

قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تأثیر آنها بر جریان سرمایه گذاری مستقیم خارجی (FDI)

محبوبه سبزو^۱
اعظم عزیزی^۲

چکیده

برای استفاده از فرصتهای رشد اقتصادی و افزایش نقل و انتقالات سرمایه و نیروی کار در اقتصاد بین الملل، اتخاذ اقدامات مشترک میان کشورها ضروری است. با افزایش توسعه تجارت بین المللی میان کشورها، قراردادهای مالیاتی نیز از اهمیت برخوردارند. هم اکنون کشورها از قراردادهای مالیاتی برای مقاصد مختلف استفاده می کنند. آزادسازی بازارهای مالی جهانی، مستلزم توسعه موازی در محیط بین المللی مالیات است. از اینرو تلاش برای دستیابی به رژیمهای ترجیحی مالیاتی در راستای جذب سرمایه گذاری مستقیم خارجی و نیز کوشش جهت افزایش بازدهی سرمایه ها یکی از عوامل دیگر است.

در کشور ما نیز کم و بیش این تفکر رواج داشته است و برنامه هایی جهت استفاده از دانش فنی برای صنعتی کردن کشور و جایگزینی سرمایه های دوباره تولید شدنی به جای ثروت پایان پذیر و همچنین صدور دانش فنی به کشورهای کمتر توسعه یافته انجام گرفته است و یا در حال انجام است.

واژه های کلیدی:

قراردادهای مالیاتی تخصیص درآمد، الگوهای بین المللی قرارداد، اصل منبع درآمد، اصل اقامت.

^۱ - کارشناس مسول دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

^۲ - کارشناس ارشد مدیریت

۱- مقدمه

رشد شرکتهای چند ملیتی که بیشترین سهم را در تجارت جهانی دارند، روابط اقتصاد بین المللی را پیچیده تر نموده است. برخی از این شرکتها هم اکنون بقدری ماهیت بین المللی یافته اند که تحت تابعیت کشور مستقلی نیستند.

گسترش استقلال اقتصادی در میان کشورها در صحنه بین المللی منجر به برخورداری دو یا چند کشور از حق اخذ مالیات از یک مودی (مالیات مضاعف) می شود. جلوگیری از مالیات مضاعف می تواند بر روی تحرک افراد، سرمایه و کالاها در مرزهای ملی تاثیر گذارد. تاکنون پیشگیری از مالیات مضاعف در صف مقدم مالیات بین المللی بوده است. کشورها به طور یک جانبه از روش اعتبار مالیات خارجی و روش معافیت برای حذف مالیات مضاعف استفاده نموده اند. از سال ۱۸۳۸ نیز از قراردادهای مالیاتی به عنوان روش دیگری برای کنترل مالیات مضاعف استفاده شده است. این امر موجب تشکیل کنفرانس سازمان ملل متحد در سال ۱۹۶۷ شد که در آن قرار داد الگوی ویژه ای برای استفاده کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، ایجاد شد. این قرارداد به میزان قابل توجهی توانایی کشور وارد کننده سرمایه را برای اعمال اختیار مالیاتی افزایش می دهد.

از طرف دیگر میزان اجتناب و یا فرار مالیاتی در سطح بین المللی در مدت دو دهه گذشته رشد بیشتری یافته است، زیرا برخی از کشورهای در حال توسعه خود را به مراکز برون مرزی بازرگانی و یا پناهگاه مالیاتی ارتقاء داده اند. این پناهگاه های مالیاتی از طریق استفاده از تشویقهای مالیاتی، مودیان را ترغیب می کنند تا بخشی از درآمدها را از مالیاتهای بالایی که توسط کشور محل اقامتشان وضع می شود، مصون دارند و یا گاهی از کشورهای منبع درآمد، مالیات بالایی را دریافت کنند.

بررسی قراردادهای مالیاتی و نقش آنها در کشورهای در حال توسعه، مستلزم بحث و بررسی بر روی دو موضوع اصلی است که عبارتند از توزیع مالیات میان کشورها و اجتناب یا فرار مالیاتی. چنانچه قرارداد مالیاتی میان کشورهای توسعه یافته منعقد شود، به دلیل اهداف مشابه دو کشور، جریان سرمایه، فنآوری و درآمد ناشی از آنها به صورت متقابل و در هر دو جهت به داخل هر دو کشور صورت می پذیرد. اما روابط اقتصادی میان کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه کاملاً متفاوت است. در این ارتباط سرمایه و فنآوری از کشور توسعه یافته به کشور در حال توسعه جریان می یابد. پس جهت جریان درآمد یک سویه است. این امر موجب تنش در کشورهای در حال توسعه می شود، به طوری که هزینه ناشی از کاهش مالیاتهای را متوازن سازد تا سرمایه را از کشورهای توسعه یافته جذب نماید زیرا کشورهای در حال توسعه برای کمک به توسعه اقتصادی به درآمد مالیاتی نیاز دارد. به این ترتیب نیاز به استفاده از قراردادهای مالیاتی دو جانبه برای مقابله با این مشکل احساس می شود.

۲- مفهوم قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

این قراردادها که ممکن است کنوانسیون، موافقتنامه یا قرارداد خوانده شوند توافق بین المللی است که به دنبال مذاکرات بین کشورهای ذیربط تدوین می‌شود و بر اساس قوانین داخلی هر کشور به تصویب می‌رسد. به همین سبب قرارداد مالیاتی به عنوان موافقتنامه بین المللی تابع قواعد حقوق بین الملل عمومی و کنوانسیونهای وین می‌باشد. قراردادهای مالیاتی در عین حال هدف ممانعت از گریز مالیاتی را دنبال می‌کنند که این هدف از طریق مبادله اطلاعات بین مراجع مالیاتی طرفهای قرارداد تامین می‌گردد.

