

## دراسة تحليلية لمفهومى الشركة متعددة الجنسيات والمنشأة الثابتة

مع الإشارة إلى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

د. مسعد محمود الششتاوى الشرفاوى

كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة :

ان ظهور الشركات متعددة الجنسيات كوكيل agent ذو قوة ونفوذ فى العـمـر الحديث يعتبر تطورا فريدا لفترة ما بعد الحرب العالمية Postwar era ان مثل هذا التطور بأبعاده المختلفة قد لاقى اهتمام الكثير من الباحثين بالإضافة إلى اهتمام المسؤولين سواء فى الدول المضيفة أو الدول الام وكذلك هو "الذين يراقبون الانشطة الدولية لتلك الشركات (١) .

ان الشركة متعددة الجنسيات تعتبر - فيما بين أشياء أخرى - بمثابة حكومة خاصة خاصة a Private Government غالبا ما تكون أكثر ثراء سواء من ناحية أصولها assets أو كثرة عدد مساهميا Stockholders أو العاملين بها employees وذلك بالمقارنة بالعديد من حكومات الدول الاخرى . ان الشركة متعددة الجنسيات تكون فى آن واحد Simultaneously " مواطنا " Citizen لعدد من الدول المضيفة host Countries تطبع قوانينها وتلتزم بدفع الضرائب بالرغم من وجود أهداف خاصة بها its own objectives وأنها تقوم بالاستجابة الى الاوامر الصادرة لها من ادارة شركتها الام الموجودة فى بلد آخر .

ان الاجهزة الحكومية أصبحت أكثر اهتماما بظاهرة ازدياد وتغلغل هذه الشركات متعددة الجنسيات ، كما أن بعض السياسيين ينظرون إليها على أنها أداة تهدد المصالح القومية للدول المضيفة وأنها بديل Substitute للاستعمار Colonialism أو الامبريالية (٢) . Imperialism إلا أن هناك من ينظر الى هذه الشركات على أنها بمثابة ناقل دولى International Carrier للتكنولوجيا والعلوم الادارية المتقدمة بالإضافة الى نقل الثقافات العالمية (٣) .

ويهدف هذا البحث الى القيام بدراسة تحليلية لمفهوم الشركة متعددة الجنسيات والمنشأة الثابتة ، ثم بعد ذلك بيان أهم مزايا العمل سواء من خلال شركة تابعة أو من خلال منشأة ثابتة ، وأخيرا القيام بتوضيح موقف المشرع الضريبي المصرى فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من مفهوم الشركة التابعة الاجنبية والمنشأة الثابتة ويشتمل ذلك أيضا الاشارة الى بعض الاتفاقيات الضريبية التى أبرمتها مصر مع بعض الدول الاخرى .

ان النشاط المتعدد الجنسيات **Multinational activity** يمثل  
 استثمارا أجنبيا مباشرا **Foreign Direct Investment** وأنه لابد  
 من تمييزه عن الاستثمارات الاجنبية في أوراق مالية والذي يطلق عليه اصطلاح **Portfolio Foreign Investment**  
 حيث كان هذا النوع الاخير من الاستثمارات هو  
 الاكثر شيوعا قبل الحرب العالمية الاولى .

ان دراسة ظاهرة **Phenomenon** الشركة متعددة الجنسيات تعتبر  
 - بلا شك - ظاهرة معقدة **Complex** وذلك لارتباطها بالعديد من أنظمة العلوم  
 الاجتماعية **Social Science** بالإضافة الى تعدد هؤلاء الذين يقومون بدراسة  
 تلك الظاهرة (٤) . وقد ترتب على هذه الدراسات النظرية والميدانية **Theoretical and Empirical Studies**  
 وجود مصطلحات ومفاهيم مختلفة ترتبط بظاهرة الشركات  
 متعددة الجنسيات . ومن أمثلة نتائج هذه الدراسات ما ورد في التقرير الصادر عن الامم  
 المتحدة ، حيث ورد به مايلي (٥) .

" ان مراجعة وتبويب مفاهيم وتعريفات الشركة متعددة الجنسيات سوف يساعد على  
 تجنب المناقشات غير الضرورية وانه سيعمل على تسهيل عملية الفهم الحقيقي لابعاد الشركات  
 متعددة الجنسيات "

ان مصطلح " متعدد الجنسيات **Multinational** من المحتمل انه  
 قد استخدم لأول مرة بواسطة **Lilienthal** في بحثه الذي قدمه عام ١٩٦٠ عن  
 " ادارة الشركة متعددة الجنسيات " أمام المؤتمر **Symposium** الذي عقد في  
 كلية الادارة الصناعية حيث لاحظ قيام العديد من الشركات الامريكية سواء الكبيرة أو المتوسطة  
 الحجم بالعمل في الدول الاخرى . كما انه لاحظ ان أنشطة هذه الشركات قد تكاثرت  
**Proliferated** بدرجة هائلة في العقد الماضي وأنها تتجه الى التزايد بطريقتين  
 مطردة في المستقبل ، وهذا لاينطبق فقط على الشركات الامريكية بل يمتد ليشمل شركات  
 الدول المتقدمة الاخرى (٦) .

ان **Lilienthal** عرف الشركة متعددة الجنسيات على أنها " الشركات  
 التي يوجد موطنها في بلد ما ولكنها تعمل **Operates** وتعيش **Lives** في

ظل قوانين Laws وعادات Customs لدول أخرى (٧) " . وقد أضاف  
 Lilienthal أنه لايعنى باصطلاح " العمل " ان هذه الشركات تمتلك فقط حصصة  
 مالية Financial Stake - كما فى حالة الاستثمار الاجنبى فى أوراق مالية  
 Portfolio - ولكن مايقصده هو وجود عمليات صناعية وتجارية بالخارج  
 والتي تشتمل بطريق مباشر على المسئولية الادارية . هذا وقد أشار Lilienthal أن  
 الشركة لاتعتبر " متعددة الجنسيات " اذا كانت تمارس نشاطها فى الخارج من خلال مراكز  
 بيع .

وبلاحظ على التعريف السابق انه يركز على العنصر البنائى أو الهيكلى Structural  
 element حيث أن معيار Criterion تعريف الشركة على أنها " متعددة  
 الجنسيات " انما يمتثل فى عدد الدول التى تعمل بها .

وهناك تعريف آخر وضعه Jacoby حيث يؤكد Stresses كذلك على معيار  
 قيام الشركة بالعمل فى أكثر من دولة (٨) The Criterion  
 of Doing Business in more Than one Country حيث يقول " ان الشركة متعددة  
 الجنسيات هى التى تمتلك وتدير أعمالا فى دولتين أو أكثر ، وأنها تقوم بالاستثمار المباشر فى  
 دولة أخرى وتقوم بالسيطرة والادارة للاصول الرئيسية " .

ان Dunning قام بتعريف الشركة متعددة الجنسيات على أنها " منشأة  
 enterprise تمتلك owns وتسيطر Controls على أدوات الانتاج Producing  
 Facilities مثال ذلك المصانع Factories والمناجم Mines ومعامل تكرير  
 البترول Oil Refineries ومنافذ التوزيع Distribution Outlets والمكاتب  
 Offices . . . . الخ . وذلك فى أكثر من دولة (٩) " .

وبلاحظ على التعريف السابق تأكيده على معيار العمل فى أكثر من دولة وانه طرقة  
 لهذا المعيار يتم تعريف الشركة على انها شركة " متعددة الجنسيات " . ولكن يلاحظ  
 أن Dunning قد وقع فى خطأ عندما اعتبر مفهومى " دولى " International " و  
 " متعدد الجنسية " Multinational مفيوام مترادفان Synonymous فى  
 حين انهما لايعتبران كذلك كما سترى فيما بعد عند توضيح مفهوم المنشأة الثابته .

وهناك تعريف وضعه Caves حيث عرف الشركة متعددة الجنسيات على أنها  
 " شركة تسيطر وتدير منشآت انتاج -- مصانع -- توجد فى دولتين على الاقل " (١٠)

وهذا هو النص الانجليزي :

" The MNC is an enterprise That Controls and Manages Production establishments - Plants- Located in at Least Two Countries.

ومن التعريف السابق يتضح كذلك أن معيار التواجد في دولتين على الاقل هو المعيار الذي استند اليه Caves عند النظر الى الشركة على أنها شركة " متعددة الجنسيات " تعريف آخر مماثل وضعه Miller حيث قام بتعريف الشركة متعددة الجنسية على أنها " منظمة Organization تجارية تعمل في أكثر من دولة واحدة (١١) . ان هذا التعريف يلاحظ عليه أنه لم يفرق بين الشركة متعددة الجنسية والشركة الدولية .

