

חברת משלח יד זרה וחברה נשלטת זרה – הלכה למעשה

מרצה: גיא חן, עו"ד (רו"ח)
שגיא ושות', משרד עו"ד



נושאי ההרצאה

1. חברת משלח יד זרה - סעיף 75ב1 לפקודה.

- רקע כללי.
- הגדרת חברת משלח יד זרה.
- חישוב ההכנסה החייבת והרווחים של חברת משלח יד זרה ממשלח יד מיוחד.
- מודל מיסוי הכנסות מחברת משלח יד זרה.
- דוגמא – מיסוי הכנסות מחמי"ז.



2. חברה נשלטת זרה.

- רקע כללי.
- תנאי ראשון - הגדרת חברה נשלטת זרה.
- תנאי שני - החנ"ז מוחזק בידי בעל שליטה.
- תנאי שלישי - בחברה צבורים רווחים שלא שולמו.

סוגיות בחברה נשלטת זרה

- א- מתן זיכוי בגין מס זר – סעיף 75ב(ד1) לפקודה.
- ב- מכירת מניות בחברה נשלטת זרה.

נושאי ההרצאה - המשך

3. חבויות דיווח בדו"ח השנתי.

4. מצבי המיסוי השונים של חברות זרות המוחזקות

על ידי תושב ישראל.



1. חברת משלח יד זרה -

סעיף 75ב1 לפקודה

(להלן: "חמי"ז")



רקע כללי



כללי

במסגרת תיקון 132, נקבעו הוראות החמי"ז שנכללו בעבר בסעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), אשר נועדו להתמודד עם תכנון מס של הקמת חברה זרה על ידי יחידים תושבי ישראל ומתן שירותי משלח היד על ידי היחידים באמצעות החברה. בדרך זו הייתה עשויה להימנע ממדינת ישראל, זכות המיסוי הדו-שלבית, שכן הכנסתה של החברה הזרה (ככל שלא מתקיימים שליטה וניהול מישראל) אינה חייבת במס בישראל, ואף נדחה מועד אירוע המס עד למועד החלוקה בפועל של רווחי החברה הזרה כדיבידנד לבעל המניות הישראלי. מאחר שמדובר בהכנסה ממשלח יד המאופיינת בפעילות מתן שירותים על בסיס מקצועי שברגיל ניתנים על ידי יחיד ולא על ידי תאגיד, נוצר הצורך בקביעת ההסדר החקיקתי של החמי"ז, לשם עיגון זכות המיסוי המלאה של ישראל לפי שיטת המיסוי הדו-שלבית.



כללי - המשך

מיסוי חמי"ז מוסדר בסעיף 75ב1 לפקודה.

משמעות המיסוי עבור חמי"ז תהיה להלן:

- יחיד - תושב ישראל אשר מפיק הכנסות ממשלח יד מחוץ לישראל - חייב במס בדומה לשיעור המס אילו החזיק בחברה ישראלית.
- חברה - תושבת ישראל, אשר מחזיקה בחמי"ז, תחויב במס חברות ובעלי המניות יחויבו במיסוי נוסף בעת חלוקת דיבידנד – מיסוי דו שלבי - בדומה לשיעורי המס החלים על חברה ישראלית רגילה.



הגדרת חברת משלח יד זרה



הגדרת חברת משלח יד זרה

תאגיד יחשב לחמי"ז אם מתקיימים לגביו חמשת התנאים שלהלן:

1. תושבות זרה - מנגנון המיסוי יחול רק על הכנסות הנובעות מתאגיד תושב חוץ - כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, קרי, שהשליטה והניהול על עסקיו הינן מחוץ לישראל. החמי"ז חל גם על תאגיד שהתאגד בישראל אבל ייחשב כתושב חוץ מכח מבחן שובר שוויון באמנה למניעת כפל מס.
2. חברת מעטים - חברה אשר בשליטת חמישה בני אדם לכל היותר, אינה בת-חברה ואינה חברה שיש לציבור עניין בה.



