

טיפים לקראת תום שנת המס

נובמבר 2017

אבי נוימן, רו"ח (משפטן), שותף בקבוצת המסים PwC Israel

תוכן העניינים

1. משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי
2. חברות ארנק ופילוג רווחים
3. חובות הדיווח החדשות



משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

1

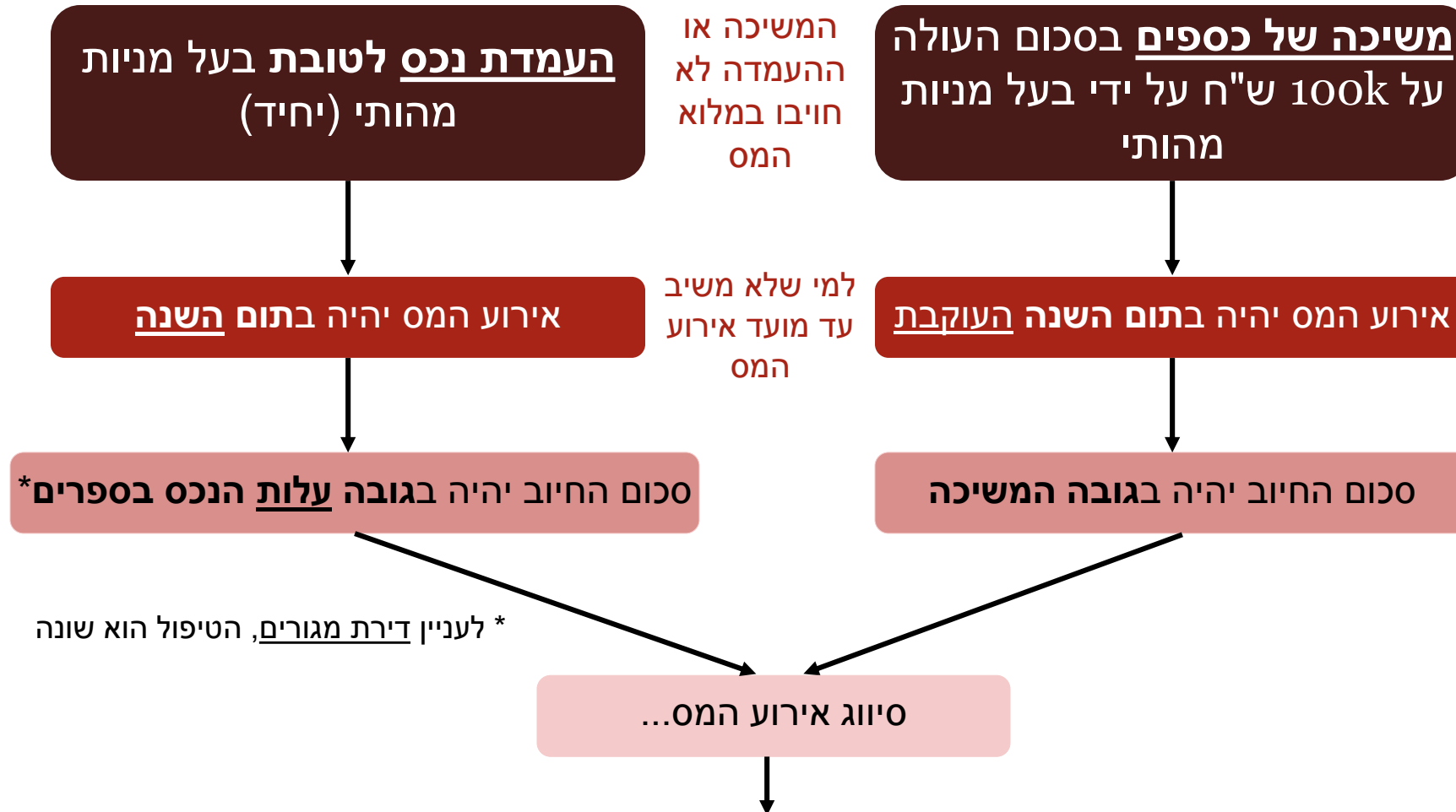
- **רקע:** על פי הדין שהיה קיים ערב התיקון (סעיף 3(ט) לפקודה), בעל מניות מחוייב במס על הכנסה בגובה הריבית הרעיונית אשר לא שילם לחברה בתקופה שבה השתמש בכספי החברה או בגובה דמי שימוש ראויים בנכס. קביעת ריבית רעיונית שבסעיף 3(ט) לפקודה לא מרתיעה דיה ותופעת משיכת הכספים/נכסים על ידי בעלי המניות, חלף משיכתם כדיבידנד, נפוצה.
- **המטרה:** הוראה אנטי תכנונית שנועדה למנוע עקיפה של המיסוי הדו שלבי באמצעות משיכות של כספים או נכסים מחברה בידי בעל מניות של החברה, אשר משמשות את בעל המניות ואינן מוחזרות במשך פרק זמן ארוך, ולעיתים אינן מוחזרות כלל, וזאת חלף חלוקת דיבידנד או תשלום שכר.

