

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מיסוי תאגידיים – סוגיות מהפרקטיקה עדכוני חקיקה ופסיקה

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
21 בנובמבר 2022

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- שיעורי מס – חברה בע"מ, גוף "שקוף" או עוסק עצמאי
- עדכונים מפסיקת בתי המשפט המנהליים בעניין פיצויי קורונה;
- חברות ארנק בפקודה ובחוק הביטוח הלאומי;
- רכישה עצמית של מניות חברה;
- חברה משפחתית;
- חברת בית;
- דיבידנד בין חברתי;
- רכישת חברה בהפסדים;
- מיסוי תאגידיים במישור המיסוי הבינלאומי;

שיעורי מס

שיעורי מס

מדרגות מס ליחידים (2022) – סעיף 121(ב) לפקודה – "הכנסה מיגיעה אישית".

שיעור המס	הכנסה חודשית (יגיעה אישית)	שיעור המס	הכנסה שנתית (יגיעה אישית)
10%	עד ₪ 6,450	10%	עד ₪ 77,400
14%	₪ 9,240 - 6,451	14%	₪ 110,880 - 77,401
20%	₪ 14,840 - 9,241	20%	₪ 178,080 - 110,881
31%	₪ 20,620 - 14,841	31%	₪ 247,440 - 178,081
35%	₪ 42,910 - 20,621	35%	₪ 514,920 - 247,441
47%	₪ 55,270 - 42,911	47%	₪ 663,240 - 514,921
50% (מס יסף)	₪ 55,271 ומעלה	50%	₪ 663,241 ומעלה

שיעורי מס

מחלק ההכנסה שמעל 60% מהשכר הממוצע ועד ההכנסה המרבית החייבת בדמי ביטוח 45,075 ₪ - (שיעור מלא)	מחלק ההכנסה שעד 60% מהשכר הממוצע 6,331 ש"ח - (שיעור מופחת)	דמי ביטוח לאומי
12.83%	2.87%	דמי ביטוח לאומי
5%	3.1%	דמי ביטוח בריאות
17.83%	5.97%	סך הכל

שיעורי מס

מס חברות בישראל – סעיף 126(א) לפקודה – 23%

שיעור המס בעת משיכת דיבידנד	סעיף 125 ב (2) לפקודה	שיעור המס הסופי ("עד הכיס")
בעל מניות מהותי	30%	46.1%
מס יסף 121 ב	33%	48.41%

שיעור המס בעת משיכת דיבידנד חוק עידוד	חברה	יחיד
חברה מועדפת	7.5%/16%	20% (מס יסף)
חברה טכנולוגית מועדפת	7.5%/12%	20% (מס יסף)

שיקולי מס

פעילות כעצמאי או באמצעות גוף "שקוף"-

- מיסוי "חד שלבי" לפי סעיף 121 לפקודה;
- תשלומי מקדמות למס הכנסה וביטוח לאומי, בהתאם להכנסות שדווחו למס הכנסה בשנים הקודמות;
- אפשרות לנכות לצרכי מס הפקדות לחסכונות פנסיונים וקרנות השתלמות;
- תקנות ניכוי הוצאות רכב;
- ניכוי דמי ביטוח(סעיף 47א(א) לפקודה - 52% מהתשלום לביטוח לאומי (לא כולל מס בריאות) מותר בניכוי מההכנסה שאינה הכנסת עבודה.
- ניכוי הוצאות נוספות בכפוף למבחני הפקודה (הוצאה כרוכה, שמירה על הקיים וכו').

שיקולי מס

פעילות כחברה:

- כאשר הבחירה היא להתאגד כחברה אופן המיסוי יהיה "דו שלבי", תחילה יחול סעיף 126(א) לפקודה, על הכנסותיה של החברה, המחיל שיעור מס על הכנסותיה בשיעור של 23%.
- משיכת דיבידנד תחוב בשיעור מס נוסף שינוע בין 25%-33%.
- התנהלות בתור חברה מאפשרת לכאורה לשלוט בגובה חבות המס באמצעות משיכת משכורות.
- רכב צמוד - תקנות זקיפת שווי רכב/ עבודה מול החברה כעוסק מורשה – תקנות ניכוי הוצאות רכב.
- דיבידנד אינו חייב בדמי ביטוח לאומי.

**עדכונים מפסיקת בית המשפט
המנהלי לגבי זכאות למענקי
קורונה**

המסגרת הנורמטיבית

- ביום 24 באפריל 2020 קיבלה ממשלת ישראל החלטה מספר 5051 (להלן: "ההחלטה") בדבר מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

https://www.gov.il/he/departments/policies/dec5015_2020

- בעקבות החלטה זו חוקק ביום 29 ליולי 2020 חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק") (ס"ח תש"ף מס' 2835).

https://www.gov.il/BlobFolder/legalinfo/law2835-20/he/LegalInformation_kesher_2835-20.pdf

- הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, הצ"ח 1341

דרישות להחזר מענק קורונה

בשנה האחרונה אנו עדים לבקשות רבות להחזר מענקים שנשלחו לעוסקים שקיבלו מענקי קורונה –

דוגמאות –

- ירידת המחזור העסקאות בתקופת המענק לא נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (דרישת הקשר הסיבתי).
- העוסק בעל עבודות ממשוכות שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה.
- קיימים יחסים מיוחדים בין העוסק לבין הלקוח.
- לפי החוק - יש להחזיר את המענק תוך 90 ימים ואי החזר המענק נחשב כחוב מס לכל דבר ועניין

מה עושים ? במידת הצורך מגישים השגה, ערר וערעור מנהלי

• סעיף 4 להחלטת הממשלה –

4. השגה

א. הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשות המיסים בנוגע למענק, רשאי להגיש השגה לעובד אשר המנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה. החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים.

ב. ...

ג. ההשגות יוגשו בטופס מקוון שיקבע המנהל ויכללו את הפרטים הדרושים לשם בחינת טענותיו של מבקש המענק ועמידתו בתנאי הזכאות למענק.

ד. העובד המוסמך להכריע בהשגה וועדת ההשגות יהיו רשאים לדון ולהכריע בהשגות על פי טענות וראיות שיוגשו בכתב.

מה עושים ? במידת הצורך מגישים השגה, ערר וערעור מנהלי!

• סעיף 20 לחוק – השגה וערר

20. (א)

(1) הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;

(2) ההשגות יוגשו בטופס מקוון שיקבע המנהל ויכללו את הפרטים הדרושים לשם בחינת טענותיו של מבקש המענק ועמידתו בתנאי הזכאות למענק;

(3) העובד המוסמך להחליט בהשגה רשאי לדון ולהכריע בה על פי טענות וראיות שיוגשו בכתב.

(ב) על החלטה בהשגה לפי סעיף קטן (א) **ניתן לערור לפני ועדת ערר כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה בצירוף הודעה על זכות הערר ועל המועד להגשתו.**

מה עושים ? במידת הצורך מגישים השגה, ערר ואם צריך ערעור מנהלי

- סעיף 21 לחוק – השגה וערר

21 (ה) ההוראות לפי חוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992, למעט סעיפים 22(א), 37 ו-45 לחוק האמור, יחולו על ערר ועל ועדת ערר לפי פרק זה, בשינויים המחויבים ובשינויים אלה:

(1) הסמכויות הנתונות לבית משפט מחוזי לפי סעיף 28(ד) ו-(ה) לחוק האמור יהיו נתונות

לבית משפט לעניינים מינהליים;

(2) החלטה סופית של ועדת הערר ניתנת לערעור לפני בית משפט לעניינים מינהליים; ..."

