الهيئة الاتحادية للضرائب
FEDERAL TAX AUTHORITY

تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

دليل ضريبة الشركات | CTGBRR1

أبريل 2024

قائمة المحتويات

1. قائمة المصطلحات 3
2. المقدّمة 7
2.1 لمحة عامة 7
2.2 الهدف من هذا الدليل 7
2.3 مَنْ الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل؟ 7
2.4 كيفية استخدام هذا الدليل 7
2.5 المراجع التشريعية 8
2.6 حالة الدليل 9
3. الخصائص العامَّة لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 10
3.1 لمحة عامّة عن المعاملات التي يشملها نطاق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 10
3.2 أمثلة على معاملات إعادة هيكلة الأعمال التي تشملها الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات 11
3.3 أمثلة على معاملات تشملها الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات 13
3.4 أمثلة على معاملات لا تشملها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 14
3.5 المقصود بالأعمال أو بجزء مستقل من الأعمال 15
3.6 المقابل نظير النقل 16
3.6.1 مُستلم المقابل 16
3.6.2 دافع المقابل أو مُصدره 17
3.6.3 شكل المقابل 18
3.6.4 الحالات التي لا تتطلب مقابل 22
4. شروط التأهل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 23
4.1 شرط الامتثال القانوني 23
4.2 شرط الخاضعين للضريبة 24
4.3 شرط الشخص المُعفى وشرط الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة 25
4.4 شرط السنة المالية 26
4.5 شرط المعايير المحاسبية 27
4.6 شرط الأغراض التجارية الحقيقية 27
5. الآثار المترتبة على اختيار تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 28
5.1 نقل الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية الصافية 28
5.1.1 تحديد القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة 28
5.1.2 التعديلات الواجب إجراؤها من قبل المنقول إليه 29
5.2 قيمة الأسهم أو حصص الملكية المُستلمة 33
5.3 نقل الخسائر الضريبية 34
5.4 الآثار المترتبة على عدم استيفاء شروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال أو عدم اختيارها 35
6. سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 36
6.1 نقل الأسهم في الناقل أو المنقول إليه 36

6.1.1 حالات نقل الأسهم التي ينشأ عنها سحب التسهيلات 37
6.1.2 سحب التسهيلات في سياق نقل الأسهم..... 40
6.2 النقل اللاحق للأعمال 44
6.2.1 الحالات التي لا يتمّ فيها سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 46
6.3 الآثار المترتبة على سحب التسهيلات 47
6.3.1 آثار سحب التسهيل على الوعاء الضريبي للناقل..... 47
6.3.2 آثار سحب التسهيلات على الوعاء الضريبي للمنقول إليه 48
7. متطلبات الامتثال 51
7.1 إجراء الاختيار من قِبل الناقل 51
7.2 حفظ السجلات 51
8. علاقة تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بالأجزاء الأخرى من قانون ضريبة الشركات 52
8.1 تسهيلات المجموعة المؤهلة 52
8.2 أساس التحقق 53
8.3 تسهيلات الأحكام الانتقالية 54
9. التحديثات والتعديلات 55

1. قائمة المصطلحات

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي: اتفاقية دولية موقعة بين دولتين أو أكثر لأغراض تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بشأن الدخل ورأس المال.

أداة مالية إسلامية: أداة مالية متوافقة مع مبادئ الشريعة الإسلامية معادلة اقتصادياً لأي أداة منصوص عليها في البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (126) لسنة 2023 أو مزيجا منهما.

إعفاء المشاركة: إعفاء من ضريبة الشركات للدخل المتحقق من حصص المشاركة كما هو منصوص عليه بموجب المادة (23) من قانون ضريبة الشركات وكما هو مُحدد بموجب القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

الأسهم العادية: فئة أسهم رأس المال أو حصص الملكية المعادلة التي تمنح مالكها، على أساس كل سهم على حدة، حقوقاً متساوية في التصويت والحصول على الأرباح وحصيلة التصفية.

الأسهم القابلة للاسترداد: فئة أسهم رأس المال أو حقوق الملكية التي وافق الشخص الاعتباري الذي أصدرها على استردادها أو إعادة شرائها من مالكها في تاريخ مستقبلي أو بعد حدث معين، وذلك مقابل مبلغ محدد مسبقاً أو بالإشارة إلى مبلغ محدد مسبقاً.

الأسهم الممتازة: فئة أسهم رأس المال أو حقوق الملكية التي تمنح مالكها أولوية في الحصول على الأرباح وحصيلة التصفية، وذلك قبل مالكي الأسهم العادية.

الأصول المالية: الأصول المالية كما يتمّ تعريفها في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

الأصول غير المادية: الأصول غير المادية كما يتمّ تعريفها في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

الأعمال: أي نشاط يُمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، مثل النشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو الحرفي أو المهني أو الخدمي أو أنشطة التنقيب أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

الالتزامات المالية: الالتزامات المالية كما يتمّ تعريفها في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

الأموال غير المنقولة: تعني أياً مما يأتي:

أ. أي قطعة أرض تنشأ عليها حقوق أو مصالح أو خدمات.
ب. أي مبنى أو هيكل أو عمل هندسي ملتحق بالأرض بشكل دائم أو ملتحق بقاع البحر.
ج. أي تجهيزات أو معدات تنشأ كجزء دائم من الأرض أو تلتحق بشكل دائم بالمبنى أو الهيكل أو العمل الهندسي أو تلتحق بقاع البحر.

الائتلاف المشترك: علاقة تنشأ بموجب عقد بين شخصين أو أكثر، كالشراكة أو العهدة أو أي ارتباط آخر مشابه بين شخصين أو أكثر وفقاً للتشريعات السارية في الدولة.

الخاضع للضريبة: الشخص الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات.

الخسارة الضريبية: الدخل السلبي الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية المعنية الذي يتمّ احتسابه بموجب قانون ضريبة الشركات.

الدخل الخاضع للضريبة: الدخل الخاضع لضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

الدخل المحاسبي: صافي الربح أو الخسارة المحاسبية عن الفترة الضريبية المعنية، وفقاً للقوائم المالية المعدّة طبقاً لأحكام المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

الدخل الناشئ في الدولة: الدخل المستحق في الدولة أو المتحقق منها وفقاً لما هو منصوص عليه في المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.

الدولة: الإمارات العربية المتحدة.

السنة المالية: السنة الميلادية أو فترة (12) الإثني عشر شهراً التي يقوم الخاضع للضريبة بإعداد قوائم مالية لها.

الشخص القائم في المنطقة الحرة: الشخص الاعتباري الذي تمّ تأسيسه أو انشاؤه في المنطقة الحرة، أو تمّ تسجيله بأي شكل آخر فيها، ويشمل فرع الشخص غير المقيم المُسجل في المنطقة الحرة.

الشخص المُتصل: أيّ شخص تابع للخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (2) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص المُعفى: الشخص المُعفى من ضريبة الشركات وفقاً للمادة (4) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص المقيم: الخاضع للضريبة المُحدد في البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة: الشخص القائم في المنطقة الحرة الذي يستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (18) من قانون ضريبة الشركات ويخضع لضريبة الشركات بموجب البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص غير المقيم: الخاضع للضريبة المُحدد في البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص: أيّ شخص طبيعي أو شخص اعتباري.

الطرف المرتبط: أي شخص مرتبط بالخاضع للضريبة كما هو مُحدد في البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

الفترة الضريبية: الفترة التي يجب تقديم الإقرار الضريبي عنها.

القوائم المالية: مجموعة كاملة من القوائم كما هي محددة وفقاً للمعايير المحاسبية المُطبقة من قبل الخاضع للضريبة، وتشمل دون الحصر بيان الدخل وبيان الدخل الشامل الآخر والميزانية العمومية وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي. **القيمة السوقية:** السعر الذي يمكن أن يتمّ الاتفاق عليه في معاملة سوقية حرة وفق مبدأ السعر المحايد بين الأشخاص الذين ليسوا أطرافاً مرتبطةً أو أشخاصاً متصلةً في ظروف مماثلة.

المجموعة المؤهلة: شخصان أو أكثر خاضعان للضريبة يستوفون الشروط المنصوص عليها في البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

المعايير المحاسبية: المعايير المحاسبية المحددة في القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

المنشأة الدائمة: المكان الذي تُمارس فيه الأعمال أو أيّ شكل من أشكال الوجود في الدولة للشخص غير المقيم، وفقاً للمادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

المنطقة الحرة: المنطقة الجغرافية المخصصة والمحددة الموجودة في الدولة التي يتمّ تحديدها بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

المنقول إليه: الخاضع للضريبة الذي يُنقل إليه كامل أعمال أو جزء مستقل من أعمال الناقل بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

الناقل: الخاضع للضريبة الذي ينقل كامل أعماله أو جزء مستقل منها إلى خاضع للضريبة آخر بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

الهيئة: الهيئة الاتحادية للضرائب، وهي الهيئة المسؤولة عن إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية في الدولة.

تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال: هي تسهيلات لضريبة الشركات تُمنح لمعاملات إعادة هيكلة الأعمال بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات وكما هو منصوص عليها في القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

تسهيلات الأعمال الصغيرة: هي تسهيلات لضريبة الشركات تسمح للخاضعين للضريبة المؤهلين بأن تتمّ معاملتهم على أنهم لم يحققوا أيّ دخل خاضع للضريبة عن الفترة الضريبية ذات الصلة، وفقاً للمادة (21) من قانون ضريبة الشركات والقرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023.

تسهيلات المجموعة المؤهلة: هي تسهيلات لضريبة الشركات تُمنح لمعاملات النقل داخل المجموعة المؤهلة، بموجب المادة (26) من قانون ضريبة الشركات وكما هو محدد في القرار الوزاري رقم (132) لسنة 2023.

حصص العضو والشريك: حقوق الملكية التي يمتلكها عضو أو شريك في شخص اعتباري ويستحق بموجبها حصة في الأرباح يتمّ تحديدها بالرجوع إلى مساهمة العضو أو الشريك في رأس المال والتي يمكن نقلها إلى الآخرين.

حصص المشاركة: حصص ملكية في أسهم أو رأس مال شخص اعتباري تستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

درهم: الدرهم الإماراتي.

ضريبة الشركات: الضريبة التي تُفرض بموجب قانون ضريبة الشركات على الأشخاص الاعتباريين ودخل الأعمال.

قانون ضريبة الشركات: المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال وتعديلاته.

نشاط الأعمال: أي معاملة أو نشاط أو سلسلة معاملات أو سلسلة أنشطة يمارسها الشخص في سياق أعماله.

نفقات الفائدة الصافية: نفقات الفائدة التي تزيد عن مبلغ الدخل المحقق من الفائدة التي يتمّ تحديدها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الشركات.

2. المقدّمة

2.1 لمحة عامة

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال ("قانون ضريبة الشركات") في 3 أكتوبر 2022، ونُشر في العدد رقم 737 من الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة ("الدولة") في 10 أكتوبر 2022.

ويوفر قانون ضريبة الشركات الأساس التشريعي لفرض ضريبة اتحادية على أرباح الشركات والأعمال ("ضريبة الشركات") في الدولة.

وتُطبق أحكام قانون ضريبة الشركات على الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد تاريخ 1 يونيو 2023.

2.2 الهدف من هذا الدليل

صُمّم هذا الدليل لتوفير إرشادات عامّة حول تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال المتاحة بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات في الدولة.

يقدم هذا الدليل للقرّاء لمحة عامّة عمّا يأتي فيما يتعلق بتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال:

- المعاملات التي يشملها نطاق التسهيلات.
- شروط التأهل للحصول على التسهيلات.
- الآثار المترتبة على اختيار التسهيلات.
- الظروف التي يتمّ فيها سحب التسهيلات والآثار المترتبة على ذلك.
- متطلبات الامتثال.
- وعلاقة إعادة هيكلة الأعمال بالأحكام الأخرى لقانون ضريبة الشركات في الدولة.

2.3 مَنْ الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل؟

هذا الدليل موجّه إلى الخاضع للضريبة الذي يرغب بنقل كامل أعماله أو جزء مستقل منها إلى شخص آخر خاضع للضريبة أو سيصبح خاضعاً للضريبة نتيجة للنقل. تجب قراءة هذا الدليل بالتزامن مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

2.4 كيفية استخدام هذا الدليل

تمت الإشارة إلى المواد ذات الصلة من قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية في كل قسم من أقسام هذا الدليل.

يُوصى بقراءة الدليل بكامله للوصول إلى الفهم الكامل للتعريفات والعلاقات بين القواعد المختلفة. ومن الممكن الوصول إلى إرشادات أخرى حول بعض الموضوعات التي يتناولها هذا الدليل في الأدلة الأخرى المخصصة لتلك الموضوعات.

في بعض الحالات، تُستخدم أمثلة مبسّطة لشرح كيفية تطبيق العناصر الرئيسية لقانون ضريبة الشركات على تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. إن الأمثلة المتوفرة في هذا الدليل:

- تعكس تطبيق تلك العناصر بشكل منفصل دون أن تتناول ارتباطها بالأحكام الأخرى الواردة في قانون ضريبة الشركات. ولا تشمل هذه الأمثلة، ولا يقصد بها أن تشمل، الحقائق الكاملة للسيناريوهات الافتراضية المستخدمة ولا كافة جوانب نظام ضريبة الشركات، كما أنه لا ينبغي الاعتماد عليها لأغراض المشورة القانونية أو الضريبية.
- ويتمثل الغرض منها فقط في تزويد القرّاء بمعلومات عامّة حول موضوع هذا الدليل، وتهدف حصرياً إلى شرح القواعد المتعلقة بموضوع هذا الدليل، ولا تمت بصلة على الإطلاق إلى الوضع الضريبي أو القانوني لأي شخص اعتباري أو طبيعي محدد.

2.5 المراجع التشريعية

في هذا الدليل، يُشار إلى التشريعات الآتية كما يأتي:

- المرسوم بقانون اتحادي رقم (32) لسنة 2021 بشأن الشركات التجارية، يُشار إليه بعبارة "قانون الشركات التجارية".
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال وتعديلاته، يُشار إليه بعبارة ("قانون ضريبة الشركات").
- قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023 بشأن تحديد صلة الشخص غير المقيم في الدولة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023 في شأن المعايير والطرق المحاسبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023 في شأن إعفاء المشاركة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023 في شأن التعديلات بموجب الأحكام الانتقالية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (132) لسنة 2023 في شأن النقل داخل المجموعة المؤهلة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (132) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023 في شأن تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023").

- القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023 في شأن القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023").
- قرار الهيئة الاتحادية للضرائب رقم (5) لسنة 2023 في شأن شروط تغيير الفترة الضريبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، يُشار إليه بعبارة ("قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023").

2.6 حالة الدليل

لا يعتبر هذا الدليل بمثابة نصاً ملزماً قانوناً، إنما يهدف للمساعدة في فهم الآثار الضريبية المترتبة على تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال فيما يتعلق بقانون ضريبة الشركات. ولا ينبغي تفسير المعلومات الواردة بهذا الدليل على أنها مشورة قانونية أو ضريبية. ولا يُقصد من هذا الدليل أن يكون شاملاً، أو أن يقدم إجابة مُحدّدة لكل حالة. وقد تمّ إعداد هذا الدليل بناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المُحدّدة الخاصّة بكل شخص على حدة.

سيُحدّد قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والمواد الإرشادية المُشار إليها في هذا الدليل المبادئ والقواعد التي تنظم تطبيق ضريبة الشركات. ولا يوجد في هذا المنشور أيّ شيء من شأنه أن يُعدِّل، أو يقصد منه تعديل، متطلبات أي تشريعات.

يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.

3. الخصائص العامَّة لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

يُلغي قانون ضريبة الشركات تأثير ضريبة الشركات لمعاملات معينة تتمّ كجزء من إعادة هيكلة أعمال أو إعادة تنظيمها.[1] عادةً، يمكن أن تؤدي معاملات إعادة هيكلة الأعمال مثل عمليات الاندماج أو الفصل إلى تحقيق مكاسب أو تكبد خسائر خاضعة للضريبة حتى في حال لم تتغير الملكية النهائية للأعمال أو الخاضع للضريبة أو احتفاظ مالكي الأعمال الأصليين أو الخاضع للضريبة بملكية في الأعمال المُعاد هيكلتها. تسمح تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بإجراء أنواع معينة من معاملات إعادة الهيكلة بطريقة محايدة ضريبياً، وذلك منعاً لعرقلة معاملات إعادة الهيكلة التي تتم لأغراض تجارية حقيقية أو لأغراض أخرى غير مالية.

تُتاح تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال فقط إذا تمّ استيفاء الشروط ذات الصلة (راجع القسم 4) واختيار الناقل تطبيق التسهيلات (راجع القسم 7.1).

بالإضافة إلى ذلك، سيتمّ سحب التسهيلات إذا تصرف المنقول إليه لاحقاً في الأعمال المنقولة أو إذا تغيرت ملكية الناقل أو المنقول إليه، وذلك خلال سنتين من تاريخ النقل (راجع القسم 6).

3.1 لمحة عامّة عن المعاملات التي يشملها نطاق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

تُطبق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على فئتين من المعاملات. الفئة الأولى هي عندما يكون هناك نقل لكامل الأعمال أو جزء مستقل من الأعمال من خاضع للضريبة إلى خاضع للضريبة آخر، وهي الفئة المشمولة في الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. أمّا الفئة الثانية فهي عندما يكون هناك نقل لكامل الأعمال من خاضع للضريبة واحد أو أكثر إلى خاضع للضريبة آخر، ومن بعد ذلك ينتهي وجود الناقل. وهذه الفئة مشمولة في الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. يُقدم الجدول أدناه لمحة عامّة عن كلتا الفئتين. ونظراً لأن لكل فئة شروط محددة مرفقة، فستتم مناقشة تلك الشروط في هذا الدليل بشكل منفصل.

