

Distr.  
GENERAL

E/1996/62  
23 May 1996  
ARABIC  
ORIGINAL: ENGLISH

## المجلس الاقتصادي والاجتماعي



الدورة الموضوعية لعام ١٩٩٦  
٢٤ حزيران/يونيه - ٢٦ تموز/يوليه ١٩٩٦  
البند ٦ (ز) من جدول الأعمال المؤقت\*

### المسائل الاقتصادية والبيئية: التعاون الدولي في المسائل الضريبية

الاجتماع السابع لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي  
في المسائل الضريبية

تقرير الأمين العام

### المحتويات

<u>الصفحة</u>	<u>الفقرات</u>	
٢	١ - ١٠	مقدمة
٤	١١ - ٢٦	أولا - الضرائب على فئات خاصة: الطلاب والمدرسين
٤	١٢ - ١٥	ألف - المادة ١٤ (١)(ج)
٤	١٦ - ١٨	باء - المادة ٢٠ (٢)
٥	١٩ - ٢٦	جيم - المادة المتعلقة بالمدرسين
٦	٢٧ - ٤٠	ثانيا - أسعار نقل التكنولوجيا
٨	٤١ - ٤٧	ثالثا - الصكوك المالية الجديدة
١٠	٤٨ - ٦٤	رابعا - رصد أثر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي على المفاوضات الثنائية، ومناقشة مشروع تنقيح تلك الاتفاقية
١٢	٦٥ - ٧٢	خامسا - توسيع نطاق الدور الذي يضطلع به فريق الخبراء فيما يتصل بالمساعدة التقنية في الضرائب الدولية
١٤	٧٣ - ٧٤	سادسا - الاجتماع الثامن لفريق الخبراء

.E/1996/100 \*

## مقدمة

١ - عملاً بطلب المجلس الاقتصادي والاجتماعي في مقرره ٢١١/١٩٩٤، عقد الاجتماع السابع لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية في قصر الأمم بجنيف في الفترة من ١١ إلى ١٥ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٥.

٢ - أكد فريق الخبراء على أهمية المسائل الضريبية، نظراً للطابع التكاملية الذي أخذ يكتسبه الاقتصاد العالمي في أعقاب انتهاء الحرب الباردة، وشدد على أنه يجب أن تأخذ أي مناقشة للمسائل الضريبية الدولية في الحسبان المستويات المتفاوتة للتنمية الاقتصادية للبلدان في أرجاء العالم.

٣ - وهناك حاجة ماسة إلى إقامة تعاون دولي من أجل تقليل التضارب بين الأنظمة الضريبية بهدف تعزيز تحرير التجارة الدولية وتحقيق التوسع والاستثمار فضلاً عن نقل التكنولوجيا في هذا المجال. وهذا التعاون ضروري أيضاً لضمان تبادل المعلومات وبالتالي تيسير تنفيذ معاهدات الازدواج الضريبي وتعزيز الامتثال للأنظمة الضريبية الوطنية.

٤ - وشكّل عمل فريق الخبراء جزءاً من الجهود المستمرة التي تبذلها الأمم المتحدة والمنظمات الدولية الأخرى من أجل وضع حد للازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي وتجنب دفع الضرائب على النطاق الدولي، وتحسين الأداء الوطني في مجال جباية الضرائب لتحسين توزيع الدخل على الصعيد الدولي وتعزيز تعبئة الموارد المالية من أجل التنمية الاجتماعية الاقتصادية المستدامة.

٥ - وقد اشترك في الاجتماع السابع نحو ٢١ خبيراً و ٢٣ مراقباً. واستند جدول الأعمال إلى التوصيات الصادرة عن الاجتماع السادس فضلاً عن مداوات اللجنة التوجيهية واقتراحاتها، وهي اللجنة التي خلفت الفريق الفرعي التحضيري.

٦ - واجتمعت اللجنة التوجيهية في مقر الأمم المتحدة في الفترة من ٥ إلى ٧ حزيران/يونيه ١٩٩٥ واقتُرحت أربعة مجالات بوصفها مجالات تستحق اهتماماً خاصاً: (أ) المعاملة الضريبية للمدرسين والطلاب، مع الإشارة إلى الإلغاء المحتمل للفقرة ١ (ج) من المادة ١٤ والفقرة ٢ من المادة ٢٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية؛ (ب) والمعاملة الضريبية للتسعير التحويلي؛ (ج) والمعاملة الضريبية للصكوك والمشتقات المالية؛ (د) وتحديث الاتفاقية النموذجية "ودليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية".

٧ - ونظرت اللجنة التوجيهية أيضاً في توسيع دور فريق الخبراء كيما يشمل تقديم المساعدة والدعم التقنيين في مجالات إدارة الضرائب، وفرض الضرائب على النطاق الدولي، والتسعير التحويلي، والتفاوض بشأن المعاهدات الضريبية. ومن شأن هذه المساعدة أن تُعين الدول الأعضاء على تقليل التهرب الضريبي

وتجنب دفع الضرائب على النطاقين الوطني والدولي وأن تيسر حل المنازعات المتعلقة بالمعاهدات، والتفاوض بشأن المعاهدات الضريبية وأن تسهم بالتالي في تحسين التوزيع الدولي للدخول وفي التنمية الدولية الموسعة.

