

Distr.: General
14 August 2014
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية

الدورة العاشرة

جنيف، ٢٧-٣١ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٤

البند ٣ (أ) '٦' من جدول الأعمال المؤقت*

مناقشة المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي

في المسائل الضريبية: المادة ١٢: النظر في مسائل

عامة، بما في ذلك المسائل المتعلقة بالمعدات

الفروق بين المادة ١٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج
الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، والمادة ١٢ من
اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الضريبية
النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال

مذكرة من الأمانة العامة

مقدمة

١ - تحدد هذه المذكرة الفروق الرئيسية بين اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج
الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية (اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية) واتفاقية
منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال
(الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية) (انظر الجدول أدناه). وبالإضافة إلى ذلك،
تعرض بعض الآراء المختلفة لأعضاء لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل

* E/C.18/2014/1.



الرجاء إعادة استعمال الورق



الضريبية في ما يتعلق بالفقرات وثيقة الصلة بالموضوع، ١٤، و ١٤-١، و ١٤-٢، و ١٤-٤، و ١٥، و ١٦، و ١٧-٢، و ١٧-٣، من شروح منظمة التعاون والتنمية، التي أثيرت في المناقشات التي دارت في اللجنة في دورتها لعام ٢٠١١، والتي قد ترغب اللجنة في النظر فيها بمزيد من التفصيل.

الفروق بين الاتفاقيتين النموذجيتين في ما يتعلق بالمادة ١٢

المادة ١٢ (الإتاوات)

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية	اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال	الفروق ^١
١ - يجوز أن تخضع الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى.	١ - يجوز أن تخضع الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة، والتي يستفيد منها فعليا شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في تلك الدولة الأخرى فقط.	أُسقطت في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية عبارة "فقط"، الأمر الذي يعني أن الإتاوات يجوز أن تخضع للضريبة في بلد المصدر وكذلك في بلد الإقامة، وبذلك تحيد عن مبدأ حق دولة الإقامة الحصري في فرض الضريبة الذي تنص عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (على الرغم من أن شروح منظمة التعاون والتنمية تتيح خيارا بفرض ضريبة على الإتاوات، وأن العديد من البلدان الأعضاء في المنظمة لديها تحفظات على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بشأن هذه النقطة، وتُدرج حكما من هذا القبيل في المعاهدات التي تبرمها).
		والفقرة ٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي إضافة تترتب منطقيا من فرضية أنه يمكن الإخضاع للضريبة في بلد المصدر. وبالاقتراح مع المادة ٢٣، تعطي المادة ١٢ الحق الأساسي في فرض الضرائب لدولة المصدر.
		واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا توفر توافقا في الآراء بشأن معدل معين للضريبة المستحقة على الإتاوات على أساس إجمالي، وبالتالي فإن أمر تحديد المعدل متروك ليجري من خلال مفاوضات ثنائية. وتشير الشروح (الفقرة ٨ وما بعدها) إلى بعض العوامل المتصلة بتحديد المعدل المناسب في حالة بلدان معينة.
		ولا تعكس اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التغييرات التي أدخلت على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في عام ٢٠١٣ لإدراج مفهوم "المستفيد" الفعلي، لأن ذلك المفهوم مدرج في الفقرة ٢، التي لا ترد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية.
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		

المادة ١٢ (الإتاوات)

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية	اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال	الفروق ^١
--	---	---------------------