מהות התיקון: הוספת סעיף 3(ט) לפקודה:

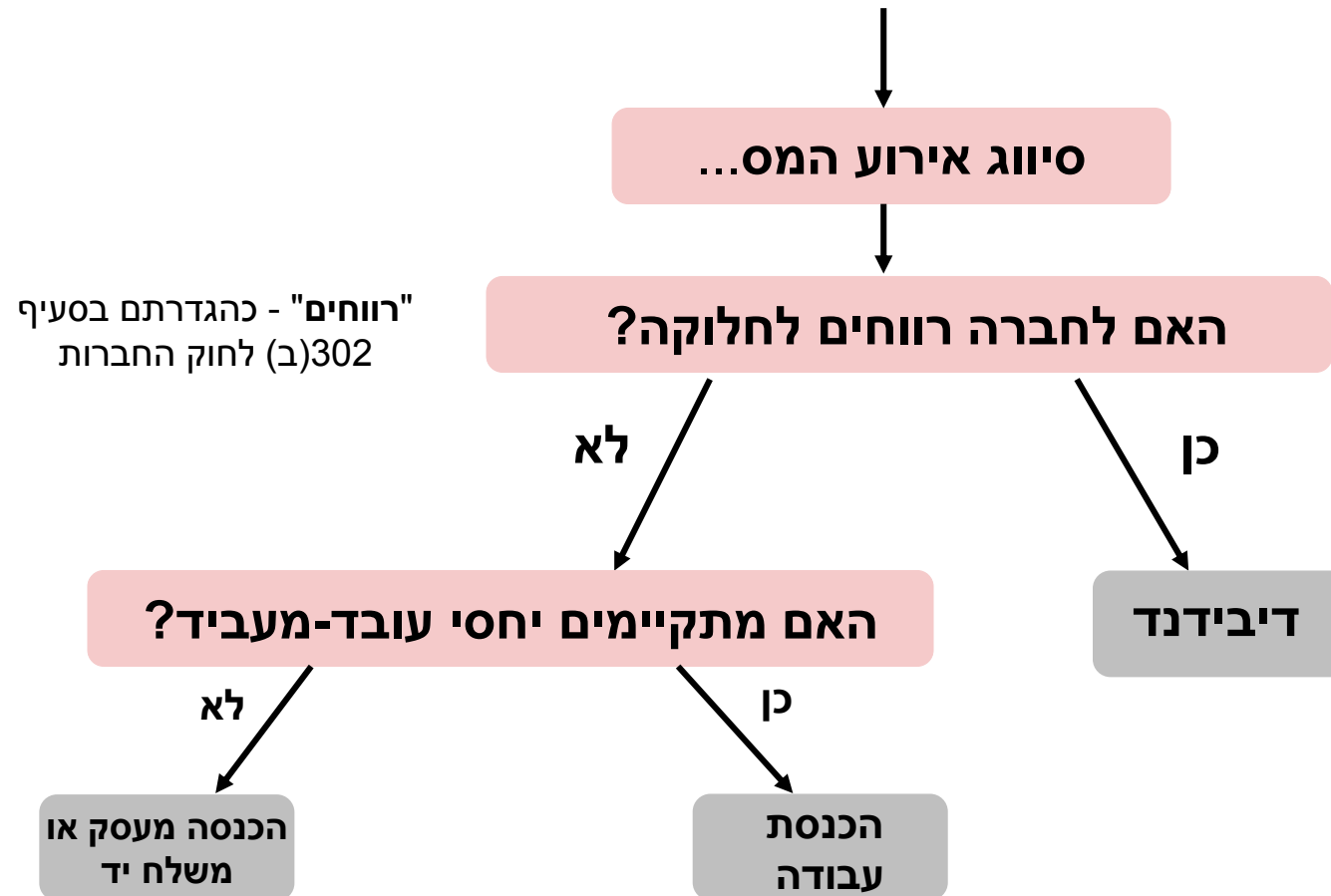
- **הכלל:** "משיכה של כספים מחברה" בסכום מצטבר (ביום כלשהו בשנת המס/בשנת המס שלפניה) העולה על 100 אש"ח, לרבות הלוואה, השאלה, ניירות ערך, פיקדונות וכל ערובה אחרת שהעמידה החברה לטובת בעל המניות המהותי, **על ידי בעל מניות מהותי** (כהגדרתו בסעיף 88) או **קרובו** (והכל במישרין או בעקיפין) **תהווה "במועד החיוב" הכנסה בידו** בגובה סכום המשיכה.
- **חריגים:**
 - משיכה המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס.
 - **הלוואה בין-חברתית:** הלוואה שנתנה חברה לחברה אחרת, שאיננה תאגיד שקוף, המשמשת לתכלית כלכלית, לא תחשב כמשיכה מחברה בעקיפין. **הערה:** לאור מטרת החוק (מניעת עקיפה של מיסוי דו שלבי) מלכתחילה לא ברור מדוע הלוואה בין חברות נכנסה לגדר הסעיף ותגרור כעת דיונים מול מ"ה בנוגע לתכלית הכלכלית.
- **סיווג ההכנסה אצל בעל המניות:** ההכנסה תסווג על פי סדר הקדימות כדלהלן:
 1. ככל ולחברה רווחים לחלוקה (כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות) - ההכנסה תסווג **כדיבידנד** (סעיף 2(4) לפקודה) (בהתאם לחלקו ברווחים);
 2. ככל ולחברה אין רווחים כאמור ובין החברה ובעל המניות מתקיימים יחסי עובד-מעביד - ההכנסה תסווג **כהכנסת עבודה** (סעיף 2(2) לפקודה);
 3. במידה ושני הסעיפים לעיל לא מתקיימים, ההכנסה תסווג **כהכנסה מעסק/משלח יד** (סעיף 2(1) לפקודה).
- **הערות:**
 - בחוק אין התייחסות לעניין ניכוי ההוצאה ברמת החברה (רלוונטי לחלופות השנייה והשלישית).
 - סיווג ההכנסה ברמת בעל המניות עשוי להשליך על עניין חיוב ביטוח לאומי.

משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

סעיף 3(ט) לפקודה



משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי (המשך)



* קיימות הוראות בסעיף לעניין אופן כימות ההכנסה וסכומים שניתן לקזז ממנה.

משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי (המשך)

- **משיכה של כספים, יכולה להיות גם:**

- ✓ הלואאה;

- ✓ מזומנים ושוי מזומנים;

- ✓ השאלה;

- ✓ פיקדונות;

- ✓ כל ערובה, שעבוד או בטוחה אחרת לטובת בעל המניות המהותי;

והכל בכסף או בשווה כסף שהם ניירות ערך.

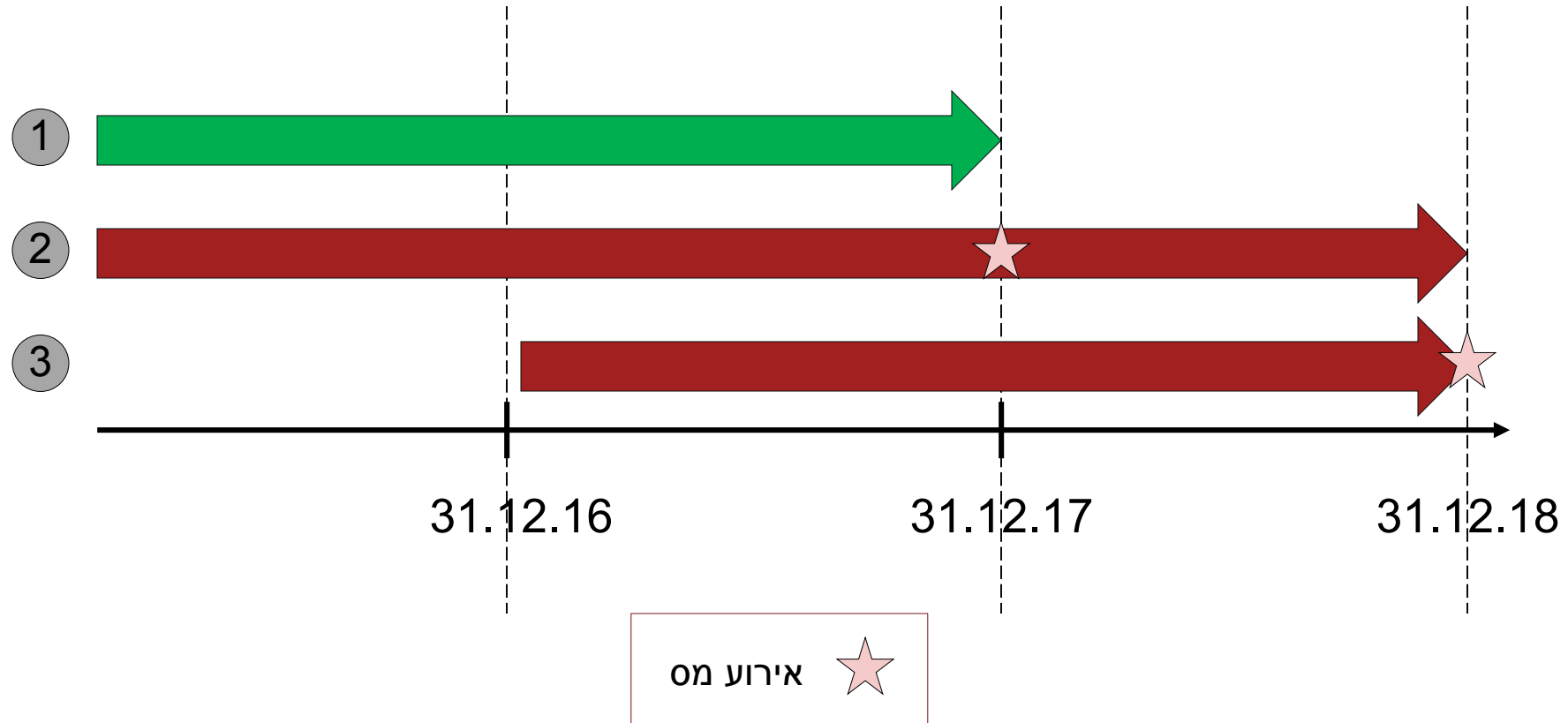
- **נכס:**

דירה והתכולה, מטוס וכלי שיט, שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, חפצי אומנות ותכשיטים, ונכסים אחרים שיקבע שר האוצר בצו.

- היחס בין סעיפי המקור, 3(ט) ו-3(ט1).

משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי (המשך)

תחולה והוראות מעבר



תחולת הסעיף היא מיום **1.1.2017**. בהתאם להוראות המעבר, הסעיף לא יחול על יתרות הרשומות במאזן החברה נכון ליום 31.12.2016, ובלבד שהושבו לחברה עד יום 31.12.2017.

