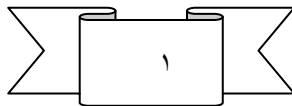


المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي
وأثرها فى السيادة الضريبية للدول النامية

الدكتور
رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية
والعميد الأسبق لكلية الحقوق جامعة حلوان



مقدمة

تتسم المنشآت دولية النشاط بامتلاكها أصول في أكثر من دولة، بغرض إنتاج السلع وتقديم الخدمات إلى عملائها في دول العالم، ولدى هذه المنشآت القدرة على استغلال انتشارها العالمي في تخفيض تكاليف نشاطها والاستفادة من المزايا الضريبية والجمركية التي تقدمها الدول لجذب الاستثمار إليها، لذلك تعمل هذه المنشآت على كسر سلاسل التوريد *supply chains* الخاصة بها وتفريقها عبر الدول.

ولقد ساعدت الزيادة الهائلة في حجم المعاملات بين الدول في أن تقوم تلك المنشآت بتحويل أرباحها من دولة إلى أخرى، بقصد تقليل التزاماتها الضريبية¹، إما باستغلال الاختلاف في التشريعات الضريبية الوطنية (التجنب الضريبي *tax planning*) أو بالالتفاف حول هذه التشريعات دون مخالفتها (التجنب الضريبي الحاد أو الضار *aggressive tax planning*) أو باستغلال الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الدول للحد من الأزواج الضريبي (ظاهرة التسوق بالاتفاقيات *tax treaty shopping*)، وأصبح لدى هذه المنشآت قدرة أكبر على نقل أرباحها، ومن ثم تخفيض أوعية الضرائب الخاضعة لها في الدول المختلفة، من خلال الأنشطة الرقمية التي تمكنها من التعامل مع الدول الأخرى دون أن يكون لها وجود مادي فيها. مما يشكل تحدياً يواجهه الدول وهي تسعى إلى توفير مصدر دائم للإيرادات لتمويل نفقاتها العامة.

وتشير الأبحاث الحديثة² إلى أن المنشآت دولية النشاط قد تطورت، بحيث لم تعد تنحصر إما إلى الانقسام الرأسى أو الانقسام الأفقى، بل وجدت نسخة مختلطة من كلتا الفئتين، تحركها في ذلك اعتبارات السوق والتكاليف، كما تحركها مقتضيات الوصول إلى المعرفة والتكنولوجيا، وتؤثر فيها التشريعات المالية والضريبية، لذلك أصبحت هذه المنشآت تنخرط في استثمارات أفقية ورأسية تؤثر في كيفية إنشاء خلق القيمة وإضافتها وتوزيعها عبر سلاسل التوريد الخاصة بها.

¹European Parliament: *Multinational enterprises, value creation and taxation, Briefing, Key issues and policy development, European Parliamentary Research Service(EPRS), July 2019, p. 2.*

²C.Cadestin, , et al., *Multinational enterprises and global value chains: New Insights on the trade-investment nexus, OECD Science, Technology and Industry Working Papers, No 2018/05, 2018.*

وثار الاهتمام فى السنوات الأخيرة حول ممارسات الشركات دولية النشاط التى تؤثر سلباً على قيمة ما تدفعه من ضرائب لا يتناسب وحجم إيراداتها أو أرباحها الحقيقية¹، إلى حد أنها استطاعت استغلال اختلاف النظم الضريبية بين الدول المختلفة فى أداء ضريبة أقل أو عدم دفع ضرائب على الإطلاق. وقد ترجم هذا الاهتمام بتكليف دول مجموعة العشرين ومجموعة الثمانى منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD بدراسة هذه المشكلة، التى أصبحت تعرف بمشكلة تآكل الوعاء

وتحويل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting*.

وبالرغم من تسارع كثير من الدول النامية نحو التوقيع على الأداة متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبى ونقل الأرباح، إلا أن هذه الدول غير راضية تماماً على السياسات والإجراءات التى تقترحها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية للحد من هذه الظاهرة، باعتبارها تحد من السيادة الضريبية لهذه الدول، وتضعب عليها فرصة اقتناص الاستثمارات الأجنبية، ويبدو أن منظمة الأمم المتحدة تميل إلى حد ما نحو تبنى وجهة نظر الدول النامية فى هذا الشأن.

ونستعرض ذلك فى المباحث الثلاثة الآتية:

¹Alexander Trepekov, Harry Tonino and Dominika Halka(ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, 2015, p.1

المبحث الأول

مبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

يشير تعبير¹ تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting* (واختصاراً *BEPS*) إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي الذي تقوم به الشركات لنقل أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى دول ذات ضرائب منخفضة، مما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للدول عالية الضرائب.

تتخلص المشكلة التي يتناولها مشروع تآكل الوعاء أو تحويل الأرباح *BEPS* في أن الشركات دولية النشاط تستغل الفجوات الناشئة عن اختلاف، أو عدم تطابق، القواعد الضريبية التي تطبقها الدول المختلفة، في تجنب أداء الضرائب المستحقة عليها.

وقد دلت بعض الأبحاث على أن الخسائر الضريبية الناتجة عن هذا التخطيط، تتراوح ما بين ٢٠٠ مليار^٢ إلى ٦٦٠ مليار^٣ دولار سنوياً. وأن معظم هذه الخسائر تعود إلى الأنشطة التي تعتمد على الملكية الفكرية *IP* وخاصة شركات التكنولوجيا، مثل أبل *Apple* وجوجل *Google* ومايكروسوفت *Microsoft* وأوراكل *Oracle*، وشركات التي تعمل في المجالات العلمية والطبية، مثل فايزرو ميرك *Pfizer and Merck & CO*. كما توفر الدول، ومنها أيرلندا والكاريبى ولوكسمبورج وهولندا وسنغافورة وسويسرا وهونج كونج، التي تشكل ملاذاً ضريبياً *tax havens* للشركات لتخفيض الضريبة أو الإعفاء منها، فرصة أخرى لتجنب الضريبة في الدول التي تحقق منها هذه الشركات إيرادات أو أرباح خاضعة للضريبة فيها.

¹ يذكر أن تعبير *BEPS* ورد لأول مرة في الورقة البحثية التي أعدها الباحثان هاينز و رايس عام ١٩٩٤ منبهاً إلى أن الشركات الأمريكية تستخدم الملاذات الضريبية لنقل الأرباح، وأن تخفيض الضريبة الأمريكية على الدخل التي تحققها الشركات الأمريكية من مصادر أجنبية من شأنه أن يعزز الحصيلة الضريبية الأمريكية، أنظر:

[James R. Hines Jr.; Eric M. Rice :FISCAL PARADISE: FOREIGN TAX HAVENS AND AMERICAN BUSINESS" \(PDF\). Quarterly Journal of Economics \(Harvard/MIT\), February 1994.](#)

²Brad Setser; Cole Frank "Tax Avoidance and the Irish Balance of Payments". Council on Foreign Relations.

³"The scale of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Tax Justice Network". ,2013.

وبينت بعض الدراسات¹ أن الأخذ بمعيار عالمية الإيراد *worldwide taxation*، الذى يتيح للدولة أن تمت سيادتها الضريبية إلى خارج حدودها، فتفرض الضريبة على الأرباح أو الإيرادات التي تحققها الشركات المقيمة بها في الخارج، قد أدى إلى تشجيع الشركات المقيمة في هذه الدول إلى نقل إقامتها أو أرباحها إلى الخارج.

وتعتبر الولايات المتحدة من أهم ثماني دول في العالم تأخذ بهذا المبدأ، ولذا فإن الشركات الأمريكية هي الأكثر ممارسة لعمليات نقل الأرباح. وذلك بخلاف الدول التي تأخذ بمبدأ الإقليمية *territorial principle*، التي تفرض الضريبة على الدخل المتحقق من داخلها فقط، مما لا تحتاج الشركات التي تعمل فيها إلى نقل أرباحها في الخارج، إلا عندما تكون ضرائب هذه الدول الأعلى سعراً.

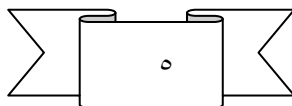
وأن التعاون الدولي الذى تحقق في مجال الضرائب عبر العقود الماضية، من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مع اختلاف القواعد الدولية لتعيين الاختصاص بفرض الضريبة وقواعدها، لم يمنع الشركات الدولية من أن تستفيد من اختلاف القواعد الضريبية في تجنب الضريبة، أو عدم أدائها في الدولة أو الدول التي تزاوّل نشاطها فيها، وتحقق الدخل الفعلى منها، وذلك حين استطاعت هذه الشركات تقليل وعاء الضريبة الخاضعة في بعض الدول، ونقل أرباحها إلى دول لا تفرض ضرائب أو تكون ضرائبها أقل من الضرائب التي تفرضها الدول التي تحقق فيها النشاط الفعلى.

ولاحظ الباحثون² أن الشركات تسعى لنقل أرباحها بهدف تخفيض وعاء الضريبة عليها من خلال وسائل عدة؛ أهمها: استغلال حقوق الملكية الفكرية *IP* التي تتيح لها الحصول على دخول وأرباح في الدول الأخرى

¹Gabriel Zucman; Thomas Wright (September 2018). "THE EXORBITANT TAX PRIVILEGE", National Bureau of Economic Research: No.11.. (25 April 2018). And:

Gabriel Zucman; Thomas Torslov; Ludvig Wier : "The Missing Profits of Nations". National Bureau of Economic Research, Working Papers, (June 2018). . p. 31. Table 2: Shifted Profits: Country-by-Country Estimates (2015)

²Clemens Fuest; Christoph Spengel; Katharina Finke; Jost Heckemeyer; Hannah Nusser). "Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms", Centre for European Economic Research, 15 October 2013,



(كالإتاوات *Royalties*) دون أن يكون لها منشآت دائمة فيها، أو إنشاء علاقات مديونية بين شركاتها التابعة، تتحدد فيها عوائد القروض بأعلى من السعر المعتاد للقروض بين دائن ومدين مستقل، بما يعرف بتجريد الإيرادات *earning stripping* أو نقل الأرباح إلى دول الملاذات الضريبية، من خلال إبرام عقود في هذه الدول، للتدليل على أن الشركة قامت بعمليات في هذه الدول، وتسعير المنتجات التي تمت فيها بسعر أعلى، للاستفادة من انخفاض الضريبة في هذه الدولة (بوصفها دولة الإيراد) أو خصم الضريبة المدفوعة في هذه البلدان من الضرائب المستحقة على الشركة في دولة المصدر.

ولمواجهة ظاهرة التجنب الضريبي الدولي، وما يترتب عليها من تخفيض الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، فقد كلفت دول مجموعة العشرين *G.20* منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* في عام ٢٠١٣ بدراسة مشروع لمكافحة هذه الظاهرة، ومنع الشركات دولية النشاط من نقل أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى الدول ذات الضرائب المنخفضة. وقد استجابت المنظمة لهذا التكليف.

إجراءات الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في يوليو ٢٠١٣ خطة العمل، التي أقرتها دول مجموعة العشرين، لمواجهة ما يعرف بمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح *BEPS* متضمنة خمسة عشر إجراء^٢، والمواعيد النهائية لتنفيذ هذه الإجراءات، والموارد اللازمة لذلك، والمنهجية التي يتعين مراعاتها.

وشكلت المنظمة لهذه الإجراءات لجان فرعية، ثم اعتمدت في عام ٢٠١٥ حزمة تدابير لمنع تآكل الوعاء.

^١ أنشئت مجموعة العشرين في ٢٥ سبتمبر ١٩٩٩، على هامش مؤتمر مجموعة الثمانية في واشنطن، لتعزيز الاستقرار المالي الدولي وإيجاد فرص للحوار ما بين الدول الصناعية والدول النامية. وتتألف من وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية من ١٩ دولة بالإضافة إلى الاتحاد الأوروبي. والدول التسعة عشر هي: الأرجنتين وأستراليا والبرازيل وكندا والصين وفرنسا وألمانيا والهند وأندونيسيا وإيطاليا واليابان والمكسيك وروسيا والمملكة العربية السعودية وجنوب إفريقيا وكوريا الجنوبية وتركيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

^٢ See the *BEPS Report: OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> and: the BEPS Action Plan: OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. Paris, 2013 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>*

وتوالى التقارير المبدئية التي تناقش هذه الإجراءات في أعوام ٢٠١٧، ٢٠١٨، و وعدت بأن تقدم تقريرها النهائي في ٢٠٢٠. وتضمنت الإجراءات الخمس عشرة، ما يتعلق بالاقتصاد الرقمي، والكيانات القانونية الهجينة أو المختلطة، وأوضاع المنشأة الدائمة، بجانب موضوعات أخرى مثل الممارسات الضريبية الضارة وإساءة استعمال الاتفاقيات، ومسائل تسعير التحويلات وتوثيقها، وتحليل البيانات، والإفصاح عن التخطيط الضار، والعمل على حل المنازعات الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الضريبية وإبرام اتفاق متعدد الأطراف كآلية لتنفيذ هذه الإجراءات. حيث يتيح الإجراء رقم (١٥) إمكانية وضع أداة متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتصلة بالمعاهدات الضريبية لمنع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، ("BEPS Multilateral Instrument" "MLI")، وذلك لتمكين الدول من وضع الإطار القانوني لتعديل اتفاقياتها الضريبية بسرعة^٣.

^١OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Paris: OECD,2013), available at: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

^٢اعتمدت مصر دليلاً لقواعد تسعير المعاملات للأغراض الضريبية لأول مرة عام ٢٠٠٥، تطبيقاً لنص المادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقد استند إلى الدليل الذي أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD. وأعدت مصر إصدار هذا الدليل بعد تنقيحه عام ٢٠١٨، قد تناول الجزء الأول منه إيضاحات وإرشادات عملية للممولين بشأن المفاهيم والمسائل الأساسية التي تثور في مجال تسعير المعاملات، وخاصة فيما يتعلق بمفهوم السعر المحايد، وتحليل درجة التماثل/قابلية المقارنة، وطرق تسعير المعاملات والشروط الواجب توافرها في المستندات الخاصة بتسعير المعاملات، ويستعرض الجزء الثاني بالتفصيل مبادئ اتفاقات التسعير المسبق والمنهج العملي لتطبيقها. راجع: مصلحة الضرائب المصرية: التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات، القاهرة، ٢٠١٨.

^٣لايعنى تنفيذ الأداة متعددة الأطراف إلغاء الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي أبرمتها الدولة مع الدول الأخرى، بل تطبق هذه الأداة جنباً إلى جنب مع تلك الاتفاقيات، بما يعدل من طريقة تطبيقها، من أجل تنفيذ تدابير تآكل الوعاء ونقل الأرباح. وتتميز هذه الاتفاقية بالمرونة، إذ يمكن لكل طرف أن يحدد الاتفاقيات الضريبية التي تطبق الأداة المتعددة عليها، ويسمى هذا التحديد (حالة مطابقة) ، كما توفر الأداة المتعددة الأطراف بدائل مختلفة للامتثال لأحكامها، وتمثل هذا البدائل المعايير الدنيا، دون إعطاء الأفضلية لطريقة معينة للوفاء بهذه المعايير، كما يكون لأي طرف اختيار عدم تطبيق الإدارة أو أي أجزاء منها على المعاهدات الضريبية المشمولة به التي تحتوى على أحكام ذات خصائص مختلفة، ولكل طرف أيضاً أن يختار تطبيق البدائل أو الأحكام الاختيارية التي تتضمنها هذه الأداة.

راجع : الجمعية العامة للأمم المتحدة: الإصلاحات الممكنة في مجال تسوية المنازعات بين المستثمرين والدول، ورقة مقدمة من حكومة كولومبيا إلى لجنة الأمم المتحدة للقانون التجارى الدولي، الدورة الثامنة والثلاثين، ١٤-١٨ أكتوبر ٢٠١٩، فيينا، ص ٦ و ص ٧. وايضاً:

The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD): Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting..

واستجابت لهذا الإجراء العديد من الدول، ووقعت على المعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ اتفاقية ضريبية تتعلق بإجراءات منع تآكل الوعاء ونقل الأرباح^٢ *the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*، وقد بلغ عددها ٩٤ دولة حتى ١٤ فبراير ٢٠٢٠. ومن بينها: مصر، والأردن، والكويت، والمغرب، وعمان، وقطر، والسعودية. وسوف نفتصر فيما يلي على عرض الإجراءات التي تتصل مباشرة بموضوع دراستنا^٣، وهو الاقتصاد الرقمي:

الإجراء رقم (١) مواجهة الاقتصاد الرقمي *Action 1: address the Digital Economy*: بينت المنظمة أن لدى المنشآت التي تعمل في ظل الاقتصاد الرقمي فرصاً لتآكل الوعاء ونقل الأرباح من وجوه عدة، منها إمكانية عدم

<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
¹OECD: Signatories and Parties To the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of 14 February 2020.

