

מאי 2007  
גליון 1

# ידיעון מס

## בגיליון זה

- 1 ..... תכנוני מס החייבים בדיווח – חלק א'
- 2 ..... מס הכנסה – פסיקה - קיזוז הפסדים עסקיים מועברים מול רווח הון ממכירת מניות
- 3 ..... חוק עידוד השקעות הון – חקיקה – הטבות לקבלן משנה



## תכנוני מס החייבים בדיווח - חלק א'

לאחרונה פורסמו תקנות הקובעות רשימה של תכנוני מס החייבים בדיווח. תקנות אלה הותקנו בעקבות המלצות של ועדה מטעם רשות המסים שכוננה על מנת להילחם ב"תכנוני מס אגרסיביים". למרות הכותרת הפופוליסטית משהו, יוער מיד, כי התקנות רחבות וכוללות פעולות רבות, אשר ספק בכלל אם ניתן לכנותן, "תכנוני מס". עמדת רשות המסים, כפי שהוצגה בוועדת הכנסת ולציבור, הנה, כי התקנות נועדו אך להאיר פעולות "חשודות", וכי אין בהן כדי לקבוע, לפחות לא בהכרח, כי מדובר בתכנון מס לא לגיטימי. עם זאת, הפקודה קובעת סנקציה ניכרת לגבי מי שביצע פעולה מתוך "הרשימה האסורה", שפקיד השומה סיווג אותה בשומה כתכנון מס מלאכותי, והשומה כאמור הפכה לשומה סופית.

התקנות קובעות, כי הדיווח של תכנוני המס בתחום מס הכנסה יבוצע בדוח השנתי, החל מהדוח השנתי לשנת 2007. לעניין מע"מ, הדיווח יעשה בכל דוח תקופתי החל משנת 2007.

כפי שנקבע, התקנות יחול באופן זמני, כך שתחולת הדיווח על פי התקנות תהא בתוקף לשנים 2007 – 2009, כאשר בסיום התקופה תבחן שוב הארכת תוקף התקנות.

יש לציין, כי פעולה מהפעולות המפורטות בתקנות אשר אושרה על ידי נציבות המס במסגרת החלטת מיסוי מקדמית (פרה-רולינג), אינה מחוייבת בדיווח, למעט במקרה בו הנישום נקט בדרך שונה מזו שהותוותה בהחלטת המיסוי.

חשוב לציין, כי אי דיווח על תכנון מס החייב בדיווח ייחשב לעבירה פלילית.

כן חשוב לציין, כי אם פקיד השומה יקבע בשומה, כי פעולה שעשה הנישום הינה עסקה מלאכותית, והשומה תהפוך לשומה סופית, קרי: לאחר שמוצו הליכי השגה וערעור בבית המשפט, יוטל על הנישום קנס גרעון בשיעור 30% מסכום המס שתכנון המס היה יכול לחסוך לנישום. קנס זה יוטל גם אם הנישום דיווח כחוק על התכנון החייב בדיווח.

במאמר זה נסקור חלק מתכנוני מס טעוני הדיווח, ובמאמר נוסף נסקור תכנוני מס נוספים. יש לציין, כי התכנונים המתוארים להלן מנוסחים באופן כללי ולא ממצה, ואין להסתמך על האמור לעיל ללא ייעוץ פרטני.

1. תשלום מאדם לקרובו של 2,000,000 ש"ח לפחות בשנת המס בשל ניהול (לרבות ייעוץ או פעילות אחרת הדומה לניהול), אם בעקבות התשלום פחת סכום המס שהיה משתלם על התשלום אלמלא הועבר, בשל אחד מאלה: לקרוב הפסד הניתן לקיזוז, שיעורי המס החלים על הקרוב נמוכים מאלה של המשלם, ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס או אינה חייבת במס בישראל או אינה מהווה הכנסה בידי.

