

29 בדצמבר 1992

מ/ 783

אל: תפוצה א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו'.

לפעולה: פ"ש/רכזי חוליות

תוספת מס' 1 להוראת ביצוע 32/92 - החטיבה המקצועית

הנדון: טיפול במפעלים מאושרים במסלול חלופי - משיכת רווחים המתחייבת במס

1. כאמור בחוזרנו הנ"ל, הוסף לאחרונה סעיף 51(ח) לחוק עידוד השקעות הון לפיו כל סכום שנתן בעל מפעל לקרובו, לבעל שליטה או לתאגיד בשליטתו או שזקף אותו לחובתו בין במישרין ובין בעקיפין יראוהו כדיבידנד שחילק בעל המפעל זולת אם הוא הכנסה חייבת בידי המקבל והמס עליו שולם.

את התיקון יש להבין בהקשר הכולל של המסלול החלופי, הפוטר ממס רווחים מושקעים במפעל אך מחייב במס רווחים מחולקים, ומטרתו כפי שהוסבר, היתה למנוע הוצאת כספים מחברה שבחרה במסלול החלופי, בין אם המדובר בהוצאת כספים ע"י חלוקת דיבידנד ובין אם המדובר בהוצאתם בדרך אחרת. התיקון בנוסחו, היוצר חזקה חלוטה כאילו חולק דיבידנד במקרים מסויימים, נועד למנוע מצב של מיקוח מתמיד בין פקידי השומה לנישומים, והתדיינויות ממושכות בבתי המשפט בנושא שלא ניתן להשיג בו הכרעה משפטית מנחה לעתיד שכן כל מקרה הוא ייחודי ומבוסס על מערכת עובדות ייחודית, ועל כן אין הוא יכול לשמש כתקדים. לפני התיקון היה המשקיע צפוי לחוסר וודאות באשר להתייחסות פקיד השומה לפעולותיו, והתיקון

אמור היה לאפשר לו לכלכל את צעדיו בבטחון.

יחד עם זאת כוונת המחוקק לא היתה למנוע כליל מהלכים כלכליים מקובלים של הוצאת כספים זמנית מהחברה, ובוודאי כספים שברור בעליל שאין בהם הוצאת רווחים. חוזרנו זה נועד, איפוא, להבחין בין פעולות אותן נראה כחלוקת דיבידנד ממש, בין פעולות שיחול עליהן סעיף 51(ח) וייחשבו כאילו חולק דיבידנד, ובין פעולות של הוצאת כספים שאינן דיבידנד ולא יחול עליהן סעיף 51(ח).

1.1 חלוקת דיבידנד מרווחים

כאשר חברה מכריזה על חלוקת דיבידנד, או כאשר חברה מוציאה רווחים תחת מסווה של שם אחר, כמו למשל דמי ניהול מנופחים לחברה מפסידה, וברור שהכספים לא יוחזרו בעתיד, המדובר בחלוקת דיבידנד רגילה לכל דבר וענין, הן אצל החברה המחלקת והן אצל המקבל ויחולו הוראות כל דין הנוגעות לחלוקת דיבידנד. בין היתר תחוייב החברה המחלקת במס חברות שהופטרה ממנו ותחול חובת ניכוי במקור ממקבל הדיבידנד בשיעור של 15%.

יודגש כי עיסקאות כנ"ל שיש בהן סממנים פיקטיביים, יטופלו בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה, והאמור יחול גם בשנות המס שקדמו ל-1992.

1.2 תשלומים שיראום כדיבידנד לפי סעיף 51(ח)

בעקרון פרט לחלוקת דיבידנד כמוסבר ב- 1.1 לעיל ופרט לחריגים המנויים בסעיף 1.3 להלן - כל סכום שנתן בעל מפעל במסלול החלופי לגוף קשור, יראהו כדיבידנד זולת אם המקבל כלל אותו בהכנסתו החייבת.

האמור יחול על סכומים שניתנו החל בשנת המס 1992, ואין להחילו על יתרות חובה משנים קודמות.

למען הסר ספק מובהר בזאת כי להבדיל מהאמור בסעיף 1.1 לעיל, תשלומים אלה יחשבו כדיבידנד רק לצורך תשלום מס החברות שהחברה הופטרה ממנו, שכן על ידי ביצוע התשלומים נמנעה השקעתם מחדש במפעל אותו רצה המחוקק לעודד. אין לראות בתשלומים דיבידנד

לענין אחר. פועל יוצא מהאמור:

1.2.1 החבות במס אינה משנה את מהות התשלום, וההתייחסות אליו בספרים תהא לפי כוונתם המקורית של הצדדים (השקעה בחברה בת, הלוואה, וכיו"ב).

1.2.2 החברה המשלמת תחוייב במס חברות החל על הכנסה ממפעל מאושר במסלול הרגיל. לא תחול חובת ניכוי מס במקור מדיבידנד, והתשלום לא יהווה גריעה אוטומטית מההון (תלוי בסוג התשלום).

1.2.3 המקבל אינו חייב להצהיר על הכנסה מדיבידנד, והתקבול אינו מהווה תוספת אוטומטית להון (תלוי בסוג התקבול).

1.2.4 בעתיד רשאית החברה לחלק דיבידנד מתוך הסכומים הנ"ל.

1.2.5 כאמור בסעיף 74 (ג) לחוק העידוד לגבי חלוקת דיבידנד ממש, גם לגבי תשלומים אלה שרואים אותם כדיבידנד, החברה רשאית לייחסם למקורות אחרים שיש לה, בין אם המדובר במקור שאינו הכנסה ובין אם המדובר בהכנסה חייבת שלא ממפעלה המאושר.

מקור למשל שאינו הכנסה: גיוס כספים בבורסה, שמראש ועל פי תשקיף נועדו להשקעה בחברות בנות.

מקור שהוא הכנסה הכוונה ל"הכנסה חייבת" דהיינו: הכנסה בניכוי מס חברות ובניכוי דיבידנד שחולק ממנה. אין הכוונה לרווחים חשבונאיים שסעיף 74 אינו חל עליהם.

1.3 מקרים בהם לא יחול סעיף 51(ח)

1.3.1 לחברה אין רווח ממסלול חלופי

כאשר לחברה אין רווח ממסלול חלופי ואין היא מנצלת את ההטבות על פי סעיף 51 לחוק, אין להפעיל את הוראות סעיף 51(ח) שמטרתן סיכול חלוקת דיבידנד בלא לשלם את המס שהחברה הופטרה ממנו.

1.3.2 החזר הלוואה

1.3.2 אין להחיל את סעיף 51(ח) על פרעון הלוואה שניתנה לחברה בעלת המפעל בתנאים כלכליים. האמור חל הן על הקרן והן על הריבית, ובין אם הוחזרו בפועל או שנרשמה זקיפה בספרים. כן יחול האמור על פרעון של אשראי ספקים שנתקבל במהלך העסקים הרגיל של המפעל.

1.3.3 תשלום עבור שרותים או נכסים

אין להחיל את סעיף 51(ח) על תשלום ריאלי בגין שרותים או נכסים אם סכום התשלום מהווה הכנסה בידי המקבל, ואפילו אם המקבל מצוי בהפסדים וסכום ההכנסה קוזז כנגד ההפסד, וגם אם המקבל הוא תושב חוץ.

האמור לעיל יחול רק כאשר מדובר בהעברות במהלך העסקים הרגיל.

1.3.4 העברות כספים מחברה בעלת מסלול חלופי לחברה אחרת בעלת מסלול חלופי

אין להחיל את הסעיף על העברות כספים בין חברות בעלות מסלול חלופי ובלבד שהסיבה העיקרית להעברה אינה הימנעות ממס.

1.3.5 מתן הלוואות קצרות מועד

אין להחיל את הסעיף על הלוואות קצרות מועד שנתנה החברה בעלת המפעל בתנאי שוק מקובלים, ובלבד שסכומם אינו עולה על 10% מסכום הרווח הצבור שמקורו במסלול החלופי.

בברכה

נציבות מס הכנסה

.....

(C) כל הזכויות שמורות

תק 10