



LOOKING FORWARD TO 2022

דגשים והערכות לשנת המס הבאה

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון



דגשים והערכות לקראת סוף שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022

תוכן עניינים

2	הקדמה
	פרק א' – מיסוי כללי
3	שיעורי מס – יחידים
3	רווחי הון - יחידים
4	שיעורי מס – חברות
4	קיזוז הפסדי הון
5	מיסוי הכנסות משכר דירה למגורים
5	מיסוי משיכות בעלים
6	"חברות ארנק"
6	חברה משפחתית
7	מיסוי רווחים לא מחולקים
7	עמדות חייבות בדיווח, פעולות חייבות בדיווח וקבלת חוות דעת
9	מחירי ההעברה
10	חוק עידוד השקעות הון
	פרק ב' – חקיקה, הנחיות ושינויים עיקריים שהתרחשו בשנה החולפת
11	חוק עידוד השקעות הון – חברות בעלות רווחים כלואים
12	הפחתת תקרת הסכומים בחוק לצמצום השימוש במזמן
12	תיקון סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה
13	תקן דיווח כספי בינלאומי (IFRS) 15 – הכנסות מחוזים עם לקוחות
	פרק ג' – מיסוי בינלאומי, תושבות ונאמנויות
14	המלצות הועדה לרפורמה במיסוי הבינלאומי בישראל
16	אמנות מס
16	נאמנויות
17	פרק ד' – פסקי דין בולטים בתחום המס בשנה החולפת



A world leader in
audit, tax and
consulting services.

דגשים והערכות לקראת סוף שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022

לקוחות וחברים יקרים,

אנו מתכבדים להביא בפניכם עלון מידע הכולל סקירה וסיכום של שנת המס 2021, שכידוע הייתה שנה יוצאת דופן ורבת תהפוכות, וכן הערכות לקראת תחילתה של שנת המס 2022. כבכל שנה, עלון המידע יכלול פירוט באשר לשיעורי המס העדכניים, סוגיות שונות אותן נדרש לבחון מדי שנה וכמובן עדכונים באשר לאירועים שונים שאירעו בשנה החולפת ואשר יש בהם כדי להשפיע על מערכת המס בישראל, ובכלל כן.

■ במישור החקיקתי – בניגוד לשנים האחרונות, בשנה שחלפה חלו שינויים מבחינת חקיקת המס, ובפועל אף היו צפויים שינויים רבים יותר במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית. נציין, כי בין היתר היו צפויים שינויים בנושא חוק האנג'לים (חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע), מיסוי שותפויות וקרנות השקעה, חובת תשלום מע"מ ביבוא שירותים דיגיטליים ועוד. בסופו של יום, שינויי החקיקה העיקריים שחלו היו בחוק עידוד השקעות הון בכל הנוגע לחלוקת רווחים כלואים; תיקון סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה בנוגע לפטור ממס לנכים ולעיוורים וכן הפחתת תקרת הסכומים בחוק לצמצום השימוש במזומן והטלת סנקציות על אנשים פרטיים.

■ במישור הפסיקה – במסגרת פסיקות חדשות של בתי המשפט עמדו למבחן סוגיות שונות, וביניהן הורשת הפסדים, מכירת מוניטין אישי, חיוב חברה משפחתית בדמי ביטוח לאומי בגין כלל הכנסותיה, שליחות ומתן גילוי בדיווחים לרשות המסים ועוד.

■ במישור המיסוי הבינלאומי – צפויים לחול שינויים רבים ומהותיים בקשר עם הוראות שונות בפקודת מס הכנסה העוסקות במיסוי בינלאומי, וזאת בהתאם להמלצות הועדה לרפורמה במיסוי הבינלאומי בישראל.

בעקבות התאוששות המשק ממשבר נגיף הקורונה (Covid-19), שעדיין נותן את אותותיו על חיינו, ניתן לראות כי בשנת 2021 חלה צמיחה בהכנסות ממסים. יחד עם זאת, המדינה עדיין פועלת כדי להאיץ את ההתאוששות הכלכלית, והדבר בא לידי ביטוי, בין היתר, עם אישורו של תקציב המדינה וחקיקתו של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"ב-2021, אשר נועד, בין היתר, לקבוע הוראות לשימור מדיניות פיסקלית אחראית, לעמוד בתקרת הגירעון ולהגדיל את הכנסות המדינה, תוך חיזוק הצמיחה במשק, שינוי סדרי העדיפויות הלאומיים וצמצום הפערים בהתאם ליעדי התקציב.

אנו מקווים שידיעון זה יהיה בידיכם לכלי ולעזר בבואכם לקבל החלטות עסקיות; בבואכם לדווח על עסקאות ופעולות שונות לרשויות המס; ואף לשם התעדכנות שוטפת בסוגיות המס השונות.

שתהיה לכם שנה אזרחית מצוינת, ואנו נשמח להמשיך ולעמוד לרשותכם למתן ייעוץ וכל מידע נוסף שיידרש גם בשנה הקרובה.



מחלקת המיסים במשרדנו מעניקה שירותים מקיפים בתחומי המיסוי המקומי והבינלאומי, ובכלל כך: ייעוץ בבחירת מבנה ההתאגדות האופטימאלי, ייעוץ וליווי בעסקאות מקומיות ובינלאומיות, שינויי מבנה (מיזוגים ופיצולים), ייעוץ בתחום המיסוי הבינלאומי, מיסוי נאמנויות והקלות במיסוי לעולים חדשים ולתושבים חוזרים, ייעוץ בנושא חוק עידוד השקעות הון, פניות לקבלת החלטות מיסוי ומתן חוות דעת מקצועיות בסוגיות מס שונות.

לייעוץ, מידע ותאום פגישה, ניתן לפנות למזכירות מחלקת המסים במשרדנו, בטלפון 03-7919104.

פרק א' - מיסוי כללי

1. שיעורי מס – יחידים

שיעורי המס החלים על יחיד בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודת מס הכנסה, הינם כדלקמן:

מדרגות המס השנתיות (לשנים 2021/2022) על הכנסה שאינה מיגיעה אישית	
שיעור המס	הכנסה שנתית
31%	עד 243,120 ₪
35%	מ- 243,121 ועד 505,920 ₪
47%	מ- 505,921 ועד 647,640 ₪
50% ²	על כל שקל מעל 647,640 ₪

מדרגות המס השנתיות (לשנים 2021/2022) על הכנסה מיגיעה אישית	
שיעור המס	הכנסה שנתית
10%	עד 75,960 ₪
14%	מ- 75,961 ועד 108,960 ₪
20%	מ- 108,961 ועד 174,960 ₪
31%	מ- 174,961 ועד 243,120 ₪
35%	מ- 243,121 ועד 505,920 ₪
47%	מ- 505,921 ועד 647,640 ₪
50% ³	על כל שקל מעל 647,640 ₪

2. רווחי הון - יחידים

הכנסה	יחיד	
	בעל מניות	בעל מניות מהותי
דיבידנד	25%	30%
רווח הון (למעט ני"ע סחירים ושבח מקרקעין) –		
חלק רווח ההון עד ליום 1.1.2003	שיעור מס שולי 20%	שיעור מס שולי 25%
חלק רווח ההון מיום 1.1.2003 ועד ליום 1.1.2012	20%	25%
חלק רווח ההון החל מיום 1.1.2012	25%	30%
רווח הון ממכירת ני"ע סחירים	25%	30%
מוניטין שלא שולם בעדו	25%	25%
ריבית	25%	25% או מס שולי במקרים מסוימים
ריבית על נכס שאינו צמוד למדד	15%	15% או מס שולי במקרים מסוימים

1 שיעורי המס המופיעים בפרק זה אינם כוללים מס יסף (אשר נכון לשנת 2021 הינו בשיעור של 3% וחל על הכנסות מכל המקורות, כאשר ההכנסה החייבת עולה על סך של 647,640 ₪).

2 שיעור מס זה כולל מס יסף, אשר נכון לשנת 2021 הינו בשיעור של 3% על הכנסה חייבת אשר עולה על סך של 647,640 ₪.
3 ראה הערה 2 לעיל.

3. שיעורי מס – חברות

סעיף 126(א) לפקודה קובע כי שיעור מס החברות לשנות המס 2021/2022 יעמוד על 23%, וזהו גם שיעור המס החל על רווחי הון בידי חברה.

4. קיזוז הפסדי הון

הפסדי הון שוטפים ניתנים לקיזוז כנגד רווח הון מכל סוג שהוא (מניירות ערך, מנכסים אחרים, לרבות שבח מקרקעין), בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה (כפי שיפורט להלן בטבלה המרכזת).

ריכוז עיקר הכללים לקיזוז הפסדי הון שוטפים							
רווח הון מנכס לא סחיר בחו"ל	רווח הון מנכס לא סחיר בישראל	ריבית מפיקדונות בבנקים או מתכנית חסכון	דיבידנד מני"ע (1)	ריבית מני"ע (1)	רווח הון מני"ע נסחרים בחו"ל	רווח הון מני"ע נסחרים בישראל	ההכנסה סוג הפסד
+	+	-	+	+	+	+	הפסד שוטף מני"ע נסחרים בישראל
+	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	-	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	+	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	הפסד שוטף מני"ע נסחרים בחו"ל
+	+	-	+	+	+	+	הפסד הון מנכס לא סחיר בישראל
+	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	-	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	+	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	הפסד הון מנכס לא סחיר בחו"ל

(1) קיזוז כנגד הכנסה מדיבידנד או מריבית ששולמו בשל ניירות ערך אחרים (שאינם נייר הערך שמומש), יתאפשר כל עוד שיעור המס החל על הריבית/ הדיבידנד אינו עולה על שיעור מס החברות (לגבי חברה), או על השיעור הקבוע בסעיפים 125ב(1) או 125ג(ב) לפקודה לגבי יחיד.

