

תחולת סעיף 62א(1) על חברות זרות

רו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר ורו"ח (עו"ד) גדי אלימי

ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

כידוע, סעיף 62א(1) לפקודה ("הסעיף"), עוסק בייחוס הכנסתה של חברה עתירת יגיעה אישית לבעל השליטה בה. בהתאם להגדרת חברת מעטים שבסעיף 62א, עולה מסר לפיו לכאורה הוראות הסעיף חלות גם על חברות זרות שאינן חנ"ז או חמ"ז, וכך אף עולה מטיטוט חוזר מ"ה בעניין הוראות סעיף 62א לפקודה לאחר תיקונו, אשר פורסמה לאחרונה.

ואולם, הסוגייה הבינלאומית העולה מן הסעיף כלל לא טופלה, לא ברמת החקיקה, לא ברמת טיטוט החוזר וודאי שלא ברמת מנגנוני היישום.

ראשית, נחזור ונציין, כי לעמדתנו אין להחיל את הוראות הסעיף על חברות זרות, בפרט בשל העובדה שאלו נוגעות לחברה עצמה ולא רק לבעל המניות ובשל סוגיות נוספות כגון, האם לחברה הזרה הכנסה ו\או הכנסה חייבת בישראל.

ראוי היה כי במידה ורשות המיסים מחזיקה באמת בדעה כי הוראות הסעיף חלות גם על חברות זרות, תינתן על ידיה, במסגרת החוזר, התייחסות רצינית לסוגיות הבינלאומיות הרבות (ראה מבזק מס 1050).

ואולם, עולה כי עמדת רשות המיסים גורסת אחרת, כאמור ועם זאת, נכון למועד זה, טרם ניתנו הנחיות בנוגע לאופן הטיפול בחברות זרות ופתרון לקשיים הרבים העולים מהחלת הסעיף עליהן, על חלקם נעמוד במבזקנו זה.

היעדר מוחלט של הנחיות ביחס לחברות זרות יוצר קושי מעשי בטיפול הנדרש בחברות הללו: ראשית, אין כל התייחסות לשאלה כיצד יש לבצע סגמנטציה של ההוצאות והפעילויות בחברה הזרה. בשל העובדה שספרי החברה המנוהלים במדינה הזרה ע"י רו"ח זר אינם לוקחים בחשבון את דיני המס בישראל, עולה צורך כי רו"ח בישראל ינהל למעשה במקביל את ספרי החברה על פי הדין בישראל, על מנת ליישם את הוראות הסעיף, דבר המייצר עול התנהלותי וכלכלי על בעלי המניות בחברה.

שנית, לא ברור כיצד אמור להתבצע תיאום בין הייחוס היחסי של ההכנסה ליחיד בישראל לבין החיוב במס חברות בידי החברה במדינה הזרה.

בהיעדר מנגנון זיכוי ספציפי, לא ברור כיצד ניתן ליישם את הוראות סעיפי הזיכוי הקיימים בפקודה בנסיבות אלה, הן בשנה השוטפת כאשר ההכנסה מיוחסת ליחיד כהכנסה מיגיעה אישית אשר שולם בגינה מס חברות ע"י החברה במדינה הזרה והן כאשר רווחים אלו יחולקו ליחיד וינוכה בגין החלוקה מס במקור במדינה הזרה.

לסוגיה זו ישנם מספר פתרונות אפשריים. דומה כי ללא מנגנונים אלו, לא ניתן יהיה ליישם את הוראות הסעיף באופן תקין:

בדומה למנגנון המטפל בחברות שקופות בישראל, יש לתת לבעל המניות זיכוי ממס החברות בו חויבה החברה בשנת המס השוטפת כנגד ההכנסות המיוחסות אליו (שהרי החברה חייבת במדינת החוץ במס חברות על מלוא הכנסתה).

לטעמנו, יש לאפשר מתן זיכוי רעיוני מהמס הזר שצפוי שינוכה בעת חלוקת הדיבידנד, כבר בשנת המס בה תיוחס ההכנסה לבעל המניות, על מנת להקל במעט את המעמסה שבניהול מנגנון הזיכוי והעול המיסויי שיווצר בשל פערי הזמנים בין מועד החיוב בישראל למועד החיוב במדינה הזרה.

כמו כן, לעניין "שיטת הסלים" הנהוגה במתן זיכוי ממס זר, יש להתייחס לדיבידנד האמור כהכנסת בעל המניות מהפעילות המיוחסת לו, קרי כהכנסה מיגיעה אישית, ולא כהכנסה מדיבידנד. לאמור מצטרפת נקודת הזמן – אנו מצויים בסופה של שנת המס, ולמרות החקיקה הדרמטית, כאמור טרם פורסמה על ידי רשות המיסים עמדה מקצועית כלשהי ביחס לחברות זרות, לא הוראות מעבר, לא מנגנון יישום ואף לא מתווה זמני.

קשה להלום מצב שבו נישומים ורואי חשבון נדרשים ליישם הוראה כה מהותית ללא כל הכוונה מקצועית, כאשר ברור שהיישום מחייב טיפול שיטתי כבר במהלך השנה ולא רק בעת הגשת הדוח. בנסיבות אלו, ובהיעדר התייחסות לזיכוי ממסי חוץ, מן הראוי לקבוע כי הוראות הסעיף לא יחולו על חברות זרות בשנת 2025, זאת לכל הפחות עד אשר תינתן מסגרת מקצועית מלאה.

החקיקה יצרה הסדר חדש ומורכב, אך כל עוד הסוגיות הבינלאומיות נותרו ללא מענה, המסקנה המתבקשת היא כי אין להחיל את סעיף 62א(1) על חברות זרות! תחולה כזו, ללא פתרונות משלימים, תיצור כפל מס ודאיים ותפגע בנישומים הפועלים באמצעות חברות זרות לגיטימיות.