מבזק מס
מבזק מס מספר 651
21 ביולי 2016

ARTZI, HIBA, ELMEKIESSE, COHEN
Tax Solutions Ltd.
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ
Web site: www.ahec-tax.co.il
E - mail: ahec@ahec-tax.co.il

הכנסת עבודה / רווח הון - מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח, טיוטת חוזר

בשנים האחרונות פותחו, בעיקר בתעשיית ההי-טק, מנגנונים על מנת לשמר את אנשי המפתח והמייסדים בחברה למשך תקופה מוסכמת. יזמים/אנשי מפתח נדרשים בעת הקמת חברה ו/או בעת כניסת משקיע לחברה קיימת להכפיף את המניות שלהם בחברה למנגנון מסוים המחיל עליהם מגבלות בקשר לבעלותם בחברה ו/או לזכאותם לקבלת תמורת בעת מכירת מניותיהם בחברה, וזאת על-מנת להבטיח את המשך מעורבותם הפעילה בחברה למשך תקופת המגבלות.

למנגנונים אלו אופנים שונים (בין המייסדים עצמם, בינם לבין החברה או בינם לבין משקיעים חדשים), ועיתויים שונים במהלך חיי החברה (בהקמה, בעת רכישת חברות, או במהלך שינוי מבנה כגון: מיזוג, פיצול וכיו"ב). בכל מקרה, מנגנונים אלו יוצרים אפליה לרעה של המייסדים/אנשי המפתח ביחס לבעלי מניות אחרים, משקיעים חדשים ו/או עובדים בחברה אשר עליהם ועל מניותיהם לא מוחלות מגבלות אלה.

הסוגיה המיסויית שעולה במקרים אלו - האם התמורה בגין מכר המניות, אשר הותנתה בעבר בהמשך העבודה בחברה, עלולה לחייב את היזם או אנשי המפתח במס פירותי כהכנסת עבודה ולא כחלק מרווח ההון שנצמח להם מהמכירה.

לאחרונה החלו לפעול במחלקה המקצועית של רשות המיסים (טיוטת חוזר) בגיבוש קריטריונים לעניין סיווג ההכנסות בקשר לשני מנגנונים שכיחים בתעשייה הידועים בשמות- Reverse Vesting- וה- Holdback.

מנגנון ה- **Holdback** הינו הסדר המקובל בעסקאות למכירת מניות בחברות עתירות ידע, לפיו הקונה מתנה חלק מהתשלומים המשולמים על ידו בהמשך מתן שירותי ייעוץ וליווי ע"י בעלי המניות המוכרים (בדר"כ המייסדים), גם בתקופה שלאחר הרכישה ולפיכך, חלק מהתמורה מופקד אצל נאמן או משולם לשיעורין, זאת על מנת להבטיח את המשך העסקתם ותרומתם של בעלי המניות לתקופה שנקבעה (בגינה, יש לציין, מקבלים המייסדים בנוסף שכ"ע הולם לעבודתם).

הנושא עלה לאחרונה **בהחלטת מיסוי בהסכם מס' 4253/16** שבה הוסדרה חבות המס של המוכרים בגין תמורת ה-Holdback וסווגה כרווח הון עם מילוי תנאים מסוימים. ראה התייחסותנו להחלטה זו **במבזקנו מס' 643 מיום 19/5/2016.**

בהחלטת המיסוי מציינת רשות המיסים: "יוער כי עובדות המקרה שונות מהעובדות המפורטות בפס"ד (ע"מ 47255-01-14) חיים הלמן נ' פקיד שומה תל אביב 4" (שם נקבע כי התמורה בגין המניות היא הכנסת עבודה).

לעניין פס"ד הלמן והערותינו עליו ניתן לקרוא בהרחבה **במבזקנו מס' 615 מיום 22/10/2015**.

על מנגנון ה Holdback קובעת טיוטת החוזר מספר תנאים לצורך שמירת סיווג ההכנסה **כרווח הון**:

א. מניות המייסדים/עובדי המפתח הנמכרות במסגרת העסקה הוחזקו על ידם במשך תקופה של חצי שנה לפחות טרם יום חתימת העסקה.

ב. תמורת ה Holdback אינה תגמול נוסף, מהווה חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור מניות החברה הנגזרת משווי החברה פי שנקבע בין הצדדים לעסקה.

