



# النشرة الضريبية ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن إعادة الهيكلة والتخلص من أسهم أو حصص أو أصول



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.



## موضوع النشرة

إن عمليات الدمج والاستحواذ وإعادة هيكلة الشركات من الأدوات التي تستخدمها الأعمال لتحقيق عدد من الأهداف المالية والتجارية والقانونية في سياق ممارسة عملها. وفي بعض الحالات، قد تشمل عمليات الدمج أو إعادة الهيكلة نقل ملكية الحصص أو الأصول من كيان إلى آخر. وفي هذه الحالات، قد يؤدي نقل الممتلكات أو الحصص إلى تحقيق أرباح رأسمالية على الأصول التي يتم نقل ملكيتها في سياق عملية إعادة الهيكلة.

وتتناول الهيئة من خلال هذا النشرة مواضيع تخص تطبيق الضريبة على الأرباح الرأسمالية<sup>1</sup> الناشئة عن عمليات إعادة الهيكلة والاندماج في المملكة العربية السعودية («المملكة»)، وتسعى إلى توضيح النقاط التالية:

1. احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص من الحصص أو الأصول من قبل مكلف مقيم
2. احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص من الحصص من قبل شخص غير مقيم
3. احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص غير المباشر من الحصص من قبل شخص غير مقيم

## 1. احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص من الحصص أو الأصول من قبل مكلف مقيم

### 1.1. التخلص من الحصص والأصول

يخضع المكلف المقيم للضريبة على جميع الأرباح المتحققة من أنشطته، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية ويشمل ذلك الأرباح الرأسمالية الناشئة عن المعاملات التالية:

- التخلص من الممتلكات غير المنقولة أو التخلص من حصة في تلك الممتلكات غير المنقولة
- التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة سعودية مقيمة
- التخلص من أصول تشغيلية، إلا أن الأرباح الناتجة عن أصول غير تشغيلية (أي الأصول عدا تلك المستخدمة في النشاط المعني) معفاة من الضريبة على الأرباح الرأسمالية<sup>2</sup>

1. راجع المادة الثامنة، «الدخل الخاضع للضريبة»، نظام ضريبة الدخل.  
2. راجع المادة العاشرة (ب)، «الدخول المعفاة من الضريبة»، نظام ضريبة الدخل.



تعد الأرباح الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأسهم المتداولة في السوق المالية في المملكة، وكذلك في أسواق مالية خارج المملكة، معفاة من الضريبة، مع مراعاة القيود المبينة أدناه.<sup>3</sup>

- في حالة التخلص من أوراق مالية متداولة في السوق المالية في المملكة، يجب أن يتم التخلص وفقاً لنظام السوق المالية في المملكة
- في حالة التخلص من أوراق مالية متداولة في سوق مالية أجنبية، فلا ينطبق الإعفاء ما لم تكن الأوراق مالية متداولة أيضاً في السوق المالية في المملكة
- وفي جميع الأحوال، فإنه يجب ألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها جزءاً من استثمار قائم قبل تاريخ نفاذ نظام ضريبة الدخل وهو 30 يوليو 2004 م.

كما أن الأرباح الرأسمالية التي يحققها مساهم غير سعودي من بيع حصص المؤسسين أو من بيع الحصص من خلال صفقات البيع والشراء الخاصة طبقاً لنظام السوق المالية<sup>4</sup>، هي مكاسب مؤهلة للإعفاء بموجب المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل إذا لم يكن الاستثمار في هذه الحصص (أي الحصص التي نتجت الأرباح الرأسمالية عن التخلص منها) قائم قبل تاريخ نفاذ النظام.

### 1.1.1 الإعفاء من الضريبة على الأرباح الرأسمالية بموجب المادة العاشرة من النظام على أسهم المنحة وتجزئة الأسهم

عادة ما يزيد عدد الأسهم المملوكة من قبل المستثمرين الذين يملكون محافظ استثمارية طويلة الأمد تشمل أسهم في شركات مدرجة في السوق المالية، وقد تكون الزيادة ناتجة عن توزيع الشركة للأرباح على شكل أسهم المنحة أو من خلال تجزئة الأسهم.

وفي حال حصول المستثمر على أسهم في شركة قبل تاريخ 30 يوليو 2004 م وتم بعد ذلك زيادة عدد الأسهم التي يملكها المستثمر في تلك الشركة نتيجة حصوله على أسهم المنحة قبل تاريخ نفاذ النظام وبعده، لا تكون الأرباح الرأسمالية التي يحققها المستثمر عن التخلص من أسهم المنحة قبل تاريخ نفاذ النظام مؤهلة للإعفاء من الضريبة بموجب المادة 10 من النظام، بينما تكون الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص من الأسهم الممنوحة بعد تاريخ النظام مؤهلة للإعفاء الضريبي.

