نظر می‌رسد این گام، حتی نتایج منفی نیز به‌بار آورد.^{۵۵}

از سوی دیگر، اگر مؤلفی بر این عقیده باشد که رقابت کامل مالیاتی در طولانی‌مدت، بهترین راه‌حل است، احتمالاً کارایی اقتصادی که از طریق هزینه‌های خارجی، میان‌داری مالیاتی،^{۵۶} هزینه تراکنش‌ها، هزینه‌های سیاسی و غیره را که در راه کسب چنین آوردگاهی وجود دارند، ناچیز پنداشته است.^{۵۷} پس هرگونه تغییری در نظام مالیاتی باید، هم ظرفیت‌ها و هم چارچوب

51. Baistrocchi, Eduardo A., "The International Tax Regime and The BRIC World: Elements for a Theory", *Oxford Journal of Legal Studies*, vol. 33, No. 4, 2013, p. 733.

52. برای مطالعه درباره اقتصاد سیاسی مذاکرات معاهدات دوجانبه مالیاتی، ن.ک:

Rixen, Thomas, *The Political Economy of International Tax Governance*, Palgrave/Macmillan, 2008.

53. Lipsey, Richard G., and Lancaster, Kelvin., "The General Theory of Second Best", *Review of Economic Studies*, No. 24, 1959, p. 11.

54. Boadway, Robin W., "The Role of Second-Best Theory in Public Economics", *EPRU (Economic Policy Research Unit) Working Paper Series*, University of Copenhagen, No. 95-06, 1994.

55. Schön, Wolfgang, "Group Taxation and the CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base)", *Tax Notes International*, No. 48, 2007, p. 1076.

56. Tax arbitrage

57. Avi-Yonah, Reuven S., "Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime", *Bulletin for International Taxation*, vol. 4, No. 61, 2007, p. 130.

برای مطالعه بیشتر، ن.ک:

تغییرات دیگر را بسنجد. دیدگاه برخی از مؤلفین چنین است که حفظ حالت کنونی، نیازی به استدلال ندارد.^{۵۸}

در پاسخ گروه ۲۰^{۵۹} به گزارش سال ۲۰۱۴ در خصوص سایش مبنای^{۶۰} انتقال سود^{۶۱} و تبادل اطلاعات مالیاتی، همکاری بین‌المللی برای تقویت یکپارچگی نظام‌های مالیاتی بسیار ضروری شمرده شده است. وزرای دول عضو گروه تأکید کرده‌اند که منافع باید در محل انجام فعالیت‌های اقتصادی و محل تولید ارزش، مشمول مالیات شود. اهداف گروه ۲۰ از طریق تقویت اقتصاد جهانی در مقابل بحران‌ها و شوک‌های احتمالی آینده است. نظام‌های مالیاتی ملی و بین‌المللی کارآمد نیز منابع درآمدی پایداری برای اقتصادهای درحال توسعه هستند که می‌تواند در راستای حکمرانی بایسته نیز بسیار مفید باشد.^{۶۲}

۳-۳. تعارض میان رویکردها و ضروریات اقتصادی و حقوقی

دو رویکرد برای آشتی حقوق و اقتصاد وجود دارد: رویکرد اول به گفتمان طولانی‌مدت میان انصاف و کارایی می‌پردازد که در بسیاری از وضعیت‌های متفاوت نمایان می‌شود و^{۶۳} یکی از مثال‌های متعارف در مورد مالیات دوگانه بر درآمد است که نرخ مالیات ترجیحی را بر سرمایه پیشنهاد می‌دهد و در نتیجه، بار مالیات را بر دوش کسانی می‌گذارد که از کار، کسب درآمد می‌کنند. این رویکرد از دیدگاه کارایی قابل دفاع است ولی از دیدگاه انصاف، مورد حمله قرار می‌گیرد.^{۶۴}

نظام بین‌المللی مالیات نیز فارغ از این مسائل نیست. می‌توان نشان داد که حذف مالیات از منبع ممکن است تا حدود زیادی به کارایی اقتصادی منجر شود. این مسئله از منظر حقوقی باعث ایجاد ابهاماتی راجع به انصاف افقی میان مؤدیان مالیاتی خواهد شد که در کشور منبع، زندگی و سرمایه‌گذاری کرده‌اند. بنابراین قاعده خاصی وجود ندارد، چرا که گاهی ممکن است روند سیاسی

Kane, Mitchell. A, "Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage", *Emory Law Journal*, No. 53, 2004, p. 89.

