

רילוקיישן של בעל שליטה בחברת מעטים

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

ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

סעיף 62א(א) לפקודה קובע הוראות לגבי מיסוי בעל שליטה בחברת מעטים שהיא "חברת ארנק". הגדרת "בעל שליטה" בסעיף האמור מפנה להגדרתו בסעיף 75ב(א)(3) לפקודה (לעניין הוראות החנ"ז) הקובע בין היתר שבעל השליטה הינו יחיד תושב ישראל. קרי, תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב- 10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחברה, באחד ממועדים אלה: (1) בתום שנת המס; (2) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;

לפיכך, בחינת היותו של היחיד בעל שליטה, לרבות בחינת תושבותו הישראלית, תעשה בתום שנת המס הנבחנת או ביום כלשהו בשנת המס הנבחנת וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה, ולפיכך כל ההכנסה החייבת של חברת המעטים הנובעת מפעילות היחיד בה, תיוחס לבעל השליטה היחיד המחזיק בחברת המעטים נכון ל- 31/12 של שנת המס הרלוונטית.

כך לדוגמה, במקרה שבו בעל מניות יחיד בחברת מעטים תושבת ישראל, היה תושב ישראל במהלך שנת המס 2025, אך ניתק תושבות מישראל לפני תום שנת מס זו, ובשנת המס 2026 נותר תושב חוץ, הרי שהוא אינו עונה להגדרת בעל שליטה במהלך כל שנת המס 2025.

לעיתים קרובות, אנו דוחים את מועד ניתוק התושבות לתחילת השנה העוקבת, מסיבות שונות: בשל הנוחות הטכנית, בשל המשמעות הזניחה של דחיית מועד ניתוק התושבות, בשל הוראות הדין לפיהן ככלל ניתוק התושבות הוא תהליך הדרגתי, בשל האפשרות לדחיית מועד רכישת התושבות במדינה האחרת לשנה העוקבת, ועוד.

והנה במקרה האמור עיתוי מועד ניתוק התושבות מקבל משמעות נוספת. לפיכך, במיוחד כאשר היחיד עובר למדינת אמנה, ראוי לקבוע את מועד הניתוק עוד בשנת המעבר, אף אם המעבר נעשה בסוף השנה – כשעומדת ליחיד חזקת ה- 2+2 לעניין הגדרת תושב חוץ בפקודה, כשהנסיבות מלמדות על ניתוק חד, או כששוברי השוויון באמנה מאפשרים את ניתוק התושבות.

אף בעת חזרה לישראל, יש לבחון את עיתוי מועד החזרה, כדי למנוע את תחולת הוראות הסעיף על חברת מעטים (ישראלית או זרה), שכן חזרה "רגע" לפני תום שנת המס עלולה להפוך את חברת המעטים לחברת ארנק משך כל שנת המס.

נזכיר לעניין זה את החרגת חמ"ז מתחולת סעיף 62א(א) לפקודה, וכן את המשמעות של בחירה בשנת הסתגלות ליחיד מוטב בשנה הראשונה להגעתו או לחזרתו לישראל.

מה באשר לחברה עתירת יגיעה אישית (רווחיות עודפת) מכוח סעיף 62א(א1) לפקודה?

ההגדרה הרלבנטית במקרה זה היא הגדרת "בעל מניות פעיל" – יחיד תושב ישראל שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב- 30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברת מעטים או בעל מניות בחברת מעטים (ולא משנה מהו שיעור החזקתו בחברה) שהכנסתה, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית.

הפקודה לא מתייחסת לעיתוי בחינת ההגדרה, וככל הנראה אם היחיד היה תושב ישראל במהלך חלק מהשנה, תיוחס לו הכנסה באופן יחסי (גם לזמן וגם לשיעור החזקתו בחברה), ככל שהוא נחשב לבעל מניות פעיל בתקופת היותו תושב ישראל.

אולם, יש לזכור כי קיימת החרגה בתחולת הסעיף האמור אם ההכנסה (מחזור) מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים בשנת המס גבוהה מהמכפלה סך 30 מיליון ש"ח במספר בעלי השליטה בחברת המעטים באותה שנה. מה שאומר שגריעת בעלי שליטה הישראלים בתום שנת המס מקטינה את רף המחזור המקסימלי לעניין החלת הסעיף על אותה חברת מעטים ובעלי המניות הפעילים בה. כך בדוגמה שלעיל, כאשר יחיד תושב ישראל הוא בעל מניות יחיד בחברת מעטים, ניתק לצרכי מס תושבותו מִישראל לפני תום שנת המס 2025, ובשנת המס 2026 נותר תושב חוץ, הרי שהוא אינו עונה להגדרת בעל שליטה במהלך כל שנת 2025, לפיכך, רף המחזור המקסימלי לעניין החלת הסעיף על אותה חברת מעטים הוא אפס, והוראות הרווחיות העודפת לא יחולו על החברה. כמובן שאין אנו מאיצים בבעלי שליטה בחברות מעטים כאמור לעיל לעזוב את ישראל לפני תום שנת המס, אבל לכל הפחות, ראוי שיבחנו אם הם ניתקו תושבות בפועל מבלי לתת לכך תוקף רשמי.