

הערכות לתום שנת המס 2015 - סוגיות נבחרות

כנס סוף שנת המס 2015

27 באוקטובר, 2015

מר אוסקר אבו רזק מחלקת מסים PwC Israel
אבי נוימן, רו"ח (משפטן) שותף מסים PwC Israel

על הפרק

1. עידכון חקיקה

2. קיזוז הפסדים

3. חלוקת דיבידנד מרווחי אקוויטי

4. בעלי שליטה בחברות – חברות ארנק

5. מיסוי שוק ההון

6. אופציות לעובדים

7. מיסוי מקרקעין

8. נקודות לתשומת לב



עידכון חקיקה - הפחתת שיעור מס החברות החל מיום 1.1.2016

החל מיום 1.1.2016	כיום	
25% (*)	26.5%	חברות

הפחתת שיעור
מס החברות

השלכות

מוצע לבחון מועד הכרה בהכנסות והוצאות כגון:

- עדיפות לביצוע עסקאות בתחילת שנת 2016 – משיכת רווחים מחברות בנות בחו"ל במסלול הזיכוי העקיף, קבלן בונה/ מבצע;
- הקדמת הוצאות לשנת 2015 – הפקדות בפועל של תשלומים סוציאליים כגון פיצויים וחופשה, ביצוע תשלומים לתושב חוץ ובעלי שליטה, הוצאות מחקר ופיתוח.

(*) בהתאם להחלטת ממשלה – טרם פורסם תזכיר חוק

עידכון חקיקה -

הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2015 ו-2016), התשע"ה – 2015 (להלן – "חוק ההסדרים") – מה על הפרק? (*)

1. חובת דיווח על שימוש/ הסתמכות בחוות דעת המייצרת יתרון מיסוי

- הטלת חובת דיווח במקרה של קבלת חוות דעת או כל ייעוץ אחר בכתב המאפשרים או נועדו לאפשר למקבל הייעוץ יתרון מס (מס הכנסה, חוק מס ערך מוסף, חוק הבלו על דלק, פקודת המכס, חוק מס קניה וחוק מיסוי מקרקעין).

"יתרון מס" – לרבות כל אחד מאלה:

- (1) הנחה או הקלה מן המס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס.
- (2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס או הוצאות, או להתחשב בהפסד מס.
- (3) דחייה של מועד תשלום המס.
- לא נדרש לצרף את חוות הדעת, אלא פרטים כגון: עצם מתן הייעוץ, הפעילות הכלכלית לגביה ניתן הייעוץ, סיווג הייעוץ לפי סוגיית המיסוי. לדוגמא – אם קיבל הנישום חוות דעת בכתב לגבי שימוש במכונה, יכתב בדיווח כי הנישום קיבל חוות דעת לגבי שימוש במכונה וכי חוות הדעת עוסקת בניכוי הפחת לגבי אותה מכונה.

(*) הצעת חוק הממשלה – 951 – פורסם ביום 31.8.2015

חוק ההסדרים – מה על הפרק?

שימו לב:

- תחולת התיקון – החל מדוח המס לשנת 2015.
- ייעוץ שלא בכתב – אינו רלוונטי לחקיקה.
- "יתרון מס" – האם חוות דעת בנושא תושבות יוצרת יתרון מס? האם בחינת קיומה של חברת מעטים יוצרת יתרון מס? חברה משפחתית? חברת בית? מפעל מועדף? התאגדות כיחיד או כחברה?
- מה הדין לגבי חוות דעת שניתנה טרם כניסת החקיקה לתוקף (במהלך שנת 2015) אך יוצרת "יתרון מס" בדוח המוגש לאחר כניסת החקיקה לתוקף.



חוק ההסדרים – מה על הפרק?

2. חילופי מידע לפי הסכם בין לאומי

הרקע לחקיקה

- בשנים האחרונות ניכרת פעילות של ה-OECD, האיחוד האירופי והגלובל פורום לשקיפות ולחילופי מידע למטרות מס לקידום מנגנון של חילופי מידע בין המדינות וזאת במטרה להילחם בהעלמות המס באמצעות שיתוף פעולה בין המדינות.
- כיום מנגנון חילופי המידע חל רק מכוח האמנות למניעת כפל מס עליהן ישראל חתומה.
- בהעדר חקיקה, ישראל מנועה מלחתום על הסכמים שעניינם חילופי מידע בלבד, וכן על האמנה הרב צדדית לסיוע מנהלי בענייני מס של ה-OECD.

מהות התיקון

- מתן סמכות להתקשר בהסכמים בינלאומיים לחילופי מידע בהתאם לסטנדרטים המקובלים כיום בעולם. העברת המידע תותר על פי בקשה של רשות מס זרה או ביוזמת מנהל רשות המסים.

