



## النشرة الضريبية

# المعالجة الضريبية لضريبة التصرفات العقارية في عقود مشاريع البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT)



أصدرت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هذه النشرة الضريبية بغرض إيضاح بعض المعالجات ذات الصلة بتطبيق الأحكام النظامية السارية في تاريخ إصدارها، ولا يعد محتوى هذه النشرة بمثابة تعديل على أي من أحكام الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة.

وتؤكد الهيئة على تطبيقها للمعالجات التوضيحية الواردة في هذه النشرة -حيثما تنطبق-، وذلك في ضوء النصوص النظامية ذات الصلة، وفي حال تعديل أي إيضاح أو محتوى وارد في هذه النشرة -لنص نظامي غير معدل- فإن تطبيق المعالجة التوضيحية المحدثة يكون على المعاملات التي تتم بعد تاريخ نشر النسخة المحدثة من النشرة على الموقع الإلكتروني للهيئة.



## المحتويات

04	1. موضوع النشرة
05	2. التعاريف
06	3. المعالجة الضريبية لعقود البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية على مستوى ضريبة التصرفات العقارية
10	4. أمثلة توضيحية



## 1. موضوع النشرة

تهدف هذه النشرة إلى تقديم المعلومات والإرشادات حول المعالجة الضريبية الخاصة بالتصرفات العقارية التي قد تنشأ كنتيجة لاكتمال عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل أو ما يطلق عليها عقود الـ (BOOT) التي ينتج عنها انتقال ملكية للأصول المتعلقة بالمشروع بين شخصين مختلفين.

عادة يتم إبرام عقود الـ (BOOT) بين منشآت القطاع الخاص التي يطلق عادة عليها لفظ «المشغل» مع طرف مستفيد، وقد يتمثل في كيانات أو جهات حكومية، أو منشأة قطاع خاص أخرى، حيث يتم بموجبها إنشاء أو تشييد أصول غير منقولة على قطعة أرض قد تكون مملوكة لأحد طرفي التعاقد أو لطرف ثالث، مع تملك تلك الأصول غير المنقولة وتولي مسؤولية تشغيلها من قبل المشغل وذلك لفترة يتفق عليها مع المستفيد و من ثم تحويلها بشكل دائم -أي: نقل ملكية تلك الأصول غير المنقولة- إلى المستفيد أو لطرف آخر يحدده المستفيد.

وعليه، ستكون هذه النشرة بمثابة توضيح للمعالجة الضريبية لعقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) من قِبَل المتصرف «المشغل»، وأثر نقل الملكية أو الحيازة الفعلية للمتصرف له «المستفيد» على تاريخ استحقاق ضريبة التصرفات العقارية وسدادها، مع الإشارة إلى أمثلة عملية لتطبيق المعالجة.



## 2. التعاريف

يُقصد بالألفاظ والعبارات الآتية - أيما وردت في هذه النشرة - المعاني المبينة أمام كل منها، ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك:

أ. **الهيئة:** هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

ب. **الضريبة:** ضريبة التصرفات العقارية.

ج. **التصرف العقاري:** أي تصرف قانوني ناقل لملكية العقار أو لحيازته لغرض تملكه أو تملك منفعته، بما في ذلك ودونما حصر: العقود التي يكون محلها نقل حق الانتفاع أو حق الإجارة طويلة الأمد، ومن ذلك: البيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة والإجارة والإيجار التمويلي ونقل حصص في الشركات العقارية، أو تقرير حق الانتفاع لمدة تزيد على (50) عامًا<sup>(1)</sup>.

د. **العقار:** يعرف العقار لأغراض هذه النشرة على أنه: كل شيء ثابت في مكانه، ولا يمكن نقله دون تلف، وتشمل الأملاك المبنية، والأرض، وكل ما يتفرع عن ذلك من حقوق، ويشمل تعريف العقار كلاً مما يلي:

- أي مساحة أرض محددة يمكن أن ينشأ عليها حقوق ملكية، أو حيازة، أو غيرها من الحقوق العينية.
- أي أبنية، أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض ما.
- أي تركيبات، أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً، أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي.

<sup>(1)</sup> المادة الأولى: اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (712) بتاريخ 15 صفر 1442هـ الموافق 2 أكتوبر 2020م، وتعديلاتها اللاحقة.



### 3. المعالجة الضريبية في ضريبة التصرفات العقارية لعقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT)

فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية لعقود مشاريع البناء والتملك والتشغيل والتحويل، فقد أوضحت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (712) بتاريخ 15 صفر 1442هـ، وتعديلاتها «اللائحة» المعاملة الضريبية الخاصة لتلك العقود بما يتماشى مع طبيعتها وهي أن تاريخ التصرف المعتبر الذي على أساسه تستحق الضريبة هو تاريخ نقل الملكية أو الحيازة فعلياً للمتصرف له.

