

סיכום קורס מיססים - למתקדמים

מרצה - רו"ח גל דיקשטיין

טלפון - 050-6210533 מייל - 6210533@GMAIL.COM

תוכן

שיעור 1 3

נושאי הקורס- 3

חלק ה' 2 לפקודה- 3

מבוא- 3

סעיף 104 א' [א]- העברת נכס לחברה בתמורה להקצאת מניות- 6

סעיף 104 ב' [א]-העברת נכס בבעלות משותפת לחב' חדשה- 8

שיעור 2 9

סעיף 104 ב' [ד]- העברת נכסים בבעלות יחידים לחברה אחת- 11

סעיף 104 ב' [ו]- העברת נכס בין חברות אחיות 12

סעיף 104 ג' - העברת מניות של חב' נכדה לחב' האם 14

שיעור 3 15

סעיף 104 ה' - חישוב רווח ההון בעת מכירת הנכס המועבר 15

סעיף 104 ו' - חישוב רווח ההון בעת מכירת מניות החב' הקולטת 16

סעיף 104 ז - הפרות מותרות- 18

סעיף 104 ז- הפרות אסורות- 19

סעיף 103 - מיזוג- 19

שיעור 4 20

סעיף 103 ג- תנאים למיזוג- 21

סעיף 103 ד' - סייג לתנאי קבלת התמורה במניות בלבד 23

סעיף 103 ה' - מכירת נכסים שהועברו במיזוג 23

סעיף 103 ו' -חישוב רווח ההון 23

שיעור 5- 23

מיסוי בינלאומי- 23

מבוא- 24

הגדרות- 25

שיעור 6 27

סעיף 3 א' - הכנסה מאזור 27

סעיף 200- תנאים בסיסיים לקבלת זיכוי נמס זר- 27

שיעור 7- 29

סעיף 103 ח -קיזוז הפסדים במיזוגים 29

חזרה למיסוי בינלאומי- 34

סעיף 205 א' - 35

סעיף 205 א [ב] - 35

36..... סעיף 203-חבר בני אדם

38..... **שיעור 8-**

38..... אמנות מס -

38..... סעיף 196 -

40..... מנגנון אמנות המס למניעת כפל המס-

40..... תרגול- שינויי מבנה

41..... **שיעור 9-**

41..... ניתוח אמנה לפי מודל OECD

42..... סעיף 75 ב' חב' נשלטת זרה חב"ז

43..... הגדרת חב"ז

43..... **שיעור 10-**

43..... הערות והבהרות לתנאי חב"ז

48..... אחזקה בעקיפין

49..... **שיעור 11-**

49..... סוגיות בחב"ז

51..... סעיף 75 ב' (ה)- מימוש האחזקות של בעל השליטה

52..... חוק לעידוד השקעות הון

52..... מבוא

53..... על מי חל החוק

53..... תיקון 60

53..... מסלול המוענקים

54..... מסלול המס/ מסלול חילופי

54..... **שיעור 12-**

54..... מסלול המס על ציר הזמן

55..... תיקון 60 לחוק מיום 1/1/05

58..... מפעל מועדף

59..... תודות והערות

גרסת 01/06/14

שיעור 1

נושאי הקורס-

1. שינויי מבנה סעיפים 105-103-104 לפקודה-
 - א. 104 - העברת נכס לתאגיד כנגד הקצאת מניות
 - ב. 103 - מיזוג חברות וגופים שונים
 - ג. 105 - פיצול
2. חוק עידוד השקעות הון.
3. מיסוי בינלאומי-
 - א. מבוא- שיטות מיסוי , תושבות וכו'
 - ב. זיכוי ע"פ דין הפנימי
 - ג. זיכוי מכוח אמנות מס
 - ד. ד. סעיפים אנטי תכנוניים סעיף 75 ב ו- 5 [5] לאחר תיקון 198 ב-1.1.14 סעיף זה הוחלף בסעיף 75 ב [1].
4. תיקון 168 לפקודה לעניין תושבים חוזרים ותיקים ועולים חדשים.
5. מחירי העברה סעיף 85א.

חלק ה' 2 לפקודה-

מבוא-

חלק ה' לפקודה על הגדרותיו הרחבות מהווה מלכודת מס לכל התארגנות מחדש של חברה. במילים אחרות כל תזוזה שהיא במבנה ההוני עלולה להיחשב כאירוע מס על השלכותיו. שהרי כפי שלמדנו הגדרת "מכירה" כוללת כל פעולה שבמסגרתה יצא נכס מרשותו של אדם לרבות הפעולות המוזכרות בהגדרה ולמעט "הורשה".

התוצאה היא שגם פעולות על הנייר יכללו במסגרת הגדרת "מכירה" תחת חלק ה' לפקודה. ויחויבו במס בשל רוח ההון שיווצר.

פעולות שכאלו קוראות במשק הישראלי חדשות לבקרים, והתוצאות של הפעלת חלק ה' לפקודה על פעולות של העברת נכס לחברה, מיזוג בין חברות, או פיצול פעילויות של חברות מהוות מכשול עסקי אמתי. שכן מדובר לרוב במיסיי בהעדר מימוש. ע"כ החליט המחוקק לחוקק את חלק ה' 2 לפקודה. מטרתו ליצור תנאים נוחים יותר. לביצוע שינויי מבנה במשק הישראלי, שיביאו להתייעלות הגופים המשתתפים באותו שינוי מבנה והכל בכפוף למגבלות והתנאים הקבועים בחוק.

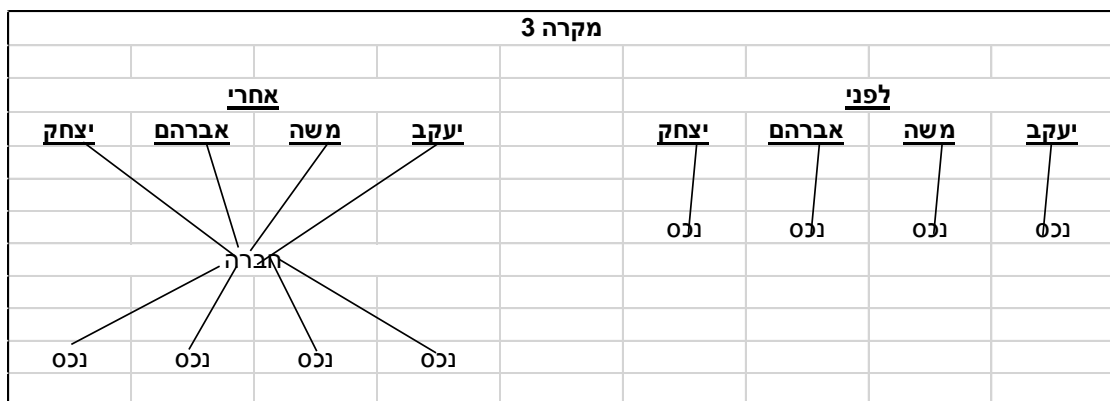
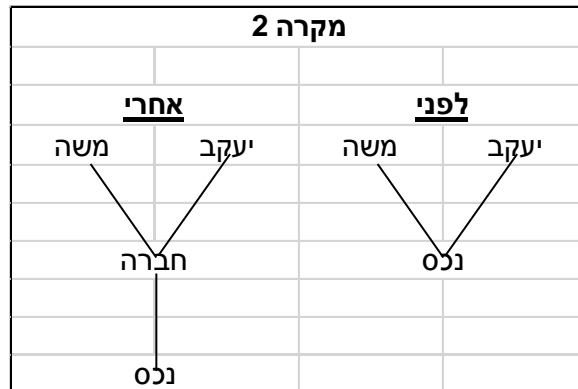
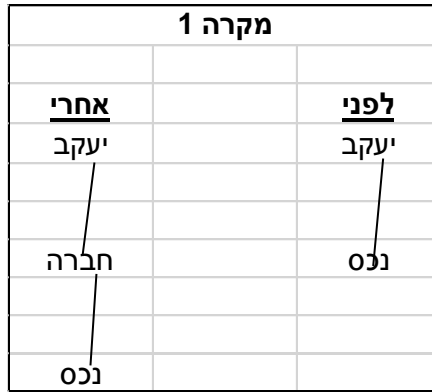
הערה- יש לשים לב שהפטור אינו מלא ומוחלט אלא דחיית מס למועד המימוש העתידי תוך שמירה על רציפות לעניין המחיר המקורי. המשותף לכל הסעיפים שנלמד שיש אירוע מס מבחינה פורמלית. אך מבחינה כלכלית אין מימוש אמתי.

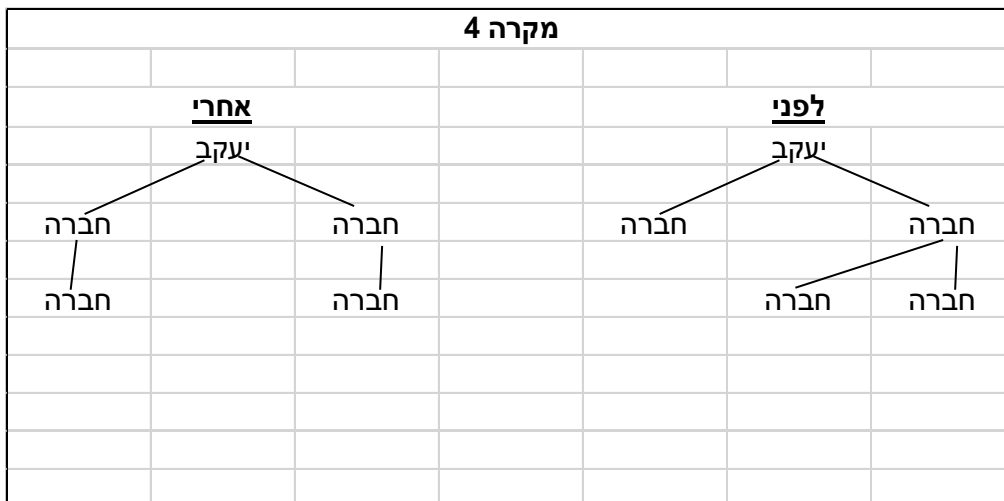
שני תנאים בסיסים יעמדו לאורך כל חלק ה' 2 והן -

1. שינוי המבנה הוא לתכלית עסקית וכלכלית למשל חיסכון בכוח אדם התייעלות צמצום במכונות ייצור וכיוצא בזה.
2. הימנעות מהמס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן המטרות העיקריות של שינוי המבנה לדוג' חברה מרוויחה וחברה מפסידה שאיננה פעילה.



את סעיף 104 ניתן לחלק ל-5 מקרים





למעשה אפשר לחלק את חלק ה' לפקודה לפי הסעיפים -

- סעיף 104 א זה מקרה 1
- סעיף 104 ב זה מקרה 2/3/4
- סעיף 104 ג מקרה 5
- סעיף 104 ה יקבע את חישוב המס במקרה שהחברה מכרה את "הנכס".
- סעיף 104 ו קובע את רוח ההון במקרה שבעל המניות מוכר את "מניות החברה".
- סעיף 104 ד קובע הפרות מותרות לדוגמא במשך שנתיים אסור למכור את הנכס. אך יש מקרים שמוותר למכור.
- סעיף 104 ז מדבר על הפרות אסורות. [סנקציות]

סעיף 104 א' [א] - העברת נכס לחברה בתמורה להקצאת מניות -

מקרה 1	
אחרי	לפני
חברה א'	חברה א'
חברה ב'	נכס
נכס	

הסעיף מאפשר ליחיד או לחבר בני אדם להעביר נכס שבבעלותו לישות משפטית אחרת אשר תוגדר להלן החב' הקולטת. ממהלך זה הוא ייהנה מזחיית מס כל עוד הייתה עמידה בתנאים המפורטים בסעיף כאשר העברת הנכס יכולה להיעשות בכל יום מימות השנה.

הטבות הסעיף - זחיית חבות במס רווח הון אם מדובר בנכס כהגדרתו בסעיף 88 או זחיית מס שבח אם מדובר בהעברת נכס שהוא מקרקעין או זכות במקרקעין.

הסעיף מגדיר נכס כנכס למעט מיטלטלין לשימוש אישי מלאי עסקי וזכות חזקה במקרקעין המשמשת לצרכי מגורים כלומר כולל זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד מקרקעין. הגדרת חברה בסעיף [הכוונה לחב' הקולטת] היא חב' תושבת ישראל או חב' תושבת חוץ אם קיבלה את אישור מנהל רשות המיסים.

הסיבות העיקריות למהלך -

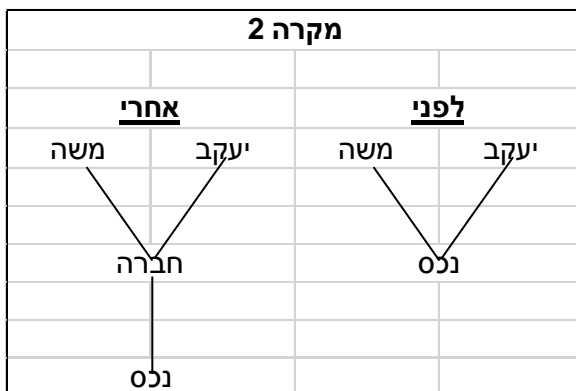
- א. עצמאי שמועביר את פעילותו העסקית למסגרת של חב' במטרה להפחית את שיעורי המס שלו.
- ב. רוצים להקים חב' אחזקות אשר תקבל דיבידנדים מחב' בנות [דיבידנד בין חב' פטור ממס] ואת כספי הדיבידנדים להשקיע במיזמים נוספים וחדשים. היתרון במהלך זה שחוסכים את המס על הדיבידנד בשיעור של 30%.

התנאים לזחיית המס בהעברת הנכס לחברה -

1. העברת הנכס בתמורה לקבלת זכויות בחב' הקולטת בלבד זכויות אלו הן מניות, אופציות או כל דבר דומה אחר אך לא מזומן ולא ביטול יתרות [כמו הקטנת יתרת חובה בחב'] ולא יצירת יתרת זכות לבעלי החב' ולא מניות הניתנות לפדיון מוקדם המהוות סוג של מכר דהיינו מעין הלוואה. בעניין זה בזכיר 3 פס"ד.
 - א. פס"ד "בית יטח" - האם מניות הניתנות לפדיון מוקדם עומדת בסעיף 104 א' בית המשפט קבע כי זכות פדיון מהווה תמורה נוספת מעבר לזכות הקיימת בחב' למניה רגילה. והיא איננה כלולה בהגדרת זכות בחבר בני אדם וע"כ היא לא נכנסת לסעיף.
 - ב. פס"ד "משה ויינגולד" - הפס"ד עוסק בשאלה האם העברת מקרקעין כנגד הלוואת בעלים נכללת בסעיף 104 א' נקבע כי הלוואת בעלים איננה הון.
 - ג. פס"ד אברהם נווה - בית המשפט קבע כי העברת נכס כנגד שטרי הון המירים איננה נכללת בסעיף 104 א' מאחר ומדובר בסוג של תמורה נוספת.
- לסיכום במסגרת סעיף 104 א' נדרשת פק' היומן הבאה ת. נכס ז. הון מניות + פרמיה. בלבד.

ז. בהעברת מוקרקעין ישולם מס רכישה ע"י החב' הקולטת בשיעור של חצי אחוז לעומת חמישה אחוז בכל מקרה אחר.

סעיף 104 ב' [א] -העברת נכס בבעלות משותפת לחב' חדשה-
מקרה 2



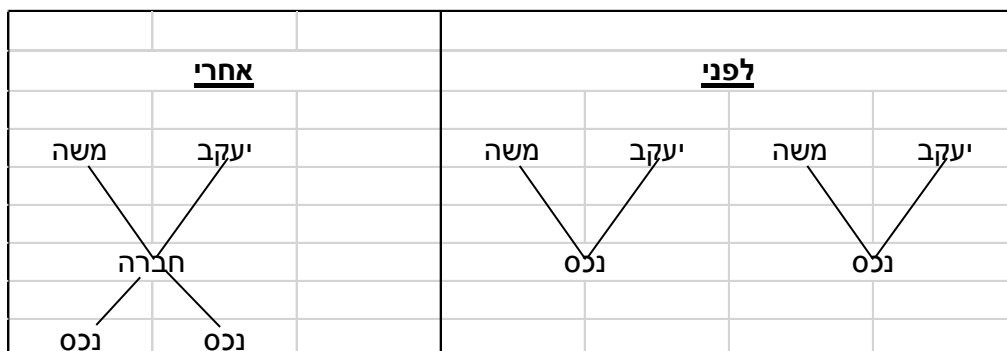
ההטבות בסעיף דומות להטבות שב- 104 א ומאפשרות את דחיית חבות המס בין אם מדובר במס רווח הון ובין אם מס שבח למועד המימוש האמתי.

הסיבות העיקריות למהלך-

1. שותפות שמעבירה פעילות למסגרת חב' במטרה להנות משיעורי מס נמוכים יותר.
2. הקמת חב' אחזקות משותפת. משיכת דיבידנדים לחב' האחזקות וביצוע השקעות חדשות.

התנאים להטבות המס-

1. העברת הנכס תעשה בתמורה להקצאת מניות בלבד. [ב- 104א' דובר על זכויות כאן על מניות]
 2. העברה תיעשה לחב קולטת "חדשה".
 3. החב' חייבת להחזיק בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות ממועד העברה בכפוף ל- 2 החריגים. [מכירה שלא מרצון ושיחלוף].
 4. תנאי התקופה והאחוזים.
- א. במשך שנתיים לפחות חלקו של כל אחד מהשותפים בחב' החדשה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מנכסים שהועברו.
- ב. אם הועברו מס' נכסים שהיו בבעלות משותפת חלקו של כל שותף בהון המניות של החב' החדשה יהיה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים המועברים.
- לדוגמא-



5. יחס ההקצאה הנדרש הוא כשנעביר נכס לחב' חדשה ההקצאה תיעשה באופן יחסי לפי שווי השוק של הנכסים המועברים.
 6. אם החב' הקולטת היא איגוד מקרקעין והנכס המועבר הוא קרקע אזי יש להשלים בניה של בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד העברה.
- הערות כלליות סעיף 104 ב [א]-

1. ע"פ הוראות הסעיף ניתן להעביר מס' נכסים בבעלות משותפת רק לחב' חדשה. בפועל כאשר שותפים העבירו נכס או נכסים בבעלות משותפת ולאחר תקופה מסוימת מועונינים להעביר לחב' זו נכסים נוספים בבעלות המשותפת לכאורה ע"פ הוראות הסעיף לא ניתן שכן החב' היא לא חב' חדשה. החל מתיקון 123 פקודה יתווסף סעיף 104 ב [ג] לפיו ניתן להעביר נכס גם לחב' קיימת בתנאים הבאים.
 - א. החב' הקודמת הוקמה לפי 104ב.
 - ב. ממועד הקמת החב' ועד תום שנתיים מיום העברת הנכסים החדשים הנוספים שיעור ההחזקה של בעלי המניות לא השתנה. כלומר אם העברנו ביום 1.1.06 נכסים משותפים לח' חדשה וביום 1.1.08 העברנו נכסים נוספים לאותה חב' אזי מ 1.1.06 ועד 1.1.10 אסור שיחול שינוי במבנה החזקות של החב'.
2. אם מעבירים מס' נכסים בו זמנית קובע סעיף 104 ב [ב] ששיעור ההחזקה בכלל הנכסים חייב להיות זהה. המסקנה היא שאם מדובר בשיעורי החזקה שונים במספר נכסים יש לבצע מכירה חלקית בין השותפים לפני ביצוע שינוי המבנה בכדי להשוות זכויות בכלל הנכסים.

שיעור 2
דוגמא:

משה ורחל מחזיקים בשותפות רשומה בחלקים שווים, מאז שנת 2003. במהלך שנת 2012 החליטו השניים להעביר את העסק למסגרת חדשה של חברה. להלן מאזן השותפות בכון ליום 31/12/12.

מאזן השותפות				
התחייבויות לז"ק		רכוש שותף		
600	בנקים	שווי שוק 600	500	מלאי
300	ספקים		200	חיבים
200	זכאים		150	לקוחות
1450	הון השותפים		רכוש קבוע	
			1000	מבנה
			500	מכונות
			200	ציוד
2550	ס"ה		2550	ס"ה

כיצד תיעץ לשותפות לבצע את המהלך ללא חבות מס?

פתרון:

בשאלות בשינויי מבנה רצוי לבצע בדיקה מקדימה ולחשב האם בהעברת פעילות לפי סעיף 88 כמה בכלל חבות המס? כי אם אין חבות מס אזי אין צורך להחיל על עצמינו את אותם מגבלות שדורש המחוקק. בדוגמא זו אין מספיק נתונים לעריכת בדיקה זו. לכן נניח שיש כאן רווח הון ואותו אנו רוצים לדחות. הדחיה מתאפשרת ע"י שימוש בסעיף 104 ב [א] סעיף זה מאפשר לנו להעביר את כל הנכסים כהגדרתם מהשותפות לחב' חדשה שתקום לצורך כך.

מאזן החברה				
		<u>שלב א'</u>		
הון מונפק		רכוש קבוע		
1700				
			1000	מבנה
			500	מכונות
			200	ציוד
			0	נכסים אחרים
		<u>שלב ב'</u>		
התחייבויות לז"ק		רכוש שותף		
600	בנקים		600	מלאי
300	ספקים		200	חיבים
200	זכאים		150	לקוחות
			150	חוב בעלי מניות
2800	ס"ה		2800	ס"ה

דגשים -

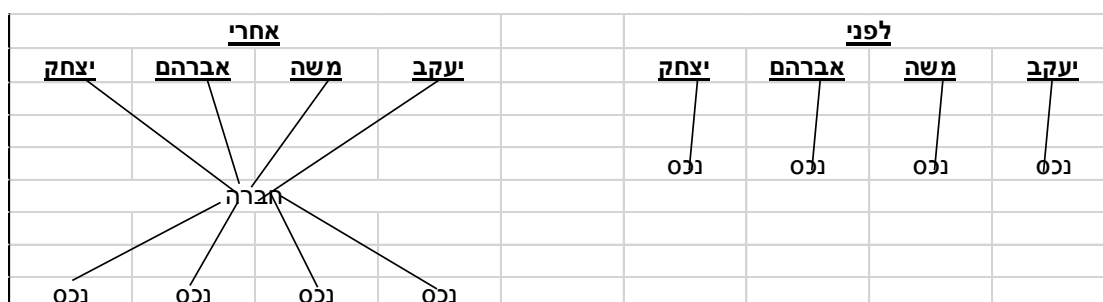
1. במסגרת העברת המבנה לחב' תשלם החב' מס רכישה בשיעור של 0.5%.

