

جامعة عين شمس
كلية الحقوق

المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية للشركات متعددة الجنسيات
دراسة مقارنة

رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق (مالية عامة)
إعداد:

الباحث: عاطف سيد رمضان محمد

لجنة الحكم على الرسالة:

الأستاذ الدكتور/ يسري محمد أبو العلا
رئيساً
أستاذ الاقتصاد ووكيل كلية الحقوق جامعة بنها الأسبق
الأستاذ الدكتور/ السيد عطية عبد الواحد
عضواً ومشرفاً
أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد بكلية الحقوق جامعة عين شمس
عضواً
الأستاذ الدكتور/ محمد إبراهيم محمود الشافعي
أستاذ الاقتصاد المساعد بكلية الحقوق جامعة عين شمس

٢٠١٠ م - ١٤٣١ هـ

جامعة عين شمس
كلية الحقوق

رسالة دكتوراه

اسم الطالب: عاطف سيد رمضان محمد
عنوان الرسالة: المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية للشركات متعددة الجنسيات -
دراسة مقارنة.

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:

١- الأستاذ الدكتور/ يسري محمد أبو العلا، أستاذ الاقتصاد ووكيل كلية حقوق
بنها الأسبق - رئيساً.

٢- الأستاذ الدكتور/ السيد عطية عبد الواحد، أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد
بكلية الحقوق جامعة عين شمس - عضواً ومشرفاً.

٣- الأستاذ الدكتور/ محمد إبراهيم محمود الشافعي، أستاذ الاقتصاد المساعد
بكلية الحقوق جامعة عين شمس - عضواً.

تاريخ البحث: / / ٢٠٠

الدراسات العليا

أجيزت الرسالة:

موافقة مجلس الجامعة

ختم الإجازة

بتاريخ: / / ٢٠١٠

موافقة مجلس الكلية

(وما يكفر من نعمة فمن الله)

صلى الله عليه وسلم

من الآية (٥٣) من السورة النحل

شكر وتقدير

(رب أوزعني أه أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ وعلى والدي)

صدق الله العظيم (سورة النمل الآية ١٩)

فالحمد لله على كريم نعمائه التي لا تعد ولا تحصى. والصلاة والسلام على رسوله محمد، صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم، القائل في حديثه الشريف:

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فخالص شكري وعظيم امتناني إلى العالم الجليل أستاذي الدكتور/ السيد عطية عبد الواحد، أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد بكلية الحقوق جامعة عين شمس، الذي شرفت بإشرافه على هذه الرسالة، فقد أولاني رعايته ونصائحه طوال سنوات البحث. فاستشعرت جمال التلمذة، وجلال الأستاذية، وتواضع العلماء، وبشاشة الصالحين. زاده الله من علمه وأدام عليه السعادة والإيمان.

وكل التقدير للأستاذ الدكتور/ يسري محمد أبو العلا، أستاذ الاقتصاد ووكيل كلية حقوق بنها الأسبق، لتفضله علي برئاسة لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، رغم مشاغل سيادته الكثيرة، فجزاه الله عني خير الجزاء، وبارك الله في علمه. وأتوجه بخالص الشكر للأستاذ الدكتور/ محمد إبراهيم محمود الشافعي، أستاذ الاقتصاد المساعد، بكلية الحقوق جامعة عين شمس، لتفضله علي بالاشتراك في لجنة مناقشة الرسالة، فجزاه الله خيراً، ونفع بعلمه.

أتوجه إليهم جميعاً بالشكر والتقدير، وأسأل الله العلي القدير أن يخرج هذا العمل في أبهى صورة، ليليق بمكانتهم العلمية والأدبية المرموقة.

ولا يفوتني أن أشكر أساتذتي في كلية الضرائب القومية اليابانية، وأساتذتي بالمعهد القومي للدراسات السياسية العليا باليابان، الذين تعلمت منهم الكثير من أساسيات الضرائب الدولية. وأشكر زملائي بمصلحة الضرائب الذين تربيت بينهم على حب العمل والإخلاص له، فجزاهم الله كل خير.

الباحث

إهداء

إلى روح والدي الحبيب، حباً لا يدانيه قول ولا يوافيه فعل

الله أسأل أن يغفر له ويدخله فسيح جناته

إلى والدتي... حفظها الله من كل سوء وبارك في عمرها

إلى والد زوجتي رحمه الله وغفر له، وإلى والدتها أمدّها الله بالصحة والعافية

جزاهم الله عني خير الجزاء

إلى زوجتي المخلصة .. تقديراً وعرفاناً

إلى ولدي محمد وأحمد أمل المستقبل

قال عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه "إن استطعت فكن عالماً، فإن لم تستطع

فكن متعلماً"، أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم، وكل عالم عامل.

