



الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية

دليل ضريبة الشركات | CTGFSI1

نوفمبر 2023



المحتويات

1. قائمة المصطلحات 3
2. مقدمة 8
 - 2.1 لمحة عامة 8
 - 2.2 الهدف من هذا الدليل 8
 - 2.3 مَنْ الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل؟ 8
 - 2.4 كيفية استخدام هذا الدليل 8
 - 2.5 المراجع التشريعية 9
 - 2.6 حالة الدليل 10
3. أهمية الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بناءً على قانون ضريبة الشركات 12
4. ما هو الدخل الناشئ من مصادر أجنبية؟ 14
 - 4.1 أمثلة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية 14
 - 4.2 هل يكون الدخل المتحقق من شخص قائم في المنطقة الحرة دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية؟ 14
 - 4.3 هل يكون الدخل المتحقق من قبل شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة من منشأة دائمة دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية؟ 15
5. من الذي يخضع للضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية؟ 16
 - 5.1 الشخص المقيم بموجب قانون ضريبة الشركات 18
 - 5.1.1 الشخص الاعتباري 18
 - 5.1.2 الشخص الطبيعي 18
 - 5.2 الشخص غير المقيم بموجب قانون ضريبة الشركات 22
 - 5.2.1 الشخص الاعتباري 22
 - 5.2.2 الشخص الطبيعي 24
 - 5.3 أثر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية 24
6. متى يصبح الدخل الناشئ من مصادر أجنبية خاضعاً للضريبة في الدولة؟ 25
7. كيف تُفرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية؟ 26
 - 7.1 تحديد الدخل الخاضع للضريبة 26
 - 7.1.1 المعايير المحاسبية المطبقة 26
 - 7.1.2 الأساس النقدي المحاسبي 26
 - 7.1.3 النفقات والخسائر المتعلقة بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية 27



- 28 7.1.4 جمع الدخل الناشئ من مصادر أجنبية والنفقات المتكبدة المرتبطة به.
- 29 7.1.5 الدخل بالعملة الأجنبية الذي سيتم تحويله إلى الدرهم.
- 30 7.2 إعفاءات ذات صلة خاصة للدخل الناشئ من مصادر أجنبية.
- 30 7.2.1 إعفاء المشاركة.
- 30 7.2.2 إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.
- 30 7.2.2.1 لمحة عامة.
- 30 7.2.2.2 شروط المطالبة بإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.
- 31 7.2.2.3 الآثار المترتبة على اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.
- 32 7.3 تحديد ضريبة الشركات المستحقة الدفع.
- 34 8. رصيد الضريبة الأجنبية.
- 34 8.1 ماذا يُقصد برصيد الضريبة الأجنبية؟
- 34 8.1.1 الضرائب الأجنبية التي يمكن الحصول على رصيد ضريبة أجنبية منها.
- 35 8.1.2 متى تعتبر الضريبة الأجنبية "مدفوعة"؟
- 36 8.2 مَنْ يمكنه المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية؟
- 38 8.3 كيفية حساب رصيد الضريبة الأجنبية.
- 38 8.3.1 لمحة عامة.
- 39 8.3.2 رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم.
- 40 8.3.3 نهج كل دخل على حدة: الدخل الأجنبي الناشئ من مصادر متعددة.
- 41 8.3.4 السيناريوهات التي لا يسمح فيها برصيد الضريبة الأجنبية.
- 43 8.4 عدم تطابق توقيت فرض الضريبة.
- 47 8.5 أثر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.
- 48 8.6 المستندات اللازم توافرها.
- 49 9. التحديثات والتعديلات.



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.

الأجر: الأجر الذي يُعطى للعامل لقاء عمله بموجب عقد عمل سواء كان نقداً أو عيناً مما يدفع سنوياً أو شهرياً أو أسبوعياً أو يومياً على أساس الساعة أو القطعة، ويشمل البدلات والعلاوات وأي مزايا أخرى تتقرر للعامل بموجب عقد العمل أو التشريعات المعمول بها في الدولة.

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

الأساس النقدي المحاسبي: طريقة المحاسبة التي 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 لممارسته الحصول على ترخيص من قبل جهة الترخيص في الدولة، ولا يُعد عملاً تجارياً وفقاً لأحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (50) لسنة 2022 بإصدار قانون المعاملات التجارية.

الاستثمار العقاري: أي نشاط استثماري يمارسه الشخص الطبيعي المرتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بالبيع، أو التأجير، أو التأجير من الباطن للأراضي أو العقارات في الدولة، الذي لا يُمارس، أو لا يتطلب أن يُمارس بموجب ترخيص من قبل جهة الترخيص في الدولة.

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 التنظيف أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

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

الأموال غير المنقولة: تعني أيًا مما يأتي:



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

الأنشطة المؤهلة: أي أنشطة تُحدد وفقاً للمادة (2) من القرار الوزاري رقم (265) لسنة 2023 يمارسها الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة ويحقق منها دخلاً مؤهلاً.

الإيرادات: إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال فترة ضريبية.

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

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

التصريح الطوعي: نموذج مُعد من الهيئة يخطر بموجبه دافع الضريبة الهيئة عن أي خطأ أو سهو وارد في الإقرار الضريبي أو في التقييم الضريبي أو في طلب استرداد الضريبة، وذلك وفقاً لأحكام المادة (10) من قانون الإجراءات الضريبية.

توزيعات الأرباح: أي مدفوعات أو توزيعات يتم الإعلان عنها أو دفعها على الأسهم أو في العلاقة بها أو بالحقوق الأخرى التي تُشارك في أرباح مُصدر هذه الأسهم أو الحقوق والتي لا تشكل عائداً على رأس المال أو عائداً على مطالبات الديون، سواء كانت هذه المدفوعات أو التوزيعات نقدية أو أوراقاً 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 تُشكل في جوهرها أو أثرها توزيعاً 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.

الجهة الحكومية: الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية والوزارات والدوائر الحكومية والأجهزة الحكومية والهيئات، والمؤسسات العامة للحكومة الاتحادية أو للحكومات المحلية.

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

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

الدخل المؤهل: أي دخل محقق من قبل شخصٍ مؤهلٍ قائمٍ في المنطقة الحرة يكون خاضعاً لضريبة الشركات وفقاً للنسبة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

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

درهم: الدرهم الإماراتي.

الدولة: الإمارات العربية المتحدة.

رصيد الضريبة الأجنبية: الضريبة المسددة بموجب التشريعات المطبقة في دولة أخرى أو إقليم أجنبي على الدخل أو الأرباح، القابلة للخصم من ضريبة الشركات المستحقة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

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

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

الشخص المُتصل: أي شخص تابع للخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (2) من المادة (36) 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.

ضريبة الشركات المستحقة الدفع: ضريبة الشركات التي حل أو سيحل موعد سدادها إلى الهيئة عن فترة ضريبية واحدة أو أكثر.

ضريبة الشركات: الضريبة التي تُفرض 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.

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

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

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

المشاركة: الشخص الاعتباري الذي يُحتفظ بحصة المشاركة فيه.

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

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.



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

المنشأة المحلية الدائمة: المكان الذي تُمارس فيه الأعمال أو أي شكل آخر من أشكال الوجود للشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة خارج المنطقة الحرة في الدولة.

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.

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



2. مقدمة

2.1 لمحة عامة

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

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

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

2.2 الهدف من هذا الدليل

صُمم هذا الدليل لتوفير إرشادات عامة للخاضعين للضريبة حول الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بموجب قانون ضريبة الشركات. ويوضح هذا الدليل ما يأتي:

- أهمية الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بناءً على قانون ضريبة الشركات.
- ما الذي يعتبر دخلاً ناشئاً من مصدر أجنبي بالنسبة للخاضعين للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات؟
- أي من الخاضعين للضريبة يخضعون للضريبة على دخلهم الناشئ من مصدر أجنبي؟
- متى يكون الدخل الناشئ من مصدر أجنبي خاضعاً للضريبة؟
- تحديد الدخل الخاضع للضريبة والدخل المعفى فيما يتعلق بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية.
- ما هو رصيد الضريبة الأجنبية، وكيف يتم احتسابه؟

2.3 من الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل؟

هذا الدليل موجّه إلى الخاضعين للضريبة الذين يتلقون أو يحققون دخلاً من مصادر خارج الدولة، بما في ذلك الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة. يجب قراءة هذا الدليل بالتزامن مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

2.4 كيفية استخدام هذا الدليل

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

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 تُستخدم أمثلة مبسّطة لشرح كيفية تطبيق القواعد الرئيسية لضريبة الشركات على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية. إن الأمثلة المتوفرة في هذا الدليل:

- تعكس تطبيق تلك العناصر بشكل منفصل دون أن تتناول ارتباطها بالأحكام الأخرى الواردة في قانون ضريبة الشركات. ولا تشمل هذه الأمثلة، ولا يقصد بها أن تشمل، الحقائق الكاملة للسيناريوهات الافتراضية المستخدمة ولا كافة جوانب نظام ضريبة الشركات، كما أنه لا ينبغي الاعتماد عليها لأغراض المشورة القانونية أو الضريبية.
- ويتمثل الغرض منها فقط في تزويد 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.

تُقدّم الأمثلة الواردة في هذا الدليل عمليات حسابية في سياق الخاضعين للضريبة دون الأشخاص المؤهلين القائمين في المنطقة الحرة. في حين أن المبادئ التي تتناولها تلك الأمثلة تُطبق كذلك في سياق الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة، فقد تختلف حسابات الضريبة على أساس نسبة ضريبة الشركات المطبقة بموجب البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

علاوةً على ذلك وبحسب الاقتضاء، يتأثر التحليل في الأمثلة الواردة في هذا الدليل بالاتفاقية ذات الصلة لتجنب الازدواج الضريبي، إن وجدت. وفي حال تعارض أي حكم من أحكام قانون ضريبة الشركات مع أي اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي، فإن الأولوية في التطبيق تكون لأحكام تلك الاتفاقية.¹

2.5 المراجع التشريعية

في هذا الدليل، يُشار إلى التشريعات الآتية كما يلي:

- المرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022 في شأن الإجراءات الضريبية المُشار إليه بعبارة ("قانون الإجراءات الضريبية").
- المرسوم 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 مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023 في شأن تحديد صلة الشخص غير المقيم في الدولة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023").

¹ المادة (66) من قانون ضريبة الشركات.



- قرار مجلس الوزراء رقم (74) لسنة 2023 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022 في شأن الإجراءات الضريبية المُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (74) لسنة 2023").
- قرار مجلس الوزراء رقم (100) لسنة 2023 في شأن تحديد الدخل المؤهل للشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار مجلس الوزراء رقم (100) 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 وزاري رقم (134) لسنة 2023 في شأن القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار وزاري رقم (134) لسنة 2023").
- قرار وزاري رقم (265) لسنة 2023 في شأن الأنشطة المؤهلة والأنشطة المستبعدة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار وزاري رقم (265) لسنة 2023").
- قرار الهيئة الاتحادية للضرائب رقم (5) لسنة 2023 في شأن شروط تغيير الفترة الضريبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023").
- قرار الهيئة الاتحادية للضرائب رقم (13) لسنة 2023 في شأن تحديد شروط تحويل المبالغ المقدرّة بعملة غير الدرهم الإماراتي لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المُشار إليه بعبارة ("قرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023").

2.6 حالة الدليل

لا يعتبر هذا الدليل بمثابة نص ملزم قانوناً، 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 شاملاً، أو أن يقدم إجابة محددة لكل حالة. وقد تم إعداد هذا الدليل بناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المحددة الخاصة بكل شخص على حدة.

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



يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.



3. أهمية الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بناءً على قانون ضريبة الشركات

قد يحقق الشخص المقيم في الدولة، أو الشخص غير المقيم الذي لديه منشأة دائمة في الدولة، دخلاً من دولة أخرى (وهو ما يُعرف بعبارة "الدخل الناشئ من مصادر أجنبية") نتيجة أنشطة أو عمليات أو أصول في تلك الدولة الأخرى. تعتمد معاملة ضريبة الشركات في الدولة للدخل الناشئ من مصادر أجنبية على طبيعة الشخص الذي يتلقى هذا الدخل وعلى طبيعة الدخل ومدى توافر إعفاءات وتسهيلات.

وفي حال كان الشخص خاضعاً للضريبة في الدولة، فقد يخضع الدخل الناشئ من مصادر أجنبية لضريبة الشركات على النحو الآتي:

- يخضع الشخص المقيم الذي يكون شخصاً اعتبارياً، على سبيل المثال شركة تأسست في الدولة، للضريبة على دخله العالمي. وعليه، فإن أي دخل ينشأ من مصادر أجنبية قد يخضع لضريبة الشركات في الدولة.²
- يخضع الشخص المقيم الذي يكون شخصاً طبيعياً للضريبة على أي دخل يحققه من الأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها في الدولة في حال تجاوزت إجمالي العائدات المحققة من هذه الأعمال أو أنشطة الأعمال مبلغ (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية.³ ولذلك، فإن أي دخل ينشأ من مصادر أجنبية ويرتبط بالأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي في الدولة قد يخضع لضريبة الشركات في الدولة.⁴

إذا كان للشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة، فإنه يخضع عادةً للضريبة على الدخل الناشئ عن الأنشطة التي يمارسها في الدولة. ولذلك، في حال تلقى الشخص غير المقيم دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية يعود إلى منشأته الدائمة في الدولة، فقد يخضع هذا الدخل لضريبة الشركات.⁵

بعد ذلك يتم النظر فيما إذا كانت هناك أي إعفاءات متاحة فيما يتعلق بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية، لاسيما لتجنب حدوث ازدواج ضريبي محتمل أو تقليل احتمال حدوثه.⁶ فعلى سبيل المثال:

- إعفاء المشاركة فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الحصص وتوزيعات الأرباح والمكاسب الرأسمالية المحققة من أشخاص غير مقيمين الذين هم أشخاص اعتباريون (راجع القسم 7.2.1).⁷
- إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية حيث لا يتم الأخذ في الاعتبار الدخل والنفقات المرتبطة بعمليات محددة لأعمال أجنبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة (راجع القسم 7.2.2).⁸

² البند (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.

³ البند (1) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

⁴ البند (2) من المادة (12) والبند (6) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

⁵ الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.

⁶ الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

⁷ المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

⁸ المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.



وفي حال عدم تطبيق أي استثناء أو إعفاء، فإن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية سيخضع للضريبة في الدولة. ومع ذلك، إذا تم دفع الضريبة في دولة أخرى على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية، فقد يسفر عن ذلك رصيد ضريبة أجنبية قد يؤدي إلى خفض ضريبة الشركات المستحقة الدفع في الدولة (راجع القسم 8).⁹

⁹ البند (2) من المادة (44) والمادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



4. ما هو الدخل الناشئ من مصادر أجنبية؟

لأغراض قانون ضريبة الشركات، فإن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية هو أي دخل نشأ في دولة أخرى حققه أو حصل عليه شخص في الدولة.