۳- تاریخچه قراردادهای مالیاتی

مسئله اخذ مالیات مضاعف در اوایل قرن سیزدهم در محافل علمی و دانشگاهی مطرح شد، ولی در نیمه دوم قرن نوزدهم راه حلی برای مقابله با آن پیشنهاد گردید که استفاده از قراردادهای دو جانبه بود. گرچه این قراردادها در ابتدا در ماهیت محدود بودند، در سال ۱۸۹۹ کشورهای اطریش و پروس، قراردادی را امضاء نمودند که بسیار گسترده‌تر از قراردادهای اولیه بود. این قرارداد، حق اخذ مالیات از مستغلات، مشاغل مربوط به صنایع خاص و رهن را به کشور محل وقوع می‌داد، در حالیکه اخذ مالیات از حقوق و مستمری در کشور محل پرداخت صورت می‌گرفت. به دنبال آن در سال ۱۹۰۱ قراردادهایی میان اطریش و لیختنشتاین و در سال ۱۹۱۲ میان اطریش و یونان انعقاد یافت. این قراردادها، اولین قراردادهایی بودند که سعی در توزیع مالیات میان کشورها داشتند و عامل اصلی پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف محسوب می‌شد. طی بیست سال گذشته، بعد جدیدی برای این قراردادها تعریف شد که هدف مهم آنها پیشگیری از فرار مالی بود.

۴- الگوهای قراردادهای بین المللی

تلاشهای بین المللی برای کنترل مالیات مضاعف از سوی تعدادی از سازمانهای بین المللی صورت گرفت که اولین آن در دهه ۱۹۲۰ توسط جامعه ملل و سپس توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی صورت گرفت.

کار سازمانهای بین المللی تدوین مدلهایی از قراردادهای مالیاتی بعنوان مبنایی برای انجام توافق دو جانبه است. این الگوها موجب وحدت رویه و یکپارچگی قوانین شد که برای کاربرد در موقعیتهای متفاوت از انعطاف‌پذیری لازم برخوردار بود. این مدلها عبارتند از مدل OECD (سال ۱۹۶۳ و سال ۱۹۷۷) و مدل UN (سال ۱۹۸۰). ساختار اصلی مدلها همان مدل OECD است.

تحقیقات نشان می‌دهد که رویکرد این دو الگو نسبت به دامنه و میزان اختیار کشور منبع درآمد متفاوتند. الگوی OECD، در رویکرد خود میزان اختیار کشور منبع درآمد در زمینه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری را محدود می‌کند، یا این اختیار را لغو می‌نماید و یا نرخ مالیاتی کشور منبع درآمد را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر الگوی UN، در رویکرد خود اختیار عمده را به کشور منبع درآمد می‌دهد که البته این، یک اختیار انحصاری نیست. بنابر این محدودیتهای بسیار کمتری را بر اختیارات کشور منبع درآمد اعمال می‌کند.

۵- اصل منبع درآمد و اصل اقامت

هم اکنون کشورها اخذ مالیات را کلاً " بر مبنای تابعیت اقتصادی اعمال می‌کنند. از این قضیه دو اصل ابتدایی استنباط می‌شود که عبارتند از اصل منبع درآمد و اصل اقامت. اصل منبع درآمد تصریح می‌کند که کشورها می‌توانند اختیار خود نسبت به درآمد ایجاد شده در محدوده قلمروشان اعمال نمایند، بدون آنکه صاحب درآمد، ساکن آن کشورها باشد. این اصل تقریباً "توسط کلیه کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به یک نسبت استفاده می‌شود، اما در صورتی که کلیه کشورها در قوانین مربوط به منابع خاص از انواع متفاوت درآمد اختلاف نظر داشته باشند، اصل اقامت مطرح می‌شود.

اصل اقامت از مؤدی مالیاتی یا فرد به عنوان چارچوب مورد اشاره استفاده می‌کند نه فعالیت‌های اقتصادی. اگر مودی به موجب قوانین، ساکن کشوری باشد آن وقت آن کشور حق اعمال مالیات نسبت به درآمد آن تبعه را از هر منبعی دارد. فلسفه این اصل آن است که وصول مالیات برای تامین مخارج عمومی از قبیل حفظ امنیت، ایجاد راهها، جاده‌ها و تسهیل آبادانی و غیره می‌باشد و از این خدمات اشخاصی استفاده می‌کنند که در آن کشور اقامت دارند اعم از اینکه تبعه آن کشور باشند و یا فرد خارجی بحساب آیند.

محل سکونت اشخاص حقیقی نسبتاً باسانی قابل تعیین است اما قوانینی که برای تعیین محل اقامت شرکت‌ها به کار می‌رود، ممکن است متفاوت باشند. مثلاً بموجب قوانین کشور انگلیس، عامل تعیین کننده اقامتگاه یک شرکت آن است که آیا شرکت در انگلیس تحت مدیریت و کنترل قرار دارد؟ در حالیکه در ایالات متحده آمریکا وجود صرف تشکیلات در کشور، برای تعیین محل اقامت آن کافی است. به این ترتیب شرکتی که در آمریکا به ثبت می‌رسد و هیئت مدیره آن در انگلیس فعال است و کلیه تصمیماتش را در انگلیس اتخاذ می‌کند، مقیم هر دو کشور فرض می‌شود.

البته این دو اصل در عمل ممکن است با هم در تضاد باشند که مشکلاتی را در تخصیص درآمد و هزینه‌ها میان کشورها ایجاد می‌نماید. به این مشکل به عنوان تخصیص اختیار اطلاق می‌شود. مشکل تخصیص اختیار زمانی پدید می‌آید که دو یا چند کشور ادعا کنند برای اخذ مالیات از

موضوع مالیاتی خاصی حق دارند. این مشکل ممکن است ناشی از کاربرد اصل اقامت توسط دو کشور باشد، زیرا ممکن است هر دو ادعا کنند که از حق اختیار قانونی نسبت به موضوع مالیاتی و فرد خاصی برخوردارند. مثلاً در مورد شرکتی که در ایالات متحده آمریکا به ثبت رسیده اما در انگلیس مدیریت و کنترل می‌شود، هر دو کشور از حق اعمال اختیار قانونی برای اخذ مالیات به موجب قوانین خاص اقامت برخوردارند. در صورتی که یکی از دو کشور به موجب قوانین منبع درآمد ادعا نماید آن درآمد اقتصادی در کشورش ایجاد شده، نیز مشکل مذکور بروز می‌کند. این قضیه معمولاً در اخذ مالیات از درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری روی می‌دهد.