^٢لازال عدد من الدول يتردد في التوقيع على هذه الاتفاقية، بهدف الانتظار لمزيد من الدراسة والتحليل. أما الولايات المتحدة فلم توقع - حتى الآن- على هذه الاتفاقية، وقد برر أحد مسؤولي وزارة الخزانة هذا الموقف بأن لدى الولايات المتحدة الأمريكية شبكة من الاتفاقيات الضريبية الثنائية تمكنها من الحد من تآكل وعائها الضريبي، وتحد من قدرة الشركات الأمريكية على نقل الأرباح. أما الشركات الرقمية فقد حاولت الضغط على الدول التي تعمل فيها لكي ترفض التوقيع على هذه الاتفاقية. وقد اتضح ذلك في الضغط الذي مارسته شركة مايكروسوفت على وزير المالية الأيرلندي (مايكل نونان Michael Noonan) في الرسالة التي أرسلتها إليه في يناير ٢٠١٧ طالبته بعدم موافقة أيرلندا على الإجراء رقم (١٢) بدعوى أن أثر هذا الإجراء سيؤثر على مركز أيرلندا بوصفها موقعاً أكثر جاذبية للشركات الرقمية.

أنظر: "International Tax Advisory: Impact of the Multilateral Instrument on U.S. Taxpayers: Why Didn't the United States Choose to Sign the MLI?". Alston & Bird, 14 July 2014.

Jack Power (10 November 2017). "Ireland resists closing corporation tax 'loophole'". The Irish Times.

^٣يمكن أن تتصل الإجراءات الأخرى على نحو غير مباشر بهذا الموضوع، ولكن الإسهاب في عرضها قد يبعدنا عن الخط الرئيسي للدراسة.

⁴OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, p. 16 (OECD/G20 2015), International Organizations' Documentation IBFD [hereinafter Action 1 Final Report].3. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, p. 7 (OECD 2013), International Organizations' Documentation IBFD

أداء الضريبة أو تخفيضها من خلال تجنب الوجود المادي في الدولة، أو تقليص الدخل من هذه الدولة، إذ أن المعاملات التي تتم عبر الإنترنت لا تحتاج وجوداً مادياً، وبالتالي فإن الدول التي تأخذ بمبدأ الإقامة كأساس لفرض الضريبة لن تستطيع فرض الضريبة في هذه الحالة.

أو أن تقوم المنشأة بالقيام بمهام قليلة في دولة ما، ولا يكون لديها إلا قليل من الأصول، ولا تتحمل فيها مخاطر كبيرة، مما يمكنها من تخفيض الضريبة على الدخل الذي يمكن نسبته إلى هذه الدولة. أو نقل الأصول غير المادية التي تعتمد عليها المنشأة الرقمية لمزاولة نشاطها في دول منخفضة أو عديمة الضرائب.

وتزداد حدة هذه المشكلة في ظل الاقتصاد الرقمي، حيث تتمكن المنشآت الصغيرة من التنقل من بلد إلى آخر دون حاجة لأن تتواجد في مكان معين، أو تتكبد مصاريف التأسيس والإنشاء فيه. ولا ريب أنها سوف تختار المكان الذي يوفر لها مزايا ضريبية أكبر؛ سواء في قانونه الداخلي، أو باستغلال الاتفاقيات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي.

ولا يختلف الحال بالنسبة للمنشآت الكبيرة أو العملاقة، وخاصة تلك التي ولدت من رحم الاقتصاد الرقمي مثل جوجل Google وفيس بوك Facebook، وحققت أرباحاً هائلة في وقت قصير، دون أن تدفع الضرائب بما يتناسب مع هذه الأرباح، نظراً لعدم وجود قواعد ضريبية تتعامل مع النموذج الاقتصادي الذي تعمل من خلاله هذه المنشآت.

ويوصى المشروع بتجنب فرض ضرائب مباشرة جديدة على الاقتصاد الرقمي، وتكتفى بأن تقوم الإجراءات الأخرى بالتعامل مع هذا الاقتصاد. كما توصى المنظمة بأن يكون الاختصاص بتحصيل الضرائب غير المباشرة لدولة المستهلك. ويمهد الطريق نحو فرض ضرائب أخرى يمكن أن تحصل على معاملات التجارة الإلكترونية منخفضة القيمة بنقل الالتزام بالضريبة على القيمة المضافة إلى البائع.

وقد وافقت مجموعة العمل الفرعية المختصة¹ بهذا الإجراء *The Task Force on the Digital Economy (TFDE)* على ضرورة تعديل الاستثناءات الواردة على المنشأة الدائمة، والمنصوص عليها في الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي، وخاصة الأنشطة التي لا تشكل منشأة دائمة،

¹OECD : *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.*

لأنها أنشطة تمهيدية أو ثانوية، وذلك بمنع استخدام هذا الاستثناء في تجنب الضريبة من خلال تجزئة أنشطة المشروع الأجنبي بتوزيعها على منشآت مرتبطة.

ومن أمثلة ذلك : احتفاظ المشروع الأجنبي بمستودع كبير جداً في دولة ما، يعمل به عدد كبير من الموظفين لأغراض تخزين وتسليم السلع المادية المباعة عبر الإنترنت إلى مستهلكين ، ما يمكن اعتبار هذا المستودع منشأة دائمة على خلاف ما تقرر الأحكام التقليدية للمنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية.

ويجب أن تبحث الدول عن روابط جديدة تصل المشروع الأجنبي بالدولة، بخلاف رابطة الوجود المادي، التي تدل على المنشأة الدائمة في هذه الدولة. وذلك بالنظر إلى التغييرات الجديدة التي ظهرت بفعل الأنشطة الرقمية، ويمكن الأخذ برابطة الوجود الرقمي الكبير *significant digital presence*، الذي يتحدد بقدر كاف من المقيمين في هذه الدولة ، ويقومون بزيارة موقع الإنترنت، أو التعاقد عن بُعد، أو يستهلكون حجماً معيناً من السلع والخدمات التي تقدم إليهم رقمياً أو بوسائل رقمية¹. أو تقرير ضريبة تحجز من المنبع على السلع والخدمات الرقمية التي تورد إلى مقيمين في الدولة ، تفرض على المورد الأجنبي، على أن تقوم المؤسسات المالية بخصم هذه الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الدولة التي يقيم فيها العملاء². أو فرض ضريبة الوحدات الرقمية (أو ضريبة النطاق الترددي أو البت *Bandwidth or "Bit" Tax*) التي تفرض على عدد الوحدات الرقمية الناتجة عن استخدام النطاق الترددي لموقع الويب ، ويمكن أن تختلف هذه الضريبة تبعاً لحجم الشركة ورقم أعمالها³.

كما يجب مراجعة أدلة تسعير التحويلات *transfer pricing* لبيان أن الملكية القانونية لا تنشئ بالضرورة حقاً في كل العائد الناتج عن استغلال الأصول غير الملموسة، ولكن شركات المجموعة *group companies* التي

¹OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014 Deliverable* , Paris, 2014.

²Yariv Brauner & Andres Baez Moreno, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, WU Int'l Taxation Research Paper Series, Paper No. 2015-14 (Feb. 2, 2015)

³MONICA GIANNI: *OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy*, Tax Lawyer, Vol. 72, No. 1, p.267.

تؤدي الوظائف المهمة، و تساهم بالأصول المهمة وتراقب المخاطر الاقتصادية، لها أن تحصل على جزء ملائم من هذا العائد. لذلك يجب أن تؤكد الأدلة على أن تحليل سياسة تسعير التحويلات لا تتأثر سلباً بالمعلومات غير الكاملة التي تحصل عليها الإدارة الضريبية عن الممول، وتكون سبباً في صعوبة تحديد قيمة الأصول غير الملموسة، أو أن يتأثر هذا التحليل بالعلاقات التعاقدية الخاصة، مثل اتفاق المساهمة في التكاليف *cost contribution arrangement*.

الإجراء رقم (٢): عدم التطابق الهجين أو المختلط *mismatcheAction 2*

Hybrid

يُعنى هذا الإجراء بمواجهة مشكلة عدم وجود تطابق دولي حول توصيف الكيانات المالية والأشخاص القانونية التي تتخذها المنشآت، وخاصة ما يعرف بترتيبات الكيانات الهجينة أو المختلطة¹ *hybrid identities arrangements*، وهي الكيانات القانونية التي ينظر إليها في بعض الدول نظرة تختلف عن نظرة الدول الأخرى. فتكون كالهجين الذي ليس أصل أو سمت واحد. مما يجعل² نفس الأموال أو المعاملات أو الأشخاص القانونية يمكن أن تعامل معاملة ضريبية مختلفة بسبب اختلاف القواعد القانونية التي تطبقها كل دولة، وفقاً لقانونها الضريبي، أو الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها مع دول أخرى. فلا يخضع الدخل الذي تحققه هذه الكيانات للضريبة، أو أن تدفع عنه ضرائب أقل.

ويؤدي هذا الاختلاف إلى تشوهات في أشكال الاستثمار وطرائقه، وإلى تخفيض غير مقصود- من المشرعين- في تخفيض الإيرادات الضريبية، كما تمنح الشركات دولية النشاط مزايا غير عادلة على حساب الشركات المحلية³.

ومن أمثلة هذا الاختلاف: أن ترى بعض الدول أن شركة الأشخاص هي وحدة ضريبية مستقلة عن الأشخاص المكونين لها، بينما لا تعترف دول أخرى لشركة الأشخاص بالشخصية القانونية المستقلة، وتعتبر كل

¹ في اللغة العربية يطلق الهجين على الإنسان الذي يكون أبوه عربياً وأمه أعجمية، وفي الحيوان أو النبات كل ما ينتج عن تزاوج نوعين أو سلالتين أو صنفين مختلفين. (أنظر القاموس المحيط: كلمة الهجين).

² Patrick Love, 'BEPS: Why you're taxed more than a multinational', OECD Insights Blog (13 February 2013), available at: <http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/> (last visited 30 November 2013).

³ Inland Revenue: Base erosion and profit shifting – hybrid and branch mismatch rules A special report from Policy and Strategy, New Zealand, P.2.

عضو من أعضائها ممولاً للضريبة عن حصته من الأرباح؛ مما يترتب عليه أن تفرض الضريبة على صافي دخل الشركة بالكامل في الحالة الأولى، بينما تفرض الضريبة على حصة من هذا الربح التي يحصل عليها الممول المقيم من هذه الشركة في الحالة الثانية، الأمر الذي تنشأ عنه فروقات ضريبية تمكن الشركة الدولية من اختيار الدولة التي تمنح مزايا أفضل.

ويطلق الفقه الضريبي¹ على الحالة الأولى الكيانات الخاضعة للضريبة *taxable entities* أو المعتمة *opaque entities*، بينما يطلق على الحالة الثانية الكيانات المالية أو الشفافة *fiscally or tax transparent*.

وبين هاتين الحالتين توجد حالة ثالثة يكون الكيان القانوني شفافاً جزئياً *partial tax transparency*، ومن أمثله الشركة ذات المسؤولية المحدودة حيث يعامل الشركاء الموصى كمول فرد (شفاف ضريبياً) ويعامل الشركاء المتضامنون كشخصنة اعتبارية (غير شفاف ضريبياً)، مما يضطر الدولة إلى تقرير المعاملة الضريبية للدخل تبعاً للشخص صاحب الحق أو المصلحة فيه².

ونتيجة لاختلاف التكييف القانوني لشخص الممول بين الدول، تظهر حالات من ازدواج الإقامة، أو عدم وجود إقامة في الدولتين، مما يؤدي إلى ازدواج الانتفاع بالمزايا الضريبية أو عدم أداء الضريبة في كلا البلدين.

ولتوضيح لنفترض أن إحدى الدولتين³ تعتبر الشركة كشخصية اعتبارية هي الممول، وليس الأفراد المكونين لها، وبالتالي فإن أي دخل يحصل عليه هؤلاء الشركاء لا يخضع للضريبة باعتبار أن كل فرد عضو

¹L. Parada, *Hybrid Entities and Conflicts of Allocation of Income Within Tax Treaties: Is the New Article 1(2) OECD Model [Article 3(1) MLI] the Best Solution Available?*, 3 Brit. Tax Rev. (2018).

²P. Baker, *The Application of the Convention to Partnerships, Trusts and Other, Non-Corporate Entities*, 2(1) GITC Rev. 22–23 (2002).

³ظلت مصر منذ تاريخ العمل بقانون الضرائب على الدخل رقم ٤ لسنة ١٩٣٩ لا تعند بشركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة) على أن لها شخصية اعتبارية مستقلة على شخصية أعضائها المكونين لها، ومن ثم تفترض الضريبة على حصة كل شريك من هذه الأرباح، إلى أن قرر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل العدول عن هذا الاتجاه، واعتبار شركة الأشخاص، كشركة الأموال، لها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لها، ومن ثم تفرض الضريبة على أرباح الشركة قبل توزيعها على الأعضاء، ويخضع كل شريك أو مساهم للضريبة على التوزيعات بقدر الربح الذي حصل عليه منها.

فى هذه الشركة ليس ممولاً ، فإذا كان بعض هؤلاء الأفراد يتنمون إلى دولة لا تعترف ضريبياً بالشركة كشخص اعتبارى ، وتعامل الأعضاء المكونين لها كمولين ، فإن الشخص الذى حصل على دخل من الدولة الأولى لا يخضع للضريبة فى الدولة الثانية رغم أنه يقيم فيها، لأن دخله تحقق من مصادر خارجها، وبالتالي يفلت الفرد فى هذه الحالة من الخضوع للضريبة فى كلا الدولتين.

وعند النظر إلى المعاملة المالية الواحدة فقد تعتبر إحدى الدول أن المبلغ الذى تحصل عليه الشرك بمثابة قرض، مما يسمح لها بخصم الفوائد المترتبة عليه من وعاء الضريبة بها، بينما قد ترى دولة أخرى أن هذا المبلغ مقابل مساهمة فى رأس مال الشركة، ومن ثم فإن ما يدفع مقابل له يعتبر أرباح أسهم يخضع للضريبة. وتنشأ بالتالى اختلافات ضريبية تمكن الشركة الدولية من الاستفادة بهذه الاختلافات فى تحقيق مزايا ضريبية.

ويمكن أن يستغل الممولون اختلاف أو عدم تطابق المعاملة الضريبية بين الدول للكيانات القانونية أو المعاملات الضريبية فى الحصول على مزايا ضريبية ، كعدم الخضوع للضريبة فى الدولتين *non-double taxation*، أو ازدواج الخصم الضريبى *double deduction*، أو الحصول على خصم ضريبى من وعاء، وعدم دخول الإيراد الناتج عن هذا الخصم فى وعاء آخر *deduction without inclusion*، أو عدم خصم الإيراد مقابل عدم الخضوع للضريبة *non-taxation without inclusion* مما يترتب عليه تآكل فى وعاء الضريبة بين الدول¹.

ومن ناحية أخرى يمكن أن تؤدى المعاملة المالية الهجينة، أى التى تختلف أحكامها الضريبية بين الدول إلى تحقيق مزايا ضريبية لأطراف هذه المعاملة على حساب وعاء الضريبة فى الدول المختلفة.

ومن أمثلة ذلك عمليات القروض، التى تمكن المقترض من خصم الفائدة على هذه القروض من وعاء الضريبة، بينما قد تمنح الدولة التى ينتنى إليها المقرض (أو الدائن) إعفاء لهذه الفائدة، أو اعتبارها إيراداً غير خاضع للضريبة لأنه تحقق من مصادر خارجها، الأمر الذى يعنى أن العائد المتعلق بهذا القرض لم تؤد عنه ضريبة فى كلا الدولتين.

¹For details: Leopoldo Parada: Hybrid Entity Mismatches and the International Trend of Matching Tax Outcomes, INTERTAX, Volume 46, Issue 12,2018, pp.971-993.