נקודות למחשבה

- האם כפוף לתקופות התיישנות?
- האם אין צורך ליידע את הנישום?

חוק ההסדרים – מה על הפרק?

3. הארכת תקופת התיישנות והוצאת שומה חלקית

- הארכת תקופת השומה מ-3 שנים ל-4 שנים.
- ביטול סמכות המנהל להארכת תקופת השומה בשנה נוספת.
- סמכות לערוך שומה חלקית לגבי חלק מהדוח.
- תחולה: החל מהדוח לשנת המס 2011.

4. הרחבת הדיווח המקוון ושימוש בחתימה אלקטרונית

- סמכות לשר האוצר לקבוע שדוחות, מסמכים וטפסים יוגשו בצורה אלקטרונית. כמו כן לשר האוצר הסמכות לקבוע כללים בעניין הליכי הזיהוי לצורך ההגשה באופן מקוון.
- נישום שלא יגיש את הדוח באופן מקוון, יראוהו כאילו לא הגיש דוח.

5. הקטנת התקרות לצורך הפקדות לחיסכון פנסיוני (החל משנת המס 2016).

נושאים שנגרעו מחוק ההסדרים

1. תיקון הוראות החוק בדבר מיסוי חברות בית.
2. החלת הוראות חלק ה-2 לפקודה (שינוי מבנה) גם על שותפויות.
3. סיווג תשלומים ששולמו בגין אי תחרות אגב מכירת מניות על ידי בעל מניות מהותי, כתמורה עבור המניות.
4. חיוב במס שולי כל סכום או מענק, או כל טובת הנאה אחרת, שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות בגין פרישה, אי תחרות והפסקת הסכם מתן שירותים לעצמאים.
5. חובת דיווח לרשות המיסים של גופים פיננסיים, על פרטי החשבונות של לקוחותיהם.

מיסוי מקרקעין – תזכיר חוק לעידוד הקמת קרנות ריט

התיקונים המוצעים:

- מייסד קרן ריט (חברה או יחיד) יוכל להעביר נכסים לקרן תמורת מניות תוך דחיית תשלום המס למועד מכירת המניות או מימוש הנכסים (ובלבד שהעברה בוצעה טרם ההנפקה). מס רכישה – 0.5%.
- פיזור המשקיעים – מתן אפשרות ליזמי הקרן לפזר את החזקותיהם באופן הדרגתי על פני חמש שנים ממועד הנפקת הקרן.
- קרן ריט תוכל לרכוש קרקע שחלה עליה תוכנית המייעדת אותה לדיור להשכרה ולשמש כזמ של פרויקט בהקמה. (כיום פעילות הריט הינה בתחום של הנכסים המניבים).
- לצורך מימון הקמת מתחמי הדיור, הוגדל שיעור המינוף המקסימלי המותר לקרן הריט, כך שיוכלו לגייס חוב בהיקף של עד 80% משווי אחזקותיהן במקרקעין לצרכי דיור להשכרה.
- רווחים מהשכרת מקרקעין מניבים לצרכי דיור להשכרה ורווח ההון ממימוש מקרקעין אילו יהיו חייבים במס בשיעור של 20%.

מיסוי מקרקעין – הרפורמה במיסוי דירות מגורים שנכנסה לתוקפה בשנת 2014

- בתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין בוטל הפטור הכללי למי שמחזיק ביותר מדירת מגורים יחידה ונקבעו תנאים לקבלת הפטור. כמו כן, נקבעה נוסחת חישוב לינארית לחישוב מס השבח שיחול במכירת דירת מגורים מזכה, כך שהשבח שנצבר עד ליום 1.1.2014 יהא פטור ממס והיתרה תחויב במס בשיעור של 25%.
- נקבעה תקופת מעבר (1.1.2014-31.12.2017) במסגרתה ניתן למכור עד 2 דירות מגורים מזכות בחישוב הלינארי.
- יש לשים דגש על שמירת מסמכים וקבלות בגין ההוצאות.
- הפטור במכירת דירת מגורים מזכה יחידה מוגבל עד לתקרה של 4.5 מיליון ש"ח.
- תושב חוץ שבבעלותו דירה במדינת תושבותו, לא יהא פטור ממס במכירת הדירה בישראל.