٨ - وأقر فريق الخبراء جدول الأعمال التالي (ST/SG/AC.8/1995/L.1):

- ١ - افتتاح الاجتماع.
- ٢ - ملاحظات يدلي بها المدير وأمين فريق الخبراء.
- ٣ - انتخاب أعضاء المكتب.
- ٤ - إقرار جدول الأعمال وتنظيم الأعمال.
- ٥ - الضرائب على فئات خاصة: المدرسين والطلبة.
- ٦ - التسعير التحويلي وبخاصة في سياق تسعير المنتجات الأولية بين الجهات ذات الصلة ببعضها، وترتيبات تقاسم التكاليف وتوفير الخدمات.
- ٧ - المعاملة الضريبية للصكوك المالية الجديدة (الصكوك المهجنة).
- ٨ - مناقشة المشروع المنقح لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية و "دليل التفاوض على المعاهدات الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية".
- ٩ - مواضيع أخرى.
- ١٠ - الترتيبات المتعلقة بالاجتماع الثامن.
- ٩ - وستنشر وثائق الاجتماع في الجزء الثاني من تقرير فريق الخبراء عن اجتماعه السابع.
- ١٠ - وقد سُمي فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية بهذه التسمية في قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ١٣/١٩٨٠ المؤرخ ٢٨ نيسان/أبريل ١٩٨٠ لكي يواصل الفريق الأعمال التي

بدأها فريق الخبراء المعني بالمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، الذي أنشأه المجلس ابتداء بقراره ١٢٧٣ (د - ٤٣) المؤرخ ٤ آب/أغسطس ١٩٦٧.

#### أولا - الضرائب على فئات خاصة: الطلاب والمدرسين

١١ - نظر فريق الخبراء في ثلاث مسائل هي: هل ينبغي حذف الفقرة ١ (ج) من المادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية؛ وهل ينبغي حذف الفقرة ٢ من المادة ٢٠؛ وهل ينبغي أن تتضمن الاتفاقية النموذجية مادة مستقلة عن الضرائب على المدرسين والباحثين الزائرين.

#### ألف - المادة ١٤ (١) (ج)

١٢ - تم النظر في مسألة حذف الفقرة ١ (جيم) من المادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية أو الإبقاء عليها. ويسمح هذا الحكم بإخضاع الأجر المتأتي لقاء خدمات شخصية مستقلة للضريبة عند المنع إذا جاوز مبلغا محددًا ومقررًا في المفاوضات الثنائية، حتى لو لم يكن لدافع الضرائب قاعدة ثابتة في بلد المنع وبغض النظر عن طول فترة وجود دافع الضرائب في هذا البلد.

١٣ - وشملت المسائل التي تناولها فريق الخبراء مدى أهمية هذه المادة لجميع البلدان وخاصة البلدان النامية التي تقدر الضرائب أساسًا، أو حصراً، على أساس مصدر الدخل، والأثر الذي يترتب عليه التضخم على أي عتبة نقدية ينص عليها من حين لآخر. وشملت الاعتبارات الأخرى الأطر الزمنية القصيرة التي تقدم فيها بعض الخدمات وضرورة الإقرار حسب الأصول بأي تكاليف تحضيرية متكبدة في بلد الإقامة.

١٤ - وأشار أيضاً إلى أنه خلال فترة الـ ١٥ عاماً التي استخدمت فيها الاتفاقية النموذجية، لم يدرج هذا الحكم في أغلبية المعاهدات المبرمة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

١٥ - وبعد المناقشة، خلص فريق الخبراء إلى أن أغلبية، لكن دون الوصول بعد إلى توافق في الآراء، تؤيد حذف الفقرة ١ (ج) من المادة ١٤.

#### باء - المادة ٢٠ (٢)

١٦ - لاحظ فريق الخبراء أن الهدف من المادة هو منح الطلاب الزائرين جميع المزايا الضريبية المسموح بها للمقيمين. ولوحظ أنه قد يتعذر تحقيق التكافؤ من الناحية العملية بين أفراد هذه الفئة من دافعي الضرائب في البلدان التي يخضع الطلاب المقيمون فيها لضرائب على دخولهم الشاملة المتأتية من جميع المصادر بينما لا يخضع الطلاب الزائرون للضريبة إلا على دخولهم المتأتية من مصادر في البلد الذي يقومون بزيارته.

١٧ - وأشير إلى احتمال وجود تناقض في الفقرة ٤ من المادة ٢٤ (الجملة الثانية) التي تنص على أنه ليس من المطلوب من أي بلد أن يمنح عدم المقيمين أي مخصصات شخصية أو إعانات أخرى بسبب المركز المدني أو المسؤوليات العائلية، التي قد يسمح بها لدفعي الضرائب المقيمين.

