

Distr.: General
22 August 2006
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون
الدولي في المسائل الضريبية
الدورة الثانية

جنيف، ٣٠ تشرين الأول/أكتوبر إلى
٣ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦

مقترح إدخال تعديلات على المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية
للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية*

* من إعداد أعضاء اللجنة الفرعية المعنية بتعريف المنشأة الدائمة المعدل (المنسق: السيد ستيف سولاند) بناء على ورقة أعدها هانز بييل ورامونا بيسكوبو وأحيلت إلى اللجنة في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥. وتعكس الورقة وجهات نظر وآراء واضعيها، وهي لا تعبر بالضرورة عن وجهات نظر وآراء الأمم المتحدة.



المحتويات

الصفحة	الفقرات	
٣	٢-١	أولا - مقدمة
٣	٣	ثانيا - الإسهامات التي تلقتها اللجنة الفرعية
٣	٧-٤	ثالثا - نقاط تحتل المزيد من الدراسة
٤	١٠-٨	رابعا - اعتبارات عامة للجنة الفرعية
٥	١٥-١١	خامسا - الصلة بشرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي
٦	٢٩-١٦	سادسا - اعتبارات ومقترحات محددة للجنة الفرعية
١٠	٣٠	سابعا - استنتاجات

أولاً - مقدمة

- ١ - في الدورة الأولى للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية المعقودة في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥، جرى تشكيل لجنة فرعية تتألف من خبراء ومراقبين لاقتراح تحسينات تُدخل على شرح المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مع الأخذ في الاعتبار بالتعديلات التي أُدخلت على شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والتركيز على الأمثلة المفيدة والاحتياجات الخاصة بالبلدان النامية (الفقرة ٨٥ من الوثيقة (E/2005/45-E/C.18/2005/11)).
- ٢ - وكانت اللجنة الفرعية تتألف من الأعضاء التالية أسماؤهم: ستيف سولاند (منسقا)، وأندرو داوسون، وولفغانغ لازارز، وأوفير ليفي، وحبيرة لواتي، ورون فان دير ميرفي، وهانز بييل.

ثانياً - الإسهامات التي تلقتها اللجنة الفرعية

- ٣ - التمست اللجنة الفرعية تعليقات الأطراف المهتمة عن طريق دعوة وجهتها إليها في موقع الأمم المتحدة على شبكة الإنترنت. وأبدى المساهمون التالية أسماؤهم تعليقاتهم: شركة برايس واترهاوس كوبرز - الهند، ولياو تيجونغ، وجيشلاين جوزيف، ودافيد دافيز، ومايكل ماكتاير، وراجندرا نايك. وتود اللجنة الفرعية أن توجه إليهم الشكر لما قدموه من إسهامات قيمة كانت ذات نفع كبير في مناقشاتها.

ثالثاً - نقاط تحتل المزيد من الدراسة

- ٤ - تجاوزت بعض الإسهامات نطاق ولاية اللجنة الفرعية، لذا فإنها توصي لجنة الخبراء بإجراء المزيد من الدراسة بشأن هذه المقترحات في سياق إدخال تغييرات على المواد ذات الصلة. كما قدم أعضاء اللجنة الفرعية أنفسهم مقترحات لتغيير المادة ٥. وحظي بالتأييد بشكل خاص المقترح الداعي إلى حذف المادة ١٤ وإجراء التعديل المترتب على ذلك في المادة ٥. بيد أنه ارتئي أن اقتراح هذا التغيير في هذه المرحلة أمر سابق لأوانه، وأنه لا بد من إخضاعه للمزيد من الدراسة، لا سيما في ضوء العمل المتعلق بالضرائب على الخدمات الذي تضطلع به حالياً منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.
- ٥ - وباختصار، تقترح اللجنة الفرعية أن تقوم لجنة الخبراء بإصدار تكليف بإجراء المزيد من الدراسة فيما يتعلق بالمواضيع التالية: (أ) حذف المادة ١٤ وإدماجها في المادة ٥؛

(ب) ووضع تعريف لتعبير "النشاط التجاري" في المادة ٣؛ (ج) وإدخال تعديلات على المادة ٥ نفسها، لا سيما في سياق الخدمات (المادة ٥ (٣) (ب)).

