

היערכות לקראת תום שנת המס - חנ"ז וזיכויים

ירון כפרי, שותף מיסוי בינלאומי

נובמבר 2020



Building a better
working world



יום עיון לשכת רואי חשבון בישראל



◀ חברה נשלטת זרה

◀ רקע כללי

◀ מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס

◀ הקדמת אירוע מס בישראל

◀ זיכוי מס זר

◀ רקע כללי

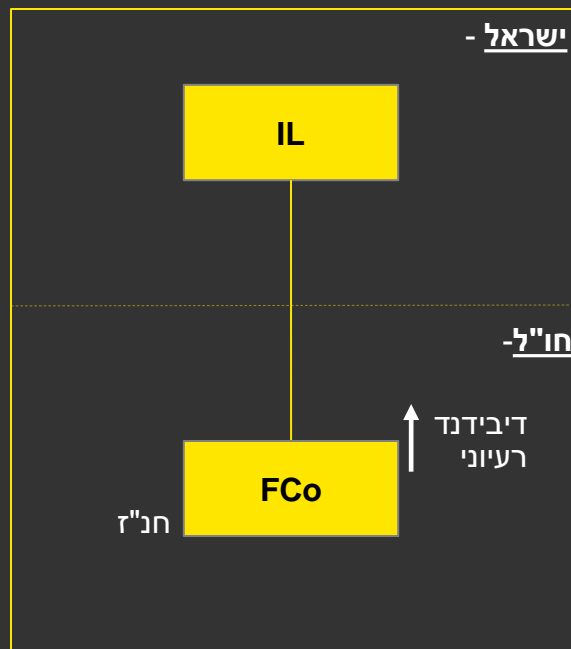
◀ מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס

◀ דחיית אירוע מס בישראל

חברה נשלטת זרה



- סעיף 75 לפקודה קובע כי בנסיבות מסוימות הכנסות חברה זרה ימוסו בישראל בדרך של "זקיפת דיבידנד רעיוני" לבעל המניות
- **תנאים מצטברים לחברה נשלטת זרה (חנ"ז):**

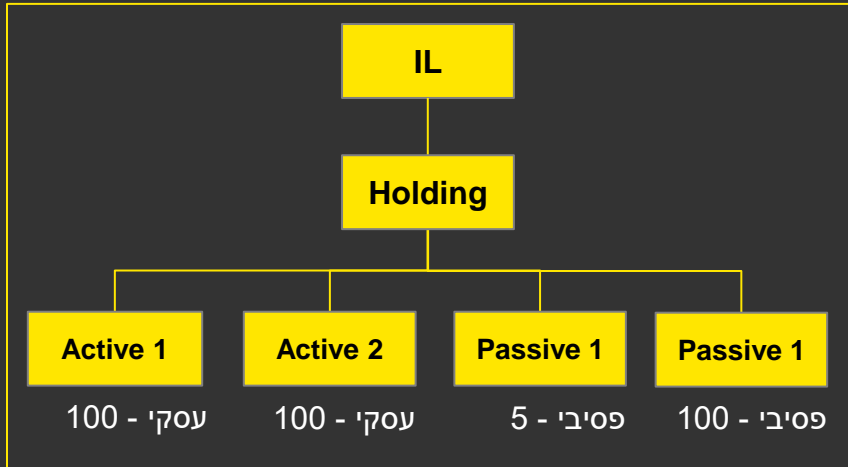


- חבר בני אדם תושב חוץ
- **מרבית הכנסותיה או רווחיה הינם בעלי אופי פאסיבי**
 - מבחן חלופי – רוב ההכנסות או הרווחים
 - אופן חישוב ההכנסה/הרווחים –
 - במדינת אמנה: החישוב יעשה לפי דיני המס של המדינה הזרה
 - במדינה שאינה מדינת אמנה: החישוב יעשה לפי דיני המס של ישראל
- חברה עסקית
- היעדר עניין לציבור – עד 30% מהמניות רשומות למסחר
- שיעור מס אפקטיבי על ההכנסה הפאסיבית – עד 15%
- **שליטה ישראלית**
 - בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה

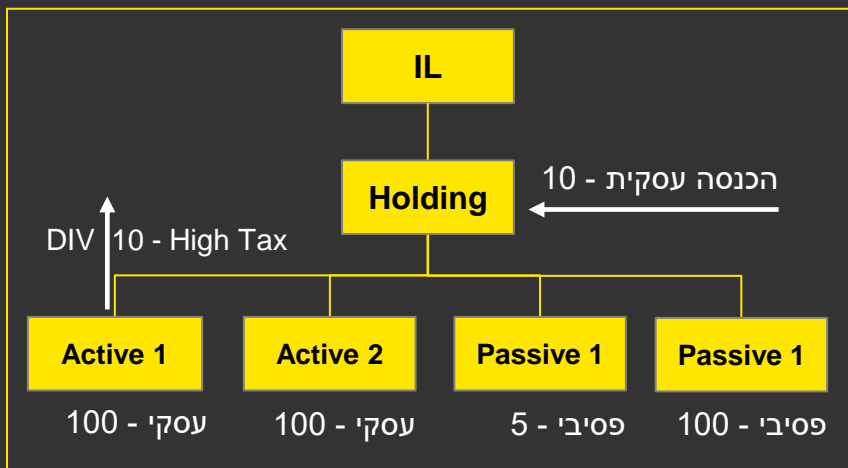
- בעל שליטה בחנ"ז שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים

מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס

Before:



After:



□ 'הכנסת' פעילות עסקית -

□ יצירת הכנסה עסקית בחברת החזקות והפיכתה לחברה עסקית

□ חברה עסקית – "חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם הכנסות פסיביות"

□ מבחן רוב הרווח במצרפי

□ הכנסה עסקית < הכנסה פסיבית

□ דוגמא –

□ לפני –

$$105 = 5 + 100 \text{ דיבידנד רעיוני}$$

□ אחרי (מצרפי) –

$$210 = 10 + 100 + 100 \text{ עסקי}$$

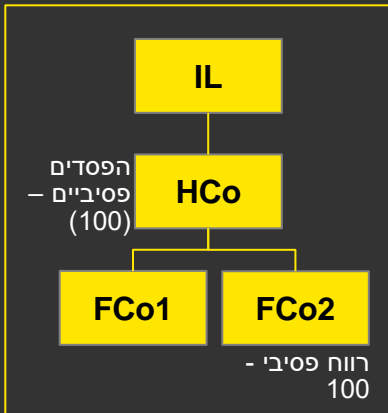
$$105 = 5 + 100 \text{ פסיבי}$$

□ האם High Tax דיבידנד הינו עסקי או ניטראלי ?

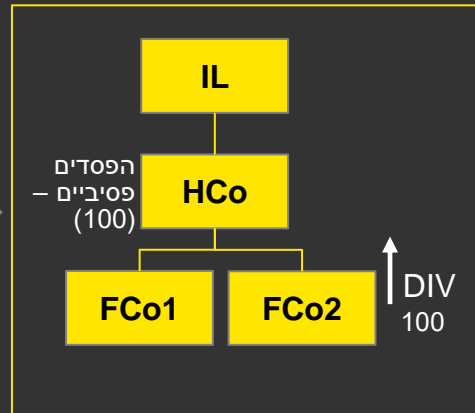
□ האם נדרש שה- Holding תהיה בעלת פעילות עסקית ?

מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס (המשך)

Before:



After:



□ הפגשת רווח פסיבי עם הפסד פסיבי -

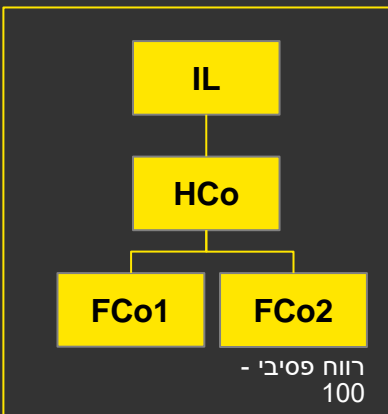
□ בהינתן וקיימים הפסדים פסיביים ניתן לשקול חלוקת רווחים פסיביים במהלך שנת המס