بل إن المعاملة المالية ذاتها قد توصف أو تكيف من الناحية القانونية في كلا الدولتين على نحو مختلف، إذ قد تراها دولة الدائن بالفائدة أو العائد على أنها عملية اقتراض وبالتالي يعفى العائد من القرض للضريبة، بينما تراها دولة أخرى عملية مشاركة في رأس المال، ومن ثم يعتبر العائد منها من قبيل أرباح الأسهم ويخضع للضريبة على التوزيعات¹. ويترتب على هذا الاختلاف تمكين أطراف المعاملة من اختيار الدولة التي تحقق لهما أقصى ميزة ضريبية، مما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي. لذلك توصي المنظمة بأن لا يسمح بخضم مبلغ من وعاء الضريبة في دولة إذا لم يكن قد سبق إدراجه كدخل خاضع للضريبة في دولة أخرى، أو سبق خصمه في الدولة الأخرى لمنع ازدواج الخصم. وتوصي المنظمة² بإصدار قواعد وطنية تعالج مشكلة عدم التطابق بين الكيانات المحلية، وأن تعدل أحكام الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي لتحديد الكيانات الهجينة الدولية، فلا تحصل على مزايا ضريبية بسبب عدم التطابق، بحيث يراعى في التكيف الضريبي للكيان القانوني وضعه في دولة إقامته، حتى لا تفلت الكيانات المالية الشفافة من الخضوع للضريبة بموجب اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي. ويشكك بعض الباحثين³ من نجاح المنظمة في بلوغ هدفها، إذ أن الترتيبات المتعلقة بالكيانات المختلطة ناتجة عن اختلاف النظم الضريبية التي تطبقها الدول تبعاً لظروفها الاقتصادية، ومنها من يمنح مزايا ضريبية لكيانات معينة لتشجيعها على الاستثمار فيها. ومن ثم فإن نجاح المنظمة يتوقف على وجود تنسيق عالمي مقبول، يضمن تطبيق إجراءاتها بدقة. كما يجب⁴ على الدول التي تسعى إلى معالجة هذه المشكلة، أن لا

¹Cross-Border Tax Arbitrage using Inbound Hybrid Financial Instruments Curbed in Denmark by Unilateral Reclassification of Debt into Equity, BIT, 33, 2008.

²OECD : Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pari, 2015, p.18.

³Lukas Mechtler/Cindy Wong: Mismatches in Tax Outcomes in the light of BEPS Actions 2 and 5, Singapore Management University School of Accountancy Research Paper No. 2016-.Pp.56-57.

⁴Jürgen Lüdicke :Tax Arbitrage” with Hybrid Entities: Challenges and Responses, BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION JUNE/JULY 2014, pp.316-317.

تبادر بتعديل تشريعاتها الضريبية متجاهلة القوانين الضريبية الأجنبية، وأن تضع القواعد التي تكون مقبولة للتطبيق من جانب الشركات (أصحاب المصالح) ، وبما لايزيد من أعباء الالتزام وتنفيذ القوانين على كل من الممول والإدارة الضريبية.

الإجراء رقم (٤) :خصم فوائد القروض *Action 4: Interest Deductions* تستخدم الشركات الدولية سياسة التمويل بالقروض والهيكلية الداخلية للمجموعات المالية المرتبطة، في الحصول على مزايا ضريبية تخفض من الوعاء الضريبي.

وقد تفضل الشركات الدولية الاقتراض لتمويل مشروعاتها على التمويل الذاتي أو التمويل بزيادة رأس المال، لأن الفوائد التي تدفعها هذه الشركات على القروض تخصم من وعاء الضريبة، بينما تخضع توزيعات رأس المال للضريبة.

ويمكن أن يمتد تفضيل الاقتراض من الشركات الأخرى سواء كانت أجنبية عن الشركة المقترضة أو ترتبط معها بعلاقات قانونية أو اقتصادية(شركات تابعة أو شركات شقيقة)، مما يمنحها فرصة التلاعب بقيمة القرض ومقدار الفائدة للاستفادة من الخصم المقرر لفوائد القروض من وعاء الضريبة في الدول ذات السعر الضريبي الأعلى، وتحويل هذه الفوائد إلى إيرادات في الدول ذات سعر لضريبي المنخفض، مما يترتب عليه تآكل في وعاء الضريبة وانتقال للأرباح بشكل مصطنع.

كما أن اختلاف أسعار الضريبة بين الدول، يمنح المنشآت دولية النشاط¹ حافزاً لاستخدام خصم الفوائد على القروض من وعاء الضريبة في تحقيق مزايا لهذه المنشآت، من خلال اقتراض الشركات التابعة أو الشقيقة التي تعمل في دول ذات أسعار ضريبية مرتفعة من شركات أخرى تابعة أو شقيقة لها تعمل في دول ذات أسعار ضريبية منخفضة، ليكون الناتج النهائي هو تخفيض الإيرادات الخاضعة للضريبة ذات الأسعار المرتفعة، وإدراج إيراد الفوائد في وعاء الضريبة ذات الأسعار المرتفعة، فيقل وعاء الضريبة الإجمالي على المنشأة دولية النشاط.

¹Konstantinos Asimakopoulos, 'Fixed Ratio Thin Capitalization Rules in Conflict with the Arm's Length Principle and Relative Issues of Deductibility' *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 19, No. 6, 2012, pp. 405, 405.

وتجعل هذه الممارسات الشركات الدولية، أو مجموعة الشركات المحلية، في وضع تنافسي أفضل من غيرها من الشركات^١، حين تستطيع بعض الشركات استغلال علاقاتها مع الشركات الأخرى أو التابعة لها في الحصول على قروض، بقيم وأسعار تختلف عما تحصل عليه الشركات الأخرى في السوق الحر، لتستفيد من هذا التمييز تحقيق مكاسب ضريبية أكثر مما يحققه غيرها.

وقد عالجت بعض التشريعات الوطنية، ومنها مصر^٢، هذه المشكلة من خلال تطبيق ما يعرف بقواعد الرسملة الخفية *thin capitalization* التي تحدد خصم فوائد القروض في حدود أو نسبة معينة لا يسمح بتجاوزها، وتختلف هذه القيود من دولة إلى أخرى^٣.

كما تتعدد الطرق^٤ التي تأخذ بها التشريعات المقارنة للحد من إساءة خصم فوائد القروض في تقليل الوعاء الضريبي، ومن هذه الطرق:

١- **طريقة السعر المحايد** *Arm's length approach*، حيث تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة اتفاق القرض للتأكد من أن معدل الفائدة عليه يلاءم شروط القرض، مقارنة بالقروض الأخرى المماثلة التي تبرم بين طرفين (مقرض ومقترض كل منهما مستقل عن الآخر).

٢- **طريقة الضريبة التي تحجز من المنبع** *Withholding tax approach*: واتبعت هذه الطريقة أساساً في الاتفاقيات الضريبية لمنع الأزواج

¹OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4, Final Report, 2015, p. 16.*

^٢تسمح المادة ١/٥٢ من قانون الضريبة على الدخل المصري - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - بخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها، بما لا يجاوز أربعة أمثال حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير. ويقصد بالعوائد المدينة، كما جاء بالمادة ٥٨ من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور، كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أياً كان نوعها والسندات والأذون.

³C. Burnett, *Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach, World Tax Journal, Vol. 6, No. 1, 2014, at pp. 46-56; and: J. Gadwood & P. Morton, Interest deductibility: the implementation of BEPS Action 4, Cahiers de Droit Fiscal International Fiscale, Netherlands, Vol 104a, 2019, IFA Subject 1 General Report*

⁴OECD: *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2017.*

الضريبي، حيث يكون معدل الضريبة على عائد الفائدة منخفضاً مقارنةً بالإيرادات الأخرى، وذلك للحد من إسراف المنشآت دولية النشاط عمليات الاقتراض في تخفيض وعاء الضريبة، ولكن ذلك لا يمنع هذه المنشآت من التسوق بالاتفاقيات للوصول إلى أقل سعر ضريبي، مما يتيح لها تجنباً للضريبة ولو جزئياً.

٣- طريقة الحد الأدنى *Minimis threshold approach*: تسمح بعض الدول بخصم عوائد القروض، ولكن في حدود معينة لا يتجاوزها. ويكون الخصم في هذه الحالة متاحاً لكل الممولين. ويتعين هذا الحد على أساس هيكل رأس المال، بما يكون له تأثير إيجابي على التمويل المالي للشركة فيزيد من قيمتها.

٤- طريقة المعدل الثابت *Fixed ratio approach*: يسمح بخصم فائدة القرض على أساس معدل القرض إلى رأس المال، ونسبة الإيرادات والأصول، للوصول إلى معدل خصم الفائدة^١.

٥- طريقة الاعتماد على التقارير المالية لمجموعة الشركات *Group financial report*

يسمح بتحديد نسبة خصم الفائدة على القرض على أساس المعلومات المالية الخاصة بمجموعة الشركات ككل، وليس على مستوى كل شركة على حدة، بحيث تعطى مجموعة الشركات المرنة الكافية في اتخاذ قرارات التمويل، ولكن ذلك يمكن أن لا يلاءم الإدارات الضريبية التي لن تتمكن من الحصول على المعلومات الكافية والموثقة عن مجموعة الشركات.

موقف المنظمة

مع أن لدى العديد من الدول القواعد التي تقررها تشريعاتها الوطنية للحد من إساءة استخدام سياسة القروض وخصم الفوائد عليها في تحقيق مزايا ضريبية، إلا أن هذه القواعد لم تنجح تماماً في تحقيق الغاية منها^٢، نظراً لتعدد ومرونة الأدوات المالية التي تستخدمها المنشآت للحصول

^١: تأخذ بهذه الطريقة بعض الدول مثل فنلندا (٢٥%) وألمانيا (٣٠%) واليونان (٣٠%) وإيطاليا (٣٠%).

Ann Kayis-Kumar: What does BEPS have to do with it? Exploring the effectiveness of thin capitalisation rules, *eJournal of Tax Research* (2016) vol 14, no. 2, p.381.

^٢OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - Final Report*, 2015, p. 17.

على الأموال، وتكرار خصم الفوائد ، مما يدفع الدول إلى إجراء تعديل وتغيير في القواعد التي تقيد حق هذه الشركات في خصم الفوائد، فازداد الأمر تعقيداً على كل من الإدارات الضريبية والممولين. ومن هنا تأتي أهمية اتباع إجراء موحد تطبقه كافة الدول، وهو ما اتضح في الإجراء رقم (٤) لمشروع منظمة التعاون بشأن تآكل الوعاء

و توصى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأن ترفض الدول منح خصم للفوائد على القروض التي ترتبط بمعاملات معينة يشتهب في أنها تهدف إلى تآكل وعاء الضريبة ونقل الأرباح . ومن خصائص هذه المعاملات أنها لا تتم في إطار النشاط المعتاد للمنشأة. وأن يسمح بخصم هذه الفوائد في حدود معينة لا تتجاوزها.

ويتضمن الإجراء رقم (٤) ضمن مشروع تآكل الوعاء مجموعة من القواعد التي تهدف إلى الحد من تخفيض وعاء الضريبة للشركات دولية النشاط، باستغلال سياسة الفائدة الكبيرة على القروض، والتي يسمح بخصمها من هذا الوعاء¹.

وترى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أن تتبع الدول أفضل الممارسات الدولية التي تساعد على مواجهة ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. وذلك باتباع طريقة تمزج بين المعدل الثابت بناءً على المركز المالي، مع استخدام معدل المجموعة والنهج المستهدف.

وتقترح المنظمة أن يتراوح المعدل الثابت ما بين ١٠% إلى ٣٠% من إيرادات الشركة قبل الضريبة على العوائد وإهلاك الأصول المادية والمعنوية. مع إتاحة بعض المرونة إذا كانت الدولة تفضل في استخدام الإيرادات قبل الفائدة والضرائب بدلاً من الطريقة السابقة، أو أن تستخدم معدل الخصم الذي يحتسب على أساس قيمة الأصول بدلاً من الإيرادات.

ولا تمنع منظمة التعاون من أن يؤخذ معدل الخصم على أساس مجموعة الشركات وليس كل شركة منها على حدة لتمكين هذه المجموعة من ترتيب سياسة تمويلها بما يتفق وظروف وتنوع احتياجاتها. أو أن يسمح للبلدان التي تأخذ معدل الخصم على أساس المجموعة أن تضيف نسبة ١٠% إلى صافي مصروفات الفوائد المدفوعة إلى أطراف ثالثة، أو بناءً على قيمة الأصول.

¹OECD, BEPS Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments: 2016 Updated Report , Action 4, Final Report, 2017.

و توصى المنظمة بتبنى نهج عام يراعى ، عند تقرير خصم عوائد القروض التي تدفعها المنشآت المدينة ، حجم ديون الشركة ، والخصومات المسموح بها لعوائد هذه القروض، ومنع منح الشركات الدولية معاملة تفضيلية لعوائد القروض تنعكس عليها في تحقيق مزايا ضريبية. كما يرتبط تطبيق هذا الإجراء بفعالية أن يتم تعريف الفائدة تعريفاً يشمل جميع المبالغ التي تتفق جوهرياً مع فائدة القروض، بمعنى أنها تشمل كل مبلغ يحصل عليه الشخص بنسبة ثابتة نتيجة مساهمته في رأس مال المنشأة، دون أن يتحمل مخاطر الخسارة التي قد تتكبدها المنشأة نتيجة مزاولة أعمالها. وأنه يمكن تطبيق قواعد تحديد خصم الفائدة على كل من المنشآت المحلية والدولية¹.

ويرى خبراء الضرائب² أن هذا الإجراء، وإن بدا سهل تطبيقه على الإدارات الضريبية، قد تجد الشركات دولية النشاط صعوبة في الامتثال للحد المقرر لخصم فائدة القروض، وخاصة الشركات الناشئة التي تزيد نفقاتها عن أرباحها التي تحققها، فيكون تحديد خصم الفائدة بنسبة معينة عنصراً إضافياً يزيد من أعبائها. كما يمكن أن تتغلب الشركات على هذا الإجراء بالاتجاه نحو التمويل بالملكية، أى عن طريق طرح مزيد من الأسهم ، بدلاً من التمويل بالقروض.

فضلاً عن أن³ تحديد الخصم المسموح به للفائدة على القروض لا يأخذ في اعتباره الظروف المختلفة للمنشآت، حيث قد تتطلب قطاعات معينة من الأنشطة إلى الأموال بأكثر من غيرها، وأن اللجوء إلى الاقتراض لايهدف إلى الحصول على مزايا ضريبية في جميع الأحوال، إذ قد تكون هناك أسباب غير ضريبية لدى الشركة تضطرها إلى الاقتراض.

ومع ذلك فإنه من المتوقع أن يؤدي تحديد نسبة معينة للخصم المسموح به على عوائد القروض إلى تحسين مناخ التمويل، فلا تلجأ إليه الشركات

¹Chloe Burnett : Interest deductibility: implementation of BEPS Action 4 and the future of transfer pricing of intragroup finance, ulletin for International Taxation, Vol. 73, No. 6/7,2019, p.6.

²Danish Mehboob: Multinational groups cannot react fast enough to BEPS action 4, International Tax Review(ITR),Sep.09, 2019. R.H.M.J. Offermanns et al., BEPS Action 4: Policy Considerations and Implementation Status, 57 European Tax Journal , no. 2/3 ,2017.

³Tax Justice Network :Deduction limitation for interest, 2019,p.6.

عند عدم الحاجة إليه، ولتوفير ظروف متكافئة بين الشركات التي تتمكن من الاقتراض من توابعها، بينما لا تتمكن شركات غيرها من ذلك.

الإجراء رقم (٦): منع إساءة استعمال الاتفاقيات (معيار الحد الأدنى: *Action 6 Treaty Abuse (minimum standard)*)

بالرغم من أن الغرض الأساسي لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي هو تشجيع الاستثمار من خلال تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الأجنبي بالحد من الازدواج الضريبي، سواء بتحديد دولة فقط هي التي لها حق فرض الضريبة، أو تقاسم الضريبة بينهما، أو احترام الإعفاء الذي تمنحه دولة المصدر عند حساب الضريبة في دولة الإقامة.

ومع ذلك فإن من الشركات الدولية من يستغل هذه الاتفاقيات في تحقيق مكاسب ضريبية لها عن طريق إساءة استعمال النصوص الضريبية في خلق حالة من تجنب الضريبة، أو تصوير المعاملة أو النشاط على شكل يتفق مع المزايا التي تمنحها الاتفاقية، على خلاف الحقيقة، أو دون أن يكون لذلك هدف اقتصادي حقيقي، وإنما فقط لأغراض المزايا الضريبية التي تسعى إليها هذه الشركات مما يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبة ونقل الأرباح بطريقة غير صحيحة.

لذلك تعمل الدول على محاربة إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية من خلال وضع قواعد عامة داخل تشريعها، أو عن طريق أحكام القضاء^١ التي تطبق القاعدة القانونية السائدة بأن العبرة بالجوهر لا بالمظهر. ويتناول مشروع المنظمة عدداً من النصوص التي تمثل الحد الأدنى لمحاربة ظاهرة التسوق بالاتفاقيات *treaty shopping*، واقترحت عدداً من القواعد التي توصي الدول بوضعها في التشريع الوطني لمنع إساءة

^١ من المفيد أن نشير إلى حكم كندى حديثي واقعة قيام شركة مقيمة في كندا تعمل في نشاط البترول والغاز يمتلكها مساهمون أمريكيون، أعيد هيكلة نظامها الأساسي لتكون شركة مقيمة في لوكسبورج مع استمرار ملكية المساهمين الأمريكيين لها، فرأت مصلحة الضرائب الكندية أن إعادة هيكلة هذه الشركة تهدف إلى التمتع بأحكام الاتفاقية الضريبية بين كندا ولوكسبورج إعفاء أرباح الأسهم من الضريبة، بدلاً من الاتفاقية الكندية الأمريكية التي لا تمنح هذا الإعفاء للمساهمين فقضت المحكمة الفيدرالية الكندية بأن قيام الشركة الدولية بالتسوق بالاتفاقيات لا يعد في حد ذاته دليلاً على إساءة استعمال الاتفاقيات بمنعها من الاستفادة بمزايا الاتفاقية، طالما كان هذا التسوق متفقاً مع نصوص الاتفاقية، لأن الحكم على الغرض من التسوق، وكونه يهدف الاستفادة من مزايا الاتفاقية أو لأي غرض آخر، يكون على ضوء العبارات التي اختارتها الدولتان المتعاقدتان في نصوص الاتفاقية المبرمة بينهما. وكان هذا الحكم. راجع القضية : *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2020 FCA 43 (CanLII). وأنظر التعليق على هذا الحكم :

Jonathan Schwarz *Alta Energy: Treaty shopping is no abuse*
at:<http://kluwertaxblog.com/2020/02/27/>

استعمال التشريع الوطنى. على أن تلتزم الدول بأن تعدل ديباجة الاتفاقيات الثنائية للنص على أن الغرض من إبرام الاتفاقية الضريبية هو منع الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب التى شملها هذه الاتفاقية، ومنع الفرص التى تؤدى إلى عدم أداء الضريبة فى كلتا الدولتين، أو تخفيض الضرائب من خلال التهرب أو التجنب الضريبي(بما فى ذلك التسوق بالاتفاقيات التى تهدف إلى الحصول على مزايا الضريبية بطريق غير مباشر إلى مقيم فى دولة أخرى أو ثالثة.

"to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions".

كما تلتزم الدول بأن تتضمن اتفاقياتها الضريبية الثنائية نصاً لتقييد منح المزايا (LOB) *limitation-on-benefits* حتى لا يتمكن المشروع الأجنبى من تجنب الضريبة. على نسق النصوص^١ التى قررها نموذج الولايات المتحدة للاتفاقيات الضريبية (نسخة ٢٠١٦) *United States Model Income Tax Convention,, 2016*

ومن أهم هذه القواعد اعتماد معيار الغرض الرئيسى *the principal purpose test (PPT)* الذى تعتمده الدول لمواجهة إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية، بحيث يخول لهذه الدول أن ترفض منح أى مزايا تتضمنها الاتفاقيات الضريبية، مثل الخصومات الضريبية *tax deduction*، والإعفاءات *tax exemption*، وتأجيل *tax deferral* أو رد الضريبة *tax refund*. أو التوفير الضريبي^٢ *tax sparing*.

^١المادة ١/٢٩ من النموذج الأمريكى.

^٢يقصد بتوفير الضريبة *tax sparing* احترام دولة الإقامة الإعفاءات الضريبية التى تمنحها دولة مصدر الدخل للمنشآت الأجنبية، فى إطار سياسة تشجيع الاستثمار الأجنبى، بحيث تسمح دولة الإقامة بخصم الضريبة التى كان من المقرر أن تؤديها هذه المنشآت فى دولة المصدر لولا النص فى القوانين على إعفائها من الضريبة. وذلك حتى ينتج عن الإعفاء الضريبي الممنوح للمستثمر الأجنبى توفير حقيقى فى إجمالى الضرائب التى يتعين عليه أدائها فى كل من دولة الإقامة ودولة مصدر الدخل. إذ بغير هذا التوفير فإن إجمالى ما يحققه المشروع الأجنبى من دخل فى دولة امصدر يدخل بالكامل فى وعاء ضريبة الدخل فى دولة إقامته دون منحه أى خصم، وبالتالي لا يكون للإعفاء الممنوح فى دولة مصدر الدخل أى أثر إيجابى على المستثمر الأجنبى. أنظر:

Kristian Reinert Haugland Nilsen: The Concept of Tax Sparing A General Analysis, and an Analysis and Assessment of the Various Features of Tax Sparing Provisions, Master of Laws, University of Oslo, 2013.

ولا تحصل المنشآت على هذه المزايا تلقائياً لمجرد توافر الشروط الشكلية، أو اتفاق المعاملة مع حرفية النص، وإنما بعد التأكد من توافر المعيارين: الذاتي والموضوعي. ويتحقق أى المعيار الذاتى *Subjective element* بالنظر إلى الواقع، أو جوهر المعاملات، وذلك للتأكد من أن الغرض الرئيسى من هذه المعاملة لم يكن الحصول على المزايا الضريبية. كما يتوافر المعيار الموضوعى *Objective element* عندما يثبت الممول أن حقه فى الحصول على هذه المزايا يتفق مع الهدف أو الغرض من الاتفاقيات الضريبية.

ويمكن الاهتداء فى تطبيق هذا المعيار بالحالات التى اعتبرها القضاء المقارن غير مؤهلة للحصول على المزايا الضريبية، مثل خلق القنوات الوسيطة *conduit arrangements* فى الدولة المتعاقدة لتمرير مزايا الاتفاقية إلى طرف آخر فى دولة غير متعاقدة، أو معاملات¹ توزيع أرباح الأسهم *dividend transfer transactions*، أو تغيير إقامة الشركة² من مكان إلى آخر للحصول على هذه المزايا.

الإجراء رقم (V): أوضاع المنشأة الدائمة: *Action 7: Permanent Establishment Status*

تعتبر المنشأة الدائمة *permanent establishment* ركناً أساسياً لتحديد مصدر الدخل الذى بسببه تفرض الضريبة على الدخل فى الدولة التى توجد بها المنشأة الدائمة.

ولذلك جاء تعريف نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لتجنب الازدواج الضريبى *OECD Model* ضيقاً بالنسبة للمنشأة الدائمة، حيث استبعد من هذا التعريف الحالات التى يكون للمشروع الأجنبى وكيلاً ليس له سلطة إبرام العقود، بينما وسع نموذج الأمم المتحدة *UN Model* تعريف المنشأة الدائمة ليشمل الوكيل حتى ولو لم يكن له

¹ *Prévost Car Inc. v. Canada, 2009 FCA 57; aff 'g. 2008 TCC 231.*

² *Ministre de l'économie v. Bank of Scotland (2006), 9 ITR 683 (Conseil d'État).*

³ *MIL Investments (SA) v. The Queen, 2006 TCC 460.*

⁴ *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Paris:OECD, 2014).*

سلطة إبرام العقود، وكذلك الخدمات التي يقدمها المشروع الأجنبي في الدولة التي ليس له فيها وجود مادي¹. ونظراً لانتشار تطبيق نموذج منظمة التعاون، فقد حرمت الدول النامية الكثير من ضرائب على دخول تحققت من مصادر لديها لعدم توافر المنشأة الدائمة بها. كما لاحظت منظمة التعاون -إبان دراستها لمشروع تأكل الوعاء- أن هذا الأمر قد مكن الشركات الدولية من انتقال أرباحها التي حققتها في دول لها وجود اقتصادي بها مع عدم توافر شروط المنشأة الدائمة إلى دول أخرى مقيمة بها دون أن يكون لها أي نشاط اقتصادي بها، بسبب أن دول الإقامة لا تفرض ضرائب على دخولها أو تكون لديها ضرائب مخفضة. وتقترح المنظمة² التوسع في تعريف المنشأة الدائمة لمواجهة خطط الشركات الدولية النشاط للتجنب المصطنع *artificial avoidance* للضريبة والذي يتمثل في محاولة المشروع الأجنبي إخفاء وجوده في دولة مصدر الدخل لتفادي الخضوع للضرائب فيها، باستخدام الاستثناءات الواردة على تعريف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، وخاصة في مجال النشاط الرقمي الذي يمكنه أن يحقق دخلاً في دولة المصدر عن طريق هذه الاستثناءات، عندما يتم بيع السلعة عن طريق المشروع الأجنبي في الخارج لسلعة، على أن تسلم من خلال مخازن أو مستودعات في بلده، لا تشكل وفق التعريف التقليدي منشأة دائمة للمشروع الأجنبي في تلك الدولة، فلا تدفع ضرائب في دولة المصدر³. أو عن طريق ما يعرف بترتيبات العمولة *a commissionaire arrangement*، حيث يقوم ببيع السلع أو تقديم الخدمات التي ينتجها المشروع الأجنبي وكيل عنه في الدولة ليس له سلطة إبرام العقود، فلا يكون لمشروع الأجنبي منشأة دائمة، ومن ثم لا تفرض ضريبة على إيرادات بيع هذه السلع أو الخدمات . بل تفرض

¹United Nations, Department of Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (New York: United Nations, 2011).

²OECD, Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1: 2015 final report, Paris, 2015.

³Stephan Spies & Linda van Heerden : Action 7 of the BEPS action plan and the permanent establishment status of non-resident online retailers in South Africa, South African Journal of Accounting Research, Vol.32:No.2-3,2018, P. 240.

الضريبة فقط على العمولة التي يحصل عليه الوكيل، مما يهدر حصيلة ضريبية كبيرة على دولة المصدر.

وتتجه المنظمة¹ إلى التقرير بأنه لا يشترط في اعتبار الوكيل منشأة دائمة، أن تكون له سلطة إبرام العقود، أو أن يوقع العقد بنفسه، بل يكفي أن يتفاوض هذا الوكيل على العناصر الأساسية للعقد وتفاصيله، ويكون ذلك ملزماً للمشروع الأجنبي، أي أن يلعب الوكيل دوراً رئيسياً في إبرام العقود.

ويستدل على ذلك بعدة دلائل من بينها: أن يقبل الموكل ما يتفاوض عليه الوكيل دون إجراء أى تغييرات جوهرية أو كبيرة عليه، أو أن يعمل الوكيل كمحرك أساسى لتوزيع منتجات المشروع الأجنبي .

فضلاً عن توجه المنظمة نحو إعادة النظر في تعريف الوكيل التابع *dependent agent* ليشمل الوكيل الذى يعمل بصفة غالبية أو حصرية نيابة عن شخص أجنبي غير مقيم أو أكثر، ولا يشترط لأن يكون وكيلاً حصرياً لشخص واحد فقط.

كما تحاول المنظمة تقادى قيام المشروع الأجنبي بتجزئة أنشطته إلى عمليات صغيرة (أو ما يسمى بمكافحة التجزئة *anti-fragmentation*)، للدعاء بأنه يقوم بأنشطة تمهيدية أو ثانوية تمكنه من تجنب الضريبة لأن هذه الأنشطة لا تدل على وجود منشأة دائمة². على أن تعتبر كل الأنشطة الفردية أو المتفرقة متماسكة أو متشابكة معاً للحكم على اعتبارها ذات طبيعة تحضيرية أو تمهيدية لا تخضع للضريبة فى دولة المصدر، أو أنها من طبيعة رئيسية وأساسية لتحقيق الدخل فى هذه الدولة³.

¹ Michael Scharf: *BEPS action 7-Prevention the Artificial avoidance of Permanent Establishment status*, Rödl & Partner, at: <https://www.roedl.com/>

² حاول القضاء المقارن تضييق الاستثناء المانع من فرض الضريبة فى دولة المصدر على المستودعات التى يدعى المشروع الأجنبي أنها تقوم بأنشطة تمهيدية أو ثانوية، حيث ذهب القضاء اليابانى – على سبيل المثال- إلى أن المستودع الموجود فى اليابان لتخزين وتسليم البضائع واستلام مردوداتها، بحيث يعمل على تسليم هذه البضائع بسرعة إلى العملاء، وتمكينهم من إرجاع المنتجات، إنما يقوم بعنصر مهم فى مجال تجارة التجزئة عبر الإنترنت، تتجاوز الأعمال التمهيدية أو الثانوية إلى مستوى الأعمال الأساسية فتشكل بذلك منشأة دائمة للمشروع الأجنبي فى اليابان. راجع: *EY Global Alert on “Japanese court decision impacts taxation of online business warehouses” dated 25 November 2015*

³ يتخوف بعض الباحثين من أن يودى تطبيق قاعدة عدم التجزئة إلى الحد من قدرة المشروع الأجنبي على تجزئة أعماله لاعتبارات فنية أو عملية غير ضريبية، كالحاجة إلى تقسيم العمل لتكليف فنيين بكل جزء منها، أو لاقتراب كل مرحلة بالقوى العاملة والأصول اللازمة لهذا الجزء. كما قد يترتب على تطبيق هذه القاعدة ازدواج ضريبي حين تنتظر كل دولة إلى الأعمال التى تتم من

وارتباطاً بهذا الأمر تتجه المنظمة إلى منع المشروع الأجنبي من تجزئة عقود *splitting-up contracts* البناء والإنشاءات في الدولة إلى عدة أجزاء، ينفذ كل منها في مدة تقل عن اثني عشر شهراً في الدولة، لمنع أداء الضريبة فيها. وتذهب المنظمة إلى اعتبار الأنشطة التكميلية التي قامت بها شركة أو مجموعات من الشركات ذات الصلة وحدة واحدة، في حالة ارتباط الأنشطة بعضها البعض، بحيث يتم تجميع الفترات الزمنية التي تم تنفيذ هذه الأنشطة خلالها عبر العقود المختلفة إلى فترة واحدة لتحديد ما تجاوز منها الإثني عشر شهراً فيخضع المشروع الأجنبي عنها للضريبة في دولة مصدر الدخل.

المبحث الثاني

موقف الدول من مشروع تآكل الوعاء الضريبي

الاتجاهات المختلفة نحو مشروع تآكل الوعاء

واجه مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية موقفاً متبايناً من كل من الدول المتقدمة والنامية على السواء، فعلى حين أسرع عدد كبير من هذه الدول على التوقيع في المعاهدة متعددة الأطراف لمواجهة تآكل الوعاء ونقل الأرباح، فإن هذه الدول، قد أبدت ملاحظاتها على التقارير التي صدرت عن المنظمة وتخوفها من النتائج التي خلصت إليها، حيث تتفاوت مصالح الدول وأهدافها من التوقيع على هذه الاتفاقية.

ومن الملاحظ أن الدول المتقدمة الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تسعى إلى تحجيم قدرة الشركات الدولية التابعة لها من

خلالها على أنها وحدة متكاملة، وقد يترتب على ذلك زيادة أعباء ضريبية على المشوع الأجنبي، مما يضطره إلى تخفيض التكاليف بالاستغناء عن بعض عماله. أنظر : *Tan Ching Khee and Henry Syrett: Impact of OECD BEPS Action 7 proposals on modification of Articles 5(4), 5(5) and 5(6) of OECD Model Convention An evaluation of Action 7 on the future of intra-group transactions and business models of MNEs in their cross-border investments, Research paper November 2016,p27.*

¹*Irene Burgers & Irma Mosquera: Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?, Erasmus Law Review, Issue 1, 2017*

أن تتجنب الضريبة المستحقة لهذه الدول من خلال استغلال التفاوت في التشريعات الضريبية للدول المختلفة أو التسوق بالاتفاقيات الضريبية الدولية.

أما الدول النامية فإنها تأمل من التوقيع على هذه الاتفاقية أن تستفيد من تعاونها مع الدول المتقدمة ضريبياً في الحصول على المساعدات الفنية والمزيد من المعرفة المتخصصة للتعامل مع الشركات دولية النشاط التي تعمل في أراضيها بهدف الوصول إلى حصتها الضريبية الحقيقية من أرباح تلك الشركات.

