

# במת מסים 7

## פברואר 2014

### 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**

# מיסוי התא המשפחתי לאור תיקון 199 לפקודה

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין

## החדש בן זוג רשום

### בן-זוג רשום

ב.64.

(א) פקיד השומה רשאי לקבוע, בהודעה לכל שני בני זוג, כי אחד מהם הוא בן-זוג רשום לענין חוק זה, באשר הכנסתו החייבת בשנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המס הנדונה לראשונה לענין זה היתה למעלה מ-50% מסך כל הכנסה החייבת של שני בני-הזוג.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאים בני זוג ביחד להודיע בכתב לפקיד השומה, לפחות שלושה חודשים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הם בוחרים שבן הזוג האחר ייחשב כבן-זוג רשום, ובלבד שהכנסתו בשנת המס שקדמה לשנת המס שבה ניתנה ההודעה היא לפחות בגובה של 25% מהכנסת בן הזוג; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ד)(2), "הכנסה בשנת המס" - למעט הכנסה ממקור הכנסה משותף לפי סעיף 66(ד) שלא מתקיימות לגביה הוראות אותו

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

חישוב מאוחד

65. הכנסת בני-זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן-הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו....

חישוב נפרד

66.

(א) על אף האמור בסעיף 65 -

(1) רשאי בן-זוג שאיננו בן-זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח-יד או מעבודה,

חישוב משותף/נפרד (תנאים ולא חזקות)

(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:  
(א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

נוסח קודם (חזקות וחזקות שאינן ניתנות לסתירה = קלס, מלכיאלי, כהן ושקורי)

(ד) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:  
(1) עסק או משלח-יד של בן-הזוג השני;

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הצעת החוק

- "(ד) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם יגיעתו האישית של כל אחד מהם נחוצה לייצור ההכנסה של מקור ההכנסה המשותף, וכל אחד מהם מקבל הכנסה ביחס ישיר ומתאים לתרומתו לייצור ההכנסה מאותו מקור; ואם ההכנסה הופקה בבית המגורים של בני הזוג, בתנאי שבית המגורים משמש בדרך קבע את מקור ההכנסה המשותף וכי מרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים.
- שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לעניין ביצוע סעיף זה, לרבות הודעות ודוחות;
- לעניין זה "מקור הכנסה משותף" – מקור הכנסה של בן הזוג האחד שהוא תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני;

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## מבחן "תלות"

(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:

(א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה

המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;

(ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור

ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;

(2) לעניין סעיף קטן זה, "מקור הכנסה משותף" - מקור הכנסה של בן זוג התלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני.

מהי "תלות" על פי חדין החדש? מה ההבדל בין תנאים לחזקות.

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## מהי "תלות" המנטרלת את הסעיף החדש?

- ⊙ תלות והעדר תלות – יבחנו עפ"י הלכות קודמות
- ⊙ העדר תלות - תאפשר חישוב נפרד על אף התנאים בדין החדש.
- ⊙ קיום תלות – תאפשר חישוב נפרד לאור התנאים בדין החדש.
- ⊙ עסקה מלאכותית – תיבחן בעיקר לאור ההלכות הקודמות
- ⊙ אולם לענין התנאים החדשים יתכנו הלכות חדשות.

תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש  
ע"א 135/67, פקיד שומה ת"א 4 נ' עו"ד חיים פורת: השופט זילברג:

**מהי תלות:** "דבר שהוא תלוי כולו בדבר אחר ובלעדיו הוא נופל ואין לו קיום, הרי הוא - ברוב המקורות - תלוי "עליו" ולא "בו": תלוי על עץ תלוי על בלימה, ואילו דבר שהוא קשור בדבר אחר וכרוך אחריו, אך יש לו קיום עצמאי משלו אף בלעדי הדבר האחר, הרי הוא - ברוב המקורות - תלוי "בו" דווקא: מצווה התלויה בארץ, אהבה התלויה בדבר". המונחים "אהבה התלויה בדבר", "מצווה התלויה בארץ", הם עצמם יוכיחו! המונח הראשון מקורו במסכת אבות פרק ה' משנה ט"ז, בה נאמר: "כל אהבה התלויה בדבר, בטל דבר בטלה אהבה..."



# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## השופט הלוי

⊙ נדמה לי שבין "תלות" גמורה ו"אי-תלות" גמורה ייתכן שטח-ביניים של תלות חלקית, והשאלה היא מה דינו של שטח-ביניים זה לאור סעיף 66(ב): האם יצורף ל"תלות" או ל"אי-תלות"? הייתי מכריע בכל מקרה לפי עודף המשקל:

⊙ אם התלות בין שני מקורות ההכנסה היא חלשה יחסית, הייתי מרחיב ומחיל עליה את דין ה"אי-תלות" לפי סעיף 66(ב); אבל אם מידת התלות היא חזקה, אם כי לא עד כדי "תלות" גמורה במובן של "תנאי-בלעדיו-אין", הייתי דוחה את התביעה לחישוב נפרד

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## העדר תלות לפי הלכות קודמות

**ע"א 322/83, ד"ר יוסף קרקו נ' פ"ש עפולה**

א. המערער ואשתו שניהם רופאי שיניים במקצועם ושניהם מקבלים את לקוחותיהם באותה מרפאת שיניים בצפת. המערער עובד במרפאה בשעות אחה"צ. בשעות הבוקר הוא עובד כרופא שיניים שכיר בקבוצי הסביבה. האשה עובדת במרפאה רק בשעות הבוקר. כשהמערער נעדר ממנה. אחר הצהרים היא פנויה לענייני ביתה.

ב. לכל אחד מהם לקוחותיו הוא, המקבלים טפול רק ממנו, וכל לקוח משלם את השכר לאותו רופא מבין השניים, המטפל בו. לפרקים מגיעים למרפאה בשעות הבוקר לקוחות של הבעל.

ג. לכל אחד משני בני הזוג כרטסת לקוחות נפרדת ומערכת נפרדת של חשבונות, עם פנקס קבלות נפרד.

כאשר קיים קו הפרדה ברור בין הכנסות שני בני הזוג מבחינת חוג הלקוחות, הכרטסת ומערכת החשבונות. דווח מאוחד למע"מ הוא במסגרת הפורמלית והשמוש של האשה בצידוד השייך לבעל יכול ללמד בנסיבות מקרה זה על מתן רשות שמוש חנם.

נסיבותיו של מקרה זה מצביעות, לדעתי, על תלות "חלשה יחסית" שראוי שנראה בה "אי תלות".

## תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

### העדר תלות לפי הלכות קודמות

**ע"א 120/86, שלמה שלם נ' פ"ש ירושלים:**

א. המערער הוא רואה-חשבון במקצועו ובעל משרד לראיית חשבון מאז שנת 1970. אשת המערער, מנהלת חשבונות במקצועה,

ב. לקוחותיה של אשת המערער בשנות המס הרלבנטיות היו... גם לקוחותיו של המערער.

