

כנס סוף שנת המס 2013

הערכות לתום שנת המס - סוגיות נבחרות

אוסקר אבו-ראזק

מחלקת מסים PwC Israel

אבי נוימן, רו"ח (משפטן)

שותף מסים וראש המגזר ניהול נכסים PwC Israel

תוכן העניינים

1. חוק ההסדרים – סוגיות נבחרות
2. חקיקה צפויה כהשלמה לחוק ההסדרים
3. טיפים כלליים ומיסוי שוק ההון
4. סוגיות במע"מ
5. חידושי פסיקה

החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), תשע"ג - 2013 (להלן – "חוק ההסדרים") – סוגיות נבחרות

עדכון שיעורי המס (על הכנסה שהופקה ונצמחה החל מ-1.1.2014):

החל מ 1.1.2014	כיום	
26.5%	25%	חברות
50% (לא כולל מס יסף)	48% (מירבי)	יחידים

העלאת שיעור מס חברות ושיעור מס שולי ליחידים

השלכות

- הקדמת הכנסות / דחיית הוצאות (דגש על כללי חשבונאות רלבנטים);
- הקדמת תשלומי בונסים ומענקים לעובדים;
- משיכת רווחים מחברות בנות בחו"ל (מסלול זיכוי עקיף)
- שינויים בשיעורי המס על מפעל מועדף (יחיד וחברה)
- שנת מס מיוחדת – שיעור המס החל וחישוב ליניארי
- כללי הכרה בהכנסה מריבית, תמלוגים ודיבידנד – בסיס צבירה מול בסיס מזומן.
- עדכון מיסים נדחים (החל מרבעון 3)

חוק ההסדרים - נטל שיעור המס הכולל על רווחי מפעל מועדף

אזור פיתוח א'

שנה	שיעור מס חברות החל על מפעל מועדף	שיעור מס - דיבידנד יחיד ותושב חוץ (*)	שיעור מס - דיבידנד חברה תושבת ישראל(**)	נטל המס הכולל אם הרווחים יחולקו בשנת 2013 ליחיד	נטל המס הכולל אם הרווחים יחולקו בשנת 2014 ליחיד
2011-2012	10%	15%	0%	23.5%	28.0%
2013	7%	15%	0%	20.95%	25.6%
2014	9%	20%	0%	לא רלוונטי	27.2%

שאר הארץ

שנה	שיעור מס חברות החל על מפעל מועדף	שיעור מס - דיבידנד יחיד ותושב חוץ (*)	שיעור מס - דיבידנד חברה תושבת ישראל(**)	נטל המס הכולל אם הרווחים יחולקו בשנת 2013 ליחיד	נטל המס הכולל אם הרווחים יחולקו בשנת 2014 ליחיד
2011-2012	15%	15%	0%	27.75%	32%
2013	12.5%	15%	0%	25.625%	30%
2014	16%	20%	0%	לא רלוונטי	32.8%

* בכפוף לשיעור המס הקבוע באמנות מס רלבנטיות

** יודגש כי במקרים של החזקה בעקיפין על ידי היחיד יש לוודא חלוקת הדיבידנד בפועל עד לרמת היחיד על מנת להנות משיעורי המס המופחתים ערב שינוי החקיקה (פס"ד שור)

המשך – תיקון לחוק עידוד השקעות הון

העלאת שיעור המס על דיבידנד מחולק מרווחי מפעל מועדף

העלאת שיעור ניכוי מס במקור ליחידים ותושבי חוץ מ-15% ל-20% על דיבידנד ממפעל מועדף שיחולק החל מ 1.1.2014

מה לעשות?

- הקדמת חלוקת דיבידנדים מרווחי 2011-2013 של מפעל מועדף
- יציבות הטבות לחלוקת רווחים ממפעל מאושר/מוטב
- פס"ד שור – לא די בהכרזה על דיבידנד, צריך לחלקו בפועל. מועד חבות המס על דיבידנד הינו רק במועד התשלום

רווחים כלואים

- חברה אשר צברה הכנסות פטורות עד לסוף שנת 2011, מכוח חוק עידוד השקעות הון אשר טרם שולם עליהן מס חברות, תהא זכאית לתשלום מס בשיעור מופחת בגין הכנסה צבורה זו, בכפוף לתנאים מסוימים

מה לעשות?

