

ספטמבר 2019

לכבוד,
לקוחות המשרד
א.ג.נ.,

להלן עדכונים בנושאים הבאים:

1. שינוי באמנות המס של מדינת ישראל.
2. שינויים בחובות הדיווח והפעילות הנדרשת בטרטוריות Offshore.
3. פסיקה בנושא סיווג תשלומים שנתקבלו בידי אלמנת שותף מאת השותפות בה היה חבר כרווח הון.
4. פסיקה בנושא חוקי עידוד השקעות הון- חקיקה רטרואקטיבית בדיני המס.
5. עמדת סגל הרשות לניירות ערך מספר 1-22: היוון עלויות אשראי לדירות למגורים אשר ההכנסה בגין מכירתן מוכרת לאורך זמן.
6. פרסום מדריך חדש ע"י ארגון ה- IIA - בנושא הערכת תהליך ניהול הסיכונים.

מטרת החוזר לעדכן בנושאים מקצועיים,

אין ליישם את האמור ללא התייעצות עם משרדנו

משרדנו לשירותכם בכל שאלה שתתעורר.

בכבוד רב,
חייקין כהן רובין ושות'
רואי חשבון

1. שינוי באמנות המס של מדינת ישראל

כחלק מפרויקט ה-BEPS, פרסם ארגון ה-OECD דו"ח על פיתוח מכשיר רב צדדי לשינוי הסכמי מס (MLI), שמטרתו לאפשר שינוי סימולטני של אמנות מס ללא הליך אישור דו צדדי ספציפי בין שתי המדינות שהינן צד לאמנה.

כיום, ה-MLI אומץ על ידי למעלה מ-85 מדינות, ביניהן מדינת ישראל. ישראל בחרה כי המכשיר יחול כלפי למעלה מ-50 מדינות איתן היא חתומה על אמנה למניעת כפל מס ולכן ה-MLI צפוי לשנות באופן משמעותי מספר רב של אמנות על ידי הוספת כללים ושינוי הוראות קיימות בנושאים כגון- שלילת הטבות אמנה, מוסד קבע וכיו"ב.

להלן, מקצת מהשינויים העיקריים אשר ייתכן ויחולו בעקבות ה-MLI:

מוסד קבע - הורדת הרף להיווצרות מוסד קבע כתוצאה מפעילות של סוכן תלוי, כך שנטילת תפקיד משמעותי במשא ומתן עשויה ליצור מוסד קבע, בשונה ממצב בו נדרשה סמכות לחייב משפטית את הישות. הדבר רלוונטי בכל המקרים בהם מכירות נעשות ישירות מישראל ללקוחות וחברת הבת מבצעת פעילות של קידום מכירות Pre-sale.

הגבלת הטבות האמנה - תנאי הזכאות להטבות האמנה הינו שאחת ממטרותיו העיקריות של הנישום לביצוע העסקה/הפעולה לא הייתה קבלת הטבות האמנה. רלוונטי בעיקר כאשר נעשה שימוש באמנת מס לצורך הפחתת ניכוי במקור, לדוגמא שימוש בחברת החזקות להפחתת ניכוי במקור על דיבידנד.

שובר שוויון לתושבות של ישות - נקבע כי במקרה של כפל תושבות של ישות, תיקבע התושבות בהליך של "הסכמה הדדית" של הרשויות המוסמכות של שתי המדינות, וזאת בניגוד למודל אמנות המס של ארגון ה-OECD שם נקבעת התושבות בהתאם למקום הניהול האפקטיבי של הישות.

דיבידנד - קביעה כי שיעור המס הנמוך (בדרך כלל 5%), במקרה של החזקה של 25% או יותר ממניות החברה, יחול רק כשהמחזיק החזיק במניות האמורות 365 ימים לפחות.

2. שינויים בחובות הדיווח והפעילות הנדרשת בטרטוריות Offshore

ברוב מדינות ה-Offshores (טרטוריות נטולות מס), בהן כמעט ולא קיימות דרישות דיווח, אומצו חקיקות העוסקות בדרישות למהות כלכלית (Economic substance). החקיקות עלולות להשפיע בעיקר על קבוצות עסקיות הפועלות במקומות אלה, בייחוד קבוצות אשר מקיימות בטרטוריות אלו פעילות של אחזקה, חברות IP, חברות מימון ועוד.

חקיקות אלו באות לידי ביטוי, בין היתר, בתחומי השיפוט הבאים: British Virgin Islands (BVI), Cayman, Curacao, Islands, Bermuda, Guernsey, Jersey, Isle of Man, Barbados.

החקיקות הן בעיקר דרישה לנוכחות פיזית נאותה בעסק וכן דרישות למסירת מידע על פעילות העסק, הכנסות, עובדים ועוד. רמת הדרישה משתנה כתלות בסוג והיקף הפעילות שמבוצעת על ידי הישות, כאשר הדרישות רבות יותר ככל שהפעילות אשר מבוצעת על ידי הישות קשורה לפעילות מימון, פיננסיים ו-IP.

דרישות הדיווח משתנות מחברה לחברה. לדוג' ב-BVI חברה נדרשת להגיש לרשויות מידע על הכנסותיה, מספר העובדים הקשורים לפעילות, מספר ושמות העובדים ב-BVI, כתובת פיזית של המשרד, תיאור הציוד הקיים ב-BVI ועוד.

באשר לישויות חדשות שהתאגדו לאחר 1.1.2019, תחולת החקיקה היא מיום ההתאגדות ומועד הדיווח הינו על בסיס שנתי החל מה-1.1.2020. עבור ישויות אשר התאגדו לפני ה-1.1.2019, תחולת החקיקה תחל מה-1.7.2019 ומועד הדיווח הינו על בסיס שנתי החל מה-1.7.2020.