ان الشركة متعددة الجنسيات هي التي تقوم باستثمارات مباشرة في الخارج وذلك من خلال انشاء شركات تابعة Subsidiaries اما اذا قامت المنشأة بعمليات دولية International Operations مثل التصدير Exporting والترخيص Licensing أو حتى انشاء فروع branches فانه في مثل هذه الحالات فان المنشأة ينظر اليها على انها شركة دولية وليست شركة متعددة الجنسيات (١٢) .

ان كلا من Hood and Young قد عرفا الشركة متعددة الجنسيات على أنها :

" a Corporation which owns ( in whole or in Part ), Controls and manages some generating assets in more than one country" . (13 )

كذلك فان كلا من Brooke and Remmers يؤكدان على معيار التواجد في أكثر من دولة حيث قاما بتعريف الشركة متعددة الجنسيات على أنها :

" any firm which performs its main operations , either manufacture or The provision of a service in at least two countries" (14 )

وهكذا فان التعريفات السابقة - التي ذكرت على سبيل المثال - ترى بأنه اذا كانت المنشأة تقوم بالاشتغال في أنشطة من خلال شركات تابعة أجنبية في أكثر من دولة ، فانه في مثل هذه الحالات يمكن أن يطلق على هذا النوع من المنشآت اصطلاح الشركة " متعددة الجنسيات " الا أن هذه التعريفات يلاحظ أنها استندت فقط على معيار واحد وهو معيار الوجود في أكثر من دولة وتجاهلت ignored المعايير الاخرى والتي بناء عليها يمكن

أن يطلق على المنشأة اصطلاح شركة " متعددة الجنسيات " ومثال ذلك معيار الملكية The

### Criterion of Ownership.

وهناك مدخل آخر لتعريف الشركة متعددة الجنسيات ، وهذا المدخل يستند على اعتبارات البناء الهيكلي للمنشأة **Structural Considerations** . ويترتب على ذلك أن الشركة يمكن أن يطلق عليها اصطلاح " متعددة الجنسيات " اذا كانت مطوكة **owned** بواسطة أشخاص **Persons** ينتمون الى دول كثيرة **Many Nations** . ان كلمة "متعدد" **Multi** تتكون عادة من كلمة " كثير" **Many** ومن ثم فان كلمة " متعدد الجنسيات **Multinational** تشير الى جنسيات دول كثيرة . وهكذا فان الشركة تصبح " متعددة الجنسيات " وذلك من خلال جعل أسهم شركتها التابعة أو أسهم الشركة الام **Mother Company** متاحة **Available** في جميع الدول التي تعمل بها (١٥) .

وهكذا فانه طبقا لمعيار الملكية ، فان الشركة لكي يتم تعريفها على انها شركة " متعددة الجنسيات " فانه يجب أن يكون لها في البلدان الاخرى مشروعات مشتركة **Joint Ventures** وأن أساس الملكية **Ownership Base** للشركة الام يجب أن يكون موزعا **Distributed** فيما بين مواطني **citizens** دول كثيرة .

ان كلا من **Kirschen, Bloch and Bassett** قد أوضحوا معيار الملكية وذلك من خلال قائمة تبين ٢٢ شركة أمريكية حيث كانت أسهمها **Shares** مقيدة **quoted** في بورصتين على الاقل للاوراق المالية في أوروبا وأن من بينها ٧ شركات كانت أوراقها المالية مقيدة في ٤ بورصات للاوراق المالية . كذلك فقد أوضح نفس الباحثين وجود ١٩ شركة أوروبية كانت أسهمها مقيدة في دولتين أوروبيتين على الاقل (١٦) .

تعريف بنائى آخر للشركة متعددة الجنسيات يركز على التركيبية القومية

**The Decision Makers** national **Compostion** لمتخذى القرارات

في المستويات الادارية العليا . وعلى ذلك فانه طبقا لمعيار جنسية متخذى القرارات ، فان الشركة يمكن أن يطلق عليها اصطلاح شركة " متعددة الجنسيات " عندما يتكون مجلس ادارتها من مواطني دول مختلفة .

**A multinational firm, one may agree , is one which its top management is composed of nationals of various countries.**

ان مثل هذا النوع من الشركات يفترض أن يقل اتجاهه نحو المحافظة على...  
اهتمامات ومصالح دولة واحدة أو أن يضع اهتماماتها فوق كل اعتبار ، وبالتالي فان هذا النوع  
من الشركات سوف ينظر الى الامور بمنظور عالمي خالص (١٧) **a Pure Worldwide Outlook**

وهناك تعريف آخر يعتبر أكثر شمولاً حيث يركز على المكونات الاساسية **The main components** للمعايير البنائية **The Structural Criteria** . وطبقاً لهذا التعريف  
فان الشركة متعددة الجنسية هي " الشركة التي سوف تقوم بالعمل في دول كثيرة وتقوم  
باجراء البحوث والرقابة على الشركات التابعة في هذه الدول ، بينما تكون الادارة والملكية  
متعددة الجنسيات (١٨) .  
وهذا هو النص الانجليزي لاهميته :

" A firm which will operate in many Countries and Carry out R & D and Control subsidiaries in these countries while its management and ownership are multinational "

ان التعريف السابق يعتبر ... بلاشك - تعريفاً شاملاً اذ أنه أكد على مكونات مختلفة  
للمعايير البنائية . وتتمثل هذه المعايير البنائية في الآتي :

١ -- معيار وجود الشركة في أكثر من دولة  
**The existence of the corporation in more than one country,**

٢ -- معيار ملكية الشركة لاشخاص ينتمون الى دول كثيرة .

**The corporation is owned by persons from many nations.**

٣ -- وأخيراً معيار جنسية العاطلين بالمستويات الادارية العليا في الشركة اذ أنهم مواطنو دول  
مختلفة .

**The corporation's Top - management is composed of nationals of Various countries.**

أضف الى ماسبق ، فان الشركة قد توصف بأنها شركة " متعددة الجنسيات " وذلك  
بالاستناد الى بعض خصائص الاداء **Performance Characteristics** مثال ذلك  
الارباح والمبيعات والاصول وعدد العاملين (١٩) .

ان **Vernon** قد استخدم هو الآخر مدخل الاداء **Performance**

**Approach** عندما قام بتعريف الشركة متعددة الجنسيات على أنها " الشركة

الام التي تراقب عدداً كبيراً من الشركات ذات الجنسيات المختلفة " ان **Vernon** أكد

كذلك على أهمية حجم الشركة متعددة الجنسيات The Size of MNC عندما  
أدرج فقط تلك الشركات التي تتجاوز مبيعاتها ١٠٠ مليون دولار (٢٠).

أضف الى ماسبق ، فان هناك مايمكن أن يطلق عليه مدرسة الفكر السلوكى The  
Behavioural school of Thought والتي تقول بأن الشركة متعددة

الجنسيات هي تلك الشركة التي تكون الادارة العليا فيها تفكر بطريقة دولية - The Top -  
Management Thinks Internationally.

ويعتبر Drucker من بين مؤيدي مدرسة الفكر السلوكى حيث أنه يسرى  
أن الشركة متعددة الجنسيات هي تلك " الشركة " التي يكون مركز ادارتها الرئيسى فـسـسـى  
الولايات المتحدة الايركية فى حين يكون كل من التنظيم Organization والنشاط  
Business والمجال Scope ذات صبغة عالمية ، وتكون الادارة العليا  
غير مهتمة بتحقيق مصالح دولة أو اقليم معين (٢١).

وعلى ذلك فان الشركة لكي توصف بأنها شركة متعددة الجنسيات فانه لزاما على المسئولين  
بالمستويات الادارية العليا الموجودة بالشركة أن يفكروا بنفس الطريقة التي يفكر بها رجال الاعمال  
الدوليين .

A MNC is a Firm whose Top - Management Thinks as International  
businessmen.

