

Distr.: General
2 August 2018
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الدورة السابعة عشرة

جنيف، ١٦-١٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٨

البند ٣ (ج) '٦' من جدول الأعمال المؤقت*

مناقشة المسائل الموضوعية المتصلة بالتعاون الدولي
في المسائل الضريبية: مسائل أخرى: بناء القدرات

موجز حافظة الأمم المتحدة العملية المتعلقة بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من التآكل: الدخل المتأتي من الخدمات

مذكرة من الأمانة العامة

- ١ - نوه المجلس الاقتصادي والاجتماعي، في قراره ٢٠١٧/٢، بما أحرزه مكتب تمويل التنمية، في إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، في نطاق ولايته، من تقدم في وضع برنامج لتنمية القدرات في مجال التعاون الدولي في المسائل الضريبية بهدف تعزيز قدرة وزارات المالية والسلطات الضريبية الوطنية في البلدان النامية على وضع نظم ضريبية أكثر فعالية وكفاءة تدعم تحقيق المستويات المنشودة من الاستثمار العام والخاص ومكافحة التهرب الضريبي، وطلب فيه إلى المكتب أن يواصل عمله في هذا المجال في شراكة مع أصحاب المصلحة الآخرين، وأن يمضي قدماً في توسيع نطاق أنشطته، بما في ذلك وضع أدوات عملية مفيدة.
- ٢ - ومن مجالات تركيز البرنامج المذكور أعلاه مجال التركيز على تعزيز قدرة البلدان النامية على زيادة قدرتها على تعبئة الإيرادات المحلية من خلال تعزيز قدرتها على حماية وتوسيع الوعاء الضريبي لديها بفعالية. والأدوات الرئيسية التي وضعت في هذا المجال هي ما يلي: (أ) دليل الأمم المتحدة بشأن مسائل مختارة في مجال حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية؛ و (ب) مجموعة حافظات الأمم المتحدة العملية المتعلقة بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية.
- ٣ - وتهدف الحافظات العملية إلى تكميل وتفعيل المبادئ التوجيهية الواردة في دليل الأمم المتحدة، بوضع توجيهات أكثر عمقاً وتطبيقاً من الناحية العملية، بشأن التعامل مع الجوانب المختلفة لتآكل



الوعاء الضريبي، مصممة خصيصاً للبلدان النامية. وحتى الآن، أُكملت ثلاث حافظات عملية وهي متاحة في نسق رقمي على الموقع الشبكي لمكتب تمويل التنمية المستدامة (www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html)^(١).

٤ - والورقة الواردة في مرفق هذه المذكرة هي موجز لحافظة الأمم المتحدة العملية المتعلقة بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من التآكل: الدخل المتأتي من الخدمات، يركز على المعاملة الضريبية للدخل المتأتي من الخدمات بموجب القانون المحلي، والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية من منظور إمكانية تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

٥ - والقصد من الحافظة هو مساعدة موظفي الضرائب في البلدان النامية في استعراض أحكام قوانينهم المحلية، ومعاهداتهم الضريبية، التي تتناول فرض الضرائب على الدخل المتأتي من الخدمات، من أجل تحديد المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي، والتدابير المضادة التي يمكن أن تتخذها البلدان النامية للحد من تلك المخاطر أو إزالتها.

٦ - ومن المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي إساءة استعمال التسعير التحويلي في ما يتعلق بالمدفوعات التي تجري عبر الحدود مقابل الخدمات المتبادلة بين كيانات تشكل جزءاً من مجموعة متعددة الجنسيات. ولا يجري تناول التسعير التحويلي بصورة مكثفة في الحافظات العملية لأن دليل الأمم المتحدة العملي لأسعار التحويلات للبلدان النامية يغطي هذا الموضوع. وبدلاً من ذلك، فإن الحافظة العملية المتعلقة بالدخل المتأتي من الخدمات تتضمن تحديداً شاملاً لمخاطر تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات والتدابير المضادة التي يمكن اتخاذها بهذا الشأن، تسليماً بالتجارب المتنوعة على نطاق واسع التي تمر بها البلدان النامية، ولتزويد موظفي الضرائب في تلك البلدان بأكثر قدر ممكن من المعلومات. غير أن الموجز الوارد في المرفق، لا يشمل سوى أهم المخاطر المرتبطة بتآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات.

٧ - فلا الحافظة ولا موجزها الوارد في المرفق الأول يتناولان القانون المحلي أو المعاهدات الضريبية لبلدان بعينها، بل إن ما يتناوله القانون المحلي والمعاهدات الضريبية عادة لدى البلدان النامية هو الأنماط الأساسية للضرائب المفروضة على الدخل المتأتي من الخدمات. فينبغي لمسؤولي الضرائب في البلدان النامية تكييف المواد حسب الحالة الخاصة لتلك البلدان.

٨ - وتتألف الحافظة من أربعة أجزاء، هي ما يلي: الجزء ١، ويتضمن مقدمة عامة؛ والجزء ٢، ويتضمن تحليلاً لأحكام القوانين المحلية والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية التي تتناول فرض الضرائب على الدخل المتأتي من الخدمات، ومخاطر تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بهذا الدخل، وما يمكن اتخاذه من تدابير مضادة في هذا الصدد؛ والجزء ٣، الذي يتضمن توجيهات لمسؤولي الضرائب في البلدان النامية بشأن تصميم وصياغة التشريعات المحلية، وبشأن التفاوض على المعاهدات الضريبية من أجل مكافحة

(١) إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، مكتب تمويل التنمية، مجموعة حافظات الأمم المتحدة العملية، ٢٠١٧؛ "حماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من التآكل: الدخل المتأتي من الخدمات"؛ و "حماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من المدفوعات المتسببة في تآكل الوعاء الضريبي: الفوائد ونفقات التمويل الأخرى"؛ و "حماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من المدفوعات المتسببة في تآكل الوعاء الضريبي: الإيجارات والعائدات".

تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح؛ والجزء ٤، الذي يتضمن توجيهات في الجوانب الإدارية من أحكام القوانين المحلية والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية، التي تتناول الدخل المتأني من الخدمات.

٩ - والحافطة متاحة باللغة الإنكليزية فقط. والقصد من الموجز الوارد في مرفق هذه الورقة هو إتاحة الوصول إلى المحتويات الأساسية للحافطة باللغات الرسمية الخمس الأخرى للأمم المتحدة. ولا يقصد به أن يكون بديلا للتحليل الأشمل إلى حد بعيد للمخاطر المرتبطة بتآكل الوعاء الضريبي والتدابير المضادة الممكنة الواردة في الحافطة. وللحصول على مزيد من المعلومات المفصلة، يُشجّع القراء على الرجوع إلى النص الكامل للحافطة.

المرفق

موجز حافظة الأمم المتحدة العملية المتعلقة بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من التآكل: الدخل المتأتي من الخدمات*

أولاً - المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات بموجب القانون المحلي

مقدمة

١ - قد يتآكل الوعاء الضريبي لبلد من البلدان، في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات، في الحالات التالية: (أ) إذا كان البلد لا يفرض ضرائب على بعض أنواع الدخل المتأتي من الخدمات؛ أو (ب) إذا كان البلد يسمح بإجراء خصم بالمبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة، من وعائه الضريبي، ولكنه لا يفرض ضرائب على تلك المدفوعات؛ أو (ج) إذا كانت الضرائب على المدفوعات أقل من الوفورات الضريبية الناتجة عن خصم المدفوعات.

٢ - وعلى الرغم من أن عبارة "خدمات" غير محددة عموماً سواء في القانون المحلي أو في المعاهدات الضريبية، ينبغي أن تعطى معنى واسعاً لتشمل أي أنشطة يقوم بها شخص لآخر مقابل أجر. وبموجب القوانين المحلية والمعاهدات الضريبية، غالباً ما يكون ضرورياً التمييز بين المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة والعائدات أو الإيجار مقابل استخدام بعض الممتلكات أو المعدات، وكذلك التمييز بين أنواع مختلفة من الخدمات، بما في ذلك العمالة والخدمات المهنية والمستقلة، والنقل البحري الدولي، وخدمات النقل الجوي، والخدمات الترفيهية والرياضية، والخدمات التقنية.