الباحث

مستخلص الرسالة

يتناول موضوع الرسالة المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية للشركات متعددة الجنسيات، المقصود بالحقوق المعنوية، وطبيعتها وأقسامها وموقف فقهاء الشريعة الإسلامية منها. والاستغلال التجاري لتلك الحقوق. وتستعرض الرسالة موقف اتفاقية التريبس التي تعتبر علامة فارقة في تاريخ قواعد حماية الحقوق المعنوية، وخرجت عن طريقها من نطاق القانون فقط لترتبط بالقانون والاقتصاد على نحو يتسم بالشمول والعولمة. وتتناول استراتيجيات إدارة واستثمار الحقوق المعنوية، والآثار التنموية والضريبية لاستغلال الحقوق المعنوية تجارياً.

تبرز الرسالة صور استثمار الشركات متعددة الجنسيات لحقوقها المعنوية، التي تتمثل في أحد طريقتين: الأولى، أن تقوم الشركة بالاستثمار في حقوقها المعنوية مباشرة، بأن تقوم بإنشاء فرع لها، أو شركة تابعة في الخارج تستثمر من خلالها حق أو أكثر من حقوقها المعنوية. والطريقة الأخرى، تقوم الشركة الأم، وهي غالباً مقيمة في دولة من الدول المتقدمة، بمنح ترخيص استغلال حقوقها المعنوية لشركة أجنبية - قد تكون تابعة لها أو غير تابعة- وتحصل في مقابل ذلك على ما يسمى بالإتاوات.

تتناول الدراسة المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية في نظم ضريبية لثلاث دول وهي، اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، باعتبارهما من أكبر الدول المصدرة لرأس المال في العالم، إذ تبلغ تدفقات الأجنبي المباشر من اليابان عام ٢٠٠٨ أكثر من ١٢٨ مليار دولار، ومن الولايات المتحدة يبلغ حوالي ٣١٢ مليار دولار، ويقيم في اليابان - وفقاً لإحصائيات عام ٢٠٠٦- عدد ٤٦٦٣ شركة أم، وفي الولايات المتحدة يبلغ العدد حتى عام ٢٠٠٢، حوالي ٢٤١٨ شركة أم، وهي شركات تسيطر وتدير عدد كبير من الشركات على مستوى العالم، وتحصل على إيرادات ضخمة. وتسكن الدولتان العديد من التشريعات بما يضمن عدم تجنب أو التهرب من ضريبتها. الدولة الثالثة من دول المقارنة هي مصر، التي تطبق تشريع

ضريبي حديث تضمن - ولأول مرة - قواعد للضرائب الدولية، تستعرض الرسالة هذه القواعد وتناقش مدى كفايتها في تحقيق المعاملة الضريبية الملائمة لتعاملات الأطراف المرتبطة التي يكون موضوعها حق معنوي. وذلك في ضوء ما يتكشف عن معالجات الأنظمة الضريبية الأخرى.

تستعرض الدراسة الممارسات الضريبية الضارة التي تقوم بها السلطات الضريبية لبعض الدول بهدف جذب الاستثمار إليها، كما تتعرض لممارسات الشركات متعددة الجنسيات، التي تضر بالسياسات الضريبية للدول التي تستثمر فيها. وتتناول الدراسة محاولات الدول وإسهامات المنظمات الدولية في التغلب على هذه العقبات ووضع الحلول المناسبة لها، من خلال نماذج اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ودليل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتحويل الأسعار. ثم تستعرض التطبيقات العملية لهذه النماذج ونتائجها من خلال بعض الاتفاقيات التي أبرمت بين دول المقارنة. وكان من ثمرة هذه الرسالة إعداد نموذج للتفاوض بشأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين مصر ودول متقدمة.