פסיקת בית המשפט המנהלי

משמעות האיחור במתן תשובה להשגה -

- בית המשפט המחוזי בעניין עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם במיסים און ליין, 03.01.22) התייחס לסוגיה זו זה מכבר וקבע באותו עניין כי איחור של 68 ימים במתן החלטה להשגה יורד לשורשו של עניין ומחייב את קבלת ההשגה (כב' השופטת אורית וינשטיין).
- עמ"נ 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.22) - איחור של 126 ימים במתן החלטה להשגה מחייב את קבלת ההשגה -

פסיקת בית המשפט המנהלי

משמעות האיחור במתן תשובה להשגה -

• פודולסקי – המשך:

"המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פס"ד בטחון הצפון. על אף זאת, סברה המשיבה כי רשאית היא לחזור ולטעון באותה סוגיה, אשר הוכרעה כבר בפסק דינו של בית משפט זה בעניין בטחון הצפון...

בכל הכבוד הראוי, זו אינה דרך ההתנהלות המצופה מרשות מרשויות השלטון (ההדגשה במקור).

ככל שהמשיבה סברה כי קביעתו של בית משפט זה בפס"ד בטחון הצפון בעניין משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה – היא קביעה שגויה, *היה עליה להגיש ערעור לבית המשפט העליון (ההדגשה במקור).*

ככל שבחרה המשיבה שלא להגיש ערעור לבית המשפט העליון, הרי שאין היא רשאית להתעלם מפסק הדין בעניין בטחון הצפון, אשר הפך להיות חלוט והוא חל על המשיבה."

פסיקת בית המשפט המנהלי

משמעות האיחור במתן תשובה להשגה -

- בית המשפט המחוזי בעניין עמ"נ 40318-12-21 פליסידד (פסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם במיסים און ליין, 13.11.22) - בשני הערעורים מדובר באיחור משמעותי ביחס לתקופה הקבועה בחוק, כאשר ההחלטות בהשגות ניתנו 206 ו-225 ימים לאחר הגשת ההשגות – יש לאבחן בין קבלת ההחלטה לגופו של עניין לבין האיחור בטיפול בהשגה ולפסוק תשלום הוצאות.
- "מצד אחד, אני סבור כי יש לתת משמעות למועד שקבע המחוקק בסעיף 20(א)(1), בפרט כאשר מדובר בהוראת חוק המתייחסת למצב חירום ועל רקע הליכי החקיקה. מצד שני, אני סבור כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת ההחלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה. בנסיבות אלו, אני סבור כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור לאור נסיבותיו של כל מקרה ומקרה. לטעמי, ... הטלת תשלום הוצאות על מהשיבה מהווה הכוונת התנהגות ראויה והולמת למשיבה, כך שהיה עליה להיערך כראוי ליתן החלטה בהשגות במועד הקבוע בחוק, וכאשר לא עשתה כן, חשופה המשיבה לסנקציה כספית. זאת ועוד, הטלת הוצאות מאפשרת הלימה בין הסנקציה שתטיל ועדת הערר על המשיבה לאור התנהלות המשיבה והאיחור, ללא הצורך בקבלה נוקשה של ההשגה, אשר הינה לעתים על סכום ניכר, רק בשל איחור. עוד יתרון בשיטת החיוב בהוצאות לעומת קבלת ההשגה באופן אוטומטי, היא מתן אפשרות לפסוק פיצוי ראוי גם במקרים בהם ההשגה התקבלה לגופה, אולם זאת באיחור ניכר."

פסיקת בית המשפט המנהלי

תחולת סעיף 8א לפקודה על ההחרגה בהגדרת עוסק -

"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:

(5) מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-

2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על

שנה;

• בית המשפט המחוזי בעניין עמ"נ 43404-09-21 ק.סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם במיסים

און ליין, 08.11.2022) (כב' השופטת אורית וינשטיין) -

"בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על

פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה

בהתאם לסך כל הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע העבודה

אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה

תחול על קבלן שכזה. מניה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר

"עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש בקשה לקבלת

מענק". קרי, לא מדובר בחזקה חלוטה.

מיסוי חברת ארנק בעל מניות בחברת מעטים

מיסוי חברות ארנק

סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים:

סע' 62א לפקודה:

הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד במצבים הבאים:
המצב הראשון -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סע' 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות **בצד קשור** לאותו חבר בני אדם, **כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב**, והיחיד או חברת המעטים **היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם** ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.

"נושא משרה" - מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי.

מיסוי חברות ארנק

המצב השני -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".

חזקה: יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך **30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים.**

מיסוי חברות ארנק

סעי' 62א לפקודה:

בתום **30 חודשים** יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות (לצורך דיני המס בלבד).

הכנסות מיוחדות / רווחים מיוחדים - תמורה לעניין רווח הון, שווי מכירה לצרכי שבח במיסוי מקרקעין ודיבידנד.

לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות ש"ניתן לאדם אחד".

הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה **ארבעה** מועסקים -

- הועסק אדם לא יותר **מארבע שעות** ביום - ייחשב לחצי מועסק.

- הועסק אדם **חלק** משנת המס - חישוב יחסי.

- **אדם וקרובו** ייחשבו למועסק אחד.

הוראות תחולה - לעניין מניין 30 החודשים תימנה גם התקופה שלפני יום התחילה.

מה לגבי חברה זרה שאינה חמי"ז?

מיסוי חברות ארנק

חריגים לחזקה המספרית : חוזר מס הכנסה 10/2017 –

- מקום, ש- 70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא רק הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל.
- **סוכן ביטוח** בעל סוכנות ביטוח עצמאית, שבבעלותו תיקי לקוחות, אשר מתקשר באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח אולם, בפועל מקבל את הכנסתו בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיו. המבוטחים מקבלי השירות הם לקוחותיו של סוכן הביטוח ולא חברת הביטוח.
- **זמר המופיע** באירועים ושמחות, אשר מקבל את כל הכנסותיו מאמרגן המנהל את כל ענייניו לרבות גבית הכספים עבורו.
- **יצוין**, כי הקביעה מי הוא הלקוח מקבל השירות מבחינה מהותית תלויה במכלול הנסיבות של כל מקרה ומקרה.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 –

הרקע העובדתי

- רופא תושב ישראל אשר עוסק במתן שירותי רפואה בתחום רפואת משפחה.
- כ- 99% הכנסתו של הרופא בשיעור של מקורה מקופת חולים אחת עמה חתום הרופא על הסכם מתן שירותי רפואה.
- מתן שירותי הרפואה מתבצע במתקניה של הקופה.
- הקופה מספקת לרופא על חשבונה את כל שירותי המרפאה, ובין היתר: שירותי מזכירות ושירותי משרד. הרופא אינו נושא בעלויות שכירות המרפאה ועלויות הקשורות באחזקת המרפאה, כגון חשמל, טלפון, מים, ביטוח צד ג' וכיו"ב.
- מתן שירותי הרפואה מתבצע בימים ובשעות שנקבעו על ידי הקופה.
- נהלי העבודה מוכתבים על ידי הקופה. קביעת תורים לרופא נעשית באמצעות מערכות של הקופה.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 -

הבקשה

- הרופא ביקש להקים חברה אשר תהיה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ולהעביר אליה את פעילות מתן השירותים הרפואיים לקופה.
- החברה החדשה עתידה לקבל על עצמה את כל תנאי ההסכם, כך ששירותי הרפואה לקופה יינתנו על ידי החברה באמצעות בעל המניות המהותי באופן בלעדי וזאת כעובד החברה החדשה.
- החברה החדשה לא התכוונה להעסיק עובדים נוספים.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 -

החלטת המיסוי

החלטת המיסוי קבעה כי הכנסתה של החברה החדשה, הנובעת מפעילות מתן שירותי רפואה על ידי בעל המניות המהותי, יראו אותה כהכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה, והיא תיחוס לבעל המניות המהותי ותסווג בידי כהכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) לפקודה - הנימוקים:

- החברה החדשה הינה **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, שהכנסתה נובעת מפעילותו של בעל המניות המהותי;
- מתקיימת **חזקת ה-70%**, מכיוון שמקורם של מעל 70% מסך הכנסתה של החברה החדשה מדי שנת מס עתיד להיות בשירות הניתן לאדם אחד – הקופה.
- הכנסתה של החברה החדשה עתידה לנבוע מפעילותו של בעל המניות המהותי בשל מתן שירותי הרפואה לקופה, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו.
https://046a806b-6848-4116-a904-150-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_9f2e0a4e04c94b60b5219ede7a32f065.pdf

מיסוי חברות ארנק – החבות בדמי ביטוח לאומי

חוזר ביטוח לאומי מס' 1487 מיום 29 בנובמבר 2021

• "בחוק הביטוח הלאומי - ככל שהתקבלו בשומת מבוטח הכנסות החייבות בדמי ביטוח, קרי הכנסות "עצמאי", "שכיר", או "הכנסות שלא מעבודה" הרי שיש לחייבן בדמי ביטוח. לפיכך, לפי סעיף 62א לפקודה, הכנסות שמקורן בייחוס שבוצע על ידי מס הכנסה וסווגו במס הכנסה כהכנסות שכיר או עצמאי, או הכנסות לפי סעיף 3(ט1) לפקודה שבמס הכנסה סווגו כהכנסות שכיר, עצמאי או הכנסות שלא מעבודה, יש לראותם כהכנסות החייבות בדמי ביטוח".