קיצוז הפסדים – הלכות חדשות

**פרשת דמארי והירשנזון –
הניתן לקזז הפסדים
לאחור?**

בית המשפט העליון קבע כי לצורך שמירה על עקרונות המיסוי ובעיקרם הטלת מס אמת, **מן הראוי לאפשר ולו באופן חלקי לקזז הפסדים באופן רטרואקטיבי** בכדי להימנע מגרימת עוול ומהטלת מס ביתר. כן נקבע כי יש לראות בשתיקת המחוקק ביחס לאפשרות של קיצוז הפסד לאחור כלקונה ולא כהסדר שלילי.

**בראון פישמן תקשורת- ניכוי
הוצאות מימון**

בית המשפט העליון קבע כי **הפסד עסקי ניתן לקיצוז מקום שההוצאות שהובילו להפסד הן פירותיות ומקורן אקטיבי** – "עסק או משלח יד" או "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" לפי סעיף 2(1). בעניין זה נקבע כי פעילות החברה במניות אינה בגדר "עסק" או "עסק אקראי" ומשכך הכנסה מדיבידנד שנבעה מהמניות אינה הכנסה לפי סעיף 2(1) אלא לפי סעיף 2(4). בפסק הדין נקבע כי הוצאות המימון שהוצאו לרכישת המניות אינן מותרות בניכוי ואף אינן מותרות לקיצוז כהפסדים להעברה.

קיצוז הפסדים – הלכות חדשות

ספיד לונק-

**קיצוז הפסד עסקי מועבר
כנגד הכנסה מעסקה בעלת
אופי מסחרי**

נקבע כי ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה מעסקה בעלת אופי מסחרי (ועסקאות אקראי בכלל) וזאת מן הטעם כי יש לפרש את הוראות סעיף 28(ב) לפקודה באופן רחב: "הגישה המסתמנת בנושא קיצוז הפסדים בפסיקת בתי המשפט בשנים האחרונות, ובבית המשפט העליון בפרט, היא גישה מרחיבה לפיה יש לאפשר קיצוז הפסדים אלא אם איסור הקיצוז נקבע באופן מפורש בחוק. גישה זו חורטת על דגלה גביית מס רק על התעשרות כלכלית אמיתית ושואפת לצמצם את מספר המקרים בהם הפסד כלכלי אמיתי ירד לטמיון ולא ינוצל".

פקיד השומה הותיר בידי החברה הפסדים לצרכי מס בסכומי עתק וזאת בכדי למקסם את שווי המכירה העתידי של השלד הבורסאי על אף העובדה שהשלד היה ללא פעילות וללא נכסים.

המשמעות הינה כי רכישת שלד בורסאי לצורך ניצול הפסדים אינה עסקה מלאכותית וזאת גם אם לאחר הרכישה תוכנס לשלד פעילות עסקית בתחום אחר.

**הסדר נושים אי.די.בי –
רכישת שלד בורסאי עם
הפסדים לצרכי מס**

חלוקת דיבידנד מרווחי אקוויטי

פסיקה חדשה

- הלכת ז'ורבין בבית המשפט העליון - האם רווחי האקוויטי מהווים "רווחים שנתחייבו במס" שיש לקחתם במסגרת חישוב הרווחים הראויים לחלוקה בחלופה המיסויית. בית המשפט העליון קבע כי "רווחים שנתחייבו במס" כוללים את כל הרווחים שנתחייבו במס הסופי שניתן היה לחייבם, אף אם חיוב זה נעשה בידי חברה אחרת ולא זו שמניותיה נמכרות.

פסיקה קודמת

- פסק דין קליימן – בית המשפט המחוזי קובע כי רווחי אקוויטי בחברה משפחתית אינם "הכנסה" לעניין חלוקתם בפטור ממס.
- פסק דין ברנע – נקבע כי רווחי אקוויטי אינם הכנסה ממנה ניתן לחלק דיבידנד.

השלכות

- לא ברור האם הלכת ז'ורבין גוברת על הלכת קליימן או שמדובר בשני פסקי דין המשלימים זה את זה.
- בחינת אופן דיווחי עבר בעת מכירת מניות ויחוס רווחים ראויים לחלוקה לרווחי אקוויטי (שבגינם שולם מס).
- רווחי שיערוך – סעיף 100א1 טרם נכנס לתוקפו בהתייחס לחלוקה מרווחי שיערוך לרבות רווחי אקוויטי שנובעים בחלקם מרווחי שיערוך כאמור.

בעלי שליטה בחברות - חברות ארנק

פסיקה חדשה

- **תשלום ששולם למנכ"ל באמצעות חברה שבבעלותו סווג כהכנסת עבודה ולא דמי ניהול**

בעניין קרן תל אביב לפיתוח (ע"מ 28320-05-12 נ' פקיד שומה תל אביב 5) בית המשפט קבע כי התשלומים ששולמו מהווים הכנסת עבודה בידי המנכ"ל וזאת לאור בחינת לשון הסכם ההעסקה המעלה כי מדובר בהסכם להעסקתו של המנכ"ל ולא בהסכם לשכירת שירותי ניהול מהחברה שבבעלותו וכן קיום יחסי עובד מעביד (בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה).

