

Distr.: General
3 August 2010
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي

لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الدورة السادسة

جنيف، ١٨-٢٢ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٠
البند ٣ (هـ) من جدول الأعمال المؤقت*
المادة ١٣: الأرباح الرأسمالية

الفقرتان ٤ و ٥ من المادة ١٣ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للضرائب، والشروح ذات الصلة بهما

مذكرة من اللجنة الفرعية المعنية بالأرباح الرأسمالية**

أولاً - مقدمة

- ١ - خلال الدورة السنوية الخامسة للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية، المعقودة في جنيف في الفترة من ١٩ إلى ٢٣ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٩، انعقدت لجنة فرعية معنية بالأرباح الرأسمالية^(١).
- ٢ - وكلفت اللجنة الفرعية بما يلي:

* E/C.18/2010/1

** وجهات النظر والآراء المعرب عنها في هذه المذكرة هي للجنة الفرعية المعنية بالأرباح الرأسمالية (المنسق: السيد لياو) ولا ينبغي اعتبار أنها تمثل بالضرورة وجهات نظر وآراء الأمم المتحدة.

(١) E/2009/45، الفقرة ١٠.



تقوم اللجنة الفرعية بإجراء التحليلات وتعرض على نظر اللجنة مقترحات بشأن ما يلي:

- (أ) إعادة صياغة شرح الفقرة ٥ الجديدة من المادة ١٣؛
- (ب) معالجة مسائل التعسف فيما يتصل بالفقرة ٥ ومسائل السياسة العامة التي تتيح إعادة هيكلة معقولة؛
- (ج) معالجة مسائل الامتثال في الفقرة ٤ وإمكانية إعادة صياغة هذه الفقرة.
- تقدم اللجنة الفرعية تقريراً عن التقدم الذي أحرزته خلال الدورة السنوية القادمة للجنة.
- ٣ - تمثل هذه المذكرة التقرير المرحلي المطلوب تقديمه عن أعمال اللجنة الفرعية.

ثانياً - الفقرة ٥ الجديدة من المادة ١٣

- ٤ - تنص الفقرة ٥ من المادة ١٣ في صيغتها الجديدة، التي وافقت عليها اللجنة في دورتها السنوية الرابعة المعقودة في عام ٢٠٠٨^(٢)، على ما يلي:
- يجوز أن تخضع للضريبة في دولة متعاقدة أخرى الأرباح، غير تلك التي تنطبق عليها الفقرة ٤، التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في أسهم شركة مقيمة في تلك الدولة الأخرى إذا كان المتصرف، في أي وقت خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة لذلك التصرف، يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن _____ في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من رأسمال تلك الشركة.
- ٥ - ولم يتم حينذاك إعداد شرح الفقرة الجديدة، وطلب إلى اللجنة الفرعية أن تقدم نصاً مقترحاً كي تنظر فيه اللجنة. وفيما يلي مقترح اللجنة الفرعية.

ثالثاً - الشرح المقترح

- ٦ - تقترح اللجنة الفرعية الشرح التالي ليحل محل الفقرات الحالية من ٩ إلى ١١ من شرح المادة ١٣. وسيعاد بالتالي ترقيم الفقرتين ١٢ و ١٣ الحاليتين من الشرح، اللتين تتعلقان بالفقرة ٦ من المادة ١٣، ليصبحا الفقرتين ١٧ و ١٨. وفيما يلي الفقرات المقترحة ٩ إلى ١٦:

(٢) E/C.18/2008/CRP.2، الفقرة ٨، و E/2008/45، الفقرة ٤٩.

٩ - يرى بعض البلدان أنه ينبغي أن يكون بوسع دولة متعاقدة أن تخضع للضريبة ربحاً متأتياً من التصرف في أسهم شركة مقيمة في تلك الدولة، سواء تم التصرف داخل تلك الدولة أو خارجها. بيد أنه سلم بأن الحق في الإحضاع للضريبة ينبغي أن يقتصر لأسباب إدارية على التصرف في أسهم شركة يمتلك المتصرف في رأس مالها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، في أي وقت خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة للتصرف، مساهمة كبيرة. وفي هذا السياق، يقصد بـ 'فترة الاثني عشر شهراً' فترة تبديء بتاريخ يتمثل في سنة تقويمية واحدة قبل تاريخ التصرف وتنتهي عند القيام بالتصرف. ويترك أمر تحديد ماهية المساهمة الكبيرة للمفاوضات الثنائية، التي يمكن خلالها تحديد نسبة مئوية متفق عليها.