الباحث: عاطف سيد رمضان

عنوان الرسالة: المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية للشركات متعددة الجنسيات - دراسة مقارنة

جهة البحث: كلية الحقوق جامعة عين شمس

الكلمات المفتاحية Key Words

حقوق معنوية intangible rights

ضرائب دولية international taxation

الشركات متعددة الجنسيات multinational enterprises

استثمار أجنبي مباشر Foreign Direct Investment

قانون الضريبة على الدخل المصري Egyptian Tax Law

النظام الضريبي الياباني Japanese Tax System

النظام الضريبي الأمريكي American Tax System

تحويل أسعار transfer pricing

ممارسات ضريبية ضارة harmful tax competition

نموذج منظمة الأمم المتحدة لاتفاق تجنب الازدواج الضريبي UN Model of

Tax Convention

نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتجنب الازدواج الضريبي OECD

Model of Tax Convention

اتفاق تجنب الازدواج الضريبي Agreement of the Avoidance of Double

Taxation

المقدمة

إن الحق الفكري أو الذهني حق يتربع بدون منازع عرش كل الحقوق، ويحتل مركزا بارزا ضمن حقوق الملكية. فالإنتاج هو أوج ما وصل إليه الإنسان بفضل ملكة العقل التي وهبها الله عز وجل له لتمكينه من الخروج من ظلمات الجهل. ولهذا فقد امتاز الإنسان عن غيره من المخلوقات الأخرى بالخلق والإبداع، فهو سيد هذه المخلوقات بذكائه وعقله وتفكيره فاستطاع بهذه الملكات أن يسخر عناصر الكون لفائدته. إن معيار التفاضل بين الفرد والآخر أو بين الأمم أصبح يعتمد على مستوى الإبداع الفكري والعلمي وعلى مقدار ما تملكه من ابتكارات.

لقد أطلق علي الأصول المادية (الملموسة) tangible assets، مثل الأرض و الموارد الطبيعية و المصانع، " وسائل ابتكار الثروة و القوة". بيد أنه في العقود المعاصرة ينشأ الابتكار والتفوق الاقتصادي أكثر من خلال استغلال الحقوق غير الملموسة (الحقوق المعنوية). وتعتبر الأصول المعنوية في معظم الاقتصاديات المتقدمة وعدد من الاقتصاديات النامية المصادر الرئيسية للقيمة في المشروعات الاقتصادية لتلك الدول، كما أنها تساهم مساهمة إيجابية فعالة في القدرة التنافسية لتلك المشروعات، ذلك لما لها من قدرة علي تحقيق أرباح تفوق المتوقع بعكس الأصول المادية والمالية التي سريعا ما تتحول إلي سلع^١. وأصبحت القرارات الاقتصادية متوقفة على حجم المعلومات المتاحة التي تتحكم في القدرة على تطوير الموارد المتاحة وإعادة تصنيعها ومن هنا ظهرت القدرات الفنية في الإمكانيات وتوجيه الصناعات وتوفير الأسواق^٢.

أدى بروز تكنولوجيات جديدة إلى تغير خطير في استراتيجيات قطاع الأعمال والتطور الاقتصادي العالمي. فالبلدان راحت تتسابق لمجاعة الثروة

¹ Brunch Lev, Intangibles: Management, Measurement, and Reporting, Washington, D.C, Brookings Institution Press, 2000.

^٢ د. يسري محمد أبو العلا، "علم الاقتصاد"، الجزء الأول، دار النهضة العربية، ص. ٧

التكنولوجية وجذب الاستثمارات الأجنبية وتطوير الأطر التي تشجع البحث والتطوير في مجالات يمكنها أن تولد ابتكارات وحقوق ملكية فكرية. ففي هذا العصر الإبداعي، يشكل الاستغلال الفعال للمعارف والمعلومات قوة رئيسية لدفع النمو الاقتصادي الوطني. فالملكية الفكرية ولا سيما البراءات هي أداة من أجل "إحراز التقدم التكنولوجي وتحقيق النمو الاقتصادي وتكوين الثروات لكل البلدان وقد سميت بـ "الذهب الجديد لعصرنا"^١ والذي ينتظر استخراجه واستغلاله.

الآن ونحن في القرن الحادي والعشرين، حيث أصبحت دول العالم مترابطة بدرجة أزلت كل الحدود بينها وأصبحت غالبية المنتجات اليومية المستخدمة، بما فيها أجهزة الحاسبات، والتليفونات الجواله وغيرها من المنتجات ذات الأسماء العالمية الشهيرة، أشياء معنوية في قيمتها وتحولت من محتوى مادي إلي تقني. كما أن الزيادة في قيمة وقوة المشروعات التجارية تنشأ أساساً من قدرتها علي الابتكار وهي سمة أساسية للأصول المعنوية. ولقد ارتبط التقدم التكنولوجي بكل مجالات الحياة حولنا وبالتبعية بمختلف القوانين والتشريعات التي تنظم حياتنا.