- בחינת כדאיות יישום הוראת השעה.
- נדרש להודיע לרשות המיסים לא יאוחר מיום 11.11.13
- לא מתגבשת הכנסה חייבת במועד הבחירה אלא רק תיקון שיעור מס החברות החל (קיצוז הפסדים)
- דגש מיוחד על השקעה מיועדת נדרשת (5 שנים משנת הבחירה ומבוסס על ההכנסה המופשרת)

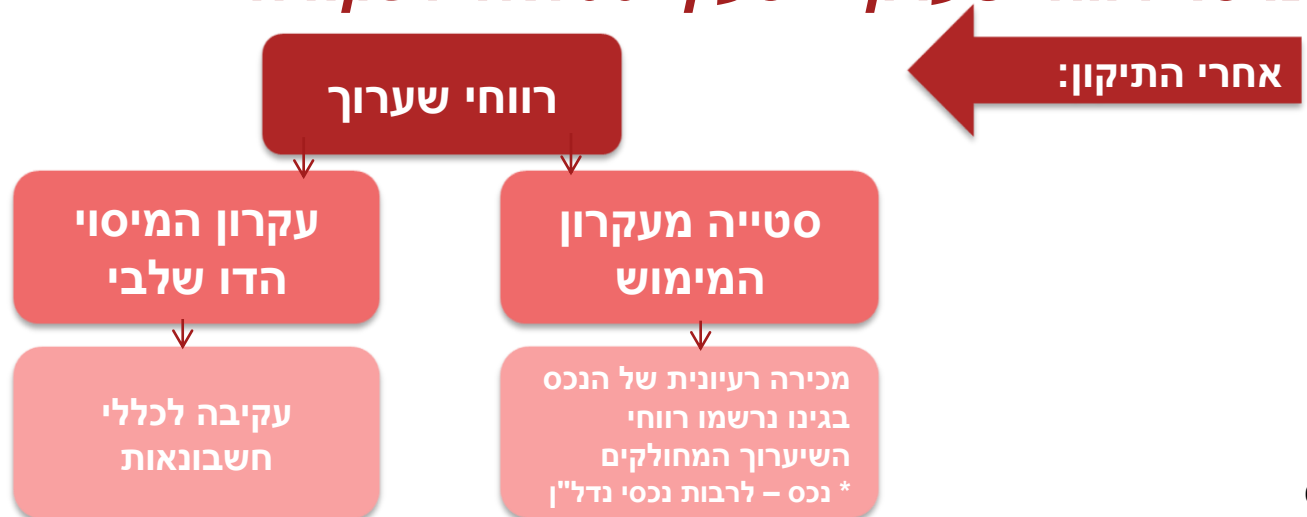
הטבות מס למפעלים שאינם מייצאים

- תיקון לחוק לפיה הגדלת מספר התושבים המינימאלי שבסעיף 18א(ג) לחוק העידוד מ – 12 מיליון תושבים ל – 14 מיליון תושבים, תחולה רטרואקטיבית מיום 1.1.12

חוק ההסדרים - מיסוי רווחי שערור



מיסוי רווחי שערור - סעיף 100א לפקודה



חוק ההסדרים - מיסוי רווחי שערור

דגשים

- התיקון חל רק על חלוקת רווחי שיערוך של "נכס" מעל 1 מיליון ₪ (אינו חל בשלב זה על שיערוך השקעה בחברות בנות בחו"ל ו/או נכס אחר המצוי מחוץ לישראל)
- חבות המס תחושב על בסיס סכום החלוקה המגולמת (דגש על הפסדים ניתנים לקיזוז)
- ניתן לבחור את סדר החלוקה מהעודפים הקיימים בחברה (תחילה רווחים שאינם רווחי שערור)
- אין עדיין תחולה להוראות הסעיף שכן תחולתו מותנית בהתקנת תקנות לעניין הגדרת עודפים שלא נתחייבו במס חברות (על המדף קיימת טיוטת תקנות לעניין המקרים שיוגדרו כ"רווחי שערור ומועד תחילתן מיום כניסת חוק ההסדרים לתוקף, קרי תחולה רטרואקטיבית מיום 1.8.2013). דוגמאות למקרי שערור: שינוי שווי הוגן של נדל"ן להשקעה, שינויים בשווי הוגן של נכסים בלתי מוחשיים, רווחים משינויים בהשקעה של מכשירים הוניים מסוג מניה ובלבד שאינו מוחזק למסחר, רווחים חשבונאיים מצירוף עסקים, מאיבוד שליטה
- "רווחי אקוויטי" – על פי טיוטת התקנות ובהתאמה לדברי ההסבר בהצעת החוק, יחשבו כרווחי שערור רק אם מקורם ברווחי שערור שבוצעו בחברת הבת, קרי מקרי שערור אחרים שהוגדרו בתקנות (לגבי רווחי אקוויטי אחרים – ניתן גם להעזר בהלכת ז'ורבין)