٦ - ورأى أحد أعضاء اللجنة الفرعية أن صياغة الجملة الثانية في المادة ٥ (٧) قد تثير إشكالا في التفسير. ويمكن اعتبار ذلك أيضا موضوعا يحتمل المزيد من الدراسة.

٧ - وقد تود اللجنة أيضا النظر في توضيح حق دولة المصدر في فرض ضرائب على الإيرادات الناجمة عن نشاط صيد الأسماك. وقد تلقت اللجنة الفرعية اقتراحا بإدخال تعديل على المادة ٦ (٢) من الاتفاقية النموذجية (التي تعرّف "الممتلكات العقارية") لتشمل إضافة تناول "مصائد الأسماك". وترك اللجنة الفرعية لتقدير لجنة الخبراء مسألة البت في إخضاع هذا المقترح للمزيد من الدراسة، مع الأخذ في الاعتبار أيضا بعض الممارسات التعاقدية وتدرج مجموعها مصائد الأسماك في مادة مستقلة تتناول الأنشطة التجارية الخارجية.

رابعا - اعتبارات عامة للجنة الفرعية

٨ - نظرت اللجنة الفرعية أيضا في الشكل الذي ينبغي أن تكون عليه أي تعديلات يُقترح إدخالها على الشرح. فلم يكن من الواضح لأعضاء اللجنة الفرعية أن العرض الحالي لشرح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هو بالضرورة العرض الأفيد. وثمة خيار على سبيل المثال يقتصر بموجبه الشرح على تناول خصائص اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تختلف عن خصائص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ولهذا النهج جملة من المزايا والعيوب. بيد أن اللجنة الفرعية أقرت بأن هذا الاقتراح يتجاوز نطاق صلاحيتها ولا يجوز أن تبت في هذا الأمر سوى اللجنة بكامل هيئتها. وفي حالة اعتماد هذا الاقتراح، يبدو من الواضح أنه يتعين تطبيقه على كامل الشروح وليس على الشرح الذي يتناول المادة ٥ فحسب. وثمة بديل آخر يوضع بموجبه الشرح في شكل نص مستقل يُستند فيه إلى حد كبير إلى شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، مع إدخال ما يلزم من إضافة وتعديل عليه.

٩ - ويُعزى إلى هذا السبب جزئيا امتناع اللجنة الفرعية في هذه المرحلة عن اقتراح نص فعلي لشرح المادة ٥ وتركها الأمر للجنة كي تبت في أسلوب العرض اللازم.

١٠ - وعلى أي حال، فإن اللجنة الفرعية اكتفت بتقديم مقترحات موضوعية مُرجئة إلى وقت لاحق النظر في الشكل الذي ينبغي أن تكون عليه هذه التغييرات.

خامسا - الصلة بشرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي

١١ - أُدخل آخر تعديل على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ٢٠٠١. ويبدو أن التعديلات التي أُجريت في عام ٢٠٠٠ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي قد أُخذت في الحسبان عند تعديل اتفاقية الأمم المتحدة في عام ٢٠٠١. وجرى بعد ذلك تعديل الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (وشروحها) في عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٥.

وبناء على ذلك، قامت اللجنة الفرعية بدراسة شرح الأمم المتحدة للمادة ٥ في ضوء التنقيحات اللاحقة التي أدخلتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وأوصت بأن يستند شرح الأمم المتحدة إلى شرح المنظمة باستثناء المسائل المبيّنة أدناه.

١٢ - ومن المفيد عموماً رصد التغييرات في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وربما تعديل شرح الأمم المتحدة بناء عليها حيث أن (أ) التوضيح مفيد دائماً؛ و (ب) تسهل المفاوضات بين البلدان عندما تتماثل المنطلقات لدى الأطراف المتفاوضة؛ و (ج) لا تخلو من فائدة الاستعانة بموارد منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بالاستناد إلى تعديلات الاتفاقية النموذجية لهذه المنظمة وشروحها في التعديلات الممكن إدخالها على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

١٣ - واسترشدت اللجنة في صياغتها لمقترحاتها بعوامل ذات صلة بتوخي الطابع العملي والفعالية. فلا يكفي أن تعود التعديلات المقترحة إدخالها على شرح الأمم المتحدة بالفائدة على كافة الدول الأعضاء بالأمم المتحدة، بل يجب أيضاً أن تيسر توصل الأطراف المتفاوضة إلى اتفاق. وأخذت اللجنة الفرعية في الاعتبار أن أغلب التغييرات التي طرأت على شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أسفرت عموماً عن توسيع نطاق مفهوم المنشأة الدائمة، ومن الأمثلة على ذلك الاستنتاج الذي جرى التوصل إليه ومفاده أن وجود العنصر البشري غير ضروري في بعض الأحيان لكي تعتبر المنشأة منشأة دائمة.

١٤ - وتحتوي فقرات عدة من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للمادة ٥ على إشارات إلى إساءة استعمال الاتفاقية. ورغم أن هذه الإشارات ربما تكون قد فقدت بعض الأهمية منذ أن أُدرجت في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للمادة ١ نصوص أكثر عمومية وشمولية عن إساءة استعمال الاتفاقية، فإن اللجنة الفرعية توصي بالاحتفاظ بهذه الإشارات، بل وتوسيع نطاقها لتشمل الحالات التي تنذر باحتمال إساءة استعمال الاتفاقية حتى وإن كان الغرض الوحيد من ذلك هو المساعدة على توعية المفاوضين والسلطات الضريبية بهذا الخطر. وعلى جانب آخر، يمكن لشرح المادة ٥ أن يشدد على نحو

أكثر عمومية على أن الملاحظات العامة التي تتناول في شرح المادة ١ التصدي لإساءة استعمال الاتفاقية يجوز انطباقها كذلك في سياق المادة ٥.

١٥ - وراعت اللجنة الفرعية الحاجة إلى عدم الإفراط في التغييرات المقترح إدخالها على الشرح: فالصياغة إذا كانت مفرطة في اتساعها، فإن المحاكم المحلية قد تتجاهل التغييرات. وترى اللجنة الفرعية أنه يجدر تجنب النصوص المفرطة في اتساعها إلا إذا كان لها سند قوي في الاجتهادات القضائية العرفية.

سادسا - اعتبارات ومقترحات محددة للجنة الفرعية

١٦ - ناقشت اللجنة الفرعية الفقرتين ٤-٥ و ٤-٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي اللتين تشيران إلى أن الدهان الذي يعيد طلاء مبنى يكون المبنى تحت تصرفه وأن الطريق الذي يجري تعييده يكون موقعه تحت تصرف مؤسسة تعبيد الطرق التي تقوم بذلك. ويبدو أن أغلب البلدان تقبل بهذا التفسير. وتماشيا مع الرأي الذي تعتمده اللجنة الفرعية، والذي مفاده أن يُدرج بالكامل شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، توصي اللجنة بإدراج هاتين الفقرتين. لكن اللجنة الفرعية تقر مع ذلك بأن هناك دولة عضوا بمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لا تقبل بهذا التفسير وقد أبدت هذه الدولة في عام ٢٠٠٥ ملاحظة في هذا الصدد بشأن شرح المنظمة. ولم يوافق أحد أعضاء اللجنة الفرعية على النتيجة (الاعتراف بالمنشأة الدائمة) إلا فيما يتعلق بالفقرة ٣ (ب) من المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ورهنا بأحكامها.

١٧ - وأجرت اللجنة الفرعية مناقشات مكثفة بشأن الفقرة ٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ونصها كالتالي:

”٦ - 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. وقد يشكل مع ذلك مكان العمل منشأة دائمة رغم عدم وجوده بالفعل إلا لفترة زمنية مقتضبة بسبب طبيعة النشاط التجاري التي تملّي على القائمين عليه القيام به في هذه الفترة الزمنية القصيرة. ويتعذر أحيانا تحديد ما إذا كان الحال كذلك. وبينما لا تتفق الممارسات التي تتبعها البلدان الأعضاء فيما يتعلق بالشروط الزمنية، فقد أثبتت التجربة أن المنشآت الدائمة عادة ما لا تعتبر قائمة في الحالات التي يُؤدى فيها النشاط التجاري في بلد ما عن طريق مكان عمل احتفظ به لمدة تقل عن ٦ أشهر (وعلى العكس من ذلك، توضح الممارسات أن

هناك حالات عديدة اعتبرت فيها المنشأة الدائمة قائمة عندما يحتفظ بمكان العمل لمدة تزيد على ٦ أشهر). وثمة استثناء يتمثل في الأنشطة ذات الطابع المتكرر؛ ففي هذه الحالات يجب احتساب كل فترة زمنية يُستخدم فيها مكان العمل مجموعة مع عدد المرات التي استُخدم فيها المكان (وهي فترة قد تتجاوز عدة سنوات). ونشأ استثناء آخر في حالة الأنشطة التي تشكل نشاطا تجاريا ينحصر تنفيذه في بلد واحد دون غيره؛ ففي هذه الحالة، قد يستغرق النشاط التجاري مدة قصيرة نظرا لطبيعته إلا أنه نظرا لتنفيذه بالكامل في ذلك البلد، فإن صلته به تعد أقوى. وتيسيرا للإدارة، قد تود البلدان النظر في هذه الممارسات عند تناولها خلافات في الرأي بشأن ما إذا كان يشكل منشأة دائمة مكان عمل معين لا يوجد إلا لفترة زمنية قصيرة“.

١٨ - وترى اللجنة الفرعية أن المبادئ المعرب عنها في الفقرة ٦ من شرح المنظمة التي توسع نطاق مفهوم المنشأة الدائمة لها ما يبررها وينبغي بناء على ذلك الأخذ بها. وغير أن أغلبية أعضاء اللجنة الفرعية ترى أيضا ضرورة التزام قدر كبير من الحذر عند استخدام الأمثلة إذ أن الممارسات العرفية العامة، لا سيما في المحاكم، لا تعترف بأن المنشأة لها صفة الديمومة إلا إذا استمر النشاط لمدة ستة أشهر. ولا يوافق أحد أعضاء اللجنة الفرعية على إدراج الفقرة ٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في شرح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بدعوى أن المحاكم لا ينبغي لها أن تعترف بقيام المنشأة الدائمة بمجرد تواصل نشاطها لأكثر من ستة أشهر، عدا في الحالات المذكورة في الفقرتين ٣ (أ) و (ب) من المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

١٩ - وتردد اللجنة الفرعية في إضافة مثال إلى الاستثناء الثاني، ذلك أن أغلب الأعضاء يرون ضرورة تناول هذه الفقرة بحذر. وفي الحالات التي تكون فيها المؤسسة الكائنة في بلد الإقامة شركة ذات أغراض خاصة دون جوهر أو أنشطة (فيما عدا الأنشطة الضرورية لاستيفاء الشروط القانونية لقيام المؤسسة)، يوجد مجال لتطبيق هذا الاستثناء. غير أنه على غرار الحالات التي أورد فيها الشرح أمثلة، لا ينبغي الاستناد إلى هذا المثال بالقرينة المعاكسة باستبعاد حالات أخرى لا تستوفي الشروط الدقيقة لذلك المثال.

٢٠ - وترى اللجنة الفرعية أنه ينبغي احتتام الفقرة ١٨ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإضافة جملة مفادها أن التدابير المشار إليها للتصدي لإساءة استعمال الاتفاقية يمتد نطاقها ليشمل كذلك المادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على أن يكون نصها كالتالي: ”وينطبق ذلك بالمثل على الحالات الخاضعة للمادة ٥ (٣) (ب)“.

٢١ - وتوجه اللجنة الفرعية الانتباه إلى الجملة الثامنة في الفقرة ١٩ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ونصها كالتالي: "وإذا قامت مؤسسة (متعاقد عام)، سبق لها أن تعهدت بإنجاز مشروع شامل، بالتعاقد من الباطن مع مؤسسات أخرى (متعاقد 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" الفرعية الثانية المزاحة عن الهامش.

٢٢ - وقد يكون القصد من استخدام لفظة "أجزاء" من المشروع أن يفهم منه أن المؤسسة إذا قامت بالتعاقد من الباطن لإنجاز جميع أجزاء المشروع فلن يشكل ذلك منشأة دائمة للمؤسسة في الدولة المضيفة. واقترح أغلب أعضاء اللجنة الفرعية إضافة تعليق إلى هذه الفقرة من شرح الأمم المتحدة لتصحيح هذا التفسير؛ فهم يرون أن القاعدة تنطبق كذلك إذا ما قامت المؤسسة بالتعاقد من الباطن مع مؤسسات أخرى لإنجاز كافة أجزاء المشروع. وأشار عدد قليل من أعضاء اللجنة الفرعية إلى أن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لم تستكمل بعد مداولاتها بشأن هذا الموضوع واقترحوا عدم إجراء تغيير في صيغة الفقرة ١١ من شرح الأمم المتحدة في الوقت الحالي.

٢٣ - وجري في عام ٢٠٠٣ تعديل الفقرة ١٧ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وجاءت التعديلات لتوسع نطاق تعريف "موقع البناء أو مشروع البناء أو التركيب". وبعد عام ٢٠٠٣، أصبح من الممكن اعتبار التجديدات والتركيبات وأنشطة التخطيط والإشراف بمثابة منشأة دائمة. وكان نص الجملة الثالثة تحديداً من تلك الفقرة كالتالي: "تشمل الفقرة ٣ التخطيط والإشراف في الموقع على تشييد مبنى" وتوحي هذه الصيغة بأن التعديلات، وهي توسع نطاق تعريف المنشأة الدائمة، تقتصر على "التخطيط والإشراف" على تشييد المباني، ولا تشمل النص الكامل للمادة ٥ (٣) من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الذي يتضمن التخطيط والإشراف على مشاريع البناء أو التركيب. ولعل ذلك يعزى إلى سهو. وتقتصر اللجنة الفرعية أن يكون نص الجملة الثالثة كالتالي: "تشمل الفقرة ٣ التخطيط والإشراف في الموقع على تشييد مبنى، أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب". وتحتوي المادة ٥ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على إشارة إلى "أنشطة إشراف" لكن "التخطيط" لا يرد فيها، لذا فإن تضمين توضيح تفسيري لهذه المسألة ليس حشواً. وهكذا يصبح النص كالتالي: "تشمل الفقرة ٣ التخطيط في الموقع لتشييد مبنى، أو لمشروع بناء أو تجميع أو تركيب".

٢٤ - ويرى بعض أعضاء اللجنة الفرعية أن تصنيف من يقتصر عمله على التخطيط في عداد من له منشأة دائمة (وهو الأمر الذي يخالف تفسير الاتفاقية كما هو وارد في شرح منظمة التعاون والتنمية قبل عام ٢٠٠٣) أمر يستوجب إجراء تعديلات صريحة في نص الاتفاقية نفسه حتى يكون له مفعول. ٢٥ - ويُشار في الجملة الرابعة من الفقرة ٣٣ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (كما يرد كذلك في الفقرة ٢٣ من شرح الأمم المتحدة) إلى التفاوض بشأن "كافة العناصر والتفاصيل". ويقترح أغلب أعضاء اللجنة الفرعية إدراج فقرة في شرح الأمم المتحدة تشير إلى أن هذه العبارة ينبغي تفسيرها على أنها تعني "العناصر والتفاصيل الأساسية". وأبدى أحد أعضاء اللجنة الفرعية تردده في إدخال هذا التعديل ورأى أن ذلك قد يؤدي إلى نشوء مصاعب أخرى في تفسير معنى كلمة "الأساسية".

٢٦ - وفيما يتعلق بشرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، رأى أحد أعضاء اللجنة الفرعية أن عنوان الفصل الفرعي "التجارة الالكترونية" غير ملائم حيث إن أحد مبادئه الجوهرية، وهو عدم وجود موظفين في بلد المصدر، ينطبق كذلك على صناعات أخرى (انظر الجملة الأخيرة من الفقرة ٤٢-٦). وفي الوقت ذاته، يرى هذا العضو أن هناك تعارضاً بين الفقرة ١٠ (التي تشترط وجود موظفين محليين وإن اقتصر أنشطتهم أحياناً على التجهيز والصيانة وغير ذلك) والفقرة ٤٢-٦. وأبرز أعضاء آخرون في اللجنة الفرعية المبدأ العام المذكور أعلاه ألا وهو أن وجود العنصر البشري ليس ضرورياً لقيام المنشأة الدائمة.

٢٧ - وتفرق الفقرة ٤٢-٣ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بين إبرام عقد مع أحد مقدمي خدمة الانترنت ومكان عمل يوضع تحت تصرف المؤسسة. وتقر اللجنة الفرعية بأن بعض الأنشطة التجارية قد تسعى إلى تجنب إنشاء منشأة دائمة بترتيب الشروط التعاقدية في الحالات التي قد تبرر فيها الظروف القائمة قيام المنشأة الدائمة. ولهذا السبب، تقترح اللجنة الفرعية إدراج نص في الفصل الفرعي الذي يتناول التجارة الالكترونية، مفاده ترجيح الجوهر على الشكل.

٢٨ - وتتناول المادة ٥ (٤) (و) الحالات التي يجري فيها "التجزئ"، أي الحالات التي تنشأ فيها المؤسسة بحيث تكون الأنشطة المذكورة في المواد ٥ (٤) (أ) إلى ٥ (٤) (هـ) متفرقة بشكل يتعذر معه إخضاعها للمادة ٥ (٤) (و). وفي سياق التصدي لإساءة استعمال الاتفاقية، أضيفت في عام ٢٠٠٣ الفقرة ٢٧-١ إلى شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي كي توضح أن أماكن العمل ليست "منفصلة من الناحية التنظيمية" إذا كان كل

منها يقوم في دولة متعاقدة بمهام يكمل بعضها بعضا. ولا يجوز لمؤسسة أن تجزئ نشاطا تجاريا تشغيليا متسقا إلى عدة عمليات صغيرة كي تحتج بأن كلا منها إنما يؤدي نشاطا ذا طابع تحضيرى أو تبعى. ويُشار إلى التجزئ أيضا في الجملة الثالثة من الفقرة ٢٠ من المادة ٥ (٣) في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وهكذا يمكن اعتبار التجزئ خطرا على الإيرادات الضريبية ينبغي النظر فيه بعناية.

٢٩ - وفي عام ٢٠٠٥، أُجريت تغييرات في الفقرة ٤١-١ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بحيث استُبعد نهج تعدد المنشآت الدائمة. وترى اللجنة الفرعية ضرورة إخضاع ذلك ل ضمانات تحمي من الترتيبات الرامية إلى إساءة استعمال الاتفاقية بإنشاء هياكل اصطناعية صرفة. وفي هذه الحالة، ينبغي تطبيق قاعدة ترجيح الجوهر على الشكل.

سابعاً - استنتاجات

٣٠ - قدمت اللجنة الفرعية إلى لجنة الخبراء في هذه الورقة عددا من المقترحات المواضيعية التي تتناول إدخال تعديلات على شروح المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. أما بالنسبة للنقاط الأخرى التي رأت اللجنة الفرعية أنها تتجاوز نطاق ولايتها، فإنها تقترح على اللجنة إجراء المزيد من الدراسة رهنا بالمداولات التي تجريها اللجنة وبالقرار الذي تتخذه.