١٨ - وبعد المداولات، انتهى الأمر إلى أن أغلبية فريق الخبراء، وإن لم يكونوا كلهم، أيدت حذف الفقرة ٢ من المادة ٢٠.

#### جيم - المادة المتعلقة بالمدرسين

١٩ - نظر فريق الخبراء في إدراج مادة تتعلق بالمدرسين الزائرين في الاتفاقية النموذجية.

٢٠ - وفي الاتفاقية النموذجية الحالية، يخضع المدرسون للمادة ١٤ إذا قدمت خدمات التدريس بصفة مستقلة؛ ويخضعون للمادة ١٥ إذا كانت الخدمات غير مستقلة؛ وللمادة ١٩ إذا دفعت الأجر دولة متعاقدة. وتتضمن معاهدات كثيرة مادة أو فقرة إضافية تتناول، بالتحديد، المدرسين وفي بعض الأحيان الباحثين فتعفيهم، إلى الحد الأمثل من الضرائب في بلد المنبع إذا لم تتجاوز مدة إقامتهم فترة محددة. وقد تم التأكيد على أن هذه المسألة هامة لكثير من البلدان، ولا سيما البلدان النامية.

٢١ - وقد لوحظ أن المادتين ١٤ و ١٥ لم تستثنيا أجر المدرس الزائر من الضرائب في المنبع لأنهما تسمحان بشكل عام بفرض ضرائب في المنبع على مقدمي الخدمات المتواجدين في البلد المضيف لمدة تزيد على ١٨٣ يوما وأن هناك مهامًا تدريسية كثيرة تزيد مدتها عن هذه المدة.

٢٢ - وقد أشير إلى أن الاتفاقية النموذجية ينبغي ألا تشمل سوى الأحكام التي يوجد بشأنها توافق في الآراء، وأنه لم يتم التوصل بعد إلى توافق في الآراء في هذه الحالة. ويمكن لهذه المادة أن تمثل سابقة قد تؤدي إلى مطالبات وكثير من الفئات الأخرى المستحقة للإعفاء من الاتفاقية. وقد لوحظ أن الغرض من معاهدات ضريبة الدخل هو تعزيز المبادلات من جميع الأنواع. وعدم وضع أحكام محددة لفئات أو أنشطة معينة بصرف النظر عن أهمية الخدمات التعليمية والثقافية.

٢٣ - وقد ووفق بصفة عامة على أن المواد الأخرى القابلة للتطبيق في الاتفاقية النموذجية توفر حماية مناسبة من الازدواج الضريبي؛ وأي بلد مضيف يرغب في توفير حافز للمدرسين الزائرين، يمكنه أن يفعل ذلك من جانبه فقط.

٢٤ - ووفق على أن إدراج أي مادة تتعلق بالمدرسين في الاتفاقية النموذجية، لا ينبغي أن يترتب عليها إعفاء أي مدرس من الضريبة سواء في بلد المنبع أو في البلد المضيف.

٢٥ - وقد برز حل وسط محتمل: بدلا من تعديل الاتفاقية النموذجية لإدراج مادة بشأن المدرسين الزائرين، يمكن إدراج إضافة إلى التعليق تسدي المشورة إلى المفاوضات الثنائية المتعلقة بالموضوع، على نحو ما حدث في معاهدات مماثلة.

٢٦ - وبناء عليه، شكل فريق الخبراء المخصص لجنة صياغة، تولت صياغة اللغة اللازمة لإدراجها في التعليق المتعلق بالاتفاقية النموذجية.

### ثانيا - أسعار نقل التكنولوجيا

٢٧ - يمكن وصف موضوع أسعار نقل التكنولوجيا بأنه مسألة من أهم وأصعب المشاكل التي نجمت من عولمة الأنشطة التجارية. وقد لوحظ أن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي نظرت في المسألة طويلا على مدار عدة سنوات وأن اللجنة التوجيهية حددت، في اجتماعها الذي عقد في حزيران/يونيه ١٩٩٥، خمس مسائل كي ينظر فريق الخبراء فيها هي:

(أ) القدرات الإدارية الكفيلة بالتعامل مع مسائل أسعار نقل التكنولوجيا؛

(ب) مساعدة البلدان المتقدمة النمو للبلدان النامية في مجال إنفاذ أسعار نقل التكنولوجيا؛

(ج) معاملة السلع التامة الصنع مقابل معاملة السلع الأولية؛

(د) تبادل المعلومات؛

(هـ) آليات التعديلات المتبادلة.

٢٨ - ووافقت اللجنة التوجيهية على أن نظر فريق الخبراء في مسائل أسعار نقل التكنولوجيا مسألة هامة لضمان تمثيل مصالح البلدان النامية والبلدان المتقدمة النمو على السواء بالشكل المناسب في أي توافق دولي في الآراء بشأن تلك المسائل.

٢٩ - وقد أشير إلى استعراضات منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بمسائل أسعار نقل التكنولوجيا التي بدأت بتقرير صدر في عام ١٩٧٩ وانتهت مؤخرا بنشر "المبادئ التوجيهية لأسعار نقل التكنولوجيا" في عام ١٩٩٥. وتنوي منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تكملة "المبادئ التوجيهية" بفضول إضافية بشأن أسعار نقل الأصول غير المادية وترتيبات تقاسم التكاليف.

