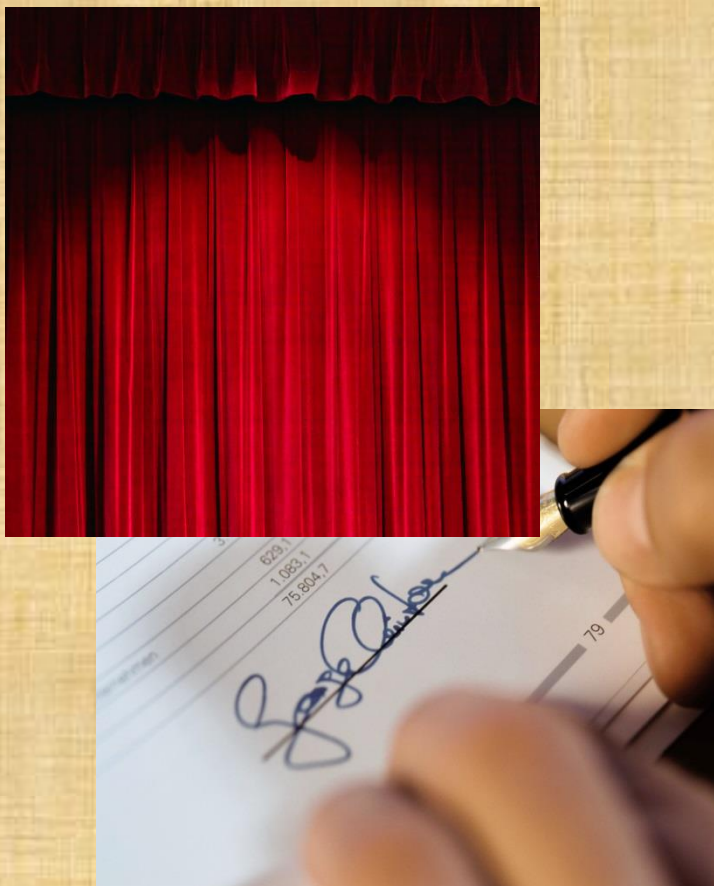


אוקטובר 2013

תכנוני מס אגרסיביים



מאת:

רמי אריה, עו"ד ורו"ח

rami@ralc.co.il

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד...

באתר מיסים ועסקים

www.ralc.co.il

מנהל מס שבח מקרקעין נ' דוד ואלזה חזון (ע"א 4639/91) כבוד הנשיא מ' שמגר:

"זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס"
שאלת גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין. הכלל הגדול הוא, לטעמי, כי פטור או הקלה שבדין אינם מאבדים כוחם ואינם מפסיקים תחולתם לגבי פלוני, אך ורק בשל כך שהנוגע בדבר מבקש לחסות תחת כנפיהם כדי לא לשלם מס. אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או המקלה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה שלא נועדו לו".

קבלת תכנוני מס אגרסיביים ע"י בהמ"ש מי היה מאמין ?

• מיסוי בינלאומי – פס"ד הורוביץ – עמ"ה 1154/01

פס"ד ניאגו – עמ"ה 1029/00

• הכרה בהוצאות השגחה על ילדים - פס"ד ורד פרי - ע"א 4243/08

• שערוך הוצאות אש"ל – בג"צ לה"ב – בג"צ 1878/09

• פטור ממס לכל שנה בפריסת פיצויים – פס"ד שרל שבתון –

ע"א 8960/07

• קיזוז הפסדים – פס"ד מודול בטון – עמ"ה 1053/05

מוניטין

- מכירת מניות כמכירת מוניטין – פס"ד שלמה שרון – ע"א 7493/98
- מכירת מוניטין שלא הוזכר בחוזה המכר - פס"ד פינטו - ע"א 4975/09
- מכירת מקרקעין עם מוניטין – פס"ד עיריית רמת גן – ע"א 8817/04
- מכירת מוניטין אישי של בעל מקצוע חופשי
- מכירת מוניטין לקרוב – פס"ד זלינגר – ע"מ 1023/04

כדאיות לרכוש דירה לחברה

ברכישת דירה נוספת משולם מס רכישה ומס שבח זהים ע"י יחיד וע"י חברה

פטור ממע"מ ?!

