



חוק עידוד - רווחים ראויים לחלוקה בחברה בחוק העידוד. ההנחיה וההבהרה

בהתאם למנגנון חלוקת הדיבידנד של חוק העידוד הקבוע בסעיפים 47 ו- 51 בחוק!!! קרי מס בשיעור של 15% ולא לפי סעיף 126(ב) - 0% מס. לעומת זאת, מפלה החוזר וקובע כי לגבי יחיד המוכר מניות כנ"ל - יחולו על הר"ל שיעורי המס על דיבידנד לפי הוראת סעיף 94ב, קרי 25%/30% ולא כמופיע בחוק.

פסה"ד בעניין גרינפלד

בפס"ד זה נושא המחלוקת היה שיעור המס בר"ל במכירת מניות של חברה בעלת רווחים מוטבים על פי החוק ע"י יחיד. בשונה מעמדת רשות המיסים שקבעה כי על המוכר יחולו שיעורי המס הרגילים של דיבידנד (25%/30%) קבע ביהמ"ש כי יחולו שיעורי המס המתוארים בחוק, קרי 15%.

בין השאר נסמך ביהמ"ש על חוזר 3/2012 של רשות המיסים המחיל דווקא את שיעורי המס של חוק העידוד (אמנם החוזר עשה כן דווקא לגבי מוכר שהינו חברה, אך ביהמ"ש הרחיב פרשנות זו גם לגבי מוכר יחיד). ראה מבזקנו מס' 773.

ההבהרה

כפי שנתפרסם בעיתונות, בעקבות פסה"ד לעיל ובמשולב עם כוונת רשות המיסים להגיש עליו ערעור לעליון, חזרה בה רשות המיסים, (בהבהרה שפרסמה ביום 4.6.2019) מחוזר 3/2012 ואימצה את האמור בחוזר 23/2002, קרי:

גם לגבי מוכר שהינו חברה המוכר מניות של חברה בחוק העידוד, יחולו על הר"ל שיעורי המס על פי סעיף 126(ב) לפקודה (קרי פטור ממס), ולא שיעור המס על דיבידנד, כמתואר בחוק.

(לא למותר להזכיר כי כיום ממילא מרבית החברות בחוק עברו זה מכבר לתחולת מפעל מועדף, ונטשו את המסלולים הישנים, כך שגם על פי החוק, שיעור המס על דיבידנד - לגבי בעל מניות שהוא חברה, הוא אפס).

תובנות נוספות

א. יש לדעתנו לתת להנחיות, החלטות המיסוי, עמדות חייבות בדיווח, הטפסים וכו' את המשקל הראוי. קרי הללו הן "רק" עמדות של רשות המיסים וניתן

ביום 4.6.2019 פורסמה ע"י רשות המיסים הבהרה שעניינה רווחים ראויים לחלוקה (להלן: רר"ל) במכירת מניות של חברה שחלות עליה הוראות חוק עידוד השקעות הון (להלן: החוק).

רקע כללי

נוסח סעיף 94ב(א)(1) לפקודה קובע כי "שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי... יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126(ב), לפי העניין".

נזכיר כי לפי דברי ההסבר להצעת החוק בה תוקן סעיף 94 מופיעה במפורש הכוונה ליצור ניטרליות בשיקול הדעת: האם לחלק דיבידנד ואח"כ למכור המניות או למכור המניות בלא חלוקת דיבידנד, תוך שתוצאת המס תהא זהה. לכאורה עולה השאלה:

• האם במכירת מניות חברה שחלות עליה הוראות החוק, יחולו על הר"ל שיעורי המס על דיבידנד לפי המתואר בסעיף זה: 125ב ליחיד. קרי ליחיד - 25%/30% 126(ב) לחברה, קרי 0% ?

• או שמא יחולו שיעורי המס על דיבידנד המתוארים בחוק עצמו: ליחיד - 15% (20% - משנת 2014) ולחברה מרווחי מפעל מאושר ומוטב - 15%, ולגבי רווחים מתקופת מפעל מועדף (החל משנת 2011 ואילך) - 0%.

הוראות רשות המיסים

חוזר מס הכנסה 23/2002, בסעיף 6.1.9 בו רשום במפורש כי בחישוב המס החל על רר"ל במכירת מניות חברה עליה חל החוק, יחולו שיעורי המס בהתאם לסעיפים אליהם מפנה במפורש סעיף 94 לפקודה קרי סעיפים 125ב ו- 126(ב) לפקודה.

