

כ"ו אדר ב, תשס"ג
30 מרץ, 2003
005448/03

אל: תפוצה: א', נצ(1), ב'(3), ג'(2), ד'(3), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 5/2003 - היחידה למיסוי בינלאומי/ תכנון ומדיניות/ משפטית

בנושא: הרפורמה במס הכנסה - מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה

1. כללי

במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה") הוסף לחלק ד' פרק חדש - פרק רביעי 1 הון בחברה נשלטת זרה (להלן: "חני"ז").

הוראות הפרק כלולות בסעיף 75 לפקודה ותחולתן החל מיום 1 בינואר 2003. סעיף 75 לפקודה משלים את הוראות השיטה הפרסונאלית, וקובע שיטת מס ייחודית להכנסות פסיביות. שיטת מיסוי זו ידועה בעולם כהוראות CFC (Controlled Foreign Corporation).

מטרת הוראות אלו למנוע מצב שבו נישום, אשר מחויב במס בהתאם לשיטה הפרסונאלית, ינתב את הכנסותיו הפסיביות שמקורן מחוץ לישראל (ריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ותמורה ממכירת נכס הונג) למסגרת משפטית זרה נפרדת (לדוגמא - חברה זרה).

ע"י הסטת ההכנסות לחברה זרה נדחה החיוב במס בידי הנישום עד למועד קבלת ההכנסות בפועל בידיו (לדוגמא - חלוקת דיבידנד ע"י החברה).

ככלל, ההוראות קובעות, כי יראו בעל שליטה בגוף שעונה להגדרת CFC (ובענייננו חני"ז) אשר לו הכנסות פסיביות שטרם חולקו, כאילו חולקו לו אותן הכנסות כדיבידנד.

משמעות הוראה זו היא מיסוי בעל השליטה על בסיס צבירת ההכנסות הפסיביות בחברה למרות שטרם חולקו לו בפועל.

מטרת חוזר זה להציג את הוראות הסעיף תוך מתן דוגמאות ולקבוע את עמדת הנציבות במקרים מסוימים.

2. עיקרי הוראות סעיף 75ב לפקודה

סעיף 75ב(ב)(1) לפקודה קובע כי :

”בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים”.

2.1 הגדרת חברה נשלטת זרה

כחנ"ז ייחשב גוף שעונה על התנאים הבאים :

- הוא חבר בני אדם תושב חוץ.
 - הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה או שהן רשומות בחלקן והוצעו לציבור פחות מ-30% מהזכויות.
 - רוב הכנסתו או רוב רווחיו בשנת המס נובעים מהכנסה פסיבית (הסעיף דן גם בקביעת ההכנסה הפסיבית במקרה ובשרשרת ההחזקות קיימת חברה עם פעילות עסקית).
 - שיעור המס שחל על ההכנסות הפסיביות בחו"ל אינו עולה על 20%.
 - למעלה מ-50% מאמצעי השליטה בו מוחזקים במישרין או בעקיפין ע"י תושבי ישראל.
- ראה סעיף 3 לחוזר.

2.2 הגדרת בעל שליטה

בעל שליטה הוא תושב ישראל המחזיק ב-10% לפחות במישרין או בעקיפין באמצעי השליטה בחבר בני אדם.

ראה סעיף 4 לחוזר.

2.3 הגדרת הכנסה פסיבית

כאמור בסעיף 2.1 לעיל, חנ"ז הינה חברה שבין השאר רוב הכנסתה או רווחיה בשנת המס נובעים מהכנסה פסיבית.
הכנסה פסיבית היא כל אחת מההכנסות הבאות ובתנאי שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד:

- הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה.
- הכנסה מדיבידנד.
- הכנסה מתמלוגים.
- הכנסה מדמי שכירות.
- תמורה בגין מכירת נכס.
- ראה סעיף 3.2 לחוזר.

2.4 מתן זיכוי רעיוני בעת חישוב המס

סעיף 75ב(ג) לפקודה קובע, כי בעת חישוב סכום המס החייב בידי בעל השליטה בחנ"ז, יינתן זיכוי מהמס בגובה המס שהיה מנוכה במקור ע"י מדינת מושב החנ"ז בעת חלוקת דיבידנד בפועל.
ראה סעיף 5.1 לחוזר.

2.5 זיכוי ממס בעת חלוקת דיבידנד לגבי רווחים ששולם עליהם מס

סעיף 75ב(ד) לפקודה קובע כי בעת חלוקת דיבידנד בפועל מהרווחים שמוסו בשל הוראות הסעיף, יינתן זיכוי ממס בגין המס ששולם על הדיבידנד הרעיוני.
ראה סעיף 5.2 לחוזר.

2.6 מכירת מניות החנ"ז

סעיף 75ב(ה) לפקודה קובע, כי בעת מכירת מניות החנ"ז יינתן לבעל השליטה זיכוי מהמס בגין רווח ההון בסכום המס ששילם על הרווחים שאותם ראו כדיבידנד ואשר טרם חולקו עד מועד המכירה.
ראה סעיף 6 לחוזר.

3. הגדרת חברה נשלטת זרה

בסעיף 75ב(א) לפקודה מצויה הגדרת חברה נשלטת זרה. להגדרה עונה כל חבר בני אדם תושב חוץ, (כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה), המקיים את תנאי סעיף 75ב(א)(1) לפקודה. בסעיף מנויים ארבעה תנאים מצטברים המתייחסים לנושאים הבאים :

- רישום בבורסה
- סוג ההכנסה
- שיעור המס
- שיעור החזקה

3.1 רישום בבורסה

מניות חבר בני אדם או זכויות אחרות בו אינן רשומות למסחר בבורסה כלשהי ואם נרשמו הזכויות למסחר בבורסה, הוצעו לציבור פחות מ-30% מהזכויות. האחוז יימדד טרם ההנפקה-"לפני הכסף".

3.2 סוג ההכנסה

3.2.1 תנאי ההכנסה הפסיבית או הרווח הפסיבי

תנאי שני שעל חבר בני האדם לקיים על מנת להיחשב חני"ז הוא תנאי ההכנסה הפסיבית.