١٠ - تنص هذه الفقرة على فرض الضريبة على ربح متأث من التصرف في أسهم على النحو المتوخى في الفقرة أعلاه لكنها تستثني الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم تنطبق عليها الفقرة ٤ من المادة ١٣ من الاتفاقية النموذجية. وتنص الصيغة بوضوح على أن أي ربح متأث من التصرف في أي عدد من الأسهم يجوز أن يخضع للضريبة في الدولة التي تقيم فيها الشركة ما دامت المساهمة كبيرة في أي وقت خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة للتصرف. وتحدد المساهمة الكبيرة وفقاً للنسبة المئوية من المساهمة التي تتقرر في المفاوضات الثنائية بهذا الشأن. وبالتالي، فحتى إذا تم التصرف في مساهمة كبيرة من خلال عدد من عمليات تحويل مساهمات أصغر، فإن الحق في الإحضاع للضريبة الذي تمنحه الفقرة يظل قائماً إذا جرى التصرف في الأسهم التي تم تحويلها في أي وقت خلال فترة الاثني عشر شهراً.

١١ - يعود لقانون الدولة الفارضة للضريبة أن يحدد ما هي المعاملات التي تؤدي إلى نشوء ربح من التصرف في الأسهم وكيفية تحديد مستوى أسهم المتصرف، وبخاصة كيفية تحديد حصة تحاز بصورة غير مباشرة. وقد تشمل الحيازة غير المباشرة في هذا السياق ملكية الأشخاص ذوي الصلة المنسوبة إلى المتصرف. وقد تكون قواعد مكافحة تجنب الضرائب في قانون الدولة الفارضة للضريبة مفيدة أيضاً في تحديد مستوى ما لدى المتصرف من أسهم مباشرة أو غير مباشرة. ويمكن من ناحية أخرى أن يتم، في نص المعاهدة نفسه أو الوثائق المتصلة به، التوسع في مدلول هذه المفاهيم.

”١٢ - نُظِرَ أيضاً 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 أساساً 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 أن تناقش هذا الأمر خلال المفاوضات الثنائية وأن تنص على ذلك على النحو اللازم في المعاهدات الضريبية الثنائية.

”١٣ - من المكلف فرض الضريبة على الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم مسعرة في أسواق الأوراق المالية. وإضافة إلى ذلك، قد تجد البلدان النامية أن من المجزي اقتصادياً تشجيع أسواقها الرأسمالية بعدم فرض الضرائب على الأرباح المتأتية من التصرف في الأسهم المسعرة في أسواق الأوراق المالية. ويمكن للبلدان التي ترغب في القيام بذلك أن تدرج في معاهداتها الضريبية الثنائية النص التالي:

’يجوز أن تخضع للضريبة في دولة متعاقدة أخرى الأرباح، غير تلك التي تنطبق عليها الفقرة ٤، التي يجنيها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في أسهم شركة مقيمة في تلك الدولة الأخرى، باستثناء الأسهم التي تتم فيها المتاجرة على نطاق كبير وبشكل منتظم في سوق معترف بها للأوراق المالية، إذا كان المتصرف، في أي وقت خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة لذلك التصرف، يملك بصورة أو غير مباشرة ما لا يقل عن _____ في المائة (تحدد النسبة المئوية عن طريق المفاوضات الثنائية) من رأسمال تلك الشركة‘.

ويمكن أن يتم، في نص المعاهدة نفسه أو في الوثائق المتصلة به، التوسع في مدلول عبارتي ”المتاجرة على نطاق كبير وبشكل منتظم“ و ”سوق معترف بها للأوراق المالية“.

”١٤ - قد يرى بعض البلدان أنه لا ينبغي السماح للدولة المتعاقدة التي تقيم فيها شركة ما بفرض ضريبة على التصرف في أسهمها إلا إذا كان جزء كبير من أصول الشركة موجوداً في تلك الدولة ويمكنها أن تلتزم في المفاوضات الثنائية إدراج تقييد من هذا القبيل.

” ١٥ - قد تلتبس بلدان أخرى مشاركة في مفاوضات ثنائية إسقاط الفقرة ٥ بكاملها، حيث ترى أن فرض الضريبة في الدولة مصدر الأرباح الرأسمالية في هذه الحالات قد ينشأ عنه ازدواج ضريبي في الشركة ذات الفروع، مما يعيق الاستثمار المباشر الأجنبي. وهذا الاعتبار ينطبق بوجه خاص على البلدان التي تطبق إعفاء سهما لا على الأرباح المتأتية من مساهمة كبيرة فحسب ولكن أيضا على الأرباح الرأسمالية المتأتية من الأسهم ذات الصلة بهذه الحيازة الكبيرة.

