

1422 משרד
ינואר 2009

לכבוד

אדונים נכבדים

הנדון: תיקון 169 לפקודת מס הכנסה – פרק המיסוי של תוכנית ההאצה למשק הישראלי

1. כללי

לאור המשבר הכלכלי הגלובלי, חוקק לאחרונה תיקון מספר 169 לפקודת מס הכנסה (להלן: "התיקון"). מטרת התיקון הינה התמודדות עם נזקי המשבר הכלכלי אשר פקדו בעיקר את שוקי ההון השונים, עידוד משקיעים זרים להמשיך להשקיע בישראל אף בתקופת המשבר ומתן הקלות לחברות ישראליות בהתמודדות עם התנאים הכלכליים המיוחדים שנוצרו.

להלן עיקרי הקלות המס הכלולות בתיקון:

- פטור על הכנסה מריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה הנובעים מאג"ח נסחרת בידי תושב חוץ.
- פטור על רווחי הון הנובעים ממכירת ני"ע של חברה תושבת ישראל על ידי תושב חוץ.
- הפחתת שיעור המס בגין דיבידנדים המחולקים לחברה תושבת ישראל ע"י חברה זרה ל-5%.

2. עיקרי התיקון

א. פטור על הכנסה מריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה בגין איגרת חוב נסחרת בבורסה בידי תושב חוץ

במטרה לעודד תושבי חוץ להשקיע באג"ח קונצרני הנסחר בבורסה בישראל, נקבע כי תושב חוץ המפיק בישראל הכנסה מריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה, הנובעים מאיגרת חוב נסחרת, יהיה פטור על הכנסותיו אלו. פטור זה כפוף למספר חריגים לעניין היקף האחזקה של תושב החוץ בחבר בני האדם המחלק ו/או לעניין יחסים מיוחדים (וקרבה) בין תושב החוץ לחבר בני האדם.

יצויין כי הפטור יחול על מי שהינו תושב חוץ במועד קבלת ההכנסה, אף אם האג"ח נרכשה לפני כניסתו של התיקון לתוקף.

ב. פטור על רווחי הון בגין מכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל בידי תושב חוץ

המצב החוקי ערב כניסת התיקון לתוקף

עובר לתיקון, היו רווחי הון הנובעים ממכירת מניות (או זכויות אחרות) בחברה תושבת ישראל פטורים ממס בידי של תושב חוץ, במספר מקרים:

- א. במידה ואותה חברה הינה חברה עתירת מו"פ, כהגדרת מונח זה בפקודה ובתקנות הנלוות;
- ב. במידה ונייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הינו ני"ע הנסחר בבורסה בישראל;
- ג. במידה ותושב החוץ הינו תושב במדינת אמנה (בכפוף לתנאים מסוימים).

המצב החוקי לאחר כניסת התיקון לתוקף

עיקר התיקון הינו בהרחבת הזכאות לפטור ממס על רווחי הון הנובעים ממכירת מניות (או זכויות אחרות), לא סחירות, לכל תושב חוץ ללא מגבלות על מקום תושבותו, וללא חובת דיווח כלשהי. יחד עם זאת, יצוין כי הפטור הנ"ל יחול רק על ניירות ערך כאמור אשר נרכשו לאחר כניסתו לתוקף של התיקון.

עוד נקבע, כי הפטור ביחס לרווחי הון ממכירת ניירות ערך נסחרים בבורסה בתל-אביב, אשר היה קיים עובר לתיקון, ימשיך לחול כפי שהיה. אולם, במקרה בו נייר הערך נרכש על ידי תושב החוץ לפני שהיה רשום למסחר בבורסה ובמידה ובמידה אותו נייר ערך לפני רישומו למסחר לא היה זכאי אותו תושב חוץ לפטור ממס (היינו תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה עובר לכניסת התיקון לתוקף), אזי אותו חלק יחסי של רווח ההון בגין מכירת נייר הערך (עד לשווי המניות הנמכרות) ימשיך להיות חייב במס רווחי הון בישראל.

ג. הפחתת שיעור המס החל על קבלת דיבידנדים מחוץ לישראל – הוראת שעה לשנת 2009

עובר לתיקון, חברות ישראליות המקבלות דיבידנדים מחברות זרות היו זכאיות לבחור בין שיעור מס מיוחד של 25% על הסכום שחולק כדיבידנד בניכוי מיסי חוץ ששולמו על אותו דיבידנד (זיכוי ישיר) ולבין תשלום מס חברות (26% בשנת 2009) בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד וקבלת זיכוי הן על מס החברות ששולם במדינת המקור על ידי החברה המחלקת (בתנאים מסוימים) והן על מיסי החוץ ששולמו על אותו דיבידנד בעת החלוקה (זיכוי עקיף).

עקב מחנק האשראי ועל מנת לעודד חברות ישראליות "למשוך" דיבידנדים מחברות זרות שבשליטתם, נקבע בתיקון כי בכפוף לתנאים ומגבלות מסוימים אשר יפורטו להלן, חברות ישראליות יהיו זכאיות בשנת 2009 למס מופחת בשיעור של 5% על דיבידנדים המחולקים להן בשנת 2009 מחברות זרות (וכן לזיכוי ישיר בגין מיסי חוץ ששולמו בגין החלוקה) ובלבד שנעשה שימוש באותם דיבידנדים בישראל בשנת 2009. במקביל למסלול הנ"ל ימשיך להתקיים מסלול הזיכוי העקיף, ללא שינוי.

להלן עיקרי התנאים והמגבלות לתחולתו של שיעור המס המופחת על דיבידנדים:

- ההקלה חלה ביחס לחברות תושבות ישראל בלבד, למעט חברות בית, חברות משפחתיות וחברות שקופות, ואינה חלה ביחס ליחידים תושבי ישראל.

- שיעור המס המופחת לא יחול על דיבידנדים אשר לולא היו מחולקים, היו יוצרים חבות במס רעיוני בישראל בהתאם למשטר החנ"ז כרווחים שלא חולקו. יחד עם זאת, על מנת למנוע החלת משטר החנ"ז על חברה זרה אך בשל חלוקת דיבידנדים במהלך שנת 2009 נקבע, כי הכנסה זו בידי חברה זרה אשר חולקה כדיבידנד לחברה תושבת ישראל בשנת 2009, לא תיכלל במסגרת מבחן ההכנסות לצורך החלת משטר החנ"ז ביחס לאותה חברה זרה.
- ההקלה הנ"ל לא תחול ביחס לאותו חלק מהכנסתה החייבת מדיבידנד של חברה תושבת ישראל, שמקורו בסכומים שהועברו על ידה לחברה הזרה הנמצאת בשליטתה, לרבות באמצעות הלוואות, ערבויות והשקעות הון כאלו ואחרות.
- שיעור המס המופחת יחול במידה והחברה הישראלית עשתה שימוש בישראל באותם דיבידנדים במהלך שנת 2009. שימוש כאמור יכול ויהיה, בין השאר לצורך תשלום עבור שירותים או רכישת נכסים בישראל (למעט ניירות ערך לא סחירים). לצורך השקעה במו"פ או בהשבחה ותחזוקת נכסים בישראל, לצורך פירעון חובות ואף לצורך הפקדה כפיקדון בתאגיד בנושא תושב ישראל למשך שנה אחת לפחות.
- יודגש, כי במידה ודיבידנד אשר חויב במס בשיעור המופחת חולק על ידי החברה הישראלית לחברה ישראלית אחרת (מבלי לעשות בו שימוש בישראל כאמור), תהיה חייבת החברה הישראלית האחרת לעשות בו שימוש כפי שהוסבר לעיל. במידה ולא יעשה בו שימוש כנדרש בתיקון, תקום חבות מס ברמת החברה הישראלית הראשונה, ואותו חלק מהדיבידנד בידיה לא יהיה זכאי (בדיעבד) להקלה ממס.

לאור האמור לעיל, מומלץ כי לקוחות המתכננים למשוך דיבידנדים מחו"ל לישראל בשנת 2009 יביאו בחשבון את השיקולים הבאים:

- מסלול המס המופחת דלעיל (על תנאיו ומגבלותיו) הינו מסלול בחירה אשר יופעל בהתאם לשיקול דעתו והעדפתו של הנישום.
- חרף שיעור המס הנמוך (5%), קיימים מקרים בהם מסלול הזיכוי העקיף יהא עדיף על פני מסלול המס המופחת.
- השלכות המס (כגון שיעור ניכוי מס במקור) במדינות הזרות בהן רשומות החברות הבנות.
- למשיכת דיבידנד מחו"ל יתכנו השלכות ביחס למדיניות הכללית של החברה בנוגע לחלוקת דיבידנדים, וייתכן כי היא תחייב בחינה מחודשת של חובת החברה ליצור עתודה למס בגין מיסים נדחים שיחולו במקרה של משיכה עתידית של דיבידנדים החייבים במס.

3. תחולה

התיקון נכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2009. למען הסר ספק, יובהר כי ההוראות המתייחסות לשיעור המס המופחת על דיבידנד כאמור הינן בגדר הוראת שעה עד תום שנת המס 2009 בלבד.

בכבוד רב

קרלמן – רואי חשבון