حيث إنه وفقاً للمادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، «تستحق الضريبة في تاريخ التصرف على أساس القيمة المتفق عليها بين طرفيه أو أطرافه أو قيمة العقار، وبشرط ألا تقل عن القيمة السوقية العادلة في تاريخ التصرف -على ألا تتضمن قيمة العقار لأغراض احتساب الضريبة هامش الربح الضمني في حالات التمويل من الجهات المرخصة نظاماً-، وتفرض على التصرف العقاري بما في ذلك العقارات المنجزة أو التي لا زالت قيد الإنجاز أو على الخارطة، ويكون تاريخ التصرف فيما يتعلق بمشروع البناء والتملك والتشغيل والتحويل هو تاريخ نقل الملكية أو الحيازة فعلياً للمتصرف له».

وسيتم إيضاح المعالجات الضريبية التي تتم في عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل التي قد يكون أحد أطرافها جهة حكومية، إضافة إلى العقود التي يتم إبرامها بين أطراف القطاع الخاص.



## المعالجات الضريبية في عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) التي ينتج عنها انتقال ملكية:

من حيث المبدأ فإن انتقال ملكية الأصول غير المنقولة التي ينطبق عليها مفهوم العقار وفق أحكام اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية «كل شيء ثابت في مكانه، ولا يمكن نقله دون تلف» ويتم إنشاؤها أو تشييدها مع تملكها من قبل الشركة المشغلة المنوط بها إنشاء أو تشييد تلك الأصول التي تتولى مسؤولية تشغيلها تحت مسؤوليتها ولمصلحتها فترة محددة وفق بنود التعاقد بين أطراف المعاملة، ومن ثم تحويل ونقل ملكية تلك الأصول غير المنقولة إلى المستفيد أو طرف ثالث يحدده المستفيد وفق بنود التعاقد يعد تصرفاً عقارياً وفق الأحكام المنصوص عليها ضمن اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، ويكون خاضعاً للضريبة وفق القواعد الاعتيادية بالنسبة للتصرفات العقارية ما لم يُطبق حكم من أحكام الاستثناء من الضريبة وفق قائمة الاستثناءات المنصوص عليها ضمن بنود الفقرة (أ) من المادة الثالثة من اللائحة.

أما بالنسبة للأصول غير المنقولة التي قد لا ينطبق عليها مفهوم العقار، مثل الآلات والمعدات والتجهيزات التي قد تكون جزءاً من المشروع وتعود ملكيتها إلى الشركة المشغلة التي ستنتقل ملكيتها ضمن أصول المشروع في نهاية مدة التعاقد إلى المستفيد، فلا تعد ضمن نطاق ضريبة التصرفات العقارية، وبالتالي لا تفرض عليها الضريبة من حيث المبدأ.

### أ. عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) التي تقوم فيها جهة حكومية بإسناد العقد للقطاع الخاص.

كما ذكر أعلاه فإن انتقال ملكية الأصل غير المنقول الذي ينطبق عليه تعريف العقار للجهة الحكومية يعد من حيث المبدأ تصرفاً عقارياً وفق الأحكام المنصوص عليها ضمن اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، إلا أن التصرف لصالح جهة حكومية يندرج ضمن التصرفات المستثناة من الضريبة وفقاً للفقرة الفرعية (3) من الفقرة (أ) في المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية التي نصت على استثناء: "3. التصرف في العقار لجهة حكومية أو للأشخاص الاعتبارية العامة، أو الجهات والمشروعات ذات النفع العام، ويقصد بالنفع العام لأغراض هذه الفقرة الجهات والمؤسسات التي تحمل هذه الصفة بموجب نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية".



وعليه في حال كانت الجهة المستفيدة من المشروع الذي ستنتقل إليه أصول المشروع في نهاية مدة الاتفاق جهة حكومية أو شخصية اعتبارية عامة وفق ما تقضي به الأحكام النظامية السارية في المملكة، أو جهة أو مشروع نفع عام وفق ما يقضي به نظام الجمعيات و المؤسسات الأهلية، فإن أي تصرف عقاري قد ينطبق على حالة انتقال ملكية أصول المشروع -سواء تم بشكل مباشر أو غير مباشر- سيكون مستثنى من ضريبة التصرفات العقارية وفق أحكام لائحة ضريبة التصرفات العقارية.

