

Distr.: General
10 August 2015
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في
المسائل الضريبية
الدورة الحادية عشرة
جنيف، ١٩-٢٣ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٥
البند ٣ (أ) '١' من جدول الأعمال المؤقت*
تطبيق القواعد التعاهدية على الهيئات المختلطة

إدراج حكم جديد في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج
الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية لمعالجة مسألة تطبيق
المعاهدات الضريبية على المدفوعات المسددة من خلال الهيئات المختلطة
مذكرة من الأمانة

موجز

تستعرض هذه المذكرة العمل الذي اضطلعت به لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي
في المسائل الضريبية فيما يتعلق بإدراج حكم جديد في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية
للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية لمعالجة مسألة تطبيق المعاهدات
الضريبية على المدفوعات المسددة من خلال الهيئات المختلطة. ويتضمن المرفق الأول التغييرات
المقترح إدخالها على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والتعليقات المتصلة بها. ويقدم المرفق الثاني
أمثلة لتبيان ما قد ينشأ من مسائل متصلة بالمعاهدات الضريبية في سياق المدفوعات المسددة من
خلال الهيئات المختلطة. ويتضمن المرفق الثالث مقتطفات من الشروح التقنية النموذجية
المعتمدة في الولايات المتحدة للأحكام المناظرة في المعاهدات الضريبية.

* E/C.18/2015/1.



الرجاء إعادة استعمال الورق

040915 030915 15-13118 (A)



أولا - مقدمة

١ - في دورة اللجنة لعام ٢٠١٣، قام هنري جون لوي (الولايات المتحدة) بعرض النهج المتبع في بلده إزاء تطبيق أحكام المعاهدات الضريبية الثنائية على المدفوعات المسددة من خلال ما يسمى بالهيئات المختلطة. ويُقصد بالهيئة المختلطة، في هذا السياق، كيانٌ يصنفه كل من الدولتين المتعاقدين في معاهدة ضريبية ثنائية تصنيفاً مختلفاً (مثل شركة ذات مسؤولية محدودة تصنفها إحدى الدولتين المتعاقدين كشركة أموال، وتصنفها الأخرى ككيان "شفاف ضريبياً" (ويعرّف الكيان الشفاف ضريبياً، في هذا السياق، بالكيان الذي لا يتغير بندٌ من بنود الدخل إذا مرّ من خلاله، سواءً من حيث الطبيعة أو المصدر أو توقيت المعاملة الضريبية)). وأوضح السيد لوي أن هناك نتائج غير مقصودة قد تنشأ عند تطبيق المعاهدة الضريبية على مثل هذه المدفوعات، ألا وهي: (أ) الازدواج الضريبي بسبب حرمان أطراف بغير وجه حق من الاستفادة من المعاهدة؛ (ب) أو عدم تحصيل ضرائب واجبة بسبب إتاحة الاستفادة من مزايا المعاهدة لحالات غير مشمولة بأحكامها، كحالات المقيمين في بلدان ثالثة؛ (ج) أو إتاحة الاستفادة من المعاهدة ولكن بمستوى غير صحيح (مثل تطبيق معدل استقطاع أدنى مما ينبغي على الأرباح الموزعة للشركات في حال أيلولة هذه الأرباح لمساهم فردي).

٢ - وتتوخّى المبادئ الواردة في تقرير منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي المعنون "تطبيق الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على شركات الأشخاص" منع حدوث مثل هذه النتائج غير المقصودة. غير أنه لم يثبت أن البلدان جميعها، لدى تطبيق المعاهدات الضريبية، تعترف ضمناً بتلك المبادئ. بل إن العديد من البلدان يتبنى موقفاً مؤداه أن من غير الممكن تحقيق النتائج التي يتوخاها التقرير دون تضمين المعاهدات الضريبية أحكاماً صريحة تحقق ما يلزم لبلوغ هذه النتائج.

٣ - ووصف السيد لوي حكماً وارداً في المعاهدات الثنائية التي تبرمها الولايات المتحدة بخصوص ضرائب الدخل. وناقشت اللجنة الحكم وخلصت إلى أنه يلزم القيام بمزيد من العمل قبل إدراج حكم من هذا القبيل، وبالتالي إدراج المبادئ الواردة في التقرير، في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. ولاحظ السيد لوي أن الفرقة العاملة ١ المكلفة من منظمة التعاون والتنمية ببحث الاتفاقيات الضريبية وما يتصل بها من مسائل قد اضطلعت بنفس المهمة في السنوات الأخيرة وأحرزت تقدماً كبيراً في صياغة حكم تعاهدي جديد مع الشروح المرافقة له للإدراج في الاتفاقية النموذجية للمنظمة.

٤ - وصحيح أن النص الذي يتم إدراجه وفق ممارسة الولايات المتحدة في مجال المعاهدات الضريبية والنص الذي أعدته الفرقة العاملة ١ متمثالان إجمالاً، ولكن توجد بينهما

بعض الاختلافات. وبعد مناقشة هذه الاختلافات، خلصت اللجنة إلى أنه ينبغي أن يكون العمل المتصل بإمكان إدراج حكم جديد في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية مستندا إلى الصيغة المستخدمة من قبل منظمة التعاون والتنمية. وأعرب السيد لوي عن استعداده للتشاور مع أمانة منظمة التعاون والتنمية وإعداد ورقة قصيرة للمناقشة في دورة اللجنة لعام ٢٠١٤ عن تضمين اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الحكم الجديد المتعلق بالمدفوعات المسددة من خلال الهيئات المختلطة.

٥ - وفي دورة عام ٢٠١٤، عرض السيد لوي الصيغة المقترحة للفقرة ٢ الجديدة من المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وعرض كذلك مشروعاً للشرح المرافق للنص الجديد تضمّن اقتباسات من الأجزاء ذات الصلة من الشروح الجديدة المرافقة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. وخلال هذا الاجتماع، أعرب بعض أعضاء اللجنة وممثلي الدول الأعضاء، ومن بينهم ممثلو الجمهورية التشيكية وسلوفاكيا وفرنسا، عن رأي مفاده أنه عندما يتعلق الأمر بالمدفوعات المسددة من خلال كيانات موجودة في دولة ثالثة، لا ينبغي تطبيق الحكم الجديد إلا في حال وجود آلية لتبادل المعلومات بين دولة المصدر والدولة الثالثة.

٦ - وأقرّ السيد لوي بهذه الشواغل وأوضح أنه مدرك لوجود عدد من الصياغات البديلة للفقرة ٢ الجديدة المقترحة فيما يتصل بالمدفوعات المسددة من خلال الكيانات الموجودة في دول ثالثة، والتي تقصر نطاق تطبيق هذا الحكم على الكيانات الموجودة في دول لديها آليات لتبادل المعلومات مع دولة المصدر. ودعت اللجنة السيد لوي إلى تنقيح الشرح المقترح بحيث يوفر صيغة بديلة للفقرة ٢ تحقق هذا التضييق لنطاق تطبيق الحكم.

٧ - واللجنة مدعوة إلى مناقشة التغييرات المقترحة إدخالها على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والشروح المرافقة لها (انظر المرفق الأول) في دورتها لعام ٢٠١٥.

المرفق الأول

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية: التغييرات المقترحة لمعالجة مسألة تطبيق المعاهدات الضريبية على المدفوعات المسددة من خلال الهيئات المختلطة

ألف - يُستعاض عن المادة ١ من الاتفاقية بما يلي (العبارات المشطوبة هي العبارات المحذوفة من النص القائم منذ دورة عام ٢٠١٤، والعبارات التي تحتها خط هي العبارات المضافة إلى ذلك النص):

المادة ١

الأشخاص المشمولون

١ - تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو في كليهما.

٢ - لأغراض هذه الاتفاقية، يعامل أي دخل يكتسبه كيان أو ترتيب معامَل ككيان شفاف ضريبياً بشكل كلي أو جزئي في قانون الضرائب الخاص بأي من الدولتين المتعاقبتين، أو أي دخل يُكتسب من خلال مثل هذا الكيان أو الترتيب، باعتباره دخلاً لمقيم في الدولة المتعاقدة، شريطة أن يكون هذا الدخل معاملاً، لأغراض تحصيل تلك الدولة للضرائب، كدخل لمقيم في تلك الدولة. ولا يجوز بأي حال من الأحوال تأويل أحكام هذه الفقرة كشكل من أشكال تقييد حق الدولة المتعاقدة في فرض الضرائب على المقيمين في تلك الدولة.