الموضوع	معاملات إعادة الهيكلة ضمن نطاق الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27)	معاملات إعادة الهيكلة ضمن نطاق الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27)
الناقل (راجع القسم 4)	خاضع للضريبة	خاضع للضريبة واحد أو أكثر ينتهي وجودهم نتيجةً للنقل
المنقول إليه (راجع القسم 4)	شخص آخر خاضع للضريبة أو سيصبح خاضعاً للضريبة نتيجةً للنقل	
الأعمال محل النقل (راجع القسم 3.5)	كامل الأعمال أو جزء مستقل منها	كامل الأعمال
أنواع المقابل نظير النقل (راجع القسم 3.6)	• أسهم أو حصص ملكية أخرى للمنقول إليه • قد يكون جزء من المقابل في شكل آخر بخلاف الأسهم أو حصص الملكية وفقاً لشروطٍ معيّنة[2]	

1 المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

2 المادة (2) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

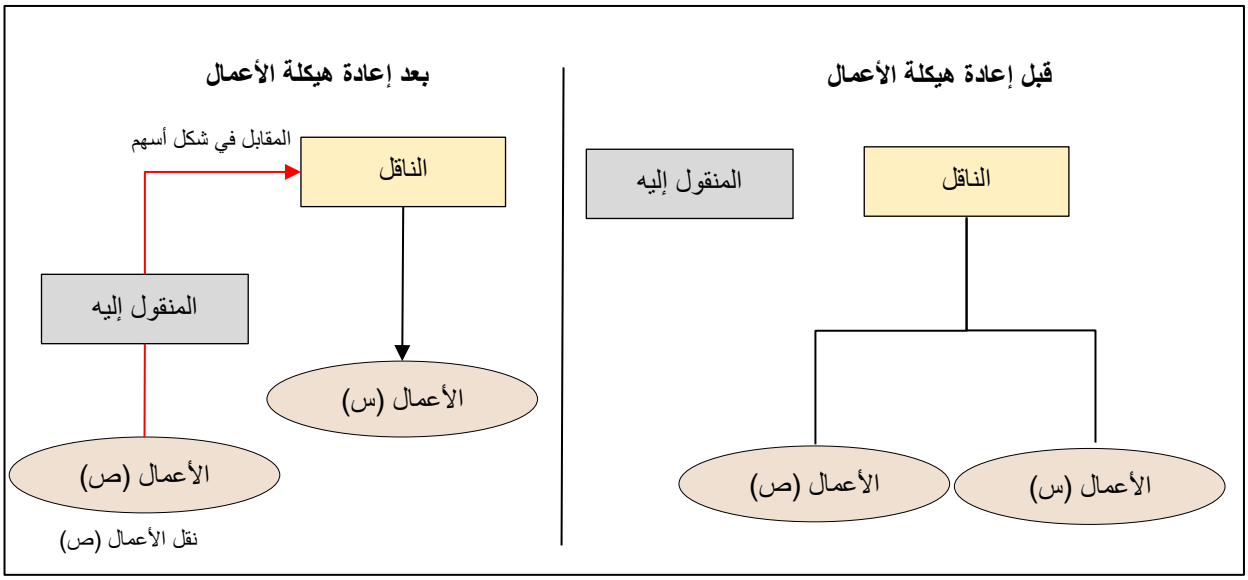
	• قد يتمّ استلام المقابل من قِبل الناقل أو من قبل شخص آخر لديه حصص ملكية مباشرة أو غير مباشرة لا تقل عن 50% في الناقل[3] • قد يتمّ دفع/ إصدار المُقابل من قِبل المنقول إليه أو شخص آخر لديه حصص ملكية مباشرة أو غير مباشرة لا تقل عن 50% في المنقول إليه[4]

3.2 أمثلة على معاملات إعادة هيكلة الأعمال التي تشملها الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات

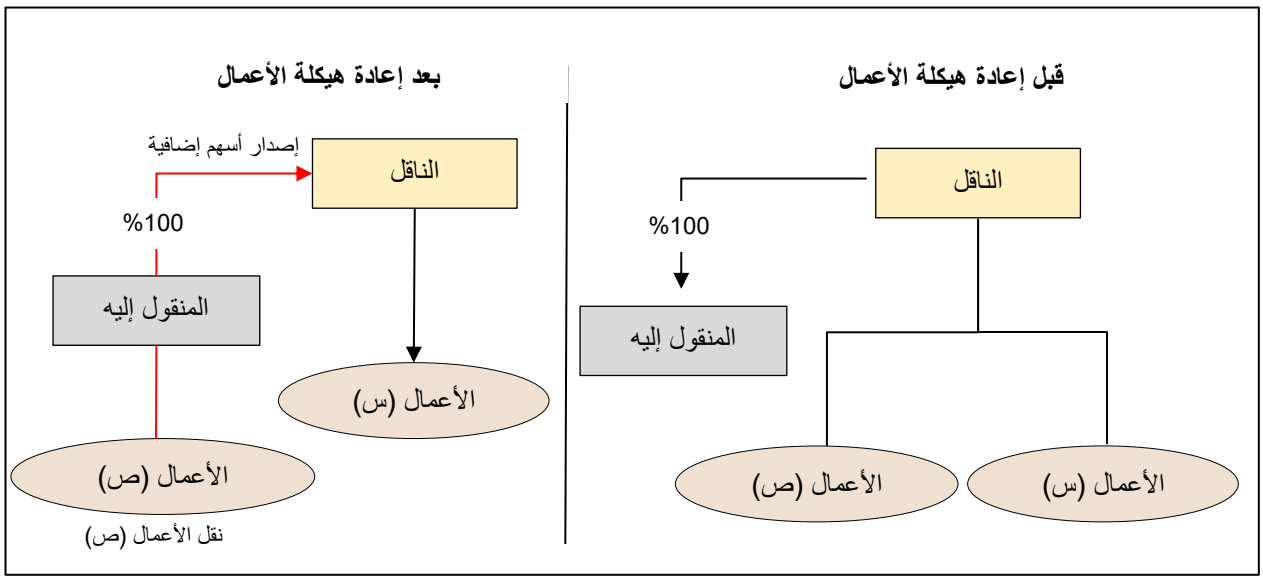
يمكن أن تندرج المعاملات الآتية ضمن نطاق الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، بشرط استيفاء الشروط ذات الصلة:[5]

- قيام شخص طبيعي بتحويل منشأته الفردية إلى كيان مؤسس له شخصية اعتبارية مستقلة وكان هذا الشخص الطبيعي يمتلك أسهماً أو حصصاً في هذا الكيان المؤسس (على سبيل المثال شركة الشخص الواحد "ذات المسؤولية المحدودة").
- أن يتقدم ائتلاف مشترك بطلب إلى الهيئة لتتم معاملته كخاضع للضريبة بموجب البند (8) من المادة (16) من قانون ضريبة الشركات، وفي هذه الحالة سيتم اعتبار الشركاء في الائتلاف المشترك قد نقلوا ملكيتهم في الأعمال إلى خاضع للضريبة مستقل.[6] راجع القسم 3.6.4.
- معاملة ينقل بموجبها الناقل أعماله إلى منقول إليه مستقل يمتلك أعمالاً أخرى بالفعل، نظير إصدار أسهم من قبل المنقول إليه إلى الناقل.
- فصل قانوني للأعمال حيث ينقل الناقل جزءاً مستقلاً من أعماله بموجب ملكية متضمنة كافة الحقوق والواجبات إلى خاضع للضريبة آخر (أي منقول إليه) نظير أسهم المنقول إليه. وبعد عملية الفصل، يستمر وجود الناقل ويصبح مساهمو الناقل أيضاً مساهمين في المنقول إليه. يوضح الشكل أدناه الحالة التي يكون فيها المنقول إليه طرفاً مستقلاً قبل عملية الفصل.

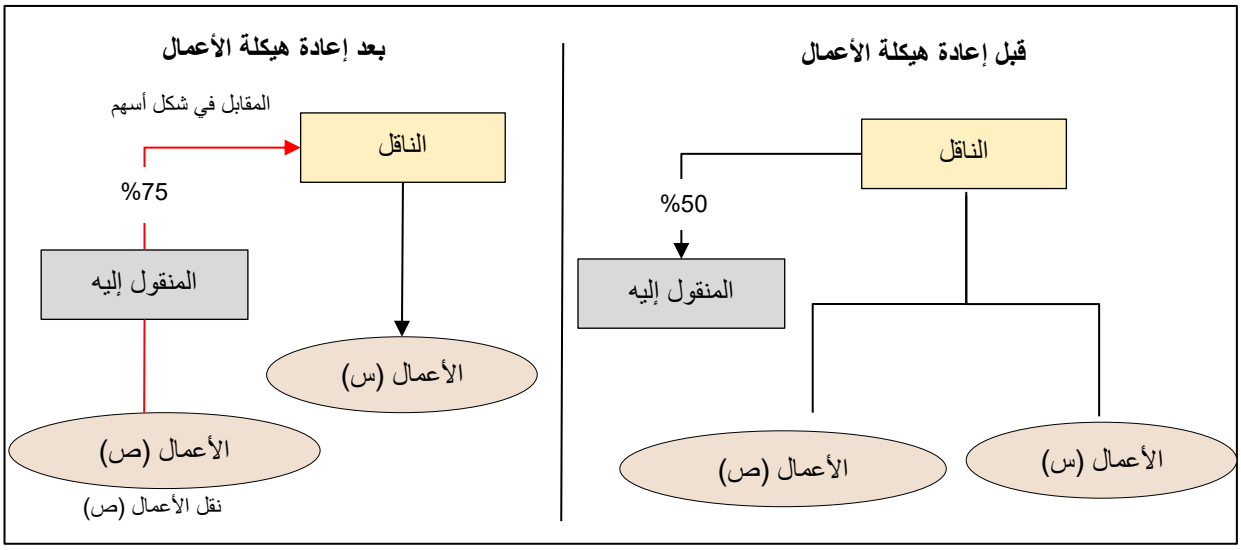
3 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (1) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
4 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (2) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
5 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
6 المادة (7) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.



- معاملة نقل من شركة أم لشركة تابعة، حيث يقوم الكيان الناقل بنقل أعماله أو جزءاً مستقلاً منها إلى شركة تابعة (منقول إليه) ويستلم أسهماً إضافية من الشركة التابعة كمقابل، كما هو موضح في الشكل أدناه. وينطبق السيناريو ذاته في حال كانت الشركة التابعة كياناً مؤسساً حديثاً أنشأه الناقل لغرض الاستحواذ على الأعمال.



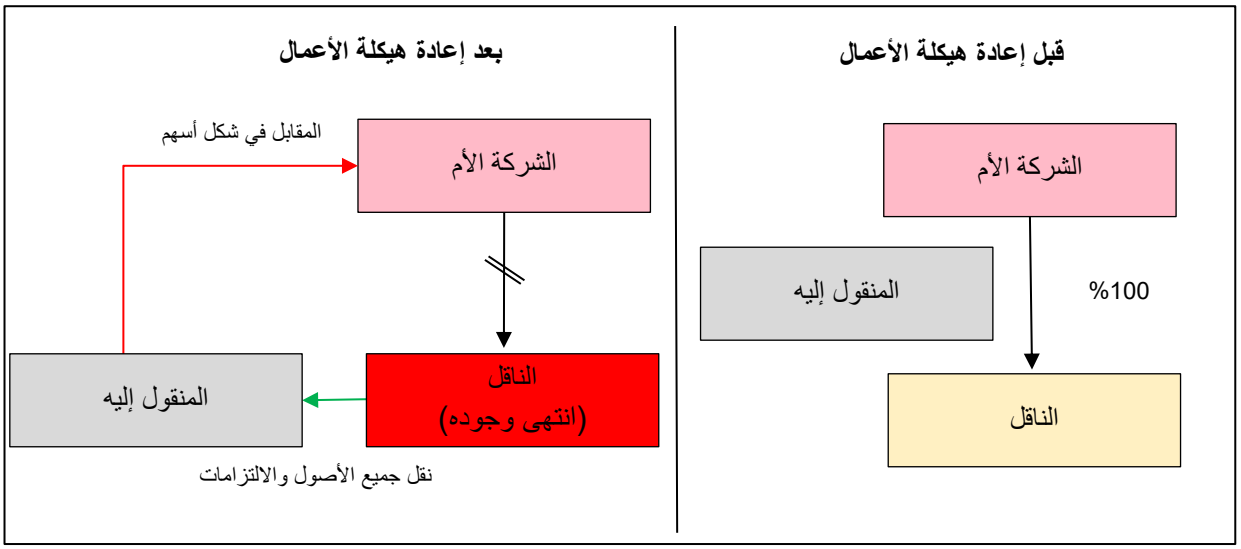
- اندماج أعمال ينقل فيها الناقل أعماله أو جزءاً مستقلاً منها إلى شركة تابعة غير مملوكة له بالكامل (منقول إليه) ويستلم أسهماً من تلك الشركة التابعة كمقابل، مما يخفض من نسبة ملكية المساهم الآخر/ المساهمين الآخرين في المنقول إليه.



3.3 أمثلة على معاملات تشملها الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات

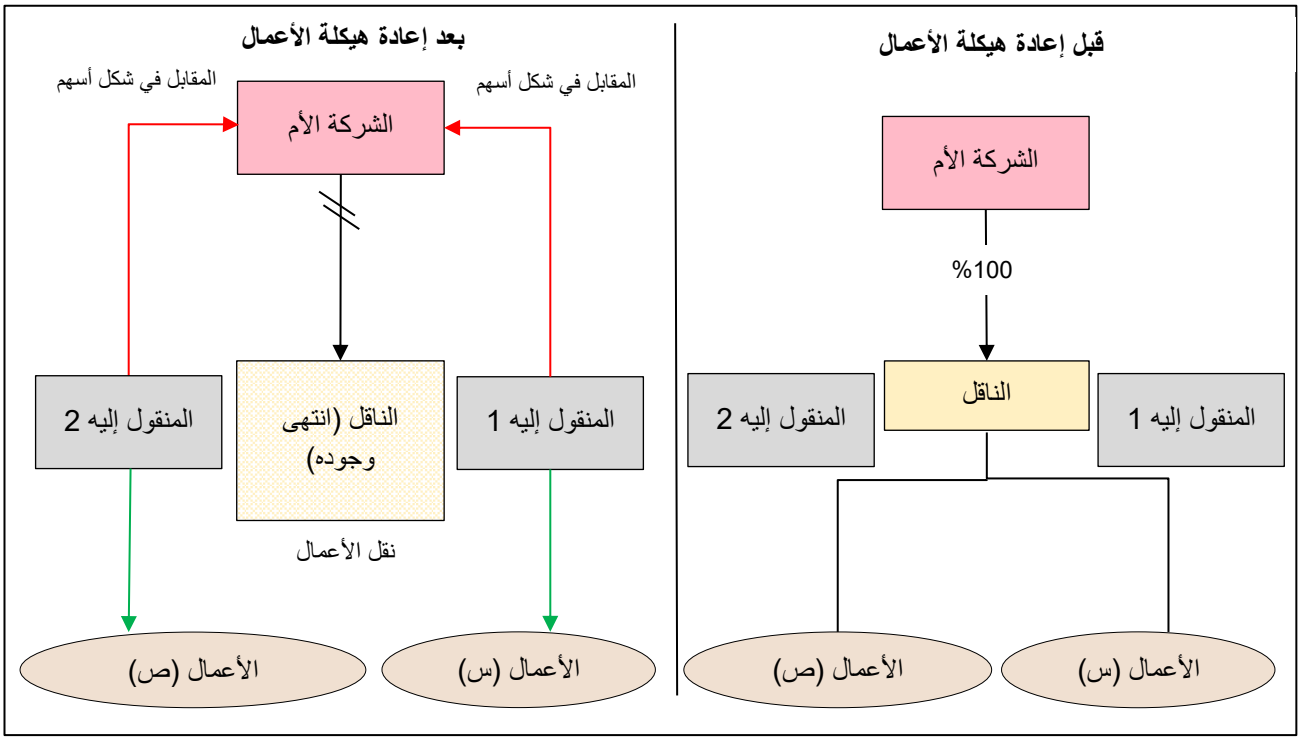
يمكن أن تندرج المعاملات الآتية ضمن نطاق الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، بشرط استيفاء الشروط ذات الصلة:[7]

- اندماج قانوني ينقل فيه الناقل كامل أعماله إلى المنقول إليه بموجب ملكية متضمنة كافة الحقوق والواجبات وبعد ذلك:
  - يتم حلّ الناقل أو ينتهي وجوده بموجب القانون، دون الخضوع لتصفية، وتُلغى أسهم أو حصص ملكية الناقل بموجب القانون.
  - ويُصبح مالك/ مالكو الناقل هو مالك/ هم مالكو المنقول إليه. على سبيل المثال، يُصدر المنقول إليه أسهماً جديدة إلى مالك/ مالكي الناقل نظير النقل.



7 الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

- عملية فصل قانوني كاملة حيث ينقل الناقل كامل أعماله بموجب ملكية متضمنة كافة الحقوق والواجبات إلى شخصين على الأقل أو إلى أكثر من شخصين، ويتمّ بعد ذلك حلّ الكيان الناقل دون الخضوع لتصفية وتُلغى أسهم الكيان الناقل بموجب القانون. ويصبح مساهمو الكيان الناقل مساهمين في الكيان المنقول إليه.

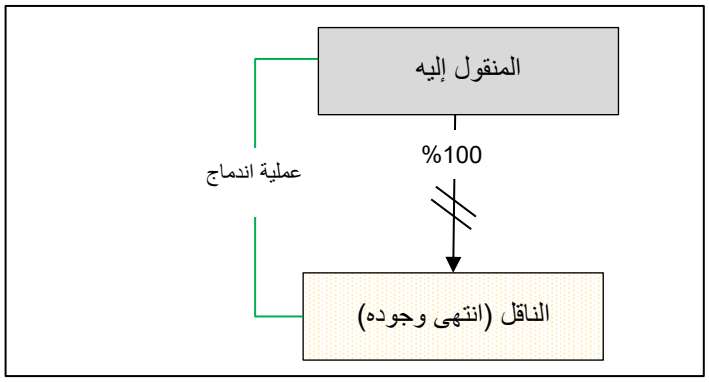


3.4 أمثلة على معاملات لا تشملها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

المعاملات الآتية هي أمثلة على معاملات لا تشملها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال:

- في حال تمّت تصفية خاضع للضريبة (انتهى وجوده القانوني)[8] وتمّ نقل أصوله أو التزاماته إلى خاضع للضريبة آخر نتيجةً للتصفية، فإن هذه المعاملة لا تكون مشمولة ضمن نطاق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[9]
- في حال اندماج شركة تابعة في شركتها الأم، ثم بعد ذلك تمّ حلّ الشركة التابعة بموجب القانون دون أن تخضع للتصفية وأُلغيت أسهمها بموجب القانون. في هذه الحالة، لن يكون هناك مقابل نظير النقل لانتهاء وجود الناقل ولأن المنقول إليه هو الشركة الأم للناقل ولا يمكنها أن تُصدر لذاتها أسهماً.

8 البند (1) من المادة (12) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
9 البند (3) من المادة (12) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.



- في حال قامت شركة بنقل أعمالها أو جزء مستقل من أعمالها إلى شركة تابعة مملوكة لها بالكامل دون إصدار أسهم أو حصص ملكية أخرى، ونظراً لأنه لم يتم دفع مقابل سواءً في شكل أسهم أو حصص ملكية أخرى، فتكون الشروط غير مستوفاة. ومع ذلك، من المحتمل أن يكون تطبيق تسهيلات المجموعة المؤهلة متاحاً.[10]
- في حال تمّ نقل جزء مستقل من الأعمال من قِبل شركة تابعة مملوكة بالكامل إلى شركتها الأم بدون إصدار أسهم أو حصص ملكية أخرى. نظراً لأنه لم يتم دفع مقابل سواءً في شكل أسهم أو حصص ملكية أخرى، تكون الشروط غير مستوفاة. ومع ذلك، من المحتمل أن يكون تطبيق تسهيلات المجموعة المؤهلة متاحاً.[11]

3.5 المقصود بالأعمال أو بجزء مستقل من الأعمال

يشمل تعريف الأعمال أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية.[12] تشمل هذه الأنشطة على سبيل المثال الأنشطة الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو الحرفية أو المهنية أو الخدمية أو أنشطة التنقيب أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

إذا قام الناقل بنقل جزء من أصوله والتزاماته فقط إلى المنقول إليه، فيتعين تقييم ما إذا كان يمكن اعتبار الأصول والالتزامات المنقولة "جزءاً مستقلاً من الأعمال"، وذلك لتتأهل عملية النقل كمعاملة لإعادة هيكلة الأعمال لمشمولة بموجب الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. يشير الجزء المستقل من الأعمال إلى جزءٍ من الأعمال يمكن تشغيله بشكل مستقل ومنفصل عن الأعمال الأخرى للخاضع للضريبة. وقد يكون الآتي بعضاً من العوامل ذات الدلالة في هذا الشأن:

- يجب أن تكون الأصول والالتزامات المنقولة قابلةً لأن يتم تشغيلها بشكل مستقل كأعمال منفصلة ومستقلة. ولا يمكن اعتبار الأصول أو الالتزامات الفردية كجزء مستقل من الأعمال إذا كان تشغيلها يتطلب دعماً مستمراً من الأصول والالتزامات الأخرى. مع ذلك، يمكن أن تستوفي هذا الشرط مجموعة متكاملة من الأصول والالتزامات. على سبيل المثال، في حال قامت شركة استثمار عقاري بنقل أجزاء من عقار إلى شركات قابضة فردية، فيمكن أن يُشكّل هذا الجزء المنقول أو الأجزاء المنقولة جزءاً مستقلاً من الأعمال في حال كان من الممكن تشغيلها بشكل مستقل وكانت لا تتداخل مع باقي أجزاء العقار.