רשות המיסים "ראתה כי רע", בכל הנוגע למכירת מניות של חברה ע"י חברה עם רווחים ממפעל מאושר או מוטב (0% מס במקום 15%) והנחתה במסגרת חוזר מס הכנסה 3/2012 כי שיעור המס שיחול על הר"ל בעת מכירת מניות ע"י חברה בלבד יהיה

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 787

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

חוק עידוד - רווחים ראויים לחלוקה בחברה בחוק העידוד. ההנחיה וההבהרה

מיסוי בינלאומי

"נאמן ברילוקיישן" - סוגיית ניתוק תושבות של נאמנות

ביטוח לאומי

נמצא משנת 2011 כמעט אך ורק בחו"ל - ועדיין תושב ישראל

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



מניות של חברה עם רווחים מוטבים לפני פרסום ההבהרה, וחויבו במס בגין הר"ל יש לשקול תיקון השומות או לבקש לפתיחת הסכם שומות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי לרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - "נאמן ברילוקיישן" - סוגיית ניתוק תושבות של נאמנות

בדיונים רבים הנערכים בין מייצגים לבין רשות המסים.

רשות המסים יושבת בימים אלו על המדוכה, מתוך כוונה להביא לשינוי בהגדרת "תושב" לגבי יחיד, אשר יכלול מספר חלופות טכניות ומדידות (בעיקר מדד ימי השהייה) אשר תהווה חזקות חלוטות.

שינוי זה יביא מצד אחד לוודאות באשר למועד ניתוק התושבות לצורכי הוראות הפקודה, אך מצד שני, ירחיב את קשת המקרים בהם ייחשב היחיד מחד - לתושב ישראל על פי הוראות הפקודה, אך מנגד - לתושב מדינת אמנה, על פי הוראות האמנה הרלוונטית ("ניתוק לפי אמנה").

מקרים אלו עשויים לכלול נסיבות בהן היחיד נחשב לתושב מדינה זרה אך מרבה לבקר בישראל מסיבה כזו או אחרת.

נציין, כי לפי עמדת רשות המסים במקרה כאמור, ניתוק עפ"י אמנה בלבד יביא לכדי כך שהכנסותיו השוטפות של היחיד מחוץ לישראל לא ימוסו בישראל, ואולם שנות שהייתו מחוץ לישראל לא ייספרו במסגרת הוותק הנדרש לקבלת מעמד של תושב חוזר בעת החזרה, שהרי אותו יחיד נחשב לתושב ישראל עפ"י הוראות הפקודה (וראו עמדתנו הנוגדת בסוגיה במבזק 664).

נשאלת השאלה - מה דינה של נאמנות שהיוצר או הנהנה בה שינה את תושבותו באופן ובנסיבות שאמורות לשנות גם את תושבות הנאמנות (ראה לעיל), אולם ניתוק התושבות נעשה לפי אמנה בלבד ולא עפ"י הוראות הפקודה?

אין לכך תשובה ברורה. עמדתנו היא כי במקרה כאמור יש לשנות את תושבותה של הנאמנות מנאמנות ישראלית לנאמנות זרה (לפחות ביחס להכנסותיה השוטפות, גם אם לא בקשר להטבות

לא להסכים איתן, תוך עמידה בדרישות הדיווח ומתן גילוי מתאים. קל וחומר כעת, כאשר הן מתוקנות ע"י הרשות עצמה וזאת אחרי תקופה כה ארוכה.

ב. לאור הבהרת רשות המיסים ועד לפסיקת העליון, יש לשים לב, כי במידה וקיימות חברות שמכרו

כידוע, פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה מעניק לנאמנות סטאטוס של נישום לצורכי מס (לרבות מספר רישום, תיק מנוהל, וכו'), על אף שהנאמנות עצמה אינה ישות משפטית עצמאית אלא הסדר משפטי - בד"כ בין יוצר לנאמן.

חלק מאותו סטטוס הוא מעמד התושבות שלה לצורכי מס. הוראות הפקודה קובעות, ביחס לכל אחד מסוגי הנאמנויות (למעט נאמנות "קרובים"), מתי יש לראות באותה נאמנות כיחיד תושב ישראל ("נאמנות ישראלית") ומתי יש לראות בה כיחיד תושב חוץ ("נאמנות זרה"). כך למשל, בקשר לנאמנות תושבי ישראל נקבע כי "נאמנות תושבי ישראל תיחשב כתושבת ישראל" וכן "יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל". בקשר לנאמנות תושבי חוץ למשל, נקבע כי "נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ".