ومع ذلك فإن التوقيع على هذه الاتفاقية و أخواتها يثير مخاوف العديد من الدول النامية، لأن في تضيق الفرصة على الشركات دولية النشاط من تجنب الضرائب في بلدان إقامتها انتقاص من فرصة الدول الأخرى في الحصول على عائد من استثمار هذه الشركات في بلدانها ، أو أن عدم التوقيع على هذه الاتفاقيات قد يضع الدول النامية في القائمة السوداء للدول المصدرة لرؤوس الأموال، مما يحد من فرصتها في جذب الاستثمارات الأجنبية. لذا فمن الضروري أن تدقق الدول وهي توقع على هذه الاتفاقيات، أو تقرر التحفظات التي يحق لها بموجبها ، في مدى اتفاق هذه النصوص مع مصلحتها العليا.

ولذلك كان للأمم المتحدة موقفاً من هذا المشروع ينحاز إلى مصلحة الدول النامية.

ونبين موقف كل من الدول المتقدمة والدول النامية من مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، وذلك في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

موقف الدول المتقدمة

للولايات المتحدة ودول الاتحاد الأوربي موقف متحفظ من التقارير التي صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن مشروع تأكل الوعاء ونقل الأرباح، نبينه فيما يلي:

أولاً: موقف الولايات المتحدة

ينظر في الولايات المتحدة إلى مشروع الحد من تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح على أنه يهدف إلى فرض رقابة مركزية - من خلال منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- تقيد من سيادة الدول في تطبيق النظام الضريبي الذي يلائمها، ويزيد من التكلفة التي تتحملها المنشآت دولية النشاط للالتزام بمتطلبات هذا النظام الموحد.

بجانب تجاهل هذا المشروع حقيقة أن الاقتصاد الرقمي يعتمد أساساً على أصول غير مادية أو غير ملموسة، يصعب تقدير قيمتها، لعدم وجود أصول متماثلة لها في السوق لإجراء مقارنة الأسعار التي تمكن من الوصول إلى سعر محايد ، كما تلزم المنظمة المشروعات بأن تقدم تقارير سنوية تفصيلية عن أنشطتها في كل دولة ، بما يعرف بالتقرير عن كل دولة على حدة (country-by-country reporting)، مما يضع على هذه المنشآت أعباء مالية إضافية لجمع هذه البيانات وتقديمها إلى الإدارات الضريبية المعنية.

ويمكن أن تستغل هذه التقارير من قبل الشركات في نقل مزيد من الأرباح إلى دول أخرى لتخفيض وعائها الضريبي، أو من قبل الإدارات الضريبية للضغط على هذه الشركات لدفع مزيد من الضرائب تحت ستار نتائج المراجعة لهذه التقارير. بجانب الخوف من أن تتسرب البيانات

¹Mercatus Center: *The OECD's Conquest of the United States understanding the costs and coequences of the BEPS project and Tax Harmonization, Research Summary, George Mason University, pp.1-4.at: www.mercatus.org/fichtner-beps-initiative-sum-v1*

التجارية لهذه الشركات، بالرغم من الالتزام بالحفاظ على سريتها، مما يضر بالوضع التنافسي لها في السوق العالمية¹.

كما أن القضاء على المنافسة في منح الحوافز الضريبية بين الدول، وتبنى نظام واحد يحد منها، يتجاهل حقيقة أن المنافسة في جذب الاستثمارات بين الدول ترجع إلى أن لكل دولة ميزتها التنافسية الخاصة بها، فالدول المتقدمة تنافس على جذب الاستثمارات بما لديها من قوة عاملة ذات تعليم راق، وتدريب عال المستوى، وتنافس الدول النامية بما لديها من عمالة ذات أقل تكلفة، وتختار المشروعات الاستثمارية ما يلائم حاجتها من أي من هذه الدول، وتشريعات أقل تدخلاً.

وتفاضل المنشآت الاستثمارية بين الدول التي تمنحها أعلى هامش للربح، وتعتبر الضريبة من العوامل التي تزيد - أو تنقص، من هذا الهامش، وبالتالي فليس غريباً أن تستخدم الدول الضريبة كأحد عوامل جذب الاستثمارات.

ويمكن لأي نظام ضريبي أن يعمل على فرض ضرائب كاملة على جميع أرباح الشركات إذا كانت القواعد الضريبية مركزية على المستوى الدولي. إلا أن أن التنوع في فرض الضريبة تبعاً لما تراه كل دولة، له فوائد تعود على المجتمع الدولي ككل، لذلك فإن الطريقة المركزية العالمية للتدخل في السياسة الضريبية والتي تقترحها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ينبغي مقاومتها لأن تكاليفها غالباً ما تكون غير مرئية، وأكبر من الفوائد المتوقعة منها.

ومن ناحية أخرى: تعارض الولايات المتحدة أي مشروعات فردية، تبادر بها كل دولة، للتعامل مع المنشآت الرقمية، ذلك لأن بعض هذه المنشآت من الشركات الأمريكية الكبرى التي تساهم في دعم الاقتصاد الأمريكي، من خلال خلق وظائف تحد من البطالة، وتساهم في تحقيق

¹Government Accountability Office (GAO), *International Taxation: Information on the Potential Impact on IRS and U.S. Multinationals of Revised International Guidance on Transfer Pricing*, GAO-17-103, January 2017, p. 20.

النمو الاقتصادي. وتعتقد¹ الولايات المتحدة أن فرض أعباء ضريبية زائدة أو جديدة من شأنها أن تعوق النمو وتضر في النهاية بالعمال والمستهلكين. وتدعم الولايات المتحدة التعاون الدولي لمواجهة التحديات الضريبية الكبيرة الناشئة عن الاقتصاد الحديث، بحيث يساعد النظام الضريبي الدولي أكثر ملاءمة، وقابلاً للاستدامة².

التشريع الأمريكي لمنع تآكل الوعاء

بادرت وزارة الخزانة الأمريكية *the Treasury Department* ومصلحة الضرائب الأمريكية *the Internal Revenue Service (IRS)* في ١٣ ديسمبر ٢٠١٨ بإقتراح لائحة لمنع تآكل وعائها الضريبي وإساءة استخدام النظام الضريبي *the base erosion and anti-abuse tax* (المعروف اختصاراً "BEAT") كجزء من قانون التخفيضات الضريبية والوظائف *the Tax Cuts and Jobs Act* الصادر عام ٢٠١٧، بهدف منع الشركات الأمريكية من التمتع بخصم متكرر على وعائها الضريبي من خلال المدفوعات التي تؤديها هذه الشركات إلى المنشآت الأجنبية التابعة لها³.

وبقصد بهذه المدفوعات المبالغ التي تكون مقبولة لخصمها من عاء الضريبة، أو التي تتعلق بحياسة أصل قابل لخصم الاستهلاك، أو مقابل

¹ عبر عن هذا الاعتقاد صراحة مسئول الضرائب الدولية في وزارة الخزانة الأمريكية والذي كان ضمن الوفد الممثل للولايات المتحدة في اللجنة المالية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بقوله "يبدو أن الكثير من العمل الرقمي يستهدف الشركات الأمريكية، ونحن ببساطة، وعلى نحو عملي للغاية، لا نريد أن نرى أن العمل الرقمي ياخذنا بعيداً، أو يستبعد، من الوعاء الضريبي. "it seemed that a lot of the digital work was aimed at U.S. companies, and we simply were being very practical and didn't want to see the digital work become a way to take away from the U.S. tax base".

راجع: *Conversations: Jeffrey Owens and Robert Stack, 87 Tax Notes Int'l (TA) 715 (Aug. 14, 2017).*

²U.S. Dep't of the Treasury, Press Release, Secretary Mnuchin Statement on Digital Econ-omy Taxation Report (Mar. 16, 2018), at: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm0316>.

³المزيد من التفاصيل حول هذا القانون ولانحته التنظيمية راجع:

Laurance M. Bambino and others: United States : Base Erosion and Anti - Abuse Tax (BEAT): Government Issues proposed regulations, at: <https://www.mondaq.com/unitedstates/Finance-and-Banking/765874/>

إعادة التأمين، أو تلك التي ينتج عنها تخفيض في إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة.

ثانياً موقف الاتحاد الأوروبي

على غرار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ينشط الاتحاد الأوروبي لمواجهة التخطيط الضريبي الضار، وقد نتج عن ذلك إصدار تعميم لمنع التجنب الضريبي (*Anti-Tax Avoidance Directive*) في عام ٢٠١٦، يشبه إلى حد كبير الإجراءات الخمسة عشرة التي تبنتها منظمة في مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، مع بعض الاختلافات بينهما. فعلى سبيل المثال يتضمن المشروع الأوروبي ضريبة الخروج *exit tax* على قيمة الفوائض غير المحققة للأصول التي تنقلها الشركات دولية النشاط إلى دول خارج الاتحاد الأوروبي^١.

ويبدو أن الاتحاد الأوروبي^٢ لا يرفض مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الذي ترعاه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهي المنظمة التي يتشكل معظم أعضائها من دول الاتحاد الأوروبي. وأنه يؤيد كثيراً من الإجراءات الخمسة عشرة الواردة بالمشروع^٣، ويحاول أن يتواءم مع هذه الإجراءات لتنفيذها.

ومع ذلك فإن بعض الباحثين يرى^٤ أن تطبيق الإجراءات الخمسة عشرة لمشروع منظمة التعاون يتطلب إعادة نظر في التشريعات الأوروبية فيما يتعلق بعلاقات دول الاتحاد فيما بينها، أو بين دول الاتحاد والدول خارج هذا الاتحاد.

¹The Bank of New York Mellon Corporation: *BASE EROSION PROFIT SHIFTING (BEPS)*, 2016, p.1.

²عبر الاتحاد الأوروبي عن ترحيبه لمشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في البيان الصحفي الصادر في ٢٠١٥/١٢/٨.

أنظر: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08/ecofin>

³Sjoerd Douma: *BEPS and European Law, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65-95.*

⁴Adolfo Martín Jiménez: *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment, IBFD, 2019. P.xix.*

ويبقى التخوف من تطبيق هذه الإجراءات في دول الاتحاد الأوربي قائماً فيما يتعلق بتأثيراتها السلبية على حركة رأس المال، وخاصة فيما يتعلق بقواعد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة (CFC)، حيث يهدف الاتحاد الأوربي إلى ضمان نقل المشروعات وعوامل الإنتاج الأخرى داخل دول الاتحاد بسهولة وحرية، فإن تطبيق مشروع تآكل الوعاء بهدف الحد من تجنب الضريبة يمكن أن يجعل هذا النقل أكثر صعوبة¹.

كما يؤدي التغير المتوقع في التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الضريبية إلى عدم تماسك السياسة الضريبية²، فضلاً عن الخوف³ من نقص حماية البيانات والعلوم الخاصة بالمولين في إطار التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية التي يتيحها مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

المطلب الثاني

موقف الدول النامية

تمثل الدول النامية قطاعاً مهماً في الاقتصاد الرقمي. وفي دراسة عن دول البريكس (BRICS) البرازيل وروسيا الاتحادية والهند والصين وجنوب إفريقيا) تبين أن أسواق هذه الدول كانت من الأسواق الرئيسية في تقديم السلع والخدمات التي يتم الحصول عليها عبر منصات التجارة

¹Edoardo Traversa, *Implementing BEPS in the European Union: the prohibition of abuse as a new thriving force of EU tax integration*, "Revue générale du contentieux fiscal" - Vol. 2019, no.5, p. 349-355.

²C. Brokelind: *The Anti-Avoidance Directive under scrutiny : A matter of competence?* in J.Monsenego & J.Bjuvberg*eds.): *International Taxation in a changing landscape*, Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2019, pp. 45-57.

³Sigrid J.C.Hemels, *Implementation of BEPS in European Union hard law* (The Ritsumeikan Economic Review, Vol. 67 No. 2, July 2018, P. 211.

⁴Internet World States: *Internet usage statistics-The internet big picture: World internet users and 2016 population states*, available at: www.internetworldstates.com/states.htm

الإلكترونية، ولا يرجع ذلك فقط إلى كثافة عدد سكانها، وإنما إلى النمو الاقتصادي المتصاعد. وإذا ما اتجهنا نحو الدول النامية في بقاع العالم، نلاحظ أن حوالي ٧٣ % من مستخدمي الإنترنت عبر العالم ينتمون إلى هذه الدول.

وفي دراسة أخرى¹ لوحظ أن ٦٥% من المستهلكين في الصين يحصلون على حاجياتهم عبر الإنترنت عن طريق أجهزة الهاتف المحمول، في مقابل ٢٢% من المستهلكين الأمريكيين. مما يبين الدور الكبير الذي تلعبه الدول النامية في الاقتصاد الرقمي، وأحقيتها في الحصول على حصتها العادلة من الضرائب على هذا الاقتصاد.

كما تختلف السياسة الضريبية في الدول المتقدمة عن الدول النامية لاختلاف طبيعة المجتمع الاقتصادي في كل منهم؛ إذ تعتمد الدول المتقدمة، التي تتمتع بمستوى مرتفع من الدخل الفردي، على ضريبة الدخل الشخصي *Personal income tax* وضريبة القيمة المضافة *Value Added Tax* كمصدر رئيس للموارد الضريبية، بجانب منح الشركات معاملة تفضيلية من خلال سعر مخفض أو حوافز لتشجيعها على الاستثمار والإنتاج في هذه الدول.

أما الدول النامية التي تعاني من انخفاض الدخل الفردي واتساع القطاع غير الرسمي حيث يكون التعامل نقداً دون حاجة إلى تسجيل معاملاتها، مما يصعب متابعة هذه الأنشطة، ولا يكون أمام الدول النامية سوى التركيز على ضريبة دخل الشركات *Corporate Income Tax* كمصدر أساس لمواردها الضريبية².

وفي ظل التنافس المحموم بين الدول -أياً كان مستواها الاقتصادي- على جذب الاستثمارات إليها، اضطرت الدول النامية إلى تقديم مزايا وحوافز ضريبية سخية لتشجيع الشركات على الاستثمار لديها، مما زاد من معاناتها في الحصول على موارد ضريبية كافية، وأصبحت طرفاً في

¹PWC: Total Retail Survey 2016: Online shoppers around the world are fundamentally disrupting retail again(2016), available at: <http://www.pwc.com/gx/en>.

²E.Crivelli, E., R.DeMooij, and M.Keen: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper,2015.

سباق على منح تلك المزايا، مما يعرف بالسباق نحو القاع *race to the bottom*، ولتخسر مزيداً من مواردها الضريبية¹. ولم تكثف الشركات دولية النشاط بهذه الإعفاءات لتحقيق أرباحاً كبيرة، بل استخدمت التجنب الضريبي *Tax Avoidance* كوسيلة أخرى لحصد مزيد من الأرباح على حساب الضرائب، وذلك باستغلال نصوص القانون الضريبي أو اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي²، أو بإقامة كيانات لها في دول الجنات أو الملاذات الضريبية *Tax Paradise or Havens*. ولذلك فإن الدول النامية لا تتحمس كثيراً لمشروع تآكل الوعاء الذي تتبناه الدول المتقدمة، إذ تخشى الدول النامية أن تؤدي الإجراءات التي تهدف إلى منع تآكل الوعاء وانتقال الأرباح إلى تخفيض الضريبة التي تحصل عليها من الشركات دولية النشاط، وزيادتها في جانب الدول المتقدمة، ولعدم قدرة الإدارات الضريبية في الدول النامية على تنفيذ هذه الإجراءات بالكفاءة المطلوبة³، كما قد تحرم الدول النامية من إيرادات

¹Michael C.Durst: *Assisting developing countries in taxation after the OECD's BEPS reports: A suggested approach for Donor Community*, ICTD Working Paper 71, First published by the Institute of Development Studies in November 2017, p.8.

²يبدو من النقد الذي وجهه الرئيس الأمريكي الأسبق جون كيندي عام ١٩٦١ إلى الشركات الأمريكية دولية النشاط، أن ظاهرة تجنب هذه الشركات للضريبة، ليس وليد السنوات الأخيرة، فقد أشار إلى ما تقوم به هذه الشركات بإنشاء كيانات صورية للربط بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، وتستخدم سياسة تسعير التحويلات لحصد المكاسب من استغلال حقوق الترخيص، ونقل أتعاب الإدارة، وتجميع الأرباح في الملاذات الضريبية، مستغلة تعدد أنظمة الضرائب الدولية والاتفاقيات الضريبية الدولية للحصول على تخفيض كبير في الضريبة أو لتجنبها بالكامل في كل من الدولة الأم والدول الأخرى. إذ قال ما نصه:

"Recently more and more enterprises organized abroad by American firms have arranged their corporate structures –aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding intercompany pricing, the transfer of patent licensing rights, the shifting of management fees, and similar practices which maximize the accumulation of profits in atax haven – so as to exploit the multiplicity of foreign tax systems and international agreements in order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home and abroad".

