الشـــؤون

الاقتصادية والاجتماعية

اتفاقيـــة الأمـــم المتحـــدة النموذجية للازدواج الضريبي بـين البلـدان المتقدمـة النمـو والبلدان النامية

الأمم المتحدة

إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية ST/ESA/PAD/SER.E/21

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

الأمم المتحدة • نيويورك، ٢٠٠١

::

ملحوظة

تتألف رموز وثائق الأمم المتحدة من حروف وأرقام. ويعني إيراد أحد هذه الرموز الإحالة إلى إحدى وثائق الأمم المتحدة.

وليس في التسميات المستخدمة في هذا المنشور، ولا في طريقة عرض مادته، ما يتضمن التعبير عن أي رأي كان للأمانة العامة للأمم المتحدة بشأن المركز القانوني لأي بلد أو إقليم، أو لسلطاته، أو بشأن تعيين حدوده.

ST/ESA/PAD/SER.E/21

UNITED NATIONS PUBLICATION

Sales No.A.01.XVI..2

ISBN.....

Copyright © United Nations 2002
All rights reserved

المحتويات

الصفحة

مقدمة vi

ألف – نشأة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية vi

باء – الخلفية التاريخية لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية xiv

جيم – الأساس المنطقي لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وأهميتها xix

دال – الأساس المنطقي لتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ١٩٩٩ والنهج المتبع في ذلك xxi

الجزء الأول
مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

الفصل

موجز الاتفاقية ٣

العنوان والديباجة ٥

الأول – نطاق الاتفاقية (المادتان ١ و ٢) ٧

الثاني – التعاريف (المواد من ٣ إلى ٥) ٨

الثالث – ضريبة الدخل (المواد من ٦ إلى ٢١) ١٣

الرابع – ضريبة رأس المال (المادة ٢٢) ٢٨

الخامس – طرق إزالة الازدواج الضريبي (المادة ٢٣) ٢٩

السادس – أحكام خاصة (المواد من ٢٤ إلى ٢٧) ٣١

السابع – أحكام ختامية (المادتان من ٢٨ إلى ٢٩) ٣٥

الصفحة

الجزء الثاني
شروح مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

الشرح المتعلق بالفصل الأول: نطاق الاتفاقية ٣٩
المادة ١: الأشخاص المشمولون ٣٩
المادة ٢: الضرائب المشمولة ٤٩
الشرح المتعلق بالفصل الثاني: التعاريف ٥٣
المادة ٣: تعاريف عامة ٥٣
المادة ٤: المقيم ٥٨
المادة ٥: المنشأة الدائمة ٦٨
الشرح المتعلق بالفصل الثالث: ضريبة الدخل ٩٥
المادة ٦: دخل الممتلكات العقارية ٩٥
المادة ٧: أرباح المؤسسات ٩٨
المادة ٨: النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي ١٣١
المادة ٩: المؤسسات الشريكة ١٤٢
المادة ١٠: أرباح الأسهم ١٤٩
المادة ١١: الفائدة ١٧٢
المادة ١٢: الإتاوات ١٩٣
المادة ١٣: أرباح رأس المال ٢٠٩
المادة ١٤: المهن المستقلة ٢٢٦
المادة ١٥: المهن التابعة ٢٣٠
المادة ١٦: مكافآت المديرين وأجور كبار المسؤولين الإداريين ٢٣٦
المادة ١٧: الفنانون والرياضيون ٢٣٨

الصفحة

المادة ١٨: المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي ٢٤٥
المادة ١٩: الوظيفة العامة ٢٦٢
المادة ٢٠: الطلاب ٢٦٧
المادة ٢١: عناصر الدخل الأخرى ٢٧٤
الشرح المتعلق بالفصل الرابع: ضريبة رأس المال ٢٨١
المادة ٢٢: رأس المال ٢٨١
الشرح المتعلق بالفصل الخامس: طرق إزالة الازدواج الضريبي ٢٨٤
المادة ٢٣: طرق إزالة الازدواج الضريبي ٢٨٤
الشرح المتعلق بالفصل السادس: أحكام خاصة ٣٢٤
المادة ٢٤: عدم التمييز ٣٢٤
المادة ٢٥: إجراءات التراضي ٣٥٢
المادة ٢٦: تبادل المعلومات ٣٨٤
المادة ٢٧: أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون ٤١٤
الشرح المتعلق بالفصل السابع: أحكام ختامية ٤١٨
المادة ٢٨: بدء نفاذ الاتفاقية ٤١٨
المادة ٢٩: إنهاء الاتفاقية ٤١٨

مقدمة

ألف – نشأة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية

١ – كثيرا ما أكدت قرارات الجمعية العامة والمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة ومؤتمر الأمم المتحدة المعني بالتجارة والتنمية على استصواب تشجيع تدفق الاستثمار الأجنبي إلى البلدان النامية بقدر أكبر وبشروط مقبولة سياسيا ومفيدة اقتصاديا واجتماعيا على السواء. وقد أقرت البلدان المشاركة في مؤتمر باريس للتعاون الاقتصادي الدولي المعقود في ١٩٦٣-١٩٦٤ بأن تدفقات رؤوس الأموال والاستثمارات الخاصة الأجنبية تقوم بدور تكميلي هام في عملية التنمية الاقتصادية، ولا سيما عن طريق نقل الموارد، والخبرة التنظيمية والإدارية والتكنولوجيا إلى البلدان النامية، وتوسيع نطاق القدرة الإنتاجية والتشغيل في تلك البلدان وإنشاء أسواق للصادرات.

٢ – ويتوقف نمو تدفق الاستثمارات من البلدان المتقدمة النمو إلى البلدان النامية إلى حد كبير على ما يسمى بمناخ الاستثمارات الدولية. فمنع أو إزالة الازدواج الضريبي الدولي – أي جباية ضرائب متشابهة في دولتين أو أكثر من نفس المكلف بها على نفس الوعاء الضريبي – الذي تضر آثاره بتبادل السلع والخدمات وبحركة رؤوس الأموال والأشخاص، يشكل عنصرا مهما في هذا المناخ. وبصفة عامة، يمكن القول إن من بين الأهداف العامة للاتفاقيات الضريبية الثنائية في الوقت الراهن توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي (سواء المباشر أو غير المباشر) وتفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة. كما تشمل هذه الأهداف منع التمييز بين المكلفين في المجال الدولي، وتوفير عنصر معقول من الوثوق القانوني والضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية. واستنادا إلى هذه الخلفية، ينبغي أن تساهم المعاهدات الضريبية في تعزيز الأهداف الإنمائية للبلدان النامية. وعلاوة على ذلك، تتوخى هذه المعاهدات تحسين التعاون بين السلطات الضريبية في اضطلاعها بمهامها.

٣ – وقد أحرز تقدم ملموس نحو إزالة الازدواج الضريبي عن طريق اتخاذ إجراءات انفرادية لتخفيف العبء الضريبي، ولا سيما عن طريق إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية بدأت في الظهور منذ الستينات كخاصية بارزة في العلاقات الاقتصادية بين الدول.

غير أنه إلى غاية ١٩٦٥، لم يبرم إلا عدد قليل نسبيا من المعاهدات بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية. ولعل سبب ذلك هو ما أقرته اللجنة الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في ١٩٦٥ من ''أن البلدان النامية لم تكن تستحسن الاتفاقيات الضريبية التقليدية''[١]. واستنادا إلى تلك اللجنة، فإن ''الحقيقة الأساسية هي أن الاتفاقيات الضريبية التي ترى البلدان المصدرة لرؤوس الأموال أنها قمينة بأن تحسن التجارة والاستثمار فيما بينها أو التي من شأنها أن تساهم بطرق مماثلة في توثيق العلاقات الاقتصادية بين البلدان النامية والبلدان المصدرة لرؤوس الأموال لا تقدم مساهمات كافية لبلوغ هذه الغاية... فالمعاهدات القائمة بين البلدان المصنعة تشترط أحيانا أن يتخلى بلد الإقامة عن الجباية. غير أن البلد المَصْدَر هو الذي يتخلى عن الجباية في أغلب الأحوال. وقد لا يكون هذا النمط ملائما في المعاهدات بين البلدان النامية والبلدان المصنعة لأن تدفقات الدخل تأتي في الكثير منها من البلدان النامية إلى البلدان المصنعة مما يجعل التضحية بالجباية أحادية الجانب. غير أن ثمة عدة أحكام في الاتفاقيات الضريبية القائمة يمكن أن تصلح أيضا لاتفاقيات تبرم بين البلدان المصدرة لرؤوس الأموال والبلدان النامية''[٢].

٤ - وقد استصوب المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة تشجيع إبرام معاهدات ضريبية ثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، وذلك في قراره ١٢٧٣ (د-٤٣) المتخذ في ٤ آب/أغسطس ١٩٦٧ الذي طلب من الأمين العام ''أن ينشئ فريقا عاملا مخصصا مؤلفا من خبراء ومديرين لشؤون الضرائب تعينهم الحكومات من البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، على أن يعملوا بصفتهم الشخصية، ويمثلوا تمثيلا ملائما شتى المناطق والنظم الضريبية، ويُعهد إليهم بأن يستكشفوا، بالتشاور مع الوكالات الدولية المعنية، سبل ووسائل تسهيل إبرام المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية بما في ذلك القيام، عند الاقتضاء، بصوغ مبادئ توجيهية وتقنيات يمكن استخدامها في تلك المعاهدات

---

(١) انظر: Organization for Economic Cooperation and Development: *Fiscal Incen- tives for Private Investment in Developing Countries: Report of the OECD Fis- cal Committee* (Paris, 1965), para. 164. (الحوافز الضريبية للاستثمار الخاص في البلدان النامية: تقرير اللجنة المالية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي).

(٢) المرجع نفسه، الفقرتان ١٦٣ و ١٦٥.

الضريبية وتكون مقبولة لدى هاتين المجموعتين من البلدان وتحمي على أكمل وجه مصالحها الجبائية". وعملا بهذا القرار، أنشأ الأمين العام في ١٩٦٨ فريق الخبراء المخصص المعني بالمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية والذي يضم مسؤولين وخبراء في الشؤون الضريبية من البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية عُينوا بصفتهم الشخصية.

٥ - وانتهى فريق الخبراء من صياغة المبادئ التوجيهية للتفاوض بشأن المعاهدات الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية في غضون سبعة اجتماعات، عقدت في الفترة من ١٩٦٨ إلى ١٩٧٧، وحضرها أعضاء من الأرجنتين، وإسرائيل، وباكستان، والبرازيل، وتركيا، وتونس، وجمهورية ألمانيا الاتحادية، وسري لانكا، والسودان، وسويسرا، وشيلي، وغانا، وفرنسا، والفلبين، والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية، والنرويج، والهند، وهولندا، والولايات المتحدة الأمريكية، واليابان. وحضر هذه الاجتماعات مراقبون من إسبانيا، وبلجيكا، وجمهورية كوريا، وسوازيلند، وفنزويلا، وفنلندا، والمكسيك، والنمسا، ونيجيريا ومن المنظمات الدولية التالية: صندوق النقد الدولي، والرابطة الدولية للضريبة، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ومنظمة الدول الأمريكية، وغرفة التجارة الدولية. وترد هذه المبادئ التوجيهية في "دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية"[٣]. واستنادا إلى قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ١٥٤١ (د-٤٩)، ينبغي أن تمثل هذه المبادئ التوجيهية "شكلا هاما من أشكال المساعدة التقنية لإبرام المعاهدات مستقبلا".

٦ - وفي الاجتماع السابع، وُجِّه انتباه فريق الخبراء إلى أن فريق الشخصيات البارزة الذي عينه الأمين العام في ١٩٧٤ عملا بقرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ١٧٢١ (د-٥٣) قد ذكر في تقريره إلى الأمين العام أنه "إذا تأتى من خلال عمل فريق الخبراء المعني بالمعاهدات الضريبية، توحيد أحكام هذه الضرائب بحيث لا يبقى من الأحكام القابلة للتفاوض في حالات معينة إلا عدد قليل، فإن هذه الأحكام

(٣) منشورات الأمم المتحدة، رقم المبيع: E.79.XVI.3.

ستكون بمثابة اتفاق دولي بشأن الضرائب، وهذا هو الهدف المنشود [حسبما يراه فريق الشخصيات البارزة]...''[٤].

٧ - وخلص فريق الخبراء إلى رأي مفاده أن وضع اتفاق ضريبي عالمي متعدد الأطراف على نحو ما أوصى به فريق الشخصيات البارزة لن يتأتى خلال العقد القادم فيما يبدو، غير أنه اعتبارا لخطورة وملحاحية العديد من المسائل التي أفردها فريق الشخصيات البارزة، فإنه يتفق على وجوب تناول هذه المسائل من خلال شبكة ملائمة من المعاهدات الضريبية الثنائية. واستنادا إلى فريق الخبراء، فإنه سيكون من الملائم بالتالي أن تحث أجهزة الأمم المتحدة المختصة الدول الأعضاء على الشروع في أقرب وقت ممكن في سياسة لإبرام معاهدات من هذا القبيل. وفي هذا الصدد، أعرب فريق الخبراء عن استعداده للنظر في مشروع قد ترغب الأمانة العامة للأمم المتحدة في إعداده في إطار متابعة أعمال الفريق في اجتماعاته السبعة الأولى، يتضمن اتفاقية ثنائية نموذجية بين بلد متقدم النمو وبلد نام تستند إلى المبادئ التوجيهية التي سبق للفريق أن وضعها.

٨ - وفي تقرير الأمين العام إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي إلى الدورة العادية الأولى لعام ١٩٧٨ عن أعمال فريق الخبراء في اجتماعه السابع، أعرب الأمين العام عن رأي مفاده أن ''إنجاز اتفاقية ثنائية نموذجية لتستعملها البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية يعد متابعة منطقية للعمل الذي قام به فريق الخبراء بشأن صوغ المبادئ التوجيهية ويتماشى علاوة على ذلك مع توصية فريق الشخصيات البارزة التي تدعو إلى ''أن تكون المعاهدات الضريبية الثنائية موحدة قدر الإمكان لتمهيد السبيل لاتفاق ضريبي دولي'' (انظر الفقرة ١٥ من الوثيقة E/1978/36). وفي تلك الدورة، اتخذ المجلس الاقتصادي والاجتماعي القرار ١٤/١٩٧٨ الذي رحب فيه بموقف الأمين العام المبين أعلاه وطلب إلى فريق الخبراء ''إتمام نظره في مشروع الاتفاقية الثنائية النموذجية في اجتماعه الثامن في ١٩٧٩''.

---

(٤) انظر: The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations (United Nations publication, Sales No. E.74.II.A.5), P.92. (أثر الشركات المتعددة الجنسيات على التنمية وعلى العلاقات الدولية).

٩ - وبناء عليه، أعدت الأمانة العامة مشروع اتفاقية نموذجية (ST/SG/AC.8/L.29) يتكون من مواد تتبنى المبادئ التوجيهية التي صاغها فريق الخبراء، مشفوعة بشروح لها تتضمن آراء أعضاء الفريق المعبر عنها في شتى اجتماعاته كما تدرج، عند الاقتضاء، شروح مواد اتفاقية ١٩٧٧ النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، ويشار إليها أدناه بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ولا بأس في التذكير بأن فريق الخبراء عند إعداده للمبادئ التوجيهية السالفة الذكر قرر أن يستخدم الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي مرجعا رئيسيا للاستفادة من الخبرة التقنية المتراكمة المجسدة في الاتفاقية وشروحها، ولأسباب عملية تنبع من كون الاتفاقية تستخدمها البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في التفاوض بشأن معاهدات ضريبية لا فيما بينها فحسب بل حتى مع البلدان النامية. غير أنه كان من المفهوم تماما أن الاستعانة بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لا يقوم على افتراض ضمني يسلم بصحتها، وأن قرارات الفريق لم يشترط فيها أن تحتكم إلى نص منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

١٠ - واستعرض فريق الخبراء مشروع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في اجتماعه الثامن، المعقود في جنيف من ١٠ إلى ٢١ كانون الأول/ديسمبر ١٩٧٩، واعتمد النص النهائي للاتفاقية وشرحها. وفي ١٩٨٠، نشرت الأمم المتحدة ''اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية'' وسبقها في ١٩٧٩ صدور ''دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية''. وبموجب قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ١٣/١٩٨٠ المؤرخ ٢٨ نيسان/أبريل ١٩٨٠، أطلق المجلس على فريق الخبراء اسم ''فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية''. ويتألف هذا الفريق في الوقت الراهن من ٢٥ عضوا - ١٠ من البلدان المتقدمة النمو و ١٥ من البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية.

١١ - وفي التسعينات، أقر فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية بالتغييرات البارزة التي شهدها الوسط الاقتصادي والمالي والضريبي. وعلاوة على ذلك، نشأت أدوات مالية جديدة وآليات للتسعير التحويلي، ونمت ملاجئ ضريبية وبرزت العولمة التي طالت العلاقات الاقتصادية الدولية فضلا عن صدور تنقيح للاتفاقية

النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي فيما بعد وصيغ مستكملة لها في ١٩٩٢ و ١٩٩٤ و ١٩٩٥ و ١٩٩٧. وبناء عليه، أنشأ الاجتماع الثامن لفريق الخبراء المعقود في جنيف في كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٧ فريقا متخصصا مؤلفا من خمسة أعضاء وأربعة مناوبين، للقيام بتنقيح واستكمال كل من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية ودليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

١٢ - وبناء عليه، استعرض فريق الخبراء التعديلات التي اقترح أعضاؤه إدخالها على مواد وشروح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، في أعقاب اجتماعيه السابع (جنيف، ١١-١٥ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٥)، والثامن (جنيف، ١٥-١٩ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٧)، واجتماعي الفريق المتخصص (نيويورك، ٩ و١٠ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٨، وأمستردام، ٢٢-٢٥ آذار/مارس ١٩٩٩). وأدمجت هذه التعديلات في المشروع المنقح لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المقدم للاجتماع التاسع لفريق الخبراء المعقود في نيويورك من ٣ إلى ٧ أيار/مايو ١٩٩٩. واعتمد فريق الخبراء اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية بصيغتها المنقحة، رهنا بإدخال بعض التغييرات التحريرية. ودرست اللجنة التوجيهية خلال اجتماعها المعقود في نيويورك من ١٢ إلى ١٤ نيسان/أبريل ٢٠٠٠ التعليقات والاقتراحات الواردة من أعضاء فريق الخبراء بشأن هذه التغييرات. وحضر الاجتماع السيد أنطونيو هيغو فيغيروا (الأرجنتين)، الذي عُيِّن رئيسا، والسيد مايير غابي (إسرائيل)، والسيد نور الدين بنسودة (المغرب)، والسيد مايك واترز (المملكة المتحدة) والسيد مردكاي س. فاينبرغ (الولايات المتحدة). ومثل الأمانة العامة السيد عبد الحميد البواب، أمين فريق الخبراء، والسيد سوريش شيندي، الأمين المساعد لفريق الخبراء. واعتمدت اللجنة التوجيهية بتوافق الآراء النص النهائي لمعاهدة الأمم المتحدة النموذجية بصيغته المعدلة. وتقرر أن تنشر صيغة منقحة لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بعد إدخال التغييرات التحريرية. وبناء عليه اضطلع فريق الخبراء والفريق المتخصص واللجنة التوجيهية بتنقيح واستكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية تحت التوجيه والإشراف العامين للسيد عبد الحميد البواب، الموظف المسؤول في فرع المالية وتنمية القطاع الخاص، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، الأمم المتحدة، وأمين فريق الخبراء

المخصص، بمساعدة السيد سوريش شيندي، المستشار الدولي في تعبئة الموارد ومساعد أمين فريق الخبراء. وأعربت اللجنة التوجيهية عن امتنانها للسيد عبد الحميد البواب لسعة اطلاعه وحسن توجيهه ومهاراته التفاوضية التي ساهمت في وضع تنقيح موفق لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

١٣ - وكانت الأهداف الرئيسية لتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي مراعاة التطورات التي حصلت منذ ١٩٨٠ في عولمة التجارة والاستثمار وفي السياسات الضريبية الدولية للبلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

١٤ - وشرع في عملية تنقيح واستكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية في ١٩٩٥ وانتهت في ١٩٩٩ في الاجتماع التاسع لفريق الخبراء. وحضر الاجتماع التاسع الأعضاء التالية أسماؤهم: أنطونيو هيغو فيغيروا (الأرجنتين)، وماريا باستور (إسبانيا)، ومايير غابي (إسرائيل)، وهلموت كرابي (ألمانيا)، وآري سويليندرو (إندونيسيا)، وإراسي كاهان (البرازيل)، وأديلايد نارا (بوركينا فاسو)، ووليام و. أدلر (جامايكا)، ودانيال لوتي (سويسرا)، ويوكانغ وانغ (جمهورية الصين الشعبية)، وسيث إي. تيركيبر (غانا)، وعاطف العلاونة (السلطة الفلسطينية)، وهيليل سكونيك (فنلندا)، وعبد الله كامارا (كوت ديفوار)، ومنى م. أ. قاسم (مصر)، وعبد العالي بنبريك (المغرب)، وكارينا بيريز ديلغاديو (المكسيك)، وجون برايان شيبرد (المملكة المتحدة)، ورافي كانت (الهند)، وإرنست بوندرز (هولندا)، وموردكاي س. فاينبرغ (الولايات المتحدة).

ولم يحضر الاجتماع الأعضاء من باكستان، وفرنسا، ونيجيريا، واليابان.

١٥ - وحضر الاجتماع المراقبون التالية أسماؤهم:

(أ) إغور يوري نوسكوف (الاتحاد الروسي)، وكين آلن (أستراليا)، وكارلوس دوس سانتوس (البرازيل)، وكلودين دوفيلي (بلجيكا)، وبابو نغوم (السنغال)، وساندرا بينيديتو (شيلي)، وشوبي مو (جمهورية الصين الشعبية)، وديودوني بودو (غابون)، ومارسلان - إدغار ميبالي (غابون)، وإبراهيم الكتاني (المغرب)، ومايك واترز (المملكة المتحدة)، وفيجاي ماتور (الهند)؛

(ب) جاك ساسفيل (منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي)، وجيفري ب. أويتز (منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي)، وفيليم ف. ج. فيجنن (المكتب الدولي للتوثيق الضريبي)، وفرانسيسكو ألفريدو غارسيا برات (جامعة بلنسيا، إسبانيا)، وماركوس ف. فولمي (غرفة التجارة الدولية)، وستيفن ر. كرو (الرابطة الدولية لرؤساء الجامعات، الولايات المتحدة).

١٦ - وانتخب الفريق بالإجماع أنطونيو فوغو ثيغويرا رئيسا وهيلليل سكورنيك مقررا. وشغل عبد الحميد البواب، الموظف المسؤول عن فرع المالية العامة وتنمية القطاع الخاص منصب الأمين كما شغل سوريش شيندي، المستشار الأقاليمي في مجال تعبئة الموارد، منصب الأمين المساعد وشغل بول ماكدانيل منصب الخبير.

١٧ - وتمثل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية حلا وسطا بين مبدأ المصدر ومبدأ محل الإقامة، على الرغم من أنها تقيم لمبدأ المصدر وزنا أكبر مما تقيمه لهذا المبدأ الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ولما كانت مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وثيقة الصلة بمبدأ تحصيل الضريبة من المصدر، فإنها تقوم على فرضية مفادها إقرار بلد المصدر بما يلي: (أ) أن فرض الضريبة على الإيرادات من رؤوس الأموال الأجنبية يأخذ بالحسبان النفقات المخصصة لإنتاج الدخل، بحيث يتم فرض الضريبة على أساس صافي الدخل؛ (ب) ألا تكون الضريبة مرتفعة بحيث تعوق الاستثمار؛ (ج) أن تأخذ الضريبة بعين الاعتبار اقتسام العائدات مع البلد المصدِّر لرؤوس الأموال اقتساما ملائما. وفضلا عن ذلك تُجسد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المبدأ الذي يقضي بأن من المناسب لبلد الإقامة اتخاذ تدبير للتخفيف من الازدواج الضريبي إما بمنح خصم ضريبي على الأموال الأجنبية أو بإعفائها من الضريبة كما هو الحال في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

١٨ - وينبغي لأي بلد يستخدم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أن يضع في اعتباره أن العلاقة بين المعاهدات والقانون المحلي قد تختلف من بلد لآخر، وأن من المهم مراعاة العلاقة بين المعاهدات الضريبية والقانون المحلي. فالمعاهدات الضريبية تؤثر على القواعد الضريبية المعمول بها في القوانين الضريبية المحلية للدول المتعاقدة من حيث كونها تحدد الدولة المتعاقدة التي تعود إليها ولاية إخضاع عنصر من عناصر الدخل لقوانينها الضريبية الوطنية، وتبين الشروط التي بمقتضاها يمكنها أن تفعل ذلك وفي أية حدود. وبالتالي فينبغي للبلدان التي تود الدخول في مفاوضات لإبرام معاهدة ضريبية ثنائية أن

تحلل بعناية أحكام قوانينها الضريبية الوطنية النافذة بغية تقييم التعديلات التي قد تدعو إليها الضرورة في حالة تطبيق المعاهدة.

١٩ - وتجدر الإشارة كذلك إلى أن القوانين الضريبية المحلية تؤثر بدورها على محتوى المعاهدات الضريبية الثنائية. وهكذا، على الرغم من وجود اتفاق عام داخل منظمة التعاون والتنمية بشأن المبادئ المجسدة في الاتفاقية النموذجية للمنظمة، ورغم أن معظم المعاهدات الضريبية الثنائية القائمة تُطابق في جملتها الاتفاقية النموذجية، إلا أن هناك في كثير من الأحيان اختلافات ملحوظة من اتفاقية لأخرى، تعزى إلى اختلاف القوانين المحلية لمختلف الدول المتعاقدة.

باء - الخلفية التاريخية لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية

٢٠ - تشكل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية جزءا من الجهود الدولية المتواصلة الرامية إلى القضاء على الازدواج الضريبي. وقد بدأت هذه الجهود عصبة الأمم وواصلتها منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي (التي تُعرف حاليا بمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي)، كما بذلت هذه الجهود في محافل إقليمية، وكذلك في الأمم المتحدة، وتبلورت بصفة عامة في سلسلة من الاتفاقيات الضريبية الثنائية النموذجية أو في مشاريع اتفاقيات نموذجية.

٢١ - ففي عام ١٩٢١ عهدت عصبة الأمم إلى فريق يتكون من أربعة خبراء اقتصاديين (من إيطاليا والمملكة المتحدة وهولندا والولايات المتحدة الأمريكية) بمهمة إعداد دراسة عن الجوانب الاقتصادية للازدواج الضريبي الدولي، استجابة لنداء وجهه في عام ١٩٢٠ مؤتمر بروكسل التجاري الدولي للعمل من أجل القضاء على الازدواج الضريبي.

٢٢ - وفي عام ١٩٢٢ دعت اللجنة الاقتصادية التابعة للعصبة مجموعة مكونة من سبعة مسؤولي ضرائب رفيعي المستوى (من إيطاليا وبلجيكا وتشيكوسلوفاكيا وسويسرا وفرنسا والمملكة المتحدة وهولندا) إلى دراسة الجوانب الإدارية والعملية للازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي على الصعيد الدولي. وفي عام ١٩٢٥ تم توسيع المجموعة لتشمل مسؤولين من الأرجنتين وألمانيا وبولندا وفنزويلا واليابان. وفي

عام ١٩٢٧ التحق بها مسؤول من الولايات المتحدة الأمريكية. وفي أثناء الدورات المعقودة بين عامي ١٩٢٣ و ١٩٢٧ صاغت المجموعة اتفاقيات ثنائية لمنع الازدواج الضريبي في المسألة الخاصة بالضرائب المباشرة على الدخل والممتلكات، واتفاقية ثنائية لمنع الازدواج الضريبي في المسألة الخاصة بضرائب التركات، واتفاقية ثنائية، بشأن مسائل المساعدة الإدارية في مجال الضرائب واتفاقية ثنائية بشأن المساعدة (القضائية) في جباية الضرائب. وأرسلت الاتفاقيات مشفوعة بشروحها إلى مختلف الحكومات الأعضاء وغير الأعضاء في العصبة، وطلب منها إيفاد ممثلين لمناقشتها في اجتماع عام للخبراء الحكوميين. وشارك في ذلك الاجتماع، الذي عقد في جنيف في تشرين الأول/أكتوبر ١٩٢٨، ممثلون من ٢٧ بلدا.

٢٣ - وفي عام ١٩٢٩، أنشأ مجلس عصبة الأمم لجنة ضريبية دائمة، عملا بتوصية من الاجتماع العام للخبراء الحكوميين. وأولت اللجنة اهتماما كبيرا لمسألة صياغة قواعد تقسيم إيرادات المشاريع العاملة في عدة بلدان، وذلك للأغراض الضريبية. وفي إطار تلك الأنشطة صيغ مشروع اتفاقية لتقسيم عائدات الأعمال التجارية بين الدول للأغراض الضريبية، وتم ذلك للمرة الأولى خلال اجتماعات للجنة فرعية عقدت في نيويورك وواشنطن تحت رعاية القسم الأمريكي لغرفة التجارة الدولية، ثم في وقت لاحق خلال اجتماع للجنة الضريبية بكامل هيئتها عقد في حزيران/يونيه ١٩٣٣. ونقحت اللجنة الضريبية مشروع الاتفاقية في حزيران/يونيه ١٩٣٥[٥].

٢٤ - وفي عام ١٩٤٠ عقدت اللجنة الضريبية اجتماعا للجنة فرعية في هولندا لاستعراض التقدم المحرز فيما يتعلق بالمعاهدات الضريبية منذ الاجتماع العام للخبراء الحكوميين المعقود عام ١٩٢٨. وبعد ذلك بفترة وجيزة شرعت اللجنة في توحيد الاتفاقيات النموذجية لعام ١٩٢٨ ومشروع اتفاقية عام ١٩٣٥. واستعرضت نتائج عمل اللجنة في مؤتمر ضريبي إقليمي عقد في حزيران/يونيه ١٩٤٠ في مكسيكو سيتي، وأعيد عقده في تموز/يوليه ١٩٤٣ في نفس المدينة، وحضره ممثلون من الأرجنتين وإكوادور وأوروغواي وبوليفيا وبيرو وشيلي وفنزويلا وكندا وكولومبيا والمكسيك

---

(٥) للإطلاع على تفاصيل إضافية انظر For further details, see Mitchell B. Carroll, *Global Perspectives of an International Tax Lawyer* (Hicksville, New York, Exposition Press, 1978). وكان السيد كارول رئيسا سابقا للجنة الضريبية التابعة لعصبة الأمم وللرابطة الدولية للضريبة.

والولايات المتحدة الأمريكية. واعتمد المؤتمر الإقليمي الثاني اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي على الدخل، وبروتوكولا للاتفاقية النموذجية، واتفاقية ثنائية نموذجية لإنشاء المساعدة الإدارية المتبادلة من أجل تقييم وتحصيل الضرائب المباشرة وبروتوكولا لها.

٢٥ - وفي آذار/مارس ١٩٤٦ عقدت اللجنة الضريبية التابعة لعصبة الأمم دورتها العاشرة في لندن، استعرضت فيها الاتفاقات الضريبية الثنائية النموذجية التي صيغت في المكسيك، وأعادت صياغتها. وأعلنت اللجنة أن الهيكل العام للاتفاقيات النموذجية التي صيغت في الدورة العاشرة كانت شبيهة بنماذج مكسيكو؛ وأدخل عدد من التعديلات في الصياغة، وحذفت بعض المواد لأنها تحتوي على أحكام واردة في بنود أخرى. ولاحظت اللجنة أن البنود الوحيدة تقريبا التي تنم عن اختلاف حقيقي في الآراء بين اجتماع مكسيكو لعام ١٩٤٣ واجتماع لندن هي تلك ''المتعلقة بفرض الضرائب على الفوائد وأرباح الأسهم والإتاوات والإيرادات السنوية والمعاشات''. وأضافت اللجنة أنها تدرك أن الأحكام الواردة في الاتفاقيات النموذجية لعام ١٩٤٣ قد تبدو أكثر قبولا لدى بعض الدول - في أمريكا اللاتينية مثلا - من تلك التي وافقت عليها اللجنة خلال دوراتها الحالية، وأنها ترى ''أن العمل الذي أنجز في مكسيكو ولندن يمكن استعراضه وتطويره بصورة مفيدة من قبل فريق من مديري الشؤون الضريبية والخبراء من كل من البلدان المستوردة لرؤوس الأموال والبلدان المصدرة لها ومن البلدان المتقدمة اقتصاديا والأقل تقدما على حد سواء، عندما تتولى الأمم المتحدة أعمال عصبة الأمم بشأن المشاكل الدولية''(٦).

٢٦ - وبناء على هذا الأساس أنشأ المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة، بقراره ٢ (د-٣) المؤرخ ١ تشرين الأول/أكتوبر ١٩٤٦، لجنة ضريبية أوكل إليها ''القيام بالدراسات وتقديم المشورة للمجلس في ميدان المالية العامة، وبخاصة فيما يتعلق بجوانبها القانونية والإدارية والفنية''. وبعد أن توقفت اللجنة الضريبية ولجنتها الفرعية المعنية بالعلاقات الضريبية الدولية عن العمل في عام ١٩٤٥، انتقل الاهتمام بمجال الضرائب الدولية إلى منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي.

---

(٦) انظر: League of Nations, *Fiscal Committee: Report on the Work of the Tenth Session of the Committee, held in London from March 20th to 26th, 1946* (C.37.M.37.1946.II.A), P.8.

٢٧ - واعتمد مجلس منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي توصيته الأولى المتعلقة بالازدواج الضريبي في ٢٥ شباط/فبراير ١٩٥٥؛ وأسفرت تلك التوصية في وقت لاحق عن إنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة في آذار/مارس ١٩٥٦. وفي تموز/يوليه ١٩٥٨، أمرت اللجنة الضريبية بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، بالإضافة إلى اقتراحات عملية لتطبيق هذه الاتفاقية. وقالت اللجنة الضريبية: ''منذ العمل الذي قامت به عصبة الأمم، اعترف بقيمة الاتفاقية النموذجية على نطاق عالمي، ليس فقط من قبل السلطات الوطنية، بل من قبل المكلفين أنفسهم''(٧).

٢٨ - ومن عام ١٩٥٨ إلى ١٩٦١، أعدت اللجنة الضريبية أربعة تقارير نشرت تحت عنوان ''القضاء على الازدواج الضريبي''، واقترحت اللجنة فيها ما مجموعه ٢٥ مادة. وبعد أن أصبحت منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في أيلول/سبتمبر ١٩٦١، تم تأكيد ولاية اللجنة الضريبية؛ ووافقت اللجنة في وقت لاحق على عدد من المواد الجديدة، وأدرجت هذه المواد في تقرير نشر في عام ١٩٦٣ تحت عنوان ''مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على الدخل ورأس المال''.

٢٩ - وفي تموز/يوليه ١٩٦٣، أوعزت منظمة التعاون والتنمية إلى اللجنة الضريبية بالعمل على وضع مشروع اتفاقية توفر وسيلة لتسوية أكثر المشاكل شيوعا فيما يتعلق بازدواج الضريبة على العقارات والتركات، إقرارا من المنظمة بضرورة أن تتجاوز الجهود الرامية إلى القضاء على الازدواج الضريبي بين البلدان الأعضاء نطاق الضرائب الدورية على الدخل ورأس المال. ونشر ''مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على العقارات والتركات'' في عام ١٩٦٦.

٣٠ - وفي عام ١٩٦٧ بدأت اللجنة الضريبية التي أعيد تسميتها ''بلجنة الشؤون الضريبية''، تنقيح ''مشروع اتفاقية الازدواج الضرائبي'' لعام ١٩٦٣. واعتبر التنقيح ضروريا حتى يأخذ في الاعتبار ''الخبرة التي اكتسبتها البلدان الأعضاء في التفاوض

---

(٧) انظر: Organization for Economic C0-operation and Development, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital: Report of the OECD Fiscal Committee* (Paris, 1963), p.25, para.49.

بشأن اتفاقيات جديدة أو في التطبيق العملي لها''، وكذلك ''التغيرات في النظم الضريبية وتزايد العلاقات الضريبية الدولية من ناحية، ومن ناحية أخرى نشوء قطاعات نشاط تجاري جديدة والتشعب المتزايد لأنماط التنظيم التي تتخذها المشاريع أثناء قيامها بأنشطتها الدولية''. وأدى تنقيح ''مشروع اتفاقية'' عام ١٩٦٣ في نهاية المطاف إلى نشر ''الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال''. وروجعت الاتفاقية حديثا في ١٩٩٢ و ١٩٩٤ و ١٩٩٥ و ١٩٩٧.

٣١ - وعلى غرار ما فعله في ''مشروع اتفاقية'' عام ١٩٦٣، أوصى مجلس منظمة التعاون والتنمية حكومات البلدان الأعضاء، بناء على اقتراح قدمته لجنة الشؤون الضريبية واعتمد في ٢٣ تشرين الأول/أكتوبر ١٩٩٧، ''... بمواصلة جهودها من أجل إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية على الدخل ورأس المال مع تلك البلدان الأعضاء التي لم تبرم معها مثل هذه الاتفاقيات، مع البلدان غير الأعضاء عند الاقتضاء، وبمراجعة تلك الاتفاقيات السارية المفعول التي ربما لم تعد تعكس الاحتياجات الحالية، وبأن تتقيد بالاتفاقية الضريبية النموذجية على النحو الوارد تفسيره في الشروح الملحقة، عند إبرام اتفاقيات ثنائية جديدة أو تنقيح الاتفاقيات الثنائية القائمة'' وأوعز المجلس إلى لجنة الشؤون الضريبية ''بالقيام باستعراضات دورية للحالات التي يمكن أن يحصل فيها ازدواج ضريبي على ضوء الخبرة التي اكتسبتها البلدان الأعضاء، وبتقديم توصيات بغية إزالة الازدواج الضريبي''.

٣٢ - وفي أواسط الستينات بدأت الأمم المتحدة تولي اهتماما مجددا لمشكلة الازدواج الضريبي، نتيجة للزيادة المستمرة في عدد الدول الأعضاء من البلدان النامية، وفي إطار جهود المنظمة الرامية إلى تشجيع تدفق الاستثمار الأجنبي إلى البلدان النامية. وأدى ذلك الاهتمام المجدد إلى الأنشطة التي ورد وصفها في الفرع ١ أعلاه، والتي توجت بإعداد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٣٣ - واتخذت أيضا إجراءات متعلقة بالازدواج الضريبي على الصعيدين الإقليمي ودون الإقليمي. فعلى الصعيد الإقليمي اعتمد فريق خبراء تابع لرابطة أمريكا اللاتينية للتجارة الحرة، في عام ١٩٧٦ معايير لتفادي الازدواج الضريبي بين البلدان الأعضاء في الرابطة والبلدان الواقعة خارج المنطقة. وعلى المستوى دون الإقليمي اعتمدت لجنة اتفاق قرطاجنة في تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٧١ ''الاتفاقية النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين البلدان الأعضاء والبلدان الأخرى الواقعة خارج منطقة الأنديز دون

الإقليمية'' وكذلك ''اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي فيما بين بلدان مجموعة الأنديز''. وفضلا عن ذلك أبرمت في تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٧٢ اتفاقية بشأن المساعدة الإدارية في المسائل الضريبية بين أيسلندا والدانمرك والسويد وفنلندا والنرويج. وعدلت الاتفاقية في عام ١٩٧٣، ثم في عام ١٩٧٦. أما اتفاقية بلدان الشمال الأوروبي بشأن الدخل ورأس المال التي أبرمتها أيسلندا والدانمرك والسويد وفنلندا والنرويج في عام ١٩٨٣، فقد تمت الاستعاضة عنها باتفاقيات أخرى في ١٩٨٧ و ١٩٨٩ و ١٩٩٦. ووضعت اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية فيما بين بلدان المجلس الأوروبي على أساس المشروع الأول الذي أعدته لجنة الشؤون الضريبية. وبدأ نفاذ هذه الاتفاقية في ١ نيسان/أبريل ١٩٩٥.

جيم – الأساس المنطقي لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وأهميتها

٣٤ – بينت اللجنة الضريبية التابعة لعصبة الأمم الأساس المنطقي لإعداد الاتفاقيات الضريبية الثنائية بصورة مقنعة بالعبارات التالية:

''إن وجود مشاريع المعاهدات النموذجية ... قد ثبتت فوائده الفعلية ... في المساعدة على حل كثير من الصعوبات التقنية القائمة [في التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية]. ولهذا الإجراء منفعة مزدوجة تتمثل من ناحية، في أنه ما دام النموذج يشكل أساسا للاتفاقيات الثنائية، فإنه يحقق بصورة تلقائية توحيدا للممارسات والتشريعات، بينما يتيح بفضل قابليته للتعديل في أي اتفاق ثنائي يتم التوصل إليه، ما يكفي من المرونة للتكيف مع الظروف المختلفة التامة في شتى البلدان أو في مجموعة من البلدان''[٨].

٣٥ – و ''اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية''، غير قابلة للتنفيذ، شأنها في ذلك شأن جميع الاتفاقيات النموذجية. وأحكامها ليست ملزمة بل ولا ينبغي تفسيرها على أنها بوصيات رسمية صادرة من الأمم المتحدة. فالهدف من ''اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية'' هو الإرشاد إلى نهج عملية لإيجاد حلول

---

(٨) انظر: League of Nations. Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee, held in Geneva from June 12th to 17th, 1935 (C.252.M.124.1935.II.A), chapter II, section B, para.4.

للمسائل ذات الصلة. يرجح أن تقبلها الأطراف المتعاقدة. والغرض منها تسهيل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية؛ بالاستغناء عن التحاليل المفصلة والمناقشات المسهبة لكل مسألة انطلاقا من الصفر في حالة كل معاهدة وبالفعل قد يرغب بلد مشارك، عند إعداده للمفاوضات، أن يستعرض أحكام معاهدات الازدواج الضريبي الثنائية التي أبرمها البلد الآخر بغية الإطلاع على ممارسات البلد الآخر فيما يتعلق بالمعاهدات وعلى الأخص التنازلات التي منحها في الماضي. وفي المفاوضات الثنائية ينبغي بطبيعة الحال إتاحة الفرصة لإدراج بنود في المعاهدة تتفق مع الحالات الخاصة.

٣٦ - وإذا قررت الأطراف أن تستخدم في معاهدة الصيغ المقترحة في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فإنه يفترض أن تتوقع الأطراف الاستعانة في تفسير تلك الصيغ بالشروح ذات الصلة. فالشروح، التي يمكن أن تنطوي على فائدة عظيمة في تطبيق معاهدة تتوصل إليها الأطراف المتفاوضة، وفي تسوية أي خلاف يتعلق بالمعاهدة، ليس الهدف منها أن تلحق بتلك المعاهدة، والتي يعتبر نصها في حد ذاته اتفاقا ملزما قانونا.

٣٧ - ونظرا لأن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تقتبس كثيرا من مواد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، بالإضافة إلى شروحها، اتخذ فريق الخبراء قرارا في عام ١٩٩٩ بأن يشار عند الاقتضاء إلى الملاحظات والتحفظات في الأماكن المناسبة.

٣٨ - وفيما يتعلق بالملاحظات على الشروح، أشارت لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية إلى أنها ''تُدرج في النص أحيانا بناء على طلب بعض البلدان الأعضاء التي لم تستطع الموافقة على التفسيرات الواردة في الشروح الواردة على البند المعني. وبالتالي فإن هذه الملاحظات لا تنم أية خلاف مع نص الاتفاقية، وإنما تشكل دلالة مفيدة على الطريقة التي ستطبق بها تلك البلدان أحكام المادة المعنية''[٩].

٣٩ - ويضم نموذج منظمة التعاون والتنمية، في المجلد الثاني، ملاحظات وتحفظات تفصح عن مواقف عدد من البلدان غير الأعضاء تجاه الاتفاقية النموذجية. وتشمل مواقف البلدان التالية:

---

(٩) انظر: Organization for Economic Co-operation and Development, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital: Report of the Fiscal Committee* (Paris, 1977), para.27.

الاتحاد الروسي	البرازيل	سلوفاكيا	ليتوانيا
الأرجنتين	بيلاروس	الصين	ماليزيا
إستونيا	تايلند	الفلبين	
إسرائيل	جنوب أفريقيا	فييت نام	
أوكرانيا	رومانيا	لاتفيا	

دال – الأساس المنطقي لتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ١٩٩٩ والنهج المتبع في ذلك

٤٠ – وفي غضون السنوات التسع عشرة التي انقضت على نشر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ١٩٨٠، أبرزت تطورات رئيسية عديدة الحاجة إلى تنقيح هذه الوثيقة.

٤١ – وتكاد أهمية المناقشة الواردة في الشروح المتعلقة بالمسائل التي تم تحديدها في الفقرات السابقة غنية عن التوكيد. فالشروح لا تبين الأسباب الكامنة وراء الصيغ المحددة المعتمدة في نص المواد النموذجية فحسب، بل توضح أيضا الصياغات البديلة المقترحة لتشمل النهج غير المعيارية إزاء بعض المسائل الضريبية الدولية التي قد تعرض على المتفاوضين بشأن المعاهدة وذلك بغية معالجة الظروف الخاصة التي قد تنشأ في العلاقات الاقتصادية بين البلدان على المستوى الثنائي. ويعني التوجه صوب العولمة وما يقترن به من تسارع وتيرة التغييرات الاقتصادية والتكنولوجية بوجه خاص ضرورة استعراض واستكمال مناقشة هذه المسائل في الشروح باستمرار. ولمواجهة هذا التحدي أوصى فريق الخبراء بالإجماع بأن يتم دوريا تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

٤٢ – ويشكل ازدياد الاهتمام بالتجارة الدولية المتمثل في إنشاء منظمة التجارة العالمية حوافز إضافية لتقليل الحواجز الأخرى ولتبادل السلع والخدمات ولحركة رأس المال والأشخاص على النطاق الدولي.

٤٣ – ويستدعي بروز الاقتصادات الانتقالية وما لها من إسهام في الاقتصاد العالمي وحاجة هذه البلدان إلى تعبئة الموارد المالية الداخلية لأغراض التنمية بذل جهود كبيرة في مجالات السياسة الضريبية وإدارة الضرائب والضرائب الدولية.

٤٤ - وثمة حاجة لأن تقوم المنظمات الدولية والإقليمية بوضع مبادئ توجيهية تيسر إبرام المعاهدات الضريبية سعيا لدعم تحرير التجارة وتوسعها والنمو الاجتماعي والاقتصادي. وقد أقر المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بمقرره ١٣/١٩٨٠ المؤرخ ٢٨ نيسان/أبريل ١٩٨٠، بما للتعاون الدولي من أهمية في محاربة التهرب من الضرائب على النطاق الدولي وتفاديه بالتشاور مع الوكالات الدولية الأخرى.

٤٥ - وتكمن الأهداف الرئيسية لتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ١٩٩٩ في وضع مبادئ توجيهية مالية لتحرير التجارة وتوسيعها بغية إتاحة موارد إضافية للنمو المستدام وتعزيز تنسيق الضرائب على الصعيد الثنائي. وعلى ضوء هذه الأهداف، يدرج عمل الفريق ما يلي: (١) تنقيحات أعوام ١٩٩٢ و ١٩٩٤ و ١٩٩٥ و ١٩٩٧ للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي التي لا تزال تشكل الأساس الذي استندت إليه كثير من أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، (٢) الممارسة المتبعة في الآونة الأخيرة في البلدان المتقدمة النمو/البلدان النامية في مجال المعاهدات الضريبية والتي ما فتئت تزداد تشعبا، (٣) والدراسات الأكاديمية في مجال المعاهدات الضريبية، (٤) التعليقات التي يبديها الأشخاص الذين تفاوضوا بشأن المعاهدات الضريبية وقاموا بإدارتها في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والأشخاص الذين يمارسون التجارة الدولية ويتاجرون مع البلدان النامية.

٤٦ - والأمل معقود على أن تسهم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في إبرام عدد متزايد من المعاهدات الضريبية الثنائية لا بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية فحسب بل وبين البلدان النامية أيضا، وأن تساعد الاتفاقية النموذجية في توحيد أحكام هذه المعاهدات. ويعد إنشاء شبكة من المعاهدات الضريبية الثنائية القائمة على أساس النموذج الموحد خطوة هامة على الطريق المفضي إلى إبرام اتفاقيات إقليمية أو دون إقليمية لتفادي الازدواج الضريبي.

الجزء الأول

مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

موجز الاتفاقية
العنوان والديباجة

الفصل الأول
نطاق الاتفاقية

المادة ١ الأشخاص المشمولون
المادة ٢ الضرائب المشمولة

الفصل الثاني
التعاريف

المادة ٣ تعاريف عامة
المادة ٤ المقيم
المادة ٥ المنشأة الدائمة

الفصل الثالث
ضريبة الدخل

المادة ٦ دخل الممتلكات العقارية
المادة ٧ أرباح المؤسسات
المادة ٨ النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي (الخيار ألف)
المادة ٨ النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي (الخيار باء)
المادة ٩ المؤسسات الشريكة
المادة ١٠ أرباح الأسهم
المادة ١١ الفائدة
المادة ١٢ الإتاوات
المادة ١٣ أرباح رأس المال
المادة ١٤ المهن المستقلة
المادة ١٥ المهن التابعة

المادة ١٦ مكافآت المديرين وأجور كبار المسؤولين الإداريين
المادة ١٧ الفنانون والرياضيون
المادة ١٨ المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي (الخيار ألف)
المادة ١٨ المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي (الخيار باء)
المادة ١٩ الوظيفة العامة
المادة ٢٠ الطلاب
المادة ٢١ عناصر الدخل الأخرى

الفصل الرابع
ضريبة رأس المال

المادة ٢٢ رأس المال

الفصل الخامس
طرق إزالة الازدواج الضريبي

المادة ٢٣ ألف طريقة الإعفاء
المادة ٢٣ باء طريقة الخصم

الفصل السادس
أحكام خاصة

المادة ٢٤ عدم التمييز
المادة ٢٥ إجراءات التراضي
المادة ٢٦ تبادل المعلومات
المادة ٢٧ أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون

الفصل السابع
أحكام ختامية

المادة ٢٨ بدء نفاذ الاتفاقية
المادة ٢٩ إنهاء الاتفاقية

عنوان الاتفاقية

اتفاقية بين (الدولة ألف) و (الدولة باء) تتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال[١٠]

ديباجة الاتفاقية[١١]

(١٠) يجوز للدول الراغبة في اتباع الممارسة الشائعة المتمثلة في إيراد إشارة في العنوان إما إلى تفادي الازدواج الضريبي أو إلى تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي معا أن تفعل.

(١١) تتم صياغة ديباجة الاتفاقية وفق الإجراءات الدستورية المتبعة في الدول المتعاقدة.

الفصل الأول
نطاق الاتفاقية

المادة ١

الأشخاص المشمولون

تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو في كلتيهما.

المادة ٢

الضرائب المشمولة

١ - تطبق هذه الاتفاقية على ضريبة الدخل وضريبة رأس المال المفروضة باسم الدولة المتعاقدة أو باسم تقسيماتها السياسية الفرعية أو باسم سلطاتها المحلية، بصرف النظر عن الطريقة التي تجبى بها هذه الضرائب.

٢ - تعتبر ضريبة للدخل وضريبة لرأس المال كل ضريبة تفرض على مجموع الدخل أو مجموع رأس المال أو على عناصر من الدخل أو من رأس المال، بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة أو الممتلكات العقارية، والضرائب المفروضة على مجموع مبالغ الأجور أو المرتبات التي تدفعها المؤسسات، والضرائب المفروضة على القيمة المضافة.

٣ - وتطبق الاتفاقية بصفة خاصة على الضرائب القائمة التالية:

(أ) (في الدولة ألف): .....

(ب) (في الدولة باء): .....

٤ - تطبق الاتفاقية أيضا على أي ضرائب مماثلة أو مشابهة في جوهرها تفرض بعد تاريخ التوقيع على الاتفاقية بالإضافة إلى الضرائب القائمة أو بدلا عنها. وتبلغ السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بعضها بعضا بأي تغييرات مهمة يتم إدخالها على قوانينها الضريبية.

الفصل الثاني

التعاريف

المادة ٣

تعاريف عامة

١ - لأغراض هذه الاتفاقية وما لم يقتض السياق غير ذلك:

(أ) يشمل مصطلح ''شخص'' الشخص الطبيعي والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص؛

(ب) يقصد بمصطلح ''شركة'' أي شخص اعتباري أو أي كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض الضرائب؛

(ج) يقصد بمصطلح ''مؤسسة للدولة المتعاقدة'' مؤسسة يستغلها مقيم في دولة متعاقدة ويقصد بمصطلح ''مؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى'' مؤسسة يستغلها مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى؛

(د) يقصد بمصطلح ''النقل الدولي'' أي نقل بسفينة أو طائرة تشغلها مؤسسة يقع مقر إدارتها الفعلية في دولة متعاقدة، عدا الحالات التي لا تعمل فيها السفينة أو الطائرة إلا بين أماكن تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى؛

(هـ) يقصد بمصطلح ''السلطة المختصة'':

'١' (في الدولة ألف): .....

'٢' (في الدولة باء): .....

(و) يقصد بمصطلح ''مواطن'':

'١' أي فرد يحمل جنسية دولة متعاقدة

'٢' أي شخص اعتباري أو شركة أشخاص أو جمعية تستمد مركزها ذاك من القوانين السارية في دولة متعاقدة.

٢ - لأغراض تطبيق هذه الاتفاقية في أي وقت من قبل دولة متعاقدة، يكون لأي مصطلح لم يرد تعريفه في الاتفاقية المعنى الذي يفيده في ذلك الوقت بمقتضى قانون

تلك الدولة لأغراض الضرائب التي تطبق عليها الاتفاقية، ما لم يقتض السياق غير ذلك، على أن يرجح المعنى الذي يفيده المصطلح بمقتضى القوانين الضريبية المطبقة في تلك الدولة على المعنى الذي يفيده بمقتضى القوانين الأخرى لتلك الدولة.

المادة ٤

المقيم

١ - لأغراض هذه الاتفاقية، يقصد بمصطلح "مقيم في دولة متعاقدة"، أي شخص يكون خاضعا، بموجب قوانين تلك الدولة، للضرائب المفروضة في تلك الدولة بحكم سكنه أو إقامته أو مكان تأسيسه أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طبيعة مشابهة، ويشمل المصطلح أيضا تلك الدولة وأي تقسيم سياسي فرعي أو أي سلطة محلية فيها. بيد أن هذا المصطلح لا يشمل أي شخص لا يخضع للضرائب في تلك الدولة إلا فيما يتعلق بالدخل المتأتي من مصادر في تلك الدولة أو من رأس مال موجود فيها.

٢ - عندما يكون الشخص، بمقتضى أحكام الفقرة ١، مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإن مركزه يحدد على النحو التالي:

(أ) لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له مسكن دائم فيها؛ وإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي تكون له معها علاقات شخصية واقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية)؛

(ب) إذا تعذر تحديد الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، أو لم يكن له مسكن دائم في أي من الدولتين، لا يُعد مقيما إلا في الدولة التي له فيها مسكن اعتيادي؛

(ج) إذا كان له مسكن اعتيادي في كلتا الدولتين أو لم يكن له مسكن اعتيادي في أي منهما، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون مواطنا من مواطنيها؛

(د) إذا كان مواطنا لكلتا الدولتين أو لم يكن مواطنا لأي منهما، تقوم السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين بتسوية المسألة بالتراضي.

٣ - إذا كان شخص غير الأشخاص الطبيعيين مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين، بمقتضى أحكام الفقرة ١، فإنه لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يقع فيها مقر إدارته الفعلية.

المادة ٣

المادة ٥

المنشأة الدائمة

١ - لأغراض هذه الاتفاقية، يقصد بمصطلح ''المنشأة الدائمة'' مكان عمل ثابت يمارس عن طريقه النشاط التجاري لمؤسسة سواء كليا أو جزئيا.

٢ - ويشمل مصطلح ''المنشأة الدائمة'' بصفة خاصة ما يلي:

(أ) مقر الإدارة؛

(ب) فرع؛

(ج) مكتب؛

(د) مصنع؛

(هـ) ورشة؛

(و) منجم، أو بئر نفط أو غاز، أو مقلع حجارة أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

٣ - ويشمل مصطلح ''المنشأة الدائمة'' أيضا ما يلي:

(أ) موقع بناء، أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب، أو أنشطة إشراف متعلقة به، شريطة استمرار ذلك الموقع أو المشروع أو الأنشطة لأكثر من ستة شهور.

(ب) قيام مؤسسة بتقديم خدمات، بما فيها الخدمات الاستشارية، عن طريق موظفين أو أفراد آخرين تستخدمهم المؤسسة لهذا الغرض، شريطة استمرار ذلك النوع من الأنشطة (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في دولة متعاقدة لفترة أو فترات يتجاوز مجموعها ستة أشهر في أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا.

٤ - خلافا للأحكام السابقة من هذه المادة، لا يعتبر مصطلح ''المنشأة الدائمة'' شاملا لما يلي:

(أ) استعمال المرافق لغرض واحد هو تخزين أو عرض السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة؛

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة لغرض التخزين أو العرض فقط؛

(ج) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة لغرض واحد هو قيام مؤسسة أخرى بتجهيزها؛

(د) الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري لغرض واحد هو شراء السلع أو البضائع أو لجمع المعلومات للمؤسسة؛

(هـ) الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري لغرض واحد هو ممارسة أي نشاط آخر للمؤسسة ذي طابع تحضيري أو تبعي.

(و) الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري لغرض واحد هو الجمع بين أي من الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ)، شريطة أن يكون النشاط العام للمكان الثابت للنشاط التجاري الناجم عن هذا الجمع بين الأنشطة ذا طابع تحضيري أو تبعي.

٥ - خلافا لأحكام الفقرتين ١ و٢، عندما يتصرف شخص - غير الوكيل ذي المركز المستقل الذي تسري عليه أحكام الفقرة ٧ - في دولة متعاقدة باسم مؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى، يُعتبر أن لتلك المؤسسة منشأةً دائمةً في الدولة المتعاقدة الأولى فيما يتعلق بأي أنشطة يقوم بها ذلك الشخص باسم المؤسسة:

(أ) إذا كان ذلك الشخص يتمتع بسلطة إبرام العقود باسم المؤسسة ويمارسها عادة في تلك الدولة، ما لم تقتصر أنشطة ذلك الشخص على الأنشطة المذكورة في الفقرة ٤ والتي إن مورست من خلال مكان ثابت للنشاط التجاري، لا تجعل ذلك المكان الثابت للنشاط التجاري منشأة دائمة بموجب أحكام تلك الفقرة؛ أو

(ب) إذا لم تكن لذلك الشخص تلك السلطة، بيد أنه يحتفظ عادة في الدولة الأولى بمخزون من السلع أو البضائع يُسلِّم منه بانتظام سلعا أو بضائع باسم المؤسسة.

٦ - خلافا للأحكام السابقة من هذه المادة، فإن أي مؤسسة تأمين لدولة متعاقدة، باستثناء ما يتعلق بإعادة التأمين، تعتبر أن لها منشأة دائمةً في الدولة المتعاقدة الأخرى

إذا كانت تُحصِّل أقساطا في إقليم تلك الدولة الأخرى أو تُؤَمِّنُ على مخاطر قائمة فيه عن طريق شخص آخر غير الوكيل ذي المركز المستقل الذي تسري عليه أحكام الفقرة ٧.

٧ – لا يُعتبر أن لمؤسسة دولة متعاقدة منشأة دائمةً في الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد قيامها بنشاط تجاري في تلك الدولة الأخرى عن طريق سمسار أو وكيل عمولات عام أو أي وكيل آخر ذي مركز مستقل، شريطة أن يتصرف هؤلاء الأشخاص في الإطار العادي لنشاطهم التجاري. غير أنه عندما تكون أنشطة هذا الوكيل مكرسة على نحو كلي أو شبه كلي للعمل باسم تلك المؤسسة وتُشترَط أو تُفْرَضُ بين المؤسسة والوكيل في علاقاتهما التجارية والمالية شروط تختلف عن الشروط التي كانت ستشترط بين المؤسسات المستقلة، لا يعتبر الشخص وكيلا ذا مركز مستقل بمفهوم هذه الفقرة.

٨ – إن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو تخضع لسيطرة هذه الشركة الأخيرة، أو تقوم بنشاط تجاري في تلك الدولة الأخرى (سواء كان ذلك عن طريق منشأة دائمة أو غير ذلك)، لا يجعل في حد ذاته أيا من الشركتين منشأة دائمة للأخرى.

الفصل الثالث

ضريبة الدخل

المادة ٦

دخل الممتلكات العقارية

١ - الدخل الذي يجنيه شخص مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات عقارية تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى (بما في ذلك الدخل من الزراعة أو الحراجة) يجوز أن يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - يكون لمصطلح ''الممتلكات العقارية'' المعنى الذي له بمقتضى قانون الدولة المتعاقدة التي توجد فيها الممتلكات المعنية. ويتضمن المصطلح في كل الأحوال الممتلكات الملحقة بالممتلكات العقارية، والمواشي والمعدات المستخدمة في الزراعة والحراجة، والحقوق التي تسري عليها أحكام القانون الخاص المتعلقة بالممتلكات العقارية، وحقوق الانتفاع بالممتلكات العقارية والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة المترتبة على استغلال مناجم المعادن أو المنابع أو غيرها من الموارد الطبيعية، أو المترتبة على حق استغلالها؛ ولا تعتبر السفن والمراكب والطائرات ممتلكات عقارية.

٣ - تسري أحكام الفقرة ١ أيضا على الدخل المتأتي من الاستعمال المباشر للممتلكات العقارية أو إيجارها أو استعمالها بأي شكل آخر من أشكال استغلال الممتلكات العقارية.

٤ - تسري أحكام الفقرتين ١ و٣ أيضا على دخل الممتلكات العقارية لمؤسسة وعلى دخل الممتلكات العقارية المستعملة في مزاولة مهنة مستقلة.

المادة ٧

أرباح المؤسسات

١ - لا تخضع أرباح مؤسسة دولة متعاقدة للضرائب إلا في تلك الدولة ما لم تقم المؤسسة بنشاط تجاري في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة تقع فيها. وإذا قامت المؤسسة بنشاط تجاري على النحو السالف الذكر، جاز فرض ضرائب على أرباح المؤسسة في الدولة الأخرى، على ألا تفرض إلا على القدر الذي يجنى منها

من (أ) تلك المنشأة الدائمة؛ أو (ب) من مبيعات تتم في تلك الدولة الأخرى لسلع أو بضائع من نوع مماثل أو مشابه لسلع وبضائع تباع عن طريق تلك المنشأة الدائمة؛ أو (ج) من أنشطة تجارية أخرى تنجز في تلك الدولة الأخرى وتكون من نوع مماثل أو مشابه للأنشطة التي تنجز عن طريق المنشأة الدائمة.

٢ – رهنا بأحكام الفقرة ٣، فإنه عندما تقوم مؤسسة دولة متعاقدة بنشاط تجاري في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة موجودة فيها، تحسب لتلك المنشأة الدائمة في كلتا الدولتين المتعاقدتين الأرباح التي يتوقع أن تحققها فيما لو كانت مؤسسة متميزة ومستقلة تقوم بأنشطة مماثلة أو مشابهة في ظروف مماثلة أو مشابهة وتعمل باستقلال تام مع المؤسسة التي هي منشأة دائمة لها.

٣ – عند تحديد أرباح منشأة دائمة، يُسمح بخصم النفقات التي يتم تكبدها لأغراض النشاط التجاري للمنشأة الدائمة بما فيها النفقات التنفيذية والنفقات الإدارية العامة التي يتم تكبدها على هذا النحو، سواء كانت في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو في مكان آخر. إلا أنه لا يسمح بهذا الخصم فيما يتعلق بأي مبالغ تدفعها المنشأة الدائمة (باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد النفقات الفعلية) للمكتب الرئيسي للمؤسسة أو لأي من مكاتبها الأخرى، على سبيل الإتاوات أو الرسوم أو غيرها من المدفوعات المماثلة لقاء استعمال براءات الاختراع أو غيرها من الحقوق، أو على سبيل العمولة، لخدمات محددة قُدمت أو للإدارة، أو على سبيل الفائدة على الأموال التي تقترضها المنشأة الدائمة، باستثناء حالة المؤسسات المصرفية. وعلى النحو نفسه، لا تحسب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة المبالغ التي تحمِّلها المنشأة الدائمة (باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد النفقات الفعلية) للمكتب الرئيسي للمؤسسة أو لأي من مكاتبها الأخرى، على سبيل الإتاوات أو الرسوم أو غيرها من المدفوعات المماثلة لقاء استعمال براءات الاختراع أو غيرها من الحقوق، أو على سبيل العمولة لخدمات محددة قُدمت أو للإدارة، أو على سبيل الفائدة على الأموال التي يقترضها المكتب الرئيسي للمؤسسة أو أي من مكاتبها الأخرى، باستثناء حالة المؤسسات المصرفية.

٤ – إذا جرى العرف في دولة متعاقدة على تحديد الأرباح التي تحسب لمنشأة دائمة على أساس قسمة مجموع أرباح المؤسسة على مختلف أجزائها، فإنه ليس في الفقرة ٢ ما يمنع الدولة المتعاقدة من تحديد الأرباح التي تخضع للضريبة عن طريق هذه القسمة

على نحو ما جرى به العرف؛ على أن تفضي الطريقة المتبعة في القسمة إلى نتيجة مطابقة للمبادئ الواردة في هذه المادة.

٥ - لأغراض الفقرات السابقة، تُحدد الأرباح التي تُحسب للمنشأة الدائمة بالطريقة نفسها سنة بسنة ما لم يوجد سبب وجيه وكافٍ للعمل بعكس ذلك.

٦ - إذا اشتملت الأرباح على عناصر من الدخل تناولتها على حدة مواد أخرى من هذه الاتفاقية، فإن أحكام تلك المواد لا تتأثر بأحكام هذه المادة.

(ملاحظة: لم تُحل مسألة ما إذا كانت الأرباح ستحسب لمنشأة دائمة لمجرد قيام تلك المنشأة الدائمة بشراء سلع وبضائع للمؤسسة. وبالتالي ينبغي تسويتها في مفاوضات ثنائية).

المادة ٨

النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي

المادة ٨ (الخيار ألف)

١ - لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

٢ - لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من تشغيل المراكب العاملة في النقل عبر المجاري المائية الداخلية إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

٣ - إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة نقل بحري أو مؤسسة نقل عبر المجاري المائية الداخلية موجودا على متن سفينة أو مركب، يعتبر مقر الإدارة موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء تسجيل السفينة أو المركب، أو إن لم يكن هناك ميناء تسجيل للسفينة أو المركب، يعتبر مقر الإدارة موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها مُشَغِّل السفينة أو المركب.

٤ - تسري أحكام الفقرة ١ أيضا على الأرباح المتأتية من الاشتراك في مجمع أو في نشاط تجاري مشترك أو في وكالة تشغيل دولية.

المادة ٣

المادة ٨ (الخيار باء)

١ - لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من تشغيل الطائرات في النقل الدولي إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

٢ - لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من تشغيل السفن في النقل الدولي إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة ما لم تكن أنشطة النقل البحري الناشئة عن ذلك التشغيل في الدولة المتعاقدة الأخرى تتعدى الأنشطة العرضية. فإذا كانت تلك الأنشطة تتعدى الأنشطة العرضية، جاز فرض ضرائب على هذه الأرباح في تلك الدولة الأخرى. وتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة في تلك الدولة الأخرى على أساس قسمة ملائمة للأرباح الصافية الكلية التي تحققها المؤسسة من عمليات النقل البحري التي تقوم بها. وتخفض عندئذ الضرائب التي تُحسب وفقا لهذه القسمة بنسبة ____ في المائة. (تُحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية).

٣ - لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من تشغيل المراكب العاملة في النقل عبر المجاري المائية الداخلية إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

٤ - إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة نقل بحري أو مؤسسة نقل عبر المجاري المائية الداخلية موجودا على متن سفينة أو مركب، يعتبر مقر الإدارة موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء تسجيل السفينة أو المركب، أو إن لم يكن هناك ميناء تسجيل للسفينة أو المركب، يعتبر مقر الإدارة موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها مُشَغِّل السفينة أو المركب.

٥ - تسري أحكام الفقرتين ١ و٢ أيضا على الأرباح المتأتية من الاشتراك في مجمع أو في نشاط تجاري مشترك أو في وكالة تشغيل دولية.

المادة ٩

المؤسسات الشريكة

١ - عندما:

(أ) تشارك مؤسسة دولة متعاقدة مشاركة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى أو في التحكم فيها أو في رأسمالها، أو

(ب) يشترك الأشخاص أنفسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مؤسسة دولة متعاقدة أو في التحكم فيها أو في رأسمالها وفي إدارة مؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى أو في التحكم فيها أو في رأسمالها،

وتُشترَط أو تُفرَض في أي من الحالتين شروط بين المؤسستين في علاقاتهما التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي كانت ستشترط بين مؤسستين مستقلتين، فإن الأرباح التي كانت ستحققها إحدى المؤسستين لولا تلك الشروط و لم تتحقق بسببها، يجوز إدراجها في أرباح تلك المؤسسة وإخضاعها للضريبة تبعا لذلك.

٢ - عندما تدرج دولة متعاقدة ضمن أرباح مؤسسة لتلك الدولة أرباحا فرضت بشأنها على مؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى ضرائب في تلك الدولة الأخرى - وتقوم على ذلك الأساس بفرض ضرائب على تلك الأرباح - وتكون الأرباح المدرجة على هذا النحو أرباحا كان من الممكن أن تحسب لمؤسسة الدولة الأولى لو كانت الشروط المحددة بين المؤسستين من الشروط التي يمكن إبرامها بين مؤسستين مستقلتين، فإن تلك الدولة الأخرى تجري عندئذ تسوية ملائمة لمبلغ الضرائب المفروضة فيها على تلك الأرباح. وعند تحديد تلك التسوية، تراعى على النحو الواجب الأحكام الأخرى للاتفاقية وتتشاور السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين، عند الاقتضاء.

٣ - لا تسري أحكام الفقرة ٢ في الحالات التي تسفر فيها الإجراءات القضائية أو الإدارية أو غيرها من الإجراءات القانونية عن حكم نهائي يقضي بأن إحدى المؤسستين المعنيتين ملزمة، بمقتضى إجراءات أدت إلى تسوية الأرباح بموجب الفقرة ١، بدفع غرامة بسبب الغش أو الإهمال الجسيم أو عدم الوفاء المتعمد.

المادة ١٠

أرباح الأسهم

١ - يجوز أن تخضع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - غير أنه يجوز أيضا أن تخضع أرباح الأسهم هذه للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تقيم فيها الشركة الموزعة للأرباح وذلك وفقا لقوانين تلك الدولة، ولكن إذا كان

المادة ٣

المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه يتعين ألا تتعدى الضريبة المفروضة:

(أ) ---- في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم إذا كان المستفيد الفعلي شركة (وليس شركة أشخاص) تملك بصورة مباشرة ١٠ في المائة على الأقل من رأس مال الشركة الموزعة لأرباح الأسهم؛

(ب) ---- في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم في جميع الحالات الأخرى.

وتحدد السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بالتراضي طريقة تطبيق هذه الشروط.

ولا تؤثر هذه الفقرة على الضرائب المفروضة على الشركة فيما يتعلق بالأرباح التي تدفع منها أرباح الأسهم.

٣ - يقصد بعبارة ''أرباح الأسهم'' المستخدمة في هذه المادة دخل الأسهم، أو أسهم ''التمتع'' أو حقوق ''التمتع''، أو الحصص المنجمية، أو حصص المؤسسين، أو غيرها من الحقوق التي لا تشكل ديونا، والتي تسهم في الأرباح، فضلا عن دخل الحصص الأخرى للشركة الخاضعة لنفس النظام الضريبي الذي يخضع له دخل الأسهم بموجب قوانين الدولة التي تقيم فيها الشركة الموزعة للأرباح.

٤ - لا تسري أحكام الفقرتين ١ و ٢ إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم المقيم في دولة متعاقدة يمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم فيها الشركة الموزعة لأرباح الأسهم، عن طريق منشأة دائمة تقع فيها، أو يزاول في تلك الدولة الأخرى مهنة مستقلة عن طريق مقر ثابت فيها، وإذا كانت الأسهم المدرة للأرباح تتصل اتصالا فعليا بهذه المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وفي هذه الحالة تسري أحكام المادة ٧ أو المادة ١٤ حسب الأحوال.

٥ - إذا جنت شركة مقيمة في دولة متعاقدة أرباحا أو دخلا في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا يجوز لهذه الدولة الأخرى أن تفرض أي ضريبة على أرباح الأسهم التي وزعتها الشركة، باستثناء الأرباح المدفوعة لمقيم في تلك الدولة الأخرى أو ما يتصل من الأسهم المدرة للأرباح اتصالا فعليا بمنشأة دائمة أو مقر ثابت في تلك الدولة

الأخرى، كما لا يجوز أن تخضع للضريبة أرباح الشركة غير الموزعة، حتى ولو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة تتكون كلا أو جزءا من أرباح أو دخل نشأ في تلك الدولة الأخرى.

المادة ١١

الفائدة

١ – يجوز أن تخضع الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ – غير أنه يجوز أيضا أن تخضع هذه الفائدة للضريبة في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها وذلك وفقا لقوانين تلك الدولة، لكن إذا كان المستفيد الفعلي من الفائدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإنه يتعين ألا تتعدى الضريبة المفروضة ----- في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من المبلغ الإجمالي للفائدة. وتحدد السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بالتراضي طريقة تطبيق هذا الحد.

٣ – يقصد بمصطلح ''الفائدة'' المستخدم في هذه المادة دخل الديون بكل أنواعها سواء كانت مضمونة برهن أو غير مضمونة أو كانت مشفوعة بحق الاشتراك في أرباح المدين، ولا سيما دخل الأوراق المالية الحكومية ودخل السندات العامة أو سندات الدين بما في ذلك العلاوات والمكافآت المتصلة بهذه الأوراق المالية أو السندات العامة أو سندات الدين. ولا تعتبر الغرامات المفروضة على التأخر في الدفع فوائد بمفهوم هذه المادة.

٤ – لا تسري أحكام الفقرتين ١ و٢ إذا كان المستفيد الفعلي من الفائدة المقيم في دولة متعاقدة يمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الفائدة بواسطة منشأة دائمة فيها أو كان يزاول في تلك الدولة مهنة مستقلة عن طريق مقر ثابت فيها، وكان الدين الذي تدفع من أجله الفائدة يتصل اتصالا فعليا (أ) بهذه المنشأة الدائمة أو المقر الثابت، أو (ب) بالأنشطة التجارية المشار إليها في الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة ١ من المادة ٧. وفي هذه الحالات، تسري أحكام المادة ٧ أو المادة ١٤ حسب الأحوال.

٥ – تعتبر الفائدة ناشئة في دولة متعاقدة إذا كان من يدفعها مقيما في تلك الدولة. غير أنه إذا كانت للشخص الدافع للفائدة في دولة متعاقدة، بصرف النظر عن كونه مقيما في دولة متعاقدة أم لا، منشأة دائمةٌ أو مقرٌّ ثابتٌ نشأ بشأنه الدين الذي ترتبت عليه الفائدة المدفوعة وتحملت تلك المنشأة الدائمة أو المقر الثابت تلك الفائدة، فإن تلك الفائدة تعتبر ناشئة في تلك الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت.

٦ – إذا كان مبلغ الفائدة، بالقياس مع الدين الذي تدفع عليه تلك الفائدة، يتجاوز بسبب علاقة خاصة بين دافع الفائدة والمستفيد الفعلي أو بينهما وشخص آخر، المبلغ الذي كان سيتفق عليه دافع الفائدة والمستفيد الفعلي في غياب هذه العلاقة، فإن أحكام هذه المادة لا تسري إلا على هذا المبلغ الأخير. وفي هذه الحالة، يظل القسم الزائد من المبالغ المدفوعة خاضعا للضريبة وفقا لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.

المادة ١٢

الإتاوات

١ – يجوز أن تخضع الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ – غير أنه يجوز أيضا أن تخضع تلك الإتاوات للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وذلك وفقا لقوانين تلك الدولة، لكن إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإنه يتعين ألا تتعدى الضريبة المفروضة ----- في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من المبلغ الإجمالي للإتاوات. وتحدد السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بالتراضي طريقة تطبيق هذا الحد.

٣ – يقصد بمصطلح ''الإتاوات'' المستخدم في هذه المادة أي نوع من المبالغ المدفوعة لقاء استعمال أو حق استعمال أي من حقوق تأليف الأعمال الأدبية أو الفنية أو العلمية، بما فيها الأفلام السينمائية، أو الأفلام أو الأشرطة المستخدمة في البث الإذاعي أو التلفزيوني، أو أي براءات اختراع أو علامات تجارية أو تصاميم أو نماذج، أو خطط أو صيغ أو أساليب سرية، أو لقاء استعمال أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

٤ – لا تسري أحكام الفقرتين ١ و٢ إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات المقيم في دولة متعاقدة يمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الإتاوات، بواسطة منشأة دائمة فيها، أو كان يزاول في تلك الدولة مهنة مستقلة عن طريق مقر ثابت فيها، وكان الحق أو الملكية التي تدفع من أجلها الإتاوات تتصل اتصالا فعليا (أ) بهذه المنشأة الدائمة أو المقر الثابت، أو (ب) بالأنشطة التجارية المشار إليها في الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة ١ من المادة ٧. وفي هذه الحالات، تسري أحكام المادة ٧ أو المادة ١٤ حسب الأحوال.

٥ – تعتبر الإتاوة ناشئة في دولة متعاقدة إذا كان من يدفعها مقيما في هذه الدولة. غير أنه إذا كانت للشخص الدافع للإتاوة في دولة متعاقدة، بصرف النظر عن كونه مقيما في الدولة المتعاقدة أم لا، منشأة دائمةٌ أو مقرٌّ ثابتٌ نشأ بشأنه التزام دفع الإتاوة وتحملت تلك المنشأة الدائمة أو المقر الثابت تلك الإتاوة، فإن تلك الإتاوة تعتبر ناشئة في تلك الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت.

٦ – إذا كان مبلغ الإتاوة، بالقياس مع الاستعمال أو الحق أو المعلومات التي تدفع من أجلها تلك الإتاوة، يتجاوز بسبب علاقة خاصة بين دافع الإتاوة والمستفيد الفعلي أو بينهما وشخص آخر، المبلغ الذي كان سيتفق عليه دافع الإتاوة والمستفيد الفعلي في غياب هذه العلاقة، فإن أحكام هذه المادة لا تسري إلا على هذا المبلغ الأخير. وفي هذه الحالة، يظل القسم الزائد من المبالغ المدفوعة خاضعا للضريبة وفقا لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.

المادة ١٣

أرباح رأس المال

١ – الأرباح التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في الممتلكات العقارية المشار إليها في المادة ٦ والواقعة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ – يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى الأرباح المتأتية من التصرف في ممتلكات منقولة تشكل جزءا من أصول منشأة دائمة لمؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو المتأتية من التصرف في ممتلكات منقولة متصلة بمقر ثابت متاح لمقيم من دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى بغرض مزاولة مهنة مستقلة، بما

في ذلك الأرباح المتأتية من التصرف في تلك المنشأة الدائمة (وحدها أو مع المؤسسة بأكملها) أو عن التصرف في ذلك المقر الثابت.

٣ – الأرباح المتأتية من التصرف في السفن والطائرات المستخدمة في النقل الدولي، والمراكب المستخدمة في النقل عبر المجاري المائية الداخلية أو الممتلكات المنقولة المتعلقة بتشغيل هذه السفن أو الطائرات أو المراكب، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيه مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

٤ – الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم رأس مال شركة أو حصة في شركة أشخاص أو استئمان أو تركة، تتألف موجوداتها أساسا بصورة مباشرة أو غير مباشرة من ممتلكات عقارية واقعة في دولة متعاقدة هي أرباح يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة. وعلى وجه الخصوص:

(١) ليس في هذه الفقرة ما يسري على شركة أو شركة أشخاص أو استئمان أو تركة غير شركة أو شركة أشخاص أو استئمان أو تركة تقوم بإدارة ممتلكات عقارية ، تتألف موجوداتها أساسا بصورة مباشرة أو غير مباشرة من ممتلكات عقارية تستخدمها هذه الشركة أو شركة الأشخاص أو الاستئمان أو التركة في أنشطتها التجارية.

(٢) لأغراض هذه الفقرة، تعني كلمة ''أساسا'' فيما يتعلق بملكية الممتلكات العقارية، أن قيمة هذه العقارات تفوق ٥٠ في المائة من مجموع قيمة جميع الأصول التي تملكها الشركة أو شركة الأشخاص أو الاستئمان أو التركة.

٥ – يجوز أن تخضع للضريبة في دولة متعاقدة الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم أخرى غير الأسهم المذكورة في الفقرة ٤ والتي تبلغ نسبة مساهمتها ----- في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من رأسمال شركة مقيمة في تلك الدولة.

٦ – لا تخضع للضريبة الأرباح المتأتية من التصرف في ممتلكات غير الممتلكات المذكورة في الفقرات ١ و ٢ و ٣ و ٤ و ٥ إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتصرف.

المادة ١٤

المهن المستقلة

١ - لا يخضع للضريبة الدخل الذي يجنيه مقيم في دولة متعاقدة من مزاولة مهنة حرة أو أنشطة أخرى ذات طابع مستقل إلا في تلك الدولة، ما عدا في الحالات التالية التي يجوز أن يخضع فيها ذلك الدخل أيضا للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى:

(أ) إذا كان للمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى مقر ثابت يتاح له بصورة اعتيادية لمزاولة أنشطته، ففي تلك الحالة لا يخضع من الدخل للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا ما يعود منه لذلك المقر الثابت؛

(ب) إذا كان مقامه في الدولة المتعاقدة الأخرى لفترة أو فترات تساوي أو تفوق في مجموعها ١٨٣ يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية، ففي تلك الحالة لا يخضع من الدخل للضريبة في تلك الدولة الأخرى إلا ما جناه من أنشطته في تلك الدولة الأخرى.

٢ - يشمل مصطلح ''المهن الحرة'' على وجه الخصوص الأنشطة الحرة العلمية أو الأدبية أو الفنية أو التربوية أو التعليمية فضلا عن الأنشطة الحرة التي يقوم بها الأطباء والمحامون والمهندسون والمهندسون المعماريون وأطباء الأسنان والمحاسبون.

المادة ١٥

المهن التابعة

١ - رهنا بأحكام المواد ١٦ و ١٨ و ١٩، فإن المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة عن عمل مأجور لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة ما لم يمارس العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى. وإذا مورس العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الأجور المتقاضاة من هذا العمل يجوز تخضع للضريبة في تلك الدولة.

٢ - خلافا لأحكام الفقرة ١، فإن الأجور التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة لقاء عمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى لا تخضع للضريبة إلا في الدولة الأولى:

(أ) إذا كان المستفيد حاضرا في الدولة الأخرى لفترة أو فترات لا يتجاوز مجموعها ١٨٣ يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية؛

(ب) وكان الأجر مدفوعا من رب عمل أو باسم رب عمل غير مقيم في الدولة الأخرى؛

(ج) وكان الأجر لا تتحمله منشأة دائمة أو مقر ثابت لرب العمل في الدولة الأخرى.

٣ - خلافا للأحكام السابقة من هذه المادة، فإن الأجور المتقاضاة لقاء عمل مأجور على متن سفينة أو طائرة مستخدمة في النقل الدولي أو على متن مركب يستخدم في النقل عبر المجاري المائية الداخلية هي أجور يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

المادة ١٦

مكافآت المديرين وأجور كبار المسؤولين الإداريين

١ - مكافآت المديرين وغيرها من المدفوعات المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضوا من أعضاء مجلس إدارة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفته مسؤولا في منصب إداري عال بشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

المادة ١٧

الفنانون والرياضيون

١ - خلافا لأحكام المادتين ١٤ و ١٥، فإن الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من أنشطته الشخصية التي يمارسها في الدولة المتعاقدة الأخرى، بصفته فنانا ترفيهيا في المسرح، أو السينما أو الإذاعة، أو التلفزيون، أو بصفته موسيقيا أو رياضيا، هو دخل يجوز أن يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - إذا كانت الدخل المتأتي من أنشطة شخصية يمارسها فنان ترفيهي أو رياضي بصفته هذه لا يعود إلى الفنان الترفيهي أو الرياضي نفسه بل إلى شخص آخر، فإنه يجوز، خلافا لأحكام المواد ٧ و ١٤ و ١٥، أن يخضع هذا الدخل للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها الفنان الترفيهي أو الرياضي أنشطته.

المادة ١٨

المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي

المادة ١٨ (الخيار ألف)

١ - رهنا بأحكام الفقرة ٢ من المادة ١٩، فإن المعاشات التقاعدية وغيرها من الأجور المماثلة المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة لقاء عمله السابق لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة.

٢ - خلافا لأحكام الفقرة ١، فإن المعاشات التقاعدية أو غيرها من المبالغ المدفوعة في إطار خطة عامة تندرج في نظام الضمان الاجتماعي لدولة متعاقدة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو لإحدى سلطاتها المحلية لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة.

المادة ١٨ (الخيار باء)

١ - رهنا بأحكام الفقرة ٢ من المادة ١٩، فإن المعاشات التقاعدية وغيرها من الأجور المماثلة المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة لقاء عمل سابق يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة.

٢ - غير أنه يجوز أيضا أن تخضع للضريبة هذه المعاشات التقاعدية وغيرها من الأجور المماثلة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا دفعها مقيم في تلك الدولة الأخرى أو منشأة دائمة تقع فيها.

٣ - خلافا لأحكام الفقرتين ١ و ٢، فإن المعاشات أو غيرها من المبالغ المدفوعة لمقيم في إطار نظام عام يندرج في نظام الضمان الاجتماعي لدولة متعاقدة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو لإحدى سلطاتها المحلية لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة.

المادة ٣

المادة ١٩

الوظيفة العامة

١ - (أ) المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة، غير المعاش التقاعدي الذي تدفعه دولة متعاقدة أو أحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية لفرد لقاء خدمات قدمها إلى تلك الدولة أو ذلك التقسيم الفرعي أو تلك السلطة لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة.

(ب) غير أن هذه المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت الخدمات قد قدمت في تلك الدولة الأخرى وكان الفرد مقيما في تلك الدولة :

١ - ومواطنا لتلك الدولة؛ أو

٢ - لم يصبح مقيما في تلك الدولة إلا بغرض تقديم الخدمات.

٢ - (أ) كل معاش تقاعدي تدفعه دولة متعاقدة أو أحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية لفرد، أو يُدفع لهذا الفرد من صناديق أنشأتها، لقاء خدمات قدمها إلى تلك الدولة أو ذلك التقسيم الفرعي أو تلك السلطة لا يخضع للضريبة إلا في تلك الدولة.

(ب) غير أن هذا المعاش التقاعدي لا يخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان الفرد مقيما في تلك الدولة الأخرى أو مواطنا من مواطنيها.

٣ - تسري أحكام المواد ١٥ و ١٦ و ١٧ و ١٨ على المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة وعلى المعاشات التقاعدية المدفوعة لقاء خدمات قُدمت في إطار أعمال تجارية قامت بها دولة متعاقدة أو أحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية.

المادة ٢٠

الطلاب

المبالغ المدفوعة لأغراض الإعاشة أو التعليم أو التدريب والتي يحصل عليها طالب أو متدرب أو متمرن يقيم أو أقام، قبل زيارته مباشرةً لدولة متعاقدة، في الدولة

المتعاقدة الأخرى، ولا يتواجد في الدولة الأولى إلا لغرض تلقي التعليم أو التدريب، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة، شريطة أن تكون تلك المبالغ من مصادر خارج تلك الدولة.

المادة ٢١

عناصر الدخل الأخرى

١ - عناصر دخل المقيم في دولة متعاقدة، غير العناصر التي تناولتها المواد السابقة من هذه الاتفاقية، وأيا كان مصدر هذه العناصر، لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة.

٢ - لا تسري أحكام الفقرة ١ على الدخل غير الدخل المكتسب من الممتلكات العقارية التي تُعرِّفها الفقرة ٢ من المادة ٦، إذا كان المستفيد من هذا الدخل، المقيم في دولة متعاقدة، يقوم بأعمال تجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها، أو يزاول في تلك الدولة الأخرى مهنة مستقلة عن طريق مقر ثابت فيها، وكان الحق أو الملكية التي دُفع الدخل بشأنها ترتبط بتلك المنشأة الدائمة أو بذلك المقر الثابت ارتباطا فعليا. وفي هذه الحالة تسري أحكام المادة ٧ أو المادة ١٤ حسب الأحوال.

٣ - خلافا لأحكام الفقرتين ١ و٢، فإن عناصر دخل المقيم في دولة متعاقدة التي لا تتناولها المواد السابقة من هذه الاتفاقية والتي تنشأ في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

الفصل الرابع
ضريبة رأس المال

المادة ٢٢

رأس المال

١ - رأس المال المتمثل في الممتلكات العقارية المشار إليها في الفقرة ٦ والمملوكة لمقيم في دولة متعاقدة والواقعة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ - رأس المال المتمثل في الممتلكات المنقولة التي تشكل جزءا من أصول منشأة دائمة لمؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو المتمثل في ممتلكات منقولة متصلة بمقر ثابت متاح لمقيم في دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأغراض مزاولة مهنة مستقلة، هو رأس مال يجوز أن يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٣ - رأس المال المتمثل في السفن والطائرات التي تستخدم في النقل الدولي، ورأس المال المتمثل في المراكب التي تستخدم في النقل عبر المجاري المائية الداخلية، ورأس المال المتمثل في الممتلكات المنقولة المتصلة بتشغيل هذه السفن والطائرات والمراكب هي رؤوس أموال لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

[٤ - لا تخضع جميع العناصر الأخرى لرأس مال المقيم في دولة متعاقدة للضريبة إلا في تلك الدولة.]

(قرر الفريق أن يترك للمفاوضات الثنائية المسألة المتعلقة بضريبة رأس المال المتمثل في الممتلكات العقارية والممتلكات المنقولة ومسألة جميع العناصر الأخرى لرأس مال المقيم في دولة متعاقدة. وإذا ما قررت الأطراف المتفاوضة أن تدرج في الاتفاقية مادة بشأن ضريبة رأس المال فسوف يتعين عليها أن تستخدم صيغة الفقرة ٤ على النحو المبين أو صيغة تترك مسألة فرض الضريبة للدولة التي يوجد فيها رأس المال).

الفصل الخامس
طرق إزالة الازدواج الضريبي

المادة ٢٣ ألف

طريقة الإعفاء

١ - عندما يحصل مقيم في دولة متعاقدة على دخل أو يملك رأس مال خاضعا للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وفقا لأحكام هذه الاتفاقية، فإن الدولة الأولى تعفي هذا الدخل أو رأس المال من الضريبة، رهنا بأحكام الفقرتين ٢ و ٣.

٢ - عندما يحصل مقيم في دولة متعاقدة على عناصر دخل خاضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وفقا لأحكام المواد ١٠ و ١١ و ١٢، تسمح الدولة الأولى بأن يُخصم من ضريبة دخل ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار الضريبة المدفوعة في تلك الدولة الأخرى. غير أن ذلك الخصم يجب ألا يتجاوز ذلك الجزء من الضريبة، المحسوبة قبل الخصم، والذي يعزى إلى تلك العناصر من الدخل المكتسب في تلك الدولة الأخرى.

٣- عندما يكون الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة أو رأس المال الذي يملكه معفى من الضريبة في تلك الدولة وفقا لأي حكم من أحكام هذه الاتفاقية، جاز لتلك الدولة مع ذلك أن تدخل في الاعتبار الدخل أو رأس المال المعفى من الضريبة، لدى احتساب مبلغ الضريبة على ما تبقى من دخل ذلك المقيم أو رأس ماله.

المادة ٢٣ باء

طريقة الخصم

١ - عندما يحصل مقيم في دولة متعاقدة على دخل أو يملك رأس مال خاضعا للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وفقا لأحكام هذه الاتفاقية، تسمح الدولة الأولى بأن يُخصم من ضريبة دخل ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار ضريبة الدخل المدفوعة في تلك الدولة الأخرى؛ وأن يُخصم من ضريبة رأس مال ذلك المقيم مبلغ يساوي مقدار ضريبة رأس المال المدفوعة في تلك الدولة الأخرى. غير أن ذلك الخصم يجب ألا يتجاوز في أي حالة من الحالتين ذلك الجزء من ضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال،

المحسوبة قبل الخصم، والذي يعزى، حسب الأحوال، إلى الدخل أو رأس المال الخاضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

٢ – عندما يكون الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة أو رأس المال الذي يملكه معفى من الضريبة في تلك الدولة وفقا لأي حكم من أحكام هذه الاتفاقية، جاز لتلك الدولة مع ذلك أن تدخل في الاعتبار الدخل أو رأس المال المعفى من الضريبة، لدى احتساب مبلغ الضريبة على ما تبقى من دخل ذلك المقيم أو رأس ماله.

الفصل السادس
أحكام خاصة

المادة ٢٤

عدم التمييز

١ - لا يخضع مواطنو دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي يخضع لها أو يجوز أن يخضع لها، مواطنو تلك الدولة الأخرى في نفس الظروف، لا سيما فيما يتعلق بالإقامة. ويسري هذا الحكم أيضا، خلافا لأحكام المادة ١، على الأشخاص غير المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو فيهما معا.

٢ - لا يخضع في أي دولة متعاقدة الأشخاصُ العديمو الجنسية المقيمون في دولة متعاقدة لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي يخضع لها أو يجوز أن يخضع لها، مواطنو الدولة المعنية في نفس الظروف، لا سيما فيما يتعلق بالإقامة.

٣- لا تُجبى الضرائب المفروضة على منشأة دائمة لمؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى بطريقة أقل رعاية في تلك الدولة الأخرى من الطريقة التي تجبى بها الضرائب المفروضة على مؤسسات تلك الدولة الأخرى التي تقوم بنفس الأنشطة. ولا يفسر هذا الحكم على أنه يلزم دولة متعاقدة بمنح المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى ما تمنحه للمقيمين لديها من خصم أو إعفاء أو تخفيض شخصي لأغراض الضرائب اعتبارا للحالة المدنية أو المسؤوليات العائلية.

٤- باستثناء الحالات التي تسري فيها أحكام الفقرة ١ من المادة ٩، أو الفقرة ٦ من المادة ١١، أو الفقرة ٦ من المادة ١٢، تخصم الفائدة أو الإتاوة أو غيرها من المدفوعات التي تسددها مؤسسة دولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، لأغراض تحديد أرباح تلك المؤسسة الخاضعة للضريبة، بنفس الشروط التي تخصم بها لو دفعت لمقيم في الدولة الأولى. كما تخصم أن أي ديون لمؤسسة دولة متعاقدة تجاه مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى بنفس الشروط التي تخصم بها لو كانت ديونا تجاه مقيم في الدولة الأولى.

المادة ٣

٥- مؤسسات الدولة المتعاقدة التي يملك مقيم أو أكثر في الدولة المتعاقدة الأخرى رأس مالها كلا أو جزءا، أو يتحكم فيه، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لا تخضع في الدولة الأولى لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي تخضع لها أو يجوز أن تخضع لها مؤسسات أخرى مماثلة في الدولة الأولى.

٦ - تسري أحكام هذه المادة، خلافا لأحكام المادة ٢، على الضرائب بجميع أنواعها وأوصافها.

المادة ٢٥

إجراءات التراضي

١ - إذا اعتبر شخص أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدين أو كلتيهما تُرتِّب أو ستُرتِّب عليه ضريبة تتنافى مع أحكام هذه الاتفاقية، فإنه يجوز له، بصرف النظر عن وسائل الانتصاف التي يوفرها القانون المحلي لهاتين الدولتين، أن يعرض قضيته على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها أو أن يعرض قضيته، إذا كانت مشمولة بأحكام الفقرة ١ من المادة ٢٤، على الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها. ويتعين عرض القضية في غضون ثلاث سنوات من أول إشعار بالإجراء الذي ترتَّبت عليه ضريبة تتنافى مع أحكام الاتفاقية.

٢- إذا تبين للسلطة المختصة أن للاعتراض ما يبرره وتعذر عليها أن تتوصل هي نفسها إلى حل مرض، فإنها تسعى إلى تسوية القضية بالتراضي مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، بغية تفادي فرض ضريبة تتنافى مع هذه الاتفاقية. ويُنفذ كل تراض يتم التوصل إليه بصرف النظر عن أي آجال ينص عليها القانون المحلي للدولتين المتعاقدتين.

٣- تسعى السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين بالتراضي إلى إزالة كل صعوبة أو تبديد كل شك ينشأ بشأن تفسير الاتفاقية أو تطبيقها. كما يجوز لها أن تتشاور من أجل إزالة الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

٤- يجوز للسلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين أن يتصل بعضها ببعض مباشرة، بطرق منها إنشاء لجنة مشتركة تتألف منها أو من ممثليها، بغرض التوصل إلى تراض

بمفهوم الفقرات السابقة. وتضع السلطات المختصة، عن طريق المشاورات، الإجراءات والشروط والطرق والأساليب الثنائية الملائمة لتنفيذ إجراءات التراضي المنصوص عليها في هذه المادة. وعلاوة على ذلك، يجوز للسلطة المختصة أن تنفرد بوضع إجراءات وشروط وطرق وأساليب ملائمة لتسهيل الإجراءات الثنائية المذكورة أعلاه وتنفيذ إجراءات التراضي.

المادة ٢٦

تبادل المعلومات

١ - تتبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الاتفاقية أو أحكام القوانين المحلية للدولتين المتعاقدتين بشأن الضرائب المشمولة بالاتفاقية مادامت الضرائب المنصوص عليها فيها لا تتعارض مع الاتفاقية، وللقيام على وجه الخصوص بمنع الغش أو التهرب من هذه الضرائب. ولا تقيد المادة ١ تبادل المعلومات. وتعتبر أي معلومات تتلقاها دولة متعاقدة معلومات سرية على غرار المعلومات التي يتم الحصول عليها بموجب القوانين المحلية لتلك الدولة. غير أنه إذا اعتبرت المعلومات سرية أصلا في الدولة المقدمة لها فإنها لا تكشف إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والهيئات الإدارية) المعنية بتقدير الضرائب الخاضعة للاتفاقية أو تحصيلها، أو إنفاذها أو المقاضاة بشأنها، أو البت في الطعون المتعلقة بها. ولا يستخدم هؤلاء الأشخاص أو تلك السلطات المعلومات إلا لهذه الأغراض، لكن يجوز لهم كشف المعلومات في الجلسات العلنية للمحاكم أو في الأحكام القضائية. وتضع السلطات المختصة، عن طريق التشاور، الشروط والطرق والأساليب الملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي يجري بشأنها تبادل المعلومات، بما في ذلك، عند الاقتضاء، تبادل المعلومات بشأن التهرب من الضرائب.

٢ - لا تفسر بأي حال من الأحوال أحكام الفقرة ١ على أنها تفرض على دولة متعاقدة التزاما بما يلي:

(أ) اتخاذ تدابير إدارية تتنافى مع القوانين والممارسات الإدارية لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى؛

(ب) تقديم معلومات يتعذر الحصول عليها بموجب القوانين أو في إطار الممارسة الإدارية العادية لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى؛

(ج) تقديم معلومات من شأنها أن تكشف عن سر تجاري أو صناعي أو مهني أو عن عملية تجارية، أو معلومات يكون الكشف عنها مخالفا للنظام العام.

المادة ٢٧

أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون

ليس في هذه الاتفاقية ما يخل بالامتيازات الضريبية التي يتمتع بها أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقات خاصة.

الفصل السابع
أحكام ختامية

المادة ٢٨

بدء نفاذ الاتفاقية

١ - يتم التصديق على هذه الاتفاقية وتبادل وثائق التصديق في ------ في أقرب وقت ممكن.

٢ - يبدأ نفاذ هذه الاتفاقية عند تبادل وثائق التصديق وتسري أحكامها:

(أ) (في الدولة ألف): .....

(ب) (في الدولة باء): .....

المادة ٢٩

إنهاء الاتفاقية

تظل هذه الاتفاقية نافذة إلى أن تنهيها دولة متعاقدة. ويجوز لأي دولة متعاقدة إنهاء الاتفاقية، عن طريق القنوات الدبلوماسية، بتوجيه إخطار بإنهائها قبل ستة أشهر على الأقل من نهاية أي سنة تقويمية بعد سنة ----- . وفي هذه الحالة، يتوقف سريان الاتفاقية:

(أ) (في الدولة ألف): .....

(ب) (في الدولة باء): .....

بند ختامي

ملاحظة: توضع وفقا للإجراءات الدستورية للدولتين المتعاقدتين الأحكام المتصلة ببدء نفاذ الاتفاقية وإنهائها والبند الختامي المتعلق بتوقيع الاتفاقية.

الجزء الثاني

شروح مواد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

[ترد في نهاية كل فقرة بين قوسين معقوفين الإحالات إلى شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي].

الشرح المتعلق بالفصل الأول

نطاق الاتفاقية

المادة ١

الأشخاص المشمولون

ألف - اعتبارات عامة

١ - تستنسخ المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

٢ - وقد غير عنوان المادة ١ في عام ١٩٩٩ من ''النطاق الشخصي'' إلى ''الأشخاص المشمولين''. ومن المفترض أن تحدد المادة الأولى من الاتفاقية عادة فئات الأشخاص أو المكلفين الذين تطبق عليهم الاتفاقية. فعنوان ''النطاق الشخصي'' لم يكن يعبر عن نطاق تطبيق الاتفاقية. ولذلك بات من الملائم تغيير عنوان المادة ١ إلى ''الأشخاص المشمولين'' بغية التعبير عن النطاق الصحيح للاتفاقية.

٣ - وعلى غرار الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تطبق على الأشخاص ''المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو في كلتيهما''. وقد كان النطاق الشخصي لمعظم الاتفاقيات السابقة أكثر حصرا، إذ كان يشمل ''مواطني'' الدولتين المتعاقدتين. غير أنه في بعض الاتفاقيات الأولى كان النطاق أوسع بحيث أنه كان يشمل ''المكلفين'' في الدولتين المتعاقدتين، أي الأشخاص الذين، رغم عدم إقامتهم في أي من الدولتين، كانوا مع ذلك ملزمين بدفع الضريبة على جزء من دخلهم أو رأس مالهم في كل منهما. وفي بعض المواد كان هناك استثناءات لهذه القاعدة، كما هو الأمر في الفقرة ١ من المادة ٢٤، والفقرة ١ من المادة ٢٥، والفقرة ١ من المادة ٢٦.

٤ – ولا تتضمن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، أحكاما خاصة تتعلق بشركات الأشخاص. وبالتالي، تركت الدولتين المتعاقدتين حرية تناول المشكلات المتعلقة بشركات الأشخاص في مفاوضات ثنائية والاتفاق على ما يريانه ضروريا وملائما من أحكام خاصة بهذا الشأن. وفي ٢٠ كانون الثاني/يناير ١٩٩٩ اعتمدت لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية تقرير الفريق العامل المعنون ''تطبيق الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على شركات الأشخاص''. ويعالج هذا التقرير تطبيق أحكام الاتفاقية الضريبية النموذجية للمنظمة، كما يتناول بصورة غير مباشرة تطبيق الاتفاقيات الضريبية الثنائية المستندة إلى ذاك النموذج، على شركات الأشخاص. غير أن اللجنة تدرك أن العديد من المبادئ التي نوقشت في ذاك التقرير يمكن أن تسري أيضا، مع مراعاة ما يقتضيه اختلاف الحال، على كيانات أخرى من غير شركات الأموال. وفي هذا التقرير، تشمل الإشارات إلى ''شركات الأشخاص'' كيانات تستوفي شروط ''شركات الأشخاص'' بموجب القانون المدني أو القانون التجاري خلافا لقانون الضرائب. وتعزى الاختلافات الواسعة في آراء البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى أن قوانينها المحلية تعالج موضوع شركات الأشخاص بطرق مختلفة. ففي بعض بلدان المنظمة، تعامل شركات الأشخاص كوحدات خاضعة للضريبة بل إنها أحيانا تعامل كشركات أموال، بينما هناك بلدان أخرى في المنظمة لا تفرض ضريبة على شركات الأشخاص بصفتها تلك، ولكنها تقتصر على فرض الضريبة على ما يعود للأشخاص الطبيعيين الشركاء من حصص في دخل الشركة. وهناك اختلافات شبيهة لذلك في البلدان النامية في طريقة التعامل مع شركات الأشخاص من الوجهة الضريبية.

٥ – ومن المسائل المهمة مسألة ما إذا كان ينبغي السماح لشركات الأشخاص بأن تستفيد من الفوائد التي توفرها الاتفاقية. فإذا كانت شركات الأشخاص، بموجب قوانين دولة متعاقدة، كيانات خاضعة للضريبة، فإن شركة للأشخاص قد تستوفي

شروط المقيم في تلك الدولة المتعاقدة بموجب الفقرة ١ من المادة ٤ وتحق لها بالتالي الاستفادة من الفوائد التي توفرها الاتفاقية. غير أنه إذا كانت شركة الأشخاص مجرد واسطة وكان الشركاء هم وحدهم الذين يخضعون للضريبة على دخل شركة الأشخاص، فإنه يمكن أيضا تجاهل شركة الأشخاص بموجب الاتفاقية، على الأقل في غياب قواعد خاصة في الاتفاقية تنص على العكس.

٦ – كما أن تطبيق الاتفاقية على الشركاء قد يتوقف على قوانين الدول المتعاقدة. فقوانين الدول المتعاقدة تحدد أيضا كيفية معالجة التصرف في حصص شركات الأشخاص في إطار الاتفاقية.

٧ – وإذا اختلفت الدولتان المتعاقدتان في طريقة تعاملهما مع شركات الأشخاص، فإن مواد مختلفة من الاتفاقية يمكن أن تطبق على ذات المعاملة التجارية في الدولتين، مما قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي أو إلى عدم فرض الضريبة في الدولتين معا.

٨ – وفيما يتعلق بالاستخدام غير السليم للاتفاقية، فإن شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي يلاحظ ما يلي:

"الاستخدام غير السليم للاتفاقية

"الغرض من اتفاقيات الازدواج الضريبي هو تشجيع تبادل السلع والخدمات وحركة رأس المال والأشخاص، عن طريق إزالة الازدواج الضريبي الدولي؛ غير أنها لا ينبغي أن تساعد على تفادي الضريبة أو التهرب منها. صحيح أن بإمكان المكلفين استغلال الاختلافات في مستويات الضريبة بين الدول والمزايا الضريبية التي توفرها القوانين الضريبية في شتى البلدان، بصرف النظر عن اتفاقيات الازدواج الضريبي، غير أنه للدول المعنية يعود أمر وضع أحكام في قوانينها المحلية للتصدي لهذه المناورات. وعندها، سترغب هذه الدول عند إبرامها لاتفاقيات الازدواج الضريبي الثنائية، في الحفاظ على تطبيق ما تتضمنه قوانينها المحلية من أحكام من هذا القبيل". [الفقرة ٧]

''وعلاوة على ذلك، فإن توسع شبكة اتفاقيات الازدواج الضريبي يعزز مع ذلك أثر تلك المناورات، لكونه يتيح، من خلال استخدام صيغ قانونية صورية، الاستفادة من المزايا الضريبية التي تتيحها القوانين المحلية ومن تخفيف عبء الضريبة المنصوص عليه في اتفاقيات الازدواج الضريبي''. [الفقرة ٨]

''وقد يكون الأمر كذلك، مثلا، إذا تصرف شخص (سواء كان مقيما في دولة متعاقدة أم لا) عن طريق كيان قانوني أنشئ أساسا في دولة من الدول بغرض الاستفادة من المزايا التعاهدية التي ما كانت لتتاح مباشرة. وثمة حالة أخرى تتمثل في حالة الفرد الذي يكون له في دولة متعاقدة في آن واحد مسكنه الدائم ومصالحه الاقتصادية كلها، بما فيها حصة ذات شأن من الأسهم في شركة بتلك الدولة. ولكي يبيع أسهمه ويفلت من الضريبة على التصرف في أرباح رأس المال في تلك الدولة (بمقتضى الفقرة [٦] من المادة ١٣)، يحول مسكنه الدائم إلى دولة متعاقدة أخرى تخضع فيها أرباح رأس المال لضريبة منخفضة أو لا تخضع فيها للضريبة بتاتا'' [الفقرة ٩].

''وتتناول الاتفاقية بعضا من هذه الحالات بطرق منها مثلا إدراج مفهوم ''المستفيد الفعلي'' (في المواد ١٠ و ١١ و ١٢) وأحكام خاصة بما يسمى بـ ''شركات الفنانين'' (الفقرة ٢ من المادة ١٧). كما ورد ذكر هذه المشاكل في الشروح المتعلقة بالمادة ١٠ [الفقرتان ١٧ و ٢٢].

لعله من الملائم أن تتفق الدول المتعاقدة في مفاوضات ثنائية على تخفيف الضريبة في بعض الحالات، أو أن تتفق على أن تطبيق أحكام القوانين المحلية لمكافحة التهرب من الضريبة ينبغي ألا تتأثر بالاتفاقية''. (الفقرة ١٠). ولعله من الملائم أن تتفق الدول المتعاقدة في مفاوضات ثنائية على عدم تطبيق تخفيف الضريبة في بعض الحالات، أو أن تتفق على أن تطبيق أحكام القوانين المحلية لمكافحة التهرب من الضريبة ينبغي ألا تتأثر بالاتفاقية''. [الفقرة ١٠]

٩ – ويورد شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي جردا مفيدا لنهج معالجة مشكلة أوجه الاستخدام غير السليم للاتفاقية، ويتعلق العديد منها بالشركات الوسيطة وذلك على النحو التالي:

''وثمة حل لمشكلة الشركات الوسيطة يتمثل في عدم السماح لشركة لا يملكها، بشكل مباشر أو غير مباشر، مقيمون في الدولة التي تقيم فيها الشركة بالاستفادة من المزايا المنصوص عليها في المعاهدات الضريبية. وعلى سبيل المثال، يمكن صياغة هذا النص المتعلق ''بالشفافية'' في الصيغة التالية:

'لا يحق للشركة المقيمة في دولة متعاقدة الاستفادة من تخفيف الضريبة بموجب هذه الاتفاقية فيما يتعلق بأي عنصر من عناصر الدخل أو الكسب أو الربح إذا كان يملكها أو يتحكم فيها مباشرة أو من خلال شركة أو أكثر من الشركات، أيا كان مكان إقامتها، أشخاص لا يقيمون في دولة متعاقدة'.

وقد تود أيضا الدول المتعاقدة الراغبة في اعتماد هذا النص أن تحدد، في مفاوضاتها الثنائية، المعايير التي يستند إليها في اعتبار الشركة مملوكة أو خاضعة لسيطرة أشخاص غير مقيمين''. [الفقرة ١٣]

''ويمكن أن تنشأ حالات الكيانات الوسيطة عن استخدام شركات معفاة من الضريبة (أو شركات شبه معفاة من الضريبة) تتميز ببعض الخصائص القانونية الخاصة. وعندها يمكن تجنب الاستخدام غير السليم للمعاهدات الضريبة بحرمان هذه الشركات من الفوائد التي توفرها المعاهدات الضريبية (نهج الاستبعاد). ومن الحالات الرئيسية في هذا الصدد حالة أنواع محددة من الشركات التي تتمتع بامتيازات ضريبية في دولة إقامتها تمنحها في الواقع مركزا قانونيا شبيها بالشركات غير المقيمة. وبما أن هذه الامتيازات تمنح في الغالب لأنواع محددة من الشركات بعينها القانون التجاري أو القانون الضريبي لبلد من البلدان، فإن الحل الجذري

يكمن في استبعاد هذه الشركات من نطاق المعاهدة. وثمة حل آخر يكمن في إدراج بند وقائي على النحو التالي:

''لا يطبق أي حكم من أحكام الاتفاقية يعفي أو يخفض الضريبة على دخل تتلقاه أو تدفعه شركة تحددها المادة --- من قانون ----- أو يحددها أي حكم مماثل تسنه --- بعد توقيع الاتفاقية''.

''ويمكن الحد من نطاق هذا الحكم بالاقتصار على أنواع محددة من الدخل من قبيل أرباح الأسهم، أو الفوائد، أو أرباح رأس المال، أو أتعاب المديرين. وبموجب هذه الأحكام تبقى الشركات من النوع المقصود متمتعة بحق الحماية الذي توفره المادة ٢٤ (عدم التمييز) وبمزايا المادة ٢٥ (إجراءات التراضي) وتكون خاضعة لأحكام المادة ٢٦ (تبادل المعلومات)'' [الفقرة ١٥]

''وتنص الأحكام العامة المتعلقة بالإخضاع للضريبة على أن المزايا التي توفرها المعاهدة لدولة المصدر لا تمنح إلا إذا كان الدخل المعني خاضعا للضريبة في دولة الإقامة. وهذا ما يتطابق مع الغرض من المعاهدات الضريبية، المتمثل في تجنب الازدواج الضريبي. غير أنه نظرا، لعدد من الأسباب، لا توصي الاتفاقية النموذجية باعتماد حكم عام من هذا القبيل. وإذا كان هذا ملائما فيما يبدو في العلاقات الدولية العادية، فإن نهج تحديد المكلفين الخاضعين للضريبة يمكن اعتماده في حالة نموذجية للكيانات الوسيطة. ويمكن أن يتخذ وضع شرط وقائي من هذا القبيل بالصيغة التالية:

''عندما ينشأ دخل في دولة متعاقدة وتتلقاه شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى

(أ) وتكون لشخص أو أكثر غير مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، مصلحة ذات شأن في تلك الشركة، في شكل مساهمة أو غيرها،

بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شركة أو أكثر، أيا كان محل إقامتها، أو

(ب) يدير مباشرة أو بصورة غير مباشرة، لوحده أو مع غيره، تلك الشركة أو يتحكم فيها،

فإن أي حكم في هذه الاتفاقية يعفي من الضريبة أو يخفضها لا يطبق إلا على الدخل الخاضع للضريبة في الدولة الأخيرة بموجب القواعد العادية لقانونها الضريبي''.

ويمكن تدقيق مفهوم ''المصلحة ذات الشأن'' بمزيد من التفصيل عند صياغة اتفاقية ثنائية. ويمكن للدول المتعاقدة أن تعبر عنها، مثلا، بنسبة مئوية من رأس المال أو بحقوق التصويت في الشركة''. [الفقرة ١٧]

١٠ - وتورد شروح منظمة التعاون والتنمية تحذيرات على النحو التالي:

''إن الحلول الوارد وصفها أعلاه إنما هي حلول ذات طابع عام ويلزم أن تُشفع بأحكام محددة حتى لا تمنح المزايا المنصوص عليها في المعاهدة إلا في حالات حسن النية. ويمكن أن تكون لتلك الأحكام الصيغة التالية:

(أ) الحكم العام المتعلق بحسن النية

لا تطبق الأحكام السابقة عندما تثبت الشركة أن الغرض الرئيسي للشركة، وإدارة أعمالها واقتنائها أو تعهدها لحصص الأسهم أو أي ممتلكات أخرى يستمد منها الدخل المقصود إنما تستند إلى أسباب تجارية سليمة وليس الغرض الرئيسي منها الاستفادة من أي مزية بموجب هذه الاتفاقية.

(ب) الحكم المتعلق بالنشاط

لا تطبق الأحكام السابقة عندما تقوم الشركة بعمليات تجارية مهمة في الدولة المتعاقدة التي تكون مقيمة فيها ويكون تخفيف عبء الضريبة المطالب به في الدولة المتعاقدة الأخرى متعلقا بدخل له صلة بتلك العمليات.

(ج) الحكم المتعلق بمقدار الضريبة

لا تنطبق الأحكام السابقة إذا كان خفض الضريبة المطلوب لا يزيد عن الضريبة التي تفرضها فعلا الدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة.

(د) الحكم المتعلق بسوق الأوراق المالية

لا تطبق الأحكام السابقة على شركة مقيمة في دولة متعاقدة إذا كانت الفئة الرئيسية من أسهمها مسجلة في سوق أوراق مالية معتمدة لدى دولة متعاقدة أو كانت تلك الشركة مملوكة كليا – بصورة مباشرة أو عن طريق شركة أو أكثر من الشركات المقيمة في الدولة الأولى – لشركة مقيمة في الدولة الأولى وتكون الفئة الرئيسية لأسهمها مسجلة على نفس المنوال.

(هـ) الحكم المتعلق ببديل التخفيض الضريبي

في الحالات التي يشير فيها بند متعلق بمكافحة إساءة الاستعمال إلى غير المقيمين في دولة متعاقدة يجوز أن ينص على أن ذلك التعبير ‘لا يعتبر شاملا لمقيمي الدول الثالثة التي لها اتفاقيات لضريبة الدخل نافذة مع الدولة المتعاقدة التي يُطلب منها تخفيض الضريبة عندما تنص تلك الاتفاقيات على تخفيض للضريبة لا يقل عن تخفيض الضريبة المطالب به بموجب هذه الاتفاقية،

تبين هذه الأحكام النهج الممكنة. وتتوقف الصياغة المحددة للأحكام التي يتعين إدراجها في معاهدة معينة على النهج العام المعتمد في تلك المعاهدة وينبغي تحديدها على أساس ثنائي. وعندما تكون للسلطات المختصة في الدولة المتعاقدة سلطة تطبيق أحكام تقديرية ربما يكون من الملائم إدراج قاعدة إضافية تمنح السلطة المختصة في

البلد المصدر حرية التقدير في منح المزايا المنصوص عليها في الاتفاقية للمقيم في دولة أخرى حتى ولو لم يستوف المقيم الشروط الموصوفة أعلاه". [الفقرة ٢١]

١١ - ويلاحظ شرح منظمة التنمية والتعاون في هذا الصدد:

"لقد تم تحليل أشكال أخرى من سوء استعمال المعاهدات الضريبية (على سبيل المثال استخدام شركة صورية والطرق المحتملة بالتعامل معها مثل قواعد ترجيح الجوهر على الشكل والأحكام من نوع 'الجزء الفرعي واو'" [الفقرة ٢٢].

