الهيئة الاتحادية للضرائب
FEDERAL TAX AUTHORITY

الدخل المُعفى: توزيعات الأرباح وإعفاء المشاركة

دليل ضريبة الشركات | CTGEXI1

أكتوبر 2023

المحتويات

1. قائمة المصطلحات 4
2. مقدّمة 8
2.1 لمحة عامّة 8
2.2 الهدف من هذا الدليل 8
2.3 منْ الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل 8
2.4 كيفية استخدام هذا الدليل 9
2.5 المراجع التشريعية 9
2.6 حالة الدليل 10
3. أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح 11
3.1 تعريف توزيعات الأرباح 11
3.1.1 لمحة عامة 11
3.1.2 توزيعات أرباح الأسهم العادية 12
3.1.3 المدفوعات التي لا تعتبر توزيعات أرباح 14
3.1.4 توزيعات الأرباح العينية 13
3.1.5 التوزيعات الأخرى 14
3.1.6 توزيعات الأرباح الضمنية التي لم تتم وفق مبدأ السعر المحايد 15
3.2 المعاملة الضريبية لأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح 15
3.2.1 دخل الاستثمار الخاص (للشخص الطبيعي فقط) 15
3.2.2 توزيعات الأرباح من شخص مقيم 16
3.2.3 توزيعات الأرباح الأجنبية 16
4. إعفاء المشاركة: لمحة عامّة 18
4.1 مقدّمة 18
4.2 تعريف حصص المشاركة 18
4.3 الدخل المُعفى والخسائر 19
4.4 التطبيق التلقائي لإعفاء المشاركة: لا يلزم معه إجراء اختيار 20
4.5 إتاحة إعفاء المشاركة للأشخاص المقيمين وغير المقيمين 20
5. إعفاء المشاركة: تعريف حصص المشاركة 21
5.1 اختبار حصص الملكية 22
5.1.1. ما هي حصص الملكية؟ 22
5.1.2 أدوات الدين الصادرة عن المشاركة 23
5.1.3 الخيارات 23
5.1.4 مالك حصص الملكية 24
5.2 اختبار الحد الأدنى للملكية 24

5.2.1 حساب نسبة الملكية 24
5.2.2 تجميع حصص الملكية للمجموعة المؤهلة 25
5.2.3 الاحتفاظ بحصص ملكية أقل من الحدّ البالغ 5% 25
5.3 اختبار فترة الاحتفاظ بحصص المشاركة..... 26
5.3.1 إبداء الرغبة في الاحتفاظ بحصص المشاركة لفترة لا تقل عن اثني عشر شهرا 27
5.3.2 الاحتفاظ بحصص ملكية مختلفة في شخص اعتباري في فترات مختلفة 28
5.3.3 نقل حصة الملكية في حالة إعادة هيكلة الأعمال 28
5.3.4 استثناءات فترة الاحتفاظ المقررة 29
5.4 اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ 30
5.4.1 جمع تكاليف الاستحواذ 30
5.4.2 حساب تكاليف الاستحواذ 31
5.5 اختبار الخضوع للضريبة..... 32
5.5.1 الخضوع لضريبة الشركات أو ضريبة مماثلة 33
5.5.2 ضريبة أجنبية بنسبة لا تقل عن 9% 34
5.6 استثناءات اختبار الخضوع للضريبة 35
5.6.1 الأشخاص المؤهلون القائمون في المنطقة الحرة والأشخاص المعفيون 36
5.6.2 الشركات القابضة 36
5.6.3 تسهيلات الأعمال الصغيرة 38
5.7 اختبار حق الحصول على الأرباح وحصيلة التصفية 39
5.8 اختبار الأصول 40
6. إعفاء المشاركة: الدخل المُعفى والخسارة المعفاة 43
6.1 أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح 43
6.1.1 توزيعات الأرباح القابلة للخصم في حالة عدم تطبيق إعفاء المشاركة..... 44
6.2 المكاسب أو الخسائر الرأسمالية..... 44
6.2.1 لمحة عامة 44
6.2.2 تكلفة التصرف 44
6.2.3 المقابل المؤجل والتغييرات الأخرى على الحصيلة 45
6.2.4 معنى التصرف 45
6.2.5 التصفية 46
6.2.6 علاقة حصص المشاركة بالتسهيلات الأخرى مثل تسهيلات النقل داخل المجموعة المؤهلة وتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال 48
6.2.7 علاقة حصص المشاركة بالمجموعة الضريبية 48
6.3 مكاسب أو خسائر ناتجة عن سعر صرف العملات المرتبطة بحصص المشاركة 48
6.3.1 ارتفاع أو انخفاض قيمة حصص المشاركة نتيجة تقلبات سعر الصرف 49
6.4 مكاسب أو خسائر انخفاض القيمة..... 50
6.4.1 خصم خسائر انخفاض القيمة القابلة تحد من إمكانية تطبيق إعفاء المشاركة 50

6.4.2 خسارة انخفاض القيمة على قروض مستحقة من مشاركة 51
6.4.3 عكس خسارة انخفاض القيمة التي تقيد إمكانية تطبيق إعفاء المشاركة 52
6.5 العلاقة بين إعفاء المشاركة وإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية 52
6.5.1 أثر الخسائر الضريبية للمنشأة الدائمة الأجنبية 53
7. النفقات المرتبطة بالدخل المُعفى 54
7.1 النفقات المرتبطة 54
7.2 النفقات المتعلقة بحصص المشاركة 55
7.2.1 النفقات المتعلقة بالاستحواذ على حصص المشاركة والتصرف فيها 55
7.2.2 النفقات المتعلقة بعمليات الاستحواذ غير المكتملة لحصص المشاركة 55
7.2.3 النفقات الأخرى المتعلقة بحصص المشاركة 55
7.3 النفقات المتعلقة بالاستثمار قصير الأجل لدى شخص اعتباري مقيم 56
7.4 نفقات الفائدة 56
8. المجموعات الضريبية 57
8.1 الدخل المتحقق من حصص المشاركة داخل مجموعة ضريبية 57
8.2 الدخل المتحقق من حصص المشاركة خارج مجموعة ضريبية 57
9. التحديثات والتعديلات 60

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.

أساس الاستحقاق المحاسبي: طريقة المحاسبة التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل عند اكتسابه والنفقات عند تكبدها.

الأساس النقدي المحاسبي: طريقة محاسبة يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل والنفقات عند استلام وسداد الدفعات النقدية.

الاستثمار الخاص: النشاط الاستثماري الذي يقوم به الشخص الطبيعي لحسابه الخاص والذي لا يُمارس أو يتطلب ممارسته الحصول على ترخيص من قبل جهة الترخيص في الدولة ولا يعد عملًا تجاريًا وفقًا لأحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (50) لسنة 2022 بشأن المعاملات التجارية.

الأسهم العادية: فئة أسهم رأس المال أو حصص الملكية المعادلة لها التي تمنح مالكها، على أساس كل سهم على حدة، حقوقًا 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 مسبقًا أو بالإشارة إلى مبلغ محدد مسبقًا.

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

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

الأعمال: أي نشاط يمارس 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.

الإقرار الضريبي: معلومات مقدمة إلى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات وفقًا للنماذج والإجراءات التي تحددها الهيئة، وتشمل أي جداول أو مرفقات تابعة لها بما في ذلك أي تعديل لها.

الإيرادات: إجمالي مبلغ الدخل المُحقق خلال فترة ضريبية.

الترخيص: الوثيقة الصادرة عن جهة الترخيص، التي يُسمح بموجبها ممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة.

تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال: 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: تسهيلات لضريبة الشركات تسمح بأن تتم معاملة الخاضعين للضريبة المؤهلين على أنهم لم يحققوا أي دخل خاضع للضريبة عن الفترة الضريبية المعنية بموجب المادة (21) من قانون ضريبة الشركات والقرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023.

توزيعات الأرباح: أي مدفوعات أو توزيعات يتم الإعلان عنها أو دفعها على الأسهم أو في العلاقة بها أو بالحقوق الأخرى التي تشارك في أرباح مُصدر هذه الأسهم أو الحقوق والتي لا تشكل عائدًا على رأس المال أو عائدًا على مطالبات الديون، سواء كانت هذه المدفوعات أو التوزيعات نقدية أو أوراقًا مالية أو ممتلكات أخرى وسواء كانت مستحقة الدفع من الأرباح أو الأرباح المحتجزة أو من أي حساب أو احتياطي قانوني أو من احتياطي رأس المال أو الإيرادات. ويشمل ذلك أي مدفوعات أو مزايا تشكل في جوهرها أو أثرها توزيعًا للأرباح يتم إجراؤه فيما يتعلق بالاستحواذ على الأسهم أو باستردادها أو بإلغائها أو بإنهاء حقوق أو حصص الملكية الأخرى أو أي معاملة أو ترتيب مع طرف مرتبط أو شخص متصل لا يتوافق مع المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

جهة الترخيص: الجهة المختصة بترخيص أو إجازة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة.

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.

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

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

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

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

الدخل المُعفى: أي دخل مُعفى من ضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

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

الدرهم: الدرهم الإماراتي.

الدولة: الإمارات العربية المتحدة.

رأس مال العضوية أو رأس مال الشراكة: رأس المال الذي يُدفع لشخص اعتباري من قبل شخص ليصبح عضواً أو شريكاً وله حقوق العضوية أو الشراكة، ويكون رأس المال المدفوع مقسمًا إلى حقوق عضوية أو شراكة.

السنة المالية: السنة الميلادية أو فترة الاثني عشر شهراً التي يقوم الخاضع للضريبة بإعداد قوائمه المالية لها.

الشخص القائم في المنطقة الحرة: الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه أو أنشاؤه في المنطقة الحرة، أو تم تسجيله بأي شكل آخر فيها، ويشمل فرع الشخص غير المقيم المسجل في المنطقة الحرة.

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

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

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

الشخص: أي شخص طبيعي أو شخص اعتباري.

الشركة الأم: شخص مقيم يمكنه تقديم طلب إلى الهيئة لتشكيل مجموعة ضريبية مع شركة تابعة واحدة أو أكثر وفقًا للبند (1) من المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.

الشركة التابعة: الشخص المقيم الذي تمتلك شركة أم فيه رأس المال أو رأس مال العضوية أو رأس مال الشراكة، بحسب الحال، وفقًا للبند (1) من المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.

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

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

العائدات: إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال سنة ميلادية معينة.

الفائدة: أي مبلغ متكبد أو مستحق مقابل استخدام المال أو الائتمان، بما في ذلك الخصومات والأقساط والأرباح المدفوعة بواسطة أداة مالية إسلامية وأي دفعات أخرى معادلة للفائدة من الناحية الاقتصادية وأي مبالغ أخرى متكبدة تتعلق بالحصول على التمويل، باستثناء دفعات أصل المبلغ.

الفترة الضريبية: الفترة التي يجب تقديم الإقرار الضريبي عنها.

القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة: القيود المقررة بموجب المادة (30) من قانون ضريبة الشركات.

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

القوائم المالية: مجموعة كاملة من القوائم كما هي محددة وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة، وتشمل دون الحصر بيان الدخل وبيان الدخل الشامل الآخر والميزانية وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدي.

القيمة السوقية: السعر الذي يمكن أن يتم الاتفاق عليه في معاملة سوقية حرة وفق مبدأ السعر المحايد بين الأشخاص الذين ليسوا أطراف مرتبطة أو أشخاص متصلة في ظروف مماثلة.

المجموعة الضريبية: شخصان أو أكثر خاضعين للضريبة يعاملان كشخص واحد خاضع للضريبة، وذلك بحسب الشروط المنصوص عليها في المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.

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

المشاركة: الشخص الاعتباري الذي يُحتفظ بحصة المشاركة فيه.

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

المنشأة الأجنبية الدائمة: المكان الذي تمارس فيه الأعمال أو أي شكل آخر من أشكال الوجود خارج الدولة للشخص المقيم، والذي يتم تحديده وفقًا للمعايير المنصوص عليها في المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

المنشأة الدائمة: المكان الذي تُمارس فيه الأعمال أو أي 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 يتم تحديدها بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

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 المتحقق من الفائدة التي يتم تحديدها وفقًا لأحكام قانون ضريبة الشركات.

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

2. مقدّمة

2.1 لمحة عامّة

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 للخاضعين للضريبة بغرض مساعدتهم في فهم الإعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الشركات والمتعلقة بأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح، مثل إعفاء المشاركة. يسمح إعفاء المشاركة بإعفاء أنواع معينة من الدخل كتوزيعات الأرباح والمكاسب الرأسمالية من الضريبة في حال احتفاظ الخاضع للضريبة بنسبة محددة من حصص الملكية لفترة طويلة في شخص اعتباري. يوضح هذا الدليل بعض الشروط والأحكام ذات الصلة بالدخل المُعفى المنصوص عليها في قانون ضريبة الشركات، ويشمل الدليل ما يأتي:

- تعريف أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح.
- إعفاء الدخل الذي يتم تحقيقه من المشاركة (والنفقات المرتبطة به).
- الأشخاص المؤهلون للاستفادة من الإعفاء.
- كيفية تطبيق "إعفاء المشاركة".
- آثار تطبيق إعفاء المشاركة المترتبة على المجموعات الضريبية.

لا يتناول هذا الدليل الائتلاف المشترك.

2.3 منْ الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل

هذا الدليل موجّه إلى الخاضعين للضريبة الذين يتلقون أرباح أسهم أو حصص من الأشخاص الاعتباريين المقيمين ودخلا أو مكاسب رأسمالية من حصص مشاركة. ويشمل الخاضعون للضريبة الأشخاص الاعتباريين والأشخاص الطبيعيين في حال كان لديهم دخل غير دخل الاستثمار الخاص[1] وتجب قراءة هذا الدليل بالتزامن مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

[1] الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

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.

ويُوصى 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 تستخدم أمثلة مبسّطة لشرح كيفية تطبيق العناصر الرئيسية لإعفاء أرباح الأسهم أو الحصص وإعفاء المشاركة. 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، و
- يتمثل الغرض منها فقط في تزويد القراء بمعلومات عامّة حول موضوع هذا الدليل، وتهدف حصريًا 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 يلي:

- مرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قانون ضريبة الشركات").
- قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023 في شأن تحديد فئات الأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي المقيم أو غير المقيم التي تخضع لضريبة الشركات المُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023").
- قرار وزاري رقم (73) لسنة 2023 في شأن تسهيلات الأعمال الصغيرة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار وزاري رقم (73) لسنة 2023").
- قرار وزاري رقم (114) لسنة 2023 في شأن المعايير والطرق المحاسبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار وزاري رقم (114) لسنة 2023").
- قرار وزاري رقم (116) لسنة 2023 في شأن إعفاء المشاركة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار وزاري رقم (116) لسنة 2023").
- قرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023 في شأن تحديد شروط تحويل المبالغ المُقدرة بعملة غير الدرهم الإماراتي لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال والمُشار إليه بعبارة ("قرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023").

2.6 حالة الدليل

لا يعتبر هذا الدليل بمثابة نص ملزم قانونًا، إنما يهدف للمساعدة في فهم الأحكام المتعلقة بنظام ضريبة الشركات في الدولة. ولا ينبغي تفسير المعلومات الواردة بهذا الدليل على أنها مشورة قانونية أو ضريبية. ولا يقصد من هذا الدليل أن يكون شاملًا، أو أن يقدم إجابة محددة لكل حالة. وقد تمّ إعداد هذا الدليل بناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المحدّدة الخاصة بكل شخص على حدة.

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

يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.

3. أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح

بموجب قانون ضريبة الشركات، تُعفى أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من شخص اعتباري والذي يكون شخصًا مقيمًا، دون أي شروط إضافية.[2] وتُعفى أيضًا أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من شخص اعتباري أجنبي بموجب إعفاء المشاركة رهنًا باستيفاء الشروط ذات الصلة.[3]

يتمثل الغرض من الإعفاء من ضريبة الشركات في تجنب أي ازدواج ضريبي محتمل فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح.

3.1 تعريف توزيعات الأرباح

3.1.1 لمحة عامة

بينما لم يُعرّف قانون ضريبة الشركات توزيعات الأرباح، نص القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023 على تعريف لمصطلح "توزيعات الأرباح". وفي حين أن القرار الوزاري صادر على وجه التحديد فيما يتعلق بإعفاء المشاركة، ستطبق الهيئة ذات التعريف على توزيعات الأرباح من الشخص الاعتباري الذي يكون شخصاً مقيماً بموجب البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

يتضمن تعريف "توزيعات الأرباح" العديد من المفاهيم المهمة كما هو مبين أدناه، وسيتم تناول كل منها على حدة:

- توزيعات أرباح الأسهم العادية: أي مدفوعات أو توزيعات يتم الإعلان عنها أو دفعها على الأسهم أو في العلاقة بها أو بالحقوق الأخرى التي تشارك في أرباح مُصدر هذه الأسهم أو الحقوق، سواء كانت مستحقة الدفع من الأرباح أو الأرباح المحتجزة أو من أي حساب أو احتياطي قانوني أو من احتياطي رأس المال أو الإيرادات (راجع القسم 3.1.2).
- توزيعات الأرباح العينية: تشمل أرباح أسهم (على شكل أسهم وليس نقد) والأسهم الموزعة على المساهمين مجانًا وأشكال أخرى من توزيعات الأرباح الفعلية أو الضمنية. وبالتالي، يمكن أن تكون توزيعات الأرباح على شكل توزيعات نقدية أو أوراقًا مالية أو ممتلكات أو أصول أخرى (راجع القسم 3.1.4).
- توزيعات أخرى: تُعامل كتوزيعات أرباح أي مدفوعات أو مزايا تشكل في جوهرها توزيعًا للأرباح تنشأ من الاستحواذ على الأسهم من قبل الجهة المُصدرة أو استرداد أو إلغاء أسهم أو إنهاء حقوق أو حصص الملكية الأخرى (راجع القسم 3.1.5)
- مدفوعات لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد: إنّ أي مدفوعات أو مزايا تنشأ لطرف مرتبط أو شخص متصل (يكون مساهمًا) كنتيجة لمعاملة أو ترتيب لا يتوافق مع مبدأ السعر المحايد سيُشكّل في جوهره توزيعًا للأرباح. وبالتالي، تكون هذه المدفوعات أو المزايا مؤهلة كتوزيعات أرباح بالقدر الذي لا يتوافق مع مبدأ السعر المحايد (راجع القسم 3.1.6).

[2] البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.
[3] البند (2) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

3.1.2 توزيعات أرباح الأسهم العادية

يشير ذلك إلى أي مدفوعات أو توزيعات يتم الإعلان عنها أو دفعها على الأسهم أو على الحقوق الأخرى للمشاركة في أرباح مُصدر هذه الأسهم.

3.1.2.1 تعريف السهم

يشير مصطلح "سهم" إلى وحدة ملكية في شركة قد تمنح مالكها عددًا من الحقوق، بما في ذلك الحق في التصويت والحق في المشاركة في توزيعات أرباح الشركة والحق في المدفوعات التي تشكل عائدًا على رأس مال الشركة. تعتمد الحقوق المحددة المرتبطة بالأسهم على المستندات التنظيمية للشركة.

يشمل المصطلح جميع أنواع الأسهم التي تصدرها أي شركة تمنح الحق في المشاركة في أرباح الشركة، على سبيل المثال الأسهم العادية والأسهم الممتازة والأسهم القابلة للاسترداد والأسهم التي لا تمنح مالكها حق التصويت والأسهم لحاملها والأسهم المسجلة وما إلى غير ذلك.

تُحدد الأدوات المعترف بها كرأس مال والحقوق المرتبطة بالأسهم عادةً من خلال الشروط التي تُصدر الأسهم بموجبها في إطار قانون الشركات في الدولة التي تأسست فيها الشركة.

لأغراض تطبيق إعفاء المشاركة، تُعامل الأسهم أو الحصص المماثلة على أنها حصص ملكية فقط إذا كانت المعايير المحاسبية التي يطبقها الشخص المالك لهذه الأسهم أو الحصص تعامل تلك الأدوات كأدوات حقوق ملكية[4] (راجع القسم 05.1.1).

3.1.2.2 الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح

يمكن أن تشمل "الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح" الأدوات (بخلاف الأسهم) التي تصدرها الكيانات والتي تمنح مالكيها الحق في المشاركة في أرباح الكيان المعني. يؤدي هذا المفهوم إلى أن توزيع أرباح الكيانات الأخرى التي تكون أشخاصًا اعتباريين ولكنها ليست شركات، تستفيد أيضًا من الإعفاءات المنصوص عليها في المادة (22) من قانون ضريبة الشركات، شريطة استيفاء جميع المتطلبات الأخرى. على سبيل المثال، حصص العضو في شراكة مؤسسة أو وحدات عهدة حيث تُعامل هذه الكيانات كشخص اعتباري منفصل وفقًا للقانون الذي تم تأسيسها بموجبه.