ان التعريف السابق ينطوى على نوع من الجاذبية والجمال الذى يدركه

الذى Strong intuitive appeal حيث ينتلر الى العالم على أنه سوق  
واحد One Market

كذلك قام Hood بابراز أهمية المدخل السلوكى فى تعريف الشركة متعددة الجنسيات

حيث ركز على أهمية النظر الى العالم على أنه يمثل سوقا واحدا وأنه ينبغي نبذ بعض

الكلمات التي قد تكون مصدرا للازعاج مثال ذلك كلمة " أجنبى " Foreign or Alien

أو كلمة " فى الخارج " Abroad ، وفيمايلي النى الانجليزى الذى أورده Hood

فى هذا الصدد :



" There are Some terms that bother me a little. The Term "abroad" is an example, and The term ' foreign' . If You adopt The Point of View That You are an international Company , nothing is ' foreign ' or 'alien' or ' abroad ' The World is Your market and you must learn how to deal in a large marketplace and be an economic and Social part of it .. ( 22 )

ومن العرض السابق للمحاولات التي بذلت لتعريف الشركة متعددة الجنسيات يتضح لنا عدم وجود اتفاق حول تعريف واحد . ولعل السبب في ذلك يرجع الى أن دراسة ظاهرة phenomenon الشركات متعددة الجنسيات تعتبر - بلا شك - ظاهرة معقدة وذلك لارتباطها بالعديد من أنظمة العلوم الاجتماعية ، وكذلك لارتباطها بعدد هائل an enormous number من الباحثين المتميزين بدراسة هذه الظاهرة . ومع ذلك فإنه يمكن الاقتراح بأن الشركة يمكن تبويبها classified على أنها شركة متعددة الجنسيات وذلك في حالة توافر المعايير Criteria التالية :

- ١ - معيار وجود الشركة في أكثر من دولة .
- ٢ - معيار امتلاك رأس مال الشركة بواسطة أشخاص ينتمون الى دول كثيرة .
- ٣ - معيار اختلاف جنسية العاملين بالمستويات الادارية العليا في الشركة ، ويقوم هذا المعيار على تعيين الشخص المناسب في المكان المناسب وبغنى التنظر عن جنسيته .
- ٤ - ذلك المعيار الذي يتطلب من الادارة العليا في الشركة أن تفكر بطريقة دولية وأن تنظر الى العالم على أنه سوق واحد .
- ٥ - وأخيرا المعيار الذي يستند الى بعض خصائص الاداء مثل ذلك الارباح والمبيعات والاصول وعدد العاملين .

واستكمالا للمعايير السابقة ، فإنه لكي يمكن وصف الشركة بأنها " متعددة الجنسيات " فإنها تمر traverses بالمرحل التالية (٢٣) .

- ١ - تقوم الشركة بتصدير منتجاتها الى الدول الاخرى .  
It exports its products to foreign countries
- ٢ - تقوم الشركة بانشاء فروع للبيع في الخارج .  
It establishes Sales outlets abroad.

٣ - تقوم الشركة بالترخيص للشركات الاجنبية فى الدول الاخرى باستخدام براءات الاختراع

الخاصة بها للقيام بتصنيع وبيع منتجاتها .  
It licenses use of its patents and know-how to foreign firms  
that make and sell its products.

٤ - تقوم الشركة بانشاء وحدات تصنيع اجنبية .

It establishes foreign manufacturing facilities.

٥ - تقوم الشركة باضفاء صفة " تعدد الجنسيات " على الادارة وذلك ابتداء من المستويات

الادارية العليا وانتهاء بالمستويات الادارية الدنيا .

It multinationalizes management from top to bottom.

٦ - وأخيرا اضفاء صفة " تعدد الجنسيات " على امتلاك رأى مال الشركة .

It multinationalizes ownership of corporate stock.

أنواع الشركات متعددة الجنسيات : Types of MNC s

لقد قام Perlmutter بتبويب الشركات متعددة الجنسيات الى ثلاث مجموعات رئيسية وذلك حسب الاسلوب الذى تتبعه الشركة الام فى ادارة شركاتها التابعة الاجنبية .  
ويعاينى توضيح لكل نوع من هذه الانواع الثلاثة (٢٤) :

١ - قيام الشركة الام بالادارة الكاملة لشركاتها التابعة الاجنبية :

ويطلق على هذا النوع من الشركات متعددة الجنسيات المصطلح Ethnocentric  
Multinationals أو Home-Country Oriented MNC s وفى ظل  
هذه الاستراتيجية فان الشركة الام تنظر الى جميع شركاتها التابعة الاجنبية Foreign  
Subsidiaries على أنها نسخة طبق الاصل Replica . ولكن على نطاق  
صغير . لى . ومن ثم فان جميع الشركات التابعة الاجنبية ينظر اليها على أنها امتداد  
طبيعى للشركة الام .

ان الاستراتيجية السابقة والتي قد يطلق عليها " التمركز حول العرق " Ethno-  
centrism ترى أن مواطنى الدولة الام  
يكونوا دائما فى منزلة أعلى are Superior to من مواطنى الدولة المضيفة  
The Nationals of The Host Country ، أى يندبر الى مواطنى

## Second - Class Citizens

الدولة المضيفة على أنهم مواطنين من الدرجة الثانية

ان مثل هذه الاستراتيجية قد تحقق نفعاً ولكن في الاجل القصير فقط عندما تكسون الشركة متعددة الجنسيات مهتمة فقط بمصالح الشركة الأم وتضعها فوق كل اعتبار. الا أن الشركة التابعة الاجنبية يجب عليها أن تتعلم بأن تكون مواطناً صالحاً **a good Citizen** في الدولة المضيفة اذ أن كلا من المسؤولية الاجتماعية **Social Resronsibility** والبعد **Distance** واختلاف البيئة **Different Environment** يتطلب من الشركة الأم احداث تغيير في موقفها العنصرى المتمركز **Ethnocentric** تجاه أسلوب ادارتها لشركاتها التابعة الموجودة في بلاد أجنبية . **Attitude**

٢ - قيام الشركة الأم باسناد الادارة الى شركاتها التابعة الاجنبية :

## Polycentric

ويطلق على هذا النوع من الشركات متعددة الجنسيات اصطلاح

**Multinationals** أو اصطلاح **Host -Country Oriented MNCs**

ان هذه الاستراتيجية تعتبر الاكثر انتشاراً في الوقت الحالى . ان هذا الموقف الذى تتبناه تلك الاستراتيجية مؤداه أن الشركة الأم تعترف باستقلال الشركات التابعة الاجنبية وأن لها شخصيتها المعنوية المستقلة . وهنا فان المسؤولين بالشركة الأم يعترفون باختلاف ثقافات الدول المضيفة وأن هؤلاء الاجانب **Foreigners** يكون من الصعب على الشركة الام تفهم اتجاهاتهم وميولهم . ويترتب على ذلك الاعتراف بأن مواطنى الدولة المضيفة هم أقدر من غيرهم - أى من مواطنى الدول الاخرى - فيما يتعلق بالفهم الكامل لمجال وبيئة العمل لديهم .

ان التسليم بقدرة مواطنى الدولة المضيفة على القيام بادارة أعمال الشركة التابعة الاجنبية الموجودة فى بلدهم بصورة لنا المسؤولين فى عدد من الشركات الأم . وذلك على النحو التالى :

" Let the Romans do it their way . We really do not Understand what is going on there, but we have to have confidence in them. As long as they earn a profit, we want to remain in the background.

ان ادارة الشركات التابعة الاجنبية بواسطة مواطني الدولة المضيفة يعتبر - بلاشك - في صالح تلك الشركات التابعة حيث سوف ينظر البيا في مثل هذه الحالات على أنهم - " مواطن صالح " a good citizen وأنها تعمل على تكييف سياساتها بما يخدم دائما مصالح الدول المضيفة . ان مديري التسويق بالشركات التابعة الاجنبية - على وجه الخصوص - يفضلون دائما هذا الموقف من جانب الشركة الام Polycentric اذ يرون دائما ان الشركة الأم لن تكون قادرة على تفهيم مواطني الدولة المضيفة وعملاتها واحتياجاتها وقوانينها . الخ . الا أن يمكن القول بأنه لا توجد شركة متعددة الجنسيات سوف تسمح بـ"درجة استقلالية كاملة a full degree of independence ولا مركزية decentralization طالما أنها تستثمر حصة كبيرة في هذه الشركة التابعة الاجنبية .

٢ - المدخل العالمي أو الدولي في ادارة الشركات التابعة الاجنبية :

ويطلق على هذا النوع من الشركات متعددة الجنسيات اصطلاح Geocentric Multinational أو اصطلاح Global-Oriented MNCs ان هذه النظرة العالمية أو الدولية Geocentric Attitude تقوم على أساس اعتبار كل من الشركة الام وشركاتها التابعة الاجنبية كوحدة اقتصادية واحدة a Single legal Entity تعمل داخل حدود Li mits قانونية legal وسياسية Political . تبحث عن أفضل الاشخاص The best men للقيام بادارة الشركة وبغض النظر عن جنسياتهم وذلك بهدف حل مشاكل الشركة في أي مكان في العالم .