חוק ההסדרים – השינויים בפטור על מיסוי דירות מגורים

כללי הפטור החדש - תחולה החל מיום 1.1.2014 ואילך:

- הכלל: "דירת מגורים יחידה"
- ניתן למכור דירה מגורים יחידה בפטור כל 18 חודשים (בוטל הפטור על דירת מגורים מזכה כל 4 שנים)
- הוראות מעבר - חישוב ליניארי ופטור על השבח הריאלי שקדם ל 1.1.2014 לדירה חייבת במס (מוגבל עד לשתי דירות מגורים)
- הוגבל הפטור ממס שבח על מכירת דירת מגורים יחידה (דירת יוקרה) לתקרה של 4.5 מיליון ₪.
- בעלות של עד 1/3 בדירה נוספת (לפני – 25%) או דירה שהתקבלה בירושה לא תחשב כדירה נוספת.
- בוטל הפטור ממס שבח להעברת מתנות בין אחים - הפטור ימשיך לחול על זכות שהתקבלה במתנה מהורים או מירושה.
- תושב חוץ לא ייהנה מפטור ממס שבח אלא אם כן המציא אישור משלטונות המס במדינת מושבו כי אין לו דירת מגורים במדינה בה הוא תושב
- הפטור החד פעמי החל על מכירת שתי דירות מגורים קטנות לצורך רכישת דירה חלופית הוגבל בתנאי שלמוכר יהיה בעת המכירה שתי דירות מגורים בלבד

חוק ההסדרים – השינויים העיקריים במס רכישה

שיעורי מס רכישה - תחולה החל מיום 1.8.2013 ואילך:

זכות במקרקעין	שיעורי מס רכישה	הערות
דירת מגורים יחידה (בידי יחיד תושב ישראל)	עד 1.47 מיליון ₪ - 0% ולאחר מכן מדרגות בשיעורים שבין 3.5% ועד 5%	לגבי דירות יוקרה נוספו גם מדרגות מעל 4.5 מיליון ₪ - (10%/8%)
דירה אחרת (שאינה דירת מגורים יחידה)	שיעורי מס בין 3.5% ועד 5% עד תקרת 4.5 מיליון ₪ (מדרגות נוספות לדירות יוקרה מעבר לתקרה)	הוראת מעבר עד 31.12.14 – מדרגות מס רכישה גבוהות יותר המתחילות מ 5% (מהשקל הראשון)
זכות במקרקעין אחרת	שיעור המס עלה ל 6% (עד לתיקון – 5%)	מס רכישה כאמור יוטל גם על הקצאת מניות באיגוד מקרקעין

חוק ההסדרים – חקיקה נוספת

1. חברה משפחתית

- הוראות תחולה
- הטיפול בחברות קיימות רגילות – הוראת מעבר עד 30.11.13 ("פירוק רעיוני" / חישוב המס החל בעת מכירת המניות)
- בחינת כדאיות חברה חדשה להיחשב כ"חברה משפחתית" לאחר חוק ההסדרים (הודעה תוך 3 חודשים)
- חברה תושבת חוץ כ"חברה משפחתית" גם לאחר חוק ההסדרים

2. מיסוי נאמנויות

- סיווג מחדש של סוגי נאמנויות (לרבות סיווגי משנה של נאמנות קרובים).
- הרחבת משטר המס של נאמנויות הכפופות למס בישראל (נאמנות יוצר תושב חוץ עם נהנים ישראליים)
- דגש בקביעת משטר המס על "הנהנה" ולא על "היוצר"
- גיבוש "הסדרי מעבר" לנאמנויות שעליהן יחול לראשונה משטר המס החדש (הודעת רשות המסים מיום 1.9.2013)
- גיבוש תקנות להסדרת מנגנון זיכוי מס זר בנאמנויות שבהן היוצר תושב חוץ

חוק ההסדרים – חקיקה נוספת

3. שחלוף נכסים - סעיף 96

ביטול האפשרות לדחיית מס על:

- שחלוף כלי רכב ששימשו להשכרה
- שחלוף זכויות מקרקעין מחוץ לישראל (פס"ד אמות השקעות)
- נכס שנמכר ב"מכירה רעיונית" בעקבות רווחי שערור

4. צמצום הפטורים לתושבי חוץ

- הרחבת סייגי הפטור מרווח הון גם לזכות שימוש במקרקעין (לרבות נכס מחובר)
- הפיכת הוראת השעה לעניין ביטול הפטור על רווחים ממכירת מק"מ ואג"ח קצרים מ – 3 חודשים

5. שינויים בהגדרת "חברה תעשייתית" לפי חוק עידוד תעשייה (מיסים)

- חברה שהתאגדה בישראל (לא רק תושבת ישראל)
 - חברה שהמפעלים התעשייתיים שבבעלותה נמצאים בישראל
- (השלכות: דוחות מאוחדים, פחת מאוחדים)

חוק ההסדרים – חקיקה נוספת

6. קנס גרעון – הרחבת תחולת המקרים להטלת הקנס

בחוק ההסדרים נקבע כי פקיד שומה רשאי להטיל קנס של 30% מסכום הגרעון לגבי נישומים שנקבעו להם גרעון מעל 500,000 ₪ או 50% מהמס שהנישום חייב בו ובלבד שהגרעון נובע בשל אחד מאלה:

- הנישום לא דיווח על פעולה חייבת בדיווח
- הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי שניתנה לו
- תכנון מס שנקבע כעסקה מלאכותית בשומה סופית ובלבד שהנישום לא דיווח עליה

(*) ככלל, התיקון האמור יחול החל מדוחות המס לשנת 2013. הוראות דומות נקבעו גם בחוק מע"מ וחוק מיסוי מקרקעין

יש לשים לב כי עוד לפני חוק ההסדרים, בשלושה פסקי דין שניתנו לאחרונה (עמ"ה 7-09 ניסים עזריה נ' פ"ש ירושלים, ע"מ 33750-11-02 רויאל קונספט בע"מ נ' פ"ש ירושלים, ע"מ 35988-11-04 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פ"ש ירושלים) נפסק כי אין מקום להתערבות בשיקול דעת פקיד השומה להטיל קנס גרעון. בפסקי הדין אין דיון מפורש באשר ליסוד ההתרשלות של הנישום

נושאים שלא נכללו בחוק ההסדרים

- מיסוי חברות CFC – חקיקה משלימה לחוק ההסדרים
- העמקת הגבייה ואכיפת דיני המס
- מיסוי שוק ההון על יחידים נשאר על כנו (על השולחן קיימות המלצות ועדת האוזר לשכלול ולעידוד נזילות הבורסה וביניהן הפחתת שיעור המס על השקעות בניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל – המלצה לשיעור מס של 15%)
- מיסוי חברות ארנק (המלצות צוות חברות ארנק – הצעה לתיקוני חקיקה)
- מיסוי אופציות – הסדר 102 בשלב זה נשאר על כנו לרבות שיעור המס המופחת של 25% החל על המסלול ההוני
- הצעת חוק בדבר אימוץ כללי חשבונאות IFRS לצרכי מס (בטיטת חוק ההסדרים נקבע כי הכללים לא יחולו גם בשנת 2013- הוראה זו לא נכללה בחקיקה הסופית)
- פחת על נכסים בלתי מוחשיים (ועדה של רשות המסים – הכיוון: שיעור פחת אחיד)

טיפים כלליים

- מימון בינחברתי
- הפקדת אופציות בידי נאמן – מועד אחרון להגשת הודעה לרשות המסים הינו עד ליום 5.11.2013
- מחירי העברה: סעיף 85א לפקודה נמצא כעת בפוקוס גדול על שולחנה של רשות המיסים
- תמריצים והטבות מס:
 - קשיים ביישום חוק האנג'לים (יחידים וחברות)
 - השקעה ביחידות השתתפות של חיפושי גז ונפט (חיסוי מס)
 - מסלול מס מופחת על הכנסות מהשכרת דירת מגורים (מסלול 10%)
- אי תחולת כללי IFRS ב 2013
- שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחומי הטכנולוגיה – עמדת רשות המיסים מיום 8/7/10
- ניכוי מס במקור מתשלומים לחו"ל – מסלול ירוק והוראת ביצוע עדכנית שתצא בקרוב
- תיקון 190 – יישום חוזר מ"ה 2/2013 (חישוב הפטור בפקיד השומה, אישיור לקצבה פטורה, היוון קצבה מזכה ועוד)