تشمل "الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح" أيضاً أدوات مثل حصص العضو والشريك وكذلك الأدوات المالية الإسلامية المشار إليها في القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

3.1.2.3 "في العلاقة" بالأسهم أو بالحقوق الأخرى التي تشارك في الأرباح

تشير عبارة "في العلاقة" كما هي مستخدمة في تعريف توزيعات الأرباح إلى سبب القيام بتصرف ما أو منح مزايا لشخص بصفته مساهمًا أو مالكًا للحق في الأرباح.

[4] البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

مثال 1: المبلغ المستلم بصفة أخرى بخلاف صفة المساهم

تتلقى شركة أُمٌ مبلغ فائدة على قرض ممنوح لشركة تابعة مملوكة بالكامل لتلك الشركة الأم. لا يعد هذا المبلغ توزيعات أرباح لأن الشركة الأم لم تحصل عليه كأرباح لأسهمها المحتفظ بها في الشركة التابعة، بل بصفتها مقرضًا للشركة التابعة.

3.1.2.4 الأرباح التي تُوزع منها توزيعات الأرباح

مع مراعاة القوانين واللوائح السارية التي تنظم عمل الشركات، يمكن دفع توزيعات الأرباح من أرباح السنة الحالية أو من الأرباح المحتجزة أو من أي حساب أو احتياطي قانوني أو من احتياطيات رأس المال أو الإيرادات. ولا يؤثر ذلك على معاملتها لأغراض ضريبة الشركات.

يمكن تحديد الأرباح المتاحة للتوزيع (أي الأرباح القابلة للتوزيع) من القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها. ولأغراض ضريبة الشركات، لا يهم ما إذا كانت التوزيعات تُدفع من أرباح الفترة الحالية أو من أرباح فترات سابقة.

3.1.3 المدفوعات التي لا تعتبر توزيعات أرباح

لا يعتبر العائد على مطالبات الديون من توزيعات الأرباح. وعليه، لا يمكن اعتبار الدخل من السندات أو سندات الدين القابلة للتحويل توزيعات أرباح إلى أن، وما لم، تُحوّل هذه الأدوات فعليًا إلى أسهم.

تمنح بعض مطالبات الديون – مثل السندات وسندات الدين – حقًا غير مباشر في المشاركة في أرباح المدين. وعمومًا، لا يعتبر الدخل من مطالبات الديون هذه توزيعات أرباح إذا كانت شروط الترتيب تثبت وجود ترتيب لقرض. على سبيل المثال، عندما تمنح القروض مجرد حق في الفائدة يعتمد أو يتوقف – إلى حد ما – على الأرباح التي يحققها المدين دون أن تحمل أيًا من الخصائص الأخرى للأسهم أو أي شكل آخر من أشكال حصص الملكية في شخص اعتباري.

مع ذلك، قد تُعتبر الفائدة على القرض توزيعات أرباح بالقدر الذي يشارك فيه المقرض فعليًا بالمخاطر التي تتحملها الشركة، أي عندما يعتمد السداد إلى حدٍ كبيرٍ على نجاح أو عدم نجاح أعمال الشركة، وبالتالي يُصنّف القرض كحقوق ملكية بموجب المعايير المحاسبية التي يطبقها الخاضع للضريبة. يجب تحديد ما إذا كان المقرض يشارك في المخاطر التي تتحملها الشركة وما إذا كان ذلك يعني أن الفائدة على القرض هي في جوهرها توزيعات أرباح وفقًا لكافة الحقائق والظروف ذات الصلة لكل حالة على حدة.

3.1.4 توزيعات الأرباح العينية

3.1.4.1 لمحة عامة

عادةً ما تكون توزيعات الأرباح في شكل مبلغ نقدي. إلا أنه، وبحسب التعريف، يمكن أن تتخذ أيضًا شكلًا مختلفًا، مثل الأوراق المالية أو الممتلكات الأخرى أو بعض الأصول الأخرى للكيان الذي يقوم بالتوزيع، ويُشار إليها بعبارة توزيعات الأرباح العينية.

في حال استلام توزيعات أرباح عينية، تكون قيمة توزيعات الأرباح المستلمة من قبل الخاضع للضريبة هي القيمة المسجلة في قوائمه المالية المعدة وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها، طالما تم تسجيلها بالقيمة السوقية.

3.1.4.2 إصدار الأسهم المجانية

تشير الأسهم المجانية عادةً إلى الأسهم الإضافية التي تخصصها الشركة لمساهميها الحاليين من أرباحها أو احتياطاتها دون تلقي مقابل جديد من المساهمين. ينطبق تعريف توزيعات الأرباح على الأسهم المجانية لأنها في الواقع مدفوعات من أرباح الشركة واحتياطاتها.

3.1.5 التوزيعات الأخرى

3.1.5.1 المدفوعات التي تشكل في جوهرها توزيعات أرباح

وفقًا لتعريف توزيعات الأرباح، فإن المدفوعات أو المزايا المقدمة فيما يتعلق بما يأتي، تعتبر توزيعات أرباح، وذلك إلى الحد الذي تشكل فيه توزيعًا للربح في جوهرها:

- استحواذ الشركة على أسهمها الخاصة (إعادة شراء الأسهم).
- استرداد الأسهم.
- إلغاء الأسهم (تخفيض رأس المال).
- إنهاء حقوق أو حصص الملكية الأخرى.

تجب قراءة هذا القسم إلى جانب الفقرات الخاصة بتوزيعات الأرباح العادية (راجع القسم 3.1.2). وبناءً على ذلك، لا يمكن أن يصنف كتوزيعات أرباح إلا بعض هذه المدفوعات أو المزايا فقط.

لكي تندرج المدفوعات أو المزايا ضمن تعريف توزيعات الأرباح في أي من الحالات المذكورة أعلاه يجب أن يتم دفعها من الأرباح القابلة للتوزيع (راجع القسم 3.1.2.4). وبالتالي، في حال سداد المدفوعات للمساهمين أو أصحاب الحقوق فيما يتعلق بالاستحواذ على الأسهم أو استردادها أو إلغائها أو إنهاء حصص أو حقوق الملكية الأخرى، سيكون مبلغ توزيعات الأرباح هو الفرق بين العائدات التي يتلقاها المساهم والقيمة المدفوعة للأسهم، وذلك بقدر الأرباح المتراكمة القابلة للتوزيع (أو الأرباح المحتجزة). قد يكون مبلغ الفارق (إن وجد) مكسبًا رأسماليًا معفىً في حال استيفاء شروط إعفاء المشاركة.

مثال 2: التوزيع عند إلغاء الأسهم

الشركة (ز) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) مملوكة بالكامل من قبل الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة).

ألغت الشركة (ز) 50 سهمًا من أصل 100 سهم صادرة للشركة (أ) من خلال دفع 450 درهم لمساهمها المتمثل في الشركة (أ) ويمثل هذا المبلغ القيمة السوقية لهذه الأسهم، ويُدفع التوزيع عند إلغاء الأسهم من رأس المال المساهم به والأرباح المحتجزة للشركة (ز).

وفيما يلي ميزانية الشركة (ز) قبل إلغاء الأسهم:

حقوق الملكية والالتزامات	المبلغ (درهم)	الأصول	المبلغ (درهم)
رأس المال (100 سهم بقيمة 5 دراهم لكل سهم)	500	نقدية	700
الأرباح القابلة للتوزيع	200		

الإجمالي	**700**	**الإجمالي**	**700**

ميزانية الشركة (ز) بعد إلغاء الأسهم:

حقوق الملكية والالتزامات	المبلغ (درهم)	الأصول	المبلغ (درهم)
رأس المال (50 سهم بقيمة 5 دراهم لكل سهم)	250	نقدية	250
الإجمالي	**250**	**الإجمالي**	**250**

تكون المعاملة الضريبية لمبلغ 450 درهم الذي تحصل عليه الشركة (أ) كالآتي:

- يمثل مبلغ 250 درهم رأس المال المدفوع سابقاً ولا يخضع للضريبة.
- يمثل مبلغ 200 درهم توزيعات أرباح لأنه ناشئ من الأرباح القابلة للتوزيع. تُعفى توزيعات الأرباح هذه من الضريبة رهنًا باستيفاء شروط إعفاء المشاركة.

3.1.6 توزيعات الأرباح الضمنية التي لم تتم وفق مبدأ السعر المحايد

توزيعات الأرباح الضمنية هي مدفوعات أو مزايا يتلقاها المساهم كتخصيص للدخل بالرغم من عدم إجراء توزيع رسمي. ويمكن أن ينشأ ذلك، على سبيل المثال، نتيجة لمعاملة تتلقى بموجبها الشركة الأم مقابلًا يجاوز السعر المحايد للسلع أو الخدمات التي تقدمها إلى شركتها التابعة. وفقاً للتعريف، فإن أي مدفوعات أو مزايا تتعلق بأي معاملة أو ترتيب مع طرف مرتبط أو شخص متصل (يكون مساهمًا) ولم تتم وفق مبدأ السعر المحايد تشكل في جوهرها توزيعًا للأرباح. وعليه، تُعامل هذه المدفوعات أو المزايا على أنها توزيعات أرباح لأغراض ضريبة الشركات بالقدر الذي لا تتوافق فيه مع مبدأ السعر المحايد.

3.2 المعاملة الضريبية لأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح

3.2.1 دخل الاستثمار الخاص (للشخص الطبيعي فقط)

لأغراض ضريبة الشركات تُستثنى أنشطة الاستثمار الخاص من تعريف الأعمال أو نشاط الأعمال بالنسبة للشخص الطبيعي، سواء كان مقيمًا أو غير مقيم.[5] وبالتالي، لا يعتبر دخل الاستثمار الخاص المتحقق لشخص طبيعي من توزيعات الأرباح دخلًا خاضعًا للضريبة لأغراض ضريبة الشركات.

مثال 3: الشخص الطبيعي كمساهم

السيد (أ) والسيدة (ب) هما مساهمان في الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة). اشترى السيد (أ) أسهمه كاستثمار خاص بينما اشترت السيدة (ب) أسهمها كجزء من نشاط أعمالها. تقوم الشركة (أ) بتوزيع أرباحها لكلا المساهمين.

[5] الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

يعد الدخل المتحقق من توزيعات الأرباح الذي يحصل عليه السيد (أ) دخل استثمار خاص غير خاضع لضريبة الشركات. يخضع الدخل المتحقق من توزيعات الأرباح التي تحصل عليها ها السيدة (ب) لضريبة الشركات، إلا أنها مُعفاة، على وجه التحديد، باعتبارها أرباح أسهم أو حصص محصلة من شخص اعتباري مقيم.[6]

3.2.2 توزيعات الأرباح من شخص مقيم

تعد توزيعات الأرباح المحصلة من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً دخلًا معفىً لأغراض ضريبة الشركات دون أي شروط إضافية.[7]

3.2.3 توزيعات الأرباح الأجنبية

توزيعات الأرباح الأجنبية هي توزيعات أرباح يتمّ استلامها من شخص اعتباري أجنبي الذي هو شخص غير مقيم. وتُمثل توزيعات الأرباح الأجنبية دخلًا معفى لأغراض ضريبة الشركات في حال استيفاء شروط إعفاء المشاركة (راجع القسم 5).[8]

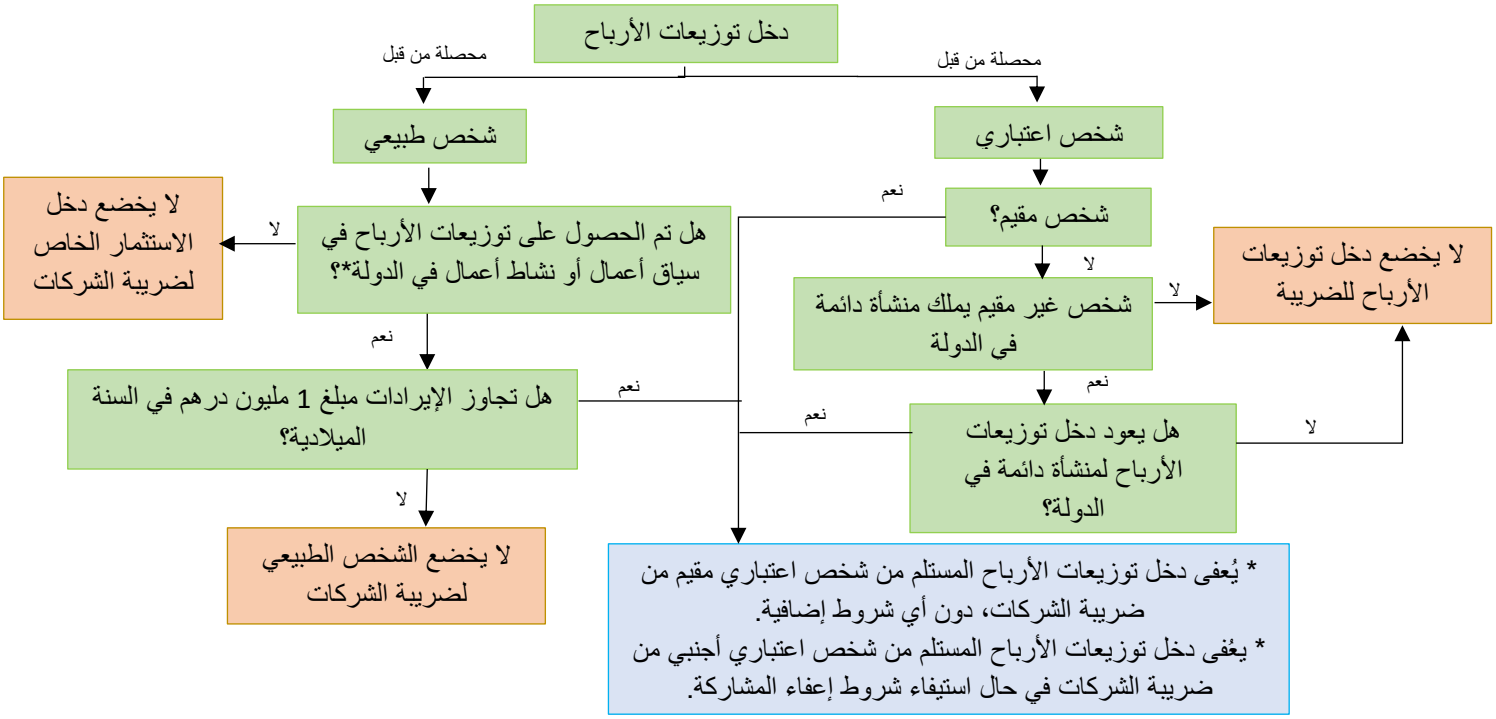
في حال عدم استيفاء الشروط، ستدرج توزيعات الأرباح الأجنبية ضمن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الاعتباري الذي يكون شخصاً مقيماً.[9] وما لم تكن توزيعات الأرباح الأجنبية تمثل دخل استثمار خاص للشخص المقيم الذي يكون شخصًا طبيعيًا، فسيتم تضمينها بالمثل في الدخل الخاضع للضريبة بقدر تعلقها بأعمال أو نشاط أعمال.[10]

وفي حالة الشخص الاعتباري الذي يكون شخصاً غير مقيم، يخضع دخل توزيعات الأرباح الأجنبية لضريبة الشركات إذا كان يعود إلى منشأته الدائمة في الدولة،[11] إلا أنه سيكون دخلًا معفيًا إذا تم استيفاء شروط إعفاء المشاركة.[12]

---

[6] البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.
[7] البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.
[8] البند (2) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.
[9] البند (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.
[10] البند (2) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.
[11] الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.
[12] البندان (2) و(3) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.

رسم توضيحي 1: لمحة عامة عن المعاملة الضريبية لدخل توزيعات الأرباح بموجب قانون ضريبة الشركات



**** يُعتبر الشخص الطبيعي الذي يمارس أعمالاً في الدولة شخصًا مقيمًا بموجب قانون ضريبة الشركات***

4. إعفاء المشاركة: لمحة عامّة

4.1 مقدّمة

تُعفى أنواع معينة من الدخل الذي يتلقاه الخاضع للضريبة من حصص المشاركة في شخص اعتباري من ضريبة الشركات.[13] يختلف ذلك عن الإعفاء التلقائي لتوزيعات الأرباح من أشخاص اعتباريين الذين يكونون أشخاصًا مقيمين في أنه يشمل– مع مراعاة الشروط – إعفاء توزيعات الأرباح الأجنبية والمكاسب أو الخسائر الرأسمالية ومكاسب أو خسائر صرف العملات الأجنبية، ومكاسب أو خسائر انخفاض القيمة. وكما هو الحال بالنسبة لتوزيعات الأرباح في القسم 3، يهدف إعفاء المشاركة إلى تجنب الازدواج الضريبي.

ومثالًا توضيحيًا لذلك: تحقق الشركة (أ) ربحًا يبلغ 1,000 دولار أمريكي في دولة إقامتها (الدولة أ) وتدفع عنه ضريبة في الدولة (أ). توزع الشركة (أ) 100 دولار أمريكي من هذه الأرباح الخاضعة للضريبة على مساهمها الوحيد كتوزيعات أرباح. في هذه الحالة، سيؤدي فرض ضريبة على دخل توزيعات الأرباح البالغ 100 دولار أمريكي الذي حصل عليه المساهم إلى ازدواج ضريبي (أي أن الأرباح البالغة 100 دولار أمريكي تخضع للضريبة على مستوى الشركة (أ) وعلى مستوى مساهمها)، وهو ما يهدف نظام إعفاء المشاركة إلى تجنبه.

تُنظّم قواعد إعفاء المشاركة بشكل عام على النحو الآتي:[14]

- تعريف وشروط حصص المشاركة.[15]
- توضيح أنواع الدخل والخسائر من حصص المشاركة المعفاة من ضريبة الشركات.[16]
- توضيح الآثار المترتبة على عدم استيفاء شروط إعفاء المشاركة.[17]

4.2 تعريف حصص المشاركة

يُقصد بحصص المشاركة بمعناها الواسع امتلاك نسبة محددة من حصص الملكية في شخص اعتباري ("المشاركة") لفترة طويلة، مما قد يعني قدر معين من السيطرة أو التأثير على المشاركة. وتماشيًا مع هذا المبدأ، يجب استيفاء جميع الشروط الآتية لتعتبر حصة الملكية من حصص المشاركة:

- أن تمثل حصص المشاركة حصة ملكية بنسبة 5٪ أو أكثر في المشاركة ("اختبار الحد الأدنى للملكية").[18]
- وبدلًا عن ذلك، أن يتم استيفاء اختبار الملكية إذا كانت تكلفة الاستحواذ على حصة الملكية تجاوز حدًا معينًا أو مساوية له والذي هو (4,000,000 درهم) ("اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ").[19]

---

[13] البندان (2) و(3) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.
[14] المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[15] البنود (2) و(3) و(4) و(6) و(7) و(11) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[16] البندان (5) و (8) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[17] البندان (9) و(10) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[18] البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[19] البند (11) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات والبند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

- أن يتم الاحتفاظ بحصص المشاركة أو إبداء الرغبة في الاحتفاظ بها لفترة متواصلة لا تقل عن 12 شهرًا ("اختبار فترة الاحتفاظ").[20]
- أن تخضع المشاركة لضريبة الشركات أو ما يماثلها من ضريبة شركات بإقليم أجنبي بنسبة 9٪ أو أكثر ("اختبار الخضوع للضريبة").[21] يُعامل الأشخاص المؤهلون القائمون في المنطقة الحرة والأشخاص المعفيون والشركات القابضة (وفقًا لشروط معينة) على أنهم قد استوفوا اختبار الخضوع للضريبة.[22]
- أن تؤهل الحصة المملوكة في المشاركة مالكها الحصول على نسبة لا تقل عن 5٪ من الأرباح وحصيلة التصفية ("اختبار استحقاق الأرباح وحصيلة التصفية").[23]
- ألّا تشكل الأصول المباشرة وغير المباشرة للمشاركة أكثر من 50٪ من حصص الملكية التي لم تكن لتؤهل لإعفاء المشاركة إذا تم تملكها بشكل مباشر ("اختبار الأصول").[24]

راجع القسم 5 لمزيدٍ من التفاصيل حول هذه الشروط.