הפסדי הון מועברים מניירות ערך ניתנים לקיזוז בשנות המס הבאות כנגד רווח הון מכל סוג שהוא, אך לא ניתן לקזזם מול הכנסות מריבית או דיבידנד שיתקבלו בשנים הבאות.

5. מיסוי הכנסות משכר דירה למגורים בישראל

קיימים שלושה מסלולים למיסוי הכנסות פאסיביות של יחידים משכר דירה למגורים (להלן):
"הכנסות משכר דירה":

■ **מסלול הפטור** - ההכנסות משכר דירה פטורות ממס, בכפוף לתקרת הכנסות **מכלל דירות המגורים** שיש ליחיד, אשר נכון לשנת 2021 עומדת על סך של 5,070 ₪.

■ **מסלול 10%** - מלוא ההכנסות משכר דירה תחויבנה במס בשיעור של 10%, ללא התרה בניכוי של הוצאות כלשהן.

החלת אחד מהמסלולים הנ"ל תתאפשר בכפוף לכך שהכנסות היחיד משכר דירה **אינן מגיעות לכדי עסק**.

■ **מסלול המס השולי** - על ההכנסות משכר דירה יחול מס בהתאם לשיעור המס השולי של היחיד (הוצאות שהוצאו לצורך הפקת הכנסות השכירות תותרנה בניכוי).



*** אנו ממליצים לקבל ייעוץ מקצועי על מנת להחליט האם ההכנסה מדמי שכירות הינה עסקית או פאסיבית, שכן בחירת המסלול העדיף והכדאי למיסוי הכנסות משכר דירה, מצריכה בחינה של מכלול הנתונים (מספר דירות, גובה הוצאות וכדומה).

6. מיסוי משיכות בעלים

סעיף 3(ט1) לפקודה מסדיר את אופן המיסוי של משיכות ע"י בעל מניות מהותי בחברה בשני מישורים:

■ **משיכת כספים מחברה ע"י בעל מניות מהותי** -

כספים שנמשכו ע"י בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, ואשר לא הוחזרו על ידו עד לתום שנת המס שלאחר השנה שבה נמשכו (להלן: "מועד החיוב"), ייחשבו, בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף, כהכנסה מדיבידנד, או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, ושיעורי המס יהיו בהתאם.

יש לשים לב, כי הוראות הסעיף יחולו רק כאשר מדובר במשיכות כספים **במצטבר** שסכומן עלה על 100 אלף ₪ ביום כלשהו בשנת המס **וביום כלשהו** בשנת המס שלפניה.

■ **העמדת נכס לשימוש בעל מניות מהותי** -

העמדת נכס של חברה לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי (כולל קרובו), במישרין או בעקיפין, תחשב כמשיכת כספים מהחברה. דהיינו, נכס כאמור, שלא יוחזר עד תום השנה בה היה בשימוש ע"י בעל המניות המהותי ובכל תום שנה שלאחר מכן עד השבת הנכס (להלן: "מועד החיוב"), תיחשב כהכנסה מדיבידנד, הכנסת עבודה או הכנסה מעסק/משלח יד כאמור לעיל, לפי העניין.



*** יש לשים לב, כי רשות המסים שמה לנגד עיניה ומקפידה הקפדה יתרה בכל הנוגע לסוגיית מיסוי משיכות בעלים ועמידה בתנאי סעיף 3(ט1) לפקודה.

7. מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים ("חברות ארנק")

סעיף 62א לפקודה עוסק במיסוי הכנסה חייבת של חברת מעטים הנובעת מפעילות של יחיד בעל מניות מהותי, שהינו נושא משרה, מנהל או שכיר במהותו ונותן שירותים באמצעות אותה חברה.

הסעיף קובע, כי יש להשקיף את החברה לצרכי מס, כך שבעל המניות נותן השירותים יחויב במס באופן ישיר על כלל הכנסתו כהכנסה מיגיעה אישית בהתקיים משני מצבים:

- היחיד או חברת המעטים משמשים כנושא משרה או מעניקים שירותי ניהול לחברה האחרת (לרבות צד קשור, אך למעט מצב בו היחיד הינו בעל מניות מהותי בחברה האחרת) המשלמת לחברה (שהיחיד בעל מניות מהותי בה) תגמול בעבור פעילותו של היחיד. יש לשים לב, כי הסעיף יחול בכל מקרה בו **היחיד משמש כנושא משרה**, גם אם הכנסותיו נובעות ממתן שירותי ניהול לאותו תאגיד.

- היחיד נותן שירותים לאדם אחר באמצעות חברת מעטים, שהינם מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבוד מעסיקו, כאשר חזקה כי פעולות תחשבנה ככאלה הנעשות בידי עובד עבוד מעסיקו בהתקיים התנאים המצטברים הקבועים בהוראות הסעיף (לפחות 70% מסך הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים היא בשירות הניתן ע"י היחיד או קרובו לאדם אחד או לקרובו; השירות ניתן במשך 30 חודשים לפחות תוך תקופה של 4 שנים). הוראות הסעיף לא יחולו ככל שהיחיד הינו בעל מניות מהותי גם בחברה המשלמת/מקבלת השירותים ו/או השירות ניתן ע"י שותף באותה שותפות שמקבלת את השירותים ו/או חברת המעטים מעסיקה 4 עובדים או יותר.

8. חברה משפחתית – כלל הכנסותיה של חברה משפחתית יחויבו בדמי ביטוח לאומי

סעיף 64א לפקודת מס הכנסה דן בחברה משפחתית וקובע, בין היתר, כי לבעלי מניות שהם בני משפחה אחת קיימת אפשרות לנהל את עסקיהם במסגרת חברה הפועלת בהתאם לחוק החברות, אך לצרכי מס הכנסתה מיוחסת לבעל המניות, שהינו בבחינת הנישום המייצג של אותה חברה. כוונת המחוקק הייתה לאפשר ליחיד ליהנות מיתרונות ההתאגדות כחברה מבחינת דיני התאגידים, תוך הימנעות ממשטר המס הדו שלבי של חברה ויחיד.

עד שנת 2007, רווחיה של חברה משפחתית חויבו בדמי ביטוח כהכנסות פסיביות רק בעת חלוקתם כדיבידנד לבעלי המניות. החל משנת 2008, בעקבות תיקון בחוק הביטוח הלאומי, נקבע כי הכנסתה החייבת של חברה משפחתית תחויב בדמי ביטוח לאומי אצל בעלי המניות כאילו חולקה בתום אותה שנת מס.

נוכח אי הבהירות שיצר התיקון, החל משנת 2014 פעל המוסד לביטוח לאומי בהתאם לחוות דעת משפטית שקיבל, לפיה ניתן לחייב את הכנסת החברה המשפחתית בדמי ביטוח על פי אופי ההכנסה בהתאם לסיווגן אצל היחיד, כך שאם ההכנסה שהופקה על ידי החברה ויוחסה לבעלי המניות היא

הכנסה שהיתה פטורה מדמי ביטוח לו היתה מופקת על ידי בעלי המניות באופן אישי, אזי גם יחוס אותה הכנסה מהחברה לבעלי המניות יהיה פטור מדמי ביטוח לאומי.

ואולם, בשנת 2019, המוסד לביטוח לאומי חזר בו מהאמור בחוות הדעת, והחל לחייב בדמי ביטוח לאומי את כלל הכנסותיה של החברה המשפחתית, ללא הבחנה בין סוגי ההכנסות.

בעקבות שינוי עמדה זה, בעלי מניות רבים הגישו פניות והשגות למוסד לביטוח לאומי בגין הודעות חיוב שקיבלו, אך אלה נדחו על הסף על ידי המוסד לביטוח לאומי, ועקב כך החלו להתנהל הליכים בבתי הדין לעבודה.

בינואר 2020, התקבל פסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה (דיון בתובענות המאוחדות), אשר ביטל במחי יד את הפטור שניתן לחברה משפחתית בגין סוגי ההכנסות שהיו פטורים מדמי ביטוח לאומי, בקובעו כי יש לחייב את בעלי המניות בחברה משפחתית בתשלום דמי ביטוח לאומי, בגין ההכנסות השנתיות של החברה המשפחתית, בשנת המס שבה הופקו, וזאת אף אם ההכנסה הייתה פטורה מתשלום אם הייתה מתקבלת בידי אדם יחיד.

לאחרונה, בית הדין הארצי לעבודה דחה את הערעור שהוגש על פסק הדין הנ"ל, תוך שנקבע כי ההכנסה השנתית של חברה משפחתית מחויבת בתשלום דמי ביטוח לאומי בידי בעל המניות אף אם רווחי החברה לא חולקו בפועל, וזאת גם בגין הכנסה שהייתה פטורה מתשלום דמי ביטוח לאומי אילו הייתה מופקת בידי היחיד [נדון בהרחבה בפסק הדין בפרק ד' לידיעון זה].

סוגיה זו הינה בעלת השלכות משמעותיות בכל הנוגע להחלטה באם להישאר במעמד של חברה משפחתית אם לאו.

נציין, כי בשבועות האחרונים הוגשה עתירה לבג"ץ במטרה להביא לביטולו של פסק הדין שלטענת העותרים מייצר עיוותים ואפליה בלתי הגיונית ובלתי מוצדקת בין יחידים שהינם בעלי מניות בחברה משפחתית לבין יחידים שאינם כאלה.

9. מיסוי רווחים לא מחולקים

סעיף 77 לפקודה קובע, כי בסמכות מנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים של עד 50% מרווחיה של חברת מעטים ולראות בהם כאילו חולקו בתור דיבידנד, בהתקיים התנאים המצטברים שלהלן:

- החברה לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מרווחיה לשנת מס פלונית;
- הרווחים האמורים לא חולקו כדיבידנד במשך 5 שנים שלאחר תום שנת המס הפלונית;
- רווחיה הצבורים של החברה שטרם חולקו עולים על חמישה מיליון ₪;
- יתרת הרווחים הצבורים שתיוותר בחברה לאחר החלוקה לא תפחת משלושה מיליון ₪;

חוזר מס הכנסה 20/2018, עוסק בסמכות מנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים כאמור, ומפרט בהרחבה את התנאים להחלת הוראה זו, וכן את האופן בו נדרש מנהל רשות המסים להפעיל את סמכותו במקרים מעין אלה, לרבות השיקולים שעליו לקחת בחשבון במצבים מסוימים.