٣٠ - كذلك تدرس منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إمكانية التحكيم في منازعات أسعار نقل التكنولوجيا. وقد نظرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، عند صياغتها "للمبادئ التوجيهية" في تعليقات البلدان النامية، وتخطط لعقد اجتماعات أخرى مع البلدان النامية بشأن هذا الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك فإن بعض أعضاء منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الذين يشاركون بنشاط في مشروع أسعار نقل التكنولوجيا يفعلون ذلك لاهتمامهم الشديد بالحفاظ على قواعدهم الضريبية كبلدان منبع وكمستجيبين للمنتجات الأولية.

٣١ - وفي اجتماع اللجنة التوجيهية الذي عقد في حزيران/يونيه ١٩٩٥، تم الإعراب عن تحفظات بشأن الآثار المترتبة على ترتيبات تقاسم التكاليف في البلدان النامية. وقد قيل إن التكنولوجيا الجديدة لا تنقل إلى البلدان النامية في معظم الحالات إلا بعد عقود طويلة من اختراعها، وإن الأثر المتمخض عن تقاسم التكاليف في نفقات البحث والتطوير قد يكون توزيع أجزاء من هذه النفقات على البلدان النامية حتى وإن كانت الفوائد التي ستعود على هذه البلدان من هذا البحث والتطوير بعيدة للغاية على مدار الزمن. وينبغي، إذا ما وجد إطار مناسب لتقاسم التكاليف، ألا يتم توزيع المصروفات على بلد معين إلا بما يعكس، بالشكل المناسب، الفوائد التي عادت على هذا البلد من هذه النفقات.

٣٢ - وقد رثي أن أسعار نقل التكنولوجيا ليست محل خلاف بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية؛ فجميع البلدان تواجه المشكلة الرئيسية المتمثلة في تنفيذ مبدأ المنافسة المطلقة في العلاقات. وعلاوة على ذلك، فكثير من البلدان النامية تعتبر متقدمة النمو إلى حد بعيد في جوانب معينة من اقتصاداتها مثل الصناعات التحويلية للتصدير ومن ثم فإنها تواجه نفس المصاعب في هذا المجال مثل البلدان الصناعية.

٣٣ - ولوحظ أن هناك حاجة إلى دراسة الروابط بين القيمة المقدرة للجمارك وأسعار نقل التكنولوجيا لأغراض ضريبة الدخل. ويمكن أن ينشأ تضارب بين وكالة الجمارك التي تسعى إلى الوصول بقيمة السلع إلى حدها الأقصى عند دخولها البلد وإدارة الضرائب التي تسعى إلى التقليل إلى أدنى حد من أسعار نقل التكنولوجيا التي تستورد بها السلع.

٣٤ - واقترح أن يعمل فريق الخبراء بشكل وثيق مع منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في مجال أسعار نقل التكنولوجيا، وأن يسجل بالشكل الواجب أي نقاط خروج عن استنتاجات المنظمة ويحددها كمجالات تحتاج إلى المزيد من النظر والتوجيه لمساعدة الدول الأعضاء على استخدام الاتفاقية النموذجية.

٣٥ - ونوقشت مسألة تعيين هيئة دولية لتناول مسألة أسعار نقل التكنولوجيا. وأشار إلى تقرير أعده خبير استشاري لإدارة خدمات الدعم والإدارة من أجل التنمية التابعة للأمانة العامة للأمم المتحدة عنوانه "أسعار نقل التكنولوجيا وضريبة الدخل الدولي في البلدان النامية" (ST/SG/AC.8/1995/L.8). واقترح التقرير أن تضطلع المنظمة الدولية بما يلي: (أ) إعداد مجموعة موحدة من مبادئ أسعار نقل التكنولوجيا تعمل بها جميع البلدان المساهمة في المبادرة؛ (ب) صياغة أنظمة ونماذج يمكن بمقتضاها لشركة تؤدي أعمالاً في

بلدين مساهمين أو أكثر أن تقدم نموذجا وحيدا تحدد به دخلها في البلدان المختلفة؛ (ج) تشكيل فريق خبراء مثل مهنيي الضرائب المتقاعدين لإسداء المشورة إلى البلدان والمساعدة على تسوية المنازعات.

٣٦ - ورغم أن الاقتراح السالف الذكر حظي بالتأييد بصفة مبدئية، فقد رثي أنه يلزم أيضا أن تقوم بلدان عديدة بمعالجة مسائل الإدارة الضريبية وتثقيف دافعي الضرائب وكذلك الافتقار إلى مراجعة الحسابات وغيرها من الموارد اللازمة لتنفيذ قواعد أسعار نقل التكنولوجيا. واقترح أن تقوم هيئة دولية من النوع المقترح بمساعدة البلدان على معالجة هذه المشاكل.