### **השופט שמגר:**

ראיית חשבון וניהול חשבונות הם תחומי עיסוק נפרדים זה מזה... נקודת המוצא היא, איפוא, כי ניהול שני משרדים נפרדים על ידי המערער ואשתו, כל אחד במקצועו, שאין בו מלאכותיות, הוא היוצר את הנדבך הראשון של קיום נפרד ובלתי תלוי... סיכומו של דבר, זולת אלמנט הפניית הלקוחות, אשר יש לראותו לדידי כעניין של נוחיות או של העדפה אישית גרידא, אין קשר בין משרדו של המערער למשרדה של אשתו.

אכן, למעשה כמעט כל לקוחותיה מקורם ממשרדו של המערער, אך, כאמור, אין כל מניעה לכך שאשת המערער תקבל גם לקוחות אחרים. אשר על כן הגעתי לכלל מסקנה - כי יחסי העדפה בהפניית לקוחות או העדפת ספק או משווק אינם יוצרים בהכרח תלות.

לפיכך, אני מציע לקבל את הערעור ולהורות על עריכת חישוב נפרד למערער ולאשתו

**עמ"ה 83/91, שמידט מיכאל נ' פקיד שומה חיפה:**

המערער ואשתו מנהלים שתי חנויות לצעצועים. הבעל רוכש את המלאי ולעתים מחליפים זה את זה. נטיית הפסיקה בשנים האחרונות היא בכיוון של מתן פירוש נוח לחסידי החישוב הנפרד. (לאחרונה בענין מלצר, ולפני כן בענין שלם וקרקו). בניגוד לענין שניידמן, אין האשה במקרה זה מנהלת את עיסקה "מטעם" בעלה. פיצול עסקים שנוהלו קודם במשותף אינו מהווה עיסקה מלאכותית. הזמנת סחורה ע"י הבעל לעסק האשה אין בה יותר מ"עשיית טובה" ולא ניתן לראות בכך "תלות". טבעי שהחלטות עקרוניות בעסקי בני הזוג יתקבלו במשותף. אין משקל לכך שניכויים במקור הופנו לעסק הבעל. תביעת ניכוי פחת על בסיס שווי ומועד רכישת החנות ע"י הבעל בשעתו - מקובלת, כאשר העסק הועבר ללא תמורה. התרת חישוב נפרד מאפשרת חישוב מחזור ההכנסות לכל עסק בנפרד

העיון וההבנה

במת

מיסים

ע"א 823/75, עמנואל הרציקוביץ נ' פשמ"ג. השופט ח. כהן:

### עסקה מלאכותית

אין אני מייחס חשיבות לכך אם החברה א' העבירה מה שהעבירה לידי חברה ב' ללא תמורה: מתנות בעל לאשתו הן דבר שכית, 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. הפחתת המס הנובעת מהפרדת אמת נראית נאותה בעיני - אך מצג-שוא כאילו המסגרת שהוקמה נתמלאה תוכן של ממש, וכאילו החברה החדשה היא אמנם בפועל מקור בלתי תלוי בחברה הישנה, הוא העושה את הפחתת המס לבלתי נאותה.

שמצב הדברים ניתן לתיקון לקראת שנות המס הבאות.

# עסקה מלאכותית עמ"ה 540/08 מלכיאלי

המערער הקים חברה בבעלותו (96.6%) העוסקת בשירותי סיעוד לקשישים. תחום הכשרתו הוא עבודה סוציאלית ומכאן מומחיותו והמוניטין שלו בהפעלת החברה.

אשת המערער היתה כמורה בבית ספר תיכון ובשנת 1992 החלה לעבוד כשכירה בתפקידי ניהול אדמיניסטרטיבי בחברה של הבעל.

החברה היא בבעלותו היחודית והמלאה.

שכרה של המזכירה הינו כ-6,000 ש"ח לחודש ושל העובדת הסוציאלית 5,000 ש"ח לחודש.

שכרה של המערער לעומת זאת היה עד לשנת 2001 בסכומים דומים.

אולם בשנת 2001 זינק שכרה בלמעלה מ-300% ומשנת 2003 ואילך (שהן שנות המס שבמחלוקת) הוזנק שכרה פעם נוספת בכ-300%:

בשנת 2001 היתה משכורתו השנתית של המערער מהחברה 1,090,435 ש"ח ואילו משכורתה השנתית של המערער היתה 61,110 ש"ח. לעומת זאת החל משנת 2003 משכורתו השנתית של המערער ירדה לכ-470,000 ש"ח ומשכורתה השנתית של המערער זינקה ל-525,060 ₪

תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש  
התנאים "התקיימו או לא" = חישוב נפרד או חישוב משותף

**(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:**



# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

קיום ארבעת תנאי בסיס: "יגיעה אישית", "נדרשת", "תואמת", "ביחס ישיר"

(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:

(א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה תואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;

(ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;

(2) לעניין סעיף קטן זה, "מקור הכנסה משותף" - מקור הכנסה של בן זוג התלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני.



# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש:

## מהות ארבעת תנאי הבסיס

(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:

(א) (סובייקטיבי)

יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג (קיום היגיעה האישית)  
נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף; (היקף היגיעה האישית)

(ב) (אובייקטיבי)

כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה (מבחן גובה הכנסת הנישום מול רווחי העסק)

ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור; (מבחן היחס בין פעילותו לתהליך היצור)

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## מבחן היגיעה האישית

### (א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג

- (1) סעיף 1 לפקודה: לרבות קיצבה ודמי שכירות מנכס ששימש להפקת הכנסה 10 שנים לפחות
- (2) סעיף 9(5): יגיעה אישית של נכה
- (3) סעיף 3(ו) ו-120: הכנסת בן הזוג לאחר פטירתו
- (4) בע"א 631/79 משה אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223 הבהיר בית המשפט העליון, כי הפטור לפי ס' 9(5) לפקודה מותנה בפעילות אינדיבידואלית של ממש ועליו הנטל להוכיח את יגיעתו האישית.
- (5) בעמ"ה 1179/05 (מחוזי ת"א) עליזה מנסור נ' פקיד שומה רמלה, "אין די בזכות לקבל סכומי כסף בלבד אלא, נדרש שהכספים יגיעו מכוח מאמץ או פעילות בעלת אינטנסיביות" (דגש: יגיעה אישית עשויה לשמש בסיס לחישוב נפרד)

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## היקף היגיעה האישית

(א) יגיעתו האישית... נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

1. **נוסח בהצעת החוק:** רק אם יגיעתו האישית של כל אחד מהם נחוצה לייצור ההכנסה של מקור ההכנסה המשותף
2. **הפסיקה הקודמת: הלכות כהן, שקורי** (עמ"ה 1037/07):  
**"אין לראות כי דווקא בשל היותם בני זוג נשואים יהא עליהם לשלם מס בסכום שיעלה על זה שישלמו שני שותפים, שאין ביניהם קשר של זוגיות."**
3. כיום אין מניעה בקבלת החלטות משותפות, לקוחות משותפים והעדר כל הפרדה בפעילות.

תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

מבחן גובה הכנסת הנישום מול רווחי העסק

**(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף**

**1. אופן חלוקת ההכנסות בין בני הזוג**

**2. אין צורך לבחון אובייקטיבית את גובה ההכנסה בשוק הפתוח אלא רק מול העסק הספציפי.**

# תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

## (מבחן היחס בין פעילותו לתהליך היצור)

(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;

1. מבחן התרומה להבדיל ממבחן כמות העבודה

2. סוגיית הניהול המשותף

3. סוגיית התרומה הייחודית

4. סוגיית הבעלות והסדרת יחסי הממון

תיקון 199 לפקודה: חישוב נפרד חישוב משותף – הדין החדש

שני מבחנים: משמש דרך קבע ומרבית פעילות העסק

(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:

- (ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג -
- בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה
- המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;
- מרבית הפעילות: מעל 50% אך לא יותר
- דרך קבע: אין מניעה לסניפים לצד "מפעל הקבע"

# קיזוז הפסדים לאחר העברת פעילות לחברה ללא פעילות

# רכישת חברה בהפסדים

## רקע

שינוי בעלות בחברה אשר צבורים בה הפסדים, יוצרת אצל הרוכש יתרון מס הנוצר על ידי קיזוז ההפסדים הצבורים של החברה טרם הרכישה מהכנסתה לאחר הרכישה.

במקרים בהם הרכישה מתבצעת משקולי מס בלבד מופר לעיתים האיזון הראוי בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית.



# רכישת חברה בהפסדים - פסיקה

העקרונות המנחים ואופן הטיפול בסוגיית התרת קיזוז הפסדים בחברה נרכשת נקבעו בשני פסקי דין :

➤ ע"א 3415/97 פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ (להלן: **"הלכת רובינשטיין"**).

➤ ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (להלן: **"הלכת בן ארי"**).

ראשית, נסקור בקצרה את ההלכות והעקרונות המנחים שנקבעו בפסקי הדין :

# פסק דין רובינשטיין

## העובדות:

- חברת אקווריום פיש בע"מ עסקה בגידול דגי נוי וצברה הפסדים עסקיים, שהגיעו בתום שנת המס 1988 לכ- 4.1 מליון ₪.
- בשנת 1989 רכש יואב רובינשטיין את כל מניות חברת הדגים תמורת 160,000 ₪. אשר במועד הרכישה לא היו לאקווריום פיש נכסים, ציוד או פעילות עסקית.
- בשנת 1990 הוא שינה את שמה ליואב רובינשטיין ושות' חב' לבניין פיתוח ומימון בע"מ (להלן: "**חברת יואב רובינשטיין**"). בנוסף שונו הכתובת ופרטים שונים, למעט המספר אצל רשם החברות.
- חברת יואב רובינשטיין לא המשיכה את פעילותה בתחום גידול דגי הנוי, אלא עסקה באופן בלעדי בתחום הבנייה והנדל"ן. היא צברה רווחים עסקיים בפעילותה זו אותם ביקשה לקזז כנגד הפסדי העבר מגידול דגי נוי, על פי הוראות סעיף 28(ב) לפקודה.

# פסק דין רובינשטיין

## העובדות:

- פקיד השומה לא התיר לחברה לקזז את הפסדי העבר כנגד ההכנסות מפעילות הבניה בטענה כי רכישת מניות חברת אקווריום פיש ושינוי פעילותה, היא "עסקה מלאכותית", במובן סעיף 86 לפקודה, שכל מטרתה קיזוז הפסדי חברת אקווריום פיש.
- לאור זאת, הוא הפעיל את סמכותו "להתעלם" מן "העסקה המלאכותית" וראה בחברת יואב רובינשטיין חברה חדשה ונפרדת מחברת אקווריום פיש, ולפיכך, אין הראשונה זכאית לקזז את הפסדי האחרונה.

# פסק דין רובינשטיין

## ביהמ"ש העליון פסק:

- רכישת מניות חברה מפסידה אינה מהווה כשלעצמה עסקה הסותרת את דיני התאגידים.
- סעיף 86 לפקודה מהווה נורמה אנטי תכנונית כללית, על פיה יש לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי.
- בחינת של עסקה זו, על פי המבחנים שפיתחה הפסיקה לקביעת מלאכותיותה של עסקה, מלמדת שלא עמדה מאחוריה כל מטרה מסחרית. המטרה הדומיננטית היא אחת להפחית את המס ע"י קיזוז הפסדים.
- סמכות פקיד השומה להתעלם מעסקה אינה רק סמכות הורסת (משמידה) אלא גם סמכות בונה (משקמת), דהיינו להוסיף פרטים לאחר השמדת העסקה ולראות אותה בצורה שונה.
- פקיד השומה מוסמך לצורך **מניעת קיזוז ההפסד בלבד** לראות בחברה יואב רובינשטיין **חברה חדשה ונפרדת** מחברת אקווריום פיש שנרכשה, כך שלא יותר קיזוז ההפסד המבוקש.

# פסק דין רובינשטיין

## ביהמ"ש העליון פסק:

שינוי בבעלי המניות בחברה אינו משנה אישיותה, וגם כאשר חל שינוי בבעלי המניות יש לקזז את הפסדי החברה מעסקיה השונים. ➤

אולם, לתוצאה זו אין הצדקה כאשר השינוי בבעלי המניות נועד אך ורק כדי לקזז את ההפסדים של החברה, ומי שנהנה ממנו בסופו של דבר, איננו אותו נישום כלכלי שספג את ההפסדים.

# פסק דין רובינשטיין

## ביהמ"ש העליון פסק:

❖ בד בבד עם פסיקתו, מציין ביהמ"ש, כי לא כל מקרה של רכישת חברה בהפסדים תחשב עסקה מלאכותית. וזאת במקרים בהם יוכיח הנישום, כי מאחורי הרכישה קיימת מטרה מסחרית כשלהי, ביהמ"ש מונה מספר מקרים בהם תיתכן מטרה מסחרית ברכישת חברה בהפסדים:

✓ רכישת שלד בורסאי.

✓ חיסול מתחרים.

✓ שיקום החברה המפסידה.

✓ רכישת חברה בעלת סווג קבלני אצל רשם הקבלנים, אשר יוכח הצורך בו.

