

י"ז אייר, תשס"ג
19 מאי, 2003
00505103

אל: תפוצה א', נצ' (1), ב' (3), ג' (2), ד' (2), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 9/2003 תכנון ומדיניות/היחידה למיסוי בינלאומי

הנדון: הרפורמה במס הכנסה - חברת משלח יד זרה

1. כללי

בהתאם לסעיף 15(1) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") היה תושב ישראל חייב במס על הכנסתו ממשלח יד בחו"ל ובלבד שמדובר באותו משלח יד בו הוא עסק בדרך כלל בישראל. בשל הסייג האמור, היו מקרים בהם תושבי ישראל הפיקו הכנסות ממשלח יד בחו"ל מבלי לשלם מס בישראל, למרות שהם ומשפחתם חיים בישראל. מצב זה בא על תיקונו עם המעבר למיסוי על בסיס פרסונאלי.

על פי תיקון מספר 132 לפקודה (להלן: "תיקון 132") תושב ישראל חייב במס על בסיס כלל עולמי ובכלל זה על הכנסותיו שהופקו בחו"ל ממשלח יד. החיוב במס יחול גם אם לא מדובר באותו משלח יד בו עוסק הנישום בדרך כלל בישראל.

בנוסף חוקק סעיף אנטי תכנוני (סעיף 55(5) לפקודה) אשר קובע במפורש כי גם הכנסה ממשלח יד שמבצע הנישום באמצעות "חברת משלח יד זרה" תהיה חייבת במס בישראל. הסעיף נועד למנוע אפשרות להתחמק ממס באמצעות פעילות במסגרת חברה זרה.

לדוגמא:

נישום עשוי להקים חברה בחו"ל אשר באמצעותה יבצע את פעילותו ממשלח יד. במידה ומבחן השליטה והניהול בישראל לא יתקיים, החברה לא תחשב תושבת ישראל וכך לא תתחייב במס בישראל. לכאורה, רק במידה שהנישום יקבל דיבידנד מהחברה, ייווצר חיוב במס בשיעור מופחת של 25% במקום שיעור מס שולי על הכנסתו ממשלח יד.

סעיף 5(5) לפקודה בא למנוע תכנון מס זה. לפי סעיף 5(5) לפקודה, הכנסה שהפיקה "חברת משלח יד זרה" הנובעת מפעילות ב"משלח יד מיוחד" (מושגים אלו יפורטו בהמשך), יראוה כהכנסה המופקת בישראל. בדרך זו תמוסה הכנסת החברה בישראל.

2. מקום הפקת ההכנסה

תיקון 132 קבע לראשונה כללי מקור לקביעת מקום הפקת ההכנסה. ככלל, קובע סעיף 4א' לפקודה כי הכנסה מעסק מקורה במקום בו מתקיימת הפעילות העסקית ולגבי הכנסה ממשלח יד מקורה במקום ביצוע השירות. סעיף 5(5)א' לפקודה קובע כי יראו הכנסה שהפיקה "חברת משלח יד זרה" בגובה ההכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל, כהכנסה מופקת בישראל, מבלי להידרש לשאלת מקום ביצוע הפעילות העסקית או השירות.

3. "חברת משלח יד זרה"

סעיף 5(5)ה' לפקודה מגדיר את התנאים לקיומה של "חברת משלח יד זרה". "חברת משלח יד זרה" מוגדרת כחבר בני אדם תושב חוץ שמתקיימים בו התנאים שיפורטו להלן. נדגיש כי הכנסתה של חברה אשר נחשבת לתושבת ישראל לפי סעיף 1 לפקודה חייבת במס מכח סעיף 2 לפקודה ולא יחול עליה סעיף 5(5) לפקודה.

להלן התנאים להגדרת חברת משלח יד זרה:

תנאי א' - אם מדובר בחבר בני אדם שהינו חברה יחולו התנאים לקיום חברת מעטים (לפי סעיף 76 א') לפקודה).

דהיינו: חברה בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר ואין המדובר בבת חברה או חברה שיש לציבור עניין ממשי בה כמפורט בסעיף 76 לפקודה.

יודגש כי גם גופים משפטיים אחרים תושבי חוץ המקיימים את יתר התנאים שלהלן ייחשבו ל"חברת משלח יד זרה".

תנאי ב' - החבר מוחזק במישרין או בעקיפין, בשיעור של 75% או יותר על ידי יחידים תושבי ישראל או אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה. שיעור ההחזקה מתייחס לאחד או יותר מ"אמצעי השליטה". שליטה בעקיפין פירושה שליטה בחבר בני אדם אחד באמצעות שליטה בחבר בני אדם אחר המחזיק בו. חישוב שיעור השליטה בעקיפין נעשה בהתאם לסעיף 75ב(א)(1)(ד)(2) לפקודה הדין בחברה נשלטת זרה. לעניין זה קבע המחוקק כי החזקה בעקיפין בחבר בני אדם מסוים הנמצא בשרשרת חברות ייעשה לפי הוראות אלה:

א. אם שיעור ההחזקה בכל אחד מחברי בני האדם שבשרשרת החברות המחזיקות בחבר המסוים עולה על 50%, יחשב שיעור ההחזקה בו (במסלול השרשרת) בהתאם לשיעור ההחזקה בו במישרין (הכוונה לשיעור ההחזקה במישרין בחבר המסוים ע"י החבר שנמצא מעליו בשרשרת החברות).