10. חובת דיווח בדבר פעולות חייבות בדיווח, קבלת חוות דעת ועמדות חייבות בדיווח

חובות הדיווח השונות החלות על נישומים הולכות ומתרחבות ולצידן הסנקציות הכרוכות באי עמידה בהן. לפיכך, חשוב להיות ערים לכל חובות הדיווח, וככל שנראה שאיזה מן הנושאים ו/או החובות מתעוררים בקשר עם דוח המס, יש ליתן לכך את הדעת, להתייעץ ולפעול בהתאם לנדרש.

כיום, שלושת המקורות המחייבים דיווח הינם פעולות חייבות בדיווח, קבלת חוות דעת ועמדות חייבות בדיווח, כפי שיפורט להלן.

פעולות החייבות בדיווח

אי דיווח על אחת מהפעולות הכלולות ברשימת הפעולות החייבות בדיווח (תכנוני מס חייבים בדיווח) ייחשב עבירה פלילית בהתאם להוראות הפקודה ולהוראות חוק מס ערך מוסף. בנוסף, ככל שנקיטה באחת הפעולות הביאה להפחתת מס בלתי מוצדקת או כאשר נישום לא דיווח על אחת מהפעולות האמורות, יוטל על הנישום קנס גירעון מיוחד בשיעור של 30% מגובה המס שנחסך, וזאת בנוסף לתשלום המס בו חייב הנישום.

חובת הדיווח על קבלת חוות דעת

קיימת חובת דיווח בשל קבלת חוות דעת ששכר הטרחה בעדה תלוי בסכום יתרון המס שיייווצר למקבל חוות הדעת ובשל חוות דעת מדף. אי דיווח על חוות דעת כאמור, משמעו כאי הגשת דוח לפי הוראות הפקודה על כל המשתמע מכך, לרבות שינוי תקופת ההתיישנות, הטלת קנסות ועיצומים כספיים; וכן יש לזכור כי אי הגשת דוח מהווה גם עבירה פלילית העלולה לגרור הטלת מאסר ו/או קנס.

עמדות חייבות בדיווח

■ **מס הכנסה** – נדרש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לאחת מן העמדות שפורסמו ע"י רשות המסים עד תום שנת המס שבה מוגש הדוח, ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪ במהלך 4 שנות מס.

■ **מע"מ ומכס** – נדרש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת, ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ₪ בשנה או על 5 מיליון ₪ במהלך ארבע שנים לכל היותר.

■ **סנקציות** - אי דיווח על עמדה חייבת בדיווח שקול לאי הגשת דוח על כל המשתמע מכך, לרבות שינוי תקופת ההתיישנות, הטלת קנסות ועיצומים כספיים; וכן יש לזכור כי אי הגשת דוח מהווה גם עבירה פלילית העלולה לגרור הטלת מאסר ו/או קנס.

בשנת 2020, פרסמה רשות המסים כ-10 עמדות חדשות בתחום מס הכנסה ועמדה אחת חדשה בתחום המכס, עמדות אלו מצטרפות לעמדות הקיימות אותן פרסמה רשות המסים בעבר (עמדות המס לשנת 2021 טרם התפרסמו). להלן מספר עמדות אשר מצאנו לנכון להביא לשימת לבכם:

■ **עמדה 82/2020 – זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שסיווגו במדינה התאגדותו שונה מסיווגו במדינת התושבות של המחזיק בו -**

עמדה זו קובעת, כי במצב בו תושב ישראל מקבל הכנסה מתאגיד המסווג בישראל כתאגיד שקוף ואילו במדינת התאגדותו ובמדינה שלישית בה הופקו הכנסות התאגיד מסווג כתאגיד אטום, אזי הזיכוי ממס זר שיינתן לתושב ישראל, יהיה הנמוך מבין שיעור הניכוי במקור שחל בפועל בין המדינה השלישית לבין מדינת ההתאגדות של התאגיד, לבין שיעור הניכוי במקור שהיה חל בין המדינה השלישית לבין ישראל אילו חולקו ההכנסות ישירות לתושב ישראל מהמדינה השלישית.

■ **עמדה 86/2020 – זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל -**

עמדה זו קובעת, כי כאשר מתקבלת בישראל הכנסה שבחלקה חייבת ובחלקה פטורה, אזי יינתן זיכוי ממס זר רק בגין החלק היחסי של ההכנסה החייבת בישראל, בעוד שבגין מס זר ששולם על חלק ההכנסה הפטור בישראל, לא יינתן כל זיכוי.

■ **עמדה 89/2020 – היחס שבין הוראות אמנה למניעת כפל מס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי ממס זר -**

עמדה זו קובעת, כי זיכוי ממס זר ייעשה בהתאם למגבלות הקבועות בפקודת מס הכנסה ולהוראות הדין הפנימי המתייחסות לאחת או יותר מההוראות הבאות: הגדרות מיסי חוץ, הכנסות חוץ, והכנסות חוץ ממקור פלוני; שיטת ה"סלים"; תקרת הזיכוי; מיסי חוץ וקיצוזם רק כנגד מיסים שחלה עליהם פקודת מס הכנסה; מגבלת הזיכוי וסייגים לזיכוי. בנוסף מודגש, כי הוראות אמנות המס מכפיפות את מתן הזיכוי להוראות הזיכוי הקיימות בדין הפנימי, כך למשל מס זר בגין הכנסה מתמלוגים ששולם על ידי תושב ישראל בחו"ל, לא יהיה בר זיכוי כנגד מיסים בגין הכנסת חוץ אחרת (למשל, ריבית), שכן המדובר בהכנסות חוץ הנובעות ממקורות שונים.

11. מחירי העברה – ייחוס רווחים למרכזי פיתוח והרחבת חובות דיווח

בהתאם למגמה העולמית בתחום המיסוי הבינלאומי ומחירי העברה, רשות המסים בישראל שמה דגש הולך וגובר על חובות הדיווח והתיעוד בתחום מחירי ההעברה. במסגרת ביקורות מס שוטפות, תחום מחירי ההעברה תופס מקום מרכזי בדיון, זאת ככל שמדובר בעסקה בינלאומית בה מתקיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה.

מזה מספר שנים, אחד התחומים ה"חמים" בעולם מחירי העברה הוא ייחוס רווחים למרכזי פיתוח. חלק ניכר ממרכזי הפיתוח פועלים לפי מודל בו החברה הישראלית היא קבלן משנה המעניק שירותי פיתוח לצד הקשור הזה, כאשר שיטת התמחור הינה על בסיס Cost+ עמדת רשות המיסים, המבוססת על הנחיות ה-OECD משנת 2017, היא כי בכל מקרה מעין זה יש לבחון האם התנהלות הצדדים והשליטה בפועל בפונקציות המרכזיות ובניהול הסיכונים הכרוך בפיתוח הקניין הרוחני, מלמדים כי מרכז הפיתוח בישראל פועל כספק שירות או שמא התנהלותו בפועל היא בעלת תרומה ייחודית ורבת ערך שיש בה כדי להעיד על בעלות כלכלית מסוימת בקניין הרוחני המפותח (תרומה גבוהה לרווחיות החברה לעומת התרומה מקבלת השירות בלבד).

קביעה, לפיה יש לייחס למרכז הפיתוח בישראל חלק בבעלות בקניין הרוחני, יכולה להוביל ליישום גישות מחירי העברה חלופיות ומורכבות הרבה יותר, כגון שיטת חלוקת הרווח (**Profit split**) – דהיינו, חלוקת הרווח הקבוצתי בין מרכז המו"פ בישראל לבין החברה הקשורה בחו"ל.

לעמדת רשות המסים, הסממנים התומכים במסקנה כי למרכז המו"פ בישראל יש בעלות כלכלית בקניין הרוחני (ולפיכך יש לנקוט בשיטת תמחור שונה), הינם, בין היתר: מקור הנכס בישראל ופעילותו החלה בישראל, בישראל מתקיימות פעילויות נוספות מעבר למו"פ, מטה הקבוצה ממוקם בישראל, המרכז בישראל נוטל חלק מהסיכונים המשמעותיים בפעילות המו"פ ופעילותו יוצרת תרומה ייחודית ובעלת ערך לקבוצה.

נציין, כי לעמדת רשות המסים, שיטת תמחור לפי Cost+ אינה מתאימה לחלק לא מבוטל ממרכזי המו"פ בישראל, וככל הנראה יש להחיל את שיטת חלוקת הרווח (**Profit split**).

נזכיר, כי לאחרונה פורסמה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, שמטרתה עדכון והרחבה של חובות הדיווח והתיעוד בקשר עם מחירי העברה (זאת בהתאמה לפרויקט ה-BEPS אותו מוביל ארגון ה-OECD). ההצעה כוללת, בין היתר, חובת הכנת Master File, שיכלול מידע נרחב בנוגע לקבוצה הרב לאומית בכללותה, התייחסות לפעילות המקומית בישראל ועוד.



נוכח עדכון והרחבת חובות הדיווח והתיעוד, לרבות הפופולריות של דינוי שומה בנושא ועמדת רשות המסים הנוהגת כיום, אנו ממליצים להתייעץ עם מחלקת מחירי ההעברה במשרדנו, הן בנוגע לאופן התיעוד השוטף והן בנוגע לבחינת תקופתית של מדיניות מחירי ההעברה הנוהגת בחברה.