” ١٦ - في حال اختيار البلدان عدم فرض الضريبة على الأرباح التي يتم جنيها في أثناء عمليات إعادة تنظيم للشركات، فلها طبعاً الحرية في القيام بذلك“.

رابعا - مسائل التعسف فيما يتصل بالفقرة ٥ ومسائل السياسة العامة المتصلة بإعادة الهيكلة المعقولة

٧ - ترى اللجنة الفرعية أن مسائل التعسف فيما يتصل بالفقرة ٥ ومسائل السياسة العامة التي تتيح إعادة هيكلة معقولة تم تناولها بالقدر الكافي في الشرح المقترح للفقرة الجديدة، وكذلك في الجزء المعنون ”الاستخدام غير السليم للمعاهدات الضريبية“ وذلك في التعديلات على شرح المادة ١ التي سبق أن وافقت عليها لجنة الخبراء^(٣).

خامسا - مسائل الامتثال بالنسبة للفقرة ٤ وإمكانية تعديل الفقرة^(٤)

٨ - فيما يلي النص الحالي للفقرة ٤ من المادة ١٣:

” ٤ - الأرباح المتأتية من التصرف في أسهم رأس مال شركة أو حصة في شركة أشخاص أو استثمار أو شركة، 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 استثمار أو شركة غير شركة أو شركة أشخاص أو استثمار أو شركة تقوم بإدارة ممتلكات عقارية، تتألف موجوداتها أساسا بصورة مباشرة أو غير مباشرة من ممتلكات عقارية تستخدمها هذه الشركة أو شركة الأشخاص أو الاستثمار أو الشركة في أنشطتها التجارية.

(٣) E/C.18/2008/CRP.2، الفقرة ١٢.

(٤) قامت بصياغة هذا الجزء للجنة الفرعية السيدة أنيتا كابور، وهي عضو في اللجنة الفرعية.

” (٢) لأغراض هذه الفقرة، تعني كلمة ”أساساً“ 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 الاستثمار أو الشركة“.

٩ - ويرد أدناه بعض المسائل التي يتعين أن يعالجها دافع الضرائب وإدارات الضرائب لدى تطبيق الفقرة:

(أ) كيف لدافع الضرائب الذي يتصرف في أسهمه أن يعرف أن موجودات الشركة، التي تصرف في أسهمها، تتألف أساساً من ”ممتلكات عقارية“ واقعة في دولة بعينها ودفع ما عليه من التزامات ضريبية لتلك الدولة؟ ويوضع بيان الأصول والخصوم في صيغته النهائية في تاريخ بعينه، ويعكس وضع الأصول في ذلك التاريخ في حين أن التصرف قد يتم في تاريخ فاصل بين تاريخي صدور بياني الأصول والخصوم؛

(ب) من الممكن أيضاً ألا يكشف مكان وجود الممتلكات العقارية في بيان الأصول والخصوم المتاح في المجال العام. فأين يمكن لدافع الضرائب الحصول على المعلومات لتحديد التزاماته الضريبية؟ وقد يتفاقم الوضع في الحالات التي يتعامل فيها شخص ما في أسهم استناداً إلى حركة سعر شهادة السهم في سوق للأوراق المالية ولا يقوم بأي تحليل للبيانات المالية؛

(ج) لم تحدد عبارة ”الممتلكات العقارية“ المستخدمة في الفقرة. وتستخدم الفقرة ١ من المادة ١٣ هذه العبارة كذلك لكنها تشير إشارة واضحة إلى المادة ٦ وبالتالي فإن تعريف ”الممتلكات العقارية“ في المادة ٦ يرتبط بالفقرة ١ من المادة ١٣. بيد أنه لم ترد أي إشارة إلى المادة ٦ في المادة ٤. وانطلاقاً من هذا الإسقاط يستشف أنه، نظراً لعدم ورود تعريف لعبارة ”الممتلكات العقارية“ في المادة ٣، يتعين أن تأخذ العبارة مدلولها من القانون المحلي. وهناك رأي مخالف مؤداه أنه ينبغي أن يؤخذ حسب السياق بمدلول دولي لهذه العبارة يفضل على مدلول القانون المحلي. وثمة رأي آخر مفاده أن المادة ٤ تكفل الإبقاء على الحق في فرض الضريبة فيما يتصل بالممتلكات العقارية في الفقرة ١ في الظروف المبينة في الفقرة ٤ ويتعين تفسير ”الممتلكات العقارية“ على النحو المبين في الفقرة ١. ومما لا شك فيه أن هذا التباين في آراء الدولة المقيمة والدولة المصدر يمكن أن يتسبب في صعوبات لدافع الضرائب؛