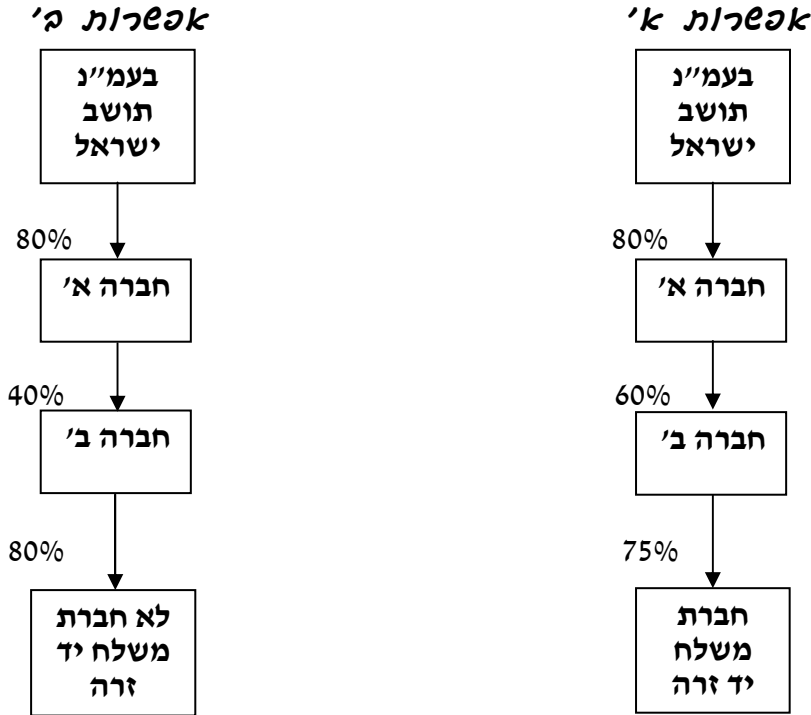
ב. אם שיעור ההחזקה באחת החברות בשרשרת המחזיקות בחבר המסוים לא עלה על 50% תחשב ההחזקה בו בעקיפין בשיעור אפס. לצורך בדיקה של החזקה בשיעור של 50% בחברה, יש לחבר את שעורי ההחזקה של כל אחד מבעלי המניות, המחזיק בחברה בעקיפין דרך חברה נוספת, לשיעור החזקותיו במישרין בחברה.

מועד ההחזקה באחד מאמצעי השליטה לצורך מבחן קיומו של תנאי ב' הוא אחד משני המועדים הבאים:

1. תום שנת המס.
2. ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

אנדי?

להלן שרשרת החזקות (כל החברות הן חברות מעטים):



במקרה בו יורדת החזקתה של חברה א' בחברה ב' ל- 40% נקטעת שרשרת השליטה והחברה לא תחשב כחברת משלח יד זרה.

(שעור החזקה מתחת ל- 50% יחשב כשעור החזקה בשיעור 0).
חישוב שעור השליטה יהא:

$$100\% * 0 * 80\% = 0$$

במקרה דגן החברה תחשב כחברת משלח יד זרה מהסיבות הבאות:

75% מאמצעי השליטה בה מוחזקים בעקיפין ע"י תושב ישראל (המחזיק את רוב אמצעי השליטה בכל שרשרת החברות).

(לצורך חישוב השליטה יש להתייחס להחזקה בשיעור העולה על 50% כאל החזקה בשיעור 100%).

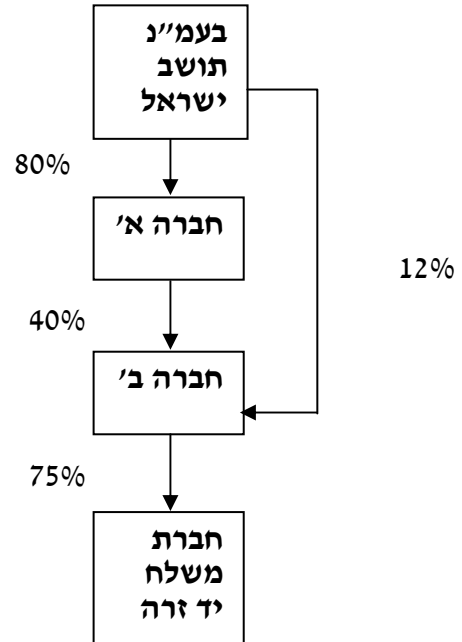
חישוב שעור השליטה יהא:

$$100\% * 100\% * 75\% = 75\%$$

אם נוספת להחזקה העקיפה בחברה ב' גם החזקה במישרין, בשיעור כזה המאפשר שליטה בחברה ב' תחזור החברה האחרונה בשרשרת להיות חברת משלח יד זרה כבדוגמא הבאה.

אנדי?

להלן שרשרת החזקות (כל החברות הן חברות מעטים):



חישוב שעור השליטה בעקיפין בחברה ב' יהא:

$$100\% * 40\% + 12\% = 52\%$$

שעור זה עולה על 50% ולכן לעניין חישוב השליטה בעקיפין באמצעות שרשרת חברות יחשב שעור השליטה ל-100%.