# פסק דין בן ארי

## העובדות:

- ביום 30.12.94 רכש מר בן ארי 32% ממניות חברת מוסך הירשמן בע"מ, תמורת 3.6 מיליון ₪.
- בשנים 95-96 נצברו בחברה הפסדים כאשר בשנת 97 הפסיקה החברה את פעילותה.
- בשנת 98 רכש מר בן ארי את חלקם של יתר בעלי המניות (68%) תמורת 75 אלפי ₪ והפך לבעל מניות יחיד בה.
- בשנת 99 שינה את שם החברה לחברת בן ארי ש.סוכנות לביטוח (1968) בע"מ והעביר אליה פעילות אחרת בתחום הביטוח מחברה אחרת שבשליטתו.
- את הרווחים מפעילות הביטוח ביקש לקזז כנגד הפסדי העבר של החברה שנבעו מפעילות המוסך.
- ביהמ"ש המחוזי קבע, כי לא התקיים טעם מסחרי (שאינו מיסוי) לעסקת רכישת יתרת המניות כפי שבוצעה, וכי מטרת העסקה היתה להפחית מס, ולכן לא התיר לקזז את הפסדי העבר.

# פסק דין בן ארי

## ביהמ"ש העליון פסק:

- במקרה הנדון מתקיים מצב שבו נמכרת השליטה למי שהיה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים **והשקעתו כבעל מניות מיעוט נבעה מטעמים עסקיים** ולא מטעמי הפחתת מס.
  - **יתרון המס הלא נאות אשר עשוי לצמוח הוא ניצול הפסדיו של בעל השליטה הקודם.** זו העסקה המלאכותית הגלומה במצב זה.
  - כאשר יש שינוי שליטה בחברה, ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, אין להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שנתהוו טרם שינוי השליטה **[הלכת רובינשטיין]** – וזאת בכפוף לעקרון כי אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס.
  - לעומת זאת, כאשר בעל השליטה החדש היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, **יש להתיר קיזוז הפסדים אולם בדרך יחסית** ובאופן שמבטל את יתרון המס הלא נאות שעשוי היה לצמוח מרכישת ההפסדים שספג בעל השליטה הקודם- וזאת בכפוף לעקרון כי זכותו של בעל מניות "ליהנות" מהפסדיו הכלכלים האמיתיים **וזאת על אף שאין טעם כלכלי - מסחרי לעסקה מלבד הפחתת מס.**
- נפסק - יש להתיר לחברה לקזז 32% מהפסדי העבר.**



# פסק דין בן ארי

ביהמ"ש העליון פסק:

➤ ביהמ"ש העליון מבצע הבחנה בין שינוי או היעדר שינוי  
ב"שליטה" בחברה.

"שליטה" - ביהמ"ש מפנה להגדרה בסעיף 9[2] – החזקה בשיעור  
העולה על 50% מאמצעי השליטה בחברה:

- כאשר בעל שליטה בחברה שצברה את ההפסדים מביא לשינוי תחום פעילותה, ולחברה יש הכנסות חייבות במס לאחר השינוי- יש להתיר קיזוז הפסדי העבר.
- במצב בו נמכרת השליטה בחברה ללא טעם מסחרי זולת ניצול הזכות לקזז הפסדים - אין להתיר קיזוז הפסדי העבר.

# פסק דין בן ארי

❖ מקרים בהם מבוצעת עסקה במניות שלא מביאה לשינוי השליטה ולכן יש להתיר קיזוז הפסדים בחברה במלואם:

✓ בעל מניות מיעוט מוכר מניות לצג ג'.

✓ בעל מניות מיעוט מוכר מניות לבעל השליטה הקיים.

❖ מקרים בהם מבוצעת עסקה במניות המביאה לשינוי השליטה ולכן אין להתיר כלל קיזוז הפסדים בחברה:

X מכירת כל הזכויות בחברה לצג ג' שלא נשא בהפסדים ללא טעם מסחרי.

X מכירת השליטה לצג ג' שלא נשא בהפסדים ללא טעם מסחרי.

# פסק דין בן ארי

❖ מקרים בהם מבוצעת עסקה במניות המביאה לשינוי השליטה ולמרות זאת יותרו בקיזוז חלק מהפסדים בחברה:

✓ מכירת השליטה לבעל מניות מיעוט – יותרו בקיזוז הפסדים על פי חלקו של בעל מניות המיעוט בעת התהוות ההפסדים.

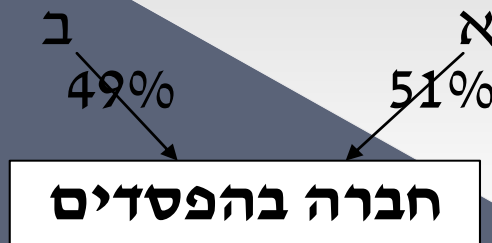
? ביהמ"ש לא מכריע לגבי מקרים בהם בעל השליטה מוכר שיעור ניכר מהחזקותיו אך נותר בעל שליטה.

# פסק דין בן ארי

## השלכות פס"ד בן ארי - מכירת מניות בין בעלי המניות:

קיימת לכאורה א-סימטריה בין מצב בו בעל השליטה רוכש את מניות המיעוט שאז יותרו בקיזוז כל ההפסדים הצבורים לבין מצב בו המיעוט רוכש את מניות בעל השליטה שאז יותרו בניכוי חלק ההפסדים כחלקו של המיעוט.

**דוגמא:**

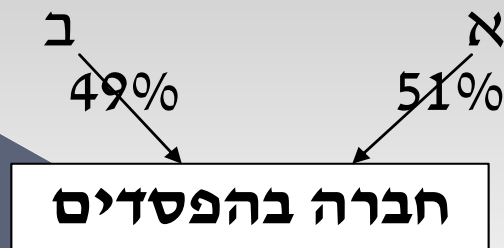


**א קונה את מניות ב** – יותרו בקיזוז 100% מההפסדים הצבורים.

**ב קונה את מניות א** – יותרו בקיזוז 49% מההפסדים הצבורים.

# פסק דין בן ארי

השלכות פס"ד בן ארי - מכירת מניות לצד ג :



א מוכר את מניותיו ל-ג – לא יותרו בקיזוז הפסדים צבורים.

ב מוכר את מניותיו ל-ג – לכאורה יותרו בקיזוז 100% מההפסדים הצבורים.

# סיכום פסיקה

יוצא, כי הלכת בן ארי מרחיבה את הלכת רובינשטיין ומאפשרת קיזוז הפסדים גם במקרים בהם העסקה הינה **ללא טעם מסחרי** ובלבד שקיימת זהות בין הנישום הכלכלי שספג את ההפסדים לנישום הכלכלי שייהנה מקיזוז ההפסדים. יחד עם זאת, מותיר ביהמ"ש מרחב של שיקול דעת לרשויות המס במקרים בהם שימוש בהגדרות השליטה מביא לתוצאות הנגועות בעיוות עסקי- כלכלי.

# פסק דין ג'ולקס

חברת האם

100%

חברת בת  
ללא פעילות  
1.6 מיליון הפסדים

העברת פעילות  
וקיזוז ההפסד

# פסק דין ג'ולקס

## העובדות:

- הן חברת האם והן חברת הבת עסקו בתחום התכשיטים עד לשנת 1998. הפסדיה של חברת הבת לתום שנת 1998 הסתכמו ב-1,600,000 ₪. חברת הבת הפסיקה פעילות והיתה נטולת עובדים ומשרדים.
- לחברת האם הפסדים צבורים לתום שנת 1998 בסך של 13,000,000 ₪. החל משנת 1999 החלה חברת האם לעסוק בתחום שוק ההון. במשך שנתיים קוֹזֶזו כל ההפסדים של חברת האם.
- חברת האם המשיכה בפעילות בתחום שוק ההון ובשנים 2001 ו-2002 ביצעה חברת הבת 16 עסקאות במט"ח ובאופציות עתידיות שהניבו רווח שקוֹזֶז כנגד ההפסדים הצבורים בחברת הבת. לאחר קיזוז ההפסד שבה חברת הבת וחדלה מכל פעילות.



# פסק דין ג'ולקס

## בית המשפט העליון פסק:

- ייחוס 16 הפעולות שבוצעו בשוק ההון לחברת הבת במקום לבצע אותם בחברת האם [שזה תחום עיסוקה] נעדר כל טעם מסחרי ממשי, אלא הימנעות ממס.
- לחברת הבת לא היו עובדים, משרדים וממילא גם לא ידע או ניסיון כלשהו בתחום העסקאות המסוימות בשוק ההון.
- ה"ניתוב" של העסקאות לחברת הבת לא היה אלא ניתוב לשעה שכן מיד לאחר הקיזוז "דוממה" שוב החברה.

# פסק דין ג'ולקס

## בית המשפט העליון פסק:

- בית המשפט מאבחן את המקרה מפס"ד בן ארי.
- בפס"ד בן ארי המלאכותיות נמצאת בעצם רכישת יתרת המניות בידי בעל מניות המיעוט לצורך קיזוז ההפסדים אך הזרמת הפעילות היתה אמיתית ולא מלאכותית. במקרה שלנו המלאכותיות נעוצה בעצם הזרמת הפעילות לחברת הבת.

**מסקנה:** אם חברת האם היתה מזרימה פעילות אמיתית ורציפה לחברת הבת ניתן היה לקזז הפסדים למרות שלחברת הבת לא היתה פעילות.

# תכנון מס בר דיווח

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

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 l](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

במת  
א'ים

# חובת דיווח על רכישת אמצעי שליטה בחברה עם הפסדים

## חובת דיווח על תכנון המס

סעיף 131(ד5) קובע כי

”אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח” -  
יהיה חייב לדווח עליו בדוח שנתי.

## קביעת פעולות החייבות בדיווח

סעיף 131(ז) קובע כי

”שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות שהן תכנון  
מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו; בסעיף קטן זה, ”פעולה” - לרבות  
עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין”

# חובת דיווח על רכישת אמצעי שליטה בחברה

## עם הפסדים

**רכישת אמצעי שליטה בחבר בני-אדם, לרבות רכישה בשיעורים, אם התקיימו כל אלה:**

- נרכשו במצטבר 50% מאמצעי השליטה לפחות, ע"י הרוכש לבדו או "יחד עם אחר" (הגדרה בס' 88), בתקופה שאינה עולה על 24 חודשים.
- לחבר בני-האדם הנרכש הפסד בר קיזוז בסכום של 3,000,000 ₪ לפחות, אשר נצבר לפני מועד רכישת אמצעי השליטה.

**חובת הדיווח חלה על הרוכש ועל חבר בני האדם שבו נרכשו אמצעי השליטה - בשנת המס שבה הושלמה רכישה של 50% לפחות מאמצעי השליטה בחבר.**

# מיסוי בינלאומי – עדכוני חקיקה חנ"ז וחמי"ז

# הגדרת חבר בנ"א תושב ישראל

**סעיף 1 לפקודה מגדיר חבר בנ"א תושב ישראל כדלקמן:**

**"לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:**

**(1) הוא התאגד בישראל;**

**(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;"**

# חמי"ז וחנ"ז



**חברה זרה**



**פעילות פסיבית  
/ משלח יד  
מיוחד בחו"ל**



# סעיף 75ב – חברה נשלטת זרה

## מטרת הסעיף:

למנוע מצב שבו נישום, אשר מחויב במס בהתאם לשיטה הפרסונלית, ינתב את הכנסותיו הפסיביות שמקורן מחוץ לישראל (כגון: ריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות וכד') למסגרת משפטית זרה נפרדת.

על ידי הסטת ההכנסות לחברה זרה, נדחה החיוב במס בידי הנישום עד למועד קבלת ההכנסות בפועל בידיו (לדוגמא – חלוקת דיבידנד ע"י החברה).

# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

**תנאי מקדמי** : מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ.

**תנאי ראשון** : הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה, ואם רשומות בחלקן – הוצעו לציבור פחות מ- 30% מהזכויות.

**תנאי שני** : רוב הכנסתו או רב רווחיו בשנת המס נובעים מהכנסה פסיבית.

**תנאי שלישי** : שיעור המס החל על ההכנסות הפסיביות בחו"ל אינו עולה על 20%.

**תנאי רביעי** : למעלה מ- 50% מאמצעי השליטה בחבר בני האדם מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל.

# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

**תנאי שני: רוב הכנסתו או רוב רווחיו בשנת המס נובעים מהכנסה פסיבית.**

- הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה ;
- הכנסה מדיבידנד ;
- הכנסה מתמלוגים ;
- הכנסה מדמי שכירות ;
- תמורה ממכירת נכס, שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או במשלח יד.

# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)



יחיד תושב  
ישראל

100%

חברה עסקית זרה

45%

80%

64%

חברה ג'

חברה ב'

חברה א'

80%

חברה ד'

חברה זרה המוחזקת במישרין על ידי  
"חברה עסקית" זרה:

בוחנים האם "מרבית הכנסותיה או  
רווחיה הכוללים" של החברה העסקית  
הם מהכנסה פסיבית.

**אם התשובה חיובית** – יחשב חבר  
בני האדם המוחזק ישירות ע"י החברה  
העסקית וכל חבר בני אדם המוחזק על  
ידו כמקיים את התנאי, ללא קשר לנתוני  
ההכנסות שלו.

# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

חישוב סכום ההכנסה או הרווחים הפסיבית:

הנישום תושב מדינה גומלת:

אם הנישום הוא תושב במדינה גומלת ומגיש בה דו"ח למס, או  
אם הוא נישום במדינה הגומלת- על פי דיני המס של מדינה  
גומלת



הנישום אינו תושב מדינה גומלת:

על פי עקרונות חשבונאים מקובלים בישראל, למעט עקרונות  
חשבונאים לענין רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של  
ני"ע.



# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

**תנאי שלישי:** שיעור המס החל על ההכנסות הפסיביות בחו"ל אינו עולה על 20%.

חישוב סכום המס בהתאם להגדרת "שיעור המס החל":

**סכום המס שבו חויב החנ"ז בפועל**

**בשל הכנסות פסיביות**

**שיעור מס אפקטיבי =**

**כלל הרווחים שמקורם בהכנסה**

**פסיבית באותה שנה**

# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

**תנאי רביעי:** שיעור החזקה מינימלי/השפעה של תושבי ישראל - למעלה מ- 50% מאמצעי השליטה בחבר בני האדם מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל.

**1.** החזקה, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% באחד או יותר מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף.

**2.** החזקה במישרין או בעקיפין בשיעור העולה על 40% בידי תושבי ישראל ולמעלה מ- 50% יחד עם "קרוב" שהוא תושב חוץ.

**3.** לתושב ישראל הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות בחבר בני האדם, לרבות לעניין חלוקת דיבידנד או פירוק.

# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

**תנאי רביעי:** שיעור החזקה מינימלי/השפעה של תושבי ישראל - למעלה מ-50% מאמצעי השליטה בחבר בני האדם מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל.

## ➤ "אמצעי שליטה"

- הזכות להשתתף ברווחים.
- הזכות למנות דירקטור.
- זכות הצבעה.
- זכויות בפירוק.

## ➤ **חלופות אלו ייבחנו באחד משני המועדים הבאים:**

✓ תום שנת המס.

✓ ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס העוקבת.



# הגדרת חנ"ז (טרם התיקון)

## שליטה בעקיפין

❖ אם שיעור ההחזקה בכל אחד מחברי בני האדם שמעליו בשרשרת עולה על 50% - ייחשב שיעור ההחזקה בו בהתאם לשיעור ההחזקה בו במישרין.

❖ אם שיעור ההחזקה באחת החברות שמעליו בשרשרת לא עלה על 50% - תחשב ההחזקה בעקיפין בו אפס.

די בכך שבאחת החוליות תהא החזקה שאינה עולה על 50% על מנת שתקטע כל השרשרת.



יחיד תושב  
ישראל

100%

חברה א'

70%

חברה ב'

45%

חברה ג'

>50%

חב' ד': שליטה

10%



יחיד תושב  
ישראל

100%

חברה א'

70%

חברה ב'

45%

חברה ג'

>50%

חב' ד': אין שליטה



יחיד תושב  
ישראל

100%

חברה א'

70%

חברה ב'

60%

חברה ג'

>50%

חב' ד': שליטה

# מיסוי הכנסות בעל שליטה בחנ"ז

מיסוי ההכנסות הפסיביות של החנ"ז ייעשה בדרך של חיוב בעלי השליטה תושבי ישראל במס על דיבידנד רעיוני בגין רווחי החנ"ז שלא חולקו, בהתאם לאמור בסעיף 75ב(ב).

"בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים"

# מיסוי הכנסות בעל שליטה בחנ"ז

## "בעל שליטה"

תושב ישראל המחזיק לפחות 10%, במישרין או בעקיפין, לבד או "יחד עם אחר", באחד מאמצעי השליטה בחנ"ז באחד מהמועדים הבאים:

א. תום שנת המס.

ב. ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס העוקבת.

## "יחד עם אחר"

קרובו וכל תושב ישראל אחר עמו יש לו שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של החברה, וכן חברות שלפחות 50% מהשליטה בהן זהה.

# מיסוי הכנסות בעל שליטה בחנ"ז

## זיכויים

### 1. זיכוי רעיוני

לפי סעיף 75ב(ג)(1) לפקודה יינתן לבעל השליטה זיכוי ממס בגובה המס שהיה משולם במדינת מושבה של החנ"ז, אילו חולק הדיבידנד בפועל.

### 2. זיכוי בגין חלוקת דיבידנד בפועל

במידה וחולק דיבידנד בפועל ע"י החנ"ז מתוך רווחים, שבעל השליטה מוסה בגינם בעבר בהתאם לסעיף 75ב(ב) לפקודה, יהיה הדיבידנד חייב במס ויינתן זיכוי בגין המס ששולם בעבר על הרווחים שלא שולמו, אך עד גובה המס שעל בעל השליטה לשלם בעת חלוקת הדיבידנד בפועל.

# מיסוי הכנסות בעל שליטה בחנ"ז

## החובה להגיש דו"ח

סעיף 131(א)(ג) לפקודה קובע, כי בעל שליטה, כהגדרתו בסעיף 75ב, בחמ"ז, וחנ"ז יהיו חייב בהגשת דו"ח על ההכנסה. לדו"ח על ההכנסה יצורף טופס 150 אותו על בעל השליטה למלא.

**"31[א] – אלה חייבים להגיש דו"ח:**

**131[א][ג] – בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב"**

# תיקון 198 לפקודה - שינויי חקיקה בחנ"ז

# תיקוני חקיקה - חנ"ז

## 1. שינוי שיעור המס החל על הכנסה פסיבית

התנאי השלישי להגדרת חנ"ז שונה כך שיעור המס החל על ההכנסות הפסיביות בחו"ל לא יעלה על 15% (במקום 20%).

## 2. הגדרת הכנסה פסיבית

הוספה הוראה לפיה, הכנסות ממכירת ני"ע יסווגו כהכנסה פסיבית לעניין חנ"ז, גם אם הן בפועל מגיעות לכדי עסק. תוספת זו לא תחול לגבי ני"ע שהוחזקו לתקופה הפחותה משנה (אם הוכח להנחת דעתו של פ"ש כי ני"ע שימש בידי החנ"ז בעסק).



# תיקוני חקיקה - חנ"ז

## 3. חישוב סכום ההכנסה או הרווחים הפסיביים

במידה והנישום אינו תושב מדינה גומלת, חישוב ההכנסה או הרווחים הפסיביים יהיה לפי דיני המס בישראל (ולא לפי עקרונות חשבונאיים מקובלים). במידה והנישום תושב מדינה גומלת חישוב ההכנסה או הרווחים ימשיך להיות לפי דיני המס באותה מדינה.

## 4. שינוי בהגדרת "רווחים שלא שולמו"

דיבידנד שמקבלת החנ"ז שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, לא ייכלל במסגרת הרווחים של שולמו, בתנאי ששיעור ההחזקה של החנ"ז בחברת הבת הינו לפחות 10% (ואם הבת ציבורית – 5%)

# תיקוני חקיקה - חנ"ז

## 5. ביטול הזיכוי הרעיוני

הוראות הזיכוי הרעיוני בתום כל שנה בוטלו.

## 6. חלוקת דיבידנד בפועל

א. יש להפחית את הדיבידנד הרעיוני ששולם עליו המס במשך השנים כשהוא צמוד למדד.

ב. המס הזר שינוכה במקור במועד החלוקה יינתן כזיכוי כנגד הכנסות החוץ של בעל השליטה, יתרת סכום המס יינתן כזיכוי כנגד הכנסות בישראל, יתרת סכום המס תשלום לבעל השליטה, והכל עד לתקרת הזיכוי המותרת.

# חברת משלח יד זרה

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

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

במת  
א'ים

# חברת משלח יד זרה



חברה זרה

משלח יד מיוחד  
בחו"ל

# סעיף 5(5) – חברת משלח יד זרה

## מטרת הסעיף:

למנוע מנישום להקים חברה זרה בחו"ל אשר באמצעותה יבצע את פעילותו במשלח יד מיוחד. במידה ומבחן השליטה והניהול בישראל לא יתקיים, החברה לא תחשב תושבת ישראל ובשל כך לא תתחייב במס בישראל.

רק במידה שהנישום ימשוך דיבידנד מהחברה הזרה הוא ימוסה עליו בשעור מס מופחת של 25% במקום שעור מס שולי על הכנסותיו ממשלח היד המיוחד.

# הגדרת חמי"ז (טרם התיקון)

**תנאי מקדמי** : מדובר בחבר בני אדם תושב חוץ.

**תנאי ראשון** : מדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

**תנאי שני** : 75% או יותר מאמצעי השליטה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור;.

**תנאי שלישי** : בעלי השליטה או קרוביהם, מחזיקים ביחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר מאמצעי השליטה – עוסקים בעבור החברה ב"משלח היד המיוחד";.

**תנאי רביעי** : מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, למעט רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות הערך, מקורם במשלח היד המיוחד.

# הגדרת חמי"ז (טרם התיקון)

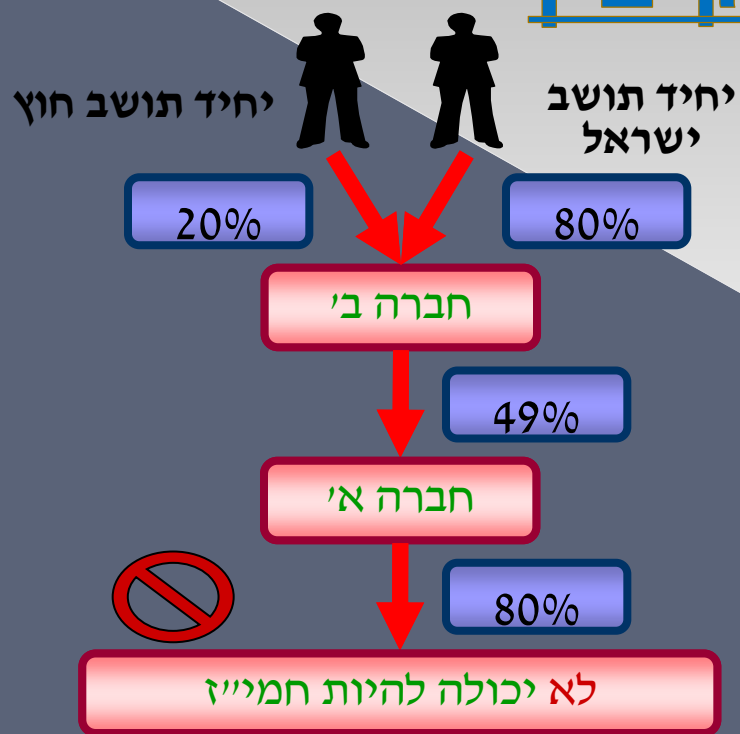
**תנאי ראשון:** מדובר בחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

**א.** השליטה בה היא בידי לא יותר מחמישה בני"א;

**ב.** איננה "בת חברה";

**ג.** אין לציבור עניין ממשי בה.

# החזקה בעקיפין





# הגדרת חמי"ז (טרם התיקון)

חישוב ההכנסה ממשלח היד המיוחד:

הנישום תושב מדינה גומלת:

אם הנישום הוא תושב במדינה גומלת ומגיש בה דו"ח למס, או  
אם הוא נישום במדינה הגומלת- על פי דיני המס של מדינה  
גומלת



הנישום אינו תושב מדינה גומלת:

על פי עקרונות חשבונאים מקובלים בישראל, למעט עקרונות  
חשבונאים לענין רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של  
ני"ע.



# אופן המיסוי של חמ"ז (טרם התיקון)

- המיסוי הוא של החמ"ז ולפיכך שעור המס יהיה 25% (2013).
- רק ההכנסות של החמ"ז הנובעות מפעילותה במשלח יד מיוחד ימוסו בישראל. הכנסות אחרות שיש לחברה ממקורות חוץ לא יתחייבו במס בישראל.
- **"הכנסה של בעלי מניות תושבי ישראל"** - ההכנסות של החמ"ז מהפעילות במשלח היד המיוחד ימוסו רק בגובה זכותם של בעלי המניות תושבי ישראל ברווחי החברה.

# מיסוי הכנסות חמ"ז

## החובה להגיש דו"ח

סעיף 131(א)(ג) לפקודה קובע, כי בעל שליטה, כהגדרתו בסעיף 75ב, בחמ"ז, וחנ"ז יהיו חייב בהגשת דו"ח על ההכנסה. לדו"ח על ההכנסה יצורף טופס 150 אותו על בעל השליטה למלא.

**"31[א] – אלה חייבים להגיש דו"ח:**

**131[א][ג] – בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב"**

# תיקון 198 לפקודה - שינויי חקיקה בחמי"ז

# תיקוני חקיקה – חמי"ז

## 1. חישוב סכום ההכנסה או הרווחים הפסיביים

במידה והנישום אינו תושב מדינה גומלת, חישוב ההכנסה ממשלח היד המיוחד יהיה לפי דיני המס בישראל (ולא לפי עקרונות חשבונאיים מקובלים). במידה והנישום תושב מדינה גומלת חישוב ההכנסה או הרווחים ימשיך להיות לפי דיני המס באותה מדינה.

## 2. השוואת אופן המיסוי של חמי"ז לזה של חנ"ז

בעל שליטה בחמי"ז ישלם מס על הכנסת החמי"ז המיוחסת אליו (כ"דיבידנד רעיוני") במקום מיסוי החמי"ז עצמה.

# תיקוני חקיקה – חמי"ז

## 3. מיסוי דיבידנד רעיוני

בעל שליטה בחמי"ז ימוסה על ההכנסות של החמי"ז ממשלח היד המיוחד כאילו קיבל אותם כדיבידנד. שיעור המס יהיה – שיעור מס חברות (גם אם בעל השליטה הוא יחיד). כנגד ההכנסה הרעיונית יינתן זיכוי מהמס הזר ששילמה החמי"ז.