2. נכסים אחרים- לדוג' - פטנטים, ידע שנצמח וכו' אין להם עלות כי הם נכסים לבר פנקסיים [מחוץ לספרים].
3. הון מונפק- בכדי לעמוד בתנאי סעיף 104 לפקודה חייבים שההנפקה תהיה רק של מניות רגילות, ולא תעשה מול חוב או מניות הניתנות לפדיון. כי אחרת יהיה אירוע מס. לכן ההון המונפק הוא 1700 ₪ .
4. רכוש שוטף- שיימונו עם סעיף 104 ב. נעבור ליתרת הסעיפים במאזן. נתחיל בהעברת הנכסים השוטפים.
5. מלאי- מלאי מופיע בספרים לפי 500 ₪ כששווי שוק שלו 600 ₪ . ע"פ הוראות סעיף 85 לפקודה רואים בבעל מניות כאילו מכר את המלאי לחב'. לכן נוצר לבעלי השותפות רווח ממכירת המלאי בסך 100 ₪ עליהם יידרשו לשלם מס פירוטי.
6. לאחר ששיימונו להעביר את הנכסים השוטפים נעביר את ההתחייבויות. וכזכור מדובר בהעברה רגילה ולא חל עליה סעיף 104 ב.
7. כתוצאה מהמעבר לחב', הבעלים חייבים לחב' 150 ₪. שכן הון השותפים עמד על 1450 ₪ אך ההון המונפק בחב' הוא 1700 ₪ ההפרש נובע מכך שההון העצמי טרם העברה עמד בין היתר מול הלוואות. כלומר חלק מרכוש הקבוע נרכש ע"י הלוואות. כפי שלמדנו, 104 ב דורש להעמיד את הרכוש הקבוע כנגד הון. לכן נוצר מצב במאזן שבעלי המניות חייבים לחב' כסף. החוב הוא לא 250 ₪ אלא 150 ₪ מאחר שמכרנו לחב' מלאי ששווה 600.

הערות-

- א. : במידה ורוכז הרכוש הקבוע עומד מול חוב ולא מול הון. יתכן מצב שבו בעל המניות חייב הרבה כסף לחב' ולכן צריכים לקחת בחשבון גם את הוראות סעיף 3 [ט] קטן (ריבית רעיונית). לעומת זאת אם ההון העצמי מימן את כל הרכוש הקובע זה מקרה קלאסי שבמסגרתו אפשר להגיע גם ליתרת זכות.
 - ב. לעיתים, אנו נדרשים להעביר מניות של חב' לחב' קולטת זרה. מהלך זה מוגדר " כהיפוך שרוול " הסיבות למהלך זה הן רבות. לדוגמא לפני כניסת משקיע זר, המשקיע דורש שהשקעתו תעשה דווקא בחב' זרה. או כאשר מעוניינים להסוות את הזהות הישראלית של החב' שמעוניינת לפעות בשווקים שאינם מוכנים לעבוד עם מדינת ישראל. לפעמים מעוניינים גם להקל על הנפקת החב בכורסה בחו"ל.
- בשל חששו של המחוקק מבריחת מס מישראל נקבע הסדר בפק' במסגרת הסדרת חב'. כזכור לפי ההגדרה שלמדנו ניתן להעביר נכס לחב' זרה ובלבד שניתן לכך אישור מהמנהל. במסגרת אותו אישור נדרש קובע מנהל רשות המיסים 2 עקרונות כללים.
1. עיקרון שימור המס- דהיינו מי שהיה חייב במס לפני המהלך ימשיך להיות חייב במס באותה מידה גם לאחר המהלך. הן לעניין דיבידנד והן לעניין רווח הון.
 2. דרישה לבאמן, שיהיה אחראי כלפי רשות המיסים לקיים את הוראות ההסדר.

סעיף 104 ב' [ד]- העברת נכסים בבעלות יחידים לחברה אחת-
נקרה 3

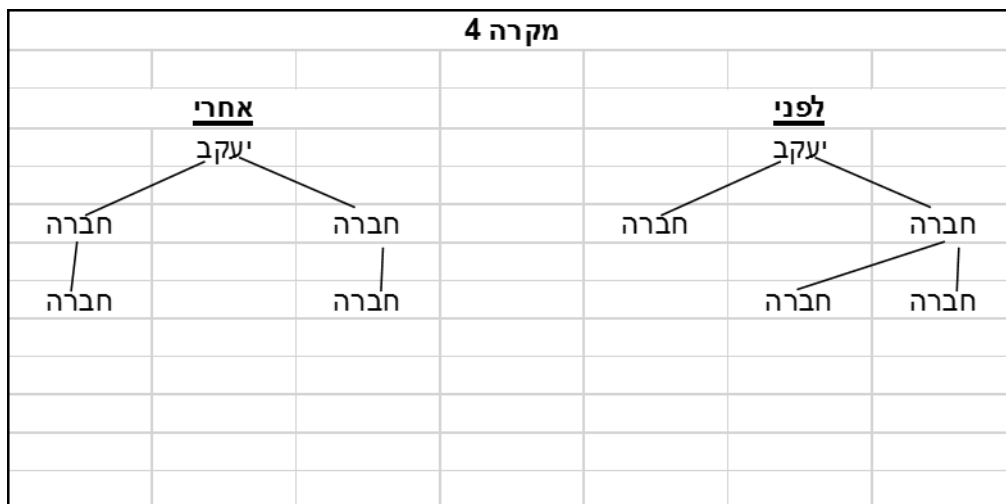


ראשית נדגיש שאין המדובר ב- 104 ב [א] שכן כל יחיד לפני המהלך מחזיק לבדו בנכס אחד ואינו שותף אם האחרים. מהלך זה נועד לאפשר למס' יחידים שלכל אחד מהם נכס משלו להתאגד ביחד לצורך הקמת הנהלה משותפת משרד משותף וכיוצא בזה. יתרון המס שייוצר יהיה דחיית חבות מס רווח ההון לכל היחידים. נציין שהסעיף לא חל על מקרקעין ולכן אין בו חיסכון במס שבת.

התנאים לדחיית אירוע המס-

1. מדובר בנכסים ברי פחת. [קרקע לא מחושב וכן מניות].
2. העברת הנכסים תיעשה בתמורה להקצאת מניות בלבד.
3. החב' הקולטת היא חב' חדשה שהוקמה במיוחד לצורך כך, ולא הי' לה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו.
4. מטרת העברה היא גיהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים.
5. יחס הקצאה נדרש קבלת מניות ביחס ישר לנכסים שכל אחד העביר. יחס פרופורציונאלי לפי שווי שוק, של כל הנכסים המועברים.
6. תנאי ההחזקה בחב' כפי שלמדנו. דהיינו במשך שנתיים לפחות ממועד העברה קיימת החובה על החב' הקולטת להחזיק בנכסים המועברים ושהנכסים המועברים ישמשו בחב' לשימוש מקובל בכפוף ל- 2 חריגים-
 - א. שיחלוף
 - ב. מכירה שלא מרצון.
7. אין שינוי בזכויות של בעלי המניות במשך שנתיים למעט החריגים ב- 104 ד'.
8. בחב' החדשה לא יהיו יותר מעשרה בעלי מניות.
9. שווי שוק של כל נכס מועבר לא יעלה על פי 4 משווי שוק של נכס אחר מועבר ביום העברה. תנאי זה ייבדק לפי 2 הקצוות.
10. לא ניתן להעביר זכויות במקרקעין.

סעיף 104 ב' [ז]- העברת נכס בין חברות אחיות
מקרה 4 - העברת נכס בין חברות אחיות



במצב בו נישום או נישומים מחזיקים בשתי חב' ניתן יהיה להעביר נכסים מניבים בפטור מומס מחב' אחות אחת לשנייה. מהי חב' אחות? שתי תנאים מצטברים-

1. בשתי החב' בעלי המניות זהים.

2. חלקו של כל אחד מבעלי המניות זהה בכל אחת מהחב'.

הסיבות העיקריות למהלך-

- א. הקצאה יעילה יותר של גורמי ייצור בין החב'.
- ב. הוצאת נכסים מסוימים מהחב' לפני כניסת משקיע או משקיעים או הנפקתה בבורסה. דהיינו, איננו מעוניינים לשתף את המשקיעים החדשים בנכסים מסוימים.

התנאים לדחיית אירוע המס-

ראשית נדגיש שהתנאים מופיעים בתקנות מ"ה [תנאים להעברת נכס בפטור ממש בין חב' אחיות] תקנה זו מצורפת לכם בקובץ החקיקה. להלן התנאים-

1. העברת הנכס מהחב' המעבירה לחב' האחות נעשתה לתכלית עסקית וכלכלית, ומטרת העברת הנכס היא להפעילו במסגרת העסקים של החב' הקולטת לא הימנעות ממש.
2. על הנכס המועבר להישאר שנתיים בבעלות החב' הקולטת למועד 2 החריגים - שיחלוף ומכירה שלא מרצון.
3. לא ניתנה תמורה במישרין או בעקיפין בגין הנכס. [אין כאן הקצאת מניות].
4. אסור שיהיה שינוי בזכויות ההחזקה הן בחב' הקולטת והן בחב' המעבירה במשך שנתיים. [למועד החריגים בסעיף 104 ד]
5. שנתיים לפני ההעברה ושנתיים אחרי החב' לא נחשבות כאיגוד מקרקעין.
6. בחב' המעבירה חייב להישאר הון חיובי לאחר העברה. [תנאי זה נועד למנוע הברחת נכסים מנושים ולהותיר חב' חדלת פירעון].
7. במקרים בהם הנכסים המועברים בעלי שווי גדול מגובה העודפים בחב' המעבירה יידרש אישור של בית המשפט להפחתת ההון בהתאם לחוק החב'.
8. העברת הנכס דורשת אישור של רשות המיסים.
9. יש להסית חלק יחסי מהרר"ל [סעיף 294 ב] שנצברו בחב' האחות בהתאם ליחס הבא-

רר"ל בחב' המעבירה ביום העברה	*	שווי נכס מועבר
		שווי חב' מעבירה לפני העברת נכס

10. הפסדים שהיו בחב' המעבירה לא ניתן לקזזם במשך שנתיים מתום שנת המס בה בוצעה העברה אם נוצרו בשנים הקודמות וכשנת העברה. דגשים לסעיף -
 - א. מדובר בהפסדים הן בקולטת והן במעבירה.
 - ב. תקופת המגבלות היא למשך שנתיים מתום שנת העברה.
 - ג. מדובר בהפסדים שנצברו עד ובמשך תום שנת העברה.
 - ד. לא ניתן לקזז הפסדים עד לגובה הנכס המועבר.
 - ה. הפסדים שנוצרו לאחר תום שנת העברה ניתן לקזזם.

11. חישוב המחיר המקורי של המניות נקבע בתקנה 2 לאותן תקנות. בהתאם לתקנה זו יש להעביר חלק יחסי של המחיר המקורי של המנות מהחב' המעבירה ולצרפו למחיר המקורי של המניות של החב' הקולטת. החישוב יעשה ע"פ הנוסחה הבאה.

מחיר מקורי של המניות בחב' המעבירה ביום העברה	*	שווי נכס מועבר
		שווי חב' מעבירה לפני העברת נכס

דוגמאות-

בעל מניות פלוני מחזיק במלא מניות חב' א וב' שווי שוק של חב' א' לפני העברת נכסים 40,000 ₪ שווי שוק נכס מיועד להעברה 10,000 ₪ בתום שנת 2012 החליט בעל המניות

להעביר את הנכס מחב' א לחב' ב'. מחיר מקורי מניות א 10,000 ₪ מחיר מקורי מניות ב' 5,000 ₪.

גדרש- מה יהיה המחיר המקורי של מניות א' ומניות ב' אחרי העברת הנכס?
פתרון-

אחרי		לפני	
יעקב		יעקב	
חברה=7500	חברה=7500	חברה ב'	חברה א'
נכס ב'	נכס א'	נכס ב' = 40K	נכס א'
$5K+2500=7500$	$10K-2500=7500$	מחיר מקורי לאחר העברה	
		נתונים:	
		חישוב:	
		$10000/40000=0.25$	
		$10000*0.25=2500$	
		שווי חב' א' 40K	
		מ"מ מניות א' 10K	

סעיף 104 ג' - העברת מניות של חב' נכדה לחב' האם
מקרה 5



מדובר בהחזקה בשרשרת א' מחזיקה בב' שמחזיקה בג'. חב' ב' מחלקת דיבידנד לחב' א' אך במקום מזומן מחלקת את מניות חב' ג'. דיבידנד זה נקרא [דיבידנד בעין] במהלך זה אין הקצאת מניות בתמורה בשפה המקצועית זה נקרא spin off או הנפה. הסעיף רלוונטי, רק למניות ולא לכל נכס. אחת הסיבות העיקריות למהלך זה כשרוצים להכניס משקיע לחב' ב' בלי שתהיה לו בעלות כל שהיא בחב' ג'.

הטבות המס-

דחית אירוע רווח ההון שכן הדיבידנד פטור ממס.

התנאים לדחיית אירוע המס-

1. חב' האם חייבת להחזיק בחב' הבת לפני ואחרי העברה.
2. העברה תיעשה ללא תמורה.

3. במשך שנתיים ממועד העברה על חב' האם להחזיק מניות החב' המועברת. למעט מכירה שלא מרצון
4. במשך שנתיים מיום העברה לא חל שינוי בחב' האם [למעט הפרות שלא מרצון לפי 104ד]
5. במידה ושווי מניות המועברות גבוהה מגובה העודפים בחב' המעבירה רואים בהפרש הפחתת הון הדורשת את אישור בית המשפט לפי חוק החב'.
6. המניות המועברות עוברות לחב' האם למטרה עסקית וכלכלית.
7. נדרש אישור מהמונהל.
הערה-

1. יש לשים לב כי דחיית אירוע המס איננה חלה על מס שבח. כלומר אם חב' ג' היא איגוד מקרקעין הסעיף לא יחול.
2. בעבר כשחבר' ב' הייתה נחשבת מפעל מאושר מכוח חוק איגוד השקעות הון. קבע המחוקק שדיבידנד מחב' ב' לחב' א' חייב במס בשיעור של 15%. לכן קבע המחוקק במסגרת סעיף 104 ג' שבמהלך זה יש לשלם מס 15% על הדיבידנד. כיום בעקבות תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון דרישה זו פחות רלוונטית.

שיעור 3

סעיף 104 ה' - חישוב רווח ההון בעת מכירת הנכס המועבר
סעיף 104 ה לפקודה קובע כיצד יש לחשב את רווח הון בעת מכירת הנכס המועבר ע"י החברה הקולטת. הסעיף קובע שהחב' הקולטת נכנסת לנעלי המעביר לעניין המחיר המקורי ויום הרכישה. דהיינו עיקרו רציפות המס. בדרך זו מבטיח המחוקק שלא יברח מס מהמדינה.

דוגמא- ביום 1/1/05 רכש אבי מכונת גלידה ששימשה את עסקו בשוטף. כעבור 3 שנים ביום 1/1/08 החליט אבי להעביר את המכונה לחב' שבבעלותו בפטור מכוח סעיף 104 א' ב- 31/12/10 מכר אבי את מכונת הגלידה תמורת 200,000 ₪ להלן נתונים נוספים.

- עלות המכונה 100,000 ₪
- ביום העברת המכונה לחב' שווי הנכס היה 120,000 ₪
- פחת 5% לשנה
- מס חברות 25%
- מדדים - רכישה 100 העברה 150 מכירה 160

נדרש:

- א. חשב את חבות המס בגין מכירת המכונה.
- ב. כיצד תשתנה תשובתך אם המכירה תיעשה בשנת 2015 תחת ההנחה ששיעור הפחת הוא 10%

פתרון -

	2010	2008	2005	
	מכירה	העבר	רכישה	
	160	150	100	מדד
	רווח ביום המכירה			
		200,000 ₪	תמורה	
$100K * (0.05 * 6) =$		70,000 ₪-	י.מ.מ	
		130,000 ₪	רווח הון	
$70K(160/100-1) =$		42,000 ₪-	סכום איפליציוני	
		88,000 ₪	רווח הון ריאלי	

סעיף 104 ה'-

סעיף זה קובע הגבלה על קיזוז הפסדים במהלך תקופת המגבלות דהיינו בתוך השנתיים. לא ברור מדוע המחוקק קבע דווקא את המגבלה הזאת תחת הסעיף הזה. שכן ע"פ הוראות הסעיף רווח או הפסד הון שנוצרו עקב מכירת הנכס לפי סעיפים 104 לא יותר בקיזוז במשך שנתיים ממועד העברת הנכס כנגד רווח או הפסד הון לפי העניין מהוראות הסעיף אנו למדים שהוא רלוונטי רק במקרה של מכירת נכס שלא מוצאן דהיינו הפרה.

סעיף 104 ו' - חישוב רווח ההון בעת מכירת מניות החב' הקולטת הסעיף קובע מנגנון לחישוב רווח ההון במכירת המניות המוקצות-

הסעיף מטפל באופן חישוב המניות המוקצות והתמורה בגיבן כתוצאה מהעברת נכס לפי סעיף 104 א או 104 ב בהתאם להוראות הסעיף עלות המניות אשר יוגדרו מועתה המחיר המתואם תהיה כגמון מבין שתי האפשרויות הבאות-

- א. יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר ליום העברה כשהיא מתואמת למודד.
 - ב. שווי שוק של הנכס המועבר ביום העברה.
- אך בכל מקרה המחיר המתואם של המניות לא יפחת מיתרת המחיר המקורי הנומינלי.
- המחוקק הוסיף מונח נוסף שנקרא הפרש תיאום. הפרש התיאום הינו הפרש בין המחיר המקורי של הנכס המועבר לבין המחיר המתואם שחישבנו בהתאם להוראות סעיף 104 ו' הפרש התיאום יתווסף לתמורה ממכירת המניות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף. דוגמאות-

מקרה 4	מקרה 3	מקרה 2	מקרה 1	-
1400	1100	1100	1100	י.מ.מ מתואמת
1300	1200	1000	850	שווי שוק ליום העברה
1000	1000	1000	1000	יתרת מחיר מקרוי נומינלי
1300	1100	1000	1000	מחיר מתואם של המניות לפי 104 ו'
300	100	0	0	הפרש תיאום

הערות -

1. כיום אם שווי שוק נמוך מיתרת מחיר מקורי מותאמת אזי כל רווח ההון יהיה אינפלציוני פטור, ולכן לא כדי בכלל להיכנס לסעיף 104. ההוראה רלוונטית למקרים שבהם הנכס נרכש לפני ה- 31/12/93 כאשר יש סכום אינפלציוני חייב בשיעור של 10% לכן במקרים כאלו כדאי לשקול טוב כי אול עדיף לשלם את העשרה אחוז ולא להטיל עלינו את נוגבלות הסעיף. חשוב לשים לב שכאשר שווי השוק נמוך מיתרת המחיר המקורי הנומינאלית אזי יש הפסד הון ושוב לא כדאי להפעיל את הסעיף.
2. יש לשים לב שבמקרה 1 ובמקרה 2 לא כדאי להפעיל את הוראות הסעיף ולדחות את רווח ההון מאחר שהאפשרות החילופית משמע מכירה אמתית טובה יותר. באפשרות 4 נבצע חישוב רווח הון בתעלם מהוראות סעיף 104 ו'-

ש"ח	1,300	תמורה
ש"ח	1,000	יתרת מחיר מקורי נומינאלי
ש"ח	300	רווח הון
ש"ח	400	סכום אינפלציוני
ש"ח	-	רווח ריאלי

3. לפי מקרה 4 הרי שמקורו של רווח ההון בסכום אינפלציוני וכשהוא נכנס אחרי 31/12/93 אזי כולו פטור לכן אין כל עניין להטיל על עצמנו מגבלות קשות במסגרת סעיף 104 כאשר כלל אין רווח הון ריאלי החייב במס. יחד עם זאת כפי שנראה בהמשך החישוב הנכון שנידרש לעשות תהיה הוספת הפרש התיאום לתמורה ממכירת המניות. ע"פ הוראות הסעיף המועד הקצאת המניות נוצר יום רכישה חדש הסיבה לכך היא שהמחוקק רצה לבטל אפשרות של מס היסטורי לפי הוראות 104 ו'. למעשה החל מ- 1/1/03 ולאור הפחתת שיערי המס על רווחי הון בישראל התווספה הוראה הקובעת שלעניין חישוב חלק רווח ההון הריאלי עד למועד הקובע יראו את יום רכישת המניות המוקצות כיום רכישת הנכס המועבר.

חישוב רווח הון ממכירת המניות המוקצות 104 ו'			
	תמורה * הפרש תיאום	xxx	תמורה
		[xxx]	מחיר מתואם
		xxx	רווח הון כולל
	סכום אינפלציוני פטור/חייב לפי העניין	xxx	הפרש התיאום
	סכום אינפלציוני פטור/חייב לפי העניין	xxx	סכום אינפלציוני
		xxx	רווח הון ריאלי
	את רווח הון הריאלי יש לפצל לינארית לפי השנים		

דוגמא-

ביום 1/1/2000 רכש אבי נכס בעלות של 100 ₪ [הנחה- אין פחת] ביום 1/1/03 הועבר הנכס לחברה בהתאם לסעיף 104 שווי שוק במועד העברה 300. ב-1/1/13 מכר אבי את המניות שהוקצו לו תמורת 2000 ₪ נתון שיעור עליית המודד מיום הרכישה עד ליום העברתו 20%. שיעור עליית המודד מיום העברה ועד למכירתו 30% נדרש חשב את רווח ההון ממכירת המניות.