• הביטוח הלאומי רואה בהפרש שבין ההכנסה כשכיר שדווחה בשומה, לבין ההכנסה שדיווח המעסיק בטופס 126, כהכנסה של עצמאי. המוסד מחייב את המבוטח, בעל המניות עצמו, בתשלום בדמי ביטוח כעצמאי.

מיסוי חברות ארנק – החבות בדמי ביטוח לאומי

ביקורת

- חסר עיגון חקיקתי;
- מיסוי רטרואקטיבי;
- העדר כיסוי ביטוחי;
- משלוח הודעות לבעלי מניות רבים בחברות ארנק.

מיסוי בעל מניות מהותי שימוש בנכסי החברה

שימוש בנכסי חברה

• עוסק מורשה יכול בעיקרון לעשות שימוש בכל רווחי העסק לשימוש עצמי.

• בעל מניות מהותי בחברה - סעיף 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות

"משיכה מחברה" – משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכל במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

"משיכה של כספים מחברה" – לרבות:

(1) הלוואה, לרבות השאלה או כל חוב אחר.

(2) מזומנים, ניירות ערך, פיקדונות וכל ערובה אחרת שהחברה העמידה כבטוחה כלשהי לטובת בעל

המניות המהותי, עד לסכום שהועמד לטובתו.

החריג: סכום מצטבר שלא עלה על 100,000 ₪ ביום כלשהו בשנת המס ובשנת המס שלפניה.

"נכס" לצרכי הסעיף: (1) דירה/כלי טיס/כלי שיט שעיקר השימוש בהם לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי (גם מחוץ לישראל); (2) חפצי אומנות/תכשיטים;

שימוש בנכסי חברה

סע' 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"מועד החיוב במס" –

- במשיכת כספים מחברה – בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו (שוטף + שנה).
- בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש ובתום כל שנה לאחר מכן, עד להשבת הנכס (שוטף תמידי).
- סיווג ההכנסה –

- יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי המדרג הבא:
 - (א) מדיבידנד – אם היו רווחים בחברה כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות (יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים).
 - (ב) מהכנסת עבודה – לא חל (א) ומתקיימים יחסי עובד – מעביד.
 - (ג) הכנסה מעסק או ממשלח יד – ברירת המחדל.

• מה דין משיכה מחברה זרה? מה דין בעל מניות זר? (חוזר מס הכנסה 7/2017)

שימוש בנכסי חברה

סע' 3(ט) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"כימות ההכנסה" –

- **במשיכת כספים מחברה** – יראו כהכנסה במועד החיוב את סכום משיכת הכספים בניכוי (1) יתרות זכות של בעל המניות המהותי; (2) סכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, אשר הוא שנושא בכל עלויות ההלוואה ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה.

- **בהעמדת נכס לשימוש** – יראו כהכנסה במועד החיוב את עלות הנכס בניכוי (1) יתרות זכות של בעל המניות המהותי; (2) בנכס שהוא דירה – יתרת ההלוואה מתאגיד בנקאי בלבד שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה, אם השעבוד הוא לתקופה של שלוש שנים לפחות.

- **בגין השימוש בנכס עד להשבתו לחברה**, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסת עבודה או הכנסה ממקור אחר (2)(10), לפי הגבוה מבין: (1) שווי השוק בגין השימוש בנכס או (2) השיעור שנקבע לפי סע' 3(ט)1 לעניין הלוואה (3.23%), כשהוא מוכפל בעלות הנכס ובניכוי תשלום בשל השימוש.

שימוש בנכסי חברה

**הוספת סעי' 3(ט) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"השבת כספים" –**

הכלל: כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שהושב מחדש כאילו לא הושבו. החריג: כספים שנמשכו מחדש באופן חד פעמי והוחזרו בתוך 60 ימים.

"השבת נכסים" –

**הכלל: נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב, ולאחר מכן הועמד לשימושו מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שהושב – יראו אותו כאילו לא הושב.
יתרת זכות שנוכתה –**

- הכלל: יתרת זכות שנוכתה מהכנסה ונפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכתה – עד גובה הסכום שנפרע, יראו כאילו לא נוכתה.

משיכת בעלים

תקנה 2(6) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז - 2006

"הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:

...

(6) פרעון חוב של יחיד בעל מניות מהותי בחבר-בני-אדם לחבר, כולו או חלקו, בסכום של 1 מיליון שקלים חדשים לפחות, ברבעון האחרון של שנת מס, ובלבד שברבעון הראשון של שנת המס העוקבת, גדל סכום החוב של בעל המניות המהותי בחבר או של קרובו, לחבר, בשיעור שלא יפחת מ-25% מסכום החוב שנפרע כאמור;"

הרציונל – סגירת יתרת משיכת בעלים בסוף השנה, ו"פתיחתה" מחדש בתחילת השנה העוקבת, על מנת שמשיכת הבעלים לא תופיע במאזן, מהווה תכנון מס עליו יש לדווח באופן מיוחד.

מיסוי רכישה עצמית של מניות חברה

רכישה עצמית

סעיף 1 לחוק החברות:

"חלוקה" – מתן דיבידנד או התחייבות לתיתו, במישרין או בעקיפין, וכן רכישה; ולענין זה, "רכישה" - רכישה או מתן מימון לרכישה, במישרין או בעקיפין, בידי חברה או בידי חברה 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;

רכישה עצמית

חוזר 10/2001 - "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס"

- רכישה עצמית המבוצעת מכל אחד מבעלי המניות- פרו ראטה תראה כחלוקת דיבידנד.
- רכישה אחרת, תראה כמכירת מניות, החייבת במס רווחי הון ברמת בעל המניות המוכר.

חוזר 2/2018 - היבטי מס של רכישה עצמית

- כל רכישה של חברה את מניותיה (רכישה עצמית) מהווה דיבידנד.
- רכישה עצמית שאינה תואמת את שיעורי ההחזקה של בעלי המניות, מהווה חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות בשלב הראשון, ומכירת נכס בין בעלי המניות בשלב השני.

רכישה עצמית

פסק דין ברנובסקי (ע"מ 21268-06-11) (2014)

- בין בעלי שליטה בחברה (אח ואחות) התגלע סכסוך, בעקבותיו החליטו להפריד את החזקותיהם, באופן שהחברה תבצע רכישה עצמית של מניות האחות, תמורת 37.5 מיליון ₪. פקיד השומה טען כי רכישה עצמית היא למעשה דיבידנד שחולק מהחברה לבעלי המניות. הנישום (האח) טען כי רכישה עצמית היא פעולה שבין החברה לבין האחות, ואילו הוא לא קיבל תמורה כלל.
- בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה. נקבע כי אמנם, ברכישת עצמית השווי הכלכלי של המניות שבידי בעלי המניות הנותרים לא משתנה, אך האחים השתמשו בקופת החברה כאמצעי לתשלומי איזון במסגרת חלוקת כלל נכסי המשפחה, ועל כן, יש לראות רכישה כזו כחלוקת דיבידנד לנישום. על כן, נקבע כי בשלב הראשון החברה חילקה לאחים דיבידנד בסך 37.5 מיליון ₪, ובשלב השני רכש האח את מניות האחות בתמורה לחלקו בסכום הדיבידנד שחילקה החברה.
- בנוסף, נקבע כי מדובר ב"עסקה מלאכותית", שכן לא היה טעם מסחרי ברכישת המניות העצמית על ידי החברה.