חישוב שעור השליטה בעקיפין בחברת משלח היד הזרה:

בדוגמא לעיל נחשב בעל המניות הישראלי כבעל 75% מאמצעי השליטה בחברת משלח יד זרה כיוון שחברה ב', בה הוא מחזיק בעקיפין 40% ובמישרין 12% (סה"כ 52%), מחזיקה 75% בחברת משלח יד זרה.

תנאי ג' - בעלי השליטה או קרוביהם (ראה הגדרה בהמשך) המחזיקים ביחד או לחוד, במישרין או בעקיפין ב- 50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים ב"משלח יד מיוחד" עבור החברה. העיסוק יכול להיעשות במישרין ע"י אחד או יותר מבעלי השליטה או באמצעות חברת שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות.

שליטה בעקיפין פירושה שליטה בחבר בני אדם אחד דרך שליטה בחבר בני אדם אחר המחזיק בו.

לעניין בחינת השליטה בחבר בני אדם אחר תיחשב החזקה בשיעור של 50% ומעלה באחד או יותר מאמצעי השליטה כשליטה, ואילו החזקה מתחת ל- 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה לא תחשב כשליטה. מועד ההחזקה באמצעי השליטה לצורך קיום תנאי זה יבחן כאמור בתנאי ב' לעיל. דהיינו, בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

תנאי ד'- מרבית הכנסותיה או רווחיה של החברה בשנת המס נובעים מ"משלח יד מיוחד". לעניין זה, לא יכללו בחישוב הכנסות החברה או רווחיה, רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות הערך.

4. "משלח יד מיוחד"

משלח יד מיוחד הינו עיסוק או מקצוע שנקבע על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת. מכוח סעיף זה הותקנו תקנות המונות רשימה סגורה של משלחי יד (רשימת משלחי היד מצורפת בנספח ב').

יש לציין, שלא מדובר בהכרח במקצוע מוסדר או בצורת התעסקות מסוימת. כל עיסוק במשלח יד הנמנה בתקנות יכול להביא ליצירת חברת משלח יד זרה, וכל צורת התעסקות יכולה לגרום לכך בין בדרך של מתן שירותים פעילים ובין בדרך של ניהול עסק המתמחה במתן משלח היד וכיוצ"ב. אדם יחשב בעל משלח יד מיוחד בין אם השכלתו פורמאלית ובין אם לאו, בין אם עסק בכך בעבר ובין אם לאו.

חברה תחשב לחברת משלח יד זרה אף אם פעילותה במשלח היד מגיעה כדי "עסק". צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג – 2003, קובע כי עיסוק או מקצוע המנויים בצו ייחשבו משלח יד מיוחד לעניין סעיף 5(5) לפקודה, ובלבד שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי.

יובהר, כי עיסוק בעסק אשר בו המלאי מהווה חלק מהותי וחשוב, לא ייחשב כמשלח יד מיוחד. לעומת זאת קיומו של מלאי שולי או נלווה ביחס להיקף ולסוג השירות שניתן אינו מונע מהעיסוק בו להיחשב למשלח יד מיוחד.

עוד יובהר כי קיומו של "מלאי עבודות בביצוע" לא ימנע מעיסוק להיחשב כמשלח יד מיוחד.

5. הכנסה ממשלח יד מיוחד

כאמור, חברת משלח יד זרה היא חברה אשר בעלי השליטה או קרוביהם בעלי רוב באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים עבורה במשלח יד מיוחד. כמו כן, נדרש שמרבית הכנסות החברה או רווחיה נובעים ממשלח יד מיוחד (ראה דוגמא ג' בנספח א' לחוזר זה). כל עוד הכנסת החברה אינה ממשלח יד מיוחד, לא תחשב החברה כחברת משלח יד זרה, אף אם בעלי השליטה הישראלים עוסקים במשלח יד מיוחד עבורה. יודגש, כי ייתכן מצב של שילוב פעילויות במספר משלחי יד מיוחדים בחברה אחת. חברה כזו המקיימת אחר כל יתר התנאים הקבועים בסעיף, תיחשב גם היא לחברת משלח יד זרה.

6. הגדרות

בעל שליטה - תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או ביחד עם אחר, ב- 10% לפחות באחד מאמצעי השליטה באחד מהמועדים:

1. בתום שנת המס.
2. ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה.

שליטה יחד עם אחר היא שליטה עם קרוב או מי שאינו קרוב אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע עפ"י הסכם בעניינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין.

אמצעי שליטה - כל אחד מהזכויות המפורטות בסעיף 75 לפקודה.

קרוב - כאמור בסעיף 76 (ד), שהוא תושב ישראל, או חברות בשליטה משותפת; לעניין זה - "חברות בשליטה משותפת" - חברות תושבות ישראל, שלפחות 50% מאמצעי השליטה בהן מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי אותו אדם, לבדו או יחד עם אחר;

הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל - הכנסתה החייבת של חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד, כשהיא מוכפלת בשיעור זכותם במישרין ו/או בעקיפין, של בעלי המניות תושבי ישראל או אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א, ברווחי החברה. שיעור החזקה בעקיפין לעניין זה יחושב כמכפלת החזקותיו של תושב ישראל בשרשרת החברות המחזיקות בחברת משלח יד זרה.

7. שיטת המיסוי

7.1 החיוב במס

הוראות סעיף 5(5) לפקודה מטילות חיוב במס על חברה שאלמלא הוראות סעיף זה לא הייתה חייבת במס בישראל.
הוראת הסעיף חלה על חלק מהכנסות החברה בלבד:

1. ההוראה חלה רק על הכנסת החברה הנובעת מפעילותה במשלח יד מיוחד.
2. מתוך הכנסות החברה מפעילות כאמור, חלה ההוראה רק על חלק מההכנסה החייבת לפי שיעור זכותם (במישרין /או בעקיפין) של בעלי המניות תושבי ישראל ברווחי החברה.
חלק זה מוגדר בסעיף האמור כ"הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל", כך שנוסחת החישוב תהא:

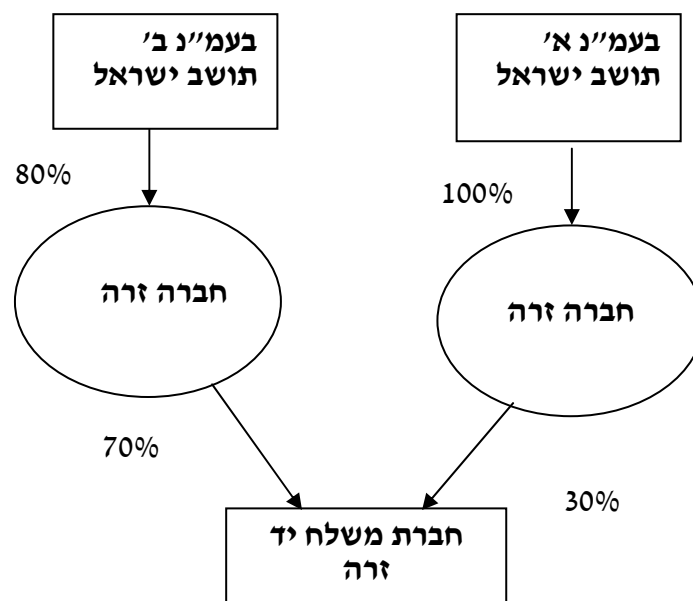
שעור הזכות ברווח של בעלי מניות תושבי ישראל	X	=	הכנסה חייבת של החברה ממשלח יד מיוחד
			הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל

לגבי שאר ההכנסות של חברת משלח היד הזרה אין קביעה כי תחשבנה כהכנסות שהופקו בישראל ומקור אותן הכנסות יקבע בהתאם להוראות סעיף 4א לפקודה.

כנסי?

חברת משלח יד זרה מוחזקת ע"י שתי חברות מעטים, שהן חברות זרות. בכל אחת מהחברות מחזיק גם בעל מניות ישראלי. כל הכנסות החברה הן מפעילות ממשלח יד מיוחד.

להלן מבנה ההחזקות:



חישוב שעור זכותם של בעלי המניות תושבי ישראל ברווח לעניין החיוב במס:

$$100\% * 30\% = 30\% \quad \text{בעל מניות א'}$$

$$80\% * 70\% = 56\% \quad \text{בעל מניות ב'}$$

החיוב במס יחול על 86% מהכנסות חברת משלח יד זרה (30%+56%).

7.2 הכנסות הנחשבות כמופקות בישראל

לגבי חלק מההכנסה שרואים אותו כמופק בישראל, רואים את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. כלומר, רואים את החברה כאילו היא תושבת ישראל, רק לגבי חלק הכנסותיה כפי שחושב בהתאם לסעיף 7.1 לחוזר ("הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל").

חברת משלח היד הזרה נחשבת לתושבת ישראל לגבי הכנסותיה הנחשבות כמופקות בישראל ולגבי דיבידנד המחולק מהכנסותיה הנחשבות כמופקות בישראל.

המשמעות היא, שהכנסות כאמור ימוסו כהכנסות חברה תושבת ישראל החייבות במס חברות בשיעור של 36%.

כל דיבידנד המחולק מהכנסות אלה לחבר בני אדם תושב ישראל ייחשב כדיבידנד שחילקה חברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסות שהופקו בישראל קרי: לא ייכלל בהכנסתה החייבת (לפי סעיף 126(ב) לפקודה).

כל דיבידנד המחולק מהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל ליחיד תושב ישראל יחויב במס בשיעור של 25% לפי סעיף 125(2) לפקודה.

דיבידנד המחולק מהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל לחברה תושבת חוץ, לא יחשב כדיבידנד המחולק מהכנסה המופקת בישראל, עד למועד חלוקתו לבעלי מניות תושבי ישראל (למרות שבחישוב "הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל" הכנסה כאמור תיכלל). בעת חלוקתו של הדיבידנד לתושבי ישראל יחולו ההוראות כאמור לעיל.

7.3 הכנסות אחרות

לחברת משלח יד זרה עשויות להיות הכנסות שאינן נובעות מפעילות במשלח יד מיוחד וכן הכנסות שאינן נחשבות כ"הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל".

כפי שהוסבר, הכנסות אלו לא יחשבו כהכנסות שהופקו בישראל ולגביהן לא תיחשב החברה כחברה שהניהול והשליטה בה מישראל.

בהחלט יתכן מצב, בו לצורך חישוב המס תחשב החברה כתושבת ישראל לגבי חלק מהכנסותיה וכתושבת חו"ל לגבי חלקן האחר.

דיבידנד המחולק מהכנסות אחרות של חברת משלח יד זרה יחשב כדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל.

דיבידנד המחולק לתושב ישראל מהכנסות שאינן ממשלח יד מיוחד ייחשב כדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל (אלא אם כן הופק בישראל לפי סעיף 4א לפקודה).

לפיכך במקרה שיש לחברת משלח יד מיוחד הכנסות מפעילות נוספת, יש לפצל כל דיבידנד המחולק לבעלי מניות תושבי ישראל לחלק שמקורו בהכנסות מפעילות במשלח היד המיוחד, אשר נחשב כמופק בישראל וחלק אחר שלא ייחשב כהכנסה המופקת בישראל. הפיצול ייעשה באופן יחסי להכנסות החברה.

דיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו עד 31.12.2002 או בהכנסות שאינן ממשלח יד מיוחד ומקורן בחו"ל יחויב במס לפי סעיפים 126(ג) או 125ב(2) לפקודה לפי העניין. לעומת זאת דיבידנד שמקורו בהכנסות הנחשבות כמופקות בישראל יחויב כאמור במס לפי סעיפים 126(ב) או 125ב(2) לפקודה לפי העניין.

7.4 חברה שאינה חברת משלח יד זרה

חברה אשר התנאים שבסעיף 3 לעיל אינם מתקיימים בה במלואם, לא תחשב כחברת משלח יד זרה.

לגבי יחידים תושבי ישראל המפיקים הכנסה באמצעות חברות זרות ימשיכו לחול אותן הלכות המוכרות לנו כיום: חברה שהניהול והשליטה בה מישראל חייבת במס בישראל, הלכות העסקה המלאכותית ובכלל זה סיווג מחדש של ההכנסה (כגון סיווג דיבידנד כשכר) או מלאכותיות בהימנעות מקיום תנאי הסעיף (כגון הוספת "בעלי שליטה" פיקטיביים או העדר מהות כלכלית) ועוד.

8. זיכוי בגין מס זר

קביעת מקום הפקת ההכנסה בישראל עלול היה לעורר קושי בקבלת זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל: זיכוי בגין מיסי חוץ ניתן בישראל רק לגבי הכנסה שהופקה בחו"ל (סעיפים 199-210 לפקודה). מאחר ומקום הפקת ההכנסה נקבע בישראל, אין לכאורה להעניק זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל. הוראת סעיף 5(5)(ד) לפקודה נועדה לאפשר קבלת זיכוי בגין מס זר ששולם על הכנסת חברת משלח היד הזרה. הסעיף קובע כי מסים ששולמו בחו"ל על ההכנסה שרואים אותה לפי סעיף זה כאילו הופקה בישראל, בעוד שלפי סעיף 4א' היא מופקת בחו"ל, יהיו ברי זיכוי. כללי חישוב הזיכוי יהיו בהתאם להוראות פרק שלישי חלק י' הקלה ממסי כפל.

יש לשים לב שלצורך הזיכוי לפי סעיף 5(5)(ד) לפקודה, יש להתחשב רק בחלק היחסי מהמס הזר ששילמה חברת משלח היד הזרה בגין הכנסותיה החייבות במס בישראל הנחשבות מכוח סעיף זה כהכנסות שהופקו בישראל.

יצוין כי במידה וחברת משלח יד זרה חילקה דיבידנד לחבר בני אדם תושב ישראל, שמקורו בהכנסות שנחשבות כמופקות בישראל, ניכתה מס במקור מהדיבידנד במדינת החוץ, יחולו הוראות סעיף 207א לפקודה.

הוראות סעיף זה מעניקות זיכוי נוסף לחברת משלח היד הזרה בנוסף לזיכוי בגין המסים ששילמה במדינת החוץ בגין הכנסותיה.
 סעיף 207א(א) לפקודה קובע כי הסכום שנוכה במקור כאמור מהדיבידנד יתווסף לסך הזיכוי המגיע כנגד מס החברות שיוטל על הכנסות חברת משלח היד הזרה.

9. קביעת ההכנסה החייבת

סעיף 5(ג) לפקודה נועד להסדיר את אופן הדיווח על הכנסות החברה הזרה.
 סעיף 5(ג) לפקודה מבחין בין חברת משלח יד זרה אשר הינה תושבת מדינה גומלת (מדינת אמנה) ובין כזו שאינה נישומה במדינה גומלת.
 במקרה שמדובר בחברת משלח יד זרה אשר מקום מושבה הינו במדינה גומלת והיא מגישה שם דוח, או שהינה נישומה במדינה גומלת, קובע סעיף 5(ג) לפקודה, שהכנסתה ורווחיה יחושבו בהתאם לדיני המס במדינת מושבה.
 בכל יתר המקרים קובע סעיף 5(ג) לפקודה, שהכנסתה ורווחיה יחושבו בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים בישראל. אין לכלול רווחי והפסדי אקוייטי ושינוי בערכם של ניירות ערך בחישוב ההכנסה.
 חברת משלח יד זרה שיש לה הכנסות מפעילות במשלח יד מיוחד והכנסות נוספות תנכה מהכנסתה ממשלח יד מיוחד הוצאות כדלקמן:

1. הוצאות שניתן לייחס באופן ספציפי כהוצאות שיצאו בייצור הכנסה ממשלח יד מיוחד ינוכו מההכנסה ממשלח יד מיוחד.
2. מההוצאות שאינן ניתנות לייחוס ספציפי ינוכה חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמדה בייצור כלל הכנסתה כיחס ההכנסה ממשלח יד מיוחד לכלל הכנסתה.

10. שנת מס מיוחדת

בחברת משלח יד זרה אשר הכנסותיה ורווחיה מחושבים לפי דיני המס במדינה גומלת כאמור בסעיף 9 לעיל, תיקבע "שנת המס" לעניין חישוב מרבית ההכנסה, לעניין חישוב שיעור החזקה של תושבי ישראל ולעניין הגדרת בעל שליטה, לפי שנת המס של המדינה הגומלת.
 בכל יתר המקרים, בהם מחושבים הכנסותיה ורווחיה של חברת משלח יד זרה בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים, תהא שנת המס החלה על החברה שנת המס הנהוגה בישראל כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.

11. דיווח

- חובת הדיווח על בעל שליטה בחברת משלח יד זרה תהא במספר מישורים:
- א. בעל שליטה חייב להגיש דוח על הכנסתו.
 - ב. בעל שליטה חייב להגיש את דוח חברת משלח היד הזרה.

12. הנחיות למשרדי השומה

שלב א' -בדיקה האם מדובר בחברת משלח יד זרה שהינה תושבת מדינה גומלת ומגישה בה דוח או שהינה חברה הנישומה במדינה גומלת.

מדינה גומלת

לגבי חברה כאמור יש לבדוק:

1. בדיקת האמנה למניעת כפל מס.
2. מאזן ודוח רווח והפסד מבוקרים וחישוב הכנסה לצורכי מס בהתאם לדיני המס במדינת מושבה של חברת משלח יד זרה.
3. העתק הדוח שהוגש ע"י החברה בחו"ל, שומה שהוצאה לחברה בחו"ל וכל דוח נוסף הנדרש עפ"י דיני המס במדינת מושבה והוא רלבנטי לעניין הכנסת החברה, רווחיה ודיבידנד שחולק על ידה.
4. תעודת רישום ברשם החברות בחו"ל.
5. מבנה החזקות של החברה בחו"ל (כולל חברות המוחזקות בעקיפין).
6. מילוי טופס דיווח לגבי הכנסות חברת משלח יד זרה לרבות מסמכים נלווים.
7. אישור שלטונות המס בחו"ל על היותה תושבת אשר מגישה דוח, או נישומה באותה מדינה.

מדינה לא גומלת

לגבי חברה שאינה תושבת מדינה גומלת אשר מגישה בה דוח, ושאינה נישומה במדינה גומלת יש לבדוק:

1. אישור רו"ח בעל רישיון ממדינת ישראל על כך שהדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (למעט אקויטי ושינוי בערכם של ניירות ערך).
2. אישור כאמור בסעיף 1 אשר יפרט את סוג חוות הדעת שניתנה לגבי הדוחות הכספיים על ידי המבקר במדינה הלא גומלת ובנוסף יפרט את שם המבקר ומספר רישיונו במדינה הלא גומלת.
3. במידה והדוחות הכספיים לא ערוכים בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים כאמור בסעיף 1 לעיל, הרי שעל רו"ח החברה לדווח על הכנסתה ורווחיה של החברה בכפוף להתאמות הנדרשות על מנת שהדוח של החברה יענה על הדרישות כאמור בסעיף 1 לעיל.
4. תעודת רישום ברשם החברות בחו"ל.
5. מבנה החזקות של החברה בחו"ל (כולל חברות המוחזקות בעקיפין).
6. מילוי טופס דיווח לגבי הכנסות חברת משלח יד זרה לרבות מסמכים נלווים.

שלב ב' - הצלבת נתוני החברה כפי שעולים מדוח החברה מול דיווח בעלי המניות.

שלב ג' - חישוב חלק ההכנסה החייבת בחברת משלח יד זרה החייב במס בישראל לאור הוראות חוזר זה, לרבות סכום הזיכוי בגין מיסי חוץ.

ב ב ר כ ה,

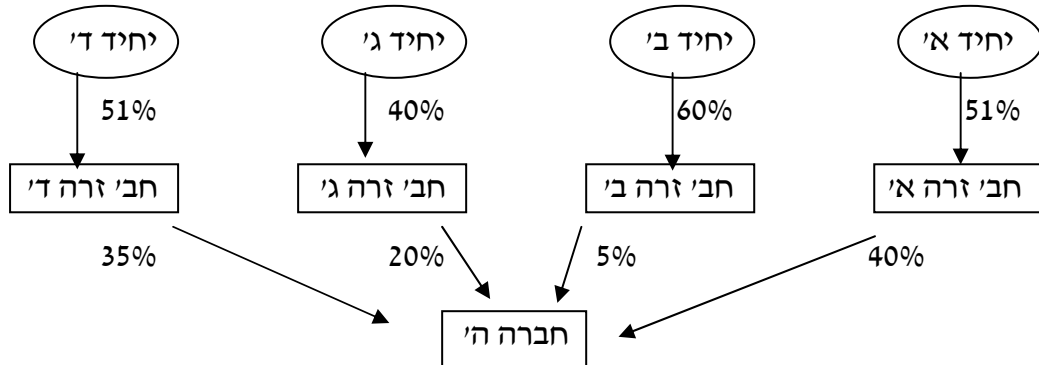
נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח א'

חברת משלח יד זרה - דוגמאות

דוגמא א'

להלן מבנה החזקות:



מידע נוסף:

- א. כל היחידים הינם תושבי ישראל וכל החברות הן חברות מעטים.
- ב. יחיד א' וחברה ד' המעסיקה את יחיד ד' כשכיר, עובדים עבור חברה ה'.
- ג. חברה ה' עוסקת בייעוץ פיננסי, אין לה הכנסות נוספות.

השאלה:

האם חברה ה' היא חברת משלח יד זרה?

פתרון:

- א. מדובר בחברת מעטים.
- ב. 80% מוחזקים ע"י יחידים תושבי ישראל בעקיפין:
 1. יחיד א' - מחזיק 40% בחברת משלח יד באמצעות חברה בה הוא מחזיק למעלה מ-50%, לפיכך נחשב כמחזיק ב-40% באמצעי שליטה, והינו גם בעל שליטה.
 2. יחיד ב' - מחזיק 5% בחברת משלח יד באמצעות חברה בה הוא מחזיק למעלה מ-50%. יחיד ב' יחשב כמחזיק 5% באמצעי שליטה אך מכיוון שהחזקתו בחברת משלח היד נמוכה מ-10% לא יחשב בעל שליטה. יחיד ב' נחשב כבעל מניות לצורך קביעת שיעור זכותם של בעלי המניות תושבי ישראל ולצורך חישוב ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.
 3. יחיד ג' - מחזיק בחברת משלח יד 20% באמצעות חברה בה הוא מחזיק מתחת ל-50%. לפיכך אינו נחשב כמחזיק באמצעי שליטה, לא יהיה בעל שליטה אך נחשב כבעל מניות לצורך קביעת שיעור זכותם של בעלי המניות תושבי ישראל ולצורך חישוב ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.

4. יחיד ד' - מחזיק בחברת משלח יד 35% באמצעות חברה בה הוא מחזיק למעלה מ- 50% ולפיכך נחשב כמחזיק ב- 35% באמצעי השליטה שהינו גם בעל שליטה.

לסיכום: החזקתם של יחידים א' ב' ו - ד' מביאה לקיום התנאי הנקוב בסעיף 5(ה)(2) לפקודה. כלומר מעל 75% מאמצעי השליטה מוחזקים בעקיפין על ידי תושבי ישראל.

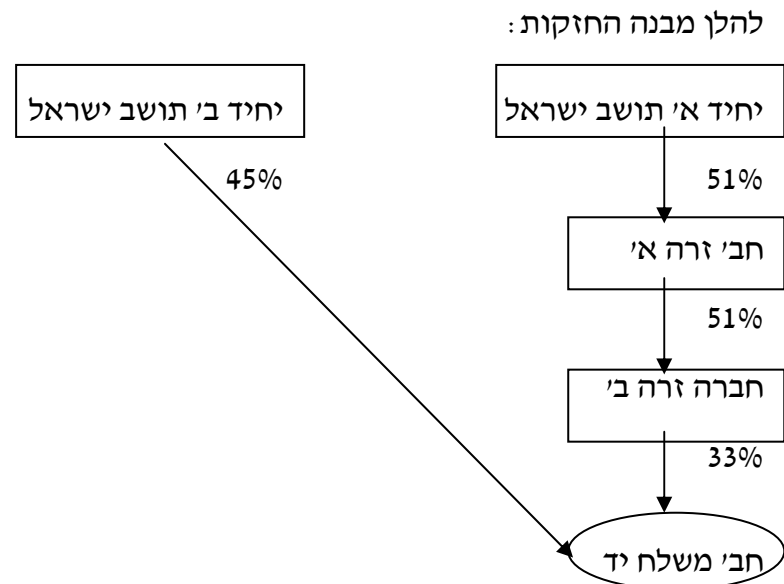
ג. בעלי השליטה המחזיקים ב- 50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה (יחיד א' ויחיד ד') עוסקים עבור החברה במשלח יד מיוחד במישרין (יחיד א') או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים לפחות 50% (יחיד ד').

ד. מרבית הכנסתה ממשלח יד מיוחד.

לסיכום: חברה ה' עומדת בכל התנאים ולפיכך תמוסה כחברת משלח יד זרה.

דוגמא ב'

שרשרת חברות - החזקה וחישוב ההכנסה



לצורך מבחן החברה בחברת משלח יד זרה לפי סעיף 5(ה)(2) לפקודה הרי שהחברה מוחזקת בעקיפין בשיעור העולה על 75% ולפיכך תחשב החברה ככזו. יש להתייחס לשיעור החזקה מעל 50% כהחזקה מלאה בעקיפין (100%).

$$45\% + 33\% * 100\% * 100\% = 78\%$$

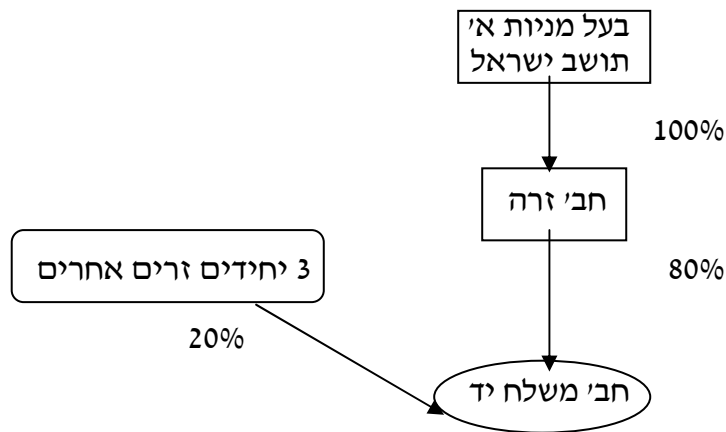
חישוב ההכנסה החייבת של חברת משלח יד זרה בגובה שעור זכותם של בעלי המניות תושבי ישראל:

51%*51%*33%=8.6%	יחיד א'
<u>45 %</u>	יחיד ב'
<u>53.6%</u>	סה"כ

דוגמא ג'

חישוב ההכנסה לפי סעיף 5(5)א) – "הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל"

להלן מבנה החזקות:



להלן פירוט הכנסות חברת משלח היד:

אפשרות א'	אפשרות ב'	
₪ 100,000	₪ 130,000	שירותים משפטיים שנותן תושב ישראל-
₪ 10,000	₪ 10,000	הכנסות משכ"ד -
₪ 50,000	₪ 20,000	הכנסות משירותים משפטיים שנותנים בעלי המניות הזרים -
$\frac{150000}{160000} > 50\%$	$\frac{150000}{160000} > 50\%$	חישוב האם מרבית ההכנסות הן ממשלח יד

הכנסה חייבת בישראל תהא על פי שתי האפשרויות : $150,000 * 80\% = 120,000$

ניתן לראות כי חישוב המס יהא לפי אחוזי הזכויות ברווח ולא לפי זיהוי ספציפי של ההכנסות שהופקו ע"י בעלי המניות תושבי ישראל ובעלי המניות הזרים.

צו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003⁽¹⁾

בחוקף סמכותי לפי סעיפים 5(5) ו-243 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) (הגדרת "משלח יד מיוחד"), ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני קובע:

קביעת משלח יד מיוחד

1. עיסוק או מקצוע מהמנויים להלן יהיה משלח יד מיוחד לעניין סעיף 5(5) לפקודה, ובלבד שעיקר ההכנסה ממשלח היד אינה הכנסה ממכירת מלאי -

אבטחה;	כתיבה וזחלתנה;
ארגונומיה;	מחקר ופיתוח מדעי;
אדריכלות;	ניהול, לרבות ניהול תיקים, השקעות או נכסים, ניהול חברות, ניהול ארגונים, מוסדות, גופים מסתריים לרבות בהליכי פירוק, פשיטת רגל או-כינוס נכסים;
אמנות ואומנות, לרבות יצירת אומנות; אמרגנות, משחק, זימרה ובידור;	סטטיסטיקה;
אסטרונומיה, גרפולוגיה ותורת הנסתר;	ספורט;
ביקורת לרבות ביקורת איכות וטיב;	עיתונות ועריכה;
דוגמנות;	פרסומת ויחסי ציבור;
הוראה, הנחיה, הדרכה, לרבות מתן הרצאות;	עריכת דין, עריכת פטנטים, ייצוג בפני ערכאות שיפוטיות;
הנדסה;	צילום;
וטרינריה;	ראיית חשבון;
יצירת חומרת מחשבים, תפעול חומרת מחשבים וטיפול בחומרת מחשבים;	רפואה, פסיכולוגיה, פיסיותרפיה, רפואת שיניים, מתן שירותים רפואיים ופרה רפואיים, רפואה אלטרנטיבית, טיפול בליקויי התפתחות;
תכנות מחשבים;	שירותי דת;
חקירות;	שמאות;
טייס ושייט;	תיווך;
טלקומוניקציה;	תירגום;
ייצוג בעל משלח יד מיוחד;	תקשורת, במאות, הפקה ועריכה.
יעוץ, לרבות בתחום הפיננסי, האישי, הבטחוני, החקלאי, הטכני, ההנדסי, הארגוני, הניהולי, המדיני, המדעי, המיסוי, העיסוקי, הכלכלי;	
כלכלה;	

תחילה

2. תחילתו של צו זה ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003).