٣٧ - وحددت أيضا أوجه قصور في الاقتراح. فرغبة البلدان في قبول مجموعة عامة من مبادئ أو قواعد أو أنظمة أسعار نقل التكنولوجيا قد يحدها أي انتقاص من سيادتها قد يفرض عليها. وعلاوة على ذلك، قد لا يتسنى من الناحية السياسية قبول الفكرة في أي وقت في المستقبل القريب لأنها تمثل نموذجا جديدا. وأشار إلى تجربة الاتحاد الأوروبي في إعداده لاتفاقية متعددة الأطراف بشأن تحكيم المنازعات الضريبية المتصلة بأسعار نقل التكنولوجيا، بدأ نفاذها اعتبارا من مطلع عام ١٩٩٥ أي بعد ٢٠ سنة من بدء العمل فيها، كدليل على البطء الذي تقبل به مبادرات جديدة في هذا السياق.

٣٨ - ونظر في نهج عملي أكثر من ذلك، وهو إدراج فقرات التحكيم في المعاهدات الثنائية لحل منازعات أسعار نقل التكنولوجيا بين البلدان. ولوحظ أن هذا المفهوم سيوفر آلية مستمرة لحل المنازعات بدلا من طلب هيئة تحكيم منفصلة لكل حالة.

٣٩ - وذكر أن احتياجات العديد من البلدان النامية في هذا المجال ذهبت إلى أبعد من حل المنازعات وأنه إذا كانت الموارد المطلوبة لإعداد قضايا أسعار نقل التكنولوجيا غير متوفرة في بلد ما فلن تكون هناك نزاعات تتطلب الحل. والأهم من ذلك بالنسبة لأي هيئة دولية أن تقدم المساعدة والتدريب في المجال التقني إلى الإدارات الضريبية في البلدان التي ليست لديها خبرة فنية وموارد في هذا المجال. وتمثل الاحتياجات الأولية للبلدان النامية في الحصول على المعلومات المتعلقة بأسعار نقل التكنولوجيا التي تبلغ عنها الشركات، وكذلك في تطوير قدرات تجهيز المعلومات.

٤٠ - واتفق على تعيين لجنة صياغة لإعداد مقترحات بشأن الأنشطة التي سيضطلع بها فريق الخبراء في مجال أسعار نقل التكنولوجيا. وقد أبلغت توصيات لجنة الصياغة فيما بعد إلى فريق الخبراء مع التوصيات اللازمة.

### ثالثا - الصكوك المالية الجديدة

٤١ - قدم المستشار الخاص للأمين معلومات موجزة لفريق الخبراء بشأن الجانِب التقني المعقد للصكوك المالية الجديدة. ولوحظ أنه يمكن تقسيم هذه الصكوك إلى ثلاث مجموعات هي: صكوك الدين، ومن بينها



سندات مصدرة بخضم؛ وصكوك مالية مشتقة (Derivatives)؛ ومستندات هجينة تكون فيها الصكوك المالية المشتقة جزءاً لا يتجزأ من صكوك الدين.

٤٢ - وتأتي الصكوك المالية المشتقة بدورها في ثلاث مجموعات متنوعة رئيسية هي: الخيارات؛ ومستندات الصرف الآجل، ومن بينها المستندات الآجلة المتبادلة - المتجر بها، وعقود الصرف الآجل المتفاوض عليها سرا؛ وعقود الأصول الافتراضية (national principal contracts). ومن أحدث هذه الصكوك نشأة عقود الأصول الافتراضية التي تشمل مبادلات ائتمانية من أنواع مختلفة من بينها مثلاً مبادلات أسعار الفائدة ومبادلات العملات النقدية ومبادلات رأسمال السهمي (Equity swaps)، وأدوات شبيهة بالخيارات معروفة باسم السقف (caps) والأرضيات (floors) والنهائيات العليا والدنيا للفائدة (collars).

٤٣ - وقد تمخضت الصكوك المالية المشتقة وغيرها من الصكوك المالية الجديدة عن طائفة واسعة من المشاكل الضريبية. فعندما يُصدر صك دين بخضم، تتألف الفائدة الناجمة عن الصك كلياً أو جزئياً من تراكم الخضم، ولكن إذا كانت الضريبة على الدخل الآتي من الفوائد لا تتوجب إلا عند دفع الفائدة كما هي الحال في ظل خطة استبقاء ضريبي خاصة بالفوائد التي تدفع للأجانب، فإن استخدام السندات المخصومة عوضاً عن السندات المدرة للفوائد يؤدي غالباً إلى إلغاء الضريبة أو تأجيلها على الأقل.

٤٤ - وعلاوة على ذلك، وبالنظر لإمكانية جمع الصكوك المالية المشتقة بطرق تحاكي السلوك الاقتصادي للصكوك المالية غير المشتقة (فقد تنشأ، على سبيل المثال، عن سند مقترن بمجموعة من الخيارات نفس النتائج الاقتصادية التي تنشأ عن ملكية سهم من سند مالي)، فيإمكان دافعي الضرائب أن يستخدموا الصكوك المالية المشتقة للتهرب من العواقب الضريبية غير المرغوب فيها. وبعبارة أخرى، إذا لم تكن القواعد الضريبية المتعلقة بمختلف أنواع أدوات الاستثمار متسقة تماماً، فيإمكان دافعي الضرائب أن يستخدموا الصكوك المالية المشتقة لاختيار أفضل معاملة ضريبية مناسبة لهم، إضافة إلى ذلك، فإن تحقيق الاتساق الكامل أمر صعب، إن لم يكن مستحيلاً، بسبب تباين الصكوك المختلفة عن بعضها بطرق جرى العادة على اعتبارها وثيقة الصلة بالضرائب، من قبيل العائدات المتوقعة من صك دين مقابل العائدات غير المتوقعة الآتية من معظم استثمارات رأس المال السهمي.

