

מפגש פתיחה – לקראת סוף שנת 2012 ותחילת שנת 2013

מרצים:

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים
איתן צחור, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חקיקה ועורך החבק
אלדד נח, עו"ד – לשעבר מנהל החטיבה המקצועית

תכנוני מס בחברות

משפחתיות ובחברות בית

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office **MNK**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

eitsajor@netvision.net.il

במת
חיים

סעיף 64א – חברה משפחתית

חברות בית

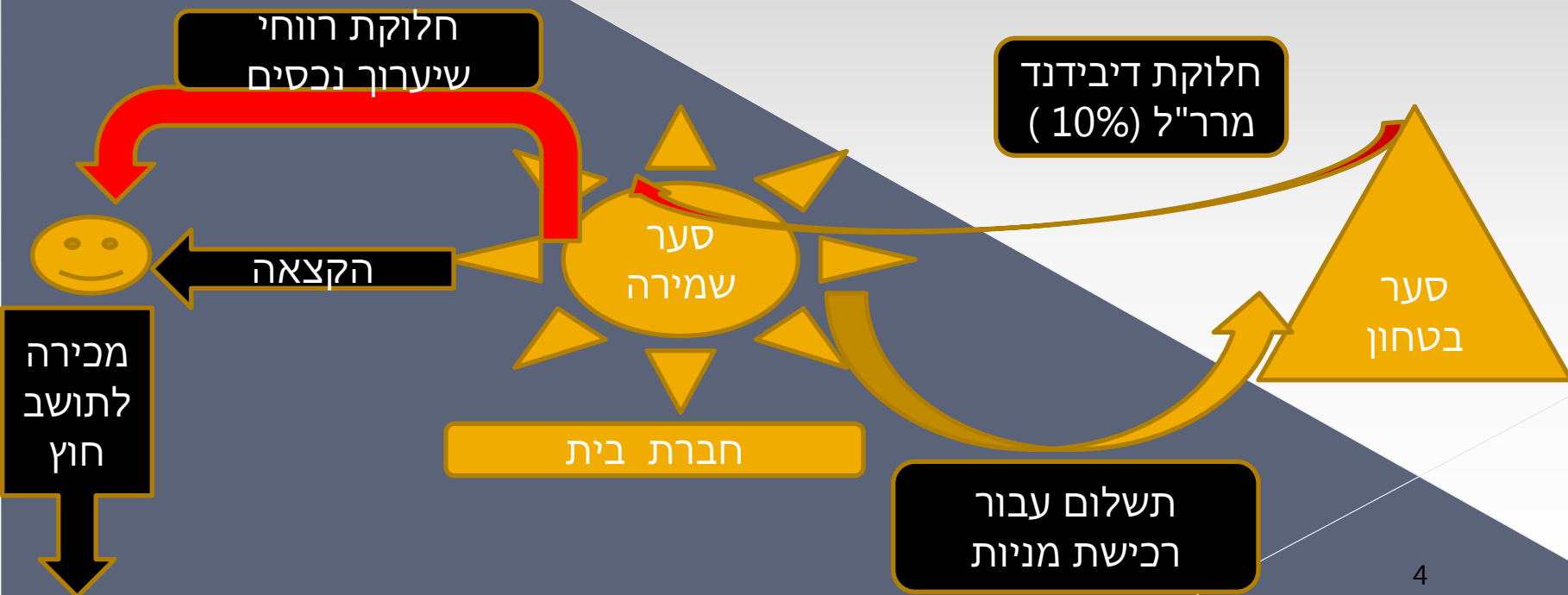
"64 חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל; הוראה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 - 158.

חברה משפחתית

"64א(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:

ע"א 8500/10, אביעד פרל ואח' נ' פקיד

שומה 1 ירושלים



נובול ס.א. וודה נ' פקיד שומה תל-אביב 4

(עמ"ה 288/89)

מיסים 4/ו

העובדות

1. המערערת הינה חברה זרה והיא בעלת מניות בחברת בית ישראלית.
2. בעלי מניות המערערת הינם תושבי חוץ.
3. המערערת קיבלה הלוואה מבעלי מניותיה אותה השקיעה בחברת הבית, הוצאות המימון על ההלוואה שולמו לבעלי המניות בחו"ל.
4. לטענת המערערת, הוצאות המימון ששילמה לבעלי מניותיה ניתנות לניכוי כנגד ההכנסות שקיבלה מחברת הבית.
5. לטענת פקיד השומה, אין לנכות הוצאות מימון ששילמה המערערת הואיל וההכנסות שהועברו אליה מחברת הבית אינן הכנסותיה. כמו כן, ההכנסה שהועברה לידי המערערת יש לראותה כדיבידנד פטור ממס ואין להתיר כנגדו הוצאות.

נפסק:

1. קיימת זהות בין העקרונות והנוסחים ("הכנסה" להבדיל מ"הכנסה חייבת") שבסעיף 63 הדן בשותפות לבין סעיף 64 הדן בחברת בית.
2. לא נראית דעתו של השופט לובנברג (עמ"ה 152/58) במידה שמשמע ממנה שאין לקזז הפסד שכירות (2(6)) שנוצר בחברת בית כנגד הכנסות מעסק בידי בעל המניות.
3. על פי סעיף 17 לפקודה, אם הוכח קשר הדוק בין ההוצאה לבין ההכנסה שהועברה מחברת הבית, יש להתיר את ההוצאה גם לחבר בחברת הבית, ואפילו הכנסה זו היא רק מדיבידנד.
4. משהורם מסך ההתאגדות והכנסות חברת הבית הועברו לבעל המניות, הרי למעשה הוצאות המימון שולמו למערערת לייצור הכנסתה. הערעור התקבל והמשיב חויב ב-10,000 ש"ח הוצאות.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 3563/12

הכנסותיה של חברה משפחתית המוחזקת בידי עולה חדש ודיבידנד המחולק מרווחיה

עובדות

בבעלות עולה חדש מלוא הון המניות של חברה תושבת ישראל. בכוונת העולה החדש לסווג את החברה כ"חברה משפחתית" ולהיות נישום מייצג.

הבקשה

להסדיר את המיסוי שיחול על רווחיה של החברה, שהופקו עד לתום התקופה הקבועה בסעיף 14 לפקודה (להלן: "**תקופת הפטור**") ודיבידנד שיחולק מרווחים שנצברו עד לתום תקופת הפטור, לרבות דיבידנד שיחולק לאחר תום תקופת הפטור ומקורו ברווחים שנצברו עד תום תקופת הפטור.

עולה חדש שהוא מייצג – החלטה 3563/12

החלטת המיסוי

1. הכנסותיה של החברה משפחתית ייחשבו כהכנסותיו של הנישום המייצג ויחולו עליה הוראות סעיפים 14 ו- 97 לפקודה.

2. דיבידנד, שיחולק מתוך רווחיה של החברה ומקורו בהכנסות נצמחו והופקו על ידי החברה, בשנים בהן נחשבה לחברה משפחתית וחל עליהן הפטור ממס הקבוע בסעיפים 14 ו- 97 לפקודה, לא יראוהו כחלוקת דיבידנד והוא לא יחויב במס וזאת גם אם הדיבידנד חולק לאחר תום תקופת הפטור לפי סעיף 14 לפקודה.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 1010/09

ייחוס הכנסות מחברה משפחתית לעולה חדש

עובדות

בכוונת בני זוג עולים חדשים להקים חברה תושבת ישראל ולסווגה כחברה משפחתית. החברה המשפחתית תוחזק ע"י בני הזוג בלבד. מלבד בני הזוג לא יועסקו עובדים נוספים בחברה המשפחתית. כל הכנסתה ופעילותה של החברה המשפחתית הינה מחוץ לישראל ולא תהיה לה כל פעילות בישראל. כל פעילותה ועסקיה של החברה המשפחתית באמצעות בני הזוג יבוצעו מחוץ לישראל.

הבקשה

לקבוע, כי על הכנסותיו של היחיד כנישום מייצג בחברה משפחתית יחולו הוראות סעיף 14 לפקודה.

עולה חדש שהוא נישום מייצג – החלטה 1010/09

ייחוס הכנסות מחברה משפחתית לעולה חדש

החלטת המיסוי

1. הכנסותיה של החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסתו של הנישום המייצג ויחולו עליה הוראות סעיפים 14 ו-97 לפקודה.
2. לא יותרו בקיזוז הפסדים שיוצרו לחברה המשפחתית ו/או לנישום המייצג אשר לו היו רווח היו פטורים ממס מכוח סעיף 14 ו-97 לפקודה.
3. במידה ויהיו לחברה המשפחתית בעלי מניות שאינם עולים חדשים או תושבים חוזרים ותיקים, הכנסת החברה תהא פטורה ממס רק בשיעור חלקם של בני הזוג, זאת אף אם מי מהם ייחשב כנישום המייצג.