### **ب. عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) التي يكون المستفيد فيها من القطاع الخاص أو كيان لا ينطبق عليه تعريف الجهات الحكومية**

كما ذكر أعلاه، فإن انتقال ملكية الأصل غير المنقول الذي ينطبق عليه تعريف العقار من شخص إلى آخر يعد من حيث المبدأ تصرفاً عقارياً وفق الأحكام المنصوص عليها ضمن اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، وتكون عملية التصرف في العقار خاضعة لضريبة التصرفات العقارية بنسبة (5%) من قيمة العقار محل التصرف، ما لم يُطبق أي نص من نصوص الاستثناءات الواردة ضمن أحكام المادة الثالثة من اللائحة على ذلك التصرف. حيث تجدر الإشارة إلى أن التصرفات العقارية التي تترتب على عقود الـ(BOOT) لا تحول من تطابق أي من الاستثناءات الواردة في الفقرة (أ) من المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية وذلك عند تطابق واقعة التصرف العقاري.

على سبيل المثال، من الممكن أن يترتب على انتهاء عقد الـ(BOOT) أن يقدم العقار المشمول في العقد من قبل المشغل كحصة عينية في رأس مال شركة مؤسسة في المملكة قد تكون مملوكة من المستفيد أو يتم تأسيسها من قبله، وفقاً للاستثناء الوارد في الفقرة الفرعية (11) من الفقرة (أ) من المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، وبالتالي قد يُطبق على التصرف العقاري الناتج عن عقد الـ(BOOT) إحدى حالات الاستثناء من الضريبة وفق القواعد العامة للضريبة.



## • استحقاق ضريبة التصرفات العقارية لعقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) التي تكون خاضعة للضريبة

في حال عدم تطابق أي من حالات الاستثناء من الضريبة وفق الحالات المنصوص عليها ضمن أحكام المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية على واقعة التصرف الذي قد يترتب على عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT)، فتستحق الضريبة عند انتقال الملكية أو الحيابة بغرض التملك فعلياً للأصل غير المنقول الذي ينطبق عليه مفهوم العقار إلى العميل المستفيد أو إلى طرف ثالث يتم تحديده من قبله -المتصرف له-، وتحتسب الضريبة على أساس القيمة السوقية للعقار في تاريخ نقل الملكية أو الحيابة فعلياً إلى المتصرف له وليس على أساس قيمة العقار وقت توقيع أو إبرام العقد، بما في ذلك العقود التي قد تتضمن بنوداً يكون المستفيد ملزماً بموجبها بشراء الأصول غير المنقولة بعد انتهاء مدة التعاقد، وذلك اتساقاً مع احتساب القيمة الخاضعة للضريبة حسب وقت أو تاريخ استحقاق الضريبة، ويقصد بتاريخ انتقال الحيابة فعلياً هو تاريخ انتقال الحيابة فعلياً بغرض انتقال الملكية وفق الترتيبات التعاقدية بين أطراف المعاملة، حيث قد يبرم أطراف المعاملة عقد استئجار أو انتفاع من الأصول الخاصة بالمشروع مع بقاء تلك الأصول مملوكة من المشغل حتى تاريخ انتهاء فترة التعاقد، وبالتالي فإن انتقال الحيابة السابقة لا ينطبق عليه تعريف التصرف العقاري حسبما ورد ضمن أحكام اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، ما لم يكن عقد التأجير أو الانتفاع قد تجاوز المدة المحددة لاعتبار عقود الانتفاع بمنزلة تصرف عقاري والمحددة بخمسين عاماً.

## • تاريخ سداد ضريبة التصرفات العقارية لعقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) الخاضعة للضريبة

يكون تاريخ سداد ضريبة التصرفات العقارية خلال (30) يوماً من تاريخ استحقاق الضريبة بناءً على انتقال ملكية العقار فعلياً أو انتقال حيازته بغرض تملكه فعلياً إلى المتصرف له.

## • المسؤول عن سداد ضريبة التصرفات العقارية لعقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) الخاضعة للضريبة

وفقاً للمادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، يتم استيفاء الضريبة المستحقة من المتصرف ويلتزم بسدادها وأي التزامات أخرى قد تنشأ عنها، مع جواز الاتفاق فيما بين المتصرف والمتصرف له على خلاف ذلك كأن يتم الاتفاق فيما بينهم بأن يكون المتصرف له هو الملزم بتحمل الضريبة ويظل المتصرف هو المسؤول عن سداد الضريبة إلى الهيئة.

كما يعد كل من المتصرف والمتصرف ملتزمين بالتضامن أمام الهيئة عن أي التزامات ضريبية تستحق بموجب اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية ويحق للهيئة الرجوع عليهما مجتمعين أو منفردين حسب الأحوال.



## 4. أمثلة توضيحية

### مثال (1):

قامت جهة حكومية وهي مالكة لقطعة أرض -الطرف المستفيد- بإبرام عقد بناء وتملك وتشغيل وتحويل (BOOT) مع شركة (أ) -المشغل- لمدة 20 عامًا، ونص الاتفاق على أن يقوم المشغل بتشييد المباني والإنشاءات الخاصة بمشروع لتحلية المياه مع توفير الآلات والمعدات والأدوات اللازمة للتشغيل على حسابه ونفقاته، مع تملك المشغل لكافة تلك الأصول حسب بنود التعاقد طوال مدة المشروع، على أن يقوم الطرف المشغل بإدارة وتشغيل المشروع لحسابه لمدة الـ 20 عامًا محل التعاقد، وخلال تلك المدة يحصل على جميع العوائد المتعلقة بمبيعات المياه التي يتم إنتاجها طوال تلك الفترة مقابل التكاليف التي تكبدها لإنشاء وتشبيد ذلك المشروع، بما في ذلك تكاليف التشغيل والصيانة المرتبطة به، وينص الاتفاق على أن يقوم المشغل بنقل ملكية جميع الأصول والإنشاءات وأي آلات ومعدات متعلقة بمشروع التحلية إلى الجهة الحكومية التي ستتولى إدارته وتشغيله لمصلحتها بعد انقضاء مدة الـ 20 عامًا المحددة في العقد.

في هذه الحالة:

### 1. هل يعد نقل الملكية الخاصة بالمباني والإنشاءات والآلات والمعدات الخاصة بمشروع

#### التحلية إلى الجهة الحكومية -المستفيد- تصرفًا عقاريًا؟

بالنسبة للأصول غير المنقولة التي ينطبق عليها تعريف العقار والتي ستنطبق على المباني بطبيعتها، كما قد تطبق على الإنشاءات والآلات حسب تطابق تعريف العقار من عدمه عليها، فإن انتقال ملكيتها من الشركة المشغلة إلى الجهة الحكومية يعد من حيث المبدأ تصرفًا عقاريًا.

### 2. متى تستحق الضريبة؟

يعد التصرف العقاري المترتب على انتقال ملكية عقارات المشروع إلى الجهة الحكومية المستفيدة مستثنى من ضريبة التصرفات العقارية وفقًا للفقرة الفرعية (3) من الفقرة (أ) في المادة الثالثة، ويجب في هذه الحالة تسجيل التصرف لدى الهيئة ضمن قائمة التصرفات المستثناة للاستفادة من تطبيق الاستثناء بصورة صحيحة.

### 3. متى تسدد الضريبة؟

لا تسدد الضريبة في هذه الحالة لأن التصرف مستثنى من ضريبة التصرفات العقارية، وفقًا للفقرة الفرعية (3) من الفقرة (أ) في المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.



## مثال (2):

قامت الشركة (أ) وهي مالكة لقطعة أرض -المستفيد- بإبرام عقد بناء وتملك وتشغيل وتحويل (BOOT) مع شركة (ب) -المشغل- لمدة 25 عامًا، ونص الاتفاق على أن يقوم المشغل بتشييد المباني والإنشاءات الخاصة بمشروع توليد طاقة متجددة، مع توفير الآلات والمعدات والأدوات اللازمة للتشغيل على حسابه ونفقاته، مع تملك كافة تلك الأصول حسب بنود التعاقد طوال مدة المشروع المحددة بـ (25) عامًا، ويحصل المشغل على جميع العوائد المتعلقة بمبيعات الطاقة التي يتم إنتاجها من المشروع إلى المستفيد أو إلى أي طرف آخر مقابل التكاليف التي تكبدها لإنشاء وتشبيد ذلك المشروع، وعلى تكاليف التشغيل والصيانة المرتبطة به، وينص الاتفاق على أن يقوم المشغل بنقل ملكية جميع الأصول والإنشاءات وأي آلات ومعدات متعلقة بمشروع توليد الطاقة المتجددة إلى الشركة (أ) التي ستتولى إدارته وتشغيله لمصلحتها بعد انقضاء مدة الـ (25) عامًا المحددة في العقد.

في هذه الحالة:

### 1. هل يعد نقل الملكية الخاصة بالمباني والإنشاءات والآلات والمعدات الخاصة بمشروع

#### الطاقة المتجددة إلى المستفيد -الشركة (أ)- تصرفًا عقاريًا؟

بالنسبة للأصول غير المنقولة التي ينطبق عليها تعريف العقار وستطبق على المباني بطبيعتها، كما قد تُطبق على الإنشاءات والآلات حسب انطباق تعريف العقار من عدمه عليها، فإن انتقال ملكيتها من المشغل إلى المستفيد يعد من حيث المبدأ تصرفًا عقاريًا.

### 2. متى تستحق الضريبة؟

ما لم يطبق أي نص من نصوص الاستثناء من الضريبة حسب أحكام المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، تستحق الضريبة في تاريخ النقل الفعلي للملكية أو حيازة العقار بغرض انتقال الملكية للمستفيد -الشركة (أ)- أي: بعد مرور مدة الـ 25 عامًا، ما لم يتفق أطراف العقد على نقل الملكية أو الحيازة بغرض نقل الملكية في تاريخ يسبق ذلك التاريخ، وتُحسب الضريبة على أساس القيمة السوقية للأصول العقارية التي ينطبق عليها تعريف العقار وقت نقل الملكية أو الحيازة وليس على أساس قيمة العقار وقت توقيع العقد، وينبغي على المشغل تقييم قيمة العقار في ذلك التاريخ لأغراض حساب الضريبة عليه بشكل صحيح.

### 3. متى تسدد الضريبة؟

تسدد الضريبة خلال (30) يومًا من تاريخ استحقاق الضريبة على التصرف العقاري الخاضع للضريبة.



### مثال (3):

قامت الشركة (أ) وهي مالكة لقطعة أرض -المستفيد- بإبرام عقد بناء وتملك وتشغيل وتحويل (BOOT) مع شركة (ب) -المشغل- لمدة 15 عامًا، ونص الاتفاق على أن يقوم المشغل بتشييد المباني والإنشاءات الخاصة بمشروع محطة كهرباء وتوفير الآلات والمعدات والأدوات اللازمة للتشغيل على حسابه ونفقاته، مع تملك كافة تلك الأصول حسب بنود التعاقد طوال مدة المشروع المحددة بـ (15) عامًا، ويحصل المشغل على جميع العوائد المتعلقة بمبيعات الكهرباء التي يتم إنتاجها من المشروع إلى المستفيد أو إلى أي طرف آخر مقابل التكاليف التي تكبدها لإنشاء وتشبيد ذلك المشروع وعلى تكاليف التشغيل والصيانة المرتبطة به، وينص الاتفاق على أن يقوم المشغل بنقل ملكية جميع الأصول والإنشاءات وأي آلات ومعدات متعلقة بمشروع محطة الكهرباء إلى المستفيد بعد انقضاء مدة الـ 15 عامًا، وبعد مرور 10 سنوات من بداية التعاقد، اتفق الطرفان على أن تنتقل كافة أصول المشروع من المشغل إلى المستفيد مقابل مبلغ إضافي يتم سداه من قبل المستفيد، على أن يستمر المشغل في إدارة المشروع لمصلحة المستفيد لخمس سنوات إضافية تبدأ من تاريخ انتقال الملكية إلى المستفيد.

في هذه الحالة:

#### 1. متى تستحق الضريبة؟

تستحق الضريبة في تاريخ نقل الملكية الفعلية المتعلق بالتصرف العقاري المترتب على الاتفاق المتعلق بإنهاء عقد الـ (BOOT)، أي: بعد مرور 10 سنوات -وذلك لاعتبار أن استحقاق الضريبة في عقود البناء والتملك والتشغيل والتحويل (BOOT) يكون من تاريخ نقل الملكية أو الحيابة فعليًا للمتصرف له وليس بانقضاء كامل مدة العقد، وتُحسب الضريبة على أساس القيمة السوقية للعقار وليس فقط على القيمة الإضافية التي سيتكدها المستفيد لقاء نقل الملكية مبكرًا من المشغل، وبشرط ألا تقل القيمة السوقية عن القيمة المتفق على سداها لقاء انتقال الملكية المبكر، حيث إن انتقال ملكية العقار قبل نهاية مدة عقد البناء والتملك والتشغيل والتحويل بعد السنة العاشرة يعد هو واقعة التصرف الذي على أثره تستحق الضريبة.

#### 2. متى تسدد الضريبة؟

تسدد الضريبة خلال (30) يومًا من تاريخ نقل ملكية العقار أو نقل الحيابة فعليًا للمستفيد ولا يشترط مضي كامل مدة العقد.



امسح هذا الكود للاطلاع على آخر تحديث  
لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة  
أوتفضل بزيارة الموقع الإلكتروني [zatca.gov.sa](http://zatca.gov.sa)