**הסבר:** במסגרת תכנון בר דיווח זה ביקשה רשות המסים לבחון העברת דמי ניהול (או תשלומים דומים) בין צדדים קשורים, כאשר כל המטרה של העברת דמי הניהול הינה להפחית את המס. הפחתת המס כאמור נגרמת כאשר יש לצד המקבל הפסדים לקיזוז כנגד הכנסות הניהול כאמור, או כאשר שיעורי המס החלים עליו נמוכים משיעורי המס של המשלם או שהוא פטור ממס או אינו חייב במס. כאמור לעיל, חובת הדיווח על פעולה כאמור חלה רק אם הועברו למעלה מ-2 מליון ש"ח בשנת המס.

יש לשים לב, כי הגדרת "קרוב" לסעיף זה וכן לסעיפים הבאים הינה רחבה מאד וכוללת (1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה וכן (2) חבר בני אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר בני אדם המחזיק בידי אדם המחזיק בו. "החזקה" – במישרין או בעקיפין, לבד או ביחד עם אחר, ב-25% לפחות מאמצעי השליטה.

2. מכירת נכס לקרוב, שיצרה למוכר הפסד של 2,000,000 ש"ח לפחות, שקוזז כולו או חלקו בשנת המכירה או בתוך שנתיים שלאחר תום שנת המכירה.

**הסבר:** במסגרת קביעת פעולה זו כתכנון בר דיווח ביקשה רשות המסים לבחון מכירת נכסים בהפסדים בין צדדים קרובים, כדי לנצל את ההפסדים כנגד רווחים אחרים שיש למוכר.

3. מי שקיבל נכס בפטור ממס מקרוב, ומכר את הנכס בתוך 3 שנים, ידווח על המכירה אם: (1) כתוצאה מהמכירה נוצר הפסד בסכום של 2,000,000 ש"ח לפחות, הניתן לקיזוז אצל המוכר, או (2) בעקבות המכירה נוצר רווח שכנגדו קוזז הפסד בסכום של 2,000,000 ש"ח לפחות שהיה למוכר.

**הסבר:** במסגרת קביעת פעולות אלה כתכנוני מס, ביקשה רשות המסים לבחון העברות פטורות של נכסים בין קרובים, כאשר הקרוב מנצל את מכירת הנכס לאחר תקופה "קצרה" (לעמדת רשות המסים, עד 3 שנים) כדי לנצל הפסדים שיש לו, או כדי לנצל את ההפסד הגלום במכירת הנכס.

**בנסיבות הענין, מכירת המניות בחברת הבת, כמוה כמכירת נכס הון בעסק, וכפועל יוצא, יש להתיר קיזוזם של הפסדים עסקיים מועברים כנגד רווח ההון שנצמח בשל מכירת המניות.**

4. מחילת חוב לקרוב על ידי חבר בני אדם בסכום של 1,000,000 ש"ח לפחות, כאשר בשל המחילה פחת סכום המס שהיה משתלם אילולא מחילת החוב. המחילה תיחשב תכנון מס חייב בדיווח אם סכום המס פוחת בנסיבות אלה: (1) לקרוב הפסד הניתן לקיזוז (2) שיעור המס חלים על ההכנסה של הקרוב נמוכים יותר משיעורי המס של המוחל (3) ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס (4) ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל (5) המחילה אינה מהווה הכנסה בידי הקרוב.

לענין הוראה זו, "קרוב" מוגדר כחבר בני אדם שבהחזקת המוחל או קרובו וחבר בני אדם המוחזק בידי אדם המוחזק במוחל. "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או ביחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מאמצעי השליטה.

**הסבר:** בהוראה זו ביקשה הרשות לבחון מחילה של חוב שחייב אדם לחבר בני אדם קרוב לו. ככלל, מחילה היא הכנסה בידי הנמחל והפסד בידי המוחל. כלל זה עשוי לגרום להפחתת מס כאשר לנמחל יש, למשל, הפסדים הניתנים לקיזוז כנגד ההכנסה מהמחילה, או כאשר הוא פטור ממס או שיעור המס אצלו נמוכים משיעור המס החל על חבר בני האדם המוחל.

