

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 الملف العملي المتعلق بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من المدفوعات التي تتسبب في تآكل الوعاء الضريبي: الإجراءات والإتاوات

#### مذكرة من الأمانة العامة

١ - نوه المجلس الاقتصادي والاجتماعي، في قراره ٢/٢٠١٧، بما أحرزه مكتب تمويل التنمية المستدامة التابع لإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بالأمانة العامة، في نطاق ولايته، من تقدم في وضع برنامج لتنمية القدرات في مجال التعاون الضريبي الدولي 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 يمحضي في توسيع نطاق أنشطته، بما في ذلك تطوير 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 على نحو فعال. وتمثل الأداتان الرئيسيتان اللتان وُضعتا في هذا المجال في: (أ) دليل الأمم المتحدة بشأن مسائل مختارة في مجال حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية؛ و (ب) سلسلة من الملفات العملية المتعلقة بحماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية.



٣ - وتهدف الملفات العملية إلى تكملة وتفعيل المبادئ التوجيهية الواردة في الدليل بتوجيهات تطبيقية أعمق وأكثر اتساما بالمنحى العملي تكون مراعية لخصائص البلدان النامية من أجل التعامل مع مختلف جوانب تآكل الوعاء الضريبي. وحتى الآن، فُرع من إعداد ثلاثة ملفات عملية، وهي متاحة في شكل رقمي على الموقع الشبكي لمكتب تمويل التنمية المستدامة<sup>(١)</sup>.

٤ - والورقة الواردة في مرفق هذه المذكرة موجز للملف العملي المتعلق بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من المدفوعات التي تتسبب في تآكل الوعاء الضريبي: الإيجارات والإتاوات، الذي يركز على المعاملة الضريبية للإيجارات والإتاوات بموجب القانون المحلي والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية من منظور إمكانية تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

٥ - والهدف من إعداد الملف العملي المتعلق بالإيجارات والإتاوات هو مساعدة المسؤولين عن الضرائب في البلدان النامية في استعراض الأحكام الواردة في القانون المحلي والمعاهدات الضريبية التي تتناول الإيجارات والإتاوات من أجل تحديد المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي والتدابير المضادة التي يمكن أن تتخذها هذه البلدان للحد من هذه المخاطر أو إزالتها.

٦ - ويكمن أحد المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي في التعسف في تسعير التحويل فيما يتعلق بمدفوعات الإيجارات والإتاوات عبر الحدود بين الكيانات التي تنتمي إلى مجموعة متعددة الجنسيات. ولا تتناول الملفات العملية موضوع التسعير التحويلي بإسهاب إذ يتم تناول هذا الموضوع في دليل الأمم المتحدة العملي لأسعار التحويلات للبلدان النامية. وبدلاً من ذلك، يتضمن الملف العملي المتعلق بالإيجارات والإتاوات تحليلاً مفصلاً لمخاطر تآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بمخضم مدفوعات الإيجارات والإتاوات وفرض الضريبة عليها والتدابير المضادة الممكنة لمواجهة تلك المخاطر في ظل الاعتراف بالتباين الشديد في تجارب البلدان النامية وسعيها إلى موافاة مسؤولي الضرائب في البلدان النامية بأكثر قدر ممكن من المعلومات. غير أن الموجز الوارد في المرفق لا يتناول سوى أهم مخاطر تآكل الوعاء الضريبي المطروحة فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات.

٧ - فلا الملف العملي المتعلق بالإيجارات والإتاوات ولا الموجز الوارد في المرفق يتناول القوانين المحلية أو المعاهدات الضريبية لبلدان معينة. وبدلاً من ذلك، فإنهما يتناولان الأحكام الأساسية لفرض الضرائب فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات التي تتضمنها عادة القوانين المحلية والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية. ومن ثم، فإنه ينبغي لمسؤولي الضرائب في البلدان النامية تكييف هذه المواد حسب حالتهم الخاصة.

٨ - ويتضمن الملف العملي المتعلق بالإيجارات والإتاوات أربعة أجزاء. والجزء ١ من الملف عبارة عن مقدمة عامة. أما الجزء ٢ فيورد تحليلاً لأحكام القوانين المحلية والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية التي تتناول خصم مدفوعات الإيجارات والإتاوات وفرض الضرائب عليها، ومخاطر تآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بهذه المدفوعات والتدابير المضادة الممكنة لمواجهةتها. ويتضمن الجزء ٣ توجيهات لمسؤولي

(١) الأمم المتحدة، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base Erosion: Income from Services* (Nueva York, 2017)، *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Interests and Other Financing Expenses* (Nueva York, 2017) y *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties* (Nueva York, 2017)، وهي متاحة على العنوان الإلكتروني التالي: <http://www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html>

الضرائب في البلدان النامية فيما يتعلق بوضع وصياغة التشريعات المحلية والتفاوض على المعاهدات الضريبية للتصدي لتآكل الوعاء الضريبي. ويتضمن الجزء ٤ توجيهات بخصوص الجوانب الإدارية من أحكام القوانين المحلية والمعاهدات الضريبية للبلدان النامية التي تتناول الإعفاءات والإتاوات.

٩ - والملف العملي المتعلق بالإعفاءات والإتاوات متاح باللغة الانكليزية فقط. والهدف من إعداد الموجز الوارد في مرفق هذه المذكرة هو توفير إمكانية الاطلاع على المحتويات الأساسية للملف باللغات الرسمية الخمس الأخرى للأمم المتحدة. ولا يقصد منه أن يكون بديلا عن التحليل الأكثر استفاضة لمخاطر تآكل الوعاء الضريبي والتدابير المضادة الممكنة الواردة في الملف، ويشجع القراء على الاطلاع على الملف الكامل للحصول على معلومات أكثر تفصيلا.

## المرفق

موجز الملف العملي المتعلق بحماية الوعاء الضريبي للبلدان النامية من المدفوعات التي تتسبب في تآكل الوعاء الضريبي: الإجراءات والإتاوات\*

ألف - المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات في إطار القانون المحلي

## مقدمة

١ - رغم أن جميع مدفوعات الإيجارات والإتاوات القابلة للخصم تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي لأي بلد، فإن معظم مدفوعات الإيجارات والإتاوات لاستخدام ممتلكات ملموسة وغير ملموسة هي تكاليف مشروعة لكسب الدخل. غير أن البلدان النامية قد تكون لديها شواغل جدية إزاء التآكل غير المناسب للوعاء الضريبي في الحالات التالية:

(أ) عندما تسدد مدفوعات إيجارات أو إتاوات قابلة للخصم إلى شخص ذي صلة بقدر يزيد على المبلغ الذي كان سيدفع لو أن الطرفين كانا يتعاملان بشكل مستقل؛

(ب) عندما يسدد مقيمون في بلد ما أو غير مقيمين يخضعون للضريبة على أساس صاف في ذلك البلد مدفوعات إيجارات وإتاوات قابلة للخصم إلى غير مقيمين ولا يكون هؤلاء خاضعين للضريبة في ذلك البلد عن تلك المدفوعات أو يكونون خاضعين للضريبة بمعدل مخفض؛

(ج) عندما يحصل مقيمون في بلد ما على إيجارات وإتاوات من مصادر أجنبية لا تخضع للضريبة في ذلك البلد أو تخضع للضريبة بمعدل تفضيلي؛

(د) عندما يتكبد مقيمون في بلد ما نفقات إيجارات وإتاوات قابلة للخصم للحصول على دخل من مصدر أجنبي يكون معفى من الضريبة أو خاضعاً للضريبة بمعدل تفضيلي في ذلك البلد؛

(هـ) عندما يُسمح لمقيمين بالمطالبة بخصم مبالغ سخية مقابل نفقات البحث والتطوير، ثم يقومون بنقل الملكية الفكرية التي تنشأ إلى غير مقيم تربطهم به صلة.

٢ - ومخاطر تآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات أكبر بكثير بالنسبة للبلدان النامية التي تدفع فيها إيجارات أو إتاوات قابلة للخصم إلى غير مقيمين، إذ أن البلدان النامية عادة ما تكون جهات مستوردة للتكنولوجيا والمعدات. وبناء على ذلك، فإن هذا الموجز يركز في المقام الأول على الإيجارات والإتاوات المدفوعة إلى غير المقيمين ويكتفي بتناول مقتضب لمخاطر تآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بالمقيمين في البلدان النامية.