ان هذا المدخل الذي يطلق عليه Geocentrism يحاول بناء ذلك التنظيم organization الذي تكون فيه الشركة التابعة الاجنبية ليست فقط كمواطن صالح في الدولة المضيفة ولكن أيضا كمصدر رائد a leading exporter من هذه الدولة المضيفة في مجتمع دولي international Community يساهم في تحقيق المنافع الرئيسية التالية :

Hard Currency

أ - زيادة مصادر العملة الصعبة

New Skills

ب - زيادة وتنمية المهارات الجديدة

Advanced Technology

ج - ادخال التكنولوجيا المتقدمة

ان المدخل العالمي أو الدولي في ادارة الشركات التابعة الاجنبية قد عبر عنه رئيس مجلس ادارة شركة Unilever التي تعمل في الهند وذلك على النحو الموجز التالي :

" We want to Unileverize our Indians and Indanize our Unileverans."

وهكذا فان الهدف الرئيسي للمدخل العالمي يتمثل في العزل على تحقيق مصالح كل الشركة الام والشركة التابعة الاجنبية على قدم المساواة . وعلى ذلك فان تنفيذ هذه الاستراتيجية يضع امانا التساؤل التالي :

" Where in the world shall we raise money , build our plant , conduct R & D. get and launch new ideas to Serve our present and future customers? "

"أى ماهو أفضل مكان في العالم تستطيع فيه الشركة تدبير الاموال وبناء المصانع والقيام بالبحوث والحصول على الافكار الجديدة وذلك كله من أجل خدمة العملاء الحاليين وعملاء المستقبل ؟ "

ومع ذلك فانه يمكن القول بأن تحقيق الاسلوب العالمي في ادارة الشركات التابعة الاجنبية يعتبر - بلاشك - أمرا صعبا وذلك في ضوء تزايد النزعات السياسية والقومية والاقتصادية . ان بناء الثقة Trust بين أشخاص ينتمون الى قوميات مختلفة انما يشمل حجر الزاوية تجاه تحقيق هذا المدخل العالمي في ادارة الشركات متعددة الجنسيات .

الا أنه يمكن القول بأن الشركة متعددة الجنسيات تستطيع أن تضع لنفسها نهجا يتضمن درجة من المركزية a Degree of Ethnocentrism ودرجة من اللامركزية Geocentrism ودرجة من العالمية Polycentrism وفعلى سبيل المثال فان وظيفة اجراء البحوث والتطوير R & D يفضل أن تتم على أساس من العالمية ، أما وظيفة التمويل Finance فيفضل أن تنفذ على أساس من المركزية ، وأخيرا فان وظيفة التسويق Marketing فيفضل ان يتم تنفيذها على أساس من اللامركزية .

ان Jacoby يوضح لنا النمط السائد Preponderance للشركات متعددة الجنسيات حيث يقول بأن الغالبية العظمى منها في الوقت الحالى تأخذ النمط المركب—زى Ethnocentric وأن الاقلية Minority تأخذ النمط اللامركب—زى Polycentric وأخيرا فان هناك حفنة بسيطة a mere handful من هذه الشركات تطبق المدخل العالمى Geocentric Approach (٢٠١)

هذا وقد أضاف Jacoby بأنه مع مرور الوقت ، فان المديرين المحليين للشركات التابعة الاجنبية يتوقع لهم أن يشغلوا مناصب هامة في هيرويك الشركة Corporate Hierachy وأن أسمم الشركات متعددة الجنسيات سوف يتم تداولها في بورصات دول كثيرة ، ومن ثم فان ملكية رأس المال Equity Ownership سوف تغطسى دولا كثيرة . ان حدوث مثل هذه التواهر سوف يترتب عليها انتشار النمط العالمى Geocentric Attitude فى ادارة الشركات متعددة الجنسيات ، بينما تكون هناك نسبة نموذجية Typical من هذه الشركات تأخذ بالنمط اللامركب—زى ، وأخيرا فان الشركات التى ستطبق الاسلوب المركزى فى ادارة شركاتها التابعة الاجنبية سوف تمثل خروجا Exceptional على النمط الغالب وهو النمط العالمى . هذا ويبين الجدول رقم (١) أهم الفروق بين الاستراتيجيات الثلاث التى تتعلق بكيفية قيام الشركة الأم بادارة الشركات التابعة الاجنبية .

جدول رقم (1)

استراتيجيات ادارة الشركة الام لشركاتها التابعة في الدول المضيفة

عناصر التمييز والتحديد	قيام الشركة الام بعملية الادارة	قيام الشركة التابعة بعملية الادارة	اتباع المدخل العالمي في ادارة الشركة التابعة
1- مدى تعقد التنظيم	معقد في الدوله الام ومبسط في الشركات التابعة .	مختلف ومستقل	معقد بشكل متزايد مع وجود اعتماد متبادل
2- اتخاذ القرارات	يتم بموره عالية في المركز الرئيسي	يتم بموره منخفضة نسبيا في المركز الرئيسي	يهدف الى ايجاد تعاون بين المركز الرئيسي والشركة التابعة .
3- التقييم والرقابة	يتم تطبيق معايير الشركة الام	تحدد محليا	يتم الوصول الى معايير عالمية ومحلية .
4- الحوافز	عاليه في المركز الرئيسي ومنخفضه في الشركة التابعة	قد تكون عاليه أو منخفضه في الشركه التابعة	مكافأة المديرين الدوليين والمحليين بما يتناسب مع تحقيقهم للاهداف المحلية والدولية .
5- تدفق المعلومات	تصدر الاوامر على نطاق كبير الى الشركات التابعة	قله الاوامر من والى المركز الرئيسي	تدقق الاوامر بطريقة متبادله .
6- تحديد الجنسية	جنسية المالك	جنسية الدولة المضيفة	ينظر اليها على انها شركة متعددة الجنسيات.
7- سياسات التوظيف	توظيف أشخاص من الدوله الام لشغل المناصب الهامه في أي مكان في العالم .	توظيف أشخاص من الدوله المضيفة لشغل الوظائف الهامه في الشركة التابعة	توظيف أفضل العناصر البشرية وبغض النظر عن جنسياتهم لشغل المناصب الهامه في أي مكان في العالم

ثانيا : مفهوم المنشأة الثابتة : The Concept of Permanent Establishment

عندما تكون منشأة enterprise مقيمة resident في دولة ما ، تقوم بممارسة أنشطة activities في دولة أخرى ، ففي هذه الحالة يثار تساؤل حول ما اذا كانت الدولة الاخرى سوف تقوم بفرض ضريبة الدخل income Tax على المنشأة غير المقيمة Non - Resident Enterprise ( N R E ) ان هذا التساؤل يتم الاجابة عند باستخدام أحد المعيارين التاليين :

المعيار الأول : مبدأ مصدر الدخل The Principle of Source of Income

وفى ظل هذا المبدأ فان أرباح المنشأة يتم اخضاعها للضريبة في الدولة التي تنشأ **Originates** فيها هذه الارباح .

المعيار الثاني : مبدأ المنشأة الثابتة The Principle of Permanent Establishment

وفى ظل هذا المبدأ فانه يكون من الضروري اثبات علاقة اقليمية establish **a Territorial Connection** بين المنشأة غير المقيمة N R E والدولة التي ستقوم بفرض الضرائب ومع ذلك فان هذا العنصر الاقليمي **Territorial Element** قد لا يكون كافيا بحفرده حتى يمكن تبرير فرض الضريبة . ومن ثم فانه يكون من الضروري اثبات ما يسمى بالعلاقة الوظيفية **Functional Connection** بين هذه المنشأة غير المقيمة والدولة التي ستقوم بفرض الضريبة . وعلى ذلك فان أرباح المنشأة غير المقيمة والتي تنشأ في دولة ما يتم فرض الضريبة عليها وذلك فقط اذا تم موازاة النشاط بطريقة مستمرة **Continuous** ودائمة **lasting**

ان المنشأة غير المقيمة NRE يجب ان تقوم بموازاة النشاط في دولة أخرى وذلك الى الحد الذي عنده يمكن القول بأن هذه المنشأة تشارك **Participating** في الحياة الاقتصادية في تلك الدولة الاخرى . ومن ثم فان الانشطة المتقطعة **Sporadic** يجب الا تخضع للضريبة **Activities**

ان التبرير العملي لتطبيق مبدأ المنشأة الثابتة يعتبر ذو جانبين **Twofold**

فالجانب الاول يتمثل في الرغبة **Desire** تجاه تشجيع التجارة الدولية عن طريق تجنب الازدواج الضريبي **The Avoidance of Double Taxation**



الجانب الثاني فيتمثل في التخلص من الصعوبات الادارية - Elimination of Administrative Difficulties والتي يكون حدوثها من الاكثر احتمالا عندما تحاول دولة ما فرض ضرائب على الانشطة المتقطعة والمتفرقة . وهكذا فان الضرائب يتم فرضها طبقا لمبدأ المنشأة الثابته وذلك فقط في حالة توافر العنصرين الاقليمي والوظيفي معا .