Rosenbloom, H. David, "The David R. Tillinghast Lecture: International Tax Arbitrage and the 'International Tax System'", *Tax Law Review*, No. 53, 2000, p. 137.

58. *Ibid.*

59. G20

60. Base erosion

61. Profit shifting

62. G20 Development Working Group Domestic Resource Mobilization, G20 response to 2014 reports on BEPS and AEOI for developing economies

63. Graetz, Michael J., "The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies", *Tax Law Review*, No. 54, 2001, p. 294.

64. Zimmer, Frederik, "A Critical Assessment of the Nordic Dual Income Tax Model", in: *Yearbook for Nordic Tax Research*, 2008, p. 217.

به نفع دلایل حقوقی یا اقتصادی باشد.

رویکرد دوم به ضرورت‌های عملی قاعده‌سازی (قانونگذاری) و قابلیت اداره می‌پردازد. اگر نظام داخلی یا بین‌المللی مالیاتی، مطابق با فروض ابتدایی اقتصادی نباشد، از جهت امکان مدیریت و قطعیت و ثبات حقوقی در ستیز است. نمونه کلی آن، یک فرض ساختگی است که از نقطه‌نظر مدیریتی و عملی بسیار مطلوب است ولی ممکن است تخصیص منابع را نامتعادل کند و باعث ایجاد میان‌داری مالیاتی شود.^{۶۵} واقع‌گرایی اقتصادی، با وضع قواعد حقوقی برای جهان مالیات، ممکن نیست، چرا که این جهان به تمایزات قابل شناسایی و مدیریت نیاز دارد. بنابراین ایجاد فرمالیسم از جمله تصویرسازی از ضروریات لاینفک عملی برای هرگونه قانونگذاری مالیاتی است ولی این امر به‌طور خودکار باعث می‌شود که مؤدیان مالیاتی تا آنجا که ممکن است، مرزهای این قانونگذاری مالیاتی را به عقب برانند.^{۶۶}

نتیجه

مالیات تجاری بین‌المللی در سال‌های اخیر، توجه زیادی را به خود جلب کرده است. تخصیص حقوق مالیاتی میان کشورهای منبع‌محور و اقامتگاه‌محور، مورد چالش قرار گرفته است. قواعد قدیمی که موضوع آن‌ها معیارهای مبتنی بر انواع مختلفی از منافع، از جمله فروش، خدمات، امتیاز و بهره بود، آزمون خود را پس داده‌اند. علاوه بر این، رقابت مالیاتی نیز به پیچیدگی‌های این حوزه اضافه می‌کند. بنابراین لزوم یافتن راه‌حلی بین‌المللی در این زمینه بیشتر نمایان می‌شود. با توجه به تأثیرات جهانی شدن بر اقتصاد و فعالیت‌های تجاری امروزی، و نیز نارسایی و ازکارافتادگی مفاهیم کلاسیک ادبیات مالیاتی داخلی، این نتیجه به دست می‌آید که وقت آن رسیده است تا کشورها به همکاری بیش از پیش در زمینه مالیات بین‌الملل روی آورند. در این راستا دو رویکرد پیش روست: همه کشورها با یک‌شکل کردن قواعد مربوطه، چه تحت یک نظام معاهداتی یا از طریق سازمان بین‌المللی به این مهم دست یابند. صرف‌نظر از امکان یا امتناع یک نظام واحد مالیاتی بین‌المللی و پرداختن به دلایل موافق و مخالف که از حوصله این نگارش خارج است،^{۶۷} به دلایل بی‌شماری، اکنون راه‌حل اول میسر نیست. ولی باید خاطر نشان کرد که

65. Ault/Bradford, *op. cit.*, p. 28.

برای مطالعه بیشتر، ن.ک:

Rosenbloom, H. David, "Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt", *Sydney Law Review*, No. 2, 2004.