في حين أن مثل هذا الدخل قد يخضع للضريبة ضمن الوعاء الضريبي لخاضعين للضريبة معينين في الدولة (راجع القسم 5)، إلا أن قانون ضريبة الشركات في حد ذاته لم يُعرّف صراحةً "الدخل الناشئ من مصادر أجنبية". ومع ذلك، عرّف قانون ضريبة الشركات الدخل الناشئ في الدولة ضمن المادة (13)، والذي هو بشكل عامّ الدخل الذي يُعتبر أنه نشأ في الدولة أو تمّ تحقيقه فيها. وفي المقابل، يكون الدخل الناشئ من مصادر أجنبية هو الدخل المحقق من خارج الدولة. علاوةً على ذلك، يمكن أن يكون الدخل الناشئ من مصادر أجنبية مستحقاً أو محققاً من أنشطة تمّ تنفيذها خارج الدولة أو من أصول موجودة خارجها، أو من رأس مال مستثمر أو من حقوق مستخدمة خارج الدولة، أو من خدمات تمّ تقديمها أو الاستفادة منها خارجها.

4.1 أمثلة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية

فيما يلي قائمة غير شاملة لأنواع الدخل الناشئ من مصادر أجنبية والتي يمكن النظر فيها لأغراض قانون ضريبة الشركات:

- أرباح الأسهم أو الحصص وتوزيعات الأرباح الأخرى المحققة من أشخاص غير مقيمين اعتباريين.
- الدخل الناتج من التصرف في أسهم أو رأس مال أشخاص غير مقيمين اعتباريين.
- دخل الفائدة الناتج من قرض أو وديعة خارج الدولة.
- الدخل الناتج من بيع سلع أو تقديم خدمات خارج الدولة.
- الدخل الناتج من الأموال المنقولة وغير المنقولة الموجودة خارج الدولة.
- حقوق امتياز (المعروفة أيضاً بـإتاوات) ناتجة من الانتفاع بملكية فكرية أو ممتلكات غير مادية خارج الدولة.
- أرباح أو خسائر منشأة دائمة أجنبية عائدة لشخص مقيم.

وفي جميع الحالات، لا يُعتبر الدخل دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية إذا كان دخلاً ناشئاً في الدولة.

4.2 هل يكون الدخل المتحقق من شخص قائم في المنطقة الحرة دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية؟

المنطقة الحرة هي المنطقة الجغرافية المخصصة والمحددة الموجودة في الدولة التي يتم تحديدها بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.¹⁰ كذلك تم تعريف الشخص القائم في المنطقة الحرة على أنه الشخص الاعتباري الذي تمّ

¹⁰ المادة (1) من قانون ضريبة الشركات.



تأسيسه أو إنشاؤه في المنطقة الحرة أو تم تسجيله بأي شكل آخر فيها، ويشمل فرع الشخص غير المقيم المسجل في المنطقة الحرة.¹¹

ونظرًا لأن المنطقة الحرة هي منطقة تقع داخل إقليم الدولة، فإن الدخل المحقق من شخص قائم في المنطقة الحرة سيكون أيًا مما يأتي:

- دخل محقق من شخص مقيم،
 - أو دخل محقق من شخص غير مقيم عائد لمنشأة دائمة في الدولة للشخص غير المقيم.
- وبالتالي، لا يُؤهل الدخل المحقق من شخص قائم في المنطقة الحرة كدخل ناشئ من مصادر أجنبية.

4.3 هل يكون الدخل المتحقق من قبل شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة من منشأة دائمة دخلًا ناشئًا من مصادر أجنبية؟

قد يحقق شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة دخلًا أو أرباحًا من منشأة دائمة محلية أو منشأة دائمة أجنبية.

لا يُعتبر الدخل المُحقق أو الأرباح المُحققة من منشأة دائمة محلية، والتي هي منشأة دائمة تقع داخل الدولة، دخلًا ناشئًا من مصادر أجنبية.

يكون الدخل المُحقق أو الأرباح المُحققة لشخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة من منشأته الدائمة الأجنبية، والتي هي منشأة دائمة موجودة خارج الدولة، دخلًا ناشئًا من مصادر أجنبية.

¹¹ المادة (1) من قانون ضريبة الشركات.



5. مَنْ الذي يخضع للضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية؟

قد يكون الخاضع للضريبة إما شخصاً مقيماً أو شخصاً غير مقيم. وقد يكون الشخص المقيم أو الشخص غير المقيم إما شخصاً اعتبارياً أو شخصاً طبيعياً.

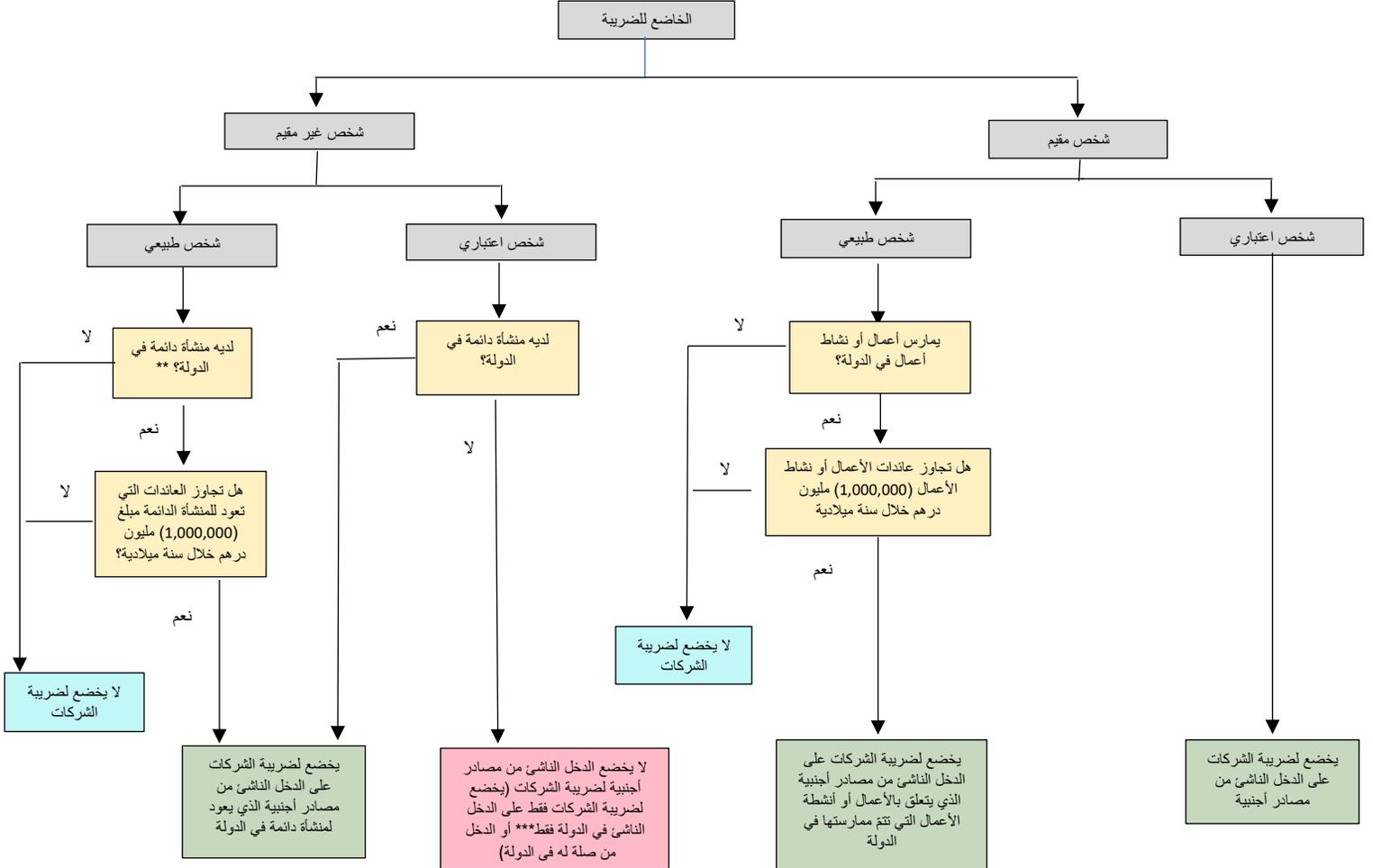
يعتمد الدخل الخاضع لضريبة الشركات ضمن الوعاء الضريبي للخاضع للضريبة على الوضع القانوني لذلك الشخص (أي هل هو شخص اعتباري أم شخص طبيعي) ووضع إقامته (أي هل هو شخص مقيم أم شخص غير مقيم).¹²

يُحدد وضع إقامة الخاضع للضريبة مع وضعه القانوني: (أ) ما إذا كان الدخل الناشئ من مصادر أجنبية يخضع لضريبة الشركات ضمن الوعاء الضريبي لهذا الخاضع للضريبة، و(ب) مدى خضوع هذا الدخل لضريبة الشركات.

¹² المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.



الشكل 1: الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية للخاضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات



* لا يتم احتساب الأجر ودخل الاستثمار الخاص ودخل الاستثمار العقاري ضمن عائدات الأعمال أو نشاط الأعمال.

** إذا قام شخص طبيعي بممارسة أعمال أو نشاط أعمال في الدولة، فيكون الشخص الطبيعي شخصاً مقيماً بموجب قانون ضريبة الشركات ويخضع لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المعمول بها.

*** يخضع للضريبة المقتطعة من المنبع، تُفرض حالياً بنسبة 0%.



5.1 الشخص المقيم بموجب قانون ضريبة الشركات

كما ذكر أعلاه، فإن الشخص المقيم هو إما شخص اعتباري أو شخص طبيعي. وفيما يلي سنتناول ما إذا كان ذلك الشخص المقيم (الاعتباري أو الطبيعي) يخضع لضريبة الشركات على دخله الناشئ من مصادر أجنبية وما إذا كان للدولة حق فرض الضريبة فيما يتعلق بهذا الدخل.

5.1.1 الشخص الاعتباري

يُعتبر الشخص الاعتباري شخصًا مقيمًا إذا تم تأسيسه في الدولة، أو خارج الدولة في حال تتم إدارته والتحكم فيه بشكلٍ فعال في الدولة.¹³ ويخضع ذلك الشخص الاعتباري لضريبة الشركات على دخله العالمي بموجب قانون ضريبة الشركات، أي على ما يأتي:¹⁴

- الدخل المحقق من داخل الدولة،
- والدخل المحقق من خارج الدولة.

وبناءً على ذلك، يخضع الشخص المقيم الذي يكون شخصًا اعتباريًا لضريبة الشركات على دخله الناشئ من مصادر محلية ودخله الناشئ من مصادر أجنبية. من أجل تجنب أو الحدّ من حدوث ازدواج ضريبي محتمل على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية، يُعفي قانون ضريبة الشركات أنواعًا معيَّنة من الدخل الناشئ من مصادر أجنبية من خلال إعفاء المشاركة (راجع القسم 7.2.1) وإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية (راجع القسم 7.2.2). ويمكن خفض أو تجنب حدوث ازدواج ضريبي محتمل عن طريق رصيد الضريبة الأجنبية، وذلك إلى الحدّ الذي يتمّ فيه تضمين الدخل الناشئ من مصادر أجنبية في الدخل الخاضع للضريبة الخاصّ بالخاضع للضريبة (راجع القسم 8).

علاوةً على ذلك، وفي حالات معيَّنة، يمكن أن يتأثر فرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية ضمن الوعاء الضريبي للشخص المقيم باتفاقية تجنب الازدواج الضريبي (راجع القسم 5.3).

5.1.2 الشخص الطبيعي

يُعتبر الشخص الطبيعي شخصًا مقيمًا إذا كان يزاول أعمال أو نشاط (أنشطة) أعمال في الدولة¹⁵ لا يعتبر الدخل الناشئ منها دخلاً مستثنى لأغراض ضريبة الشركات.¹⁶ وبالتالي، يخضع ذلك الشخص للضريبة على ما يأتي:¹⁷

- الدخل المحقق من داخل الدولة،
- والدخل المحقق من خارج الدولة بالقدر الذي يتعلق بالأعمال أو نشاط الأعمال الذي يمارسه الشخص الطبيعي داخل الدولة.

¹³ الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (11) والفقرة (ب) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

¹⁴ البند (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.

¹⁵ الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

¹⁶ تُستثنى الأجور ودخل الاستثمار الخاصّ ودخل الاستثمار العقاري بصرف النظر عن مصدرهم.

¹⁷ البند (2) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.



وبعبارة أخرى، يخضع الشخص الطبيعي لضريبة الشركات على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية إذا كان ذلك الدخل يتعلق بأعماله أو نشاط (أنشطة) أعماله داخل الدولة.

وبناءً على ذلك، إذا كان الشخص الطبيعي، سواء كان شخصاً مقيماً أو شخصاً غير مقيم، يزاول أعمالاً في دولة أخرى مستقلة تماماً لا تتعلق بأعماله أو نشاط أعماله الذي يزاوله في الدولة، فلن يخضع الدخل المحقق من الأعمال التي يزاولها في الدولة الأخرى للضريبة في الدولة.

لا تخضع الأجرور ودخل الاستثمار الخاص ودخل الاستثمار العقاري لضريبة الشركات بصرف النظر عن مصدرهم.¹⁸ بالإضافة إلى ذلك، لا يخضع الأشخاص الطبيعيون لضريبة الشركات إلا إذا جاوز إجمالي العائدات المحققة من الأعمال أو نشاط (أنشطة) الأعمال الخاصة بهم مبلغ (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية.¹⁹

مثال 1: احتساب حد العائدات البالغ (1,000,000) مليون درهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

يمارس السيد (أ)، وهو شخص طبيعي يسكن بصفة دائمة في الدولة (ش) ومن مواطنيها، الأعمال الآتية:

المبلغ (المبلغ بالدرهم)	طبيعة نشاط الأعمال	الأعمال
800,000	يؤسس السيد (أ) منشأة فردية في الدولة لتقديم خدمات الوساطة للعقارات التجارية لمختلف العملاء داخل الدولة وخارجها.	خدمات الوساطة للعقارات التجارية
2,000,000	الأعمال التي يمارسها السيد (أ) تتم بالكامل داخل الدولة (ش) وتقدم الخدمات للعديد من العملاء في الدولة (ش). الموظفون والأصول والحسابات المصرفية والمكاتب الخاصة بهذه الأعمال يعملون بشكل مستقل عن أعمال الوساطة ويقع مقرهم في الدولة (ش).	خدمات التصميم الداخلي

تخضع الأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها شخص طبيعي، سواء كان مقيماً أو غير مقيم، لضريبة الشركات فقط إذا جاوز إجمالي العائدات المحققة من هذه الأعمال أو أنشطة الأعمال (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية.²⁰

في هذا المثال، يمارس السيد (أ) نوعين من الأعمال. يمارس السيد (أ) أعمال الوساطة في دولة الإمارات، أما أعمال التصميم الداخلي فهي مستقلة تماماً عن أعمال الوساطة ولا ترتبط بها، كما أنها تُمارس خارج الدولة من خلال موظفين وأصول وحسابات مصرفية ومكاتب مستقلة عن أعمال الوساطة.