רכישה עצמית

פסק דין בר ניר (ע"מ 1100/06) (2014)

- בין בעלי מניות בחברה נתגלע סכסוך, ובעקבותיו הוחלט שאחד מבעלי השליטה בחברה, יפרוש ממנה, באופן שבעלי המניות האחרים ירכשו את מניותיו, ולאחר מכן החברה תרכוש מהם את אותן מניות.
- הנישומה דיווחה על העסקה כרכישת מניות ומכירתן לחברה, בה התמורה שווה לעלות. דהיינו, לא נוצר לנישומה רווח הון.
- פקיד השומה קבע, כי מלוא הסכום ששולם לבעל המניות הפורש מהווה דיבידנד, ולחלופין, שהרכישה העצמית היא "עסקה מלאכותית" ויש לראות את הסכום שהחברה העבירה לנישומה כהכנסה מדיבידנד, ממשכורת או ממקור אחר.
- בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה, וקבע כי כוונת הצדדים הייתה שמניותיו של בעל המניות הפורש לא יימכרו לחברה אלא לבעלי המניות הנותרים, בעוד החברה סיפקה את המימון לכך. עוד נקבע כי לא הייתה לחברה סיבה לרכוש את המניות, ולפיכך, מדובר בעסקה מלאכותית ופקיד השומה היה רשאי להתעלם ממנה. בהסתמך על עניין ברנובסקי, מגיע בית המשפט למסקנה, כי יש הנישומה קיבלה דיבידנד.

רכישה עצמית

עמדה חייבת בדיווח מספר 42/2017:

- במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית.

חוזר 2/2018:

- ככלל, ברכישה שאינה פרו ראטה - הסיווג יתבצע בהתאם לאחת מהגישות הבאות:
- גישה 1 – בשלב ראשון, חולק דיבידנד בסכום כולל לפי סכום הרכישה לכל אחד מבעלי המניות טרם הרכישה לפי חלקו היחסי. בשלב שני, בעלי מניות הנותרים רכשו מבעל המניות היוצא את מניותיו בסכום הדיבידנד שקיבלו (ברוטו).
 - גישה 2 – בשלב ראשון, בעלי המניות הנותרים רכשו את מניות בעל המניות המוכר בסכום הרכישה לפי חלקם היחסי בחברה. בשלב שני, העבירו בעלי המניות הרוכשים את המניות לחברה בתמורה לסכום הרכישה – למעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי בעלי המניות הנותרים (דיבידנד). עמדת החוזר – תחול רק אם בעל המניות המוכר מכר את כל מניותיו.

רכישה עצמית

עניין בית חוסן - ע"מ 71455-12-18 (2020)

הרקע: סכסוך בין בעלי מניות

- "עמדת המשיב בערעור דנן עומדת בסתירה לאבן היסוד בשיטת המס המגולמת ב"עקרון המימוש", שכן במקרים דוגמת זה הנדון, גם אילו ניתן היה לקבוע כי נוצר רווח כלשהו לבעלי המניות הנותרים (וספק גדול אם כך) הרי שבאודאי לא ניתן לומר כי היה מימוש של רווח כלשהו".
 - "המשיב מבקש ליצור הכנסה רעיונית בידי בעלי המניות הנותרים - דיבידנד רעיוני - אך לטעמי, ללא כל צידוק בדיון.
 - אין במקרה הנדון אירוע מס, משום שאין רווח, וממילא אין מימוש של רווח ואין מקום לחרוג מ"עקרון המימוש" בנסיבות דנן, מחמת שלא מתקיים אף אחד מן הנימוקים והשיקולים המצדיקים מיסוי בנקודת הזמן של ביצוע עסקת הרכישה העצמית - אין נזילות, אין אומדן מדויק ואין וודאות".
- הערעור התקבל

רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 (2021)

הרקע: פיצול עסקי בין אחים

- "בעקבות עיגונה בחקיקה של האפשרות לרכישת מניות החברה על ידי החברה עצמה, לא הוכנסו שינויים בפקודת מס הכנסה, ולא שולבה בה הוראה ספציפית הקובעת מהן השלכות המס של רכישה עצמית של המניות, ולפיכך חלות על רכישת המניות העצמית הוראת הפקודה הכלליות העוסקות במיסוי דיבידנד ובמיסוי רווח הון.
- העודפים שימשו למימון רכישת הזכויות בחברה, חלף מימון עצמי של הרכישה על ידי המערער, באמצעות הון עצמי או באמצעות מימון חיצוני כגון הלוואה בנקאית אישית.
- אילו היה מימון העסקה נעשה בדרך אחרת, ולא באמצעות רכישה עצמית של המניות, ואילו תמורת המניות הייתה משולמת מכספו הפרטי של המערער, או מהלוואה שנטל במישרין, היה האח משלם מס על רווח הון במכירת המניות, כפי ששילם בפועל, ואולם העודפים היו נותרים בחברה, ובעתיד, כאשר היו מחולקים למערער כדיבידנד, היה המערער משלם בגינם מס הכנסה להשלמת שיעור המס השולי.

רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 - המשך:

• שעה שנעשה כאמור שימוש בעודפים למימון רכישת המניות, ולאחר הרכישה העצמית לא קיימים עוד עודפים בידי החברה, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד ולחייבם במס במועד עתידי כלשהו. לא מדובר אפוא בהקדמת עיתוי אירוע המס, אלא בעקיפת אירוע המס החל בחלוקת הדיבידנד. הואיל והעודפים חולקו במסגרת הרכישה העצמית, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד וכפועל יוצא לא יחויבו עודפים אלו במס לעולם.

• הערעור נדחה (בית המשפט אימץ את העמדה הראשונה של פקיד השומה אך הפחית במקביל את סכום עסקת המכירה בין בעלי המניות).

• פסיקת בית המשפט העליון?

חברה משפחתית

חברה משפחתית סעיף 64(א) לפקודה

64א (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88 (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו מיום התאגדותה, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, 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:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;

חברה משפחתית סעיף 64(א) לפקודה

(5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;

(6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;

(8) זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5), 14(א) או (ג) או 97(ב), או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי פקודה זו לתושב חוץ בשל היותו תושב חוץ, יינתנו ההטבות רק לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

הוראות נוספות:

(א1) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר שתנאי כאמור מתקיים בו ושעליו הודיעה החברה בתוך 60 ימים מיום שחדל להתקיים התנאי האמור; לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות חברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות סעיף קטן (א) (להלן – חברה משפחתית זכאית) מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור

(א2) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בחברה תנאי כאמור בסעיף קטן (א), תחדל החברה להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

חברה משפחתית

אופן חישוב ההכנסה החייבת בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ

- **שומת הכנסת החברה המשפחתית תבוצע באופן הבא:** בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי. כך, רוח ההון הריאלי יחושב לפי הגדרת "מדד" הרלוונטית לחברה. בשלב השני יש לקבוע את חבות המס. בשלב זה עשוי לחול משטר המס של היחיד, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולאור תכליות חקיקת המס הרלוונטית.
- רק לאחר שמסתיימת העמסתו של קרון ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, הוא עוזב את תחנת החברה, ונוסע אל תחנת היחיד - שם ניתן לפרוק אותו ולהעניק לו מאפיינים של הכנסת יחיד.

