

תאריך: 7 בינואר, 2009
סימוכין: 850278

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 2.2009

א.ג.נ.,

הנדון: הקלות מיסוי לעידוד הזרמת הון לארץ והשקעה בשוק ההון והארכת תוקף ההטבות לתושבי הנגב המערבי
החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2008

1. כללי

ביום 31 בדצמבר 2008 פורסם בספר החוקים 2195 החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2008 (להלן: "התיקון").

מטרת התיקון לסייע למשק הישראלי הנתון במשבר בדומה לשווקים אחרים בעולם. לפיכך, נקבעו, בין היתר, הקלות המיסוי הבאות:

- פטור ממס לתושבי חוץ על הכנסות ריבית בגין אג"ח קונצרניות הנסחרות בבורסה בישראל.
 - פטור גורף למשקיעי חוץ במכירת נייר ערך בישראל, כמעט ללא תנאים וסייגים.
 - הוראת שעה לשנת 2009 המפחיתה את שיעור המס המוטל על חלוקת דיבידנד מחברות זרות המוחזקות על ידי חברות ישראליות, מ-25% ל-5% בלבד, אם נעשה בכספי הדיבידנד שימוש בישראל במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנד, לפי המאוחר.
- תשומת לבכם לאפשרויות הטמונות בניצולה של הוראת שעה זו.**

כמו כן, מאריך התיקון את תוקף ההטבות לתושבי שדרות ויישובי הנגב המערבי (זיכוי מס בשיעור של 25% על הכנסה מיגיעה אישית עד לתקרה מסויימת) גם בשנת המס 2009 בשל המצב הביטחוני הקשה שעדיין שורר באזור זה.

להלן פירוט להקלות המיסוי:

2. הוספת סעיף 9(15ד) המעניק פטור ממס לתושב חוץ על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה על אג"ח סחיר

כדי לעודד משקיעים זרים להשקיע באגרות חוב קונצרניות נסחרות, ניתן בתיקון פטור ממס על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה (להלן יחד – "ריבית") על אג"ח הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חברה בני אדם בישראל, המשתלמת לתושב חוץ (ובלבד שההכנסה אינה במפעל הקבע של תושב החוץ בישראל).

כ"תושב חוץ" לעניין זה ייחשב מי שהוא תושב חוץ ביום קבלת הריבית, אך למעט המקרים הבאים:

- הכוונה היא לתת את ההטבה למשקיע באג"ח כהשקעה פיננסית, לכן נקבע כי הפטור לא יחול על ריבית בידי תושב חוץ הקשור לחברה המנפיקה, כלומר שהוא בעל מניות מהותי בה או קרוב שלה, כהגדרת מונחים אלו בסעיף 88 לפקודה.
- ההטבה לא תחול על עובד של החברה או על ספק שירותים או טובין לחברה (אלא אם שוכנע פקיד השומה ששיעור הריבית נקבע בתום לב), כדי למנוע מצב שבו תינתן תמורה עבור שכר, שירותים או טובין בצורת ריבית על איגרת חוב שתהא פטורה ממס.

יצוין כי הסייגים לפטור ממס שפורטו לעיל יחולו בנוסף להוראה הקבועה בסעיף 68א לפקודה, ולפיה חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, להנחה או לפטור לפי הפקודה בשל היותו תושב חוץ, אם תושבי ישראל הם בעלי השליטה בו, או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של תושב החוץ, במישרין או בעקיפין.

התיקון יחול על ריבית המשולמת החל מיום 1 בינואר 2009 ואילך.

3. תיקון סעיף 97 לפקודה – פטור לתושב חוץ מרווח הון במכירת ניירות ערך

סעיף 97(ב3) לפקודה קבע עד כה כהוראת שעה לגבי ניירות ערך שנרכשו בתקופה שבין 1.7.2005 עד 31.12.2008 פטור ממס רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל¹ בידי תושב חוץ שהוא תושב מדינה שחתומה על אמנה למניעת כפל מס עם ישראל, והכל בסייגים הרבים שפורטו באותו סעיף.

¹ הפטור האמור חל גם על מכירת זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל.

לפי אמנת מודל המס של ארגון ה-OECD, שישראל נמצאת בהליכים להתקבל כחברה בו, רווח הון במכירת נכס שאינו מקרקעין, במדינה אחת על ידי תושב מדינה אחרת, חייב במס רק במדינה האחרת. עקרון זה אומץ באמנות למניעת כפל מס שישראל חתמה עליהן בשנים האחרונות, ולשם יצירת אחידות לכל אמנות המס שישראל חתמה עליהן, נקבעה בתיקון זה קביעה דומה גם בדיון הפנימי בישראל.

במסגרת התיקון, **תוקן סעיף 97(ב3)** ונקבע כהוראת קבע פטור ממס כאמור, לא רק לתושב מדינת אמנה, אלא לכל תושב חוץ, תוך הקלת התנאים הנדרשים לצורך קבלת הפטור. כך בוטל התנאי, לפיו המוכר צריך להיות תושב מדינה גומלת במשך 10 השנים שקדמו למכירה, בוטלו התנאים בנוגע לדיווח על רכישת נייר הערך ועל מכירתו במדינת תושבותו. בנוסף, הותאם הסעיף לתיקון מס' 168 לפקודה ונקבע כי ההטבה תחול גם על עולה חדש ועל תושב חוזר ותיק, אם במועד רכישת נייר הערך הוא היה תושב חוץ, זאת לעומת המצב הקודם שלפיו חל הפטור רק על יחיד שהיה לתושב ישראל לאחר שהיה עשר שנים תושב מדינת אמנה.

עוד נקבעו שני תיקונים נוספים לסעיף 97 לצורך התאמה לתיקון המפורט לעיל:

(א) **ביטול סעיף 97(ב1) לפקודה** – הסעיף העניק פטור לתושב חוץ בשל מכירת מניה בחברה עתירת מחקר ופיתוח. לאור הפטור הגורף שנקבע בסעיף 97(ב3) אין יותר צורך בפטור ספציפי זה ולכן הוא בוטל.

(ב) **תיקון סעיף 97(ב2)** – התיקון מבהיר כי החיוב על חלק רווח ההון של נייר ערך שנסחר בבורסה, שהיה נצמח אילו היה נייר הערך נמכר לפני יום רישומו למסחר בבורסה, יחול רק ככל שעל אותו רווח ההון לא היה ניתן פטור לפי הוראות סעיף 97(ב3) אילולא נרשם למסחר כאמור.

תיקון סעיף 97 יחול על מכירת נייר ערך או זכות כאמור באותו סעיף, שיום רכישתם ב-1 בינואר 2009 ואילך.

4. הוראת שעה לשנת המס 2009- הוספת סעיף 126א לפקודה הפחתת שיעור המס ל- 5% במקום 25% על הכנסה של חברה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל אם בכספי הדיבידנד נעשה שימוש בישראל

כדי לעודד העברת כספים מחו"ל לישראל והשקעתם בישראל, נקבע, כהוראת שעה לשנת המס 2009, כי חבר בני אדם תושב ישראל המקבל דיבידנד בשנת מס זו מחבר בני אדם תושב חוץ, יהיה חייב עליו, לפי בקשתו, במס חברות בשיעור של 5%, במקום בשיעור של 25% הקבוע היום בסעיף 126(ג) לפקודה, **אם בכספי הדיבידנד נעשה שימוש בישראל במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנד, לפי המאוחזר.** הטבה זו לא תחול אם החברה שקיבלה את הדיבידנד היא חברת בית, חברה משפחתית או חברה שקופה, מאחר שלצורכי מס זוהי למעשה הכנסת היחיד.

לצורך קביעת ההטבה האמורה הוגדר המונח "הכנסה מדיבידנד" שלגביה תחול ההטבה, ומועטה ממנה הכנסה שמקורה ברווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב לפקודה (רווחים מחברה נשלטת זרה – חנ"ז) ואשר היו ממילא מיוחסים לבעל השליטה כדיבידנד גם לולא היה הדיבידנד משולם בפועל (מאחר שאין צורך בתמריצי מס נוספים כדי להעביר את הכספים לישראל).

כדי למנוע העברה סיבובית של כסף מישראל והחזרתו כדיבידנד בשיעור מס נמוך נקבע, במסגרת ההגדרה האמורה למונח "הכנסה מדיבידנד", כי במקרה שבו החברה מקבלת הדיבידנד היא בעלת שליטה בחבר בני האדם משלם הדיבידנד, יופחת מסכום הדיבידנד שלגביו חלה ההטבה סכום השווה לסכום שהחברה נתנה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לחבר בני אדם הקשור אליו, כהלוואה או כערבות להלוואה, והכול לגבי הלוואות שטרם נפרעו או ערבויות שמומשו, ושניתנו בתקופה שמיום 1 בדצמבר 2008 עד ליום 31 בדצמבר 2010 (התקופה הקובעת), או סכום ששילמה החברה בתקופה הקובעת, לרכישת ניירות ערך של חבר בני האדם משלם הדיבידנד או של קרובו.²