10 المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
11 المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
12 المادة (1) من قانون ضريبة الشركات.

- نقل جزء من الأعمال كمنشأة عاملة وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة.
- إن حقيقة أن جزء من الأعمال يحتاج إلى بعض أشكال الدعم التشغيلي (سواءً من طرف مرتبط أو من طرف ثالث) لا تعني أن نقله ليس نقلاً لجزء مستقل من الأعمال. على سبيل المثال، يمكن أن يُؤهل النقل كنقل لجزء مستقل من الأعمال حتى وإن استمر أداء وظائف معينة من قبل إدارات الطرف الناقل مثل الحسابات ودعم تقنية المعلومات والموارد البشرية، وغيرها. ويعتمد اعتبار النشاط مجرد دعم تشغيلي أم لا على الحقائق والظروف المحددة الخاصة بكل حالة. لا يمكن اعتبار أنشطة مثل تقنية المعلومات وظيفة دعم إذا كانت هذه الوظيفة أساسية لضمان استمرار التشغيل اللازم لاكتساب صفة الأعمال.

3.6 المقابل نظير النقل

3.6.1 مُستلم المقابل

يتمثل أحد شروط تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على نقل الأعمال أو جزءٍ مستقلٍ منها في أن يتم استلام مقابل النقل من قبل الناقل.[13] واستثناء من ذلك، يعتبر النقل مستوفياً شروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في حال تسلم المقابل شخصٌ لديه حصة ملكية مباشرة أو غير مباشرة لا تقل عن نسبة 50% في الناقل.[14] وبالتالي، يجوز استلام مقابل الأعمال المنقولة أو الجزء المستقل من الأعمال من قبل الناقل أو مساهم في الناقل يمتلك حصص ملكية مباشرة أو غير مباشرة لا تقل عن نسبة 50% في الناقل. بدلاً من ذلك، يمكن أيضاً تقسيم مقابل النقل بين الناقل ومساهميه المباشرين أو غير المباشرين الذين يستوفون شرط ملكية نسبة 50%.

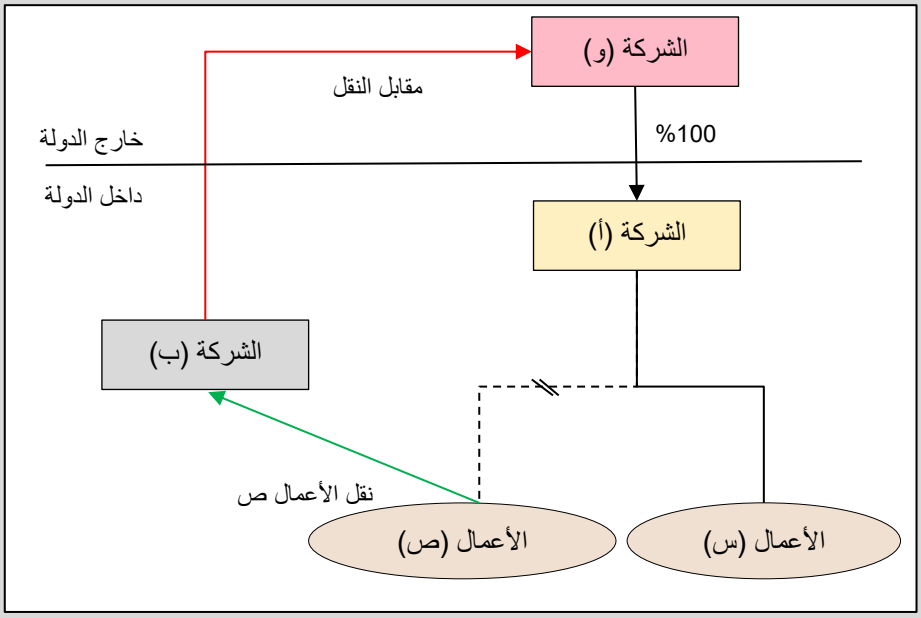
يمكن أن يكون المساهم في الناقل الذي يمكنه استلام مقابل النقل ضمن إطار تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال شخصاً اعتبارياً أو شخصاً طبيعياً ولا يتعين عليه أن يكون خاضعاً للضريبة. وبالتالي، يتم استيفاء الشرط حتى وإن تم استلام مقابل النقل من قبل المساهم في الناقل الذي يكون:

- شخصاً طبيعياً لا يمارس أي أعمال أو أنشطة أعمال.
- أو شركة أجنبية مؤسسة وتُدار خارج الدولة وليس لديها منشأة دائمة في الدولة.

13 البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

14 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (1) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

مثال 1: مستلم المقابل



تنقل الشركة (أ) إحدى أعمالها (الأعمال ص) إلى طرف ثالث وهو الشركة (ب). الشركتان (أ) و (ب) مؤسستان ومقيمتان في الدولة.

تدفع الشركة (ب) مقابلاً للنقل في شكل أسهمها ولكن الأسهم تُصدر إلى الشركة الأم للشركة (أ)، أيّ الشركة (و)، وهي شركة مؤسسة وتتمّ إدارتها خارج الدولة.

بالرغم من أن الناقل (الشركة (أ)) لا يستلم المقابل، يمكن أن تكون معاملة إعادة هيكلة الأعمال مشمولة بموجب الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) لأن الأسهم صادرة لشخص (وهو الشركة (و)) يمتلك أكثر من 50% من الأسهم في الناقل.[15]

3.6.2 دافع المقابل أو مُصدره

كقاعدة عامّة لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يكون مقابل النقل في شكل أسهم أو حصص ملكية أخرى للمنقول إليه.[16] واستثناءً من ذلك، سيظل النقل يعتبر مستوفياً لشروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، إذا كان المقابل في شكل أسهم أو حصص ملكية أخرى صادرة أو ممنوحة من قبل شخص لديه حصة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 50% على الأقل في المنقول إليه.[17] بالتالي، يجوز أن يكون المقابل في شكل أسهم أو حصص ملكية للمنقول إليه أو لمساهم في المنقول إليه يمتلك، بشكل مباشر أو غير مباشر، 50% على الأقل من حصص الملكية في المنقول إليه. من الممكن أيضاً أن يكون مقابل النقل مزيجاً من الأسهم أو حصص الملكية الأخرى في المنقول إليه ومساهميه المباشرين أو غير المباشرين الذين يستوفون شرط الملكية بنسبة 50%.

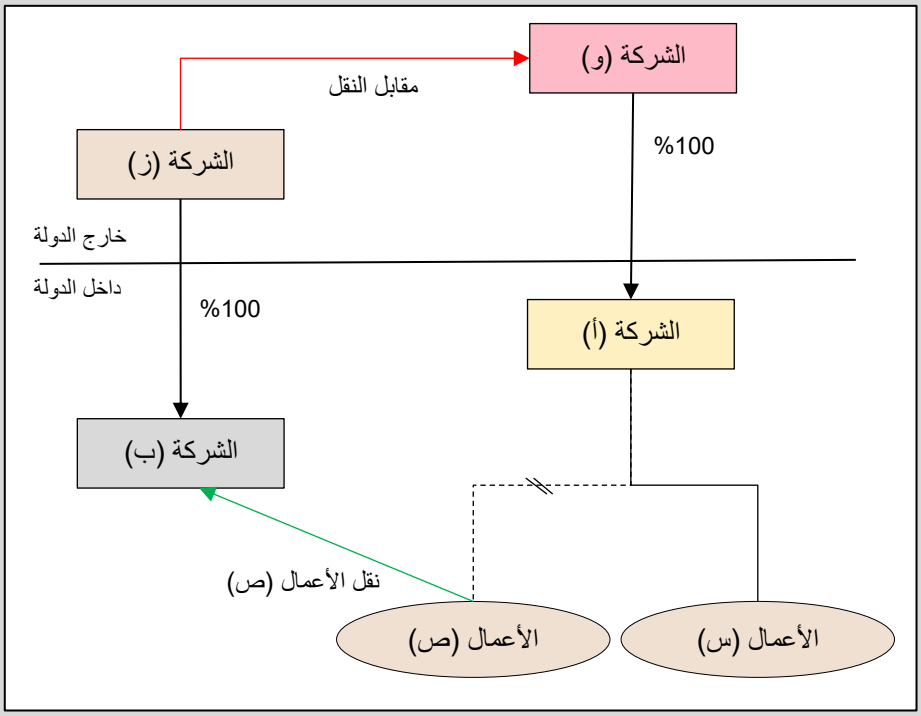
15 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (1) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

16 البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

17 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (2) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

من الممكن استيفاء شروط المادة (27) من قانون ضريبة الشركات في حال كان مساهم/ مساهمو المنقول إليه الذي يُصدر أو يمنح المقابل ليس خاضع للضريبة. ومع ذلك، نظراً لأن المقابل يجب أن يكون في شكل أسهم أو حصص ملكية في شخصٍ، فإنه يتعين على هذا الشخص أن يكون قادراً على إصدار أو منح أسهم أو حصص ملكية، بحسب مقتضى الحال.

مثال 2: دافع المقابل



تنقل الشركة (أ) إحدى أعمالها (الأعمال ص) إلى طرف ثالث وهو الشركة (ب). الشركتان (أ) و(ب) مؤسستان ومقيمتان في الدولة.

لا تقوم الشركة (ب) (وهي المنقول إليه) بدفع مقابل النقل، بل يتم إصدار المقابل من قبل الشركة الأم للشركة (ب) وهي الشركة (ز) التي تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة.

بالرغم من أن المقابل ليس مصدراً من قبل المنقول إليه، فإن معاملة إعادة هيكلة الأعمال قد تكون مشمولة بموجب الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) لأنه تمّ إصدار الأسهم من قبل شخص (الشركة (ز)) يمتلك أكثر من 50% من الأسهم في المنقول إليه.[18]

3.6.3 شكل المقابل

من أجل أن تكون المعاملة مؤهلة لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يجب أن يكون مقابل نقل الأعمال أو الجزء المستقل من الأعمال في شكل أسهم أو غيرها من حصص الملكية.[19]

18 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (2) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

19 الفقرتان (أ) و(ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

3.6.3.1 ما هي حصة الملكية؟

يجب تطبيق مصطلح "حصة الملكية" في سياق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بشكل متسق مع كيفية تطبيقه في الأجزاء الأخرى من قانون ضريبة الشركات،[20] كما يجب تطبيق أي إرشادات أخرى تتعلق بهذا المصطلح في سياق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بذات الكيفية التي يتم تطبيقه بها عند استخدامه في الأجزاء الأخرى من قانون ضريبة الشركات.

يمكن تفسير حصة الملكية على أنها أي حقوق ملكية أو حصص مماثلة (على سبيل المثال حصة شراكة) تنطوي على حقوق في الأرباح وحصيلة التصفية للكيان الذي يتم إصدار أسهمه.

تُعامل حصص الملكية على أنها حصص ملكية فقط إذا كانت مُصنفة كحقوق ملكية وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة الذي يحتفظ بحصة الملكية.[21] ويضمن ذلك أن مجرد الملكية القانونية للأسهم أو حصص الملكية الأخرى ليست كافية وحدها في حال كانت المعايير المحاسبية لا تُعامل حصة الملكية على أنها حقوق ملكية.

تشمل حصص الملكية، على سبيل المثال لا الحصر، الاحتفاظ بإحدى الأدوات الآتية أو بمجموعة منها:[22]

نوع أداة الملكية	الوصف
الأسهم العادية	فئة أسهم رأس المال أو حقوق الملكية المعادلة لها التي تمنح مالكها، على أساس كل سهم على حدة، حقوقاً متساوية في التصويت والحصول على الأرباح وحصيلة التصفية.
الأسهم الممتازة	فئة أسهم رأس المال أو حقوق الملكية التي تمنح مالكها أولوية في الحصول على الأرباح وحصيلة التصفية وذلك قبل مالكي الأسهم العادية.
الأسهم القابلة للاسترداد	فئة أسهم رأس المال أو حقوق الملكية التي وافق الشخص الاعتباري الذي أصدرها على استردادها أو إعادة شرائها من مالكها في تاريخ مستقبلي أو بعد حدث معين، وذلك مقابل مبلغ محدد مسبقاً أو بالإشارة إلى مبلغ محدد مسبقاً.
حصص العضو والشريك	حقوق الملكية التي يمتلكها عضو أو شريك في شخص اعتباري ويستحق بموجبها حصة في الأرباح يتم تحديدها بالرجوع إلى مساهمة العضو أو الشريك في رأس المال والتي يمكن نقلها إلى الآخرين.

20 المواد (23) و(26) و(27) و(31) و(35) و(36) و(38) و(39) و(40) من قانون ضريبة الشركات.

21 البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

22 البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

نوع أداة الملكية	الوصف
أداة مالية إسلامية أو مجموعة من الترتيبات التي تشكل جزءاً من ذات الأداة المالية الإسلامية	أداة مالية متوافقة مع مبادئ الشريعة الإسلامية.

تعتبر قائمة أدوات الملكية أعلاه توضيحية. كما أن الأنواع الأخرى من الأدوات التي تمنح حقوقاً في الأرباح وحصيلة التصفية الكيان الذي يتم نقل أسهمه أو حصص ملكيته (أي المنقول إليه أو الشخص الذي لديه حصص ملكية مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 50% على الأقل في المنقول إليه) والتي يتمّ تصنيفها كحقوق ملكية بموجب المعايير المحاسبية المطبقة قد تكون مؤهلة كحصص ملكية.[23] على سبيل المثال، يشير تعريف الأسهم العادية إلى أسهم رأس المال التي تمنح مالكها حقوقاً متساوية في التصويت والأرباح وحصيلة التصفية. ومع ذلك، فإن الأسهم التي لا تمنح حقوق تصويت لكنها تمنح حقوقاً في الأرباح وحصيلة التصفية يمكن أن تكون مؤهلة كحصص ملكية أيضاً، في حال تم تصنيفها كحقوق ملكية بموجب المعايير المحاسبية المطبقة من قِبل الشخص الذي يمتلك الأسهم أو حصص الملكية الصادرة كمقابل للنقل.[24]

لا تُؤهل أدوات الدين العادية كحصص ملكية. ومع ذلك، تُعامل أداة الدين (بما في ذلك التي يمكن تحويلها إلى حقوق ملكية) كحصص ملكية في حال تمّ تصنيفها كحقوق ملكية وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من قِبل الشخص الذي يمتلك الأسهم أو حصص الملكية الصادرة كمقابل للنقل.[25]

3.6.3.2 مالك حصص الملكية

يُعامل الخاضع للضريبة باعتباره محتفظاً بحصص ملكية في حال استيفاء الشرطين الآتيين:[26]

- أن تكون حصص الملكية تحت سيطرة الخاضع للضريبة بموجب المعايير المحاسبية المطبقة من قِبل الخاضع للضريبة.
- وأن يكون لذلك الخاضع للضريبة حق الحصول على المنافع الاقتصادية التي تنتج عن حصص الملكية بموجب المعايير المحاسبية المطبقة من قِبل الخاضع للضريبة.

فيما يتعلق بالشرط الأول، يُحدد معنى "السيطرة" وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة. وعلى أساس المعايير المحاسبية،[27] يُعتبر الخاضع للضريبة مسيطراً على حصص ملكية شخص اعتباري (أي المنشأة المُستثمر فيها) فقط إذا كان لديه جميع ما يأتي:

- سلطة على المنشأة المستثمر فيها.
- تعرّض لعوائد متقلبة من ارتباطه بالمنشأة المستثمر فيها، أو حقوق في تلك العوائد.

23 البندان (1) و(2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
24 البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
25 البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
26 البند (3) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
27 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) القوائم المالية الموحدة.

- والقدرة على استخدام سلطته على الكيان المستثمر فيه للتأثير على مبلغ عوائد الكيان المستثمر.

فيما يتعلق بالشرط الثاني، يجب أن يكون الخاضع للضريبة الذي يمتلك حصص ملكية في شخص اعتباري آخر هو المالك الاقتصادي لحصص الملكية. يكون الخاضع للضريبة هو المالك الاقتصادي لحصص الملكية في حال كان لديه (أو يحق له الحصول على) منافع الملكية ويتحمل أعبائها، متضمنةً الحقوق في الأرباح أو حصيلة التصفية أو التصويت فيما يتعلق بحصص الملكية المُحتفظ بها ولم يتنازل عن هذه الحقوق أو ينقلها بموجب ترتيب آخر. بناءً عليه، في حال كان خاضع للضريبة يحتفظ بحصص ملكية بصفته وكيلاً أو ممثلاً أو مؤتمناً أو مديراً وبالتالي يكون مجرد وسيط لشخص آخر يكون مخولاً بالحصول على منافع وأعباء الملكية، فإن هذا الخاضع للضريبة لا يكون هو المالك الاقتصادي لحصص الملكية.

3.6.3.3 الشكل الآخر للمقابل

في حال دُفِع مقابل النقل بأي شكل آخر من أشكال المقابل بالإضافة إلى الأسهم أو حقوق الملكية الأخرى، مثل النقد، يتم اعتبار النقل مستوفياً لشروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا كانت القيمة السوقية للشكل الآخر للمقابل لا تجاوز القيمة الأدنى من بين الآتي:[28]

- القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة.
- أو (10%) عشرة بالمائة من القيمة الاسمية لحصص الملكية التي تمّ إصدارها.

مثال 3: الشكل الآخر للمقابل بخلاف الأسهم

الشركة (أ) والشركة (ب) هما شركتان مؤسستان ومقيمتان في الدولة وتستخدمان السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية.

في 1 يوليو 2024، تنقل الشركة (أ) كامل أعمالها إلى الشركة (ب) مقابل أسهم في الشركة (ب) بقيمة اسمية تبلغ 6,000,000 درهم ودفعة نقدية تبلغ 500,000 درهم. كانت القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة 6,500,000 درهم. تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على عملية النقل هذه.

بالرغم من أن مقابل نقل الأعمال لا يتألف بالكامل من أسهم أو حصص ملكية أخرى، إلا أنه لا يزال بإمكان النقل الاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في حال كان المقابل النقدي لا يُجاوز القيمة الأدنى مما يأتي:

- القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة (والتي تبلغ 6,500,000 درهم في هذه الحالة).
- و10% من القيمة الاسمية لحصص الملكية التي تم إصدارها (والتي تبلغ 600,000 درهم في هذه الحالة).[29]

بما أن المقابل النقدي الذي يبلغ 500,000 درهم هو أقل من 600,000 درهم، فإنه يُسمح بتطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في هذه الحالة، بافتراض استيفاء جميع الشروط الأخرى.

28 المادة (2) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

29 المادة (2) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

3.6.4 الحالات التي لا تتطلب مقابل

من أجل أن تتأهل معاملة النقل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، فيجب الحصول على مقابل عند نقل كامل الأعمال أو جزءاً مستقلاً من الأعمال.[30] بعبارة أخرى، في حال لم يتمّ دفع أو إصدار مقابل كجزء من المعاملة، فلا يمكن تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على المعاملة. راجع القسم 3.4 لأمثلة على هذه الحالة.