فرض الضرائب على المقيمين

٣ - بالنسبة للبلدان النامية، فإن مخاطر تآكل الوعاء الضريبي هي أقل خطورة في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات والذي يحصل عليه دافعوا الضرائب المقيمون فيها، منها في ما يتعلق بالدخل الذي يحصل عليه الأشخاص غير المقيمين. ولذلك، ولأغراض هذا الموجز، فإن مخاطر تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالمقيمين في بلد نام، وما يمكن اتخاذه من تدابير مضادة، لا يجري تناولها هنا إلا بصورة مختصرة. وللحصول على معلومات أكثر تفصيلاً بشأن فرض ضرائب على المقيمين بالنسبة للدخل المتأتي من الخدمات، ينبغي أن يرجع القراء إلى الحافظة العملية المتعلقة بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من التآكل: الدخل المتأتي من الخدمات.

٤ - وتنشأ الخطورة الرئيسية، في ما يتعلق بفرض ضرائب على المقيمين، بالنسبة للدخل المتأتي من الخدمات، عندما يفرض البلد النامي ضرائب استناداً إلى ما يسمى بالأساس "الإقليمي"، أي أنه، بصفة عامة، لا يفرض ضرائب إلا على الدخل الذي تكون مصادره أو يُحصل عليه من داخل إقليمه؛ ولا يفرض ضريبة على الدخل الذي يُحصل عليه خارج إقليمه، أو على الدخل الذي يُحصل عليه من مصدر خارجي. ويمكن إزالة هذه الخطورة بفعالية إذا فرض البلد ضريبة على الدخل الذي يكسبه المقيمون فيه على نطاق العالم، وهو ما يسمى "عالمية" الضرائب.

* إعداد بريان جي أرنولد، مستشار أقدم، بمؤسسة الضرائب الكندية.

٥ - وحتى لو فرضت دولة ما ضرائب على الدخل الذي يحصل عليه المقيمون فيها على النطاق العالمي من الخدمات التي يقدمونها، بما في ذلك الدخل المتأتي من بلدان أجنبية، فإن هناك مخاطر من تآكل الوعاء الضريبي إذا سمح البلد بمنح إعفاء مقابل الضريبة الأجنبية على الدخل المتأتي من مصدر خارجي، ولم يقتصر الإعفاء على مبلغ الضريبة المحلية المفروضة على هذا الدخل، لأن الإعفاء، فيما عدا ذلك، سيؤدي في الواقع، إلى خفض الضريبة المحلية على الدخل المتأتي من مصدر محلي. ومن الضروري أيضاً، في ما يتعلق بأي نفقات يتكبدها أحد المقيمين في كسب دخل من مصدر خارجي، أن تحسب تلك النفقات على ذلك الدخل، لأغراض حساب القيود المفروضة على الإعفاء الممنوح مقابل الضريبة الأجنبية.

٦ - وسواء كان البلد النامي يعني دخلاً متأتياً من مصدر خارجي مقابل خدمات، أو يفرض ضريبة على ذلك الدخل مع منح إعفاء مقابل الضريبة الأجنبية على الدخل، فإن قواعد تحديد المصدر الجغرافي للدخل مهمة جداً. فإذا كان الدخل المتأتي من الخدمات يعتبر دخلاً من مصدر محلي، فلا ينبغي إعفاؤه من الضريبة المحلية بموجب نظام إقليمي أو نظام إعفاء. وعلاوة على ذلك، ففي إطار نظام عالمي، لا ينبغي السماح بأي إعفاء مقابل ضريبة أجنبية على أي دخل متأت من خدمات يعتبر مكتسباً من مصادر محلية. وعادة ما يعتبر الدخل المتأتي من الخدمات مكتسباً من البلد الذي يؤدي فيه الخدمات أفراد موجودون في ذلك البلد؛ غير أن عدداً من البلدان النامية يعتبر الدخل المتأتي من الخدمات بأنه مكتسب في البلد الذي تستهلك فيه الخدمات أو يستفاد منها.

٧ - ويجوز للمقيمين في بلد نام يفرض ضرائب على أساس عالمي تجنب هذه الضرائب بإنشاء شركة أجنبية خاضعة للمراقبة، للحصول على دخل من خدمات تقدم خارج البلد. ولأن الشركات الأجنبية الخاضعة للمراقبة، هي عادة كيانات مستقلة خاضعة للضريبة وغير مقيم في البلد الذي يكون فيه المساهم القائم بالمراقبة مقيماً، فإن الدخل الذي تكسبه الشركة لن يكون خاضعاً للضريبة التي يفرضها ذلك البلد. وبإمكان البلدان النامية التعامل مع هذه المخاطر بسن قواعد بشأن الشركات الأجنبية الخاضعة للمراقبة، يخضع بموجبها حملة الأسهم في الشركة المقيمون للضريبة على الدخل الذي تكسبه الشركة حتى لو لم يوزع ذلك الدخل عليهم.

فرض الضرائب على غير المقيمين

٨ - وتتوقف مخاطر تآكل الوعاء الضريبي، في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات التي يحصل عليها غير المقيمين، على ما إذا كان البلد لا يفرض ضرائب على مقدمي الخدمات من غير المقيمين إلا على الدخل المتأتي من الخدمات التي تقدم في الدولة، أو ما إذا كان يفرض أيضاً ضرائب على غير المقيمين على الدخل المتأتي من الخدمات التي يستفيد منها أو يستهلكها أشخاص مقيمون في ذلك البلد.

٩ - ففي الحالة الأولى، يمكن فرض ضرائب على أساس صافٍ، على الدخل المتأتي من الخدمات التي تقدم في بلد ما، بموجب شرط يتعلق باستيفاء حد أدنى، مثل منشأة دائمة أو وجود دائم في البلد لفترة لا تقل عن مدة زمنية محددة. وقد تكون الإيرادات الأخرى التي يكتسبها غير المقيمين من الخدمات معفاة من الضرائب المحلية، مثل الدخل المتأتي من العمالة التي تؤدي خارج البلد، أو قد تخضع للضريبة على أساس إجمالي عن طريق الضرائب المستقطعة.

١٠ - وفي الحالة الثانية، يكون الدخل الذي يكتسبه غير المقيمين من خدمات تستهلك أو يستفاد منها في بلد ما خاضعاً في بعض الأحيان لضريبة يفرضها ذلك البلد من خلال ضريبة مستقطعة على

أساس إجمالي. وهذا النوع من الضرائب المفروضة على الخدمات التي يستفيد منها أو يستهلكها الأفراد المقيمون هو نوع صعب تحصيله. وبناء عليه، فإن بعض البلدان لا يفرض ضرائب على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات تؤدي خارج البلد إلا إذا كانت المبالغ المدفوعة إلى مقدمي الخدمات غير المقيمين قابلة للخصم من قبل المقيمين في ذلك البلد أو من قبل غير المقيمين الذين لديهم منشأة دائمة في ذلك البلد، والخاضعين لضرائب على أساس صاف من جانب ذلك البلد. وهذا النوع من الضريبة المستقطعة كثيرا ما تستخدمه البلدان النامية في ما يتعلق بالمدفوعات المسددة مقابل خدمات استشارية أو تقنية أو إدارية. فعلى سبيل المثال، تقدم شركة صاد، وهي شركة مقيمة في البلد صاد، خدمات إدارية لشركتها الفرعية، الشركة سين، التي تعود ملكيتها الكاملة إليها، والمقيمة في البلد سين. ويؤدي هذه الخدمات مسؤولون وموظفون تابعون للشركة صاد، ويعملون حصرا في البلد صاد. ففي هذه الحالة، من المرجح أن تقوم الشركة سين بخصم المدفوعات المحسوبة لصالح الشركة صاد مقابل الخدمات الإدارية المقدمة إليها، وذلك عند حساب دخلها الخاضع للضريبة في البلد سين. ونتيجة لذلك، فإن البلد سين قد يفرض ضريبة مستقطعة على تلك المدفوعات، على الرغم من أن الخدمات تؤدي خارج البلد سين.

ثانيا - المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات بموجب المعاهدات الضريبية

مقدمة

١١ - قد تهيئ أحكام المعاهدات الضريبية أحيانا فرصا لتآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات، لأن المعاهدات الضريبية كثيرا ما تحد من الضرائب التي تفرضها دولة متعاقدة على المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى. وبالنسبة لأي بلد من البلدان النامية، فإن المدى الذي تسمح به المعاهدات الضريبية الثنائية لتآكل وعائه الضريبي المحلي يتوقف على ما يلي: (أ) عدد المعاهدات الضريبية التي أبرمها؛ و (ب) البلدان التي أبرم معها معاهدات ضريبية؛ و (ج) أحكام تلك المعاهدات الضريبية.

