

Distr.: General
2 August 2012
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الدورة الثامنة

جنيف، ١٥-١٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢

البند ٣ (ج) من جدول الأعمال المؤقت*

مناقشة المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي
في المسائل الضريبية: المعاملة الضريبية للخدمات

فرض الضريبة على أتعاب الخدمات التقنية والخدمات الأخرى في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية

مذكرة من الأمانة العامة

١ - أعد البروفيسور بريان ج. أرنولد^(١) المذكرة المرفقة بناء على طلب قدمته الأمانة العامة باسم اللجنة الفرعية المعنية بالخدمات. وكانت لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية قد قامت، في دورتها السابعة المعقودة في عام ٢٠١١، بإسناد التكليف التالي إلى اللجنة الفرعية:

أُتفق على أن تبدأ اللجنة بالعمل على "أتعاب المساعدة التقنية" من أجل تحقيق نتائج ملموسة للدورة السنوية المقبلة، ولكنها ستضع خطة عمل أطول أجلاً بغية إجراء استعراض شامل لمسائل الخدمات الخاصة باتفاقية الأمم المتحدة النموذجية^(٢).

٢ - والآراء المبينة في المذكرة المرفقة ينبغي ألا تُقرأ باعتبارها تعكس بالضرورة آراء الأمم المتحدة، وقد أعدت لغرض واحد هو مساعدة اللجنة الفرعية ولجنة الخبراء في أعمالهما.

* E/C.18/2012/1.

(١) المستشار الأقدم بالمؤسسة الكندية المعنية بالضرائب.

(٢) انظر الفقرة ٩٧ من الوثيقة E/2011/45. ويمكن الاطلاع على التقرير المعد عن الدورة السابعة في الموقع الشبكي التالي: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm>.



الرجاء إعادة استعمال الورق

290812 280812 12-45001 (A)



المرفق

مذكرة بشأن فرض الضريبة على أتعاب الخدمات التقنية والخدمات الأخرى في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية*

أولا - مقدمة

١ - في الدورة الخامسة للجنة خبراء الأمم المتحدة المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية (يشار إليها فيما بعد باسم "لجنة الخبراء") التي عُقدت في عام ٢٠٠٩، أنشئت اللجنة الفرعية المعنية بالخدمات وأنيطت بها ولاية يرد نصها فيما يلي:

تُكلف اللجنة الفرعية بتناول المعاملة الضريبية للخدمات بوجه عام وعلى نطاق واسع، بما في ذلك جميع الجوانب والمسائل ذات الصلة. كما ينبغي تناول مسألة فرض الضرائب على الأتعاب مقابل خدمات تقنية.

٢ - وتنفيذاً لولايتها هذه، كلفت اللجنة الفرعية بريان أرنولد بإعداد ورقة عن إخضاع الخدمات للضريبة في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (E/C.18/2010/CRP.7 و Add.1)، ونوقشت الورقة بإيجاز في الدورتين السادسة والسابعة للجنة الخبراء. وفي الدورة السابعة المعقودة في الفترة من ٢٤ إلى ٢٨ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١١، وافقت لجنة الخبراء على أن تعد اللجنة الفرعية مقترحات عن فرض ضريبة على الدخل المكتسب من الخدمات التقنية لكي تنظر فيها اللجنة في دورتها الثامنة المقرر عقدها في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢. وأضافت لجنة الخبراء ما يلي:

اتُفق على أن تبدأ اللجنة بالعمل على "أتعاب المساعدة التقنية" من أجل تحقيق نتائج ملموسة للدورة السنوية المقبلة، ولكنها ستضع خطة عمل أطول أجلاً بغية إجراء استعراض شامل لمسائل الخدمات الخاصة باتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (انظر الفقرة ٩٧ من الوثيقة E/2011/45).

٣ - والغرض من هذه المذكرة هو استهلال العمل المتعلق بالخدمات التقنية الذي عُهد به إلى اللجنة الفرعية. وتقدم المذكرة عدة خيارات لتناول معاملة الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وذلك لتمكين أعضاء اللجنة الفرعية من البت في اختيار خيار واحد أو أكثر للعرض على لجنة الخبراء أو إيصالها به في دورتها

* من إعداد بريان ج. أرنولد، المستشار الأقدم، المؤسسة الكندية المعنية بالضرائب.