\* هذا الموجز أعده براين ي - أرنولد، وهو كبير مستشارين في مؤسسة الضرائب الكندية، بتورونتو، كندا. ويمكن الاطلاع على النص الكامل للملف العملي على العنوان الإلكتروني التالي: [www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP\\_Rents-Royalties.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf)

## مفاهيم أساسية

٣ - في هذا الموجز، يستخدم مصطلح "إيجارات" لوصف المدفوعات التي تسدد مقابل استخدام ممتلكات ملموسة، بما يشمل استخدامها بشكل مؤقت وغير حصري، في إطار معاملة قانونية يشار إليها عادة بـ "عقد إيجار"؛ ويستخدم مصطلح "إتاوات" لوصف المدفوعات التي تسدد مقابل استخدام ممتلكات غير ملموسة في إطار معاملة يشار إليها عادة بـ "ترخيص". غير أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية تستخدم مصطلح "إتاوات" ليشمل كلا من الإيجارات المقدمة لاستخدام معدات معينة والإتاوات المقدمة لاستخدام ممتلكات غير ملموسة.

٤ - والإيجارات والإتاوات هي مدفوعات لاستخدام ممتلكات أو الحصول على الحق في استخدامها؛ وهي مختلفة اختلافا جوهريا عن المدفوعات لنقل الملكية (البيع) والمدفوعات لقاء الخدمات، مع أنه قد يكون من الصعب التمييز بينهما في بعض الظروف (مثلا، في ما يسمى العقود المختلطة التي تتيح لشخص واحد أن يبيع أو يؤجر أو يمنح ترخيص إحدى الممتلكات إلى شخص آخر، وأن يقدم خدمات إلى ذلك الشخص أيضا). وللأغراض الضريبية المحلية، يتم التمييز بين مختلف أنواع المدفوعات وفقا للقانون المحلي لكل بلد وهذه القوانين المحلية قد تختلف اختلافا كبيرا. أما في سياق اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي فيتم توصيف هذه المدفوعات وفقا للتعريف المتعاقد عليها ذات الصلة وجوهر هذه المدفوعات، بغض النظر عن القانون المحلي. ويمكن للبلدان النامية أن تقلل إلى أدنى حد من فرص تجنب الضريبة الناشئة عن التمييز بين الإيجارات والإتاوات والرسوم مقابل الخدمات من خلال التعامل مع هذه المدفوعات بشكل مماثل للأغراض الضريبية المحلية.

٥ - وبحسب الوقائع، يمكن توصيف الإيجارات والإتاوات باعتبارها إما إيرادات سلبية لاستثمارات أو إيرادات إيجابية لأنشطة تجارية بموجب القانون المحلي. وفي مقابل ذلك، تعتمد المعاملة الضريبية للإيجارات والإتاوات، في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، على معرفة ما إذا كان المقيم في دولة متعاقدة يمارس نشاطا تجاريا في الدولة الأخرى عن طريق منشأة دائمة أو مقر ثابت في تلك الدولة؛ وإلا فإن الإيجارات والإتاوات التي يتلقاها غير مقيم عادة ما تكون خاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع.

٦ - وعموما، تدفع الإيجارات والإتاوات فيما يتعلق بثلاثة أنواع أساسية من الممتلكات:

(أ) الممتلكات العقارية، التي تشمل عموما الأراضي والمباني والهياكل الأخرى المثبتة على الأراضي، وقد تشمل أيضا الأشجار النامية وغيرها من الموارد الطبيعية؛

(ب) الممتلكات المنقولة، التي تشمل الأجهزة والمعدات وغيرها من الممتلكات الملموسة؛

(ج) الممتلكات غير الملموسة، التي تشمل براءات الاختراع، والعلامات التجارية، وحقوق التأليف والنشر، والدراية الفنية، بل وقد تشمل المساعدة التقنية والخدمات في بعض الحالات.

٧ - وكثيرا ما يكون من الضروري لدافعي الضرائب والبلدان النامية ربط الإيجارات أو الإتاوات بأنشطة مدرة للدخل، وأنشطة غير مدرة للدخل، ومصادر محلية أو أجنبية. وهذا التوزيع يمكن أن يتم استنادا إلى مبدأ التعقب أو إلى مبدأ القسمة. والتعقب يعني القيام، استنادا إلى الوقائع والظروف، بتحديد

الدخول أو الأنشطة التي تربط بها مدفوعات محددة من الإيجارات أو الإتاوات. والقسمة تعني ربط نفقات الإيجارات أو الإتاوات بالدخل بالرجوع إلى تكلفة أو قيمة الأصول أو إجمالي الإيرادات أو رقم المعاملات أو إلى عامل آخر. ومعظم البلدان تعتمد التعقب والقسمة كليهما لأن التعقب، وإن كان أسهل، يستحيل تطبيقه في ظروف معينة.

٨ - وكثيراً ما يشار إلى المدفوعات التي تسدد لاستخدام أو استغلال موارد طبيعية بإتاوات؛ بيد أن هذه المدفوعات مماثلة لرسوم الاستعمال ولا تعامل عادة على أنها إتاوات للأغراض الضريبية.

### فرض الضرائب على المقيمين

٩ - مخاطر تآكل الوعاء الضريبي الناجمة عن مدفوعات الإيجارات والإتاوات التي تتسبب في تآكل الوعاء الضريبي أقل لدى المقيمين في بلد نام منه لدى غير المقيمين. وتتمثل المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي لدى المقيمين في ما يلي:

(أ) لا يفرض البلد النامي ضريبة على الإيجارات والإتاوات المتأتية من بلدان أجنبية، إما لأنه لا يفرض ضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي بوجه عام (ما يسمى "إقليمية الضريبة")، أو لأنه لا يفرض ضريبة على إيجارات أو إتاوات معينة تحصل من مصادر أجنبية. وفي هذه الحالة، يمكن للدفعي الضرائب سعياً إلى تجنب الضريبة التلاعب بقواعد البلد لتحديد مصدر الإيجار والإتاوة (الذي يكون عادة مكان استخدام الممتلكات أو مكان إقامة الدافع)؛

(ب) عندما لا يفرض البلد النامي الضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي، تؤدي أي نفقات إيجارات أو إتاوات قابلة للخصم يتكبدها المقيم للحصول على ذلك الدخل المعفى من الضريبة إلى تآكل الوعاء الضريبي للبلد؛

(ج) عندما يفرض البلد النامي الضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي (ما يسمى "عالمية الضريبة")، يقع عليه التزام بأن يوفر حماية من الازدواج الضريبي بمنح خصم ضريبي محلي يتعلق بالضريبة الأجنبية المفروضة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي. ويتعين أن يكون خصم الضريبة الأجنبية محصوراً في الضريبة الخاصة للبلد النامي على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي. وأي مدفوعات إيجارات أو إتاوات يتكبدها مقيم لكسب ذلك الدخل ينبغي ربطها بذلك الدخل لغرض تحديد هذا الخصم المحدود للضريبة الأجنبية؛ وإلا فإن خصم الضريبة الأجنبية سيكون مبالغاً فيه وسيحد من ضريبة البلد النامي على الدخل المحلي؛

(د) عندما يوفر البلد النامي حوافز ضريبية سخية للبحث والتطوير أو يفرض ضرائب بمعدلات تفضيلية على الدخل المتأتي من ممتلكات فكرية معينة من أجل تشجيع أنشطة البحث والتطوير في البلد (ما يسمى أنظمة الضرائب المخفضة على أرباح البراءات)، فإن هذه الحوافز الضريبية ستقلص الوعاء الضريبي للبلد وقد تكون عرضة لسوء للاستغلال؛

(هـ) عندما ينقل مقيم في بلد نام ملكية تجنّب منها إيجارات أو إتاوات إلى غير مقيم تربطه به صلة (شركة أجنبية خاضعة للسيطرة أو شركة مجموعة مؤسسات أو حتى منشأة دائمة - بافتراض أن البلد يعني الدخل الذي يعود إلى منشأة دائمة أجنبية)، لن يكون بمقدور البلد بعد ذلك فرض ضريبة على أي دخل من إيجارات أو إتاوات يتأتى من تلك الملكية. وحتى في حالة فرض البلد ضريبة على أي

مكسب يتحقق من نقل الملكية، فإن سعر الملكية قد يحدد بمبلغ منخفض بشكل مصطنع لتقليل حجم المكسب.

### فرض الضرائب على غير المقيمين الذين يكسبون دخلاً خاضعاً للضريبة على أساس صاف

١٠ - يفرض بعض البلدان النامية ضريبة على الدخل الصافي الذي يجنيه غير المقيمين في بلدانهم. وعادة ما لا يكون فرض الضريبة على أساس صاف منطبقاً إلا عندما تكون أنشطة غير المقيم في البلد النامي كبيرة - مثلاً عند الاضطلاع بنشاط تجاري عن طريق منشأة دائمة أو مقر ثابت أو عندما يكون غير المقيم موجوداً في البلد النامي لفترة طويلة من الزمن. وقد يفرض بعض البلدان النامية أيضاً ضريبة على غير المقيمين الذين يمتلكون ممتلكات عقارية في بلدانهم على أساس صاف. وفي هذه الأحوال، يحق لغير المقيمين خصم النفقات، بما يشمل الإيجارات والإتاوات، المتكبدة للحصول على الدخل الخاضع للضريبة في البلد النامي.

١١ - وقد يؤدي خصم غير المقيمين للإيجارات والإتاوات في هذه الأحوال إلى تآكل الوعاء الضريبي عندما يربط مبلغ مفرط من الإيجارات أو الإتاوات المتكبدة من جانب غير مقيم بالدخل المكتسب في البلد النامي ويخصم في حساب دخل غير المقيم الخاضع للضريبة. ولهذا الغرض، يجب أن توزع الإيجارات والإتاوات المتكبدة من جانب غير المقيم بين أنشطته المدرة للدخل في بلد المصدر وأنشطته خارج بلد المصدر؛ غير أن من الصعب على السلطات الضريبية تحديد الحصة المناسبة من إيجارات أو إتاوات غير المقيم التي يمكن إسنادها إلى الدخل المكتسب في بلد المصدر، ولا سيما فيما يتعلق بالممتلكات غير الملموسة. وتطرح مشاكل مماثلة فيما يتعلق بحساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى منشأة دائمة أو مقر ثابت بموجب المادة ٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

### فرض الضرائب على غير المقيمين الذين يتلقون إيجارات وإتاوات - الضريبة المستقطعة من المنبع

١٢ - عندما يدفع مقيم في بلد نام أو غير مقيم خاضع للضريبة على أساس صاف في بلد نام إيجارا أو إتاوات إلى غير مقيم تكون المبالغ المدفوعة عادة قابلة للخصم من الوعاء الضريبي للبلد النامي. وعلى الرغم من أن جميع مبالغ الإيجارات والإتاوات المخصومة تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للبلد النامي، لن يكون من المناسب أن يرفض البلد تطبيق الخصم عندما تكون الإيجارات والإتاوات نفقات مشروعة تم تكبدها لكسب الدخل. غير أنه إذا كانت مدفوعات الإيجارات أو الإتاوات القابلة للخصم إلى غير المقيمين غير خاضعة للضريبة في البلد النامي، فإن خطر تآكل الوعاء الضريبي أكبر. وفي العادة، تفرض البلدان النامية ضريبة مستقطعة على الإيجارات والإتاوات المدفوعة إلى غير المقيمين. وحتى عندما تفرض الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات، تظهر مخاطر لتآكل الوعاء الضريبي في الحالات التالية:

(أ) عندما يكون الوفر الضريبي المتأتي من خصم الإيجارات أو الإتاوات أكبر من الضريبة المستقطعة. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدى البلد النامي معدل ضريبة على الشركات قدره ٣٠ في المائة ولكن هذا البلد يفرض ضريبة مستقطعة على الإيجارات والإتاوات بمعدل قدره ٢٠ في المائة فقط، فإن وعاءه الضريبي سيتآكل بنسبة ١٠ في المائة من مبلغ الإيجارات أو الإتاوات المدفوعة. ويعد تحديد معدل

الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات موازنة صعبة بين حماية الوعاء الضريبي للبلد النامي وعدم ثني غير المقيمين عن تأجير ومنح تراخيص ممتلكات لمقيمين في ذلك البلد النامي؛

(ب) عندما تكون إيجارات أو إتاوات معينة معفاة من الضريبة أو خاضعة لمعدلات منخفضة من الضريبة المستقطعة؛

(ج) عندما تكون الإيجارات أو الإتاوات مقابل استخدام أنواع مختلفة من الممتلكات خاضعة لمعدلات مختلفة من الضريبة المستقطعة؛

(د) عندما يكون مبلغ الإيجار أو الإتاوة الذي يحصله غير مقيم من طرف ذي صلة أكبر أو أقل من المبلغ الذي كان سيدفع لو أنهما كانا يتعاملان بشكل مستقل؛

(هـ) في الحالة التي قد لا تكون فيها مدفوعات الإيجار والإتاوة متصلة بالاستخدام الفعلي لحق من الحقوق أو أصل من الأصول. وعندما لا يتم تكبد المدفوعات لغرض كسب الدخل أو عندما لا تعود بأي فائدة للدافع، فإن خصمها يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للبلد.

١٣ - وعندما يدفع إيجار إلى غير مقيم لاستخدام ملكية عقارية توجد في بلد نام، من السهل نسبياً للبلد الذي توجد فيه الملكية فرض ضريبة مستقطعة على الإيجار حتى عندما يكون الإيجار مدفوعاً من جانب غير مقيم (على سبيل المثال، عندما يمارس الدافع غير المقيم نشاطاً تجارياً في تلك الملكية العقارية). غير أنه عندما تدفع إيجارات أو إتاوات إلى غير مقيم لاستخدام ممتلكات منقولة أو غير ملموسة، قد يكون أصعب على البلدان النامية تحديد ما إذا كان يتعين فرض ضريبة مستقطعة على تلك المدفوعات. فعلى سبيل المثال، عندما يدفع مقيم في بلد نام إيجارات أو إتاوات لاستخدام ممتلكات خارج البلد النامي، قد يكون من الصعب أو من غير المناسب فرض ضريبة مستقطعة على تلك المدفوعات. ولعل قاعدة تمزج بين مكان استخدام الملكية أو الحق وبلد إقامة الدافع يمكن أن تكون القاعدة الأكثر فعالية.

١٤ - ويمكن للبلد النامي أن يفرض ضريبة مستقطعة على جميع مبالغ الإيجارات أو الإتاوات التي يدفعها المقيمون أو غير المقيمين الذين لديهم منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد (أو غير المقيمين الذين يستخدمون ممتلكات داخل البلد في حال اتباع قاعدة مكان مصدر الاستخدام) من أجل استخدام ممتلكات منقولة أو غير ملموسة؛ غير أن هذه الضريبة العريضة سيكون صعباً تطبيقها، لا سيما عندما تكون المدفوعات مسددة من جانب أفراد. وبناء على ذلك، يكون البديل هو الاقتصاص على فرض الضريبة المستقطعة عندما تكون المدفوعات قابلة للخصم في حساب الدخل الخاضع للضريبة في البلد النامي؛ وفي إطار هذا البديل، لن تكون مدفوعات الإيجارات أو الإتاوات غير القابلة للخصم خاضعة للضريبة.

## باء - المخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات في إطار المعاهدات الضريبية

### مقدمة

١٥ - قد تُنشئ أحكام المعاهدات الضريبية أحياناً فرصاً لتآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بنفقات الإيجارات والإتاوات لأن المعاهدات الضريبية تحد من الضرائب التي تفرضها دولة متعاقدة على المقيمين



في الدولة المتعاقدة الأخرى. وبالنسبة لأي بلد نام بعينه، يتوقف مدى سماح معاهداته الضريبية بتأكل وعائه الضريبي على العناصر التالية: (أ) عدد المعاهدات الضريبية التي أبرمها؛ (ب) البلدان التي أبرم معها معاهدات ضريبية؛ (ج) أحكام تلك المعاهدات الضريبية.

١٦ - وبصفة عامة، تستند المعاهدات الضريبية إما إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أو إلى الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ويتفاوض العديد من البلدان النامية على أحكام معاهداتها الضريبية استناداً إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لأنها توفر قدراً أكبر من الحقوق الضريبية لبلدان المصدر.

١٧ - والمعاهدات الضريبية لا تفرض الضرائب بوجه عام؛ فالضريبة تفرض عملاً بالقانون المحلي للبلد. ولذلك، إذا كان مبلغ دخل يحصل عليه غير مقيم من بلد ما غير خاضع للضريبة بموجب القانون المحلي لذلك البلد، لا يهم ما إذا كان للبلد الحق في فرض الضريبة على المبلغ بموجب أحكام معاهدة ضريبية سارية.

### القيود على فرض الضرائب على المقيمين بموجب المعاهدات الضريبية

١٨ - على الرغم من أن المعاهدات الضريبية لا تحد عموماً من صلاحية أي بلد في فرض الضرائب على المقيمين فيه، وهو مبدأ عُبر عنه صراحة في المادة ١ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، هناك بضعة استثناءات من هذا المبدأ العام تكتسي أهمية فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات.

١٩ - أولاً، بموجب المادة ٢٣ من كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، يقع على بلد الإقامة التزام بتوفير حماية من الازدواج الضريبي فيما يتعلق ببند من بنود الدخل خاضع للضريبة في بلد المصدر وفقاً لأحكام المعاهدة. ويجب الوفاء بهذا الالتزام عن طريق إعفاء ذلك الدخل من الضريبة في بلد الإقامة أو من خلال منح خصم ضريبي في بلد الإقامة يتعلق بالضريبة الأجنبية المدفوعة على ذلك الدخل. وعلى النحو المبين أعلاه، فإن أي نفقات إيجار أو إتاوة يتكبدها مقيم في بلد ما ليحصل على دخل متأت من مصدر أجنبي معفى من ضريبة بلد الإقامة لا تكون، من حيث المبدأ، قابلة للخصم؛ كما أنه عندما يكون الدخل المتأني من مصدر أجنبي خاضعاً للضريبة في بلد الإقامة، فإن أي نفقات متكبدة لكسب ذلك الدخل تكون قابلة للخصم لكنها تربط بذلك الدخل لغرض تحديد الخصم المحدود للضريبة الأجنبية.

٢٠ - ثانياً، تقتضي المادة ٢٤ (٤) من كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين أن تسمح الدولة المتعاقدة بخصم مدفوعات الإيجارات والإتاوات (والمدفوعات الأخرى) التي تسدها مؤسسة في تلك الدولة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى في ظل نفس الظروف كما لو أن المبالغ قد دفعت إلى مقيم في الدولة الأولى. ولا ينطبق هذا الحكم على مدفوعات الإتاوات الزائدة بموجب المادة ٩ أو المادة ١٢ (٦). فعلى سبيل المثال، تمنع المادة ٢٤ (٤) أي بلد من رفض خصم مدفوعات إيجارات أو إتاوات يسدها مقيم إلى غير مقيم عندما يكون الخصم مسموحاً به لمبلغ مماثل مدفوع إلى مقيم.

٢١ - ثالثاً، بموجب المادة ٢٤ (٥) من كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، يجب ألا تخضع مؤسسات مقيمة تابعة لدولة يملكها أو يتحكم فيها مقيمون في دولة أخرى لضريبة أو لأي شروط متصلة بها تكون مغايرة أو أثقل عبئاً من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي تخضع لها مؤسسات مقيمة مماثلة. فعلى

سبيل المثال، تحظر المادة ٢٤ (٥) تطبيق قواعد خصم إيجارات أو إتاوات من جانب شركة مقيمة يملكها أو يتحكم فيها غير مقيمين تكون أقل مواتاة من قواعد خصم مدفوعات إيجارات أو إتاوات مماثلة مسددة من جانب شركات مقيمة أخرى يملكها مقيمون.

### القيود على فرض الضرائب على غير المقيمين بموجب المعاهدات الضريبية

٢٢ - هناك سؤالان كبيران فيما يتعلق بمعاملة الإيجارات والإتاوات التي يدفعها أو يتلقاها غير مقيمين في إطار معاهدات ضريبية. أولاً، هل تقيّد المعاهدات الضريبية صلاحية الدولة في فرض ضريبة مستقطعة على مدفوعات الإيجارات والإتاوات المسددة إلى مقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى بموجب قانونها المحلي؟ ثانياً، هل تقتضي المعاهدات الضريبية من الدولة السماح بخصم الإيجارات والإتاوات من جانب مقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى في الحالات التي لا يسمح فيها بالخصم بموجب القانون المحلي؟

٢٣ - وإذا حصل غير مقيمين على مدفوعات إيجارات وإتاوات من بلد ما، يجوز أن تنطبق أحكام الموارد ٦ و ٧ و ٨ و ١٢ و ٢١ من الاتفاقيتين النموذجيتين. وإذا كانت لغير مقيم منشأة دائمة في البلد وكانت الممتلكات الأساسية التي يدفع عنها الإيجارات أو الإتاوات مرتبطة فعلياً بنشاط تلك المنشأة الدائمة، يكون غير المقيم، عادة، خاضعاً للضريبة في البلد الذي توجد فيه المنشأة الدائمة على أساس صاف بموجب المادة ٧، التي تتضمن أحكاماً تناول خصم الإيجارات والإتاوات (والنفقات الأخرى) المتكبدة للحصول على الدخل. وإلا فإن المبلغ الإجمالي للإيجارات والإتاوات الذي يتلقاه غير مقيم يكون خاضعاً لضريبة مستقطعة (بمعدل محدود بموجب المادة ١٢ في حالة المدفوعات الخاضعة للضريبة بموجب تلك المادة).

### الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات

٢٤ - تتيح المادة ٦ من الاتفاقيتين النموذجيتين للبلدان النامية أن تفرض، دون أي قيود، ضريبة على الدخل المتأتي من تأجير (إيجار) ممتلكات عقارية توجد في ذلك البلد الذي يجنيه مقيم في البلد الآخر. ولذلك، يمكن للبلدان النامية أن تفرض ضريبة على الإيجارات لاستخدام الممتلكات العقارية على أساس صاف أو إجمالي بأي معدل. وعندما يسمح بلد نام بخصم نفقات في حساب الدخل الذي يجنيه غير مقيم من ممتلكات عقارية توجد في البلد، يتعين عليه أن يتأكد من أن الخصم مشروع، وأن يضمن ألا يزيد، في حالة المدفوعات التي تتم بين أطراف ذات صلة، عن مبلغ المعاملة التي تتم بشكل مستقل. وفي حالة فرض ضريبة مستقطعة على أساس إجمالي على الإيجارات لاستخدام الممتلكات العقارية، يمكن تحديد المعدل بحيث تكون الضريبة قيمة تقريبية معقولة لضريبة على الدخل الصافي.

٢٥ - وتعرف المادة ٦ (٢) مصطلح "الممتلكات العقارية" بالإشارة إلى المعنى الذي له بمقتضى القانون المحلي للبلد الذي توجد فيه الممتلكات المعنية ويتضمن المصطلح المواشي والمعدات المستخدمة في الزراعة والحراثة، والتراخيص التي تمنح الحق في استغلال المناجم وغيرها من الموارد الطبيعية.

٢٦ - وبموجب المادة ٨ من الاتفاقيتين النموذجيتين، لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي إلا في بلد الإقامة. ولذلك، فإن مدفوعات الإيجار المتعلقة بالسفن والطائرات التي توجرها شركة طيران أجنبية أو شركة نقل بحري أجنبية لشركة طيران محلية أو شركة نقل بحري محلية التي تتناولها المادة ٨ قد تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي حينما تكون المدفوعات قابلة للخصم

في البلد الذي يكون فيه الدافع مقيماً ولا يكون بوسع ذلك البلد فرض ضريبة مستقطعة على تلك المدفوعات.

٢٧ - وبموجب المادة ١٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، يحق لبلد نام فرض ضريبة مستقطعة بأقصى معدل متفق عليه على إيجارات لاستخدام معدات صناعية أو تجارية أو علمية موجودة في البلد النامي تدفع إلى مقيم في البلد الآخر. ولا يرد تعريف لعبارة "معدات صناعية أو تجارية أو علمية" في المعاهدة، وكما شرح في الفقرة ١٣-٢ من التعليق على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لها المعنى المقصود في القانون المحلي ما لم يقتض السياق معنى مختلفاً. ويعتبر الإيجار متأتياً من بلد ما عندما يكون الدافع مقيماً في ذلك البلد أو عندما يكون لغير مقيم منشأة دائمة أو مقر ثابت في ذلك البلد بحيث يربط الالتزام بدفع الإيجار بالمنشأة الدائمة أو المقر الثابت ويكون الإيجار قابلاً للخصم في حساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وفي المقابل، لا تنطبق المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على الإيجارات لاستخدام هذه المعدات؛ وبدلاً من ذلك، يرد تناول هذه الإيجارات في المادة ٧ من الاتفاقية، الأمر الذي يعني أن البلد النامي الذي تنشأ فيه إيجارات لاستخدام هذه المعدات ليس بوسع فرض ضريبة عليها ما لم يكن لدى غير المقيم منشأة دائمة في البلد ويمكن إسناد الإيجارات إلى المنشأة الدائمة.

٢٨ - وعندما يختار بلد نام فرض ضريبة مستقطعة على إيجارات لاستخدام المعدات، يتعين عليه أن ينظر بعناية في أن بعض المؤجرين غير المقيمين قد يطلبون من المستأجرين المقيمين في البلد النامي زيادة الإيجار بحيث يعكس الضريبة المستقطعة، ما يؤدي إلى تحول الضريبة إلى المستأجرين المقيمين وإلى زيادة التكلفة التي يتحملها المقيمون لاستئجار المعدات من غير المقيمين.

٢٩ - وتتيح المادة ١٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أيضاً للبلد الذي تنشأ فيه إتاوات لاستخدام ممتلكات غير ملموسة أو الحصول على الحق في استخدامها أن يفرض ضريبة على تلك الإتاوات بمعدل متفق عليه بين الدولتين المتعاقبتين. وتعرف المادة ١٢ (٣) هذه الإتاوات بمعناها العام على أنها مدفوعات لقاء استعمال أو حق استعمال حقوق تأليف أعمال أدبية أو فنية أو علمية، أو براءات اختراع، أو علامات تجارية، أو خطط، أو تصاميم أو نماذج، أو صيغ أو أساليب سرية، فضلاً عن الدراية الفنية؛ بيد أن رسوم الخدمات التقنية ليست إتاوات وهي خاضعة للضريبة وفقاً للمادة ١٢ (ألف) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وتعتبر الإتاوات متأتية من بلد ما عندما يكون الدافع مقيماً في ذلك البلد أو عندما يكون لغير مقيم منشأة دائمة أو مقر ثابت في ذلك البلد بحيث يربط الالتزام بدفع الإتاوات بالمنشأة الدائمة أو المقر الثابت وتكون الإتاوات قابلة للخصم في حساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وبموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ليس المكان الذي تستخدم فيه الممتلكات بذي أهمية لأغراض تحديد منشأ الإيجارات أو الإتاوات. وبموجب المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، لا تخضع الإتاوات للضريبة إلا في البلد الذي يكون فيه المستفيد مقيماً.

#### خصم مدفوعات الإيجارات والإتاوات من جانب غير المقيمين

٣٠ - بوجه عام، يعد خصم النفقات في حساب الدخل مسألة تندرج ضمن القانون المحلي، رغم أن المادة ٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تنص على بعض القواعد العامة التي تتعلق بعمليات الخصم

لأغراض تحديد الأرباح التي يمكن إسنادها إلى منشأة دائمة. وإضافة إلى ذلك، تنص المادة ٢٤ (٣) على منع أي بلد من التمييز ضد مقيم في دولة متعاقدة أخرى يضطلع بأعمال تجارية في البلد عن طريق منشأة دائمة (وليس عن طريق مقر ثابت). وتنص المادة ٧ (٣) على أنه "يسمح بخصم النفقات" المتكبدة لأغراض النشاط التجاري للمنشأة الدائمة، وأنه يجب السماح بخصمها بصرف النظر عن مكان تكبد تلك النفقات (سواء كانت في البلد الذي توجد فيه المنشأة الدائمة أو في مكان آخر) وبصرف النظر عما إذا كانت النفقات متكبدة كلياً أو جزئياً لأغراض المنشأة الدائمة. ورغم أن المادة ١٤ لا تتضمن قواعد مماثلة لتلك الواردة في المادة ٧ (٣)، فإن الفقرة ١٠ من شرح المادة ١٤ تشير إلى أن نفس المبادئ ينبغي أن تطبق لأغراض حساب الدخل الذي يمكن إسناده إلى المقر الثابت. ولذلك، فإن أي نفقات إيجارات أو إتاوات يتم تكبدها فيما يتعلق بمنشأة دائمة أو مقر ثابت تكون قابلة للخصم في حساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى المنشأة الدائمة لأغراض تطبيق المادة ٧.

٣١ - ويمكن استخدام الممتلكات المنقولة والممتلكات الفكرية التي تملكها مؤسسة غير مقيمة لصالح المؤسسة بأسرها وليس فقط لصالح منشأة دائمة أو مقر ثابت. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام الممتلكات لأغراض جزء من مؤسسة لفترة من الزمن ثم من أجل جزء آخر من المؤسسة في الفترة المتبقية من السنة؛ ويمكن استخدام الممتلكات الفكرية في الوقت نفسه لصالح مختلف أجزاء المؤسسة. ولذلك، من الضروري ربط حصة مناسبة من نفقات الإيجارات أو الإتاوات التي يتكدها غير مقيم بمنشأة دائمة أو مقر ثابت. وكما ذكر أعلاه، يمكن أن يتم هذا الربط استناداً إلى تعقب وقائع استخدام الممتلكات (من قبيل الإشارة إلى عدد ساعات أو أيام الاستخدام) أو من خلال قسمة النفقات استناداً إلى عوامل من قبيل الإيرادات والمبيعات والأصول والموظفين، وما إلى ذلك.

٣٢ - ولا تكون قابلة للخصم لأغراض حساب أرباح المنشأة الدائمة أو المقر الثابت سوى نفقات الإيجارات أو الإتاوات الفعلية التي تتكدها مؤسسة غير مقيمة فيما يتعلق بمنشأة دائمة أو مقر ثابت. وتحظر المادة ٧ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية صراحة خصم إيجارات أو إتاوات مفترضة يحملها المكتب الرئيسي (أو جزء آخر من المؤسسة) على منشأة دائمة في بلد نام لقاء استخدام معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو ممتلكات فكرية تملكها مؤسسة ما. وعلى النقيض من ذلك، تنص المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على أنه يجوز خصم إيجارات وإتاوات مفترضة عن تلك الممتلكات. ووفقاً لأحكام الاتفاقيتين النموذجيتين، إذا سمح بلد من البلدان النامية بخصم الإيجارات أو الإتاوات المفترضة في حساب أرباح منشأة دائمة أو مقر ثابت، فإن ذلك سيؤدي إلى تآكل وعائه الضريبي ولن يكون بوسع فرض أي ضريبة مستقطعة على تلك المبالغ المفترضة. غير أنه، بموجب أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين، يحق لبلد نام أن يفرض ضريبة مستقطعة على مدفوعات الإيجارات والإتاوات الفعلية التي يسدها غير مقيم له منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد النامي لغير مقيم آخر إذا كانت المدفوعات قابلة للخصم في حساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت، إذ تعتبر هذه المدفوعات متأتية من البلد.

٣٣ - وبموجب المادة ٢٤ (٣) من كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، يحظر على دولة متعاقدة أن تفرض ضرائب على منشأة دائمة لمقيم في دولة أخرى بطريقة أقل رعاية من الطريقة التي تفرض بها الضرائب على مقيميها الذين يقومون بأنشطة مماثلة. ولذلك، إذا كانت مؤسسات مقيمة خاضعة للضريبة على أرباحها على أساس صاف، فإن غير المقيمين الذين يقومون بأنشطة تجارية عن طريق منشأة دائمة يجب

أن يكونوا أيضا خاضعين للضريبة على أساس صاف ويجب السماح لهم بخصم نفقات الإيجارات والإتاوات بنفس الطريقة على غرار المؤسسات المقيمة. فعلى سبيل المثال، وفقا للمادة ٢٤ (٣)، لن يكون بوسع بلد نام فرض ضريبة مستقطعة نهائية على إيجارات أو إتاوات يتلقاها غير مقيم له منشأة دائمة في البلد عندما تكون الممتلكات الأساسية (الممتلكات العقارية أو المعدات أو الممتلكات غير الملموسة) مرتبطة فعليا بالمنشأة الدائمة، ما لم تكن الإيجارات أو الإتاوات المدفوعة لمقيمين خاضعة أيضا لتلك الضريبة المستقطعة النهائية. غير أن المادة ٢٤ (٣) لن تنطبق على الضريبة المفروضة على مستوى الفرع على أي إيجارات أو إتاوات قابلة للخصم في حساب أرباح منشأة دائمة لأن هذه الضريبة تفرض على المستفيد غير المقيم من الإيجارات أو الإتاوات لا على المنشأة الدائمة.

٣٤ - ولا تتناول المادة ٢٤ (٣) سوى موضوع فرض الضريبة على أرباح منشأة دائمة، ولا تتناول الشروط المرتبطة بها. ومن ثم، فإنها لا تمنع أي بلد من فرض شروط إبلاغ وعقوبات وقواعد إدارية أخرى فيما يتعلق بفرض الضرائب على غير المقيمين الذين يقومون بأنشطة تجارية عن طريق منشأة دائمة تختلف عن تلك المفروضة على المقيمين الذين يقومون بأنشطة مماثلة.

## جيم - التدابير المضادة لمنع تآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات

### مقدمة

٣٥ - هناك ثلاثة تدابير أساسية متاحة للبلدان النامية للتصدي لتآكل الوعاء الضريبي عبر الحدود من خلال مدفوعات الإيجارات والإتاوات: (أ) فرض قيود على خصم الإيجارات والإتاوات؛ (ب) فرض ضرائب مستقطعة على مدفوعات الإيجارات والإتاوات لغير المقيمين؛ (ج) تطبيق القواعد، بما فيها قواعد التسعير التحويلي وقواعد مكافحة تجنّب الضريبة، لمنع وجود مدفوعات إيجارات وإتاوات زائدة قابلة للخصم.

### التدابير المضادة في إطار القانون المحلي

فرض قيود على خصم الإيجارات والإتاوات من جانب المقيمين وغير المقيمين

٣٦ - على الرغم من أن جميع عمليات خصم الإيجارات والإتاوات تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للبلد النامي، لن يكون من المناسب رفض خصم الإيجارات والإتاوات عندما تمثل هذه النفقات تكاليف مشروعة لكسب الدخل. وتكون مخاطر تآكل الوعاء الضريبي فيما يتعلق بمدفوعات الإيجارات والإتاوات القابلة للخصم أكبر عندما تكون المدفوعات مسددة إلى غير مقيمين وتكون زائدة و/أو غير خاضعة للضريبة في البلد النامي أو تكون خاضعة للضريبة بمعدل مخفض. وكما هو مبين أدناه، قد ترغب البلدان النامية في ضمان أن تكون الإيجارات والإتاوات المدفوعة لغير مقيمين خاضعة للضريبة المستقطعة.

٣٧ - وقد تكون مدفوعات الإيجارات أو الإتاوات إلى غير مقيمين زائدة عندما يكون الدافع والمستفيد مرتبطين بصلة ما أو لا يتعاملان بشكل مستقل. وقد ترغب البلدان النامية في النظر في اعتماد قواعد فعالة للتسعير التحويلي للحيلولة دون تآكل الوعاء الضريبي من خلال الإيجارات والإتاوات الزائدة المدفوعة لغير مقيمين ذوي صلة؛ وقد ترغب أيضا في النظر في سن قواعد مماثلة لمكافحة تجنّب الضريبة للحيلولة دون خصم مدفوعات إيجارات وإتاوات زائدة تتم بين أفراد ذوي صلة.

٣٨ - ويمكن أن يقوم غير مقيمين خاضعين للضريبة في بلدان نامية على أساس صاف (مثلا، عندما تكون لهم منشأة دائمة في ذلك البلد) بربط مبالغ غير متناسبة من الإيجارات أو الإتاوات بأنشطتهم المدرة للدخل في تلك البلدان النامية، وخصم تلك المبالغ في حساب دخولهم. وللحيلولة دون ذلك، قد ترغب البلدان النامية في سن قواعد واضحة لتخصيص مدفوعات الإيجارات والإتاوات التي يتكبدها غير المقيمين للدخول المتأتية من الأنشطة التجارية التي يقومون بها في بلدانهم، ويتعين أن تبدي السلطات الضريبية حرصا في تطبيق تلك القواعد.

#### فرض الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات

٣٩ - على الرغم من أن مدفوعات الإيجارات والإتاوات إلى غير المقيمين تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للبلد النامي، فإن هذا التآكل يمكن أن يعوض إذا فرض البلد ضريبة على هذه المدفوعات. وعادة ما تفرض هذه الضريبة باعتبارها ضريبة مستقطعة بمعدل ثابت على إجمالي مبلغ المدفوعات ويحدد المعدل بحيث يكون قيمة تقريبية لضريبة على الدخل الصافي لغير المقيمين. ومع ذلك، فإن الوعاء الضريبي للبلد النامي يكون متأكلا بقدر ما تكون أي مبالغ إيجارات أو إتاوات مدفوعة إلى غير المقيمين معفاة من الضريبة أو يقل معدل الضريبة المستقطعة عن الوفر الضريبي المتأتي من خصم الإيجارات والإتاوات من جانب الدافع. ونظرا إلى أن ارتفاع معدلات الضريبة المستقطعة على الإيجارات أو الإتاوات قد يؤدي إلى الحد من حصول المقيمين في البلد النامي على المعدات والتكنولوجيا، فإن البلدان النامية توافق في كثير من الأحيان على منح إعفاءات من الضريبة المستقطعة على الإتاوات أو معدلات منخفضة لهذه الضريبة في معاهداتها الضريبية. غير أنه من المهم أن يتم بعناية استعراض أي من هذه الإعفاءات أو المعدلات المحفظة للتأكد من أنها مبررة. ويرد في الملف العملي المتعلق بالإيجارات والإتاوات تشريع نموذجي لفرض الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات، مشفوعا بملاحظات إيضاحية.

٤٠ - وفي حال ما إذا كانت لدى بلد نام معدلات مختلفة للضريبة المستقطعة على مدفوعات الإيجارات والإتاوات وغيرها من المدفوعات إلى غير المقيمين، من قبيل الفوائد ورسوم الخدمات، فإنه يمكن لدفعي الضرائب أن يتلاعبوا بالمعاملات من أجل تجنب الضرائب المستقطعة أو التقليل منها إلى أدنى حد من خلال تغيير طبيعة المدفوعات. ويمكن للبلدان النامية أن تقلل من خطر تآكل الوعاء الضريبي هذا إلى أدنى حد من خلال الحفاظ على معدلات متنسقة للضريبة المستقطعة على جميع المدفوعات المسددة إلى غير المقيمين في إطار قوانينها المحلية ومعاهداتها الضريبية.

٤١ - وعندما يكون غير مقيمين خاضعين للضريبة على أساس صاف ويقومون بخصم مدفوعات الإيجار والإتاوات من الوعاء الضريبي لبلد ما، فإن الوعاء الضريبي في ذلك البلد سيتآكل بفعل عمليات الخصم إلا في حالة ما إذا كانت تلك المدفوعات خاضعة للضريبة المستقطعة.

٤٢ - وقد يدخل غير المقيمين في ترتيبات متعاقبة لتجنب الضريبة المستقطعة على الإيجارات أو الإتاوات. ولمنع هذا النوع من أنواع تجنب دفع الضريبة، يمكن للبلدان النامية إما أن تعتمد قواعد محددة لمكافحة تجنب الضريبة تتناول الترتيبات المتعاقبة التعسفية، وإما، إذا كانت لديها قاعدة عامة لمكافحة تجنب الضريبة، أن تطبق تلك القاعدة على تلك الترتيبات.

٤٣ - وإذا كان بلد من البلدان النامية يفرض الضريبة المستقطعة على الإيجارات المدفوعة إلى غير المقيمين لاستخدام ممتلكات عقارية توجد في البلد، فيمكنه النظر في ضمان أن يكون معنى

”ممتلكات عقارية“ و ”الدخل من“ تلك الممتلكات في قانونه المحلي عريضا بما يكفي لهذا الغرض. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل المعنيان المدفوعات لاستخدام الموارد الطبيعية - المعادن والممتلكات الزراعية والحشب - ولاستخدام الممتلكات المثبتة على الممتلكات العقارية، مثل خطوط الأنابيب.

٤٤ - وبالمثل، قد يكون من المفيد لأي بلد نام أن يستعرض معنى مصطلحي ”إيجارات“ و ”إتاوات“ في قانونه المحلي بحيث يضمن أن يكون معناهما عريضا بما يكفي لتغطية جميع المدفوعات لاستخدام الممتلكات، وأن تكون الاستثناءات مبررة، وأن تكون المدلولات متسقة مع مدلول مصطلح ”إتاوات“ في معاهداته الضريبية.

٤٥ - وقد يكون بمقدور مؤسسات غير مقيمة كسب مبالغ كبيرة في شكل إيجارات أو إتاوات من مستهلكين مقيمين دون الحاجة إلى تأسيس منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد. وهذا النوع من أنواع تجنب دفع الضريبة لا يقتصر على الإيجارات والإتاوات، بل قد يحدث التهرب الضريبي في شتى أنواع الأنشطة التجارية، بما في ذلك توفير السلع والخدمات الرقمية. ولا يرجح أن يكون فرض الضريبة المستقطعة على جميع الإيجارات والإتاوات المدفوعة إلى غير المقيمين تديرا فعالا للتصدي لهذا النوع من أنواع تآكل الوعاء الضريبي إذ إنه من الصعب تحصيل هذه الضريبة من المستهلكين الأفراد. وقد قام بعض البلدان بسن قواعد خاصة لمكافحة تجنب الضريبة أو باعتماد قواعد لفرض الضرائب على غير المقيمين إذا كانت لديهم إمدادات هامة من السلع والخدمات الرقمية في البلد.

#### فرض الضرائب على المقيمين

٤٦ - عندما يتكبد مقيمون في بلد من البلدان النامية مدفوعات إيجارات أو إتاوات لكسب دخول معفاة متأتية من مصادر أجنبية، ينبغي من حيث المبدأ ألا تكون تلك النفقات قابلة للخصم. وعندما يتم تكبد تلك النفقات لكسب دخول خاضعة للضريبة متأتية من مصادر أجنبية، تكون عموما قابلة للخصم لكنه ينبغي من حيث المبدأ أن تربط بالدخل المتأتي من مصدر أجنبي، وأن تخفضه، لأغراض تحديد أي خصم للضريبة الأجنبية يسمح به البلد النامي. [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP\\_Rents-Royalties.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf)

٤٧ - ولمواجهة مخاطر تآكل الوعاء الضريبي عندما يقوم مقيم في بلد نام بنقل ممتلكات غير ملموسة إلى غير مقيم، يمكن للبلد النامي أن ينظر في فرض الضريبة على المكاسب المتحققة من النقل. وفي حال نقل الممتلكات إلى غير مقيم ذي صلة، هناك إمكانية لجعل سعر بيع الممتلكات أقل من قيمتها السوقية العادلة للتقليل إلى أدنى حد من مبلغ المكاسب الخاضعة للضريبة. وقد ترغب البلدان النامية في أن تنظر في إدراج أحكام في قوانينها المحلية تعتبر أن عائدات البيع تساوي القيمة السوقية العادلة للممتلكات في إطار المبيعات التي تتم بين أطراف ذات صلة بل ويمكنها اللجوء إلى استقراء ما حدث من أجل تحديد قيمة تلك الممتلكات. وينبغي لها أيضا أن تكفل تخصيص الموارد الكافية لتطبيق تلك الأحكام بفعالية.

#### التدابير المضادة في إطار المعاهدات الضريبية

٤٨ - إن المعاهدات الضريبية لبلد نام يمكن أن تمنعه من فرض ضريبة مستقطعة على مدفوعات إيجارات أو إتاوات معينة مسددة إلى مقيمين في بلدان وقع معها معاهدات، أو قد تقتضي منه أن يخفض الضريبة المستقطعة على تلك المدفوعات. ويمكن أن تصر البلدان النامية على الحفاظ على معدلات

معقولة للضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات - مثل ١٠ أو ١٥ في المائة - في معاهداتها، وهو ما سيخفض حجم أي تأكل للوعاء الضريبي من خلال مدفوعات الإيجارات والإتاوات القابلة للخصم. غير أنه، ومثلما لوحظ أعلاه، فإن غير المقيمين من أصحاب الملكية الفكرية قد يطلبون من المقيمين المرخص لهم تحمل تكاليف أي ضريبة مستقطعة من خلال زيادة مدفوعات الإتاوات. وقد ترغب البلدان النامية أيضا في أن تكفل أن تكون أي إعفاءات من الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات مبررة تبريرا واضحا، وأن تنظر، قدر الإمكان، في كفالة أن تكون معدلات الضريبة المستقطعة على مختلف أنواع الإتاوات وغيرها من المدفوعات، من قبيل الفوائد ورسوم الخدمات، معدلات متسقة.

٤٩ - وينبغي للبلدان النامية أن تكفل اشتغال معاهداتها الضريبية على أحكام مماثلة للمادة ٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وينبغي لها، على النحو المشار إليه أعلاه، أن تنظر في فرض الضريبة في قوانينها المحلية على جميع الدخول المتأتية من الممتلكات العقارية التي يجوز فرض الضريبة عليها بموجب المادة ٦.

٥٠ - وفي حال ما إذا وافقت بلدان نامية على إدراج المادة ١٢ (٣) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في معاهداتها الضريبية، فإنه لن يكون بوسعها فرض الضريبة على الإيجارات لاستخدام المعدات الصناعية والتجارية والعلمية ما لم تكن لدى المؤجر غير المقيم منشأة دائمة في البلد وكانت المعدات مرتبطة فعليا بالمنشأة الدائمة. وعلى النقيض من ذلك، إذا ما أدرجت بلدان نامية المادة ١٢ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في معاهداتها الضريبية، فإنه سيكون بوسعها فرض ضريبة مستقطعة بمعدل متفق عليه على الإيجارات لاستخدام تلك المعدات.

٥١ - وفيما يتعلق بالإتاوات لاستخدام الممتلكات غير الملموسة، قد ترغب البلدان النامية في أن تكفل أن تكون أي مدفوعات خاضعة للضريبة المستقطعة بموجب القانون المحلي خاضعة للضريبة أيضا بموجب المادة ١٢ (٣) وأن تكون أي إعفاءات من الضريبة المستقطعة بموجب المادة ١٢ مبررة تبريرا واضحا.

٥٢ - وفي حالة ما إذا أبرم بلد ما معاهدات ضريبية تتضمن حكما بشأن عدم التمييز يكون مماثلا للمادة ٢٤ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، فإن تلك المعاهدات ستمنع البلد من رفض خصم الإيجارات والإتاوات من جانب غير المقيمين الذين يقومون بأنشطة تجارية في البلد عن طريق منشأة دائمة (ولو لم يكن ذلك عن طريق مقر ثابت) ما لم يكن غير مسموح للمقيمين في البلد خصم مدفوعات مماثلة. ورغم أن المعاهدات الضريبية تقتضي عموما من البلدان التي توجد فيها منشأة دائمة السماح بخصم الإيجارات والإتاوات التي يمكن إسنادها بشكل سليم إلى المنشأة الدائمة، فإن السلطات الضريبية في البلدان النامية ينبغي لها أن تحرص على ألا تسمح لغير المقيمين بخصم مبالغ غير متناسبة. وينبغي للبلدان النامية أن تنظر في عدم اعتماد المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية الحالية لمنظمة التعاون والتنمية في معاهداتها لأن تلك المادة قد تقتضي منها السماح بخصم مبالغ إيجارات وإتاوات مفترضة في حساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى منشأة دائمة دون أن يكون بوسعها تحصيل ضريبة مستقطعة على تلك المدفوعات المفترضة.



٥٣ - وقد تمنع معاهدات ضريبية يبرمها بلدا ما وتحتوي على أحكام مماثلة للمادة ٢٤ (٤) و (٥) من الاتفاقيتين النموذجيتين قيام البلد بتقييد خصم الإيجارات أو الإتاوات في حالات معينة. ولتلافي ذلك في الحالات التي يعتبر فيها البلد أن تلك القيود مبررة وأساسية، يمكن للبلد القيام بما يلي:

- (أ) رفض الدخول في معاهدات ضريبية؛
- (ب) أو رفض الموافقة على إدراج المادتين ٢٤ (٤) و (٥) في معاهداته الضريبية؛
- (ج) أو تطبيق أية قيود مفروضة على خصم الإيجارات والإتاوات من جانب غير المقيمين على مدفوعات الإيجارات والإتاوات من جانب المقيمين أيضا؛
- (د) أو الإصرار على أن تستثنى صراحة أية قيود مفروضة على خصم الإيجارات والإتاوات من جانب غير المقيمين من المادتين ٢٤ (٤) و (٥)؛
- (هـ) أو الإصرار على حصر المادتين ٢٤ (٤) و (٥) في معاملة الدولة الأولى بالرعاية بدلا من المعاملة الوطنية.

## دال - مسائل إدارة الضرائب

٥٤ - بوجه عام، يمكن أن يكون غير المقيمين خاضعين للضريبة على الإيجارات أو الإتاوات كجزء من دخولهم الصافية على منوال المقيمين أو أن يكونوا خاضعين للضريبة على المبلغ الإجمالي للإيجارات والإتاوات التي يحصلون عليها دون خصم أي مدفوعات. وعندما يكون غير المقيمين خاضعين للضريبة على دخولهم الصافية، عادة ما يتوجب عليهم تقديم إقرارات ضريبية تبين دخولهم الخاضعة للضريبة والضرائب المستحقة الدفع. وعلى الرغم من أن مدفوعات الإيجارات والإتاوات المتأتية من مصدر محلي التي يتلقاها غير المقيم في هذه الظروف يمكن أن تكون خاضعة للاستقطاع، فإن هذا الاستقطاع مؤقت؛ ويمثل مدفوعات تتعلق بالضريبة المستحقة الدفع التي سيدفعها غير المقيم في النهاية بعد تقييم إقراره الضريبي. وعندما يكون غير المقيمين خاضعين لضرائب مستقطعة على المدفوعات الإجمالية التي يتلقونها، فإن الضريبة المستقطعة عادة ما تكون هي الضريبة النهائية. ولا يسمح لغير المقيم بأن يدفع الضريبة على أساس صاف، رغم أنه في بعض الظروف قد يسمح لغير المقيم بتقديم إقرار ضريبي والمطالبة باسترداد الضرائب المستقطعة الزائدة.

٥٥ - وعندما يكون غير المقيمين خاضعين للضريبة على أساس الإقرار، تواجه السلطات الضريبية مهمة صعبة تتمثل في تحديد غير المقيمين الذين يلزمهم تقديم إقرارات ضريبية، والتأكد من أن دخولهم قد حسبت بدقة، وتحصيل الضريبة المستحقة الدفع. ويمكن التقليل إلى أدنى حد من هذه الصعوبات لو أن غير المقيمين خاضعون لاستقطاع مؤقت أو نهائي. ففي حالة كون غير المقيمين خاضعين للاستقطاع، فإن التزام تحديد غير المقيمين الخاضعين للضريبة وتحديد مبلغ الضريبة يتحول فعليا إلى وكلاء الاستقطاع.