يستثنى من هذا الشرط عندما يتقدم الشركاء في ائتلاف مشترك بطلب لمعاملة الائتلاف المشترك كخاضع للضريبة بموجب البند (8) من المادة (16) من قانون ضريبة الشركات وتوافق الهيئة على الطلب. في هذه الحالة، يؤدي الطلب إلى أن يصبح الائتلاف المشترك خاضعاً للضريبة والذي يُعامل لأغراض ضريبة الشركات كما لو أنّ الشركاء المعنيين ينقلون حصتهم في أصول والتزامات الائتلاف المشترك إلى الائتلاف المشترك. ومع ذلك، فإن الطلب في حدّ ذاته لا يؤدي قانوناً إلى نقل الأصول والالتزامات. في مثل هذه الحالات، فإن المعاملة بعدم الأخذ في الاعتبار أي مكاسب محققة أو خسائر متكبدة بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات من الممكن أن تكون متاحة حتى وإن لم يُصدر الائتلاف المشترك قانونا أي مقابل. علاوة على ذلك، ستكون المعاملة بعدم الأخذ في الاعتبار أي مكاسب أو خسائر متاحة وإن لم يكن الناقل/ الناقلون (أي الشركاء في الائتلاف المشترك) خاضعين للضريبة.[31]

بعد معاملة الائتلاف المشترك كخاضع للضريبة، يمكن أن يشترك أيضاً في عمليات إعادة هيكلة أخرى التي تنطبق عليها المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. تنطبق الاستثناءات بموجب الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على إعادة الهيكلة التي يطلب الائتلاف المشترك بموجبها أن يُعامل كخاضع للضريبة فقط ولا تنطبق على أي إعادة هيكلة أخرى يشترك فيها الائتلاف المشترك.[32]

30 البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

31 الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع المادة (7) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

32 الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع المادة (7) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

4. شروط التأهل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

من أجل تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يجب استيفاء جميع الشروط الآتية:

- أن يتمّ النقل وفقاً للتشريعات السارية في الدولة، وأن يكون مستوفياً للشروط المفروضة بموجبها ("شرط الامتثال القانوني").[33]
- أن يكون الناقل والمنقول إليه أشخاصاً مقيمين، أو أشخاصاً غير مقيمين لديهم منشأة دائمة في الدولة ("شرط الخاضعين للضريبة").[34]
- ألا يكون أي من الناقل أو المنقول إليه شخصاً مُعفىً ("شرط الشخص المُعفى").[35]
- ألا يكون أي من الناقل أو المنقول إليه شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة ("شرط الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة").[36]
- أن تنتهي السنة المالية لكل من الناقل والمنقول إليه في ذات التاريخ ("شرط السنة المالية").[37]
- أن يقوم كل من الناقل والمنقول إليه بإعداد قوائمه المالية باستخدام ذات المعايير المحاسبية ("شرط المعايير المحاسبية").[38]
- وأن يكون النقل قد تم لأغراض تجارية حقيقية أو لأغراض أخرى غير مالية تعكس الواقع الاقتصادي ("شرط الأغراض التجارية الحقيقية").[39]

لا يوجد شرط يتعلق بملكية الناقل أو المنقول إليه. وبالتالي، فإن التسهيلات تشمل معاملات إعادة هيكلة الأعمال التي يتم فيها نقل الأعمال من طرف مرتبط إلى آخر وكذلك معاملات إعادة هيكلة الأعمال التي تتم مع أطراف ثالثة (مستقلة).

4.1 شرط الامتثال القانوني

لا يوفر قانون ضريبة الشركات بحد ذاته الأساس القانوني لإعادة الهيكلة. ولذلك يتطلب هذا الشرط توافق معاملة إعادة هيكلة الأعمال مع جميع التشريعات الأخرى السارية في الدولة، وهي أي قوانين وأنظمة اتحادية و/أو محلية، من أجل الاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. على سبيل المثال، في حال تمّ تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بما يتعلق بالاندماج، فإنه يتعين استيفاء جميع متطلبات الاندماج الحقيقي الواردة في المواد من (285) إلى (293) من قانون الشركات التجارية.

33 الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
34 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
35 الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
36 الفقرة (د) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
37 الفقرة (هـ) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
38 الفقرة (و) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
39 الفقرة (ز) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

كما يمكن أن تنطبق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على نقل تم تنفيذه بموجب قانون أجنبي. وفي هذه الحالة، يُستوفى شرط الامتثال القانوني طالما كانت المعاملة تتوافق أيضاً مع قانون الدولة، أي لا تتعارض مع أي تشريع ساري في الدولة. وفي حال كانت المعاملة غير مسموح بها بموجب القانون الساري في الدولة، فلن تكون التسهيلات متاحة.

4.2 شرط الخاضعين للضريبة

حتى يمكن تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يجب أن يكون الناقل خاضعاً للضريبة،[40] كما يجب أن يكون المنقول إليه خاضعاً للضريبة أو سيصبح خاضعاً للضريبة نتيجة معاملة إعادة هيكلة الأعمال.[41] يضمن هذا الشرط أن يظل أي مكسب أو خسارة يمكنه الاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال ضمن نطاق قانون ضريبة الشركات.

ومن أجل التأهل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يجب أن يكون كلٌّ من الناقل والمنقول إليه خاضعين للضريبة وأن يكونا:

- أشخاصاً مقيمين.
- أو أشخاصاً غير مقيمين لديهم منشأة دائمة في الدولة.[42]

في حال كان شخص غير مقيم لديه منشأة دائمة في الدولة يَنْقِل أو تُنقل إليه أصول أو التزامات تعود إلى منشأته الدائمة إلى/ أو من خاضع للضريبة آخر مقابل أسهم، يمكن لهذا النقل أن يستفيد من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في حال استيفاء جميع الشروط الأخرى ذات الصلة. ينطبق هذا حتى وإن قام الشخص غير المقيم بنقل جميع الأصول والالتزامات التي تعود إلى المنشأة الدائمة ولم يعد خاضعاً للضريبة نتيجة لمعاملة إعادة هيكلة الأعمال.[43] وفي حين يستمر وجود الكيان في الدولة الأخرى، فإنه يتوقف وجود منشأته الدائمة في دولة الإمارات ولذلك لا يمكن أن تؤهل معاملة إعادة الهيكلة للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بموجب الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات[44]، لكنها يمكن أن تؤهل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في حال استيفاء الشروط ذات الصلة بموجب الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.[45]

يمكن أن تنطبق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال أيضاً في حال نقل الأصول أو الالتزامات من منشأة دائمة في دولة الإمارات إلى منشأة دائمة أخرى فيها، في حال تمّ استيفاء الشروط ذات الصلة.[46] بالإضافة إلى ذلك، يمكن تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال أيضاً إذا أصبح الشخص خاضعاً للضريبة للمرة الأولى نتيجة للنقل، لأن الأعمال أو الجزء المستقل من الأعمال المنقولة تُؤهّل كمنشأة دائمة للمنقول إليه في الدولة.[47]

40 البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
41 البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
42 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
43 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
44 الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
45 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
46 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
47 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) بقراءة متزامنة مع الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

مع ذلك، لا تكون تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال متاحةً لعمليات النقل بين منشأة دائمة في دولة الإمارات والمقرّ الرئيسي لأن المنشأة الدائمة ومقرّها الرئيسي هما ذات الشخص، في حين أن تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال تسري فقط على نقل الأعمال من خاضع للضريبة إلى خاضع للضريبة آخر. بالمثل، لا تكون تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال متاحة في حال كان شخص غير مقيم ينقل أو تُنقل إليه أعمالٌ أو جزءٌ مستقلٌ من أعمالٍ لا تعود إلى منشأة دائمة في دولة الإمارات.[48]

يمكن أن يكون الناقل شخصاً طبيعياً أو شخصاً اعتبارياً شريطة أن يكون خاضعاً للضريبة.[49] وبناء عليه، يمكن للائتلاف المشترك الذي تقدم بطلب إلى الهيئة لتتم معاملته كخاضع للضريبة وحصل على موافقة الهيئة أن يؤهل أيضاً كناقل يَنْقِل أعماله أو جزءاً مستقلاً من أعماله في معاملة لإعادة هيكلة الأعمال.

بما أن المقابل يجب أن يكون في شكل أسهم أو حصص ملكية أخرى في المنقول إليه أو في مساهمه (مساهميه)، فلا يمكن أن يكون المنقول إليه شخصاً طبيعياً.[50] يمكن أن يكون المنقول إليه شخصاً اعتبارياً وائتلافاً مشتركاً يُعامل كخاضع للضريبة بموجب البند (9) من المادة (16) من قانون ضريبة الشركات.[51]

مثال 4: نقل الأعمال من قبل شخص طبيعي

السيد (أ) يمارس أعمالاً في الدولة وهو شخص مقيم بموجب قانون ضريبة الشركات. يقوم السيد (أ) بتحويل منشأته الفردية إلى شركة (الشركة (أ)) التي تم تأسيسها في دولة الإمارات. يمتلك السيد (أ) جميع أسهم الشركة (أ).

تستوفي هذه المعاملة شرط الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات لأن الناقل (السيد (أ)) والمنقول إليه (الشركة (أ)) شخصان مقيمان بموجب قانون ضريبة الشركات.

4.3 شرط الشخص المُعفى وشرط الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة

من أجل التأهل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، لا يمكن أن يكون أيٌّ من الناقل أو المنقول إليه شخصاً مُعفى وفقاً للمادة (4) من قانون ضريبة الشركات ولا شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة وفقاً للمادة (18) من قانون ضريبة الشركات.[52] قد يستوفي الناقل أو المنقول إليه الذي يكون شخصاً قائماً في المنطقة الحرة ولكنه ليس شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة شرط الفقرة (د) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. وبالتالي، فإن مجرد كون الخاضع للضريبة مؤسساً ومنشأً في منطقة حرة لا يمثل عائقاً بحد ذاته.

يجب تقييم شروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال فيما يتعلق بكل معاملة إعادة هيكلة أعمال على حدة. وبالتالي، يجب اختبار الشروط في الفترة الضريبية التي تتمّ فيها معاملة إعادة هيكلة الأعمال. وعليه، في حال أصبح الناقل أو المنقول إليه شخصاً مُعفى أو شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة في فترة ضريبية لاحقة (أي الفترة الضريبية التي تأتي بعد معاملة إعادة هيكلة الأعمال)، فإن شروط الفقرتين (ج) و(د) من البند (2) من المادة (27) تظل مستوفاة عند إجراء معاملة إعادة الهيكلة.

48 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
49 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
50 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
51 الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع المادة (7) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
52 الفقرتان (ج) و(د) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

وبالتالي فإن مجرد أن يصبح الشخص شخصاً مُعفىً أو شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة في فترة ضريبية لاحقة لا يترتب عليه سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال التي طالب هذا الشخص بها في فترة ضريبية سابقة.

في حال اختار شخصٌ مقيمٌ تسهيلات الأعمال الصغيرة، فلا يجوز له تطبيق أحكام المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.[53]

4.4 شرط السنة المالية

يستلزم تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال أن تنتهي السنة المالية لكل من الناقل والمنقول إليه في ذات التاريخ.[54] يؤدي هذا إلى انتهاء الفترة الضريبية لكل من الناقل والمنقول إليه في ذات التاريخ.[55]

بموجب قانون ضريبة الشركات، تُعرّف السنة المالية على أنها إمّا السنة الميلادية (التي تبدأ في 1 يناير وتنتهي في 31 ديسمبر) أو فترة (12) الاثني عشر شهراً التي تُعد القوائم المالية لها وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة.[56]

في حال استوفى الناقل والمنقول إليه جميع شروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال باستثناء شرط السنة المالية، فيجوز لهما اختيار تغيير تاريخ انتهاء السنة المالية الخاصة بكل منهما ليكون ذات التاريخ. ويمكن لأحدهما أو كليهما القيام بذلك من خلال طلب يُقدّم إلى الهيئة، وفقاً للشروط الآتية:[57]

- أن لا يكون الخاضع للضريبة قد قام بتقديم الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي يطلب تغييرها.[58]
- أن لا تكون الفترة الضريبية قد تمّ تمديدها لأكثر من (18) ثمانية عشر شهراً ولا تمّ تقصيرها إلى أقل من (6) ستة أشهر.[59]
- أن لا يكون الطلب متعلقاً بفترة ضريبية سابقة أو حالية، في حال تقدّم الخاضع للضريبة بطلب لتقصير فترة ضريبية.[60]
- وأن يتمّ تقديم طلب تغيير الفترة الضريبية قبل انقضاء (6) ستة أشهر من انتهاء الفترة الضريبية الأصلية.[61]

يستلزم شرط السنة المالية أن تنتهي السنة المالية لكل من الناقل والمنقول إليه في ذات التاريخ.[62] هذا لا يتطلب بالضرورة أن يكون لهما ذات السنة المالية/ الفترة الضريبية. على سبيل المثال، في حال كان لدى الناقل سنة مالية أطول أو أقصر مقارنةً بالمنقول إليه، يتمّ استيفاء شرط السنة المالية طالما أن معاملة إعادة التنظيم التي يُطالب بتطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بشأنها يتم إجراؤها في سنة مالية تنتهي في ذات تاريخ انتهاء السنة المالية لكلا الطرفين.

---

53 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (21) من قانون ضريبة الشركات.
54 الفقرة (هـ) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
55 البند (1) من المادة (57) من قانون ضريبة الشركات.
56 البند (2) من المادة (57) من قانون ضريبة الشركات.
57 المادة (58) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023.
58 البند (2) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023.
59 البند (3) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023.
60 البند (5) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023.
61 البند (4) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023.
62 الفقرة (هـ) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

4.5 شرط المعايير المحاسبية

تستلزم تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال قيام الناقل والمنقول إليه بإعداد قوائمهما المالية باستخدام ذات المعايير المحاسبية.[63] لأغراض قانون ضريبة الشركات في الدولة، على الخاضع للضريبة إعداد القوائم المالية بناءً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.[64] ويجوز للخاضع للضريبة الذي يحقق إيرادات لا تتجاوز مبلغ 50,000,000 درهم اختيار تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.[65] ولا يكون هذا الشرط مستوفىً في حال كان أحد الخاضعين للضريبة يستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والخاضع للضريبة الآخر يستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

من الممكن أن يستوفي الناقل والمنقول إليه جميع شروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال باستثناء شرط المعايير المحاسبية لأن أحد الخاضعين للضريبة يقوم بإعداد قوائمه المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بينما يطبق الآخر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. في هذه الحالة، يجوز أن يختار الخاضع للضريبة إعداد قوائمه المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للموائمة مع الشخص الآخر،[66] ولا يتطلب هذا تقديم أي طلب إلى الهيئة.

بالإضافة إلى ذلك، لا يُعدّ شرط المعايير المحاسبية متطلباً لتطبيق ذات السياسات المحاسبية في القوائم المالية المستقلة. وبالتالي، حتى وإن قام كلٌ من الناقل والمنقول إليه بتطبيق ذات المعايير المحاسبية، فيجوز لهما تطبيق سياسات محاسبية مختلفة شريطة أن تكون تلك السياسات مسموح بها بموجب المعايير المحاسبية ذات الصلة.

4.6 شرط الأغراض التجارية الحقيقية

لا تُتاح تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إلا لعمليات النقل التي تتمّ لأغراض تجارية حقيقية أو لأغراض أخرى غير مالية تعكس الواقع الاقتصادي.[67] يجب فهم سبب إعادة هيكلة الأعمال بعد مراعاة جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بالكامل. يتعين على الناقل والمنقول إليه الاحتفاظ بالمستندات اللازمة التي يمكن أن تبيّن أن معاملة إعادة هيكلة الأعمال كانت لأغراض تجارية حقيقية أو لأغراض أخرى غير مالية تعكس الواقع الاقتصادي. راجع القسم 7.2.

63 الفقرة (و) من البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
64 البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.
65 البند (2) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.
66 الفقرة (و) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
67 الفقرة (ز) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

5. الآثار المترتبة على اختيار تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

5.1 نقل الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية الصافية

في حال تمّ نقل أعمال أو جزء مستقل من الأعمال دون الأخذ في الاعتبار أيّ مكاسب أو خسائر بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، ستُعامل الأصول أو الالتزامات المنقولة على أنه تمّ نقلها وفقاً لقيمتها الدفترية الصافية في تاريخ حدوث النقل.[68] وبناءً على ذلك، بالنسبة للناقل، لا يكون هناك أي مكاسب أو خسائر خاضعة للضريبة على نقل الأصول والالتزامات.

مثال 5: نقل الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية الصافية

تبيع الشركة (و) (شركة مقيمة ومؤسسة في دولة الإمارات) آلات زراعية. تُدير الشركة (ض) (شركة مقيمة ومؤسسة في دولة الإمارات) أعمالاً لتصليح الآلات الزراعية.

اشترت الشركة (ض) أعمال الشركة (و) مقابل 20% من الأسهم في الشركة (ض) خلال فترة ضريبية. كانت القيمة الدفترية الصافية لأعمال الشركة (و) في وقت النقل تبلغ 2,300,000 درهم، وكانت القيمة السوقية للأسهم التي استلمتها الشركة (و) تبلغ 2,700,000 درهم وهي تساوي القيمة السوقية للأعمال. تقيس الشركة (ض) أصولها والتزاماتها بالقيمة العادلة، وبالتالي تعترف بأصول والتزامات الأعمال المنقولة بقيمة دفترية صافية تبلغ 2,700,000 درهم للأغراض المحاسبية.

لأغراض ضريبة الشركات، تُعامل أعمال الشركة (و) بأنها نُقلت إلى الشركة (ض) بقيمتها الدفترية الصافية والتي تبلغ 2,300,000 درهم. مما يعني أنه عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة للشركتين، ستُعامل الشركة (و) على أنها استلمت مقابلاً يبلغ 2,300,000 درهم وستُعامل الشركة (ض) على أنها دفعت مبلغ 2,300,000 درهم نظير الأعمال. ونتيجةً لذلك لا تستحق أي مكاسب أو خسائر على الشركة (و) لأغراض ضريبة الشركات.

الوصف	المبالغ بالدرهم
مبلغ المقابل الذي يعتبر أنه تمّ استلامه لأغراض ضريبة الشركات	2,300,000
مطروحاً منه: القيمة الدفترية الصافية للأعمال	2,300,000
المكسب/ الخسارة الناتجة لأغراض ضريبة الشركات على نقل الأعمال	0

5.1.1 تحديد القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة

إن القيمة الدفترية الصافية لأصل أو التزام هي عموماً تكلفة الأصل أو الالتزام بعد خصم أي استهلاك متراكم وإطفاء وأي تعديلات أخرى في القيمة تم إجراؤها في القوائم المالية.

بالتالي، في حال كانت القوائم المالية للناقل تعترف حتى تاريخ النقل باستهلاك أو إطفاء تَّمَ أثناء الفترة الضريبية ذات الصلة، فإن هذا الاستهلاك أو الإطفاء سيقلل من القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة من قبل الناقل. نتيجةً

68 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

لذلك، يمكن أن يؤدي الاستهلاك والإطفاء إلى خفض الدخل الخاضع للضريبة للناقل للفترة الممتدة حتى إتمام نقل الأعمال، حتى وإن لم ينشأ عن النقل ذاته مكسب أو خسارة.

5.1.2 التعديلات الواجب إجراؤها من قبل المنقول إليه

في حال تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، تُعامل الأصول والالتزامات المنقولة على أنها نقلت وفقاً لقيمتها الدفترية الصافية في تاريخ النقل لذلك لا تنشأ أي مكاسب أو خسائر ضمن الوعاء الضريبي للناقل لأغراض ضريبة الشركات.[69] مع ذلك، من الممكن أن يكون قد تم الاستحواذ على الأصول والالتزامات تجارياً بالقيمة السوقية وأن تعكس القوائم المالية للمنقول إليه هذه القيمة السوقية. ووفقاً لذلك، سيتم تسجيل الاستهلاك أو الإطفاء أو التغير الآخر في قيمة الأصول والالتزامات المنقولة في القوائم المالية للمنقول إليه على أساس القيمة السوقية. في حال تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يتعين على المنقول إليه إجراء التعديلات الآتية عند حساب دخله الخاضع للضريبة:

- في غير حالات تحقق الأصل أو الالتزام: استبعاد أي استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر على قيمة الأصل والالتزام، وذلك بقدر تعلُّق التعديلات بمكسب أو خسارة ناشئة عن الناقل وغير معترف بها كنتيجة لتطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[70]
- عند تحقق الأصل أو الالتزام: تضمين أي مبلغ استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر على قيمة الأصول والالتزامات المنقولة غير المعترف بها لغايات ضريبة الشركات بموجب تطبيق المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.[71] ولهذه الغايات، يشتمل تحقق الأصل أو الالتزام على بيع والتصرف في ونقل وتسوية وفقد كامل قيمة أي أصل وتسوية وتوزيع ونقل واسقاط أي التزام ولكن لا ينطبق ذلك على عمليات النقل بدون مكاسب أو خسائر بموجب المادة (26) أو (27) من قانون ضريبة الشركات.[72]

تتعلق المكاسب أو الخسائر غير المعترف بها كنتيجة لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال عادةً بأصول والتزامات مختلفة. ينطبق متطلب استبعاد الاستهلاك أو الإطفاء أو التغييرات الأخرى فيما يتعلق بالأصول والالتزامات التي استفادت من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، وينطبق فقط بالقدر الذي لم يتمّ فيه الاعتراف بالمكاسب والخسائر فيما يتعلق بتلك الأصول أو الالتزامات المنقولة. وبالمثل، ينطبق متطلب تضمين مبلغ عند تحقق أصل أو التزام فقط بالقدر الذي لم يتمّ في حدوده الاعتراف بالمكاسب والخسائر فيما يتعلق بتلك الأصول أو الالتزامات المنقولة.

