



ט' כסלו, תשע"ב
5 דצמבר, 2011

חוזר מס הכנסה מס' 13/2011 – רשות המסים
בנושא: סעיף 75ב – הבהרות לעניין סכום הרווחים שלא שולמו

1. רקע כללי

- 1.1.** במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **"הפקודה"**) הוסף לחלק ד' פרק רביעי 1 הדן בחברה נשלטת זרה (להלן: **"חנ"ז"**). הוראות הפרק כלולות בסעיף 75ב לפקודה, ותחולתן על הכנסות משנת 2003 ואילך. סעיף 75ב(1) לפקודה קובע כי **"בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים"**.
- 1.2.** סעיף 75ב לפקודה משלים את הוראות השיטה הפרסונאלית וקובע שיטת מס ייחודית להכנסות פסיביות. שיטת מיסוי זו ידועה בעולם כהוראות CFC. מטרת הוראות אלו היא למנוע מצב שבו נישום, אשר מחויב במס בהתאם לשיטה הפרסונאלית, ינתב את הכנסותיו הפסיביות שמקורן מחוץ לישראל (ריבית, תמלוגים, דמי שכירות, תמורה ממכירת נכס הוני, וכו') למסגרת משפטית זרה ונפרדת (לדוגמה - חברה זרה). על ידי הסטת ההכנסות לחברה זרה, נדחה החיוב במס בידי הנישום עד למועד קבלת ההכנסות בפועל בידי, למשל, בעת חלוקת דיבידנד על ידי החברה. ככלל, הסעיף קובע כי יראו בעל שליטה בחנ"ז, אשר לו הכנסות פסיביות שטרם חולקו, כאילו חולקו כדיבידנד לבעל השליטה. משמעות הוראה זו היא מיסוי בעל השליטה על בסיס צבירת ההכנסות הפסיביות בחברה, למרות שטרם חולקו לו בפועל.
- 1.3.** סכום הדיבידנד הרעיוני שיתחייב מכוח סעיף 75ב(1) לפקודה, יהיה בגובה סכום הרווחים שלא שולמו של חבר בני אדם תושב החוץ (להלן: **"החברה הזרה"**). המונח **"רווחים שלא שולמו"** מוגדר בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה והוא כולל רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חנ"ז שהופקה בשנת המס. המונח הכנסה פסיבית מוגדר בסעיף 75ב(א)(5) והוא כולל הכנסה מהמקורות הבאים: רבית, הפרשי הצמדה, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות, ותמורה ממכירת נכס שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או משלח יד.
- 1.4.** מטרת חוזר זה (להלן: **"החוזר"**) היא להבהיר את עמדת רשות המסים ביחס לסוגיות אלו:
- 1.4.1.** כימות והכרה בסכום הרווחים שלא שולמו הנובעים מעסקאות של שינויי מבנה.
- 1.4.2.** אופן חישוב רווחיה או הכנסותיה הכוללים של חברה עסקית, לעניין בדיקת תנאי ההכנסה הפסיבית של חבר בני אדם המוחזק במישרין או בעקיפין ע"י



חברה עסקית, כאשר מועברים דיבידנד, ריבית או תמלוגים, בתוך קבוצת החברות.

1.4.3 אופן קיזוז הפסדים בחני"ז לצורך חישוב סכום הרווחים שלא שולמו.

2. רווחים שלא שולמו הנובעים משינויי מבנה

2.1 שינוי מבנה - רקע

2.1.1 חברות רב-לאומיות מבצעות לעיתים תכופות שינויי מבנה, לרבות מיזוגים, פיצולים, או העברה של נכסים (להלן יקראו פעולות אלה: "**שינוי מבנה**"). השיקול בביצוע שינוי המבנה יכול להיות עסקי, פיננסי, או שיקול כלכלי אחר. פעמים רבות שינוי המבנה הוא כורח כתוצאה מרכישת פעילות חדשה. במסגרת שינוי מבנה כאמור, מועבר על פי רוב נכס (להלן: "**הנכס המועבר**" או "**החברה המועברת**", לפי העניין) מחברה זרה אחת (להלן: "**החברה המעבירה**") לחברה זרה אחרת (להלן: "**החברה הקולטת**").

2.1.2 שינויי המבנה בהם יעסוק חוזר זה יתכנו מספר חלופות -

- החברה המעבירה היא בעלת שליטה בחברה הקולטת;
- החברה הקולטת היא בעלת שליטה בחברה המעבירה;
- החברה הקולטת והחברה המעבירה נשלטות על ידי אותו אדם.