### מס הכנסה- פסיקה – קיזוז הפסדים עסקיים מועברים מול רווח הון ממכירת מניות

לאחרונה ניתן בבית המשפט המחוזי פסק הדין בענין חברת מודול בטון [עמ"ה 1053/05 מודול בטון] בשם **השקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**. בפסק הדין עלו שתי סוגיות חשובות ועקרוניות. בסוגיה הראשונה נדרש בית המשפט לשאלה האם רשאית החברה הנהנית מפטור ממס לפי החוק לעידוד השקעות הון, ואשר מגישה דוחות מאוחדים לצרכי מס יחד עם חברת הבת שלה, שלא לקזז הפסדים עסקיים של חברת הבת כנגד הכנסותיה הפטורות ממס, כך שתוכל לקזז את הפסדים כאמור בשנים הבאות כנגד הכנסות החייבות במס. בענין זה קבע בית המשפט [כבי' השופט אלטוביח], כי קיזוז הפסד רגיל כנגד הכנסה פטורה או כנגד הכנסה החייבת בשיעור מס מופחת מוכרזת בהטבת המס ומנטרלת את תמריץ העידוד שבחוקי העידוד. על כן, כך בית המשפט, החברה **אינה** חייבת לקזז את הפסדי חברת הבת מהכנסתה הפטורה, אלא רשאית היא לקזז את הפסדי חברת הבת כנגד הכנסתה מפעילות רגילה, ולהעביר את יתרת הפסדים לשנות המס הבאות.

בסוגיה השנייה, היא נשוא רשימה זו, נדרש בית המשפט לשאלה האם רשאית המעוררת לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח הון ממכירת מניות חברת הבת. על שאלה זו השיב בית המשפט בחיוב, ועל כך נפרט להלן.

ככלל, נישום רשאי לקזז הפסדים עסקיים שנוצרו לו בשנה השוטפת (הפסדים שוטפים) כנגד כל מקור הכנסה. מאידך גיסא, כאשר נישום אינו מקזז את כל הפסדיו העסקיים השוטפים, מועברים הפסדים אלו לקיזוז בשנים הבאות, ואולם אז רשאי הנישום לקזז את הפסדים המועברים כאמור רק כנגד הכנסות מעסק או רווח הון בעסק (וכיום בתנאים מסויימים גם כנגד הכנסת משכורת).

המונח "רווח הון בעסק" לא הוגדר בפקודת מס הכנסה. רשויות המס פירשו את המונח כמכירה של גורמי הייצור בעסק, ובאופן כללי לא התירו קיזוז רווח הון ממכירת מניות כנגד הפסדים עסקיים מועברים.

בית המשפט דחה בנסיבות הענין את עמדת פקיד השומה וקבע, כי את המונח רווח הון בעסק ראוי לפרש מתוך הקשר רחב של המושג "עסק" שעה שמדובר בחברת אם וחברת בת שהן יחידה כלכלית אחת וכאשר שתייהן מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד. במקרה כגון דא, אין להבחין בין מכירה ישירה של פס ייצור לבין מכירתו במסגרת מכירה של חברה בת. אליבא ד' בית המשפט, **בנסיבות**

הענין מכירת המניות בחברת הבת כמוה כמכירת נכס הון בעסק, וכפועל יוצא, יש להתיר קיזוזם של הפסדים עסקיים מועברים כנגד רווח ההון שנצמח בשל מכירת המניות.

