

Льготы по корпоративному налогу по реструктуризации бизнеса и для квалифицированных групп

Что нового в апрельских Руководствах ФТА?

1

Руководство по предоставлению льготы при реструктуризации бизнеса

Corporate Tax Guide “Business Restructuring Relief” No. CTGBRR1 issued on April 17, 2024

Опубликовано новое Руководство по предоставлению льготы при реструктуризации бизнеса

Разъясняет применение ст. 27 Закона о корпоративном налоге.



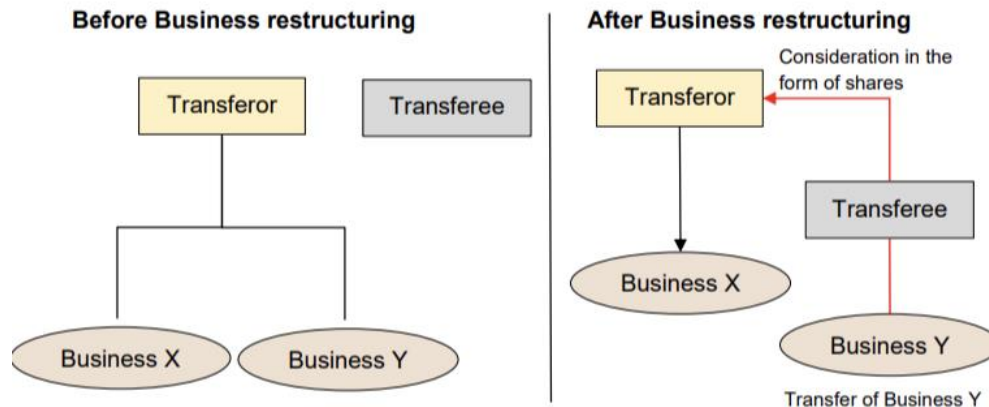
Примеры применения.

Примеры, в частности показывают, что по общему правилу передача имущества в уставный капитал облагается корпоративным налогом у передающей стороны. Если передаётся бизнес или его независимая часть, можно воспользоваться BRR (Business Restructuring Relief).

Business Restructuring Relief

Corporate Tax Guide | CTGBRR1

April 2024

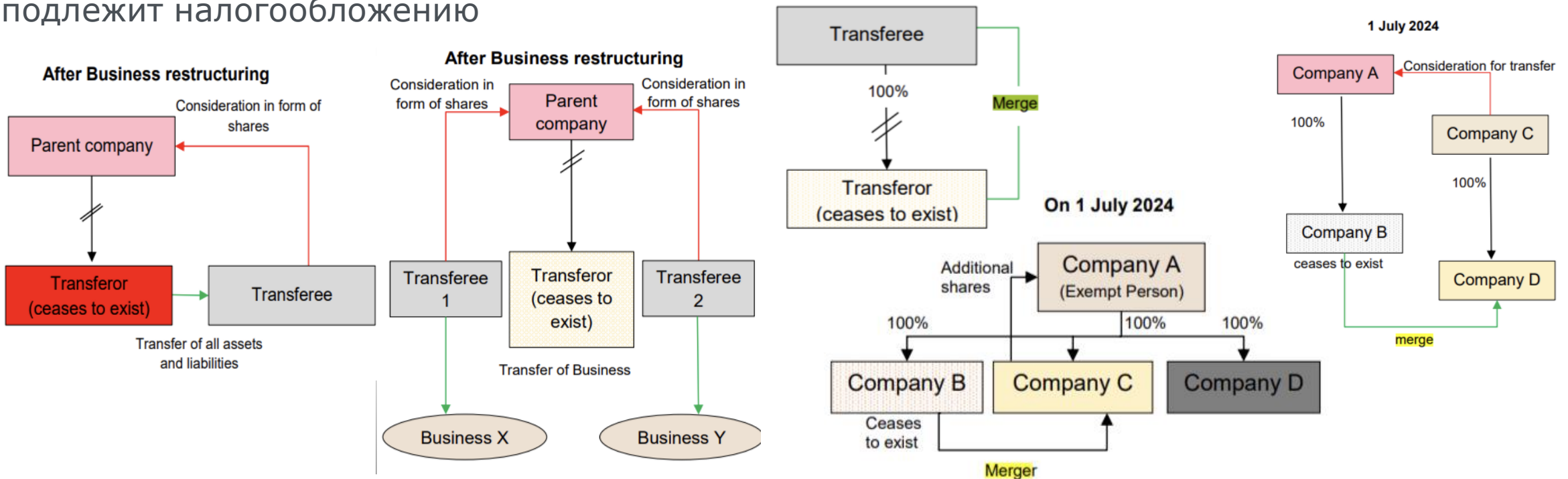


Если нет, но участники сделки являются частью квалифицированной к моменту передачи группы, а имущество относится к внеоборотным активам, то можно рассмотреть применение QGR (Qualifying Group Relief). **А если нет, то надо признавать capital gains у передающей стороны.**

Реорганизация (слияние, поглощение, разделение, выделение)

Примеры показывают что реорганизация рассматривается как облагаемая операция.

Если она не подпадает под Business Restructuring или Qualifying Group Relieves, то она подлежит налогообложению



И не только примеры: 'Ordinarily, Business restructuring transactions such as mergers or demergers **could result in a taxable gain or loss...**'.



Определение бизнеса уже было в Законе, а его независимой части нет.

Отдельные активы не признаются независимой частью бизнеса, если для их функционирования нужны другие активы

“Operational support” может не передаваться (*accounts department, information technology support, human resources etc*).

Часть одного объекта (например, недвижимого) может являться независимой частью бизнеса, если для его функционирования не требуется другая (непереданная) часть объекта.



т.е. активы уже
должны
эксплуатироваться...

Пригодятся Public
Clarification от FTA
по похожей льготе
для НДС: VATP015



Требование
непрерывности
деятельности, как оно
определено в IFRS.

Это IAS 1 (п. 25-27).

См. также полезные
разъяснения IASB.

- Иными словами:
- Нужно ли соблюдать условия о неизменности бизнеса только для того, чтоб принять переданные вместе с бизнесом убытки, или
 - Их нужно соблюсти только для убытков. Для того, чтоб принять/передать имущество на tax neutral основе эти правила соблюдать не нужно.