12. חוק עידוד השקעות הון

בטבלה שלהלן מרוכזות עיקר ההטבות בהתאם לחוק עידוד השקעות הון:

מסלול	תנאים	מס חברות	מס דיבידנד
מפעל מועדף	לגבי כל אחד מן המסלולים, החוק קובע תנאים ספציפיים.	16% / 7.5%	20% 0% (בינחברתי)
מפעל מועדף מיוחד		8% / 5% יציבות ל- 10 שנים	20% 0% (בינחברתי) 5% לחברת אם זרה (הוראת שעה)
מפעל מועדף טכנולוגי		12% / 7.5%	20% 0% (בינחברתי) 4% לבעלי מניות זרים (מעל 90%)
מפעל מועדף טכנולוגי מיוחד		6%	20% 0% (בינחברתי) 4% לבעלי מניות זרים (מעל 90%)

* ניתן לקבל יציבות הטבות ל- 10 שנים על בסיס אישור מנהל ורכישת IP מחברה זרה בסכום של מעל 500 מיליון ש"ח.

פרק ב' – חקיקה, הנחיות ושינויים עיקריים שהתרחשו בשנה החולפת

1. חוק עידוד השקעות הון – חברות בעלות רווחים כלואים – הזדרזו לחלק דיבידנדים

ביום 15.11.2021, פורסם תיקון מס' 74 לחוק לעידוד השקעות הון הקובע, **כי כל חלוקת דיבידנד על ידי חברה שיש לה רווחים כלואים יחייב חלוקה גם מרווחיה הכלואים.**

"רווחים כלואים" הינם רווחים של חברות שקיבלו פטור מלא ממס במסגרת נוסחו הישן של החוק לעידוד השקעות הון ואשר החברה טרם חבה בשלהם במס חברות בהתאם לחוק. שיעור מס החברות שחל על החברות במועד חלוקת דיבידנד מרווחים פטורים נע בין 10%-25%, וזאת בנוסף לניכוי מס במקור בשיעור של 15% שחל במועד חלוקתו.

עד היום, במשך שנים, חברות בחרו להותיר את רווחיהן בחברה ונמנעו מחלוקת דיבידנד שמקורו ברווחים פטורים מתוך כוונה לדחות את תשלום מס החברות שהופטרו ממנו.

בשנים 2012-2013, חלה הוראת שעה אשר קבעה, כי חלוקת דיבידנדים תהנה משיעורי מס מוטבים, וזאת במטרה לעודד בעלי מניות לחלק רווחים כלואים בחברה (בכפוף למספר תנאים).

לצד ההטבה שניתנה במסגרת הוראת השעה, חברות עדיין העדיפו שלא לחלק את הרווחים הכלואים, אלא לחלק דיבידנד מרווחיהן הרגילים. לאור זאת, במסגרת תיקון מס' 74, תוקן גם סעיף 74(ד)(4)(ב) לחוק לעידוד השקעות הון, כך **שכל חלוקת דיבידנד (בידי חברה שלה רווחים כלואים) תחייב חלוקת רווחים כלואים בהתאם ליחס שבין הרווחים הכלואים לסך הרווחים לחלוקה.**

כעת, בעקבות פרסום חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2021-2022), התשפ"ב - 2021, נקבעה הוראת שעה, בדומה לזו שנקבעה בעבר, לפיה בכפוף למספר תנאים מצטברים, חברה תוכל לבחור לשלם מס חברות בשיעור מוטב בהתאם ליחס הרווחים הכלואים שיופשו מתוך סך הרווחים הכלואים ובשיעור השקעת החוץ בשנים בהן נוצרו הרווחים, כך שכל שיחס הרווחים הכלואים שיופשו גבוה יותר, תגדל הטבת המס עבור החברה, ובכל מקרה לא ישולם מס חברות בשיעור הנמוך מ-6%. ההשלכה המשמעותית מהאמור היא, כי לאחר תום תקופת הוראת השעה (בתום שנה ממועד פרסומו של חוק ההתייעלות, קרי בתום שנה מיום 15.11.2021), בחלוקת דיבידנד מחברות שיש להן רווחים כלואים למועד החלוקה, תחול חובה לייחס את הדיבידנד פרו-ראטה לכל ההכנסות הצבורות לרבות לרווחים הכלואים, הפטורים ממס. כתוצאה מכך, החברה תהיה חייבת בתשלום מס חברות בהתאם לחלק הדיבידנד היחסי.

כפי שצוין לעיל, בהתאם להוראת השעה, הזכאות לבחור בתשלום מס חברות מופחת כאמור מוגבלת לתקופה של שנה מיום פרסומו של חוק ההתייעלות (קרי, שנה מיום 15.11.2021), וחובה לשלם את המס המתחייב בתוך 30 ימים ממועד הבחירה.

יודגש כי, הבחירה בתשלום מס חברות מוטב במסגרת הוראת השעה אינה מחייבת חלוקה בפועל. דהיינו, החברה רשאית לשלם את מס החברות המוטב על רווחים שיופשו, ללא חלוקת דיבידנד בפועל לבעלי מניותיה (וממילא גם ללא תשלום המס על הדיבידנד).

בהתאם לאמור, **מוצע לכל חברה בעלת רווחים כלואים אשר טרם חבה במס חברות, לבחון את יישום הוראת השעה לתשלום מס חברות מופחת על הרווחים הכלואים, לרבות חלוקת דיבידנד במקביל.**

2. הפחתת תקרת הסכומים בחוק לצמצום השימוש במזומן והטלת סנקציות על אנשים פרטיים

ביום 1.1.2019, נכנס לתוקפו החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח - 2018 ("החוק"), במסגרתו נקבעו הגבלות על השימוש במזומן ובשיקים סחירים, ולצידן נקבעו סנקציות שונות החל מהטלת עיצום כספי או קנס מינהלי בגין הפרת החוק ועד להטלת עונשי מאסר בשל מעשי מרמה.

לאחרונה אושר צו של שר האוצר, לפיו החל מיום 1.8.2022 יופחתו תקרות הסכומים הקבועות בחוק, כך שהסכום המירבי שיותר לתשלום אצל עוסק יעמוד על סך של 6,000 ₪ (במקום 11,000 ₪), והסכום המירבי שיותר בעסקה בין אנשים פרטיים יעמוד על סך של 15,000 ₪ (במקום 50,000 ₪), אולם בעת רכישת רכב ע"י אדם פרטי התקרה תיוותר בעינה ותעמוד על סך של 50,000 ₪.

בנוסף, אושרו תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי – צמצום השימוש במזומן), תשפ"ב - 2021, לפיהן יוטל קנס מינהלי בגין הפרת החוק על ידי אנשים פרטיים, כמפורט להלן:

- בגין תשלום במזומן/בצ'ק (שלא בהתאם לחוק) עד לסך של 25,000 ₪, שיעור הקנס המינהלי יעמוד על 10%;
- בגין תשלום במזומן/בצ'ק (שלא בהתאם לחוק) בסך של 25,000 ₪ עד 50,000 ₪, שיעור הקנס המינהלי יעמוד על 15%;
- בגין תשלום במזומן/בצ'ק (שלא בהתאם לחוק) בסך העולה על 50,000 ₪, שיעור הקנס המינהלי יעמוד על 25%;
- בגין תשלום במזומן עבור שכר עבודה בסך של 6,000 ₪ עד 8,500 ₪, שיעור הקנס המינהלי יעמוד על 5%.

3. תיקון סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית – פטור ממס לנכים ולעיוורים

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2021-2022), התשפ"ב-2021, תוקן סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה, באופן המשנה בצורה מהותית ומשמעותית את כל נושא הפטור ממס הניתן לנכים שנכותם **לא** נקבעה מכוח חוק הנכים (תגמולים ושיקום) (נכי צה"ל) או נכי איבה.

בכל הנוגע לנישומים הנחשבים נכי צה"ל ונכי פעולות איבה, הפטור יישאר כבעבר. לעומת זאת, בכל הנוגע לנישומים שנקבעה להם נכות רפואית משוקללת במסגרת ועדות רפואיות של הביטוח הלאומי [בין אם במסגרת תביעות לגמלאות שונות [סעיף 9(א)(א) לפקודה] ובין במסגרת ועדות שמתכנסות לצורך קביעת הנכות הרפואית לצורכי מס [תקנות לפי סעיף 9(א)(ב) לפקודה]], תוקנו הוראות סעיף 9(5) לפקודה, כדלקמן:

- הפטור ממס מותנה בנכות רפואית משוקללת של 90% לפחות, אף אם היא כתוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי מאיברים שונים, ובלבד שנקבע לנכה ליקוי אחד לפחות בשיעור של 40% ומעלה.
- החל מחודש ינואר 2022, יופחת שיעור הפטור ממס לסכום מירבי של הכנסה מיגיעה אישית העומד על 400,000 ₪ (לעומת סך של 614,400 ₪ טרם התיקון).
- התיקון חל על הכנסה מיגיעה אישית של נכים ועוורים שהופקה החל מיום תחולת התיקון, קרי החל מיום 1.1.2022 ואילך. יחד עם זאת, נקבעו מספר הוראות מעבר:
 - נכה (ועיוור) שהיה זכאי לפטור ממס לפי הכללים שלפני פרסום התיקון ואינו זכאי יותר לפטור לפי הכללים החדשים (משום שאינו עומד בתנאי של ליקוי אחד של 40%) – יראו בו כאילו הוא זכאי לפטור לפי הכללים החדשים (כל עוד מתקיימים לגבי התנאים הישנים) והתקרה לגביו תהיה 400,000 ₪ להכנסה מיגיעה אישית.
 - מי שהגיש בקשה חדשה לקביעת אחוז נכות על פי החוקים המנויים בסעיף 9(א) לפקודה או לפי התקנות לפי הסעיף עד יום 1.12.2021, והוא זכאי בשל הבקשה האמורה לפטור ממס לפי הוראות הסעיף בנוסח שלפני פרסום התיקון, יראו אותו כמי שעומד בתנאים החדשים.

4. תקן דיווח כספי בינלאומי (IFRS) 15 – הכנסות מחוזים עם לקוחות

בהתאם להלכת העקיבה, במקום שבו דיני המס והפסיקה שותקים, המיסוי עוקב אחרי כללי החשבונאות המקובלים, וזאת בפרט לעניין סוגיית ההכנסות.

החל משנת 2018, החברות הציבוריות מיישמות את תקן IFRS 15 בדבר הכנסות, ובכוונת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות לפרסם בקרוב תקן כמעט זהה, שיחול גם בתקינה הישראלית, וכפועל יוצא יהיה רלוונטי גם למיסוי החברות.

מדובר בתקן מפורט ומקיף, המשנה את הוראות התקינה והפרקטיקה הנהוגים בישראל בנושאים רבים. בין היתר, צפויות השלכות בנושאים הבאים:

- זיהוי והפרדת רכיבי החוזה, כגון מכירת רישיון לתוכנה, תמיכה ועדכונים;
- הפרדת הסדרי מימון, כגון הכרה בהוצאות ריבית בגין מקדמה שהתקבלה מלקוח;
- עיתוי ההכרה בתמורה משתנה, כגון מכירת נכס מניב בתמורה התלויה בהכנסות או ברווחים העתידיים מהנכס;
- אופן הקצאת מחיר העסקה לרכיבים השונים בעסקה, כגון מכירת סחורה ונקודות מועדון;
- הטיפול באופציה שניתנה ללקוח לקבלת סחורות או שירותים נוספים, כגון אפשרות הלקוח להאריך חוזה שירות בתמורה נמוכה מהתמורה המקורית.



לאור השינוי הצפוי והשפעתו על עיתוי ההכרה בהכנסות, אנחנו ממליצים להיערך מראש, לזהות את הפערים בטיפול החשבונאי וכפועל יוצא את הפערים המיסויים, העשויים להשליך על סכום ועיתוי המס שישלמו החברות.

פרק ג' - מיסוי בינלאומי, תושבות ונאמנויות

1. המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי הבינלאומי בישראל

ועדת רשות המסים לרפורמה במיסוי בינלאומי, הגישה את המלצותיה למנהל רשות המסים (להלן: "דוח הוועדה"). דוח הוועדה כולל המלצות לשינויים רבים ומהותיים בקשר עם הוראות שונות בפקודת מס הכנסה העוסקות במיסוי בינלאומי.

מצאנו לנכון להביא בפניכם את עיקרי ההמלצות הכלולות בדוח הוועדה, שכן ככל שאלה תתקבלנה בחקיקה, הן תהיינה בעלות השלכות משמעותיות בכל הנוגע לחבויות המס, חובות הדיווח ועוד.

■ תושבות יחידים

בהתאם להוראות הפקודה כיום, יחיד ייחשב תושב ישראל אם מרכז חייו נמצא בישראל. בנוסף, הפקודה קובעת חזקות כמותיות, הניתנות לסתירה, לפיהן יחיד ייחשב תושב ישראל אם שהה לפחות 183 ימים בישראל בשנת מס או אם שהה מעל 30 ימים בישראל בשנת המס וכן שהה בישראל לפחות 425 ימים במצטבר בשנת המס ובשתי שנות המס הקודמות.

סוגיית התושבות, בהסתמך על הוראות הדין הקיים, מעוררת מחלוקות רבות וחוטר וודאות בכל הנוגע לקביעת תושבותם של יחידים. לאור זאת, ובמטרה ליצור וודאות רבה יותר הוועדה ממליצה לקבוע חזקות שונות שקיומה של אחת מהן יקבע **באופן חלוט** שהיחיד הינו תושב ישראל. כך למשל:

□ יחיד ששהה בישראל בשתי שנות מס רצופות 183 ימים או יותר בכל שנת מס, יחשב תושב ישראל החל משנת המס הראשונה לשהותו כאמור בישראל.

□ יחיד ששהה בישראל בשנת המס 100 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הינו 450 ימים או יותר, יחשב תושב ישראל בשנת המס.

בנוסף, הוועדה ממליצה לקבוע חזקות שקיומן יקבע **באופן חלוט** שהיחיד הינו תושב חוץ. כך למשל (ויודגש, כי קיימות חזקות נוספות):

□ בכפוף לסייגים מסוימים, יחיד ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותו כאמור; וככול ששהה בישראל פחות מ- 30 יום בכל שנת מס במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשב לתושב חוץ החל משנת המס השנייה לשהותו כאמור.

□ בכפוף לסייגים מסוימים, יחיד ובן/בת זוגו ששהו בישראל פחות מ- 60 יום בכל שנת מס, במשך ארבע שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל משנת המס הראשונה לשהותם כאמור; וככל ששהו בישראל פחות מ- 60 יום בכל שנת מס, במשך שלוש שנות מס ברציפות, יחשבו לתושבי חוץ החל מהשנה השנייה לשהותם כאמור.

■ מס יציאה

על פי הדין הקיים, אדם (יחיד או חברה) המנתק תושבות ישראלית חייב במס יציאה, כאילו מכר את כל נכסיו במועד ניתוק התושבות, כאשר קיימת אפשרות לדחות את מועד תשלום מס היציאה עד מועד מכירת הנכסים בפועל (אז יחול חיוב במס יציאה רק בגין החלק היחסי מן הרווח במכירה).

דוח הוועדה כולל המלצות לערוך שינויים נרחבים בכל הנוגע למס יציאה, כאשר בבסיסם עדיין תעמוד לנישומים האפשרות לבחור בין תשלום מס היציאה באופן מידי לבין דחיית מועד תשלום המס למועד המכירה. יחד עם זאת, הוועדה המליצה להחיל חובות דיווח נרחבות יותר בכל אחד מן המסלולים האמורים, לרבות דרישת ערבויות מסוימות על ידי פקיד השומה לצורך הבטחת תשלום המס בעתיד.

■ זיכוי מיסי חוץ

בהתאם לדין הקיים כיום, מיסי חוץ ששולמו במדינה זרה על ידי תושב ישראל יותרו כזיכוי כנגד חבות המס בישראל, בכפוף למגבלות ולתנאים מסוימים, כאשר המגבלה העיקרית היא "שיטת הסלים", לפיה מיסי חוץ יזוכו רק כנגד חבות מס בגין הכנסה מאותו מקור, ללא תלות במדינה שבה שולמו מיסי החוץ.

נוכח מורכבותה של שיטה זו, נכללו מספר המלצות בדוח הוועדה, ובכללן כך הקלה בשיטת הסלים (קביעת חמישה סלים מוגדרים), הגבלה בכל הנוגע להעברת עודף זיכוי לשנים עוקבות (התרת העברה של עודף זיכוי רק אם נוצר כתוצאה מקיזוז הפסדים בישראל או מהפרשי עיתוי בדיווח), הגבלת המדינות מהן יותר זיכוי בגין המס המשולם בהן ועוד.

■ חברות LLC

סוגיית חברות LLC הינה אחת המורכבות בתחום המיסוי הבינלאומי, וזאת בפרט נוכח עיוותי המס הכרוכים בהתייחסות לחברות אלה בדיני המס בישראל (כישויות משפטיות נפרדות החייבות במס חברות) אל מול ההתייחסות אליהן בארה"ב (שם ברירת המחדל הינה לראות בחברות אלה כגוף שקוף).

במסגרת דוח הוועדה, הומלץ על רפורמה חלקית, לפיה הפסד של חברת LLC הנובע ממקורות בארה"ב בלבד, יותר בקיזוז כנגד הכנסות של החבר ב- LLC ממקורות ומנכסים בארה"ב בלבד, לרבות הכנסות המיוחסות לנישום מ- LLC אחה, שותפויות וחברות S corporation אחרות.

יצוין, כי בנוסף לכל המפורט לעיל, דוח הוועדה כולל המלצות בנוגע לחברה נשלטת זרה, מיסוי אופציות לעובדי רילוקיישן וכן הרחבה ניכרת של חובות הדיווח החלות על נישומים.



נוכח ההשלכות המשמעותיות העשויות לנבוע מהרפורמה המוצעת בדוח הוועדה, אנו ממליצים ללקוחותינו להיות ערוכים מבעוד מועד ולבחון את ההשפעות האפשריות העשויות לחול עליהם באופן פרטני, וזאת כדי להימנע מ"תאונות מס" עתידיות.

2. אמנות מס - אמנה למניעת כפל מס עם איחוד האמירויות

ביום 31.5.2021, נחתמה אמנה בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממסים עם ממשלת איחוד האמירויות הערביות ("אמנת המס" או "האמנה"), אשר עתידה להיכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

אמנה זו נחתמה במטרה לעודד שיתופי פעולה כלכליים בין שתי המדינות ובד בבד, ליצור וודאות למשקיעים בכל הנוגע לפעילויות עסקיות בין המדינות.

בדומה לאמנות אחרות, אמנה זו כוללת, בין היתר, התייחסות לסוגיית התושבות (סעיף 4 לאמנה); מוסד קבע (סעיף 5); רווחי עסקים (סעיף 7); חילופי מידע (סעיף 26) ועוד.

כמו כן, האמנה כוללת הוראות למתן שיעורי מס מופחת במקרים מסוימים, ובכלל כך -

■ ניכוי מס במקור בשיעור של 15% בגין חלוקת דיבידנד (ובמקרים מסוימים ייתכן שאף יחולו שיעורי מס נמוכים יותר).

■ ניכוי מס במקור בשיעור של 10% בגין הכנסת ריבית (ובמקרים מסוימים ייתכנו שיעורי מס נמוכים יותר).

■ ניכוי מס במקור בשיעור שלא יעלה על 12% בגין תמלוגים.

3. מיסוי נאמנויות

פקודת מס הכנסה דנה במספר סוגי נאמנויות, כפי שיפורט להלן, שאופן מיסוין מושפע, בין היתר, מסיווגן.

נאמנות תושבי ישראל - נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות היו תושבי ישראל, ובשנת המס, יוצר אחד לפחות או נהנה אחד לפחות הינם תושבי ישראל; או נאמנות שאינה נאמנות יוצר תושב חוץ, אינה נאמנות לפי צוואה ואינה נאמנות נהנה תושב חוץ או נאמנות קרובים.

נאמנות תושבי חוץ - נאמנות שמיום הקמתה ועד לתום שנת המס לא היו בה נהנים תושבי ישראל ובנוסף בשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ או נהנים לצרכי ציבור; או שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס כל הנהנים בה הם תושבי חוץ או נהנים לצרכי ציבור.

נאמנות נהנה תושב ישראל - נאמנות שממועד יצירתה ועד לשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ, ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל.

נאמנות קרובים - הינה מקרה פרטי של נאמנות נהנה תושב ישראל, שבה מתקיימים יחסי קרבה (כהגדרתם בסעיף 75(ב) לפקודה) בין כל יוצריה לבין כל הנהנים בה, שהם תושבי ישראל.

נאמנות נהנה תושב חוץ - נאמנות שיש בה יוצר אחד לפחות שהינו תושב ישראל, כל הנהנים בה הינם תושבי חוץ שזהותם ידועה ונקבע במפורש במסמכי הנאמנות שלא ניתן לצרף לנאמנות נהנה שהוא תושב ישראל.

נאמנות על פי צוואה - נאמנות שנוצרה לפי צוואה ושכל יוצריה הם המצווים שהיו במועד פטירתם תושבי ישראל.

פרק ד' - פסקי דין בולטים

בתחום המס בשנה החולפת

הפסדים לצרכי מס אינם ניתנים להורשה - ע"א 1579/20 מלכסון נ' פקיד שומה ת"א ואח'

לראשונה נקבעה הלכה בבית המשפט העליון בסוגיית הורשת הפסדים לצרכי מס.

במרכזו של הערעור נדונה השאלה האם הפסדים לצרכי מס הם "נכס" בר הורשה, כלומר האם הזכות לקיזוז הפסדים לצרכי מס העומדת לנישום מכוח הדין, היא "זכות אישית" הנתונה לנישום ואיננה עבירה, או שהיא ניתנת למימוש גם על ידי יורשיו.

עניינו של פסק הדין בשתי יורשות, אשר ירשו מאביהן (לאחר מותו בשנת 2012), בין היתר הפסד הון מועבר בסך של כ- 46 מיליון ₪, וכן הפסדים מועברים מעסק/משלח בסך של כ- 1.7 מיליון ₪ ("ההפסדים"), אותם ביקשו לתבוע כהפסדים ברי קיזוז בדוח המס שלהן כנגד הכנסותיהן. בית המשפט המחוזי לא התיר את הקיזוז האמור, ועל כך הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון קבע, כי אין למצוא ולו עיגון מינימאלי בלשון הוראות הפקודה לכך שהפסדים שהיו לאדם ניתנים לקיזוז על ידי יורשיו.

בנוסף נקבע כי, המנגנון של קיזוז הפסדים בשנים הבאות נועד לייצר מדידה מדויקת יותר של יכולתו הכלכלית של הנישום לשלם מס, שכן שיטת המס בישראל תכליתה להטיל מס רק על תוספת לעושר שנבעה מהכנסה של אותו אדם, ולכן העברת הפסדים לאח, ובכלל זה ליורש, מאיינת תכלית זו. בית המשפט הוסיף והבהיר כי היכולת לקזז הפסדים לצרכי מס מהווה 'זכות אישית', אשר לא ניתן להעבירה באופן ישיר לאח, קרי, לבצע "עסקה" בה; באותה מידה, גם לא ניתן להורשה.

גם הטענה בדבר "כניסה בנעלי המוריש", נדחתה על ידי בית המשפט בקובעו, כי עקרון רציפות המס (שקיים בעת מכירת נכס שעבר בירושה), אינו חל על קיזוז הפסדים שהיו למוריש, שכן אין קשר סיבתי בין ההפסדים לצרכי מס של המוריש לבין הכנסות היורש.

לאור כל זאת נפסק, כי הזכות לקיזוז הפסדים עומדת באופן אישי לנישום וכי הפסדים לצרכי מס אינם מהווים 'נכס' הניתן להעברה או להורשה, בפני עצמו.

פסק דין זה מהווה כאמור הלכה בסוגיית הורשת הפסדים לצרכי מס התואמת את הוראות הפקודה, כך שכל עוד יהיה תיקון של הוראות החוק, יש ליתן את הדעת לסוגייה שעשויה להיות בעלת השלכות כלכליות משמעותיות.

מכירת מוניטין אישי לצד מכירת מניות - ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן

ביום 1.12.2018, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניינו של שלמה רייזמן ("ריזמן" או "המערער"), אשר דן בשאלת מכירת מוניטין אישי לצד מכירת מניות ואופן מיסויה של עסקה כאמור. ביום 14.6.2021,

ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ריזמן, אשר הפך את הכרעתו של בית המשפט המחוזי, תוך שהתקבלה עמדת רשות המסים והמערער חויב בתשלום מס בסך של כ- 12 מיליון ₪.

נזכיר בקצרה את עובדות המקרה ואת פסיקתו של בית המשפט המחוזי - המערער, תושב ישראל, מכר בשנת 2009 את מניות חברת אַזימוט טכנולוגיות בע"מ ("אַזימוט") אותה ייסד. המערער הצהיר, כי מכר שני נכסים - מניות ומוניטין אישי. אחת המחלוקות שנדונה בפסק הדין הייתה האם יש למסות את מלוא התמורה מהעסקה בגין מכירת המניות או שמא יש לחלק את התמורה כך שחלקה שולם בגין מכירת המניות וחלקה בגין מכירת המוניטין האישי של המערער. בית המשפט המחוזי קבע, כי בדרך כלל המוניטין שייך לעסק עצמו, אולם ישנם מקרים חריגים בהם בעל העסק מהווה "כוח המשיכה" כלפי הלקוחות, שאז המוניטין עשוי להיות שייך לו באופן אישי. במקרה זה, קבע בית המשפט כי מדובר באחד מאותם מקרים חריגים, ובהתאם לכך נקבע כי יש לייחס רבע מסכום התמורה שנתקבלה בידי המערער למכר המוניטין ויתרת התמורה תיוחס למכירת המניות ותמוסה בשיעור של 25% - ומכאן ערעורו של פקיד השומה.

בית המשפט העליון דחה את טענות המערער בכל הנוגע לסוגיית סיווג חלק מהתמורה כתמורה ממכירת מוניטין וקבע, כי מדובר במכירת מניות גרידא, תוך שניתנו הנמקות שונות על ידי שופטי ההרכב:

■ השופט שטיין קבע, כי ברוב רובם של המקרים, ובכפוף לחריגים מעטים הנישום לא יהא רשאי לסווג מחדש את עסקאותיו לצרכי מס. ככלל, סיווג מחדש של עסקאות למטרות מיסוי יכול שייעשה אך ורק לפי דרישת המדינה, משמע כי ככלל נישום אינו רשאי לסווג מחדש עסקה לצרכי מיסוי. לגופו של עניין נקבע, כי העסקה נשוא פסק הדין, הינה עסקת מיזוג והמערער היה חופשי לבחור ולהסכים למכירת זכויותיו באַזימוט בכל מתווה אחר בו הוא חפץ. משבחר המערער להסכים למתווה העסקה - רכישה בדרך של מיזוג - כדי ליהנות מיתרונותיו, נגזר עליו לקבל גם את החסרונות הטמונים במתווה ואין לאפשר לו לכפור בו אך ורק לצרכי מס.

■ השופט קרא עמד על ההבחנה בין סיווג העסקה מחדש ומיסויה, לבין הדרישה כי העסקה תמוסה בהתאם לתוכנה הכלכלי ומהותה וקבע, כי גם אם תתקבל טענת המערער באשר לבחינת מהותה ותוכנה של העסקה, המסקנה היא כי בנסיבות העניין אין מדובר בתמורה שניתנה בגין מכר מוניטין, אלא בתמורה בגין התחייבות ל'אי-תחרות' - הכנסה פירותית ולא בהכנסה הונית.

■ השופט סולברג קבע, כי גם תחת ההנחה שהמערער יכול היה למכור מוניטין אישי אגב מכירת מניותיו, הרי שאין להסיק מכך כי הדבר אפשרי במתווה בו בוצעה העסקה דנן. שכן, המבנה המשפטי הנבחר בעסקת המיזוג נעשה לפי מחיר אחיד בין המערער ובין מניות הציבור. רוצה לומר, אם כל סכום כסף ששולם לבעלי המניות מהציבור ניתן עבור מניותיהם, ואם כל מניותיו של ריזמן נמכרו במחיר זהה למניותיהם של בעלי המניות מהציבור - הרי שלא נותר כל הפרש בין סך התשלום ששולם למערער לסך ששולם לבעלי המניות מהציבור, ולכן המסקנה ההגיונית המתבקשת היא שהמערער לא מכר דבר נוסף, ובענייננו מוניטין, מעבר למניות.

אמנם מדובר בהלכה של בית המשפט העליון, אך אנו סבורים כי יש לבחון כל מקרה לגופו ולנסיבותיו, ולפיכך מומלץ להתייעץ בטרם קבלת החלטות.

חברה משפחתית חייבת בדמי ביטוח לאומי בגין כלל הכנסותיה – עב"ל 61198-02-20 רפאל נחושתן ואח' נ' המוסד לביטוח לאומי

לאחרונה ניתן פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה בעניין נחושתן, שהינו משמעותי ובעל השלכות רחבות בכל הנוגע לחברה משפחתית. בפסק הדין נדונה סוגיית חיוב של חברה משפחתית בדמי ביטוח לאומי, תוך שנפסק כי **הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית, יהיה אשר יהיה הרכב מקורותיה – בין אם כולה אקטיבית, כולה פסיבית או מורכבת משני סוגי הכנסה אלה – תיחשב בידי בעל המניות להכנסה שמקורה בדיבידנד** לפי סעיף 2(4) לפקודה.

עיקרו של פסק הדין נסב על פרשנותם של סעיפים 373א ו-350(א)(6)-(7) לחוק הביטוח הלאומי, אשר נחקקו במסגרת תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי. סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי נחקק במטרה להקביל בין מועד החבות בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסותיה של חברה משפחתית (לרבות חברת בית וחברה שקופה) לבין מועד החיוב במס הכנסה, קרי ההכנסות תחויבנה בדמי ביטוח לאומי בסוף השנה בה הופקו (כאילו חולקו בסוף אותה שנת מס), וסעיף 350(א)(5) לחוק הביטוח הלאומי עוסק בהכנסות פטורות מדמי ביטוח לאומי, ובין היתר קובע פטור בגין הכנסות מדיבידנד (כהכנסה פסיבית) שאינו בא בגדרו של סעיף 373א.

חרף הוראות החוק, המוסד לביטוח לאומי החל לחייב בעלי מניות בחברה משפחתית בדמי ביטוח בגין כלל הכנסותיה של החברה, לרבות בגין הכנסות שאילו היו מתקבלות במישרין בידי בעלי המניות היחידים, לא הייתה בגינן חבות בדמי ביטוח לאומי. התנהלות זו של המוסד לביטוח לאומי עוררה הדים רבים, בעקבותיה יצאו מספר הודעות והבהרות מאת המוסד לביטוח לאומי, כאשר בשנת 2018 הודיע המוסד לביטוח לאומי כי הוא חוזר בו מעמדתו לפיה ניתן לייחס את הפטור הניתן ליחיד על הכנסותיו גם להכנסתו מחברה משפחתית, ובהתאם לכך החל משנת 2018 לא יינתן הפטור.

עניינו של נחושתן (יחד עם תובענות נוספות שאוחדו) נדון בבית הדין האזורי לעבודה, אשר קבע כי לשון הוראות החוק הרלוונטיות מטה את הכף לטובת פרשנות המוסד לביטוח לאומי, לפיה לא יחול הפטור. כן נקבע, כי על אף שהמוסד לביטוח לאומי שלח לנישומים דרישות תשלום כעבור שלוש שנים או יותר, אין בכך כדי למנוע מלגבות את החוב (על אף חלוף הזמן) – ועל כך הוגש ערעור לבית הדין הארצי לעבודה.

בית הדין הארצי לעבודה דחה את הערעור וקבע, כי ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, יהא הרכב מקורותיה אשר יהיה – כולה אקטיבית, כולה פסיבית או מורכבת משני מקורות אלה – הופכת בידי בעלי המניות להכנסה שמקורה בדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. בנוסף, נדחו טענות המערערים לעניין שיהוי ומניעות.

בית הדין הארצי התייחס לטענות המערערים בדבר העיוותים הגלומים בעמדת המוסד לביטוח לאומי, אך קבע, כי למרות הרצון ליצור הרמוניה בין מס הכנסה לביטוח לאומי ולא לחייב בדמי ביטוח הכנסות שלאור מקורן היו פטורות מדמי ביטוח לו היו מתקבלות ישירות בידי היחיד, עדיין מפאת עיוותים לקופה הציבורית יש לדבוק בעמדת המוסד לביטוח לאומי.

יצוין, כי בשבועות האחרונים הוגשה עתירה לבג"ץ במטרה להביא לביטולו של פסק הדין אשר יש בו כדי לייצר עיוותים ואפליה בלתי הגיונית ובלתי מוצדקת בין יחידים שהינם בעלי מניות בחברה משפחתית לבין יחידים שאינם כאלה. אנו כמובן, נעדכן בכל התפתחות אשר תהיה בסוגייה זו.

שליחות והחשיבות של מתן גילוי בדיווחים לרשויות המס - ע"א 388/17 ז'אן יעקב בר טל

מצאנו לנכון להביא בפניכם את עיקריו של פסק דין זה, אשר ניתן ביום 11.7.21 על-ידי בית המשפט העליון, ובמרכזו ניצב ניתוח משפטי ומיסוי הנובע מקיומם של יחסי שליחות, בהתאם לחוק השליחות, תשכ"ה-1965 (להלן: "**חוק השליחות**"); וביתר פירוט – השלכות ייחודיות הנובעות מקיומה של "שליחות נסתר".

העבודה במגזר העסקי, ובתוך כך, קיומן של מערכות יחסים מסוג שליחות, היא דבר שבשגרה. שימוש ב"כלי" זה הוא, לעיתים, הכרחי לקיומה התקין של הפעילות הכלכלית.

מבלי להתייחס להיבטים משפטיים, נציין, שחרף הדמיון המסוים שיש בין הסדר השליחות לפי חוק השליחות, לבין נאמנות (Trust) לפי **חוק הנאמנות, תשל"ט-1979**, השלכות המס הנובעות מכל אחד מהם שונות בתכלית (למעט חריגים מסוימים הקבועים בפרק הנאמנויות, שבחירה בהם מייצרת הסדר מס דומה לזה שחל במקרה של שליחות).

לגופו של פסק הדין, תוך התייחסות לסוגיות הרלוונטיות למקרים בהם נרקמו יחסי שליחות, נפרט תחילה את עיקרי העובדות הצריכות לעניין:

■ בשנת 2004 השקיע מר יעקב בר טל במניות, יחד עם רואה חשבון (להלן: "**ההשקעה הראשונה**"); בהצהרת ההון שלו ליום 31.12.2004 הוא לא כלל את ההשקעה האמורה.

■ בשנת 2005 השקיע מר יעקב בר טל סכום נוסף, והפעם באמצעות חברה זרה (להלן: "**ההשקעה השנייה**" ו"**החברה השלוחה**"), בהתאמה; בהצהרת ההון שלו ליום 31.12.2007, **כן** נכללה השקעתו השנייה.

■ בשנת 2008 הועברה גם ההשקעה הראשונה לחברה השלוחה, ובמהלך אותה שנה נמכרו הן ההשקעה הראשונה והן ההשקעה השנייה, כאשר מכירות אלו הניבו הפסד.

■ מר יעקב בר טל ניצל את ההפסד האמור במסגרת דוח המס האישי שלו, בטענה שההשקעות היו שלו באופן אישי, והחזקתן באמצעות אחרים הייתה במסגרת יחסי שליחות – מאחר שהוא השולח, וכידוע "שלוחו של אדם כמותו", הרי שאת ההפסד שהופק באמצעות אותו שלוח יש לייחס אליו.

בית המשפט השתכנע שאכן יש לסווג את מערכת היחסים בין הצדדים כשליחות; ברם, בית המשפט הבחין בין ההשקעה הראשונה לבין ההשקעה השנייה. בעוד שעם ההשקעה השנייה לא עלתה בעיה ביחס ליכולת לנצל את ההפסד הנובע ממנה, הרי שביחס להשקעה הראשונה נמצאו פגמים שמנעו זאת. בית המשפט עמד על כך שההשקעה הראשונה לא דווחה לרשויות המס, וזאת בנסיבות שבהן הייתה חובה לעשות כך (במסגרת הצהרת ההון), ולכן חל עליה סעיף 7 לחוק השליחות, שעניינו "שליחות נסתרת", שזו לשונו:

"לא ידע הצד השלישי בשעת הפעולה על קיומה של השליחות, או לא ידע את זהותו של השולח, תחייב פעולת השלוח את השולח והשלוח יחד ולחוד ותזכה את השלוח בלבד; אולם יכול השולח לאמץ לעצמו זכויות השלוח כלפי הצד השלישי, זולת אם הדבר נוגד את הזכות לפי מהותה, תנאיה, או נסיבות העניין"

הנה כי כן, פעולת השלוח מול צד ג' תחייב את השלוח ואת השולח, אך תזכה רק את השלוח. במקרה בו עסקינן, רשות המיסים היא-היא צד ג' – מאחר שלא ניתן ביטוי לכך שההשקעה הראשונה הוחזקה אגב יחסי שליחות, הרי שהשלוח לא יכול לנצל את ההפסדים שנצמחו במימוש ההשקעות, הואיל וסעיף 7 לחוק השליחות קובע במקרים כאמור ש"פעולת השלוח ... תזכה את השלוח בלבד".

בהתאם לעקרונות אלו ולאור כך שההשקעה השנייה כן גולתה בהצהרת ההון, התיר בית המשפט את קיזוז ההפסדים שנבע ממנה בתיקו האישי של מר יעקב בר טל (השלוח). יצוין כי בית המשפט מציין כבדרך אגב שעולה שאלה דומה גם לגבי מסי חוץ ששלמו, אם הם ניתנים לניצול, אם לאו.

אנו סבורים שבמקרים שבהם לא ניתן גילוי מלא לקיומה של השליחות, עדיין ניתן, בנסיבות מאד ספציפיות, לייחס לשולח גם את הזכויות וגם את החובות הנובעות מהנכס נשוא השליחות – לכל דבר ועניין. **יחד עם זאת, המלצתנו החד משמעית היא להגיש דיווחים מלאים, בזמן אמת; גם במקרים שבהם אין חובת דיווח בדין (בשונה מחובות הדיווח החלות על נאמנויות מסוג Trusts, במקרים של שליחות אין הסדרה ברורה בפקודת מס הכנסה).**

רכישה עצמית - ע"מ 38294-02-19 מאיר סיידה נ' פקיד שומה באר שבע

לאחרונה פורסם פסק דין רביעי העוסק בשאלת חבות המס ברכישה עצמית של מניות חברה פרטית מאת אחד מבעלי מניותיה - אם מקים הוא אירוע מס בידי בעל המניות הנוטר ואם יש לראותו כמקבל דיבידנד רעיוני באותו מועד או לאו (להלן: "פרשת סיידה").

