

מבזק מס 28/2009

בעריכת רו"ח יגאל רופא, מנהל מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

פאהן קנה ושות'
משרד ראשי:
מגדל לוינסטיין
דרך מנחם בגין 23
תל-אביב 66184
ת"ד 36172, מיקוד 61361

טל' 03-7106666
פקס' 03-7106660
www.gtfk.co.il

תיקון 169 לפקודת מס הכנסה - עידוד הזרמת הון לישראל והשקעה בשוק ההון - הוראת שעה לשנת המס 2009 בלבד

18 בנובמבר 2009

קביעת מס מופחת בשיעור של 5% בגין משיכת דיבידנדים מחו"ל לישראל על ידי חברות בשנת המס 2009

גילת קרן, רו"ח; זמירה יוסף, עו"ד (חשבוניות)

תיקון 169 מאפשר חלופה נוספת למיסוי דיבידנדים שהתקבלו מחברות בחו"ל בידי חברות בישראל בשנת 2009 בלבד בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 126א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה").

ככלל, חלף שיעור מס של 25% על דיבידנדים שמקורם מחוץ לישראל וקבלת זיכוי ישיר (בגין המס שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנדים מחו"ל) או שיעור מס חברות תוך קבלת זיכוי ישיר וזיכוי עקיף (זיכוי עקיף בגין המס ששולם על ההכנסה שממנה חולקו הדיבידנדים), תיקון 169 מאפשר לחייב הכנסה מדיבידנד, אשר התקבלה בישראל בפועל במזומן בשנת המס 2009, בשיעור של 5% בלבד וקבלת זיכוי ישיר בלבד, ובלבד שנעשה שימוש בישראל בכספי הדיבידנדים במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנדים בפועל, לפי המאוחר.

יצוין כי שיעור המס המופחת הינו אופציונאלי ואין החברות חייבות לבחור בו.

שיעור המס המופחת אינו חל על דיבידנדים שחולקו לחברת בית, חברה משפחתית וחברה שקופה, כמשמעותן בפקודה.

להלן יפורטו עיקרי הוראות החוזר ביחס לתיקון 169:

א. הכנסה מדיבידנד שתחויב בשיעור מס מוטב

"הכנסה מדיבידנד" עליה יחולו הוראות תיקון 169 הוגדרה כהכנסתה החייבת של חברה מדיבידנד

לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

ביום 20 באוגוסט 2009 פורסם על ידי רשות המסים חוזר מס הכנסה מס' 2/2009 (להלן - "החוזר") ביחס להטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל (להלן - "ההטבה"), כפי שנקבעה במסגרת הוראת שעה לשנת המס 2009 בלבד בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2008 (להלן - "תיקון 169").

להלן יפורטו עיקרי החוזר.

מחלקת המסים תשמח לבחון האם באפשרותכם ליהנות מהוראות תיקון 169 ובכך להפחית את המס שעשוי להיות מוטל עליכם.

כמו כן, נשמח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזק מס זה ובכל נושא בתחום המיסוי הישראלי והבינלאומי.

את שאלותיכם ניתן להפנות במשרדנו ל:

גילת קרן, רו"ח
טל': 03-7106643
Gilatk@gtfk.co.il

זמירה יוסף, עו"ד (חשבוניות)
טל': 03-7106684
Zmiraj@gtfk.co.il

כמו כן, את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת Tax@gtfk.co.il או לפקס-03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfk.co.il.
לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.
- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

ג. תשלום לשם השבחה או החזקה של נכסים בישראל;

ד. השקעה במחקר ופיתוח בישראל;

ה. פירעון חוב לתושב ישראל, ואם פירעון החוב הוא לחבר בני אדם קרוב - בתנאי שאותו חבר בני אדם יעשה בכספי פירעון החוב שימוש בישראל;

ו. תשלום ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, וכן רכישה בידי החברה מקבלת הדיבידנד של איגרת חוב כאמור שהונפקה על ידה;

ז. הפקדת פיקדון בישראל, בתאגיד בנקאי שהוא תושב ישראל, במשך שנה אחת לפחות, או רכישת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל והחזקתם במשך שנה אחת לפחות;

ח. תשלום דיבידנד לחברה תושבת ישראל, ובלבד שאותה חברה תעשה בו שימוש בישראל.