¹⁸ البند (2) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

¹⁹ البند (1) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

²⁰ البند (6) من المادة (11) مع البند (1) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.



بموجب الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات، فإن السيد (أ) يخضع لضريبة الشركات لكونه شخصاً مقيماً، وذلك على الدخل الناشئ في الدولة والدخل الناشئ من مصادر أجنبية المحقق من أعمال الوساطة إذا تجاوزت عائدات هذه الأعمال (1,000,000) مليون درهم. لن يخضع الدخل المحقق من خدمات التصميم الداخلي لضريبة الشركات لأنها أعمال مستقلة تُمارس بالكامل خارج الدولة.²¹

وبناءً على ذلك، سيُنظر فقط إلى العائدات المحلية والأجنبية من الأعمال التي تمارس في الدولة، عدا الأجور أو دخل الاستثمار الخاص أو دخل الاستثمار العقاري، عند حساب حدّ العائدات البالغ (1,000,000) مليون درهم. في هذه الحالة، تبلغ العائدات من أعمال الوساطة التي تمارس في الدولة 800,000 درهم، وهي أقل من (1,000,000) مليون درهم. وبالتالي، لا يخضع السيد (أ) لضريبة الشركات ولا يتعين عليه التسجيل لأغراض ضريبة الشركات.

مثال 2: الأعمال المستقلة

يمارس السيد (ب) وهو شخص طبيعي يسكن في الدولة (ب) ومن مواطنيها، الأعمال الآتية:

طبيعة نشاط الأعمال	الأعمال
<ul style="list-style-type: none"> • يمتلك السيد (ب) مصنعاً في الدولة (ب) لتصنيع الورق. تتواجد القوى العاملة والمواد الخام والأصول اللازمة لممارسة هذا النشاط بالكامل في الدولة (ب). • يتم بيع المنتج لعملاء من أطراف ثالثة بالإضافة إلى استخدامه من قبل السيد (ب) في الأعمال الحرفية الورقية الخاصة به. 	تصنيع الورق وبيعه
<ul style="list-style-type: none"> • لدى السيد (ب) ترخيص من جهة الترخيص في دولة الإمارات يتم بموجبه تصنيع العديد من المنتجات الحرفية الورقية (عادةً منتجات مُخرّفة) في الدولة ليتم بيعها داخل الدولة وخارجها. • يتم تصنيع الورق المستخدم كمادة خام لتصنيع المنتجات الحرفية من قبل السيد (ب) في الدولة (ب). ومع ذلك، فإن القوى العاملة والأصول والمصنع اللازمين للأعمال الحرفية تتواجد بالكامل في دولة الإمارات وهي مستقلة عن الأعمال الورقية. 	تصنيع المنتجات الحرفية الورقية وبيعها

يمارس السيد (ب) أعمال أو نشاط أعمال في الدولة، ومن ثم، يُعتبر شخصاً مقيماً فيها بموجب الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات. وعليه، فإنه يخضع للضريبة على الدخل الناشئ من مصادر في الدولة والدخل الناشئ من مصادر أجنبية بالقدر الذي يتعلق فيه هذا الدخل بأعماله في الدولة.²²

- نظرًا لأن تصنيع المنتجات الحرفية الورقية وبيعها يتم في الدولة، فيخضع الدخل المحقق من المنتجات المباعة داخل وحارج الدولة لضريبة الشركات.
- تمارس أعمال تصنيع الورق وبيعه باستخدام موارد مستقلة في الدولة (ب). تتواجد القوى العاملة والمواد الخام والأصول اللازمة لممارسة هذا النشاط بالكامل في الدولة (ب)، وبالتالي فهي أعمال مستقلة تتم ممارستها خارج

²¹ الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) مع البند (6) من المادة (11) والبند (2) من المادة (12) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

²² الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) والبند (6) من المادة (11) والبند (2) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.



دولة الإمارات. ولا يعني مجرد استخدام منتجات هذه الأعمال كمادة خام في أعمال المنتجات الحرفية أنها هي ذات الأعمال.

وعلى أساس المعلومات المتاحة، فإن الدخل المحقق من الأعمال الحرفية الورقية سيخضع لضريبة الشركات في الدولة، بينما أن الدخل المحقق من أعمال تصنيع الورق وبيعه سيكون غير خاضع للضريبة.

ملاحظة:

- لأغراض هذا المثال، يُفترض أن إجمالي عائدات السيد (ب) من الأعمال أو نشاط الأعمال الخاصة به في دولة الإمارات (أي الأعمال الحرفية الورقية) يجاوز (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية.
- قد يختلف التحليل أعلاه في ظل وجود اتفاقية ازدواج ضريبي، حيث أن تطبيق الاتفاقية قد يؤثر على وضع الإقامة بالنسبة للشخص. يرجى الاطلاع على القسم 5.3.

مثال 3: الدخل الناشئ من مصادر أجنبية المتعلقة بأعمال في الدولة

السيد (ج) هو شخص طبيعي مقيم ضريبياً في الدولة (ج). يقدم السيد (ج) خدمات تصميم الأزياء للعديد من العملاء حول العالم، من بينهم عملاء في الدولة.

يحقق السيد (ج) الدخل الآتي من الدولة:

الدخل المحقق من الدولة	آثار ضريبة الشركات
<ul style="list-style-type: none"> • الدخل المحقق من نشاط الأعمال: لدى السيد (ج) مكتباً في الدولة لمقابلة وإجراء اجتماعات مع عملاء من دولة الإمارات لأعمال تصميم الأزياء. 	<p>يمارس السيد (ج) أعمال في الدولة. وبالتالي، سيعامل كشخص مقيم لأغراض ضريبة الشركات وسيخضع الدخل المحقق من تقديم الاستشارات للعملاء في الدولة لضريبة الشركات، شريطة أن يجاوز إجمالي العائدات المحققة من الأعمال أو أنشطة الأعمال الخاصة بالسيد (ج) التي يمارسها في الدولة (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية.²³</p>
<ul style="list-style-type: none"> • دخل الإيجار: لدى السيد (ج) شقة في دولة الإمارات يقوم بتأجيرها لكسب دخل من إيجار، وهو ما لا يتطلب ترخيصاً من جهة ترخيص. لا تُستخدم الشقة لممارسة الأعمال الخاصة به. 	<p>سيعامل الدخل المحقق من إيجار الشقة كدخل استثمار عقاري، وبالتالي لن يخضع لضريبة الشركات.²⁴</p>

يحقق السيد (ج) الدخل الآتي من الدولة (ج):

الدخل المحقق من الدولة (ج)	آثار ضريبة الشركات
<ul style="list-style-type: none"> • الأجر المحقق من العمل بدوام جزئي لصاحب عمل موجود في الدولة (ج). 	<p>بالرغم من أن السيد (ج) شخص مقيم بموجب قانون ضريبة الشركات، لن يخضع أجر السيد (ج) لضريبة الشركات، وذلك لأن</p>

²³ البند (6) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

²⁴ البند (6) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.



<p>ضريبة الشركات لا تُطبق على راتب وأجور الشخص الطبيعي وأي دخل من عمل.²⁵</p>	
<p>بالرغم من أن السيد (ج) هو شخص مقيم بموجب قانون ضريبة الشركات، سيعامل الدخل المحقق من إيجار الشقة، والذي لا يتطلب ترخيصاً من جهة ترخيص في دولة الإمارات، كدخل استثمار عقاري، وبالتالي لن يخضع لضريبة الشركات.²⁶</p>	<p>• دخل إيجار من شقة موجودة في الدولة (ج) لا تُستخدم لأغراض الأعمال.</p>

ملاحظة: قد يختلف التحليل أعلاه في ظل وجود اتفاقية ازدواج ضريبي، حيث أن تطبيق الاتفاقية قد يؤثر على وضع الإقامة بالنسبة للشخص. يرجى الاطلاع على القسم 5.3.

5.2 الشخص غير المقيم بموجب قانون ضريبة الشركات

كما هو مذكور أعلاه، الشخص غير المقيم هو إما شخص اعتباري أو شخص طبيعي. وفيما يلي سنتناول ما إذا كان ذلك الشخص غير المقيم (الاعتباري أو الطبيعي) يخضع لضريبة الشركات على دخل الناشئ من مصادر أجنبية والمدى الذي تستطيع الدولة فيه فرض الضريبة على هذا الدخل.

5.2.1 الشخص الاعتباري

يُعتبر الشخص الاعتباري شخصاً غير مقيم إذا تم تأسيسه أو إنشاؤه خارج الدولة ولا تتم إدارته والتحكم فيه بشكل فعال في الدولة. يكون هذا الشخص خاضعاً للضريبة في الحالات الآتية:²⁷

- إذا كان لديه منشأة دائمة في الدولة،
- إذا كان يحقق دخلاً ناشئاً في الدولة،
- أو إذا كانت له صلة في الدولة.²⁸

ويخضع الشخص الاعتباري الذي يكون شخصاً غير مقيم لضريبة الشركات على ما يأتي:²⁹

- الدخل الخاضع للضريبة العائد لمنشأته الدائمة في الدولة.
- الدخل الناشئ في الدولة الذي لا يعود لمنشأته الدائمة في الدولة.
- الدخل الخاضع للضريبة العائد لصلته في الدولة.

²⁵ البند (6) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

²⁶ البند (6) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

²⁷ البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

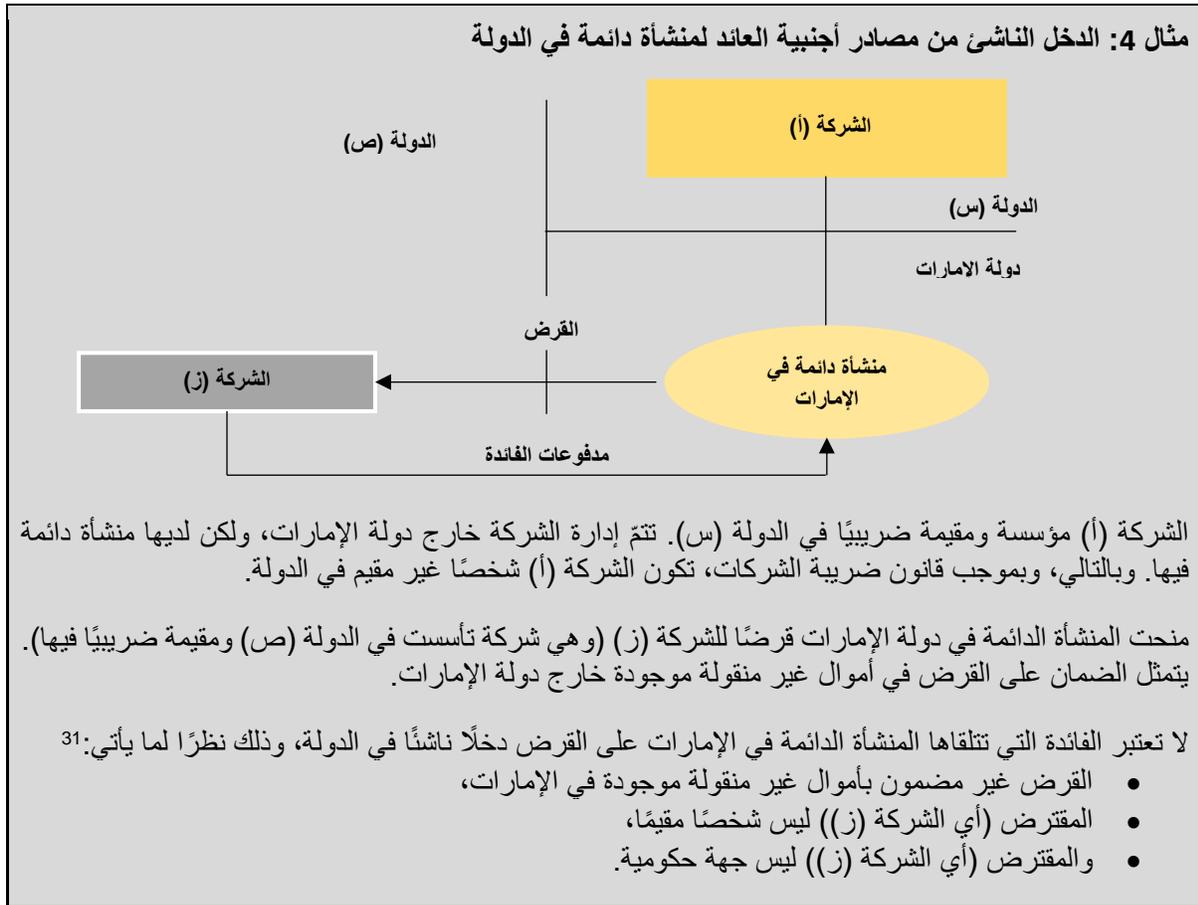
²⁸ الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.

²⁹ البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.



لا يُعدّ الدخل الناشئ في الدولة والدخل العائد لصلة في الدولة، بطبيعتهما، دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية نظراً لوجود روابط مع الدولة. لذلك، يمكن للشخص غير المقيم الذي يكون شخصاً اعتبارياً، أن يكون لديه دخل ناشئ من مصادر أجنبية فقط إذا كانت لديه منشأة دائمة في الدولة.

سيخضع الشخص غير المقيم الذي يكون شخصاً اعتبارياً، ولديه منشأة دائمة في الدولة لضريبة الشركات على الدخل الخاضع للضريبة الذي يعود لتلك المنشأة الدائمة.³⁰ سيخضع الدخل الخاضع للضريبة، بصرف النظر عن مصدره (أي سواء محقق في الدولة أو في دولة أخرى) لضريبة الشركات إذا كان ذلك الدخل الخاضع للضريبة يعود لمنشأته الدائمة في الدولة. وبعبارة أخرى، من الممكن أن يخضع الشخص غير المقيم لضريبة الشركات على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية شريطة أن يكون الدخل الناشئ من مصادر أجنبية عائداً لمنشأته الدائمة في الدولة.



³⁰ الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.

³¹ وفقاً للفقرة (ز) من البند (2) من المادة (13) من قانون ضريبة الشركات، يكون دخل الفائدة دخلاً ناشئاً في الدولة إذا كان القرض مضموناً بأموال منقولة أو غير منقولة موجودة في الدولة أو إذا كان المقرض شخصاً مقيماً أو إذا كان المقرض جهة حكومية.



ومع ذلك، ستخضع الفائدة لضريبة الشركات ضمن الوعاء الضريبي للمنشأة الدائمة التابعة للشركة (أ) في دولة الإمارات نظراً لأن دخل الفائدة الناشئ من مصدر أجنبي يكون عائداً للمنشأة الدائمة التابعة للشركة (أ) في دولة الإمارات.

5.2.2 الشخص الطبيعي

كما ذكر أعلاه، يكون الشخص الطبيعي الذي يمارس أعمالاً أو نشاطاً أعمال في الدولة، شخصاً مقيماً ويخضع لضريبة الشركات (راجع القسم 5.1.2).³²

- يكون الشخص الطبيعي، الذي ليس شخصاً مقيماً، شخصاً غير مقيم، في حال حدوث ما يأتي:³³
- إذا كانت لديه منشأة دائمة في الدولة ويحقق عائدات تجاوز (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية تعود لمنشأته الدائمة،
 - أو إذا كان يحقق دخلاً ناشئاً في الدولة.

لا يعد الدخل الناشئ في الدولة دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية نظراً لوجود روابط مع الدولة. لذلك، لا يمكن للشخص غير المقيم، الذي يكون شخصاً طبيعياً، أن يحقق دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية إلا إذا كان لديه منشأة دائمة في الدولة (تجاوز عائداتها (1,000,000) مليون درهم خلال سنة ميلادية) وكان الدخل الناشئ من مصادر أجنبية عائداً لمنشأته الدائمة في الدولة.

5.3 أثر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية

في حال تعارض أي حكم من أحكام قانون ضريبة الشركات مع اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي، فإن الأولوية في التطبيق تكون لأحكام تلك الاتفاقية.³⁴ لذلك، فإن استيفاء تعريف الشخص المقيم بموجب قانون ضريبة الشركات (أي المشار إليه في الاتفاقية بعبارة "القانون المحلي للدولة") لا يعني تلقائياً أن الشخص المقيم سيكون مقيماً ضريبياً في الدولة في حال تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. قد تتحدد الإقامة في الدولة أو في دولة أخرى بموجب اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي نافذة، وهو الأمر الذي سيؤثر على الضريبة المفروضة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.

على سبيل المثال، في حال تحددت الإقامة في دولة أخرى بموجب اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي نافذة، سيكون لتلك الدولة الأخرى الحق في فرض الضريبة كدولة إقامة على دخل ذلك الشخص. وفي هذه الحالة، لن يكون لدولة الإمارات الحق في فرض الضريبة على أي دخل لذلك الشخص ما لم يكن هذا الدخل ناشئاً في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات وإلى الحد الذي يتم فيه تخصيص الحق في فرض الضريبة للدولة بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي النافذة.

³² الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

³³ البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

³⁴ المادة (66) من قانون ضريبة الشركات.



6. متى يصبح الدخل الناشئ من مصادر أجنبية خاضعاً للضريبة في الدولة؟

كما ذكر في القسم 5، يعتمد خضوع الشخص للضريبة عن دخله الناشئ من مصادر أجنبية على وضعه القانوني (ما إذا كان شخصاً اعتبارياً أو شخصاً طبيعياً) وكذلك على وضع إقامته الضريبية (ما إذا كان شخصاً مقيماً أو شخصاً غير مقيم).

في حال تقرر أن الدولة لديها الحق في فرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية الذي حصل عليه الخاضع للضريبة وكان هذا الدخل يخضع لضريبة الشركات، فمن المهم تحديد الفترة الضريبية التي سيخضع فيها ذلك الدخل لضريبة الشركات.

بالنسبة للشخص الاعتباري، تكون الفترة الضريبية هي فترة 12 شهراً التي يقوم الشخص بإعداد قوائمه المالية لها.³⁵ ويجوز للشخص الاعتباري التقدم بطلب إلى الهيئة لتغيير فترته الضريبية أو استخدام فترة ضريبية مختلفة.³⁶ ومع ذلك، وبالنسبة للشخص الطبيعي، تكون الفترة الضريبية دائماً هي السنة الميلادية، أو جزء منها إذا تمت ممارسة الأعمال فقط لجزء من السنة الميلادية.

تطبق القواعد العامة لتخصيص الدخل بموجب قانون ضريبة الشركات لتحديد توقيت فرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية. وبناءً على ذلك، يعتمد توقيت فرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية على ما إذا كان الخاضع للضريبة قد اعتمد الأساس النقدي المحاسبي أو أساس الاستحقاق المحاسبي (راجع القسمين 7.1.1 و 7.1.2).

- الأساس النقدي المحاسبي هو طريقة المحاسبة التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل والنفقات عند استلام و سداد الدفعات النقدية.³⁷
- أساس الاستحقاق المحاسبي هو طريقة المحاسبة التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل عند اكتسابه والنفقات عند تكبدها،³⁸ أي أنه قد يتم تسجيل الإيرادات والتكاليف في القوائم المالية قبل استلام المدفوعات النقدية أو سدادها أو بعد ذلك. ويجب إعداد القوائم المالية على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم (راجع القسم 7.1.1 أدناه).³⁹

³⁵ البند (2) من المادة (57) من قانون ضريبة الشركات.

³⁶ المادة (58) من قانون ضريبة الشركات وقرار الهيئة رقم (5) لسنة 2023.

³⁷ المادة (1) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

³⁸ المادة (1) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

³⁹ المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.



7. كيف تُفرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية؟

7.1 تحديد الدخل الخاضع للضريبة

تنص المادة (20) من قانون ضريبة الشركات على القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة.

يُعد صافي الربح المحاسبي أو صافي الخسارة المحاسبية وفقاً للقوائم المالية هو نقطة البدء لتحديد الدخل الخاضع للضريبة عن فترة ضريبية مُعيّنة، والذي يتمّ تعديله لاحقاً حسبما يقتضي الأمر، على سبيل المثال وفقاً لجميع الإعفاءات والتسهيلات والخصومات الأخرى والنفقات غير القابلة للخصم وتسهيلات الخسارة الضريبية، وما إلى غير ذلك.⁴⁰

تُطبق القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بالمثل على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية الذي يحققه الخاضع للضريبة.

7.1.1 المعايير المحاسبية المطبقة

لأغراض قانون ضريبة الشركات في الدولة، يتعيّن على الخاضع للضريبة إعداد القوائم المالية على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي حال لم تتجاوز إيرادات الخاضع للضريبة مبلغ 50 مليون درهم، فإنه يجوز له بدلاً من ذلك اختيار تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.⁴¹ وتُعرّف الإيرادات على أنها إجمالي مبلغ الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة خلال فترة ضريبية.⁴²

وبالتالي، في حال حقق الخاضع للضريبة أو تلقى دخلاً من مصادر أجنبية، فيتعيّن عليه تطبيق ذات المعايير المحاسبية المطلوب تطبيقها على الدخل المحلي (أي الدخل المحقق في الدولة).

7.1.2 الأساس النقدي المحاسبي

في حين أنه يتعيّن عادةً على الخاضع للضريبة استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي، إلا أنه يجوز له استخدام الأساس النقدي المحاسبي في حال لم تتجاوز إيراداته مبلغ 3 ملايين درهم أو في حالات استثنائية بناءً على طلب يقدمه الخاضع للضريبة إلى الهيئة.⁴³

وبناءً عليه، يمكن للخاضع للضريبة تطبيق الأساس النقدي المحاسبي إذا كان إجمالي الإيرادات (أي الإيرادات المحققة في الدولة أو الناشئة من مصادر أجنبية) المحققة خلال فترة ضريبية لا يتجاوز 3 ملايين درهم.

⁴⁰ البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

⁴¹ المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

⁴² التعريف الوارد في المادة (1) من قانون ضريبة الشركات.

⁴³ المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.



مثال 5: الإيرادات المحققة من مصادر في الدولة ومصادر أجنبية

- الشركة (أ) (شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) تعمل في مجال توزيع المنتجات الاستهلاكية في جميع أنحاء العالم. خلال الفترة الضريبية من 1 يناير 2024 إلى 31 ديسمبر 2024 استلمت الشركة (أ) ما يأتي:
- 1,500,000 درهم – إيرادات مبيعات من عملاء في دولة الإمارات.
 - 900,000 درهم – إيرادات مبيعات من عملاء في الدولة (ق).
 - 500,000 درهم – أرباح أسهم من الشركة (ب)، وهي شركة تابعة مملوكة بالكامل للشركة (أ) وموجودة في الدولة.
 - 110,000 درهم – أرباح أسهم من الشركة (و) – وهي شركة تابعة مملوكة بالكامل للشركة (أ)، مؤسسة في الدولة (ق) ومقيمة فيها.

على افتراض أن حصص الملكية للشركة (أ) في الشركة (و) مؤهلة كحصص مشاركة بموجب المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

وحيث أن الإيرادات التي حققتها الشركة (أ) من جميع المصادر أعلاه تجاوز 3,000,000 درهم (أي 3,010,000 درهم إجمالاً)، فلا يمكنها استخدام الأساس النقدي المحاسبي. وحقيقة أن إجمالي إيراداتها الناشئة من مصادر أجنبية (900,000 درهم مضافاً إليها 110,000 درهم) لا يتجاوز الحد المقرر وهو 3,000,000 درهم لا يغير الوضع، حيث يتم احتساب الإيرادات على أساس عالمي.

بالإضافة إلى ذلك، في حين أن أرباح الأسهم التي تلقتها الشركة (أ) من الشركات التابعة (أي الشركة (ب) والشركة (و)) ليست خاضعة للضريبة لأنها دخل مُعفى،⁴⁴ إلا أن تلك العائدات تؤخذ بالاعتبار عند المقارنة بحدّ الإيرادات البالغ 3,000,000 درهم لأغراض تحديد ما إذا كان بإمكان الشركة (أ) استخدام الأساس النقدي المحاسبي.

7.1.3 النفقات والخسائر المتعلقة بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية

تطبق القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية، ما يعني أنه يُسمح عادةً بخصم أي نفقات يتم تكبدها بشكل كلي أو حصري لأغراض الأعمال، ولكن هناك استثناءات مثل التكاليف المتعلقة بالدخل المُعفى، فعلى سبيل المثال، التكاليف المتكبدة للحصول على حصة مشاركة في مشاركة أجنبية. ويجب خصم أي خسائر متكبدة وفقاً للقواعد العادية.⁴⁵ تجدر الإشارة إلى أن النفقات المرتبطة بمنشأة دائمة أجنبية تكون غير قابلة للخصم في حال تم اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية وفقاً للمادة (24) من قانون ضريبة الشركات (راجع القسم 7.2.2).

مثال 6: النفقات والخسائر المتعلقة بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية

تعمل الشركة (ز) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) في مجال تصدير منتجات إلكترونية وحققت دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية وتكبدت نفقات خلال الفترة الضريبية ذات الصلة على النحو الآتي:

⁴⁴ مُعفى بموجب البند (1) من المادة (22) فيما يتعلق بدخل أرباح الأسهم أو الحصص المحصلة من شخص مقيم اعتباري والبند (2) من المادة (22) فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الحصص المحصلة من حصص المشاركة الأجنبية.
⁴⁵ وفقاً للفقرتين (د) و(و) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.



البند	المبلغ (بالدرهم)
الدخل المحقق من تصدير السلع	20 مليون
أرباح الأسهم التي تم الحصول عليها من مشاركة أجنبية	5 ملايين
مطروحاً منها: تكلفة السلع المباعة	(10 ملايين)
مطروحاً منها: تكلفة التسويق والتوزيع	(15 مليون)
مطروحاً منها: النفقات المتكبدة في إدارة الاستثمارات في مشاركات أجنبية	(500 ألف)
صافي الربح المحاسبي / (صافي الخسارة المحاسبية)	(500 ألف)

لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة (ز):

- تُعفى أرباح الأسهم التي تم الحصول عليها من مشاركة أجنبية بموجب إعفاء المشاركة⁴⁶. وبالتالي، لن يتم النظر في دخل أرباح الأسهم (أي 5 ملايين درهم) والنفقات المتكبدة لتحقيق أرباح الأسهم، والتي هي دخل مُعفى (أي 500 ألف درهم) عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- تبعاً لذلك، سينتج عن الدخل مطروحاً منه النفقات خسارة تبلغ 5 ملايين درهم. ويمكن ترحيل هذه الخسارة لسنوات لاحقة وخصمها في تلك السنوات⁴⁷.

7.1.4 جمع الدخل الناشئ من مصادر أجنبية والنفقات المتكبدة المرتبطة به

يُجمع الدخل الخاضع للضريبة المُحقق من جميع المصادر، سواء كانت تلك المصادر محلية أو أجنبية، والنفقات القابلة للخصم المرتبطة به لأغراض حساب الدخل الخاضع للضريبة. لذلك، عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يمكن خصم الخسائر الضريبية المتعلقة بمصدر أجنبي من الدخل المحقق من مصادر في الدولة. ويستثنى من ذلك النفقات المتعلقة بالدخل المُعفى (على سبيل المثال أرباح الأسهم أو الحصص الأجنبية المؤهلة لإعفاء المشاركة) والخسائر أو النفقات المتعلقة بمنشأة دائمة أجنبية في حال تم إجراء الاختيار وفقاً للمادة (24) من قانون ضريبة الشركات (راجع القسم 7.2.2).

مثال 7: صافي الخسارة المرتبطة بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية

تقوم الشركة (أ) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة) بتوزيع منتجات استهلاكية في الدولة، كما تقوم بتصدير تلك المنتجات إلى الدولة (ق). لا تشكل مبيعات الشركة (أ) إلى الدولة (ق) منشأة دائمة في تلك الدولة. خلال الفترة الضريبية من 1 يناير 2024 إلى 31 ديسمبر 2024، حصلت الشركة (أ) على الإيرادات وتكبدت النفقات الموضحة أدناه:

ما يتعلق بدولة الإمارات:

- 5,000,000 درهم – إيرادات المبيعات من عملاء في دولة الإمارات.
- 2,000,000 درهم – تكاليف متعلقة بالمبيعات المحلية.

ما يتعلق بالدولة (ق):

- 2,000,000 درهم – إيرادات المبيعات من عملاء في الدولة (ق).

⁴⁶ البند (2) من المادة (22) والمادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

⁴⁷ وفق المادة (37) والمادة (39) من قانون ضريبة الشركات.



• 3,500,000 درهم – تكاليف متعلقة بالمبيعات في الدولة (ق)، ويشمل ذلك الخسارة الناجمة عن حريق دمر مخزون مخصّص لعملاء الدولة (ق).