"وتعتبر أغلبية كبيرة من البلدان الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون في الميدان الاقتصادي أن هذه التدابير جزء من القواعد المحلية الأساسية التي يحددها القانون الضريبي الوطني لتبيان الوقائع التي تنشأ عنها المسؤولية الضريبية. و لم ترد هذه القواعد في معاهدات ضريبية وهي بالتالي لا تتأثر بها. ويمكن للمرء أن يحتكم إلى روح الاتفاقية التي لا يُنتهك إلا إذا لم تقم الشركة التي هي شخص بمفهوم الاتفاقية، بأي نشاط أو كسب أي دخل تقريبا وكانت للدول المتعاقدة آراء مخالفة بشأن الموضوع مما نتج عنه ازدواج ضريبي اقتصادي بفرض الضريبة مرتين على الدخل ذاته في يد مكلفين مختلفين [الفقرة ٢ من المادة ٩]. ويرى رأي مخالف من جهة أخرى أن هذه القواعد تخضع للأحكام العامة للمعاهدات الضريبية ضد الازدواج الضريبي وخاصة إذا اشتملت المعاهدة نفسها على أحكام تهدف إلى مكافحة سوء استخدامها". [الفقرة ٢٣]

"وليس من السهل التوفيق بين الآراء المختلفة سواء من الناحية النظرية أو في إجراءات للتراضي متبادلة بشأن قضايا محددة. ويبدو أن المشكلة الرئيسية هي ما إذا كانت المبادئ العامة (مثل ترجيح الجوهر على الشكل) مكرسة في أحكام المعاهدة أي ما إذا كان يمكن تطبيقها في جميع الأحوال أم

أنها لا تطبق إلا إذا نص عليها صراحة في اتفاقيات ثنائية. وتمضي وجهة النظر المخالفة إلى القول إن ترجيح القواعد المحلية على قواعد المعاهدة فيما يتعلق بمن يعتبر، في الأغراض الضريبية مستفيدا من الدخل المحول إلى شركة صورية من شأنه أن يقوض حماية المكلفين من الازدواج الضريبي (على سبيل المثال، عندما تفرض ضريبة على دخل الشركة الصورية بحكم تطبيق هذه القواعد في بلد حملة الأسهم حتى ولو لم تكن للشركة الصورية منشأة دائمة في ذلك البلد). إلا أن رأي الغالبية العظمى أن هذه القواعد والمبادئ التي تستند إليها لا حاجة إلى تأكيدها في نص الاتفاقية الواجب تطبيقها". [الفقرة ٢٤]

"إذا كانت هذه التدابير والتدابير المضادة الأخرى الوارد وصفها في التقريرين[١٢] [الواردين في المجلد الثاني من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي] لا تتنافى مع روح المعاهدات الضريبية، فإن ثمة اتفاقا على ضرورة أن تحرص البلدان الأعضاء على التقيد بالالتزامات المحددة المكرسة في المعاهدات الضريبية إذا لم يكن هنالك دليل واضح على إساءة استخدام المعاهدات. وفضلا عن ذلك يبدو مستصوبا أن تتفق التدابير المضادة مع روح المعاهدات الضريبية وذلك من أجل تفادي الازدواج الضريبي. وعندما يتقيد المكلف بهذه التدابير المضادة ربما يكون من الملائم منحه الحماية التي توفرها شبكة المعاهدات". [الفقرة ٢٥]

"وتقبل غالبية البلدان الأعضاء التدابير المضادة كوسيلة ضرورية لضمان العدالة والحياد في القوانين الضريبية الوطنية في بيئة دولية تتصف بأعباء ضريبية مختلفة للغاية، لكنها ترى ألا تستخدم هذه التدابير إلا من أجل هذا

---

(١٢) يمكن الإطلاع على تقريري لجنة الشؤون الضريبية في منظمة التعاون والتنمية والمعنونين "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies" "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" في المجلد الثاني من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، الصفحات I-(5) R و I-(6) R.

الغرض. وسيكون مخالفا للمبادئ العامة التي تقوم عليها الاتفاقية النموذجية ولروح المعاهدات الضريبية عموما توسيع نطاق التدابير المضادة لتشمل أنشطة من قبيل الإنتاج أو تقديم الخدمات أو المعاملات التي تقوم بها شركات نشاطا صناعيا أو تجاريا حقيقيا عندما تكون لها صلة واضحة بالبيئة الاقتصادية للبلد التي تقيم فيه وفي حالة يتم فيها تنفيذ هذه الأنشطة بطريقة لا يشتبه في أنها تنطوي على تفادي الضرائب. ولا ينبغي تطبيق التدابير المضادة على البلدان التي تكون فيها الضريبة مماثلة للضريبة المفروضة في بلد إقامة المكلف". [الفقرة ٢٦]

المادة ٢

الضرائب المشمولة

ألف – اعتبارات عامة

١ – تستنسخ المادة ٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الفقرات ١ و ٢ و ٣ من المادة ٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون في الميدان الاقتصادي في حين تختلف الفقرة ٤ عن الفقرة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون.

٢ – ولقد وضعت هذه المادة لتوضيح المصطلحات والتسميات المتعلقة بالضرائب التي تشملها الاتفاقية. وفي هذا الصدد يمكن ملاحظة أن نفس الدخل أو رأس المال يمكن أن يخضع في البلد ذاته لضرائب مختلفة – إما ضرائب تختلف في طبيعتها أو ضرائب ذات طابع واحد تجبيها شتى التقسيمات السياسية الفرعية أو السلطات المحلية. وبالتالي فإن الازدواج الضريبي لا يمكن تفاديه كليا إلا إذا كانت طرق تخفيف الازدواج الضريبي المطبقة في كل دولة من الدول المتعاقدة تراعي جميع الضرائب التي يخضع لها هذا الدخل أو رأس المال. وبناء على ذلك فإن المصطلحات والتسميات ذات الصلة بالضرائب التي تشملها المعاهدة لا بد أن تكون واضحة ودقيقة وشاملة قدر

الإمكان. وعلى غرارها لوحظ في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للمادة ٢ من الاتفاقية النموذجية لتلك المنظمة فإن من الضروري:

''التأكد من تحديد ضرائب الدول المتعاقدة التي تشملها الاتفاقية لتوسيع مجال تطبيق الاتفاقية أكبر قدر ممكن وذلك بالقيام قدر المستطاع وبما يتلاءم مع القوانين المحلية للدول المتعاقدة بإدراج الضرائب التي تفرضها تقسيماتها السياسية الفرعية أو سلطاتها المحلية، وتفادي الحاجة إلى إبرام اتفاقية جديدة كلما جرى تعديل للقوانين المحلية للدول المتعاقدة وذلك من خلال التبادل الدوري للقوائم عن طريق تبادل المشورة''. [الفقرة ١]

باء – شرح فقرات المادة ٢

الفقرة ١

٣ – تنص هذه الفقرة على أن الاتفاقية تنطبق على الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بصرف النظر عن السلطة التي تم باسمها فرض هذه الضرائب (أي الدولة ذاتها أو تقسيماتها السياسة الفرعية أو سلطاتها المحلية) وبصرف النظر عن الطريقة التي تجبى بها هذه الضرائب (أي عن طريق الفرض المباشر للضريبة أو بالخصم من المصدر في شكل مكوس إضافية أو رسوم إضافية أو في شكل ضرائب إضافية).

الفقرة ٢

٤ – تعرف هذه الفقرة الضرائب المفروضة على الدخل وعلى رأس المال بأنها ضرائب على مجموع الدخل أو مجموع رأس المال أو على عناصر من الدخل أو رأس المال بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة أو العقارية والضرائب المفروضة على القيمة المضافة والضرائب المفروضة على مجموع مبالغ للأجور أو المرتبات التي تدفعها المشاريع. وتتفاوت من بلد إلى آخر الممارسات المتعلقة بنطاق الضرائب المفروضة على مجموع مبالغ الأجور والمرتبات التي تدفعها المشاريع وتتعين مراعاة هذه المسألة في المفاوضات الثنائية. واستنادا إلى شرح

الفقرة ٢ من المادة ٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فإن هذه الضرائب الأخيرة لا تشمل ''رسوم الضمان الاجتماعي أو أية رسوم أخرى مدفوعة عندما تقوم علاقة مباشرة بين الضريبة والاستحقاقات الفردية التي ستتم الاستفادة منها''. ويلاحظ شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أيضا:

''أن من الواضح أن الدولة التي تملك صلاحيات فرض الضرائب تستطيع وحدها فرض الضرائب التي يحددها تشريعها إضافة إلى أية مكوس أو رسوم تبعية من قبيل الزيادات أو التكاليف أو الفوائد الخ. واستقر الرأي على أنه ليس من الضروري أن تنص هذه المادة تحديدا ومن البديهي عند فرض الضرائب أن تستند المكوس أو الرسوم التبعية إلى القاعدة ذاتها التي يستند إليها المكس الرئيسي''. [الفقرة ٤]

''ولا تورد المادة أية إشارة إلى 'الضرائب العادية' أو 'الضرائب الاستثنائية'. وفي الظروف العادية قد يكون ثمة ما يبرر إدراج الضرائب الاستثنائية في الاتفاقية النموذجية. غير أن التجربة أثبتت أن هذه الضرائب تفرض عادة في ظروف خاصة للغاية. وبالإضافة إلى ذلك فإنه يصعب وضع تعريف لها. فقد تكون استثنائية لأسباب شتى تشمل فرضها والطريقة التي تجبى بها ومعدلاتها وأهدافها وما إلى ذلك. ولما كان الأمر كذلك فإنه من الأفضل عدم إدراج الضرائب الاستثنائية في المادة. لكن، حيث إن النية لم تنصرف إلى استبعاد الضرائب الاستثنائية من جميع الاتفاقيات فإن الضرائب العادية لم تذكر هي أيضا. ولذلك فإن للدولة المتعاقدة كامل الحرية في قصر مجال تطبيق الاتفاقية على الضرائب العادية أو توسيعها لتشمل ضرائب استثنائية أو وضع أحكام خاصة'' [الفقرة ٥].

الفقرة ٣

٥ – تتيح هذه الفقرة للدول المتعاقدة الفرصة لتعداد الضرائب التي تطبق عليها الاتفاقية. واستنادا إلى شرح الفقرة ٣ من المادة ٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة

المادة ٣

التنمية والتعاون في الميدان الاقتصادي فإن القائمة ''ليست حصرية'' لأن ''الغرض منها توضيح الفقرات السابقة من المادة''. غير أنه من المتوقع مبدئيا ''أن تكون قائمة كاملة بالضرائب التي تفرضها كل دولة وقت التوقيع والتي تشملها الاتفاقية''.

الفقرة ٤

٦ – تستكمل هذه الفقرة أحكام الفقرة ٣ من حيث إنها تنص على أن الاتفاقية تنطبق أيضا على أية ضرائب مماثلة مشابهة في جوهرها تفرض بعد تاريخ التوقيع على الاتفاقية بالإضافة إلى الضرائب القائمة أو بدلا عنها. واستنادا إلى شرح الفقرة ٤ من المادة ٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون في الميدان الاقتصادي فإن ''هذا النص ضروري للحيلولة دون عدم نفاذ الاتفاقية في حالة قيام إحدى الدول بتعديل قوانينها الضريبية''. وكانت العبارة الثانية من الفقرة ٤ تنص قبل التعديل الذي جرى في عام ١٩٩٩ على ما يلي:

''في نهاية كل سنة تقوم السلطات المختصة في الدول المتعاقدة بإخطار بعضها البعض بالتغيرات التي أدخلت على قوانينها الضريبية''.

وقد اعتبر نطاق هذا الحكم نطاقا واسعا للغاية نظرا لأن معظم الدول المتعاقدة لا تخطر عمليا بعضها البعض بكل تغيير يحدث في قوانينها الضريبية. وعلاوة على ذلك فإن شرط تبادل المعلومات بشأن التغييرات في القوانين الضريبية ينبغي ألا يشمل إلا التغيرات المهمة في القانون التي تؤثر على تطبيق الاتفاقية. ويمكن الوقوف على حكم من هذا القبيل في كثير من المعاهدات الضريبية الثنائية. ولذلك فقد تقرر تغيير الجملة الثانية من الفقرة ٤ على النحو التالي:

''وتبلغ السلطات المختصة في الدول المتعاقدة بعضها بعضا بأية تغييرات مهمة يتم إدخالها على قوانينها الضريبية''.

الشرح المتعلق بالفصل الثاني

التعاريف

المادة ٣

تعاريف عامة

ألف – اعتبارات عامة

١ – تستنسخ المادة ٣ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون. فعادة ما تكون حاجة إلى إيراد عدة تعاريف عامة لفهم وتطبيق اتفاقية ضريبية ثنائية، بالرغم من أن المصطلحات المتعلقة بالمفاهيم المتخصصة يتم تعريفها أو تفسيرها عادة في أحكام خاصة. ومن جهة أخرى هنالك مصطلحات لم تدرج تعاريفها في الاتفاقية بل تركت للمفاوضات الثنائية.

٢ – وعلى غرار المادة ٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون تورد المادة ٣ من الاتفاقية النموذجية عددا من التعاريف العامة اللازمة لتفسير المصطلحات المستخدمة في الاتفاقية. وهذه المصطلحات هي ''شخص'' و ''شركة'' ''مؤسسة للدولة المتعاقدة'' و ''النقل الدولي'' و ''السلطة المختصة'' ''المواطن''. وتتيح المادة ٣ مجالا لتحديد ''السلطة المختصة'' في كل دولة متعاقدة. ويرد تعريف لمصطلحي ''المقيم'' و ''المنشأة الدائمة'' في المادتين ٤ و ٥ على التوالي، في حين أن تفسير بعض المصطلحات المستخدمة في المواد المتعلقة بفئات خاصة من الدخل (من قبيل الممتلكات العقارية وأرباح الأسهم) قد ورد في المواد المعنية. وتركت للأطراف في الاتفاقية حرية الاتفاق ثنائيا على تعريف مصطلحات ''الدولة المتعاقدة'' و ''الدولة المتعاقدة الأخرى''. ويمكنها أيضا أن تدرج في تعريف الدولة المتعاقدة إشارة إلى جرفها القاري.

باء – شرح فقرات المادة ٣

الفقرة ١

(أ) مصطلح ''الشخص''

٣ – ينبغي أن يفسر تفسيرا واسعا للغاية مصطلح ''الشخص'' الذي عُرف في الفقرة الفرعية (أ) بأنه يشمل الشخص الطبيعي والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص. واستنادا إلى شرح المادة ٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فإن المصطلح يشمل أيضا أي كيان يعتبر هيئة اعتبارية في الأغراض الضريبية بالرغم من أنه لا يشكل مجموعة من الأشخاص [من قبيل المؤسسة].

(ب) مصطلح ''الشركة''

٤ – صيغ تعريف مصطلح ''الشركة'' كغيره من التعريف المماثلة الواردة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي مع إشارة خاصة إلى المادة ١٠ المتعلقة بأرباح الأسهم. وللتعريف صلة بتلك المادة وبالفقرة ٨ من المادة ٥ والمادة ١٦ التي تماثل على التوالي الفقرة ٧ من المادة ٥ والمادة ١٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

(ج) مصطلح ''مؤسسة للدولة المتعاقدة''

٥ – تعرف الفقرة الفرعية (ج) مصطلح ''مؤسسة للدولة المتعاقدة'' و ''مؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى''. ولا تضع تعريفا لمصطلح ''المؤسسة'' في حد ذاته، لأن ''مسألة ما إذا كان نشاط من الأنشطة ينجز في إطار مؤسسة أو يعتبر مؤسسة في حد ذاته ما فتئت تفسر استنادا إلى أحكام القوانين المحلية للدولة المتعاقدة'' على ما لوحظ في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

(د) مصطلح ''النقل الدولي''

٦ – يستند تعريف ''النقل الدولي'' إلى مبدأ أن الحق في فرض الضريبة على الأرباح المجنية من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي إنما يعود إلى الدولة

المتعاقدة التي يوجد فيها مكان الإدارة الفعلية. وتم بيان هذا المبدأ في فقرة ١ من المادة ٨ ألف (المقابلة للفقرة ١ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية). وفي الفقرة ١ من المادة ٨ باء والجملة الأولى من الفقرة ٢ (بشرط أن تكون أنشطة النقل المقصودة في الحالة الأخيرة لا تعدو أن تكون أنشطة عرضية). بيد أن الدول المتعاقدة يمكن أن تتفق ثنائيا على الاستعاضة عن الإشارة إلى مكان الإقامة في الفقرة الفرعية (د) إذا كانت تلائم الفحوى العامة للمواد الأخرى ذات الصلة بالنقل الدولي. وفي هذه الحالات ومثلما لوحظ في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فإن عبارة ''مؤسسة يقع مقر إدارتها الفعلية في دولة متعاقدة ينبغي الاستعاضة عنها بعبارة 'مؤسسة لدولة متعاقدة' أو 'مقيم في دولة متعاقدة'''.

٧ - وكما لوحظ في شرح منظمة التعاون والتنمية فإن تعريف مصطلح ''النقل الدولي'' أوسع مما يفيده المصطلح عادة من أجل المحافظة على حق الدولة التي توجد فيها مقر الإدارة الفعلية في فرض الضريبة على النقل المحلي الصرف إضافة إلى النقل الدولي بين الدول الثالثة والسماح للدولة المتعاقدة الأخرى بفرض ضريبة على النقل داخل حدودها فقط''.

(هـ) مصطلح ''السلطة المختصة''

٨ - وعلى غرار ما ورد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، ترك تعريف مصطلح ''السلطة المختصة'' للدول المتعاقدة التي لها أن تعين سلطة أو أكثر بصفتها سلطة مختصة في أغراض تطبيق الاتفاقية. وهذا النهج ضروري لأن تطبيق اتفاقيات الازدواج الضريبي في بعض البلدان قد لا يندرج في اختصاص أعلى سلطة ضريبية دون غيرها إذ أن بعض المسائل قد تنفرد بها سلطات أخرى أو يندرج في اختصاصها.

المادة ٣

(و) مصطلح ''المواطن''

٩ - ورد تعريف لمصطلح ''المواطن'' في البداية في الفقرة ٢ من المادة ٢٤ المتعلقة بـ ''عدم التمييز''. وكان سيترتب على ذلك اقتصار تطبيق تعريف مصطلح ''المواطن'' على أغراض المادة ٢٤. ونظرا لأن مصطلح ''المواطن'' قد تمت الإشارة إليه أيضا في مواد أخرى من الاتفاقية وهي المواد ٤ (٢) (ج) (د) والمادة ١٩ والمادة ٢٤ والمادة ٢٥، فقد تقرر في عام ١٩٩٩ نقل تعريف مصطلح ''المواطن'' من الفقرة ٢ من المادة ٢٤ إلى الفقرة الفرعية (و) من الفقرة ١ من المادة ٣. وفيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، يكتفي التعريف بالنص على أن المصطلح يسري على أي فرد يحمل جنسية الدولة المتعاقدة. وارتئي أنه ليس من الضروري أن تدرج في نص الاتفاقية أي اعتبارات بشأن أهمية مفهوم الجنسية كما اعتبر أنه من غير الملائم إيراد تعليق خاص على معنى الكلمة وتطبيقها. ولتحديد المقصود ''بمواطني دولة متعاقدة'' فيما يتعلق بالأفراد يجب الإشارة للمعنى الذي يستخدم فيه المصطلح عادة وإلى قواعد الدولة المتعلقة باكتساب الجنسية أو فقدانها.

١٠ - والفقرة الفرعية واو أكثر تحديدا فيما يتعلق بالأشخاص الاعتباريين وشركات الأشخاص والجمعيات. وبإعلان النص أن أي شخص اعتباري أو شركة أشخاص أو جمعية تستمد مركزها من القوانين السارية في دولة متعاقدة يعتبر مواطنا فإنه تخلص من الصعوبة التي تبرز في أغلب الأحيان في تحديد جنسية الشركات. ولا تراعي بعض الدول في تعريفها لجنسية الشركات القانون الذي يحكم الشركة بقدر ما تراعي مصدر رأس المال الذي تكونت على أساسه الشركة أو جنسية الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يتحكمون فيها.

١١ - وفضلا عن ذلك وفي ضوء العلاقة القانونية القائمة بين الشركة والدولة التي تأسست الشركة استنادا إلى قوانينها والتي تشبه علاقة الجنسية بالنسبة للأفراد، يبدو من الملائم عدم تناول الأشخاص الاعتباريين وشركات الأشخاص والجمعيات في نص خاص، وإنما إدماجهم مع الأفراد تحت مصطلح ''المواطن''.

الفقرة ٢

١٢ - وعلى غرار ما ورد في الفقرة ٢ من المادة ٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، تتضمن هذه الفقرة حكما عاما يتعلق بمعنى المصطلحات المستخدمة التي لم يرد لها تعريف في الاتفاقية. واستنادا إلى شرح منظمة التعاون والتنمية عُدلت الفقرة ٢ في عام ١٩٩٥ من أجل:

''المواءمة بقدر أكبر بين نصها والفهم العام والمتسق للدول الأعضاء ولأغراض الفقرة ٢ يمكن التأكد من معنى أي مصطلح لم يرد تعريفه في الاتفاقية بالإشارة إلى المعنى الذي يفيده لغرض أي حكم ذي صلة من أحكام القانون المحلي لدولة متعاقدة، سواء أن كان قانونا ضريبيا أم لا. غير أنه عندما يرد تعريف مختلف للمصطلح لأغراض القوانين المختلفة لدولة متعاقدة فإن المعنى المفرد لذلك المصطلح لأغراض القوانين التي تفرض الضرائب التي تنطبق عليها الاتفاقية يرجح على جميع القوانين الأخرى بما فيها تلك الصادرة لأغراض القوانين الضريبية الأخرى. ويتعين على الدول التي تستطيع الدخول في اتفاقات متبادلة (بموجب أحكام المادة ٢٥ ولا سيما الفقرة ٣ منها) وتحدد معاني المصطلحات التي لم يتم تعريفها في الاتفاقية أن تراعي تلك الاتفاقات في تفسيرها لتلك المصطلحات'' [الفقرة ١٣-١].

عندما ينشأ تنازع بين التشريع الساري عند توقيع الاتفاقية والتشريع الساري أثناء فرض الضريبة يرجح التفسير الوارد في التشريع الأخير.

١٣ - ويرد في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ما يلي:

''بيد أن الفقرة ٢ تحدد أن ذلك يطبق فقط إذا كان السياق لا يتطلب تفسيرا بديلا. ويتحدد السياق بصفة خاصة بنية الدول المتعاقدة عند توقيع الاتفاقية وكذلك بالمعنى المفرد للمصطلح المعني في تشريعات الدول المتعاقدة الأخرى (وهي إشارة ضمنية إلى مبدأ المعاملة بالمثل الذي تقوم عليه

الاتفاقية). وبالتالي، تتيح صيغة المادة للسلطات المختصة بعض الحرية''. [الفقرة ١٢]

وبناء عليه، توفر صيغة الفقرة ٢ توازنا مُرضيا بين الحاجة، من جهة، إلى ضمان ديمومة الالتزامات التي تتعهد بها الدول عند توقيع اتفاقية (ما دام لا يسمح للدولة بأن تبطل مفعول الاتفاقية جزئيا بإجراء تعديلات لاحقة في قانونها المحلي لنطاق المصطلحات التي لم تعرفها الاتفاقية) ومن جهة أخرى، الحاجة إلى تطبيق الاتفاقية بطريقة ملائمة وعملية عبر الزمن (ينبغي تفادي الحاجة إلى الإشارة إلى المفاهيم المتقادمة)''. [الفقرة ١٣]

المادة ٤

المقيم

ألف - اعتبارات عامة

١ - تستنسخ المادة ٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، مع إضافة تعديل واحد، وهو إضافة معيار ''مكان التأسيس'' إلى قائمة المعايير في الفقرة ١، وذلك باعتباره معيارا لفرض الضريبة على الشركة بوصفها شركة مقيمة. وينص شرح المادة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية على ما يلي:

''مفهوم 'المقيم في دولة طرف في اتفاقية' يؤدي وظائف مختلفة، وله أهمية في ثلاث حالات:

(أ) تحديد نطاق انطباق الاتفاقية على الأشخاص؛

(ب) تسوية الحالات التي يترتب فيها الازدواج الضريبي على ازدواج محل الإقامة؛

(ج) تسوية الحالات التي يترتب فيها الازدواج الضريبي على فرض الضريبة في دولة الإقامة وفي الدولة مصدر الدخل أو موقع تحصيله''. [الفقرة ١]

٢ – وتُعَرِّف المادة ٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية عبارة ''مقيم في دولة متعاقدة''، شأنها في ذلك شأن المادة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وتضع قواعد لتسوية حالات الإقامة المزدوجة. وفي حالتين نموذجيتين من التعارض وهما حالة وجود مجلس للإقامة، وحالة اختلاف محل الإقامة ومصدر الدخل أو موقع تحصيله، ينشأ التعارض من كون إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلاهما تدعي، بموجب قوانينها المحلية، أن الشخص المعني مقيم في أراضيها. وبهذا الخصوص يُقدم شرح منظمة التعاون والتنمية التوضيح التالي:

''بصفة عامة تنص القوانين المحلية لمختلف الدول خضوع شامل للضريبة – 'الخضوع التام للضريبة' – استنادا إلى الرابطة الشخصية للمكلف مع الدولة المعنية ('دولة الإقامة'). وهذا الخضوع للضريبة لا يفرض فقط على الأشخاص الذين يتخذون 'سكنا لهم' في دولة بالمعنى المتداول لعبارة 'المسكن' في التشريعات (القانون الخاص). ويتم توسيع نطاق حالات الخضوع التام للضريبة ليشمل أيضا على سبيل المثال الأشخاص الذين يبقون باستمرار في إقليم الدولة، أو لمدة معينة فقط. وتفرض بعض التشريعات الخضوع الكامل للضريبة على الأفراد الذين يؤدون خدمات على متن السفن التي يقع ميناء تسجيلها في الدولة''. [الفقرة ٣]

''ولا تتناول اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي عادة القوانين المحلية التي تحدد شروط معاملة شخص ما من الناحية الضريبية باعتباره ''مقيما''، وتحدد بالتالي الشروط التي بمقتضاها يخضع للضريبة في تلك الدولة خضوعا تاما. ولا تضع هذه الاتفاقيات معايير يتعين أن تستوفيها القوانين المحلية المتعلقة بـ 'الإقامة' لكي يتسنى قبول ادعاءات الخضوع التام للضريبة بين الدولتين

المتعاقدتين. وفي هذا المجال تستند الدول استنادا كليا إلى القوانين المحلية لتحديد مواقفها''. [الفقرة ٤]

''ويتجلى هذا الأمر بوضوح في الحالات التي لا يوجد فيها تضارب على الإطلاق بين محلي إقامة، بينما يوجد تضارب فقط بين محل الإقامة وبين مصدر الدخل أو موقع تحصيله. ولكن نفس وجهة النظر تنطبق على حالات التعارض بين محلي إقامة. والنقطة الهامة الوحيدة في هذه الحالات هي أنه لا يمكن التوصل إلى حل للتعارض بالرجوع إلى مفهوم محل الإقامة المعتمد في القوانين المحلية للبلدان المعنية. وإنما يجب في هذه الحالات إدراج أحكام خاصة في الاتفاقية لترجيح أحد مفهومي محل الإقامة على الآخر''. [الفقرة ٥]

باء – شرح فقرات المادة ٤

الفقرة ١

٣ – قرر الفريق اعتماد الفقرة ١ من المادة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية باعتبارها الفقرة ١ من المادة ٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وكان الفريق قد قرر قبل ذلك عدم اعتماد الجملة الثانية التي تنص على أنه: ''بيد أن هذا المصطلح [مقيم في دولة طرف]، لا يشمل أي شخص لا يخضع للضرائب في تلك الدولة إلا فيما يتعلق بالدخل المحقق في تلك الدولة أو من رأس مال موجود فيها''. أما الجملة الثانية التي وردت في اتفاقية منظمة التعاون والتنمية، والتي تتناول على سبيل المثال معالجة الحالة الخاصة للدبلوماسيين الأجانب والموظفين القنصليين العاملين في بلد يفرض ضرائب على المقيمين على أساس دخولهم المحصلة من جميع أنحاء العالم، والذين يمكن اعتبارهم (بموجب القانون المحلي للبلد الذي يعملون فيه) من المقيمين، ولكنهم لا يخضعون مع ذلك، نظرا لحالتهم الخاصة، إلا للضريبة المفروضة على الدخل الذي يحصلونه من موارد في تلك الدولة، فقد تم إدراجها في نص الفقرة ١ من المادة ٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية كذلك في عام ١٩٩٩.

٤ – ويورد شرح منظمة التعاون والتنمية الملاحظة التالية: ''عملا بأحكام الجملة الثانية من الفقرة ١ لا يعتبر شخص ما 'مقيما في دولة متعاقدة' بالمعنى المحدد في الاتفاقية، إذا كان ذلك الشخص يعتبر، مقيما فيها وفقا للقوانين المحلية رغم عدم اتخاذه محل إقامة في تلك الدولة، ولكنه لا يخضع للضريبة إلا على الدخل المحصل من مصادر في تلك الدولة أو من رأس مال موجود في تلك الدولة. وتوجد تلك الحالة في بعض الدول بخصوص الأفراد، المشمولين، على سبيل المثال، بحالة الموظفين الدبلوماسيين والقنصليين العاملين في أراضي تلك الدول. ونظرا إلى صيغة وروح هذا البند، فإنه يستثنى أيضا من تعريف الشخص المقيم في دولة متعاقدة الشركات المملوكة من قبل أجانب والمعفاة من الضرائب على إيراداتها من الخارج، بموجب امتيازات مصممة لإغراء الشركات الوسيطة. بيد أن هذا الإجراء ينطوي على صعوبات وقيود متأصلة. ولذا ينبغي تفسيره تفسيرا تقييديا حتى لا يستثني من نطاق الاتفاقية جميع المقيمين في بلدان تطبق المبدأ الإقليمي في فرض الضرائب، وهي نتيجة من الواضح أنها ليست مقصودة. ومما لا شك فيه أن استثناء بعض الشركات من التعريف لن يمنع الدول المتعاقدة من تبادل المعلومات بشأن أنشطتها. [انظر الفقرة ٢ من شرح منظمة التعاون والتنمية للمادة ٢٦ (والمستنسخة في الفقرة ٣ من شرح المادة ٢٦ أدناه)]. وبالفعل، قد تشعر الدول بأن من المناسب أن تتبادل المعلومات بصورة تلقائية بشأن الشركات التي تسعى للاستفادة من مزايا في المعاهدات لم تنصرف إليها نية المعاهدة النموذجية''. [الفقرة ٨].

٥ – وتشير الفقرة ١، أسوة بحكم مماثل في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، إلى مفهوم الإقامة الوارد في القوانين المحلية للدول المتعاقدة، وتورد قائمة بمعايير لفرض الضرائب على الأشخاص باعتبارهم مقيمين: محل السكن، الإقامة، مقر الإدارة (الذي تضيف إليه اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ''مكان التأسيس'') أو أي معيار آخر ذي طبيعة مشابهة. ويهدف تعريف العبارة ''مقيم في دولة متعاقدة''، بصيغته هذه، واستنادا إلى شرح منظمة التعاون والتنمية، إلى أن تغطي، فيما يتعلق

المادة ٣

بالأفراد ''شتى أشكال الارتباط الشخصي بدولة التي تشكل في القوانين الضريبية المحلية، أساسا لفرض الضريبة الشامل (الخضوع التام للضريبة)''. [الفقرة ٨]

٦ – ويلاحظ شرح منظمة التعاون والتنمية ما يلي:

''إن من المفهوم عموما لدى أغلبية الدول الأعضاء، أن حكومة كل دولة وكذلك أي تقسيم سياسي فرعي أو سلطة محلية تابعة لها، تعتبر مقيمة في تلك الدولة لأغراض الاتفاقية. وقبل عام ١٩٩٥ لم تكن الاتفاقية النموذجية تصرح بهذا الأمر؛ وفي عام ١٩٩٥ عدلت المادة ٤ لمواءمة بين نص الاتفاقية النموذجية مع هذا المفهوم''. [الفقرة ٨-١]

ومن الجدير بالذكر أنه في عام ١٩٩٩ تبنت اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية نفس التعديل.

الفقرة ٢

٧ – تورد هذه الفقرة، المستنسخة عن الفقرة ٢ من المادة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، قائمة بعدد من المعايير الفرعية التي يتعين تطبيقها عندما يكون الفرد مقيما في كل من الدولتين المتعاقدتين، وعندما لا تسمح المعايير السابقة بتحديد وضع الفرد فيما يتعلق بالإقامة تحديدا قاطعا، وهذه القائمة مرتبة ترتيبا تنازليا وفقا للأهمية. وتجدر بالإشارة أنه في عام ١٩٩٩ أدخلت كلمة ''إلا'' في الفقرات الفرعية (أ) و (ب) و (ج) من المادة ٢، في أعقاب التغييرات التي سبق إدخالها على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ويورد شرح المنظمة ما يلي:

''تتعلق هذه الفقرة بالحالات التي يكون فيها فرد مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين بموجب أحكام الفقرة ١''. [الفقرة ٩]

''ولحل هذا التنازع ينبغي وضع قواعد خاصة تسمح بترجيح الروابط التي تربط الفرد بإحدى الدولتين على الروابط التي تربطه بالدولة الأخرى. وبقدر الإمكان، يجب أن يكون معيار التفضيل ذا طبيعة تجعل من المؤكد أن

الشخص المعني لا يستوفي المعيار إلا في دولة واحدة فقط، وفي نفس الوقت يجب أن يعكس هذا المعيار صلة تولد الشعور بأن من الطبيعي أن تتمتع تلك الدولة بعينها بحق فرض ضريبة على الشخص المعني. والوقائع التي تنطبق عليها القواعد الخاصة هي تلك التي كانت قائمة خلال الفترة التي تؤثر فيها إقامة المكلف على خضوعه للضريبة، ويمكن أن تكون هذه الفترة أقل من فترة ضريبية كاملة. [وبافتراض أنه] بموجب القوانين الضريبية للدولة ألف، أقام فرد ما في سنة ضريبية معينة من ١ كانون الثاني/يناير إلى ٣١ آذار/مارس، ثم انتقل إلى الدولة باء. ونظرا لكون الفرد أقام في الدولة باء لمدة تزيد على ١٨٣ يوما فإن القوانين الضريبية للدولة باء تعامله وكأنه أقام في هذه الدولة لمدة سنة كاملة. وبتطبيق القواعد الخاصة على الفترة من ١ كانون الثاني/يناير إلى ٣١ آذار/مارس، يعتبر الفرد مقيما في الدولة ألف. وبالتالي فإن كلا من الدولتين ألف وباء ينبغي أن تعامل الفرد كمقيم في الدولة ألف خلال تلك الفترة، وكمقيم في الدولة باء في الفترة من ١ كانون الثاني/يناير إلى ٣١ آذار/مارس''. [الفقرة ١٠]

''وترجح المادة الدولة المتعاقدة التي يملك فيها الفرد مسكنا دائما متاحا له. وهذا المعيار يكفي في كثير من الأحيان لحل التنازع، وذلك، على سبيل المثال، في الحالة التي يمتلك فيها الفرد مسكنا دائما في إحدى الدولتين المتعاقدتين، ولكنه يمكث في الدولة الطرف الأخرى لفترة طويلة بعض الشيء''. [الفقرة ١١]

''وتعني الفقرة الفرعية (أ) إذن، أنه في تطبيق الاتفاقية (أي في الحالات التي يوجد فيها تنازع بين قوانين الدولتين) يعتبر أن محل الإقامة هو المكان الذي يملك أو يحوز فيه الفرد مسكنا؛ وينبغي أن يكون هذا المسكن دائما، أي يجب أن يكون الفرد قد أعده واحتفظ به لاستخدامه الدائم، على

العكس من البقاء في مكان معين في ظروف تدل على نية البقاء لمدة قصيرة''. [الفقرة ١٢]

''وفيما يتعلق بمفهوم المسكن ينبغي ملاحظة أنه يمكن اعتبار أي شكل من المساكن (سواء ما يمتلكه الفرد أو يستأجره من بيت أو شقة، أو ما يستأجره من غرفة مؤثثة). ولكن كون المسكن دائما شرط أساسي؛ ويعني هذا أن الفرد قد اتخذ ترتيبات لإتاحة مسكن له في كل الأوقات وبصورة مستمرة، وليس بين الفينة والفينة لغرض البقاء لمدة تقصر بالضرورة لأسباب ترجع إلى سبب الزيارة (السفر للاستجمام أو لأسباب تتعلق بالعمل، أو للتعليم، أو لحضور درس في مدرسة، وما إلى ذلك)''. [الفقرة ١٣]

''وإذا كان للفرد مسكن دائم في كل من الدولتين المتعاقدتين فإن الفقرة ٢ ترجح الدولة التي تكون للفرد معها أوثق العلاقات الشخصية والاقتصادية، على أن يفهم من ذلك أن هذه الدولة هي مركز المصالح الحيوية. وفي الحالات التي لا يمكن فيها تحديد محل الإقامة بتطبيق هذه القاعدة، فإن الفقرة ٢ توفر معيارا فرعيا، وهما المسكن الاعتيادي أولا، ثم الجنسية. وإذا كان الفرد يحمل جنسية كلا الدولتين أو لا يحمل أيا منهما، فإن المسألة تُحل بالتراضي بين الدول المعنية وفقا للإجراء المنصوص عليه في المادة ٢٥''. [الفقرة ١٤]

''وإذا كان للفرد مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإن من الضروري أن يُنظر إلى الوقائع لتحديد الدولة التي تربطه بها أوثق العلاقات الشخصية والاقتصادية. وهكذا سيولى اعتبار لعائلته وعلاقاته الاجتماعية، والمهن التي يمارسها، وأنشطته السياسية والثقافية وغيرها، ومكان عمله، والمكان الذي يدير ممتلكاته منه، وما إلى ذلك. وينبغي النظر في هذه الظروف مجتمعة، غير أنه يتعين، بداهة أن يولى اهتمام خاص للاعتبارات المتعلقة بالأعمال الشخصية للفرد. وإذا اتخذ شخص ذو مسكن في إحدى الدولتين

مسكن في الدولة الأخرى مع احتفاظه بالأول فإن احتفاظه بالمسكن الأول في البيئة التي عاش فيها على الدوام، والتي عمل فيها والتي تعيش فيها عائلته وتوجد بها ممتلكاته، يمكن أن يدل، بالإضافة إلى عناصر أخرى على أن هذا الشخص قد أقام مركز مصالحه الحيوية في الدولة الأولى''. [الفقرة ١٥]

''وتوفر الفقرة الفرعية (ب) معيارا ثانويا لحالتين مختلفتين تماما:

(أ) الحالة التي يملك فيها الفرد مسكنا دائما متاحا له في كلتا الدولتين المتعاقدتين، مع عدم إمكان تحديد أي من الدولتين كمركز لمصالحه الحيوية؛

(ب) الحالة التي لا يملك فيها الفرد مسكنا دائما متاحا له في أي من الدولتين المتعاقدتين.

وترجح الدولة المتعاقدة التي يمتلك فيها الفرد مسكنا اعتياديا''. [الفقرة ١٦]

''وفي الحالة الأولى، التي يمتلك فيها الفرد مسكنا دائما متاحا له في كلتا الدولتين، فإن وجود مسكنه الاعتيادي في إحدى الدولتين بدلا من الأخرى يبدو وكأنه الظرف الذي يرجح كفة الدولة التي يكثر من البقاء فيها، وذلك في حالة الشك بشأن مكان وجود مركز المصالح الحيوية للفرد. ولهذا الغرض ينبغي اعتبار الأوقات التي يبقى فيها الشخص لا في مسكنه الدائم في الدولة المعنية فحسب، بل حتى في أي مكان داخل تلك الدولة''. [الفقرة ١٧]

''والحالة الثانية هي حالة الفرد الذي ليس له مسكن دائم متاح له في أي من الدولتين المتعاقدتين، كحالة الشخص الذي ينتقل من فندق إلى آخر.

وفي هذه الحالة أيضا ينبغي أخذ فترات البقاء بعين الاعتبار دون ضرورة التأكد من أسبابها''. [الفقرة ١٨]

''وعندما تنص الفقرة الفرعية (ب) على أنه في الحالتين قيد النظر، تُرجح الدولة المتعاقدة التي يوجد للفرد فيها مسكن اعتيادي، فإنها لا تبين طول المدة التي تجري المقارنة بشأنها. وينبغي أن تغطي المقارنة فترة من الزمن يكفي طولها لتحديد ما إذا كانت الإقامة في كل من الدولتين اعتيادية، وكذلك لتحديد الفترات الزمنية التي يقضيها الفرد في الحالتين''. [الفقرة ١٩]

''وإذا كان الفرد، في الحالتين المذكورتين في الفقرة الفرعية (ب) له مسكن اعتيادي في كلتا الدولتين المتعاقدتين أو ليس له مسكن في أي منهما، فإن الترجيح يكون للدولة التي يحمل جنسيتها. أما إذا كان الفرد في هاتين الحالتين، يحمل جنسية كلا الدولتين المتعاقدتين أو لا يحمل جنسية أي منهما، فإن الفقرة الفرعية (د) تسند إلى السلطات المختصة مهمة فض المشكلة بالتراضي، وفقا للإجراء المنصوص عليه في المادة ٢٥''. [الفقرة ٢٠]

الفقرة ٣

٨ - تتناول الفقرة ٣، التي تستنسخ الفقرة ٣ من المادة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، الشركات وغيرها من مجموعات الأشخاص، بغض النظر عن كونهم أشخاصا اعتباريين. ويشير شرح منظمة التعاون والتنمية إلى أنه ''قد يكون من النادر في الممارسة أن تخضع شركة أو ما إليها للضريبة بوصفها مقيمة في أكثر من دولة، ولكن ذلك ممكن بالطبع، إذا كانت إحدى الدولتين تولي أهمية لمكان تسجيل الشركة والدولة الأخرى لمكان إدارتها الفعلية. وهكذا فإنه في حالة الشركات وما إليها أيضا، ينبغي وضع قواعد خاصة للترجيح''. [الفقرة ٢١] واستنادا إلى شرح منظمة التعاون والتنمية، ''فإن إيلاء أهمية لمعيار شكلي محض من قبيل التسجيل ليس حلا ملائما. وبالتالي فإن الفقرة ٣ تولي أهمية للمكان الذي تدار منه الشركة وما إليها

إدارة فعلية''. [الفقرة ٢٢] ويجدر بالذكر أنه في حالة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية أُضيفت كلمة ''إلا'' في عام ١٩٩٩ إلى الفيصل الذي يسمح بتحديد محل الإقامة في حالة الإقامة المزدوجة لغير الأفراد.

٩ – ويضيف شرح منظمة التعاون والتنمية ما يلي:

''وقد جرى التفكير في صياغة معيار الترجيح في حالة الأشخاص الاعتباريين خاصة فيما يتعلق بفرض الضريبة على الإيرادات من النقل البحري، وعبر الممرات المائية الداخلية والنقل الجوي. ويمنح عدد من اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي سلطة فرض الضريبة للدولة التي يقع فيها 'مكان إدارة' الشركة، كما تولي اتفاقيات أخرى الأهمية لـ 'مكان الإدارة الفعلية' للشركة؛ وتولي اتفاقيات ثالثة الأهمية لـ 'المقر المالي للمشغل'''. [الفقرة ٢٣]

''ونتيجة لهذه الاعتبارات، تم إقرار 'مكان الإدارة الفعلية' كمعيار للترجيح بالنسبة للأشخاص الاعتباريين''. [الفقرة ٢٤]

١٠ – ومن المفهوم أنه عند تحديد 'مكان الإدارة الفعلية'، فإن هناك ظروفا ينبغي أخذها بعين الاعتبار، وتتضمن المكان الذي يتم منه فعلا إدارة الشركة والتحكم فيها، والمكان الذي يتم فيه اتخاذ القرارات على أرفع المستويات بشأن السياسات الهامة الأساسية لإدارة الشركة، والمكان الذي يقوم بدور رئيسي في إدارة الشركة من وجهة النظر الاقتصادية والوظيفية، والمكان الذي تمسك فيه أهم سجلات المحاسبة.

١١ – ويمكن أن تنشأ مسألة خاصة في معاهدة ثنائية بين الدولة ألف والدولة باء بخصوص شركة تعتبر، بموجب الفقرة ١ من المادة ٤، مقيمة في الدولة ألف، وتتلقى مثلا إيرادا من الفوائد، لا على نحو مباشر، بل عن طريق منشأة دائمة تملكها الشركة في دولة ثالثة جيم. ويترتب على تطبيق المعاهدة النموذجية، بصيغتها الحالية، أن تلك الشركة يمكنها أن تطالب بالاستفادة من المزايا والتي تنص عليها المعاهدة بين الدولة ألف والدولة باء في أمور منها الاقتطاعات الضريبية على الفائدة المدفوعة لمؤسستها

المادة ٣

الدائمة في الدولة جيم. وهذا مثال واحد لما يعرف بـ ''الحالة الثلاثية''. وقد أُعرب عن بعض القلق بسبب إمكانية إساءة استعمال المعاهدات، إذا كانت الدولة جيم في المثال الوارد أعلاه ملجأ ضريبيا، وكانت الدولة ألف تعفي من الضرائب الفوائد التي تحصلها المؤسسات الدائمة التابعة لمشاريعها المقيمة فيها. وقد نوقشت هذه الحالة بتعمق في الدراسة التي أجرتها منظمة التعاون والتنمية عن الموضوع: وقد أعيد طبع الدراسة تحت العنوان ''الحالات الثلاثية'' في المجلد الثاني من الاتفاقية النموذجية للمنظمة. ويمكن للدول الراغبة في حماية نفسها من إساءات الاستعمال المحتملة أن تستفيد من الحلول المقترحة في تلك الدراسة، وذلك عن طريق اعتماد بنود إضافية في معاهداتها.

المادة ٥

المنشأة الدائمة

ألف – اعتبارات عامة

١ – تضم المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة عدة أحكام من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية (إما حرفيا أو بتعديل جوهري) إلى جانب بعض الأحكام الجديدة. وترد تفاصيل التعديلات والأحكام الجديدة في شرح فقرات تلك المادة.

٢ – ويستخدم مفهوم المنشأة الدائمة في المعاهدات الضريبية الثنائية بالدرجة الأولى بغرض تحديد حق الدولة المتعاقدة في فرض ضرائب على أرباح مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى. واستنادا إلى هذا المفهوم، لا تخضع أرباح مؤسسة تابعة لإحدى الدول المتعاقدة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا كانت لهذه المؤسسة منشأة دائمة في الدولة الأخيرة وفي حدود ما يعود إلى تلك المنشأة الدائمة من أرباح. ويرد مفهوم المنشأة الدائمة في أولى الاتفاقيات النموذجية بما فيها الاتفاقية النموذجية لعصبة الأمم لعام ١٩٢٨. وتعيد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان

الاقتصادي تأكيد هذا المفهوم وتكمله بالمفهوم الجديد لـ ''المقر الثابت''، الذي يتعين استخدامه في حالة الخدمات المهنية أو غيرها من الأنشطة ذات الطابع المستقل.

باء – شرح فقرات المادة ٥

الفقرة ١

٣ – تعرف هذه الفقرة، التي تستنسخ الفقرة ١ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، عبارة ''المنشأة الدائمة''، مؤكدة طابعها الجوهري بوصفها ''مكان عمل ثابت'' له ''موقع'' محدد. واستنادا إلى شرح منظمة التعاون والتنمية، يتضمن هذا التعريف الشروط التالية:

''– وجود ''مكان عمل''، أي وجود مرفق من قبيل المباني أو الآليات أو المعدات في حالات معينة؛

– يجب أن يكون مكان العمل هذا ''ثابتا''، أي يجب أن ينشأ بوصفه مكانا متميزا يتسم بدرجة معينة من الدوام؛

– اضطلاع المؤسسة بعملها من خلال مكان العمل الثابت هذا. وهذا يعني عادة أن الأشخاص التابعين بطريقة أو بأخرى للمؤسسة (الموظفون) يديرون عمل تلك المؤسسة في الدولة التي يوجد فيها المكان الثابت للمؤسسة''. [الفقرة ٢]

ويستطرد شرح منظمة التعاون والتنمية ليلاحظ ما يلي:

''ربما يجوز القول بأن التعريف العام ينبغي أن يتضمن أيضا ذكرا لمميزات الأخرى للمنشأة الدائمة التي كانت تعلق عليها أحيانا بعض الأهمية في الماضي، ألا وهي أن تكون المنشأة ذات طابع إنتاجي – أي أن تساهم في أرباح المؤسسة. وهذا ليس بالسبيل الذي يسلكه التعريف الراهن. ومن البديهي، في إطار هيئة تجارية تخضع لإدارة جيدة أن نفترض أن كل طرف من

الأطراف يساهم في إنتاجية الكل. وهذا بالطبع لا يحصل في جميع الحالات لأن المنشأة المعينة في السياق الأوسع للهيئة ككل تكون ذات (طابع إنتاجي) وبالتالي فهي منشأة دائمة يجوز أن تعزى إليها الأرباح لأغراض الضريبة في إقليم بعينه". [الفقرة ٣]

"تشمل عبارة "مكان العمل" أية مبان أو مرافق أو منشآت تستخدم لإنجاز عمل المؤسسة التجارية سواء كان استخدامها ينحسر في هذه الغاية أم لا. كما قد يكون مكان العمل خلوا من المباني أو لا يتطلبها لإنجاز عمل المؤسسة. وليس له سوى حيز معين. ومن غير المهم أن تكون المباني أو المرافق أو المنشآت مملوكة أو مستأجرة من قبل المؤسسة، أو أن تكون تحت تصرفها. ولذلك فإن مكان العمل قد يتمثل في موقع في أحد الأسواق أو من منطقة معينة مستخدمة بصورة دائمة في مستودع للجمارك (لخزن البضائع الخاضعة للرسوم مثلا). ويمكن كذلك لمكان العمل أن يقع ضمن مرافق عمل مؤسسة أخرى. وقد تقوم هذه الحالة مثلا عندما توضع تحت تصرف مؤسسة أجنبية بصورة دائمة مبان معينة مملوكة للمؤسسة الأخرى أو جزء من تلك المباني. [الفقرة ٤]

"ووفقا للتعريف، يجب أن يكون مكان العمل مكانا "ثابتا". وبالتالي، وعلى نحو اعتيادي، يجب أن تكون هناك علاقة بين مكان العمل ونقطة جغرافية محددة. ولا تهم مدة عمل مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا لم يكن عملها في مكان متميز، ولكن ذلك لا يعني أن المعدات التي يتكون منها مكان العمل يجب أن تكون ثابتة فعلا فوق الأرض التي توجد عليها. إذ يكفي أن تظل المعدات في موقع خاص". [الفقرة ٥]

"ولما كان من المتعين أن يكون مكان العمل ثابتا، فإن ذلك يعني أن المنشأة الدائمة لا توجد إلا إذا كانت لمكان العمل درجة معينة من الدوام، أي إذا لم يكن ذا طابع مؤقت صرف. وإذا لم يكن مكان العمل قد أنشئ لمجرد

غرض مؤقت، فإنه قد يشكل منشأة دائمة، رغم عدم وجوده بالفعل إلا لمجرد فترة زمنية مقتضبة بسبب الطبيعة الخاصة لنشاط المؤسسة أو بسبب تصفيته قبل الأوان من جراء ظروف بعينها (وفاة المكلف أو فشل الاستثمار). وإذا أبقي على مكان عمل لفترة يتعذر معها اعتباره مكانا مؤقتا، بعد أن كان مخصصا في البداية لغرض مؤقت ولفترة وجيزة، فإنه يضع مكان عمل ثابت ويغدو بالتالي منشأة دائمة بأثر رجعي". [الفقرة ٦]

"ولكي يشكل مكان عمل منشأة دائمة، يجب على المؤسسة المستعملة له أن تقوم بعملها، كليا أو جزئيا، من خلاله. وكما ذكر... أعلاه، يتعين أن يكون النشاط ذا طابع إنتاجي. وعلاوة على ذلك، لا يلزم أن يكون النشاط دائما بمعنى ألا يكون هناك توقف عن العمل، بل يجب أن تنجز الأعمال على أساس منتظم". [الفقرة ٧]

"عندما تكون الممتلكات المادية كالمرافق أو المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية أو المباني أو الممتلكات غير المادية كبراءات الاختراع والإجراءات والممتلكات المماثلة، مؤجرة بأي صورة لأطراف ثالثة من خلال مكان عمل ثابت تتعهده مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة الأخرى، فإن هذا النشاط بصفة عامة سيجعل من مكان العمل ذاك منشأة دائمة. ونفس الشيء ينطبق إذا ما أتيح رأس المال من خلال مكان عمل ثابت. وإذا ما أجّرت مؤسسة دولة ما بأي صورة مرافق أو معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو مبان أو ممتلكات غير مادية لمؤسسة دولة أخرى دون أن يكون لذلك الإيجار أو الكراء مكان عمل ثابت في الدولة الأخرى، فإن المرافق أو المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية أو المباني أو الممتلكات غير المادية المؤجرة لن تشكل في حد ذاتها منشأة دائمة للمؤجر شريطة أن ينحصر العقد في مجرد إيجار المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية وما إلى ذلك. ويسرى هذا الأمر حتى عندما يوفر المؤجر، مثلا، الأفراد لتشغيل المعدات بعد تركيبها

شريطة حصر مسؤوليتهم في مجرد تشغيل أو صيانة المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية تحت إشراف المستأجر ومسؤوليته ومراقبته. وإذا كانت لأولئك الأفراد مسؤوليات أوسع نطاقا، كالمشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل الذي تستخدم فيه تلك المعدات، أو إذا كانوا يقومون بتشغيل المعدات وإصلاحها ومراقبتها وصيانتها تحت مسؤولية المؤجر ومراقبته، فإن نشاط المؤجر قد يتجاوز مجرد إيجار المعدات الصناعية والتجارية والعلمية وقد يشكل نشاطا للمؤسسة. وفي مثل هذه الحالة يجوز اعتبار المنشأة الدائمة قائمة إن ثبت معيار الدوام. وعندما يكون ذلك النشاط مقترنا بالأنشطة المذكورة في الفقرة ٣ أو مماثلا في طابعه لها، فإن أجل ''الستة'' أشهر يصبح ساريا. ويتعين تحديد الحالات الأخرى تبعا للظروف''. [الفقرة ٨]

''يتولى القيام بعمل المؤسسة بصورة رئيسية صاحب المؤسسة أو الأشخاص الذين تربطهم بالمؤسسة علاقة عمل مأجور (الموظفون). وهؤلاء الموظفون يشملون الأفراد المستخدمين والأشخاص الآخرين الذين يتلقون تعليماتهم من المؤسسة (الوكلاء التابعون على سبيل المثال). أما سلطات أولئك الموظفين في علاقاتهم بالأطراف الثالثة فلا صلة لها بالموضوع. ولا أهمية لما إذا كان الوكيل التابع للمؤسسة مفوضا أو غير مفوض لإبرام عقود إذا كان يعمل في مكان العمل الثابت. غير أن المنشأة الدائمة قد تكون قائمة إذا كان عمل المؤسسة يتم أساسا بواسطة المعدات الأوتوماتيكية، بحيث تكون أنشطة الموظفين منحصرة في تركيب تلك المعدات وتشغيلها ومراقبتها وصيانتها. وهكذا فإن كون آلات اللعب أو البيع وما شابهها، مما تنشئه مؤسسة تابعة لدولة ما في دولة أخرى، تشكل منشأة دائمة إنما يتوقف على ما إذا كانت المؤسسة تقوم أو لا تقوم بنشاط تجاري آخر إلى جانب التركيب الأولي للآلات. فإذا اقتصرت المؤسسة على تركيب الآلات ثم تأجيرها لمؤسسات أخرى فإن المنشأة الدائمة لا تقوم في هذه الحالة. على أن المنشأة

الدائمة قد تقوم إذا كانت المؤسسة التي تركب الآلات تضطلع أيضا بتشغيل تلك الآلات وصيانتها لحسابها الخاص. وهذا يسري كذلك إذا كانت الآلات تشغل وتصان من قبل وكيل تابع للمؤسسة''. [الفقرة ١٠]

''ويبدأ قيام المنشأة الدائمة بمجرد شروع المؤسسة في نشاطها التجاري من خلال مكان العمل الثابت. وهذا يحدث بمجرد إعداد المؤسسة في مكان العمل للنشاط الذي سيستخدم فيه مكان العمل بصورة دائمة. ولا اعتبار للمدة الزمنية التي يتم خلالها إنشاء مكان العمل الثابت ذاته من قبل المؤسسة، بشرط أن يختلف هذا النشاط في جوهره عن النشاط الذي سيستخدم له مكان العمل بصورة دائمة. وينتهي وجود المنشأة الدائمة عندما يتم التصرف في مكان لعمل الثابت أو عندما يتوقف أي نشاط كان يتم من خلاله، أي عندما يجري إنهاء كل الأعمال والتدابير المقترنة بالأنشطة السابقة للمنشأة الدائمة (إنهاء المعاملات التجارية الجارية، وصيانة المرافق وإصلاحها). على أن التوقف المؤقت لعمليات المؤسسة لا يمكن أن يعتبر إغلاقا لها. فإذا أجر مكان العمل الثابت لمؤسسة أخرى، فإنه عادة لن يستعمل إلا لأنشطة هذه المؤسسة بدلا من أنشطة الجهة المؤجرة؛ وعلى العموم فإن وجود المنشأة الدائمة للمؤجر ينتهي إلا إذا واصل القيام بنشاط تجاري تابع له من خلال مكان العمل الثابت.'' [الفقرة ١١]

الفقرة ٢

٤ - تشير الفقرة ٢ التي تستنسخ الفقرة ٢ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى عدة أمثلة لما يمكن أن يعتبر لأول وهلة منشآت دائمة. وكثيرا ما ترغب البلدان النامية في توسيع نطاق عبارة ''المنشأة الدائمة'' بقدر الإمكان تقترح إدراج ''المستودع'' ضمن الأمثلة المحددة. ومع هذا، فإن الفريق اتفق على عدم توسيع قائمة الأمثلة بالنظر إلى أن حذف ''التسليم'' من الأنشطة المستبعدة الواردة في الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب) من الفقرة ٤ يعني أن ''المستودع'' المستعمل لهذا

الغرض يمثل منشأة دائمة. ويعتبر ''المستودع التجاري''، الذي يوجد به مثلا حيز مؤجر لأغراض أخرى، منشأة دائمة. وحسب شرح منظمة التعاون والتنمية يفترض أن تقوم الدول المتعاقدة بتفسير الألفاظ الواردة في القائمة ''على نحو لا تشكل معه أماكن العمل تلك منشآت دائمة إلا إذا كانت تستوفي شروط الفقرة ١''. ويوضح شرح منظمة التعاون والتنمية أن ذكر عبارة ''مقر إدارة'' بصورة مستقلة يرجع إلى أنه ليس بالضرورة ''مكتبا'' وأنه ''عندما تكون قوانين الدولتين المتعاقدتين لا تتضمن مفهوم مقر إدارة بوصفه متميزا عن مكتب، فإنه لا حاجة للرجوع إلى العبارة السابقة في اتفاقيتهما الثنائية''. [الفقرة ١٣]

٥ - وفيما يتعلق بالفقرة الفرعية (و)، التي تنص على أن عبارة ''المنشأة الدائمة'' تشمل المناجم وأبار النفط والغاز، أو مقالع الحجارة أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، يشير شرح منظمة التعاون والتنمية إلى أن ''عبارة 'أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية' ينبغي أن يفسر تفسيرا واسعا'' يشمل، على سبيل المثال، جميع أماكن استخراج الهيدروكربونات سواء في البر أو البحر. وحيث أن الفقرة الفرعية (و) لا تذكر التنقيب عن الموارد الطبيعية، سواء كانت برية أو بحرية، فإن الفقرة ١ هي التي تبت فيما إذا كانت أنشطة التنقيب تجري من خلال منشأة دائمة. وقد جاء في شرح منظمة التعاون والتنمية ما يلي:

''ولما لم يكن بالإمكان التوصل إلى رأي مشترك بشأن المسائل الأساسية المتعلقة بتحديد من له حقوق فرض الضريبة ووصف الدخل المتأتي من أنشطة التنقيب، فإنه يمكن للدول المتعاقدة أن تتفق على إدراج أحكام محددة. ويجوز لها على سبيل المثال أن تتفق على أن المؤسسة التابعة لإحدى الدول المتعاقدة، فيما يتعلق بأنشطة التنقيب عن الموارد الطبيعية في مكان أو منطقة في دولة متعاقدة أخرى:

(أ) يعتبر أن له منشأة دائمة في تلك الدولة الأخرى؛ أو

(ب) يعتبر قائما بتلك الأنشطة من خلال منشأة دائمة في تلك الدولة الأخرى؛ أو

(ج) يعتبر مضطلعا بتلك الأنشطة من خلال منشأة دائمة في تلك الدولة الأخرى إذا دامت تلك الأنشطة لمدة زمنية معينة.

ويجوز للدول المتعاقدة علاوة على ذلك، أن تتفق على إخضاع الدخل المتأتي من تلك الأنشطة لأي قاعدة أخرى''. [الفقرة ١٥]

٦ - وعلى غرار ما ذكر أعلاه، ينبغي تفسير عبارة ''أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية'' الواردة في الفقرة الفرعية (و) تفسيرا واسعا. وقال أعضاء من البلدان النامية إن ''مراكب الصيد'' يمكن اعتبارها لهذه الغاية بمثابة مكان لاستخراج أو استغلال الموارد الطبيعية، ما دام ''السمك'' يشكل أحد الموارد الطبيعية. وفي تحليلهم، على الرغم من صحة القول بأن كل الأماكن أو التجهيزات المقصود بها أن تكون ''منشأة دائمة'' في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) من الفقرة ٢ تتسم بدرجة معينة من الدوام أو تشكل ''عقارا''، فإن مراكب الصيد يمكن أن تعتبر بمثابة مكان يستخدم لاستخراج الموارد الطبيعية، وهذه الموارد قد لا تعني بالضرورة مجرد المعادن المطمورة في الأرض. وفي الواقع، يمكن مقارنة مراكب الصيد بمنصات الحفر المتحركة التي تستخدم في عمليات الحفر في البحار لاستخراج النفط أو البترول. وعند استخدام مراكب الصيد في المياه الإقليمية أو المنطقة الاقتصادية الخالصة للدولة الساحلية، فإن أنشطة تلك المراكب تشكل منشأة دائمة واقعة في تلك الدولة. بيد أن بعض الأعضاء الآخرين ذهبوا إلى أن ذلك التفسير موضع اعتراض، فهو يمثل تفسيرا فضفاضا لعبارة ''المنشأة الدائمة'' وللصياغة الطبيعية للفقرة الفرعية، وكان من رأيهم، بالتالي، أن أي بلدان أطراف في معاهدة تسعى إلى تقديم مقترح فيما يتعلق بأنشطة الصيد، عليها أن توضح ذلك من خلال اعتبار هذه الأنشطة فئة جديدة ومستقلة ضمن القائمة الواردة في هذه المادة. وبناء عليه، سيترك التفسير طبيعة هذا النشاط لمفاوضات فيما بين الدول المتعاقدة.

المادة ٣

الفقرة ٣

٧ - تشمل هذه الفقرة مجموعة من الأنشطة أوسع مما تتضمنه الفقرة ٣ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي تذكر أن ''موقع بناء أو مشروع بناء أو تركيب لا يشكل منشأة دائمة إلا إذا استغرق أكثر من اثني عشر شهرا''. وبالإضافة إلى عبارة ''مشروع تركيب'' المستخدم في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، تشمل الفقرة الفرعية ٣ (أ) من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة عبارة ''مشروع تجميع'' فضلا عن ''أنشطة إشرافية'' متعلقة بـ ''موقع بناء أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب''. وثمة وجه آخر للاختلاف، وهو أنه إذا كانت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تنص على أن الموقع أو المشروع لا يشكل منشأة دائمة إلا إذا استغرق أكثر من اثني عشر شهرا، فإن الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة تخفض المدة الدنيا إلى ستة أشهر، وفي حالات خاصة، يجوز تخفيض مدة الستة أشهر هذه إلى ما لا يقل عن ثلاثة أشهر في إطار مفاوضات ثنائية.

٨ - وقد أيدت بعض البلدان النامية صيغة أكثر تفصيلا للفقرة الفرعية ٣ (أ)، توسع الحكم ليشمل حالة:

> ''يستمر فيها ذلك المشروع أو النشاط العرضي بالنسبة لبيع الآليات والمعدات، فترة لا تتجاوز ستة أشهر وتفوق الرسوم المدفوعة عن المشروع أو النشاط ١٠ في المائة من سعر بيع الآلات والمعدات''.

ويعتقد أعضاء آخرون من الفريق أن هذا الحكم لن يكون مناسبا، خاصة إذا كانت الآليات قد ركبتها مؤسسة غير المؤسسة التي تقوم بأشغال البناء.

٩ - وتتناول الفقرة الفرعية (باء) من الفقرة ٣ من المادة ٥ موضوع تقديم الخدمات، بما في ذلك الخدمات الاستشارية التي لا تغطيها تحديدا الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في إطار مفهوم المنشأة الدائمة. ويعتقد أن الخدمات الإدارية والاستشارية ينبغي أن تكون مشمولة بأحكام الاتفاقية لأن تقديم تلك الخدمات في

البلدان النامية من قبل شركات البلدان الصناعية كثيرا ما يتعلق بمبالغ كبيرة جدا من المال.

١٠ - وفيما يتعلق بأجل الستة أشهر المنصوص عليه في الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب) من الفقرة ٣ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، تفضل بعض البلدان النامية الاستغناء عن الأجل لسببين رئيسيين، أولهما أن أعمال البناء والتجميع وغيرها من الأنشطة المماثلة قد تستغرق مدة زمنية وجيزة جدا نتيجة للتكنولوجيا الحديثة وتحقق مع ذلك أرباحا كبيرة للمؤسسة التي تضطلع بتلك الأنشطة؛ وثانيهما أن الفترة التي يمكث خلالها الموظفون الأجانب المشاركون في الأنشطة في البلد المصدر لا صلة لها بحق البلدان النامية في فرض ضرائب على الإيرادات. ويعتقد أعضاء آخرون من البلدان النامية بضرورة حذف كل إشارة إلى الحدود الزمنية لأن مشاريع البلدان المصدرة لرؤوس الأموال قد تستخدمها للتهرب من الضرائب في البلد المصدر. كما أُعرب عن رأي مفاده أنه ليس ثمة ما يبرر عدم معاملة مشروع البناء بنفس الطريقة التي يعامل بها الأشخاص المشمولين بالمادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فهؤلاء الأشخاص يخضعون للضريبة في المكان الذي يزاولون فيه أنشطتهم بصرف النظر عن المدة التي تستغرقها تلك الأنشطة. ومع ذلك، فإن هدف المعاهدة يتمثل في تشجيع التجارة والتنمية الدوليتين، كما أن الفكرة الكامنة وراء وضع حد زمني تتمثل في تشجيع المشاريع التابعة لدولة متعاقدة على تنفيذ عمليات تحضيرية أو إضافية في الدولة المتعاقدة الأخرى دون أن تخضع مباشرة للضريبة في هذه الدولة الأخرى، وذلك لتيسير التزام أكثر دواما وأوسع نطاقا في مرحلة لاحقة.

١١ - وفي هذا الصدد، يلاحظ شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ما يلي:

> ''يسري معيار الأشهر [الستة] على كل موقع أو مشروع. ولا ينبغي، لدى تحديد المدة الزمنية التي استغرقها الموقع أو المشروع احتساب الوقت الذي سبق للمتعاقد المعني بالأمر أن قضاه في مواقع أو مشاريع أخرى

ليست لها أي صلة به بتاتا. وينبغي أن يعتبر موقع البناء بمثابة وحدة قائمة بذاتها، حتى وإن كان يستند إلى عدة عقود، شريطة أن يشكل كلا منسجما من الناحية التجارية والجغرافية. ورهنا بهذا الحكم، يشكل موقع البناء وحدة قائمة بذاتها حتى وإن كانت الأوامر قد صدرت عن عدة أشخاص (لإقامة صف من المنازل مثلا). وقد أسيء استعمال أجل الستة أشهر مرات عدة؛ إذ يتبين أحيانا أن المشاريع (وبصورة رئيسية المتعاقدون أو المتعاقدون من الباطن العاملون في الجرف القاري أو المشاركون في أنشطة تقترن بالتنقيب في الجرف القاري واستغلال موارده) تقسم عقودها إلى أجزاء عدة، يغطي كل جزء منها فترة تقل عن [ستة] أشهر وتمنحها لشركة مختلفة، تكون مع ذلك مملوكة للمجموعة ذاتها. وبغض النظر عن كون حالات إساءة الاستعمال تلك تخضع، حسب الظروف، للقواعد التشريعية أو القضائية المناهضة للتهرب من الضرائب، فإنه يجوز للبلدان المهتمة بهذا الموضوع اتخاذ حلول في إطار المفاوضات الثنائية". [الفقرة ١٨]

"وينشأ الموقع اعتبارا من التاريخ الذي يشرع فيه المتعاقد في عمله، بما في ذلك أي عمل تحضيري، داخل البلد الذي سيشيد فيه البناء، وذلك مثلا إذا أقام به مكتبا لتخطيط أشغال المبنى. وعلى العموم، يستمر وجود الموقع إلى غاية إنجاز العمل أو التخلي عنه بصورة نهائية. ولا ينبغي اعتبار الموقع قد توقف عن الوجود عندما يتم وقف العمل بصورة مؤقتة. وينبغي أن تؤخذ التوقفات الموسمية أو غيرها من التوقفات المؤقتة بعين الاعتبار في تحديد مدة وجود الموقع. وتشمل التوقفات الموسمية التوقفات الناجمة عن رداءة أحوال الطقس. وقد تنجم التوقفات المؤقتة عن الخصاص في المواد أو عن مشاكل العمال. وعلى سبيل المثال، إذا شرع المتعاقد في عمله لشق طريق ما في أول أيار/مايو، وتوقف في أول [آب/أغسطس] بسبب رداءة أحوال الطقس أو الخصاص في المواد ولكنه استأنف العمل في أول [تشرين الأول/أكتوبر]، ثم

أكمل شق الطريق في أول [كانون الثاني/يناير] من السنة التالية، فإنه ينبغي اعتبار مشروع البناء هذا منشأة دائمة وذلك لمرور [ثمانية] أشهر بين تاريخ بدءه العمل [أول أيار/مايو] وتاريخ إنجازه (أول [كانون الثاني/يناير] من السنة التالية). وإذا قامت مؤسسة (متعاقد عام)، سبق لها أن تعهدت بإنجاز مشروع شامل، بالتعاقد من الباطن مع مؤسسات أخرى (متعاقدة من الباطن) بشأن أجزاء من ذلك المشروع، يجب اعتبار المدة التي يقضيها المتعاقد من الباطن وهو يعمل بموقع البناء فترة قضاها المتعاقد العام في مشروع البناء. وتكون للمتعاقد من الباطن نفسه منشأة دائمة في الموقع إن استغرقت أنشطته هناك أكثر من [ستة] أشهر". [الفقرة ١٩]

"وقد يكون مشروع بناء أو تركيب يقتضي بطبعه أن يتنقل نشاط المتعاقد باستمرار أو من حين لآخر على الأقل، بقدر ما يتقدم إنجاز المشروع. وهذا ما قد يكون عليه الأمر مثلا عند شق الطرق أو مد القنوات، أو إزالة الوحل من المجاري المائية أو مد أنابيب النفط. وفي هذه الحالة، لا يهم عدم حضور القوة العاملة لفترة [ستة] أشهر في مكان معين. فالأنشطة التي يتم إنجازها في مكان معين هي جزء من مشروع واحد، ويتعين اعتبار ذلك المشروع منشأة دائمة، إذا استغرق، في كليته، ما يزيد على [ستة] أشهر". [الفقرة ٢٠]

١٢ - ولا تشمل الفقرة الفرعية (ب) أنشطة الخدمات إلا إذا استمر "ذلك النوع من الأنشطة (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في دولة متعاقدة لفترة أو فترات يتجاوز مجموعها ستة أشهر في أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا". وأدرجت عبارة "للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به" لأنه من غير الملائم أن تضاف أي مشاريع غير مرتبطة نظرا للغموض الذي قد تنطوي عليه تلك الخطوة وما تحدثه من تمييز غير مستصوب بين مؤسسة لها، مثلا مشروع يدوم ثلاثة أشهر ومؤسسة أخرى لها مشروعان غير مرتبطين، يدوم كل واحدة منهما ثلاثة أشهر، ويلي كل واحد منهما

الآخر. غير أن بعض الأعضاء يرى أن إضافة قيد ''المشروع'' إما أنه يسهل للغاية إساءة استعماله أو أنه قيد ضيق بدرجة قد تحول دون فرض الضريبة في حالة عدد من المشاريع المستقلة والمستمرة والتي يدوم كل واحد منها أربعة أو خمسة أشهر.

١٣ - عبّر أعضاء من الدول النامية عن وجهة نظر مفادها أنه يمكن في المفاوضات الثنائية إدراج شرط في الفقرة ٣ ينص على أنه في حالة قيام مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة بتشغيل سفن صيد في المياه الإقليمية للدولة المتعاقدة الأخرى، يمكن اعتبار هذه السفن منشآت دائمة في الدولة الثانية. ويمكن قصر تطبيق هذا الشرط على السفن التي تتجاوز الحد الأدنى المتفق عليه فيما يتعلق بكمية المصيد أو غيرها من المعايير.

١٤ - وعندما يتحول نشاط يتعلق بخدمة ما إلى منشأة دائمة وفقا للفقرة ٣ فإن الأرباح التي تحققها هذه المنشأة الدائمة تصبح هي وحدها الخاضعة للضريبة في البلد المصدر.

١٥ - وتتصل الفقرات التالية من شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بالفقرة ٣ (أ) من المادة ٥، من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية:

''تنص هذه الفقرة صراحة على أن أي موقع بناء أو مشروع بناء أو تركيب لا يشكل ''منشأة دائمة'' إلا في حالة استمرار ذلك الموقع أو المشروع لأكثر من [ستة] شهور. وكل ورش لا يفي بشرط المدة، لا يشكل منشأة دائمة، حتى لو اشتمل بداخله على منشأة، من قبيل مكتب أو ورشة بمفهوم الفقرة ٢ مرتبطة بنشاط البناء''. [الفقرة ١٦]

''ولا تقتصر عبارة ''موقع بناء أو مشروع بناء أو تركيب'' على إنشاء المباني فحسب وإنما تشمل أيضا إنشاء الطرق والجسور والقنوات ومد خطوط الأنابيب وأعمال الحفر والرفع. ويغطي هذا البند التخطيط والإشراف على إقامة مبنى في حالة اضطلاع مقاول البناء بذلك. غير أن التخطيط والإشراف لا يندرجان تحت هذا البند إذا قامت به مؤسسة أخرى يقتصر

دورها في عملية البناء على التخطيط والإشراف. وإذا كان لهذه المؤسسة مكتب يقتصر استخدامه على أغراض التخطيط أو الإشراف المتصلة بموقع أو مشروع لا يشكل منشأة دائمة، فلا يعد هذا المكتب مكان عمل ثابت وفقا للفقرة ١، لأن وجوده ليست له درجة معينة من الدوام''. [الفقرة ١٧]

الفقرة ٤

١٦ - تعد هذه الفقرة استنساخا للفقرة ٤ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع تعديلين جوهريين: حذف كلمة ''تسليم'' من الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب). ويعني حذف كلمة ''تسليم'' أن ''المستودع'' المستخدم لهذا الغرض يعد منشأة دائمة. ويشكل أيضا ''المستودع التجاري'' الذي يؤجر منه مكان لأغراض أخرى ''منشأة دائمة'' وفقا للفقرة ٢.

١٧ - وقد حذفت كلمة ''تسليم'' لأن وجود مخزون من البضائع للتسليم الفوري يسهل بيع المنتج ومن ثم تحقيق الأرباح في البلد المضيف من جانب المؤسسة التي تملك هذا المستودع. ويعتبر منشأة دائمة وجود صلة مستمرة، ومن ثم وجود هذا العرض من السلع، على أن تترك على حدة مسألة تحديد مقدار الدخل الذي يصح أن ينسب إلى المنشأة الدائمة. وقد اعترض بعض الأعضاء من الدول المتقدمة على هذا الاستنتاج، حيث رأوا أنه ما دام يخصص عادة مقدار بسيط من الدخل للمنشأة الدائمة التي يقتصر نشاطها على التسليم، فليست هناك مدعاة لهذا الاختلاف عن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

١٨ - وقد استحوذت مسألة ما إذا كان إدراج استخدام المرافق المخصصة ''لتسليم البضائع'' في الفقرتين الفرعيتين ٤ (أ) و (ب) كأحد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيام منشأة دائمة، على اهتمام فريق الخبراء لفترة طويلة، لأن عبارة ''تسليم البضائع'' وردت أساسا في الفقرتين الفرعيتين ٤ (أ) و (ب) من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ولوحظ أن العديد من الدول النامية قد وافق على رفع الحد الأدنى المطلوب لقيام المنشأة الدائمة وأن ما يقرب من ٧٥ في المائة من المعاهدات

الضريبية الثنائية التي أبرمتها بلـدان نامية أوردت مسألة ''تسليم البضـائع'' في الفقرتـين ٤ (أ) و (ب) من تلك المعاهدات، كما تبـين مـن دراسـة أجريـت في عـام ١٩٩٧. ولا يمكـن تجاهل أن حـذف عبـارة ''تسـليم البضـائع'' مـن الفقرتـين الفرعيتـين ٤ (أ) و (ب) من المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية يعد من الخصـائص المهمـة الـتي تميز تلك الاتفاقية عن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعـاون والتنميـة. ومـن جهـة ثانيـة، تم التأكيد على أنه في حالة اعتبـار تسـليم البضـائع نشـاطا يمكـن أن يـؤدي إلى قيـام منشـأة دائمة، فإن الدخل المنسوب إلى هذا النشاط يعد في حد ذاته محدودا للغاية. ومـن ناحيـة أخـرى، إذا اعتبر نشـاط ''تسـليم البضـائع'' مـن الأنشـطة الـتي تـؤدي إلى قيـام منشـأة دائمة، فإن السـلطات الضريبيـة قـد تميـل إلى احتسـاب دخـل لهـذا النشـاط، سـواء حقـق دخـلا في الواقـع أم لا. وهـذا أمـر قـد يـؤدي إلى نـزاع مطـوّل وغـير ذي جـدوى. و لم يتوصل فريق الخبراء إلى توافق في الآراء فيما يتعلق بتعديـل بنـود الفقرتـين الفرعيتـين ٤ (أ) و (ب) مـن المـادة ٥ بحيـث تشـمل ''تسـليم البضـائع'' كـأحد الأنشـطة الـتي لا تؤدي بالضرورة إلى قيام منشأة دائمة. ومن ثم، قد تنظر الدول المتعاقدة في وجـهات النظر المتباينة تلك عند الدخول في معاهدات ضريبية ثنائية.

١٩ - وأضيفت الفقرة الفرعية (و) إلى الفقرة ٤ من المادة ٥ في عـام ١٩٩٩. وتنـص الفقرة الفرعية (و) في الاتفاقية النموذجية لمنظمـة التعـاون والتنميـة علـى أن ''الاحتفـاظ بمكان ثابت للنشاط التجـاري بمجـرد الجمـع لغـرض واحـد يجمـع بـين أي مـن الأنشـطة المذكـورة في الفقـرات الفرعيـة مـن (أ) إلى (هـ)'' لا يشـكل منشـأة دائمـة إذا كـان ''النشـاط العـام لمكـان النشـاط التجـاري الثـابت النـاجم عـن هـذا الجمـع بـين الأنشـطة ذا طـابع تحضـيري أو تبعـي''. وقـد أعيـد النظـر في مسـألة إدراج الفقـرة الفرعيـة ٤ (و) بناء على طلب عضو من أحد البلدان المتقدمـة النمـو. ورد بعـض الأعضـاء أنـه سـيتعذر من الناحية الإدارية إسناد دخل إلى الأنشـطة المنصـوص عليـها في الفقـرة ٤، ونظـرا لأن أيا من الأنشطة المذكورة في الفقرات (أ) إلى (هـ) لا يشكل وحـده منشـأة دائمـة، فمـن

الصعب تصور كيف يمكن أن تؤدي إضافة هذه الأنشطة بعضها إلى بعض إلى قيام منشأة دائمة.

٢٠ – وفيما يلي نص الجزء ذي الصلة من شرح الفقرة الفرعية (و) من الفقرة ٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

"... تنص الفقرة الفرعية (و) على أن الجمع بين الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية (أ) إلى (هـ) في نفس المكان الثابت لنشاط تجاري لن يعد بالضرورة منشأة دائمة، شريطة أن يكون النشاط العام لمكان النشاط التجاري الثابت الناجم عن هذا الجمع بين الأنشطة ذا طابع تحضيري أو تبعي، وبالتالي، فإن أحكام الفقرة ٤ ترمي إلى منع فرض الضريبة على مؤسسة دولة في الدولة الأخرى إذا كانت تقوم في الدولة الأخرى بأنشطة ذات طابع تحضيري أو تبعي صرف". [الفقرة ٢١]

"كما ذكر آنفا في الفقرة ٢١ أعلاه، توصي الفقرة ٤ إلى تبيان الاستثناءات الواردة على التعريف العام المنصوص عليه في الفقرة ١ بشأن الأماكن الثابتة للأنشطة التجارية التي تمارس فيها أنشطة ذات طابع تحضيري أو تبعي. ومن ثم، ووفقا للفقرة الفرعية (و) من الفقرة ٤، فإن الجمع بين أي من الأنشطة المذكورة في الفقرات (أ) إلى (هـ) من الفقرة ٤ في مكان واحد ثابت للنشاط التجاري لا يعني في حد ذاته وجود منشأة دائمة. فما دام الأنشطة المجمعة لهذا المكان تتسم بطابع تحضيري أو تبعي بحت، فإنه لن يكون للمنشأة الدائمة أي وجود. ويجب ألا ينظر إلى هذه التشكيلات بشكل جامد، وإنما في ضوء ظروفها الخاصة. ويجب أن يفسر معيار "الطابع التحضيري أو التبعي" بنفس الطريقة التي يفسر بها المعيار ذاته في الفقرة الفرعية (هـ). فلن تكون للفقرة الفرعية (و) أي أهمية في حالة احتفاظ مؤسسة ما بعدة أماكن ثابتة للنشاط التجاري وفقا للمعنى الوارد في الفقرات الفرعية (أ) إلى (هـ) شريطة أن تكون هذه الأماكن منفصلة عن بعضها البعض من

ناحية الموقع والمسائل التنظيمية، ففي مثل هذه الحالات يجب النظر إلى كل مكان يمارس فيه نشاط تجاري على حدة وبمعزل عن الأماكن الأخرى، لتحديد مسألة وجود منشأة دائمة من عدمه. والدول التي ترغب في السماح بالجمع بين البنود المذكورة في الفقرات الفرعية (أ) إلى (هـ)، بغض النظر عن استيفاء شرط وجود الطابع التحضيري أو التبعي من عدمه، لها أن تفعل ذلك بحذف الجملة التي تبدأ بعبارة ''شريطة'' وتنتهي بعبارة ''تبعي في'' الفقرة الفرعية (و)''. [الفقرة ٢٧]

٢١ – يشير شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى أن الأنشطة التجارية الواردة في الفقرة ٤ ''تعامل كاستثناءات للتعريف العام المنصوص عليه في الفقرة ١'' وأنها ''ليست منشآت دائمة، حتى في حالة ممارسة النشاط من خلال مكان ثابت للنشاط التجاري. ويؤكد شرح الاتفاقية أن السمة المشتركة بين هذه الأنشطة هو كونها بصفة عامة أنشطة تحضيرية أو تبعية'' وأن ''أحكام الفقرة ٤ تهدف إلى الحيلولة دون فرض ضريبة على مؤسسة تابعة لإحدى الدول في دولة أخرى، في حالة ممارستها لأنشطة ذات طابع تحضيري أو تبعي بحت في هذه الدولة الأخرى''. ويتضمن شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية أيضا ما يلي:

''لا تتعلق الفقرة (أ) إلا بالحالات التي تطلب فيها إحدى المؤسسات استخدام مرافق لتخزين [أو] عرض .... سلعها أو بضائعها. أما الفقرة الفرعية (ب) فتتعلق بمخزون البضائع نفسها وتنص على أن هذا المخزون لن يعامل باعتباره منشأة دائمة إذا تم الاحتفاظ به لأغراض التخزين [أو] العرض ... بينما تغطي الفقرة الفرعية (هـ) الحالات التي يعالج فيها مخزون السلع أو البضائع المملوك لمؤسسة ما من قبل مؤسسة أخرى، لصالح أو لحساب المؤسسة الأولى. والإشارة إلى جمع المعلومات التي وردت في الفقرة الفرعية (د) إنما تشمل أيضا حالة مكتب الصحيفة الذي ليس له غرض سوى أن

يكون أحد ''فروع'' الهيئة الأم، وإعفاء هذا المكتب لا يعني سوى توسيع مفهوم 'الشراء البحت'''. [الفقرة ٢٢]

''وتنص الفقرة الفرعية (هـ) على أن المكان الثابت للنشاط التجاري الذي لا تمارس المؤسسة من خلاله إلا نشاطا ذا طابع تحضيري أو تبعي للمؤسسة لا يعتبر منشأة دائمة. وصياغة هذه الفقرة لا تستدعي وضع قائمة شاملة بالاستثناءات. وعلاوة على ذلك، تتضمن هذه الفقرة الفرعية استثناء عاما من التعريف العام الوارد في الفقرة ١، يوفر معيارا أكثر انتقائية تُحدد بواسطة المنشأة الدائمة. وتضع هذه الفقرة الفرعية، إلى مدى بعيد، حدودا لهذا التعريف وهي تستبعد من نطاقه الواسع غالبا بعض أشكال المنظمات التجارية التي رغم أنها تمارس عملها من خلال مكان ثابت للنشاط التجاري، فإنه لا ينبغي اعتبارها منشآت دائمة. ومن المعترف به أن مكان النشاط التجاري هذا يمكن أن يسهم في إنتاجية المؤسسة، لكن الخدمات التي يقدمها بعيدة للغاية عن تحقيق الأرباح مما يتعذر معه حساب أي أرباح للمكان الثابت للنشاط التجاري المقصود. ومن أمثلة الأماكن الثابتة للنشاط التجاري الأماكن التي لا تستخدم إلا في مهام الإعلان أو توفير المعلومات أو البحث العلمي أو خدمة براءات الاختراع أو عقود المهارات، إذا كان لمثل هذه الأنشطة طابع تحضيري أو تبعي''. [الفقرة ٢٣]

''ويتعذر غالبا التمييز بين الأنشطة ذات الطابع التحضيري أو التبعي وغيرها من الأنشطة. والمعيار الحاسم هنا يتمثل فيما إذا كان عمل المكان الثابت للنشاط التجاري يشكل في حد ذاته جزءا أساسيا ومهما من نشاط المؤسسة ككل. ويتعين دراسة كل حالة حسب ظروفها. وعلى أي حال، فإن المكان الثابت للنشاط التجاري الذي يتطابق الغرض منه مع الغرض العام للمؤسسة ككل، لا يمارس نشاطا تحضيريا أو تبعيا. فإذا كان الغرض من المؤسسة، على سبيل المثال، هو خدمة براءات الاختراع وعقود المهارات، فإنه

لا يمكن للمكان الثابت للنشاط التجاري لمثل هذه المؤسسة التي تمارس مثل هذا النشاط أن يستفيد من امتيازات الفقرة الفرعية (هـ). والمكان الثابت للنشاط التجاري الذي يستخدم لإدارة مؤسسة أو حتى جزء من مؤسسة أو مجموعة منها لا يمكن اعتباره مكانا يقوم بنشاط تحضيري أو تبعي، لأن مثل هذا النشاط الإداري يتجاوز ذلك المستوى. فإذا أقامت إحدى المؤسسات ذات الفروع الدولية ما يسمى بـ ''مكتب إداري'' في الدول التي توجد بها فروع لها أو منشآت دائمة أو وكلاء أو حاملو رخص، على أن تكون لهذا المكتب مهام إشرافية وتنسيقية بين أقسام المؤسسة الواقعة داخل المنطقة المعنية، فمن الطبيعي أن تقوم في هذه الحالة منشأة دائمة، لأن المكتب الإداري يمكن أن يعتبر مكتبا وفقا لمعنى الفقرة ٢. وعندما تفوض مؤسسة دولية ضخمة جميع المهام الإدارية إلى مكاتبها الإدارية الإقليمية بحيث تقتصر مهام المكتب الرئيسي على الإشراف العام (أي ما يسمى بالمؤسسات المتعددة المراكز)، فإنه يجب أن ينظر إلى المكاتب الإدارية الإقليمية باعتبارها ''مكانا للإدارة'' وفقا لمعنى الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٢. وتشكل مهمة إدارة مؤسسة ما، حتى لو كانت تغطي منطقة عمليات معينة تابعة للمؤسسة، جزءا مهما من العمليات التجارية للمؤسسة ومن ثم لا يمكن اعتبارها نشاطا ذا طابع تحضيري أو تبعي بمفهوم الفقرة الفرعية (هـ) من الفقرة ٤''. [الفقرة ٢٤]

''ويمكن أيضا أن تتشكل منشأة دائمة إذا احتفظت مؤسسة ما بمكان ثابت للنشاط التجاري بغية توفير قطع الغيار للعملاء أو بالأحرى للآلات المبيعة لهؤلاء العملاء وصيانة وإصلاح هذه الآلات. وبما أن هذه المنظمات التي توفر خدمات ما بعد البيع تقوم بجزء أساسي ومهم من الخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها، فإن أنشطتها لا تعتبر أنشطة تبعية بحتة. ولا تسري الفقرة الفرعية (هـ) إلا إذا كان نشاط المكان الثابت مقصورا على أنشطة تحضيرية أو تبعية، فلا يكون الأمر كذلك إذا كان المكان الثابت للنشاط التجاري

لا يكتفي بتقديم معلومات، إنما يضع خططا أيضا... وما إلى ذلك وتخصصها لفرادى العملاء. كما لا يكون الأمر كذلك إذا كان منشأة أبحاث منكبة على التصنيع". [الفقرة ٢٥]

"وعلاوة على ذلك، تنص الفقرة الفرعية (هـ) صراحة على أن أنشطة مكان العمل التجاري الثابت لا بد وأن تتم لفائدة المؤسسة ولا يندرج في نطاق أحكام الفقرة الفرعية (هـ) مكان العمل التجاري الثابت الذي لا يقدم خدمات لمؤسسته فحسب، بل يقدمها أيضا وبصفة مباشرة إلى مؤسسات أخرى، من قبيل شركات أخرى تنتمي إلى مجموعة تنتمي إليها الشركة المالكة للمكان الثابت". [الفقرة ٢٦]

"ولا يمكن اعتبار الأماكن الثابتة للأنشطة التجارية المذكورة في الفقرة ٤ منشآت دائمة ما دامت أنشطتها تقتصر على الوظائف التي تعد شرطا أساسيا لعدم اعتبار مكان ثابت للنشاط التجاري منشأة دائمة. وينطبق ذلك أيضا حتى في حالة إبرام العقود اللازمة للقيام بالنشاط التجاري وإدارته من قبل المسؤولين عن أماكن النشاط التجاري نفسها. ولا يعتبر الموظفون العاملون في أماكن النشاط التجاري، بمفهوم الفقرة ٤، والمفوضون سلطة إبرام هذه العقود، وكلاء بمفهوم الفقرة ٥. ومن أمثلة ذلك مؤسسة البحوث التي يسمح لمديرها بإبرام العقود اللازمة لصيانة المؤسسة، والذي يمارس هذه الصلاحية في إطار الوظائف التي تقوم بها المؤسسة. وعلى أي حال، يصبح للمنشأة الدائمة وجود إذا أتيحت للمكان الثابت للنشاط التجاري ممارسة أي من الوظائف المنصوص عليها في الفقرة ٤، لا لحساب المؤسسة التي ينتمي إليها وحدها، وإنما لحساب مؤسسات أخرى أيضا. فإذا قامت مثلا وكالة دعاية تابعة لإحدى المؤسسات بالدعاية لمؤسسات أخرى، فإنها ستعد حينذاك منشأة دائمة تابعة للمؤسسة التي تتعهدها". [الفقرة ٢٨]

المادة ٣

''وإذا لم يعتبر مكان ثابت للنشاط التجاري وفقا للفقرة ٤ منشأة دائمة، فإن هذا الاستثناء ينطبق أيضا على عمليات التصرف في المنقولات التي تُشكل جزءا من الملكية التجارية لمكان النشاط التجاري عند إنهاء أنشطة المؤسسة في هذا المكان.... وإذا كان عرض البضائع على سبيل المثال يتمتع بالإعفاء من الضرائب بموجب الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب)، فإن هذا الإعفاء يشمل أيضا بيع البضائع عند إنهاء معرض تجاري أو ملتقى. ولا شك أن هذا الاستثناء لا ينطبق على مبيعات البضائع التي لم تعرض في المعرض التجاري أو الملتقى''. [الفقرة ٢٩]

''وسيُعد المكان الثابت للنشاط التجاري الذي يستخدم لممارسة أنشطة تدرج في نطاق الاستثناءات (الفقرة ٤) وغيرها من الأنشطة منشأة دائمة واحدة وتفرض ضرائب عليه وفقا لأنواع الأنشطة. وتنطبق هذه الحالة، على سبيل المثال، على المخزن الذي يُخصص لتسليم البضائع ويستخدم أيضا لعمليات البيع''. [الفقرة ٣٠]

الفقرة ٥

٢٢ - من الأمور المقبولة بصفة عامة، أن تعامل المؤسسة التي يكون لها شخص يعمل لفائدتها في دولة ما، في ظروف معينة، على أنها له منشأة دائمة في تلك الدولة، حتى لو لم يكن لها مكان ثابت للنشاط التجاري في هذه الدولة بمفهوم الفقرتين ١ و ٢. وتمنح الفقرة ٥ لهذه الدولة حق فرض الضرائب إذا كان الشخص الذي يمثل المؤسسة وكيلا تابعا واستوفيت عدة شروط أخرى. والوكلاء التابعون، سواء كانوا أفرادا أو شركات، يعتبرون عادة منشأة دائمة إذا كانوا يقومون لحساب تلك المؤسسة بواحد من الأنشطة التي يمكن أن تُشكل منشأة دائمة وفقا لهذا النموذج إذا كان المؤسسة نفسها تمارس هذه الأنشطة.

٢٣ - ولا يكون الوكيل التابع ''منشأة دائمة'' إلا إذا كانت صلاحياته تستخدم بشكل متكرر وليس في حالات متباعدة. ويشير شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى ما يلي:

''كما أن عبارة ''صلاحية إبرام العقود باسم المؤسسة''، لا تقصر تطبيق هذه الفقرة على الوكيل الذي يبرم العقود - باسم المؤسسة حرفيا - وإنما تشمل أيضا الوكيل الذي يوقع العقود الملزمة للمؤسسة حتى لو لم تبرم تلك العقود فعلا باسم المؤسسة. وصلاحية إبرام العقود يتعين أن تشمل العقود المتعلقة بالعمليات التي تشكل النشاط التجاري الخاص بالمؤسسة. ولا يسري ذلك، مثلا إذا كان الشخص يتمتع بصلاحية التعاقد مع الموظفين لمساعدة هذا الشخص في القيام بمهامه لحساب المؤسسة أو إذا سُمح لهذا الشخص بأن يبرم باسم المؤسسة عقودا مماثلة تتعلق بالعمليات الداخلية وحدها. وعلاوة على ذلك، يجب أن تمارس هذه الصلاحية بشكل معتاد في الدولة الأخرى، وتتحدد هذه المسألة على أساس الوقائع التجارية السائدة. ومن الممكن أن يقال إن الشخص المكلف بالتفاوض بشأن عناصر وتفاصيل عقد من العقود بطريقة ملزمة للمؤسسة، إنما يمارس هذه الصلاحية ''في تلك الدولة''، حتى لو وقع العقد شخص آخر في الدولة التي تقع بها المؤسسة. ولما كانت الفقرة ٤، تنص على أن الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط التجاري، يجري تخصيصه للأغراض المذكورة في تلك الفقرة، لا يشكل منشأة دائمة، فإن الشخص الذي تقتصر أنشطته على هذه الأغراض لا ينشئ منشأة دائمة هو أيضا''. [الفقرتان ٣٢ و ٣٣]

٢٤ - وبعد إضافة الفقرة الفرعية ٥ (ب)، أصبحت هذه الفقرة مختلفة اختلافا جوهريا عن الفقرة ٥ من المادة ٥ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، كما أنها أصبحت أوسع نطاقا منها، وهي الفقرة التي اعتبرها الفريق ضيقة للغاية لأنها قيدت نوع الوكلاء الذين يمكنهم إقامة منشأة دائمة تابعة لمؤسسة غير مقيمة، مما يخضعها

للضريبة في البلد المصدر. وأشار أعضاء من دول نامية إلى أن الصيغة الضيقة يمكن أن تُشجع على التهرب الضريبي عن طريق السماح لوكيل تابع بأن ينتحل لنفسه صفة العامل لحسابه الخاص. وكان من المفهوم لدى الفريق أن عبارة "سلطة إبرام العقود باسم ..." في الفقرة الفرعية ٥ (أ) من المادة ٥ تعني أن الوكيل يحظى بسلطة قانونية ملزمة للمؤسسة في الأغراض التجارية، لا في الأغراض الإدارية وحدها، (من قبيل إبرام عقود الإيجار أو الكهرباء أو التوظيف).

٢٥ - وانصرف فهم فريق الخبراء إلى أن الفقرة ٥ (ب) يجب أن تفسر على أساس أنه في حالة ممارسة الأنشطة المرتبطة بعمليات البيع خارج الدولة المضيفة على أن يتم التسليم، الذي يضطلع به وكيل، داخل الدولة، فإن هذا الوضع لن يؤدي إلى قيام منشأة دائمة. غير أنه إذا مورست الأنشطة المرتبطة بعمليات البيع (الإعلان أو الدعاية على سبيل المثال) داخل هذه الدولة باسم الشخص المقيم (سواء من جانب المؤسسة نفسها أو من جانب الوكلاء التابعين لها) وأسهمت تلك الأنشطة في بيع هذه السلع أو البضائع، فإن ذلك قد يؤدي إلى قيام منشأة دائمة.

الفقرة ٦

٢٦ - ليست لهذه الفقرة أي صلة بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وقد أدرجت لأن الفريق قد ارتأى بصفة عامة أن تعريف المنشأة الدائمة في منظمة التعاون والتنمية غير ملائم لتناول بعض نواحي الأنشطة التأمينية. وأشار أعضاء من الدول النامية إلى أنه في حالة استقلالية وكيل التأمين، فإن الأرباح لن تخضع للضريبة وفقا للشروط المقترحة في الفقرة ٧ من المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (المأخوذة من الفقرة ٦ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية)؛ وإذا كان وكيل التأمين تابعا، فإنه لا يمكن فرض ضريبة، لأن وكلاء التأمين لا تخول لهم عادة سلطة إبرام العقود على نحو ما تقتضيه الأحكام المقترحة في الفقرة الفرعية ٥ (أ) (المأخوذة من الفقرة ٥ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية). وأعرب هؤلاء الأعضاء عن وجهة نظر مفادها أن إخضاع أرباح التأمين

للضريبة في البلد الذي تُسدد فيه الأقساط أمر مستصوب ويجب أن يتم بغض النظر عن وضع الوكيل. غير أنه كانت هذه الضريبة تستند إلى الافتراض أن الشخص (الموظف أو الممثل) الذي يتم عن طريقه تحصيل الأقساط والمؤمن ضد الأخطار، موجود في البلد محل هذه الأخطار.

٢٧ - وبعد التوصل إلى اتفاق بشأن مبدأ إدراج حكم خاص يتعلق بالتأمين، ركزت المناقشة في الفريق بشكل أساسي على الحالات المتعلقة بالتمثيل بواسطة ''وكيل مستقل''. وأعرب الأعضاء من البلدان النامية عن رأي مفاده أن من الأفضل اشتراط وجود منشأة دائمة في مثل هذه الحالات، نظرا لطبيعة أعمال التأمين، وكذلك لأن المخاطر المؤمن ضدها قائمة داخل البلد الذي يدعي الحق في فرض الضرائب، إلى جانب سهولة قيام أشخاص بتمثيل شركات التأمين لبعض الوقت، وبصفة ''الوكيل المستقل''، مما يصعب معه التمييز بين وكلاء التأمين المستقلين وغير المستقلين. ومن ناحية أخرى أكد الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو على أنه في الحالات المتعلقة بوكلاء مستقلين، لا ينبغي معاملة مشاريع التأمين بطريقة تختلف عن معاملة الأنشطة من قبيل بيع السلع المادية. ونبه هؤلاء الأعضاء أيضا إلى الصعوبات الكامنة في التحقق من كمية العمل الكلي الذي يتم أداؤه عندما يباشر التأمين عدد من الوكلاء المستقلين داخل البلد نفسه. ونظرا للاختلاف في النهج، اتفق الفريق على أن قضية التمثيل بواسطة وكلاء مستقلين ينبغي تركها للمفاوضات الثنائية، التي يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار الأساليب المستخدمة لبيع التأمين وغيرها من خصائص أعمال التأمين في البلدان المعنية.

الفقرة ٧

٢٨ - الجملة الأولى من هذه الفقرة منقولة من الفقرة ٦ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع إدخال تغييرات طفيفة في الصياغة وفيما يلي نص الأجزاء ذات الصلة من شرح نص اتفاقية منظمة التعاون والتنمية:

''عندما تمارس مؤسسة من دولة متعاقدة أعمالها بواسطة سمسار، أو وكيل بالعمولة أو أي وكيل آخر يتمتع بمركز قانوني مستقل، لا يجوز فرض ضرائب على المؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى بخصوص هذه الأعمال إذا كان الوكيل يتصرف في نطاق أنشطته العادية ... مع أنه من البديهي أن هذا الوكيل، الذي يمثل مؤسسة مستقلة، لا يمكن أن يشكل منشأة دائمة تابعة للمؤسسة الأجنبية وقد أدرجت الفقرة [٧] في المادة لغرض الإيضاح والتأكيد''. [الفقرة ٣٦]

''ولا يدخل شخص في نطاق الفقرة [٧] – أي أنه لا يشكل منشأة دائمة تابعة للمؤسسة التي يتصرف باسمها – إلا في الحالتين التاليتين:

(أ) إذا كان مستقلا عن المؤسسة استقلالا قانونيا واقتصاديا في آن واحد،

(ب) إذا كان يتصرف في جدود أنشطته العادية عندما يمثل المؤسسة''. [الفقرة ٣٧]

''وكون شخص مستقلا عن المؤسسة الذي يمثله يتوقف على مدى التزامات هذا الشخص تجاه المؤسسة. وإذا كانت الأنشطة التجارية للشخص لصالح المؤسسة خاضعة لتعليمات مفصلة أو لمراقبة شاملة من طرف المؤسسة فإن هذا الشخص لا يمكن اعتباره مستقلا عن المؤسسة. ومن المعايير الهامة الأخرى معرفة ما إذا كانت مخاطر المبادرة الحرة سيتحملها الشخص أو المؤسسة التي يمثلها هذا الشخص. ولا يعتبر الفرع تابعا للشركة الأم لمجرد كون الشركة الأم تملك أسهم رأس المال. ولا يمكن أن يقال عن الأشخاص بأنهم يتصرفون في حدود أنشطتهم العادية، إذا كان هؤلاء الأشخاص يقومون باسم المؤسسة بأنشطة تندرج اقتصاديا في مجال نشاط المؤسسة بدلا من أن تندرج في مجال الأعمال التجارية لهؤلاء الأشخاص. فمثلا إذا كان الوكيل

بالعمولة لا يكتفي ببيع سلع المؤسسة أو بضاعتها باسمه الشخصي وإنما يعمل أيضا بصورة اعتيادية فيما يتعلق بالمؤسسة كوكيل دائم يتمتع بسلطة إبرام العقود، فإنه سوف يعتبر منشأة دائمة فيما يختص بهذا النشاط المحدد، حيث إنه يتصرف حينئذ خارج النطاق الاعتيادي لأعماله التجارية الخاصة، (أي تلك التي يؤديها بوصفه وكيلا بالعمولة)، إلا إذا كانت أنشطته تقتصر على تلك المذكورة في نهاية الفقرة ٥''. [الفقرة ٣٨]

٢٩ – وفي طبعة عام ١٩٨٠ لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، كانت الجملة الثانية بالفقرة ٧ كما يلي:

''بيد أنه عندما تكون أنشطة هذا الوكيل مكرسة كليا أو بصورة شبه كلية للعمل باسم المؤسسة، فإنه لا يعتبر وكيلا ذا مركز مستقل بمفهوم هذه الفقرة''. (وهذه الجملة مضافة إلى الفقرة المقابلة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية)

٣٠ – واعتبر أن هذه الجملة، بصيغتها هذه، تؤدي إلى قيام حالة شاذة. وكان هناك سبب للاعتقاد بأن الجملة تفيد بأنه إذا انخفض عدد المؤسسات التي يعمل لصالحها وكيل مستقل إلى مؤسسة واحدة، فإن هذا الوكيل سيتغير مركزه إلى ''مركز الوكيل غير المستقل''. وفي عام ١٩٩٩ اعتبر حذف هذه الحالة الشاذة وتبديد الشك بإعادة صياغة الجملة الثانية على النحو التالي:

''غير أنه عندما تكون أنشطة هذا الوكيل مكرسة كليا أو على نحو شبه كلي للعمل باسم تلك المؤسسة وتشترط أو تفرض بين المؤسسة والوكيل في علاقاتهما التجارية والمالية شروط تختلف عن الشروط التي كانت ستشترط بين المؤسسات المستقلة، لا يعتبر الشخص وكيلا ذا مركز مستقل بمفهوم هذه الفقرة''.

المادة ٣

٣١ – وبهذه الصيغة المعدلة، تبين الفقرة بوضوح أنه لكي يعتبر الوكيل ''ذا مركز غير مستقل''، فإنه يتعين أخذ مجمل العلاقات التجارية والمالية بين المؤسسة والوكيل بعين الاعتبار، وأن يتبين من ذلك أن هذه العلاقات تختلف عن العلاقات المتوقعة بين المؤسسات المستقلة والحرة. وبالتالي فإنه استنادا إلى هذه الصيغة لا يتغير مركز الوكيل من وكيل ذي مركز مستقل إلى وكيل ذي مركز غير مستقل بمجرد انخفاض عدد المؤسسات التي يعمل لصالحها كوكيل مستقل إلى مؤسسة واحدة.

الفقرة ٨

٣٢ – هذه الفقرة منقولة من الفقرة ٧ من المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وينص شرح نص منظمة التنمية والتعاون على ما يلي:

''من المعترف به بصفة عامة أن قيام شركة فرعية لا يجعل بحد ذاته من تلك الشركة الفرعية منشأة دائمة لشركتها الأم. ويستند هذا إلى المبدأ القائل بأن مثل هذه الشركة الفرعية تشكل كيانا قانونيا مستقلا لأغراض الضرائب. وحتى كون التجارة أو الأعمال التي تقوم بها الشركة الفرعية تديرها الشركة الأم لا يجعل من الشركة الفرعية منشأة دائمة للشركة الأم''. [الفقرة ٤٠]

''بيد أن الشركة الفرعية تشكل منشأة دائمة تابعة لشركتها الأم بنفس الشروط المنصوص عليها في الفقرة ٥ والتي تسري على أية شركة أخرى غير ذات صلة، أي إذا كانت الشركة الفرعية لا يمكن اعتبارها وكيلا مستقلا بمفهوم الفقرة ٦ [٧]، وإذا كانت تتمتع بسلطة إبرام العقود باسم الشركة الأم وتمارسها عادة وتكون الآثار مماثلة بالنسبة لأي شركة أخرى غير ذات صلة تنطبق عليها الفقرة ٥''. [الفقرة ٤١]

''وينبغي تطبيق نفس القواعد على الأنشطة التي تقوم بها شركة فرعية واحدة لصالح أية شركة فرعية أخرى تابعة لنفس الشركة''. [الفقرة ٤٢]

الشرح المتعلق بالفصل الثالث

ضريبة الدخل

المادة ٦

دخل الممتلكات العقارية

ألف – اعتبارات عامة

١ – المادة ٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية منقولة عن المادة ٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

٢ – وينبغي عند فرض الضريبة على دخل الممتلكات العقارية أن يكون الهدف فرض الضريبة على الأرباح لا على الدخل الإجمالي، وبالتالي ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار النفقات المتكبدة لتحصيل الدخل من الأملاك العقارية أو من الزراعة أو الحراجة. بيد أنه ينبغي ألا يحول هذا الهدف دون تطبيق الاقتطاع الضريبي على إيجار الممتلكات العقارية، استنادا إلى إجمالي الدخل؛ وفي هذه الحالات ينبغي أن يأخذ معدل الضريبة بالحسبان النفقات المتكبدة. ومن ناحية أخرى، إذا استخدم الاقتطاع الضريبي على إجمالي الإيجار، فإن من الحلول المرضية أيضا أن يختار صاحب الممتلكات العقارية دفع الضريبة على صافي الدخل المحصل من هذه الممتلكات العقارية بموجب ضريبة الدخل العادية. وليس الهدف من المادة ٦ منع دولة تفرض ضريبة على الزراعة أو غيرها من العقارات على أساس تقديري أو ما شابه ذلك من الاستمرار في استخدام ذلك الأسلوب.

٣ – ورأى بعض الأعضاء من البلدان النامية أن ما توزعه شركة من أرباح الأسهم المشار إليها في المادة ٤ من المادة ١٣ ينبغي اعتباره دخلا من الممتلكات العقارية وبالتالي ينبغي تطبيق المادة ٦ عليه. بيد أن هذا الرأي لم يؤيده معظم الأعضاء الآخرين.

٤ – ولوحظ أنه في بعض البلدان يمكن أن يحصل شخص دخلا (وهو عادة دخل الإيجار) من الممتلكات العقارية في ظروف يكون فيها هذا الشخص مالكا لأسهم في شركة تملك العقار، بدلا من أن يملك الشخص العقار بنفسه، وهذه الأسهم تمنح الشخص حق استعمال الممتلكات العقارية أو التمتع بها. والدول المتعاقدة حرة في توسيع نطاق هذه المادة لكي تشمل هذا الدخل. ويمكنها كذلك توسيع نطاق المادة ٢٢ للسماح بفرض ضريبة من المصدر على أسهم هذه الشركات.

باء – شرح فقرات المادة ٦

الفقرة ١

٥ – تمنح هذه الفقرة الحق في فرض ضريبية على دخل الممتلكات العقارية (بما في ذلك دخل الزراعة أو الحراجة) لدولة المصدر، أي الدولة التي تقع فيها الممتلكات المعنية. ووفقا لما جاء في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية يستند هذا النص إلى ''وجود صلة اقتصادية وثيقة بين مصدر هذا الدخل ودولة المصدر''.

٦ – ويشير شرح منظمة التعاون والتنمية إلى ''أنه على الرغم من أن دخل الزراعة أو الحراجة قد أدرج في المادة ٦، فإن الدول المتعاقدة لها الحرية – فيما تبرمه من اتفاقيات ثنائية – في أن تتفق على إدراج هذا الدخل في إطار المادة ٧. ولا تعالج المادة ٦ إلا الدخل الذي يحصل عليه شخص مقيم في دولة متعاقدة من الممتلكات العقارية الموجودة في الدول المتعاقدة الأخرى. وهي بذلك لا تسري على دخل الممتلكات العقارية الموجودة في الدول المتعاقدة الذي يحصل عليه شخص مقيم بمفهوم المادة ٤ أو على دخل الممتلكات الموجودة في دولة ثالثة؛ وتسري على هذا الدخل أحكام الفقرة ١ من المادة ٢١''. [الفقرة ١]

الفقرة ٢

٧ – إن الغرض من هذه الفقرة، التي تفرد لعبارة ''الممتلكات العقارية'' المعنى الذي يكون لها بموجب قانون الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الممتلكات، هو التخفيف

من صعوبات التأويل المتصلة بما إذا كان أحد الأصول أو الحقوق يعتبر ممتلكات عقارية. وعلاوة على ذلك، تورد الفقرة قائمة بعدد من الأصول والحقوق التي تعتبر في كل الحالات مشمولة بهذه العبارة. ومن ناحية أخرى، تنص الفقرة على أن السفن والقوارب والطائرات لا تعتبر ممتلكات عقارية. وعلى غرار الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا تتضمن نصا خاصا يتصل بدخل الديون المضمونة بأموال عقارية، وهي مسألة تعالج في إطار المادة المتعلقة بالفائدة.

الفقرة ٣

٨ - تنص هذه الفقرة على أن القاعدة العامة الواردة في الفقرة ١ تسري بغض النظر عن شكل استخدام الممتلكات العقارية.

الفقرة ٤

٩ - يشير شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى أن هذه الفقرة ''توضح أن أحكام الفقرتين ١ و ٣ تسري أيضا على دخل الممتلكات العقارية للمؤسسات الصناعية والتجارية وغيرها من المؤسسات وعلى دخل الممتلكات العقارية المستعملة في مزاولة مهنة مستقلة''. كما يرد في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ما يلي:

> ''لحق دولة المصدر في الضريبة أولوية على حق الدول الأخرى فيها، ويسري هذا الحق كذلك عندما يكون الدخل، في حالة مؤسسة أو أنشطة غير صناعية وغير تجارية، ناجما بصورة غير مباشرة عن ممتلكات عقارية. ولا يمنع هذا الأمر من اعتبار الدخل المستمد من هذه الممتلكات، عندما يتم تحصيله عن طريق منشأة دائمة، دخل مؤسسة، ولكنه يكفل خضوع الدخل المتأتي من الممتلكات العقارية كذلك للضريبة في الدولة التي توجد فيها الممتلكات وذلك في الحالة التي لا تشكل فيها هذه الممتلكات جزءا من منشأة

دائمة تقع في تلك الدولة. وتجدر الإشارة كذلك إلى أن أحكام هذه المادة لا تؤثر على تطبيق القانون المحلي فيما يتعلق بكيفية إخضاع دخل الممتلكات العقارية للضريبة". [الفقرة ٤]

المادة ٧

أرباح المؤسسات

ألف – اعتبارات عامة

١ – تتضمن المادة ٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية كثيرا من أحكام المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي أدرجت إما دون إدخال تغييرات عليها أو بإدخال تعديلات جوهرية عليها. وتتضمن كذلك بعض الأحكام الجديدة.

٢ – وثمة قبول عام لقاعدة الاستقلالية الواردة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، والتي تنص على أن الأرباح المحسوبة لمنشأة دائمة هي الأرباح التي كانت ستجنيها هذه المنشأة لو كانت كيانا مستقلا استقلالا تاما ويتعامل مع مكتبه الرئيسي كما لو كان مؤسسة مستقلة ومنفصلة تزاول نشاطها بشروط السوق العادية وتبيع بالأسعار السائدة فيها. والأرباح المحسوبة على هذا النحو هي عادة الأرباح التي تظهر في دفاتر المنشأة. ومع ذلك فإن هذه القاعدة تسمح لسلطات البلد الذي توجد فيه المنشأة الدائمة بتصحيح حسابات المؤسسة بحيث ينعكس بشكل سليم الدخل الذي كانت ستحققه المنشأة لو أنها كانت مؤسسة مستقلة تتعامل مع مكتبها الرئيسي بشكل مستقل. ويفترض تطبيق قاعدة الاستقلالية على توزيع الأرباح بين المكتب الرئيسي ومنشأته الدائمة أن تسمح التشريعات المحلية في أغلب البلدان بتحديد تلك الأرباح على أساس مبدأ الاستقلالية.

٣ – ويتسم تطبيق قاعدة الاستقلالية بأهمية بالغة فيما يتعلق بمشكلة السماح بعمليات خصم لفائدة المنشأة الدائمة، وهي مشكلة عويصة ومعقدة. كما أنه من المقبول عموما أنه ينبغي، لدى احتساب الأرباح التي تجنيها منشأة دائمة، السماح

بخصم النفقات التي يتم تكبدها لأغراض النشاط التجاري الذي تقوم به المنشأة الدائمة، أيا كان مكان ذلك الإنفاق، بما في ذلك النفقات التنفيذية والنفقات الإدارية العامة. وفيما عدا ما يمكن اعتباره نفقات عادية، توجد بعض فئات الإنفاق التي تترتب عليها مشاكل خاصة. وتشمل هذه الفئات الفوائد والإتاوات وغيرها من المبالغ التي تدفعها المنشأة الدائمة إلى مكتبها الرئيسي لقاء الأموال التي تقترضها أو براءات الاختراع التي يرخص لها هذا المكتب باستخدامها. كما تشمل فئات النفقات هذه العمولة (باستثناء سداد التكاليف الفعلية) التي تدفع لقاء الحصول على خدمات محددة أو أداء خدمات إدارية تقدمها المؤسسة للمنشأة. وفي هذه الحالة يعتبر من الضروري، عند احتساب الأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة، عدم السماح بخصم هذه المبالغ. وعلى العكس من ذلك، ينبغي خصم هذه المبالغ التي يدفعها المكتب الرئيسي للمؤسسة إلى المنشأة الدائمة من أرباح هذه المنشأة. ومن ناحية أخرى، ينبغي السماح بخصم نصيب محسوب من هذه المدفوعات، مثل الفائدة والإتاوات التي تدفعها المؤسسة إلى طرف ثالث. ولمزيد النظر في هذه المسألة، يمكن الرجوع إلى شروح منظمة التعاون والتنمية الواردة في الفقرة ١٩.

٤ – وبموجب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإنه لا يجوز أن تخضع للضريبة في البلد المصدر سوى الأرباح التي تحسب للمنشأة الدائمة. وتوسع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية من نطاق مبدأ الاحتساب هذا بواسطة قاعدة قوة الجاذبية التي تسمح بفرض ضريبة على بعض أرباح الأنشطة التجارية التي تحققها المؤسسة من معاملات تتم خارج المنشأة الدائمة في البلد المصدر وذلك عندما تنفذ هذه المؤسسة تلك الأنشطة عن طريق منشأة دائمة في هذا البلد. وعندما يجوز، بموجب مبدأ قوة الجاذبية، فرض ضريبة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة على أرباح أحد المؤسسات من غير الأرباح التي تعزى مباشرة لتلك المنشأة الدائمة، فإنه ينبغي أن تحسب تلك الأرباح بالطريقة نفسها كما لو كانت أرباحا تعزى مباشرة للمنشأة الدائمة.