في الدولتين المتعاقدين 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^(ب) المستخدمة في البث الإذاعي أو التلفزيوني، أو أي براءات اختراع أو علامات تجارية أو تصاميم أو أساليب سرية، أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو العلمية.
- ٢ - 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 أي براءات اختراع أو علامات تجارية أو تصاميم أو نماذج، أو خطوط أو صيغ أو أساليب سرية، أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.
- تضم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ما يسمى "تأجير المعدات"، الذي حُذِف من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في عام ١٩٩٢ (على الرغم من أن العديد من بلدان المنظمة لديه تحفظات بشأن هذه النقطة) وتشير شروح منظمة التعاون والتنمية إلى أنه تم القيام بهذا العمل لتوضيح أن الدخل من هذا القبول ينبغي أن تفرض عليه ضريبة باعتباره إيرادا تجاريا على النحو المنصوص عليه في المادتين ٥ و ٧.
- ووفقا لشروح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فإن المادة لا تسري على المدفوعات لقاء معلومات جديدة يتم الحصول عليها نتيجة أداء خدمات بناء على طلب الدافع، حيث أن المقصود أن تكون محدودة. ورأي بعض أعضاء لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية أنه لا يوجد أساس لقصر نطاق الخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية على تلك الناشئة عن خبرة سابقة.
- وأعرب بعض أعضاء لجنة الخبراء عن رأي مفاده أن المدفوعات المشار إليها في الفقرات ١٤، و ١٤-١، و ١٤-٢، و ١٤-٤، و ١٥، و ١٦، و ١٧-٢، و ١٧-٣ (التي تتناول عقود البرمجيات على وجه الخصوص) من شروح اتفاقية منظمة التعاون والتنمية، قد تشكل في الواقع إتاوات (انظر الشرح الوارد تحت الفقرة ١٧-٤ (الصفحة ٢٢٣ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة). وهي تشمل الإتاوات المتصلة بالبرمجيات، من قبيل البرمجيات التي يتم نقلها إلكترونيا، وأشكال معينة لنقل الملكية الكاملة للحقوق المرتبطة بحق التأليف والنشر.

وأعرب أحد أعضاء لجنة الخبراء عن تشككه على وجه التحديد في العبارات الواردة بين الأقواس في الفقرة ١٦، التي تتصل بحقوق استعمال البرمجيات في منطقة جغرافية محدودة أو خلال فترة محددة.

تضم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مبدأ قوة الجاذبية المحدودة. وعلاوة على ذلك، تستثني اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية 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 دائمة في بلد المصدر) ولكن يتعين الإشارة إلى الفقرة الفرعية (ج) إلا في معاهدة ثنائية تكرر قاعدة قوة الجاذبية المحدودة - ولا تقوم معظم المعاهدات بذلك.

وتشير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية إلى الفقرة ٢ إلى جانب الفقرة ١، لأن تلك الفقرة تسمح صراحة لدولة المصدر بفرض الضرائب.

٤ - لا تسري أحكام الفقرتين ١ و ٢ إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات المقيم في دولة متعاقدة بمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها الإتاوات، بواسطة منشأة دائمة فيها، وكان الحق أو الملكية التي تدفع من أجلها الإتاوات تتصل اتصالا فعلياً بهذه المنشأة الدائمة. وفي هذه الحالة، تسري أحكام المادة ٧.

١ و ٢ - لا تسري أحكام الفقرتين ١ و ٢ إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات المقيم في دولة متعاقدة بمارس 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 فعلياً 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.

المادة ١٢ (الإتاوات)

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية	اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال	الفروق ^١
٥ - تعتبر الإتاوة ناشئة في دولة متعاقدة إذا كان من يدفعها مقيماً في هذه الدولة. غير أنه إذا كانت للشخص الدافع للإتاوة في دولة متعاقدة، بصرف النظر عن كونه مقيماً في الدولة المتعاقدة أم لا، منشأة دائمة أو مقر ثابت 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.	٤ - 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 خاضعاً للضريبة وفقاً لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.	لا توجد هذه الفقرة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وتوضح أن الإتاوة تعتبر ناشئة (مصدرها) هو دولة إقامة الدافع (إلا في بعض الحالات التي يعمل فيها بالمقر الثابت أو المنشأة الدائمة).
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 خاضعاً للضريبة وفقاً لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.	٤ - 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 خاضعاً للضريبة وفقاً لقوانين كل دولة متعاقدة، على أن تراعى المراعاة اللازمة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.	لا توجد فروق بين الاتفاقيتين النموذجيتين.