□ דוגמא -

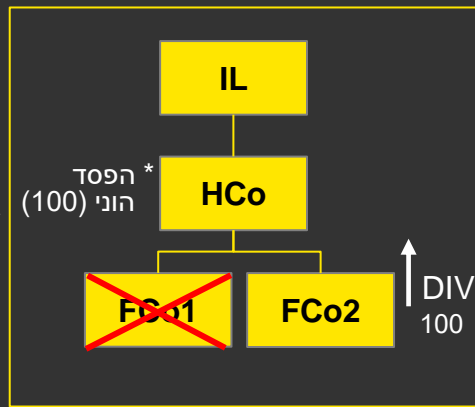
□ לפני - 100 (רווחי חנ"ז)

□ אחרי - 0 (רווחי חנ"ז)

Before:



After:



□ גיבוש הפסדים באמצעות פירוק חנ"ז -

□ ניתן לגבש הפסדים הוניים באמצעות פירוק חנ"ז

□ מועד אירוע המס הינו מועד תחילת הפירוק

□ דוגמא -

□ לפני - 100 (רווחי חנ"ז)

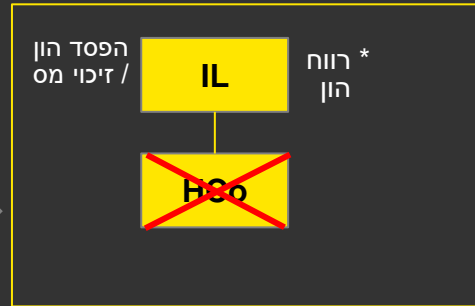
□ אחרי - 0 (רווחי חנ"ז)

מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס (המשך)

Before:



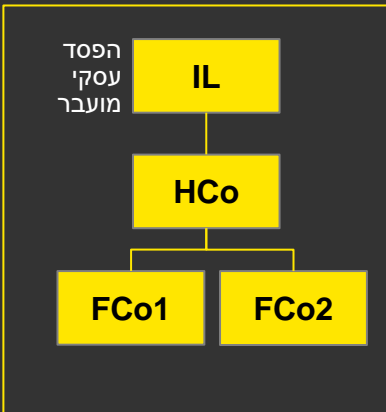
After:



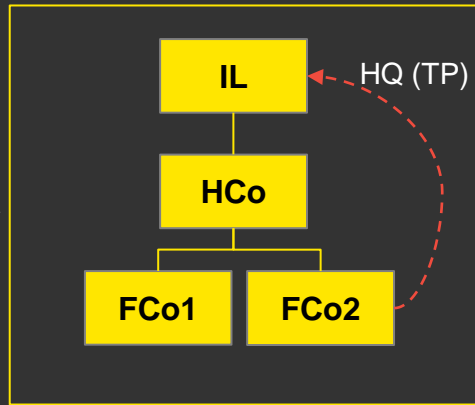
שינוי סיווג לאור נכסי המס של החברה -

- פירוק חנ"ז
- המרת הכנסה מדיבידנד רעיוני
- להכנסה מרווח הון
- קיזוז מהפסד הון מועבר

Before:



After:



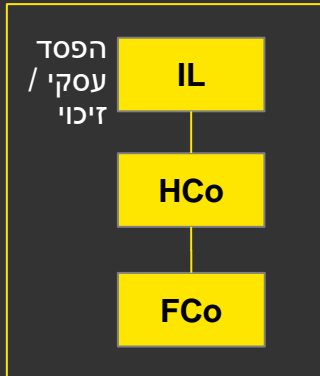
חיוב דמי ניהול עלויות מטה (בהתאם

לעקרונות מחירי העברה) -

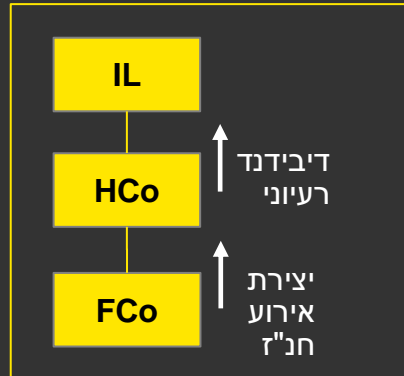
- קיזוז בישראל כנגד הפסד עסקי מועבר

הקדמת אירוע מס בישראל

Before:



After:



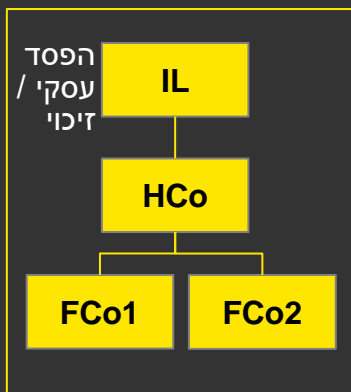
□ האם נכון תמיד לדחות הכנסות החנ"ז?

- החל משנת 2014 יש להפחית מסכום הדיבידנד שהתקבל בפועל את הדיבידנד הרעיוני שבגיננו שולם מס (מוצמד למדד)
- כאשר ישנם הפסדים עסקיים בישראל, הפסד שוטף מני"ע או עודפי זיכוי שעומדים להתיישן, ניתן להקדים את אירוע החנ"ז:

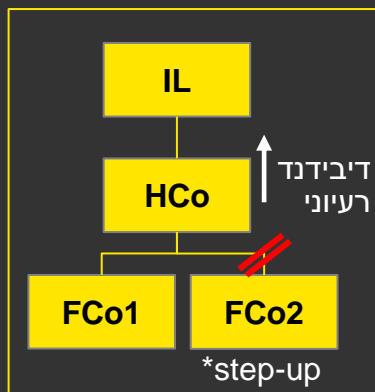
□ בעת החלוקה הרעיונית - לא ישולם מס

□ בעת החלוקה בפועל - לא תירשם הכנסה

Before:



After:



□ צפי לאירוע הוני?

- במידה וקיים צפי לאירוע הוני (כגון מכירת נכס), ניתן לשקול קיום עסקה בין חברתית אשר מחד תיצור אירוע חנ"ז בישראל ומאידך תאפשר יצירת step-up בנכס

□ חלוקת רווחים בפועל בשנות המס העוקבות

צפויה להיות פטורה ממס בישראל



□ לאור תיקון מס' 132 לפקודה יינתן זיכוי מס בגין "הכנסות חוץ"

□ עקרונות הזיכוי ממס זר -

□ מגבלת זיכוי – הזיכוי מוגבל לתקרה בגובה המס אשר היה משולם בישראל, מחושב בראיה כלל עולמית

□ עודף זיכוי - לנכס מס החוץ תוחלת של 5 שנים לאחר שנת המס שבה נוצר עודף

□ "סלים נפרדים" - המס ששולם במדינה הזרה יזוכה מחבות המס בגין הכנסה מאותו המקור

□ זיכוי יינתן בשנת המס בתנאי שהמס שולם בפועל תוך 24 חודשים מתום שנת המס

□ זיכוי ישיר –

□ חבות מס על הדיבידנד שחולק ("נטו")

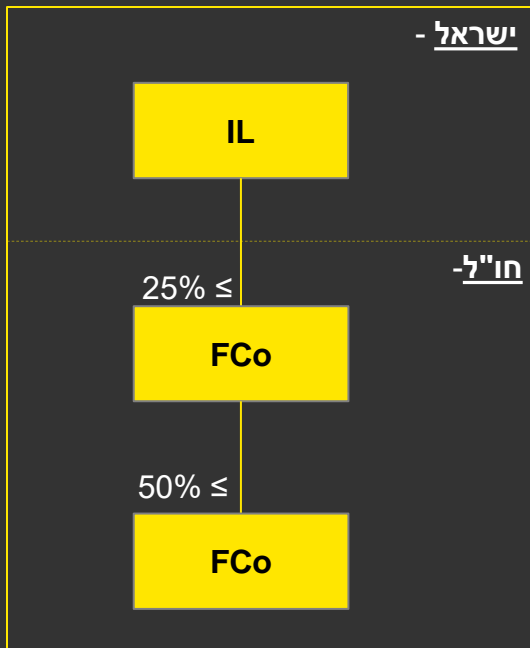
□ מתן זיכוי בגין ניכוי במקור במדינה הזרה

□ זיכוי עקיף -

□ מיסוי בישראל הכנסות "ברוטו" של החנ"ז

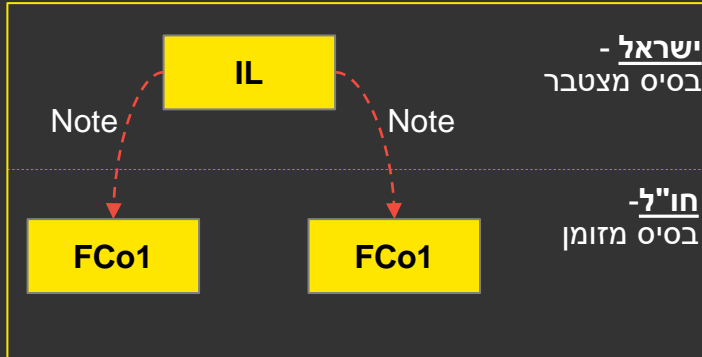
□ מתן זיכוי בגין מס החברות ששולם והמס שנוכה במקור

□ 2 רמות מתחת לישראל – (לפחות 25% בחברת הבת ו- 50% בחברה הנכדה)

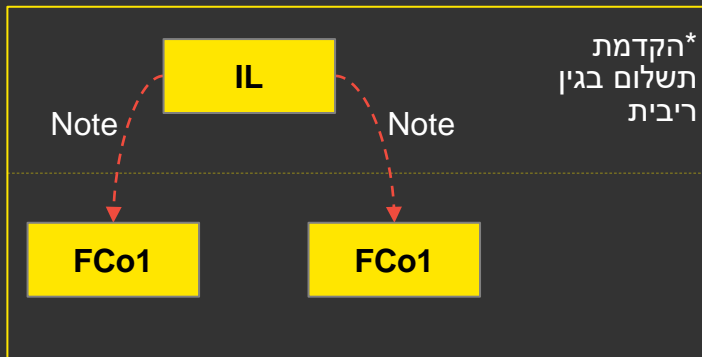


מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס

Before:



After:



□ בסיס הדיווח -

□ בישראל – בד"כ על בסיס מצטבר

□ ניכוי מס במקור – בד"כ על בסיס מזומן

□ תשלומים עד תום שנת המס -

"מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, ... ;

מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור... "

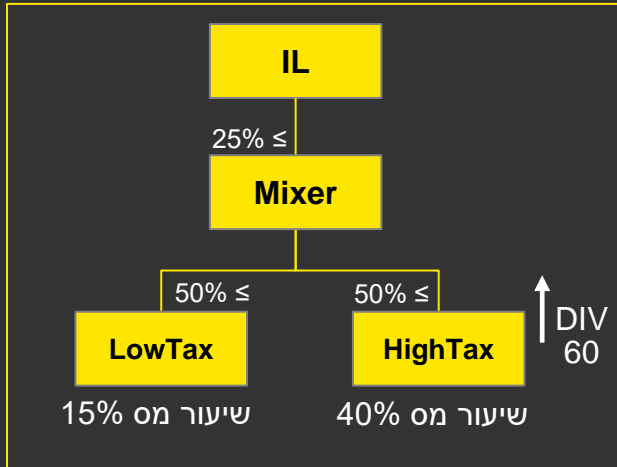
□ לצורך ניצול הזיכוי ניתן לשקול הקדמת תשלומים עתידיים צפויים

□ אופן ההכרה בהכנסה -

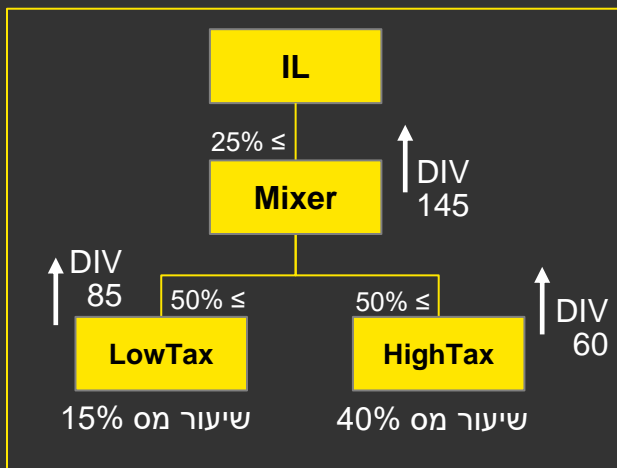
□ הזדמנויות בקשר עם שינוי עיתוי ההכרה בהכנסה במטרה למקסם יכולת לקבל זיכוי ממס זר

מה ניתן לעשות עד סוף שנת המס (המשך)

Before:



After:



חברת 'מיקסר' -

- הפגשת דיבידנד שמקורו בהכנסה אשר התחייבה בשיעור מס 'נמוך' עם דיבידנד שמקורו בהכנסה אשר התחייבה בשיעור מס 'גבוה'
- דיבידנד High Tax בשנת המס לחברת ה- Mixer
- דיבידנד Low Tax בשנת המס העוקבת (עד לישראל) + דיבידנד מחברת ה- Mixer

דוגמא -

לפני -

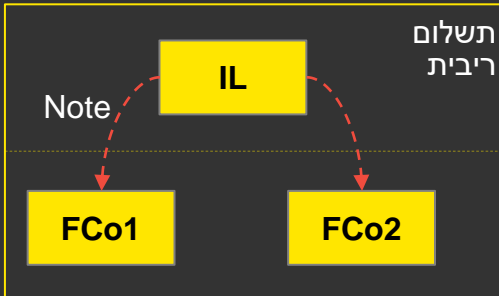
ישראל	LowTax	HighTax	
200	100	100	דיבידנד מגולם
(46)	(23)	(23)	חבות בישראל (23%)
	(15)	(40)	מס חברות ששולם בחו"ל
	-	-	ניכוי מס במקור
38	15	23	סה"כ זיכוי מס זר
(8)	(8)	-	חבות מס בישראל

מיקסר -

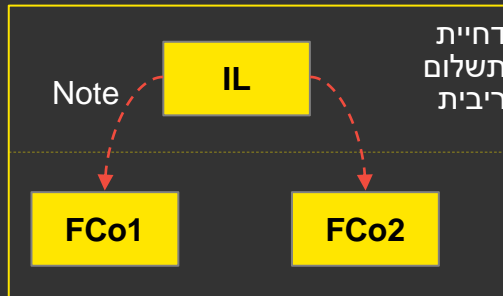
ישראל	LowTax	HighTax	
200	100	100	דיבידנד מגולם
(46)	(23)	(23)	חבות בישראל (23%)
[מגבלה] 46	15	40	סה"כ זיכוי מס זר
-	-	-	חבות מס בישראל

דחיית אירוע מס בישראל

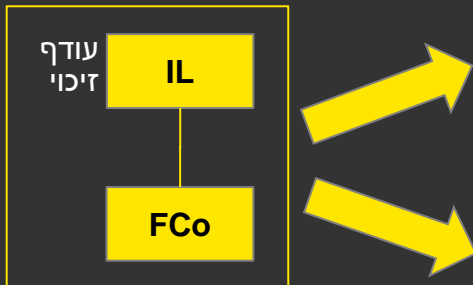
Before:



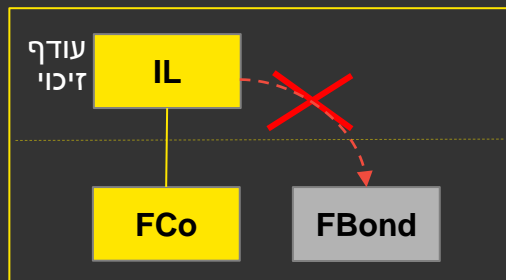
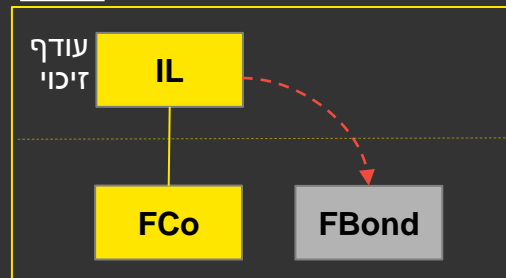
After:



Before:



After:



□ עודפי זיכוי -

- צפי כי לא ניתן יהא לנצל זיכוי בשל הפסדים?
- ניתן לשקול דחיית תשלומים על מנת שניתן יהא לעשות שימוש בעודפי הזיכוי בשנת המס העוקבת

□ ניצול נכסי מס – ניצול עודפי זיכויים -

□ השקעה באג"ח זר יכולה לייצר:

- רווח הון
- ריבית
- בעת מכירה, הריבית הצבורה מתורגמת לרווח הון, כלומר ניתן לכאורה לנצל עודפי זיכוי
- בדומה, עודפי זיכוי ניתנים לשימוש כנגד ריבית המשתלמת על אג"ח זר