Признаки неизменности

Relevant factors for determining whether the Transferee has continued to conduct the same or a similar Business or Business Activity which was conducted by the Transferor prior to the transfer include:

The Transferee uses some or all of the same assets that were used by the Transferor prior to the transfer

The Transferee has not made significant changes to the core identity or operations of the Business since the transfer

Where there have been any changes, these result from the development or exploitation of assets, services, processes, products or methods that existed before the transfer

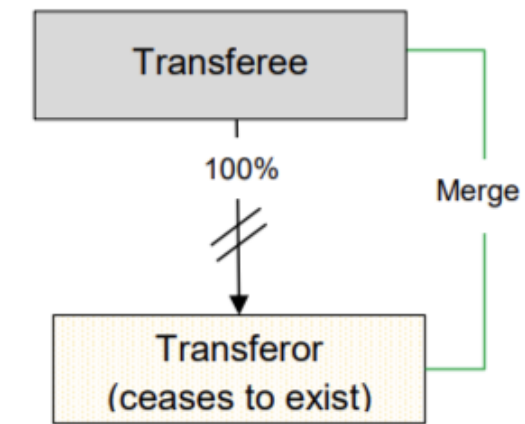


Видимо неизменность не важна.

Структура Руководства
показывает, что:

- Требования к непрерывности нужно соблюдать на основе IFRS, а не по правилам для передачи убытков,
- FTA приводит критерии непрерывности в разделе о передаче убытков, но не упоминает в разделе об условиях применения Relief.

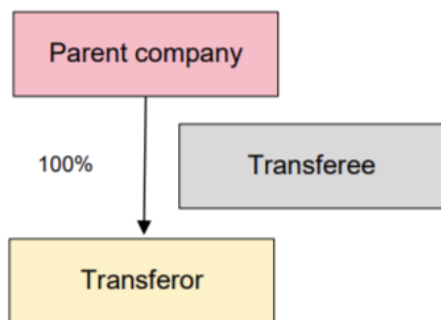
Примеры с присоединением



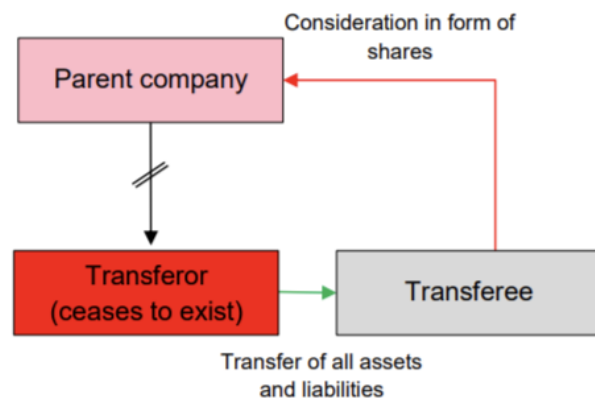
Присоединение 100% дочки к маме

~~Business Reorganization Relief~~

Before Business restructuring

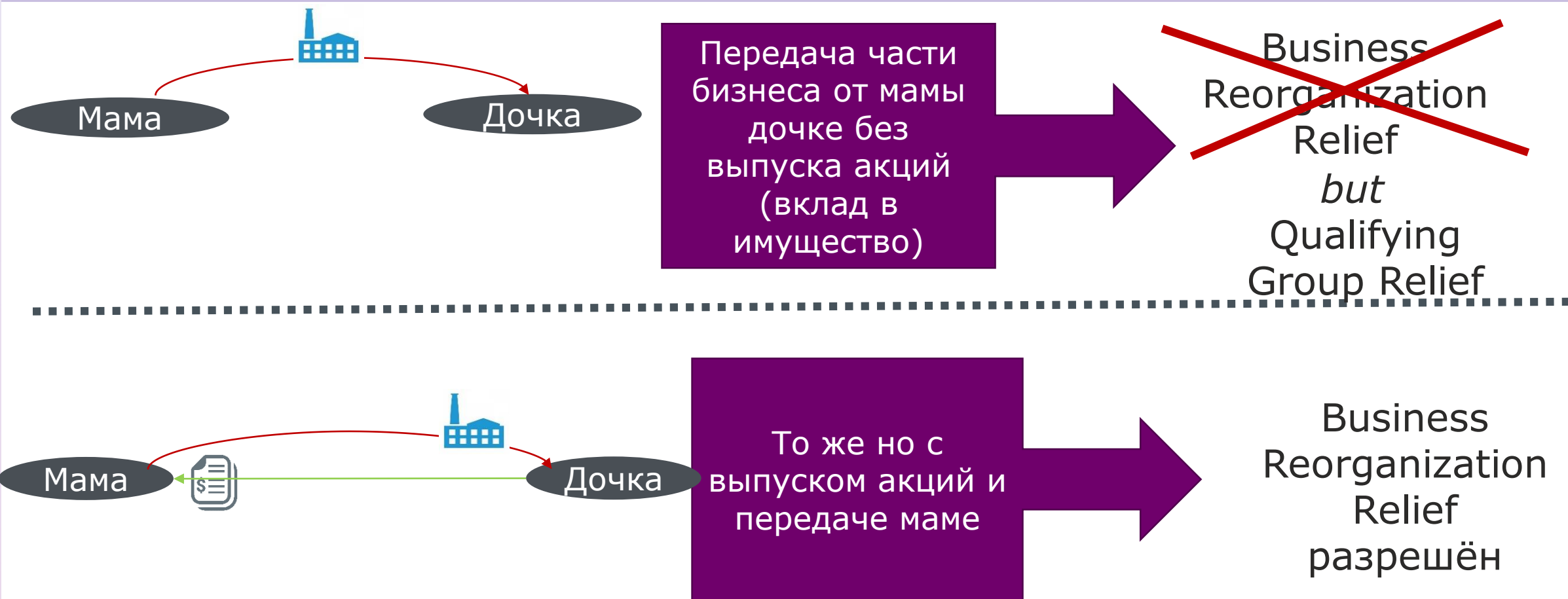


After Business restructuring



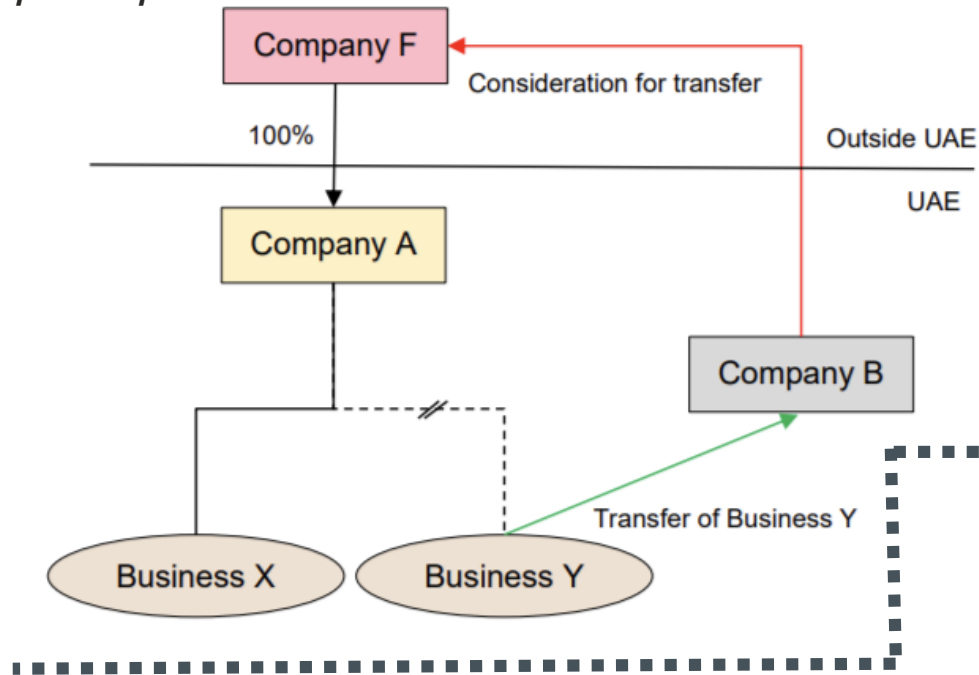
Присоединение 100% дочки к сестре, внучке, кому угодно, но не к маме

Business Reorganization Relief разрешён



Несовпадение 1: бизнес **передал** один, акции **получил** другой
 Несовпадение 2: бизнес **получил** один, акции **выдал** другой

Пример 1



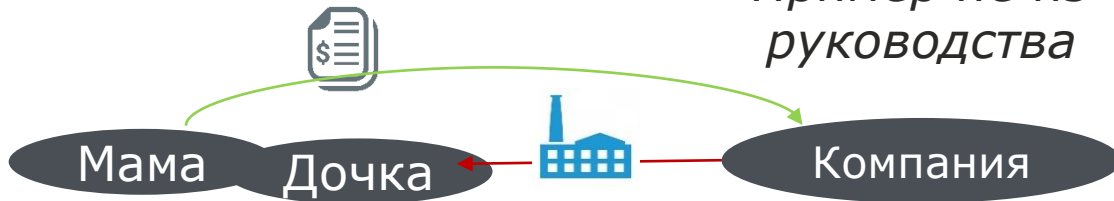
Передаёт бизнес дочка внучке, а акции получает мама дочки

Business Reorganization Relief

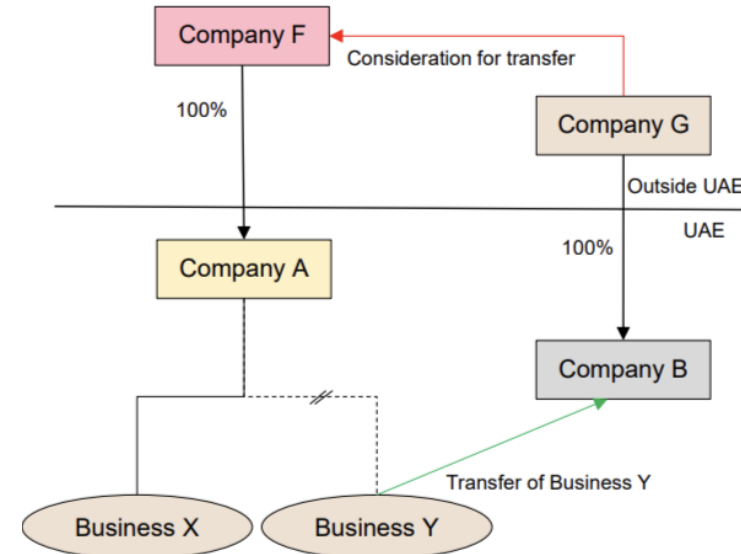


Передача акций мамой за дочку

Пример не из руководства



Пример 2



FTA указывает на соблюдение правил Закона о коммерческих компаниях

Ничего не сказано о соблюдении условий статей 36-68 Commercial Transaction Law, которые как раз и регулируют передачу Business Concern (имущественного комплекса).



Article 36

Business concern is the total tangible and intangible properties allocated for the practice of actual or virtual commercial business, whether in the technological circles, through the modern means of technology or through the conventional means.

Article 37

1. Business concern shall comprise the necessary elements for commercial work. Such elements are divided into tangible elements such as goods, equipment, machinery and tools, and intangible elements such as communication with customers, goodwill, trade name, right to lease, industrial, literary and artistic property rights and licenses.
2. Tangible elements in the business concern shall not be considered substantial, unlike the intangible elements without one element or more of which, there shall be no business concern.

Article 39 Each disposition which subject is the **transfer of title to the business concern** or creation of right in rem thereto **shall be notarized** or authenticated by the notary public as per the procedures defined by the competent authority **and registered in the commercial register**, or shall be invalid.

Примеры корректировок стоимости у получателя бизнеса мало чем отличаются от тех, которые приведены в Руководстве по квалифицированным группам.



Видимо, активы и обязательства принимаются построчно.

В руководстве по квалифицированным группам указано, что не учтённые на балансе активы (a self-generated intellectual property, such as goodwill, brand or customer lists) не подпадают под Qualifying Group Relief, но могут попасть под Business restructuring Relief.



В руководстве по реструктуризации нет пояснений по этому вопросу.

Видимо принимается на налоговый учёт с нулевой стоимостью.



NEW

Восстановление при передаче выпущенных при реорганизации акций – clawback, присущий именно этой льготе.

FTA примером № 9 демонстрирует, что льгота теряется только, если передаются за пределы группы акции, выпущенные в качестве consideration for transfer

Квалифицированная группа не влечёт clawback только если, передаются акции. Если передаётся полученный бизнес или его часть, будет clawback (сопоставление примеров 13 и 15)



CLAWBACK

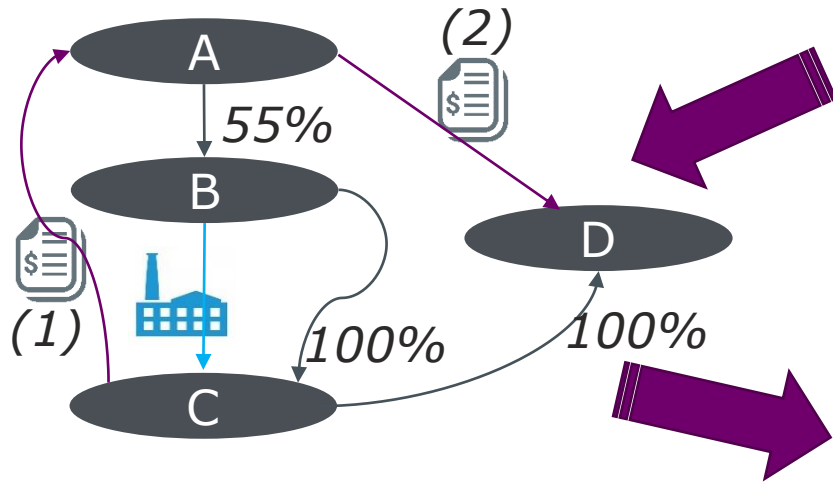


'The shares ... in the **Taxable Person that is the transferor or the transferee** are ... disposed of... to a Person that is not a member of the Qualifying Group **to which the relevant Taxable Persons belong.**

Статья 27(7)(a)



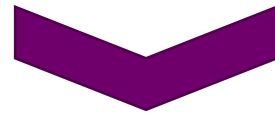
FTA: 'The clawback can apply if the shares ... disposed of ... to a Person which does not form part of the **Qualifying Group with the Person transferring shares** ... Relief is not clawed back where shares... are transferred within a Qualifying Group of which the Person **who is transferring the shares** ... is a member



С (transferee) и D (последующий покупатель акций) в квалифицированной группе, но А и D нет (косвенное участие 55%). Отношения А-D – relevant, а С-D нет. Применяем Clawback.



Статья 27(7)(a): the shares ... are sold, transferred or otherwise disposed of, **in whole or part**, ...



FTA: 'This means the transfer **of a single share** which was earlier issued as part of Business Restructuring Relief could trigger the clawback, **even if the owners of the other shares in the Transferee remain unchanged.**'

Судя по всему, льгота
утрачивается полностью,
а не в пропорции



На какой момент нужно выполнить требование о квалифицированной группе, чтобы избежать clawback?



- Вариант 1: на момент передачи бизнеса/выпуска акций
- Вариант 2: на момент последующей передачи акций
- Вариант 3: на момент последующей передачи акций и до окончания 2-летнего срока
- Вариант 4: в течение всего 2-летнего срока



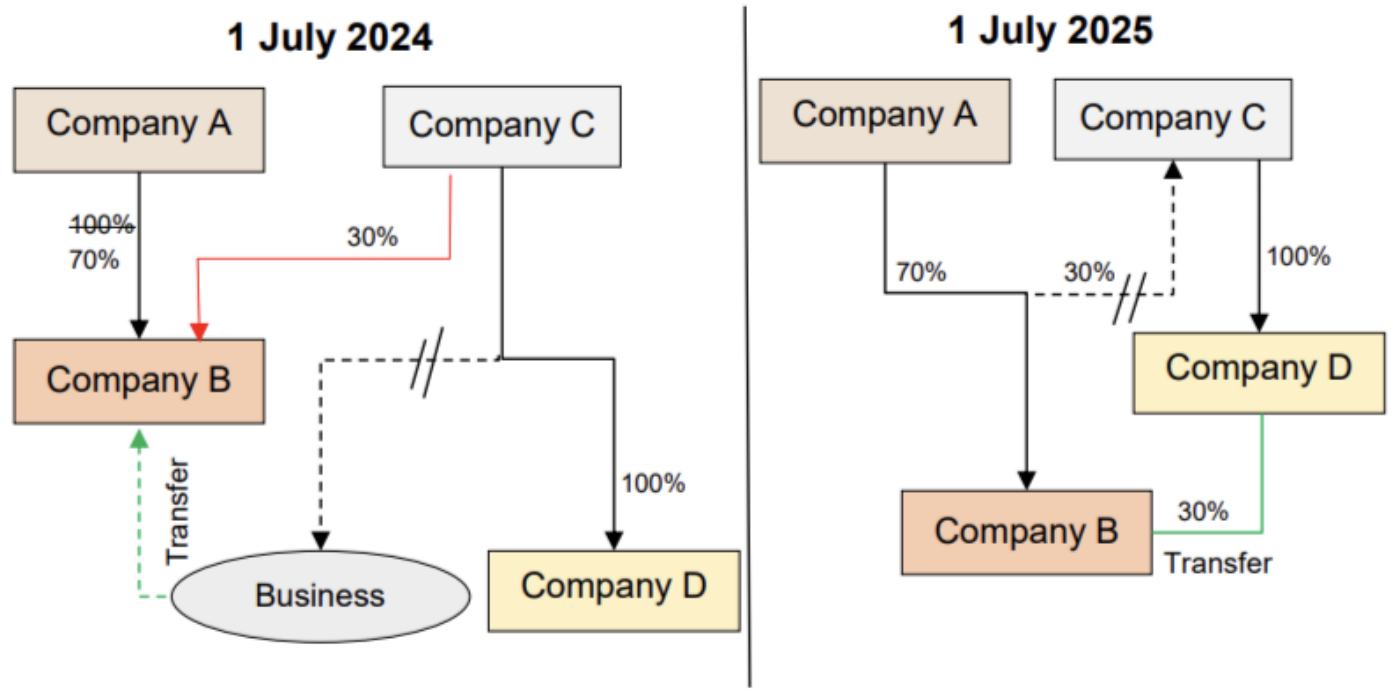
FTA выбрала вариант 2: *'Whether the relevant Taxable Persons are in a Qualifying Group is tested at the time the shares in the Transferor or Transferee are being transferred'*.

Выбор продемонстрирован тремя примерами (см. далее)



Пример 12

Пример демонстрирует отсутствие признаков квалифицированной группы у причастных к передаче бизнеса лиц.



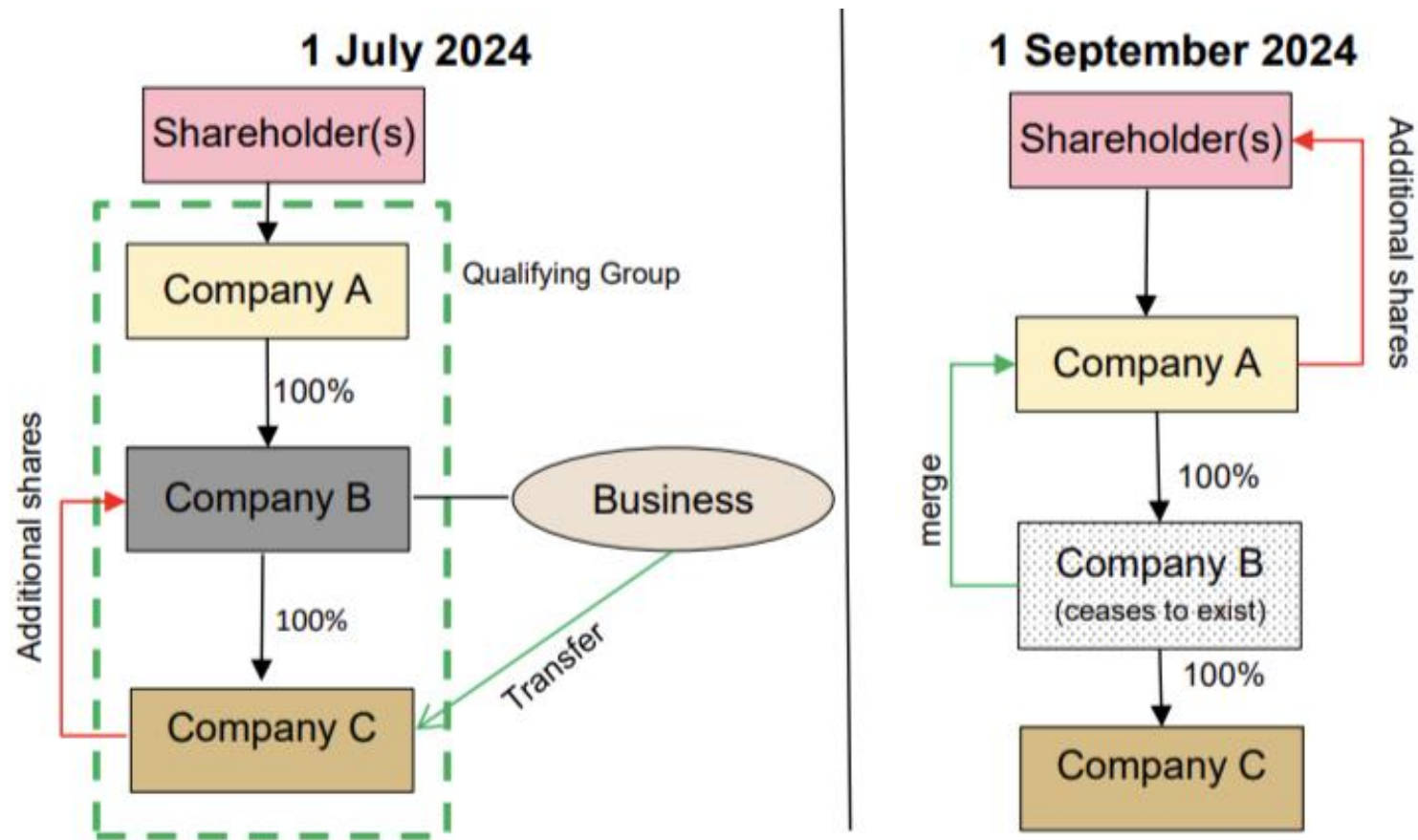
Сlawback не применим, т.к. последующая передача акций между участниками квалифицированной группы



Пример 13: последующее присоединение transferor

Пример демонстрирует, что присоединение к другому участнику квалифицированной группы лица (B), ранее получившему акции в обмен на бизнес:

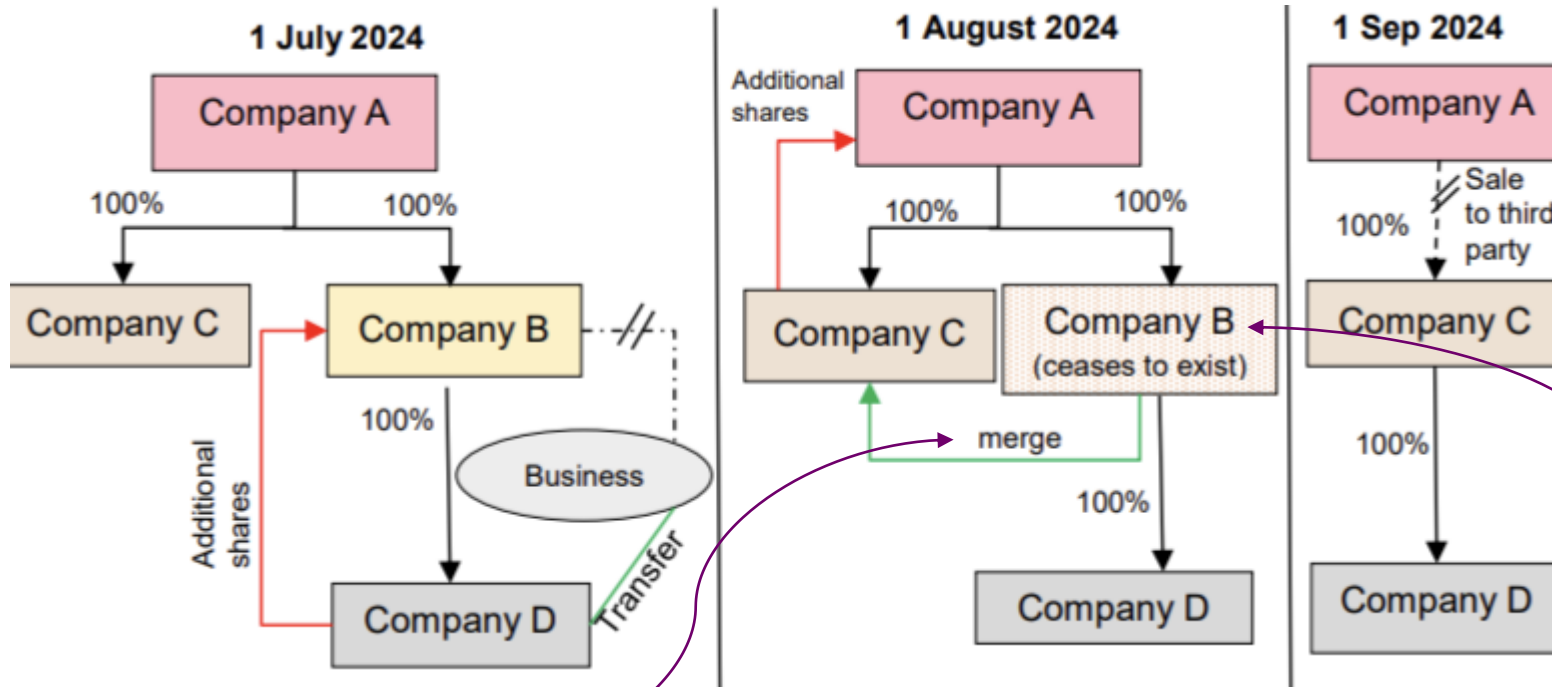
- не только само подпадает под Relief,
- но и не влечёт утраты права на ранее предоставленный relief.





Пример 14: продажа после присоединения

Пример продолжает предыдущий и демонстрирует 3 последовательных кейса применения льготы и один clawback. Между первым трансфером и третьим 2 года не истекли.



Первая льгота не восстанавливается, т.к. Transferor (B) присоединился к другому участнику квалифицированной группы (C).

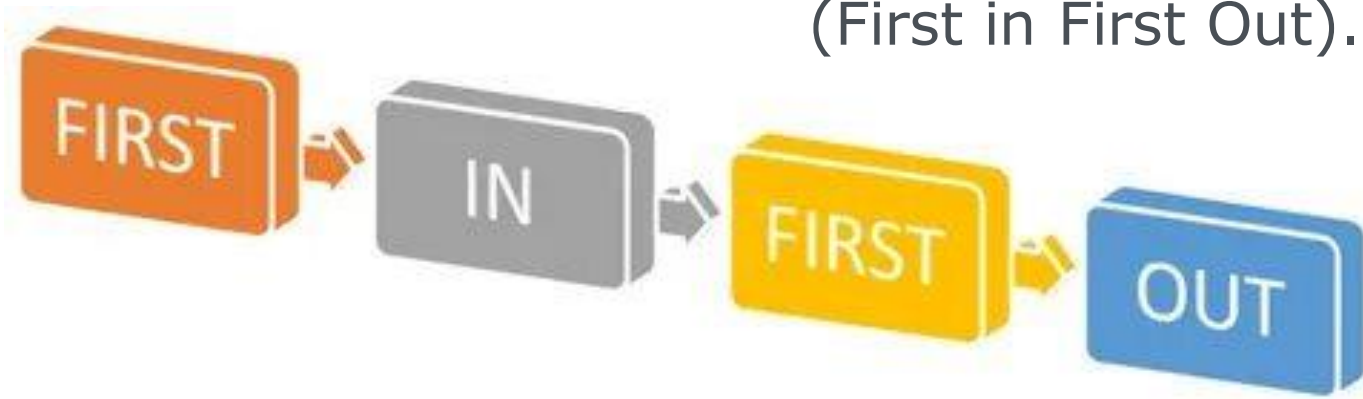
Вторая льгота восстанавливается, т.к. D и A не участники группы. Но, её восстановление не влияет на право сохранить первую льготу.



Если есть акции, полученные при реорганизации и другие. Как понять, какие из них переданы?

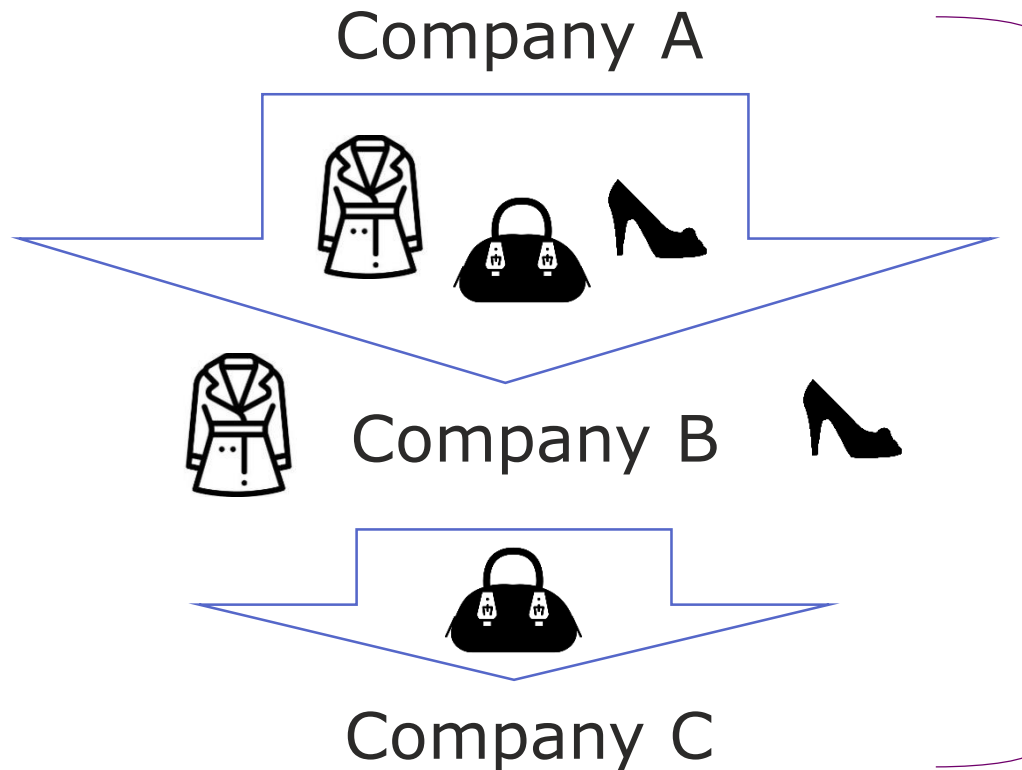
FTA: если есть возможность идентификации, идентифицируйте.

Если нет такой возможности, применяйте FIFO (First in First Out).





Clawback при передаче бизнеса



Передал часть, утратил всё.

Пример 16: последующая передача прав на бизнес с сумками, влечёт clawback и по сохранённой части бизнеса с обувью и одеждой.

В Законе про *полную* утрату не говорится. Можно спорить.



Что **не считается** последующей передачей бизнеса или его части?

Изменение операционной модели для того, чтобы избежать дублирование функций (подстройка под операционную модель получателя бизнеса).

Пример 1.

Задействованные в снабжении активы приобретённого бизнеса переданы во внутригрупповой центр.

Пример 2.

Программное обеспечение для выставление счетов у приобретателя своё. Поэтому расторгли лицензионный договор на использование другого программного обеспечения, права по которому были получены вместе с приобретённым Бизнесом.



No Clawback




Как отражать утрату льготы?

Уточнённую декларацию (VD) подавать не надо (также как и по Qualifying Group Relief)

В текущей декларации у передающей стороны отражаются разница между рыночной стоимостью Бизнеса и балансовой стоимостью переданных активов и обязательств.

Если передающей стороны нет, то эту разницу включает себе в доход принимающая сторона.

Получатель Бизнеса признаёт расходы с учётом разницы, включённой в доходы из-за clawback.




При clawback льготированный доход признаёт transferor, и только если его уже нет, transferee, а при реализации по истечении 2 лет льготированный у transferor доход признаёт у себя transferee.

Корректировка амортизации у получателя бизнеса (начало)


Корректируется вся сумма амортизации, а не та часть которая приходится на сумму прибыли, не попавшей под налогообложение.



В примере 6 Руководства те же цифры, что и в примере 10 Руководства по квалифицированным группам.



Tax Period	Opening net book value (in AED)	Depreciation (using straight line method over 10 years, in AED)	Closing net book value (after depreciation, in AED)
2025	12 million	1.2 million	10.8 million
2026	10.8 million	1.2 million	9.6 million
2027	9.6 million	1.2 million	8.4 million



Tax Period	Opening net book value (in AED)	Depreciation (using straight line method over 10 years, in AED)	Closing net book value (after depreciation, in AED)
2025	12 million	1.2 million	10.8 million
2026	10.8 million	1.2 million	9.6 million
2027	9.6 million	1.2 million	8.4 million

, где 12 млн. – это рыночная стоимость, 10 млн. балансовая и 2 млн. разница, не попавшая под обложение у transferor.

Корректировка амортизации у получателя бизнеса (окончание)



Две последние колонки демонстрируют разницу между экономической и юридической логикой и подходом FTA:

Год	Амортизуемая стоимость для целей бухгалтерского учёта	Амортизуемая стоимость для целей налогообложения	Ежегодная ставка амортизации	Сумма амортизации в бухгалтерском учёте	Сумма амортизации для целей налогообложения	Поправка, в действительности относящаяся к льготированной базе	Поправки, которые требуют FTA
2025	AED 12M	AED10M	10%	AED 1.2 M	AED 1M	AED 200K	AED 1.2 M
2026	AED12M	AED10M	10%	AED 1.2 M	AED 1M	AED 200K	AED 0,8M
2027	AED12M	AED10M	10%	AED 1.2 M	AED 1M	AED 200K	NIL

2

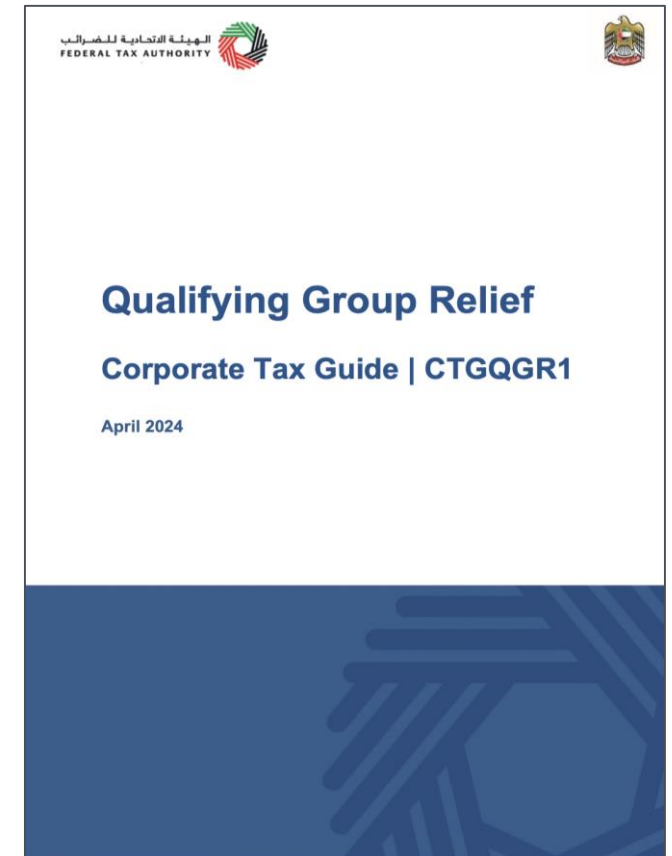
Руководство по льготе для квалифицированных групп

Corporate Tax Guide “Qualifying Group Relief” No. CTGQGR1 issued on April 17, 2024

Руководство по предоставлению льготы для квалифицированных групп

Статья 26 Corporate Tax Law позволяет передавать активы и обязательства внутри квалифицированной группы по балансовой оценке. Руководство включает обзор следующих вопросов:

- операции, на которые распространяется действие льготы
- условия предоставления льготы
- последствия предоставления льготы (в т.ч. определение балансовой стоимости переданных активов, необходимые корректировки дохода, включая амортизации др.)
- обстоятельства, при которых льгота будет аннулирована, и последствия ее аннулирования
- соответствие требованиям
- взаимодействие с другими положениями Corporate Tax Law UAE



Подробнее с Руководством можно ознакомиться по ссылке:
<https://tax.gov.ae/en/taxes/corporate.tax/corporate.tax.guides.references.aspx>

Law

Статья 27 Закона о корпоративном налоге № 47/2022

MoF

Решение от 25.05.2023 No. 133, специально посвящённое этой льготе, и Решение от 10.05.2023 No. 116, в котором ст. 12(3) специально посвящена этой льготе, и Решение от 29.05.2023 No. 134 о корректировках данных бухгалтерского учёта в которой есть ряд норм, специально посвящённых этой льготе.

FTA

Руководство FTA Qualifying Group Relief от 03.04.2024 No. CTGQGR1.



В презентации раскрыты только новые аспекты, привнесённые Руководством FTA.

Ранее Минфин ограничил применение льготы необоротными активами и обязательствами.

В законе такого ограничителя нет, как и условия о праве Минфина такой ограничитель установить.



ФТА разъяснила, что:



→ необоротные активы определяются по правилам, установленным в статье 20(4) для особого признания реализованных разниц.

→ *'a key indicator will be whether it is treated as a longterm asset or liability under'* IFRS.

→ Привела примеры: *'machinery, equipment, real estate or similar assets'*

Льгота не применяется:

- по материалам,
- товарам,
- Обязательствам, до конца которых к моменту передачи осталось меньше 12 мес.



FTA разъяснила:



Если правила учёта не предусматривают капитализацию затрат на актив, то льгота к их передаче не применяется



Поэтому льгота не применяется, например, к *'self-generated intellectual property, such as goodwill, brand or customer lists'*.



Однако по таким активам может подойти льгота по реструктуризации: *'these assets may be inseparable from the Business as a whole, and so a transfer of the Business may include a transfer of such assets'*.

Применяться впоследствии будет он, даже если к последующей передаче можно применить правила льготы по реструктуризации

Правило об аннулировании льготы (clawback) будут применяться даже, если к сделке можно было применить льготу по реструктуризации, и условия для clawback по этой льготе не наступили.



Статья 26 не обуславливает 75% долю экономическим владением, и не делегирует Минфину право установить такое ограничение.

Однако Минфин в Решении № 133 установил его.

FTA довела это условие фактически до бенефициарного собственника:

if a Taxable Person holds the ownership interest in the capacity of an agent, nominee, fiduciary or administrator, so that they are simply a conduit for another Person who in fact is entitled to the benefits and burdens of ownership, the former is not the economic owner of the ownership interest'



У акционера 100% голосующих акций и не одной привилегированной.

Капитал компании разделён на AED 10 тыс., представленных обыкновенными акциями и 90 тыс., представленные привилегированными акциями.

Квалифицированной группы нет, т.к. доля только 10%.

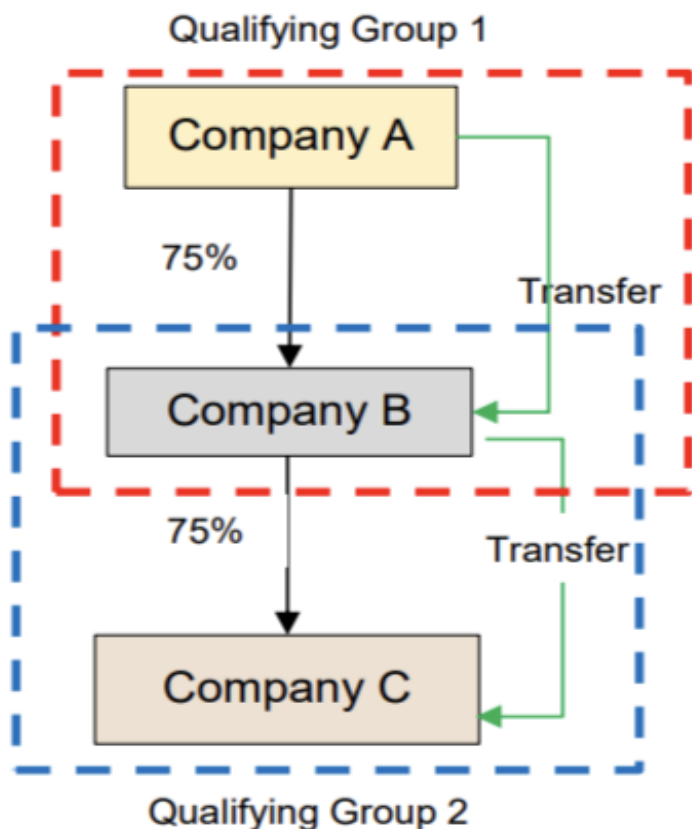


Section 4.6 of the Qualifying Group Relief Guide

... the Accounting Standards condition **is not a requirement to follow the same accounting policies** in the standalone Financial Statements. Thus, even if all members of the Qualifying Group use the same Accounting Standards, **each member may follow different accounting policies**, if those policies are permitted under the relevant Accounting Standards

Section 4.8 of the Tax Group Guide

The Accounting Standards condition does **not explicitly require all the members to follow the same accounting policy** in the standalone Financial Statements. However, for the purposes of preparing the Financial Statements of the Tax Group, **a single accounting policy** consistent with the applicable Accounting Standard will **need to be applied by all members of the Tax Group.**



В квалифицированной группе должны быть original transferor и subsequent transferee.

Только тогда льготу по первоначальному трансферу восстанавливать не нужно.



**The Offices 2, Level 3, One Central, Dubai
World Trade Center, P.O. Box 416590, Dubai,
UAE**

✉ info@pgplaw.ae
office@pgplaw.ae

☎ +971 50 258 9570
+971 54 417 3060



**Официальный сайт PGP Tax
Consultancy (www.pgplaw.ae)**



**Присоединяйтесь к нам на
LinkedIn
(www.linkedin.com/company/pgpae/)**