(د) حددت كلمة ”أساساً“ فيما يتعلق بملكية ”الممتلكات العقارية“ لتعني أن قيمة هذه العقارات تفوق ٥٠ في المائة من مجموع قيمة جميع الأصول. والمسائل التي تحتاج إلى إيضاح هي:

١' تاريخ تحديد تلك القيمة؛

٢' ما إذا كان ينبغي النظر إلى القيمة باعتبارها القيمة الدفترية أم قيمة التكلفة أم القيمة السوقية العادلة؛

٣' ما هي الأصول التي تحسب؟ ويتعلق الأمر هنا بمعرفة ما إذا كانت جميع الأصول مدرجة كما هي واردة في الدفاتر أم أنه تدرج حتى الأصول غير الواردة في الدفاتر مثل الشهرة التجارية وغير ذلك من الممتلكات غير المادية؛

٤' في الحالة التي توجد فيها "الممتلكات العقارية" في الدولة ألف وتكون فيها الشركة مقيمة في الدولة باء، وتتم فيها المعاملات في الأسهم بين مقيمين في الدولة باء، قد لا يكون بإمكان إدارة الضرائب في الدولة ألف الوصول إلى المعلومات بشأن تلك المعاملات لتأكيد الحق في فرض الضريبة، لأن الشركة التي تم التصرف في أسهمها ليست في إقليمها؛

٥' قد تعلم إدارات الضرائب أو لا تعلم بالمحاولات التعسفية للمتلص من العملية الموصوفة في الفقرة ٤ من المادة ١٣، ولا سيما من جانب حملة الأسهم ذوي الحصص المهيمنة، إذ إن الشركة يمكنها أن تقترض على أمد قصير لجعل قيمة "الممتلكات العقارية" في الوقت المناسب أقل من نسبة ٥٠ في المائة.

١٠ - وترى اللجنة الفرعية أن من الضروري التحقق من الممارسات والأحكام القانونية التي تطبقها مختلف مناطق الاختصاص الضريبي لتأكيد حقها في فرض الضريبة من المصدر بموجب الفقرة ٤ من المادة ١٣ قبل النظر في إدخال تعديلات على هذه الفقرة. ومن الضروري أيضا التداول في اللجنة بشأن المسائل المطروحة في الفقرة ٩ من هذه الورقة للبت في التوجيه الذي يتعين أن يتضمنه الشرح لجعل الحكم فعالا قدر المستطاع.

سادسا - تفسير كلمة "غير مباشرة" في الفقرة ٤

١١ - في حين ترى اللجنة الفرعية أن كلمة "غير مباشرة" في الفقرة ٤ من المادة ١٣ تطرح صعوبات في التفسير وقد تنتج عنها بالتالي اختلافات في التفسير، فإنها تؤمن بأنه وفقا للفقرة ٢ من المادة ٣ يترك للقوانين المحلية وليس لقانون المعاهدات أمر تحديد مدلول الكلمة. وقد تُعين نوعا ما ممارسة أحد أعضاء^(٥) اللجنة الفرعية على صعيد القانون المحلي، ولذلك، توجز هذه الممارسة، لأغراض الإحالة، على النحو التالي:

(٥) السيد تيزونغ لياو من (الصين).

ليفترض أن الشركة ألف في الدولة ألف تحوز نسبة ٢٠ في المائة من الأسهم في الشركة باء بالدولة باء. وتساوي قيمة أصول الشركة باء ١٠٠ دولار من دولارات الولايات المتحدة، يمثل ٤٠ دولارا منها قيمة الممتلكات العقارية. وتحوز الشركة باء نسبة ٨٠ في المائة في الشركة جيم. وتساوي قيمة أصول الشركة جيم ١٠٠ دولار من دولارات الولايات المتحدة، يمثل ٩٠ دولارا منها قيمة الممتلكات العقارية. هكذا فبالنسبة للشركة باء:

تساوي القيمة الإجمالية للأصول ١٨٠ (١٠٠ + ٨٠*١٠٠ في المائة)؛

تساوي القيمة الإجمالية للممتلكات العقارية ١١٢ (٤٠ + ٨٠*٩٠ في المائة)؛

تساوي قيمة الممتلكات العقارية مقابل الممتلكات المنقولة ٦٢ في المائة.

وبالتالي فحينما تتبع الشركة ألف أسهمها في الشركة باء، يكون للدولة باء الحق في فرض الضريبة من المصدر لأن أكثر من ٥٠ في المائة من القيمة في الشركة باء متأت من ممتلكات عقارية.