## 4. חלוקת דיבידנד בפועל

בעלי המניות ישלמו מס בגין הדיבידנד, בניכוי הדיבידנד הרעיוני שכבר שילמו ובזיכוי הניכוי מס במקור ששילמה החמי"ז בחלוקת הדיבידנד.

# שאלות ותשובות

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

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

במת  
חיים

# שאלות ותשובות

1. האם מנהל רשות המסים יכול להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 145(א)(2) ולהאריך את תקופת התיישנות השומה בשנה נוספת, מבלי לקיים שימוע לנישום ?

2. האם פקיד השומה רשאי להעלות נושאים חדשים שלא נדונו בשלב א במסגרת הדיון בהשגה ?

3. האם מזומן נלקח בחשבון לצורך איחוד דוחות לפי חוק עידוד תעשייה מסים, והאם יש לקחת עלות בספרים או שווי שוק.



# מיסוי מענקי הפרטה ואי תחרות

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

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

במת  
חיים

[ע"א 2640/11 חיים ניסים, מיום 2.2.14, עמ' ה-1, ה-43]

- בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורם של העובדים וקבע, כי תשלומי מענק הפרטה ומענק פיצול מהווים פיצוי על ויתור העובדים על זכותם לעבוד אצל מעסיקם הקודם, ועל כן, אין לסווג פיצוי זה כהכנסת עבודה. נקבע, שמענק הפיצול ומענק ההפרטה הם תקבולים הוניים בגין ויתור על הזכויות האמורות, ועל כן יחול עליהם הדין החל על רווחי הון. כמו כן ארוע המס נקבע למועד קבלת הזכויות.
- השופטת נאור: קיימת חזקה שכל תשלום במסגרת יחסי עבודה הוא פירותי
- השופטת חיות: דוחה את החזקה. יש לבחון כל תקבול לפי מהותו לפי העקרון שדין הפיצוי כדין הפירצה אותה הוא ממלא.
- השופט פוגלמן: דוחה את החזקה ומצטרף לשופטת חיות. נטל הראיה על העובד כחזקה הניתנת לסתירה. למשל עוגמת נפש, אי תחרות, דמי שתיקה

[עמ"ה 10-01-6790 אברהם קרינגל, מיום 19.1.14, עמ' ה-22, ה-226]

## הסכם לשמירת סודיות ואי-תחרות כמסווה לפיצויי פרישה

- המערער התחייב שלא להתחרות בעסקי אסם במשך שנתיים. בשנת 2006, בחלוף תקופת אי-התחרות, קיבל סכום של 4.3 מליון ש"ח הכולל קרן, ריבית והצמדה. דווח כרווח הון 20% מס. בנוסף, בשנת 2001 הקצתה חברת נסטלה המחזיקה ב-51% ממניות אסם אופציות לא סחירות למנהליה הבכירים, ובהם המערער. דווח כמניות חו"ל 27.5% מס.
- מהעדויות עולות סתירות חמורות בגרסאותיו ובגירסת העדים (דן פרופר) באשר להיעדר הסכם העסקה עם המערער, ובית המשפט דחה לחלוטין את גירסתו בדבר היעדר הסכם העסקה.
- עפ"י ההלכה הפסוקה, סילוף המציאות העובדתית ופיוס עובדות בנוגע לפיצויים בין מעביד לעובדו בעת פרישתו אינם מהווים ניצול לגיטימי של אפשרויות חוקיות.
- בהלכת ברנע נקבע, כי המעסיקה אכן חששה מפני תחרות מצד ברנע' ועל כן ראתה צורך אמיתי לחזק את תנאי אי-התחרות ולשלם לברנע כדי שלא יתחרה בה. זאת בשונה מענייננו. גם ההלכה בעניין מאיר אבידן שונה מהמקרה כאן, שכן שם לא דובר על שמירת סודיות או על שמירת רשימת לקוחות.

[ע"מ 11-09-24802 אליהו זאב גליקמן גילת, מיום 19.12.13, עמ' ה-27, ה-281]

סכום מענק ייחודי וחד-פעמי, שהמערער קיבל מחברה זרה במהלך עבודתו בחברת פרטנר, אינו

מתת שמיים אלא הכנסת עבודה

- עד ליום 12.8.2009 החזיקה חברה זרה ב-51.29% ממניות פרטנר. במועד זה מכרה החברה הזרה את מניותיה בפרטנר תמורת 1.381 מיליארד \$ (להלן: עסקת המכירה). לאחר עסקת המכירה, פנתה החברה הזרה במכתב למערער ולעובדים נוספים של פרטנר והודיעה, כי אף שאין לה כל חובה לעשות כן, בכוונתה ליתן להם, לפני משורת הדין, מענק ייחודי, חריג וחד-פעמי, כמחווה של הכרת תודה אישית והערכה על סיוע להעלאת ערכה של פרטנר ותרומתם למחיר עסקת המכירה.
- דיווח על המענק כהכנסה הפטורה ממס בהיותו מתנה (WINDFALL), שאינה מהווה הכנסה. לעמדת פקיד השומה, המענק החד-פעמי מהווה הכנסת עבודה ולחילופין הכנסה לפי סעיף 2(10).

נפסק

- סעיף 2(2) לפקודה מכיל את התיבה "במישרין או בעקיפין". הוראה זו פורשה בפסיקה באופן מרחיב: כלומר, לתפוס ברשת המס כל הכנסה של עובד שניתנת לו מכוח עבודתו, "יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה". במקרה זה, סכום המענק הוגדר על ידי החברה הזרה כסכום ברוטו, המונחים של נטו וברוטו, ניכוי במקור ותשלום מס אינם רלוונטיים למתנות, אלא רק בהקשר של שכר. מתנה מוגדרת בסעיף 1(א) לחוק המתנה כ"הקניית נכס שלא בתמורה". כמו כן, מתנה מוגדרת ככזו שנוסבות הענקתה מנותקות מקשרי העבודה. כך למשל, לאות תודה על כך שעובד מצא דבר מה יקר ערך, אשר אבד למעביד; על שום שגילה התנהגות אזרחית נאה במיוחד, שהינה ערך שהמעביד מבקש להביע הערכה לגביו; או לרגל אירוע משפחתי, או אישי, של העובד. כל תקבול שניתן בגין קשרים מסחריים או לרגל עיסוקו של הנישום, יתחייב במס אפילו אם מקורו בנדיבות ליבו של הנותן. הנסיבות האובייקטיביות הן הקובעות. גם גובה סכום המענק אותו קיבל המערער מחזק את המסקנה, כי בענייננו המענק אכן היווה תמורה לעבודתו של המערער בפרטנר.

# תודה על ההקשבה