٤٥ - ومن ناحية أخرى، قد تقضي القواعد الضريبية على الاستخدامات القيمة اقتصادياً للصكوك المالية المشتقة. وجرت العادة على استخدام الصكوك المالية المشتقة للحماية من الأخطار التجارية والمالية (على سبيل المثال، يمكن استخدام مبادلات أسعار الفائدة لتجنب خطر سعر الفائدة في ظل اقتراض تم الحصول عليه بسعر متغير)، ولربما تكون الحماية الكاملة قبل الضريبة حماية سيئة جداً بعد الضريبة إذا لم يجر تنسيق ضريبة الحماية مع ضريبة العملية أو الاستثمار الأمر الذي يثير إمكانية حماية المخاطرة. ويمكن أن ينشأ سوء تنسيق إذا تعرضت الحماية أو النشاط أو الاستثمار المحمي لحالات متميزة متباينة مثل الدخل العادي مقابل أرباح رأس المال أو حدوث تفاوت في التوقيت من قبيل فرض ضريبة على أحدهما على أساس التحقق بينما تفرض الضريبة على الآخر على أساس الاستحقاق.

٤٦ - كما تثير الصكوك المالية المشتقة وغيرها من الصكوك المالية الجديدة مسائل كثيرة في ظل المعاهدات. ولم يكن من الواضح في حالات كثيرة ما إذا كان الدخل الآتي من هذه الصكوك يخضع للمادة المتعلقة بالأرباح التجارية أو الأرباح الرأسمالية أو المادة المتعلقة بأنواع أخرى من الدخل. وتتوقف الاجابات على هذه الأسئلة في أغلب الأحيان على طبيعة الصك ذاته، وبالوصف المميز للصك بموجب القانون الوطني للبلد الموجب للضريبة والأسئلة التي ما زالت بلا جواب الناشئة عن تفسير المعاهدات.

٤٧ - واتَّفَقَ على ضرورة رفع مستوى العلم بهذه الآليات بصفة عامة وبآثارها على فرض الضرائب قبل أن يتمكن فريق الخبراء من الدخول في حوار مفيد حول مسائل تقنية معقدة من هذا النوع. ولاحظ فريق الخبراء أن النظر في هذه المسألة الهامة لا يزال في مراحله الأولية وأنه لا بد من إجراء مزيد من التحليل.

#### رابعا - رصد أثر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي على المفاوضات الثنائية، ومناقشة مشروع تنقيح تلك الاتفاقية

٤٨ - تختلف اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المعتمدة في عام ١٩٧٩ عن اتفاقية عام ١٩٩٢ النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للإزدواج الضريبي على الدخل ورأس المال من حيث أن بعض الأحكام الواردة في مواد معينة منها أخذت أوضاع البلدان النامية في الحسبان. ورصد أثر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هو عمل يستند إلى اختصاصات فريق الخبراء التي يشترط أحد أحكامها إجراء دراسة مستمرة للاتفاقية النموذجية والنظر في خبرات البلدان في التطبيقات الثنائية للاتفاقية النموذجية. وتمثل أهداف الاستعراض في تبيان المشاكل الخاصة التي ووجهت في أثناء التعامل مع النموذج، والحلول الممكنة؛ وفي توضيح معنى العبارات المشوبة بعدم الدقة؛ وفي إبراز الآراء المختلفة التي قد تتخذ إزاء مفاهيم أو عبارات معينة؛ وفي الإشارة إلى الحلول الوسط الممكنة.

٤٩ - وناقش فريق الخبراء الاتفاقية النموذجية في إطار عنوانين هما على وجه التحديد: مواد الاتفاقية ذاتها والدليل ذي الصلة المنوه عنه أعلاه.

٥٠ - وقبل دراسة تنقيح الاتفاقية النموذجية، جرى النظر في تقرير بعنوان "الاتجاهات السائدة في المعاهدات الضريبية التي جرى التفاوض عليها مؤخرا بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية" (ST/SG/AC.8/1995/L.9)، وهو تقرير أعده خبير استشاري لإدارة خدمات الدعم والإدارة من أجل التنمية. وتقرن الوثيقة، التي تغطي ما يزيد على ٥٠ معاهدة أبرمت خلال السنوات العشر الأخيرة، كل معاهدة من تلك المعاهدات بكل من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على السواء، وتبين الاتجاهات السائدة في صياغة المعاهدات الناشئة عن تلك المقارنة. وقد شرع بالدراسة نتيجة للقرارات التي اتخذتها اللجنة التوجيهية في اجتماعها المعقود في حزيران/يونيه ١٩٩٥.