2

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארוג

תנאי סף להחלת סעיף 62א

- החברה הינה "חברת מעטים"
- החברה אינה חברת משלח יד זרה
- הסעיף לא יחול על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין בחברה מקבלת השירות (מבחן ה-10%)

סוגי הפעילויות עליהן חל הסעיף

- נושא משרה ו/או מתן שירותי ניהול בחבר בני אדם אחר
- פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו (יחסי עובד-מעביד)

* הוראות תחולה – 1/1/2017

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארוג

מבחני תחולת הסעיף

- מבחן המחזור/רווח (מבחן ה- 70%)

מקבל השירות – אדם אחד או קרובו ולמעט שירות שניתן לשותפות על ידי שותף בה



נותן השירות – במישרין או בעקיפין על ידי יחיד או קרובו

- מבחן נותן ומקבל השירות

- מבחן תקופת השירות – 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים (בתום 30 החודשים, יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות על ידי עובד עבור מעסיקו, מיום תחילת מתן השירות).

חריג: הוראות הסעיף לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר.

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארנק (דגשים)

- יובהר כי הכנסות ממקורות נוספים של חברת ארנק לא תחויב במס לפי הוראות סעיף 62א – יש שיטענו כי ראוי יהיה לנקוט בגישה של מיסוי חד שלבי גם בגין רווחי הון, בנסיבות אלה.
- לא ניתן לייחס הפסדים שמקורם בהכנסות אחרות של החברה כנגד ההכנסה שתיוחס לבעלי המניות.
- החרגה לעניין בעל מניות מהותי בחברה לה ניתנו השירותים (מבחן ה-10%).
- על אף שתחולת החוק הינה מה-1/1/17, מניין התקופות (30 חודשים), יחל גם בתקופה שלפני יום תחולת החוק.
- שיקולים בעניין כדאיות פירוק חברות ארנק בדגש על חברות כאמור שישמו את הוראת השעה לעניין הדיבידנד המוטב (החלטת מיסוי 6213/17 – פעילות באמצעות חברת ארנק).

רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים (פילוג רווחים) – תיקון סעיף 77 לפקודה

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית, תוקן סעיף 77(א) לפקודה וקבע הוראות ברורות לעניין הענקת סמכות למנהל רשות המיסים לראות ברווחים שטרם חולקו בחברה, כאילו חולקו בהתקיים מספר קריטריונים מצטברים:

קריטריונים איכותיים

אין בחלוקת רווחים בכדי להזיק לקיומו ולפיתוחו של העסק

תוצאת אי-החלוקה הינה הימנעות או הפחתת מס

קריטריונים כמותיים

רווחיה הצבורים של החברה עולים על סך של 5 מיליון ₪

החברה לא חילקה לפחות 50% מרווחיה לשנת מס פלונית לבעלי מניותיה

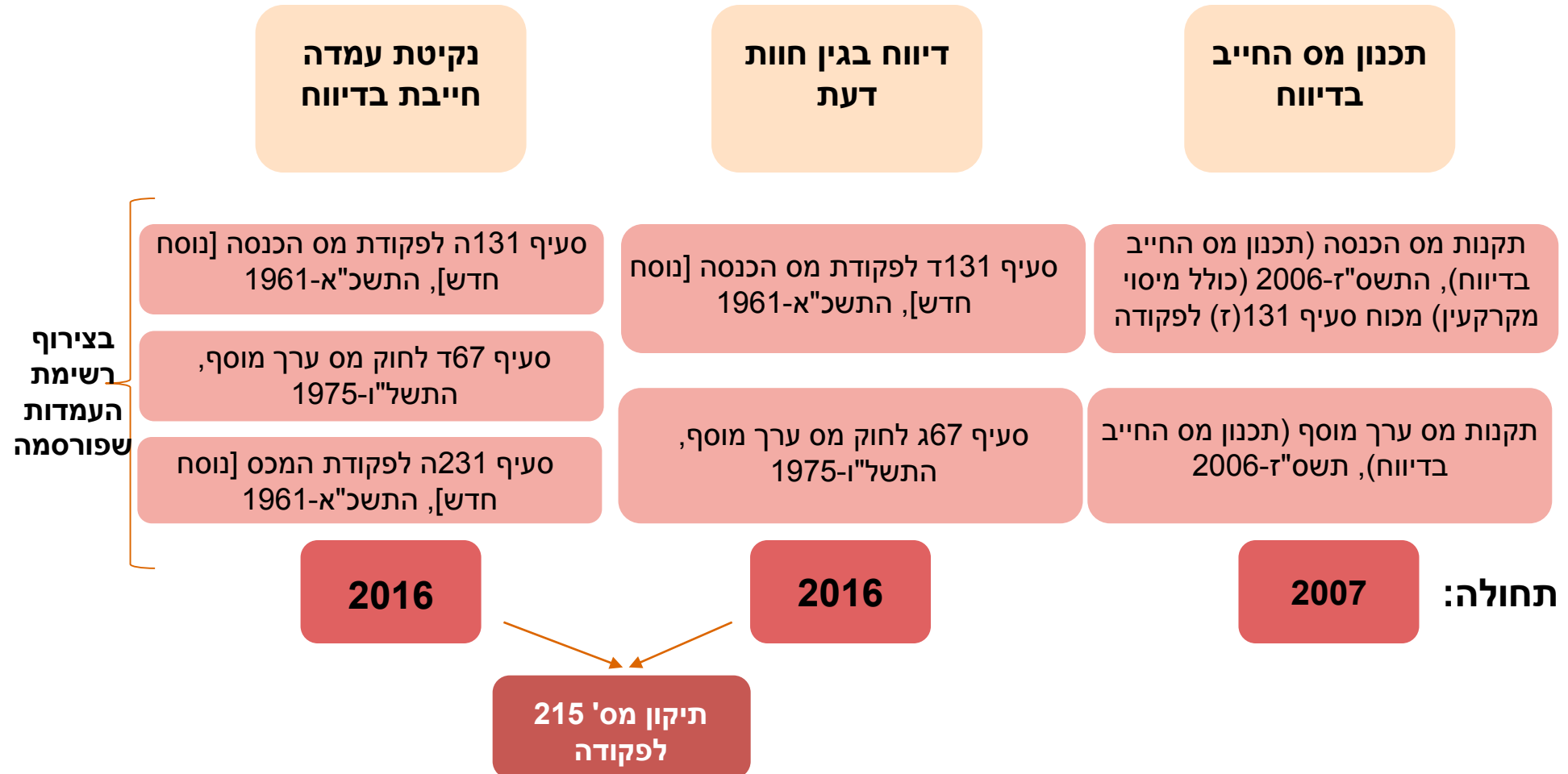
חלוקת הרווחים כאמור לא בוצעה עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית

לאחר החלת פילוג רווחים - לא יפחתו הרווחים הצבורים לאותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל מ- 3 מיליון ₪.

* הוראות תחולה – 1/1/2017

3

חובות דיווח – מקור חוקי ותחולה



בפקודת מס הכנסה, בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק מס ערך מוסף ישנן הוראות הקובעות מהן הפעולות אשר ייחשבו לתכנוני מס החייבים בדיווח. רשימה קבועה/סגורה משנת 2006



2 פעולות במע"מ

13 פעולות במס הכנסה
ומיסוי מקרקעין

גילוי בדוח התקופתי
באמצעות טופס מע"מ
872

גילוי בדוח המס השנתי
באמצעות טופס 1213

חשיפה לסנקציה פלילית (מאסר ו/או קנס), ולקנס גירעון
בשיעור של 30%

לדוגמא:
דמי ניהול
לקרוב
מעל 2
מיליון ₪,
מחילות
חוב
לקרובים,
רכישת
חברה
בהפסדים

דיווח בגין חוות דעת

הגדרת "חוות דעת" החייבת בדיווח*

חוות דעת **בכתב**, **חתומה** בידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או

נועדה לאפשר "**יתרון מס**", ובלבד **שהתקיים לגביה אחד מאלה:**

מניסיוננו רוב חוות הדעת הן מוטות עובדות ספציפיות ולכן אין עונות להגדרת "תוכן אחיד"

חלופת "תכנון מדף"

חלופת שכר טרחה

תוכן אחיד

יזמת נותן חוות הדעת וחובת סודיות

חוות הדעת ניתנה בתוך שנתיים לשלושה לקוחות, ואינה תלויה בנסיבות מיוחדות של מקבל חוות הדעת

נותן חוות הדעת הציע למקבל מיוזמתו והמקבל חייב בחובת סודיות לגבי תוכנה

שכר טרחה עבור חוות הדעת תלוי בסכום יתרון המס* שיווצר (100,000 ש"ח לפחות בגין חיסכון המס המרבי) מיישום חוות הדעת.

* יתרון מס מוגדר כהפחתת מס, הקלת מס, דחיית מס, אי קיזוז הפסד ואי ניכוי מס במקור.

*לא חלה חובת דיווח על מי שהכנסתו אינה עולה על 3 מיליון ₪ לשנה או חוות הדעת הנוגעת לרווח ההון בשנת המס שאינו עולה על מיליון וחצי ₪ או שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3 מיליון ש"ח

דיווח בגין חוות דעת

מס הכנסה ומע"מ

סעיף 131ד לפקודת מס הכנסה וסעיף 67ג לחוק מס ערך מוסף קובעים כי מי שפועל בהתאם לחוות דעת החייבת בדיווח ידווח על כך בדוח שהוא חייב בהגשתו

לא קיימת
חובת המצאת
חוות הדעת
בעת הדיווח



מע"מ

גילוי באמצעות טופס מע"מ
1345, בתוך 60 ימים מתום
שנת המס שבה התקבל
יתרון המס בגין חוות הדעת

תוקף הסעיף על "חוות דעת"
אשר ניתנו מיום 1 בפברואר
2016 ואילך



מס הכנסה

גילוי באמצעות טופס 1345
המצורף לדוח המס, או
בנפרד ממנו בתוך 60 ימים
מיום קבלת חוות הדעת

תוקף הסעיף על "חוות דעת"
אשר ניתנו מיום 1 בינואר
2016 ואילך

**סנקציה: שקול לאי הגשת דוח (סנקציה פלילית) + חשיפה לקנס
גירעון בשיעור של 30%**

(אפשרות גם לסנקציה פלילית מכוח סעיף 117(א)(1) לחוק מע"מ)

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

הגדרה:

עמדת הנישום עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח / עד תום שנת המס החולפת.

למעשה הנישום עלול למצוא עצמו במצב שביצע פעילות במהלך שנת המס ורק בסיומה יתברר לו שעמדתו הינה עמדה חייבת דיווח.

מס' העמדות שפורסמו נכון לשנת 2016:

31 עמדות במס הכנסה

16 עמדות במכס

11 עמדות במע"מ

* קיימת טיוטת עמדות חייבות בדיווח לשנת 2017 הכוללת כ-70 עמדות חדשות

מטרת הדיווח היא
להקל על רשויות
המס בזיהוי העמדות
הננקטות בהיקפים
מהותיים בדוחות
המס

אין מדובר בנקיטת
עמדה האסורה על
פי דין כי אם
מחלוקת פרשנית

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

סף כספי ואופן דיווח

סעיף 131ה לפקודת מס הכנסה, סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף וסעיפים 231 ד ו- 231 ה לפקודת המכס קובעים כי נישום העומד בסף הדיווח ונקט בעמדה החייבת בדיווח, ידווח על כך בדוח שהוא חייב בהגשתו



מע"מ

חסכון המס עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או על 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר

באמצעות טופס מע"מ
1346 באופן מקוון, בתוך
60 ימים מתום שנת המס*

מכס

חסכון המס עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או על 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר

באמצעות טופס מכס 1346
באופן מקוון, בתוך 60 ימים
מתום שנת המס

מס הכנסה

חסכון המס עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנות מס לכל היותר

באמצעות טופס 1346
המצורף לדוח המס או בתוך
60 ימים ממועד הגשת
הדוח השנתי

סנקציה: שקול לאי הגשת דוח דוח + חשיפה לקנס גירעון בשיעור של 30%

(אפשרות גם לסנקציה פלילית מכוח סעיף 117(א)(1) לחוק מע"מ)

תודה על ההקשבה!

אבי נוימן, רו"ח (משפטן), שותף בקבוצת המסים
טלפון: 03-7954490
Avi.Noiman@il.pwc.com

בקרו באתר
הבלוגים שלנו
www.pwcblogs.co.il

בקרו באתר
האינטרנט שלנו
www.pwc.com/il



©2017 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 158 countries with more than 236,000 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.