حققت الشركة (أ) صافي ربح بلغ 3,000,000 درهم فيما يتعلق بعملياتها في دولة الإمارات، في حين تكبدت صافي خسارة بلغ 1,500,000 درهم فيما يتعلق بدخلها الناشئ من مصادر أجنبية من الدولة (ق).

يتعيّن على الشركة (أ) جمع دخلها وتكاليفها المحلية والأجنبية لحساب دخلها الخاضع للضريبة. وبالتالي، في هذه الحالة، سيكون إجمالي الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) هو 1,500,000 درهم.

تجدر الإشارة إلى أن الشركة (أ) غير مؤهلة للاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة في الفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2024 حيث أن إيراداتها تجاوزت 3 ملايين درهم.

7.1.5 الدخل بالعملة الأجنبية الذي سيتم تحويله إلى الدرهم

من المحتمل أن يكون معظم الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بعملة أخرى غير الدرهم. ومن الممكن أيضاً أن تكون السجلات المالية المتعلقة بعمليات الأعمال الأجنبية بالعملة المحلية للدولة الأخرى.

لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولأغراض ضريبة الشركات، يجب تحويل المبالغ المقدّرة بعملة أجنبية إلى الدرهم، وذلك على أساس سعر الصرف الساري المُعلن المنشور من قبل مصرف الإمارات العربية المتحدة المركزي على النحو الآتي:⁴⁸

- أسعار الصرف الفورية، على أساس أسواق صرف العملات، إذا كان من المعقول القيام بذلك،
- أو متوسط سعر الصرف الشهري، إذا تعذر استخدام أسعار الصرف الفورية وكان استخدام متوسط سعر الصرف الشهري يوفر تقديراً تقريبياً مقبولاً لضريبة الشركات المستحقة الدفع،
- أو متوسط سعر الصرف السنوي، إذا تعذر استخدام أسعار الصرف الفورية أو متوسط سعر الصرف الشهري.

يجب استخدام ذات الطريقة المُعتمدة لتحويل المبالغ من العملة الأجنبية إلى الدرهم طوال الفترة الضريبية.⁴⁹ يجب على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بالسجلات التي توثق سبب اختيار طريقة تحويل العملة والأسعار المُستخدمة.⁵⁰

في حال قام الخاضع للضريبة بتغيير طريقة تحويل العملة في فترة ضريبية لاحقة، يجب عليه الاحتفاظ بالسجلات التي توثق سبب/ أسباب التغيير.⁵¹

⁴⁸ المادة (43) من قانون ضريبة الشركات والبند (1) من المادة (13) من قرار الهيئة رقم 13 لسنة 2023.

⁴⁹ البند (2) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023.

⁵⁰ البند (3) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023.

⁵¹ البند (4) من المادة (2) من قرار الهيئة رقم (13) لسنة 2023.



7.2 إعفاءات ذات صلة خاصة بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية

7.2.1 إعفاء المشاركة

يُعفى من ضريبة الشركات دخل محدد متعلق بحصص المشاركة إذا كان مستوفياً للشروط الواردة في المادة (23) من قانون ضريبة الشركات. ويقصد بحصة المشاركة تملك حصص ملكية مؤثرة في شخص اعتباري. وللاستفادة من هذا الإعفاء ثمة شروط يجب استيفائها من بينها تملك حصص ملكية بنسبة لا تقل عن 5% (خمسة بالمائة) أو تكلفة استحواذ تبلغ على الأقل 4 ملايين درهم وأن يتم الاحتفاظ بحصص الملكية لفترة 12 شهراً. ويشمل الإعفاء، من بين أنواع الدخل الأخرى، أرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح، وكذلك المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن نقل حصص المشاركة أو بيعها أو التصرف فيها بأي شكل آخر.⁵²

إذا كان لدى شخص مقيم منشأة دائمة أجنبية (راجع القسم 7.2.2) واستخدم خسارة ضريبية مُتكددة في تلك المنشأة الدائمة الأجنبية، فيجب خصم الخسارة الضريبية بالكامل من الدخل الخاضع للضريبة الخاص بتلك المنشأة الدائمة الأجنبية في فترة أو فترات ضريبية لاحقة قبل أن يتمكن الخاضع للضريبة من اختيار تطبيق إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.⁵³ في حال تأسست منشأة دائمة أجنبية قبل خصم الخسارة الضريبية المستخدمة سابقاً بالكامل، فلا يمكن لأي أرباح أسهم أو حصص أو إيرادات أخرى تنشأ عند أو بعد تأسيس المنشأة الدائمة الأجنبية الاستفادة من إعفاء المشاركة حتى تُخصم الخسارة الضريبية المستخدمة سابقاً بالكامل من الدخل العائد لتلك المنشأة الدائمة الأجنبية.⁵⁴

7.2.2 إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية

7.2.2.1 لمحة عامة

يُمكن للشخص المقيم أن يختار عدم الأخذ في الاعتبار الدخل والنفقات المرتبطة به لمنشأته الدائمة الأجنبية عند تحديد دخله الخاضع للضريبة،⁵⁵ وذلك رهناً باستيفاء شروط معينة، كما هو موضح أدناه.

7.2.2.2 شروط المطالبة بإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية

لأغراض هذا الإعفاء، يجب أن تستوفي المنشأة الدائمة الأجنبية الشروط الواردة في المادة (14) من قانون ضريبة الشركات إذا تمّت ممارسة الأنشطة الأجنبية في الدولة.⁵⁶

⁵² البنود (2) و(3) من المادة (22) بقراءة مترامنة مع المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.

⁵³ البند (1) من المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

⁵⁴ البند (2) من المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

⁵⁵ البند (1) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

⁵⁶ يجب تطبيق شروط المادة (14) في السياق ذي الصلة عند قراءة المادة (24) من قانون ضريبة الشركات، أي أنه يجب استخدام عبارة "الشخص المقيم" بدلاً من "الشخص غير المقيم"، وعبارة "خارج الدولة" بدلاً من "في الدولة".



يمكن للشخص المقيم أن يختار عدم الأخذ في الاعتبار الدخل والنفقات المرتبطة به لمنشأته الأجنبية الدائمة عند تحديد دخله الخاضع للضريبة إذا كانت تلك المنشآت الدائمة تخضع لضريبة الشركات، أو أي ضريبة أخرى مماثلة، بنسبة لا تقل عن 9%، بموجب التشريعات السارية للدولة الأخرى الذي تقع فيه تلك المنشآت الدائمة.⁵⁷ إذا لم يُستوفى ذلك الشرط، فإن صافي الدخل المُحقق من المنشأة الدائمة الأجنبية لن يكون مؤهلاً لإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية.

يطبق اختيار الإعفاء على كافة المنشآت الأجنبية المملوكة للشخص المقيم التي تستوفي الشروط اللازمة.⁵⁸ ولا يمكن للشخص المقيم الذي لديه عدة منشآت دائمة أجنبية اختيار معاملة مختلفة لكل منشأة دائمة أجنبية على حدة. بعبارة أخرى، إذا رغب الشخص المقيم في المطالبة بالإعفاء من ضريبة الشركات لإحدى منشأته الدائمة الأجنبية، فسُتُعى كافة منشأته الدائمة الأجنبية الأخرى كذلك، في حال استيفائهم الشرط أعلاه المنصوص عليه في البند (7) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

ومع ذلك، إذا تم خصم الخسائر الضريبية التي تكبدتها منشأة دائمة أجنبية سابقاً من أرباح أخرى (على سبيل المثال، من المقر الرئيسي)، فلا يُسمح بإجراء الاختيار بموجب المادة (24) من قانون ضريبة الشركات إلى أن يتم خصم الخسارة الضريبية بالكامل من الدخل الخاضع للضريبة العائد لتلك المنشأة الدائمة الأجنبية في فترة أو فترات ضريبية لاحقة.⁵⁹

7.2.2.3 الآثار المترتبة على اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية

في حال قيام الشخص المقيم باختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، فإنها تنطبق على كافة المنشآت الدائمة الأجنبية المملوكة للشخص المقيم.⁶⁰ وبالتالي، ليس من الممكن اختيار أن يشمل الإعفاء بعض المنشآت الدائمة الأجنبية وليس جميعها، دون غيرها. ويستثنى من ذلك المنشآت الدائمة التي لا تكون مؤهلة للإعفاء لعدم تحقق متطلب الخضوع لنسبة ضريبة مناسبة (أي لا تقل نسبة الضريبة التي تخضع لها المنشأة الدائمة الأجنبية عن 9%).

في حال تطبيق إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، يجب عدم الأخذ في الاعتبار ما يأتي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة:⁶¹

- خسائر المنشأة الأجنبية،
- دخل المنشأة الدائمة الأجنبية والنفقات المرتبطة به،
- وأرصدة الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالمنشأة الدائمة الأجنبية.

⁵⁷ البند (7) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

⁵⁸ البند (6) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

⁵⁹ البند (1) من المادة (13) من القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

⁶⁰ البند (6) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

⁶¹ البند (2) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.



تُعامل كل منشأة دائمة أجنبية كشخص مستقل مُنفصل عن المقر الرئيسي الموجود في الدولة، ما يعني أنه يتم احتساب الدخل الخاضع للضريبة لأغراض قانون ضريبة الشركات وكان كل منشأة دائمة أجنبية هي شخص مستقلاً.⁶² ويُعفى صافي دخل كافة المنشآت الدائمة الأجنبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشخص المقيم، أي المقر الرئيسي الموجود في الدولة.

تُعدّ المنشأة الدائمة الأجنبية طرفاً مرتبطاً للمقر الرئيسي الموجود في الدولة، وذلك فيما يتعلق بتخصيص الأرباح.⁶³ وبالتالي، فإن أي معاملات بين المنشأة الدائمة الأجنبية والمقر الرئيسي الموجود في الدولة أو أي طرف مرتبط بالمقر الرئيسي في الدولة، يجب أن تتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد (أحكام التسعير التحويلي) المنصوص عليه في المادة (34) من قانون ضريبة الشركات (أي التسعير وفق السعر المحايد).

مثال 8: معاملات الأطراف المرتبطة (نقل الأصول وإعادة تحويل الأموال)

أنشأت الشركة (أ) (وهي شركة مؤسسة في دولة الإمارات ومقيمة فيها) وحدة تصنيع ملابس (مكتب فرعي) في الدولة (ب) والتي تُشكل منشأة دائمة أجنبية. كما أن لدى الشركة (أ) شركة تابعة، وهي الشركة (ش)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في الدولة (ش).

يقصد تحسين تصنيع الملابس، تمّ نقل آلات من الشركة (ش) إلى المنشأة الدائمة الأجنبية التابعة للشركة (أ) والموجودة في الدولة (ب).

في نهاية الفترة الضريبية قامت المنشأة الدائمة الأجنبية بتحويل أرباحها إلى المقر الرئيسي، أي الشركة (أ).

وحيث أن المنشأة الدائمة الأجنبية تُعدّ من الناحية القانونية جزءاً من الشركة (أ)، إلا أنه لأغراض ضريبة الشركات، تُعامل المنشأة الدائمة الأجنبية كشخص منفصل ومستقل مرتبط بالمقر الرئيسي وأي طرف مرتبط بذلك المقر الرئيسي. وبالتالي، عند تحديد الربح الذي يمكن له الاستفادة من إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية، يجب أن يتمّ نقل الأصول من الشركة (ش) إلى المنشأة الدائمة الأجنبية التابعة للشركة (أ) وفق مبدأ السعر المحايد.

ويُعد استلام الشركة (أ) لفائض الأموال المحوّلة من الفرع في الدولة (ب) إلى مقره الرئيسي في دولة الإمارات استلاماً لأموال خاصة بالشركة (أ)، وذلك لأن الفرع والمقر الرئيسي هما الشخص الاعتباري ذاته. وبالتالي، فإن معاملة تحويل الأموال ليست معاملة خاضعة للضريبة من منظور الشركة (أ) ولا يجب أخذها في الاعتبار لأغراض ضريبة الشركات. وهذا هو الحال سواء تمّ اختيار إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية أم لا.

7.3 تحديد ضريبة الشركات المستحقة الدفع

لم ينصّ قانون ضريبة الشركات على أي نسب منفصلة لضريبة الشركات على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية. وبالتالي، يُجمع الدخل الناشئ من مصادر أجنبية مع جميع الإيرادات الأخرى عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة. وبالنسبة للخاضع للضريبة، عدا الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة، فإنه تُطبق حالياً النسب الموضحة أدناه:⁶⁴

- نسبة 0% على الدخل الخاضع للضريبة الذي لا يُجاوز مبلغ 375,000 درهم،

⁶² البند (4) من المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.

⁶³ الفقرة (د) من البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

⁶⁴ البند (1) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.



- ونسبة 9% على الدخل الخاضع للضريبة الذي يُجاوز مبلغ 375,000 درهم.

عند قيام الخاضع للضريبة بدفع ضريبة أجنبية في دولة أخرى، فقد يترتب على ذلك رصيد ضريبة متاح⁶⁵. راجع القسم 8 لمزيد من التفاصيل.

⁶⁵ المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



8. رصيد الضريبة الأجنبية

8.1 ماذا يُقصد برصيد الضريبة الأجنبية؟

كما ذُكر في القسم 5، يخضع الأشخاص المقيمون أو الأشخاص غير المقيمين الذين لديهم منشأة دائمة في الدولة للضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية. وللحدّ من الازدواج الضريبي المحتمل على الدخل الناشئ من مصدر أجنبي أو منع حدوثه، يُعفي قانون ضريبة الشركات أنواعاً معيّنة من الدخل الناشئ من مصادر أجنبية، وذلك من خلال إعفاء المشاركة (راجع القسم 7.2.1) وإعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية (راجع القسم 7.2.2). ومع ذلك، يمكن خفض أو تجنب حدوث ازدواج ضريبي محتمل عن طريق رصيد الضريبة الأجنبية إلى الحد الذي يتمّ فيه تضمين الدخل الناشئ من مصادر أجنبية في الدخل الخاضع للضريبة الخاصّ بالخاضع للضريبة.

يسمح رصيد الضريبة الأجنبية للخاضع للضريبة بخضم الضرائب المدفوعة بموجب قوانين الضرائب في دولة أخرى من ضريبة الشركات المُستحقة في الدولة على الدخل ذاته.⁶⁶

8.1.1 الضرائب الأجنبية التي يمكن الحصول على رصيد ضريبة أجنبية منها

يتوفر رصيد الضريبة الأجنبية لأي ضريبة أجنبية ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات. ولكي تُعتبر الضريبة الأجنبية ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات، يجب أن تستوفي جميع الشروط الآتية:

- أن تُفرض الضريبة الأجنبية من قبل حكومة (سواءً حكومة اتحادية أو حكومة ولاية) تابعة لدولة أخرى وأن تكون مستحقة الدفع لها.
- أن يكون سداد الضريبة الأجنبية إلزامياً وواجب النفاذ بموجب قوانين الضريبة في الدولة الأخرى.
- أن تُفرض الضريبة الأجنبية على الربح أو صافي الدخل (أي الدخل مطروحاً منه الخصومات)، وتُعتبر الضريبة الأجنبية المقطعة من المنبع مستوفية لهذا الشرط.