الثامنة المزمع عقدها في جنيف في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢. وتعرض هذه المذكرة موجزا لمعلومات أساسية عن مسألة الأتعاب التقنية إلا أنها لا تناقش الخيارات المختلفة مناقشة مفصلة. وعندما يقع اختيار اللجنة الفرعية على خيار واحد أو أكثر للمتابعة، سيصبح بالإمكان إعداد مذكرة أكثر تفصيلا تورد مشاريع نصوص أي مواد أو شروح جديدة لكي تنظر اللجنة الفرعية فيها. وإذا تسنى للجنة الفرعية الاتفاق على مادة جديدة أو شرح جديد يتناولان المعاملة الملائمة للدخل المتأتي من الخدمات التقنية، فستُعدّ عنهما مذكرة أخرى تُعرض في الدورة الثامنة. أما إذا تعذر على اللجنة الفرعية الاتفاق على المعاملة الملائمة لذلك الدخل، فمن الجائز أن تقدم اللجنة إلى لجنة الخبراء مذكرة تورد مجموعة مختارة من النهج الممكن اتباعها، أي مذكرة تستبعد بعض الخيارات الممكنة بوصفها لا تصلح، حسب رأي اللجنة الفرعية، للإدراج في التنقيح المقبل لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٤ - وقبل عرض الخيارات المتاحة، تناقش هذه المذكرة باقتضاب مشكلة تعريف الخدمات التقنية، وتعرض الأحكام المنصوص عليها في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تنطبق على مسألة الدخل المتأتي من الخدمات وإشكالية أتعاب الخدمات التقنية وما يشابهها من خدمات.

ثانياً - ما هي الخدمات التقنية والخدمات الأخرى؟

٥ - من المهم لمساعدة اللجنة الفرعية في أعمالها تحديد أنواع الخدمات التي يتعين معاملتها معاملة خاصة في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. ومما يؤسف له أن تعريفًا واضحًا للخدمات التقنية لم يوضع بعد. فبموجب بعض المعاهدات تقتصر الخدمات التقنية على الخدمات التي ترتبط ارتباطًا وثيقًا بالإتاوات. وتنص معاهدات أخرى على أحكام خاصة تنطبق على "الخدمات الإدارية والتقنية والاستشارية" إلا أنها لا تورد تعريفًا لتلك الخدمات.

٦ - والخدمات الإدارية والتقنية والاستشارية يصعب بحكم طبيعتها التمييز بينها وبين سائر أنواع الخدمات التجارية والمهنة الحرة. وتقضي الممارسة بأن الدخل الذي تجنيه المؤسسة غير المقيمة من الخدمات التجارية والمهنة الحرة لا يخضع للضريبة في بلد المصدّر حسب أحكام المادتين ٧ أو ١٤ إلا إذا توافرت عتبة عالية من المتطلبات تتعلق بصلات غير المقيم ببلد المصدر (المنشأة الدائمة، أو المقر الثابت، أو العمل أو الإقامة في بلد المصدّر لفترة طويلة). ويُفترض على النقيض من ذلك أن تنطبق شروط ذات عتبة أدنى على الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى.

ثالثاً - معاملة أتعاب الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى في إطار الأحكام المنصوص عليها حالياً في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية

٧ - لا تتضمن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أحكاماً بعينها تتناول الأتعاب لقاء الخدمات التقنية والإدارية والاستشارية التي يقدمها شخص مقيم في دولة متعاقدة إلى آخر مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. والضريبة على الدخل المتأتي من الخدمات التجارية المؤداة في بلد ما تنظمها على وجه العموم أحكام أي من المادتين ٧ (أرباح المؤسسات) و ١٤ (المهن المستقلة). فتنص المادة ٧ (١) على أن البلد لا يجوز له فرض الضريبة على أرباح المؤسسات إلا إذا قامت المؤسسة غير المقيمة بنشاط تجاري فيه عن طريق منشأة دائمة وبشرط ألا تُفرض الضريبة إلا على ذلك القدر من الأرباح الذي يُجنى من المنشأة الدائمة أو على أنواع مماثلة للأرباح التي تدرها المنشأة الدائمة (قاعدة قوة الجاذبية المحدودة). وتعرف المادة ٥ (١) المنشأة الدائمة بوصفها مكان عمل ثابت (يظل قائماً لمدة لا تقل عموماً عن ستة أشهر). ويسهل على مقدمي الخدمات غير المقيمين تجنب انطباق هذا الجانب من التعريف عليهم بالانتقال من مكان إلى آخر في بلد المصدر قبل انقضاء عتبة الأشهر الستة.

٨ - وتعتبر المنشأة الدائمة قائمة إذا كان غير المقيم يستخدم شخصاً في بلد المصدر يتمتع بسلطة إبرام العقود باسمه ويمارس هذه السلطة عادة. وهذا النوع من الوكالات الذي يعد منشأة دائمة يرجح أن يكون غير ذي أهمية بالنسبة لمسألة فرض الضريبة على الخدمات التقنية.

٩ - وطبقاً للمادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، تعتبر المنشأة الدائمة قائمة إذا ما قدمت المؤسسة غير المقيمة خدمات في بلد المصدر تتعلق بالمشروع نفسه أو مشروع مرتبط به لفترة تزيد على ١٨٣ يوماً في أي فترة مدتها ١٢ شهراً. ومن المقبول عموماً أن أي ضريبة تُفرض على أرباح المؤسسات بموجب الفقرة ٧ يجب عادةً ألا تتجاوز الضريبة المحتسبة على أساس صافي الدخل مع السماح بخصم أي مصروفات تتكبدها المؤسسة لكسب الدخل^(١).