٥١ - وأشير مرة أخرى إلى مجموعة معاهدات الأمم المتحدة المتعلقة بالضرائب، وهي مجموعة تنشر فيها المعاهدات الثنائية التي تعقدها الدول الأعضاء. ووافق المشتركون على تزويد الأمانة العامة للأمم المتحدة بنسخ من الاتفاقيات الضريبية الثنائية الجديدة وذلك بجميع اللغات التي أبرمت بها من أجل دعم المجموعة دعماً كاملاً.

٥٢ - كما وجهت أنظار المشتركين إلى قاعدة البيانات التي يحتفظ بها المكتب الدولي للتوثيق المالي والتي تتضمن نصوص ٣٠٠ ١ اتفاقية ضريبية، بما فيها خصوصاً جميع الاتفاقيات القائمة.

٥٣ - واتفق على تسهيل تبادل المعلومات بين الأمانة العامة وقاعدة البيانات من أجل الاضطلاع باستقصاء شامل للمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية التي تتضمن الأحكام المتميزة لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٥٤ - وأشير إلى أن المناخ الذي جرى فيه التفاوض على المعاهدات الضريبية مناخ نشط ومتغير باستمرار. ومن شأن تنقيح الاتفاقية النموذجية أن يمثل مساهمة كبرى تدعم عملية التفاوض لأن الاتفاقية النموذجية استخدمت على نطاق واسع في التفاوض على المعاهدات.

٥٥ - ثم نظر فريق الخبراء في مشروع منقح لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المتعلقة بالإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية (ST/SG/AC.8/1995/WP.9) يأخذ في الحسبان التغييرات التي أدخلت على اتفاقية عام ١٩٩٢ النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بالإضافة إلى الأحكام التي تظهر عادة في المعاهدات المبرمة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

٥٦ - وأشير إلى أن التغييرات التي أدخلت على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لعام ١٩٩٢ كانت نتيجة مداولات مستفيضة على مدى عدة سنوات ونطاق واسع من المشاركين، مما يشير إلى أن فريق الخبراء قد يتوقع بالمثل ألا يتم التوصل إلى اتفاق بشأن تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية إلا بعد فترة معقولة من المشاورات.

٥٧ - وبعد أخذ هذا القيد في الاعتبار، اقترح أن يركز فريق الخبراء على مسائل معينة عن طريق اختيار المواضيع التي تتسم بأهمية كبرى في المفاوضات بشأن المعاهدات بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

٥٨ - وبالإضافة إلى ذلك، اتفق على أن يطلب إلى جميع الدول الأعضاء في الأمم المتحدة تقديم مقترحات تبرز فيها المسائل التي سينظر فيها فريق الخبراء.

٥٩ - وافق على أن تتولى تنسيق مسؤولية تنظيم هذا العمل لجنة توجيهية ستقدم تقريرا عن التقدم المحرز إلى الاجتماعات المقبلة لفريق الخبراء. وتتولى الأمانة العامة تسمية أعضاء فريق الخبراء الذين سيكونون أعضاء في اللجنة التوجيهية وتثبت تعيينهم. وسيتم إبلاغ فريق الخبراء بعد أن تجتمع اللجنة التوجيهية بصورة رسمية.

٦٠ - واقترح أن تجتمع اللجنة التوجيهية مرة على الأقل، وربما مرتين، قبل الاجتماع الثامن لفريق الخبراء، وأن يتولى فريق الخبراء تقديم المشورة لأعمال اللجنة التوجيهية في ذلك الاجتماع.

٦١ - وتم النظر في مسألة ما إذا كان هدف التنقيح هو التوصل إلى اتفاقية نموذجية جديدة للأمم المتحدة أو إصدار إضافات إلى الاتفاقية النموذجية الحالية عندما يتم التوصل إلى اتفاق بشأن كل تغيير من التغييرات المحددة.

٦٢ - وتم التوصل إلى توافق في الآراء في فريق الخبراء مفاده ألا يتخذ قرار بشأن هذه المسألة وأن تنظر اللجنة التوجيهية في كلا الخيارين لدى تقديم توصياتها.

٦٣ - وتولى المشاركون تحديد المسائل التي قد تنظر فيها اللجنة التوجيهية في مداولاتها الأولية، بما في ذلك المواد المتعلقة بالفائدة والأرباح والعائدات والمكاسب الرأسمالية؛ ومبدأ قوة الجذب الوارد في الفقرة ١ من المادة ٧ والفقرة ٣ من المادة ٧ (توزيع المصاريف على المنشآت الدائمة)؛ وخصم الضرائب؛ وأحكام تحديد المنافع؛ والتسعير التحويلي؛ والمدرسين.

٦٤ - ولدعم عملية المفاوضات المستمرة بشأن المعاهدة ونظرا لطول العملية التي ينطوي عليها إبرام أي تنقيحات، فقد أشار فريق الخبراء إلى أن من المفيد في الوقت نفسه إعادة طبع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ١٩٨٠. وطلب إلى الأمانة العامة تيسير إعادة طبع الاتفاقية النموذجية بعدد كاف من النسخ.