מעניינת במיוחד הערותיו הכלליות הנוספות של בית המשפט בענין זה ואשר חורגות **בהרבה** מנסיבות הענין הספציפי. בית המשפט עוד העיר, מבלי לקבוע נחרצות בענין, כי אפשר ורווח הון של חברה ממכירת מניות של חברה בת תהא חלק מן "העסק" של החברה האם, כך שניתן יהיה לקזז רווח הון זה מהפסדים עסקיים מועברים. כך אמר בית המשפט: **"למעלה מן הנדרש יוער כי בראייה חשבונאית והן על פי תפיסת העולם התאגידי כמו גם באספקריה של דיני ניירות ערך, חברת בת מפיקת רווחים (או הפסדים), תהא היא חלק מן "העסק" של חברת האם."**

אנו סבורים, כי פרשנות בית המשפט בנסיבות ענין זה, לרבות הערתו כאמור, הינה נכונה וראויה. פקודת מס הכנסה מגבילה כאמור את קיזוז הפסדים בהם נשא נישום ופוגעת בסימטריות ההדדיות והצדק של מערכת המס. אכן, מערכת המס שותפה מלאה לרווחיו של הנישום, וחייבת במקביל להתיר באופן רחב את הפסדיו. במערכות מס רבות בעולם אף רשאים נישומים לתקן את שומותיהם לקזז הפסדים שנוצרו להם בשנים מאוחרות כנגד הכנסות שהיו להם בשנים קודמות. בארץ, קיזוז הפסדים המועברים מוגבל למקורות ולא ניתן לקזז הפסדים אחרת ואין סיבה לצמצם עוד יותר את קיזוז הפסדים בדרך של פרשנות. אדרבא, בנסיבות אלה יש מקום לפרשנות רחבה וליברלית המשקפת מיסוי של הכנסה כלכלית אמיתית.

יש לציין, כי הערותיו הנוספות של בית המשפט מעוררות שאלות נוספות, אשר חלקן הועלו על ידי בית המשפט במקרה הנדון ואשר ייתכן ויעלו שוב בבית המשפט העליון או בפרשות אחרת; כגון: באילו נסיבות תהיה זכאית חברה לקזז רווח הון ממכירת מניות של חברה בת? האם גם רווח הון ממימוש מניות בחברה מוחזקת (ולאו דווקא חברת בת) עשוי להוות "רווח הון בעסק"? האם גם יחיד יכול לקזז רווח הון ממכירת מניות כנגד הפסדיו העסקיים בעלת הכנסות פסיביות לבין חברה בת בעלת פעילות עסקית? אכן, דומה כי שאלות אלו ועוד רבות אחרות יעלו כנראה בעתיד בדיונים מול רשויות המס ובבית המשפט.



## חוק עידוד השקעות הון – חקיקה - הטבות לקבלן משנה

**קבלני משנה המייצרים מוצר המהווה רכיב במוצר של מפעל מוטב אחר, יכולים, אם יעמדו בתנאי החוק, ליהנות מההטבות המוקנות בחוק לעידוד השקעות הון.**

ביום 30.4.2007 פורסמו תקנות מכח החוק לעידוד השקעות הון (להלן- "החוק" או "החוק לעידוד השקעות הון") בקשר לתנאים בהם יהיה זכאי גם קבלן משנה של מפעל תעשייתי אחר ליהנות מהטבות המס לפי החוק. נעמוד להלן על הרקע והסבר לתקנות והאמור בהן.

החוק לעידוד השקעות הון, כאמור בו, מטרתו היא עידוד השקעות של הון לשם פיתוח כושר היצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה וכושר הייצור, שיפור מאזן התשלומים, הקטנת היבוא, הגדלת היצוא וקליטת עליה.

חוק ההסדרים לשנת 2005 נשא עימו תיקון ניכר ומשמעותי לחוק לעידוד השקעות הון [תיקון 60 לחוק]. אחד השינויים העיקריים במסגרת התיקון הינו מתן אפשרות לכל חברה הרואה עצמה עומדת בתנאי החוק ליהנות מהקלות המס המוקנות בהתאם להוראותיו של החוק, וזאת אף ללא קבלת אישור על כך ממרכז ההשקעות. כידוע, עד לתיקון כל מי שביקש להחיל על הכנסותיו את הוראות חוק העידוד היה חייב להגיש בקשה למנהלת מרכז ההשקעות אשר היתה דנה ומחליטה האם ובאילו תנאים לאשר את הבקשה. בעקבות התיקון כאמור, כל חברה זכאית ורשאית לבחון בעצמה את עמידתה בתנאי החוק וליהנות מהטבות המוקנות על פיו. בנוסף נקבע, כי חברה תהיה זכאית לפנות לרשות המסים לקבל אישור מראש לזכאות להטבות לפי החוק.

יש לציין, כי הטבות המס על פי החוק הינן הטבות ניכרות, רבות פטור מלא ממס ומס מופחת לתקופות ניכרות. הטבות המס תלויות, בין היתר, באזור בו נמצא המפעל [ולעניין זה יש לציין, אולי בניגוד לדיעה הרווחת, כי קיימות הטבות מס גם למפעלים באזור המרכז] ושיעור השקעות החוץ בו.

בתיקון נקבעו מספר תנאים, שהעונונין ליהנות מהוראות החוק לעידוד השקעות הון צריך לעמוד בהם. כך, למשל, בין התנאים החלופיים העיקריים עליהם עומד החוק נקבע, כי המבקש להחיל את הוראות חוק העידוד על הכנסותיו צריך להראות, כי הכנסותיו נובעות מיצוא או שהינו מפעל התורם לתוצר המקומי הגולמי בדרך אחרת שנקבעה בחוק.

לאור העובדה, כי המחוקק החליט להיטיב עם אוכלוסיית העסקים מוטי הייצוא, נקבע בתיקון, בין היתר, שהוראות חוק העידוד להשקעות הון תחולנה גם לגבי "קבלני משנה" המייצרים מוצר המהווה רכיב במוצרים של אותם יצואנים. הווה אומר, קבלני משנה המייצרים מוצר המהווה רכיב במוצר של מפעל מוטב אחר, יכולים, אם יעמדו בתנאי החוק, ליהנות מההטבות המוקנות בחוק לעידוד השקעות הון.

בנוסף לתנאים שנקבעו בחוק לעניין קבלן משנה, נקבע עוד שקבלני המשנה יצטרכו למלא אחר תנאים נוספים שיקבעו על ידי השרים באמצעות תקנות משנה. אלו התקנות שפורסמו זה עתה.

על פי התקנות, נקבע כי יראו קבלני משנה כמפעלים הזכאים להטבות המס אם קבלני המשנה עומדים בתנאים מסוימים לעניין היקף המכירות בשווקים בחו"ל, כתלות במיקום וסיווג איזור הפיתוח בו נמצא המפעל. לעניין זה, היקף מכירות לשוק מסויים מוגדר כהיקף מכירות המפעל למפעל אחר, כשהוא מוכפל בשיעור המכירות של המוצר הסופי בשוק מסויים, בתוספת הכנסה ממכירות המפעל במישרין באותו שוק. לעיון נוסף ר' נוסח התקנות המלא ב:

<http://www.justice.gov.il/NR/rdonlyres/0083C67A-FD5F-4101-902E-E3D8924755E3/16620/6582.pdf>

### **נשמח לעמוד לרשותכם לכל שאלה והבהרה**

**צוות מסים שבלת:**

**מירי ביקל, עו"ד (חשב') – M.Bickel@shibolet.com ; בני קליפי, עו"ד (חשב') – B.Kalifi@shibolet.com  
יוסי קורן, עו"ד ורו"ח – Y.Koren@shibolet.com ; שלום בלס, עו"ד ורו"ח – S.Balas@shibolet.com  
אודי קליפי, עו"ד (חשב') – U.Kalifi@shibolet.com**

**האמור בגיליון זה מיועד למתן מידע כללי בלבד ואין בו מתן חוות דעת או יעוץ מקצועי, הטעונים בחינה מלאה ומפורטת של החוק ונסיבות העניין.**

**SHIBOLETH**  
ADVOCATES & NOTARIES

רחוב ברקוביץ 4, מגדל המוזיאון, תל-אביב 64238  
טל': 7778333 – 03 ; פקס: 7778444 – 03

[www.shibolet.com](http://www.shibolet.com)