טיפים לעניין מיסוי שוק ההון

- חברות - "מכירה רעיונית" של ניירות ערך (מכירה וקניה בפועל)
- בחינה מחדש של כדאיות השקעה בנכסי מעטפת בעלי דחיית מס בעידן של מגמת עלייה בשיעורי מס החברות (קרנות נאמנות, תעודות סל)
- קיזוז הפסדי הון כנגד הכנסות מריבית ודיבידנד (דגשים לעניין "נייר ערך" / חסם שיעור המס החל)
- עסקאות איגוח (טיפול חשבונאי מול דיווח לצרכי מס)
- אירועי חברה וניכוי מס במקור (דיבידנד, ריבית, רכישה עצמית, חלוקת נכסים בעין, הרחבת סדרות אג"ח)
- הנפקת מכשירים פיננסיים בחבילה – חשבונאות מול מס
- מכשיר הוני/מכשיר התחייבותי – חשבונאות מול מס
- הטיפול ב"נכס פיננסי" (IFRIC 12) לצרכי מס

מיסוי עקיף - סוגיות ומגמות בתחום המע"מ

- **יבוא שירותים** – בעת קבלת שירות מחו"ל על ידי נותני שירותים זרים, רשויות מע"מ מחילות את תקנה 6ד לתקנות מע"מ ומחייבות את מקבל השירות הישראלי להוציא חשבונית מס עצמית - חשיפה לניכוי מס התשומות (לדוגמא: הוצאות משפטיות ושירותים פיננסיים הקשורים בעסקת מכר מניות, תשלום מאגרי מידע על ידי מוסד כספי או מלכ"ר)
- **מחילת חובות** – כאשר חברת אם מוכרת את המניות המחוזקות על ידה ולא מבצעת המרה של ההלוואות להון, רשויות מע"מ מחייבות את חברת הבת להוציא חשבונית לספרים – חשיפה לתשלום מע"מ שאינו בר ניכוי
- **חובות אבודים** – בעקבות חוזר מע"מ 2/2012, משרדי מע"מ החלו להחזיר ריבית והפרשי הצמדה בגין חובות אבודים (מעבר לשנים הקבועות בחוזר)
- **הוצאות משפטיות** - כאשר עוסק מחייב את לקוחותיו בהחזר הוצאות משפטיות, ניתן בתנאים מסויימים, לקבל אישור משלטונות מע"מ שלא להוציא חשבונית מס בגין ההחזר המהווה פיצוי (רולינג).
- **פיצויים** – בעקבות פס"ד סדרון בעליון, כאשר משולמים לעוסק פיצויים בגין החזר הוצאות ו/או הפסד הכנסות עתידיות אין לחייב במע"מ (הרחבת הלכת פלס)

חידושי פסיקה בשנת המס 2013

שחיקת התחייבויות

ע"מ 11-11-22037 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פ"ש ירושלים: שחיקת הלוואה שנטלה חברה לשם קידום פעילותה השוטפת, מהווה הכנסה אינטגרלית לפי סעיף 2(1) לפקודה. כמו כן, פרשנות תכליתית של המונח "סכום שנוסף" בהגדרת "הפרשי הצמדה", כולל גם רווח שנתקבל מתוספת שלילית לחוב או לקרן מלווה

ע"מ 09-1246 חברת ד.מ.ק.א נ' פ"ש ת"א: טענת פקיד השומה לעניין חיוב במס הפרשי שער שליליים מכח סעיף 2(4) נדחתה ונקבע שהסעיף יכול לחול רק על המלווה ולא הלווה. יחד עם זאת בית המשפט קיבל את הטענה החלופית של פקיד השומה לעניין שחיקת ערך הלוואה כהכנסה אינטגרלית שתחויב במס מכח סעיף 2(1) לפקודה בדומה להותרת ההוצאות בקשר עם הלוואה זו באופן שוטף בשנים מאוחרות יותר. עוד נקבע כי, שחיקת הלוואה של לווה אינו מספק כל שירות או טובין תמורת ההתעשרות שצמחה לו, מכאן, שהכנסה מסוג זה נטולת מקור

השלכות:

- סתירה בין פסקי הדין לעניין תורת המקור בסעיף 2 לפקודה – טענת פקיד השומה
- יתכן ותוצאות פסקי הדין היו שונים אילו היה מדובר בנכס שטרם החל לשמש בייצור הכנסה
- פסקי הדין עשויים לשלול את טענת פקיד השומה להפסדים מ 2(4) שאינם ניתנים להעברה, מקום בו מדובר בהלוואות לצורך רכישת נכס לפעילות העסקית

חידושי פסיקה בשנת המס 2013

אי תחרות

בשנת 2013 ניתנו 2 פסקי דין שהבהירו והאירו את ההלכה שעוצבה בפסיקה בעניין סיווג הכנסה מתניית אי תחרות (הלכות בעבר – אברך, שנקר, חיים ניסים):

ע"מ 24270-01-11 מאיר אבידן נ' פקיד שומה חיפה: מענק בגין ויתור על זכות לעשות שימוש בכישורי הנישום בתחום עיסוקו למשך תקופה של 24 חודשים מהווה מכירה של זכות ולפיכך המענק מהווה תקבול הוני בגין מכירת נכס

ע"מ 29425-01-11 יוסף ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא: יכולתו הפוטנציאלית להתחרות בחברה הינה זכות המהווה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. תשלום החברה בעבור מניעת שימוש באותה הזכות כ"מכירה" של ה"נכס"

השלכות: הכללים שנקבעו בפסיקה לצורך בחינת אי תחרות:

- האם בכלל קיימת לעובד אפשרות להתחרות במעבידו הקודם
- האם לאפשרות של העובד להתחרות יש ערך כלכלי ממשי עליו הוא מוותר
- בחינת טיבה של ההתחייבות: ככל שתהיה רחבה יותר מבחינת מקום, זמן והיקף עיסוק הרי משמעותה ויתור על זכות

(*) יודגש כי באחת מטיטוטות חוק ההסדרים נכללה הצעה לחייב מענקים מהסוג האמור במס פירותי מכח סעיף 3 לפקודה אך בנוסח הסופי של החוק הצעה זו לא נכללה

חידושי פסיקה בשנת המס 2013

הוצאות רכב

עמ"ה 1184-06 אליל 2000 שיוק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות: בעניין זה נקבעה הבחנה לפיה מקום שהמעביד אינו מעמיד רכב לרשות העובד לצורך ביצוע העבודה אלא משתמש ברכב הפרטי של העובד ומשיב לו את ההוצאות בגין השימוש שהינו לטובת המעביד, אין תחולה לתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה – 1995 ויש לראות בתשלום שמשלם המעביד לעובד כהוצאה של המעביד שאין היא בבחינת הכנסת עבודה בידי העובד. לעומת זאת, ככל שהמדובר בהוצאה שהוציא שכיר לצורך הכנסת עבודתו הוא ולא של מעבידו, יש תחולה לתקנה 4 לתקנות ואזי יש לראות בתשלום כהכנסת עבודה

השלכות: האם מדובר בחידוש או בהבהרה והרחבה של הלכות ישנות – ר' למשל הלכת סנונית הוותיקה

ע"מ 26060-01-13 אפרת נ' פ"ש ירושלים 1 : בהוצאה מעורבת, יש להתיר ניכוי בגין החלק בייצור ההכנסה. עוד נקבע, לא ניתן לקבוע את שיעור הוצאות החזקת הרכב על פי השימוש העסקי בפועל בשונה מהקבוע בתקנות ניכוי הוצאות רכב (חזקה חלוטה)

השלכות: לפסק הדין עשויות להיות השלכות מהותיות לגבי נקיטת עמדה שונה בהתבסס על פרשנות המרכיב העסקי המוכח של ההוצאה. פסק הדין עומד בסתירה לפסק דין עיריית נהריה נ' פ"ש עכו שקבע כי החלת חזקות חלוטות ראוי שיהיו בעלות אופי שיורי, קרי יש להפעילן רק מקום בו הנישום לא יכול להוכיח את היקף ההוצאה בייצור הכנסה

תודה רבה!

בקר באתר
הבלוגים שלנו
www.pwcblogs.co.il

בקר באתר
האינטרנט שלנו
www.pwc.com/il



©2013 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

PwC Israel helps organisations and individuals create the value they're looking for. We're a member of the PwC network of firms in 157 countries with more than 184,000 people who are committed to delivering quality in assurance, tax and advisory services. Tell us what matters to you and find out more by visiting us at www.pwc.com/il.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