- **תשלום בעבור שירותים שניתנו על ידי חברה סווגו כדמי ניהול ולא כהכנסת עבודה**

במקרה עלי בייגל (ע"מ 1065-09 עלי בייגל נ' פקיד שומה פתח תקווה) קבע בית המשפט כי דמי ניהול ששולמו לחברה בבעלותו של מר עלי בייגל בעבור שירותים שניתנו על ידו באופן אישי יסווגו כהכנסות מדמי ניהול ולא כהכנסת עבודה (וזאת אף חרף העובדה כי כנגד ההכנסות קוזזו הפסדים).

השלכות

- בחינת נוסח הסכמי העסקה/ הסכמי ניהול.
- מנגנון נטו לשיפוי/ תשלום מס (ללא גילום).
- בחינת הפרשה למס בספרים.
- יובהר כי רשות המיסים פרסמה המלצות של הועדה לבחינת סוגיות חברות הארנק וחברות ההחזקה מיום 28.10.2013 אשר טרם הבשילו לכדי הליך חקיקה ואף לא נכללו בחוק ההסדרים החדש.

מיסוי שוק ההון

- זירות מסחר בשוק ההון (חברות פורקס) – היבטי מיסוי.
- הלוואות P2P – הסדרת ניכוי מס במקור בהחלטת מיסוי.
- ניכוי מס במקור על עסקאות פיננסיות מבוססות ISDA.
- עסקאות גידור – התאמה מיסויית לטיפול החשבונאי.
- ניכוי מס במקור מתושבי חוץ (דיבידנד/ ריבית) – מנגנון מקוצר לתשלום מס מופחת לפי אמנה.
- מיסוי השקעה בקרנות נאמנות זרות – תיקון חקיקה.
- מיסוי רווחים מתיקי נוסטרו – היבטי מס הכנסה ומע"מ (החלטת מיסוי שלא בהסכם).
- הפסדים הנובעים מירידת שע"ח של המטבע (פס"ד כלל פיננסים, פס"ד עודד ושולמית מוזס).

אופציות לעובדים

מספר	נושא	ההחלטה
6687/14	שינוי זכות קדימות של אופציות במסלול רוח הון	נקבעה כי זכות קדימות לאופציות של העובדים ושל נותני השירותים שהן מחוץ לכסף בעת מכירה, לא תהא הפרה של הוראות סעיף 102 לפקודה, יראו בשינוי זכות הקדימה כמועד הענקה מחדש. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים (לרבות תקופה מינימלית של 9 חודשים לפני מועד ביצוע עסקה).
9567/15	ייחוס תמורה המתקבלת במסגרת עסקת מכירה	במסגרת מכירת חברה ציבורית קיבלו עובדים תמורה שחלקה במזומן חלקה במניות. היות וטרם חלפה תקופת החסימה לעניין סעיף 102 קבעה רשות המיסים כי המזומן והמניות יופקדו אצל הנאמן עד לתום התקופה. כאשר נקבע כי המרכיב הפירותי שחושב במועד הענקה ייחוס <u>ראשית</u> לתמורה במזומן שהתקבלה והיתרה תמוסה בשיעור מס של 25%.
3385/15	מנגנון התאמה לחלוקת דיבידנד במסלול הכנסת עבודה	נקבע כי מנגנון התאמה לתוספת המימוש בגין חלוקת דיבידנד לאופציות שהוענקו במסלול הכנסת עבודה אינו מהווה פרה של הוראות סעיף 102. יוער, כי כפועל יוצא מהחלטה המיסוי העובדים ישלמו מס פירותי בגין הדיבידנד.
5359/15	מימוש נטו במסלול הכנסת עבודה	נקבע אפשרות לבצע מימוש נטו גם במסלול הכנסת עבודה. במועד מכירת המניות יחויב העובד במס לפי סעיף 2(2) לפקודה בהתאם לשיעור המס השולי של העובד. נקבעו סנקציות על מימוש לפני תום תקופת החסימה.