2.1.3 במדינת המושב של החברה המעבירה, עסקת שינוי המבנה עשויה להיות חייבת במס (להלן: "**שינוי מבנה חייב**"), פטורה ממס (להלן: "**שינוי מבנה פטור**"), מחוץ לבסיס המס (להלן: "**שינוי מבנה לא חייב**"), או עסקת שינוי מבנה חייבת שבה נדחה אירוע המס למועד עתידי (להלן: "**שינוי מבנה על-פי דין**").

2.1.4 **שינוי מבנה פטור**

בשינוי מבנה פטור, רווח ההון הנובע מהעברת הנכס המועבר הוא בבסיס המס של מדינת המושב של החברה המעבירה, אך בתנאים מסוימים, הוא יהא פטור ממס. על פי רוב, החברה המעבירה מכירה ברווח לצורך מס כתוצאה משינוי המבנה ואילו החברה הקולטת רושמת לצורך מס את הנכס המועבר בהתאם לשווי השוק שלו. דוגמא לאירוע המהווה שינוי מבנה פטור: מכירת נכס בין חברות אחיות תושבות הולנד כשעל המכירה חל משטר פטור ההשתתפות (Participation Exemption) ההולנדי.

2.1.5 **שינוי מבנה לא חייב**

בשינוי מבנה לא חייב, רווח ההון הנובע מהעברת הנכס המועבר אינו כלול בבסיס המס של מדינת המושב של החברה המעבירה. פעמים רבות, רווח הון כלל לא יקבל ביטוי בדו"ח המס של החברה המעבירה. החברה המעבירה לא



תכיר ברווח לצורך מס כתוצאה משינוי המבנה ואילו החברה הקולטת תרשום לצורך מס את הנכס המועבר בהתאם לשווי השוק שלו. דוגמה לאירוע המהווה שינוי מבנה לא חייב: רווח הון הנצמח לחברה מעבירה תושבת סינגפור שמקורו בנכס מחוץ לסינגפור - במקרה זה, רווח ההון אינו בבסיס המס בסינגפור.

2.1.6 שינוי מבנה על פי דין

שינוי מבנה על-פי דין הוא שינוי מבנה שבו החברה הקולטת נכנסת בנעלי החברה המעבירה לעניין יום הרכישה והמחיר המקורי של הנכס המועבר. כמו כן, על פי דיני המס במדינת המושב של החברה המעבירה (להלן: "המדינה הזרה"), המעביר אינו מכיר ברווח ואין כימות של הרווח כתוצאה מהעברת הנכס.

על פי רוב, דיני המס במדינה הזרה יכללו מגבלות נוספות ביחס לעסקת שינוי המבנה על-פי דין, לרבות מגבלות ביחס לתקופת ההחזקה המינימאלית בנכס המועבר, הגבלת קיזוז הפסדים, הגבלות ביחס לנכסים ולפעילות של החברה הקולטת, וכו'. מודגש כי רווח ההון הנובע משינוי המבנה על-פי דין, מהווה אירוע חייב במס לכל דבר ועניין (ולא עסקה פטורה ממס או שאינה בבסיס המס), אלא שבהתקיים תנאים אשר נקבעו בדין הזר, אירוע המס **נדחה** למועד מאוחר יותר.

2.1.7 סעיף 75ב(א)(12) לפקודה קובע כי סכום הרווחים שלא שולמו יחושב בהתאם ל**דיני המס החלים** כהגדרתם בסעיף 5(ג) לפקודה. במקרה בו התני"ז, ובענייננו החברה המעבירה, היא חברה תושבת מדינה גומלת או שהיא נישומה במדינה כאמור, יחושבו סכומי הרווחים, המס הזר וסכומי הפסדים בהתאם לדיני המס של המדינה הגומלת. בכל מקרה אחר, יחושבו אלו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, למעט עקרונות חשבונאיים לעניין רווחי אקוויטי או הפסד אקוויטי ולעניין שינויים בערכם של ניירות ערך.

2.1.8 השימוש בדיני המס של המדינה הגומלת בעת חישוב הרווחים שלא שולמו יהיה לצורך קביעת **סכום** ההכנסה ו**סכום** הרווחים כפי שחושבו במדינה הגומלת. מובהר כי סכום הרווחים שלא שולמו **כולל**, בין היתר, רווחי הון הפטורים ממס במדינה הגומלת (רווח ההון נרשם בדוחות הכספיים אך מופחת מההכנסה החייבת בדו"ח ההתאמה לצורכי מס, לדוגמה: משטר פטור השתתפות), רווחי הון שאינם בבסיס המס של המדינה הגומלת (רווח ההון שנצמח במסגרת עסקה שאינה מהווה אירוע מס במדינה הגומלת), וכן רווח הון במסגרת שינוי מבנה על-פי דין.