חברה משפחתית

שיקולים בהקמת חברה משפחתית

- חברה משפחתית באופיה;
- הטבות מס לנישום המייצג – פטור 9(5) לפקודה (ע"א 896/90), תושב ישראל לראשונה וכו'.
- מס שולי;
- פעילות השקעתית באופיה;
- הגנה תאגידיית;
- שיקולי קיזוז הפסדים;

• **מלכודת הביטוח הלאומי (עניין רפא"ל נחושתן) (ב"ל 16-11-64018) - החל משנת 2018 יחויבו בעלי המניות בחברה משפחתית בדמי ביטוח לאומי כל אחד בהתאם לזכאותו לרווחי החברה. סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי - "הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 64א1 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור".**

חברת בית

חברת בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

חברת בית היא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה –

(א) היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;

(2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו,

חברת בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

(3) כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה:

(א) בניין או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע; המנהל רשאי להאריך את התקופה הנדרשת להשלמת הבנייה כאמור בשנתיים, מטעמים מיוחדים שיירשמו; לעניין זה, "השלמת בנייה" – השלמת בניית מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח הניתן לבנייה לפי התכנית החלה עליהם;

(ב) מזומנים המשמשים אותה לרכישת נכסים כאמור בפסקת משנה (א), ובלבד שתחזיק במזומנים לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו בחברה, או מזומנים בשל רווחים שלו חולקו היו חלות עליהם הוראות סעיף קטן (ג)(1);

(ג) מניות בחברה שמתקיימים בה כל שאר התנאים בסעיף קטן זה;

(ד) מניות באיגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שנרכשו מאדם אחר, ובלבד שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ- 50% מאמצעי השליטה, כהגדרתם בסעיף 88, באיגוד;

(4) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע כאמור בפסקה (3)(א);

חברה בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

(5) לגבי חברה תושבת חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהם היא תושבת;

(6) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה, לעניין הטבות מס הניתנות גם ליחיד;

(7) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.

הכלל -

(ג) הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתה החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית, ויחולו הוראות אלה:

(1) יראו את רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה היתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, כאילו לא חולקו.

חברה בית

שיקולים בהקמת חברת בית

- השקעה מפוזרת בנדל"ן;
- שיעור מס מוטבים על הכנסות משכר דירה (פסק דין נטע עצמון);
- אפשרות להנות ממס שבח בעת מכירת נכס הנדל"ן;
- פעילות השקעתית באופיה – חשיפה למס שולי;
- הגנה תאגידיית;
- אפשרות לסיווג LLC כחברת בית – סעיף 2.6 לחוזר מס הכנסה 2/2019.
- חשיפה לדמי ביטוח לאומי – סעיף 373 לחוק הביטוח הלאומי עניין נחושתן (ב"ל - 11-64018-16) רשומון מס מס' - 139:

https://046a806b-6848-4116-a904-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_e1b2f24f906140a4af16cf2593f8a89c.pdf

דיבידנד בין חברות

סעיף 126(ב)

126(ב). "בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד".

- ככלל, בהתאם לאמור בסעיף 126(ב) דיבידנד אשר התקבל אצל חברה שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל והתקבלו במישרין או בעקיפין מחברה אחרת והיא חייבת במס חברות, לא ייכלל בגדרי ההכנסה החייבת של החברה.

עניין חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ (ע"א (2515/18) (2020)

• השאלה המשפטית אשר ניצבה בית המשפט העליון היא – האם רווחי שיערוך נדל"ן (בהתאם לכללי החשבונאות הבינלאומיים) בחברת בת המחולקים כדיבידנד לחברה האם, ימוסו בחברה האם או יחשבו כדיבידנד פטור בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה

• בעניין זה בחן בית המשפט את לשון סעיף 126(ב) והגיע למסקנה כי "עיון בלשון הסעיף מגלה כי המחוקק קבע מספר תנאים להחרגת הדיבידנד מהכנסתה החייבת במס של החברה המקבלת: (א) מדובר בהכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד; (ב) שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל; (ג) שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות. הסעיף גם מחריג מגדרו הכנסה לגביה נקבע שיעור מס מיוחד. המחלוקת שלפנינו נסובה על השאלה האם הדיבידנד מתוך רווחי שיערוך הוא דיבידנד "שמקורו בהכנסה" מ"חבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות". המערעות סבורות כי המונח "הכנסה" בסעיף 126(ב) אינו מתייחס אך ורק להכנסה שחויבה בפועל במס חברות, אלא די בכך שמדובר בדיבידנד שהתקבל מחבר-בני-אדם החייב, באופן עקרוני, במס חברות. אין דעתי כדעתן. אבהיר."

עניין חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ (2515/18) - המשך

"על פי הפרשנות המוצעת, החברות מקבלות הדיבידנדים (ובהמשך בעלי המניות היחידים) יוכלו "לחלץ" את הרווחים שמקורם בעליית שווי הנכסים, בלא שהחברות המחלקות יידרשו לממש את הנכסים בפועל ולשלם מס רווח הון בגין עליית הערך. החברות המקבלות, מנגד, לא יידרשו, לשיטת המערערות, לשלם מס בגין הדיבידנדים בשל תחולת סעיף 126(ב) כאמור. פשיטא כי העובדה שהרווחים (שמקורם בעליית ערכם של נכסים) זמינים לבעלי המניות מבלי ששולם מס בגין אותה עליית הערך, מפחיתה באופן משמעותי את "התמריץ" של החברות המחלקות לממשם. זאת, שכן רק במועד המימוש, לשיטת המערערות, ישולם מס בגין עליית שווי הנכסים. במובן זה, טענתן של המערערות כי מדובר רק ב"הפרשי עיתוי" והמס ברמת החברה המחלקת ישולם במועד מאוחר יותר (מעבר לעובדה שאין כל בטוחה שכך יקרה), אין בה ממש."

עניין חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ (2515/18) - המשך

• תחילה, עומד בית המשפט מהו דיבידנד בהתאם לחוק החברות ובלשונו "חוק החברות קובע אפוא כי חלוקה מותרת של דיבידנד חייבת לעמוד בשני מבחנים מצטברים: שהחלוקה תיעשה מתוך רווחי החברה ("מבחן הרווח"); שלא קיים חשש סביר כי החברה תמנע מלעמוד בהתחייבויותיה הקיימות או הצפויות, בהגיע מועד קיומן ("מבחן כושר הפירעון")... רווחיה של החברה בהתאם לסעיף 302 לחוק החברות הם, בין היתר, סכומים הכלולים בהון העצמי של החברה ושמקורם ברווח הנקי שלה כפי שנקבע על פי כללי חשבונאות מקובלים הכוללים, בין היתר את תקני ה-IFRS (ראו: עניין צ.א.ג, פסקה 15). תחולת כללי ה-IFRS אפשרה כאמור מצבים שבהם החברה רשאית לחלק דיבידנד שלא מתוך הרווחים הממומשים, אלא למשל מתוך רווחי שערור, כבענייננו."

עניין חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ (2515/18) - המשך

• כמו כן, מסביר בית המשפט על כללי ה-IFRS "כללי ה-IFRS, ובאופן רחב יותר כללי החשבונאות המודרניים, מיישמים את נקודת מבטם של המשקיעים. במסגרת תפיסה זו, כללי החשבונאות עוסקים בנסיבות אשר יש בהן כדי להשפיע על מצב החברה בעיני בעלי המניות, המשקיעים בחברה. אולם רווח בעיני המשקיעים אינו בהכרח רווח בעיני אחרים. כפי שמציין קליין, "השימוש בביטויים חשבונאיים, ובחשבונאות ככלל כפריזמה לתופעות כלכליות, נובע מצורך בגישה אל נתונים כלכליים-פיננסיים אשר אינם נגישים בצורה עצמאית וישירה ... התעשרות פיננסית מופשטת, כמו שמתרחשת בפעילות כלכלית מודרנית, קשה לכמת (ואף לתפוס אפיסטמולוגית)"

• ובהמשך מתמצת את המחלוקת כדלקמן:

"במקרה דנא, ההתנגשות בין עקרונות החשבונאות לדיני המס נובעת מכך שדיני המס אינם ממסים התעשרות גרידא, כי אם התעשרות ממומשת בלבד."