4.3 الدخل المُعفى والخسائر

رهنًا باستيفاء الشروط اللازمة، من الممكن أن يؤدي إعفاء المشاركة إلى إعفاء من ضريبة الشركات للآتي:[25]

- أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المُحصلة من مشاركة أجنبية تكون شخصًا غير مقيم.[26]
- فيما يتعلق بحصص المشاركة، سواء المحصلة من شخص مقيم أو شخص اعتباري أجنبي الذي هو شخص غير مقيم:
  - المكاسب أو الخسائر الناشئة عن نقل حصص المشاركة أو بيعها أو التصرف فيها (أو أي جزء منها).[27]
  - المكاسب أو الخسائر الناتجة عن سعر صرف العملات الأجنبية.[28]
  - مكاسب أو خسائر انخفاض القيمة.[29]

يُطبّق إعفاء المشاركة المعاملة ذاتها على كلٍ من المكاسب والخسائر. وبالتالي، لا يُسمح بخصم ضريبة الشركات للخسائر الرأسمالية أو خسائر صرف العملات الأجنبية أو خسائر انخفاض القيمة في حال استيفاء شروط حصص المشاركة. لمزيدٍ من التفاصيل حول الدخل المُعفى والخسائر بموجب إعفاء المشاركة راجع القسم 6.

بصفة عامة ومن حيث المبدأ، لا يُعفى من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة أي دخل آخر لا يرتبط مباشرة بملكية حصص المشاركة، مثل الدخل من الخدمات المقدمة إلى المشاركة أو دخل فائدة مكتسب بموجب قرض ممنوح للمشاركة.

---

[20] الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[21] الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[22] البندان (3) و(4) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[23] الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[24] الفقرة (د) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[25] البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[26] الفقرة (ا) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[27] الفقرة (ب) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[28] الفقرة (ج) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[29] الفقرة (د) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

تعد النفقات المتكبدة فيما يتعلق بالدخل المُعفى، في الحالات التي ينطبق عليها إعفاء المشاركة، غير قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات،[30] وذلك باستثناء نفقات الفائدة.[31] راجع القسم 7 فيما يتعلق بعدم قابلية بعض النفقات للخصم.

4.4 التطبيق التلقائي لإعفاء المشاركة: لا يلزم معه إجراء اختيار

يُطبَّق إعفاء المشاركة دون أن يتعين على الخاضع للضريبة إجراء اختيار أو تقديم طلب إلى الهيئة. وبناءً على ذلك، في حال استيفاء الشروط ذات الصلة، سيتم تطبيق إعفاء المشاركة بشكل تلقائي فيما يتعلق بكافة أنواع الدخل ذي الصلة المحصل من حصص المشاركة. يجب استيفاء جميع شروط إعفاء المشاركة في وقت الحصول على الدخل من حصص المشاركة. يرتبط توقيت الحصول على الدخل عادةً بالقوائم المالية المعدة من قبل الخاضع للضريبة بموجب المعايير المحاسبية المعمول بها باستثناء حالات تطبيق الأساس النقدي المحاسبي.

4.5 إتاحة إعفاء المشاركة للأشخاص المقيمين وغير المقيمين

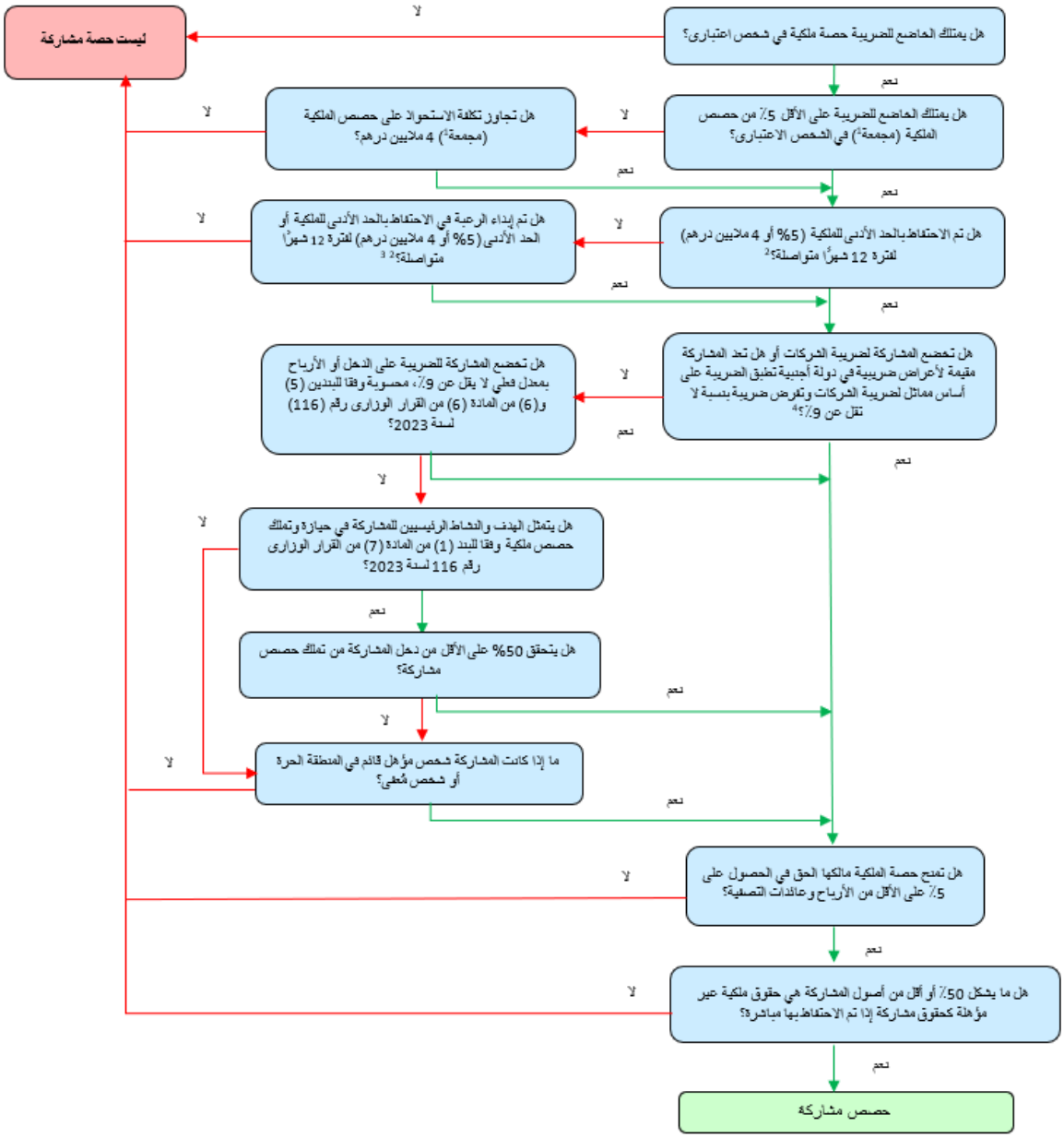
يمكن لأي شخص خاضع للضريبة – مقيم أو غير مقيم – الاستفادة من إعفاء المشاركة فيما يتعلق بالدخل ذي الصلة في حال استيفاء الشروط. وبالتالي، يُعفى الدخل من حصة مشاركة عائدة إلى منشأة دائمة لشخص غير مقيم في الدولة في حال استيفاء شروط إعفاء المشاركة.

[30] المادة (22) والفقرة (ب) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.
[31] المادة (29) من قانون ضريبة الشركات.

5. إعفاء المشاركة: تعريف حصص المشاركة

يجب أن يكون الدخل متعلقًا بحصص المشاركة حتى يستفيد الخاضع للضريبة من إعفاء المشاركة. يوضح الرسم البياني أدناه حالات اعتبار الدخل حصص مشاركة، ويتبع ذلك الترتيب الوارد في المادة (23) من قانون ضريبة الشركات. وقد لا يكون من الضروري من الناحية العملية النظر في الشروط بالترتيب للوصول إلى نتيجة.

رسم توضيحي 2: لمحة عامة عن شروط اعتبار الدخل كحصص مشاركة



[1] تجميع حصص الملكية وفقًا للمادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023. راجع القسم 5.2.1

[2] تنص المادة (4) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023 على تخفيف شرط فترة الاحتفاظ في حال الاستحواذ على حصة الملكية وفقًا للبند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات (تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال). راجع القسم 5.3.3

[3] لا ينطبق شرط إبداء الرغبة في الاحتفاظ بحصص الملكية في حالة المكاسب الرأسمالية. يجب الاحتفاظ الفعلي بحصص الملكية لفترة 12 شهرا، أو لفترة سنتين في حال الاستحواذ على حصص الملكية من خلال السيناريوهات المشمولة في البند (9) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات. راجع القسم 5.3.4

[4] كما هو محدد في البنود (2) و(3) و(4) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023. راجع القسم 5.5.15.5.2.

5.1 اختبار حصص الملكية

يتمثل الشرط الأول للتأهل لإعفاء المشاركة في امتلاك الخاضع للضريبة "حصص ملكية" في أسهم أو رأس مال شخص اعتباري. تناول القسم 3.1.2.1 تعريف مصطلح "الأسهم". علاوة على ذلك، تشمل الطرق الأخرى لتقسيم رأس المال التي من شأنها أن تشكل حصص ملكية كلًا من حصص العضو والأوراق المالية أو الحقوق الأخرى التي تمنح مالكها الحق في الحصول على أرباح وحصيلة تصفية الكيان. من الأمثلة على ذلك الحصص في شراكات مؤسسة أو وحدات معينة صادرة عن صندوق استثمار.

5.1.1. ما هي حصص الملكية؟

يمكن فهم حصص الملكية على أنها أي حقوق ملكية أو حصص مماثلة (مثل حصص الشراكة) التي تمنح حقوقًا في الأرباح وحصيلة التصفية الخاصة بالمشاركة.

يمكن أن يُعامل الاحتفاظ بملكية أسهم أو حصص كحصة ملكية لأغراض المادة (23) من قانون ضريبة الشركات فقط إذا كانت مصنفة كحقوق ملكية وفقًا للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة الذي يحتفظ بحصة الملكية.[32] وهذا من شأنه أن يميز بين حصة الملكية وغيرها من الحقوق في أرباح وحصيلة تصفية الكيان، مثل اتفاقيات تقاسم الأرباح مع الموظفين الذين لا يحملون أي حقوق ملكية للكيان أو حقوق الدائنين التي تجبر الخاضع للضريبة على بيع أصول معينة من أجل الوفاء بالتزامات الكيان الذي يتخلف عن السداد.

لا يجب أن تؤخذ في الاعتبار الفئات المختلفة للأسهم أو رأس المال المُصدر إذا كانت الأسهم أو رأس المال الذي يحتفظ به الخاضع للضريبة يمنح ذات الحقوق في كل من أرباح وعائدات تصفية المشاركة. يمكن أن تشمل حصة الملكية، على سبيل المثال لا الحصر، تملك أحد أو أكثر من الآتي:[33]

نوع الأداة	الوصف
الأسهم العادية	فئة أسهم رأس المال أو حصص الملكية المعادلة لها التي تمنح مالكها، على أساس كل سهم على حدة، حقوقا 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 مسبقًا أو بالإشارة إلى مبلغ محدد مسبقًا.

[32] البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[33] البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

حصص العضو والشريك	حقوق الملكية التي يملكها 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.
أداة مالية إسلامية أو مجموعة الترتيبات التي تشكل جزءاً من ذات الأداة المالية الإسلامية	الأداة المالية الإسلامية المتوافقة مع مبادئ الشريعة الإسلامية.

القائمة المذكورة أعلاه لأدوات الملكية هي لأغراض التوضيح فقط، فقد تؤهل أيضًا أنواع أخرى من حقوق المشاركة في الأرباح وحصيلة التصفية الخاصة بالمشاركة والتي يتم التعامل معها كحصة في حقوق الملكية بموجب معايير المحاسبة المعمول بها. على سبيل المثال، يشير تعريف الأسهم العادية إلى أسهم رأس المال التي تمنح مالكها حقوقًا متساوية في التصويت والأرباح وحصيلة التصفية. كما يمكن أن تؤهل أيضًا كحصص ملكية الأسهم التي لا تمنح حقوق التصويت، ولكنها تمنح حقوقًا في الأرباح وحصيلة التصفية.

ومن الممكن أن تمنح حصص الملكية حقوقاً في الأرباح وحصيلة التصفية بنسب مختلفة. على سبيل المثال، قد تمنح حصة الملكية حقًا بنسبة 20% من أرباح الكيان، في حين تمنح نسبة 10% فقط من حصيلة التصفية. يجب النظر إلى تلك النسب كل على حدة عند تحديد نتيجة "اختبار حق الحصول على الأرباح وحصيلة التصفية" (راجع القسم 5.7).

5.1.2 أدوات الدين الصادرة عن المشاركة

تختلف أدوات الدين عن أدوات حقوق الملكية من حيث طبيعة الالتزام والمخاطر. في حين أن حقوق الملكية تمنح الحق في المطالبات المتبقية المتعلقة بأصول الكيان، فإن أداة الدين عادةً تفرض التزامًا بدفع مبلغ أصل الدين و/أو الفائدة وفقًا لاتفاق محدد مسبقًا. عادةً، يحظى الدائنون (المقرضون) بأولوية السداد قبل حاملي الأسهم، حيث أنهم يتحملون مخاطر أقل من تلك التي يتحملها حاملي الأسهم، على الرغم من أنه قد لا يكون لهم حق الرجوع على أصول الكيان. ومن ثم، فلا يمكن اعتبار أدوات الدين عادة كحصة ملكية لأغراض إعفاء المشاركة.

مع ذلك، يتم التعامل مع أدوات الدين (بما في ذلك تلك التي يمكن تحويلها إلى حقوق ملكية) على أنها حصة ملكية إذا تم تصنيفها كحصة في حقوق الملكية بموجب المعايير المحاسبية التي يطبقها الخاضع للضريبة.[34] وبالتالي، فإن الأدوات المالية المركبة أو الأدوات الهجينة التي لها سمات الدين وحقوق الملكية قد تكون مؤهلة كحصة ملكية اعتمادًا على تصنيفها المحاسبي بموجب المعايير المحاسبية التي يطبقها الخاضع للضريبة.

5.1.3 الخيارات

الخيار هو حق شراء (خيار الشراء) أو حق بيع (خيار البيع) شيء ما بسعر ثابت في تاريخ لاحق. وبناء على ذلك، فإن حق الخيار لا يعني أن صاحب الخيار لديه بالفعل أو في الواقع حصة ملكية في الكيان. ولذلك، لا يعتبر حق الخيار بمثابة امتلاك حصة ملكية.

[34] المادة (5) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

5.1.4 مالك حصص الملكية

يُعفى الدخل المحدد من المشاركة فقط إذا تم استلامه من قبل خاضع للضريبة بصفته "مالك" لحصة ملكية أو حصص ملكية في المشاركة. لا يُعفى الدخل الناتج عن المشاركة بأي صفة أخرى، مثل صفة المقرض أو مقدم الخدمة، من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة.[35]

ويعامل الشخص الخاضع للضريبة أن لديه حصص الملكية عندما يتم التحكم بتلك الحصص من قبله وعندما يكون له الحق في المنافع الاقتصادية التي تدرها ملكية تلك الحصص حسب المعايير المحاسبية التي يطبقها الخاضع للضريبة.[36]

يجب أن يكون الشخص الذي يحصل على الدخل هو المالك الاقتصادي لحصة الملكية. يُعد الشخص هو المالك الاقتصادي عندما يكون لديه (أو يحق له الحصول على) جميع منافع وأعباء الملكية أو معظمها، بما في ذلك الحقوق في الأرباح أو حصيلة التصفية أو التصويت فيما يتعلق بالمشاركة، ولم يتم التنازل عن هذه الحقوق أو نقلها بموجب أي ترتيب آخر.

وبالتالي، إذا احتفظ شخص ما بحصة الملكية بصفته وكيلًا أو ممثلًا أو مؤتمنا أو أمين تفليسة، بحيث يكون مجرد وسيط لشخص آخر يحق له في الواقع الحصول على منافع الملكية وتحمل أعبائها، فلا يعتبر هذا الشخص هو المالك الاقتصادي لحصة الملكية. وبالتالي، لن يحق له الحصول على إعفاء المشاركة فيما يتعلق بالدخل الناتج من المشاركة.

وحتى إذا كان الشخص يحتفظ بحصة الملكية بشكل قانوني باسمه (أي المالك القانوني)، فمن المحتمل ألا يكون مؤهلاً كمالك اقتصادي إذا كان حقه في استخدام منافع حصة الملكية والتمتع بها مقيدًا بالتزام تعاقدي أو قانوني يلزمه بتحويل المنفعة التي حصل عليها إلى شخص آخر. عادةً ما ينشأ هذا الالتزام من الاتفاقيات القانونية ذات الصلة، ولكن قد ينشأ أيضًا بناءً على الحقائق والظروف التي توضح، في جوهرها، أنه لا يحق للمالك القانوني استخدام فوائد حصة الملكية والتمتع بها دون قيد.

5.2 اختبار الحد الأدنى للملكية

يجب أن تمثل حصص المشاركة ملكية بنسبة 5% أو أكثر في أسهم أو رأس مال شخص اعتباري.[37] لا تكون حصة الملكية التي تقل عن 5% في شخص اعتباري مؤهلة للحصول على إعفاء المشاركة ما لم يتم استيفاء اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ (راجع القسم 05.4).

5.2.1 حساب نسبة الملكية

يجب حساب نسبة الملكية على النحو الآتي:

نسبة الملكية (ن م) = س / ص * 100، حيث:

[35] المادة (11) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[36] البند (3) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[37] البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

س = رأس المال المدفوع لحصص الملكية التي يحتفظ بها الخاضع للضريبة في المشاركة. ويمكن تجميع الأنواع المختلفة من حصص الملكية التي يحتفظ بها الخاضع للضريبة في ذات الشخص الاعتباري لأغراض تطبيق اختبار الحد الأدنى البالغ 5%.[38]

ص = إجمالي رأس المال المدفوع للمشاركة أو إجمالي مساهمات حقوق الملكية للمشاركة، حسب الاقتضاء.[39]

مثال 4: احتساب نسبة الملكية

تمتلك الشركة (أ)، رأس مال مدفوع يبلغ 10,000 درهم: 1,000 درهم مقابل الأسهم العادية و9,000 درهم مقابل الأسهم الممتازة. تمتلك الشركة (ب) نسبة 20% من الأسهم العادية في الشركة (أ)، ولا تمتلك أي أسهم ممتازة.

- رأس المال المدفوع لحصص الملكية التي تحتفظ بها الشركة (ب) هو (س): 20% من 1,000 درهم سهم عادي = 200 درهم.
- إجمالي رأس المال المدفوع للمشاركة هو (ص): 10,000 درهم (من الأسهم العادية والممتازة معاً).

نسبة ملكية الشركة (ب): $\frac{200}{10,000} \times 100 = 2\%$

وبناءً على ذلك، تبلغ حصة ملكية الشركة (ب) 2% فقط من إجمالي رأس المال المدفوع في الشركة (أ)، أي الأسهم العادية والممتازة معا. في هذه الحالة، لا تستوفي الشركة (ب) حد حصص الملكية المطلوب البالغ 5% اللازم لإعفاء المشاركة.

5.2.2 تجميع حصص الملكية للمجموعة المؤهلة

يتم تجميع حصص الملكية في ذات الشخص الاعتباري المملوكة لأعضاء المجموعة المؤهلة مع حصص الملكية الخاصة بالخاضع للضريبة.[40]

5.2.3 الاحتفاظ بحصص ملكية أقل من الحدّ البالغ 5%

نظرًا لأن إعفاء المشاركة يتم تلقائيًا وينطبق دون الحاجة إلى إجراء اختيار أو تقديم طلب، فيجب أن تكون كافة الشروط مستوفاة في الوقت الذي يتم فيه تحصيل الدخل من حصة المشاركة (راجع القسم 4.4).

لذلك، إذا كان الخاضع للضريبة لا يحتفظ في وقت الحصول على الدخل بحصة ملكية بنسبة 5٪ على الأقل، يكون الشرط غير مستوفى، وبالتالي لا يتم إعفاء الدخل بموجب إعفاء المشاركة، ما لم يتم استيفاء اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ (راجع القسم 05.4).

عادةً ما يرتبط توقيت الحصول على الدخل بالقوائم المالية التي يعدها الخاضع للضريبة بموجب المعايير المحاسبية المعمول بها (باستثناء حالات تطبيق الأساس النقدي للمحاسبة).