2.1.9 לאור האמור דלעיל, גם רווח הון מהעברת נכס במסגרת שינוי מבנה נכלל ברווחים שלא שולמו של החברה המעבירה, היינו יראו אותו כדיבידנד שחולק לבעל השליטה תושב ישראל.



- 2.1.10 כאשר מדובר בהעברת נכס במסגרת אותה קבוצה כלכלית ובנסיבות בהן הרווח הכלכלי טרם מומש, עשויים הכללים שנקבעו בסעיף 75 לפקודה לגרום לחיוב במס כבר במועד שינוי המבנה. חוזר זה בא לקבוע כללים על פיהם תדחה חבות המס הנובעת מהוראות סעיף 75, לשלב מכירת הנכס המועבר.
- 2.1.11 במקרים מסוימים שיפורטו להלן, אין לכלול ברווחים שלא שולמו של החברה המעבירה, היא החנ"ז, רווח הון מהעברת נכס במסגרת שינוי מבנה שנעשה מחוץ לישראל, והכול בהתקיים התנאים המנויים בסעיפים 2.2 - 2.3 להלן.

2.2 שינוי מבנה פטור ושינוי מבנה לא חייב

ב"שינוי מבנה פטור" או ב"שינוי מבנה לא חייב" רווח ההון מהעברת הנכס לא ייכלל ברווחים שלא שולמו במועד העברת הנכס, בכפוף לתנאים המצטברים להלן ובתנאי שהושגה הסכמה לעניין זה בין הנישום לבין רשות המיסים במסגרת החלטת מיסוי בהסכם:

- 2.2.1 העברת הנכס אינה חייבת בתשלום מס בישראל מכוח הוראות סעיף 89(ב) לפקודה.
- 2.2.2 לעניין הוראות סעיף 75 לפקודה, בעת העברה או מכירה בעתיד של הנכס המועבר על ידי החברה הקולטת, יראו את המחיר המקורי של הנכס, כפי שהיה בידי החברה המעבירה עובר לשינוי המבנה.
- 2.2.3 התמורה שניתנה, אם בכלל, במסגרת שינוי המבנה, הינה בדרך של הקצאת מניות בלבד (להלן: "המניות המוקצות").
- 2.2.4 היחס בין שווי המניות המוקצות לשווי כלל המניות של החברה הקולטת מיד לאחר שינוי המבנה, יהא זהה ליחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי השוק של החברה הקולטת מיד לאחר שינוי המבנה.
- 2.2.5 בעת מכירת הנכס המועבר לצד ג', יראו את בעל השליטה כאילו קיבל כדיבידנד את סכום רווח ההון הנובע ממכירת הנכס (להלן: "הרווח ממימוש"). סכום הרווח ממימוש יחושב בהתחשב לאמור בסעיף 2.2.2 לעיל, ולא יהיה ניתן לקזז כנגדו הפסדים או ניכויים בחברה הקולטת. לעניין זה מובהר, כי אף אם בשנת המימוש החברה הקולטת לא תסווג כחנ"ז, בכל מקרה יחויב הרווח ממימוש כדיבידנד החייב במס בידי בעל השליטה, וזאת גם אם לא יחולו תנאי אחד או יותר מהתנאים המנויים בסעיף 75(א)(1) לפקודה.
- 2.2.6 היה וכתוצאה משינוי המבנה, השתנה המחיר המקורי של הנכס המועבר, כך שהפחת הנדרש לאחר שינוי המבנה גבוה מזה הנדרש עובר לשינוי המבנה, יראו את ההפרש שבין הפחת הנדרש לאחר שינוי המבנה לפחת שנדרש בגין הנכס עובר לשינוי המבנה, כדיבידנד שהתקבל בידי בעל השליטה בחנ"ז בתום כל שנת מס שהנכס המועבר מופחת. דיבידנד שחוייב במס בישראל בהתאם לסעיף



קטן זה, יופחת מחבות המס החלה על בעל השליטה בגין הרווח ממימוש האמור בסעיף 2.2.5 לעיל.

2.2.7 בעל השליטה לא יהא זכאי לזיכוי מס זר מכוח הוראות סעיף 126(ג) לפקודה או מכוח אמנה למניעת כפל מס, שלא היה זכאי לו עובר למועד שינוי המבנה. לדוגמה: מקרה בו עובר לשינוי המבנה כאמור חברה זרה מוחזקת בעקיפין על ידי "חברה אחרת" כהגדרתה בסעיף 126(ג) לפקודה. כתוצאה משינוי המבנה החברה המועברת מהווה בעצמה "חברה אחרת" כהגדרתה בסעיף 126(ג) לפקודה. במקרה זה על דיבידנד שיחולק על ידי החברה המועברת לא תחול ההקלה שבסעיף 126(ג), קרי, זיכוי עקיף.

2.2.8 שיעור החזקה של "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 75(ב)(ד)(3) לפקודה (להלן: "**בעל מניות המקורי**"), במישרין או בעקיפין (האפקטיבי), בחברה המעבירה, בחברה הקולטת, ובנכס, לפני שינוי המבנה, יהיה זהה לשיעור החזקה, במישרין או בעקיפין (האפקטיבי), בחברה המעבירה, בחברה הקולטת, ובנכס, בתקופה שעד שנתיים לאחר מועד שינוי המבנה (להלן בסעיף 2.2: "**התקופה הקובעת**").

לעניין זה, לא יראו כפגיעה בתנאי החזקה של בעל מניות מקורי אם יוקצו מניות בחברה הקולטת בתמורה למזומן (להלן: "**הנכס הכספי**") לאדם שאינו נמנה על בעלי המניות בחברה הקולטת עובר לשינוי המבנה (להלן: "**בעל מניות החדש**"), ובלבד שיתקיימו כל התנאים הבאים:

- שיעור החזקה במישרין או בעקיפין, של תושבי ישראל בחברה הקולטת, בתקופה הקובעת, לא יפחת מ-51%;
- שיעור החזקה של כל בעל מניות מקורי בחברה הקולטת עובר לשינוי המבנה, לא יפחת במשך כל התקופה הקובעת מ-10%;
- היחס שבין הנכס הכספי לבין שווי השוק של החברה הקולטת מייד לאחר ההנפקה, יהיה שווה ליחס שבין המניות שהוקצו בהנפקה לכלל המניות בחברה מיד לאחר ההנפקה.

2.2.9 בעל המניות החדש, ככל שהוא תושב ישראל, יודיע בסמוך ליום הקצאת המניות, לפקיד השומה בו מתנהל תיקו, כי החלטת המיסוי בה אושרו ונקבעו תנאי שינוי המבנה חלה גם לגביו. העתק ההודעה יועבר לפקיד השומה בהם מתנהלים התיקים של בעלי השליטה בחברה הקולטת. אי מסירת ההודעה כאמור תהווה הפרה של החלטת המיסוי.

2.2.10 היה והתברר כי לא נתקיים אחד מהתנאים המנויים לעיל (להלן: "**ההפרה**"), יחולו על שינוי המבנה הוראות סעיף 75 כלשונן. התמורה שתייחס על ידי פקיד השומה לנכסים שהועברו במסגרת שינוי המבנה (להלן: "**הנכסים המועברים**") תהיה הגבוהה מבין שווי השוק של הנכסים המועברים ביום שינוי המבנה או שווי השוק של הנכסים המועברים ביום ההפרה, כגבוה.



2.2.11 ההסדר האמור לעניין שינוי המבנה ייקבע בהחלטת מיסוי בהסכם במחלקה למיסוי בין-לאומי שבחטיבה המקצועית של רשות המסים. מובהר כי במסגרת החלטת המיסוי, יכול ויקבעו תנאים ומגבלות נוספים בהתאם לשינוי המבנה הספציפי.

2.3 שינוי מבנה על-פי דין

2.3.1 כאמור בסעיף 2.1.6 לחוזר, שינוי מבנה על-פי דין הינו שינוי מבנה שבו החברה הקולטת נכנסת בנעלי החברה המעבירה לעניין יום הרכישה והמחיר המקורי של הנכס המועבר. מודגש כי, רווח ההון בשינוי מבנה על - פי דין מהווה אירוע מס חייב במדינה הזרה לכל דבר ועניין (ולא עסקה פטורה ממס או שאינה בבסיס המס), אלא שבהתקיים תנאים אשר נקבעו בדין אירוע המס נדחה למועד המימוש של הנכס על - ידי החברה הקולטת. דחיית רווח ההון במדינה המעבירה כפופה למערכת סדורה של כללים והגבלות העשויות לחול, בין השאר, ביחס לנושאים הבאים: המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס המועבר, המחיר המקורי של המניות המוקצות, קיזוז הפסדים על ידי החברה הקולטת, שיעור ההחזקה בחברה הקולטת לאחר שינוי המבנה, תקופת ההחזקה בנכס המועבר, וכיוצ"ב.

במקרים מסוימים המפורטים להלן, בעת ביצוע שינוי מבנה על פי דין, רשות המסים תאפשר לבצע את שינוי המבנה שלא בדרך של החלטת מיסוי, ובלבד שיתקיימו הדרישות המפורטות במסגרת סעיף 2.3.2 לחוזר (להלן: "שינוי מבנה על פי דין במסלול ירוק").

2.3.2 התנאים שבהתקיימם יחשב שינוי מבנה על פי דין כשינוי מבנה על-פי דין במסלול ירוק, וההוראות שיחולו לגבי שינוי מבנה כאמור

רווח ההון הנובע מהעברת נכס בשינוי מבנה על-פי דין במסלול ירוק לא ייכלל ברווחים שלא שולמו כמשמעות מונח זה בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, במועד העברת הנכס, ובלבד שיתקיימו במצטבר כל התנאים הבאים:

2.3.2.1 החברה המעבירה והחברה הקולטת הינן תושבות אותה מדינת אמנה.

2.3.2.2 העברת הנכס אינה חייבת בתשלום מס בישראל מכוח הוראות סעיף 89(ב)(3) לפקודה.

2.3.2.3 בהתאם לדיני המס החלים במדינה הזרה (להלן: "דיני המס הזרים"), בעת העברה או מכירה של הנכס המועבר על ידי החברה המעבירה (להלן: "אירוע רווח ההון"), אין כימות ואין הכרה ברווח לצורך מס.



- 2.3.2.4 בהתאם לדיני המס הזרים, במכירת הנכס המועבר על ידי החברה הקולטת, יהיו המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס המועבר כפי שהיו בידי החברה המעבירה.
- 2.3.2.5 בהתאם לדיני המס הזרים, במכירת מניות החברה הקולטת אליה הועבר הנכס המועבר, יראו את המחיר המקורי של המניות או את יתרת המחיר המקורי של הנכס המועבר, לפי העניין, כפי שהיה בידי החברה המעבירה.
- 2.3.2.6 במסגרת שינוי המבנה ניתנה תמורה בדרך של הקצאת מניות בלבד (להלן: "המניות המוקצות"). מובהר ששינוי מבנה שבו לא ניתנה תמורה כלל או שניתנה תמורה חלקית לא יחשב לשינוי מבנה על פי דין במסלול ירוק.
- 2.3.2.7 היחס בין שווי המניות המוקצות לשווי כלל המניות של החברה הקולטת מיד לאחר שינוי המבנה, יהא זהה ליחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי השוק של החברה הקולטת מיד לאחר שינוי המבנה.
- 2.3.2.8 לפני שינוי המבנה ובתקופה שעד שנתיים שלאחר שינוי המבנה (להלן: "תקופת החסימה"), החברה הקולטת והחברה המעבירה יוחזקו בשיעור של 100% על ידי אותו בעל השליטה שהוא תושב ישראל. לעניין זה מובהר, כי במסגרת המסלול הירוק לא יחולו ההקלות בדבר שיעור החזקה האפקטיבי של בעל השליטה בחברה הקולטת, המנויות בסעיף 2.2.8 לחוזר.
- 2.3.2.9 בעת מכירת הנכס המועבר לצד ג' יראו את בעל השליטה כאילו קיבל כדיבידנד את סכום רווח ההון הנובע ממכירת הנכס (להלן: "הרווח ממימוש"). סכום הרווח ממימוש יחושב בהתחשב באמור בסעיף 2.2.2 לעיל ולא יהיה ניתן לקזז כנגדו הפסדים או ניכויים בחברה הקולטת. לעניין זה מובהר כי אף אם בשנת המימוש החברה הקולטת לא תסווג כחנ"ז, בכל מקרה יחויב הרווח ממימוש כדיבידנד החייב במס בידי בעל השליטה, וזאת גם אם לא יחול תנאי אחד או יותר מהתנאים המנויים בסעיף 75ב(א)(1) לפקודה.
- 2.3.2.10 בעל השליטה יגיש דיווח מיוחד (להלן: "הדוח הנוסף") על העסקה במסגרת הדו"ח השנתי שהגיש לפקיד השומה.
- 2.3.2.11 הדו"ח הנוסף יכלול את כל הפריטים הבאים:
- 2.3.2.11.1 דו"חות המס של החברות הזרות שנכללו בשינוי המבנה.
- 2.3.2.11.2 פירוט ביחס לנכסים והתחייבויות של החברה המעבירה, החברה המועברת (אם הנכס המועבר הוא חברה), והחברה הקולטת.



- 2.3.2.11.3 פירוט הוראות הדין הזר בעברית או באנגלית, שעל פיהן בוצע שינוי המבנה על פי דין.
- 2.3.2.11.4 העתק של החלטת המיסוי של שלטונות המס של המדינה הזרה, על פיה שינוי המבנה על-פי דין עומד בכל התנאים הקבועים בדיני המס של המדינה הזרה ביחס לשינויי מבנה. במקרה בו במדינה הזרה לא נדרשת החלטת מיסוי כתנאי הכרחי לשינוי המבנה, תצורף חוות דעת של רואה חשבון מוסמך תושב המדינה הזרה, על פיה שינוי המבנה עומד בכל התנאים כאמור ובכל ההגבלות הקבועות בדיני המס של המדינה הזרה ביחס לשינויי מבנה, תוך הפנייה לסעיפי החוק הספציפיים בדין הפנימי של המדינה הזרה, הרלבנטיים לשינוי המבנה על-פי דין.
- 2.3.2.11.5 הסכמה בכתב של בעל השליטה לכך שבעת מכירת הנכס המועבר על ידי החברה הקולטת יחולו הוראות סעיף 2.3.2.9 לחוזר. בעל השליטה לא יוכל לחזור בו מהסכמה זו. הדוח הנוסף והדו"ח השנתי יוגשו עד למועדים הנקובים בסעיף 132 לפקודה ללא אפשרות לקבלת ארכה מצד פקיד השומה שבו מתנהל תיק השומה של בעל השליטה.
- 2.3.2.11.6 העתק מהדו"ח הנוסף יועבר למחלקה למיסוי בינלאומי ברשות המסים במועד הגשת הדו"ח השנתי כאמור בסעיף 2.3.2.11.5 לעיל.
- 2.3.2.12 מובהר כי הגשת הדו"ח הנוסף אינה מהווה שומה ופקיד השומה יהא זכאי לבחון את שינוי המבנה על פי דין, ואת ועמידתו בתנאי החוזר, ולשום את העסקה בהתאם.
- 2.3.2.13 היה והתברר כי לא נתקיים אחד מהתנאים המנויים בסעיף 2.3 לעיל (להלן: "ההפרה"), להכרה בשינוי מבנה כשינוי מבנה על פי דין במסלול ירוק, יחולו על שינוי המבנה הוראות סעיף 75ב כלשונן. התמורה שתיוחס על ידי פקיד השומה לנכסים שהועברו במסגרת שינוי המבנה (להלן: "הנכסים המועברים") תהיה לפי הגבוה מבין שווי השוק של הנכסים המועברים ביום השינוי המבנה או שווי השוק של הנכסים המועברים ביום ההפרה, כגבוה.
- 2.3.2.14 יחד עם האמור לעיל בסעיף 2.3.2.13 לעיל, היה והתברר כי לא מתקיים אחד מהתנאים המנויים בסעיף 2.3 לעיל (להלן: "ההפרה"), להכרה בשינוי מבנה כשינוי מבנה על פי דין במסלול



ירוק, תישמר הזכות לבעל השליטה לפנות למחלקה למיסוי-בינלאומי שבחטיבה המקצועית של רשות המסים, לצורך בחינת הסדרת אופן המיסוי של שינוי המבנה. מובהר כי במסגרת החלטת המיסוי, ככל שתהיה, יכול ויקבעו תנאים ומגבלות נוספים בהתאם לשינוי המבנה הספציפי.

3. חישוב רווחיה או הכנסותיה הכוללים של חברה עסקית

מבוא

- 3.1. סעיף 75ב(א)(7) מגדיר את המונח חברה עסקית, לצורך קביעת תנאי ההכנסה הפסיבית (הקבוע במסגרת סעיף 75ב(א)(1)(ב), להלן: "תנאי ההכנסה הפסיבית"), כחבר בני אדם תושב חוץ, שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם נובעים מהכנסות פסיביות.**
- 3.2. במקרה שבו בעל השליטה מחזיק במישרין או בעקיפין בחברה עסקית, יראו בכל חבר בני אדם המוחזק במישרין או בעקיפין על ידי אותה חברה עסקית כמקיים את התנאי הקבוע בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה (תנאי ההכנסה הפסיבית) אם מרבית הכנסותיה או רווחיה הכוללים של החברה העסקית נובעת מהכנסה פסיבית, אף אם ברמת אותו חבר בני האדם המוחזק, מבחן זה אינו מתקיים.**
- 3.3. סעיף 75ב(א)(6) לפקודה מגדיר הכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית כדלקמן: "הכנסותיה ורווחיה (של החברה העסקית) וכן חלקה היחסי, במישרין או בעקיפין, בהכנסות וברווחים של כל חבר בני אדם בשרשרת החברות שבו היא מחזיקה, במישרין או בעקיפין".**
- 3.4. משמע, בעת בחינת הכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית, נבחן את סך ההכנסות ואת סך הרווחים של החברה העסקית בתוספת חלקה היחסי בהכנסות וברווחים של החברות המוחזקות על ידה (להלן תיקרא כל אחת מהחברות המוחזקות כאמור בנפרד: "חברה מוחזקת"), במישרין או בעקיפין, וזאת לשם סיווג החברות המוחזקות כחנ"ז (להלן יקראו החברות המוחזקות יחד עם החברה העסקית: "החברות באשכול"), ההכנסות והרווחים של החברה העסקית כפי שתוארו לעיל יקראו להלן: "ההכנסות ו/או הרווחים של החברות באשכול", לפי העניין). החלק המיוחס מחבר בני אדם מוחזק להכנסות והרווחים של החברה העסקית יחושב לפי מכפלת שיעורי הזכויות ברווחים.**
- 3.5. היו רוב ההכנסות או הרווחים של החברות באשכול, הכנסה פסיבית או רווח שמקורו בהכנסה פסיבית, בהתאמה, יראו את כל החברות באשכול (מלבד החברה העסקית עצמה) כמקיימות את התנאי שבסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה (תנאי ההכנסה הפסיבית).**



הכנסה מדיבידנד

3.6. במקרים בהם מחולק דיבידנד שמקורו בחברה מוחזקת (להלן: "חברת המקור"), לחברה מוחזקת אחרת, וסכום הדיבידנד מחולק מיד לחברה מוחזקת אחרת נוספת, וחוזר חלילה, וזאת בין מספר חברות בשרשרת חברות (להלן "דיבידנד משורשר"), חישוב הכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית יביא לספירה חוזרת ונשנית (Double Counting) (להלן: "הספירה החוזרת") של הדיבידנד המשורשר. במקרה זה יתכן והתנאי הקבוע בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה (תנאי ההכנסה הפסיבית) יתקיים ביחס לכל החברות באשכול (מלבד החברה העסקית עצמה) רק בשל הספירה החוזרת, זאת אף אם מדובר בקבוצה שהיא עסקית במהותה ומקור הדיבידנד הוא בהכנסה מעסק.

3.7. קבוצה רב לאומית מניידת בתדירות גבוהה כספים בין חברות הקבוצה. העברת כספים כאמור תבוצע פעמים רבות בדרך של חלוקת דיבידנד. הספירה החוזרת במסגרת חישוב רווחיה או הכנסותיה הכוללים של חברה עסקית מצריכה תכנון קפדני של סכומי הדיבידנד שיחולקו בכל שנת מס ומהווה מעמסה כבדה על ניהול פיננסי אופטימאלי של תאגיד.

3.8. הואיל ותכלית החוק היא לראות בחברה עסקית ובחברות האחרות באשכול יחידה כלכלית אחת, ומתוך רצון למנוע חסמי מס בהעברת כספים בין חברות באותה קבוצה רב לאומית, בעת מניין ההכנסות והרווחים הכוללים של החברה העסקית, לא יכללו בהכנסות וברווחים של החברה המקבלת, ולא יגרעו מההכנסות ומהרווחים של החברה המחלקת, דיבידנדים, שמקורן בחברה המוחזקת בשיעור של 50% לפחות (להלן: "הספירה המאוחדת").

3.9. מובהר שהספירה המאוחדת תחול רק במקרים בהם לא ימכרו מניות חברת המקור על ידי החברות המחזיקות בה, וזאת בתקופה של שנתיים מתום שנת המס שבה בוצעה חלוקת הדיבידנד על ידי חברת המקור (להלן: "התקופה המינימאלית"). לעניין סעיף קטן זה "מכירה" - לרבות פירוק חברת המקור או רכישה עצמית של מניותיה. במקרים בהם ימכרו או יועברו מניות חברת המקור, כולן או חלקן, בתקופה המינימאלית, לא יחולו במניין ההכנסות והרווחים הכוללים של החברה העסקית הוראות הספירה המאוחדת, אלא הוראות הספירה החוזרת.

3.10. מובהר כי לצורך מניין ההכנסות או הרווחים שנבעו לחברה העסקית עצמה בשנת המס לא ינוטרלו הכנסות מדיבידנד שנתקבלו בידה, וזאת לצורך בחינת סיווגה כחברה עסקית.



הכנסות מרבית או מתמלוגים

3.11. במהלך העסקים הרגיל של קבוצה רב לאומית מתקיימות עסקאות בהן חברה אחת (להלן: "החברה הנותנת"), מעניקה לחברה אחרת בקבוצה (להלן: "החברה המקבלת"), אשראי או זכות שימוש בנכס בלתי מוחשי (להלן: "עסקה של יתרות הדדיות"). עסקה של יתרות הדדיות מתאפיינת ברישום הכנסה של החברה הנותנת (כגון: מימון או תמלוגים), ובניכוי של הוצאה בחברה המקבלת (הוצאות מימון, דמי שימוש בנכס, וכיוצ"ב).

3.12. בנטרול זכויות המיעוט, התוצאה החשבונאית של עסקה של יתרות הדדיות על דוח רווח והפסד היא אפס: ההוצאה של החברה המקבלת מקוזזת כנגד ההכנסה של החברה הנותנת.

3.13. כתוצאה מעסקה של יתרות הדדיות בעת חישוב "הכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית", יגדלו הרווחים הפאסיביים, יגדלו ההכנסות הפסיביות, ויקטנו הרווחים העסקיים, כתוצאה מההשפעות הבאות:

- לחברה הנותנת יתווספו רווחים והכנסות פסיביות בגובה ההכנסה המתקבלת מהחברה המקבלת.
- הרווח העסקי (בניגוד למחזור העסקי שישאר ללא שינוי) של החברה המקבלת יקטן בגובה ההוצאה שנרשמה לטובת החברה הנותנת.

3.14. מובהר כי בעת המדידה של הכנסותיה ורווחיה הכוללים של החברה העסקית, אִין לבטל עסקאות של יתרות הדדיות. סיווג החברות כחנ"ז או כחברה עסקית מבוסס על טכניקה של סיכום דו"חות ולא של איחוד דו"חות, וזאת למעט במקרים של שינוי מבנה או חלוקת דיבידנד שתוארו לעיל. ההטבה שניתנת במסגרת החישוב המצרפי של הכנסותיה ורווחיה של החברה העסקית כבר מביאה בחשבון ומפצה על הפגיעה בבעל השליטה כתוצאה מעסקות של יתרות הדדיות.



4. אופן קיזוז הפסדי חנ"ז לעניין חישוב סכום הרווחים שלא שולמו

4.1. סעיף 75ב(א)(12) קובע כדלקמן: "בחישוב הרווחים כאמור יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור; לעניין זה, יחושבו סכומי הרווחים, המס הזר וסכומי הפסדים, בהתאם לדיני המס החלים, כהגדרתם בסעיף 5(5)(ג)".

4.2. המונח "רווחים שלא שולמו" בא לקבוע מהו סכום הרווחים הפאסיביים של החברה הזרה הניתנים לחלוקה כדיבידנד. מטבע הדברים, על מנת לקבוע מהו הסכום שניתן לחלוקה כדיבידנד, יש להתחשב גם בהפסדים הפאסיביים ובהפסדים ממקורות אחרים (להלן: "הפסדים אחרים") בהם עמדה החברה הזרה.

4.3. מובהר כי לעניין חישוב סכום הרווחים שלא שולמו, ולעניין זה בלבד, ניתן לקזז הפסד שוטף של החנ"ז כנגד רווחים פאסיביים, וזאת ללא תלות במקור ההכנסה ממנו נובע ההפסד השוטף. גם הפסדים מועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסה פסיבית יופחתו בעת חישוב סכום הרווחים שלא שולמו. הפסדים משנים קודמות שהם הפסדים אחרים, לא יותרו בקיזוז כנגד סכום הרווחים שלא שולמו.

בברכה,

רשות המסים בישראל