See: .J.F.Kennedy, : 'Special Message to the Congress on Taxation', 20 April, 1961, at: www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=8074.

³Alexander Trepekov, Harry Tonino and Dominika Halka (ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, 2015, p.6.

ضريبية تحصل عليها بسبب اختلاف القواعد التي تتبعها لحساب وعاء الضريبية لتجذب الشركات الدولية للعمل بها¹. كما تتوجس الدول النامية من الالتزامات التي يفرضها عليها هذا المشروع، في الوقت الذي تظل فيه بعض الدول بعيدة عن هذه الالتزامات إما لعدم انضمامها إلى الاتفاقية الخاصة بتنفيذه، أو لأن لديها الإجراءات الخاصة بها²، كالولايات المتحدة، لتجنب تآكل وعائها الضريبي ونقل الأرباح، مما يضع الدول النامية الملتزمة باتفاقية تآكل الوعاء في وضع تنافسي غير متكافئ مع الدول الأخرى التي لا تلتزم بهذه الاتفاقية. ويعاب³ على مشروع تآكل الوعاء BEPS- كما تتبناه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD- أنه لا يعالج سوى مشكلة ضعف القواعد الضريبية الحالية عن حماية الوعاء الضريبي، دون النظر إلى المشكلات الأخرى التي يعاني منها النظام الضريبي الدولي وخاصة فيما يتعلق بحق دولة مصدر الدخل في الحصول على حصتها العادلة من الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشآت دولية النشاط. وتحذر بعض الدراسات⁴ من أن تطبيق الإجراءات التي تقترحها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يمكن أن تؤثر سلباً على الاستثمار الأجنبي، وخاصة فيما يتعلق بصناديق الاستثمار عابرة الحدود؛ إذ يمكن أن تؤدي هذه الإجراءات إلى خفض تدفقات رؤوس الأموال إلى المشروعات الاستثمارية والشركات والحكومات، نظراً للخفض المتوقع في العائد الذي يحصل عليه المدخرون، مما يجعل الاستثمار في هذه الصناديق أقل جاذبية، ويحفز كبار المستثمرين إلى الابتعاد عن الاستثمار

لم تتمكن دراسة لصندوق النقد الدولي من أن تجزم على نحو قاطع بالمزايا أو الأضرار التي يمكن أن تعود على الدول النامية من تنفيذ مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، مكتفية بالإشارة إلى أن هذا المشروع سوف يكون بمثابة قبضة أكثر صرامة على دول الملاذات الضريبية. أنظر:

Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper, No. WP/15/118, May 2015

²I.J. Mosquera Valderrama. *The Netherlands in Tax Design and Administration in a Post - BEPS Era: A Study of Key Reform Measures in 16 Countries. Forthcoming 2018.*

³B JArnold : "The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties" *Bulletin for International Taxation* , Vol 70, No. 12, 2016.

⁴ Barbara Novick and others: *BEPS: Eliminate double non-taxation without impeding cross-border investment, View Point, Black Rock, Feb. 2015.*

في تلك الصناديق، وتفضيل الاستثمار المباشر عليها، في الوقت الذي يعجز فيه صغار المستثمرين عن القيام بهذا الدور، ويرجع ذلك كله إلى حالة عدم اليقين الضريبي التي تنتج عن تطبيق الإجراءات المقترحة من منظمة التعاون والتنمية في الواقع العملي.

ويزيد من هذه المخاوف¹ ما تقرره الاتفاقية متعددة الأطراف *Multilateral Instrument to address treaty -Related Base Erosion and Profit Shifting Measure (MLI)* في حق كل دولة أن تحتفظ على بعض بنود الاتفاقية، سواء قبل التوقيع على الاتفاقية أو بعده، مما يجعل الدول ليس لديها اليقين الكافي عن موقف كل دولة بعد أن تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ، والخسائر المتوقعة نتيجة استخدام الدول النامية لحقها في التحفظ على بعض الأحكام، مما قد يضر الدول النامية نتيجة ذلك.

وتخوفت الدول الإفريقية² من أن تؤدي القواعد التي تتبناها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* بشأن الضرائب على المعاملات الرقمية من أن تضر بحصيلتها الضريبية، وخاصة فيما يتعلق بمبدأ الروابط، وقواعد توزيع الأرباح *nexus and profit allocation rules* التي من شأنها أن تضر الدول النامية باعتبارها دولة مصدر تحقق الدخل أو الربح وفق القواعد التقليدية، وقد لا تعتبر في ظل النشاط الرقمي كذلك، لانتقاد الروابط التي تصل الدخل أو الربح المتحقق منها والمنشأة الرقمية التي تعمل في مكان بعيد دون أن يكون لها وجود مادي، مما يفقد هذه الدول سيادتها الضريبية، لصالح دول أخرى تعمل فيها هذه المنشآت. مما يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبة في الدول النامية لصالح الدول المتقدمة.

كما أن الالتزام بالقواعد والإجراءات التي تود منظمة التعاون أن تتعاون الدول جميعها بها، تحتاج إلى إرادة سياسية، لتحقيق التعديلات المطلوبة في تشريعات الضرائب الوطنية، والاتفاقيات الضريبية الدولية، فضلاً عما تعانيه الدول النامية من ضعف في إمكانيات إدارتها الضريبية،

¹ Annet Wanyana Oguttu: *Should Developing countries sign the OECD Multilateral Instrument to address treaty -Related Base Erosion and Profit Shifting Measure?*, Center for Global Development (CGD), CGD policy paper 132, Washington DC, November 2018, p.13.

² Nara Mokam, Gamal Ibrahim, William Davis and Christian von Haldenwang: *Tax challenges of digitalization in Africa*, G20, Japan 2019, Submitted on March 15, 2019.

وحاجتها إلى خبرات فنية، وتكنولوجيا ذات تكلفة كبيرة عليها لكي تتمكن من مواكبة هذه التغيرات الجوهرية في النظم والسياسات الضريبية بها. وتشكك دراسات أخرى^١ في سلامة النوايا التي تهدف إلى تحقيقها دول مجموعة العشرين، من خلال تفويضها لمنظمة التعاون والتنمية في إنجاز مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، إذ لم تشارك جميع الدول في وضع الإجراءات التي تحبذها منظمة التعاون، بل إن أربعة وأربعين دولة فقط^٢ هي التي شاركت في هذا العمل، أغلبيتها من البلدان المتقدمة، مما يعني أن هذه الدراسات لم تضع نصب أعينها المشكلات التي تعاني منها الدول النامية، ومن أهمها:

١- هيمنة نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD Tax model* كأساس لإبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول، بالرغم من أن هذا النموذج يتحيز لصالح الدول المتقدمة، مستغلاً ضعف القوة التفاوضية للدول النامية، مما ينعكس على تقييد سلطة الدول النامية، بوصفها في الغالب دولة مصدر الدخل، في فرض سيادتها الضريبية على دخول وأرباح المنشآت الأجنبية.

٢- ما تعاني منه الدول النامية من انتشار الاقتصاد غير الرسمي، وما تعانيه هذه الدول في سبيل الحد من التهرب أو التجنب الضريبي الذي يهدر كثيراً من إيراداتها الضريبية.

٣- تكبد الدول النامية الخسائر بسبب انتقال رؤوس الأموال منها للاستثمار في الدول المتقدمة، مما يعني أن مشكلات الدول النامية لا تقتصر على ممارسات المستثمرين الأجانب والشركات الدولية الأجنبية

^١ Irma Johanna Mosquera Valderrama , Dries Lesage and Wouter Lips: *Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda, The United Nations University Institute on Comparative Regional Integration Studies (UNU-CRIS), Belgium, Working paper: 2018/ 4, P.30.*

^٢ دافعت منظمة التعاون عن نفسها في هذا الشأن بقولها "إن مشاركة البلدان النامية في مشروع BEPS كان واسع النطاق. حيث شارك العديد من النامية البلدان التي تمثل شريحة من المناطق و مستويات الدخل المختلفة، كما اطلعت المنظمة على احتياجات البلدان النامية من خلال الاستماع إلى وجهات نظر الأمم المتحدة، وصندوق النقد الدولي ومجموعة البنك الدولي، وكذلك منتهى إدارات الضرائب الأفريقية (ATAF) ومنظمة ضرائب الدول الأمريكية *Inter-American*، كما تم تنظيم سلسلة من الاجتماعات الإقليمية في إفريقيا، آسيا وأمريكا اللاتينية والقوقاز، لجمع مدخلات من أكثر من ٤٠ دولة نامية لا تستطيع ذلك المشاركة مباشرة.... أنظر: *OECD: Myths and Facts about BEPS.*

التي تحقق دخولاً منها، بل تمتد إلى المستثمرين الوطنيين الذين يتجهون بأموالهم وأرباحهم إلى الدول الأخرى.¹ كما يعتقد أن² التزام الدول النامية بالإجراءات التي حددها مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS؛ من شأنه أن يقوض السيادة الضريبية *tax sovereignty* للدول النامية، من خلال تقييد حريتها في انتقاء السياسة الضريبية التي تمكنها من جذب الاستثمارات الأجنبية، والحصول على حقاها من الإيرادات الضريبية من الشركات دولية النشاط التي تحقق دخلاً أو أرباحاً من نشاطها في هذه الدول وفقاً لمبدأ الولاء الاقتصادي *economic allegiance* الذي يعنى وجوب أداء الضريبة إلى الدولة التي مكنت الشركة من مزاوله أنشطتها وتحقيق أهدافها.

ولذلك³ فإن تبني منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إجراءات معينة يلزم أن تتبعها جميع الدول للحد من ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح لا يلائم أوضاع الدول المختلفة، وخاصة الدول النامية، التي تطبق سياسات ضريبية مختلفة عن تلك التي تطبقها الدول النامية، ولديها مشكلات في علاقتها بالممولين، تتمثل إجمالاً في ضعف الالتزام الطوعي و تخلف الإدارات الضريبية عن تحصيل الضرائب بكفاءة.

ومع ذلك يفسر بعض الباحثين⁴ تسارع كثير من الدول النامية على التوقيع على اتفاقيات منع تآكل الوعاء إلى الضغوط التي تتعرض لها هذه الدول من الدول المتقدمة التي تنتمي إليها الشركات دولية النشاط،

¹United Nations ,*Economic for Africa Base erosion and profit shifting in Africa: reforms to facilitate improved taxation of multinational enterprises, please contact:., Addis Ababa, Ethiopia, 2018, p.vii.*

²Laurens van Apeldoorn: *BEPS, tax sovereignty and global justice, Critical Review of International Social and Political Philosophy, 2018.*

³Irma Mosquera Valderrama, *BEPS and Aggressive Tax Planning: Are the BEPS-OECD Measures to Tackle Aggressive Tax Planning Feasible for Countries in South America and the Sub-Saharan African Region? Article in SSRN Electronic Journal · January 2014.P. 627.*

⁴Irma Johanna Mosquera Valderrama, *Dries LesageWouter Lips: ,Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development AgendaW-2018/4,., the United Nations University Institute on Comparative Regional Integration Studies (UNU-CRIS) Bruges (Belgium) , 2018,P.25.*

كاستخدام القوائم السوداء التي يعلنها الاتحاد الأوربي سنوياً¹، ويعين من خلالها الدول غير المتعاونة، ويعتبرها تضر بالمنافسة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى انحسار الاستثمار الوارد من الاتحاد الأوربي إليها، مما اضطر هذه الدول إلى التوقيع على الاتفاقيات الضريبية الدولية لإعلان براءة ذمتها من الاتهام الموجه إليها، ولحاجتها إلى الاستثمار المتوارد من هذه الدول، وخشية حرمانها من الدعم² الذي تقدمه الدول المتقدمة إليها.

ويرى بعض الباحثين³ أن تنشأ هيئة ضرائب عالمية *global tax body* للعمل على الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح بما يحقق مصالح الدول النامية والمتقدمة على السواء، دون أن تنفرد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بهذا الأمر، وذلك لضمان تمثيل كافة الدول على اختلاف مستوياتها الاقتصادية في وضع الحلول الملائمة لحماية الوعاء الضريبي ومنع التدفق المالي غير المشروع *illicit financial flows*، ويمكن أن تعمل هذه الهيئة تحت رعاية الأمم المتحدة.

ويذهب بعض الأكاديميين⁴ إلى أن سياسة تسعير المعاملات التي تتبناها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كأحد الإجراءات المساعدة في الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح، لا تلائم الدول النامية، نظراً لصعوبة تطبيقها في الواقع، حين تعجز الإدارات الضريبية عن تطبيق طرق السعر المقارن على الصفقات المتماثلة. أو عندما تقوم الشركات بتبادل الصفقات فيما بينها من خلال نظام تسعير خاص بها، أو لغير ذلك من الأسباب.

ويؤيدون فرض ضريبة عالمية موحدة *Unitary taxation* على الشركات الدولية، وذلك باعتبار أن الشركة الدولية تعتبر وحدة ضريبية واحدة عن

¹ انظر على سبيل المثال:

European Council: The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. Compilation of letters seeking commitment. 6/03/2018.

² يبينه بعض الباحثين إلى أهمية إجراء دراسة مقارنة بين ما يؤول إلى الدول النامية من دعم تقدمه إليها الدول المتقدمة، وبين الخسارة التي تكبدها بسبب اتباع سياسات ضريبية تنحاز إلى صالح الدول المتقدمة.

راجع: *M.Forstater: Can stopping "Tax Dodging" by Multinational Enterprises close the Gap in Development Finance, CGD Policy Paper, No.069, 2015.*

³ *A.J.Cockfield, The rise of the OECD as an informal 'world tax organization' through national responses to e-commerce tax challenges. Yale Journal of Law & Technology, 2006.*

⁴ *A.J.Cockfield, Formulary taxation versus the arm's length principle: the battle among doubting Thomases, purists, and pragmatists. Canadian Tax Journal vol. 52, No. 1., 2004, R.Savi-Yonah and Z.P.Tinhaga, Unitary taxation and international tax rules. ICTD Working Paper 26., 2014.*

جميع أنشطتها في الدول المختلفة، ويكون لكل دولة من الدول التي تعمل فيها حصة تتناسب مع حجم أعمال أو نشاط الشركة بها. وتعتبر طريقة التقسيم النسبي للأرباح أو الضرائب أكثر سهولة من تطبيق طرق تسعير المعاملات، وتقلل من محاولات تجنب الضريبة التي تقوم بها الشركات الدولية لتقليل أعبائها الضريبية، كما أنها تلائم الإدارات الضريبية في الدول النامية ذات الإمكانيات المحدودة، سيما. وأن طريقة التقسيم النسبي تطبقها الدول جميعاً وفقاً لنص المادة السابعة من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بتحديد حصة كل دولة من أرباح الشركة دولية النشاط التي يكون لها في هذه الدولة منشأة دائمة تعمل من خلالها.

ومع ذلك فإن هذا الرأي لم يسلم من النقد¹، إذ أن اتباع طريقة التقسيم النسبي في تحديد حصة كل دولة من الضريبة الموحدة على الشركات تتطلب اتفاقاً عالمياً على قواعد وأسس هذا التقسيم، كما أنه لا يمنع من أن تتازع الدول على الحصة الحقيقية التي ترى أنها تستحقها. واقترحت سويسرا أن² تراعى إجراءات الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح ظروف الدول النامية، ويمكن الاعتماد في ذلك على ضريبة قطاعية تحجز من المنبع تؤول إلى الدول النامية على أساس حجم ما تحققه المنشأة دولية النشاط من دخول منها أو حجم الأصول التي لهذه المنشأة في تلك الدولة.

كما لا تمنع سويسرا من أن يعتمد في تعريف المنشأة الدائمة على نموذج الأمم المتحدة في الاتفاقيات التي تبرم للحد من الازدواج الضريبي بين الدول النامية والدول المتقدمة.

وبالرغم من ترحيب الهند للإجراءات التي تحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح، إلا أن لدى خبراء الضرائب تحفظات بشأن بعض المسائل

¹B.J.Arnold and M.J. McIntyre: *International Tax Primer. The Hague:Kluwer Law International, 2012,*

P.R.McDaniel: Formulary taxation in the North American Free Trade Zone. Tax Law Review, vol. 49, 691. , 1994

² Sathi Meyer-Nandi: *Swiss policy coherence in international taxation: Global trends in AEOI and BEPS in development assistance and a Swiss way forward, Developed with financial support of the Swiss Agency for Development and Cooperation SDC, Zurich, January 2018*

المتعلقة بها¹، كالبنيكية، وتداول المعلومات، والخوف من أن يؤدي تعقيد الإجراءات وتطبيق بعض الدول لها بعضها الآخر، إلى خلق فوضى ضريبية تمكن المنشآت الدولية من تحقيق المزيد من تجنب الضريبية، وتغير توجهات المستثمرين إلى الدول التي لا تطبق هذه الإجراءات.

