

תזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016

פרק 1_': הוראות לענין מיסוי רווחי חברה

תזכיר זה מיישם את החלטות הממשלה מיום 11 באוגוסט 2016, והוא צפוי לעלות על סדר יומה של ועדת השרים המיוחדת לעניין התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 ביום 11 בספטמבר 2016.

א. שם החוק המוצע

תזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016 פרק 1_': הוראות לענין מיסוי רווחי חברה

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

עקרון המיסוי הדו שלבי במיסוי חברות ועקרון השקילות המיסויית בין שיעורי המס החלים על הכנסה המופקת בידי יחיד לבין אותה הכנסה המופקת על ידו באמצעות חברה הינם מעקרונות היסוד בשיטת מיסוי התאגידים בישראל. השיקולים לפעילות באמצעות חברה רבים ומגוונים וביניהם שיקולים עסקיים, כלכליים ומשפטיים. עם זאת, אחד היתרונות המהותיים לפעילות באמצעות חברה הינו השליטה על עיתוי החיוב המס בגין השלב השני בהכנסה - השלב בו מחולקת ההכנסה לבעלי המניות. שליטה זו מאפשרת במקרים רבים לבעלי מניות להתחמק מתשלום מס או להביא לדחייה משמעותית במועד תשלום המס.

מטרת התיקונים המוצעים היא מתן כלים להתמודד עם תכנוני מס לא לגיטימיים המהווים ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו שלבי החלה על חברות. יצוין כי התמריץ לפעילות באמצעות חברה צפוי לגדול בשנת 2017, בשל ההכבדה המוצעת בנטל המס על הכנסות גבוהות של יחידים.

לסעיפים 1 ו-5

אחת התופעות הנפוצות בשיטות הניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו שלבי הינה משיכות של כספים או נכסים מבעלי המניות של החברה אשר אינן מוחזרות לאורך פרק זמן ארוך ולעיתים אינן מוחזרות כלל. משיכת הכספים מוגדרת על ידי בעלי המניות כ"הלוואה" שתוזר לחברה בבוא היום, או לאורך תקופה ארוכה. יצוין, כי על פי הדין הקיים מחויב בעל המניות בהכנסות בגין ריבית רעיונית אשר קיבל מהחברה בגין משיכת הכספים אך ריבית זו אינה מרתיעה בעלי מניות מלהשתמש בפועל בכספי החברה ללא תשלום המס על הדיבידנד, ואין בה כדי לפצות על אובדן המס. משכך, מוצע לקבוע כי משיכת כספים, או נכסים על ידי בעל מניות בחברה, הכל כמפורט בסעיפים, תחשב כמשכורת או דיבידנד לפי העניין.

לסעיף 2

בשנים האחרונות אנו עדים לתופעה הולכת ומתרחבת של עובדים שכירים, בעיקר ברמות השכר הגבוהות, המפסיקים את עבודתם כשכירים באותן חברות אך ממשיכים להעניק את אותם שירותים לאותן חברות או לחברות אחרות באמצעות חברה בשליטתם, וזאת כאשר בפן המהותי מתקיימים יחסי עובד מעביד בין השכיר לשעבר, נותן השרות, לבין החברה מקבלת השרות. תופעה זו אינה מתייחסת לשכירים בלבד אלא גם לנושאי משרה בחברות אשר נבחרו לתפקיד בשל כישוריהם האישיים ונושאים באחריות אישית, המעניקים שירותי נושאי משרה דרך חברות בשליטתם ולא ישירות על ידם. הסיבה העיקרית לפעולה זו היא שיעור מס החברות הנמוך יחסית למס המוטל על יחידים ברמות שכר גבוהות, כך שהחיסכון במס (הן מס הכנסה והן תשלומי ביטוח לאומי) שנוצר ממעבר לחברה משמש ליחידים לביצוע השקעות באמצעות אותה חברה. מדובר במקרים מובהקים של ניצול לרעה של מודל המיסוי הדו שלבי ועל כן מוצע לחייב את בעל המניות נותן השירות, באופן שוטף בגין כלל הכנסות החברה שמקורן בפעילות של נושאי משרה או פעילות שמתקיימים לגביה יחסי עובד מעביד בפן המהותי, כאילו התקבלו ישירות על ידו.

לסעיפים 3-4

סעיף 77 לפקודת מס הכנסה, בנוסחו הנוכחי, מאפשר למנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים לא מחולקים במידה והתקיימו מספר תנאים המנויים בסעיף. עם זאת, במהלך השנים נעשה שימוש מצומצם בסעיף זה עקב קשיים תפעוליים, בניהם חובת היוועצות בוועדה, אי יכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה אחת ועוד. לפיכך, מוצע לתקן את הסעיף הקיים ולקבוע כללים אפקטיביים, כך שבמקרים בהם לאורך זמן חברות צוברות רווחים בלתי מחולקים ללא תכלית כלכלית הקשורה לפעילות החברה, והחברות הללו אינן מטופלות על ידי המודלים שהוצעו לעיל, או שטופלו על ידי המודלים אך עדיין מתקיים, ולו חלקית, מצב בו החברה צוברת רווחים בלתי מחולקים ללא תכלית כלכלית, תוענק למנהל רשות המסים הסמכות להורות על חלוקת רווחים בתנאים ובאופן שיקבע.

ג. השפעת החוק המוצע על תקציב המדינה והיבטים מנהליים נוספים

תוספת הכנסות מוערכת - 300 מיליון ש"ח

ד. השפעת החוק המוצע על החוק הקיים

תיקון פקודת מס הכנסה ;
תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

ה. נוסח החוק המוצע
להלן נוסח החוק המוצע

1. בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961¹ (להלן: הפקודה), אחרי סעיף 3(ט), יבוא:

"(ט) משיכה של כספים מחברה על ידי יחיד בעל מניות מהותי, או קרובו, או העמדת נכסי חברה לשימוש של יחיד בעל מניות מהותי, או קרובו, והכל במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהוות הכנסה אשר נוכה מלוא המס המתחייב ממנה ולרבות כל אחד מאלה:

(א) הלוואה או כל חוב אחר;

(ב) מזומנים או שווה מזומנים שהעמידה החברה כבטוחה להלוואה אותה נטל בעל מניות;

תחשב כהכנסתו של בעל מניות, בשנת המס בה בוצעה המשיכה או בתום שנת המס בה הועמד נכס לשימוש כאמור, מעסק או משלח יד, לפי סעיף 2(1), מעבודה לפי סעיף 2(2), מדיבידנד, כאמור בסעיף 2(4) או ממקור אחר, לפי סעיף 2(10), הכל לפי העניין, ויחולו הוראות אלה:

(1) כספים ונכסים שנמשכו והושבו בתוך 90 ימים ממועד המשיכה, יראו אותם כאילו לא נמשכו עד גובה הסכום שהושב;

(2) כספים ונכסים שהושבו כאמור בפסקה (1) ונמשכו מחדש בתקופה של שנתיים ממועד ההשבה, יראו אותם כאילו לא הושבו, עד גובה סכום שנמשך מחדש;

(3) משיכת הכספים או העמדת הנכסים מהחברה בתוך פחות מ-90 יום לפני תום שנת המס, תיחשב כהכנסתו של בעל המניות המהותי בשנת המס העוקבת;

(4) הועמד נכס על ידי חברה לשימוש של בעל מניות מהותי, יראו אותו לעניין חלקה לפקודה כאילו נמכר על ידי החברה;

(5) לעניין העמדת נכס לשימוש של יחיד בעל מניות מהותי תחושב ההכנסה בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום האחרון של שנת המס, בניכוי מס לפי סעיף 126(א), מס השבח ומשכנתא, הכל לפי העניין;

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120;

בסעיף זה -

"בעל מניות מהותי" - כהגדרתו בסעיף 88;

"דירה" - כהגדרתה בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-
1973²;

"נכסי החברה" - כל אחד מאלה:

- (1) דירות, לרבות סכומים אשר הוצאו בהשבתן;
- (2) חפצי אומנות או תכשיטים;
- (3) כלי טיס וכלי שיט אשר עיקר השימוש בהם הוא של בעל המניות המהותי;
- (4) נכסים נוספים שקבע בצו שר האוצר;

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 88

2. אחרי סעיף 62 לפקודה יבוא:

סימן ב1: בעל מניות מהותי בחברת מעטים

"בעל מניות מהותי 62א. הכנסה חייבת של חברת מעטים, כמשמעותה בחברת מעטים בסעיף 76, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 1ב75, הנובעת מפעילות של יחיד, המחזיק במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות קרוב, במניותיה תיחשב כהכנסתו של היחיד מיגיעה אישית, כמפורט להלן ובהתקיים התנאים הבאים:

(א) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1),
2(2), או 2(10), לפי העניין, אם הכנסת חברת המעטים, נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, או צד קשור לו, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה בחבר בני האדם;

(ב) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1) או 2(2), לפי העניין, אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד והתקיים אחד מאלה:

(1) פעילות היחיד האמורה בוצעה עבור אדם אחר, או צד קשור לו, והיא מסוג המתקיים בין עובד למעביד.

(2) היחיד עוסק, במישרין או בעקיפין, עבור חבר בני אדם במשלח יד מיוחד, או צד קשור לו, ומקורן של 50% או יותר מסך כל הכנסות חברת המעטים, לרבות הכנסות מחלקה ברווחי שותפות, ולמעט הכנסות בשנת המס שמקורן בחלוקת דיבידנד או ברווח הון, הוא בשירות הניתן לאדם אחד או קרובו כהגדרתו בסעיף 88.

(ג) לעניין מקדמות, כאמור בסעיף 175, של יחיד כאמור בסעיף זה, תצורף ההכנסה כאמור בסעיף זה למחזור המהווה בסיס למקדמות

(ד) ניתן לגבות את המס על הכנסה לפי סעיף זה, לרבות המקדמות, הן מחברת המעטים והן מהיחיד.

(ה) בסעיף זה -

"משלח יד מיוחד" - כהגדרתו בסעיף 175ב(א);

"צד קשור" - כהגדרתו בסעיף 103

3. בסעיף 77 לפקודה -

(1) בסעיף קטן (א), במקום האמור בו יבוא:

"(א) ראה המנהל, כי חברת מעטים תושבת ישראל לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), את רווחיה או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, בתוך שנתיים מתום התקופה האמורה, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע טענותיה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים;

בסעיף זה "רווחים" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד לתום שנת מס פלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנדים שחולקו ממנה, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302 לחוק החברות;

(2) בסעיף קטן (ג), במקום הסיפה החל ב"הכנסתה" יבוא "מהרווחים"

4. סעיף 81 לפקודה - בטל.

5. תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 בסעיף 5, אחרי סעיף מקרקעין קטן (ה) יבוא:

"(ו) בוצעה משיכה כאמור בסעיף 3(ט1)(1), על ידי יחיד בעל מניות כמשמעותו באותו סעיף, יראו לעניין מס שבח ומס רכישה, את הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין נשוא המשיכה, כאילו נמכרה על ידי החברה ביום המשיכה.