درآمدی که در یک کشور ایجاد می‌شود و سپس به کشور دیگری جریان می‌یابد، خواه سود شغلی، سود سهام، بهره و حق الامتیاز و غیره باشد، عموماً مطابق با قوانین مربوطه توسط دو کشور مشمول مالیات می‌شود. اگر اخذ مالیات از درآمد بین‌المللی توسط دو کشور با هم هماهنگ نباشد، نسبت به درآمد داخلی بار سنگین‌تری ممکن است بر آن اعمال شود که عواقب و نتایج این کار متنوع و زیاد است. با اعمال نرخ مالیات بر درآمد رایج، اخذ مالیات انباشته از یک درآمد توسط دو کشور ممکن است سنگین باشد و منجر به کاهش میزان سرمایه‌گذاری خارجی شود. به همین ترتیب فقدان هماهنگی میان دو کشور ممکن است موجب اعطای مزایای مالیاتی ناخواسته به درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری خارجی شود. در هر دو مورد، نتیجه اغتشاش مالیاتی حاصل از تخصیص سرمایه میان کشورها است که با زیان احتمالی کارایی در کاربرد سرمایه در سطح دنیا همراه است.

در تعیین میزان تخصیص مالیات میان کشورهای محل اقامت و منبع درآمد، دو عامل اساسی وجود دارد. عامل نخست دامنه مناسبت و میزان اختیار کشور منبع درآمد است، در حالی که عامل دوم به رسمیت شناختن مالیات اخذ شده در کشور منبع درآمد توسط کشور محل اقامت است. عامل نخست معمولاً در مذاکرات دو جانبه میان کشورها مورد خطاب قرار می‌گیرد. مفهوم اقامتگاه دائمی و تعیین نرخ‌های مالیات تکلیفی که توسط کشورهای منبع درآمد اعمال می‌شود، مقیاسهایی است که در قراردادهای مالیاتی برای تعیین دامنه اختیار کشور منبع درآمد مورد استفاده قرار می‌گیرد.

عامل دوم در صحنه مالیات بین‌المللی هم به طور یک جانبه و هم دو جانبه مورد توجه قرار می‌گیرد. همه کشورهای توسعه یافته به طور یک جانبه، شکلی از تخفیف را در مورد مالیاتهای پرداختی به کشورهای خارجی برای اتباعشان قائل می‌شوند. توافقنامه‌های نمونه که بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرند، به طور دو جانبه هر دو تعهد را برای کشور محل اقامت در حذف مالیات مضاعف ایجاد می‌کنند که از طریق به رسمیت شناختن حق کشور منبع درآمد به اذعان اختیار اخذ مالیات صورت می‌گیرد.

۶- اهداف قراردادهای مالیاتی

در سالهای اخیر با گسترش روابط اقتصادی، قراردادهای مالیاتی متعددی بین کشورهای مختلف منعقد گردیده است. هدف کلی این قراردادها تشویق بازرگانی بین المللی، سرمایه گذاری و مبادلات فرهنگی و از بین بردن مشکلاتی است که از نظر مالیاتی در داد و ستدهای بین المللی بوجود می آید ولی در عرصه روابط بین الملل ممکن است تحت الشعاع اهداف سیاسی قرار گیرند. (دولت ایران نیز در زمینه پیشگیری از اینگونه مالیات مبادرت به انعقاد قراردادهایی کرده است.)

اما بنظر می رسد هدف اصلی، پرهیز از مالیات مضاعف است که برای این امر باید کشور محل پرداخت مالیات تعیین شود. تشویق سرمایه گذاری در کشور نیز از آثار پرهیز از مالیات مضاعف می باشد.

۱- اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

۲- تخصیص درآمد

۳- پیشگیری از فرار مالیاتی

۴- تشویق توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه

۵- رشد سرمایه گذاری

۶- سایر موارد

۱- اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

هدف اصلی قراردادهای مالیاتی، کاهش بار مالیاتی نسبت به درآمدهای بین المللی اشخاص حقیقی و حقوقی است که در کشوری ایجاد و به کشور دیگر سرازیر می شود. البته این نقش در برخی از کشورها چون ایالات متحده آمریکا نقش فرعی است زیرا در سیستم مالیاتی این کشور از طریق اعطای اعتبار مالیات خارجی از اخذ مالیات مضاعف پیشگیری به عمل می آید. البته تدابیر و اقدامات یکطرفه همیشه در کاهش مالیات مضاعف موثر واقع نمی شود و قراردادهای مالیاتی این شکاف را پر می کند. گرچه همه کشورها نیز از باعتبار مالیاتی خارجی برخوردار نیستند مثل فرانسه و دانمارک که نسبت به مالیات حق الامتیاز، سود سهام و بهره حاصل از اقامتگاه دائمی صرفاً تحت شرایط خاصی، اعتباری را اعطا نمی کنند.

۲- تخصیص درآمد

از نظر تخصیص درآمد، که کشورهای طرف قرارداد به دنبال دستیابی به رابطه ای متوازن و منطقی بین منافعشان هستند. در رابطه با کشورهای در حال توسعه (که عمدتاً سرمایه پذیر می باشند) انعقاد این نوع قراردادها با هدف دستیابی به تعادل مناسبی بین دریافت سهمی از درآمد

شعب شرکتهای خارجی است که در داخل کشور فعالیت می‌کنند و نیز حفظ محیط مناسبی است که سرمایه‌گذاران را جذب نماید. به این ترتیب قراردادهای مالیاتی مبتنی بر یکی از دو اصل اقامت یا منبع درآمد است.

۳- پیشگیری از فرار مالیاتی

یکی از اهداف دیگر قراردادهای مالیاتی به ویژه برای کشورهای توسعه یافته پیشگیری از فرار مالیاتی است که اغلب در قالب از دست رفتن درآمدهای مالیاتی و تعلق آن به بهشت‌های مالیاتی صورت می‌گیرد. بهشت‌های مالیاتی عموماً کشورهایی هستند که شرایط زیر در آنها فراهم است:

- نرخ پایین مالیات بر درآمد و مالیات بر منافع سرمایه‌ای و غیره
- مقررات شدید بانکی و تجارتي در زمینه حفظ اسرار مشتریان
- عدم کنترل ارزی
- خودداری از همکاری با مراجع سایر کشورها
- تعداد محدود قراردادهای مالیاتی
- عدم وجود قراردادهایی از این قبیل و برخورداری از تسهیلات عالی ارتباط و توسعه به عنوان یک مرکز.