فبينما نظمت الحقوق التي ترد علي الأشياء المادية في نطاق القانون المدني. نظمت الحقوق المعنوية بموجب قوانين خاصة^٢. في البلاد اللاتينية ينصرف فقط تعبير الملكية الفكرية إلي حق المؤلف غير أن هذا التعبير استخدم علي الصعيد الدولي، منذ أواخر القرن التاسع عشر، وأبرمت اتفاقية اتحاد باريس

^١ كلمة الافتتاح لوزير الدولة للشؤون القانونية والداخلية الأستاذ المساعد "هو بنغ كي" في المؤتمر الأوروبي الآسيوي المعني بمعلومات البراءات، والمنعقد في سبتمبر ٢٠٠٢ في سنغافورة، المصدر موقع منظمة الوايو علي الإنترنت <http://www.wipo.int/portal/index.html.ar>

^٢ تنص المادة ٨٦ من القانون المدني علي ان الحقوق التي ترد علي شيء غير مادي تنظمها قوانين خاصة.

عام ١٨٣٣ لحماية الملكية الصناعية، ثم اتفاقية اتحاد برن عام ١٨٨٦ لحماية حق المؤلف، للتعبير عن حق المؤلف والملكية الصناعية فهو يشملهما معا.^١ تعتبر اتفاقية "الجوانب التجارية لحقوق الملكية الفكرية (TRIPS التريبس)" علامة فارقة في تاريخ قواعد حماية الحقوق المعنوية، إذ عن طريقها خرجت من نطاق القانون فقط لترتبط بالقانون والاقتصاد على نحو يتسم بالشمول والعولمة. إذ بمقتضى قواعد اتفاقية التريبس ارتبطت الحقوق المعنوية بالتجارة العالمية ولم تعد حماية الحقوق المعنوية شأنًا داخلياً للدول بل أصبحت شأنًا عالمياً، فاتفاقية التريبس نتجت عن جهود قامت بها الدول الصناعية الكبرى بزعامة الولايات المتحدة الأمريكية، لحماية ما لديها من تفوق علمي وتكنولوجي، وتعظيم استثماره عالمياً.

تتجه سياسات الدول إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر الناقل للتكنولوجيا للتدفق إلى أراضيها، وتقدم له حوافز في شتى القطاعات الاقتصادية، ولاسيما الحوافز الضريبية، وذلك اعتقاداً من تلك الدول بأن من شأن هذا الاستثمار وما ينجم عنه من شركات عملاقة، أن يقوم - من بين أمور أخرى - بنقل التكنولوجيا المتقدمة إليها، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى تغليب هذا الأمر على اعتبارات الحصول على الإيرادات العامة اللازمة للإنفاق على الخدمات والمرافق العامة. من جهة أخرى يعتبر الاستثمار في الحقوق المعنوية مربحاً للغاية للشركات متعددة الجنسيات. ويأخذ هذا الاستثمار أحد طريقتين: الأولى، أن تقوم الشركة بالاستثمار في حقوقها المعنوية مباشرة، بأن تقوم بإنشاء فرع لها، أو شركة تابعة في الخارج تستثمر من خلالها حقاً أو أكثر من حقوقها المعنوية. والطريقة الأخرى،

^١ علي رضا ، بحث بعنوان الملكية الفكرية هي الثروة الاقتصادية الجديدة التي تحيط بنا في كل مناحي حياتنا اليومية نشر بجريدة مجلس الدولة، الموقع:

تقوم الشركة الأم، وهي غالباً مقيمة في دولة من الدول المتقدمة، بمنح ترخيص استغلال حقوقها المعنوية لشركة أجنبية - قد تكون تابعة لها أو غير تابعة- وتحصل في مقابل ذلك على ما يسمى بالإتاوات.

يثير التمييز بين نوعي الأرباح المشار إليهما الكثير من الجدل بين خبراء الضرائب على المستوى الدولي، ومن ثم جدلاً آخر في تحديد النطاق الضريبي الذي تخضع بموجبه هذه الأرباح للضريبة. أهو النطاق الضريبي لدولة إقامة الشركة الأم، أم النطاق الخاص بالدولة مصدر الأرباح، أم هما معاً؟ وفي هذه الحالة الأخيرة - حيث تنشأ حالة من حالات الازدواج الضريبي - تثار مسألة هامة وهي كيفية علاج الازدواج الضريبي الناتج، وهي أمور هامة تتناولها الرسالة بالتفصيل.

تتناول الرسالة طرق المعالجة الضريبية للحقوق المعنوية في أنظمة ضريبية متنوعة وهي: النظام الضريبي لكل من اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، وذلك للتقدم التكنولوجي الهائل في هاتين الدولتين ولكونهما من أكبر الدول المصدرة للتكنولوجيا في العالم ولاشك في أن السياسة الضريبية التي تنتهجها الدولتان تتضمن العديد من الدروس التي يمكن الاستفادة منها. كما تتناول الرسالة كيفية معالجة النظام الضريبي المصري للحقوق المعنوية، فمصر دولة نامية أرست دعائم نظام ضريبي حديث وواعد، ذلك لأن قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، تضمن - ولأول مرة - العديد من قواعد الضرائب الدولية، التي تتناول المعالجة الضريبية التفصيلية لأرباح الشركات متعددة الجنسيات التي تحقق دخلاً مصدرها مصر. تلقي الدراسة الضوء على القواعد التي ينتهجها المشرع المصري للمعالجة الضريبية للدخل الناتج من هذا النوع من الحقوق، نقاط القوة والضعف والدروس المستفادة من الخبرة اليابانية والأمريكية وغيرها من الخبرات.

يعتبر نموذجاً اتفاق تجنب الازدواج الضريبي لمنظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من أهم الإسهامات الدولية في المعالجة الضريبية

لكافة أنواع الدخل - ومنها الدخل الناتج من استغلال الحقوق المعنوية - وتعتبر شروح خبراء المنظمات المذكورتين مرجعاً هاماً للنظم الضريبية لكل دول العالم. فهذه الإسهامات أرست أحكاماً لتحديد المعاملة الضريبية المثلّى للدخل الناتج من استغلال الحقوق المعنوية بين دولة إقامة المستثمر، والدولة التي ينشأ فيها هذا الدخل. كما تتضمن أحكاماً تعالج حالات الازدواج الضريبي الذي يمكن أن ينجم في بعض الحالات.

يعد دليل المنظمة الأخيرة لتحويل الأسعار، مرشداً هاماً للإدارات الضريبية، حيث تستعين بالقواعد التي يتضمنها عند علاج وتصويب الصفقات التي تتم بين الأطراف المرتبطة، والتي يكون موضوعها حق من الحقوق المعنوية. فالطبيعة غير الملموسة لهذا النوع من الصفقات تجعل من العسير على الفاحصين بالإدارات الضريبية تحديد السعر المحايد لهذه الصفقات. وقد انبرى الدليل المشار إليه بوضع قواعد، يتم تحديثها من حين لآخر، تكفل علاج ذلك، سيما وأن العديد من التشريعات الضريبية - ومنها التشريع المصري - قد جاءت خلواً من قواعد لتحديد السعر المحايد للصفقات التي يكون محلها حق من الحقوق المعنوية.

هناك ممارسات ضريبية ضارة تقوم بها السلطات الضريبية لبعض الدول بهدف جذب الاستثمار إليها، وهي ممارسات تضر بسياسات ضريبية لدول أخرى، الأمر الذي يؤدي بهذه الدول الأخيرة إلى أن تسن قواعد يكون من شأنها معالجة عناصر الدخل الذي يتحصل عليه المقيمين فيها ضريبياً بطريقة تكفل عدم تجنب ضريبتها أو التهرب منها. ومن جهة أخرى ينجم عن الشركات متعددة الجنسيات، في الكثير من الحالات، أفعالاً تضر بالسياسات الضريبية للدول التي تستثمر فيها. وفي كلتا الحالتين يتطلب الأمر بيان هذه الممارسات والأفعال وكيفية تعامل النظم الضريبية معها.

مشكلة البحث:

تختلف النظم الضريبية في تناول المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية. فالدول المتقدمة، وهي دول مصدرة لرأس المال والتكنولوجيا، يهتمها في المقام الأول

الحصول على إيرادات ضريبية عن الحقوق التي تستثمرها الشركات المقيمة لديها في الخارج. لذا فهي غالباً تأخذ بمبدأ عالمية الدخل في إخضاع المقيمين فيها لضريبيتها. بمعنى أنها تخضع لضريبيتها الدخل الذي يتحصل عليه المقيم فيها من مصادر أجنبية. بالمثل فإن الدولة التي تستثمر فيها هذه الحقوق تفرض ضريبيتها أيضاً على هذه الدخول، لأنها ناشئة في نطاقها الضريبي. وينتج عن ذلك أن تخضع الشركة الواحدة للضريبة مرتين عن نفس الدخل وفي نفس الفترة الضريبية في دولتين مختلفتين، وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي.