---

[38] الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[39] البند (5) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[40] الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

مثال 5: بيع حصص المشاركة على دفعات

الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) فترتها الضريبية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر. استحوذت الشركة (أ) على أسهم في الشركة (ز) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) وتقوم بإجراء المعاملات الآتية فيما يتعلق بالاستثمار:

التاريخ	المعاملة
1 نوفمبر 2022	الاستحواذ على 20% من أسهم الشركة (ز) تقل قيمتها عن 4,000,000 درهم
1 مارس 2024	بيع 17% من أسهم الشركة (ز) بحصيلة تزيد عن التكلفة الأصلية
1 يونيو 2024	الحصول على توزيعات أرباح من الشركة (ز)
1 أغسطس 2024	الاستحواذ على 2% إضافية من أسهم الشركة (ز)
1 أغسطس 2025	الاستحواذ على 2% إضافية من أسهم الشركة (ز)
31 ديسمبر 2025	الحصول على توزيعات أرباح من الشركة (ز)

بافتراض أنه تم استيفاء جميع الشروط الأخرى ذات الصلة، فإن المعاملة الضريبية لعناصر الدخل المختلفة هي كما يأتي:

- المكسب الرأسمالي من بيع الأسهم في 1 مارس 2024: في وقت البيع، كانت الشركة (أ) تمتلك أكثر من 5٪ من حصص الملكية لأكثر من 12 شهرًا، وبالتالي يُعفى الربح المتحقق من عملية البيع. (وفي حال نتج عن البيع خسارة، سيتم استبعاد الخسارة من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ)).
- توزيعات الأرباح المُحققة في 1 يونيو 2024: في وقت تحقق دخل توزيعات الأرباح، كانت الشركة (أ) تمتلك 3% فقط من أسهم الشركة (ز) بتكلفة استحواذ تقل عن 4 ملايين درهم. وهذا أقل من نسبة الملكية المطلوبة البالغة 5% والحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ، وبالتالي فإن توزيعات الأرباح ليست معفاة.
- توزيعات الأرباح المحصلة في 31 ديسمبر 2025: في وقت الحصول على توزيعات الأرباح، كانت الشركة (أ) تمتلك 7% من أسهم الشركة (ز)، لذلك تستوفي شرط حد الملكية. علاوة على ذلك، تم الاحتفاظ بحصة قدرها 5% لأكثر من 12 شهرًا (أدت نسبة 2% الإضافية التي تم الحصول عليها في 1 أغسطس 2024 إلى ارتفاع نسبة الملكية لتصل إلى 5%) – وتكون نسبة 2% التي تم الحصول عليها في 1 أغسطس 2025 مشمولة لأغراض هذا الاختبار إذا كان هناك قصد الاحتفاظ بها لمدة 12 شهراً على الأقل). وبالتالي، تستوفي أيضًا اختبار فترة الاحتفاظ البالغة 12 شهرًا. ولذلك، تُعفى توزيعات الأرباح المُحققة في 31 ديسمبر 2025.

5.3 اختبار فترة الاحتفاظ بحصص المشاركة

يجب الاحتفاظ بحصص المشاركة - أو ابداء الرغبة في الاحتفاظ بها – لفترة متواصلة لا تقل عن 12 شهرًا.[41] تم تحديد فترة الاحتفاظ لتكون 12 شهرًا لمنع قيام الخاضع للضريبة الذي يمتلك نسبة أقل من 5% من حصص المشاركة من زيادة

[41] الفقرة (ا) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

ملكيته قبل الحصول على الدخل من حصص المشاركة بوقت قصير، وذلك لغرض رئيسي يتمثل في التمتع بمزايا إعفاء المشاركة. ومن ثم، فإن فترة الاحتفاظ البالغة 12 شهرًا تضمن إتاحة ميزة إعفاء المشاركة للممتلكات طويلة الأجل للخاضع للضريبة.

5.3.1 إبداء الرغبة في الاحتفاظ بحصص المشاركة لفترة لا تقل عن اثني عشر شهرا

يتم اختبار ما إذا كان الخاضع للضريبة يمتلك حصة مشاركة لفترة 12 شهرًا في التاريخ الذي يتم فيه تحصيل الدخل من حصص المشاركة.

ومع ذلك، ليس هناك شرط للاحتفاظ بحصص المشاركة طوال الفترة الضريبية بأكملها، ولا يشترط استيفاء الحد الأدنى لفترة الاحتفاظ في وقت الحصول على الدخل (مع مراعاة الاستثناءات المذكورة في القسم 5.3.4). ويمكن أيضًا الاستفادة من إعفاء المشاركة فيما يتعلق بالدخل الذي تم الحصول عليه قبل اكتمال الحد الأدنى لفترة الاحتفاظ بحصص المشاركة، طالما أن الخاضع للضريبة أبدى الرغبة في الاحتفاظ بحصة المشاركة لفترة 12 شهرًا على الأقل، مما يفيد أنها ليست مجرد استثمار قصير الأجل.

بناءً على الحقائق والظروف ذات الصلة، يمكن أن يتم التوصل إلى إذا ما كانت الرغبة في الاحتفاظ بحصص المشاركة لفترة 12 شهرًا على الأقل، على سبيل المثال، كما يأتي:

- إذا كان الخاضع للضريبة يزاول أعمال شراء وبيع الأوراق المالية (كمتداول/ كمستثمر).
- المعاملة المحاسبية لحصة المشاركة في دفاتر الخاضع للضريبة (على سبيل المثال، الاستثمار في الأصول الثابتة وليس في المخزون).
- القصد عند الاستحواذ على حصة المشاركة – هل تم الاستحواذ عليها بقصد تحقيق ربح من التصرف فيها أم الاحتفاظ بها كاستثمار طويل الأجل؟

إذا استفاد الخاضع للضريبة من إعفاء المشاركة على أساس القصد في استيفاء شرط فترة الاحتفاظ البالغة 12 شهرًا، لكنه لم يحقق ذلك الشرط لاحقًا، فيجب إدراج الدخل الذي لم يؤخذ في الاعتبار مسبقًا في احتساب الدخل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية التي تم فيها الإخلال بالشرط.[42]

مثال 6: الإخلال لاحقًا بشرط فترة الاحتفاظ البالغة 12 شهرًا

تقوم الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) بشراء 10% من أسهم الشركة (ز) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) في أكتوبر 2024 بقصد الاحتفاظ بها كاستثمار طويل الأجل. تحصل الشركة (أ) على أرباح من الشركة (ز) في نوفمبر 2024. الفترة الضريبية للشركة (أ) هي السنة الميلادية.

في الفترة الضريبية لسنة 2024 تعامل الشركة (أ) دخل توزيعات الأرباح على أنه مُعفى على أساس أنها تقصد الاحتفاظ بالأسهم لفترة 12 شهرًا. ولكن في مارس 2025، نظرًا لضرورة تجارية، قامت الشركة (أ) ببيع 8٪ من أسهم الشركة الأجنبية. في هذه الحالة، سيتم إدراج دخل توزيعات الأرباح الذي تمت معاملته على أنه معفى في سنة 2024، عند

[42] البند (10) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

احتساب الدخل الخاضع للضريبة للشركة في الفترة الضريبية لسنة 2025، بغض النظر عن سبب عدم قدرة الشركة على الوفاء بقصدها في الاحتفاظ بالأسهم لفترة 12 شهرًا.

5.3.2 الاحتفاظ بحصص ملكية مختلفة في شخص اعتباري في فترات مختلفة

يمكن للخاضع للضريبة أن يحتفظ بحصص ملكية (التي يمكن أن تكون حصص من ذات الفئة أو من فئات مختلفة) في شخص اعتباري واحد يتم شراؤها في تواريخ مختلفة، بحيث يتم الاحتفاظ ببعض حصص الملكية لفترة 12 شهرًا بينما لا يتم الاحتفاظ بالبعض الآخر لهذه الفترة. وفي هذه الحالة، عند تصرف الخاضع للضريبة في جزء من حصص ملكيته، فإنه يتوجب النظر فيما إذا تم استيفاء شرط فترة الاحتفاظ.

تُجمع أنواع حصص الملكية المختلفة التي يملكها الخاضع للضريبة في ذات الشخص الاعتباري عند اختبار استيفاء شروط إعفاء المشاركة.[43] بمجرد استيفاء شروط إعفاء المشاركة، فإن حصص الملكية تشكل مشاركة واحدة. وبناء على ذلك، عندما يتم التصرف في جزء من حصص المشاركة، يجب اختبار استيفاء شرط فترة الاحتفاظ فيما يتعلق بالمشاركة ككل وليس كل حصة ملكية على حدة.

مثال 7: التصرف في جزء من حصص الملكية

تقوم الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) بشراء وبيع أسهم الشركة (ز) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) على النحو الآتي:

المعاملة	نسبة الملكية	فترة الاحتفاظ
شراء أسهم عادية للشركة (ز)	6%	5 سنوات
شراء أسهم ممتازة للشركة (ز)	3%	3 أشهر
بيع أسهم ممتازة للشركة (ز)	2%	لا ينطبق

في هذه الحالة، على الرغم من أنه تم الاحتفاظ بالأسهم الممتازة المباعة لمدة 3 أشهر فقط، يتم استيفاء اختبار فترة الاحتفاظ بناءً على حصص الملكية الإجمالية للشركة (أ) في الشركة (ز)، والتي تزيد عن 12 شهرًا.

5.3.3 نقل حصة الملكية في حالة إعادة هيكلة الأعمال

في حال قام الخاضع للضريبة بمبادلة حصة ملكيته في شخص اعتباري مقابل حصة ملكية في شخص اعتباري آخر، بحيث لا يؤدي هذا النقل إلى دخل خاضع للضريبة، نتيجة الاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال،[44] يتم التعامل مع ملكية الحصتين على أنها ملكية واحدة مستمرة (وليس فترتي ملكية منفصلتين) بشرط أن تكون كلتاهما مؤهلتين كحصص مشاركة.[45] وهذا يعني أن فترة الملكية يمكن أن "لا تؤثر" على تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

[43] الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[44] المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
[45] المادة (4) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

5.3.4 استثناءات فترة الاحتفاظ المقررة

بشكل عام، من الممكن تطبيق إعفاء المشاركة على الدخل المحصل من حصة المشاركة قبل اكتمال فترة الاحتفاظ البالغة 12 شهرًا، طالما أن القصد هو الاحتفاظ بالحصص لفترة لا تقل عن 12 شهرًا. ومع ذلك، هناك استثناءان حيث لا يكون القصد كافٍ، ولا ينطبق إعفاء المشاركة في هاتين الحالتين إلا بعد استيفاء متطلبات فترة الاحتفاظ فعليًا.

بالنسبة للاستثناء الأول فهو يتعلق بالمكاسب أو الخسائر الرأسمالية (راجع القسم 06.2). لكي يتم تطبيق الإعفاء، يجب أن تكون حصة المشاركة محتفظ بها طوال الفترة المطلوبة المقرّرة البالغة 12 شهرًا. وبالتالي، في حالة عدم الاحتفاظ بحصة المشاركة لفترة 12 شهرًا على الأقل، لن يتم إعفاء المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن البيع أو النقل أو التصرف في الأصول.[46]

بالنسبة للاستثناء الثاني، لا يطبق إعفاء المشاركة لمدة سنتين في حال تم الحصول على المشاركة في الحالات الآتية:[47]

- مقابل نقل حصة ملكية ليست من حصص المشاركة، أي أن الأصل المحتفظ به سابقًا لم يكن مؤهلاً للحصول على إعفاء المشاركة؛
- في حالة النقل المعفى داخل مجموعة مؤهلة؛[48]
- في حالة النقل المعفى بموجب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.[49]

في الحالات المذكورة أعلاه، يجب الاحتفاظ بحصة المشاركة لفترة لا تقل عن سنتين (أي 24 شهرًا) قبل أن يتم تطبيق إعفاء المشاركة.

مثال 8: المشاركة التي تم الحصول عليها مقابل نقل حصة ملكية ليست من حصص المشاركة

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 10% من أسهم الشركة (و) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). لا تمنح هذه الأسهم الحق في حصيلة تصفية الشركة (و)، وبالتالي لا تستوفي أحد الشروط اللازمة للتأهل كحصة مشاركة.

تمتلك الشركة (ك) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 6% من الأسهم العادية في الشركة (ز) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). تستوفي أسهم الشركة (ز) الشروط لتكون حصة مشاركة.

تقوم الشركة (أ) بنقل الأسهم المملوكة في الشركة (و) إلى الشركة (ك) مقابل أسهم الشركة (ز). في هذه الحالة، حتى إذا كانت الشركة (أ) تقصد الاحتفاظ بأسهم الشركة (ز) لأكثر من 12 شهرًا، فلن يكون إعفاء المشاركة متاحًا فيما يتعلق بالدخل المُحقق من أسهم الشركة (ز) لمدة عامين من تاريخ الاستحواذ على أسهم الشركة (ز)، وذلك لأنه تم الحصول على أسهم الشركة (ز) مقابل حصة ملكية (أي أسهم في الشركة (و)) والتي لا تعتبر حصة مشاركة.

---

[46] الفقرة (ب) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[47] البند (9) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[48] المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
[49] المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

5.4 اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ

كشرط بديل لمتطلب الحصول على حصة ملكية بنسبة 5% أو أكثر (راجع القسم 5.2)، تتم معاملة الخاضع للضريبة على أنه يمتلك حصة مشاركة إذا جاوزت تكلفة الاستحواذ 4 ملايين درهم.[50]

تم تحديد الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ لأغراض التبسيط الإداري، وتسليمًا بأن الاستثمار الجوهري في شخص اعتباري يمثل في كثير من الأحيان استثمار طويل الأجل بطبيعته، مما سيوفر بشكل عام لحامله قدر معين من السيطرة أو التأثير على الكيان.

في حال لم يستوف الخاضع للضريبة الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ (أي 4 ملايين درهم) لفترة 12 شهر متواصلة على الأقل، فإن أي دخل لم يؤخذ في الاعتبار سابقًا عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس إعفاء المشاركة يتم إدراجه عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية التي تم فيها الإخلال بالشرط.[51]

5.4.1 جمع تكاليف الاستحواذ

لأغراض هذا الاختبار، يتم جمع تكلفة الاستحواذ على أنواع مختلفة من حصص الملكية التي يملكها الخاضع للضريبة في ذات الشخص الاعتباري. ويجب تحديد ما إذا كانت تكلفة الاستحواذ الإجمالية تساوي أو تجاوز الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ (البالغ حاليًا 4 ملايين درهم).[52]

مثال 9: تحديد تكلفة الاستحواذ على أساس مجمع

حصل خاضع للضريبة على حصص الملكية الآتية في الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة):

- أولاً: أسهم عادية بمبلغ مليون درهم.
- ثانياً: أسهم ممتازة بمبلغ 2 مليون درهم.
- ثالثاً: أسهم قابلة للاسترداد بمبلغ 2 مليون درهم.

في هذه الحالة، يتم استيفاء الحد الأدنى من اختبار تكلفة الاستحواذ عند الاستحواذ على الأسهم القابلة للاسترداد نظرًا لأن تكلفة الاستحواذ الإجمالية لجميع حصص الملكية المملوكة في الشركة (أ) تجاوز 4 ملايين درهم.

علاوة على ذلك، يتم جمع تكاليف الاستحواذ على حصص الملكية في ذات الشخص الاعتباري الذي يملكه أعضاء المجموعة المؤهلة (كما هو محدد في البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات) التي يكون الخاضع للضريبة عضوًا فيها.[53] يتم استيفاء الحد الأدنى من اختبار متطلبات تكلفة الاستحواذ إذا تجاوزت تكلفة الاستحواذ الإجمالية لحصص الملكية التي يملكها جميع أعضاء المجموعة المؤهلة معًا الحد البالغ 4 ملايين درهم. وبالتالي، فإن نقل حصص ملكية المجموعة بين أعضاء المجموعة المؤهلة ليس له تأثير على اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ.

---

[50] البند (11) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات، ويُقرأ مع البند (1) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[51] البند (11) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات والبند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[52] البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[53] البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

5.4.2 حساب تكاليف الاستحواذ

تحتسب تكلفة الاستحواذ الاجمالية كما يأتي:[54]

<table>
<tr><th>التكلفة</th><th>الملاحظات</th></tr>
<tr><td>قيمة المساهمات المقدمة أو المقابل المدفوع مقابل حصة الملكية في المشاركة.[55]</td><td rowspan="3">• يشمل المقابل المدفوع/ المسترد نقدًا أو عينًا.[56]
• يتم تحديد القيمة في وقت المعاملة، أي عند تقديم المساهمة في رأس المال. ولا يتم الأخذ في الاعتبار أي تعديلات لاحقة في القيمة يتم إجراؤها وفق المعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة الذي يحتفظ بحصة الملكية.[57] وبالتالي، فالمهم هنا هو التكلفة التاريخية الفعلية للاستحواذ على حصة الملكية (مثل النقدية المدفوعة)، وليس، على سبيل المثال، القيمة الدفترية المعدّلة أو القيمة السوقية لحصة الملكية.</td></tr>
<tr><td>يضاف إليها: قيمة أي مساهمات لاحقة تم تقديمها أو المقابل المدفوع مقابل حصة الملكية في المشاركة.[58]</td></tr>
<tr><td>يطرح منها: قيمة حقوق الملكية/ العائد على رأس المال عن طريق المشاركة (على سبيل المثال عند الاسترداد أو إعادة شراء الأسهم).[59]</td></tr>
<tr><td>يطرح منها: التكلفة العائدة إلى بيع جزء من حصة الملكية أو نقلها أو التصرف فيها بطريقة أخرى.</td><td>عند بيع حصة ملكية جزئية أو نقلها أو التصرف فيها بأي طريقة أخرى، يتعين تخفيض تكلفة الاستحواذ الإجمالية بما يتناسب مع متوسط تكلفة الاستحواذ المنسوبة إلى الجزء من حصة الملكية التي تم بيعها أو نقلها أو التخلص منها.[60]

مثال 10: تحديد تكلفة البيع الجزئي
يمتلك الخاضع للضريبة الحصص الآتية في شخص اعتباري:
<table><tr><th>نوع الحصة</th><th>التكلفة</th></tr><tr><td>أسهم ممتازة</td><td>2 مليون درهم</td></tr><tr><td>أسهم عادية
• الدفعة 1 – 10,000 سهم
• الدفعة 2 – 20,000 سهم</td><td>
مليون درهم
5 ملايين درهم</td></tr></table>يقوم الخاضع للضريبة ببيع 5,000 سهم عادي. في هذه الحالة، ستكون التكلفة هي متوسط تكلفة الاستحواذ العائدة إلى الأسهم العادية [(5,000 / 30,000) * 6 مليون] = 1 مليون درهم.</td></tr>
</table>

[54] المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[55] الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[56] الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[57] البند (3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[58] الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[59] الفقرة (ب) من البند (2) المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[60] البند (5) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

يضاف إليها: النفقات المتكبدة من قبل الخاضع للضريبة في فيما يتعلق باكتساب أو نقل حصص الملكية والتي تجب رسملتها كجزء من تكلفة الاستحواذ على حصة المشاركة.[61]	يتعين رسملة النفقات المتكبدة فيما يتعلق بالاستحواذ على أو بيع أو نقل أو التصرف في حصة مشاركة كاملة أو جزء منها لأغراض ضريبة الشركات، حتى لو لم تتم رسملة هذه النفقات في القوائم المالية.[62] للاطلاع على الأمثلة ذات الصلة، راجع القسم 7.2.1.

بالإضافة إلى ما سبق، تجب مراعاة الجوانب الآتية عند حساب تكلفة الاستحواذ:

- العملة الأجنبية: لأغراض ضريبة الشركات، يجب تقدير جميع المبالغ بالدرهم الإماراتي. وبالتالي، إذا تم تكبد تكلفة الاستحواذ بعملة أخرى، فيجب تحويلها إلى الدرهم الإماراتي.[63] وينبغي استخدام سعر الصرف المطبق في تاريخ الاستحواذ أو تكوين حصة الملكية ذات الصلة.[64]
- يمكن أن تكون تكلفة الاستحواذ صفراً بالنسبة لبعض حصص الملكية. وكما ذكرنا أعلاه فإن اختبار الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ يتطلب استخدام التكلفة الفعلية بغض النظر عن المعاملة المحاسبية. وبالتالي، إذا لم يتم تكبد أي تكلفة، على سبيل المثال، عند إصدار أسهم مجانية بدلاً من توزيعات الأرباح، لن تكون هناك تكلفة استحواذ لغرض هذا الاختبار.
- تكلفة الاستحواذ على حصة الملكية هي التكلفة التي يتحملها المالك السابق حيث حصل الخاضع للضريبة على حصة الملكية من عضو مؤهل آخر في المجموعة وتم تطبيق التسهيلات بموجب المادة (26) من قانون ضريبة الشركات على المعاملة ذات الصلة.
- في حالة تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، فإن تكلفة الاستحواذ على حصص الملكية التي يحصل عليها الخاضع للضريبة تكون هي قيمة الأعمال المنقولة بالنسبة للشخص الآخر.[65]

5.5 اختبار الخضوع للضريبة

بموجب اختبار "الخضوع للضريبة"، يجب أن تخضع المشاركة لنسبة مناسبة من الضرائب.[66] يتم استيفاء شرط هذا اختبار إذا كانت المشاركة خاضعة لما يأتي:

- ضريبة الشركات في الدولة.
- أي ضريبة أخرى مماثلة لضريبة الشركات في بلد إقامته بنسبة لا تقل عن 9%.

وكما ذكرنا سابقًا، فإن الغرض من إعفاء المشاركة هو تجنب الازدواج الضريبي حيث تكون المشاركة التي توزع أرباحًا أو التي يتم بيع أسهمها أو حصص ملكيتها الأخرى قد تم بالفعل فرض ضريبة على أرباحها. لذلك، ولمنع نقل الدخل إلى دول أجنبية للاستفادة بشكل غير مناسب من إعفاء المشاركة، فبشكل عام لن يسري نظام إعفاء المشاركة على الدخل المتحقق من الشركات التابعة المقيمة في دول أخرى لا تفرض فيها ضريبة أو تفرض فيها ضريبة بنسبة منخفضة. (راجع القسم 5.6 للاطلاع على الاستثناءات).

---

[61] الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[62] البند (4) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[63] المادة (43) من قانون ضريبة الشركات وقرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023.
[64] البند (4) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[65] البند (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.
[66] الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

5.5.1 الخضوع لضريبة الشركات أو ضريبة مماثلة

ينبغي عادةً توضيح متى تخضع المشاركة لضريبة الشركات في الدولة.

تعتبر المشاركة مستوفية لمتطلبات الخضوع للضريبة المنصوص عليها في الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات خلال فترة ضريبية معيّنة متى كانت مقيمة لأغراض الضريبة طوال تلك الفترة الضريبية في دولة أخرى أو إقليم أجنبي آخر يفرض ضريبة تستوفي المتطلبات الآتية:

- أن تطبق الضريبة على أساس مماثل لضريبة الشركات.
- أن تفرض الضريبة بنسبة لا تقل عن 9%.[67]

وحتى تستوفي المشاركة التي تكون مقيمة في دولة أجنبية متطلبات اختبار الخضوع للضريبة، يجب أن يكون لدى الدولة الأجنبية ذات الصلة نظام ضريبة شركات مماثل في طبيعته لنظام ضريبة الشركات في الدولة طوال الفترة الضريبية التي احتفظ الخاضع للضريبة بالمشاركة خلالها.

إن العوامل الواردة أدناه المتعلقة بالدولة الأخرى التي تقيم فيها المشاركة لا تؤدي إلى أن تلك الدولة الأخرى لا تفرض ضريبة مماثلة لضريبة الشركات بالدولة:[68]

- الاختلافات في التخفيضات والتسهيلات (على سبيل المثال: معاملة مختلفة لنفقات الترفيه أو نفقات الفائدة، أو إعفاء أكثر ملاءمة للمكاسب الرأسمالية وإيرادات توزيعات الأرباح، أو القدرة على ترحيل الخسائر الضريبية المتكبدة).
- تطبيق نسب ضريبية منخفضة على شرائح معينة من الدخل.
- وجود حوافز موجهة أو إعفاءات ذات طبيعة مؤقتة، مثل الإعفاءات الضريبية أو الإعفاءات من ضريبة الشركات لإنشاء موقع تصنيع أو نقل وظائف المقر الرئيسي إلى دولة أجنبية. ويجب أن تمنح الحوافز لمدة معينة، ولا يعتبر الإعفاء الضريبي الدائم ذا طبيعة مؤقتة.
- تطبيق ضرائب بديلة على الدخل أو الأرباح مثل:
  - نظام يتطلب مقارنة طريقة حساب المبالغ الضريبية المستحقة "وفق النسبة الأساسية" بطريقة حساب بديلة، حيث تكون الضريبة المستحقة هي المبلغ الأعلى. على سبيل المثال، تطبق بعض الدول حدًا أدنى بديلاً لضريبة الشركات على دخل القوائم المالية المعدلة لدافع الضريبة، إذا كانت المبالغ الضريبية المستحقة المحددة بموجب القواعد الضريبية البديلة تجاوز المبالغ الضريبية المستحقة المحددة بموجب القواعد الضريبية التي تستخدم نسبة الضريبة الأساسية.
  - نظام ضريبة شركات واسع النطاق لا يُطبق على الشركات المملوكة على المستويين المحلي والإقليمي، على سبيل المثال أن تكون الشركات معفاة من ضريبة الشركات، ولكنها تخضع للزكاة أو أي شكل آخر من أشكال الضرائب المطبقة.

يجب أن يتم تحديد الخضوع لضريبة الشركات (أو أي ضريبة أخرى ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات) بناءً على النظر في جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المتعلقة بالتشريعات الضريبية للدولة الأخرى المعنية.

---

[67] البند (1) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[68] البند (3) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

في الحالات التالية، لن يتم التعامل مع الضريبة المفروضة من قبل الدولة الأخرى التي تقيم فيها المشاركة على أنها ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات وبالتالي لن يتم استيفاء الشرط:[69]

- أن يتم فرض الضريبة فقط على أنشطة مختارة يتم تنفيذها في الدولة الأجنبية مثل الأنشطة المصرفية وأنشطة التأمين، مما يؤدي إلى عدم وقوع معظم الشركات ضمن نطاق نظام ضريبة الشركات في الدولة الأجنبية.
- أن يتم رد الضريبة المدفوعة عند توزيع الأرباح أو الدخل ذي الصلة، مما يؤدي إلى عدم فرض ضريبة على الأرباح التي حققتها الشركات في تلك الدولة الأجنبية.
- أن تستحق الضريبة فقط في حال توزيع الأرباح أو الدخل. وبالتالي، يجب أن يتم فرض ضريبة على دخل وأرباح الأعمال في الدولة الأجنبية على أنها مكتسبة/ مستحقة بغض النظر عن وقت توزيعها.

5.5.2 ضريبة أجنبية بنسبة لا تقل عن 9%

إذا كانت المشاركة مقيمة في دولة أجنبية تفرض ضريبة شركات ذات طبيعة مماثلة لتلك المطبقة في الدولة، بنسبة لا تقل عن 9% (النسبة المطبقة قانوناً)، فهذا يعني استيفاء اختبار الخضوع للضريبة. ولا يتطلب ذلك إعادة حساب وعاء الضريبة المفروضة على المشاركة الأجنبية لتطبيق مبادئ ضريبة الشركات في الدولة.

لكن إذا كانت نسبة ضريبة الشركات المطبقة قانوناً في الدولة الأجنبية أقل من 9%، فيمكن استيفاء اختبار الخضوع للضريبة إذا كان معدل الضريبة الفعلي الذي يفرض على المشاركة لا يقل عن 9% على أي من الأسس البديلة الآتية:[70]

- معدل الضريبة الفعلي: الضريبة الفعلية المدفوعة فيما يتعلق بالفترة مقسومة على الربح قبل الضريبة بموجب المعايير المحاسبية المطبقة من قبل المشاركة.

مثال 11: معدل الضريبة الفعلي (يحسب على أساس القواعد التي تطبقها المشاركة الأجنبية)

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 100% من أسهم الشركة (ب) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). تقيم الشركة (ب) في الدولة (ب) التي تفرض ضريبة شركات بنسبة 5%. من أجل الاستفادة من إعفاء المشاركة، ستحتاج الشركة (أ) إلى إثبات أن دخل المشاركة يخضع لمعدل ضريبة فعلي لا يقل عن 9٪. فيما يتعلق بالفترة الحالية، دفعت الشركة (ب) إجمالي ضريبة شركات بمبلغ 5,500 دولار أمريكي في الدولة (ب) وحققت ربحًا محاسبيًا قبل الضريبة يبلغ 50,000 دولار أمريكي. في حين أن معدل الضريبة القانوني للشركة (ب) أقل من 9%، فإن معدل الضريبة الفعلي هو 11% (أي 5,500 دولار أمريكي / 50,000 دولار أمريكي)، وبالتالي فإنها تستوفي اختبار الخضوع للضريبة.

- معدل الضريبة الفعلي النظري: هو معدل الضريبة الفعلي إذا قامت المشاركة بإعادة حساب صافي أرباحها المحاسبية على الأساس الذي يقتضيه قانون ضريبة الشركات في الدولة.[71]

---

[69] البند (4) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[70] البند (5) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[71] احتساب صافي الأرباح المحاسبية طبقاً للمعايير المحاسبية المحددة في القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

مثال 12: معدل الضريبة الفعلي النظري (يحسب على أساس قواعد الضريبة في الدولة)

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 100% من أسهم الشركة (ب) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). تقيم الشركة (ب) في الدولة (ب) التي تفرض ضريبة شركات بنسبة 5.5%. تحتاج الشركة (أ) إلى تقديم ما يثبت أن دخل الشركة (ب) يخضع لمعدل ضريبة فعلي لا يقل عن 9% وفقًا للأسس المنصوص عليها في قانون ضريبة الشركات في الدولة.

بالنسبة للفترة الضريبية الحالية، دفعت الشركة (ب) ضرائب بمبلغ إجمالي 4,000 دولار أمريكي، وكان ربحها المحاسبي قبل الضريبة يبلغ 50,000 دولار أمريكي وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة محليًا، وبالتالي فإن معدل الضريبة الفعلي يبلغ 8% (أي 4,000 دولار أمريكي من 50,000 دولار أمريكي) أقل من الحد المطلوب، أي 9%.

عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كان صافي الربح المحاسبي للشركة (ب) هو 40,000 دولار أمريكي. وبالتالي، فإن معدل الضريبة الفعلي النظري هو 10% (أي 4,000 دولار أمريكي من 40,000 دولار أمريكي)، وبالتالي يتم استيفاء اختبار الخضوع للضريبة.

- الضرائب الأخرى: في حال كانت الدولة الأجنبية التي تقيم فيها المشاركة لا تفرض ضريبة مماثلة لضريبة الشركات بالدولة، فإن إجمالي الضريبة المفروضة على الدخل أو الملكية أو صافي القيمة، أو مزيج من أي منها أو جميعها، مقسومًا على صافي الربح المحاسبي.[72]

مثال 13: المشاركة التي تخضع للضريبة على صافي القيمة

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 100% من أسهم الشركة (ب) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). تقيم الشركة (ب) في الدولة (ب). بموجب نظام ضريبة الشركات في الدولة (ب)، يتم فرض ضريبة بنسبة 2% على القيمة الصافية للشركة.

بالنسبة للفترة الضريبية الحالية، قامت الشركة (ب) بدفع ضريبة تبلغ 5,000 دولار أمريكي على صافي قيمتها وحققت ربحًا محاسبيًا قبل الضريبة يبلغ 50,000 دولار أمريكي وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة محليا. وبالتالي، فإن معدل الضريبة الفعلي هو 10% (أي 5,000 دولار أمريكي من 50,000 دولار أمريكي)، وبالتالي يتم استيفاء اختبار الخضوع للضريبة.

5.6 استثناءات اختبار الخضوع للضريبة

الاستثناءات التالية تعني أن الدخل المحقق من المشاركات التي تكون أشخاصًا مؤهلين قائمين في المنطقة الحرة وأشخاصًا معفيين وشركات قابضة وكيانات تختار تطبيق تسهيلات الأعمال الصغيرة، يتم التعامل معها على أنها مستوفية لاختبار الخضوع للضريبة، حتى لو لم تكن خاضعة للضريبة، أو كانت خاضعة للضريبة بنسبة لا تقل عن 9%.

[72] البند (6) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

5.6.1 الأشخاص المؤهلون القائمون في المنطقة الحرة والأشخاص المعفيون

تُعفى تلقائيًا الأرباح الموزعة من شخص قائم في المنطقة الحرة، كشخص اعتباري مقيم في الدولة، لذا فإن ما يأتي يعتبر ذا صلة فيما يتعلق بالأشخاص المؤهلين القائمين في المنطقة الحرة للحصول على دخل بخلاف توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى.

لأغراض اختبار الخضوع للضريبة، فإن المشاركة التي تكون شخصًا مؤهلاً قائمًا في المنطقة الحرة بموجب المادة (18) من قانون ضريبة الشركات أو تكون شخصًا مُعفى بموجب المادة (4) من قانون ضريبة الشركات، تعتبر مستوفية للاختبار.[73]

في حالة فقدان المشاركة لصفتها كشخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة أو كشخص مُعفى خلال الفترة الضريبية، فلن يكون هناك أي تأثير عملي على اختبار الخضوع للضريبة كما هو موضح في القسم 5.5، حيث ستصبح المشاركة بعد ذلك خاضعة لضريبة الشركات والذي من شأنه أن يجعلها تستوفي لاختبار الخضوع للضريبية.[74]

5.6.2 الشركات القابضة

يتم التعامل مع الشركات القابضة على أنها مستوفية لاختبار الخضوع للضريبة في حال استيفاء الشرطين الآتيين:[75]

- إذا كان الهدف والنشاط الأساسي للشركة القابضة هو امتلاك والاستحواذ على الاستثمارات التي تستوفي أيضًا شروط حصص المشاركة.[76]
- إذا كان دخل الشركة القابضة جوهرياً مؤلف من حصص المشاركة.[77]

5.6.2.1 الرغبة في الاحتفاظ بالاستثمارات

يجب أن تتوفر في الشركة القابضة الشروط التالية حتى يعتبر هدفها الأساسي هو امتلاك والاستحواذ على الأسهم أو الحصص المتكافئة:[78]

- أن يتم توجيه وإدارة الشركة القابضة في الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي المعني.[79] ينبغي تفسير هذا الشرط في ضوء مفهوم المكان الذي تتم فيه إدارة الشركة القابضة بشكلٍ فعّال، وهو المكان الذي تقوم فيه الإدارة العليا (على سبيل المثال مجلس الإدارة) باتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الرئيسية، ويتم فيه تحديد الإجراءات التي يجب أن تتخذها الشركة ككل، على أن يتم الأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة.

---

[73] البند (4) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[74] البند (5) من المادة (4) والبند (2) من المادة (18) من قانون ضريبة الشركات.
[75] البند (3) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[76] الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[77] الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[78] البند (1) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[79] الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

- أن تمتثل لمتطلبات تقديم أي مستندات أو سجلات أو معلومات إلى السلطة المختصة بموجب القوانين واللوائح التي تسري على هذه المشاركة في الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي.[80] يشمل ذلك جميع الالتزامات العامّة التي يجب الوفاء بها من خلال المشاركة في الدولة الأجنبية، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر، الالتزامات التنظيمية والمالية والضريبية.
- أن يكون لديها عدد كافٍ من الموظفين ومقرّ مناسب لحيازة وتملك الأسهم أو الحصص المتكافئة في الدولة الأخرى أو الإقليم المعني، مع مراعاة مستوى الأنشطة التي تمارسها المشاركة ومدى ممارسة تلك الأنشطة نيابة عن المشاركة أو لمصلحتها من قبل شخص آخر في تلك الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي.[81] يجب أن تتضمن متطلبات المادة هذه، على سبيل المثال، عددًا كافيًا من الموظفين بدوام كامل من ذوي المؤهلات اللازمة لأداء الأنشطة التي تمارسها الشركة القابضة، إلى جانب تكبد مبلغ كافٍ من نفقات التشغيل لتوليد الدخل الذي تحصله المشاركة.
- أن تمتنع عن القيام بأي أنشطة أخرى غير تلك التي تعتبر عرضية أو مساندة للاستحواذ وتملك الأسهم أو الحصص المتكافئة.[82] قد تشمل هذه الأنشطة وظائف الإدارة المقدمة لعمليات الشركة التابعة، مثل الإدارة المالية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات والموارد البشرية والشؤون القانونية والامتثال والاتصالات وإدارة أصحاب المصالح وما إلى غير ذلك. علاوة على أنه يمكن أيضًا اعتبار تمويل الشركات التابعة (مثل منح القروض) بمثابة نشاط مساند للأعمال الأساسية للشركة القابضة.

5.6.2.2 الدخل الذي يتألف بشكل أساسي من دخل متولد من حصص المشاركة

يجب أن يتضمن متوسط دخل الشركة القابضة ما لا يقل عن 50% من أرباح الأسهم والمكاسب الرأسمالية والإيرادات الأخرى من الاستثمارات المؤهلة كحصص مشاركة خلال الفترة الضريبية المعنية والفترة الضريبية السابقة.[83]

يتم احتساب نسبة الدخل على النحو الآتي:

نسبة الدخل = س / ص * 100، حيث:

س = مجموع الدخل التي تحققه الشركة القابضة من حصص المشاركة.

ص= مجموع الدخل للفترة الضريبية ذات الصلة أو الفترة الضريبية السابقة.

يتم احتساب نسبة الدخل للفترة الضريبية ذات الصلة وكذلك الفترة الضريبية السابقة. فإذا كان متوسط النتيجة في الفترة الضريبية المعنية والفترة الضريبية السابقة 50% على الأقل، فقد تحقق الشرط.

الفترة الضريبية ذات الصلة هي الفترة التي يمكن فيها تطبيق إعفاء المشاركة على دخل الخاضع للضريبة.

---

[80] الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[81] الفقرة (ج) من البند (1) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[82] الفقرة (د) من البند (1) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[83] البند (2) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

مثال 14: استثناء لاختبار الخضوع للضريبة – شركة قابضة

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 100% من أسهم الشركة (ف) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة وهي مقيمة في دولة أجنبية) تخضع لضريبة شركات بنسبة 7%. تمتلك الشركة (ف) 100% من أسهم الشركات (س) و(ص) و(ع). كما تمتلك الشركة (ف) أيضًا نسبة 3% في الشركة (ب) بتكلفة استحواذ تقل عن 4 ملايين درهم. تقدم الشركة (ف) بوظائف إدارية للشركات التابعة وتتخذ قرارات الاستثمار الاستراتيجية. علاوة على ذلك، تمتلك الشركة (ف) مبنى للمكاتب ولديها 15 موظفًا، بما فيهم أعضاء مجلس الإدارة. يتم اتخاذ جميع القرارات الإستراتيجية في دولة إقامة الشركة (ف). تلتزم جميع الكيانات المعنية بالقواعد المحلية.

لغرض إعفاء المشاركة، ستتم معاملة الشركة (ف) على أنها مستوفية لاختبار الخضوع للضريبة إذا كان الهدف الرئيسي هو الاحتفاظ بحصص المشاركة وكان أكثر من 50% من دخلها يأتي من حصص المشاركة. وبالتالي، يمكن القول بأن الهدف الرئيسي للشركة (ف) هو الاحتفاظ بحصص المشاركة.

نظرًا لأن الأسهم في الشركة (ب) غير مؤهلة كحصة مشاركة لأن نسبة الملكية أقل من 5% وأقل من الحد الأدنى لتكلفة الاستحواذ، فلن يدرج دخلها في حساب حصص المشاركة. ستعتبر الشركات (س) و(ص) و(ع) فقط هي حصص مشاركة، ولذلك سيؤخذ في الاعتبار الدخل المحقق من هذه الشركات فقط لأغراض تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء حد نسبة 50%.

الوصف	الفترات الضريبية		
	الفترة السابقة	الفترة الحالية	
	المبالغ بالمليون درهم		
دخل توزيعات أرباح من الشركات (س) و(ص) و(ع)	8	3	11
إيرادات الحصة المحصلة من الشركات (س) و(ص) و(ع)	3	3	6
دخل توزيعات أرباح من الشركة (ب)	2	1	3
إيرادات الحصة المحصلة من الشركة (ب)	4	4	8
إجمالي الدخل	18	20	38
مجموع الدخل من حصص المشاركة	**11**	**6**	**17**
النسبة المئوية للدخل من حصص المشاركة	**61%**	**30%**	**45%**

وبالتالي، يكون لدى الشركة (ف) دخلاً بنسبة 45% فقط من حصص المشاركة. وهذا أقل من شرط نسبة 50%. وبالتالي، لن يتم اعتباره مستوفيًا لاختبار الخضوع للضريبة في الفترة الحالية. لن ينطبق إعفاء المشاركة في حال تلقت الشركة (أ)، على سبيل المثال، أرباحًا من الشركة (ف).