مثال 6: تعديلات على الدخل الخاضع للضريبة للمنقول إليه

الشركة (أ) والشركة (ب) شركتان مؤسستان ومقيمتان في دولة الإمارات وكلتاهما تستخدمان السنة الميلادية (أي السنة التي تنتهي في 31 ديسمبر) كسنة مالية وفترة ضريبية.

تمارس الشركة (أ) أعمالاً في دولة الإمارات ولديها أصول بقيمة دفترية صافية تبلغ 20,000,000 درهم، يرتبط مبلغ 10,000,000 درهم منها بأموال غير منقولة بقيمة دفترية صافية تبلغ 10,000,000 درهم. في 31 ديسمبر

69 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
70 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
71 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
72 المادة (9) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

2024، تنقل الشركة (أ) أعمالها إلى الشركة (ب) بقيمة سوقية تبلغ 30,000,000 درهم مقابل أسهم صادرة من قبل الشركة (ب). كانت القيمة السوقية للأموال غير المنقولة في ذلك التاريخ تبلغ 12,000,000 درهم. تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال لأغراض ضريبة الشركات. وبالتالي، تُعامل الشركة (أ) على أنها تنقل الأصول بمبلغ 20,000,000 درهم لأغراض ضريبة الشركات، ولذلك لن تقوم بإدراج المكسب البالغ 10,000,000 درهم (أي 30,000,000 – 20,000,000) ضمن دخلها الخاضع للضريبة للفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2024.

تُسجّل الأموال غير المنقولة في القوائم المالية للشركة (ب) كما يأتي:

الفترة الضريبية	القيمة الدفترية الصافية الافتتاحية (بالدرهم)	الاستهلاك (باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى 10 سنوات، بالدرهم)	القيمة الدفترية الصافية الختامية (بعد خصم الاستهلاك، بالدرهم)
2025	12,000,000	1,200,000	10,800,000
2026	10,800,000	1,200,000	9,600,000
2027	9,600,000	1,200,000	8,400,000

نظراً لأن النقل تم على أساس عدم الأخذ في الاعتبار أي مكاسب أو خسائر لأغراض ضريبة الشركات، تُعتبر الشركة (ب) أنها استحوذت على الأموال غير المنقولة بقيمتها الدفترية الصافية. وبناء عليه، يتعين على الشركة (ب) استبعاد أي استهلاك في الأصل بقدر تعلقه بالمكاسب التي تنشأ للشركة (أ) لكنها لم تخضع للضريبة بسبب تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[73]

لذلك ولأغراض ضريبة الشركات، تكون المعاملة الضريبية للاستهلاك المُسجل في القوائم المالية للشركة (ب) على النحو الآتي:

الفترة الضريبية	الاستهلاك وفق القوائم المالية	الاستهلاك غير القابل للخصم لأغراض ضريبة الشركات	الاستهلاك القابل للخصم لأغراض ضريبة الشركات
2025	1,200,000	1,200,000	صفر
2026	1,200,000	800,000	400,000
2027	1,200,000	صفر	1,200,000

إذا باعت الشركة (ب) خلال الفترة الضريبية 2027 الأموال غير المنقولة إلى طرف ثالث، فسوف تُدرج الشركة (ب) ضمن دخلها الخاضع للضريبة المكاسب البالغة 2,000,000 درهم التي نشأت للشركة (أ) نتيجة النقل إلى الشركة (ب) والذي لم يتمّ الاعتراف به مسبقاً لأغراض ضريبة الشركات. كما سيحق للشركة (أ) خصم تعديلات الاستهلاك البالغة 1,200,000 درهم التي أُجريت في الفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2025 وتلك البالغة 800,000 درهم في الفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2026.[74]

سيتعيّن على الشركة (ب) إجراء تعديلات مماثلة لكافة الأصول والالتزامات الأخرى التي تلقتها كجزء من المعاملة التي تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

73 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

74 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

إذا كانت هناك عدّة عمليات نقل على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة بموجب المادة (27)، فيتعيّن إدراج كافة المكاسب والخسائر المتعلقة بعمليات النقل تلك عند تحققها ضمن الدخل الخاضع للضريبة، إلا إذا تم إجراء تعديل أو إدراج تلك المبالغ بالفعل ضمن الدخل الخاضع للضريبة نتيجة سحب التسهيل.[75] بالإضافة إلى ذلك، إذا كان تمّ مسبقاً استبعاد الاستهلاك أو الإطفاء أو التغييرات الأخرى في قيمة الأصول والالتزامات من الدخل الخاضع للضريبة للمنقول إليه، فيتمّ إدراج هذا الاستهلاك أو الإطفاء أو التغييرات الأخرى في القيمة ضمن الدخل الخاضع للضريبة عند التحقق.[76]

إذا تمّ سحب التسهيلات بموجب البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات فيما يتعلق بعملية نقل لم يتحقق خلالها مكسب أو خسارة، فيعامل على أنه كتحقق للأصل أو الالتزام، ويجب إدراج المكسب أو الخسارة الناتجة ضمن الدخل الخاضع للضريبة لناقل المُعاملة التي تمّ سحب التسهيلات بشأنها، وذلك خلال الفترة الضريبية التي نشأت فيها الواقعة أو الحدث الذي أدى إلى سحب التسهيلات.[77] راجع القسم 6 للاطلاع على الآثار المترتبة على سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

إذا كان هناك نقل سابق على أساس عدم تحقق مكسب أو خسارة بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، فمن الممكن أن ينشأ عن ذلك التصرف مكسب أو خسارة لم تكن قد أُخذت في الاعتبار سابقاً. وفي مثل هذه الحالات، يجب تعديل القيمة الدفترية الصافية بمقدار المبلغ الذي لا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة.[78]

مثال 7: تأثير النقل المتعدد على أساس عدم تحقق مكسب أو خسارة

الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) شركات مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، وتستخدم جميعها السنة الميلادية (أي السنة التي تنتهي في 31 ديسمبر) كسنة مالية وفترة ضريبية.

تمتلك الشركة (أ) أعمالاً يتمّ نقلها إلى الشركة (ب) في 1 يناير 2025 مقابل أسهم في معاملة تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. وفي 1 يناير 2026، تنقل الشركة (ب) الأعمال إلى الشركة (ج) مقابل أسهم في معاملة تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. وبعد ذلك، تبيع الشركة (ج) في 1 يناير 2028 الأعمال إلى طرف ثالث. وبالتالي، فقد تَّمَ نقل أصول الأعمال عدة مرات.

تختار الشركة (أ) والشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال فيما يتعلق بعملية نقل الأعمال التي قامتا بها (أي كناقلين). تقوم الشركة (ب) والشركة (ج) في قوائمها المالية بتسجيل استهلاك وإطفاء جزء من الأصول المُستلمة كجزء من المعاملات التي تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. ومع ذلك، لا تختار الشركة (ج) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على نقل الأعمال إلى الطرف الثالث.

75 البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
76 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
77 البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
78 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

الفترة الضريبية	أثر نقل الأعمال على الوعاء الضريبي للناقل	أثر نقل الأعمال على الوعاء الضريبي للمنقول إليه
2025	عند نقل الأعمال إلى الشركة (ب)، ستُعتبر الشركة (أ) أنها نقلت الأصول بالقيمة الدفترية الصافية، ما يعني أنه لن يتم إدراج المكسب أو الخسارة على نقل الأعمال ضمن الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ).[79]	ستقوم الشركة (ب) باستبعاد الاستهلاك والإطفاء بقدر تعلقهما بالمكسب أو الخسارة التي لم تؤخذ في الاعتبار عند نقل الأعمال.[80]
2026	عند نقل الأعمال من الشركة (ب) إلى الشركة (ج)، ستُعتبر الشركة (ب) أنها نقلت الأصول بالقيمة الدفترية الصافية، ما يعني أنه لن يتم إدراج المكسب أو الخسارة على نقل الأعمال ضمن الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ب).[81] علاوة على ذلك، لن تقم الشركة (أ) أيضاً بتضمين المكاسب أو الخسائر على نقل الأعمال التي لم تؤخذ في الاعتبار سابقاً، وذلك لأن النقل اللاحق الذي تنطبق عليه تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال لا يُعامل على أنه تحقق.[82] ويُحدد مبلغ المكسب أو الخسارة الذي لم يؤخذ في الاعتبار على أنه الفرق بين المُقابل المُدرج في القوائم المالية والقيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات (بعد الاستهلاك أو الإطفاء المُطبق).	ستقوم الشركة (ج) باستبعاد الاستهلاك والإطفاء بقدر تعلقهما بالمكسب الذي لم يؤخذ في الاعتبار عند نقل الأعمال.[83]
2027	لا ينطبق	ستقوم الشركة (ج) باستبعاد الاستهلاك والإطفاء بقدر تعلقهما بالمكسب المتبقي الذي لم يؤخذ في الاعتبار عند النقل.[84]
2028	لا ينشأ عن نقل الأعمال من الشركة (ج) إلى طرف ثالث سحباً للتسهيلات على عمليات النقل التي أُجريت في 1 يناير 2025 و1 يناير 2026 نظراً لأن النقل لم يتمّ خلال سنتين من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.	يقوم الطرف الثالث بالاعتراف بالأصول والالتزامات بالقيمة السوقية كما هي في تاريخ النقل.

79 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

80 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

81 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

82 البند (2) من المادة (5) والفقرة (ب) من البند (1) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

83 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

84 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

	ومع ذلك، يُعدّ ذلك بمثابة واقعة تحقق، ما يعني إدراج أي مكسب أو خسارة لم تؤخذ مسبقاً في الاعتبار ضمن الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ج) لعام 2028.[85] يتمّ حساب المبلغ الذي يجب إدراجه ضمن الدخل الخاضع للضريبة عند النقل على أنه الدخل الناتج عن التصرف في القوائم المالية (حصيلة التصرف مطروحاً منها القيمة الدفترية الصافية في القوائم المالية)؛ أي الدخل المُعدل بالمكاسب أو الخسائر التي لم تؤخذ في الاعتبار مسبقاً بسبب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، والمعدل بالاستهلاك والإطفاء بالنسبة للمبالغ التي لم يسمح بخصمها مسبقاً.[86]	

5.2 قيمة الأسهم أو حصص الملكية المُستلمة

عند نقل الأعمال أو جزء مستقل من الأعمال على أساس عدم الأخذ في الاعتبار أي مكسب أو خسارة بموجب الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، يجب على الناقل أو المساهم/ المساهمين في الناقل الذين يملكون حصة ملكية مباشرة أو غير مباشرة لا تقل عن 50% في الناقل[87] معاملة الأسهم أو حصص الملكية الأخرى المستلمة على أن قيمتها لا تجاوز القيمة الدفترية الصافية للأصول المنقولة وأي التزامات يتم تحمُلها، مخصوماً منها قيمة أي شكل آخر من المُقابل تم استلامه لأغراض ضريبة الشركات.[88] وهذا يعني أنه لأغراض ضريبة الشركات، تعامل القيمة الإجمالية للمقابل الذي استلمه الناقل على أنها لا تجاوز القيمة الدفترية الصافية للأعمال أو الجزء المستقل من الأعمال الذي يتم نقله. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تستخدم هذه القيمة لحساب أي مكسب أو خسارة خاضعة للضريبة عند بيع هذه الأسهم أو حصص الملكية المُستلمة.

مثال 8: قيمة الأسهم التي استلمها الناقل

الشركة (أ) والشركة (ب) شركتان مؤسستان ومقيمتان في الدولة. تستخدم الشركتان السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية.

في 1 يوليو 2024، تنقل الشركة (أ) كامل أعمالها إلى الشركة (ب) مُقابل أسهم في الشركة (ب) بقيمة اسمية تبلغ 6,000,000 درهم ودفعه نقدية تبلغ 500,000 درهم. بلغت القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة 6,500,000 درهم، في حين بلغت قيمتها السوقية لها 10,000,000 درهم. من ثمّ فإنّ المقابل النقدي لم يجاوز القيمة

85 البند (2) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
86 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
87 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع البند (1) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
88 الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

الأدنى ما بين (1) القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة أو (2) 10% من القيمة الاسمية للأسهم الصادرة.

تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على عملية النقل.

يتعيّن على الشركة (أ) تسجيل الأسهم في الشركة (ب) بقيمة لا تجاوز القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات المنقولة، مخصوماً منها أي شكل آخر من المقابل الذي تم تحصيله.[89] بلغت القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات 6,500,000 درهم، كما تلقّت الشركة (أ) دفعة نقدية بقيمة 500,000 درهم. نتيجة لذلك، تُعامل الشركة (أ) الأسهم على أنها مستلمة بقيمة 6,000,000 درهم لأغراض ضريبة الشركات، حتى لو تمّ تسجيلها بقيمة مختلفة في قوائمها المالية.

إذا تمّ تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على معاملة انتهى فيها وجود الخاضع/ الخاضعين للضريبة الذي هو الناقل كما هو منصوص عليه في الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (27) (نتيجة اندماج قانوني على سبيل المثال)، فإنه يجب على أي شخص يتنازل عن أسهم أو حصص ملكية أخرى مقابل أسهم أو حصص ملكية أخرى جديدة أن يعامل الأسهم أو حصص الملكية الجديدة على أنها تحمل قيمة لا تجاوز القيمة الدفترية الصافية للأسهم أو حصص الملكية المتنازل عنها، مخصوماً منها قيمة أي شكل آخر من المقابل المستلم.[90]

5.3 نقل الخسائر الضريبية

عند نقل أعمال أو جزء مستقل من الأعمال على أساس عدم تحقيق مكسب أو تكبد خسارة بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، يجوز ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة التي تكبدها الناقل في الفترات الضريبية التي تسبق معاملة إعادة الهيكلة، واعتبارها بمثابة خسائر ضريبية للمنقول إليه،[91] شريطة أن يستمر المنقول إليه بممارسة ذات الأعمال أو نشاط الأعمال أو أعمال مماثلة أو نشاط أعمال مماثل لما كان يمارسه الناقل قبل معاملة إعادة الهيكلة.[92]

يُحدّد هذا التماثل بناءً على عدة عوامل، من بينها ما يأتي: [93]

- استخدام المنقول إليه بعض أو كل الأصول ذاتها التي استخدمها الناقل قبل النقل.
- عدم قيام المنقول إليه بتغييرات جوهرية للهوية أو العمليات الأساسية لأعماله بعد النقل.
- أو في حال وجود أي تغييرات، يكون ذلك نتيجة تطوير أو استغلال الأصول أو الخدمات أو العمليات أو المنتجات أو الطرق التي كانت موجودة قبل النقل.

يهدف هذا الشرط إلى ضمان عدم إمكانية ترحيل الخسائر الضريبية التي تكبدها الناقل إلّا إذا استمر المنقول إليه بالفعل بمواصلة الأعمال ذاتها أو أعمال مماثلة لتلك التي كان يمارسها الناقل قبل نقل الأعمال إلى المنقول إليه،[94] بدلاً من تغيير

89 الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
90 الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
91 الفقرة (د) من البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
92 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
93 البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
94 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

طبيعة الأعمال مباشرًة بعد معاملة إعادة هيكلة الأعمال. وإذا كانت معاملة إعادة هيكلة الأعمال نقلاً لجزء مستقل من الأعمال، فيجب اختبار التماثل بالرجوع إلى الجزء المستقل من الأعمال الذي تم نقله.[95]

على عكس الخسائر الضريبية، لا تنصّ المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على أنه يمكن نقل نفقات الفائدة الصافية غير المستخدمة إلى المنقول عليه عند تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

5.4 الآثار المترتبة على عدم استيفاء شروط تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال أو عدم اختيارها

لا ينطبق البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على جميع عمليات نقل الأعمال بين شخصين خاضعين للضريبة. وإذا لم يتمّ استيفاء شروط النقل بدون تحقق مكسب أو خسارة (راجع القسم 4) أو إذا لم يختر الناقل تطبيق المادة (27) من قانون ضريبة الشركات (راجع القسم 7.1)، فسيكون النقل خارج نطاق المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. وإذا تمّ إجراء هذا النقل بين أطراف مرتبطة، يكون النقل مُعاملة يجب أن تستوفي معيار السعر المُحايد.[96] ما يعني أنه يجب تحديد المكسب أو الخسارة الناشئة عن النقل بناءً على قيمة السعر المُحايد للأصل أو الالتزام الذي يتم نقله كجزء من الأعمال التي يتمّ نقلها.

وإذا لم يكن نقل الأصول أو الالتزامات بين أطراف مرتبطة، لا ينطبق معيار السعر المحايد حيث أنه من المفترض أن تتمّ المعاملة بين طرفين غير مرتبطين على أساس السعر المحايد. في مثل هذه الحالة، يجب تحديد المكاسب أو الخسائر من النقل بناءً على القوائم المالية المستقلة المُعدة لأغراض إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة.[97]

95 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

96 المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

97 المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

6. سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

لا تُطبق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا حدث أي من الآتي خلال سنتين من تاريخ النقل:[98]

- إذا تمّ بيع أسهم أو حصص ملكية أخرى في الناقل أو المنقول إليه، أو نقلها أو التصرف فيها بأي شكل كان، كلياً أو جزئياً، إلى شخص آخر ليس عضواً في المجموعة المؤهلة التي ينتمي إليها الخاضع للضريبة المعني.
- في حال إجراء أي نقل أو تصرف لاحق في الأعمال المنقولة أو أي جزء مستقل منها بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

في مثل هذه الحالات، سيتم سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال ويُعامل نقل الأعمال أو أي جزء مستقل منها على أنه قد تمّ بالقيمة السوقية في تاريخ النقل.[99] ويجب إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة ضمن الدخل الخاضع للضريبة للناقل في الفترة الضريبية التي تحدث فيها أي من الحالتين أعلاه.[100]

توفر الأقسام الآتية مزيداً من التفاصيل حول الحالات التي ينشأ عنها سحب التسهيلات والآثار المترتبة على ذلك.

6.1 نقل الأسهم في الناقل أو المنقول إليه

يتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا نُقلت الأسهم أو حصص الملكية الأخرى في الناقل أو المنقول إليه كلياً أو جزئياً في غضون سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون.[101] يُطبق سحب التسهيلات فقط فيما يتعلق بتلك الأسهم أو حصص الملكية التي صدرت عن الناقل أو المنقول إليه كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. ومن غير الشائع في معاملة إعادة هيكلة الأعمال أن يُصدر الناقل أي أسهم أو حصص ملكية، لذلك فمن المتوقع أن لا يكون شائعاً تسبب نقل الأسهم أو حصص الملكية في الناقل في حدوث سحب للتسهيلات. وفي حالة نقل الأسهم أو حصص الملكية في المنقول إليه، لا يحدث سحب التسهيلات إلا إذا تضمّن النقل أسهماً أو حصص ملكية في المنقول إليه كانت قد صدرت كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

مثال 9: سحب التسهيلات عند نقل الأسهم في المنقول إليه

الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة. تستخدم هذه الشركات السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تمتلك الشركة (ب) 100% من أسهم الشركة (ج).

في 1 يوليو 2024، تنقل الشركة (أ) كامل أعمالها إلى الشركة (ج) مُقابل أسهم تمثل حصة ملكية بنسبة 20% في الشركة (ج). بينما تستمر الشركة (ب) في الاحتفاظ بالنسبة المتبقية البالغة 80% من أسهم الشركة (ج). تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل.

وفي 1 يوليو 2025، تنقل الشركة (ب) كافة الأسهم التي تمتلكها في الشركة (ج) إلى طرف ثالث.

98 البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

99 البند (7) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

100 البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

101 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

سيتم سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا نُقلت الأسهم في المنقول إليه التي صدرت كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال كلياً أو جزئياً خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون.[102] في هذه الحالة، تنقل الشركة (ب) أسهمها في المنقول إليه إلى طرف ثالث. ومع ذلك، لم تصدر هذه الأسهم كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. ونتيجة لذلك، لا ينطبق سحب التسهيلات بموجب الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

6.1.1 حالات نقل الأسهم التي ينشأ عنها سحب التسهيلات

يُمكن تطبيق سحب التسهيلات إذا تمّ "بيع أو نقل أو التصرف بأي شكل كان" في الأسهم أو حصص الملكية في الناقل أو المنقول إليه التي صدرت كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال خلال فترة السنتين ذات الصلة إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الشخص الذي ينقل الأسهم أو حصص الملكية الأخرى في الناقل أو المنقول إليه، حسب مقتضى الحال.[103]

تتضمن الأمثلة التي يُمكن أن ينشأ فيها سحب التسهيلات الحالات الآتية:

- بيع كافة الأسهم في المنقول إليه إلى طرف ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها المساهم/ المساهمون البائعون.
- النقل كجزء من عملية تصفية أو حلّ وانتهى وجود المنقول إليه.
- النقل كجزء من معاملة أخرى تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، إذا تضمن ذلك نقلاً بين أعضاء لا ينتمون إلى ذات المجموعة المؤهلة.

ينطبق سحب التسهيلات على النقل "الكلي أو الجزئي". يمكن اعتبار أي نقل لأسهم في المنقول إليه والتي تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على أنه نقل لكل الأسهم أو لجزء منها. وهذا يعني أن نقل سهم واحد تمّ إصداره مسبقاً كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال يمكن أن يؤدي إلى سحب التسهيلات، حتى إذا لم يحدث تغيير في مالكي الأسهم الأخرى في المنقول إليه.

من الممكن أن يمتلك مساهم في المنقول إليه أيضاً أسهماً أو حصص ملكية أخرى في المنقول إليه لم يتمّ إصدارها مقابل معاملة إعادة هيكلة تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. وفي مثل هذه الحالة، يمتلك المساهم في المنقول إليه على حدٍ سواء (أ) أسهم أو حصص ملكية أخرى في المنقول إليه كمقابل لمعاملة تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال و(ب) أسهم أو حصص ملكية أخرى في المنقول إليه غير مرتبطة بمعاملة تسهيلات إعادة هيكلة الاعمال:

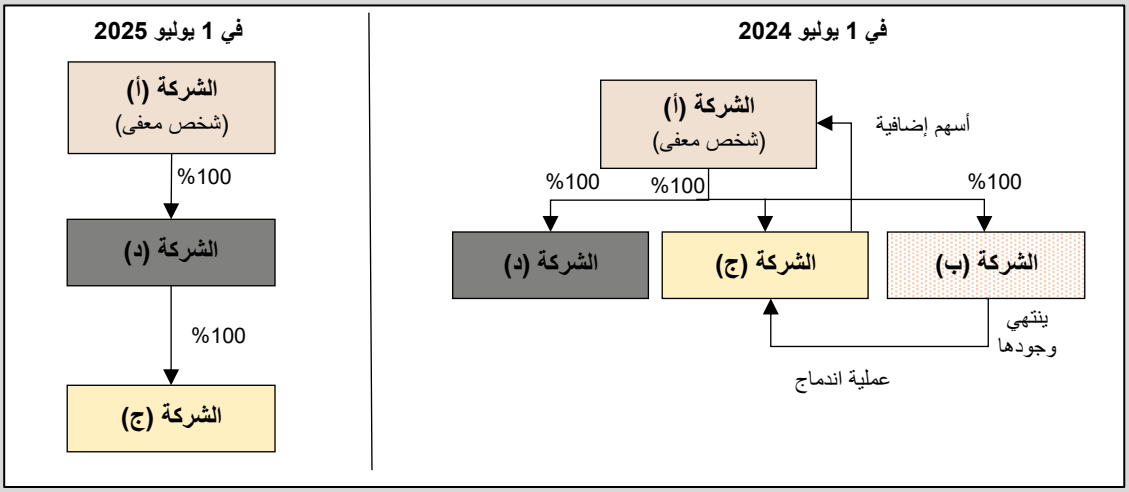
- إذا كانت الأسهم قابلة للتحديد (على سبيل المثال عن طريق رقم تسلسلي مُدرج في سجل الأسهم)، يُمكن أن ينشأ سحب التسهيلات إذا كانت الأسهم المنقولة محددة كأسهم تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.
- مع ذلك، في الحالات التي لا يكون فيها من الممكن عملياً تحديد الأسهم التي نقلها المساهم، يعتبر المساهم أنه قد نقل أو باع الأسهم التي امتلكها لفترة أطول أولاً (طريقة "الأصول المملوكة أولاً يتمّ التصرف فيها أولاً").

102 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
103 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

ينطبق هذا أيضاً على نقل الأسهم أو حصص الملكية الأخرى التي يتمّ إصدارها من قبل شخص آخر غير المنقول إليه عملاً بالفقرة (ب) من البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

من الممكن أن يكون لدى الناقل أو المنقول إليه مساهمون لا يستوفون شروط اعتبارهم جزءاً من أي مجموعة مؤهلة. قد يكون هذا هو الحال إذا كان المساهم شخصاً طبيعياً أو شخصاً مُعفىً أو شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة أو شركة تمّ تأسيسها وتتمّ إدارتها خارج دولة الإمارات وليس لديها منشأة دائمة في دولة الإمارات.[104] كما قد ينطبق على المساهمين الذين تنتهي السنة المالية لكل منهم في تاريخ مختلف أو الذين يطبّقون معايير محاسبية مختلفة.[105] وفي مثل هذه الحالات، قد يتمّ سحب التسهيلات بسبب أي نقل للأسهم التي يحتفظ بها المساهمون في الناقل أو المنقول إليه والتي تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا تم ذلك النقل خلال سنتين من إجراء معاملة طبّقت عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. وذلك لأنه من غير الممكن لهؤلاء المساهمين أن يقوموا بنقل الأسهم بين أعضاء مجموعة مؤهلة.

مثال 10: سحب التسهيلات عند نقل الأسهم من شخص مُعفى



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) هي شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم جميعها السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تُعد الشركة (أ) شخصاً مُعفىً كجهة تابعة للحكومة. قبل 1 يوليو 2024 كانت الشركة (أ) تمتلك نسبة 100% من الأسهم في الشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د).

في 1 يوليو 2024، تُجري الشركة (ب) اندماجاً قانونيا تنقل فيها كامل أعمالها إلى الشركة (ج)، بينما تُصدر الشركة (ج) أسهماً إضافيَة إلى الشركة (أ)، وينتهي وجود الشركة (ب). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على الاندماج.

في 1 يوليو 2025، تنقل الشركة (أ) 100% من أسهمها في الشركة (ج) إلى الشركة (د).

104 الفقرات (أ) و(ب) و(ج) و(د) من البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

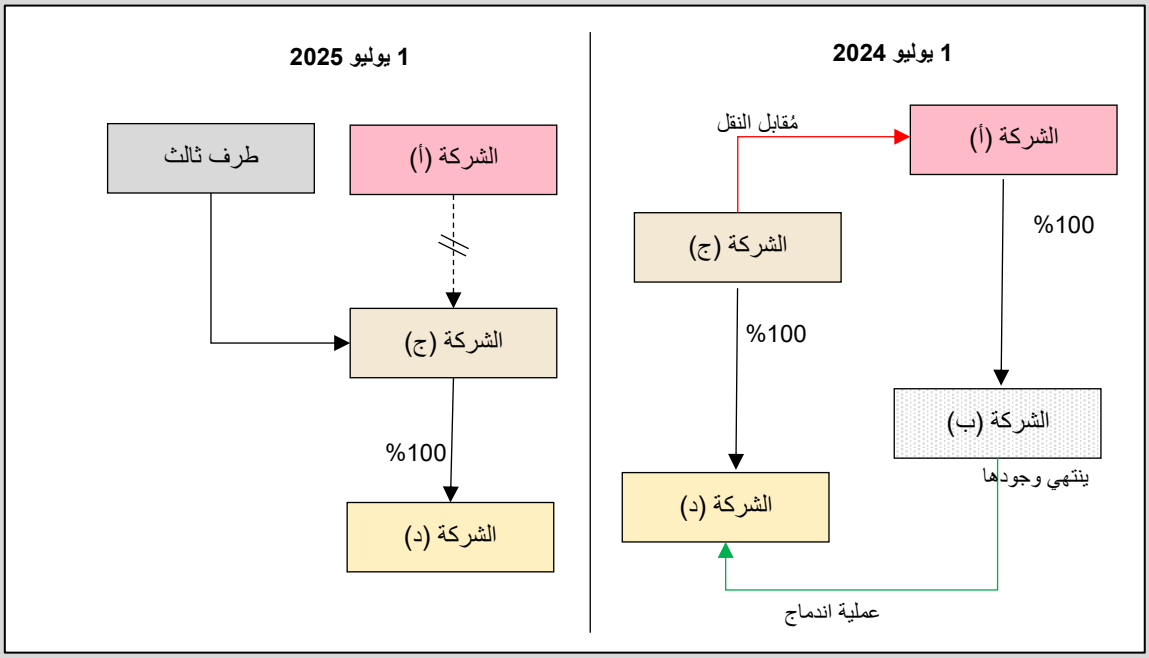
105 الفقرتان (هـ) و(و) من البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

يتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا كانت الأسهم في المنقول إليه التي تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال قد نُقلت كلياً أو جزئياً خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الشخص الذي ينقل أسهم المنقول إليه.[106]

في هذه الحالة، تنقل الشركة (أ) الأسهم في المنقول إليه إلى الشركة (د). وعلى الرغم من أن الشركة (أ) تمتلك 100% من أسهم الشركة (د)، فإن الشركة (أ) ليست عضواً في مجموعة مؤهلة تنتمي إليها الشركة (د) لأنها شخص مُعفى. نتيجة لذلك، يتمّ سحب التسهيلات بموجب الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات في 1 يوليو 2025.

يمكن أيضاً تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا تم إصدار أو منح مقابل نظير نقل الأعمال أو جزء مستقل منها من قبل أحد المساهمين في المنقول إليه الذي يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر ما لا يقل عن 50% من أسهم المنقول إليه.[107] وفي هذه الحالات، تُطبق أحكام المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على هذه الأسهم أيضاً، ما يعني أن سحب التسهيلات ينطبق أيضاً على هذه الأسهم.[108]

مثال 11: سحب التسهيلات في الحالات التي يتمّ فيها إصدار الأسهم من قِبل مساهم في المنقول إليه



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) هي شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم جميعها السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. كانت الشركة (أ) تمتلك قبل 1 يوليو 2024 نسبة 100% من الأسهم في الشركة (ب)، بينما تمتلك الشركة (ج) 100% من الأسهم في الشركة (د).

106 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
107 البند (2) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
108 البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

في 1 يوليو 2024، تُجري الشركة (ب) عملية اندماج قانوني تنقل فيه كامل أعمالها إلى الشركة (د)، بينما تصدر الشركة (ج) (باعتبارها مساهم في الشركة (د)) أسهماً إلى الشركة (أ)، وينتهي وجود الشركة (ب). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على عملية الاندماج.

في 1 يوليو 2025، تبيع الشركة (أ) كُل أسهمها التي تمتلكها في الشركة (ج) إلى طرف ثالث.

ستيتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا نُقلت الأسهم في المنقول إليه، كلياً أو جزئياً، خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون.[109]

في هذه الحالة، تم إصدار الأسهم مقابل عملية الاندماج عن طريق شخص غير المنقول إليه. ونتيجة لذلك، تنطبق أيضاً أحكام المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على الأسهم الصادرة من قِبل الشركة (ج)، بالرغم من أن الشركة (ج) ليست هي المنقول إليه.[110] هذا يعني تطبيق السحب إذا كانت الأسهم الصادرة عن الشركة (ج) (بدلاً من المنقول إليه) إلى الشركة (أ) كجزء من إعادة هيكلة الأعمال قد نُقلت إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة تنتمي إليها الشركة (أ). يطبق سحب التسهيلات بموجب الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات نظراً لأن الشركة (أ) ليست عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الطرف الثالث الذي يشتري الأسهم في الشركة (ج).

6.1.2 سحب التسهيلات في سياق نقل الأسهم

لا تُسحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في حال تمّ نقل أسهم أو حصص ملكية في الناقل أو المنقول إليه، كان قد تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، داخل مجموعة مؤهلة يكون الشخص الذي ينقل الأسهم أو حصص الملكية عضواً فيها.[111]

في حال نقل أسهم في الناقل كان قد تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الاعمال، فيجب أن يكون المُساهم الذي ينقل الأسهم في الناقل والشخص الذي يتلقى الأسهم في الناقل أعضاءً في المجموعة المؤهلة المعنيّة. وبالمثل، في حال نقل أسهم في المنقول إليه كان قد تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، فيجب أن يكون المساهم الذي ينقل الأسهم في المنقول إليه والشخص الذي يتلقى الأسهم في المنقول إليه أعضاءً في المجموعة المؤهلة المعنيّة. وفي هاتين الحالتين، لا يُشترط أن يكون الناقل أو المنقول إليه أعضاءً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الشخص الذي ينقل أو يتلقى الأسهم.

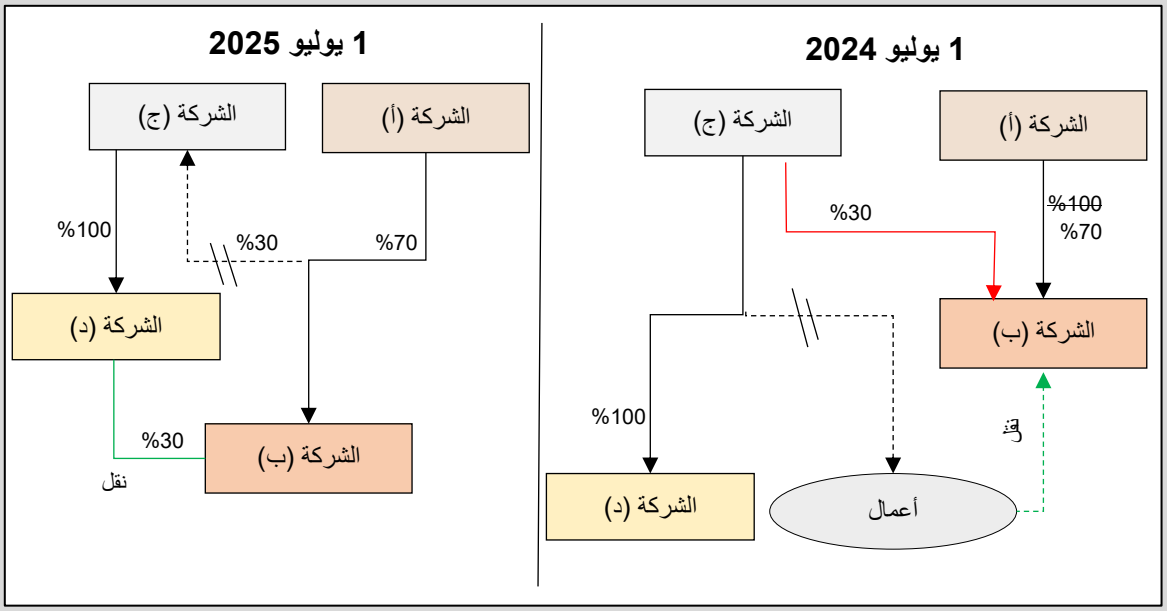
يتمّ اختبار ما إذا كان الخاضعون للضريبة المعنيون أعضاءً في مجموعة مؤهلة في وقت نقل الأسهم في الناقل أو المنقول إليه. لا يُشترط أن يكون الشخص الذي يتلقى الأسهم عضواً في مجموعة مؤهلة في وقت إعادة هيكلة الأعمال الأصلية، كما لا يُشترط بقاؤه عضواً في مجموعة مؤهلة بعد النقل.

لا يوجد أيضاً أي شرط عامّ يُلزم الناقل أو المنقول إليه بأن يظل عضواً في مجموعة مؤهلة مع مساهمه/ مساهميه طوال فترة السنتين، ما لم يتمّ نقل الأسهم أو حقوق الملكية الأخرى في الناقل أو المنقول إليه والتي تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات

109 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
110 البند (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
111 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

إعادة هيكلة الأعمال. على سبيل المثال، قد يمتلك كلٌ من مساهمي الناقل أو المنقول إليه أسهماً أو حصص ملكية تقل عن نسبة (75%) بعد معاملة إعادة هيكلة الأعمال، أو قد لا يستوفي المساهمون أياً من الشروط الأخرى لعضوية المجموعة المؤهلة.[112] في هذه الحالات، لا يزال من الممكن تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، شريطة ألا يتم نقل الأسهم في الناقل أو المنقول إليه والتي تم إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال خلال سنتين. علاوة على ذلك، إذا قام مساهم في الناقل أو المنقول إليه خلال سنتين من تاريخ معاملة إعادة هيكلة الأعمال بنقل أسهم أو حصص ملكية الناقل أو المنقول إليه إلى كيان ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها المساهم، فلن يتمّ سحب التسهيلات.

مثال 12: سحب التسهيلات عند نقل الأسهم في المنقول إليه



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) هي شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم جميعها السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تمتلك الشركة (أ) قبل 1 يوليو 2024 نسبة 100% من أسهم الشركة (ب). بينما تمتلك الشركة (ج) نسبة 100% من أسهم الشركة (د). لا يوجد مساهمين مشتركين بين الشركة (أ) والشركة (ج).

في 1 يوليو 2024، تنقل الشركة (ج) جزءاً مستقلاً من أعمالها إلى الشركة (ب) مُقابل 30% من الأسهم في الشركة (ب). تختار الشركة (ج) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل، وبذلك تستمر الشركة (أ) في امتلاك النسبة المتبقية البالغة 70% من الأسهم في الشركة (ب).

في 1 يوليو 2025، تنقل الشركة (ج) نسبة 30% من الأسهم التي تمتلكها في الشركة (ب) إلى الشركة (د).

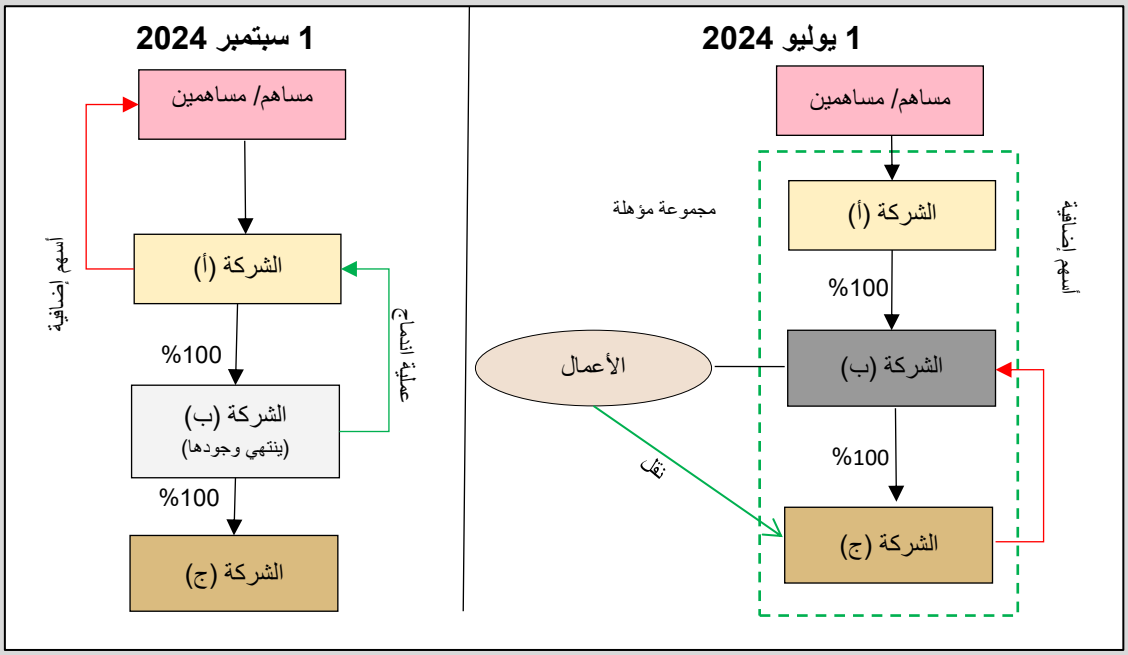
سيتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا نُقلت الأسهم في المنقول إليه التي تمّ إصدارها كجزء من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال كلياً أو جزئياً خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون.[113]

112 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

113 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

في هذه الحالة، تنقل الشركة (ج) الأسهم في المنقول إليه (الشركة (ب)) إلى الشركة (د). ونظراً لأن الشركة (ج) والشركة (د) تنتميان لمجموعة مؤهلة، فلن ينشأ سحب للتسهيلات بموجب الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات في 1 يوليو 2025. وحقيقة أن المنقول إليه، الشركة (ب)، ليس عضواً في هذه المجموعة المؤهلة لن تؤثر على هذا التحليل.

مثال 13: انتهاء وجود المساهم في المنقول إليه



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) هي شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم جميعها السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تمتلك الشركة (أ) نسبة 100% من أسهم الشركة (ب)، بينما تمتلك الشركة (ب) نسبة 100% من أسهم الشركة (ج).

في 1 يوليو 2024، تنقل الشركة (ب) أعمالها إلى الشركة (ج) مُقابل أسهم إضافية في الشركة (ج). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل.

في 1 سبتمبر 2024، تندمج الشركة (ب) في الشركة (أ) وتنقل كافة أعمالها إلى الشركة (أ) (بما في ذلك الأسهم في الشركة (ج))، وتُصدر الشركة (أ) أسهماً إضافية إلى مساهميها الحاليين مُقابل ذلك، لذلك سينتهي وجود الشركة (ب). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل.

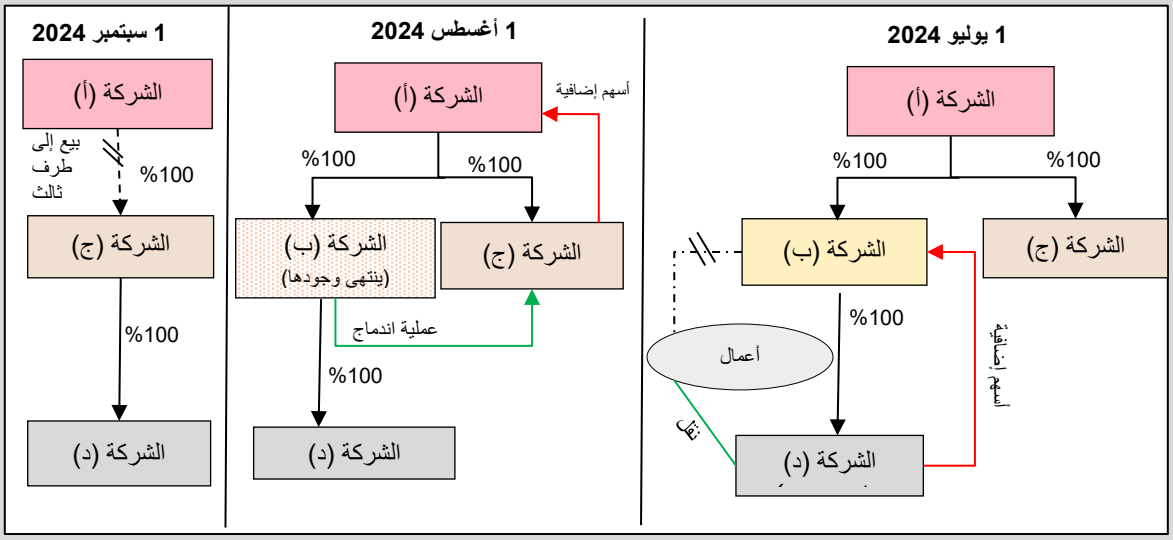
سيتم سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا نُقلت الأسهم في المنقول إليه كلياً أو جزئياً خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون.[114]

في هذه الحالة، تنقل الشركة (ب) الأسهم في المنقول إليه (الشركة (ج)) إلى الشركة (أ). وفي وقت الاندماج (1 سبتمبر 2024)، تكون الشركة (أ) والشركة (ب) عضوين في مجموعة مؤهلة. ونتيجة لذلك، لا ينطبق سحب التسهيل بموجب

114 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات فيما يتعلق بمعاملة إعادة هيكلة الأعمال بين الشركة (ب) والشركة (ج).

مثال 14: نقل لاحق للمساهم



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم جميعها السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تمتلك الشركة (أ) نسبة 100% من أسهم الشركة (ب) والشركة (ج)، وتمتلك الشركة (ب) نسبة 100% من أسهم الشركة (د).

في الفترة الضريبية 2024، تمّ إجراء المعاملات الآتية:

التاريخ	الوصف
1 يوليو 2024	تنقل الشركة (ب) جزءاً مستقلاً من أعمالها إلى الشركة (د) مُقابل أسهم إضافية في الشركة (د). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على المعاملة.
1 أغسطس 2024	تُجري الشركة (ب) اندماجاً قانونياً تنقل فيه كامل أعمالها إلى الشركة (ج) (بما في ذلك الأسهم في الشركة (د))، وتصدر الشركة (ج) أسهماً إضافية إلى الشركة (أ)، وينتهي وجود الشركة (ب). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على الاندماج.
1 سبتمبر 2024	تنقل الشركة (أ) نسبة 100% من أسهمها في الشركة (ج) إلى طرف ثالث.

يمكن سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا تمّ نقل الأسهم في المنقول إليه كلياً أو جزئياً خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون (انظر أدناه).[115]

التاريخ	الحدث	هل يتمّ سحب التسهيلات؟
1 أغسطس 2024	عند اندماج الشركة (ب) في الشركة (ج)، تنقل الشركة (ب) الأسهم في المنقول إليه	في ذلك التاريخ، كانت الشركة (ب) والشركة (ج) عضوين في مجموعة مؤهلة. نتيجة لذلك، لن يتمّ سحب التسهيلات بسبب معاملة إعادة هيكلة الأعمال التي تمت في 1 يوليو 2024.

115 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

	(الشركة (د)) إلى الشركة (ج))	
1 سبتمبر 2024	تنقل الشركة (أ) نسبة 100% من أسهمها في الشركة (ج) إلى طرف ثالث	الشركة (ج) ليست هي الناقل أو المنقول إليه في معاملة إعادة الهيكلة التي تمت في 1 يوليو 2024 (بين الشركة (ب) والشركة (د)) والتي انطبقت عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. لذلك، لن يتمّ سحب التسهيلات فيما يتعلق بتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال تلك. ومع ذلك، فإن الشركة (ج) هي المنقول إليه في معاملة إعادة الهيكلة التي تمت في 1 أغسطس 2024 والتي انطبقت عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. نظراً لأن الشركة (أ) والشركة (ج) ليستا عضوين في مجموعة مؤهلة مع الطرف الثالث، فيتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال تلك، ما يعني أن الأعمال تُعامل على أنها يتم نقلها بالقيمة السوقية في 1 أغسطس 2024.

ينطبق سحب التسهيلات بموجب الفقرة (أ) من المادة (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات فقط على عمليات نقل الأسهم أو حصص الملكية الأخرى في الناقل أو المنقول إليه التي تمّ إصدارها أو نقلها في سياق عملية مبادلة بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. ولا ينطبق هذا فيما يتعلق بعمليات النقل غير المباشر للملكية في الناقل أو المنقول إليه، بشرط ألّا تكون هذه الأسهم قد تمّ إصدارها أو نقلها تطبيقاً للبند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. بعبارة أخرى، إذا تمّ تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على عملية نقل، فإن مجرد حدوث تغيير غير مباشر في الملكية لا يعني وجوب سحب التسهيلات.

6.2 النقل اللاحق للأعمال

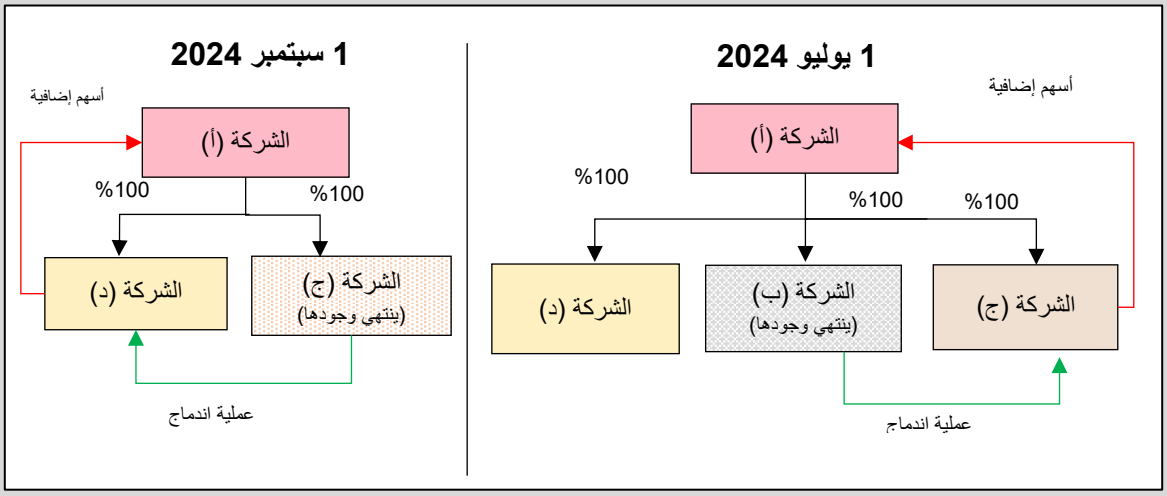
يتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال في حال إجراء أي نقل أو تصرف لاحق في الأعمال أو جزء مستقل منها خلال سنتين.[116] وينطبق سحب التسهيلات هذا فيما يتعلق بنقل الأعمال أو الجزء المستقل منها الذي تمّ بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، في حين لا ينطبق سحب التسهيلات على نقل أي أجزاء أخرى من الأعمال التي يملكها المنقول إليه.

ينطبق السحب على نقل الأعمال أو التصرف فيها، بغض النظر عن طريقة نقلها. نتيجة لذلك، ينطبق السحب أيضاً في الحالات الآتية:

- نقل الأعمال داخل المجموعة الضريبية.
- النقل داخل مجموعة مؤهلة ينطبق عليها البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
- النقل كجزء من تصفية أو حلّ.
- أو النقل كجزء من معاملة أخرى تنطبق عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

116 الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

مثال 15: انتهاء وجود المنقول إليه



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم جميعها السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تمتلك الشركة (أ) نسبة 100% من أسهم كل من الشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د).

في 1 يوليو 2024، تجري الشركة (ب) اندماجاً قانونياً مع الشركة (ج) تنقل بموجبه الشركة (ب) كامل أعمالها إلى الشركة (ج)، وتصدر الشركة (ج) أسهماً إضافية إلى الشركة (أ)، وينتهي وجود الشركة (ب). تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل.

في 1 سبتمبر 2024، تجري الشركة (ج) اندماجاً قانونياً مع الشركة (د) تنقل بموجبه الشركة (ج) كامل أعمالها إلى الشركة (د) (بما في ذلك الأعمال التي تلقتها من الشركة (ب))، علاوة على ذلك، تُصدر الشركة (د) أسهماً إضافية إلى الشركة (أ)، وينتهي وجود الشركة (ج). تختار الشركة (ج) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل.

سيتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا كان هناك نقل أو تصرف لاحق في الأعمال خلال سنتين.[117] في هذه الحالة، يتمّ نقل الأعمال التي نقلتها الشركة (ب) في الاندماج بتاريخ 1 يوليو 2024 من قبل الشركة (ج) بموجب عملية اندماج أخرى بتاريخ 1 سبتمبر 2024. ونظراً لأن النقل يحدث خلال سنتين، يتم تطبيق سحب التسهيلات بموجب الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

ينطبق سحب التسهيلات أيضاً إذا قام المنقول إليه بنقل أصول والتزامات معينة تنتمي إلى الأعمال التي تلقاها، في حال كان من الممكن اعتبار هذه الأصول والالتزامات جزءً مستقلاً من الأعمال.

مثال 16: نقل المنقول إليه جزءاً مستقلاً من الأعمال

الشركة (أ) والشركة (ب) شركتان مؤسستان ومقيمتان في الدولة، وتستخدم كلتاهما السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية.

117 الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

تتمثل أعمال الشركة (أ) في بيع الملابس والحقائب والأحذية. ويمكن اعتبار كل قطاع أعمال كجزء مستقل من أعمال الشركة (أ).

الشركة (ب) هي شركة مستقلة (طرف ثالث) تبيع أيضاً الأحذية والحقائب ذات العلامة التجارية.

في 1 يوليو 2024، تنقل الشركة (أ) أعمالها المتمثلة في بيع الحقائب والأحذية إلى الشركة (ب) مقابل أسهم الشركة (ب). تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل.

في 1 ديسمبر 2024، تتصرف الشركة (ب) في أعمال بيع الحقائب إلى طرف ثالث، ويتضمن ذلك أعمال بيع الحقائب التي تلقتها من الشركة (أ).

سيتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا كان هناك نقل أو تصرف لاحق لجزء مستقل من الأعمال المستلمة خلال سنتين.[118] في هذه الحالة، تضمنت الأجزاء المستقلة من الأعمال التي تمّ نقلها إلى الشركة (ب) في 1 يوليو 2024 بيع أعمال الحقائب. في 1 ديسمبر 2024، نقلت الشركة (ب) هذه الأعمال إلى طرف ثالث. لذا ينشأ عن ذلك سحباً كاملاً للتسهيلات، على الرغم من احتفاظ الشركة (ب) بأحد الأجزاء المستقلة من الأعمال التي تلقتها.

6.2.1 الحالات التي لا يتمّ فيها سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

من الشائع أن يقوم المنقول إليه بإجراء تغييرات تشغيلية على الأعمال بعد معاملة إعادة هيكلة الأعمال. على سبيل المثال، يمكن للمنقول إليه إجراء تغييرات تشغيلية من خلال دمج الوظائف وتجنب ازدواجية العمل بين الأعمال الحالية للمنقول إليه والأعمال التي حصل عليها حديثاً. قد يؤدي دمج الوظائف إلى التصرف في بعض الأصول. على سبيل المثال، قد يكون الناقل قد أجرى عملية شراء من موردي الأعمال داخلياً. بعد ذلك، يقوم المنقول إليه بنقل مهمة الشراء إلى طرف ثالث أو كيان في المجموعة لمواءمتها مع ممارسات أعماله. ومن الأمثلة الأخرى استخدام المنقول إليه برنامجاً للمحاسبة وإصدار الفواتير مختلفاً عن البرنامج الذي يستخدمه الناقل، وهو ما قد يترتب عليه قيام المنقول إليه بإلغاء ترخيص البرنامج الذي يستخدمه الناقل.

إذا لم يتم نقل أي عقود أو وظائف أو أصول أو التزامات خلال سنتين من معاملة إعادة الهيكلة التي طُبقت عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال كجزء من إعادة هيكلة أخرى، فمن غير المُرجح وجود نقل لجزء مستقل من الأعمال.

يجوز للمنقول إليه نقل أصول أو التزامات مُعينة تخُص الأعمال التي تلقاها لمواءمتها مع استراتيجية أعماله. فعلى سبيل المثال، قد يبرم المنقول إليه عقود بيع وإعادة تأجير لبعض الأصول المستحوذ عليها، أو يقوم بالبيع للجهات المدينة بموجب ترتيبات التمويل بضمان المستحقات أو يبيع المعدات (التي تمّ الحصول عليها كجزء من إعادة هيكلة الأعمال) إذا كان لديه بالفعل معدات مماثلة تؤدي ذات الوظيفة. لن تؤدي عمليات النقل هذه إلى سحب التسهيلات إلا إذا كانت الأصول أو الالتزامات التي يتمّ نقلها لاحقاً مؤهلة كجزء مستقل من الأعمال وكان النقل اللاحق قد تمّ خلال سنتين من إعادة التنظيم التي طبقت عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[119]

118 الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

119 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

6.3 الآثار المترتبة على سحب التسهيلات

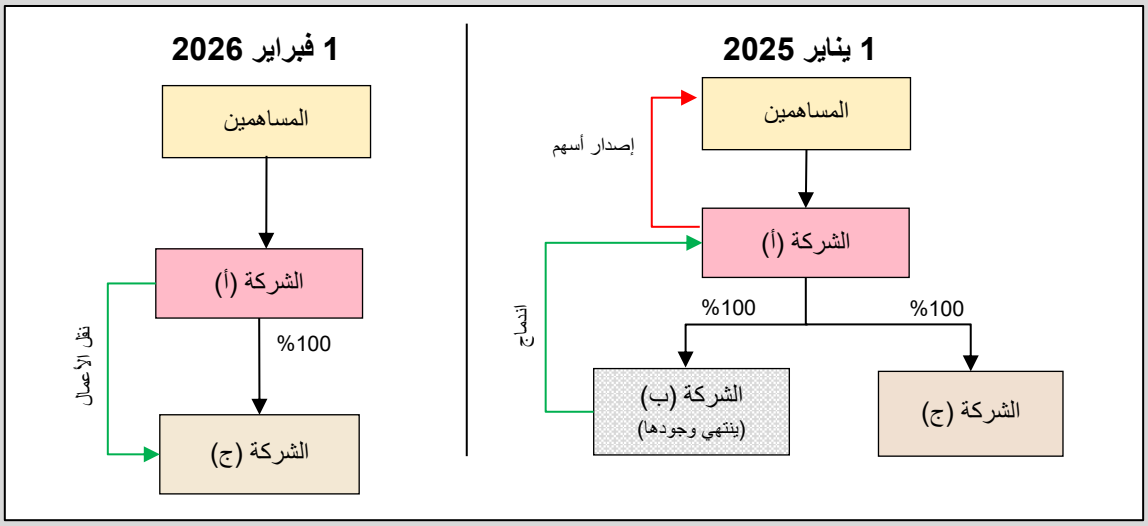
6.3.1 آثار سحب التسهيل على الوعاء الضريبي للناقل

إذا انطبقت أي حالة من حالتي سحب التسهيلات المنصوص عليهما في البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، سيُعامل نقل الأعمال أو أي جزء مستقل منها بأنه قد تمّ بالقيمة السوقية في تاريخ النقل.[120] يجب تضمين أي مكسب أو خسارة ناشئة عن النقل في الدخل الخاضع للضريبة للناقل في الفترة الضريبية التي تمّ خلالها سحب التسهيلات.[121]

سيكون المكسب أو الخسارة التي تنشأ عن نقل الأعمال أو جزء مستقل منها مساوياً للقيمة السوقية للأصول والالتزامات المنقولة كجزء من نقل هذه الأعمال في تاريخ النقل، مخصوماً منها القيمة الدفترية الصافية لتلك الأصول أو الالتزامات في تاريخ النقل. وعند احتساب المكسب أو الخسارة الناشئة عن النقل، يجب مراعاة القيمة السوقية للأصول والالتزامات في تاريخ إعادة هيكلة الأعمال، حتى لو كانت هذه القيمة السوقية مختلفة في تاريخ سحب التسهيلات. بالإضافة إلى ذلك، ستكون القيمة الدفترية الصافية للأصول أو الالتزامات في تاريخ النقل الأصلي هي المبلغ المحدد وفق الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات (راجع القسم 5.1.1).

وبشكل عامّ، بالنسبة لسحب التسهيلات، يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عن النقل اللاحق ضمن الدخل الخاضع للضريبة للناقل. مع ذلك، إذا لم يعد الناقل خاضعاً للضريبة قبل الفترة الضريبية التي حدث خلالها سحب التسهيلات أو إذا كان الناقل شخصاً طبيعياً، فبدلاً من ذلك يجب إدراج المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الخاضع للضريبة للمنقول إليه في تلك الفترة الضريبية.[122]

مثال 17: النقل الاحق للأعمال داخل مجموعة مؤهلة



الشركة (أ) والشركة (ب) والشركة (ج) شركات مؤسسة ومقيمة في الدولة، وتستخدم هذه الشركات السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية. تمتلك الشركة (أ) نسبة 100% من أسهم كل من الشركة (ب) والشركة (ج).

120 البند (7) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

121 البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

122 البندان (2) و(3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

في 1 يناير 2025، تندمج الشركة (ب) في الشركة (أ)، ما يعني أنها تنقل أعمالها إلى الشركة (أ)، وتصدر الشركة (أ) أسهماً إضافية إلى مساهميها الحاليين. تختار الشركة (ب) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل. بلغت التكلفة الأساسية المُجمعة للأصول والالتزامات المنقولة في ذلك التاريخ 10,000,000 درهم، وبلغت القيمة السوقية المُجمعة للأصول والالتزامات في ذلك التاريخ 20,000,000 درهم.

في 1 فبراير 2026، تنقل الشركة (أ) أعمالها إلى الشركة (ج) بتكلفة أساسية مُجمعة تبلغ 20,000,000 درهم. تختار الشركة (أ) تطبيق البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على النقل. بلغت القيمة السوقية المُجمعة للأصول والالتزامات المنقولة في ذلك التاريخ 25,000,000 درهم.

التاريخ	الوصف	القيمة الدفترية الصافية للأصول والالتزامات (بالدرهم)	القيمة السوقية للأصول والالتزامات (بالدرهم)
1 يناير 2025	نقل الأعمال عند اندماج الشركة (ب) في الشركة (أ)	10,000,000 درهم	20,000,000 درهم
1 فبراير 2026	نقل الأعمال من الشركة (أ) إلى الشركة (ج)	20,000,000 درهم	25,000,000 درهم

يتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال عند وجود نقل أو تصرف لاحق لجزء مستقل من الأعمال المستلمة خلال سنتين من تاريخ النقل الأصلي.[123]

تنقل الشركة (أ) لاحقاً الأعمال التي حصلت عليها من الشركة (ب) إلى الشركة (ج) خلال سنتين، ويترتب على ذلك سحب التسهيلات. وكما هو موضح أعلاه، يمكن أن ينشأ عن أي نقل لجزء مستقل من الأعمال سحبٌ للتسهيلات، وحقيقة نقلها إلى عضو في المجموعة المؤهلة لا يمنع سحب التسهيلات. نتيجة لذلك، ستُعامل الأعمال على أنها منقولة بالقيمة السوقية في تاريخ المعاملة التي انطبقت عليها تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال. ينتج عن الفرق بين القيمة السوقية (20,000,000 درهم) والقيمة على أساس التكلفة (القيمة الدفترية) (10,000,000 درهم) في 1 يناير 2025 مكسب يبلغ 10,000,000 درهم والذي يجب تضمينه في الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) (أي المنقول إليه نظراً لانتهاء وجود الناقل (الشركة (ب)).[124] علاوة على ذلك، ستقوم الشركة (أ) بتضمين مبلغ 10,000,000 درهم في الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2026، أي السنة التي يحدث فيها سحب التسهيلات.[125]

6.3.2 آثار سحب التسهيلات على الوعاء الضريبي للمنقول إليه

في حال تطبيق سحب التسهيلات، سيعكس المنقول إليه أي استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر في قيمة الأصول أو الالتزامات التي عدّلها المنقول إليه سابقاً.[126] بالإضافة إلى ذلك، سيتوقف المنقول إليه بعد حدوث سحب التسهيلات عن إجراء التعديلات المطلوبة على الدخل المحاسبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بموجب المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة

123 الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
124 البندان (2) و(3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
125 الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
126 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

2023 فيما يتعلق بتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[127] مع ذلك، إذا تمّ تسجيل النقل في القوائم المالية بقيمة تختلف عن القيمة السوقية، سيتعيّن على المنقول إليه إجراء تعديلات بموجب المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.[128]

مثال 18: عكس خصم الاستهلاك والإطفاء (أي إضافتهم) بعد سحب التسهيلات

الشركة (أ) والشركة (ب) شركتان مؤسستان ومقيمتان في الدولة، وتستخدم الشركتان السنة الميلادية كسنة مالية وفترة ضريبية.

في 1 يناير 2025، تنقل الشركة (أ) أعمالها إلى الشركة (ب) مقابل أسهم في الشركة (ب). تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على النقل. بلغت القيمة الدفترية الصافية المُجمعة للأصول والالتزامات المنقولة في ذلك التاريخ في القوائم المالية للشركة (أ) مبلغ 10,000,000 درهم، وبلغت القيمة السوقية المُجمعة للأصول والالتزامات المنقولة في ذلك التاريخ مبلغ 25,000,000 درهم.

تُسجل الشركة (ب) في قوائمها المالية نقل الأعمال بالقيمة السوقية، وتسجل الاستهلاك والإطفاء المتعلق بتلك الأعمال على النحو الآتي:

السنة المالية	2025	2026
الاستهلاك والإطفاء بالملايين (في القوائم المالية)	(0.5)	(0.5)

(يرجى ملاحظة أن 500,000 هو رقم توضيحي)

بعد الاستهلاك والإطفاء في عامي 2025 و2026، سُجلت الأصول الصافية للأعمال بمبلغ 24,000,000 درهم وهو أعلى من القيمة الدفترية الصافية في وقت النقل والتي تبلغ 10,000,000 درهم.

في كل من عامي 2025 و2026، يتعلق الاستهلاك والإطفاء المسجل البالغ 500,000 درهم بالمكسب الذي لم يخضع للضريبة نتيجة تطبيق البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات. لذلك، تعيد الشركة (ب) إضافة مبلغ 500,000 درهم عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة لسنة 2025.[129]

في 1 يوليو 2026، تبيع الشركة (أ) أسهمها في الشركة (ب) إلى طرف ثالث.

سيتمّ سحب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال إذا تمّ نقل الأسهم في المنقول إليه كلياً أو جزئياً خلال سنتين إلى شخص ليس عضواً في مجموعة مؤهلة ينتمي إليها الخاضعون للضريبة المعنيون.[130] في هذه الحالة، لا تكون الشركة (أ) والشركة (ب) والطرف الثالث أعضاء في مجموعة مؤهلة. لذلك، يتمّ سحب التسهيلات بسبب بيع الأسهم في الشركة (ب).

127 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
128 المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
129 البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
130 الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

نتيجة لذلك، سيُعامل النقل الأصلي على أنه يتمّ بالقيمة السوقية. ينتج عن الفرق بين القيمة السوقية (25 مليون درهم) والقيمة الدفترية الصافية (10,000,000 درهم) في 1 يناير 2025 مكسب يبلغ 15,000,000 درهم والذي يجب إدراجه ضمن الدخل الخاضع للضريبة للناقل (الشركة (أ)) لسنة 2026.[131]

كما ستقوم الشركة (ب) بإضافة مبلغ 500,000 درهم الذي كانت قد خصمته في إقرارها الضريبي لسنة 2025. ويؤدي هذا إلى خصم إضافي من الدخل الخاضع للضريبة بقيمة 500,000 درهم في إقرارها الضريبي لسنة 2026. بالإضافة إلى ذلك، لن تخصم الشركة (ب) مبلغ الاستهلاك والإطفاء ذا الصلة في سنة 2026.

131 البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

7. متطلبات الامتثال

7.1 إجراء الاختيار من قِبل الناقل

يجب على الناقل إجراء اختيار لتطبيق أحكام المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على معاملة إعادة الهيكلة التي تستوفي الشروط المحددة.

على عكس اختيار تسهيلات المجموعة المؤهلة بموجب المادة (26) من قانون ضريبة الشركات التي تنطبق على جميع عمليات النقل اللاحق التي يقوم بها الناقل، يتعين على الناقل إجراء اختيار لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال لكل معاملة إعادة هيكلة أعمال تستوفي شروط التسهيلات. لا ينطبق هذا الاختيار على أي معاملات إعادة هيكلة مستقبلية يقوم بها الناقل أو المنقول إليه.

7.2 حفظ السجلات

يجب على كل من الناقل والمنقول إليه الاحتفاظ بالسجلات المتعلقة باتفاقية نقل الأصل أو الالتزام بالقيمة المنصوص عليها في المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.[132] بالإضافة إلى ذلك، يجب عليهم الاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالمتطلبات اللازمة لإجراء أي تعديلات بموجب القرار الوزاري ذي الصلة الذي ينظم القواعد العامّة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.[133] يعد حفظ السجلات الشامل هذا ضرورياً لضمان الامتثال لإطار العمل التنظيمي.

132 المادة (9) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

133 المادة (9) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

8. علاقة تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بالأجزاء الأخرى من قانون ضريبة الشركات

8.1 تسهيلات المجموعة المؤهلة

في حال استيفاء جميع الشروط الآتية من الممكن أن تكون المعاملة مؤهلة لكل من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال وتسهيلات المجموعة المؤهلة:

- أن ينقل الناقل أعماله أو جزءاً مستقلاً منها إلى المنقول إليه.[134]
- أن يستمر وجود الناقل بعد النقل.[135]
- أن يُدفع مُقابل عملية النقل على شكل أسهم أو حصص ملكية للمنقول إليه أو شخص لديه حصة ملكية مباشرة أو غير مباشرة لا تقل عن 50% في المنقول إليه.[136]
- وأن يكون الناقل والمنقول إليه عضوين في مجموعة مؤهلة.[137]

يسري تأثير ما ورد أعلاه في الحالات التي يكون فيها الناقل الذي يختار تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال قد اختار مسبقاً تسهيلات المجموعة المؤهلة على كل أصل والتزام (محتفظ به في حساب رأس المال). وعليه، تنطبق تسهيلات المجموعة المؤهلة أيضاً على هذه الأصول والالتزامات التي يتمّ نقلها كجزء من إعادة هيكلة الأعمال. إذا تمّ اختيار تسهيلات المجموعة المؤهلة أو تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، ستخضع المعاملة لشرط تلك التسهيلات المُختارة. ويعني هذا أيضاً أنه إذا نشأ سحب لتسهيلات ما، فسيتم سحب هذه التسهيلات حتى لو تمّ استيفاء شروط تسهيلات مختلفة ولم ينشأ ما يؤدي إلى سحبها.[138] ولذلك، يتمّ النظر في أحكام سحب التسهيلات فيما يتعلق بكل اختيار محدد يقوم به الخاضع للضريبة.

في حال اختار الناقل الاستفادة من تسهيلات المجموعة المؤهلة وقام أيضاً باختيار تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال فيما يتعلق بإعادة هيكلة أعمال مُحددة، يتمّ سحب المعاملة على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة إذا نشأ سبب لسحبها من قِبل أي من التسهيلات. على سبيل المثال، إذا لم يعد الناقل أو المنقول إليه عضواً في مجموعة مؤهلة خلال سنتين من تسهيلات المجموعة المؤهلة، ستُسحب حينها معاملته على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة، حتى إذا لم يحدث سحباً لتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[139] وبالمثل، إذا قام المنقول إليه بنقل جزء مستقل من أعماله التي تلقاها خلال سنتين من تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، فسيتمّ سحب المعاملة على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة على أي أعمال منقولة أو أي جزء مستقل منها، حتى لو لم يتمّ سحب لتسهيلات المجموعة المؤهلة.[140] بمجرد سحب التسهيلات، يتوقف تطبيق المعاملة على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة، ما يعني أيضاً أنه لن تؤدي أي أحداث لاحقة إلى سحب إضافي للتسهيلات.

134 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
135 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
136 البند (2) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.
137 المادة (4) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
138 البند (5) من المادة (26) والبند (7) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
139 الفقرة (ب) من البند (4) والبند (5) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
140 الفقرة (ب) من البند (6) والبند (7) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

مثال 19: نقل الأعمال إلى عضو في مجموعة مؤهلة

تمتلك الشركة (أ) نسبة 100% من أسهم الشركة (ب). الشركة (أ) والشركة (ب) أعضاء في مجموعة مؤهلة. تمارس الشركة (أ) نوعين من الأعمال، أعمال الطباعة وأعمال القرطاسية. في الفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2025، تنقل الشركة (أ) أعمال الطباعة إلى الشركة (ب)، وفي المقابل تصدر الشركة (ب) أسهماً إضافية للشركة (أ). تختار الشركة (أ) تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال على نقل هذه الأعمال.

اختارت الشركة (أ) تطبيق تسهيلات المجموعة المؤهلة في فترتها الضريبية الأولى (أي الفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2024). لذلك يخضع نقل أصول والتزامات أعمال الطباعة إلى تسهيلات المجموعة المؤهلة أيضاً.

في مارس 2026، تبيع الشركة (أ) نسبة 30% من أسهمها في الشركة (ب) إلى طرف ثالث. وبذلك لم تعد الشركة (أ) والشركة (ب) عضوين في مجموعة مؤهلة. وعليه، يتمّ سحب تسهيلات المجموعة المؤهلة بموجب الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات. وبمجرد سحب للتسهيلات، يتوقف تطبيق المعاملة على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة، وسيُعامل النقل الأصلي على أنه قد تمّ بالقيمة السوقية لأغراض ضريبة الشركات.

8.2 أساس التحقق

يجوز للخاضع للضريبة الذي يُعد قوائمه المالية وفقاً لأساس الاستحقاق أن يختار الأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق إذا تمّ استيفاء الشروط ذات الصلة.[141] يمكن أن ينطبق الاختيار إمّا على (أ) كافة المكاسب والخسائر المحاسبية غير المُحققة،[142] أو (ب) فقط المكاسب والخسائر غير المحققة التي تنشأ فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال للخاضع للضريبة.[143] وفي حال إجراء الاختيار، سيقوم الخاضع للضريبة بإجراء تعديلات لضمان احتساب الدخل الخاضع للضريبة كما لو تمّ إعداد القوائم المالية وفقاً لأساس التحقق.[144] يتم قرار الاختيار، أو عدم الاختيار، من قبل الخاضع للضريبة خلال أول فترة ضريبية ويُعد غير قابل للرجوع، إلا في حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.[145]

لا تعتبر معاملات نقل الأصول أو الالتزامات دون الأخذ في الاعتبار أي مكاسب أو خسائر بموجب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال كتحقق للأصول أو الالتزامات.[146]

في حال تلقى المنقول إليه أصولاً أو التزامات على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة بموجب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، يُحدد الدخل الخاضع للضريبة للمنقول إليه من خلال إجراء التعديلات المنصوص عليها في القرار الوزاري رقم

141 البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
142 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
143 الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
144 البندان (3) و(4) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
145 البند (3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
146 الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

(134) لسنة 2023 (راجع القسم 5.1.2).[147] إذا اختار المنقول إليه تطبيق أساس التحقق بموجب البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات، فإن الاستهلاك أو الإطفاء أو أي تغيير آخر في القيمة المُعدلة في الفترة (الفترات) الضريبية السابقة وأي مكاسب أو خسائر لم تؤخذ بالاعتبار بسبب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال ستؤخذ في الاعتبار عند التحقق.[148]

8.3 تسهيلات الأحكام الانتقالية

لغايات ضريبة الشركات، تكون الميزانية الافتتاحية للخاضع للضريبة هي الميزانية الختامية المُعدة لأغراض إعداد التقارير المالية على أساس المعايير المحاسبية المعمول بها في اليوم الأخير من السنة المالية التي تنتهي مباشرة قبل ابتداء الفترة الضريبية الأولى.[149] علاوة على ذلك، يمكن إجراء التعديلات على الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة فيما يتعلق بالمكاسب المعترف بها على الأموال غير المنقولة والأصول غير المادية والأصول المالية والالتزامات المالية المملوكة قبل الفترة الضريبية الأولى للخاضع للضريبة.[150]

في حال تم نقل أصل أو التزام على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة نتيجة تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، فلا يُعدّ النقل تصرفاً لأغراض تسهيلات الأحكام الانتقالية، وتعتبر فترة ملكية هذا الأصل أو الالتزام مستمرة وتشمل فترة ملكية المنقول إليه. وذلك لأن تأثير البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات هو أن المنقول إليه يُنظر إليه على أنه يواصل أعمال وأنشطة أعمال الناقل، الأمر الذي يتضمن استمرار ملكية أصول والتزامات الأعمال. مع ذلك، إذا تمّ تطبيق أحكام سحب التسهيلات الواردة في البند (6) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، تعتبر الأصول أو الالتزامات أنه قد تمّ التصرف فيها في الفترة الضريبية التي نقلت فيها الأعمال. لكن، نظراً لأنه عند سحب التسهيلات تكون المكاسب أو الخسائر خاضعة للضريبة في الفترة الضريبية التي حدث فيها السحب، فتجب المطالبة بتطبيق تسهيلات الأحكام الانتقالية في الفترة الضريبية التي نشأ فيها سحب التسهيلات. وليس هناك حاجة لإعادة النظر في الفترة الضريبية السابقة التي تمّ فيها إجراء النقل الأصلي للأعمال.

بالإضافة إلى ذلك، إذا استحوذ خاضع للضريبة على أصل أو التزام كجزء من إعادة هيكلة أعمال قبل دخول ضريبة الشركات حيز التنفيذ، يُعتبر الخاضع للضريبة أنه يمتلك الأصل اعتباراً من تاريخ معاملة إعادة هيكلة الأعمال. ومع ذلك، لأغراض الاحكام الانتقالية، إذ كان هذا النقل مؤهلاً ليكون نقلاً على أساس عدم تحقق مكسب أو تكبد خسارة داخل مجموعة مؤهلة، فقد يكون تاريخ الملكية مختلفاً وفقاً للفقرة (أ) من البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.[151] وذلك لأنه لا يمكن تطبيق المادة (27) من قانون ضريبة الشركات على معاملات إعادة هيكلة الأعمال التي تمّت قبل الفترة الضريبية الأولى، ولا تقضي قواعد الأحكام الانتقالية بتمديد فترة الملكية لتشمل الملكية من قِبل خاضع للضريبة آخر بالنسبة لمعاملات إعادة هيكلة الأعمال التي تنطبق عليها أحكام المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، مع مراعاة الاستثناء المشار إليه أعلاه.

147 المواد 3 و4 و5 من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
148 البند (2) من المادة (4) والبند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.
149 البند (1) من المادة (61) من قانون ضريبة الشركات.
150 المواد 2 و3 و4 من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.
151 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

9. التحديثات والتعديلات

تاريخ التعديل	التعديلات التي تمّ إجراؤها
أبريل 2024	• النسخة الأولى