لا شك في أن هذا الازدواج الضريبي يعتبر عقبة كئود أما انتقال هذه الأصول القيمة بين الدول، ويقلل من فرص التقدم التكنولوجي، لاسيما للدول النامية، فضلاً عن أنه يعوق الاستثمار الدولي بصفة عامة. وهو أمر يفرض على الأنظمة الضريبية للدول - المتقدمة والنامية على حد سواء - التعاون فيما بينها لتقادي هذا الأمر، بما يحقق العدالة في توزيع حق فرض الضريبة بين الدول من ناحية، ومن ناحية أخرى ييسر نقل التكنولوجيا ويساعد على تشجيع الاستثمار الدولي. في مقابل ذلك، وفي الكثير من الأحيان، تكون هناك ممارسات ضريبية ضارة، سواء أكانت من الشركات متعددة الجنسيات، وتتمثل في محاولات تجنب الضريبة أو التهرب منها ولو من خلال تحويل أسعار الصفقات بين الشركات المرتبطة معها، أو كانت هذه الممارسات من الدول ذاتها. لكن هناك جهوداً مضنية لخبراء المنظمات الدولية لوضع القواعد والسياسات الضريبية، التي تكافح مثل هذه الممارسات إسهاماً منها في تشجيع حرية انتقال الأموال وتيسير التجارة الحرة والاستثمار الدولي.

الهدف من الدراسة:

أحاول من خلال الرسالة الإجابة عن التساؤل الآتي: ما هي المعاملة الضريبية المثلى للدخول الناتجة من استغلال الحقوق المعنوية للشركات متعددة الجنسيات، بما يخدم التنمية الاقتصادية في العالم وبخاصة في مصر؟

للإجابة عن هذا التساؤل، تتعرض الرسالة بداية لتحديد مضمون الحقوق المعنوية، والحماية القانونية المقررة لها، ودورها المأمول في التنمية. ثم تبين المعاملة الضريبية للحقوق المعنوية للشركات متعددة الجنسيات في الأنظمة المقارنة وتنازع القوانين الضريبية في حق فرض الضريبة. وتتناول الرسالة كيفية فض هذا التنازع، وعلاج الأزواج الضريبي الناشئ في حالة اشتراك دولتين في فرض الضريبة. وأخيرا تستعرض العقوبات الضريبية التي تواجه الاستثمار الأمثل للحقوق المعنوية، سواء أكانت هذه العقوبات ناتجة من ممارسات الشركات متعددة الجنسيات أم الأنظمة الضريبية للدول. كما تتناول محاولات الدول وإسهامات المنظمات الدولية في التغلب على هذه العقوبات ووضع الحلول المناسبة لها، من خلال نماذج اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي. ثم تستعرض التطبيقات العملية لهذه النماذج ونتائجها من خلال بعض الاتفاقيات التي أبرمت بين دول المقارنة. ويحاول الباحث من خلال الرسالة إعداد نموذج للتفاوض بشأن اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي بين مصر والدول المتقدمة.

منهج الدراسة:

اتبعت في هذه الدراسة أكثر من منهج بحثي، وذلك على النحو التالي:

١- المنهج الوصفي التحليلي المقارن: وذلك بوصف المعالجات التجارية والضريبية، وتحليل النتائج ومقارنتها. استخدم هذا المنهج على مدى واسع في الدراسة، لاسيما عند تحليل البيانات المالية وإحصائيات وتقارير الاستثمار الدولية، وتوجهات الاستثمار بين الدول. كما استخدم هذا المنهج عند تحليل النظم الضريبية للدول المختارة للمقارنة وعند استعراض القواعد الضريبية التي تطبقها والفوارق بينها، وكذلك عند إجراء المقارنات بين نماذج الضرائب الضريبية الدولية. وفي بيان معالجة دول المقارنة لموضوعات الرسالة، اتبعت أسلوب المقارنة الأفقية، حيث لم أجعل كل دولة من دول المقارنة موضوعاً للبحث، بل تناولت معالجات هذه الدول لموضوعات الرسالة كل في موضعه.