٥ – ولا تتضمن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الفقرة ٥ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي تنص على ''عدم احتساب أي أرباح لمنشأة دائمة لمجرد قيام تلك المنشأة الدائمة بشراء سلع وبضائع للمؤسسة''. ولم تتوافق آراء فريق الخبراء بشأن ما إذا كان ينبغي عزو الأرباح إلى منشأة دائمة لمجرد قيامها بشراء سلع، ولذلك قرّر إدراج ملاحظة في المادة ٧ تنص على ضرورة حل هذه المسألة في مفاوضات ثنائية. ويعتقد عدة أعضاء من البلدان النامية أن هذا الحكم يمكن إدراجه إذا عُدِّل لينص على ضرورة احتساب الأرباح العائدة من أنشطة الشراء للمنشأة الدائمة التي تمارس الشراء وغيره من الأنشطة. ورأى أعضاء آخرون من البلدان النامية ضرورة إلغاء هذا الحكم لأنه، حتى في الحالة التي يكون فيها الشراء هو النشاط الوحيد الذي تقوم به إحدى المؤسسات في بلد المصدر، قد تقوم منشأة دائمة في ذلك البلد، وتساهم أنشطة الشراء في مجموع الأرباح التي تحققها المؤسسة، ويقوم ذلك البلد بفرض ضريبة مناسبة على جزء من تلك الأرباح تبعا لذلك. وأبدى الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو رغبة عامة في إدراج الفقرة ٥ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية دون إدخال تعديل عليها.

٦ – ويتضمن شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الملاحظات الأولية التالية على المادة ٧:

''إن هذه المادة في كثير من جوانبها هي امتداد ونتيجة للمادة ٥ المتعلقة بتحديد مفهوم المنشأة الدائمة. ويستخدم معيار المنشأة الدائمة استخداما شائعا في الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالازدواج الضريبي لتحديد ما إذا كان نوع محدد من أنواع الدخل يخضع للضريبة في البلد الذي ينشأ فيه الدخل، ولكن هذا المعيار لا يقدم في حد ذاته حلا وافيا لمشكلة ازدواج الضريبة على أرباح الأنشطة التجارية ... وعندما تقوم إحدى مؤسسات دولة متعاقدة بأنشطة تجارية في دولة متعاقدة أخرى، يتعين على السلطات التابعة لهذه الدولة الأخرى أن تطرح على نفسها سؤالين اثنين قبل أن تفرض ضريبة

على أرباح هذه المؤسسة: هل للمؤسسة منشأة دائمة في بلدها؟ وإذا كان الجواب بالإيجاب يطرح السؤال الثاني التالي: ما هي الأرباح، التي ينبغي أن تدفع عنها تلك المنشأة الدائمة ضريبة إن وجدت، هذه الأرباح؟ وتتناول المادة ٧ القواعد المستخدمة في تحديد الإجابة عن السؤال الثاني. وتعالج المادة ٩ قواعد التثبت من الأرباح التي تحققها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة تقوم بمبادلات مع مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة أخرى ويكون كلاهما عضوا في مجموعة المؤسسات نفسها أو يخضعان للرقابة الفعلية نفسها". [الفقرة ١]

"... وقد تعين أن تعالج في عدد كبير من اتفاقيات الازدواج الضريبي مسألة المعايير التي ينبغي استخدامها في عزو الأرباح إلى منشأة دائمة وكيفية تحديد الأرباح من المعاملات بين المؤسسات الخاضعة لرقابة مشتركة، ومن الإنصاف القول إن الحلول المعتمدة اتفقت بصورة عامة مع النمط المعتاد. ومن المسلم به بوجه عام أنّ المبادئ الأساسية التي يقوم عليها هذا النمط المعتاد تستند إلى أسس وجيهة وارتئي أنه يكفي إدراجها في الاتفاقية مع إدخال بعض التعديلات والتغييرات الطفيفة التي تهدف أساسا إلى إضفاء قدر أكبر من الوضوح. وتتضمن المادتان عددا من التوجيهات، لكنهما لا تضعان مجموعة من القواعد الدقيقة لمعالجة كل نوع من أنواع المشاكل التي قد تنشأ عندما تحقق مؤسسة في أحد الدول أرباحا في دولة أخرى، كما لا يتوقع منهما، بطبيعة الأمور، أن تضعا مثل هذه القواعد. فالتجارة الحديثة تنظم نفسها وفق عدد لا حصر له من الطرق المتنوعة، وسيكون من المستحيل تماما أن يجري داخل الحدود الضيقة لإحدى مواد اتفاقية الازدواج الضريبي وضع مجموعة شاملة ودقيقة من القواعد تعالج جميع أنواع المشاكل التي قد تطرأ. بيد أنه بالنظر إلى أن هذه المشاكل قد يترتب عليها ازدواج ضريبي غير مخفف أو عدم فرض ضريبة على بعض الأرباح، فإنه من الأهم أن تتفق السلطات المعنية بالضرائب على وسائل متوافقة لمعالجة هذه المشاكل، حسب الاقتضاء،

استخدام إجراءات التراضي المنصوص عليها في المادة ٢٥، بدلا من اعتماد تفسيرات أحادية للمبادئ الأساسية التي يتعيّن الالتزام بها رغم الاختلاف في الرأي مع الدول الأخرى. وفي هذا الصدد، ترد أدناه مناقشة الوسائل اللازمة لحل بعض المشاكل التي تصادف في أغلب الأحيان". [الفقرة ٢]

باء – شرح فقرات المادة ٧

الفقرة ١

٧ – تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ١ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية وتضيف إليها البندين (ب)، (ج). وفي المناقشة التي سبقت اعتماد فريق الخبراء لهذه الفقرة، أعرب عدة أعضاء من البلدان النامية عن تأييدهم لقاعدة قوة الجاذبية وإن كانوا يقصرون نطاق تطبيقها على أرباح المؤسسات المشمولة بالمادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية ولا يوسعون قاعدة تطبيقها لتشمل أيضا إيرادات رأس المال (أرباح الأسهم والفوائد والإتاوات) التي تخضع لأحكام أخرى من المعاهدات. وذهبوا إلى القول إن أنشطة البيع التي تتم على يد الوكلاء بالعمولة المستقلين وكذا أنشطة الشراء لا تخضع للضريبة بالنسبة للموكل بمقتضى هذه القاعدة. وأشار بعض الأعضاء من البلدان النامية إلى أنه تبين أن قاعدة قوة الجاذبية لا تفي بالغرض وتم التخلي عنها في معاهدات ضريبية أبرموها مؤخرا لعدم استصواب فرض الضريبة على دخل نشاط لا علاقة له بتاتا بالمنشأة ولا يكون نطاقه واسعا بقدر يشكل معه منشأة دائمة. وشدد هؤلاء الأعضاء أيضا على الغموض الذي يثيره اعتماد نهج من هذا القبيل لدى المكلفين. وأشار أعضاء آخرون من الدول النامية إلى أن اعتماد نهج يقوم على قاعدة قوة الجاذبية يتيح تفادي بعض المشاكل الإدارية إذ أنه بمقتضى هذا النهج لا تكون ثمة حاجة إلى تحديد ما إذا كانت أنشطة معينة متصلة بالمنشأة الدائمة أم لا أو ما إن كانت الإيرادات المتأتية منها تنسب إليها. وهذا ما يكون عليه الأمر بصفة خاصة عندما يتعلق الأمر بمعاملات يجريها المكتب

الرئيسي مباشرة داخل البلد، غير أنها معاملات مشابهة بطبعها للأنشطة التي تقوم بها المنشأة الدائمة. إلا أنه بعد المناقشة، اقتُرح قصر تطبيق قاعدة قوة الجاذبية بحيث لا تسري على المبيعات من السلع والبضائع والأنشطة التجارية الأخرى سوى في الحالة التالية: إذا كانت لمؤسسة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى تستخدم لبيع السلع أو البضائع، فإنه يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى أي مبيعات أخرى من نوع مماثل أو مشابه حتى ولو لم تتم تلك المبيعات عن طريق المنشأة الدائمة؛ وتطبق قاعدة مماثلة إذا استُخدمت المنشأة الدائمة في القيام بأنشطة تجارية أخرى فتم القيام بأنشطة مماثلة أو مشابهة دون أن تكون لها صلة بالمنشأة الدائمة.

٨ - وأعرب بعض أعضاء فريق الخبراء عن رأي مفاده أنه ينبغي ألا تطبق قاعدة قوة الجاذبية إذا كانت المؤسسة قادرة على إثبات أن المبيعات أو الأنشطة التجارية أنجزت لدوافع أخرى غير دوافع الاستفادة من امتيازات تتيحها معاهدة من المعاهدات. ويجيز هذا الرأي للمؤسسة أن تكون لها دوافع تجارية مشروعة لاختيار عدم إنجاز مبيعات أو أنشطة تجارية عن طريق منشآتها الدائمة.

٩ - وورد في الحكم المماثل من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون ما يلي:

> ''تتناول الفقرة مسألتين. أولا، تعيد تأكيد المبدأ المقبول عموما المنصوص عليه في اتفاقيات الازدواج الضريبي والقاضي بعدم إخضاع مؤسسة دولة للضريبة في دولة أخرى ما لم تقم فيها بنشاط تجاري عن طريق منشأة دائمة توجد فيها. وقد أصبح من المقبول في المسائل الضريبية الدولية القول بأنه ما لم تنشئ مؤسسة لدولة من الدول منشأة دائمة في دولة أخرى، فإنه لا يصح اعتبارها مؤسسة تشارك في الحياة الاقتصادية لتلك الدولة الأخرى بالقدر الذي تجعلها تندرج في نطاق الحقوق الضريبية لتلك الدولة الأخرى''. [الفقرة ٣]

''أما المسألة الثانية، وهي مسألة أهم [ذُكرت في الجملة الثانية] فتتمثل في أنه عندما تنجز المؤسسة نشاطا تجاريا عن طريق منشأة دائمة في دولة أخرى، جاز لتلك الدولة فرض ضرائب على أرباح المؤسسة على ألا تفرض إلا على القدر الذي يجنى منها من تلك المنشأة الدائمة؛ أي بعبارة أخرى أن حق فرض الضريبة لا يشمل أي أرباح أخرى لا تجنيها المؤسسة في تلك الدولة من خلال المنشأة الدائمة. وهذه مسألة قد تتباين بشأنها الآراء. فبعض البلدان ترى أن قيام مؤسسة أجنبية بإنشاء منشأة دائمة داخل إقليمها يخضعها لولايتها الضريبية، بدرجة تسمح لها بأن تفرض ضرائب مناسبة على جميع الأرباح التي تجنيها تلك المؤسسة من إقليمها بصرف النظر عما إن كانت قد جنتها عن طريق المنشأة الدائمة أو من أنشطة أخرى في ذلك الإقليم. بيد أنه يُعتقد أن الأفضل اعتماد المبدأ الوارد في الجملة الثانية من الفقرة ١، أي أن معيار عدم فرض ضريبة على أرباح المؤسسة إلا إذا كانت ثمة منشأة دائمة يصح تطبيقه لا على المؤسسة نفسها بل على أرباحها. وبعبارة أخرى، إن المبدأ المنصوص عليه في الجملة الثانية من الفقرة ١ يقوم على رأي مفاده أنه عند فرض الضرائب على أرباح تجنيها مؤسسة أجنبية من بلد معين، ينبغي أن تنظر السلطات الضريبية إلى كل مصدر من مصادر الربح الذي تجنيه تلك المؤسسة من بلدها على حدة وأن تطبق على كل منها معيار المنشأة الدائمة على ألا يكون في ذلك بطبيعة الحال أي إخلال بالمواد الأخرى''. [الفقرة ٥]

''ومن الطبيعي أن تتباين الآراء بشأن هذه المسألة، ونظرا لما لها من أهمية نورد أدناه الحجج المقدمة لتأييد كل رأي من هذه الآراء''. [الفقرة ٦]

''فإلى جانب المسألة الأساسية المتمثلة في مسألة الولاية الضريبية، ترى الحجة التي عادة ما يستند إليها لرفض الحل المقترح أعلاه أنه حل ينطوي على مخاطر التهرب الضريبي. وتذهب هذه الحجة إلى القول إن هذا الحل قد يتيح

لمؤسسة من المؤسسات أن تنشئ في بلد معين منشأة دائمة لا تحقق أي أرباح، بل لم يكن القصد من إنشائها تحقيق أرباح وإنما أنشئت للإشراف على تجارة واسعة النطاق تقوم بها المؤسسة في ذلك البلد من خلال وكلاء مستقلين أو من يماثلهم. وتضيف هذه الحجة قولها إنه رغم أن المنشأة الدائمة قد تتولى توجيه وترتيب هذه التجارة في مجملها فإنه قد يصعب إثبات ذلك عمليا. فإذا كانت معدلات الضرائب أعلى في ذلك البلد مما هي عليه في البلد الذي يوجد فيه المكتب الرئيسي، فستكون لدى المؤسسة حوافز قوية تدفعها إلى السعي إلى دفع أقل ما يمكن من الضرائب بالإقليم الآخر، ويكمن المأخذ الرئيسي الذي يؤخذ على هذا الحل في أنه يحتمل أن يمكن المؤسسة من وسيلة لضمان تحقيق تلك النتيجة". [الفقرة ٧]

"وبصرف النظر عن مسألة النطاق السليم للولاية الضريبية، فإن الحجة الرئيسية التي تدعم الحل المقترح ترى أنه حل يفضي إلى إدارة بسيطة وفعالة، وأنه حل أكثر تكيفا مع الطريقة التي تتم بها إدارة الأعمال التجارية عادة. فتنظيم الأعمال التجارية الحديثة معقد للغاية. وفي بلدان منظمة التعاون والتنمية ثمة عدد كبير من الشركات التي تقوم بأنشطة متنوعة إلى حد كبير وتباشر أنشطة تجارية على نطاق واسع في العديد من البلدان. وقد تنشئ شركة من تلك الشركات منشأة دائمة في بلد ثان وتجري قدرا كبيرا من المعاملات التجارية عن طريق منشأة دائمة في نوع معين من الصناعة؛ ويقوم جزء ثان من الشركة نفسها ببيع سلع أو مصنوعات مختلفة إلى حد ما في ذلك البلد الثاني عن طريق وكلاء مستقلين؛ وتكون لتلك الشركة أسباب حقيقية فعلا تدفعها إلى اتباع هذا المسار – وهي أسباب ترتكز مثلا إما على نمط تاريخي دأبت عليه في أعمالها التجارية أو على فرص تجارية سانحة. فهل من المستصوب أن تذهب السلطات الضريبية بعيدا وتصر على عنصر السعي إلى تحقيق الربح في كل معاملة تتم عن طريق وكلاء مستقلين، وذلك لتضم

هذا الربح إلى الأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة؟ إن إدراج مادة من هذا القبيل من شأنه أن يتدخل جديا في الإجراءات التجارية العادية، ويخرج بالتالي عن مقاصد الاتفاقية''. [الفقرة ٨]

''ومما لا شك فيه أن التهرب الضريبي قد يمارس بالتحويل المستتر للأرباح بعيدا عن المنشأة الدائمة وهذا أمر قد تلزم أحيانا مراقبته، غير أنه لا بد في معرض دراسة هذه النقطة من إعطاء المسألة بعدها المناسب ومراعاة ما ورد ذكره أعلاه. وبطبيعة الحال ليس القصد بأي وجه من الوجوه تزكية أي ممارسة غير سليمة، أو توفير ملاذ لأي مؤسسة تتهرب من الضريبة على هذا المنوال لكي لا ينكشف أمرها لدى السلطات الضريبية المعنية. فمن المسلم به تماما أن الدول المتعاقدة حرة في أن تستخدم كل الأساليب المتاحة لها لمكافحة التهرب الضريبي''. [الفقرة ٩]

''وللأسباب المبينة أعلاه، يُعتقد أنه ينبغي عدم إقامة وزن كبير للحجة القائلة بأن الحل المذكور قد يؤدي إلى زيادة تهرب المؤسسات الأجنبية من دفع ضرائب. ويُولى قد أكبر من الأهمية لاستصواب التقليل من التدخل في أساليب تنظيم المؤسسات التجارية والامتناع عن مطالبة المؤسسات الأجنبية بتقديم معلومات وهي مطالبة قد ترهق كاهلها دون طائل''. [الفقرة ١٠]

الفقرة ٢

١٠ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٢ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وقد أشار وفد من بلد نام في معرض مناقشة هذه الفقرة إلى أن بلده يواجه صعوبات بشأن عدم اتساق تعريف الأرباح التي يصح أن تنسب إلى المنشأة الدائمة ولا سيما فيما يتعلق بعقود ''الإنجاز الكلي''. فبموجب هذه العقود، يقبل مقاول أن يقوم بإنشاء مصنع أو مرفق مماثل يعده للتشغيل؛ وعندما يكون المرفق جاهزا للتشغيل يسلمه للمشتري الذي يمكنه عندئذ تشغيله. وتثور هنا مشاكل تتعلق بالضريبة الدولية كلما تعلق الأمر بمرفق أنشئ في بلد على يد مقاول يقيم في بلد آخر.

ذلك أن أنشطة البناء الفعلية التي أنجزت في بلد تشكل بوضوح منشأة دائمة داخل ذلك البلد إذا امتدت لفترة طويلة بما فيه الكفاية. غير أن عقود الإنجاز الكلي كثيرا ما تنطوي على عناصر غير أنشطة البناء العادية، بما فيها اقتناء السلع الإنتاجية، وتقديم خدمات وضع التصاميم المعمارية والهندسية وتوفير المساعدة التقنية. وفي معرض الإيضاح، تمت الإشارة إلى أن تلك الأنشطة تُنجز أحيانا قبل الشروع فعليا في أنشطة البناء (ومن ثم، فهي تسبق إنشاء المنشأة الدائمة في موقع بنائها) وغالبا ما تنجز هذه الخدمات خارج البلد الذي يوجد فيه موقع البناء/المنشأة الدائمة.

١١ - وهكذا يطرح السؤال عن مقدار الأرباح التي يصح أن تنسب إلى المنشأة الدائمة من مجموع أرباح عقد الإنجاز الكلي وبالتالي ما هو مقدار الأرباح الخاضعة للضريبة. وقال عضو من بلد نام إنه يعرف في البلد الذي تقع فيه المنشأة الدائمة حالات حاولت فيها بلدان أن تنسب إلى المنشأة الدائمة كامل الأرباح المتأتية من العقد. غير أنه يرى أن الأرباح التي تنسب إلى الأنشطة التي تقوم بها المنشأة الدائمة هي وحدها التي ينبغي إخضاعها للضريبة في البلد الذي تقع فيه المنشأة الدائمة ما لم تكن هذه الأرباح تتضمن عناصر من الدخل تتناولها على حدة مواد أخرى من الاتفاقية وتخضع بموجبها للضريبة في ذلك البلد.

١٢ - وقد أقر الفريق بأن المشكلة معقدة وتحتمل أن تكون مثار خلاف؛ وهي مسألة تنطوي على العديد من الجوانب المترابطة التي تتعلق مثلا بقواعد تحديد مصدر الإيرادات وتعريفي المنشأة الدائمة وأرباح المؤسسة. وأقر الفريق بأن المسألة قد يُنظر فيها في مفاوضات ثنائية ولكنه لم يتفق على إدراج أي تعديل يتناولها.

١٣ - ورأى بعض أعضاء فريق الخبراء أن نطاق الجزء الأخير من الفقرة ٢ ضيق جدا حيث اعتبروا أنه لا يشير إلا إلى المعاملات التي تتم بين منشأة دائمة والمكتب الرئيسي ولا يأخذ في الحسبان المعاملات التي تتم مثلا بين المنشأة الدائمة ومنشآت دائمة أخرى تابعة لنفس المؤسسة. ولهذه الغاية، يمكن للدول المتعاقدة أن تنظر في التوضيح البديل الوارد أدناه:

المادة ٣

''تحسب لتلك المنشأة الدائمة في كلتا الدولتين المتعاقدتين الأرباح التي يتوقع أن تحققها فيما لو كانت مؤسسة متميزة ومستقلة تقوم بأنشطة مماثلة أو مشابهة في ظروف مماثلة أو مشابهة''.

١٤ - وبالرغم من أن النقطة الخلافية المتصلة بتوزيع أرباح بين منشآت دائمة مختلفة بالمقارنة مع توزيعها بين منشأة دائمة ومكتبها الرئيسي ليس موضع شك، فإنه كان من المقبول عموما أن يتم تناول شاغل فريق الخبراء تناولا واضحا.

١٥ - وعلى غرار ما لوحظ في الفقرة ١١ من شرح منظمة التعاون والتنمية، فإن الفقرة ٢ تتضمن بصيغتها الحالية التوجيه الرئيسي الذي على أساسه سيتم إسناد الأرباح إلى منشأة دائمة. وتتبنى هذه الفقرة رأيا يرد عموما في الاتفاقيات الثنائية ويعرف الأرباح التي ينبغي أن تنسب إلى منشأة دائمة بأنها الأرباح التي يتوقع أن تجنيها هذه المؤسسة فيما لو كانت تتعامل مع مؤسسة مستقلة تماما بدلا من مكتبها الرئيسي وفقا للشروط والأسعار السائدة في السوق العادية. وهذا ما يقابل مبدأ ''الاستقلالية'' الذي يتناوله شرح المادة ٩. وعادة ما تكون الأرباح المحددة على هذا المنوال هي الأرباح المتوقع أن تحددها الإجراءات العادية المتبعة في المحاسبة المتعلقة بالأعمال التجارية. ولما كان مبدأ الاستقلالية يشمل أيضا تحديد الأرباح التي قد تجنيها المنشأة الدائمة من معاملاتها مع منشآت دائمة أخرى تابعة لنفس المؤسسة، فإنه ينبغي تأويل الفقرة ٢ على نحو يجعلها تنطبق تحديدا على مثل هذه الحالات. واستنادا إلى هذا التفسير، عندما تقوم مؤسسة دولة متعاقدة بأنشطة تجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة توجد في تلك الدولة، فإنه يلزم أن تنسب إلى تلك المنشأة الدائمة الأرباح التي يمكن لهذه المؤسسة أن تجنيها فيما لو كانت مؤسسة متميزة تقوم بأنشطة مماثلة أو مشابهة في ظروف مماثلة أو مشابهة وتعمل بحرية وتتعامل باستقلالية كاملة مع المؤسسة التي هي منشأتها الدائمة أو مع المنشآت الدائمة الأخرى التابعة لتلك المؤسسة.

١٦ - وترد فيما يلي الأجزاء ذات الصلة من شرح منظمة التعاون والتنمية بشأن هذه الفقرة:

"... ينطبق مبدأ الاستقلالية أيضا على توزيع الأرباح التي قد تجنيها المنشأة الدائمة من المعاملات مع المنشآت الدائمة الأخرى التابعة للمؤسسة؛ غير أنه يمكن للدول المتعاقدة التي ترى أن الفقرة القائمة لا تنسحب في الواقع على المعاملات المتسمة بطابع أعم، أن تتفق في مفاوضاتها الثنائية على أحكام أكثر تفصيلا أو أن تعدل الفقرة ٢ ليصبح نصها كما يلي:

'رهنا بأحكام الفقرة ٣، فإنه عندما تقوم مؤسسة دولة متعاقدة بنشاط تجاري في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة موجودة فيها، تحسب لتلك المنشأة الدائمة في كلتا الدولتين المتعاقدتين الأرباح التي يتوقع أن تحققها فيما لو كانت مؤسسة متميزة ومستقلة تقوم بأنشطة مماثلة أو مشابهة في ظروف مماثلة أو مشابهة'" [الفقرة ١١]

"وفي الأغلبية الساحقة من الحالات، تستخدم السلطات الضريبية المعنية بالتأكد من الأرباح التي يصح أن تنسب إلى المنشأة الدائمة الحسابات التجارية لهذه المنشأة التي لا تكون متاحة إلا لأنها هيئة تجارية تدار إدارة سليمة ويهمها بطبيعة الحال أن تطلع على مردودية شتى فروعها. وفي حالات استثنائية قد لا تكون ثمة أي حسابات مستقلة... غير أنه إذا توفرت تلك الحسابات، فإنها ستكون بطبيعة الحال منطلقا لأي عمليات تسوية إذا تطلب الأمر تسوية لتحديد مبلغ الأرباح التي يصح أن تنسب إلى تلك المنشأة. ولعله ينبغي التأكيد على أن التوجيه الوارد في الفقرة ٢ لا يسوغ للإدارات الضريبية أن تختلق أرقام افتراضية تحدد الأرباح إذ لا بد من الانطلاق دائما من الوقائع الحقيقية للحالة كما تتضح من السجلات التجارية للمنشأة الدائمة وتسوية أرقام الأرباح حسبما يقتضيه الحال على ضوء تلك الوقائع". [الفقرة ١٢]

''وهذا ما يثير التساؤل بشأن مدى حجية تلك الحسابات عندما تستند إلى اتفاقات بين المكتب الرئيسي ومنشآته الدائمة (أو فيما بين المنشآت الدائمة ذاتها). فمن الواضح أن هذه الاتفاقات الداخلية لا يمكن أن تستوفي شروط العقود الملزمة قانونا. غير أنه ما دامت الحسابات التجارية للمكتب الرئيسي وللمنشآت الدائمة يتم إعدادها على نحو تماثلي استنادا إلى تلك الاتفاقات وما دامت هذه الاتفاقات تنص على المهام التي تؤديها مختلف أجزاء المؤسسة، فإن السلطات الضريبية يمكنها قبول هذه الحسابات التجارية. وفي هذا الصدد لا يمكن اعتبار هذه الحسابات حسابات أعدت على نحو تماثلي إلا إذا كانت قيم أو طرق إسناد الأرباح أو النفقات في دفاتر المنشأة الدائمة تتطابق تماما مع قيم أو طرق إسناد الأرباح في دفاتر المكتب الرئيسي من حيث العملة الوطنية أو العملة الوظيفية التي تستخدمها المؤسسة في تسجيل معاملاتها. بيد أنه عندما تستند الحسابات التجارية إلى اتفاقات داخلية تعكس ترتيبات مصطنعة تماما بدلا من أن تعكس الوظائف الاقتصادية الحقيقة لمختلف أجزاء المؤسسة، فإنه ينبغي عندئذ تجاهل هذه الاتفاقات وتصويب الحسابات تبعا لذلك. ويكون الأمر كذلك، مثلا، إذا ساهمت منشأة دائمة في مبيعات وأسند إليها بموجب اتفاق داخلي من هذا القبيل، دور الموكل (الذي يقبل جميع المخاطر وتحق له جميع الأرباح المتأتية من المبيعات) في حين أن دور المنشأة الدائمة لم يكن يتعدى دور الوسيط أو الوكيل (الذي لا يتحمل إلا مخاطر محدودة ولا يحق له أن يستفيد إلا من حصة محدودة من الدخل الناتج). أو على العكس من ذلك، عندما يناط بالمنشأة الدائمة دور الوسيط أو الوكيل في الوقت الذي تقوم فيه في الواقع بدور الموكل''. [الفقرة ١٢-١]

''وفي هذا الصدد يجدر بالملاحظة أن المبدأ المبين في الفقرة ٢ يخضع للأحكام الواردة في الفقرة ٣ ولا سيما فيما يتعلق بتناول المدفوعات التي تسددها المنشأة الدائمة لمكتبها الرئيسي على سبيل الفوائد والإتاوات وغيرها

لقاء مال أقرضه إياه المكتب الرئيسي أو حقوق براءة الاختراع تنازل لها عنها...''. [الفقرة ١٢-٢]

''وحتى في الحالات التي تستطيع فيها منشأة دائمة أن تقدم حسابات مفصلة تهدف إلى بيان الأرباح المتأتية من أنشطتها، فإنه قد تضطر مع ذلك السلطات الضريبية للبلد المعني إلى أن تصوب تلك الحسابات وفقا لمبدأ الاستقلالية... فقد يلزم إجراء تسوية من هذا القبيل، مثلا، لأن السلع سجلت في الفواتير المقدمة من المكتب الرئيسي إلى المنشأة الدائمة بأسعار لا تتماشى مع هذا المبدأ، مما نجم عنه تحويل أرباح من المنشأة الدائمة إلى المكتب الرئيسي، أو العكس''. [الفقرة ١٣]

''وفي هذه الحالات، سيكون من الأنسب عادة الاستعاضة عن الأسعار المستخدمة بأسعار السوق العادية لسلع مماثلة أو مشابهة تورد في ظروف مماثلة أو مشابهة. فمن الواضح أن الأسعار التي يمكن أن تشترى بها السلع في السوق الحرة تختلف حسب الكمية المطلوبة والمدة التي يستغرقها توريدها؛ وينبغي أن يؤخذ هذان العاملان في الحسبان عند تحديد سعر السوق الذي سيُستند إليه. ولربما يتعين الاكتفاء في هذه المرحلة بالإشارة إلى أنه قد تكون هناك أحيانا أسباب تجارية وجيهة تماما تحمل مؤسسة على تسعير سلعها بأسعار تقل عن الأسعار السائدة في السوق العادية؛ وهذا أسلوب قد يكون عاديا تماما مثلا لاكتساب موقع تنافسي في سوق جديدة وينبغي بالتالي ألا يُعتبر دليلا على محاولة لتحويل الأرباح من بلد إلى آخر. وقد تنشأ أيضا صعوبات عندما يتعلق الأمر بسلع متخصصة تنتجها المؤسسة وتباع جميعها من خلال منشآت دائمة، فإذا لم يكن ثمة في هذه الظروف سعر في السوق الحرة وارتئي أن الأرقام الواردة في الحسابات ليست مقنعة، فإنه قد يلزم حساب أرباح المنشآت الدائمة بطرق أخرى بأن يعتمد مثلا متوسط نسبة إجمالي الأرباح من رقم أعمال المنشأة الدائمة ثم يخصم من هذه الأرقام التي تم

التوصل إليها المبلغ المناسب المقابل للنفقات التي تكبدتها تلك المنشأة. وغني عن القول إنه قد تثور مشاكل خاصة كثيرة من هذا القبيل في فرادى الحالات لكن القاعدة العامة هي أن تُسند الأرباح إلى المنشأة الدائمة استنادا إلى حساباتها ما دامت الحسابات المتوفرة تعبر عن الوقائع الحقيقية للحالة. وإذا ما كانت الحسابات المتاحة لا تعبر عن الوقائع الحقيقية للحالة، فلا بد عندئذ من وضع حسابات جديدة، أو تصويب الحسابات الأصلية، وتستخدم في هذه الأغراض الأرقام السائدة في السوق الحرة". [الفقرة ١٤]

"ويعتبر العديد من الدول أن ربحا خاضعا للضريبة يتحقق عندما يُحوَّل أحد الأصول، التي تشكّل جزءا من الملكية التجارية لمنشأة دائمة واقعة في إقليمها سواء كان مخزونا تجاريا أم لا إلى منشأة دائمة أو إلى المكتب الرئيسي للمؤسسة نفسها الواقع في دولة أخرى. وتسمح المادة ٧ لهذه الدول بفرض ضرائب على الأرباح التي يُعتبر أنها تتحقق فيما يتصل بهذا التحويل. ويمكن تحديد هذه الأرباح على النحو المبيَّن أدناه. وفي الحالات التي يحصل فيها هذا التحويل، سواء كان دائما أم لا، فإن السؤال المطروح هو معرفة متى تتحقق الأرباح الخاضعة للضريبة. ومن الناحية العملية، عندما تكون لمثل هذه الملكية قيمة كبيرة في السوق ويرجّح أن تظهر في بيان الأصول والخصوم الخاص بالمنشأة الدائمة المستورِدة من جزء آخر من المؤسسة بعد السنة الضريبية التي حصل فيها التحويل، فإن تحقيق الأرباح الخاضعة للضريبة لن يتم بالضرورة، فيما يتعلق بالمؤسسة ككل، في السنة الضريبية التي حصل فيها التحويل قيد النظر. غير أن مجرد خروج الملكية عن ولاية ضريبية قد يؤدي إلى فرض ضرائب على الأرباح المتراكمة المنسوبة إلى تلك الملكية، إذ أن مفهوم تحقيق الأرباح يستند إلى القانون المحلي لكل بلد". [الفقرة ١٥]

"وحيث تحصّل البلدان التي تعمل فيها المنشآت الدائمة ضريبة على الأرباح الناجمة عن تحويل داخلي بمجرد حصوله، حتى وإن لم تتحقق الأرباح

فعليا حتى السنة التجارية التالية، فلا بد أن يحصل فارق زمني بين تسديد الضريبة في الخارج وأخذها في الاعتبار في البلد الذي يقع فيه مكتب المؤسسة الرئيسي. وتتلازم مشكلة جسيمة مع هذا الفارق الزمني، خاصة عندما تحوّل منشأة دائمة أصولا ثابتة أو، في حالة تصفيتها، كامل مخزون معداتها التشغيلية، إلى جزء آخر من المؤسسة التي تشكل جزءا منها. وفي مثل هذه الحالات، يعود إلى البلد الذي يقع فيه المكتب الرئيسي أن يسعى إلى التوصل إلى حل ثنائي، لكل حالة على حدة، مع البلد الأجنبي الذي يحتمل أن يحدث في إفراط في فرض الضرائب ...''. [الفقرة ١٥-١]

''وتُطرح مشكلة أخرى هامة متعلقة بنقل الأصول، كالديون المعدومة، فيما يتصل بالعمليات المصرفية الدولية. فالديون يمكن تحويلها لأغراض إشرافية وتمويلية من أحد الفروع إلى المكتب الرئيسي أو من فرع إلى فرع آخر تابع للمصرف نفسه. وينبغي عدم احتساب هذه التحويلات عندما لا يعقل اعتبارها تحويلات حصلت لأسباب تجارية سليمة أو أنها حصلت بين مؤسسات مستقلة، مثلا عندما تحصل فقط لأغراض ضريبية بهدف الاستفادة إلى أقصى حد ممكن من تخفيف الضريبة المتاح للمصرف. وفي مثل هذه الحالات، لا يمكن توقع حصول التحويلات بين مؤسسات مستقلة استقلالا تاما، ولا تؤثر بالتالي على قيمة الأرباح التي يُتوقع أن تحققها مثل هذه المؤسسة المستقلة في معاملاتها المستقلة مع المؤسسة التي تشكل بالنسبة إليها منشأة دائمة''. [الفقرة ١٥-٢]

''غير أنه قد توجد سوق تجارية لتحويل مثل هذه القروض من مصرف إلى آخر، وقد تكون ظروف التحويل الداخلي مماثلة لتلك التي يُتوقّع أن تسود بين مصارف مستقلة. ومن أمثلة هذا التحويل قيام أحد المصارف بإغلاق فرع معيّن في الخارج واضطراره بالتالي إلى تحويل الديون المعنية إما إلى مكتبه الرئيسي أو إلى فرع آخر. ومثال آخر هو افتتاح فرع جديد في بلد ما

والقيام بعد ذلك، لأغراض تجارية محض، بتحويل جميع القروض التي منحها المكتب الرئيسي أو فروع أخرى سابقا إلى مقيمين في ذلك البلد إلى ذلك الفرع الجديد. وينبغي أن يُعتبر هذا التحويل (إذا سُلِّمَ بأنه لم يحصل إلا لأغراض الضريبة) تحويلا حصل وفقا لقيمة الدين في السوق الحرة في تاريخ التحويل. ويجب أخذ بعض التخفيف الضريبي في الاعتبار عند احتساب أرباح المنشأة الدائمة لأن قيمة الدين في تاريخ التحويل تؤخذ في الاعتبار بين كيانين مستقلين لتحديد السعر الذي سيستند إليه ولأن مبادئ المحاسبة السليمة تتطلب تنوع القيمة الدفترية للأصول مراعاةً للأسعار المعمول بها في السوق. (بُحثت هذه المسألة في تقرير اللجنة المعنية بالشؤون الضريبية المعنون ''إسناد الدخل إلى المنشآت الدائمة'')''. [الفقرة ١٥-٣] [ورد في المجلد الثاني من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجية، الصفحة R(13)-1]

''وعند تحويل القروض المعدومة بغية الحصول بسبب هذه الخسارة على تخفيف ضريبي كامل، دون أن يكون تخفيفا مفرطا، يتعيّن على السلطتين الضريبيتين المعنيتين أن تتوصلا إلى اتفاق على أساس ثابت لمنح التخفيف الضريبي. وفي هذه الحالات، يجب مراعاة ما إذا كانت قيمة التحويل، في تاريخ إجراء التحويل الداخلي نتيجة لسوء تقدير ملاءة المَدين أو ما إذا كانت القيمة في ذلك التاريخ تعكس تقديرا سليما لوضع المَدين المالي آنذاك. ففي الحالة الأولى، قد يكون من الملائم للبلد الذي يقع فيه الفرع الذي قام بالتحويل أن يحصر التخفيف الضريبي في الخسارة الفعلية التي لحقت بالمصرف ككل وللبلد المستفيد من التحويل ألا يفرض ضرائب على ما نجم على التحويل من كسب الظاهر. إلا أنه عندما يُحوّل القرض لأسباب تجارية من جزء من المصرف إلى جزء آخر وتتحسن قيمته بعد مدة معيّنة، فيجب في الأحوال العادية أن يُمنح المصرف المحوِّل تخفيفا ضريبيا استنادا إلى القيمة

الفعلية وقت التحويل. ويختلف الوضع بعض الشيء عندما يكون الكيان المستفيد من التحويل هو المكتب الرئيسي لمصرف في بلد دائن لأن هذا البلد عادة ما يفرض الضرائب على أرباح المصرف على نطاق عالمي ويطبّق بالتالي التخفيف الضريبي على مجموع الخسارة التي لحقت بالمصرف فيما يتعلق بالقرض بين تاريخ منحه وتاريخ التصرف فيه نهائيا. وفي مثل هذه الحالة، يجب أن يُمنح الفرع المحوِّل تخفيفا ضريبيا عن المدة التي كان فيها القرض تحت ذلك الفرع بالاستناد إلى المبادئ أعلاه. ويُعطي بعد ذلك البلد الذي يقع فيه المكتب الرئيسي تخفيفا من الازدواج الضريبي بمنح خصم للضريبة التي سددها الفرع في البلد المضيف". [الفقرة ١٥-٤]

الفقرة ٣

١٧ - تستنسخ الجملة الأولى من الفقرة ٣ من المادة ٧ النص الكامل للفقرة ٣ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ويتألف باقي الفقرة من أحكام جديدة صاغها فريق الخبراء. وتنبع هذه الأحكام من اقتراح تقدّم به أعضاء من البلدان النامية رأوا جدوى إدراج جميع التعريفات والإيضاحات اللازمة في النص، خاصة لمساعدة البلدان النامية غير الممثلة في فريق الخبراء. ورأى بعض هؤلاء الأعضاء أيضا ضرورة إدراج الأحكام التي تحظر خصم نفقات معيّنة في نص معاهدة ضريبية ثنائية حتى يتبيَّن أن المكلّفين هم على بيِّنة تامة من التزاماتهم الضريبية. وأُشير أثناء المناقشة إلى أن الإضافات إلى نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تكفل إمكانية قيام المنشآت الدائمة بخصم الفائدة والإتاوات والنفقات الأخرى التي يتحملها المكتب الرئيسي نيابة عن المنشأة. واتفق فريق الخبراء على أنه إذا كانت الفواتير التي يقدّمها المكتب الرئيسي تشمل التكاليف الكاملة، المباشرة وغير المباشرة، فلا ينبغي أن يُسمح بتوزيع آخر لنفقات المكتب الرئيسي التنفيذية والإدارية لأن ذلك يؤدي إلى تطبيق مزدوج لهذه النفقات عند تحويلها بين المكتب الرئيسي والمنشأة الدائمة. وأُشير إلى أنه من المهم تبيان الطريقة التي جرى بموجبها تحديد السعر وعناصر التكلفة التي

يتضمنها. وإذا ما استُخدم سعر الجملة الدولي، فإنه عادة ما يتضمن تكاليف غير مباشرة. وحصل اتفاق بشكل عام بين أعضاء فريق الخبراء على ضرورة تفادي ازدواجية التكاليف والنفقات.

١٨ - وتخضع الأرباح التجارية لمؤسسة تابعة لدولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة وحدها إلا إذا قامت المؤسسة بأعمال تجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة موجودة في تلك الدولة. ويتم احتساب الأرباح والمكاسب التجارية بخصم جميع النفقات التي تُعزى إلى النشاط التجاري، ما عدا النفقات الرأسمالية التي لا يمكن خصمها حاليا أو النفقات الشخصية أو غير المتصلة بالأعمال التجارية والتي لا يمكن أن تُعزى إلى الأعمال التجارية التي تقوم بها المؤسسة. وعادة ما يقوم العديد من الدول عند النظر في مسألة خصم نفقات الأعمال التجارية بتطبيق المعيار الذي يستوجب أن تكون هذه النفقات قد حُذفت بكاملها وبالضرورة وعلى سبيل الحصر لأغراض الأعمال التجارية. والهدف الرئيسي لذلك هو كفالة كون النفقات التي يُطلب خصمها في معرض تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة هي نفقات ضرورية للأعمال التجارية للمؤسسة وتتصل بها وتُعزى إليها. ولا بد من وجود رابطة بين النفقات والنشاط التجاري بحيث تكون المصروفات التي تتحملها المؤسسة مبررة بتصريف الأعمال التجارية وحسن سيرها والطابع التسهيلي للمصروفات فيما يتعلق بالعمليات التجارية. وبعد أن يتقرر أنه يمكن خصم بند معيّن بموجب المعيار الآنف الذكر، يجب النظر فيما إذا كانت ثمة أحكام تشريعية محددة تضع سقفا نقديا أو غيره من القيود على المصروفات التجارية المسموح بها، وإلا يتعيّن النظر في طلبات خصم النفقات في مجملها دون اعتبار معقولية المبلغ أو أثره على ربحية الأعمال التجارية.

١٩ - إن شرح منظمة التعاون والتنمية للفقرة ٣ من المادة ٧ وثيق الصلة بالموضوع:

"توضح هذه الفقرة المبدأ التوجيهي العام الذي تنص عليه الفقرة ٢ فيما يتصل بالنفقات التي تتحملها منشأة دائمة. وتسلّم الفقرة تحديدا بأنه يجب عند احتساب أرباح منشأة دائمة أن تؤخذ في الاعتبار النفقات التي

تتحملها المنشأة الدائمة لأغراضها أينما تم تحملها. ومن الواضح أنه سيلزم في بعض الحالات تقدير أو احتساب مبلغ المصروفات الذي يجب أخذه في الاعتبار بالوسائل التقليدية. فمثلا، في حالة المصروفات الإدارية العامة التي يتحملها المكتب الرئيسي للمؤسسة، قد يكون من الملائم أن يؤخذ في الاعتبار جزء متناسب يستند إلى نسبة رقم أعمال المنشأة الدائمة (أو لربما أرباحها الإجمالية) من المؤسسة ككل. ورهنا بذلك يعتبر مبلغ النفقات الذي ينبغي اعتباره مبلغا تحملته المنشأة الدائمة لأغراضها هو المبلغ الذي صرف فعلا في هذا الغرض. والخصم المسموح به للمنشأة الدائمة لأي من نفقات المؤسسة التي تُعزى إليها لا يتوقف على السداد الفعلي لهذه النفقات من قِبل المنشأة الدائمة''. [الفقرة ١٦]

''وأُشير أحيانا إلى أن الحاجة إلى التوفيق بين الفقرتين ٢ و ٣ أوجدت صعوبات عملية إذ أن الفقرة ٢ تتطلب أن يتم عادة تحديد الأسعار بين المنشأة الدائمة والمكتب الرئيسي بصورة مستقلة، مما يمنح الكيان المحوِّل قدرا من الربح الذي يتوقّع تحقيقه فيما لو تعامل مع مؤسسة مستقلة، في حين أن نص الفقرة ٣ يشير إلى أن الخصم المتعلق بالنفقات التي تتحملها المنشأة الدائمة لأغراضها يجب أن يكون المبلغ الفعلي لهذه النفقات، دون أن يضاف إليها عادة أي عنصر من عناصر الربح. والواقع أنه إذا كان تطبيق الفقرة ٣ قد يثير بعض المصاعب العملية، ولا سيما فيما يتصل بالمؤسسة المستقلة ومبادئ الاستقلالية التي تنطوي عليها الفقرة ٢ فإنه لا يوجد أي فرق بين الفقرتين. وتشير الفقرة ٣ إلى أنه يتعيّن عند تحديد أرباح منشأة دائمة السماح بخصم نفقات معيّنة، بينما تنص الفقرة ٢ على أن الأرباح المحددة عملا بالقاعدة الواردة في الفقرة ٣ والمتعلقة بخصم النفقات يجب أن تكون أرباحا يتوقع أن تحققها فيما لو كانت مؤسسة مستقلة ومتميزة تقوم بأنشطة مماثلة أو مشابهة في ظروف مماثلة أو مشابهة. ولذا، إذا كانت الفقرة ٣ تنص

على قاعدة تسري تنطبق على تحديد أرباح منشأة دائمة، فإن الفقرة ٢ تستوجب أن تتوافق الأرباح التي يتم تحديدها مع الأرباح التي يتوقع أن تحققها مؤسسة منفصلة ومستقلة''. [الفقرة ١٧]

''وعند تطبيق هذه المبادئ على التحديد العملي لأرباح منشأة دائمة قد تثور مسألة ما إذا كانت تكلفة معيّنة تحملتها مؤسسة ما تكلفة يمكن فعلا اعتبارها نفقة سُددت لأغراض المنشأة الدائمة، مع مراعاة مبادئ المؤسسة المنفصلة والمستقلة الواردة في الفقرة ٢. فإذا كانت المؤسسات المستقلة على العموم تسعى إلى تحقيق أرباح في تعاملها مع بعضها البعض وتطبق عند تحويل الملكية أو تقديم الخدمات الأسعار السائدة في السوق الحرة، فإن هناك أيضا ظروفا لا تسمح باعتبار أن ملكية أو خدمة معيّنة بالإمكان الحصول عليها من مؤسسة مستقلة أو عندما تتفق المؤسسات المستقلة على أن تتقاسم فيما بينها تكاليف نشاط ما تسعى إليه بشكل مشترك لمنفعتها المتبادلة. ففي هذه الظروف الخاصة، قد يكون من الملائم اعتبار أي تكاليف ذات صلة تتحملها المؤسسة على أنها نفقات للمنشأة الدائمة. وتتمثل الصعوبة في التمييز بين هذه الظروف والحالات التي لا ينبغي فيها اعتبار تكلفة تتحملها مؤسسة على أنها نفقات للمنشأة الدائمة ومبدأ المؤسسة المنفصلة والمستقلة ينبغي اعتبار الملكية أو الخدمة ذات الصلة، على أنها حوِّلت بين المكتب الرئيسي والمنشأة الدائمة بناء على سعر يشمل عنصرا من عناصر الربح. والسؤال هو ما إذا كان التحويل الداخلي للملكية والخدمات، سواء كان مؤقتا أو نهائيا، هو من النوع نفسه الذي تطبقه المؤسسة، في معرض قيامها بأعمالها التجارية بصورة طبيعية، على طرف ثالث بسعر المؤسسة المستقلة، أي عادة بإضافة ربح ملائم إلى سعر البيع''. [الفقرة ١٧-١]

''فمن ناحية، يكون الجواب على هذا السؤال بالإيجاب إذا جرى تحمّل النفقات مبدئيا في معرض القيام بمهمة الهدف المباشر منها بيع سلعة أو

خدمة معيّنة وتحقيق ربح عن طريق منشأة دائمة. ومن ناحية أخرى، يكون الجواب بالنفي إذا ما تبيّن، استنادا إلى وقائع وظروف الحالة المحددة، أنه جرى تحمّل المصروفات مبدئيا لأداء مهمة غرضها الأساسي ترشيد التكاليف العامة للمؤسسة أو القيام على العموم بزيادة مبيعاتها''. [الفقرة ١٧-٢]

''وعندما يتم توريد السلع لإعادة بيعها كمنتجات تامة الصنع أو مواد خام أو سلع نصف مصنعة، فإنه من الملائم عادة أن تُطبّق أحكام الفقرة ٢ وأن يُنسب للجزء المورّد من المؤسسة، ربح يقاس بالاستناد إلى مبادئ الاستقلالية. ولكن قد تكون هناك استثناءات حتى في هذه الحالة. وأحد الأمثلة على ذلك عندما لا تورَّد السلع لإعادة بيعها بل لاستخدامها بصورة مؤقتة في التجارة بحيث يكون من الملائم لأجزاء المؤسسة التي تتقاسم استخدام المواد أن تتحمل فقط حصتها من تكلفة مثل هذه المواد، مثلا تكاليف استهلاك المعدات الآلية التي تتصل باستخدامها من قِبل كل من هذه الأجزاء ...''. [الفقرة ١٧-٣]

''وفيما يتعلق بالحقوق غير المادية، لا يمكن تطبيق القواعد التي تنظم العلاقات بين المؤسسات التابعة للمجموعة نفسها (مثلا دفع الإتاوات أو ترتيبات تقاسم التكاليف) على العلاقات بين أجزاء المؤسسة الواحدة. وبالفعل، قد يصعب للغاية إسناد ''ملكية'' الحق غير المادي لجزء واحد من المؤسسة فقط والقول بأن هذا الجزء ينبغي أن يتلقى الإتاوات من الأجزاء الأخرى كما لو كان مؤسسة مستقلة. ونظرا لوجود كيان قانوني واحد فقط، يتعذر إسناد الملكية القانونية لأي جزء معيّن من المؤسسة. ومن الناحية العملية، سيصعب غالبا حصر تكاليف الإنشاء في جزء واحد من المؤسسة. ولذا قد يكون من الأفضل أن يُنظر إلى تكاليف إنشاء الحقوق غير المادية على أنها تكاليف تعزى إلى جميع أجزاء المؤسسة التي ستستخدمها وأنها تكاليف تتحملها نيابة عن مختلف أجزاء المؤسسة وفقا لصلتها بها. ومن الملائم في مثل

هذه الظروف توزيع التكاليف الفعلية لإنشاء هذه الحقوق غير المادية على مختلف أجزاء المؤسسة دون زيادة أي هامش ربح أو إتاوة. وعلى السلطات الضريبية أن تدرك عند قيامها بذلك أن النتائج السلبية الممكنة الناجمة عن أي أنشطة بحوث وتطوير (مثلا المسؤولية المتصلة بالمنتجات والأضرار التي تلحق بالبيئة) يتعيّن أيضا أن توزع على مختلف أجزاء المؤسسة، ويترتب على ذلك عند الاقتضاء تكلفة تعويضية''. [الفقرة ١٧-٤]

''وقد تطرأ صعوبات في مجال الخدمات من حيث تحديد ما إذا كان يتعيّن في حالة معيّنة توزيع تكاليف خدمة ما على مختلف أجزاء مؤسسة واحدة وفقا لتكلفتها الفعلية أو تلك التكلفة مضافا إليها هامش بمثابة ربح على جزء المؤسسة الذي يقدم الخدمة. وقد تتمثل التجارة التي تقوم بها المؤسسة، أو جزء منها، في تقديم مثل هذه الخدمات، وقد يكون هناك سعر محدد لتقديمها. وفي مثل هذه الحالة، فإنه من الملائم عادة تحديد تكلفة الخدمة بالسعر نفسه الذي يُحتسب للعميل الخارجي''. [الفقرة ١٧-٥]

''وعندما يكون النشاط الرئيسي لمنشأة دائمة هو تقديم خدمات معيّنة إلى المؤسسة التي تنتمي إليها وتقدم هذه الخدمات مزية حقيقية للمؤسسة وتمثل تكاليفها جزءا هاما من نفقات المؤسسة، فإن البلد المضيف قد يشترط أن يضاف هامش الربح إلى مبلغ التكاليف. وينبغي أن يسعى البلد المضيف قدر الإمكان إلى تفادي الحلول التبسيطية والاعتماد على قيمة هذه الخدمات وفقا لظروف كل حالة''. [الفقرة ١٧-٦]

''غير أن تقديم الخدمات هو في الغالب مجرد جزء من نشاط الإدارة العامة للمؤسسة ككل، حيث تطبق المؤسسة مثلا نظاما مشتركا للتدريب ويستفيد منه العاملون في كل جزء من أجزاء المؤسسة. وفي مثل هذه الحالة، يكون من الملائم عادة اعتبار تكلفة تقديم الخدمة جزءا من النفقات الإدارية العامة للمؤسسة ككل والتي يجب توزيعها على أساس التكلفة الفعلية على

مختلف أجزاء المؤسسة ما دامت التكاليف قد تم تحملها لأغراض هـــذا الجزء مــن المؤسســة، دون أي هــامش يمثــل ربحــا لجــزء آخــر مــن المؤسســة''. [الفقرة ١٧-٧]

''وتنطبـق اعتبـارات خاصـة علـى المدفوعـات الـتي تُسـددها المنشـأة الدائمة، باعتبارها فوائد، إلى المكتب الرئيسي فيما يتعلق بالقروض الـتي يمنحـها المكتـب الرئيسي إلى المنشأة الدائمـة. وفي هـذه الحالـة، فـإن المسـألة الرئيسـية لا تنحصر في معرفة ما إذا كـان ينبغـي التسـليم بقيـام علاقـة بـين مديـن ودائـن ضمن الكيان القانوني نفسه، وما إذا كان ينبغي فرض معدل فـائدة استنادا إلى مبدأ الاستقلالية، وذلك للأسباب التالية:

- من الناحية القانونية، فإن تحويل رأس المال مقابل تسديد فوائد والالتزام بإعـادة المبلـغ كـاملا عنـد أجـل استحقاقه يشـكلان في الحقيقـة فعـلا شـكليا يتنـافى مـع الطبيعة القانونية الحقيقية للمنشأة الدائمة؛

- مـن الناحيـة الاقتصاديـة، قـد يتبيّـن أن الديـون والحسـابات المدينـة الداخليـة غـير موجودة لأنه إذا كانت المؤسسة ممولة حصرا أو في غالبيتـها بأسـهم رأس المـال العادية، فإنه ينبغي ألا يُسمح لها بخصـم فوائـد مـن الواضـح أنـه مـا كـان لهـا أن تسددها. ومع الإقرار بأن النفقات والعائدات المماثلة لن تغيّر الأرباح الإجماليـة للمؤسسة، فإن النتائج الجزئية يمكن تغييرها اعتباطا''. [الفقرة ١٨]

''وإذا لم تستخدم الديـون الـتي تحملـها المكتـب الرئيسـي للمؤسسـة إلا لتمويل أنشطتها أو النشاط الذي تقوم به حصرا وبشـكل واضـح منشـأة دائمـة معيّنة، فإن المشكلة تنحصر في الرسملة السـهمية الخفيـة الـتي يقـوم بهـا المسـتخدم الفعلي لتلـك القـروض. والواقـــع أن القـــروض الـتي يحصـل عليـها المكتـب الرئيسي للمؤسسة عادة ما لا يستخدم في تلبية احتياجاتها إلا بقـدر معيَّـن. أمـا

باقي المال المُقترض فيستخدم في توفير رأس المال الأساسي لمنشآتها الدائمة''. [الفقرة ١٨-١]

''وتبيّن أن النهج الذي اقتُرح سابقا في هذا الشرح، أي التوزيع المباشر وغير المباشر للتكاليف الفعلية للديون، ليس حلا عمليا، لا سيما وأنه من غير المرجح أن يُطبّق بشكل موحد. ومن المعروف أيضا أن التوزيع غير المباشر لمجموع تكاليف تسديد الفوائد، أو جزء الفائدة المتبقي بعد توزيعات مباشرة معيّنة، يواجه مصاعب عملية. ومن المعروف كذلك أن التوزيع المباشر لمجموع نفقات الفوائد قد لا يعكس بدقة تكلفة تمويل المنشأة الدائمة لأن المكلّف قد يتمكن من التحكم في مصدر القروض وقد يتعيّن إدخال تسويات لإظهار الواقع الاقتصادي''. [الفقرة ١٨-٢]

''وبناء عليه، ... من الأفضل البحث عن حل عملي يُراعي هيكل رأس مال مناسباً لكل من الهيئة والمهام التي تؤديها. ولهذا السبب، ينبغي أن يستمر تطبيق حظر خصم الديون والحساب الدائنة الداخلية بصفة عامة، مع مراعاة المشاكل الخاصة بالمصارف المذكورة أدناه...'' [الفقرة ١٨-٣] (وقد نوقشت هذه المسألة كذلك في تقريري اللجنة المعنونين ''خصائص إيرادات المنشأة الدائمة'' و ''الرسملة السهمية الخفية)''[١٣].

''بيد أنه من المسلم به أن ثمة اعتبارات خاصة تنطبق على مدفوعات الفوائد التي تسددها أجزاء مختلفة من مؤسسة مالية (كمصرف مثلا) لبعضها البعض على سلف أو ما إلى ذلك (تمييزا لها عن رأس المال المخصص لتلك الأجزاء)، على اعتبار أن تقديم السلف وتلقيها يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالعمل العادي لمثل هذه المؤسسات...''. [الفقرة ١٩]

---

(١٣) يرد هذان التقريران في المجلد الثاني من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في الصفحتين R(13)-1 و R(14)-1 على التوالي.

''وثمة مسألة ... أخرى [هي] ما إذا كان ينبغي أن يُعزى أي جزء من مجموع أرباح المؤسسة إلى الممارسة الإدارية الجيدة. ولننظر في حالة شركة يكون مكتبها الرئيسي في بلد ولكنها تقوم بكل أعمالها من خلال منشأة دائمة تقع في بلد آخر. ففي الحالة القصوى قد تكون اجتماعات المديرين فقط هي التي تعقد في المكتب الرئيسي بينما تجرى جميع الأنشطة الأخرى للشركة في المنشأة الدائمة باستثناء الأنشطة القانونية الشكلية المحضة. وفي مثل هذه الحالة لا بد من التعليق على الرأي القائل بأن جزءا على الأقل من أرباح المنشأة بكاملها قد نشأ عن الإدارة الماهرة والحس التجاري للمديرين، وأن جزءا من فوائد المؤسسة ينبغي بالتالي، أن يُعزى إلى البلد الذي يوجد فيه مقر المكتب الرئيسي. وإذا كانت الشركة تدار عن طريق وكالة إدارية، فإن تلك الوكالة ستفرض بلا شك رسماً مقابل خدماتها وقد يكون ذلك الرسم عبارة عن مشاركة بسيطة بنسبة مئوية في أرباح المؤسسة. ولكن، مرة أخرى، أيا كانت المسوغات النظرية لمثل هذا المنحى، فإن الاعتبارات العملية تكون لها الغلبة. ففي نوع الحالة المذكورة ستخصم تكاليف الإدارة، بالطبع، من أرباح المنشأة الدائمة وفقاً لأحكام الفقرة ٣، ولكن عندما يُنظر إلى المسألة بكاملها، يعتقد أنه لن يكون صحيحاً المضي أبعد من ذلك بخصم ومراعاة رقم نظري مفترض 'لأرباح الإدارة'. وفي الحالات المطابقة للحالة القصوى المذكورة أعلاه، ينبغي ألا يُراعي إذن في تحديد أرباح المنشأة الدائمة الخاضعة للضريبة أي رقم نظري مفترض مثل أرباح الإدارة''. [الفقرة ٢١]

''وبالطبع، فإن البلدان التي جرت العادة فيها على إسناد نسبة من أرباح المؤسسة لمكتب المؤسسة الرئيسي على سبيل أرباح الإدارة الجيدة قد ترغب في الاستمرار في اعتماد مثل هذا الإسناد. ولم يُدرج في المادة أي شيء لمنع ذلك. بيد أنه يستنتج مما ذكر في الفقرة ٢١ أعلاه أن البلد الذي يوجد فيه مقر منشأة دائمة لا يطلب منه بأي حال عند حساب الأرباح المنسوبة

للمنشأة الدائمة خصم مبلغ يقصد به أن يمثل جزءاً نسبياً من أرباح الإدارة المنسوبة للمكتب الرئيسي''. [الفقرة ٢٢]

''وقد يكون الأمر كذلك بالفعل إذا كان البلد الذي يقع فيه المكتب الرئيسي للمؤسسة لا يخصص للمكتب الرئيسي نسبة مئوية ما من أرباح المؤسسة إلا من أجل الإدارة الجيدة، بينما لا يفعل البلد الذي تقع فيه المنشأة الدائمة ذلك، ويكون حاصل مجموع المبلغين المدفوعين للضرائب في البلدين أكبر من المبلغ اللازم. وفي أي حالة كهذه ينبغي أن يأخذ البلد الذي يوجد فيه المكتب الرئيسي للمؤسسة بزمام المبادرة للترتيب لإجراء التسويات اللازمة في حساب المبالغ الخاضعة للضريبية في ذلك البلد حسبما يكون لازماً لكفالة إزالة أي ازدواج ضريبي''. [الفقرة ٢٣]

''وعادة ما يُتبين أن هناك فعلا حسابات مناسبة أو حسابات يمكن إقامتها لكل جزء أو قسم من المؤسسة بحيث يمكن أن تسند الأرباح والنفقات، بعد تسويتها حسب الاقتضاء، إلى جزء محدد من المؤسسة بقدر كبير من الدقة. ويُعتقد أن أسلوب الإسناد هذا يكون مفضلاً بصفة عامة في كل حالة يمكن اعتماده فيها بصورة عملية. بيد أن هناك ظروفاً قد لا يكون فيها الأمر كذلك، ولا يُقصد بالفقرتين ٢ و ٣ بأي حال استبعاد إمكانية اعتماد أساليب أخرى بصورة سليمة حسب الاقتضاء من أجل الوصول إلى تحديد أرباح المنشأة الدائمة باعتبارها ''مؤسسة مستقلة''. وعلى سبيل المثال، قد تكون أنسب السبل للتأكد من أرباح مؤسسات التأمين عن طريق اتباع مناهج حساب خاصة، من قبيل تطبيق معاملات مناسبة لإجمالي الأقساط المقبوضة من المؤمن لهم في البلد المعني. ومرة أخرى، في حالة مؤسسة صغيرة نسبياً تعمل على جانبي الحدود بين بلدين، قد لا تكون هناك حسابات مناسبة للمنشأة الدائمة أو أي وسيلة لإقامتها. وقد تكون هناك، أيضاً، حالات أخرى تكون أعمال المنشأة الدائمة فيها مرتبطة بصورة وثيقة مع أعمال

المكتب الرئيسي بحيث يكون من المستحيل فصلها على أي أساس دقيق عن حسابات الفرع. وقد كان من المعتاد في مثل هذه الحالات تقدير الأرباح المستقلة للمنشأة الدائمة بالرجوع إلى معايير مناسبة، وقد يكون من المعقول ضرورة الاستمرار في اتباع هذه الطريقة رغم أن التقدير الذي يحدد بهذه الطريقة قد لا يقيس الربح بدرجة عالية من الدقة كما لو قيس عن طريق حسابات مناسبة. وحتى في الحالات التي لا يكون مثل هذا المنحى معتاداً فيها، فإنه قد يلزم اتباعه، بصورة استثنائية، لأسباب عملية تتعلق بتقدير الأرباح المستقلة للمنشأة الدائمة". [الفقرة ٢٤]

٢٠ – وقد ترغب بعض البلدان في الإشارة إلى أنها لا تسمح سوى بعمليات الخصم التي تأذن بها قوانينها المحلية.

٢١ – وظلت تستحوذ على اهتمام فريق الخبراء لبعض الوقت مسألة إدراج حكم محدد في المادة ٧، مماثل للحكم الوارد في الفقرة ٥ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فيما يتعلق بعدم إسناد الأرباح للمنشأة الدائمة "لمجرد شراء" المنشأة الدائمة لسلع أو بضائع للمؤسسة. وقد اعتبر أنه لما كان المكتب أو المرفق الذي تحتفظ به مؤسسة في دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد شراء سلع أو بضائع لا يُشكل منشأة دائمة بموجب المادة ٥، فستكون هناك حالات قليلة جداً تكون فيها لمؤسسة منشأة دائمة تقوم بأعمال أخرى ويكون لديها أيضاً مرفق شراء للمؤسسة. بيد أنه لم يُر أنه من اللازم إدخال أي تعديل على الأحكام القائمة، وقد تبحث المسألة خلال مفاوضات ثنائية.

الفقرة ٤

٢٢ – تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٤ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وقد ورد في شرح المنظمة للفقرة ما يلي:

المادة ٣

''كانت الممارسة المتبعة في بعض الحالات تقوم على تحديد الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة، ليس على أساس حسابات منفصلة أو عن طريق إجراء تقدير للأرباح المستقلة للمنشأة، بل تكتفي بتقسيم مجموع أرباح المؤسسة بالرجوع إلى صيغ مختلفة. وتختلف هذه الطريقة عن الطرق المتوخاة في الفقرة ٢، حيث أنه لا يتوقع إسناد الأرباح على أساس المؤسسة المستقلة، ولكن على تقسيم مجموع الأرباح؛ وقد يؤدي بالتأكيد إلى نتيجة تختلف من حيث الأرقام عن النتيجة التي يمكن التوصل إليها بحساب يقوم على أساس حسابات مستقلة. وتوضح الفقرة ٤ أن مثل هذا الأسلوب قد يجوز أن تستمر دولة متعاقدة في استخدامه إذا كان جرى العرف على استخدامه في تلك الدولة، على الرغم من أن الرقم الذي يتم التوصل إليه في بعض الأحيان قد يختلف إلى حد ما عن الرقم الذي يمكن الحصول عليه من حسابات منفصلة، ما دام بالإمكان القول إن النتيجة تتفق نسبيا مع المبادئ الواردة في المادة. غير أنه تم التأكيد على أنه ينبغي عموما أن تحدد الأرباح التي ستُعزى إلى المنشأة الدائمة بالرجوع إلى حسابات المنشأة إذا كانت هذه الحسابات تعكس الوقائع الحقيقية. واعتبر أن طريقة الإسناد القائمة على تقسيم مجموع الأرباح لا تكون مناسبة عموما بالمقارنة مع الطريقة التي لا تدخل في الحساب إلا أنشطة المنشأة الدائمة ولا ينبغي أن تستخدم إلا في الحالات الاستثنائية التي جرى العرف فيها تاريخيا على استخدام هذه الطريقة باعتبارها طريقة تحظى في البلد المعني بقبول السلطات الضريبية والمكلفين. ومن المفهوم أنه يجوز حذف الفقرة ٤ في الحالات التي لا يكون فيها أي من الدولتين يستخدم هذه الطريقة. بيد أنه في الحالة التي ترغب فيها الدولتان المتعاقدتان أن يكون بإمكانهما استخدام منهج لم يجر العرف على استخدامه في الماضي فإنه ينبغي أن تُعدل الفقرة ٤ خلال المفاوضات الثنائية لتوضيح ذلك''. [الفقرة ٢٥]

"والسمة الأساسية لأي طريقة [لتقسيم] مجموع الأرباح هو تخصيص جزء نسبي من أرباح المؤسسة بأكملها لجزء منها، على افتراض أن جميع أجزاء المؤسسة قد ساهمت على أساس معيار أو معايير اعتمدت لتحديد ربحية الكل. والفرق بين طريقة وطريقة أخرى إنما ينشأ في الغالب عن تباين المعايير المستخدمة لتحديد النسبة الصحيحة من مجموع الأرباح ... ويمكن تصنيف المعايير المستخدمة بصفة عامة في ثلاث فئات رئيسية، تقوم إما على إيرادات المؤسسة أو على نفقاتها أو هيكل رأسمالها. وتشمل الفئة الأولى طرق التوزيع القائمة على رقم الأعمال أو العمولة، والثانية على الأجور والثالثة على نسبة مجموع رأس المال العامل للمؤسسة المخصص لكل فرع أو جزء. وبالطبع ليس من الممكن القول اعتباطا إن طريقة من هذه الطرق هي في جوهرها أكثر دقة من الطرق الأخرى؛ فملاءمة أي طريقة محددة تتوقف على الظروف التي تُطبق فيها. ففي بعض المؤسسات، مثل تلك التي تقدم خدمات أو تُنتج أدوات احتكارية ذات هامش ربح عال، ستعتمد الأرباح الصافية اعتماداً كبيراً على رقم الأعمال. وبالنسبة لمؤسسات التأمين قد يكون من المناسب توزيع مجموع الأرباح بالرجوع إلى الحصص التي تم تحصيلها من المؤمن لهم في كل بلد من البلدان المعنية. وفي حالة مؤسسة تُصنع سلعاً بمواد خام أو عناصر عمالة ذات تكلفة عالية، قد يتبين أن الأرباح ترتبط بصورة أوثق بالنفقات. وفي حالة المؤسسات المصرفية والمالية يمكن أن يكون المعيار الأنسب هو النسبة من مجموع رأس المال العامل... ويجب أن يكون الهدف العام لأي أسلوب [لتوزيع] مجموع الأرباح هو الحصول على أرقام للربح الخاضع للضريبة تكون قريبةً إلى أقصى حد ممكن من الأرقام التي يمكن التوصل إليها استنادا إلى حسابات منفصلة، وليس من المستصوب في هذا الصدد السعي إلى وضع أي توجيه محدد سوى ضرورة أن يكون من مسؤولية السلطة الضريبية، بالتشاور مع سلطات البلدان المعنية الأخرى، استخدام أسلوب يبدو في ضوء جميع الحقائق المعروفة أنه الأنسب للتوصل إلى تلك النتيجة". [الفقرة ٢٧]

المادة ٣

''وبطبيعة الحال يُثير استخدام أي طريقة تُخصص لجزء من المؤسسة نسبة من مجموع أرباح الكل، سؤالاً عن الطريقة التي ستستخدم في حساب مجموع أرباح المؤسسة. وقد تكون هذه مسألة تتباين طرق تناولها بتباين قوانين البلدان المختلفة. وهذه ليست مشكلة من المشاكل التي قد يبدو السعي إلى حلها عن طريق وضع قاعدة جامدة أمرا عمليا. فقلما يُتوقع قبول أن تكون الأرباح التي ينبغي توزيعها هي الأرباح المحسوبة بمقتضى قوانين بلد معين؛ بل ينبغي أن يكون لكل بلد معني الحق في حساب الأرباح وفقاً لأحكام قوانينه'' [الفقرة ٢٨]

الفقرة ٥

٢٣ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٦ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. واستنادا إلى شرح المنظمة، فإن هذه الفقرة ''قصد بها أن توضح أنه بمجرد استخدام طريقة لتوزيع الأرباح ينبغي ألا تُغير هذه الطريقة لمجرد أن طريقة أخرى قد أسفرت في سنة معينة عن نتائج أكثر إيجابية. فمن مقاصد اتفاقية الازدواج الضريبي تخويل مؤسسة دولة متعاقدة درجة من الوثوق بشأن المعاملة الضريبية التي ستفرد لمنشأتها الدائمة في دولة متعاقدة أخرى وكذلك للجزء الموجود منها في بلدها الأصلي الذي يتعامل مع المنشأة الدائمة؛ [ولذلك] تضمن [هذه] الفقرة استمرار المعاملة الضريبية واتساقها''. [الفقرة ٣١]

الفقرة ٦

٢٤ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٧ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ويُورد شرح المنظمة لتلك الفقرة ما يلي:

''على الرغم من أنه تُبين أن لا حاجة إلى تعريف مصطلح 'الأرباح' في الاتفاقية، فإنه ينبغي أن يفهم أن للمصطلح عندما يستخدم في هذه المادة وغيرها من مواد الاتفاقية معنى واسعا يشمل جميع الإيرادات المتأتية من استغلال مؤسسة. ويطابق هذا المعنى الواسع الطريقة التي استخدم بها المصطلح

في القوانين الضريبية في معظم البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي''. [الفقرة ٣٢]

''بيد أن هذا التفسير لمصطلح 'الأرباح' قد يُثير بعض الغموض بشأن تطبيق الاتفاقية. وإذا كانت أرباح المؤسسة تشمل فئات من الدخل تتناولها على حدة مواد أخرى من الاتفاقية، مثل أرباح الأسهم، فرُب سائل يتساءل عما إذا كان فرض الضريبة على هذه الأرباح محكوم بالمادة الخاصة بأرباح الأسهم وما إلى ذلك، أم بأحكام هذه المادة''. [الفقرة ٣٣]

''وما دام تطبيق هذه المادة والمادة الخاصة المعنية يُفضي إلى نفس المعاملة الضريبية، فإن هذا السؤال لا يكتسي أهمية عملية كبيرة. وفضلاً عن ذلك، ... تشمل بعض المواد الخاصة أحكاماً محددة تعطي الأولوية لمادة محددة (انظر الفقرة ٤ من المادة ٦ والفقرة ٤ من المادتين ١٠ و ١١ والفقرة [٤] من المادة ١٢ والفقرة ٢ من المادة ٢١)''. [الفقرة ٣٤]

''بيد أنه بدا من المستحسن وضع قاعدة تفسيرية من أجل توضيح مجال تطبيق هذه المادة فيما يتعلق بالمواد الأخرى التي تتناول فئة محددة من الدخل. ووفقاً للممارسة المعمول بها عموماً في الاتفاقات الثنائية القائمة، ترجح الفقرة ٧ المواد الخاصة المتعلقة بأرباح الأسهم والفوائد وما إلى ذلك. ويستنتج من القاعدة أن هذه المادة ستطبق على الإيرادات الصناعية والتجارية التي لا تنتمي إلى فئات الدخل المشمولة بالمواد الخاصة، وتطبق كذلك على أرباح الأسهم والفوائد، وغيرها مما يندرج في إطار هذه المادة بموجب الفقرة ٤ من المادتين ١٠ و ١١، والفقرة [٤] من المادة ١٢ والفقرة ٢ من المادة ٢١... ومن المفهوم أن عناصر الدخل المشمولة بالمواد الخاصة قد تكون، رهناً بأحكام الاتفاقية، خاضعة للضريبة على حدة أو بوصفها أرباحا صناعية أو تجارية، وفقاً للقوانين الضريبية للدول المتعاقدة''. [الفقرة ٣٥]

''والباب مفتوح أمام الدول المتعاقدة للاتفاق ثنائيا على إيضاحات أو تعريفات خاصة فيما يتعلق بمصطلح 'أرباح' بغية توضيح الفرق بين هذا المصطلح ومفهوم أرباح الأسهم على سبيل المثال. وبصفة خاصة قد يُرتأى أنه من المناسب القيام بذلك عندما يتم الحيد في اتفاقية رهن التفاوض عن التعريفات الواردة في المواد الخاصة بأرباح الأسهم والفوائد والإتاوات. كما قد يكون من المستصوب، بصفة خاصة إذا رغبت الدولتان المتعاقدتان في ذلك الإشارة إلى أنه، وفقاً للقوانين الضريبية المحلية لدولة من الدولتين أو لكلتيهما، يشمل مصطلح 'أرباح' فئات خاصة من الإيرادات من قبيل الدخل المتأتي من التصرف في عمل تجاري أو ممتلكات منقولة تستخدم في العمل التجاري أو من تأجيرها. وفي هذا الصدد قد يتعين النظر فيما إذا كان من المفيد أيضا إدراج قواعد إضافية عن توزيع هذه الأرباح الخاصة''. [الفقرة ٣٦]

''ويجدر بالملاحظة أيضا أنه إذا كان تعريف ''الإتاوات'' الوارد في الفقرة ٢ من المادة ١٢ من مشروع الاتفاقية لعام ١٩٦٣ والاتفاقية النموذجية لعام ١٩٧٧ قد شمل المبالغ المدفوعة 'لقاء استعمال أو حق استكمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية'، فإن الإشارة إلى المبالغ المدفوعة قد حُذفت لاحقاً من ذلك التعريف من أجل كفالة إدراج الدخل المتأتي من تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية، بما في ذلك تأجير الحاويات، في إطار أحكام المادة ٧ بدلاً من أحكام المادة ١٢، وهي نتيجة ترى لجنة الشؤون الضريبية أنها مناسبة نظراً لطبيعة مثل هذا الدخل''. [الفقرة ٣٧]

٢٥ - وفيما يتعلق بالفقرة الأخيرة المقتبسة من شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، من المهم الإشارة إلى أنه في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المنقحة، أفردت للمبالغ المدفوعة، ''لقاء استعمال أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية'' معاملة مختلفة. وهي تظل ضمن نطاق تعريف ''الإتاوات'' في الفقرة ٣ من

المادة ١٢ وبالتالي تظل بحكم الفقرة ٦ من المادة ٧، ضمن أحكام المادة ١٢، بدلاً من أحكام المادة ٧.

المادة ٨

النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي

ألف - اعتبارات عامة

١ - وردت في المادة ٨ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية صيغتان بديلتان، هما المادة ٨ (الخيار ألف) والمادة ٨ (الخيار باء). وتستنسخ المادة ٨ (الخيار ألف) المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. أما المادة ٨ (الخيار باء)، فقد أدخلت تعديلات كبيرة على المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي حيث عالجت الأرباح المتأتية من تشغيل الطائرات بمعزل عن الأرباح المتأتية من تشغيل السفن في الفقرتين ١ و ٢ على التوالي. أما الفقرات المتبقية (٣ و ٤ و ٥)، فتستنسخ الفقرات ٢ و ٣ و ٤ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع بعض التعديلات الطفيفة في الفقرة ٥.

٢ - وفيما يتعلق بفرض الضرائب على الأرباح المتأتية من تشغيل السفن في النقل الدولي، أيد بعض أعضاء الفريق من البلدان المتقدمة النمو الموقف المتخذ في المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ويرى هؤلاء الأعضاء أن مؤسسات النقل البحري لا ينبغي أن تخضع لقوانين الضرائب المعمول بها في البلدان العديدة التي يشملها نطاق عملياتها؛ كما أنه من الأفضل من وجهة نظر شتى الإدارات الضريبية إخضاعها للنظام الضريبي المعمول به في مكان إدارتها الفعلية. واستندوا في رأيهم إلى أنه لو قام كل بلد بفرض الضرائب على جزء من أرباح خط للنقل البحري، المحسوبة وفقا لقواعده الخاصة، فإن مجموع تلك الأجزاء قد يفوق بكثير مجموع دخل المؤسسة. كما رأوا أن هذا سيتسبب في مشكلة جدية، لا سيما وأن الضرائب في البلدان النامية

كثيرا ما تكون مفرطة بينما يكون مجموع أرباح مؤسسات النقل البحري متواضعا إلى حد ما في الغالب.

٣ - وأكد معظم الأعضاء من البلدان النامية أن تلك البلدان ليست في وضع يسمح لها بأن تتنازل عن الإيرادات المتأتية من الضرائب المفروضة على مؤسسات النقل البحري الأجنبية رغم محدوديتها ما دامت صناعات النقل البحري لديها لم تتطور على أكمل وجه. ولكنهم اعترفوا مع هذا بوجود صعوبات هائلة في تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب في هذه الحالة وتحديد حصة مختلف البلدان المعنية من هذه الأرباح.

٤ - وبينما أعرب بعض الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو عن قبولهم لفكرة إخضاع أرباح النقل البحري للضرائب في البلد المصدر، قال عدد كبير من الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو إنهم يؤثرون مبدأ قصر فرض الضرائب على الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة. وبما أنه لم تتوافق الآراء على حكم بشأن فرض الضرائب على أرباح النقل البحري، اتفق أعضاء الفريق على ترك مسألة تحديد هذه الضرائب للمفاوضات الثنائية.

٥ - ورغم أن نصي المادة ٨ (الخيار ألف والخيار باء) يشيران كلاهما إلى ''مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة''، فإن بعض البلدان قد تود الإشارة بدلا من ذلك إلى ''بلد إقامة المؤسسة''.

٦ - وتوافقت الآراء داخل الفريق على التوصية بالمادة ٨ (الخيار ألف) والمادة ٨ (الخيار باء) كخيارين. غير أن بعض الأعضاء ممن لم يوافقوا على المادة ٨ (الخيار ألف) لم يوافقوا أيضا على المادة ٨ (الخيار باء) بسبب عبارة ''تتعدى الأنشطة العرضية''، حيث احتجوا بأن بعض البلدان قد تود فرض ضرائب إما على جميع أرباح النقل البحري أو على جميع أرباح شركات الطيران، وقبول المادة ٨ (الخيار باء) قد يؤدي إلى فقدان للإيرادات، بالنظر إلى قلة عدد شركات النقل البحري أو شركات

الطيران التي توجد مقرات إدارتها الفعلية في تلك البلدان. واتفق أعضاء الفريق على أن مسألة فرض الضرائب في هذه الحالات ينبغي أن تترك للمفاوضات الثنائية.

٧ - ورأى عضو من أحد البلدان النامية أنه يمكن توسيع نطاق أحكام المادة ٨ لكي تشمل النقل بالقطارات والنقل الطرقي. وبالنظر إلى قلة حالات الازدواج الضريبي في أنشطة النقل بالقطارات والنقل الطرقي، يجوز للدول المتعاقدة، إن رأت ضرورة لذلك، أن تشير إلى النقل بالقطارات والنقل الطرقي أثناء المفاوضات الثنائية.

٨ - ورأى بعض الأعضاء من البلدان النامية أن نشاط النقل عبر المياه الداخلية لا يمكن اعتباره، بحكم تعريفه، نقلا دوليا، وعليه فإن السلطة المالية أو الضريبية ينبغي أن تترك حصرا للبلد المصدر الذي تجرى فيه الأنشطة. ولما كانت المادة ٨ تعالج "النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي"، فمن الواضح أن كافة أنواع النقل الثلاثة التي تتناولها هذه المادة تنطوي على مشاكل الازدواج الضريبي. وتكون الإيرادات المتأتية من النقل عبر المجاري المائية الداخلية عرضة للازدواج الضريبي إذا كان النهر أو البحيرة المستخدمة في النقل التجاري تمتد عبر أكثر من بلد واحد وكان مقر المنشأة في بلد واحد وكان منشأ النقل في أكثر من بلد واحد. وعليه، فمن الممكن أن تثير أنشطة النقل عبر المجاري المائية الداخلية بعضا من مشاكل الازدواج الضريبي.

باء - شرح فقرات المادة ٨ (الخياران ألف وباء)

(الفقرة ١ من المادة ٨ (الخيار ألف)

٩ - تهدف هذه الفقرة التي تستنسخ الفقرة ١ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى ضمان ألا تخضع الأرباح الناجمة عن تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي للضرائب إلا في دولة واحدة. ويترتب على هذه الفقرة إعفاء الأرباح كلية من الضريبة في البلد المصدر وقصر فرض الضرائب عليها في الدولة

التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة العاملة في مجال النقل الدولي. ويستند الإعفاء من الضريبة في بلد المصدر إلى حد بعيد، إلى افتراض أن هذه المؤسسات تكسب دخلها في أعالي البحار، وأن الخضوع للقوانين الضريبية في بلدان عدة سيفضي في الأرجح إلى الازدواج الضريبي، أو أفضل الأحوال، إلى مشاكل عسيرة في إسناد الأرباح، وأن الإعفاء في الأماكن الأخرى غير البلد الأصلي يضمن ألا تخضع المؤسسات للضرائب في البلدان الأجنبية إذا لم يحقق إجمالي عملياتها أرباحا. والاعتبارات المتصلة بالنقل الجوي الدولي مماثلة لهذه الاعتبارات. وبما أن الكثير من البلدان النامية ذات الحدود المائية ليست لها شركات مقيمة للنقل البحري ولكن لديها موانئ تستخدمها إلى حد كبير سفن من بلدان أخرى، فإن هذه البلدان دأبت على معارضة مبدأ إعفاء أرباح النقل البحري من الضرائب على هذا النحو.

١٠ - ويشير شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى أن مقر الإدارة الفعلية قد يقع في بلد مختلف عن بلد إقامة المؤسسة التي تشغل السفن أو الطائرات، وأن ''بعض الدول تفضل بناء على ذلك أن تقصر حق فرض الضرائب على دولة الإقامة''. ويرى الشرح أنه يجوز للدول في إطار المفاوضات الثنائية أن تستعيض عن ذلك بقاعدة مفادها الآتي: ''لا تخضع للضريبة الأرباح التي تحققها مؤسسة دولة متعاقدة من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي إلا في تلك الدولة'' ويسترسل الشرح قائلا:

> ''ومن جهة أخرى، تفضل بعض الدول استخدام صيغة تجمع بين معيار الإقامة ومعيار مقر الإدارة الفعلية بتخويل الحق الأول في فرض الضرائب للدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية، بينما تزيل دولة الإقامة الازدواج الضريبي وفقا للمادة ٢٣ ما دامت الدولة التي بها مقر الإدارة الفعلية قادرة على إخضاع مجموع أرباح المؤسسة للضرائب، فإن عجزت عن ذلك، يؤول الحق الأول في فرض الضرائب إلى دولة الإقامة. وللدول الراغبة في اتباع ذلك المبدأ حرية الاستعاضة عن هذه الصيغة بقاعدة مؤداها الآتي:

'الأرباح التي تحققها مؤسسة دولة متعاقدة من تشغيل السفن أو الطائرات، غير الأرباح المتأتية من النقل بالسفن أو الطائرات التي لا تشغل إلا بين أماكن داخل الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة الأولى. غير أنه عندما يكون مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة في الدولة الأخرى وتفرض تلك الدولة الأخرى ضرائب على كل أرباح المؤسسة المتأتية من تشغيل السفن أو الطائرات، فإن الأرباح المتأتية من تشغيل السفن أو الطائرات، غير الأرباح المتأتية من النقل بالسفن أو الطائرات التي لا تشغل إلا بين أماكن داخل الدولة الأولى، يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى''' [الفقرة ٣]

''والأرباح المشمولة بهذه القاعدة هي في المقام الأول الأرباح التي تحققها المؤسسة من نقل الركاب أو شحن البضائع. غير أن هذا الحكم من شأنه أن يفرض في ظل هذا التعريف قيودا لا داعي لها نظرا لتطور النقل البحري والجوي، وللاعتبارات العملية أيضا. وبناء على ما تقدم، يشمل الحكم أنواعا أخرى من الأرباح، أي تلك الأرباح التي يمكن تصنيفها في فئة واحدة بحكم طبيعتها أو بسبب ارتباطها الوثيق بالأرباح المتأتية مباشرة من النقل. وقد ورد ذكر بعض أنواع الأرباح هذه في الفقرات التالية.'' [الفقرة ٤]

''ويجب أن تعامل الأرباح المتأتية من تأجير سفينة أو طائرة مجهزة بمعدات وأطقم ولوازم كاملة معاملة الأرباح المتأتية من نقل الركاب أو شحن البضائع؛ وإلا فسيخرج قدر كبير من أعمال النقل البحري أو الجوي من نطاق هذا الحكم. غير أن المادة [١٢]، وليس المادة ٨، هي التي تسري على الأرباح المتأتية من تأجير سفينة أو طائرة غير مجهزة ما لم يكن تأجيرها مصدرا عرضيا للدخل لمؤسسة عاملة في مجال التشغيل الدولي للسفن أو الطائرات.'' [الفقرة ٥]

''ويغني مبدأ قصر الحق في فرض الضرائب على دولة متعاقدة واحدة عن الحاجة لوضع قواعد مفصلة مثل قواعد تحديد الأرباح المشمولة، على اعتبار أن هذه مسألة متعلقة بتطبيق للمبادئ العامة للتفسير''. [الفقرة ٦]

''كثيرا ما تقوم مؤسسات النقل البحري والجوي - وبخاصة مؤسسات النقل الجوي - بأنشطة إضافية تتصل اتصالا وثيقا بصورة ما بالتشغيل المباشر للسفن والطائرات. ورغم أنه من غير الوارد هنا حصر جميع الأنشطة الإضافية التي يصح إخضاعها لهذا الحكم، فإنه من المفيد ضرب أمثلة قليلة عليها.'' [الفقرة ٧]

''فهذا الحكم يسري، في جملة أمور، على الأنشطة التالية:

''(أ) بيع تذاكر السفر باسم مؤسسات أخرى؛

''(ب) تشغيل خطوط نقل بالحافلات تربط مدينة ما بمطارها؛

''(ج) الإشهار والدعاية التجارية؛

''(د) نقل البضائع بشاحنات تصل مستودعا بميناء أو مطار''. [الفقرة ٨]

''وإذا تعهدت مؤسسة ما تعمل في مجال النقل الدولي أن يقوم في إطار ممارستها لعمليات النقل هذه بتسليم البضائع مباشرة إلى الجهة المرسلة إليها في دولة متعاقدة أخرى، فإن عملية النقل الداخلي هذه تعتبر مندرجة في نطاق التشغيل الدولي للسفن والطائرات، ومن ثم تخضع لأحكام هذه المادة''. [الفقرة ٩]

''وقد أصبح النقل بالحاويات في الآونة الأخيرة يلعب دورا متزايدا في ميدان النقل الدولي. وكثيرا ما تُستخدم هذه الحاويات في النقل الداخلي أيضا. وتنسحب هذه المادة على الأرباح التي تحققها مؤسسة عاملة في مجال

النقل الدولي من تأجير الحاويات باعتباره نشاطا تكميليا أو عارضا للتشغيل الدولي للسفن أو الطائرات.'' [الفقرة ١٠]

''ومن جهة أخرى، فإن هذا الحكم لا يشمل الأنشطة المستقلة استقلالا واضحا، مثل تشغيل فندق كعمل مستقل؛ ومن اليسير في جميع الأحوال تحديد الأرباح التي تحققها منشأة من هذا القبيل. غير أنه في بعض الحالات، تقتضي الظروف تطبيق هذا الحكم حتى على العمل الفندقي، أي إدارة فندق لا لغرض سوى إيواء الركاب ليلا في أثناء مرورهم العابر على أن تكون تكلفة هذه الخدمة جزءا من ثمن تذكرة السفر. ويمكن اعتبار الفندق في هذه الحالة بمثابة غرفة انتظار.'' [الفقرة ١١]

''وهناك نشاط آخر مستبعد من نطاق تطبيق هذا الحكم، وهو أحواض بناء السفن التي تديرها في أحد البلدان مؤسسة للنقل البحري يوجد مقر إدارتها الفعلية في بلد آخر.'' [الفقرة ١٢]

''ويجوز الاتفاق ثنائيا على أن تعامل الأرباح المتأتية من تشغيل سفينة عاملة في أنشطة الصيد أو تطهير المسطحات المائية أو قطر السفن في أعالي البحار معاملة الدخل الخاضع لهذه المادة.'' [الفقرة ١٣]

''ويعامل دخل استثمار مؤسسات النقل البحري أو النقل عبر المجاري المائية الداخلية أو النقل الجوي (مثل عائدات الأسهم أو السندات أو الحصص أو القروض) المعاملة التي تخضع لها في العادة هذه الفئة من الدخل.'' [الفقرة ١٤]

الفقرة ١ من المادة ٨ (الخيار باء)

١١ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ١ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع حذف عبارة ''السفن أو''. ومن ثم، فإن هذه الفقرة لا تنطبق على فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من تشغيل السفن في النقل الدولي،

بل تقتصر على فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من تشغيل الطائرات في النقل الدولي. وبالتالي فإن شرح الفقرة ١ من المادة ٨ (الخيار ألف) يسري هنا فيما يتصل بالطائرات.

١٢ - غير أنه خلال المناقشات التي أجراها فريق الخبراء، أشار عدة أعضاء من البلدان النامية في معرض الحديث عن فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من تشغيل الطائرات في النقل الدولي، إلى أنهم، رغم تأييدهم لتوافق الآراء، يرون أنه لم يول أي اعتبار للنفقات الكبيرة التي تتكبدها البلدان النامية في بناء المطارات. واعتبروا أن من الأقرب إلى المعقول اعتبار أن المصدر الجغرافي للأرباح المتأتية من النقل الدولي هو المكان الذي يجري فيه حجز تذاكر السفر أو شحن البضائع.

الفقرة ٢ من المادة ٨ (الخيار باء)

١٣ - تجيز هذه الفقرة فرض ضرائب على الأرباح المتأتية من تشغيل السفن في النقل الدولي في بلد المصدر إذا كانت عمليات التشغيل في ذلك البلد ''تتعدى الأنشطة العرضية''. وتنص الفقرة على قاعدة مستقلة لأعمال النقل البحري ولا تخضع لأحكام المادتين ٥ و ٧ المتعلقتين بأرباح المؤسسات التي تنظمها القاعدة الخاصة بالمنشآت الدائمة. وعليه، فهي تشمل رحلات النقل البحري المنتظمة أو المتكررة، والرحلات غير المنتظمة أو المتفرقة ما دامت تلك الرحلات غير المنتظمة أو المتفرقة مقررة سلفا وليست مجرد عمليات عرضية. وتعني عبارة ''تتعدى الأنشطة العرضية'' القيام برحلة مبرمجة أو مقررة إلى بلد معين لشحن بضائع أو نقل ركاب.

١٤ - وينبغي بوجه عام للسلطات في البلد الذي يوجد فيه مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة (أو بلد الإقامة) أن تحدد إجمالي صافي الربح. ويجوز تعيين الشروط النهائية لتحديد هذا الربح في إطار مفاوضات ثنائية. ويجوز في أثناء هذه المفاوضات البت مثلا في مسألة ما إذا كان صافي الأرباح سيحدد قبل خصم التخفيضات أو الحوافز الخاصة التي لا يمكن إدراجها في تخفيضات استهلاك رأس المال، بل يمكن اعتبارها نوعا من الإعانات المالية للمؤسسة. ويمكن أيضا الاتفاق تحديدا في أثناء المفاوضات الثنائية على

إدراج الإعانات المباشرة التي تدفعها الحكومة للمؤسسة في صافي الأرباح. كما يمكن في إطار هذه المفاوضات تسوية طريقة قيد أية خسائر متكبدة خلال السنوات السابقة بغية تحديد صافي الأرباح. ولتنفيذ ذلك النهج، يدلي بلد الإقامة بشهادة تبين صافي الأرباح التي حققتها المؤسسة في النقل البحري ومقادير أي عناصر خاصة، بما في ذلك الخسائر المتكبدة في السنوات السابقة، التي يتعين، وفقا للقرارات التي يتم التوصل إليها في المفاوضات، أن تدرج في تحديد صافي الأرباح المقرر توزيعها أو أن تستبعد منها أو أن تعامل بطريقة خاصة أخرى في إطار هذا التحديد. ويمكن الاستناد في توزيع الأرباح الخاضعة للضرائب إلى عامل نسبي معين يجري تحديده أثناء المفاوضات الثنائية، ويفضل أن يكون العامل الخاص بإيرادات عمليات الشحن الصادرة (ويحدد على أساس موحد بخصم العمولة أو احتسابها). وكان الهدف من نسبة التخفيض في الضرائب المحسوبة على أساس الأرباح الموزعة هو تحقيق ضرب من تقاسم الإيرادات يعكس عناصر الإدارة ورأس المال الناشئة في بلد الإقامة.

الفقرة ٢ من المادة ٨ (الخيار ألف) والفقرة ٣ من المادة ٨ (الخيار باء)

١٥ - تستنسخ كلتا الفقرتين الفقرة ٢ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتنطبق أحكام الفقرتين على النقل عبر المجاري المائية الداخلية بين بلدين أو أكثر، غير أنها تنطبق أيضا على النقل عبر المجاري المائية الداخلية، التي تقوم به مؤسسة بلد ما بين نقطتين في بلد آخر. ولا تستبعد أحكام الفقرتين التوصل عن طريق المفاوضات الثنائية إلى تسوية لأي مشكلة معينة متعلقة بالضرائب تنشأ فيما يتعلق بالنقل عبر المجاري المائية الداخلية، خاصة بين بلدين متجاورين.

١٦ - وفيما يتعلق بالمؤسسات التي لا يقتصر نشاطها على النقل البحري أو النقل عبر المجاري المائية الداخلية أو النقل الجوي، يلاحظ شرح الفقرة ٢ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمن والتعاون ما يلي:

"إذا كان لمؤسسة من هذا القبيل منشآت دائمة في بلد أجنبي يقتصر نشاطها حصرا على تشغيل سفنها أو طائراتها، فليس ثمة ما يدعو إلى معاملة

هذه المنشآت معاملة مختلفة عن المنشآت الدائمة التابعة للمؤسسات التي يقتصر نشاطها حصرا على العمل في مجال النقل البحري أو النقل عبر المجاري المائية الداخلية أو النقل الجوي.'' [الفقرة ١٩]

''ولا تنشأ أيضا أي صعوبة في تطبيق أحكام الفقرتين ١ و ٢ إذا كان للمؤسسة في دولة أخرى منشأة دائمة لا يقتصر نشاطها على النقل البحري أو النقل عبر المجاري المائية الداخلية أو النقل الجوي. وإذا قامت المؤسسة بشحن بضائعها على متن سفنها إلى منشأة دائمة تابعة لها في بلد أجنبي ... فلا يصح أن يعزى إلى المنشأة الدائمة أي ربح تحققه المؤسسة من قيامها بنقل بضائعها. ويصح هذا أيضا حتى لو كانت المنشأة الدائمة تدير تجهيزات لتشغيل السفن والطائرات (مثل أرصفة الشحن) أو تتكبد تكاليف أخرى تتصل بنقل بضائع المؤسسة (مثل التكاليف الخاصة بالموظفين). وفي هذه الحالة لا تنسب للمنشأة الدائمة مصروفاتها المتعلقة بتشغيل السفن أو المراكب أو الطائرات بل تنسب إلى المؤسسة نفسها ما دامت الأرباح المتأتية من النقل لا تستفيد منها المنشأة الدائمة.'' [الفقرة ٢٠]

''وعندما يكون تشغيل سفن المؤسسة أو طائراتها يتم بواسطة منشأة دائمة ليست هي مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة ككل (مثل السفن أو الطائرات التي تشغلها المنشأة الدائمة وتقيدها في كشوف حسابها الختامي)، فإنه يتعين، لأغراض الفقرتين ١ و ٢، اعتبار الإدارة الفعلية فيما يتعلق بتشغيل السفن أو الطائرات قائمة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها المنشأة الدائمة.'' [الفقرة ٢١]

الفقرة ٣ من المادة ٨ (الخيار ألف) والفقرة ٤ من المادة ٨ (الخيار باء)

١٧ - استنسخت كلتا الفقرتين من الفقرة ٣ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وتشيران إلى الحالة التي يكون فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة على متن سفينة أو مركب. وعن هذا قد لوحظ في شرح الاتفاقية

النموذجية المذكورة ما يلي: ''في هذه الحالة، لا يفرض الضريبة إلا الدولة التي يقع بها ميناء تسجيل السفينة أو المركب. وينص الحكم على أنه إذا تعذر تحديد ميناء التسجيل، لا تُفرض الضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها مشغل السفينة أو المركب.'' [الفقرة ٢٢]

الفقرة ٤ من المادة ٨ (الخيار ألف) والفقرة ٥ من المادة ٨ (الخيار باء)

١٨ - تستنسخ الفقرة ٤ من المادة ٨ (الخيار ألف) الفقرة ٤ من المادة ٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. كما تستنسخ الفقرة ٥ من المادة ٨ (الخيار باء) الفقرة ٤ من المادة ٨ من تلك الاتفاقية نفسها، مع تعديل واحد، هو الاستعاضة عن عبارة ''الفقرة ١'' بعبارة ''الفقرتين ١ و ٢''. وقد لاحظ شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية ما يلي:

''توجد أشكال مختلفة للتعاون الدولي في مجال النقل البحري أو الجوي. والتعاون الدولي مكفول في هذا المجال من خلال اتفاقات مجمع أو اتفاقيات أخرى شبيهة تحدد قواعد معينة لتوزيع إيرادات (أو أرباح) المشاريع المشتركة.'' [الفقرة ٢٣]

''ولتوضيح الموقف الضريبي للجهات المشاركة في مجمع جماعي أو مؤسسة مشتركة مشترك أو وكالة تشغيل دولية ولمعالجة ما قد ينشأ من صعوبات، يجوز للدول المتعاقدة أن تتفق ثنائيا على إضافة العبارة الآتية إذا وجدت ضرورة لها:

'على ألا تسري إلا على ذلك القدر من الأرباح المتأتي على هذا المنوال والممكن إسناده إلى المشارك بنسبة حصته من المؤسسة المشتركة''' [الفقرة ٢٤]

المادة ٩

المؤسسات الشريكة

ألف ـ اعتبارات عامة

١ – تستنسخ المادة ٩ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ما تنص عليه المادة ٩ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، ما عدا فقرة جديدة هي الفقرة ٣. ومثلما لوحظ في شرح اتفاقية منظمة التعاون والتنمية، ''تتناول هذه المادة تسويات الأرباح التي يمكن إجراؤها لأغراض الضرائب حينما تقوم مؤسسات شريكة (كالشركة الأم والشركات الفرعية والشركات الخاضعة لإدارة مشتركة) بالدخول في معاملات بشروط غير شروط الاستقلالية'' [الفقرة ١] وينبغي النظر إليها على ضوء المادة ٢٥ المتعلقة بإجراءات التراضي والمادة ٢٦ المتعلقة بتبادل المعلومات.

٢ – وتطبيق قاعدة الاستقلالية على توزيع الأرباح بين المؤسسات الشريكة يفترض مسبقا بالنسبة لغالبية البلدان أن يسمح التشريع المحلي بتحديد الأرباح وفق مبدأ الاستقلالية.

٣ – وفيما يتعلق بسعر تحويل السلع والتكنولوجيا والعلامات التجارية والخدمات بين المؤسسات الشريكة والمنهجيات التي يمكن تطبيقها لتحديد الأسعار الصحيحة حينما تجري تحويلات بشروط غير شروط الاستقلالية، تتبع الدول المتعاقدة مبادئ منظمة التعاون والتنمية الواردة في المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي فيما يتعلق بالسعر التحويلي. وتمثل هذه الاستنتاجات مبادئ متفق عليها عالميا ويوصي فريق الخبراء باتباع المبادئ التوجيهية لتطبيق مبدأ الاستقلالية الذي تستند إليه هذه المادة.

باء – شرح فقرات المادة ٩

الفقرة ١

٤ – تنص الفقرة ١ على أنه في الحالات المتعلقة بالمؤسسات الشريكة، يجوز للسلطات الضريبية في دولة متعاقدة عند تحديد الالتزامات الضريبية أن تصحح حسابات المؤسسات إذا كانت هذه الحسابات لا تظهر الأرباح الحقيقية الخاضعة

للضرائب في تلك الدولة نتيجة للعلاقات الخاصة بين المؤسسات. ومن الملائم بطبيعة الحال إقرار التسوية في هذه الظروف، ولا تستدعي هذه الفقرة الكثير من التعليق. ولا ينطبق هذا الحكم إلا في حالة وضع شروط خاصة أو فرضها بين المؤسستين. ''ولا يسمح بتصحيح حسابات المؤسسات الشريكة إذا كانت المعاملات بين هذه المؤسسات قد حدثت بالشروط التجارية العادية للسوق الحرة (على أساس الاستقلالية)''. [الفقرة ٢]

٥ - وفي عام ١٩٩٩ أجرى فريق الخبراء تعديلا متعلقا بصياغة الفقرة ١ حيث وفّق بين لغة الجزء الرئيسي ولغة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وقبل التعديل، كانت هذه الفقرة تقول:

''...فإن الأرباح التي لم تحققها... لولا تلك الشروط، ...''

وقد عُدل هذا الجزء من الفقرة ١ في عام ١٩٩٩ ليصبح:

''فإن الأرباح التي كانت، ستحققها إحدى المؤسستين، لولا تلك الشروط ولم تتحقق بسببها...''

٦ - وعلى النحو الذي جرت مناقشته في تقرير لجنة الشؤون الضريبية بشأن الرسملة السهمية الخفية (Thin Capitalization)[١٤]، هناك تفاعل بين المعاهدات الضريبية والقواعد المحلية المتعلقة بالرسملة السهمية الخفية يتصل بنطاق المادة. وكما يُلاحظ في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية:

---

(١٤) اعتمده مجلس منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في ٢٦ تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٨٦ وصدر في المجلد الثاني من النسخة السائبة الأوراق للاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في صفحة R(4)-1.

''(أ) لا تمنع المادة تطبيق القواعد الوطنية على الرسملة السهمية الخفية ما دام أثرها يتمثل في تقدير أرباح المقترض بقياسها بمبلغ يماثل الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها في حالة العمل بقاعدة الاستقلالية؛

''(ب) ولهذه المادة أهمية لا في تحديد ما إذا كان سعر الفائدة المنصوص عليه في عقد قرض سعرا يستند إلى قاعدة الاستقلالية فحسب، بل إن لها أهمية حتى في تحديد ما إذا كان بالإمكان اعتبار القرض الظاهري قرضا حقا أم أنه ينبغي اعتباره نوعا آخر من أنواع المدفوعات، ولا سيما اعتباره مساهمة في رأس المال السهمي؛

''(ج) ولا ينبغي لتطبيق قواعد مصممة للتعامل مع الرسملة السهمية الخفية أن يؤدي مبدئيا إلى زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة في المؤسسة المحلية المعنية بقدر يفوق الأرباح الممكن تحقيقها استنادا إلى قاعدة الاستقلالية، و... ينبغي التقيد بهذا المبدأ عند تطبيق المعاهدات الضريبية القائمة''. [الفقرة ٣]

ويمضي شرح منظمة التعاون والتنمية على النحو التالي:

''ويثور تساؤل بشأن ما إذا كانت القواعد الإجرائية الخاصة التي اعتمدها بعض البلدان لتناول المعاملات بين الأطراف ذات الصلة تتماشى مع هذه الاتفاقية النموذجية. وعلى سبيل المثال، قد يُثار سؤال عما إذا كان عكس عبء الإثبات أو أي نوع من القرائن التي قد ترد في القوانين المحلية متفقا مع مبدأ الاستقلالية. ويفسر عدد من البلدان المادة على أنها لا تمنع بأي حال تسوية الأرباح بموجب القانون الوطني بشروط تختلف عن الشروط التي جاءت في هذه المادة، وأنها تؤدي إلى رفع مبدأ الاستقلالية إلى المبدأ المكرس بمقتضى معاهدة. كما يعتبر جميع البلدان الأعضاء تقريبا أن اشتراط شروط تقضي بتقديم معلومات إضافية وتكون أكثر صرامة من الشروط المعتادة، أو النص على عكس مبدأ عبء الإثبات لن يشكل تمييزا بمفهوم المادة ٢٤. بيد

أنه في بعض الحالات قد يسفر تطبيق القانون الوطني في بعض البلدان عن تسويات للأرباح تخالف مبادئ المادة. وتمكّن المادة الدول المتعاقدة من معالجة هذه الحالات عن طريق إجراء تسويات مقابلة (أنظر أدناه) وفي إطار إجراءات التراضي''. [الفقرة ٤]

الفقرة ٢

٧ - وطبقا لما جاء في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإن ''تصحيح المعاملات بين المؤسسات الشريكة في الحالة التي تتناولها الفقرة ١ قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي الاقتصادي (أي فرض ضرائب على ذات الدخل عندما يكون بحوزة أشخاص مختلفين)، كما هو الأمر في حالة مؤسسة للدولة ألف تراجع أرباحها بالزيادة وتفرض الضريبة على مبلغ من الأرباح سبق أن فرضت عليه الضريبة في حوزة المؤسسة الشريكة لها في الدولة باء''. ويلاحظ شرح منظمة التعاون والتنمية أن ''الفقرة ٢ تنص على أنه في هذه الظروف، تجري الدولة باء تسوية ملائمة لإزالة الازدواج الضريبي''. [الفقرة ٥]

إلا أنه، وحسبما ورد في شرح منظمة التعاون والتنمية،

''... لا تجرى التسوية تلقائيا في الدولة باء لمجرد أن الأرباح قد زيدت في الدولة ألف؛ فالتسوية لا تصبح واجبة إلا إذا اعتبرت الدولة باء أن رقم الأرباح التي سويت يعكس على النحو الصحيح ما كانت ستبلغه الأرباح لو كانت المعاملات قد أجريت استنادا إلى قاعدة الاستقلالية. وبعبارة أخرى، لا يمكن الاستناد إلى هذه الفقرة ولا ينبغي تطبيقها حينما تزاد أرباح مؤسسة شريكة إلى مستوى يتجاوز ما كانت ستبلغه لو أنها حسبت على النحو الصحيح على أساس قاعدة الاستقلالية. ومن ثم لا تلتزم الدولة باء بإجراء تسوية لأرباح الشركة التابعة لها إلا إذا اعتبرت أن التسوية التي أجريت في الدولة ألف لها ما يبررها، من حيث المبدأ ومن حيث المبلغ. على حد سواء''. [الفقرة ٦]

''ولا تحدد الفقرة طريقة إجراء التسوية. وتستخدم البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية أساليب مختلفة لإزالة الازدواج في هذه الظروف، والباب مفتوح بالتالي للدول المتعاقدة للاتفاق في إطار ثنائي على أي قواعد محددة ترغب في إضافتها للمادة. وعلى سبيل المثال، قد يفضل بعض الدول النظام الذي يقضي بإجراء التسوية عند زيادة أرباح المؤسسة سين في الدولة ألف إلى المستوى الذي كانت ستبلغه على أساس قاعدة الاستقلالية، وذلك بإعادة النظر في التقييم الضريبي للمؤسسة الشريكة (صاد) في الدولة باء والتي تشمل الأرباح التي فرضت عليها ضرائب مزدوجة بغية تخفيض هذه الأرباح الخاضعة للضريبة بمبلغ مناسب. ومن ناحية ثانية قد تفضل دول أخرى النص على أنه، لأغراض المادة ٢٣، ينبغي معاملة الأرباح التي فرضت عليها ضرائب مزدوجة وهي بحوزة المؤسسة (صاد) التابعة للدولة (باء) كما لو كانت أرباحا تخضع للضريبة في الدولة ألف؛ وبناء عليه، يحق لمؤسسة الدولة باء أن تعفى من الضرائب في الدولة باء، بموجب المادة ٢٣، فيما يتعلق بالضرائب التي دفعتها مؤسستها الشريكة في الدولة ألف''. [الفقرة ٧]

''ولا ترمي الفقرة إلى تناول ما قد يسمى ''بالتسويات الثانوية''. ولنفترض أن مراجعة بزيادة الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة (سين) في الدولة ألف قد أجريت وفقا للمبدأ الوارد في الفقرة ١؛ ولنفترض أيضا أن تسوية قد أجريت لأرباح المؤسسة (صاد) في الدولة باء وفقا للمبدأ المنصوص عليه في الفقرة ٢، فإن الوضع لا يزال لم يعد إلى ما كان ينبغي أن يكون عليه لو أن المعاملات تمت بأسعار تستند إلى قاعدة الاستقلالية لأن الأموال التي تمثل الأرباح موضوع التسوية، توجد في واقع الأمر، في حوزة المؤسسة (صاد) بدلا من أن تكون في حوزة المؤسسة (سين). ويمكن القول إنه لو طبق السعر المستند إلى قاعدة الاستقلالية ورغبت المؤسسة (سين) فيما بعد في أن تحول هذه الأرباح إلى المؤسسة (صاد)، لحولتها مثلا في شكل

أرباح أسهم أو إتاوة (إذا كانت المؤسسة (صاد) هي المؤسسة الأم للمؤسسة (سين) أو في شكل قرض، مثلا (لو كانت المؤسسة (سين) هي المؤسسة الأم للمؤسسة (صاد)) وإنه في تلك الظروف قد تكون ثمة نتائج ضريبية أخرى (من قبيل إعمال الاقتطاع الضريبي) تبعا لنوع الدخل المعني وأحكام المادة التي تتناول ذلك النوع من الدخل''. [الفقرة ٨]

''وهذه التسويات الثانوية، التي يلزم إجراؤها لتحديد الحالة التي كانت ستنشأ في حالة إجراء المعاملات استنادا إلى قاعدة الاستقلالية تتوقف على الحقائق المتعلقة بكل حالة بعينها ... ولا شيء في الفقرة ٢ يحول دون إجراء هذه التسويات الثانوية عندما تجيزها القوانين المحلية للدول المتعاقدة''. [الفقرة ٩]

''وكذلك لا تحسم الفقرة مسألة ما إذا كانت هناك ضرورة لتحديد مهلة من الوقت لا ترغم الدولة باء بعد انقضائها على إجراء تسوية ملائمة لأرباح المؤسسة (صاد) بعد المراجعة بزيادة أرباح المؤسسة (سين) في الدولة ألف. وترى بعض الدول أن التزام الدولة باء ينبغي أن يكون مفتوحا – بعبارة أخرى، أيا كان عدد السنوات التي تعود إليها الدولة ألف لمراجعة التقييمات، التي تستند إليها الضريبة، فإنه ينبغي على سبيل الإنصاف ضمان حصول المؤسسة (صاد) على تسوية ملائمة في الدولة باء. وتعتبر دول أخرى أن الالتزام المفتوح من هذا القبيل غير معقول لأنه غير عملي إداريا. ولذلك فإنه في ظل هذه الظروف، لم يتناول نص المادة هذه المشكلة، بيد أن الخيار قد ترك للدول المتعاقدة لكي تدرج في اتفاقيات ثنائية، إذا رغبت، أحكاما تتعلق بالمدة التي تكون الدولة باء ملتزمة خلالها بإجراء التسوية الملائمة ...'' [الفقرة ١٠]

''وإذا نشأ نزاع بين الأطراف المعنية بشأن مبلغ التسوية الملائمة وطابعها، فإنه ينبغي تطبيق إجراءات التراضي التي تنص عليها المادة ٢٥؛

ويتضمن شرح تلك المادة عددا من الاعتبارات التي يمكن تطبيقها على تسويات أرباح المؤسسات الشريكة التي تُجرى استنادا إلى هذه المادة (بصفة خاصة بعد تسوية أسعار التحويل) وعلى التسويات المقابلة التي ينبغي حينئذ إجراؤها طبقا للفقرة ٢ من هذه المادة ...". [الفقرة ١١]

٨ - ولاحظ بعض أفراد فريق الخبراء أن إجراء تسوية ملازمة بموجب الفقرة ٢ يمكن أن يكون أمرا باهظ الكلفة للبلدان الصغيرة التي قد ترى عدم إدراج الفقرة ٢ في معاهداتها. ورد عدد من أعضاء فريق الخبراء بأن الفقرة ٢ تمثل في رأيهم جانبا أساسيا من المادة ٩. وعدم توفير تسوية ملازمة سيؤدي إلى ازدواج ضريبي، الأمر الذي يخالف غرض الاتفاقية. غير أنه يمكن لأي بلد أن يفحص عن كثب التسوية الأولية بموجب الفقرة ١ قبل البت في شأن التسوية الملازمة الملائمة للتسوية الأولية. وذكر عضو آخر أنه قد يُستصوب إنهاء إلزام الدولة بإجراء تسوية ملازمة حينما تكون الدولة المتعاقدة الأخرى قد أجرت في وقت سابق تسوية لأسعار التحويل. ولاحظ أنه قد يكون من الملائم الاستعاضة عن عبارة "تجري عندئذ... تسوية" بعبارة "يجوز عندئذ ... أن تجري تسوية" وإن بإمكان الدول المتعاقدة، خلال المفاوضات الثنائية، استخدام العبارة المناسبة. بيد أنه لم تتوافق الآراء بشأن هذه النقطة وظلت صيغة الفقرة ٢ دون تغيير.

الفقرة ٣

٩ - أجرى فريق الخبراء تعديلا في عام ١٩٩٩ على المادة ٩ بإدراج فقرة جديدة هي الفقرة ٣. وتشترط الفقرة ٢ من المادة ٩ أن يجري البلد "تسوية ملائمة" (تسوية ملازمة) لإدراج أي تغيير في سعر التحويل يجريه أي بلد بموجب الفقرة ١ من المادة ٩. وتنص الفقرة ٣ الجديدة على أن أحكام الفقرة ٢ لا تسري في الحالات التي تسفر فيها الإجراءات القضائية أو الإدارية أو غيرها من الإجراءات القانونية عن حكم نهائي يقضي بأن إحدى المؤسستين المعنيتين ملزمة، بمقتضى إجراءات أدت إلى تسوية الأرباح بموجب الفقرة ١، بدفع غرامة بسبب الغش أو الإهمال الجسيم أو عدم الوفاء

المتعمد. وبعبارة أخرى، في حالة صدور حكم نهائي بعد إجراءات قضائية أو إدارية أو غيرها من الإجراءات القانونية يشير إلى أنه فيما يتعلق بتسوية الأرباح بموجب الفقرة ١، فرضت غرامة على إحدى المؤسستين بسبب الغش أو الإهمال الجسيم أو عدم الوفاء المتعمد، فلن يكون هناك التزام بإجراء التسوية الملازمة بموجب الفقرة ٢. ويعني هذا النهج أن المكلف قد يكون عرضة لغرامات غير ضريبية وغرامات ضريبية. وقد تعتبر بعض البلدان الأعضاء هذه الغرامات المزدوجة مفرطة في القسوة. وأشار بعض الأعضاء إلى أن من المرجح أن تكون الحالات التي تنطوي على تحصيل هذه الغرامات استثنائية، وأن هذا الحكم لن يطبق بطريقة روتينية.

المادة ١٠

أرباح الأسهم

ألف – اعتبارات عامة

١ – تستنسخ المادة ١٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أحكام المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فيما عدا أحكام الفقرة ٢ منها التي تتضمن اختلافات جوهرية. وتعالج المادة ١٠ فرض ضريبة على أرباح الأسهم التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من مصادر في دولة متعاقدة أخرى. وتنص الفقرة ١ منها على جواز فرض ضريبة على أرباح الأسهم في بلد الإقامة، وتنص الفقرة ٢ على جواز فرض ضريبة على أرباح الأسهم في بلد المصدر ولكن بمعدل ضريبي محدود. وفي الفقرة ٣، عُرِّف مصطلح ''أرباح الأسهم'' على نحو يشمل عموما توزيع الشركة الأرباح على المساهمين. وتعتبر ''أرباح الأسهم'' من وجهة نظر المساهمين، حسبما جاء في شرح منظمة التعاون والتنمية لهذه الفقرة، ''دخلا متأتيا من رأس المال الذي وضعوه في متناول الشركة بوصفهم مساهمين فيها''. وتنص الفقرة ٤ على عدم انطباق أحكام الفقرتين ١ و ٢ على أرباح الأسهم التي تعزى إلى منشأة دائمة للمستفيد في بلد المصدر، ولا تجيز الفقرة ٥، بصفة عامة، لدولة متعاقدة أن تفرض ضريبة على أرباح

المادة ٣

الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في الدولة الأخرى إلا إذا كان المساهم مقيما في الدولة التي فرضت الضريبة أو كانت أرباح الأسهم تعزى إلى منشأة دائمة للمستفيد في تلك الدولة.