הגדרת חברת משלח יד זרה - המשך

תאגיד יחשב לחמי"ז אם מתקיימים לגביו חמשת התנאים שלהלן
(המשך):

3. שליטה בידי תושבי ישראל - אמצעי השליטה בחמי"ז יוחזק במישרין או בעקיפין בידי תושבי ישראל בשיעור של 75% או יותר. אחזקותיהם של תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות לא תספרנה לצורך הגדרת החברה כחמי"ז.

4. מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה בשנת המס מקורן במשלח יד מיוחד. משלח יד מיוחד, הינו עיסוק או מקצוע כפי שקבע שר האוצר בהוראות צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג – 2003
(להלן: "הצו").



הגדרת חברת משלח יד זרה - המשך

תאגיד יחשב לחמי"ז אם מתקיימים לגביו חמשת התנאים שלהלן
(המשך):

5. עיסוק ב"משלח יד מיוחד" ע"י בעלי שליטה - בעלי השליטה או קרוביהם המחזיקים ביחד או לחוד ב - 50% או יותר באחד מאמצעי השליטה, עוסקים ב"משלח יד מיוחד" עבור החברה. העיסוק יכול להיות ע"י אחזקה ישירה של בעל השליטה או באמצעות חברה אשר אמצעי השליטה בה הינו 50% בידי בעל השליטה.



צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג - 2003

עיסוק או מקצוע מהמנויים להלן יהיה משלח יד מיוחד ובלבד שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי:

אבטחה; אגרונומיה; אדריכלות; אמנות ואומנות, לרבות יצירת אמנות; אמרגנות, משחק, זמרה ובידור; אסטרולוגיה, גרפולוגיה ותורת הנסתר; ביקורת לרבות ביקורת איכות וטיב; דוגמנות; הוראה, הנחיה, הדרכה, לרבות מתן הרצאות; הנדסה; וטרינריה; יצירת חומרת מחשבים, תפעול חומרת מחשבים וטיפול בחומרת מחשבים; תכנות מחשבים; חקירות; טיס ושיט; טלקומוניקציה; ייצוג בעל משלח יד מיוחד; ייעוץ, לרבות בתחום הפיננסי, האישי, הביטחוני, החקלאי, הטכני, ההנדסי, הארגוני, הניהולי, המדיני, המדעי, המיסוי, העסקי, הכלכלי; כלכלה; כתיבה והלחנה; מחקר ופיתוח מדעי; ניהול, לרבות ניהול תיקים, השקעות או נכסים, ניהול חברות, ניהול ארגונים, מוסדות, גופים מסחריים לרבות בהליכי פירוק, פשיטת רגל או כינוס נכסים; סטטיסטיקה; ספורט; עיתונות ועריכה; פרסומת ויחסי ציבור; עריכת דין, עריכת פטנטים, ייצוג בפני ערכאות שיפוטיות; צילום; ראיית חשבון; רפואה, פסיכולוגיה, פיזיותרפיה, רפואת שיניים, מתן שירותים רפואיים ופרה-רפואיים, רפואה אלטרנטיבית, טיפול בליקויי התפתחות; שירותי דת; שמאות; תווך; תרגום; תקשורת, במאות, הפרה ועריכה.



**חישוב ההכנסה החייבת
והרווחים של חברת משלח
יד זרה ממשלח יד מיוחד**



חישוב הכנסה, הכנסה חייבת ורווחיה של חמ"ז

לצורך חישוב הכנסותיה ורווחיה של חמ"ז יש להבחין בין חמ"ז שהיא תושבת מדינה גומלת (בעלת אמנת מס עם ישראל) לבין חמ"ז שהיא תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת.

כאשר חמ"ז הינה תושבת מדינה שאינה גומלת או חמ"ז תושבת מדינה גומלת אך אינה מגישה דוח במדינה הגומלת - הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה יחשבו על פי דיני המס בישראל.



חישוב הכנסה, הכנסה חייבת ורווחיה של חמ"ז - המשך

ההכנסה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חמ"ז המגישה דוח במדינה גומלת, **יחשבו על פי דיני המס של אותה מדינה**. לסכומים אלו, יש לבצע את ההתאמות שלהלן:

1. יש להוסיף הכנסות מדיבידנד ורווחי הון (גם אם הם פטורים ממס במדינה גומלת).
2. יש להוסיף סכומים שנוכו במדינה גומלת ואינן מוכרים כהוצאה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים (ריבית ותמלוגים רעיוניים; פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל וכו').



סיכום ביניים

חישוב הכנסה, הכנסה חייבת ורווחיה של חמ"ז

חמ"ז תושבת מדינה שאינה גומלת או חמ"ז תושבת מדינה גומלת שאינה מגישה דוחות

על פי דיני המס בישראל

חמ"ז תושבת מדינה גומלת המגישה דוחות במדינה כאמור

על פי דיני המס של אותה מדינה לרבות הוספת הכנסות מריבית, דיב' וסכומים שנוכו ואינם מוכרים כהוצאה בחשבונאות.

מודל מיסוי הכנסות מחברת משלח יד זרה



מודל מיסוי הכנסות מחמי"ז

החידוש העיקרי בתיקון 198 אשר נכנס לתוקפו ביום 1.1.2014, הינו

יצירת מנגנון המפצל את מיסוי בעלי מניות בחמי"ז לשני אירועי מס:

1. מיסוי הכנסות "מדיבידנד רעיוני" - אשר ימוסה בשיעור מס חברות.
 2. מיסוי דיבידנד בפועל בעת חלוקת רווחי החמי"ז לבעל המניות - אשר ימוסה בהתאם לשיעור המס הרגיל החל על דיבידנד (30%/25%).
- כפי שיובא להלן, ישנה הבחנה בין בעל מניות שהוא בעל שליטה (מחזיק 10% ומעלה מאמצעי השליטה) לבין בעל מניות שאינו בעל שליטה.



מיסוי בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה

אירוע מס ראשון - מיסוי הכנסות מדיבידנד רעיוני:

"בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א)".

חישוב גובה ההכנסה החייבת של בעל השליטה מדיבידנד רעיוני יחושב להלן:

רווחיה של החמי"ז ממשלח יד מיוחד בתום שנת המס
כפול

שיעור זכותו של בעל השליטה במישרין או בעקיפין לרווחי החברה בתום שנת המס



מיסוי בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה - המשך

אירוע מס הראשון - מיסוי הכנסות מדיבידנד רעיוני - דגשים

1. שיעור המס שחל על הדיבידנד הרעיוני הינו שיעור מס חברות.
2. המיסוי חל על בעל השליטה ולא על החברה הזרה.
3. זיכוי בשל מיסי חוץ ששולמו על ידי החמי"ז - במידה והחמי"ז שילמה מס זר במדינת המושב שלה, ינתן זיכוי כנגד המס החל על הדיבידנד הרעיוני.
4. קיצוז הפסדים - את הדיבידנד הרעיוני יש לראות כהכנסה ממשלח יד (סעיף 2(1)). לפיכך, בעל השליטה יוכל לקזז כנגד הדיבידנד הרעיוני הפסדים עסקיים (שוטפים או מועברים).
5. אירוע המס הראשון, אינו חל במקרה של עולה חדש או תושב חוזר ותיק. לעמדת מס הכנסה אירוע המס הראשון, חל במקרה של תושב חוזר רגיל (ראה עמדה חייבת בדיווח 18/2016).



מיסוי בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה - המשך

אירוע מס שני - דגשים

אירוע המס השני חל בעת חלוקת דיבידנד בפועל.

במידה ובעל המניות הינו יחיד, אירוע המס השני יחול כאשר החמי"ז מחלקת דיבידנד בפועל.