#### خامسا - توسيع نطاق الدور الذي يضطلع به فريق الخبراء فيما يتصل بالمساعدة التقنية في الضرائب الدولية

٦٥ - وتم النظر في توسيع نطاق الدور الذي يضطلع به فريق الخبراء بحيث يشمل تقديم المساعدة التقنية في مجال الضرائب الدولية.

٦٦ - وبالرغم من أن فريق الخبراء هو من هيئات تقرير السياسات بصورة رئيسية، فقد طلب إليه تقديم المساعدة التقنية في ميدان إدارة الضرائب، والضرائب الدولية، والتفاوض على المعاهدات الضريبية. وتنص هذه المساعدة على بناء القدرات في البلدان النامية، لتمكينها من التفاوض على المعاهدات الضريبية

بفعالية أكبر وتوليد إيرادات إضافية من أجل النمو الاجتماعي - الاقتصادي وتيسير حل أي نزاع بشأن المعاهدات.

٦٧ - وكانت إدارة خدمات الدعم والإدارة من أجل التنمية وغيرها من المنظمات تقدم هذه المساعدة التقنية بما في ذلك عقد الحلقات الدراسية التدريبية، وينبغي تنسيق أي جهد يقوم به فريق الخبراء مع هذه الجهود الأخرى. وعملا بالطلبات التي قدمت في الاجتماع السادس لفريق الخبراء، فقد تولت الأمانة العامة مهمة غرفة مقاصة لتبادل المعلومات بشأن الاتفاقيات الضريبية وأبدت استعدادها لتقديم المساعدة في المسائل الضريبية الدولية.

٦٨ - ولاحظ فريق الخبراء الوثيقة المعنونة "الاقتراح المتعلق بإمكانية توسيع الدور الذي يضطلع به فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية" (ST/SG/AC.8/1995/WP.4)، التي وضعتها الأمانة العامة استجابة لطلب قدمته اللجنة التوجيهية في دورتها المعقودة في حزيران/يونيه ١٩٩٥.

٦٩ - ويدعو هذا الاقتراح إلى عقد خمس حلقات عمل أقليمية سنوية، بدءاً من عام ١٩٩٧، وتشجيع تطوير الخبرة في فرض الضرائب الدولية في جميع أنحاء العالم، مع التركيز بوجه خاص على منع التهرب من الضرائب وتفاديها، ومنع الازدواج الضريبي. ويمكن عقد حلقات العمل في مقر الأمم المتحدة وفي أفريقيا وآسيا وأوروبا وأمريكا اللاتينية، كما اقترح أن يحضر كلا من هذه الحلقات عدد لا يتجاوز ٣٥ مشتركاً من جميع المناطق وأن تدعى الحكومات إلى إيفاد مشتركين إضافيين على نفقتها.

٧٠ - وبموجب هذا الاقتراح، تتألف حلقات العمل، التي يمكن تنظيمها تحت إشراف فريق الخبراء، من محاضرات، وتدريب وتوجيه عملي بالاستناد إلى دراسات حالات إفرادية. ويتولى إدارتها أعضاء فريق الخبراء، إلى جانب خبراء في الضرائب الدولية من صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والمنظمات المالية الإقليمية ودون الإقليمية، والجامعات التي تقدم برامج في مجال الضرائب الدولية، بالاعتماد على توفر هؤلاء الخبراء.

٧١ - كما ستوفر كل حلقة من حلقات العمل منتدى لتبادل الخبرات فيما بين مدراء الضرائب من مختلف المناطق. ويتوقع من خريجي حلقات العمل أن يعملوا كمدرسين، ينقلون المعرفة التي حصلوا عليها في حلقات العمل إلى زملائهم في إدارات الضرائب التابعة لبلدان كل منهم.

٧٢ - وأشار فريق الخبراء إلى ضرورة تنسيق برنامج المساعدة التقنية المقترح مع الجهود التي تبذلها المنظمات الأخرى.

سادسا - الاجتماع الثامن لفريق الخبراء

- ٧٣ - وافق فريق الخبراء على جدول الأعمال المؤقت التالي لاجتماعه الثامن:
- ١ - افتتاح الاجتماع.
  - ٢ - ملاحظات يدلي بها المدير وأمين فريق الخبراء.
  - ٣ - انتخاب أعضاء المكتب.
  - ٤ - إقرار جدول الأعمال وتنظيم الأعمال.
  - ٥ - تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، و"دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية".
  - ٦ - الصكوك المالية.
  - ٧ - تحديد أسعار النقل.
  - ٨ - الملاجئ الضريبية، بما في ذلك تبادل المعلومات.
  - ٩ - مسائل أخرى.
  - ١٠ - الترتيبات المتعلقة بالاجتماع التاسع لفريق الخبراء.
- ٧٤ - وقرر فريق الخبراء بصورة مبدئية عقد اجتماعه الثامن في الفترة من ١٥ إلى ١٩ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٧.

-----