פתרון-

	ש"ח	300	שווי שוק ביום העברה
$100 \times 1.2 =$	ש"ח	120	יתרת מחיר מתואמת
	ש"ח	100	יתרת מחיר נמינאלי
$2000 + 20 =$	ש"ח	2,020	תמורה
$100 \times 1.2 =$	ש"ח	-120	מחיר מתואם
	ש"ח	1,900	רווח הון כולל
	ש"ח	-20	הפרש התיאום
$120 \times 0.3 =$	ש"ח	-36	סכום אינפלציוני
	ש"ח	1,844	רווח הון ריאלי

סעיף 104 ד - הפרות מותרות -
 נפת הסעיף -

<u>שלוש סוגי הפרות מותרות במניות</u>				
לגייס הון לחברה בבורסה עד 49%		הפרות מותרות	יעקב	
לגייס הון לחברה ממשקיע פרטי עד 25% לפני הכסף או 20% אחרי הכסף		שיעור ההחזקה בחברה לא יפחת מ- 51%	חברה	
			נכס	
מכירה של עד 10% מהמניות שאני מחזיק בחב'				

ראינו שסעיפים 104 א' ב' וג' מאפשרים העברת נכסים בפטור ממש בכפוף לכך שבעלי המניות יחזיקו במניות המוקצות לפחות שנתיים ממועד העברה. האם כל מכירה מלפני תום השנתיים מהווה הפרה של הסעיף? התשובה לכך בסעיף 104 ד'. הסעיף נועד להמריץ את המשק עסקית וכלכלית ולאפשר גם לחברה וגם לבעלי המניות מחד ליהנות מהטבות סעיפי שינויי המבנה ומאידך לא לפגוע בצרכים העסקיים של החב'. לצורך כך נקבע ב- 104 ד אירועים מסוימים כדי שהדבר לה יהווה הפרה.

אירועים ברמת מניות -

ראשית נציין שהתנאי הבסיסי לאירועים שנזכר שבשום מועד במהלך השנתיים ממועד העברת הנכס לא יופחתו זכויותיהם של מי שהיו בעל הזכויות לאחר העברת הנכס מ- 51%. כעת נעבור לשלושת האפשרויות.

- א. ניתן להנפיק מניות בבורסה עד ל- 49% מהזכויות בחב' הקולטת.
- ב. ניתן להקצות מניות חדשות בשיעור של 25% או פחות מהון המניות לפני ההקצאה [20% אחרי ההקצאה] למושקיע חדש. בעניין זה רשות המיסים מאפשרת להכניס מס' מושקיעים שכל אחד לא יעלה על 25% לפני הכסף ובכפוף למגבלה הראשית.
- ג. אחד או יותר מבעלי החברה מכר עד 10% מזכויות שהוא מחזיק בחב' לאחר העברת הנכס ובהסכמת יתר בעלי המניות הוא יכול למכור על 10% מסך הזכויות בחב'

לדוגמא נביח שאבי ויוסי העבירו נכס משותף לחב'. אבי מחזיק ב- 400 מניות ויוסי מחזיק 600 מניות ע"פ הוראות הסעיף אבי יכול למכור עד 40 מניות מתוך ה-400 מבלי שהדבר יהווה הפרה. כמו כן במידה ויוסי מוותר על זכותו זו אבי יוכל למכור עד 10% מזכויות החברה דהיינו 100 מתוך 400 שלו. הערה כשעוסקים בחב' עתירות מו"פ הבין המחוקק שחב' אלו זקוקות נואשות למימון ע"כ נקבע מכוח סעיף 104 ד לפקודה הוראה נוספת במסגרת תקנות מ"ה לפיהן חב' שהיא חב' עתירת מו"פ תוכל לדלל את בעלי המניות הקיימים על לשיעור של 25% במקום 51% כלומר -

- א. ניתן להקצות למושקיע פרטי עד 75% לפני הקצאה.
- ב. ניתן להנפיק בכורסה עד 75%.
- ג. לא ניתן למכור במזכירה מרצון שום מניה. אפילו לא 10%.

כפי שניתן לראות ביד אחת המוחקק הקל על חברות הזנק ומצד שני ביטל את אופציית מכירת המניות ע"י המושקיע.

הפרה מותרת ברמות הנכסים- כפי שלמדנו ברמות הנכס ייתכנו שתי הפרות מותרות-

- 1. שיחלוף.
- 2. מזכירה שלא מרצון בהתאם לתקנות בסעיף 104 א

סעיף 104 ז- הפרות אסורות-

לכאורה במקרה של הפרה יש לשלול את ההטבה שניתנה במועד העברת הנכס ולכן יש לחייב במס את אירוע המס שנוצר בעת העברת הנכס אבל בכדי למנוע הפרות אסורה נקבעה תקנה אנטי תכנונית בסעיף 104 ז (ב) (2) בהתאם להוראות הסעיף במקרה של הפרת התנאים הקבועים בסעיף 104 ישללו הטבות המס שניתנו וישולם המס הגבוה מבין -

- א. רווח ההון לפי שווי ביום העברה [המס ישולם כולל ריבית והפרשי הצמדה עד ליום ההפרה]
- ב. רווח ההון לפי שווי שוק ביום ההפרה.

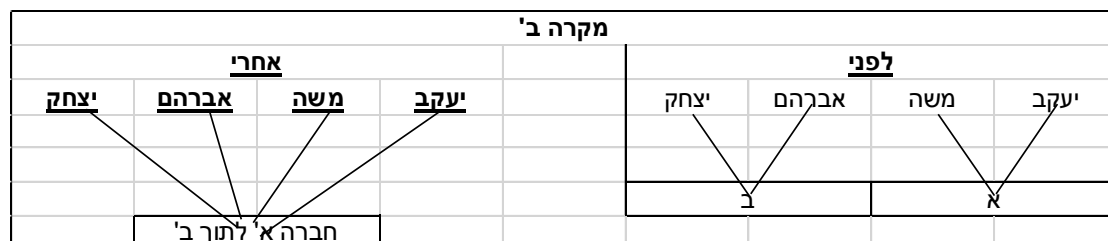
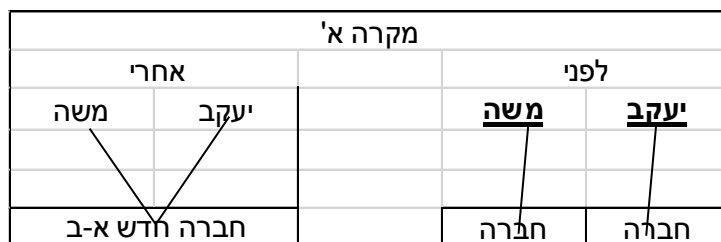
אם ההפרה נעשתה במישור המניות המוקצות, אזי המחיר המקורי של הנכס בידי החב' יהיה השווי שנקבע ע"פ שתי החלופות דלעיל [הגבוה מבינם כמובן] ויום הרכישה תהיה היום שלגבי נקבע השווי כאמור.

סעיף 104 ז קובע בנוסף הוראות פרוצדורליות דהיינו שיש להודיע לפקיד השומה תוך 30 ימים על העברת הנכס לפי 104 ויש לצרף טפסים רלוונטיים ע"פ התקנות.

לכית - לקרוא את פס"ד ראובני

סעיף 103 - מיזוג-

מיזוג זו פעולה שבמהלכה מועברים כל הנכסים וההתחייבויות של החב' המעבירה לחב' קולטת ובתמורה מקבלים בעלי המניות של החב' המעבירה מניות בחב' הקולטת בתום הליך המיזוג מחוסלת החב' המעבירה ברשם החב'.



- 1. יתרונות המיזוג חיסכון בהוצאות מטה אחד הנהלה אחת שיווק אחת וכו'.

2. יתרון לגודל.
3. צמצום תחרות, אך במקרים כאלו נדרש לקבל אישור מהממונה על ההגבלים העסקיים.
4. שיתוף ידע וטכנולוגיה.
5. יתרונות מס. הגשת דוח מאוחד קיזוזי הפסדים חוקי עידוד .
6. הפיכת ההשקעה לבזילה לדוגמא מיזוג עם שלד בורסאי.
7. מתן פתרון כולל ללקוח - לדוגמא גם אינטרנט כבלים וטלפונים.

שיעור 4

סוגי המיזוגים הקיימים בפקודה-

- א. מיזוג סטטוטורי מכוח חוק החברות במסגרת מיזוג זה ניתן לבצע מיזוג באחד משתי האפשרויות הבאות.
 1. מיזוג ע"פ צו בית משפט ע"פ סעיף 351 לחוק החב'.
 2. מיזוג הסכמי - ע"פ הפרק הראשון בחלק השמיני לחוק החב'. מיזוג כזה דורש את האישור של האספות הכלליות והדירקטוריון בחב' המתמזגות.
- ב. מיזוג בדרך של החלפת מניות ללא חיסול של החב' המועברת מיזוג כזה מעוגן בסעיף 103 כ' לפקודה

מועד המיזוג לכל סוג של מיזוג-

לגבי מיזוג סטטוטורי - חלופה א', במועד קבלת צו המיזוג נדע לקבוע את מועד המיזוג. מועד המיזוג במקרה זה יהיה בתום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג מבית המשפט. או בתום שנת המס שקדמה לשנה, שבה התקבל צו המיזוג ובתנאי שלא יקדם למועד הגשת הבקשה לצו המיזוג.

לגבי מיזוג הסכמי - המועד יהיה בתום שנת המס שבה הוחלט על המיזוג בתנאי שלא יקדם למועד ההחלטה באסיפה הכללית של החברות המתמזגות. לגבי מיזוג בדרך של החלפת מניות חלופה ב' מועד המיזוג יהיה במועד החלפת המניות. כלומר אין צורך לחכות לתום השנה.

חריגים המחוקק העניק למנהל סמכות לקבוע תאריכים שונים מהתאריכים שפורטו לעיל המנהל עשה שימוש בזכות זאת קבע בחוזר מ"ה 16/2002 מועדים שונים כדלקמן. בהתאם לסעיף 103 א [ב] מיזוג התאפשר בתום כל אחד משלושת הרבעונים של השנה תחת המקרים הבאים-

- א. חברה שמוניותיה נסחרות בבורסה.
- ב. חברה בת של חברה נסחרת בבורסה אשר מוחזקת לפחות שנה ע"י החב' הבורסאית.
- ג. חברה עתירת מו"פ.
- ד. חברה אשר המושך פעילותה כעסק חי מוטל בספק אלמלא המיזוג.

התאגידים הרשאים להתמזג-

לגבי החב' הקולטת היא יכולה להיות אחת מהבאות-

- א. חב' תושבת ישראל שהתאגדה בישראל או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל.
- ב. חב' שאושרה ע"י המנהל לעניין המיזוג והיא חב' תושבת חוץ או שהיא תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בחוק החב'. אישור כאמור מותנה ברב המקרים כפוף ומותנה בתנאים. בדרך כלל דורש המנהל מתן ערבויות ואישור נציג בישראל.

אירועי המס שהסעיף דוחה-

מכירת זכויות בחב' המעבירה אגב המיזוג. והעברת נכסי החב' המעבירה או התחייבויותיה לחב' קולטת אגב מיזוג, לא יחויבו במס רווח הון במס פירוטי לגבי מלאי או מס שבח לגבי מקרקעין. בנוסף לגבי החב' המעבירה לא יחול סעיף 90 לפקודה היוצר אירוע מס במסגרת פירוק. בנוסף בכל מקום שבו יינתן פטור ממס שבח תחויב המקרקעים במס רכישה בשיעור של 0.5%.

סעיף 103 ג- תנאים למיזוג-

ההטבות לפי פרק זהי חולו לגבי מיזוג אם מתקיימים כל התנאים הבאים-

1. המיזוג יעשה לתכלית עסקית וכלכלית. דהיינו מיזוג בין שני חברות שעוסקות בתחומים דומים ולמטרות של גיהול ותפעול מאוחד של העסקים ושאינן מטרה חבויה של הימנעות ממס.
2. החזקה ברוב הנכסים. כלומר לאחר המיזוג יש לקיים את המגבלות הבאות.
 - א. קיימות חובה שלא למכור את רוב הנכסים בחב' הקולטת בתוך התקופה הנדרשת.
 - ב. קיימות דרישה לשימוש מקובל בתקופה הנדרשת בנכסים המועברים.

לעניין זה התקופה הנדרשת היא אחת משתיים-

1. במיזוג סטטוטורי שנתיים ממועד המיזוג או שנה לאחר תום שנת המס שבה אושר המיזוג או ניתן צו המיזוג כמאוחר.
2. במיזוג על דרך של החלפת מניות במשך שנתיים מתום שנת המס שבה חל המיזוג.

הערות-

1. נכס הינו נכס כהגדרתו בסעיף 104 לפקודה למעט ניירות ערך נסחרים.
2. רוב הנכסים- הכוונה לנכסים שבמועד המיזוג שווי השוק שלהם הוא למעלה מ- 50% משווי השוק של כלל נכסי החב' הממוזגת. לעניין זה שיחלוף לא ייחשב כמכירת נכסים. אבל לצורך בדיקת רוב הנכסים יש לקחת בחשבון את שווי השוק של הנכס המקורי במועד המיזוג.

דוגמאות-

- לחברה המעבירה יש משאית בשווי שוק 250 ₪ מכונה בשווי 80 ₪ ומקרקעין בשווי 380 ₪ במהלך "התקופה הנדרשת" מכרה החב' הממוזגת את המשאית והציוד כמו כן המכונה שוחלפה למכונה חדשה בשווי 200 ₪. נדרש- האם קיימת הפרה של התנאי השני למיזוג?

חסרה תשובה

- ביום 1.4.10 הוגשה בקשה לבית המשפט למיזוג חב' א' אם חב' ב'. ב- 30.6.11 ניתן צו המיזוג. נדרש- מהי התקופה הנדרשת? מועד המיזוג הוא 31/12/10.

התקופה הנדרשת תהייה כמאוחר בין -

- א. 31/12/10 שזה מועד המיזוג + שנתיים.
- ב. 31/12/11 + שנה

במקרה זה קיבלנו את אותו מועד.

- 1/4/11 הגשת הבקשה 30/6/11 התקבל צו. מהי התקופה הנדרשת? מועד המיזוג הוא 31/2/11. התקופה הנדרשת עד 31/12/13.
- 1/4/10 הוגשה בקשה 30/6/11 התקבל צו המיזוג. החב' היא חב' עתירת מו"פ מהי התקופה הנדרשת? מועד המיזוג 30/6/10. התקופה הנדרשת עד 30/6/12. או 31/12/12 לכן ניקח את המאוחר מבין השניים.



3. דרישה להמשך פעילות עסקית וכלכלית בתקופה הנדרשת. דהיינו שכל הפעילות העסקית והכלכלית שהייתה בחברות המתמזגות ערב המיזוג תמשך גם לאחר המיזוג.

4+5. כמות המניות שיש להקצות לבעלי המניות של החב' המעבירה בחב' הקולטת והיחס הפנימי ביניהם. ע"פ הוראות סעיפים אלו יש להקצות מניות שוות זכויות לכל בעלי הזכויות בחב' המעבירה בהתאם לחלקם היחסי בחברה המעבירה. הזכויות שיש בחב' הקולטת אחרי המיזוג הם ליחסי שווי שוק. לא תינתן תמורה כל שהיא במהלך המיזוג בין במישרין ובין בעקיפין.

6. יחסי גודל - נחלק את הדרישה לשתיים-

א. שווי שוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יפחת מ- 10% משווי החב' הקולטת לאחר המיזוג. כלומר מכאן אנו למדים שניתן למזג עד 10 חברות.

ב. שווי השוק של מניות כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי 4 מהשווי שוק של החברה האחרת.

דרישת יחסי הגודל באה במטרה למנוע מצב של רכישה במסווה של מיזוג. יחסי גודל באים להבטיח שלבעלי הזכויות בכל חברה תהיה השפעה בחב' הקולטת לאחר המיזוג.

חריגים לדרישות של יחסי הגודל-

א. בתקנות מ"ה לעניין מיזוג חברות שמתקיימים לגבם יחסים מיוחדים. התקנה עוסקת ב- 2 מצבים.

1. מיזוג בין חברות אחיות. ההקלה הניתנת בתקנות היא שאין צורך לעמוד ביחסי הגודל של 1 ל-4. יחד עם זאת התנאי של עד 10 חברות מתקיים. התקנה מתייחסת גם

2. מיזוג בין אם לב. ההקלה היא שאין צורך לעמוד ביחס של 1 ל-4 וניתן למזג יותר מ- 10 חברות.

ב. תקנות מ"ה הקלה ביחסי גודל בסוגי מיזוגים מסוימים. תקנות אלו מאפשרות בתנאים מסוימים ובאישור רשות המיסים למזג חברות שיחסי שווי השוק שלהם לא יעלה על אחד לתשע במקרים הבאים.

1. אחת החב' היא חברת מו"פ.

2. השליטה בחב' המשתתפות במיזוג מצויה בידי אותו בעל שליטה שמחזיק בהם מעל 50%.

3. חב' אחיות.

4. מניות החב' הקולטת רשומות למסחר בבורסה.

7. החב' הקולטת היא תושבת ישראל או חב' תושבת חוץ שאושרה ע"י המנהל.

8. איסור מכירה- כל אחד מבעלי המניות בחב' הממוזגת צריך להחזיק בתקופה הנדרשת בכל הזכויות שהיו לו מיד לאחר המיזוג בחב' הקולטת. לכלל זה קיים סיג הקובע שבעלי מניות מין הציבור שהחב' הקולטת היא חב' נסחרת בבורסה לא יהיו כפופים לתנאי זה אם שיעור ההחזקה שלהם לא עלה על חמישה אחוזים. יחד עם זאת לגבי קרנות באמנות וקופות גמל הן בכל מקרה לא יהיו כפופות למגבלת מהכירה גם אם יחזיקו מעל חמישה אחוזים. מאחר ואלו גופים שמייצגים את הציבור. הפרות מותרות איסור מכירה-

9. הסעיף מקביל לסעיף 104 ד בהתאם להוראות הסעיף קיים תנאי בסיסי אשר מאפשר לתרוג ממוגבלת איסור המכירה. כל עוד בעלי המניות המשתתפים המיזוג לא ירדו מ- 51% בחב' הקולטת ניתן יהיה לבצע הפרות כדלקמן-

א. כל בעל מניות לאחר המיזוג רשאי למכור מכירה מרצון עד 10% מאחזקותיו בחב' ובהסכמות יתר בעלי המניות עד 10% מכלל החב'.

ב. ניתן להקצות למושקיע פרטי עד 25% ממניות החב' לפני ההקצאה כלומר 20% אחרי ההקצאה.

ג. ניתן להנפיק בכורסה מניות בשיעור של 49%.

הערה- במקרה שך מכירה שלא מרצון לא ראו בה כהפרה וניתן יהיה גם לרדת מ- 51%.

סעיף 103 ד' - סייג לתנאי קבלת התמורה במניות בלבד

בזמן חקיקת החוק היה ברר שעלול להיווצר קושי מסוים בגלל מיעוט סרבן. שהרי בשלב המיזוג מקבלים רק מניות ולא ניתן לקבל כסף. מכיוון שחששו שהמיעוט יכשיל את המיזוג חוקק הסעיף. סעיף זה קובע שניתן יהיה לשלם לבעלי מניות מיעוט בשיעור של 25% בחב' תמורה במזומן, שמדובר בהליך של מיזוג ובצורה כזאת להוציא אותם מהליך המיזוג. הפעולה חייבת להיעשות בשלב המיזוג ולא לאחריו. כלומר המיעוט המתנגד מתנגד במהל המיזוג וכך ניתן להוציא אותו.

כפי שלמדנו בסעיף 103 ג' [4] התמורה במסגרת המיזוג חייבת להיעשות במניות בלבד ולא במזומן או בשווה כסף. כאן אני רואים סעיף כלכלי יותר שמתאים את תנאי המיסוי לחיים האמיתיים. התנאים להחלת סעיף 103 ד יהיו כדלקמן-

- א. התנגדות המיעוט נעשתה בבית משפט במסגרת צו מיזוג.
- ב. חלקם של בעלי מניות המיעוט המתנגדים למיזוג הוא פחות מ 25% בחב' הנעדרת והקולטת ואינם קרובים של אחד מבעלי המניות שאינם מתנגדים.
- ג. בעלי מניות המיעוט מוכר את כל זכויותיו בחב'.
- ד. בעל מניות המיעוט המתנגד למיזוג לא מקבל תמורה כל שהיא בחב' במישרין או בעקיפין.
- ה. בעל מניות מיעוט שמכר את מניותיו ישלם מס רווח הון בהתאם לפקודה.

למי המיעוט יכול למכור את המניות?

- א. לצד ג'.
- ב. לשאר בעלי המניות הקיימים.
- ג. לחב' עצמה.

סעיף 103 ה' - מכירת נכסים שהועברו במיזוג

המחיר המקורי של נכס שהועבר לקולטת במיזוג, יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה יהיו כפי שהיו בחב' המעבירה. לגבי מלאי יראו את עלותו כפי שהייתה במאזן לצרכי מס של המעבירה בשנת המס המסתיימת במועד המיזוג.

סעיף 103 ו' - חישוב רווח ההון

חישוב רווח ההון במכירת המניות המוקצות יעשה בדיוק כמו שלמדנו בסעיף 104 ו לפקודה שזה אומר חישוב המחיר המתואם וכו'.

שיעור 5-

מיסוי בינלאומי-

מיסוי בינלאומי מחולק לנושאים הבאים- [לשם הנוחות הועתק משיעור 7-]

- א. מבוא-
1. שיטות המיסוי [טריטוריאלי או פרסונאלי]
2. תושבות [יחיד או חברה]
3. סעיף 4 א [כללי מיקום המקור]
- ב. מנגנוני זיכוי -

1. זיכוי ע"פ דין פנימי לפי סעיף 199 - 10 ג
 - א. יחיד סעיף 204
 - ב. חברה סעיף 203
2. זיכוי ע"פ אמנות המס סעיף 196
 - א. שוויץ
 - ב. ארה"ב
- ג. סעיפים אנטי תכנוניים-
 1. סעיף 75 ב- חנ"ז [חב' גשלת זרה]
 2. סעיף 75 ב 1 [חמ"ז] לשעבר [5]5
- ד. תיקון 138 -
 1. עולים חדשים
 2. תושב חוזר
 3. תושב חוזר ותיק
- ה. מחירי העברה- סעיף 85 א' + נושאים נוספים לא למבחן.

את אמנות המס עם שוויץ וארה"ב ניתן לראות בקובץ חקיקה

מבוא-

מיסוי בינלאומי מורכב משני רבדים.

- א. הרובד הראשון הוא הדין הפנימי.
- ב. הרובד השני הוא אמנות מס ללא תחולה של הדין הפנימי.

