

## International Double Taxation: From National Legislation to International Agreements and the Role of the Sultanate of Oman

## الازدواج الضريبي الدولي: من التشريعات الوطنية إلى الاتفاقيات الدولية ودور سلطنة عُمان

Hiba Khalid Al-Siyabi<sup>1</sup>, Alia Mansoor Al-Amri<sup>2</sup>, Sufian El-Tayeb  
Mohammad Abdel-Gadir<sup>3\*</sup>

هبة خالد السيابية<sup>1</sup>، علياء منصور العامرية<sup>2</sup>، سفيان الطيب  
محمد عبد القادر<sup>3\*</sup>

<sup>1,2</sup> Faculty of Law, Sultan Qaboos University, Sultanate of Oman.

<sup>3</sup> Associate Professor, Department of Public Law, College of Law, Sultan Qaboos University, Sultanate of Oman.

\* Corresponding Author: Sufian El-Tayeb Abdel-Gadir  
([sufian@squ.edu.om](mailto:sufian@squ.edu.om))

<sup>2,1</sup> كلية الحقوق- جامعة السلطان قابوس- سلطنة عُمان.

<sup>3</sup> أستاذ مشارك- قسم القانون العام كلية الحقوق- جامعة السلطان

قابوس- سلطنة عُمان.

\* الباحث المراسل: سفيان الطيب عبد القادر ([sufian@squ.edu.om](mailto:sufian@squ.edu.om))



This file is licensed under a

[Creative Commons Attribution 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Accepted

قبول البحث

2025/8/24

Revised

مراجعة البحث

2025/8/11

Received

استلام البحث

2025/7/8

DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2025.15.5.1>

### Abstract:

**Objectives:** This study aims to examine the phenomenon of international double taxation by analyzing its underlying causes and proposing viable solutions to address it. It also seeks to review relevant domestic and international legislation and explore how tax equilibrium can be achieved among countries through international agreements and national policies.

**Methods:** The study employs a descriptive, analytical, inductive, and comparative methodology to investigate international double taxation from both legal and economic perspectives, with particular emphasis on national legislation in the Sultanate of Oman and international approaches to addressing the issue.

**Results:** The findings reveal that Oman has adopted an institutional framework combining unilateral relief through the foreign tax credit system with an expanding network of tax treaties, including agreements with Luxembourg, Ireland, Cyprus, and Tanzania. This dual strategy enhances tax certainty, reduces compliance costs, and strengthens Oman's attractiveness as an investment hub.

**Conclusions:** The study concludes with several policy recommendations to maximize the benefits of Oman's treaty framework, including the adoption of advanced mechanisms such as mandatory arbitration and profit-split approaches within the digital economy. Furthermore, it underscores the importance of greater alignment with international treaty models—particularly those of the United Nations and the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)—as well as adherence to the standards established under the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project.

**Keywords:** International double taxation; Sultanate of Oman; tax treaties; foreign tax credit; OECD; United Nations; BEPS.

### الملخص:

**الأهداف:** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من خلال تحليل أسبابها وكذلك اقتراح الحلول الممكنة لمعالجتها. كما تسعى الدراسة إلى استعراض التشريعات المحلية والدولية ذات الصلة، ودراسة كيفية تحقيق التوازن الضريبي بين الدول عبر الاتفاقيات الدولية والسياسات الوطنية.

**المنهجية:** اعتمدت الدراسة على منهجية وصفية- تحليلية- استقرائية- مقارنة لدراسة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من جوانبها القانونية والاقتصادية، مع التركيز على التشريعات الوطنية في سلطنة عُمان وتجارب المعالجة الدولية. النتائج: تُبين النتائج أن عُمان اعتمدت مزيجاً مؤسسياً يجمع بين التخفيف الأحادي عبر الائتمان الضريبي الخارجي، والتوسع في شبكة المعاهدات، بما في ذلك اتفاقياتها مع لوكسمبورغ، وإيرلندا، وقبرص، وتانزانيا. وقد ساعد هذا النهج المزدوج في تعزيز اليقين الضريبي، وخفض تكاليف الامتثال، وتقوية جاذبية السلطنة كوجهة استثمارية.

**الخلاصة:** تختتم الدراسة بجملة من التوصيات السياسية تهدف إلى تعظيم منافع الإطار التعاقدى العُمانى، بما في ذلك اعتماد آليات متقدمة مثل التحكيم الإلزامى ومنهج تقسيم الأرباح في الاقتصاد الرقمي. كما تؤكد على ضرورة تحقيق مزيد من الاتساق مع نماذج الاتفاقيات الدولية، وخاصةً نماذج الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومعايير مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS).

**الكلمات المفتاحية:** الازدواج الضريبي الدولي؛ سلطنة عُمان؛ الاتفاقيات الضريبية؛ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)؛ الأمم المتحدة؛ مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS).

### الاستشهاد

### Citation

السيابية، هبة، وآخرون. (2025). الازدواج الضريبي الدولي: من التشريعات الوطنية إلى الاتفاقيات الدولية ودور سلطنة عُمان. *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*, 15 (5), 489-503.

Al-Siyabi, H. K., et al. (2025). International Double Taxation: From National Legislation to International Agreements and the Role of the Sultanate of Oman. *Global Journal of Economics and Business*, 15(5), 489-503. <https://doi.org/10.31559/GJEB2025.15.5.1> [In Arabic]

## المقدمة:

يمثل الازدواج الضريبي الدولي إحدى القضايا الجوهرية التي تواجه الأنظمة الضريبية في ظل العولمة وتزايد حركة رؤوس الأموال والتجارة عبر الحدود، إذ يؤدي إلى فرض الضريبة على نفس الدخل أو الأصول من قبل أكثر من دولة نتيجة تضارب قواعد الإسناد الضريبي بين معيار الإقامة ومصدر الدخل، أو بسبب تداخل الأوعية والمواد الضريبية. وتُشكل هذه الظاهرة عبئًا إضافيًا على المكلفين وتنعكس سلبًا على العدالة الضريبية، كما تؤثر في كفاءة تخصيص الموارد وترفع تكلفة رأس المال، الأمر الذي يزيد من حالة عدم اليقين الضريبي ويؤثر على قرارات التوزيع والاستثمار للشركات متعددة الجنسيات (Vann, 2019)؛ (Lang et al., 2020) ويُلاحظ أن الدول النامية هي الأكثر تأثرًا بهذه الإشكالية، لما تمثله من عائق أمام جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وتعزيز معدلات النمو الاقتصادي (United Nations, 2015).

وقد طور المجتمع الدولي لمعالجة هذه الإشكالية مسارين رئيسيين: مسار وطني تشريعي، يقوم على توفير إعفاءات أو ائتمانات أحادية الجانب لتخفيف العبء الضريبي؛ ومسار تعاقد دولي عبر الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي (DTAs/DTAAs) والأدوات متعددة الأطراف مثل الصك متعدد الأطراف (BEPS MLI) الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD, 2017). هذه الجهود جاءت امتدادًا لتاريخ طويل بدأ مع عصبة الأمم في عشرينيات القرن الماضي، مرورًا بالأمم المتحدة التي أصدرت نماذج اتفاقيات تستجيب لاحتياجات الدول النامية، وانتهاءً بالاتحاد الأوروبي الذي اعتمد اتفاقية التحكيم الضريبي عام 1990 لتسوية النزاعات المزمعة بين الدول الأعضاء (Avi-Yonah, 2007)؛ (Pistone, 2020).

وفي السياق العُماني، سعت السلطنة إلى تحديث بنيتها التشريعية وإبرام عدد متزايد من الاتفاقيات الضريبية الثنائية، مثل الاتفاقية مع اليابان (2022) ومصر (2023) وقطر (2021)، وذلك في إطار تعزيز بيئة الأعمال وتوفير اليقين الضريبي للمستثمرين، بما ينسجم مع أفضل الممارسات الدولية ويوائم متطلبات رؤية عُمان 2040. (Ministry of Finance, Oman, 2023) وعليه، تهدف هذه الورقة إلى تحليل المفاهيم الأساسية للازدواج الضريبي، واستعراض الأدوات الوطنية والدولية لمعالجته، مع تقديم قراءة تقييمية للتجربة العُمانية وصياغة توصيات عملية تساهم في تقليل مخاطر وعقبات جاذبية الاقتصاد الوطني.

## مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة هذه الدراسة في ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي التي تؤدي إلى فرض الضريبة على نفس الدخل أو رأس المال من قبل أكثر من دولة، وهو ما يخلق أعباء مالية مضاعفة ويُضعف العدالة الضريبية ويؤثر سلبًا على جاذبية الاستثمار. وتنصب الإشكالية على كيفية معالجة هذه الظاهرة من خلال الأدوات الدولية والوطنية، مع تقييم مدى انسجام النهج العُماني في تشريعاته واتفاقياته مع الجهود والمعايير الدولية الرامية للحد من الازدواج الضريبي.

## أسئلة الدراسة:

لتحليل هذه المشكلة، تسعى الدراسة للإجابة عن التساؤلات الآتية:

- ما هو المفهوم القانوني والاقتصادي للازدواج الضريبي الدولي وما أسبابه الجوهرية؟
- ما هي أهم الآليات الدولية التي اعتمدتها المنظمات والهيئات العالمية (عصبة الأمم، الأمم المتحدة، OECD، غرفة التجارة الدولية، الاتحاد الأوروبي) لمعالجة هذه الظاهرة؟
- كيف عالج المشرع العُماني مشكلة الازدواج الضريبي من خلال القوانين الداخلية والاتفاقيات الدولية؟
- إلى أي مدى تتسق التجربة العُمانية مع النماذج والمعايير الدولية في هذا المجال؟
- ما هي أوجه القصور التي ما زالت قائمة في النهج العُماني؟ وما التوصيات الممكنة لتطوير سياسته الضريبية وتعزيز جاذبيته الاستثمارية؟

## منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على منهجية وصفية- تحليلية- استقرائية- مقارنة لدراسة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من جوانبها القانونية والاقتصادية، مع التركيز على التشريعات الوطنية في سلطنة عُمان وتجارب المعالجة الدولية. فقد تناول المنهج الوصفي تحديد المفاهيم الأساسية للظاهرة وأنواعها وأسبابها، واستعراض الإطارين الوطني والدولي وفق الأدبيات والتقارير الصادرة عن منظمات مثل OECD والأمم المتحدة، بينما ركز المنهج التحليلي على دراسة النصوص التشريعية العُمانية والمراسيم السلطانية الخاصة بالتصديق على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مثل الاتفاقية العُمانية-المصرية (مرسوم 2023/43) والاتفاقيات مع اليابان وقطر ولوكسمبورغ، إضافة إلى تحليل تقارير دولية كمشروع BEPS لقياس انسجامها مع النماذج الدولية ومدى فعاليتها في توزيع الاختصاص الضريبي وتبادل المعلومات وتسوية النزاعات ومكافحة التهرب. كما استند المنهج الاستقرائي إلى جمع البيانات من التشريعات العُمانية والاتفاقيات والتقارير الرسمية ثم تحليلها لاستخلاص النتائج والتوصيات، في حين أتاح المنهج المقارن إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين النماذج الدولية التي وضعتها عصبة الأمم ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية واتفاقية التحكيم الضريبي للاتحاد الأوروبي وبين ما تبنته عُمان، خاصة فيما يتعلق بآليات الإعفاء والائتمان والتحكيم الإلزامي. وبذلك جمع البحث بين المصادر الأولية (القوانين الوطنية، المراسيم السلطانية، الاتفاقيات الدولية) والمصادر الثانوية (الكتب، الدراسات المحكمة، التقارير الدولية)، مع توظيف أدوات التحليل النصي والمقارن والاستقرائي للوصول إلى نتائج دقيقة وتوصيات عملية تساهم في تعزيز العدالة الضريبية ودعم المشرع العُماني.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من خلال تحليل أسبابها وكذلك اقتراح الحلول الممكنة لمعالجتها. كما تسعى الدراسة إلى استعراض التشريعات المحلية والدولية ذات الصلة، ودراسة كيفية تحقيق التوازن الضريبي بين الدول عبر الاتفاقيات الدولية والسياسات الوطنية. بالإضافة إلى ذلك، تهدف الدراسة إلى تقديم توصيات تساعد في تقليل آثار الازدواج الضريبي وتعزيز العدالة الضريبية على المستويين الوطني والدولي.

### خطة الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين: تم تخصيص المبحث الأول ليعطي نطاق ومفهوم الازدواج الضريبي الدولي، بينما تناول المبحث الثاني طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي.

### المبحث الأول: نطاق ومفهوم الازدواج الضريبي

تُعَدُّ الضريبة إحدى أبرز مظاهر سيادة الدولة على إقليمها ورعاياها، وأداة مالية أساسية لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتفرض الدولة الضرائب على مواطنيها والمقيمين داخل حدودها، وفي بعض الحالات على مواطنيها المقيمين خارجها، استناداً إلى مبادئ السيادة الوطنية والتضامن الاجتماعي (عاشور، 2018). غير أنَّ تطبيق هذا النظام قد يؤدي، في ظروف معينة، إلى أن يخضع نفس الدخل أو رأس المال للضريبة أكثر من مرة من قبل سلطات ضريبية مختلفة، سواء داخل الدولة الواحدة أو بين دولتين أو أكثر، وهو ما يُعرف في الفقه المالي بالازدواج الضريبي (OECD, 2017).

ويُعرَّف الازدواج الضريبي الدولي بأنه فرض ضرائب متماثلة من قبل دولتين أو أكثر على نفس دافع الضرائب، بشأن نفس الدخل أو رأس المال وللفترة الزمنية نفسها. وقد عرفه بعض الفقهاء بأنه "فرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة، في يد نفس المكلف، وعن نفس الفترة الزمنية، من قبل أكثر من سلطة ضريبية" (الطويل، 2015، ص. 45). أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فقد تبنت تعريفاً مشابهاً، مؤكدة أن الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تفرض دولتان مختلفتان ضريبة على نفس الدخل أو الأرباح أو رأس المال بالنسبة لنفس الشخص أو الكيان. تنشأ هذه الظاهرة غالباً نتيجة اختلاف الدول في تحديد الإقامة الضريبية أو مصدر الدخل، أو في تعريف المنشأة الدائمة (PE)، مما يؤدي إلى تدخل في الحقوق الضريبية. وهو ما يترتب عليه آثار سلبية كبيرة، حيث يمكن أن يعيق الازدواج الضريبي حركة السلع والخدمات ورؤوس الأموال والتكنولوجيا والأشخاص، ويشكل عقبة أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر. ومن ثم، تلجأ الحكومات عادة إلى تدابير أحادية الجانب لتخفيف العبء، مثل إعفاء الدخل الأجنبي من الضريبة الوطنية أو منح دافعي الضرائب امتيازاً عن الضرائب المدفوعة في الخارج. وعلى المستوى الدولي، برزت الحاجة إلى اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف لتجنب الازدواج الضريبي. وتقوم هذه الاتفاقيات على توزيع حقوق الفرض الضريبي بين دولة الإقامة ودولة المصدر، مع توفير آليات للإعفاء أو الائتمان الضريبي. وتشكّل نماذج الاتفاقيات الصادرة عن الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) المرجعية الأساسية لتصميم هذه المعاهدات. ويميز الفقه الضريبي بين نوعين من الازدواج الضريبي:

- **الازدواج الضريبي القانوني (Juridical Double Taxation):** ويحدث عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة على نفس الدخل في دولتين مختلفتين، كحالة فرض الضريبة من قبل دولة الإقامة ودولة المصدر معاً.
  - **الازدواج الضريبي الاقتصادي (Economic Double Taxation):** ويحدث عندما يُفرض العبء الضريبي مرتين على نفس الدخل ولكن في يد دافعين مختلفين، مثل حالة أرباح الشركات التي تُفرض عليها الضريبة عند الشركة وعند المساهم عند توزيعها.
- وفي ضوء الأهمية البالغة لهذه الظاهرة وما تثيره من إشكالات قانونية واقتصادية في العلاقات المالية الدولية، فإن هذا المبحث يتناول بالتفصيل مفهوم الازدواج الضريبي وأسبابه الجوهرية، بما في ذلك العوامل التشريعية والإجرائية والاقتصادية التي تؤدي إلى ظهوره، مع الإشارة إلى دور سلطنة عمان التي وقّعت عدة اتفاقيات ضريبية ثنائية وتشارك بفعالية في الجهود الدولية لمكافحة التهرب الضريبي وتخفيف آثار الازدواج الضريبي على الاستثمار.

### المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي

تعد مشكلة الازدواج الضريبي من القضايا الهامة التي جذبت اهتمام المفكرين والكتاب الاقتصاديين وكتاب المالية العامة، وذلك بسبب الآثار الخطيرة التي تترتب عليها من الناحية الاقتصادية. وبناءً على ذلك، تعددت المفاهيم المتعلقة بالازدواج الضريبي. ففي اللغة العربية، يُشير "الازدواج" إلى التكرار أو الشيء الذي يتسم بتنوع أو ازدواجية، مثل نباتات علم الأحياء التي تحمل نوعين مختلفين من الثمار أو الأزهار بلونين مختلفين (ابن منظور (1994)). أما من الناحية الاصطلاحية، فلا يوجد اتفاق بين الكتاب على تعريف واحد للازدواج الضريبي. فقد عرفه بعض الكتاب بأنه (فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص أو المال)، بينما عرفه آخرون بأنه الحالة التي يحدث فيها (فرض ضريبة على نفس المال أو المكلف مرتين في وقت واحد)، دون وجود سبب مبرر لفرض ضرائب متعددة، بحيث تصيب كل ضريبة جزءاً مختلفاً من المال ذاته. ومن المهم أن نلاحظ أنه لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه بين كتاب المالية العامة، ويمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه فرض نفس الضريبة مرتين على نفس المكلف والمال خلال نفس السنة. واستناداً إلى التعريف السابق، فإنه من الضروري توضيح شروط الازدواج الضريبي، وهي على النحو التالي:

### أولاً: تماثل الشخص الخاضع للضريبة

من شروط الازدواج الضريبي أن يتحمل الشخص الخاضع للضريبة الضريبة أكثر من مرة. ولا توجد مشكلة في ذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، ولكن الوضع يختلف بالنسبة للأشخاص الاعتبارية مثل الشركات، حيث تمتلك هذه الشركات شخصية قانونية مستقلة عن الأشخاص المكونين لها. فعند توزيع أرباح الشركة على المساهمين، يخضع المساهم للضريبة مرتين: الأولى على أرباح الشركة، باعتبارها كياناً مستقلاً، والثانية على رأس مال المساهمين.

هنا نكون أمام ازدواج ضريبي، حيث يتحمل المساهم الضريبة مرتين، مرة عن أرباح الشركة ومرة عن أرباحه الشخصية كمساهم. وهذا النوع من الازدواج يُسمى بالازدواج الاقتصادي، حيث لا يتعلق بالازدواج الضريبي من الناحية القانونية (جامع، 1965).

### ثانياً: تماثل المال الخاضع للضريبة

لا يتحقق الازدواج الضريبي عندما تُفرض الضريبة على الشخص أكثر من مرة، بل يجب أن تكون هناك ضريبتان متشابهتان تُفرضان على نفس المال. ويتعين أن يتحقق شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة لكي نعتبر ذلك ازدواجاً ضريبياً. من المهم التفريق بين الازدواج الضريبي وتكرار فرض الضرائب، مثل الضرائب الجمركية التي تُفرض عند عبور البضاعة حدود دولة واحدة. إذا عبرت البضاعة نفسها حدود ثلاث أو أربع دول، فُرضت الضريبة الجمركية في كل دولة من هذه الدول. ومع ذلك، لا يمكن اعتبار هذا ازدواجاً ضريبياً على الرغم من وحدة المادة الخاضعة للضريبة ووحدة الضريبة نفسها، لأن الواقعة المنشئة للضريبة هي عبارة عن أعمال قانونية أو مادية تتكرر بعبور البضاعة لحدود أكثر من دولة (خصاونة، 1994).

### ثالثاً: تماثل الضريبة المفروضة

ويقصد بوحدة الضريبة المفروضة أن يدفع المكلف نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المال، بشرط توفر الشروط الأخرى. أما إذا دفع المكلف ضريبة على الأرباح الصافية عن دخله، ثم دفع ضريبة دمغة أو ضريبة على ما يتداوله من أموال، فلن يعتبر ذلك ازدواجاً ضريبياً على الرغم من أن المكلف والمال هما نفسهما. بل في هذه الحالة نكون أمام تعدد للضرائب. يحدث الازدواج الضريبي في حالة قيام الدولة (أ) بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الناتجة عن النشاط الذي يمارسه المكلف في إقليمها، بينما تفرض الدولة (ب) نفس الضريبة على المكلف نفسه وعلى نفس المال باعتباره جزءاً من أرباح المركز الرئيس للمنشأة الموجودة في إقليمها (مقبل، 2003) (عثلم، 1998).

### رابعاً: تماثل المدة الزمنية

ويقصد بهذا الشرط أن يتم فرض الضريبة مرتين أو أكثر خلال نفس الفترة الزمنية. فإذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فُرضت مرة أخرى على نفس الدخل في السنة التالية، فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي نظراً لاختلاف المدة الزمنية. على سبيل المثال، إذا مارس المكلف نشاطاً تجارياً في دولة معينة خلال سنة 2000 ودفع الضريبة على أرباح تلك السنة، ثم انتقل في سنة 2001 إلى دولة أخرى وبدأ ممارسة نشاطه التجاري فيها وسدد الضريبة عن أرباح تلك السنة، فلا يعتبر ذلك ازدواجاً ضريبياً (عطية، 1960).

### المطلب الثاني: أسباب الازدواج الضريبي الدولي

تعود جذور ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إلى نشأة مفهوم الضريبة كمصدر أساسي تعتمد عليه الدول في تمويل ميزانياتها. ومع تزايد حركة الأفراد عبر الحدود الوطنية وممارستهم لأنشطة اقتصادية خارج دولهم الأصلية، أصبحت هذه الظاهرة تمثل تحدياً حقيقياً على المستوى الدولي، (الزبيدي، 2015).

مع تنامي حركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول بهدف الاستثمار، وقيام كل دولة بممارسة سيادتها في فرض الضرائب دون مراعاة للتشريعات الضريبية في الدول الأخرى سعياً لتحقيق مصالحها الوطنية وزيادة إيراداتها الضريبية، أصبحت مشكلة الازدواج الضريبي محل اهتمام كبير لدى الكتاب والباحثين الذين يسعون لإيجاد حلول فعالة لها. ومن أبرز أسباب الازدواج الضريبي الدولي ما يلي:

### أولاً: تباين معايير الإخضاع الضريبي

تعتمد الدول على معايير مختلفة عند وضع تشريعاتها الضريبية، مما يؤدي إلى اختلاف أنظمة الإخضاع الضريبي بين دولة وأخرى. ومن أبرز هذه المعايير ما يلي:

#### 1. معيار التبعية السياسية

تعتمد الدول في هذا المعيار على الجنسية كركيزة أساسية لكيانها واستمراريتها. تُستخدم الجنسية لتحديد الانتماء القانوني للأفراد في المجتمع الدولي، حيث تُعد وسيلة لتوزيع الأفراد على الدول المختلفة، ويُعتبر هؤلاء الأفراد جزءاً من عنصر الشعب في الدولة (فوزي، 1996). بشكل عام، تُعرف الجنسية بأنها رابطة سياسية وقانونية تربط الفرد بدولة معينة. وتُعد هذه الرابطة قانونية لأنها تجعل الشخص جزءاً من شعب الدولة، وهو ما يُعرف بالمواطنة. بناءً على هذه الصفة، يتمتع الفرد بمجموعة من الحقوق المدنية، السياسية، والاقتصادية، كما تترتب عليه التزامات، مثل دفع الضرائب وأداء الخدمة العسكرية.

اتفق فقهاء القانون الدولي على أن الشخص يكتسب جنسية الدولة إما عند ولادته استناداً إلى حق الإقليم، حيث يكتسب الفرد جنسية الدولة بمجرد ولادته على أراضيها، أو وفقاً لحق الدم (الراوي، 1977)، حيث يحصل الفرد على جنسية الدولة التي ينتمي إليها عائلياً بمجرد ولادته. ويستند هذا

النوع من اكتساب الجنسية إلى الأصل العائلي والنسب، وغالبًا ما يعتمد حق الدم على النسب من جهة الأب (عشوش، 1986). وبذلك، يكون ارتباط الشخص سياسيًا بالدولة التي يحمل جنسيتها وينتمي إليها، مما يجعله خاضعًا لقوانينها ومُلزمًا بتحمل جميع الالتزامات المالية المترتبة عليه (جامع، 1965).

- على الرغم من الفوائد التي يقدمها مبدأ التبعية السياسية، إلا أنه لا يخلو من بعض العيوب، والتي يمكن توضيحها كما يلي:
- يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى إعفاء الأجانب من الضريبة رغم إقامتهم في الدولة وتمتعهم بالحماية والرعاية الاجتماعية والاقتصادية. ولكن من ناحية الإخضاع الضريبي، لا يتم فرض الضريبة على الأموال التي يحصلون عليها خارج البلد، مما يتسبب في خسارة مالية للدولة (الزبيدي، 2015).
- عند تطبيق فكرة التبعية السياسية، يُلاحظ أنها تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية، حيث تؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي من خلال فرض الضريبة على المواطن الذي يعمل خارج بلده (بدوي، النشر، 1959).
- تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى إرهاق مالية الدولة، حيث يصعب على الإدارة مراقبة الدخل والتحقق منه وربط الضريبة به، مما يجعل تحصيلها أمرًا معقدًا (بطريق، 1988).

## 2. التبعية الاجتماعية

تتمثل التبعية الاجتماعية في مفهوم الموطن أو الإقامة، حيث يُعتبر الشخص مقيمًا في الدولة إذا استقر داخلها، مما يجعله ملتزمًا بالقوانين ويتمتع بحقوق تلك الدولة بغض النظر عن جنسيته. وفقًا للقانون المالي، يشمل الموطن فرض الضريبة على الدخل بغض النظر عن مكان تحققه، بناءً على النظام القانوني المعمول به في بلد إقامة الشخص.

الإقامة هنا تعني الإقامة العادية، وليست الإقامة الطارئة مثل إقامة السائح. ولتحقيق شرط الإقامة، يجب توافر ركنين: الأول هو نية الإقامة داخل الدولة، بمعنى أن الشخص يعتزم العيش في البلد دون غرض محدد أو عمل مؤقت، وفي هذه الحالة لا يُعتبر مقيمًا إذا كان ينوي المغادرة بعد فترة قصيرة، (جاسم، 2015). أما الركن الثاني فهو الوجود الفعلي للشخص داخل الدولة لفترة معينة، مع إمكانية غيابه في فترات محددة. ولا يوجد ارتباط بين الإقامة والجنسية، حيث يمكن للشخص الإقامة في دولة معينة رغم حملته لجنسية دولة أخرى (بدوي، والنشر، 1959). إن اتباع هذا المبدأ يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي، حيث يتم فرض الضريبة على الشخص بسبب تعدد أماكن إقامته. وفقًا لهذا المبدأ، تكون الدولة التي يقيم فيها الشخص ويجعلها موطنًا له، من حقها فرض الضريبة عليه.

## 3. مبدأ التبعية الاقتصادية

أخذت لجنة الخبراء الاقتصاديين بمفهوم التبعية الاقتصادية بدلًا من التبعية السياسية، حيث وجدوا أن فكرة التبعية السياسية أقل قبولًا عند فرض الضريبة. وقد ضمنت اللجنة هذه الفكرة في تقريرها المقدم إلى العصبة لحل قضايا الازدواج الضريبي. وتُعرف التبعية الاقتصادية على أنها العلاقة التي تنشأ بين الفرد والدولة بسبب مساهمته في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية لتلك الدولة (بيومي، 2002). بموجب هذا المعيار، تم فرض الضريبة على أي دخل ينشأ داخل الدولة، بغض النظر عن مكان إقامة صاحب الدخل. إلا أن مبدأ التبعية الاقتصادية لم يكن خاليًا من النقد، حيث أن تطبيقه يؤدي إلى تعدد الضرائب على الأفراد بسبب تحقيهم للإيرادات في دول متعددة. كما أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى الازدواج الضريبي الدولي، بالإضافة إلى صعوبات إدارية كبيرة تتمثل في تتبع الإدارة لأموال المكلفين وتحديد مقدار الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة، مما يتطلب تكاليف إدارية مرتفعة. علاوة على ذلك، يسبب هذا المبدأ ظلمًا للمكلفين، إذ يُلزمون بدفع ضريبة للدولة التي يقيمون فيها حتى إذا كان الدخل ناتجًا من دولة أخرى، مما قد يؤدي إلى تقليص تشجيع الاستثمار وجذب الأموال الجديدة إلى البلاد.

## ثانيًا: تنوع معايير الإخضاع الضريبي

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي نتيجة لتعدد معايير الإخضاع الضريبي، حيث تهدف الدول إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات من خلال فرض الضريبة على دخول الأشخاص المقيمين داخل الدولة بغض النظر عن مصدرها، وكذلك فرض الضريبة على دخول الأشخاص غير المقيمين التي تتحقق داخل حدود الدولة.

رغم تطابق معايير الإخضاع الضريبي، إلا أن المكلف يواجه مشكلة الازدواج الضريبي الدولي بسبب خضوعه في الوقت ذاته لضريبة الإقامة وضريبة المصدر، (بطريق، 1997).

## ثالثًا: تباين التنظيم الفني للضرائب

يؤدي اختلاف التنظيم الفني للضرائب بين الدول إلى حدوث الازدواج الضريبي، حيث تتبنى بعض الدول النظام الشخصي في فرض الضريبة على الدخل الإجمالي، بينما تعتمد دول أخرى على مبدأ الجنسية في فرض الضرائب العامة على الدخل. ويُعتبر هذا التباين في التنظيم الفني للضرائب سببًا رئيسيًا في حدوث الازدواج الضريبي الدولي.

## رابعًا: تباين تفسير المصطلحات الفنية

يؤدي اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول في تفسير المصطلحات الفنية المتعلقة بالضريبة، مثل مصطلح "الإقامة"، إلى حدوث الازدواج الضريبي الدولي. فبعض الدول تعتبر الإقامة مرتبطة بامتلاك المكلف مسكنًا أو بالإقامة الدائمة، بينما تعتمد دول أخرى مفاهيم مختلفة لتحديد الإقامة. هذا التباين في تفسير المصطلحات الضريبية يسهم في خلق ازدواج ضريبي دولي فيما يتعلق بالدخل الخاضع للضريبة (بوقرة، 2009).



#### خامساً: الشركات الأجنبية

في الآونة الأخيرة، ظهرت شركات دولية عملاقة تعمل في مختلف دول العالم برؤوس أموال ضخمة وميزانيات كبيرة، مما أدى إلى حدوث الازدواج الضريبي الدولي نتيجة لتسابق الدول على فرض الضرائب عليها.

#### سادساً: حرية حركة رؤوس الأموال

أدى السعي نحو التطور والعمل إلى توسيع الاستثمارات من استثمارات ذاتية إلى استثمارات دولية، مما أسهم في نشوء روابط اقتصادية ومالية قوية بين الدول المختلفة (عطوي، 2003).

#### سابعاً: الضرائب الحديثة

رغبة الدول في زيادة إيراداتها وتغطية نفقاتها دفعتها لفرض ضرائب جديدة على المكلفين، بغض النظر عن مصدر دخلهم سواء من داخل البلد أو من خارجه، مما أدى إلى ظهور الازدواج الضريبي في كلا الجانبين الداخلي والدولي.

### المبحث الثاني: طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي

يُعد الازدواج الضريبي الدولي عائقاً أمام التجارة والاستثمار بسبب زيادة الأعباء الضريبية على الأنشطة عبر الحدود. ولتفادي آثاره، اعتمدت الدول أساليب متعددة تشمل الإعفاءات والائتمانات الضريبية، إضافةً إلى الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف. وفي هذا الإطار، يتناول هذا المبحث أبرز هذه الأساليب على المستويين الوطني والدولي.

#### المطلب الأول: أساليب معالجة الازدواج الضريبي الدولي

الازدواج الضريبي الدولي يُعتبر من أبرز التحديات التي تواجه التجارة الدولية والاستثمارات الأجنبية، حيث يؤدي إلى تحميل المستثمر الأجنبي عبئاً إضافياً من الضرائب، يتمثل في دفع ضريبة في كل من دولة الإقامة ودولة المصدر، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح. هذا الوضع قد يشكل عائقاً أمام جذب الاستثمارات الأجنبية ويؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني. ولذلك، بذلت الدول والمنظمات الدولية جهوداً لتطوير حلول لمعالجة هذه المشكلة. تنقسم أساليب معالجة الازدواج الضريبي الدولي إلى قسمين: الطرق الداخلية والطرق الدولية.

يمكن للدول معالجة الازدواج الضريبي الدولي من خلال اتخاذ إجراءات تشريعية داخلية تهدف إلى تجنب وقوع مواطنيها في مشكلة دفع الضرائب مرتين. ومن أبرز هذه الطرق:

#### أولاً: الخصم الضريبي

تعتمد بعض الدول على طريقة الخصم الضريبي لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، حيث تقوم دولة الإقامة أو الموطن بخصم الضرائب التي يدفعها المكلف عن الدخل الناتج من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة المستحقة عليه. ولتنفيذ هذا النظام، يجب على المكلف تقديم الوثائق والمستندات التي تثبت دفعه للضريبة في دولة مصدر الدخل. وقد تم تطبيق هذا النظام في العديد من التشريعات الضريبية حول العالم. على سبيل المثال، في الولايات المتحدة الأمريكية، يتم فرض ضريبة على جميع الدخل الذي يحصل عليه المواطنون الأمريكيون بغض النظر عن مكان إقامتهم أو موطنهم. وفي الوقت نفسه، يسمح التشريع الأمريكي للشركات الأمريكية والمواطنين الأمريكيين والمقيمين الأجانب الذين يتمتعون بمعاملة بالمثل بخصم الضرائب التي تم دفعها في الدول الأجنبية من الضريبة الأمريكية المستحقة عليهم. بهذا الشكل، يتم معالجة الازدواج الضريبي دون أن تتنازل الولايات المتحدة عن حقها في فرض الضريبة، (ناصرين، 1974).

من جانب آخر، قام المشرع البريطاني منذ عام 1950 بتطبيق نظام الخصم الضريبي عبر تشريعه للقانون المالي، كما طبق المشرع الهولندي نظام الخصم الضريبي في عام 1941. وقد نص القانون الهولندي على منح هذا الخصم للراعي الهولنديين والمستوطنين، وكذلك للأجانب الذين لا تقل مدة إقامتهم عن خمس سنوات، شريطة المعاملة بالمثل من دولهم. وبهذا، يمكن لهؤلاء الأفراد خصم الضرائب التي دفعوها في دول أخرى على دخولهم التي حصلوا عليها خارج هولندا.

لكن ما يلاحظ على طريقة الخصم الضريبي هو أنها قد تؤدي إلى حرمان الدولة من بعض الإيرادات الضريبية بسبب خصم الضرائب المدفوعة في دول أخرى. كما أن الدول التي تعتمد هذه الطريقة تواجه تحديات في حصر وتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

#### ثانياً: تقييم الاختصاص الضريبي

تقوم بعض الدول باتباع طريقة تقييم الاختصاص الضريبي لمعالجة الازدواج الضريبي، حيث تعفي دولة الإقامة جزءاً من دخل المكلف الذي يقع ضمن اختصاصها الضريبي، بينما تترك للدولة الأخرى حرية فرض الضريبة بالكامل على باقي الدخل. يتم تحديد الاختصاص الضريبي بين الدول وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية، مما يعني أن المكلف لا يخضع للضريبة في الدولة التي لا يقيم فيها حتى وإن كان لديه رأس مال أو نشاط اقتصادي هناك (بطريق، 1977).

مثال على ذلك هو الاتفاق المبرم بين المملكة المتحدة وإيرلندا في عام 1926، الذي نص على إعفاء متبادل للأشخاص المقيمين في كلا الدولتين. بناءً على هذا الاتفاق، فإن المقيمين في إيرلندا لا يدفعون ضريبة على الإيرادات التي يحصلون عليها في إنجلترا، والعكس صحيح، حيث يعفى المقيمون في إنجلترا

من الضرائب المفروضة على نشاطهم في أيرلندا.

وقد تبني المشرع المصري هذا الاتجاه أيضًا، حيث نص في المادة (101) من القانون المصري رقم (157) لسنة 1981 بشأن الضريبة العامة على الدخل، على إعفاء بعض الفئات من الضريبة، مثل السفراء والوزراء والمفوضين والممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب، بشرط المعاملة بالمثل ووفقًا للحدود المحددة في المعاملة المتبادلة بين الدول.

### ثالثًا: نظام الإعفاء

بموجب هذا النظام، يتمتع الدخل الخارجي لرأس المال بالإعفاء من الضريبة، ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي يتحقق فيها الإيراد. وبالتالي، يقتصر حق فرض الضريبة على الدولة التي نشأ فيها الدخل، بغض النظر عن محل إقامة المكلف. ويتخذ نظام الإعفاء شكلين:

1. نظام الإعفاء الكامل: حيث يتم إعفاء جميع الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد من الضريبة.
  2. نظام الإعفاء مع التصاعد: حيث يتم إعفاء الإيرادات الخارجية في دولة المستفيد، ولكن يتم أخذ تلك الإيرادات في الاعتبار عند تحديد معدلات الضريبة التصاعدية في دولة الإقامة الأصلية للمكلف.
- يساعد هذا النظام على تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مما يعزز تدفق الاستثمارات الأجنبية. وقد اعتمدت العديد من الدول هذا النظام، مثل هولندا وسويسرا وألمانيا.

### المطلب الثاني: موقف المشرع العماني تجاه الازدواج الضريبي الدولي

سعى المشرع الضريبي العماني إلى تجنب الازدواج الضريبي الداخلي والدولي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تم النص عليها، بالإضافة إلى توقيع الاتفاقات الدولية التي تهدف إلى ذلك، كما يلي:

#### أولاً: التدابير التي اتخذها المشرع الضريبي العماني لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي

نص المشرع العماني على مجموعة من الإعفاءات الضريبية بهدف تلافي الازدواج الضريبي الداخلي، وأبرزها ما يلي:

من خلال النص المتعلق بالإعفاءات الضريبية التي أعلنت عنها الهيئة العامة للضرائب في سلطنة عمان، يمكن استخلاص بعض التدابير التي اتخذها المشرع العماني لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي، وهي كما يلي:

1. إعفاءات ضريبية للقطاعات الاقتصادية المتنوعة: تم منح إعفاءات ضريبية للشركات التي تعمل في قطاعات اقتصادية معينة مثل الصناعة، السياحة، اللوجستيات، الثروة السمكية، الزراعة، والتعدين، بشرط أن تبدأ أعمالها بين 1 يناير 2021 و 30 ديسمبر 2022. هذا يساهم في تجنب فرض ضرائب مكررة على نفس الدخل ضمن القطاعات المستهدفة.
2. أعلنت التعديلات على قانون ضريبة الدخل في سلطنة عمان بموجب مرسوم سلطاني صدر في 19 فبراير 2017، ونُشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 26 فبراير 2017. شملت هذه التعديلات العديد من التغييرات الهامة التي تهدف إلى تعزيز النظام الضريبي وزيادة الإيرادات أبرزها:

- نصت المادة 118 "يعفى من الضريبة الدخل الذي تحققه المؤسسة أو الشركة العمانية من مباشرة نشاطها الرئيسي في مشروع صناعي (المنشأة الصناعية) وفقًا لقانون (نظام) التنظيم الصناعي الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المشار إليه فيما عدا مقاولات تنفيذ المشروعات" وحددت في أنه "يكون الإعفاء من الضريبة لمدة (5) خمس سنوات غير قابلة للتجديد، تبدأ من تاريخ البدء في الإنتاج، ووفقًا للشروط والضوابط والإجراءات التي يصدر بتحديد قرار من الوزير المسؤول بعد موافقة مجلس الشؤون المالية وموارد الطاقة" وقد أُشير لهذه المادة في المادة (159) مكرراً (16) "يكون الإعفاء من الضريبة للدخل الذي تحققه المنشأة من مباشرة نشاطها في المشروع الصناعي (المنشأة الصناعية) وفقًا لقانون (نظام) التنظيم الصناعي الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المشار إليه بالتطبيق للمادة (118) من هذا القانون".
- المادة (159) نصت على "يكون حساب الضريبة المنصوص عليها في هذا الباب بتطبيق معدل (3%) ثلاثة بالمائة من الدخل الخاضع للضريبة لأي منشأة عن أي سنة ضريبية، ويعفى من أحكام هذه المادة المنشآت التي يتفرغ لإدارتها مالكيها أو أحد شركائها تفرغاً تاماً، وكذلك المنشآت التي توظف شخصين عُمانيين على الأقل".

#### ثانيًا: التدابير التي اعتمدها المشرع العماني لتجنب الازدواج الضريبي الدولي من خلال القوانين الداخلية

- يمكن إعفاء الرواتب والمخصصات التي تُدفع من قبل الممثلات العربية والأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين غير العُمانيين من الضرائب، وذلك بناءً على قرار يصدر من مجلس الوزراء، بشرط أن تكون هناك معاملة بالمثل من الدولة المعنية.
  - تُعفى الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها لموظفيها ومنسوبيها غير العُمانيين من الضرائب.
- يلاحظ أن المشرع الضريبي العماني قد ميز بين الموظف الأجنبي والموظف العماني العامل في أي وكالة تابعة لهيئة الأمم المتحدة، حيث أخضع رواتب ومخصصات العُمانيين لضريبة الدخل. وكان من الأجدر بالمشرع أن يساوي بينهما من خلال منح الإعفاء ذاته للعُمانيين، على غرار الأجانب، وبصورة مطلقة، تماشيًا مع مبادئ المساواة المنصوص عليها في ميثاق الأمم المتحدة وتعزيزًا للانسجام مع الالتزامات الدولية، (الفحل، 2016).

### ثالثاً: موقف المشرع العماني لتجنب الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقيات الدولية

تُشكّل الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي جزءاً محورياً من السياسة الضريبية في سلطنة عُمان، إذ تهدف إلى تخفيف الأعباء الضريبية عن الأفراد والشركات الذين يمارسون أنشطتهم عبر الحدود. ومن خلال هذه الاتفاقيات، تعمل السلطنة على تنظيم الحقوق الضريبية وتوزيعها بين الدول الأطراف، مع توفير الإعفاءات اللازمة لمنع فرض الضريبة على نفس الدخل أو الأرباح في أكثر من دولة. كما تُسهم هذه الاتفاقيات في تعزيز الشفافية عبر تبادل المعلومات الضريبية، الأمر الذي يحدّ من التهرب الضريبي ويدعم التكامل الاقتصادي بين عُمان وشركائها الدوليين.

وقد شاركت السلطنة بفاعلية في الجهود الدولية في هذا المجال، حيث وقّعت خلال السنوات الأخيرة عدداً من الاتفاقيات الجديدة (انظر ملحق رقم 1)، من أبرزها اتفاقيات مع قبرص وتنازانيا في ديسمبر 2024، واتفاقيات أخرى مع لوكسمبورغ وإستونيا في أكتوبر 2024 [PricewaterhouseCoopers, 2024].

وفي إطار التطورات الحديثة، أصدر جلاله السلطان هيثم بن طارق في مارس 2025 المرسوم السلطاني رقم (2025/36) بالتصديق على بروتوكول تعديل الاتفاقية المبرمة مع الهند، والذي يهدف إلى تجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بضرائب الدخل. وقد تضمّن البروتوكول تحديثات في التعريفات والمصطلحات ومعدلات الضرائب بما يتماشى مع الممارسات الدولية [PricewaterhouseCoopers, 2025].

كما يجدر الإشارة إلى أنّ عُمان كانت قد أبرمت اتفاقية مهمة مع اليابان في يناير 2014 لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بشأن ضرائب الدخل، وهو ما يعكس التزام المشرّع العماني بالانخراط في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية الرامية إلى تحقيق العدالة الضريبية وتشجيع الاستثمار الأجنبي.

#### 1. اتفاقية عمان ولوكسمبورغ لتجنب الازدواج الضريبي

في 17 أكتوبر 2024، أبرمت سلطنة عُمان ودوقية لوكسمبورغ الكبرى اتفاقية تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ومنع التهرب الضريبي. تهدف هذه الاتفاقية إلى تقديم حماية قانونية للمستثمرين من الازدواج الضريبي وتنظيم أسس فرض الضرائب بما يعزز الاستثمارات ويزيد من حجم التبادل التجاري بين البلدين.

2. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل بين حكومة السلطنة وحكومة جمهورية تنزانيا الاتحادية  
اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولية التي أبرمتها سلطنة عمان تشمل عدة دول وتهدف إلى تعزيز التعاون الاقتصادي ومنع التهرب الضريبي. مثال على ذلك الاتفاقية الموقعة مع جمهورية تنزانيا الاتحادية، والتي صدرت بموجب المرسوم السلطاني رقم 2016/39. تنظم هذه الاتفاقيات الضرائب المفروضة على الدخل وتضع الأسس لتجنب فرض الضرائب المزدوجة على الأشخاص والشركات العاملة في الدولتين. الاتفاقية تشمل بنوداً تحدد كيفية توزيع حقوق فرض الضرائب بين الدول المتعاقدة بناءً على مصادر الدخل ومكان الإقامة.

#### 3. الاتفاقية العمانية المصرية، وتمت المصادقة عليها بمرسوم سلطاني رقم (43) في 25 يونيو سنة 2023

اتفاقية إزالة الازدواج الضريبي بين سلطنة عُمان وجمهورية مصر العربية، المُصدّق عليها بموجب المرسوم السلطاني رقم (2023/43)، جاءت لتعزيز التعاون الاقتصادي وتوفير بيئة استثمارية أكثر استقراراً. تهدف الاتفاقية إلى معالجة إشكالية خضوع نفس الدخل للضريبة في كلتا الدولتين، وهو ما يُثقل كاهل المستثمرين ويحد من تدفقات الاستثمار والتجارة البينية.

عالجت الاتفاقية هذه المشكلة عبر وضع قواعد واضحة لتحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على أنواع مختلفة من الدخل، مثل أرباح الشركات، الدخل العقاري، الفوائد، الإتاوات، وأرباح الأسهم. كما تبنت آلية منح خصم ضريبي متبادل بحيث يُخصم ما تم دفعه من ضرائب في إحدى الدولتين عند احتساب الضريبة في الدولة الأخرى، بما يمنع ازدواج العبء على المكلفين.

إلى جانب ذلك، تضمنت الاتفاقية أحكاماً لمكافحة التهرب والتجنب الضريبي، من خلال إلزام الدولتين بتبادل المعلومات والتعاون الإداري، وضمان عدم إساءة استخدام بنود الاتفاقية لتحقيق مزايا ضريبية غير مشروعة. كما شددت على مبدأ عدم التمييز، بما يكفل معاملة متساوية للمستثمرين والمشاريع من كلا الجانبين.

وبذلك أسهمت الاتفاقية في تعزيز اليقين القانوني والشفافية الضريبية، وهو ما يعزز الثقة لدى المستثمرين ويشجع على تنمية الاستثمارات المتبادلة بين السلطنة ومصر.

#### 4. اتفاقية بين حكومة سلطنة عمان وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال، المصدق عليها بالمرسوم السلطاني رقم 4/2022.

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين سلطنة عُمان ودولة قطر، الموقعة في الدوحة بتاريخ 22 نوفمبر 2021 والمصدّق عليها بالمرسوم السلطاني رقم (2022/4)، تهدف إلى تعزيز التعاون الاقتصادي والمالي بين البلدين، وتوفير بيئة استثمارية جاذبة من خلال إزالة العقوبات الضريبية أمام الأفراد والشركات.

تسري الاتفاقية على الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، مثل ضريبة الدخل في عمان وضريبة الشركات والدخل في قطر، وتحدد نطاق التطبيق على الأشخاص المقيمين في أي من الدولتين. كما وضعت تعريفات أساسية مثل "المقيم" و"المنشأة الدائمة" و"النقل الدولي"، لتوضيح الاختصاصات الضريبية.



عاجلت الاتفاقية مشكلة الإردواج الضريبي عبر آليات واضحة: أولاً، توزيع الحقوق الضريبية بحيث تحدد أي دولة تفرض الضريبة على أنواع محددة من الدخل، مثل أرباح الأعمال، النقل الدولي، الرواتب، المعاشات، والأرباح الرأسمالية. ثانياً، تطبيق نظام الخصم الضريبي أو الإعفاء؛ حيث تمنح عمان خصماً ضريبياً مقابل الضرائب المدفوعة في قطر، بينما تعفي قطر بعض الدخل أو تمنح خصماً مشاهياً. كما حددت نسباً مخفضة لبعض الإيرادات مثل أرباح الأسهم والفوائد والأتاوى.

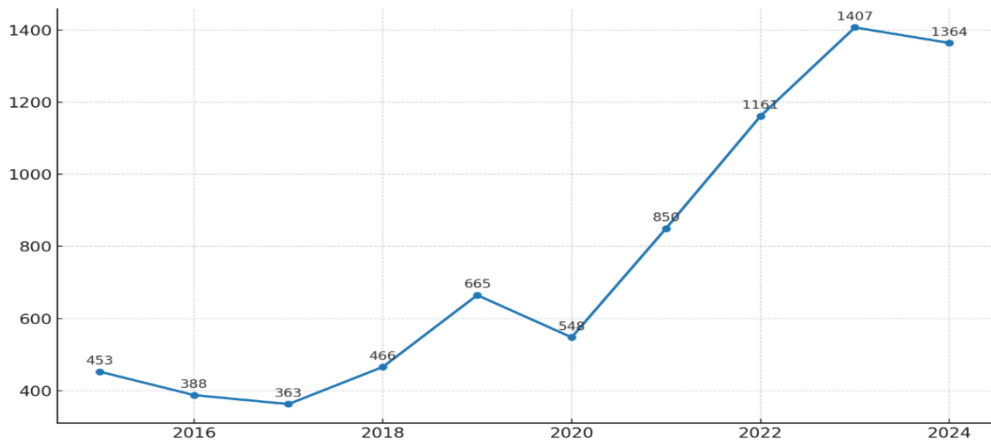
إلى جانب ذلك، تضمنت الاتفاقية أحكاماً خاصة تمنع التمييز الضريبي، وتنص على تبادل المعلومات والتعاون بين السلطات المختصة لمنع التهريب الضريبي، مع آلية للاتفاق المتبادل لحل النزاعات. وبهذا توفر الاتفاقية اليقين القانوني للمستثمرين، وتُعزز التجارة والاستثمار المتبادل بين البلدين.

#### تأثير الاتفاقيات الدولية على التحصيل الضريبي:

يبين الشكل البياني تطور التحصيل الضريبي (بملايين الريالات العُمانية) خلال الفترة 2015–2024، حيث يظهر تذبذب في البداية (2015–2017) يعكس ضعف البيئة الاستثمارية نتيجة غياب آليات فعالة لتقليل الأعباء الضريبية على الأنشطة العابرة للحدود. غير أنّ بدء السلطنة في توقيع عدد من اتفاقيات تجنب الإردواج الضريبي ابتداءً من 2018 وما تلاها، ساهم بشكل مباشر في تحسين بيئة الأعمال وزيادة تدفقات الاستثمار، وهو ما يفسر الارتفاع الملحوظ خلال الفترة 2018–2019.

أما التراجع الطفيف في 2020، فيمكن ربطه بالتأثيرات العالمية للأزمات الاقتصادية (مثل تداعيات جائحة كوفيد-19) التي أثرت سلباً على حركة التجارة الدولية، رغم وجود الاتفاقيات الضريبية. لكن ابتداءً من 2021، يُلاحظ اتجاه تصاعدي واضح وصولاً إلى الذروة في 2023 (1,407 مليون ر.ع.)، وهو ما يعكس فعالية شبكة الاتفاقيات الضريبية الثنائية والمتعددة التي وقعتها السلطنة مع دول مثل اليابان، مصر، وقطر، إضافة إلى انضمامها إلى الجهود الدولية مثل معايير BEPS لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD).

ورغم الانخفاض الطفيف في 2024 مقارنةً بالعام السابق، إلا أن المستوى ظل مرتفعاً نسبياً مقارنة بالسنوات الأولى، مما يدل على أن الاتفاقيات الدولية ساهمت في تعزيز اليقين الضريبي، خفض تكاليف الامتثال، وجذب الاستثمارات الأجنبية. ويعزز هذا الارتباط المباشر بين فعالية الاتفاقيات الضريبية وتطور المؤشر المالي في السلطنة، أهمية الاستمرار في توسيع الشبكة الاتفاقية وإدماج أدوات متقدمة مثل التحكيم الإلزامي ومنهج تقسيم الأرباح في الاقتصاد الرقمي لضمان استدامة هذا المسار التصاعدي.



شكل (1): الضرائب المتحصل عليها خلال السنوات 2015-2024

#### المطلب الثالث: المساعي الدولية لمعالجة مشكلة الإردواج الضريبي على الصعيد العالمي

يُعد الإردواج الضريبي من أبرز التحديات الاقتصادية التي تواجه الاقتصاد العالمي لما له من آثار سلبية على الاستثمار والتجارة الدولية، الأمر الذي دفع المنظمات والهيئات الدولية إلى تكثيف جهودها لإيجاد حلول فعالة للحد من هذه الظاهرة. ويمكن إبراز أهم هذه المساعي في ثلاثة محاور رئيسية:

##### أولاً: الآليات الأساسية لتجنب الإردواج الضريبي

تشكل الاتفاقيات الضريبية الثنائية والمتعددة الأطراف الوسيلة الأساسية لمعالجة الإردواج الضريبي. فهي تحدد قواعد الإقامة الضريبية وتوزع حقوق فرض الضريبة بين الدول المتعاقدة، إضافةً إلى النص على أساليب الإعفاء مثل طريقة الإعفاء أو طريقة الائتمان الضريبي (Karuna, 2024). وتعتمد معظم هذه الاتفاقيات على النماذج المعيارية، وأبرزها نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ونموذج الأمم المتحدة، حيث توفر هذه النماذج إطاراً موحدًا لتفسير وتطبيق أحكام الاتفاقيات الضريبية (Elliffe, 2024): (OECD, 2017).

##### ثانياً: إجراءات الاتفاق المتبادل وحل النزاعات

تتضمن الاتفاقيات الضريبية آليات لتسوية النزاعات الناشئة عن تطبيق أو تفسير أحكامها، وذلك من خلال إجراءات الاتفاق المتبادل (MAP). وتتيح هذه الآليات للمكلفين طلب الإعفاء من الإردواج الضريبي عندما يظهر تعارض بين الدول الأطراف (Defi, 2024): (Benítez Pérez, 2024). غير أنّ فعالية هذه الإجراءات ما زالت محدودة في التطبيق العملي، حيث أظهرت بعض الدراسات ضعف كفاءتها في حل النزاعات بشكل جذري.

### ثالثاً: مكافحة التهريب والتجنب الضريبي

شهدت الاتفاقيات الضريبية تطوراً مهماً تمثل في إدراج قواعد خاصة بمكافحة التهريب والتجنب الضريبي. فقد أدرجت أحكام لمنع إساءة استخدام الاتفاقيات والحفاظ على الحقوق الضريبية للدول (Elliffe, 2024). كما أطلقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مشروع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح (BEPS) بهدف الحد من الممارسات الضريبية العدوانية للشركات متعددة الجنسيات وتعزيز العدالة الضريبية على المستوى الدولي (Hohmann, Merlo & Riedel, 2025).

تُبرز مشكلة الازدواج الضريبي أبعاداً دولية تتجاوز حدود الدولة الواحدة، مما استدعى تدخل منظمات وهيئات عالمية لصياغة نماذج وآليات للمعالجة. ونستعرض أدناه أبرز تلك المساعي الدولية ومدى اتساقها مع النهج العُماني في اتفاقياته الضريبية.

#### أولاً: غرفة التجارة الدولية (ICC)

منذ تأسيسها عام 1920، لعبت غرفة التجارة الدولية (ICC) دوراً بارزاً في معالجة التحديات الضريبية العابرة للحدود، حيث ركزت على ضرورة بناء أنظمة ضريبية شفافة، مستقرة، وغير تمييزية، وتشجيع عقد اتفاقيات ثنائية لتوزيع الاختصاص الضريبي بين دولة الإقامة ودولة المصدر، سواء عبر الإعفاء أو الائتمان الضريبي، مع تعزيز تبادل المعلومات (Polonskaya, 2022).

اقترحت الـ ICC عدة آليات عملية، من أبرزها: التحكيم الدولي الإلزامي كآلية بديلة أو مكملّة لإجراءات الاتفاق المتبادل (MAP)، لما يوفره من سرعة وعدالة وحيادية (ICC, 2020). كما طرحت مبكراً منهج تقسيم الأرباح (Profit-Split) لتوزيع دخل الشركات متعددة الجنسيات بطريقة منسقة تمنع الازدواج، خاصة في الأنشطة الرقمية (Wells & Lowell, n.d.). إضافة إلى ذلك، عززت الـ ICC التنسيق مع الأمم المتحدة وOECD، ودعمت معايير BEPS واتفاقية الإطار الضريبي المقترحة بالأمم المتحدة (ICC, 2023).

أما النهج العُماني، كما يتضح في اتفاقية عُمان-قطر (2021)، فقد تبني طريقة الائتمان الضريبي في عُمان، والإعفاء/الائتمان في قطر (مادة 24)، إلى جانب آلية تبادل المعلومات (مادة 27). هذه الصيغة تتسق مع توصيات ICC في الجوانب الفنية، غير أن الاتفاقية لم تتضمن بعد التحكيم الإلزامي أو منهج تقسيم الأرباح.

بناءً على ذلك، يمكن للمشرع العُماني تعزيز اتفاقياته المستقبلية عبر إدماج آلية التحكيم، والنظر في منهج تقسيم الأرباح في القطاعات الرقمية، مع مواصلة التوافق مع معايير BEPS والأمم المتحدة، بما يعزز جاذبية بيئة الاستثمار ويقلل من مخاطر الازدواج الضريبي.

#### ثانياً: عصبة الأمم League of Nations

شكلت عصبة الأمم نقطة البداية الحقيقية في بناء نظام دولي لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي، إذ أنشأت لجنة ضريبية متخصصة لدراسة التشريعات في الدول المختلفة بغرض وضع حلول مشتركة. وفي مؤتمر المكسيك عام 1943، جرى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية تضمنت مبدأ تقسيم الاختصاص الضريبي بين دولة الإقامة ودولة المصدر. هذا النموذج كان موجهاً بالأساس للدول النامية، ثم أعيدت صياغته في مؤتمر لندن (1946) ليتلاءم مع مصالح أوسع، قبل أن تنتقل المهمة لاحقاً إلى الأمم المتحدة (Carroll & Seligman, 1929).

- مدى الاتساق مع النهج العُماني: اعتمدت اتفاقيات عُمان الحديثة- مثل اتفاقية عمان-قطر (2021)- نفس الفلسفة القائمة على توزيع الحقوق الضريبية وتبني أسلوب الإعفاء أو الائتمان، بما يعكس تأثيرها بالمبادئ الأولى التي وضعتها عصبة الأمم.

#### ثالثاً: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)

منذ تأسيس لجنتها الضريبية عام 1956، أطلقت الـ OECD سلسلة من الجهود، بدءاً من تقريرها "القضاء على الازدواج الضريبي الدولي"، وصولاً إلى اتفاقية 1966 التي أرست نموذجها الشهير (OECD Model Tax Convention). هذا النموذج أصبح المرجع الأبرز لصياغة الاتفاقيات الضريبية الدولية، مع تطوير مستمر مثل إدماج مشروع BEPS لمكافحة التهريب الضريبي (OECD, 2017; Elliffe, 2024).

- مدى الاتساق مع النهج العُماني: معظم اتفاقيات سلطنة عُمان، ومنها اتفاقياتها مع اليابان وقطر ومصر، جاءت متسقة مع نموذج OECD، سواء من حيث اعتماد طرق الإعفاء/الائتمان أو إدراج آلية تبادل المعلومات، مما يؤكد التزام السلطنة بالمعايير الدولية.

#### رابعاً: اتفاقية التحكيم الضريبي للاتحاد الأوروبي

اعتمد الاتحاد الأوروبي عام 1990 اتفاقية التحكيم الضريبي كآلية إلزامية لتسوية المنازعات بين الدول الأعضاء بشأن قضايا الازدواج الضريبي. وميّزت هذه الاتفاقية نفسها باشتراط مرور ثلاث سنوات من بدء النزاع قبل اللجوء إلى التحكيم، مع ضمان الحياد والسرعة في تسوية الخلافات (Polonskaya, 2022).

- مدى الاتساق مع النهج العُماني: حتى الآن، لم تتبنِ الاتفاقيات العُمانية آلية التحكيم الإلزامي، واقتصرت الأمر على إجراءات الاتفاق المتبادل (MAP). وعليه، فإن إدماج التحكيم مستقبلاً قد يعزز جاذبية الاستثمار ويواكب التجارب الأوروبية المتقدمة.

### الخاتمة:

تُبرز هذه الدراسة أنَّ الازدواج الضريبي الدولي يشكل أحد التحديات الكبرى أمام التجارة والاستثمار في ظل العولمة، لما يخلقه من أعباء مضاعفة

على الأفراد والشركات، وما يترتب عليه من إخلال بالعدالة الضريبية وتقويض لجاذبية البيئات الاستثمارية. وقد اعتمد البحث على منهجية وصفية وتحليلية مقارنة، استندت إلى تحليل المفاهيم الأساسية للظاهرة وأسبابها، ودراسة التشريعات الوطنية العُمانية والمراسيم السلطانية المنظمة للاتفاقيات الثنائية، إلى جانب المقارنة بالجهود الدولية التي قادتها عصبة الأمم والأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وغرفة التجارة الدولية والاتحاد الأوروبي. وقد أتاح هذا النهج الكشف عن مواطن القوة والقصور في التجربة العُمانية.

أظهرت النتائج أن الازدواج الضريبي يتجلى في صورتين أساسيتين هما الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي، وكلاهما يترتب عليهما آثار سلبية على حركة رؤوس الأموال. كما تبين أن المساعي الدولية قد أرست نماذج وآليات لتوزيع الاختصاص الضريبي وحل النزاعات وتعزيز الشفافية، وأن أغلب الاتفاقيات الدولية تستند إليها. أما النهج العُمانى فقد اعتمد على مزيج من التخفيف الأحادي عبر الائتمان الضريبي والتوسع في الاتفاقيات الثنائية، مما عزز اليقين القانوني وساعد في جذب الاستثمارات، إلا أن غياب أدوات متقدمة مثل التحكيم الإلزامي ومنهج تقسيم الأرباح في الاقتصاد الرقمي يظل من أبرز التحديات التي تحتاج إلى معالجة.

ومن ثم، توصي الدراسة بضرورة التوسع في عقد الاتفاقيات الضريبية مع تضمين آليات التحكيم الإلزامي، وتبني منهج تقسيم الأرباح في القطاعات الرقمية، وتعزيز التعاون في تبادل المعلومات الضريبية وفقًا لمعايير BEPS، إلى جانب تشجيع التنسيق الضريبي الإقليمي بين دول مجلس التعاون الخليجي والدول العربية، بما يسهم في تحقيق العدالة الضريبية ويعزز من مكانة سلطنة عُمان كوجهة استثمارية جاذبة في الاقتصاد العالمي.

#### التوصيات والمقترحات:

- توسيع نطاق الاتفاقيات الضريبية العُمانية: بالاستناد إلى تجارب عصبة الأمم والأمم المتحدة التي ركزت على توزيع عادل للاختصاص الضريبي بين دولة الإقامة ودولة المصدر، يُوصى المشرع العُمانى بالاستمرار في التوسع في شبكة الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف، مع إعطاء الأولوية للدول ذات الشراكات الاستثمارية الإستراتيجية. هذا يعزز مواءمة النظام الضريبي العُمانى مع القواعد الدولية ويزيد من جاذبيته للمستثمرين.
- إدماج آلية التحكيم الإلزامي: انسجامًا مع ما دعت إليه غرفة التجارة الدولية (ICC) واعتمده الاتحاد الأوروبي في اتفاقية التحكيم الضريبي 1990، ينبغي أن تنص الاتفاقيات المستقبلية لعُمان على آلية التحكيم الإلزامي كوسيلة لحل النزاعات الضريبية، بما يضمن السرعة والحياد ويعزز ثقة المستثمرين الدوليين.
- اعتماد منهج تقسيم الأرباح (Profit-Split) في الاقتصاد الرقمي: تماشيًا مع المقترحات الحديثة لـ ICC ومعايير مشروع BEPS لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، يمكن للمشرع العُمانى أن يدمج منهج تقسيم الأرباح في الاتفاقيات الجديدة، خاصة في القطاعات الرقمية والاقتصاد الجديد، حيث يصعب تحديد مصدر الدخل بدقة. هذا المنهج سيحد من مخاطر الازدواج الضريبي ويحقق عدالة أكبر في توزيع الإيرادات.
- تعزيز تبادل المعلومات الضريبية والشفافية: تماشيًا مع متطلبات OECD ومعايير BEPS، يُوصى السلطنة بالتركيز على تعزيز التعاون الدولي في تبادل المعلومات الضريبية، وتبني قواعد مكافحة إساءة استخدام الاتفاقيات (Anti-Abuse Rules) هذا الإجراء لا يقتصر على تجنب الازدواج الضريبي بل يسهم كذلك في مكافحة التهرب الضريبي.
- مراجعة الإعفاءات والائتمانات الضريبية الداخلية: رغم أن النهج العُمانى تبنى أسلوب الائتمان الضريبي على غرار ما أوصت به النماذج الدولية، إلا أنه من المفيد إعادة تقييم كفاءة هذه الآلية داخليًا، خاصة في ظل التوسع في الاتفاقيات الضريبية. ويمكن الاستفادة من التجارب الدولية في تحديد سقف الاستقطاع (Withholding Taxes) وإعادة النظر في شمولية الإعفاءات الممنوحة لبعض القطاعات لضمان تحقيق العدالة الضريبية والتوازن المالي.
- التنسيق العربي- الإقليمي: أسوةً بالجهود الأوروبية في تأسيس آليات إقليمية موحدة، يُوصى السلطنة بدعم مبادرة لتنسيق السياسات الضريبية بين دول مجلس التعاون الخليجي والدول العربية، عبر إبرام اتفاقية إطارية عربية لتجنب الازدواج الضريبي، بما يعزز التكامل الاقتصادي ويحد من ازدواج الأعباء على المستثمرين العرب.

#### المراجع:

##### أولاً: المراجع العربية

- ابن منظور. (1994) *لسان العرب* (الطبعة الثالثة). دار صادر.
- أحمد جامع. (1965). *علم المالية العامة*. مكتبة سيد عبد الله وهبة.
- أحمد عبد الحميد عشوش. (1986). *الوسيط في القانون الدولي الخاص: المجلد الأول، الجنسية والمواطن* (الطبعة الأولى). كلية القانون، جامعة الرقازيق.
- بدوي، محمد طه، ومحمد حمدي النشار. (1959). *أصول التشريع الضريبي/ المصري* (الطبعة الأولى). دار المعارف.
- بطريق، يوسف أحمد. (1988). *سياسات الدولة في المالية العامة* (الطبعة الأولى). الدار الجامعية.
- بطريق، يوسف أحمد. (1997). *السياسة المالية الدولية*. الدار الجامعية.
- البوقرة، إيمان. (2009). *كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية: دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الضريبية*. مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

خصاونة، جهاد سعيد ناصر (1994). *م طرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني: دراسة تحليلية* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية، الأردن.

الراوي، جابر إبراهيم. (1977). *القانون الدولي الخاص في الجنسية*. مطبعة دار السلام.

الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (2015). *الضرائب على الدخل*. دار الحامد للنشر والتوزيع.

زكريا محمد بيومي. (دون سنة). *إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية: دراسة مقارنة* (رسالة دكتوراه). كلية الحقوق، جامعة القاهرة.

سفيان، طارق الضب. (2020). *الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الآليات التوفيقية*. مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، (23)، 67.

الطويل، أ. م. (2015). *مبادئ المالية العامة والسياسة الضريبية*. دار وائل للنشر.

عاشور، م. ع. (2018). *القانون الضريبي: المبادئ العامة والاتجاهات الحديثة*. دار النهضة العربية.

عثم، باهر محمد. (1998). *المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي*. مكتبة الأدب.

عطوي، فوزي. (2003). *النظم الضريبية وموازنة الدولة*. منشورات الجلي الحقوقية.

عطية، محمد رياض. (1960). *موجز المالية العامة*. كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية.

الفتوى القانونية رقم 182712549 بشأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي. (2024)

الفحل، عباس المفرج. (2016). *الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات*.

فوزي، عبد المنعم. (1996). *المالية العامة والسياسة المالية*. دار النهضة العربية.

لوكسمبورغ وسلطنة عُمان. (2024، أكتوبر 17). *اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي*. [Alrahbi].

مصطفى، حسين مصطفى. (د.ت). *مبادئ علم المالية العامة*.

مقبل، عبد الهادي. (2003). *نظرية الضريبة*. مكتبة طنطا.

ناصرين، زين العابدين. (1974). *موجز في مبادئ علم المالية العامة*. مكتبة الطالب، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

النشار، محمد حمدي، ودولار علي. (1961). *النظم الضريبية*. الإسكندرية.

#### ثانيًا: المراجع الأجنبية

Al Mazroui, T. S. S., Al Alawi, M. M. S., Thottoli, M. M., Al Hoqani, D. S. A., & Al Shukaili, N. T. H. (2022). The need for harmonizing value added tax legislation in Gulf Cooperation Council. *Constitutionale*, 3(1), 51–66. [CrossRef]

Antonia, H., Merlo, V., & Riedel, N. (2025). Multilateral tax treaty revision to combat tax avoidance: On the merits and limits of BEPS's multilateral instrument. *Economic Policy*, 40(122), 427–480. [CrossRef]

Avi-Yonah, R. (2004). *International tax as international law: An analysis of the international tax regime*. Law & Economics Working Papers. Cambridge University Press.

Benítez Pérez, M. (2024). Global mobility and double taxation: Proposals for improving the efficiency and effectiveness of tax treaties. *International Tax Studies (ITAXS)*, 7(8). [CrossRef]

Carroll, M. B., & Seligman, E. R. A. (1929). Double taxation and international fiscal cooperation. *American Journal of International Law*, 23(2), 496. [CrossRef]

Challoumis, C., & Constantinou, A. (2024). Combating tax avoidance: EU and Greek measures for fair corporate taxation. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. [CrossRef]

Decree Oman. (2024, December 18). *Royal Decree 64/2024 ratifying the agreement...* (Luxembourg–Oman DTAA). *Official Gazette* 1576, 22 Dec 2024. <https://decree.om/2024/rd20240064/>

Defi, D. (2024). International tax dispute resolution through mutual agreement procedure in Indonesia: Past, present, and future. *Educoretax*, 4(9), 1087–1106. [CrossRef]

Dentons. (n.d.). *Global tax guide to doing business in Oman*. <https://www.dentons.com/en/services-and-solutions/global-tax-guide-to-doing-business-in/oman>

Elliffe, C. (2024). The quiet evolution in international tax: Domestic law and double taxation. *World Tax Journal*, 16(4). [CrossRef]

ICC Global Tax Commission. (2024, May). *2024 roadmap and strategic framework*. ICC – Näringslivets världsorganisation.

ICC Taxation Commission. (2000, June 13). *International arbitration best way to settle double taxation disputes*. ICC – International Chamber of Commerce.

ICC. (n.d.). *Tax*. ICC – International Chamber of Commerce.

- Karuna, V. (2024). International double taxation: Interpretation in the Indian context and general mitigation measures. *Journal of Management Research and Analysis*, 1(1), 41–45. [CrossRef]
- Lang, M., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J., & Staringer, C. (2020). *Introduction to international taxation*. IBFD.
- Luxembourg Council of State approval note (summary). (2025, June 11). Council of State approves tax treaty ratification with Oman. *Regfollower*. <https://regfollower.com/luxembourg-council-of-state-approves-tax-treaty-ratification-with-oman/>
- Ministry of Finance, Oman. (2023). *Annual report on Oman's tax agreements*. Muscat.
- OECD. (2017). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2017*. OECD Publishing. [CrossRef]
- OECD. (2017). *OECD model tax convention on income and on capital*. OECD Publishing. [CrossRef]
- OECD. (2017). *OECD model tax convention on income and on capital*. OECD. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/oecd-model-tax-convention-on-income-and-on-capital.html>
- OECD. (n.d.). *BEPS multilateral instrument (overview) & MLI matching database*. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/beps-multilateral-instrument.html>
- Oman Income Tax Law (Royal Decree 28/2009). (ca. 2021). *English guidance text (foreign tax credit excerpts)*. gspuoman.com
- Oman Ministry of Finance. (2024, December 15). *Oman and Tanzania sign agreement to eliminate double taxation*. Ministry of Finance Oman.
- Pistone, P., Kemmeren, E., Essers, P., Smit, D., Öner, C., Lang, M., Owens, J., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., & Storck, A. (2020). *Tax treaty case law around the globe 2019*. IBFD/Linde.
- Polonskaya, K. (2022). The strategies of the International Chamber of Commerce to eliminate double taxation. *Journal of International Economic Law*, 25(1), 74–90. [CrossRef]
- PricewaterhouseCoopers. (2025). *Oman treaty network updates – PwC*. <https://www.pwc.com/m1/en/services/tax/me-tax-legal-news/2025/oman-treaty-network-updates.html>
- PwC Middle East. (2025, March). *Oman treaty network updates (Cyprus & Tanzania DTAA's ratified in Oman on 3 March 2025)*. PwC.
- UK Government. (1998). *The double taxation relief (Taxes on Income) (Oman) order 1998*. Legislation.gov.uk.
- United Nations DESA. (2021). *United Nations model double taxation convention between developed and developing countries (2021)*. [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model\\_2021.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf)
- United Nations. (2001). *UN model double taxation convention between developed and developing countries*. UN Publishing.
- Van Brederode, R. F. W., & Susilo, M. E. (2017). The VAT in the Arab countries of the Gulf Cooperation Council. *International VAT Monitor*, 28(6). [CrossRef]
- Vann, R. (1998). *International aspects of income tax*. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax law design and drafting* (Vol. 2). Oxford University Press. International Monetary Fund.
- Wells, B. (2014). Income tax treaty policy in the 21st century: Residence vs. source. *Columbia Journal of Tax Law*.

ثالثاً: ترجمة المراجع العربية

- Ahmad, J. (1965). *Public Finance*. Sayed Abdullah Wahba Library. [In Arabic]
- Al-Bouqra, I. (2009). *Avoiding International Double Taxation within the Framework of Tax Treaties: A Case Study of the Algerian Tax Treaty* (Master's thesis). Faculty of Economic Sciences and Management. [In Arabic]
- Al-Fahl, A. M. (2016). *Tax on Salaries, Wages, and Allowances*. [In Arabic]
- Al-Nashar, M. H., & Dollar, A. (1961). *Tax Systems*. Alexandria. [In Arabic]
- Al-Rawi, J. I. (1977). *Private International Law in Nationality*. Dar Al-Salam Press. [In Arabic]
- Al-Tawil, A. M. (2015). *Principles of Public Finance and Tax Policy*. Dar Wael Publishing. [In Arabic]
- Al-Zubaidi, A. A. J. (2015). *Income Taxes*. Dar Al-Hamed for Publishing and Distribution. [In Arabic]
- Ashour, M. A. (2018). *Tax Law: General Principles and Modern Trends*. Dar Al-Nahda Al-Arabiya. [In Arabic]
- Ashoush, A. A. (1986). *Al-Wasit fi al-Qanun al-Duwali al-Khas: Vol. 1, Nationality and Domicile* (1st ed.). Faculty of Law, Zagazig University. [In Arabic]
- Athlam, B. M. (1998). *Public Finance and Principles of Financial Economics*. Al-Adab Library. [In Arabic]



- Attia, M. R. (1960). *Summary of Public Finance*. Faculty of Law, Alexandria University. [In Arabic]
- Atwi, F. (2003). *Tax Systems and State Budget*. Chalabi Legal Publications. [In Arabic]
- Badawi, M. T., & Al-Nashar, M. H. (1959). *The Principles of Egyptian Tax Legislation* (1st ed.). Dar Al-Maaref. [In Arabic]
- Batreeq, Y. A. (1988). *State Policies in Public Finance* (1st ed.). Al-Dar Al-Jami'iyah. [In Arabic]
- Batreeq, Y. A. (1997). *International Fiscal Policy*. Al-Dar Al-Jami'iyah. [In Arabic]
- Bayoumi, Z. M. (n.d.). *Territoriality of Tax on Commercial and Industrial Profits: A Comparative Study* (Doctoral dissertation). Faculty of Law, Cairo University. [In Arabic]
- Fawzi, A. M. (1996). *Public Finance and Fiscal Policy*. Dar Al-Nahda Al-Arabiya. [In Arabic]
- Ibn Manzur. (1994). *Lisan al-Arab* (3rd ed.). Dar Sader. [In Arabic]
- Khasawneh, J. S. N. (1994). *The Taxable Base of Income in Jordanian Tax Legislation: An Analytical Study* (Unpublished master's thesis). The University of Jordan, Jordan. [In Arabic]
- Legal Opinion No. 182712549 on Double Taxation Avoidance Agreements. (2024). [In Arabic]
- Luxembourg & Sultanate of Oman. (2024, October 17). *Agreement to Avoid Double Taxation* [Alrahbi]. [In Arabic]
- Moqbel, A. H. (2003). *Theory of Taxation*. Tanta Library. [In Arabic]
- Mostafa, H. M. (n.d.). *Principles of Public Finance*. [In Arabic]
- Nasreen, Z. A. (1974). *A Summary of the Principles of Public Finance*. Student Library, Faculty of Law, Ain Shams University. [In Arabic]
- Sufian, T. A. (2020). *International Double Taxation between Aggravating Factors and the Effectiveness of Reconciliation Mechanisms*. *Journal of Jil of In-depth Legal Research*, (23), 67. [In Arabic]

## الملاحق

## ملحق رقم 1: شرح المصطلحات المستخدمة في البحث

| المصطلح بالإنجليزية | المصطلح الكامل                                         | الشرح باللغة العربية                                                                                                                            |
|---------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PE                  | Permanent Establishment                                | المنشأة الدائمة: وجود ثابت لنشاط تجاري في دولة (مثل فرع أو مكتب أو مصنع) يمنح تلك الدولة الحق في فرض الضريبة على الدخل المتحقق فيها.            |
| DTA / DTAs          | Tax Treaty / Double Taxation Agreement                 | اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي: معاهدة ثنائية أو متعددة الأطراف تهدف إلى توزيع الحقوق الضريبية بين الدول لتفادي فرض الضريبة مرتين على نفس الدخل. |
| FTC                 | Foreign Tax Credit                                     | الائتمان الضريبي الخارجي: آلية تسمح للمكلف بخصم الضريبة التي دفعها في الخارج من الضريبة المستحقة عليه في دولة إقامته لتجنب الازدواج الضريبي.    |
| MAP                 | Mutual Agreement Procedure                             | إجراء الاتفاق المتبادل: آلية لتسوية النزاعات بين الدول المتعاقدة بشأن تفسير أو تطبيق أحكام الاتفاقيات الضريبية عبر التشاور بين السلطات المختصة. |
| BEPS                | Base Erosion and Profit Shifting                       | تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح: مشروع دولي أطلقته OECD للحد من استراتيجيات الشركات متعددة الجنسيات التي تنقل أرباحها إلى دول منخفضة الضرائب.  |
| OECD                | Organization for Economic Co-operation and Development | منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية                                                                                                               |

## ملحق رقم 2: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي 1989-2023

| الدولة       | تاريخ التوقيع | الدولة    | تاريخ التوقيع |
|--------------|---------------|-----------|---------------|
| فرنسا        | 6/1/1989      | تركيا     | 31/5/2006     |
| الهند        | 4/2/1997      | المغرب    | 14/12/2006    |
| تونس         | 16/11/1997    | مولدوفيا  | 3/4/2007      |
| بريطانيا     | 23/2/1998     | بيلاوسيا  | 15/4/2007     |
| موريشيوس     | 30/3/1998     | بروناي    | 25/2/2008     |
| إيطاليا      | 5/6/1998      | فيتنام    | 18/4/2008     |
| باكستان      | 6/12/1999     | أوزبكستان | 30/3/2009     |
| الجزائر      | 9/4/2000      | هولندا    | 5/10/2009     |
| لبنان        | 12/4/2001     | كرواتيا   | 21/12/2009    |
| الصين        | 25/3/2002     | إسبانيا   | 30/04/2014    |
| اليمن        | 8/5/2002      | البرتغال  | 28/04/2015    |
| جنوب أفريقيا | 9/10/2002     | اليابان   | 9/1/2014      |
| السودان      | 7/6/2003      | سويسرا    | 22/05/2015    |
| سيشل         | 13/9/2003     | المجر     | 2/11/2016     |
| سنغافورة     | 6/10/2003     | سلوفاكيا  | 25/3/2018     |
| تايلند       | 13/10/2003    | سريلانكا  | 15/08/2018    |
| كندا         | 30/6/2004     | قطر       | 22/11/2021    |
| إيران        | 6/10/2004     | مصر       | 22/5/2023     |
| سوريا        | 14/9/2005     | روسيا     | 8/6/2023      |
| كوريا        | 23/9/2005     |           |               |