5.6.3 تسهيلات الأعمال الصغيرة

5.6.3.1 قيام المشاركة باختيار الاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة

يتطلب اختبار الخضوع للضريبة أن تخضع المشاركة إلى ما يأتي:

- ضريبة الشركات.
- ضريبة أخرى ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات تُفرض في الدولة الأجنبية التي تقيم فيها المشاركة، بنسبة لا تقل عن 9%.

في حال خضوع المشاركة لضريبة الشركات في الدولة، فلن يتم احتساب معدل الضريبة الفعلي. يُستوفى اختبار الخضوع للضريبة فيما يتعلق بالمشاركة المقيمة التي تختار الاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة لأنها تظل من حيث المبدأ خاضعة لضريبة الشركات في الدولة، ومع ذلك سيتم اعتبار أنها لم تُحقق دخلاً خاضعاً للضريبة.[84] ولذلك، فإن استفادتها من تسهيلات الأعمال الصغيرة لن تمنعها من أن تظل حصة مشاركة.

5.6.3.2 قيام الخاضع للضريبة باختيار الاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة

لن يحتاج الشخص المقيم الذي يختار الاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة إلى النظر في إعفاء المشاركة فيما يتعلق بالدخل الذي حصل عليه، حيث يتم التعامل معه على أنه لم يحصل على أي دخل خاضع للضريبة. وبالتالي، يتم تجاهل أي إعفاءات، بما في ذلك إعفاء المشاركة. ليس لهذا أي آثار ضريبية حيث أن الخاضع للضريبة لن يحتاج إلى النظر في إعفاء المشاركة إلا بعد أن يجاوز دخله حدَّ تسهيلات الأعمال الصغيرة (أي إذا لم تجاوز إيراداته 3 ملايين درهم).[85]

في حال لم يختر الخاضع للضريبة تطبيق تسهيلات الأعمال الصغيرة أو لم يستوفِ شروط هذا الإعفاء، فسيتم تطبيق المبادئ العامة لضريبة الشركات، بما في ذلك إعفاء المشاركة.

5.7 اختبار حق الحصول على الأرباح وحصيلة التصفية

يتطلب قانون ضريبة الشركات بأن تؤهل الحصة المملوكة في المشاركة الحصول على نسبة لا تقل عن 5% من الأرباح المتاحة للتوزيع وحصيلة التصفية.[86]

ولهذا الغرض تعني حصة الملكية عمومًا الملكية القانونية والمستفيدة من الأسهم أو حصص الملكية الأخرى (القسم 5.1.4).

يتم تحديد الأرباح المتاحة للتوزيع من خلال التشريعات التي تنظم عمل الشركات أو التشريعات الأخرى التي تنظم إنشاء أو وجود حصص المشاركة، وقد يكون ذلك إما في الدولة أو في دولة أجنبية، وهو ما يمثل صافي الأرباح المحققة المتراكمة بناءً على المعايير المحاسبية ذات الصلة،[87] على الرغم من أن بعض الأرباح قد لا تكون متاحة للتوزيع، مثل تلك المخصصة للاحتياطي القانوني غير القابل للتوزيع.

يمكن تحديد توزيع الأرباح من خلال عوامل مختلفة مثل اتفاقيات المساهمين، أو لوائح الشركة، أو ترتيبات محددة يتم إجراؤها بين المساهمين أو الأعضاء. يمكن أن تسمح هذه العوامل بتحديد نسب مختلفة لتقاسم الأرباح من نسب المساهمة/ الملكية. وبغض النظر عن نسبة حصة الملكية، فإن النسبة المئوية الفعلية لاستحقاق الأرباح المتاحة للتوزيع وحصيلة التصفية هي التي تؤخذ في الاعتبار.

---

[84] المادة (21) من قانون ضريبة الشركات.
[85] البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023.
[86] الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[87] القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

مثال 15: اختبار حق الحصول على الأرباح وحصيلة التصفية

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 6٪ من أسهم الشركة (ف) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة وهي مقيمة في دولة أجنبية). بناءً على بند محدد في اتفاقية المساهمين، يحق للشركة (أ) الحصول على 6% من الأرباح المتاحة للتوزيع، ولكن لا يحق لها الحصول إلا على 3% فقط من حصيلة التصفية في حالة تصفية الشركة (ف).

على الرغم من أن الشركة (أ) يحق لها الحصول على ما لا يقل عن 5% من الأرباح المتاحة للتوزيع، إلا أن شرط الحصول على نسبة 5% من حصيلة التصفية غير مستوفى. وبالتالي، لا يمكن للشركة (أ) الاستفادة من إعفاء المشاركة عند الحصول على دخل من أو يتعلق بالشركة (ف).

5.8 اختبار الأصول

لا تؤهل حصة المشاركة لإعفاء المشاركة إذا كان أكثر من 50% من أصول المشاركة المباشرة وغير المباشرة تتألف من حصص ملكية أو استحقاقات لا تكون في حدّ ذاتها مؤهلة لإعفاء المشاركة إذا كانت مملوكة مباشرة من قبل الخاضع للضريبة.[88] وهذا يعني أنه لا ينطبق إعفاء المشاركة إذا كان أكثر من نصف وعاء الأصول المباشرة وغير المباشرة للمشاركة يتألف من هذه الأصول.

يهدف هذا الاختبار إلى منع إساءة الاستخدام المحتملة حيث يتم الاحتفاظ بمشاركات كبيرة غير مؤهلة من خلال كيان وسيط من أجل الاستفادة من إعفاء المشاركة فيما يتعلق بدخل الكيان الوسيط (أي الدخل الذي لا يكون في حالات أخرى مؤهلاً للحصول على إعفاء المشاركة).

يتمثل الاعتبار الأول لاختبار الأصول في تحديد ماهية الأصول المباشرة أو غير المباشرة التي ينطبق عليها تعريف حصص الملكية (راجع القسم 5.1.1) أو الاستحقاقات، أي تحديد الأصول التي يمكن أن تشكل مشاركة، مثل أصول الاستثمار في الأسهم.

وبعد ذلك، يجب اختبار تلك الأصول للتأكد من استيفائها لشروط إعفاء المشاركة. فبعد تحديد حصص أو استحقاقات الملكية المؤهلة، يجب مقارنتها بإجمالي أصول المشاركة المباشرة وغير المباشرة. ولا يتم استيفاء اختبار الأصول إذا كان أكثر من 50٪ من الأصول تُشكل حصص ملكية غير مؤهلة.

ولأغراض حساب حد نسبة 50%، يمكن تحديد هذه النسبة بناءً على أي من النهجين الآتيين:[89]

- الميزانية العمومية الموحدة للمشاركة وقيم الأصول المحاسبية الواردة فيها (القيم الدفترية) وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها للمشاركة.
- تقدير القيمة السوقية لحصص الملكية المباشرة وغير المباشرة والأصول الأخرى للمشاركة.

[88] الفقرة (د) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[89] البند (1) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

إذا لم يكن من السهل الحصول على الميزانية العمومية الموحدة أو لم تُعد لهذا الغرض، فلا يمكن اتباع النهج الأول ويمكن للخاضع للضريبة النظر في النهج الثاني فقط.

في حال اتباع النهج الثاني، أي تقييم القيمة السوقية، يجب أن لا يكون التقييم المأخوذ بالاعتبار قد تم قبل أكثر من 12 شهراً.

يعد اختبار الأصول اختبارا مستمرًا، ويجب استيفائه طوال الفترة الضريبية التي يتم فيها الحصول على الدخل أو يتعلق بها الدخل من المشاركة.[90] وهذا يعني أنه يجب استيفاء الاختبار من بداية الفترة الضريبية حتى نهاية الفترة الضريبية للخاضع للضريبة دون أي انقطاع. وفى الحالات التي يتم فيها التصرف في المشاركة، يجب استيفاء اختبار الأصول حتى تاريخ التصرف).

مثال 16: اختبار الأصول - الميزانية العمومية الموحدة

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) نسبة 10% من أسهم الشركة (ف) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). تمتلك الشركة (ف) بشكل مباشر وغير مباشر أسهمًا في العديد من الشركات التابعة. تُظهر الميزانية العمومية الموحدة لشركة (ف) القيم الآتية (القيم الدفترية):

- إجمالي الأصول: 100,000 درهم
- الاستثمارات (حصص الملكية): 60,000 درهم تتألف من:
  - حصة ملكية مؤهلة: 20,000 درهم
  - حصة ملكية غير مؤهلة: 40,000 درهم

بما أن أقل من نصف إجمالي أصول المشاركة المباشرة وغير المباشرة يتكون من حصص ملكية غير مؤهلة للحصول على إعفاء المشاركة (40% فقط، أي 40,000 درهم من 100,000 درهم)، فقد تم استيفاء اختبار الأصول الخاص بإعفاء المشاركة.

مثال 17: اختبار الأصول – عدم استيفاء الشرط خلال الفترة الضريبية

تمتلك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 10% من أسهم الشركة (ف) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة). تمتلك الشركة (ف) بشكل مباشر وغير مباشر أسهمًا في العديد من الشركات التابعة. لجميع الشركات فإن السنة المالية هي السنة الميلادية. تُظهر الميزانية العمومية الموحدة للشركة (ف) اعتبارًا من 31 أغسطس و31 أكتوبر القيم الآتية (القيم الدفترية) بالدرهم:

	31 أغسطس	31 أكتوبر
• إجمالي الأصول	100,000	100,000
• الاستثمارات (حصص الملكية) تتألف من:	70,000	50,000

[90] البند (2) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

○ حصة الملكية المؤهلة:	10,000	30,000
○ حصة الملكية غير المؤهلة:	60,000	20,000
النسبة المئوية للأصول المباشرة وغير المباشرة التي تتكون من حصص ملكية غير مؤهلة	**60%**	**20%**

قررت الشركة (ف) توزيع الأرباح اعتبارًا من 31 أكتوبر.

على الرغم من أنه تم استيفاء اختبار الأصول في وقت توزيع الأرباح (31 أكتوبر)، إلا أنه لم يتم استيفاء الاختبار للفترة الضريبية بأكملها للشركة (أ). وبذلك، يعتبر اختبار الأصول وفقاً للفقرة (د) من البند (2) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات غير مستوفي. وبالتالي، فإن الأرباح الموزعة ليست معفاة من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة. وبافتراض أن النسبة غير المؤهلة ظلت أقل من 50% حتى نهاية الفترة الضريبية التالية، فمن الممكن استيفاء اختبار الأصول في تلك الفترة التالية.

6. إعفاء المشاركة: الدخل المُعفى والخسارة المعفاة

يستبعد من الدخل الخاضع للضريبة أنواع معينة من الدخل والخسائر الناتجة عن أو تتعلق بحصص المشاركة. تتمثل أنواع الدخل هذه في أرباح الأسهم أو الحصص المحصلة من مشاركة أجنبية والمكاسب أو الخسائر الناشئة عن نقل حصص المشاركة أو بيعها أو التصرف فيها بشكل آخر، والمكاسب أو الخسائر عن سعر صرف العملات، وكذلك مكاسب أو خسائر انخفاض القيمة المرتبطة بحصص المشاركة.[91]

6.1 أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح

تنص الفقرة (أ) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات على إعفاء أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من مشاركة أجنبية. وفي هذا الصدد، يرجى ملاحظة ما يأتي:

- فيما يتعلق بنطاق عبارة "أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح" وتحديد دخل توزيعات الأرباح، راجع القسم 3.
- يُقصد بمصطلح "محصّلة" أن الإعفاء يكون متاحاً فقط عند الاستلام الفعلي. في حال استخدام طريقة أساس الاستحقاق المحاسبي، يكون الإعفاء متاحاً عند تسجيل الدخل، وليس عند استلام الدفعة النقدية. ينطبق هذا المبدأ على أنواع توزيعات الأرباح التي تمت شرحها في القسم 3.
- تتعلق الفقرة (أ) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات فقط بأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح من المشاركة الأجنبية. وتستثنى أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المحصلة من شخص اعتباري الذي يكون شخصاً مقيماً، من الدخل الخاضع للضريبة بموجب البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات دون أي شروط إضافية (راجع القسم 3.2.2).

مثال 18: توزيعات الأرباح المتتالية

تملك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 100% من أسهم الشركة (ب) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة). تملك الشركة (ب) 100% من أسهم الشركة (ج) (شركة تأسست وتقيم وتتم إدارتها خارج الدولة). تقرر كل من الشركة (ج) والشركة (ب) القيام بتوزيعات أرباح.

تعد توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة (ب) من الشركة (ج) معفاة بموجب إعفاء المشاركة، بشرط استيفاء جميع شروط إعفاء المشاركة.

تُعفى توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة (أ) من الشركة (ب) دون أي شروط إضافية لأنها تعد توزيعات أرباح من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً.

[91] البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

6.1.1 توزيعات الأرباح القابلة للخصم في حالة عدم تطبيق إعفاء المشاركة

لا يسري إعفاء المشاركة فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح إذا كان بإمكان المشاركة المطالبة بخصم أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح من الدخل الخاضع للضريبة.[92] وبالتالي، فبقدر قيام المشاركة بخفض أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح من دخلها الخاضع للضريبة، فلن تستفيد توزيعات الأرباح من إعفاء المشاركة فيما يتعلق بالدخل الذي يُحصّله الخاضع للضريبة.

يهدف هذا الشرط إلى منع حالات ازدواج عدم فرض الضريبة الذي كان لينشأ في حال كان بإمكان المشاركة أن تطالب بخصم أرباح الأسهم أو الحصص أو توزيعات الأرباح الموزعة على الخاضع للضريبة، ولكنها كانت ستُعفى على مستوى الخاضع للضريبة المستفيد من إعفاء المشاركة.

ولتفعيل هذا الشرط، يجب أن تكون المشاركة قد قامت بالفعل بالمطالبة بخصم الضريبة فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح. ولا يتأثر إعفاء المشاركة إذا كان قانون الدولة الأجنبية المعنية يسمح بأن تطالب المشاركة بهذا الخصم، ولكنها لم تطالب به.

6.2 المكاسب أو الخسائر الرأسمالية

6.2.1 لمحة عامة

وفقًا للفقرة (ب) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات، تُعفى عادةً من ضريبة الشركات المكاسب الناشئة عن نقل حصص المشاركة أو أي جزء منها أو بيعها أو التصرف فيها بعد انقضاء فترة الاحتفاظ البالغة اثني عشر شهرًا. وكذلك، لا تكون الخسائر الرأسمالية قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات. وهذا يضمن أن يُعامل تحقق حصص المشاركة عبر البيع بذات الطريقة كما لو كان تحققًا لأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات أرباح الاحتياطيات و/ أو أصول.

تكون المكاسب أو الخسائر الناشئة عن التصرف في حصص المشاركة هي المبالغ المدرجة بموجب المعايير المحاسبية التي يطبقها الخاضع للضريبة. ويكون الاحتساب عادةً على النحو الآتي:

الحصيلة	
مطروحًا منها:	تكلفة التصرف (راجع القسم 6.2.2)
مطروحًا منها:	القيمة الدفترية لحصص المشاركة في وقت التصرف
تساوي:	المكسب الرأسمالي / الخسارة الرأسمالية

6.2.2 تكلفة التصرف

تؤخذ في الاعتبار جميع التكاليف المرتبطة مباشرة بالتصرف عند حساب المكسب الرأسمالي أو الخسارة الرأسمالية (راجع القسم 7.2.1).

[92] الفقرة (أ) من البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

ونظرًا لأن تكاليف التصرف مدرجة في حساب المكاسب أو الخسائر، فإنها تكون غير قابلة للخصم لأغراض حساب الدخل الخاضع للضريبة.[93]

وتكون تكاليف التصرف المسجلة في الفترة الضريبية اللاحقة على تلك الفترة الضريبية التي تم فيها التصرف غير قابلة للخصم كذلك.

وتشكّل التكاليف المتكبدة في الفترة الضريبية التي تسبق الفترة الضريبية التي تم فيها التصرف تحديًا خاصًا، حيث يجب تحديد طريقة المعالجة المبدئية للتكاليف وفقاً للبيانات المتاحة عند إعداد الإقرار الضريبي. وإذا لم تكن تلك التكاليف في ذلك الوقت مرتبطة بوضوح بالتصرف المقصود، تكون التكاليف قابلة للخصم. ومع ذلك، إذا كانت تلك التكاليف (التي تم خصمها في فترة ضريبية سابقة) ترتبط بتصرف نهائي يحقق بموجبه الخاضع للضريبة دخلاً مُعفىً في فترة ضريبية لاحقة، ينبغي إجراء تعديل لمنع خصم مبلغ مساوي لتلك التكاليف أثناء تحديد الدخل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية التي يتم فيها التصرف.

علاوة على ذلك، فإن النفقات التي ترتبط بوضوح بتصرف لم يكتمل بعد (بمعنى عدم وجود التزام رسمي بالتصرف، على سبيل المثال لأنه لم يتم إبرام عقد البيع بعد)، لا تزال محققة فيما يتعلق بالدخل المُعفى، وبالتالي تكون التكاليف غير قابلة للخصم.

6.2.3 المقابل المؤجل والتغييرات الأخرى على الحصيلة

قد يحدث تغيير لاحق في حصيلة التصرف ويرجع ذلك لعدة أسباب، إذ قد يكون هناك تأخر في السداد من جانب المشتري فيما يتعلق بدفع قسط أو المقابل المؤجل الذي يكون مشروطًا، على سبيل المثال، ترتيب شراء مع نسبة من الأرباح المستقبلية. ومن الناحية النظرية، يوجد فرق بين التغييرات التي تؤثر على التصرف الأصلي وتلك التي تشكل تصرفًا في أصل منفصل. ومع ذلك، من الناحية العملية، تُعامل أي مكاسب أو خسائر على أنها معفاة من ضريبة الشركات إذا كان إعفاء المشاركة يتعلق بالتصرف الأصلي. وإذا تم تسجيل ذلك في القوائم المالية لفترة ضريبية أخرى تختلف عن تلك التي تم خلالها التصرف الأصلي، فلا حاجة لتعديل الدخل الخاضع للضريبة المتعلق بالفترة الضريبية الأصلية، حيث أن الالتزام الضريبي لن يتغير.

6.2.4 معنى التصرف

يُقصد بمصطلح التصرف (المُعرّف على أنه النقل أو البيع أو غيره من التصرفات) عادَّة البيع بمقابل نقدي، ولكنه يمكن أن يشمل أيضًا عمليات النقل أو أي عمليات تحقق أخرى لحصص المشاركة مشابهة لعملية بيع من منظور اقتصادي.[94] وفيما يلي أمثلة توضيحية على ذلك.

6.2.4.1 تبادل الأسهم

عند نقل حصص المشاركة مقابل الأسهم في كيان آخر من خلال عملية تقييم تختلف عن القيمة الدفترية للمشاركة في وقت التصرف (على سبيل المثال القيمة السوقية)، فقد تنشأ عادة مكاسب أو خسائر.

---

[93] الفقرة (ب) من البند (5) من المادة (23) والفقرة (ب) من (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.
[94] الفقرة (ب) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

مثال 19: البيع مقابل الأسهم

تملك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 50% من أسهم الشركة (ف) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة). وتعد حصص الملكية في الشركة (ف) بأنها حصص مشاركة. تبلغ القيمة الدفترية للأسهم 100,000 درهم، وتبلغ القيمة السوقية 500,000 درهم. وافقت الشركة (أ) على نقل الأسهم في الشركة (ف) مقابل أسهم جديدة في الشركة (س) وتعترف الشركة (س) بالأسهم في الشركة (ف) بقيمتها السوقية.

وتعد القيمة السوقية على أنها سعر البيع بالنسبة للشركة (أ)، وبالتالي، يتحقق مكسب رأسمالي بمبلغ 400,000 درهم (سعر البيع (500,000 درهم) مطروحًا منه القيمة الدفترية (100,000 درهم) ويكون معفى من ضريبة الشركات.

ونفترض لأغراض هذا المثال أن ذلك لا يُعد نقلًا مُعفى داخل المجموعة المؤهلة، وأنّه لن يتم تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

6.2.4.2 معاملة لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد

في حال نقل حصص المشاركة كليًا أو جزئيًا إلى طرف مرتبط عن طريق معاملة لا تتوافق مع مبدأ السعر المحايد، فيجب تعديل الدخل الخاضع للضريبة الخاصّ بالناقل (وفقًا لقواعد المعاملات مع الأطراف المرتبطة) لاعتبار إتمام عملية البيع بالقيمة السوقية عند تحديد المكسب أو الخسارة الرأسمالية الناشئة.[95] وبذلك يسري إعفاء المشاركة على الدخل المعدل.

6.2.4.3 تخفيض أو إعادة شراء رأس المال

قد يؤدي استرداد أو تخفيض أو إعادة شراء رأس المال المكتتب به، على سبيل المثال إعادة هيكلة رأس مال الشركة، إلى تحقيق مكاسب تتعلق بالمشاركة (راجع القسم 3.1.5.1).

6.2.4.4 توزيع المشاركة كتوزيعات أرباح عينية

قد يؤدي توزيع حصص المشاركة كتوزيعات أرباح عينية إلى تحقيق مكاسب للكيان الناقل، أي الخاضع للضريبة (راجع القسم 3.1.4).

6.2.5 التصفية

يعتبر أنه قد تمت تصفية المشاركة إذا انتهي وجودها القانوني.[96] وبالنسبة لشركة، فإن هذا قد يعني إغلاقها رسميًا كما يُثبت من حذفها من سجل الشركات المعني.

تُعفي المكاسب المتعلقة بتصفية حصص المشاركة من ضريبة الشركات. وهناك استثناء لهذه القاعدة العامّة، وهو أن الخسائر المتكبدة عند تصفية حصص المشاركة غير مُعفاة وإنما تكون قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة.[97]

---

[95] المادة (34) والمادة (35) من قانون ضريبة الشركات.
[96] البند (1) من المادة (12) من القرار الوزاري رقم (116) لعام 2023.
[97] البند (8) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

تُحسب المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التصفية على أنها الفرق بين تكلفة الاستحواذ على المشاركة لأغراض ضريبة الشركات (وتتضمن أي تكاليف رأسمالية أو أتعاب ذات صلة – راجع القسم 7.2) والقيمة العادلة لحصيلة التصفية التي يحصل عليها الخاضع للضريبة.[98] تعتبر كافة عوائد التصفية (حتى لو كانت تُمثل صافي أرباح مُجمعة للكيان الذي يتم تصفيته) التي حصل عليها الخاضع للضريبة على أنها توزيعات لرأس المال وليست توزيعات أرباح أسهم أو غيرها من توزيعات الأرباح، وبذلك سيتم تضمينها في حساب المكاسب أو الخسائر من التصفية. وبقدر ما يتم التصرف في أي جزء من أجزاء المشاركة، يجب تخفيض تكاليف الاستحواذ التاريخية (المُجمعة) بما يتناسب مع متوسط تكلفة الاستحواذ التي تعود إلى جزء من حصص الملكية التي تم التصرف فيها.[99]

عند تحديد خسارة التصفية يجب على الخاضع للضريبة القيام بعكس المعاملة المحاسبية لأي من البنود التالية التي تم أخذها في الاعتبار خلال الفترة الضريبية التي تمت فيها التصفية والفترة الضريبية السابقة لها:[100]

- الخسائر الضريبية المنقولة من المشاركة إلى الخاضع للضريبة.
- أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح المُعفاة التي يحصل عليها الخاضع للضريبة من المشاركة.
- الدخل أو المكاسب من نقل أصول أو التزامات بين الخاضع للضريبة والمشاركة التي استفادت من تسهيلات نتيجة عمليات النقل داخل مجموعة مؤهلة أو من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.

مثال 20: خسائر التصفية

تملك الشركة (أ) 100% من أسهم الشركة (ف)، وكلاهما مقيمتان ومؤسستان في الدولة. وكانت تكلفة استحواذ حصص المشاركة في الشركة (ف) 50,000 درهم، وتبلغ القيمة السوقية لصافي أصول الشركة (ف) 10,000 درهم.

خلال الفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2024، دفعت الشركة (ف) أرباح أسهم بقيمة 10,000 درهم إلى الشركة (أ). وعلاوة على ذلك، نقلت الشركة (ف) الخسائر الضريبية البالغة 20,000 درهم إلى الشركة (أ) والتي بدورها قامت بخصم مبلغ الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ).

وفي 15 يونيو 2025، قررت الشركة (أ) تصفية الشركة (ف)، وتمت إزالتها من السجل التجاري في 30 يونيو 2025 ولم يعد لها وجود قانوني. تبلغ الأتعاب القانونية المتكبدة فيما يتعلق بالتصفية 5,000 درهم.

وفي سياق التصفية، تنقل جميع الأصول إلى الشركة (أ) بقيمتها السوقية للأغراض الضريبية (دون تطبيق التسهيلات). وتحسب خسارة التصفية على النحو الآتي:

- تكلفة الاستحواذ على حصص المشاركة في الشركة (ف): 50,000 درهم
- مطروحًا منها عائدات التصفية التي تم الحصول عليها من قبل الشركة (أ) (القيمة السوقية لصافي أصول الشركة (ف) - تكاليف التصفية التي تكبدتها الشركة (ف)): 10,000 درهم – 5,000 درهم = 5,000 درهم
- يساوي: خسارة التصفية وتبلغ 45,000 درهم.

[98] البند (2) من المادة (12) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.
[99] البند (5) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (116) لعام 2023.
[100] البند (4) من المادة (12) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

ولكن يجب تعديل خسارة التصفية التي يمكن خصمها من الدخل الخاضع للضريبة، بناءً على الآتي:

- أرباح الأسهم المعفاة والتي تم الحصول عليها في 2024 (أي الفترة الضريبية السابقة): 10,000 درهم
- الخسائر الضريبية المنقولة التي تم الحصول عليها في 2024: 20,000 درهم

وبالتالي، تبلغ خسارة التصفية (بعد التعديل) 15,000 درهم (أي 45,000 درهم – 10,000 درهم– 20,000 درهم).

6.2.6 علاقة حصص المشاركة بالتسهيلات الأخرى مثل تسهيلات النقل داخل المجموعة المؤهلة وتسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

في حالة المطالبة بتسهيلات أخرى، خاصة تسهيلات النقل داخل مجموعة مؤهلة أو تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، لا يُنظر لأي ربح أو خسارة فيما يتعلق بالتصرف في حصص المشاركة عند حساب الدخل الخاضع للضريبة للكيان الناقل. فمن حيث المبدأ، يكون لإعفاء المشاركة أولوية على هذه التسهيلات كونه إعفاءً تلقائياً. ومع ذلك، في حال كانت التسهيلات الأخرى المُختارة لها معالجة ضريبية مختلفة، مثل معاملتها باعتبار أنها لم تحقق مكاسباً أو خسارة (بدلًا من الإعفاء)، فسوف يتم اتباع المعاملة الضريبية الأخرى.

مع ذلك، في الحالات التي يتم فيها التصرف في حصص المشاركة خلال عامين من الحصول عليها نتيجة لمعاملة تمت واستفادت من تسهيلات النقل داخل المجموعة المؤهلة أو تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، فلن يُطبق إعفاء المشاركة.[101]

6.2.7 علاقة حصص المشاركة بالمجموعة الضريبية

في حال حصول عضو في مجموعة ضريبية على دخل من التصرف في حصص مشاركة عضو في ذات المجموعة، فلن تكون هناك حاجة لتطبيق إعفاء المشاركة لأن هذه المعاملات سوف تُلغى عندما تقوم الشركة الأم بإعداد قوائمها المالية الموحدة لأغراض ضريبة الشركات.

ومع ذلك، في الحالات التي تُنقل فيها حصص المشاركة بين أعضاء المجموعة الضريبية ويغادر المجموعة الضريبية الناقل أو المنقول إليه خلال عامين من تاريخ التصرف، فيجب أن تؤخذ في الاعتبار المكاسب أو الخسائر المحتملة من التصرف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للمجموعة الضريبية ما لم يكن الدخل سيكون معفيًا من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة أو التسهيلات الأخرى (سواء النقل داخل المجموعة المؤهلة أو تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال، راجع القسم 5.3.4).[102]

عند قيام عضو في مجموعة ضريبية بالتصرف في حصص المشاركة في كيان آخر ليس عضوًا في المجموعة الضريبية، فقد يسرى إعفاء المشاركة (لمزيد من التفاصيل، راجع القسم 8).

6.3 مكاسب أو خسائر ناتجة عن سعر صرف العملات المرتبطة بحصص المشاركة

تنصُّ الفقرة (ج) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات على إعفاء مكاسب سعر صرف العملات المرتبطة بحصص المشاركة. وبالمثل، فإن الخسائر الناتجة عن سعر صرف العملات تكون غير قابلة للخصم. ويُقصد

[101] البند (9) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[102] البند (9) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات.

بعبارة "المرتبطة بحصص المشاركة" أن مكاسب أو خسائر سعر صرف العملات يجب أن تنشأ عن حصص المشاركة أو بسببها أو فيما يتعلق بها. فيما يلي نتناول المكاسب أو الخسائر المتعلقة بسعر صرف العملات التي يمكن اعتبارها "مرتبطة بحصص المشاركة".

6.3.1 ارتفاع أو انخفاض قيمة حصص المشاركة نتيجة تقلبات سعر الصرف

قد تتحقق مكاسب أو خسائر عن التقلبات في سعر صرف العملات.

تكون المكاسب أو الخسائر المحققة على قيمة حصص المشاركة (على سبيل المثال من بيع حصص المشاركة) "مرتبطة بحصص المشاركة"، وبالتالي، تستبعد من الدخل الخاضع للضريبة المنصوص عليه في الفقرة (ج) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

مثال 21: التقلبات في سعر الصرف بين تاريخ بيع حصة المشاركة واستلام العملات الأجنبية (تحقق مكاسب)

باعت الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) أسهمها المملوكة في الشركة (و) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) والتي كانت مؤهلة للاستفادة من إعفاء المشاركة. تم تحديد سعر البيع بقيمة 10,000 جنيه إسترليني، في وقت كان فيه سعر صرف الجنيه الإسترليني الواحد يساوي 4.5 درهم، وبالتالي، سجلت الشركة (أ) حصيلة بيع بقيمة 45,000 درهم في قوائمها المالية. ولم تحصل الشركة (أ) على مقابل البيع إلا بعد شهرين، أي عندما كان سعر صرف الجنيه الإسترليني الواحد يساوي 5 درهم، مما يعني أن الشركة (أ) حصلت على ما يعادل 50,000 درهم. تعود المكاسب الإضافية البالغة 5,000 درهم فقط إلى التقلب في سعر الصرف، وبالتالي فهي معفاة من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة.

قد تنشأ مكاسب أو خسائر سعر صرف العملات غير المحققة عند تسجيل تغيير في قيمة أصل في القوائم المالية للشخص الخاضع للضريبة نتيجة التقلبات في سعر الصرف، ولكن لم يتم بعد إجراء أي معاملة تسمح بتحقق مكاسب أو خسائر. يجوز للخاضع للضريبة الذي يُعد قوائمه المالية على أساس الاستحقاق أن يختار الأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق.[103] ويمكن الاختيار بحيث لا تؤخذ كافة المكاسب والخسائر غير المحققة بالاعتبار،[104] أو تؤخذ فقط المكاسب والخسائر غير المحققة المتعلقة بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال[105] للخاضع للضريبة. قد تشمل المكاسب والخسائر غير المحققة، في أي من الحالتين، المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة عن سعر صرف العملات.[106]

إذا اختار الخاضع للضريبة أن يدرج المكاسب والخسائر فقط على أساس التحقق، فسوف تستبعد مكاسب وخسائر سعر صرف العملات غير المحققة على قيمة حصص المشاركة من الدخل الخاضع للضريبة بموجب الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات. وبناءً على ذلك، لا توجد حاجة لتطبيق إعفاء المشاركة. ومع ذلك، إذا لم

[103] البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
[104] الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
[105] الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
[106] الفقرة (د) من البند (4) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

يختر الخاضع للضريبة إدراج المكاسب والخسائر على أساس التحقق، فعند استيفاء الشروط، تستبعد مكاسب وخسائر سعر صرف العملات غير المحققة فيما يتعلق بقيمة حصص المشاركة من الدخل الخاضع للضريبة بموجب إعفاء المشاركة.[107]

مثال 22: إعادة تقييم حصص المشاركة (مكاسب غير محققة)

استحوذت الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) على أسهم في الشركة (و) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة وهي حصص مشاركة) بقيمة 1,000 جنيه إسترليني. كانت قيمة الجنيه الإسترليني الواحد عند الشراء تعادل 4.5 درهم، لذا سجلت الشركة (أ) الأسهم بقيمة 4,500 درهم في قوائمها المالية.

وفي نهاية العام التالي، تقوم الشركة (أ) بإعادة تقييم أسهم الشركة (و) في قوائمها المالية إلى سعر السوق. وفي ذلك الوقت، ارتفع سعر السوق لأسهم الشركة (و) إلى 2,000 جنيه إسترليني، وأصبحت قيمة الجنيه الإسترليني الواحد هي 5 دراهم. وبناءً على ذلك، ارتفعت قيمة حصص المشاركة في الشركة (و) من 4,500 درهم إلى 10,000 درهم في القوائم المالية للشركة (أ). ومن إجمالي مكاسب إعادة التقييم البالغة 5,500 درهم، فإن المكاسب البالغة **1,000** درهم العائدة فقط إلى تقلبات سعر صرف العملات تكون مُعفاة من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة.

6.4 مكاسب أو خسائر انخفاض القيمة

تنصُّ الفقرة (د) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات على إعفاء مكاسب أو خسائر انخفاض القيمة المرتبطة بحصص المشاركة من ضريبة الشركات.

6.4.1 خصم خسائر انخفاض القيمة القابلة تحد من إمكانية تطبيق إعفاء المشاركة

تنص الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات على أن إعفاء المشاركة لا ينطبق إذا كان الخاضع للضريبة قد حقق خسائر انخفاض القيمة القابلة للخصم المرتبطة بحصص المشاركة قبل استيفاء حصص المشاركة للشروط الأخرى من نظام إعفاء المشاركة.

وينطبق ذلك على العمليات المحاسبية المتعلقة بعكس انخفاض القيمة (الجزئي) المرتبطة بحصص المشاركة. كما يطبق ذات الإجراء على أي نوع دخل آخر مشمول بإعفاء المشاركة، ويشمل ذلك توزيعات الأرباح والمكاسب الرأسمالية المرتبطة بحصص المشاركة.[108]

وبشكل عام، يندرج أيضًا أي دخل أو مكاسب ناتجة عن عكس انخفاض القيمة المرتبطة بحصص المشاركة تحت إعفاء المشاركة، لذا تُعامل على أنها مُعفاة من ضريبة الشركات. ومع ذلك، إذا كانت خسارة انخفاض القيمة المحققة المرتبطة بحصص المشاركة قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة (أي قبل أن تصبح حصص الملكية مؤهلة لتكون حصص مشاركة، وإلا لما كانت قابلة للخصم)، فإن الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات تنص على أن أي دخل لاحق يمكن إعفاؤه بموجب إعفاء المشاركة لن يُعفى بقدر مبلغ خسارة انخفاض القيمة التي تعامل على أنها قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

[107] الفقرة (ج) من البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[108] البند (5) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

تُطبق الفقرة (ب) من البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات، على الشخص الاعتباري الذي يكون مقيمًا أو يكون غير مقيم.

مثال 23: المكاسب الرأسمالية وخسائر انخفاض القيمة المرتبطة بالمشاركة

تملك الشركة (أ) 100% من أسهم الشركة (ف) (تبلغ تكلفة الاستحواذ 100,000 درهم) وكلتاهما تأسستا وتقيمان في الدولة. تقوم الشركة (أ) بخفض قيمة أسهم الشركة (ف) بمبلغ 70,000 درهم. وفي هذا الوقت، لا تعد أسهم الشركة (ف) مؤهلة كحصص مشاركة وتعامل الشركة (أ) خسارة انخفاض القيمة على أنها قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

في العام التالي، بيعت أسهم الشركة (ف) مقابل 120,000 درهم. وبحلول هذا الوقت، أصبحت أسهم الشركة (ف) مؤهلة كحصص مشاركة. تعامل المكاسب الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أسهم الشركة (ف) بمبلغ 90,000 درهم (120,000 درهم – 30,000 درهم) على النحو الآتي:

- لا يكون مبلغ 70,000 درهم معفيًا من ضريبة الشركات بسبب معاملة خسارة انخفاض القيمة على أنها قابلة للخصم.
- يعد مبلغ المكاسب المتبقي البالغ 20,000 درهم معفيًا من ضريبة الشركات بموجب إعفاء المشاركة.

بالنسبة للحالات التي يكون فيها الخاضع للضريبة قد تكبد كلًا من خسائر انخفاض القيمة القابلة للخصم وخسائر انخفاض القيمة غير القابلة للخصم، يُثار السؤال حول كيفية مطابقة خسائر انخفاض القيمة مع أي دخل قد يغطيه إعفاء المشاركة. يوضح البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات أن إعفاء المشاركة لا ينطبق "بقدر" تكبد الخاضع للضريبة خسارة انخفاض القيمة القابلة للخصم. وذلك يعني أن جميع خسائر انخفاض القيمة القابلة للخصم يجب أن تتطابق مع الدخل/ المكاسب ذات الصلة وتكون لها الأولوية على أي خسائر انخفاض قيمة غير قابلة للخصم.

مثال 24: خسائر انخفاض القيمة القابلة للخصم وغير القابلة للخصم

تملك الشركة (أ) أسهمًا في الشركة (ف)، وكلتاهما تأسستا وتقيمان في الدولة. تسجل الشركة (أ) خسائر انخفاض قيمة بمبلغ 30,000 درهم (قابلة للخصم الضريبي)، وتسجل بعد ذلك خسائر انخفاض قيمة بمبلغ 10,000 درهم (غير قابلة للخصم الضريبي) فيما يتعلق بالشركة (ف). وقامت الشركة (أ) لاحقًا ببيع أسهم الشركة (ف) محققة مكسبًا رأسماليًا يبلغ 50,000 درهم. وفي وقت البيع، استوفت الشركة (ف) شروط حصص المشاركة. لذا تعامل الأرباح على النحو الآتي:

- لا يمكن الاستفادة من إعفاء المشاركة لأول 30,000 درهم بسبب خسائر انخفاض القيمة القابلة للخصم، وبالتالي فهي خاضعة للضريبة.
- يمكن للمكاسب الرأسمالية المتبقية البالغة 20,000 درهم الاستفادة من إعفاء المشاركة.

6.4.2 خسارة انخفاض القيمة على قروض مستحقة من مشاركة

تنصُّ الفقرة (ج) من البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات على أن إعفاء المشاركة لا ينطبق إذا كان الخاضع للضريبة (أو الطرف المرتبط به) قد تكبد خسارة انخفاض القيمة القابلة للخصم فيما يتعلق بقرض مستحق من شخص اعتباري يملك فيه الخاضع للضريبة (أو الطرف المرتبط بالخاضع للضريبة) حصص مشاركة.

يشبه المفهوم الأساسي لهذا البند خسائر انخفاض القيمة المرتبطة بالمشاركات وفقًا للفقرة (ب) من البند (6) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات (راجع القسم 6.4.1). ولا يعفى أي دخل يرتبط بالمشاركة من ضريبة الشركات بقدر خسارة انخفاض القيمة المخصومة المتعلقة بالقرض المستحق. ومن الأمثلة على خسارة انخفاض القيمة شطب قرض مستحق، على سبيل المثال، كجزء من إجراء إعادة الهيكلة.

مثال 25: انخفاض قيمة القرض المستحق والعكس اللاحق

تملك الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) 100% من أسهم الشركة (و) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة)، وتمنح قرضًا للشركة (ف) بقيمة 100,000 درهم. بعد ذلك، وبسبب ضائقة مالية مرت بها الشركة (ف)، قامت الشركة (أ) بإنشاء مخصص بنسبة 50% مقابل القرض في السنة الحالية وتعامل خسارة انخفاض القيمة الناتجة البالغة 50,000 درهم على أنها قابلة للخصم الضريبي.

وفي العام التالي، حصّلت الشركة (أ) على أرباح أسهم من الشركة (ف) بقيمة 20,000 درهم. ونتيجة تكبد خسارة انخفاض القيمة القابلة للخصم الضريبي والبالغة 50,000 درهم في العام السابق، لا تعامل توزيعات الأرباح على أنها معفاة من ضريبة الشركة، وبالتالي تعد خاضعة للضريبة بالكامل.

ونتيجة تحسن الوضع المالي للشركة (و) بعد عام واحد، تقوم الشركة (أ) بعكس مخصصها بالكامل مقابل القرض وتحقق مكاسب تبلغ 50,000 درهم.

تعامل المكاسب الناتجة عن هذا الإجراء على أنها معفاة من الضريبة القدر الذي تم التعامل مع دخل توزيعات الأرباح في العام السابق على أنها خاضعة للضريبة بالكامل نظرًا لعدم إمكانية الاستفادة من إعفاء المشاركة فيما يتعلق بانخفاض قيمة القرض الأولي. وبالتالي، تعفى 20,000 درهم من مكاسب الانعكاس من الضريبة، وبناءً عليه يخضع المبلغ المتبقي البالغ 30,000 درهم للضريبة.