על מקרה ספציפי אין משמעות להוראות אמנות המס ורק אם הוראות הדין הפנימי חלות יש לפנות ולבחון את הוראות האמנה על אותו מקרה.

דוגמא-

יחיד תושב חוץ שהוא תושב מדינה שישראל חתומה עמה על אמנה למניעת כפל מס. רכש מניות של חברה תושבת ישראל ב- 1.1.09. ב- 1.1.10 מכר תושב החוץ את מניותיה של החברה הישראלית. כיצד נבחן את חבות מס רווח ההון על אותו תושב זר?

- א. יש לבחון את תחולת הוראות פקודת מס הכנסה. האם אותו תושב חוץ חייב במס רווח הון על הרווח הזה?
- ב. יש לבדוק האם יש שאלת כפל מיסוי?

סעיף 97 (ב-3) קובע כי תושב חוץ פטור ממס על רווח הון במכירת מניה של חברה תושבת ישראל ולכן על פי הדין הפנימי תושב החוץ פטור ממס בישראל.

גם אם ע"פ הוראות אמנת המס בין ישראל לבין מדינת התושבות של אותו תושב חוץ. זכות המיסוי על הרווח ההון נתונה למדינת המקור, [המדינה שבה הופקה ההכנסה] למדינת ישראל לא תהיה זכות למסות את אותו רווח ההון. לכן להוראות האמנה במקרה זה לא תהיה כל נפקות.

פקודת מס הכנסה מבוססת על בסיס פרסונלי עם חריגים טריטוריאליים. עד שנת 2003 התחולה הייתה טריטוריאלית עם חריגים פרסונאליים. תושב חוץ היה חייב במס רק על הכנסות שהופקו בישראל או שנתקבלו לראשונה בישראל. היו מספר חריגים נוספים. בתיקון 132 לפקודה הפקודה מחילה עצמה על בסיס פרסונאלי על תושבי ישראל הווי תושב ישראל חייב במס על הכנסותיו מכל מקור שהוא בעולם. מנגד תושב חוץ חייב במס רק על הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל.

הגדרות -
תושב ישראל -

הגדרת תושב ישראל בפקודה, שונתה במסגרת תיקון 132 לפקודה. שכן עיקר תחולת מ"ה בסובה סביב שאלת התושבות. ההגדרה כוללת שני מובנים -

1. מרכז החיים - מבחן זה מכונה המבחן המהותי.
2. מבחן חזקות הימים - מבחן זה מכונה המבחן הכמותי.

מבחן מרכז החיים - הוא המבחן הקובע בסופו של יום האם הנישום הינו תושב ישראל. בעוד שחזקות הימים מוקימות חזקה בנוגע לתושבותו. כאשר חזקה זו ניתנת לסתירה. באם יוכיח הנישום כי על אף התקיימותה של החזקה מרכז החיים בשנים הרלוונטיות הי"ה מחוץ לישראל.

מבחן חזקות הימים - חזקות הימים קובעות שתי חזקות מרכזיות שבהתקיימות אחת מהם יראו נישום כתושב ישראל.

- א. במידה והנישום נמצא בישראל 183 ימים או יותר בשנה נבחנת.
- ב. 425 ימים בשלוש שנים האחרונות. [כולל השנה הנבחנת]. בתנאי שבשנה הנבחנת שהה בישראל מעל 30 ימים.

בהתקיימותן של אחת מהחזקות עומדת כנגד הנישום חזקה כי הוא תושב ישראל באותה שנה אך במידה ויוכיח כי מרכז חייו באותה שנה הי"ה מחוץ לישראל חזקה זו תיסתר.

תושב חוץ -

בתיקון 168 הוספה להגדרת תושב חוץ מבחן נוסף שמטרתו לקבוע כי במקרים מסוימים יראו נישום כאילו הוא תושב חוץ כבר החל מהיום הראשון לעזיבתו. זאת בניגוד לתפיסה שלא ניתן לשנות מרכז חיים ביום אחד וממילא גם לא ניתן ביום אחד להפוך מתושב ישראל למי שאינו תושב ישראל. ע"פ ההגדרה על מנת שיראו נישום כאילו הוא תושב חוץ החל מהיום הראשון בו עזב את ישראל הבחינה צרכה להיעשות בפרספקטיבה של 4 שנות מס כדלקמן. בשנתיים הראשונות לעזיבתו עליו להיות פחות מ- 183 ימים בכל שנת מס. ובשנתיים שלאחר מכן עליו להוכיח כי מרכז חייו היה מחוץ לישראל. במידה והנישום עומד בתנאים הללו יראו אותו כתושב חוץ החל מהיום הראשון לעזיבתו.

מבחן מרכז החיים הינו המבחן המהותי לקביעה, האם נישום הינו תושב ישראל בשנת מס. מבחן מרכז החיים גובר על מבחן חזקות הימים, במובן הזה שמי שיוכיח שמרכז חייו בישראל בשנת מס מסוימת חזקות הימים לא תהיינה רלוונטיות לגביו. בתיקון 132 הכניס המחוקק למבחן מרכז החיים פרמטרים שונים כפי שנקבע בפסיקה. ככלל לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד יובא בחשבון מכללו קשריו המשפחתיים הכלכליים והחברתיים ובהם בין השאר -

- א. מקום ביתו הקבוע.
- ב. מקום המגורים שלו ושל משפחתו.
- ג. מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע.
- ד. מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו.
- ה. מקום פעילותו בארגונים, איגודים או במוסדות שונים.

בפס"ד רונן - טען מס הכנסה כי שהות של נישום בחו"ל שאינה שהות מתמשכת יש בה להעיד על כך שלא מדובר בשינוי של מרכז חיים ואף אם נסיבות אובייקטיביות הביאו לסיום השהות יש להעיד על כך ששינוי התושבות לעולם לא התרחש. בית המשפט פסק, כי מבחן מרכז החיים מורכב מפרמטרים רבים ויש לבחון אותם בהתאם לכוונות הסובייקטיביות של הנישום ובהתאם לכך פסק בית המשפט שעל אף שמדובר בתקופה קצרה יחסית של שלוש שנים יש לראות בנישום כני ששינה

את מרכז חייו ואף העובדה שאשתו וילדיו חזרו לישראל במהלך התקופה אינה שוללת את העובדה כי מרכז חייו היה מחוץ לישראל.

פס"ד צייגר - נידונה שאלת פיצול התא המשפחתי. האם עצם העובדה שהנישום חי במקום אחד ואשתו וילדיו מתגוררים בישראל יש בכך כדי להכריע כי מרכז חייו של הנישום הוא בישראל. בפס"ד קבע בית המשפט כי התא המשפחתי הינו רק אחד מין הפרמטרים ואינו מהווה פרמטר מכריע אם כי אין חולק על כך שהוא פרמטר בעל משקל רב.

פס"ד סולר - דובר על תושב ישראל שעזב את ישראל לתקופת זמן קצרה. בגלל נסיבות ספציפיות הוצרך לחזור לישראל מוקדם מכפי שתכנן. בפס"ד הנישום לא הספיק לנתק את כל קשריו מישראל. כך לדוגמה הוא המשיך לשלם ביטוח לאומי בישראל, החזיק רכב בישראל וכן דירה. על אף זאת קבע בית המשפט כי כוונתו הסובייקטיבית של הנישום הייתה לנתק תושבתו מישראל ובהתאם לכך גם פעל בדרכים מסוימות ולכן יש לראותו כתושב חוץ בשנים הרלוונטיות.

תושבות חברה לצרכי מס-

סעיף אחד לפקודה קובע כי הגדרת תושב לעניין חבר בני אדם הינה כדלקמן-

1. החב' רשומה בישראל.
2. השליטה והניהול על החב' מופעלים בישראל.

פס"ד סולל ארצות חוץ- דן בהגדרת השליטה והניהול וקבע קריטריונים לבחינת מקום השליטה והניהול. בהתבסס על פס"ד זה הוציא מ"ה חוזר שבקרא קווים מנחים לקביעת השליטה והניהול. בין היתר נקבע כי במסגרת זו יבחנו השליטה והניהול היום יומי על עסקיה של החב' היכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות של החב' היכן מתכנסת מועצת המנהלים של החב'. היכן מצויים היועצים של החב', היכן מנהלת החב' את חשבונותיה וכו'.

פס"ד מיאצו- דן בית המשפט הסוגית השליטה והניהול שבוצע בפועל ע"י חברת ניהול מקומית מחוץ לישראל וקבע שני דברים מרכזיים.

1. מבחן השליטה והניהול הינו מבחן אחד ועל השליטה והניהול להיות נבחנים יחד. כמו כן אין די בכך שתושב ישראל שולט באופן עקרוני על המניות אלא יש לבחון את השליטה האפקטיבית.
2. עצם העובדה שהניהול השוטף בוצע בידי תושבי חוץ אינו הופך את השליטה והניהול כאילו נעשתה מחוץ לישראל אלא יש לבחון את קבל ההחלטות ברמה האסטרטגית ואין להסתפק בפעולות פורמליות ופרוצדורליות. בדומה למבחן השליטה והניהול בדין הפנימי גם במסגרת קביעת התושבות בנוגע לחב' באמנה. המבחן הקובע הוא המבחן הניהול האפקטיבי שבמהותו דומה מאוד למבחן השליטה והניהול ומטרתו לבדוק היכן מתרחש בפועל השליטה על עסקי החב'.

תושבים חוזרים וותיקים ועולים חדשים-

תיקון 168 לפקודה העניק פטור מדיווח וכן פטור מתשלום מס לגבי כל הכנסות נכסים ומקורות מחוץ לישראל של תושבים חוזרים וותיקים ועולים חדשים לתקופה של 10 שנים. תושב חוזר ותיק הינו אדם ששהה מעל 10 שנים מחוץ לישראל. תושב חוזר רגיל הינו אדם שהיה לתושב חוץ במשך לפחות 6 שנים הוא פטור ממש במשך 5 שנים על הכנסות פסיביות, 10 שנים על רווחי הון. הוא חייב בדיווח וכן חייב במס על הכנסה מעסק או מעבודה. במסגרת הפטור הוחרגו תושבים חוזרים ועולים וותיקים ממספר הוראת בפקודה. כגון מבחן השליטה והניהול שעל פיו שליטה וניהול שמבוצעים ע"י עולה חדש או תושב חוזר וותיק לא יהפכו את החב' לתושבת ישראל. הוראות דומות ישנם לעניין החב"ז [חב' נשלטת זרה] החני"ז ונאמנויות.

שיעור 6

סעיף 3 א' - הכנסה מאזור

סעיף 3 א' מרחיב את תחולת הפקודה גם לאזרחי ישראל תושבי האזור או לגבי תושבי ישראל שהפיקו הכנסה באזור, ומתייחס אליהם כאילו הפיקו את ההכנסה בישראל. הסעיף מתייחס לשני מישורים.

1. יחיד תושב האזור - החלת הוראות הפקודה על יחיד תושב האזור לגביו נקבע שהכנסתו שהופקה או בצמחה מחוץ לישראל ומחוץ לאזור יראו אותה כאילו הייתה הכנסתו של תושב ישראל שהופקה או בצמחה מחוץ לישראל. עוד קובע הסעיף כי הכנסתו של אזרחי ישראל שהופקה או בצמחה באזור יראו אותה כהכנסה שהופקה או בצמחה בישראל.
2. חברה תושבת האזור - הסעיף קובע כי אזרחי ישראל שהיו בעל מניות בחברה תושבת האזור יראו אותם כאילו קיבל דיבידנד בגובה יחס החזקתו בחב'. הסעיף קובע שלעניין סיווג הכנסה של החברה רואים את הכנסתה כאילו הופקה בישראל. במידה והופקה באזור או מחוץ לישראל רואים את ההכנסה כאילו הייתה הכנסה של תושב ישראל שהופקה מחוץ לישראל. כמובן שאם שולמו מיסים ברשות הפלסטינאית יינתן זיכוי כנגד המס שחייבים בישראל.

מנגנונים למניעת כפל מס [זיכויים] -

באופן כללי ישנם שלושה מנגנונים למניעת כפל מס -

- א. פטור - מדינת התושבות תעניק פטור ממס על הכנסות ששולם עליהם מס מחוץ לאותה מדינה. מנגנון זה היה נפוץ בעבר אך כיום רוב המדינות ממסות על בסיס פרסונאלי ומחייבות הכנסות זרות של תושביה.
- ב. ניכוי - על פי מנגנון זה מתייחסים למס זר ששולם כאל הוצאה המופחתת מההכנסה החייבת ובהתאם לכך מעניקה הקלה בגובה שיעור המס האפקטיבי החל על הנישום כמו כל הוצאה אחרת.
- ג. הזיכוי - מנגנון זה מקובל על רוב המדינות. לפי מנגנון זה מזוכה הנישום כנגד המס אותו הוא חייב במדינת התושבות עד תקרת זיכוי שבדרך כלל הינה בגובה המס שאותו הוא חייב במדינת התושבות. בדין הפנימי בישראל נקבע, מנגנון הזיכוי כמנגנון למניעת כפל מס והוא מוקנה כנגד כל מס ששולם בחו"ל. גם כנגד מיסים ששולמו במדינות שאינם חתומות עם ישראל על אמנה למניעת כפל מס. מנגנון הזיכוי קבוע בסעיפים 199 עד 210. שם נקבעים התנאים למתן זיכוי ליחיד ולחברה.

סעיף 200 - תנאים בסיסיים לקבלת זיכוי ממס זר -

- א. מדובר במיסי חוץ על פי הגדרתם בסעיף 199. הדגש הוא שצריך להיות מדובר במיסים ולא בתשלומי חובה אחרים, כגון ארנונה והיטלים אחרים. הרשות כלפיה הנישומים שילמו מס זר - על פי ההגדרה יחשב כמס ששולם למדינה פדראלית או לרשויות אזוריות שהם חלק מאותה מדינה.
- ב. מדובר בהכנסות חוץ - הכוונה להכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל בהתאם לסעיף 4 א' שקובע את מקור ההכנסה.
- ג. הזיכוי יינתן לתושב ישראל בלבד.
- ד. על ההכנסה שבגינה מבוקש בזיכוי להיות חייבת במס בישראל. כך לדוגמא, מס רווח הון ששולם עולה חדש על מכירת נכס מחוץ לישראל. לא יקבל זיכוי בגין אותו מס זר ששולם על רווח הון בעתיד שיהיה לו ואשר הוא יהיה חייב עליו.

שיטת הזיכוי -

שיטת הזיכוי שאומצה בפקודה הינה שיטת מיסוי ע"פ סלי הכנסה. כך שניתן לזכות מס זר ששולם אך ורק כנגד הכנסות חוץ מאותו מקור פלוגי. הכנסות חוץ ממקור פלוגי מוגדרות

בפקודה כהכנסות חוץ שהן מסווגות לפי מקורות הכנסה הקבועים בסעיף 2 בחלק ה' או בחלק ה' 3 בניכוי ההוצאות המותרות או בניכוי הפסדים שהותרו בניכוי כנגדם. חוזר מ"ה ה'17/17 בניכוי מס זר לאחר תיקון 132 פורט את מקורות ההכנסה לתתי סעיפים ומאפשר לזכות אך ורק בתוך סלי הכנסות ספציפיים לדוגמא - דיבידנד לחוד, תמלוגים לחוד והכנסות שכירות לחוד וכו'.

זיכוי ליחיד -

הוראות הזיכוי בנוגע ליחיד מצויות בסעיף 204 לפקודה שעל פיו מוגבל הזיכוי לתקרה בהתאם לשיעורי המס החלים על ההכנסה. הוי אומרו כאשר מדובר בהכנסות החייבות במס בשיעור קבוע / מיוחד תקרת הזיכוי תהיה בגובה המס החל על אותן הכנסות. כאשר ההכנסה הזרה חייבת במס על פי שיעורי המס השולי נבחן את המס האפקטיבי החל על אותה הכנסה והוא יהווה את תקרת המס. אופן חישוב המס האפקטיבי לתקרת זיכוי יעשה על פי הנוסחה הבאה.

$$\text{שיעור מס שולי} * \frac{\text{סכום הכנסות החוץ ממקור פלוגי}}{\text{סכום כלל הכנסות החייבים במס שולי}}$$

כגד מס זר ששולם בחו"ל. קובעות הוראות החוק תקרת זיכוי כך שהזיכוי לא יעלה על חבות המס בישראל ככל שמדובר בשיעורי מס קבועים הרי שמגבלת הזיכוי ברורה אבל מכיוון שהכנסות רגילות כפופות למדרגות מס זיכויים קיזוזים וכו' הרי שאנו נדרשים לחישוב יחס ההכנסה של הכנסת החוץ בכדי לחלץ את סכום המס החייב בישראל על הכנסות אלו. המנגנון של תקרת הזיכוי מביא לכך שתקרת הזיכוי הניתנת בנויה על יחס הכנסות החוץ ולכן במקרה בו שיעור המס במדינת המקור גבוהה משיעור המס האפקטיבי בישראל משאיר לנו יתרת זיכוי להעברה שניתן להשתמש בה בחמש השנים הבאות בהתאם לאותם כללים של שיטת הזיכוי. שיטת הסלים נועדה למנוע מיצוע של הכנסות מסוגים שונים הכפופות למס ושיעורים שונים ועל ידי כך להרחיב ולהגביר את תקרת הזיכוי. יחד עם זאת ניתן כיום למצע הכנסות חוץ מאותו מקור באופן שמצד אחד יוסיף הכנסות חוץ ממדינות בעלות שיעור מס נמוך. כך יחס ההכנסה מחוץ לישראל עולה ומהצד השני מיסי החוץ ששולמו לא יעלו בצורה נכרת ובהתאם לכך תקרת הזיכוי תעלה.

סעיף 29 בפקודה קובע חריג לשיטת הסלים. ע"פ הסעיף עודף זיכוי שנוצר כתוצאה מקיזוז הפסד יותר כזיכוי כנגד הכנסה מאותו מקור שבגינה קוזז הפסד. לדוגמא - אם בשנה מסוימת יש לי הכנסת ריבית שבגינה יש לי מס לזיכוי אך הכנסה זו קוזזה כנגד הפסד משכירות באותה שנה יתרת הזיכוי הלא מנוצל בגין במס ששילמתי בחו"ל על הכנסת הריבית ניתן יהיה לזכותו כנגד הכנסת שכירות בחמשת השנים הבאות.

דוגמא- הכנסות בשנת 2011-

מדינה	סוג הכנסה	סך הכנסה	שיעור מס חו"ל	מס בישראל
רומניה	השכרת נכסים	8,000	10%	25%
הונגריה	דיבידנד	8,000	30%	30%
טורקיה	ריבית	7,000	25%	20%
ארה"ב	ריבית	2,000	10%	20%
ישראל	עסק	17,000	-	מס שולי
אנגליה	עסק	32,000	25%	מס שולי

נדרש: מה חבות המס לאור נכסים אלו בשנת 2011?

מדינה	סוג הכנסה	מס שולם בחו"ל	לפי מס בישראל	+/- עודף זיכוי לתשלום
רומניה	השכרת נכסים	800	2,000	1200
הונגריה	דיבידנד	2400	2,400	-
טורקיה	ריבית	1750	1,800	זכות 150
ארה"ב		200		
ישראל	עסק	17,000	1388	זכות 5388
אנגליה		32,000		

חישוב חבות המס בגין הכנסות מעסק. ס"ה הכנסות מעסק = 17,000 + 32,000 = 49,000 בניח שחבות המס לפי המס השולי יצא 4,000 ₪ נמצא את התקרה ע"י הכפלת חבות המס ביחס ההכנסה. יחס ההכנסה = $0.65 = \frac{32000}{49000}$ התקרה = $4000 * 0.65 = 2612$ לכן אמנם שולם בחול מס ע"ס 8000 ₪ אולם בישראל יזכר רק 2612 ₪. לכן נצטרך לשלם בישראל $4000 - 2612 = 1388$ את ההפרש $8000 - 2612 = 5388$ יועבר כזיכוי לשנה הבאה.

שנת 2012-

מדינה	סוג הכנסה	סך הכנסה	שיעור מס חו"ל	מס בישראל
רומניה	השכרת נכסים	- 10,000	10%	25%
הונגריה	דיבידנד	20,000	20%	30%
טורקיה	ריבית	25,000	5%	20%
ארה"ב	ריבית	10,000	10%	20%
ישראל	עסק	20,000	-	מס שולי
אנגליה	עסק	300,000	0	מס שולי

מדינה	סוג הכנסה	סך הכנסה	מס שולם בחו"ל	לפי מס בישראל	+/- עודף זיכוי
רומניה	השכרת נכסים	- 10,000	- 1,000	- 2500	1500-
הונגריה	דיבידנד	20,000	4000	3000	1000-
טורקיה	ריבית	25,000	2250	7000	4600
ארה"ב		10,000			
ישראל	עסק	20,000		80000	
אנגליה		300,000			

חישוב חבות המס בגין הכנסות מעסק. ס"ה הכנסות מעסק = 300,000 + 20,000 = 320,000 בניח שחבות המס לפי המס השולי יצא 80,000 ₪ נמצא את התקרה ע"י הכפלת חבות המס ביחס ההכנסה. יחס ההכנסה = $0.94 = \frac{300000}{320000}$ התקרה = $80,000 * 0.94 = 75,000$ מכיוון שבחו"ל שיעור המס על הכנסה מעסק הוא 0 לכן נשלם את כל המס בישראל אך ניתן להפחית את יתרת הזיכוי מ- 2011. $80,000 - 5388 = 74,612$ לכן ס"ה המס שנשלם בישראל עבור הכנסה מעסק היא 74,612 ₪. היות והשנה קיזזו את הדיבידנד יחד עם השכרת נכסים. נוכל בשנה הבאה לקזז חיוב של 1000 ₪ בין ההשכרה לדיבידנד.

שיעור 7-

סעיף 103 ח - קיזוז הפסדים במיזוגים

חברות מתמזגות שיש להם הפסדים הניתנים להעברה [לפי סעיפים 28, 29 ו- 92] אשר נצברו לפני המיזוג ניתן יהיה לקזזם כנגד הכנסות החב' הקולטת החל ממועד המיזוג. יחד עם זאת גובה ההפסד שיותר בקיזוז בכל שנה [במשך 5 השנים הראשונות החל ממועד המיזוג] לא יעלה על הנמוך מבין הבאים -

- א. 20% מסך כל הפסדי החב' המעבירה והחב' הקולטת לפני המיזוג
- ב. 50% מההכנסה החייבת של החב' הקולטת לפני קיזוז ההפסד אך אחרי קיזוזים שותפים.

בשנה השישית אין יותר מגבלות על הפסדים שלא קוזזו.

הערות:-

1. במקרה בו לא הותר הפסד בשל מגבלת 50% מההכנסה ההפרש שלא הותר בגלל מגבלת ה- 50% יותר בקיזוז בשנים הבאות ובלכד שסכום זה יחד עם הישוב הרגיל של 20% לא יעלה על 50% מההכנסה החייבת של החב' הממוזגת.

2. אם נותרה יתרה של הפסד שלא קוזזה עד תום השנה החמישית היא תותר במלואה בשנה השישית.
3. הפסד מהשכרת בנין שהיה לאחת מהחברות המתמוזגות ערב המיזוג יותר לקיזוז בהתאם להוראות סעיף 28 [ח] כלומר על הפסד שכזה לא תחול מגבלה.
4. הפסדי הון לגביהן קבע המחוקק הקלה במסגרת סעיף 103 ח [ה] לפיה אם היה הפסד הון לפני המיזוג באחת מהחב' המתמוזגות ובמהלך תקופת 5 השנים לאחר המיזוג נוצר רווח הון נמכירת נכס שהיה לאותה החב' שבה היה את הפסד ההון לפני המיזוג אזי ניתן לקזז את הפסד ההון מרווח ההון ללא מגבלה.
5. על כל אחד מסוגי הפסדים - עסקיים והוניים, יש חשב את 2 המגבלות של 20% ו-50% למעט ההקלות שהסברנו.

דוגמא-

חב' א' וב' הינן חב' עסקיות תושבות ישראל. חב' א' התמוזגה לתוך חב' ב' בשנת 2005 החל משנה זו היא מגישה דוח אחד בגין 2 הפעילויות הממוזגות. נכון ליום 01/01/05 בחב' א' הפסדים בסך 200 ₪ ואילו לחב' ב' רווחים בסך 50 ₪ הנח כי מקור הפסדים בפעילות העסקית של חב' א' ואינם כוללים הפסדי הון. להלן תוצאות פעילותה של החב' הממוזגת החל משנת 2005.

2005- רווח -300

2006 - רווח -60

2007- רווח -100

2008- הפסד -50

2009 - רווח -50

נדרש חשב את הרווח החייב במס של החב' הממוזגת. ישם את הוראות סעיף 103 ח.

2005

סעיף 103 ח- $40 = 0.2 * 200$ או $150 = 0.5 * 300$ ניקח את ה- 40 כי זה הנמוך.

הכנסה חייבת לפני 300

קיזוז סעיף 103 ח'-[40]

הכ' חייבת אחרי - 260

2006

סעיף 103 ח- $40 = 0.2 * 200$ או $30 = 0.5 * 60$ ניקח את ה- 30 כי זה הנמוך.

הכנסה חייבת - 60

מוותר בקיזוז - [30]

הפרש מועבר -[10]

הכנסה חייבת- 20

2007

סעיף 103 ח- 40 = 0.2 * 200 או 50 = 0.5 * 100 ניקח את ה- 40 כי זה הנמוך.

הכנסה חייבת - 100

מוותר בקיזוז - [40]

הכנסה חייבת -60

הפרש מועבר [10]-בדיקה קיזוז הפרש - 10=40+50 קטן / ל- 50% מסך ההכנסות לכן יותר בקיזוז.

הכנסה חייבת סופי- 50

2008

סעיף 103 ח- 40 = 0.2 * 200 או [25] = 0.5 * [50] ניקח את ה- 0.

הכנסה חייבת לפני -[50]

סעיף 103 0

הכנסה חייבת [50]

הפרש מועבר 40

2009

סעיף 103 ח- 40 = 0.2 * 200 או 0 = 0.5 * 0 ניקח את ה- 40 כי זה הנמוך.

הכנסה חייבת לפני -[0]

סעיף 103 0

הכנסה חייבת - 0

הפרש מועבר 80

נשים לב! בשנת 2010 כיון שעברו 5 שנים אין יותר מוגבלה וניתן לקזז את כל הפסד מהרווח. לכן אם לדוגמא בשנת 2010 לחב' היה רווח בסך 50 לא נעשה שימוש בסעיף 103 ח ונבצע את החישוב הבא.

רווח השנה - 50

הפרש מועבר-[80]

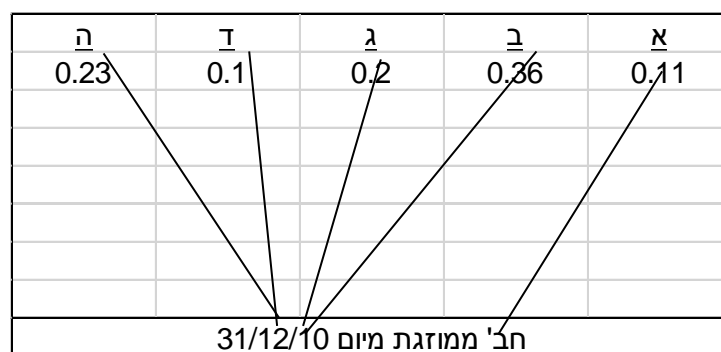
הכנסה חייבת [30] יישאר לנו הפסד בסך 30 להעברה לשנים באות.

הערות כלליות-

א. ביחס לסעיף 103 ג [9א] - כזכור סעיף זה קובע הקלה נוספת לאיסור המכירה במקרה של מיזוג שכשל. הסעיף מאפשר לחלק מבעלי המניות בחב' הקולטת לאחר המיזוג אשר אינו מעוניין להחזיק בחב' הממוזגת, למכור מניותיו מעבר לחריגים שלמדנו ולא יראו בכך הפרת תנאי המיזוג. התנאים בהם ניתן לבצע את המכירה הם ארבעת הבאים-

1. המכירה נעשית לאחר שנה ממועד המיזוג.
2. המכירה היא של כל הזכויות שיש לבעל המניות בחב' הקולטת. [גם של קרוביו]
3. המכירה תיעשה במזומן בלבד.
4. על רכש המניות החדש יחולו כל המגבלות שבסעיף 103 ג' ביתרת תקופת המגבלות.

דוגמא -



נתונים נוספים-

- בין ב ל- ה' קיימות חילוקי דעות לענין החב'. ב' מעוניין למכור את מניותיו.
- ב וג' קרובי משפחה מדרגה ראשונה.

נדרש האם ב' יכול למכור את המניות מבלי שהדבר יהווה הפרה.

פתרון:

ב רשאי למכור את מניותיו החל מ- 31/12/11 ובתנאי שימכור את כל מניותיו לרבות המניות של ג' תמורת מזומן בלבד. נשים לב שבעלי המניות שנותרו בחב' יחזיקו בפחות מ- 51% אך הסעיף מאפשר זאת. [אם ב' יחכה שנה נוספת הוא לא יצטרך למכור את המניות של ג'.]

ב. שרשרת מיזוגים- החל מ 1/1/00 ניתן לבצע שרשרת מיזוגים כלומר מיזוג בתוך התקופה הנדרשת לאחר שבעבר בוצע מיזוג אחר. בהתאם להגדרת שרשרת מיזוגים שבסעיף 103 לפקודה יש לעמוד בשתי תנאים מצטברים-

- א. עמידה
- ב. עמידה ביחס הגודל הנדרש לפי סעיף 103 ג כאילו בוצע מיזוג של כלל החברות במועד אחד שהוא מועד המיזוג הנוסף. כלומר במועד המיזוג הנוסף יש לבחון את

שווי השוק של כל החב' שהשתתפו הן במיזוג הנוכחי והן במיזוג הקודם כשהוא מתואם ליום המיזוג הנוסף.

דוגמא -

מיזוג ראשון - 31/12/11 ב' התמזגה ל-א' שווי שוק א' 100 שווי שוק ב' 30 ש"ה 130.
מיזוג שני - ג' התמזגה לתוך א+ ב'. שווי שוק א'+ ב' 150 שווי שוק ג' 200 ס"ה 350.
המדד עלה ב- 10%.

נדרש האם ניתן לבצע את המיזוג הנוסף.

פתרון -

1. בדיקת יחסי הגודל במועד המיזוג הנוסף.

$$\text{א- } 110 = 0.1 * 100$$

$$\text{ב- } 33 = 1.1 * 30$$

$$\text{ג- } 200 =$$

$$\text{ס"ה } 343$$

$6.06 = \frac{200}{33}$ לוקחים את החברה הגדולה ביותר ומחלקים בחב' הקטנה ביותר.
לפי בדיקה זאת ניתן לראות שלא עומדים ביחסי הגודל.

2. בדיקת יחסי השווי - ביקח את החבר' הקטנה ביותר ונתלק בסך כל השווי אם היחס יצא פחות

$$\text{מ- } 10\% \text{ אין עמידה בתנאי. } 9.6 = \frac{33}{343}$$

ג. סעיף 103 כ' במיזוג על דרך של החלפת מניות- החל מתיקון 123 מיום 1/1/00 המחוקק מאפשר לחב' להתמזג ובין היתר לשמור על האופי העצמאי הנפרד של כל חב'. ניתן לבצע מיזוג כזה ללא אישור בית משפט והוא אינו חייב להיעשות בתום השנה. על פי מיזוג זה מתבצעת עסקת חליפין כלומר בעלי המניות בחב' הנעכרת מעבירים את כל מניותיהם לחב' הקולטת בתמורה למניות חדשות שיוקצו להם בחב' הקולטת. בשונה ממיזוג רגיל קיימת אפשרות שלא כל בעלי המניות בחב' הנעכרת יעבירו את מניותיהן וכלכד שהחלק המתנגד לא יעלה על 20% זאת אנו למדים מהגדרת מיזוג על דרך של החלפת מניות שבסעיף 103.

התנאים לעמידה בסעיף-

א. עמידה בהוראות סעיף 103 ג'.

ב. על החב' הקולטת להמשיך ולהחזיק בתקופה הנדרשת בזכויות החב' המעבירה.

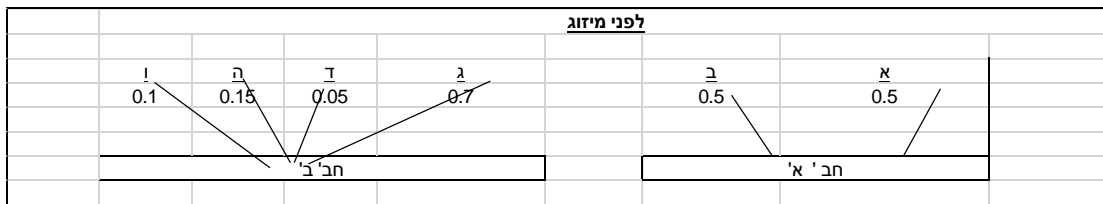
ג. הוגשה בקשה מראש לאישור המהלך למנהל רשות המיסים.

הערות -

1. מאחר ואין המדובר בחיסול של החב' המועברת כל חב' מנשיכה להיות ישות משפטית נפרדת הנישומה בנפרד במס הכנסה.

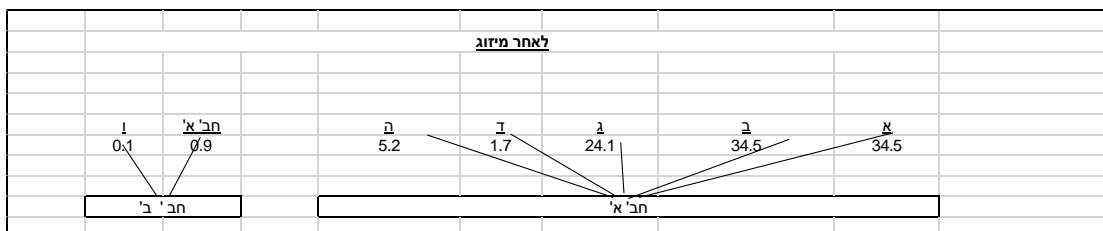
2. קיזוז הפסדים בחב' הקולטת ובחב' המעבירה לא יהיה לפי 103 ח' והמנהל יקבע הוראות לקיזוז הפסדים.

דוגמא -



נתונים נוספים :

- בעלי מניות ג' וד' קרובים.
 - בעל מניות ו' אינו מוכן להצטרף למיזוג.
 - שווי שוק א' 2000 שווי שוק ב' 1000
- נדרש: האם ניתן לבצע מיזוג לפי 103 כ'?
- תשובה. כן, חב' א' תחזיק ב- 90% מחב' ב'



חסר חישוב החלק של כל אחד לאחר המיזוג-

נדרש ב' מה יקרה אם גם ה' יתנגד למיזוג?
 תשובה לא ניתן לבצע מיזוג כי שיעור המתנגדים עולה על 0.2.
 נדרש ג' - במידה ורק בעל מניות ד' היה מתנגד למיזוג האם היה נתין לבצע את המיזוג?
 תשובה לא ניתן לבצע את המיזוג כי הוא צד' קשור של ג' וביחד הם מחזיקים מעל 20%.
 חזרה למיסוי בינלאומי-
 מיסוי בינלאומי מחולק לנושאים הבאים-

1. מבוא-
2. שיטות המיסוי [טריטוריאלי או פרסונאלי]
3. תושבות [יחיד או חברה]
4. סעיף 4 א [כללי מיקום המקור]
5. מנגנוני זיכוי -
6. זיכוי ע"פ דין פנימי לפי סעיף 199 - 10 ג
 - א. יחיד סעיף 204
 - ב. חברה סעיף 203
7. זיכוי ע"פ אמנות המס סעיף 196
 - א. שוויץ
 - ב. ארה"ב
8. סעיפים אנטי תכנוניים-

3. סעיף 75 ב- חנ"ז [חב' גשלתת זרה]
4. סעיף 75 ב 1 [חמ"ז] לשעבר 5[5]
- ט. תיקון 138 -
4. עולים חדשים
5. תושב חוזר
6. תושב חוזר ותיק
- י. מחירי העברה- סעיף 85 א' + נושאים נוספים לא למבחן.

את אמונות המס עם שוייץ וארה"ב ניתן לראות בקובץ חקיקה.

הטיפול בעודף הזיכוי-

כפי שלמדנו בשיעור האחרון, מחוקק המס קבע מנגנון שמטרתו לשמור על תושבי ישראל מפני כפל מס. בבסיס המנגנון הרעיון לפיו מיסים ששולמו בחוץ לארץ בגין הכנסות שמקור הפקתם הוא בחוץ לארץ, יילקחו בחשבון בחישוב חבות המס בישראל. ע"פ שיטת הסלים. כלומר ייתכן מצב שבו בסל אחד נדרש להשלים מס בישראל בעוד שבסל אחר ייוצר עודף זיכוי מאחר שבחוץ לארץ שילמנו מס גבוה מהמס שאותו היינו משלמים בישראל במידה והכנסה זו הייתה מתמסה רק בישראל.

סעיף 205 א' -

סעיף זה קובע את הדין לניצול עודף הזיכוי. הסעיף מוקנה לנישום את הזכות לנצל עודף זיכוי שנוצר לו בגין מס זר בשנות המס הבאות ובתנאים מסוימים. כפי שיפורט להלן.

- א. הקיזוז יהיה כנגד מס בשל הכנסות שיופקו בחו"ל מאותו מקור בלבד. דהיינו מאותו סל. כמו כן לעולם לא יינתן קיזוז של עודף הזיכוי כנגד הכנסות שהופקו בישראל גם אם מדובר באותו מקור.
- ב. קיזוז עודף הזיכוי יתבצע עד 5 שנים מהשנה שנוצר. בעניין זה נציין שאם ניתן לקיים קיזוז אז חובה לקזזו. כמו כן מומלץ לפעול ע"פ שיטת "fifo" דהיינו בשלב ראשון יקוזז עודף הזיכוי הישן ביותר באותו סל ורק לאחר מכן עודפי הזיכוי הבאים.
- ג. עודף הזיכוי יועבר לשנים הבאות כשהוא ממודד מתום השנה בה נוצר ועד לתום השנה בה הוא מקוזז.

סעיף 205 א [ב] -

סעיף זה מתייחס למצב בו נוצר עודף זיכוי בשל קיזוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר. במצב זה קיזוז עודף הזיכוי יתבצע במנגנון דומה למנגנון הקבוע בסעיף א' קטן אך בנוסף ניתן יהיה לנצל את עודף הזיכוי שנוצר מהכנסה ממקור פלוני בשל קיזוז ההפסד גם כדי להפחית את המס על ההכנסות מהמקור בו נוצר ההפסד שקוזז.

דוגמא- לחב' תושבת ישראל הכנסות כדלקמן.

הפסד משכירות בישראל- 60,000 ₪

הכנסות פסיביות מתמלוגים בחו"ל 100,000 ₪ שיעור מס בחו"ל 40% בנוסף לחב' הכנסות מודני שכירות בחו"ל בשנת 2013 בסך של 70,000 ₪ שיעור מס בחו"ל 30% הנח כי שיעור המס בישראל על הכנסות פסיביות 25%.

מדדים : 11/10 - 100 11/13 - 150

נדרש: חשב את חבות המס בישראל בשנת 2010 וב- 2013

<u>שנת 2010</u>				
			-60000	הכנסות מדמי שכירות
		מס בחול	<u>100000</u>	הכנסות מתמלוגים
	$0.4 * 100000 = 40000$		40000	יתרת הכנסה מתמלוגים
			10000	מס בישראל 0.25
			<u>-40000</u>	מס ששולם בחו"ל
			0	יתרת מס בישראל
<u>שנת 2013</u>				
			70,000	הכנסות מדמי שכירות
		מס בחו"ל	17500	מס בישראל 0.25
	$17500 * 0.3 = 21,000$		<u>-17500</u>	זיכוי מס עודף זיכוי מ-2010
			0	יתרת מס לתשלום בישראל

טבלת עודף זיכוי נומינאלי-

<u>2013</u>	<u>2010</u>	<u>סל</u>
15,000 מקור 2010	15,000	תמלוגים
21,000	-	שכ"ד
3333=100/150*5000 מקור 2010	15,000	תמלוגים שכ"ד

מידוד של תמלוגים שכ"ד בשנת 2013 - $15,000 * \frac{150}{100} = 22500$ לאחר קיזוז של 17,500 [סכום המס ששולם בישראל] נשארנו אם יתרת עודף זיכוי של 5000.

סעיף 203-חבר בני אדם

הכנסות מדיבידנד		כל ההכנסות למעט דיבידנד	הכנסות
זיכוי עקיף	זיכוי ישיר		
			מס בישראל
			מס בחו"ל
			יתרת מס בישראל
			עודף זיכוי

דוגמא חבר abc הינה חברה תושבת ישראל ולה הכנסות בחו"ל.

א. הכנסות ריבית גרמניה בסך 150.000 ₪ מס בגרמניה 15 %

ב. הכנסות עסק ברזיל 200,000 ₪ מס ברזיל.

ג. הכנסות עסק ישראל 200,000 ₪

ד. הכנסות תמלוגים סין 100,000 ₪ מס בסין 30%

ה. הכנסה מדיבידנד מחברת בת בצרפת בסך 100,000 ₪ ניכוי מס במקור על דיבידנד בצרפת 15%.

נתונים נוספים-

- מס חברות בצרפת 30%
- מס חברות בישראל 25%

הנח כי חב' הבת מוחזקת בשיעור של 100%.

נדרש: חשב את חבות המס של החב' בישראל.

דיבידנד צרפת א' אפרשות	תמלוגים סין	עסק בישראל	עסק ברזיל	ריבית גרמניה	סל
100,000	100,000	200,000	200,000	100,000	הכנסה
25,000	25,000	50,000	50,000	25,000	מס בישראל
15,000	30,000	-	40,000	15,000	מס ששולם בחו"ל
10,000	-	-	10,000	10,000	יתרת מס בישראל
-	5,000	-	-	-	עודף זיכוי

לגבי דיבידנד המתקבל בידי חבר בני אדם. קובע המחוקק 2 אפשרויות למתן זיכוי בגין המס הזה.

- א. שיטת הזיכוי הישיר לפיה -
- ₪ הכנסה מדיבידנד 100,000
 - ₪ מס בישראל - 25,000
 - ₪ מס שנוכה בחו"ל - 15,000
 - ₪ יתרת מס בישראל 10,000

ב. שיטת הזיכוי העקיף- שיטה זו ע"פ הוראות סעיף 126 ג' לפקודה חלה על חברה נישומה שהיא אחת מאלה.

1. חב' נוקבלת דיבידנד ממדינת אמנה. שנקבע באמנה שניתן ליישם את שיטת הזיכוי העקיף.
2. חברה המחזיקה 25% לפחות ממניות המחלקת את הדיבידנד.

בשיטת הזיכוי העקיף מס חברות יוטל על הדיבידנד המגולם. במקביל יינתן זיכוי ממיסי חוץ כנגד המס הישראלי.

דיבידנד מגולם - מוגדר כסכום הדיבידנד שהתקבל בתוספת המס שנוכה ממנו במקור, אם נוכח ובתוספת המס ששולם בחו"ל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. דהיינו סכום הדיבידנד לפני ניכוי מס במקור בתוספת מס חברות בחו"ל שחל על החלק היחסי של אותה הכנסה. בעניין זה מרחיב המחוקק גם לחב' המוחזקת בשיעור של 50% ומעלה ע"י החברה מחלקת הדיבידנד.

הזיכוי יינתן ממיסי חוץ הכוללים את המס שנוכה במקור בחו"ל בעת חלוקת הדיבידנד. את מס החברות ששולם בחו"ל על ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. ואת מס החברות ברובד של החב' הנכדה. מדובר במקרה שבו הנכדה מחלקת דיבידנד לחב' הבת וזו מחלקת דיבידנד לחב' הנישומה.

שיעור 8-

הערה לעודף זיכוי- יש לשים לב לעובדה שעודף זיכוי בחלופת הזיכוי העקיף. יורד לטמיון. לכן חשוב לבצע בדיקה של 2 החלופות בטרם נגבש את מסקנותינו.

הערות כלליות-

- כשאנו עוסקים בזיכוי ממיסי חוץ, יש לשים לב כי המס חל על ההכנסה החייבת. לכן חשוב לתת ביטוי גם להוצאות שיצאו, בין בישראל ובין בחו"ל.
- בין אם מדובר ביחיד ובין אם מדובר בחבר בני אדם. תמיד חשוב לזהות את מקורות ההכנסה ולסווגם לסלים. יחד עם זאת יתכנו מקרים בהם יהיה נתון שמדובר בהכנסה אינטגרלית לעסק. במקרה זה מקור ההכנסה יהיה גם עסק. לדוגמא, ריבית.
- בשאלות במבחן יש לאזכר סעיפי חוק.

אמנות מס -

מניעת כפל מס-

א. מבוא-

- הגדרות – מיסים ישירים.
- טריטוריה.
- תושבות. - כללי שובר שוויון.

ב. מקורות ההכנסה-

- הכנסות אקטיביות.
- הכנסות פאסיביות.

ג. בעל הזכויות שביושר. - חילופי מידע.

סעיף 196-

סעיף זה קובע כי במידה ולמדינת ישראל ישנה אמנה למניעת כפל מס עם מדינה גומלת. הרי שתוקפה של האמנה היא זו שתגבר על החוקים הפנימיים של מדינת ישראל, ומעתה ואילך מקום בו יש באמנה לשפר את המיסוי הישראלי או הזר אותו תושב יפעל ע"פ האמנה ולא ע"פ החוק הפנימי של אותה מדינה.

קיימים שלושה מודלים של אמנות מס-

1. מודל ה-OECD - מודל זה מתייחס למצבים בהם שתי מדינות מפותחות מתקשרות ביניהם לסכם למניעת כפל מס. רוב האמנות של מדינת ישראל מושתתות על מודל זה.
2. מודל האו"ם - מודל זה מדבר על התקשרות בין מדינה מפותחות למדינה מתפתחת ברוב המקרים האמנה תפעל לטובת המדינה המתפתחת.
3. המודל האמריקאי - מודל זה לרוב משרת את האמריקאים. כל מי שרוצה להתקשר איתם באמנה פועל לאמץ את המודל הזה.

חשוב לזכור שמטרות האמנה מתבססת בעיקרון על פתרון מצבי כפל מס שיתכן ויתרחשו על פעילויות המופקות / הנעשות בין שתי המדינות. כך למשל ייתכנו מקרים שבהם אדם מסוים יחשב תושב של שתי המדינות. במקרים אלו האמנה תפעל לפתרון כפל התושבות. דוגמא נוספת היא שוני בין כללי המקור של המדינות. דהיינו כללי מקום מקור ייחודיים בכל מדינה. יתכן שבמדינה אחת מקור ההכנסה יסווג כהופק באותה מדינה. ובמדינה השנייה יקבע שמקום המקור הוא דווקא במדינה השנייה. לדוגמא יתכן מקרה בו תושב ישראל לקח הלוואה מתושב חו"ל ומשלם לו ריבית. ע"פ כללי מקום המקור של מדינת ישראל ההכנסה הופקה בישראל.

מקום מושבו של המשלם. במקביל במידה והמדינה השנייה תטען כי ההכנסה נקבעת לפי מקום בו מרב הזיקות מכספי ההלוואה. ייתכן כי ע"פ שיטתם מקום מקור ההכנסה הוא בחו"ל ולא בישראל. במצב זה הרי שתי המדינות טוענות שמקור ההכנסה היא אצלם ולכן לכל אחת מהם זכות המיסוי הראשונה. מצב שיביא לכפל מס.

הגדרות-

- מדינה מתקשרת- הכוונה למדינה שהתקשרה באמנת מס. בדרך כלל מכנים את המדינות כ-"מדינה מתקשרת ראשונה" ו-"מדינה המתקשרת האחרת".
- תושב מדינה מתקשרת- התושבות תקבע קודם כל בהתאם לדין הפנימי של המדינה.
- מדינת המושב- זו המדינה שהאדם נחשב כתושב שלה ע"פ הדין הפנימי שלה. במקרה שקיים כפל תושבות נפעל לפי "מבחן שובר השוויון" שנלמד בהמשך.
- מדינת המקור- מדינה שבה מופקת או נצמחת ההכנסה.
- תושב- הגדרה זו מתחלקת לשתיים.

א. לגבי יחיד- נק' המוצא היא הדין הפנימי של כל מדינה כך למשל אם בשתי המדינות קיים קונצנזוס כי תושבותו של אותו יחיד היא במדינה פלונית אזי אין בעיה ואני יודעם באיזו תושבות מדובר. לעומת זאת במידה וקיימות מחלוקת בדבר זהות תושבותו של אותו יחיד [כל מדינה טוענת כי מדובר בתושב שלה] מתעוררת בעיה שאמנות המס נדרשות לפטור אותה. הפתרון נעשה באמצעות כללי שובר שוויון. אשר ברוב המקרים מפורטים בסעיף 4 באמנות המס.

כללי שובר שוויון -

1. בית קבע- זמניות, יציבות, קביעות.
2. מרכז האינטרסים החיוניים.
3. היכן נוהג לגור.
4. אזרחות.
5. נוהל הסכמה הדדית.

דוגמא-

יורם אזרח ישראל המנהל עסקים בכל העולם. החל משנת 2009 יורם נוהג לפקוד את ישראל במשך 150 ימים בשנה וביתר הימים הוא נוהג להתגורר בשוויץ. מבדיקה שנערכה ברשויות השוויצריות נמצא שיוורם שוויץ 150 ימים בשנה וביתר הימים נמצא בישראל או בגרמניה. עסקיו של יורם מנוהלים ברובם בשוויץ. הוא מחזיק בנדל"ן בשוויץ ואף בעל שליטה בחברה הנסחרת בבורה בשוויץ. במקביל יורם בעל מניות בחב' ישראלית שעוסקת בניהול ואחזקת מבנים בישראל. אשתו וילדיה מתגוררים בישראל. חבריו של יורם מתגוררים גם בישראל וגם בשוויץ. בעת שהותו בשוויץ יורם מתגורר בבית שרכש ועומד לרשותו. בעת שהותו בישראל הוא מתגורר עם אשתו וילדיו. נדרש קבע את מהי תושבותו של יורם לצרכי האמנה בין שוויץ לישראל תחת ההנחה שכל מדינה טוענת שמוכר בתושב שלה.

פתרון-

בדוגמא זו אנו רואים כי הכנסותיו של יורם חשופות בפני בעיית כפל מס כי אנו עדים למקרה בו מתעוררת בעיית כפל תושבות. אז במידה שקיימת הכנסה שבסיס המיסוי של נקבע ע"פ תושבותו של אדם והוא יידרש לשלם מס בשני המדינות לצורך כך פנה לכללי שובר השוויון.

- א. בית קבע- בהתאם לנתונים ליורם יש בית קבע בשתי המדינות לכן לא ניתן להכריע לפי סעיף זה.

- ב. האינטרסים החיוניים - בהתאם לנתונים יש לו עסקים בשתי המדינות ולכן המבחן לא מובהק באף מדינה וקשה להכריע ע"פ מבחן זה.
- ג. היכן נוהג לגור - בהתאם לנתונים הוא שוה בכל מדינה 150 יום לכן לא ניתן לקבוע ע"פ מבחן זה.
- ד. אזרחות - נתון שיש תושב ישראל ולכן ההכרעה תהיה שהוא תושב ישראל.
- ב. לעניין תושבות חב' - יראו את מקום מושבה של החב' באמנות המס לפי המדינה שבה נמצא מקום הגיהול המומשי שלה. פרמטר זה נבדק בהסתמך על הדירקטוריון המקום בו מתקבלות החלטות החשובות. וכיוצא בזה.

מונגנון אמנות המס למניעת כפל המס -

אמנות המס מתייחסות לסוגי הכנסות שונים ומחלקות את זכויות המיסוי לגביהן בין שתי המדינות ובכך קובעות את אופן חלוקת עוגת המס בכל סוג של הכנסה. כאשר ניתנת זכות מיסוי בלעדית לאחת המדינות שאלת הזיכוי בגין המס הזר איננה צריכה להתעורר כלל. מדינה אחת מנסה את ההכנסה ומדינה אחרת פוטרת ממס את ההכנסה. אבל פעמים רבות קובעת האמנה כי שתי המדינות המתקשרות רשאיות למסות את ההכנסה. במקרה כזה האמנה תיקבע כי המדינה בה הופקה או בצמחה ההכנסה [להלן מדינת המקור] תהיה בעלת זכות המיסוי הראשונית דהיינו היא זו שתמסה את ההכנסה לפי דינה הפנימיים. והמדינה האחרת. מדינת תושבותו של מפיק ההכנסה [להלן מדינת המושב] תהיה בעל זכות המיסוי השנייה. במקרה כזה מדינת המושב רשאית למסות גם היא את אותה הכנסה אך תחול עליה החובה למנוע כפל מס. בישראל כפי שלמדנו מניעת כפל המס תיעשה בדרך של מתן זיכוי.

זכויות המיסוי שקיימות באמנות המס הינן -

1. זכות מיסוי ראשונית וזכות מיסוי שנייה.
2. זכות מיסוי שנייה מוגבלת וזכות מיסוי שנייה.
3. זכות מיסוי בלעדית.
4. זכות מיסוי ראשונית מוגבלת וזכות מיסוי שנייה מוגבלת.

תרגול - שינויי מבנה

חוברת שינויי מבנה שאלה 1 נדרש א'.

בשאלה זו ניתן לראות שמכוננים אותנו לסעיף 104 ב'. בסעיף זה נקבע מס' תנאים שבהתקיימם במצטבר ניתן יהיה לבצע את העברת הנכס ע"י מס' יחידים לחב' ללא חבות במס. בסעיף [א' 3] נקבע ששווי השוק בין הזכויות המוקצות לכלל שווי השוק של החב' לאחר ההקצאה הוא יחס שבין שווי השוק של חלקו של כל אחד במעבירים בנכס לשווי השוק של החב' מיד לאחר העברה. נבצע את החישוב ונראה האם ההקצאה שנעשתה בפועל עומדת בתנאי החוק.

ע"פ הפקודה יחס השווי היה צריך להיות - חציל - $0.4 = \frac{500}{500+750}$ אציל - $0.6 = \frac{750}{500+750}$ מסקנא מאחר וההקצאה בפועל [אציל 0.7 חציל 0.3] לא תואמת את יחסי השווי הנדרשים לא ניתן ליישם את הוראות סעיף 104 ב'.

שיעור 9-המשך אמנות מס-

שים לב!

- א. האמנות נכנסות לפעולה רק כאשר יש כפל מס.
- ב. האמנות באות רק לטובת הנישום. כלומר אני יפעיל את האמנה רק אם היא משפרת את מצבי.

ניתוח אמנה לפי מודל OECD

סעיף 1: קובע על מי תחול האמנה. כך למשל קובעת האמנה בין ישראל לשוויץ שהיא תחול על תושבי אחת המדינות המתקשרות או שתיהן.

שים לב! אין אזכור ל"אזרח" כלומר גם האמנה מתייחסת לתושב.

סעיף 2: מגדיר את המיסים שעליהן תחול האמנה ברוב המקרים מדובר במיסים ישירים כגון מס רווח הון, מס פדרלי, מס מדינתי וכיו"ב.

סעיף 3: סעיף ההגדרות- הסעיף קובע את הטריטוריה של כל מדינה ומדינה לצרכי האמנה.

סעיף 4: קובע את כללי שובר שוויון לגבי תושבותו של אדם. כפי שלמדנו נק' המוצא לקביעת תושבותו של אדם היא הדין הפנימי של אותה מדינה במצב שבו הדינים הפנימיים של מדינות א' וב' קובעים כי האדם הוא תושב של אחת המדינות אזי אין מחלוקת. לעומת זאת במצב שבו כל מדינה טוענת שהנישום הוא תושב שלה נוצרת בעיית "כפל תושבות" ועל כן נקבעו כללי שובר שוויון לפתרון הבעיה. נציין שכללים אלו רלוונטיים אך ורק לעניין סוג ההכנסות שהאמנה חלה לגביהן לכל עניין אחר תיבחן התושבות על פי פקודת מס הכנסה בלבד.

סעיף 5: סעיף זה מתייחס למוסד קבע- מוסד קבע הוא מקום בו מתקיימת הפעילות העסקית כולה או חלקה. כל עוד אין מוסד קבע באף אין צורך לשלם מס על רווחי עסקים [על פעילות מעסק] וזאת להבדיל מתמלוגים ריבית ודיבידנד המהווים הכנסה פאסיבית שבגינם מנכים מס במקור. ברוב האמנות נקבע כי רווחי עסקים של תושב אחת המדינות המתקשרות לא ימוסו בידי המדינה השנייה. למדינת המקור והזיקה המינימאלית היא מוסד קבע. אז אם ההכנסות הופקו באמצעות מוסד הקבע למדינת המקור יש זכות ראשונים למסות את הרווחים ולמדינת התושבות תהיה הזכות השיווית למסות את הרווח שהופק.

מוסד קבע מתבטא בשלוש פרמטרים מצטברים-

- א. קיומו של מקום פיזי- כגון מבנה שטח אוהל הוא יכול להיות גם בחצר של מישהו אחר כדוג' חדר במפעל.
- ב. קביעות- אותו מבנה צריך להיות מחזיק לפחות 6 חודשים ע"י תושב חוץ. כלומר הקביעות באה לידי ביטוי הן מבחינת הזמן והן מבחינת המקום. הפסקות זמניות אינם מפסיקות את מרוץ הזמן ונמנות בתוך 6 חודשים. מקום לעומת זאת עוצר את המרוץ ל- 6 חודשים.
- ג. עסקית- ביהול העסק צריך להתקיים במקום העסקים הקבוע החזקה של מקום שאינו מהווה פעילות ממשית לא יהווה מפעל קבע כלומר לא מספיק שיש מחסן טיפס אלא צריך גם הנהלה.

אמנות המס מספקות דוג' למפעל קבע. בסעיף 5(2) לאמה עם שוויץ.

לא זאת בלבד אלא גם פעילות עזר יכולה במקרים מסוימים להוות מפעל קבע. למשל גניח שלחברת מיקרסופט יש מחסן באפריקה ומשם היא מפיצה את הסחורות לכל העולם במצב זה מרכז החלוקה באפריקה אינו מהווה מוסד קבע אלא רק מחסן לוגיסטי. לעומת זאת אם מיקרסופט מחזיקה במחסן זה מנהל שיווק ומכירות וצוות מכירות אזי מתקיימת פעילות ממשית המביא את המוסד לידי מוסד קבע.

סוכן תלוי

מדובר בחלופה נפרדת ש בהתקיימה נוצר למיזם הזר מוסד קבע מדובר במספר תנאים שצריכים להתקיים במצטבר לצורך כך.

- א. מדובר באדם לרבות גוף מאוגד שיש לו את הסמכות לחייב את תושב החוץ בחוזים בין אם הוא חתם עליהם מפורשות ובין אם חתם עליהם בשמו של תושב החוץ.
- ב. הפעלת הסמכות הזאת באופן רגיל וקבוע.
- ג. הסמכות לחתימות החוזה צריכה להתקיים לגבי פעילויות שהינם חלק מהפעילות העסקית עצמה. יחד עם זאת בדגיש כי סוכן או מתווך שעובדים על בסיס עמלות או ברוקר אינם נחשבים כסוכן תלוי ולכן לא יהוו מוסד קבע.

סעיפים 10-12- הכנסות מריבית דיבידנד ותמלוגים

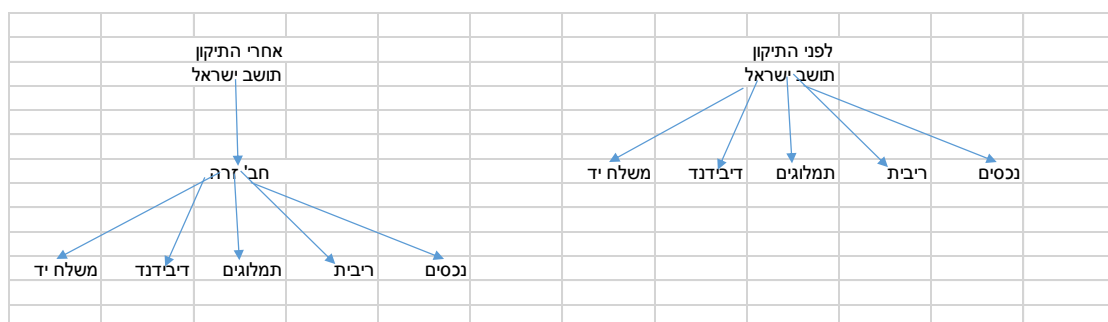
המושגותף להכנסות הנ"ל שמדובר בהכנסות פסיביות שמשלמות חב' שהיא תושבת מדינה מתקשרת לתושב המדינה המתקשרת האחרת. במצב שבו במדינה ב' קיימת חברה שמחלקת הכנסה פסיבית לחב' במדינה א'. ניתן להטיל מס במדינה א'. כי היא זאת שמקבלת את ההכנסה הפסיבית ע"כ לכאורה זכות המיסוי הראשונית היא למדינה א'. ניתן לראות כי הדבר סותר את הדין הפנימי בישראל הקובע כי מקום הפקת ההכנסה הוא מקום מושבו של המשלם ולא המקבל. האמנה קובעת הסתייגות לנושא הזה. בכדי למנוע מצב של הברחת הכנסות פסיביות דרך צינור מקשר בין המדינות [מישראל להעביר למדינות ביניים וממדינות הביניים להעביר למדינה העיקרית] קובע הסעיף שניתן לחייב במס את ההכנסה הפסיבית גם במדינה המשלמת לפי הדין הפנימי של אותה מדינה וזאת במקרה שהמקבל הוא בעל הזכות שביושר בהכנסה. שיעור המס הוא משתנה בין 5% ל- 15%.

בעל זכות שביושר נבדק ע"י מספר פרמטרים לדוגמא-

- א. למי משלמים? - מי בעל חשבון הבנק אליו מועבר הכסף.
- ב. עם מי מנהלים עסקים- מול מי נוהל המו"מ? זהות בעלי המו"מ מעידה על בעל הזכות.
- ג. חוזה ההתקשרות בין הצדדים- מה כתוב בחוזה.
- ד. האם יש צד שלישי שהבטיח את זכויותיו בתשלומים? האם קיימות מהות כלכלית ופעילות עסקית המתאימה לפעילות הנבדקת? אם חברת הביניים היא סתם תיבת דואר או שמא יש בה הנהלה ועובדים.

סעיף 75 ב' חב' נשלטת זרה חב"ז

עד תיקון 132 תושב ישראל שהייתה לו הכנסה פסיבית בחו"ל הסיכוי היחידי שההכנסה הזו הייתה נכנסת לרשת המס הישראלית היה אם ההכנסה נתקבלה לראשונה בישראל. במילים אחרות היה ובעל ההכנסה החליט להשאיר את ההכנסה בחו"ל הוא היה חונק מרשת המס הישראלית. תיקון 132 היה אמור לשנות תועה זו כך שאם בעל ההכנסה הישראלי לא קיבל אותה לראשונה בישראל עדיין הוא היה מתחייב עליה במס מכוח היותו תושב ישראל ערב התיקון רבים מהישראלים בעלי הכנסות פסיביות בחו"ל החליטו להקים חב' זרות בחו"ל ולהעביר אליהם את ההכנסות הפסיביות וע"כ כך לחמוק מרשת המס הישראלית.



בצורה זו לישראל היה קושי רב למסות את ההכנסה בידי החב' הזרה שכן החב' הזו לא נחשבה לתושבת ישראל. כזכור בכדי שחב' תחשב כתושבת ישראל צריך שיתקיימו אחת משתי אפשרויות או התאגדות לראשונה בישראל או שליטה וניהול מישראל. ניתן בקלות להיחשב כחבר בני אדם תושב חוץ וזאת ע"י התאגדות במדינה זרה והכחה שליטה וניהול מוחץ לישראל. בדרך זו הקימו אותם בעלי הכנסות המון חב' בחו"ל אשר צברו את הרווחים מאותם פעילויות בחו"ל אך בכל זאת הכספים הגיעו לבעלי המניות בעל המניות יכל לעקוף את חלוקת הדיבידנד ע"י לקיחת הלוואה מהחב' בצורה הזאת הוא נהנה מכספי הלוואה מבלי לשלם מס בישראל.

פתרון המחוקק לתכנון מס זה בא לידי ביטוי בחקיקת סעיף 75 ב' סעיף זה מחייב את בעלי השליטה באותה חב' כדידידנד רעיוני בגובה ההכנסות הפסיביות שנצברו בחנ"ז בשנת המס וזאת למרות שתזרימית לא זרם לכיסו כלום. בעל השליטה יחויב במס על הדיבידנד הרעיוני בתום השנה מכוח סעיף 2[4] לפקודה וכדי שלא ייווצר חסרון כיס הדבר יגורר לחלוקת דיבידנד אמתי לבעל השליטה הדין המהותי נקבע בסעיף 75 ב' [ב (1)] הקובע כדלקמן בעל השליטה בחב' גשלתת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו יראו אותו כאילו קיבל כדידידנד את חלקו היחסי באותם רווחים.

הגדרת חנ"ז

על מנת שחבר בני אדם יהיה חנ"ז יש צורך שהתקיימו ב- 5 תנאים מצטברים.

- א. מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ
- ב. הזכויות באותו חבר בני אדם אינם רשומה בבורסה. במידה ונרשמו בחלקם לבורסה אזי הונפקו לציבור פחות משלושים אחוז מהזכויות.
- ג. רוב הכנסות/ רווחיו משנת המס נובעים מהכנסה פסיבית.
- ד. שיעור המס החל על ההכנסות הפסיביות בחו"ל אינו עולה על 15%.
- ה. שיעור החזקה מינימאלי של תושבי ישראל כלומר למעלה מ- 50% מאמצעי השליטה מחוזקים במישרים או בעקיפין בידי תושבי ישראל.

שיעור 10 -

הערות והבהרות לתנאי חנ"ז

1. המדובר בחבר חנ"ז תושב חוץ בלבד. המשמעות היא שע"פ הסעיף אין מצב שחברה תושבת ישראל תחשב חנ"ז מאחר שבין כה וכה היא נכנסת לרשת המס הישראלית. לכן אין צורך בסעיף אנטי תכנוני.
2. הזכויות באותו חבר חנ"ז אינם רשומות בבורסה ואם נרשמו בחלקן הוצעו לציבור פחות מ-30% מהזכויות. במסגרת תיקון 138 הוחלפה המילה הוצעו ב-הונפקו לאור תכנוני המס שנסובו סביב התנאי הזה. מטרתו של התנאי הזה כאמור לשמור על מצב שתכרות כאלו יהפכו להיות בורסאיות ולא נדע מיהו בעל השליטה. כלומר באים לתחום את בעלי השליטה.
3. רוב הכנסות או רוב רווחיו בשנת המס נובעים מהכנסה פאסיבית. במסגרת סעיף 125 ב' המחוקק מכון אותנו אך ורק לחב' בעלות הכנסות פאסיביות המחוקק בחר לרכז את עמדתו וקבע שלא כל ההכנסות צריכות להיות פאסיביות אלא ברובן. וזאת בכדי שמתכנן המס לא יפיק הכנסה עסקית מינורית בחב' וע"י כך יוכל לחמוק מהגדרת חנ"ז. רווח הוא מושג מקביל לרווח הון או הכנסה חייבת בפקודה יש לשים לב שמשפיק שאחד התנאים מותקיים ע"מ שכל התנאי השלישי יתקיים. הכנסה פאסיבית מוגדרת כאחת מההכנסות הבאות: ריבית, הפרשי הצמדה, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות, רווח הון מנכס שלא שימש בעסק. הכנסה מעסק או משלח יד שמקורה מהכנסה פאסיבית כאמור לעלי. [מהכנסות פאסיביות] במסגרת תיקון 198 קבע המחוקק לגבי דיבידנדים שלא יבוא בחשבון דיבידנדים שמקורן בהכנסות ששולם עליהם מס זר בשיעור העולה על 15% ובלבד ששיעור החזקה במישרין

או בעקיפין של החברה מקבלת הדיבידנד בחברה המשלמת את הדיבידנד הוא 15% לפחות בחברה נסחרת בבורסה בחו"ל. או 10% לפחות בכל חברה אחרת. נטרול הדיבידנד כאמור יהיה גם מהמונה גם מהמכנה.

סיווג ההכנסות בין המקורות הפאסיביים ובין הכנסות מעסק או משלח יד יבוצע ע"פ דיני המס בישראל. במקרה שרווח ההון גובע מנכס ששימוש ביצור הכנסה מעסק אין מדובר בהכנסה פאסיבית אלא בהכנסה עסקית.

כך לדוגמא חברה עסקית לחלוטין שהפיקה הכנסות מעסק בגין המפעל שהייתה בבעלותה החברה החליטה למכור את כל פעילותה למעט מבנה המפעל שנותר בבעלותה. המבנה הושכר לשוכר יחיד כעבור 6 שנים מכרה החברה את המבנה ונוצר לה רווח הון בעניין זה נבחין בין שני מקורות הכנסה. הכנסת דמי שכירות נחשבות כהכנסות פאסיביות. לעומת זאת לגבי רווח ההון רואים בו כאקטיבי שכן המחוקק קבע שכל רווח ההון שנוצר מנכס ששימוש בעבר לעסק יראו אותו כאקטיבי.

במסגרת תיקון 198 הוסיף המחוקק התייחסות לרווח הון ממכירת ני"ע כהגדרתן בסעיף 88 לפקודה.

בעניין זה קבע המחוקק חזקה לפיה רווח הון שנוצר ממכירת ני"ע שהוחזק לתקופה העולה על שנה יחשב כהכנסה פאסיבית.

במידה וני"ע הוחזק לתקופה שאינה עולה על שנה ופקיד השומה שוכנע כי מדובר בני"ע ששימוש בידי החברה בעסק רווח הון זה לא ייכלל במסגרת ההכנסות הפאסיביות.

הכנסה נוספת שתסווג כהכנסה פאסיבית הינה הכנסה מעסק או משלח יד שמקורה בהכנסה פאסיבית.

לדוגמא:

תושב ישראל מחזיק בחברה א' שהיא חברה זרה חברה זו מחזיקה בחברה זרה ב'. לחברה ב' רווח מהשכרת גדל"ן בסך 100 ₪. בתום השנה מעבירה חברה ב' לחברה א' דמי ניהול בגובה 100 ₪ כתוצאה מכך בחברה ב' אין רווחים לכן אין מה למסות. לחברה א' יש הכנסות מדמי ניהול בסך 100 ₪ הכ' מעסק בסך 60 ₪ והכנסות פאסיביות מריבית בסך 100 ₪. לכאורה נוצר מצב שהכנסות אקטיביות עולות על הכנסות פאסיביות בעזרת ההוראה שהופכת כל הכנסה עסקית שמקורה בהכנסה פאסיבית להכנסה פאסיבית ניתן לסווג את דמי הניהול בחברה א' כפאסיביים ואז חברה א' יש 200 ₪ הכנסה פאסיבית מול 60 ₪ הכנסה אקטיבית והתנאי מתקיים.

חברה א'		
הכנסות אקטיביות 60		תושב ישראל
הכנסות פאסיביות 100+100		100%
		חנ"ז א'
		100%
חברה ב'		
הכנסות פאסיביות 100		חנ"ז ב'
הוצ' דמי ניהול 100		
רווח 0		

כלומר דמי ניהול כיוון שמקורן בהכנסות פאסיביות אע"פ כשהן לעצמן אקטיביות נסתכל על המקור ולא בצרף זאת להכנסות אקטיביות אלא פאסיביות.

כיצד נחשב הכנסות או רווחים? לצורך כך נשים לב לדוגמא הבאה.

אקטיבי	פאסיבי	
50,000	10,000	הכנסות
(45,000)	(2,000)	הוצאות
5,000	8,000	רווח

במקרה זה מדובר בחנ"ז מאחר שהרווחים הפאסיביים עולים על הרווחים העסקיים. לכן ניתן לקבוע חלוקת דיבידנד רעיוני על 8,000 בניכוי המס. 5,000 הנוספים ימוסו בישראל רק כאשר תיעשה חלוקה בפועל.

כשמודברים על רווחים זה רק אחרי מיסים בחו"ל בדוגמא זו אין נתונים על שיעור מס בחול לכן לא התחשבנו בזה.

חישוב הרווחים בהכנסות פאסיביות יעשה ע"פ מושג המוגדר בסעיף 75 ב'1' שנקרא "דיני המס בחו"ל" כלומר -

- א. אם מדובר בחבר בנ"א שהינו תושב מדינת אמונה נחשב את הרווחים מההכנסות ע"פ דיני המס באותה מדינה.
- ב. אם מדובר במדינה שאינה מדינת אמונה נחשב את הרווחים לפי דיני המס בישראל. [כך נקבע החל מתיקון 198]

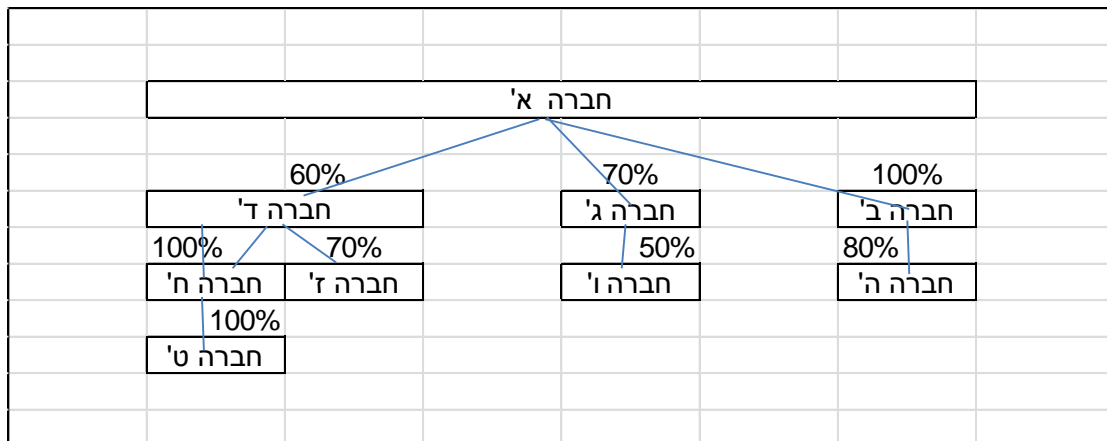
כבואנו לבדוק את מבחן מרבית ההכנסות והרווחים אנו עלולים להיתקל בחברה עסקית זרה [שרב הכנסותיה או רווחיה הם אקטיביים- מעסק] במקרה כזה תבוצע הבדיקה על האשכול כולו. כלומר ניקח הכנסות ורווחים של החברה העסקית וכן את חלקה היחסי במושרין או בעקיפין בהכנסות או ברווחים של כל החב' שבשרשרת מתחתיה.

כאשר חישוב שיעור האחזקה בחברות יעשה ע"י הכפלת שיעורי האזכויות ברווחים בכל אחת מהחברות שבשרשרת. אז אם כל האשכול הוא פאסיבי אזי כל החברות שבאשכול מלבד חברת האם יהיו חברות פאסיביות לענין התנאי השלישי.

לעומת זאת אם הרוב עסקי אזי אף חברה לא מקיימת את התנאי השלישי.

דוגמאות-

להלן מבנה החזקות-



נתונים נוספים-

חברה	הכ' פאסיביות	הכ' אקטיביות
א'	1,600,000	2,000,000
ב'	500,000	400,000
ג'	1,000,000	-
ד'	-	700,000
ה'	400,000	400,000
ו'	1,000,000	100,000
ז'	2,000,000	1,400,000
ח'	100,000	100,000
ט'	100,000	-

- כל החב' זרות.

פתרון-

תנאי 1- בודקים אם כל החב' הם חברות זרות.

תנאי 2- בודקים אם כל החברות לא נסחרות בבורסה.

הערה- במבחן יש לבדוק את כל התנאים אפילו אם לא עומדים באחד התנאים הראשונים.

תנאי 3-

שים לב! שיעור זכות הכוונה ברווחים.

חברה	ש. זכות	הכ' פאסיביות	הכ' אקטיביות
א'	100%	1,000,000	2,000,000
ב'	100%	500,000	400,000
ג'	70%	700,000	-
ד'	60%	-	420,000
ה'	80%	320,000	320,000
ו'	35%	350,000	36,000
ז'	42%	840,000	588,000
ח'	60%	60,000	60,000
ט'	60%	60,000	-
סה"כ	-	3830000	3823000

חב' א' או בודקים אם היא עסקית או פאסיבית לכן א' היא עסקית. מבחינת המאוחד או רואים שכל הכנסות החב' הם פאסיביות לכן נמסה אותה. נראה כמה זה אבסורדי שחב' ד' בסולם היא עסקית אעפ"כ במאוחד זה פאסיבי. אין לבדוק אחרי הבדיקה הכללית בדיקת סולו.

מסקנה: כל החב' באשכול למועט חברה א' מקיימות את התנאי השלישי להגדרת חב' כ"ז כמו"כ אין צורך לבצע בדיקה נוספת בסולו.

דוגמא ב'-

בהמשך לנתוני הדוגמא הקודמת הנח כי הכנסותיה של חב' א' מפעילות פאסיבית הינן 2M והכנסתה העסקית היא 500K כיצד תשתנה תשובתך.

חברה א' פאסיבית

חברה ב' פאסיבית

חברה ג' פאסיבית

חברה ה' שווה כלומר לא פאסיבי

חברה ו' פאסיבי

חברה ד' רואים שזו חב' עסקית לכן כעת נראה אם כל האשכול פאסיבי או עסקי בעיני חברה ד'.

חברה	ש. זכויות	הכ' פאסיביות	הכ' אקטיביות
ד'	100%	-	700,000
ז'	70%	1,400,000	980,000
ח'	100%	100,000	100,000
ט'	100%	100,000	-

1,780,000	1,600,000	-	ס"ה
-----------	-----------	---	-----

מסקנה: כל האשכול מוגדר כעסקי ולא פאסיבי.

מסקנת השאלה. חברות א' ב' ג' ו' עומדות בתנאי השלישי חברה ה' אינה עומדת בתנאי השלישי. כמו כן כל האשכול המוחזק ע"י חברה ד' הינו עסקי ומשכך אינו עומד בתנאי השלישי.

4. שיעור המס החל על הכ' פאסיביות חו"ל אינו עולה על 15%. "שיעור המס החל" מוגדר בסעיף והוא שווה לסכום המס בו חויב החב"ז בפועל בשל ההכנסות הפאסיביות חלקי כלל הרווחים שמוקרה בהכנסה פאסיבית באותה שנה.

$$\text{שיעור המס החל} = \frac{\text{סכום המס שבו חויב חבז בפועל בשל' הכנסות פאסיביות}}{\text{כלל רווחים פאסיביים}}$$

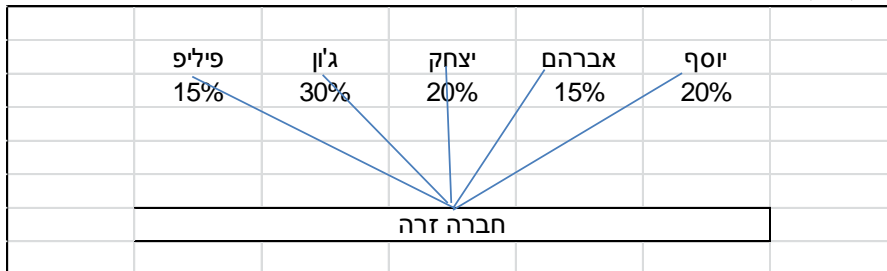
דוגמא:

סוג הכנסה	רווח	שיעור המס	סכום המס
עסקי	100K	40%	40,000
ריבית	10K	10%	1000
שכ"ד	5K	20%	1000
דיבידנד	20K	10%	2000

חישוב: $11.42\% = \frac{1000+1000+2000}{10K+5K+20K}$ $11.42 > 15$ לכן התנאי מותקיים.

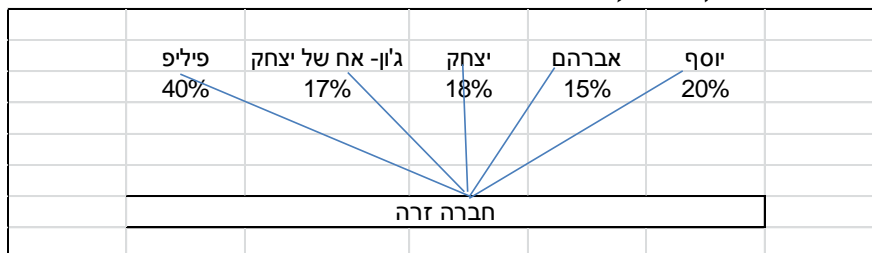
5. שיעור החזקה במישרין או בעקיפין ע"י תושבי ישראל באחד או יותר מאמצעי השליטה הוא מעל 50% - בעניין זה ישנן 3 חלופות בהם תקבע לתושבי ישאל שליטה-

1. למעלה מ- 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה מוחזקים במישרין או בעקיפין ע"י תושבי ישראל.



אברהם + יצחק + יעקב = 55% < 50%

2. למעלה מ- 40% באחד או יותר מאמצעי השליטה מוחזקים במישרין או בעקיפין בידי תושבי ישראל שיחד עם קרובה של אחד מהם שהוא חייב להיות תושב חוץ מוחזקים למעלה מ- 50% מאמצעי השליטה.



יוסף + אברהם + יצחק = 43% < 40% + ג'ון = 17% = 60% < 50%

3. לתושב ישראל יש זכות למנוע קבל החלטות מהותיות כגון חלוקת דיבידנד וכיוצא בזה.

מועד הבדיקה של שיעורי האחזקה יעשו באחד משתי אפשרויות.

א. תום שנת המס.

ב. ביום כלשהו בשנת המס וכיום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

אחזקה בעקיפין

במקרה שחבר ב"א מוחזק בעקיפין תבוצע בדיקה של שיעורי אחזקה באופן הבא:

- א. עלה שיעור האחזקה בכל אחת מהחברות שבשרשרת מעל 50% יחשב שיעור האחזקה בהתאם לאחוז במישרין.
- ב. ה'יה שיעור האחזקה בכל אחת מהחברות שבשרשרת 50% או פחות תחשב האחזקה בו בשיעור של 0%.
- ג. פחת שיעור האחזקה באחד מהחברות שבשרשרת מ- 50% אך הוא מוחזק באופן ישיר ע"י חברה אחרת באשכול או שבעל השליטה מוחזק בו במישרין באופן שסך כל האחזקה עולה על 50% יחשב שיעור האחזקה כסך כל האחזקה בחברה+.

דוגמאות:

	ג	ב	א
	א	א	א
	60%	55%	70%
	ב	ב	ב
	60%	40%	80%
	ג	ג	ג
	40%	100%	60%
	ד	ד	ד
	20%		

כל החברות עומדות בתנאי למעט חברות ג' ד' שבטור ב'.

פיליפ	ג'ון אח של יצחק	יצחק	אברהם	יוסף
40%	17%	18%	15%	10%
חברה זרה א'				

כלומר לאחר שבדקנו את תחולת תנאי 5 נבדוק הלאה כאשר חב' זרה היא בעצם חב' א'.

מסקנא: רק חברות שבהם כל 5 התנאים התקיימו במצטבר אותן חברות יחשבו כחב"ז ורק לגביהן נעבור לשלב השני.

שלב שני חישוב הרווחים שלא חולקו

לאחר שהגדרנו את החב' כחב"ז אנו נמסה רק את בעל השליטה הישראלי. המיסוי יהיה בגין הרווחים שלא שולמו. מדובר למעשה בהכנסותיו הפאסיביות למעט דיבידנד. בעל השליטה יחויב בדיבידנד רעיוני בגובה הרווחים שלא שולמו אשר יצטברו בחב"ז בשנת המס. נשים לב שבתיקון 198 המונח רווחים שלא שולמו זהה להגדרת הכנסות פאסיביות כלומר לאחר שחישבנו את ההכנסות הפאסיביות אנו יודעים מהם הרווחים שלא שולמו.

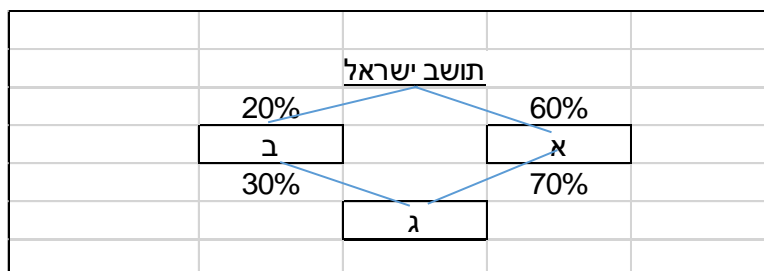
חסרה הדוגמא.

שלב שלישי מיסוי בעל השליטה

בעל שליטה מוגדר באופן שונה מההגדרה בשלב א' הוא מוגדר כתושב ישראל המחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או ביחד עם אחר מעל 10% באחד או יותר מאמצעי השליטה של החנ"ז. יחד עם אחר מוגדר כ"קרוב" לפי סעיף 58 או "תושב ישראל אחר" שיש לבעל השליטה שיתוף פעולה דרך קבע בעניינים המהותיים של החברה.

יש לשים לב שבין אם מדובר בקרוב ובי אם מדובר באדם שיש עמו שיתוף פעולה דרך קבע הם תושבי ישראל. חישוב ההכנסה מדיבידנד ברמת בעל השליטה הישראלית יעשה לפי שיעור זכויותיו ברווחים שלא שולמו.

לדוגמא- שיעור אחזקותיו של תושב ישראל בחנ"ז הוא-



$0.3 \cdot 0.2 = 0.06$
$0.6 \cdot 0.7 = 0.42$
$0.06 + 0.42 = 0.48$

בדיקת שיעור האחזקה של בעל השליטה בעקיפין תעשה כדלקמן:

- א. אם הוא מחזיק בכל החברות שבשרשרת מעל 10% תיעשה בדיקה במישרין.
- ב. אם שיעור האחזקה באחת החב' שבשרשרת נמוך מ- 10% תחשב האחזקה באותה חברה בשיעור של 0%.

הערה: ייחוס הרווח- כאשר חלו שינויים במהלך השנה בשיעור האחזקה יעשה באופן יחסי. כלומר אם למשל רווחי חנ"ז הם שלישי ובעל השליטה רכש 10% ב-01/04 וב-01/12 עוד 70% אזי בחודש אחד הוא מחזיק 80% ובשמונה חודשים הוא מחזיק 10%.

שיעור 11-

סוגיות בחנ"ז


- א. מה הדין במקרה בו עסקינן בשרשרת של מס' בעלי שליטה שכולם תושבי ישראל כמו בדוגמא זאת.

	חברה ישראלית	
	100%	
	חברה ישראלית	
	100%	
	חנ"ז	

לעניין זה קבע המחוקק בסעיף 75 ב' (ב)(3) כי במקרה זה נחייב את בעל השליטה הישראלי שהוא הקרוב ביותר בשרשרת לחנ"ז וזאת במטרה למנוע כפל מס.

ב. סעיף 75 ב' (ג) - סעיף זה עד תיקון 198 הקנה זיכוי רעיוני בגין המס. שעשוי היה להשתלם בחו"ל במקרה שבו הרווחים שבו אותה חנ"ז היו מחולקים בפועל. דהיינו המחוקק בחר להתחשב בניכוי המס במקור במדינה הזרה בעת חישוב המס בישראל בשל הדיבידנד הרעיוני על אף שבפועל לא חולק דיבידנד אמיתי ולא נוכה מס במקור. במסגרת תיקון 198 סעיף זה בוטל מהסיבה שהמחוקק הבין כי על בסיס סעיף זה קיימים תכנוני מס רבים.

דוגמא:

	תושב ישראל	נמ"ב 30% על דיבידנד			
	100%			חישוב:	
	חברת מעבר	נמ"ב 0% על דיבידנד	1000	הכל מדיבידנד רעיוני	
	100%		-300	מס בישראל 30%	
	חנ"ז		300	זיכוי רעיוני לפי הסעיף	
100%		0	מס בישראל		
נכס	דיבידנד ₪ 1000				

ג. חלוקת דיבידנד בפועל - סעיף 75 ב' (2) היה והחנ"ז מחלק דיבידנד בפועל ומוסו בעבר כדיבידנד רעיוני אצל בע"ש יינתן זיכוי בגובה המס ששולם בעבר כשהוא מתואם לפי מדד מחירים לצרכן. אם נותרה יתרה זכות ניתן להעבירה לשנים הבאות כעודף זיכוי ולקזזה מול מס שיחול על דיבידנד בפועל שיחולק מהחנ"ז בשנים הבאות.