על מנת ליהנות מההטבה של תיקון 169, כאמור, השימוש בישראל בכספי הדיבידנדים צריך להיעשות במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנדים בפועל, לפי המאוחר (להלן - "**התקופה המזכה**").

בחזר מובהר כי במידה והוכיחה החברה מקבלת הדיבידנד שעשתה שימוש בישראל בסכום כלשהו במהלך התקופה המזכה, חזקה כי נעשה שימוש בישראל בסכום זה מתוך הכנסתה מדיבידנד, גם אם ההכנסה מדיבידנד התקבלה אצלה בפועל לאחר השימוש האמור ובמהלך שנת 2009.

בנוסף, מובהר כי שימוש בישראל בשנת 2009 לגבי חלק מסכום הדיבידנד, קבלת הדיבידנד בפועל לאחר מכן במהלך שנת 2009, ושימוש בישראל לגבי יתרת הסכום תוך שנה ממועד קבלת הדיבידנד בפועל, ייחשב כעמידה בתנאי הסעיף והתקופות המנויות בו.

ג. זיכויים

לחברות ישראליות קיימת אפשרות להפחית את תשלום המס בישראל באמצעות מנגנון הזיכוי ממס זר הקבוע בפקודה (זאת בנוסף להוראות מקילות הקיימות באמנות למניעת כפל מס שישראל צד להן).

בהתאם להוראות תיקון 169, בצד הפחתת שיעור המס על חלוקת דיבידנד נשמרת לחברות הישראליות הזכות לקבל **זיכוי ישיר בלבד** כנגד מסים שנוכו במקור מסכום הדיבידנד בעת חלוקתו, וזאת עד לגובה של שיעור חבות המס בישראל, קרי 5%.

בנוסף, לא ניתן להעביר עודף זיכוי שלא נוצל בשנת מס מסוימת לשנת המס הבאה.

לאור האמור לעיל, יש לבחון את כל החלופות האפשריות למיסוי דיבידנדים בטווח נבקש את חלופת הפחתת שיעור המס על הדיבידנד.

שמקורו מחוץ לישראל, ששילם לה **חבר בני אדם** תושב חוץ ושהתקבל בידה בישראל **בשנת המס 2009**.

לענין זה מובהר בחוזר, כי על סכום הדיבידנד להתקבל **בפועל במזומן בישראל בשנת המס 2009**, ולפיכך "דיבידנד בעין" לא ייכלל במסגרת "הכנסה מדיבידנד".

כמובן נקבע כי "הכנסה מדיבידנד" אינה כוללת הכנסה שמקורה ברווחים שלא שולמו, כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, של חברה נשלטת זרה (CFC), ואשר ממילא מיוחסים לבעל השליטה כדיבידנד, גם לולא היה הדיבידנד משולם בפועל.

בנוסף, כדי למנוע העברה סיבובית של כסף מישראל והחזרתו כדיבידנד בשיעור מס נמוך, נקבע כי במקרה שבו החברה, מקבלת הדיבידנד, היא בעלת שליטה, בחבר בני האדם משלם הדיבידנד **יופחתו** מההכנסה מהדיבידנד סכומים אלה:

א. סכום הלוואה שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו מיום 1 בדצמבר 2008 ועד 31 בדצמבר 2010 (להלן - "**התקופה הקובעת**"), שטרם נפרע בתקופה הקובעת;

ב. סכום ערבות שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו בשל הלוואה שלקח חבר בני האדם בתקופה הקובעת, ובלבד שהערבות מומשה בתקופה האמורה;

ג. סכום ששילמה החברה בתקופה הקובעת, לרכישת ניירות ערך של חבר בני האדם משלם הדיבידנד או של קרובו;

לענין תיקון 169, "בעל שליטה" - מי שמחזיק 5% לפחות בחברה או בעל הזכות למנות מנהל.

