

קורס מיסוי תאגידיים -

לשכת רו"ח

חיפה, 29.5.17

עו"ד ורו"ח קובי צרפתי

צרפתי ושות', משרד עו"ד

הבסיס הלגיטימי לתכנון המס

הלכת חזון – השופט שמגר

הזכות הלגיטימית לתכנון מס הוכרה במרבית המדינות הדמוקרטיות בעולם המערבי. ביטוי מובהק להכרתה בישראל ניתן למצוא בדבריו של הנשיא (כתוארו אז) שמגר בפסק-הדין בעניין חזון (ע"א 4639/91 מנהל מס שבח נ' חזון, מיסים ח/3 ה-96).

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מסים אינה מצביעה כי המבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין ...

אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה."

הבסיס החוקי לתכנון המס

הילכת פרומדיקו

בעניין פרומדיקו (ע"פ 1182/99 ואח' אליהו הורביץ, פרומדיקו בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל. מיסים יד/5 (אוקטובר 2000) ה-5, עמ' 145) נקבע כי:
"מוסכם על הכל כי שאיפתו של אזרח להקטין את חבות המס באמצעות תכנון היא לגיטימית כשלעצמה ..."

"שאיפתו של בעל תכנון מס הוא למנוע את החבות באמצעות המשפט עצמו. כפי שהתבטא השופט מ' זילברג בדונו בהערמה במשפט העברי, שהיא, כנזכר לעיל, סוגיה הקרובה לתכנון מס: הערמה "ה'שוכנת חכמה' - מכוונת כלפי החוק עצמו, בחינת 'יכה יוסי את יוסי': מערימים על החוק באמצעות החוק גופו". (מ' זילברג, כך דרכו של תלמוד, בעמ' 26).

"בתכנון מס המטרה היא איפוא לא לרמות את מס הכנסה אלא "להכותו" באמצעות המערכת המשפטית עצמה. כפי שנאמר במקורות ההלכה היהודית: "מערים סבור לעשות בהיתר". "

תכנון המס כעסקה מלאכותית

1. הסמכות לפעול בעסקה כעסקה מלאכותית חלה גם על תכנוני מס חוקיים, לגיטימיים, נאיביים כמו על תכנוני מס אגרסיביים.
2. כל עסקה יכולה להיות עסקה מלאכותית – לרבות הקמת חברה (פס"ד גרינברג, פס"ד רמדי).
3. השאלה היא שאלת מדיניות, אין כללים ברורים.

רכישת חברה בהפסדים

תכנון מס – רכישת חברה בהפסדים

- ❖ רכישת חברה מפסידה לצורכי מס.
- ❖ ניצול מגן המס – קיזוז הפסדים מועברים לצורכי מס כנגד הכנסות שוטפות ועתידיות.

הקושי – עסקה מלאכותית לפי סעיף 86(א) לפקודת מ"ה

"היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא **מלאכותית או בדויה**, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או **כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות**, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק."

רכישת חברה בהפסדים - האם עסקה מלאכותית?

ע"א 3415/97 רובינשטיין ושות' נ' פשמ"ג (אוגוסט 2003)

רכישת חברת אקוריום פיש ע"י רובינשטיין נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים.

נסיבה חזקה נוספת שמלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה, למעט הרצון להפחית את המס, היא שינוי תחום הפעילות מתחום דגי הנוי לתחום הבנייה.

- ❖ לא כל רכישת מניות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית.
- ❖ לא כל שינוי פעילות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית - לא אחת יש הצדקה לשינוי פעילות חברה מפסידה, ולו מהטעם של רצון לעבור לרווחים.
- ❖ קביעת המלאכותיות של העסקה תלויה בנסיבות ובמטרות.

רכישת חברה בהפסדים - האם עסקה מלאכותית?

ע"מ 1352/08 נרדה נ' פ"ש ת"א (אוקטובר 2012)

החברה עסקה, עוד עובר למועד רכישתה, בתחום פעילות שונה לחלוטין – תחום מתן שירותי איפור ע"י המייסדת.

החברה שינתה, מייד עם רכישתה בידי בעל המניות, את תחום פעילותה ועברה לעסוק בתחום שיפוצי הבתים ובתחום הייעוץ הארגוני והכלכלי ועוד. לחברה לא היה כל נכס ממשי ולא בלתי-מוחשי מלבד הפסדיה הצבורים.

חזקה כי רכישת חברה שבידיה הפסדים צבורים, ולאחר מכן שינוי תחום הפעילות של החברה הנרכשת, היא עסקה מלאכותית שכל תכליתה הפחתת מס בלתי נאותה.