3. راجع المادة العاشرة (ب)، «الدخول المعفاة من الضريبة»، نظام ضريبة الدخل والمادة السابعة، «الدخول المعفاة من الضريبة»، اللائحة التنفيذية

4. قائمة المصطلحات المستخدمة في لوائح هيئة السوق المالية وقواعدها، الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية بموجب القرار رقم 2004 - 11 - 4 وتاريخ 1425 / 8 / 20 هـ الموافق 2004 / 10 / 4 م.



وفيما يخص تجزئة الأسهم، تختلف المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية المتعلقة بالأسهم المجزئة وذلك لأن عملية تجزئة الأسهم لا تعد بمثابة اصدار جديد للأسهم، بل هي إعادة تقييم لسعر السهم، الأمر الذي ينتج عنها تجزئة للسهم، ولا تؤثر واقعة تجزئة السهم على تاريخ الاستثمار فيه. بالتالي، في حال تم الاستثمار في الأسهم قبل تاريخ نفاذ النظام ومن ثم تم تجزئتها بعد نفاذ النظام، لن تكون الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التخلص من الأسهم مؤهلة للإعفاء الضريبي بموجب المادة 10 من النظام.

## 1.2. الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عمليات الدمج

ليس بالضرورة أن تشمل عملية اندماج إحدى الشركات بشركة أخرى التخلص من أسهم أو ممتلكات لأغراض الضريبة على الأرباح الرأسمالية. ولم يرد في نظام ضريبة الدخل أحكام تتناول عمليات الدمج صراحة، إلا أنه تشير المبادئ العامة المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل إلى «التخلص» من قبل شخص خاضع للضريبة؛ وقد لا يشكل الاندماج في حد ذاته تخلصاً من الناحية القانونية.

وفي بعض عمليات الاندماج، تظل التزامات وحقوق الكيان المستهدف قائمة بعد انضمامها إلى الكيان الآخر أو اندماجها معه. ولكي تعد العملية على أنها واقعة ضريبية، يجب أن يتحقق دخل خاضع للضريبة أو مكسب من عملية نقل الحصص من الكيان المستهدف إلى الكيان المستحوذ أو الكيان الجديد الناتج عن الاندماج. وعندما يتم استبدال الأسهم في الكيان المستهدف بأسهم في الكيان المستحوذ أو الكيان الجديد الناتج عن الاندماج، عادة ما تظل الحقوق والالتزامات المرتبطة بملكية الأسهم قائمة بعد الدمج، رغم تغيير الأسهم نفسها. ومع ذلك، فإذا لم يتحقق أي دخل فعلي بسبب الاندماج، لا تترتب على استبدال الأسهم آثار ضريبية. وتستحق الضريبة على الأرباح الرأسمالية إذا قام المساهم الأصلي في الكيان المستهدف بالتخلص في وقت لاحق من الأسهم في الكيان المستحوذ أو ذلك الناتج عن الدمج - حسب الحال.

ومع ذلك، فقد تؤدي بعض عمليات الاندماج إلى التخلص من أصول أو حصص فإذا كان كذلك، فإن التخلص الناتج عن الاندماج سوف يمثل واقعة ضريبية على الأرباح الرأسمالية، ما لم ينطبق الاستثناء المكفول في حالة إعادة الهيكلة الداخلية فيما يتعلق بعمليات نقل الملكية بين شركات المجموعة الواحدة.



### 1.3. إعادة الهيكلة الداخلية للشركات

في بعض الحالات، لن تؤدي عملية نقل الحصص أو الأوراق المالية أو الأصول المملوكة وغير المملوكة فيما بين شركات المجموعة الواحدة إلى احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية، وذلك إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية<sup>5</sup>:

- أن تكون الشركات المعنية مملوكة بالكامل للمجموعة، بشكل مباشر أو غير مباشر
- أن تتم عملية النقل فيما بين شركتين مقيمتين في المملكة
- أن تظل الأصول المنقولة مملوكة للمجموعة لمدة لا تقل عن سنتين من تاريخ نقل ملكيتها

وفي حالة استيفاء الشروط أعلاه، فإن أي أرباح تنتج عن عملية نقل ملكية يقتصر الغرض منها على إعادة التنظيم الداخلي فحسب، لا تنشأ التزامات ضريبية على الأرباح الرأسمالية، ولا يعتد بأثر الخسارة عند تحديد الوعاء الضريبي. ولأغراض هذا الحكم، يقصد بالمجموعة شخصين اعتباريين (الكيانات القانونية) أو أكثر الذين يعتبرون أشخاصاً مرتبطين وفقاً للتعريف الوارد في تعليمات تسعير المعاملات<sup>6</sup>.

وفي الحالات التي تكون فيها مجموعة الشركات مجموعة متعددة الجنسيات، يمكن أن تقع عملية إعادة الهيكلة على الكيانات غير المقيمة في المملكة. وفي حالة وقوع عملية إعادة الهيكلة على كيانات المجموعة غير المقيمة في المملكة ولا ينتج عن ذلك تغيير في ملكية أعضاء المجموعة المقيمين في المملكة، لا يتم احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية في المملكة، إلا أنه في الحالات التي تؤدي فيها عملية إعادة الهيكلة إلى تغيير المالكين المباشرين للكيان المقيم في المملكة، على النحو المبين في السجل التجاري للشركة المقيمة و/أو نظامها الأساسي و/أو ترخيص الاستثمار الأجنبي الممنوح لها، يتم احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية وتستحق فور نقل ملكية الحصص، وذلك بصرف النظر عن تغيير المالكين النهائيين للكيان المقيم من عدمه. وترد مناقشة التخلص غير المباشر بمزيد من التفصيل في الفقرة الفرعية 1 - 5 أدناه.

5. راجع المادة التاسعة (م)، «الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول»، نظام ضريبة الدخل

6. تعليمات تسعير المعاملات الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم [ 6 - 1 - 19 ] وتاريخ 05 / 05 / 1440 هـ الموافق 31 / 01 / 2019 م. وانظر أيضاً تعريف «المجموعة»، دليل تسعير المعاملات، النسخة الثانية.



## 1.4. الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص من الحصص من قبل شخص غير مقيم بالمملكة

إذا كان الشخص غير المقيم يحصل مباشرة على دخل من أرباح رأسمالية متحققة من مصدر داخل المملكة، فإن ذلك الدخل يخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام<sup>7</sup>، إلا أن الممارسة المعمول بها حالياً هي أن يتم الإقرار عن هذه الضريبة وتحصيلها عن طريق الشركة السعودية المقيمة المملوكة للشخص غير المقيم. ويخضع الأشخاص غير المقيمين للضريبة شأنهم شأن الأشخاص المقيمين فيما يتعلق بالأرباح الرأسمالية. وينبغي أن تقوم شركة الأموال المقيمة بسداد الضريبة المستحقة عن الأرباح الرأسمالية للمكلف غير المقيم نيابة عنه. كما يجب على شركة الأموال المقيمة أن تصرح عن الأرباح التي حققها المساهم غير المقيم باعتبارها جزءاً من دخلها الخاضع للضريبة. ويجب أن يصرح المكلف غير المقيم عن أي أرباح رأسمالية مرتبطة بالنشاط الذي تمارسه منشأة دائمة مملوكة له في المملكة. وتعامل أي شركة تابعة لدولة من دول مجلس التعاون الخليجي، إذا لم تكن مقيمة في المملكة، معاملة الشركة الأجنبية لأغراض الضريبة على الأرباح الرأسمالية. وبالتالي، فإن الأرباح التي تحققها شركة خليجية (غير مقيمة في المملكة) من التخلص من حصتها أو جزء من حصتها في شركة أموال مقيمة في المملكة تخضع للضريبة في المملكة.

## 1.5. الأرباح الرأسمالية الناشئة عن التخلص غير المباشر من الحصص من قبل شخص غير مقيم

### 1.5.1 التخلص غير المباشر من الحصص

بوجه عام، تنطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة فيما يتعلق بالحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لغير السعوديين وغير الحاملين لجنسية دولة من دول مجلس التعاون الخليجي. وعادة ما يشار إلى عمليات التخلص مساهم غير مقيم من حصصه في شركة أخرى غير مقيمة تملك بدورها حصصاً في كيان مقيم في المملكة، باسم عمليات التخلص غير المباشر. ويمكن أن يؤدي التخلص غير المباشر إلى تحقيق مكاسب رأسمالية ترتبط بقيمتها، سواء كلها أو جزء منها، بالشركة المقيمة في المملكة.

وفي حين أن نظام ضريبة الدخل لا يتضمن أحكاماً محددة توضح تفاصيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من عمليات التخلص غير المباشر من الحصص، ترى الهيئة أن عمليات التخلص غير المباشر من هذا النوع ينبغي ألا تؤدي إلى احتساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية، شريطة ألا يكون لها تأثير على الملكية المباشرة للكيان المقيم (أي ألا يؤدي التخلص من الحصص إلى إدخال تعديلات على السجل التجاري و/أو ترخيص الاستثمار الأجنبي و/أو النظام الأساسي للكيان المقيم في المملكة).

7. راجع المادة الأولى (2) (ب)، «أحكام أساسية»، اللائحة التنفيذية



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