שבח בחברת בית – החלטה 49/08

שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות

עובדות

בשנת 1997 רכשה חברת האם 100% מהון המניות של חברת הבת. לחברת הבת נכס מקרקעין שנרכש בתחילת שנות ה-70 ועלותו המופחתת הינה 54 ₪. במסגרת הליכים משפטיים בהם נקט הבנק נגד חברת הבת נכפתה על חברת הבת מכירת הנכס באופן מידי. נמצא קונה שאינו צד קשור המוכן לרכוש את הנכס במחיר של 50 מיליון ₪.

הבקשה

לקבוע, בין היתר, כי חברת הבת תפורק. בדרך זו, בהתאם להוראות סעיפים 92 ו-93 לפקודה, השבח שיצמח, יקוזז כנגד הפסד הון שיוצר לחברת האם היות ושווי השקעתה במניות חברת הבת הינו כ-32 מיליון ₪

שבח בחברת בית – החלטה 49/08

שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות

החלטת המיסוי

בפירוק חברת הבת יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה. הפסד הון שיוצר כתוצאה מפירוק חברת הבת, הנובע מהשקעת חברת האם במניות חברת הבת, יותר בקיזוז כנגד השבח ממכירת הנכס והכל בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.

הפסדים בחברת בית

הוראות החבק לסעיף 64 לפקודה

”3.3. לא ניתן לחלק הפסד של חברת בית בין בעלי המניות, לאור הלכת בעל בית. במקרה כזה, קיזוז ההפסד יתבצע בחברה כנגד הכנסותיה בשנים הבאות, מאותו בניין, כמתבקש מסעיף 28(ח), אם הכנסתה היא לגבי סעיף 2(6), או בהתאם להוראות סעיף 28(א) ו-(ב), אם הכנסתה מעסק”.

מיסוי מקרקעין – החלטה 5825/12

פריסת השבח הריאלי במכירה ע"י יורש

עובדות

-היורשת ירשה יחד עם אחיה 2 דירות מגורים מהוריה. האם נפטרה ב- 4/12 והאב נפטר בשנת 1998.

- היורשים שוקלים למכור את אחת הדירות כאשר היורשת מתעתדת לשלם מס שבח במכירה.

הבקשה

לאפשר ליורשת לפרוס את מס השבח כך שתקופת הבעלות לצורך הפריסה תכלול גם את התקופה שבגינה משלמת היורשת מס בעקבות "כניסה לנעלי המוריש", כך שבסופו של דבר תתאפשר ליורשת פריסה על תקופה של 4 שנות מס המסתיימת בשנת המכירה.

מיסוי מקרקעין – החלטה 5825/12

פריסת השבח הריאלי במכירה ע"י יורש

החלטת המיסוי

- במקרה בו נמכרת זכות במקרקעין שהתקבלה
אצל המוכר בירושה והמוכר מתחייב במס על
השבח שנצמח בתקופת הבעלות של המוריש
מכוח עקרון "הכניסה לנעלים", תקופת הבעלות
בנכס תתחיל משנת המס שלאחר שנת המס בה
נקבע יום הרכישה.

חברה משפחתית וסעיף 104 – פס"ד זבלי

עובדות:

1. בבעלות בני הזוג זבלי מלוא הון המניות של חברה פעילה. כמו כן, בבעלותם מלוא הון המניות של חברת החזקות.
2. ביום 30.11.99 בקשה להפוך את חברת ההחזקות למשפחתית החל מ-2000.
3. ביום 31.12.99 העברת החברה הפעילה מתחת לחברת ההחזקות בהתאם לסעיף 104 לפקודה.
4. חלוקת דיבידנד מהחברה הפעילה לחברת ההחזקות בסך 7,900,000 ₪ (פרוטוקול מ-2001 כיום האקס 31.12.99). מדובר בדיבידנד בין חברות שאינו חייב במס.
5. בתמורת הדיבידנד רוכשת חברת ההחזקות ני"ע ובשנים 2001 – 2003 מוכרת את ניירות הערך ברווח. מאחר ולחברת ההחזקות אין פעילות מעסק היא מחוץ לחוק התיאומים ולכן הרווח פטור (כמו ליחיד) [ב-2003 הרווח ממק"מ שפטור עד ל-2004].

חברה משפחתית וסעיף 104 – פס"ד זבלי

עובדות:

7. בשנים 2001 – 2003 חילקה חברת ההחזקות דיבידנד לבעלי המניות. הדיבידנד פטור כיוון שהוא מחולק מרווחי החברה המשפחתית.
8. חברת ההחזקות החזירה את הכסף בסך 7,900,000 לחברה הפעילה כנגד שטר הון שהנפיקה החברה הפעילה.

פסק הדין

מדובר בעסקה מלאכותית (פסה"ד איננו מנומק)

השקעות בעלים בחברות מעטים כהון או כהלוואה

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office **MNK**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i o l](mailto:eitsajor@netvision.net.iol)

במת
חיים

השקעות בעלים בחברות מעטים כהון או כהלוואה

מאזן

הלוואת (השקעת) בעלים

תנאי ההלוואה/שטר הון (תקנות)
הוצאות מימון
החזר ההלוואה/דיבידנד
מחילת חוב (הפסד הוני/פירותי)
הצעת חוק למסוי "חברות
ארנק"

הלוואת (משיכה) בעלים

תנאי ההלוואה (כתב ותנאים)
דיבידנד/משכורת (רמי לב 1993)
החזר ההלוואה (הסדר מדויק)
מוניטין (25%)/דירה
ערבות החברה (פלקובי 2011)
מחילת חוב

בסיס הדיווח לצרכי

מס – מזומן או מצטבר

בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

הוראת ביצוע 8/2012 – בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

1. דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו. על פי חוזרים אלה, כאשר נישום עוסק במתן שירות אשר כרוכה בו מכירת מלאי (שאיננו זניח לשירות שניתן), נדרש דיווח לפי בסיס מצטבר, ללא קשר לשאלה האם הנישום מפיק רווח מהמלאי או האם רמת המלאי שהוא נוהג להתזיק הינה משמעותית או לא.
2. כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחסות להכנסה זו בלבד.

בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

הוראת ביצוע 8/2012 – "בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר"

3. לגבי דוחות על ההכנסות המוגשים לגבי השנים שעד וכולל שנת המס 2011, תחול אותה המדיניות שנקבעה בהודעה לעיתונות שפורסמה ביום 9 למרץ 2005.

4. האמור לעיל יחול רק במקום בו לא קיים בדין המס התייחסות ספציפית לעניין מועד הדיווח על ההכנסה. כך למשל, במקרה בו נבעה לחברה הכנסה שמקור החיוב שלה הוא (6)2 או (7)2, ואשר שולמה מראש, תחול על ההכנסה כאמור חובת דיווח לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים ערוכים על בסיס מצטבר, כיוון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8 לפקודה.

בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

פס"ד חברת קבוצת השומרים נ' פשמ"ג (ע"א 494/87)

➤ "העסק של המערערת הוא במחזור העליון, שעליו חל סעיף 2(א), לעומת עסקים בעלי מחזור נמוך יותר, שעליהם חל סעיף 2(ב) או 2(ג). אך לא בקריטריון זה בלבד מדובר. מדובר גם באופי העסק. העסק של המערערת הוא פשוט בהרכבו - הכנסותיו כולן ממתן שירותים ללקוחות, שרובם מוסדות גדולים. ... אין לעסק כל מלאי. ענין המלאי הוא אחד השיקולים החשובים להנהגת השיטה המצטברת."

➤ "אפנה עוד לצחור בסיום מאמרו (שם): "במקביל, לדעתנו כל עיוות אם קיים כזה בעיני האוצר, חייב למצוא את פתרונו במסגרת הוראות החוק הקיימות, ובפרט לאור סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. כל פעולה שאינה אלא מצג שווא אשר מטרתה הבלעדית היא הקטנת נטל המס - תיבחן ותיפסל כעיסקה מלאכותית על פי נסיבותיה הספציפיות. כל הדוגמאות הקיצוניות של "שיפטינג" ללא כל בסיס כלכלי, יש לבחון מבחינה משפטית על פי אותם קריטריונים של עיסקה מלאכותית, ובחינה זו תנחה את הכלל להמשך ניהול חשבונות ודיווח נכון על פי שיטת המזומנים".