סוגייה זו נדונה בבית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט אלטוביה) בפרשת ברנובסקי ובר ניר, ובבית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת וינשטיין) בפרשת בית חוסן.

במקרה דנן, המדובר בשני אחים, מר מאיר סיידה (להלן: "המערער"), ואחיו ("האח") בעלי עסק לגידול וייצור שתילים. בשנת 2003 הקימו המערער ואחיו חברה שבמניותיה החזיקו בשיעורים שווים ("החברה"). פעילותם העסקית של האחים באמצעות החברה המשיכה והתרחבה עד שבשנת המס 2015 (שנת-המס שבמחלוקת) החליטו האחים להפריד כוחות בשל סכסוך באשר לדרך ניהול החברה ופעילותה

תוך הימנעות מפגיעה בפעילות העסק. לצורך הפירוד, הצטיידו האחים בחוות דעת הקובעת כי שווי החברה היה 27.649 מיליון ₪.

בתחילה, שקלו האחים לצרף שותף או למכור את כלל מניותיהם בחברה לצד שלישי, אך לאחר שכשל ניסיונם זה, בחרו באפשרות שאחד מהם ירכוש את חלקו של משנהו.

בסופו של יום, רכשה כאמור החברה (ולא המערער) את מניותיו של האח בחברה, רכישה עצמית, תמורת 13.5 מיליון ₪. המערער טען, כי לא היה באפשרותו לעמוד בסכום התמורה שדרש האח עבור מניותיו בחברה ובשל כך הוחלט שהחברה היא זו שתרכוש את מניותיה.

התמורה בגין המניות שולמה לאח מעודפי החברה הבת אשר חולקו לחברה כדיבידנד, האח שילם מס על רווח ההון החל במכירת מניותיו והמערער עלה לשיעור אחזקה של 100% בחברה אשר הקנו לו שליטה מלאה.

המחלוקת שעמדה (שוב) לפתחו של בית המשפט היא כדלקמן:

■ האם כגישת מס הכנסה, המערער הוא זה שרכש את מלוא מניות האח בסך של 13.5 מיליון ₪ ומיד אחר כך העביר את המניות הנרכשות לחברה בתמורה לסך של 13.5 מיליון ₪ (כבמקרה בר ניר); או לחלופין -

■ האם כגישת המערער, החברה היא זו שרכשה בפועל את מניות האח, ולא המערער הוא שרכש את המניות שנמכרו, וכפועל יוצא הוא לא קיבל דיבידנד לידיו, ולכן לא נוצר אירוע מס בידי (טענות העומדות בבסיס ההחלטה בפרשת בית חוסן).

או לחילופין חילופין -

■ האם בהתאם לטענה החליפית של המערער ושל מס הכנסה, החברה חילקה דיבידנד לשני האחים (פרו-ראטה), ומיד לאחר מכן רכש המערער בכספי הדיבידנד, את המניות מהאח (כבמקרה ברנובסקי).

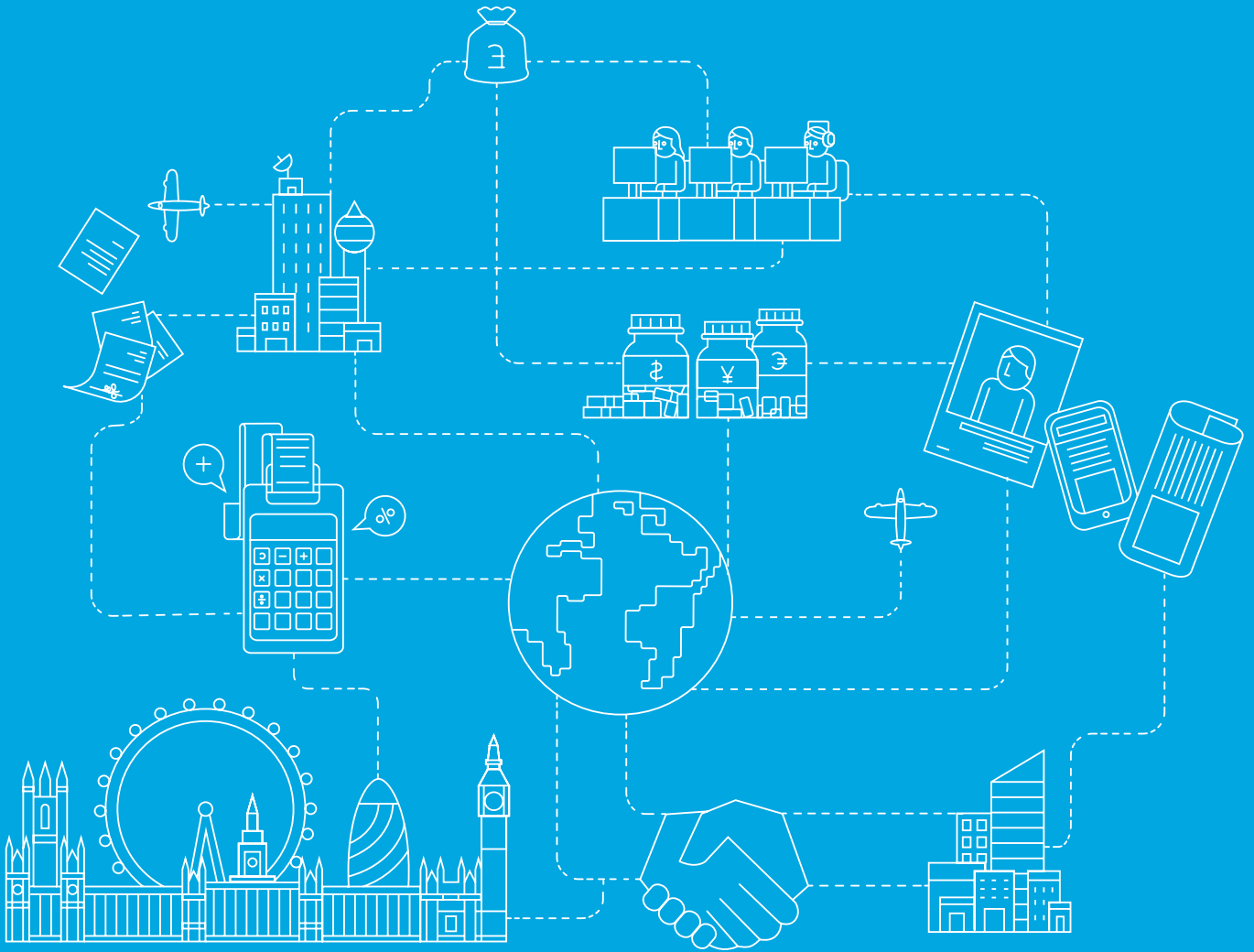
לגופו של עניין קבע בית המשפט כי בהישען על המהות הכלכלית של העסקה וההשלכות הגלומות ברכישה עצמית של מניות יש לקבל את עמדתם החליפית הן של המערער והן של מס הכנסה, לפיה החברה חילקה דיבידנד לפני מכירת המניות ומיד לאחר מכן רכש המערער את זכויות האח באמצעות הדיבידנד שקיבל מהחברה. שכן:

■ מימון רכישת הזכויות נעשה באמצעות נכסי החברה חלף שימוש במימון עצמי או מימון חיצוני לחברה, שימוש המהווה מימוש של הנכסים על ידי המערער ובבחינת הנכסים אשר עברו לידיו – יש לחייבם במס על פי השלב השני במודל הדו שלבי.

■ המערער השיג יתרון כלכלי מהרכישה העצמית הנלמד מהתוצאה לפיה הוקנו לו זכויות חדשות בחברה (50% מניות, זכויות הצבעה וכיו"ב) יתרון הנלמד כי השימוש ברווחים נעשה על ידו ולא על ידי האח (המוכר).

■ היעדר טעם כלכלי, עסקי מבחינת החברה לרכוש את מניות האח.

נבהיר לסיכום, כי בית המשפט מקבל את העמדה בפרשת ברנובסקי ונותן רוח גבית לחוזר מס הכנסה 2/2018, בדגש על הגישה הראשונה המפורסמת בו, וזאת בקובעו כי "כדי להימנע מכפל מס בעקבות תשלום מס על אותם העודפים, הן במסגרת רווח ההון המחושב בידי האח והן במסגרת דיבידנד שבו מחויב המערער, יש לאמץ את הגישה הראשונה המפורסמת בחוזר, ולקבוע כי המהות הכלכלית בענייננו היא חלוקת דיבידנד לשני בעלי המניות עובר למכירה, ותוך כדי כך רכישת זכויותיו של האח על ידי המערער, בכספי הדיבידנד שקיבל מהחברה. בהתאם לגישה האמורה יש לראות בחברה כמחלקת 13.5 מיליון ₪ דיבידנד לשני בעלי מניותיה, למערער ולאחיו, ואת המערער כרוכש את מניותיו של אחיו בכספי הדיבידנד שקיבל. כפועל יוצא קבע בית המשפט כי יש לחייב את המערער במס על דיבידנד שסכמו 6,750,000 ₪."





THE POWER
OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING

משרדי RSM שיף הזנפרץ ושות', רואי חשבון
www.rsmisrael.co.il rsmisrael@rsmisrael.co.il

חיפה

שדרות הפלי"ם 2 בניין אורן
חיפה, 33095102
טל: 04-8671926
פקס: 04-8668103

תל אביב - משרד ראשי

דרך מנחם בגין 52
מגדל סנוול ת"א 6713701
טל: 03-7919111
פקס: 03-7919112

RSM שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון הינה חברה ברשת RSM, התאגדות של פירמות ייעוץ וראיית חשבון העומדות ברשות עצמן. כל פירמה פועלת על אחריותה. RSM אינה מתקיימת באף רשות שיפוט כישות משפטית נפרדת.