

חברים ואנשי מקצוע נכבדים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חברת משלח יד זרה כפתרון אפשרי ופרקטי

למיסוי החד-שלבי של חברת ארנק

במיסוי הישראלי מקובלת ההבחנה בין מיסוי חד שלבי לבין מיסוי דו שלבי. מיסוי חד שלבי חל בדרך כלל על הכנסות מעסק, משלח יד והכנסת עבודה של יחידים ומגיע לשיעור מס שולי של 50% לבעלי הכנסות שמעל 640,000 ₪. מיסוי דו שלבי חל תחילה על החברות ובהמשך על בעלי המניות בהן בעת חלוקת דיבידנד. כך שיעור מס החברות עומד היום על 24% וצפוי לרדת בשנת המס 2018 ל-23%. בעת חלוקת עודפי החברה כדיבידנד לבעלי המניות חל אירוע מס נוסף בשיעורים של 25% עד 33% מההכנסה המחולקת בתלות בהכנסתו החייבת של בעל המניות ובשיעור החזקתו בחברה המחלקת.

במהלך השנים ניצלו בעלי מניות את פער המס הקיים בין המיסוי החד שלבי (50%) לבין המיסוי הדו שלבי (24%) והעדיפו ליתן שירותים באמצעות חברות בבעלותם, תוך צבירת הרווחים ברמת החברה והימנעות מחלוקת דיבידנד. כך למשל, מנכ"ל שכיר של חברה הקים חברה בבעלותו המלאה, התפטר מהחברה בה היה מועסק כשכיר והחל ליתן לה שירותי ניהול באמצעות החברה החדשה במסגרת חוזה שירותי ניהול שנכרת בין שתי החברות.

הרווחים שהצטברו בחברה החדשה שימשו לעיתים לרכישת נכסים והשקעות ברמת החברה החדשה ולעיתים הם הצטברו ללא שנעשה בהם כל שימוש או שנעשה בהם שימוש לטובתו האישית של בעל המניות (מתן הלוואה או רכישת נכס ששימש את בעל המניות וכו'), כך שהחברה הפכה למעין חברת ארנק עבור ובשם בעלי מניותיה.

כידוע, במסגרת חוק ההסדרים לשנות התקציב 2017-2018, אשר נכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2017, נוסף לפקודת מס הכנסה הסדר מורכב שמטרתו לסכל את השימוש בחברות ארנק. בהתאמה סעיף 3 (ט1) לפקודה ממסה שימוש פרטי של נכסי החברה על ידי בעל מניות מהותי, לרבות שימוש בכספי החברה, דירת מגורים, תכשיטים, חפצי אומנות כלי טיס וכלי שיט. סעיף 77 לפקודה המתוקן מאפשר למנהל רשות המסים בתנאים מסוימים לחייב במס בעלי מניות בחברות מעטים על הכנסה מדיבידנד, למרות שהדיבידנד לא שולם להם בפועל (דיבידנד רעיוני), וסעיף 62א לפקודה קובע כי הכנסה חייבת של חברת מעטים (עד חמישה בעלי מניות) הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד ותמוסה ככלל במס שולי. הסעיף מונה שני מצבים עיקריים:

המצב הראשון – מיסוי נושא משרה - הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(1), 2(2) או 2(10) לפקודה, לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים

רישא הוראת סעיף 62א לפקודה, מחריגה בצורה מפורשת חברת משלח יד זרה כהגדרתה מסעיף 1ב75 לפקודה מתחולת הסעיף. כלומר, בעל מניות מהותי בחברת משלח יד זרה לא יהיה כפוף לשיעור מס שולי בגין הכנסות החברה.

ומהי חברת משלח יד זרה?

חברת משלח יד זרה (להלן: "חמי"ז") מוסדרת כאמור בסעיף 1ב75 לפקודה ובמקור נועדה להוות מכשול נוסף בפני נותן שירותים תושב ישראל, אשר מבקש לחסוך במס חברות ישראלי על ידי הקמת חברה זרה ומתן השירותים באמצעותה מחוץ לישראל. על מנת להיחשב כחמי"ז צריכים להתקיים כל התנאים הבאים:

ראשית, החברה היא חברת מעטים תושבת חוץ. כלומר, מדובר על חברה אשר מוחזקת ככלל על ידי חמישה בעלי מניות לכל היותר, אשר התאגדה מחוץ לישראל והשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מחוץ לישראל.

שנית, החברה מוחזקת, במישרין או בעקיפין, בשיעור של **75% ומעלה על ידי יחידים תושבי ישראל**.

שלישית, בעלי השליטה או קרוביהם המחזיקים, במישרין או בעקיפין, ב-**50% או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים ב"משלח יד מיוחד" בעבור החברה**. קרי מחצית מבעלי המניות בחברה או יותר עוסקים בשם החברה במשלח יד מיוחד. משלח יד מיוחד מוגדר בצו וכולל רשימה רחבה של עיסוקים ומקצועות חופשיים כגון הנדסה, ייעוץ, פרסום, תיווך, ניהול, עריכת דין ועוד.

נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, **כנושא משרה** או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב, והיחיד או חברת המעטים **היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם** ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם. קרי, ובהמשך לדוגמא מעלה, מנהל שכיר בחברה, אשר בוחר ליתן שירותי ניהול לחברה באמצעות חברה בבעלותו ימוסה בשיעור מס שולי על הכנסות החברה בבעלותו.

המצב השני – מיסוי הכנסת עבודה - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר". **הוראת החקיקה מוסיפה חזקה לפיה יראו פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו**, אם מקורן של **70%** או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס הוא **בשירות** שניתן על ידי היחיד ללקוח אחד (הבדיקה תיעשה לתקופה של **30 חדשים במשך 4 שנים** רטרואקטיבית, בכל שנת מס החל משנת המס 2017 ואילך). כלומר, לפי הפרשנות המקובלת, חברת ייעוץ בבעלות שני בעלי מניות למשל, אשר עיקר שירותיה ניתנים ללקוח אחד תיחשב כחברת ארנק, אשר הכנסותיה ימוסו כהכנסת עבודה בידי בעלי המניות.

הוראת סעיף 62א לפקודה מסדירה אפשרויות ליציאה מתחולת ההסדר. אחת מאפשרויות אלו היא שימוש בחברת משלח יד זרה (להלן: "חמי"ז"), שכן

סעיף 62א לפקודה. באופן דומה, ניתן לשקול הקמת חברה זרה ומתן שירותים באמצעותה מחוץ לישראל לתושבי ישראל. חשוב להקפיד בהקשר לכך כי השירותים יינתנו מחוץ לישראל. יתרה מזאת, כחברה תושבת חוץ לצרכי מס נראה כי גם הוראות סעיף 3(ט) וסעיף 77 לפקודה לא יחולו בעניינה. סיכומו של דבר, החמ"ז יכולה להוות בנסיבות מסוימות פתרון לגיטימי לחקיקה החדשה. מובן כי רצוי לקבל ייעוץ פרטני טרם הקמת החמ"ז וכן להכיר את חובות הגילוי והדיווח של החברה ובעלי מניותיה בישראל.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

רביעית, **מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד מחוץ לישראל.**

סעיף 75(ב1) לפקודה קובע ככלל כי בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחמ"ז שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד מחוץ לישראל, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו ברווחים אלו. הדיבידנד הרעיוני ימוסה בשיעור מס חברות ובניכוי מס החברות הזר ששולם בגין הכנסה זו, מוכפל בשיעור הזכויות של בעל המניות תושב ישראל ברווחים ממשלח יד מיוחד של החמ"ז.

המעניין הוא שחמ"ז אינה מחויבת לחלק דיבידנד מתוך הרווחים שנצמחו ועל כן היא יכולה לשמש על תקן של חברת ארנק. עינינו הוראות, כי הוראת הסעיף המכוונת לתפוס תכנוני מס בינלאומיים מהווה יתרון בהקשר של חברות ארנק. לדוגמה, תושב ישראל אשר נותן שירותי ניהול לחברה זרה ולשם כך נוהג לטוס לחו"ל לעיתים קרובות יידרש לשלם מס שולי אם יעבוד באמצעות חברה הישראלית בבעלותו. לעומת זאת, אם יפתח חברה קפריסאית למשל, יחויב לכל היותר במס חברות ישראלי (ובזיכוי מס החברות הקפריסאית), אך לא יחויב בגין דיבידנד עד משיכתו בפועל.

הנה כי כן, פתרון החמ"ז עשוי לשמש כל מי שנותן שירותים לתושבי חוץ ושוהה לעיתים מחוץ לישראל ו/או מי שנשלח לביצוע משימה ולו חד פעמית מחוץ לישראל. הקמת חברה זרה ומתן השירותים באמצעותה מחוץ לישראל עשויים לסווג את החברה הזרה כחמ"ז ובהתאמה להוציא אותה מתחולת