6.4.3 عكس خسارة انخفاض القيمة التي تقيد إمكانية تطبيق إعفاء المشاركة

إذا انعكست خسارة انخفاض القيمة يُعفى الدخل المرتبط بها من ضريبة الشركات بالقدر الذي لم يتم فيه تطبيق إعفاء المشاركة على الدخل الناجم عن حصص المشاركة بسبب خسائر انخفاض القيمة التي كانت قابلة للخصم مسبقًا.[109]

6.5 العلاقة بين إعفاء المشاركة وإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية

في حال كان للشخص المقيم منشأة دائمة أجنبية، فيمكن أن يختار عدم الأخذ في الاعتبار الدخل أو الخسائر والنفقات المرتبطة بمنشأته الدائمة الأجنبية عند تحديد دخل الخاضع للضريبة.[110]

وإذا اختار الشخص المقيم إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، يُطرح نظرياً ما إذا كان إعفاء المشاركة متاحًا فيما يتعلق بالدخل المتحقق من حصص المشاركة العائد إلى منشأة دائمة أجنبية. وفي هذه الحالات، لا يؤخذ في الاعتبار دخل المنشأة الدائمة الأجنبية والنفقات المرتبطة به عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة للشخص المقيم. ومن ناحية أخرى، إذا لم يختر الشخص

[109] البند (7) من المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
[110] البند (1) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

المقيم إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، فيمكن أن يستفيد الدخل المتحقق من مشاركة العائد إلى منشأة دائمة أجنبية من إعفاء المشاركة في حال استيفاء الشروط.

6.5.1 أثر الخسائر الضريبية للمنشأة الدائمة الأجنبية

إذا استخدم الخاضع للضريبة خسارة ضريبية تكبدها في منشأة دائمة أجنبية ولم يدرج لاحقًا ذات مبلغ أرباح المنشأة الدائمة الأجنبية في دخله الخاضع للضريبة، فلا يمكن لأي دخل ينشأ عند تأسيس المنشأة الدائمة الأجنبية أو في وقت لاحق الاستفادة من إعفاء المشاركة. ولن يكون هذا هو الحال، إذا قام الخاضع للضريبة بإدراج أرباح المنشأة الدائمة الأجنبية المساوية للخسارة الضريبية التي استخدمها في دخله الخاضع للضريبة.[111]

[111] المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لعام 2023.

7. النفقات المرتبطة بالدخل المُعفى

لا يمكن أن تؤخذ في الاعتبار النفقات المتكبدة لتحقيق الدخل المُعفى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.[112] بمعنى آخر، تكون هذه النفقات غير قابلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات، وذلك يتماشى مع عدم قابلية خصم الدخل المُعفى. وعليه، لا تكون النفقات (بخلاف نفقات الفائدة)[113] المتكبدة فيما يتعلق بالدخل المستفيد من إعفاء المشاركة قابلةً للخصم.

7.1 النفقات المرتبطة

يشير استخدام عبارة "النفقات المرتبطة" الوارد في المادة (22) من قانون ضريبة الشركات إلى أن النفقات يجب أن ترتبط بالدخل المُعفى. وينبغي وجود علاقة أو صلة مباشرة يمكن إنشاؤها بين النفقة والدخل المعفى. تكون النفقات التي لا علاقة لها بالدخل المُعفى أو لها صلة بعيدة أو غير مباشرة بالدخل المعفى قابلة للخصم.

في بعض الحالات، يتكبد الخاضع للضريبة نفقات مشتركة لأكثر من غرض واحد، أي نفقات متكبدة لغرض كسب كل من دخل معفى ودخل غير معفى (أي خاضع للضريبة). تكون المعاملة الضريبية لمثل هذه النفقات المشتركة كالآتي:

- يكون قابلًا للخصم أي جزء أو نسبة قابلة للتحديد من النفقات المشتركة على أنها متكبدة بشكل كلي وحصري من أجل تحقيق الدخل الخاضع للضريبة.[114]
- يكون غير قابلٍ للخصم أي جزء أو نسبة قابلة للتحديد من النفقات المشتركة على أنها متكبدة بشكل كلي وحصري من أجل تحقيق الدخل المُعفى.
- يُقسّم أي رصيد متبقي غير محدد للنفقات المشتركة بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المُعفى وفقًا لأسس عادلة ومعقولة، بعد الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المحيطة بأعمال الخاضع للضريبة.[115]

مثال 26: النفقات المشتركة المتكبدة نحو الدخل المُعفى والدخل الخاضع للضريبة

دفع السيد (أ) الذي يعمل في مجال الأعمال أتعابًا قدرها 1,000 درهم إلى مستشار مالي للاستشارات المتعلقة بالاستثمار. اشترى السيد (أ) أسهم الشركة (ب) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) مقابل 8,000 درهم وكذلك سندات الشركة (ج) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) مقابل 2,000 درهم. ويعد الدخل المتحقق من أرباح أسهم الشركة (ب) معفيًا، ولكن يعد دخل الفائدة المتحقق من السندات خاضعًا للضريبة. وبناءً على التكلفة النسبية للاستثمار:

- تكون نسبة 20% من الأتعاب قابلة للخصم: 2,000 درهم / (8,000 درهم + 2,000 درهم).
- تكون نسبة 80% من الأتعاب غير قابلة للخصم: 8,000 درهم / (8,000 درهم + 2,000 درهم).

[112] المادة (22) والفقرة (ب) من البند (2) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.
[113] المواد (29) و(30) و(31) من قانون ضريبة الشركات.
[114] الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.
[115] الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

7.2 النفقات المتعلقة بحصص المشاركة

7.2.1 النفقات المتعلقة بالاستحواذ على حصص المشاركة والتصرف فيها

لا تعد النفقات المتكبدة فيما يتعلق بالاستحواذ على كامل حصص المشاركة أو بيعها أو نقلها أو التصرف فيها كاملة أو بجزء منها على أنها قابلة للخصم الضريبي (باستثناء نفقات الفائدة).[116] بدلًا من ذلك، يجب رسملة هذه التكاليف كجزء من تكاليف حصص المشاركة.[117] وتكون رسملة النفقات مطلوبة لأغراض ضريبة الشركات بعض النظر عمّا إذا كانت هذه النفقات تم رسملتها في القوائم المالية.

تشمل الأمثلة على النفقات ذات الصلة، على سبيل المثال لا الحصر، الأتعاب المهنية وتكاليف تدابير العناية الواجبة وتكاليف التقاضي والعمولات وأتعاب السمسرة ورسوم الدمغات ورسوم التسجيل وغيرها من الضرائب غير القابلة للاسترداد وتكاليف التقييم والتثمين وتكاليف إعادة التمويل.[118]

7.2.2 النفقات المتعلقة بعمليات الاستحواذ غير المكتملة لحصص المشاركة

في بعض الأحيان، يتم تكبد النفقات بقصد الاستحواذ على حصص مشاركة، ولكن لا تكتمل عملية الاستحواذ في النهاية. وفي مثل هذه الحالة، لا يمكن القول بأن النفقات تتعلق بحصص المشاركة نظرًا لعدم الاستحواذ على حصص المشاركة. وفي حال تكبد النفقات بشكل كلي وحصري لأغراض أعمال الخاضع للضريبة، قد تكون النفقات قابلة للخصم.[119]

مثال 27: النفقات المتعلقة بعمليات الاستحواذ غير المكتملة على الأسهم

تود الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) الاستثمار في أسهم الشركة (و) (شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة) كمستثمر استراتيجي طويل الأجل. وفي هذا الخصوص، تدفع الشركة (أ) أتعابًا مهنية لتنفيذ تدابير العناية الواجبة قبل الاستثمار في الشركة (و) وبناءً على تقرير العناية الواجبة، اتخذت الشركة (أ) قرارًا بعدم الاستثمار. وفي مثل هذه الحالة، تؤخذ نفقات الأتعاب المهنية بالاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتكون قابلة للخصم إذا كانت نفقات أعمال وليست ذات طبيعة رأسمالية.

7.2.3 النفقات الأخرى المتعلقة بحصص المشاركة

بخلاف النفقات الأخرى المتعلقة بالاستحواذ والتصرف في حصص المشاركة، قد يكون هناك نفقات متكبدة، على سبيل المثال، لإدارة وتنظيم حصص المشاركة، فلن تؤخذ هذه النفقات التي لها صلة مباشرة بالدخل المُعفى بالاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أي لن تكون قابلة للخصم. [120]

---

[116] البندان (1) و(3) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لعام 2023.
[117] البند (4) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لعام 2023.
[118] البند (2) من المادة (10) من القرار الوزاري رقم (116) لعام 2023.
[119] البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.
[120] المادة (22) والفقرة (ب) من البند (3) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

7.3 النفقات المتعلقة بالاستثمار قصير الأجل لدى شخص اعتباري مقيم

تعفى من الضريبة توزيعات الأرباح المتحققة من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً دون أي شرط إضافي.[121] في حين تعفى المكاسب أو الخسائر الرأسمالية، على سبيل المثال، عند التصرف في حصص المشاركة لدى شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً وفقاً لشروط إعفاء المشاركة. وبعبارة أخرى، تُعفى توزيعات الأرباح المتحققة من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً، حتى وإن كانت ملكية الشخص غير مؤهلة لتكون حصة مشاركة.

بغض النظر عن المعالجة المحاسبية المُتبعة (أي سواء كانت الأتعاب المرتبطة بالاستحواذ، وما في حكمها، مرسملة أم لا، على سبيل المثال لأن الأصل محتفظ به في حساب التداول لمدة قصيرة لشراء وبيع الأوراق المالية وليس كاستثمار طويل الأجل)، يمكن أن يطرح سؤال حول حجم النفقات المتكبدة للاستحواذ على أسهم شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً (غير المؤهلة كحصة مشاركة) التي لا تكون قابلة للخصم. وذلك لأن النفقات قد ترتبط جزئيًا بالدخل المعفى وجزئيًا بالدخل الخاضع للضريبة؛ ودائمًا ما تكون توزيعات الأرباح من شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً دخلًا معفيًا، ولكن قد تكون المكاسب الرأسمالية دخلًا خاضعًا للضريبة في حال لم تستوفِ شروط إعفاء المشاركة.

وبناءً على ذلك، قد تعتبر النفقات المتعلقة بالاستحواذ على أسهم شخص اعتباري يكون شخصاً مقيماً على أنها نفقات عامة لتحقيق الدخل المُعفى والدخل الخاضع للضريبة. وكما تناولنا في القسم 7.1، يكون جزء النفقات المتعلقة بالدخل المعفى غير قابل للخصم إذا ما تم تقسيمه على أساس عادل ومعقول.

7.4 نفقات الفائدة

تعد الفائدة المدفوعة فيما يتعلق بالدخل المُعفى، مثل تلك التي تستفيد من إعفاء المشاركة، مبدئياً قابلة للخصم على عكس النفقات الأخرى المتكبدة لتحقيق الدخل المُعفى.[122] ومع ذلك، يخضع أيضًا مبلغ الفائدة القابل الخصم إلى القاعدة العامة لقيود خصم الفائدة المنصوص عليها في المادة (30) من قانون ضريبة الشركات. وبشكل عام، تقيد هذه القاعدة نفقات الفائدة الصافية إلى 30% من الأرباح المحاسبية للخاضع للضريبة قبل خصم الفائدة والضريبة والاستهلاك والإطفاء، باستثناء أي دخل مُعفى بموجب إعفاء المشاركة والأنواع الأخرى من الدخل المُعفى. بالإضافة إلى ذلك، وبغض النظر عما إذا كان إعفاء المشاركة منطبقًا، قد لا تكون نفقات الفائدة قابلة للخصم على القرض الذي حصل عليه طرف مرتبط والذي يتعلق، من بين أمور أخرى، بتوزيعات الأرباح من طرف مرتبط آخر.[123]

---

[121] البند (1) من المادة (22) من قانون ضريبة الشركات.
[122] المادة (29) من قانون ضريبة الشركات.
[123] البند (1) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

8. المجموعات الضريبية

في حال استيفاء شروط المادة (40) من قانون ضريبة الشركات، يمكن للخاضع للضريبة (المشار إليه "بالشركة الأم") تقديم طلب لتشكيل مجموعة ضريبية تضم شخصًا مقيمًا واحدًا أو أكثر (يشار إليه "بالشركة التابعة") وتُعامل بالتالي كشخص واحد خاضع للضريبة.[124]

8.1 الدخل المتحقق من حصص المشاركة داخل مجموعة ضريبية

نظرًا لأن جميع أعضاء المجموعة الضريبية يعاملون كشخص واحد خاضع للضريبة، يجب إلغاء أي معاملات تنشأ بين أعضاء المجموعة الضريبية عند تحديد دخلها الخاضع للضريبة.[125] وفي هذا الصدد، يتعين على الشركة الأم توحيد النتائج المالية والأصول والالتزامات الخاصة بكل شركة تابعة، فضلًا عن إعداد قوائم مالية موحدة.[126]

ونتيجة لذلك، سيتم تجاهل أي دخل متحقق من حصص المشاركة في ذات المجموعة الضريبية (على سبيل المثال، توزيعات الأرباح) عندما تُعد الشركة الأم القوائم المالية الموحدة. وبالتالي، لن يكون إعفاء المشاركة مطلوبًا أو ذي صلة فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح من الشركات التابعة في المجموعة الضريبية بقدر تحصيلها من قبل عضو في ذات المجموعة الضريبية.

8.2 الدخل المتحقق من حصص المشاركة خارج مجموعة ضريبية

قد يكون إعفاء المشاركة متاحًا عندما يحصّل عضو في مجموعة ضريبية دخلًا من حصته في مشاركة ليست عضوًا في المجموعة الضريبية.

لذلك، عند تحديد الدخل الموحد الخاضع للضريبة للمجموعة الضريبية (بعد إلغاء المعاملات داخل المجموعة)، يجب إجراء تعديل على أي دخل أو خسائر متبقية مُعفاة، ويشمل ذلك النفقات ذات الصلة.

ونظرًا لأن المجموعة الضريبية تعامل كشخص واحد خاضع للضريبة، لذا من أجل تطبيق إعفاء المشاركة، يجب تطبيق كل شرط من شروط المادة (23) من قانون ضريبة الشركات فيما يتعلق بالمجموعة الضريبية ككل وبأعضائها، أي على أساس إجمالي. ويتماشى هذا مع البند (1) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات الذي يتطلب تحديد الدخل الخاضع للضريبة للمجموعة الضريبية من خلال توحيد النتائج المالية وأصول والتزامات أعضائها.

مثال 28: توزيعات الأرباح من كيان خارج المجموعة الضريبية

تمتلك مجموعة شركات متعددة الجنسيات، الكيانات الآتية:

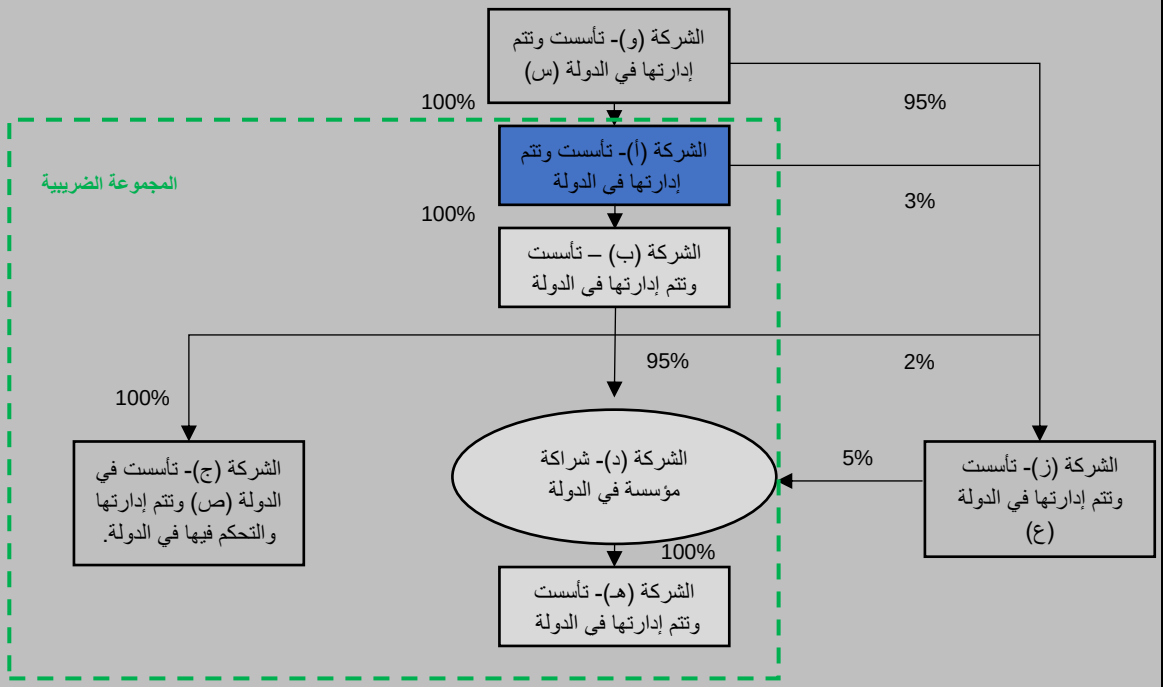
اسم الكيان	مكان التأسيس/ التشكيل	مكان الإدارة والتحكم الفعال	ما إذا كان شخصًا مقيمًا في الدولة بموجب المادة (11)	ما إذا كان عضوًا في المجموعة الضريبية بموجب المادة (40)

[124] البند (1) من المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.
[125] البند (4) من المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.
[126] البندان (1) و(11) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات.

الشركة (و)	الدولة (س)	الدولة (س)	لا	لا (ليست مقيمة في الإمارات)
الشركة (أ)	الإمارات	الإمارات	نعم	نعم
الشركة (ب)	الإمارات	الإمارات	نعم	نعم
الشركة (ج)	الدولة (ص)	الإمارات	نعم	نعم
الشركة (د) (شراكة مؤسسة)	الإمارات	الإمارات	نعم	نعم
الشركة (هـ)	الإمارات	الإمارات	نعم	نعم
الشركة (ز)	الدولة (ع)	الدولة (ع)	لا	لا (ليست مقيمة في الإمارات)

رهناً باستيفاء الشروط ذات الصلة، يمكن للشركة (أ) (الشركة الأم) تقديم طلب لتشكيل مجموعة ضريبية مع الشركة (ب) والشركة (ج) والشركة (د) والشركة (هـ) (الشركات التابعة).

يكون هيكل المجموعة كالآتي:



- استحوذت الشركة (أ) على 3% من أسهم الشركة (ز) في 1 يونيو 2024.
- استحوذت الشركة (ب) على 2% من أسهم الشركة (ز) في 1 ديسمبر 2024.
- دفعت الشركة (ز) توزيعات الأرباح في 1 يوليو 2025.

لا تستوفي الشركة (أ) والشركة (ب) كل على حدة اختبار الحد الأدنى للملكية فيما يتعلق بالشركة (ز) ومع ذلك، تعد المجموعة الضريبية هي الخاضع للضريبة في هذه الحالة، وتستوفي اختبار الحد الأدنى للملكية مع مراعاة تجميع حصص

الملكية التي تملكها الشركة (أ) والشركة (ب) لذا يمكن استيفاء الحد الأدنى لفترة الاحتفاظ إذا كان القصد هو الاحتفاظ بإجمالي 5% لمدة 12 شهرًا، أي حتى 1 ديسمبر 2025 على الأقل.

وبافتراض استيفاء الشروط الأخرى بموجب المادة (23) من قانون ضريبة الشركات، تُستثنى توزيعات الأرباح التي دفعتها الشركة (ز) إلى الشركة (أ) والشركة (ب) من الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالمجموعة الضريبية بموجب إعفاء المشاركة.

وفي حال انتهاء وجود المجموعة الضريبية، ستظل الشركة (أ) والشركة (ب) قادرتان على تلبية الحد الأدنى من متطلبات الملكية إذا اختارت كل منهما أن تكون عضوًا في نفس المجموعة المؤهلة. وفي هذه الحالة، تُجمع حصص ملكية كل منهما.[127] وبالتالي، تظل توزيعات الأرباح التي دفعتها الشركة (ز) مُعفاة بموجب إعفاء المشاركة.

[127] الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

9. التحديثات والتعديلات

تاريخ التعديل	التعديلات التي أجريت
أكتوبر 2023	النسخة الأولى