- (أ) قد تشمل الفروق أيضاً الفروق في التفسير على النحو المشار إليه في الشروح ذات الصلة، والتي لم تدرج في هذا المرفق لدواعي الإيجاز.
- (ب) اسقطت الإشارة إلى الأفلام أو الأشرطة المستخدمة في البث الإذاعي أو التلفزيوني من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في عام ٢٠٠٠ لكي تسري عليها المادة ٧ أو ٩.

ملاحظات إضافية بشأن المادة ١٢

المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية، وتعريف الإتاوات

- ٢ - في الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية لعام ١٩٧٧ (الاتفاقية النموذجية) شمل تعريف "الإتاوات" استعمال أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية. وفي الفقرة ٢٣ من تقرير منظمة التعاون والتنمية المعنون "فرض ضرائب على الدخل المتأتي من تأجير معدات صناعية أو تجارية أو علمية" خلصت المنظمة، مع ذلك، إلى أن إدراج الإيرادات المتأتية من تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية في تعريف الإتاوات لن يكون مستصوباً، لأنه قد يؤدي إلى إساءة تفسير أهداف الاتفاقية النموذجية

لمنظمة التعاون والتنمية، بل وقد يثير صعوبات في التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية الثنائية. وبعد ذلك شُطبت، في تنقيح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية لعام ١٩٩٢، عبارة استعمال أو حق استعمال معدات، من تعريف "الإتاوات"^(١).

٣ - ووفقا لما جاء في تقرير منظمة التعاون والتنمية في عام ١٩٨٣، بحثت لجنة الشؤون الضريبية ما إذا كان يبدو أن من المناسب إخضاع الإيرادات المتأتية من تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية أو استعمالها للضرائب في دولة المصدر، وخلصت إلى ما يلي:

(أ) الإيرادات المتأتية من تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية هي في المعتاد ذات طبيعة مختلفة عن الإتاوات. معناها الدقيق التي وضعت من أجلها المادة ١٢؛

(ب) تنص المادة ١٢ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية على معدل صفري لفرض الضريبة على المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية في المصدر لحمايتها من ضريبة المصدر. ولذلك فإن إدراج المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية في تعريف الإتاوات لا يعني أنه حيثما فرضت ضريبة على إتاوات في المصدر، فإنها ينبغي أن تمتد لتشمل المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية؛

(ج) عندما تمتد الضرائب المفروضة في المصدر على الإيرادات، التي تشكل إتاوات بالمعنى الدقيق، لتشمل أيضا الإيرادات المتأتية من تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية، فإن هذا الدخل سيخضع للضريبة على أساس إجمالي، مما قد يسفر عن مبلغ ضريبة أزيد على حساب المبلغ الأقل. بالإضافة إلى ذلك، فإن الضريبة المقتطعة في المصدر قد لا تخصم بالكامل في بلد الإقامة؛

(د) نظرا لأن فرض الضريبة على أساس إجمالي لن يحدث إلا في حالة عدم وجود منشأة دائمة، فقد يكون فرض ضريبة في حالة عدم وجود منشأة دائمة أثقل عبئا منه في حالة وجودها؛

(هـ) سيجري فرض الضريبة على أي حال في تلك الدول التي تُعتبر محل إقامة دافع الضريبة بوصفها مصدر الإتاوة، حتى إذا لم تكن المعدات موجودة في تلك الدولة.