سابعاً - تفسير كلمة "غير مباشرة" في الفقرة ٥ الجديدة

١٢ - على غرار الفقرة ٤، تقرر اللجنة الفرعية بأن كلمة "غير مباشرة" في الفقرة ٥ الجديدة من المادة ١٣ تطرح صعوبات في التفسير وقد تنتج عنها بالتالي اختلافات في التفسير. غير أنها ترى أنه وفقاً للفقرة ٢ من المادة ٣ يترك للقوانين المحلية وليس لقانون المعاهدات أمر تحديد مدلول الكلمة. وقد تُعين نوعاً ما ممارسة أحد أعضاء اللجنة الفرعية على صعيد القانون المحلي، ولذلك، توجز هذه الممارسة، لأغراض الإحالة، على النحو التالي:

ليفترض أن النسبة المئوية للمساهمة المحددة من خلال المفاوضات الثنائية هي ٢٥ في المائة، يعتبر أن المتصرف يحوز ٢٥ في المائة أو أكثر من رأس مال الشركة في الحالات التالية:

(أ) يملك المتصرف بصورة مباشرة ٢٥ في المائة أو أكثر من رأس مال الشركة

التي هي مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى؛

(ب) يملك المتصرف بصورة غير مباشرة، في سلسلة المساهمة، ٢٥ في المائة أو

أكثر من رأس مال الشركة التي هي مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتحسب المساهمة غير المباشرة في سلسلة ما بضرب النسب المئوية للمساهمة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت شركة ما في الدولة ألف تملك ٥٠ في المائة من الأسهم في شركة ما في الدولة باء، وتملك الشركة في الدولة باء ٥٠ في المائة من أسهم شركة ما في الدولة جيم، فإن الشركة في الدولة

ألف تملك بصورة غير مباشرة ٢٥ في المائة (٥٠ في المائة من ٥٠ في المائة) من الأسهم في الشركة التي هي في الدولة جيم. وفي هذه الأحوال، لا تخضع للضريبة في الدولة جيم الأرباح التي جنتها الشركة الموجودة في الدولة ألف من التصرف في الأسهم في الشركة التي هي في الدولة باء. بيد أنه إذا كانت الشركة التي هي في الدولة ألف تملك مباشرة أي نسبة مئوية من الأسهم، مثلاً ٥ في المائة، في الشركة التي هي في الدولة جيم وتبيع الأسهم، فإن الأرباح تخضع للضريبة في الدولة جيم؛

(ج) يصل مجموع الأسهم المباشرة بالإضافة إلى الأسهم غير المباشرة ٢٥ في المائة أو أكثر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت شركة ما في الدولة ألف تملك ٤٠ في المائة من الأسهم في شركة ما في الدولة باء، وتملك الشركة التي هي في الدولة باء ٤٠ في المائة من الأسهم في شركة ما في الدولة جيم، فإن الشركة التي هي في الدولة ألف تملك بصورة غير مباشرة ١٦ في المائة (٤٠ في المائة من ٤٠ في المائة) من الأسهم في الشركة التي هي في الدولة جيم. وفي الوقت ذاته، فإن الشركة التي هي في الدولة ألف تملك بصورة مباشرة ١٠ في المائة من الأسهم في الشركة التي هي في الدولة جيم. وبالتالي فإن الشركة التي هي في الدولة ألف تملك بصورة مباشرة وغير مباشرة ٢٦ في المائة - (١٠ في المائة زائد ١٦ في المائة) من الأسهم في الشركة التي هي في الدولة جيم. وفي هذه الأحوال، تكون الأرباح التي تجنيها الشركة التي هي في الدولة ألف من التصرف في الأسهم في الشركة التي هي في الدولة جيم خاضعة للضريبة في الدولة جيم حتى وإن كانت الشركة التي هي في الدولة ألف لا تملك مباشرة سوى ١٠ في المائة من الأسهم في الشركة التي هي في الدولة جيم؛

(د) تملك أطراف وثيقة الصلة بالمتصرف، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ٢٥ في المائة أو أكثر من رأس مال الشركة التي هي مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتشمل الأطراف الوثيقة الصلة عادة: '١' الأقارب؛ و '٢' الوكلاء التابعون والمؤتمنون والأمناء والمرشحون وسائر الأشخاص من نفس الشاكلة أو من شاكلة مماثلة؛ و '٣' فرد أو شركة تملك ١٠٠ في المائة من الأسهم في شركة مقيمة؛ و '٤' شركة يملكها كلياً الأشخاص المذكورون أو الشركات المذكورة أو أشخاص آخرون. وفي هذه الأحوال، تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى الأرباح التي يجنيها المتصرف الذي هو مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في أسهمه في الشركة التي هي مقيمة في الدولة الأخرى.