التطور التاريخي لمفهوم المنشأة الثابته : Historical Development of Permanent Establishment

في عام ١٩٢٨ تم عقد مؤتمر في جنيف تحت رعاية عصبة الامم Under the auspices of the League of Nations حيث تم فقط تحديد أهم صور مباشرة النشاط من خلال منشأة ثابتة . وأهم هذه الصور مايلي :

Centres of Management	١ - مراكز الادارة .
Branches	٢ - الفروع .
Mines and Oilfields	٣ - المناجم وحقول البترول .
Factories	٤ - المصانع .
Workshops	٥ - الورش .
Agencies	٦ - الوكالات .
Warehouses	٧ - المخازن .
Offices	٨ - المكاتب .
Depots	٩ - المستودعات .

وقد أوضح التعريف السابق أن الوكيل المستقل لا يدخل ضمن مفهوم المنشأة الثابته .

هذا ويلاحظ أن المؤتمر لم يوضح ما هو المقصود بالمنشأة الثابته ، ولكنه أورد فقط بعض صور مباشرة النشاط في دولة أخرى والتي اعتبرها كمنشأة ثابتة .

هذا وقد تم ادخال بعض التطوير على مفهوم المنشأة الثابته وذلك في اتفاقية المكسيك عام ١٩٢٣ وكذلك في اتفاقية لندن عام ١٩٤٦ . ففي اتفاقية المكسيك أصبحت المنشأة غير المقيمة NRE عرضه للضرائب اذا قامت بأنشطة تجارية في دولة ما وذلك من خلال عمليات Transactions لايمكن اعتبارها عمليات معزولة أو فردية isolated

(٢٧)  
Occasional أو عرضية

أما في اتفاقية لندن فقد جعلت فرض الضريبة مستندا الى وجود منشأة ثابتة  
 The existence of a PE والتي تم تعريفها على انها مكان ثابت  
 a fixed place يتسم بملكية انتاجية أى يساهم بطريق مباشر فى أرباح  
 المشروع (٢٨) . وعلى ذلك فان المنشآت الثابتة التى لا يتوافر فيها هذا الشرط مثل  
 معامل اجراء البحوث Research Laboratories ومكاتب الاستعلامات  
 ومكاتب الشراء Information Bureaus ومكاتب الشراء Purchasing offices  
 والمعارض Showrooms وأماكن الدعاية والاعلان Places for  
 advertising لا يمكن اعتبارها منشأة ثابتة (٢٩) .

وأخيرا تم تطوير مفهوم المنشأة الثابتة وذلك فى عام ١٩٦٣ فى التعريف الذى  
 وضعته لجنة منظمة التعاون والتقدم الاقتصادى The Committee of the OECD  
 ويعتبر هذا التعريف امتدادا للتعريف الذى سبق وضعه بمعرفة عصبة الامم . ومن الجدير  
 بالذكر أن هذا التعريف الاخير الذى وضعته لجنة منظمة التعاون الاقتصادى يعتبر المرشد  
 الاساسى عند ابرام معظم الاتفاقيات الضريبية Tax Treaties  
 ان مبدأ المنشأة الثابتة قد نصت عليه اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادى وذلك فى  
 المادة السابعة حيث تنص على أن (٣٠) :

" ان أرباح أى منشأة دولة متعاقدة سوف تخضع للضريبة فقط فى تلك الدولة الا اذا  
 كانت منشأة هذه الدولة المتعاقدة تقوم بعمليات فى دولة متعاقدة أخرى وذلك من خلال  
 منشأة ثابتة فى تلك الدولة الاخرى . وفى هذه الحالة فان أرباح المنشأة قد تخضع  
 للضريبة فى الدولة الاخرى ولكن بقدر الارباح التى يمكن عزوها الى هذه المنشأة الثابتة " .  
 وفيمايلى النص السابق كما ورد فى الاتفاقية باللغة الانجليزية :

" The Profits of an enterprise of a Contracting State Shall be Taxable  
 only in that State Unless the enterprise carries on business in the  
 other Contracting Sate through a permanent establishment situated  
 Therein. If the enterprise carries on business as aforesaid , the profits  
 of the enterprise may be taxed in the other State but only so much  
 of Them as is attributable to that permanent establishment."

هذا وقد أوضحت المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتقدم الاقتصادي

مايلي :

- ١ - تعريف عام للمنشأة الثابتة .
- ٢ - أوردت أمثلة على مايعتبر منشأة ثابتة .
- ٣ - أوردت أمثلة على ما لا يعتبر منشأة ثابتة .
- ٤ - الوكيل التابع والوكيل المستقل .
- ٥ - التأكيد على أن الشركة التابعة الاجنبية لاتمثل منشأة ثابتة .

وفيمايلي توضيح لما أوردته المادة السابقة :

١ - ماهية المنشأة الثابتة :

ان الفقرة الاولى من المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي وضعت تعريفا عاما للمنشأة الثابتة ، حيث قد عرُفت المنشأة الثابتة على أنها " مكان ثابت يتم فيه مزاوله نشاط منشأة ما وسواء تم القيام بهذا النشاط من خلال هذا المكان الثابت بصورة كلية أو جزئية .

وفيمايلي النص الانجليزي لاهميته :

The Term "permanent establishment means fixed Place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly Carried on " .

ومن الجدير بالذكر أن التعريف السابق للمنشأة الثابتة قد اشتمل على الركيزتين الاقليميتين ( أى وجود مكان ثابت ) والوظيفي ( أى مزاوله النشاط من خلال هذا المكان الثابت ) معا .

٢ - أمثلة على مايعتبر منشأة ثابتة :

لقد أوضحت الفقرة الثانية من المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون

الاقتصادي أن اصطلاح " المنشأة الثابتة " يشتمل بصفة خاصة على مايلي :

- أ - مكان للإدارة .
- ب - فرع .

ج - مكتسب .

د - مصنع .

هـ - ورشة .

و - منجم أو بئر بتترول أو غاز ، محجر أو أى مكان آخر لاستخراج موارد طبيعية .

هذا وقد نصت الفقرة الثالثة من المادة السابقة على أن مشروعات البناء والتشييد

تشكل منشأة ثابتة وذلك إذا استمرت لمدة تتجاوز اثني عشر شهرا .

٣ - أمثلة على مايعتبر منشأة ثابتة :

نصت الفقرة الرابعة من المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي

على أن اصطلاح " المنشأة الثابتة " لايشتمل على الانشطة التالية :

أ - استخدام تسهيلات Facilities فى دولة أخرى لأغراض التخزين Storage والعرض display أو التسليم delivery لبضائع Goods تخص المنشأة غير المقيمة NRE .

ب - الاحتفاظ بمخزون من البضائع a Stock of goods فى دولة أخرى -

والذى يخص المنشأة غير المقيمة وذلك فقط لأغراض التخزين والعرض أو التسليم .

ج - الاحتفاظ بمخزون من البضائع - فى دولة أخرى - والذى يخص المنشأة غير المقيمة

وذلك فقط لأغراض التشغيل Processing بواسطة منشأة أخرى .

د - الاحتفاظ بمكان ثابت The maintenonce of a fixed place للعمل

يخص فقط لأغراض شراء السلع Purchasing goods أو جم - - - - -

المعلومات Collecting information للمنشأة غير المقيمة .

هـ - الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل يخص فقط للقيام بأى نشاط آخر ذو وظيفة أولية

Preparatory أو مساعدة auxiliary .

و - الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل يخص فقط للقيام بأى مجموعة من الانشطة السابق ذكرها

( فى البنود من أ - هـ ) وذلك بشرط أن يكون النشاط الكلى The Overall

activity للمكان الثابت انما ينتج عن مجموعة تلك الانشطة الاولية

أو المساعدة .

وهكذا نجد أن الفقرة الرابعة من المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتي أوردت أمثلة على ما لا يعتبر منشأة ثابتة قد وضعت أهمية خاصة على الجانب الوظيفي عندما استبعدت من تعريف المنشأة الثابتة تلك الانشآت الستة التي أوردتها . حيث أنه في تلك الحالات فإنه يمكن القول بأن مستوى النشاط الاقتصادي **The level of economic activity** يعتبر **Deemed** غير كاف **insufficient** لتبرير فرض الضرائب بواسطة الدولة المضيقة . فعلى سبيل المثال فإن وجود مكتب **an office** في دولة مضيقة ينحصر فقط كحد أدنى بريدي **a mailing office** لا يعتبر دليلاً كافياً على وجود منشأة ثابتة .

٤ - الوكيل التابع والوكيل المستقل :

نصت الفقرة الخامسة من المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي على أن المنشأة غير المقيمة التي تمارس نشاطاً في دولة أخرى من خلال وكيل تابع **a dependent agent** تعتبر تلك المنشأة غير المقيمة إنما تعادل منشأة ثابتة في تلك الدولة الأخرى ( الدولة المضيقة ) طالما أن هذا الوكيل التابع يعمل بالنيابة عن هذه المنشأة غير المقيمة ويمارس بصفة مستمرة **Habitually exercises** سلطة **authority** إبرام عقود **contracts** باسم هذه المنشأة غير المقيمة ، وما لم تكن أنشطة هذا الوكيل قاصرة على القيام بالأنشطة السابق ذكرها ففي الفقرة الرابعة من هذه المادة .

وعلى ذلك فقد كان من البديهي أن تنص الفقرة السادسة من نفس المادة السابقة على أن المنشأة غير المقيمة لا تملك منشأة ثابتة في دولة متعاقدة أخرى إذا كانت تمارس نشاطاً في تلك الدولة من خلال سمسار **broker** أو وكيل عام بالعمولة **a general commission agent** أو أي وكيل آخر يتتبع بالاستقلال **an agent of independent status** التام

٥ - الشركة التابعة الأجنبية لا تمثل منشأة ثابتة :

وفيميلى النص الانجليزي لاهميته وكما ورد في الفقرة الاخيرة من المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي :

" The fact that a Company which is a resident of a Contracting State Controls or is Controlled by a Company which is a resident of The other Contracting State, or which Carries business in That other State Shall not of itself Constitute either Company a Permanent establishment of the Other .

وهكذا نجد أن نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي قد أوضحت الفرق بين المنشأة الثابتة PE والشركة التابعة Subsidiary Company فالمنشأة الثابتة ليس لها شخصية معنوية مستقلة وانها تعتبر بالتالي امتدادا طبيعيا للمركز الرئيسي headoffice الموجود بدولة أخرى . في حين نجد أن الشركة التابعة لها شخصيتها القانونية المستقلة تماما عن الشركة الام الموجودة في بلد آخر . هذا ويلاحظ استخدام لفظ " شركة " Company في النص الانجليزي وذلك للتأكيد على أن هذه الشركة تعتبر شخصا معنويا مستقلا ويعامل على أساس هذه الصفة من وجهة النظر الضريبية كما ورد ذلك في تعريف لفظ " شركة " بنموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي وفيمايلي التعريف الانجليزي للفظ " شركة " (٣١) :

The Term " Company " means any body Corporate or any entity which is treated as a body Corporate for Tax Purposes.

حاجة الدول النامية الى تعريف أوسع لمفهوم المنشأة الثابتة :

وبعد الحديث عما اشتملت عليه المادتين الخامسة ومن نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتقدم الاقتصادي ، فأنتى ألفت النظر الى أنه يجب أن يكون هناك تعريفا واسعا لمفهوم المنشأة الثابتة بحيث يخدم أغراض الدول النامية اذ انه في تلك الدول النامية لا يوجد تدفق متبادل للدخل . a mutual flow of income بينهما وبين الدول المتقدمة . ان وجود مثل هذا التعريف الشامل سوف يمكن هذه الدول النامية Developing Countries من الحصول على نصيبها الاقصى من اليرادات الناتجة من الانشطة التي تقوم بها الدول المتقدمة Developed Countries في تلك الدول النامية . أضف الى ذلك ان أنظمة الاتصال الحديثة قد ساعدت الدول المتقدمة على القيام بأنشطة مكثفة Extensive business في دولة مادون الحاجة الى أن يكون لها منشأة ثابتة في تلك الدولة .

ان الباحث فى هذا الصدد يترجح التوسع فى تعريف مفهوم المنشأة الثابته بحىـث  
يشتمل على الانشطة التالية :

أ - مواقع البناء وأعمال التشييد Construction Works التى توجد  
لمدة تتجاوز ستة أشهر .

ب - الاعمال الاشرافية Supervisory activities والتى يكون لها علاقه  
Connection بمواقع البناء والتشييد والتى تستمر لمدة تزيد على ستة أشهر .

ج - أنشطة التجميع assembly والتى تكون متطابقة مع عمليات بيع الآلات والمعدات  
التي تستمر لفترة تتجاوز ستة أشهر .

د - تأدية الخدمات الفنية technical services التى تتم من خلال أشخاص  
يعملون لمدة تتجاوز ستة أشهر .

هـ - الوكلاء غير المستقلين الذين يحتفظون بمخزون لتففيذ الاوامر . أضف الى ذلك  
أن الاتفاقيات الضريبية Tax Treaties عادة لاتستثنى Exclude  
عمليات الاحتفاظ بمخزون أو استخدام تسهيلات لاغراض التسليم من اخضاعها للضريبة  
فى الدولة المضيفة وذلك على أساس أن تلك الانشطة ينظر اليها على أنها تمت من  
خلال منشأة ثابتة (٣٢) ، وذلك بعكس اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادى حيث  
لاتنظر الى نشاط الاحتفاظ بمخزون من أجل اغراض التخزين والعرض أو التسليم  
أو التشغيل على أنه يمثل منشأة ثابتة . هذا ومن الجدير بالذكر أنه فى الاتفاقيه  
الضريبية المبرمة بين مصر والهند لم يدرج نشاط الاحتفاظ بمخزون لاغراض التسليم  
ضمن مالا يعتبر منشأة ثابتة (٣٣) ، فى حين أن نشاط التخزين لايعتبر منشأة  
ثابته وذلك فى الاتفاقيه الضريبية المبرمة بين مصر وبريطانيا (٣٤) .

كذلك فان الاحتفاظ بمخزون لاغراض التشغيل Processing بواسطة  
منشأة أخرى حيث أن هذا النشاط لايعتبر منشأة ثابتة وذلك فى اتفاقية منظمة التعاون  
الاقتصادى فى حين أن هذا الاستثناء exclusion تم حذفه فى الاتفاقيه  
المبرمة بين بلجيكا والهند (٣٥) . أيضا فإنه لم يتم النص على نشاط الاحتفاظ بمخزون  
لاغراض التشغيل ضمن مالايعتبر منشأة ثابتة وذلك فى الاتفاقيه المبرمة بين مصر والهند  
فى حين تم النص على استبعاد هذا النشاط فى الاتفاقيه المبرمة بين مصر وبريطانيا .

ثالثا : موقف المشرع الضريبي المصري من مفهوم الشركة التابعة الاجنبية ومفهوم المنشأة الثابتة :

### The Egyptian Tax Legislator

ان المشرع الضريبي المصري

في المادة ١٤ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نص على فرض ضريبة على الارباح التجارية الصناعية على ارباح المنشأة المشغلة في مصر ، وان هذه الضريبة ستسوف تفرض على ارباح أى منشأة تقوم بنشاط في مصر وكذلك على الارباح الناتجة من أى نشاط يتم تنفيذه في الخارج طالما أن هذا النشاط لم يتم تنفيذه في الخارج من خلال منشأة مستقلة .

وهكذا يتضح من نص المادة السابقة أن الارباح ذات المصدر الاجنبي لن تخضع للضريبة على الارباح التجارية والصناعية أو الضريبة على ارباح شركات الاموال اذا تم تحقيقها من خلال منشأة مستقلة **Independent Firm** ، اما اذا تحققت هذه الارباح من خلال منشأة غير مستقلة **Dependant Firm** فإنها ستخضع بالتالى للضريبة على الارباح التجارية والصناعية في مصر أو للضريبة على ارباح شركات الاموال وذلك بحسب الشكل القانوني **Legal Status** للشركة العاملة في مصر .

من الواضح أن المشرع الضريبي المصري في المادة ١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد خلط بين مفهومي الشركة التابعة والمنشأة الثابتة في حين أن كافة الاتفاقيات الضريبية التي أبرمتها مصر تم فيها التمييز بين هذين المفهومين تمييزا واضحا . فالشركة التابعة - كما سبق القول - تمثل شركة مستقلة تماما عن الشركة الام وأن كافة التشريعات الضريبية في العالم تنظر الى الشركة التابعة على انها شركة مستقلة وتعالج ضريبيا بنفس الطريقة التي تعالج بها الشركات المحلية حيث أن الشركات التابعة تتمتع بشخصية قانونية مستقلة (٣٦) .

### Subsidiaries are Separate Legal Entities

أما المنشأة الثابتة فهي تمثل منشأة غير مستقلة وأن الفرع **Branch** يعتبر من أهم الادوات الضريبية **Tax Vehicle** التي تتخذها الشركات الدولية عندما مباشرة النشاط في الخارج . وقد رأينا ان الفرع يمثل منشأة ثابتة وأنه يعتبر امتدادا طبيعيا **a natural extension** للمركز الرئيسي **Headoffice** ومن ثم فان الفرع ليس له شخصية معنوية مستقلة بل هو تابع **dependant** للمركز الرئيسي . وعلى ذلك فان المشرع الضريبي المصري قد أخطأ عندما أطلق على الشركة



التابعة الاجنبية اصطلاح " منشأة مستقلة " وفي نفس الوقت استخدم ضمنا اصطلاح  
" منشأة غير مستقلة " بدلا من اصطلاح " منشأة ثابتة " .

وعلى ذلك فاننا نقترح تعديل الفقرة الاخيرة من المادة ١٤ من قانون الضرائب على  
الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لتصبح كمايلي :

••• وتخضع للضريبة ارباح المنشأة المشتغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في  
الخارج اذا كان متخذاً شكل منشأة ثابتة وليس شكل شركة تابعة أجنبية " .

ان هذا التعديل المقترح أوضح مايلي :

١ - اخضاع الارباح ذات المصدر الاجنبي للضريبة على الارباح التجارية والصناعية أو الضريبية  
على أرباح شركات الاموال اذا تم تحقيقها من خلال منشأة ثابتة .

٢ - عدم اخضاع الارباح ذات المصدر الاجنبي للضريبة على الارباح التجارية والصناعية  
أو الضريبة على أرباح شركات الادوال اذا تم تحقيقها من خلال شركة تابعة . ولكن  
في هذه الحالة فان التوزيعات التي تجريها هذه الشركة التابعة الاجنبية الى الشركة  
الأم في مصر سوف تخضع بالتالي للضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة طبقاً  
لنص البند الرابع من المادة الاولى من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة  
١٩٨١ .

ان أهمية التمييز بين المنشأة الثابتة والشركة التابعة يفسر لنا فلسفة المعاملة  
الضريبية لكل منهما . فالعزك الرئيسي يتم بحاسبه ضريبيا عن نتيجة أعمال المنشأة الثابتة  
الموجودة Situated في بلد أجنبي وبغض النظر عن قيام المنشأة الثابتة بتحويل  
صافي الربح الى المركز الرئيسي . وبالمثل فان خسائر المنشأة الثابتة تخصم من  
الضريبة للمركز الرئيسي حيث أن المنشأة الثابتة والمركز الرئيسي يعتبران شخصا  
واحدا .

أما في حالة قيام الشركة الام بدراسة النشاط في الخارج من خلال شركة تابعة،  
فان الشركة الام - في معظم التشريعات الضريبية - لاتحاسب ضريبيا عن الارباح  
التي تحققها هذه الشركة التابعة الا بقدر ماتحصل عليه الشركة الأم من التوزيعات التي  
تجريها الشركة التابعة الى شركاتها الام .

وفيما يلي نوضح أهم مزايا العمل من خلال منشأة ثابتة أو من خلال شركة تابعة .  
مزايا العمل من خلال منشأة ثابتة ( فرع مثلا ) :

يترتب على ممارسة النشاط في الخارج من خلال امتلاك منشأة ثابتة عدد من المزايا لعمل أهمها مايلي ( ٣٧ ) :

- ١ - ان العمل من خلال فرع أجنبي يعتبر أسهل وذلك بالمقارنة في حالة العمل من خلال شركة تابعة أجنبية . وذلك لانه يتم تطبيق النظام المحاسبي المستخدم في المركز الرئيسي على الفرع الاجنبي .
- ٢ - ان الميزة السابقة يترتب عليها تحقيق وفورات في للتكاليف .
- ٣ - لا يوجد عادة رأس مال أجنبي Foreign Capital أو رسوم دمغة Stamp Duties تفرض على رأس المال الذي يزود به الفرع الاجنبي . فالكثير من الدول تفرض عادة رسوم الدمغة على رأس مال الشركات التابعة الاجنبية ، فعلى سبيل المثال يفرض رسم دمغة بواقع ٠.١٪ فيما بين مجموعة دول السوق الاوروبية المشتركة EEC Countries
- ٤ - ان معظم الدول لاتفرض ضريبة محتجزة a Withholding Tax وذلك على أرباح الفرع الاجنبي التي يتم تسديدها الى المركز الرئيسي ، في حين أن هذه الضريبة المحتجزة يتم فرضها على العائد Dividend الذي تقوم الشركة التابعة بتسديده الى شركتها الأم .
- ٥ - ان الشركة التابعة الاجنبية قد يكون لزاما عليها الموافقة على اشتراك مساهمين أجنب Foreign Shareholders وكذلك مديرين أجنب . أما الفرع الاجنبي فانه نادرا ما يطلب منه ذلك .
- ٦ - وأخيرا فان الميزة الرئيسية من وراء العمل من خلال فرع أجنبي تتمثل في أن الفرع الاجنبي غالبا ما يتكبد خسائر في السنوات الاولى للنشاط وأت مثل هذه الخسائر - تسمح القوانين الضريبية في العالم - يتم خصمها ( بما في ذلك الاهلاكات ) من الوعاء الضريبي للمركز الرئيسي .

## مزايا العمل من خلال شركة تابعة أجنبية :

هناك عدد من المزايا تترتب على قيام الشركة الأم بممارسة النشاط في بلد أجنبي وذلك من خلال شركة تابعة ومن أهم هذه المزايا مايلي (٣٨) :

- ١ - ان الشركة التابعة الاجنبية ينظر اليها غالبا على أنها مواطن صالح a Good Citizen بهدف الى تقديم خدمات ومنافع لمواطني وحكومة البلد المضيف .
- ٢ - ان الحوافز الضريبية غالبا ما تكون قاصرة فقط على الشركات التابعة الاجنبية وليست الفروع الاجنبية .
- ٣ - اذا كان معدل الضريبة في الدولة المضيفة أقل من المعدل السائد في الدولة الام ففي هذه الحالة تستطيع الشركة الام تأجيل سداد التزاماتها الضريبية عن طريق الاحتفاظ بأرباحها لدى الشركة التابعة الاجنبية .
- ٤ - هناك الكثير من الدول التي تسمح تشريعاتها الضريبية باعداد قوائم مالية موحدة Consolidated Financial Statements لمجموعة من الشركات المحلية . وعلى ذلك فان الشركة التابعة الاجنبية تستطيع ان تكون طرفا في مثل هذه المجموعة في نفس الدولة المضيفة . ومن ثم فان الاصول Assets يمكن ان يتم تحويلها Transferred فيما بين هذه المجموعة من الشركات ودون ان يترتب على ذلك اخضاع مثل هذه التحويلات للضريبة .
- ٥ - يكون دائما من السهل تبرير Justify خصم مصروفات Overheads مثل الاقساط Royalties ( وتدفع مقابل أن يسمح للشركة التابعة مثلا باستخدام براءة اختراع Patent أو علامة تجارية Trade Mark مملوكة للشركة الأم ) والفوائد Interest المدفوعة بواسطة شركة تابعة أجنبية الى شركتها الأم وذلك بعكس الحال عند ممارسة النشاط من خلال منشأة ثابتة .
- ٦ - ان الارباح المتراكمة Profits accumulated لدى الشركة التابعة الاجنبية يمكن اعادة نقلها Repatriated اما على انها عائد Dividend أو ربح رأسمالي Capital Gain ناتج عن بيع Sale أو تصفية Liquidation الشركة التابعة الاجنبية . ان هذا الاختيار Choice لا يكون

متاحا للفرع الاجنبى ، اذ أنه فى معظم الدول يتم اخضاع الارباح تلقائيا للضريبة  
فى بلد المركز الرئيسى حتى ولو لم يقيم الفرع بتسديدها .

٧ - فى حالة قيام الممول Taxpayer ببيع أسهمه Shares التى يمتلكها فى  
شركة تابعة أجنبية فانه عادة ما يتم اعفاء الارباح الرأسمالية من الضريبة فى الخارج  
ولكن عندما يقوم ببيع الفرع الاجنبى فانه عادة ماتخضع الارباح الرأسمالية الناشئة  
عن البيع للضريبة فى الخارج .

٨ - عادة ما يتم فرض ضرائب عند تحويل الفرع الاجنبى الى شركة تابعة أجنبية . أضف  
الى ذلك ضرورة الحصول على موافقة الرقابة على النقد الاجنبى Exchange  
Control Consents على عملية تحويل الفرع الى شركة تابعة . ان مثل هذه  
المشاكل يمكن تفاديها avoided اذا تم العمل من خلال شركة تابعة  
أجنبية منذ البداية ab initio

قام الباحث بمناقشة ثلاثة موضوعات رئيسية هي :

- ١ - مفهوم الشركة متعددة الجنسيات .
  - ٢ - مفهوم المنشأة الثابته .
  - ٣ - موقف المشرع الضريبي المصرى من مفهوى الشركة التابعة الاجنبية والمنشأة الثابته .
- ففيما يتعلق بتعريف الشركة متعددة الجنسيات فقد توصل الباحث الى أن الشركة يمكن تبويبها على أنها شركة متعددة الجنسيات اذا توافرت المعايير التالية بالكامل :

- ١ - معيار وجود الشركة فى أكثر من دولة .
- ٢ - معيار امتلاك رأس المال الشركة بواسطة اشخاص ينتمون الى دول كثيرة .
- ٣ - معيار اختلاف جنسية العاملين بالشركة .
- ٤ - المعيار الذى يتطلب من الادارة العليا فى الشركة أن تفكر بطريقة دولية وأن تنظر الى العالم على أنه سوق واحد .
- ٥ - وأخيرا المعيار الذى يستند الى بعض خصائص الاداء مثل ذلك الارباح والمبيعات والاصول وعدد العاملين .

أما فيما يتعلق بمفهوم المنشأة الثابته فقد أوضح الباحث أن هذا المفهوم يشير الى وجود مكان ثابت يتم فيه مزاولة نشاط منشأة توجد فى بلد آخر وسواء تم القيام بهـذا النشاط من خلال هذا المكان الثابت بصورة كلية أو جزئية . وقد أوضحنا أن مثل هذا التعريف والذى أورده المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتقدم الاقتصادى يشتمل على العنصرين الاقليمى والوظيفى معا . هذا وقد تم الحديث عما يعتبر وما لايعتبر منشأة ثابتة ، وكذلك الحديث عن عمليات الوكالة التى تتم سواء عن طريق وكيل تابع أو وكيل مستقل . وأخيرا تم التأكيد على أن الشركة التابعة الاجنبية لاتمثل منشأة ثابتة وهذا هو ما أشارت اليه الفقرة السابعة من نموذج الاتفاقية المشار اليه .

هذا وقد أقترح الباحث ضرورة أن يكون هناك تعريفا واسعا وشاملا لمفهوم المنشأة الثابته بحيث يخدم أغراض الدول النامية والسبب فى ذلك يرجع الى أنه لا يوجد تدفق متبادل للدخل فيما بين هذه الدول النامية والدول الاخرى المتقدمة .

ثم بعد ذلك تم الحديث عن موقف المشرع الضريبي المصري من مفهومى الشركة التابعة الاجنبية والمنشأة الثابته حيث أوضح الباحث أن المشرع الضريبي فى المادة ١٤ من قانون الضرائب على الدخل لم يفرق بين هذين المفهومين . ان المشرع الضريبي المصرى قد استخدم اصطلاح " منشأة مستقلة " بدلا من اصطلاح " شركة تابعة أجنبية " . وفى نفس الوقت يكون قد استخدم ضمنا - اصطلاح " منشأة غير مستقلة " بدلا من " اصطلاح " منشأة ثابتة " .

وعلى ذلك فقد اقترح الباحث تعديل الفقرة الاخيرة من المادة ١٤ لى تصبح على النحو التالى :

..... " وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج اذا كان متخذاً شكل منشأة ثابتة وليس شكل شركة تابعة أجنبية " .

وأخيرا قام الباحث باستعراض أهم مزايا العمل سواء من خلال شركة تابعة أجنبية أو من خلال منشأة ثابتة .

Notes :-

- 1 - Jacoby N, H., The Multinational Corporation, in Kapoor A. ( ed. ) , The Multinational Enterprise in Transition , The Darwin Press, U.S.A , 1973, P.21.
- 2 - Aharoni Y., On The Definition Of a Multinational Corporation , in Kapoor A. ( ed. ) , Op, Cit., P. 3.
- 3 - Jacoby N. H., Op. Cit ., P. 21.
- 4 - Abdel - Rahman A. M., The Role of MNCs in Egypt in The Light of the Open Door Policy With Particular Reference To Technology Transfer and Employment , Ph D Thesis, University of Exter, 1985, P. 56.
- 5 - U. N. Multinational Corporations in World Development, Department of Economic and Social Affairs, N. Y., 1973. P. 4 ,
- 6 - Lilienthal D., Management of The Multinational Corporation, in Anshen M. and Bach G. L. ( eds. ) , Management and Corporations, Mc Graw - Hill, 1960.
- 7 - Ibid., P. 7.

- 8- Jacoby N. H., Op. Cit., P. 22 .
- 9 - Dunning J., The Multinational Enterprise , George Allen and Unwin Ltd., London , 1971, P. 16 .
- 10- Gaves R. E., Multinational Enterprise and Economic Analysis, Cambridge University Press, 1982, P. 1 .
- 11- Miller E., Accounting Problems of Multinational Enterprise, D. C. Heath and Company . 1973, P. 3.
- 12 - See for example; Adams J. D. R. and Whalley J., The International Taxation of Multinational Enterprises in Developed Countries, Greenwood Press, 1977, P. 2.
- 13= Hood N. and Young S., The Economics of Multinational Enterprise, Longman Groups Ltd, N. Y., 1979. P.3.
- 14- Brooke M. z. and Remmers H. L., The Strategy of Multinational Enterprise, Pitman Publishing Ltd., 1978, P.6.
- 15- Giscard O., in The Report of The Crotonville Conference held by The Atlantic Council, December 12 - 15, 1965, P. 67, Quoted from Aharoni Y., Op. Cit., P.5 .



- 16 - Kirschen E. S., Bloch H. S. and Bassett W. B.,  
Financial Integration in Western Europe, N. Y.,  
Columbia University Press, 1969, PP. 55-6.
  
- 17 - Aharoni Y., Op. Cit., P. 8.
  
- 18 - U. N., Op. Cit., P. 120.
  
- 19 - Aharoni Y., Op. Cit., P. 10.
  
- 20 - Vernon R., Sovereignty at Bay, Longman Group Ltd.,  
London, 1971, P. 4.
  
- 21 - Drucker P. F., The Concept of The Corporation  
The New American Library, N. Y., 1964, P. 244,
  
- 22 - Hood R. C., Going Abroad; The Profit Opportunities  
of International Business, American Management  
Association Seminar, Government Printing Office,  
Washington, 1961, Quoted from Aharoni Y., Op. Cit.

- 23 - Jacoby N. H., Op. Cit., P.22.
- 24 - Perlmutter H. V., The Tortuous Evolution of The Multinational Corporation, Columbia Journal of World Business, Feb., 1969, PP. 9 - 18.
- 25 - Jacoby N. H. Op. Cit., P. 49.
- 26 - Tax Treaties between Developed and Developing Countries Part . Two, Para. 111, P. 55 ( United Nations, 1969 ) , Hereinafter Referred to as " U. N. Report 1969"
- 27 - Ibid ., Para. 113.
- 28 - Ibid.
- 29 - Ibid.
- 30 - Model Double Taxation Convention ON Income and On Capital, Report Of The OECD Committee On Fiscal Affairs, OECD , Paris, 1977.,
- 31 - Ibid, P, 25.

- 32 - International Bureau Of Fiscal Documentation, The  
Concept of Permanent Establishment, European  
Taxation , Vol. 15, September 1975, PP. 292 -305.
- 33 - Taxes and Investment in The Middle East,  
International Bureau of Fiscal Documentation,  
Amsterdam, 1978.
- 34 - Ibid .
- 35 - The Concept of Permanent Establishment , Op. Cit.  
P. 301.
- 36 - Some references Which Can be Consulted include,  
for example. ( a ) Frommel S. N., Taxation of  
Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada  
and The U.S.A. , Kluwer Publishing Ltd., London,  
1978.  
(b) The OECD Model, Op. Cit.,
- 37 - International Tax Planner's Manual, edited by CCH  
Australia Ltd., 1984, PP. 4-5.
- 38 - Ibid., PP. 5 - 6