במידה ובעל המניות הוא חברה ישראלית, אירוע המס השני, יחול כאשר החברה הישראלית, מחלקת דיבידנד לבעל המניות הישראלי.
בעל המניות ישלם מס דיבידנד בהתאם לשיעורי המס הרגילים.



מיסוי בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה - המשך

אירוע מס שני - כאשר בעל המניות הוא יחיד

כאשר בעל המניות הוא יחיד, יחול אירוע המס השני, בעת חלוקת דיבידנד בפועל מהחמי"ז.

בעל המניות ישלם מס דיבידנד בהתאם לשיעורי המס הרגילים.



מיסוי בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה - המשך

אירוע מס שני - כאשר בעל המניות הוא חברה ישראלית

כאשר בעל המניות הוא חברה ישראלית, חלוקת הדיבידנד מהחמי"ז אליה, פטורה ממס.
כאשר החברה הישראלית תחלק את העודפים שמקורם במשלח היד המיוחד, היחיד ישלם מס דיבידנד.

המס הזר שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנד בפועל מהחמי"ז לחברה תושבת ישראל המחזיקה בחמי"ז, ינתן בזיכוי בשלב חלוקת הדיבידנד בפועל מהחברה תושבת ישראל לבעל השליטה בה, שהוא יחיד, שכן כנגד המס הזר שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנד בפועל לא ניתן היה לתת זיכוי בשלב החלוקה לחברה תושבת ישראל לאור העובדה, כי לא שולם מס בישראל בשלב זה. האמור בהוראה זו נועד ליצור מיסוי זהה למיסוי שהיה חל במקרה בו החמי"ז הייתה מוחזקת החזקה ישירה על ידי יחיד.



מיסוי בעל מניות תושב ישראל שאינו בעל שליטה

חובת תשלום המס בגין ה"הדיבידנד הרעיוני" תחול רק במועד חלוקת הדיבידנד בפועל.

למעשה, בשלב חלוקת הדיבידנד בפועל לבעל מניות שאינו בעל שליטה, יחולו שתי חבויות מס:

1. מס חברות בהתאם לסעיף 126(א).
2. מס בהתאם לסעיף 125 ב (25%).



חברת משלח יד זרה - סיכום

- מנגנון החמי"ז יוצר זהות בין החזקה בחברה ישראלית לבין החזקה בחברה זרה המסווגת כחמי"ז במקרה בו מדובר בהכנסה ממשלח יד המאופיינת בפעילות מתן שירותים על בסיס מקצועי שברגיל ניתנים על ידי יחיד ולא על ידי תאגיד.
- חברת משלח יד זרה הינה חברה שהתאגדה מחוץ לישראל והשליטה והניהול בה מחוץ לישראל.
- שיעור האחזקה על ידי תושב ישראל הינו 75% ומעלה.
- מרבית הכנסותיה או רווחיה הינם ממשלח יד מיוחד – כאמור בצו.
- חיוב במס הינו על ידי היחיד המחזיק בה (ולא החברה הזרה).
- חבות המס בישראל – מס חברות (23%) ועם משיכות דיבידנד – 25% או 30% בהתאם לשיעור אחזקתו של היחיד המחזיק בה.



– דוגמא –

מיסוי הכנסות מחמ"ז



דוגמא - מיסוי הכנסות מחמי"ז ע"י בעל שליטה יחיד

דן, יחיד תושב ישראל (להלן: "היחיד") עוסק במשלח יד מיוחד. היחיד הינו בעל שליטה בחברה A, תושבת חוץ, העונה להגדרת חמי"ז.

דן דיווח על הכנסות שהפיקה החמי"ז בחו"ל ממשלח יד מיוחד, בסך 200,000 ש"ח כדיבידנד רעיוני. בגין הכנסות אלו שילמה החמי"ז בחו"ל מס חברות בגובה 40,000 ש"ח (20%). כלומר, הרווח לאחר מס שנותר בחמי"ז הינו 160,000 ש"ח.