עניין חברת א.מ.סי.אל קניון דרורים בע"מ (2515/18) - המשך

• וביישום אודות השאלה המשפטית מבהיר כבוד השופט ד' מינץ:

"בענייננו, המערערות מבקשות הלכה למעשה ליהנות משני העולמות. מצד אחד, ברמת החברות המחלקות, הן מבקשות ליהנות מאפקט דחיית המס הנובע מיישום של עיקרון המימוש, על פיו אין הן משלמות מס בפועל במועד שערור הנכסים. מצד שני, לצורך סעיף 126(ב) לפקודה, הן מבקשות להתייחס לשערור הנכסים כאילו מדובר היה באירוע המחייב במס, זאת בשל ההטבה הגלומה בכך עבורן כ"חברות מקבלות".

סעיפים 126(ג) + 203

מנגנון זיכוי עקיף מאפשר לחברה ישראלית לקבל זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה. בנוסף, ניתן לקבל זיכוי בגין המס הזר ששולם על ידי חברה זרה בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. סעיף 126(ג) לפקודה, קובע כלהלן:

"... על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של 23%; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א);

- החברה הנישומה – חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה לפחות ב- 25% מאמצעי השליטה.
- הכנסה שממנה חולק הדיבידנד - לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות.

רפורמה במיסוי בינלאומי – עד ארבע שכבות

סעיפים 126(ג) + 203

סעיף 203(ב) לפקודה – זיכוי עקיף

(ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126(ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), או שעל פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייוסף הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות החברה ויינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו דיבידנד, בתוספת מסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס החל על דיבידנד כאמור.

- שיעור המס החל על הדיבידנד המגולם לפי סעיף 126(א) לפקודה הוא לפי סעיף 126(א) לפקודה – **23%**.

סעיפים 126(ג) + 203

סעיף 203 לפקודה:

(ג) בסעיף זה –

"מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" – מסים המשתלמים על ידי חבר בני האדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר

תשלום המס חולקו כדיבידנד;

"דיבידנד מגולם" – סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס במקור, בתוספת המס שנוכה במקור

ובתוספת מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין.

סעיפים 126(ג) + 203

דוגמה מספרית:

חברה תושבת גרמניה הרוויחה בגרמניה במונחים שקליים 1,000 ₪.

החברה הגרמנית שילמה מס חברות בגרמניה בשיעור של 16%.

החברה חילקה את כל יתרת הרווח לחברת האם שלה, שהיא תושבת ישראל וניכתה מס במקור מהדיבידנד בשיעור של 5% $840 * 5\% = 42$

חישוב המס בזיכוי ישיר – $840 * (23\% - 5\%)$

חישוב המס בזיכוי עקיף 230 - $23\% * (1000 - 160 - 42)$

קיזוז הפסדים אגב רכישת חברה בהפסדים

רכישת חברה בהפסדים

- האם ניתן לרכוש חברה אשר נמצאת בהפסדים, ולקזז הפסדים אלו מול הכנסה חייבת?

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97)

רקע עובדתי

באותו מקרה, המערער, רכש חברה בתחום גידול דגי נוי אשר צברה הפסדים עסקיים תוך שהוא משנה את שמה ופעילותה לתחום הנדל"ן. בעקבות מהלך זה ביקש המערער לקזז רווחים שצברה החברה בעיסוקה החדש מול הפסדי העבר שנצמחו בחברה.

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97) - המשך

בית המשפט העליון

".. על רקע עקרונות אלה של דיני התאגידים, מתבקשת המסקנה, כי כל השינויים שנעשו בנסיבות המקרה שבפנינו במעבר חברת אקוריום פיש לחברת יואב רובינשטיין לא שינו את אישיותה המשפטית. שינוי בעלי המניות, השם, הכתובת, הפרטים הטכניים ותחום הפעילות העסקית של חברת אקוריום פיש, לא שינו את אישיותה המשפטית. על פי דיני התאגידים, אישיות משפטית אחת המשיכה להתקיים במשך כל פרק הזמן הרלבנטי, כשתחילה שמה הוא חברת אקוריום פיש ולאחר מכן שמה הוא חברת יואב רובינשטיין. אם כן, על פי דיני התאגידים, חברת יואב רובינשטיין היא אותה אישיות משפטית ששמה בעבר היה חברת אקוריום פיש. לאור זאת, מסלול דיני התאגידים אין בו כדי להעניק לפקיד השומה במקרה דנן, סמכות לראות את חברת יואב רובינשטיין כחברה שונה מחברת אקוריום פיש, בניגוד לסיווג הצדדים לעיסקה. מכאן, שעל פי מסלול זה, אין בידו למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש על ידי המשיבה.

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97) - המשך

- על רקע האמור, בית המשפט ממשיך ובוחן האם ניתן לראות את העסקה באור שונה בהתאם למסלול דיני המס.
- לאור בחינת מסלול הנסיבות, קובע בית המשפט כי העסקה הנדונה היא מלאכותית –

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97) - המשך

"...המטרה הדומיננטית בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס על ידי קיזוז ההפסדים שנצברו בעסקי גידול דגי הנוי של חברת אקוריום פיש. על כך מלמדות בבירור נסיבות העסקה השונות. כך, רכישת חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובינשטיין נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים. לא מצאתי טעם מסחרי בפעולה זו, למעט הרצון לנצל את ההפסדים ולקזזם ובכך להפחית את המס... נסיבה חזקה נוספת שמלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה, למעט הרצון להפחית את המס, היא שינוי תחום הפעילות מתחום דגי הנוי לתחום הבנייה. שינוי תחום הפעילות העסקית תוכנן מלכתחילה, לא היה כל רצון להמשיך בפעילות דגי הנוי ולהבריא את חברת אקוריום פיש, ובוודאי שלא נעשה בפועל כל נסיון כאמור. נסיבה זו מלמדת על כך כי מטרת העסקה שבוצעה היא הפחתת המס על ידי קיזוז ההפסדים הצבורים בחברת אקוריום פיש מרווחים בפעילות עסקית חדשה.

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב בן ארי (ע"א 7387/06)

רקע עובדתי-

המערערת, חברת בן ארי סוכנויות לביטוח בע"מ (אשר עובר לאירועים אלו פעלה למוסך כלי רכב), חמתה הסכם עם חברת אסי-מור נכסים והשקעות בע"מ למכירת שליטה חלקית. מר שאול בן ארי היה מנהל ובעל מניות בחברת אסי אור. לאחר חתימת ההסכם, בן ארי החזיק, בעקיפין, 32% ממניות המערערת. בהמשך, המערערת ספקה הפסדים, הפסיקה את פעילותה כמסוך ונכסיה נמכרו.

כשנה לאחר הפסקת הפעילות רכש בן ארי את יתרת השליטה (68%) והעביר את פעילות סוכנות הביטוח של חברת אסי אור, לתוך החברה המערערת שהפסדיה נבעו מפעילותה כמוסך. לאחר מכן, החברה המערערת קיזזה הפסדים אלו אל מול רווחיה מסוכנות ביטוח.

פקיד השומה סבר כי אין לבצע קיזוז מסוג זה וזאת לאור הלכת רובנשטיין

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

• בבוחנו את נסיבות הרכישה קבע בית המשפט כי אין טעם מסחרי לעסקה:

"בענייננו, לא נמצא טעם מסחרי לכך שמר בן ארי רכש 68% מהמניות במערערת - במועד בו בוצעה הרכישה ובהתחשב בפועלה של החברה באותה עת - ולכך שהעביר את הפעילות בתחום הביטוח לחברה זו דווקא, זולת הטעם המיסויי והוא ניצול זכות קיזוז ההפסדים של המערערת."