باء – شرح فقرات المادة ١٠

الفقرة ١

٢ – تنص هذه الفقرة، التي تستنسخ الفقرة ١ من المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، على جواز فرض ضريبة على أرباح الأسهم في الدولة التي يقيم فيها المستفيد. بيد أنها لا تنص على عدم جواز فرض ضريبة على أرباح الأسهم إلا في تلك الدولة وبهذا تترك المجال مفتوحا أمام إمكانية فرض الدولة التي تقيم فيها الشركة التي تدفع أرباح الأسهم لضريبة عليها، أي الدولة التي نشأت فيها تلك الأرباح (بلد المصدر). وعندما نُظر في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للمرة الأولى، رأى عدد من أعضاء الفريق المنتمين إلى البلدان النامية أنه لا يجوز، من حيث المبدأ، فرض ضريبة على أرباح الأسهم إلا من قِبل بلد المصدر. وطبقا لما ذكروه، إذا خُوِّل لبلد الإقامة وبلد المصدر حق فرض الضريبة معا فينبغي أن يمنح بلد الإقامة خصما ضريبيا كاملا بغض النظر عن مبلغ الضريبة الأجنبية الذي يتعين استيعابه، وأن يمنح في الحالات المناسبة خصما للضرائب المعفى منها. وشدد أحد هؤلاء الأعضاء على أنه ليس ثمة ما يدعو إلى أن تتنازل البلدان النامية عن الضريبة المقتطعة عند المصدر المفروضة على أرباح الأسهم أو أن تخفِّضها، وبخاصة إذا كانت تلك الدول توفر حوافز ضريبية أو غير ذلك من الامتيازات. ومع ذلك، فقد توصل الفريق إلى توافق في الآراء مفاده جواز فرض ضريبة على أرباح الأسهم من قِبل الدولة التي يقيم فيها المستفيد. ويتمثل توافق الآراء هذا بصفة عامة في الممارسة المعمول بها حاليا في معاهدات البلدان النامية والبلدان المتقدمة النمو. فقد أزيل الازدواج الضريبي أو حُدَّ

منه من خلال صيغة تجمع بين الإعفاء أو الخصم الضريبي في بلد الإقامة من ناحية وتخفيض معدلات الضرائب المقتطعة في بلد المصدر، من ناحية أخرى.

٣ - واستنادا إلى شرح الفقرة ١ من المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية:

"... تحمل عبارة "التي تدفعها" معنى واسعا للغاية لأن مفهوم الدفع يعني الوفاء بالالتزام بوضع مال تحت تصرف المساهم بالطريقة التي يشترطها العقد أو يقتضيها العرف". [الفقرة ٧]

"ولا تعالج هذه المادة سوى أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة إلى شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. ولهذا، فهي لا تسري على أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة ثالثة أو على أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة وتعزى إلى منشأة دائمة تملكها مؤسسة تابعة لتلك الدولة في الدولة المتعاقدة الأخرى ...". [الفقرة ٨]

الفقرة ٢

٤ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٢ من المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية ولكنها تختلف عنها في جوانب معينة سيأتي شرحها أدناه.

٥ - وفي عام ١٩٩٩، عدَّل فريق الخبراء الحكم الرئيسي للفقرة ٢ بغية مواءمته مع نظيره في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وقبل التعديل، كانت الفقرة تنص على جواز فرض ضريبة أيضا على أرباح الأسهم في الدولة المتعاقدة التي تقيم فيها الشركة التي تدفع أرباح الأسهم. إلا إذا كان من دفعت إليه هو المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم، فإنه يتعين أن تحتسب الضريبة بالطريقة المحددة في الاتفاقية. وتم تعديل هذه الفقرة بحيث تنص على أنه إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه يتعين أن تحتسب الضريبة بالطريقة المحددة في

الاتفاقية. وأُدخل التعديل ذاته على الفقرة ٢ من المادتين ١١ و ١٢ المتعلقتين بالفائدة والإتاوات، على التوالي. والغرض من ذلك التعديل هو إتاحة مزايا هذه المواد (أي المواد ١٠ و ١١ و ١٢) للمستفيد الفعلي المقيم في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى بصرف النظر عن مكان إقامة أي وكيل أو وسيط يتولى تحصيل الإيرادات بالنيابة عن المستفيد الفعلي مع الاستمرار في الوقت نفسه في حرمان المستفيد الفعلي من الاستفادة من هذه المزايا إذا كان غير مقيم في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى حتى لو كان الوسيط الذي يتولى تحصيل الإيرادات مقيما فيها. وعلى الرغم مما أبداه بعض أعضاء الفريق من شكوك إزاء ما يترتب على هذا التعديل من آثار في البلدان النامية وكذلك في البلدان التي تفرض ضريبة على أرباح الأسهم على أساس ما يحوَّل منها، اعتبر الفريق أن التعديل، حتى بعد النظر فيه مجددا، بصيغته المقترحة المتمشية مع النص الحالي للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، ليس بحاجة إلى إعادة نظر فيه. وتنطبق هذه الملاحظات، مع مراعاة ما يقتضيه اختلاف الحال، على التعديلات المماثلة التي أدخلت على الفقرة ٢ من المادتين ١١ (الفائدة) و ١٢ (الإتاوات).

٦ - وتحِد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الضريبة المفروضة في بلد المصدر في نسبة ٥ في المائة في الفقرة الفرعية (أ) بالنسبة لأرباح الاستثمار المباشر ونسبة ١٥ في المائة في الفقرة الفرعية (ب) بالنسبة لأرباح استثمارات حافظة الأوراق المالية، لكن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تركت مسألة تحديد تلك النسب المئوية للمفاوضات الثنائية. كما خُفِّضت في الفقرة الفرعية (أ) نسبة الحد الأدنى للملكية اللازم بالنسبة لأرباح الاستثمار المباشر من ٢٥ في المائة إلى ١٠ في المائة. غير أن عتبة الـ ١٠ في المائة التي تحدد مستوى مساهمة المساهمين والتي تجعل من تلك المساهمة استثمارا مباشرا هي عتبة مذكورة لأغراض التوضيح فحسب.

٧ - وقرر فريق الخبراء الاستعاضة عن ''نسبة ٢٥ في المائة'' بـ ''نسبة ١٠ في المائة'' في الفقرة الفرعية (أ) كحد أدنى من رأس المال اللازم لكسب صفة الاستثمار

المباشر لأن بعض البلدان النامية لا تسمح بأن تتعدى ملكية غير المقيمين نسبة ٥٠ في المائة ومعلوم أن نسبة ١٠ في المائة تمثل نصيبا هاما من الملكية المسموح بها.

٨ - ولم يتمكن الفريق من التوصل إلى توافق في الآراء حول الحد الأعلى للمعدلات الضريبية المسموح بفرضه في بلد المصدر. ورأى عدد من أعضاء البلدان النامية الذين يفضلون أساسا مبدأ قصر فرض الضريبة على أرباح الأسهم على بلد المصدر حصرا، أن المعدلات المحددة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تستتبع تكبد بلد المصدر خسارة كبيرة جدا من الإيرادات. وبالرغم من قبولهم أيضا لمبدأ فرض الضريبة في البلد الذي يقيم فيه المستفيد الفعلي، فقد أعربوا عن اعتقادهم بضرورة أن ينتفع المستثمر الأجنبي من أي تخفيض في الضرائب المقتطعة في بلد المصدر عوضا عن أن تنتفع منه الخزانة العامة في البلد الذي يقيم فيه المستفيد الفعلي، على غرار ما قد يحدث في إطار الطريقة التقليدية لخصم الضريبة إذا أدى التخفيض إلى إنقاص معدل الضريبة التراكمي المعمول به في بلد المصدر دون المعدل المعمول به في البلد الذي يقيم فيه المستفيد الفعلي.

٩ - واقترح الفريق اعتبارات معينة قد تسترشد بها البلدان عند التفاوض على فرض ضريبة على أرباح الاستثمار المباشر في بلد المصدر. فإذا كان البلد المتقدم النمو (بلد الإقامة) يستخدم نظاما لخصم الضريبة، فبإمكانه أن يحاول بالطريقة المناسبة في إطار المفاوضات الرامية إلى إبرام معاهدة ضريبية أن يحدد معدلا للضريبة المقتطعة عند المصدر من شأنه أن يؤدي، بالاقتران مع معدل ضرائب الشركة الأساسي في بلد المصدر، إلى معدل كلي نافذ لا يتعدى معدل الضريبة في بلد الإقامة. وقد تتأثر مواقف الأطراف المتفاوضة أيضا بما إذا كان بلد الإقامة يسمح بخصم الضريبة المعفي منها في بلد المصدر في إطار برامج الحوافز الضريبية. وإذا كان البلد المتقدم النمو يستخدم نظاما للإعفاء الضريبي لإزالة الازدواج الضريبي فبإمكانه أن يحاول في إطار المفاوضات الثنائية أن يضع حدا لمعدلات الضرائب المقتطعة على أساس: (أ) أن الإعفاء نفسه يؤكد مفهوم عدم فرض ضريبة على أرباح الأسهم المشتركة بين

الشركات، وأن وضع حد أعلى لمعدل الضرائب المقتطعة عند المصدر يتماشى مع ذلك المفهوم، و (ب) أن الإعفاء وما ينشأ عنه من خروج عن الحياد الضريبي بالنسبة للاستثمار المحلي هما لمنفعة المستثمر الدولي وأن تحديد معدل الضرائب المقتطعة عند المصدر، الذي يفيد المستثمر أيضا، يتماشى مع هذا الجانب من الإعفاء.

١٠ - وينبغي أن يكون في استطاعة كل من بلد المصدر وبلد الإقامة أن يفرض ضريبة على الأرباح المتأتية من أسهم استثمارات حافظة الأوراق المالية وإن كانت ضآلة مقدار استثمارات حافظة الأوراق المالية نسبيا وما تكتسيه من أهمية تقل بشكل ملحوظ عن أهمية الاستثمار المباشر يجعلان القضايا المتصلة بمعاملتها الضريبية أقل حدة في بعض الحالات. وقرر الفريق عدم الإيصاء بمعدل أقصى بسبب احتمال تباين آراء بلدان المصدر حول أهمية استثمار حافظة الأوراق المالية والأرقام التي يتعين إدراجها.

١١ - وفي عام ١٩٩٩، لوحظ أن الممارسة الحديثة في المعاهدات الضريبية المبرمة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية تشير إلى وجود مجموعة متنوعة من معدلات الضرائب المقتطعة المتصلة بالاستثمار المباشر وباستثمار حافظة الأوراق المالية. فقد جرت العادة أن تكون معدلات الضريبة المقتطعة التي تخضع لها أرباح الأسهم والمنصوص عليها في المعاهدات الضريبية المبرمة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية أعلى من المعدلات المنصوص عليها في المعاهدات الضريبية المبرمة بين البلدان المتقدمة النمو. وبالتالي، إذا كان معدل الضريبة المعمول به في منظمة التعاون والتنمية لا يتعدى ٥ في المائة من أرباح الاستثمار المباشر و ١٥ في المائة من أرباح استثمارات حافظة الأوراق المالية فإنه يتراوح عادة في المعاهدات الضريبية المبرمة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية بين ٥ و ١٥ في المائة من أرباح الاستثمار المباشر و ١٥ و ٢٥ في المائة من أرباح حافظة الأوراق المالية. واتخذت بعض البلدان النامية موقفا مفاده أن خسارة الإيرادات في الأجل القصير نتيجة لانخفاض معدلات الضريبة المقتطعة تكافئها زيادة الاستثمار المباشر في الأجلين المتوسط والطويل. ولهذا، فإن العديد من المعاهدات الضريبية المبرمة حديثا بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

تتضمن المعدلات المنصوص عليها في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وهناك عدد قليل من المعاهدات التي تتضمن معدلات أقل من ذلك.

١٢ - كما ظهرت عدة سمات خاصة في المعاهدات المبرمة بين البلدان النامية والبلدان المتقدمة النمو: (أ) فقد لا تكون معدلات الضريبة واحدة في هاتين الفئتين من البلدان؛ (ب) وقد لا تكون معدلات الضريبة محددة مطلقا؛ (ج) وقد لا تسري المعدلات المخفضة إلا على الدخل المتأتي من الاستثمارات الجديدة؛ (د) وقد لا تسري المعدلات الدنيا أو الإعفاء إلا على الأنواع المفضلة من الاستثمارات (مثل ''المشاريع الصناعية'' أو ''الاستثمارات الرائدة''؛ (هـ) وقد لا تستفيد أرباح الأسهم من معدلات مخفضة إلا إذا حيزت الأسهم لفترة محددة من الزمن. وفي المعاهدات التي أبرمتها البلدان التي اعتمدت نظاما لإسناد الضرائب المفروضة على الشركات (مثل إدماج ضريبة الشركات في صلب ضريبة حملة أسهم الشركة أو ضريبة الدخل الفردية) عوضا عن اعتماد النظام الضريبي التقليدي (فرض ضريبة على المساهمين وعلى الشركة كل على حدة) أدرجت نصوصٌ محددة قد تكفل توسيع نطاق الخصم والإعفاء الضريبي الممنوحين سلفا للمساهمين المحليين لتشمل المساهمين المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى.

١٣ - وعلى الرغم من كون المعدلات محددة إما جزئيا أو كليا لأسباب تتعلق بالتوازن العام للمعاهدة الضريبية الثنائية المعنية، فإن العوامل التقنية التالية غالبا ما تدخل في الاعتبار لدى تحديد معدل الضريبة:

(أ) نظام ضريبة الشركات المعمول به في بلد المصدر (أي المدى الذي يتبع فيه البلد نظاما لدمج الضريبة أو نظاما تقليديا للضرائب) وعبء الضريبة الإجمالي على الأرباح الموزعة للشركة والمترتب على ذلك النظام؛

(ب) المدى الذي يمكن أن يخصم فيه بلد الإقامة الضريبة على أرباح الأسهم والأرباح الأساسية مقابل ضريبته الخاصة وعبء الضريبة الإجمالي الملقى على عاتق المكلف، بعد تخفيف الضريبة في كلا البلدين؛

(ج) المدى الذي يُعطى فيه خصم ضريبي مماثل في بلد الإقامة مقابل الضريبة المعفى منها في بلد المصدر؛

(د) مدى نجاح بلد المصدر، من وجهة نظره، في إقامة توازن مرضٍ بين رفع الإيرادات واجتذاب استثمار مباشر.

١٤ - ويتضمن شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الفقرات التالية:

''إذا عوملت شركة الأشخاص كهيئة اعتبارية بمقتضى القوانين المحلية المنطبقة عليها، يجوز للدولتين المتعاقدتين الاتفاق على تعديل الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٢ على نحو يمنح شركة الأشخاص هذه أيضا نفس المزايا الناجمة عن معدل الضريبة المخفض الممنوح للشركات الأم''. [الفقرة ١١]

''بموجب الفقرة ٢، لا يستفيد من الحد المفروض على الضريبة في دولة المصدر أي وسيط، كوكيل أو مندوب، يعمل كصلة وصل بين المستفيد والمدين، ما لم يكن المستفيد الفعلي مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى ... وللدول التي ترغب في زيادة توضيح هذا الحكم أن تفعل ذلك خلال المفاوضات الثنائية ...''. [الفقرة ١٢]

''معدلات الضريبة التي تحددها هذه المادة في دولة المصدر هي معدلات قصوى. ويجوز للدول أن تتفق، خلال المفاوضات الثنائية، على معدلات أقل أو أن تتفق أيضا على ضريبة لا تفرض إلا في الدولة التي يقيم فيها المستفيد الفعلي. ويشير تخفيض المعدلات المنصوص عليه في الفقرة ٢ إلى فرض ضريبة على أرباح الأسهم فقط ولا يشير إلى فرض ضريبة على أرباح الشركة التي تدفع أرباح الأسهم''. [الفقرة ١٣]

''ويجوز للدولتين المتعاقدتين أيضا أن تتفقا خلال المفاوضات الثنائية على [خفض النسبة المئوية للملكية المطلوبة فيما يتعلق بأرباح الاستثمار المباشر]. وثمة ما يبرر نسبة مئوية أقل، على سبيل المثال، في الحالات التي تمنح فيها الدولة التي تقيم فيها الشركة الأم، وفقا لقانونها المحلي، إعفاء لهذه الشركة عن الأرباح المتأتية من ملكية تقل عن ٢٥ في المائة في شركة فرعية غير مقيمة''. [الفقرة ١٤]

''في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٢، تستخدم عبارة ''رأس المال'' في [تحديد الحد الأدنى للملكية اللازمة لأرباح أسهم الاستثمار المباشر]. ويعني استخدام هذه العبارة في هذا السياق، لأغراض الفقرة الفرعية (أ)، أنه ينبغي استخدامها بالمعنى الذي تستخدم فيه لأغراض التوزيع على المساهمين (وفي هذه الحالة بالذات، يقصد بذلك الشركة الأم).

''(أ) وبناء على ذلك، ينبغي أن تُفهم، كقاعدة عامة، عبارة ''رأس المال'' الواردة في الفقرة الفرعية (أ) على غرار ما تُفهم به في قانون الشركات. وينبغي ألا تؤخذ أي عناصر أخرى، وبوجه خاص الأموال الاحتياطية، في الحسبان.

''(ب) ينبغي أن يشار إلى رأس المال، حسبما يفهم في قانون الشركات، بالقيمة الاسمية لجميع الأسهم التي ستسجل في ميزانية الشركة كرأس مال في غالبية الحالات.

''(ج) ينبغي ألا تؤخذ في الحسبان الفوارق القائمة بسبب اختلاف فئات الأسهم الصادرة (أسهم عادية، أسهم ممتازة، أسهم ذات الصوت المتعدد، وأسهم غير مشفوعة بحق التصويت، وأسهم لحاملها، وأسهم اسمية، وما إلى ذلك) باعتبار أن تلك الفوارق تتصل بطبيعة حق المساهمين أكثر مما تتصل بمدى ملكيتهم لرأس المال.

''(د) عندما لا يعامَل أي قرض أو مساهمة أخرى في الشركة معاملة ''رأس المال''، بالمعني الحرفي للكلمة، بمقتضى قانون الشركات، بل عندما يعامل الدخل المتأتي منه، استنادا إلى القانون المحلي أو الممارسة المحلية (''رسملة سهمية خفية'' أو ضم قرض إلى رأسمال سهمي)، كأرباح أسهم بموجب المادة ١٠، فإن قيمة هذا القرض أو المساهمة تعامَل أيضا كما لو أنها ''رأس مال'' بمفهوم الفقرة الفرعية (أ).

''(هـ) في حال الهيئات التي لا تملك رأس مال بمفهوم قانون الشركات، ينبغي أن يعامَل رأس المال، لأغراض الفقرة الفرعية (أ) بمثابة إجمالي جميع المساهمات المقدمة إلى الهيئة المأخوذة في الحسبان لأغراض توزيع الأرباح.

وفي المفاوضات الثنائية، يجوز للدول المتعاقدة أن تحيد عن معيار ''رأس المال'' المستخدم في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٢) وأن تستخدم عوضا عنه معيار حق التصويت''. [الفقرة ١٥]

''ولا تشترط الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٢) أن تملك الشركة المستفيدة من أرباح الأسهم [١٠] في المائة على الأقل من رأس المال لفترة طويلة نسبيا قبل موعد التوزيع. وهذا يعني أن أهم ما في الأمر في مسألة الملكية هو الحالة السائدة في الوقت الذي ينشأ فيه الخضوع للضريبة التي تسري عليها الفقرة ٢ أي هي في معظم الأحيان الحالة القائمة عندما تصبح أرباح الأسهم متاحة قانونا للمساهمين. والسبب الرئيسي الكامن وراء ذلك هو الرغبة في إيراد نص يكون قابلا للتطبيق على أوسع نطاق ممكن. والشرط القائل بأن تكون للشركة الأم حد أدنى من الملكية لفترة معينة قبل توزيع الأرباح قد يستلزم إجراء تحريات واسعة النطاق. وتنص القوانين المحلية في بعض بلدان منظمة التعاون والتنمية على وجوب أن تكون ملكية الشركة المستفيدة لفترة دنيا كيما تستفيد من الإعفاء الضريبي أو تخفيف الضريبة عن

أرباح الأسهم التي استفادت منها. وبناء عليه، يجوز للدول المتعاقدة أن تدرج شرطا مماثلا في اتفاقياتها". [الفقرة ١٦]

"لا ينبغي منح التخفيض المتوخى في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٢) في حالات إساءة استعمال هذا النص، ومن ذلك على سبيل المثال عندما تعمد شركة تقل ملكيتها عن [١٠] في المائة إلى زيادة نسبة ملكيتها قبل موعد استحقاق دفع أرباح الأسهم بوقت قصير لغرض يتمثل أساسا في ضمان الاستفادة من المزايا التي يوفرها النص المذكور آنفا، أو عندما تُرتَّب الملكية المطلوبة، بشكل آخر، من أجل الحصول بالدرجة الأولى على التخفيض. وبغية التصدي لهذه المناورات، قد تجد الدول المتعاقدة من الملائم أن تضيف إلى الفقرة الفرعية (أ) عبارة تنص عموما على ما يلي:

('شريطة ألا تكون هذه الملكية قد اكتسبت أساسا لغرض استغلال هذا النص')". [الفقرة ١٧]

"لا تتضمن الفقرة ٢ أي إشارة حول طريقة فرض الضريبة في بلد المصدر.

ولذلك فهي تترك للدولة الحرية في تطبيق قوانينها، ولا سيما فرض الضريبة سواء عن طريق اقتطاعها من المصدر أو فرضها حسب التقدير الفردي". [الفقرة ١٨]

"ولا تقدم الفقرة حلا للمسائل الإجرائية. فكل دولة ينبغي أن يكون في مقدورها تطبيق الإجراءات التي تنص عليها قوانينها. ويمكن لها إما أن تقتصر مباشرة في فرض ضريبتها على النسب التي تنص عليها المادة، أو أن تفرض ضريبة كاملة ثم ترد المبلغ لاحقا. وتثير الحالات الثلاثية (انظر الفقرة ٥٣ من شرح المادة ٢٤) [كالحالات التي يعزى فيها الدخل الناشئ في

دولة متعاقدة والذي يكون المستفيد الفعلي منه مقيم تابع للدولة المتعاقدة الأخرى إلى منشأة دائمة في دولة ثالثة]''. [الفقرة ١٩]

''ولا تحدد المادة ما إذا كان الإعفاء الضريبي في الدولة المصْدر مشروطا أم لا بمدى خضوع أرباح الأسهم للضريبة في دولة الإقامة. ويمكن تسوية هذه المسألة عن طريق المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٢٠]

''ولا تتضمن المادة أحكاما بشأن كيفية مراعاة الدولة التي يقيم فيها المستفيد الفعلي للضريبة المفروضة في الدولة مصدر أرباح الأسهم. وتتطرق لهذه المسألة المادتان ٢٣ ألف و ٢٣ باء''. [الفقرة ٢١]

''ويوجه الانتباه عموما إلى الحالة التالية: الحالة التي يكون فيها المستفيد فعليا من أرباح الأسهم الناشئة في دولة متعاقدة شركة مقيمة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى؛ ويكون رأسمالها مملوكا كليا أو جزئيا لمساهمين يقيمون خارج تلك الدولة المتعاقدة الأخرى؛ ولا تتمثل ممارستها في توزيع الأرباح في شكل عائدات للأسهم؛ وتتمتع بمعاملة ضريبية تفضيلية (شركة استثمارات خاصة، شركة صورية). وقد يثور سؤال بشأن ما إذا كان من المسوغ في حالة كهذه السماح بحصر الضريبة التي تنص عليها الفقرة ٢ في الدولة التي نشأت فيها أرباح الأسهم. وقد يكون من المناسب، عند إجراء مفاوضات ثنائية، الاتفاق بشأن استثناءات خاصة من القاعدة الضريبية التي تنص عليها هذه المادة، بهدف تحديد المعاملة التي تسري على هذه الشركات''. [الفقرة ٢٢]

الفقرة ٣

١٥ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٣ من المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون، ويرد شرحها على النحو التالي:

''نظرا لوجود اختلافات كبيرة بين قوانين البلدان الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون، يستحيل وضع تعريف كامل وشامل لمفهوم ''أرباح الأسهم''. وعليه، فإن التعريف يقتصر على ذكر أمثلة يمكن الإطلاع عليها في قوانين غالبية البلدان الأعضاء وهي غير مختلفة في تناولها على أية حال. ويأتي تعداد الأمثلة متبوعا بصيغة عامة. وقد تم الاضطلاع بدراسة مسهبة أثناء تنقيح مشروع اتفاقية عام ١٩٦٣ لإيجاد حل لا يحيل إلى القوانين المحلية. وانتهت هذه الدراسة إلى استنتاج مؤداه أنه من غير الممكن، فيما يبدو، وضع تعريف لمفهوم أرباح الأسهم مستقل عن القوانين المحلية نظرا لأوجه الاختلاف المتبقية فيما بين البلدان الأعضاء في ميدان قانون الشركات والقانون الضريبي. ومن الممكن للدول المتعاقدة أن تأخذ بعيد الاعتبار خصوصيات قوانينها والاتفاق عن طريق المفاوضات الثنائية على تضمين المبالغ الأخرى التي تدفعها الشركات بموجب أحكام هذه المادة في تعريف مفهوم أرباح الأسهم''. [الفقرة ٢٣]

''ويتعلق مفهوم أرباح الأسهم أساسا بالمبالغ التي توزعها الشركات بمفهوم الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ١ من المادة ٣. ولذلك فإن التعريف يتصل في المقام الأول بالأرباح الموزعة التي يتكون الحق فيها من الأسهم، أي ممتلكات شركة مساهمة (شركة الأموال). وهذا التعريف يعتبر بمثابة أسهم جميع السندات، غير سندات الدين، التي تصدرها الشركات وتعطي حاملها حق المشاركة في أرباحها؛ ومن ذلك مثلا أسهم ''التمتع'' أو حقوق ''التمتع'' أو ''حصص المؤسسين'' أو غيرها من حقوق المشاركة في الأرباح. وبالطبع يمكن تعديل هذه القائمة في اتفاقيات ثنائية وفقا لقوانين الدول المتعاقدة المعنية. وقد يكون ذلك ضروريا خاصة فيما يتعلق بالدخل المتأتي من أسهم ''التمتع'' و ''حصص المؤسسين''. ومن جهة أخرى، فإن سندات الدين التي تعطي حاملها حق المشاركة في الأرباح لا تدخل ضمن هذه

الفئة ...؛ كما أن الفائدة على السندات القابلة للتحويل لا تمثل أرباح أسهم''. [الفقرة ٢٤]

''ولا تتناول المادة ١٠ أرباح الأسهم بحد ذاتها وحسب، وإنما تتناول أيضا الفائدة على القروض ما دام المقرض يتقاسم فعلا المخاطر التي تتعرض لها الشركة، أي عندما يتوقف التسديد بدرجة كبيرة على نجاح النشاط التجاري للمؤسسة أو عدم نجاحه. ولذلك فإن المادتين ١٠ و ١١ لا تحولان دون اعتبار هذا النوع من الفائدة أرباح أسهم بموجب القواعد الوطنية المتعلقة بالرسملة السهمية الخفية في بلد المقترض أما مدى تقاسم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة من قِبل المساهم بسندات القروض فهي مسألة يجب أن تحدد حسب كل حالة على حدة على ضوء الظروف كافة، مثلما هو الشأن في الحالات التالية:

- عندما يفوق القرض بدرجة كبيرة جدا أي مساهمة أخرى في رأسمال المؤسسة (أو تم الحصول عليه لتعويض جزء مهم فقد من رأس المال) وليس له ما يساويه إلى حد كبير في الأصول القابلة للاسترداد؛
- عندما يشارك الدائن في أي أرباح للشركة؛
- عندما يكون تسديد القرض متوقفا على مطالبات دائنين آخرين أو على دفع أرباح الأسهم؛
- عندما يكون مستوى الفائدة أو دفعها متوقفا على أرباح الشركة؛
- عندما لا يتضمن عقد القرض أي أحكام ختامية للتسديد في تاريخ محدد''. [الفقرة ٢٥]

''وتساوى قوانين العديد من البلدان بين المساهمات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة والأسهم. كما أن الأرباح التي توزعها الشركات التعاونية تعتبر عموما بمثابة أرباح للأسهم''. [الفقرة ٢٦]

''ولا تمثل الأرباح التي توزعها شركات الأشخاص أرباح أسهم بالمعنى الذي ينص عليه التعريف، ما لم تخضع شركات الأشخاص في الدولة التي يوجد بها مكان إدارتها الفعلية لمعاملة ضريبية تشبه إلى حد كبير المعاملة السارية على شركات المساهمة (فيما يتعلق بتوزيع الأرباح على ''الشركاء الموصين'' في 'شركات التوصية البسيطة'، مثلما هو الأمر، على سبيل المثال، في بلجيكا والبرتغال وإسبانيا وأيضا في فرنسا). ومن جهة أخرى، قد يكون التوضيح في الاتفاقيات الثنائية ضروريا في الحالات التي يخول فيها القانون الضريبي لدولة متعاقدة لمالك حصص في شركة أموال الحق، وفق شروط معينة، في اختيار معاملته من حيث الضريبة المفروضة عليه معاملة الشريك في شركة الأشخاص، أو، على العكس من ذلك، يعطي الحق لشريك في شركة أشخاص في أن تفرض عليه الضريبة بوصفه مساهما في شركة أموال''. [الفقرة ٢٧]

''ويجوز أن تشمل المبالغ المسددة بوصفها أرباحا للأسهم ليس فحسب الأرباح التي تقرر توزيعها الاجتماعات السنوية للمساهمين، ولكن أيضا المزايا الأخرى، المالية أو ذات القيمة المالية، من قبيل الأسهم المجانية، والمكافآت، وأرباح التصفية، والأرباح الموزعة توزيعا مقنعا. ويسري الإعفاء الذي تنص عليه المادة ما دامت الدولة التي تقيم فيها الشركة المسددة للأرباح تفرض الضريبة على تلك الاستحقاقات بوصفها أرباحا للأسهم. ومن غير المهم أن يسدد أي من تلك الاستحقاقات من الأرباح الجارية التي تحققها الشركة أو أن تستمد مثلا من الأموال الاحتياطية، أي من أرباح السنوات المالية السابقة. وعادة ما لا تعتبر الأرباح التي توزعها شركة ما بهدف خفض حقوق الشركاء بمثابة أرباح للأسهم، مثل المبالغ المسددة التي تشكل استردادا لرأس المال بأي شكل من الأشكال''. [الفقرة ٢٨]

المادة ٣

''وكقاعدة عامة، فإن الاستحقاقات التي تخولها المساهمة في شركة ما لا تكون متاحة إلا للمساهمين أنفسهم. بيد أنه إذا أتيحت هذه الاستحقاقات لأشخاص ليسوا من المساهمين بمفهوم قانون الشركات، فإنه يجوز أن تشكل هذه الاستحقاقات أرباحا للأسهم في الحالات التالية:

- عندما تكون العلاقات القانونية بين أولئك الأشخاص والشركة المماثلة لامتلاك أسهم في الشركة (الملكية الخفية)
- عندما يكون الأشخاص المستفيدون من تلك الاستحقاقات مرتبطين ارتباطا وثيقا بأحد المساهمين؛ وتنطبق هذه الحالة، مثلا، عندما يكون المستفيد من أقرباء المساهم أو يكون شركة تملكها نفس المجموعة بوصفها الشركة المالكة للأسهم''. [الفقرة ٢٩]

''وعندما يكون حامل الأسهم والشخص المستفيد من الاستحقاقات مقيمين في دولتين مختلفتين وتكون الدولة المصدر وقّعت معهما اتفاقيتين، فإنه قد ينشأ عن ذلك تباين في الآراء فيما يتعلق بالاتفاقية التي يتعين تطبيقها. وقد تنشأ مشكلة مماثلة عندما تكون الدولة المصدر وقّعت اتفاقية مع إحدى الدولتين ولكن ليس مع الأخرى. وهذا تنازع قد يؤثر في أنواع أخرى من الدخل ولا يمكن إيجاد حل له إلا عن طريق ترتيب يتخذ في نطاق إجراءات التراضي''. [الفقرة ٣٠]

الفقرة ٤

١٦ - إن هذه الفقرة التي تجعل الفقرتين ١ و ٢ لا تنطبقان على أرباح الأسهم المقترنة فعلا بمنشأة دائمة أو مقر ثابت للمستفيد في البلد المصدر، تستنسخ الفقرة ٤ من المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون. ويلاحظ شرح المنظمة أن الفقرة ٤ لا تعتمد قاعدة قوة الجاذبية، مما يسمح بفرض الضريبة على أرباح الأسهم بوصفها أرباح مؤسسات إذا كانت للمستفيد منشأة دائمة أو مقر ثابت في

البلد المصدر، بصرف النظر عما إذا كان المساهم مرتبطا بالمنشأة الدائمة. بل إن الفقرة لا تتيح فرض الضريبة على أرباح الأسهم بوصفها أرباح مؤسسات "إلا إذا جرى تسديدها بالنسبة إلى أسهم تشكل جزءا من أصول المنشأة الدائمة أو كانت تتصل اتصالا فعليا بتلك المنشأة". [الفقرة ٣١]

الفقرة ٥

١٧ – هذه الفقرة، التي تمنع أي دولة متعاقدة من فرض الضريبة على أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في الدولة الأخرى لمجرد كون تلك الشركة تستمد الدخل أو الأرباح من الدولة القائمة بفرض الضريبة، تستنسخ الفقرة ٥ من المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون، ويرد شرحها على النحو التالي:

"لا تتناول المادة سوى أرباح الأسهم التي تسددها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم تابع للدولة الأخرى. بيد أن بعض الدول لا تفرض الضريبة على أرباح الأسهم التي تسددها الشركات المقيمة فيها فحسب وإنما تفرضها حتى على الأرباح التي توزعها الشركات غير المقيمة ويكون منشأها في إقليمها. وبالطبع لكل دولة الحق في فرض الضريبة على الأرباح التي تحققها في أراضيها شركات غير مقيمة، ضمن النطاق الذي تنص عليه الاتفاقية (لا سيما المادة ٧). وينبغي كذلك أن تفرض الضريبة على مساهمي تلك الشركات بأي معدل، ما لم يكونوا من مقيمي الدولة ويخضعون بالتالي لسيادتها الضريبية بطبيعة الحال". [الفقرة ٣٣]

"وتستبعد الفقرة ٥ فرض ضرائب على أرباح الأسهم خارج الولاية الإقليمية، أي تلك الممارسة التي تلجأ فيها الدول إلى فرض ضرائب على أرباح الأسهم التي توزعها شركة غير مقيمة لمجرد كون دخل الشركة الذي وزعت منه الأرباح نشأ في أراضيها (كأن يتحقق مثلا من خلال منشأة دائمة تقع فيها). ولا مجال بالطبع للحديث عن فرض الضريبة خارج الولاية الإقليمية عندما يقوم البلد الذي نشأت فيه أرباح الشركة بفرض الضريبة على

أرباح الأسهم لكونها سددت لمساهم يقيم في تلك الدولة أو لمنشأة دائمة أو مقر ثابت يقع في تلك الدولة". [الفقرة ٣٤]

"وفضلا عن ذلك، يمكن القول بأن ذلك الحكم لا يهدف أو لا يمكن أن يؤدي إلى منع الدولة من اقتطاع الضريبة من أرباح الأسهم عندما توزعها شركات أجنبية ويتم تحصيلها في أراضيها. والواقع أن معيار الخضوع للضريبة في حالة كهذه هو تسديد الأرباح، وليس هو مصدر أرباح الشركة المخصص للتوزيع. على أنه إذا كان الشخص القابض للأرباح في دولة متعاقدة من مقيمي الدولة المتعاقدة الأخرى (والتي تكون الشركة الموزعة مقيمة فيها)، يجوز له أن يحصل على الإعفاء من الضريبة التي تقتطعها الدولة المتعاقدة المذكورة أولا أو أن يسترد منها المبلغ المقتطع، وذلك بموجب أحكام المادة ٢١ من الاتفاقية. وعلى شاكلة ذلك، إذا كان المستفيد من الأرباح يقيم في دولة ثالثة عقدت اتفاقية للازدواج الضريبي مع الدولة التي قبضت فيها الأرباح، يجوز له أن يحصل على الإعفاء من الضريبة التي تقتطعها الدولة المتعاقدة المذكورة الثانية أو أن يسترد منها المبلغ المقتطع، وذلك بموجب أحكام المادة ٢١ من الاتفاقية". [الفقرة ٣٥]

"وتنص الفقرة ٥ كذلك على عدم جواز إخضاع الشركات غير المقيمة لضرائب خاصة على أرباح غير موزعة". [الفقرة ٣٦]

"وقد يقال إنه عندما يسعى البلد الذي يقيم فيه المكلف إلى فرض الضريبة على أرباح لم توزع، عملا بتدابيره المضادة للتهرب الضريبي (كالجزء الفرعي (واو) من التشريعات ذات الصلة في الولايات المتحدة)، فإن تصرفه ذاك يتنافى وأحكام الفقرة ٥. ومع ذلك ... فإن الفقرة تنحصر في فرض الضريبة في بلد المصدر ولا تؤثر بالتالي في فرض الضريبة في مكان الإقامة بموجب تشريع مضاد للتهرب الضريبي. وعلاوة على ذلك، لا تتعلق الفقرة إلا بالضريبة المفروضة على الشركة وليس على حامل الأسهم". [الفقرة ٣٧]

''على أن تطبيق تشريعات التدابير المضادة للتهرب الضريبي قد يثير بعض المشاكل. فإن كان الدخل يعزى إلى المكلف، فإن كل عنصر من عناصر ذلك الدخل سيعامل في نطاق الأحكام ذات الصلة من الاتفاقية (أرباح المؤسسات والفائدة والإتاوات). وإذا عومل المبلغ بمثابة أرباح أسهم، فمن الواضح أنه مستمد من الشركة الصورية. وبذلك فهو يشكل دخلا من بلد تلك الشركة. وحتى في هذه الحالة، من غير الواضح بتاتا ما إذا كان المبلغ الخاضع للضريبة سيعتبر بمثابة ربح بمفهوم المادة ١٠ أو بمثابة 'دخل آخر' بمفهوم المادة ٢١. وفي نطاق بعض التدابير المضادة للتهرب الضريبي، يعامل المبلغ الخاضع للضريبة معاملة أرباح الأسهم، حيث أن الإعفاء الذي تنص عليه اتفاقية ضريبية، مثل إعفاء الشركات الفرعية، يمنح له أيضا (كما هو الشأن في ألمانيا مثلا). وليس من المؤكد أن الاتفاقية تقتضي القيام بذلك. فإن اعتبر بلد الإقامة أن الأمر ليس كذلك، فإنه قد يواجه ادعاء مفاده أنه يعرقل التطبيق العادي لإعفاء الشركات الفرعية بإخضاعه أرباح الأسهم للضريبة مقدما (في شكل 'ما اعتبر بأنه أرباح أسهم')''. [الفقرة ٣٨]

''وعندما تكون أرباح الأسهم موزعة فعلا من قِبل الشركة الصورية، يتعين تطبيق أحكام الاتفاقية الثنائية فيما يتعلق بأرباح الأسهم بالطريقة العادية لأن دخل الأرباح هذا يندرج ضمن معنى الاتفاقية. ومن ثم، يجوز للبلد الذي توجد فيه الشركة الصورية أن يخضع أرباح الأسهم للاقتطاع الضريبي. ويقوم البلد الذي يقيم فيه المساهم بتطبيق الطرق العادية لإزالة الازدواج الضريبي (مثل منح الخصم الضريبي أو الإعفاء الضريبي). وذلك يعني أنه ينبغي خصم الضريبة المقتطعة من أرباح الأسهم في بلد إقامة المساهم، حتى وإن اقتطعت الضريبة المفروضة على الربح الموزع (أرباح الأسهم) قبل سنين من ذلك بموجب تشريعات التدابير المضادة للتهرب الضريبي. بيد أن وجوب الخصم في مثل تلك الحالة يظل محل شك. فعلى وجه العموم، تعفى أرباح

الأسهم في حد ذاتها من الضريبة (بما أنه سبق أن فرضت عليها الضريبة بموجب تشريعات التدابير المضادة للتهرب الضريبي)، ويمكن القول إنه ليس هناك أساس لخصم الضريبة. ومن جهة أخرى، فإن الغرض من الاتفاقية قد ينتفي إذا تأتى تفادي خصم الضرائب بمجرد توقع فرض الضريبة على أرباح الأسهم بموجب التشريع المضاد للتهرب الضريبي. ويوحي المبدأ العام الوارد أعلاه بضرورة منح الخصم رغم أن تفاصيل ذلك قد تتوقف على السمات التقنية للتدابير المضادة للتهرب الضريبي ونظام خصم الضرائب الأجنبية من الضرائب المحلية، فضلا عن خصوصيات الحالة (مرور الوقت منذ فرض الضريبة على 'ما اعتبر بأنه أرباح أسهم'). بيد أن المكلفين الذين يلجؤون إلى الترتيبات الاصطناعية يعرضون أنفسهم لمخاطر ليس بوسع السلطات الضريبية أن تقيهم منها''. [الفقرة ٣٩]

١٨ - وقد يكون من المناسب الإشارة إلى أن قوانين عدد من البلدان تتوخى تجنب أو تخفيف الازدواج الضريبي الاقتصادي، أي فرض الضريبة على أرباح الشركة على صعيد الشركة وعلى أرباح الأسهم على مستوى المساهم. وللإطلاع على بيان تفصيلي للنظر في هذه المسألة قد يكون من المفيد الرجوع إلى الفقرات من ٤٠ إلى ٦٧ من الشروح الواردة بشأن المادة ١٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

الضرائب المفروضة على أرباح فروع الشركات

١٩ - نوقش إدراج حكم ينص على ضريبة أرباح فروع الشركات في الاتفاقية النموذجية المنقحة للأمم المتحدة في اجتماعي ١٩٨٧ و ١٩٩٢ اللذين عقدهما فريق الخبراء. ونوقشت المسألة كذلك في اجتماع ١٩٩٧ (الاجتماع الثامن) لفريق الخبراء، ورئي أنه نظرا لأن الضريبة على فروع الشركات لا تقوم إلا في عدد قليل من البلدان، يستحسن دمج تلك الفقرة في الشروح وليس في صلب النص. على أنه يجوز للدول المتعاقدة الراغبة في ذلك أن تدمج الأحكام المتصلة بضريبة أرباح فروع

الشركات في معاهداتها الضريبية الثنائية خلال المفاوضات الثنائية. و لم تبد البلدان النامية عموما اعتراضا على مبدأ ضريبة أرباح فروع الشركات، حتى وإن كانت هي لا تفرض مثل تلك الضريبة. وذكر عضو من بلد متقدم النمو أن فرض ضريبة على أرباح فروع الشركات يتنافى مع سياسة بلده المتمثلة في فرض الضريبة على أرباح المؤسسات مرة واحدة.

٢٠ - وذهب بعض الأعضاء إلى ضرورة اتباع هذا المبدأ بطريقة منطقية في الاتفاقية برمتها، مبررين الضريبة على أرباح فروع الشركات بوصفها وسيلة لتحقيق تكافؤ تقريبي في ضريبة البلد المصدر، سواء كانت الأعمال في ذلك البلد تتم عن طريق شركة تابعة أو فرع. وبناء عليه، وعلى خلاف الفقرة ٣ من المادة ٧ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، يكون من الواجب، حسب هذا الرأي، خصم جميع نفقات المنشأة الدائمة كما لو كانت المنشأة الدائمة مؤسسة متميزة ومستقلة تتعامل بطريقة مستقلة تماما مع المكتب الرئيسي.

٢١ - ولاحظ عضو آخر من أحد البلدان المتقدمة النمو أن بلده يقسم الضريبة المفروضة إلى جزأين منفصلين هما: '١' ضريبة تشبه الضريبة المقتطعة من أرباح الأسهم وتفرض على ''نظير مبلغ أرباح الأسهم'' لأحد الفروع يكون تقريبا هو نفس المبلغ الذي يحتمل أن يوزع كأرباح أسهم لو كان الفرع شركة تابعة؛ و '٢' ضريبة ثانية، شبيهة بالضريبة المقتطعة من الفائدة التي يسددها أحد المقيمين التابعين في ذلك البلد إلى الشركة الأجنبية الأم، تفرض على مبلغ الضريبة الذي يسدده الفرع فعلا، علاوة على مبلغ الفائدة الذي يخصمه الفرع عند احتساب دخله الخاضع للضريبة. وتتمثل الغاية الأساسية من ذلك النظام في خفض تأثير الاعتبارات الضريبية على قرار المستثمر الأجنبي بشأن ما إذا كان سيزاول نشاطه في ذلك البلد من خلال فرع أو شركة تابعة.

٢٢ - وإذا قررت إحدى الدولتين المتعاقدتين أو قررتا معا فرض ضرائب على أرباح الفروع، فإنه يجوز لهما أن تدرجا في الاتفاقية حكما على النحو التالي:

المادة ٣

''خلافا لأي حكم آخر في هذه الاتفاقية، عندما تكون لشركة مقيمة في دولة متعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الأرباح الخاضعة للضريبة بموجب الفقرة ١ من المادة ٧، يجوز أن تخضع لضريبة إضافية في تلك الدولة الأخرى، وفقا لقوانينها، على ألا يتجاوز مبلغ الضريبة الإضافية ------ في المائة من مبلغ تلك الأرباح''.

٢٣ - ولا يوصي النص المقترح بنسبة قصوى للضريبة على أرباح الفروع. أما الممارسة الأكثر شيوعا فتتمثل في تطبيق النسبة الضريبية المطبقة على أرباح الاستثمار المباشر [كنسبة الضريبة في الفقرة ٢ (أ)]. وفي اجتماع عام ١٩٩١ لفريق الخبراء كان هناك اتفاق بين مؤيدي فرض الضريبة على أرباح الفروع على أن تكون نسبة الضريبة على أرباح الفروع هي نفسها الضريبة المفروضة على الأرباح المتأتية من الاستثمارات المباشرة، مراعاة للمبادئ المعلنة دعما للنظام. بيد أن عدة معاهدات تجعل نسبة ضريبة أرباح الفروع هي نسبة أرباح استثمارات الأوراق المالية (وهي في العادة نسبة أعلى)، فيما تجعل بعض المعاهدات نسبة الضريبة على الفروع أقل من نسبة الضريبة على أرباح الاستثمار المباشر. ورغم أن ضريبة أرباح الفروع تفرض على أرباح المؤسسات، يمكن إدراج ذلك الحكم في المادة ١٠ بدلا من المادة ٧ لأن القصد من تلك الضريبة أن تكون شبيهة بالضريبة على أرباح الأسهم.

٢٤ - ولا يسمح الحكم بفرض ضريبة أرباح الفروع إلا على الأرباح الخاضعة للضريبة بموجب الفقرة ١ من المادة ٧ بالنسبة للمنشأة الدائمة. كما تقصر معاهدات عديدة الوعاء الضريبي على تلك الأرباح ''بعض خصم الضريبة على الدخل وغيرها من الضرائب على الدخل المفروضة عليها في الدولة الأخرى.'' ولا تتضمن المعاهدات الأخرى هذا الحكم نظرا لأن مفهومه مدرج في نطاق القانون المحلي.

٢٥ - وفي اجتماع الفريق لعام ١٩٩١، وجِّه الانتباه إلى أن حكم ضريبة أرباح الفروع قد يتنافى وشرط عدم التمييز في المعاهدة. فما دامت ضريبة أرباح الفروع تمثل عادة مستوى ثانيا من الضرائب على أرباح الشركات الأجنبية لا يفرض على

الشركات المحلية التي تزاول الأنشطة ذاتها، فقد تعتبر من الناحية التقنية محظورة بموجب المادة ٢٤ (عدم التمييز). بيد أن البلدان التي تفرض تلك الضريبة تجعلها نظيرا لضريبة الأرباح التي تقتطع من أرباح شركة تابعة على الأرباح المسددة إلى الشركة الأجنبية الأم، وتعتبر بالتالي من المناسب تضمين المادة المتعلقة بعدم التمييز استثناء صريحا يجيز فرض ضريبة على فروع الشركات. وتتضمن مادة عدم التمييز في عدد من المعاهدات التي تورد أحكاما بشأن الضرائب على فروع الشركات الفقرة التالية:

''ليس في هذه المادة ما ينبغي أن يفسر على أنه يمنع أيا من الدولتين المتعاقدتين من فرض ضريبة على نحو ما هو موصوف في الفقرة ---- [حكم ضريبة أرباح الفروع] من المادة ١٠ (أرباح الأسهم)''.

غير أن حكم ضريبة أرباح الفروع المقترح أعلاه يجعل هذا الحكم غير ضروري لأنه يطبق ''خلافا لأي حكم آخر من أحكام هذه الاتفاقية'' ومن ثم فإن له الأسبقية على أحكام المعاهدة الأخرى، بما في ذلك المادة ٢٤ (عدم التمييز).

٢٦ - وأشار بعض أعضاء فريق الخبراء إلى وجود وسائل مصطنعة عديدة قد يلجأ إليها أشخاص للاستفادة من أحكام المادة ١٠، منها إنشاء أو إحالة الأسهم أو غيرها من الحقوق التي تدفع عنها أرباح. وإذا كان بالإمكان تطبيق قواعد ترجيح الجوهر على الشكل، أو المبدأ المتعلق بإساءة استعمال الحق أو أي مبدأ مماثل لمواجهة هذه الترتيبات، فإن بإمكان الدول المتعاقد الراغبة في تناول هذه المسألة تحديدا أن تدرج بندا في معاهداتها الضريبية خلال المفاوضات على النحو التالي:

''لا تسري أحكام هذه المادة إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية لأي شخص معني بإنشاء أو تحويل الأسهم أو غيرها من الحقوق التي تدفع عنها أرباح الاستفادة من هذه المادة عن طريق ذلك الإنشاء أو التحويل''.

المادة ١١

المادة ٣

الفائدة

ألف – اعتبارات عامة

١ – تستنسخ المادة ١١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أحكام المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، باستثناء الفقرتين ٢ و ٤ اللتين أُدخلت عليهما تعديلات عميقة.

٢ – وعلى غرار أرباح الأسهم تمثل الفائدة دخلا من رأس مال منقول يدفع إلى مدخرين أشخاص أودعوا أموالا في مصارف أو يحملون شهادات ادخار، أو إلى مستثمرين أشخاص اشتروا سندات مالية، أو إلى موردين أشخاص أو شركات تجارية تبيع على أساس الدفع المؤجل، أو إلى مؤسسات مالية قدمت قروضا، أو إلى مؤسسات مستثمرة تحمل أوراقا أو سندات مالية. ويمكن أن تُدفع الفائدة أيضا على قروض بين مؤسسات شريكة.

٣ – وعلى الصعيد المحلي، تُخصم الفائدة عادة عند حساب الأرباح. ويدفع المستفيد أي ضرائب مفروضة على الفائدة، ما لم يكن هناك عقد خاص ينص على أن الضريبة يدفعها الطرف الذي يدفع الفائدة. وخلافا لما يحدث في حالة أرباح الأسهم، لا تخضع الفائدة لضرائب عندما تكون في حوزة المستفيد والمدين. وإذا كان المدين ملزما بأن يحتفظ بجزء من الفائدة في شكل ضريبة، فإن المبلغ المقتطع يمثل دفعة مقدمة على الضرائب التي يتعين على المستفيد دفعها على مجموع دخله أو أرباحه خلال السنة الضريبية، وللمستفيد أن يخصم ذلك المبلغ من الضرائب المستحقة عليه واسترجاع ما اقتطع منه مما يتجاوز ما عليه من ضرائب مستحقة. وتحول هذه الآلية دون إخضاع المستفيد للضريبة مرتين على الفائدة نفسها.

٤ – وعلى الصعيد الدولي، عندما يكون المستفيد مقيما في دولة ودافع الفائدة مقيما في دولة أخرى تخضع الفائدة لضرائب في البلدين. ويمكن أن يخفض الازدواج

الضريبي كثيرا من صافي الفائدة التي يتسلمها المستفيد، أو يزيد من العبء المالي الذي يتحمله الدافع إذا ما قبل الدافع تحمل تكلفة خصم الضريبة من المصدر.

٥ – ويشير شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى أنه بالرغم من إمكانية إلغاء هذا الازدواج الضريبي يمنع بلد المصدر أو بلد الإقامة من فرض ضريبة على الفائدة، فإنه

"ليس من المؤكد أن تُقبل عموما صيغة تخصص كامل الضرائب على الفائدة لدولة واحدة، سواء كانت دولة إقامة المستفيد أو دولة المصدر. ولذلك اعتمد حل وسط ينص على أنه يمكن فرض الضريبة في دولة الإقامة، بيد أنه يترك لدولة المصدر حق فرض ضريبة إذا كان قانونها ينص على ذلك، على أن يستتبع هذا الحق ضمنيا أن تكون دولة المصدر حرة في أن تتخلى عن فرض أي ضرائب على الفائدة على غير المقيمين فيها. بيد أن ممارستها لهذا الحق محدودة بحد أقصى لا يمكن أن تتجاوزه تلك الضرائب ... ويقابل التضحية التي تقبل دولة المصدر القيام بها الإعفاء الذي تمنحه دولة الإقامة ومراعاة للضرائب التي فرضتها دولة المصدر. (انظر المادة ٢٣ ألف أو ٢٣ باء)" [الفقرة ٣]

"ولا تسمح بعض الدول بخصم الفائدة المدفوعة من الضرائب المفروضة على دافع الفائدة إلا إذا كان المستفيد من الفائدة مقيما في نفس الدولة أو كان خاضعا للضريبة فيها. وإلا فإن الخصم ممنوع في غير تلك الحالات. وتتناول الفقرة ٤ من المادة ٢٤ مسألة ما إذا كان ينبغي السماح أيضا بالخصم في الحالات التي يدفع فيها مقيم في دولة متعاقدة فائدة إلى مقيم في الدولة الأخرى". [الفقرة ٤]

باء – شرح فقرات المادة ١١

الفقرة ١

المادة ٣

٦ – تستنسخ هذه الفقرة ما تتضمنه الفقرة ١ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي ورد في شرحها ما يلي:

''تنص الفقرة ١ على مبدأ جواز إخضاع الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة إلى مقيم في دولة متعاقدة أخرى، لضريبة تفرضها هذه الأخيرة. وهي بذلك لا تنص على أن حق فرض تلك الضريبة يقتصر على دولة الإقامة. ولعبارة 'مدفوعة' معنى واسع جدا، لأن مفهوم الدفع يعني الوفاء بالتزام وضع أموال تحت تصرف الدائن على النحو الذي يحدده العقد أو العرف''. [الفقرة ٥]

''ولا تتناول المادة سوى الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة إلى مقيم في دولة متعاقدة أخرى. ولذلك فهي لا تسري على الفائدة الناشئة في دولة ثالثة أو على فائدة ناشئة في دولة متعاقدة وتعزى إلى منشأة دائمة تملكها مؤسسة تابعة لتلك الدولة في الدولة المتعاقدة الأخرى ...''. [الفقرة ٦]

الفقرة ٢

٧ – تستنسخ هذه الفقرة ما ورد في الفقرة ٢ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، مع تغيير جوهري. فالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تنص على أن الضريبة في البلد المصدر ''لا تتجاوز ١٠ في المائة من إجمالي مبلغ الفائدة''، أما اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فإنها تترك تحديد تلك النسبة للمفاوضات الثنائية.

٨ – وقد عدّل فريق الخبراء الحكم الرئيسي في المادة ٢ ليتمشى مع ما تنص عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وكان هذا الحكم ينص قبل التعديل، على أنه يمكن أيضا فرض ضريبة على تلك الفائدة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها ووفقا لقوانين تلك الدولة، أما إذا كان المتسلم للفائدة هو المستفيد الفعلي فإن الضريبة تفرض بالطريقة المحددة. وقد غُير هذا الحكم لينص على أنه إذا كان المستفيد الفعلي

من الفائدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الضريبة تُفرض بالطريقة المحددة. والغرض من التعديل هو أن يستفيد من مزايا هذه المادة المستفيد الفعلي المقيم في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى بصرف النظر عن مكان إقامة أي وكيل أو أي وسيط آخر يحصل الدخل نيابة عن المستفيد الفعلي، كما يهدف التعديل إلى الاستمرار في منع الاستفادة من نوايا هذه المادة عندما لا يكون المستفيد مقيما في الدولة المتعاقدة، حتى ولو كان الوسيط الذي يحصل الدخل مقيما فيها.

٩ – ورأى أعضاء من البلدان النامية أنه ينبغي أن يستأثر البلد المصدر بحق فرض الضريبة على الفائدة، أو على الأقل أن تكون الأولوية في ذلك. ويعتبر أصحاب هذا الرأي أن من مسؤولية بلد الإقامة تفادي الازدواج الضريبي على ذلك الدخل عن طريق الإعفاء؛ أو الخصم، أو غير ذلك من تدابير التخفيف. ويستندون في قولهم إلى حجة مفادها أن فرض ضريبة على الفائدة إنما ينبغي أن يتم في مكان اكتسابها، أي في مكان استعمال رأس المال. ويرى آخرون من البلدان المتقدمة النمو أنه ينبغي أن يكون للبلد الأصلي للمستثمر حق حصري في فرض الضريبة على الفائدة، ويرون أن ذلك يشجع على تنقل رأس المال ويعطي الحق في الضريبة للبلد الأقدر على مراعاة خصائص المكلفين. وأشاروا أيضا إلى أن إعفاء فائدة أجنبية من ضريبة البلد الأصلي للمستثمر لا يخدم مصلحة البلدان النامية لأنه يشجع المستثمرين على استثمار أموالهم في البلدان النامية التي لها أدنى معدل للضريبة.

١٠ – ووافق أعضاء من البلدان النامية على تسوية مسألة فرض الضريبة من طرف كل من بلد الإقامة وبلد المصدر وفقا للحل الوارد في الفقرتين ١ و ٢ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، بيد أنهم اعتبروا سقف الـ ١٠ في المائة من إجمالي مبلغ الفائدة، المذكور في الفقرة ٢ من المادة سقفا غير مقبول. وبما أن الفريق لم يتمكن من التوصل إلى توافق للآراء بشأن سقف بديل، فإنه تُرك الأمر للمفاوضات الثنائية.

١١ - ويمكن تبرير قرار عدم التوصية بحد أقصى لمعدل الاقتطاع الضريبي بالممارسة الحالية في إطار الاتفاقات. وتتباين معدلات الاقتطاع الضريبي في المعاهدات على الفائدة الضريبية التي تفرضها البلدان المتقدمة النمو/البلدان النامية تباينا أكبر من تباين معدلات الاقتطاع الضريبي المتعلقة بأرباح الأسهم حيث تتراوح بين الإعفاء الكامل و ٢٥ في المائة. بيد أن بعض البلدان النامية خفضت معدل الاقتطاع من الفائدة لاجتذاب الاستثمار الأجنبي؛ واعتمد العديد منها معدلات تساوي أو تقل عن معدل منظمة التعاون والتنمية البالغ ١٠ في المائة.

١٢ - وينبغي لتحديد مستوى الاقتطاع الضريبي في بلد المصدر أن تراعى عدة عوامل، منها ما يلي: كون رأس المال نشأ في بلد الإقامة؛ وإمكانية أن يؤدي ارتفاع المعدل الضريبي في بلد المصدر إلى تحميل المقرضين للمقترضين تكلفة الضريبة، أي أن بلد المصدر سيزيد من دخله على حساب المقيمين فيه بدلا من أن يزيده على حساب المقرضين الأجانب؛ وإمكانية أن يؤدي ارتفاع المعدل الضريبي في بلد الإقامة بقدر يفوق حد الخصم الضريبي الأجنبي إلى حد الاستثمار؛ وتأثير تخفيض معدل الاقتطاع على الدخل وعلى الصرف الأجنبي في بلد المصدر؛ والاتجاه الرئيسي لتدفقات الفائدة (مثلا، من البلدان النامية إلى البلدان المتقدمة النمو).

١٣ - وفي المفاوضات بشأن معاهدات ثنائية ذات معدل ضريبي إيجابي عام لاقتطاعات الفائدة يُتفق أحيانا على سقف أدنى أو حتى على إعفاء بالنسبة للفائدة في واحدة أو أكثر من الفئات التالية:

(أ) الفائدة المدفوعة إلى الحكومات أو الوكالات الحكومية؛

(ب) الفائدة التي تضمنها الحكومة أو الوكالات الحكومية؛

(ج) الفائدة المدفوعة إلى المصارف المركزية؛

(د) الفائدة المدفوعة إلى المصارف وغيرها من المؤسسات المالية؛

(هـ) الفائدة على القروض الطويلة الأجل؛

(و) الفائدة على قروض تمويل المعدات الخاصة أو الأشغال العامة؛

(ز) الفائدة على أشكال أخرى من الاستثمار تقرها الحكومات (مثل تمويل أنشطة التصدير).

وفيما يتعلق بالقروض المصرفية والقروض التي تقدمها المؤسسات المالية، يتمثل أحد المبررات الرئيسية لتخفيض المعدلات في التكلفة المرتفعة المرتبطة بتلك القروض، لا سيما تكلفة الأموال بالنسبة للمقرض. فالاقتطاع الضريبي يعد معدلا ضريبيا فعليا باهظا لكونه يفرض على المبلغ الإجمالي. فإذا كان المعدل الفعلي أعلى من المعدل الضريبي العام في بلد إقامة المقرض، يُفرض على المقترح أحيانا كثيرة تحمل الضريبة في شكل عنصر إجمالي يدرج في اتفاق القرض. ويمثل الاقتطاع الضريبي في تلك الحالة ضريبة إضافية تفرض على المقيمين في دولة المصدر. ومن أساليب معالجة هذه المسألة السماح للمقرض باختيار اعتبار ذلك الدخل أرباحا للمؤسسات بموجب المادة ٧، بيد أن هذا النهج يثير مسائل الحساب والإدارة بالنسبة للمصارف والقائمين على شؤون الضرائب.

١٤ - ويوجد تبرير مماثل لتخفيض المعدلات الضريبية على فوائد البيوع بأجل. فالمورد يقتصر في هذه الحالات على تحميل الزبون الثمن الذي دفعه المورد إلى المصرف أو الوكالة المالية التي مولت القرض، وذلك بدون أي إضافات. وبالنسبة لشخص يبيع معدات بأجل، تمثل الفائدة عنصرا من سعر البيع أكثر مما تشكل دخلا متأتيا من رأس المال المستثمر.

١٥ - وعلاوة على ذلك، تمثل القروض الطويلة الأجل استثمارات ينبغي أن تكون مربحة بقدر يسمح بتسديدها على أقساط خلال فترة معينة. وفي هذه الحالة يجب دفع الفائدة من العائدات التي تتحقق في نفس الوقت الذي تسدد فيه أقساط القرض من رأس المال. ولذلك فإن أي إفراط في تحميل العبء الضريبي على تلك الفائدة لا بد وأن ينقل إلى القيمة الدفترية للسلع الإنتاجية المقتناة بقروض، مما يترتب عليه أن

الضريبة المفروضة على الفائدة قد تخفض، في نهاية المطاف من مبلغ الضريبة الواجب دفعها على الأرباح التي يحققها مستخدم السلع الإنتاجية.

١٦ - وفي اجتماع الفريق لعام ١٩٩١، دافع بعض الأعضاء عن ضرورة الإعفاء الضريبي للدخل الذي تجنيه الوكالات الحكومية من الفائدة في بلد المصدر لأن الإعفاء من شأنه أن ييسر تمويل المشاريع الإنمائية، لا سيما في البلدان النامية، بإزالة الاعتبارات الضريبية من التفاوض بشأن معدلات الفائدة. وأكد بعض الأعضاء من البلدان النامية أن تمويل تلك المشاريع سيتعزز أكثر إذا ما أُعفي الدخل من الفائدة أيضا في بلد إقامة المقرض.

١٧ - والممارسة السائدة في المعاهدات هي إعفاء الفوائد الحكومية من ضرائب بلد المصدر، بيد أن تلك الممارسة تتباين كثيرا في تفاصيلها. ففي بعض الحالات، يُعفى الدخل المتأتي من الفائدة إذا كان مدفوعا من حكومة أو إلى حكومة؛ وفي حالات أخرى لا تُعفى سوى الفائدة المدفوعة إلى حكومة. وفي تعريف ''الحكومة'' تباين أيضا، إذ يشمل أحيانا السلطات المحلية، والوكالات، والمؤسسات العامة، والمصارف المركزية، والمؤسسات المالية التي تملكها الحكومة.

١٨ - ولاحظ الفريق أن القروض الطويلة الأجل كثيرا ما تتطلب ضمانات خاصة بسبب صعوبة التنبؤ بالأحوال السياسية والاقتصادية والنقدية في الأجل الطويل. وعلاوة على ذلك، اعتمدت معظم البلدان المتقدمة النمو، في سعيها إلى كفالة العمالة الكاملة في صناعاتها الأساسية أو في مؤسسات الأشغال العامة فيها، تدابير متنوعة لتشجيع القروض الطويلة الأجل، بما في ذلك ضمان القروض أو تخفيض أسعار الفائدة من طرف الوكالات الحكومية. ويمكن أن تتخذ تلك التدابير شكل قروض مباشرة تقدمها الوكالات الحكومية وتكون مرتبطة بقروض تقدمها مصارف خاصة أو تسهيلات ائتمان من القطاع الخاص، أو شكل فائدة بشروط أفضل من شروط السوق المالية. ولا يرجح بقاء هذه التدابير إذا ما قلت أو زالت الشروط الميسرة بالإفراط في فرض الضرائب في بلد المدين. ولذلك لا ينبغي أن يقتصر الأمر على إعفاء الفائدة على

القروض التي تقدمها الحكومة، بل إن ثمة ما يدعو إلى إعفاء الفائدة على القروض الطويلة الأجل التي تقدمها المصارف الخاصة عندما تضمن حكومة أو وكالة حكومية تلك القروض أو تعيد تمويلها.

١٩ – ويتضمن شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الفقرات التالية:

''بمقتضى الفقرة ٢، لا يوجد حد للضرائب في دولة المصدر، عندما يوجد وسيط، مثل الوكيل أو المندوب، بين المستفيد والمدين، إلا إذا كان المستفيد الفعلي مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى... وللدول الراغبة في أن يُنص على ذلك صراحة أن تعمل على ذلك في المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٨]

''ولا تذكر الفقرة شيئا عن طريقة فرض الضرائب في دولة المصدر. وهي بذلك تترك لتلك الدولة حرية تطبيق قوانينها، لا سيما فرض الضرائب عن طريق الاقتطاع من المصدر أو بفرض ضريبة فردية. ولا تتناول هذه المادة الجوانب الإجرائية، وينبغي أن يتاح لكل دولة تطبيق الإجراءات التي تنص عليها قوانينها...''. [الفقرة ٩]

''وهي لا تحدد ما إذا كان ينبغي أن يعلق الإعفاء في دولة المصدر على شرط إخضاع الفائدة للضريبة في دولة الإقامة. فهذه مسألة يمكن حلها في إطار المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ١٠]

''ولا تتضمن الفقرة أي أحكام عن الكيفية التي ينبغي بها أن تراعي الدولة التي يقيم فيها المستفيد الضرائب في الدولة مصدر الفائدة. وهذه المسألة تناولتها المادتان ٢٣ ألف و ٢٣ باء''. [الفقرة ١١]

''ويوجه الانتباه عموما إلى الحالة التالية: عندما يكون المستفيد الفعلي من الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى؛

وجميع رأس مالها، أو معظمه، يملكه مساهمون يقيمون خارج تلك الدولة الأخرى؛ وتتمثل ممارسة تلك الشركة في عدم توزيع الأرباح في شكل أرباح أسهم وتتمتع تلك الشركة بمعاملة ضريبية تفضيلية (شركة استثمار خاصة، شركة صورية). فعندئذ، يمكن أن يطرح سؤال بشأن ما إذا كان من المبرر، في حالة هذه الشركة، السماح في الدولة مصدر الفائدة بفرض ما تنص عليه المادة ٢ من حدود على الضرائب. وقد يكون من المناسب عند إجراء المفاوضات الثنائية، الاتفاق على استثناءات خاصة لقاعدة فرض الضرائب المنصوص عليها في هذه المادة، وذلك لتحديد المعاملة التي تنطبق على تلك الشركة". [الفقرة ١٢]

"بيد أنه يجدر بالإشارة أن الحل المعتمد، نظرا إلى الأثر الذي يحدثه كل من الحق في فرض ضريبة الممنوح إلى دولة المصدر ومراعاة الضريبة المفروضة فيها عند تحديد الضرائب المستحقة في دولة الإقامة، يمكن أن يؤدي في بعض الحالات إلى الإبقاء على ازدواج ضريبي جزئي، وأن يسفر عن نتائج اقتصادية سلبية. فعندما يضطر المستفيد من الفائدة إلى أن يقترض هو نفسه لتمويل العملية التي درت عليه تلك الفائدة، تكون الأرباح التي تحققت في شكل تلك الفائدة أقل بكثير من القيمة الاسمية للفائدة التي تلقاها. وإذا ما تعادلت الفائدة التي دفعها مع الفائدة التي تلقاها انتفى الربح. وفي هذه الحالة، تترتب على المراعاة اللازمة بموجب الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف، أو الفقرة ١ من المادة ٢٣ باء صعوبة، بل تنشأ عنها أحيانا مشكلة يتعذر حلها نظرا لأن الضريبة المفروضة في الدولة التي تنشأ فيها الفائدة تحسب على أساس القيمة الإجمالية لتلك الفائدة، في حين ترد نفس تلك الفائدة في نتائج الأعمال التجارية للمستفيد في شكل قيمتها الصافية فقط. ويترتب على ذلك أن جزءا من الضريبة المفروضة في الدولة مصدر الفائدة، وأحيانا كامل مبلغ تلك الضريبة، لا يمكن قيده لحساب المستفيد في دولة الإقامة، فيكون بذلك عبئا

زائدا على المستفيد الذي يتحمل عندئذ ضريبة مزدوجة. وتجنبا لذلك العبء المذكور، يترع ذلك المستفيد إلى زيادة سعر الفائدة على مدينيه الذين يزداد عبؤهم المالي بنفس النسبة. ولذلك فإن فرض الضريبة في الدولة المصدر يمثل في بعض الحالات عائقا أمام التجارة الدولية''. [الفقرة ١٣]

''وتبرز العيوب المذكورة آنفا في الأعمال التجارية، لا سيما في حالة بيع المعدات بأجل، وغير ذلك من البيوع التجارية بأجل، والقروض التي تقدمها المصارف. فكثيرا ما يكتفي المورد بتحميل زبونه، دون فرض رسوم إضافية، السعر الذي يدفعه إلى المصرف أو وكالة تمويل التصدير، ليتمكن من تمويل القرض؛ كما أن صاحب المصرف يمول عادة القرض الذي يمنحه بأموال اقترضها مصرفه، لا سيما بأموال أودعت لديه. وفي حالة الشخص الذي يبيع معدات بأجل تمثل الفائدة عنصرا في سعر البيع أكثر مما تمثل دخلا من رأس المال المستثمر''. [المادة ١٤]

''إذا ما رغبت دولتان متعاقدان، في سعيهما إلى إزالة جميع احتمالات الازدواج الضريبي، في تجنب فرض ضريبة في دولة المصدر على الفائدة الناشئة من فئات الديون المذكورة أعلاه، فإن بالإمكان أن يعربا عن رغبتهما المشتركة في فقرة إضافية تلي الفقرة ٢ من المادة، بالصيغة التالية مثلا:

٣ - خلافا لأحكام الفقرة ٢، فإن أي فائدة من قبيل الفائدة المذكورة في الفقرة ١ تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها متسلم للفائدة، إذا كان ذلك المتسلم هو المستفيد الفعلي من تلك الفائدة، وإذا دُفعت تلك الفائدة:

''(أ) فيما يتصل ببيع بأجل لأي معدات صناعية أو تجارية أو علمية؛

''(ب) فيما يتصل ببيع بأجل لأي بضاعة من مؤسسة إلى مؤسسة تجارية أخرى، أو

''(ج) بشأن أي قرض من أي نوع يقدمه أحد المصارف''. [الفقرة ١٥]

''وفيما يتعلق، على وجه الخصوص، بأنواع البيع بأجل المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ) من النص المقترح أعلاه، فإنها لا تشمل مبيعات الوحدات الكاملة فحسب بل حتى مبيعات مكوناتها المستقلة. وعلاوة على ذلك، فإنه فيما يتعلق بالبيوع بأجل للأنواع المشار إليها في الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب) من النص المقترح، ليس من المهم ما إذا كانت الفائدة قد نص عليها على حدة أو أنها أضيفت إلى سعر البيع، أو أدرجت منذ البداية في السعر المدفوع على أقساط''. [الفقرة ١٦]

''ويجوز للدول المتعاقدة أن تضيف إلى فئات الفائدة المذكورة أعلاه، فئات أخرى قد لا تكون راغبة في أن تفرض بشأنها ضريبة في دولة المصدر. ويجوز لها أيضا الموافقة على أن يكون استبعاد الحق في فرض الضريبة في دولة المصدر مقصورا على فئات معينة من فئات الفائدة المذكورة''. [الفقرة ١٧]

الفقرة ٣

٢٠ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٣، من المادة ١١، من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي ورد في شرحها ما يلي:

''تحدد الفقرة ٣ المعنى المقصود بمصطلح ''الفائدة''، في تطبيق المعاملة الضريبية التي تُعرفها المادة. ويحدد المصطلح، عموما، الدخل المحقق من الديون من كل نوع، سواء كانت مضمونة برهن أم لا أو كانت مشفوعة بحق الاشتراك في الأرباح أم لا. ومن الواضح أن عبارة ''الديون بكل أنواعها'' تتضمن الودائع النقدية والضمان المقدم في صورة نقدية، فضلا عن الأوراق

المالية الحكومية، والسندات العامة وسندات الدين، رغم أن الأنواع الثلاثة الأخيرة مذكورة بوجه خاص بسبب أهميتها وما قد تتسم به من خصوصيات معينة. فمن ناحية، ثمة إقرار بأن الفوائد على الرهن تدخل ضمن فئة إيرادات رأس المال المنقول، رغم أن بعض البلدان تدخلها في إيرادات الممتلكات العقارية. ومن ناحية أخرى، فإن الديون، ولا سيما السندات العامة وسندات الدين، المشفوعة بحق الاشتراك في أرباح المدين تعتبر مع ذلك بمثابة قروض إذا تبين من الطابع العام للعقد أنها قرض بفائدة". [الفقرة ١٨]

"وعادة ما لا يجوز اعتبار الفائدة على السندات المشفوعة بحق المشاركة في الأرباح بمثابة أرباح أسهم، كما لا ينبغي اعتبار الفائدة على السندات القابلة للتحويل بمثابة أرباح أسهم إلا بعد أن تتحول السندات فعلا إلى أسهم. بيد أنه ينبغي اعتبار الفائدة على هذه السندات بمثابة أرباح أسهم إذا كان القرض يواجه فعليا المخاطر التي تواجهها الشركة المدنية ... وفي حالات الرسملة السهمية الخفية المقترضة، يكون من الصعب في بعض الأحيان التمييز بين الأرباح والفوائد، وتفاديا لاحتمال حدوث تداخل بين فئات الدخل التي تتناولها المادة ١٠ والمادة ١١ على التوالي، ينبغي ملاحظة أن مصطلح "الفائدة" بصيغته المستخدمة في المادة ١١ لا يشمل عناصر الدخل التي تتناولها المادة ١٠". [الفقرة ١٩]

"وفيما يتعلق، على وجه الخصوص، بالأوراق المالية الحكومية، والسندات العامة وسندات الدين، يقضي النص أن العلاوات والمكافآت المتصلة بها تشكل فائدة. وعلى وجه العموم، فإن ما يشكل فائدة متأتية من ضمان قرض، ويصح إخضاعه للضرائب بصفته هذه في دولة المصدر، هو كل ما تدفعه المؤسسة المصدرة للقرض زيادة على مبلغ المدفوع من المكتتب، أي الفائدة المحققة زيادة على أي علاوة تدفع عند الاسترداد أو الإصدار. ويستتبع ذلك أنه عند إصدار سند عام أو سند دين بعلاوة، فإن المبلغ الذي يدفعه

المكتتب زيادة على المبلغ المسدد إليه يمكن أن يشكل فائدة سلبية ينبغي خصمها من الفائدة الخاضعة للضريبة. ومن ناحية أخرى، لا يدخل في مفهوم الفائدة ما يحققه حامل هذه الورقة المالية من ربح أو خسارة ببيعها إلى شخص آخر. إذ أن هذا الربح أو الخسارة يمكن أن يشكل، رهنا بكل حالة، إما ربحا تجاريا أو خسارة، أو ربحا أو خسارة لرأس المال، أو دخلا يندرج في إطار المادة ٢١''. [الفقرة ٢٠]

''وعلاوة على ذلك، فإن تعريف الفائدة الوارد في الجملة الأولى من الفقرة ٣ هو، من حيث المبدأ، تعريف جامع. وبدا من الأفضل عدم إدراج إشارة فرعية إلى القوانين المحلية داخل النص؛ وتبرر ذلك الاعتبارات التالية:

''(أ) يغطي التعريف عمليا جميع أنواع الدخل الذي يعتبر فائدة في شتى القوانين المحلية؛

''(ب) توفر الصيغة المستخدمة قدرا أكبر من السلامة من وجهة النظر القانونية وتكفل عدم تأثر الاتفاقيات بما قد يحدث من تغيرات مستقبلا في القوانين المحلية بأي بلد؛

''(ج) ينبغي بقدر الإمكان تجنب الإشارة إلى القوانين المحلية في الاتفاقية النموذجية.

ومع ذلك يظل مفهوما أنه يجوز للدولتين المتعاقدتين أن توسع، في اتفاقية ثنائية، الصيغة المستخدمة لتتضمن أي دخل يخضع للضريبة بوصفه فائدة بمقتضى القانون المحلي لأي منهما لكنه دخل غير مشمول بالتعريف، وفي مثل هذه الظروف قد تجد من الأفضل إيراد إشارة إلى قوانينهما المحلية''. [الفقرة ٢١]

''ولا ينطبق عادة تعريف الفائدة الوارد في الجملة الأولى من الفقرة ٣ على المدفوعات المقدمة بمقتضى أنواع معينة من الصكوك المالية غير التقليدية

التي لا تقوم على أساس الديون (على سبيل المثال، مبادلات سعر الفائدة). بيد أن التعريف ينطبق إذا اعتبر القرض قائما استنادا إلى قاعدة ''ترجيح الجوهر على الشكل'' أو مبدأ ''إساءة استعمال الحق'' أو أي مبدأ مماثل''. [الفقرة ٢١-١]

''وتستبعد الجملة الثانية من الفقرة ٣ من تعريف الفائدة الغرامات المفروضة على التأخر في دفع الفوائد بيد أن للدول المتعاقدة حرية حذف هذه الجملة واعتبار الغرامات فوائد في اتفاقياتها الثنائية. وتتألف الغرامات، التي يمكن دفعها بمقتضى العقد، أو بموجب العرف أو بناء على حكم قضائي، إما من مدفوعات محسوبة على أساس تناسبي من حيث الزمن أو من مبالغ ثابتة؛ وفي حالات معينة قد تجمع بين هذين الشكلين. وهي لا تشكل حتى عند تحديدها تناسبيا من حيث الزمن دخلا كبيرا من رأس المال باعتبارها شكلا خاصا من أشكال التعويض عن الخسارة التي تكبدها الدائن بسبب تأخر المدين في الوفاء بالتزاماته. وعلاوة على ذلك، فإن اعتبارات الضمان القانوني والملاءمة العملية يجعلان من الأصوب المساواة بين جميع غرامات التأخير من هذا النوع، أيا كان الشكل الذي تدفع به، لأغراض معاملتها الضريبية. ومن ناحية أخرى، يجوز للدولتين المتعاقدتين أن تستبعدا من تطبيق المادة ١١ أي نوع من أنواع الفوائد التي تعتزمان معاملتها كأرباح أسهم''. [الفقرة ٢٢]

''وختاما يثور التساؤل عما إذا كان ينبغي إدراج الإيرادات مدى الحياة في الفائدة؛ فقد استقر الرأي على عدم إدراجها. فمن ناحية، تمت الإشارة في المادة ١٨ إلى الإيرادات مدى الحياة الممنوحة مقابل عمالة سابقة والتي تخضع للقواعد التي تحكم المعاشات التقاعدية. ومن ناحية أخرى، إذا كان يصح القول إن أقساط الإيرادات مدى الحياة، التي يتم اقتناؤها تتضمن فائدة على رأس المال المقتني إلى جانب عائد رأس المال، مما يجعل من هذه الأقساط ''ثمارا مدنية'' تتراكم يوما بعد يوم، سيكون من الصعب بالنسبة

المادة ٣

لكثير من البلدان التمييز بين العنصر الذي يمثل دخلا من رأس المال والعنصر الذي يمثل عائدا لرأس المال لفرض ضريبة على عنصر الدخل المندرج في نفس الفئة التي يندرج فيها دخل رأس المال المنقول. وغالبا ما تتضمن القوانين الضريبية أحكاما خاصة تصنف الإيرادات مدى الحياة داخل فئة المرتبات والأجور والمعاشات التقاعدية، وتخضعها للضريبة تبعا لذلك". [المادة ٢٣]

الفقرة ٤

٢١ - تنص هذه الفقرة على أن أحكام الفقرتين ١ و ٢ لا تسري على بعض الفوائد إذا كانت للمستفيد منشأة دائمة ومقر ثابت في الدولة المصدر، وهي فقرة تستنسخ الفقرة ٤ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وتدخل عليها تعديلا وحيدا. ولا تسري صيغة منظمة التعاون والتنمية إلا عندما يكون الالتزام الذي دفعت عليه الفائدة يتصل اتصالا فعليا بالمنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وحيث أن الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة تعتمد، خلافا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، قاعدة قوة الجاذبية المحددة في المادة ٧، التي تعرف الدخل الذي يجوز إخضاعه للضريبة بكونه أرباحا للمؤسسات، فإنه أدخل تعديل على الفقرة ٤ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة بغرض المواءمة، وبمقتضى هذا التعديل لا تسري الفقرتان ١ و ٢ من المادة ١١ إذا كان الدين متصلا اتصالا فعليا بالمنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو أنشطة تجارية في البلد المصدر من نفس نوع الأنشطة المنفذة عن طريق المنشأة الدائمة أو من نوع مشابه.

الفقرة ٥

٢٢ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٥ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي تنص على أن الفائدة تكون من مصادر داخل بلد إقامة المدين. وقد عدلت الجملة الأولى من الفقرة ٥ عام ١٩٩٩. بيد أن الفريق وافق، خلال المناقشة، على أنه يجوز للبلدان الاستعاضة عن القاعدة التي تحدد مصدر الفائدة في الدولة التي استخدم فيها القرض الذي ترتبت عليه الفائدة. وعندما يختلف الطرفان،

في مفاوضات ثنائية، على القاعدة الملائمة، فإن من الحلول الممكنة الاتفاق على قاعدة تقر عموما مكان إقامة دافع الفائدة كمصدر للفائدة؛ ولكن عندما يستخدم القرض في دولة تعمل بقاعدة ''مكان الاستخدام''، فإن الفائدة ستعتبر ناشئة في تلك الدولة. وفيما يلي شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للفقرة ٥ من المادة ١١:

''تنص هذه الفقرة على مبدأ أن الدولة مصدر الفائدة هي الدولة التي يقيم فيها دافع الفائدة غير أنها تورد استثناء على هذه القاعدة في حالة القروض المرتبة للفائدة والتي لها صلة اقتصادية واضحة بمنشأة دائمة يملكها دافع الفائدة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وفي حالة التعاقد على القرض للوفاء باحتياجات تلك المنشأة وتحمل تلك المنشأة للفائدة، تقرر الفقرة أن مصدر الفائدة هو الدولة المتعاقدة التي تقع بها المنشأة الدائمة، وتضع جانبا مكان إقامة تلك المنشأة الدائمة، حتى ولو كان يقيم بدولة ثالثة''. [الفقرة ٢٦]

''وفي حالة عدم وجود صلة اقتصادية بين القرض الذي ترتبت عليه الفائدة والمنشأة الدائمة، لا يمكن اعتبار الدولة التي تقع بها المنشأة الدائمة هي الدولة التي نشأت بها الفائدة؛ ولا يحق لها فرض ضريبة على هذه الفائدة، حتى في حدود ''الحصة الخاضعة للضريبة'' والمتناسبة مع أهمية المنشأة الدائمة. ولا تتفق هذه الممارسة والفقرة ٥. وعلاوة على ذلك، فإن أي حيد عن القاعدة الثابتة في الجملة الأولى من الفقرة ٥ لا يكون مبررا إلا عندما تكون الصلة الاقتصادية بين القرض والمنشأة الدائمة واضحة جلية. وفي هذا الصدد، يمكن التمييز بين عدد من الحالات الممكنة:

''(أ) أن تتعاقد إدارة المنشأة الدائمة على قرض تستخدمه في الوفاء باحتياجات محددة لدى المنشأة الدائمة؛ وتدرجه ضمن ما لديها من خصوم وتدفع الفائدة عليه مباشرة إلى الدائن.

''(ب) أن يتعاقد المكتب الرئيسي للمؤسسة على قرض ينحصر استخدام عائده في أغراض منشأة دائمة واقعة في بلد آخر. ويقوم المكتب الرئيسي بسداد الفائدة ولكن تتحملها في نهاية المطاف المنشأة الدائمة.

''(ج) أن يتعاقد المكتب الرئيسي للمؤسسة على القرض ويستخدم عائده لصالح عدة منشآت دائمة واقعة في بلدان شتى.

''ففي الحالتين (أ) و (ب) تكون الشروط المبينة في الجملة الثانية من الفقرة ٥ مستوفاة، وتعتبر الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة هي الدولة التي نشأت فيها الفائدة. أما الحالة (ج) فإنها تخرج عن نطاق أحكام الفقرة ٥، التي يستبعد نصها أن ينسب نفس القرض إلى أكثر من مصدر واحد. وعلاوة على ذلك فإن التماس حل كهذا ستترتب عليه تعقيدات إدارية جمة وسيتعذر على المقرضين أن يحسبوا مقدما الضريبة التي ستترتب على الفائدة. بيد أن الأمر متروك للدولتين المتعاقدتين ليقررا تقييد تطبيق الحكم الأخير الوارد في الفقرة ٥ على الحالة (أ) أو توسيع نطاقه ليشمل الحالة (ج)''. [الفقرة ٢٧]

''ولا تقدم الفقرة ٥ حلا للحالة، التي تستبعدها من أحكامها، والتي يكون فيها كل من المستفيد ودافع الفائدة مقيمين فعلا في الدولة المتعاقدة، ولكن القرض اقترض للوفاء باحتياجات منشأة دائمة يملكها دافع الفائدة في دولة ثالثة وتتحملها تلك المنشأة. لذا فإن الفقرة ٥ بصيغتها الحالية، لا تسري منها على تلك الحالة إلا جملتها الأولى. وسوف تعتبر الفائدة ناشئة في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها دافع الفائدة وليس في الدولة الثالثة التي تقع بها المنشأة الدائمة التي اقترض القرض لصالحها والتي تتولى سداد الفائدة. ومن ثم فإن الفائدة ستخضع للضريبة في كل من الدولة المتعاقدة التي يقيم بها دافع الفائدة وفي الدولة المتعاقدة التي يقيم بها المستفيد. ورغم أن الترتيبات المنصوص عليها في المادة من شأنها تفادي الازدواج الضريبي بين الدولتين، فلن يتسنى تفاديه بينهما وبين الدولة الثالثة إذا قامت تلك الدولة بفرض ضرائب على الفائدة

المستحقة على القرض في المصدر عندما تتحمل تلك الفائدة المنشأة الدائمة في إقليمها''. [الفقرة ٢٨]

''بيد أنه ارتئي أنه من غير الممكن الإشارة إلى حالة من هذا القبيل في اتفاقية ثنائية والنص على حل لها يتمثل مثلا في إرغام الدولة المتعاقدة التي يقيم بها دافع الفائدة على التخلي عن فرض الضريبة في المصدر لصالح دولة ثالثة تقع بها المنشأة الدائمة التي اقترض القرض لصالحها والتي تتحمل الفائدة. ولا يمكن تجنب احتمال الازدواج الضريبي المشار إليه لتوه تجنبا تاما إلا بإبرام اتفاقية ثنائية تتضمن حكما مماثلا للحكم الوارد في الفقرة ٥، بين الدولة المتعاقدة التي يقيم بها دافع الفائدة والدولة الثالثة التي توجد بها المنشأة الدائمة المسددة للفائدة، أو بإبرام اتفاقية متعددة الأطراف تتضمن حكما من هذا القبيل''. [الفقرة ٢٩]

''وعلاوة على ذلك، فإنه في الحالة التي تطالب فيها معا إحدى الدولتين المتعاقدتين التي يقيم بها دافع الفائدة والدولة الثالثة التي توجد بها المنشأة الدائمة التي اقترض القرض لصالحها والتي تتحمل الفائدة، بالحق في فرض الضريبة على الفائدة في المصدر – وهي حالة لم تسو في الفقرة ٥ – فلن يكون هناك ما يمنع هاتين الدولتين – إلى جانب الدولة التي يقيم بها المستفيد حسب الاقتضاء – من التشاور لوضع تدابير تحول دون الازدواج الضريبي الذي سينشأ عن مطالبات من هذا القبيل. ويجب القول من جديد إن الوسيلة الناجعة هي إبرام اتفاقيات ثنائية بين هذه الدول، أو اتفاقية متعددة الأطراف تتضمن حكما مماثلا للحكم الوارد في الفقرة ٥. وثمة حل آخر بالنسبة للدولتين المتعاقدتين وهو صياغة الجملة الثانية من الفقرة ٥ على الوجه التالي:

'غير أنه إذا كان الشخص الدافع للفائدة، بصرف النظر عن كونه مقيما في دولة متعاقدة أم لا، يملك في دولة غير الدولة التي يقيم فيها منشأة دائمة أو مقر ثابت نشأ بشأنه الدين الذي ترتبت عليه

المادة ٣

الفائدة المدفوعة وتحملت تلك المنشأة الدائمة أو المقر الثابت تلك الفائدة، فإن تلك الفائدة تعتبر ناشئة في تلك الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت'''. [الفقرة ٣٠]

''وإذا وافقت الدولتان المتعاقدتان في مفاوضات ثنائية على أن تستأثر الدولة التي يقيم بها المستفيد من الدخل بالحق في فرض الضرائب على هذا الدخل فإن إدراج ذلك الحكم الوارد في الفقرة ٥ التي تحدد الدولة مصدر ذلك الدخل في اتفاقية تحدد علاقاتهما لن تكون له بحكم الواقع أي قيمة. ولكن من الواضح أيضا أنه لن يتأتى تجنب الازدواج الضريبي تجنبا تاما في تلك الحالة إذا كان دافع الفائدة يملك، في دولة ثالثة تفرض الضريبة على الفائدة في المصدر، منشأة دائمة اقترض القرض لصالحها وتسدد الفائدة المستحقة عليها. وستكون الحالة مماثلة تماما للفرضية المتوخاة أعلاه''. [الفقرة ٣١]

الفقرة ٦

٢٣ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٦ من المادة ١١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي ورد في شرحها ما يلي:

''إن الغرض من هذه الفقرة هو حصر سريان الأحكام المتعلقة بفرض الضريبة على الفائدة في الحالات التي يتجاوز فيها مبلغ الفائدة، بسبب علاقة خاصة بين دافع الفائدة والمالك الفعلي أو بينهما وبين شخص آخر، المبلغ الذي كان سيتفق عليه دافع الفائدة والمالك الفعلي لو اشترطا التعامل وفقا لمبدأ الاستقلالية. وهي تنص على أن أحكام المادة لا تسري في هذه الحالة إلا على المبلغ الأخير وأن الجزء الزائد من الفائدة سيظل خاضعا للضريبة وفقا لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تولى المراعاة اللازمة للأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية''. [الفقرة ٣٢]

''ومن الجلي من النص أن سريان هذا البند يستلزم أن يكون الجزء الذي يعد زائدا على الفائدة راجعا إلى علاقة خاصة بين دافع الفائدة والمالك الفعلي أو بين أي منهما وشخص آخر. ويمكن أن يؤخذ مثالا على ذلك الحالات التي تدفع فيها الفائدة إلى فرد أو شخص اعتباري يتحكم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في دافع الفائدة، أو يتحكم فيه دافع الفائدة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو يكون تابعا لمجموعة لديها مصلحة مشتركة معه. وعلاوة على ذلك، تتماثل أو تتناظر هذه الأمثلة مع الحالات المتوخاة في المادة ٩''. [الفقرة ٣٣]

''ومن ناحية أخرى، يشمل مفهوم العلاقة الخاصة أيضا علاقة القرابة أو الزوجية كما يشمل، عموما، كل مجموعة من المصالح المشتركة المتميزة عن العلاقة القانونية التي تترتب عليها سداد الفائدة''. [الفقرة ٣٤]

''وفيما يتعلق بالمعاملة الضريبية التي ستطبق على الجزء الزائد من الفائدة، سيلزم التأكد بذمة من طابع هذه الزيادة وفقا لظروف كل حالة، لتقرير فئة الدخل التي ينبغي أن يصنف فيها بغرض تطبيق أحكام القوانين الضريبية السارية في الدول المعنية وأحكام هذه الاتفاقية. ولا تتيح هذه الفقرة سوى تسوية المعدل الذي تحدد على أساسه الفائدة وليس إعادة تصنيف القرض بطريقة تعطيه صفة الاشتراك في رأس المال السهمي. وسيكون من الضروري لإتاحة إمكانية إجراء تسوية من هذا القبيل بمقتضى الفقرة ٦ من المادة ١١ الاستعاضة عن عبارة ''بالقياس مع الدين الذي تدفع عليه تلك الفائدة'' بعبارة أخرى. ومع ذلك، يمكن أن تؤثر هذه الفقرة ليس فحسب على متسلم الفائدة ولكن أيضا على دافع الجزء الزائد من الفائدة، ويمكن عدم السماح باعتبار المبلغ الزائد خصما إذا ما سمح قانون دولة المصدر بذلك، مع إيلاء المراعاة الواجبة للأحكام الأخرى السارية من هذه الاتفاقية. وإذا ما وجدت الدولتان المتعاقدتان صعوبة في تقرير الأحكام الأخرى السارية من

الاتفاقية، حسبما تقتضيه الحالة، على الجزء الزائد من الفائدة، فلن يكون ثمة ما يمنعهما من إدخال إيضاحات إضافية على الجملة الأخيرة من الفقرة ٦، ما دام ذلك لا يغير من مدلولها العام''. [الفقرة ٣٥]

''وإذا ما اقتضت المبادئ والقواعد التي تستند إليها قوانين كل دولة من الدولتين المتعاقدتين تطبيق مواد متباينة من الاتفاقية بغرض إخضاع الجزء الزائد للضريبة، فسيلزم اللجوء إلى إجراءات التراضي التي تنص عليها الاتفاقية لإزالة هذه الصعوبة''. [الفقرة ٣٦]

٢٤ - وأشار بعض الخبراء إلى أن هناك الكثير من الوسائل المصطنعة التي يلجأ إليها الأشخاص لاستغلال أحكام المادة ١١ من خلال جملة أمور منها إنشاء أو إحالة ديون تترتب عليها فوائد. ولئن كان بالإمكان تطبيق قاعدة ترجيح الجوهر على الشكل، والمبدأ المتعلق بإساءة استعمال الحق أو أي مبدأ مماثل لمواجهة ترتيبات من هذا القبيل، فإن باستطاعة الدول المتعاقدة التي ترغب في معالجة هذه القضية بشكل محدد أن تدرج خلال المفاوضات في معاهداتها الضريبية الثنائية بندا بالصيغة التالية:

''لا تسري أحكام هذه المادة إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية لأي شخص معني بإنشاء أو إحالة ديون تدفع بشأنها فوائد هو الاستفادة من هذه المادة عن طريق ذلك الإنشاء أو الإحالة''.

المادة ١٢

الإتاوات

ألف - اعتبارات عامة

١ - تستنسخ المادة ١٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، باستثناء ما يلي: أولا، هناك اختلافات جوهرية في الفقرتين ١ و ٣؛ وثانيا، لا ترد الفقرتان ٢ و ٥ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مما أدى إلى اختلاف في أرقام الفقرات بين اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية

والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية؛ وثالثا، أُدخل تعديل على صياغة الفقرة ٤.

٢ - وعندما يكون مستعمل براءة اختراع أو ملكية مماثلة مقيما في بلد ويدفع إتاوات لمالكها الذي يقيم في بلد آخر، يخضع المبلغ الذي يدفعه المستعمل بوجه عام للاقتطاع الضريبي في بلده، بلد المصدر. وتُفرض ضريبة بلد المصدر على إجمالي المبالغ المدفوعة دون أي خصم لأي نفقات ذات صلة يتكبّدها المالك. وبدون احتساب النفقات، فإن ربح المالك بعد اقتطاع الضريبة قد لا يتعدى في بعض الحالات نسبة مئوية قليلة من إجمالي الإتاوات. ولذلك، قد يأخذ المالك في الحسبان لدى تحديد مبلغ الإتاوة الضريبة المقتطعة في بلد المصدر بحيث يدفع المستعمل وبلد المصدر من أجل استعمال براءة الاختراع أو ملكية مماثلة مبلغا يزيد على المبلغ الذي كانا سيدفعانه لو أن الضريبة المقتطعة التي يفرضها بلد المصدر كانت أقل وتأخذ في الحسبان النفقات التي يتكبّدها المالك. وقد تنفق مؤسسة تصنيع أو مخترع مبالغ طائلة لتطوير الملكية التي تدر الإتاوات لأن البحوث والاختبارات تتطلّب إنفاقا رأسماليا ضخما ولا تُكلّل دائما بالنجاح. لذا، فإن مشكلة تحديد معدّل الضريبة الملائم الذي يفرضه بلد المصدر على إجمالي مدفوعات الإتاوات هي مشكلة معقدة، لا سيما وأنه بإمكان المستعمل أن يدفع مبلغا إجماليا لقاء استعمال براءة الاختراع أو ملكية مماثلة، بالإضافة إلى مدفوعات الإتاوات العادية.

٣ - ويتضمن شرح المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الملاحظات الأولية التالية :

> ''من حيث المبدأ، تُعتبر إتاوات تراخيص استعمال براءات الاختراع أو ملكية مماثلة دخلا للمستفيد متأتيا من التأجير. ويمكن أن يُمنح حق الاستعمال لشركة صناعية أو تجارية (مثلا، حق استعمال حقوق المؤلف الذي يمنحه الناشر) أو لمهنة مستقلة (مثلا، حق استعمال براءة الاختراع الذي يمنحه

المخترع) أو بشكل مستقل تماما عن النشاط الذي يمارسه مانح الحق (مثلا، الحق في استعمال براءة الاختراع الذي يمنحه ورثة المخترع)''. [الفقرة ١]

''ولا تسمح بلدان معيّنة بخصم الإتاوات المدفوعة لأغراض دافع الإتاوات الضريبية إلا إذا كان المستفيد يقيم أيضا في الدولة نفسها أو يخضع للضريبة في تلك الدولة. وباستثناء ذلك، فهي تحظر هذا الخصم. وتتناول الفقرة ٤ من المادة ٢٤ مسألة ما إذا كان يتعيّن أيضا السماح بهذا الخصم في الحالات التي تُدفع فيها الإتاوات من قِبل شخص مقيم في دولة متعاقدة إلى شخص مقيم في الدولة الأخرى''. [الفقرة ٢]

باء – شرح فقرات المادة ١٢

الفقرتان ١ و ٢

٤ – أُسقطت من الفقرة ١ كلمة ''فقط'' التي ترد في الفقرة المقابلة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي تنص على أنه ''لا تخضع الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة والتي يستفيد منها فعليا شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة إلا في تلك الدولة الأخرى''. والفقرة ٢ هي إضافة تترتب منطقيا على الفرضية التي تقوم عليها الفقرة ١، وهي أن الإتاوات ينبغي أن تكون خاضعة للضريبة في بلد المصدر فضلا عن بلد الإقامة. ولاحظ أحد الأعضاء من بلد نامٍ أنه بالنص على تقاسم حقوق فرض الضريبة على الإتاوات بين دولة الإقامة ودولة المصدر، تحيد اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية عن مبدأ حق دولة الإقامة الحصري في فرض الضريبة الذي تنص عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن عدة دول أعضاء في منظمة التعاون والتنمية أبدت تحفظاتها على الموافقة على استئثار دولة الإقامة بحق فرض الضرائب.

٥ – وعدّل فريق الخبراء أحكام الفقرة ٢ من المادة ١٢ في عام ١٩٩٩ لكي تتمشى مع أحكام الفقرة ٢ من المادتين ١٠ و ١١. وكانت الفقرة تنص قبل التعديل

على أنه يجوز أيضا فرض الضريبة على الإتاوات في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وذلك وفقا لقوانين تلك الدولة؛ ولكن إذا كان من يتسلم الإتاوة هو المستفيد الفعلي من الإتاوات، تُحتسب الضريبة وفقا للطريقة المحددة. والغرض من هذا التعديل هو إتاحة مزايا هذه المادة للمستفيد الفعلي المقيم في البلد الطرف في الاتفاقية بغض النظر عن مكان إقامة أي وكيل أو وسيط آخر يُحصّل الدخل باسم المستفيد الفعلي، والاستمرار في منع الاستفادة من هذه المزايا عندما لا يكون المستفيد الفعلي مقيما في البلد الطرف في الاتفاقية، حتى وإن كان الوسيط الذي يُحصّل الدخل مقيما فيه. وفي هذا الخصوص أشير إلى الفقرة ٥ من شرح المادة ١٠.

٦ - وأثناء المناقشات التي أجراها فريق الخبراء، أشار أعضاء ينتمون إلى بلدان نامية إلى أنه بغية تيسير إبرام المعاهدات الضريبية بين تلك البلدان والبلدان المتقدمة النمو، ينبغي أن يُمنح الحق الأولي في فرض الضريبة على الإتاوات للبلد الذي ينشأ فيه الدخل، أي بلد المصدر. ويمكن الترخيص لبلدان نامية باستعمال براءات الاختراع والأساليب الفنية بعد أن تكون قد استُغلّت استغلالا كاملا في مكان آخر، ووفقا لهؤلاء الأعضاء بعد أن يكون قد جرى تعويض جزء كبير من النفقات التي تم تكبّدها من أجل استحداث تلك البراءات.

٧ - وردّ أعضاء ينتمون إلى بلدان متقدمة النمو بأنه من غير الواقعي الافتراض بأن المؤسسات تختار براءات الاختراع الأكثر قدما لترخيصها للبلدان النامية. ففي الأحوال العادية، تمنح المؤسسة تراخيص استعمال براءات الاختراع التي تملكها للشركات التابعة لها في الخارج وتختار بالتالي أحدث الاختراعات على أمل أن توسّع أسواقها الحالية أو أن تفتح لها أسواقا جديدة. وبراءات الاختراع ليست بضائع، وإنما هي أدوات لترويج الإنتاج الصناعي. واعتبر عدة أعضاء ينتمون إلى بلدان متقدمة النمو أن تمتّع البلد الذي يقيم فيه مالك براءة اختراع أو ملكية مماثلة بالحق الحصري أو الأساسي في فرض الضريبة على الإتاوات التي تُدفع لذلك هي مسألة مبدئية.

٨ – وبما أن فريق الخبراء لم يتوصل إلى أي توافق في الآراء بشأن نسبة معيّنة للضريبة المقتطعة التي يجب فرضها على الإتاوات على أساس إجمالي، فإنه يجب تحديد هذه النسبة عن طريق المفاوضات الثنائية. ويمكن أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان أثناء المفاوضات:

أولا، ينبغي على بلد المصدر أن يحتسب النفقات الجارية التي تخصم من الإتاوة والنفقات التي يتم تكبّدها من أجل تطوير الملكية التي نشأت الإتاوة عن استعمالها. وينبغي أن يؤخذ في الحسبان أن تكاليف تطوير الملكية يُسمح أيضا بخصمها فيما يتعلق بالأرباح الناجمة عن أي إتاوات أو أنشطة أخرى، في الماضي أو في المستقبل، تكون متصلة بهذه النفقات، وأن النفقات التي لم يتم تكبّدها بصورة مباشرة من تطوير تلك الملكية يمكن مع ذلك أن تكون قد أسهمت بشكل ملحوظ في ذلك التطوير؛

ثانيا، إذا تم الاتفاق على نسبة النفقات في تحديد نسبة إجمالية في بلد المصدر، فإنه ينبغي لبلد المستفيد، إذا أخذ بطريقة الخصم، أن يستخدم نسبة النفقات تلك في تطبيق الخصم حيثما أمكن. لذا، يجب النظر في تلك المسألة في إطار المادة ٢٣ ألف أو ٢٣ باء.

٩ – وقد تؤثر عوامل أخرى على تحديد الضريبة المقتطعة من إجمالي الإتاوات، بما فيها حاجة البلدان النامية لتحقيق إيرادات والمحافظة على القطع الأجنبي؛ وحقيقةَ أن جميع مدفوعات الإتاوات تقريبا تتدفق من البلدان النامية إلى البلدان المتقدمة النمو؛ وحجم المساعدة التي يتعيّن على البلدان المتقدمة النمو أن تقدّمها لأسباب متنوعة إلى البلدان النامية؛ والأهمية الخاصة التي يكتسيها تقديم هذه المساعدة في سياق مدفوعات الإتاوات؛ ومدى استصواب الحيلولة دون تحوّل العبء الضريبي إلى المرخّص لهم بموجب اتفاق الترخيص؛ والسلطة التي يمنحها فرض الضرائب في المصدر لدولة نامية فيما يتعلق باتخاذ قرارات انتقائية تمكّنها عن طريق التخفيض أو الإعفاء الضريبي من تشجيع ترتيبات التراخيص تلك إذا ما استصوبتها لأغراضها الإنمائية؛ والتقليل من إمكانية التهرّب الضريبي الناجم عن فرض الضريبة في المصدر؛ وكون بلد مانح

الترخيص يوفر المرافق والأنشطة اللازمة لتطوير براءة الاختراع ويتحمل بالتالي المخاطر المرتبطة بهذه البراءة؛ ومدى استصواب الحصول على التكنولوجيا وتشجيع تدفقها إلى البلدان النامية؛ ومدى استصواب توسيع نطاق نشاط مانح الترخيص في استغلال أبحاثه؛ والمنافع التي تجنيها البلدان المتقدمة النمو من التنمية العالمية بصفة عامة؛ والأهمية النسبية للتضحية بالدخل؛ والعلاقة بين القرار المتصل بالإتاوة وأي قرارات أخرى أثناء المفاوضات.

١٠ - ويجب ألا يعامل الدخل المتأتي من تأجير الأفلام معاملة الأرباح الصناعية أو التجارية، ولكن يجب أن يعامل في سياق الإتاوات. وبالتالي، فإن الضريبة تفرض على أساس الإجمالي، ولكن تؤخذ النفقات في الحسبان لدى تحديد نسبة الاقتطاع. وفيما يتعلق بالنفقات، هناك عوامل يمكن اعتبارها ذات صلة بشكل خاص بتأجير الأفلام. فنفقات منتجي الأفلام قد تكون كقاعدة عامة أكبر بكثير والأرباح أقل مما هي عليه بالنسبة إلى الإتاوات الصناعية. ومن جهة أخرى، وبما أن جزءا كبيرا من نفقات الأفلام يمثّل مرتبات عالية تُدفع إلى الممثلين والمشاركين الآخرين الذين لا تُفرض عليهم الضريبة إلا في بلد الإقامة وليس في بلد المصدر، فإن هذه النفقات قد لا تبرر أي تخفيض كبير في الضريبة المقتطعة في المصدر. غير أنه يمكن القول بأن هذه المبالغ تمثّل بالرغم من ذلك تكاليف فعلية تحمّلها المنتج ويجب أخذها في الحسبان، في حين ينبغي في الوقت نفسه أن تنضم جميع البلدان إلى الجهود الرامية إلى كفالة عدم إفلات هذا الدخل من الضريبة. وعلاوة على ذلك، إذا كان استهلاك النفقات في بلد الإقامة لا يعني أنه يجب عدم أخذها في الحسبان في المصدر، فإن الأفلام القديمة يمكن أن تشكّل في مرحلة ما حالة مختلفة بالنسبة إلى النفقات.

١١ - ويرى بعض أعضاء الفريق أنه يجب إعفاء إتاوات حقوق التأليف من الضريبة من قِبل بلد المصدر لأنها تمثّل جهودا ثقافية. غير أن أعضاء آخرين رأوا أن الضريبة يجب أن تُفرض من قِبل بلد الإقامة وأن التخفيض في المصدر لا يعود بالفائدة على المؤلف. ويُفضّل أعضاء آخرون إعفاء إتاوات حقوق التأليف في المصدر، ليس

بالضرورة لأسباب ثقافية، ولكن لأن بلد الإقامة هو في وضع أفضل يسمح له بتقييم نفقات محدث الإتاوات وظروفه الشخصية، بما في ذلك المدة التي استغرقها تأليف الكتب أو المواد الأخرى الخاضعة لحقوق التأليف؛ ويمكن تأييد تخفيض الضريبة التي يفرضها بلد المصدر في بعض الحالات لكون الضريبة أعلى مما يمكن استيعابه بواسطة الخصم الضريبي في بلد الإقامة. غير أن بعض البلدان قد لا تكون راغبة في القبول باتباع هذا النهج حيال هذه المسألة. وعلاوة على ذلك، إذا كان الشخص الذي يتعامل مع بلد المصدر هو الناشر وليس المؤلف، فإنه من الواضح أن الحجج التي تؤيد إعفاء دخل المؤلف نظرا لوضعه الشخصي لا تنطبق على الناشر.

الفقرة ٣

١٢- تستنسخ هذه الفقرة نص الفقرة ٢ من المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، ولكنها لا تتضمن التعديل الذي أُدخل على النص في عام ١٩٩٢ والذي ألغى تأجير المعدات من هذه المادة. وتتضمن الفقرة ٣ من المادة ١٢ المدفوعات المتعلقة بالأشرطة والإتاوات غير المدرجة في المادة المقابلة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. والأجزاء التالية من شرح منظمة التعاون والتنمية هي وثيقة الصلة بالموضوع (والفقرات الواردة بين معقوفتين هي الأجزاء التي وردت في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية لعام ١٩٩٧ وحُذفت من الشرح الحالي لمنظمة التعاون والتنمية أو عُدّلت فيه):

''تتضمن الفقرة ٢ تعريفا لمصطلح ''الإتاوات''. ويُقصد بها على وجه العموم الحقوق أو الملكية التي تشكّل مختلف أشكال الملكية الأدبية والفنية، وعناصر الملكية الفكرية المحددة في النص والملكية الصناعية والتجارية المحددة في النص والمعلومات المتعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية. وينطبق التعريف على المدفوعات لقاء استعمال أو الحق في استعمال أنواع الحقوق المذكورة، سواء تم تسجيلها أو يتعيّن تسجيلها في سجل عام أم لا. ويغطي التعريف المدفوعات التي تتم بموجب ترخيص والتعويض الذي يتعيّن

على شخص ما دفعه بسبب نسخه للحق بوسائل الغش أو بسبب التعدي على هذا الحق... ولمصطلح ''المبالغ المدفوعة'' المستخدم في التعريف معنى واسع إذ أن مفهوم المبالغ المدفوعة يعني الوفاء بالتزام يقتضي وضع أموال تحت تصرف الدائن بالطريقة التي ينص عليها العقد أو وفقا للعرف السائد. وترد أدناه إيضاحات معيّنة على سبيل الإرشاد بغية تحديد نطاق المادة ١٢ في علاقته بنطاق مواد أخرى من الاتفاقية فيما يتعلق بشكل خاص بـ [تأجير المعدات و] توفير المعلومات''. [الفقرة ٨]

''ويُعامل تأجير الأفلام السينمائية أيضا معاملة الإتاوات، سواء عُرضت هذه الأفلام في دور السينما أو على شاشة التلفزيون. غير أنه يمكن الاتفاق عن طريق المفاوضات الثنائية على معاملة تأجير الأفلام السينمائية معاملة الأرباح الصناعية والتجارية وإخضاعها بالتالي لأحكام المادتين ٧ و ٩''. [الفقرة ١٠]

''وفي تصنيفها المقابل المدفوع لقاء معلومات عن الخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية في عداد الإتاوات، تشير الفقرة ٢ إلى مفهوم ''الدراية''. وقد وضع مؤلفون متعددون وهيئات متخصصة متعددة تعريفات للدراية لا تختلف من حيث الجوهر. ومنها التعريف الذي وضعته 'رابطة مكاتب حماية الملكية الفكرية' الذي ينص على أن ''الدراية تشمل جميع المعلومات التقنية غير المشاعة، سواء كانت قابلة للتسجيل بموجب براءة اختراع أم لا، والضرورية للاستنساخ الصناعي لمنتج أو أسلوب، مباشرة ووفقا للشروط نفسها. وما دامت الدراية مستمدة من الخبرة، فإنها تمثّل ما لا يمكن للمصنّع أن يعرفه من مجرد فحص المنتج ومجرد الإلمام بتقدّم التقنيات''. وفي عقد الدراية، يوافق أحد الطرفين على إطلاع الطرف الآخر على معرفته وخبرته الخاصتين اللتين تظلان محجوبتين عن الجمهور ليتسنى للطرف الأول استعمالهما لحسابه الخاص. ومن المسلّم به أنه لا يلزم الضامن أن يقوم بأي

دور شخصيا في تطبيق الصيغ الفنية المتاحة إلى المرخّص له وأنه لا يضمن نتيجة ذلك. وهكذا، يختلف هذا النوع من العقود عن عقود تقديم الخدمات التي يتعهد بموجبها أحد الطرفين استخدام المهارات الملازمة لمهنته لتنفيذ العمل بنفسه لصالح الطرف الآخر. لذا، فإن المبالغ التي يتم الحصول عليها كمقابل لخدمات تقدّم بعد البيع، وخدمات يقدّمها البائع إلى المشتري بموجب ضمان، من أجل المساعدة التقنية البحتة، أو رأي يعطيه مهندس أو محامٍ أو محاسب، لا تُشكّل إتاوات بمفهوم الفقرة ٢. وتخضع هذه المدفوعات عادةً للمادة ٧ أو المادة ١٤. وفي الممارسة التجارية، تُبرم عقود تغطي الدراية وتقديم المساعدة التقنية. ومن الأمثلة العديدة على هذا النوع من العقود ما يُعرف بعقود الامتياز (franchising) التي يقوم بموجبها صاحب الامتياز بإطلاع من يُمنح الامتياز على معرفته وخبرته ويقدّم له بالإضافة إلى ذلك المساعدة التقنية المتنوعة التي يتم تدعيمها في حالات معيّنة بالمساعدة المالية وبتوريد السلع. والأسلوب الملائم الذي يتعيّن اتبّاعه فيما يتعلق بالعقود المختلطة يقوم من حيث المبدأ على تقسيم كامل المبلغ المدفوع لقاء الأعمال المنصوص عنها وفقا لمختلف أجزاء ما يتم تقديمه بموجب العقد، وذلك استنادا إلى المعلومات الواردة في العقد أو بتطبيق توزيع معقول، والقيام بعد ذلك بتطبيق المعاملة الضريبية الملائمة على كل جزء يتم تحديده وفقا لذلك. ولكن إذا شكّل أحد أجزاء ما يتم تقديمه، الغرض الرئيسي للعقد إلى حد كبير، وإذا كانت الأجزاء الأخرى المنصوص عنها فيه تتسم في الأغلب بطابع تبعي وغير هام، فإنه يمكن عندئذ أن تُطبَّق على كامل مبلغ المقابل المعاملة التي تنطبق على الجزء الرئيسي". [الفقرة ١١]

"وتصنيف المبالغ المدفوعة كمقابل لبرامجيات الحاسوب في عداد الإتاوات مسألة تثير مشاكل عويصة، ولكنها مسألة ذات أهمية كبرى نظرا للتطور السريع الذي شهدته تكنولوجيا الحاسوب في السنوات الأخيرة

واتساع نطاق نقل هذه التكنولوجيا عبر الحدود الوطنية. ويمكن وصف البرامجيات على أنها برنامج أو سلسلة برامج تتضمن تعليمات للحاسوب وتكون ضرورية إما لعمليات تشغيل الحاسوب نفسه (برامجيات تشغيلية) أو لإنجاز مهام أخرى (برامجيات تطبيقية). ويمكن نقلها عن طريق وسائط متنوعة، مثلا بواسطة الكتابة أو على شريط ممغنط أو قرص، أو على قرص ليزر. ويمكن توحيدها بواسطة مجموعة كبيرة من التطبيقات أو يمكن تصميمها وفقا لاحتياجات فرادى المستخدمين. ويمكن نقلها كجزء متكامل من تجهيزات الحاسوب أو بشكل مستقل متاح للاستخدام بواسطة تجهيزات متنوعة. والحقوق المتصلة ببرامجيات الحاسوب هي نوع من أنواع الملكية الفكرية. ويتبين من البحوث التي تناولت الممارسات المتّبعة في البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية أن جميع هذه البلدان ما عدا بلدا واحدا تحمي حقوق البرامجيات بشكل صريح أو ضمني بموجب قانون حقوق التأليف. ويتم نقل الحقوق بالعديد من الطرائق المختلفة التي تتراوح بين التصرف في الحقوق بكاملها وبيع منتج ما مع تقييد استعماله في المجال المخصص له. ويمكن للمقابل أن يتخذ أيضا أشكالا عديدة. وقد تجعل هذه العوامل من الصعب تحديد الفاصل بين المدفوعات لقاء البرامجيات التي يصح اعتبارها إتاوات وأنواع المدفوعات الأخرى". [الفقرة ١٢]

"ويُنظر في ثلاث حالات. الأولى هي المدفوعات لقاء نقل أقل من كامل حقوق البرامجيات. فعندما يتم نقل جزئي للحقوق، فمن المرجح ألا يمثل هذا المقابل إتاوة إلا في ظروف محدودة جدا. ومن هذه الحالات عندما يكون من ينقل الحقوق هو مؤلف البرامجيات نفسه (أو الشخص الذي حصل المؤلف على حقوق التوزيع وإعادة الإنتاج) ويقوم بوضع جزء من حقوقه تحت تصرف طرف ثالث لتمكينه من تطوير البرامجيات أو استغلالها تجاريا، مثلا بتطويرها وتوزيعها ... وحتى عندما تُعتبر المدفوعات لقاء البرامجيات

إتاوات بحق، فإن ثمة صعوبات في تطبيق أحكام حقوق التأليف المنصوص عليها في هذه المادة على إتاوات البرامجيات لأن الفقرة [٣] تستوجب أن يتم تصنيف البرامجيات في فئة العمل الأدبي أو الفني أو العلمي. ولا يبدو أن أيا من هذه الفئات يفي بالمطلوب، ولكن معاملة البرامجيات على أنها عمل علمي قد يكون النهج الأكثر واقعية. وقد يُسوغ للبلدان التي يتعذر عليها أن تصنّف البرامجيات في إحدى هذه الفئات أن تعتمد في معاهداتها الثنائية صيغة معدّلة للفقرة ٢ تغفل الإشارة تماما إلى طبيعة حقوق التأليف أو تشير بشكل محدد إلى البرامجيات''. [الفقرة ١٣]

''وفي حالات أخرى، سيكون اقتناء البرامجيات بوجه عام لأغراض الاستعمال الشخصي أو التجاري لدى المشتري. وسيعامَل المبلغ المدفوع من ثم باعتباره إيرادا تجاريا وفقا للمادة ٧ أو المادة ١٤. والقول بأن البرامجيات محمية بحقوق التأليف أو أنه ربما ترد قيود على استعمالها يفرضها المشتري أمر غير ذي صلة هنا''. [الفقرة ١٤]

''والحالة الثانية هي عندما تُدفع المبالغ باعتبارها مقابلة للتصرف في الحقوق المرتبطة بالبرامجيات. وواضح أنه في الحالات التي يُدفع فيها مقابل لقاء نقل الملكية كاملة، لا يمكن أن يمثل المبلغ المدفوع إتاوة ولا تسري بالتالي أحكام المادة. ويمكن أن تنشأ صعوبات في الحالات التي يكون فيها التصرف في الحقوق واسع النطاق غير أنه تصرف جزئي يشمل ما يلي:

- الحق الحصري في الاستعمال خلال فترة محددة أو في منطقة جغرافية محدودة؛
- دفع تعويض إضافي يتصل بالاستعمال؛
- دفع تعويض في شكل مبلغ إجمالي كبير''. [الفقرة ١٥]

''وتتوقف كل حالة على الحقائق الخاصة بها غير أنه من المرجح بوجه عام أن تكون هذه المبالغ المدفوعة إيرادا تجاريا مندرج في نطاق المادة ٧ أو المادة ١٤ أو أرباحا لرأس المال تندرج في إطار المادة ١٣ لا إتاوات بموجب المادة ١٢. وإنما يترتب ذلك على كون التصرف في ملكية الحقوق عندما يتم كلا أو بعضا، فإن المقابل لا يمكن أن يكون لقاء استعمال الحقوق. فالطابع الأساسي للمعاملة باعتبارها تصرفا لا يمكن أن يتغير بشكل المقابل، أو بدفع المقابل على أقساط، أو حسبما تراه معظم الدول، بكون المبالغ مرتبطة بطارئ''. [الفقرة ١٦]

''والحالة الثانية هي عندما تدفع مبالغ البرامجيات في إطار عقود مختلطة. ومن أمثلة هذه العقود بيع معدات الحواسيب المجهزة ببرامجيات والتنازل عن حق استعمال البرامجيات المشفوع بتوفير الخدمات. فالطرق المبينة في المادة ١١ أعلاه والمتعلقة بتناول المشاكل المشابهة المتعلقة بإتاوات براءات الاختراع والدراية تسري أيضا على برامجيات الحواسيب. وينبغي عند الضرورة تقسيم مجموع مبلغ المقابل المدفوع بموجب عقد على أساس المعلومات الواردة في العقد أو عن طريق توزيع معقول تفرض فيه الضريبة الملائمة على كل جزء يتم إفراده''. [الفقرة ١٧]

''وينبغي أيضا أن تطبق الاقتراحات المقدمة أعلاه بشأن العقود المختلطة على بعض عروض الفنانين، ولا سيما ما يتعلق بالحفلة الموسيقية التي يقودها رئيس جوق أو الحفل الموسيقي للعازف الوحيد. فالمقابل المدفوع لقاء الحفل الموسيقي إلى جانب المقابل المدفوع لقاء البث الإذاعي المباشر له يتعين فيما يبدو تناولهما في إطار المادة ١٧. وعندما يسجل الحفل الموسيقي، بموجب العقد نفسه أو بموجب عقد مستقل، ويشترط الفنان أن تدفع له إتاوات على بيع التسجيلات أو إذاعتها، فإن القدر الذي يتلقاه من هذه المبالغ على سبيل الإتاوة يتعين تناوله في إطار المادة ١٢''. [الفقرة ١٨]

''وأشير أيضا إلى أن المبالغ المتغيرة أو المحددة المدفوعة لقاء أعمال استغلال مناجم المعادن أو المنابع أو غيرها من الموارد الطبيعية تحكمها المادة ٦ ولا تندرج بالتالي في إطار هذه المادة. [وإذا واجهت الدولتان المتعاقدتان صعوبة من الناحية القانونية في تطبيق هذا التمييز على المقابل المدفوع لقاء استعمال المعدات أو الحق في استعمالها، فإن بإمكانهما أن يضيفا لنص الفقرة ٢، بعد عبارة 'معدات صناعية أو تجارية أو علمية' عبارة 'لا تشكل ممتلكات عقارية أشير إليها في المادة ٦'''. [الفقرة ١٩]

١٣ - ويشار هنا إلى تنقيح شرح المادة ١٢ فيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة عن البرامجيات والذي اعتمدته لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية، وهو التنقيح الذي سيحل محل الشرح المقتبس أعلاه.