דוגמא:

	2011	2010	2009	
רווחים שלא חולקו	1000	1000	1000	
מס לפי סעיף 75 ב'	250	250	250	

נתונים נוספים: בשנת 2012 חולק דיבידנד בפועל בסך 3000. חשב את המס על הדיבידנד בהנחה שהמדד לא עלה.

		שנת 2012:
	3000	חולק בפועל
	900	מס בישראל 30%
$250 \times 3 =$	<u>-750</u>	מס ששולם בעבר
	150	יתרת מס לתשלום

דוגמא 2:

תושב ישראל מחזיק 40% בחב"ז

2009	2008	2007	
15000	20000	10000	רווחים שלא חולקו
6000	8000	4000	רווח מיוחס לבעל מניות
0	2000	1000	מס לפי סעיף 75 ב'

נתונים נוספים - בסוף 2009 חולק 45K בפועל עלית המדד - 08-5% 09-10% [אין צורך במדד 07 כי זה מתואם מסוף שנה]. חשב את חבות המס בחלוקה בפועל.

		שנת 2009
$45K \times 0.4 =$	18K	חולק בפועל
	4500	מס בישראל 25%
$1K \times 1.05 \times 1.1 + 2K \times 1.1 =$	<u>3355</u>	מס ששולם בעבר
	1145	יתרת מס לתשלום

דוגמא 3 -

תושב ישראל מחזיק 40% בחב"ז. החברה צברה רווחים בשנים 07-09 בסך 10K, 20K, 15K בהתאמה. בתום שנת 2009 חילקה החברה דיבידנד בפועל בסך 45K שיעור עליית המדד - 08-5% 09-10%. [אין צורך במדד 07 כי זה מתואם מותום השנה] נדרש: חשב את חבות המס וחלוקת דיבידנד בפועל.

2009	2008	2007	
15000	20000	10000	רווחים חב"ז
6000	8000	4000	רווח מיוחס לבעל מניות
0	2000	1000	מס לפי סעיף 75 ב'

		שנת 2009
$45K \times 0.4 =$	18K	חולק בפועל
	4500	מס בישראל 25%
$1K \times 1.05 \times 1.1 + 2K \times 1.1 =$	<u>3355</u>	מס ששולם בעבר
	1145	יתרת מס לתשלום

שים לב! אם היינו לוקחים רק את שנת 2009 נשלם $1500 = 0.25 \times 6000$ בפועל נשלם 1145 כי אנו נמדוד את התשלומים ששילמנו לעיל.

סעיף 75 ב' (ה) - מימוש האחזקות של בעל השליטה

במקרה בו בעל השליטה הישראלי מחליט למכור את מניותיו וזאת למרות ששילם מיסים על דיבידנד רעיוני ללא חלוקת דיבידנד בפועל. קבע המחוקק שבמסגרת חישוב הרווח הון שנוצר במכירה נתחשב במיסים ששולמו בעבר על דיבידנד רעיוני.

בתיקון 60 היה שאת מסלול המס הוציא המחוקק ממשרד התמ"ת והעבירו למשרד האוצר. תחת פיקוח של רשות המיסים.

במסגרת לימודינו נלמד את העקרונות שנקבעו בתיקון 60 אך הדגש העיקרי יינתן על תיקון 68 מיום 1.1.11.

על מי חל החוק

1. מפעלי תעשייה שהם יצואנים ישירים.
2. מפעלי תעשייה שהם יצואנים עקיפים. (כגון חברה שמייצרת לטבע בקבוקים לתרופות טבע מוכרת את הבקבוקים לחו"ל).
3. מתקן תיירותי ללינה. (מפעלי תיירות)
4. מפעלים בתחום ביו טכנולוגיה וננו טכנולוגיה.
5. אנרגיה מתחדשת.

תיקון 60

<u>מסלול מענקים</u>	<u>מסלול המס</u>
סעיף 40 א'	סעיף 51
+ מפעל מאושר	+ מפעל מוטב
+ תנאים שנקבעו ע"י מרכז ההשקעות	+ תנאים שהוגדרו בחוק תחת סעיף 51

זכור! מפעל מאושר = מסלול מענקים מפעל מוטב = מסלול המס

במסגרת תיקון 60 לחוק שונה מסלול המס וזאת במטרה לייצר אלטרנטיבות נוספות בידי היזמים בישראל ומחוץ לישראל.

בטרם נבחן את מסלול המס נבחן את מסלול המענקים.

מסלול המענקים

מסלול זה כשמו כן הוא במסגרתו כל יזם פוטנציאלי שבחר להקים את עסקו היצרני באזורים בעלי עדיפות לאומית גובהה ולצורך כך נדרש לבצע השקעות כספיות בהתקיים תנאים מסוימים היה זכאי לקבלת מענק כספי מהמדינה בשיעור של עד 24% מסך השקעתו במכונות וציוד המפעל.

מסלול מענקים עוגן במסגרת סעיף 40 א' לחוק אשר העניק סמכויות רבות למרכז ההשקעות והם אלו שקבעו את הקריטריונים והתנאים לקבלת המענק.

צורת הפניה כמו גם שרשרת הבדיקה וקבלת ההחלטה נתנו למנהלת מרכז ההשקעות. כאשר שיטת העבודה הייתה כדלקמן. היזם נדרש להכין תכנית עסקית ולהגישה למרכז ההשקעות לאחר בדיקת מרכז ההשקעות את התכנית הם היו מנפיקים כתב אישור ליזם בו נקבעו התנאים לקבלת המענק.

היזם נדרש למלא אחר התנאים. לאחר שעמד בהם הגיש דו"ח ביצוע סופי למרכז ההשקעות. מרכז ההשקעות שלח בודקים לוודא שאכן כל התנאים מולאו ולאחר מכן הונפק אישור ביצוע סופי. המענק ניתן בשלבים חלקו במהלך התקופה וחלקו בתום תקופה.

במסגרת מסלול מענקים נתנו גם הטבות מס כמו פחת מואץ.

השיקולים בבחירת מסלולי המענקים היו בראש ובראשונה בשאלה האם צופים רווחים בשנים הקרובות או לא. שכן הטבת המס כשמה כן היא ניתנת על מס ואם מדובר במפעל הפסדי הטבת המס לא תעזור.

נכון להיום, מסלול המענקים קיים והוא כפוף למרכז ההשקעות כאשר מענקים על מפעלי תיירות ניתנים ע"י משרד התיירות ולא ע"י התמ"ת.

מסלול המס / מסלול חילופי

מסלול המס מבחינה כרונולוגית עבר שינויים רבים בשנים האחרונות במטרה להבין שינויים אלו נפרט מה היה לפני תיקון 60 בין תיקון 60 לתיקון 68 ואחרי תיקון 68.

שיעור 12-

בטרם נלמד את מסלול הטבות המס במסגרת החוק נזכיר את אזורי הפיתוח בישראל. מדינת ישראל באג'דה שלה מעוניינת לתעדף אזורי פריפריה אזורים מוכי אבטלה אזורים בהם המעמד הסוציו אקונומי נמוך ובשל כך קבעה קריטריונים להעדפת אזורים כאזורים בעלי עדיפות לאומית גבוהה. מנגד המדינה בחרה לתת משקל נמוך לאזורי מרכז הארץ בהם התעשייה פורחת ושיעורי האבטלה נמוכים יותר. לצורך כך נקבע שלושה אזורי פיתוח.

- א. זכאי למלוא הטבות
- ב. זכאי להטבות בינוניות
- ג. זכאי להטבות מינימליות

נציין שבתיקון מס' 60 ביטל המחוקק את אזורי פיתוח ב' והותיר אחריו רק את אזורי פיתוח א' בלבד. דהיינו או שמגיע הכול ואז האזור יחשב כאזור פיתוח א' או שמגיע מינימום ואז האזור יחשב כאזור אחר.

מסלול המס על ציר הזמן

עד לתיקון 60 מסלול המס עוגן תחת המסלול החילופי דהיינו מי רצה לקבל הטבות מס נדרש לפנות למרכז ההשקעות בכדי שזה ינפיק לו אישור ולאחר שעמד בתנאי האישור המפעל היה זכאי להטבות המס בהתאם לאזור הפיתוח בו מוקם המפעל. הטבות המס היו כדלקמן-

מפעל המוחזק בידי חברה ישראלית ומשקיעים [חלקם או כולם] תושבי חוץ	מפעל המוחזק בידי חברה ישראלית ומשקיעים ישראלית	
עשר שנים פטור ממס	עשר שנים פטור ממס	א
שש שנים פטור ממס 4 שנים מס חברות [10%-25%]	שש שנים פטור ממס עוד שנה מס חברות 25%	ב
שתי שנים פטור ממס +שמונה שנים מס חברות [25%-10%]	שנתיים פטור ממס חמש שנים מס' חברות 25%	אחר
מס על דיבידנד +15%*	מס על דיבידנד +15%*	הטבות על דיבידנד

- במידה והיה מחולק דיבידנד מרווחים פטורים המפעל נדרש להשיב בחזרה את מס החברות שהופטר ממנו.

המסלול החילופי הישן חל על מפעלי תעשייה בישראל שביצעו השקעה של כסף בנכסים יצרניים במפעל, גייסו עובדים ועמדו בתנאי יצוא כפי שנקבע במנהלת מרכז ההשקעות.

תיקון 60 לחוק מיום 1/1/05

במסגרת תיקון 60 לחוק עבר מסלול המס רפורמה שלמה השינויים שחלו בתיקון זה היו-

- א. הוצאת מסלול המס ממושרד התמ"ת למשרד האוצר.
- ב. הוספת מסלולי הטבות מס נוספים.
- ג. מתן האפשרות לקבל את הטבות המס במסגרת הדוח השנתי מבלי לקבל אישור.
- ד. קביעת הוראות חוק ברורות במטרה ליישם את האמור בסעיף ג'.
- ה. מתן אפשרות לפנייה לפרהרולין. [קבלת אישור מראש מרשות המיסים]
- ו. ועוד.

במסגרת השיעורים נרחיב מעט על תיקון 60 לחוק אך דגש יינתן על תיקון 68.



זכאות להטבות-

איזו"פ א' - מסלול חילופי / אירלנד/אסטרטגי

איזו"פ ב' - מסלול חילופי

איזור אחר - מסלול חילופי

הבהרות ודגשים-

- א. חברה מוטבת מוגדרת בסעיף 51 עיננו הרואות - שכדי שנהנה מהטבת מס במסלול המס עלינו להיות בראש ובראשונה חברה. במסגרת ההגדרה קובע המחוקק שהחברה היא חברה תושבת ישראל שגשלתת ומנוהלת בישראל מנהל ספרים קבילים היא לא משפחתית ולא חברת בית היא איננה קיבוץ והיא או נושא משרה בה כמשמעותו בסעיף 119 א' לפק' לא עברו עבירות מס פליליות כמפורט בפק'.
- ב. על החברה להיות הבעלים של מפעל מוטב מפעל מוטב מוגדר בסעיף 51 זהו מפעל שמתקיימים לגביו כל התנאים הבאים במצטבר. מפעל תעשייתי או מפעל תיירותי ללינה. הוא מפעל בר תחרות ובוצעה לגביו השקעה מזערית מזכה.
- ג. מפעל תעשייתי- כפי שראינו אחד מהתנאים שאנט נדרשים להם במסגרת מפעל מוטב הוא מפעל תעשייתי. נחדד ונאמר שעלינו להיחשב או מפעל תעשייתי או מתקן תיירותי ללינה. בעניין זה מפעל תעשייתי הוגדר בסעיף 51 והוא כולל מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית. לעניין זה קובע המחוקק שפעילות ייצורית היא לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח וכן דהיינו הדגש היא על הפעילות הייצורית של המפעל לאורך השנים קבעו בתי המשפט פרשנויות שונות ומבחינים שונים אשר עוזרים לנו לסווג מפעל כמפעל תעשייתי. הלכה למעשה מדובר בעיקר בתורה שבעל פה. ראה פס"ד רעיונות

ופס"ד מסדה. מתקן תיירותי גם הוא מוגדר בסעיף 51 לחוק. הוא כולל מקום המספק שירותי לינה בעת ובעונה אחת לאחד עשר לנים במקביל.
 ד. מפעל בר תחרות מוגדר בסעיף 18 א' לחוק. הוא מונה את סוגי האוכלוסייה שיכולים ורשאים ליהנות ממסגרת החוק.

סעיף 18 א'				
יצואן עקיף	יצואן ישיר	ביוטכנולוגיה/ ננו טכנולוגיה	מתקן תיירותי ללינה	אנרגיה מתחדשת
תקנות מ"ה	שתי תנאים-	אישור מדען ראשי	המקום מוכיח לינה של תושבי חו"ל בשיעור העולה על 25% מסך הלינות בשנת המס.	
	א. יש שוק המונה מעל 14 מיליון תושבים בו אתה מוכר מעל 25% מהתוצרת של המפעל			
	ב. אין שוק שבו אתה מוכר מעל 75% מתוצרת המפעל			

עיננו הרואות שקיימות 5 קבוצות שיכולות להיכנס לחוק. [החוק מאפשר גם הטבות על בנינים אך איננו עוסקים בנושא זה שכן הוא מעוגן תחת חלק אחר בחוק.

ה. יצואן עקיף- הינו ----אותם הוא מוכר למפעל יצרני בישראל אשר משלב אותם כמוצרים שלו ואותו יצרן מוכר אותם לחו"ל. לדוגמא מפעל שמייצר רכיבים לטלוויזיה מוכר את הרכיבים ליצרן טלוויזיה בישראל והוא מוכר טלוויזיות בחו"ל. בדרך זו המחוקק מעניק הטבות גם ליצואן העקיף.

ו. יצואן ישיר- הינה אותה אוכלוסייה שמייצרת ומוכרת לחו"ל בהקשר זה בדיקת תנאי הייצור הישיר התבססו על שני מבחנים חלופיים כלומר מספיק שאחד מהם יתקיים בכדי שאותו מפעל יחשב כיצואן ישיר.

דוגמא 1'

מדינה	סכום המכירות	שיעור המכירות
ישראל	3000	30%
ארה"ב	2000	20%
שווייץ	5000	50%
סה"כ	10,000	100%

בדוגמא שלהלן רואים שאמנם אין שוק שבו אני מוכר מעל 25% מהתוצרת ומונה מעל 14 מיליון תושבים אך מנגד אין שוק שבו אני מוכר מעל 75% מהתוצרת. מסקנה התנאי מתקיים.

דוגמא 2'

שיעור המכירות	סכום המכירות	מדינה
10%	1000	ישראל
80%	8000	ארה"ב
10%	1000	שווייץ
100%	10,000	סה"כ

יש שוק המזונה מעל 14 מיליון תושבים שבו אני מוכר מעל 25% מהתוצרת [ארה"ב] לכן התנאי מתקיים.

דוגמא 3'-

שיעור המכירות	סכום המכירות	מדינה
80%	8000	ישראל
10%	1000	ארה"ב
10%	1000	שווייץ
100%	10,000	סה"כ

נשים לב שאף אחד מהתנאים לא מתקיים ולכן אין עמידה בתנאי הסעיף.

דוגמא 4'

שיעור המכירות	סכום המכירות	מדינה
10%	1000	ישראל
10%	1000	ארה"ב
80%	8000	שווייץ
100%	10,000	סה"כ

נשים לב שבדוגמא זו אין ספק שאני יצואן אך לאור לשון החוק אינני מפעל בר תחרות שכן בשוויץ אין 14 מיליון תושבים וכאן אנו רואים בג בחקיקה.

ביו טכנולוגיה ובנו טכנולוגיה אין חובה לייצא התנאי היחידי לגבי קבוצה זו שניתן אישור מדען ראשי מראש.

לגבי מתקן תיירותי ללינה נדרשת לינה של תושבי חוץ בדיקת התנאי תיעשה כדלקמן

2010	2009	
10,000	10,000	לינות ע"י תושבי חוץ
35,000	30,000	סה"כ לינות בשנת המס
28.5%	33%	שיעור הלינות [חד שנתי]
30.8%	33%	מבחן רב שנתי

a.

ה. מחוקק המס רצה שהמעל ישקיע במכונות ונכסים לכן דרש שהמפעל ישקיע לפחות 300,000 ₪ בתיקון 68 תנאי זה בוטל.

ו. המפעל נדרש להודיע על שנת בחירה דהיינו מאיזו שה אנו מבקשים את הטבות המס תנאי זה בוטל בתיקון 68.

ז. עד לתיקון 68 העניק המחוקק מסלולים שונים לבחירתו של היזם כל עוד מיקם את מפעלו באזור פיתוח א'. מסלול חלופי - דומה למה שהיה בעבר. מסלול אירלנד ---רק באזור פיתוח א' הוא הקנה ליזם מס חברות בשיעור של 11.5% ומס דיבידנד בשיעור של 15% לכל מניות ישראליות - 4% לבעל מניות חוץ. מסלול אסטרטגי - התאים לאינטל טבע וכו' במסגרתו ניתן פטור ממס חברות ופטור ממס דיבידנד אך מנגד דרשה המדינה השקעות משמעותיות במפעל מסלולים אלו בוטלו בתיקון 68 והחלפו במסלול מפעל מועדף.

מפעל מועדף

במסגרת לימודינו בחוק עידוד השקעות הון אנו נתמקד בתיקון 68 בלבד המטרה שבשלה למדנו את ההיסטוריה של החוק הייתה בכדי לראות עד כמה הוא היה מסורבל בדיוק כמו שאנחנו לא הצלחנו להפנים ולהבין מה רצה המחוקק ומתי והאם נהיה זכאים להטבות כך היזמים בישראל ומחוצה לה. ולכן המחוקק החליט למחוק את פרק המיסים ולבנות אותו מחדש תנאי החוק לאחר תיקון 68 השתנו כדלקמן -

חברה מועדפת בעלת מפעל מועדף	
מפעל תעשייתי	מפעל בר תחרות
הגדרה בסעיף 51	הגדרה בסעיף 18 א
זכאי להטבות	

אז"פ א' 9% מס חברות + 20% מס על הדיבידנד

אזור אחר- 16% מס חברות + 20% מס על הדיבידנד

עיקרי התיקון חברה שמעוניינת להישאר בדין הישן תוכל לעשות זאת כששנת הבחירה האחרונה לגביה היא 2012 כלומר תיאורטית אם החב' ממוקמת באזור פיתוח א' מגיע לה 10 שנים פטור ממס אם בחרה במסלול זה והטבות אלו הסתיימו ב- 2021. לגבי חברות חדשות יש להן אפשרות ליהנות רק מהדין החדש. לגבי חברות ותיקות שרצו לעבור לדין החדש הן יכלו להגיש טופס ויתור על הדין הישן ולעבור לדין החדש.

השינוי העיקרי והמהותי בדין החדש שמוחך תנאי החוק מאוד פשוטים ומאידיך אמנם בוטל הפטור אך שיעור המס עד הבית הפך אטרקטיבי. כך למשל מפעל באזור פיתוח א' ייהנה ממס חברות בשיעור של 9% ובעל מניות ייהנה משיעור מס על דיבידנד של 20%.

במסגרת התיקון ניתנו התייחסות נוספות כדלקמן-

- א. בוטלה ההפליה בין תושבי חוץ לתושבי ישראל החוק זהה לכולם.
- ב. בוטלה תקופה ההטבות תיאורטי אנו יכולים ליהנות מההטבות בכל שנה בה אנו עומדים בתנאים לכל החיים.
- ג. הבדיקה היא שנתית בלבד
- ד. אין יותר הבחנה בין הקמות מפעל לבין הרחבת מפעל קיים.
- ה. ניתן לקבל גם מענקים וגם הטבות מס במקביל.

במטרה להבין את התיקון ומשמעותיו נפתור דוגמא-

חב' ABC מחזיקה במפעל בדימונה אזור פיתוח א' במפעל מייצרים עגלות לתינוקות בנוסף לחב' פעילות מסחרית במסגרתה היא מייבאת ומשווקת עגלות של חב' בוגבו. הלן פירוט הכנסותיה של החב' בשנת 2014 לפי שווקים.

2015	2014	הכנסות
15M	10M	תוצרת המפעל
2M	2M	שיווק עגלות בגבו
17M	12M	סה"כ הכנסות
יצור 6M	יצור 4M	הכנסה חייבת
מסחר 1M	מסחר 1M	
7M	5M	סה"כ הכנסות
פילוח המכירות		
שיווק עגלות בגבו	תוצרת המפעל	2014
0	6M	ארה"ב
1M	2M	שוויץ
1M	2M	ישראל
100.0%	10M%	סה"כ
פילוח המכירות		
מסחר	יצור	2015
0	8M	ארה"ב
1M	5M	שוויץ
1M	2M	ישראל

פתרון-

במטרה לבחון האם חב' זכאית להטבות בשנת המס נבחן את התנאים

- א. חב' מועדפת - בהעדר נתונים נניח שהתנאי מותקיים.
 - ב. מפעל בר תחרות - בכדי לבחון תנאי זה יש להפריד בין הפעילות המסחרית לפעילות הייצורית שכן הפעילות המסחרית איננה זכאית להטבות שנת 2014 אנו רואים כי המפעל מוקיים מפעל בר תחרות בדוגמא זו שני התנאים מותקיימים. מסקנה התנאי מותקיים.
 - ג. מפעל תעשייתי בנתוני הדוגמא אנו רואים כי המפעל הוא מפעל יצרני ו- 83% מפעילות החב' בשנת 2014 הינה פעילות ייצורית [10/12] (בהנחה שהתפלגות התשומות של המפעל זהה להתפלגות ההכנסות) לכן עיקר פעילותה היא פעילות ייצורית.
- חישוב הטבת המס-

מסחר	פעילות ייצורית	
1M	4M	הכנסה חייבת
26.50%	9%	הטבת המס
265,000	360,000	חבות המס
-	700,000	חיסכון המס לאחר חוק עידוד

תנודות והערות

תנודתי נתונה לר' חיים רוזנשטיין ר' יוסף אברמציק ור' אליהו שילה שחלקים מסיכום זה נלקחו מסיכומיהם.

הערה - סיכום זה אינו מוגה כל העושה שימוש בו עושה זאת על אחריותו. אשמח לקבל תיקונים הארות והערות.