66. Weisbach, David A., "Analysis of Line-Drawing in the Tax Law", *Journals of Legal Studies*, No. 29, 2000, p. 71.

67. برای مطالعه بیشتر، ن.ک: سعید عباسی؛ نظام بین‌المللی مالیات؛ امکان یا امتناع، رساله دکتری حقوق بین‌الملل دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۹۴.

راه‌حل دوم به معنی قدم برداشتن در مسیر اول، تا جایی که امکان دارد، نیست چرا که آثار مخرب بیشتری در پی دارد. ولی قدر متیقن و در واقع، راه‌حل حقوق بین‌المللی برای حل این مسئله، در حال حاضر، همکاری و هماهنگی بین‌المللی میان کشورها است. انعقاد روزافزون معاهدات دوجانبه جهت اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و نیز کنوانسیون‌های الگوی سازمان ملل و سازمان همکاری اقتصادی، گامی در راه هماهنگی و همکاری میان کشورها برای تسهیل تجارت شرکت‌های چندملیتی و نیز جلوگیری از فرار مالیاتی این کشورهاست؛ هرچند بنا به ملاحظات سیاسی و اقتصادی نمی‌توان همه کشورها را مجبور به تبعیت از نرخ و قواعد یکسان مالیاتی کرد چرا که هم این مسئله از مسائل حاکمیتی هر کشوری است و هم سرمایه‌فرست‌بودن یا سرمایه‌پذیربودن هر کشور به مصلحت خویش است. به‌هرحال امید است تا با یکپارچه‌سازی هرچه بیشتر قواعد مالیاتی به هماهنگی در این حوزه مساعدت شود.

منابع:

الف) فارسی

- توکل، محمد؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، چاپ دوم، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، ۱۳۹۰.

ب) انگلیسی

Books

- Amatucci, Andrea. (ed.), *International Tax Law*, The Hague, Kluwer Publication, 2006.
- Arnold, Brian J., Sasseville, Jacques and Zolt, Eric M, (eds.), *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 2003.
- Auerbach, Alan J. and Feldstein, Martin. *Handbook of Public Economics*, Amsterdam, North-Holland, vol. 4, 2002.
- Auerbach, Alan J., Hines, James R., and Slemrod, Joel. (eds.), *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, Cambridge University Press, 2007.
- Edwards, Chris, and Mitchell, Daniel J., *Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, Washington, Cato Institute, 2008.
- Jacob A. Frenkel, Assaf Razin, and Efraim Sadka, *International Taxation in an Integrated World*, Cambridge, Mass, MIT Press, 1991.
- Razin, Assaf, and Sadka, Efraim (eds.), *The Economics of Globalization*, Cambridge University Press, 1999.
- Tanzi, Vito, *Taxation in an Integrating World*, Washington, D.C., The Brookings Institution, 1995.

Articles

- Ault, Hugh J., and Bradford, David F., "Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises", *NBER (National Bureau of Economic Research)*, Working Paper 3056, 1989.
- Avi-Yonah, Reuven S., "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State", 113 *Harvard Law Review*, 2000.
- Avi-Yonah, Reuven S., "Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime", *Bulletin for International Taxation* 4, No. 61, 2007.
- Avery Jones, J. F., "The David R. Tillinghast Lecture: Are Tax Treaties Necessary?", *Tax Law Review*, No. 53, 1999.
- Baistrocchi, Eduardo A., "The International Tax Regime and the BRIC World: Elements for a Theory", *Oxford Journal of Legal Studies*, vol. 33, No. 4, 2013.