١٤ - وعُدلت الفقرة ٢ من المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية (وتقابل الفقرة ٣ من المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة) بشطب عبارة ''أو استعمال أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية'' في التقرير المعنون ''تنقيح الاتفاقية النموذجية'' الذي اعتمده مجلس منظمة التعاون والتنمية في ٢٣ تموز/يوليه ١٩٩٣. بيد أن عددا من البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية أبدت تحفظات بشأن هذه النقطة.

١٥ - ونظر الفريق في المشاكل الناشئة عن تمييز الإتاوات عن أنواع من الدخل تخضع حقا لمواد أخرى في الاتفاقية. وقد أكد أحد الأعضاء من بلد متقدم النمو أن المشكلة هي أن تعريف ''الإتاوات'' يعطي تمييزا غير دقيق بين الإيرادات التي تشكل إتاوات بالمعنى الدقيق والمبالغ المستلَمة لقاء أعمال فكرية أو خدمات تقنية، من قبيل الدراسات الاستقصائية أو أي نوع من هذا القبيل (هندسة، بحوث جيولوجية، وما إلى ذلك). وذكر العضو أيضا مشكلة التمييز بين الإتاوات المشابهة للإيرادات المتأتية من رؤوس أموال والمبالغ المتسلَّمة لقاء خدمات. وفي ضوء التعريف الفضفاض لـ ''المعلومات المتعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية'' يميل بعض البلدان إلى

اعتبار تقديم أعمال فكرية وخدمات تقنية تقديما لـ ''معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية'' وإلى اعتبار المبالغ المدفوعة عنها إتاوات.

١٦ - ولتجنب هذه الصعوبات، اقترح هذا العضو أن يكون تعريف الإتاوات محدودا بأن تُستثنى منه المبالغ التي يتم الحصول عليها لقاء ''معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية''. واقترح العضو أيضا أن يُرفق بالمعاهدة بروتوكول يوضح ضرورة أن تعتبر هذه المبالغ أرباحا لمؤسسة تنطبق عليها المادة ٧ وأن المبالغ التي يتم الحصول عليها لقاء دراسات أو استقصاءات ذات طابع علمي أو تقني، من قبيل الدراسات الاستقصائية الجيولوجية، أو لقاء خدمات استشارية أو إشرافية، ينبغي أيضا أن تعتبر أرباحا تجارية تخضع للمادة ٧. والأثر المترتب على هذه الأحكام هو أن الدولة المصدر لن تستطيع فرض ضريبة على هذه المبالغ ما لم يكن للمؤسسة وجود دائم في ذلك البلد وأنه لا ينبغي أن تُفرض ضرائب على عنصر الدخل الصافي من هذه المبالغ وهو العنصر الذي يُعزى إلى المنشأة الدائمة.

١٧ - وقد فسر بعض الأعضاء من البلدان النامية عبارة ''معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية'' بأنها تعني معرفة متخصصة ولها القيمة الملازمة للملكية المتصلة بأساليب صناعية أو تجارية أو إدارية تُنقل في شكل تعليمات أو مشورة أو تلقين أو صِيَغ أو خطط أو نماذج، تتيح استخدام أو تطبيق الخبرة المكتسبة في موضوع بعينه. وأشاروا أيضا إلى أن تعريف مصطلح الإتاوات يمكن أن يوسع عن طريق مفاوضات ثنائية ليشمل الأرباح المستمدة من التصرف بأي من هذه الحقوق أو الملكيات والتي تتوقف على إنتاجيتها أو استخدامها أو التصرف بها. ووافق الفريق على أن حقوق التأليف الأدبية يمكن أن تفسر بأنها تشمل حقوق التأليف المتصلة بالإعلام الدولي.

الفقرة ٤

١٨ - تستنسخ هذه الفقرة، مع بعض التعديلات، الفقرة ٣ من المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وهي الفقرة التي تنص على أن الفقرة ١ لا تسري على الإتاوات التي يستفيد منها فعليا شخص له منشأة دائمة أو مقر ثابت في

المادة ٣

البلد المصدر إذا كان الحق أو الملكية التي تُستمد منها الإتاوات تتصل فعلا بالمنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وقرر الفريق تعديل الفقرة ٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بإدخال مبدأ قوة الجاذبية المحدودة. وإلى جانب الإتاوات التي استثنيت من تطبيق الفقرة ١ بموجب الفقرة ٣ من مادة اتفاقية منظمة التعاون والتنمية، تستثني الفقرة ٤ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة الإتاوات التي يتم الحصول عليها فيما يتصل بالأنشطة التجارية الوارد وصفها في الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة ١ من المادة ٧ (الأنشطة التجارية التي من نفس النوع أو من أنواع مماثلة للأنشطة التي تمارسها مؤسسة ثابتة في البلد المصدر)، حتى لو كانت الأنشطة التجارية لا تزاول من خلال منشأة دائمة أو مقر ثابت. وتعدل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أيضا هذه الفقرة لتشير إلى الفقرة ٢ وكذا إلى الفقرة ١.

الفقرة ٥

١٩ - هذه الفقرة، التي تنص على أن الإتاوات التي تعتبر دخلا من مصادر في بلد إقامة دافع الإتاوات، هي فقرة جديدة في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ولا توجد في المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

٢٠ - وكما هو الأمر بالنسبة للفوائد، اقترح بعض الأعضاء أن بعض البلدان قد ترغب في الاستعاضة عن هذه الفقرة بقاعدة تنص على أن يكون مصدر الإتاوة هو الدولة التي تستخدم فيها الملكية أو الحق الذي تنشأ عنه الإتاوة (براءة الاختراع وما إلى ذلك). وفي الحالات التي يختلف فيها الطرفان، في مفاوضات ثنائية، بشأن التوصل إلى القاعدة الملائمة، فإن ثمة حلا ممكنا وهو التوصل إلى قاعدة تقر، بوجه عام، مكان إقامة دافع الإتاوة باعتباره مصدر الإتاوة؛ ولكن في الحالات التي يستعمل فيها الحق أو الملكية التي تدفع عنها الإتاوة في البلد الذي يعمل بقاعدة مكان استعمال الحق أو الملكية، فتعتبر الإتاوة ناشئة في تلك الدولة.

الفقرة ٦

٢١ – هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٤ من المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وفيما يلي نص شرحها:

''الغرض من هذه الفقرة هو تقييد مفعول الأحكام المتعلقة بفرض ضرائب على الإتاوات في الحالات التي يتجاوز فيها مبلغ الإتاوة بسبب علاقة خاصة بين دافع الإتاوة والمالك الفعلي أو بينهما وشخص آخر، المبلغ الذي كان سيتفق عليه بين دافع الإتاوة والمستفيد الفعلي لو تعاقدا باستقلالية. وتنص هذه الفقرة على أن أحكام المادة في هذه الحالة لا تنطبق إلا على المبلغ الأخير وأن المبلغ الزائد من الإتاوة سيظل خاضعا للضريبة وفقا لقوانين الدولتين المتعاقدتين، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية''. [الفقرة ٢٢]

''والواضح من هذا النص أنه لكي يسري هذا البند يلزم أن يكون المبلغ الزائد راجعا إلى علاقة خاصة بين الدافع والمستفيد الفعلي أو بين كليهما وشخص آخر. وفي الإمكان سوق أمثلة على حالات تدفع فيها إتاوات إلى فرد أو شخص اعتباري يتحكم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في دافع الإتاوة، أو يخضع لسيطرته بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو يكون تابعا لمجموعة تجمع بينها وبينه مصلحة مشتركة. وعلاوة على ذلك، فإن هذه الأمثلة مشابهة أو مماثلة للحالات التي تتناولها المادة ٩''. [الفقرة ٢٣]

''من ناحية أخرى، فإن مفهوم العلاقة الخاصة يشمل أيضا علاقة القرابة أو الزوجية وبوجه عام أي جماعة لها مصالح مشتركة باعتبارها متميزة عن العلاقة القانونية التي ينشأ عنها دفع الإتاوة. [الفقرة ٢٤]

''وفيما يتعلق بالمعاملة الضريبية اللازم إفرادها للجزء الزائد من الإتاوة، يلزم التأكد بدقة من طبيعة هذا الجزء الزائد وفقا لظروف كل حالة، من أجل تحديد فئة الدخل الذي ينبغي تصنيفه فيها لغرض تطبيق أحكام

القوانين الضريبية للدولة المعنية وأحكام الاتفاقية. فإذا واجهت دولتان متعاقدتان صعوبة في تحديد الأحكام الأخرى في الاتفاقية السارية، حسبما تقتضيه الحالات، على الجزء الزائد من الإتاوات، فلا مانع من إدراج توضيحات إضافية في الجملة الأخيرة من الفقرة ٤، ما دامت لا تغير مدلولها العام''. [الفقرة ٢٥]

''وإذا كانت للدولتين المتعاقدتين مبادئ وقواعد في قوانين كل منهما تلزمهما بتطبيق مواد مختلفة في الاتفاقية بغرض فرض ضريبة على الجزء الزائد من الإتاوة، فسيلزم اللجوء إلى إجراءات التراضي التي تنص عليها الاتفاقية لتسوية هذه الصعوبة''. [الفقرة ٢٦]

٢٢ - وأشار بعض أعضاء فريق الخبراء إلى أن هناك ترتيبات مصطنعة إلى حد بعيد يضعها أشخاص للاستفادة من أحكام المادة ١٢ عن طريق وسائل تشمل، في جملة أمور، إبرام اتفاقات لإنشاء أو تحويل استعمال الأصول غير المادية التي تدفع عنها إتاوات أو الحق في استعمالها أو المعلومات المتعلقة بها. وإذا كان بالإمكان التصدي لهذه الترتيبات باستخدام قاعدة ترجيح الجوهر على الشكل أو المبدأ المتعلق بإساءة استعمال الحق أو أي مبدأ مماثل، فإنه بإمكان الدول المتعاقدة التي ترغب في معالجة هذه المسألة تحديدا أن تدرج في معاهداتها الضريبية الثنائية بندا على النحو التالي:

''لا تسري أحكام هذه المادة إذا كان الغرض الرئيسي، أو أحد الأغراض الرئيسية، لأي شخص معني بإنشاء أو تحويل الحقوق التي تدفع عنها إتاوات الاستفادة من هذه المادة عن طريق ذلك الإنشاء أو التحويل''.

المادة ١٣

أرباح رأس المال

ألف - اعتبارات عامة

شرح المادة ٢٥

١ – تتألف المادة ١٣ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي من الفقرات الثلاث الأولى من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، ثم من فقرتين جديدتين (الفقرتان ٤ و ٥) ونص الفقرة ٤ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية للمنظمة التي أعيد ترقيمها بوصفها الفقرة ٦ وعُدلت ليراعى فيها إدراج الفقرتين الجديدتين.

٢ – ونتج نص هذه المادة عن حل توفيقي رأى فريق الخبراء أنه سيحظى بأكبر قدر من القبول لدى كل من البلدان المتقدمة النمو والنامية. ودعا بعض الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو إلى استخدام المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي (١) تجيز لبلد المصدر فرض الضرائب على أرباح رأس المال المتأتية من التصرف في ممتلكات عقارية أو ممتلكات منقولة تُشكل جزء من منشأة دائمة أو متعلقة بمقر ثابت من أجل مزاولة مهنة مستقلة، (٢) ولا تسمح بفرض الضرائب على الأرباح الناتجة عن التصرف في السفن والطائرات إلا في الدولة التي توجد فيها الإدارة الفعلية للمؤسسات ذات الصلة، (٣) وتحتفظ لبلد الإقامة بالحق في فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من أشكال أخرى من الممتلكات القابلة للتصرف. وطالب أغلب الأعضاء من البلدان النامية بأن يكون لبلد المصدر الحق في فرض الضريبة في حالات تحتفظ فيها الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بذلك الحق لبلد الإقامة.

٣ – وفيما يتعلق بالضرائب على أرباح رأس المال في كل من البلدان المتقدمة النمو والنامية، فإن الملاحظات التالية من الملاحظات الأولية في شرح المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية وثيقة الصلة بالموضوع:

> ‘‘يتبين من مقارنة القوانين الضريبية في البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية أن الضرائب على أرباح رأس المال تختلف اختلافا كبيرا من بلد لآخر:

– ففي بعض البلدان لا تعتبر أرباح رأس المال دخلا خاضعا للضريبة؛

– وفي بلدان أخرى تفرض الضرائب على أرباح رأس المال التي تحققها المؤسسات، إلا أن أرباح رأس المال التي يحققها الأفراد خارج إطار حرفتهم أو عملهم التجاري لا تخضع للضرائب؛

– وحتى في الأماكن التي تفرض فيها الضرائب على أرباح رأس المال التي يحققها الأفراد خارج سياق حرفتهم أو عملهم التجاري، كثيرا ما يقتصر تطبيق تلك الضرائب على حالات محددة، مثل الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات العقارية أو الأرباح الناتجة عن المضاربة (عند شراء الأصول بغرض إعادة بيعها)''. [الفقرة ١]

''وعلاوة على ذلك، تختلف الضرائب المفروضة على أرباح رأس المال من بلد لآخر. ففي بعض البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، تخضع أرباح رأس المال للضرائب بوصفها دخلا عاديا وتضاف بالتالي إلى الدخل المتأتي من مصادر أخرى. وينطبق هذا بصفة خاصة على أرباح رأس المال المتأتية من التصرف في أصول المؤسسات. غير أنه في عدد من البلدان الأعضاء في المنظمة، تخضع أرباح رأس المال لضرائب خاصة، مثل الضرائب على الأرباح المتأتية من التصرف في الممتلكات العقارية، أو الضرائب العامة على أرباح رأس المال، أو ضرائب القيمة المضافة (الضرائب على زيادة القيمة). وتفرض هذه الضرائب على كل ربح رأسمالي أو على جملة أرباح رأس المال التي تحقق خلال سنة ما، ويغلب أن يكون ذلك بنسب خاصة لا تأخذ في الحسبان سائر عناصر دخل المكلف (أو خسارة). وليس من الضروري، فيما يبدو، وصف جميع هذه الضرائب''. [الفقرة ٢]

"ولا تتناول المادة المسائل المذكورة أعلاه. ويتولى القانون المحلي في كل بلد من البلدان المتعاقدة البت فيما إذا كان ينبغي، أو لا ينبغي، أن تفرض الضرائب على أرباح رأس المال ، كما يُبت في كيفية القيام بذلك إذا تقرر إخضاع هذه الأرباح للضرائب. ولا يمكن تفسير المادة بأي حال على أنها تمنح الدول الحق في فرض الضرائب على أرباح رأس المال إذا لم يكن ذلك الحق منصوصا عليه في القانون المحلي. ولا تحدد المادة نوع الضرائب التي تنطبق عليها. ومن المفهوم أن هذه المادة تسري على جميع أنواع الضرائب التي تفرضها الدول المتعاقدة على أرباح رأس المال. وصيغة المادة ٢ واسعة بما يكفي لتحقيق هذا الهدف وإدراج الضرائب الخاصة على أرباح رأس المال". [الفقرة ٣]

٤ – ويتضمن شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للمادة ١٣ الملاحظات العامة التالية:

"من الطبيعي منح الحق في فرض الضرائب على أرباح رأس المال المتعلقة بممتلكات من نوع ما للدولة التي يحق لها بموجب الاتفاقية أن تفرض الضرائب على كل من الممتلكات والدخل المتأتي منها. والحق في فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من التصرف في أصول المؤسسات التجارية يجب منحه للدولة نفسها دون مراعاة لمسألة ما إذا كانت تلك الأرباح تمثل أرباحا لرأس مال أو أرباحا تجارية. وبناء عليه، لا فرق بين أرباح رأس المال والأرباح التجارية كما لا حاجة إلى وضع أحكام خاصة لتحديد ما إذا كان ينبغي تطبيق المادة المتعلقة بأرباح رأس المال أو المادة ٧ المتعلقة بضرائب أرباح المؤسسات. ومع هذا، يعود للقانون المحلي في الدولة الفارضة للضرائب أمر البت فيما إذا كان يجب فرض ضريبة على أرباح رأس المال أو على الدخل العادي. ولا تتضمن الاتفاقية حكما مسبقا بشأن هذه المسألة". [الفقرة ٤]

''ولا تعطي المادة تعريفا مفصلا لأرباح رأس المال. وليس هذا ضروريا للأسباب المذكورة أعلاه. وتستخدم عبارة 'التصرف في الممتلكات' لتشمل بالتحديد أرباح رأس المال المتأتية من بيع الممتلكات أو تبادلها وكذلك الأرباح المتأتية من التصرف الجزئي في الممتلكات، ونزع الملكية، ونقل الممتلكات إلى شركة ما لقاء أسهم، وبيع الحق، والهبة، بل وانتقال الملكية عند الوفاة''. [الفقرة ٥]

''وغالبية الدول التي تفرض ضرائب على أرباح رأس المال تقوم بذلك عند التصرف في أصول رأسمالية. بيد أن بعضها لا يفرض الضرائب إلا على ما يسمى أرباح رأس المال المحققة. ففي ظل ظروف معينة، ورغم حدوث التصرف، لا يُعتبر أن ربحا رأسماليا خاضعا للضرائب قد تحقق (عند استخدام عائدات التصرف لاكتساب أصول جديدة مثلا). والبت فيما إذا كان قد تحقق أم لم يتحقق ربح رأسمالي يخضع للقانون الضريبي المحلي الساري المفعول. ولا تنشأ مشاكل محددة عندما لا تقوم الدولة صاحبة الحق في فرض الضرائب بممارسة ذلك الحق عند حدوث التصرف''. [الفقرة ٦]

''وكقاعدة عامة، لا تفرض الضرائب على القيمة المضافة غير المقترنة بالتصرف في الأصول الرأسمالية، لأنه ما دام المالك محتفظا بالأصل المعني، فإن أرباح رأس المال لا تُشكل إلا أرباحا نظرية. ومع هذا، فإن ثمة قوانين ضريبية تفرض بموجبها الضرائب على القيمة المضافة للأصول الرأسمالية وإعادة تقييم أصول المؤسسات التجارية حتى ولو لم يحدث تصرف في الأصول''. [الفقرة ٧]

''وقد تتسبب ظروف خاصة في فرض ضرائب على القيمة المضافة لأصل ما لم يتم التصرف فيه. وقد يحدث ذلك إذا زادت قيمة الأصل بطريقة تجعل المالك يشرع في إعادة تقييم ذلك الأصل في دفاتره. وقد تتم إعادة حساب قيمة الأصول في الدفاتر هذه أيضا عند تخفيض قيمة العملة الوطنية.

ويفرض عدد من الدول ضرائب خاصة على هذه الأرباح الدفترية، والمبالغ التي توضع كأموال احتياطية، والزيادة في رأس المال المدفوع، وأنواع إعادة التقييم الأخرى المتأتية من تسوية القيمة الدفترية مع القيمة الحقيقية للأصول الرأسمالية. والضرائب على القيمة المضافة هذه (ضرائب الزيادة في القيمة) تشملها الاتفاقية بموجب المادة ٢''. [الفقرة ٨]

''وعندما تُفرض الضرائب على القيمة المضافة وإعادة تقييم أصول الأعمال التجارية، ينبغي كقاعدة عامة تطبيق المبدأ نفسه كما هو الحال عند التصرف في هذه الأصول. ولم تكن هناك ضرورة للنص صراحة على هذه الحالات في المادة أو لوضع قواعد خاصة بها. فأحكام هذه المادة وأحكام المواد ٦ و ٧ و ٢١ تبدو كافية. وبصفة عامة تخول الأحكام المذكورة أعلاه حق فرض الضريبة للدولة التي يقيم فيها المتصرف في الأصول، عدا في حالة الممتلكات العقارية أو الممتلكات المنقولة التي تشكل جزءا من ممتلكات تجارية لمنشأة دائمة أو تتصل بمقر ثابت، حيث تكون الأولوية في حق فرض الضريبة للدولة التي توجد فيها تلك الممتلكات. غير أنه يتعين إيلاء عناية خاصة للحالات التي تتناولها الفقرات ١٣ إلى ١٧ أدناه''. [الفقرة ٩]

''وفي بعض الدول، يُعتبر نقل أصل من منشأة دائمة موجودة في إقليم دولة من تلك الدول إلى منشأة دائمة أو إلى مكتب رئيسي للمؤسسة نفسها موجود في دولة أخرى من قبيل التصرف في الممتلكات. ولا تمنع المادة هذه الدول من فرض الضرائب على الأرباح أو الإيرادات التي تُعتبر ناشئة عن ذلك النقل، شريطة أن يتم فرض الضرائب وفقا للمادة ٧''. [الفقرة ١٠]

''ولا تتضمن هذه المادة تمييزا فيما يتعلق بمنشأ ربح رأس المال. ومن ثم فإنها تشمل كل أرباح رأس المال، سواء تلك الأرباح التي تتحقق خلال فترة طويلة، بصورة متزامنة مع التحسن المطرد في الظروف الاقتصادية، أو الأرباح التي تتحقق في فترة قصيرة جدا (الأرباح المتأتية من المضاربة). وتشمل

المادة أيضا أرباح رأس المال المتأتية من انخفاض قيمة العملة الوطنية. وتترك لكل دولة بالطبع حرية فرض الضرائب على تلك الأرباح أو عدم فرضها". [الفقرة ١١]

"ولا تحدد المادة كيفية حساب ربح رأس المال، حيث يترك تحديد ذلك للقانون المحلي الساري المفعول. وعادة ما تحسب أرباح رأس المال بخصم التكلفة من سعر البيع. ولتحديد التكلفة تضاف إلى سعر الشراء جميع المصروفات العرضية المصاحبة لهذا الشراء وجميع النفقات على التحسينات. وفي بعض الحالات تؤخذ في الحسبان التكلفة بعد خصم استهلاك رأس المال الذي تم بالفعل. وينص بعض القوانين الضريبية على أساس آخر بدلا عن التكلفة، مثل القيمة التي سبق أن أبلغ عنها المتصرف في الأصل لأغراض ضريبة رأس المال". [الفقرة ١٢]

"وقد تنشأ مشاكل ما عندما يكون أساس فرض الضرائب على أرباح الأسهم ليس موحدا في الدولتين المتعاقدتين. فربح رأس المال المتأتي من التصرف في أصل محسوب في إحدى الدولتين وفقا للقواعد المذكورة في الفقرة ١٢ أعلاه قد لا يتفق بالضرورة مع ربح رأس المال المحسوب في الدولة الأخرى بموجب قواعد المحاسبة المستخدمة فيها. وقد يحدث ذلك حينما يكون لإحدى الدولتين الحق في فرض الضرائب على أرباح رأس المال باعتبارها دولة موقع الأصول ويكون للدولة الأخرى هذا الحق لأن المؤسسة مقيمة في تلك الدولة الأخرى". [الفقرة ١٣]

"وقد يوضح المثال التالي هذه المشكلة: اشترت مؤسسة تابعة للدولة ألف ممتلكات عقارية موجودة في الدولة باء. وقد تكون هذه المؤسسة قد قيدت مبالغ استهلاك رأس المال في الدفاتر التي تمسكها في الدولة ألف. وإذا بيعت تلك الممتلكات العقارية بسعر يفوق التكلفة، قد يتحقق ربح لرأس المال، وبالإضافة إلى ذلك، قد يتسنى استرداد مبالغ استهلاك رأس المال التي

سُجلت في وقت سابق. ولا يتعين على الدولة باء التي توجد فيها الممتلكات العقارية والتي لا يحتفظ فيها بدفاتر ما أن تأخذ في الحسبان مبالغ استهلاك رأس المال المقيدة دفتريا في الدولة ألف عند فرض الضريبة على الدخل الناتج عن الممتلكات العقارية. كما لا يمكن للدولة باء أن تحل قيمة الممتلكات العقارية المقيدة في الدفاتر في الدولة ألف محل التكلفة المحددة وقت التصرف في الممتلكات. ومن ثم، فإنه لا يتسنى للدولة باء أن تفرض ضريبة على مبالغ استهلاك رأس المال المسجلة بالإضافة إلى ربح رأس المال على النحو المذكور في الفقرة ١٢ أعلاه". [الفقرة ١٤]

"ومن ناحية أخرى، لا يمكن إلزام الدولة ألف، التي يقيم فيها المتصرف في الممتلكات، في جميع الحالات، بإعفاء هذه الأرباح الدفترية من ضرائبها بموجب الفقرة ١ من هذه المادة والمادة ٢٣ ألف (ولن تنشأ أي مشاكل تذكر بالنسبة للدول التي تطبق طريقة الخصم الضريبي). وما دامت هذه الأرباح الدفترية متأتية من مبالغ استهلاك رأس المال التي سبق تسجيلها في الدولة ألف والتي أدت إلى تخفيض ما يخضع للضريبة من الدخل أو الأرباح في الدولة ألف، فإنه لا يمكن منع تلك الدولة من إخضاع هذه الأرباح الدفترية للضرائب ...". [الفقرة ١٥]

"وقد تنشأ مشاكل أخرى فيما يتعلق بالأرباح المتأتية من التغيرات في أسعار الصرف بين عملتي الدولة ألف والدولة باء. فبعد تخفيض قيمة عملة الدولة ألف، قد تقوم مؤسسات هذه الدولة ألف بزيادة القيمة الدفترية للأصول الموجودة خارج إقليم الدولة ألف، أو قد يتعين عليها أن تزيدها. وبصرف النظر عن أي تخفيض لعملات الدول، فإن التقلبات المعتادة لسعر الصرف قد تؤدي إلى حدوث ما يسمى بأرباح العملة أو خسائرها. وعلى سبيل المثال، لنفترض أن مؤسسة تابعة للدولة ألف قامت بشراء وبيع ممتلكات عقارية موجودة في الدولة باء. فإذا كانت التكلفة وسعر البيع، المحسوبان

بعملة الدولة باء، متساويين، فلن يكون هناك ربح لرأس المال في الدولة باء. وعندما تكون قيمة عملة الدولة باء في الفترة الواقعة بين شراء الأصل وبيعه قد ارتفعت بالمقارنة مع عملة الدولة ألف، تكون تلك المؤسسة قد حققت ربحا بعملة تلك الدولة. وإذا انخفضت قيمة عملة الدولة باء في الفترة الواقعة بين وقت الشراء ووقت البيع، يكون المتصرف قد تكبد خسارة لن تُحتسب في الدولة باء. وقد تنشأ أيضا أرباح العملات وخسائرها فيما يتعلق بالديون التي تبرم عقودها بعملة أجنبية. وإذا تضمن بيان ميزانية منشأة دائمة موجودة في الدولة باء وتابعة لمؤسسة في الدولة ألف ديونا محسوبة بعملة الدولة باء، فإن دفاتر المنشأة الدائمة لا تورد أي أرباح أو خسائر عند التسديد. ومع هذا، فقد يُشار إلى التغيرات في سعر الصرف في حسابات المكتب الرئيسي. وإذا كانت قيمة عملة الدولة باء قد ارتفعت (أو انخفضت) في الفترة الممتدة بين وقت نشوء الدين ووقت سداده، فإن المؤسسة ككل تُحقق مكسبا (أو تتكبد خسارة). ويصدق ذلك فيما يتعلق بالديون إذا كانت قيمة عملة الدولة باء قد انخفضت (أو زادت) في الفترة الواقعة بين نشأة تلك الديون وسدادها''. [الفقرة ١٦]

''ولا تسوي أحكام المادة جميع المسائل المتعلقة بإخضاع أرباح العملة هذه للضرائب. وفي غالبية الحالات لا تتصل هذه الأرباح بالتصرف في الأصل؛ بل إنها كثيرا ما لا تحدد في الدولة التي يؤول إليها الحق في إخضاع أرباح رأس المال للضرائب بموجب المادة. ووفقا لذلك، لا يتعلق الأمر، بصورة عامة، بما إذا كان للدولة التي توجد فيها منشأة دائمة الحق في فرض الضرائب، وإنما يتعلق بما إذا كان من الواجب على الدولة التي يقيم فيها المكلف، أن تمتنع عن فرض ضرائب ما على أرباح العملة هذه التي لا يمكن إيرادها، في حالات عديدة، إلا في الدفاتر التي يُحتفظ بها في المكتب الرئيسي، وذلك في حالة إتباعها لطريقة الإعفاء. والإجابة على ذلك السؤال الأخير

لا تتوقف على هذه المادة وحدها وإنما تتوقف أيضا على المادة ٧ وعلى المادة ٢٣ ألف. وإذا أدى تضارب الآراء بين دولتين إلى حدوث ازدواج ضريبي فعلي، ينبغي تسوية المسألة بموجب إجراءات التراضي التي تنص عليها المادة ٢٥''. [الفقرة ١٧]

''وعلاوة على ذلك، يرد السؤال عن المادة التي ينبغي تطبيقها. عندما يكون ثمن بيع ممتلكات إيرادا يُدفع مدى حياة المتصرف في الأصول لا ثمنا محددا. فهل تعتبر مبالغ هذا الإيراد مدى الحياة، عندما تتجاوز التكاليف، أرباحا متأتية من التصرف في الممتلكات أم دخلا ''لا تتناوله'' مواد الاتفاقية على حد تعبير المادة ٢١؟ إن بالإمكان تعزيز كل وأي من هذين الرأيين ببراهين تتساوى في حجيتها، ويبدو أن من الصعب ترجيح رأي على الآخر في هذا الشأن. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يندر وجود هذه المشاكل عمليا، ولا حاجة، بالتالي، إلى إدراج قاعدة بهذا الشأن في الاتفاقية. ويجوز أن يُترك للدول المتعاقدة التي لها علاقة بهذه المسألة أمر إيجاد حل في إطار إجراءات التراضي المنصوص عليها في المادة ٢٥''. [الفقرة ١٨]

''ولم تنصرف النية إلى تطبيق هذه المادة على جوائز اليانصيب أو على المكافآت والعلاوات المتعلقة بالأوراق المالية أو السندات''. [الفقرة ١٩]

''وتتناول المادة أولا الأرباح التي يمكن إخضاعها للضرائب في الدولة التي توجد فيها الممتلكات موضوع التصرف. وبالنسبة لجميع أرباح رأس المال الأخرى، تخول الفقرة ٦ الحق في فرض الضرائب للدولة التي يقيم فيها المتصرف في الأصول''. [الفقرة ٢٠]

''ولما كانت أرباح رأس المال لا تخضع للضرائب في جميع الدول، فقد يكون من المنطقي أن يُكتفى بتفادي الازدواج الضريبي الفعلي لأرباح رأس المال. وبالتالي، تترك للدول المتعاقدة حرية استكمال الاتفاقيات الثنائية بينها

بطريقة يتعين فيها على الدولة أن تتخلى عن حقها في فرض الضرائب الممنوح لها بموجب القوانين المحلية، وذلك في حالة قيام الدولة الأخرى التي تمنحها الاتفاقية الحق في فرض الضرائب باستخدام ذلك الحق. وفي تلك الحالة، ينبغي استكمال الفقرة (٦) من المادة وفقا لذلك. وفضلا عن ذلك، يلزم تعديل المادة ٢٣ ألف على النحو المقترح في شرح المادة ٢٣ ألف''. [الفقرة ٢١]

باء – شرح فقرات المادة ١٣

الفقرة ١

٥ – تستنسخ هذه الفقرة ما ورد في الفقرة ١ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي ورد في شرحها ما يلي:

''تنص الفقرة ١ على أن الأرباح المتأتية من التصرف في ممتلكات عقارية يجوز إخضاعها للضرائب في الدولة التي توجد فيها تلك الممتلكات. وتوافق هذه القاعدة أحكام المادة ٦ والفقرة ١ من المادة ٢٢. وتنطبق أيضا على الممتلكات العقارية التي تشكل جزءا من أصول مؤسسة أو التي تستخدم في أداء مهن مستقلة. ولتعريف الممتلكات العقارية تشير الفقرة ١ إلى المادة ٦. ولا تتناول الفقرة ١ من المادة ١٣ إلا الأرباح التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في ممتلكات عقارية موجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وبالتالي، لا تنطبق هذه الفقرة على الأرباح المتأتية من التصرف في الممتلكات العقارية التي تكون موجودة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتصرف بمفهوم المادة ٤ أو التي تكون موجودة في دولة ثالثة؛ حيث تنطبق أحكام الفقرة ١ من المادة ٢١ على تلك الأرباح''. [الفقرة ٢٢]

''وبعض القوانين الضريبية يساوي بين التصرف في كل أو بعض أسهم شركة بغرض وحيد هو حيازة الممتلكات العقارية، وبين التصرف في تلك الممتلكات العقارية. والفقرة ١ في حد ذاتها لا تسمح بتلك الممارسة: إذ

لا يمكن أن ينص على تلك المساواة سوى بإدراج حكم خاص في الاتفاقية الثنائية. ولا شك أن الدول المتعاقدة تتمتع بحرية إدراج حكم خاص من هذا القبيل في اتفاقاتها الثنائية؛ أو التأكيد صراحة على أن التصرف في الأسهم لا يمكن مساواته بالتصرف في الممتلكات العقارية''. [الفقرة ٢٣]

الفقرة ٢

٦ - تستنسخ هذه الفقرة ما ورد في الفقرة ٢ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي ورد في شرحها ما يلي:

''تتناول الفقرة ٢ الممتلكات المنقولة التي تُشكل جزء من ممتلكات منشأة دائمة أو التي تتعلق بمقر ثابت يستخدم في مزاولة مهنة مستقلة. ومصطلح 'ممتلكات منقولة' يعني كل الممتلكات عدا الممتلكات العقارية التي تتناولها الفقرة ١. وهي تشمل أيضا الممتلكات غير المادية، مثل الشهرة التجارية، والتراخيص، وما إلى ذلك. ويجوز إخضاع الأرباح الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضرائب في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت، وهذا يتفق مع القواعد المتعلقة بأرباح المؤسسات والدخل المتأتي من مزاولة مهنة مستقلة (المادتان ٧ و ١٤)''. [الفقرة ٢٤]

''وتوضح الفقرة أن قواعدها تنطبق عندما يتم التصرف في ممتلكات منقولة تابعة لمنشأة دائمة أو مقر ثابت وأيضا عندما يتم التصرف في المنشأة الدائمة نفسها (وحدها أو مع المؤسسة بأكملها) أو عند التصرف في المقر الثابت نفسه. وإذا تم التصرف في المؤسسة بأكملها فإن القاعدة تنطبق حينئذ على الأرباح التي تعتبر ناجمة عن التصرف في الممتلكات المنقولة التي تشكل جزءا من ممتلكات المنشأة الدائمة. ومن ثم، فإن قواعد المادة ٧ ينبغي أن تسري مع مراعاة ما يقتضيه اختلاف الحال بدون الإشارة إليها صراحة. وفيما يتعلق بنقل أصل من منشأة دائمة في دولة ما إلى منشأة دائمة (أو إلى المكتب الرئيسي) في دولة أخرى، انظر الفقرة ١٠ أعلاه''. [الفقرة ٢٥]

''ومن ناحية أخرى، قد لا يتسنى دائما تطبيق الفقرة ٢ على أرباح رأس المال المتأتية من التصرف في حصة في مؤسسة. فنص هذه المادة لا يسري إلا على الممتلكات التي كانت مملوكة للمتصرف، كليا أو بالاشتراك مع شخص آخر. وبموجب قوانين بعض البلدان، تُعتبر أرباح رأس المال الناتجة عن شركة أشخاص مملوكة للشركاء. إلا أنه، بموجب بعض القوانين الأخرى تعامل شركات الأشخاص وسائر أشكال المساهمة الأخرى معاملة الأشخاص الاعتباريين لأغراض الضرائب، باعتبارها كيانات مستقلة عن الشركاء فيها (أعضائها)، وهذا يعني أن المشاركة في هذه الكيانات تعامل بالطريقة نفسها التي تعامل بها الأسهم في الشركات. ومن ثم فإن أرباح رأس المال الناتجة عن التصرف في هذه المساهمة لا تخضع للضرائب إلا في الدولة التي يقيم فيها المتصرف، وذلك أسوة بأرباح رأس المال الناتجة عن التصرف في الأسهم. ويجوز للدول المتعاقدة أن تتفق ثنائيا على قواعد خاصة لتنظيم فرض الضرائب على أرباح رأس المال الناتجة عن التصرف في المشاركة في شركات للأشخاص''. [الفقرة ٢٦]

''ويعتبر بعض الدول أن أرباح رأس المال الناشئة عن مصادر في إقليمها ينبغي أن تخضع لضرائبها وفقا لقوانينها المحلية، إذا كانت للمتصرف منشأة دائمة في إقليمها. والفقرة ٢ لا تستند إلى هذا المفهوم الذي يشار إليه أحيانا بوصفه 'قوة جاذبية المنشأة الدائمة'. ولا تنص الفقرة إلا على أن أرباح رأس المال الناتجة عن التصرف في الممتلكات المنقولة التي تشكل جزء من أصول منشأة دائمة أو الممتلكات المنقولة المتعلقة بمقر ثابت التي تستخدم لمزاولة مهن مستقلة يجوز إخضاعها للضرائب في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. والأرباح المتأتية من التصرف في جميع الممتلكات المنقولة الأخرى لا تخضع للضرائب إلا في الدولة التي يقيم فيها المتصرف

حسب نص الفقرة ٤ [الفقرة ٦ من نص الأمم المتحدة]. وتتفق التفسيرات السابقة مع التفسيرات الواردة في شرح المادة ٧". [الفقرة ٢٧]

الفقرة ٣

٧ - تستنسخ هذه الفقرة ما ورد في الفقرة ٣ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي ورد في شرحها ما يلي:

"إن ثمة نصا على أن تُستثنى من القاعدة الواردة في الفقرة ٢ السفن والطائرات المستخدمة في النقل الدولي، والمراكب المستخدمة في النقل عبر المجاري المائية الداخلية أو الممتلكات المنقولة المخصصة لتشغيل هذه السفن أو الطائرات أو المراكب. ولا تخضع الأرباح الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضرائب إلا في الدولة التي يوجد فيها مكان الإدارة الفعلية للمؤسسة التي تضطلع بتشغيل هذه السفن أو الطائرات أو المراكب. وتتفق هذه القاعدة مع أحكام المادة ٨ والفقرة ٣ من المادة ٢٢. ومن المفهوم أن الفقرة ٣ من المادة ٨ تسري إذا كان مكان الإدارة الفعلية لهذه المؤسسة على متن سفينة أو مركب. وللدول المتعاقدة، التي تفضل منح الحق الحصري في فرض الضرائب لدولة الإقامة أو التي تُفضل استخدام صيغة مشتركة تجمع بين معيار الإقامة ومعيار مكان الإدارة الفعلية، في أن تستعيض، في الاتفاقيات الثنائية، عن الفقرة ٣ بحكم يتفق مع الأحكام المقترحة في ... شرح المادة ٨". [الفقرة ٢٨]

الفقرة ٤

٨ - إن هذه الفقرة، التي تجيز لأي دولة متعاقدة أن تفرض ضرائب على الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم شركة ما أو التصرف في حصص في كيانات أخرى تتألف ممتلكاتها أساسا من ممتلكات عقارية توجد في تلك الدولة، والتي لم ترد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، ترمي إلى منع التهرب من الضرائب على

الأرباح المتأتية عن بيع الممتلكات العقارية. وبما أنه يسهل نسبيا التهرب من الضرائب على هذه الأرباح عن طريق إدماج مثل هذه الممتلكات، فإنه يلزم إخضاع بيع الأسهم في هذا النوع من الشركات للضرائب. ويصدق ذلك بصفة خاصة حينما تخول ملكية الأسهم الحق في شغل الممتلكات. ولكي تحقق الفقرة ٤ هدفها، لا بد من تطبيقها بصرف النظر عما إذا كانت الشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها الممتلكات العقارية أو مقيمة في دولة أخرى. وفي عام ١٩٩٩، قرر فريق الخبراء تعديل الفقرة ٤ لتوسيع نطاقها بحيث يشمل الحصص في شركات الأشخاص والاستئمانات والتركات التي لها ممتلكات عقارية. كما قرر الفريق أن يستثني من نطاقها الكيانات التي تتألف ممتلكاتها أساسا بصورة مباشرة أو غير مباشرة من ممتلكات عقارية تستخدمها في أنشطتها التجارية. بيد أن هذا الاستثناء لا ينطبق على شركات إدارة الممتلكات العقارية، أو شركات الأشخاص، أو الاستئمانات، أو التركات. ولكي تحقق الفقرة ٤ الغرض منها، يجب أن تسري سواء كانت ملكية الممتلكات العقارية تؤول للشركة أو شركة الأشخاص أو الاستئمان أو التركة بصورة مباشرة أو غير مباشرة كأن يكون ذلك عن طريق كيان وسيط أو أكثر. ويجوز للدول المتعاقدة أن تتفق في مفاوضات ثنائية على أن تسري الفقرة ٤ أيضا على الأرباح المتأتية من التصرف في حصص أخرى في الشركات أو في الحقوق التي تشكل جزءا من مشاركة كبيرة في شركة. ولأغراض هذه الفقرة، يعني مصطلح ''أساسا'' فيما يتعلق بملكية الممتلكات العقارية أن قيمة تلك الممتلكات العقارية تفوق ٥٠ في المائة من القيمة الإجمالية لجميع الأصول المملوكة لتلك الشركة، أو شركة الأشخاص، أو الاستئمان، أو التركة.

الفقرة ٥

٩ - نظر فريق الخبراء في مسألة تحديد معدل ضريبي بشروط مُيسَّرة (بالمقارنة بالمعدل المحلي العادي) بالنسبة للأرباح المتأتية من التصرف في الأسهم، بخلاف الأسهم المشار إليها في الفقرة ٤، أي أسهم الشركات التي تملك أساسا ممتلكات عقارية. وبما

أن للأرباح الناتجة عن التصرف في الأسهم التي تُفرض عليها الضرائب بشروط ميسرة يرجح أن تشجع على الاستثمار في الأسهم، وأن تُعزز الاستثمار الأجنبي المباشر واستثمار حافظات الأوراق المالية، مما يعطي بالتالي دفعة للتصنيع في البلد، فإنه يجوز للدول المتعاقدة أن تناقش هذا الأمر خلال المفاوضات الثنائية وأن تنص على ذلك على النحو اللازم في المعاهدات الضريبية الثنائية.

١٠ - وخلال مناقشة هذه الفقرة، أعرب عدد من أعضاء الفريق عن رأي مفاده أنه ينبغي أن يكون بوسع أي دولة متعاقدة فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من بيع الأسهم في شركة مقيمة في تلك الدولة، سواء تم البيع داخل الدولة أو خارجها، بيد أنه سلم بأن الحق في فرض الضرائب ينبغي أن يقتصر لأسباب إدارية على بيع المساهمات الكبيرة. وترك أمر تحديد ما يُشكل مساهمة كبيرة للمفاوضات الثنائية التي يمكن خلالها تحديد نسبة مئوية متفق عليها.

١١ - وقد يرى بعض البلدان أنه لا ينبغي السماح للدولة المتعاقدة التي تقيم فيها شركة بإخضاع التصرف في الأسهم للضرائب إلا إذا كان جزء كبيرا من أصول الشركة موجودا في تلك الدولة، وبوسع هذه الدولة أن تحث على هذا التحديد في المفاوضات الثنائية. وقد تفضل بلدان أخرى حذف الفقرة ٥ كليا.

الفقرة ٦

١٢ - تستنسخ هذه الفقرة ما جاء في الفقرة ٤ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. مع تعديل في الصياغة بالاستعاضة عن عبارة ''في الفقرات ١ و ٢ و ٣'' بعبارة ''في الفقرات ١ و ٢ و ٣ و ٤ و ٥''. وبالتالي فإن شرح الفقرة ٤ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية وثيق الصلة بالموضع، مع مراعاة ما يقتضيه اختلاف الحال، بالنسبة للفقرة ٦. وجاء شرح الفقرة كما يلي:

''فيما يتعلق بالأرباح المتأتية من التصرف في أي ممتلكات غير الممتلكات المذكورة في الفقرات ١ و ٢ و ٣، تنص الفقرة ٤ على أنها

لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتصرف. وهذا ما يوافق القواعد التي تنص عليها المادة ٢٢''. [الفقرة ٢٩]

''ولا تتضمن المادة قواعد خاصة بالنسبة للأرباح المتأتية من التصرف في الأسهم في شركة أو التصرف في الأوراق المالية أو السندات أو سندات الدين وما إلى ذلك. وهذه الأرباح لا تخضع بالتالي للضريبة إلا في الدولة التي يقيم فيها المتصرف''. [الفقرة ٣٠]

''وإذا قام مساهم ببيع الأسهم إلى الشركة المُصْدِرة لها في إطار تصفية تلك الشركة أو تخفيض رأسمالها المدفوع، فإن الفرق بين سعر البيع والقيمة الاسمية للأسهم يجوز اعتباره في الدولة التي تقيم فيها الشركة توزيعا للأرباح المتراكمة لا ربحا من أرباح رأس المال. ولا تمنع هذه المادة دولة إقامة الشركة من إخضاع هذه التوزيعات للضرائب بالمعدلات المنصوص عليها في المادة ١٠: ففرض الضرائب هذا مسموح به لأن هذا الفرق مشمول بتعريف مصطلح 'أرباح الأسهم' الوارد في الفقرة ٣ من المادة ١٠ والمفسر في الفقرة ٢٨ من الشرح الوارد عليها. ويجوز أن ينطبق التفسير نفسه إذا باع الدائن الأوراق المالية أو سندات الدين بسعر أعلى من قيمتها الاسمية أو السعر الذي صدرت به؛ وفي هذه الحالة، قد يمثل الفرق فائدة ويخضع بالتالي لضريبة محدودة في الدولة مصدر الفائدة وفقا للمادة ١١''. [الفقرة ٣١]

١٣ - غير أنه، على غرار ما ورد في الفقرة ٢ أعلاه، اقترح معظم الأعضاء من البلدان النامية البديل التالي للفقرة ٤ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية:

''٤ - الأرباح المتأتية من التصرف في أي ممتلكات غير الأرباح المذكورة في الفقرات ١ و ٢ و ٣ يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وفقا لقانون تلك الدولة''.

وهذا البديل يعني أنه يجوز لأي من الدولتين أو لكلا هاتين الدولتين فرض الضرائب وفقا لقوانينهما وأن دولة الإقامة ستزيل الازدواج الضريبي بموجب المادة ٢٣. وقد ترغب البلدان التي تختار هذا البديل في أن توضح عن طريق المفاوضات الثنائية، قواعد المصدر المحددة التي ستطبق لتحديد منشأ الأرباح.

المادة ١٤

المهن المستقلة

١ - تستنسخ المادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي في الفقرة ١ (أ) والفقرة ٢ الأحكام الأساسية للمادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتجيز الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ١ لبلد المصدر فرض الضرائب في حالة واحدة بالإضافة إلى الحالة الواردة في الفقرة ١ من المادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وبصورة أشمل، إذا كانت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية لا تجيز لبلد المصدر فرض الضرائب على الدخل الناتج من مزاولة المهن المستقلة إلا إذا كان هذا الدخل يعود إلى مقر ثابت للمكلف، فإن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تجيز أيضا فرض الضرائب في بلد المصدر إذا كان المكلف مقيما في ذلك البلد لفترة تتجاوز ١٨٣ يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية.

٢ - وفي مناقشة المادة ١٤، أعرب بعض الأعضاء من البلدان النامية عن رأي مفاده أنه لا ينبغي تقييد فرض بلد المصدر للضرائب بمعايير وجود مقر ثابت وفترة إقامة وأن مصدر الدخل ينبغي أن يكون المعيار الوحيد. ومن ناحية أخرى، رأى أعضاء من البلدان المتقدمة النمو أن تصدير المهارات، أسوة بتصدير السلع المادية، لا ينبغي أن يخضع للضريبة في بلد الوجهة ما لم يكن للشخص المعني مقر ثابت في ذلك البلد يماثل منشأة دائمة. وبالتالي أيد هؤلاء الأعضاء معيار المقر الثابت، رغم أنهم وافقوا أيضا على أن يكون فرض الضرائب في بلد المصدر مستندا إلى الوجود المستمر

للشخص المقدم للخدمة في ذلك البلد. وذكر بعض الأعضاء من البلدان النامية أنهم يؤيدون معيار المقر الثابت. وأعرب أعضاء آخرون من البلدان النامية عن تفضيلهم للمعيار القائم على مدة الإقامة.

٣ - وعند وضع الاتفاقية النموذجية عام ١٩٨٠، كان عدد من الأعضاء من البلدان النامية قد اقترح معيارا ثالثا، ألا وهو مبلغ الأجر. وبموجب ذلك المعيار، يجوز لبلد المصدر فرض ضرائب على الأجر المتأتي من مزاولة المهن المستقلة إذا تجاوز مبلغا محددا، بصرف النظر عن وجود مقر ثابت أو طول مدة الإقامة في ذلك البلد.

٤ - وكحل وسط، تضمنت الاتفاقية النموذجية لعام ١٩٨٠ ثلاثة معايير سبق ورودها في الفقرات الفرعية (أ) إلى (ج) من الفقرة ١، ويمنح استيفاء أي منها بلد المصدر الحق في فرض الضرائب على الدخل المتأتي من قيام شخص يقيم في الدولة الأخرى بأداء أنشطة مستقلة. ومع هذا، قرر فريق الخبراء في عام ١٩٩٩، حذف المعيار الثالث، وهو مبلغ الأجر، المحدد في الفقرة الفرعية (ج)، والإبقاء على الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب).

٥ - والفقرة الفرعية (أ)، التي تستنسخ المعيار الوحيد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، تنص على أنه يجوز إخضاع الدخل للضريبة إذا كان للفرد مقر ثابت يتاح له بصورة اعتيادية لمزاولة أنشطته. ورغم أن وجود مقر ثابت يمنح الحق في فرض الضرائب، فإن مبلغ الدخل الخاضع للضريبة يُحدد وفق ما يعود منه لذلك المقر الثابت.

٦ - وتوسع الفقرة الفرعية (ب) بصيغتها المعدلة في عام ١٩٩٩ نطاق حق بلد المصدر في فرض الضرائب بالنص على أنه يجوز لبلد المصدر فرض الضرائب إذا كان الفرد مقيما في البلد لفترة أو فترات تساوي أو تفوق ١٨٣ يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية، حتى ولو لم يكن له مقر ثابت. بيد أنه لا يخضع من الدخل للضريبة إلا ما استمد من الأنشطة التي زاولها هذا الفرد في

ذلك البلد. وقبل التعديل، كان شرط الحد الأدنى لفترة الإقامة ينص على ''فترة أو فترات تساوي أو تفوق في مجموعها ١٨٣ يوما في السنة المالية المعنية''. غير أن أحد الأعضاء من البلدان النامية أعرب عن تفضيله الإبقاء على الصياغة السابقة لأسباب فنية. وبموجب التعديل، أصبحت أحكام الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ١ مماثلة لأحكام الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٢ من المادة ١٥، المتصلة بالحد الأدنى لفترة الإقامة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٧ - وكانت الفقرة الفرعية (ج) قبل حذفها تنص على معيار إضافي لضرائب بلد المصدر عند عدم استيفاء أي من الشرطين المحددين في الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب). وكانت تنص على أنه إذا فاق أجر الخدمات المؤداة في بلد المصدر مبلغا معينا (يحدد في المفاوضات الثنائية)، فإنه يجوز لبلد المصدر فرض الضرائب، بيد أن ذلك مشروط بتلقي الأجر من مقيم في بلد المصدر أو من منشأة دائمة أو مقر ثابت لمقيم من أي بلد آخر يوجد في ذلك البلد.

٨ - ولوحظ أن الحد النقدي الأقصى المقرر لهذا الغرض يُصبح غير ذي جدوى بعد مضى فترة زمنية نتيجة للتضخم، ولن يكون له أثر سوى تحديد حجم الخدمات التي سيتسنى للبلد أن يستوردها والتي قد تكون ذات شأن. وعلاوة على ذلك، لا يرد شرط من هذا القبيل إلا في ٦ في المائة من المعاهدات الضريبية الثنائية القائمة والتي أبرمت بين عام ١٩٨٠ وعام ١٩٩٧. ووفقا لذلك تقرر حذف الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة ١ من المادة ١٤.

٩ - وناقش الفريق العلاقة بين المادة ١٤ والفقرة الفرعية ٣ (ب) من المادة ٥. وكان ثمة اتفاق عام على أن الأجر المدفوع مباشرة للفرد لقاء مزاولته لنشاط ما بصفة مستقلة هو أجر يخضع لأحكام المادة ١٤. وتخضع للمادتين ٥ و ٧ المبالغ التي تدفع لمؤسسة لقاء قيام تلك المؤسسة بتوفير أنشطة موظفين أو أفراد آخرين. كما أن الأجر الذي تدفعه المؤسسة للفرد الذي يضطلع بالأنشطة يخضع إما للمادة ١٤ (إذا كان مقاولا مستقلا تعاقدت معه المؤسسة للقيام بالأنشطة) أو للمادة ١٥ (إذا كان موظفا

في المؤسسة). وإذا رأى الطرفان أن هناك حاجة إلى مزيد من التوضيح للعلاقة بين المادة ١٤ والمادتين ٥ و ٧، فإنه يجوز لهما إجراء ذلك التوضيح خلال المفاوضات.

١٠ - وحيث أن المادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي تتضمن جميع الأحكام الأساسية في المادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن شرح هذه المادة وثيق الصلة بالموضوع. وقد ورد في هذا الشرح ما يلي:

''تُعنى المادة بما يُعرف عموما بمزاولة المهن الحرة والأنشطة الأخرى ذات الطابع المستقل. ويستثني من ذلك الأنشطة الصناعية والتجارية وكذلك الخدمات المهنية التي تؤدى من خلال الوظيفة، مثل الطبيب الذي يمارس الطب في مصنع. بيد أنه ينبغي أن يُلاحظ أن المادة لا تُعنى بالأنشطة المستقلة للفنانين والرياضيين، حيث أن أنشطة هؤلاء تشملها المادة ١٧''. [الفقرة ١]

''ويتضح معنى مصطلح 'المهن الحرة' ببعض الأمثلة للمهن الحرة النموذجية. ويرد هذا التعداد على سبيل المثال لا الحصر. ويمكن حل صعوبات التفسير التي قد تنشأ في حالات خاصة عن طريق التراضي بين السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين المعنيتين''. [الفقرة ٢]

''وأحكام هذه المادة مماثلة للأحكام المتعلقة بأرباح المؤسسات، وتستند في الواقع إلى نفس المبادئ الواردة في المادة ٧. ومن ثم يمكن الاسترشاد بأحكام المادة ٧ وشرحها في تفسير المادة ١٤ وتطبيقها. وبالتالي فإن المبادئ المحددة في المادة ٧ بالنسبة لتوزيع الأرباح مثلا بين المكتب الرئيسي والمنشأة الدائمة يمكن تطبيقها أيضا في توزيع الدخل بين دولة إقامة شخص يزاول مهنة مستقلة والدولة التي تؤدى فيها تلك المهنة من مقر ثابت. ومن نفس المنطلق، ينبغي السماح بخصم النفقات المتكبدة لأغراض المقر الثابت، بما في ذلك النفقات الإدارية والنفقات العامة، عند تحديد الدخل الذي يعود إلى مقر ثابت، شأنها في ذلك شأن النفقات المتكبدة لأغراض منشأة

دائمة. ومن جوانب أخرى أيضا يمكن أن تُساعد المادة ٧ وشرحها في تفسير المادة ١٤، أي المساعدة في تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف المبالغ المدفوعة لبرمجيات الحاسوب في عداد الدخل التجاري في إطار المادة ٧ أو في عداد الإتاوات في إطار المادة ١٢''. [الفقرة ٣]

''ورغم أن المادتين ٧ و ١٤ تستندان إلى المبادئ نفسها، فإنه قد ارتئي قصر مفهوم المنشأة الدائمة على الأنشطة التجارية والصناعية. ومن ثم، استخدم مصطلح 'المقر الثابت'. ولم يُر أن من المناسب السعي إلى تعريف هذا المصطلح، إلا أنه شمل، على سبيل المثال، غرف استقبال المرضى بالنسبة للأطباء أو مكاتب المعماريين أو المحامين. وقد لا يكون عادة للشخص الذي يؤدي مهنة مستقلة مكان عمل من هذا النوع في أي دولة أخرى غير مكان إقامته. غير أنه إذا وجد لهذا الشخص في دولة أخرى مركز نشاط ذو طابع ثابت أو دائم، فإنه يحق لتلك الدولة الأخرى أن تُخضع أنشطة ذلك الشخص للضرائب''. [الفقرة ٤]

المادة ١٥

المهن التابعة

١ - تستنسخ المادة ١٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ١٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، التي ورد في شرحها ما يلي:

''تضع الفقرة ١ القاعدة العامة التي تنظم الضريبة المفروضة على الدخل المتأتي من عمل مأجور (غير المعاش التقاعدي)، وهذا يعني أن هذا الأجر خاضع للضريبة في الدولة التي يمارس فيها العمل بالفعل. ويمارس العمل في المكان الذي يوجد فيه الشخص ماديا عند أداء العمل الذي يتقاضى مقابله دخلا. ومما يترتب على ذلك أن الشخص المقيم في دولة طرف والذي يحصل على أجر مقابل عمل من مصادر في دولة أخرى لا يخضع أجره للضريبة في

هذه الدولة الأخرى لمجرد أن نتائج عمله تُستغل في تلك الدولة الأخرى''. [الفقرة ١]

''ولا يرد استثناء على القاعدة العامة إلا في حالة المعاشات التقاعدية (المادة ١٨) والأجور والمعاشات التقاعدية المتعلقة بالوظيفة العامة (المادة ١٩). أما أجور أعضاء مجالس إدارات الشركات فهي موضوع المادة ١٦''. [الفقرة ٢]

''وفهمت البلدان الأعضاء بصورة عامة أن مصطلح 'المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة' يشمل المستحقات العينية التي يتم الحصول عليها مقابل عمل (من قبيل الاستفادة من السكن أو السيارة، والتأمينات الصحية أو التأمين على الحياة، أو العضوية في ناد)''. [الفقرة ٢-١]

''غير أن الفقرة ٢ تتضمن استثناء عاما للقاعدة الواردة في الفقرة ١. ويشمل هذا الاستثناء جميع الأفراد الذين يمارسون مهنا تابعة (مثل الممثلين التجاريين، وعمال البناء، والمهندسين وما شابه ذلك) ما دامت أجورهم لا تخضع لأحكام مواد أخرى، من قبيل المواد التي تسري على الوظيفة العامة أو على الفنانين أو على الرياضيين''. [الفقرة ٣]

''ويتعين استيفاء الشروط الثلاثة المنصوص عليها في هذه الفقرة لكي يُعفى الأجر من الضريبة. وبموجب الشرط الأول يقتصر الإعفاء على فترة مدتها ١٨٣ يوما. واشترط أيضا عدم تجاوز هذه الفترة 'خلال فترة اثني عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية'. ويختلف هذا عن مشروع اتفاقية عام ١٩٦٣ والاتفاقية النموذجية لعام ١٩٧٧ اللتين تنصان على عدم تجاوز فترة ١٨٣ يوما[١٥] 'في السنة المالية المعنية'، وهي صيغة ترتبت عليها مشاكل

(١٥) تم إجراء نفس التغيير في عام ١٩٩٩ في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

في الحالات التي لا تتطابق فيها السنوات المالية للدول المتعاقدة، مما يتيح فرصا تنظم فيها العمليات أحيانا بطريقة تتيح مثلا للعمال البقاء في الدولة المعنية مدة خمسة أشهر ونصف الشهر من آخر السنة ومدة خمسة أشهر ونصف الشهر من أول السنة التالية. وتضع الصيغة الحالية للفقرة الفرعية ٢ (أ) حدا لهذه الفرص التي تتيح التهرب من دفع الضرائب''. [الفقرة ٤]

''وعلى الرغم من أن البلدان الأعضاء استخدمت صيغا مختلفة لحساب فترة الـ ١٨٣ يوما، فإنه ليست هناك إلا طريقة واحدة تتفق مع صيغة هذه الفقرة: وهي طريقة 'أيام الحضور المادي'. ويتسم تطبيق هذه الطريقة بالبساطة ذلك أن الفرد إما أن يكون حاضر في البلد أو لا يكون حاضرا فيه. ويستطيع المكلف أن يثبت بسهولة نسبية وجوده عندما تطلب منه السلطات الضريبية دليلا على ذلك. وبموجب هذه الطريقة تدرج الأيام التالية في الحساب: جزء من اليوم، ويوم الوصول، ويوم المغادرة، وكل الأيام الأخرى التي يتم قضاؤها داخل الدولة التي يزاول فيه النشاط مثل أيام السبت وأيام الأحد، والعطل الوطنية، والعطل التي تحل قبل النشاط وأثناءه وبعده، وفترات التوقف القصير عن العمل (التدريب، والإضرابات، وإغلاق مكان العمل، والتأخر في وصول الإمدادات)، وأيام المرض (ما لم تتعذر على الفرد المغادرة، ولولا ذلك لتمتع بالإعفاء)، وحالات الوفاة أو المرض في الأسرة. غير أن الأيام التي تم قضاؤها في الدولة التي يمارس فيها النشاط أثناء العبور بين نقطتين خارج الدولة التي يمارس فيها النشاط ينبغي عدم احتسابها. ويترتب على هذه المبادئ ألا يؤخذ في الاعتبار أي يوم كامل يتم قضاؤه خارج الدولة التي يمارس فيها النشاط، سواء أكان بسبب عطلة، أو سفر في مهمة أو لسبب آخر. وإذا كان المكلف حاضرا في دولة ما لمدة يوم أو جزء من اليوم أيًّا كان قِصَره فيحسب هذا اليوم على أنه يوم حضور في هذه الدولة لأغراض حساب فترة الـ ١٨٣ يوما''. [الفقرة ٥]

''والشرط الثاني هو أن رب العمل الذي يدفع الأجر يجب ألا يكون مقيما في الدولة التي يمارس فيها العمل. غير أن بعض البلدان الأعضاء ربما ترى أنه من المناسب جعل الاستثناء الوارد في الفقرة ٢ يشمل الحالات التي لا يكون فيها رب العمل مقيما في دولة إقامة الأجير، ذلك أنه في هذه الحالة ربما تكون هناك صعوبات إدارية في تحديد دخل الأجر من عمله أو في إنفاذ التزام رب العمل بإجراء اقتطاعات. وللدول الأطراف التي تتفق مع هذا الرأي أن تعتمد ثنائيا الصيغة البديلة التالية للفقرة الفرعية ٢ (ب):

'(ب) إذا كان الأجر مدفوعا من رب عمل أو باسم رب عمل مقيم في الدولة الأولى'''. [الفقرة ٧]

''وبموجب الشرط الثالث، إذا كان لرب العمل في الدولة التي يمارس فيها العمل منشأة دائمة (أو مقر ثابت يمارس فيه مهنة حرة أو أنشطة أخرى ذات طابع مستقل) لا يمنح الإعفاء إلا بشرط ألا تتحمل الأجر المنشأة الدائمة أو المقر الثابت لرب العمل في تلك الدولة''. [الفقرة ٧-١]

''وقد ترتبت على الفقرة ٢ حالات عديدة من إساءة الاستعمال من خلال اتباع الممارسة المعروفة بـ 'التشغيل الدولي لعاملين من خارج البلد'. وبموجب هذه الطريقة، إذا رغب رب عمل محلي في توظيف عاملين أجانب لفترة واحدة أو أكثر من الفترات التي تقل عن ١٨٣ يوما، يقوم بعملية التوظيف من خلال وسيط مقيم في الخارج يدعي أنه من أرباب العمل ويوظف العاملين لصالح رب العمل. وبذلك يستوفي الأجير ظاهريا الشروط الثلاثة المنصوص عليها في الفقرة ٢، ويجوز له أن يطلب الإعفاء من دفع الضريبة في البلد الذي عمل فيه بصورة مؤقتة. ودرءا لإساءة استعمال، في حالات من هذا القبيل، ينبغي تفسير 'رب العمل' في سياق الفقرة ٢. وفي هذا الصدد، يجدر بالملاحظة أن الاتفاقية لم تعرف مصطلح 'رب العمل' غير أنه من المفهوم أن رب العمل هو الشخص الذي له حقوق في العمل المنجز،

ويتحمل المسؤولية والتبعات النسبية. وفي الحالات التي يتم فيها توظيف عاملين دوليين من الخارج، يمارس هذه المهام إلى حد كبير من يستخدمهم. وفي هذا السياق، ينبغي ترجيح الجوهر على الشكل أي أنه ينبغي دراسة كل حالة لمعرفة ما إذا كان الوسيط أو المستخدم هو الذي يمارس بصفة رئيسية مهام رب العمل. ولذلك، فإن للدول المتعاقدة أن تتفق على الحالات التي لا يستوفي فيها الوسيط الشروط اللازمة لاعتباره من أرباب العمل بمفهوم الفقرة ٢. ويجوز للسلطات المختصة عند البت في هذه المسألة ألا تستند إلى المواصفات المذكورة أعلاه فحسب بل لها أن تستند أيضا إلى عدد من الظروف التي تمكنها من معرفة ما إذا كان رب العمل الحقيقي هو الذي يستخدم الأجير (لا الوسيط الأجنبي) ومنها:

- كون المشغل لا يتحمل المسؤولية أو المخاطر المترتبة على نتائج عمل الأجير؛
- كون المستخدم هو الذي يملك سلطة إصدار تعليمات للعامل؛
- كون العمل يتم في مكان يخضع لسيطرة ومسؤولية المستخدم؛
- كون الأجر المدفوع للمشغل محسوب على أساس المدة المستغرقة، أو وجود صلة بشكل من الأشكال، بين هذا الأجر والمرتبات التي يتقاضاها الأجير؛
- كون المستخدم هو الذي يضع الأدوات والمواد تحت تصرف الأجير أساسا؛
- كون المشغل لا يحدد عدد الأُجراء ومؤهلاتهم''. الفقرة ٨]

''وتسري الفقرة ٣ على أجور طاقم العاملين على متن السفن أو الطائرات المستخدمة في حركة النقل الدولي أو على متن مركب يُستخدم في النقل عبر المجاري المائية الداخلية، وهي قاعدة تتبع إلى حد ما القاعدة التي

تسري على الإيرادات من النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي – أي أن هذه الأجور تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المعنية. وفي شرح المادة ٨، هناك إشارة إلى أنه يجوز للدول المتعاقدة أن توافق على تخويل الحق في فرض ضريبة على هذا الدخل للدولة التي تنتمي إليها المؤسسة التي تشغِّل السفن أو المراكب أو الطائرات. وأسباب إدراج هذه الإمكانية في حالة الدخل المتأتي من النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي، أسباب تنسحب أيضا على أجر الطاقم. وبناء عليه، فإن أمر الموافقة على حكم يخول الحق في فرض ضريبة على هذا الأجر للدولة التي توجد فيها المؤسسة متروك للدول الأطراف. ويفترض هذا الحكم، فضلا عن الحكم الوارد في الفقرة ٣ من المادة ١٥، أن القوانين المحلية للدولة التي يُخول إليها الحق في فرض الضرائب تسمح لها بفرض ضريبة على أجر الشخص الذي يعمل في المؤسسة المعنية، بغض النظر عن مكان إقامته. ومن المفهوم أن الفقرة ٣ من المادة ٨ تسري إذا كان مكان الإدارة الفعلية لمؤسسة النقل، أو مؤسسة النقل عبر المجاري المائية الداخلية يقع على متن سفينة أو مركب. ووفقا للقوانين المحلية لبعض البلدان الأعضاء، لا تفرض الضريبة على الأجر الذي يتقاضاه أعضاء الطاقم غير المقيمين مقابل عمل يؤدونه على متن السفن إلا إذا كانت السفينة تحمل جنسية تلك الدولة. ولهذا السبب فإن الاتفاقيات المبرمة بين هذه الدول تنص على أن الحق في فرض ضريبة على هذه الأجور يُخول للدولة التي تحمل السفينة جنسيتها. ومن ناحية أخرى، يتعذر على كثير من الدول أن تمارس هذا الحق في فرض الضرائب، ويمكن أن يؤدي هذا الحكم في هذه الحالات إلى عدم فرض ضرائب بتاتا. غير أن الدول التي تنص قوانينها المحلية على مبدأ فرض الضرائب، يجوز لها أن توافق ثنائيا على تخويل الحق في فرض الضريبة على الأجور مقابل عمل يؤدى على متن سفن للدولة التي تحمل السفينة جنسيتها". [الفقرة ٩]

''ويجدر بالإشارة أنه لم تدرج أي قاعدة خاصة تتعلق بفرض ضريبة على دخل عمال الحدود، ومن الأنسب أن يتم حل المشاكل الناشئة عن الظروف المحلية بين الدول المعنية مباشرة''. [الفقرة ١٠]

''ولم يوضع أي حكم خاص يتعلق بالأجور التي يتقاضاها الأساتذة الزائرون أو الطلاب الذين يوظفون لاكتساب خبرة عملية. وهناك كثير من الاتفاقيات التي تتضمن قواعد من هذا القبيل وأخرى تتصل بهذه الحالات، والهدف الرئيسي منها تسهيل العلاقات الثقافية عن طريق توفير إعفاء محدود من الضريبة. وأحيانا، يكون الإعفاء الضريبي منصوصا عليه فعلا في القوانين الضريبية المحلية. وينبغي ألا يُفسر عدم وجود قواعد محددة على أنه يشكل عقبة تحول دون إدراج هذه القواعد في الاتفاقيات الثنائية عندما يكون ذلك أمرا مستصوبا''. [الفقرة ١١]

٢ - على الرغم من أن المواد ١٤ و ١٥ و ١٩ و ٢٣ قد تكون كافية بصورة عامة لمنع فرض ضريبة مزدوجة على الأساتذة الزائرين، فإنه قد تود بعض البلدان إدراج مادة تتعلق بالأساتذة الزائرين في معاهداتها. ويمكن الرجوع إلى الفقرات ١١ إلى ١٣ من شرح المادة ٢٠ للإطلاع على معالجة شاملة لهذا الموضوع.

المادة ١٦

مكافآت المديرين وأجور كبار المسؤولين الإداريين

١ - تستنسخ الفقرة ١ من المادة ١٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي المادة ١٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.

٢ - وبما أن الفقرة ١ من المادة ١٦ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة تستنسخ المادة ١٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بأكملها فإن الشرح الوارد على المادة الأخيرة وثيق الصلة بالموضوع.

المادة ٣

''تتعلق هذه المادة بالمكافآت التي يتقاضاها مقيم في دولة متعاقدة، سواء أكان المقيم شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا بصفته عضوا في مجلس إدارة شركة من الشركات المقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وبما أنه قد يصعب أحيانا التأكد من المكان الذي تم فيه تقديم الخدمات، يعتبر هذا النص أن الخدمات قد أديت في دولة إقامة الشركة''. [الفقرة ١]

''وقد فهمت البلدان الأعضاء بصفة عامة أن مصطلح 'المكافآت وغيرها من المدفوعات المماثلة' تشمل المستحقات العينية التي يحصل عليها شخص بصفته عضوا في مجلس إدارة شركة من الشركات (من قبيل الاستفادة من السكن، أو السيارة، أو التأمين الصحي أو التأمين على الحياة، أو العضوية في أحد النوادي)''. [الفقرة ١-١]

''وأحيانا يقوم أيضا عضو في مجلس إدارة شركة من الشركات بمهام أخرى داخل الشركة، كأن يكون مثلا موظفا عاديا، أو مستشارا، أو خبيرا استشاريا وما شابه ذلك. ومن الواضح أن المادة لا تسري على المكافآت المدفوعة إلى هذا الشخص لقاء قيامه بهذه المهام الأخرى''. [الفقرة ٢] [لا ينسحب هذا الوضع على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية].

''وفي بعض البلدان توجد للشركات أجهزة تقوم بنفس المهام التي يقوم بها مجلس الإدارة. وللدول المتعاقدة أن تدرج هذه الأجهزة التابعة للشركات في الاتفاقيات الثنائية بموجب حكم مماثل للمادة ١٦''. [الفقرة ٣]

٣ - وتتضمن أيضا المادة ١٦ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة فقرة ثانية لا ترد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وتتناول موضوع الأجور التي يتقاضاها كبار المسؤولين الإداريين.

٤ - وقرر فريق الخبراء أنه عندما يتقلَّد وظيفة مسؤول إداري كبير في شركة مقيمة في دولة متعاقدة مقيم من الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الأجور المدفوعة لهذا المسؤول

ينبغي أن تخضع لنفس المبدأ الذي تخضع له مكافآت المديرين. وتشير عبارة ''منصب إداري عال'' إلى مجموعة محدودة من الوظائف التي تقع على شاغليها مسؤولية تصريف شؤون الشركة، بغض النظر عن أنشطة المديرين. وتنطبق العبارة على الشخص الذي يقوم في آن واحد بمهمة المدير ومهمة المسؤول الإداري الكبير.

المادة ١٧

الفنانون والرياضيون

١ - تستنسخ المادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة المادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع تعديل واحد. فعوضا عن كلمة Sportsman المستخدمة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية (بدلا من كلمة athlete المستخدمة في السابق في كل من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية) تقرر استخدام الكلمة ''Sportsperson'' المحايدة جنسيا و لم تُشفع بأمثلة توضيحية بخلاف مصطلح ''الفنان الترفيهي entertainer'' في الفقرة ١، ومع ذلك ينبغي أن تفهم بمعناها الواسع الذي يتمشى مع روح المادة وهدفها.

٢ - وقد ورد شرح المادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية كما يلي:

''تنص الفقرة ١ على أنه يجوز أن يخضع الفنانون والرياضيون المقيمون في دولة من الدول المتعاقدة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى التي يؤدون فيها أنشطتهم الشخصية، سواء أكانت هذه الأنشطة ذات طابع مستقل أم تابع. وهذا الحكم هو استثناء للقواعد الواردة في المادة ١٤ والفقرة ٢ من المادة ١٥، تباعا''. [الفقرة ١]

''ويسمح هذا الحكم بتجنب الصعوبات العملية التي تنشأ في كثير من الأحيان عند فرض ضرائب على الفنانين والرياضيين الذين يمارسون أنشطتهم

في الخارج. وبالإضافة إلى ذلك، ربما تعرقل الأحكام المفرطة في صرامتها في بعض الحالات التبادل الثقافي. ولتجاوز هذا الجانب السلبي، يجوز للدول المعنية، أن تتفقا على أن تقصرا تطبيق الفقرة ١ على الأنشطة المستقلة. ومن أجل تحقيق ذلك، ربما يكفي تعديل نص المادة بحيث لا يرد استثناء إلا على أحكام المادة ١٤. وفي هذه الحالة، ستخضع بصورة تلقائية المرتبات أو الأجور التي يتقاضاها الفنانون أو الرياضيون للمادة ١٥ وترد عليها بالتالي الاستثناءات المنصوص عليها في الفقرة ٢ من تلك المادة''. [الفقرة ٢]

''وتشير الفقرة ١ إلى الفنانين والرياضيين. وليس بالإمكان إيراد تعريف دقيق لمصطلح ''الفنان'' ولكن الفقرة ١ تعطي أمثلة للأشخاص الذين يندرجون في عداد الفنانين. ولا ينبغي اعتبار هذه الأمثلة أمثلة حصرية. فمن جهة، من الواضح أن مصطلح ''فنان'' يشمل ممثلي المسرح وممثلي السينما، وممثلي الإعلانات التجارية التلفزيونية (بمن فيهم مثلا الرياضيون السابقون). ويجوز أن تسري المادة أيضا على الدخل المتأتي من الأنشطة ذات الطابع السياسي أو الاجتماعي أو الديني أو الخيري، إذا كان العنصر الترفيهي حاضرا. ومن جهة أخرى، لا يشمل مصطلح ''فنان'' المحاضر الزائر أو الموظف الإداري أو موظف الدعم (من قبيل مصوري الأفلام، أو المنتجين، أو المخرجين السينمائيين، أو مصممي الرقصات، أو الموظفين التقنيين، أو الأطقم الداعمة لفرق الموسيقى الشعبية، وما شابه ذلك). وبين الفئتين فئة متداخلة يلزم فيها استعراض مجمل الأنشطة التي يؤديها الأشخاص المعنيون. [الفقرة ٣]

''فقد يقوم فرد من الأفراد بإخراج برنامج أو التمثيل فيه أو إخراج إنتاج برنامج تلفزيوني أو فيلم سينمائي، وأداء دور فيه. وفي هذا الحالات، ينبغي أن ينظر فيما يؤديه الفرد بالفعل في الدولة التي يتم فيها العرض. فإذا كانت أنشطته في هذه الدولة تتسم بصفة رئيسية بطابع الأداء ، فإن المادة تسري على كل ما يجنيه من دخل في هذه الدولة. غير أنه إذا كان عنصر

الأداء جزءا بسيطا مما يقوم به في هذه الدولة، فإن دخله بأكمله يخرج عن نطاق المادة. وفي حالات أخرى يلزم إجراء نوع من التوزيع''. [الفقرة ٤]

''ولئن لم يرد أي تعريف محدد لمصطلح 'الرياضي'، فإن هذا المصطلح لا يقتصر على المشاركين في المناسبات الرياضية التقليدية (مثال على ذلك المشتركون في العدو والقفز والسباحة). بل أنه يشمل أيضا على سبيل المثال لاعبي الغولف، والفرسان، ولاعبي كرة القدم والكريكيت والتنس، بالإضافة إلى سائقي سيارات السباق''. [الفقرة ٥]

''وتسري المادة أيضا على الدخل المتأتي من أنشطة أخرى تعتبر عادة أنشطة ذات طابع ترفيهي مثل الدخل المستمد من مباريات البلياردو والسنوكر (Snooker) والشطرنج والبريدج''. [الفقرة ٦]

''أما الدخل الذي يجنيه متعهدو الحفلات ومن شابههم لترتيب أداء فنان أو رياضي فيخرج عن نطاق المادة، غير أن أي دخل يجنونه باسم الفنان أو الرياضي هو بالطبع مشمول بالمادة''. [الفقرة ٧]

''وتسري الفقرة ١ على الدخل الذي يجنيه بصورة مباشرة أو غير مباشرة فنان أو رياضي بصورة فردية. ففي بعض الحالات لا يُدفع هذا الدخل بصورة مباشرة إلى الفرد أو إلى متعهده أو وكيله. وقد يتقاضى مثلا عضو في فرقة موسيقية مرتبا بدلا من مبلغ من المال عن كل حفلة مستقلة: فيحق للدولة المتعاقدة التي يتم فيها العرض أن تفرض، بموجب الفقرة ١، ضريبة على ذلك الجزء من مرتب الموسيقي الذي يقابل هذا العرض. وعلى نفس المنوال، إذا قامت شركة الشخص الواحد بتوظيف فنان أو رياضي، فإن الدولة التي يتم فيها العرض الفني أو الرياضي يجوز لها أن تفرض ضريبة على ذلك الجزء المناسب من أي أجر مدفوع إلى ذلك الفرد. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كانت قوانينها المحلية 'تتخطى' هذه الكيانات وتعتبر الدخل إيرادا مدفوعا مباشرة إلى

الفرد، فإن الفقرة ١ تتيح لهذه الدولة فرض ضريبة على الدخل المتأتي من العروض المقدمة في إقليمها، والمدفوع إلى الكيان لمصلحة الفرد، حتى ولو لم يكن هذا الدخل بالفعل أجرا لذلك الفرد". [الفقرة ٨]

"وبالإضافة إلى المكافآت التي يحصل عليها الفنانون والرياضيون لقاء عروضهم الفعلية، فإنهم يحصلون في كثير من الأحيان على دخل في شكل إتاوات أو مكافآت عن أعمال الرعاية أو الدعاية التجارية. وبصفة عامة، تسري مواد أخرى كلما انتفت الصلة المباشرة بين الدخل والعرض العمومي الذي يقدمه الفنان في البلد المعني. والإتاوات المقدمة لقاء حقوق الملكية الفكرية مشمولة عادة بالمادة ١٢ لا بالمادة ١٧ (انظر الفقرة ١٨ من شرح المادة ١٢). غير أن المكافآت التي يتم الحصول عليها لقاء أعمال الدعاية التجارية والرعاية تقع بصفة عامة خارج نطاق المادة ١٢. وتسري المادة ١٧ على الدخل المتأتي من الدعاية أو الرعاية وما شابه ذلك، مما يتصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بالحفلات والعروض المقدمة في دولة من الدول. كما أن الدخل الذي لا يمكن أن ينسب إلى الحفلات أو العروض سيخضع للقواعد الاعتيادية الواردة في المادة ١٤ أو المادة ١٥، حسب الاقتضاء. كما أن المبالغ المدفوعة في حالة إلغاء عرض تخرج عن نطاق المادة ١٧، وتندرج في نطاق المواد ٧ أو ١٤ أو ١٥ حسب الحالة". [الفقرة ٩]

"ولا يرد في المادة أي ذكر للكيفية التي يتم بها حساب الدخل. فتحديد المبالغ التي تخصم مقابل النفقات المتكبدة أمر يعود للقانون المحلي للدولة المتعاقدة. وتختلف القوانين المحلية في هذا المجال، فبعضها يفرض ضرائب في المصدر ، بمعدل منخفض استنادا إلى المبلغ الإجمالي المدفوع إلى الفنانين والرياضيين. ويمكن أن تسري أيضا هذه القواعد على الدخل المدفوع للمجموعات أو الأفرقة أو الفرق التي تتخذ شكل الشخص الاعتباري وما شابه ذلك". [الفقرة ١٠]

''وتعالج الفقرة ١ من المادة الدخل الذي يحصل عليه الفنانون أو الرياضيون بشكل فردي لقاء أنشطتهم الشخصية. وتعالج الفقرة ٢ الحالات التي يعود فيها الدخل المتأتي من أنشطتهم إلى أشخاص آخرين. فإذا كان دخل الفنان الترفيهي أو الرياضي يعود إلى شخص آخر، وليس لدولة المصدر الحق بمقتضى قوانينها في أن تتخطى الشخص الذي يحصل على الدخل وتخضع هذا الدخل للضريبة باعتباره دخلا للفنان، فإن الفقرة ٢ تنص على أن ذلك الجزء من الدخل الذي لا يمكن إخضاعه للضريبة في حوزة الفنان يجوز إخضاعه للضريبة في حوزة الشخص الذي يحصل عليه باعتباره أجرا. وإذا كان الشخص الذي يحصل على الدخل مؤسسة، يجوز لدولة المصدر أن تفرض الضريبة، حتى ولو كان الدخل لا يعزى إلى منشأة دائمة هناك. وإذا كان الشخص الذي يحصل على الدخل فردا، فإنه يجوز إخضاع الدخل للضريبة حتى ولو لم يكن له مقر ثابت. غير أن الأمر ليس بالضرورة دائما على هذا المنوال. فهناك ثلاث حالات رئيسية من هذا النوع.

(أ) الحالة الأولى هي حالة شركة الإدارة التي تحصل على الدخل لقاء عروض يقوم بها مثلا فريق من الرياضيين (لا يشكل في حد ذاته كيانا قانونيا).

(ب) الحالة الثانية هي حالة فريق أو جماعة أو جوق وما شابه ذلك مما يشكل كيانا قانونيا. فقد يدفع الدخل المتأتي من العروض إلى هذا الكيان. فيخضع أفراد الفريق أو الجوق وما شابه ذلك للضريبة بموجب الفقرة ١، في الدولة التي يقدم فيها العرض، وذلك على أي أجر يقدم إلى هؤلاء الأفراد (أو دخل يحسب لهم)، لقاء العرض؛ غير أنه إذا دُفع أجر دوري ثابت للأفراد، وتعذر تحديد ذلك الجزء من الدخل المدفوع لقاء عرض معيَّن فإنه يجوز للبلدان الأعضاء أن تقرر انفراديا أو ثنائيا عدم إخضاع ذلك الجزء للضريبة.

أما عنصر الربح الذي يحققه الكيان الاعتباري لقاء عرض فيخضع للضريبة بموجب الفقرة ٢.

(ج) وتتعلق الحالة الثالثة ببعض أساليب التهرب من دفع الضريبة، وذلك في الحالات التي يتم فيها دفع الأجر لقاء عرض يؤديه الفنان أو الرياضي لا إلى الفنان أو الرياضي نفسه بل إلى شخص آخر، أي ما يسمى بشركة الفنانين، بحيث لا يخضع الدخل للضريبة في الدولة التي يجري فيها النشاط سواء في شكل دخل يحصل عليه الفنان أو الرياضي نتيجة خدمة شخصية قدمها أو في شكل ربح للمؤسسة، في حالة عدم وجود منشأة دائمة. وتتخطى بعض البلدان هذه الترتيبات بموجب قوانينها المحلية وتعتبر الدخل إيرادا للفنان أو الرياضي؛ وفي هذه الحالة تمكن الفقرة ١ هذه البلدان من إخضاع الدخل المتأتي من هذه الأنشطة للضريبة في إقليمها. وهناك بلدان أخرى يتعذر عليها ذلك. فعندما يتم عرض في بلد من البلدان، تسمح الفقرة ٢ بفرض ضريبة على الأرباح المحولة من دخل الفنان أو الرياضي إلى المؤسسة. وقد لا تسمح القوانين المحلية لبعض الدول بتطبيق هذا الحكم. ولهذه الدول أن تتفق على حلول أخرى أو على استبعاد الفقرة ٢ من اتفاقياتها الثنائية". [الفقرة ١١]

"وفي الحالات التي تتناولها الفقرتان ١ و ٢، عندما تأخذ دولة إقامة الشخص الذي يتلقى الدخل بطريقة الإعفاء لإزالة الازدواج الضريبي، فإن هذه الدولة تمنع من فرض ضريبة على هذا الدخل حتى وإن تعذَّر على الدولة التي تتم فيها هذه الأنشطة ممارسة حقها في فرض الضريبة. وعليه، من المفهوم أنه ينبغي اللجوء إلى طريقة الخصم في هذه الحالات. ويمكن تحقيق نفس النتيجة من خلال النص على أن لدولة إقامة الشخص الذي يحصل على الدخل حقا احتياطيا في فرض الضريبة، إذا لم تتمكن الدولة التي تتم فيها الأنشطة من ممارسة الحق الذي تخوله لها الفقرتان ١ و ٢. وللدول المتعاقدة أن

تختار أية طريقة من هذه الطرق لضمان عدم تهرب صاحب الدخل من الضريبة''. [الفقرة ١٢]

''وتسري المادة ١٧ عادة عندما يعمل الفنان أو الرياضي لحساب حكومة ويحصل على دخله من تلك الحكومة ... وتتضمن بعض الاتفاقيات أحكاما تستبعد تطبيق المادة ١٧ على الفنانين والرياضيين الذين يعملون لحساب منظمات ممولة من المال العام''. [الفقرة ١٣]

''وقد ترى بعض البلدان أن من الملائم استبعاد بعض الأنشطة الممولة من المال العام من نطاق هذه المادة. ولهذه البلدان أن تدرج حكما لتحقيق ذلك، غير أن الاستثناءات ينبغي أن تستند إلى معايير محددة بوضوح وموضوعية لضمان عدم إتاحتها إلا للجهة المقصودة. وفيما يلي الصيغة المحتملة لهذا الحكم:

'لا تسري أحكام الفقرتين ١ و ٢ على الدخل المتأتي من أنشطة يقوم بها في دولة متعاقدة فنانون أو رياضيون إذا كانت زيارة تلك الدولة ممولة كلا أو بعضا من المال العام لدولة من الدولتين المتعاقدتين أو لكليهما أو لتقسيماتهما السياسية أو سلطاتهما المحلية. وفي تلك الحالة، لا تفرض الضريبة على الدخل إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها الفنان أو الرياضي'''. [الفقرة ١٤]

٣ - وأشار بعض أعضاء الفريق أن الأمثلة الواردة في شرح الفقرة ٢ من المادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية ينبغي ألا تفهم على أنها تحد من نطاق تطبيق فرض الضريبة على أنواع الدخل المذكورة في هذا الشرح. والواقع أن صيغة الشرح تسمح بفرض ضريبة على المؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بنفس القيود المفروضة فيما يتعلق بالفنانين أو الرياضيين المقيمين في دولة من الدول المتعاقدة، والممارسين لأنشطتهم في دولة أخرى.

٤ - ومن ناحية أخرى، أعرب الأعضاء عن رأي مفاده أن بعض البلدان ربما تود أن تضيِّق نطاق الفقرة ٢.

المادة ١٨

المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي

ألف - اعتبارات عامة

١ - وردت صيغتان بديلتان للمادة ١٨ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وهما المادة ١٨ ألف والمادة ١٨ باء. وعلى غرار المادة ١٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تخول المادة ١٨ ألف، لبلد الإقامة دون سواه الحق في فرض ضرائب على المعاشات التقاعدية وغيرها من الأجور المماثلة، غير أنها تختلف عن تلك المادة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية من حيث أنها تخول لبلد المصدر دون سواه الحق في فرض ضرائب عندما تكون المبالغ المدفوعة قد تمت في إطار خطة عامة تندرج في نطاق نظام الضمان الاجتماعي لتلك الدولة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية. وتنص المادة ١٨ باء على أن يتقاسم بلد الإقامة وبلد المصدر الحق في فرض ضرائب على المعاشات التقاعدية عندما لا تكون المبالغ المدفوعة قد سُددت في إطار خطة عامة تندرج في إطار نظام الضمان الاجتماعي لتلك الدولة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية. وفي الحالة الأخيرة، يؤول الحق في فرض ضرائب إلى بلد المصدر وحده.

٢ - وأشار بعض أعضاء الفريق إلى أن بعض البلدان تود أن تتمكن من التفاوض بشأن مسألة ما إذا كان ينبغي أن يكون لبلد الإقامة الحق في فرض ضرائب على ما يتقاضاه المقيمون من مدفوعات الضمان الاجتماعي.

باء – شرح الصيغتين البديلتين للمادة ١٨

شرح فقرتي المادة ١٨ ألف

الفقرة ١

٣ – بما أن المادة ١٨ ألف تستنسخ في فقرتها الأولى نص المادة ١٨ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن شرح المنظمة لهذه المادة وثيق الصلة بها، غير أنه لما كانت اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تنص في الفقرة ٢ على قاعدة مستقلة تتناول مستحقات الضمان الاجتماعي، فإن المناقشة الواردة في شرح منظمة التعاون والتنمية بشأن مستحقات الضمان الاجتماعي قد نقلت في هذا الشرح إلى مناقشة الفقرة ٢. ويلاحظ شرح منظمة التعاون والتنمية ما يلي:

> ''واستنادا إلى هذه المادة، فإن المعاشات التقاعدية المدفوعة فيما يتعلق بالعمل في القطاع الخاص لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي يقيم بها من يتقاضاها. ويشمل هذا الحكم أيضا المعاشات التقاعدية للأرامل واليتامى ومدفوعات مماثلة أخرى مثل الإيرادات مدى الحياة التي تُسدد لقاء عمل سابق. كما أنه ينطبق على المعاشات التقاعدية المدفوعة عن خدمات أُسديت لدولة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية لا تشملها أحكام الفقرة ٢ من المادة ١٩''. [الفقرة ١]

> ''وتختلف المعاملة بموجب القوانين الضريبية في البلدان (...) للمبالغ المدفوعة عند انتهاء العمل اختلافا كبيرا. فبعض الدول تعتبر هذا المبلغ معاشا تقاعديا، خاصا أو حكوميا حسب الأحوال، يُدفع كمبلغ إجمالي. وفي هذه الحالة من الطبيعي اعتبار هذا الدخل مندرجا ضمن المادة ١٨ أو المادة ١٩. أما في القوانين الضريبية لدول أخرى، فإن هذا المبلغ يُعد الأجر النهائي المدفوع نظير العمل المُنجز. وينبغي حينئذ معاملته بمقتضى المادة ١٥ أو ١٩، حسب الأحوال. وتعتبر دول أخرى هذا المبلغ بمثابة مكافأة لا تخضع

المادة ٣

للضرائب بموجب القوانين الضريبية فيها ولكنه قد يخضع لضريبة الهدايا أو أي ضريبة مماثلة. وقد تعذّر التوصل إلى حل عام بشأن المعاملة الضريبية لمدفوعات من هذا القبيل في الاتفاقية النموذجية. وإذا ما أُثيرت مسألة فرض ضرائب على هذه المدفوعات فيما بين الدول المتعاقدة، فإنه سيتعين حلها، بالتالي، باللجوء إلى أحكام المادة ٢٥". [الفقرة ٣]

الفقرة ٢

٤ – تخول هذه الفقرة لبلد المصدر دون سواه الحق في فرض ضرائب على المعاشات التقاعدية المدفوعة وغيرها من المبالغ التي تُدفع في إطار خطة عامة تندرج في نظام الضمان الاجتماعي لتلك الدولة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية. وكما يتضح من الفقرة ٢ من شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، الوارد أدناه، لم تتوافق الآراء داخل لجنة الشؤون الضريبية التابعة لهذه المنظمة بشأن إدراج هذا الحق الحصري ضمن نص المادة ١٨. وينبني إسناد الحق في فرض ضرائب على المعاشات التقاعدية المدفوعة وغيرها من المبالغ التي تُدفع في إطار خطة عامة تندرج في نظام الضمان الاجتماعي لبلد المصدر دون سواه على الفكرة القائلة بأن المدفوعات المقصودة تُموَّل كليا أو جزئيا من إيرادات الضرائب في دولة المصدر. وهذا هو الحال عندما لا تكون هناك مساهمات من المستفيدين المحتملين من هذه المدفوعات أو حينما يجري دعم المدخرات التعاقدية المساهم بها في إطار خطة الضمان الاجتماعي بإيرادات الضرائب لدولة المصدر. غير أنه قد لا يكون الأمر كذلك دائما حينما يقوم نظام الضمان الاجتماعي على أساس مبدأ الرسملة لا على أساس مبدأ التوزيع. ويلاحظ شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ما يلي:

"يعتبر بعض الدول أن المعاشات التقاعدية المدفوعة في إطار خطة تقاعدية حكومية تندرج في إطار نظامها للضمان الاجتماعي بمثابة مبالغ مماثلة للمعاشات التقاعدية الحكومية. وعلى هذا الأساس ترى هذه الدول أنه يحق لدولة المصدر أي الدولة التي يُؤدى منها المعاش التقاعدي، أن تفرض الضرائب

على هذه المعاشات التقاعدية. وتتضمن اتفاقيات عديدة أبرمتها هذه الدول أحكاما في هذا الصدد، تشمل أحيانا مدفوعات أخرى تُؤدى بموجب قانون الضمان الاجتماعي لدولة المصدر. وتتضمن هذه المدفوعات، على سبيل المثال، مستحقات المرض ومستحقات البطالة ومستحقات إصابات العمل. وقد تتفق ثنائيا الدول المتعاقدة التي ترى ذلك الرأي على إضافة فقرة إلى المادة تمنح دولة المصدر الحق في فرض ضرائب على المدفوعات التي تُؤدى بموجب قانون الضمان الاجتماعي لديها. ويمكن صياغة فقرة من هذا القبيل على النحو التالي:

'خلافا لأحكام الفقرة ١، يجوز أن تفرض في دولة متعاقدة ضرائب على المعاشات التقاعدية وغيرها من المبالغ المدفوعة بموجب تشريعات الضمان الاجتماعي لتلك الدولة'.

وعندما تأخذ الدولة التي يقيم بها المستفيد من هذه المدفوعات بطريقة الإعفاء من الضريبة، فإن هذه المدفوعات لا تكون خاضعة للضريبة إلا في دولة المصدر، بينما يجوز للدول التي تستخدم طريقة خصم الضريبة أن تفرض ضريبة على هذه المدفوعات وأن تخصم الضريبة التي تمت جبايتها في دولة المصدر. غير أنه يجوز لبعض الدول التي تستخدم طريقة خصم الضريبة كطريقة عامة في اتفاقياتها أن تعتبر أن لدولة المصدر دون سواها الحق في فرض ضرائب على هذه المدفوعات. ولا بد لهذه الدول حينئذ أن تستبدل عبارة 'لا تخضع للضريبة إلا' بعبارة 'يجوز أن تخضع للضريبة' في مشروع النص الوارد أعلاه''. [الفقرة ٢]

٥ – وكان فريق الخبراء قد أشار إلى أن أحكام الفقرة ٢ من المادة ١٨ (البديل ألف) والفقرة ٣ من المادة ١٨ (البديل باء) قد يلزم تعديلها لمعالجة نتائج تحويل نظم الضمان الاجتماعي إلى القطاع الخاص.

٦ – وإلى غاية عام ١٩٩٩، لم يكن ثمة أي نص تعاهدي يعالج بصورة واضحة موضوع تحويل نظم الضمان الاجتماعي إلى القطاع الخاص. ولا شك أن الحق في فرض ضرائب على مدفوعات الضمان الاجتماعي في بعض النصوص التعاهدية يؤول إلى دولة الإقامة، لا دولة المصدر، مع أن ذلك لا يعالج المسألة المذكورة أعلاه.

٧ – وتقدم نظم الضمان الاجتماعي التابعة للقطاع الخاص في عدد من البلدان في أمريكا اللاتينية وأوروبا الشرقية. و لم تُلاحظ حتى الآن القضايا المتعلقة بالازدواج الضريبي الناجمة عن الأخذ بنظم الضمان الاجتماعي التابعة للقطاع الخاص. ولا يزال هذا الموضوع قيد البحث وستُعرض نتائج الدراسة في هذا الصدد على أنظار فريق الخبراء في الوقت المناسب.

شرح فقرات المادة ١٨ باء

٨ – في أثناء المناقشة، أعرب عدة أعضاء من فريق الخبراء من البلدان النامية عن رأي مفاده أنه لا ينبغي قصر فرض ضريبة على المعاشات التقاعدية على بلد إقامة المستفيد. وأشاروا إلى أنه لما كانت المعاشات التقاعدية تشكل من الناحية الجوهرية تعويضا مؤجلا عن الخدمات المنجزة في بلد المصدر فإنه ينبغي فرض ضريبة عليها في المصدر على غرار ما يحدث بالنسبة لدخل وظيفة عادية. وأوضحوا كذلك بأن تدفقات المعاشات التقاعدية بين بعض البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية لا تتم بصورة متبادلة وأنها تمثل في بعض الأحيان تدفقا صافيا كبيرا نسبيا بالنسبة للبلد النامي. وقال عدد من الأعضاء إنهم يفضلون فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية في المصدر فقط، مع أنهم يرغبون في منح إعفاء ضريبي في المصدر للمبالغ المقابلة للإعفاءات الشخصية الممنوحة في بلد المصدر. واتفق أعضاء آخرون عامة على الرأي القائل بأنه لا ينبغي فرض ضريبة على المعاشات التقاعدية إلا في بلد إقامة المستفيد. وقالوا إنه لما كانت هذه المبالغ غير هامة عموما، فإن البلدان لن تتأثر كثيرا إذا ما اتفقت على مبدأ فرض الضريبة في بلد المصدر. وأشار هؤلاء الأعضاء أيضا إلى أن

بلد الإقامة قد يكون في وضع أفضل من بلد المصدر فيما يتصل بتكييف ضرائب المعاشات وفق قدرة المكلف على السداد.

٩ - وأُثير سؤال عن كيفية فرض الضريبة على المعاشات التقاعدية في حالة الأُجراء الذين زاولوا أعمالا بصورة متعاقبة في عدة بلدان مختلفة - وهي ممارسة شائعة نوعا ما في أوساط أُجراء الشركات المتعددة الجنسيات. فإذا فرضت ضرائب على هؤلاء الأُجراء في كل ولاية وطنية سبق لهم أن عملوا بها لكسب معاش تقاعدي، فإنه قد تُفرض الضريبة على كل معاش تقاعدي في عدد كبير من الولايات الوطنية. وقيل أيضا إنه سيكون من الصعب للغاية، بالنسبة للمكتب الرئيسي لأي شركة، أن يقوم بتوزيع كل معاش تقاعدي على مختلف البلدان التي عمل فيها صاحب المعاش التقاعدي خلال سنوات عمله. ولذلك فقد تم الاتفاق عموما على أن فرض الضريبة على المعاش التقاعدي في المصدر ينبغي أن يُفهم على أنه فرض للضريبة في المكان الذي نشأت فيه مدفوعات المعاش التقاعدي، لا المكان الذي أُسديت فيه الخدمات.

الفقرة ١

١٠ - رغم أن هذه الفقرة تقر بحق بلد الإقامة في فرض الضريبة على مدفوعات المعاش التقاعدي وغيرها من الأجور المماثلة، فإنها تفسح المجال أمام إمكانية منح بلد المصدر الحق في فرض الضرائب في حالات معينة ورد بيانها في الفقرة ٢.

الفقرة ٢

١١ - وكما سبقت الإشارة إليه أعلاه، لا يجوز لبلد المصدر أن يفرض الضريبة إلا إذا كانت المبالغ المقصودة قد دفعها مقيم في ذلك البلد أو منشأة دائمة به.

الفقرة ٣

١٢ - بما أن الفقرة ٣ من المادة ١٨ باء مطابقة للفقرة ٢ من المادة ١٨ ألف، فإن شرح هذه الفقرة الأخيرة (انظر أعلاه) ينطبق تماما على الفقرة السابقة.

١٣ - وقد تناولت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في شرح المادة ١٨ من الفقرة ٤ إلى الفقرة ٣٧ من الشرح مسألة المعاملة الضريبية للاشتراكات في نظم المعاش التقاعدي الأجنبية. وأشار بعض أعضاء فريق الخبراء إلى أن إدراج هذه الفقرات التي تتناول هذا الموضوع في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية سيوجه إشارة إيجابية قوية إلى المستثمرين الوافدين المحتملين. كما أن السماح باحتساب مساهمات المعاشات التقاعدية العابرة للحدود سيحفز انتقال الأُجراء إلى بلدان أجنبية. ولذلك، اعتبر إدراج الفقرات ٤ إلى ٣٧ من شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية أمرا لا يخلو من أهمية، حيث ورد في الشرح تحت العنوان التالي ما يلي:

''المعاملة الضريبية للاشتراكات في نظم المعاش التقاعدي الأجنبية

ألف - تعليقات عامة

من السمات التي تتميز بها المؤسسات المتعددة الجنسيات أن يفترض في أُجرائها استعدادهم للعمل خارج وطنهم من حين لآخر. وتكتسي شروط الخدمة التي يُبعث هؤلاء الأُجراء بموجبها للعمل في بلدان أخرى فائدة وأهمية حقيقيتين بالنسبة للمؤاجر والأجير على حد سواء. ومن بين الاعتبارات، ترتيبات المعاش التقاعدي الموضوعة للموظف المعني''. [الفقرة ٤]

''ويود الأُجراء المبعوثون للعمل في الخارج في غالب الأحيان مواصلة الاشتراك في نظام المعاش التقاعدي في وطنهم خلال تواجدهم بالخارج. وهذا يرجع إلى أن الانتقال من نظام لآخر قد يفضي إلى فقدان الحقوق والفوائد، كما قد تحدث مصاعب كثيرة بسبب الاشتراك في ترتيبات تقاعدية في عدة بلدان''. [الفقرة ٥]

''وتختلف المعاملة الضريبية المخصصة للاشتراكات التقاعدية للأُجراء الذين يعينون للعمل خارج وطنهم من بلد لآخر، وبحسب ظروف كل حالة على حدة. فقبل تولي عمل في الخارج، يكون الأُجراء مؤهلين عادة للإعفاء

الضريبي على الاشتراكات التقاعدية المدفوعة في وطنهم. وعندما يعيّن الأُجراء للعمل في الخارج، فإنهم يظلون في بعض الحالات مؤهلين للإعفاء الضريبي. وفي الحالة التي يظل فيها الشخص على سبيل المثال مقيما وخاضعا لكافة الضرائب في وطنه، فإن الاشتراكات التقاعدية التي تُدفع لنظام تقاعدي قائم في وطنه ستظل عموما مؤهلة للإعفاء الضريبي هناك. غير أنه كثيرا ما لا تكون الاشتراكات التي يسددها في الوطن أجير انتدب للعمل في الخارج مؤهلة للإعفاء الضريبي بموجب القوانين المحلية لبلد الموطن أو للبلد المضيف. وعندما يكون الأمر كذلك، قد يصبح استمرار الاشتراك في مخطط تقاعدي في بلد الموطن أثناء العمل في الخارج مكلفًا، إن لم يكن باهظ التكلفة. وتقترح الفقرة ١١ أدناه بندا بإمكان البلدان الأعضاء إدراجه إن شاءت في المعاهدات الثنائية لينص على حالات الإعفاء الضريبي للاشتراكات التقاعدية التي يدفعها الأُجراء المعينون للعمل خارج وطنهم". [الفقرة ٦]

"غير أن بعض البلدان الأعضاء قد لا يعتبر أن حل هذه المشكلة يكمن في حكم تنص عليه معاهدة، ويفضل مثلا تعديل النظام التقاعدي للتأكد من إمكانية خصم الاشتراكات في الدولة المضيفة. وقد تعترض بلدان أخرى على إدراج هذا البند في المعاهدات، عندما لا تسمح التشريعات المحلية بالاقتطاع إلا بالنسبة للاشتراكات المدفوعة للمقيمين. وفي حالات من هذا القبيل، قد يكون من المناسب أن يدرج البند المقترح في معاهدة ثنائية". [الفقرة ٧]

"ولا يتناول البند المقترح في حد ذاته المساهمات المدفوعة لنظم الضمان الاجتماعي (نظم الضمان الاجتماعي الحكومية العامة التي تتوقف على سجلات الاشتراكات، سواء كان المساهمون من الموظفين أم لا) حيث أن الحق في الانضمام إلى نظام للضمان الاجتماعي، أو واجب الانضمام إليه، يشكل بالدرجة الأولى مسألة من مسائل التشريعات الاجتماعية لا مسألة من

مسائل القانون الضريبي. وقد أبرمت بلدان أعضاء عديدة اتفاقات ثنائية للجمع بين نظم الضمان الاجتماعي، مما قد يساعد على تجنب المشكلة المتعلقة بالاشتراكات في نظم الضمان الاجتماعي. كما أن هذا البند لا يتضمن أحكاما تتعلق بإمكانية اقتطاع رب العمل للاشتراكات التقاعدية التي يدفعها رب العمل عن الأُجراء العاملين في الخارج، أو بطريقة معاملة الدخل المتراكم في إطار الخطة. ويمكن التطرق لجميع هذه المواضيع خلال المفاوضات الثنائية". [الفقرة ٨]

"وينحصر هذا البند في المعاملة الضريبية للاشتراكات في نظم المعاشات التقاعدية من جانب، أو باسم، الأفراد الذين يزاولون عملهم بمفهوم المادة ١٥ بعيدا عن دولة موطنهم. ولا يتناول اشتراكات الأشخاص الذين يزاولون مهنا مستقلة بمفهوم المادة ١٤. غير أن البلدان الأعضاء قد تود الاتفاق، خلال المفاوضات الثنائية، على بند يشمل الأشخاص الذين يؤدون

"باء – الغرض من البند

يتمثل الغرض من البند في التأكد قدر الإمكان من عدم إثناء الأجير عن قبول عمل خارج بلده بسبب المعاملة الضريبية للاشتراكات التي يدفعها أجير يعمل في الخارج لنظام للمعاشات التقاعدية في موطنه. ويسعى البند، أولا، إلى تحديد المعادلة العامة لنظامي التقاعد في البلدين، ثم إلى تقرير حدود خصم اشتراكات الأجير استنادا إلى الحدود التي تنص عليها قوانين البلدين". [الفقرة ١٠]

"جيم – البند المقترح

يرد أدناه نص البند المقترح الذي يمكن إدراجه في الاتفاقيات الثنائية لمعالجة المشكلة المحددة أعلاه:

(أ) الاشتراكات التي يدفعها فرد يزاول مهنة تابعة في دولة متعاقدة إلى نظام للتقاعد قائم ومعترف به للأغراض الضريبية في الدولة المتعاقدة الأخرى تخصم في الدولة الأولى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لذلك الفرد، وتعامل في تلك الدولة، بنفس الطريقة ونفس الشروط والقيود التي تعامل بها الاشتراكات المدفوعة لنظام للتقاعد المعترف به للأغراض الضريبية في الدولة الأولى، شريطة:

'١' ألا يكون الفرد قد أقام في تلك الدولة، واشترك في النظام التقاعدي، مباشرة قبل أن يشرع في مزاولة عمله في تلك الدولة؛

'٢' وأن يكون النظام التقاعدي مقبولا لدى السلطة المختصة لتلك الدولة باعتباره نظاما مماثلا عموما لنظام تقاعدي تعترف به بتلك الصفة تلك الدولة في الأغراض الضريبية.

(ب) لأغراض الفقرة الفرعية (أ):

'١' يقصد بمصطلح 'النظام التقاعدي' ترتيب يشترك بمقتضاه الفرد بغية ضمان مستحقات للتقاعد تدفع بشأن المهن التابعة المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ)؛

'٢' نظام تقاعدي معترف به في الأغراض الضريبية في دولة من الدول إذا كانت الاشتراكات في ذلك النظام مؤهلة للإعفاء الضريبي في تلك الدولة''. [الفقرة ١١]

''وتحدد الفقرة الفرعية (أ) من البند المقترح خصائص الأجير والاشتراكات التي ينطبق عليها هذا البند. كما تنص على المبدأ الذي يفيد بأن الاشتراكات التي يتحملها شخص يزاول مهنة تابعة بمفهوم المادة ١٥ في دولة متعاقدة (الدولة المضيفة) في إطار نظام تقاعدي معيّن في الدولة المتعاقدة

الأخرى (دولة المصدر)، تعفى من الضريبة في الدولة المضيفة، مع مراعاة ذات الشروط والقيود التي تسري على الإعفاء الضريبي للاشتراكات المدفوعة للنظم التقاعدية المحلية في دولة المصدر''. [الفقرة ١٢]

''ويمكن إعفاء الاشتراكات المدفوعة لنظام تقاعدي في بلد الموطن بموجب الشروط المحددة من قبل بلد الموطن هذا باعتباره البلد الذي يوجد فيه النظام التقاعدي، أو من قبل البلد المضيف حيث تُنفذ الأنشطة الاقتصادية التي استوجبت دفع الاشتراكات''. [الفقرة ١٣]

''وقد لا يكون الحل الذي يمنح فيه بلد الموطن الإعفاء حلا فعالا، إذ أنه قد لا يكون للأجير دخل أو قد يكون له دخل ضئيل يخضع للضريبة في ذلك البلد. ولذلك فإن الاعتبارات العملية تقضي بتفضيل منح الإعفاء من قِبَل البلد المضيف وهذا هو الحل المعتمد في البند المقترح''. [الفقرة ١٤]

''وعند النظر إلى خصائص الأجير، توضح الفقرة الفرعية (أ) أن الحصول على الإعفاء الضريبي من الدولة المضيفة يجب ألا يكون الأجير قد أقام في الدولة المضيفة قبيل العمل هناك مباشرة''. [الفقرة ١٥]

''غير أن الفقرة الفرعية (أ) لا تقصر تطبيق البند على المنتدبين الذين يصبحون مقيمين في الدولة المضيفة. وفي حالات عديدة، يظل الأُجراء العاملون في الخارج والذين يستمرون في الإقامة في دولة موطنهم مؤهلين للحصول على إعفاء ضريبي، غير أن هذا الأمر لا يكون كذلك في جميع الأحوال. ولذلك فإن البند المقترح ينطبق على غير المقيمين العاملين في الدولة المضيفة، وكذلك على المنتدبين للعمل في الدولة المضيفة ممن حصلوا على مركز المقيم هناك. وفي بعض البلدان الأعضاء، قد تحصر التشريعات المحلية إمكانية الخصم في الاشتراكات التي يدفعها المقيمون، وقد تود تلك البلدان الأعضاء قصر هذا البند على معالجة هذا الأمر. وبالإضافة إلى ذلك، قد تود

الدول التي يوجد بها نظام خاص لغير المقيمين (من قبيل فرض الضرائب وفق معدل منخفض خاص) أن تتفق في المفاوضات الثنائية على بند يقتصر على المقيمين''. [الفقرة ١٦]

''وفي الحالة التي يصبح فيها الأفراد مؤقتا غير مقيمين في البلد المضيف بغرض الانضمام إلى نظام تقاعدي في بلد قوانينه أكثر مرونة، قد تود كل دولة إدراج بند من شأنه منع إمكانية إساءة الاستعمال. ومن بين الأشكال التي يمكن أن يتخذها هذا البند، تحديد معيار للجنسية يمكِّن من استثناء الأفراد الذين هم من رعايا الدولة المضيفة من أحكام البند المقترح''. [الفقرة ١٧]

''وبما أنه من المعتاد أن ينتدب الأُجراء للعمل في عدة بلدان مختلفة على التوالي، فإن البند المقترح لا يقتصر على الأُجراء الذين كانوا يقيمون في دولة الموطن قبل مزاولة وظيفتهم في الدولة المضيفة مباشرة. ويشمل البند أي أجير قادم إلى الدولة المضيفة من دولة أخرى، إذ أنه يقتصر على الأُجراء الذين لم يكونوا من المقيمين في البلد المضيف قبل تسلم عملهم هناك. غير أن المادة ١ تقصر نطاق الاتفاقية على المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو في كل منهما. وقد تقرر أن يكون الأجير الذي لا يقيم في الدولة المضيفة، ولا في دولة الموطن، التي أُنشئ بها النظام التقاعدي، خارج نطاق الاتفاقية المبرمة بين البلدين''. [الفقرة ١٨]

''ولا يضع البند المقترح أي حدود للمدة التي يمكن للأجير أن يعمل خلالها في دولة مضيفة. وقد يقال إن الأجير إذا عمل في الدولة المضيفة لمدة طويلة بما فيه الكفاية، فإنها تصبح بالفعل موطنه ولذلك لا ينبغي أن يسري مفعول هذا البند بعد ذلك. والواقع أن بعض البلدان المضيفة تقصر الإعفاء الضريبي للاشتراكات المدفوعة للنظم التقاعدية الأجنبية الخاصة بالأجير/المؤاجر على الحالات التي يكون فيها الأُجراء المنتدبون حاضرين بصورة مؤقتة''. [الفقرة ١٩]

''وبالإضافة إلى ذلك، قد يفيد إدراج مهلة زمنية في منع إمكانية إساءة الاستعمال المبينة في الفقرة ١٧ أعلاه. وأثناء المفاوضات الثنائية، قد يرى أحد البلدين أن من المناسب أن يدرج حد للمدة التي يمكن للأجير خلالها ممارسة عمل في الدولة المضيفة والتي لا يجوز بعدها الإعفاء من الضريبة بموجب البند المقترح''. [الفقرة ٢٠]

''وعند النظر إلى خصائص الاشتراكات، تنص الفقرة الفرعية (أ) على عدد من المعايير. فهي توضح أن البند لا يسري إلا على الاشتراكات التي يتكبدها شخص ما في نظام تقاعدي قائم في دولة الموطن ومعترف به للأغراض الضريبية فيها. ويرد تعريف مفصل لعبارة 'المترف به للأغراض الضريبية' في الجزء الفرعي (ب) '٢' من البند المقترح''. [الفقرة ٢١]

''ويتمثل المعيار الثاني لخصائص الاشتراكات في ضرورة دفع هذه الاشتراكات لنظام تقاعدي في دولة الموطن يحظى بالاعتراف للأغراض الضريبية لدى السلطة المختصة في الدولة المضيفة بوضعه نظاما مماثلا عموما لنظام تعترف به بتلك الصفة الدولة المضيفة للأغراض الضريبية. وينبني هذا الأمر على أن المساهمات المدفوعة لمخططات معترف بها هي التي تؤهل وحدها للإعفاء الضريبي في البلدان الأعضاء. ولا شك أن هذا الحد لا يؤمن بالضرورة معاملة ضريبية مماثلة للاشتراكات التي تؤدى عندما يعمل الأجير في الخارج والاشتراكات المدفوعة أثناء العمل في البلد الموطن. وإذا كانت قوانين الدولة المضيفة المتعلقة بالاعتراف بالنظم التقاعدية أكثر تقييدا من قوانين دولة الموطن، فإن الأجير قد يعتبر أن الاشتراكات المدفوعة للنظام التقاعدي في وطنه تعامل حينما كان يعمل في البلد المضيف معاملة أقل رعاية مما كانت عليه عندما كان يعمل في وطنه''. [الفقرة ٢٢]

''غير أنه قد لا يتوافق منح إعفاء ضريبي للاشتراكات، التي لا تماثل – بصفة عامة على الأقل – تلك النظم التقاعدية المعترف بها محليا، مع الهدف

المعلن المتمثل في تأمين معاملة ضريبية مماثلة لاشتراكات الأُجراء، قدر الإمكان. فمنح هذا الإعفاء يعني أن مبلغ الإعفاء الضريبي في الدولة المضيفة سيصبح مرهونا بالتشريعات القائمة في دولة الموطن. وعلاوة على ذلك، سيكون من الصعب تفسير معاملة الأُجراء العاملين جنبا إلى جنب معاملة مختلفة بحسب ما إذا كان نظامهم التقاعدي داخل البلد أو خارجه (وإذا كان في الخارج، فإنه يكون حسب هذا البلد أو ذاك). وهكذا يتسنى تجنب المصاعب من هذا القبيل عن طريق قصر البند المقترح على النظم المماثلة عموما للنظم الموجودة في البلد المضيف''. [الفقرة ٢٣]

''ويوضح البند المقترح أن أمر تحديد ما إذا كان النظام التقاعدي في دولة الموطن مطابقا بصورة عامة للنظم المعترف بها في الدولة المضيفة هو أمر يعود إلى السلطة المختصة في الدولة المضيفة. وقد تود أي من الدولتين خلال المفاوضات الثنائية تحديد التفسير الذي تعطيه السلطة المختصة لعبارة 'مماثلا عموما'؛ أي على سبيل المثال ما مدى اتساع تفسيرها وما هي المعايير التي ينبغي اعتمادها في هذه الحالة''. [الفقرة ٢٤]

''وتقتصر الاشتراكات التي يشملها البند على المبالغ المدفوعة للنظم التقاعدية التي كان الأجير يشترك فيها قبل أن يشرع في ممارسة عمله في الدولة المضيفة. ومعنى هذا أن الاشتراكات المدفوعة للنظم التقاعدية الجديدة، التي ينضم إليها الأجير حين وجوده في الدولة المضيفة، تُستثنى من البند المقترح''. [الفقرة ٢٥]

''ومع ذلك، فإن من المسلَّم به أنه قد يحتاج الأمر إلى سَن قوانين خاصة لتشمل الحالات التي تستبدل فيها النظم التقاعدية الجديدة بالنظم السابقة. فعلى سبيل المثال، قد تكون العادة المتبعة في بعض البلدان الأعضاء متمثلة في أنه، إذا حلَّت شركة محل الشركة المُشغِّلة، يمكن لرب العمل الجديد إنهاء النظام التقاعدي للشركة الأولى وبدء مخطط جديد. ولذلك فإن أيا من

الدولتين قد تود خلال المفاوضات الثنائية استكمال هذا البند ليشمل هذه النظم التقاعدية البديلة''. [الفقرة ٢٦]

''وتحدد الفقرة الفرعية (أ) أيضا الإعفاء الضريبي الذي يمكن للدولة المضيفة منحه إذا كانت خصائص الأجير والاشتراكات تستوفي شروط البند. ومجمل القول، إنه يتعين منح الإعفاء الضريبي على نحو يتطابق مع الطريقة التي كان سيمنح وفقها هذا الإعفاء لو كانت الاشتراكات تُدفع لنظام قائم في الدولة المضيفة''. [الفقرة ٢٧]

''وبطبيعة الحال، لا يضمن بالضرورة إجراء الإعفاء هذا التماثل في المعاملة الضريبية بين الاشتراكات المدفوعة عندما يعمل الأجير في الخارج والاشتراكات المدفوعة عندما يعمل في موطنه. وتسري هنا اعتبارات مماثلة لتلك التي ترد مناقشتها في الفقرتين ٢٢ و ٢٣ أعلاه. غير أن هذا الإجراء يؤمن بالفعل معاملة مماثلة لاشتراكات الزملاء. ولنسق المثال التالي هب أن بلد الموطن يسمح بالإعفاء الضريبي لاشتراكات المعاشات التقاعدية في حدود ١٨ في المائة من الدخل. وهب أن البلد المضيف يسمح بالإعفاء الضريبي لاشتراكات المعاشات التقاعدية في حدود ٢٠ في المائة من الدخل. وعندها سيتطلب البند المقترح في الفقرة ١١ من البلد المضيف السماح بإعفاء يصل إلى حده المحلي البالغ ٢٠ في المائة. ويتعين على البلدان التي تود اعتماد حد لذلك في بلد الموطن أن تعدل صياغة البند بالشكل الملائم لها''. [الفقرة ٢٨]

''ويتوقف مبلغ الإعفاء وطريقة منحه على المعاملة الضريبية المحلية التي تخصصها الدولة المضيفة لاشتراكات المعاشات التقاعدية. ومن شأن هذا أن يحل مسائل من قبيل ما إذا كانت الاشتراكات مؤهلة للحصول للإعفاء بكاملها أو في جزء منها فقط، وما إذا كان من الضروري منح الإعفاء في صورة تخفيض عند حساب الدخل الخاضع للضريبة (وإذا كان الأمر كذلك،

فأي دخل يشمله الإعفاء، هل هو دخل العمل أم الدخل بأكمله) أم منح الإعفاء في صورة خصم". [الفقرة ٢٩]

"وقد لا يعني إيفاد الأجير للعمل في الخارج مجرد أن مساهماته في نظام تقاعدي في وطنه لم تعد مؤهلة للحصول على الإعفاء الضريبي فحسب، بل إنه قد يعني أن اشتراكات رب العمل في هذا النظام التقاعدي تعتبر، لأغراض ضريبية، من إيرادات الأجير. ففي بعض البلدان تفرض ضرائب على الأُجراء عن اشتراكات رب عملهم في نظام تقاعدي محلي عندما يعملون في وطنهم في حين تظل هذه الاشتراكات معفاة من الضريبة في بلدان أخرى. وبالتالي فإن البند يمر مرور الكرام على طريقة التعامل مع هذه الاشتراكات، مع أن البلدان الأعضاء قد ترغب في توسيع نطاق البند المقترح في المعاهدات الثنائية للتأكد من منح اشتراكات رب العمل في إطار خضوع الأُجراء للضريبة. نفس المعاملة التي تمنح لهذه الاشتراكات في النظم التقاعدية المحلية". [الفقرة ٣٠]

"ويعرِّف الجزء الفرعي (ب) '١' مفهوم النظام التقاعدي لأغراض الفقرة الفرعية (أ). فهو يوضح، فيما يتعلق بهذه الأغراض، أن النظام التقاعدي هو ترتيب يشترك فيه الفرد بمبالغ لضمان مستحقات التقاعد. ويجب أن تكون هذه المستحقات واجبة للدفع عن ممارسة عمل في الدولة المضيفة. ويجب أن تنطبق جميع الشروط المذكورة أعلاه على النظام التقاعدي لكي يكون مؤهلا للحصول على الإعفاء الضريبي بموجب البند المقترح". [الفقرة ٣١]

"ويشير الجزء الفرعي (ب) '١' إلى مشاركة الفرد في النظام التقاعدي بغرض ضمان مستحقات التقاعد. والغاية من هذا التعريف ضمان أن تكون حصة الاشتراكات المدفوعة لتأمين مستحقات غير مدفوعات المعاش

الدورية عند التقاعد، مثل المبلغ الإجمالي الذي يُدفع عند التقاعد، مؤهلة أيضا للإعفاء الضريبي بمقتضى هذا البند''. [الفقرة ٣٢]

''والتعريف الأولي للنظام التقاعدي هو أنه ''ترتيب''. وهذا مصطلح فضفاض، والغرض من استخدامه هو شمول مختلف الأشكال التي قد تتخذها النظم التقاعدية في كل بلد من البلدان الأعضاء''. [الفقرة ٣٣]

''ورغم أن الجزء الفرعي (ب) '١' يوضح أن الاشتراك في النظام يجب أن يكون من قِبَل الشخص الذي يزاول العمل المشار إليه في الفقرة الفرعية (أ)، فإنه ليست ثمة أي إشارة إلى هوية المستفيد من مستحقات التقاعد التي يضمنها الاشتراك في النظام. والغرض من هذا، هو أن تكون أي نسبة من الاشتراكات التي ترمي إلى إيجاد معاش لأرملة أو معال مؤهلة للإعفاء الضريبي بمقتضى هذا البند''. [الفقرة ٣٤]

''ولا يقيم تعريف النظام التقاعدي أي تمييز بين المعاشات التي تسددها النظم التقاعدية المهنية التي تديرها الدولة والنظم المماثلة التي يديرها القطاع الخاص. فكلاهما مشمول بنطاق هذا البند. ولا يسري هذا البند على كل المعاشات، من قبيل المعاشات المتأتية من النظم التقاعدية الحكومية العامة المتوقفة على سجلات الاشتراك، سواء كان المشتركون من الأُجراء أم لا، إذ أن الفرد لن يشترك في نظم من هذا القبيل بغرض الاستفادة من مستحقات واجبة الدفع فيما يتعلق بالمهن التابعة التي تمت مزاولتها''. [الفقرة ٣٥]

''ويعرف الجزء الفرعي (ب) '٢' كذلك عبارة 'معترف به في الأغراض الضريبية'. وبما أن الغرض يتمثل في العمل قدر الإمكان على أن تحظى الاشتراكات، لأغراض ضريبية، برعاية مماثلة لما كانت ستلقاه لو كان الأجير مقيما في وطنه، فإن من الصواب أن يقتصر هذا البند على الاشتراكات التي كانت ستعد مؤهلة للإعفاء الضريبي لو ظل الأجير في وطنه ويسعى البند

لبلوغ هذه الغاية عن طريق قصر نطاقه على الاشتراكات المدفوعة لأي نظام تقاعدي لو كانت الاشتراكات في هذا النظام ستصبح مؤهلة للإعفاء الضريبي في دولة الموطن''. [الفقرة ٣٦]

''ويُفترض في هذه الطريقة التي تسعى إلى تحقيق التكافؤ في المعاملة أن تكون الاشتراكات في النظم التقاعدية المعترف بها هي المؤهلة وحدها للإعفاء الضريبي في جميع البلدان الأعضاء. وقد تختلف المعاملة الضريبية للاشتراكات المدفوعة للنظم التقاعدية بموجب النظم الضريبية للبلدان الأعضاء عن هذا الافتراض. ومن المسلم به أن كل بلد قد يود أن يتوسع خلال المفاوضات الثنائية في تعريف النظم التقاعدية المؤهلة بعبارات تتوافق مع القوانين المحلية لكل طرف في المعاهدة''. [الفقرة ٣٧]

المادة ١٩

الوظيفة العامة

١ - أدخلت ثلاثة تغييرات في عام ١٩٩٩ على المادة ١٩. فأولا تم تغيير عنوان المادة من ''الأجور والمعاشات المتعلقة بالوظيفة العامة الحكومية'' إلى ''الوظائف العامة''. وثانيا استعيض عن كلمة ''الأجر'' في الفقرتين ١ و ٣ بتعبير ''المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة''. وثالثا عُدلت الفقرة ٣ لتشير إلى المادة ١٧. وكنتيجة لذلك، تستنسخ المادة ١٩ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ١٩ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ولاحظ الفريق أنه إذا كانت أحكام المادة مقبولة عموما لدى أعضائه، فإن بعض البلدان النامية قد ترغب في أن تحدد، في المفاوضات الثنائية، سقفا ماليا للمبلغ الخاضع للفقرة الفرعية ٢ (ب) التي تمنع دولة متعاقدة من فرض ضريبة على مدفوعات المعاشات التقاعدية التي تقدمها إلى أحد المقيمين أو إلى أحد رعايا الدولة الأخرى. ورأى الفريق أيضا أن بعض البلدان النامية

ربما تفضل ألا تخضع المدفوعات التي تناولتها المادة ١٩ للضريبة إلا في بلد إقامة المستفيد.

٢ - ونظرا لأن المادة ١٩ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تدرج جميع أحكام المادة ١٩ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن الشرح التالي الوارد على هذه المادة من اتفاقية المنظمة لها صلة بالموضوع:

''تسري هذه المادة على المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة المتعلقة بالوظيفة العامة. وقد صيغت أحكام مماثلة في اتفاقيات ثنائية قديمة لتناسب قواعد المجاملة الدولية والاحترام المتبادل بين الدول ذات السيادة. ولذلك كانت محدودة النطاق. إلا أن أهمية ونطاق المادة ١٩ قد تزايدا بسبب التوسع الكبير للأنشطة الحكومية في الخارج، الناجم عن نمو القطاع العام في العديد من البلدان. واستنادا إلى الصيغة الأصلية للفقرة ١ من المادة ١٩ من مشروع الاتفاقية لعام ١٩٦٣ فإن للدولة الدافعة للأجور الحق في فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة على الخدمات المقدمة لتلك الدولة أو لأخذ تقسيماتها السياسية الفرعية أو لإحدى سلطاتها المحلية. واستخدمت عبارة 'يجوز أن تخضع للضريبة' وهي لا تفيد حقا حصريا في فرض الضريبة''. [الفقرة ١]

''... وتستند الفقرتان الفرعيتان ألف من الفقرتين ١ و ٢ إلى مبدأ أن للدولة الدافعة للأجور حقا حصريا في فرض ضريبة على المدفوعات. وتكون البلدان التي تستخدم طريقة الخصم كأسلوب عام لإزالة الازدواج الضريبي في اتفاقياتها ملزمة بالتالي وكاستثناء لهذه الطريقة، بأن تعفي من الضريبة هذه المدفوعات بالنسبة للمقيمين فيها والتي تتناولها الفقرتان ١ و ٢. فإذا طبق كل من الدولتين المتعاقدتين طريقة الإعفاء لإزالة الازدواج الضريبي يمكنهما الاستمرار في استخدام عبارة ''يجوز أن تخضع للضريبة'' بدلا من ''لا تخضع للضريبة إلا'' ويترتب على ذلك بالنسبة لهذه البلدان بالطبع نفس النتيجة

بصرف النظر عن العبارة التي تستخدمها. ومن المفهوم أن عبارة ''لا تخضع للضريبة إلا'' لا تمنع دولة متعاقدة من مراعاة الدخل المعفي بموجب الفقرة الفرعية (أ) من الفقرتين ١ و ٢ في تحديد معدل الضريبة الذي ينبغي فرضه على الدخل الذي يجنيه المقيمون بها من مصادر أخرى. وقد ورد مبدأ منح الحق الحصري في فرض الضريبة للدولة الدافعة للأجور في كثير من الاتفاقيات القائمة بين البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية بحيث يمكن القول بأنه بالفعل مبدأ مقبول دوليا. كما أنه يتفق أيضا مع مفهوم قواعد المجاملة الدولية التي تستند إليها المادة ومع أحكام اتفاقيات فيينا للعلاقات الدبلوماسية والقنصلية. غير أنه يجدر بالملاحظة أن المادة لم يُقصد منها تقييد مفعول أي قواعد تعود إلى القانون الدولي في حالة البعثات الدبلوماسية والموظفين القنصليين (المادة ٢٧) بل إنها تتناول الحالات التي لا تشملها تلك القواعد''. [الفقرة ٢]

''وفي ١٩٩٤، أدخل تعديل آخر استعيض فيه عن مصطلح ''الأجور'' بمصطلح ''المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة''. وقد قُصد بهذا التعديل توضيح نطاق المادة التي لا تنطبق إلا على موظفي الدولة وعلى الأشخاص الذين يتقاضون معاشاتهم من عملهم السابق مع الدولة ولا تسري على أشخاص يمارسون مهنا مستقلة لدى إحدى الدول أو يتلقون معاشات تتصل بهذه المهن''. [الفقرة ٢-١]

''ولقد فهمت البلدان الأعضاء عموما عبارة ''المرتبات والأجور وغيرها من المكافآت المماثلة ... التي تدفعها'' على أنها عبارة تشمل المستحقات العينية المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة إلى إحدى الدول أو إلى أحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية (من قبيل الاستفادة من السكن أو السيارة أو التأمين الصحي أو التأمين على الحياة أو العضوية في نادي)''. [الفقرة ٢-٢]

''ولا تسري أحكام المادة على المدفوعات التي تقدمها الدولة فقط، ولكنها تسري أيضا على المدفوعات التي تقدمها تقسيماتها السياسية الفرعية وسلطاتها المحلية (الولايات أو الأقاليم أو المحافظات أو الإدارات أو الكانتونات أو المقاطعات أو الدوائر أو '*Kreise*' أو البلديات أو مجموعات البلديات وما إلى ذلك)''. [الفقرة ٣]

''ويرد استثناء على مبدأ تخويل السلطة الحصرية في فرض الضرائب للدولة الدافعة للأجور في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ١. وينبغي تناوله على أساس أن الدولة المعتمد لديها يسمح لها، استنادا إلى اتفاقيتَي فيينا المذكورتين أعلاه بفرض ضريبة على الأجور المدفوعة لفئات معينة من موظفي البعثات الدبلوماسية الأجنبية والموظفين القنصليين الذين يقيمون بصفة دائمة فيها أو هم مواطنون لتلك الدولة. ونظرا لأن المعاشات المدفوعة لموظفي الحكومة المتقاعدين ينبغي معاملتها في الأغراض الضريبية بنفس الطريقة التي تعامل بها المرتبات والأجور المدفوعة لهؤلاء الموظفين في الوقت الذي كانوا يعملون فيه، فإن إعفاءً كذلك الإعفاء الوارد في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ١ قد أُدرج أيضا في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ٢ المتعلقة بالمعاشات التقاعدية. ونظرا لأن الشرط الوارد في الفرع (ب) '٢' من الفقرة ١ لا ينطبق على المتقاعد، والشرط الوحيد الذي يخول للدولة المعتمد لديها سلطة فرض ضريبة على المعاش التقاعدي هو وجوب أن يكون المتقاعد من المقيمين فيها أو من مواطنيها. ويجدر بالملاحظة أن عبارة ''من صناديق أنشأتها'' الواردة في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٢ تشمل الحالة التي لا تدفع فيها الدولة أو أحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية المعاش التقاعدي مباشرة بل يُدفع من صناديق أنشأتها''. [الفقرة ٤]

''واستنادا إلى المادة ١٩ من مشروع اتفاقية عام ١٩٦٣، فإن الخدمات المقدمة إلى الدولة أو إلى التقسيم السياسي الفرعي أو السلطة المحلية

ينبغي أن تسدي 'أداء لوظائف ذات طابع حكومي'. وحذفت تلك العبارة في الاتفاقية النموذجية لعام ١٩٧٧. ورأى بعض البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية أن هذا الحذف من شأنه أن يفضي إلى توسيع نطاق المادة. وبإمكان الدول المتعاقدة التي ترى ذلك الرأي وتشعر بأن توسيع نطاق المادة أمر غير محبذ أن تواصل استعمال عبارة ''أداء لوظائف ذات طابع حكومي'' في اتفاقياتها الثنائية، والأفضل أن تورد هذه العبارة تحديدا''. [الفقرة ٥]

''ولا تسري الفقرتان ١ و ٢ إذا قدمت الخدمات في إطار عمل تجاري قامت به الدولة أو إحدى تقسيماتها السياسية الفرعية أو إحدى سلطاتها المحلية ودفعت بشأنه مرتبات أو أجور أو غيرها من المكافآت المماثلة أو المعاشات التقاعدية. ففي هذه الحالات تسري القواعد العادية: وتُطبق المادة ١٥ على الأجور والمرتبات وتُطبق المادة ١٦ على مكافآت المديرين والمدفوعات المماثلة الأخرى وتُطبق المادة ١٧ على الفنانين والرياضيين والمادة ١٨ على المعاشات التقاعدية. وللدول المتعاقدة التي ترغب لأسباب خاصة في عدم إدراج الفقرة ٣ في اتفاقياتها الثنائية أن تفعل وتدرج بذلك الخدمات المقدمة في إطار أعمال تجارية في الفقرتين ١ و ٢. ونظرا للوظائف المحددة التي تقوم بها بعض الأجهزة العامة من قبيل السكك الحديدية التابعة للدولة ومكتب البريد والمسارح المملوكة للدولة وما إلى ذلك، فإنه بإمكان الدول المتعاقدة التي تود الاحتفاظ بالفقرة ٣ أن تتفق في مفاوضات ثنائية على أن تدرج ضمن أحكام الفقرتين ١ و ٢ المرتبات التي تدفعها تلك الهيئات، وإن صح القول بأنها تقوم بأنشطة تجارية''. [الفقرة ٦]

٣ - ولم تنصرف نية الفريق إلى إخضاع كل المعاشات التقاعدية المدفوعة مقابل خدمات قدمت لدولة متعاقدة أو لأحد تقسيماتها السياسية الفرعية أو لإحدى سلطاتها المحلية للمادة ١٩ حتى لو دُفعت في إطار نظام الضمان الاجتماعي لإحدى الدول. ففي معظم الحالات ستكون المعاملة هي ذاتها سواء خضعت هذه المدفوعات للمادة

١٨ أو للمادة ١٩. غير أن المعاملة تختلف في الحالات الوارد وصفها في الفقرة الفرعية ٢ (ب) من المادة ١٩ – عندما يكون المستفيد مقيما في وإحدى الدول أحد رعاياها. فبموجب المادة ١٩ لا تخضع للضريبة المعاشات التقاعدية التي يتقاضاها هؤلاء الأفراد عن الوظيفة العامة إلا في بلد الإقامة. فلو تعين إخضاعها للضريبة بموجب المادة ١٨ فلن تفرض عليها ضريبة إلا في بلد المصدر. والغرض من هذه الفقرة هو بيان أن المعاش التقاعدي المتأتي من الوظيفة العامة والذي يدفعه أحد البلدان، حتى لو دفع في إطار نظام الضمان الاجتماعي لهذا البلد، إلى أحد المقيمين في البلد الآخر وكان من رعايا ذلك البلد الآخر فلا تفرض عليه ضريبة إلا في هذا البلد الأخير.

٤ – واقتُرح أن تتناول الشروح مسألة المعاملة الضريبية المتعلقة بسداد الحكومة لنفقات الفنانين المقيمين في إحدى الدول المتعاقدة والذين يقومون بأنشطتهم في دولة متعاقدة أخرى. إلا أنه ارتُئي أن للدول المتعاقدة أن تناقش المسألة إذا رغبت في ذلك أثناء المفاوضات الثنائية. وتمت الإشارة إلى الشروح الواردة على المادة ١٧ في هذا الصدد.

المادة ٢٠

الطلاب

١ – تستنسخ المادة ٢٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بصيغتها الحالية المادة ٢٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلى حد كبير. وقد حذفت في عام ١٩٩٩ الفقرة ٢ التي تتضمن أحكاما جديدة تعالج الهبات والمنح الدراسية والأجور المتأتية من عمل لا تشمله الفقرة ١.

٢ – وبما أن المادة ٢٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تستنسخ المادة ٢٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فإن الشرح التالي للمادة ٢٠ من اتفاقية المنظمة له صلة بالموضوع:

شرح المادة ٢٥

''تتعلق القاعدة المنصوص عليها في هذه المادة ببعض المدفوعات التي يتلقاها الطلبة أو المتدربون بغرض إعاشتهم أو تعليمهم أو تدريبهم. وتعفى جميع هذه المدفوعات الواردة من مصادر خارج الدولة التي يقيم فيها الطالب أو المتدرب المعفي من جميع الضرائب في تلك الدولة''. [الفقرة ١]

''وتبين كلمة 'مباشرة' أن المادة لا تشمل الشخص الذي كان مقيما في دولة متعاقدة يوما ما ونقل إقامته بعد ذلك إلى دولة ثالثة قبل زيارته للدولة المتعاقدة الأخرى''. [الفقرة ٢]

٣ - وقد شغلت مسألة ما إذا كان ينبغي حذف الفقرة ٢ من المادة ٢٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فريق الخبراء لبعض الوقت. وتجدر بالإشارة في هذا الصدد الفقرات ٢٥ إلى ٢٩ من تقرير فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية عن أعمال اجتماعه السابع المعقود في كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٥ (ST/ESA/250):

''لقد أوصت اللجنة التوجيهية، في اجتماعها المعقود في تموز/يوليه ١٩٩٥، بأن ينظر الفريق في حذف الفقرة ٢ من المادة ٢٠ من الاتفاقية النموذجية التي تنص على أنه إذا كان للطالب الزائر دخل لا يخضع للإعفاء من الضريبة بموجب الفقرة ١ في بلد الزيارة، يحق للطالب، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل غير المعفي، أن يتمتع بنفس الإعفاءات والخصوم والتخفيضات المتاحة للمقيمين في ذلك البلد''. [الفقرة ٢٥]

''وذهب أحد المشاركين إلى القول بضرورة الإبقاء على الحكم نظرا لأنه يسمح بفرض ضريبة على الطلبة الزائرين بنفس الطريقة التي تفرض بها على الطلبة المقيمين. ورد مشارك آخر بأن هذه المساواة وهمية في بعض الأحيان نظرا لأن الطالب المقيم يخضع للضريبة على جميع الدخل في حين أن

الطالب الزائر لا يخضع للضريبة إلا على الدخل المتأتي من مصادر في بلد الزيارة''. [الفقرة ٢٦]

''لاحظ أحد المؤيدين لحذف الحكم بأن الفقرة ٤ من المادة ٢٤ (الجملة الثانية) تنص على أنه لا يُطلب من البلد أن يسمح لغير المقيمين بما يسمح به للمقيمين لديه من خصم أو إعفاء شخصي 'اعتبارا للحالة المدنية أو المسؤوليات العائلية'؛ وذكر أن الفقرة ٢ من المادة ٢٠ تتعارض مع أحكام المادة ٢٤''. [الفقرة ٢٧]

''لاحظ أحد المشاركين أنه يمكن للمعاهدة أن تنص كبديل للفقرة ١ (ج) من المادة ١٤ على الإعفاء في الدولة المضيفة أثناء فترة الدراسة العادية للأجر الذي لا يتجاوز مبلغا سنويا معينا ولكن بشرط ألا يكون نفس الأجر معفيا أيضا في الدولة الأخرى''. [الفقرة ٢٨] [حذفت الفقرة ١ (ج) من المادة ١٤ في عام ١٩٩٩]

''وتبين بعد المناقشة أن أغلبية أعضاء الفريق تؤيد حذف الفقرة ٢ من المادة ٢٠، وإن لم تتوافق الآراء على ذلك''. [الفقرة ٢٩]

٤ - ودرست المسألة مرة أخرى في الاجتماع التاسع لفريق الخبراء، المعقود في أيار/مايو ١٩٩٩، ووافق الفريق على حذف الفقرة ٢ من المادة ٢٠. وتطابق المادة ٢٠ بالتالي المادة ٢٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع إضافة كلمة ''المتدرب''.

٥ - وكان نص الفقرة ٢ من نسخة عام ١٩٨٠ لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية كما يلي:

''٢ - فيما يتعلق بالهبات والمنح والأجور المتأتية من العمل غير المشمولة بالفقرة ١، يحق للطالب أو المتمرن الوارد وصفه في الفقرة ١، علاوة

على ذلك، ما يحق للمقيمين في الدولة التي يزورها من إعفاء أو تخفيف أو تخفيض فيما يتعلق بالضرائب، خلال ذلك التعليم أو التدريب".

٦ – بالرغم من أن الفقرة ٢ تغطي بصيغتها الحالية الهبات والمنح التي يكون مصدرها في بلد الزيارة وكذلك الدخل المتأتي من عمل في بلد الزيارة، فإن الشروح الواردة على الاتفاقية النموذجية لعام ١٩٨٠ تبين بوضوح أن الفقرة تتعلق أساسا بالدخل المتأتي من العمل. وكان القصد من هذه الصيغة تحقيق المساواة بين الطلبة الزائرين وغيرهم والطلبة المقيمين في الأغراض الضريبية في الدولة التي يدرسون فيها ولم يكن القصد منها معاملة الطلبة الزائرين معاملة أكثر رعاية من الطلبة المقيمين من الناحية الضريبية.

٧ – وأوضحت التجربة العملية لتطبيق الفقرة ٢ وبصيغتها الحالية أنها قد تثير صعوبات كبيرة للإدارة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يكن الطالب الزائر خاضعا للضريبة في الدولة التي يقوم بزيارتها إلا على الدخل المتأتي من مصدر في تلك الدولة وليس على دخله في كل أنحاء العالم. فهل يحق للزائر جميع التخفيضات المتاحة للمقيم الذي تفرض عليه ضريبة على دخله في كل أنحاء العالم؟ وعلى نفس المنوال، هل يحق للطالب المتزوج الذي لم ترافقه زوجته إلى البلد الذي يقيم فيه التخفيض الممنوح للشخص المتزوج؟ إنها مسائل لا يمكن تسويتها بالقراءة الحرفية لنص الفقرة ٢ بصيغتها الحالية.

٨ – والمسألة الخاصة التي يتحاشاها إدراج الفقرة ٢ هي مركز الإقامة الضريبية للطالب الزائر أو المتمرن بموجب القواعد العادية للإقامة الواردة في المادة ٤. فالطالب المتفرغ لحضور دورة دراسية قد يصبح مقيما ضريبيا في الدولة المضيفة ويصبح في هذه الحالة خاضعا للضريبة فيما يتعلق بدخله في كل أنحاء العالم وتحق له جميع الإعفاءات الشخصية دون حاجة إلى أي نص خاص في المادة ٢٠.

٩ – وفضلا عن ذلك، وكما ورد بيانه في شروح صيغة ١٩٨٠ من الاتفاقية، فإن هناك عددا من الطرق الإضافية التي قد تود البلدان من خلالها النظر في توسيع نطاق المادة ٢٠ أثناء المفاوضات لتشمل بعض المشاكل الخاصة التي قد تنشأ في الحالات الثنائية الخاصة. وقُدمت أمثلة لذلك دون اقتراح أي صيغة محددة لإعمال تلك المقاصد. وذكرت شروح عام ١٩٨٠ ما يلي:

"... قد ترغب بعض البلدان، في المفاوضات الثنائية، توسيع نطاق المادة بإضافة فقرة تسمح بإعفاء إضافي (غير الإعفاء المطبق عموما كإعفاء شخصي أو خصم مماثل بموجب القانون المحلي للدولة المتعاقدة) لدخل العمل بشروط محددة. فقد ترغب بعض البلدان مثلا في توسيع نطاق الإعفاء ليشمل الأجر المتأتي من خدمات قُدمت في البلد الذي يوجد فيه الطالب أو المتمرن على أن يقتصر الإعفاء على مبلغ محدد من الأجر. ويمكن للبلدان أن تضع في الاعتبار عند تحديد المبلغ كون الطلبة أو المتمرنين قد يتحملون تكاليف إضافية نظرا لوجودهم بعيدا عن موطنهم. وربما يكون ملائما أيضا في حالات توسيع نطاق الإعفاء وضع حد زمني لمثل هذه الإعفاء في حالات المتمرنين وربما أيضا في حالات الطلبة على افتراض أن تكون فترة الإعفاء أطول في هذه الحالة الأخيرة".

١٠ – وعلى ضوء الصعوبات العملية التي تواجه تطبيق الفقرة ٢ ووجود عدد من القضايا الأخرى المتعلقة بالطلبة والمتمرنين والتي قد يلزم تناولها في مفاوضات ثنائية، قرر فريق الخبراء أنه، بدلا من السعي إلى وضع صيغة شاملة جديدة، فإنه من الأفضل حذف الفقرة ٢ من الاتفاقية النموذجية. وللبلدان الراغبة في توسيع نطاق المادة ٢٠ لتشمل مصادر الدخل الناشئ في بلد الزيارة أن تتوخى صوغ نص ملائم يستجيب بدقة لظروفها الخاصة.

مادة للمدرسين

١١ – دعا العديد من المشاركين، أثناء المناقشات التي جرت في الاجتماع السابع لفريق الخبراء المخصص، إلى إضافة مادة في الاتفاقية النموذجية تتناول المدرسين الزائرين. فالمدرسون الزائرون يخضعون حاليا، في إطار الاتفاقية النموذجية، للمادة ١٤، إذا قدمت خدمات التدريس في إطار مهنة مستقلة؛ وللمادة ١٥ إذا كانت قدمت الخدمات في إطار مهنة تابعة؛ أو المادة ١٩، إذا دفعت الأجر دولة متعاقدة. ويضم العديد من المعاهدات مادة أو فقرة إضافية تتناول المدرسين على وجه التحديد، وأحيانا تتناول الباحثين وتعفيهم باستمرار من الضرائب في بلد المصدر إذا لم تتجاوز إقامتهم فترة محددة. ولوحظ أن المادتين ١٤ و ١٥ لا تعفيان عادة التعويض الذي يتقاضاه المدرس الزائر من الضرائب في بلد المصدر لأنهما تتيحان فرض الضريبة في المصدر على مقدمي الخدمات الموجودين في البلد المضيف لفترة تتعدى ١٨٣ يوما والكثير من مهام التدريس يتجاوز تلك الفترة الزمنية.

١٢ – وكان هنالك جدل كبير فيما بين المشاركين بشأن الحاجة لوضع مادة مستقلة في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تتناول المدرسين الزائرين بشكل حصري. إلا أن المشاركين اتفقوا إلى حد كبير على أن المادة المتعلقة بالمدرسين إذا أُدرجت في الاتفاقية النموذجية ينبغي ألا يترتب عليها إعفاء المدرسين من الضريبة في بلد المواطنة وبلد الزيارة. واقترح أحد الأعضاء حلا وسطا بشأن المسألة يتمثل في ألا تعدل الاتفاقية النموذجية بإدراج نص يتعلق بالمدرسين الزائرين ولكن أن تدرج إضافة في الشرح تشير إلى أن العديد من المعاهدات تتضمن مثل هذه المواد وتسدي هذه الإضافة المشورة للمفاوضات الثنائية بشأن الموضوع. وقد توافقت الآراء على هذا الاقتراح.

١٣ – وبناء عليه، عين الفريق لجنة للصياغة لتحديد الصيغة التي ستدرج بها المادة في شرح الاتفاقية النموذجية. وبعد المناقشة والتعديل، اعتمد الفريق في عام ١٩٩٩ الإضافة التالية:

المادة ٣

"لم يوضع حكم خاص في الاتفاقية النموذجية بشأن الأجر الذي يتقاضاه الأساتذة الزائرون وغيرهم من المدرسين. وفي غياب نص خاص، تسري المواد ١٤ أو ١٥ أو ١٩ أو ٢٣ من الاتفاقية النموذجية حسب الظروف. غير أن العديد من الاتفاقيات الثنائية تتضمن أحكاما بشكل أو آخر تتعلق بهؤلاء الأشخاص ويتمثل الهدف الرئيسي منها في تسهيل العلاقات الثقافية وتبادل المعارف بالنص على إعفاء ضريبي لفترة محدودة في البلد المضيف للمدرسين الزائرين. وأحيانا، تنص القوانين الضريبية المحلية فعلا على هذا الإعفاء الضريبي، وهذا ما يمكن اعتباره أفضل طريقة لحل مشاكل الازدواج الضريبي المتعلقة بالمدرسين الزائرين.

وبصرف النظر عن سريان المواد ١٤ و ١٥ و ١٩ و ٢٣ لمنع الازدواج الضريبي، فقد ترغب بعض البلدان في إدراج مادة تتعلق بالمدرسين. فتنوع القواعد الضريبية المحلية في البلدان المختلفة من جهة أو انعدام مثل هذه القواعد من جهة أخرى يشكل عائقا يحول دون إدراج نص محدد بشأن المدرسين في الاتفاقية النموذجية. إلا أنه إذا اختارت الدول المتعاقدة، في المفاوضات الثنائية، إدراج نص يتعلق بالمدرسين الزائرين فينبغي النظر في القضايا التالية عند إعداد هذا النص:

(أ) إن الغرض من المعاهدة الضريبية عموما هو تفادي الازدواج الضريبي وإن الإعفاء المزدوج للمدرسين أمر غير مستصوب؛

(ب) إن من المستصوب قصر الاستفادة من هذا الإعفاء على زيارات تحدد مدتها القصوى (سنتين عادة) وجواز تمديد الفترة الزمنية في الحالات الفردية بالتراضي بين السلطات المختصة في الدول المتعاقدة. وينبغي تحديد ما إذا كان الدخل المتأتي من الزيارات التي تتجاوز الحد الزمني يخضع للضريبة من تاريخ بدء الزيارة أو فقط من تاريخ انتهاء الحد الزمني؛

(ج) مسألة ما إذا كان الإعفاء يقتصر على خدمات التدريس المقدمة في مؤسسات معينة 'تعترف بها' الدول المتعاقدة التي قدمت فيها الخدمات؛

(د) مسألة ما إذا كان ينبغي قصر الإعفاء، في حالة الأساتذة الزائرين وغيرهم من المدرسين الذين يجرون أيضا بحوثا، على الأجر الذي يتقاضونه عن البحث المقدم من أجل المصلحة العامة (بالنظر إلى المصلحة الخاصة)؛

(هـ) مسألة ما إذا كان يحق للفرد أن يستفيد أكثر من مرة من الإعفاء المنصوص عليه في المادة''.

المادة ٢١

عناصر الدخل الأخرى

١ - تستنسخ المادة ٢١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية برمتها كما أنها تتضمن فقرة إضافية (الفقرة ٣) تنص على حكم عام يتعلق بعناصر من دخل الشخص المقيم في دولة متعاقدة لم تتناولها المواد السابقة وهي عناصر دخل تنشأ في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٢ - ولا تغطي المادة دخل فئة لم يتم تناولها بشكل صريح في المواد السابقة فحسب بل إنها تشمل أيضا الدخل المتأتي من مصادر لم تشر إليها صراحة. وتغطي المادة الدخل الناشئ في دولة ثالثة وكذلك الدخل المتأتي من دولة متعاقدة.

الفقرة ١

٣ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام للفقرة ١ من المادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وللجزء المتعلق بشرح هذه الفقرة الأخيرة صلة وثيقة بالموضوع، وقد ورد فيه ما يلي:

المادة ٣

''خُوِّل الحق الحصري في فرض الضريبة إلى إدارة الإقامة بموجب هذه الفقرة. وفي حالة التنازل بين إقامتين. تحدد المادة ٤ أيضا الحق في فرض الضريبة فيما يتعلق بالدخل المتأتي من دولة ثالثة''. [الفقرة ٢]

''وعندما ينشأ الدخل في دولة ثالثة وتعتبر الدولتان المتعاقدتان كلاهما المستفيد من هذا الدخل مقيما لديهما بموجب قوانينهما المحلية، فإن تطبيق المادة ٤ ستترتب عليه معاملة المستفيد كمقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين فقط وخاضعا بالتالي للضريبة الشاملة ('الخضوع التام للضريبة') في تلك الدولة فقط. وفي هذه الحالة لا يجوز للدولة المتعاقدة الأخرى فرض ضريبة على الدخل الناشئ في الدولة الثالثة، حتى لو لم يخضع المستفيد للضريبة في الدولة التي اعتبر مقيما فيها بموجب المادة ٤. ولتفادي عدم الخضوع للضريبة، يمكن للدول المتعاقدة أن تتفق على قصر نطاق المادة على الدخل الذي يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المستفيد وأن تعدل أحكام الفقرة تبعا لذلك ...''. [الفقرة ٣]

وتجدر بالإشارة أيضا الفقرة ٥ من الشرح الوارد أدناه.

الفقرة ٢

٤ – تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٢ من المادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وبالتالي، فإن الشرح الوارد على هذه الفقرة الأخيرة له صلة بالموضوع:

''تنص هذه الفقرة على استثناء من أحكام الفقرة ١ عندما يرتبط الدخل بنشاط منشأة دائمة أو مقر ثابت لمقيم في دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتشمل الفقرة الدخل من الدول الثالثة. وفي هذه الحالة يخول الحق في فرض الضريبة للدولة المتعاقدة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. ولا تسري الفقرة ٢ على الممتلكات العقارية التي يعود لدولة الموقع الحق الأولي في فرض الضريبة عليها بموجب الفقرة ٤ من المادة ٦.

ولذلك فإن الممتلكات العقارية الموجودة في دولة متعاقدة والتي تشكل جزءا من ممتلكات تجارية لمنشأة دائمة تابعة لمؤسسة في تلك الدولة وموجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى لا تخضع للضريبة إلا في الدولة أولا التي توجد بها الممتلكات والتي يقيم فيها المستفيد من الدخل. ويتفق ذلك مع الأحكام الواردة في المادتين ١٣ و ٢٢ فيما يتعلق بالممتلكات العقارية ما دامت الفقرة ٢ من المادتين لا تسري إلا على الممتلكات المنقولة المملوكة لمنشأة دائمة''. [الفقرة ٤]

''وتغطي الفقرة أيضا الحالة التي يكون فيها كل من المستفيد والمدين مقيمين في الدولة المتعاقدة ذاتها ويعزى فيها الدخل إلى منشأة دائمة أو مقر ثابت يملكه المستفيد من الدخل في الدولة المتعاقدة الأخرى. وفي هذه الحالة يُمنح الحق في فرض الضريبة للدولة المتعاقدة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وفي حالة حدوث الازدواج الضريبي تقدم دولة الإقامة إعفاء بموجب المادة ٢٣ ألف أو المادة ٢٣ باء. وقد تثور مشكلة بشأن فرض الضريبة على أرباح الأسهم والفائدة في دولة الإقامة بوصفها دولة المصدر: فالمادتان ٧ و ٢٣ ألف يمنعان مجتمعتين تلك الدولة من فرض الضريبة على ذلك الدخل في حين أنه إذا دُفع للمقيم في الدولة الأخرى تستطيع الدولة الأولى وهي الدولة مصدر أرباح الأسهم أو الفائدة، أن تفرض ضريبة على أرباح الأسهم أو الفائدة بالمعدلات الواردة في الفقرة ٢ من المادتين ١٠ و ١١. ويجوز للدول المتعاقدة التي ترى أن هذا الوضع غير مقبول أن تدرج في اتفاقياتها نصا يعطي الحق لدولة الإقامة بوصفها دولة مصدر أرباح الأسهم أو الفائدة في فرض ضرائب على هذا الدخل بالمعدلات المنصوص عليها في الفقرة ٢ من المادتين ١٠ و ١١. وتقدم الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة خصما ضريبيا على غرار ما تنص عليه أحكام الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف أو الفقرة ١ من المادة ٢٣ باء وبالطبع لا ينبغي منح هذا الخصم في الحالات التي

المادة ٣

لا تفرض فيها الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة ضريبة على أرباح الأسهم أو الفائدة العائدة للمنشأة الدائمة وفقا لقوانينها المحلية''. [الفقرة ٥]

''وقد يكون لبعض الدول التي تطبق طريقة الإعفاء (المادة ٢٣ ألف) سبب يدفعها إلى التخوف من أن تشكل المعاملة الممنوحة في الفقرة ٢ إغراء للمؤسسة الموجودة في دولة متعاقدة يحملها على أن تنسب الأصول مثل الأسهم والسندات أو براءات الاختراع إلى منشأة دائمة موجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى من أجل الحصول على معاملة ضريبية أكثر رعاية في تلك الدولة. ولمواجهة هذه الترتيبات التي تعتبرها شططا؛ قد ترى بعض الدول أن المعاملة لا تعدو أن تكون معاملة صورية ولهذا السبب سوف تعتبر الأصول غير مرتبطة فعلا بالمنشأة الدائمة. ويمكن أن تعزز بعض الدول الأخرى موقفها بأن تضيف في الفقرة ٢ شرطا ينص على عدم تطبيق الفقرة على الحالات التي توضع فيها ترتيبات تهدف أساسا إلى الاستفادة من ذلك النص''. [الفقرة ٦]

الفقرة ٣

٥ - تشكل هذه الفقرة إضافة للمادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وقد قُصد منها السماح للبلد الذي ينشأ فيه الدخل بفرض ضريبة على ذلك الدخل إذا كان قانونه ينص على ذلك في الوقت الذي تجيز فيه الفقرة ١ فرض الضريبة في بلد الإقامة. وربما يفضي التطبيق المتزامن لأحكام الفقرتين إلى ازدواج ضريبي. وفي هذه الحالة، سوف تطبق أحكام المادة ٢٣ ألف أو المادة ٢٣ باء حسب الاقتضاء، على غرار حالات الازدواج الضريبي الأخرى. وفي بعض الحالات ربما تتداخل الفقرتان ٢ و ٣ وتفضيان بالتالي إلى النتيجة ذاتها.

٦ - وقد جرت مناقشة مستفيضة، أثناء الاجتماع التاسع لفريق الخبراء المعقود في عام ١٩٩٩، بشأن إدراج فقرة إضافية تتناول الصكوك المالية الجديدة. وتم تحديد ثلاثة خيارات. الخيار الأول أن تعتمد الدول المتعاقدة المادة ٢٣ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بفقراتها الثلاث. والخيار الثاني أن تعتمد الدول المتعاقدة الفقرة ٣ من المادة

٢١ على أن تضيف معدلا ضريبيا منخفضا في حالة الدخل المشار إليه في الفقرة ٣. والخيار الثالث أن تعتمد الدول المتعاقدة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بصيغة اتفاقية منظمة التعاون والتنمية مع الاكتفاء بالفقرتين ١ و ٢. واعتبرت هذه البدائل مفيدة في معالجة هذا الموضوع. ولوحظ أن تطبيق الصكوك المالية الجديدة له صلة بالخيارين ٢ و ٣.

الفقرة الإضافية الاختيارية

٧ - يعتبر الشرح التالي الوارد على المادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية ذا صلة بالموضوع:

''واجهت بعض البلدان صعوبات في معالجة الدخل الناشئ عن بعض الصكوك المالية غير التقليدية عندما تربط الأطراف في الصك علاقة خاصة. وقد ترغب هذه البلدان في إضافة الفقرة التالية للمادة ٢١:

'[٤] - إذا كان مبلغ الدخل المشار إليه في الفقرة ١ يتجاوز، بسبب علاقة خاصة بين الشخص المشار إليه في الفقرة ١ وشخص آخر أو بينهما وشخص ثالث، أي مبلغ كان سيُتفق عليه بينهما في غياب هذه العلاقة، فإن أحكام هذه المادة لا تسري إلاَّ على هذا المبلغ الأخير. وفي هذه الحالة، يظل الجزء الزائد من الدخل خاضعا للضريبة وفقا لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية'''. [الفقرة ٧]

''تحدد هذه الفقرة من تطبيق الأحكام المتعلقة بضريبة الدخل التي لم تتناولها المواد الأخرى بنفس الطريقة التي تقيد بها الفقرة ٦ من المادة ١١ تطبيق الأحكام المتعلقة بالضريبة على الفائدة ...''. [الفقرة ٨]

''بالرغم من أن هذا القيد يمكن أن يسري على أي دخل آخر كان سيخضع للمادة ٢١ فإنه لا يتصور عمليا تطبيقه على مدفوعات من قبيل نفقة

الزوجة أو مدفوعات الضمان الاجتماعي بل يرجح أن يسري عند إبرام صكوك مالية غير تقليدية معينة في ظل ظروف وبشروط ما كان يمكن الدخول فيها لولا هذه العلاقة الخاصة ...''. [الفقرة ٩]

''ويختلف القيد الوارد في المادة ٢١ عن القيد الوارد في المادة ١١ في جانبين مهمين. أولهما أن الفقرة تسمح، عند قيام الظروف الضرورية، بأن تعتبر جميع المدفوعات المقدمة بموجب صك مالي غير تقليدي مدفوعات زائدة. وثانيهما أن الدخل المستثنى من مفعول المادة المتعلقة بالفائدة قد يظل خاضعا للمادة الأخرى من الاتفاقية ... فالدخل الذي كانت ستنطبق عليه المادة ٢١ لا يخضع بحكم تعريفه لأي مادة أخرى. وبناء عليه، إذا كان القيد الوارد في المادة ٢١ يسحب جزءا من الدخل من نطاق تطبيق تلك المادة فإن المواد ٦ إلى ٢٠ من الاتفاقية لا تسري على ذلك الدخل مطلقا، ويجوز لكل دولة متعاقدة أن تفرض عليه ضريبة حسب قانونها المحلي''. [الفقرة ١٠]

''غير أنه ستظل الأحكام الأخرى من الاتفاقية تسري على هذا الدخل، مثل المادة ٢٣ (إزالة الازدواج الضريبي) والمادة ٢٥ (إجراءات التراضي)، والمادة ٢٦ (تبادل المعلومات)''. [الفقرة ١١]

''وتنكب لجنة الشؤون المالية حاليا على دراسة فرض الضرائب على الصكوك المالية غير التقليدية. وقد يلزم إدخال تغييرات على الاتفاقية النموذجية أو على الشروح. ولا يترتب على إدراج الفقرة [٤] المقترحة أي أثر فيما يتعلق بمعالجة المعاملات المالية المبتكرة بين الأشخاص المستقلين أو بموجب الأحكام الأخرى للاتفاقية''. [الفقرة ١٢]

٨ - وأشار بعض أعضاء فريق الخبراء إلى أن هناك ترتيبات صورية للغاية يضعها أشخاص للاستفادة من أحكام المادة ٢١ - وبصفة خاصة إذا حذفت الفقرة ٣ أو إذا لم تنص إلا على معدل ضريبي منخفض في دولة المصدر - بطرق منها إنشاء أو تحويل

حقوق ينشأ بشأنها دخل من صكوك مالية على سبيل المثال. وإذا كان بالإمكان تطبيق قواعد ترجيح الجوهر على الشكل أو المبادئ المتعلقة بإساءة استعمال الحق أو أي مبدأ مماثل لمواجهة هذه الترتيبات، فإن بإمكان الدول المتعاقدة الراغبة في معالجة هذا الموضوع تحديدا أن تدرج بندا على النحو التالي في معاهداتها الضريبية الثنائية:

''لا تسري أحكام هذه المادة إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية لأي شخص معني بإنشاء أو تحويل الحقوق التي يدفع عنها الدخل الاستفادة من هذه المادة عن طريق ذلك الإنشاء أو التحويل''.

المادة ٣

الشرح المتعلق بالفصل الرابع

ضريبة رأس المال

المادة ٢٢

رأس المال

١ - تتناول المادة ٢٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الضرائب على رأس المال باستثناء ضريبتي التركات والأيلولة والضرائب على الهدايا ورسوم التحويل.

٢ - وقد بحث فريق الخبراء مسألة ما إذا كان ينبغي الإبقاء على الفقرات ١ إلى ٤ بين أقواس معقوفة. وكان ثمة اتفاق عام على أن الأقواس المعقوفة غير لازمة بالنسبة للفقرات الثلاث الأولى ولكن تقرر الإبقاء على الفقرة ٤ بين قوسين معقوفين. وسيقت حجة قوية مؤداها أن لدولة الموقع الحق في فرض الضرائب حيثما وجدت الممتلكات في ذلك البلد؛ مما يتماشى مع معاملة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعناصر الدخل الأخرى المشار إليها في المادة ٢١. ويذكر أنه كان قد تقرر في عام ١٩٩٩ الإبقاء على الأقواس المعقوفة فيما يتعلق بالفقرة ٤.

٣ - وارتئي أنه إذا ما قررت الأطراف المتفاوضة إدراج مادة بشأن ضريبة رأس المال فيتعين عليها الفصل فيما إذا كان ينبغي استخدام الفقرة ٤ بصيغتها المبينة أو استخدام صيغة تترك مسألة فرض الضريبة للدولة التي يوجد فيها رأس المال. ومن ثم ففي حالة استخدام صيغة الفقرة ٤ من الاتفاقية النموذجية التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية فإن شرح المادة ٢٢ الوارد أدناه سيكون له برمته صلة بالموضوع:

"لا تتناول هذه المادة إلا ضرائب رأس المال باستثناء ضريبتي التركات والأيلولة والضرائب على الهدايا ورسوم التحويل. وضرائب رأس المال التي تسري عليها هذه المادة، هي الضرائب المشار إليها في المادة ٢". [الفقرة ١]

''وتشكل ضرائب رأس المال بوجه عام، ضرائب تكميلية على الدخل المتأتي من رأس المال. وبالتالي لا يجوز مبدئيا جبي ضرائب عن عنصر ما من عناصر رأس المال إلا للدولة التي يحق لها فرض ضريبة على الدخل المتأتي من ذلك العنصر من عناصر رأس المال. بيد أنه لا يمكن الاكتفاء بمجرد الإشارة إلى القواعد المتصلة بفرض ضرائب على تلك الفئة من الدخل ذلك أن عناصر الدخل لا تخضع كلها للضرائب في دولة واحدة فقط''. [الفقرة ٢]

''ولذلك تعدد المادة، أولا الممتلكات التي يمكن إخضاعها للضرائب في الدولة التي توجد بها تلك الممتلكات. وإلى تلك الفئة تنتمي الممتلكات العقارية، المشار إليها في المادة ٦، المملوكة لمقيم في دولة متعاقدة والموجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى (الفقرة ١) والممتلكات المنقولة التي تشكل جزءا من الأصول التجارية لمنشأة دائمة تملكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو تتصل بمقر ثابت لمقيم بدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى يمارس من خلاله مهنة مستقلة (الفقرة ٢)''. [الفقرة ٣]

''والسفن والطائرات التي تستخدم في النقل الدولي والمراكب التي تستخدم في النقل عبر المجاري المائية الداخلية والممتلكات المنقولة المتصلة بتشغيل هذه السفن أو المراكب أو الطائرات لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة (الفقرة ٣). وتتفق هذه القاعدة مع أحكام المادة ٨ والفقرة ٣ من المادة ١٣. ومن المفهوم أن الفقرة ٣ من المادة ٨ تسري إذا كان مكان الإدارة الفعلية لمؤسسة نقل بحري أو مؤسسة نقل في المجاري المائية الداخلية موجودا على متن سفينة أو مركب. ومن ثم فالدول المتعاقدة التي قد تفضل أن تمنح دولة الإقامة الحق الحصري في فرض الضرائب أو أن تجمع بين معياري الإقامة والإدارة الفعلية، يجوز لها أن تستعيض، في إطار اتفاقيات ثنائية، عن الفقرة ٣ بحكم يتفق والأحكام المقترحة في الفقرتين ٢ و ٣ من شرح المادة ٨. أما الممتلكات العقارية المتصلة

بتشغيل السفن أو المراكب أو الطائرات فيجوز إخضاعها للضرائب في الدولة التي توجد بها، وفقا للقاعدة المنصوص عليها في الفقرة ١''. [الفقرة ٤]

''وفيما يتعلق بعناصر رأس المال غير تلك المذكورة في الفقرات ١ إلى ٣. تنص المادة على أنها لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها الشخص المالك لها. (الفقرة ٤)''. [الفقرة ٥]

''وإذا ظل الازدواج الضريبي قائما بسبب تباين القوانين المحلية عند تطبيق أحكام الفقرة ٤ على عناصر الممتلكات المنقولة، فإنه يجوز للدول المعنية أن تلجأ إلى إجراءات التراضي أو إلى تسوية المسألة عن طريق المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٦]

''ولا تنص المادة على أي قاعدة بشأن خصم الديون. فقوانين البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية من التباين بما لا يسمح بإيجاد حل موحد في هذا الصدد. وتتناول الفقرة ٤ من المادة ٢٤ مشكلة خصم الدين التي يمكن أن تنشأ إذا ما كان المكلف والدائن لا يقيمان في نفس الدولة''. [الفقرة ٧]

الشرح المتعلق بالفصل الخامس

طرق إزالة الازدواج الضريبي

المادة ٢٣

طرق إزالة الازدواج الضريبي

ألف – اعتبارات عامة

١ – تسير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على منوال الاتفاقية النموذجية التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية، وذلك فيما يتعلق بطرق إزالة الازدواج الضريبي ومن ثم استنسخت فيها صيغتا المادة ٢٣ البديلتان الواردتان في تلك الاتفاقية الأخيرة أي المادة ٢٣ ألف المتعلقة بطريقة الإعفاء والمادة ٢٣ باء المتعلقة بطريقة الخصم.

٢ – وتتوقف الطريقة التي يتبعها بلد ما في الإعفاء، في المقام الأول، على سياسته الضريبية العامة وهيكل نظامه الضريبي. ونظرا للتباين القائم بين شتى النظم الضريبية، فإن المعاهدات الضريبية الثنائية هي أكثر الوسائل مرونة في التوفيق بين النظم الضريبية المتضاربة واجتناب الازدواج الضريبي أو التخفيف من حدته.

٣ – ويرى أعضاء الفريق المنتمون إلى البلدان النامية أنه فيما يتعلق بتدابير تخفيف العبء الضريبي المتعين أن تطبِّقها البلدان المتقدمة النمو يمكن اللجوء، عند الاقتضاء، إلى طريقتي الإعفاء الضريبي والخصم الضريبي. واعتبرت طريقة الإعفاء طريقة مناسبة بالدرجة الأولى عندما تكون الولاية الضريبية على دخل بعينه تعود بموجب معاهدة إلى بلد المصدر، وارتئي أنها يمكن أن تتخذ شكل إعفاء تدريجي. أما عن طريقة خصم الضرائب المدفوعة في الخارج فمن عيوبها الرئيسية، في رأي البلدان النامية، أن المنفعة المتأتية من انخفاض الضرائب في البلدان النامية أو مما تمنحه تلك البلدان من امتيازات ضريبية يمكن أن تصب في جانب كبير منها في خزانة البلد المصدِّر لرأس المال بدلا من أن تعود إلى المستثمر الأجنبي الذي من أجله وضعت تلك الامتيازات. وهكذا تنتقل الإيرادات من البلد النامي إلى البلد المصدر لرأس المال.

٤ – ومن ثم تتوقف مدى فعالية تدابير الحوافز الضريبية التي تأخذ بها معظم البلدان النامية على مدى الترابط بين النظم الضريبية بالبلدان النامية ونظيرتها في البلدان المصدرة لرأس المال التي ترد منها الاستثمارات. وبالتالي فإن ما يهم البلدان النامية بصفة أساسية هو الحرص على ألا تبطل الضرائب في البلدان المصدرة لرأس المال التي تأخذ بنظام خصم الضرائب المدفوعة في الخارج مفعول تدابير الحوافز الضريبية. وهي نتيجة غير محمودة يمكن إلى حد ما اجتنابها في المعاهدات الثنائية من خلال نظام خصم "الضرائب المعفى من دفعها" الذي بمقتضاه لا تخصم البلدان المتقدمة النمو الضريبة المدفوعة فحسب بل وأيضا الضريبة المعفى من دفعها بموجب التشريعات التي تمنح حوافز ضريبية في البلدان النامية. كما يمكن تحاشي تلك النتيجة بالاستعانة بطريقة الإعفاء. ورأى أعضاء الفريق المنتمين إلى البلدان النامية ضرورة تأكيد مفهومهم الذي مؤداه أن كلا من طريقة الإعفاء أو البند الخاص بخصم الضرائب المعفى من دفعها يشكل بالنسبة لتلك البلدان هدفا أساسيا وجوهريا لدى التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية. ومن ناحية أخرى، لاحظ بعض الأعضاء أن الدراسات أظهرت أن العوامل الضريبية قد لا تكون في حد ذاتها عوامل حاسمة في عملية اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار ومن ثم قد لا تكون سياسة خصم الضرائب المعفى من دفعها، في رأيهم، سياسة مناسبة.

٥ – وأيد العديد من الأعضاء المنتمين للبلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية على حد سواء الرأي القائل بوجوب إدراج مسألة خصم الضرائب المعفى من دفعها في المعاهدات بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية متى كان البلد المتقدم النمو يأخذ بطريقة الخصم. بيد أن عضوا ينتمي إلى بلد متقدم النمو أعرب عن رأي يقول بأن خصم الضرائب المعفى من دفعها لا يشكل، لأسباب مختلفة، أداة مناسبة تخدم التنمية الاقتصادية، وهي هدف يمكن تحقيقه بشكل أفضل من خلال تدابير أخرى.

٦ – ولئن كانت طريقة الإعفاء التي تساعد على تخفيف عبء الازدواج الضريبي، تزيل الآثار غير المحمودة التي تلحقها ضرائب بلد الإقامة بمخطط الحوافز الضريبية، ببلد

المصدر، فإن بلدان متقدمة النمو عديدة أبدت استعدادا لإدراج ذلك النظام في معاهداتها. فعندما يطبق بلد المستثمر مبدأ خصم الضرائب المدفوعة في الخارج، تكون أنجع وسيلة لصون مفعول الحوافز الضريبية والامتيازات التي تمنحها البلدان النامية هي خصم الضرائب المعفى من دفعها. ولمعالجة تلك المشكلة هناك ثلاث بدائل يمكن النظر فيها.

٧ – أولا، يمكن تضمين أي تشريع محلي ببلد يمنح حوافز ضريبية أحكاما لا تجيز منح الحافز إلا إذا أثبت المكلف للإدارة الضريبية بأدلة مقنعة أن قوانين البلد الذي ستحول له الأرباح لا تفرض بشكل مباشر أو غير مباشر ضرائب على الدخل المشمول بالحوافز أو لا تخصم ضرائب نسختها الحوافز. ومن شأن حكم من هذا القبيل أن يحول دون إمكانية تدفق المكاسب المترتبة على الحوافز الضريبية من خزانة البلد النامي إلى المكلف ومن ثم إلى خزانة البلد المتقدم النمو.

٨ – ثانيا، يجوز تضمين أي اتفاقية ضريبية نصا يحظر على كل دولة متعاقدة أن تفرض ضرائب على الأرباح التي تجنيها مؤسسة مقرها في تلك الدولة من أنشطة تضطلع بها في الدولة الأخرى وتستفيد فيها من الحوافز الضريبية التي تمنحها تلك الأخيرة وذلك لحين إعادة الأرباح إلى الوطن أو تحويلها بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الدولة المتعاقدة الأولى. وهكذا يمكن إعادة استثمار تلك الأرباح في البلد النامي كي تظل معفاة من الضرائب. ويلزم وضع بعض القواعد المحاسبية ينعكس فيها هذا الحكم ويمكن أيضا أن تتفق الدول المتعاقدة على جدول زمني لإعادة الأرباح إلى الوطن.

٩ – ثالثا، قد يسمح للدولة المتعاقدة الأولى بفرض ضرائب على تلك الأرباح شريطة أن ترد، عملا باتفاق لاقتسام الإيرادات، إلى الدولة المتعاقدة التي تحقق فيها الإيراد مبالغ من إيرادات الضرائب يمكن منطقيا ربطها بالحوافز الضريبية الممنوحة من بلد المصدر. ويتميز هذا الاقتراح بميزة الحفاظ على قيمة الحافز الناشئة عن التضحية المالية التي بذلها البلد النامي وبسهولة تطبيقه نسبيا. ويمكن أن يستمد، من القواعد

المعمول بها في عديد من البلدان المتقدمة النمو في توزيع نسب إيرادات المكلفين حسب مصدر تلك الإيرادات وطبيعتها، معظم المعلومات اللازمة لتقرير مبلغ الإيرادات الضريبية التي يمكن ربطها بالحوافز الضريبية.

١٠ - وقد ادعى بعض الأعضاء من ناحية أخرى بأنه يمكن نظريا، القول بأن فعالية تدابير الحوافز الضريبية التي يأخذ بها العديد من البلدان النامية مرهونة في جانب منها بالترابط القائم بين النظم الضريبية بالبلدان النامية ونظيرتها في البلدان المصدرة لرأس المال التي تأخذ بنظام خصم الضرائب المدفوعة في الخارج، وبأن الحوافز الضريبية ''يضاهيها'' خصم ''الضرائب المعفى من دفعها'' الذي تمنحه البلدان المتقدمة النمو. ويقصد ''بخصم الضرائب المعفى من دفعها'' الخصم الممنوح بالنسبة لضرائب لم تسدد فعليا فحسب ولكنها ألغيت بموجب التشريعات المتعلقة بالحوافز.

١١ - وعلى امتداد زهاء ٢٠ عاما انقضت منذ صدور النص الأصلي لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، اضطلع بدراسات شتى تناولت المبررات الاقتصادية لاعتماد الحوافز الضريبية بهدف تشجيع الاستثمار. وقد أثبتت تلك الدراسات، حسبما ذكر هؤلاء الأعضاء، أن العوامل الضريبية قد لا تكون في حد ذاتها عوامل حاسمة في عملية اتخاذ المؤسسات للقرارات المتصلة بالاستثمار، ومن ثم فإن سياسة خصم الضرائب المعفى من دفعها قد لا تكون، في رأيهم، سياسة مناسبة. وأضافوا في هذا الصدد، أن ثمة عوامل أخرى تلعب دورا أكبر في تكوين ما يسمى ''بالمناخ الاستثماري'' في بلد ما، منها على سبيل المثال، الاستقرار السياسي والاقتصادي ووجود نظام قضائي مشهود له بالنزاهة وتوافر القوى العاملة الماهرة وعدم انطواء قوانين العمل وتكاليف الضمان الاجتماعي على أي عقبات تعترض عملية تنمية المؤسسات. واحتج بأن الحوافز الضريبية تنال من الوعاء الضريبي ويمكن أن تفضي إلى العواقب غير المحمودة التي يجرها نشوء نوع من التنافس بين الدول المتجاورة على منح الحوافز الضريبية في محاولة كل منها التفوق على الأخرى فيما تمنحه من حوافز بما يعرضها للتلاعب الضريبي. وفضلا عن ذلك، ففي الحالات التي تم فيها تضمين المعاهدات الضريبية أحكاما تقضي

بالخصم الضريبي ''المقابل''، ظهرت أمثلة على اصطناع أشكال من المعاملات التجارية تتيح الاستفادة من تلك الأحكام مما يفضي إلى تآكل الوعاء الضريبي وإلى تشويه اقتصادي غير مقصود في أثناء اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات.

١٢ - والواقع أنه رغم ما تقدم، تظل للبلدان، من الناحية السياسية، حرية اعتماد حوافز الاستثمار التي تبدو لها ذات نفع أو لا غنى عنها نظرا للضغط المتولد عن النظم الضريبية التفضيلية من قبيل المناطق المعفاة من الضرائب والخاضعة للإيالات الوطنية الأخرى، إلا أنه من الملاحظ في السنوات الأخيرة وجود اتجاه إلى تضييق نطاق تلك النظم عن ذي قبل بحيث توجه لأهداف محددة. ذلك أنها قد تقصر مثلا، على مجالات بعينها من مجالات النشاط الاقتصادي أو على مناطق جغرافية بعينها؛ وبدلا من أن تكون نظما مفتوحة فإنها أميل إلى أن تكون محكومة بحدود زمنية صارمة نسبيا. وعندما تختار البلدان النامية اعتماد حوافز ضريبية من هذا القبيل، يرى بعض من خبراء تلك البلدان أن الهدف الذي ينبغي أن تضعه دائما نصب عينيها لدى التفاوض بشأن أي معاهدة هو تضمين المعاهدات مع البلدان المصدرة لرأس المال التي تأخذ بنظام خصم الضرائب المدفوعة في الخارج حكما ينص على ''المقابل'' أو ينص على ''خصم الضرائب المعفى من دفعها''. ويتبين من الدراسات التي أجريت بشأن المعاهدات الضريبية المبرمة مؤخرا بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية أن الأحكام المتعلقة بخصم الضرائب المعفى من دفعها ما زالت ترد باستمرار وإن كان يتبدى الآن اتجاه إلى تقييد تلك الأحكام بحدود زمنية أشد من ذي قبل وأحيانا ما يدرج شرط ''وقف التنفيذ'' أو ''التنفيذ الموقوت'' الذي ينص على إنهاء سريان الحكم بعد، مثلا، خمسة أعوام ما لم تتفق الدول الشريكة في المعاهدة على تمديد فترة العمل به. وعندما تدرج شروط من هذا القبيل ينبغي، في رأي بعض خبراء البلدان النامية، أن يوفر البلد المستورد لرأس المال، في قوانينه الضريبية المحلية وفي معاهداته، نوعا من الحماية ضد أي قرار يتخذه البلد الشريك في المعاهدة برفض تمديد العمل بالحكم الذي ينص على خصم الضرائب المعفى من دفعها. ويمكن أن يأتي هذا على سبيل المثال في شكل

ما يسمى ''بالضريبة التعويضية'' وهي ضريبة الغرض منها تقليص الامتيازات الممنوحة بموجب التشريعات المتعلقة بالحوافز الضريبية المحلية وذلك بالمقدار الذي كان سيحول إلى خزانة البلد الشريك في المعاهدة في حالة عدم وجود حكم ينص على خصم الضرائب المعفى من دفعها. بيد أن بعض البلدان لا تجيز إدراج الضرائب التعويضية ضمن الضرائب المدفوعة في الخارج التي يجري خصمها.

١٣ - ويمكن أيضا أن تتعثر حركة الاستثمارات الدولية إذا كان النظام الذي يأخذ به بلد ما لإزالة الازدواج الضريبي لا يفضي، رغم اتباع المادة ٢٣ شكلا، إلى إزالة الازدواج الضريبي في الواقع العملي. فمثلا، قد تفضي الخصائص التلقائية في نظام ما إلى طرق لخصم الضرائب المدفوعة في الخارج لا يمكن الاستفادة منها. الأمر الذي لا يجافي فحسب روح المادة ٢٣ بل وقد يعوق أيضا الاستثمار الأجنبي.

١٤ - ويتضمن شرح المادتين ٢٣ ألف و ٢٣ باء من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، والذي له صلة وقتية بحالة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، الملاحظات الأولية التالية:

''ألف - نطاق المادتين

''تتناول هاتان المادتان ما يسمَّى بالازدواج الضريبي القانوني أي الحالة التي يخضع فيها دخل أو رأس مال شخص واحد للضرائب في أكثر من دولة''. [الفقرة ١]

''ويلزم بوجه خاص التمييز بين هذه الحالة وما يسمَّى بالازدواج الضريبي الاقتصادي أي الحالة التي يخضع فيها شخصان مختلفان لضرائب تُجبَى عن نفس الدخل أو رأس المال. فإذا ما شاءت دولتان حل مشاكل الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يتأتى لهما ذلك إلا بالمفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٢]

''وقد ينشأ الازدواج الضريبي القانوني الدولي في ثلاث حالات هي:

(أ) عندما تُخضع كل دولة متعاقدة الشخص لضريبة على دخله أو رأسماله (الخضوع التام لضرائب متزامنة)؛ [انظر الفقرة ٤ أدناه]؛

(ب) عندما يكون الشخص مقيما في دولة متعاقدة (دولة الإقامة)[١٦] ويستمد دخلا من دولة متعاقدة أخرى أو يملك فيها رأس مال (دولة المصدر أو الدولة التي توجد بها منشأة دائمة أو مقر ثابت) وتفرض الدولتان ضريبة على ذلك الدخل أو رأس المال؛ [انظر الفقرة ٥ أدناه]؛

(ج) عندما تُخضع كل دولة متعاقدة الشخص نفسه وهو ليس من المقيمين في أي دولة متعاقدة، للضريبة على الدخل الذي يستمده من دولة متعاقدة أو رأس المال الذي يملكه فيها: وقد ينشأ هذا، على سبيل المثال، في الحالة التي تكون فيها للشخص غير المقيم منشأة دائمة أو مقر ثابت في دولة متعاقدة (توجد فيها منشأة دائمة أو مقر ثابت) وتُدر عليه دخلا أو يملك رأس مال في دولة متعاقدة أخرى (دولة المصدر) (الخضوع المحدود لضرائب متزامنة)''. [الفقرة ٣] [انظر الفقرة ١١ أدناه]

''وبموجب المادة ٤ تصبح الحالة (أ) مماثلة للحالة (ب) من حيث التنازع الناشئ فيهما. ذلك أن تلك المادة تعرف مصطلح ''مقيم في دولة متعاقدة'' بالإشارة إلى خضوع الشخص للضريبة بموجب القوانين المحلية، بحكم محل سكنه أو إقامته أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طبيعة مشابهة (الفقرة ١ من المادة ٤) وإدراج قائمة بمعايير خاصة تتصل بحالة ازدواج الإقامة لتحديد أيٍّ من الدولتين تُعَد دولة الإقامة بمفهوم الاتفاقية. (الفقرتان ٢ و ٣ من المادة ٤)''. [الفقرة ٤]

''ويمكن فض التنازع الناشئ في الحالة (ب) بتوزيع الحق في فرض الضرائب بين الدول المتعاقدة. ويجوز أن يأتي هذا التوزيع في شكل تنازل عن

(١٦) لا تنطبق هذه الحاشية على النص العربي.

الحق في فرض الضريبة من جانب دولة المصدر أو دولة الموقع أو الدولة التي توجد فيها منشأة دائمة أو مقر ثابت أو دولة الإقامة، أو اقتسام الدولتين لذلك الحق في فرض الضريبة. وتنظم أحكام الفصلين الثالث والرابع من الاتفاقية مجتمعة مع أحكام المادتين ٢٣ ألف و ٢٣ باء عملية التوزيع تلك". [الفقرة ٥]

"وتُمنَح إحدى الدولتين المتعاقدتين دون الأخرى الحق في فرض ضرائب على بعض عناصر الدخل أو عناصر رأس المال فالمادة ذات الصلة بهذا الأمر تنص على أن الدخل أو رأس المال المقصودين لا تخضع للضريبة إلا في دولة متعاقدة واحدة[١٧]. وعبارة لا تخضع للضريبة إلا في دولة متعاقدة واحدة تمنع الدولة المتعاقدة الأخرى من فرض الضرائب؛ ومن ثم يُجتَنب الازدواج الضريبي. وعادة ما تكون الدولة التي تُمنح دون غيرها الحق في فرض الضرائب هي الدولة التي يُعتبر المكلف من المقيمين فيها بمفهوم المادة ٤ أي دولة الإقامة، ولكن ثمة أربع مواد[١٨] تنص على إمكانية منح هذا الحق الحصري للدولة المتعاقدة الأخرى أي دولة المصدر التي لا يكون المكلف من المقيمين بمفهوم المادة ٤". [الفقرة ٦]

"وفيما يتعلق بعناصر أخرى من الدخل أو رأس المال لا يكون الحق في فرض الضرائب حقا حصريا ومن ثم تنص المادة ذات الصلة على أن

---

(١٧) انظر الجملة الأولى من الفقرة ١ من المادة ٧، والفقرتين ١ و ٢ من المادة ٨، ... والفقرتين ٣ و [٦] من المادة ١٣، والجملة الأولى من الفقرة ١ من المادة ١٤، والجملة الأولى من الفقرة ١ والفقرة ٢ من المادة ١٥، والمادة ١٨ [باستثناء الفقرتين ١ و ٢ من الخيار باء]، والفقرتين ١ و ٢ من المادة ١٩، والفقرة ١ من المادة ٢١ والفقرتين ١ و ٢ من المادة ١٩ والفقرة ١ من المادة ٢١ والفقرتين ٣ و ٤ من المادة ٢٢.

(١٨) انظر الفقرتين ١ و ٢ من المادة ٨ والفقرة ٣ من المادة ١٣ والفقرة الفرعية (أ) من الفقرتين ١ و ٢ من المادة ١٩ والفقرة ٣ من المادة ٢٢.

الدخل أو رأس المال المقصورين ''يجوز إخضاعهما للضرائب'' في الدولة المتعاقدة (دولة المصدر أو الدولة التي توجد بها منشأة دائمة أو مقر ثابت) التي لا يكون فيها المكلف مقيما بمفهوم المادة ٤. وفي تلك الحالة يتوجب على دولة الإقامة أن تقر إعفاء ضريبيا اجتنابا للازدواج الضريبي والقصد من الفقرتين ١ و ٢ من المادة ٢٣ ألف والفقرة ١ من المادة ٢٣ باء منح الإعفاء الضروري''. [الفقرة ٧]

''وتنطبق المادتان ٢٣ ألف و ٢٣ باء على الحالة التي يستمد فيها شخص مقيم بدولة الإقامة دخلا من دولة متعاقدة أخرى أي الدولة التي توجد بها منشأة دائمة أو مقر ثابت أو دولة المصدر (التي ليست دولة إقامة بمفهوم الاتفاقية) أو يملك فيها رأس مال وهي الحالة التي يجوز فيها إخضاع ذلك الدخل أو رأس المال، وفقا للاتفاقية، للضرائب في الدولة الأخرى أي الدولة التي توجد بها منشأة دائمة أو مقر ثابت أو دولة المصدر. ومن ثم لا تسري هاتان المادتان إلا على دولة الإقامة ولا توضحان الكيفية التي يمكن بها للدولة المتعاقدة الأخرى أي الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو دولة المصدر التصرف في هذا الأمر''. [الفقرة ٨]

''وعندما يستمد شخص مقيم في دولة إقامة من الدول المتعاقدة دخلا من تلك الدولة ذاتها عن طريق منشأة دائمة أو مقر ثابت مملوك له في الدولة المتعاقدة الأخرى فإنه يجوز للدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أن تفرض ضريبة على أي دخل من هذا القبيل (باستثناء الدخل المتأتي من ممتلكات عقارية في دولة الإقامة) إذا كان متأتيا من تلك المنشأة الدائمة أو المقر الثابت (الفقرة ٢ من المادة ٢١). وفي هذه الحالة أيضا يتوجب على دولة الإقامة أن تقر إعفاء ضريبيا بموجب المادة ٢٣ ألف أو المادة ٢٣ باء، على الدخل المتأتي من المنشأة الدائمة أو المقر الثابت الموجود في الدولة المتعاقدة الأخرى بصرف النظر عن كون الدخل المقصود قد نشأ في الأصل في دولة

الإقامة. بيد أنه عندما تتفق الدولتان المتعاقدتان على منح دولة الإقامة التي تطبق طريقة الإعفاء حقا محدودا في أن تفرض أسوة بدولة المصدر ضرائب على أرباح الأسهم أو الفوائد في نطاق الحدود المبينة في الفقرة ٢ من المادة ١٠ أو المادة ١١ ... فإنه ينبغي للدولتين أن تتفقا أيضا على أن تخصم الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة الضريبة التي قامت بتحصيلها دولة الإقامة وذلك تمشيا مع الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف أو الفقرة ١ من المادة ٢٣ باء". [الفقرة ٩]

"عندما يستمد شخص مقيم بدولة الإقامة دخلا من دولة ثالثة عن طريق منشأة دائمة أو مقر ثابت يملكه في الدولة المتعاقدة التي توجد بها تلك المنشأة أو المقر فإنه يجوز لتلك الدولة الأخيرة أن تُخضع للضرائب أي دخل من هذا القبيل (باستثناء الدخل المتأتي من ممتلكات عقارية في الدولة الثالثة) إذا كان متأتيا من تلك المنشأة الدائمة أو المقر الثابت (الفقرة ٢ من المادة ٢١). وفي هذه الحالة أيضا، يتوجب على دولة الإقامة أن تخول إعفاء ضريبيا بمقتضى المادة ٢٣ ألف أو المادة ٢٣ باء فيما يتعلق بالدخل المتأتي من المنشأة الدائمة أو المقر الثابت الموجود في الدولة المتعاقدة الأخرى. وليس في الاتفاقية ما ينص على أن تخصم الدولة المتعاقدة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت الضرائب التي تُجبى في الدولة الثالثة المستمد منها ذلك الدخل؛ بيد أن الفقرة ٤ من المادة ٢٤ تقضي بأن أي إعفاء ضريبي تنص التشريعات المحلية للدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت (عدا الاتفاقيات المتعلقة بالازدواج الضريبي) على منحه للأشخاص المقيمين فيها يجب أن يُمنح أيضا لأي منشأة دائمة موجودة في تلك الدولة وتكون تابعة لإحدى المؤسسات في دولة الإقامة ...". [الفقرة ١٠]

"ولا يندرج التنازع الناشئ في الحالة (ج) الوارد ذكرها في الفقرة ٣ أعلاه، في نطاق الاتفاقية حيث أنها لا تسري، بموجب المادة ١، إلا على

الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو في كلتيهما. بيد أنه يمكن تسوية هذا التنازع من خلال إجراء التراضي ...". [الفقرة ١١]

"باء – بيان طرق إزالة الازدواج الضريبي

يتبع في الاتفاقيات القائمة مبدآن رئيسيان لإزالة الازدواج الضريبي لدى الدولة التي يقيم بها المكلف. وتبسيطا للأمور يُقتصر في هذا المقام على ضريبة الدخل، ولكن المبدأين يسريان أيضا على ضريبة رأس المال". [الفقرة ١٢]

"١ – مبدأ الإعفاء

يقضي مبدأ الإعفاء بألا تخضع دولة الإقامة لضرائب الدخل الذي يجوز، وفقا للاتفاقية، إخضاعه للضرائب في الدولة التي توجد بها منشأة دائمة أو مقر ثابت أو في دولة المصدر (الأمر الذي يسري أيضا بالقطع على الدخل الذي لا يخضع للضريبة إلا في دولة الموقع أو دولة المصدر...)". [الفقرة ١٣]

"ويجوز تطبيق مبدأ الإعفاء بطريقتين رئيسيتين:

(أ) عدم احتساب دولة الإقامة على الإطلاق، في أغراضها الضريبية، للدخل الذي يجوز إخضاعه للضرائب في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو في دولة المصدر؛ ولا يحق لدولة الإقامة أن تأخذ الدخل الذي يسري عليه هذا الإعفاء، في الاعتبار لدى تحديد الضرائب المتعين فرضها على بقية الدخل؛ وتسمى هذه الطريقة الإعفاء الكامل؛

(ب) عدم فرض ضرائب في دولة الإقامة على الدخل الذي يجوز إخضاعه للضرائب في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو في دولة المصدر إلا أن دولة الإقامة تحتفظ بالحق في أن تأخذ ذلك الدخل في الاعتبار لدى تحديد الضرائب المتعين فرضها على بقية الدخل؛ وتسمى هذه الطريقة 'الإعفاء التدريجي'". [الفقرة ١٤]

"٢ - مبدأ الخصم

يقضي مبدأ الخصم بأن تحسب دولة الإقامة ضرائبها على أساس إجمالي دخل المكلف بما فيه الدخل المتأتي من الدولة الأخرى أي الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو دولة المصدر والذي يجوز، وفقا للاتفاقية، إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى (ولكنه لا يشمل الدخل الذي لا يخضع للضريبة إلا في دولة المصدر ...). وهكذا تخصم دولة الإقامة من الضرائب المستحقة لها الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى. [الفقرة ١٥]

"ويمكن تطبيق مبدأ الخصم بطريقتين رئيسيتين:

(أ) أن تخصم دولة الإقامة المبلغ الكلي للضرائب المدفوعة في الدولة الأخرى على دخل يجوز إخضاعه للضرائب في تلك الدولة وتسمى هذه الطريقة الخصم الكامل؛

(ب) أن تقصر دولة الإقامة الخصم الذي تمنحه نظير الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى على ذلك الجزء من ضرائبها المناسب للدخل الذي يجوز فرض ضرائب عليه في تلك الدولة الأخرى؛ ويُطلق على هذه الطريقة 'الخصم العادي'.

"والفارق الأساسي بين الطرق آنفة الذكر هو أنه في طريقتي الإعفاء يولى الاعتبار للدخل في حين أنه في طريقتي الخصم يولى الاعتبار للضريبة". [الفقرة ١٧]

"جيم - تنفيذ الطرق المذكورة وآثارها

لعل المثال الموضح بالأرقام يتيح فهم آثار مختلف الطرق بشكل أفضل. فلنفترض مثلا أن مجموع دخل شخص ما هو ١٠٠ ٠٠٠ يحصل من إحدى الدولتين (دولة الإقامة) على ٨٠ ٠٠٠ من ذلك الدخل ويحصل من الدولة الأخرى (دولة المصدر) على ٢٠ ٠٠٠. ولنفترض أن معدل الضريبة

في دولة الإقامة على دخل قدره ٠٠٠ ١٠٠ هي ٣٥ في المائة ومعدلها على دخل قدره ٠٠٠ ٨٠ هي ٣٠ في المائة. ولنفترض كذلك أن معدل الضريبة في دولة المصدر هي إما ٢٠ في المائة – الحالة ('١') أو ٤٠ في المائة – الحالة ('٢') بحيث تكون الضريبة الواجب دفعها في تلك الدولة عن دخل قدره ٠٠٠ ٢٠ هي ٠٠٠ ٤ في الحالة '١' أو ٠٠٠ ٨ في الحالة '٢'''. [الفقرة ١٨]

''فإن حصل المكلف على دخل في دولة الإقامة مجموعه ٠٠٠ ١٠٠ يكون مبلغ الضريبة المستحقة عليه هو ٠٠٠ ٣٥. وإذا كان لديه دخل بنفس المبلغ ولكن حصل عليه بالطريقة المبينة أعلاه و لم يكن هناك في القوانين المحلية بدولة الإقامة ما ينص على منح أي إعفاء ضريبي و لم تكن هناك أي اتفاقيات بين دولة الإقامة ودولة المصدر، فإن مجموع الضريبة في الحالة ('١'): سيبلغ ٠٠٠ ٣٥ زائد ٠٠٠ ٤ = ٠٠٠ ٣٩ وفي الحالة ('٢'): ٠٠٠ ٣٥ زائد ٠٠٠ ٨ = ٠٠٠ ٤٣''. [الفقرة ١٩]

''١- طريقتا الإعفاء

تقصر دولة الإقامة، بموجب طريقتي الإعفاء، ضرائبها على ذلك الجزء من مجموع الدخل الذي يحق لها، وفقا لمختلف مواد الاتفاقية، إخضاعه للضريبة، أي الدخل البالغ ٠٠٠ ٨٠.

(أ) الإعفاء الكامل

تفرض دولة الإقامة ضريبة على مبلغ قدره ٠٠٠ ٨٠ بالمعدل المطبق على شريحة الدخل البالغ ٠٠٠ ٨٠ أي ٣٠ في المائة.

	الحالة '١'	الحالة '٢'
الضريبة في دولة الإقامة، ٣٠ في المائة من مبلغ ٠٠٠ ٨٠	٠٠٠ ٢٤	٠٠٠ ٢٤
زائد الضريبة في دولة المصدر	٠٠٠ ٤	٠٠٠ ٨
مجموع الضرائب	**٠٠٠ ٢٨**	**٠٠٠ ٣٢**
الإعفاء الممنوح من دولة الإقامة	٠٠٠ ١١	٠٠٠ ١١

(ب) الإعفاء مع التصاعد

تفرض دولة الإقامة على دخل قدره ٠٠٠ ٨٠ ضريبة بالمعدل المطبّق على مجموع الدخل أينما كان منشأه (٠٠٠ ١٠٠) أي بمعدل ٣٥ في المائة.

	الحالة '١'	الحالة '٢'
الضريبة في دولة الإقامة، ٣٥ في المائة من مبلغ ٠٠٠ ٨٠	٠٠٠ ٢٨	٠٠٠ ٢٨
زائد الضريبة في دولة المصدر	٠٠٠ ٤	٠٠٠ ٨
مجموع الضرائب	**٠٠٠ ٣٢**	**٠٠٠ ٣٦**
الإعفاء الممنوح من دولة الإقامة	٠٠٠ ٧	٠٠٠ ٧
	[الفقرة ٢٠]	

"في كلتا الحالتين، لا يؤثر مستوى الضريبة في دولة المصدر بأي حال على مبلغ الضريبة الذي تتنازل عنه دولة الإقامة. فإن كانت الضريبة على الدخل المتأتي من دولة المصدر أقل في دولة المصدر من المبلغ المفروض أن تخصمه دولة الإقامة على سبيل الإعفاء – الحالات (أ) '١' و (أ) '٢' و (ب) '١' – فإن المكلف سيحقق نتيجة أفضل مما لو كان قد حصل على إجمالي دخله من دولة الإقامة وحدها. وفي الحالة المعاكسة – الحالة (ب) '٢' سيحقق المكلف نتيجة أسوأ". [الفقرة ٢١]

''ويتبين أيضا من المثال الوارد أعلاه أن المبلغ الذي يخصم تخفيفا للضريبة في حالة أخذ دولة الإقامة بطريقة الإعفاء الكامل قد يفوق الضريبة التي تجبيها دولة المصدر، حتى وإن كانت معدلات الضريبة في دولة المصدر أعلى منها في دولة الإقامة. ويرجع ذلك إلى أنه في ظل طريقة الإعفاء الكامل لا تسقط ضريبة دولة الإقامة على الدخل المتأتي من دولة المصدر فحسب (٣٥ في المائة من ٢٠ ٠٠٠ = ٧ ٠٠٠؛ شأنها شأن طريقة الإعفاء مع التصاعد) بل وأيضا تخفض الضريبة على بقية الدخل (٨٠ ٠٠٠) بمبلغ يعادل الفارق بين معدلي الضريبة المطبقين في دولة الإقامة على شريحتي الدخل (أي المعدل البالغ ٣٥ في المائة مطروحا منه ٣٠ في المائة = ٥ في المائة وهو المعدل الذي يطبق على مبلغ ٨٠ ٠٠٠ = ٤ ٠٠٠). [الفقرة ٢٢]

'٢' طريقتا الخصم

تحتفظ دولة الإقامة بموجب طريقتي الخصم بحقها في أن تفرض ضريبة على مجموع دخل المكلف ولكنها تمنح خصما بعد احتساب الضريبة على هذا النحو.

(أ) الخصم الكامل

تحتسب دولة الإقامة الضريبة على دخل إجماليه ١٠٠ ٠٠٠ بمعدل ٣٥ في المائة وتجيز خصم الضريبة المستحقة في دولة المصدر عن الدخل المتأتي من تلك الدولة الأخيرة.

	الحالة '١'	الحالة '٢'
الضريبة في دولة الإقامة، ٣٥ في المائة من ١٠٠ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
مطروحا منها الضريبة في دولة المصدر	– ٤ ٠٠٠	– ٨ ٠٠٠
الضريبة المستحقة	٣١ ٠٠٠	٢٧ ٠٠٠
مجموع الضرائب	**٣٥ ٠٠٠**	**٣٥ ٠٠٠**
الخصم الممنوح من دولة الإقامة على سبيل الإعفاء	٤ ٠٠٠	٨ ٠٠٠

(ب) الخصم العادي

تحتسب دولة الإقامة الضريبة على مجموع الدخل البالغ ١٠٠ ٠٠٠ بمعدل ٣٥ في المائة وتجيز خصم الضريبة المستحقة في دولة المصدر على الدخل المتأتي من تلك الدولة الأخيرة ولكنها لا تمنح بأي حال خصما يفوق جزء الضريبة الذي يعزى في دولة الإقامة إلى الدخل المتأتي من دولة المصدر (أقصى خصم). ومن ثم فأقصى خصم هو ٣٥ في المائة من ٢٠ ٠٠٠ = ٧ ٠٠٠.

	الحالة '١'	الحالة '٢'
الضريبة في دولة الإقامة، ٣٥ في المائة من ١٠٠ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
مطروحا منها الضريبة في دولة المصدر	- ٤ ٠٠٠	
مطروحا منها أقصى خصم		- ٧ ٠٠٠
الضريبة المستحقة	٣١ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠
مجموع الضرائب	**٣٥ ٠٠٠**	**٣٦ ٠٠٠**
الخصم الممنوح من دولة الإقامة على سبيل الإعفاء	٤ ٠٠٠ [الفقرة ٢٣]	٧ ٠٠٠

''من سمات طريقتي الخصم مقارنة بطريقتي الإعفاء أن دولة الإقامة ليست ملزمة على الإطلاق بمنح خصم يفوق مبلغ الضريبة المستحقة في دولة المصدر''. [الفقرة ٢٤]

''إذا كانت الضريبة المستحقة في دولة المصدر أقل من الضريبة التي تحتسبها دولة الإقامة على الدخل المتأتي من دولة المصدر (أقصى خصم) سيتوجب على المكلف سداد نفس مبلغ الضرائب الذي كان سيدفعه لو كان خاضعا للضريبة في دولة الإقامة فقط، أي لو كان يستمد دخله كاملا من دولة الإقامة فقط''. [الفقرة ٢٥]

''وتتحقق نفس النتيجة عندما تكون الضريبة المستحقة في دولة المصدر أعلى، وتكون دولة الإقامة تطبق طريقة الخصم الكامل، على الأقل ما دام مجموع الضريبة المستحقة لدولة الإقامة يساوي أو يفوق مبلغ الضريبة المستحقة في دولة المصدر''. [الفقرة ٢٦]

''وعندما تكون الضريبة المستحقة في دولة المصدر أعلى ويكون الخصم محدودا (الخصم العادي)، فإن المكلف لن يحصل على خصم عن كامل الضريبة التي دفعها في دولة المصدر. وفي تلك الحالة، ستكون النتيجة أقل إيجابية بالنسبة للمكلف مما لو كان كامل دخله مستمدا من دولة الإقامة، وفي هذه الظروف سيترتب على طريقة الخصم العادي نفس الأثر الذي يترتب على طريق الإعفاء مع التصاعد''. [الفقرة ٢٧]

''دال- الطريقتان المقترحتان في المواد

اتبع المبدآن معا في الاتفاقيات المبرمة بين البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية. وتفضل بعض الدول المبدأ الأول، بينما تفضل دول أخرى المبدأ الآخر. ومن الناحية النظرية، قد يستصوب البعض إقرار مبدأ وحيد، غير أنه نظرا للأفضليات المشار إليها، تركت لكل دولة حرية الاختيار. [الفقرة ٢٨]

''ومن جهة أخرى، تبينت أهمية تحديد عدد الطرق المرتكزة على كل مبدأ يتعين اتباعه. ونظرا لهذا التحديد، صيغت المواد بطريقة تترك للبلدان الأعضاء حرية اختيار طريقة من الطريقتين:

- طريقة الإعفاء مع التصاعد (المادة ٢٣ ألف)،
- وطريقة الخصم العادي (المادة ٢٣ باء)''. [الفقرة ٢٩]

''وإذا اعتمدت دولتان متعاقدتان نفس الطريقة، فإنه يكفي إدراج المادة ذات الصلة في الاتفاقية. غير أنه، إذا اعتمدت الدولتان المتعاقدتان

طريقتين مختلفتين، فإنه يجوز دمج المادتين معا في مادة واحدة، ويتعين إدراج اسم الدولة في الجزء الملائم من المادة، تبعا للطريقة التي تعتمدها تلك الدولة''. [الفقرة ٣٠]

''ويجوز للدولتين المتعاقدتين أن تجمع بين الطريقتين. بل إن هذا الجمع ضروري لدولة متعاقدة من دول الإقامة تعتمد عموما طريقة الإعفاء في حالة الدخل الذي يجوز إخضاعه بموجب المادتين ١٠ و ١١ لضريبة محدودة في دولة المصدر المتعاقدة الأخرى. ففي تلك الحالة، تنص المادة ٢٣ ألف في الفقرة ٢ على خصم الضريبة المحدودة التي جبتها دولة المصدر المتعاقدة الأخرى. وعلاوة على ذلك، قد ترغب الدول التي تعتمد عموما طريقة الإعفاء في أن تستثني عناصر محددة من الدخل من الإعفاء وتطبق على تلك العناصر طريقة الخصم. وفي هذه الحالة، يمكن تعديل الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف لإدراج عناصر الدخل هذه''. [الفقرة ٣١]

''وصيغت المادتان صياغة عامة لا تورد القواعد التفصيلية المتعلقة بكيفية احتساب الإعفاء أو الخصم، وتركت هذه المسألة للقوانين المحلية والممارسات الجاري بها العمل. وللدول التي ترى ضرورة تسوية هذا المشكل في الاتفاقية نفسها أن تفعل في المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٣]

باء – شرح فقرات المادة ٢٣ ألف

١٤ – بما أن المادة ٢٣ ألف من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تستنسخ المادة ٢٣ ألف من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن شرح المنظمة الوارد على هذه المادة وثيق الصلة بالموضوع:

''الفقرة ١

ألف – التزام دولة الإقامة بمنح الإعفاء

نصت المادة على أن دولة الإقامة تعفي من الضريبة الدخل أو رأس المال الذي 'يجوز أن يخضع للضريبة' في دولة الموقع أو دولة المصدر، استنادا إلى الاتفاقية''. [الفقرة ٣٣]

''وبناء عليه، يتعين على دولة الإقامة أن تمنح الإعفاء سواء كانت الدولة الأخرى تمارس حق فرض الضريبة فعلا أم لا. وتعتبر هذه الطريقة أكثر الطرق اتساما بالطابع العملي لأنها تعفي دولة الإقامة من القيام بتحريات بشأن الوضع الضريبي الفعلي في الدولة الأخرى''. [الفقرة ٣٤]

''ومن حين لآخر، قد ترى الدول المتفاوضة أن من المعقول في ظروف معينة إيراد استثناء على الالتزام المطلق بمنح الإعفاء والواقع على عاتق دولة الإقامة. وقد يكون الأمر كذلك، لتفادي عدم فرض الضريبة إطلاقا، عندما تكون القوانين المحلية لدولة المصدر لا تفرض أي ضريبة على عناصر محددة من الدخل أو رأس المال، أو لا تتم جباية الضرائب فعلا بسبب ظروف خاصة من قبيل التعويض عن خسارة، أو حدوث غلط، أو انصرام الأجل القانوني. ولتفادي عدم فرض الضريبة على عناصر محددة من الدخل، يجوز للدولتين المتعاقدتين أن تعدلا المادة المقصودة نفسها ... ويمكن أيضا إيراد استثناء على القاعدة العامة، لتحقيق نوع من المعاملة بالمثل، عندما تعتمد إحدى الدول طريقة الإعفاء وتعتمد الدولة الأخرى طريقة الخصم. وأخيرا، قد يدرج استثناء على القاعدة العامة عندما ترغب دولة في أن تطبق على عناصر محددة من الدخل طريقة الخصم بدل طريقة الإعفاء ...''. [الفقرة ٣٥]

''وكما سبق ذكره ... لا تطبق طريقة الإعفاء على عناصر الدخل التي يجوز، وفقا للاتفاقية، أن تخضع للضريبة في دولة الإقامة لكنها يجوز أن تخضع أيضا لضريبة محدودة في الدولة المتعاقدة الأخرى. ففيما يتعلق بعناصر الدخل هذه، تنص الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف على تطبيق طريقة الخصم عليها ...''. [الفقرة ٣٦]

١٥ - وفي اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، يشمل الحق في فرض الضريبة في بلد المصدر في حالات عديدة الدخل الذي لا يخضع للضريبة بموجب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية إلا في بلد الإقامة. ويترتب على ذلك، أن العديد من البلدان التي تعتمد طريقة الإعفاء في اتفاقياتها الثنائية قد ترغب في تقييد تطبيق الفقرة ١ من المادة ٢٣ ألف، بقصر الإعفاء الضريبي مثلا على الدخل الذي تفرض عليه فعلا ضريبة في بلد المصدر أو بتطبيق الخصم الضريبي المنصوص عليه في الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف بدل الإعفاء الضريبي على بعض عناصر الدخل. كما أنه نظرا لكون الفقرة ١ من المادة ٢٣ ألف من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لها نطاق أوسع من نطاق النص المماثل لها في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون، فإن الدولة التي تختار عموما طريقة الإعفاء قد تختار طريقة الخصم في عناصر محددة من الدخل لم يرد ذكرها في الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف.

١٦ - ويتوالى شرح منظمة التعاون والتنمية كما يلي:

''باء - صيغة بديلة للمادة

من الآثار المترتبة على طريقة الإعفاء بصيغتها الواردة في المادة هو أن الدخل أو رأس المال الخاضع للضريبة في دولة الإقامة يخفض منه المبلغ المعفى من الضرائب في تلك الدولة. وإذا استُخدم في دولة معينة الدخل المحدد لأغراض فرض ضريبة الدخل مقياسا لأغراض أخرى، مثل الاستحقاقات الاجتماعية، فإن تطبيق طريقة الإعفاء من الضريبة بالشكل المقترح قد يؤدي

إلى منح تلك الاستحقاقات إلى أشخاص لا ينبغي أن يستفيدوا منها. وتفاديا لهذه النتائج، يمكن تعديل هذه المادة بإدراج الدخل المعني في الدخل الخاضع للضريبة في دولة الإقامة. ويجب على دولة الإقامة، في مثل هذه الحالات، أن تتخلى عن ذلك الجزء من مجموع الضريبة المناسب للدخل المعني. وإن من شأن هذا الإجراء أن يفضي إلى نفس النتيجة التي تفضي إليها المادة بشكلها المقترح. وللدول إجراء مثل هذه التعديلات في صياغة المادة. وإذا شاءت دولة صياغة المادة على النحو المذكور آنفا، فإنه يمكن صياغة الفقرة ١ على النحو التالي:

'عندما يستمد مقيم في دولة متعاقدة دخلا أو يملك رأس مال لا يخضع أو لا يجوز أن يخضع للضريبة، وفقا لأحكام الاتفاقية، إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الدولة الأولى تسمح، رهنا بأحكام الفقرة ٢، بأن يُخصم من ضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال ذلك من الجزء من ضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال التي تطبق، حسب الحالة، على الدخل المستمد من رأس المال المملوك في تلك الدولة الأخرى'.

وإذا صيغت المادة على المنوال، فإنه لن تكون ثمة حاجة إلى المادة ٣ ويمكن بالتالي حذفها''. [الفقرة ٣٧]

''جيم – مشاكل مختلفة

تتضمن المادة ٢٣ ألف المبدأ الذي يقضي بأن تمنح دولة الإقامة إعفاء ضريبيا، غير أنها لا تورد تفاصيل القواعد المتعلقة بكيفية تطبيق هذا الإعفاء. ويتسق هذا الأمر مع النمط العام للاتفاقية. وتورد المواد ٦ إلى ٢٢ القواعد التي تحدد الحق في فرض الضرائب على مختلف أنواع الدخل أو رأس المال دون التطرق، كقاعدة، إلى تحديد الدخل أو رأس المال الخاضع للضرائب وأشكال

الخصم أو معدل الضرائب أو ما إلى ذلك. (انظر مع ذلك الفقرة ٣ من المادة ٧ والمادة ٢٤). وأظهرت التجربة أنه قد تنشأ مشاكل عديدة، في هذا الصدد. ويصح هذا الأمر على الأخص بالنسبة للمادة ٢٣ ألف. وتتناول الفقرات التالية بعضا منها. وفي حال عدم وجود حكم محدد في الاتفاقية، تطبّق القوانين المحلية السارية في كل دولة من الدول المتعاقدة. وتتضمن بعض الاتفاقيات إشارة صريحة إلى القوانين المحلية، غير أن ذلك لا يفيد إذا كانت القوانين المحلية لا تعمل بطريقة الإعفاء. وفي هذه الحالات، ينبغي للدول المتعاقدة التي تواجه هذا المشكل أن تسن قواعد لتطبيق المادة ٢٣ ألف، عند الاقتضاء، وذلك بعد استشارة السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى (الفقرة ٣ من المادة ٢٥)". [الفقرة ٣٨]

"١ - المبلغ الذي ينبغي إعفاؤه من الضريبة

إن مبلغ الدخل الذي ينبغي أن تعفيه دولة الإقامة من الضريبة هو المبلغ الذي، لولا الاتفاقية، لخضع لضريبة الدخل المحلية وفقا للقوانين المحلية التي تنظم هذه الضريبة. ويمكن بالتالي أن يختلف هذا المبلغ عن مبلغ الدخل الخاضع للضريبة في دولة المصدر وفقا لقوانينها المحلية". [الفقرة ٣٩]

"وعادة ما يكون أساس حساب ضريبة الدخل هو مجموع الدخل الصافي، أي الدخل الإجمالي مطروحا منه المبالغ المسموح بخصمها. وعليه، فإن المبلغ المعفى من الضرائب هو الدخل الإجمالي المستمد من دولة المصدر مطروحا منه أي مبالغ مسموح بخصمها (محددة أو نسبية) مرتبطة بهذا الدخل".[الفقرة ٤٠]

"وتنشأ المشاكل لأن معظم البلدان تنص قوانينها الضريبية المحلية على خصم مبالغ إضافية من مجموع الدخل أو من عناصر محددة من الدخل

للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة. ولعل المثال الرقمي التالي يوضح المشكل:

(أ)	الدخل المحلي (الإجمالي ناقصا منه النفقات المسموح بها)	١٠٠
(ب)	الدخل المتأتي من الدولة الأخرى (الإجمالي مطروحا منه النفقات المسموح بها)	١٠٠
(ج)	مجموع الدخل	٢٠٠
(د)	المبالغ المخصومة لتغطية النفقات الأخرى المنصوص عليها في قوانين دولة الإقامة التي لا ترتبط بأي عنصر من عناصر الدخل الواردة في البندين (أ) و (ب)، من قبيل أقساط التأمين واشتراكات مؤسسات الرعاية الاجتماعية	-٢٠
(هـ)	الدخل 'الصافي'	١٨٠
(و)	التخفيضات الشخصية والعائلية	-٣٠
(ز)	الدخل الخاضع للضريبة	١٥٠

السؤال هو التالي: ما هو المبلغ الذي ينبغي إعفاؤه من الضريبة، مثلا:

*١٠٠ (البند (ب))، وينتج عنه مبلغ خاضع للضريبة قدره ٥٠؛

- أو ٩٠ (نصف البند (هـ)، وفقا لنسبة البند (ب) من البند (ج)، وينتج عنه مبلغ قدره ٦٠ (البند (و) المخصوم بكامله من الدخل المحلي)؛
- أو ٧٥ (نصف البند (ز)، وفقا لنسبة البند (ب) من البند (ج)، وينتج عنه مبلغ قدره ٧٥؛
- أو أي مبلغ آخر''. [الفقرة ٤١]

''يتبين من مقارنة قوانين وممارسات البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية أن المبلغ المعفى من الضرائب يختلف اختلافا كبيرا من بلد لآخر. وسيتوقف الحل الذي ستعتمده دولة ما على السياسة التي تتبعها هذه الدولة وعلى هيكلها الضريبي. وقد تنصرف نيّة دولة ما إلى تمتيع المقيمين فيها تمتيعا دائما وكاملا بامتياز التخفيضات الشخصية والعائلية والمبالغ الأخرى

المخصومة لفائدتهم. وفي دول أخرى، يتم توزيع هذه المبالغ المعفاة من الضرائب. وفي العديد من الدول، تشكل التخفيضات الشخصية والعائلية جزءا من السلم التصاعدي أو تمنح كخصم من الضرائب، أو ربما تكون غير معروفة، ويؤخذ الوضع العائلي بعين الاعتبار عن طريق تطبيق سلالم ضريبية مستقلة" [الفقرة ٤٢]

"ونظرا للتنوع الواسع في السياسات والأساليب الضريبية التي تتبعها مختلف الدول في تحديد الضريبة، لا سيما من حيث المبالغ المخصومة والتخفيضات والاستحقاقات المماثلة، يُفضل عدم اقتراح حل صريح وموحد في الاتفاقية، بل ينبغي أن تترك لكل دولة من الدول حرية تطبيق قوانينها وأساليبها. وللدول المتعاقدة التي تفضل حل مشاكل خاصة في اتفاقيتها أن تقوم بذلك في المفاوضات الثنائية بطبيعة الحال. وأخيرا، لفت الانتباه إلى أن هذه المشكلة تكتسي أيضا أهمية بالنسبة للدول التي تطبق طريقة الخصم ..." [الفقرة ٤٣]

"٢ - معاملة الخسائر

في تطبيقها للمادة ٢٣ ألف، تعامل عدة دول الخسائر المتكبدة في الدولة الأخرى معاملة الدخل الناشئ في تلك الدولة: وبصفتها دولة إقامة ، لا تسمح بخصم الخسارة المتكبدة من الممتلكات العقارية أو منشأة دائمة توجد في الدولة الأخرى (دولة الموقع أو دولة المصدر). وما دامت هذه الدولة الأخرى تسمح بنقل هذه الخسارة، فإن المكلف لن يتأثر سلبا إذ كل ما في الأمر أنه سيُمنع من المطالبة بخصم مزدوج للخسارة نفسها أي الخسارة في دولة الموقع (أو دولة المصدر) وفي دولة الإقامة. وقد تسمح دول أخرى، أسوة بدولة الإقامة، بخصم خسارة حصلت في دولة الموقع أو (دولة المصدر) من الدخل التي تقوم بتقديره. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تكون لدولة الإقامة حرية حصر الإعفاء الضريبي بموجب الفقرة ١ من المادة ٢٣ ألف في

ما يكسب من أرباح أو دخل لاحقا في دولة الموقع (أو دولة المصدر) ، وذلك بخصم الخسائر السابقة التي يستطيع المكلف نقلها في دولة الموقع (أو دولة المصدر) من هذه الأرباح وهذا الدخل المكتسب لاحقا. وبما أن الحل يتوقف في المقام الأول على القوانين المحلية للدول المتعاقدة وبما أن قوانين البلدان الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون تتباين تباينا جوهريا، فإنه يتعذر اقتراح حل في المادة ذاتها، والأمر متروك للدول المتعاقدة، لو اعتبرت ذلك ضروريا، أن توضح ثنائيا المسألة الآنفة الذكر والمشاكل الأخرى المرتبطة بالخسائر... إما في المادة نفسها أو عن طريق إجراءات التراضي (الفقرة ٣ من المادة ٢٥)". [الفقرة ٤٤]

"٣ - فرض الضريبة على بقية الدخل

وبصرف النظر عن تطبيق المعدلات الضريبية التصاعدية التي تتناولها الآن الفقرة ٣ من المادة... قد تنشأ بعض المشاكل نتيجة لأحكام محددة من القوانين الضريبية. فعلى سبيل المثال، تنص بعض القوانين الضريبة على عدم فرض الضريبة إلا إذا بلغ الدخل الخاضع للضريبة حدا أدنى أو تجاوزه (عتبة الإعفاء الضريبي). وقد يتجاوز مجموع الدخل قبل تطبيق الاتفاقية عتبة الإعفاء الضريبي تجاوزا واضحا؛ غير أنه بمقتضى الإعفاء الناتج من تطبيق الاتفاقية الذي يؤدي إلى خصم الدخل المعفى من الضريبة من مجموع الدخل الخاضع للضرائب، قد يخفض الدخل المتبقي الخاضع للضرائب إلى ما دون عتبة الإعفاء الضريبي. وللأسباب المذكورة في الفقرة ٤٣ أعلاه، يتعذر اقتراح حل موحد. غير أنه يمكن الإشارة إلى أن المشكلة لن تنشأ إذا اعتُمدت الصيغة البديلة للفقرة ١ من الفقرة ٢٣ ألف...". [الفقرة ٤٥]

"وقد أخذت بعض البلدان بنظم خاصة لفرض الضرائب على دخل الشركات... ففي الدول التي تطبق المعدل الضريبي المزدوج على الشركات...، قد تنشأ مشكلة تتمثل في تحديد ما إذا كان الدخل المعفى من الضريبة يجب

أن يخصم من الدخل غير الموزع (الذي ينطبق عليه معدل الضريبة العادي) أم من الدخل الموزع (الذي ينطبق عليه المعدل المخفض)، أو ما إذا كان الدخل المعفى يجب أن يعزى في جزء منه إلى الدخل الموزع ويعزى الجزء الآخر إلى الدخل غير الموزع. وعندما تفرض، بموجب قوانين دولة تطبق المعدل الضريبي المزدوج على الشركات، ضريبة إضافية على الشركة الأم بشأن أرباح تلقتها من شركة فرعية محلية ولكنها لم توزعها (على اعتبار أن هذه الضريبة الإضافية هي بمثابة تعويض على الاستفادة من معدل ضريبي منخفض أتيح للشركة الفرعية على الدخل الموزع)، فإنه قد تنشأ مشكلة تتمثل في ما إذا كان يجوز فرض هذه الضريبة الإضافية عندما تدفع الشركة الفرعية أرباحها من الدخل المعفى من الضريبة بموجب الاتفاقية. وأخيرا، قد تنشأ مشكلة مماثلة ذات صلة بالضرائب ('الاقتطاع المسبق'، précompte، الضريبة المسبقة على الشركات) المفروضة على الأرباح التي توزعها شركة ما وذلك بغرض تغطية الخصم الضريبي الممنوح للمساهمين ... فالسؤال هو معرفة ما إذا كانت هذه الضرائب الخاصة المرتبطة بتوزيع الأرباح يمكن فرضها عندما يوزع الدخل من الأرباح المعفاة من الضريبة. ويترك للدول المتعاقدة أمر تسوية هذه المسائل عن طريق المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٤٦]

''الفقرة ٢

في المادتين ١٠ و ١١، تتقاسم دولة الإقامة ودولة المصدر الحق في فرض ضريبة على أرباح الأسهم والفائدة. وفي هذه الحالات، لدولة الإقامة ألا تفرض أي ضريبة إذا شاءت ... وأن تطبق طريقة الإعفاء من الضريبة أيضا على عناصر الدخل المذكورة آنفا. غير أنه إذا فضلت دولة الإقامة استخدام حقها في فرض ضريبة على عناصر الدخل هذه، فإنه لا يمكنها تطبيق طريقة الإعفاء لإلغاء الازدواج الضريبي، إذ من شأن ذلك أن يجعلها تتخلى بالكامل عن حقها في فرض ضريبة على الدخل المذكور. أما بالنسبة لدولة الإقامة،

فيبدو أن تطبيق طريقة الخصم يسفر عادة عن حل مرض. وعلاوة على ذلك، وكما سبقت الإشارة إليه في الفقرة ٣١ أعلاه، فإن الدول التي تطبق بشكل عام طريقة الإعفاء قد ترغب في تطبيق طريقة الخصم على عناصر محددة من الدخل بدلا من طريقة الإعفاء. ولذلك، صيغت الفقرة بما يتفق مع طريقة الخصم العادية. وينطبق شرح المادة ٢٣ باء، الوارد أدناه، على الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف، مع مراعاة ما يقتضيه اختلاف الحال". [الفقرة ٤٧]

"وفي الحالات المشار إليها في الفقرة السابقة، نُص على نسب مئوية قصوى للضرائب المخصصة لدولة المصدر. وفي هذه الحالات، غالبا ما سيتجاوز معدل الضرائب في دولة الإقامة معدل الضرائب في دولة المصدر. وعليه، فإن الحد من الخصم المنصوص عليه في الجملة الثانية من الفقرة ٢ والذي يتفق مع طريقة الخصم العادية لا تترتب عليه نتائج إلا في عدد محدود من الحالات. وإذا ما آثرت الدول المتعاقدة رفع هذا الحد في هذه الحالات وتطبيق طريقة الخصم الكامل، فإنها تستطيع القيام بذلك بحذف الجملة الثانية من الفقرة ٢..." [الفقرة ٤٨]

"أرباح الأسهم المتأتية من مساهمة كبيرة لشركة

يترتب على الفقرتين ١ و ٢ من المادة ١٠ والمادة ٢٣ مجتمعة (المادة ٢٣ ألف والمادة ٢٣ باء، حسب الاقتضاء) أن دولة إقامة مالك الأسهم يسمح لها بفرض ضريبة على الأرباح الناشئة في الدولة الأخرى، لكن يتعين عليها أن تخصم من ضرائبها المفروضة على هذه الأرباح الضريبة التي جبتها الدولة التي نشأت فيها هذه الأرباح وذلك بمعدل ثابت بموجب الفقرة ٢ من المادة ١٠. كما ينطبق هذا النظام حينما يكون المستفيد من الأرباح الشركة الأم التي تتلقى الأرباح من شركة فرعية؛ وفي هذه الحالة، تحدد الضريبة المقتطعة في دولة الشركة الفرعية – والمخصومة في دولة الشركة

الأم – في نسبة [٥] في المائة من المبلغ الإجمالي للأرباح بتطبيق الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة ٢ من المادة ١٠''. [الفقرة ٤٩]

''وتؤدي هذه الأحكام فعليا إلى تفادي الازدواج الضريبي القانوني على أرباح الأسهم لكنها لا تحول دون تكرار فرض الضرائب على أرباح الشركات الموجهة إلى الشركة الأم: على مستوى الشركة الفرعية أولا ثم على مستوى الشركة الأم. فهذه الضرائب المتكررة تشكل عقبة كبيرة في طريق تنمية الاستثمار الدولي. وقد أدركت دول عديدة هذا الأمر فأدرجت في قوانينها المحلية أحكاما سنت خصيصا لتفادي هذه العقبة. وعلاوة على ذلك، كثيرا ما تدرج في اتفاقيات الازدواج الضريبي أحكام لتحقيق هذا الغرض''. [الفقرة ٥٠]

''ونظرت لجنة الشؤون الضريبية في ما إذا كان من الملائم تعديل المادة ٢٣ من الاتفاقية لتسوية هذه المسألة. وعلى الرغم من أن العديد من الدول حبذ إدراج حكم من هذا القبيل في الاتفاقية النموذجية، إلا أنه حالت دون ذلك صعوبات عديدة نجمت عن تباين آراء الدول وتنوع الحلول الممكنة. وفضلت بعض الدول، التي تخشى التهرب الضريبي، أن تحتفظ بحرية اتخاذ الإجراءات التي تراها مناسبة وعدم تسوية هذه المسألة إلا في إطار قوانينها المحلية''. [الفقرة ٥١]

''وفي نهاية المطاف، بدا أنه من الأفضل أن تترك للدول حرية اختيار حل هذه المشكلة بطريقتها الخاصة. أما بالنسبة للدول التي تفضل حل المشكلة في اتفاقياتها، فإن الحلول ستتبع في أغلب الأحيان أحد المبادئ الواردة أدناه:

(أ) الإعفاء مع التصاعد

تعفي الدولة التي تقيم فيها الشركة الأم أرباح الأسهم التي تتلقاها من شركة فرعية تابعة لها في الدولة الأخرى من الضريبة، غير أنها مع ذلك تأخذ

هذه الأرباح بعين الاعتبار لدى حساب الضريبة المستحقة على الشركة الأم على الدخل المتبقي (ستحبذ هذا الحكم في غالب الأحيان الدول التي تطبق طريقة الإعفاء المحددة في الفقرة ٢٣ ألف).

(ب) خصم الضرائب الضمنية

في ما يتعلق بأرباح الأسهم الواردة من الشركة الفرعية، تمنع الدولة التي تقيم فيها الشركة الأم خصما على نحو ما تنص عليه الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف أو الفقرة ١ من المادة ٢٣ باء، حسب الاقتضاء، ولا يقتصر هذا الخصم على الضريبة المفروضة على أرباح الأسهم فحسب، بل يشمل أيضا الضرائب التي تدفعها الشركة الفرعية على الأرباح الموزعة (ستحبذ هذا الحكم في غالب الأحيان الدول التي تطبق كقاعدة عامة طريقة الخصم المحددة في المادة ٢٣ باء).

(ج) القياس على مساهمة في شركة فرعية محلية

تعامل في دولة الشركة الأم أرباح الأسهم التي تجنيها الشركة الأم من شركة فرعية أجنبية بنفس الطريقة التي تعامل بها، في الأغراض الضريبية، الأرباح الواردة من الشركة الفرعية المقيمة في تلك الدولة". [الفقرة ٥٣]

"وعلاوة على ذلك، تتمتع الدول بحرية تعيين حدود تطبيق هذه الأحكام وطرائقه (تعريف حيازة الأسهم والفترة الزمنية الدنيا لامتلاكها ونسبة أرباح الأسهم التي يفترض فيها أنها تغطي النفقات الإدارية والمالية) أو جعل الإعفاء الضريبي الممنوح في إطار النظام الخاص مشروطا بقيام الشركة الفرعية بنشاط اقتصادي حقيقي في الدولة التي تقيم فيها، أو مشروطا بجني تلك الشركة الفرعية للقسط الأكبر من دخلها من تلك الدولة، أو مشروطا بخضوعها لضرائب كبيرة على أرباحها في تلك الدولة". [الفقرة ٥٤]

''الفقرة ٣

أورد مشروع اتفاقية عام ١٩٦٣ تحفظا صريحا على تطبيق دولة الإقامة للسلم التصاعدي للمعدلات الضريبية (الجملة الأخيرة من الفقرة ١ من المادة ٢٣ ألف)، وتتبع هذا المبدأ غالبية الاتفاقيات المبرمة بين البلدان الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون التي تعتمد طريقة الإعفاء. ووفقا للفقرة ٣ من المادة ٢٣ ألف، تحتفظ دولة الإقامة بالحق في أن تأخذ في الاعتبار مبلغ الدخل أو رأس المال المعفى من الضريبة لدى تحديدها الضريبة المزمع فرضها على بقية الدخل أو رأس المال. وتطبق هذه القاعدة حتى عندما يعود الدخل المعفى من الضريبة (أو عناصر رأس المال) المعفاة من الضريبة والدخل (أو عناصر رأس المال) الخاضعة للضريبة إلى أشخاص (من قبيل الزوج أو الزوجة) يخضع دخلهم للضريبة بصورة مشتركة وفقا للقوانين المحلية. ويُطبق مبدأ التصاعد هذا على الدخل أو رأس المال المعفى من الضريبة بموجب الفقرة ١ من المادة ٢٣ ألف، فضلا عن الدخل أو رأس المال الذي 'لا تفرض عليه ضرائب' بموجب أي حكم آخر من أحكام الاتفاقية إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى... ولهذا السبب نقل مبدأ التصاعد، في اتفاقية عام ١٩٩٧ النموذجية، من الفقرة ١ من المادة ٢٣ ألف إلى فقرة جديدة تحمل رقم ٣ من المادة المذكورة، وأدرجت إشارة إلى الإعفاء من الضرائب 'وفقا لأي حكم من أحكام الاتفاقية'''. [الفقرة ٥٥]

''ولا تتعلق الفقرة ٣ من المادة ٢٣ ألف إلا بدولة الإقامة. ولا يحكم شكل المادة مسبقا على تطبيق دولة المصدر لأحكام قوانينها المحلية المتعلقة بالمعدل التصاعدي''. [الفقرة ٥٦]

جيم – شرح فقرات المادة ٢٣ باء

١٨ – بما أن الفقرة ٢٣ باء من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تستنسخ المادة ٢٣ باء من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن الشرح المتعلق بتلك المادة الواردة أدناه ذو صلة تامة بالموضوع:

''الفقرة ١

ألف – الطرق

تتبع المادة ٢٣ باء، المستندة إلى مبدأ الخصم، طريقة الخصم العادي: إذ أن دولة الإقامة تسمح بأن يخصم من ضريبتها على دخل أو رأس مال المقيم فيها مبلغا يعادل الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى (دولة الموقع أو دولة المصدر) على الدخل المستمد من تلك الدولة الأخرى (دولة الموقع أو دولة المصدر) أو رأس المال المملوك فيها، على أن يقتصر الخصم على الحصة المناسبة من ضريبتها''. [الفقرة ٥٧]

''والغرض من طريقة الخصم العادي هو أن تنطبق أيضا على دولة تتبع طريقة الإعفاء غير أنه يتعين عليها أن تخصم، بموجب الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف، الضريبة المفروضة بمعدلات محدودة في الدولة الأخرى على أرباح الأسهم والفائدة ... وبطبيعة الحال فإن إمكانية إدخال بعض التعديل واردة في حالة أرباح الأسهم والفائدة المدفوعة إلى أحد المقيمين في دولة تعتمد طريقة الخصم العادي ...''. [الفقرة ٥٨]

''ويجدر بالإشارة أن المادة ٢٣ باء لا تسري في دولة الإقامة إلا على عناصر الدخل أو رأس المال 'الخاضعة للضريبة'، وفقا للاتفاقية، في الدولة الأخرى (دولة الموقع أو دولة المصدر). أما عناصر الدخل أو رأس المال التي 'لا تخضع للضريبة إلا' في الدولة الأخرى، وفقا للمادة ٨، والفقرة ٣ من المادة ١٣، والفقرة الفرعية (أ) من الفقرتين ١ و ٢ من المادة ١٩ والفقرة ٣

من المادة ٢٢، فهي معفاة من الضريبة أصلا في دولة الإقامة ...، وينسحب شرح المادة ٢٣ ألف على هذا الدخل ورأس المال المشمولين بالإعفاء. أما فيما يتعلق بمبدأ التصاعد، فقد أدرجت إشارة إليه في الفقرة ٢ من المادة ...''. [الفقرة ٥٩]

''وتحدد المادة ٢٣ باء القواعد الرئيسية لطريقة الخصم، لكنها لا تقدم أي قواعد تفصيلية بشأن طريقة حساب وتنفيذ الخصم. ويتسق هذا الأمر مع النمط العام للاتفاقية. وأظهرت التجربة أن مشاكل عديدة قد تنشأ. وتتناول الفقرات التالية بعضا منها. وترد بالفعل في القوانين المحلية للعديد من الدول قواعد مفصلة عن خصم الضرائب الأجنبية. ولذلك يتضمن عدد من الاتفاقيات إشارة إلى القوانين المحلية للدول المتعاقدة وتنص كذلك على أن هذه القواعد المحلية لا تؤثر في المبدأ المنصوص عليه في المادة ٢٣ باء. وعندما لا تستخدم طريقة الخصم في القوانين المحلية لدولة متعاقدة، فإنه ينبغي أن تضع هذه الدولة قواعد لتطبيق المادة ٢٣ باء، وذلك بالتشاور مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا لزم الأمر (الفقرة ٣ من المادة ٢٥)''. [الفقرة ٦٠]

''إن مبلغ الضريبة الأجنبية الذي يتعين السماح بخصمه هو مبلغ الضريبة المدفوعة فعلا وفقا للاتفاقية في الدولة المتعاقدة الأخرى. وقد تنشأ بعض المشاكل مثلا عندما لا تحسب هذه الضريبة على دخل السنة التي تفرض فيها الضريبة بل على دخل السنة السابقة أو على متوسط دخل سنتين سابقتين أو أكثر. وقد تنشأ مشاكل أخرى تتعلق باختلاف طرق تحديد الدخل أو بتغير أسعار الصرف (تخفيض قيمة العملة أو زيادة قيمتها). غير أن هذه المشاكل قلما يتأتى حلها بإدراج حكم صريح في الاتفاقية''. [الفقرة ٦١]

''ووفقا لأحكام الجملة الثانية من الفقرة ١ من المادة ٢٣ باء، فإن الخصم الذي يتعين على دولة الإقامة أن تسمح به يقتصر حصرا على ذلك

الجزء من ضريبة الدخل المناسب للدخل المتأتي من دولة المصدر أو دولة الموقع (ويسمى 'الخصم الأقصى'). ويُحتسب هذا الخصم إما بتوزيع مجموع الضريبة على مجموع الدخل وفقا لنسبة الدخل التي سيمنح خصم عليه إلى مجموع الدخل، أو بتطبيق معدل الضريبة المفروض على مجموع الدخل على الدخل الذي سيمنح خصم عليه. والواقع أنه في الحالات التي تكون فيها الضريبة في دولة الموقع (أو دولة المصدر) مساوية للضريبة المناسبة في دولة الإقامة أو أكبر منها، فإن طريقة الخصم سيترتب عليها نفس الأثر الذي يترتب على طريقة الإعفاء مع التصاعد. كما أنه قد تنشأ في طريقة الخصم مشاكل مماثلة تتعلق بمبلغ الدخل ومعدل الضريبة وما إلى ذلك، على النحو المذكور في الشرح المتعلق بالمادة ٢٣ ألف ... وللأسباب ذاتها الواردة في الفقرتين ٤٢ و ٤٣ أعلاه، يفضل فيما يخص طريقة الخصم أيضا عدم اقتراح حل صريح وموحد في الاتفاقية، إذ من الأفضل أن تترك لكل دولة حرية تطبيق تشريعاتها وأساليبها الخاصة. وينسحب هذا القول أيضا على بعض المشاكل الأخرى التي يتم تناولها أدناه''. [الفقرة ٦٢]

''يحتسب الخصم الأقصى عادة كضريبة على الدخل الصافي، أي على الدخل الوارد من دولة الموقع (أو دولة المصدر) مطروحا منه المبالغ المسموح بخصمها (المحددة أو النسبية) ذات الصلة بهذا الدخل ... ولهذا السبب قد تكون قيمة الخصم الأقصى أقل في حالات عديدة من الضريبة المدفوعة فعليا في دولة الموقع (أو دولة المصدر). ويصح هذا الأمر بخاصة في الحالة التي يجني فيها مثلا مقيم في دولة الإقامة فائدة من دولة المصدر ويكون قد اقترض أموالا من شخص ثالث لتمويل القرض المنتج للفائدة. وبما أن الفائدة المستحقة على هذه الأموال المقترضة تعوض الفائدة التي تكسب في دولة المصدر، فإن مبلغ الدخل الصافي الخاضع للضريبة في دولة الإقامة قد يكون ضئيلا للغاية، بل قد لا يكون ثمة دخل صاف على الإطلاق. ويمكن حل هذه المشكلة باستخدام

طريقة الخصم الكامل في دولة المصدر على النحو المذكور في الفقرة ٤٨ أعلاه. وثمة حل آخر يتمثل في إعفاء هذا الدخل من الضريبة في دولة المصدر وذلك على النحو المقترح في الشرح المتعلق بالفائدة على البيوع لأجل والقروض التي تمنحها المصارف ...". [الفقرة ٦٣]

"وإذا استمد مقيم في دولة الإقامة دخلا بمختلف أنواعه من دولة المصدر، وكانت هذه الدولة لا تفرض الضريبة، وفقا لقوانينها الضريبية، إلا على عنصر واحد من عناصر الدخل، فإن الخصم الأقصى الذي يتعين على دولة الإقامة السماح به سيتمثل عادة في ذلك الجزء من ضريبتها الذي لا يناسب إلا ذلك العنصر من الدخل الخاضع للضريبة في دولة الموقع. غير أن هناك حلولا أخرى ممكنة، لا سيما نظرا للمشكلة التالية الأوسع نطاقا: إن ضرورة منح الخصم، مثلا على عدة عناصر من الدخل التي تفرض عليها دولة المصدر معدلات مختلفة من الضريبة، أو على الدخل المكتسب في عدة دول، سواء بمقتضى اتفاقيات أو بدونها، يثير مسألة ما إذا كان يتعين حساب التخفيض الأقصى أو الخصم لكل عنصر من عناصر الدخل على حدة، أو لكل بلد على حدة أو لكل الدخل الأجنبي الذي يستوفي شروط الخصم بموجب القوانين المحلية والاتفاقيات. وفي إطار نظام 'الخصم الإجمالي'، يجمع كل الدخل الأجنبي، ويخصم مجموع الضرائب الأجنبية من الضريبة المحلية المناسبة لمجموع الدخل الأجنبي". [الفقرة ٦٤]

"وقد تنشأ مشاكل أخرى في حال حدوث خسائر. إذ قد يتكبد مقيم في دولة الإقامة يكسب دخله في دولة الموقع (أو دولة المصدر) خسارة في دولة الإقامة أو دولة الموقع (أو دولة المصدر) أو في دولة ثالثة. ولأغراض خصم الضريبة، يجري بشكل عام تعويض الخسارة في دولة ما بدخل آخر من الدولة نفسها. وتتوقف على القوانين المحلية لدولة الإقامة مسألة ما إذا كان يجوز خصم خسارة حصلت خارج دولة الإقامة (في منشأة دائمة مثلا) من

دخل آخر، سواء كسب في دولة الإقامة أم لا. وقد تنشأ هنا مشاكل مشابهة، لما ذكر في الشرح المتعلق بالمادة ٢٣ ألف (الفقرة ٤٤ أعلاه). فحينما يكسب الدخل بكامله من الخارج، ولا ينشأ أي دخل في دولة الإقامة بل تحصل فيها خسارة لا تتجاوز الدخل المكتسب في الخارج، فإن مجموع الضريبة المفروضة في دولة الإقامة سيكون مناسبا للدخل الذي يكسب في دولة المصدر، وبالتالي سيكون الخصم الأقصى الذي يتعين على دولة الإقامة منحه هو الضريبة المفروضة في دولة الإقامة. وثمة حلول أخرى ممكنة''. [الفقرة ٦٥]

''وتتوقف المشاكل الآنفة الذكر إلى حد كبير على القوانين والممارسات المحلية، وعليه، لا بد أن يترك لكل دولة من الدول اختيار الحل المناسب. وفي هذا الإطار، يشار إلى أن بعض الدول تطبق طريقة الخصم بمرونة بالغة. كما أن بعض الدول تنظر في إمكانية نقل الخصم الضريبي غير المستخدم أو تبنت بالفعل هذه الإمكانية. وللدول المتعاقدة بطبيعة الحال أن تعدل، في المفاوضات الثنائية، هذه المادة لمعالجة أي من المشاكل الآنفة الذكر''. [الفقرة ٦٦]

''وفي الحالات المسماة بحالات 'الرسملة السهمية الخفية'، تسمح الاتفاقية النموذجية، بشروط معينة، لدولة الشركة المقترضة بأن تعتبر، الفائدة المدفوعة توزيعا لأرباح الأسهم وفقا لتشريعاتها المحلية؛ والشرط الأساسي لذلك هو أن يشترك المُقرض فعليا في تحمل المخاطر التي تواجهها الشركة المقترضة. ويؤدي هذا الأمر إلى نتيجتين هما:

- فرض ضريبة في مصدر هذه 'الفائدة' بمعدل أرباح الأسهم (الفقرة ٢ من المادة ١٠)؛
- إدراج هذه 'الفائدة' في أرباح الشركة المقرضة الخاضعة للضريبة''. [الفقرة ٦٧]

المادة ٣

''وإذا استوفيت الشروط ذات الصلة تصبح دولة إقامة المقرض ملزمة بإزالة أي ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي على الفائدة كما لو كان المبلغ المدفوع في الواقع ربح أسهم. وينبغي حينئذ أن تمنح خصما من الضريبة المقتطعة فعلا على هذه الفائدة في دولة إقامة المقترض بالمعدل الذي يطبق على أرباح الأسهم، وإضافة إلى ذلك، يُطبق على هذه 'الفائدة' أي إعفاء إضافي في إطار نظامها الخاص بالعلاقات بين الشركة الأم والشركة الفرعية، إذا كانت الجهة المقرضة هي الشركة الأم للشركة المقترضة. وقد ينشأ هذا الالتزام عما يلي:

(أ) المادة ٢٣ نفسها من الاتفاقية، عندما تمنح إعفاء فيما يتعلق بالدخل المحدد كأرباح في المادة ١٠ أو عناصر الدخل التي تتناولها المادة ١٠؛

(ب) سياق الاتفاقية، أي من المواد ٩ و ١٠ و ١١ و ٢٣ مجتمعة، وبإجراءات التراضي، عند الاقتضاء،

- عندما تعامل الفائدة في بلد إقامة الشركة المقترضة معاملة أرباح الأسهم بموجب القواعد التي تتفق مع الفقرة ١ من المادة ٩ أو الفقرة ٦ من المادة ١١، وعندما تقر دولة إقامة الجهة المقرضة بأن الفائدة عوملت معاملة سليمة وأنها مستعدة لتطبيق تسوية ملائمة؛

- حينما تطبق دولة إقامة الجهة المقرضة قواعد الرسملة السهمية الخفية وتعتبر المبلغ المدفوع ربحا في حالة معاكسة، أي في الحالة التي تدفع فيها شركة أسست في إقليمها المبلغ إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى؛

- في جميع الحالات التي تقر فيها دولة إقامة الجهة المقرضة بأن اعتبار دولة إقامة الجهة المقترضة الفائدة ربح أسهم هو أمر سليم''. [الفقرة ٦٨]

''باء – ملاحظات بشأن ضريبة رأس المال

استنادا إلى صيغة الفقرة ١، لا يسمح بخصم ضريبة الدخل إلا من ضريبة الدخل كما لا يسمح بخصم ضريبة رأس المال إلا من ضريبة رأس المال. وبالتالي لا تخصم ضريبة رأس المال أو يخصم من ضريبة رأس المال إلا إذا كانت هناك ضريبة على رأس المال في الدولتين المتعاقدتين كلتيهما''. [الفقرة ٧٠]

''ويجوز لدولتين متعاقدتين أن تتفقا في المفاوضات الثنائية على أن الضريبة المسماة ضريبة رأس المال تتصل بطبيعتها اتصالا وثيقا بضريبة الدخل وترغبا، بالتالي في السماح بخصمها من ضريبة الدخل والعكس صحيح. وثمة حالات لن يحدث فيها أي ازدواج ضريبي على رأس المال، لأن إحدى الدولتين لا تفرض ضريبة رأس المال أو لأن الدولتين معا لا تفرضان ضرائب رأس المال إلا على الأصول المحلية. وفي هذه الحالات، من المفهوم بطبيعة الحال أن الإشارة إلى فرض ضريبة على رأس المال يمكن حذفها. وعلاوة على ذلك، قد تستحسن الدول السماح بخصم مجموع مبلغ الضرائب في دولة المصدر أو دولة الموقع من مجموع مبلغ الضرائب في دولة الإقامة، وذلك بصرف النظر عن طبيعة الضرائب التي تنص عليها الاتفاقية. غير أنه إذا تضمنت اتفاقية ضرائب رأس مال حقيقية وضرائب رأس مال تعد بطبيعتها ضرائب على الدخل، فإن الدول قد ترغب في ألا تسمح بأن تخصم إلا ضرائب رأس المال الأخيرة. وفي هذه الحالات، للدول أن تعدل المادة المقترحة لتحقيق النتيجة المرجوة''. [الفقرة ٧١]

''جيم – العلاقة القائمة في حالات خاصة بين فرض الضرائب في دولة المصدر وطريقة الخصم العادية

في بعض الحالات قد تمنح دولة لا سيما من البلدان النامية المكلفين امتيازات لأسباب خاصة، من قبيل الحوافز الضريبية لتشجيع الإنتاج الصناعي. وعلى غرار ذلك، قد تعفي دولة ما بعض أنواع الدخل من الضريبة من قبيل معاشات جرحى الحرب من الجنود''. [الفقرة ٧٢]

''وحينما تبرم تلك الدولة اتفاقية مع دولة تطبق طريقة الإعفاء، فلن يرد ثمة أي قيد على الإعفاء الممنوح للمكلفين، لأنه يتعين على الدولة الأخرى أن تمنح هذا الإعفاء بغض النظر عن أي مبلغ للضريبة، في دولة المصدر (انظر الفقرة ٣٤ أعلاه). ولكن إذا طبقت الدولة الأخرى طريقة الخصم، فإن ذلك الامتياز سيبطل إذا كانت الدولة الأخرى لا تسمح بخصم سوى الضريبة المدفوعة في دولة المصدر. وبمقتضى هذه الامتيازات، تضمن الدولة الأخرى ما يجوز اعتباره كسبا لخزانتها لا يستند إلى التزام تعاقدي''. [الفقرة ٧٣]

''وإذا اتفقت الدولتان على عدم إبطال الامتيازات الممنوحة إلى المكلفين في دولة المصدر، فإنه سيلزم إيراد استثناء على الفقرة ٢ من المادة ٢٣ ألف أو المادة ٢٣ باء''. [الفقرة ٧٤]

''ويمكن استخدام صيغ مختلفة لتحقيق هذا الغرض، ومنها على سبيل المثال:

(أ) تسمح دولة الإقامة، بخصم مبلغ الضريبة التي كان بإمكان دولة المصدر أن تفرضها وفقا لتشريعاتها العامة أو المبلغ الذي تحدده الاتفاقية (حدود المعدلات المنصوص عليها بالنسبة لأرباح الأسهم والفائدة في المادتين ١٠ و ١١) حتى لو كانت دولة المصدر، بصفتها دولة نامية قد تخلت عن

تلك الضريبة كلا أو جزءا بموجب أحكام خاصة، بغية تعزيز تنميتها الاقتصادية؛

(ب) توافق دولة الإقامة على السماح بخصم مبلغ (صوري جزئيا) من ضريبتها الخاصة يحدد بمعدل أعلى، ويكون ذلك مقابل التضحية الضريبية التي يبذلها البلد النامي بتخفيضه ضريبته في المصدر بصورة عامة؛

(ج) تعفي دولة الإقامة من الضريبة الدخل الذي استفاد من الحوافز الضريبية في البلد النامي. وللدول المتعاقدة أن تضع صيغا أخرى خلال المفاوضات الثنائية''. [الفقرة ٧٥]

''وإذا وافقت دولة متعاقدة على أن تشجع بصفة خاصة الاستثمارات في الدولة الأخرى باعتبار هذه الأخيرة دولة نامية، فإن الأحكام الواردة أعلاه عادة ما تشفع بضمانات للمستثمرين، وهذا يعني أن الاتفاقية ستحدد معدل الضريبة التي يمكن فرضها في دولة المصدر على أرباح الأسهم والفائدة والإتاوات''. [الفقرة ٧٦]

''وعلاوة على ذلك، يمكن النص على قيود أو حدود زمنية لتطبيق المزايا المشار إليها في الصيغة (أ) ولربما في الصيغة (ج) الواردتين أعلاه: إذ يمكن ألا تمدد فترة الخصم (أو الإعفاء إلا بالنسبة للحوافز التي تطبق مؤقتا في البلدان النامية، أو بالنسبة للاستثمارات التي ستتم أو العقود التي ستبرم في المستقبل (مثلا، اعتبارا من تاريخ دخول الاتفاقية حيز النفاذ) أو لفترة زمنية محددة''. [الفقرة ٧٧]

''وبالتالي، يوجد عدد كبير من الحلول لهذه المشكلة. والواقع، أن الآثار الملموسة للأحكام ذات الصلة يمكن أن تتباين نتيجة لعوامل أخرى من قبيل المبلغ الذي سيدرج في الدخل الخاضع للضريبة في دولة الإقامة (الصيغة (أ) والصيغة (ب) الواردتان أعلاه)؛ فقد يتعلق الأمر بصافي الدخل المكتسب (بعد خصم الضريبة المدفوعة فعلا في دولة المصدر)، أو بالدخل الصافي الذي

يضاف إليه مبلغ يعادل الضريبة المدفوعة فعلا في دولة المصدر، أو الضريبة التي فرضت وفقا للاتفاقية (المعدلات المنصوص عليها في المادتين ١٠ و ١١) أو الضريبة التي توافق دولة الإقامة على خصمها''. [الفقرة ٧٨]

''الفقرة ٢

أضيفت هذه الفقرة لتمكين دولة الإقامة من الاحتفاظ بحقها في أن تأخذ في الاعتبار مبلغ الدخل أو رأس المال المعفي من الضريبة في تلك الدولة، وذلك لدى تحديدها الضريبة المقرر فرضها على بقية الدخل أو رأس المال. ويشمل هذا الحق المحتفظ به الدخل أو رأس المال 'الذي لا يخضع للضريبة إلا' في الدولة الأخرى. وبالتالي فإن مبدأ التصاعد مضمون بالنسبة لدولة الإقامة، فيما يتعلق بالدخل أو رأس المال الذي 'يجوز أن يخضع للضريبة' في الدولة الأخرى فحسب بل يشمل أيضا الدخل أو رأس المال 'الذي لا يخضع للضريبة إلا' في تلك الدول الأخرى. كما أن شرح الفقرة ٣ من المادة ٢٣ ألف المتعلق بدولة المصدر ينطبق على الفقرة ٢ من المادة ٢٣ باء''. [الفقرة ٧٩]

الشرح المتعلق بالفصل السادس

أحكام خاصة

المادة ٢٤

عدم التمييز

١ - تستنسخ المادة ٢٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وفي عام ١٩٩٩، نُقل تعريف مصطلح ''مواطن'' الذي كان مدرجا من قبل في هذه المادة، إلى المادة ٣، على غرار الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية (انظر الفقرة ٩ من شرح المادة ٣ أعلاه).

الفقرة ١

٢ - بما أن هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ١ من المادة ٢٤ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإن الشرح الوارد على تلك الفقرة له صلة تامة بالموضوع:

> ''تنص هذه الفقرة على المبدأ القاضي بحظر التمييز على أساس الجنسية في أغراض فرض الضرائب. وأنه رهنا بمبدأ المعاملة بالمثل، لا يجوز أن يعامل مواطنو دولة متعاقدة بطريقة أقل رعاية من مواطني الدولة المتعاقدة الأخرى في الدولة الأخيرة في ظروف مماثلة''. [الفقرة ١]
>
> ''ويجدر بالإشارة أن مبدأ عدم التمييز طُبق في العلاقات المالية الدولية، تحت مسميات مختلفة وعلى نطاق واسع بشكل أو بآخر، قبل ظهور النوع التقليدي من اتفاقيات الازدواج الضريبي في نهاية القرن التاسع عشر، بوقت طويل. وهكذا ضُمنت في عدد كبير من الاتفاقات المختلفة (اتفاقيات قنصلية واتفاقيات تأسيس ومعاهدات صداقة أو تجارة وما إلى ذلك) المبرمة بين الدول، لا سيما في القرن التاسع عشر، لأغراض توسيع وتعزيز الحماية

الدبلوماسية لمواطني تلك الدول حيثما أقاموا بنود تتعهد بموجبها كل واحدة من الدولتين المتعاقدتين بالمساواة بين مواطني الدولة الأخرى ومواطنيها في المعاملة. و لم يؤثر انتقال هذه الفقرات في وقت لاحق إلى اتفاقيات الازدواج الضريبي، على مسوغها ونطاقها الأصليين بأي شكل من الأشكال. ويقضي نص الفقرة ١ بأن تطبيق هذه الفقرة لا يقتصر، وفقا لأحكام المادة ١، على المواطنين المقيمين في دولة متعاقدة دون سواهم، بل على العكس من ذلك يشمل جميع مواطني كل دولة متعاقدة سواء كانوا مقيمين في إحدى الدولتين أم لا. وبعبارة أخرى، يحق لجميع مواطني دولة متعاقدة، المطالبة بالاستفادة من أحكام هذه الفقرة في مواجهة الدولة المتعاقدة الأخرى. وينطبق هذا الأمر على وجه الخصوص على مواطني الدولتين المتعاقدتين غير المقيمين في أي واحدة منهما، بل في دولة ثالثة''. [الفقرة ٢]

''وتشير عبارة 'في نفس الظروف' إلى المكلفين (من أفراد، وأشخاص اعتباريين وشركات أشخاص وجمعيات، وروابط) الذين يوجدون من زاوية تطبيق قوانين وأنظمة الضرائب العادية، في ظروف متشابهة إلى حد كبير من حيث القانون والواقع. وتوضح عبارة 'لا سيما فيما يتعلق بالإقامة' أن إقامة المكلف عامل من العوامل التي تدخل في تحديد ما إذا كان المكلفون يوجدون في ظروف مشابهة. وتكفي عبارة 'في نفس الظروف' في حد ذاتها للقول بأن المكلف المقيم في دولة متعاقدة والمكلف غير المقيم في تلك الدولة لا يوجدان في نفس الظروف. والواقع أنه إذا كانت عبارة 'لا سيما فيما يتعلق بالإقامة' لم ترد في مشروع الاتفاقية لسنة ١٩٦٣، أو في الاتفاقية النموذجية لسنة ١٩٧٧، فإن الدول الأعضاء دأبت في تطبيقها وتفسيرها لعبارة 'في نفس الظروف'، بأنه على التأكيد على وجوب أخذ مكان إقامة المكلف في الاعتبار. بيد أن لجنة الشؤون المالية ارتأت، أثناء تنقيحها للاتفاقية النموذجية، أن الإشارة تحديدا إلى مكان إقامة المكلف ستكون توضيحا مفيدا من شأنه أن

يبدد كل شك محتمل بشأن تفسير عبارة 'في نفس الظروف' في هذا الصدد''. [الفقرة ٣]

''وعليه، فإن السؤال الضمني، الذي يثار عند تطبيق الفقرة ١، هو ما إذا كان الشخصان المقيمان في نفس الدولة يعاملان بطريقة مختلفة لمجرد اختلاف جنسيتهما. وبالتالي، إذا كانت إحدى الدولتين المتعاقدتين، في منحها للإعفاءات الضريبية على أساس المسؤوليات العائلية، تميز بين مواطنيها تبعا لما إذا كانوا مقيمين في إقليمها أم غير مقيمين، فإن تلك الدولة لا يمكن إلزامها بأن تعامل مواطني الدولة الأخرى غير المقيمين في إقليمها معاملة مواطنيها المقيمين، وإنما تتعهد بأن تعاملهم بالطريقة التي تعامل بها مواطنيها المقيمين في تلك الدول الأخرى. كما أن الفقرة ١ لا تنطبق على الحالة التي يُعامل فيها مواطن دولة متعاقدة (دولة الإقامة) المقيم أيضا في دولة الإقامة معاملة ضريبية في الدولة المتعاقدة الأخرى (دولة المصدر) تقل رعاية عن معاملة مواطن من مواطني دولة المصدر المقيم في دولة ثالثة (نتيجة لتطبيق أحكام تهدف إلى عدم تشجيع استخدام الملاذات الضريبية مثلا) وذلك لأن الشخصين لا يوجدان في نفس الظروف فيما يتعلق بالإقامة''. [الفقرة ٤]

''وعلى نفس المنوال، لا يجوز تفسير أحكام الفقرة ١ على أنها تلزم دولة تقدم امتيازات ضريبية خاصة إلى هيئاتها ومرافقها العامة بصفتها تلك بأن تقدم نفس الامتيازات إلى الهيئات والخدمات العامة للدولة الأخرى''. [الفقرة ٥]

''ولا يمكن تفسيرها أيضا على أنها تلزم دولة تقدم امتيازات ضريبية خاصة إلى بعض مؤسسات القطاع الخاص التي لا تهدف إلى تحقيق ربح، والتي تمارس أنشطتها لأغراض المنفعة العامة الخاصة بتلك الدولة بأن تقدم الامتيازات نفسها إلى مؤسسات مماثلة تمارس أنشطة لا تكون فيها منفعة لها''. [الفقرة ٦]

''ولتناول الحالة الأولى من هاتين الحالتين، فإنه إذا منحت دولة إعفاءات ضريبية إلى هيئاتها ومرافقها العامة، فإن لهذا الإعفاء ما يبرره على اعتبار أن تلك الهيئات والمرافق تشكل جزءا لا يتجزأ من الدولة، وأن الظروف الخاصة بهذه الهيئات والمرافق لا يمكن في أي وقت من الأوقات أن تكون مماثلة لظروف الهيئات والمرافق العامة التابعة للدولة الأخرى. غير أن النية، لم تنصرف إلى جعل هذا التحفظ يسري على مؤسسات الدولة التي تمارس أنشطة مربحة. فما دام بالإمكان أن تقاس هذه الأنشطة على الأنشطة الصناعية والتجارية للقطاع الخاص فإن أحكام الفقرة ١ ستسري عليها''. [الفقرة ٧]

''وبالنسبة للحالة الثانية، فإنه إذا منحت دولة امتيازات ضريبية خاصة لمؤسسات معينة من مؤسسات القطاع الخاص التي تهدف إلى تحقيق الربح، فإن هذا الإعفاء تبرره دون شك طبيعة أنشطة هذه المؤسسات نفسها، كما تبرره المنفعة التي تحصل عليها الدولة ومواطنوها من تلك الأنشطة''. [الفقرة ٨]

''وعلاوة على ذلك، وضعت الفقرة ١ بصيغة النفي عمدا. فالفقرة إذ تنص على أنه لا يخضع مواطنو دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي يخضع لها أو يجوز أن يخضع لها مواطنو تلك الدولة الأخرى في نفس الظروف، فإنها لها قوة إلزامية كما لو كانت تفرض على كل واحدة من الدولتين المتعاقدتين معاملة مواطنيها نفس المعاملة. لكن، بما أن الهدف الرئيسي لهذه الفقرة هو منع التمييز في إحدى الدول ضد مواطني الدولة الأخرى، فإنه ليس ثمة ما يمنع الدولة الأولى من أن تقوم، لأسباب خاصة بها، أو لأغراض الوفاء بمقتضيات خاصة في اتفاقية ازدواج ضريبي، لا سيما الوفاء بشرط فرض الضرائب على أرباح المنشآت الدائمة بناء على حسابات مستقلة

مثلا، بمنح أشخاص يحملون جنسية أجنبية امتيازات أو تسهيلات معينة غير متاحة لرعاياها هي. فالفقرة ١ لا تمنع ذلك في صيغتها الحالية''. [الفقرة ٩]

''ورهنا بالملاحظة الآنفة الذكر، يكون معنى العبارة 'لا يخضع ... لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا ...' هو أن الضريبة حينما تفرض على المواطنين والأجانب في نفس الظروف، فإنه يتعين أن تكون بنفس الشكل فيما يتعلق بكل من أسس فرضها وطريقة التقدير، وأن تكون بنفس المعدل، وأخيرا يتعين ألا تكون الإجراءات المتصلة بها (إقرارات ضريبية، والسداد والمواعيد وما إلى ذلك) أثقل وطأة على الأجانب منها على المواطنين''. [الفقرة ١٠]

''ويبدو في ضوء العلاقة القانونية التي تنشأ بين الشركة والدولة التي تؤسس الشركة بموجبها قانونها، وهي علاقة شديدة الشبه من وجهات نظر معينة بالعلاقة التي تنشأ بين الأفراد فيما يتعلق بالجنسية، أنه يوجد ما يبرر عدم تناول الأشخاص الاعتباريين، وشركات الأشخاص، والجمعيات في حكم خاص، بل يقاس حكمهم على حكم الأفراد بموجب الفقرة ١. وقد أمكن التوصل إلى هذه النتيجة من خلال تعريف مصطلح ''مواطن'' في الفقرة الفرعية (و) من الفقرة ١ من المادة ٣''. [الفقرة ١١]

الفقرة ٢

٣ - بما أن هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٢ من المادة ٢٤ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن الشرح الوارد أدناه والخاص بالفقرة الأخيرة له صلة تامة بالموضوع:

''في ٢٨ أيلول/سبتمبر ١٩٥٤، أبرم عدد من الدول في نيويورك اتفاقية تتعلق بوضع الأشخاص العديمي الجنسية، يتعين بموجب المادة ٢٩ منها

أن يعامل هؤلاء الأشخاص معاملة المواطنين. وكان عدد من البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية من الموقعين على هذه الاتفاقية''. [الفقرة ١٢]

''غير أنه ينبغي الإقرار بأن أحكام الفقرة ٢ ستتيح معاملة المواطن للأشخاص العديمي الجنسية الذين لا تشملهم الاتفاقية الثنائية لكونهم في حالة من الحالات المذكورة في الفقرة ٢ من المادة ١ في الاتفاقية المذكورة أعلاه، والمبرمة في ٢٨ أيلول/سبتمبر ١٩٥٤. ويتعلق الأمر بصفة رئيسية، من جهة، بالأشخاص الذين يتمتعون، في وقت التوقيع على الاتفاقية، بحماية أو مساعدة توفرها لهم هيئات أو وكالات الأمم المتحدة، غير مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين، كما يتعلق من جهة أخرى، بالأشخاص المقيمين في بلد ويتمتعون أو يكتسبون في ذلك البلد الحقوق والواجبات الملازمة لجنسية ذلك البلد''. [الفقرة ١٣]

''والغرض من الفقرة ٢ هو تحديد نطاق البند المتعلق بالمساواة في المعاملة بين مواطني دولة متعاقدة والأشخاص العديمي الجنسية المقيمين في تلك الدولة أو الدولة المتعاقدة الأخرى دون سواهم''. [الفقرة ١٤]

''فهذا البند، باستثنائه على هذا المنوال الأشخاص العديمي الجنسية غير المقيمين في أي من الدولتين المتعاقدتين، يحول دون تمتع هؤلاء بالامتيازات في إحدى الدولتين بالمقارنة مع مواطني الدولة الأخرى''. [الفقرة ١٥]

''بيد أنه، إذا ارتأت الدول في علاقاتها الثنائية أن من المستصوب توسيع نطاق الفقرة ٢ لتشمل جميع الأشخاص العديمي الجنسية، سواء كانوا مقيمين في دولة متعاقدة أم لا، حتى يتمتعوا في جميع الأحوال بأكبر قدر من الرعاية في المعاملة أسوة بمواطني الدولة المعنية، فما عليها إلا أن تعتمد النص التالي الذي لا يتضمن أي شروط فيما يتعلق بالإقامة في دولة متعاقدة:

'خلافا لأحكام المادة ١، لا يخضع الأشخاص العديمو الجنسية المقيمون في دولة متعاقدة لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي يخضع لها أو يجوز أن يخضع لها مواطنو الدولة المعنية في نفس الظروف'''. [الفقرة ١٦]

''ومن الممكن أن تورد دول معينة في المستقبل استثناءات على أحكام الفقرة ٢ على اعتبار أنها أحكام ممعنة في التساهل، إذ تمنح الأشخاص العديمي الجنسية المقيمين في إحدى الدول الحق في المطالبة بالمساواة في المعاملة ليس فقط في الدولة الأخرى بل حتى في دولة إقامتهم، وبذا يستفيدون على وجه الخصوص في هذه الدولة الأخيرة من أحكام اتفاقيات الازدواج الضريبي التي تبرم مع دول ثالثة. وإذا رغبت هذه الدول في تفادي هذه النتائج الأخيرة فسوف يتعين عليها تعديل الفقرة ٣ على النحو التالي:

'الأشخاص العديمو الجنسية المقيمون في دولة متعاقدة لا يخضعون في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي يخضع لها أو يجوز أن يخضع لها مواطنو الدولة المعنية في نفس الظروف، لاسيما فيما يتعلق بالإقامة'''. [الفقرة ١٧]

''أخيرا، يتعين أن يُفهم أن تعريف مصطلح ''الأشخاص العديمي الجنسية'' المزمع استخدامه لأغراض هذه الفقرة، ليس سوى التعريف الوارد في الفقرة ١ من المادة ١ من الاتفاقية المؤرخة ٢٨ أيلول/سبتمبر ١٩٥٤، والذي يعرِّف الشخص عديم الجنسية بأنه 'الشخص الذي لا تعتبره دولة مواطنا فيها بمقتضى تشريعها'''. [الفقرة ١٨]

المادة ٣

الفقرة ٣

٤ - بما أن هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٣ من المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن الشرح الوارد على تلك الفقرة له صلة تامة بالموضوع:

''إن نوع التمييز الذي ترمي هذه الفقرة إلى إنهائه، بدقيق العبارة، ليس هو ذلك التمييز القائم على جنسية المؤسسة بل هو التمييز القائم على موقعها الفعلي. ومن ثم فإنه يؤثر بدون تمييز على جميع المقيمين في دولة متعاقدة ممن يملكون منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بغض النظر عن جنسياتهم''. [الفقرة ١٩]

''ويبدو أن ثمة ما يدعو أولا التوضيح أن صيغة الجملة الأولى في الفقرة ٣ يجب أن تفسر بما يفيد أن إخضاع الأشخاص غير المقيمين، لضرائب تختلف عن الضرائب المفروضة على الأشخاص المقيمين لأسباب عملية، لا يشكل تمييزا، ما دام لا يؤدي إلى تحميل غير المقيمين ضرائب أكثر إرهاقا مما يتحمله المقيمون. ففي صيغة النفي ورد بها الحكم المعني لا تهم سوى النتيجة، على أنه يجوز تكييف طريقة فرض الضريبة حسب الظروف المعينة التي تُجبى فيها الضريبة''. [الفقرة ٢٠]

''وبمقتضى الجملة الأولى من الفقرة ٣، لا تجبى الضرائب المفروضة على منشأة دائمة بطريقة أقل رعاية في الدولة المعنية مما تجبى به الضرائب المفروضة على مؤسسات تلك الدولة التي تقوم بنفس الأنشطة. والغرض من هذا الحكم هو إنهاء جميع أشكال التمييز في معاملة المنشآت الدائمة بالمقارنة مع المؤسسات المقيمة التي تنتمي إلى نفس القطاع من الأنشطة، فيما يتعلق بفرض الضرائب على الأنشطة الصناعية والتجارية، ولاسيما الضرائب المفروضة على أرباح المؤسسات''. [الفقرة ٢١]

''غير أن الجملة الثانية من الفقرة ٣ تحدد الشروط التي يطبق بها مبدأ المساواة في المعاملة المنصوص عليه في الجملة الأولى على الأفراد المقيمين في دولة متعاقدة الذين لهم منشآت دائمة في الدولة الأخرى. وترمي هذه الجملة أساسا إلى كفالة عدم حصول أولئك الأشخاص على امتيازات أكثر مما يحصل عليه المقيمون، باستحقاقهم للتخفيضات والإعفاءات الشخصية بسبب المسؤوليات العائلية، في كل من الدولة التي يقيمون فيها حيث يكون استحقاقهم بمقتضى تطبيق القوانين المحلية، وفي الدولة الأخرى حيث يكون استحقاقهم بمقتضى مبدأ المساواة في المعاملة. وبالتالي، فإنها تترك للدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة مسألة منح أو عدم منح التخفيضات والإعفاءات الشخصية للأشخاص المعنيين بما يتناسب مع مقدار الأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة من دخلها العالمي الخاضع للضريبة في الدولة الأخرى''. [الفقرة ٢٢]

''وفيما يتعلق بالجملة الأولى، يتبين من التجربة أنه يصعب تحديد جوهر مبدأ المساواة في المعاملة بشكل واضح وكامل، مما نشأ عنه اختلاف كبير في الآراء فيما يتعلق بالآثار العديدة المترتبة على هذا المبدأ. ويبدو أن السبب الرئيسي للصعوبة يكمن في طبيعة المنشأة الدائمة نفسها، التي لا تعتبر كيانا قانونيا مستقلا بل جزءا من مؤسسة يقع مقرها في دولة أخرى. وتختلف حالة المنشأة الدائمة عن حالة المؤسسة المحلية، التي تشكل كيانا واحدا يمكن إخضاع جميع أنشطته، مع ما يترتب عليها من آثار مالية، بشكل كامل لولاية الدولة التي يوجد فيها المكتب الرئيسي للمؤسسة. وسيرد فيما يلي فحص للآثار المترتبة على بند المساواة في المعاملة من عدة جوانب تتعلق بفرض الضرائب''. [الفقرة ٢٣]

''ألف – تقدير الضريبة

''فيما يتعلق بأسس تقدير الضريبة، تترتب على مبدأ المساواة في المعاملة عادة الآثار التالية:

(أ) يجب تخويل المنشآت الدائمة نفس الحق المخول للمؤسسات المقيمة في خصم نفقاتها التجارية، التي تأذن قوانين الضرائب بصفة عامة بخصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى الحق في أن تسند إلى المنشأة الدائمة حصة من مصاريف المكتب الرئيسي. ويتعين أن يُسمح بهذا الخصم بدون أي قيود أخرى عدا ما يُفرض منها أيضا على المؤسسات المقيمة.

(ب) يجب تخويل المنشآت الدائمة نفس التسهيلات فيما يتعلق باستهلاك رأس المال والاحتياطي. كما يتعين ألا يقتصر هذا الحق على الاستفادة دون قيد من تسهيلات استهلاك رأس المال التي جرى العرف على تخويلها للمؤسسات (الاستهلاك المستقيم والاستهلاك المتناقص لرأس المال)، بل ينبغي أن يشمل الاستفادة من الأنظمة الخاصة التي توجد في عدد من البلدان (الاستهلاك الإجمالي لرأس المال، والاستهلاك السريع لرأس المال، وما إلى ذلك). وفيما يتعلق بالاحتياطيات، تجدر الإشارة إلى أنه يؤذن بها أحيانا – وفقا لمبادئ المحاسبة التجارية – لأغراض غير تعويض استهلاك الأصول أو المصروفات، أو الخسائر التي لم تحصل بعد لكن ترجح الظروف حصولها في المستقبل القريب. ومن ثم فإنه يحق للمؤسسات، في بلدان معينة، أن تخصص من أرباحها الخاضعة للضريبة اعتمادات أو 'احتياطيات' للاستثمار. وحينما يكون هذا الحق متاحا لجميع المؤسسات، أو لجميع المؤسسات في قطاع معين من الأنشطة، فإنه يتعين عادة أن تتمتع به أيضا المؤسسات غير المقيمة، فيما يتعلق بمنشآتها الدائمة الموجودة في الدولة المعنية، ويكون ذلك، ما دامت الأنشطة التي ستؤول إليها هذه الاعتمادات أو الاحتياطيات خاضعة للضريبة في تلك الدولة.

(ج) يجب أيضا تخويل المنشآت الدائمة الخيارات المتاحة في معظم البلدان للمؤسسات المقيمة، والمتمثلة في إمكانية نقل الخسائر المسجلة عند إقفال الفترة المحاسبية إلى فترة محاسبية قادمة أو فترة محاسبية سابقة، على أن يكون ذلك خلال مدة زمنية معينة (٥ سنوات مثلا). وغني عن البيان أن الخسارة المعنية في حالة المنشآت الدائمة، هي الخسارة التي تصيبها في أداء أنشطة الأعمال الخاصة بها، حسبما تبينه السجلات المستقلة لحسابات هذه الأنشطة، التي تستوفي شروط نقلها إلى فترة قادمة.

(د) يجب أن تطبق على المنشآت الدائمة نفس القواعد التي تطبق على المؤسسات المقيمة، فيما يتعلق بجباية الضرائب على القيمة المضافة التي تتحقق عند التصرف في الأصول، أثناء نقل ملكيتها أو عند انتهاء الاستغلال". [الفقرة ٢٤]

"وبرغم أن القواعد العامة المذكورة أعلاه نادرا ما تترتب عليها أي صعوبات فيما يتعلق بمبدأ عدم التمييز، فإن هذا الأمر لا ينسحب على تدابير الحوافز الضريبية التي أخذت بها معظم البلدان التي تواجه مشاكل من قبيل إضفاء الطابع اللا مركزي على الصناعة، أو تنمية المناطق المتخلفة اقتصاديا، أو تعزيز أنشطة جديدة ضرورية لتوسع الاقتصاد، وتوخت بهذه الحوافز تيسير حل هذه المشاكل عن طريق الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية، أو تقديم مزايا ضريبية أخرى للمؤسسات نظير استثماراتها التي تتماشى مع الأهداف الرسمية". [الفقرة ٢٥]

"وبما أن هذه التدابير تخدم الأهداف المتصلة مباشرة بالأنشطة الاقتصادية الخاصة بالدولة المعنية، فإن من الصواب إتاحة الاستفادة منها للمنشآت الدائمة التابعة لمؤسسات دولة أخرى تربطها بالدولة الأولى اتفاقية ازدواج ضريبي تتجسد فيها أحكام المادة ٢٤، ما دامت هذه المنشآت الدائمة

قد مُنحت الحق في ممارسة أنشطة صناعية أو تجارية في تلك الدولة، إما بموجب تشريعاتها أو عملا بأحكام اتفاق دولي (معاهدات تجارية، واتفاقيات التأسيس، وما إلى ذلك) مبرم بين الدولتين المعنيتين". [الفقرة ٢٦]

"غير أنه يجدر بالملاحظة أنه بالرغم من أن المؤسسات غير المقيمة يحق لها المطالبة بهذه المزايا الضريبية في الدولة المعنية، فإن من المتعين عليها أن تستوفي نفس الشروط والمتطلبات المطلوبة من المؤسسات المقيمة. ومن ثم فإنه يجوز حرمانها من هذه المزايا، إذا لم تستطع منشآتها الدائمة استيفاء الشروط والمتطلبات الخاصة والمرتبطة بمنح تلك المزايا، أو رفضت ذلك". [الفقرة ٢٧]

"وأخيرا، غني عن البيان أن المؤسسات غير المقيمة لا تحق لها المزايا الضريبية المرتبطة بأنشطة تقتصر ممارستها حصرا على المؤسسات المقيمة، اعتبارا للمصلحة الوطنية، أو متطلبات الدفاع، أو حماية الاقتصاد الوطني وما إلى ذلك، ما دامت المؤسسات غير المقيمة لا يُسمح لها ممارسة مثل هذه الأنشطة". [الفقرة ٢٨]

"باء – المعاملة الخاصة بأرباح الأسهم المتأتية من مساهمات المنشآت الدائمة

توجد في كثير من البلدان قواعد خاصة تتعلق بجباية الضرائب على أرباح الأسهم التي توزع بين الشركات (نظام الشركة الأم – الشركة الفرعية، 'Schachtelprivileg'، قاعدة "عدم فرض الضريبة على نفس الدخل مرتين"). ويطرح السؤال عما إذا كان ينبغي أن تتمتع المنشآت الدائمة بهذه المعاملة بمقتضى أحكام الفقرة ٣، فيما يتعلق بأرباح الأسهم المتأتية من مساهمات تشكل جزءا من أصولها". [الفقرة ٢٩]

لقد اختلفت الآراء حول هذه النقطة. فبعض الدول ترى ضرورة تخويل المنشآت الدائمة هذه المعاملة الخاصة، وتذهب إلى القول بأن هذه

المعاملة إنما سُنت لتفادي الازدواج الضريبي على الأرباح التي تحققها الشركات الفرعية، وتوزعها على الشركات الأم. فمن حيث المبدأ ينبغي فرض الضرائب مرة واحدة، على الأرباح في حوزة الشركات الفرعية التي تمارس الأنشطة المدرة للأرباح. وينبغي إعفاء الشركة الأم من الضريبة على هذه الأرباح عندما تتلقاها من الشركة الفرعية، أو ينبغي في إطار طريقة الخصم غير المباشر منح إعفاء يُقابل العبء الضريبي الذي تتحمله الشركة الفرعية. وفي الحالات التي تكون فيها الأسهم مملوكة لمنشأة دائمة كاستثمار مباشر، فإن المبدأ نفسه يستوجب ضمنيا منح هذه المنشأة الدائمة، التي تتلقى أرباح أسهم من فروعها المعاملة الخاصة أيضا، نظرا لأن هذه الأرباح قد فُرضت عليها ضرائب بالفعل حينما كانت في حوزة الفروع. ومن جهة أخرى، فإنه من غير المعقول استنادا إلى هذا المنطق أن يترك للدولة التي يوجد فيها المكتب الرئيسي للشركة الأم، أمر إزالة الازدواج الضريبي الناشئ عن فرض ضريبة ثانية في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة. وعادة ما تعمد دولة الشركة الأم التي لا تمارس فيها أية أنشطة من الأنشطة المدرة للأرباح التي تُجبى عليها ضريبة مزدوجة، إلى إعفاء هذه الأرباح من الضرائب، أو تفرض عليها ضرائب على الأرباح لا تكفي للاستفادة من الخصم المزدوج (أي على الأرباح التي يجنيها الفرع وكذا الضرائب التي تُفرض على المنشأة الدائمة). ويُفترض في كل ذلك أن تكون الأسهم التي تملكها المنشأة الدائمة ذات ارتباط فعلي بهذه الأنشطة. وعلاوة على ذلك، يوجد شرط بديهي إضافي يتمثل في أن الأرباح الموزعة لا بد وأن تكون قد فُرضت عليها ضريبة". [الفقرة ٣٠]

"وعلى العكس من ذلك، تعتبر دول أخرى أن قياس المنشآت الدائمة على مؤسساتها لا يستتبع التزام بمنح المنشآت الدائمة هذه المعاملة الخاصة. وتبرر هذه الدول موقفها بمسوغات عدة. وترى أن الغرض من هذه المعاملة

الخاصة هو تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي على أرباح الأسهم. وأن دولة إقامة الشركة هي التي ينبغي أن تتحمل تكلفة هذا الازدواج الضريبي لا دولة المنشأ الدائمة على اعتبار أن الدولة الأولى لديها مصلحة أكبر في الهدف المنشود. ويتصل سبب آخر من الأسباب المقدمة باقتسام الإيرادات الضريبية بين الدولتين. فما تخسره دولة من إيرادات ضريبية بتطبيقها هذه المعاملة الخاصة، تقابله جزئيا الضرائب التي تجبى على أرباح الأسهم عند إعادة توزيعها من قبل الشركة الأم، التي تمتعت بهذه المعاملة (الاقتطاع الضريبي على أرباح الأسهم، ضريبة المساهمين). ولن تستفيد من هذا التعويض الدولة التي تفرد معاملة خاصة للمنشآت الدائمة. وثمة حجة أخرى مفادها أنه حينما تكون هذه المعاملة مشروطة بإعادة توزيع أرباح الأسهم فإن تخويلها للمنشآت الدائمة لن يكون مبررا، لأن المنشأة الدائمة التي ليست سوى جزء من شركة دولة أخرى ولا توزع أرباحا، ستحظى في هذه الحالة بمعاملة أكثر رعاية مما تتمتع به شركة مقيمة. وأخيرا، تقول الدول التي ترى أن الفقرة ٣ لا تستتبع أي التزام بتقديم هذه المعاملة للمنشآت الدائمة، بأن ثمة احتمال يتمثل في أن تنقل شركات إحدى الدول مساهماتها في شركات دولة أخرى إلى منشآتها الدائمة في تلك الدولة الأخرى، بهدف وحيد هو الاستفادة من هذه المعاملة" [الفقرة ٣١]

"والواقع أنه قد تكون هناك أسباب وجيهة تماما تبرر امتلاك المنشأة الدائم لحصص وإدارتها لهذه الحصص، بدلا من المكتب الرئيسي للمؤسسة ومنها:

- الأسباب المتعلقة بالضرورة التي تنشأ بشكل أساسي عن التزام قانوني أو تنظيمي يلزم المصارف والمؤسسات التمويلية وشركات التأمين بأن تبقي مبالغ معينة من موجوداتها مودعة في

البلدان التي تعمل فيها، ويشمل ذلك على وجه الخصوص الأسهم بوصفها ضمانا لوفائها بالتزاماتها؛

- أو الأسباب المتعلقة بالملاءمة، عندما تكون المساهمات شركات لها علاقات عمل مع المنشآت الدائمة، أو تكون مكاتبها الرئيسية موجودة في نفس البلد الذي توجد فيه المنشآت الدائمة؛

- أو الأسباب العادية المتعلقة بتيسير العمل، تمشيا مع الاتجاه السائد حاليا نحو تطبيق اللامركزية في إدارة أعمال المؤسسات الضخمة''. [الفقرة ٣٢]

''ونظرا لهذه المواقف المتباينة، وكذا وجود الحالات الموصوفة آنفا، فإنه من المستصوب أن توضح الدول، عند إبرامها للاتفاقيات الثنائية، تفسيراتها للجملة الأولى من الفقرة ٣. وإذا رغبت في ذلك يمكنها توضيح موقفها، أو تغييره مقارنة بممارساتها السابقة، في بروتوكول أو أي وثيقة ترفق بالاتفاقية''. [الفقرة ٣٣]

''ويمكن أيضا تقديم حل في هذه الوثيقة لمعالجة الاعتراض المذكور أعلاه، الذي مفاده أن منح معاملة خاصة فيما يتعلق بالمساهمات الموجودة في دولة ما (الدولة ألف) للمنشآت الدائمة التابعة لشركات مقيمة في دولة أخرى (الدولة باء)، سيؤدي إلى تمتع هذه الشركات بمعاملة تفضيلية لا يجوز أن تمنح لها مقارنة بالشركات الأخرى المقيمة في الدولة نفسها، والتي تملك مكاتبها الرئيسية حصصا في رؤوس أموال شركات مقيمة في الدولة ألف وذلك لأنه إذا كانت الشركات الأولى تستطيع أن تعيد إلى الوطن أرباح الأسهم المتأتية من مساهماتها، دون اقتطاع ضريبي، فإن هذه الضريبة تفرض على أرباح الأسهم الموزعة على الشركات الأخيرة بمعدلات تتراوح بين ٥

و ١٥ في المائة حسب الحالة. ويمكن أن كفالة الحياد الضريبي والمساواة في العبء الضريبي بين المنشآت الدائمة والشركات الفرعية، حسبما تدعو له الدول المعنية، عن طريق تكييف أحكام الفقرتين ٢ و ٤ من المادة ١٠، في الاتفاقية الثنائية المعقودة بين الدولتين ألف وباء، بغية تيسير الاقتطاع الضريبي في الدولة ألف على أرباح الأسهم التي تدفعها الشركات المقيمة في تلك الدولة، إلى المنشآت الدائمة للشركات المقيمة في الدولة باء، بنفس الطريقة كما لو جرى تسليمها مباشرة، أي بواسطة المكاتب الرئيسية للشركات الأخيرة، وهي معدلات تبلغ:

- ٥ في المائة في حالة مساهمة لا تقل عن ٢٥ في المائة؛
- ١٥ في المائة في جميع الحالات الأخرى". [الفقرة ٣٤]

[تجدر بالملاحظة أن أحكام الفقرة ٢ من المادة ١٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تختلف عن الشروط المذكورة أعلاه].

"وإذا تعذر الاقتطاع الضريبي على أرباح الأسهم المدفوعة للمنشآت الدائمة، لانعدام الأحكام الملائمة في القوانين المحلية للدولة المعنية فإن بالإمكان توسيع نطاق المعاملة المتعلقة بتوزيع الأرباح بين الشركات لتشمل المنشآت الدائمة، ما دام تطبيقها محدودا بطريقة تجعل الضريبة المفروضة من قبل الدولة مصدر أرباح الأسهم ضريبة مماثلة، سواء كانت أرباح الأسهم قد تلقتها منشآت دائمة لشركة مقيمة في الدولة الأخرى، أو تلقتها هذه الشركة مباشرة". [الفقرة ٣٥]

"جيم - هيكل ومعدل الضريبة

وفي البلدان التي تدفع فيها المؤسسات، ولاسيما الشركات، ضريبة على الأرباح الخاصة بها دون غيرها، تثير أحكام الفقرة ٣، فيما يتعلق بمعدل الضريبة الذي يطبق في حالة المنشآت الدائمة، مشاكل بالغة الصعوبة

والتشعب، تبرز هنا أيضا اعتبارا لكون المنشأة الدائمة ليست سوى جزء من كيان قانوني غير خاضع لولاية الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة''. [الفقرة ٣٦]

''وعندما تحسب الضرائب التي تفرض على الأرباح التي تجنيها الشركات المقيمة في دولة معينة وفق جدول تصاعدي لمعدلات الضريبة، فإنه يتعين من حيث المبدأ تطبيق هذا الجدول على المنشآت الدائمة الموجودة في تلك الدولة. وإذا أخذت دولة المنشأة الدائمة في الاعتبار، عند تطبيق هذا الجدول التصاعدي، الأرباح التي تحققها كامل الشركة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة، فإن هذه القاعدة لن تبدو متناقضة مع قاعدة المساواة في المعاملة، ما دامت الشركات المقيمة تعامل بنفس الطريقة في واقع الأمر. ولذلك فإن الدول التي تفرض الضرائب على الشركات التابعة لها بنفس الطريقة، يمكنها أن تحدد في الاتفاقيات الثنائية نوع المعاملة التي تطبق على المنشآت الدائمة''. [الفقرة ٣٧]

''وحينما يتضمن نظام الضرائب القائم على جدول تصاعدي لمعدلات الضريبة قاعدة تقضي بتطبيق معدل أدنى على المنشآت الدائمة، فإنه لا يمكن القول مسبقا بأن هذه القاعدة تتنافى مع مبدأ المساواة في المعاملة. ويتعين أن تؤخذ في الاعتبار أرباح كامل المؤسسة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة عند تحديد المعدلات الواجبة التطبيق وفقا للجدول التصاعدي. ولا يتم التقيد بأحكام الجملة الأولى من الفقرة ٣ إلا إذا كان المعدل الأدنى ذا قيمة أعلى''. [الفقرة ٣٨]

''بيد أنه، حتى وإن أُخذت في الاعتبار الأرباح التي يجنيها كامل المؤسسة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة عند تطبيق جدول تصاعدي لمعدلات الضريبة، أو فرض الحد الأدنى للضريبة، فإنه لا ينبغي أن يكون ذلك متعارضا مع مبدأ المؤسسة المتميزة والمستقلة، الذي بمقتضاه تحدد أرباح المنشأة الدائمة

بموجب الفقرة ٢ من المادة ٧. ومن ثم يكون المبلغ الأدنى للضريبة المفروضة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة هو المبلغ المستحق لو كانت المنشأة مؤسسة متميزة ومستقلة، وبدون الرجوع إلى أرباح كامل المؤسسة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة. وعليه تكون الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة محقة في تطبيقها للجدول التصاعدي الذي تخضع له المؤسسات المقيمة، على أرباح المنشأة الدائمة فقط دون أرباح كامل المؤسسة، حينما تكون أرباح هذه الأخيرة أقل من أرباح المنشأة الدائمة. كما يجوز لهذه الدولة أن تفرض ضرائب على أرباح المنشأة الدائمة بمعدل أدنى – شريطة أن تطبق المعدل نفسه على المؤسسات المقيمة، حتى وإن كان أخذ أرباح كامل المؤسسة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة في الاعتبار سيسفر عن مبلغ ضريبي أقل أو يؤدي إلى عدم فرض ضريبة على الإطلاق". [الفقرة ٣٩]

"وفيما يتعلق بنظام المعدل المزدوج للضريبة المفروضة على الشركات، ينبغي أولا الإشارة إلى مسألة محورية في هذا الموضوع، وهي أن غالبية البلدان التي اعتمدت هذا النظام من أعضاء منظمة التعاون والتنمية لا تعتبر نفسها ملزمة، بموجب أحكام الفقرة ٣، بتطبيق هذا النظام على المنشآت الدائمة للشركات غير المقيمة. ويستند هذا الموقف بصفة خاصة إلى الرأي الذي مفاده أن المعدل المزدوج ليس إلا عنصرا واحدا من جملة عناصر في نظام لجباية الضرائب على عائدات أرباح أسهم الشركات (ولاسيما الاقتطاع الضريبي على الدخل الموزع)، ويتعين أن ينظر إليه ككل، وهو بالتالي ليس إلا نظاما محلي التطبيق لأسباب قانونية وتقنية. ويمكن للدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أن تطالب بالحق في ألا تفرض الضرائب على هذه الأرباح بالمعدل المنخفض، لأنها عموما، لا تفرض ضرائب على أرباح الأسهم التي توزعها الشركة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة. وعلاوة على ذلك، عادة ما تكون للدولة التي تعتمد نظام المعدل الضريبي المزدوج أهداف أخرى في

سياستها الاقتصادية، من قبيل تعزيز سوق رأس المال عن طريق تشجيع الشركات المقيمة على توزيع أرباح الأسهم. ولن يخدم تطبيق المعدل المخفض للضريبة على أرباح المنشأة الدائمة هذا الغرض على الإطلاق، لأن الشركة التي توزع أرباح الأسهم ليست من الشركات المقيمة في الدولة المعنية". [الفقرة ٤٠]

"غير أن هناك من يطعن في هذا الرأي. فالدول التي تفضل تطبيق نظام المعدل الضريبي المزدوج على المنشآت الدائمة ترى أنه لما كانت السمة الأساسية لهذا النظام هو الأسلوب الخاص لفرض الضريبة على الأرباح التي تجنيها المؤسسات المتخذة لشكل شركة من أنشطتها، وأن الهدف منه هو الإزالة الفورية للازدواج الضريبي على الأرباح الموزعة، فإنه ينبغي تطبيقه على المنشآت الدائمة في الاتفاقيات الثنائية لإزالة الازدواج الضريبي. ومن المسلم به بشكل عام، أن هذه الاتفاقيات تؤدي بالضرورة، بمقتضى الآثار المترتبة على أحكامها، إلى تكامل الأنظمة الضريبية في الدول المتعاقدة. ومن هذا الجانب، يُعقل تماما أن تكون الأرباح التي تجنيها في الدولة (ألف) منشأة دائمة لشركة مقيمة في دولة أخرى (باء) خاضعة للضريبة في الدولة (ألف) استنادا إلى نظام المعدل الضريبي المزدوج. وكقاعدة عملية، يمكن في هذه الحالة حساب الضريبة وفق المعدل المخفض (الذي يطبق على الأرباح الموزعة على ذلك الجزء من أرباح المنشأة الذي يماثل نسبة الأرباح الموزعة من قبل الشركة التي تنتمي إليها المنشأة الدائمة إلى الأرباح التي حققتها المنشأة؛ بينما يمكن فرض الضريبة على الأرباح المتبقية وفقا لمعدل أعلى. وبطبيعة الحال، سيتعين على الدولتين المتعاقدتين التشاور وتبادل المعلومات الضرورية لتنفيذ هذا الحل. وهناك اعتبارات مشابهة تنطبق على الأنظمة التي يمكن فيها خصم الأرباح الموزعة من دخل الشركة الخاضع للضريبة". [الفقرة ٤١]

''وفيما يتعلق بنظام الخصم (الإعفاء الضريبي 'avoir fiscal' أو الخصم الضريبي) فإن ثمة فيما يبدو شكا، استنادا إلى التفسير الحرفي للفقرة ٣ على الأقل، فيما إذا كان ينبغي تطبيقه على الشركات غير المقيمة فيما يتعلق بأرباح الأسهم المدفوعة من العائدات التي تجنيها المنشأة الدائمة. فالواقع أنه تترتب على هذا النظام آثار مطابقة لآثار نظام المعدل الضريبي المزدوج غير أن هذه الآثار غير فورية لأنها لا تحصل إلا عند فرض الضريبة على المساهمين. بيد أنه من وجهة النظر الاقتصادية والمالية البحتة، يُعقل أن تعامل هذه الأرباح معاملة أرباح شركة متميزة في الدولة ألف التي توجد فيها المنشأة الدائمة لشركة مقيمة في الدولة باء، وأن تكون مشفوعة بإعفاء ضريبي أو خصم ضريبي، إذا وزعت. غير أنه لتفادي جميع أشكال التمييز، يلزم أن تكون هذه المزية قد منحت فعلا للمقيمين في الدولة باء من المساهمين في الشركات المقيمة في الدولة ألف. وينبغي من وجهة النظر العملية، بطبيعة الحال، أن تتفق الدولتان المعنيتان على الشروط والإجراءات التي تتيح ''منح إعفاء أو خصم ضريبي'' لمن يقيمون بأنفسهم في إحدى الدولتين من حاملي أسهم الشركات المعنية المقيمة في الدولة باء''. [الفقرة ٤٢]

''ويجوز للدول المتعاقدة التي تواجه المشاكل المذكورة أعلاه، أن تجد لها حلا في المفاوضات الثنائية على ضوء الظروف الخاصة بها''. [الفقرة ٤٣]

''دال – الاقتطاع الضريبي على أرباح الأسهم والفوائد والإتاوات التي تحصل عليها منشأة دائمة

عندما تحصل منشأة دائمة على أرباح الأسهم أو الفوائد أو إتاوات فإن هذا الدخل يكون بموجب الفقرة ٤ من المادتين ١٠ و ١١ والفقرة [٤] من المادة ١٢، خاضعا لأحكام المادة ٧ ومن ثم يدرج – تبعا للملاحظات التي أبديت في الفقرة ٣٤ أعلاه بشأن أرباح الأسهم المتأتية من مساهمات المنشأة

الدائمة – ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة لهذه المنشآت الدائمة. (انظر الفقرة ٣٥ من شرح المادة ٧). [الفقرة ٤٤]

''ووفقا للشروح ذات الصلة بكل حكم من الأحكام المذكورة آنفا من المواد ١٠ و ١١ و ١٢ .. تعفي هذه الأحكام دولة مصدر أرباح الأسهم أو الفوائد أو الإتاوات التي حصلت عليها المنشأة الدائمة من تطبيق أي حدود منصوص عليها في تلك المواد، الأمر الذي يعني – وهذا هو التفسير المقبول بوجه عام – عدم المساس على الإطلاق بحق دولة المصدر، التي تقع فيها المنشأة الدائمة، في تطبيق الاقتطاع الضريبي بالمعدل الكامل''. [الفقرة ٤٥]

''ولئن كان هذا النهج لا يثير أي مشاكل فيما يتعلق بأحكام الفقرة ٣ من المادة ٢٤ في حالة البلدان التي يتم فيها الاقتطاع الضريبي على هذا الدخل سواء دفع هذا الدخل للمقيمين (المنشآت الدائمة، مثل المؤسسات المقيمة التي يسمح لها بخصم الضرائب المقتطعة من الضرائب المفروضة على الأرباح بموجب المادة ٧) أو لغير المقيمين (مع مراعاة الحدود المنصوص عليها في المواد ١٠ و ١١ و ١٢) فإن الوضع يختلف في الحالات التي يطبق فيها الاقتطاع الضريبي فقط على دخل غير المقيمين دون غيرهم''. [الفقرة ٤٦]

''في هذه الحالة يبدو من المتعذر، في الواقع، التوفيق بين الاقتطاع الضريبي والمبدأ المنصوص عليه في الفقرة ٣ والذي مفاده أنه لأغراض فرض ضريبة على الدخل المتأتي من أنشطة المنشآت الدائمة أو المرتبطة بها عادة – كما هو متعارف عليه في حالة أرباح الأسهم والفوائد والإتاوات المشار إليها في الفقرة ٤ من المادتين ١٠ و ١١ وفي الفقرة ٤ من المادة ١٢ – يجب أن تعامل تلك المنشآت على أنها مؤسسات مقيمة ومن ثم يصبح هذا الدخل خاضعا لضريبة الأرباح فقط''. [الفقرة ٤٧]

''وأيا كان الحال، فإن للدول المتعاقدة التي تواجه مثل هذه الصعوبات أن تقوم بتسويتها من خلال مفاوضات ثنائية على ضوء ظروفها الخاصة''. [الفقرة ٤٨]

''هاء – خصم الضريبة الأجنبية

''وفي سياق ذي صلة، عندما تحصل منشأة دائمة على دخل من الخارج ويكون هذا الدخل مدرجا ضمن أرباحها الخاضعة للضرائب فإنه يتعين وفقا للمبدأ نفسه منح المنشأة الدائمة خصما مقابل الضريبة الأجنبية التي دفعت على هذا الدخل إذا كان مثل هذا الخصم يمنح للمؤسسات المقيمة وفقا للقوانين المحلية''. [الفقرة ٤٩]

''وفي الحالة التي لا يُسمح فيها في دولة متعاقدة (ألف) تقع فيها منشأة دائمة تابعة لمؤسسة دولة متعاقدة أخرى (باء) بخصم ضريبة جبيت في دولة ثالثة (جيم)، إلا بمقتضى اتفاقية، فإن سؤالا أعم يطرح نفسه بشأن تمتيع المنشآت الدائمة بمزايا الاتفاقيات المبرمة مع دول ثالثة ...''. [الفقرة ٥٠]

''واو – تمتيع المنشآت الدائمة بمزايا اتفاقيات الازدواج الضريبي المبرمة مع دول ثالثة

''عندما تحصل منشأة دائمة تقع في دولة متعاقدة تكون تابعة لمؤسسة مقيمة في دولة متعاقدة أخرى على أرباح أسهم أو فوائد أو إتاوات من دولة ثالثة فإنه ينشأ عندئذ سؤال عن إمكانية ومدى السماح للدولة المتعاقدة التي توجد فيها المنشأة الدائمة بأن تخصم هذه الضريبة التي لا يمكن استردادها من الدولة الثالثة''. [الفقرة ٥١]

''وهناك اتفاق على أن الازدواج الضريبي ينشأ في مثل هذه الحالات وأنه يجب إيجاد طريقة ما للإعفاء الضريبي. وبإمكان معظم البلدان الأعضاء

منح خصم في هذه الحالات استنادا إلى قوانينها المحلية أو بموجب الفقرة ٣. وربما ترغب بعض الدول التي لا تتمكن من منح هذا الخصم أو التي تريد توضيح الموقف في إضافة هذه الأحكام إلى الاتفاقية التي تبرمها مع الدولة المتعاقدة التي تقيم بها المؤسسة بصيغة تمكن الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة من خصم الضريبة المستحقة في الدولة التي ينشأ فيها الدخل في شكل مبلغ لا يتجاوز القيمة التي يمكن للمؤسسات المقيمة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها المنشأة الدائمة أن تطالب بها على أساس الاتفاقية المبرمة بين الدولة المتعاقدة والدولة الثالثة. وإذا كانت الضريبة التي لا يمكن استردادها بموجب الاتفاقية المبرمة بين الدولة الثالثة ودولة إقامة المؤسسة التي لديها منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى أقل من الضريبة المفروضة بموجب الاتفاقية المبرمة بين الدولة الثالثة والدولة المتعاقدة التي توجد بها المنشأة الدائمة، حينئذ تخصم فقط الضريبة الأقل التي تجبى في الدولة الثالثة. ويمكن تحقيق هذه الغاية عن طريق إضافة ما يلي بعد الجملة الأولى من الفقرة ٣:

'عندما تحصل منشأة دائمة تقع في دولة متعاقدة، وتكون تابعة لمؤسسة للدولة المتعاقدة الأخرى، على أرباح أسهم، أو فوائد أو إتاوات من دولة ثالثة وتكون الحق أو الأصل الذي دفعت بشأنه الأرباح أو الفوائد أو الإتاوات مرتبطا ارتباطا فعليا بتلك المنشأة الدائمة، فإن الدولة الأولى تمنح خصما ضريبيا بشأن الضريبة المدفوعة في الدولة الثالثة على أرباح الأسهم أو الفوائد أو الإتاوات، حسب الاقتضاء، بتطبيق معدل الضريبة المنصوص عليه في الاتفاقية بشأن الضرائب على الدخل ورأس المال بين الدولة التي تقيم فيها المؤسسة والدولة الثالثة. غير أن مبلغ الخصم لا يجوز أن يتعدى المبلغ الذي يمكن أن تطالب به مؤسسة مقيمة في الدولة الأولى بموجب اتفاقية تلك الدولة مع الدولة الثالثة بشأن الدخل ورأس المال'''. [الفقرة ٥٢]

وعندما تحصل منشأة دائمة تقع في دولة متعاقدة وتكون تابعة لمؤسسة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى (دولة الإقامة)، على أرباح أو فوائد أو إتاوات من دولة ثالثة (دولة المصدر) ووفقا للإجراءات المتفق عليها بين دولة الإقامة ودولة المصدر تطلب دولة المصدر شهادة إقامة من أجل تطبيق الاقتطاع الضريبي بالمعدل المنصوص عليه في الاتفاقية المبرمة بين دولة المصدر ودولة الإقامة، فإن على دولة الإقامة أن تقوم بإصدار هذه الشهادة. وبرغم أن هذا الإجراء يمكن أن يكون مفيدا عندما تستخدم دولة الإقامة طريقة الخصم، فإنه قد لا يخدم غرضا مفيدا على ما يبدو عندما تستخدم هذه الدولة طريقة الإعفاء، نظرا لأن الدخل المتأتي من الدولة الثالثة لا يكون خاضعا للضريبة في دولة إقامة المؤسسة. ومن ناحية أخرى فإن الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة يمكن أن تستفيد من مشاركتها في إجراءات إصدار الشهادات لأن هذه الإجراءات يمكن أن توفر معلومات مفيدة في أغراض مراجعة الحسابات. ويثور تساؤل آخر بالنسبة للحالات الثلاثية الأطراف يتعلق بإساءة الاستعمال. فإذا منحت الدولة المتعاقدة التي تقيم بها المؤسسة إعفاء ضريبيا على أرباح المنشأة الدائمة الواقعة في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن هذا من شأنه أن يدفع المؤسسة إلى نقل أصولها المتمثلة في الأسهم والسندات والبراءات إلى منشآت دائمة في دولة معاملة ضريبية أفضل وفي بعض الحالات ربما لا يخضع الدخل الناشئ للضريبة في أي من الدول الثلاث. ولتجنب مثل هذه الممارسات، التي يمكن اعتبارها ممارسات تنم عن إساءة استعمال، يمكن إدراج بند في الاتفاقية المبرمة بين الدولة التي تقيم بها المؤسسة والدولة الثالثة (دولة المصدر) ينص على أنه لا يجوز أن تطالب المؤسسة بمزايا الاتفاقية إلا إذا كان الدخل الذي تحصل عليه المنشأة الدائمة الموجودة في الدولة الأخرى يخضع عادة للضريبة التي تفرض في دولة المنشأة الدائمة. [الفقرة ٥٣]

وبالإضافة للحالة الثلاثية الأطراف الاعتيادية المذكورة هنا، تنشأ حالات أخرى ثلاثية الأطراف لاسيما الحالة التي تكون فيها دولة إقامة المؤسسة هي نفسها الدولة التي ينشأ فيها الدخل المنسوب إلى المنشأة الدائمة الموجودة في الدولة الأخرى (انظر أيضا الفقرة ٥ من شرح المادة ٢١) ويمكن للدول تسوية هذه المسائل فيما بينها في المفاوضات الثنائية. [الفقرة ٥٤]

الفقرة ٤

٥ - بما أن هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٤ من المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون، فإن الشرح الوارد على هذه الفقرة له صلة تامة بالموضوع:

''وضعت هذه الفقرة لإنهاء شكل معين من أشكال التمييز ينجم عن كون بعض البلدان التي تسمح بخصم الفوائد والإتاوات وغيرها من المدفوعات بدون أي قيود عندما يكون المستفيد مقيما تقيد بل وتمنح هذا الخصم عندما يكون المستفيد غير مقيم. ويمكن أن ينشأ الوضع نفسه في مجال ضرائب رأس المال، فيما يتعلق بالديون المدين بها لغير المقيم. غير أن الأمر متروك للدول المتعاقدة لأن تقوم بتعديل هذا البند عن طريق اتفاقيات ثنائية لتجنب استخدامه لأغراض التهرب الضريبي''. [الفقرة ٥٥]

''ولا تحظر الفقرة ٤ على بلد المقترض معاملة الفوائد ومعاملة أرباح الأسهم وفقا للقوانين المحلية المتعلقة بالرسملة السهمية الخفية ما دامت هذه القوانين تتفق مع الفقرة ١ من المادة ٩ أو الفقرة ٦ من المادة ١١. أما إذا كانت هذه المعاملة ناجمة عن قوانين لا تتفق مع المواد المذكورة أعلاه وتنطبق فقط على الدائنين غير المقيمين (أي باستبعاد الدائنين المقيمين) فإن هذه المعاملة تكون محظورة بموجب الفقرة ٤''. [الفقرة ٥٦]

٦ - وأثناء المناقشة التي أجراها فريق الخبراء بشأن الفقرة ٤ أثير سؤال حول مدى ملاءمة إدراج هذه الفقرة في معاهدة ضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

المادة ٣

وأشير إلى أن هذه الفقرة لن تكون مقبولة لدى البلدان التي تجعل خصم المدفوعات التي تسددها في الخارج شركات مملوكة لأجانب مشروطا بأن يكون المستفيد خاضعا للضريبة في تلك البلدان. وبعد مناقشة مستفيضة، استقر رأي الفريق على أن الظروف الخاصة المذكورة أعلاه لا ينبغي أن تكون أساسا تستند إليه مواد معاهدة واسعة التطبيق غير أنه في الحالات التي يحتمل أن ينشأ عنها مشكل، ينبغي أن تثار هذه الظروف الخاصة في المفاوضات الثنائية.

الفقرة ٥

٧ - لما كانت هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٥ من المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون، فإن الشرح الوارد على هذه الفقرة له صلة تامة بالموضوع:

''تحظر هذه الفقرة على أي دولة متعاقدة أن تمنح معاملة أقل رعاية لمؤسسة يملك مقيم أو أكثر في الدولة المتعاقدة الأخرى رأس مالها كلا أو جزءا، أو يتحكم فيه، بصفة مباشرة أو غير مباشرة. ويتعلق هذا البند، والتمييز الذي يرمي إلى إزالته، بقصر فرض الضرائب على المؤسسات وليس الأشخاص الذين يملكون أو يتحكمون في رأسمالها. والهدف منها بالتالي هو كفالة المساواة في المعاملة بين المكلفين المقيمين في الدولة، وليس إخضاع رأس المال الأجنبي، المملوك لمجموعة من الشركاء أو حملة أسهم، لمعاملة مطابقة للمعاملة التي تطبق على رأس المال المحلي''. [الفقرة ٥٧]

''بالرغم من أن الفقرة ٥ تتصل من حيث المبدأ بالرسملة السهمية الخفية، فإنها صيغت بعبارات عامة، تجعلها تحتل المرتبة الثانية بعد بنود أكثر تحديدا في الاتفاقية. ولذا فإن الفقرة ٤ (التي تشير إلى الفقرة ١ من المادة ٩ والفقرة ٦ من المادة ١١)، لها الأولوية على هذه الفقرة فيما يتعلق بخصم الفوائد''. [الفقرة ٥٨]

''وفي حالة تحريات التسعير التحويلي، ترى كل البلدان الأعضاء تقريبا أن اشتراط تقديم معلومات إضافية بشروط أكثر صرامة من الشروط العادية، أو حتى قلب عبء الإثبات لن يشكل تمييزا بمفهوم المادة''. [الفقرة ٥٩]

٨ - وفي إطار مناقشات الفريق للفقرة ٥، اقترح بعض الأعضاء من الدول النامية ألا تفسر بعض التدابير الخاصة المطبقة على المؤسسات المملوكة للأجانب على أنها تشكل تمييزا محظورا ما دامت جميع المؤسسات المملوكة للأجانب تعامل على قدم المساواة؛ وقالوا إن التغيير يمثل استثناء للمبدأ العام القاضي بفرض ضرائب على الأجانب استنادا إلى نفس الأسس التي تفرض بها الضرائب على المواطنين غير أن مشاكل الامتثال الضريبي في الحالات التي تنطوي على ملكية أجنبية والموقف الحساس من الناحية السياسية للمؤسسات المملوكة للأجانب في البلدان النامية هي التي تبرر هذا التغيير. ولهذا اقترحوا تعديل الفقرة ٥ من المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية على النحو التالي:

''٥ - مؤسسات الدولة المتعاقدة التي يملك مقيم أو أكثر في الدولة المتعاقدة الأخرى رأس مالها كلا أو جزءا، أو يتحكم فيه، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لا تخضع في الدولة الأولى لأي ضريبة أو شرط متصل بها مغاير أو أثقل عبئا من الضريبة أو الشروط المتصلة بها التي تخضع لها أو يجوز أن تخضع لها مؤسسات أخرى مماثلة يملك مقيمون في بلدان ثالثة رأس مالها كلا أو جزءا، أو يتحكمون فيه بصفة مباشرة أو غير مباشرة''.

وأشاروا أيضا إلى أن التغيير المقترح في الفقرة ٥ أدرج في معاهدات ضريبية عديدة تشكل البلدان المتقدمة النمو أطرافا فيها. وأشار بعض الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو إلى أن هذا الاقتراح يمكن أن يحِد من مفعول المادة المتعلقة بعدم التمييز والتي تهدف إلى الحيلولة دون التمييز بين المؤسسات المملوكة لغير المقيمين، مما يترك الباب مفتوحا أمام التمييز ضد المؤسسات المملوكة لغير المقيمين كفئة بعينها.

٩ – وأعرب العديد من الأعضاء من البلدان المتقدمة النمو عن تحفظات إزاء التغييرات المقترحة وقائلين إن المادة المتعلقة بعدم التمييز التي ترد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون تعد بمثابة العمود الفقري للاتفاقية. وأوضحوا أن سوابق المادة المتعلقة بعدم التمييز في الاتفاقية النموذجية الحالية لمنظمة التعاون ترجع إلى القرن التاسع عشر. وأضافوا أن تغيير هذا المبدأ الأساسي من شأنه أن يحدث تأثيرا كبيرا في العلاقات الضريبية الدولية بصفة عامة. وعلاوة على ذلك ما دام التغيير المقترح تبرره جزئيا المشكلات المتعلقة بالامتثال الضريبي عندما يتعلق الأمر بملكية أجنبية ولاسيما مشكلات التسعير التحويلي، فقد اقترحت معالجة المشكلة على نحو أفضل في أجزاء أخرى من الاتفاقية النموذجية مثل المادة ٩ التي تتعلق بالمؤسسات الشريكة.

١٠ – وأشار بعض الأعضاء من البلدان النامية إلى أنه رغم الاعتراف بالأهمية القصوى للمادة المتعلقة بعدم التمييز والحاجة إليها، فقد ترغب بعض البلدان في تعديل بعض الفقرات من هذه المادة في مفاوضات ثنائية. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالمشكلات المرتبطة بتحديد ما يمكن أن تعتبر مبالغ معقولة في حالة المدفوعات التحويلية التي تتم على سبيل الإتاوات ورسوم المساعدة التقنية، ونفقات المكتب الرئيسي وغيرها، فقد أشير إلى أنه قد يرغب أحد البلدان في رفض خصم هذه المدفوعات أو في حساب قيمة الخصم وفقا للقوانين المحلية للبلد المعني عند سداد هذه المدفوعات من جانب مؤسسة توجد في إقليمه إلى شركة أجنبية تتحكم في هذه المؤسسة، سواء كانت هذه الشركة مقيمة في دولة متعاقدة أخرى أو في بلد ثالث. وضرب مثال آخر يتعلق ببلد يمنح معاملة ضريبية تفضيلية بهدف تحقيق بعض الأهداف الوطنية التي قد تتوخى جعل نسبة معينة من الملكية المحلية للمؤسسات شرطا للحصول على هذه المعاملة الضريبة التفضيلية. وسلم الفريق بأن مثل هذه الحالات الخاصة كالمذكورة آنفا يجب أن تسوى في مفاوضات ثنائية.

الفقرة ٦

١١ - بما أن هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٦ من المادة ٢٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن الشرح الوارد على تلك الفقرة له صلة تامة بالموضوع:

''تنص هذه الفقرة على أن نطاق تطبيق هذه المادة غير مقيد بأحكام المادة ٢. ومن ثم تنطبق المادة على كافة أنواع وأشكال الضرائب التي تفرضها الدولة أو تفرض باسم الدولة أو باسم تقسيماتها السياسية الفرعية أو سلطاتها المحلية''. [الفقرة ٦٠]

المادة ٢٥

إجراءات التراضي

ألف - اعتبارات عامة

١ - تستنسخ المادة ٢٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية مع فارق جوهري واحد، وهو إضافة الجملتين الثانية والثالثة في الفقرة ٤.

٢ - والغاية من إجراءات التراضي لا تقتصر على إتاحة وسيلة لتسوية المسائل ذات الصلة بتفسير وتطبيق الاتفاقية وإنما تتعداها إلى توفير (أ) جهة تتيح للمقيمين في الدولة المعنية إمكانية الاعتراض على تدابير لا تتماشى مع الاتفاقية و (ب) آلية لإزالة الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية. وتنطبق إجراءات التراضي فيما يتصل بجميع مواد الاتفاقية، خاصة المادة ٧، بشأن أرباح المؤسسات والمادة ٩ بشأن المؤسسات الشريكة والمادة ١١ بشأن الفائدة والمادة ١٢ بشأن الإتاوات والمادة ٢٣ بشأن طرق إزالة الازدواج الضريبي. بيد أنه لربما يلزم بعض البلدان أن تقوم بتعديل هذا التفويض الممنوح للسلطات المختصة فيها وفقا لقوانينها المحلية.

المادة ٣

الفقرتان ١ و ٢

٣ - تستنسخ هاتان الفقرتان كامل نص الفقرتين ١ و ٢ من المادة ٢٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. بيد أن الفريق قرر أن بالإمكان ترك مسألة تحديد مهلة زمنية بديلة للمفاوضات الثنائية ولذلك فإن الفقرات التالية من الشرح الوارد في الفقرتين ١ و ٢ من المادة ٢٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية ذات صلة بالموضوع:

''تنص القواعد الواردة في الفقرتين ١ و ٢ على إزالة الضرائب التي لا تنسجم مع الاتفاقية في حالة معينة. وكما هو معروف فإنه في مثل هذه الحالات عادة ما تتاح للمكلفين إمكانية التقاضي أمام المحاكم الضريبية، إما بشكل فوري أو بعد رفض اعتراضاتهم من قبل السلطات الضريبية. وفي الحالات التي تكون فيها تعارض الضريبة مع الاتفاقية ناشئا عن خطأ في تطبيق الاتفاقية في الدولتين كلتيهما، فإنه يلزم أن يلجأ المكلفون إلى القضاء في كل واحدة من الدولتين، مع كل ما تنطوي عليه هذه الحالة من سلبيات وغموض. ولهذا فإن الفقرة ١ تتيح للمكلفين المعينين إمكانية اللجوء إلى الوسيلة المسماة بإجراءات التراضي، دون حرمانهم من أي وسائل انتصاف قانونية عادية تكون متاحة لهم، وذلك لأن هذه الوسيلة ترمي، في مرحلتها الثانية، إلى حسم النزاع بطريقة ودية، أي بالاتفاق بين السلطات المختصة، شريطة إنجاز هذه المرحلة الأولى بكاملها في دولة الإقامة (ما لم يكن المكلف قد حرك إجراءات تطبيق الفقرة ١ من المادة ٢٤ المكلف في الدولة التي يحمل جنسيتها) ابتداء من تقديم الاعتراض إلى البت في المسألة من قبل السلطات المختصة''. [الفقرة ٦]

''وأيا كان الحال فإن إجراءات التراضي هي إجراءات خاصة من الواضح أنها تقع خارج نطاق القانون المحلي. وبالتالي فإنه لا يمكن تحريكها إلا في الحالات التي تدخل ضمن نطاق الفقرة ١، أي الحالات التي تكون فيها

الضريبة قد فرضت أو سوف تفرض، دون مراعاة لأحكام الاتفاقية. وبالتالي فإنه إذا ما جرى فرض الضريبة بشكل يتعارض مع الاتفاقية والقانون المحلي معا فإن هذه الحالة تكون قابلة لتطبيق إجراءات التراضي عليها بمقدار صلتها بالاتفاقية، ما لم تكن هناك صلة وصل بين قواعد الاتفاقية وقواعد القانون المحلي التي أسيء تطبيقها''. [الفقرة ٧]

''ومن ناحية عملية، فإن هذه الإجراءات تطبق على حالات – هي الأكثر شيوعا – يفضي فيها الإجراء المعني إلى الازدواج الضريبي الذي ترمي الاتفاقية إلى إزالته. ومن بين الحالات الأكثر شيوعا يجدر بالإشارة إلى ما يلي:

- المسائل المتعلقة بإسناد نسبة من النفقات التنفيذية والإدارية العامة التي تتكبدها المؤسسة إلى المنشأة الدائمة في إطار الفقرة ٣ من المادة ٧؛
- الضرائب التي تفرض في دولة المدين – في حالة وجود علاقة خاصة بين المدين والمستفيد الفعلي – على الجزء الزائد من الفائدة والإتاوات بموجب أحكام المادة ٩ أو الفقرة ٦ من المادة ١١ أو الفقرة [٦] من المادة ١٢؛
- الحالات المتعلقة بتطبيق التشريعات التي تتناول الرسملة السهمية الخفية عندما تعامل دولة الشركة المدينة أرباح الأسهم معاملة الفوائد، ما دامت هذه المعاملة تستند إلى أحكام في اتفاقية تعد مناظرة على سبيل المثال، لأحكام المادة ٩ أو الفقرة ٦ من المادة ١١؛
- الحالات التي يؤدي فيها الافتقار لمعلومات عن الوضع الفعلي للمكلف إلى إساءة تطبيق الاتفاقية، خاصة فيما يتعلق بتحديد مكان الإقامة (الفقرة ٢ من المادة ٤) أو وجود منشأة ثابتة (المادة ٥) أو الطابع المؤقت للخدمات التي يؤديها أجير (الفقرة ٢ من المادة ١٥)''. [الفقرة ٨]

''وتنص المادة ٢٥ أيضا على آلية لتمكين السلطات المختصة من التشاور مع بعضها البعض لكي تحل، في سياق مشاكل التسعير التحويلي،

لا مشاكل الازدواج الضريبي القانوني فحسب وإنما أيضا مشاكل الازدواج الضريبي الاقتصادي، وخاصة المشاكل الناشئة عن إدراج أرباح المؤسسات الشريكة في إطار الفقرة ١ من المادة ٩؛ وبالتالي فإن التسويات المناظرة التي يلزم إجراؤها عملا بالفقرة ٢ من نفس المادة تدخل ضمن إطار إجراءات التراضي، سواء فيما يتعلق بتقديرها إذا كانت تستند إلى أساس أو تحديد مبلغها''. [الفقرة ٩]

''والواقع أن هذا ما يفهم ضمنا من صيغة الفقرة ٢ من المادة ٩ في الحالات التي تكون فيها الاتفاقية الثنائية المعنية متضمنة لبند من هذا النوع. أما إذا كانت الاتفاقية الثنائية خالية من أي قواعد مماثلة للقواعد المنصوص عليها في الفقرة ٢ من المادة ٩ (كما هو الحال عادة بالنسبة للاتفاقيات الموقعة قبل عام ١٩٧٧)، فإن مجرد قيام الدول المتعاقدة بإدراج نص المادة ٩ في الاتفاقية، بصيغتها التي تقتصر على نص الفقرة ١ – وهو ما لا يتعدى عادة تأكيد قواعد عامة مماثلة موجودة على نطاق واسع في القوانين المحلية – فإن ذلك يدل على الرغبة في شمول إدراج الازدواج الضريبي الاقتصادي في نطاق الاتفاقية. ونتيجة لذلك ترى معظم الدول الأعضاء أن الازدواج الضريبي الاقتصادي الناجم عن تسويات الأرباح بسبب التسعير التمويلي لا يتماشى – على الأقل – مع روح الاتفاقية ويندرج ضمن إجراءات التراضي المنصوص عليها في المادة ٢٥. بيد أن الدول التي لا ترى هذا الرأي تجد عمليا الوسيلة اللازمة لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي الاقتصادي التي تذهب ضحيتها في معظم الأحوال شركات حسنة النية، وذلك بتوظيف الأحكام الواردة في قوانينها المحلية''. [الفقرة ١٠]

''وتنطبق إجراءات التراضي أيضا في حالة عدم وجود ازدواج ضريبي يناقض أحكام الاتفاقية، إذا كانت الضريبة محل النزاع تنطوي على انتهاك مباشر لقاعدة واردة في الاتفاقية. وهذا ما يكون عليه الأمر في حالة قيام

إحدى الدولتين بفرض ضريبة على فئة معينة من الدخل منحت الاتفاقية بشأنها حقا حصريا في فرض الضريبة للدولة الأخرى حتى ولو كانت هذه الدولة عاجزة عن تحصيل الضريبة المذكورة بسبب ثغرة في قوانينها المحلية. وثمة فئة أخرى من الحالات تتعلق بالأشخاص الذين يكونون مواطنين في واحدة من الدولتين المتعاقدتين غير أنهم مقيمون في الدولة الأخرى وتفرض عليهم هذه الدولة الأخرى معاملة ضريبية تمييزية بمفهوم أحكام الفقرة ١ من المادة ٢٤''. [الفقرة ١١]

''وتجدر الإشارة إلى أن إجراءات التراضي، خلافا للإجراءات المتعلقة بالمنازعات في إطار القانون المحلي، يمكن أن يحركها المكلف دون أن ينتظر أن تفرض عليه الضريبة التي يعتبرها ''تتنافى مع الاتفاقية'' أو يُخطر بها. ولكي يتمكن المكلف من تحريك هذه الإجراءات، يتعين عليه، بل يكفيه أن يثبت أن 'الإجراءات المتخذة من جانب إحدى الدولتين أو من جانب الدولتين المتعاقدتين معا' سوف تؤدي إلى فرض هذه الضريبة، وأن فرضها لا يبدو احتمالا ممكنا فحسب بل يبدو احتمالا راجحا. وتشمل هذه الإجراءات كافة الأعمال أو القرارات التي تكون نتيجتها المباشرة والملازمة هي فرض ضريبة على المتظلم بشكل يتعارض مع أحكام الاتفاقية سواء كانت هذه الأعمال أو الإجراءات ذات طابع تشريعي أو تنظيمي، وسواء أكان تطبيقها عاميا أو فرديا''. [الفقرة ١٢]

''ولكي تكون الاعتراضات المقدمة بموجب الفقرة ١ مقبولة ينبغي أولا أن تستوفي شرطا مزدوجا نص عليه صراحة في تلك الفقرة: ألا وهو أن تقدم الاعتراضات مبدئيا إلى السلطات المختصة في الدولة التي يقيم فيها المكلف (ما لم يكن المكلف قد حرك إجراءات تطبيق الفقرة ١ من المادة ٢٤ في الدولة التي يحمل جنسيتها)، وأن تقدم الاعتراضات على النحو المذكور في غضون ثلاث سنوات من أول إشعار بالإجراء الذي تترتب عليه ضريبة تتنافى

مع أحكام الاتفاقية. ولا تتضمن الاتفاقية أي حكم خاص بشأن شكل هذه الاعتراضات. لذلك يجوز للسلطات المختصة أن تحدد الإجراءات الخاصة التي ترى أنها مناسبة. وفي حالة عدم تحديد هذه الإجراءات الخاصة فإنه يجوز تقديم هذه الاعتراضات بنفس الطريقة التي تقدم بها الاعتراضات المتعلقة بفرض الضريبة إلى السلطات الضريبية في الدولة المعنية''. [الفقرة ١٣]

''والشرط الذي يقضي بأن يقوم المكلف بعرض قضيته على السلطات المختصة في الدولة التي يكون مقيما فيها (ما لم يكن المكلف قد حرك إجراءات تطبيق الفقرة ١ من المادة ٢٤ في الدولة التي يحمل جنسيتها) هو شرط له نطاق تطبيق عام، بصرف النظر عما إذا كانت الضريبة موضع الاعتراض قد فرضت في تلك الدولة أو في الدولة الأخرى وبصرف النظر عما إذا كان قد نجم عنها ازدواج ضريبي أم لا. وفي حالة قيام المكلف بنقل مكان إقامته إلى الدولة المتعاقدة الأخرى عقب اتخاذ الإجراء أو فرض الضريبة فإن من المتعين عليه مع ذلك، أن يقدم اعتراضه إلى السلطات المختصة في الدولة التي كان مقيما فيها خلال السنة التي فرضت فيها أو ستفرض فيها الضريبة المعنية''. [الفقرة ١٤]

''بيد أنه، في الحالة التي سبقت الإشارة إليها وهي حالة الشخص الحامل لجنسية إحدى الدولتين المقيم في الدولة الأخرى الذي يتظلم من أنه تعرض في الدولة الأخرى لإجراء أو ضريبة تمييزية بمفهوم الفقرة ١ من المادة ٢٤، يبدو أن من الأنسب، لأسباب واضحة، أن يسمح له، على سبيل الاستثناء من القاعدة العامة المذكورة أعلاه، بتقديم اعتراضه إلى السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها. وأخيرا، فإن هذه السلطات المختصة نفسها هي التي يلزم أن يقدم إليها اعتراض الشخص الذي لا يقيم في دولة متعاقدة، غير أنه يحمل جنسية دولة متعاقدة وقضيته مشمولة بالفقرة ١ من المادة ٢٤''. [الفقرة ١٥]

''ومن ناحية أخرى، يجوز للدولتين المتعاقدتين، إذا فضلتا ذلك، أن تمنحا المكلفين خيار عرض قضاياهم على السلطات المختصة في أي من البلدين. وفي هذه الحالة، يلزم تعديل الفقرة ١ على النحو التالي:

'١ - إذا اعتبر شخص أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما ترتب أو سترتب عليه ضريبة تتنافى مع أحكام هذه الاتفاقية، فإنه يجوز له، بصرف النظر عن وسائل الانتصاف التي يوفرها القانون المحلي لهاتين الدولتين، أن يعرض قضيته على السلطة المختصة لإحدى الدولتين المتعاقدتين. ويتعين عرض القضية في غضون ثلاث سنوات من أول إشعار بالإجراء الذي ترتبت عليه ضريبة تتنافى مع أحكام الاتفاقية'''. [الفقرة ١٦]

''والغاية من المهلة الزمنية التي نُص عليها في الجملة الثانية من الفقرة ١ المتعلقة بتقديم الاعتراضات، والتي مدتها ثلاث سنوات، هي حماية الإدارات من الاعتراضات المتأخرة. وينبغي اعتبار هذه المهلة الزمنية بمثابة حد أدنى، إذ أن للدول المتعاقدة أن تتفق في اتفاقياتها الثنائية على فترة أطول لصالح المكلفين قياسا، مثلا، على الآجال المنصوص عليها في قوانينها المحلية ذات الصلة بالاتفاقيات الضريبية. ويجوز للدولتين المتعاقدتين حذف الجملة الثانية الواردة في الفقرة ١ إذا اتفقتا على أن قوانينهما المحلية ذات الصلة تطبق تلقائيا على مثل هذه الاعتراضات وأن نتائجها أكثر مراعاة لمصالح المكلفين المعنيين، إما لكونها تتيح لهم مهلة زمنية أطول لتقديم اعتراضاتهم أو لأنها لا تحدد أي مهلة زمنية لهذا الغرض''. [الفقرة ١٧]

''وينبغي تفسير النص الذي يحدد نقطة بدء مهلة الثلاث سنوات من تاريخ 'أول إشعار بالإجراء الذي ترتبت عليه ضريبة تتنافى مع أحكام الاتفاقية' بأكثر الطرق مراعاة لمصالح المكلف المعني. وبالتالي فإنه حتى ولو تعين فرض هذه الضريبة بشكل مباشر تنفيذا لقرار أو إجراء إداري عام

التطبيق، فإن المهلة الزمنية لا تبدأ إلا من تاريخ الإشعار بالإجراء الفردي الذي تترتب عليه الضريبة. وبعبارة أخرى، ووفقا للتفسير الأكثر مراعاة لمصالح المكلف، تبدأ المهلة من تاريخ فرض الضريبة نفسه، الذي يثبت بتاريخ شعار بالتقدير الضريبي أو الطلب الرسمي أو من تاريخ أي وسيلة أخرى لجمع أو تحصيل هذه الضريبة. وفي حالة بدء تحصيل الضريبة بالخصم من المصدر، تبدأ المهلة الزمنية من اللحظة التي تم فيها دفع الدخل؛ ولكن إذا أثبت المكلف أنه لم يتم إشعاره بهذا الخصم إلا في تاريخ متأخر فإن المهلة الزمنية تبدأ من ذلك التاريخ. وفضلا عن ذلك، إذا كانت الضريبة المخالفة لأحكام الاتفاقية قد فرضت على أساس قرارات أو إجراءات اتخذت في الدولتين المتعاقدتين معا، فإن المهلة الزمنية لا تبدأ إلا من تاريخ الإشعار الأول بآخر قرار أو إجراء''. [الفقرة ١٨]

''وفيما يتعلق بالإجراءات نفسها فإن من الضروري إلقاء نظرة خاطفة على المرحلتين المستقلتين اللتين تنقسم إليهما هذه الإجراءات ...''. [الفقرة ١٩]

''ففي المرحلة الأولى، التي تبدأ بتقديم اعتراضات المكلف، يجري تطبيق هذه الإجراءات بصفة حصرية على صعيد المعاملات التي تتم بين المكلف والسلطات المختصة في الدولة التي يقيم فيها (ما لم يكن المكلف قد حرك إجراءات تطبيق الفقرة ١ من المادة ٢٤ في الدولة التي يحمل جنسيتها). وتخول أحكام الفقرة ١ للمكلف الحق في تقديم اعتراضه إلى السلطات المختصة في الدولة التي يقيم فيها، بصرف النظر عما إذا كان قد استنفد جميع وسائل الانتصاف المتاحة له بموجب القانون المحلي في أي من الدولتين. ومن ناحية أخرى، فإن السلطات المختصة ملزمة بأن تنظر فيما إذا كان الاعتراض مبررا، وإذا تبين أنه مبرر، فإنها تكون ملزمة باتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه بأي من الشكلين المنصوص عليهما في الفقرة ٢''. [الفقرة ٢٠]

''وإذا سلمت السلطات المختصة الـتي تم اللجـوء إليـها علـى النحـو الواجب بأن الشكوى مبررة وارتأت أن الضريبة موضع الشكوى تعود كليا أو جزئيا إلى إجراء اتخذ في الدولة التي يقيم فيها المكلف، فإنه ينبغي عليها أن تلبي طلب المتظلم بأسرع ما يمكن بإجراء التسويات اللازمـة أو السـماح باتخاذ تدابير الإعفاء التي يبدو أن لها ما يبررهـا. وفي هـذه الحالـة يمكـن تسـوية المسألة دون اللجوء إلى إجراءات التراضي. ومن ناحية أخرى، قد يتبين أن من المفيد تبادل الآراء والمعلومات مع السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى من أجل التثبت، مثلا، من تفسير معين للاتفاقية''. [الفقرة ٢١]

''بيد أنه إذا تبين لتلـك السلطات المختصة أن الضريبة موضع التظلم تعود كليا أو جزئيا إلى إجراء اتخذ في الدولة الأخرى، فإنه سـيكون لزامـا على تلك السلطات، بل ومن واجبها – كما يتضح من أحكام الفقـرة ٢ – أن تشرع في إجراءات التراضي اللازمة. ومن المـهم أن تقـوم السـلطات المعنيـة بتنفيذ هذا الواجب بأسرع ما يمكن، خاصة في الحالات التي يكون قد تمت فيها تسوية أرباح المؤسسات الشريكة نتيجة لتسويات التسعير التحويلي''. [الفقرة ٢٢]

''بموجب الفقرة ١، يجوز للمكلف أن يعرض قضيته على السلطات المختصة في الدولة التي يقيم فيها بصرف النظر عما إذا كان قد قدم مطالبة أو أقام دعوى قضائية بموجب القـانون المحلـي لتلـك الدولـة. وإذا كـانت هـذه الدعوى قيد النظر فإن السلطات المختصة في دولة الإقامة لا ينبغي أن تنتظر نتيجة الدعوى وإنما ينبغي عليها أن تبت فيما إذا كانت القضية تنطبق عليه إجراءات التراضي. وإذا كان الحال كذلك، فإن عليها أن تحدد ما إذا كانت هي نفسها تستطيع التوصل إلى حل مرض أو ما إذا كان يتعين تقديم القضية إلى السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى. ولا يجـوز لهـا أن ترفـض

دون سبب وجيه طلب المكلف الرامي إلى تحريك إجراءات التراضي''. [الفقرة ٢٣]

''وإذا بتت محكمة في الدعوة بتا نهائيا، فإن المكلف قد يرغب في عرض طلبه أو مواصلته في إطار إجراءات التراضي. وفي بعض الدول، يمكن للسلطات المختصة أن تتوصل إلى حل مرض لا يتفق مع قرار المحكمة. وفي دول أخرى، تكون السلطات المختصة ملزمة بقرار المحكمة. ومع ذلك يجوز لها أن تعرض القضية على السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى وأن تطلب إليها اتخاذ الإجراءات اللازمة لإزالة الازدواج الضريبي''. [الفقرة ٢٤]

''وفي المرحلة الثانية من الإجراءات – التي تبدأ بقيام السلطات المختصة التي طلب إليها المكلف أن تتدخل بمفاتحة السلطات المختصة في الدولة الأخرى بشأن المسألة – تدخل هذه الإجراءات مرحلة المعاملات بين الدولتين، كما لو كانت الدولة التي قدم إليها التظلم تساند طلب المتظلم. لكن إذا كانت هذه الإجراءات قطعا إجراءات تتم بين الدول، فإن المرء لا يسعه إلا أن يتساءل من جهة أخرى:

- عما إذا كانت هذه الإجراءات، على غرار ما يوحي بها عنوان المادة والعبارات المستخدمة في الجملة الأولى من الفقرة الثانية، مجرد إجراءات تراض، أو أنها تشكل تنفيذا لمبدأ ''التعهد بالتفاوض'' ''pactum de contrahendo'' الذي لا يحمل الطرفين إلا واجب التفاوض دون أن يحملهما واجب التوصل إلى اتفاق؛
- أو عما إذا كانت هذه الإجراءات، على العكس من ذلك، إجراءات ذات طابع قضائي تحمل الطرفين واجب حل المنازعة (على افتراض أنها إجراءات تتم بطبيعة الحال في إطار لجنة مشتركة)''. [الفقرة ٢٥]

''ومما لا شك فيه أن الفقرة ٢ تنطوي على واجب للتفاوض، ولكن فيما يتعلق بالتوصل إلى تراض عن طريق هذا الإجراء فإن السلطات المختصة ليست ملزمة سوى ببذل قصاراها وليست ملزمة بالتوصل إلى نتيجة. بيد أنه يجوز للدولتين المتعاقدتين الاتفاق على التزام شامل يقضي بأن تؤدي إجراءات التراضي، بل والمناقشات التي تدور داخل اللجنة المشتركة، إلى حل النزاع. ويمكن النص على هذه القاعدة إما بتعديل الفقرة ٢ أو بتفسير محدد يرد في بروتوكول أو في رسائل متبادلة مرفقة بالاتفاقية''. [الفقرة ٢٦]

''يجب على السلطات المختصة، عند سعيها إلى التراضي، أن تبدأ أولا وبطبيعة الحال بتحديد موقفها على ضوء قواعد قوانينها الضريبية الخاصة بها وأحكام الاتفاقية، الملزمة لها بقدر ما هي ملزمة للمكلف. فإذا ما كان من شأن التطبيق الصارم لتلك القواعد أو الأحكام أن يحول دون التوصل إلى أي اتفاق، فإنه من المعقول أن يرى البعض أن السلطات المختصة يمكنها، كما هو الأمر في حالة التحكيم الدولي، أن تولي الاعتبار، على سبيل الاستئناس، لعنصر الإنصاف من أجل إرضاء المكلف''. [الفقرة ٢٧]

''والغرض من الجملة الأخيرة في الفقرة ٢ هو تمكين البلدان التي تنص قوانينها المحلية على آجال تتصل بتسويات التقديرات واسترداد الضرائب المدفوعة من إنفاذ اتفاق ما رغم تلك الآجال. غير أن هذا البند لا يمنع تلك الدول التي تستطيع لأسباب دستورية أو غيرها من الأسباب القانونية أن تتخطى هذه الآجال في القانون المحلي، من أن تدرج في التراضي الآجال التي تتلاءم مع مدد التقادم المنصوص عليها في قوانينها المحلية. وفي بعض الحالات القصوى، قد تفضل الدولة المتعاقدة ألا تدخل في تراض يكون من شأن تنفيذه تجاهل مدد التقادم المنصوص عليها في قانونها المحلي. وفضلا عن الآجال، قد توجد عقبات أخرى مثل ''الأحكام النهائية للمحاكم'' فيما يتصل بإنفاذ اتفاق ما. وللدول المتعاقدة حرية الموافقة على بنود ثابتة من أجل إزالة تلك

العقبات. وفيما يتعلق بالتنفيذ العملي للإجراء، يوصى بشكل عام بأن تبذل الإدارات الضريبية قصاراها بما يكفل قدر الإمكان ألا تؤدي تأخيرات التنفيذ إلى عدم تفعيل إجراءات التراضي أو عندما يتعلق الأمر بالآجال، ألا ينجم عدم إنفاذ إجراءات التراضي، في تضافر مفعول الآجال والتأخيرات التنفيذية". [الفقرة ٢٨]

"وقد اتخذت لجنة الشؤون الضريبية عددا من التوصيات بشأن المشاكل التي تثيرها التسويات المناظرة للأرباح عقب تسويات الأسعار التحويلية (تنفيذ الفقرتين ١ و ٢ من المادة ٩) والصعوبات التي ينطوي عليها تطبيق إجراءات التراضي على تلك الحالات ومن هذه التوصيات ما يلي:

(أ) ينبغي أن تخطر السلطات الضريبية المكلفين بأسرع ما يمكن بعزمها على القيام بتسوية للأسعار التحويلية (وعندما يكون تاريخ مثل هذا الإخطار مهما، أن تكفل توجيه إشعار رسمي واضح بأسرع ما يمكن) لأن من الفائدة بمكان أن تكفل اتصالات كاملة ومبكرة قدر الإمكان بشأن جميع المسائل ذات الصلة بين السلطات الضريبية والمكلفين الخاضعين لنفس الولاية الوطنية وكذلك عبر الحدود الوطنية بين المؤسسات الشريكة وبين السلطات الضريبية المعنية،

(ب) ينبغي أن تتواصل السلطات المختصة فيما بينها بشأن هذه المسائل بأكثر الطرق مرونة، سواء بالكتابة أو بالهاتف أو بالاتصال الشخصي أو في مناقشات مائدة مستديرة حسب أنسب السبل، وينبغي أن تسعى لتطوير أنجع الطرق لحل المشكلات ذات الصلة. وينبغي التشجيع على استخدام أحكام المادة ٢٦ المتعلقة بتبادل المعلومات لمساعدة السلطة المختصة في الحصول على معلومات بشأن الحقائق الواقعية المكتملة، التي يمكن على أساسها اتخاذ قرار،

(ج) وفي سياق إجراءات التراضي بشأن مسائل التسعير التحويلي، ينبغي أن تتاح للمكلفين المعنيين كل فرصة معقولة لعرض الوقائع والحجج ذات الصلة على السلطات المختصة سواء خطيا أو شفويا''. [الفقرة ٢٩]

''وفيما يتعلق بإجراءات التراضي بعامة أوصت اللجنة بالتالي:

(أ) ينبغي أن تظل الإجراءات الشكلية المتبعة في تحريك وتنفيذ إجراءات التراضي عند الحد الأدنى مع الاستغناء عن كل إجراءات شكلية لا لزوم لها،

(ب) ينبغي تسوية كل حالة من حالات التراضي على أساس الوقائع الموضوعية لكل حالة على حدة وليس بالإحالة إلى أي مجموعة نتائج ناجمة عن الحالات الأخرى،

(ج) ينبغي أن تقوم السلطات المختصة، عند الاقتضاء، بصياغة وتعميم القواعد والمبادئ التوجيهية والإجراءات المحلية المتعلقة باستخدام إجراءات التراضي''. [الفقرة ٣٠]

''وأخيرا قد تنشأ حالة ما يكون قد تم بشأنها تراضي فيما يكون المكلف قد رفع دعوى لنفس الغرض أمام المحكمة المختصة في إحدى الدولتين المتعاقدتين وتكون هذه القضية موضع نظر. وفي حالة كهذه لن يكون مبررا رفض طلب المكلف الرامي إلى أن يسمح له بتأجيل قبول الحل المتفق عليه نتيجة للتراضي ريثما تصدر المحكمة حكمها في القضية التي يجري النظر فيها. ومن ناحية أخرى يلزم مراعاة شواغل السلطة المختصة بشأن تجنب أي مخالفة أو تناقض بين قرار المحكمة وبين التراضي بما قد ينطوي عليه ذلك من صعوبات أو مخاطر. وباختصار يبدو من ثم أن من الطبيعي أن يكون التراضي مرهونا بما يلي:

- قبول المكلف لهذا التراضي

المادة ٣

- قيام المكلف بسحب دعواه المرفوعة فيما يتعلق بالنقاط التي يتم تسويتها بالتراضي". [الفقرة ٣١]

الفقرة ٣

٤ - تستنسخ هذه الفقرة أحكام الفقرة ٣ من المادة ٢٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ولذلك فإن شرح المنظمة الوارد على هذه الفقرة له صلة بالموضوع:

"تدعو الجملة الأولى من هذه الفقرة السلطة المختصة وتخولها القيام، عند الإمكان، بحل الصعوبات المتعلقة بالتفسير أو التطبيق عن طريق التراضي. وتكتسي هذه الصعوبات في جوهرها طابعا عاما إذ تتعلق، أو قد تتعلق، بفئة من المكلفين حتى لو كانت تنشأ بصدد حالة فردية تندرج عادة في إطار الإجراءات الذي يرد تعريفها في الفقرتين ١ و ٢". [الفقرة ٣٢]

"ويتيح هذا الحكم حل الصعوبات الناجمة عن تطبيق الاتفاقية. ولا تقتصر هذه الصعوبات على المشاكل ذات الطابع العملي، التي قد تنجم فيما يتعلق باتخاذ وتنفيذ إجراءات الإعفاء من الضرائب على أرباح الأسهم أو الفوائد أو الإتاوات في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها، ولكنها تشمل أيضا الصعوبات التي من شأنها أن تعطل أو تعوق التنفيذ الطبيعي لأحكام الاتفاقية على النحو الذي تصورها به المتفاوضون، التي لا يتوقف حلها على اتفاق مسبق بشأن تفسير الاتفاقية". [الفقرة ٣٣]

"وفي إطار هذا الحكم تستطيع السلطات المختصة أن تقوم بما يلي على وجه الخصوص:

- عندما يكون تعريف بند ما قاصرا أو غامضا في الاتفاقية، يمكنها أن تستكمل أو توضح تعريفه بما يزيل أي صعوبة؛

- عندما تكون قوانين دولة ما قد تغيرت دون أن يؤدي ذلك إلى الإخلال بتوازن الاتفاقية أو المس بجوهرها، يمكنها أن تقوم بتسوية أي مشاكل قد تنشأ عن نظام الضرائب الجديد الناجم عن تلك التغييرات؛
- يمكنها أن تقرر ما إذا كانت الفائدة تعامل معاملة أرباح الأسهم في ظل قواعد الرسملة السهمية الخفية في بلد المقترض، وتستفيد من تخفيف الازدواج الضريبي في بلد إقامة المقرض بنفس الطريقة المتبعة بالنسبة لأرباح الأسهم (وعلى سبيل المثال، التخفيف في ظل نظام الشركة الأم/الشركة الفرعية عندما يكون الحكم المتعلق بهذا التخفيف واردا في الاتفاقية الثنائية ذات الصلة وأن تحدد الشروط التي تتم بها هذه المعاملة''. [الفقرة ٣٤]

''وتخول الفقرة ٣ ''للسلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين'' أي بشكل عام وزراء المالية أو ممثلوهم المفوضون المسؤولون عادة عن إدارة الاتفاقية، سلطة حل أي صعوبة تنشأ عن تفسير الاتفاقية بالتراضي، ومع ذلك فمن المهم ألا يغيب عن البال أنه تبعا للقانون المحلي للدول المتعاقدة، ثمة سلطات أخرى (وزارة الخارجية والمحاكم) لها الحق في تفسير المعاهدات والاتفاقات الدولية فضلا عن ''السلطة المختصة'' المحددة في الاتفاقية، بل أن تلك السلطات الأخرى يكون لها أحيانا الحق دون غيرها في هذا الشأن''. [الفقرة ٣٥]

''والتراضيات التي تحل الصعوبات العامة في التفسير أو التطبيق ملزمة للإدارات ما دامت السلطات المختصة لم تتفق على تعديل التراضي أو إلغائه''. [الفقرة ٣٦]

المادة ٣

''وتمكن الجملة الثانية من الفقرة ٣ السلطات المختصة من التعامل كذلك مع حالات من الازدواج الضريبي لا تندرج ضمن نطاق أحكام الاتفاقية. ومما له أهمية خاصة في هذا الصدد حالة مقيم في دولة ثالثة، وله منشآت دائمة في كلتا الدولتين المتعاقدتين. فمن المستصوب طبعا أن تؤدي إجراءات التراضي إلى إلغاء فعلي للازدواج الضريبي الذي يمكن أن يحدث في حالة من هذا القبيل. ومع ذلك لا بد من إيراد استثناء بالنسبة لحالة الدول المتعاقدة التي يحول قانونها المحلي دون استكمال الاتفاقية في نقاط لم يتم التطرق إليها صراحة أو على الأقل ضمنا. وفي مثل هذه الحالة لا سبيل إلى إكمال الاتفاقية إلا بواسطة بروتوكول يكون بدوره خاضعا شأن الاتفاقية ذاتها للتصديق أو الموافقة''. [الفقرة ٣٧]

الفقرة ٤

٥ - تتألف هذه الفرصة من ثلاث جمل الأولى، وتستنسخ الجملة الأولى من الفقرة ٤ من المادة ٢٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بينما لا ترد الجملتان الثانية والثالثة في الاتفاقية النموذجية. وفي الجملة الأولى، أدرجت عبارة ''بطرق منها إنشاء لجنة مشتركة تتألف منها أو من ممثليها'' في عام ١٩٩٩ بين عبارة ''بعضها ببعض مباشرة'' وعبارة ''... بغرض التوصل إلى'' وذلك ليتواءم هذا البند مع نظيره في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ولشرح المنظمة الوارد على الفقرة صلة بالموضوع:

''إنها تنص أولا على جواز أن تتصل السلطات المختصة مع بعضها البعض مباشرة. ومن ثم لا يلزم أن يتم ذلك بالقنوات الدبلوماسية''. [الفقرة ٣٩]

''وللسلطات المختصة أن تتصل مع بعضها البعض بواسطة الرسائل أو الفاكس أو الهاتف أو اللقاءات المباشرة أو أي سبل مناسبة أخرى. ولها، إذا ما رغبت في ذلك، أن تنشئ رسميا لجنة مشتركة لهذا الغرض''. [الفقرة ٤٠]

''وفيما يتعلق بهذه اللجنة المشتركة، تترك الفقرة ٤ للسلطات المختصة بالدول المتعاقدة تحديد عدد أعضاء تلك الهيئة ونظامها الداخلي''. [الفقرة ٤١]

''غير أنه إذا كان يجوز للدول المتعاقدة أن تتجنب أي إجراءات شكلية في هذا الميدان، فإن من واجبها أن تتيح بعض الضمانات الأساسية للمكلفين الذين تعرض قضاياهم على اللجنة المشتركة بموجب الفقرة ٢، ومنها:

- حق تقديم إفادات خطية أو شفوية سواء بصورة شخصية أو عن طريق ممثل؛
- حق الاستعانة بمحام''. [الفقرة ٤٢]

٦ – وفيما يتعلق بهذه الفقرة، يجب التأكيد على العناصر الأساسية التالية فيما يتصل بتوزيع الدخل والنفقات، بما في ذلك التسعير التحويلي:

أولا – ينبغي أن يحكم المعاملات بين الهيئات ذات الصلة معيار ''المعاملة المستقلة''. ومن ثم فإذا ما ارتأت السلطات الضريبية لبلد متعاهد أن توزيعا فعليا يخالف هذا المعيار، فإنه يعاد تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب؛

ثانيا – يحق للمكلفين اللجوء إلى إجراءات التراضي عندما يرون أن مثل هذا التصرف من جانب إحدى السلطتين الضريبيتين أو كلتيهما فيما يتعلق بعملية إعادة التحديد مخالف لمعيار الاستقلالية؛

ثالثا – يفوض تنفيذ إجراءات التراضي للسلطات المختصة بالبلدان المتعاهدة وتخول لها بالصلاحية الكافية بما يكفل التنفيذ الكامل، حيث يتوقع أن يفضي هذا التنفيذ إلى إتاحة الفرصة أمام إجراءات التراضي لتكون وسيلة فعالة تخدم غرض المعاهدة. ويشمل هذا التفويض الآجال التي يلزم في حدودها تقديم المسائل المطروحة من جانب الأطراف المعنية للسلطة المختصة المناسبة، مما يجعل الجملة الأخيرة من

الفقرة ١ من المادة ٢٥ لاتفاقية منظمة التعاون والتنمية التي تعالج هذا الجانب غير ضرورية، ما عدا بالنسبة للبلدان التي يستوجب قانونها المحلي إدراج الجملة المذكورة.

٧ – ولمساعدة السلطات المختصة على تطبيق إجراءات التراضي، ناقش فريق الخبراء عددا من الترتيبات الممكن اتخاذها. وأكد الفريق على أن هذه الترتيبات لا يقصد بها أن تكون حصرية بل يمكن توسيعها على النحو الملائم على ضوء التجربة.

٨ – ومن المهم في هذا الصدد ملاحظة أن الفقرة ٥٠ (ج) من تقرير فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية عن أعمال اجتماعه السابع المعقود في عام ١٩٩٥ قد جاء فيها:

"وفيما يتعلق بحل المنازعات: لا بد أن يكون هدف فريق الخبراء المخصص والمؤسسات الأخرى المتعددة الجنسيات هو المزيد من التعاون. وقد يؤدي حل منازعات التسعير التحويلي إلى زيادة الاستثمارات الدولية حيث يكفل للمستثمرين ألا يكونوا عرضة للازدواج الضريبي بسبب ما قد تفرضه بلدان شتى من أسعار تحويلية غير متسقة وغير سليمة. وقد رفضت حتى الآن معظم البلدان التنازل عن سلطتها لصالح أي نوع من أنواع التحكيم بكون خارجا عن الولاية الرسمية للبلدان المعنية. ومن المقترح دراسة تجربة عمليات التحكيم ذات الصلة عندما يؤذن باللجوء إليه. وقد يكون ملائما في المستقبل أن يشرع فريق الخبراء المخصص في إجراء دراسة للنُهُج الثنائية أو المتعددة الأطراف المتبعة في حل المنازعات (التحكيم الإلزامي والتحكيم الاختياري أو الوساطة). أما في الوقت الحالي فقد تنظر البلدان، خلال مفاوضات ثنائية، في بند للتحكيم أو في غيره من بنود حل المنازعات ضمن المادة المتعلقة بإجراءات التراضي".

٩ – ويمكن الاسترشاد في هذا الصدد بدراسة التفاعل بين إجراءات التراضي وبين آلية حل المنازعات، على نحو ما ترد مناقشته في الفقرات ١/٤٤ إلى ٧/٤٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية التي يرد إدراجها أدناه:

''التفاعل بين إجراءات التراضي وبين آلية حل المنازعات المنصوص عليها في الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات

إن تطبيق الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات (غاتس)، الذي دخل حيز النفاذ في ١ كانون الثاني/يناير ١٩٩٥ ووقعته جميع البلدان الأعضاء، يثير شواغل خاصة فيما يتعلق بإجراءات التراضي'' [الفقرة ٤٤-١]

''فالفقرة ٣ من المادة الثانية والعشرين من الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات تنص على أنه لا يتم معالجة نزاع بشأن تطبيق المادة السابعة عشرة من الاتفاق، ''قاعدة المعاملة الوطنية''، في إطار آليات حل المنازعات المنصوص عليها في المادتين الثانية والعشرين والثالثة والعشرين من الاتفاق إذا ما كان الإجراء المتنازع عليه 'يقع ضمن نطاق اتفاق دولي بينها ويتصل بتجنب الازدواج الضريبي (اتفاقية ضريبية على سبيل المثال). وإذا ما نشب خلاف بشأن ما إذا كان تدبير ما ''يقع ضمن نطاق'' اتفاق دولي من هذا القبيل، فإن الفقرة ٣ تنص على أنه جاز لأي من الدولتين المعنيتين بالنزاع أن ترفع المسألة إلى مجلس التجارة في الخدمات، الذي يحيل النزاع إلى التحكيم الملزم. غير أن الحاشية الواردة على الفقرة ٣ تشمل الاستثناء المهم الذي يفيد بأنه إذا ما تعلق النزاع باتفاق دولي 'قائم عند نفاذ' الاتفاق العام فإنه لا يجوز عرضه على مجلس التجارة في الخدمات إلا بموافقة طرفي الاتفاق''. [الفقرة ٤٤-٢]

''هذه الفقرة تثير مشكلتين خاصتين فيما يتعلق بالمعاهدات الضريبية''. [الفقرة ٤٤-٣]

''أولا، تفرد الحاشية المشار إليها معاملة مختلفة للاتفاقيات الضريبية التي تكون مبرمة قبل وبعد دخول الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات حيز النفاذ، وهو أمر يمكن اعتباره غير مناسب، وخاصة عندما تكون ثمة اتفاقية قائمة وقت دخول الاتفاق العام المذكور حيز النفاذ، ثم يعاد التفاوض عليها في وقت لاحق أو عندما يبرم ثمة بروتوكول بعد ذلك الموعد فيما يتصل باتفاقية قائمة في ذلك الوقت''. [الفقرة ٤٤-٤]

''ثانيا، إن عبارة 'تقع ضمن نطاق' غامضة في جوهرها، كما يتبين من أن الفقرة ٣ من المادة الثانية والعشرين من الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات ضمت كلا من إجراء التحكيم وبند يستبعد تطبيق الاتفاقيات القائمة في تسوية الخلافات المتعلقة بمعناها. ولئن كان يبدو واضحا أنه لا يمكن لبلد من البلدان أن يدعي بحسن نية[١٩] أن إجراء من الإجراءات المتعلقة بالضريبية والتي لا ينطبق عليها أي حكم من اتفاقية ضريبية يقع داخل نطاق تلك الاتفاقية، فإنه من غير الواضح ما إذا كانت العبارة تشمل كل الإجراءات المتعلقة بالضرائب المشمولة بكل أو ببعض أحكام الاتفاقية الضريبية''. [الفقرة ٤٤-٥]

''وقد ترغب الدول المتعاقدة في تجنب هذه الصعوبات فتعمد إلى توسيع نطاق تطبيق الحاشية الواردة على الفقرة ٣ من المادة الثانية والعشرين من الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات بحيث تشمل الاتفاقيات المبرمة بعد دخول الاتفاق العام المذكور حيز النفاذ. ومثل هذا التوسيع الثنائي الذي من شأنه أن يكمل - دون أن يخالف بأي حال من الأحوال - التزامات الدول

(١٩) يرد التعبير صراحة عن الالتزام بتطبيق وتفسير المعاهدات بنية حسنة في المادتين ٢٦ و ٣١ من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات وعليه فالاستثناء في الفقرة ٣ من المادة الثانية والعشرين من الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات لا ينطبق إلا على المنازعات التي تتوافر فيها النية الحسنة.

المتعاقدة المتعهد بها بموجب الاتفاق العام المذكور، يمكن إدراجه ضمن الاتفاقية بإضافة البند التالي:

'لأغراض الفقرة ٣ من المادة الثانية والعشرين (التشاور) من الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات، تتفق الدولتان المتعاقدتان على أنه خلافا لتلك الفقرة، لا يجوز عرض أي نزاع بينها بشأن إجراء يندرج في نطاق هذه الاتفاقية على مجلس التجارة في الخدمات، على النحو المنصوص عليها في تلك الفقرة، إلا بموافقة الدولتين المتعاقدتين معا. ويُزال أي شك بشأن تفسير هذه الفقرة في إطار الفقرة ٣ من المادة ٢٥ (إجراءات التراضي)، أو في حالة عدم التوصل إلى اتفاق في إطار هذا الإجراء، يزال الشك في إطار أي إجراءات أخرى يتفق عليها بين الدولتين المتعاقدتين'''.[الفقرة ٤٤-٦]

''وقد تثور مشاكل مماثلة لتلك الوارد مناقشتها أعلاه، فيما يتعلق باتفاقات أخرى ثنائية أو متعددة الأطراف، متصلة بالتجارة أو الاستثمار. وللدول المتعاقدة أن تعدل، في سياق مفاوضاتها الثنائية، الأحكام المقترحة أعلاه بما يضمن معالجة المسائل المتصلة بالضرائب التي تغطيها اتفاقيتها الضريبية، من خلال إجراءات التراضي بدلا من اتباع آلية تسوية المنازعات الواردة في هذه الاتفاقات''. [الفقرة ٤٤-٧]

مسائل أخرى

١٠ - ويتعين بشكل عام أن تكون الترتيبات الإجرائية المتعلقة بالتراضي مناسبة لعدد ونوع المسائل التي يتوقع أن تعالجها السلطات المختصة، وللقدرات والموارد الإدارية لتلك السلطات. ويجب ألا تكون هذه الترتيبات مهيكلة بصورة جامدة، بل على العكس من ذلك يتعين أن توفِّر من المرونة ما هو مطلوب لتيسير عمليتي التشاور والاتفاق، بدل عرقلتهما بشروط إجرائية وآليات معقدة. بيد أنه يتعين أن يوجد، حتى في الترتيبات الإجرائية المبسطة، حد أدنى من القواعد التي يتعرف المكلف من خلالها

على حقوقه وواجباته الأساسية، بموجب إجراءات التراضي. ولعل هذا الحد الأدنى من القواعد ينطوي فيما يبدو على أسئلة من قبيل ما يلي:

- في أية مرحلة من مراحل هذه المسألة الضريبية يستطيع المكلف طلب اتخاذ إجراء من السلطة المختصة في إطار إجراءات التراضي؛
- هل توجد إجراءات شكلية معينة يتعين على المكلف اتباعها عند طلب اتخاذ إجراء من السلطة المختصة؛
- هل يخضع طلب اتخاذ إجراء الذي يقدمه المكلف إلى السلطة المختصة لآجال؛
- إذ طلب المكلف من السلطة المختصة اتخاذ إجراء، هل يكون المكلف ملزما بقبول ما تقرره تلك السلطة، وهل يتعين عليه أن يتنازل عن حقه في اللجوء إلى إجراءات إدارية وقضائية أخرى؛
- ما هي الطريقة التي يستطيع المكلف أن يشارك بها في أعمال السلطة المختصة، إن كان له الحق في ذلك، وما هو المطلوب منه فيما يتعلق بتقديم المعلومات.

(أ) المعلومات بشان التسويات

١١ - تتولى السلطة المختصة تحديد نطاق المعلومات المطلوب تقديمها بشأن التسويات المتعلقة بتوزيع الإيرادات، وتحديد وقت تقديم هذه المعلومات من سلطة مختصة إلى أخرى. ومن ثم قد تشمل المعلومات التسويات المقترحة أو المبرمة من قِبَل إدارة الضرائب في أحد البلدان، والكيانات ذات الصلة التي يشملها الأمر، والطبيعة العامة للتسويات.

١٢ - ويمكن القول بصفة عامة، بأنه يرجح أن تقرر معظم السلطات المختصة بأنه من غير الضروري ولا المستصوب الإحالة التلقائية لمثل تلك المعلومات. وقد تجد السلطة المختصة في البلد الذي تجري فيه التسوية صعوبة في جمع المعلومات أو إعدادها

بشكل لائق للإحالة، أو تعتبرها مضيعة للوقت. فضلا عن ذلك، قد ترى السلطة المختصة الأخرى في مجرد معالجة حجم كبير من البيانات المحالة إليها روتينيا من السلطة المختصة الأولى عبئا كبيرا. علاوة على ذلك، جرت العادة على أن تُطلع المؤسسة التي تدفع الضرائب الكيان الذي تنتمي إليه في البلد الآخر على الإجراءات، ويصبح ذلك الكيان بدوره قادرا على تبليغ سلطته المختصة. ولهذا السبب، قد يسهل تشغيل نظام استشاري إذا قدمت الإدارة الضريبية، التي تنظر في تسويات يُحتمل أن تشتمل في بعض جوانبها على جانب دولي، إلى المكلف أكبر قدر ممكن من الإرشادات.

١٣ - وبينما قد لا ترغب بعض السلطات المختصة في أن تتلقى بصورة روتينية معلومات عن جميع التسويات التي تجري في البلد الآخر، فإنها قد ترغب في أن تتلقى، إما من المكلفين التابعين لها أو من السلطة المختصة الأخرى، ''إنذارا مبكرا'' بالحالات الخطيرة، أو بوجود قدر أو نمط ملموس من الأنشطة التي تتعلق بأنواع معينة من الحالات؛ كما أنها قد لا ترغب في إحالة مثل تلك المعلومات. وفي هذه الحالة، يتعين إيجاد طريقة يمكن بها الحصول على المعلومات. وقد ترغب بعض السلطات المختصة في توسيع نطاق عمل نظام الإنذار المبكر ليشمل الحالات الأقل خطورة، ومن ثم يغطي عددا أكبر من الحالات.

(ب) طلب استشارة السلطة المختصة عند اقتراح أو إبرام تسويات

١٤ - يجب أن تحدد السلطات المختصة المرحلة التي يمكن فيها للمكلف أن يطلب تحريك الإجراءات الاستشارية للسلطة المختصة، وأن تحدد السلطة المختصة التي يتعين عليه اللجوء إليها، من أجل الشروع في تلك العملية. فإذا افتُرض مثلا، أن الدولة ألف اقترحت تسوية من شأنها زيادة دخل الشركة الأم في الدولة ألف، وأن هذه التسوية ستترتب عليها آثار بالنسبة لكيان تابع في الدولة باء، فهل يجوز لتلك الشركة اللجوء إلى سلطتها المختصة في الدولة ألف لتؤكد أن التسوية تتعارض مع المعاهدة، وتطلب بدء عملية ثنائية مشتركة بين السلطتين المختصتين؟ (يُفترض كما ذكر سابقا، وجوب

دخول السلطتين المختصتين في عملية تشاورية، إذا كان اللجوء إلى العملية الثنائية المشتركة بينهما قد جرى حسب الأصول). وكمثال آخر، هل يجوز للكيان التابع في الدولة باء اللجوء إلى سلطته المختصة.

١٥ - يرجح أن تفضل معظم السلطات المختصة، في المراحل المبكرة من تجربتها على أقل تقدير، ألا يتم اللجوء إلى هذه العملية حينما تكون هناك تسوية مقترحة، وربما حتى حينما تكون التسوية مبرمة. وقد لا تسفر التسوية المقترحة عن أي إجراء نهائي، بل إن التسوية المبرمة نفسها ربما لا تؤدي إلى تقديم مطالبة بإجراء تسوية ملازمة، وحتى إن أدت إلى ذلك فإن التسوية الملازمة قد تتم بدون إشكال. ونتيجة ذلك، قد يقرر العديد من السلطات المختصة عدم اللجوء إلى ذلك الإجراء، إلا إذا كان ينطوي في مرحلة ما على تسوية ملازمة (أو تترتب عليه نتائج ضريبية في البلد الثاني).

١٦ - غير أن بعض السلطات المختصة قد تفضل اللجوء إلى عملية ثنائية في وقت مبكر، ربما في مرحلة التسوية المقترحة. وقد تجعل هذه المشاركة عملية التشاور أكثر يسرا، إذ لن يكون للبلد الأول موقف محدد مسبقا. وفي هذه الحالة، يتعين على السلطة المختصة الأخرى أن تكون على استعداد لمناقشة المسألة مع السلطة المختصة الأولى في هذه المرحلة المبكرة. وقد تقبل سلطات مختصة أخرى السماح للمكلف بتحديد ما ينبغي القيام به، ومن ثم تقف على أهبة الاستعداد للجوء إلى ذلك الإجراء في أي وقت، ابتداء من مرحلة التسوية المقترحة.

١٧ - ويتعين كحد أدنى، في جميع الحالات، إبلاغ المكلفين بالوقت الذي يستطيعون فيه اللجوء إلى إجراءات التراضي، وإبلاغهم بالسلطة المختصة التي يستطيعون مخاطبتها (يُفترض أن تكون سلطة البلد الذي يقيم فيه المكلف المعني بالمسألة). ويتعين أيضا إبلاغ المكلفين بالشكل الذي ينبغي أن تقدم به طلباتهم، برغم أنه يرجح أن يكون الشكل المبسط هو الأنسب عادة.

(ج) التسويات الملازمة

'١' القاعدة التي تحكم المسألة

١٨ - يُرى بصفة عامة أنه يتعين أن تنص المعاهدة الضريبية على أنه إذا قام أحد البلدان بتسوية فيما يتعلق بالمبالغ الضريبية المستحقة على كيان ما بموجب القواعد التي تحكم توزيع الإيرادات والنفقات، بحيث يؤدي ذلك إلى حدوث زيادة في تلك المبالغ الضريبية المستحقة عليه، وإذا ما كان الأثر الذي سيترتب على هذه التسوية، عندما ينعكس على المركز الضريبي لكيان تابع في البلد الآخر، يستدعي إحداث تغييرات في المبالغ الضريبية المستحقة على ذلك الكيان التابع، فإنه ينبغي أن يقوم البلد الثاني بتسوية ملازمة، بناء على طلب من الكيان المذكور، إذا كانت التسوية الأولية متفقة مع المعيار المنصوص عليه في المعاهدة والذي يحكم تخصيص الإيرادات والنفقات. ويتمثل الغرض من إدراج هذا الحكم في المعاهدة، في تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي. ومن الواضح أن الجانب الرئيسي في الحكم المنصوص عليه في المعاهدة والذي يشترط إجراء تسوية ملازمة يتمثل في وجوب أن تتطابق التسوية الأولية نفسها مع معيار الاستقلالية المناسب. ويصبح هذا التطابق، ولهذا الغرض تحديدا، جانبا مهما في التشاور مع السلطة المختصة.

١٩ - وإذا كانت بلدان كثيرة مستعدة للموافقة على ضرورة إجراء تسوية ملازمة، فإن بلدانا أخرى قد تعتقد أن الأنسب الاحتفاظ للسلطات المختصة بقدر من حرية التصرف، إذ يمكنها عندئذ أن تقرر أن إجراء تسوية ملازمة غير ضروري إذا توصلت هذه السلطات إلى أن المبالغ الفعلية التي أسندت للكيانات التابعة، وتسببت في التسوية الأولية، قد شابها غش أو انطوت على نية في التهرب الضريبي أو إساءة استعمال فادحة لطريقة توزيع المبالغ. وقد تتبنى هذه البلدان الرأي القائل بأنه إذا ما تطلب الأمر إجراء تسوية ملازمة في مثل هذه الحالات، ومن ثم منح المكلف ضمانا يكاد يكون تلقائيا في واقع الأمر، ضد ما يترتب على الازدواج الضريبي من نتائج، فإن هذا المكلف لن يتضرر بصفة عامة عندما يبدأ باستخدام المبالغ التي يبدو

واضحا أنها أُسندت بطريقة منافية للأصول. وعليه، حينما تكون لدى السلطات المختصة حرية التصرف هذه، وتكون هناك مخاطر تعرض المكلف للازدواج الضريبي الاقتصادي، فإنه سيُثنَى عن اتخاذ مثل هذا الإجراء، وسيكون أكثر حيطة في إسناده للمبالغ. غير أن بلدانا أخرى قد تشعر بأنه يتعين أن يكون الهدف الرئيسي للمعاهدة هو تفادي الازدواج الضريبي، ويتعين بالتالي ترك المسائل من قبيل الغش وما شابه ذلك لأحكام قانونية أخرى، بالرغم من أنها قد تُقر بقدر يسير من السلطة التقديرية ليستخدم في الحالات التي تنم عن مخالفات جسيمة.

٢٠ - وإذا تُركت مثل هذه الحالات جانبا، فإن بعض البلدان قد لا ترغب في وجود حكم يستوجب إجراء تسوية ملازمة بل قد ترغب في ترك المسألة برمتها للموافقة التقديرية للسلطات المختصة، من منطلق أن اشتراط إجراء تسوية ملازمة هو دعوة صريحة للبلدان تحفزها على القيام بأكبر عدد من التسويات الأولية. غير أن بلدانا أخرى قد تعتقد أن تقييد المسألة بوجوب اتفاق السلطات المختصة على أن تكون التسوية الأولية مطابقة لمبدأ الاستقلالية، يشكل ضمانا كافيا في حد ذاته.

٢١ - من المسلَّم به، أنه كي تكون المعاهدة التي تتضمن حكما بشأن التسوية الملازمة فعالة، لا بد وأن تنص أيضا على عدم الاعتداد بأي قوانين إجرائية محلية، أو أي حواجز أخرى، تحول دون إجراء التسوية الملازمة. وهكذا، فإن الأحكام من قبيل أحكام التقادم، والطابع النهائي للتقديرات الضريبية سيتعين نسخها لإتاحة إجراء التسوية الملازمة. وإذا تعذر على بلد معين نسخ جوانب من قوانينه المحلية، عن طريق معاهدة، فإن هذه المسألة سيشار إليها بوصفها حالة استثنائية بالنسبة للحكم المتعلق بالتسوية الملازمة، وإن كان من المحبذ أن يتأتى تعديل القانون المحلي للسماح بإنفاذ المعاهدة.

٢٢ - وليس من الضروري أن تحدد المعاهدة طريقة إجراء التسوية الملازمة، نظرا لأن هذه المسألة تعتمد على طبيعة التسوية الأولية وما لها من تأثيرات على المركز

الضريبي للكيان التابع. ومن ثم تكون طريقة إجراء التسوية الملازمة أحد جوانب المسألة الموضوعية الثاوية وراء التسوية الأولية.

'٢' إجراء السلطة المختصة

٢٣ - يبدو واضحا، في ضوء هذا الشرط المتعلق بإجراء التسوية الملازمة، أنه يتعين أن تكون إمكانية اللجوء إلى السلطة المختصة متاحة في هذه المرحلة. وعليه، إن لم تتولَّ سلطات الضرائب في البلد الثاني إعداد التسوية الملازمة بنفسها، فإنه ينبغي أن يكون للمكلف الحق في اللجوء إلى إجراء السلطة المختصة. ومن ثم فإن من جوانب الحد الأدنى في إجراء السلطة المختصة وجوب قيام السلطة المختصة بوضع قواعد تحدد السلطة المختصة التي يتعين أن يتوجه إليها المكلف، أي السلطة المختصة في البلد الذي يتواجد فيه الكيان التابع الذي يطلب التسوية الملازمة، أو السلطة المختصة في بلد التسوية الأولية، أو في البلدين معا. وإذا فرض أجل على طلب إجراء السلطة المختصة، فإن من المتعين تبيانه وتحديد المرحلة التي يبدأ فيها الأجل. وفي بعض البلدان، عندما يلجأ المكلف إلى السلطة المختصة في بلده، فإن تلك السلطة المختصة قد تكون في وضع يتيح لها التصرف في المسألة دون التشاور مع السلطة المختصة في البلد الآخر. وعلى سبيل المثال، قد تكون السلطة المختصة الأولى في وضع يمكِّنها من معالجة مسألة لها آثار دولية تترتب على تسوية تقترحها وحدة ضرائب في البلد الآخر غير الهيئة المركزية للضرائب. وتعتبر هذه المسألة، بطبيعة الحال، جانبا من جوانب القوانين المحلية التي تؤثر عليها المعاهدة.

٢٤ - ومن الجوانب الإجرائية للحد الأدنى، أنه يتعين على السلطات المختصة أن تبين النطاق الذي يسمح فيه للمكلف بالمشاركة في إجراء السلطة المختصة، وطريقة هذه المشاركة. وقد ترغب بعض البلدان في أن تكون مشاركة المكلف بدرجة معقولة. وقد ترغب بعض البلدان في السماح للمكلف بتقديم معلومات، بل والمثول أمام السلطات المختصة؛ وقد تقيِّد بلدان أخرى نطاق تقديم المكلف للبيانات. ومن المفترض أن تضع السلطات المختصة شرطا يتمثل في مطالبة المكلف الذي يستعين

بإجراء السلطة المختصة، بأن يقدم إليها المعلومات ذات الصلة والضرورية للبت في المسألة. فضلا عن ذلك، قد تشترط بعض السلطات المختصة، حسب الاقتضاء، أن يُعِد المكلف البيانات المدلَى بها وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة دوليا حتى تكون البيانات المقدمة موحدة وموضوعية. وتجدر بالإشارة أيضا أن معايير المحاسبة الدولية تشهد تقدما سريعا من شأنه أن يساعد السلطات المختصة في عملها. ومن الجوانب الأخرى المتعلقة بمشاركة المكلف، اشتراط إبلاغ المكلف الذي يلجأ إلى إجراء السلطة المختصة بالرد الصادر عن تلك السلطة.

٢٥ - وسيتعين على السلطات المختصة أن تحدد الكيفية التي ينبغي أن يتم التشاور معها بها عند الشروع في الإجراء. ومن المفترض أن يتوقف التشاور على عدد الحالات المعنية وطابعها. وينبغي أن تحرص السلطات المختصة على مرونة الإجراء الاستشاري، وأن تجعل جميع قنوات الاتصال مفتوحة، حتى تتيح استخدام الطريقة التي تناسب المسألة قيد النظر.

٢٦ - وتوجد خيارات كثيرة متاحة، كالاستشارة غير الرسمية عن طريق الرسائل أو بالحضور الشخصي؛ وعقد اجتماعات بين الموظفين الفنيين أو مراجعي الحسابات في كل بلد، وقبول ما يتوصلون إليه من استنتاجات أو التصديق عليها من قبل السلطات المختصة؛ وتعيين لجنة مشتركة للحالات المعقدة أو لمجموعة من الحالات؛ وعقد اجتماعات رسمية بالحضور العياني للسلطات المختصة وما إلى ذلك. ولا يبدو أن من المستصوب وضع أجل يحدد الوقت الذي يجب أن تنهي فيه السلطات المختصة عملها بشأن المسألة، نظرا لأن تشعب حالات معينة قد يختلف. غير أنه ينبغي أن تضع السلطات المختصة أساليب عمل تفضي إلى التعجيل بالبت في القضايا، وأن تسعى إلى الحيلولة دون أي تأخير غير مبرَّر.

٢٧ - وهناك جانب هام من الجوانب الإجرائية للحد الأدنى المتعلقة بإجراء السلطة المختصة، وهو الأثر المترتب على لجوء المكلف إلى إجراء السلطة المختصة. فهل يجب على المكلف الذي يلجأ إلى إجراء السلطة المختصة التقيد بالقرارات التي تصدرها تلك

السلطات، فيتخلى عن حقه في اللجوء إلى إجراءات بديلة، من قبيل اللجوء إلى الإجراءات الإدارية والقضائية المحلية مثلا؟ فإذا رغبت السلطات المختصة في أن يكون الإجراء الذي تتخذه نهائيا وملزما، فسيلزم أن تصاغ أحكام المعاهدة بطريقة تتيح تحقيق هذه النتيجة. ومن المفترض أن يكون تحقيق ذلك ممكنا في إطار التفويض العام الوارد في الفقرة ٤ من المادة ٢٥، بأن يطلب إلى المكلف التنازل عن حقه في اللجوء إلى تلك الإجراءات البديلة. (بيد أنه، حتى مع وجود هذه الفقرة الإرشادية، قد ترى بعض البلدان أن قوانينها المحلية تشترط إشارة صريحة تتيح لإجراء السلطة المختصة بأن يكون ملزما، لاسيما على ضوء الفقرة ١ من المبدأ التوجيهي ٢٥[٢٠]. التي تشير إلى وسائل الانتصاف بموجب القوانين الوطنية، واعتبارا للممارسة الحالية في إطار المعاهدات، التي لا تجعل هذا الإجراء إجراء ملزما). وقد ترغب بعض السلطات المختصة في أن تصبح الإجراءات التي تتخذها ملزمة، نظرا لرغبتها في تجنب عناء التوصل إلى اتفاق، يرفضه المكلف إذا ارتأى أنه سيحصل على ما هو أفضل منه في المحاكم أو أي مكان آخر. وقد ترغب سلطات مختصة أخرى اتباع الممارسة الحالية، وبالتالي قد لا ترغب في إلزام المكلفين، أو قد لا تكون في وضع يمكّنها من إلزامهم بموجب القوانين المحلية. وربما كانت هذه مسألة يسترشد فيها بالتجربة المتراكمة.

٢٨ - هناك مسألة أساسية فيما يتعلق بإجراء السلطة المختصة، وتتعلق بمدى اعتبار السلطات المختصة نفسها ملزمة بالتوصل إلى اتفاق فيما يختص بالمسائل التي تعرض عليها. فالمعاهدات تشترط كحد أدنى إجراء المشاورات والالتزام بالسعي إلى إيجاد حل لمسألة الازدواج الضريبي الاقتصادي. لكن هل يجب بالضرورة أن تسفر المشاورات عن اتفاق؟ إن من المفروض أن يسفر الخلاف عن وضع تتعرض فيه الكيانات التابعة لازدواج ضريبي مخالف للمعاهدة، كما هو الأمر مثلا عندما يعارض

---

(٢٠) للإطلاع على هذا "المبدأ التوجيهي"، يرجى الرجوع إلى ما يلي: *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries (United Nations publication, Sales No. E.79.XVI.3)*.

أحد البلدان إجراء تسوية ملازمة بدعوى أن التسوية الأولية لا تتفق مع معيار الاستقلالية. ومن جهة أخرى، يعني التوصل إلى اتفاق إجراء تسوية ملازمة، أو إدخال تعديل على التسوية الأولية يعقبه إجراء تسوية ملازمة، أو ربما سحب التسوية الأولية. ومجمل القول إن السؤال المطروح عموما هو ما إذا كان التشاور مع السلطة المختصة يحكمه شرط يقضي ''بالموافقة على التوصل إلى اتفاق''.

٢٩ - ومن الناحية العملية، فإن المسألة ليست خطيرة بالصورة التي قد تبدو بها. إذ تشير تجارب معظم السلطات المختصة، فيما يتعلق بالنزاعات بين البلدان المتقدمة النمو على أقل تقدير، إلى أن كثيرا ما يتم التوصل إلى اتفاق أو إيجاد حل في نهاية المطاف. وبطبيعة الحال، كثيرا ما يكون الحل حلا وسطا، غير أن الحل الوسط جانب أساسي في عملية التشاور والتفاوض. وعليه، فإن السلطات المختصة عندما تقرر أن تُخضع إجراءها لمعيار ''الموافقة على التوصل إلى اتفاق'' فإنها لا تخطو خطوة إضافية. غير أن بعض البلدان قد تعتبر اعتماد هذا الشرط بشكل رسمي خطوة تترتب عليها نتائج قانونية هامة، مما يجعلها غير مستعدة لاعتماد ذلك الشرط.

٣٠ - ومن المسلَّم به لدى بعض البلدان، أن عملية التوصل إلى اتفاق قد تتيسر بدرجة كبيرة، إذا كان بإمكان السلطات المختصة، حينما تواجهها حالة بالغة الصعوبة أو مأزق، أن تستعين بشكل رسمي أو غير رسمي، بخبراء خارجيين لالتماس مشورتهم، أو تقديم مساعدة لحل المسألة. ويجوز أن يكون هؤلاء الخبراء أشخاصا لهم ارتباط في الوقت الراهن أو كانوا مرتبطين في السابق بإدارات ضريبية أخرى، وأن تكون لديهم الخبرة المطلوبة في هذا المجال. ومجمل القول إن المهم هو الأداء الشخصي لهؤلاء الخبراء. وقد تكون هذا الاستعانة بالمساعدة الخارجية مفيدة، حتى عندما لا يكون عمل السلطات المختصة مرهونا ''بالموافقة على التوصل إلى اتفاق''، إذ أن المساعدة الخارجية قد تساعد في حل الموقف المستعصي، بتقديمها لرأي من منظور مختلف.

(د) نشر إجراءات السلطات المختصة وقراراتها

٣١ - يتعين على السلطات المختصة الإعلان عن الإجراءات التي تعتمدها، فيما يتعلق بعملياتها الاستشارية. ويتعين أن يكون وصف هذه الإجراءات كاملا قدر المستطاع، وأن يتضمن حدا أدنى من الجوانب الإجرائية التي نوقشت أعلاه، على أقل تقدير.

٣٢ - وفي الحالات التي تؤدي فيها الإجراءات الاستشارية إلى قرار في الجوهر في مجال هام، يُعقَل أن يعتبر قرارا يوفر توجيها تسترشد به وجهات نظر السلطات المختصة، فإنه يتعين على تلك السلطات أن تضع إجراء لنشر ذلك الحكم أو القرار في بلدانها.

(هـ) إجراءات تنفيذ التسويات

٣٣ - يتعين على السلطات المختصة أن تحدد الإجراءات المطلوبة لتنفيذ التسويات المختلفة ذات الصلة. وعلى سبيل المثال:

'١' قد ينظر البلد الأول في أمر تأجيل دفع ضريبة ما بموجب تسوية، أو حتى التنازل عن دفعها، إذا كان سداد أو استرداد تكلفة النفقات المدفوعة من قِبَل الكيان التابع محظورا في ذلك الوقت بسبب قيود مفروضة من قِبَل البلد الثاني فيما يتعلق بالعملة أو غيرها؛

'٢' قد ينظر البلد الثاني في اتخاذ خطوات لتسهيل تنفيذ التسوية ودفع المبلغ الذي يعاد إسناده. وبالتالي، إذا أُسند دخل إلى الشركة الأم وفرضت عليه الضريبة بسبب تقديم خدمة إلى فرع أجنبي تابع لها، فإن الفرع التابع يمكن أن يسمح له، فيما يتعلق بالبلد الأم بأن يفتح في سجله حسابا لفائدة الشركة الأم، ولن تخضع الشركة الأم لضريبة ثانية في بلدها على فتح الحساب أو تسديد المبلغ المدفوع. وينبغي ألا يعتبر بلد الشركة الفرعية هذا المبلغ من أرباح الأسهم؛

المادة ٣

'٣' قد ينظر البلد الأول في اتخاذ إجراءات لتسهيل تنفيذ التسوية ودفع المبلغ الذي يعاد إسناده. وقد يقتضي ذلك مثلا الإقرار بأن المبلغ المدفوع عنصر دخل قابل للخصم، حتى وإن لم يكن ثمة أي التزام قانوني قبل التسوية بدفع ذلك المبلغ. وهذا في الواقع جانب من جوانب التسوية الملازمة.

(و) الإجراءات الانفرادية

٣٤ - تتعلق المناقشة الواردة أعلاه بأسرها تقريبا بالإجراءات الثنائية التي توافق عليها السلطات المختصة من أجل تنفيذ إجراءات التراخي. وبالإضافة إلى ذلك، قد ترى السلطة المختصة فائدة من وراء وضع قواعد أو إجراءات انفرادية معينة تشمل علاقتها بالمكلفين الخاضعين لها بحيث يمكن فهم تلك العلاقات على نحو أفضل. وهذه القواعد الانفرادية يمكن أن تغطي مسائل من قبيل الشكل الذي يتعين اتباعه في توجيه انتباه السلطة المختصة إلى مسائل معينة؛ والإذن للمكلفين بعرض المسائل على السلطة المختصة في مرحلة مبكرة حتى وإن لم تشترط الإجراءات الثنائية التشاور في تلك المرحلة؛ ومسألة ما إذا كانت السلطة المختصة سوف تثير قضايا محلية جديدة (ما يدعى بالقضايا الإيجابية) بين السلطات الضريبية والمكلف فيما لو عرض قضيته على السلطة المختصة؛ وطلبات الحصول على معلومات من شأنها أن تساعد السلطة المختصة في معالجة القضايا المعروضة عليها.

٣٥ - ولا تشترط القواعد الانفرادية المتعلقة بطريقة عمل سلطة مختصة ما موافقة السلطة المختصة الأخرى عليها، نظرا لاقتصار تلك القواعد على العلاقة المحلية مع المكلفين الخاضعين لها. ولكن يبدو من الملائم أن تحال تلك القواعد الانفرادية إلى السلطات المختصة التعاهدية الأخرى لتلافي، نشوء أي اختلافات جوهرية في تلك القواعد فيما يتصل بمختلف المعاهدات حيثما أمكن.

٣٦ - وأيَّد بعض أعضاء فريق الخبراء فكرة إضافة فقرة إلى المادة ٢٥ تنص على التحكيم إذا تعذر على السلطات المختصة أن تتراضى لتسوية أي صعوبة أو تبديد أي

شك بشأن تفسير أو تطبيق الاتفاقية. وكمثال على فقرة إضافية من هذا النوع ما يلي:

''إذا تعذر على السلطات المختصة بتسوية أي صعوبة أو تبديد أي شك بشأن تفسير أو تطبيق الاتفاقية في إطار إجراء للتراضي، عملا بالفقرات السابقة من هذه المادة، فإنه يمكن، بموافقة كل من السلطات المختصة والمكلف أو المكلفين، عرض القضية على التحكيم شريطة موافقة المكلف كتابيا على الالتزام بقرار هيئة التحكيم. ويكون قرار هيئة التحكيم في قضية بعينها ملزما لكلتا الدولتين فيما يتعلق بتلك القضية. وتقوم السلطات المختصة بتسوية الإجراءات اللازمة لهيئة تحكيم من هذا القبيل بالتراضي''.

المادة ٢٦

تبادل المعلومات

ألف – اعتبارات عامة

١ – تستنسخ المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية باستثناء ثلاثة تغييرات جوهرية في الفقرة ١ منها وهي على وجه التحديد إضافة عبارة ''وللقيام على وجه الخصوص بمنع الغش أو التهرب من هذه الضرائب'' إلى الجملة الأولى، وإضافة عبارة ''غير أنه إذا اعتبرت المعلومات سرية أصلا في الدولة المقدمة لها'' إلى الجملة الرابعة وإضافة جملة جديدة (هي الجملة السادسة والأخيرة من الفقرة). وتعتبر الجملة الأخيرة أساسية بالنسبة للنهج الذي يؤيده الفريق؛ فهي تؤكد أهمية دور السلطات المختصة في تنفيذ أحكام تبادل المعلومات تنفيذا كاملا وتخولها السلطة اللازمة لذلك.

٢ – وكانت عبارة ''وللقيام على وجه الخصوص بمنع الغش أو التهرب من هذه الضرائب'' قد أضيفت بطلب من أعضاء الفريق، ومعظمهم من البلدان النامية، الذين أرادوا التشديد على أن تبادل المعلومات بموجب المادة ٢٦ يغطي الغرض المتمثل في

منع الغش أو التهرب من الضرائب. ويخضع تبادل المعلومات بخصوص منع الغش أو التهرب من الضرائب للشرط العام الوارد في الجملة الأولى من الفقرة ١ القاضي بأن لا تكون الضرائب المشمولة بأحكامها متعارضة مع الاتفاقية.

٣ - ولما كانت المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مستنسخة في جوهرها عن أحكام المادة ٢٦ بأكملها من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن الملاحظات الأولية الواردة في شرح المادة الأخيرة وثيقة الصلة بهذا الموضوع. وتنص هذه الملاحظات على ما يلي:

''هناك مسوغات قوية لإدراج أحكام تتعلق بالتعاون بين إدارتي الضرائب في الدولتين المتعاقدتين في أي اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي بينهما. ويبدو من المستصوب في المقام الأول تقديم مساعدة إدارية لغرض التأكد من الحقائق التي ستطبق عليها قواعد الاتفاقية. وعلاوة على ذلك، وفي ضوء زيادة تدويل العلاقات الاقتصادية، فإن للدول المتعاقدة مصلحة متزايدة في تبادل المعلومات عن القاعدة التي ستدار على أساسها قوانين الضرائب المحلية حتى وإن لم يكن هناك أي تساؤل حول تطبيق أي مادة بعينها من الاتفاقية''. [الفقرة ١]

''وبناء عليه، فإن المادة الحالية تجسد القواعد التي يمكن على أساسها تبادل المعلومات على أوسع نطاق ممكن بهدف إرساء القاعدة المناسبة لتنفيذ القوانين المحلية للدول المتعاقدة فيما يتعلق بالضرائب المشمولة بالاتفاقية، ولتطبيق أحكام محددة من الاتفاقية. ويوضح نص المادة أن تبادل المعلومات غير مقيد بأحكام المادة ١ الأمر الذي يتيح إمكانية تقديم معلومات مفصلة عن غير المقيمين''. [الفقرة ٢]

''ولا تتناول المادة مسألة المساعدة الإدارية المقدمة لغرض تحصيل الضرائب. فقد عولجت هذه المسألة في اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في

المسائل الضريبية، وهي اتفاقية متعددة الأطراف دخلت حيز النفاذ في ١ نيسان/أبريل ١٩٩٥. وقد وضعت هذه الاتفاقية في إطار مجلس أوروبا على أساس مسودة أولى أعدتها لجنة المسائل الضريبية،وهي مفتوحة للتوقيع عليها من قِبَل الدول الأعضاء في مجلس أوروبا والبلدان الأعضاء في منظمة التنمية والتعاون. وهذه المسألة يمكن أن تشكل أيضا موضوعا لاتفاق ثنائي منفصل يمكن التفاوض عليه بين الدول المتعاقدة على أساس الاتفاقية النموذجية للمساعدة الإدارية المتبادلة في تحصيل المطالبات الضريبية التي اعتمدتها لجنة المسائل الضريبية في ٢٩ حزيران/يونيه ١٩٧٩؛ والبديل الآخر هو إدخال الأحكام المتعلقة بالمساعدة في ميدان تحصيل الضرائب في اتفاقية الازدواج الضريبي، حيثما تستصوب الدول المتعاقدة ذلك". [الفقرة ٣]

٤ - وشدد الفريق على أن السلطات المختصة لدى تفاوضها على المعاهدات المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي والتهرب من الضرائب قد ترغب في إيراد نص فيها عن تبادل تلك المعلومات كعنصر ضروري لتطبيق أحكام المعاهدة أو أحكام القوانين المحلية للدول المتعاقدة فيما يتعلق بالضرائب المشمولة بالمعاهدة. وفي ذلك السياق، اقترح الفريق مبادئ توجيهية[٢١] بشأن الترتيبات المتعلقة بتنفيذ عمليات تبادل المعلومات بشكل صحيح. وتتخذ تلك المبادئ التوجيهية شكل قائمة بالترتيبات الممكنة التي يمكن للسلطات المختصة أن تختار منها، في إطار أي معاهدة ضريبية، ترتيبات معينة تقرر استخدامها. ولا يقصد بالقائمة أن تكون جامعة مانعة ولا أن تكون حصرا لجميع المسائل التي يمكن الاستناد إليها في كل القضايا. وإنما تعتبر القائمة سردا للاقتراحات التي يمكن أن تدرسها السلطات المختصة لدى اتخاذها قرارا بشأن المسائل التي تود بحثها.

---

(٢١) يرجى الرجوع إلى ما يلي: Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries (United Nations publication. Sales No. E.79.XVI.3).

٥ – وشدد الفريق أيضا على أن عبارة ''تبادل المعلومات'' تشمل تبادل الوثائق وأنه ينبغي للسلطة المختصة في الدولة المتعاقدة، رهنا بأحكام الفقرة ٢ من المادة، وإذا ما طلبت السلطة المختصة لإحدى الدول المتعاقدة الأخرى ذلك بصورة محددة، أن توفّر معلومات بموجب تلك المادة في شكل إفادات شهود ونسخ موثقة من الوثائق الأصلية غير المحررة (بما في ذلك الدفاتر والأوراق والبيانات والسجلات والحسابات والكتابات) إلى الحد المسموح لها بالحصول فيه على تلك الإفادات والوثائق بموجب القوانين والممارسات الإدارية المطبقة على ضرائبها هي ذاتها.

إحالة المعلومات بشكل روتيني[٢٢]

٦ – ثمة طريقة لتبادل المعلومات تتمثل في تدفق المعلومات بشكل روتيني أو تلقائي من بلد إلى آخر طرف في المعاهدة. وفيما يلي عرض لمختلف الجوانب التي ينبغي للسلطات المختصة أن تركز عليها لدى وضع هيكل للقيام بتبادل روتيني من هذا القبيل. وعند النظر في إجراء تبادلات روتينية للمعلومات، ينبغي التسليم بأن بعض البلدان غير الراغبة في تلقي تلك المعلومات على نحو روتيني (أو غير راغبة في تلقيها بشكل روتيني بسبب عدم قيام البلدان المحيلة بجمع تلك المعلومات بشكل روتيني) قد ترغب في الحصول على معلومات من هذا النوع بناء على طلب محدد. ولهذا فإن البنود المذكورة في هذا الجزء ينبغي النظر إليها، في تلك الحالات، كبنود مشمولة ما أمكن في إطار الجزء التالي المعنون ''الإحالة بناء على طلب محدد''.

العناصر المشمولة

٧ – المصادر العادية للدخل: العناصر المشمولة بتبادل روتيني أو إحالة روتينية للمعلومات قد يدخل في نطاقها المصادر العادية للدخل المتدفق بين البلدين من قبيل أرباح الأسهم والفوائد والتعويضات (بما فيها الأجور والمرتبات والرسوم والعمولات)

---

(٢٢) تشير عبارة "البلد المحيل" في النص التالي إلى البلد الذي أحال المعلومات كما تشير عبارة "البلد المتلقي" إلى البلد الذي يتلقى المعلومات.

والإتاوات والإيجارات وغيرها من العناصر الممكنة التي يعتبر حجم تدفقها العادي بين البلدين كبيرا. وينبغي الاعتراف أن بضعة بلدان ليست حاليا في موقف يمكنها من تقديم معلومات روتينية من هذا النوع لأن إجراءات تحصيل الضرائب لديها لا توفر البيانات اللازمة.

المعاملات المالية المشتملة على نشاط للمكلف: قد يشمل أي تبادل روتيني للمعلومات معاملات هامة معينة مشتملة على نشاط للمكلف.

(أ) معاملات ذات صلة بالمعاهدة نفسها:

- مطالبات بتسديد ضرائب دفعها مقيمون في بلد متلقٍ للبلد المحيل؛
- طلبات الإعفاء أو التخفيف من الضريبة النافذة في البلد المحيل المقدمة من مقيمين في البلد المتلقي؛

(ب) معاملات ذات صلة بجوانب خاصة من تشريع البلد المحيل:

- عناصر الدخل الذي يكسبه المقيمون في البلد المتلقي الحاصلون على إعفاء أو تخفيف جزئي من الضريبة بموجب أحكام خاصة من القانون الوطني للبلد المحيل؛

(ج) معاملات ذات صلة بالأنشطة التي يضطلع بها مقيمون في البلد المتلقي في البلد المحيل:

- قيام مقيمين في البلد المتلقي بفتح أو إغلاق فرع أو مكتب وما شابه ذلك في البلد المحيل؛
- قيام مقيمين في البلد المتلقي بإنشاء أو إنهاء شركة في البلد المحيل؛
- قيام مقيمين في البلد المتلقي بإنشاء أو إنهاء حساب ائتماني في البلد المحيل؛
- قيام مقيمين في البلد المتلقي بفتح أو إغلاق حسابات مصرفية في البلد المحيل؛

- حيازة مقيمين في البلد المتلقي، على سبيل الإرث أو التركة أو الهبة، لممتلكات في البلد المحيل؛
- إجراءات تبعية لتحديد أنصبة ورثة مقيمين في البلد المتلقي في تركة في البلد المحيل؛

(د) معلومات عامة:

- القوانين الضريبية والإجراءات الإدارية السارية في البلد المحيل.
- التغييرات في المصادر العادية للدخل المتدفق بين البلدين، ولاسيما ما يؤثر منها على المعاهدة، بما في ذلك التفسيرات الإدارية لأحكام المعاهدة أو قرارات المحاكم المتعلقة بالمعاهدة، والممارسات أو التطورات الإدارية التي تؤثر على تطبيق المعاهدة.
- الأنشطة التي تؤثر أو تحرف تطبيق المعاهدة، بما في ذلك الأنماط أو الأساليب الجديدة للتهرب من الضريبة أو تلافيها التي يستخدمها مقيمون في البلد المحيل أو البلد المتلقي.
- الأنشطة التي تترتب عليها مضاعفات في النظام الضريبي الساري في البلد المتلقي، بما في ذلك الأنماط والأساليب الجديدة للتهرب من الضرائب أو تلافيها التي يستخدمها مقيمون في أي من البلدين والتي تؤثر بصورة ملحوظة على النظام الضريبي الساري في البلد المتلقي.

الجوانب التنفيذية العامة التي ينبغي النظر فيها

٨ - ينبغي للسلطات المختصة أن تنظر في مختلف العوامل التي لها أثر على الطابع التنفيذي لتبادل المعلومات الروتيني، بما في ذلك فعاليته، ومنها على سبيل المثال ما يلي:

(أ) ينبغي للبلدان التي يهمها تلقي معلومات على أساس طلب محدد، أكثر من اهتمامها بالحصول على المعلومات على أساس روتيني، أن تضع في اعتبارها لدى

نظرها في مجال الطلب المحدد، العناصر المذكورة في هذه القائمة تحت عنوان المعلومات الروتينية؛

(ب) يمكن تحديد مبلغ أساسي أدنى، للحد من البيانات غير الهامة؛

(ج) يمكن تسجيل المصدر الروتيني لعناصر الدخل بالتناوب بين سنة وأخرى، مثل تسجيل أرباح الأسهم فقط في سنة ما، وتسجيل الفوائد في سنة أخرى، وهكذا دواليك؛

(د) ليس هناك ما يدعو لأن تكون المعلومات التي يتعين تبادلها بشكل روتيني متماثلة تماما بالنسبة إلى جميع العناصر. فالبلد ألف يمكن أن يكون مهتما في الحصول على معلومات بشأن بعض العناصر دون عناصر أخرى؛ وقد يتسع تفضيل البلد باء ليشمل عناصر مختلفة؛ وليس من الضروري لأي من البلدين أن يتلقى عناصر لا يهمه الحصول على معلومات بشأنها، كما لا ينبغي لأي من البلدين أن يرفض إحالة معلومات بشأن عناصر معينة لمجرد أنه غير مهتم في الحصول على معلومات بشأن تلك العناصر؛

(هـ) على الرغم من أن المعلومات التي يتعين تبادلها بشأن عناصر الدخل قد لا تكون دائما هامة بحد ذاتها بالنسبة لتدفقات الدخل المتهربة من الضرائب، فإن تبادل المعلومات الروتيني قد يوفر مؤشرات بخصوص الدرجة التي يتهرب فيها رأس المال أو غيره من الأصول المولدة لتدفقات الدخل من الضرائب؛

(و) ثمة نقطة أخرى ينبغي أخذها في الحسبان، وهي مسألة ما إذا كانت المعلومات المتعلقة بعناصر الدخل ينبغي أن تشمل المدين فقط أم المدين والمستفيد أيضا؛

(ز) وهناك عامل آخر يتعين النظر فيه وهو ما إذا كان ينبغي أن تشمل المعلومات المقيمين في البلد المتلقي فقط أو أن تشمل أيضا الأشخاص المتخذين منه موطنا لهم أو مواطني ذلك البلد أو أن تقتصر على فئة واحدة من تلك الفئات؛

(ح) قد تدعو الحاجة إلى مراعاة درجة التفاصيل المشمولة في الإبلاغ، مثل اسم المكلف أو المستفيد أو المهنة أو العنوان وما إلى ذلك؛

(ط) وثمة نقطة أخرى يتعين النظر فيها وهي الشكل أو اللغة التي ينبغي تقديم المعلومات فيها.

العوامل التي يتعين على البلد المحيل النظر فيها

٩ - قد يرغب البلد المحيل في إيلاء اعتبار للعوامل التي تمس قدرته على الوفاء بشروط تبادل المعلومات الروتيني. ويفترض أن يؤدي هذا الاعتبار إلى اختيار أدق للمعلومات التي يتعين تبادلها بشكل روتيني، عوضا عن اتخاذ قرار بعدم تبادل المعلومات التي يمكن أن يكون لها استعمال عملي.

١٠ - وفي جملة العوامل التي يتعين النظر فيها، القدرة الإدارية للبلد المحيل على الحصول على المعلومات المعنية. وهذا بدوره خاضع للفعالية العامة لإجراءاته الإدارية، واستخدامه للاقتطاع الضريبي، واستخدامه لتقارير المعلومات المقدمة من المكلفين أو من غيرهم، والتكاليف الإجمالية للحصول على المعلومات المعنية.

المعلومات التي يتعين على البلد المتلقي النظر فيها

١١ - قد يرغب البلد المتلقي في إيلاء اعتبار للعوامل التي تمس قدرته على استخدام المعلومات التي بإمكانه الحصول عليها في إطار تبادل المعلومات الروتيني، من قبيل القدرة الإدارية للبلد المتلقي على استخدام المعلومات على أساس آني معقول وأن يربط تلك المعلومات بفعالية بالمكلفين الخاضعين له، إما بشكل روتيني أو على أساس حجم كاف يبرر الحصول على المعلومات بشكل روتيني.

الإحالة بناء على طلب محدد

١٢ - من بين طرق تبادل المعلومات المستخدمة حاليا طلب معلومات محددة يقدمه بلد متعاهد إلى بلد متعاهد آخر. ويجوز أن تتعلق تلك المعلومات المحددة بمكلف معين وجوانب معينة تتصل بوضعه أو بأنواع معينة من المعاملات أو الأنشطة أو بمعلومات

ذات طابع أعم. وفيما يلي الجوانب المختلفة من المسألة التي يتعين على السلطات المختصة التركيز عليها في وضع هيكل لتبادل تلك المعلومات بناء على طلبات محددة.

العناصر المشمولة

١٣ - فئة معينة من المكلفين. إن المعلومات التي يجوز طلبها من بلد مُحيل ما فيما يتعلق بمكلف في البلد المتلقي غير محددة من حيث الجوهر وتتوقف على العوامل المتعلقة بوضع المكلف بموجب نظام الضرائب في البلد المتلقي وعلى علاقة المكلف وأنشطته بالبلد المُحيل. ولا يبدو أنه من المفيد أو اللازم القيام بتعداد محدد لنوع المعلومات التي يجوز تبادلها بناء على طلب محدد. وبالتالي، فإن اتفاق تقديم المعلومات يجوز أن يكون مفتوحا فيما يتعلق بنطاق المعلومات ومداها ونوعها رهنًا بالقيود العامة التي ستجري مناقشتها في هذا المقام.

١٤ - وقد يتخذ طلب معلومات محددة أشكالا مختلفة. ومنها على سبيل المثال:

(أ) المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي المكلف في البلد المتلقي حين يتوقف ذلك الوعاء على دخل المكلف ذاك وموجوداته على الصعيد العالمي؛ وطبيعة ملكية الأسهم في البلد المُحيل لشركة موجودة في البلد المتلقي؛ ومبلغ أو نوع النفقات المتكبدة في البلد المُحيل؛ والمقر الضريبي لفرد أو شركة؛

(ب) المعلومات اللازمة للتحقق من دقة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي للمكلف المودع لدى إدارة الضرائب في البلد المتلقي أو دقة الطلبات أو الأدلة التي يدلي بها المكلف إثباتا للإقرار الضريبي عندما يكون ذلك الإقرار محط شبهة أو موضوع تحقيق فعلي؛

(ج) المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي الحقيقية للمكلف في البلد المتلقي حين يُشتبه في أن الوعاء الذي أعلن عنه غير صحيح.

أنواع محددة من المعاملات أو الأنشطة. ليس من الضروري أن ينحصر تبادل المعلومات بناء على طلب محدد في الطلبات المتعلقة بمكلفين معينين بل يجوز أن يشمل

طلب المعلومات عن أنواع محددة من المعاملات أو الأنشطة؛ ومن بينها، على سبيل المثال:

(أ) المعلومات المتعلقة بالسعر أو التكلفة أو العمولة أو ما شابه ذلك من الأمور المعتادة في البلد المُحيل اللازمة لتمكين إدارة الضرائب في البلد المتلقي إما من تحديد الوعاء الضريبي في حالة معينة أو وضع معايير للتحقيق بشأن مكلفيها في حالات تنطوي على تقليل أو تضخيم لكلفة البضائع المصدَّرة أو المستورَدة والعملات المدفوعة في معاملات دولية وما شابه ذلك؛

(ب) المعلومات المتعلقة بالطرائق المعتادة التي تجري بها عادةً معاملات أو أنشطة معينة في البلد المُحيل؛

(ج) معلومات عما إذا كان لنوع معين من النشاط الممارَس في البلد المُحيل؛ آثار على المكلفين أو الأوعية الضريبية في البلد المتلقي.

١٥ - العلاقات الاقتصادية بين البلدان. يجوز أن يشمل طلب المعلومات المحددة معلومات عن أنماط معينة من العلاقات الاقتصادية القائمة بين البلدان والتي قد تكون مفيدة لبلد ما كوسيلة للتحقق من فعالية أنشطة إدارته المكلفة بتحصيل الضرائب وتشمل، على سبيل المثال:

(أ) حجم الصادرات من البلد المُحيل إلى البلد المتلقي؛

(ب) حجم الواردات المجلوبة من البلد المُحيل إلى البلد المتلقي؛

(ج) أسماء المصارف المتعاملة في البلد المُحيل مع المصارف وفروعها وغيرها التابعة لمقيمين في البلد المتلقي.

وينبغي الإشارة إلى أن العناصر المدرجة في هذه الفئة من قبيل حجم الصادرات بين البلدان يفترض أنها عناصر لا تعتبر سرية بالنسبة للسلطات الضريبية في

البلد المُحيل، ويجوز الكشف عنها عموما في البلد المتلقي، على نحو ما تنص عليه الفقرة ٢٦.

القواعد السارية على الطلبات المحددة

١٦ - يتعين على السلطات المختصة وضع قواعد تسري على توجيه البلد المتلقي للطلبات المحددة ورد البلد المُحيل عليها. وينبغي أن تهدف هذه القواعد إلى تيسير إجراء منتظم وعملي لتبادل المعلومات يتسم بالفعالية والتنظيم. ورغم أن هذه القواعد يجوز أن تكون ذات طابع عام بمعنى أنها تضع المعايير أو المبادئ التوجيهية التي تحكم إجراءات تقديم الطلبات المحددة، فإنه ينبغي أيضا أن تتيح هذه القواعد إجراء مناقشة بين السلطات المختصة للحالات الخاصة التي يعتقد كلا البلدين أنها تقتضي معالجة خاصة.

وينبغي أن تتعلق تلك القواعد بما يلي:

(أ) دقة التفاصيل المطلوبة من البلد المتلقي في الطلب وشكل ذلك الطلب ولغته والرد عليه؛

(ب) المدى الذي يتعين على البلد المتلقي أن يبلغه في توظيف أو استنفاد الإجراءات الإدارية والإمكانات المتاحة له قبل تقديم طلب محدد؛ فمن المفترض أن يبذل البلد المتلقي جهدا بحُسن نية للحصول على المعلومات لنفسه قبل اللجوء إلى إجراءات تقديم طلب محدد؛

(ج) الظروف المؤثرة في طبيعة ونطاق رد البلد المُحيل. وينبغي أن يغطي هذا الجانب قدرة البلد المُحيل على توفير المستندات حين يحتاج البلد المتلقي إلى مستندات بذلك الشكل لاستعمالها في الإجراءات القضائية وغيرها من الإجراءات؛ بما في ذلك التصديق الملائم على صحة الوثائق.

المادة ٣

إحالة المعلومات بمبادرة تقديرية من البلد المُحيل (التبادل التلقائي)

١٧ - ينبغي أن تقرر السلطات المختصة ما إذا كانت ترغب في نقل المعلومات بمبادرة تقديرية للبلد المُحيل نفسه، بالإضافة إلى الطرائق الاعتيادية والطلبات المحددة لتبادل المعلومات التي يقوم في إطارها البلد المتلقي بتقديم معلومات بشكل تلقائي أو بالرد بشكل منتظم على الطلبات المحددة الواردة منه، ويمكن أن يتم تقديم المعلومات على هذا النحو حين تحصل إدارة الضرائب في البلد المُحيل، في إطار ممارستها لأنشطتها، على معلومات تعتقد أنها تكتسي أهمية بالنسبة للبلد المتلقي. وقد تتعلق تلك المعلومات بجوانب متصلة بوضع المكلف وعلاقة ذلك الوضع بوعائه الضريبي في البلد المتلقي أو الوعاء الضريبي لمكلفين آخرين في البلد المتلقي. وقد تتعلق بنمط من المعاملات أو السلوك يمارسه مختلف المكلفين أو مجموعات من المكلفين في كلا البلدين قد يكون له أثر على الوعاء الضريبي أو على إدارة الضرائب في البلد المتلقي فيما يتعلق بقوانينه الوطنية أو بأحكام المعاهدة.

١٨ - وسيتعين على السلطات المختصة أن تحدد، بموجب المعايير التي تضبط تبادل المعلومات والتي تم وضعها عملا بالمعاهدة، ما إذا كان يتوجب قطعا على بلد مُحيل وضع إجراء ومبادئ توجيهية تضبط الحالات التي يجب فيها تقديم تلك المعلومات أو ما إذا كان ينبغي أن ينظر البلد المُحيل في تلك الإحالة على أن تظل خاضعة لسلطته التقديرية، أو ما إذا كان البلد المُحيل لا يلزمه أصلا أن ينظر في أمر الإحالة. وحتى لو تم الاتفاق على أن من واجب البلد المُحيل وضع نظام للإحالة، فإن من المفترض أن يظل البت في ما إذا كانت الشروط مستوفاة بموجب ذلك النظام خاضعا للسلطة التقديرية للبلد الأخير.

استعمال المعلومات الواردة

١٩ - سيتحتم على السلطات المختصة أن تتخذ قرارا بشأن الاستعمال المسموح به للمعلومات الواردة. وتستند القرارات المتعلقة بهذه المسألة أساسا إلى المقتضيات

القانونية المنصوص عليها في المادة ٢٦ نفسها. فبموجب المبادئ التوجيهية[٢٣]، يتوقف نطاق استعمال المعلومات بالدرجة الأولى على مقتضيات القانون الوطني المتعلقة بالكشف عن المعلومات الضريبية أو على "الشروط الوقائية" الأخرى المتعلقة بتلك المعلومات. وبناء عليه، فمن الممكن أن يكون هناك اختلاف بين البلدين في نطاق الكشف عن المعلومات أو القيود الواردة على الكشف عنها. غير أن ذلك الاختلاف المحتمل ينبغي ألا يُعتبر عائقا أو نافيا لعمليات تبادل المعلومات التي ستتم لو تأكد البلدان من النتائج المترتبة على المادة ٢٦ بصيغتها المدرجة في الاتفاقية المبرمة بينهما.

الجهات المتلقية للمعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق التبادل

٢٠ - سيتعين على السلطات المختصة أن تحدد الجهات المؤهلة لتلقي المعلومات في البلد المتلقي، إما بشكل تفصيلي أو بالإشارة إلى القواعد المماثلة القائمة في البلد المتلقي، ويجوز، بموجب المادة ٢٦، الكشف عنها، للجهات التالية على سبيل المثال:

(أ) مديرو الضرائب المشمولة بالاتفاقية؛

(ب) المسؤولون عن إنفاذ القوانين المتعلقة بتلك الضرائب والمدعون العامون في ذلك المجال؛

(ج) المحاكم الإدارية الخاصة بتلك الضرائب؛

(د) الهيئات القضائية الخاصة بتلك الضرائب؛

(هـ) في الجلسات العلنية للمحاكم أو في القرارات القضائية التي قد تصبح متاحة للعموم إذا اعتُبر ذلك ملائما؛

---

(٢٣) الرجاء الرجوع إلى: Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries (United Nations publication Sales No. E.79.XVI.3).

(و) السلطة المختصة في بلد آخر (انظر الفرع الوارد أدناه والمعنون ''التشاور بين عدة سلطات مختصة'').

الشكل الذي تُقدم به المعلومات

٢١ - قد يكون لنطاق الكشف عن المعلومات المسموح به أثر على الشكل الذي ينبغي أن تُقدم به إذا أريد لها أن تكون ذات فائدة للبلد المتلقي. وبالتالي، سيتعين على السلطات المختصة، إذا كان من الجائز استعمال المعلومات في الهيئات القضائية وإذا كان من اللازم في تلك الحالة أن تكون ذات طابع أو شكل معين، أن تنظر في كيفية تقديمها بشكل يلبي هذه الحاجة. (انظر أيضا التعليق على الوثائق الوارد أعلاه في الفرع الذي يعالج القواعد السارية على الطلبات المحددة.)

التشاور بين عدة سلطات مختصة

٢٢ - قد تود البلدان النظر في الإجراءات التي تضعها السلطات المختصة لإجراء مشاورات يشارك فيها أكثر من سلطتين مختصتين بموجب معاهدة معينة. وهكذا، يجوز للسلطات المختصة في البلدان ألف وباء وجيم عقد مشاورات مشتركة إذا كانت تلك البلدان مرتبطة فيما بينها بشبكة من المعاهدات. ويكون هذا الأمر مستصوبا سواء كانت البلدان الثلاثة جميعها مرتبطة فيما بينها بحيث توجد، على سبيل المثال، معاهدات بين البلدين ألف وباء والبلدين ألف وجيم والبلدين باء وجيم أو كان أحد البلدان يشكل حلقة وصل في سلسلة من المعاهدات لا تربط بين جميع البلدان كأن توجد مثلا معاهدات بين البلدين ألف وباء وبين البلدين باء وجيم في غياب معاهدة بين البلدين ألف وجيم. ويتعين على البلدان التي تود أن تشارك سلطاتها المختصة في مشاورات من ذلك النوع أن توفر الأساس القانوني للتشاور وذلك بإدراج الصلاحية اللازمة في المعاهدات المبرمة بينها. وقد ترى بعض البلدان أن المادة ٢٦ تسمح بعقد مشاورات مشتركة في الحالة التي ترتبط فيها البلدان الثلاثة جميعها بشكل مباشر فيما بينها بمعاهدات ثنائية. إلا أن المبدأ التوجيهي لا يغطي مسألة المشاورات المشتركة

في الحالة التي لا توجد فيها حلقة وصل بين جميع البلدان كما هو الحال في الحالة الثانية المبيَّنة أعلاه. وفي مثل هذه الحالة، سيتعين تضمين المعاهدة حكما يسمح للسلطة المختصة في البلد باء بتقديم المعلومات التي تلقتها من البلد ألف إلى السلطة المختصة في البلد جيم. ويمكن أن يتضمن ذلك الحكم ما ينص على وجوب أن توافق السلطة المختصة في البلد ألف على إجراءات السلطة المختصة في البلد باء. ولن توافق على ذلك، على ما يُفترض، إلا إذا اقتنعت بالأحكام المتعلقة بحماية السرية المنصوص عليها في المعاهدة المبرمة بين البلدين باء وجيم.

العوامل العامة

٢٣ - ثمة مجموعة من العوامل العامة تمس عمليات تبادل المعلومات ويتعين على السلطات المختصة النظر فيها واتخاذ قرار بشأنها إما فيما يتعلق بمعالجتها العملية المحددة في مجال تنفيذ عملية تبادل المعلومات أو فيما يتعلق بأثرها على عملية التبادل برمتها. ومن بين تلك العوامل العامة ما يلي:

العوامل التي تمس تنفيذ عملية تبادل المعلومات

(أ) ينبغي للسلطات المختصة أن تتخذ قرارا بشأن قنوات الاتصال الخاصة بمختلف أنواع تبادل المعلومات. ومن بين طرائق الاتصال التي يمكن توفيرها الإذن لمسؤول في أحد البلدين بالذهاب شخصيا إلى البلد الآخر لتلقي المعلومات من السلطة المختصة ومناقشة تلك المعلومات بغية التعجيل بعملية التبادل؛

(ب) من الممكن أن تكون بعض البلدان قد قررت أن من المفيد والملائم لبلد ما أن يكون ممثلون لإدارة الضرائب التابعة له موجودين في البلد الآخر الذي يرتبط معه بمعاهدة. ومن المفترض أن يستند مثل ذلك الترتيب إلى هيئات ومعاهدات واتفاقات عدا تلك المنصوص عليها في المادة المتعلقة بتبادل المعلومات في المعاهدة المتوخاة والمتعلقة بالازدواج الضريبي (رغم أن هذه المادة سيتم التعامل معها على أنها تغطي هذا الموضوع إذا كانت القوانين الوطنية في البلدين تسمح بذلك) وسيحدد

الترتيب الشروط التي تحكم وجود هؤلاء الممثلين وواجباتهم. وفي هذا الصدد، ينبغي الإشارة إلى أنه لن يكون من اللازم أن تكون هذه العملية متبادلة بحيث سيكون من الملائم أن يكون للبلد ألف ممثلون في البلد باء دون أن يحدث العكس إذا كان البلد ألف يعتبر العملية مفيدة والبلد باء لا يعتبرها كذلك. وإذا كانت الترتيبات المتعلقة بهؤلاء الممثلين قائمة، قد تود السلطات المختصة التنسيق مع هؤلاء الممثلين إذا كان من شأن ذلك التنسيق أن يجعل عملية تبادل المعلومات أكثر فعالية وإذا كان ذلك التنسيق ملائما؛

(ج) قد تقرر بعض البلدان أنه من الملائم إيفاد مسؤول عن الضرائب في أحد البلدين للمشاركة بشكل مباشر مع المسؤولين عن الضرائب في البلد الآخر في إجراء تحقيق مشترك أو في فريق للتحقيق بشأن مكلف معين أو نشاط معين. ومن المفترض أن يستند ذلك الترتيب في معظم البلدان إلى صلاحية أو معاهدة أو اتفاقات عدا تلك المتوخاة في المادة المتعلقة بتبادل المعلومات في المعاهدة رغم أن البلدين يمكنهما أن يعتبرا أن هذه المادة تخول للسلطات المختصة الموافقة على هذا الترتيب إذا كانت القوانين الوطنية في البلدين تسمح بذلك. وفي كلتا الحالتين، إذا كان هذا الترتيب قائما سيكون من الملائم أن يكون ذلك التحقيق مشمولا بضمانات وإجراءات توضع بموجب المادة المتعلقة بتبادل المعلومات في المعاهدة المتوخاة؛

(د) ينبغي إعداد عملية تبادل المعلومات بشكل يجعلها تحتوي على ما يلزم للتنفيذ الفعال للأحكام الموضوعية في المعاهدة. وهكذا، فإن أحكام المعاهدة ذات الصلة بالتسعير فيما بين الشركات وتوزيع الدخل والنفقات تفرض شروطها الخاصة بتبادل المعلومات بغرض تطبيقها تطبيقا فعليا. فينبغي أن تستجيب عملية تبادل المعلومات لهذه الشروط؛

(هـ) ينبغي أن تراعي الأحكام الموضوعية في المعاهدة وأن تستجيب لعملية تبادل المعلومات. وبالتالي، إذا كان ثمة قاعدة إعلامية ملائمة لعملية تبادل المعلومات

تتيح لبلد خصم النفقات المتكبدة في البلد الآخر، فإن المعاهدة ينبغي صوغها استنادا إلى مدى ملاءمة عملية الخصم تلك؛

(و) سيتعين على السلطات المختصة أن تحدد نطاق تقاسم التكاليف أو استردادها فيما يتعلق بعملية تبادل المعلومات.

العوامل التي تمس هيكل عملية تبادل المعلومات

٢٤ - (أ) ينبغي الإقرار بأن الترتيبات المتعلقة بتبادل المعلومات التي أبرمها البلد ألف مع البلد باء لا يلزم بالضرورة أن تكون موازية للترتيبات القائمة بين البلد ألف والبلد جيم أو بين البلد باء والبلد جيم. وينبغي أن تستجيب الترتيبات بالدرجة الأولى لاحتياجات البلدين المعنيين مباشرة وليس من الضروري أن تكون متوازية بشكل تام في جميع الحالات لمجرد التوحيد الشكلي لا غير. إلا أنه يجدر بالملاحظة أن منع التهرب الضريبي وتفادي دفع الضرائب على الصعيد الدولي سيتطلب في غالب الأحيان إقامة تعاون دولي بين السلطات الضريبية في عدد من البلدان. وبالتالي، قد ترى بعض البلدان أنه من الملائم وضع إجراءات وأحكام في المعاهدات تتسم بما يكفي من المرونة لتمكينها من توسيع نطاق تعاونها ليشمل ترتيبات للتشاور وتبادل المعلومات بين عدة بلدان؛

(ب) سيتعين على السلطات المختصة قياس أثر القيود القانونية المحلية على عملية الحصول على المعلومات في بلد يطلب المعلومات من بلد آخر لا يخضع لقيد قانوني مماثل. لنفرض أن البلد ألف يطلب المعلومات من البلد باء وأن السلطات الضريبية في البلد باء يمكنها اللجوء إلى مؤسساتها المالية للحصول على تلك المعلومات، في حين أن السلطات الضريبية في البلد ألف لا يمكنها عموما اللجوء إلى مؤسساتها المالية للحصول على المعلومات لأغراض الضرائب. فكيف ينبغي النظر إلى المسألة في البلد باء؟ ينبغي الإشارة إلى أن المادة ٢٦ تسمح للبلد باء بالحصول على المعلومات من مؤسساته المالية وتقديمها إلى البلد ألف. وبالتالي، فإن البلد باء لا تمنعه قوانينه المحلية المتعلقة بالسرية الضريبية إذا قرر الحصول على المعلومات وإحالتها. وبذلك، يصبح أمر

الاستجابة خاضعا للسلطة التقديرية للبلد باء، وربما يصبح أمرا قابلا للتفاوض بين السلطات المختصة. وينبغي الإشارة إلى أن بلدانا كثيرة تستجيب في هذه الحالة عمليا وأن هذا المسار مفيد بالفعل في إقامة تبادل فعال للمعلومات لمنع التهرب الضريبي. غير أنه ينبغي الإشارة كذلك إلى أن البلد ألف، أثناء سعيه للحصول على المعلومات في تلك الحالات من بلدان أخرى، ينبغي أيضا أن يدرك مسؤوليته عن السعي إلى تعديل قوانينه المحلية بغية تعزيز السلطة الممنوحة لإدارة الضرائب التابعة له وتمكينها من الاستجابة للطلبات الواردة من بلدان أخرى؛

(ج) بالإضافة إلى الحالات التي تنطوي على الاختلال القانوني الذي وردت مناقشته أعلاه، سيتحتم على السلطات المختصة تقدير الآثار الناجمة عن الاختلالات الممكنة التي يتسبب فيها وجود تباين في الجوانب الأخرى المتصلة بإدارة الضرائب. وبالتالي، إذا تعذرت على البلد ألف الاستجابة لطلب بشكل يماثل تماما استجابة البلد باء بسبب مشكلات عملية تتصل بإدارة الضرائب في البلد ألف، هل يجوز تكييف مستوى تبادل المعلومات مع وضع البلد ألف؟ وهل، من جهة أخرى، يتعين بصفة عامة أو في جوانب خاصة أن يكون البلد باء مستعدا للاستجابة لطلبات البلد ألف حتى لو لم يكن بإمكان البلد ألف الاستجابة لطلبات البلد باء؟ هذه المسألة مشابهة لتلك التي جرت مناقشتها في الفقرة السابقة وينبغي أن يكون الرد مشابها للرد الوارد بشأنها؛

(د) ينبغي الإشارة إلى أن المادة ٢٦ تخول للبلد المُحيل استخدام إجراءاته الإدارية لغرض وحيد هو تقديم المعلومات للبلد الذي طلبها، حتى في الحالات التي لا يكون فيها الشخص الذي تُطلب المعلومات بشأنه له علاقة بإجراءات ضريبية في البلد المُحيل. وبالإضافة إلى ذلك، ولأغراض تبادل المعلومات، يجب على البلد المُحيل أن يستخدم السلطة الإدارية المخولة له كما لو أن الأمر يتعلق بضرائبه؛

(و) سيتعين على السلطات المختصة قياس الأثر الذي يخلفه على عملية تبادل المعلومات اعتقاد أحد البلدين بأن النظام الضريبي أو إدارة الضرائب في البلد

الآخر تمارس التمييز أو المصادرة بصفة عامة أو في حالات خاصة. وقد يفضي مزيد من البحث في هذه المسألة إلى إدخال أحكام موضوعية على المعاهدة أو على القانون الوطني من شأنها استبعاد المشكلات التي يلاحظها ذلك البلد وبالتالي تيسير عملية تبادل المعلومات. ومن بين الأمثلة الممكنة على هذه المسألة التعامل مع المقيمين غير الدائمين؛

(و) سيتعين على السلطات المختصة قياس الآثار التي قد تخلفها عملية تبادل المعلومات على وضع المكلفين في البلدين المعنيين. وبالتالي، إذا كان للبلد ألف معاهدة مع البلد باء تنص على تبادل المعلومات، فإنه سيتعين على البلد ألف قياس الأثر الذي يخلفه على هيكل أو عملية التبادل كون البلد جيم لا تربطه بالبلد باء معاهدة تجعل شركات البلد جيم التي لها أعمال تجارية في البلد باء تتمتع في البلد باء بوضع ضريبي مختلف عن شركات البلد ألف. وعلى نفس المنوال، وحتى في حالة وجود معاهدة بين البلدين جيم وباء تضم مادة تتعلق بتبادل المعلومات، قد يكون ثمة اختلاف في الوضع الضريبي إذا كانت إدارة الضرائب في البلد ألف تتمتع بسلطة في الحصول على المعلومات (المزمع تبادلها مع البلد باء) تفوق السلطة المخولة لإدارة الضرائب في البلد جيم، أو إذا كانت أكثر فعالية في إدارتها ولديها بالتالي قدر أكبر من المعلومات. ونتيجة لذلك، يبدو من الواضح أن التنفيذ الملائم للأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات يتطلب من إدارات الضرائب أن تبذل جهدا على الصعيد العالمي للحصول على المعلومات والقيام بموجب القوانين الوطنية بوضع قدرة لتأمين المعلومات وضمان الكفاءة في استخدامها بدرجة عالية من الإدارة الضريبية الفعالة والعادلة.

المشاورة والاستعراض الدوريان

٢٥ - بما أنه من المتوقع أن تنشأ اختلافات في التأويل والتطبيق وصعوبات محددة ومشكلات وحالات غير متوقعة، فإنه لا بد من وضع ترتيبات للتشاور الفعال والسريع بين السلطات المختصة. وينبغي أن تشمل عملية التشاور تلك الحالات والمشكلات الخاصة والقيام باستعراض دوري للعمليات بموجب الحكم المتعلق بتبادل

المعلومات. ويجب أن يكفل الاستعراض الدوري اتسام عملية تبادل المعلومات بالسرعة والكفاءة المطلوبتين بحيث تستوفي المتطلبات الأساسية اللازمة لتنفيذ المعاهدة وتشجع الامتثال المناسب لأحكام المعاهدة والقوانين الوطنية للبلدين.

باء – شرح فقرات المادة ٢٦

الفقرة ١

٢٦ – كما لوحظ أعلاه، فإن هذه الفقرة، وإن كانت تضم جميع أحكام الفقرة ١ من المادة ٢٦، من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون، إلا أنها تضم هي الأخرى ثلاث إضافات. وعليه فإن الشرح الوارد على تلك الفقرة وثيق الصلة بالموضوع:

''يرد الحكم الرئيسي المتعلق بتبادل المعلومات في الجملة الأولى من الفقرة. فالسلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين تتبادل المعلومات اللازمة لضمان حُسن تطبيق أحكام هذه الاتفاقية أو القوانين المحلية للدولتين المتعاقدتين بشأن الضرائب المشمولة بالاتفاقية حتى لو لم تكن ثمة، في الحالة الأخيرة، حاجة إلى تطبيق مادة معينة من الاتفاقية. وتستعيض بعض البلدان عن عبارة ''اللازمة'' بعبارة ''ذات الصلة'' في اتفاقياتها الثنائية، معتبرة أن ذلك يمثل أفضل طريقة للتعبير عن معنى الأحكام؛ وترى لجنة الشؤون الضريبية أن بالإمكان استخدام أيٍّ من العبارتين في ذلك السياق. ومن أجل إبقاء تبادل المعلومات في نطاق الاتفاقية، يُفرض قيد على تبادل المعلومات بحيث لا يتم تقديم المعلومات إلا إذا كانت الضريبة الوطنية ذات العلاقة مشمولة بالاتفاقية وما دامت الضريبة المفروضة بموجب قوانين الضرائب المحلية لا تتعارض مع الاتفاقية. ويمكن في هذا السياق إيراد مثل موضِّح لذلك: لا يتعين على الدولة الموجَّه إليها طلب فرض ضريبة مبيعات الاستجابة لهذا الطلب ما دامت هذه الضريبة غير مشمولة بالاتفاقية''. [الفقرة ٥]

''ولعل الأمثلة التالية توضح المبدأ الذي يتم تناوله في الفقرة ٥ المذكورة أعلاه. وفي كل هذه الحالات يمكن تبادل المعلومات بموجب الفقرة ١.'' [الفقرة ٦]

''تطبيق الاتفاقية

(أ) عند تطبيق المادة ١٢، تطلب الدولة ألف، حيث يقيم المستفيد، إلى الدولة باء، حيث يقيم دافع الإتاوة، تقديم معلومات عن مبلغ الإتاوات الذي تم تحويله.

(ب) وعلى العكس من ذلك، ومن أجل منح التخفيض الضريبي المنصوص عليه في المادة ١٢، تسأل الدولة باء الدولة ألف ما إذا كان متلقِّي المبالغ المدفوعة مقيما بالفعل في الدولة المذكورة أخيرا والمستفيد الفعلي من هذه الإتاوات.

(ج) كما أنه قد تكون هناك حاجة للمعلومات بغية التقسيم السليم للأرباح الخاضعة للضريبة بين المؤسسات الشريكة في دول مختلفة أو تسوية الأرباح المبينة في حساب منشأة دائمة في إحدى الدولتين والمبيَّنة في حسابات المكتب الرئيسي في الدولة الأخرى (المواد ٧ و ٩ و ٢٣ ألف و ٢٣ باء)''. [الفقرة ٧]

''تطبيق القوانين المحلية

(أ) تورِّد شركة في الدولة ألف سلعا إلى شركة مستقلة في الدولة باء. وترغب الدولة ألف في أن تعرف من الدولة باء السعر الذي دفعته الشركة في الدولة باء نظير السلع وذلك بغرض تطبيق أحكام قوانينها المحلية تطبيقا سليما.

(ب) تبيع شركة في الدولة ألف، من خلال شركة في الدولة جيم (ربما تكون بلدا منخفض الضرائب)، سلعا إلى شركة في الدولة باء. وقد

تكـون هاتـان الشـركتان شـريكتين، أو قـد لا تكونـان كذلـك. وليـس بـين الدولتين ألـف وجيـم اتفاقيـة، ولا بـين الدولتـين بـاء وجيـم. وبموجـب الاتفاقيـة المبـرمة بين الدولتين ألف وباء، تطلب الدولة ألـف، بغيـة كفالـة حُـسن تطبيـق أحكام قوانينها المحلية على الأرباح التي حققتها الشركة الواقعة في إقليمها، مـن الدولة باء بيان السعر الذي دفعته الشركة في الدولة باء نظير السلع.

(ج) تطلب الدولة ألف، بغرض فرض ضريبة على شـركة واقعـة في إقليمـها، مـن الدولـة بـاء، بموجـب الاتفاقيـة المبرمـة بـين الدولتـين ألـف وبـاء، موافاتها بمعلومات عن الأسعار التي تفرضهـا شركة ما في الدولة باء أو مجموعـة مـن الشـركات في الدولـة بـاء، لا تربـط بينهـا وبـين الشـركة في الدولـة ألـف صلات تجارية، كيمـا يتسنـى للدولـة ألـف التحقـق مـن الأسعار الـتي تفرضهـا الشركة في الدولة ألف، وذلك عن طريق المقارنة المباشرة (مـن قبيـل الأسعار الـتي تفرضـها شـركة أو مجموعـة مـن الشـركات ذات مركـز مـهيمن). وينبغـي ألا يغيـب عـن البـال أن تبـادل المعلومـات في هـذه الحالـة قـد يكـون أمـرا صعبـا وحساسـا، لأسـباب منـها، علـى وجـه الخصـوص، أحكـام الفقـرة (ج) مـن الفقرة ٢ المتعلقة بسر تجاري أو غيره". [الفقرة ٨]

"ويسمح الحكم المنصوص عليه في الفقرة ١ بتبادل المعلومـات بثـلاث طرق مختلفة:

(أ) بناء على طلب، مع وضـع حالـة خاصـة في الاعتبـار، علـى أن يكـون مفـهوما أنـه ينبغـي الاعتمـاد في المقـام الأول علـى المصـادر المعتـادة للمعلومات المتاحة بموجب الإجراءات الضريبية الداخلية، قبل تقـديم طلـب إلى الدولة الأخرى للحصول على معلومات.

(ب) بصورة تلقائية، وذلك مثـلا عندمـا ترسـل بصـورة منتظمـة إلى الدولـة الأخـرى ... معلومـات عـن فئـة، أو عـدة فئـات، مـن الدخـل، يكـون

مصدرها في إحدى الدولتين المتعاقدتين ويكون تلقِّيها في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ج) بصورة عفوية، وذلك مثلا في الحالة التي تكون فيها إحدى الدولتين قد حصلت، من خلال تحقيقات معينة، على معلومات يُفترض أن تكون موضع اهتمام لدى الدولة الأخرى ...''. [الفقرة ٩]

''ويمكن أن تقرر السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين الطريقة التي سيتم بها نهائيا تبادل المعلومات المتفق عليها في الاتفاقية''. [الفقرة ١٠]

''ولا تكون المساعدة المتبادلة بين إدارتي الضرائب ممكنة إلا إذا تأكدت أيٌّ من الإدارتين أن الإدارة الأخرى سوف تُعامل بالسِّرية المطلوبة المعلومات التي ستتلقاها في إطار التعاون ما بينهما. كما أن الحفاظ على هذه السِّرية في الدولة المتلقية للمعلومات هو، في نفس الوقت، أمر يتعلق بالقوانين المحلية. وعليه نصت الفقرة ١ على ضرورة أن تعامَل المعلومات التي تتلقاها الدولة المتعاقدة بنفس السِّرية التي تعامل بها المعلومات التي يتم الحصول عليها بموجب القوانين المحلية لتلك الدولة. وتحكم القوانين الإدارية والجنائية لتلك الدولة الجزاءات التي تطبق على انتهاك حرمة هذه السِّرية''. [الفقرة ١١]

''ولا يجوز أن تُكشف المعلومات التي يتم الحصول عليها إلا لمن يعنى من الأشخاص أو السلطات بتقدير الضرائب المشمولة بالاتفاقية أو بجبايتها أو بإنفاذها أو بالمقاضاة بشأنها أو بالبتِّ في الطعون المتعلقة بها. وهذا يعني أنه يجوز أيضا كشف المعلومات للمكلف أو وكيله أو للشهود. ولا يجوز أن يستخدم هؤلاء الأشخاص أو تلك السلطات المعلومات التي تتلقاها الدولة المتعاقدة إلا للأغراض المذكورة في الفقرة ١. وإذا ما بدا أن لتلك المعلومات قيمة لدى الدولة المتلقية لها لأغراض غير تلك المشار إليها،

فإنه لا يجوز لتلك الدولة أن تستخدم المعلومات للأغراض الأخرى تلك ولكن يجب عليها أن تلجأ إلى استخدام الوسائل المصمَّمة خصيصا لتلك الأغراض (والمثال على ذلك اللجوء، في حالة جريمة غير ضريبية، إلى معاهدة بشأن المساعدة القضائية)". [الفقرة ١٢]

"وبموجب هذه المادة، لا يجوز أن تُكشف المعلومات لمن لا يعنى على وجه الخصوص بالمسائل الضريبية من السلطات التي تشرف على الإدارة العامة لحكومة الدولة المتعاقدة. على أن الدول الأعضاء قد تتفق في مفاوضاتها الثنائية على النص على كشف المعلومات لهيئات الإشراف هذه". [الفقرة ١٢-١]

"كما ذُكِر أعلاه، يجوز كشف المعلومات التي تم الحصول عليها للأشخاص المذكورين والسلطات المذكورة، لكن ذلك لا يستتبع جواز قيام أيٍّ منهم أو أيٍّ منها بكشف المعلومات في الجلسات العلنية للمحكمة أو في الأحكام التي تكشف عن اسم المكلف. على أن الجملة الأخيرة من هذه الفقرة تتيح هذه الإمكانية. ذلك أنه ما إن تُستخدم المعلومات في الجلسات العلنية للمحاكم أو في أحكام المحاكم وتصبح بالتالي معلومات متاحة للعموم حتى يتبين منذ تلك اللحظة أن في الإمكان الاستشهاد بتلك المعلومات من ملفات المحكمة أو من أحكامها لأغراض أخرى بما في ذلك إمكانية استخدامها لأغراض الإثبات. لكن ذلك لا يعني أنه يسمح لمن ذُكِر في الفقرة ١ من الأشخاص والسلطات بأن يقدم، بناء على طلب، معلومات إضافية. فإذا اعترضت إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتاهما على الكشف علنا عن هذه المعلومات من جانب المحاكم بهذه الطريقة، أو اعترضت على استخدام معلومات أُعلن عنها فعلا بهذه الطريقة في أغراض أخرى، لأن ذلك ليس هو الإجراء المعتاد بموجب قوانينها المحلية، فإن عليهما النص على ذلك صراحة في اتفاقيتهما". [الفقرة ١٣]

٢٧ – وفي ما يتعلق بالإضافات إلى الفقرة ١ من المادة ٢٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، لاحظ فريق الخبراء أن الإشارة إلى الغش أو التهرب من الضرائب في الفقرة ١ كان القصد منها تركيز الانتباه على أهمية تبادل المعلومات التي من شأنها أن تساعد الشركاء في الاتفاقية على مكافحة هذه الممارسات. ولما كان عدد من البلدان معنيا بالحاجة إلى المعلومات للمساعدة في إدارة أحكام قانونية معينة لمكافحة التهرب من الضرائب وكان عدد آخر من البلدان معنيا بالحاجة إلى المعلومات للمساعدة في كشف جوانب أخرى من التهرب من الضرائب، فقد رأى الفريق أن من المحبَّذ إدراج الإشارة، الواردة في الجملة الأخيرة من الفقرة ١، إلى تبادل المعلومات بشأن التهرب من الضرائب حيث يرى الشركاء في الاتفاقية ذلك مناسبا. وكان الهدف من وراء الإشارة في نفس الجملة إلى المشاورات الرامية إلى وضع الشروط والطرق والأساليب الملائمة لذلك هو تمكين الشركاء في الاتفاقية من وضع الإجراءات اللازمة لتبادل المعلومات ما بينهم.

٢٨ – وفي معرض المناقشة، لاحظ أعضاء من البلدان النامية أن انتشار الشركات عبر الوطنية، واطراد تطور وتشعب الأشكال التي تتخذها المعاملات التجارية الدولية إنما يسفران عن ازدياد تجنب الضرائب والتهرب منها. وقد تم الإعراب عن الرأي القائل بأن هذه الحالة قد تكون وصلت إلى مرحلة قد تُبطل كليا تأثيرات معاهدات تجنب الازدواج الضريبي، وتطرح مسألة ما إذا كان يتعين اتخاذ المزيد من الخطوات خارج الإطار الحالي لهذه المعاهدات وإضافةً إلى هذا الإطار. وأشار عضو من بلد نامٍ، يدعمه أعضاء آخرون من بلدان متقدمة النمو، إلى أن الوسيلة الأسرع والأنجع لكفالة تبادل المعلومات اللازمة لمكافحة التهرب من الضرائب ستكون من خلال إبرام اتفاق متعدد الأطراف يتناول، على وجه الخصوص، تبادل المعلومات والمساعدة في مجال إدارة الضرائب.

المادة ٣

٢٩ - وفي معرض مناقشة مشاكل الملاذات الضريبية، رأى الفريق أنه، من أجل اتقاء التلاعب بمزايا المعاهدات بما لا يخدم أغراضها، ينبغي النظر في إجراء مفاوضات ثنائية لإدخال مادة مستقلة تقوم على الأسس التالية:

''ينبغي أن تسعى كل من الدولتين المتعاقدتين إلى أن تجبي عن الدولة المتعاقدة الأخرى الضرائب التي تفرضها الدولة المتعاقدة الأخرى بما يكفل ألا يتمتع أي أشخاص لا يحق لهم الاستفادة من هذه المزايا بأي إعفاء أو معدَّل ضريبي مخفَّض تمنحه بموجب المعاهدة تلك الدولة المتعاقدة الأخرى''.

الفقرة ٢

٣٠ - لما كانت هذه الفقرة تستنسخ الفقرة ٢ من المادة ٢٦ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية فإن الشرح الوارد على هذه الفقرة وثيق الصلة بالموضوع:

''تضم هذه الفقرة تقييدات معينة على الحكم الرئيسي، تميل إلى صالح الدولة الموجَّه إليها الطلب. ففي المقام الأول، تضم الفقرة إيضاحا بأن الدولة المتعاقدة غير ملزمة بتجاوز قوانينها المحلية وممارستها الإدارية في وضع المعلومات تحت تصرف الدولة المتعاقدة الأخرى. غير أنه يجب استخدام أنواع التدابير الإدارية المأذون بها، لغرض ضريبة الدولة الموجَّه إليها الطلب، حتى لو كانت هذه الأنواع لا تستخدم إلا لتقديم المعلومات إلى الدولة المتعاقدة الأخرى. كما لا ينبغي تفسير الأحكام المحلية المتعلقة بسرِّية الضرائب على أنها تشكل عائقا أمام تبادل المعلومات بموجب هذه المادة. وكما ذُكِر أعلاه، فإن سلطات الدولة المقدمة للطلب ملزمة بمراعاة السرِّية في ما يتعلق بالمعلومات المتلقاة بموجب هذه المادة. وينبغي للدولة المتعاقدة التي يتعين عليها بمقتضى قانونها المحلي إشعار المكلف بتبادل مقترح للمعلومات أن تبلغ شركاءها في المعاهدة كتابة بأنها ملزمة بهذا الشرط، كما تبلغهم بالنتائج المترتبة على التزاماتها بشأن المساعدة المتبادلة''. [الفقرة ١٤]

''كما أن الدولة الموجَّه إليها الطلب لا ينبغي لها أن تذهب بعيدا في تنفيذها التدابير الإدارية غير المسموح بها بموجب قوانين أو ممارسات الدولة المقدمة للطلب، أو في تقديم عناصر المعلومات التي يتعذر الحصول عليها بموجب القوانين أو في إطار الممارسة الإدارية العادية للدولة الموجَّه الطلب إليها. ويستتبع هذا أن الدولة المتعاقدة لا يمكنها الاستفادة من نظام معلومات الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان هذا النظام أوسع من نظام معلوماتها''. [الفقرة ١٥]

''وتعتبر المعلومات معلومات يمكن الحصول عليها في إطار الممارسة الإدارية العادية إذا كانت هذه المعلومات في حوزة السلطات الضريبية أو كان بإمكان هذه السلطات الحصول عليها في إطار الممارسة الإدارية العادية، التي قد تتضمن إجراء تحقيقات خاصة أو فحص خاص للحسابات التجارية التي يحتفظ بها المكلف أو أشخاص آخرون، شريطة أن تقوم السلطات الضريبية بتحقيقات أو فحوص مماثلة لأغراضها الخاصة. وهذا يعني أن على الدولة الموجَّه إليها الطلب أن تجمع المعلومات التي تحتاجها الدولة الأخرى بنفس الطريقة المستخدمة لو كان الأمر يتعلق بضرائبها، بموجب الحكم المذكور في الفقرة ١٥ أعلاه''. [الفقرة ١٦]

''وللدولة الموجَّه إليها الطلب رفض تقديم المعلومات في الحالات المشار إليها في الفقرات الواردة أعلاه. على أنها، إن قدمت المعلومات المطلوبة، فإنها تظل في إطار الاتفاق المتعلق بتبادل المعلومات المنصوص عليه في الاتفاقية؛ وبالتالي لا يمكن الاعتراض بالقول إن هذه الدولة لم تتقيد بالالتزام بالسرية''. [الفقرة ١٧]

''وإذا كان هيكل نظامَي المعلومات في الدولتين المتعاقدتين شديد الاختلاف فإن الشرطين الواردين بمقتضى الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب) من الفقرة ٢ سيؤديان إلى تبادل الدولتين المتعاقدتين لقدر لا يذكر من المعلومات

أو إلى عدم تبادلهما لأي معلومات على الإطلاق. وفي هذه الحالة، قد ترى الدولتان المتعاقدتان أن من الأنسب توسيع نطاق تبادل المعلومات". [الفقرة ١٨]

"إضافة إلى التقييدات المشار إليها أعلاه، تضم الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة ٢ تحفظا بشأن الكشف عن معلومات سرية معينة. ولا ينبغي التوسع في معنى الأسرار المذكورة في الفقرة الفرعية هذه. ذلك أنه ينبغي للدولة المتعاقدة، قبل الاستظهار بهذا الحكم، أن تمعن النظر مليا في ما إذا كانت مصالح المكلف تبرر تطبيق هذا الحكم. وإلا فإن من الواضح أن التوسع في تفسير الحكم من شأنه أن يجعل تبادل المعلومات المنصوص عليه في الاتفاقية عديم الفعالية في كثير من الحالات. وتنطبق في هذا المقام أيضا الملاحظات المبداة في الفقرة ١٧ المذكورة أعلاه، ذلك أنه يخول للدولة الموجه الطلب إليها، من أجل حماية مصالح المكلف قدر من السلطة التقديرية في رفض تقديم المعلومات المطلوبة، لكنها إن قدمت بالفعل المعلومات عن عمد فإن المكلف لا يستطيع أن يدعي انتهاك قواعد السرية. وللدول المتعاقدة إضافة مزيد من الاستثناءات من الالتزام بتوفير المعلومات بشأن العناصر المدرجة في الفقرة الفرعية (ج)، منها، مثلا، المعلومات المحمية بأحكام تتوقف على السلطة التقديرية لمدير المصرف. ورُئي أن من الضروري أيضا النص على حد بشأن المعلومات التي تتعلق بالمصالح الحيوية للدولة نفسا. وبلوغا لهذه الغاية، نُص في المادة على أنه لا يتعين على الدولة المتعاقدة تقديم معلومات من شأن الكشف عنها مخالفة النظام العام (ordre public)". [الفقرة ١٩]

٣١ - وأثناء الجلسة الثامنة، المعقودة في كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٧، لاحظ عدد من أعضاء فريق الخبراء أن بعض المعاهدات تضم أحكاما للمساعدة في الجباية في المادة ٢٦، مع أنه لم تضم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ولا الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية حكما كهذا. وقرر الفريق، أثناء نظره في المادة ٢٦، أن يدرس ما إذا

كان ينبغي لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية أن تضم أحكاما بشأن المساعدة في الجباية. ووافق الفريق على الاقتراح المقدم من عضو من الأعضاء من بلد متقدم النمو والرامي إلى إدراج المادة التالية التي تتعلق بمسألة ''المساعدة في التحصيل'' في الشروح التي قد تنظر فيها الدول المتعاقدة أثناء مفاوضاتها الثنائية.

''المساعدة في التحصيل

١ - تتفق الدول على أن يقدم كل منها للأخرى المساعدة والدعم بغية القيام، وفقا لقوانينها وممارستها الإدارية، بجباية الضرائب التي تسري عليها الاتفاقية، وأي زيادات، ورسوم إضافية، ومدفوعات متأخر سدادها، وفوائد وتكاليف تتعلق بالضرائب المذكورة.

٢ - وتلبية لطلب من الدولة مقدمة الطلب، تُحصل الدول الموجه إليها الطلب المطالبات الضريبية للدولة الأولى وفقا للقوانين والممارسة الإدارية المتعلقة بتحصيل مطالباتها الضريبية الخاصة بها. غير أن هذه المطالبات لا تكون لها أي أولوية في الدولة الموجه إليها الطلب ولا يمكن تحصيلها بحبس المدين على دينه. ولا تلزم الدولة الموجه الطلب إليها باتخاذ أي تدابير تنفيذية غير منصوص عليها في قوانين الدولة مقدمة الطلب.

٣ - ولا تنطبق أحكام الفقرة ٢ إلا على المطالبات الضريبية التي تشكل موضوع صك يسمح بإنفاذها في الدولة مقدمة الطلب والتي لا تكون موضوع منازعة ما لم يكن قد تم الاتفاق على خلاف ذلك بين السلطات المختصة.

غير أنه، في الحالات التي تتعلق فيها المطالبة بالتزام بخضوع شخص غير مقيم في البلد مقدم الطلب للضريبة، لا تنطبق الفقرة ٢ إلا في الحالات التي لا تعود فيها تلك المطالبات موضوع منازعة، ما لم يكن قد تم الاتفاق على غير ذلك بين السلطات المختصة.

٤ – ويقتصر الالتزام بتقديم المساعدة في تحصيل المطالبات الضريبية المتعلقة بشخص متوفى أو بتركته على قيمة التركة التي يحصل عليها كل ذي حق في التركة وذلك بحسب ما إذا كان يتعين تحصيل المطالبة من التركة أو من ذوي الحقوق فيها.

٥ – ولا تُلزم الدولة الموجه الطلب إليها بالاستجابة للطلب:

(أ) إذا كانت الدولة مقدمة الطلب لم تستنفد كل الوسائل المتاحة لها في إقليمها، إلا إذا كان اللجوء إلى تلك الوسائل يسبب لها مشقة مفرطة؛

(ب) إذا رأت الدولة، أن المطالبة الضريبية تتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية أو أي اتفاقية أخرى تكون كلتا الدولتين طرفا فيها وما دامت تلك الدولة ترى أن ذلك التعارض قائم.

٦ – يكون الطلب بتقديم مساعدة إدارية في تحصيل مطالبة ضريبية مشفوعا بما يلي:

(أ) إعلان بأن المطالبة الضريبية تتعلق بضريبة مشمولة بالاتفاقية وبأن شروط الفقرة ٣ مستوفاة؛

(ب) نسخة رسمية من صك يسمح بالإنفاذ في الدولة مقدمة الطلب؛

(ج) أي وثيقة أخرى يتطلبها التحصيل؛

(د) نسخة مصدق عليها، حسب الاقتضاء، تثبت أي قرار ذي صلة صادر عن هيئة إدارية أو محكمة.

٧ – تبين الدولة مقدمة الطلب مبالغ المطالبة الضريبية الواجب تحصيلها بعملتي الدولة مقدمة الطلب والدولة الموجه الطلب إليها كلتيهما. ويكون سعر الصرف الذي يستخدم لغرض الجملة السابقة هو آخر سعر بيع معتمد في أكثر سوق أو أسواق صرف تمثيلا في الدولة مقدمة الطلب ويحول كل مبلغ تحصله الدولة الموجه الطلب

إليها إلى الدولة مقدمة الطلب بعملة الدولـة الموجه الطلب إليـها. وتتـم عمليـة التحويـل في غضون فترة شهر من تاريخ التحصيل.

٨ – وتلبية لطلب الدولة مقدمة الطلب، تتخذ الدولة الموجه الطلب إليها، من أجل تحصيل مبلغ الضريبة، تدابير تحفظية حتى لو كانت المطالبة موضوع منازعة أو حتى لو أن المطالبة لم تصبح بعد موضوع صك يسمح بالإنفاذ، وذلك بقدر ما تسمح بذلك القوانين والممارسة الإدارية للدولة الموجه الطلب إليها.

٩ – يُقبل الصك الذي يسمح بالإنفاذ في الدولـة مقدمـة الطلـب، حيثمـا يكـون مناسبا ووفقا للأحكام النافذة في الدولة الموجه الطلب إليها، أو ينظر فيه أو يستكمل أو يستعاض عنه في أقرب وقت ممكن من تاريخ تلقي طلب المساعدة، بصك يسمح بالإنفاذ في الدولة الموجه الطلب إليها.

١٠ – يحكم قانون الدولة مقدمة الطلب المسائل المتعلقة بأي فترة لا يمكن بعدها إنفاذ المطالبة الضريبية. ويبين طلب المساعدة في التحصيل التفاصيل المتعلقة بتلك الفترة".

المادة ٢٧

أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون

تستنسخ المادة ٢٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادة ٢٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وعليه فإن الشرح الوارد على هذه المادة وثيق الصلة بالموضوع:

"يتمثل هدف هذا الحكم في ضمان أن يلقى أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون، بموجب أحكام اتفاقية الازدواج الضريبي، معاملة لا تقل مراعاة عن تلك التي تحق لهم بموجب القانون الدولي، أو بموجب الاتفاقات الدولية الخاصة". [الفقرة ١].

''وقد يترتب على التطبيق المتزامن لأحكام اتفاقية الازدواج الضريبي وللامتيازات الدبلوماسية والقنصلية الممنوحة بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب اتفاق دولي خاص، الإعفاء في كلتا الدولتين المتعاقدتين، في ظل ظروف معينة، من ضريبة يمكن أن تكون واجبة الأداء لولا ذلك الإعفاء. وقد يُذكر، كمثال على ذلك، أن الممثل الدبلوماسي المعتمد من الدولة ألف إلى الدولة باء، والذي يتلقى إتاوات أو أرباحا من مصادر في الدولة ألف، لن يكون، بموجب القانون الدولي، خاضعا للضريبة في الدولة باء على هذا الدخل، وقد يحق له، رهنا بأحكام الاتفاقية الثنائية بين الدولتين، باعتباره مقيما في الدولة باء، إعفاء من الضريبة التي تفرض على الدخل في الدولة ألف، أو خفض لهذه الضريبة. ومن أجل تجنب إعفاءات ضريبية غير متوخاة، فإن للدول المتعاقدة أن تعتمد بصورة ثنائية حكما إضافيا يمكن صياغته بالصيغة التالية:

'''عندما لا يخضع الدخل أو رأس المال للضريبة في الدولة المعتمد لديها، نظرا للامتيازات الضريبية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفين القنصليين بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام الاتفاقات الدولية الخاصة، فإن الدولة الموفدة تحتفظ بالحق في فرض الضريبة'''. [الفقرة ٢]

''وفي العديد من البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية، تتضمن القوانين المحلية أحكاما تقضي باعتبار أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفين القنصليين لأغراض ضريبية، مقيمين في الدولة الموفدة أثناء تواجدهم في الخارج. وفي العلاقات الثنائية بين البلدين العضوين اللذين يطبق فيهما هذا النوع من الأحكام داخليا، قد تتخذ خطوة إضافية بتضمين الاتفاقية قواعد خاصة تعتبر، لأغراض الاتفاقية، الدولة الموفدة دولة الإقامة لأعضاء البعثات

الدبلوماسية والموظفين القنصليين التابعين للدول المتعاقدة. ويمكن أن يصاغ الحكم الخاص المقترح هنا على النحو التالي:

'خلافا لأحكام المادة ٤، يعتبر الشخص العضو في البعثة الدبلوماسية أو في المركز القنصلي لدولة متعاقدة والموجود في الدولة المتعاقدة الأخرى أو في دولة ثالثة، مقيما في الدولة الموفدة لأغراض الاتفاقية، إذا كان:

(أ) هذا الشخص لا يخضع، بموجب القانون الدولي، للضريبة في الدولة المعتمد لديها على الدخل المتأتي من مصادر خارج تلك الدولة أو على رأس مال موجود خارج تلك الدولة؛

(ب) وإذا كان الشخص يخضع في الدولة الموفدة، في ما يتعلق بالضريبة على كامل دخله أو على رأس المال، لنفس الالتزامات التي يخضع لها المقيمون في تلك الدولة''. [الفقرة ٣]

''وبمقتضى الفقرة ١ من المادة ٤[٢٤]، لا يعتبر أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون لدولة ثالثة المعتمدون لدى دولة متعاقدة مقيمين في الدولة المعتمد لديها إذا كانوا لا يخضعون إلا لضرائب محدودة في تلك الدولة... وينسحب هذا الاعتبار على المنظمات الدولية المنشأة في دولة متعاقدة وعلى موظفيها ذلك لأنهم يستفيدون عادة من بعض الامتيازات الضريبية إما بموجب الاتفاقية أو بموجب المعاهدة المنشئة للمنظمة أو بموجب معاهدة بين المنظمة والدولة التي تُنشأ المنظمة فيها. وقد تضيف الدول المتعاقدة، التي ترغب في تسوية هذه المسألة صراحة أو في منع إعفاءات ضريبية غير مرغوب فيها، الحكم التالي إلى المادة:

---

(٢٤) لا تنطبق هذه الفقرة على الاتفاقات الثنائية التي تحذف الجملة الثانية من الفقرة ١ من المادة ٤.

المادة ٣

''لا تسري الاتفاقية على المنظمات أو الهيئات الدولية أو موظفيها ولا على الأشخاص الأعضاء في بعثة دبلوماسية أو مركز قنصلي تابع لدولة ثالثة، الموجودين في دولة متعاقدة والذين لا يعاملون في أي دولة متعاقدة معاملة المقيمين في ما يتعلق بالضرائب على الدخل أو على رأس المال''.

ويعني هذا أنه لا ينبغي للمنظمات أو الهيئات الدولية ولا لموظفيها الذين يخضعون في دولة طرف، في ما يتعلق بدخلهم المتأتي من مصادر في تلك الدولة فقط، الاستفادة من الاتفاقية''. [الفقرة ٤]

''وعلى الرغم من أن الموظفين القنصليين الفخريين لا يمكنهم أن يستمدوا من أحكام المادة أي امتيازات لا تحق لهم بموجب القواعد العامة للقانون الدولي (لا يوجد عادة إلا إعفاء ضريبي على المبالغ المدفوعة نظير نفقات يدفعها القناصلة الفخريون باسم الدولة الموفدة) فإن للدول المتعاقدة أن تستثني صراحة، بموجب اتفاق ثنائي، الموظفين القنصليين الفخريين من تطبيق هذه المادة''. [الفقرة ٥]

الشرح المتعلق بالفصل السابع

أحكام ختامية

المادتان ٢٨ و ٢٩

بدء نفاذ الاتفاقية وإنهاؤها

تستنسخ المادتان ٢٨ و ٢٩ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المادتين ٢٩ و ٣٠ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وعليه فإن الشرح الوارد على المادتين الأخيرتين وثيق الصلة بالموضوع:

''صيغت هذه الأحكام، المتعلقة بإجراءات بدء نفاذ الاتفاقية وبالتصديق عليها وبإنهائها، لأغراض الاتفاقيات الثنائية وتتفق مع القواعد التي ترد عادة في المعاهدات الدولية''. [الفقرة ١]

''وقد تحتاج بعض الدول المتعاقدة إلى حكم إضافي في الفقرة الأولى من المادة ٢٩، يبين السلطات التي يتعين أن تصدر موافقتها على التصديق. وقد تتفق دول متعاقدة أخرى على أن تبين هذه المادة أن بدء نفاذ الاتفاقية يتم بعد تبادل مذكرات تؤكد أن كل دولة قد أتمت الإجراءات اللازمة لبدء نفاذ الاتفاقية''. [الفقرة ٢]

''وللدول المتعاقدة الموافقة على أن يبدأ نفاذ الاتفاقية بعد انقضاء فترة محددة تعقب تبادل صكوك التصديق أو بعد أن تؤكد كل دولة أنها أتمت الإجراءات اللازمة لبدء نفاذ الاتفاقية''. [الفقرة ٣]

''ولم تُصغ أحكام تتعلق بموعد بدء نفاذ الاتفاقية أو بموعد وقف نفاذها، ذلك لأن مثل هذه الأحكام تعتمد، إلى حد كبير، على القوانين المحلية للدول المتعاقدة. وتفرض بعض الدول ضريبة على الدخل المكتسب خلال العام الجاري وتفرض دول أخرى ضريبة على الدخل المكتسب خلال العام الماضي، ويكون لدول أخرى عام مالي يختلف عن العام التقويمي. كما أن بعض الاتفاقيات تحدد، في ما يتعلق بالضرائب المفروضة، بالاقتطاع من

المصدر، تاريخا للتطبيق أو الإنهاء يختلف عن التاريخ الذي يطبق على الضرائب التي تفرض تقديرا''. [الفقرة ٤]

''ونظرا إلى أن من المفيد أن تظل الاتفاقية نافذة المفعول لفترة معينة على الأقل فإن المادة المتعلقة بإنهاء نفاذ الاتفاقية لا تعتبر نافذة المفعول إلا بعد عام معين يتم تحديده باتفاق كلا الطرفين. وللدول المتعاقدة أن تقرر بشأن أول عام يوجه فيه الإخطار بإنهاء الاتفاقية، أو أن تتفق على ألا تحدد أي عام من هذا القبيل إذا ما رغبت في ذلك''. [الفقرة ٥]

شرح المادة ٢٥