(أ) المادة ٧ تضع حداً للضريبة التي يجوز أن تفرضها الدولة الكائنة فيها المنشأة الدائمة. وليس في أحكامها ما ينص صراحة على وجوب فرض الضرائب على أساس صافي الدخل. لكن المادة ٢٤ (٣) تنص على أن بلد المصدر لا يجوز له فرض ضريبة على أرباح منشأة دائمة تابعة لغير مقيم أكثر إجحافاً من تلك التي تفرضها على أرباح المقيم الذي يقوم بنفس الأنشطة. وبناءً على ذلك وبافتراض أن بلد المصدر يفرض الضريبة على أرباح المؤسسات المقيمة به على أساس صافي الدخل، فإنه ملزمٌ بالألا يفرض ضريبة أكثر إجحافاً على غير المقيم الذي يؤدي الأعمال من خلال منشأة دائمة.

١٠ - وتتضمن المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أيضا أحكاما خاصة تتناول البناء (المادة ٥ (٣) (أ)) وخدمات التأمين (المادة ٥ (٦)). ومن المفترض أن موقع البناء لا بد أن يكون مستوفيا الشروط المنصوص عليها في المادة ٥ (١)؛ وإذا صح ذلك، فإن أنشطة البناء تعامل فعليا معاملة أنشطة الخدمات الأخرى. وطبقا للمادة ٥ (٦)، فإن المؤسسة غير المقيمة يُعتبر أن لها منشأة دائمة في بلد المصدر إذا كانت تحصل فيه أقساط تأمين أو تؤمن على مخاطر قائمة فيه.

١١ - وطبقا للمادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، فإن الدخل الذي يجنيه غير المقيم من مزاوله مهنة حرة أو مهن مستقلة أخرى في بلد المصدر يخضع للضريبة إذا كان لغير المقيم مقر ثابت في ذلك البلد يتاح له بصورة اعتيادية لمزاولة أنشطته وكان الدخل عائدا لهذا المقر الثابت. وفي هذا الصدد تتشابه المادة ١٤ مع المادة ٧ تشابها شديدا. وتجزئ المادة ١٤ لبلد المصدر أيضا فرض الضريبة على الدخل الذي يجنيه غير المقيم من مزاوله المهن الحرة والمهن المستقلة الأخرى إذا أقام في بلد المصدر لمدة ١٨٣ يوما أو أكثر في أي فترة مدتها ١٢ شهرا. وليس من الواضح تماما ما إذا كانت المادة ١٤ تجيز لبلد المصدر فرض الضريبة على أساس إجمالي الدخل^(ب).

١٢ - ولا تعرّف اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مصطلح "المهن الحرة والمهن المستقلة الأخرى". وفي هذه الحالة، تنص المادة ٣ (٢) على أن المصطلح ينبغي أن يكون له المعنى الذي يفيد بمقتضى القانون المحلي للبلد المطبق للاتفاقية ما لم يقتض سياق الاتفاقية غير ذلك. ومما لا شك فيه أن بعض الخدمات التقنية يمكن اعتباره خدمات مشمولة بالمعنى الذي يفيد مصطلح "المهن الحرة والمهن المستقلة الأخرى"، إما نتيجة تطبيق المعنى المقصود بموجب القانون المحلي أو بسبب اشتغال معنى المصطلح في الاتفاقية على بعض الخدمات التقنية.

١٣ - ولعل الخدمات التقنية لا تنطبق عليها إلا فيما ندر الأحكام الأخرى المنصوص عليها في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بشأن أنواع خاصة من الخدمات، وهي أحكام المادة ٨ (النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي) والمادة ١٥ (المهن التابعة) والمادة ١٦ (مكافآت المديرين وأحور كبار المسؤولين الإداريين) والمادة ١٧ (الفنانين والرياضيون) والمادة ١٩ (الوظيفة العامة). ولا تنطبق المادة ١٢ (الإتاوات) على أتعاب

(ب) على غرار المادة ٧، لا تنص المادة ١٤ صراحة على شرط فرض الضريبة على أساس صافي الدخل. ولا تشير المادة ٢٤ (٣) إلا لدفع الضرائب الذين يقومون بأنشطة من خلال منشآت دائمة لا من خلال مقر ثابتة؛ وبناء على ذلك فإن المادة ٢٤ (٣) لا تحظر بصريح النص على بلد المصدر فرض الضريبة على الدخل الذي يجنيه غير المقيمين من مزاوله المهن الحرة والمهن المستقلة الأخرى على أساس إجمالي الدخل، رغم أنه يُخضع ذات الدخل الذي يجنيه المقيمون به للضريبة على أساس صافي الدخل.

الخدمات التقنية والخدمات الأخرى حيث إن تعريف الإتاوات في الفقرة ٣ من المادة نفسها يقتصر على المبالغ المدفوعة لقاء استعمال أو حق استعمال الملكية الفكرية والمعدات أو المعلومات. بيد أن شرح المادة ١٢ يشير إلى أنه إذا غطى العقد، في التطبيق، الإتاوات والخدمات على السواء وكانت الخدمات المشمولة بالعقد "تتسم في الأغلب بطابع تبعية وغير هام"، تجوز عندئذ معاملة كل المبالغ المستحقة الدفع بمقتضى العقد كإتاوات^(ج). وفي حالات أخرى تتصل بالعقود المختلطة أيضاً، يجب فصل المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات عن تلك المدفوعة لقاء استعمال الملكية الفكرية أو حق استعمالها، ومعاملة كل منهما ضريبياً على حدة.

١٤ - وختاماً يجوز لبلد المصدر بموجب المادة ٢١ (عناصر الدخل الأخرى) إخضاع الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى للضريبة. فإذا كان الدخل المتأتي من الخدمات التقنية وغيرها من الخدمات المشابهة لا يعتبر دخلاً مكتسباً من الاضطلاع بأعمال تجارية حسب المادة ٧ ولا دخلاً مكتسباً من مزاولة مهنة حرة أو مهنة مستقلة حسب المادة ١٤، فإن هذا الدخل يجوز إخضاعه للضريبة في بلد المصدر إذا ما نشأ فيه وفقاً لأحكام المادة ٢١ (٣). ومسألة نشوء الدخل في بلد ما يبت فيها عموماً حسب قواعد المصدر المحلية. ولا تنص المادة ٢١ على حدود للضريبة التي يفرضها بلد المصدر على عناصر الدخل الأخرى، فيجوز بذلك فرضها كمعدل ثابت يُقتطع من المنبع على أساس إجمالي المبلغ المدفوع.

١٥ - كان ما سبق نبذة عن أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي يمكن أن تنطبق على الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى، وهو يبين أنه من السهل نسبياً على المؤسسة المقيمة في دولة متعاقدة أن تتجنب الخضوع للضريبة المفروضة في الدولة المتعاقدة الأخرى على هذا النوع من الدخول، وخاصة إذا ما كانت الخدمات تُقدَّم إلى مؤسسة تابعة في بلد المصدر. فما دامت المؤسسة غير المقيمة لا تتبعها منشأة دائمة أو لا تمتلك مقراً ثابتاً في بلد المصدر أو لا تقدم خدمات لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً أو لا تقيم في بلد المصدر لأكثر من ١٨٣ يوماً، لا يجوز لبلد المصدر إخضاع الدخل للضريبة وفقاً لأحكام أي من المادتين ٧ و ١٤. وقد يخضع الدخل للضريبة وفقاً للمادة ٢١ إن كان لا يعتبر دخلاً تناولته أي من المادتين ٧ و ١٤؛ لكن الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى يُعتبر في أغلب الحالات أرباحاً مؤسسات أو دخلاً مكتسباً من المهنة الحرة أو المهنة المستقلة الأخرى مما يحول دون انطباق أحكام المادة ٢١.

(ج) انظر الفقرة ١٢ من الشرح التي تقتبس مقتطفات من الفقرة ١١ الواردة في شرح المادة ١٢ من مواد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

١٦ - ويمثل هذا الأمر إشكالية بالنسبة لبعض البلدان إذ أن الأتعاب المدفوعة لغير المقيمين لقاء خدمات تقنية أو خدمات مشابهة أخرى عادةً ما تُخصم عند احتساب دخل الشخص المستفيد من تلك الخدمات^(د). والمدفوعات لقاء الخدمات التقنية تقلص من الوعاء الضريبي في بلد المصدر غير أن هذه المبالغ كثيراً ما تُعفى من الضريبة في بلد المصدر. بموجب أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. ولذلك تلجأ المؤسسات المتعددة الجنسيات في بعض الأحيان إلى استغلال أتعاب الخدمات التقنية والإدارية والاستشارية لتقليل أرباح فروعها. ولا غرابة إذن في أن بلدانا، منها على وجه الخصوص البلدان النامية، تعتبر هذا الوضع غير مقبول. وهي تلتزم السبل إلى التفاوض على أحكام تُدرج في معاهداتها المتعلقة بالمسائل الضريبية لكي يتسنى لها فرض الضريبة على الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى، أو إلى تفسير معاهداتها هذه، إن لم تكن تشتمل على أحكام تخص الخدمات التقنية تحديداً، بحيث تجيز لها إخضاعه للضريبة. وقد اعتمدت البلدان أحكاماً متنوعة أدرجتها في معاهداتها الثنائية للتعامل مع الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى.

رابعاً - خيارات التعامل مع الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى

ألف - تنقيح الشروح بحيث تناقش معاملة الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى

١٧ - ينبغي على أقل تقدير أن يشمل التحديث المقبل لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مناقشة ترد في شروح المواد عن مسألة معاملة الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى. فمن الواضح أنها مسألة تهم العديد من البلدان كما يتبين من عدد المعاهدات الثنائية التي تشمل أحكاماً خاصة بهذه الخدمات. ولذلك سيكون إيراد مناقشة لهذه المسألة في الشروح أمراً مفيداً يساعد على تحديد ملامحها وإيضاحها للإدارات الضريبية في البلدان النامية. ويمكن عرض هذه المناقشة بشكل حيادي بحيث تتضمن مزايا وعيوب تضمين المعاهدات الضريبية أحكاماً خاصة بالخدمات التقنية والخدمات الأخرى وتتفادى تقديم أي اقتراحات بشأن كيفية تعامل البلدان مع تلك المسألة.

(د) المبالغ التي يدفعها المقيمون أو غير المقيمين من ذوي المنشآت الدائمة في بلد المصدر تُخصم عموماً لأغراض احتساب الضريبة المدفوعة في بلد المصدر.

باء - خفض العتبة الزمنية المشروط استيفائها لتطبيق المادتين ٥ (٣) (ب) و ١٤ (١) (ب)

١٨ - وفقا لأحكام المادتين ٧ و ١٤، لا يخضع للضريبة في بلد المصدر الدخل الذي تجنيه المؤسسة غير المقيمة من تقديم الخدمات إلا إذا كان لغير المقيم مكان عمل ثابت أو مقر ثابت في بلد المصدر لمدة لا تقل عن ستة أشهر أو إذا استمر في تقديم الخدمات لمدة لا تقل عن ستة أشهر أو أقام في بلد المصدر للمدة نفسها. وبموجب المادة ٥ (٣) (ب)، تستند عتبة الخضوع للضريبة في بلد المصدر إلى عدد أيام العمل المنقضية فيه؛ ويضاف إلى ذلك أن الخدمات لا بد أن تؤدي للمشروع نفسه أو مشروع مرتبط به. أما في المادة ١٤ (١) (ب) فيتمثل شرط إخضاع الدخل من مزاوله المهن الحرة والخدمات الأخرى للضريبة في الإقامة في بلد المصدر لمدة ١٨٣ يوما أو أكثر في أي فترة مدتها ١٢ شهرا.

١٩ - وإذا خُفضت العتبات الزمنية لأغراض المادتين ٥ (٣) (ب) و ١٤ (١) (ب) لتصبح مثلا ٩٠ أو ١٢٠ يوما في أي فترة مدتها ١٢ شهرا، ستكون بلدان المصدر قد وسعت من حقوقها الضريبية على الدخل المتأتي من الخدمات التجارية والمهن الحرة، بما في ذلك الدخل المكتسب من أداء الخدمات التقنية والخدمات الأخرى. وتستعمل بضعة بلدان حاليا نهج تخفيض العتبة الزمنية في معاهداتها إلا أنه من غير الواضح ما إذا كان الغرض من ذلك التعامل مع الخدمات التقنية أم مع أنواع أخرى من الخدمات^(هـ). وميزة هذا النهج تكمن في بساطته ووضوحه. إذ أن التغييرات التي ستحتاجها المادتان ٥ و ١٤ ستكون تغييرات بسيطة ولن تستلزم إدراج تعريف للخدمات التقنية والخدمات الأخرى. فإما أن يستعاض عن العتبات الزمنية الحالية بعتبات أدنى أو أن تترك العتبات للتفاوض بشأنها بين الأطراف في كل حالة على حدة. ومن الممكن أيضا أن تُترك المادتان دون تعديل وأن ينقح الشرح بحيث يتناول الخيار المتاح للبلدان المتمثل في اعتماد عتبات زمنية أدنى.

٢٠ - ولا يعالج هذا النهج الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى تحديدا. وبعض البلدان قد يرى أن العتبات الزمنية الحالية الواردة في المادتين ٥ (٣) (ب) و ١٤ (١) (ب) مناسبة للخدمات عموما، ولكنها لا تلائم الخدمات التقنية والخدمات الأخرى. فتخفيض العتبات الزمنية لا يُستصوب، حسبما تراه تلك البلدان، إلا للخدمات التقنية والخدمات الأخرى. ومن شأن هذا النهج أن يستلزم تعريفا لأنواع الخدمات التي تنطبق عليها العتبات الزمنية المخفضة. وقد سبق أن أشرنا أعلاه إلى أن هذا التعريف يصعب وضعه في صيغة توفر درجة اليقين الكافية للخاضعين للضريبة ومسؤولي الضرائب.

(هـ) انظر Wim Winjen, Jan de Goede and Andrea Alessi, "The treatment of services in tax treaties", *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, No. 1 (January 2012), pp. 30 and 34.

جيم - تنقيح الشروح بحيث تورد مناقشة للمسألة وتحدد أحكاما بديلة يمكن للبلدان اعتمادها بناء على ممارسات دولية قائمة

٢١ - لا يقتصر أثر هذا النهج على تنقيح الشروح فحسب لتضمينها مناقشةً لمسألة معاملة الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى، بل إنه يتجاوز ذلك ليتناول بإيجاز وصفاً للأحكام المعتمدة في معاهدات قائمة بشأن هذه الخدمات. ولن تُبذل مع ذلك أي محاولات لتقييم تلك الأحكام أو التوصية بأنواع معينة ينبغي للبلدان أن تعتمدوها إذا ما خلصت إلى ضرورة تناول الدخل المتأتي من الخدمات التقنية في إطار المعاهدات التي تبرمها. ويمكن في هذا الصدد الاقتداء بنموذج الشرح المتعلق بالمادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (الفقرات ٤٧-٥٦) الذي يتناول المفاضلة الترحيحية بين المعاهدات.

دال - تنقيح الشروح بحيث تورد مناقشة للمسألة وأحكاما بديلة يمكن أن تعتمدوها البلدان

٢٢ - لا يقتصر أثر هذا النهج على تنقيح الشروح فحسب لتضمينها مناقشةً للمسألة، بل إنه يتجاوز نطاق النهج السابق أيضا بإدراج أحكام بديلة تشجع البلدان على استعمالها إذا ما خلصت إلى ضرورة تناول الخدمات التقنية والخدمات الأخرى في المعاهدات التي تبرمها. وستكون الأحكام المشمولة بهذا النهج مشابهة للأحكام البديلة الواردة في الشرح الحالي للمادة ١٠ بشأن الضرائب على أرباح الفروع (الفقرات ٢٢-٢٦). ويمكن توفير بديل واحد أو أكثر. ويتعين أن يعرض الشرحُ إيضاحا للغرض المراد من كل حكم بديل ومناقشةً لكيفية تفسير الحكم وتطبيقه. ومن الأحكام البديلة الممكن إدراجها الخيارات الموضحة في الجزئين الفرعيين هاء وطاء أدناه.

هاء - تنقيح المادة ١٢ لتشمل الخدمات التقنية والخدمات الأخرى

٢٣ - يمكن تنقيح المادة ١٢ بحيث تنطبق على أتعاب الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى ذات الصلة بالإتاوات. وتوفر المعاهدة المبرمة بين الهند والولايات المتحدة الأمريكية نموذجا لهذا النوع من الأحكام. فهي تنطبق على المبالغ المدفوعة لقاء تقديم الخدمات التقنية أو الاستشارية إذا كانت الخدمات "خدمات تابعة ومرتبطة باستعمال الحقوق أو الملكية أو المعلومات [المشمولة بالمادة ١٢] أو الاستفادة بأي منها" أو إذا كانت الخدمات "تتيح معارف أو خبرات أو قدرات أو مهارات أو عمليات تقنية أو تتمثل في وضع خطة تقنية أو تصميم تقني"^(١). ويمكن عوضا عن ذلك تنقيح شرح المادة ١٢ ليشتمل هذا النوع

(و) الفقرة ١٢ (٤) من المعاهدة المبرمة بين الهند والولايات المتحدة. وتنص المادة ١٢ (٥) على عدم جواز إدراج مبالغ معينة كأتعاب لقاء خدمات تقنية.

من الأحكام كبديل يمكن أن تنظر البلدان في إدراجه في معاهداتها. وقد يشمل هذا الشرح مناقشة لمزايا مثل هذه الأحكام ومساوئها.

واو - تنقيح المادة ١٤

٢٤ - إضافة إلى تخفيض العتبة الزمنية في المادة ١٤ (١) (ب) على نحو ما نوقش أعلاه، يمكن تنقيح المادة ١٤ لتشمل شروط تقليص الوعاء الضريبي الواردة في المادة ١٥ (٢). وبعبارة أخرى فإن تطبيق المادة ١٤ سيجوز لبلد المصدر فرض الضريبة على أي مبالغ مدفوعة لقاء خدمات تقنية أو خدمات مشابهة أخرى تُسدد لمؤسسة غير مقيمة، وذلك إذا كان دافع هذه المبالغ مقيماً في بلد المصدر أو كانت المبالغ مسندة إلى مقر ثابت أو منشأة دائمة يتبعان مؤسسة غير مقيمة في بلد المصدر. وتُخصم هذه المدفوعات عند احتساب الدخل لأغراض تتصل بالوعاء الضريبي في بلد المصدر ولذلك يجوز لبلد المصدر، افتراضاً على أقل تقدير، أن يُخضع للضريبة غير المقيم المستفيد بهذه المدفوعات.

٢٥ - ولا يتبع هذا النهج في الوقت الراهن إلا عدد قليل من المعاهدات. وبعضها يطبق ذلك بإدراج المهن الحرة والخدمات الأخرى في المادة ١٥ في حين يطبقها البعض الآخر بإدراج شروط تقليص الوعاء الضريبي في المادة ١٤.