ولم يمنع حماس الصين نحو تطبيق إجراءات الحد من منع تآكل الوعاء من أن تحذر بأن هذا التطبيق قد يؤدي، وخاصة في مراحل الأولى، إلى بعض التعقيدات الإدارية والفنية، التي تزيد من الأعباء على الإدارة الضريبية، مما يتطلب العمل على تحديثها والاستفادة من تدفق المعلومات التي تحصل عليها من الدول المختلفة.

وتعترف المملكة المتحدة بأن² الإجراءات لمنع تآكل الوعاء ونقل الأرباح ليست ملائمة تماماً للدول النامية، مما يلزم إعادة دراستها بشكل عميق، ومن خلال مشاركة أطراف أخرى غير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من أهمها فريق الخبراء الضرائب التابع للأمم المتحدة، لمراعاة ظروف الدول النامية. بل إن الدول النامية ليست نسيجاً واحداً، وبالتالي فإن بعض هذه الإجراءات قد يلائم بعض هذه الدول، ولا يلائم دول أخرى³، فعلى سبيل المثال: فإن الدول التي تعاني من إدارة ضريبية ذات قدرات محدودة لا يناسبها الإجراءات المتعلقة بتسعير المعاملات، كما قد يكون للدول التي تتمتع بوفرة في الأموال وتحتاج تصديرها إلى الخارج أن تقبل الإجراءات المتعلقة بالمشأة الدائمة ومكافحة التجنب الضريبي، بينما لا تجد الدول التي تستورد رؤوس الأموال أن من مصلحتها أن تقبل هذه الإجراءات.

وتتبنى الأمم المتحدة وجهات نظر الدول النامية، وتسعى للتكامل مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* لإخراج مشروع تآكل الوعاء بصورة تحقق مصالح كل من الدول النامية والدول المتقدمة.

¹Price Waterhouse Coopers(PWC):BEPS and India perspective, February 2016.

²Reuven Avi-Yonah and Haiyan Xu: China and BEPS, at: www.mdpi.com/journal/laws.

³www.actionaid.org.uk,September 2014.

⁴United Nations ,Economic Commission for Africa, Base erosion and profit shifting in Africa: reforms to facilitate improved taxation of multinational enterprises, Addis Ababa, Ethiopia, 2018,P.12.

المبحث الثالث

موقف منظمة الأمم المتحدة من مشروع الحد من تآكل الوعاء

يعتقد خبراء الأمم المتحدة أن الشركات دولية النشاط تستغل الثغرات القائمة في القوانين المحلية لتجنب دفع الضرائب في الدول النامية، وبالرغم من أن هذا التجنب ليس بالضرورة مخالفاً للقانون، لكنه على أقل تقدير يعد تصرفاً غير أخلاقي، لأنه يؤدي إلى حرمان الدول النامية من الإيرادات الضريبية المستحقة لها. يساعدها في ذلك أنه ليس لدى الدول ما يكفي من خبراء الضرائب الذين يمكنهم منع أو معاقبة التجنب أو التهرب الضريبي لهذه الشركات. ولو أن أموال التهرب وتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح قد تم إبقاؤها في الدول النامية لساعدتها على تحسين بنيتها الأساسية وخدماتها الصحية وتطوير تعليمها وحماية بيئتها، مما يقربها إلى تحقيق التنمية المستدامة الطموحة.

وشكلت الأمم المتحدة في أكتوبر ٢٠١٣ لجنة من الخبراء المعنية بقواعد تآكل الوعاء ونقل الأرباح للبلدان النامية، وذلك بهدف رصد التطورات المتعلقة بهذه القواعد، من خلال التواصل مع المسؤولين في الدول النامية والمنظمات الإقليمية والعالمية المعنية بهذا الأمر. وقد أوصت بإجراء تغييرات في نموذج الأمم المتحدة لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي *United Nations Model Convention* بما يلاءم التعامل مع ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح، كما قامت لجنة فرعية أخرى بدراسة تأثير هذه الظاهرة على قواعد تسعير التحويلات بالنسبة للدول النامية.

وفي أوائل عام ٢٠١٤ أطلقت وحدة تنمية القدرات التابعة لمكتب تمويل الأمم المتحدة من أجل التنمية *the Capacity Development Unit of the United Nations Financing for Development Office* مشروعاً لمساعدة البلدان النامية في تحديد المخاطر الرئيسية لظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح، وقد أسفرت أعمالها عن إصدار دليل يتناول قضايا مختارة تساعد في حماية

^١ أنظر مقال: الموت والضرائب، بتاريخ ١٠/١١/٢٠١٧ المنشور على موقع منظمة الأمم المتحدة:

<https://www.un.org/development.../capacity/death-and-taxes.htm>

^٢ Alexander Trepekov, Harry Tonino and Dominika Halka (ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, 2015.

وعاء الضريبة في الدول النامية، يهدف إلى مساعدة البلدان النامية على المشاركة بفعالية في المناقشات الدولية المتعلقة بموضوع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، وتقييم مدى ملاءمة أو جدوى الخيارات المحتملة لحماية وتوسيع الوعاء الضريبي، وتطبيق أفضل هذه الخيارات بالنسبة لها.

واعترف مؤتمر¹ الأمم المتحدة لتمويل التنمية المنعقد بأديس أبابا عام ٢٠١٥ بالحاجة إلى تعبئة الموارد المحلية، وتحديث النظم الضريبية في البلدان النامية، وشددت نتائج هذا المؤتمر (التي تعرف بأجندة عمل أديس أبابا) (Addis Ababa Action Agenda) على ضرورة أن تراعى الجهود المبذولة لتحقيق التعاون الدولي احتياجات البلدان النامية. وأدى ذلك إلى تعهد الدول المتقدمة (المانحة) بمضاعفة موارد التعاون التقني لإدارة الحقوق الرقمية.

وتبين الدراسات التي تبحث في تأثير مشروعات الحد من من تآكل الوعاء ونقل الأرباح الذي تتبناه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن الهدف من الحد من هذه الظاهرة، وهو منع تجنب الضريبة أو التهرب منها يضر بالوعاء الضريبة في كل من البلدان المتقدمة والبلدان النامية،^٢ وإن كان حجم هذا التأثير مختلفاً بالنسبة لكل منهما؛ فعلى حين تعتمد الدول المتقدمة على ضرائب الدخل الشخصي أكبر من اعتمادها على دخل الشركات، فإن الدول النامية تعتمد على دخل الشركات أكبر من اعتمادها على دخل الأشخاص الطبيعيين، نظراً لانخفاض مستوى دخل الأفراد لديها، كما أن معظم إيراداتها الضريبية ترد من الشركات دولية النشاط^٣ ، مقارنة بالشركات المحلية.

ومن ثم فإن هدف حماية الوعاء بين كل من البلدان المتقدمة والنامية واحد، ولكن الوسيلة لتحقيق هذا الهدف يجب أن تكون مختلفة، ومن ثم ينظر إلى الأفكار التي تتبناها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحماية

ثم صدرت طبعة ثانية موسعة من هذا الدليل في عام ٢٠١٧ لمناقشة القضايا الجديدة والتطورات الدولية الناشئة بعد الطبعة الأولى.

¹The Third International Conference on Financing for Development, Addis Ababa, Ethiopia, 13-16 July 2015.

²M. Forstater: 'Can Stopping 'Tax Dodging' by Multinational Enterprises Close the Gap in Development Finance?' CGD Policy Paper 069, 2015.

³A.Cobham, A. &P. Jansky: Global distribution of revenue loss from tax avoidance. UNUWIDER working paper 2017/55., 2017.

الوعاء نظرة ريبية من الدول النامية، لأن هذه المنظمة ترعى فى الأساس مصلحة الدول المتقدمة، وتتبنى المبادئ التى يقوم عليها نظامها الضريبي، وهو الأمر الذى لا يلائم فى جميع الأحوال الدول النامية¹، كما أن مشروع هذه المنظمة يلقى أعباء على الإدارات الضريبية فى البلدان النامية تحتاج إلى قدرات فنية وإمكانات مالية لا تتوافر لدى العديد منها². ولذلك تتبنى الأمم المتحدة موقف الدول النامية فى الدفاع عن وعائها الضريبي، وذلك من خلال مناقشة وسائل حماية هذا الوعاء، كما اتضح من الدليل الآتى:

دليل الأمم المتحدة لحماية الوعاء الضريبي
يتناول دليل الأمم المتحدة حماية وعاء الضريبة فى الدول النامية، وفق الأسس الآتية³:

1-حماية وعاء الضريبة فى ظل الاقتصاد الرقمى
كان لتقدم التكنولوجيا فى وسائل الاتصالات تأثير مباشر على قطاع الأعمال وممارسة الأنشطة وتحقيق الدخل الأرباح، إذ لم تعد المنشآت الرقمية بحاجة لمكان تعمل من خلاله فى دول أو دول معينة لجذب العملاء منها، بل فى استطاعة هذه المنشآت أن تزاوّل أنشطتها وتحقق دخولها من أنحاء العالم عبر الإنترنت، ولها أن تدير معظم نشاطها دون حاجة لأن يكون لها مكتب دائم فى دولة معينة، كما أصبح فى الإمكان أن يتم تسليم كثيراً من السلع وتقديم الخدمات عبر الإنترنت.
ومن ثم لم يعد للمنشأة الدائمة بشروطها التقليدية فى صورتها المادية أهمية كبرى فى تحديد دولة مصدر الدخل، واستطاعت الشركات الرقمية

¹C.Shimanski, : *Do multinational companies shift profits out of developing countries? How data availability may hide the evidence. UNU-WIDER working paper 2018/52, 2018.*

²Irma Johanna Mosquera Valderrama, Dries LesageWouter Lips: *Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development AgendaW-2018/4., the United Nations University Institute on Comparative Regional Integration Studies (UNU-CRIS) Bruges (Belgium), 2018,P.18.*

³Alexander Trepkov, Harry Tonino and Dominika Halka(ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations, New York, 2015, pp.7-45.*

الإفلات من الضرائب فى كثير من الدول التى حققت أرباحاً منها، مما أدى إلى تآكل كبير أو عية الضرائب فى هذه الدول.

لذلك تسعى المنظمات الدولية إلى البحث عن حلول للحد من تآكل الوعاء بسبب الاقتصاد الرقوى، ويجرى التفكير نحو إعادة النظر فى تعريف المنشأة الدائمة، والاستغناء عن شرط الوجود المادى للمشروع الأجنبى فى تلك الدولة، والاعتماد على الوجود الرقوى المهم كمعيار بديل لتحديد دولة مصدر الدخل. واعتبار المخزون من السلع الموجود بالدولة لتسليمه إلى العملاء المتعاليين مع المنشآت الرقمية دليلاً على مزاوله النشاط بها.

كما يعاد النظر فى طبيعة الدخل الذى يتحقق للمنشآت الرقمية سواء تحقق من بيع البيانات التى تجمعها عن عملائها إلى منشآت أخرى تستفيد منها فى الترويج لأنشطتها، أو اعتبار الدخل الناتج من الترخيص بتحميل السلعة أو الخدمة إلى العميل المقيم فى دولة ما بمثابة إتاحة تستحق للدولة التى يوجد بها هذا العميل.

٢-تحديد آثار ترتيبات عدم تطابق المعاملات الهجينة او ذات العضوية المختلطة:

ترى الأمم المتحدة ضرورة معالجة اختلاف كل من تكييف الشكل القانونى والمعاملة المالية *financial transaction* معاً. حتى تكون قواعد فرض الضريبة واحدة دون اختلاف بسبب تغير نظرة كل دولة للوضع القانونى للممول، أو طبيعة المعاملة المالية التى يجريها^١.

وللحد من هذه المشكلة يجب أن تتفق الدول على ضرورة أن يخضع الدخل أو الإيراد لضريبة ما دولة ما، بغض النظر عن ما هى هذه الدولة. وذلك وفقاً لفكرة^٢ الضريبة الوحيدة *single tax*، الذى يستند بدوره إلى مبدأ المنفعة *benefit principle*.

^١تذهب بعض الدراسات إلى أن معاملة الكيانات الهجينة وفق الإجراء المقترح من منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية يحتاج إلى تشريعات وطنية واضحة، وتبادل واسع للمعلومات بين الدول، وقدرة فنية لدى الإدارة الضريبية تمكنها من تكييف المعاملة الضريبية للتعاملات بين الشركة وتوابعها بما يمنع ازدواج الخصم الضريبى، أو للحد من تجنب الضريبة. أنظر تفصيلاً:

Błażej Kuźniacki and Others: Preventing Tax arbitrage via Hybrid Mismatches: BEPS Action 2 and Developing Countries, WU International Taxation Research Paper Series No. 2017 - 03

^٢أنظر فى عرض فكرة الضريبة الوحيدة على المستوى العالمى وأنصارها:

ولكن فكرة الضريبة الوحيدة تتعارض¹ في مضمونها مع القواعد التي تقوم عليها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تهدف قدر الإمكان إلى الحد من الازدواج الضريبي، وتمنع - في نفس الوقت الممول من التسوق بالاتفاقية لتجنب الضريبة، أو أن يسعى للتهرب منها. إذ تؤدي فكرة الضريبة الوحيدة إلى انفراد دولة ما بالضريبة بالرغم من أن دولة أخرى قد يكون لها دور في تحقيق هذا الدخل، وهو ما تعالجه اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بالخصم الضريبي، كما أن هذه الفكرة قد تؤدي إلى التنافس بين الدول للحصول على هذه الضريبة مما يؤول في النهاية إلى ما يشبه الصراع الضريبي بين الدول، وحرمان الدول النامية من حصتها الضريبية.

٣- تحديد الخصم المسموح به للفوائد وغيرها من التكاليف المالية:
تنظر الدول النامية إلى مسألة خصم العوائد على القروض بنظرة أعمق، فهي من ناحية ترى أن معاملة خصم فوائد القروض بغير حدود قد يشجع الشركات الدولية على الاستثمار فيها، ولذا تخشى أن يكون تقييد هذا الخصم في غير صالحها.
كما أن اتباع سياسة موحدة لمعالجة الخصم الضريبي يمكن أن يفقد الدول النامية بعض مزاياها التي تشجع الشركات دولية النشاط إلى الاستثمار فيها².

ومن ناحية أخرى فإنها تحاول ترشيد هذا الخصم وفق معايير موضوعية، منها اتباع قواعد الرسملة الخفية *Thin Capitalization* التي تسمح بخصم فوائد القروض في حدود مبالغ القروض التي يجب أن تتجاوز نسبة معينة من رأسمال الشركة (كأن لا تتجاوز أربعة أمثال رأس مال الشركة، كما هو الحال في التشريع المصري). أو تتفق الدول على معاملة القروض معاملة زيادة رأس المال واعتبارها مساهمة في رأس مال الشركة فتخضع الفوائد، كأرباح الأسهم، للضريبة.

R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* 8-13 (Cambridge University Press 2007).

¹D. Shaviro, *The Two Faces of the Single Tax Principle*, N.Y.U. Law & Economics Working Papers, Paper 419 (2015), p. 1

²Putra Jayasupana: *Indonesia's Thin Capitalization Rules, BEPS Project Objectives, and Firm's Capital Structure*, Master thesis *International Business Taxation / track: International Business Tax Economics*, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University", 2017.

أوالاتفاق بين الدول على طريقة لتقسيم القروض على رأس مال الشركة الدولية فى جميع الدول التى تعمل بها، وتخصم فوائد القروض تبعاً لنسبة كل دولة من رأس المال، أو مراعاة طريقة الوصول إلى سعر الفائدة المحايد الذى يمكن خصمه على هذه القروض وفقاً للقواعد العالمية لتسعير التعاملات *Transfer Pricing Rules*. أو السماح بفرض ضريبة على هذه الفوائد تخصم من المنبع.

٤- منع التجنب الناشئ عن وضع المنشأة الدائمة:

لمنع تآكل الوعاء تتفق كل من الدول النامية والمتقدمة على أهمية إعادة النظر فى تعريف المنشأة الدائمة، والاهتمام بالوجود الاقتصادى فى الدولة لتكون مصدراً للدخل، ومن ثم صاحبة الحق فى فرض الضريبة على هذا الدخل، بدلاً من التركيز على الوجود المادى للمنشأة فى الدولة.