باء - في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، يضاف الشرح التالي بشأن الفقرة ٢ من المادة ١، وهو يحتوي على تغييرات أُدخلت على الشرح الحالي بحيث يشمل نص الفقرات ٢٦-٣ إلى ٢٦-١٦ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (المقترحة حالياً في إطار مشروع المنظمة المعني بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح). وتظل الفقرات ١ إلى ٣ من شروح المادة ١ دون تغيير. وهناك تغييرات أخرى يتعين إجراؤها بالتبعية في شروح المادة ١:

الفقرة ٢

٤ - تتناول الفقرة ٢ المسائل الخاصة التي تنشأ عن تسديد مدفوعات إلى كيانات شفافة ضريبياً بشكل كلي أو جزئي، من قبيل شركات الأشخاص والصناديق الاستثمارية. ولا تتضمن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أحكاماً خاصة تتعلق بشركات الأشخاص. وبالتالي، تُركت للدولتين المتعاقبتين حرية تناول المشكلات المتعلقة بشركات الأشخاص في مفاوضات ثنائية والاتفاق على ما يريانه ضرورياً وملائماً للأحكام الخاصة بهذا الشأن. وفي عام ١٩٩٩، اعتمدت لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية تقرير الفريق العامل المعنون "تطبيق الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على شركات الأشخاص". ويتناول هذا التقرير تطبيق أحكام الاتفاقية الضريبية النموذجية للمنظمة، كما يتناول بصورة غير مباشرة تطبيق الاتفاقيات الضريبية الثنائية المستندة إلى تلك الاتفاقية النموذجية على شركات الأشخاص. غير أن لجنة الشؤون الضريبية تدرك أن العديد من المبادئ التي نوقشت في ذلك التقرير يمكن أن تسري أيضاً، مع مراعاة ما يقتضيه اختلاف الحال، على الكيانات الاعتبارية الأخرى. وفي ذلك التقرير، تشمل الإشارات إلى "شركات الأشخاص" كيانات تستوفي شروط "شركات الأشخاص". بموجب القانون المدني أو القانون التجاري فضلاً عن الضرائب. وتُعزى الاختلافات الواسعة في آراء البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى أن قوانينها المحلية تعالج موضوع شركات الأشخاص بطرق مختلفة. ففي بعض بلدان المنظمة، تعامل شركات الأشخاص كوحدات خاضعة للضريبة، بل إنها أحياناً تُعامل كشركات أموال، بينما هناك بلدان أخرى في المنظمة لا تفرض ضريبة على شركات الأشخاص بصفتها تلك، ولكنها تقتصر على فرض الضريبة على ما يعود للأشخاص الطبيعيين من شركاء من حصص في دخل الشركة. وهناك اختلافات شبيهة بذلك في البلدان النامية في طريقة التعامل مع شركات الأشخاص من الوجهة الضريبية. والقصد من الفقرة ٢ هو تحقيق المبادئ المنصوص عليها في التقرير.

٥ - ومن المسائل المهمة مسألة ما إذا كان ينبغي السماح لشركات الأشخاص بأن تستفيد من الفوائد التي توفرها الاتفاقية. فإذا كانت شركات الأشخاص، بموجب قوانين دولة متعاقدة، كيانات خاضعة للضريبة، فإن شركة الأشخاص قد تستوفي شروط المقيم في تلك الدولة المتعاقدة. بموجب الفقرة ١ من المادة ٤ ويحق لها

بالتالي الاستفادة من الفوائد التي توفرها الاتفاقية. غير أنه إذا كانت شركة الأشخاص مجرد واسطة وكان الشركاء هم وحدهم الذين يخضعون تعامل في قوانين دولة الإقامة ككيان شفاف ضريبيًا، وكان الشركاء بالتالي خاضعين للضريبة على دخل شركة الأشخاص، فإنه يمكن أيضاً تجاهل هذه الشركة بموجب الاتفاقية، على الأقل في عدم وجود قواعد خاصة تنص على خلاف ذلك فإن الفقرة ٢ تقضي بتطبيق أحكام الاتفاقية على مستوى الشركاء. ويُسهب في شرح هذه المبادئ العامة في الفقرات ٢٦-٣ إلى ٢٦-١٦ في شروح المادة ١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية:

٢٦-٣ تعالج هذه الفقرة حالات الدخل الذي تكتسبه الكيانات أو الترتيبات التي تعامل في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو في كليتهما، للأغراض الضريبية، ككيان شفاف ضريبيًا بشكل كلي أو جزئي. وتكفل أحكام الفقرة معاملة الدخل الذي تكتسبه هذه الكيانات أو الترتيبات، لأغراض تطبيق الاتفاقية، وفقا للمبادئ الواردة في تقرير لجنة الشؤون الضريبية المعنون "تطبيق الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على شركات الأشخاص" لعام ١٩٩٩^(٣). ويقدم ذلك التقرير بالتالي إرشادات وأمثلة بخصوص كيفية تفسير هذا الحكم وتطبيقه في مختلف الحالات.

٢٦-٤ غير أن التقرير يتناول شركات الأشخاص فقط، وبينما تعترف اللجنة بأن كثيرا من المبادئ الواردة في التقرير يمكن أيضا أن تنطبق على كيانات اعتبارية أخرى من غير الشركات، فقد أعربت عن اعتزامها بحث إمكانية تطبيق الاتفاقية الضريبية النموذجية على هذه الكيانات الأخرى في مرحلة لاحقة. وكما هو مبين في الفقرة ٣٧ من التقرير، يساور اللجنة قلق خاص إزاء عبارة "الحالات التي توجد فيها القوانين الضريبية المحلية أوضاعا بينية، حيث تُعامل شركة الأشخاص بشكل جزئي كوحدة خاضعة للضريبة، ويتم بشكل جزئي أيضا تجاهلها ضريبيًا". فوفقا للتقرير:

بينما قد يخلق هذا الشيء صعوبات عملية فيما يتعلق بعدد محدود للغاية من شركات الأشخاص، فإنه يشكل مشكلة أكبر في حالات

(٣) أُدرجت نسخة من التقرير ضمن المجلد الثاني من النص الكامل للاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، الصفحة I-15 (R).

كيانات أخرى من قبيل الصناديق الاستثمارية. ولهذا السبب، قررت اللجنة معالجة هذه المسألة في سياق أعمال متابعة هذا التقرير.

٢٦-٥ وتعالج الفقرة ٢ هذه الحالة تحديداً بالإشارة إلى الكيانات التي تعامل "بشكل كلي أو جزئي" ككيانات شفافة ضريبياً. وبالتالي، فإن الفقرة ليست فقط بمثابة تأكيد للنتائج التي خلص إليها في التقرير الخاص بشركات الأشخاص، بل إنها توسع نطاق تطبيق هذه الاستنتاجات ليشمل حالات لم يتطرق إليها التقرير بشكل مباشر.

٢٦-٦ والفقرة لا تكفل فقط إتاحة الاستفادة من المزايا التي توفرها الاتفاقية في حالات مستحقة، بل وتكفل أيضاً عدم إتاحة هذه المزايا عندما لا يعامل أي من الدولتين المتعاقدين في قانونه المحلي دخل الكيان أو الترتيب كدخول لأحد المقيمين فيه. وبالتالي فإن الفقرة تؤكد النتائج التي خلص إليها في التقرير لمثل هذه الحالة (انظر المثال ٣ في التقرير كواحد من الأمثلة على ذلك). وبالإضافة إلى ذلك، فكما يقرّ التقرير، لا ينبغي أن يُنتظر من الدول منح المزايا التي توفرها اتفاقية ضريبية ثنائية في الحالات التي لا يمكنها فيها التحقق مما إذا كان شخص ما يتمتع بالفعل بالحقوق في الاستفادة من هذه المزايا. وبالتالي، إذا كان كياناً ما منشأً في دائرة ولاية لا تستطيع الدولة المتعاقدة الحصول منها على المعلومات الضريبية، يتعين تزويد تلك الدولة بجميع المعلومات اللازمة لكي يمكنها منح المزايا التي توفرها الاتفاقية. في مثل هذه الحالات، يجوز كلياً للدولة المتعاقدة استخدام آلية ردّ المبالغ لأغراض تطبيق مزايا الاتفاقية، حتى وإن كانت تطبق هذه المزايا في الظروف العادية في وقت تسديد الدخل المعني.

٢٦-٧ وفيما يلي مثال إيضاحي لكيفية تطبيق الفقرة:

مثال: أبرمت الدولتان ألف وباء معاهدة مطابقة للاتفاقية الضريبية النموذجية. وتعامل الدولة ألف كياناً منشأً في الدولة باء كشركة أموال، وتفرض على الكيان ضرائب على الفوائد التي يحصل عليها من مدين مقيم في الدولة ألف. غير أنه بموجب القانون المحلي للدولة باء، يعامل الكيان كشركة أشخاص، وتحصل من كل من الشريكين في ملكية الكيان، اللذين يتقاسمان دخله بالتساوي، ضريبة على نصف الفوائد المتحصل عليها. وأحد الشريكين مقيم

في الدولة بقاء والآخر في بلد لم يبرم أي من الدولتين ألف وبقاء معاهدةً معه. فتتضمن الفقرة في مثل هذه الحالة بمعاملة نصف الفوائد المتحصّل عليها، لأغراض تطبيق المادة ١١، كدخل لمقيم في الدولة بقاء.

