

טיפים לסוף שנת המס
המדריך לחברות – חלק ג'
צדדים קשורים

אבי נוימן, רו"ח (משפטן) ואסף שטיינברג, רו"ח (עו"ד)
קסלמן וקסלמן רואי חשבון – Price WaterHouseCoopers

במסגרת סדרת כתבות זאת נסקור בפניכם מספר טיפים חשובים לקראת תום שנת המס בנושאים מהותיים ורלבנטים לחברות. בחלק השלישי מובאת בפניכם סקירה על מספר סוגיות והיבטי המס הכרוכים בעסקאות בין צדדים קשורים.

- **הסכמי ניהול בינחברתיים** – בשורה ארוכה של פסקי דין לאורך השנים נקבע כי מתן שירותי ניהול הינו חלק מדפוס הפעולה המקובלים בעולם העסקים המודרני. בחברות קשורות, הנמצאות תחת אשכול אחזקות מורכב, מנגנון דמי הניהול הינו נפוץ, בייחוד כאשר מדובר בחברה המשמשת כמטה ניהולי לאשכול. גם רשויות המס מכירות בעסקאות למתן שירותי ניהול בין חברות קשורות כעסקה "אמיתית" שאין לפוסלה בעילת המלאכותיות, ככל שניתן להצדיק את הפן הפרוצדורלי והכלכלי שבעסקה. על פי הלכת פסק דין ארגורן נקבע כי להכשרת עסקת דמי ניהול בין צדדים קשורים נדרש כי: הסכם ההתקשרות יעוגן בכתב, הוכחת נחיצות מתן שירותי הניהול, הוכחת הרציונל הכלכלי מאחורי העסקה, תיעוד מסמכים, הוכחת מנגנון ניהולי, וקורולציה סבירה בין היקף ההוצאה לבין היקף השירותים שניתנו בפועל.
- **מימון בינחברתי** – בהתאם להוראות הפקודה והתקנות, הלוואה בינחברתית הניתנת על ידי חברה לחברה אחרת, שהוראות חוק התיאומים חלות בקביעת הכנסתה של החברה האחרת, חייבת להיות צמודה לכל הפחות למדד המחירים לצרכן, בעוד שהלוואה כאמור לחברה שהוראות חוק התיאומים אינן חלות בקביעת הכנסתה, חייבת להיות צמודה למדד המחירים לצרכן בתוספת 4% ריבית שנתית. העדר חיוב בריבית הנדרשת תביא למיסוי הפרש הריבית כהכנסה רעיונית בידי החברה המעניקה, ותחוב בשיעור מס של 40%, ללא כל יכולת קיזוז או ניכוי של המס. שימו לב כי האמור לעיל יחול, גם מקום בו החברה המשתמשת בלוואה הינה חברה תושבת חוץ. בהקשר זה, נציין כי יש מקום לבחון שימוש בשטרי הון שקליים נומינליים חלף הלוואות, במסגרת המנגנון הקבוע בחוק התיאומים, וכך למעשה למנוע חשיפה לחיובי ריבית רעיונית.
- **רכישה עצמית**: בהתאם להוראות חוק החברות ניתן כיום לבצע "רכישה עצמית" של מניות, אשר משמעותה האפקטיבית היא הפחתת הון במישור החברה. סיווג ההכנסה בידי בעל המניות תהא בהתאם לחוזר מס הכנסה שפורסם בנדון, קרי מס רווחי הון או דיבידנד. בהתאם לעמדת רשויות המס רכישה עצמית והנפקתן מחדש של "מניות רדומות" לא תהווה אירוע מס אלא תחשב כהנפקה (למעט במקרים חריגים בהם הדבר נושא אופי מסחר). פעול יוצא, ניתן להשתמש במניות הרדומות למטרות שונות בחברה, לצורך הקצאת אופציות לעובדים ו/או למכירת מניות ללא צורך בהוצאת תשקיף, ללא חשש לחבות מס עודפת.
- **דוח מאוחד לצרכי מס**: בהתאם לדיני המס החלים בישראל, כל יישות משפטית היא נישום עצמאי לצרכי מס, המחוייב בדיווח ובתשלום מס כיחידה כלכלית נפרדת. עם זאת, בהתאם להוראות חוק עידוד התעשייה (מיסים), חברות תעשייתיות רשאיות בנסיבות מסוימות להגיש דוח מס מאוחד, לרבות מקום בו האחת ברווח לצרכי מס והאחרת בהפסד. בהקשר זה נציין כי על מנת להיות זכאי להגשת דוחות מאוחדים, קיימת "תקופת המתנה" של כ-3 שנים ממועד השגת השליטה של חברת אם בחברה בת. ככל שמדובר בחברת בת שהוקמה לראשונה על ידי החברה האם בעצמה, נכונות רשויות המס להגיע לעיתים להסדרים לפיהם מתקצרת "תקופת המתנה".

- **הוצאות מימון לחלוקת דיבידנד** : שימו לב, כי בהתאם לפסיקת בית המשפט המחוזי בפרשות פזגז ופי גלילות, אשר ערעור בגינן תלוי ועומד לפתחו של בית המשפט העליון, הוצאות מימון הנגזרות מהלוואות שנלקחו בעסק לצורך חלוקת דיבידנד לבעלי המניות, עשויות להיות מותרות בניכוי לצרכי מס. בהקשר זה קבע בית המשפט, בין היתר מן הטעם של "שקילות כלכלית" כי שימוש במימון זר לצורך חלוקת מזומנים אינו פסול וכי אין לגזור את דינן של הוצאות המימון באופן חד ערכי מהעובדה שתשלום הדיבידנד כשלעצמו אינו הוצאה ביצור הכנסה בידי החברה המחלקת.

- **חלוקת דיבידנד בינחברתי:** שימו לב, כי לקראת תום שנת המס מומלץ לשקול ביצוע חלוקת דיבידנד בין חברה אם לחברה בת, הואיל ובהתאם להוראות חוק התיאומים תביא החלוקה למתן להגנה אינפלציונית מלאה בידי מקבל הדיבידנד בשנה העוקבת, אשר לא תינתן אם הדיבידנד יחולק רק בראשית השנה העוקבת. כל עוד החלוקה תהא קרובה לסוף שנה ההשפעה על ספרי המשלם תהא זניחה. ואולם, מן הראוי להדגיש, כי לאור שינוי הוראות המס לעניין רווחים בלתי מחולקים של חברה נמכרת והוראת הסנקציה לגבי דיבידנד שחולק שנתיים לפני המכירה, באם קיים הפסד, ייתכן וכדאיות משיכת הדיבידנד פוחתת.
- **רכישת חברות בהפסדים:** בהתאם לפסיקת בית משפט עליון, נקבע שבנסיבות מסוימות, עסקת רכישת מניות של חברה מפסידה "ריקה מתוכן" שלא עמדה מאחוריה מטרה מסחרית, תחשב כעסקה מלאכותית, וההפסדים לא יותרו בקיזוז. עם זאת רכישת חברה מפסידה לה פעילות קיימת ו/או יצירת פעילויות חדשות בחברה הנרכשת עשויים לעמוד במבחני הסף שנקבעו בפסק הדין כעסקה שאינה מלאכותית.
- **ירידת ערך של השקעה בחברות:** בהתאם לעקרונות חשבונאים מקובלים (לדוגמא: תקן 15) נדרשת הפרשה לירידת ערך נכסים (השקעה בחברות מוחזקות) בהתקיים תנאים מסויימים. על אף שבתו המשפט קבעו חזור והדגש, כי ככל שלא נקבעו כללים מיוחדים לצרכי מס, יש לפעול בהתאם לכללים החשבונאיים, רשויות המס פירסמו חוזר מקצועי לפיו הפרשה לירידת ערך כאמור אינה מותרת בניכוי כל עוד הנכס לא מומש. אנו ממליצים כי בטרם תיושם ההפרשה לירידת ערך נכסים קבועים גם לצרכי מס תבחן הסוגיה עם יועץ מקצועי.
- **מחיקת חובות:** שימו לב, כי מחיקת חוב (שוטף או הונלי) בין צדדים קשורים עשויה להיחשב לצרכי מס כמחילה בידי מי שנמחל לו החוב. בהקשר זה יש להיות ערים לכך שבהתאם לפסיקת בתי המשפט מחילת חוב יכולה להיות גם משתמעת ונגזרת מעובדות המקרה. במקרה כאמור לחברה המוחלת יכול ותוכר המחילה כהפסד הון, ואילו בחברה הנמחלת תחשב המחילה כהכנסה כשנגדה ניתן יהיה לקזז הפסדים שוטפים ומועברים. במקרים בהם החברות הנמחלות הינן חדלות פרעון, מומלץ לבחון פירוקן של אותן חברות תלף אקט מחיקת החוב ובכך לטעון כי המחילה אינה מהווה הכנסה חייבת לצרכי מס בשל העדר פעילות עסקית כלשהי.

אבי נוימן, רואה חשבון ומשפטן מכהן כמנהל בכיר במחלקת המסים של קסלמן וקסלמן – PWC .
 אסף שטיינברג, רואה חשבון ועורך דין מכהן כסופרויזר במחלקת המסים של קסלמן וקסלמן – PWC .
 האמור במאמר זה הינו על דעת הכותב בלבד ואין לראות בו חוות דעת או המלצה מקצועית.