"קרוב" - כהגדרתו בפסקה (3) להגדרת "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה.

החזר מבהיר כי סכומים ששימשו את החברה מקבלת הדיבידנד לרכישת ניירות ערך של חברה אחרת מצד ג' לא קשור, והחברה האחרת הפכה לקרוב של חבר בני האדם משלם הדיבידנד רק בעקבות הרכישה כאמור, סכומים אלו לא יופחתו מ"הכנסה מדיבידנד". יחד עם זאת, סכומים ששימשו להזרמת הון או הלוואות לחברה האחרת לאחר רכישתה ובתקופה הקובעת, יופחתו מ"הכנסה מדיבידנד" כאמור.

ב. שימוש בישראל

"שימוש בישראל" הינו אחת מהפעולות הבאות, למעט תשלום, במישרין או בעקיפין, ליחיד שהוא "בעל שליטה" בחברה מקבלת הדיבידנד:

א. תשלום לתושב ישראל בעד שירותים שנתן בישראל או בעד עבודה שביצע בישראל;

ב. תשלום בעד רכישה או שכירות של נכסים (למעט נייר ערך) שהשימוש בהם יהיה בישראל, וכן תשלומים לתושב ישראל בעד רכישה או שכירות של נכסים (למעט נייר ערך);

ד. הוראה בענין חברה נשלטת זרה

מטרתה העיקרית של הוראת השעה, הינה יצירת תמריץ לחלוקת דיבידנד והעברת כספים מחבר בני אדם תושב חוץ לחברות תושבות ישראל שיעשו בהם שימוש בישראל. חלוקות דיבידנד כאמור יכול ויהפכו חברות מסויימות בקבוצה ל"חברה נשלטת זרה" (להלן - "חנז") רק בשל קבלת דיבידנדים אלה ו/או העברתם דרכן.

לפיכך נקבע במסגרת תיקון 169 כי בהגדרת חנז לא תובא בחשבון הכנסה שהתקבלה בפועל כדיבידנד במזומן אצל חבר בני אדם תושב חוץ בשנת המס 2009, אשר חולקה בפועל כדיבידנד במזומן לחברה תושבת ישראל באותה שנת מס ואשר חויבה במס בהתאם לתיקון 169.

ה. כללי דיווח

1. דיווח שוטף וגביה - הואיל ו"הכנסה מדיבידנד" של חברה הינה הכנסה חייבת מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, הרי שיחולו בגינה הוראות הדיווח והמקדמות, שהיו חלות אילו הוראות סעיף 126 היו חלות על הכנסה זו. יובהר, כי היה והחברה לא עמדה בתנאי סעיף 126א לפקודה, לרבות לענין "שימוש בישראל", ישולם הפרש המס, ככל שיהיה, בהתאם להוראות חלק י' פרק שני לפקודה.

2. דיווח שנתי - חברה שביקשה להחיל את הוראות סעיף 126א לפקודה על הכנסה מדיבידנד, כמשמעותה בסעיף זה, תדווח על הכנסה כאמור במסגרת הדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס 2009. בנוסף, תדווח החברה במסגרת ביאור נפרד לדו"ח האמור על מקורו של הדיבידנד שהתקבל וסכומו, מועד קבלתו של הדיבידנד וסכום המס שנוכה במקור בגינו, ככל שהיה כזה. כמו כן, תפרט החברה במסגרת הביאורים לדוחות לשנות המס 2009 ו- 2010, לפי הענין, את ה"שימוש בישראל" שנעשה בדיבידנד האמור וסכומו. כל זאת בנוסף לכל חובות הדיווח החלות על החברה לפי כל דין.