(١) متاحة على الموقع /www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-2-the-/ taxation-of-income-derived-from-the-leasing-of-industrial-commercial-or-scientific-equipment_9789264175181-95-en

الصلة بالحكم بشأن فرض الضرائب على الخدمات التقنية

٤ - في ورقة بعنوان "مذكرة بشأن مادة جديدة في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تتناول مسألة فرض ضرائب على الأتعاب مقابل الخدمات التقنية وخدمات أخرى"^(٢)، أعدها بريان أرنولد من أجل الدورة التاسعة للجنة الخبراء، وتناول فيها فرض ضريبة على الأتعاب مقابل الخدمات التقنية، وخلص إلى أن إحدى الطرق الممكنة للتعامل مع الدخل المتأتي من الخدمات التقنية هي السماح لبلد المصدر بفرض ضريبة على جميع المدفوعات التي يدفعها المقيمون في بلد المصدر (وغير المقيمين إذا كان لديهم منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد المصدر) إلى المقيمين في البلد الآخر مقابل خدمات تقنية. وهذه المعاملة مماثلة لمعاملة الإتاوات في إطار المادة ١٢. وسيحق لبلد المصدر أن يفرض ضرائب على المدفوعات مقابل الخدمات التقنية على أساس إجمالي بمعدل يُتفق عليه من خلال مفاوضات ثنائية بين الدولتين المتعاقبتين. وطُرح خيار محتمل وهو تعديل المادة ١٢ من أجل معالجة أتعاب الخدمات التقنية باعتبارها إتاوات. وثمة خيار آخر، وهو في الواقع الخيار الذي وقع عليه اختيار اللجنة، وهو وضع مادة مستقلة تتناول بالتحديد الأتعاب مقابل الخدمات التقنية.

٥ - وأنشئت لجنة فرعية معنية بالمعاملة الضريبية للخدمات، تُنسق أعمالها ليزلوت كانا، وأوكلت إليها الولاية التالية:

"تكلف اللجنة الفرعية بمعالجة مسألة المعاملة الضريبية للخدمات بصفة عامة وبطريقة شاملة. وسيجري معالجة المسألة المحددة المتعلقة بفرض ضريبة على أتعاب الخدمات التقنية من خلال تقديم صياغة تشمل خيارات مختلفة لنص المادة المتعلقة بالخدمات التقنية في الدورة العاشرة في عام ٢٠١٤"^(٣).

٦ - وفي ما يتعلق بالعمل المتصل بالخدمات، سيكون من الضروري إدراج تعريف "الخدمات التقنية" في المادة الجديدة المقترحة بشأن أتعاب الخدمات التقنية و/أو إتاحة مناقشات كافية في الشرح بشأن ما يشكل "خدمات تقنية"، وكيفية اتصال ذلك بتعريف "الإتاوات" في المادة ١٢. وقد يكون من الضروري أيضا الإشارة بالتحديد إلى المادة التي يكون لها الأولوية في حالة سريان كلتا المادتين ظاهريا. ولن يكون هذا ضروريا إلا إذا تباينت نتائج فرض الضريبة، مثل المعدلات، بين المادتين.

(٢) متاحة من الموقع التالي www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5_Services.pdf.

(٣) انظر www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm.

معنى مصطلح "المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية"

٧ - خلال المناقشات التي دارت بشأن تحديث اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في دورة اللجنة لعام ٢٠١١، لاحظ أحد أعضاء اللجنة أنه لم تجر أي مناقشة تفصيلية بشأن تحديث معنى "المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية" الوارد في شرح المادة ١٢، وأشار إلى أنه إذا تقرر الإبقاء على الحكم فيلزم توفير مزيد من الإرشادات، تشمل ما الذي سيغطيه الحكم وما ستغطيه مواد أخرى في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٨ - ورد منسق اللجنة الفرعية المعنية بتحديث اتفاقية الأمم المتحدة الضريبية النموذجية بأن أشار إلى أن صياغة هذا التوضيح ليس جزءاً من ولاية اللجنة الفرعية التي تتناول التحديث، ولكن ينبغي أن يخضع للنظر بوصفه مسألة هامة يتعين على اللجنة أن توليها مزيداً من النظر.

٩ - وقد ترغب اللجنة الآن في أن تنظر في ما إذا كان يتعين عليها أن تشرع في صياغة مزيد من الإرشادات بشأن معنى المصطلح.