להלן המקרים בהם נחשב התנאי כמתקיים :

1. רוב הכנסת החבר היא הכנסה פסיבית או רוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית. הכנסה פסיבית מוגדרת בסעיף 75ב(א)(5) לפקודה כהכנסה מריבית או הפרשי הצמדה, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ותמורה ממכירת נכס שלא שימש את החברה בעסק או במשלח יד. סיווג ההכנסה כהכנסה פסיבית יעשה בהתאם לדין הישראלי. לעניין השאלה האם נכס שימש בעסק או משלח יד - יש לבחון זאת בהתאם לתקופת השימוש במרבית תקופת החזקה בנכס.

פסקה (ב) להגדרת הכנסה פסיבית כוללת גם :

“הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור בפסקת משנה (א),

אף אם היא הכנסה מעסק או ממשלח יד”

הכוונה היא לראות בהכנסה מדמי ניהול וכיוצא באלה, שמקורן בהכנסות פסיביות כהכנסה פסיבית.

לדוגמא:

תושב ישראל מחזיק 100% בחברה זרה העוסקת במתן שירותי ניהול. חברה זו מחזיקה 100% בחנ"ז שלה הכנסות פסיביות בסך 100,000 ש. החנ"ז מעבירה סך של 100,000 ש כדמי ניהול לחברת האם ולפיכך אין לה רווחים. החברה האם טוענת לרווח עסקי. בכדי לשמור על אופי ההכנסה, יראו בכל הכנסה שמקורה בהכנסה פסיבית, כהגדרתה בסעיף, כהכנסה פסיבית אפילו אם היא הכנסה עסקית בידי מקבלה. תוצאה זו לא תעיד בהכרח כי מקבלת ההכנסה היא חנ"ז, אלא אם כן היא עומדת בעצמה בכל תנאי ההגדרה.

2. כאשר מדובר בחבר בני אדם המוחזק במישרין או בעקיפין ע"י חברה עסקית, יש לבדוק (במקום הכלל האמור בסעיף 1 לעיל) את סך ההכנסות והרווחים הכוללים של החברה העסקית. במידה ורוב סכום הכנסותיה או רווחיה המאוחדים פסיביים יראו את תנאי ההכנסה הפסיבית כמתקיים. חברה עסקית הינה חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם נובעים מהכנסות פסיביות.

“הכנסות ורווחים כוללים” של חברה עסקית - הכנסותיה ורווחיה וכן חלקה היחסי במישרין או בעקיפין בהכנסות וברווחים של כל חבר בני אדם בשרשרת החברות בו היא מחזיקה במישרין או בעקיפין.

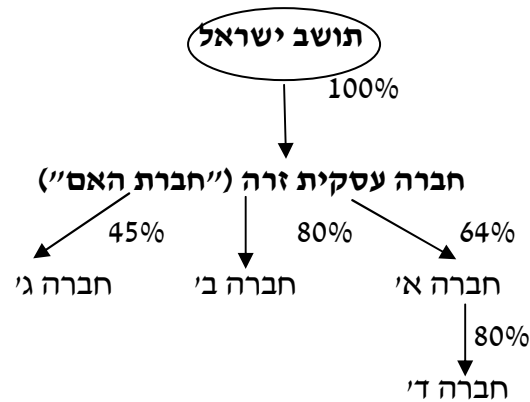
החלק היחסי יחושב לפי שיעורי הזכויות ברווחים.

חברה עסקית שאינה מוחזקת על ידי חברה עסקית אחרת לא תחשב כחנ"ז, אך אם יתקיים התנאי של “רווחים כוללים” תחשבנה כל החברות המוחזקות על ידה במישרין או בעקיפין, כחנ"ז אם יעמדו בשאר התנאים בהגדרת חנ"ז.

דוגמאות לבחינת ההכנסות הפסיביות בחברה המוחזקת ע"י חברה עסקית:

דוגמא 1:

חברה זרה עסקית (להלן: "חברת האם") בבעלות מלאה של תושב ישראל הרוויחה בשנת המס 100,000 ₪ רווחים מפעילות עסקית ו- 50,000 ₪ מפעילות פסיבית. החברה מחזיקה בשלוש חברות. להלן נתוני החזקה והפעילות העסקית:



חברה ג'	חברה ב'	חברה א'	
45%	80%	64%	שיעור החזקה בזכויות לרווחים
₪ 25,000	₪ 150,000	₪ 80,000	רווח עסקי
₪ 150,000	₪ 300,000	₪ 5,000	רווח פסיבי

הערה: לשם פשטות נערכים החישובים בדוגמא לגבי רווחים בלבד ולא לגבי הכנסות. בפועל, יש לערוך בדיקה גם לגבי הכנסות. חברה א' מחזיקה ב- 80% מחברה ד' שלה רווח פסיבי בלבד של 150,000 ₪. שאר בעלי המניות בחברות השונות הינם תושבי חוץ.

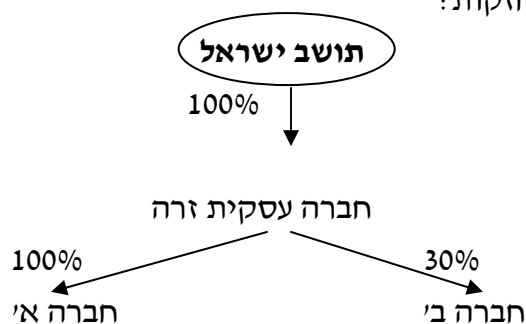
להלן אופן החישוב הנדרש לשם קביעה, האם יש לראות בחברת האם הזרה כחברה שרוב רווחיה הכוללים פסיביים, דבר שיאפשר לראות בחברות המוחזקות על ידה, אם הן מקיימות את שאר תנאי הסעיף, כחברות חנ"ז.

החברה	שיעור החזקה בחברה (חלק יחסי ברווח)	הכנסה עסקית	הכנסה פסיבית
האם	לא רלוונטי	100,000	50,000
חברה א'	64%	51,200	3,200
חברה ב'	80%	120,000	240,000
חברה ג'	45%	11,250	67,500
חברה ד'	$64\% * 80\% = 51.2\%$	איך	76,800
סה"כ		₪ 282,450	₪ 437,500

לפיכך יש לראות בחברת האם כחברה שרוב הכנסתה הכוללת או שרוב רווחיה הכוללים נובעים מהכנסה פסיבית. כל החברות בהן חברת האם מחזיקה, עשויות להיחשב כחנ"ז, אם תקיימנה את שאר תנאי הסעיף. במקרה האמור גם חברה א' תחשב כחנ"ז וזאת כיוון שהיא מוחזקת ע"י חברה עסקית (האם) אשר רוב רווחיה הכוללים נובעים מהכנסה פסיבית. חברה ג' לא תחשב כחנ"ז כיוון שאינה עומדת בתנאי שיעור ההחזקה בלמעלה מ- 50% מאמצעי השליטה כפי שיוסבר בסעיף 3.4 להלן. חברות ב' ו- ד' עשויות להיחשב כחנ"ז. חברת האם, שהיא חברה עסקית, לא תוגדר כחנ"ז מאחר והיא עצמה לא מוחזקת ע"י חברה עסקית, ורוב רווחיה והכנסותיה אינם פסיביים.

דוגמא 2:

להלן מבנה החזקות:



לחברה העסקית הכנסות עסקיות בסך 10,000 ₪
 לחברה א' הכנסות פסיביות בסך 100 ₪
 לחברה ב' הכנסות פאסיביות בסך 1,000,000 ₪.
 בחברה ב' שאר בעלי המניות הם תושבי חוץ.

ניתן לראות, כי אם חברה ב' לא הייתה קיימת הרי שמרבית הכנסותיה הכוללות של החברה העסקית היו מהכנסה אקטיבית (שאינה פסיבית) שאז חברה א' לא הייתה נחשבת כחנ"ז.

במצב הנוכחי, עקב קיומה של חברה ב' בעלת הכנסה פסיבית משמעותית, הרי שהיא גורמת לכך שמרבית הכנסותיה הכוללות של החברה העסקית הן פסיביות. כתוצאה מכך תוגדר חברה א' כחנ"ז. חברה ב' לא תוגדר כחנ"ז בשל שיעור ההחזקה הנמוך, כמוסבר בסעיף 3.4 להלן.

3.2.2 חישוב סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית יעשו

באופן הבא:

(א) עפ"י דיני המס של המדינה הגומלת - אם החבר הוא תושב מדינה גומלת ומגיש דוח במדינה גומלת או אם החבר הוא נישום במדינה גומלת ללא קשר למדינת תושבותו.

יודגש כי הכוונה היא לסכום ההכנסה וסכום הרווחים כפי שחושבו במדינה הגומלת. כך למשל רווח הון שהוא פטור ממס במדינה גומלת, יובא בחשבון כסכום רווח (או הכנסה לפי העניין). כמו כן, יובא בחשבון גם סכום שאינו נכלל בבסיס המס באותה מדינה גומלת. לדוגמה: דיבידנד שחולק ע"י חברה זרה א' לחברה זרה ב' ייחשב כהכנסה גם אם הוא הוצא מבסיס המס עפ"י דיני המדינה הגומלת (בדומה לסעיף 126(ב) (בפקודה)).

(ב) בכל מקרה אחר - עפ"י עקרונות חשבונאים מקובלים בישראל למעט עקרונות חשבונאים לעניין רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות ערך.

יודגש, כי אי החלת העקרונות החשבונאים לעניין "רווחי אקוויטי" משמעו כי רווחים כאמור שנרשמו לא יילקחו בחשבון מחד, אך דיבידנד או רווח הון שנרשם כהפחתת השקעה יילקחו בחשבון כהכנסה פסיבית מאידך. משמעות הוראה זו היא אי יישום שיטת האקוויטי בכללותה לצורך חישוב הרווחים.

באופן דומה, בשל הקביעה כי עקרונות חשבונאים בקשר לשינוי ערך ני"ע לא יובאו בחשבון, רווחים מניירות ערך יילקחו בחשבון על בסיס מימוש ולא עפ"י שינוי בערכם.

3.2.3 לעניין ההכנסה הפסיבית של החנ"ז נדרש כי "רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית..."

כאשר שנת המס של חנ"ז שונה משנת המס המקובלת בישראל תיבחן שאלת רוב ההכנסה הפסיבית בהתאם לאמור בסעיף 7 להלן. במקרה והכנסות החנ"ז נקבעו עפ"י עקרונות חשבונאים מקובלים בישראל שנת המס תהא עפ"י הגדרתה בפקודה (1) בינואר עד 31 בדצמבר).

3.3 שיעור המס החל על ההכנסה הפסיבית

תנאי זה יתקיים אם שיעור המס החל על ההכנסה הפסיבית אינו עולה על 20%. העיקרון העומד מאחורי תנאי זה הוא למסות הכנסה פסיבית, אשר חויבה בשיעור מס נמוך. חישוב המס יעשה בדרך המפורטת בהגדרת "שיעור המס החל" בסעיף 75ב(א)(13) לפקודה. על פי ההגדרה, יש לחלק את סכום המס שבו חויבה החברה בפועל בשל הכנסותיה הפסיביות בכלל הרווחים שמקורם בהכנסה פסיבית באותה שנה. יש לוודא, כי המס בו חויבה החברה בפועל הוא מס סופי שלא יוחזר לחברה או לבעלי הזכויות בה בדרך כלשהי.

3.4 שיעור החזקה

ככלל תנאי זה מחייב החזקה של תושבי ישראל, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף 75ב(א)(2) לפקודה או החזקה של למעלה מ- 40% בידי תושבי ישראל ולמעלה מ- 50% יחד עם קרוב שהוא תושב חוץ.

הסעיף מפרט ארבעה אמצעי שליטה, וכן קובע כי הזכות להורות למי שמחזיק בהם על דרך הפעלתם תחשב כהחזקה באותו אמצעי שליטה.

אמצעי השליטה הם כדלקמן:

- א. הזכות להשתתף ברווחים.
- ב. הזכות למנות דירקטור.
- ג. זכות הצבעה.
- ד. זכויות בפירוק.

לעניין זה, הסעיף קובע, כי החזקה באמצעי השליטה באמצעות נאמנות כמוה כהחזקה באמצעי השליטה.
ישנן שתי דרכים להחזיק באמצעי שליטה, במישרין או באמצעות שרשרת חברות. סעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה מפרט את הדרך בה יש לחשב את ההחזקה בכל אחד מהמקרים:

3.4.1 שליטה במישרין

יש לבחון את כל אמצעי השליטה שבידי תושבי ישראל, בנפרד זה מזה.

דוגמא:

ליחידים תושבי ישראל החזקה בחברה זרה בשיעורים הבאים:

אחוז החזקה	אמצעי השליטה
40%	זכות לרווחים
38%	זכויות הצבעה
50%	זכות למינוי דירקטורים
28%	זכויות בפירוק

ליחידים אלו אין שליטה במישרין, הואיל ואין שליטה בשיעור הגבוה מ- 50% באמצעי שליטה כלשהו.

3.4.2 שליטה בעקיפין

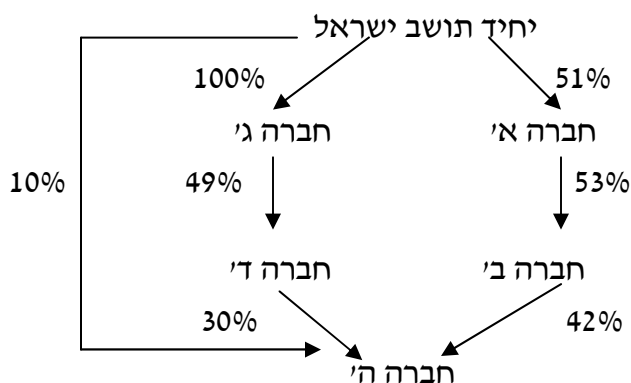
שליטה בעקיפין פירושה שליטה בחבר בני אדם אחד באמצעות שליטה בחבר בני אדם אחר המחזיק בו. לעניין זה, נקבע בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(2) לפקודה, כי חישוב החזקה בעקיפין בחבר בני אדם מסוים הנמצא בשרשרת חברות ייעשה לפי הוראות אלה:

א. אם שיעור ההחזקה בכל אחד מחברי בני האדם שבשרשרת החברות המחזיקות בחבר המסוים עולה על 50%, ייחשב שיעור ההחזקה בו (במסלול השרשרת) בהתאם לשיעור ההחזקה בו במישרין.

ב. אם שיעור ההחזקה באחת החברות בשרשרת המחזיקות בחבר המסוים בעקיפין לא עלה על 50% תחשב ההחזקה בו בעקיפין בשיעור אפס.

דוגמא - חישוב שיעור ההחזקה בעקיפין:

נתון מבנה חברות כדלקמן:



במצב זה חברה ה' תהיה חנ"ז (בהנחה שמתקיימים שאר התנאים) כמוסבר להלן:

החזקה ישירה (של היחיד) - 10%

החזקה עקיפה דרך חברה ב' 42%. כיוון שהיחיד מחזיק מעל 50% בחברה א' וזו מחזיקה מעל 50% בחברה ב' יילקחו חשבון אחוזי ההחזקה הישירים של חברה ב' בחברה ה'.

החזקה עקיפה דרך חברה ד' - 0%. היחיד אמנם מחזיק מעל 50% בחברה ג', אולם חברה ג' מחזיקה פחות מ- 50% בחברה ד'. מכאן, שאין להתחשב בהחזקה של התושב הישראלי בחברה ה' באמצעות חברה ד'.

סה"כ החזקה בחברה ה' - 52%.

3.4.3 תושבי ישראל בעלי שיעור החזקה שבין 40% ל- 50% באמצעי

השליטה, המחזיקים ביחד עם קרוב של אחד מהם, כהגדרתו בסעיף 76(ד) לפקודה, שהינו תושב חוץ, מעל 50%, יחשבו כמי שמקיימים את התנאי של שיעור החזקה כמפורט בסעיף 75(ד)(1) לפקודה.

לדוגמא - לבעל שליטה ישראלי 45% במניות החברה ולאחיו, תושב ארה"ב, 10% ממניות אותה חברה.

3.4.4

קיימת אפשרות נוספת, לפיה יראו כאילו מרבית אמצעי השליטה נמצאים בידי תושבי ישראל וזאת אם לתושב, כאמור, ישנה הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות בחבר בני האדם, לרבות החלטות לעניין חלוקת דיבידנד או פירוק. במקרה כאמור, אין כל חשיבות לשיעור ההחזקה באמצעי השליטה בחבר. הוראה זו מטרתה למנוע החזקה של תושבי ישראל בזכויות "וטו" בהיקף המהווה תחליף לשליטה ביותר מ 50% מאמצעי השליטה. יחד עם זאת יש לזכור כי אין מטרתה של הוראה זו למסות בעלי מניות ישראלים רק משום שהם או תושבי ישראל אחרים מחזיקים בזכויות "וטו" שנועדו אך ורק כדי להגן על זכויותיהם מפני בעלי השליטה הזרים ואין מטרתו של הסעיף למנוע מתושבי ישראל להחזיק בזכויות וטו שדרכו של מיעוט להחזיק. בדיקת הזכות למנוע קבלת החלטות מהותיות צריכה להיעשות בכל חבר זר לכשעצמו וביחס לתמונה העולה ממכלול זכויות המניעה.

להלן דוגמאות לזכויות מניעה אשר תהווה "החלטות ניהוליות מהותיות" כמשמעותן בסעיף:

- א. חלוקת דיבידנד (שליטה באירוע חלוקת הדיבידנד מאפשרת לתושב ישראל לדחות את אירוע המס בישראל).
- ב. פירוק החברה (בדומה לדיבידנד).
- ג. מדיניות מהותית של החברה.
- ד. מינוי דירקטורים ומנכ"ל.

להלן דוגמאות לזכויות וטו אשר בנסיבות מסוימות ניתן לראות בהן כזכויות שדרכו של מיעוט להחזיק:

- א. הנפקה של אמצעי שליטה בתאגיד.
- ב. שינוי מבני של התאגיד.
- ג. חיסול מרבית עסקי התאגיד או עריכת שינוי מהותי בהם.
- ד. עסקאות מהותיות חריגות עם בעלי שליטה בתאגיד.

3.4.5

מועד ההחזקה באמצעי השליטה

מועד ההחזקה באחד מאמצעי השליטה לצורך מבחן ההחזקה או ביכולת למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות הוא באחד משני המועדים הבאים:

1. תום שנת המס.
2. ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

כך, לדוגמא, אם במהלך שנת המס הוחזקה החברה בידי תושבי ישראל בשיעור של מעל 50%, ולפני תום שנת המס מכר תושב ישראל אמצעי שליטה, כך ששיעור ההחזקה של תושבי ישראל בתום השנה היה מתחת ל- 50%, וביום כלשהו בשנה העוקבת שוב החזיקו תושבי ישראל בלמעלה מ-50% מאמצעי השליטה, יראו לגבי שנת המס הראשונה מבין השתיים את תנאי ההחזקה בלמעלה מ- 50% מהזכויות כמתקיים. לגבי קביעת שנת המס, לעניין זה, יחול האמור בסעיף 7 להלן.

4. מיסוי הכנסות בעל שליטה בחנ"ז

לאחר שנקבע בהתאם למבחנים בסעיף 75(א)(1) לפקודה, כי חבר בני אדם זר עונה להגדרת חנ"ז, יש למסות את בעל השליטה בגין הכנסותיה הפסיביות של החברה. מיסוי ההכנסות הפסיביות יעשה בדרך של חיוב בעלי השליטה תושבי ישראל במס על דיבידנד רעיוני בגין רווחי החנ"ז שלא חולקו.

4.1 הגדרת בעל שליטה

בעל שליטה בחנ"ז הוא תושב ישראל המחזיק לפחות 10%, במישרין או בעקיפין לבד או יחד עם אחר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני אדם בתום שנת המס או לחילופין ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס העוקבת. יובהר, כי גם אזרח ישראלי שהוא תושב האזור ייחשב כבעל שליטה (סעיף 3א(ו) לפקודה).

לדוגמא:

להלן פירוט ההחזקה בזכויות לרווחי החנ"ז:



בנוסף להחזקתו של א' ב- 3% מהזכויות לרווחים, מחזיק הנ"ל 10% בזכויות למינוי דירקטורים. למרות שתושב א' מחזיק רק 3% בזכויות לרווחים הוא ייחשב לבעל שליטה וימוסה על חלקו היחסי (3%) ברווחים. מובן כי גם ב' ו- ג' יחשבו כבעלי שליטה.

4.1.1 יחד עם אחר

ההגדרה כוללת "קרוב" כמוגדר בסעיף 75ב(א)(11) לפקודה וכן כל תושב ישראל אחר עמו יש שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של החברה. כמו כן רואים שתי חברות תושבות ישראל שלפחות 50% מאמצעי השליטה בהן מוחזקות במישרין או בעקיפין על ידי אותו אדם, לבדו או יחד עם אחר, כעונות על הגדרת "קרוב".

דוגמא 1:

תושב ישראל מחזיק בחנ"ז בשיעור 8%. אחיו, תושב ישראל אף הוא, מחזיק בחנ"ז בשיעור 2%. שני האחים יחשבו לבעלי שליטה, כיוון ששניהם עונים על התנאי "תושב ישראל המחזיק ... יחד עם אחר ב 10% לפחות באחד מאמצעי השליטה...". לפיכך ימוסה כל אחד לפי שיעור החזקתו בזכויות לרווחים.

דוגמא 2:

חברה העונה על תנאי חנ"ז מוחזקת ע"י יחיד תושב ישראל וחברה תושבת ישראל בשיעור של 5% כל אחד. היחיד אינו בעל שליטה כאמור בהגדרה לעיל. ואולם, הוא הגיע להסכמה עם בעלת המניות האחרת – חברה תושבת ישראל כי בכל מקרה יתאמו ביניהם מינוי בעלי תפקידים בכירים בחברה. כיוון שמינוי כאמור הוא עניין מהותי של החברה יש לפי הגדרת "יחד עם אחר" לראות בכל אחד מבעלי המניות האמורים כבעל שליטה, כיוון שיחדיו הם מחזיקים 10% בחנ"ז.

רווחים שלא שולמו

4.2

ככלל, רווחים שלא שולמו הם רווחי החנ"ז, שמקורם בהכנסות פסיביות באותה שנת מס, שטרם שולמו לבעלי מניותיה, אך למעט דיבידנד שהתקבל ואשר מקורו בהכנסה עליה שולם מס זר בשיעור העולה על 20%. סכום רווחי החנ"ז הוא לאחר תשלום המס החל על ההכנסה והוא יחושב בהתאם לכללים הבאים:

א. אם החנ"ז תושבת מדינה גומלת ובנוסף מגישה דוחות באותה מדינה או אם החנ"ז נישומה במדינה גומלת (ללא חשיבות למדינת תושבותה), דיני המס של המדינה הגומלת לרבות כללי קיזוז הפסדים.

ב. בכל מקרה אחר, רווחי החברה יחושבו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל.

למען הסר ספק במקרה של חברה עסקית יחושבו הכנסותיה או רווחיה בהתאם לדין החל עליה לפי סעיף 5(5)ג לפקודה והכנסותיה או רווחיה מהחברות המוחזקות על ידה, לעניין חישוב הכנסותיה ורווחיה הכוללים, יחושבו בהתאם לשיעור החזקתה בהן כשהוא מוכפל בסכום ההכנסה או הרווחים בהתאם לדין החל עליהן לפי סעיף 5(5)ג לפקודה.

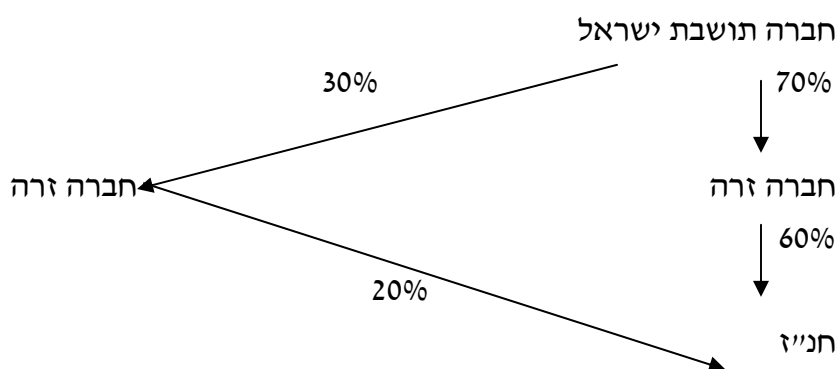
לגבי קביעת שנת המס, לעניין זה, יחול האמור בסעיף 7 להלן.

4.3 חלקו היחסי של בעל השליטה ברווח

יחוס הרווח לבעל השליטה יעשה לפי חלקו היחסי של בעל השליטה בזכויות לרווחים בתום שנת המס. במקרה של החזקה בזכויות אלו בעקיפין יחושב חלקו היחסי על ידי הכפלת שיעור הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם שבשרשרת. בחישוב זה תילקחנה בחשבון גם החזקות בשרשרת בשיעור הנמוך מ- 50%.

דוגמא:

חברה תושבת ישראל מחזיקה בדרך הבאה בחברה העונה על הגדרת חנ"ז.



שיעור החזקה של בעל השליטה, לעניין החזקה באמצעי שליטה הוא 60%.
חלקו היחסי של בעל השליטה ברווחים שלא שולמו יחושב כדלקמן:

$$70\% * 60\% + 30\% * 20\% = 48\%$$

כלומר, מהרווח שלא חולק יש לייחס לחברה תושבת ישראל 48%, שימוסו, כאילו חולקו לחברה כדיבידנד.

סעיף 75ב(2) לפקודה קובע כי במקרים בהם נרכשו אמצעי שליטה במהלך השנה, יחושב חלקו היחסי של בעל השליטה לפי תקופת ההחזקה היחסית באמצעי השליטה.

דוגמאות

דוגמא 1: נרכשו 10% ב- 1.4 ו- 70% ב- 1.12. יחושב 80% על פני חודש אחד ו- 10% על פני שמונה חודשים.

דוגמא 2: נרכשו 80% ב- 1.4 וב- 1.12 נמכרו 70%. יחושב 10% על פני תשעה חודשים.

4.4 מניעת כפל מס לגבי אותם רווחים שלא שולמו

סעיף 75ב(3) לפקודה בא למנוע מצב שבו שני תושבי ישראל ימוסו על אותה הכנסה פסיבית. הסעיף קובע, כי רק בעל השליטה הראשון במהלך השרשרת ימוסה על הכנסה מהחני"ז.

דוגמא:

יחיד תושב ישראל מחזיק ב- 100% ממניות חברה תושבת ישראל. החברה מחזיקה ב- 55% ממניות חני"ז. היחיד מחזיק 8% באופן ישיר. לפי הגדרת בעל שליטה הן החברה תושבת ישראל והן היחיד הינם בעלי שליטה בחני"ז. החברה ישירות והיחיד במישרין ובעקיפין.

על מנת למנוע מצב של כפל מס שבו תמוסה החברה לגבי 55% והיחיד לגבי 63% מהרווחים קובע הסעיף הקלה, כך שהיחיד לא ימוסה על אותם רווחים שלגביהם מוסתה החברה (55%).

4.5 שיעור המס החל על בעל שליטה

שיעור המס החל על בעל השליטה יהיה כדלקמן:

1. יחיד - בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה - 25%.
2. חברה - בהתאם להוראות סעיף 126ג לפקודה קיימות שתי חלופות:

א. מס חברות בשיעור 25%.

ב. לבקשת חברה העונה על התנאים שנקבעו בסעיף

126ג) לפקודה, יראו את ההכנסה מדיבידנד

כהכנסה בגובה הדיבידנד ברוטו בתוספת המס

ששולם בחו"ל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד.

הכנסה זו תחויב במס חברות בשיעור של 36%,
ויינתן זיכוי על מס ששולם בחו"ל בגין הכנסה זו.

5. זיכויים

5.1 זיכוי רעיוני

לפי סעיף 75ב(ג)(1) לפקודה יינתן לבעל השליטה זיכוי ממס בגובה המס שהיה משולם במדינת מושבה של החנ"ז, אילו חולק הדיבידנד בפועל.

דוגמא:

לחנ"ז רווחים שלא שולמו בסך 50,000 ₪. לבעל שליטה המחזיק 30% מהון המניות, מיוחס דיבידנד בסכום של 15,000 ₪. שיעור המס המנוכה במדינת מושבה של החנ"ז על דיבידנד שחולק הוא 15%.

סכום המס של בעל השליטה יחושב כדלקמן:

$$\text{מס בגין דיבידנד שיוחס: } 3,750 = 15,000 * 25\%$$

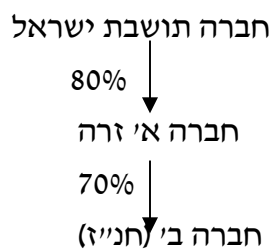
$$\text{זיכוי בגין מס זר: } \underline{2,250} = 15,000 * 15\%$$

$$\text{סך המס לתשלום: } \underline{\underline{1,500}} \text{ ₪}$$

במידה וההחזקה בחנ"ז היא באמצעות שרשרת חברות, יינתן זיכוי בגין מס שהיה מנוכה במקור מדיבידנד בכל אחת ממדינות המושב של החברות בשרשרת. זיכוי זה יינתן רק במידה והמס לא יינתן כזיכוי באחת החברות שבשרשרת.

דוגמא 1:

להלן מבנה החזקות:



חברה ב' הרוויחה \$ 1000, שיעור מס החברות במדינה ב' הינו 15%. במדינה א' שיעור מס החברות הוא 20% וניתן זיכוי במדינה א'. שיעור ניכוי מס במקור על דיבידנד במדינה א' הינו 5% ובמדינה ב' 10%.

להלן חישוב המס אותו תשלם החברה תושבת ישראל:

פתרון הדוגמא:

ישות	שיעור החזקה בחברה שלמטה	רווח לפני מס	שיעור מס חברות	מס חברות	זיכוי	רווח לחלוקה	שיעור ניכוי מס במקור על דיבידנד	סכום ניכוי המס על הדיבידנד
תושבת ישראל	80%	476 ⁽⁵⁾	25%	119	48 ⁽⁶⁾	***	***	***
חברה א' זרה*	70%	595 ⁽¹⁾	20%	119 ⁽²⁾	60 ⁽³⁾	476 ⁽⁴⁾	5%	24
חברה ב' חנ"ז		1000	15%	150	***	850	10%	85

* הנתונים המספריים הנוגעים לחברה א' הובאו לצורך הצגת הנתונים במלואם. עקב הוראות הסעיף אין בהם כדי לשנות את סכום הזיכוי הרעיוני.

$$70\% * 850 = 595 \quad (1)$$

$$20\% * 595 = 119 \quad (2)$$

$$70\% * 85 = 60 \quad (3)$$

$$595 - 119 = 476 \quad (4)$$

$$850 * 70\% * 80\% = 476 \quad (5)$$

סכום זה משקף את חלקו היחסי של בעל השליטה ברווחים שלא שולמו- הכנסה מדיבידנד רעיוני לפי סעיף 75(ב).
 הכנסה מדיבידנד רעיוני לפי סעיף 75(ב).

$$85 * 80\% * 70\% = 48 \quad (6)$$

סכום זה משקף את הזיכוי הרעיוני הניתן בהתאם לסעיף 75(ג) לפקודה. לפי סעיף 75(ג)(3) לפקודה זיכוי בגין מסים, שישולמו בשל חלוקת דיבידנד באחת מהחברות בשרשרת, שאינה תושבת מדינה גומלת, ניתן רק אם הוכיח בעל השליטה, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי חלה חובת תשלום מס כאמור אילו היו מחולקים הרווחים.

5.2 חלוקת דיבידנד בפועל - סעיף 75(ד) לפקודה

במידה וחולק דיבידנד בפועל על ידי החנ"ז מתוך רווחים, שבעל השליטה מוסה בגינם בעבר בהתאם לסעיף 75(ב) לפקודה, יהיה הדיבידנד חייב במס וינתן זיכוי בגין המס ששולם בעבר על הרווחים שלא שולמו, אך עד גובה המס שעל בעל השליטה לשלם בעת חלוקת הדיבידנד בפועל. סכום הזיכוי יוצמד למדד המחירים לצרכן בישראל מתום שנת המס בה חויב בעל השליטה במס על דיבידנד רעיוני ועד למועד החלוקה בפועל. נותרה

יתרת זיכוי, ניתן יהיה להפחיתה בשנים הבאות כנגד המס אשר יחויב בגין דיבידנד שיחולק על ידי אותה חברה. במידה ובעל השליטה העביר את אמצעי השליטה שברשותו לחליפו, יכנס האחרון לנעליו של בעל השליטה.

חליפו מוגדר בסעיף 75(ד) לפקודה כמי שקיבל מבעל השליטה את המניה במכירה פטורה (כגון מתנה פטורה לתושב ישראל). הסדר כאמור, לפני משורת הדין ולהנחת דעתו של פקיד השומה, יחול גם על יורש. יודגש כי אם בעת חלוקת הדיבידנד נוכח במקור מס במדינת המושב של החברה, יהיה בעל השליטה זכאי בנוסף לזיכוי עפ"י סעיף זה, גם לזיכוי בשל הניכוי במקור והכול בכפוף להוראות חלק י' פרק שלישי.

דוגמא:

בעל שליטה מחזיק ב 40% מהזכויות לרווחים בחנ"ז. בשנים 2003-2004 צברה החברה את רווחיה ובתום שנת 2005 חילקה את כל רווחיה הנומינליים שנצברו בשלוש השנים. בשנת המס 2004 היה המדד 5% ובשנת 2005 היה המדד 10% להלן הנתונים:

שנה	רווחים שנצברו במהלך השנה	מס ששולם על ידי בעל השליטה לפי 75(ב)	דיבידנד שחולק	מס על דיבידנד שחולק בפועל
2003	10,000	⁽¹⁾ 1,000	0	0
2004	20,000	⁽²⁾ 2,000	0	0
2005	15,000	0	45,000	⁽³⁾ 1,145

$$10,000 * 40\% * 25\% = 1,000 \quad .1$$

$$20,000 * 40\% * 25\% = 2,000 \quad .2$$

$$45,000 * 40\% * 25\% = 4,500 \quad .3 \quad \text{מס על הדיבידנד}$$

$$1,000 * 1.05 * 1.1 + 2,000 * 1.1 = (3,355) \quad \text{זיכוי בגין מס ששולם בעבר}$$

$$1,145 \quad \text{יתרת מס לתשלום}$$

.6

מכירת מניות בחנ"ז - סעיף 75ב(ה) לפקודה

מכר בעל שליטה אמצעי שליטה המקנים לו זכויות ברווחי החנ"ז, יינתן לו זיכוי מהמס החל במכירה זו בסכום המס ששילם בשנות מס קודמות בשל אותם אמצעי שליטה, כשהוא מתואם מתום שנת המס שבה שולם.

דוגמא:

מדיד ביום התשלום	מס ששולם בגין דיבידנד רעיוני	תאריך
100	100	31.12.03
200	125	31.12.04
400	150	31.12.05
600		30.06.06

המחיר המקורי המתואם של המניות במועד מכירתן הוא 2,000 ₪. ביום 30.6.06 נמכרו מניות החנ"ז תמורת 13,000 ₪.

חישוב רווח ההון:

13,000	תמורה:
(2,000)	מחיר מקורי מתואם:
11,000	רווח הון:
2,750	מס 25%:

חישוב סכום הזיכוי בהתאם לסעיף 75ב(ה) לפקודה

$$100 \times \frac{600}{100} = 600$$

$$125 \times \frac{600}{200} = 375$$

$$150 \times \frac{600}{400} = 225$$

$$225 + 375 + 600 = 1200 \quad \text{סך המס לזיכוי:}$$

$$2750 - 1200 = 1550 \quad \text{מס לתשלום}$$

בכל מקרה סכום הזיכוי לא יעלה על סכום המס שחל על ההכנסה.

7. טיפול בחנ"ז ששנת המס שלה שונה משנת המס בישראל

בסעיף 75 לפקודה נעשה שימוש במונח "שנת מס". במקרה של חנ"ז שחל עליה סעיף 5(ג)(1) לפקודה כלומר חלים עליה דיני המס של המדינה הגומלת, ייתכן מצב שבו שנת המס שלה תהיה שונה משנת המס המקובלת בישראל כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה (1 בינואר עד 31 בדצמבר), ושנת המס שלה תיקבע בהתאם לשנת המס שנקבעה לה במדינה הגומלת.

דוגמאות בהם עשויה השאלה להתעורר:

1. פסקאות (ב) ו-(ד) להגדרת "חברה נשלטת זרה".
2. הגדרת "בעל שליטה".
3. הגדרת "חלק יחסי של בעל שליטה ברווחים שלא שולמו".
4. הגדרת "רווחים שלא שולמו".
5. הגדרת "שיעור המס החל".
6. סעיף 75(ב) לפקודה הן במיסוי בעל השליטה בחנ"ז.

עמדת הנציבות היא כי להוציא סעיפים 75(ד) ו-75(ה), בכל מקום בו נאמר "שנת מס" או מקום שבו יש להתייחס לשנת מס, כוונת המחוקק לשנת המס של החנ"ז. לפיכך יבוצעו כל הבדיקות והחישובים בהתאם לשנת המס של החנ"ז ויראו את בעל המניות כאילו קיבל את חלקו היחסי באותם רווחים בתום שנת המס של החנ"ז. שנת המס של בעל שליטה לא תשונה ותישאר כפי שהיא. לדוגמא, במקרה ושנת המס של חנ"ז מסתיימת ב-31 למרץ יבוצעו כל הבדיקות והחישובים לשנת המס שהחלה באחד באפריל בשנה שקדמה והסתיימה ב-31 למרץ. אם שנת המס 2004 של החנ"ז תסתיים ב-31.03.05 יראו את בעל השליטה כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים ב-31.03.05 והדיבידנד הרעיוני יכלל בהכנסתו לשנת המס שלו שתסתיים ב-31.12.05.

לעניין סעיף 75(ד) לפקודה, במקום בו כתוב "שנת מס" או "שנות המס" הכוונה לשנת המס של בעל השליטה.

לעניין סעיף 75(ה) לפקודה, תיאום סכום המס ששולם בשנות המס הקודמות יעשה לפי שיעור עליית המדד החל מתום שנת המס (של בעל השליטה) בה שולם.

לאור הגישה שתוארה לעיל תתכן בעיה בחישוב הזיכוי המגיע לבעל השליטה בעת תשלום מקדמה ע"ח רווח ההון ממכירת מניות חנ"ז אם נמכרו לאחר תום שנת המס

שלה אך טרם תום שנת המס של בעל השליטה. במקרה זה לא יוכל בעל השליטה לתבוע בזיכוי את המס על הדיבידנד שרואים אותו כאילו קיבל בתום שנת המס של החני"ז וזאת בהנחה שהמס טרם שולם. במקרה זה על בעל השליטה לשלם את מקדמת רווח ההון ללא הזיכוי בגין המס שטרם שולם ובתום שנת המס שלו להגיש דו"ח שיכלול את המס בו הוא חייב על הדיבידנד ואת סכום הזיכוי המלא שהוא תובע כנגד המס על רווח ההון. סכום הזיכוי כאמור לא יעלה על המותר בסעיף 75ב(ה)(2) לפקודה.

יובהר כי שאלת שנת המס לא תתעורר כאשר רווחי או הכנסות החני"ז נקבעים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. במקרה זה שנת המס תהא כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.

בנוסף לאמור עמדת הנציבות כי במקרה של שנת מס של חני"ז המסתיימת במהלך 2003 יש לחייב במס כדיבידנד את חלקו היחסי של בעל המניות ברווחי החני"ז כשהם מוכפלים במספר חודשי פעילותה במהלך 2003 ומחולק במספר חודשי פעילותה במהלך שנת המס שלה.

8. חברה זרה שהיא "חברה נשלטת זרה" ו"חברת משלח יד זרה"

במקרים מיוחדים ייתכן מצב שבו חבר בני אדם תושב חוץ ייחשב בעת ובעונה אחת כחני"ז, וכחברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 5(5) לפקודה שהוסף גם הוא במסגרת תיקון 132 לפקודה.

לדוגמא:

חברה תושבת חוץ אשר מוחזקת באופן מלא ע"י אסנת, תושבת ישראל שעוסקת במשלח יד מיוחד.

	ממשלח יד מיוחד	מריבית	סה"כ
הכנסות	10,000	7,000	17,000
רווחים	2,000	4,000	6,000

הכנסות הריבית מחויבות במדינת מושב החני"ז בשיעור מס של 12%.

הגדרת "חברה נשלטת זרה"

בהתאם להגדרת חנ"ז שבסעיף 75ב(א)(1) לפקודה, רוב רווחי החברה נובעים מהכנסה פסיבית (4,000 ₪ מתוך סה"כ רווחים בסך 6,000 ₪). בהנחה שמתקיימים שאר התנאים שבהגדרה, עונה חברה זו על הגדרת "חברה נשלטת זרה".

הגדרת "חברת משלח יד זרה"

בהתאם להגדרה שבסעיף 5(ה)(5), מרבית הכנסתה של החברה מקורה במשלח יד מיוחד (10,000 ₪ מתוך סה"כ הכנסות בסך 17,000 ₪). בהנחה שמתקיימים שאר התנאים שבהגדרה, עונה חברה זו על הגדרת "חברת משלח יד זרה".

אופן הטיפול

במקרה כאמור, יש להפעיל את הוראות סעיף 75 לפקודה יחד עם הוראות סעיף 5(5) לפקודה. מאחר וסעיף 75 לפקודה דן במיסוי בעל השליטה בחנ"ז לגבי ההכנסות הפסיביות ואילו סעיף 5(5) לפקודה דן במיסוי החברה לגבי הכנסותיה ממשלח יד מיוחד ניתן להפעיל במקביל את הוראות שני הסעיפים.

9. דגשים נוספים

- 9.1 אין להפעיל את הוראות סעיף 75ב(ב) לפקודה במקרה ובו לחנ"ז הפסדים בשנת המס הנובעים מהכנסה פסיבית, (הפסדים לא "עולים" לבעל השליטה).
- 9.2 הכנסה בידי בעל שליטה הממוסה כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי ברווחים שלא שולמו - תחשב כהכנסת דיבידנד שמקורה בסעיף 2(4) לפקודה לכל דבר ועניין.

- 9.3 חבר בני אדם העונה לכאורה על המאפיינים הדרושים להגדרתו כ"חברה נשלטת זרה", לא יחשב ככזה במקרה והשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל. במקרה זה חבר בני האדם הוא תושב ישראל כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה. הגדרת חנ"ז חלה כאמור, רק על חבר בני אדם תושב חוץ. לשם קביעת קיום שליטה וניהול יש להיעזר בחוזר מס הכנסה 4/2002 קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול.
- 9.4 כחברה נשלטת זרה יכול להיחשב כל גוף שעונה על הגדרת "חבר בני אדם" ולא רק חברה.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין