**מיסים למתקדמים א' – שיעור 11**

יש להבחין בין תנאי השליטה בהגדרת חנ"ז לבין בעל שליטה .

**בעל שליטה –** תושב ישראל שמחזיק יחד עם אחר שהוא תושב ישראל 10% מהזכויות בחנ"ז.

לעניין הגדרת בעל שליטה – קרוב הוא כאמור תושב ישראל ובהתאם להגדרת קרוב בסעיף 88 לפקודה. (הן לפני תיקון 198 והן לאחריו).

לגבי תנאי השליטה בחלופה השניה שלו יש צורך ב-40% החזקה של תושבי ישראל שיחד עם קרוב שלהם שהוא תושב חוץ מחזיקים מעל 50% .

**לעניין תנאי השליטה** – קרוב הוגדר כקרוב לפי סעיף 76(ד) לפני תיקון 198 ולאחר תיקון 198 קרוב מוגדר כקרוב לפי סעיף 88 לפקודה. (הגדרה רחבה יותר)

**רווחים שלא שולמו**

רווחים שלא שולמו הינם הסכום שרואים אותו כמחולק כדיבידנד רעיוני לבע"ש שהוא תושב ישראל והם שווים ל:

רווחים שלא שולמו משקפים את סכום הרווחים הפאסיביים שהיה ניתן לחלק כדיבידנד ולכן הם לא כוללים מיסים ששולמו על הרווחים הפאסיביים , סכום שחולק כדיבידנד וניתן לקזז מהם הפסדים פאסיביים בלבד, הן מהשנה השוטפת והן מהפסדים מועברים. סכום הרווחים שלא שולמו יחושבו לפי דיני המס החלים כהגדרתם בסעיף 75ב1(ב):

1. במדינה שאינה תושבת מדינה גומלת כלומר, שאינה חתומה על אמנת מס עם ישראל, הרווחים יחושבו על פי כללי פקודת מ"ה. לפני תיקון 198 אם החנ"ז היתה תושבת מדינה לא גומלת הרווחים שלא שולמו חושבו על פי כללי חשבונאות מקובלים
2. במדינה גומלת דיני המס באותה מדינה כאשר לאחר תיקון 198 נוסיף לרווח שחושב באותה מדינה הכנסות פטורות, הכנסות מחוץ לבסיס המס וניכויים רעיוניים.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **לפני תיקון 198** | **אחרי תיקון 198** |
| **מדינה לא גומלת** | כללי חשבונאות מקובלים 🡨 | דיני המס בישראל |
| **מדינה גומלת** | דיני המס באותה מדינה 🡨 | דיני המס באותה מדינה + רווחים פטורים רווחים מחוץ לבסיס המס+ ניכויים רעיוניים |

**חיוב בע"ש במס**

הדיבידנד הרעיוני יהיה חייב במס בשיעור המס החל על דיבידנד בפקודה כדלקמן:

**לגבי יחיד –** שיעור המס הקבוע בסעיף 125ב – 30%

**לגבי חברה –** בשיעור המס הקבוע בסעיף 126(ג) – 25%

סכום הרווחים שלא שולמו שייוחסו לבע"ש, יהיה שווה לרווחים שלא שולמו \* הזכויות ברווח של בע"ש בחנ"ז

**לדוגמא :**

נניח שחברה זרה סווגה כחנ"ז בשנת המס 2015. ושילמה בגין דיבידנד של 1,000 ₪ מס של 250₪. בשנת 2019 החברה מחלקת את סכום ההכנסה שחויב במס כדיבידנד רעיוני כדינבידנד בפועל לבע"ש בהתאם לסעיף 75ב(ד) סכום הדיבידנד שיחולק בשנת המס 2018 יהיה פטור ממס (לפני תיקון 198 לא חלה שיטת הפטור בעת חלוקת הדיבידנד בפועל אלא שיטת הזיכוי)

נניח שבשנת 2015 לבע"ש שאמור היה להתחייב במס על הדיבידנד הרעיוני יש הפסד שוטף מעסק של (1,000) ₪ וגם הדיבידנד הרעיוני הוא 1,000 במקרה זה סעיף 28(א) מחייב לקזז את ההפסד כנגד הדיבידנד הרעיוני. במקרה זה לא משולם מס על הדיבידנד הרעיוני. ונשאלת השאלה על הדיבידנד שיחולק בשנת 2018 – סעיף 75ב(ד) קובע במפורש שדים קיזוז הפסד או ניכוי הוצאה כנגד הדיבידנד הרעיוני הוא כדין תשלום מס על הדיבידנד הרעיוני ולכן גם במקרה זה הדיבידנד שיחולק בפועל יהיה פטור.

**מכירת מניות החנ"ז**

**חברה תושבת ישראל מחזיקה בחנ"ז שיש לה רווחים שלא חולקו של 1,000 ₪ בשנות המס 2015, 2016, 2017. שנתחייבו במס בישראל כדיבידנד רעיוני.ביום 01/01/18 מניות החנ"ז נמכרות תמורת 6,000 ₪ הניחו כי הרווחים שנתחייבו במס כדיבידנד רעיוני לא חולקו לישראל כדיבידנד.**

בעת מכירת מניות החנ"ז יש להפחית מהתמורה ששולמה עבור המניות את הרווחים של החנ"ז שהתחייבו במס כדיבידנד רעיוני ולא חולקו כדיבידנד בפועל לישראל. לכן במקרה שלנו התמורה שתיוחס לבע"ש בעת חישוב רוו"ה תיהיה 3,000

בהמשך לדוגמא : נניח שחולק דיבידנד בשנת 2017 ע"ס 1,500 וביום 01/01/18 המניות נמכרות תמורת 5,000.

במקרה זה נפחית מהתמורה 1,500 בלבד היות וסכום של 1,500 ₪ חולקו עוד לפני המכירה כדיבידנד פטור ולכן רק לגבי סכום של 1,500 קיימת סכנה של כפל פטור וסכום זה יופחת מהתמורה.

* לפני תיקון 198 ההתחשבות בגין סכום הדיבידנד שהתחייב במס בשנים קודמות בעת מכירת מניות ההחנ"ז היתה באמצעות מתן זיכוי ולא בדרך של הפחתת התמורה.
* גם בעת מכירת מניות החנ"ז בדומה לחלוקת דיבידנד בפועל יראו בקיזוז הפסד או בניכוי הוצאה כנגד הדיבידנד הרעיוני כתשלום מס .

**התחשבות במס הזר**

פעמים רבות מוטל על הרווחים של החנ"ז מס זר כשהם מחולקים כדיבידנד בפועל לישראל. לפני תיקון 198 סעיף 175(ג) שבוטל הקנה זיכוי רעיוני בגין מס זר שהיה מוטל **אילו** הרווחים שלא שולמו היו מחולקים כדיבידנד לתושב ישראל.

נניח שלחברה תושבת אוסטריה יש רווחים שלא שולמו בסך 1,000 ושיעור ניכוי המס במקור בין ישראל לאוסטריה עומד על 25% כלומר, בעת חלוקת דיבידנד בפועל מאוסטריה לישראל האוסטרים מטילים מס על הדיבידנד בשיעור של 25%

**סעיף 75ב(ג)** קבע כי בגין המס שחל על הדיבידנד הרעיוני יש לתת זיכוי רעיוני על המס שינוכה ע"י מ"ה האוסטרי בעת חלוקת הדיבדנד בעתיד. החל מתיקון 198 לא יינתן זיכוי רעיוני בגין מס זר והזיכוי יינתן רק בעת התשלום בפועל

**סעיף 75ב(ד1)** קובע מנגנון פיצוי בשל המס הזר שהוטל בעת חלוקת הדיבידנד בפועל בהתאם למדרג הבא :

1. המס הזר יזוכה תחילה כנגד המס החל בישראל על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל.
2. אם נותרה יתרה המס הזר יזוכה כנגד הככנסה מכל מקור שהופקה בישראל.
3. אם נשארה יתרה המס הזר יוחזר לנישום ע"י רשות המיסים.

סכום הזיכוי או הפיצוי הכספי שיינתן לנישום בגין המס הזר שיוטל לא יעלה על סכום המס שיוטל בפועל או על סכום המס שהוטל בישראל לפי סעיף 75ב כשהוא מתואם למדד.

**חברת משלח יד זרה – חמי"ז**

**סעיף 75ב1** משטר החמי"ז בא להילחם בהסתה מלאכותית של הכנסות משרותים לישות מס זרה תוך הפחתת שעור המס השולי לשיעור המס החל על דיבידנד ודחיית מועד אירוע המס למועד חלוקת הדיבידנד בפועל. על מנת לעקוף את משטר החמי"ז נקבעה בסעיף 5(5) לפני תיקון 198 הוראה על פיה יראו את הכנסות החמי"ז הנובעות ממשלח יד מיוחד כאילו הופקו בישראל. הפיקציה שבסעיף 5 התנגשה עם הוראות סעיף 7 לאמנת המס לפיה לא ניתן למסות רווחים של חברה תושבת מדינת אמנה אם אין לה מושב קבע בישראל לכן בתיקון 198 שונה המנגנון שיחול על החמי"ז כדלקמן :

1. בשנת ההפקה של ההכנסות ממשלח יד מיוחד יראו אותן כאילו הן חולקו כדיבידנד רעיוני לבע"ש
2. בשנת החלוקה בפועל של הדיבידנד יחול חיוב במס בגין הדיבידנד המחולק ללא מתן זיכוי על המס שחל על הדיבידנד הרעיוני.

חברת משלח יד זרה מוגדרת כחברה זרה שחלים עליה כל אלה:

1. אם היא חברה אז היא חברת מעטים
2. 75% מאמצעי השליטה בחברה מוחזקים ע"י תושבי ישראל במישרין או בעקיפין לעניין זה תושב ישראל לא יכללו : תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק כהגדרתם בסעיף 14(א).
3. מעל 50% מבע"ש עוסקים במשלח יד עבור החמי"ז
4. מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה הזרה נובעים ממשלח יד מיוחד

**משלח יד מיוחד –** מוגדר בצו מ"ה מכח סעיף 5(5) בו יש רשימה סגורה של מקצועות בהם יראו משלח יד מיוחד.

**הטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים**

בפקודת מ"ה יש הטבות מס לשלושה סוגי יחידים כדלקמן:

1. תושב ישראל ב 14(א)- הכוונה למי שמעולה לא היה תושב ישראל גם לא כילד ונהייה תושב ישראל לראשונה
2. תושב חוזר ותיק 14(א) – מי שהיה תושב ישראל בעבר הפך להיות תושב חוץ במשך 10 שנים רצופות לפחות וחזר להיות תושב ישראל
3. תושב חוזר רגיל 14(ג) – מי שהיה תושב ישראל והפך להיות תושב חוץ למשך 6 שנים רצופות לפחות וחזר להיות תושב ישראל.

ההטבות הניתנות לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק הן זהות ולכן מעתה נקרא להם **יחיד מוטב**

**הטבות ליחיד מוטב:**

יחיד מוטב יהיה פטור למשך 10 שנים מהיום שעלה לישראל או חזר לישראל על כל ההכנסות שהוא הפיק מחוץ לישראל מכל מקורות ההכנסה וזאת ללא תלות אם הנכס שהניב את ההכנסה נרכש לפני החזרה לישראל או העליה לישראל או בתקופת 10 שנות ההטבה.

לגבי רוו"ה אם הנכס נמכר לאחר תום 10 שנות ההטבה חלק מרווח ההון יהיה חייב וחלקו יהיה פטור. החלק הפטור יהיה שווה :

רוו"ה \* מספר השנים משנת הרכישה ועד תום תקופת ההטבה חלקי סה"כ שנות החזקה.

למשל : אדם עלה לישראל ב-2010 רכש נכס ב-2005 ומכר אותו ב-2025 רוו"ה 2,000,000 ₪

אז 1,500,000 פטור ו-500,000 חייב.

הטבה נוספת ליחיד מוטב היא שלא יראו בחברה זרה שמוחזקת על ידו כנשלטת או מנוהלת בישראל הטבה זו תיהיה בתוקף למשך 10 שנים

יחיד מוטב לא יחשב לתושב ישראל בעת מניין תושבי ישראל בחנ"ז ובחמי"ז.

יחיד מוטב פטור מדיווח על הכנסות ונכסים שיש לו מחוץ לישראל במשך 10 שנות ההטבה שלו .

**תושב חוזר סעיף 14(ג)**

הסעיף מקנה לתושב חוזר פטור ממס ל-5 שנים מעת חזרתו לישראל על הכנסות פאסיביות שהופקו מחוץ לישראל (ריבית , הפרשי הצמדה, דיבידנד, תמלוגים, קיצבה, דמ"ש) ובלבד שהנכס שמניב את ההכנסה נרכש בעת שהיה תושב חוץ (לפני שחזר)

**חריג לעניין הכנסות מריבית ודיבידנד :** הוא הכנסות הנובעות מני"ע מוטבים

**ני"ע מוטבים –** ני"ע שנסחרים בבורסה מחוץ לישראל המנוהלים במוסד בנקאי זר וכן ני"ע שנרכשו מכספים שמקורם באותם ני"ע מוטבים כלומר, לגבי ני"ע מוטב שהוא ני"ע נסחר שמתנהל בבנק זר בחשבון מזוהה ספציפית אין הגבלה למועד רכישת ני"ע כלומר , גם אם ני"ע נרכש בתקופת ההטבות של ה-5 שנים הריבית והדיבידנד ממנו יהיו פטורים.

**סעיף 97(ב)(2) –** מקנה לתושב חוזר פטור ממס על רוו"ה מנכס מחוץ לישראל שנרכש בזמן היותו תושב חוץ ובלבד שהנכס אינו מהווה זכות במישרין או בעקיפין לנכס בישראל. הפטור על רוו"ה ינתן אם הנכס נמכר תוך 10 שנים מיום החזרה לישראל אם הנכס נמכר לאחר תום 10 השנים מיום החזרה לישראל יחול פטור יחסי כאשר החלק הפטור יהיה שווה לרוו"ה כפול משפר השנים משנת הרכישה ועד תום תקופת ההטבה חלקי סה"כ שנות החזקה.

**חריג לעניין מועד הרכישה של הנכס שמניב את רוו"ה הפטור :** הוא רוו"ה הנובע מני"ע מוטב כלומר, ני"ע שנסחר בבורסה זרה ומוחזק בפיקדון בתאגיד בנקאי זר שהיה לתושב החוזר לפני שהוא חזר לישראל.

**לתושב חוזר אין את ההקלה לעניין השליטה והניהול של שליטה זרה הוא לא פטור מדיווח והוא כן נחשב כתושב ישראל לעניין החנ"ז והחמי"ז.**

**אמנות מס**

אמנת מס – הסכם בין 2 מדינות המסדיר נושאים מסויימים לעניין מ"ה ומטרותיו הינן כדלקמן:

1. מניעת כפל מס.
2. מניעת כפל פטור ממס.
3. חלוקת עוגת המס בין המדינות המתקשרות.
4. חילופי אינפורמציה.

קיימים שלושה מודלים של אמנות:

1. מודל ה – OECD זהו המודל השכיח ביותר שישראל חתומה עליו בגלל שהיא חתומה ב-OECD .
2. המודל של ארה"ב – מודל שארה"ב חותמת עליו עם כל מדינה שאיתה היא חותמת
3. מודל האו"ם

אמנות מס מסדירות נושאים שקשורים למיסים ישירים בלבד כמו : מ"ה, מס חברות , מס שבח ומס רוו"ה . הן לא מסדירות את הטיפול במיסים עקיפים כמו : מע"מ , מס קניה , מכס, מס בלו וביטוח לאומי.

**כללים בסיסיים באמנות:**

1. אמנה היא הסכם ולא חוק כלומר, היא לא יכולה להטיל מס היא יכולה רק להגביל זכויות מיסוי. היא לא נותנת זכויות מיסוי אלא רק מגבילה אותן.
2. בהתאם לסעיף 196 לפקודת מ"ה הוראות האמנה גוברות על הוראות הדין הפנימי (פקודת מ"ה)

כתוצאה מהעיקרון שבסעיף א' והעיקרון שבסעיף ב' שיעור המס בפועל שיחול על הנישום הוא הנמוך מבין שיעור המס שקבוע באמנה לשיעור המס בדין הפנימי.

**דוגמא :**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | דין פנימי | אמנה | שיעור המס שיחול  |
| הכ' דיבידנד | 25% | 15% | 🡨15% עיקרון 2 |
| ריבית | 10% | 20% | 🡨10% עיקרון 1 |
| רוו"ה  | פטור | 30% | פטור 🡨 עיקרון 1 |

1. **למדינת המושב** – יש תמיד זכות מיסוי . יכול להיות שהיא לא תמסה בפועל כתוצאה מהוראת פטור קיזוז הפסדים או עודף זיכוי אבל תמיד יש לה זכות מיסוי.

**מדינת מושב –** מדינת התושבות של מפיק ההכנסה.

**מדינת מקור –** מדינה שבה הופקה ההכנסה או מדינה בה נמצא גורם הייצור שהפיק את ההכנסה.

לדוגמא 1: אמיר הוא תושב ישראל שנוסע לעבוד בשווייץ- מדינת התושבות היא ישראל שכן זוהי מדינת המושב של מפיק ההכנסה מדינת המקור היא שווייץ כי העבודה בוצעה בשוויץ ולכן ההכנסה הופקה בשוויץ

 2: זאק הוא תושב שווייץ שיש בבעלותו בניין באור יהודה והוא משכיר אותו לקריה האקדמית בתמורה לשכ"ד מדינת התושבות היא שווייץ ומדינת המקור היא ישראל .

**זכויות מיסוי**

כפי שנאמר בעיקרון השלישי לניתוח אמנות , למדינת המושב תמיד יש זכות מיסוי .

אנחנו נבדיל בין 3 מצבים אפשריים :

1. זכות מיסוי ראשונית למדינת המקור לא מוגבלת. וזכות מיסוי שיורית למדינת המושב תוך מתן זיכוי על המס הזר שהוטל במדינת המקור.
2. זכות מיסוי ראשונית מוגבלת למדינת המקור . וזכות מיסוי שיורית למדינת המושב תוך מתן זיכוי על המס הזר שהוטל במדינת המקור (חלופה זו חלה ביחס להכנסות דיבידנד ריבית ותמלוגים)
3. זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב (פטור במדינת המקור)

דוגמאות:

1. רוו"ה שאינו נובע ממקרקעין או מניית מקרקעין
2. הכנסה אחרת (סעיף 21 לאמנה עם שווייץ)
3. רווחי עסקים כשאין מוסד קבע