١٢ - وبوجه عام، تستند المعاهدات الضريبية إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، أو الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وهناك عدد كبير من البلدان النامية تتفاوض بشأن أحكام معاهداتها الضريبية استنادا إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لأن هذه الاتفاقية توفر مزيداً من الحقوق الضريبية للبلدان المصدّر.

١٣ - وبصفة عامة، فإن الضرائب لا تُفرض بموجب أحكام المعاهدات الضريبية، ولكن بموجب القانون المحلي للبلد. ولذلك، إذا كان مبلغ الدخل الذي يحصل عليه شخص غير مقيم من أحد البلدان غير خاضع للضريبة بموجب القانون المحلي، فإن مسألة ما إذا كان لذلك البلد الحق في فرض ضرائب على المبلغ بموجب أحكام معاهدة ضريبية سارية، هي مسألة غير ذات صلة.

١٤ - وتتضمن أحكام اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين قواعد تتناول أنواع الدخل التالية المتأتية من الخدمات:

- (أ) الدخل المتأتي من العمالة، كما يلي:
- ١' القواعد العامة المنصوص عليها في المادة ١٥؛
- ٢' مكافآت المديرين وأجور كبار المديرين بموجب المادة ١٦؛
- ٣' المعاشات التقاعدية بموجب المادة ١٨؛
- ٤' الخدمة الحكومية بموجب المادة ١٩؛
- (ب) الدخل المتأتي من الأنشطة الترفيهية والرياضية بموجب المادة ١٧؛
- (ج) الدخل المتأتي من الخدمات المهنية والخدمات المستقلة الأخرى بموجب المادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛
- (د) الدخل المتأتي من الخدمات التجارية الأخرى بموجب المادتين ٥ و ٧، على النحو التالي:
- ١' التشييد بموجب المادة ٥ (٣) (أ) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والمادة ٥ (٣) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؛
- ٢' الخدمات التي تقدمها مؤسسة بموجب المادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛
- ٣' التأمين بموجب المادة ٥ (٦) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.
- ١٥ - ويجري أدناه تناول كل مادة من المواد المذكورة أعلاه بإيجاز في ما يتعلق بمخاطر تآكل الوعاء الضريبي التي تعرضها؛ غير أن التركيز يوجه بقدر أكبر على الدخل المتأتي من الخدمات التجارية لأنها أكثر انتشاراً، وتنطوي على مبالغ من الدخل أكبر حجماً، وعلى مخاطر أكبر في ما يتعلق بتآكل الوعاء الضريبي.
- ١٦ - وعلى الرغم من أن المعاهدات الضريبية المستندة إلى اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين لا تحد عادة من سلطة البلد في فرض ضرائب على المقيمين فيه، فإن قدرة البلد المتعاقد على فرض ضرائب على المقيمين فيه مقيدة بموجب المواد ٨ (النقل البحري الدولي والجوي)، و ١٨ (المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي)، و ١٩ (الخدمة الحكومية). ومع ذلك، فإن هذه الأحكام لا تنطوي على مخاطر جسيمة من تآكل الوعاء الضريبي، ولا هي تناقش بمزيد من التفصيل في هذا الموجز.

الدخل المتأتي من العمالة

- ١٧ - بموجب أحكام المادة ١٥ من اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين، يُمنع البلد الذي تمارس فيه خدمات عمالة من فرض ضرائب على الدخل المتأتي من هذه الخدمات ما لم يكن العامل: (أ) مستخدماً من قبل أحد المقيمين في ذلك البلد؛ أو (ب) مستخدماً لدى شخص غير مقيم لديه منشأة دائمة (أو مقر ثابت بموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فقط) في ذلك البلد، ويكون الدخل المتأتي من العمالة قابلاً للخصم في حساب الأرباح التي يمكن عزوها إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت؛ أو (ج) موجوداً في ذلك البلد لمدة تزيد عن ١٨٣ يوماً في أي فترة ١٢ شهراً تبدأ أو تنتهي في الفترة المالية ذات الصلة.

- ١٨ - وتشمل أفدح المخاطر من تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من العمالة ما يلي:
- (أ) عندما يتفادى صاحب عمل غير مقيم بصورة مصطنعة إقامة منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد من البلدان النامية حتى لا تكون خدمات العاملين غير المقيمين التابعين لصاحب العمل ذلك، والذين يؤدون خدمات عمالة في ذلك البلد، خاضعة للضريبة هناك، ما لم يكن العاملون موجودين في البلد لأكثر من ١٨٣ يوماً في أي فترة ١٢ شهراً؛
- (ب) عندما تنظم العلاقة بين الجهة التي تدفع أو صاحب العمل، ومقدم الخدمات، أو العامل، كعلاقة مستقلة بين متعاقدين، على الرغم من أن العلاقة، من حيث الجوهر، هي علاقة عمالة: إذا كان دافعوا الضرائب متعاقدين مستقلين، فإنهم يخضعون للضريبة من قبل البلد الذي تقدم فيه الخدمات فقط في حالة قيامهم بأعمال عبر منشأة دائمة أو مقر ثابت في ذلك البلد؛
- (ج) ولتفادي تشغيل عاملين غير مقيمين من قبل صاحب عمل مقيم في بلد نام، يجوز تشغيل العاملين بصفة اسمية من قبل وكالة غير مقيمة تتولى توظيفهم من الخارج لعملاء في البلد النامي، أو ما يسمى ممارسة التوظيف الدولي لعاملين من خارج البلد؛
- (د) تقتصر المادة ١٥ على الدخل المتأتي من خدمات العمالة التي تمارس في بلد ما؛ ونتيجة لذلك، سيحدث تآكل الوعاء الضريبي عندما يقوم صاحب عمل مقيم بدفع مبالغ مرتبات قابلة للاقتطاع من الضريبة إلى عامل غير مقيم يؤدي واجبات العمالة خارج البلد.

الدخل المتأتي من الأنشطة الترفيهية والرياضية بموجب المادة ١٧

- ١٩ - يستطيع بعض الفنانين والرياضيين تحقيق مبالغ مالية ضخمة خلال فترة زمنية قصيرة. وقد يكونون يعملون لحسابهم الخاص، أو يعملون لدى كيان، كفريق مثلاً أو فرقة أوركسترا، أو مستخدمين لدى كيان يخضع لهم أو تعود ملكيته إليهم. وبمقتضى المادة ١٧ من اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين، يحق لدولة متعاقدة يؤدي فيها شخص مقيم في الدولة الأخرى أنشطة ترفيهية أو رياضية فرض ضرائب على الدخل المتأتي من هذه الأنشطة دون أي قيود. ولذلك، فإن معظم البلدان تفرض ضرائب مستقطعة على المبلغ الإجمالي الذي يحصل عليه الفنانون والرياضيون المقيمون في الدولة المتعاقدة. وبموجب المادة ١٧ (٢)، يحق للبلد الذي تؤدي فيه أنشطة ترفيهية أو رياضية، فرض ضريبة على أي دخل متأت من تلك الأنشطة يخصصه الفنان أو الرياضي لشخص ذي صلة به، كشركة خاضعة للرقابة، أو زوج/زوجة أو أطفال.
- ٢٠ - ويمكن أن تعزى المخاطر الرئيسية من تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الأنشطة الترفيهية والرياضية إلى أن البلدان النامية قد تكون مفتقرة إلى الأحكام اللازمة في قانونها المحلي لفرض ضريبة على هذا النوع من الدخل.

الدخل المتأتي من الخدمات المهنية المستقلة الأخرى بموجب المادة ١٤

- ٢١ - بموجب المادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، تُمنع الدولة المتعاقدة من فرض ضرائب على الدخل في ما يتعلق بالخدمات المهنية وغيرها من الأنشطة ذات الطابع المستقل التي يؤديها في تلك الدولة شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، ما لم يكن لدى مقدم الخدمة مقر ثابت متوافر بانتظام

في الدولة الأولى، أو ما لم يقض في الدولة الأولى فترة لا تقل عن ١٨٣ يوماً في أي فترة ١٢ شهراً. وبقدر ما تكون المبالغ المدفوعة للمهنيين غير المقيمين أو مقدمي الخدمات المستقلين الآخرين قابلة للاقتطاع من الوعاء الضريبي لبلد نام، يتأكل الوعاء الضريبي لذلك البلد، ولن يعوض تأكل الوعاء الضريبي فرض ضريبة على مقدم الخدمة غير المقيم.

٢٢ - والمخاطر الرئيسية من تأكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالمادة ١٤ هي كما يلي:

(أ) يجوز للمهنيين وغيرهم من مقدمي الخدمات المستقلين المقيمين في بلدان مبرمة بينها وبين بلد نام معاهدات ضريبية أن يكسبوا مبالغ كبيرة من الدخل من البلد النامي دون أن يكونوا بحاجة إلى مقر ثابت في ذلك البلد أو إلى قضاء ١٨٣ يوماً فيه. ونتيجة لذلك، فإن البلد النامي لا يستطيع أن يفرض ضريبة على ذلك الدخل حتى لو كانت المدفوعات المقدمة إلى مقدمي الخدمات قابلة للاقتطاع من الوعاء الضريبي للبلد النامي؛

(ب) يجوز للمهنيين وغيرهم من مقدمي الخدمات المستقلين المقيمين في بلدان مبرمة بينها وبين بلد نام معاهدات ضريبية أن يكسبوا مبالغ كبيرة من الدخل من البلد النامي دون أن يكونوا بحاجة إلى مقر ثابت في ذلك البلد أو إلى قضاء ١٨٣ يوماً فيه. ونتيجة لذلك، فإن المبالغ المدفوعة إلى مقدمي الخدمات غير المقيمين قابلة للاقتطاع من الوعاء الضريبي للبلد النامي، ولكن هذا البلد، بموجب المادة ١٤، ممنوع من فرض ضرائب على الدخل الذي يكسبه مقدم الخدمات غير المقيم.

الدخل المتأتي من الخدمات التجارية الأخرى بموجب المادتين ٥ و ٧

٢٣ - بموجب المادة ٧ من اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين، لا يخضع مقدم خدمة مقيم في دولة متعاقدة للضريبة على الأرباح التجارية المكتسبة في الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا كان مقدم الخدمة يمارس أعماله التجارية في الدولة الأخرى من خلال منشأة دائمة تقع في تلك الدولة، ولا يكون ذلك إلا بقدر ما تكون الأرباح معزوة إلى المنشأة الدائمة. وتُعرّف المنشأة الدائمة في المادة ٥ بأنها مكان ثابت للعمل تمارس من خلاله أعمال مؤسسة تجارية، ما لم يقتصر العمل في ذلك المكان على أداء أنشطة تحضيرية أو مساعدة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الوكيل التابع الذي يعمل في دولة متعاقدة بالإنابة عن شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى يعتبر منشأة دائمة في ما يتعلق بذلك الشخص، إذا كان الوكيل قد مارس ويمارس عادة سلطة لإبرام عقود ملزمة لذلك الشخص، أو يؤدي الدور الرئيسي الذي يفضي إلى إبرام عقود يوافق عليها ذلك الشخص بصورة روتينية.

٢٤ - تنطبق القواعد الخاصة التالية على التشييد، وتقديم خدمات من جانب إحدى المؤسسات، وعلى التأمين:

(أ) بموجب المادة ٥ (٣) (أ) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لا يشكل موقع البناء أو التشييد، أو مشروع تركيب، منشأة دائمة إلا إذا استمرت الأنشطة لمدة ٦ أشهر على الأقل (١٢ شهراً بموجب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي)؛

(ب) ويعتبر تقديم الخدمات من قبل مؤسسة في بلد ما منشأة دائمة إذا كان من يقدم الخدمات هم العاملون فيها، أو موظفون آخرون تشغلهم المؤسسة لهذا الغرض، لمدة لا تقل

عن ١٨٣ يوماً في أي فترة ١٢ شهراً (قبل تحديث اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ٢٠١٧، كان لازماً أيضاً، بموجب المادة ٥ (٣) (ب) منها، أن تؤدي الخدمات لنفس المشروع أو لمشروع مرتبط به)؛

(ج) بموجب المادة ٥ (٦) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، يعتبر التأمين على المخاطر، الموجود في بلد ما، أو تحصيل الأقساط في بلد ما، بمثابة منشأة دائمة.

٢٥ - وتعرض أحكام المادتين ٥ و ٧ من اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين عدة مخاطر شديدة من تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من خدمات الأعمال التجارية. وبوجه عام، فإن تعريف المنشأة الدائمة المنصوص عليه في المادة ٥ يمثل عتبة عالية للضرائب على الدخل المتأتي من الخدمات التجارية. وفي عدد كبير من الحالات، بإمكان دافعي الضرائب، لا سيما المؤسسات المتعددة الجنسيات، المقيمين في بلدان أبرمت معها بلدان نامية معاهدات ضريبية، أن يكسبوا مبالغ كبيرة من الإيرادات في البلد النامي دون الحاجة إلى إنشاء منشأة دائمة في ذلك البلد.

٢٦ - وفي بعض الحالات، قد يستخدم دافعو الضرائب مختلف الاستراتيجيات المتعلقة بتجنب الضرائب، لتفادي أن تكون لهم منشأة دائمة في بلد نام. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون بعض دافعي الضرائب قادرين على ما يلي:

(أ) نقل موقع أنشطتهم التجارية من مكان إلى آخر داخل بلد ما، بحيث لا تحدث الأنشطة في مكان واحد لأكثر من ١٨٣ يوماً؛

(ب) تقديم خدمات لمشاريع مختلفة أو غير مترابطة في بلد نام لأكثر من ١٨٣ يوماً؛

(ج) جعل أنشطة التشييد داخل بلد نام مقصورة على فترة تقل عن ستة أشهر، أو ١٢ شهراً، إذا كانت المعاهدة تتضمن الحد الزمني الأدنى المقترح في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؛

(د) تقسيم الأنشطة، كالتشييد مثلاً، في بلد نام فيما بين كيانات ذات صلة فيما بينها، بحيث لا يكون لأي كيان من الكيانات منشأة دائمة، على الرغم من أن الأنشطة إذا جمعت، فسيعني ذلك وجود منشأة دائمة في البلد؛

(هـ) تقديم خدمات، كالخدمات الرقمية مثلاً، خارج بلد نام لعملاء في البلد النامي، بحيث تكون المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات قابلة للخصم من الوعاء الضريبي للبلد النامي، ولكن، بموجب أحكام معاهدة ما، يُمنع البلد النامي من فرض ضرائب على مقدم الخدمة غير المقيم في ما يتعلق بتلك المدفوعات؛

(و) دفع مبلغ لقاء خدمات يزيد أو يقل عن القيمة السوقية العادلة لتلك الخدمات، أي المبلغ الذي كان سيدفعه، لقاء خدمات، أشخاص يتعاملون فيما بينهم وفق الأسعار المتداولة في السوق، إذا كانت هناك علاقة بين مقدم الخدمات غير المقيم وعميل له مقيم في البلد النامي، أو إذا كانا لا يتعاملان وفق الأسعار المتداولة في السوق؛

(ز) الاضطلاع بأنشطة تأمين كبيرة في بلد من البلدان النامية دون إقامة منشأة دائمة في البلد، ما لم تتضمن المعاهدات الضريبية التي أبرمها البلد النامي أحكاماً مماثلة للمادة ٥ (٦) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

ثالثاً - التدابير المضادة لمنع تآكل الوعاء الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات

مقدمة

٢٧ - يتحتم على كل بلد نام أن يقرر بنفسه ما إذا كان يساوره القلق إزاء المخاطر من تآكل وعائه الضريبي في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات، وإلى أي مدى، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف يمكن التعامل مع هذه المخاطر على أفضل وجه. ويُحدد هذا الفرع التدابير المضادة الممكنة التي يمكن أن تعتمد عليها البلدان النامية للتعامل مع المخاطر الرئيسية من تآكل الوعاء الضريبي الناتج عن أحكام القانون المحلي لأي بلد نام، أو عن معاهداته الضريبية في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات. والهدف من هذه المعلومات هو أن تكون بمثابة إرشادات، لا توصيات، لكي تضعها البلدان النامية موضع الاعتبار عند نظرها فيما إذا كان ينبغي اعتماد تدابير مضادة لتلافي تآكل الوعاء الضريبي، وتطبيق تلك التدابير.

التدابير المضادة بموجب القانون المحلي

٢٨ - تفرض البلدان النامية في العادة ضريبة على بعض مقدمي الخدمات غير المقيمين على أساس صافٍ، وبعضها على أساس ضريبة استقطاعية إجمالية. وبصفة عامة، فإن غير المقيمين يخضعون للضريبة على أساس صافٍ فقط إذا كان لهم وجود كبير في بلد ما، وهو ما يسهل جمع المعلومات الضرورية وتحصيل الضرائب. وفرض الضرائب على غير المقيمين على أساس صافٍ يفرض تكاليف كبيرة من حيث الامتثال، سواء على غير المقيمين وعلى سلطات الضرائب: فيجب تقديم الإقرارات الضريبية وتقييمها، ويجب تحصيل الضرائب. ولضمان تحصيل الضريبة، يفرض بعض البلدان على السكان التزاماً باستقطاع الضريبة على المدفوعات مقابل الخدمات المقدمة لغير المقيمين، حتى لو كان غير المقيمين خاضعين للضريبة على أساس صافٍ؛ وقد تشترط أيضاً على غير المقيمين الذين يخضعون للضريبة على أساس صافٍ دفع أقساط ضريبية بصفة دورية.