מכר דירת יוקרה (יחידה) תהיה חייבת במס שבח

יחיד המחזיק דירה באמצעות איגוד בשליטתו (33.3% ומעלה) נחשב כמחזיק דירה נוספת לעניין מס שבח

כדאי לבדוק מצב משיכות החובה בספרי החברה, לעומת הסיכון בגילום המשיכות במס שולי או במס דיבידנדים

מיסוי דמי השכירות אין פטור ואין 10% מס (כשהחברה אינה משפחתית) אך בדרך כלל יש הפסד

ברכישה מהחברה שבשליטתו, אין צורך במשיכת דיבידנדים (30% - 32%)

מיזוג חברות – מטרות המיזוג

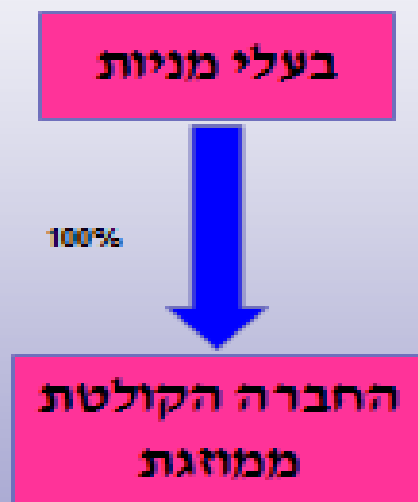
- המיזוג כתכלית עסקית כלכלית –
כאשר המטרה היא ניהול ותפעול מאוחד של עסקיה (גורם מייצר וגורם משווק).
- לא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס (מיזוג עם חברה בעלת הפסדים גבוהים).

יתרונות המיזוג

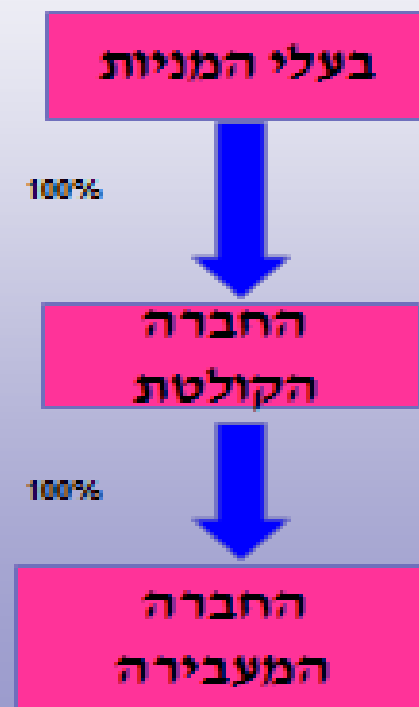
- ❖ חסכון בעלויות והוצאות (מטה, שיווק ופרסום).
- ❖ יתרון לגודל.
- ❖ שיתוף בידע וטכנולוגיה – מוצרים שלובים.
- ❖ צמצום תחרות – באישור הממונה על ההגבלים העסקיים.
- ❖ יתרונות מס – דו"ח מאוחד, קיזוז הפסדים, חוקי עידוד.
- ❖ הפיכת ההשקעה לנזילה (מיזוג לחברה ציבורית).
- ❖ מתן פתרון כולל ללקוח (כבלים – טלוויזיה ואינטרנט).

החלטת מיסוי 5656/13 מיום – 25.3.13

מבנה ההחזקות לאחר המיזוג

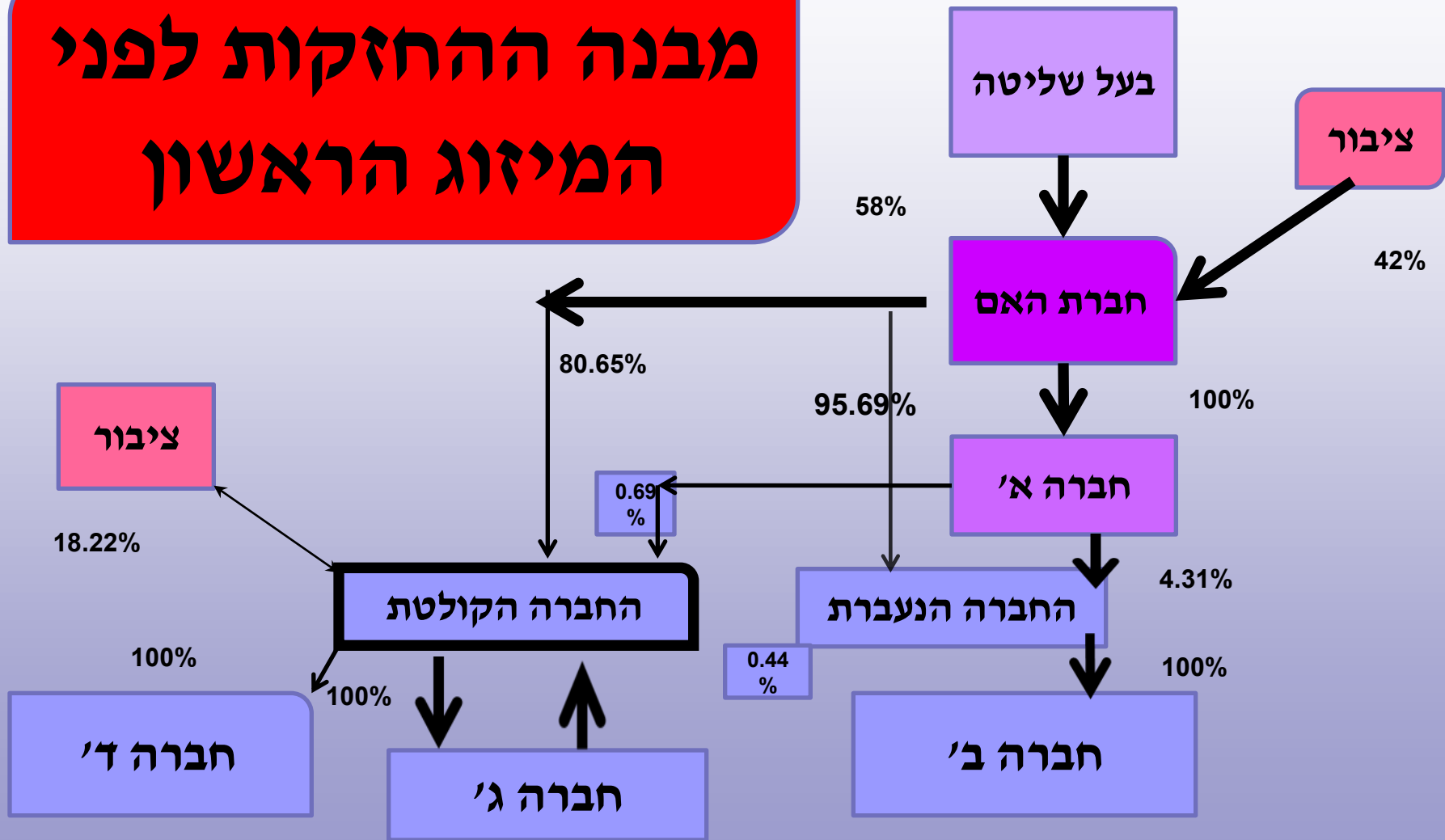


מבנה ההחזקות טרם המיזוג

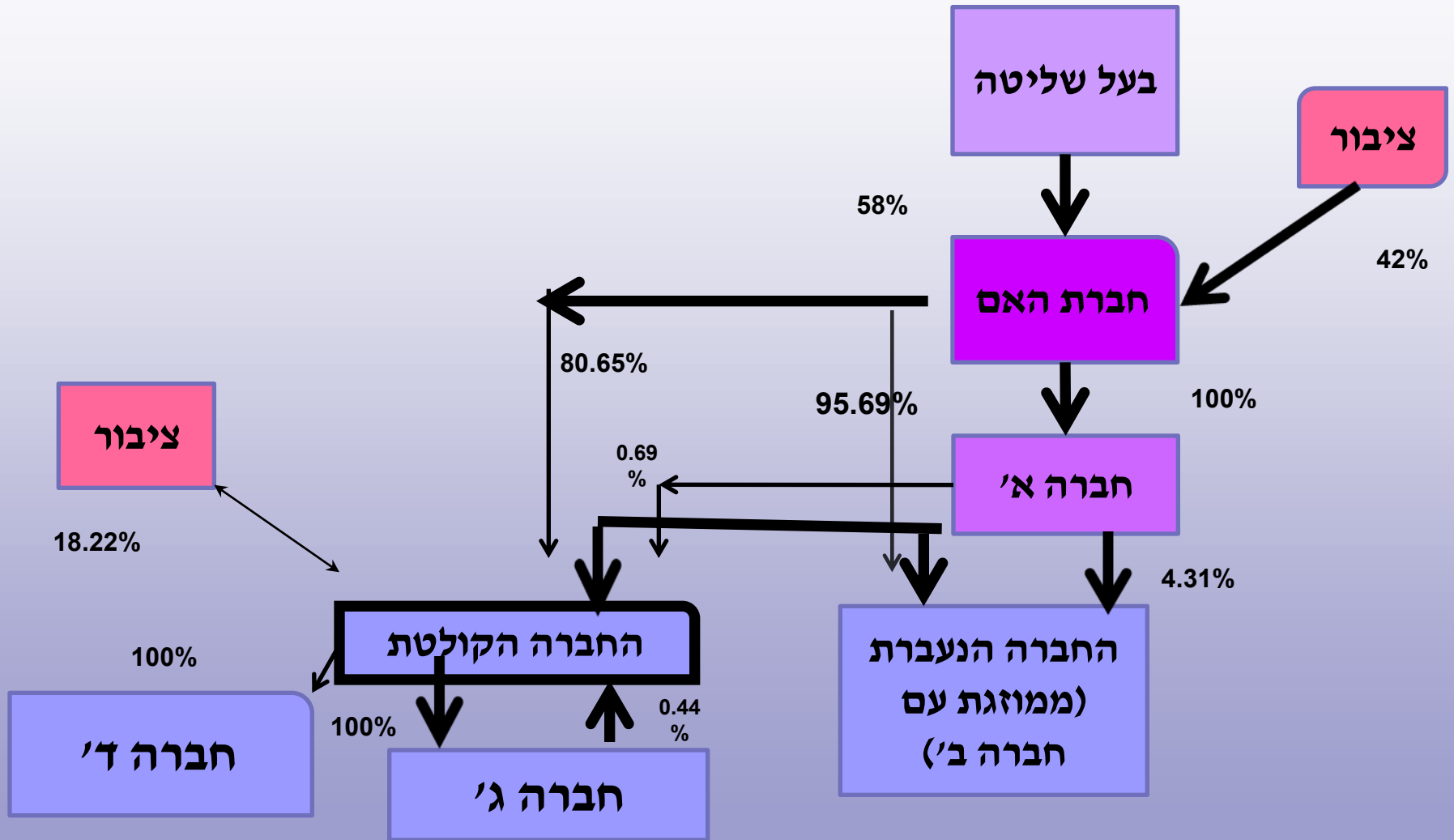


החלטת מיסוי 2457/11 מיום – 31.3.11

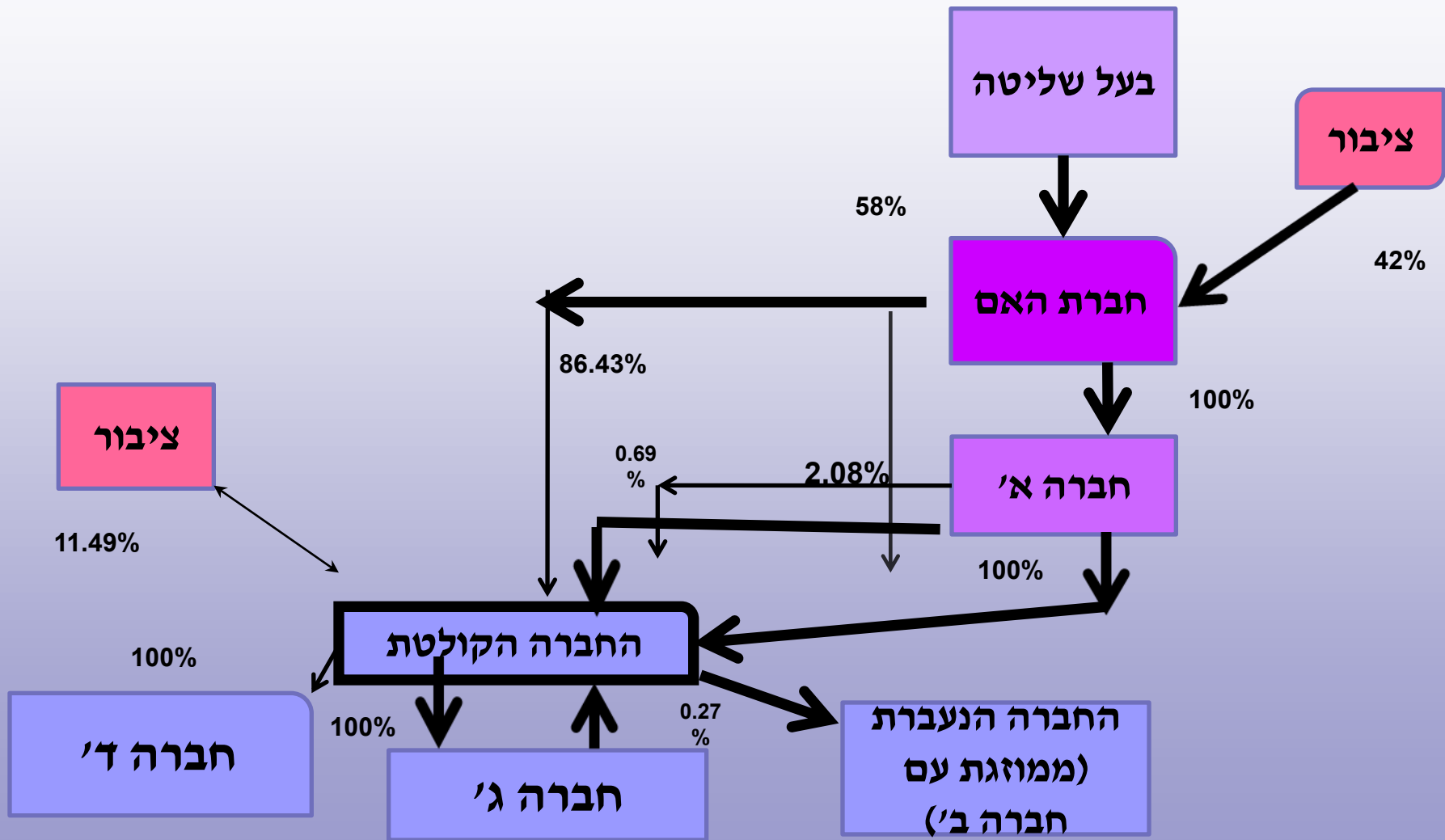
מבנה ההחזקות לפני המיזוג הראשון



מבנה ההחזקות לאחר המיזוג הראשון



מבנה ההחזקות לאחר המיזוג השני



קיצוז הפסדים – סעיף 103ח לפקודת מס הכנסה

ככלל, חברות מתמזגות שיש להן במועד המיזוג הפסדים כאמור בסעיפים 28 או 29 לפקודת מס הכנסה, יוכלו לקזזם כנגד הכנסות החברה הקולטת, במהלך 5 שנות מס החל ממועד המיזוג לפי הנמוך מבין:

- 20% מסך כל ההפסדים (חברה מעבירה + חברה קולטת).
- 50% מההכנסה החייבת של החברה הקולטת לפני קיצוז הפסדים.
- בשנה השישית אין מגבלות לגבי הפסדים שלא קוזזו.

יודגש כי, לנציב סמכות לקבוע כי לא ניתן יהיה לקזז את ההפסד בחברה הקולטת, כולו או חלקו.

נקודות זיכוי מס והיטל בשל שכר פליטים

- **נקודות זיכוי מס לתושבי ישראל – 2.25 נקודות זיכוי לפי סעיף 34 ו-36 לפקודת מס הכנסה.**
 - **נקודות זיכוי ל"עובד זר" – לפי "כללי תושב חוץ זכאי", נדרשים שני תנאים:**
 1. **שהייה מותרת בישראל – לפחות זמנית מתחדשת!**
 2. **העסקה מותרת בישראל – בג"צ קו לעובד!**
 - **היטל על "עובדים זרים" – עובד שאינו אזרח או שאינו "תושב ישראל" – פס"ד ישרוטל – יש לבחון האם הינו "תושב ישראל" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה.**
- חזקת הימים 183 ימים – מתקיימת – מעבירה נטל ההוכחה לפקיד השומה! כפוף למבחן "מרכז החיים", האינטרסים המשפחתיים, האינטרסים העסקיים?**

הכרה בהפרשות לניהול סיכונים

קיזוז הפסדים לשנים קודמות

- ❖ סעיף 17 – הכרה בהוצאות לייצור ההכנסה בשנת המס
 - ❖ תקני חשבונאות ישראליים - 15, 22
 - ❖ תקני חשבונאות בינלאומיים - 8, 36, 37, 39
 - ❖ גילוי דעת 11 – אירועים לאחר תאריך המאזן
 - ❖ מאלי או שוק כנמוך ביניהם,
 - ❖ תאגידיים בנקאיים (3/09)
 - ❖ חברות ביטוח (חוזר 25.2.2007).
 - ❖ קבלני בניין – הפרשה התייקרויות עתידיות
- המסקנה: ניתן להכיר בהוצאות להפרשה לסיכומים עתידיים !**

על פי הפסיקה בדיני המס, הפרשה לירידת ערך או הפרשה בגין סיכונים עתידיים, מוכרת לצרכי מס כהוצאה אף אם ההפסד מירידת ערך טרם מומש באותה שנת מס שבה הוא נתבע אלא רק נאמד באופן סביר.

- ❖ 168/71, סוכנות השרון להספקת דלק
- ❖ 190/58, פשמ"ג נ' חברת "נקיד" בע"מ
- ❖ 600/75, תל רונן קבלנים ובונים בע"מ
- ❖ 860/75, ישראלניל בע"מ
- ❖ 533/60, ארקיע קווי תעופה בישראל בע"מ
- ❖ 6557/01 פז גז

המבחנים שנקבעו בפסיקה:

1. החוב התלוי נכלל בדוחות לפי כללים חשבונאיים מקובלים
2. ניתן לאמוד את החוב התלוי באופן סביר
3. החוב התלוי יתממש בוודאות הסתברותית גבוהה

פיצוי אי תחרות כרווח הון

- מס רגיל (עד 52%) – תשלום לעובד עבור הכנסת עבודה – ס' 2(2) לפמ"ה.
- מס רווח הון (25%) – תשלום לעובד עבור נכס הוני או זכות, פטנט, זכות לאי תחרות, פיצויי פיטורים.
בעניין חיים ניסים – תשלום לעובדים בגין החלפת הבעלים בחברה.
בעניין ברנע – תשלום עבור ויתור העובד על "זכות התחרות".
בעניין אבידן - פיצוי בגין תניית אי תחרות.
- הוצאות מעורבות – תשלום מעביד שחלקו לטובת המעביד וחלקו לטובת העובד (ס' 32 (11) לפמ"ה)
- פטור מלא ממס (0%) - בעניין דווידוביץ תשלום בגין עגמת נפש (ס' 7)9 לפמ"ה) או היעדר מקור חיוב הפמ"ה !
- פטור ממס בגין החזר הוצאות לעובד - בעניין אליל החזר הוצאות רכב לעובד בגין שימוש ברכב העובד עבור המעביד.

תודה על ההקשבה



רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

אתר מיסים ועסקים

www.ralc.co.il