۴- تشویق توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه

به طور کلی قراردادهای مالیاتی مشوق سرمایه‌گذاری و تجارت کشورها است و این کار را به واسطه پیشگیری از مالیات مضاعف و رفع سایر موانع تجارت بین‌المللی انجام می‌دهند.

گفته می‌شود که مالیات مضاعف مانع توسعه روابط بین‌الملل می‌شود، اما چگونه این وضعیت ایجاد می‌شود؟ یکی از انواع روابط بین‌کشورها روابط اقتصادی است. رابطه اقتصادی میان کشورها به اشکال مختلف نمود پیدا می‌کند: یکی از آنها سرمایه‌گذاری اتباع یک کشور در سرزمین دولت دیگر می‌باشد که این کار با توسعه روابط بین‌الملل گسترش یافته است. حال اگر سرمایه‌گذار مجبور باشد هم در کشور متبوع و هم در کشوری که سرمایه‌گذاری کرده است مالیات بپردازد، بار مالیاتی بیشتری را در مقایسه با سرمایه‌گذاری در کشور خود تحمل می‌کند و در نتیجه از انجام کار منصرف خواهد شد.

در این زمینه در یکی از منابع چنین آمده است: زمانی که شخص حقیقی یا حقوقی در قلمرو دو کشور به فعالیت اقتصادی اشتغال دارد بر طبق مقررات مالیاتی هر دو کشور باید نسبت به یک درآمد دو بار مالیاتی بپردازد. تحقق چنین امری انگیزه‌های لازم برای سرمایه‌گذاری در خارج از کشور متبوع سرمایه‌گذار را از بین خواهد برد یا کاهش خواهد داد.

پرداخت مالیات مضاعف یعنی پرداخت مالیات نسبت به یک عایدی خاص در دو کشور مختلف یکی از مشکلاتی است که پیش روی گسترش تجارت بین الملل قرار می‌گیرد. گرچه تشویق توسعه اقتصادی در کشورهای کمتر توسعه یافته، هدف اصلی قراردادهای مالیاتی نیست، بسیاری از قراردادهای امضاء شده میان کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه طی دهه گذشته، تغییرات شگرفی را پدید آورده اند که ممکن است توسعه را در کشورهای کمتر توسعه یافته تشویق نماید. الگوی سازمان ملل متحد نقش ابزاری را در ارتقاء این تغییرات ایفا نموده است که معنی دارترین آن، گسترش اصل منبع درآمد است.

۵- رشد سرمایه گذاری

بسیاری از کشورهای در حال توسعه معتقدند که تنها راه رسیدن به توسعه جذب سرمایه و تکنولوژی پیشرفته است. برای رسیدن به این هدف بطور سنتی انگیزه‌های مالیاتی استفاده شده است.

در ایران نیز کم و بیش این تفکر رواج داشته است و برنامه‌هایی جهت استفاده از دانش فنی وارداتی برای صنعتی کردن کشور و جایگزینی سرمایه‌های دوباره تولید شدنی به جای ثروت پایان پذیر انجام گردیده است. این هدف در گذشته از چهار طریق دنبال می‌شد.

۱- سرمایه گذاری مستقیم خارجی در داخل کشور

۲- تاسیس شرکتهای مختلف متشکل از ایرانیان و خارجیان

۳- تولید تحت نظارت خارجیان بر اساس حق امتیاز و نمایندگی

۴- سرمایه گذاری در خارج از کشور

از بین این روشها به سه هدف اول توجه بیشتری شده بود و در این میان از طریق انعقاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و کم کردن مالیات پرداختی و همچنین حق الامتیاز و... سعی گردیده است زمینه‌ای برای تشویق سرمایه گذاری خارجی ایجاد گردد.

بعد از انقلاب اسلامی و بر اساس سیاست خارجی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر افزایش ارتباطات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی با کشورهای جهان سوم و در مورد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف سعی گردیده است این قراردادها با کشورهای کمتر توسعه یافته جهت انتقال تکنولوژی به خارج از کشور فراهم گردد.

۶- سایر موارد

سایر اهداف قراردادهای مالیاتی، حل و فصل اختلاف میان کشورهای رقیب (هدف غیر مالیاتی) است. در بسیاری از موارد، این قراردادها برای مقاصد سیاسی و نیز اهداف غیر مالیاتی و اقتصادی مفید هستند.

۷- انواع قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

این قراردادها به دو شکل کلی زیر می‌باشد:

- ۱- موافقت نامه‌های همه جانبه در زمینه مالیات بر درآمد و سرمایه
- ۲- موافقت نامه‌های محدود و موردی که بر اساس آن معافیت‌های مالیاتی برای فعالیت‌های مشخصی به صورت متقابل بین کشورها منعقد می‌شود. این گروه از موافقت نامه‌ها بیشتر در زمینه کشتیرانی و حمل و نقل هوایی و زمینی و سایر موارد با توجه به منافع کشورهای طرف قرارداد منعقد می‌شود. در ایران هر دو نوع موافقت نامه وجود دارد.

۷-۱- مالیات مضاعف در ایران

به طور کلی اشخاصی که اقامتگاه آنها در ایران باشد و از کشورهای دیگر درآمدی بدست آورند یا شرکتهایی که مرکز اصلی آنها در ایران قرار دارد و در کشورهای دیگر نمایندگانی دارند، مشمول این مالیات می‌شوند، زیرا این اشخاص (حقیقی و حقوقی) یکبار در کشور محل وقوع یا منبع درآمد، مالیات می‌پردازند و مرتبه دیگر مشمول مالیات محل اقامت مودی یا تاسیس شرکت می‌شوند، ولی مودیان یا شرکتهایی که محدوده فعالیت آنها منحصر به داخل کشور است از شمول مالیات‌های دولت‌های دیگر ایمن می‌باشند.

بر اساس ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ اجازه انعقاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر کشورها به صورت همه جانبه و هم موردی به دولت داده شد. همچنین در سال ۱۳۶۶ در ماده ۱۶۸ اصلاحیه قانون فوق الذکر این اجازه برای دولت محفوظ است و دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان مالیاتی با دول خارجی موافقتنامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد. بنابر این در طی سالهای بعد از ۱۳۴۵ دولت اقدام به انعقاد قراردادهای همه جانبه نموده است.

