



רווח הון - מה שיעור המס על ר"ל חוק עידוד?

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 773

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

רווח הון - מה שיעור המס על ר"ל חוק עידוד?

מיסוי בינלאומי

קיצוז הפסדים מחו"ל

ביטוח לאומי

תקופות שלא יוכרו כתקופת

אכשרה - לגמלת אזרח

ותיק לאישה

המערערים מביאים את התייחסות רשות המסים כפי שעלתה בחוזר 3/2012 הדן בחוק עידוד לאחר תיקון 68;

לעמדת הרשות, כאשר חברה מוכרת מניות של חברה אשר חל עליה חוק עידוד, יחול סעיף 94 לפיו ימוסו העודפים, כאילו נמשכו כדיבידנד טרם המכירה, בשיעור המס הרלוונטי לחוקי העידוד, ולא תהיה החלה של סעיף 126(ב) - פטור בגין משיכת דיבידנד בינחברתי.

כלומר, כאשר מדובר בחברה, אין ליתן פטור מכוח סעיף 126(ב), החוזר מפנה את יישום סעיף 94 ישירות לחוק עידוד, אולם במקרה דנן כאשר הפניה לחוק עידוד מיטיבה עם הנישום, הרי שרשות המסים מיד קוטעת חוט זה, ומפנה באופן דווקני לסעיף 125. לטענת המערערים אין ליצור אפליה, ובעת מכירה גם על ידי יחיד יש להפנות לנפקות הרלוונטית של חוק עידוד, מיסוי הדיבידנד בשיעור של 15%.

כמו כן, מפנים המערערים לחב"ק - לפיו בעת החלת סעיף 94 כשמדובר בחברה עליה חל חוק עידוד, אין לפנות לאמור בסעיפי 126 ו 125 אלא יש לפנות לשיעור המס הרלוונטי בחוק העידוד.

כלומר, ניתן לראות בבירור כי ההוראות הפרשניות של מס הכנסה אינן רואות הבחנה בין יחיד לבין חברה, בבואן לבחון את תחולת סעיף 94 על עודפים שנוצרו תחת חסותו של חוק עידוד.

פעם נשללת ההטבה של סעיף 126(ב) ופעם נשללת ההרעה של סעיף 125.

המערערים הפנו גם לפסק הדין בעליון ע"א 8783/14 צ.א.ג. תעשיות, עליו הרחבנו במבזקנו מס 555 בו נקבע כי הוראות חוק עידוד גוברות על סעיף 126(ב) בעת חלוקת דיבידנד מחברת בת לחברת אם, כאשר רווחיה של חברת הבת נבעו מחוק עידוד.

נכון כי בפס"ד צאג, חולק בפועל דיבידנד ולא נדונה סוגיה של דיבידנד רעיוני בעת חישוב ר"ל - אך קובע השופט כי מצב הדברים הפרשני צריך להיות אדיש בין חלוקת דיבידנד בפועל לבין מכירת המניות וחילוף הרווחים כאילו חולקו.

לאחרונה ניתן פס"ד **גרינפלד ואח' נ פ"ש ירושלים 1** - ע"מ 15-04-54138 וכו' במבזקנו זה נדון בסוגיית שיעור המס החל על ר"ל (רווחים ראויים לחלוקה) שמקורו ברווחים הנתונים לחוק עידוד.

המערערים בעלי מניות בחברת אופיר אופטרוניקה, אשר הוקמה בשנת 1976. החברה נסחרה בבורסה החל משנת 1991 ועד ליום 5.10.2011. המערערים החזיקו יחדיו ב 26.96% ממניות החברה.

ביום 6.10.2011 מכרו המערערים את כל אחזקותיהם בחברה לחברה זרה, ודיווחו על רווח הון. החברה הייתה זכאית להטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון, ולפיכך טענו המערערים כי בעת חישוב הר"ל בגין רווחי החברה לשנים 2006-2010 הינם זכאים לשיעור מס של 15% חלף שיעור המס הקבוע בסעיף 125 לפקודה, שהוא שיעור המס שהיה חל אילו נמשכו רווחים אלו כדיבידנד טרם המכירה.

במסגרת הדיון העלה פקיד השומה מספר טענות אך אנו נתייחס לעיקרית שבהן והיא: סעיף 94 - מפנה לסעיף 125 או 126(ב) לפקודה ותו לא, אין הפניה לחוק עידוד ולסעיף 47 מכוח החוק הדן בשיעור המס החל על רווחים הנובעים הימנו.

טענה זו תואמת את עמדת הרשות כפי שעולה **מחוזר 4/2009** הדן בהוראת השעה לאותה עת (12% מס) על ר"ל סעיף 6.8:

"יובהר כי הוראת השעה לא תחול על חלוקת

דיבידנד עליה חלות הוראות סעיפים 47(ב) או

51 לחוק..."

עמדה זו עומדת בסתירה לעמדת הרשות העולה מן החב"ק **ומחוזר 3/2012** כפי שיפורט להלן לטענות המערערים סעיף 94 בא ליצור אדישות בין חלוקת דיבידנד טכנית לפני המכירה, רק לשם קבלת ההטבה, לבין מכירת המניות וחילוף העודפים אשר היו זכאים להטבה, דיבידנד רעיוני, ומיסויים בשיעור מס דיבידנד לפיכך אין מקום להחיל את שיעור המס התיאורטי הקבוע ב - 125 אלא את שיעור המס הרלוונטי אילו היו נמשכים הדיבידנדים ערב המכירה.

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

בכסד רב,

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



יחול שיעור המס האמור בפקודה ולא שיעור המס בחוק. בפרסום העמדות הרשמיות לשנת 2017, הוסרו שתי עמדות אלו וטוב שכך.

יחד עם זאת, רשות המסים בחרה להמשיך ולאחוז בעמדה זו במסגרת הדיונית בתיק זה אולם בית המשפט לא קיבל את עמדתה. טוב תעשה רשות המסים, אם תאמץ לחיקה עמדה הדוגלת בהחלת שיעורי מס של חוק עידוד על ר"ל ותפרסם עמדתה זו ברבים.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני ולרו"ח (משפטן) ישי כהן, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - קיזוז הפסדים מחו"ל

המילולית קובע, כי ניתן לפרש את הסעיף הן כדעת המערערים והן כדעת פקיד השומה. באשר לתכלית החקיקה, נסמך ביהמ"ש על ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 92(א)(3) ו-92(א)(4) לפקודה, לפיה לדעת ביהמ"ש, במסגרת תיקון 147 הוספו להוראה ריבית ודיבידנד המהווים תחליף לרווח ההון מנייר הערך. לפיכך קיבל את עמדת פקיד השומה.

בא לברך ויצא מקלל: בדברי ההסבר לתיקון 147 בו חוקק סעיף 92(א)(4) לפקודה נכתב כי "... החל בשנת המס 2006, ניתן יהיה לקיזוז הפסד הון ממכירת נייר ערך כנגד דיבידנד או ריבית...".

ברי כי תכליתו של תיקון סעיף 92 לפקודה במסגרת תיקון 147 הייתה להקל ולפתוח אפשרות קיזוז גם כנגד ריבית ודיבידנד מני"ע ועתה עושה הרשות בחסות ביהמ"ש "ניצול לרעה" של הוראת הסעיף ושוללת למעשה זיכוי ממס זר תוך חיוב הקיזוז כנגד דיבידנד או ריבית מני"ע. לצערנו גם לא משתלבים ציטוטיו של ביהמ"ש מתוך הדיון בכנסת שכן, אלו מתייחסים להפסדי העבר ואפשרות קיזוזם ולא להפסדי הון שוטפים.

נציין כי פס"ד זה עומד בכפיפה אחת עם הפסיקה בעניין אמות השקעות בע"מ (מבזק מספר 692), המחייב את הנישום לנצל "הטבה" זו ולא מתיר לו את האפשרות לבחור את סדר קיזוז ההפסדים.

ביהמ"ש מקבל את עמדת המערערים וקובע כי יש להחיל את שיעור המס החל על הדיבידנד הספציפי אשר יחולק בטרם המכירה ולא שיעור המס התיאורטי. קו זה ממשיך גם את הקביעה בפס"ד דלק הונגריה, עליו הרחבנו במבזקנו מספר 741, 745, לפיו יש לבחון את תוצאת המס שהייתה מתרחשת בפועל אילו נמשך הדיבידנד לפני העסקה.

לסיכום התייחסותנו לסוגיה

טיטוט עמדות חייבות בדיווח של מס הכנסה לשנת 2017 כללה שתי עמדות לעניין חישוב ר"ל ושיעור המס החל על ר"ל שמקורו ברווחים שחל עליהם חוק עידוד, ובשתי העמדות רשות המסים הדגישה כי

לאחרונה ניתן פסק הדין ע"מ 1861-07-17 אפרים גרינפלד ואח' (להלן - "המערערים") נ' פ"ש ירושלים 1, בעניין שתי סוגיות:

1. קיזוז הפסדי הון מחו"ל

למערערים נוצרו הפסדי הון שוטפים ממכירת ני"ע בחו"ל. באותה שנת מס, נצמחו להם הכנסות מדיבידנד וריבית מני"ע מחו"ל, וכן רווחי הון מני"ע מחו"ל.

המערערים קיזזו את הפסדי ההון מחו"ל כנגד רווחי ההון מחו"ל. את יתרת הפסדי ההון קיזזו כנגד רווחי הון מני"ע מישראל וזאת, ללא קיזוז כנגד הכנסותיהם מדיבידנד וריבית מני"ע בחו"ל (בגינו עמד לזכותם זיכוי ממס זר).

לטענתם, סעיף 92(א)(3) לפקודה מקים חובה לקיזוז הפסדי הון מחו"ל רק כנגד רווחי הון מחו"ל ואינו מקים חובה לקיזוז כנגד ריבית ודיבידנד מני"ע בחו"ל ולפיכך ניתן ל"יבאו" לישראל כנגד רווחי הון בישראל.

פקיד השומה טען כי סדר הקיזוז הוא תחילה כנגד כלל רווחיהם ה"פאסיביים" שמקורם מחוץ לישראל קרי, כנגד הכנסות מדיבידנד ומריבית, ורק לאחר מכן, ניתן לקיזוז את יתרת הפסדי ההון כנגד רווחי הון בישראל. ביהמ"ש מנתח את הפרשנות המילולית ואת הפרשנות התכליתית של הוראות סעיף 92(א) לפקודה. מבחינת הפרשנות

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

בכסד רב,

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



ביהמ"ש מציין את פסק הדין בעניין חברת יונו סימול (מבזק מספר 679 ו- 680) לפיו פרט להוראות החוזר, התייחסות הפקודה ל- LLC הינה כאל חבר בני אדם לכל דבר וענין, ולא ניתן להתייחס לקבוצת תאגידים כאל ישות אחת, אף שכולם עסקו בהשקעות נדל"ן בארה"ב.

סוף מעשה במחשבה תחילה:

באשר לטענה הנסמכת על תצהיר רואה החשבון, ביהמ"ש אינו דן בטענה שכן אינו דן במה היה יכול לעשות נישום אלא מה עשה בפועל.

האמירה המעניינת בחלק זה היא זו בשם היחידה למיסוי בינלאומי. להבנתנו, המצוטט אינו משקף בהכרח את עמדת רשות המיסים בדבר קיומה של LLC מאגדת כפתרון לשאלת קיזוז ההפסדים בין התאגידים השונים.

לעמדתנו, ככל שתכלית שלילת האפשרות לקזז הפסדים מרווחים בחוזר היא במניעת "ייבוא" הפסדים מחו"ל לישראל, אזי ישנה הצדקה לקביעה כי לא ניתן להעלות הפסדים לנישום מה- LLC המאגדת, אך אין מניעה לקזז רווחים כנגד הפסדים שמקורם ב- LLC המוחזקות ברמת ה- LLC המאגדת.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לר"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר ולר"ח (עו"ד) גדי אלימני, ממשרדנו.

2. קיזוז הפסדי LLC

אחד המערערים, גרינפלד, מחזיק במספר חברות מסוג LLC העוסקות בתחום הנדל"ן בארה"ב. גרינפלד החיל על עצמו את הוראות חוזר מס הכנסה 5/2004 (להלן - "החוזר"), הקובע "השקפה" של תוצאות LLC לבעלי הזכויות בה.

במסגרת זו גרינפלד קיזוז הפסדים שנבעו לו ממספר חברות LLC כנגד רווחים שנבעו לו מחברות LLC אחרות, כפי שגם מתיר הדין האמריקאי בנסיבות אלו.

פקיד השומה לא התיר קיזוז זה בקבעו כי לא ניתן לקזז תוצאות LLC אחת כנגד תוצאות LLC אחרת וזאת משום, שפרט לפתרון בעיית זיכוי ממס זה, יש להתייחס לכל אחת מישויות אלו כאל ישות משפטית נפרדת לכל דבר ועניין.

לטענת גרינפלד יש להחיל מנגנון קיזוז הפסדים על כלל חברות ה- LLC בבעלותו, וזאת בין היתר בהסתמך על תצהירו של ר"ח המייצג באומרו:

"ראוי לציין כי מנהל מחלקת מיסוי בין-לאומי ברשות מיסים אמר במאמר מוסגר כי אילו הייתה חברת LLC אחת אשר מחזיקה בכל תאגידי ה- LLC אזי ניתן היה לקזז את ההפסדים והרווחים מפעילות ה- LLC...".

ביטוח לאומי - תקופות שלא יוכרו כתקופת אכשרה - לגמלת אזרח ותיק לאישה

• המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) פרסם את הכללים להעסקת בת זוג בעסק של הבעל. כדי שבת הזוג תיחשב לעובדת שכירה, המל"ל בוחן יחסי עובד ומעסיק בין בת הזוג לחברה המעסיקה. אחד הסממנים של יחסי עבודה הוא תשלום משכורת.

הכנסות של חבר דירקטוריון

• חוזר המל"ל מ- 10/2004 קבע כי יש לראות בהכנסת חבר דירקטוריון הכנסה שמקורה בסעיף (10)2 לפקודה, דהיינו, הכנסה שאינה מעבודה (הכנסה פסיבית), אף אם ההכנסה סווגה במס הכנסה ממקור עצמאי לפי סעיף (1)2 או (8)2 לפקודה.

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 18-11-5508) דחה ביום 21/2/2019 את תביעתה של רחל ציוני (להלן: המבוטחת) לתשלום קצבת אזרח ותיק בשל אי צבירת תקופת אכשרה. ביה"ד לא כלל את תקופת היותה בעלת מניות ודירקטורית במניין תקופת האכשרה.

רקע חוקי

• אישה נשואה לתושב ישראל, המבוטח לענף אזרח ותיק ושאיירים, שאינה עובדת שכירה ואינה עובדת עצמאית, פטורה מתשלום דמי ביטוח ואינה מבוטחת בתקופה הזו לענף אזרח ותיק.

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

בכמד רב,

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



תמצית עובדתית

• המבוטחת ובעלה טענו שהמבוטחת הועסקה בשנים 1997 עד 2000 (לא ברציפות) כדירקטורית בחברה משפחתית שבה הבעל היה המנכ"ל והבעלים. האישה הייתה גם בעלת מניות.

• ב- 6/2008 הבעל העביר את המשרד לבית בשל צמצום פעילות החברה. בסוף שנת 2009 התפטר מהחברה והמבוטחת ביצעה את כל העבודות המשרדיות כולל פגישות עם לקוחות.

• בגין כל התקופות לעיל לא שולם שכר לאישה.

דין והחלטה

• ביה"ד מצא שלא נפל פגם בהחלטת המל"ל לדחיית הגמלה בהיעדר תקופת אכשרה.

• המבוטחת לא הועסקה כעובדת על ידי החברה המשפחתית. היא אמנם נתנה שירותים כלשהם לחברה, אך לא באופן רציף וללא קבלת תמורה.

• ביה"ד אף קיבל את טענת המל"ל בדבר התיישנות, כי ניתנה החלטה קודמת בשנת 2013, ובתביעה החדשה לא הועלו טענות חדשות.

• לאור כל הנימוקים, ביה"ד דחה את התביעה.

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

• חוזר ביטוח 1407 מיום 18/2/2013 קבע בעקבות חוות דעת משפטית של המל"ל, כי משנת 2012 ואילך הכנסה שמקורה משיבות דירקטוריון שדווחה במס הכנסה ממקור עצמאי לפי סעיף (1)2 או (8)2 לפקודה - תיבחן לפי הגדרת עובד עצמאי שבסעיף 1 לחוק הביטוח הלאומי.

אם ההכנסה דווחה כהכנסה ממקור (10)2 לפקודה, היא תמשיך להיחשב כהכנסה שאינה מעבודה (הכוונה להכנסות שדווחו בדוח האישה למס הכנסה כהכנסות שאינן מעבודה).

חוזר 1407 כולל הערה שלפיה בחברה פרטית או

משפחתית שכר הדירקטורים ממילא צריך להיכלל במסגרת דיווח השכר, וזאת גם לפני 2012, כיוון שמדובר בחלופת שכר.

המחלוקת

• המל"ל דחה את תביעת המבוטחת לתשלום קצבת אזרח ותיק בשל היעדר תקופת אכשרה.

• המל"ל לא הסכים לכלול את תקופת "ההעסקה" של המבוטחת בחברה המשפחתית כתקופת אכשרה לזכאות לקצבת אזרח ותיק. המבוטחת לא קיבלה שכר ולא דווח עליה למל"ל.

• על כך הגישה המבוטחת תביעה לבית הדין לעבודה.

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

בכבוד רב,

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