٢٦-٨ وتحمّل عبارة "الدخل المكتسب من قبل أو من خلال الكيان أو الترتيب" معنىً واسعاً يغطي أي دخل مكتسب من قبل الكيان أو من خلاله لأغراض المعاملة الضريبية المحلية، بغض النظر عما إذا كان هذا الكيان أو الترتيب متمتعاً بشخصية اعتبارية أو كان يمثل شخصاً وفق المفهوم المعرّف في الفقرة الفرعية ١ (أ) من المادة ٣. وهو يغطي، على سبيل المثال، الدخل المتحصّل عليه من قبل أي شركة أشخاص أو صندوق استثماري تعامله إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كلتاها ككيان شفاف ضريبياً بشكل كلي أو جزئي. وبالإضافة إلى ذلك، فكما هو مبين في المثال ٢ من التقرير، ليس مكان إنشاء الكيان أو الترتيب بالأمر المهم: فالفقرة تنطبق على كيان أنشئ في دولة ثالثة طالما كان الكيان يعامل، بموجب قانون الضرائب المحلي لإحدى الدولتين المتعاقبتين، ككيان شفاف ضريبياً بشكل كلي أو جزئي، وكان دخل ذلك الكيان منسوباً إلى أحد المقيمين في تلك الدولة.

٢٦-٩ ويجب إعطاء كلمة "الدخل" المعنى العريض المستخدم في الاتفاقية، فينطبق بالتالي على مختلف بنود الدخل المشمولة بالفصل الثالث من الاتفاقية (الضرائب على الدخل)، بما في ذلك، على سبيل المثال، أرباح المؤسسات والأرباح الرأسمالية.

٢٦-١٠ ويُقصد بمفهوم الكيان "الشفاف ضريبياً" المستخدم في الفقرة الحالات التي يكون فيها دخل الكيان أو الترتيب (أو جزء منه)، بموجب القانون المحلي لدولة متعاقدة، غير خاضع للضريبة على مستوى الكيان أو الترتيب، ولكن على مستوى الأشخاص الذين لهم حصص في ملكية ذلك الكيان أو الترتيب. ويكون هذا هو الحال عادةً عندما تتحدد قيمة الضريبة الواجب دفعها عن حصة من دخل الكيان أو الترتيب بشكل منفصل تبعاً للسماة الشخصية للشخص الذي تؤول إليه هذه الحصة، فتتوقف الضريبة على كون الشخص خاضعاً للضريبة من عدمه، وعلى

مصادر الدخل الأخرى للشخص، وعلى الإعفاءات الشخصية المستحقة له، وعلى معدل الضريبة المطبق على ذلك الشخص؛ كما أن طبيعة الدخل ومصدره، فضلا عن توقيت تحقّقه، لا تتأثر من وجهة النظر الضريبية بكون الدخل مكتسبا من خلال الكيان أو الترتيب. كما أن احتساب الدخل على مستوى الكيان أو الترتيب قبل أن تُنسب الحصة إلى الشخص المعني لا يُحدث فرقا في تلك النتيجة^(٤). وللدول الراغبة في إيضاح مفهوم الكيان "الشفاف ضريبيا" في اتفاقياتها الثنائية مطلق الحرية في إدراج تعريف للمصطلح استنادا إلى التفسيرات الواردة أعلاه.

٢٦-١١ وفي حالة الكيان أو الترتيب الذي يُعامل ككيان شفاف ضريبيا بشكل جزئي بموجب القانون المحلي لإحدى الدولتين المتعاقدين، لا تحسّل الضريبة على مستوى الأشخاص أصحاب الحصص في ملكية الكيان أو الترتيب، على النحو المبين في الفقرة السابقة، إلا على جزء من دخل الكيان أو الترتيب، بينما يظل باقي الدخل خاضعا للضريبة على مستوى الكيان أو الترتيب. وهذه هي الطريقة المتبعة مثلا في معاملة بعض الصناديق الاستثمارية وشركات التوصية البسيطة في بعض البلدان (ففي بعض البلدان، تُفرض الضريبة على القسم الموزّع على المستفيدين من الدخل المكتسب من خلال الصندوق كدخل في حوزة المستفيد، وتُفرض الضريبة على القسم الذي تتم مراكمته من ذلك الدخل باعتباره دخلا في حوزة الصندوق أو أمنائه؛ وبالمثل، تُفرض الضريبة في بعض البلدان على الدخل المكتسب من خلال شركات التوصية البسيطة كدخل في حوزة الشركاء بالنسبة إلى حصة الشركاء المتضامنين، وكدخل في حوزة الشركة بالنسبة إلى حصة الشركاء الموصين). ورهنا باستيفاء الكيان أو الترتيب لمعايير اعتباره مقيما في دولة متعاقدة، تكفل الفقرة انطباق المزايا التي توفرها المعاهدة على الحصة التي تُنسب إلى الكيان أو الترتيب من دخل هذا الكيان أو الترتيب بموجب القانون المحلي لتلك الدولة.

٢٦-١٢ وكما هو الحال بالنسبة لسائر أحكام الاتفاقية، ينطبق الحكم على بنود دخل الكيان أو الترتيب كل على حدة. فلنفرض مثلا أن صك إنشاء الصندوق الاستثماري ينص على وجوب توزيع الأرباح التي

(٤) انظر الفقرات ٣٧ إلى ٤٠ من التقرير.

يُحصل عليها الصندوق على شخص مستفيد أثناء حياته، وعلى وجوب مراكمة الأرباح بعد انتهاء حياته. فإذا كانت إحدى الدولتين المتعاقدتين تعتبر أن المستفيد يكون في هذه الحالة خاضعا للضريبة على ما يحصل عليه من الأرباح الموزعة ولكنها تعتبر أن أمناء الصندوق خاضعين للضريبة على الأرباح المراكمة، تنطبق الفقرة على كل من فئتي الدخل هاتين بشكل مختلف، حتى وإن كان استلام الأرباح قد تم خلال الشهر نفسه.

٢٦-١٣ وتكفل الفقرة، من خلال نصّها على أن الدخل الذي تنطبق عليه سيُعتبر دخلا لمقيم في دولة متعاقدة لأغراض الاتفاقية، أن يُنسب الدخل المعني إلى ذلك المقيم لأغراض تطبيق مختلف قواعد توزيع الحصص المنصوص عليها في الاتفاقية. وتبعا لطبيعة الدخل، سيُتيح هذا المجال بالتالي لاعتبار الدخل مثلا "دخلا مكتسبا من قبل الكيان" لأغراض المواد ٦ و ١٣ و ١٧، أو "أرباحا لمؤسسة" لأغراض المواد ٧ و ٨ و ٩ (انظر أيضا الفقرة ٤-١ من شرح المادة ٣)، أو أرباحا أو فوائد "مدفوعة إلى الكيان" لأغراض المادتين ١٠ و ١١. وعند اعتبار الدخل لأغراض الاتفاقية مكتسبا من قبل مقيم بدولة متعاقدة، فإن هذا يعني أيضا أنه عندما يشكل الدخل حصة من دخل مؤسسة يكون المقيم من المساهمين فيها، فإن هذا الدخل يعتبر دخلا للمؤسسة انتقل إلى ذلك المقيم (وذلك مثلا لأغراض تعريف المؤسسة التابعة للدولة المتعاقدة في المادة ٣ والفقرة ٢ من المادة ٢١).

٢٦-١٤ وبينما تكفل الفقرة انطباق مختلف قواعد توزيع الحصص المنصوص عليها في الاتفاقية طالما كان دخل الكيانات الشفافة ضريبيا يعامل بموجب القانون المحلي كدخل لمقيم في دولة متعاقدة، فإن الفقرة لا تنشئ حكما مسبقا بخصوص مسألة ما إذا كان متلقّي الدخل هو المالك المنتفع بالدخل محل السؤال. وفي الحالات التي تكون فيها مثلا شركات الأشخاص الشفافة ضريبيا تحصل أرباحا موزعة كوكيل أو نائب عن شخص من غير الشركاء، فإن كونه من الجائز اعتبار الأرباح دخلا لمقيم في دولة متعاقدة بموجب القانون المحلي لتلك الدولة لا يمنع دولة المصدر من اعتبار أن شركة الأشخاص والشركاء فيها ليسوا هم المالكون المنتفعون من الأرباح.

٢٦-١٥ ولا تنطبق الفقرة إلا لأغراض الاتفاقية، وبالتالي لا تفرض على الدولة المتعاقدة تغيير الأسلوب الذي تحدد به الجهة المستفيدة من الدخل أو الذي تصنّف به الكيانات في قانونها المحلي. وفي المثال الوارد في الفقرة ٢٦-٧ أعلاه، بينما تنصّ الفقرة ٢ على أن نصف الفوائد يعتبر، لأغراض المادة ١١، دخلاً لمقيم في الدولة باء، فإن هذا لن يؤثر إلا على الحد الأقصى للضريبة التي تستطيع الدولة ألف تحصيلها عن هذه الفوائد، وهو لن يغيّر شيئاً من كون الضرائب المستحقة للدولة ألف هي ضرائب واجبة الدفع على الكيان. وبالتالي، فبافتراض أن القانون المحلي للدولة ألف ينصّ على استقطاع ضريبة على الفوائد من المنبع بمعدّل ٣٠ في المائة، فإن تأثير الفقرة ٢ سيكون ببساطة هو تخفيض مقدار الضريبة التي تحصلها الدولة ألف على الفوائد (بحيث تحصل ضريبة بمعدّل ٣٠ في المائة على نصف الفوائد وضريبة بمعدّل ١٠ في المائة على النصف الآخر. بموجب المعاهدة المبرمة بين الدولتين ألف وباء)، وهو لن يغير شيئاً من كون الكيان هو دافع الضرائب ذو الصفة في القانون المحلي للدولة ألف.

٢٦-١٦ وتوضح الجملة الأخيرة من الفقرة أنه ليس مقصوداً بالفقرة بأي شكل من الأشكال تقييد حق الدولة في فرض الضرائب على المقيمين فيها. ويتسق هذا الاستنتاج مع الأسلوب الذي تفسّر به المعاهدات الضريبية فيما يتعلق بشركات الأشخاص (انظر الفقرة ٦-١ أعلاه)^(٥) غير أن هذه الجملة لا تقيّد ما على الدولة المتعاقدة بموجب المادتين ٢٣ ألف و ٢٣ باء من التزام بإزالة الازدواج الضريبي في الحالات التي يكون فيها الدخل المكتسب من قبل مقيم في تلك الدولة خاضعاً للضريبة في الدولة الأخرى بموجب الاتفاقية، مع أخذ تطبيق الفقرة في الحسبان.

(٥) يرد ما يلي في الفقرة ٦-١ من شرح المادة ١ من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي: "ومن المسائل المطروحة مسألة ما لتطبيق أحكام الاتفاقية على شركات الأشخاص من تأثير على المعاملة الضريبية للشركاء. ففي الحالات التي تعامل فيها شركة الأشخاص كمقيم في دولة متعاقدة، فإن أحكام الاتفاقية التي تقيّد حق الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض الضرائب على الشركة عن دخلها لا يمكن تطبيقها لتقييد حق الدولة الأخرى في فرض الضرائب على الشركاء المقيمين فيها عن حصتهم في دخل الشركة. وقد تختار بعض الدول أن تدرج في اتفاقياتها حكماً يؤكد صراحةً حق الدولة المتعاقدة في فرض الضرائب على حصص المقيمين فيها من الشركاء في شركة أشخاص تعامل كمقيم في الدولة الأخرى."

وبينما تتفق اللجنة إجمالاً مع الفقرات ٢٦-٣ إلى ٢٦-١٦ من الشرح المشار إليه أعلاه للمادة ١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، فقد أعرب بعض أعضاء اللجنة عن القلق إزاء تطبيق الفقرة ٢ دون أي قيود فيما يخصّ المدفوعات المسددة من خلال الكيانات الموجودة في دول ثالثة. وفي رأي أعضاء اللجنة هؤلاء أنه ينبغي تحديد نطاق الفقرة ٢ ليقصر على الحالات التي توجد فيها لدى دولة المصدر ترتيبات مبرمة مع الدولة الثالثة تسمح بتبادل المعلومات الضريبية. وربما يكون هذا الترتيب في صورة معاهدة ضريبية ثنائية أو اتفاق على تبادل المعلومات الضريبية (كما في ذلك الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية). وقد توّد البلدان التي تشاطر ذلك الفريق من أعضاء اللجنة رأيه هذا أن تعتمد الصيغة البديلة التالية للفقرة ٢:

٢ - لأغراض هذه الاتفاقية، يعامل الدخل المكتسب من خلال الكيانات أو الترتيبات التي تعامل ككيانات شفافة ضريبياً بشكل كلي أو جزئي بموجب القانون الضريبي لأي من الدولتين المتعاقدين، والتي تكون مشكّلة أو منشأة:

(أ) في أي من الدولتين المتعاقدين،

(ب) أو في دولة لديها اتفاق سار يتضمن حكماً يسمح بتبادل المعلومات بشأن المسائل الضريبية مع الدولة المتعاقدة التي اكتسب منها الدخل أو الأرباح أو المكاسب، باعتباره دخلاً لمقيم في دولة متعاقدة، شريطة أن يكون الدخل معاملاً، لأغراض قوانين الضرائب الخاصة بتلك الدولة المتعاقدة، كدخل أو ربح أو مكسب لمقيم في تلك الدولة. ولا يجوز بأي حال من الأحوال تأويل أحكام هذه الفقرة على أنها شكل من أشكال تقييد حق الدولة المتعاقدة في فرض الضرائب على المقيمين في تلك الدولة.

٦ - وقد يكون تطبيق الاتفاقية على شركات الأشخاص متوقفاً أيضاً على قوانين الدول المتعاقدة. ويحدد أيضاً على ضوء قوانين الدول المتعاقدة الأسلوب الذي تُعامل به في إطار الاتفاقية معاملات التصرف في حصص ملكية شركات الأشخاص.

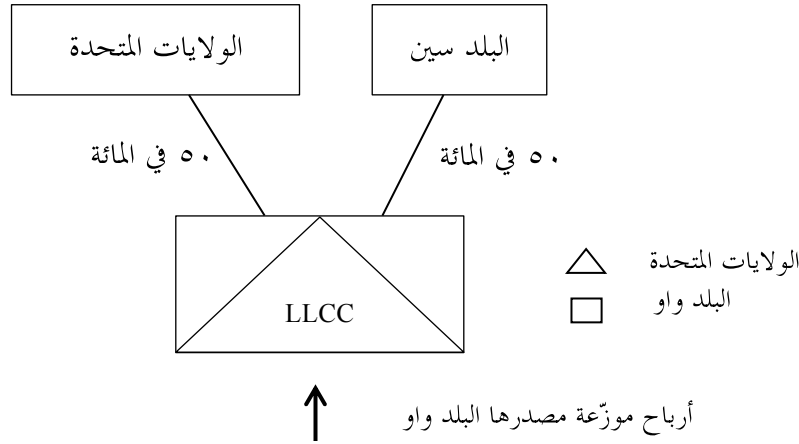
٧ - فإذا كانت هناك اختلافات بين الدولتين المتعاقدين في أسلوب معالجة شركات الأشخاص، قد تطبق على نفس المعاملة مادة مختلفة من الاتفاقية في كل من الدولتين، مما قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي أو إلى عدم تحصيل الضرائب في أي من الدولتين. واستجابةً لتعليق من أحد أعضاء اللجنة، اقترح السيد لوي تغيير اسم هذه المادة إلى "النطاق العام"، لكي يعكس بصورة أدق نطاق تغطية المادة المنقحة. وربما توّد اللجنة أن تنظر في إجراء هذا التغيير في الصيغة المقبلة للاتفاقية النموذجية.

المرفق الثاني

أمثلة للمشاكل المتصلة بالمعاهدات الضريبية التي قد تنشأ في سياق المدفوعات المسدّدة من خلال هيئات مختلطة

المقصود بالأمثلة التالية هو تبيان المشاكل المتصلة بالمعاهدات الضريبية التي قد تنشأ في سياق المدفوعات المسدّدة من خلال هيئات مختلطة.

المثال ١: مدفوعات مصدرها البلد واو (الشريك في المعاهدة) تحصل عليها شركة ذات مسؤولية محدودة، وهي كيان موجود في الولايات المتحدة الأمريكية يعامل في الولايات المتحدة ككيان شفاف ضريبياً.



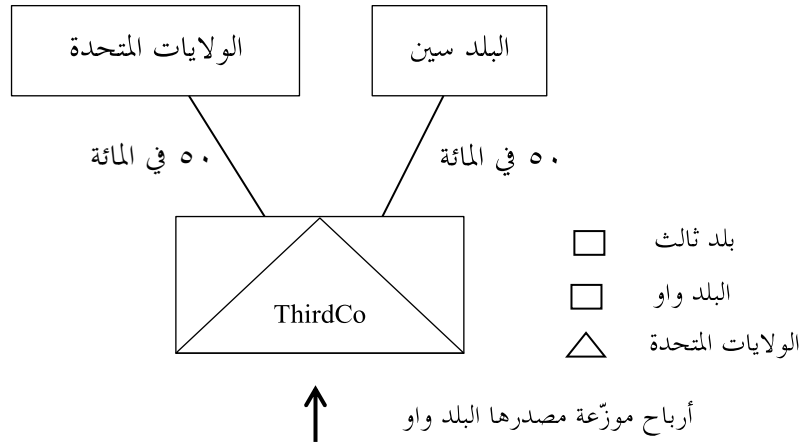
شركة ذات مسؤولية محدودة (LLC) مقرها الولايات المتحدة وتعامل في الولايات المتحدة للأغراض الضريبية ككيان شفاف ضريبياً، تحصل على أرباح موزعة مصدرها البلد واو الشريك في المعاهدة. ويعامل البلد واو LLC كشركة ذات شخصية اعتبارية. بموجب قانونه المحلي. والشركة مملوكة مناصفةً بين شريكين من الشخصيات الاعتبارية، أحدهما مقيم في الولايات المتحدة والآخر في البلد سين. وفي ظل النمط المتبع في معاملة الولايات المتحدة لـ LLC، تحصل الولايات المتحدة حالياً الضرائب على حصتها التي تبلغ نسبتها ٥٠ في المائة من الأرباح الموزعة التي مصدرها البلد واو. وهذا هو الحال رغم أن البلد واو يعامل LLC كشركة ذات شخصية اعتبارية. بموجب قانونه المحلي. فينبغي بالتالي أن يكون للشريك المقيم في الولايات المتحدة الحق في الاستفادة من المزايا التي توفرها المعاهدة الضريبية بين الولايات المتحدة والبلد واو (على افتراض استيفاء جميع المتطلبات المنصوص عليها في المعاهدة). وينبغي بالتالي أيضاً ألا تنطبق مزايا المعاهدة الضريبية بين الولايات المتحدة والبلد واو على

القسم الذي يذهب إلى البلد سين من الأرباح الموزعة. غير أن السياسة العامة تقضي بأن تنطبق على هذه الأرباح مزايا المعاهدة المبرمة بين البلد واو والبلد سين، التي هي بلد إقامة الشريك الآخر ذي الشخصية الاعتبارية.

وبينما تتسق هذه النتائج المنشودة مع مبادئ التقرير، فإن البلدان قد لا تطبق معاهداتها الضريبية بطريقة تضمن تحقيق هذه النتائج في حال عدم وجود أحكام تنصّ على ذلك صراحة في المعاهدة. فقد تدفع البلدان مثلاً بأنه لما كانت LLC لا تحاسب ضريبياً في الولايات المتحدة كشركة، فإن الأرباح الموزعة (التي تعتبرها البلدان أرباحاً دُفعت لـ LLC) لا تنطبق عليها مزايا المعاهدة لأنهما لم تُدفع لشخص مستوف لشروط معاملته كمقيم في الولايات المتحدة.

ويطرح هذا المثال أيضاً مسألة كيفية ضمان تطبيق مزايا المعاهدة بالمستوى الصحيح. فعلى سبيل المثال، لو كان الشريك المقيم في الولايات المتحدة فرداً، لا شركة، لبدأ من الملائم أن يطبق البلد واو معدّل استقطاع الضرائب المطبق على توزيعات أرباح حافظات الأسهم، لا المعدل المطبق على توزيعات الأرباح المباشرة.

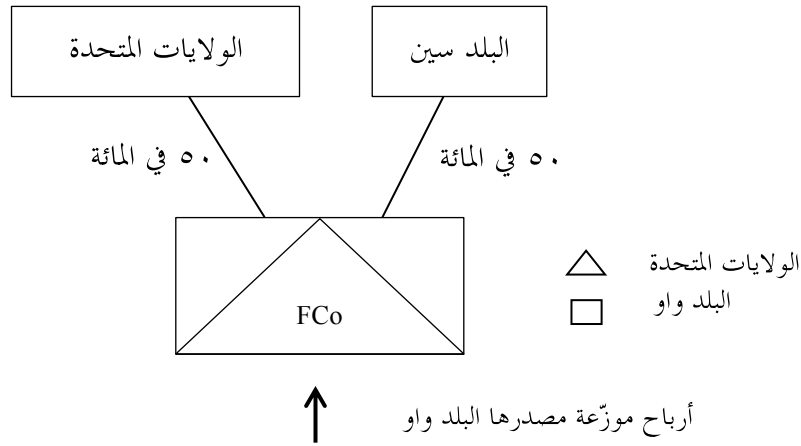
المثال ٢: مدفوعات مصدرها البلد واو تحصل عليها ThirdCo، شركة منشأة في بلد ثالث وتُعامل في الولايات المتحدة ككيان شفاف ضريبياً.



شركة ThirdCo هي شركة منشأة في بلد ثالث. ويعامل البلد واو (دولة المصدر) والبلد الثالث ThirdCo كشركة، ولكن الولايات المتحدة تعتبرها كيانا شفافاً ضريبياً. وشركة ThirdCo مملوكة مناصفةً بين شريكين من الشخصيات الاعتبارية، أحدهما مقيم في الولايات المتحدة والآخر في البلد سين. وعلى الرغم من أن البلد واو والبلد الثالث يعاملان

ThirdCo كشركة، فإنه لما كانت الولايات المتحدة، كدولة الإقامة، تعاملها ككيان شفاف ضريبياً (وبالتالي، تفرض الولايات المتحدة حالياً ضرائب على حصة الشريك المقيم في الولايات المتحدة البالغة نسبتها ٥٠ في المائة من الأرباح التي مصدرها البلد و)، يعامل الشريك المقيم في الولايات المتحدة على أنه قد اكتسب ٥٠ في المائة من الأرباح التي حصلت عليها ThirdCo. ومن منظور السياسة العامة، ينبغي أن تتحقق في هذا المثال نفس النتائج التي تم التوصل إليها في المثال ١.

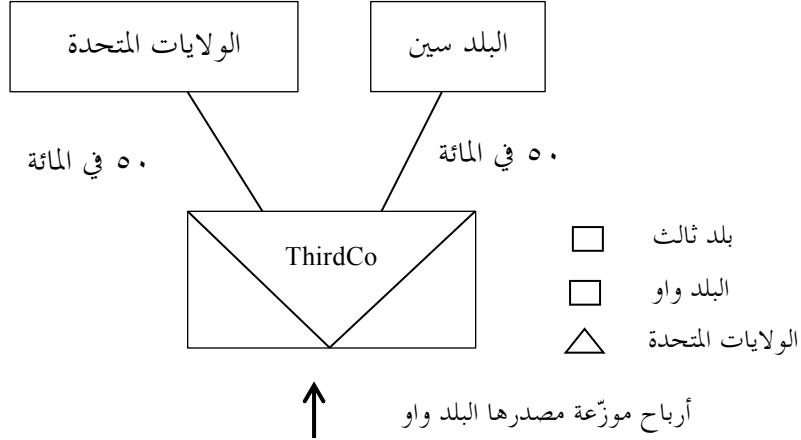
المثال ٣: مدفوعات مصدرها البلد و او يحصل عليها FCo، وهو كيان منشأ في البلد و او يُعامل في الولايات المتحدة ككيان شفاف ضريبياً.



شركة FCo هي شركة منشأة في البلد و او (البلد الشريك في المعاهدة) وتعامل في الولايات المتحدة للأغراض الضريبية ككيان شفاف ضريبياً، تحصل على أرباح موزعة مصدرها البلد و او الشريك في المعاهدة. ويعامل البلد و او FCo كشركة ذات شخصية اعتبارية بموجب قانونه المحلي. وشركة FCo مملوكة مناصفةً بين شريكين من الشخصيات الاعتبارية، أحدهما مقيم في الولايات المتحدة والآخر في البلد سين.

وهناك فرق بين هذا المثال وسابقه، ذلك أنه من منظور البلد و او، حصلت شركة موجودة في البلد و او على أرباح موزعة مصدرها البلد و او. وبالتالي فإنه من المعقول افتراض أن المعاهدة الضريبية المبرمة بين الولايات المتحدة والبلد و او لا تنطبق، وأنه ينبغي أن يكون البلد و او قادراً على فرض ضريبة على الأرباح الموزعة وفقاً لقانونه المحلي. غير أنه ينبغي أن يُستفاد من مزايا المعاهدة فيما يتعلق بأي أرباح موزعة تدفعها FCo مستقبلاً إلى الشريك المقيم في الولايات المتحدة.

المثال ٤: مدفوعات مصدرها البلد واو تحصل عليها ThirdCo، شركة منشأة في بلد ثالث وتُعامل في البلد الثالث ككيان شفاف ضريبيا، ولكنها تعامل في الولايات المتحدة كشركة.



شركة ThirdCo هي شركة منشأة في بلد ثالث. ويعامل البلد واو والبلد الثالث ThirdCo ككيان شفاف ضريبيا، ولكن الولايات المتحدة تعاملها كشركة. و ThirdCo مملوكة مناصفةً بين شريكين من الشخصيات الاعتبارية، أحدهما مقيم في الولايات المتحدة والآخر في البلد سين. وباعتبار الولايات المتحدة دولة الإقامة، فإنه نظرا لمعاملتها لـ ThirdCo كشركة، لا يحاسب الشريك المقيم في الولايات المتحدة ضريبيا على حصته في الأرباح الموزعة التي مصدرها البلد واو على أساس مرور التدفق المالي إليه من خلال الكيان. وينبغي بالتالي ألا تنطبق مزايا المعاهدة الضريبية المبرمة بين الولايات المتحدة والبلد واو على الأرباح الموزعة التي مصدرها البلد واو.

إدراج حكم في المعاهدة

حرصا على الوضوح في مثل هذه الحالات، قد ترغب اللجنة في النظر في اعتماد قاعدة لإدراجها في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. ويقترح النظر في إدراج النص التالي:

لأغراض هذه الاتفاقية، أي بند من بنود الدخل أو الربح أو المكسب يتم جنيه من قبل كيان أو ترتيب معامل ككيان شفاف ضريبيا بشكل كلي أو جزئي في قوانين الضرائب الخاصة بأي من الدولتين المتعاقدين، أو يتم جنيه من خلال مثل هذا الكيان أو الترتيب، يُعتبر دخلا اكتسبه مقيم في دولة متعاقدة، ولكن شريطة أن يكون البند معاملا، لأغراض تطبيق قانون الضرائب الخاص بتلك الدولة المتعاقدة، كدخل أو ربح أو مكسب لمقيم.

أحكام أخرى تضاف إلى المعاهدة

لكي تتحقق النتيجة المنشودة في المثال ٣، سيكون من الضروري أن يُدرج في الاتفاقية النموذجية، بالإضافة إلى مشروع الحكم المذكور أعلاه، حكم بمنح الدولة المتعاقدة صلاحية تحصيل الضرائب من المقيمين فيها كما لو لم تكن هناك اتفاقية. وإلى جانب تحقيق النتيجة المنشودة في المثال ٣، من شأن مثل هذا الحكم أن يكون أيضا بمثابة وسيلة قيمة لضمان ألا تُستخدم المعاهدة الضريبية من قبل المقيمين في الدولة المتعاقدة كوسيلة لخفض قيمة الضرائب المستحقة لتلك الدولة عن طريق القيام مثلا بتوجيه الأرباح الموزعة المحلية المصدر في مسار يمر عبر شركة موجودة في الدولة الشريكة في المعاهدة. ويقترح النظر في إدراج النص التالي:

[س-] لا تؤثر الاتفاقية، إلا في حدود النطاق المنصوص عليه في الفقرة [ص]، على تحصيل دولة متعاقدة للضرائب من المقيمين فيها (على النحو المحدد بموجب المادة ٤ (المقيم)) ومن مواطنيها. وعلى الرغم من الأحكام الأخرى في هذه الاتفاقية، يجوز تحصيل الضرائب من مواطني الدولة المتعاقدة السابقين أو مَنْ أقاموا فيها في السابق لأجل طويلة وفقا لقوانين تلك الدولة المتعاقدة.

وبينما تقضي السياسات العامة بوجوب احتفاظ الدولة المتعاقدة بالحق في فرض الضرائب على المقيمين فيها، قد تكون هناك حالات قليلة يرغب فيها بلد ما منح بعض مزايا المعاهدة للمقيمين فيه. وينشأ عن الحكم التالي عدد قليل من حالات الاستثناء من الفقرة [س] المقترحة:

[ص-] لا تؤثر أحكام الفقرة ٤ على:

(أ) المزايا الممنوحة من الدولة المتعاقدة بمقتضى الفقرة ٢ من المادة ٩ (المؤسسات الشريكة)، والفقرة ٧ من المادة ١٣ (أرباح رأس المال)، والفقرة الفرعية (ب) من الفقرة ١ وال فقرات ٢ و ٣ و ٦ من المادة ١٧ (المعاشات التقاعدية، ومدفوعات الضمان الاجتماعي، والمستحقات السنوية، ومدفوعات النفقة وحضانة الأطفال) والفقرة ٣ من المادة ١٨ (صناديق المعاشات التقاعدية) والمادة ٢٣ (إزالة الأزواج الضريبي)، والمادة ٢٤ (عدم التمييز)، والمادة ٢٥ (إجراءات التراضي)؛

(ب) أو المزايا الممنوحة من الدولة المتعاقدة بمقتضى الفقرة ١ من المادة ١٨ (صناديق المعاشات التقاعدية)، والمادة ١٩ (الوظيفة العامة)، والمادة ٢٠ (الطلاب والمتدربين)، والمادة ٢٧ (أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون) للأفراد الذين ليسوا من مواطني تلك الدولة ولم يُسمح لهم بالإقامة الدائمة فيها.

المرفق الثالث

مقتطفات من الشروح التقنية النموذجية المعتمدة في الولايات المتحدة
للأحكام المناظرة في المعاهدات الضريبية^(٦)

الفقرة ٤

تتضمن الفقرة ٤ الشرط الوقائي التقليدي الموجود في جميع المعاهدات التي تبرمها الولايات المتحدة بخصوص ضريبة الدخل. وتحفظ الدولة المتعاقدة، عدا في الحالات المستثناة المنصوص عليها في الفقرة ٥، بحقها في فرض الضرائب على المقيمين فيها وعلى مواطنيها وفقا لقوانينها المحلية، بغض النظر عن أي أحكام في الاتفاقية تناقض ذلك الحق. فعلى سبيل المثال، إذا كان أحد المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى يؤدي خدمات مهنية في الولايات المتحدة ولا يمكن أن يُنسب الدخل المتأتي من هذه الخدمات إلى منشأة دائمة في الولايات المتحدة، فإن أحكام المادة ٧ (أرباح المؤسسات) تمنع الولايات المتحدة من فرض ضرائب على هذا الدخل. غير أنه إذا كان المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى هو أيضا من مواطني الولايات المتحدة، يسمح الشرط الوقائي للولايات المتحدة بإخضاع ما يتقاضاه المواطن من أجر في أي مكان في العالم للضريبة وفقا لقواعد قانون الضرائب العادي (أي دونما اعتبار للمادة ٨٩٤ (أ)). وهناك أيضا الفقرة الفرعية ٥ (أ) من المادة ١ التي تبقى على المزايا المتأتية من قواعد الإعفاءات الضريبية الأجنبية الخاصة التي تُطبَّق على معاملة الولايات المتحدة الضريبية لبعض أنواع الدخل الآتي من الولايات المتحدة الذي يحصل عليه مواطنوها المقيمون في الدولة المتعاقدة الأخرى. انظر الفقرة ٤ من المادة ٢٣ (إزالة الازدواج الضريبي).

ولأغراض الشرط الوقائي، يتحدد الموقف من "الإقامة" بموجب المادة ٤ (المقيم). وبالتالي، ففي حالة الشخص الذي يعتبر مقيما في الولايات المتحدة في إطار القانون (ولكنه ليس من مواطني الولايات المتحدة) ولكنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لقواعد الترحيح المحتكم إليها فيما يخص المادة ٤، فإن محاسبته ضريبيا في الولايات المتحدة تكون مرهنة بما تسمح به الاتفاقية. فلا يُسمح للولايات المتحدة بتطبيق قانونها المحلي على ذلك الشخص طالما كان قانونها متعارضا مع الاتفاقية.

(٦) ملاحظة من الأمانة: لا يستند نص المرفق الثالث إلى اتفاقية الولايات المتحدة الضريبية النموذجية لعام ٢٠٠٦ فقط، بل ويستند أيضا إلى آراء الولايات المتحدة وممارساتها الحالية. وتوجد في الوقت الحاضر صيغة جديدة مقترحة للشروح التقنية النموذجية المعتمدة في الولايات المتحدة تنعكس فيها هذه الآراء والممارسات.

ومع ذلك، يظل الشخص يعامل كمقيم في الولايات المتحدة لسائر أغراض المعاملة الضريبية في الولايات المتحدة خلاف تحديد التزامه الضريبي تجاه الولايات المتحدة. فعلى سبيل المثال، عند تحديد ما إذا كانت شركة أجنبية ما هي شركة أجنبية متحكّم فيها في إطار المادة ٩٥٧ من القانون، تُعامل أسهم تلك الشركة التي يمتلكها الفرد كأسهم موجودة في حوزة أحد المقيمين في الولايات المتحدة. ونتيجة لذلك، فإن سائر مواطني الولايات المتحدة أو المقيمين فيها قد يُعتبرون حملة أسهم في شركة أجنبية متحكّم فيها خاضعة حالياً لمتطلب إدراج الدخل المعترف به من الشركة فيما يتصل بالجزء الفرعي واو (subpart F). انظر Treas. Reg. section 301.7701(b)-7(a)(3).

و بموجب الفقرة ٤، تحتفظ كل دولة متعاقدة أيضاً بحقها في فرض الضرائب على مواطنيها السابقين ومن سبق لهم الإقامة فيها لآجال طويلة وفقاً لقانونها المحلي. وبالتالي، فإن الفقرة ٤ تتيح للولايات المتحدة فرض الضرائب على مواطنيها ومن سبق لهم الإقامة فيها لآجال طويلة وفقاً للمادة ٨٧٧ من القانون. وتنطبق المادة ٨٧٧ عموماً على من كان في السابق من مواطني الولايات المتحدة أو المقيمين فيها لأجل طويل ثم تخلّى عن الجنسية أو أنهى إقامته الطويلة الأجل قبل ١٧ حزيران/يونيه ٢٠٠٨ إذا لم يقدم المستندات الدالة على التزامه بالقوانين الضريبية للولايات المتحدة خلال السنوات الخمس السابقة، أو إذا تجاوز أحد المعيارين التاليين العتبة المعمول بها: (أ) المتوسط السنوي لصافي ضريبة الدخل التي دفعها هذا الشخص عن السنوات الضريبية الخمس المنتهية قبل تاريخ انتفاء صفة المواطنة أو الإقامة الدائمة؛ (ب) صافي قيمة ممتلكات الشخص في تاريخ انتفاء الصفة.

وتعرّف الولايات المتحدة "المقيم لأجل طويل" بشخص (من غير مواطني الولايات المتحدة) أقام في الولايات المتحدة إقامة دائمة بشكل شرعي لما لا يقل عن ثمان من السنوات الضريبية الـ ١٥ السابقة. ولا يعامل الشخص كمقيم شرعي دائم في أي سنة ضريبية كان الفرد معتبراً فيها مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى بموجب هذه الاتفاقية، أو مقيماً في أي بلد خلاف الولايات المتحدة في إطار أحكام أي معاهدة ضريبية أخرى مبرمة مع الولايات المتحدة، وذلك في حال لم يتخلّ الشخص عن المزايا التي تكفلها له المعاهدة الضريبية ذات الصلة.

الفقرة ٥

تنص الفقرة ٥ على بعض الاستثناءات من الشرط الوقائي. والقصد من الأحكام المشار إليها هو إتاحة المجال لاستفادة المواطنين والمقيمين من المزايا حتى إذا لم يكن لهذه المزايا وجود في القانون المحلي.

- وتتضمن الفقرة الفرعية ٥ (أ) قائمة بأحكام معيّنة في الاتفاقية تنطبق على جميع المواطنين والمقيمين في دولة متعاقدة، على الرغم من الشرط الوقائي العام الوارد في الفقرة ٤:
- (١) الفقرة ٢ من المادة ٩ (المؤسسات الشريكة) تمنح الحق في إجراء تسويات ملازمة لمبلغ ضرائب الدخل المفروضة على الأرباح المعاد تخصيصها بموجب المادة ٩.
- (٢) الفقرة ٧ من المادة ١٣ (أرباح رأس المال) تنسّق الأسلوب الذي تتبعه الدول المتعاقدة لتجنب الازدواج الضريبي الذي قد ينشأ عن فرض ضريبة خروج أو ما شابهها على الشخص الذي تنتفي عنه صفة المقيم (على النحو المحدد في الفقرة ١ من المادة ٤ (المقيم)) في دولة متعاقدة ويصبح مقيماً في دولة متعاقدة أخرى.
- (٣) الفقرة الفرعية ١ (ب) والفقرتان ٣ و ٦ من المادة ١٧ (المعاشات التقاعدية، ومدفوعات الضمان الاجتماعي، ومدفوعات النفقة ورعاية الأطفال) توفرّ إعفاءات من الضرائب التي تفرضها دولة المصدر أو دولة الإقامة على بعض توزيعات المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي ورعاية الأطفال.
- (٤) الفقرة ٣ من المادة ١٨ (صناديق المعاشات التقاعدية) توفرّ إعفاءات لبعض إيرادات استثمارات صناديق المعاشات التقاعدية الموجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى.
- (٥) المادة ٢٣ (إزالة الازدواج الضريبي) تؤكد أحقية المواطنين والمقيمين في دولة متعاقدة في الاستفادة من التخفيضات الضريبية المتصلة بضرائب الدخل المدفوعة للدولة الأخرى، أو من إعفاء الدخل المكتسب في الدولة الأخرى.
- (٦) المادة ٢٤ (عدم التمييز) تحمي المواطنين والمقيمين في دولة متعاقدة من اعتماد بعض الممارسات الضريبية التمييزية في الدولة المتعاقدة الأخرى.
- (٧) المادة ٢٥ (إجراءات التراضي) تمنح بعض المزايا للمواطنين والمقيمين في الدول المتعاقدة من أجل التوصل إلى تسويات للمنازعات التي تنشأ بين الدولتين المتعاقدين وتنفيذ هذه التسويات. فعلى سبيل المثال، يحق للسلطات المختصة استخدام تعريف لمصطلح ما يخالف تعريفه في قانون من قوانينها

الداخلية. ويمكن الإعفاء من مدد التقادم المحددة لردّ الأموال، بحيث يتم تطبيق المزايا المنصوص عليها في اتفاق ما.

وتنشئ الفقرة الفرعية ٥ (ب) مجموعة مختلفة من الاستثناءات من الشرط الوقائي. والقصد من جميع المزايا المشار إليها هو أن يستفيد منها المقيمون المؤقتون في دولة متعاقدة (مثل حاملي تأشيرة غير المهاجرين في حالة الولايات المتحدة)، لا مواطنو الدولة أو الحاصلون على صفة الإقامة الدائمة في تلك الدولة. فإذا سافر المستفيدون من هذه الأحكام من دولة متعاقدة إلى الأخرى وبقوا فيها لمدة تكفي لاكتساب صفة المقيم في الدولة وفقا لقانونها الداخلي، ولكنهم لم يكتسبوا فعليا صفة الإقامة الدائمة (أي الحصول على "البطاقة الخضراء" في حالة الولايات المتحدة) وليسوا مواطنين في تلك الدولة، تواصل الدولة المضيفة منح هذه المزايا حتى وإن كانت تتعارض مع القواعد القانونية. وتمثل المزايا التي يتم الإبقاء عليها بموجب هذه الفقرة في: إعفاءات البلد المضيف للمرتبات والمعاشات التقاعدية للموظفين العامين بموجب المادة ١٩ (الوظيفة العامة)، وبعض أنواع الدخل الذي يحصل عليه الطلاب والمتدربون والزائرون بموجب المادة ٢٠ (الطلاب والمتدربون) ودخل الموظفين الدبلوماسيين والقنصليين بموجب المادة ٢٧ (أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون)؛ والمعاملة الضريبية المميزة لاشتراكات صناديق المعاشات التقاعدية بموجب الفقرة ١ من المادة ١٨ (صناديق المعاشات التقاعدية).

الفقرة ٦

تتناول الفقرة ٦ المسائل التي تثار بشكل خاص نتيجة لتسديد المدفوعات كبنود دخل أو أرباح أو مكاسب إلى كيانات شفافة ضريبيا بشكل كلي أو جزئي، من قبيل شركات الأشخاص والصناديق الاستثمارية. وبما أن البلدان قد تتخذ مواقف متباينة حيال اعتبار كيان ما شفافا ضريبيا بشكل كلي أو جزئي، فإن خطر الازدواج الضريبي أو ازدواج الإعفاء الضريبي يكون مرتفعا نسبيا. وينبغي قراءة هذا الحكم، وهو والمتطلبات المناظرة التي تنطوي عليها القواعد الموضوعية المنصوص عليها في مواد أخرى من الاتفاقية، من منظور السعي إلى تحقيق هدفين. فالقصد من الفقرة ٦ هو إزالة عدد من المشاكل التقنية التي قد تحول دون استفادة المستثمرين المستخدمين لهذه الكيانات من مزايا المعاهدة حتى وإن كان هؤلاء المستثمرون خاضعين للضريبة على الدخل المكتسب من خلال هذه الكيانات. ويمنع الحكم أيضا الشخص المقيم في دولة متعاقدة من المطالبة بالاستفادة من مزايا المعاهدة في الحالات التي لا يؤخذ فيها في الحسبان لدى قيام الشخص المقيم بالاستثمار في الكيان بندُ الدخل المدفوع للكيان نظرا لعدم كونه كيانا شفافا ضريبيا في دولة الإقامة.

وإجمالاً، تعكس المبادئ الواردة في هذه الفقرة القاعدة Reg. section 1.894-1(d) وTreas. Reg. 1.894-1(d) (3)(iii) على أن كيانا ما يعتبر شفافاً ضريبياً في إطار قوانين دائرة الولاية القضائية التي يتبعها أحد المساهمين في الكيان فيما يخصّ بنداً من بنود الدخل طالما كانت القوانين في هذه الدائرة تشترط أخذ المساهم المقيم في الدائرة في حسابه بصورة مستقلة وعلى أساس جاري حصته في بند الدخل المدفوع للكيان، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحصّة قد وُزعت بالفعل على المساهم، وتحدّد طبيعة ومصدر بند الدخل الموجود في حوزة المساهم كما لو كان هذا البند قد اكتسب من قبل المساهم بشكل مباشر. ومن الكيانات التي ينطبق عليها هذا الوصف في الولايات المتحدة شركات الأشخاص والشركات ذات الشخصية الاعتبارية التي اختارت على نحو صحيح أن تُعامل ضريبياً بموجب الفصل الفرعي "S" من الفصل 1 من قانون الشركات ("شركات الفئة S")، وصناديق الاستثمار الاستثمارية العادية الخاضعة للمادة 584، والصناديق الاستثمارية البسيطة وصناديق الجهات المانحة. وتنطبق هذه الفقرة أيضاً على المبالغ المدفوعة إلى كيانات أخرى، من قبيل الشركات ذات المسؤولية المحدودة في الولايات المتحدة، وهي شركات يمكن اعتبارها شركات أشخاص أو شركات متجاهلة ضريبياً في الولايات المتحدة. ومن بين الكيانات التي ينطبق عليها هذا الوصف في الدولة المتعاقدة الأخرى _____.

وفي إطار الفقرة 6، يعامل بند الدخل أو الربح أو المكسب الرأسمالي المكتسب من قبل هذا الكيان الشفاف ضريبياً أو من خلاله باعتباره دخلاً اكتسبه مقيم في دولة متعاقدة إذا كان هناك مقيم يعامل بموجب قانون الضرائب في تلك الدولة على أنه قد اكتسب بند الدخل هذا. فعلى سبيل المثال، إذا قامت شركة متمتعة بصفة المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى بدفع فوائد لكيان يعامل للأغراض الضريبية في الولايات المتحدة ككيان شفاف ضريبياً، يُعتبر أن هذه الفوائد قد اكتسبها مقيم في الولايات المتحدة شريطة أن يكون هناك مقيم أو أكثر في الولايات المتحدة (وتحدد صفة الإقامة في الولايات المتحدة، لهذا الغرض، في إطار القانون الضريبي للولايات المتحدة) يعامل لأغراض المحاسبة الضريبية، وفقاً لقوانين ضرائب الولايات المتحدة، على أنه اكتسب هذه الفوائد. وفي حال كان الكيان شركة أشخاص، يكون الأشخاص الذين يعاملون ضريبياً في الولايات المتحدة كشركاء في الكيان هم الأشخاص الذين يعاملون في الظروف العادية طبقاً للقوانين الضريبية بالولايات المتحدة باعتبار أنهم اكتسبوا دخل الفوائد هذا من خلال شركة الأشخاص. كما أنه لا يحق بالتالي للأشخاص الذين تعاملهم الولايات المتحدة كشركاء ولكنهم ليسوا مقيمين في الولايات المتحدة المطالبة بالاستفادة بمزايا الاتفاقية فيما يتصل بالفائدة المدفوعة لشركة الأشخاص، ذلك أن هؤلاء الشركاء المنتمين إلى بلد ثالث لا يتمتعون بصفة المقيم في الولايات المتحدة

للأغراض الاستفادة من هذه المزايا. غير أنه، إذا كان البلد الثالث الذي يعتبر هؤلاء الشركاء، للأغراض الضريبية، مقيمين فيه طبقاً لقوانين ذلك البلد، وكانت هناك اتفاقية لضرائب الدخل بين هذه الدولة والدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز للشركاء المطالبة بالاستفادة من مزايا تلك الاتفاقية (ويتم التوصل إلى هذه النتائج أيضاً في حالة كيان متجاهل في قوانين إحدى الدولتين ككيان مستقل وليس في قوانين الدولة الأخرى، مثل حالة كيان ذي مالك واحد يعامل للأغراض الضريبية كفرع في الولايات المتحدة وكشركة ذات شخصية اعتبارية في قوانين الدولة المتعاقدة الأخرى). وفي المقابل، ففي حالة كيان منشأ في إطار قوانين الولايات المتحدة ومصنّف كشركة ذات شخصية اعتبارية للأغراض الضريبية في الولايات المتحدة، فإن الفوائد التي تدفعها شركة تتمتع بصفة المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى إلى الشركة المسجلة في الولايات المتحدة تُعتبر فوائد اكتسبها مقيم في الولايات المتحدة، ذلك أن الشركة المسجلة في الولايات المتحدة تعامل وفقاً لقوانين الولايات المتحدة الضريبية كمقيم في الولايات المتحدة اكتسب هذا الدخل.

ويتم التوصل إلى نفس النتيجة حتى إذا كانت القوانين الضريبية في الدولة المتعاقدة الأخرى تعامل الكيان بطريقة مختلفة (مثل حالة كيان لا يعامل ككيان شفاف ضريبياً في دولة المصدر في المثال الأول أعلاه، حيث يعامل الكيان كشركة أشخاص لأغراض المعاملة الضريبية في الولايات المتحدة). وبالمثل، فإن صفة الكيان في بلد ثالث لا تؤثر في شيء، حتى وإن كان الكيان مسجلاً في ذلك البلد الثالث. ويتم التوصل إلى نفس هذه النتيجة بغض النظر عن مكان تسجيل هذه الكيان (الولايات المتحدة، أو الدولة المتعاقدة الأخرى، أو بلد ثالث كما هو مبين أعلاه)، وذلك رهنا بالشرط الوقائي المنصوص عليه في الفقرة ٤.

فعلى سبيل المثال، في حالة دخل آت من مصادر في الولايات المتحدة يتسلمه كيان منشأ في إطار قوانين الولايات المتحدة، وهو كيان يعامل كشركة للأغراض الضريبية في قوانين الدولة المتعاقدة الأخرى ويملكه مساهم يحمل صفة المقيم للأغراض الضريبية في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا يُعتبر أن هذا الدخل مكتسب من قبل المساهم في تلك الشركة حتى ولو كانت، بموجب القوانين الضريبية بالولايات المتحدة، تحمل صفة الكيان الشفاف ضريبياً. بل يعامل هذا الدخل، لأغراض المعاهدة، كدخل اكتسبه الكيان المسجل في الولايات المتحدة.

وتنطبق هذه المبادئ أيضاً على الصناديق الاستثمارية شريطة أن تكون حاملة لصفة الكيان الشفاف ضريبياً بشكل كلي أو جزئي في أي من الدولتين المتعاقدين. فلنفرض مثلاً أن "سين" المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى قد أنشأ صندوقاً استثمارياً قابلاً للإلغاء في

الولايات المتحدة وسمى أشخاصا مقيمين في بلد ثالث كمستفيدين من الصندوق. فإذا عومل "سين" في إطار قوانين الدولة المتعاقدة الأخرى على أنه يأخذ دخل الصندوق في الحساب للأغراض الضريبية، اعتُبر أن دخل الصندوق هو دخل اكتسبه مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. وفي المقابل، بما أن توصيف حالة اكتساب بند من بنود الدخل أو الربح أو المكسب يتم لكل بند على حدة، فمن الممكن في حالة صندوق استثماري منشأ في الولايات المتحدة لغير جهة مانحة أن يكون بوسع الصندوق نفسه المطالبة بالاستفادة من الزايات فيما يخص بنود الدخل، مثل المكاسب الرأسمالية، طالما كان متمتعاً بصفة المقيم الخاضع للضريبة على هذه المكاسب، ولكن ليس فيما يتعلق ببنود الدخل الأخرى التي تعامل كدخل اكتسبه أصحاب الحصص في الصندوق.

وكما هو مبين أعلاه، لا تشكل الفقرة ٦ استثناء من الشرط الوقائي المنصوص عليه في الفقرة ٤. وبالتالي، فإن الفقرة ٦ لا تمنع دولة متعاقدة من فرض ضريبة على كيان يعامل كمقيم في تلك الدولة بموجب قانونها الضريبي. فعلى سبيل المثال، إذا كانت هناك شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في الولايات المتحدة، ويتمتع بعض أعضائها بصفة المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، واختارت أن تُعامل ضريبياً كشركة في الولايات المتحدة، فستحاسبها الولايات المتحدة ضريبياً على صافي دخلها المكتسب في جميع أنحاء العالم، بصرف النظر عما إذا كانت الدولة المتعاقدة الأخرى تعامل هذه الشركة ككيان شفاف ضريبياً.