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

- עם זאת, בית המשפט מצין כי לא כל העברת פעילות מטעמים של מיסוי תביא לשלילת היכולת לקזז הפסדים.
- "יחד עם זאת, לא בכל מקרה תביא העברת פעילות בשל טעם מיסויי לשלילת הזכות לקיזוז ההפסדים. השאלה תמיד היא אם הטעם המיסויי בענייננו מביא להפחתת מס שאינה נאותה, כפי שמורה לנו הוראת סעיף 86, ואם כן: מהו יתרון המס אשר ממנו יש להתעלם (ראו ביקורתו של יוסף מ. אדרעי עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 204 (2007)). לשאלה זו נידרש עתה."

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

"שניים הם העקרונות העומדים בבסיס ניתוח הסוגיה שבפנינו. העיקרון הראשון נוגע לאי התרת רכישת הפסדים שספגו בעלי מניות אחרים כאשר אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס. עיקרון זה נקבע בפרשת רובינשטיין מכוח ההוראה בדבר התעלמות מ"עסקה מלאכותית" שמטרתה היא הפחתת מס לא נאותה. עיקרון זה אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים והוא תקף ועומד על כנו. העיקרון השני הוא שמירה על זכותו של בעל המניות "ליהנות" מהפסדיו הכלכליים האמיתיים, בדרך של קיזוזם כנגד הכנסות ולא בדרך של מכירתם לגורם אחר. הנאה מהפסד בדרך זו אינה "מלאכותית" אלא עסקית-כלכלית. בין שני עקרונות אלה קיים מתח במצבים רבים. לא תמיד ניתן להביא ליישום שני העקרונות באופן מלא והרמוני במישור היחסים שבין בעלי מניות רוב ומיעוט".

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

"כדי לאפשר לבעל השליטה החדש ליהנות מהפסדיו הוא (כבעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים) ובה בעת למנוע ממנו ניצול של הפסדים שספג בעל השליטה הקודם, יש לתחם את הקיזוז באופן שהוא יחול רק לגבי החלק מן ההפסד שיש לייחס לרוכש בשל היותו בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים - כפי שהיה המצב טרם רכישת השליטה. כך באה לידי ביטוי ה"התעלמות" מהעסקה, בדרך אשר שוללת את יתרון המס הלא נאות, כפי שמורה לנו סעיף 86 לפקודה."

רכישת חברה בהפסדים

עניין יואב בן ארי (ע"א 7387/06) - המשך

" כללם של דברים, מקום בו נדרשים אנו להכרעה ביחס לקיזוז הפסדים בחברה בעקבות עסקה במניות שאין לה טעם מסחרי, יחולו העקרונות הבאים: 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. זה הכלל שנפסק בעניין רובינשטיין. כלל זה חל גם כאשר בעל השליטה החדש לא רוכש את מלוא הזכויות בחברה, ובחלק מהמניות מחזיק בעל מניות מיעוט אשר ספג הפסדים טרם שינוי השליטה. לעומת זאת, כאשר בעל השליטה החדש היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, יש להתיר קיזוז הפסדים בדרך יחסית ובאופן שמבטל את יתרון המס הלא נאות שעשוי היה לצמוח מרכישת ההפסדים שספג בעל השליטה הקודם"

- יש להתיר את ההפסדים אשר משקפים את ההפסדים האמיתיים אשר התהוו אצל בעל המניות כאשר היה בעל מניות מיעוט בחברה.

רכישת חברה בהפסדים

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020)

רקע עובדתי

באותו עניין דובר ברכישת שלד בורסאי על ידי האחים נאוי שהעבירו אליו פעילות רווחית חדשה, מחברה פרטית שבבעלותם, בתחום הממסרים הדחויים ("ניכיון שיקים") (להלן: "הפעילות החדשה") לשלד הבורסאי (להלן: "המערכת") היו הפסדים צבורים בסכום של למעלה מ-150 מיליון ש"ח. כמו כן, לשלד הבורסאי לא היו נכסים, ציוד או מוניטין, המסחר במניותיו הושעה והן מופיעות ברשימת השימור של הבורסה לניירות ערך. פעילותו העסקית פסקה כליל כשנה וחצי לפני מועד רכישתו. לאחר רכישת השליטה בשלד הבורסאי והעברת הפעילות הרווחית לתוכו, קוזזו מלוא ההפסדים שנצברו בשלד כנגד הרווחים מהפעילות החדשה.

רכישת חברה בהפסדים

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) - המשך

טענת המערערת

אליבא דמערערת המשיב לא עמד בחובתו להרים את נטל ההוכחה המוטל עליו להתקיימותו של המבחן האובייקטיבי לפיו, אלמלא המטרה הפיסקאלית לא הייתה העסקה מבוצעת. די בכך, לשיטת המערערת, כדי להצדיק את קבלת הערעור. כמו כן, טענה המערערת כי בבסיס העסקה לרכישת השלד הבורסאי עמדו טעמים מסחריים יסודיים, שיש בהם להצדיק את האופן בו נעשתה, ולהכשיר את קיזוז ההפסדים.

טענת המשיב

המשיב טען כי ביסוד עסקת רכישת השלד הבורסאי הספציפי עמד טעם פיסקאלי יסודי ודומיננטי של קיזוז ההפסדים הצבורים. **לטענתו, המערערת לא השכילה להוכיח כי ביסוד רכישת השלד המסוים עמד "טעם מסחרי יסודי" השקול לו בערכו.** לפיכך, יש לראות ברצף הפעולות שהביא לקיזוז ההפסדים, כתכנון מס בלתי לגיטימי שמטרתו הייתה להפחית, באופן בלתי נאות, את המס המגיע על רווחי הפעילות החדשה. המשיב שלל את יתרון המס של המערערת בקיזוז ההפסדים בהסתמכו על עילת העסקה המלאכותית שבסעיף 86 לפקודה.

רכישת חברה בהפסדים

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) – המשך

בית המשפט

"במרוצת השנים נקבעו בהלכה הפסוקה מבחנים וכללי אצבע למלאכת ההבחנה לסיווגה של עסקה כמלאכותית לצורכי מס....." "התפתחות בסוגיה זו נעשתה בעניין סגנון. שם קבע כב' השופט א' ריבלין כי המבחן הראוי לבחינת מלאכותיותה של עסקה הוא "מבחן יסודיות הטעם המסחרי". מבחן זה נועד להתמודד, באופן גמיש יותר, עם תכנוני המס המורכבים בהם שימשו ביסוד עריכת העסקה הן טעמים מסחריים והן טעמים פסיקאליים. מבחן זה אינו מסתפק בקיומה של מטרה מסחרית אלא דורש כי מטרה זו תהא "יסודית". לצורך בחינת יסודיות הטעם המסחרי נבחנים כלל נסיבות העסקה ונעשה שימוש במבחני עזר, כגון: אמינות הטעם המסחרי, שקילותם הכלכלית של הטעמים שביסוד העסקה, מבחן התוכן הכלכלי ומבחן הסיכון"

רכישת חברה בהפסדים

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) – המשך

בית המשפט

על בסיס עקרונות אלו קבע בית המשפט כי רכישת השלד הבורסאי על ידי האחים נאוי הינה עסקה מלאכותית באשר מצד אחד בבסיס העסקה עמד יתרון מס משמעותי, ומנגד לא הוכח קיומו של טעם מסחרי יסודי ברכישת השלד הספציפי.

למעלה מן הצורך מציינת כבוד השופטת סרוסי כי בית המשפט כי: "אף אם הייתי משתכנעת בקיומו של טעם מסחרי יסודי ברכישת השלד הבורסאי הספציפי, הרי בשים לב להיקף הניכר של ההפסדים הצבורים במערערת ולערך הכספי המיידני שבקיזוזם לצורכי מס, (אזכיר, כי המערערת קיזזה את מלוא ההפסדים בדוחותיה למשיב בשנות השומה), לא ניתן לראות בערך הכלכלי שבחיסכון בעלויות ובזמן (שברכישת שלד בורסאי בהשוואה לחלופות כניסה אחרות לבורסה) ובחיסכון בתשלום פרמיית שליטה (שברכישת השלד הספציפי בהשוואה לרכישת שלדים אחרים), כשקול כלכלית ליתרון המס שבניצול ההפסדים הצבורים, באופן הגורם לשלילת מלאכותיותה של העסקה.

רכישת חברה בהפסדים

עניין מלון רג'נסי ירושלים בעמ"ד (ע"מ 17-12-52353) (ספטמבר 2022)

רקע עובדתי

באותו עניין דובר ברכישת חברת שלד בורסאי (להלן: "המערערת"), על ידי קבוצת חג'ג' ייזום ונדל"ן בע"מ, וזאת במטרה לצקת אליה פעילות מלונאית. לאחר הזרמת הכספים אל תוך המערערת נותרו בה הפסדים צבורים על סך 233 מילון שקלים שאותם ביקשה הקבוצה לקזז מרווחיה. ביום 29 ביוני 2016 הוציא המשיב למערערת שומת מס לשנים 2012-2014 ובמסגרתה הוא דחה את דו"ח המס של המערערת שכלל קיזוז הפסדיה הצבורים של המערערת.

רכישת חברה בהפסדים

עניין מלון רג'נסי ירושלים בעמ"ד (ע"מ 52353-12-17) (ספטמבר 2022) (המשך)

טענת המערערת

לטענתה, המשיב לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי מדובר בעסקה מלאכותית. מטרת המערערת הייתה גיוס כספים באמצעות השלד הבורסאי וכך גם אירע בפועל. לטענת המערערת, גיוס ההון באמצעות השלד הבורסאי שנרכש מעיד על "יסודיות הטעם המסחרי" וכי בהתאם להלכה הפסוקה, העובדה שקיים גם טעם פיסקלי שווה ערך לטעם המסחרי שוללת את המסקנה כי מדובר בעסקה מלאכותית.

טענת המשיב

המערערת לא הצליחה להראות טעם מסחרי לרכישת השלד הבורסאי. בקשר לכך, טוען המשיב כי בזמן הנתון בו נרכשה המערערת, עמדו מספר שלדים בורסאיים למכירה, שהיו רלבנטיים לרכישה. המערערת לא הציגה ראיות הנוגעות לטעמים המסחריים המצדיקים את רכישת המערערת לעומת השלדים האחרים, לא הציגה מסמכים הנוגעים למו"מ שהתקיים, או לדיונים שקיימה, בנוגע לאפשרויות האחרות.

רכישת חברה בהפסדים

עניין מלון רג'נסי ירושלים בעמ"ד (ע"מ 17-12-52353) (ספטמבר 2022) (המשך)

בית המשפט

"באופן כללי מותרת האפשרות לחברות ויחידים לבצע קיזוז הפסדים בין פעילויותיהם השונות, גם אם מדובר בחברות שונות וזאת, כאשר המטרה היא לאפשר תשלום מס אמת. כאשר מתקיימת מכירת שליטה בחברה פלונית לבעלי מניות חדשים, אזי מתאפשרת לבעלי המניות החדשים לתמרן את פעילותה של החברה הנרכשת ובכך לקזז הפסדים צבורים שנצברו לבעלי המניות הקודמים בחברה. בקשר לכך, נקבע כי בעת העברת השליטה יש לבחון את הטעם המסחרי היסודי שבבסיס רכישת השליטה ולבחון האם קיזוז ההפסדים הצבורים ראוי מבחינה כלכלית (וראו בקשר לכך עניין רובינשטיין פסקה 13 לפסק הדין)."

רכישת חברה בהפסדים

עניין מלון רג'נסי ירושלים בעמ"ד (ע"מ 52353-12-17) (ספטמבר 2022) (המשך)

בית המשפט

"במכלול הנסיבות באתי למסקנה כי המשיב הוכיח כי קיזוז הפסדים של כ-220 מיליון שקלים המביאים לחיסכון אפשרי של כ-50 מיליון שקלים מהווה טעם פיסקלי יסודי משמעותי ביותר. בשקלול עליות הרכישה של המערערת, קשה לראות שיקולים מסחריים המצדיקים רכישת שלד בורסאי ריק מתוכן אשר יכול להישקל לחיסכון צפוי כאמור. יחד עם זאת, בחינת ציפיות קבוצת חג'ג' - במועד רכישת השלד הבורסאי (וראו בקשר לכך בעניין נאוי פסקה 33 לפסק הדין) - מביאה למסקנה כי הקבוצה ידעה במועד רכישת השלד הבורסאי כי עמדת המשיב היא לדחות בקשות דומות לקיזוז הפסדים צבורים. לפיכך, לא ניתן לייחס למערערת את מלוא הקיזוז הנצבר כאפשרות שצפתה הקבוצה."

רכישת חברה בהפסדים

עניין מלון רג'נסי ירושלים בעמ"ד (ע"מ 52353-12-17) (ספטמבר 2022) (המשך)

לאחר שהמערער הוכיח כי בבסיס העסקה עמד שיקול פיסקלי יסודי, בוחן בית המשפט אם לצד שיקול זה עמדו טעמים מסחריים יסודיים שווים לפחות לטעם הפיסקלי.

"רכישת שלד בורסאי כפלטפורמה לגיוס הון - לטענת המערערת (כפי שהובא לעיל) הרכישה של השלד הבורסאי נועדה לאפשר לקבוצה לגייס הון מהציבור בקשר לפעילותה המלונאית ובנוגע לניהול קבוצות הרכישה. עוד טענה המערערת, כי היא המשיכה להשתמש בפלטפורמה הזאת לגיוסי הון נוספים. המשיב טען כי אין ממש בטענה זו משום שהגיוס שנעשה, נעשה בחסותה המלאה של הקבוצה, תוך שהקבוצה עורבת באופן אישי לגיוס ההון שנעשה באמצעות המערערת."

רכישת חברה בהפסדים

עניין מלון רג'נסי ירושלים בעמ"ד (ע"מ 17-12-52353) (ספטמבר 2022) (המשך)

בית המשפט

" מכלול הנתונים והנסיבות מביא למסקנה כי אין מדובר בפעילות המשכית של המערערת וכי תחום עיסוקיה של המערערת שונה בתכלית מתחום עיסוקיה במועד שטרם רכישתה. עובדה זו, יחד עם העובדה שהמערערת לא פועלת באופן פעיל בתחום ניהול המלונות (כבעבר) מביאים למסקנה כי אין מדובר בטעם מסחרי משמעותי השקול לטעם הפיסקלי של קיזוז ההפסדים לצרכי
מ"ס"

פעילות במישור המיסוי הבינלאומי

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

"חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה:
(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)

• מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

עניין חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

"תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".

מיקום בעלי השליטה ומידת מעורבותם

פעילות באמצעות חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב לפקודה -

"**חברה נשלטת זרה**" - חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(א) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה...;

(ב) רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית...;

(ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 15%;

(ד) (1) למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי

תושבי ישראל..."

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

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב(א):

"חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- (1) אם הוא חברה - הוא **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76(א);
- (2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל;
- (3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;
- (4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד;

פעילות באמצעות חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב(ד):

- בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א).
- בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.
- מס נוסף בעת חלוקת הדיבידנד בפועל בכפוף להתאמות וזיכוי מס זר.
- חוזר מס הכנסה 3/2016.

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

הגדרת המונח "בעל שליטה" בסעיף 75 לפקודה – חברת נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

- **"בעל שליטה"** - תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, באחד ממועדים אלה:
 - (1) בתום שנת המס;
 - (2) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;
- **"יחד עם אחר"** - יחד עם קרובו וכן יחד עם מי שאינו קרובו, אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין;
- **"אמצעי שליטה"** - כהגדרתם בסעיף 88.
- **"קרוב"** - כהגדרתו בסעיף 88, שהוא תושב ישראל.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן