

**טיפים לסוף שנת המס
מיסוי חברות – חלק ב'
צדדים קשורים**

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

במסגרת סדרת כתבות זאת נסקור בפניכם מספר טיפים חשובים לקראת תום שנת המס בנושאים מהותיים ורלבנטיים לחברות. בחלק שלהלן מובאת בפניכם סקירה על מספר סוגיות והיבטי המס הכרוכים בעסקאות בין צדדים קשורים אשר מומלץ לתת עליהם את הדעת.

- הסכמי ניהול בינחברתיים** – בשורה ארוכה של פסקי דין לאורך השנים, ולאחרונה במסגרת פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין רוממה 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 במיוחד, ובעיקר כאשר מזובר 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, וככל שהעברת דמי הניהול אינה נעשית ללא טעם ממשי כלשהו זולת הרצון להפחית את המס הכולל במסגרת הקבוצה (התרת ההוצאה בידי מקבל השירותים כנגד קיזוז הפסדים עסקיים מועברים בידי נותן השירותים). על פי הלכת פסקי הדין בעניין רוממה וארגורן 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 ורישום ההוצאות באופן שוטף (ולא למשל באופן רטרואקטיבי בסוף השנה), הוכחת מנגנון ניהולי חיוני אצל נותן השירותים ועל העדרו בידי מקבל השירות, וקורולציה סבירה והתאמה בין היקף ההוצאה לבין היקף השירותים שניתנו בפועל לבין החיובים שנדרשו בפועל.

- מימון בינחברתי** – בהתאם להוראות הפקודה והתקנות, הלוואה בינחברתית שלא במסגרת יחסי ספק-לקוח, 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, ותחוייב בשיעור מס של 40%, ללא כל יכולת קיזוז או ניכוי של המס. שימו לב כי האמור לעיל יחול, גם מקום בו החברה המשתמשת בהלוואה הינה חברה בחו"ל, שאז יש להשוות בין שיעור ההצמדה בפועל (ריבית דולרית, הצמדה לירור וכו') אל מול הריבית המינימלית כאמור בדין הישראלי (מדד+4%) ולוודא שחויבה ריבית כקבוע בתנאי ההלוואה. 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.

- מחירי העברה במסגרת פעילות בינלאומית:** כפועל יוצא, בין היתר, של האצת הפעילות הבינלאומית בכלכלה הישראלית, אומץ במסגרת רפורמת המס הקודמת המונח "מחירי העברה בעסקה בינלאומית", שמקורו בכללי 'מחירי העברה' (Transfer Pricing), אשר התפתחו לאורך השנים בארה"ב ובמדינות נוספות. כללי "מחירי העברה" קובעים ככלל שבעסקה בין צדדים קשורים בקבוצה רב-לאומית (כך למשל, במסגרת קשרי יצרן-מפיץ, ספק-לקוח במודל קוסט-פלוס ועוד) יישמרו תנאי שוק, בדומה להתקשרות בין צדדים לא קשורים. כפועל יוצא מכללים אלו עשויה לקום הסמכות לרשויות המס לתמחר מחדש עסקאות בין צדדים קשורים, אשר לא נעשו בתנאים של 'מחיר שוק' (Arm's Length) כפי שהיו נעשות בעסקאות עם צד בלתי קשור. יצויין כי קיימת בישראל טיוטת תקנות בנושא שטרם התגבשה לכדי חקיקת משנה מחייבת. העדר קיומן של תקנות מחייבות בנושא, וכלל מן הפרקטיקה אל מול רשות המיסים, מומלץ שחברות הקשורות בפעילות גלובלית בינחברתית כאמור, תהיינה מודעות לכללים הקיימים בנושא זה מחוץ לישראל (בעיקר בארה"ב ובמסגרת כללי ה-OECD), וכי תבוצע עבודת הכנה, הערכות ויישום, וזאת בטרם המועד בו יהפכו הכללים בתחום מחירי העברה למחייבים.

קסלמן וקסלמן

- 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 רווח הון או דיבידנד ובהתאם לנסיבות המיוחדות של כל מקרה ומקרה. האמור לעיל יבחן גם במקרה של "חלוקה אסורה" לענין סיווג ההכנסה בידי המשקיע כרווח הון או דיבידנד. בהתאם לעמדת רשויות המס, וכפי שנלמד מן הפרקטיקה רכישה עצמית והנפקתן מחדש של "מניות רדומות" לא תהווה אירוע מס אלא תחשב כהנפקה (למעט במקרים חריגים בהם הדבר נושא אופי מסחרי). כפועל 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 מסויימות 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 פזגו 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 בייצור הכנסה בידי החברה המחלקת.
- 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. לאור החוזר, אנו ממליצים כי בטרם תישם ההפרשה לירידת ערך נכסים קבועים גם לצרכי מס תבחן הסוגיה עם יועץ מקצועי.
- מחיקת חובות:** בהתאם לפסיקת בתי המשפט, מחילת חוב לצרכי מס יכולה להיות גם משתמעת ונגזרת מעובדות המקרה, כך שגם מחיקת חוב (שוטף או הוני) בין צדדים קשורים עשויה להיחשב לצרכי מס כמחילה בידי מי שנמחל לו החוב. במקרה כאמור לחברה המוחלת יכול שתוכר 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 חלף אקט מחיקת החוב ובכך לטעון כי המחילה אינה מהווה הכנסה חייבת לצרכי מס בשל העדר פעילות עסקית כלשהי. עוד יש לשים לב לכך שבביצוע מחילת חוב בין צדדים קשורים עלולות להיות גלומות אף השלכות מע"מ וכך למעשה, בנסיבות מסויימות, סכום המחילה עלולה להיות מחוייבת במס עסקאות אצל החברה הנמחלת.

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