נאמנות עשויה לשנות את תושבותה כאשר משתנות נסיבות מסוימות, כגון הוספה של נהנה, שינוי בתנאי ההדירות, וכמובן שינוי תושבותו של יוצר או נהנה, לפי העניין. כך למשל - בנאמנות לפי צוואה שבה קיים נהנה תושב ישראל אשר הפך לתושב חוץ, תשנה הנאמנות את סיווגה (ואת תושבותה בהתאם) מ"נאמנות צוואה ישראלית" ל"נאמנות צוואה זרה", ובמועד זה נקבע שיחולו הוראות סעיף 100א לפקודה, בשינויים המחויבים.

כידוע, שינוי תושבותם של יחידים (בעיקר בכיוון היציאה מישראל) הינה סוגיה סבוכה ומורכבת, אשר נדונה חדשות לבקרים במסגרת פסקי הדין השונים, החלטות מיסוי והוראות מקצועיות אחרות וכן

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



הניתנות לנאמן בעת חזרתו של היוצר או הנהנה). (למשל- האמנה עם קנדה), או שבאמנה (לרבות עמדה זו מבוססת על ההנחה שהוראות פרק הנאמנויות נועדו לדמות מצב משפטי שהיה חל אלמלא היו הנכסים מוחזקים בידי הנאמן אלא בידי היוצר או הנהנה, לפי העניין, וכפי שרשות המסים אינה נוהגת למסות את הכנסותיו השוטפות של מי שניתק תושבותו לפי אמנה, כך גם אין למסות את הכנסותיה של הנאמנות.

רשות המסים עשויה לטעון, מנגד, כי כללי "שובר השוויון" הכלולים באמנות המס מתייחסות רק למקום מושבם של יחידים ולא של מי שאינם יחידים, לרבות נאמנויות.

יתרה מכך, גם באמנות בהן ישנה התייחסות לנאמנויות, אין פיתרון ברור, שכן לעתים נאמנות פשוט כלולה במונח "אדם" באופן כללי ומעורפל

רשות המסים עשויה לטעון, מנגד, כי כללי "שובר השוויון" הכלולים באמנות המס מתייחסות רק למקום מושבם של יחידים ולא של מי שאינם יחידים, לרבות נאמנויות.

יתרה מכך, גם באמנות בהן ישנה התייחסות לנאמנויות, אין פיתרון ברור, שכן לעתים נאמנות פשוט כלולה במונח "אדם" באופן כללי ומעורפל

ביטוח לאומי - נמצא משנת 2011 כמעט אך ורק בחו"ל - ועדיין תושב ישראל

מהטעם כי שוהה מרבית זמנו בחו"ל, ובישראל רק ימים בודדים, וכי יש לו קשר עם בת הזוג המתגוררת המגוררת בחו"ל ולכן אינו מבוטח לפי החוק.

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 18-01-20149) קיבל ביום 4 ביוני 2019 את תביעתו של אלכסנדר פיליש (להלן: המבוטח) וקבע כי יש לראותו כתושב ישראל, על אף שהות בחו"ל, משנת 2011, בנסיבות המיוחדות.

עיקר טענות המבוטח

- המבחן לקביעת תושבותו של אדם לעניין חוק הביטוח הלאומי הוא "מרכז חיים" הנבדק לפי "מירב הזיקות".
- למבחן מירב הזיקות שתי פנים: אובייקטיבי - היכן מצויות זיקותיו הפיזיות של האדם, והסובייקטיבי - היכן הוא רואה את מרכז חייו.
- מסקנה עובדתית בדבר מרכז חיים נגזרת מכלל הנסיבות העובדתיות למשל, נכסים בארץ, מקום מגורי המשפחה, אופי המגורים, מקום הפקת ההכנסות, קשרים קהילתיים וחברתיים ומקום האינטרסים הכלכליים.
- על פי הלכת טייץ, ולאור עידן הגלובליזציה, שהות ממושכת בחו"ל עשויה עדיין לאפשר זיקתו של אדם לישראל וזכאותו לגמלה.
- על פי הלכת דוניבסקי: "אין לקפח זכויותיו של מי שהיה תושב ישראל שנים ארוכות והנסיבות הובילו אותו לעזיבתה... שהות ממושכת בחו"ל למטרה

רקע עובדתי

- המבוטח כבן 90, עלה ארצה סמוך לקום המדינה, וגר בה דרך קבע.
- בבעלותו משק חקלאי בו התגורר עם רעייתו המנוחה ועם ילדיו.
- בתחילת העשור התאלמן, ולאחר מכן נוצר קשר בינו לבין אישה אחרת, עמה החליט לקשור את חייו, ועובדתית התגורר מרבית הזמן בארץ מגוריה - הונגריה.
- תחילה שהו בני הזוג זמן ממושך בישראל, אולם עקב גילה המתקדם והזדקנות במצבו הבריאותי, שהה זמן רב יותר בהונגריה.
- ביום 25/7/2017 החליט המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) לנתק תושבותו מיום 17/3/2016 בטענה שעזב את הארץ ומרכז חייו בחו"ל.
- בתגובה להשגה שהוגשה על ידו, קבע המל"ל כי מרכז חייו אינו בארץ כבר כמה שנים קודם לכן,

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



• "אף כי ברורה לנו המשמעות הטריטוריאלית העומדת בבסיסו של חוק הביטוח הלאומי, הוכח בהליך כי מרבית זיקותיו של התובע, גם בתקופה הרלבנטית לבחינת תושבותו, עדיין מצויות בארץ, זאת למרות העובדה כי אינו מתגורר בה וכי אין לראות במגוריו בהונגריה כמגורי קבע".

• ביה"ד נשען על פס"ד שפינט ושליימוביץ בביה"ד הארצי: הבחינה צריכה להיעשות כאשר נותנים את הדעת לסגנון החיים המשתנה ולאופי המשתנה של ה"תושבות" בהתאם לגיל המבוטח.

• "שהותו של התובע בחו"ל נכפית עליו למעשה מכורח הנסיבות, ואין בה כדי לנתק את הזיקה האמיתית והאמיצה הקיימת בינו ובין המדינה משך עשרות שנים..."

"לא נעלם מעינינו כי התובע בחר לקשור את גורלו ואת חייו, בגילו המתקדם, עם אישה המתגוררת דרך קבע בחו"ל וזו הייתה בחירתו... אלא, שהתובע העיד כי כאשר נרקם הקשר הזוגי בינו ובין זוגתו תכננו השניים לשהות מחצית מהשנה בחו"ל ומחציתה האחרת בארץ, אך בשל גילם ומצבם הבריאותי הרעוע של שניהם, לא התממש הרצון..."

בהתחשב בעובדות דלעיל בדבר נכסיו וקשריו בישראל ובהיעדר הוכחה מצד המל"ל בדבר קיומם של נכסים וקשרים שלו בחו"ל, מקבל ביה"ד את התביעה ומאשר את תושבותו של המבוטח בישראל.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

מוגדרת וארעית אינה שוללת תושבות בישראל בין אם המטרה היא פרנסה, בריאות וכו'".

• עובדתית - המבוטח כבן 90, התגורר בארץ 70 שנה עם משפחתו, בעל נחלה בישראל והוא ומשפחתו מתפרנסים ממטעי פירות ופרחים. הוא בעל דירה מושכרת בישראל, בעל חשבונות בנק וקופות גמל בישראל, בבעלותו רכב המשמשו בהגיעו לישראל, מגיש דוחות שנתיים לפקיד שומה בישראל, ועוד.

• בהונגריה אין לו נכסים ורכוש ואין לו בני משפחה; חי בדירת זוגתו, אינו עובד שם, ואין לו בחו"ל אינטראקציות חברתיות.

• נאלץ לשהות בהונגריה בשל חברתו שגרה שם ובמיוחד בשל סיבות רפואיות.

• הכוונה המקורית שלו הייתה לחלוק את הזמן בין שתי המדינות, אך בשל הנסיבות לא התקיימה המטרה המקורית.

טענות המל"ל

• המבוטח שהה בין השנים 2014 עד 2018 - 82 ימים בישראל בלבד, בעוד שבחו"ל היה 1,452 ימים, והוא בעל אזרחות הונגרית.

• אין לבחון תקופה ממושכת קודמת בה היה תושב ישראל, אלא יש לבחון את התקופה הנבחנת לבדה.

• כשאין חלוקת זמן מאוזנת בין ישראל לחו"ל, אין להידרש לבחינת זיקות נוספות בישראל.

די בחלוקת זמן מהותית זו כדי לקבע את תושבות החוץ שלו, וזוגתו היא זיקתו.

דיון והחלטה

• "האם בשל העובדה כי התובע העתיק את מיקומו הפיזי לחו"ל הועתק גם בהכרח מרכז חייו לחו"ל?"

"האם אין לשקלל את גילו המתקדם של התובע ומצב בריאותו כאשר נבחן אותו מרכז חיים".

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