



השתלמות בתי הדין לעבודה ינואר 2014

רקע להרצאה של עו"ד אלדד נח

ההבחנה בין הכנסה פירותי להכנסה הונית

הכנסה פירותית

סעיף 6 לפקודה

”המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה”

סעיף 2 רישא לפקודה

”מס הכנסה יהא משתלם...לכל שנת מס...על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה”

ההבחנה בין הון לפירות

הכנסה הונית [חלק ה' לפקודה]

הכנסה או רווח ממכירת הנכס
עצמו (העץ) מהווה הכנסה הונית.

- הכנסות ממכירת מניות;
- הכנסה ממכירת דירת מגורים;
- הכנסה ממכירת ידע.

הכנסה פירותית [חלק ב' לפקודה]

הכנסה מהתשואה על הנכס
(מהפירות) תוך שמירה על הנכס
עצמו (העץ) מהווה הכנסה
פירותית.

- הכנסות מדיבידנד;
- הכנסות שכר דירה;
- הכנסות מהשכרת ידע.

הכנסה חייבת

"הכנסה" – סך כל הכנסתו של אדם מהמקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 [סעיף 1].

"הכנסה חייבת" –

xxx הכנסה [סעיפים 2 ו-3]

(xx) ניכויים [הוצאות]

(xx) קיזוזים [הפסדים]

(xx) פטורים

xxx הכנסה חייבת

ההבחנה בין הון לפירות

בכדי לקבוע אם ההכנסה היא הונית (וכפועל יוצא תמוסה בהתאם לחלק ה' לפקודה) או שמה מדובר בהכנסה פירותית (שתמוסה בהתאם לחלק ב' לפקודה) יש להיעזר במספר מבחנים :

1. **טיב הנכס** - ישנם נכסים שמקובל להחזיק אותם זמן רב (כגון : נדל"ן). במידה והנישום מממש את הנדל"ן שברשותו באופן תדיר, מלמד הדבר על אופי פירותי.

2. **תדירות** – ככול שתדירות העסקאות גבוהה, מלמד הדבר על אופי פירותי.

3. **משך ההחזקה** – מכירת נכסים לאחר שהוחזקו תקופה קצרה מעידה על אופי פירותי (תקופה קצרה תיבחן בהתאם לטיב הנכס).

ההבחנה בין הון לפירות

4. ידע ובקיאות – ככול שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום הכלכלי שבו הפעילות, כך רבים הסיכויים כי העילות תסווג כפעילות פירותית (ידע ובקיאות לרבות התייעצות עם מומחים).

❖ סוגיות נוספות הקשורות להבחנה בין הון לפירות

פיצויים בחיי העסק

האם הכנסה מפיצויים שמקבל בעל העסק במהלך עסקיו ימוסו כדין הכנסה פירותית או הונית ?

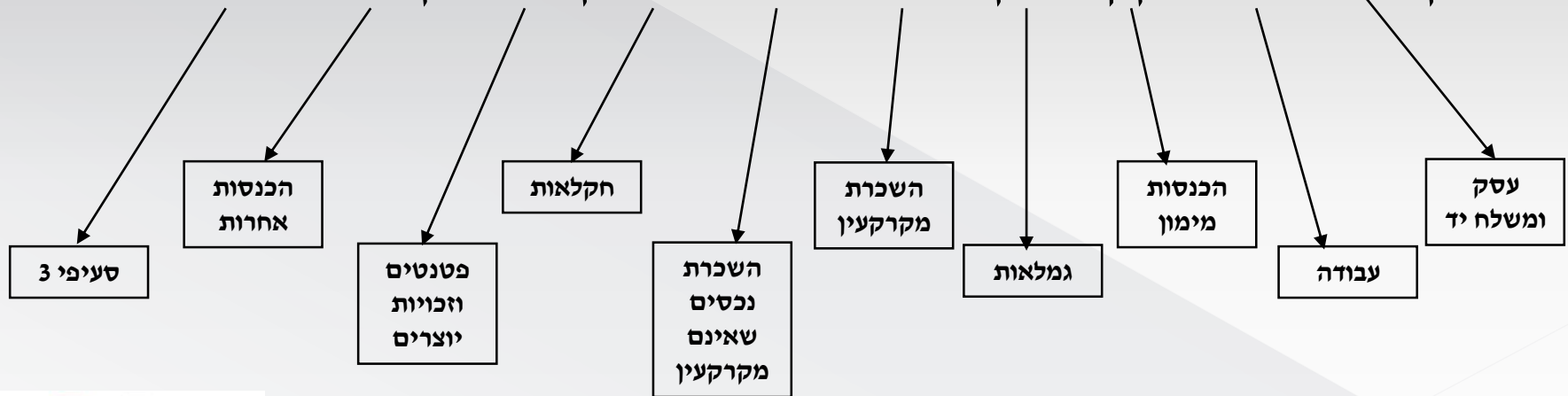
הכלל – "דין הפיצוי כדין הפירצה אותו הוא בא למלא".

[פס"ד ארטרו (עמ"ה 195/81), פס"ד ש.ל. גורדון (ע"א 171/67)]

תורת המקורות

”הכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה”:

בנוסף לדרישה כי ההכנסה תהווה ”תוספת כלכלית לעושרו של האדם” נדרש גם קשר ישיר או עקיף למקור הכנסה ספציפי הקבוע בפקודת מס הכנסה.



רווח הון

סעיף 89(א) לפקודה

”דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חיבת”

חשיבות ההבחנה בין החלק הפירותי לחלק ההוני

1. שיעורי מס;

2. חישוב הרווח (התחשבות במרכיב האינפלציוני);

3. פטורים;

4. קיזוזי הפסדים.

רווח הון

התנאים לקיום אירוע רווח הון

1. מדובר ב"נכס";
2. בוצעה "מכירה" של אותו נכס.

רווח הון

הגדרת "נכס"

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -

- (1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
- (2) מלאי עסקי;
- (3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
- (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;

רווח הון

הגדרת "נכס"

כל רכוש, מוחשי או בלתי מוחשי, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט...:

"זכות ראויה"

זכות לנכסים שאדם מצפה להם אף שטרם הגיעו לרשותו, ובכדי לממשם נזקק הוא לשיתוף פעולה מצד הזולת או מצד בית-משפט.

דוגמא: - זכות לירושה שטרם נתקבלה,

- זכות תביעה לפיצויים בגין נזק שנגרם לנכס הון, אף-על-פי שהפיצויים טרם התקבלו וכדו',

- זכות ויתור על תביעה (מענק מבעל המניות).

רווח הון

"זכות ראויה"

פס"ד צבי אברך (ע"א 182/72)

1. דובר בבעל מניות מיעוט שגם עבד כמנהל החברה.
2. עקב חילוקי דעות עם בעל מניות הרוב, הוחלט באסיפה כללית על פיטוריו של מנהל החברה.
3. בעל מניות המיעוט (שהיה גם מנהל החברה) – הגיש בקשה לפירוק החברה.
4. במסגרת הפסקת עבודתו קיבל פיצוי בגין ביטול תביעת הפירוק.

נפסק: כי זכותו של בעל מניות להביא לפירוקה של חברה הינה "זכות ראויה", הנכללת בגדר "נכס" לפי סעיף 88. לכן, פיצוי המתקבל עקב ביטול תביעת פירוק יתחייב במס רווחי-הון.

רווח הון

הגדרת "נכס"

כל רכוש, מוחשי או בלתי מוחשי, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט...:

"זכות מוחזקת"

זכות בנכסים המצויים כבר בידי אדם או זכות שמימושה אינו מחייב שיתוף-פעולה מצד הזולת או מצד בית-המשפט.

דוגמא: - זכות ההגנה של יוצרים או ממציאים על יצירותיהם או המצאותיהם - זכות בפטנט שכבר נרשם וכדו'.

רווח הון

פס"ד שמחה שנקר (עמ"ה 169/87)

1. המערער עבד בבנק לאומי. בתפקידי הביקורת השונים שמילא הירבה להתריע על שחיתויות הגובלות בפלילים, כשאת עיקר ביקורתו הפנה כלפי הדירקטוריון.
2. הבנק הפעיל לחץ על המערער להתפטר ותמורת הסכמתו שולם לו סכום השווה ל-120,000 דולר.
3. המערער טען ש-85% מן הסכום הם "דמי לא יחורץ" ואינם בגדר אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. כמו כן טען המערער שאין הסכום האמור חייב במס רווח הון הואיל ולא נתקבל על ידו בתמורה למכירת נכס כלשהו.

רווח הון

פס"ד שמחה שנקר

נפסק: כי במקרה זה הסכום הינו על פי טיבו מענק פרישה. ובהערת אגב קבע, כי "נכס" הינו כל "זכות" או "חרות" לפיה רשאי אדם לעשות דבר או שהוא מקבל על עצמו להימנע מלעשות, וזאת כאשר לזכות זו יש שווי כספי. הגישה הינה **שכל אשר הינו בעל ערך כלכלי מהווה נכס**. כלומר, בית המשפט הביע את דעתו כי "דמי לא יחרץ" מהווים, כעיקרון, נכס הון.

רווח הון

הגדרת "מכירה"

"מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

תקבולים שמקבל עובד

תקבולים שמקבל עובד

סעיף 2(2) לפקודה

”השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו”;

תקבולים שמקבל עובד

תנאי מקדמי: קיום יחסי עובד מעביד

מה נחשב להכנסת עבודה ?

שווי
שימוש
ברכב
ורט"ן

תשלומים
שניתנו
לעובד
לכיסוי
הוצאותיו

טובת
הנאה או
קצובה

השתכרות
או רווח

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

”ניתן לחשוב כי כל תקבול שמקבל עובד ממעבידו הינו בגדר הכנסת עבודה, דהיינו הכנסה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודה. לעובד אין ”אמצעי יצור” אותם הינו יכול למכור. ”אמצעי היצור” של העובד הינם כישוריו הגופניים והמנטליים המהווים יחדיו את כושר עבודתו ולכאורה אלו אינם ניתנים למכירה.

למרות הנחה לכאורית זו, ניתן לציין מספר דוגמאות בהן סווגו תקבולים שמקבל עובד ממעבידו כתקבולים הוניים”

(ע”מ 859/08 חיים ניסים נ’ פקיד שומה חיפה)

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

תשלום עבור הסכמה לעבוד

"אמנם גם לעובד יכול לצמוח עקרונית רווח הון. אך אם קיימים יחסי עובד ומעביד, הרי מאחר שבסעיף 2(2)(א) לפקודה נאמר בצורה גורפת כי כהכנסת עבודה תחשב "כל טובת הנאה או קצובה שנתנו לעובד ממעבידו", הרי לפחות במישור הראיתי תתקיים אצלה חזקה כי התשלום של המערערת לבראילובסקי שבא בהקשר להעסקתו הוא בגדר הכנסה עבודה - החייבת בנכוי, אלא אם מתקימות נסיבות מיוחדות שיחייבו מסקנה אחרת"

(עמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה)

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

יחסים כפולים בין מעביד לעובד

1. כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה, אינה אלא לתפוס ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה, ובלבד שניתנה לו בתוקף היחסים של עובד ומעביד.
2. אין לייחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיו"ב הטבות, הניתנות על ידי מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם, במיוחד כשהמעביד הוא אביו של עובדו.
3. הנטל רובץ על שכמו של העובד להראות שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם.

(ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פקיד שומה נצרת)

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

פיצויי פיטורין

פס"ד מרוה (עמ"ה 377/69) – נקבע, כי פיצויי פיטורין אינם אלא "תוספת סוציאלית" המשתלמת לעובד תמורת הסכמתו להסתפק במשכורת שוטפת קטנה יותר ובמטרה שלא יחפש מקום עבודה אחר". כלומר, פיצויי פיטורין הינם הכנסת עבודה, הכנסה שוטפת. לכן כל סכום העולה על הסכום הפטור על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודה ימוסה כהכנסת עבודה.

פס"ד חפץ (ע"א 506/71) – נקבע, כי מענק פרישה שמקבל עובד ממעבידו הינו פיצוי בשל ביטול חוזה העבודה ועל כן יש לסווגו כ"הכנסה שבהון". עם זאת סבר בית המשפט, כי תקבול העולה על הסכום הפטור לפי סעיף 9(א7)(א) הנ"ל, אף שהינו תקבול הוני, יחויב במס כהכנסת עבודה. המקור לחיוב, אינו מצוי בסעיף 2(2) לפקודה אלא בהוראת הפטור עצמה שבסעיף 9(א7).

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

פיצויי פיטורין

פס"ד פרמה שרפ (ע"א 604/73) – נקבע, כי לא מוטלת על המעביד חובת ניכוי במקור על תשלום מענק פרישה.

פס"ד כבלי ציון (עמ"ה 568/04) – בפסה"ד נדונה סוגיית הטבת מס הניתנת להכנסות עבודה בהתאם לסעיף 12 לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ונשאלה השאלה האם הטבה זו חלה גם על תשלום פיצויי פיטורין לעובד העולים על הסכום הפטור. בית המשפט, בעקבות פסיקות בית המשפט בעניין חפץ ובעניין פרמה שרפ, הגיע למסקנה כי **הסכום העולה על הסכום הפטור אינו בגדר הכנסת עבודה ועל כן אין מקום להחיל עליו את הוראת ההטבה.**

אי תחרות

אי תחרות

- ❖ **מהות הטענה:** תשלום עבור אי תחרות הינו עבור מכירה של שותף / עובד פורשים את זכותם לפתוח עסק מתחרה.
- ❖ **מיסוי המוכר:** [מקבל התשלום] - כרווח הון (ללא ליניאריות), ולא כהכנסה פירותית.
- ❖ **מיסוי הקונה:** התשלום ניתן להפחתה כנכס בלתי מוחשי מתכלה.

אי תחרות

פס"ד עוף חיפה (ע"א 346/70)

במידה ומדובר בתשלום בגין מניעת תחרות לתקופה ארוכה יכול הדבר ליצור יתרון בלתי מוגבל כמו שריון רווחים, ביסוס מוניטין ומעמד ואז יחשב כהוצאה הונית.

מנגד כשמטרת התשלום למנוע מעובד פגיעה בייצור השוטף ושמירת הלקוחות הקיימים תסווג ההוצאה כפירותית.

אי תחרות

פס"ד בן שלום (ע"א 762/00)

במקרה זה שילם שותף פורש לשותפו סכום בשל אי תחרות. נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של שמירה על הקיים שכן מטרת התשלום הייתה שמירה על הלקוחות הקיימים שסוכם כי יעברו איתו.

פס"ד עגיב (ע"מ 1179-09)

"בעניננו, מכרה המערערת לסיסטם את זכותה להתחרות עמה בתחום עיסוקה באמצעות רכישת חברות או גופים אחרים העוסקים באותו תחום. זכותה זו היא "נכס" במובן סעיף 88 לפקודה, והתמורה שהתקבלה בגין מכירתה הינה, לכן, רווח הון.

אי תחרות

פס"ד אמיר ברנע (ע"מ 29425-01-11)

במקרה זה שילמה חברה למנכ"ל שנחשב "אורים ותומים" בתחום סכום בשל אי תחרות.

נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של רכישת נכס מכיוון שלמנכ"ל הפורש היתה יכולת ממשית לגרום ליצירת תחרות מול החברה ולחברה היה תמריץ מובהק למנוע מצב זה.

מצבי ביניים : עובד פורש אך ממשיך לעבוד בחברה במשרה חלקית.

אי תחרות

פס"ד מאיר אבידן (ע"מ 24270-01-11)

במקרה זה שילמה חברה לסמנכ"ל שיווק סכום בשל התחייבות לאי תחרות.

שוב נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של רכישת נכס מכיוון שלסמנכ"ל הפורש היתה יכולת ממשית לגרום ליצירת תחרות.

משך הגבלת התחרות – יכול להשתנות בהתאם לתחום העיסוק ולשחיקת הידע.



אי תחרות – השאלה העובדתית

פס"ד אבנר רז (ע"מ 34229-11-09)

שאלת המפתח היא האם מדובר בהפרשי שכר מסוגים שונים שהעובד היה זכאי להם ממילא או אכן תשלום על אי תחרות.

הסכמי אי תחרות

- האם אי תחרות הינה זכות הונית או תשלום פירותי?
האמנם עקרונות יסוד או כל מקרה לגופו ?
- סימטריה בין הדיווח של המוכר לדיווח מצד הקונה.
- אפשרות ההפחתה של הנכס – וקצב ההפחתה בזיקה
לשאלת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים.

מענקים בגין שינויים במסגרת יחסי

העבודה

פס"ד חיים ניסים (ע"מ 859/08)

- פיצול בז"ן לשני בתי זיקוק נפרדים, והפרטת כל אחד מבתי הזיקוק בדרך של מכירה.
- העובדים ממשיכים להיות מועסקים בחברה. באותם תפקידים ובאותם תנאים. אין פגיעה בתנאי ההעסקה של העובדים (יש הטבה) – נשמר רצף זכויות מלא.
- העובדים מקבלים מטריית הגנה מפני פגיעה בביטחון התעסוקתי (הפרשות מלאות לפנסיה, ייצוב הון החברה, מניעת פיטורין).
- לפיצויים זכאים גם מי שעוזבים את החברה לאחר 6 חודשים.
- נקבע בהסכם כי הפיצוי לא יהיה חלק מן השכר לכל דבר ועניין.

מענקים בגין שינויים במסגרת יחסי

העבודה

פס"ד חיים ניסים (ע"מ 859/08)

1. זכותו של מעסיק במפעלו הינה זכות קניינית המעוגנת בחוק יסוד כבוד האדם וחירותו. מכוח זכותו זו של המעסיק עומדת לו הזכות לנהל את מפעלו על פי שיקול דעתו. כך נאמר, כי "למעביד הפרווגטיבה לנהל את מפעלו על הצד הטוב והמועיל ביותר לפי הבנתו כפשוטו (...). בכפוף למגבלות המסייגות סמכויות אלו מכוח חוק, הסכס קיבוצי, או חוזה אינדיבידואלי" (דב"ע לה/1-3 עיריית רמת גן – לייבו)
2. יחד עם זאת, דיני העבודה מכירים גם בזכויות שונות המוענקות לעובדים בעת ביצוע שינויים מבניים.

מענקים בגין שינויים במסגרת יחסי

העבודה

פס"ד חיים ניסים (ע"מ 859/08)

3. בבג"צ הסתדרות העובדים החדשה נ' התעשייה האווירית לישראל בע"מ נקבע, על מעביד המבקש לבצע שינוי בעסקו, אשר יש בו, בסופו של יום, משום שינוי זהות המעביד, לקבל את הסכמת העובדים לשינוי. בית המשפט העליון הכיר בזכותם של עובדים להתנגד לשינויים מבניים - חוץ ארגוניים, וזכותם להיחשב כמפוטרים ולקבל פיצויי פיטורים ממעסיקם, אלא אם יושג עמם הסכם.

4. מסקנה: המענקים שקיבלו עובדי בז"ן נועדו לפצותם בעקבות הסכמתם לוותר על זכותם להמשיך ולהיות מועסקים על ידי המעסיק הקודם, הרי שפיצוי זה הינו ויתור על "זכות" המהווה "מכירה" במונח סעיף 88 לפקודה, ופיצוי שכזה יסווג כתקבול הוני.

מענקים בגין שינויים בתנאי העסקה (עובד ספציפי)

- ❖ מענקי מדינה לרופאים, האם שכר עבור עבודה או תשלום עבור מכירת ה"עץ"?
- ❖ מה המשמעות שהמדינה פועלת בכובע של הכוונת מדיניות ציבורית – ולא כמעסיק?

מועד רכישת הזכות (ליניאריות)

❖ מרכזיות זיהוי הנכס לצורך קביעת יום הרכישה.

❖ בשינוי ארגוני בעסק: האם יום התגבשות מערכת יחסי העבודה או יום פרוץ הסכסוך ועילת התביעה.

פיצויים "מעין עונשיים"

עוגמת נפש ופיצויים "מעיין עונשיים"

❖ סל נרחב של תשלומים שבמהותם אינם חלק מיחסי העבודה – משום שהם סותרים את מערכת הנורמות המצופה מיחסי עבודה תקינים :

❖ **עגמת נפש (פס"ד דוידוביץ).**

❖ **פיצויים בגין הטרדה מינית.**

עוגמת נפש ופיצויים "מעין עונשיים"

- ❖ **פיצויים בגין הלנת שכר** (פיצוי עונשי לעומת הגנה על ערך הכסף) [סעיף 9(21)].
- ❖ **פיצויים בגין הפרת חוקי המגן** (פיטורין שלא כדין של אשה בהריון, של חייל מילואים).
- ❖ פגיעה בזכויות חוקיות במסגרת יחסי העובדה – זכות שימוע וכיו"ב.

המיסוי הדו שלבי

המיסוי הדו שלבי

סעיף 126(א) לפקודה קובע:

”על הכנסתו החייבת של חבר בני-אדם יוטל מס שייקרא ”מס חברות”, בשיעור של 25%”

סעיף 125ב לפקודה קובע:

”על אף האמור בסעיפים 121 ו-126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

(1) דיבידנד בידי יחיד - 25%;

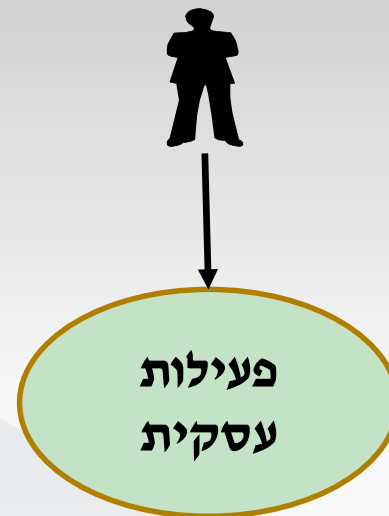
(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד בידי יחיד שהיה במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו, בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 בחבר-בני-אדם ששילם את הדיבידנד - 30%”