۸- تصویب نامه‌های بخشودگی مالیاتی ایران با سایر کشورها

دریافت مالیات از بیگانگان در مواردی بر اساس توافقهای مالیاتی سایر کشورها صورت می‌گیرد. بجز قراردادهای پیشگیری از اخذ مالیات مضاعف، ایران با تعداد زیادی از کشورهای مختلف تصویب نامه بخشودگی منعقد کرده است. بر اساس این قراردادها، مالیات شرکتهای هواپیمایی یا کشتیرانی بیگانه بطور دو جانبه بر اساس رفتار متقابل بخشیده می‌شود.

تاریخ لازم الاجرا شدن موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دولت جمهوری

اسلامی ایران و سایر کشورها

ردیف	نام کشور	تاریخ لازم الاجرا شدن
۱	آلمان	۴۷/۹/۲۹ (۱۹۶۸/۱۲/۲۰)
۲	فرانسه	۵۲/۸/۱۶ (۱۹۷۳/۱۱/۷)
۳	ارمنستان	۷۶/۴/۲۰ (۱۹۹۷/۷/۱۱)
۴	آفریقای جنوبی	۷۷/۹/۲ (۱۹۹۸/۱۱/۲۳)
۵	قزاقستان	۷۸/۱/۱۴ (۹۹/۴/۳)
۶	ترکمنستان	۷۸/۵/۱۲ (۹۹/۸/۳)
۷	لبنان	۷۹/۹/۳۰ (۲۰۰۱/۱/۲۰)
۸	گرجستان	۷۹/۱۱/۲۶ (۲۰۰۱/۱۲/۱۴)
۹	اکراین	۸۰/۷/۴ (۲۰۰۱/۹/۲۶)
۱۰	بلاروس	۸۰/۸/۲۴ (۲۰۰۱/۱۱/۵)
۱۱	سوریه	۸۰/۹/۱۲ (۲۰۰۱/۱۲/۳)
۱۲	سری لانکا	۸۰/۱۰/۵ (۲۰۰۱/۱۲/۲۶)
۱۳	فدراسیون روسیه	۸۱/۱/۱۶ (۲۰۰۲/۴/۵)
۱۴	چین	۸۲/۵/۲۳ (۲۰۰۳/۸/۱۴)
۱۵	فدرال سوئیس	۸۲/۱۰/۱۰ (۲۰۰۳/۱۲/۳۱)
۱۶	پاکستان	۸۲/۱۲/۱۴ (۲۰۰۴/۳/۴)
۱۷	اتریش	۸۳/۴/۲۱ (۲۰۰۴/۷/۱۱)
۱۸	ازبکستان	۸۳/۱۰/۲۶ (۲۰۰۵/۱/۱۵)
۱۹	ترکیه	۸۳/۱۲/۴ (۲۰۰۵/۲/۲۲)
۲۰	تونس	۸۴/۳/۲۴ (۲۰۰۵/۶/۱۴)
۲۱	قرقیزستان	۸۴/۶/۲۵ (۲۰۰۵/۹/۱۶)
۲۲	اسپانیا	۸۴/۱۱/۱۰ (۲۰۰۶/۱/۳۱)
۲۳	بلغارستان	۸۵/۴/۸ (۲۰۰۶/۶/۲۹)
۲۴	لهستان	۸۵/۹/۱۰ (۲۰۰۶/۱۲/۱)
۲۵	ونزوئلا	۸۵/۱۰/۲۳ (۲۰۰۷/۱/۱۳)
۲۶	بحرین	۸۶/۱۰/۱۱ (۲۰۰۸/۱/۱)

۹- ارتباط میان قراردادهای مالیاتی (DTT) و تشویق جریان سرمایه گذاری مستقیم خارجی (FDI)

مطالعات اندکی اثر قراردادهای مالیاتی بر FDI را تحلیل کرده اند. کار بنیادی در این زمینه متعلق به بلونی و دیویس (۲۰۰۴ و ۲۰۰۲ و ۲۰۰۰) است. نکته اصلی مطالعات نشان دهنده این مطلب است که مدرک تجربی از نگرش استاندارد وجود ندارد که لزوماً "قرارداد DTT، سرمایه گذاری مستقیم خارجی را افزایش می دهد.

این فرض که قراردادها، FDI را تشویق می کنند در اکثر متون اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرد، با این حال شواهد اندکی در پشتیبانی از این فرضیه در ادبیات تجربی وجود دارد. بلونی و دیویس (۲۰۰۰) نخستین افرادی بودند که مستقیماً اثر پیمانهای مالیاتی بر سرمایه گذاری مستقیم خارجی را کشف نمودند. آمار مورد استفاده آنها، مربوط به FDI ورودی و خروجی ایالات متحده آمریکا در خلال دوره زمانی ۱۹۶۶-۱۹۹۲ است. در این مطالعه چند رویکرد برای بررسی و نمایش اثر قراردادها معرفی می شوند. رویکرد نخست از متغیر ساده موهومی استفاده می کند که نشان می دهد برای کشور ویژه ای قراردادی وجود دارد. در رویکرد دوم، نویسنده، متغیر عمر قرارداد را برابر تعداد سالهای اجرای آن در نظر می گیرد. در هر دو مورد، نویسنده این مقاله اثرات مهم و مثبتی را می یابد و نتیجه گیری می کند که قراردادهای مالیاتی، اثر مثبتی بر FDI دارند.

اشکال وارد بر این رویکرد آن است که اثر قراردادهای قدیمی را که مدت زمان زیادی پیش از دوره زمانی نمونه اجرا شدند با قراردادهای جدید تلفیق می کند. از آنجایی که طرفهای قدیمی قرارداد آمریکا (اروپا، ژاپن، کانادا، استرالیا، نیوزیلند) از بزرگترین سرمایه گذاران خارجی این کشور نیز هستند، به عبارتی متغیرهای قرارداد ممکن است برخی از تفاوتهای نامشهود میان این کشورها و سایر ملل را نشان دهد. بنابراین در نسخه جدید (بلونی و دیویس ۲۰۰۴)، متغیر موهومی قرارداد تفکیک می شود و دو متغیر موهومی پدید می آید که یکی برای قراردادهای قدیمی و دیگری برای قراردادهای جدید است. با وجود این دو متغیر موهومی، آنان دریافتند که متغیر موهومی قدیمی از اثر مثبت و معنی داری برخوردار است در حالیکه متغیر موهومی جدید قرارداد، دارای اثر معنی دار و منفی است.

رویکرد مشابهی در مقاله بلونی و دیویس (۲۰۰۲) مورد استفاده قرار می گیرد که از آمار مربوط به جریان و سهم ورودی و خروجی FDI کشورهای OECD از سال ۱۹۸۲ تا ۱۹۹۲ استفاده می شود. یافته های آنها، مشابه کارهای قبلی است به این معنی که وقتی قراردادهای قدیمی و جدید تفکیک نشوند، آمار حاکی از اثر معنی دار و مثبت است ولی پس از تفکیک قراردادها، تخمین متغیر از قرارداد قدیمی مثبت و معنی دار است در صورتیکه تخمین قرارداد جدید منفی و معنی دار است.

لویی و روسلانگ (۲۰۰۲)^۱ از رویکرد متفاوتی بهره می‌گیرند، ولی شواهد محکمی را برای قضیه تشویق FDI نمی‌یابند. آنان از آمار اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد موسسات چند ملیتی آمریکایی برای محاسبه نرخ درآمد شرکت‌های تابعه استفاده می‌کنند. موضوع مورد بررسی آنها نرخ تغییرات درآمد شرکتها پس از تایید قرارداد است. آنان اثرات قراردادهای قدیمی و جدید را تفکیک نمی‌کنند بلکه به قراردادهایی می‌پردازند که پیش از سال ۱۹۸۷ به مورد اجرا گذاشته شده بودند. ضریب متغیر موهومی قرارداد مدل آنان، منفی و معنی‌دار است. البته وقتی نویسنده در متغیرهای جانشین رگرسیون‌ها، فساد و بی‌ثباتی سیاسی را لحاظ می‌کند، اهمیت متغیر موهومی قرارداد کاملاً محو می‌شود. بنابراین نتیجه اولیه را به تورش متغیر حذف شده نسبت می‌دهد و نتیجه‌گیری می‌کند که این قراردادها هیچ اثری بر FDI ندارند.

بر اساس توافق مونترری در زمینه تأمین مالی توسعه (۲۰۰۲)^۲، کشورهای ثروتمند متعهدند برای افزایش جریان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) و سایر جریانات سرمایه‌گذاری خصوصی به اقتصادهای کم درآمد و در حال گذار، اقداماتی را عهده دار شوند. تفکری که در پشت این تعهد سیاسی وجود دارد، آن است که کلیه انواع منابع را برای امر توسعه، باید تجهیز و بسیج نمود. این توافق به طور مشخص بیان می‌کند که چالش اصلی، ایجاد شرایط لازم داخلی و بین‌المللی برای تسهیل جریان سرمایه‌گذاری مستقیم است. در این صورت سوالی مطرح می‌شود که چگونه جریانات سرمایه‌گذاری از سوی کشورهای ثروتمند را می‌توان توسعه و ارتقاء داد: چه سیاستها یا تدابیری می‌تواند جریانات FDI را به کشورهای فقیر فرضی افزایش دهد؟ در میان حوزه‌های با اولویت که در توافق مونترری ذکر می‌شود، توسعه چارچوب مقررات برای ارتقاء و حمایت از سرمایه‌گذاریها شامل حوزه‌های توسعه منابع انسانی، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و امضای موافقت‌نامه‌های سرمایه‌گذاری است. گزارش سرمایه‌گذاری جهانی (۲۰۰۳) نیز بر سیاستهایی تأکید می‌کند که بتواند FDI را تحریک کند.

توافق مونترری درست در زمانی که سرمایه‌گذاری جهانی سیر نزولی بی‌وقفه‌ای داشت، در سال ۲۰۰۲ صورت پذیرفت. در سال ۲۰۰۴، افزایش جریانات سرمایه‌گذاری به کشورهای در حال توسعه، اروپای جنوب شرقی و کشورهای مستقل مشترک‌المنافع، نه تنها به سیر نزولی که در سال ۲۰۰۱ شروع شده بود پایان داد، به مراتب سطح بالاتری از جریانات سرمایه‌گذاری به این کشورها را موجب شد. سوال آن است که آیا این افزایش به دلیل تلاشهای فزاینده جامعه بین‌المللی برای ایجاد امکان سرمایه‌گذاری خارجی پدید آمد.

قراردادهای مالیاتی به سه دسته تقسیم می‌شود: قراردادهای مالیات بر سرمایه و درآمد (ICT)، قراردادهای مالیات بر درآمد (IT)، قراردادهای تأمین اجتماعی (SS). این تقسیم بندی، مبتنی بر

^۱ Louie and Rousslang

^۲ Monterrey Consensus on development financing (2002)

طبقه‌بندی سازمان بین‌المللی اسناد و مدارک مالی (IBFD) است. میزان اثرگذاری قرارداد ویژه بر FDI ممکن است بستگی به مقوله ویژه‌اش داشته باشد و برآوردهای دقیق‌تری را می‌توان در این رابطه بدست آورد. برخی از مطالعات میان قراردادهای مالیاتی تمایز قائل می‌شوند، اما بر مبنای معیار زمان دو متغیر موهومی قرارداد را لحاظ می‌کنند، مانند بلونی و دیویس که یک متغیر موهومی را برای قرارداد جدید و دیگری را برای قرارداد قدیمی در نظر می‌گیرد و آنها را به واسطه تاریخ امضاء تفکیک می‌کند.

قراردادهای مالیاتی، بر مبنای دو جانبه میان کشورها منعقد شده تا از اخذ مالیات مضاعف (مالیاتهای وضع شده نسبت به درآمد، سود، منفعت سرمایه‌ای، ارث یا موارد دیگر) جلوگیری کنند.

همانطوریکه بلونی و دیویس (۲۰۰۴) مطرح نمودند، قراردادهای مالیاتی، چهار وظیفه اصلی را ایفا می‌کنند. نخست استانداردسازی اصطلاحات مالیاتی طرفهای قرارداد. تعاریف مالیاتی متفاوت می‌تواند منجر به جریانات ناکارآمد سرمایه و مالیات مضاعف شود. دوم، کاهش قیمت‌گذاری انتقال و سایر اشکال اجتناب مالیاتی. هدف سوم این قراردادها، جلوگیری از قراردادیابی^۱ است. این اصطلاح به معنی جهت دهی درآمد از طریق کشورهای خاصی است تا از مزایای قرارداد که صرفاً^۲ به اشخاص مقیم در کشور طرف قرارداد تعلق می‌گیرد، استفاده شود. چنانچه بیش از ۵۰٪ از سهام یک شرکت متعلق به اشخاص ثالث مقیم کشور فاقد قرارداد باشد، بموجب شایعترین قوانین قراردادیابی، مزایای قرارداد نسبت به آن محدود می‌شود (Doernberg, 1997).

در نهایت اینکه قراردادهای مالیاتی بر اخذ مالیات واقعی از شرکتهای چند ملیتی تاثیر می‌گذارند. این کار از طریق مفاد مربوط به تخفیف مالیات مضاعف و قوانینی عملی می‌کند که حداکثر مالیات‌های تکلیفی مجاز نسبت به انواع سه‌گانه درآمد معاف شده را کاهش می‌دهد این درآمدها عبارتند از پرداختهای سود سهام، پرداختهای بهره و پرداختهای حق الامتیاز.

از این مطالعه می‌توان دریافت که قراردادهای مالیاتی به لحاظ نظری می‌تواند سرمایه‌گذاری را کاهش یا ارتقاء دهد. به عبارت دیگر قراردادهای مالیاتی از طریق کاهش بی‌ثباتی محیط مالیاتی خارج از کشور می‌تواند سرمایه‌گذاری را ارتقاء دهد.

در تمام مطالعاتی که بررسی نمودیم، قراردادهای امضاء شده در خلال دهه ۱۹۹۰ به حساب نمی‌آیند در حالیکه بیشتر کشورهای در حال گذار در خلال این دهه پدیدار شدند. علاوه بر این اکثر قراردادهای مالیاتی کشورهای مستقل مشترک المنافع، طی دهه ۱۹۹۰ منعقد شدند.

۱۰- وضعیت جهانی قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

^۱ treaty shopping

بررسی وضعیت قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در سطح جهان معیار مناسبی برای ارزیابی موفقیت کشورها در این رابطه است. بررسی‌ها نشان می‌دهد تعداد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در چهار دهه اخیر به سرعت افزایش یافته است. به نحوی که تا پایان ۱۹۹۷ تعداد ۱۷۹۴ قرارداد توسط ۱۷۸ کشور جهان منعقد گردیده است. مشارکت کشورها در انعقاد قراردادهای مالیاتی نه تنها بین کشورهای در حال توسعه و کشورهای پیشرفته بلکه در میان کشورهای در حال توسعه نیز شدت یافته است. جدول زیر چند کشور جهان را نشان می‌دهد که تا سال ۲۰۰۵ بالاترین تعداد قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و قرارداد سرمایه گذاری دو جانبه را دارا هستند.

بر طبق سازمان بین المللی اسناد و مدارک مالی، تا پایان سال ۲۰۰۵، ۲۳۹۰ قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به امضاء رسید. این قراردادها مشتمل بر قراردادهای درآمد، درآمد و سرمایه و قراردادهای تامین اجتماعی است.

بیش از دو سوم DTTs (۱۶۳۲ قرارداد) از سال ۱۹۸۰ به بعد امضاء شدند و در فعالیت دهه ۹۰ افزایش ناگهانی و قابل توجهی دیده شد که به انعقاد ۷۳۱ قرارداد انجامید. بخش قابل ملاحظه و بزرگی از کلیه قراردادهای اروپای شرقی و مرکزی امضاء شد. کشورهای مستقل مشترک المنافع در ۴۱٪ از تمام قراردادهای امضاء شده شرکت می‌کنند. بیشتر این قراردادها (در حدود ۷۰٪ از آنها) از سال ۱۹۸۵ به امضاء رسیدند.

تعداد قراردادهای سرمایه گذاری دو جانبه (BITs) و اجتناب از اخذ مالیاتهای مضاعف (DTTs) که توسط ۵۰ اقتصاد اول دنیا تا پایان سال ۲۰۰۵ منعقد شده است.

رتبه	اقتصاد	تعداد (BITs)	اقتصاد	تعداد (DTTs)
۱	آلمان	۱۳۳	ایالات متحده آمریکا	۱۷۵
۲	چین	۱۱۷	انگلیس	۱۶۴
۳	سوئیس	۱۱۰	فرانسه	۱۴۰
۴	انگلیس	۱۰۲	هلند	۱۳۴
۵	مصر	۹۸	سوئد	۱۲۹
۶	فرانسه	۹۸	سوئیس	۱۲۸
۷	ایتالیا	۹۶	کانادا	۱۲۱
۸	هلند	۹۱	دانمارک	۱۲۰
۹	بلژیک و لوکزامبورگ	۸۴	نروژ	۱۱۸
۱۰	رومانی	۸۳	آلمان	۱۱۷
۱۱	جمهوری کره	۸۰	بلژیک	۱۰۶
۱۲	جمهوری چک	۷۹	ایتالیا	۱۰۶
۱۳	ترکیه	۷۴	چین	۹۵
۱۴	مالزی	۶۶	فنلاند	۹۵
۱۵	سوئد	۶۶	اتریش	۹۴
۱۶	بلغارستان	۶۵	لهستان	۹۱
۱۷	فنلاند	۶۳	اسپانیا	۹۱
۱۸	اتریش	۶۱	هندوستان	۸۳
۱۹	لهستان	۶۱	فدراسیون روسیه	۸۲
۲۰	اسپانیا	۶۱	رومانی	۸۰
۲۱	اوکراین	۶۱	جمهوری چک	۷۳
۲۲	اندونزی	۵۹	مجارستان	۷۲
۲۳	آرژانتین	۵۸	ژاپن	۷۲
۲۴	مجارستان	۵۸	آفریقای جنوبی	۶۸
۲۵	کرواسی	۵۷	جمهوری کره	۶۵
۲۶	کوبا	۵۶	پاکستان	۶۴
۲۷	هندوستان	۵۶	بلغارستان	۶۲
۲۸	دانمارک	۵۳	اندونزی	۶۲

رتبه	اقتصاد	تعداد (BITs)	اقتصاد	تعداد (DTTs)
۲۹	جمهوری اسلامی ایران	۵۳	پرتغال	۶۲
۳۰	مراکش	۵۳	تایلند	۶۲
۳۱	فدراسیون روسیه	۵۳	لوکزامبورگ	۶۰
۳۲	بلاروس	۵۱	مالزی	۶۰
۳۳	شیلی	۵۱	سنگاپور	۶۰
۳۴	تونس	۴۹	اسلواکی	۵۹
۳۵	ویتنام	۴۸	ترکیه	۵۸
۳۶	پاکستان	۴۷	ایرلند	۵۵
۳۷	ایالات متحده آمریکا	۴۷	استرالیا	۵۲
۳۸	لبنان	۴۶	کرواسی	۴۹
۳۹	کویت	۴۵	مالتا	۴۹
۴۰	اسلواکی	۴۴	فیلیپین	۴۹
۴۱	لاتویا	۴۳	مصر	۴۸
۴۲	لیتوانی	۴۳	یونان	۴۸
۴۳	پرتغال	۴۳	لیتوانی	۴۸
۴۴	صربستان و مونتنگرو	۴۳	لاتویا	۴۷
۴۵	یونان	۴۱	آرژانتین	۴۶
۴۶	ازبکستان	۴۱	تونس	۴۶
۴۷	مغولستان	۳۹	ویتنام	۴۵
۴۸	تایلند	۳۹	اسرائیل	۴۴
۴۹	اسلونی	۳۸	سریلانکا	۴۲
۵۰	اسرائیل	۳۶	استونی	۴۱

منبع: کنفرانس سازمان ملل متحد در امر تجارت و توسعه (UNCTAD) به آدرس:

www.unctad.org/ia

نتیجه گیری

همانگونه که ذکر شد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ممکن است بین دو کشور پیشرفته، یک کشور پیشرفته و یک کشور در حال توسعه و یا دو کشور در حال توسعه بسته شوند که البته هر یک از این قراردادها اهداف خاص خود را دنبال می‌کنند. معمولاً^{۱۱} در کشورهای پیشرفته امتیازاتی اعطا می‌شود که سرمایه‌گذاری در کشور در حال توسعه را تشویق می‌نماید. نمونه‌هایی از آن در ایران مربوط به قراردادهای سال ۱۳۴۷ و ۱۳۵۲ است که با کشورهای آلمان و فرانسه منعقد شد. همچنین این قراردادها در رشد اقتصادی مؤثر بوده است زیرا مالیات از دست رفته را جبران می‌کند. آمار و اطلاعات در مورد تعداد اتباع، شرکتهای فعال، میزان سرمایه‌گذاری و... ضروری است که رشد سرمایه‌گذاری و مالیات از دست رفته را قبل و بعد از قرارداد بررسی کند.

در مورد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بعد از انقلاب هدف اصلی صدور تکنولوژی و دانش فنی به آنها می‌باشد که قبل از بستن قراردادها باید فاکتورهایی از قبیل حجم مبادلات بین دو کشور، تعداد شرکتهای... مد نظر قرار گیرد.

به منظور تحلیل آثار درآمدی قراردادها اطلاعات وسیع و دقیق خروج و ورود سرمایه، تعداد شرکتهای فعال، تعداد اتباع و اطلاعات پرونده در دسترس ضروری است تا بتوان مالیات از دست رفته و تحقق یافته را در کنار سایر عوامل دیگر (فرار مالیاتی - اهداف سیاسی - اجتماعی - سرمایه‌گذاری) مورد بررسی قرار داد.

بیشتر متون اقتصادی بر این اندیشه شهودی تاکید دارند که قراردادهای مالیاتی دو جانبه و قراردادهای سرمایه‌گذاری دو جانبه باید FDI را ارتقاء دهند. البته تمام مطالعات تجربی از این فرضیه پشتیبانی نمی‌کنند. بر عکس قسمت اعظم مطالعات در زمینه قراردادهای مالیاتی حتی اثرات منفی بر FDI را یافته‌اند.

با استفاده از داده‌های OECD، می‌توان نتیجه گرفت که کشورهای در حال گذار که با کشورهای توسعه یافته، قراردادهای سرمایه‌گذاری دو جانبه دارند، جریانهای بیشتری را از این کشورها دریافت می‌دارند. بر عکس قراردادهای مالیاتی هیچ اثر قوی بر جریانهای FDI نشان نمی‌دهند.

این امر توسط دو اثر قراردادهای مالیاتی است که ممکن است یکدیگر را خنثی کنند. یکی از آنها مالیات مضاعف را کاهش می‌دهد و FDI را تشویق می‌کند و دیگری از طریق محدودیتهای بافت موقعیت بر قیمت‌گذاری انتقالات شرکتهای چند ملیتی از فرار مالیاتی جلوگیری می‌کند و ممکن است FDI را کمتر کند.

به طور خلاصه پیام اصلی برای سیاست‌گذاران کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته آن است که منافع دلخواه تصویب و امضای BIT با کشورهای توسعه یافته، افزایش میزان FDI است حال آنکه تصویب و امضا DTTs بر FDI تاثیری ندارد.

منابع:

- ۱- باباخانی، محسن، (۱۳۷۴) مالیات مضاعف در حقوق ایران پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران
- ۲- آقای، اله محمد و سایرین، (۱۳۷۹) بررسی و اولویت بندی کشورها در خصوص انعقاد قرارداد اجتناب...، معاونت امور اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاستهای مالی، آذر ماه.
- ۳- سبزو، محبوبه، ترجمه (۱۳۸۷) اثر قراردادهای سرمایه گذاری دو جانبه و قراردادهای مالیاتی بر جریان سرمایه گذاری مستقیم خارجی به کشورهای در حال گذار"،.
- ۴- توکل، محمد، " فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی".

منابع انگلیسی:

- 1-Straker, Wendy Patricia, 1992 "Issues in international taxation: A *Italic* developing country perspective". Thesis for the degree of master of law, September.
- 2- World investment report 2006, United Nations.