ويرى خبراء الأمم المتحدة أن هناك حاجة إلى تعديل تعريف المادة (٥) الخاصة بالمنشأة الدائمة فى نموذج الأمم المتحدة لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، ليشمل هذا التعريف الأنشطة التى تم من بعد، وتنطوى على مشاركة مكثفة من جانب الشركات دولية النشاط فى اقتصاد السوق (عن طريق تعبئة مساهمات المستخدمين *mobilization of contributions from users*، على سبيل المثال)، والتى لا تحتاج إلى تدخل بشرى فى الدولة التى يقيم فيها المستخدمون، ودون الحاجة إلى وكلاء تابعين للشركة دولية النشاط فيها.

كما يمكن الاعتماد على قواعد ارتباط تكميلية *supplementary nexus rules* فى فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن تقديم الخدمات الرقمية أو توريد السلع بالوسائل الرقمية.

٥- تحقيق الشفافية والإفصاح

مع أهمية تبادل المعلومات للإدارات الضريبية فى الدول النامية لتحديد الوعاء الضريبي ومتابعة أنشطة المنشآت الدولية، إلا أن هناك عدداً من المخاوف تتنابها، نظراً لمحدودية المعلومات التى تملكها هذه الدول عن تلك الشركات وما يمكن أن تقدمه للدول الأخرى فى هذا الشأن، والقيود التى تفرضها التشريعات الوطنية بها والتى تحظر الإفصاح عن معلومات مالية أو بنكية للغير.

¹U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session, Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report, New York, 23-26 April 2019, PP.13-14.

فضلاً عن أن بعض الدول النامية ليس لديها شبكة كبيرة من اتفاقيات ثنائية لمنع الازدواج الضريبي، مما يقلل فرصة التبادل الواسع للمعلومات فيما بينها وبين باقى دول العالم. وتقتصر الدول النامية أن يكون لدى المنشأة الدولية ملفاً رئيسياً (masterfile) تجمع به كافة بياناتها ومعلوماتها الضريبية عن كافة أنشطتها تقدمه إلى الدولة التي تقيم بها، وعلى هذه الدولة أن تتيح للدول الأخرى الاطلاع على بياناته للاستفادة منه فى تحديد الوعاء الضريبي الخاص بها.

٦- منع إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية:

تهدف الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها الدول النامية مع الدول المتقدمة إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي الذى يفد إليها، اتباعاً للحكمة الشائعة بأن القضاء على الازدواج الضريبي وتوفير اليقين لدى المستثمر يمكن أن يؤدي إلى تدفق مزيد من الاستثمارات بين الدول، ومن ثم زيادة الإيرادات.

eradicating doubletax and providing investor certainty will lead to more investment and higher revenues

ولكن الواقع يكشف حقائق مختلفة، إذ يؤدي تباين القوى التفاوضية^١ بين الدول النامية والدول المتقدمة إلى إبرام اتفاقيات ضريبية تصب غالباً فى صالح الدول المتقدمة، تتسم بعدم المساواة فى توزيع الحقوق الضريبية بين الدول، مما يثير الشك فى مدى استفادة الدول النامية من هذه الاتفاقيات، بل إن بعض الدراسات^٢ دلت على أن الدول ذات الدخل المتوسط وحدها هى التى زاد حجم الاستثمارات الأجنبية الواردة إليها من الولايات المتحدة بسبب إبرام هذه الاتفاقيات، ولم تحقق الدول ذات الدخل المنخفض فائدة مماثلة لذلك.

وينحاز نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مصالح الدول المتقدمة من خلال تبنيه عدة مبادئ وأحكام تعطى الحق فى سلطة فرض

¹M.Hearson: *When do Developing Countries Negotiate Away Their Corporate Tax Base? Journal of international development, Vol.30, No. (2), 2018, pp. 232-255.*

²E. Neumayer: *Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?, The Journal of Development Studies, Vol.43:No.8,2007, pp. 1501-1519*

الضريبة إلى دولة إقامة الشركات دولية النشاط¹، وهي في معظمها شركات تنتمي إلى الدول المتقدمة، بحيث لا يكون لدولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة إلا عندما توجد في هذه الدولة منشأة دائمة، أو تقرير حق دولة المصدر في فرض ضريبة على بعض صور الدخل الأجنبي بسعر منخفض، تحجز من المنبع، بجانب فرض قواعد لتسعير التحويلات تقلل من وعاء الضريبة في الدول النامية، وخاصة طريقة تجزئة الربح *the profit-split method*.

ولاحظت الأمم المتحدة في دليلها المذكور أن الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها الدول النامية تعاني من مشاكل فنية في تطبيقها، وليس لدى الدول النامية القدرة على تطبيق القواعد العامة لمنع إساءة استعمال الاتفاقيات في غير الغرض الحقيقي لها، كما يعجز القضاء في كثير من الحالات على اكتشاف حالات التجنب غير المشروع. ومن ثم نكون بحاجة إلى تعاون دولي أكبر في هذا الشأن.

الاحتفاظ بحق دولة المصدر في فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية تختلف القوانين الوطنية في المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف في الأسهم أو الحصص التي يملكها المشروع الأجنبي في الشركة التابعة أو أحد فروعها الموجودة بدولة أخرى. وتتضمن بعض الاتفاقيات نصوصاً تحد من سلطة دولة المصدر في فرض الضريبة على تلك الأرباح الرأسمالية. مما يمكن الشركات الدولية من تحقيق تخفيضاً أو إعفاء ضريبياً في هذه الدول. ولذا تطلب الدول النامية مراعاة هذه الأمور والاحتفاظ بحق دولة المصدر في فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصول منقولة أو ثابتة في إقليمها.

فرض الضرائب على الخدمات يتأكل وعاء الضريبة في الدول النامية بسبب الخدمات التي تؤدي لهذه الدول ولا تخضع للضريبة إما لأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تضع قيوداً زمانية ومكانية لفرض الضريبة على الخدمات في دولة المصدر، كخدمات التوظيف *income employment* والألعاب الرياضية

¹K. Mehta, K & E.Dayle Siu: *Ten Ways Developing Countries can Take Control of their Own Tax Destinies*. In: Pogge, T. & Mehta, K. (eds.) *Global Tax Fairness*. Oxford: University Press, 2016.

والفنانين *entertainers and athletes*، أو لأن هذه الخدمات مستحدثة لم تشملها القواعد التقليدية لتشريعات الضرائب كالخدمات الرقمية. وتفضل الدول النامية التوسع في تطبيق الضريبة التي تخصم من المنبع على أنواع من هذه الخدمات. كما يفضل بعض الخبراء أن تعامل بعض أنواع الخدمات، وخاصة الخدمات الفنية *technical services* معاملة الإتاوات بحيث يستحق لدولة مصدر الدخل فرض الضريبة بسعر قطعي يحجز من المنبع، وتحدد الضريبة على أساس إجمالي الإيرادات بدون تكاليف.

الحوافز الضريبية

تستخدم الدول – النامية والمتقدمة على السواء- الحوافز الضريبية لتشجيع وجذب الاستثمارات المالية والأجنبية إليها. وأهم هذه الحوافز الإعفاءات الضريبية، والخصم الضريبي. وبالرغم من سلبيات سياسة الحوافز الضريبية¹، سواء فيما يتعلق بحرمان الدولة من بعض الإيرادات الضريبية، أو تحميل الإدارة الضريبية أعباء إضافية لضبط منح هذه الحوافز وفقاً لأحكام القانون، أو ما تؤدي إليه سياسة الحوافز من إساءة تخصيص الموارد والتركيز على المناطق الجغرافية والمجالات الاقتصادية التي تتمتع بالحوافز دون غيرها، فضلاً عما توفره هذه السياسة من فرص للفساد؛ إلا أنها لازالت هي المفضلة للعديد من الدول، وخاصة النامية.

وتخشى هذه الدول من أن يؤدي مشروع تآكل الوعاء إلى المساس بسياسة الحوافز الضريبية، بحرمان الدول من اللجوء إليها لتشجيع الاستثمار، أو تقليل أهمية هذه الحوافز من خلال عدم الاعتراف بها في دولة إقامة المشروع الأجنبي، مما يعنى عملاً أن هذا المشروع لن يستفيد

¹S. B. Law, "Technical Services Fees in Recent Treaties," *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, No.5, 2010, 250-52., W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, "The Treatment of Services in Tax Treaties," vol. 66, No. 1 *Bulletin for International Taxation*, 2012.

²A.Klemm, A. & S.Van Parys, : *Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives*. IMF Working Paper/09/136.2009, P.62 Stausholm, and: S.N. Stausholm : *Rise of ineffective incentives: New empirical evidence on tax holidays in developing countries*. ,2017 at:<http://doi.org/10.17605/OSF.IO/4SN3K>

من الإعفاء الضريبي الذي تمنحه الدول التي يعمل بها، طالما كانت دولة الإقامة سوف تخضع المشروع للضريبة عن كل أرباحه التي حصل عليها، بما فيها الأرباح التي تنشأت في الدولة مانحة الإعفاء الضريبي. لذا يحرص كثير من الدول على أن يبقى للإعفاء الضريبي الذي تمنحه دولة مصدر الدخل أهميته في تشجيع المستثمر الأجنبي، من خلال النص في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها على أن تنص على ما يعرف بالائتمان أو الخصم الضريبي الصوري أو الاعتباري *Tax Sparing*، والذي يعطى المستثمر الحق في خصم الضريبة على الأرباح التي حققها في دولة الإعفاء الضريبي، كما لو كانت هذه الأرباح قد دفع عنها ضريبة في تلك الدولة.

محاولة الوصول إلى اتفاق دولي

في إطار سعى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحفز الدول على تبني مشروعها لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، دعت إلى توافق دولي لفرض الضريبة على النشاط الرقمي، من خلال ما يعرف بضريبة الحد الأدنى، وذلك في إطار الركيزة الثانية¹ لتقسيم عوائد الاقتصاد الرقمي بين الدول.

اقتراح ضريبة الحد الأدنى

تقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في إطار الركيزة الثانية لمشروع مواجهة تحديات الرقمنة *Pillar 2 of the project to address the tax challenges of digitalization*، فرض ضريبة عالمية ذات حد أدنى *global minimum tax*.

ويقوم الاقتراح على أربعة عناصر منفصلة هي :

١- يسمح للدولة بأن قدرأ من الدخل الأجنبي في وعائها الضريبي، إذا كان هذا الدخل يخضع بمعدل فعال للضريبة بأقل من الحد الأدنى للسعر *minimum rate*.

¹ أما الركيزة الأولى فتتعلق بالنهج الموحد لتقسيم الأرباح، والتي تناولناها بالدراسة في هذا الكتاب من صفحة ١٩٨ وما بعدها.

٢-يسمح للدولة أن لا تسمح بخضم أو تطبيق الضريبة المستقطعة من المنبع على المدفوعات التي لا تخضع للضريبة إذا لم تخضع هذه المدفوعات للضريبة بأقل سعر أو أعلى منه.

٣-يسمح للدولة بأن تغير الآثار المترتبة على تطبيق الاتفاقية الضريبية للكيانات القانونية التي تخضع للضريبة بأقل من الحد الأدنى ، وذلك بأن تنتقل هذه الدول من طريقة الإعفاء إلى طريقة الخضم أو الائتمان .

٤-السماح بتغيير مزايا الاتفاقية التي تمنح لأنواع معينة من الدخل، عندما تكون المدفوعات الناتجة عن هذه المزايا تخضع للضرائب بأقل من سعر الضريبة بالحد الأدنى.

ويهدف هذا الاقتراح إلى ضمان دفع ضريبة ذات حد أدنى، ومنع تآكل وعاء الضريبة الناتج عن تنافس الدول نحو تخفيض أسعارها الضريبية لجذب الشركات دولية النشاط. وتأمل المنظمة أن تساعد هذه الضريبة في عدم اختيار سياسات ضريبية غير فعالة، مثل إنشاء حوافز لجذب الاستثمارات، واعتماد سياسات أخرى محايدة وتنافسية.

ويتشكك بعض الباحثين¹ في أن يحقق هذا الاقتراح الهدف منه، لأن الدول، وخاصة النامية، تتعرض لضغوط اقتصادية واجتماعية تجعلها في حاجة ماسة إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية، ولازالت الحوافز الضريبية هي الأدوات المفضلة، أو المتاحة لديها، لتحقيق ذلك.

كما أن تطبيق الاقتراح يتطلب توفير بيانات وتغيير في القوانين والقواعد الضريبية الحالية يتعذر توفيرها بكفاءة ودقة على المستوى العالمي. إذ تقترح المنظمة أن يتحدد الوعاء الضريبي على أساس البيانات المالية المدققة بموجب معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS International Financial Reporting Standards) أو المعايير المحاسبية المقبولة (GAAP) the Generally Accepted Accounting Principles، مع أن دولة دولة مصدر الدخل تحدد هذا الوعاء على أساس المبادئ المحاسبية

¹Daniel Bunn: *The OECD's Pillar 2 proposal raises series questions*, Tax Foundation, November 8, 2019.

المقبولة، وذلك بالرغم من وجود اختلاف بين نهج كل من معايير المحاسبة المقبولة ومعايير التقارير الدولية، مما يعنى أن وعاء الضريبة فى دولة مصدر الدخل قد يختلف عن وعاء الضريبة كما تراه دولة محل إقامة الشركة دولية النشاط. ومن شأن هذا الاقتراح أن يلقى أعباء مالية إضافية على الشركات دولية النشاط، تتمثل فى فرض ضريبة عليها لم تكن مقررة من قبل، والتكاليف التى يفرضها التزامه بالقوانين والقواعد الجديدة على المستوى العالمى.

كما أن بعض العناصر التى يتضمنها الاقتراح المذكور قد ينشأ عنها الاختلاف فى التطبيق¹، مما لا يحقق الغاية من الاقتراح وهو تحقيق الاتفاق أو التنسيق الضريبي العالمى. ومثال ذلك عندما تختلف اتجاهات الدول حول مدفوعات الضرائب التى تستقطع من المنبع، حين تقرر بعض الدول عدم خصم هذه المدفوعات، وترى دول أخرى عدم تطبيق الضريبة المستقطعة وفرض الضريبة بالسعر العادى عليها، مما يعنى أن هذه المبالغ تعرضت لمعاملة مختلفة فى جانب كل من الدافع والمدفوع إليه، حيث لا يسمح للدافع بخصم ما أداه من وعاء الضريبة المستحقة عليه، كما لا تطبق الضريبة المستقطعة ذات السعر المنخفض على هذه المبالغ بالنسبة للمدفوعة له. ويذهب بعض الباحثين² إلى أن فرض الضرائب المنخفضة أو ذات الأسعار المخفضة لا يدعو فى حد ذاته للقلق، وإنما ما يثير القلق هو الممارسات التى قد تحد الدخل الخاضع للضريبة بشكل مصطنع، أو غير واقعى، حين يفصل الدخل عن النشاط الذى يتولد عنه هذا الدخل

ويبدو أن الاتفاق على السعر الأدنى للضريبة عالمياً لن تصل إليه الدول بسهولة؛ إذ يحتاج الأمر إلى التفكير فى المعايير التى يستند إليها تحديد هذا السعر، هل يمكن تحديده على أساس عالمى، أم على أساس كل

¹KPMG:OECD proposal under pillar two addressing tax challenges of digitalisation of the economy, KPMG Report ,Nov.14, 2019.

²William Byrnes;BEPS'BAIT&Switch:OECD Pillar 2 GloBECComments and Recommendations, December 5, 2019, at: <http://kluwertaxblog.com/2019/12/05/>

دولة على حدة. وهل يحسب الحد الأدنى على مستوى كل كيان قانوني مستقل، أم على أساس مجموعة الشركة ككل؟.

وقد سارعت سويسرا¹ بالإعلان عن موقفها الراض لضريبة الحد الأدنى، واعتبرتها تعوق الابتكار والنمو، ويكون المضرور منها مباشرة الاقتصاديات الأصغر حجماً، والمنشآت القائمة على الابتكار والتصدير.

ولذا فقد اتجهت الدول المختلفة نحو فرض الضريبة على الأنشطة الرقمية، كل بإرادته المنفردة، وعلى النحو الذي يراه ملائماً.

¹Rolf Röllin: BEPS 200: OECD releases consultation on pillar 2 GloBE proposals, PWC, Switzerland, 8Nov.2019.