מיסוי מקרקעין - סוגיות באיגודי מקרקעין

1. הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 8/2003 – מעמדו של איגוד שבבעלותו זכויות במקרקעין שהינן מלאי עסקי, פס"ד ש.י.י. נכסים.
2. חברות שפעילותן העסקית הינה: הפעלת בתי אבות, דיור מוגן, השכרת בית מלון – האם תחשבנה כאיגוד מקרקעין.
3. חברה להחזקת קניונים – האם תסווג כאיגוד מקרקעין (פסיקה סותרת):
 - **ו"ע 1429-08 גזית גלוב ישראל פיתוח בע"מ ואח' נגד מינהל מיסוי מקרקעין רחובות** – נקבע כי איגוד שבבעלותו קניון פעיל בראשל"צ אינו "איגוד מקרקעין" מכיוון שבבעלותו נכסי בלתי מוחשיים (מוניטין והפסדים).
 - **ו"ע 54436-11-10 מליסרון בע"מ נגד מינהל מיסוי מקרקעין** – חברה שבבעלותה מרכז קניות פתוח ומבנים המשמשים לחנויות, סווגה כ"איגוד מקרקעין". נקבע כי נכסים בלתי מוחשיים כגון –זכות למתן שירותי ניהול לשוכרים, זכות למכירת חשמל, צבר לקוחות ידע, שם מותג הסכמי שכירות וכד', אינם נכסים המוציאים את החברה מתחולת הגדרת "איגוד מקרקעין".
 - **ו"ע 39284-01-10 אלדר נכסים בע"מ נ' מדינת ישראל** – נקבע כי חברה שהחזיקה בקניון בבת ים איננה "איגוד מקרקעין" שכן ערך העסק "כעסק חי" הינו נכס בלתי מוחשי שאינו חלק מהמקרקעין ואינו טפל לייצור ההכנסה של איגוד המחזיק בקניון.

מיסוי מקרקעין - שכר טרחת עורך דין המשולם לקבלן - האם חייב במס רכישה?

- **ע"א 4532/09 גבריאלה יעקובס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** – בוועדת הערר נקבע כי שכר טרחת עורך הדין אינו חלק ממחיר העסקה שכן הסכום שולם עבור רישום הדירה על שם הרוכשים ולא עבור הדירה. בפסק דין שניתן על ידי בית המשפט העליון נקבע כי בהמלצת בית המשפט החלטת הוועדה מבוטלת (ניתן ללא נימוקים).
- **ו"ע 23460-10-14 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** – נקבע כי תשלום לעורך דינו של מוכר לכיסוי ההוצאות לרישום דירה שרכש קונה על שמו, מהווה חלק מהתמורה שמשלם הרוכש עבור הדירה (החלת "עיקרון צירוף כל התמורות"). אין הבדל בין תשלום ששולם ישירות למוכר לבין תשלום ששולם לצד שלישי עבור שירות שניתן למוכר.
- **ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** – נקבע כי פסק דין יעקובס אינה הלכה מחייבת מאחר ופסק הדין אינו מנומק (מדובר בהסדר אליו הגיעו הצדדים). כמו כן נקבע כי מאחר ועל הקבלן לא מוטלת חובה שבדין לשאת בתשלום ההוצאות המשפטיות הרי שאין ליישם בעניין זה את "עיקרון צירוף כל התמורות".

נקודות לתשומת לב - כללי

- גילוי מרצון – הארכה של תשעה חודשים נוספים להגשת בקשות לגילוי מרצון, במסגרת הוראת השעה עד ליום 30.6.2016.
- נאמנויות – הרחבת חובות הדיווח.
- מחירי העברה (בדגש על "התאמה משנית").
- צדדים קשורים – מחילת חובות ומימון בינחברתי (בראי הפסיקה).
- כללי - IFRS שאלת תחולת הוראת השעה בדבר אי החלת הכללים, גם לשנת המס 2014 ואילך.
- טיוטת חוזר מס הכנסה "כלכלה דיגיטלית" – היבטי מס הכנסה ומע"מ.
- טיוטת תוספת לחוזר מס הכנסה 4/2002 בעניין שליטה וניהול בעקבות פסקי הדין ניאגו וינקו וייס.
- זיכוי מסי חוץ – אופן חישוב ההכנסה החייבת והכרה בזיכוי מס זר בדגש על פס"ד אלון חברת הדלק לישראל.
- קבוצות רכישה, תמ"א 38.

תודה על ההקשבה!

אבי נוימן, רו"ח (משפטן), שותף מיסים

טלפון: 7954490

Avi.Noiman@il.pwc.com

מר אוסקר אבו רזק, מחלקת מיסים

טלפון: 7954756

Oskar.Abo-Razak@il.pwc.com

בקרו באתר
הבלוגים שלנו

www.pwcblogs.co.il

בקרו באתר
האינטרנט שלנו

www.pwc.com/il



©2015 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. Please see www.pwc.com/structure for further details.

At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 157 countries with more than 208,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com.