٢٩ - وفي الحالات التي لا يكون فيها مقدمو الخدمات غير المقيمين خاضعين للضريبة على أساس صافٍ بموجب القانون المحلي لبلد نام إلا إذا كان لهم وجود كبير في البلد، كمنشأة دائمة مثلاً أو وجود مادي لفترة زمنية طويلة، يجوز لهم استخدام مختلف استراتيجيات تجنب الضرائب لتجنب أن يكون لهم وجود كبير. ولمواجهة مخاطر تآكل الوعاء الضريبي أو تقليلها إلى أدنى حد، قد ينظر أحد البلدان النامية في الخيارات التالية:

(أ) عدم اشتراط حد أدنى لوجود كبير في قانونه المحلي لأغراض فرض ضرائب على مقدمي الخدمات غير المقيمين، رغم أن هذه القاعدة قد تكون صعبة الإنفاذ، وقد تشي الأشخاص غير المقيمين عن أداء خدمات في البلد؛

(ب) وضع شرط لحد أدنى يصعب تجنبه وتكاملته بتدابير لمكافحة التجنب الضريبي: على سبيل المثال يمكن تجميع الخدمات المقدمة من جانب غير المقيمين في أماكن مختلفة في بلد نام، ومن جانب مؤسسات ذات صلة بهم، أو مرتبطة بهم، لأغراض تحديد ما إذا تم استيفاء أي حد أدنى؛ وبالمثل، يمكن تجميع العقود المتعددة المبرمة مع نفس العميل، ويمكن إسناد أي اختبار للوجود إلى الوجود الإجمالي لغير المقيم على مدى فترة زمنية أطول لا على فترة وجود مستمرة.

٣٠ - وهذه الاعتبارات تنطبق بنفس القدر على خدمات التشييد والخدمات المهنية والخدمات الشخصية المستقلة الأخرى. فينبغي للبلدان النامية أن تنظر بعناية في العلاقة بين أي حدود دنيا مقررّة على الصعيد المحلي بشأن الضرائب المفروضة على مقدمي الخدمات غير المقيمين والشروط المتعلقة بالحدود الدنيا في المعاهدات الضريبية، على نحو ما نوقش في الفقرات ٣٩ إلى ٤٧ أدناه.

٣١ - وفي ما يتعلق بشركات التأمين غير المقيمة التي تمارس أنشطتها في أحد البلدان النامية، قد يفكر البلد في فرض ضرائب على هذه الشركات إذا مارست أنشطة بعينها، مثل تحصيل الأقساط أو التأمين ضد المخاطر في البلد، ثم التأكد من إدراج المادة ٥ (٦) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في معاهداتها الضريبية لحماية فرض ضرائب محلية على شركات التأمين غير المقيمة. وبخلاف ذلك، قد تكون شركات التأمين قادرة على كسب مبالغ كبيرة من الدخل من بلد ما دون دفع أي ضريبة على الدخل. وعلاوة على ذلك، ويقدر ما تكون أقساط التأمين قابلة للاقتطاع من الوعاء الضريبي للبلد النامي، سوف يحدث مزيد من تآكل الوعاء الضريبي.

٣٢ - وإذا لم يكن لمقدم خدمة غير مقيم وجود كبير في بلد نام، فإن الطريقة الوحيدة الممكنة التي يمكن بها أن يفرض البلد ضريبة على غير المقيم هي فرضها في شكل ضريبة مستقطعة على إجمالي أتعاب الخدمة. والأشخاص الذين يدفعون مبالغ مقابل خدمات - المقيمون منهم وغير المقيمين الذين يمارسون أعمالاً تجارية في البلد من خلال منشأة دائمة أو مقر ثابت - ملزمون باقتطاع مبلغ من تلك المدفوعات كضريبة، أو إيداعها في حساب مدين لأغراض الضريبة النهائية، وتحويل ذلك المبلغ إلى السلطات الضريبية. وقد ينظر بلد نام أيضاً في رفض إجراء أي خصم بالنسبة إلى المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين نظير الخدمات؛ غير أن هذه المدفوعات، في معظم الحالات، سوف تمثل نفقات مشروعة ينبغي أن تخصم. وهناك طريقة بديلة لمنع تآكل الوعاء الضريبي، وهي جعل الاقتطاع شرطاً لخصم المدفوعات. وبناء عليه، لن يُسمح بأي خصم بشأن المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين نظير الخدمات ما لم تقم الجهة التي تدفع باقتطاع الضريبة من المدفوعات، بحيث تعوض الضريبة المقتطعة تآكل الوعاء الضريبي الناجم عن الخصم.

٣٣ - ويمثل معدل الاقتطاع الضريبي الذي تفرضه البلدان النامية على المدفوعات لغير المقيمين مقابل الخدمات مسألة هامة في هذا الصدد. ومن حيث المبدأ، ينبغي أن يكون المعدل بديلاً لضريبة على صافي الدخل الذي يكسبه مقدم الخدمة. وإذا كان المعدل مفرطاً، فقد يثني غير المقيمين عن تقديم الخدمات لسكان البلدان النامية، أو يجبرهم على نقل الضريبة إلى عملائهم في تلك البلدان، مما يجعل تلك الخدمات أبهظ تكلفة. وفي حالة فرض معدلات مختلفة للضرائب المستقطعة على أنواع مختلفة من الخدمات، فسيزداد عبء الامتثال على الجهات القائمة بالاقتطاع؛ ولذلك، يجب، إن أمكن، تطبيق نفس معدل الضريبة المستقطعة على جميع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات. إلا أن العديد من البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية لا تفرض، في العادة، ضرائب مستقطعة إلا على المبالغ المدفوعة إلى الفنانين والرياضيين غير المقيمين، وعلى الأجور المدفوعة إلى العاملين غير المقيمين، بما في ذلك مديرو الشركات المقيمة وموظفوها؛ وهي لا تفرض ضريبة مستقطعة على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة إلى غير المقيمين الذين لهم وجود كبير، كمنشأة دائمة، في البلد، والخاضعين لضرائب على أساس صاف. ويفرض عدد من البلدان النامية أيضاً ضرائب مستقطعة على المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين مقابل خدمات تقنية.

٣٤ - فيتعين على البلدان النامية أن تقرر ما إذا كانت الضرائب المستقطعة على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين نظير خدمات مقدمة، سوف تقتصر على الخدمات التي تنفذ داخل البلد أو يتسع نطاقها

لتشمل المدفوعات المقدمة مقابل خدمات تنفذ خارج البلد، ولكنها تُستهلك أو يُستفاد منها داخل البلد. هذه المسألة كثيراً ما تنشأ في ما يتعلق بالأتعاب المدفوعة مقابل خدمات استشارية، وتقنية، وإدارية. على سبيل المثال، قد تنشئ شركة متعددة الجنسيات شركة من عدة كيانات في بلد منخفض الضرائب لتقديم خدمات استشارية أو فنية أو إدارية لشركة أخرى من عدة كيانات في بلد نامٍ. ويمكن أن ينفذ بعض هذه الخدمات أو كلها خارج البلد النامي؛ غير أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات قد تكون قابلة للخصم بموجب القانون المحلي لذلك البلد، بصرف النظر عن مكان تنفيذها. وعلاوة على ذلك، وكما تجرّي مناقشته أدناه، فبموجب المادة المتعلقة بعدم التمييز في اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين، يجب أن تكون المبالغ المدفوعة إلى المقيمين في أحد طرفي معاهدة قابلة للخصم بنفس الشروط التي كانت ستخصم بموجبها لو كانت المدفوعات مقدمة إلى مقيمين في البلد النامي. فخصم المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات من الوعاء الضريبي للبلد النامي يعطي مسوغاً لفرض ضريبة مستقطعة على المدفوعات، حتى لو كانت الخدمات تقدم خارج البلد النامي.

٣٥ - وبالنسبة للمبالغ المدفوعة نظير خدمات مقدمة من مقيمين في بلد نامٍ إلى أشخاص غير مقيمين ذوي صلة بهم، ولا سيما الأشخاص غير المقيمين، المقيمون في بلدان منخفضة الضريبة، فتشكل مخاطر خاصة بتآكل الوعاء الضريبي. ولدى معظم البلدان قواعد للتسعير التحويلي لمنع المقيمين من إجراء مدفوعات قابلة للخصم لغير المقيمين ذوي الصلة مقابل خدمات تزيد قيمتها عن القيمة السوقية العادلة، أو على أساس السعر المتداول في السوق لهذه الخدمات. غير أن من الصعب إلى حد بعيد على البلدان النامية أن تطبق قواعد التسعير التحويلي بفعالية. وبإمكان البلدان النامية أن تنظر في فرض ضرائب مستقطعة على الأنواع الشائعة من الخدمات داخل المجموعة الواحدة، مثل الخدمات الاستشارية والتقنية والإدارية، وكذلك حماية تطبيق الضرائب المستقطعة في معاهداتها الضريبية، وذلك بإدراج المادة ١٢ ألف من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ٢٠١٧ في جميع معاهداتها، كما هو مبين أدناه.

٣٦ - وفي العادة، يُفرض التزام باقتطاع مبالغ مدفوعة إلى غير المقيمين مقابل خدمات على الأنشطة التجارية المقيمة، وعلى غير المقيمين الذين لديهم منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد من البلدان. ويوجه عام، سوف يطالب من يقومون بالدفع بإجراء خصم مقابل هذه المدفوعات، ونتيجة لذلك، فإن اقتطاع الضريبة ضروري لتعويض تآكل الوعاء الضريبي الناجم عن الخصم. ولا يُفرض الالتزام عموماً على أفراد المستهلكين المقيمين في البلد والذين يدفعون مبالغ إلى غير مقيمين نظير خدمات، إذ لا يحق للمستهلكين عادة خصم المدفوعات، ومن الصعب فرض التزام باقتطاع ضريبة على أفراد. وينبغي أن يخضع التقاعس عن الاقتطاع للفائدة والعقوبة، وهناك عدد كبير من البلدان تفرض مسؤولية مشتركة على الجهة القائمة بالاقتطاع في ما يتعلق بمبلغ الضريبة. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يكون خصم المبالغ المدفوعة لغير المقيمين مقابل الخدمات من الضريبة مشروطاً بأن تقوم الجهة التي تدفع باقتطاع مبلغ الضريبة المناسب من المدفوعات.

٣٧ - وغالباً ما تكون الأنواع التالية من المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين مقابل الخدمات خاضعة لضريبة مستقطعة:

(أ) المرتبات والأجور والمكافآت الأخرى، بما في ذلك المعاشات التقاعدية المدفوعة للعاملين غير المقيمين من قبل أصحاب عمل مقيمين، أو أصحاب عمل غير مقيمين لديهم منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد أو الحكومة؛

- (ب) مكافآت المديرين وأجور كبار المديرين التي تدفعها شركات مقيمة في بلد نام؛
- (ج) المبالغ المدفوعة إلى الفنانين والرياضيين غير المقيمين، مقابل الخدمات التي يؤدونها في بلد نام، من قبل الجهة المنظمة للحدث أو مالك المكان؛
- (د) المدفوعات القابلة للخصم مقابل خدمات النقل البحري الدولي أو النقل الجوي؛
- (هـ) المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين مقابل خدمات استشارية أو تقنية أو إدارية.
- ٣٨ - وعلى الرغم من أن الضرائب المستقطعة تُطبق عادة على المبالغ الفعلية المدفوعة إلى مقدمي الخدمات غير المقيمين، فهناك ظروف يتعين فيها تطبيق الضرائب المستقطعة على المدفوعات المقررة، كالمبالغ المقررة المدفوعة بموجب قواعد التسعير التحويلي والمدفوعات المقررة عن تراكم النفقات القابلة للخصم.

التدابير المضادة بموجب المعاهدات الضريبية

- ٣٩ - بعض أحكام اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين تحد من التدابير الضريبية في القانون المحلي. فبينبغي، إن أمكن، أن تتجنب البلدان النامية إدراج هذه التدابير في معاهداتها الضريبية أو تعديلها، بحيث لا تحول المعاهدات دون تطبيق التدابير المضادة لتآكل الوعاء الضريبي في القانون المحلي. ومن خلال أحكام أخرى في الاتفاقيتين النموذجيتين، تُمنح البلدان النامية حقوقاً ضريبية في ما يتعلق بالدخل المتأتي من الخدمات، ويُمنع دافعو الضرائب من اتباع استراتيجيات لتجنب الضرائب من أجل الحصول على فوائد، بموجب المعاهدات، على نحو غير ملائم. فإذا أمكن، ينبغي للبلدان النامية أن تضمن إدراج هذه الأحكام في معاهداتها الضريبية.
- ٤٠ - ويمكن أن تنظر البلدان النامية في تعديل الأحكام الواردة في المواد التالية في اتفاقيتي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجيتين، أو عدم إدراجها في معاهداتها الضريبية:
- (أ) المادة ١٤: قد يتسنى لبلد نام أن يتفاوض على فترة زمنية أقصر - ٩٠ أو ١٢٠ يوماً، بدلا من ١٨٣ يوماً - لكي تصبح جهة غير مقيمة تنفذ خدمات مهنية، أو غير ذلك من الخدمات المستقلة في البلد، خاضعة للضريبة على الدخل المتأتي من تلك الخدمات؛

- (ب) المادتان ٥ و ٧: قد يتسنى لبلد نام أن يتفاوض على فترة زمنية أقصر من الفترة الحالية البالغة ١٨٣ يوماً للاعتراف بمنشأة دائمة تقدم خدمات، بموجب المادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وحذف شرط "المشروع ذاته أو المشروع المرتبط به" الذي سبق أن أُدرج في المادة ٥ (٣) (ب). ويمكن أن تنظر البلدان النامية أيضا في اعتماد فترة زمنية لمشاريع التشييد تكون أقصر من فترة الأشهر الستة الواردة في المادة ٥ (٣) (أ)، والتفاوض بشأن إدراج أحكام خاصة تتيح تجميع حسابات مشاريع التشييد التي تنفذ في مواقع مختلفة داخل البلد؛

- (ج) المادة ٢٤ (٣): بموجب الحكم الوارد في هذه المادة، يُمنع البلد من ممارسة التمييز ضد صاحب عمل غير مقيم ولديه منشأة دائمة في البلد، مقارنة بصاحب عمل مقيم تحيط به نفس الظروف. فمعظم البلدان تصر على إدراج هذا الحكم في معاهداتها. وهذا الحكم لا يشكل أي صعوبات للبلدان النامية ما دامت تشترط على أصحاب العمل المقيمين استقطاع الضريبة من مرتبات وأجور

العاملين غير المقيمين، ولا تحرم أصحاب العمل غير المقيمين من حق المطالبة بإجراء خصم في المرتبات والأجور المدفوعة للعاملين غير المقيمين عند حساب الأرباح المعزوة إلى المنشأة الدائمة؛

(د) المادة ٢٤ (٤): إذا أراد أحد البلدان النامية أن يرفض إجراء خصم على المبالغ المدفوعة إلى مقيمين تابعين لشركائه في المعاهدات مقابل خدمات معينة، فعليه تجنب إدراج المادة ٢٤ (٤) في معاهداته، أو تعديل ذلك الحكم لاستثناء المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين مقابل تلك الخدمات.

٤١ - وينبغي أن تنظر البلدان النامية في إدراج المواد التالية في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في معاهداتها الضريبية:

(أ) المادة ١٥، التي تتضمن حكماً خاصاً لمنع التعاقد الدولي على العمل (انظر الفقرة ١ من التعليق على المادة ١٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية)؛

(ب) المادة ١٦، بشأن مطالبة الشركات المقيمة بدفع أتعاب المديرين ومكافآت كبار المديرين على استقطاع الضرائب على تلك المدفوعات وفقاً للقانون الداخلي للبلد النامي؛

(ج) المادة ١٩، بشأن السماح لحكومة بلد نامٍ بفرض ضرائب على الأجور التي تدفعها للعاملين غير المقيمين؛

(د) المادة ١٨ ب، بشأن السماح لبلد نامٍ بفرض ضرائب على المعاشات المدفوعة للعاملين غير المقيمين؛

(هـ) المادة ١٧، بما في ذلك الفقرة ٢، بشأن السماح لبلد نامٍ بفرض ضريبة على جميع الإيرادات المتأتية من الأنشطة الترفيهية أو الرياضية التي تؤدي في البلد، بما في ذلك أي دخل من هذا القبيل يخصص لشخص آخر؛

(و) المادة ٥، بما في ذلك قواعد مكافحة تجنب الضرائب التي أضيفت في عام ٢٠١٧، لمنع التجنب الاصطناعي لمركز المنشأة الدائمة؛

(ز) المادة ٥ (٦)، بشأن السماح لأي بلد نامٍ بفرض ضريبة على الدخل المتأتي من تحصيل أقساط التأمين أو التأمين على المخاطر في البلد؛

(ح) المادة ٢٩ (٩)، التي تشمل القاعدة العامة لمكافحة إساءة الاستعمال، التي أضيفت في عام ٢٠١٧، للسماح لبلدان نامية بالحرمان من فوائد المعاهدات في حالات إساءة استعمالها.

٤٢ - وكما ذكر أعلاه، بإمكان الشركات المتعددة الجنسيات أن تضعف الوعاء الضريبي لبلد نامٍ، باستخدام شركة مؤلفة من عدة كيانات منشأة في ولاية قضائية منخفضة الضرائب لتقديم أنواع مختلفة من الخدمات - خدمات استشارية أو تقنية أو إدارية - إلى شركة أخرى مؤلفة من عدة كيانات تمارس أعمالاً تجارية في البلد النامي. فرسوم الخدمات التي تدفعها الشركة المؤلفة من عدة كيانات في البلد النامي عادة ما تكون قابلة للخصم من الوعاء الضريبي للشركات في البلد. وعلى الرغم من أن البلد النامي قد يفرض ضريبة مستقطعة على تلك الرسوم بموجب القانون المحلي، فإن أحكام المعاهدة الضريبية المبرمة بين البلد النامي والبلد الذي يقيم فيه مقدم الخدمة قد تمنع فرض أي ضريبة مستقطعة على الرسوم.

٤٣ - وللتصدي لمخاطر تآكل الوعاء الضريبي، بإمكان البلدان النامية تجنب إبرام أي معاهدات ضريبية، لا سيما مع البلدان المنخفضة الضرائب، وهو ما يشكل استجابة قوية قد تكون لها آثار غير مؤاتية، أو الإصرار على إدراج أحكام في معاهداتها الضريبية تسمح لها بفرض ضرائب مستقطعة بمعدلات معقولة على المبالغ القابلة للخصم المدفوعة مقابل الخدمات. وبالنسبة للعديد من البلدان النامية، فإن الدخول في معاهدات ضريبية يشكل وسيلة هامة لاجتذاب الاستثمار الأجنبي. ولذلك، من المهم بالنسبة إليها إدراج أحكام في معاهداتها الضريبية، كالمادة ١٢ ألف من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ٢٠١٧، التي تسمح لها بفرض ضرائب مستقطعة على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة.

٤٤ - وبموجب المادة ١٢ ألف، يجوز لدولة متعاقدة أن تفرض ضرائب على الرسوم المدفوعة مقابل خدمات تقنية، "الناشئة" في تلك الدولة، والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى بمعدل تتفق عليه الدولتان. وتعتبر رسوم الخدمات التقنية ناشئة في دولة يكون دافعها مقيماً أو غير مقيم ولديه منشأة دائمة أو مقر ثابت في تلك الدولة، وتكون الرسوم قابلة للخصم في حساب الأرباح المعزوة إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. أما إذا كان لمقدم الخدمات غير المقيم منشأة دائمة أو مقر ثابت في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها الرسوم على الخدمات التقنية، فإن الرسوم تخضع للضريبة على أساس صافٍ، وفقاً للمادة ٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٤٥ - وتُعرف رسوم الخدمات التقنية بأنها مدفوعات مقابل خدمات استشارية وتقنية وإدارية، باستثناء المدفوعات التالية: (أ) المدفوعات المقدمة للعاملين، لأن المخاطر من تآكل الوعاء الضريبي، كما هو موضح أعلاه، ضئيلة - العاملون غير المقيمين الذين يؤدون خدمات في بلد ما لصاحب عمل مقيم في ذلك البلد أو لصاحب عمل غير مقيم وله منشأة دائمة في ذلك البلد خاضعون للضريبة من جانب ذلك البلد بموجب المادة ١٥؛ و (ب) المدفوعات المسددة لأغراض التدريس في مؤسسة تعليمية أو من قبل مؤسسة تعليمية، وهي مستثناة لأن هذه الأنشطة تعتبر مستصوبة، ومخاطر تآكل الوعاء الضريبي ضئيلة؛ و (ج) المدفوعات المسددة مقابل الخدمات المقدمة للاستعمال الشخصي لأي فرد، لأن تلك المدفوعات غير قابلة للخصم من جانب الدافع، ومخاطر تآكل الوعاء الضريبي ضئيلة.

٤٦ - وعلى الرغم من أن العبارات "استشارية وتقنية"، و"إدارية" غير محددة، ومن ثم تكتسب هنا معانيها العادية، فلا يقصد بها أن تحمل المعاني التي تحملها بموجب القانون الداخلي للبلد الذي يطبق المعاهدة. وكما هو موضح في التعليق على المادة ١٢ ألف، تشمل الخدمات التقنية الخدمات التي تتطلب معرفة أو مهارة أو خبرة متخصصة، ولا تشمل الخدمات العادية الروتينية. وعلاوة على ذلك، فإن الخدمات التقنية لا تشمل إلا الخدمات المتخصصة التي تنفذ لصالح العميل؛ وهي لا تشمل الخدمات المتخصصة التي تقوم بها المؤسسة لنفسها. وهكذا، على سبيل المثال، إذا كانت المؤسسة تستخدم خدمات متخصصة لتطوير سلع أو خدمات موحدة تبيعها لعملائها، فإن تلك الخدمات لن تكون خدمات تقنية، وفقاً للمعنى الموضح في المادة ١٢ ألف.

٤٧ - ويتضمن تعريف الرسوم المدفوعة مقابل الخدمات التقنية صعوبة في التمييز بين الخدمات التقنية والخدمات الأخرى، مما يتسبب في حالة عدم يقين لا مفر منها. ويتضمن التعليق على المادة ١٢ ألف بنداً بديلاً للبلدان النامية التي ترغب في تجنب حالة عدم اليقين هذه. وبموجب الحكم البديل، يحق للدولة المتعاقدة التي يحدث فيها دفع رسوم مقابل أي خدمات، بخلاف رسوم الخدمات المستثناة بموجب المادة ١٢ ألف، فرض ضريبة مستقطعة على المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة إلى مقيم في الدولة

المتعاقدة الأخرى، ولكن لا يجري ذلك إلا إذا نفذت الخدمات في الدولة الأولى أو دُفعت رسومها إلى شخص ذي صلة وثيقة في الدولة الأخرى. ومن ثم، وبموجب الحكم البديل، بإمكان بلد نام أن يفرض ضريبة على جميع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات - الخدمات التقنية وغيرها - التي تنفذ في البلد، ولكن ليس بإمكانها أن تفرض ضريبة على خدمات مقدمة خارج البلد إلا إذا كانت الخدمات مقدمة من شخص مقيم في البلد الآخر وترطبه صلة وثيقة بالذي يدفع مقابل الخدمات. وقد يكون الحكم البديل جذاباً للبلدان النامية لأنه يتجنب حالة عدم اليقين التي ينطوي عليها التمييز بين الخدمات التقنية والخدمات الأخرى، ويستهدف الخدمات داخل المجموعات، التي تنطوي على أكبر المخاطر من تآكل الوعاء الضريبي.

المسائل المتعلقة بالإدارة الضريبية

٤٨ - بصفة عامة، يمكن أن يخضع مقدمو الخدمات غير المقيمين للضريبة على دخلهم الصافي بالطريقة نفسها التي يخضع بها المقيمون، أو على المدفوعات الإجمالية التي يتلقونها مقابل خدماتهم دون أي خصومات. وإذا كان غير المقيمين خاضعين للضريبة على دخلهم الصافي من الخدمات، فمطلوب منهم عادة تقديم إقرارات ضريبية تبين دخلهم الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة الدفع. وعلى الرغم من أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات التي يكسبونها قد تكون خاضعة لضريبة مستقطعة، فإن المبلغ المستقطع مؤقت؛ ويمثل هذا المبلغ مدفوعات مستحقة بسبب ضريبة غير المقيمين المستحقة الدفع كما يحددها في النهاية تقييم الإقرار الضريبي لغير المقيمين. وإذا كان مقدمو الخدمات غير المقيمين خاضعين لضرائب مستقطعة على إجمالي المدفوعات التي يتلقونها من عملائهم، فإن الضريبة المستقطعة هي عادة الضريبة النهائية. ولا يُسمح لغير المقيمين دفع ضرائب على أساس صافي، على الرغم من أن غير المقيمين قد يُسمح لهم في بعض الحالات، بتقسيم إقرار ضريبي، والمطالبة برد أموال مقابل الضرائب الزائدة التي استقطعت.

٤٩ - وإذا كان مقدمو الخدمات غير المقيمين يخضعون للضريبة عن طريق التقييم، فإن السلطات الضريبية تواجه مهمة صعبة وهي تحديد مقدمي الخدمات غير المقيمين المطلوب منهم تقديم إقرارات ضريبية. ويمكن الحد من هذه الصعوبة إذا كان مقدمو الخدمات غير المقيمين يخضعون لضريبة مستقطعة مؤقتة أو نهائية. ويقدر ما يكون مقدمو الخدمات غير المقيمين خاضعين لضريبة مستقطعة، يتم فعليا تحويل الالتزام بتحديد غير المقيمين الخاضعين للضريبة ومبلغ الضريبة إلى الجهات القائمة بالاستقطاع.

٥٠ - ومن أجل إدارة أحكام القانون المحلي والمعاهدات الضريبية بفعالية، يجب أن يكون لدى السلطات الضريبية سلطة جمع المعلومات الضرورية من دافعي الضرائب، والكيانات الأخرى، كالمؤسسات المالية، والوكالات القائمة بالاقتطاع، وإجراء مراجعات لحسابات الضرائب، والتحقق من الامتثال لأحكام القوانين المحلية. ولذلك، ينبغي أن تنظر البلدان النامية فيما إذا كانت متطلبات الإفصاح والإبلاغ عن المعلومات بموجب القانون المحلي، والموارد المخصصة لمراجعة الحسابات وأنشطة التحقق ملائمة لهذا الغرض.

٥١ - والسلطات الضريبية في البلدان النامية بحاجة أيضاً إلى تطبيق أحكام معاهداتها الضريبية في ما يتعلق بفرض ضرائب على الدخل المتأتي من الخدمات. وفي هذا الصدد، فإن تطبيق المعاهدات الضريبية يتضمن تحديد ما يلي:

(أ) مكان إقامة مقدم الخدمات غير المقيم - وفي كثير من الحالات، يُطلب لهذا الغرض

تقديم شهادات إقامة صادرة من سلطات الضرائب الأجنبية؛

- (ب) المادة المنطبقة من المعاهدة؛
- (ج) ما إذا كان مقدم الخدمة غير المقيم مؤهلاً للحصول على مزايا المادة المحددة في المعاهدة؛
- (د) الأرباح التي يمكن عزوها إلى منشأة دائمة أو مقر ثابت، وفقاً لأحكام المادة ٧ أو المادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛
- (هـ) ما إذا كانت المبالغ المدفوعة إلى غير مقيمين ذوي صلة بالجهة التي تدفع مقابل الخدمات تتفق والمبالغ المتداولة في الأسواق؛
- (و) ما إذا كان قد تم اقتطاع المبلغ الصحيح للضريبة المستقطعة وفقاً للمادة ذات الصلة من المعاهدة، وما إذا كان يجب رد أي مبلغ زائد.

قائمة مرجعية بالمخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي والتدابير المضادة الممكنة

المخاطر	التدابير المضادة
<i>الدخل المتأتي من العمالة</i>	
• العاملون غير المقيمين الذين يعملون في منشأة دائمة أو مقر ثابت لشخص غير مقيم داخل البلد	• فرض تعهد على صاحب العمل، ورفض إجراء خصم في حالة عدم الاستقطاع
• العاملون غير المقيمين الذين يعملون في منشأة دائمة أو مقر ثابت لشخص غير مقيم خارج البلد	• فرض التزام باستقطاع مبالغ على صاحب العمل ورفض إجراء خصم في حالة عدم الاستقطاع؛ والتأكد من أن المعاهدات الضريبية لا تمنع تحصيل ضرائب محلية
• العاملون غير المقيمين، الذين هم، فعلياً، عاملون لصاحب عمل مقيم، ولكنهم مستخدمون قانونياً لدى صاحب عمل غير مقيم (التشغيل الدولي لعاملين من خارج البلد)	• تطبيق حكم خاص في المعاهدات الضريبية، أو قاعدة محلية أو قاعدة في معاهدة لمكافحة إساءة الاستعمال
• العاملون غير المقيمين الذين هم، فعلياً، عاملون لدى رب عمل مقيم، ولكنهم، من الناحية القانونية، متعاقدون مستقلون	• تحديد علاقة العمل من حيث جوهرها الاقتصادي تطبيق قاعدة محلية أو قاعدة في معاهدة لمكافحة إساءة الاستعمال
• أجور المديرين غير المقيمين والمديرين من الرتب العليا	• كفالة أن تكون المبالغ خاضعة للضريبة بموجب القانون المحلي وأن تكون الشركات المقيمة ملزمة باستقطاع الضريبة؛ تضمين المادة ١٦ في المعاهدات الضريبية
<i>الدخل المتأتي من الأنشطة الترفيهية والرياضية</i>	
• الأنشطة الترفيهية والرياضية القصيرة الأجل التي ينفذها أشخاص غير مقيمين في بلد ما حيث يكسب غير المقيمين مبالغ كبيرة	• فرض ضرائب على جميع الدخل المتأتي من أنشطة ترفيهية ورياضية ينفذها أشخاص غير مقيمين في البلد؛ تضمين المادة ١٧ في المعاهدات الضريبية

المخاطر	التدابير المضادة
<ul style="list-style-type: none"> الدخل المتأتي من الأنشطة الترفيهية والرياضية 	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن القانون المحلي يحتوي على قواعد لمكافحة التهرب وأن المعاهدات تتضمن المادة ١٧ (٢)
الأعمال التجارية، والخدمات المهنية والخدمات المستقلة الأخرى	
<ul style="list-style-type: none"> الأشخاص غير المقيمين الذين يؤدون خدمات كبيرة في بلد ما بدون أن يكون لهم منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد، وبخاصة عندما يتجنب غير المقيمين بطرق مصطنعة أن يكون لهم منشأة دائمة أو مقر ثابت 	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن القانون المحلي و/أو المعاهدات الضريبية تتضمن قواعد لمكافحة التهرب التفاوض بشأن تحديد فترة زمنية أقصر للمؤسسات الدائمة المرتبطة بالتشديد والخدمات
<ul style="list-style-type: none"> الأشخاص غير المقيمين الذين يؤدون خدمات كبيرة خارج بلد ما لعملاء مقيمين، أو الذين يمارسون أعمالاً تجارية في البلد، ولا سيما في الحالات التي يطالب فيها هؤلاء العملاء بإجراء خصومات في المبالغ المدفوعة إلى مقدمي الخدمات غير المقيمين 	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات خاضعة للضريبة بموجب القانون المحلي، وفرض التزام باستقطاع الضريبة على الجهة التي تدفع، مع رفض إجراء أي خصومات إذا لم تنفذ الاستقطاع؛ والتأكد أيضاً من أن المعاهدات الضريبية لا تمنع الضرائب المحلية
<ul style="list-style-type: none"> مبالغ الدخل الكبيرة التي تكسبها شركات التأمين غير المقيمة التي ليست لها منشأة دائمة في بلد 	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن شركات التأمين خاضعة للضرائب على الدخل المتأتي من تأمين المخاطر أو من تحصيل أقساط التأمين من دون الحاجة إلى أن تكون لها منشأة دائمة، وتضمن المادة ٥ (٦) في المعاهدات الضريبية
<ul style="list-style-type: none"> المبالغ التي يدفعها أشخاص مقيمون نظير خدمات يقدمها أشخاص غير مقيمين ذوي صلة بهم، حيث يكون مبلغ المدفوعات أكبر أو أقل من المبلغ المتداول في السوق 	<ul style="list-style-type: none"> تطبيق قواعد التسعير التحويلي بفعالية
<ul style="list-style-type: none"> الأشخاص غير المقيمين الذين يؤدون خدمات، كالخدمات التقنية مثلاً، خارج البلد لعملاء مقيمين، أو الذين يمارسون أعمالاً تجارية في البلد، ولا سيما في الحالات التي يطالب فيها هؤلاء العملاء بإجراء خصومات في المبالغ المدفوعة لمقدمي الخدمات غير المقيمين. 	<ul style="list-style-type: none"> فرض ضريبة مستقطعة على تلك المدفوعات بصرف النظر عن المكان الذي نفذت فيه الخدمات، وتضمن المادة ١٢ ألف من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في المعاهدات الضريبية