בהינתן אלו, עובר נטל כבד לשכמי הנישום להוכיח כי טעם מסחרי נמצא ביסוד פעולותיו.

רכישת חברה בהפסדים - האם עסקה מלאכותית?

דוגמאות לעסקאות לגיטימיות

עקרון העל - הגיון ותכלית עסקיים וכלכליים אמיתיים – טעם מסחרי יסודי לעסקה.

❖ הבראת פעילות של החברה והעברתה לרווחיות.

❖ רכישת חברה בהפסדים בעלת שלד בורסאי (מקרה IDB).

❖ רכישת חברה בהפסדים לשם שיקומה.

❖ רכישת חברה בהפסדים של מניות להוצאת מתחרה מהשוק.

רכישת חברה בהפסדים - תכנון מס החייב בדיווח

סעיף 131(א)(ד5) לפקודת מ"ה

אדם שעשה פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח חייב להגיש דו"ח.

סעיף 131(ז) לפקודה הסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות את רשימת הפעולות שיהוו תכנון מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו.

הערה:

לא תחול חובת דיווח על פעולה אשר קיבלה החלטת מיסוי או החלטת מיסוי בהסכם, למעט במקרה בו נקט הנישום בדרך שונה מזו שלגביה ניתנה החלטת המיסוי.

רכישת חברה בהפסדים – פעולה החייבת בדיווח

תקנות מ"ה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז

רכישת חברה בהפסדים בסך של 3 מ' ש"ח ומעלה.

אופן הדיווח

✓ **טופס 1214 וטופס 1301** - סימון באם קיימת פעולה שהיא

תכנון מס החייב בדיווח: אם סומן "כן" (צירוף טופס 1213
להלן) או "לא".

✓ **טופס 1213** – הודעה על פעולות שהן תכנון מס החייב

בדיווח.

רכישת חברה בהפסדים – פעולה החייבת בדיווח

רכישת חברה בהפסדים בסך של 3 מ' ש"ח ומעלה

אופן הדיווח – טופס 1213

תקנה 2(8) - הרוכש⁽¹⁷⁾ חברה בהפסדים שלה לצרכי מס בסך של 3 מיליון ₪ לפחות/חברה שלה הפסדים לצרכי מס בסך של 3 מיליון ₪ לפחות הנרכשת ע"י רוכש (מחקי את המיותר)

מספר תכנון מס ⁽³⁾	תאריך הפעולה ⁽¹⁸⁾	פרטי הרוכש / הנרכש		שם	מספר זהות/ח.פ.	שיעור אחזקה		סכום הפסד צבור בחברה הנרכשת
		מסרם	לאחר הרכישה			בטרם הרכישה		
1	01/01/17			ישראל ישראלי	012345678	0%	100%	3,000,000

חברת בית - מהי?

סעיף 64 לפקודת מ"ה

חברת נדל"ן מניב:

"חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים...."



חברת מעטים

"חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר",

"לענין פרק זה - חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בעניניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשהם, ביחד, מחזיקים או זכאים לרכוש, רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של החברה, או רובו של הון המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק."

מהי חברת בית – פרשנות צרה

עמ"ה 27-09 פלפולן סנטר נ' פ"ש י-ם 1 (מאי 2013)

השאלה המשפטית:

האם חברה שעיקר נכסיה הם מגרשים פנויים ורק חלק מנכסיה הם בניינים, יכולה להיחשב כ"חברת בית"?

ביהמ"ש המחוזי – דחיית הערעור:

הפרשנות הראויה לסעיף 64 לפקודה הינה כי אין הכוונה לנדל"ן במובן הרחב, אלא דווקא לבניינים.

כמו כן ביהמ"ש קבע כי הוראות סעיף 64 לפקודה תחולנה רק על "חברות קטנות" בלבד.

חברת בית – חברה שקופה לצורכי מס

סעיף 64 לפקודה

"חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל..."

- ברמת המשפטית מדובר בחברה לכל דבר ועניין.
- ברמה המיסויית החברה שקופה – מיסוי בעלי המניות
- ✓ ההכנסה החייבת של החברה מיוחסת לבעלי המניות - לפי חלקם היחסי ברווחי החברה.
- ✓ המס משולם בשיעורים המוטלים על בעלי המניות.

חברת בית

הדין כיום

- ❖ ניסוח חקיקה לאקוני ומעורפל.
- ❖ היעדר כללים לגבי אופן הפיכת חברה רגילה לחברת בית ולהיפך.
- ❖ אין הגבלה למועד הבקשה להיחשב כחברת בית.
- ❖ כר רחב מאוד לתכנוני מס.

דוגמה לתכנון מס נפוץ

חברה מעטים בעלת נדל"ן מניב - בעלת בניינים להשכרה.
פעילות שוטפת – השכרה: מיסוי כחברה רגילה (מס חברות).
בעת מימוש ומכירת נכסים: מיסוי כחברת בית שקופה (מס ברמת בעלי המניות בלבד).

חברת בית - שבח מקרקעין

שבח בחברת בית - החלטת מיסוי 49/08

רשות המיסים הכירה בכך ששבח ממכירת מקרקעין על ידי חברת בית, יחושב כהכנסה החייבת ברמת חברי החברה. אולם, יום הרכישה לצורך חישוב השבח ייקבע ליום רכישת הנכס על ידי חברת הבית.

ו"ע 25914-03-12 קעל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

במרס 2015 קבעה ועדת הערר כי השקיפות של חברת בית לפי פקודת מ"ה, חלה גם לגבי מכר זכויות במקרקעין בכלל וגם לגבי הפטור ממס שבח הניתן למוסד ציבורי בפרט.

חברת בית – התיקון המוצע

המטרה - צמצום תכנוני המס

חסימת האפשרות לבצע מעברים בין סיווג כחברה רגילה לבין סיווג כחברת בית.

- ✓ סיווג ראשוני - על חברה המבקשת להחיל עליה את הוראות סעיף 64 לפקודה, להגיש בקשה מתאימה בתוך 3 חודשים מיום התאגדותה.
- ✓ ככל ולא ביקשה – לא תהיה לעולם חברת בית.
- ✓ הפסקת הסיווג כחברת בית – החברה נדרשת להודיע על כך חודש לפני תום השנה.
- ✓ אין אפשרות לשוב ולהיות חברת בית בעתיד.

חברת בית – התיקון המוצע

הגדרה צרה לחברת בית

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 220), התשע"ו - 2016

”חברת בית” – חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20 ; לעניין זה, היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;
- (2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו;
- (3) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין, של בניינים בישראל, וכל נכסיה הם בניינים כאמור;
- (4) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה;
- (5) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ושנמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדות החברה;”

חברת בית – התיקון המוצע

חדל להתקיים אחד התנאים – החברה תחדל מלהיחשב כ"חברת בית" החל מתחילת שנת המס.

מיסוי כחברה שקופה

- ✓ הכנסות והפסדי חברת הבית ייזקפו לבעלי המניות באופן יחסי לשיעור ההחזקה שלהם.
- ✓ הפסדים ישנים של בעלי המניות אינם ניתנים לקיזוז.
- ✓ חישוב מקדמות באופן מצרפי.
- ✓ המס ניתן לגבייה הן מהחברה והן מבעה"מ (באופן יחסי).
- ✓ בעת מכירת מניות החברה – שקלול בתמורה של רווחים שמוסו וטרם חולקו, וכן של הפסדים שקוזזו.
- ✓ התיישנות שומות – פ"ש רשאי לשום את בעל המניות כשנתיים לאחר תום שנה בה נקבעה השומה לחברה או תוך 4 שנים, לפי המאוחר.

חברת בית – התיקון המוצע

הוראות מעבר

- ✓ חברה שהיתה חברת בית לפי בקשתה, ערב התיקון יראו אותה כחברת בית, אף אם אינה עומדת בכל התנאים הנדרשים לפי התיקון המוצע.
- ✓ חברה קיימת אשר חלו לגביה הוראות סעיף 64 אבל טרם הגישה בקשה לפ"ש לפי הוראות הסעיף, יראו אותה כחברת בית גם אם אינה עומדת בכל תנאי התיקון המוצע, ובלבד שהגישה בקשה תוך 30 ימים מיום תחילת התיקון.

חברת בית - התיקון המוצע

הוראות מעבר - המשך

- ✓ חברה קיימת אשר אינה מסווגת כחברת בית ערב התיקון, תוכל לבקש להיחשב לחברת בית בתוך 3 חודשים.
- ✓ יבוצע לחברה מעין "פירוק רעיוני" שיכלול מיסוי העודפים שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי ס' 125ב לפקודה, וכן מיסוי ביום המכירה העתידי בפועל באופן ליניארי של רוח ההון:
- מס שולי בגין התקופה בה הייתה חברה רגילה.
- מס רווחי הון ליחיד בתקופה בה הייתה חברת בית.



קובי צרפתי

עו"ד ורו"ח (ישראל, ארה"ב)

צרפתי ושות', משרד עו"ד

ת"א: ברקוביץ 4 (מגדל המוזיאון)

טל. 03-6935239

חיפה: פל"ים 2 (בנין אורן)

טל. 04-8622191

נייד: 052-2412430

koby@kobytax.co.il