כאמור לעיל, תנאי לקבלת ההפחתה בשיעור המס על הדיבידנד הוא שימוש בישראל, במהלך שנת 2009, בכספי הכנסה מדיבידנד. לעניין זה הוגדר "שימוש בישראל" ככל

² על פי דברי ההסבר להצעת החוק, תחילת התקופה נקבעה ליום 1 בדצמבר 2008, המייצג את המועד שבו התכנית הובאה לידיעת הציבור (תזכיר החוק הופץ ביום 2.12.2008). מכאן שהחל ממועד זה יכלו חברות לבצע את העסקה הסיבובית שהתיקון מבקש למנוע, קרי מתן הלוואות כדי שאלה ישמשו לחלוקת דיבידנד. התאריך שנקבע לסיום התקופה נועד למנוע, ככל האפשר, עסקאות סיבוביות כאמור, שלפיהן החברה תקבל את הדיבידנד אמנם בשנת 2009, ואולם המימון לצורך חלוקת הדיבידנד יינתן במהלך שנת המס העוקבת. מאותה סיבה נקבע שיופחת מסכום הדיבידנד שקיבלה החברה הסכום ששילמה בעבור ניירות ערך שרכשה בחבר בני האדם משלם הדיבידנד בתקופה כאמור לעיל, שכן רכישת ניירות ערך מהווה תחליף למימון חלוקת דיבידנד בדרך של מתן הלוואה או ערבות כאמור.

אחד מהשימושים המפורטים להלן, שעניינם שימור עסקים בישראל, תמרוץ השקעות חדשות וסיוע לאפשרות במתן האשראי בישראל:

- (1) תשלום לתושב ישראל בעד שירותים שנתן בישראל או בעד עבודה שביצע בישראל;
- (2) תשלום בעד רכישה או שכירות של נכסים שהשימוש בהם יהיה בישראל וכן תשלומים לתושב ישראל בעד רכישה או שכירות של נכסים³ "נכס" – למעט נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88.
- (3) תשלום לשם השבחה של נכס בישראל או לשם החזקתו;
- (4) השקעה במחקר ופיתוח בישראל;
- (5) פירעון חוב לתושב ישראל אם פירעון החוב הוא לחברה הקשורה לחברה מקבלת הדיבידנד, יראו כשימוש בכספי הדיבידנד בישראל את פירעון החוב לחברה האמורה, רק אם החברה ששולם לה החוב עשתה בו שימוש בישראל.
- (6) תשלום ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל וכן רכישה של איגרת חוב כאמור שהונפקה על ידי החברה מקבלת הדיבידנד⁴;
- (7) הפקדת פיקדון בישראל בתאגיד בנקאי שהוא תושב ישראל במשך שנה אחת לפחות או רכישת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל והחזקתם, או החזקת ניירות ערך שנרכשו בכספי פדיונם, במשך שנה אחת לפחות.⁵
- (8) תשלום דיבידנד לחברה תושבת ישראל, ובלבד שאותה חברה תעשה בו שימוש בישראל.

הוראות נוספות לגבי ההקלה בשיעור המס:

א. לא ייחשב כשימוש בישראל תשלום, במישרין או בעקיפין, ליחיד שהוא בעל שליטה בחברה מקבלת הדיבידנד, מאחר שמטרת הפחתת המס אינה מתן הטבה, במישרין או בעקיפין, ליחידים בעלי השליטה בחברה, אלא עידוד פעילות או השקעות בישראל.

ב. על חלק הדיבידנד שבו לא נעשה שימוש בישראל יחולו שיעורי המס הרגילים החלים על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, כלומר מס בשיעור של 25% (או שיעור מס החברות,

³ אף אם השימוש בהם יהיה מחוץ לישראל.

⁴ יובהר, כי, אמנם כל השימושים המפורטים בפסקה זו הם בגדר "פירעון חובות", ואולם הם אינם נכנסים בגדרה של פסקה (5) להגדרה, שכן ניירות חוב הנסחרים בבורסה מוחזקים גם בידי תושבי חוץ, ועל כן תשלום כאמור למחזיקי איגרות החוב הנסחרות עלול שלא לעמוד בתנאי לפיו הפירעון צריך להיות לתושב ישראל.

⁵ לעניין זה יובהר, כי אין מניעה לרכוש ניירות ערך אחרים בחלק מכספי הפדיון ולא בכלולו, ואולם לצורך עמידה בתנאי ההגדרה "שימוש בישראל" בדרך של החזקת ניירות ערך, יובא בחשבון רק החלק שבו נרכשו ניירות הערך האחרים. עמידה בתנאי זה תהיה גם אם החזקת ניירות הערך או החזקת הפיקדון בבנק, לפי העניין, הייתה לתקופה הקצרה משנה, אם התקופה המצטברת של ההפקדה וההחזקה היא של שנה לפחות.

לפי העניין), כקבוע בסעיף 126(ג) לפקודה, שניתן לקבל כנגדו זיכוי בשל המיסים ששולמו על הדיבידנד בחו"ל, הכל כקבוע בפקודה או בהסכמים למניעת כפל מס.

ג. כנגד ההכנסה מהדיבידנד שיחול עליה מס בשיעור של 5% יינתן רק זיכוי ישיר, קרי רק בגין מסים שנוכו במקור מסכום הדיבידנד בעת תשלומו, וזאת עד לגובה של 5% ולא כנגד מסים אחרים ששולמו במדינת המקור (להלן - זיכוי עקיף), שכן מדובר בהסדר חלופי. בנוסף, על זיכוי זה לא יחולו הוראות סעיף 205א לפקודה המאפשרות להעביר עודף זיכוי שלא נוצל בשנת מס מסוימת לשנת המס הבאה.⁶

ד. מכיוון שלא ניתן "לצבוע" את הכסף, ולהוכיח שדווקא מכספי הדיבידנד נעשה שימוש בישראל כנדרש, נקבעה חזקה ולפיה אם היה שימוש בישראל, במהלך שנת 2009, בסכום מסוים, כמפורט בסעיף, יראו כאילו הכספים שבהם נעשה השימוש בישראל הם כספי הדיבידנד שהתקבל מחו"ל, זאת, גם אם כספי הדיבידנד התקבלו בפועל לאחר שנעשה השימוש האמור. המשמעות היא שדי אם החברה תוכיח שעשתה שימוש בישראל בשנת 2009 בסכום מסוים, כדי שתיתן ההטבה על כספי הדיבידנד בסכום זה.

ה. בחישוב ההכנסה הפסיבית של חבר בני אדם תושב חוץ, לצורך קביעה אם הוא חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב, לא יובאו בחשבון הכנסות, שעל קבלת הדיבידנד מהן בשנת המס 2009 חל שיעור מס מופחת זה.⁷

⁶ חברה רשאית לבחור שלא יחול על הדיבידנד שהיא מקבלת שיעור המס המופחת, אלא שיעור המס הרגיל. במקרה כאמור, ככל שתהיה החברה זכאית לכך לפי הוראות הפקודה, היא תוכל לקבל גם את הזיכוי העקיף, וזאת בדומה להוראות סעיף 126 לפקודה.

⁷ על פי דברי ההסבר להצעת החוק, מטרת סעיף 126א היא לתמרץ חברה תושבת ישראל למשוך דיבידנד מחבר בני אדם תושב חוץ, כדי שיעשה בכספים שימוש בישראל. ואולם, חבר בני אדם תושב חוץ עלול להפוך לחברה נשלטת זרה לפי ההגדרה שבסעיף 75ב, רק משום שקיבל הכנסות נוספות, שמהן הוא חילק דיבידנד כמפורט בסעיף 126א. המשמעות היא שהכנסתו הפסיבית של חבר בני האדם, תיוחס לבעל השליטה כאילו חולקה לו כדיבידנד ("רווחים שלא שולמו") רק משום קבלת ההכנסות הנוספות. דבר זה עלול למנוע מחבר בני האדם להעביר כספים לישראל כמפורט בסעיף 126א, וזאת בניגוד למטרת החוק.

5. הארכת תוקף הטבות המס לתושבי שדרות ויישובי הנגב המערבי גם לשנת 2009 (זיכוי ממס בשיעור של 25%)

סעיף 7(ד) לחוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי, התשס"ז-2007 קובע כי בשנת המס 2007 מי שהיה תושב איזור קו עימות דרומי כהגדרתו בחוק, יהיה זכאי לזיכוי ממס בשיעור של 25% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 205,080 ₪ (נכון לשנת 2008), במקום בשיעור של 13%, שהיה זכאי לו לפני חקיקת חוק הסיוע לשדרות. בנוסף, שר האוצר הפעיל את סמכותו להאריך את תחולתן של ההוראות האמורות לשנת הכספים 2008.

בשל המצב הביטחוני הקשה הנמשך באזור שדרות והנגב המערבי, הוארך תוקפן של הוראות אלה גם לשנת המס 2009.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס בטלפון: 6085532 – 03, או בדואר אלקטרוני: dgabbay@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון