**מיסים למתקדמים א' – שיעור 10**

אמיר דוידוב

050-6210227

[6210227@GMAIL.COM](mailto:6210227@GMAIL.COM)

**חברה נשלטת זרה**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| מקום הפקה | ישראל | חו"ל |
| ישראל | חייב | חייב |
| חו"ל | חייב (מזכה בזיכוי ממס זר) | פטור |

(2 רישא , 89(ב)(1), 89(ב)(2), 4א , 89(ב)(3))

**חנ"ז- חברה נשלטת זרה סעיף 75ב**

הסעיף נכנס לתוקף בשנת 2003 בתיקון 132, והשנה בדצמבר 2013 בתיקון 138 הוא תוקן.

סעיף 75ב בא להתמודד עם תכנון מס שבו מוסתות הכנסות פאסיביות שמופקות מחוץ לישראל לישות משפטית זרה.

במקרה זה הרווח הפאסיבי אינו מתחייב במס במועד הפקתו אלא רק במועד חלוקת הדיבידנד בפועל לתושב ישראל. כך שקיימת דחיית מס עד מועד החלוקה בפועל.

על מנת להתמודד עם תכנון המס האמור סעיף 75ב קובע שיראו את בע"ש כאילו חולק לו דיבידנד בשנה שבה הופקו הרווחים הפאסיביים.

**סעיף 75ב(ב)(1) "בע"ש בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים. "**

**חברה נשלטת זרה**

חברה נשלטת זרה היא חברה שמקיימת חמישה תנאים מצטברים:

1. חבר בני אדם תושב חוץ
2. המניות שלה לא נסחרות בבורסה ואם כן לא הונפקו יותר מ-30% מהזכויות בה. לעניין ה-30% הנסחרים לא יימנו את הזכויות של בע"ש בחברה, כלומר, אם מעל 30% מהזכויות בחנ"ז נסחרות ומניין ה-30% אינו כולל את האחזקות של בע"ש החברה הזרה לא תיחשב לחנ"ז .

לפני תיקון 138 החוק השתמש במונח הוצעו לציבור ולא בנוסח הונפקו. התיקון בא למנוע מצב בו מניות החנ"ז יירשו בבורסה אבל לא יהיה בהן מסחר בפועל.

אם פחות מה-30% נסחרות או שנסחרות יותר מ-30% אבל בנטרול הבע"ש פחות מ-30% אז זה חנ"ז

1. רב ההכנסות או רב הרווחים (הכנסות=מחזור, רווחים=הכנסה חייבת) הם הכנסה פסיבית או שהם נובעים מהכנסה פאסיבית. הכנסות פאסיביות מוגדרות בסעיף 75ב(א)(5), כהכנסות כדלקמן :
2. ריבית והפרשי הצמדה
3. דיבידנד
4. דמ"ש
5. הכנסה מתמלוגים
6. תמורה ממכירת נכס שאינו ני"ע
7. תמורה ממכירת נכס שהוא ני"ע

והכל (למעט תמורה ממכירת נכס שהוא ני"ע) שההכנסה הפאסיבית אינה מגיעה לכדי עסק, כלומר, אם לחנ"ז יש ריבית שמגיעה לכדי עסק הריבית הזו לא תיחשב כהכנסה פאסיבית

**לגבי תמורה ממכירת נכס שאינו ני"ע** – לא יראו כהכנסה פאסיבית רוו"ה בעסק.

**רוו"ה בעסק**- מונח שמוצג בסעיף 28(ב) לפקודה והכוונה היא לרוו"ה של עסק מגו"י בעסק ציוד וכדו'.

**לגבי דיבידנד**- דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מעל 15% מס ושנובע מהחזקה מהותית לא ייחשב להכנסה פאסיבית. לעניין זה,

**החזקה מהותית**- בחבר בנ"א נסחר 5% בחבר בנ"א שאינו נסחר 10%

**דוגמא**:

הכנסה חייבת: 100

מס חברות (30%): (30)

---------------------------

רווחים לחלוקה : 70

הכנסה מדיבידנד 70 ש"ח מחולקים לחברה א' זרה (אין מס בין חברתי)

תושב ישראל לא מקבל דיבידנד רעיוני של 70 ₪ כיוון שזהו דיבידנד שמקורו בהכנסה עתירת מס ולכן אינו חנ"ז.

**לגבי רוו"ה/תמורה ממכירת נכס שהוא ני"ע** נבדיל בין שני מצבים בהתאם לתקופת ההחזקה בני"ע ע"י החנ"ז:

1. **אם ההחזקה היא מעל שנה –** התמורה תמיד תיחשב תמורה פאסיבית גם אם היא מגיעה לכדי עסק.
2. **אם ההחזקה של ני"ע היא מתחת לשנה –** יש להוכיח לפ"ש שהתמורה מגיעה לכדי עסק אחרת מדובר בהכנסה פאסיבית

לפני תיקון 198 – תיקון מהותי ! הגדרת הכנסה פאסיבית לא הבחינה בין רוו"ה מני"ע לרוו"ה מנכס אחר . אם הנישום היה טוען, מראה שרווח ההון מגיע לכדי עסק אז לא היה מדובר בהכנסה פאסיבית . בגלל הקושי שבסיווג ההכנסה רשות המיסים שינתה את החוק ביחס לני"ע, וכיום כל מכירה של ני"ע שהוחזק מעל לשנה תיחשב להכנסה פאסיבית.

**סעיף 75ב(א)(5)(ב)**

הסעיף מתמודד עם תכנון מס בו יש כיבוס של הכנסה פאסיבית להכנסה אקטיבית. במקרה כזה המחוקק קובע שכל הכנסה שמקורה בהכנסה פאסיבית תיחשב גם היא לפאסיבית.

**דוגמא:**

במקרה זה לחברה ב' אין רווחים לבכן היא לא תיחשב לחנ"ז ואילו לחברה א' יש הכנסות מדמי ניהול שהן לכאורה הכנסות אקטיביות בגלל ההוראה האנטי תכנונית שבסעיף 75ב(א)(5)(ב) יראו את ההכנסות מדמי ניהול שמקורן בהכנסה הפאסיבית של דמ"ש כהכנסה פאסיבית וחברה א' תיחשב לחנ"ז .

**חברה עסקית –** מוגדרת בסעיף **75ב(א)(7)** כחברה שרוב רווחיה ורוב הכנסותיה אינם רווחים פאסיביים ואינם הכנסות פאסיביות.

**לגבי חברה עסקית –** בעיקרון בעת בדיקת תנאי הפאסיביות בחנ"ז נבחין בין שני מצבים:

1. **כל החברות בשרשרת הינן חברות פאסיביות**- במקרה זה בדיקת תנאי הפאסיביות תיעשה לגבי כל חברה בנפרד סולו.
2. **אם בשרשרת החברות נתקלנו בחברה עסקית** – אזי בדיקת תנאי הפאסיביות תיעשה באופן מאוחד לחברה העסקית ולכל החברות שמוחזקות על ידה במישרין ובעקיפין.

**להלן בדיקת האשכול:**

**אם רב הרווחים או רב ההכנסות באשכול הם פאסיביים –** יראו את כל החברות באשכול למעט החברה העסקית כמקיימות את התנאי הפאסיבי.

**אם רב הרווחים ורב ההכנסות באשכול הם אקטיביים –** אף חברה באשכול לא תיחשב כמקיימת את התנאי הפאסיבי ולכן לא תיחשב כחנ"ז

**P-** פאסיבי

**B –** ביזנס/עסקי

**הערות:**

1. ייחוס הרווחים לחברה העסקית, במסגרת חישוב הרווחים של האשכול ייעשה עפ"י הכפלת הזכויות ברווחים במישרין ובעקיפין.
2. חשוב לשים לב שכל החברות שמוחזקות ע"י החברה העסקית , יתרמו לחישובים באשכול גם אם מדובר בחברה שהיא בפני עצמה לא יכולה להיחשב לחנ"ז כי ההחזקה בה היא פחות מ-50% או שהיא בורסאית.
3. אם כל האשכול הוא פאסיבי אזי כל חברה באשכול תחשב כמקיימת את התנאי הפאסיבי כלומר, אם החברה בפני עצמה היא עסקית אבל מקיימת את שאר תנאי החנ"ז אני עדיין אדוג ממנה את ההכנסות הפאסיביות, ולהיפך, אם כל האשכול הוא עסקי זה לא רלוונטי אם באשכול יש לי חברה שהיא בסולו פאסיבית. רווחיה הפאסיביים לא יחשבו כמחולקים כדיבידנד רעיוני.

**דוגמא:**

**נתונים נוספים:**

1. עסק 100
2. רבית 1,000 + דמי ניהול 200
3. עסק 200 שכירות 100

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | עסקי |  | פאסיבי |
| 100% | א | 100 |  | - |
| 30% | ב | 60 |  | 300 |
| 60% | ג | 120 |  | 60 |
|  |  | **280** | < | **360** |

מכאן נובע:

1. לא חנ"ז – עסקית
2. לא חנ"ז – לא מתקיים תנאי ההחזקה
3. חנ"ז – דיבידנד רעיוני
4. **שיעור המס החל על ההכנסה הפאסיבית במדינה הזרה אינו עולה על 15%-** בבדיקת שיעור המס יש לבדוק את שיעור המס החל על ההכנסה הפאסיבית שיעור המס החל על הכנסה שאינה פאסיבית לא רלוונטי.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | רווח | מס זר |
| עסק | 100 | 40% |
| ריבית | 100 | 20% |
| דיבידנד | 100 | 5% |

בחישוב שיעור המס נסכום את סך הכל המיסים על ההכנסות הפאסיביות (25) ונחלק בסה"כ ההכנסות הפאסיביות

1. **תנאי השליטה :**
2. מעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה מוחזקים ע"י תושבי ישראל במישרין או בעקיפין
3. למעלה מ-40% ב-אחד או יותר מאמצעי השליטה מוחזקים ע"י תושבי ישראל שיחד עם קרובם כהגדרתו בסעיף 88 שהוא תושב חוץ מחזיקים למעלה מ-50%
4. לתושבי ישראל היכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות לגבי החבר בני אדם לרבות החלטות לעניין חלוקת דיבידנד או פירוק

**בדיקת אחוז ההחזקה באמצעי השליטה (תנאי ה-50% או תנאי ה-40% + קרוב)** תיעשה באחד מן המועדים הבאים:

1. בתוך שנת המס
2. יום כלשהו בשנת המס הנבדקת יום כלשהו בשנת המס שלאחריה

**הגדרות:**

**אמצעי שליטה –** כהגדרת בסעיף 88:

1. זכות הצבעה
2. זכות לרווחים
3. זכות למנות דירקטור או מנהל.
4. זכות לנכסי חבר בנ"א לאחר תשלום התחייבויות בעת פירוק.
5. זכות להורות כיצד לנהוג למי שמחזיק בזכויות הללו.

**קרוב-** אחד מאלה :

1. אח, אחות , הורה , הורה הורה, צאצא , בן זוג , צאצא של בן זוג , בן זוגו של כל אחד מאלה
2. אח או אחות של הורה צאצא של אחד או אחות .
3. חבר בני אדם מוחזק, אדם המחזיק בי ואדם שמחזיק באדם שמחזיק בי והכל במיישרים או בעקיפין בשיעור של 25% לפחות.
4. יוצר ביחס לנאמן בנאמנות תושבי ישראל ונאמנות הדירה ונאמן ביחס לנהנה בנאמנות על פי צוואה או בנאמנות נהנית תושב חוץ.

בהתאם לסעיף 75ב(א)(15) במניין תושבי ישראל לא ייספרו תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק כהגדרת בסעיף 14(א) תושב חוזר (רגיל) כהגדרתו בסעיף 14(ג) כן ייחשב לתושב ישראל.

הסיבה לכך שמבחן ההחזקה בודק את ההחזקה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה באה למנוע תכנון מס על פיו לקראת סוף השני ימכרו הזכויות בחברה כך שב-31 לדצמבר של השנה הנבדקת תנאי ההחזקה לא מתקיים ובשנת המס שלאחריה יירכשו המניות מחדש.

**בדיקת שיעור ההחזקה בשרשרת**

על מנת לבדוק את תנאי ההחזקה נצרף את כלל האחזקות במישרין או בעקיפין

**לגבי ההחזקה בעקיפין –** ייספרו האחזקות כדלקמן :

1. אם האחזקות מעל 50% תיחשב בו ההחזקה כמו 100%
2. אם ההחזקה מתחת ל50% השרשרת תיקטע.

**סיימנו חנ"ז!**

**בעל שליטה**

**סעיף 75ב(א)(3) תושב ישראל שמחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או יחד עם אחר שהוא תושב ישראל ב-10% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה באחד ממועדים אלה:**

1. **תום שנת המס**
2. **יום כלשהו בשנת המס ויום כלשהו בשנת המס שלאחריה**

**יחד עם אחר –** יחד עם קרובו , או יחד עם אדם שאינו קרובו אבל הם משתפים פעולה בהסכם בעניינים המהותיים של החברה

* **לגבי תנאי השליטה – לגבי תנאי ה-40% + קרובו** לפני תיקון 198 קרובו לעניין תנאי השליטה הוגדר כתושב חוץ שקרוב לפי 76(ד) שזה החלופה הראשונה של הגדרת קרוב לפי סעיף 88 אחרי תיקון 198 הגדרת קרוב המלאה של סעיף 88