עמדת לשכת עורכי הדין

תמוה עוד, כי בעוד שרשות המיסים אשר נהגה בשנים האחרונות בהבנה למצוקת החברות בתחום השירותים ואפשרה להם דיווח למס ערך מוסף על בסיס מזומן, לפחות לחברות כאלו שמחזור הכנסותיהם עד 15 מיליון ₪, כפי שתוקן כהוראת קבע אך לאחרונה בתיקון 41 לחוק מע"מ, יוצרת מהלך הפוך כשמדובר במס הכנסה. אותם סיבות ומניעים כלכליים שהניעו את המעבר לדיווח על בסיס מזומן, ואף להרחבת אוכלוסיית העוסקים המדווחים באופן דו-חודשי, לפי חוק מע"מ, לא נשתנו ואין כל מקום לגרוע מהם באופן אנוש על ידי מניעת דיווח על בסיס מזומן לפי פקודת מס הכנסה.

לסיכום, הדין הקיים המאבחן באופן ברור בין שיטות הדיווח המותרות, הינו מבוסס, מקיף ואינו שנוי במחלוקת.

הפחתות הון ורכישה

עצמית של מניות

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין **MNK**
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

eitsajor@netvision.net.il

במת
איים

המיסוי הדו שלבי

סעיף 126(א) לפקודה קובע:

"על הכנסתו החייבת של חבר בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 25%"

סעיף 125ב לפקודה קובע:

"על אף האמור בסעיפים 121 ו-126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

(1) דיבידנד בידי יחיד - 25%;

(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד בידי יחיד שהיה במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו, בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 בחבר-בני-אדם ששילם את הדיבידנד - 30%"

המיסוי הדו שלבי

אירוע מס אחד ברמת היחיד

100,000	הכנסה חייבת
<u>48%</u>	מס שולי
48,000	חבות מס
52,000	נטו לבעל העסק

מיסוי פעילות של יחיד



פעילות
עסקית

המיסוי הדו שלבי

מיסוי פעילות באמצעות חברה



חברה

פעילות
עסקית

אירוע מס ברמת החברה

100,000	הכנסה חייבת
<u>25%</u>	מס חברות
25,000	חבות מס

אירוע מס ברמת היחיד

75,000	הכנסה מדיבידנד
<u>30%</u>	מס על דיבידנד
22,500	חבות מס

52,500 נטו לבעל המניות

המיסוי הדו שלבי

אירוע מס ברמת החברה

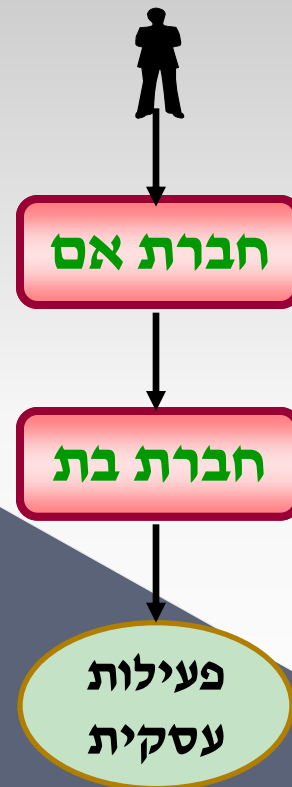
100,000	הכנסה חייבת
<u>25%</u>	מס חברות
25,000	חבות מס

אירוע מס ברמת היחיד

75,000	הכנסה מדיבידנד
<u>30%</u>	מס על דיבידנד
22,500	חבות מס

52,500 נטו לבעל המניות

מיסוי פעילות באמצעות חברות



הגדרת "חלוקה" בחוק החברות

סעיף 1 לחוק החברות מגדיר "**חלוקה**" באופן הבא:

"חלוקה" – מתן דיבידנד או התחייבות לתיתו, במישרין או בעקיפין, וכן רכישה;

ולעניין זה, "רכישה" – רכישה או מתן מימון לרכישה, במישרין או בעקיפין, בידי חברה או בידי חברת בת שלה או בידי תאגיד אחר בשליטתה, של מניות החברה או של ניירות ערך שניתן להמירם למניות החברה או שניתן לממשם במניות החברה, או פדיון של ניירות ערך בני פדיון שהם חלק מהונה העצמי של החברה בהתאם לסעיף 312(ד), ולרבות התחייבות לעשיית כל אחד מאלה, והכל, ובלבד שהמוכר אינו החברה עצמה או תאגיד אחר בבעלותה המלאה של החברה;

הגדרת "דיבידנד" בחוק החברות

סעיף 1 לחוק החברות מגדיר "**דיבידנד**" באופן הבא:

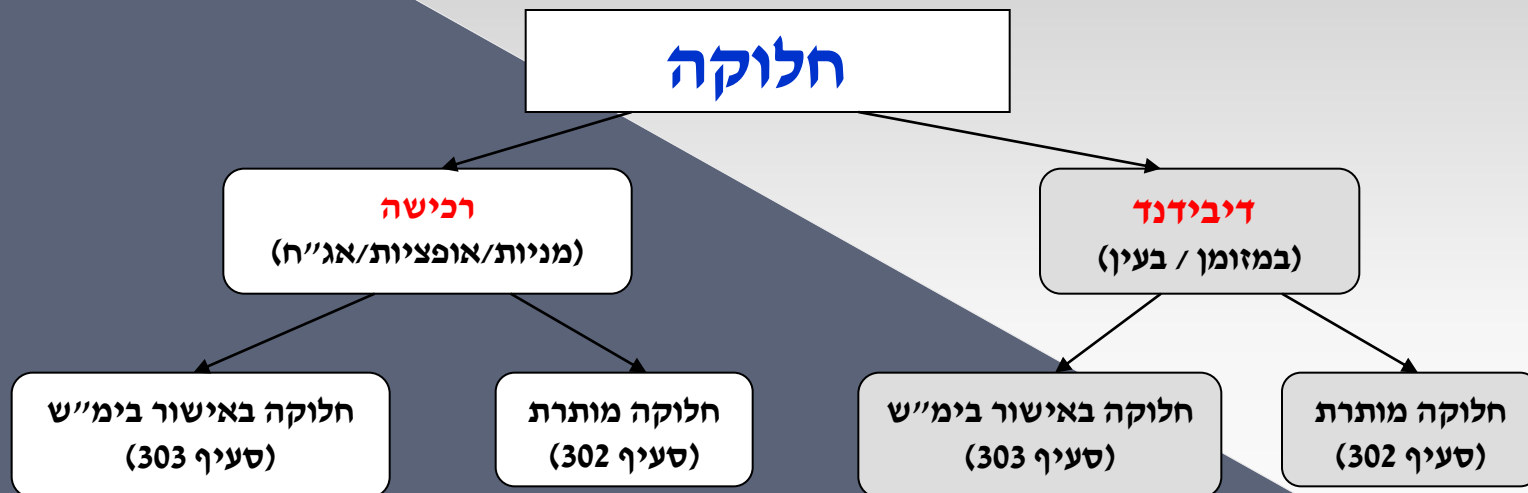
"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה".

הגדרת "חלוקה" בחוק החברות

✓ סוגי החלוקות עפ"י חוק החברות:

- **חלוקה מותרת** - חלוקה בהתאם **לסעיף 302** לחוק החברות, מתוך רווחיה של החברה (להלן: "**מבחן הרווח**"), ובלבד שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה לעמוד בהתחייבויותיה הקיימות והצפויות בהגיע מועד קיומן (להלן: "**מבחן יכולת הפירעון**").
- **חלוקה באישור בימ"ש** - חלוקה בהתאם להוראות **סעיף 303** לחוק החברות, הקובע כי ביהמ"ש רשאי, לבקשת חברה, לאשר לה לבצע חלוקה שלא מקיימת את מבחן הרווח, ובלבד ששוכנע שמתקיים מבחן יכולת הפירעון.
- **חלוקה אסורה** - חלוקה שאינה באה בגדר החלוקות המתוארות לעיל. בהתאם להוראות **סעיף 310(א)** לחוק החברות על בעל המניה להשיב לחברה את הכספים שקיבל, זולת אם לא ידע ולא היה עליו לדעת.

הגדרת "חלוקה" בחוק החברות



הגדרת "רכישה" בחוק החברות

חלוקה בדרך של "רכישה עצמית" כוללת:

- ❑ רכישת מניות החברה.
- ❑ רכישה של ניירות ערך ניתנים להמרה למניות החברה.
- ❑ מתן מימון לביצוע הפעולות האמורות לעיל.
- ❑ פדיון של ניירות ערך בנות פדיון שהן חלק מהונה העצמי של החברה בהתאם לסעיף 312(ד) לחוק החברות.
- ❑ התחייבות לעשות כל אחת מהפעולות המפורטות לעיל.