ג. המייסדים/עובדי המפתח מתקשרים בהסכם עבודה חדש, עם שכר ראוי שלא יפחת ממשכורתם טרם הרכישה, במשך תקופת המגבלות.

ד. החברה הרוכשת לא תתבע הוצאה בישראל לצרכי מס, בגין תשלום תמורת ה Holdback ותייחס בדיווחי המס שלה את התשלום כתשלום עבור מניות המוכרים.

ה. המייסדים/עובדי הפיתוח ידווחו על מלוא תמורת מכירת מניותיהם בחברה לפקיד השומה, ויתאפשר להם תיקון והחזר מקדמת המס במקרה של אי תשלום חלק מהתמורה.

ו. לא יותרו הוצאות לרבות שכ"ט מקצועי, בגין המנגנון לחברה ו/או המייסדים ואנשי המפתח.

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 651

נושאי השבוע :

הכנסת עבודה / רווח הון
מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח, טיוטת חוזר

מיסוי בינלאומי
מס יציאה באמנות המס של ישראל - ליניאריות או שווי שוק?

ביטוח לאומי
תשלומי הפרשי גמלה לתקופות עבר, ניתנים לקיזוז במלואם בגין חוב מזונות ששולם ע"י המל"ל

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ARTZI, HIBA, ELMEKIESSE, COHEN
Tax Solutions Ltd.
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ
Web site: www.ahec-tax.co.il
E - mail: ahec@ahec-tax.co.il

ז. המניות מסווגות כמכשירים הוניים, כמניות רגילות (ולא מניות בכורה או אחרות), זכאיות לדיבידנדים וזהות בזכויותיהן לשאר המניות מאותו סוג. מכירתן טרם קביעת מנגנון זה (ולדעתנו צ.ל - בהתעלם ממנו) היתה חייבת כרווח הון.

Reverse Vesting - מנגנון זה מגדיר את התנאים ותקופת המגבלות במהלכה לחברה ו/או לבעלי מניות אחרים בה עומדת הזכות לרכוש בחזרה את כל/חלק ממניות המייסדים/עובדי המפתח (ולעיתים יכלול המנגנון בטחונות למימושו כגון: שיעבוד, עיכבון או נאמנות ביחס למניות שלהם). זאת כתמריץ למייסד/עובד המפתח להמשיך לעבוד בחברה ולפתח את הרעיון/הטכנולוגיה (IP). המגבלה משתחררת על פני תקופת עבודתם בחברה.

טיוטת החוזר קובעת שהחלת מנגנון ה - Reverse Vesting לא תשנה את סיווג ההכנסה הנובעת ממכירת המניות להכנסה פירותית בהתקיים תנאים מסוימים, ועל המייסד/עובד המפתח יחולו הוראות חלק ה' לפקודה כאשר המחיר המקורי ויום הרכישה של אותן מניות יהיו אלו אשר נקבעו במועד ייסוד החברה/רכישת המניות לפי העניין.

התנאים אשר יחולו בין היתר על מנגנון זה הינם:

א. המנגנון נקבע מראש ובכתב במועד ייסוד החברה ו/או אגב השקעה מהותית בחברה בלבד.
(לדעתנו צ.ל - גם במהלך חיי החברה כגון הקצאה לפי 102 לעובדים).
לעניין "השקעה מהותית" נקבע כי במסגרתה הונפקו למשקיעים לפחות 5% מהון המניות המונפק של החברה אחרי ההקצאה.

ב. במקרה בו מופעל המנגנון נקבע כי החברה ו/או בעלי המניות האחרים בחברה בלבד הם אלו הרוכשים את המניות מאותו מייסד/עובד מפתח, וזאת ללא תמורה או בתמורה לערכן הנקוב.

ג. סעיפים ו' ו-ז' לעייל.

החוזר מציין כי במנגנונים אלו מקובל כי ככל יחסי העבודה יופסקו מסיבה שאינה רצונית, כגון מוות - לא יחולו הסנקציות במנגנונים ותשולם תמורה מלאה.

כמו כן מצויין כי הוראות החוזר לא יחולו ככל שישנם יחסי "קרוב" בין מי מהצדדים. במקרה כזה יש לבצע פניה ספציפית למחלקה המקצועית.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי ולרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - מס יציאה באמנות המס של ישראל - ליניאריות או שווי שוק?

סעיף 100א לפקודה מטיל "מס יציאה" על נכסיהם של יחיד או חברה שחדלו להיות תושבי ישראל. הסעיף מקים אירוע מס רעיוני לנישום בגין מכירת נכסיו יום לפני שחדל להיות תושב ישראל. הנישום יכול לבחור לשלם את המס במועד ניתוק התושבות ואם בחר שלא לשלם את המס במועד האמור, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את מועד תשלום המס וכימות רווח ההון הרעיוני למועד מימוש הנכס בפועל. במקרה האחרון ישולם מס על רווח הון יחסי (בגין התקופה שמיום רכישת הנכס ועד ליום בו חדל להיות תושב ישראל בלבד, בהתאם לחישוב לינארי).

סוגיית ההתנגשות בין הוראות סעיף 100א לבין הוראות האמנות למניעת מסי כפל עליהן חתומה ישראל (וכידוע, אלו גוברות על הוראות הפקודה) נדון רבות. כך למשל, עשויה אמנת המס לקבוע כי במועד ניתוק התושבות הישראלית על פי הוראות הפקודה, היה הנישום תושב חוץ עפ"י הוראות האמנה הרלוונטית ובכך נשמטת הקרקע המשפטית למס היציאה ביום לפני שחדל הנישום להיות תושב ישראל. משום כך, גישת רשות המסים היא שכאשר קיימת אמנה למניעת מסי כפל, מועד ניתוק התושבות לעניין מס היציאה הוא מועד הניתוק עפ"י שילוב הוראות הפקודה והאמנה. בדומה, נשמעת הטענה לפיה במועד מימוש הנכס, נשללת מישראל זכות המיסוי ככל שהאמנה בין ישראל לבין מדינת מושבו החדש של הנישום אינה מאפשרת זאת מפורשות.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

מבזק מס
מבזק מס מספר 651
21 ביולי 2016

ARTZI, HIBA, ELMEKIESSE, COHEN
Tax Solutions Ltd.
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ
Web site: www.ahec-tax.co.il
E - mail: ahec@ahec-tax.co.il

לגישת רשות המסים, קיימת אבחנה בין מועד אירוע המס (ערב ניתוק התושבות) למועד תשלום המס (עת מימוש הנכס).

פסק דין ביהמ"ש מחוזי בעניין דוד קניג (ע"מ 31489-01-13) שפורסם בשנת 2015 דן בשאלת תחולת מס היציאה (ראו מבזקנו מס' 613).

מבלי להכריע בסוגיה מציין השופט כי בהחלט ייתכן שמס היציאה עומד בניגוד להוראות אמנות למניעת כפל מס (סוגיית ההתנגשות), למעט באותן אמנות (חדשות) בהן נקבע הסדר מפורש בין המדינות לעניין זה (באמנת המס עם ארה"ב, הרלוונטית לפסה"ד לעייל, לא קיימת התייחסות כאמור).

ואכן, אמנות חדשות ו"מחודשות" כוללות סעיף ייחודי בדבר מס היציאה, בין אם בסעיף רווח ההון באמנה ובין אם בפרוטוקול לאמנה.

סעיף רווח ההון באותן אמנות, קובע שמקום שאדם (קרי, הן יחיד והן חבר-בני-אדם) שהוא תושב המדינה האחת הופך לתושב המדינה האחרת, ומדינת ניתוק התושבות ממסה רווחי הון רעיוניים על נכס של אותו אדם במועד שינוי התושבות, כי אז - במקרה של העברה עתידית של רכוש כאמור - רווחי הון כפי שנצמחו עד למועד החלפת מקום המושב יהיו חייבים במס באותה מדינה ופטורים ממס במדינה האחרת.

המשמעות היא שבמקרה של תושב ישראל שהופך לתושב מדינת האמנה, נשמרת זכות המיסוי של ישראל בהתאם להוראות מס היציאה בפקודה.

מנגד, במקרה של תושב מדינת האמנה שהופך לתושב ישראל, נדרשת ישראל להעניק פטור על חלק רווח ההון שנצבר במדינת האמנה (מנגנון "Step-up"), חרף הוראות הפקודה.

כך למשל, יחיד שחזר לישראל לאחר 5 שנים בהן היה תושב גרמניה, שרכש נכס מקרקעין בגרמניה בעת היותו תושב גרמניה, יהא פטור ממס בגין חלק רווח ההון שנצבר לפני חזרתו לישראל.

לעניין חלוקת רווח ההון בין שתי המדינות, קיימים מנגנונים שונים:

באמנה עם אתיופיה, **לא נקבעו כלל קריטריונים** לקביעת סכום רווח ההון המיוחס לכל אחת מהמדינות, כך שלכאורה, כל מדינה רשאית לכמת את רווח ההון החייב עפ"י דיניה הפנימיים, ובמקרה של ישראל - לפי שווי (חלופה א') או לפי חישוב ליניארי (חלופה ב').

באמנות עם מקדוניה ופנמה, נאמר מפורשות שבמקרה האמור רווחי ההון ימוסו **באופן יחסי בהתאם לפרק הזמן שבו היה המעביר תושב כל מדינה מתקשרת**.

באמנות עם דנמרק ומלטה נקבע בפרוטוקול שבמקרה של יישום נוהל הסכמה הדדית בין המדינות לקביעת סכום רווחי ההון המיוחס לכל אחת מהמדינות בזיקה למס יציאה, הן תתחשבנה בגורמים כגון שווי השוק ההוגן של הנכסים ביום התרחשות אירוע מס היציאה.

הוראה כאמור מגשימה את הרציונל הכלכלי למיסוי עליית הערך שנצמחה בעת שהיה המוכר תושב ישראל.

באמנה עם מלטה, הפרוטוקול מציין את השווי ההוגן או את משך הזמן שבו הוחזק הנכס במדינת ניתוק התושבות כקריטריונים לחלוקת רווח ההון בין המדינות.

הפרוטוקול המתייחס לסעיף רווח ההון באמנה החדשה עם גרמניה (בתוקף מ - 1 בינואר 2017, ראו מבזקינו מס' 645 ו- 646) **קובע מפורשות שיראו דווקא בערך השוק ההוגן של הרכוש במועד שינוי התושבות, כקובע.**

נדגיש שלאור העיקרון לפיו האמנה אינה מרעה את מצבו של הנישום, במקרה שבו מנגנון חלוקת הרווח באמנה שונה מזה שנקבע בדין הפנימי (למשל, כאשר הנישום בחר בחלופה ב' ובאמנה נקבע מנגנון לפי שווי) ומרע את מצבו של הנישום, יחולו ההוראות המיטיבות הקבועות בפקודה.

לפרטים נוספים, ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולרו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס, ממשרדנו.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

דרך מנחם בגין 7 (בית גיבור ספורט) רמת גן, 5268102, טלפון: 03-6134111, פקס: 03-6133113
שד' הפלי"ם 16 (בית שערי משפט) חיפה, 3309523, טלפון: 04-9118181, פקס: 04-9118188

מבזק מס
מבזק מס מספר 651
21 ביולי 2016

ARTZI, HIBA, ELMEKIESSE, COHEN
Tax Solutions Ltd.
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ
Web site: www.ahec-tax.co.il
E - mail: ahec@ahec-tax.co.il

ביטוח לאומי - תשלומי הפרשי גמלה לתקופות עבר, ניתנים לקיזוז במלואם בגין חוב מזונות ששולם ע"י המל"ל

ביום 5 ביוני 2016 דחה ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 17674-08-15) את תביעתו של ניסים חזן (להלן: "המבוטח") וקבע כי למוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל") סמכות חוקית לקיזוז גמלה רטרואקטיבית על חשבון חוב בדמי מזונות.

רקע חוקי

- כאשר תושב ישראל חייב דמי מזונות לפי פס"ד, ולא משלם אותם, המל"ל משלם אותם במקומו כפוף לתנאים שבחוק המזונות (הבטחת תשלום), התשל"ב-1972 (להלן: "חוק המזונות").
- המל"ל גובה את החוב מהחייב, או מקזז מסכומים שמגיעים ממנו לחייב, לפי סעיף 14 לחוק המזונות:

"גביה וקיזוז:

א. המוסד יגבה מן החייב כל סכום שהגיע או המגיע ממנו לזוכה לפי פסק הדין למזונות, לרבות ריבית כפי שנפסק והוצאות גביה ושכר טרחת עורך דין כפי שנקבע בהוצאה לפועל.

ב. פסק הדין למזונות יבוצע בדרך האמורה בחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967, כאילו ניתן לזכות המוסד, לרבות האמור בפרק ז' שבו.

ג. היה המוסד חב לחייב סכום כסף על פי כל דין, רשאי הוא לקזז כנגד אותו סכום את התשלום המשתלם לזוכה;
החייב רשאי לפנות בענין הקיזוז לבית הדין האזורי לעבודה".

תמצית עובדתית

- המבוטח יליד 1958 גרוש ואב לשישה. למבוטח חוב מזונות ישן מהשנים 2006 עד 2009 שהמל"ל שילם במקומו במסגרת חוק המזונות.
- ביום 12.11.2012 נפגע המבוטח בתאונה במהלך העבודה והמל"ל קבע לו דרגת נכות צמיתה בשיעור 100% החל מתאריך 1.8.2014 ורטרואקטיבית. כלומר, המל"ל שילם סכום חד פעמי ועוד תשלומים שוטפים מידי חודש.
- המבוטח נקלע לקשיים כלכליים קשים ובמיוחד בעקבות התאונה, ולא היה לו מקור מימון לתשלומי המזונות. הגמלה מהביטוח הלאומי היתה הכנסתו היחידה.
- המל"ל שילם במקומו את המזונות, ונוצר למבוטח חוב כלפי המל"ל.
- עקב המצוקה הכלכלית המבוטח הגיע להסדר מזונות חדש שקיבל תוקף של פס"ד במסגרת הליכי הוצל"פ, לקיזוז 200 ₪ לחודש מגמלת נפגעי עבודה.
- בשל הזכאות הרטרואקטיבית לקצבת נכות מעבודה, המל"ל קיזז סכומים נוספים מהחייב, והקטין את הקיזוז השוטף לסך של 85 ₪ לחודש.
- המחלוקת המשפטית בביה"ד לעבודה היא אם כדין קוזזו סכומים גבוהים יחסית, מהפרשי הגמלה הרטרואקטיביים, וזאת לאור מצבו הכספי הקשה של המבוטח.

דיון והחלטה

- ביה"ד מסתמך דווקא על פס"ד בעניין אליהו עמר בביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 391/06 מיום 10.6.2008) אותו הביא התובע כסיוע לטענותיו. ביה"ד מצטט מהלכת עמר כך:

"... לא מצאנו מקום להתערב בהחלטת המוסד לביצוע קיזוז בין גמלה רטרואקטיבית המגיעה למערער לבין חובו למוסד, בגין תשלום המזונות. זאת, משהחלטת המוסד לא נמצאה שרירותית אלא מבוססת על נהליה הפנימיים, לפיהם

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ARTZI, HIBA, ELMEKIESSE, COHEN
Tax Solutions Ltd.
ארצי,חיבה,אלמקייס,כהן
פתרונות מיסוי בע"מ
Web site: www.ahec-tax.co.il
E - mail: ahec@ahec-tax.co.il

המוסד מבחין בין קיזוז גמלה רטרואקטיבית לבין גמלה שוטפת, ממנה מתקיים מבוטח לצורכי קיומו, בה מנכה המוסד סכום בגובה גמלת הבטחת הכנסה, לצורך מחייתו היומיומית של המבוטח".

- לדברי ביה"ד "**בהתאם להלכת ביה"ד הארצי, ההבחנה בין קיזוז מתשלום רטרואקטיבי של גמלה, לבין גמלה שוטפת – היא לגיטימית, ומבוססת על תכלית שלפיה אין לפגוע בדמי קיום מינימליים של מקבל קצבה. אולם, כל עוד מקבל הוא קצבה שוטפת, ניתן לגבות את החוב, דרך קיזוז מתשלומים רטרואקטיביים שהם מעבר לתשלום השוטף**".
- בנוסף, הודף ביה"ד טענה פרוצדוראלית אחרת של התובע על פיה התובע לא זומן לשימוע טרם החלטת הקיזוז כאמור, וקובע כי אין חובה לתת זכות טיעון טרם נעשה הקיזוז, המהווה את אחת הדרכים לגביית החוב.
- התביעה להשבת הסכומים שקוזזו, נדחתה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