-
- Boadway, Robin W., "The Role of Second-Best Theory in Public Economics", *EPRU (Economic Policy Research Unit) Working Paper Series*, University of Copenhagen, No. 95-06, 1994.
 - Brauner, Yariv, "An International Tax Regime in Crystallization", *Tax Law Review*, No. 56, 2003.
 - Chorvat, Terrence R., "Ending the Taxation of Foreign Business Income", *Arizona Law Review*, No. 42, 2000.
 - Desai, Mihir A., and Hines, James R., "Evaluation International Tax Reform", *National Tax Journal*, No. 56, 2003.
 - Doggart, Caroline, "Tax Havens and Their Uses", *The Economist Intelligence Unit*, London, 1993.
 - Edwards, Chris, and De Rugy, Veronique, "International Tax Competition, a 21st Century Restraint on Government", *Tax Notes International*, No. 27, 2002.
 - Graetz, Michael J., "The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies", *Tax Law Review*, No. 54, 2001.
 - Hellwig, Martin F., "Public-Good Provision with Many Participants", *Review of Economic Studies*, No. 70, 2003.
 - Kane, Mitchell. A, "Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage", *Emory Law Journal*, No. 53, 2004.
 - Lipsey, Richard, G., and Lancaster, Kelvin, "The General Theory of Second Best", *Review of Economic Studies*, No. 24, 1959.
 - Musgrave, Peggy B., "United States Taxation of Foreign Income, Issues and Arguments", *Law School Journal of Harvard University*, Cambridge MA, 1969.
 - Razin, Assaf, and Sadka, Efraim, "International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization", *37 Economic Letters*, 1991.
 - Rixen, Thomas, "The Political Economy of International Tax Governance", Palgrave/Macmillan, 2008.
 - Rosenbloom, H., David, "Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt", *Sydney Law Review*, No. 2, 2004.
 - Rosenbloom, H. David, "The David R. Tillinghast Lecture: International Tax Arbitrage and the International Tax System", *Tax Law Review*, No. 53, 2000.
 - Slemrod, Joel, "Tax Havens, Tax Bargains and Tax Addresses: The Effect of Taxation on the Spatial Allocation of Capital", in: *Reforming Capital Income Taxation*, edited by Horst Siebert, J.C.B. Mohr (P. Siebeck) Publication, 1990.
 - Schön, Wolfgang, "Group Taxation and the CCCTB (Common Consolidated

-
- Corporate Tax Base)”, *Tax Notes International*, No. 48, 2007.
- Schön, Wolfgang, “International Tax Coordination for a Second Best World”, Part I, *World Tax Journal*, 2009.
 - Schön, Wolfgang. (ed.), “Tax Competition in Europe”, Amsterdam, *IBFD Publication*, 2003.
 - Shay, Stephen E., Fleming, J., Clifton and Peroni, Robert J., “What’s Source Got to Do with It?: Source Rules and U.S. International Taxation”, *Tax Law Review*, No. 56, 2002.
 - Sullivan, Martin A., “The Luck of the Irish? Profits and Taxes of U.S. Multinationals Abroad”, *Tax Notes*, May 20, 1996.
 - Tanzi, Vito, “Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems”, *IMF Working Paper* WP/96/141.
 - Vogel, Klaus, “Worldwide vs. Source Taxation of Income: A Review and Re-evaluation of Arguments”, *Intertax*, 1988.
 - Weisbach, David A., “Analysis of Line-Drawing in the Tax Law”, *Journal of Legal Studies*, No. 29, 2000.
 - Wilson, John Douglas, and Wildasin, David, “Capital Tax Competition: Bane or Boon”, *Journal of Public Economics*, No. 88, 2004.
 - Zimmer, Frederik, “A Critical Assessment of the Nordic Dual Income Tax Model”, in: *Yearbook for Nordic Tax Research*, 2008.