המיסוי הדו שלבי

אירוע מס אחד ברמת היחיד

100,000	הכנסה חייבת
<u>48%</u>	מס שולי
48,000	חבות מס
52,000	נטו לבעל העסק

מיסוי פעילות של יחיד



המיסוי הדו שלבי

אירוע מס ברמת החברה

100,000	הכנסה חייבת
<u>25%</u>	מס חברות
25,000	חבות מס

אירוע מס ברמת היחיד

75,000	הכנסה מדיבידנד
<u>30%</u>	מס על דיבידנד
22,500	חבות מס

52,500 נטו לבעל המניות

מיסוי פעילות באמצעות חברה



המיסוי הדו שלבי

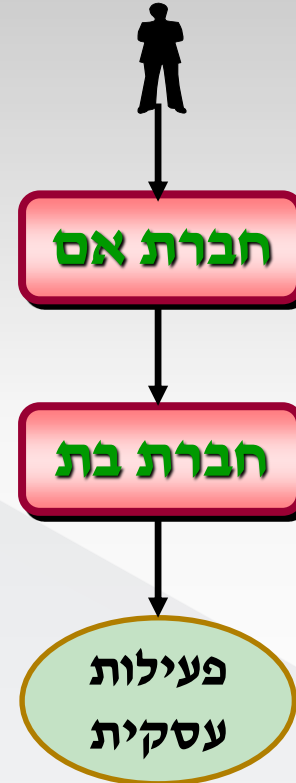
אירוע מס ברמת החברה

100,000	הכנסה חייבת
<u>25%</u>	מס חברות
25,000	חבות מס

אירוע מס ברמת היחיד

75,000	הכנסה מדיבידנד
<u>30%</u>	מס על דיבידנד
22,500	חבות מס
52,500	נטו לבעל המניות

מיסוי פעילות באמצעות חברות



מיסוי חברות "ארנק"

מיסוי חברות "ארנק"

מהן חברות "ארנק" ?

- ❖ אלו חברות שהוקמו על ידי שכירים או בעלי משלח יד. בד"כ ע"י בעלי הכנסות גבוהות שבאמצעות החברה מתמסים בשיעור מס חברות בלבד, ומשתהים בחלוקת דיבידנדים (דחיית המיסוי הדו שלבי וחסכון בבי"ל).
- ❖ מרבית החברות הוקמו לאחר 2002 שנה בה בוטלו התקרות של בטוח לאומי.
- ❖ "תכנון המס" של הקמת חברה ופעילות באמצעותה אושרו על ידי בתי המשפט.
- ❖ ועדת הטיפול בחברות ארנק הוקמה בעקבות דוח ועדת טרכטנברג.

מיסוי חברות "ארנק"

המסגרת החוקית

מבחינה חוקית – חופש ההתאגדות. לכל אדם זכות להקים חברה ולפעול באמצעותה.

מיסוי חברות "ארנק"

השיקולים לפעילות באמצעות חברה

1. הגבלת אחריות ;
2. נוחות בין בעלי המניות ;
3. נוחות בהשקעות ;
4. נוחות בגיוס הון זר ;
5. תדמית עסקית ;
6. שיקולי מס.

מיסוי חברות "ארנק"

הזכות לפעול באמצעות חברה - פסיקה

פס"ד מפי

"מכבר הוחלט שפיצול אישיות בדרך תאגיד אין אבק
מלאכותיות בו"

פס"ד נכסי כוהנים

"צורת התאגיד עשויה לשמש כלי רצוי ויעיל בידי נישומים
כדי להקל מעצמם את עול המס"

מיסוי חברות "ארנק"

סעיף 77 לפקודה

"ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעוני מס לאותה שנת מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים."

סעיף 81 לפקודה

"ועדה של חמישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל בעניין השימוש בסמכות שהוענקה לו בפרק זה..."

מיסוי חברות "ארנק"

רקע להמלצות

”התופעה של הקמת תאגיד בעיקר משיקולי חסכון במס, בדרך של צבירת רווחים ואי חלוקת דיבידנדים אינה תופעה ראויה וצודקת.... עם זאת, אין מטרת המלצות הצוות לבטל את חופש ההתאגדות והיכולת לפעול תחת תאגיד משפטי כזה או אחר, אלא לשפר את הקצאת המקורות במשק ולצמצם את התמריץ המיסוי לפעילות באמצעות תאגידיים במקרים בהם הפעילות באמצעות חברות מקורה בעיקר ברצון להפחתת מס.”

מיסוי חברות "ארנק"

ההמלצות מתייחסות לסוגי חברות הארנק וחברות ההחזקה עפ"י סוג הפעילות ומבנה הבעלות. ההמלצות מתייחסות לקבוצות הבאות:

קבוצה רביעית

חברת משלח
יד

קבוצה שלישית

חברה צוברת

קבוצה שניה

חברת חיץ

קבוצה ראשונה

חברת נושאי
משרה / חברת
שכירים

- תיקון ופישוט סעיף 77 לפקודה.
- התייחסות לצרכי מס למשיכות בעלים.

חברת נושאי משרה / חברת שכירים

הגדרה

1. מדובר בחברת מעטים כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה (חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מ-5 בני"א, איננה "בת חברה", אין לציבור עניין ממשי בה).
2. איננה חברה משפחתית או חברת בית.
3. הכנסתה, כולה או חלקה, בשנת המס נובע מפעילות של בעל המניות בה כנושא משרה בפועל בחבר בני"א אחר (דירקטור, מנכ"ל וכד'), או חברה שמתקיימים יחסי עובד מעביד בין בעל המניות בה, לבין מקבל השירותים, בפן המהותי (מבחן ההשתלבות, הפיקוח וכו').

חברת נושאי משרה / חברת שכירים

ההמלצה

חיוב במס של הכנסות חברת נושאי משרה ושכירים בעל המניות נותן שירותים – באופן שוטף.

1. בעלי המניות בחברות אלה יחויבו במס באופן שוטף ברמת היחיד בגין כל הכנסות החברה שמקורן מפעילות של נושאי משרה או פעילות שמתקיימים לגביה יחסי עובד מעביד בפן המהותי, כאילו התקבלו ישירות על ידו. ההכנסה תחויב במס לפי שיעור המס השולי של בעל המניות.

2. קביעת מנגנון למניעת כפל מס בידי בעלי המניות היחידים בעת חלוקה או מכירה בעתיד.

משיכות בעלים

הגדרה

משיכות של כספים, נכסים בעין מהחברה ע"י בעל מניות או קרובו, הן כהלוואה לזמן קצר והן כהלוואה לזמן ארוך, לרבות הפקדת כספי החברה בפיקדונות בבנקים כבטחונות להלוואות אותן נטלו בעלי המניות מאותו בנק, רכישה ע"י החברה של נכסי מקרקעין המשמשים את בעל המניות או קרובו במישרין או בעקיפין, וכן משכון נכס של החברה או העמדתו כבטוחה לחוב של בעל המניות או קרובו.

משיכות בעלים

המלצה

משיכת בעלים שלא הוחזרה לחברה **תוך 3 חודשים** מיום המשיכה, ולעניין רכישת נכס מקרקעין על ידי החברה המשמש את בעל המניות או קרובו – תשלום שווי הנכס ביום התחלת השימוש בו, **תחשב כמשכורת** או **דיבידנד** לפי העניין.

סעיף 77 לפקודה

1. תוענק סמכות למנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים בלתי מחולקים של חברה.
 2. תינתן אפשרות להורות על חלוקה של עד 100% מרווחי החברה שנצברו במהלך השנים ולא חולקו עד לתום שנת המס הנבחנת בכפוף לקריטריונים שיגובשו ויפורסמו לציבור הרחב.
 3. ההסדר יחול על כלל החברות במשק ולא רק על חברות מעטים.
 4. לשלב בתיקון חקיקה הוראה שתעניק מעין חסינות מחלוקה כפויה עפ"י סעיף 77. חסינות שכזו תעניק מחד וודאות לחברות לגבי חבות המס החלה עליהן ומאידך, תעודד חלוקת רווחים ללא צורך בהתערבות שומתית.
- התנאים לחסינות יהיו**: חלוקה של 70% מהרווחים שנצברו בחברה במהלך תקופה של 7 השנים שלפני תום שנת המס, עד תום שנתיים מתום שנת המס כאמור.



תודה על ההקשבה

אלדד נח, עו"ד