והכל על ידי החברה עצמה, על ידי חברת בת שלה (מוחזקת בשיעור של 50% ומעלה), או על ידי תאגיד בשליטתה (מוחזקת בשיעור של 49% ומעטה).

הוראות דין המס הקיים

הוראות המס הרלוונטיות לעניין אירוע של חלוקה דיבידנד:

בעניין זה יצוין כי המונח **דיבידנד** לא הוגדר בפקודת מס הכנסה. בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) (להלן: "**החבק**") מפורש המונח **דיבידנד** כדלקמן (נרשם בתקופת פקודת החברות):

"דיבידנד - אין בפקודה הגדרה למונח זה. לפי דיני החברות, דיבידנד הוא סכום המשתלם מתוך רווחים של חברה לבעל מניות הזכאי לחלוקת רווחים מכח מניותיו. קביעה כי תשלום מאת חברה הוא דיבידנד, יש לבחון גם לפי התנאים הנ"ל ולא לפי הכינוי שנתנו החברה או בעלי מניותיה לתשלום. לעניין הפקודה יש לראות כדיבידנד בידי בעלי מניות תשלום של רווחים של החברה אף אם הם נובעים מרווחי הון בחברה" (קו תחתי אינו במקור)

הוראות דין המס הקיים

הוראות המס הרלוונטיות לעניין אירוע של חלוקת דיבידנד:

ניתן ללמוד מן האמור בחבק, כי לצורכי מס יש לאמץ את הגדרת דיבידנד מתוך דיני התאגידים. מכאן עולה המסקנה כי חלוקת דיבידנד לצרכי מס יכול שתבצע אף מתוך רווחים חשבונאיים שאינם רווחים לצרכי מס, ובעניין זה ראוי להזכיר את דברי כבוד השופט א.פלפל בפס"ד עיט ציוד צבאי:

"צודק לדעתי, ב"כ המערערת, שאין קשר ישיר והכרחי בין דרך קביעת ה"הכנסה החייבת" לצורך דיני המס ובין דרך קביעת הרווח הראוי לחלוקה כדיבידנד על פי דיני החברות. פקודת מס הכנסה אינה מגדירה ואינה מגבילה בדרך כלשהי את המקורות מהן רשאת החברה לחלק דיווידנד רק מתוך רווחים שחויבו במס. נראה שאין כל יסוד לטענה כי רווחים שנוצרו בידי החברה כתוצאה מהטבות מס מסוג כל שהוא אינן ניתנים על כן לחלוקה, ומסתבר כאמור לעיל, כי זהו המקרה שבפנינו."

חלוקת דיבידנד מהיבט דין המס הקיים בישראל

הוראות המס הרלוונטיות לעניין אירוע של חלוקת דיבידנד:

יודגש, כי ישנה חשיבות רבה לייחוס הדיבידנד לרווחים מהם חולק:

- לעניין שיעור המס בידי המקבל,

- תשלום מס חברות בעת חלוקת דיבידנד לעניין חוק לעידוד השקעות הון,

- דיבידנד המחולק מתוך רווחי שיערוך נדל"ן להשקעה או מתוך פרמיה (הפחתת הון),

- דיבידנד בינחברתי המחולק מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל (לעניין סעיף 126(ב) לפקודה),

הוראות דין המס הקיים פס"ד קליימן

פס"ד דוד קליימן (מיום 5.8.10):

בפסק הדין קבע כב' השופט מגן אלטוביה בסוגיית חלוקה מרווחי אקוויטי בחברה משפחתי:

"הכנסה' כמשמעותה בפקודה, היא הכנסה הצומחת מ"ארוע מס" שהוא ברגיל אירוע של מימוש (לרבות מימוש הון אנושי). עליית (או ירידה) של ערך נכס בלא ארוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראה של המחוקק הרואה בהתרחשות מסוימת כארוע מס, לא יהווה "הכנסה" או הפסד".

הוראות דין המס הקיים פס"ד ברנע

פס"ד עלי ברנע (מיום 23.11.10):

בשאלת הגדרת דיבידנד בפקודה קבעה כב' השופטת וסרקרוג:

"ועוד, יש להדגיש, כי בפקודת מס הכנסה, אין הגדרה מהותית למונח 'דיבידנד'. לעומת זאת ניתן למצוא הגדרה בחוק החברות... הקובע כי חברה יכולה לבצע 'חלוקה', לפי שני מבחנים: מבחן הרווח, המתייחס לרווחים הניתנים לחלוקה, לפי כללי חשבונאות מקובלים ומבחן יכולת הפירעון".

בשונה איפוא מהעקרונות הקבועים בחוק החברות ולפיהם ניתן לבצע "חלוקה" העומדת בשני מבחנים: מבחן הרווח המבוסס על כללי החשבונאות המקובלים ומבחן יכולת הפירעון, מאמצת פקודת מס הכנסה את התפיסה כי יש ליתן הקלות במס להכנסה מדיבידנד, מאחר שהדיבידנד השתלם מרווחי החברה בפועל, קרי שעליהם, בהעדר הוראה אחרת, שילמה החברה מס חברות".

הוראות דין המס הקיים פס"ד ברנע

פס"ד עלי ברנע (מיום 23.11.10) - המשך:

"האפשרות הקיימת היום איפוא על-פי חוק החברות, לבצע "חלוקה" על בסיס רווחים הנובעים מכללי חשבונאות מקובלים ולא על-פי רווחים בפועל, נסוגה מפני הוראות דיני המיסים, במיוחד כאשר קיים חשש שמשלמי המס ינצלו עקרונות אלה לשם הקטנת סכום המס או דחיית מועד תשלומו.

המסקנה מן האמור, שלצורכי דיני המס, חייבים להיות לחברה רווחים בפועל כדי שיחולק דיבידנד, ולא רק רווחים שהם תוצאה של כללים חשבונאיים"

תכנוני מס בחישוב נפרד

ומאוחד בין בני זוג

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין **MNK**
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

eitsajor@netvision.net.il

במת
א'ים

הכנסות בני זוג - הכלל

✓ הכלל - סעיף 65 לפקודה:

”הכנסת בני זוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו”

הכנסות ילד שטרם מלאו לו 18 יחשבו כהכנסת בז”ר:

- * הכנסות מחברה שקופה (לא רלוונטי);
- * הכנסות ריבית (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה);
- * הכנסות מקרן להשקעות במקרקעין;
- * הכנסות מרווח הון.

למעט: הכנסות ריבית, קרן השקעות ורווח הון שמקורן מירושה או בפיצוי/בטוח בשל פגיעת גוף.

הכנסות בני זוג - החרג

✓ החרג - סעיף 66 לפקודה:

המקרים בהם רשאי בן הזוג שאיננו בז"ר לתבוע חישוב נפרד:

א. הכנסה מיגיעה אישית בעסק, במשלח יד או מעבודה (שאינה תלויה בהכנסת בן הזוג השני);

ג. הכנסה מרכוש שהיה בבעלות בן הזוג לפחות שנה לפני הנישואין;

ד. הכנסה מרכוש שהתקבל בירושה (גם בתקופת הנישואין);

ה. הכנסות לפי סעיף 66(ה) לפקודה.

הערה: הכנסה חייבת שאיננה מיגיעה אישית תצטרף להכנסת בן הזוג שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוהה יותר.

הכנסות בני זוג

מסקנה:

הכלל: חישוב מאוחד להכנסות בני זוג (לרבות הכנסה משותפת והכנסה שאיננה מיגיעה אישית).

החריג: חישוב נפרד (רק כשיש הכנסה מיגיעה אישית והכנסות מסוימות מרכוש).

הכנסות בני זוג

הכלל: סעיף 65 – חישוב מאוחד

חריג: סעיף 66 – חישוב נפרד

מצב ב

- א. הכנסה מרכוש שהיה בבעלות בן הזוג לפחות שנה לפני הנישואין.
- ב. הכנסה מרכוש שהתקבל בירושה (גם בתקופת הנישואין)

מצב א

- א. יגיעה אישית לבן הזוג שאיננו בן זוג רשום.
- ב. סייג – תלות במקורות ההכנסה (סעיף 66(ד))
- ג. הוראות סעיף 66(ה)

תלות במקורות ההכנסה

סעיף 66(ד) - תלות במקור ההכנסה של בן הזוג

” הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד
באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג
השני...”

בהתאם לפסיקה, הזכות לבצע חישוב נפרד (החריג) לא תינתן,
אם בן הזוג האחד יכול להחליט להעסיק את האחר או לקבוע
את שכרו.

מהי תלות במקורות ההכנסה

פסק דין קרקו

בני-זוג, רופאי-שיניים, קיבלו לקוחות באותה מרפאה, אך בשעות אחרות, וניהלו ומנהלים חשבונותיהם בנפרד, הפקידו את הכנסותיהם בחשבון בנק משותף וטיפלו

בלקוחות של בן-הזוג האחר במקרים דחופים – **חישוב נפרד**

פסק דין ברקאי

ארכיטקט ומעצבת-פנים, שייסדו חברה והנפיקו את כל המניות לקרובי משפחה. ביהמ"ש קבע, כי לא היה טעם מסחרי נאות להקצאת המניות לקרובים, מלבד הרחקת בני-הזוג מחישוב מאוחד. כמו-כן נקבע, כי הם החזיקו בעקיפין בזכויות ההצבעה המלאות.

חישוב מאוחד

הכנסות בני זוג

פסק דין שלם

הבעל רו"ח ואשתו מנה"ח. כל אחד מהם היה עוסק מורשה בפני עצמו. לכל אחד הנהלת חשבונות נפרדת, משרד משלו (באותו בניין), שלט ותיבת דואר נפרדים. אף שכל לקוחותיה של האישה הם גם לקוחות הבעל, האישה רשאית לקבל גם לקוחות אחרים.

חישוב נפרד

פסק דין מלצר

הבעל והאישה שכירים בחברה שבבעלות אביו של הבעל.

1. התלות צריכה להתקיים בין מקורות ההכנסה של בני הזוג ולא תלות של מקורות ההכנסה של בני הזוג בגורם משותף.
2. המבחן לתלות: היכולת להשפיע באופן מכריע - אם לא בלעדי - על תנאי ההעסקה של

בן הזוג השני ועל שכרו - **חישוב נפרד**

חזקות התלות

סעיף 66(ד) מוסיף וקובע חזקות למקרים בהם קיימת תלות

”ולא יראו הכנסת בן הזוג האחד כאמור אם היא באה,

בין השאר, מאחד מאלה:

(1) עסק או משלח יד של בן הזוג השני;

(2) חברה אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני,

במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות

ההצבעה...

(3) שותפות אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן

הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות

מהונה או מהזכות לרווחיה...”

האם חזקות תלויות חלוטות

פס"ד קלס (ע"א 900/01, קלס ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4)

ביהמ"ש העליון קבע, כי החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) פקודה הינן חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישום. הנישום יוכל להוכיח לפקיד השומה כי למרות החזקות שבסעיף, לא קיימת תלויות במקורות ההכנסה שלהם. משהוכח זאת, תחושבנה הכנסותיהם של בני הזוג בחישוב נפרד.

השלכות פסק דין קלס

השלכות פסק דין קלס:

א. חזקות התלות שבסעיף 66(ד) אינן חזקות חלוטות אלא חזקות הניתנות לסתירה ע"י הנישום.

ב. עצם העובדה שהחזקות שבסעיף ניתנות לסתירה ע"י הנישום לא פותרת את השאלה האם קיימת תלות במקורות ההכנסה.

ג. הקביעה האם קיימת תלות במקורות ההכנסה תוכרע בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקה.

חוזר 12/04 בעקבות פס"ד קלס

עקרונות חוזר 12/04 בעקבות פסק דין קלס:

1. נטל ההוכחה הוא על בני הזוג.

2. קיומה של התלות צריכה להיות מהותית ולא פורמלית.

3. ככלל, התלות מתבטאת ביכולת של אחד מבני הזוג להשפיע באופן מכריע על הכנסת בן זוגו ובכלל זאת על עצם העסקת בן הזוג ועל תנאי ההעסקה.

4. יכולת ההשפעה תיבדק לפי הנסיבות, כגון: היקף הסמכויות של בן הזוג בעסק או בתאגיד בכלל, בנוגע להעסקת עובדים בפרט, מידת השליטה של בן הזוג האחד תאגיד. העובדה שבן הזוג התקבל לעבוד בשל הקשר עם בן זוגו אין בה לבדה כדי להצביע על תלות.

חוזר 12/04 בעקבות פס"ד קלס

עקרונות חוזר 12/04 בעקבות פסק דין קלס:

5. קיומה של תלות יכול שתתבטא גם בהעדר סבירות לגבי עצם ההעסקה של בן הזוג בעסק, גובה ההכנסה ותנאי העסקה.

6. נסיבות הפקת ההכנסה, התפקיד של בן הזוג בעסק והרקע המקצועי שלו עשויים להיות רלבנטיים להוכחת העדר התלות: ביצוע עבודה על ידי כל אחד מבני הזוג בניהול סניפים שונים ומרוחקים כשכל סניף מנוהל באופן עצמאי, רקע תעסוקתי קודם לבן הזוג במקום עבודה אחר, סוג העבודה והכשרה מיוחדת של בן הזוג.

חוזר 12/04 בעקבות פס"ד קלס

עקרונות חוזר 12/04 בעקבות פסק דין קלס:

7. החוזר מדגיש, כי בנסיבות בהן הפקת ההכנסות של בן הזוג מקורן בעסק של בן הזוג האחר או של שני בני הזוג או מקורה בעסק של חברה או שותפות אשר בה לבן הזוג האחר שליטה משמעותית (למשל, שליטה ב-50% מהמניות לפחות), מוכחת השליטה של בן הזוג האחר על ניהול העסק באופן מובהק וברור. בנסיבות אלו, ספק אם יוכלו בני זוג להוכיח העדר תלות במקורות הכנסותיהם שכן נטל השכנוע וההוכחה בנסיבות אלו כבד באופן מיוחד.

פסיקה מחוזית בנושא התלות

פסק דין שקורי (עמ"ה 1250/05)

חברת שקורי עוסקת במוצרי שיער וציוד נלווה למספרות. החברה בשליטה מלאה של בני הזוג שקורי. שחר מחזיק ב-51% ממניות החברה ושרה אשתו ביתרה. שני בני הזוג מכהנים כמנהלים בחברה. אין מחלוקת כי שני בני הזוג עובדים בחברה, לטענתם בתפקידי מפתח, ומושכים באופן שוטף משכורות לכל אחד מהם בנפרד. ביהמ"ש המחוזי קבע, כי הם עומדים במבחנים להתרת חישוב נפרד לאור הלכת קלס. לכל אחד מבני הזוג מקור הכנסה נפרד במובן זה שכל אחד מהם מקבל שכר בגין עבודתו. הכנסתם אוטונומית ומשקפת את תרומתם בפעילותה העסקית של החברה. תפקיד כל אחד מהם כעובד החברה, מוגדר וחיוני.

ביהמ"ש קבע את מבחן נחיצות התפקיד ונאותות (סבירות) התמורה.

פסיקה מחוזית בנושא התלות

פסק דין מלכיאלי (עמ"ה 540/08)

דובר בחברה בבעלות הבעל שעוסקת במתן שירותי סיעוד לקשישים. לקוח עיקרי של החברה היה המל"ל. תחום הכשרתו ועיסוקו של הבעל עבודה סוציאלית. האישה, מורה בהכשרתה עבדה בחברה בתפקיד ניהול אדמנסטרטיבי. ביהמ"ש המחוזי קבע, כי אומנם האישה, תורמת להיבטים מנהליים בחברה, אולם, אין בכך כשלעצמו כדי לנתק את ה"תלות" שבמקור הכנסה זה ממקור הכנסתו של בעלה המערער.

פסיקת ביהמ"ש העליון בנושא התלות

פסק דין מלכיאלי (ע"א 8114/09)

- ❖ המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא בלעדי – על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו.
- ❖ תכליתו של סעיף 66(ד) – מניעת הפחתות מס מלאכותיות ובלתי נאותות (תכלית אנטי תכנונית).
- ❖ לא ניתן לטעון כי דרישת "אי התלות" היא חזקה הניתנת לסתירה. כאשר יש תלות במקורות ההכנסה יש לבצע חישוב מאוחד.

פסיקת ביהמ"ש העליון בנושא התלות

פסק דין מלכיאלי (ע"א 8114/09)

- ❖ כאשר בני הזוג מחזיקים ב-100% ממניות חברה משפחתית, אין ספק שבמצב זה גובה שכרו של כל אחד מהם מושפע משכרו ומהחלטותיו של השני – קיימת תלות במקורות ההכנסה וההכנסה החייבת תמוסה בחישוב מאוחד.
- ❖ כאשר קיימת תלות בין הכנסות בני הזוג יש לבצע חישוב מאוחד גם אם ניתן להוכיח את נאותות השכר של בני הזוג.

פטור לנכים בחישוב מאוחד – פס"ד כספי

פסק דין כספי (עמ"ה 10/2012)

עובדות

דובר בבני זוג שדיווחו על הכנסותיהם בחישוב מאוחד בהתאם לסעיף 65 לפקודה כאשר הבעל הוא בז"ר. בת הזוג הינה נכה הזכאית לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה. **לדעת המערערים**, כשמבצעים חישוב מאוחד עוברת ההטבה של הנישום (הפטור) לבן הזוג הרשום. **פ"ש טען**, הפטור מכוח סעיף 9(5) ניתן אך ורק על יגיעתו האישית של הנכה ולכן גם כשמבצעים חישוב מאוחד יש להעניק את הפטור רק בגין הכנסות הנכה.

פטור לנכים בחישוב מאוחד – פס"ד כספי

פסק דין כספי (עמ"ה 10/2012)

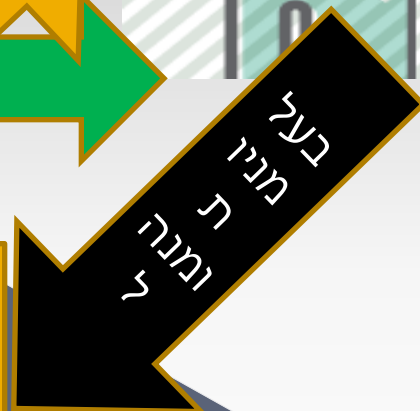
פסק הדין

מפסקי הדין יהושע הלוי ופלזנשטיין עולה, שייחוס ההכנסה לנישום מכוח חוק מביאה לכך שתכונות ההכנסה של בן הזוג הרשום מועברות לכלל ההכנסה. אולם, יש להבחין בין מצב שבו ההכנסה עוברת למי שנושא בתכונה המביאה להקלה במס (הנכה) לבין מקרה שבו היא מועברת למי שאינו נושא של התכונה. במקרה הראשון, ניתן ליהנות מהפטור גם בגין הכנסות שלא הוא הפיק אך כשהכנסות הנכה מועברות לבן זוג שאיננו נכה הפטור יחול רק עד גובה ההכנסה מיגיעה אישית של הנכה.



הלכת

הכבוד



ע"א 823/75, עמנואל הרציקוביץ נ' פשמ"ג.

(ויתקון) ראשית, העברה זו של נכס יקר ערך בוצעה ללא כל תמורה, ובצדק העיר על כך השופט המלומד שנדיבות כזאת אינה הולמת "דפוסים מקובלים" בעולם המסחר. ... שני העסקים נשארו באותו מקום ושירותי המשרד והטלפון של חברה א' שימשו גם חברה ב'. על דלת המשרד המשותף נשאר כקודם רק השלט של חברה א' ולא הופיע שם שלט של חברה ב'. אותם פקידים ועובדים של חברה א' שעבדו קודם לכן במסחר הקמעונאי הוסיפו לעבוד בו. והעיקר, כל ההוצאות המינהליות המשותפות של שתי חברות - ואני מניח שזה כולל גם את משכורות אותם הפקידים ועובדים - נרשמו בספרי החשבונות של חברה א', ורק בסוף השנה קבעו המערער ואשתו ביניהם, באופן שרירותי, את חלקה של חברה ב' בהוצאות אלו והסכום שולם כסכום חד פעמי.

(חיים כהן) צועקים הצועקים (או: צועקות הצעקניות) חמס על המחוקק, האוסר את החישוב הנפרד של הכנסות האשה הנשואה וכופה עליה חישוב משותף עם בעלה, כאילו אין היא בגדר אדם העומד ברשות עצמו, אלא מעין שפחה או אמה עברית שכל הכנסותיה הן הכנסותיו של בעלה (תרתי משמע). מצאו בני-זוג דרך להפריד בין הכנסותיהם, ולו לשם הפחתת המס בלבד, תבוא עליהם הברכה - וכיצד ניתן לראות הפחתה זו כבלתי נאותה?

ואולם לאחר שיקול הגעתי לידי מסקנה שלפי העובדות המיוחדות שנקבעו בענין זה, אין מנוס מלראות את הפחתת המס הנכספת כבלתי נאותה.

אין אני מייחס חשיבות לכך אם החברה א' העבירה מה שהעבירה לידי חברה ב' ללא תמורה: מתנות בעל לאשתו הן דבר שכיח, וכל המרבה הרי זה משובח. אבל כל הסימנים מעידים שלא היתה פה העברה כלל - גם לאחר ייסוד החברה החדשה התנהל הכל כמקודם, ולמעשה לא נעשתה "העיסקה" שיכולה היתה להעשות עם ייסוד החברה החדשה וייחודה לאשה. בשנות המס שאנו דנים בהן הוקמה רק המסגרת הארגונית המאפשרת הפרדת העסקים למטרת הפרדת חישוב ההכנסות.

מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס לרבות ניירות ערך

מע"מ - נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

"טובין" - לרבות -

(1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;

(2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

"מכר" - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית

זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, ובן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק אגוד מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה; "

"שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו; "

מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

- 19(ב) עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם
- עסקאות שסעיף 19 חל עליהן
- 9. (א) מחירה של עסקה כאמור בסעיף 19(א) הוא העמלה או התמורה האחרת שקיבל נותן השירות ממי שסיפק לו את הנמכר.
- (ב) מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא ההפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם. [תיקון מס' 3, תחילה 16.2.79]

מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

פס"ד שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו

"סחירות זו הייתה נפגעת לו היה מוטל מס ערך מוסף על כל עסקה בניירות ערך או במסמכים סחירים. החלת המנגנון של מס ערך מוסף, על כל הדרישות הצורניות שבו - ובפרט, החובה להוציא חשבונית עסקה בגין כל עסקה (ראו: סעיף 45 לחוק מע"מ), הייתה מעכבת את המסחר ומכבידה עליו מאוד. טלו למשל סוחר בניירות ערך שמבצע, מכוח עיסוקו, מאות ולעיתים אלפי פעולות בניירות ערך ביום. פעמים רבות, עסקאות אלה נעשות בלחיצת כפתור, ללא שמתקיים מגע ישיר בין הסוחר לבין המוכר או הקונה הרלוונטי במיסים) עסקינן בעיקר בשאלה, האם עסקה שנעשתה בין המערער לבין חברה, ממנה רכש תיקי הוצאה לפועל וצויד משרדי, היא עסקה שחייבת במס ערך מוסף והתרת ניכוי התשומות בגינה. במסגרת פסק הדין, התייחס בית המשפט העליון אף לבעייתיות הגלומה בהטלת מע"מ על ניירות ערך. שם קבע בית המשפט הנכבד כדלקמן:

"הנה כי כן, על-מנת שלא להכביד על המסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, ראה המחוקק להחריג "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם" מההגדרה של "טובין". עם זאת, ביחס לעוסקים שעיסוקם הוא מסחר בנכסים אלה, מצא המחוקק לקבוע, תחת זאת, מנגנון מיסוי ייחודי הקבוע בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק.

מנגנון זה, אשר ממסה את המסחר בעסקת שירות לפי הערך המוסף נטו שנוצר לעוסק בתקופה מסוימת, מיתר את הצורך לבחון כל עסקה בנפרד, ובכך מאיין כמעט לחלוטין את הסרבול שהיה כרוך במיסוי של עסקאות אלה בשיטה הרגילה. ניתן לסכם אפוא את הדרך שבה נקט המחוקק כך: את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם אינו בניירות ערך או במסמכים סחירים, הוציא המחוקק מן התחולה של חוק מע"מ. לעומת זאת, את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם הוא בניירות ערך או במסמכים סחירים, החריג המחוקק משיטת המיסוי הרגילה שמאפיינת מכירה של נכסים, אולם, תחת זאת, קבע הוא - ביחס למסחר זה - מנגנון מיסוי חלופי."

מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

במכר

14. יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראל.

במתן שירות ובניהול פעילות

15. (א) יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

- (1) נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לענין זה, כמי שעסקו בישראל;
 - (2) הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;
 - (3) הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל.
- (ב) יראו פעילות כמנוהלת בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:
- (1) היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;
 - (2) ניהל אותה מי שעיקר פעילותו בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל;
 - (3) היא החלק שנוהל בישראל מפעילות שמרביתה נוהלה מחוץ לישראל.

מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

מס בשיעור אפס

30. (א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

(1) מכירת טובין ...אם הותר לגביהם רשימון יצוא ...

(2) מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ; ...

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל (הלכת קסטו) – תקנה 12א – למעט לגבי "נכס" המצוי בישראל (הלכת נ.ד.ל.א.).

(7) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל;

(8) (א) לינה של תייר בבית מלון ...

(ב) (1) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית;

(2) הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן הספקת ארוחות לתייר בידי

(2) (ב) (1) מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו חמושים תיירים לפחות, ...

(2) מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי שמשתתפים בו חמושים תיירים לפחות.

(ז) אשפוז של תייר בבית חולים רשום לפי פקודת בריאות העם, 1940, ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור; (13) מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר]

(14) מכירת נכסים מעסק של עוסק או של עוסקים - לרבות ציוד - לחברה, תמורת מניית בלבד באותה חברה...

(15) במכירת כל נכסי עסקו של עוסק שהוא חבר-בני-אדם, לרבות ציוד, לבעלי הזכויות בחבר-בני-אדם, אגב פירוק או למלכ"ר, המתבצעת במסגרת שינוי מבנה העומדים בתנאי חלק ה2 לפקודת מס הכנסה.

(17) מתן זכות שימוש לתושב חוץ בשטחי תנועתה, ושירותים נלווים

מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

פטור לעסקאות מסויימות

31. אלה עסקאות הפטורות ממס :

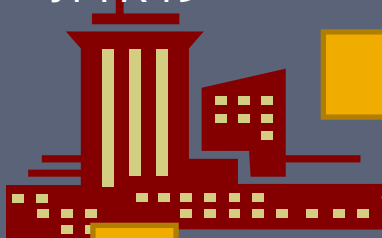
- (1) השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים ...
- (1א) מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, ...
- (2) מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר ...
- (3) עסקאות של עוסק פטור, למעט עסקאות שהן מכירת מקרקעין, או עסקאות שהן מכירת ציוד שאינו מקרקעין שבעת רכישתו נוכח מס תשומות ששולם בשלו ;
- (4) מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו
- (5) הפקדת כספים מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי.

ע"א 4756/09 גזית-גלוב בע"מ מיום 28.11.11

בית המשפט המחוזי ייחס 75% מהתשומות לפעילות חברות הבנו ות בחו"ל. בין היתר עריכת תשקיפים ופרסום.

בית המשפט העליון קבע שרק שליש יש לייחס להכנסות בחו"ל בהתאם לתקנה 18(ב)(2) לתקנות מע"מ שני שלישים מהסכום הותר לניכוי. הערעור התקבל ברובו.

חברה
ישראלית



שירתי יעוץ, ניהול ומתן אשראי
לחברות בנות בחו"ל

תמורה עבור השירות כנגד
חשבונית מס



חברות
בנות זרות

ת
ש
ו
מ
ו
ת

18. (ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסוים ינהגו לפי הכללים כדלהלן-
- (1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;
 - (2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;
 - (3) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

הרמת מסך ואי התרת קיזוז התשומות

ה
כ
נ
ס
ו

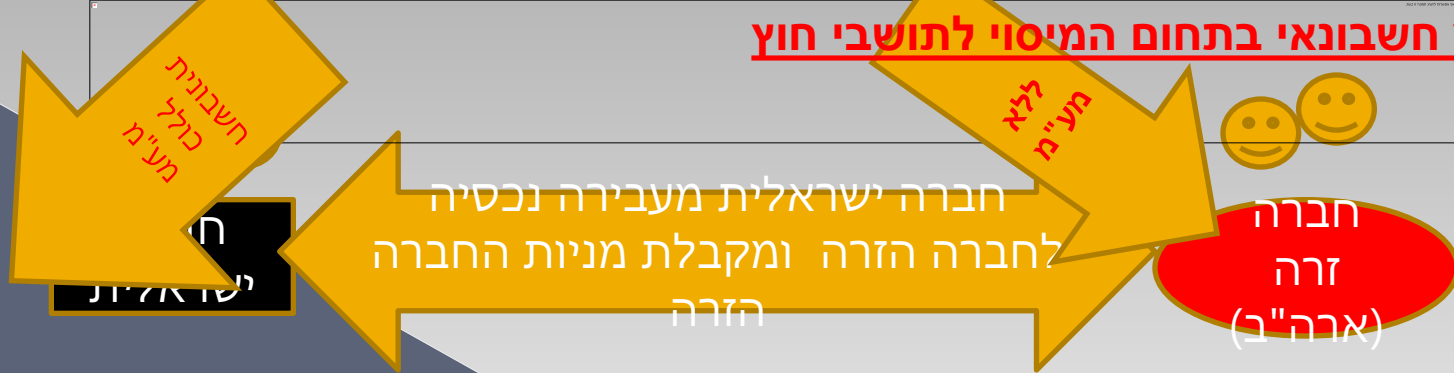


השלכות גזית גלוב

- אפשרות לשימוש מואץ בתקנה 18(ב)(2).
- הוצאות משפטיות – מעורבות פלילי ואזרחי, עסקי ולא עסקי.
- הוצאות רכב
- לעניין מס הכנסה יש לאבחן בין הוצאות משפטיות: פרטי, פירותי או הוני. תלוי באופן הסיווג וההוכחה

פלילי חייב – לא מוכר, פלילי זכאי = מוכר בניכוי.
מסקנה - יש להמתין או להגיע להסדרי פשרה

הנושא: ייעוץ חשבונאי בתחום המיסוי לתושבי חוץ



עיסקה בה החליפה חברה ישראלית את כל נכסיה והתחייבויותיה במניות של חברה זרה שמניותיה נסחרות בנאסד"ק. הוסכם כי החברה הישראלית תפורק ובעלי מניותיה יקבלו בתמורה מניות של החברה הזרה. בעלי המניות החליטו לשלם למערערת שכר טרחה.

החברה המערערת הוציאה לבעלי המניות תושבי ישראל חשבונית מס, עם מע"מ בשיעור מלא. לבעלי מניות תושבי חוץ הוציאה חשבונית מס בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

מנהל מע"מ טען כי המערערת חייבת במס עסקאות בשיעור מלא גם עבור השירות לתושבי חוץ מכיון שמדובר בהליכים מול רשות המס, לאור הסייג הקבוע בתקנה 12א לתקנות המתייחסת לשירות לגבי נכס המצוי בישראל.

בית המשפט המחוזי בת"א פסק כי סעיף 30(א)(5) לחוק קובע כי שירות לתושב חוץ יחוב במע"מ בשיעור אפס. אולם תקנה 12א(א) לתקנות קובעת כי לא יחול שיעור אפס על שירות "שניתן לגבי נכס המצוי בישראל...".

בעניינו מדובר במס שיש לשלם לרשויות המס בישראל ולכן הנכס, הזכות לשלם מס נכון, מצוי בישראל. בהקשר זה אין משמעות לעובדה כי חלק מבעלי המניות להם ניתן השירות באשר לתשלום המס בישראל - הם תושבי חוץ.

כפי שאין הצדקה לכלול שירות משפטי שניתן בישראל בתחומי הסדר שיעור אפס (ראה לעניין זה הלכת אגמון) כך אין הצדקה לכלול מתן שירות חשבונאי כמצוי בתחומי הסדר שיעור אפס. הערעור נדחה.

מיסוי בינלאומי

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין **MNK**
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

eitsajor@netvision.net.il

במת
א'ים

שליטה וניהול – פס"ד ניאגו

עובדות:

בבעלות המערערים חברה תושבת ישראל שעסקה בייצוא מוצרי טקסטיל לחו"ל. החל משנת 1990 הקימו המערערים חברה זרה תושבת איי הבהאמס אליה העבירות את הפעילות העסקית הנוגעת לחו"ל. בשנת 1993 רכשה החברה הישראלית את פעילות החברה הזרה בעלות של 22.4 מיליון ₪. באותו יום, חילקה החברה הזרה דיבידנד למערערים בסך 22.4 מיליון ₪. את הדיבידנד שקיבלו המערערים החזירו לחברה הזרה בדרך של הלוואת בעלים. סכום הלוואת הבעלים קוזז כנגד חוב אחר של המערערים לחברה.

פ"ש טען, שיש למסות את הכנסת המערערים מדיבידנד מכוח סעיף 2(4) לפקודה כיוון שהחברה הינה תושבת ישראל כיוון שהשליטה והניהול בה מבוצעים מישראל. עוד נטען, כי מכירת הפעילות כמוה כפירוק החברה הזרה ובכלל יש להחיל את סעיף 86 לפקודה.

שליטה וניהול – פס"ד ניאגו

עובדות:

- המערערים טענו, שהשליטה והניהול אינם מישראל מהטעמים הבאים:
1. הדירקטורים בחברה אינם תושבי ישראל.
 2. ישיבות מועצת המנהלים של החברה התקיימו מחוץ לישראל.
 3. הניהול השוטף של החברה נעשה מחוץ לישראל.
 4. הקמת החברה בחו"ל הרחיבה את הפעילות העסקית ולא היתה מעין "פיצול" הכנסות להסבתן למקלט מס.
 5. בשל העובדה שהדיבידנד לא התקבל לראשונה בישראל אינו חייב במס בישראל.

מיסוי בינלאומי – החלטה 2545/11

החזקה עקיפה של עולה חדש בחברה ישראלית

עובדות

- מדובר בחברת החזקות זרה המחזיקה במספר חברות זרות בעולם.
- אחד מבעלי המניות בחברה הזרה, המחזיק 37%, הינו עולה חדש שרכש את החזקותיו כשהיה תושב חוץ.
- שאר בעלי המניות בחברה הזרה הם תושבי חוץ.
- בהיות היחיד תושב חוץ, רכשה החברה הזרה 17% ממניות חברות תושבות ישראל.
- בכוונת החברה הזרה לרכוש מניות נוספות של החברות הישראליות ושל חברות תושבות ישראל נוספות.

מיסוי בינלאומי – החלטה 2545/11

החזקה עקיפה של עולה חדש בחברה ישראלית

הבקשה

לאשר לחברה הזרה פטור מכוח סעיף 97(ב3) לפקודה במכירת החברות הישראליות.

החלטת המיסוי

- האמור בסעיף 68א לפקודה לא ישלול מהחברה הזרה את הזכאות לפטור מכוח סעיף 97(ב3).

- בהתקיים תנאי סעיף 97(ב3), תהיה זכאית החברה הישראלית לפטור ממס במשך 10 שנים ממועד הפיכת היחיד לתושב ישראל, ובלבד שהחברה הזרה רכשה אותן בתקופה שהיתה תושבת חוץ.

- לגבי הרווחים של החברה הזרה ממימוש מניות חברות ישראליות שנרכשו לאחר שהיה היחיד לתושב ישראל – החברה הזרה לא תהיה זכאית לפטור וזאת בשל האמור לפי סעיף 68א.

מיסוי בינלאומי – החלטה 2536

זיכוי עקיף

עובדות

- חברה תושבת ישראל (להלן: "חברת האם") מחזיקה בחברה פרטית תושבת ארה"ב (להלן: "חברת הבת"), ללא כל פעילות עסקית.
- חברת הבת מחזיקה 49% ב-LLC ישות משפטית שקופה לצרכי מס בארה"ב (להלן: "חברה נכדה"). וכן שותף תושב ארה"ב המחזיק ביתרת המניות בחברה הנכדה.
- הכנסות החברה הנכדה נחשבות כהכנסה של חברת הבת לצרכי מס בארה"ב, בהתאם לחלקה ואף המס לגבי הפעילות משולם על ידי חברת הבת.

מיסוי בינלאומי – החלטה 2536

זיכוי עקיף

הבקשה

1. לצורך החלת סעיף 126(ג) לפקודה, לגבי דיבידנד אשר מתקבל בידי חברת האם הרי שהכנסותיה של החברה הנכדה ייחשבו "כהכנסה שממנה חולק הדיבידנד" לחברת האם. בעת חלוקת הדיבידנד יחול סעיף 126(ג) לפקודה ויתקבל זיכוי מהמס האמריקאי ששולם בגין הכנסותיה של החברה הנכדה.
2. לחילופין – לאשר שהחברה הנכדה תחשב כחברה אשר מוחזקת בשיעור שאינו פחות מ-50% ע"י חברת בת לצורך סעיף 126(ג).
3. לחילופי חילופין – לאשר כי הוראות הזיכוי העקיף הקבועות בסעיף 26(3) לאמנת המס עם ארה"ב חלות על הדיבידנד ושמקורו בנכדה.

מיסוי בינלאומי – החלטה 2536

זיכוי עקיף

הבקשה- המשך

4. לחילופי חילופין – לאשר כי חברה נכדה נחשבת כישות משפטית שקופה או כשותפות גם לצרכי מס בישראל ובכך לראות בהכנסותיה של החברה הנכדה כהכנסותיה של חברת הבת, כהכנסתה של חברת הבת לכל דבר ועניין לרבות לעניין סעיף 126(ג).

מיסוי בינלאומי – החלטה 2536

זיכוי עקיף

החלטת המיסוי

- לא ניתן לאשר את הבקשה מהנימוקים הבאים:

1. המונח "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" מוגדר בסעיף 126(ג) "לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות". כלומר יש צורך בהחזקה של 50% לפחות ולא די בהחזקה של 49%.
2. תכלית החקיקה של סעיף 126(ג) היא לאפשר זיכוי מס עקיף בהתאם לאחוזי ההחזקה המסוימים הקבועים בסעיף שכן יש בהם כדי ללמד על קיומה של שליטה אפקטיבית במדיניות חלוקת הרווחים של הבת.

מיסוי בינלאומי – החלטה 2536

זיכוי עקיף

החלטת המיסוי

3. לא ניתן להתייחס לחברה נכדה כל "שותפות" שכן היא מאוגדת כ-LLC הנחשבת לפי דיני המס בישראל כ"חברה". לפיכך, הכנסותיה של חברה נכדה נחשבות כהכנסותיה שלה למרות זקיפתן לחברת הבת לפי דיני המס בארה"ב. ובהעדר החזקה של 50% לא ניתן לאשר בגינן זיכוי מס חברות.

מיסוי בינלאומי – החלטה 253/12

קיומו של מוסד קבע לחברה זרה המעסיקה יחיד העובד מישראל

עובדות

- A הינה חברה זרה המעניקה שירותים פיננסיים בחו"ל.
- לקוחות החברה ממוקמים בחו"ל. לחברה אין לקוחות בישראל ואינה משווקת את שירותיה ללקוחות ישראליים.
- החברה מעסיקה תושבת ישראל כמנהלת תיקי השקעות שכירה (להלן: "העובדת").
- העובדת תספק את שירותיה לחברה מביתה בישראל.
- העובדת תהיה כפופה לראש צוות בחו"ל.
- לחברה מאות עובדים בניהם 23 מנהלי תיקים. לעובדת כפופים 4 עובדים.

מיסוי בינלאומי – החלטה 253/12

קיומו של מוסד קבע לחברה זרה המעסיקה יחיד העובד מישראל

עובדות

- העובדת איננה מבצעת שירותי שיווק או מכירה. איננה מנהלת מו"מ בשמה של החברה ואיננה אחראית על השגת לקוחות חדשים.
- לעובדת עצמאות מוגבלת. כל אסטרטגיית מסחר צריכה להיות מאושרת ע"י ראש הצוות.
- מידי פעם נוסעת העובדת לחו"ל במסגרת עבודתה.
- החברה היא זו שנושאת באחריות מול לקוחות העובדת.
- החברה מספקת לעובדת שירותי משרד, מסחר, משאבי אנוש חיובים, מידע כספי, טכנולוגיה וכד'.
- רווחיה של החברה בישראל מהווים 10% משכרה ברוטו של העובדת.

מיסוי בינלאומי – החלטה 253/12

קיומו של מוסד קבע לחברה זרה המעסיקה יחיד העובד מישראל

הבקשה

- לקבוע את אופן חיוב המס על ריווחי החברה הנובעים מפעילותה של העובדת בישראל.

החלטת המיסוי

- עבודתה של העובדת בישראל תיצור לחברה מוסד קבע בהתאם להוראות סעיף 5 לאמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לארה"ב.

טיפים לקראת תום

שנת המס 2012

משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין **MNK**
Moshe Mizrachi, Noach, Kriegel law office

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

eitsajor@netvision.net.il

במת
חיים

סוף שנת 2012

טיפים לקראת סוף שנת 2012

1. בקשה להכרה בחברה משפחתית עד ל-30.11.12 בטופס 2585 א.
2. קריטריונים להארכת תקופת התיישנות שומה.
3. אסמכתאות להתרת הוצאות.
4. קיזוז הפסדים בשוק ההון.
5. שינוי אפיקי השקעה בשוק ההון.

תודה על ההקשבה