زاي - تنقيح المادة ٢١

٢٦ - المادة ٢١ (٣) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تجيز لدولة المصدر، كما لوحظ أعلاه، أن تُخضع للضريبة الدخل الذي لا تتناوله أي من مواد الاتفاقية الأخرى شريطة أن ينشأ هذا الدخل في بلد المصدر. ومن المفترض بناء على ذلك أن الدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى، إذا ما صُنّف بمقتضى القانون المحلي لبلد المصدر كدخل مغاير لأرباح المؤسسات أو الدخل المكتسب من مزاوله المهن الحرة والمهن المستقلة الأخرى، يجوز إخضاعه لضريبة بلد المصدر شريطة أن ينشأ هذا الدخل فيه. وتعتمد البرازيل على ما يبدو هذا الموقف^(١). ومن ناحية أخرى، إذا ما اعتُبر الدخل المتأتي من الخدمات التقنية أو الخدمات الأخرى أرباحاً عائدة لمؤسسات أو دخلاً مكتسباً من مزاوله المهن الحرة أو المهن المستقلة، فإنه يعامل وفقاً للمنصوص عليه في أي من المادتين ٧ و ١٤ ولا يخضع لضريبة بلد المصدر حتى إذا نشأ فيه.

(ز) انظر Winjen, de Goede and Alessi, "The treatment of services in tax treaties", p. 36.

٢٧ - وليس في صياغة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ما يوحي بأن الدخل المكتسب من الخدمات التقنية أو الخدمات المشابهة الأخرى يختلف عن الدخل المكتسب من خدمات أخرى تتناولها المادتان ٧ و ١٤. ولذلك فإنه إذا أريد لهذه الخدمات أن تعامل معاملةً مختلفة كأن يرقن خضوعها للضريبة في بلد المصدر إلى عتبة أقل من تلك المطبقة على الخدمات التجارية والمهن الحرة، ينبغي أن يُنص على ذلك صراحةً في المعاهدة.

٢٨ - وإذا كان الدخل المتأتي من الخدمات التقنية خاضعاً للضريبة في بلد المصدر بموجب المادة ٢١ (٣)، فليست هناك حدود للضريبة التي يفرضها هذا البلد: ويمكن أن تُجبي هذه الضريبة بمعدل ثابت ليس له حد أقصى يُحتسب على أساس المبلغ الإجمالي للمدفوعات. وبناءً على ذلك إذا كان الدخل المتأتي من الخدمات التقنية خاضعاً للضريبة بموجب المادة ٢١ (٣)، فقد يُستحسن تحديد أي ضريبة يفرضها بلد المصدر لتكون نسبة مقررّة أو نسبة يتفق عليها الأطراف بالتفاوض.

حاء - إضافة مادة وشرح جديدين ينصان صراحةً على المعاملة الضريبية للدخل المتأتي من الخدمات التقنية والخدمات الأخرى

٢٩ - تشمل عدة معاهدات قائمة أحكاماً محددة تناول الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى^(ح). لكن عدد هذه المعاهدات لا يزال صغيراً نسبياً فهو يقل عن ١٠ في المائة من المعاهدات المبرمة في السنوات الأربع عشرة الأخيرة. ولذلك قد يُرتأى أن إضافة حكم محدد يتناول الخدمات التقنية أمرٌ غير ملائم إذ سيُظن أن جميع البلدان التي تستخدم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية كأساس لمعاهداتها الضريبية عليها أن تدرج هذا الحكم في تلك المعاهدات. ولكن هذه المسألة يمكن معالجتها بتضمين الشرح إيضاحاً يفيد بأن المادة الجديدة لا تُدرج إلا إذا خلصت البلدان إلى احتياجها لحكم خاص بالخدمات التقنية. ويمكن عوضاً عن ذلك أن تُدرج المادة الجديدة في الشروح كحكم بديل يتاح للبلدان إيرادها في معاهداتها إذا ما رأت فيه حكماً ضرورياً أو ملائماً.

٣٠ - وأهم التحديات التي يطرحها إيراد حكم يتناول الخدمات التقنية تحديداً تتمثل في الاتفاق على صياغة هذا الحكم وعلى تعريف الخدمات المشمولة به. ومن الحلول المتاحة للتغلب على ذلك اتباع صياغة الأحكام القائمة التي اعتمدها بلدان مختلفة. وتشير هذه الأحكام عموماً إلى "الخدمات الإدارية والتقنية والاستشارية" دون إيراد تعريف لها. ومن البديهي أنه من المستحسن تقديم المزيد من الإيضاح لأنواع الخدمات المشمولة والفروق بينها وبين الأنواع

(ح) المرجع نفسه، الصفحة ٣٣. أُدرجت هذه الأحكام في ١٣٤ معاهدة من أصل ألفين تقريباً أُبرمت في السنوات الأربع عشرة الأخيرة.

الأخرى. وثمة بديل آخر يتمثل في تطبيق المادة الجديدة على جميع أنواع الخدمات (فتستفي بذلك الحاجة إلى تعريف للخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى) شريطة أن يقتصر نطاق الانطباق على الخدمات المقدمة إلى المؤسسات التابعة أو المؤسسات الشريكة.

٣١ - وأي مادة جديدة تنطبق أحكامها على الخدمات التقنية ينبغي أن تشترط ألا تُفرض ضريبة بلد المصدر إلا على الأرباح الصافية العائدة على المؤسسة غير المقيمة؛ أو أن تنص في حالة جواز إخضاع إجمالي الإيرادات للضريبة على أن تقتصر ضريبة بلد المصدر على نسبة مئوية ثابتة تُحدد في المادة أو تتفق عليها الأطراف. ويمكن أيضا تشجيع الدول المتعاقدة على السماح للمؤسسات غير المقيمة بأن تختار دفع الضريبة على أساس صافي الدخل فيما يتعلق بالدخل من الخدمات التقنية والخدمات المشابهة الأخرى.

طاء - اعتبار الفرع منشأة دائمة

٣٢ - ثمة حل آخر يتسم بتباينه الجذري واتساع نطاقه مقارنة بكل الخيارات السالفة الذكر، وهو معاملة الفرع المحلي كمنشأة دائمة تابعة للشركة الأم غير المقيمة.

٣٣ - فالشركة الأم غير المقيمة إذا قدمت الخدمات إلى فرعها، كثيرا ما لا يخضع دخلها هذا للضريبة في بلد المصدر لأن الشركة الأم عادة ما لا يكون لها منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد المصدر^(ط).

٣٤ - كما أن المبالغ التي يدفعها الفرع ستُخصم عند احتساب دخله مما يقلص من الوعاء الضريبي في بلد المصدر. ويمكن التغلب على هذه الصعوبات إذا اعتُبر الفرع منشأة دائمة تابعة للشركة الأم غير المقيمة. وبذلك يكون أي دخل تجنيه الشركة الأم مقابل خدمات تقدمها لفرعها دخلا خاضعا للضريبة في بلد المصدر وفقا لأحكام المادة ٧ من الاتفاقية.

٣٥ - والغرض من النص على عتبة معينة مثل اشتراط وجود منشأة دائمة هو منع فرض الضريبة في بلد المصدر على أرباح المؤسسات المقيمة في البلد الآخر إلا إذا كانت تلك المؤسسات لديها صلات اقتصادية وثيقة ببلد المصدر. وإنشاء أو امتلاك شركة فرعية في بلد

(ط) إذا استعملت الشركة الأم المرافق التجارية الخاصة بفرعها للاضطلاع بأعمالها هي طوال الفترة المنصوص عليها، يجوز اعتبار أن الشركة الأم لها منشأة دائمة في البلد الكائن فيه الفرع. انظر الفقرة ٣ من شرح المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ونصها كالتالي: "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". وكثيرا ما يصعب على السلطات الضريبية الحصول على الأدلة اللازمة لإثبات وجود منشأة دائمة في هذه الحالات؛ ويسهل عادة على الشركة الأم أن تخطط أعمالها بحيث تتفادى إسناد منشأة دائمة إليها.

آخر يشير عادة إلى قيام صلة اقتصادية وثيقة بذاك البلد. ووجود الفرع يوفر اليقين لدافعي الضرائب والسلطات الضريبية. أما عبء الامتثال الواقع على كاهل الشركة الأم غير المقيمة فليس على ما يبدو عائقاً جدياً لفرض ضريبة بلد المصدر حيث إن الفرع لا بد أن يمثل للقوانين الضريبية في بلد المصدر. ووجود فرع محلي يوفر لبلد المصدر وسيلة فعالة لإنفاذ أي التزامات ضريبية تقع على عاتق الشركة الأم غير المقيمة، إذ أن المدفوعات ذات الصلة التي يسدها الفرع للشركة الأم غير المقيمة يمكن اقتطاع الضريبة عليها من المنبع.

٣٦ - ومعاملة الشركة التابعة كمنشأة دائمة للشركة الأم غير المقيمة يطرح عدداً من المشاكل. فسيكون من اللازم مثلاً تعريف ماهية الشركة التابعة. وسيستلزم الأمر كذلك معاملة المدفوعات بوصفها مبالغ تسدد لكيانات تابعة لا للشركة الأم نفسها. فإذا سدد الفرع على سبيل المثال مدفوعات لقاء خدمات قدمها كيان تابع للشركة الأم (سواء في ذلك أكان الكيان التابع مقيماً في بلد الشركة الأم أو في بلد آخر)، لن يتمكن بلد المصدر من إخضاع الدخل المتأتي من الخدمات للضريبة إلا إذا اعتُبر الفرع منشأة دائمة للكيان التابع. وسيسهل بناء على ذلك تجنب توسيع تعريف المنشأة الدائمة ليشمل الشركات التابعة، إلا إذا اعتمدت قواعد خاصة لمعاملة المدفوعات إلى الكيانات التابعة^(٥).

(٥) مسألة استعمال المؤسسات التابعة أو المؤسسات الشريكة لتجنب الضريبة مطروحة أيضاً فيما يتعلق بأحكام أخرى وردت في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بشأن الدخل المتأتي من الخدمات وأنواع الدخل الأخرى.