באותה שנה, החמי"ז חילקה לדן דיבידנד בגובה 50,000 ש"ח, בגינו נוכה מס במקור בגובה 2,500 ש"ח.



דוגמא - מיסוי הכנסות מחמי"ז ע"י בעל שליטה יחיד

אירוע מס ראשון - דיבידנד רעיוני:

הכנסה מדיבידנד רעיוני: 200,000 ש"ח.

מס חייב בישראל לפני זיכוי: $200,000 * 23\% = 46,000$

זיכוי בגין מס חברות ששולם בחו"ל: 40,000 ש"ח.

יתרת מס לתשלום בישראל: 6,000 ש"ח.



דוגמא - מיסוי הכנסות מחמי"ז ע"י בעל שליטה יחיד

אירוע מס שני - חלוקת דיבידנד בפועל מהחמי"ז ליחיד:

הכנסה מדיבידנד בפועל שהתקבלה על ידי דן: 50,000 ש"ח.

החלק היחסי של המס ששולם בישראל על דיבידנד בגובה 50,000 באירוע המס

הראשון: $1,875 = 6,000 * (50,000 / 160,000)$.

גובה הדיבידנד עליו ישולם מס הינו, הדיבידנד שחולק בפועל בניכוי מיסים ששולמו

בפועל על ידי היחיד על הכנסה זו באירוע המס הראשון: $50,000 - 1,875 = 48,125$.

$$48,125 * 30\% = 14,437$$

(2,500)

11,937

חבות מס על דיבידנד בפועל

זיכוי מסי חוץ שנוכו במקור

יתרת מס לתשלום בישראל



2. חברה נשלטת זרה -

סעיף 75ב לפקודה

(להלן: "חנ"ז")



2. חברה נשלטת זרה.

- רקע כללי.
- תנאי ראשון - הגדרת חברה נשלטת זרה.
- תנאי שני - החנ"ז מוחזק בידי בעל שליטה.
- תנאי שלישי - בחברה צבורים רווחים שלא שולמו.

סוגיות בחברה נשלטת זרה

- א- מתן זיכוי בגין מס זר – סעיף 75ב(ד1) לפקודה.
- ב- מכירת מניות בחברה נשלטת זרה.



רקע כללי



כללי

הוראות הפקודה בעניין החנ"ז, חוקקו לשם אכיפת שיטת המיסוי הפרסונאלי, ונועדו למנוע תכנון מס שבו מבוצעת הסטה מלאכותית של הכנסות פאסיביות שהופקו מחוץ לישראל, לחבר בני אדם תושב חוץ תוך דחיית אירוע המס בישראל למועד חלוקת הדיבידנד בפועל או למועד מימוש ההשקעה באותו חבר בני אדם תושב החוץ. על מנת להתמודד עם תכנון מס זה, קובע סעיף 75ב, כי יראו את בעל השליטה בחנ"ז כאילו קיבל דיבידנד בגובה הרווחים הפאסיביים (כפי שיוגדרו להלן) שהופקו ע"י החנ"ז בשנת המס השוטפת.



כללי - המשך

מיסוי חנ"ז מוסדר בסעיף 75ב לפקודה וקובע, כי יראו את בעל השליטה בחנ"ז כאילו קיבל "דיבידנד רעיוני" בגובה הרווחים הפאסיביים שהופקו ע"י החנ"ז בשנת המס השוטפת.

ישנם שלושה תנאים מצטברים לצורך מיסוי כאמור:

1. חבר בני אדם (תושב החוץ) העונה על הקריטריונים להגדרת **חברה נשלטת זרה**.
2. החנ"ז מוחזק בידי **בעל שליטה**.
3. בחנ"ז צבורים **רווחים שלא שולמו**.



תנאי ראשון –

הגדרת חברה נשלטת זרה



הגדרת חברה נשלטת זרה – סעיף 75ב(א) לפקודה

חבר בני אדם תושב חוץ יחשב לחנ"ז אם מתקיימים לגביו חמשת התנאים שלהלן:

1. תושבות זרה - מנגנון המיסוי יחול רק על הכנסות הנובעות מחבר בני אדם תושב חוץ (קרי, השליטה והניהול הינן מחוץ לישראל).
2. תנאי הסחירות - הזכויות בחבר בני האדם אינן רשומות למסחר ואם נרשמו בחלקן - פחות מ- 30% מזכויות חבר בני אדם הונפקו לציבור או נרשמו למסחר.
3. תנאי הרווח הפאסיבי - רוב הכנסתו או רוב רווחיו בשנת המס של חבר בני האדם נובעים מהכנסה פאסיבית - יורחב בהמשך.
4. תנאי המס - שיעור המס החל על הכנסותיו הפאסיביות במדינות החוץ אינו עולה על 15%.



הגדרת חברה נשלטת זרה – סעיף 75ב(א) לפקודה - המשך

חבר בני אדם תושב חוץ יחשב לחנ"ז אם מתקיימים לגביו חמשת
התנאים שלהלן (המשך):

5. תנאי ההחזקה - מתקיים אחד מהתנאים הבאים:

- למעלה מ 50% מאמצעי השליטה בחנ"ז מוחזק ע"י תושבי ישראל (אין חובה לקרבה משפחתית).
 - למעלה מ 40% מאמצעי השליטה בחנ"ז מוחזק ע"י תושבי ישראל שיחד עם קרובו מחזיק מעל 50% מאמצעי שליטה.
 - תושב ישראל הוא בעל זכות הוטו בקבלת החלטות מהותיות.
- תושב ישראל אינו כולל עולה חדש ותושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות.



תנאי הרווח הפאסיבי

רוב הכנסתו או רוב רווחיו בשנת המס של חבר בני האדם
נובעים מהכנסה פאסיבית



תנאי הרווח הפאסיבי והגדרת הכנסה פאסיבית

כאמור, חבר בני אדם יסווג כחנ"ז, אם רוב הכנסותיו או רוב רווחיו נובעים מהכנסה פאסיבית.

הכנסה פאסיבית מוגדרת בסעיף 75ב(א)(5) כהכנסה שאינה מגיעה לכדי עסק או משלח יד והיא נובעת מהמקורות הבאים:

הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה; הכנסה מדיבידנד; הכנסה מתמלוגים; הכנסה מדמי שכירות; תמורה ממכירת נכס, שלא שימש את החברה בעסק או במשלח יד או שאינו נייר ערך (למשל: קרקע); כל הכנסה שמקורה בהכנסות או בתמורה פאסיבית (כגון דמי ניהול).



תנאי הרווח הפאסיבי והגדרת הכנסה פאסיבית - המשך

חריגים לעניין הכנסה פאסיבית:

1. דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה מקבלת הדיבידנד בחברה משלמת הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת.
2. נייר ערך שהוחזק לתקופה של עד שנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד.



תנאי הרווח הפאסיבי והגדרת הכנסה פאסיבית - המשך

הכנסתה, הכנסתה הפאסיבית ורווחיה של חנ"ז המגישה דוח במדינה גומלת - **יחשבו על פי דיני המס של אותה מדינה**. לסכומים אלו, יש לבצע את ההתאמות שלהלן:

1. יש להוסיף הכנסות מדיבידנד ורווחי הון (גם אם הם פטורים ממס באותה מדינה גומלת).

2. יש להוסיף סכומים שנוכו במדינה גומלת ואינם מוכרים כהוצאה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים (ריבית ותמלוגים רעיוניים; פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל וכו').

במידה וחבר בני אדם אינו תושב מדינה גומלת או שאינו מגיש בה דוח – סכומים אלו יחשבו לפי דיני המס בישראל.



פס"ד רוזבאד

פס"ד רוזבאד (ע"מ 7678-09-11, ניתן ביום 15.08.2017)

פס"ד רוזבאד דן בסיווגן של השקעות שביצעו חברות זרות בשליטת חברות ישראליות.

אחת מהחברות הזרות, מכרה נדל"ן תמורת 134 מיליון ש"ח. בנוסף, אחת החברות הזרות רכשה מניות של חברה זרה אחרת אשר נמכרו לאחר שנתיים.

עיקר המחלוקת הייתה האם עסקת מכירת הנדל"ן ועסקת מכירת המניות היא הכנסה פאסיבית לצורך החלת כללי החנ"ז.

ביהמ"ש, קיבל את הערעור וקבע, כי קבוצת החברות מאתרת, מנהלת ומשביחה נכסי נדל"ן. לכן, הכנסתה של קבוצת החברות עולה כדי עסק, ומשכך אינה פאסיבית.



הצעה 238 לתיקון פקודת מס הכנסה

תשלום מס בישראל על ידי חברות זרות המפיקות הכנסות פאסיביות

במסגרת התיקון מוצע לשנות את הגדרת "הכנסה פאסיבית" שתכלול גם הכנסות מריבית או מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מתמלוגים ומדמי שכירות, גם אם הן עולות כדי עסק.

כמו כן, מוצע להכניס להגדרת הכנסה פאסיבית כל הכנסה מריבית ותמלוגים שהתקבלה מצד קשור, וכן כל הכנסה מריבית מנכס שמושכר מעל שנה.



תנאי שני -

החנ"ז מוחזק בידי בעל שליטה



בעל שליטה בחנ"ז

בעל שליטה בחנ"ז - תושב ישראל המחזיק ב- 10% ומעלה באחד או יותר מאמצעי

השליטה בחנ"ז, במישרין או עקיפין, לבד או יחד עם אחר.

אמצעי שליטה הינם (בהתאם לסעיף 88):

1. הזכות לרווחים;
 2. הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
 3. זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;
 4. הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
 5. הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו.
- והכל, בין שהיא מכוח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, ובין בכל דרך אחרת, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות.



בעל שליטה בחנ"ז - המשך

הבחינה של קיומו של בעל שליטה תעשה במועדים שלהלן:

1. תום שנת המס, או
2. ביום כלשהו בשנת המס, וגם;
3. ביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

יחד עם אחר

משמעו יחד עם קרובו או מי שאינו קרובו, תושב ישראל אשר להם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים בחברה.



בעל שליטה בחנ"ז - המשך

ייחוס הרווח לבעל שליטה יעשה לפי חלקו היחסי של בעל השליטה
בזכויות לרווחים בחנ"ז בתום שנת המס.

שיעורי המס אשר יחולו על בעל שליטה בחנ"ז בשל יחוס דיבידנד רעיוני:

יחיד - 30% בהתאם לסעיף 125ב(2).

חברה - מס חברות (23% בשנת 2018).

בתנאים מסוימים, חברה יכולה להיות ממוסה על הכנסה מדיבידנד ברוטו
(בתוספת המס ששולם בחו"ל), בשיעור מס חברות ולקבל זיכוי על המס הזר
ששולם (זיכוי עקיף).



תנאי שלישי -

בחברה צבורים רווחים שלא שולמו



בחברה צבורים רווחים שלא שולמו

- רווחים שלא שולמו הינם סכום הרווחים הפאסיביים של החברה הנשלטת הזרה אשר נצברו בשנת המס וניתן היה לחלקם כדיבידנד. מסכום זה יש להחסיר את הסכומים הבאים:
1. סכום המס הזר ששולם בגינם בפועל.
 2. הפסדיה של החברה לאותה שנה (ללא תלות במקור ההכנסה ממנו נובע ההפסד).
 3. הפסדים מועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסה פאסיבית בלבד.



חברה נשלטת זרה - סיכום

- מנגנון המיסוי של חנ"ז נועד למנוע הסטה של הכנסות פאסיביות שהופקו מחוץ לישראל לחבר בני אדם תושב חוץ תוך דחיית אירוע המס בישראל.
- חנ"ז הינה חברה שהתאגדה מחוץ לישראל והשליטה והניהול בה מחוץ לישראל.
- שיעור אחזקה על ידי תושב ישראל הינו 50% ומעלה.
- מרבית הכנסותיה או רווחיה הינם הכנסה פאסיבית.
- שיעור המס המינימאלי שחל מחוץ לישראל לצורך תחולת הסעיף הינו 15%.
- חבות המס בישראל - שיעור מס הזהה לשיעור מס על דיבידנד.



סוגיות בחנ"ז



מתן זיכוי בגין מס זר – סעיף 75ב(ד1) לפקודה



זיכוי בגין מס זר

בשנת החלוקה **בפועל** של הרווחים שלא שולמו, אשר התחייבו בשנות המס הקודמות כדיבידנד רעיוני, יזכה המס הזר שיוטל בפועל בשל חלוקת הדיבידנד כנגד מסי ישראל בהתאם למדרג הבא:

1. תחילה, כנגד המס החל על הכנסות חוץ של בעל השליטה מכל מקור שהוא.
2. במידה ונותרה יתרת זיכוי לתשלום, כנגד המס החל על הכנסות בעל שליטה שהופקו בישראל.
3. היתרה, תשולם בפועל לבעל השליטה במועד הגשת הדוח בשנה בה ניתן הזיכוי.

מגבלת הזיכוי – סכום הזיכוי לא יעלה על סכום המס ששולם בפועל ע"י בעל השליטה.



מכירת מניות בחברה נשלטת זרה



מכירת מניות של חברה נשלטת זרה

- כאשר בעל שליטה מוכר מניות בחנ"ז, אשר התחייב במס על רווחיה שלא שולמו, יש להפחית מהתמורה את סכום הרווחים שלא שולמו (ושולמו בעבר על ידי בעל השליטה) כל עוד טרם חולקו עד למועד מכירת המניות.



3. חבויות דיווח בדו"ח השנתי



הטפסים אותם יש לצרף לדוח השנתי

1. טופס 150 – "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ".
2. טופס 1324 (יחיד) או טופס 1323 (חברה) – נספח ד' לדו"ח השנתי "הכנסות מחו"ל והמס ששולם עליהן לשנת המס".



4.מצבי המיסוי השונים של חברות זרות המוחזקות על ידי תושב ישראל



מצבי המיסוי השונים של חברות זרות המוחזקות על ידי תושב ישראל

חברה ישראלית	חברת משלח יד זרה	חברה נשלטת זרה	חברה זרה	סוג חברה
-	+	+	+	חברה שהתאגדה מחוץ לישראל
-	+	+	+	שליטה וניהול מחוץ לישראל
כל שיעור אחזקה	75% ומעלה	50% ומעלה	כל שיעור אחזקה	שיעור אחזקה של תושבי ישראל
לא רלוונטי	משלח יד מיוחד	הכנסה פאסיבית (ריבית); תמלוגים; דיבידנד; רווח הון) שאינה עולה כדי עסק	אקטיביים	סיווג מרבית ההכנסות או הרווחים
לא רלוונטי	כל שיעור מס	שיעור המס על הכנסות פסיביות הינו 15% ומטה	כל שיעור מס	שיעור מס מינימאלי שחל מחוץ לישראל לצורך תחולת הסעיף
החברה	בעל השליטה	בעל המניות הישראלי	החברה	חיוב במס
מס חברות (23%); עם משיכת דיבידנד (30%/25%)	זוהו לחברה ישראלית (ראה עמודה משמאל)	שיעור מס הזהה לשיעור מס על דיבידנד: יחיד (30%/25%); חברה – מס חברות	אין חיוב במס חברות; בעל מניות הישראלי חייב במס עם משיכת דיבידנד (30%/25%)	חבות המס בישראל

תודה

עו"ד (רו"ח) גיא חן

טל': 077-6467030 פקס': 077-6467031

guy@sagilaw.com