يجب الأخذ في الاعتبار أحكام أي اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي نافذة عند تحديد الضرائب الأجنبية المؤهلة كرسيد ضريبة أجنبية (راجع القسم 8.5).

تُعد العوامل الآتية غير ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الضريبة الأجنبية ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات:

- ما إذا كان المبلغ فُرِض بموجب تشريع منفصل عن التشريع الضريبي الأساسي للدولة الأخرى،
- والمُسمى الذي يطلق على الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى،
- والطريقة التي يتمّ فيها تحصيل المبلغ: حتى إذا قامت الدولة الأخرى بتحصيل المبلغ من خلال آلية الضريبة المقطعة من المنبع، فإن هذه الضريبة تظل محسوبة ضمن الخصم الضريبي إذا كانت مفروضة من قبل دولة أخرى على دخل الأعمال.

⁶⁶ البند (1) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



- فيما يلي قائمة غير شاملة بالضرائب التي لا تعتبر ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات:
- الضرائب على الاستهلاك مثل ضريبة القيمة المضافة أو الضريبة على السلع والخدمات أو ضريبة المبيعات،
 - والرسوم الجمركية أو الضريبة الانتقائية أو غيرها من رسوم الاستيراد،
 - والضرائب على المعاملات مثل ضريبة الدمغة والضريبة على رأس المال،
 - والضرائب العقارية والضرائب على الثروة المحسوبة على أساس ملكية عناصر معينة أو قيمة الأصول بغض النظر عن الدخل،
 - وضريبة الشركات أو غيرها من ضرائب ورسوم الشركات.

قد تفرض بعض الدول الأخرى ضرائب يتم احتسابها على مكونات متعددة لوعاء الضريبة: بعض الضرائب تُفرض على الدخل وعلى عناصر أخرى غير متعلقة بالدخل. وقد تتعلق الضرائب الأخرى المفروضة في دولة أخرى بأنشطة الخاضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى وتكون، من الناحية الإدارية والنظرية، جزءاً من نظام الضرائب على الشركات في تلك الدولة الأخرى. وإذا كانت تلك الضريبة هي في الغالب ضريبة على دخل الخاضع للضريبة، وكان فصل مكونات الدخل عن المكونات الأخرى غير المتعلقة بالدخل يُشكّل عبئاً إدارياً، فتجب معاملة تلك الضرائب على أنها ذات طبيعة مماثلة لضريبة الشركات المفروضة في الدولة، وذلك مع مراعاة استيفاء المبلغ للشروط الأخرى الموضحة أعلاه وعدم انطباق أي من الاستثناءات أعلاه. ومن الأمثلة على ضريبة ذات مكونات متعددة هي الزكاة التي تفرضها المملكة العربية السعودية على الشركات، حيث تُطبق الزكاة كضريبة على الدخل أو حقوق الملكية أو كليهما، وبالتالي، تُعد مماثلة لضريبة الشركات.

المبالغ المدفوعة إلى حكومة أجنبية مثل الفوائد أو الغرامات أو العقوبات أو أي التزام مماثل ليست ضرائب مفروضة على الدخل، ولكن بدلاً من ذلك يتم فرضها نتيجة عدم القيام بالسداد مثل التأخر في سداد الضريبة. وبالتالي، فإن مثل هذه المبالغ المدفوعة في دولة أخرى لا تشبه في جوهرها ضريبة الشركات وليست مؤهلة كرسيد ضريبة أجنبية.

8.1.2 متى تعتبر الضريبة الأجنبية "مدفوعة"؟

- من المحتمل أن يكون رسيد الضريبة الأجنبية متاحاً فيما يتعلق بالضريبة "المدفوعة" بموجب قانون الضرائب لدولة أخرى. وفي هذا الصدد، يُقصد بكلمة "مدفوعة" ما يأتي:
- المبلغ المُحول إلى السلطات الضريبية في دولة أخرى،
 - أو المبلغ المستحق للسلطات الضريبية في الدولة الأخرى، وعلى هذا النحو يُمثل مبلغاً ملزماً للسلطة الضريبية الأجنبية، ولكنه لم يُدفع بعد.



يتعيّن على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بكافة السجلات اللازمة لأغراض المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية (راجع القسم 8.6).⁶⁷ إذا طالب الخاضع للضريبة برصيد الضريبة الأجنبية عن فترة ضريبية ما، يجب أن يكون قادرًا على تقديم ما يثبت الضريبة المدفوعة للسلطة الضريبية الأجنبية، إذا طلبت الهيئة ذلك.

لن يعتبر المبلغ "مدفوعًا" إلى السلطة الضريبية الأجنبية في الحالات الآتية:

- إذا كان الالتزام الضريبي في الدولة الأخرى مشروطاً أو لم يُستحق رسمياً بعد (على سبيل المثال، قيّمت السلطة الضريبية الأجنبية الدخل الخاضع للضريبة بأكثر مما يجب، ولكن اعترض الشخص على إجراءات التقييم أمام المحكمة أو السلطات القضائية ولم يُصدر القرار النهائي بعد)،
- أو إذا تم رد مبلغ الضريبة المدفوعة في دولة أخرى أو تم التأكيد على أنه قابل للاسترداد.

قد يحدث أن يُطالب الخاضع للضريبة برصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالضريبة المدفوعة في دولة أخرى، ثم يتم ردّ تلك الضريبة فيما بعد في الدولة الأخرى، الأمر الذي سيترتب عليه خفض رصيد الضريبة الأجنبية المتاح للخاضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات. وإذا أدى ذلك إلى زيادة ضريبة الشركات المستحقة الدفع بما يجاوز 10,000 درهم، يجب على الخاضع للضريبة تقديم تصريحاً طوعياً إلى الهيئة خلال 20 يوم عمل من تاريخ علمه برّد الضريبة الأجنبية في الدولة الأخرى.⁶⁸

إذا كانت الزيادة في ضريبة الشركات المستحقة الدفع هي 10,000 درهم أو أقل، يجب على الخاضع للضريبة تصحيح الخطأ في المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية في أي مما يأتي، أيهما أسبق:

- الإقرار الضريبي الذي حان موعد تقديمه عن الفترة الضريبية السابقة،
- أو الإقرار الضريبي للفترة الضريبية التي تم فيها استرداد الضريبة الأجنبية.⁶⁹

وبالمقابل، إذا زادت الضريبة الأجنبية المدفوعة مما ترتب عليه احتساب زيادة في رصيد الضريبة الأجنبية القابل للخصم، يجوز للخاضع للضريبة تقديم تصريحاً طوعياً،⁷⁰ مع طلب استرداد ضريبة الشركات. عندئذٍ ستقوم الهيئة بتقييم أثر زيادة رصيد الضريبة الأجنبية على الوضع الضريبي للخاضع للضريبة.⁷¹

8.2 مَنْ يمكنه المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية؟

يمكن للخاضع للضريبة المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية للضريبة المدفوعة على دخله المحقق في دولة أخرى إذا كان الدخل الناشئ من مصادر أجنبية خاضعاً للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات. وكما تمّ تناوله في القسم 5، يكون الدخل الناشئ من مصادر أجنبية خاضعاً للضريبة بالنسبة للفئات الآتية من الخاضعين للضريبة:

⁶⁷ البند (4) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

⁶⁸ الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (10) من قرار مجلس الوزراء رقم (74) لسنة 2023.

⁶⁹ الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (10) من قرار مجلس الوزراء رقم (74) لسنة 2023.

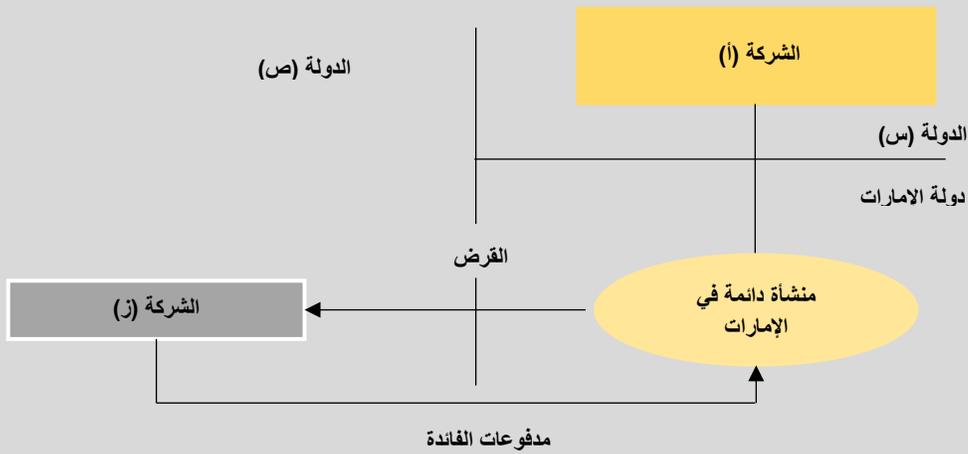
⁷⁰ البنود (1) و(2) من المادة (10) من قانون الإجراءات الضريبية.

⁷¹ المادة (23) من قانون الإجراءات الضريبية.



- الشخص المقيم الاعتباري،
- والشخص المقيم الطبيعي بالفدر الذي يتعلق فيه هذا الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بأعمال أو نشاط أعمال يُمارسه الشخص الطبيعي في الدولة إذا كان إجمالي العائدات يجاوز مبلغ مليون درهم في السنة الميلادية،
- والشخص غير المقيم الذي لديه منشأة دائمة في الدولة وكان الدخل الناشئ من مصادر أجنبية يعود للمنشأة الدائمة.

المثال 9: رصيد الضريبة الأجنبية ضمن الوعاء الضريبي لشخص غير مقيم



الشركة (أ) مؤسسة في الدولة (س) ومقيمة ضريبياً فيها. تتم إدارة الشركة خارج دولة الإمارات، ولكن لديها منشأة دائمة فيها. وبالتالي، وبموجب قانون ضريبة الشركات في دولة الإمارات، تكون الشركة (أ) شخصاً غير مقيم.

منحت المنشأة الدائمة في دولة الإمارات التابعة للشركة (أ) قرضاً للشركة (ز) (وهي شركة مقيمة في الدولة (ص)). الفائدة على القرض هي دخل ناشئ من مصادر أجنبية يعود إلى المنشأة الدائمة التابعة للشركة (أ) في دولة الإمارات. يخضع دخل الفائدة لضريبة مقطوعة من المنبع في الدولة (ص) عند دفع الفائدة إلى المنشأة الدائمة التابعة للشركة (أ) في دولة الإمارات.

يمكن خفض ضريبة الشركات المستحقة الدفع من قبل المنشأة الدائمة في دولة الإمارات التابعة للشركة (أ) المفروضة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية من خلال رصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالضرائب المدفوعة في الدولة (ص)، مع مراعاة شروط الاحتساب المنصوص عليها في القسم 8.3.



8.3 كيفية حساب رصيد الضريبة الأجنبية

8.3.1 لمحة عامة

يجب ألاّ يجاوز رصيد الضريبة الأجنبية مبلغ ضريبة الشركات المستحقة في الدولة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية ذي الصلة.⁷² وبالتالي، يكون مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية هو المبلغ الأقل من بين يأتي:

- المبلغ الفعلي للضريبة المدفوعة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية في الدولة الأخرى.
- من المحتمل أن تكون الضريبة الأجنبية المدفوعة بعملة أخرى غير الدرهم. ولأغراض قانون ضريبة الشركات، يجب تحويل أي مبالغ مقدرة بعملة أخرى إلى الدرهم (راجع القسم 7.1.5).⁷³
- ومبلغ ضريبة الشركات المستحق على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.

- نظرًا لأن ضريبة الشركات تطبق على صافي الدخل، فيُحدد صافي الدخل الناشئ من مصادر أجنبية من خلال خصم النفقات المرتبطة من الناحية الاقتصادية من الدخل ذي الصلة، ويكون خصم النفقات وفقًا لأحكام قانون ضريبة الشركات.⁷⁴ من الممكن أن تكون الدولة الأخرى قد فرضت ضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية على أساس القيمة الإجمالية، لا سيما في حالة الضريبة المقطوعة من المنبع. ومع ذلك، نظرًا إلى أن قانون ضريبة الشركات يفرض ضريبة على صافي الدخل مخصصًا منه النفقات، يُحدد رصيد الضريبة الأجنبية على أساس صافي الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.

- لا يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالدخل المُعفى مثل أرباح الأسهم أو الحصص الأجنبية المعفية في الدولة بموجب إعفاء المشاركة، وحتى إذا تمّ اقتطاع الضرائب المفروضة على هذا الدخل في الدولة الأخرى. وبالمثل، وبموجب قانون ضريبة الشركات، لن يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية إذا كان الخاضع للضريبة يحقق خسائر (راجع القسم 8.3.4).

- ونظرًا لوجود نسبتين لضريبة الشركات في الدولة (أي 0% و 9%)،⁷⁵ تُحدد ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية على أساس المتوسط المرجح باستخدام المُعادلة الآتية:

$$\text{ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية ذي صلة} = \frac{\text{س} \times \text{ص}}{\text{ض}}$$

س = ضريبة الشركات المستحقة على إجمالي الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة قبل الحصول على أي رصيد للضريبة الأجنبية

ص = الدخل الناشئ من مصادر أجنبية ذو الصلة

ض = إجمالي الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة

⁷² البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

⁷³ المادة (43) من قانون ضريبة الشركات.

⁷⁴ الخصومات على النحو المحدد في الفصل (9) من قانون ضريبة الشركات.

⁷⁵ المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.



المثال 10: حساب رصيد الضريبة الأجنبية

يبلغ إجمالي صافي الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات) 10 ملايين درهم خلال الفترة الضريبية المعنية، منها مليون درهم يمثل صافي دخل الفائدة الذي حققته الشركة (أ) في الدولة (س)، أي أنه يُعدّ دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية. دفعت الشركة (أ) في الدولة (س) ضريبة مقطّعة من المنبع بلغت 50,000 درهم.

لذا ستكون ضريبة الشركات المستحقة على الشركة (أ) هي كما يأتي:

البند	المبلغ (بالدرهم)
الدخل الخاضع للضريبة (بما في ذلك الدخل الناشئ من مصادر أجنبية البالغ مليون درهم)	10,000,000
ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة [$9\% \times (375,000 - 10,000,000)$]	866,250
مطروحاً منها: رصيد الضريبة الأجنبية: [المبلغ الأقل من بين ما يأتي: • 50,000 درهم (وهو المبلغ الفعلي للضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة الأخرى) • 86,625 درهم [$10 \text{ مليون} \times 866,250$ مليون/10 الدولة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية]]	(50,000)
ضريبة الشركات المستحقة الدفع	816,250

8.3.2 رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم

لا يجوز ترحيل أي رصيد ضريبة أجنبية غير مستخدم إلى فترات ضريبية لاحقة أو سابقة.⁷⁶ وبالتالي، لن يكون بالإمكان استخدام رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم. علاوة على ذلك، لن يكون من الممكن خصم رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم من الأرباح الخاضعة للضريبة.⁷⁷

المثال 11: فائض رصيد الضريبة الأجنبية

حصلت الشركة (أ) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات) على مبلغ مليون درهم كدخل حق امتياز من مصدر أجنبي من الشركة (ب)، وهي شركة مقيمة في الدولة (س). عند الدفع، تم خصم مبلغ 100,000 درهم في الدولة (س) كضريبة مقطّعة من المنبع. ولتحقيق هذا الدخل، تكبدت الشركة (أ) نفقات بلغت 200,000 درهم.

بافتراض أنه ليس لدى الشركة (أ) أي إيرادات أخرى ولم تختار الاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة، تكون ضريبة الشركات المستحقة على الشركة (أ) هي كما يأتي:

البند	المبلغ (بالدرهم)
دخل ناشئ من مصادر أجنبية	1,000,000

⁷⁶ البند (3) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

⁷⁷ البند (8) من المادة (33) من قانون ضريبة الشركات.



200,000	مطروحاً منه: نفقات
800,00	دخل خاضع للضريبة
38,250	ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة [(375,000 - 800,000) × 9%]
(38,250)	مطروحاً منها: رصيد الضريبة الأجنبية: [المبلغ الأقل مما يأتي: • 100,000 درهم (وهو المبلغ الفعلي للضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة الأخرى) • 38,250 (وهو مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية)]
0	ضريبة الشركات المستحقة الدفع
61,750	الرصيد غير المُستخدم من رصيد الضريبة الأجنبية (الذي لن يكون بالإمكان استخدامه)

8.3.3. نهج كل دخل على حدة: الدخل الأجنبي الناشئ من مصادر متعددة

مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية يجب ألا يتجاوز مبلغ ضريبة الشركات المستحقة عن الدخل "المعني" الناشئ من مصادر أجنبية.⁷⁸ يشير استخدام مصطلح "المعني" إلى أنه يجب حساب رصيد الضريبة الأجنبية على أساس كل دخل على حدة. وبالتالي، إذا كان لدى الخاضع للضريبة مصادر متعددة للدخل الأجنبي، فلا يمكن خصم فائض رصيد الضريبة الأجنبية لدخل ناشئ من مصدر أجنبي من ضريبة الشركات المستحقة على دخل ناشئ من مصدر أجنبي آخر.

المثال 12: الدخل الأجنبي الناشئ من مصادر متعددة

حققت الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية على النحو الآتي:

البند	الدخل الناشئ من مصادر أجنبية (صافي النفقات) (بالدرهم)	الضريبة الأجنبية (بالدرهم)
فائدة محققة من الدولة (س)	100,000	1,000
حق امتياز محقق من الدولة (ص)	500,000	50,000
المجموع	600,000	51,000

بافتراض أنه ليس لدى الشركة (أ) أي إيرادات أخرى ولم تختار الاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة، تكون ضريبة الشركات المستحقة على الشركة (أ) هي كما يأتي:

البند	المبلغ (بالدرهم)
دخل خاضع للضريبة	600,000
ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة [(375,000 - 600,000) × 9%]	20,250
مطروحاً منه: رصيد الضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة (س)	(1,000)

⁷⁸ البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



	<p>[المبلغ الأقل من بين ما يأتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1,000 درهم (وهو المبلغ الفعلي للضريبة الأجنبية المدفوعة الدولة الأخرى) • 3,375 درهم [600,000/100,000 من 20,250] (وهو مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية)]
(16,875)	<p>مطروحاً منه: رصيد الضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة (ص)</p> <p>[المبلغ الأقل من بين ما يأتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 50,000 درهم (وهو المبلغ الفعلي للضريبة الأجنبية المدفوعة في الولاية الأجنبية) • 16,875 درهم [600,000/500,000 من 20,250] (وهو مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية)]
2,375	ضريبة الشركات المستحقة الدفع
33,125	رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم المتعلق بالضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة (ص) (الذي لن يكن بالإمكان استخدامه)

يرجى العلم أنه لا يمكن خصم فائض رصيد الضريبة الأجنبية المتعلق بالدولة (ص) من الضريبة المستحقة على الدخل المحقق من الدولة (س).

8.3.4 السيناريوهات التي لا يسمح فيها برصيد الضريبة الأجنبية

يجب ألا يجاوز مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية مبلغ ضريبة الشركات المستحقة عن الدخل المعني الناشئ من مصادر أجنبية.⁷⁹ ووفقاً لذلك، إذا لم تكن هناك ضريبة شركات مستحقة الدفع عن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية، لا يكون هناك رصيد ضريبة أجنبية عن هذا الدخل. وبالتالي، لا يكون رصيد الضريبة الأجنبية متاحاً فيما يتعلق بالدخل المعفى. وبالمثل، لا يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية إذا لم تكن هناك ضريبة شركات مستحقة الدفع نتيجة اختيار تسهيلات الأعمال الصغيرة أو إذا كانت عائدات الشخص الطبيعي أقل من مليون درهم. وهذا هو الحال أيضاً إذا كان الدخل الناشئ من مصادر أجنبية دخلاً مؤهلاً للشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة، أي يخضع لضريبة شركات بنسبة 0%.

بالإضافة إلى ذلك، إذا كان الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة دخلاً سلبياً، أي أنّ الخاضع للضريبة يتكبد خسارة، فلا تكون هناك ضريبة شركات مُستحقة الدفع. وفي هذه الحالة، إذا كان الدخل الخاضع للضريبة يشمل الدخل الناشئ من مصادر أجنبية الذي دفعت ضريبة عليه في الدولة الأخرى، فلا يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية نظراً لعدم وجود ضريبة شركات مستحقة الدفع.

⁷⁹ البند (2) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



المثال 13: الدخل المُعفى

تمتلك الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، 100% من أسهم الشركة (ب)، وهي شركة مؤسسة وتتم إدارتها في الدولة (س) كما أنها مقيمة ضريبياً في الدولة (س). تؤهل الشركة (ب) كحصة مشاركة لأغراض إعفاء المشاركة. تستلم الشركة (أ) دخل أرباح الأسهم من الشركة (ب)، والذي يخضع لضريبة مقطوعة من المنبع في الدولة (س).

تُعفى أرباح الأسهم بموجب إعفاء المشاركة في دولة الإمارات، وبالتالي لا تكون هناك ضريبة شركات مستحقة الدفع فيما يتعلق بتلك الأرباح. وبناءً على ذلك، لا يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالضريبة المقطوعة من المنبع المدفوعة في الدولة (س).

المثال 14: سيناريو عن الخسارة

الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، في الفترة الضريبية التي تنتهي في 31 ديسمبر 2024، هو كما يأتي:

البند	الدخل الخاضع للضريبة (بالدرهم)
صافي الدخل / (الخسارة) الناشئ في الدولة	(1,000,000)
صافي دخل الفائدة من الدولة (س)	500,000
صافي الدخل / (الخسارة) الخاضع للضريبة	(500,000)

يخضع دخل الفائدة الناشئ من مصادر أجنبية لضريبة مقطوعة من المنبع في الدولة (س) بلغت 5,000 درهم.

نظراً لأن الشركة (أ) تكبدت خسارة ضريبية بشكل عام في الفترة الضريبية، فلا تكون هناك ضريبة شركات مستحقة الدفع. وبناءً على ذلك، لا يجوز المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالضريبة المدفوعة في الدولة (س)، وعلى هذا النحو، لا يمكن الاستفادة من رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم.⁸⁰

المثال 15: الدخل المؤهل للشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة المحقق من مصدر أجنبي

الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، هي شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة. تقدم الشركة (أ) قرضاً إلى الشركة (و) (في الدولة (و))، وهي شركة أجنبية تابعة مملوكة بالكامل للشركة (أ)، وتتلقى الشركة (أ) دخل الفائدة عن هذا القرض من الشركة (و). يتم خصم ضريبة مقطوعة من المنبع من دخل الفائدة في الدولة (و).

وفي دولة الإمارات، يكون دخل الفائدة هو الدخل المتحقق من معاملة مع شخص غير قائم في المنطقة الحرة فيما يتعلق بنشاط مؤهل.⁸¹ وبالتالي، يعتبر دخلاً مؤهلاً⁸² يخضع للضريبة بنسبة 0% ضمن الوعاء الضريبي للشركة (أ). وبناءً على ذلك، لا

⁸⁰ البند (3) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.

⁸¹ بموجب الفقرة (ي) من البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (265) لسنة 2023، تعتبر خدمات الخزائنة والتمويل التي يقدمها شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة لأطراف مرتبطة به نشاطاً مؤهلاً.

⁸² الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (3) من قرار مجلس الوزراء رقم (100) لسنة 2023.



يُتاح رصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالضريبة المقطوعة من المنبع المدفوعة في الدولة (و) لأن رصيد الضريبة يقتصر على مبلغ ضريبة الشركات في دولة الإمارات، والذي يساوي صفرًا.

8.4 عدم تطابق توقيت فرض الضريبة

يمكن خفض ضريبة الشركات المستحقة بمبلغ رصيد الضريبة الأجنبية "لفترة الضريبة ذات الصلة"⁸³ ومع ذلك، قد لا تتطابق الفترات الضريبية ذات الصلة بين الدولة والدولة الأخرى. على سبيل المثال، قد تُفرض الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية في وقت مختلف أو تُحسب على أساس مختلف في الدولة والدولة الأخرى (مثلًا، الأساس النقدي مقابل أساس الاستحقاق). ولمعالجة أي مسائل تتعلق بعدم تطابق توقيت فرض الضريبة، يتم تطبيق نهجًا متماثلًا، حيث تتبع الضريبة الأجنبية المدفوعة الدخل الناشئ من مصادر أجنبية المُقابل له الذي تُدفع عليه هذه الضريبة. وبناءً على ذلك، سيُسمح بخصم رصيد الضريبة الأجنبية المدفوعة في الفترة الضريبية التي يُشكل فيها الدخل الناشئ من مصادر أجنبية دخلًا خاضعًا للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات.

المثال 16: أساس الاستحقاق مقابل أساس التحقق

تمتلك الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، منشأة دائمة في دولة أخرى وهي الدولة (س). في السنة الأولى، أُعيد تقييم أصول المنشأة الدائمة إلى القيمة السوقية العادلة وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها، مما نتج عنه مكسب غير محقق. وفي السنة الثانية، باعت الشركة (أ) أصولها في المنشأة الدائمة، وترتب على ذلك تحقيق مكسب.

تُفرض الضريبة على المكسب غير المحقق في الدولة (س) خلال السنة الأولى على أساس الاستحقاق، وتدفع الشركة (أ) ضريبة على هذا الدخل في الدولة (س).

وفي دولة الإمارات، لم تختَر الشركة (أ) إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية بموجب المادة (24) من قانون ضريبة الشركات، لكنها اختارت الأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق وذلك بموجب البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات. وبالتالي، يخضع المكسب غير المحقق للضريبة في دولة الإمارات فقط في السنة الثانية، أي عند تحقق مكسب من بيع الأصول.

لا يُشكل المكسب غير المحقق في السنة الأولى جزءًا من الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ)، لذلك لا يمكن المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة (س) في السنة الأولى. ومع ذلك، عند خضوع المكسب للضريبة في دولة الإمارات في السنة الثانية، فإنه يمكن المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية عن الضريبة المدفوعة في الدولة (س) في السنة الأولى.

المثال 17: الاختلاف بين أساس الاستحقاق وأساس التحقق

تمتلك الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، منشأة دائمة في دولة أخرى، وهي الدولة (س). وفي السنة الأولى، أُعيد تقييم أصول المنشأة الدائمة إلى القيمة السوقية العادلة وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها، مما نتج عنه مكسب غير مُحقق. وفي السنة الثالثة، باعت الشركة (أ) أصولها في المنشأة الدائمة، وترتب على ذلك تحقيق مكسب. ليس لدى الشركة (أ) أي دخل آخر في السنة الثالثة.

⁸³ البند (1) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



تُعادَل أرباح المنشأة الدائمة في السنة الأولى 2 مليون درهم، بما في ذلك المكاسب غير المُحققة. تخضع الأرباح للضريبة في الدولة (س) على أساس الاستحقاق. تدفع الشركة (أ) ضريبة بنسبة 20% على دخلها المتحقق في الدولة (س) على النحو الآتي:

البند	الدخل الخاضع للضريبة (ما يعادله) (بالدرهم)	الضريبة المدفوعة (ما يعادلها) (بالدرهم)
أرباح المنشأة الدائمة (عدا المكسب غير المُحقق)	1,500,000	300,000
المكسب غير المُحقق	500,000	100,000
المجموع	2,000,000	400,000

في دولة الإمارات، تحقق الشركة (أ) دخلاً فقط من المنشأة الدائمة الأجنبية. لم تختَر الشركة (أ) إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية بموجب المادة (24) من قانون ضريبة الشركات، لكنها اختارت أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق وذلك بموجب البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات. وبالتالي، لا تخضع المكاسب غير المُحققة للضريبة في دولة الإمارات إلا في السنة الثالثة عند تحقق مكسب من بيع الأصول.

وفي هذا الحالة، سيكون رصيد الضريبة الأجنبية المتاح للشركة (أ) كما يأتي:

في السنة الأولى:

البند	المبلغ (بالدرهم)
الدخل المحاسبي	2,000,000
مطروحاً منه: إجراء تعديل بموجب الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (20) بقراءة متزامنة مع البند (3) من المادة (20) [تخضع المكاسب للضريبة فقط عند تحققها]	500,000
الدخل الخاضع للضريبة	1,500,000
ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة [1,500,000 - (375,000) × 9%]	101,250
مطروحاً منها: رصيد الضريبة الأجنبية للضريبة المدفوعة في الدولة (س) [المبلغ الأقل من بين ما يأتي:	(101,250)
• 300,000 درهم (وهو المبلغ الفعلي للضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة الأخرى ناقص الضريبة على المكسب غير المُحقق)	
• 101,250 درهم (وهو مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية)]	
ضريبة الشركات المستحقة الدفع	0
رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم: أي 300,000 - 101,250 (الذي لا يمكن استخدامه)	198,750

في السنة الثالثة:

البند	المبلغ (بالدرهم)
الدخل الخاضع للضريبة (المكاسب المُحققة)	500,000



11,250	ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة [500,000- (375,000)*9%]
(11,250)	مطروحاً منها: رصيد الضريبة الأجنبية للضريبة المدفوعة في الدولة (س) [المبلغ الأقل من بين ما يأتي: • 100,000 درهم (الضريبة الأجنبية المدفوعة في السنة الأولى تؤخذ في الاعتبار عند حساب رصيد الضريبة الأجنبية للسنة الأولى) • 11,250 درهم (وهو مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية)]
0	ضريبة الشركات المستحقة الدفع

وكما يتضح من الحساب أعلاه، فإنه في السنة الأولى سيتم خصم المكاسب غير المحققة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، كما يجب خصم الضريبة المقابلة المدفوعة في الدولة (س) في السنة الأولى على هذا الدخل عند حساب رصيد الضريبة الأجنبية في السنة الأولى. وبالتالي، يكون مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية غير المستخدم فيما يتعلق بالضريبة الأجنبية المدفوعة في الدولة (س)، الذي لا يمكن استخدامه في السنة الأولى، هو 198,750 درهم (أي 300,000 – 101,250).

يمكن فقط خصم الضريبة الأجنبية البالغة 100,000 درهم المفروضة على المكسب غير المحقق في السنة التي خضع فيها المكسب غير المحقق للضريبة في دولة الإمارات، أي في السنة الثالثة، وذلك عند تحقق المكسب. وبالتالي، يمكن للشركة (أ) المطالبة برصيد ضريبة أجنبية يبلغ 100,000 درهم في السنة الثالثة، وبناءً على ذلك، لن يتعين عليها دفع أي ضريبة شركات في السنة الثالثة.

المثال 18: الدخل المستحق والمدفوع في فترات ضريبية مختلفة

تمتلك الشركة (ج)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، 2% من أسهم الشركة (د)، وهي شركة تأسست وتتم إدارتها خارج الدولة، وقد تم الاستحواذ عليها مقابل مليون درهم.

الشركة (د) هي شركة مقيمة ضريبياً في الدولة (ض) وتتبع السنة الميلادية لأغراض الضريبة. كذلك، تتبع الشركة (ج) السنة الميلادية فيما يتعلق بفترتها الضريبية في دولة الإمارات، كما تستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي لأغراض قانون ضريبة الشركات.

في 1 يونيو 2024، أعلنت الشركة (د) عن أرباح أسهم، وسجلت الشركة (ج) في ذلك التاريخ في قوائمها المالية أرباح أسهم مستحقة القبض بلغت 50,000 درهم. ومع ذلك، دفعت الشركة (د) أرباح الأسهم تلك في 1 مارس 2025، وعند السداد تم خصم ضريبة مقطوعة من المنبع ودفعها إلى السلطات الضريبية في الدولة (د).

لا تُؤهل حصص الملكية التي تملكها الشركة (ج) في الشركة (د) كحصة مشاركة، وبالتالي، لا يُعفى الدخل المستلم من الشركة (د) بموجب إعفاء المشاركة. تقوم الشركة (ج) بإدراج أرباح الأسهم الأجنبية ضمن دخلها الخاضع للضريبة للفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2024.

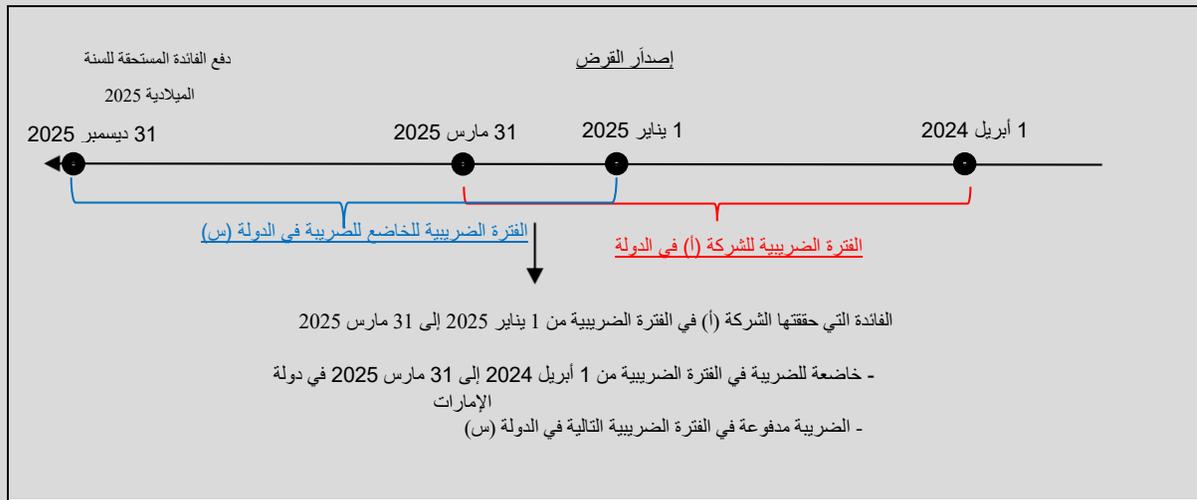
لأغراض رصيد الضريبة الأجنبية بموجب قانون ضريبة الشركات، سيُنظر إلى الضريبة المقطوعة من المنبع المفروضة على أرباح الأسهم على أنها "مدفوعة" في الفترة الضريبية التي يصبح فيها دخل أرباح الأسهم مستحقاً في القوائم المالية، وبالتالي، يتم تضمينه في الدخل الخاضع للضريبة. واختلاف الفترة الضريبية التي يدفع فيها الدخل فعلياً عن الفترة الضريبية التي يتم فيها تحويل الضريبة إلى السلطة الضريبية الأجنبية لن يغير من الأمر في شيء. وبناءً على ذلك، حتى إذا فرضت الضريبة المقطوعة من المنبع فعلياً وحولت إلى السلطة الضريبية في الدولة (ض) في السنة الميلادية 2025، فيمكن للشركة (ج)



المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بالضريبة المقطوعة من المنبع تلك في الفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2024 عند تضمين دخل أرباح الأسهم في الدخل الخاضع للضريبة.

يتعين على الشركة (ج) الاحتفاظ بالمستندات المناسبة فيما يتعلق برصيد الضريبة الأجنبية المطالب به. وفي حال أجرت الهيئة تدقيقاً ضريبياً للشركة (ج) عن الفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2024، يجب أن تكون الشركة (ج) قادرة على تقديم ما يُثبت الضريبة المقطوعة من المنبع المدفوعة إلى السلطة الضريبية في الدولة (ض).

المثال 19: اتباع سنوات مالية مختلفة في الدولة ودولة أخرى



أصدرت الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة ومقيمة في دولة الإمارات، قرضاً في 1 يناير 2025 للشركة (ب)، وهي شركة مؤسسة وتتم إدارتها في الدولة (س) ومقيمة ضريبياً فيها. بموجب شروط القرض، يستحق دفع الفائدة في نهاية كل سنة ميلادية عن تلك السنة. وبالتالي، بالنسبة للسنة الميلادية 2025، ستدفع الشركة (ب) الفائدة في 31 ديسمبر 2025.

الفترة الضريبية للشركة (أ) في دولة الإمارات تبدأ في 1 أبريل وتنتهي في 31 مارس وتستخدم الشركة (أ) أساس الاستحقاق المحاسبي. وبناءً على ذلك، يخضع دخل الفائدة على القرض للضريبة أولاً في الفترة الضريبية التي تبدأ في 1 أبريل 2024 وتنتهي في 31 مارس 2025. يجب على الشركة (أ) دفع ضريبة الشركات عن تلك الفترة بحلول 31 ديسمبر 2025 وذلك بموجب المادة (48) من قانون ضريبة الشركات.

تتبع الدولة (س) السنة الميلادية لأغراض الضريبة. وبموجب القوانين الضريبية في الدولة (س)، يتم خصم ضريبة مقطوعة من المنبع على الفائدة في تاريخ الدفع وتحويلها مباشرة إلى السلطة الضريبية الأجنبية. وبالتالي، عند قيام الشركة (ب) بدفع الفائدة المستحقة للسنة الميلادية 2025 في 31 ديسمبر 2025، فإنها تقوم بخصم ضريبة مقطوعة من المنبع من مبلغ الفائدة وتحويلها إلى السلطة الضريبية في الدولة (س) في 31 ديسمبر 2025.

بالنسبة للشركة (أ)، فإن الفائدة الأجنبية التي استحققت خلال الفترة من 1 يناير 2025 إلى 31 مارس 2025 تمثل رُبعمًا واحدًا (أي 3 أشهر) من السنة الميلادية 2025، وستدرج في الدخل الخاضع للضريبة للشركة (أ) للفترة الضريبية التي تبدأ في 1 أبريل 2024 وتنتهي في 31 مارس 2025. ومع ذلك، سيتم دفع هذه الفائدة من قبل الشركة (ب) فقط في 31 ديسمبر 2025، وستحول الضريبة المقطوعة من المنبع فقط عند الدفع. وبالتالي، في حين أن دخل الفائدة سيُشكل جزءًا من الدخل



الخاضع للضريبة للشركة (أ) للفترة الضريبية التي تبدأ في 1 أبريل 2024 وتنتهي في 31 مارس 2025، إلا أن الضريبة المقتطعة من المنبع عن هذا الدخل ستحول فعلياً إلى السلطة الضريبية في الدولة (س) في الفترة الضريبية التالية فقط.

ومع ذلك، ولأغراض رصيد الضريبة الأجنبية بموجب المادة (47) من قانون ضريبة الشركات، سيُنظر إلى الضريبة الأجنبية (أي الضريبة المقتطعة من المنبع في الدولة (س)) باعتبارها "مدفوعة" عندما يصبح دخل الفائدة مستحقاً في القوائم المالية للشركة (أ) وليس عندما يُدفع الدخل فعلياً وتحول الضريبة المقتطعة من المنبع في الدولة (س). وبناءً على ذلك، يجوز للشركة (أ) المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية فيما يتعلق بجزء يتناسب مع الضريبة المقتطعة من المنبع في الفترة الضريبية المنتهية في 31 مارس 2025 عند تضمين دخل الفائدة في الدخل الخاضع للضريبة.

يتعين على الشركة (أ) الاحتفاظ بالمستندات المناسبة فيما يتعلق برصيد الضريبة الأجنبية المُطالب به. وفي حال أجرت الهيئة تدقيقاً ضريبياً للشركة (أ) عن الفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2025، فيجب أن تتمكن الشركة (أ) من تقديم ما يثبت الضريبة المقتطعة من المنبع المدفوعة إلى السلطة الضريبية في الدولة (س).

8.5 أثر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي

بموجب المادة (47) من قانون ضريبة الشركات، يحق للخاضع للضريبة الاستفادة من رصيد الضريبة الأجنبية حتى إذا تم دفع الضريبة الأجنبية في دولة أخرى ليس بينها وبين الدولة اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي.

وفي بعض الأحيان، قد تُحدد اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، التي تكون الدولة طرفاً فيها، طريقة تُتيح الإعفاء من الازدواج الضريبي تختلف عن قواعد رصيد الضريبة الأجنبية المنصوص عليها في المادة (47) من قانون ضريبة الشركات. وتتصّ المادة (66) من قانون ضريبة الشركات على أنه في حال تعارض أي حكم من أحكام قانون ضريبة الشركات مع أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، فإن الأولوية في التطبيق تكون لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.

المثال 20: أمثلة على التسهيلات الأخرى بموجب اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي

- الإعفاء (بدلاً عن الحصول على رصيد ضريبي) للحد من الازدواج الضريبي: في هذه الحالة، سيعامل الدخل الناشئ من مصادر أجنبية على أنه معفياً من ضريبة الشركات ولن يشكل جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة للخاضع للضريبة.
- الخصم الضريبي الافتراضي: يسمح هذا التسهيل برصيد ضريبي أجنبي افتراضي للضرائب التي تم "الإعفاء" منها في بلد المصدر بموجب نظام أو برنامج للحوافز الضريبية.
- التسهيلات المتعلقة بضرائب لا تفرض على صافي الدخل أو الأرباح، بل على أساس معايير أخرى مثل صافي القيمة (على سبيل المثال، الزكاة).

في حال نصّت اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي على أن تفرض دولة المصدر ضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بنسبة محددة، على سبيل المثال، فرض ضريبة على أرباح الأسهم أو الحصص بنسبة 5%، فإن رصيد الضريبة الأجنبية في الدولة سيقترن على نسبة 5% (بافتراض أن أرباح الأسهم الأجنبية ليست مُعفاة بموجب إعفاء المشاركة).



8.6 المستندات اللازم توافرها

يجب على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بكافة السجلات اللازمة لأغراض المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية.⁸⁴ يجب أن تتضمن السجلات التي يحتفظ بها الخاضع للضريبة كافة التفاصيل الآتية:

- مبلغ الدخل الناشئ من مصادر أجنبية الذي يخضع للضريبة في الدولة الأخرى بالعملة المعتمدة في تلك الدولة الأخرى.
- سعر الصرف المستخدم لتحويل الدخل الناشئ من مصادر أجنبية إلى الدرهم.
- السنة المالية التي تحقق فيها الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.
- طبيعة وقيمة الضريبة الأجنبية المفروضة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية.
- التاريخ الذي تم فيه سداد الضريبة الأجنبية.
- ما إذا كانت الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى تمثل دفعة مقدمة من الضريبة أو الضريبة المقطوعة من المنبع أو مبلغ الضريبة النهائية

تُقبل المستندات الواردة أدناه كدليل على سداد الضريبة في الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي:

- إيصال رسمي صادر عن السلطة الضريبية الأجنبية ذات الصلة يثبت سداد الضريبة.
 - في حالة الضريبة المقطوعة من المنبع، شهادة خصم الضريبة المقطوعة من المنبع صادرة عن السلطة الضريبية الأجنبية المعنية.
 - نسخة من الإقرار الضريبي المقدم في الدولة الأخرى، مصحوبًا بحسابات الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات المفروضة على هذا الدخل، بحسب الاقتضاء.
 - خطاب من السلطة الضريبية الأجنبية ذات الصلة يفيد سداد جميع الضرائب عن تلك السنة.
- يجب تقديم ترجمة معتمدة ومُصدّقة في حال عدم توفر المستندات أعلاه باللغة العربية أو الإنجليزية.

⁸⁴ البند (4) من المادة (47) من قانون ضريبة الشركات.



9. التحديثات والتعديلات

التاريخ التعديل	التعديل الذي تم إجراؤه
نوفمبر 2023	• الإصدار الأول