٥٦ - ومن أجل تطبيق أحكام القانون المحلي والمعاهدات الضريبية بفعالية، ينبغي أن تكون لدى السلطات الضريبية صلاحية لجمع المعلومات اللازمة من دافعي الضرائب ومن الأشخاص الآخرين، مثل المؤسسات المالية ووكلاء الاستقطاع، لتمحيص أحكام القانون المحلي والتحقق من الامتثال لها. ولذلك، قد ترغب البلدان النامية في النظر في ما إذا كانت شروط الإفصاح وشروط الإبلاغ المحددة في قوانينها المحلية والموارد المخصصة لأنشطة التمحيص والتحقق كافية لهذا الغرض.

٥٧ - وينبغي للسلطات الضريبية في البلدان النامية أيضا تطبيق أحكام معاهداتها الضريبية فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات. ويستتبع تطبيق أحكام المعاهدات الضريبية المتعلقة بالإيجارات والإتاوات تحديد ما يلي:

- (أ) إقامة غير المقيم المتلقي للإيجار أو المستفيد من الإتاوات (كثيرا ما تكون شهادات إقامة صادرة عن السلطات الضريبية الأجنبية لازمة لهذا الغرض)؛
- (ب) مادة المعاهدة الواجبة التطبيق (مثلا المواد ٦ أو ٧ أو ٨ أو ١٢ أو ٢١)؛
- (ج) ما إذا كان يحق لغير المقيم الاستفادة من مزايا تلك المادة المعينة من المعاهدة؛
- (د) عندما يكون غير المقيم خاضعا للضريبة وفقا لأحكام المادة ٧ أو المادة ١٤، ما إذا كانت نفقات الإيجارات أو الإتاوات قابلة للحصم في حساب الأرباح التي يمكن إسنادها إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت؛
- (هـ) ما إذا كانت مدفوعات الإيجارات أو الإتاوات إلى غير مقيمين مرتبطين مطابقة لمبالغ المدفوعات في حال التعامل بشكل مستقل لأغراض المادتين ٩ و ١٢ (٦) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛
- (و) ما إذا كان المبلغ المناسب للضريبة المستقطعة قد استقطع وفقا للمادة ذات الصلة من المعاهدة، وما إذا كان يجب رد أي زيادة.

## قائمة مرجعية بالمخاطر الرئيسية لتآكل الوعاء الضريبي والتدابير المضادة الممكنة

المخاطر	التدابير المضادة
<b>عمليات خصم الإيجارات والإتاوات</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• مدفوعات إيجارات أو إتاوات إلى غير مقيمين ذوي صلة تزيد على مبالغ المدفوعات في حال التعامل بشكل مستقل</li> <li>• يمكن أن تمنع أحكام المعاهدات الضريبية (المادة ٢٤ (٤) أو (٥)) تطبيق قيود مشروعة وأساسية على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات</li> <li>• استثناء أية قيود مفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات من المادة ٢٤ (٤) و (٥)</li> <li>• حصر المادة ٢٤ (٤) و (٥) في معاملة الدولة الأولى بالرعاية</li> <li>• يمكن أن يطالب غير المقيمين الخاضعين للضريبة على أساس صاف بمبالغ خصم زائدة للإيجارات أو الإتاوات</li> <li>• يمكن أن تمنع أحكام المعاهدات الضريبية (المادة ٢٤ (٣)) تطبيق قواعد لرفض مبالغ الخصم الزائدة للإيجارات أو الإتاوات للمنشأة الدائمة</li> <li>• استثناء أية قيود مفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات من المادة ٢٤ (٣)</li> <li>• حصر المادة ٢٤ (٣) في معاملة الدولة الأولى بالرعاية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تطبيق قواعد التسعير التحويلي</li> <li>• عدم الدخول في معاهدات ضريبية</li> <li>• عدم الموافقة على إدراج المادة ٢٤ (٤) أو (٥)</li> <li>• تطبيق القيود المفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات على المقيمين وغير المقيمين على حد سواء</li> <li>• استثناء أية قيود مفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات من المادة ٢٤ (٤) و (٥)</li> <li>• حصر المادة ٢٤ (٤) و (٥) في معاملة الدولة الأولى بالرعاية</li> <li>• تطبيق القيود المفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات على غير المقيمين</li> <li>• تطبيق قواعد فعالة لربط نفقات الإيجارات أو الإتاوات بالدخل الذي يحصل عليه غير المقيمين</li> <li>• ضمان ألا تكون الإيجارات والإتاوات المفترضة قابلة للخصم وعدم السماح بأي زيادة في نفقات الإيجارات أو الإتاوات</li> <li>• عدم الدخول في معاهدات ضريبية</li> <li>• عدم الموافقة على إدراج المادة ٢٤ (٣)</li> <li>• تطبيق أية قيود مفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات على المنشأة الدائمة والمؤسسات المقيمة على حد سواء</li> <li>• استثناء أية قيود مفروضة على عمليات خصم الإيجارات أو الإتاوات من المادة ٢٤ (٣)</li> <li>• حصر المادة ٢٤ (٣) في معاملة الدولة الأولى بالرعاية</li> </ul>
<b>الضرائب المستقطعة من المنبع</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم فرض ضريبة مستقطعة أو فرض ضريبة مستقطعة بمعدل مخفض على الإيجارات أو الإتاوات المدفوعة إلى غير مقيمين بموجب المعاهدات الضريبية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الحفاظ على معدلات معقولة لفرض الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات المدفوعة إلى غير المقيمين.</li> <li>• التأكد من أن أي إعفاءات مبررة تبريرا واضحا</li> </ul>

- فرض الضريبة المستقطعة بمعدلات مختلفة على الإتاوات وغيرها من المبالغ، مثل الفوائد والخدمات
- كفالة فرض معدلات متسقة للضريبة المستقطعة بموجب القانون المحلي والمعاهدات الضريبية
- عدم فرض ضريبة مستقطعة على مدفوعات الإيجارات أو الإتاوات القابلة للخصم من جانب غير المقيمين
- التأكد من أن الضريبة المستقطعة على الإيجارات والإتاوات تنطبق على مدفوعات الإيجارات أو الإتاوات من جانب غير المقيمين التي هي قابلة للخصم في حساب الدخل المكتسبة في بلد المصدر
- مطالبة غير المقيمين بالاستفادة من الميزة التي يتيحها معدل استقطاع مخفض بموجب المعاهدات الضريبية
- التحقق من أن غير المقيمين يستحقون المزايا المنصوص عليها المنصوص عليها في المادة ١٢ من المعاهدة
- يمكن أن يدخل دافعو الضرائب في ترتيبات متعاقبة لتجنب الضريبة المستقطعة أو خفضها
- اعتماد قواعد محددة لمكافحة تجنب الضريبة من أجل منع الترتيبات المتعاقبة التعسفية
- عدم فرض ضريبة مستقطعة على الإيجارات لاستخدام المعدات بموجب المادة ١٢ من المعاهدات الضريبية
- كفالة أن تتضمن المعاهدات الضريبية حكما ماثلا للمادة ١٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، يتيح فرض الضريبة المستقطعة على الإيجارات لاستخدام المعدات
- قد يكون معنى الممتلكات العقارية ودخل الممتلكات العقارية بموجب القانون المحلي ضيقا جدا
- كفاية أن يكون معنى الممتلكات العقارية واسعا بقدر اتساع تعريفها الوارد في المادة ٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على الأقل، وأن يشمل معنى دخل الممتلكات العقارية جميع أنواع الدخل
- قد يكون تعريف الإتاوات بمقتضى القانون المحلي ضيقا جدا أو غير متسق مع التعريف وفقا للمعاهدات الضريبية
- استعراض مدفوعات الإتاوات الخاضعة للضريبة المستقطعة بموجب القانون المحلي
- التأكيد من أن أي إعفاءات مبررة تبريرا واضحا
- مقارنة الضريبة المستقطعة بموجب القانون المحلي والمعاهدات الضريبية، وكفالة ألا تقيّد المعاهدات الضريبية بشكل غير ملائم استقطاع الضريبة على الصعيد المحلي
- تطبيق قواعد مكافحة الممارسات التعسفية للحيلولة دون وجود ترتيبات تتيح تجنب الضريبة المستقطعة على الإتاوات

### المخاطر الخاصة لتآكل الوعاء الضريبي

- ممتلكات غير ملموسة ينقلها مقيم إلى غير مقيم تربطه به صلة، يمكن بعد ذلك تأجيرها للمقيم
- فرض الضرائب على المكاسب؛ والحرص على اعتبار الممتلكات منقولة بالقيمة السوقية العادلة (يمكن استقراء الأحداث لتحديد القيمة السوقية العادلة)
- إذا كان بلد الإقامة يسمح باقتطاعات خاصة مقابل نفقات البحث والتطوير، استرداد الاقتطاعات عند نقل الممتلكات إلى غير مقيم
- تطبيق قاعدة عامة لمكافحة تجنب الضريبة، إن وجدت، في الحالات التعسفية