במרבית תחומי השיפוט נקבעו סנקציות כספיות וחוקיות בגין אי עמידה בדרישות שצוינו לעיל. לדוג' ב-BVI, בגין כל שנה בה לא התקיימה עמידה בדרישות יחול קנס הנע בין 200 אלף דולר ל-400 אלף דולר. בנוסף בחלק מן הטרטוריות אי עמידה בדרישות, עשויה להוביל בהמשך להסרת הישות מרשם החברות המקומי, פעולה שעשויה להיחשב כאירוע של פירוק, במדינת התושבת של חברת האם המחזיקה את החברה הנחקת. יתרה מכך, בחלק מהטרטוריות ישנה סמכות להחליף מידע בנוגע לבעלים הכלכלי או החוקי עם טריטוריות אחרות.

3. פסיקה בנושא סיווג תשלומים שנתקבלו בידי אלמנת שותף מאת השותפות בה היה חבר - כרווח הון

ביום 24 בדצמבר 2018 ניתן פס"ד בעניין עינת זליכוב נ' פ"ש תל אביב 3 העוסק בסיווג תקבולים שהתקבלו בעת פרישת שותף משותפות.

עו"ד אריאל זליכוב ז"ל, היה שותף בשותפות גורניצקי, ונפטר בשנת 2009. אלמנתו של עו"ד ("המערערת") הינה היורשת היחידה של המנוח, ובהתאם להסכם השותפות, הייתה המערערת זכאית לקבל במשך 4 שנים, שיעור מסוים מרווחי השותפות. סכומים אלו הצטברו לסך כולל של כ-8 מיליון ₪.

הסוגיה המשפטית: מהו הסיווג הנכון לתקבולים שקיבלה המערערת?

לטענת המערערת, התקבולים שקיבלה הינם תשלומים עבור פנסיה, המהווים הכנסה מקצבה, לפי סעיף 2(5) לפקודת מס הכנסה. בהתאם טענה, כי יחול פטור בהתאם לסעיף 9ב לפקודה ובנוסף, טענה כי בהתאם לסעיף 3(ו) ו-125א לפקודה, יחול שיעור מס של עד 40%. לחילופין טענה, כי יש לראות בתקבולים מכירת מוניטין וזכויות ע"פ הסכם השותפות.

פקיד השומה טען כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה מעסק או ממשלח יד (שאינה מיגיעה אישית) לפי סעיף 12(1) לפקודה מאחר שהתקבולים נגזרו מרווחי השותפות. או לחילופין מדובר בתמורה בעד מכירת זכויות המנוח בשותפות.

ביהמ"ש בחן האם יש לראות בתקבולים "קצבה" כטענתה של המערערת, ומונה מספר מאפיינים המעידים על סיווג התקבול כ"קצבה", אף אם לא כולם מתקיימים בהכרח:

1. מחזוריות ורציפות. 2. סכום קבוע ויציב. 3. תשלום על פני תקופה ארוכה. 4. גובה הקצבה נקבע על בסיס צבירת זכאות כלשהי כגון ותק, תרומה וכדומה. 5. הפרשה או השתתפות כספית של המנוח. 6. יעוד סוציאלי.

ביהמ"ש קבע כי התשלומים אכן שולמו באופן מחזורי ורציף אולם היות שהם נגזרים מרווחי השותפות, הם אינם תשלום של סכום קבוע. מה גם שתקופת תשלום של 4 שנים אינה ארוכה מספיק כדי לתמוך בסיווג התשלומים כפנסיה, בעיקר כשבאים לבחון האם תושג המטרה של הדאגה לרווחת השותף הפורש ובני משפחתו. בנוסף, ביהמ"ש נותן חשיבות למבנה הסכם השותפות הקובע, שתשלום לשותף מפסיק ב-4 נסיבות (שותף מעביר, שותף מוצא, שותף פורש ושותף נפטר) וקובע כי קיים היבט מובהק של רכישת זכויות השותף המפסיק ולא ניכר שוני במקרה של שותף פורש או נפטר בהיבט ה"סוציאלי" אלא המסלולים דומים לשותף מפסיק אחר. לפיכך, מסקנת ביהמ"ש הינה שפריסת התשלומים נועדה לצרכי תזרים המזומנים של הפירמה. נוסף לכך נראה כי התקבולים אינם תלויים בוותק או בתרומה של השותף, וכן הייעוד הסוציאלי של תשלום קצבה אמור לבטא דאגה לרווחת המקבל, וחישוב סכום התקבולים על בסיס רווחי השותפות בלבד, לזמן קצר, אינו עולה בקנה אחד עם מטרה סוציאלית, כנדרש במקרה של תשלום "קצבה".

בנוגע לטענת מוניטין קבע ביהמ"ש כי המערערת לא הביאה כל ראיה התומכת בעמדתה כי למנוח היה מוניטין נפרד הניתן להעברה, וכי מוניטין זה אכן נמכר לשותפות בעקבות פטירתו. ולכן לא ניתן לסווגו כמוניטין. לגבי טענת פקיד השומה ביהמ"ש פסק כי אין בסיס לסיווג התקבולים כהכנסה מעסק או ממשלח יד בידי המערערת מאחר שהיא לא פעלה באופן כלשהו בשנות המס במסגרת שותפות גורניצקי ולא עסקה שם במשלח יד. אמנם התקבולים שולמו לה מתוך רווחים שהשותפות הפיקה מעשייה במשלח יד (עריכת דין), אך אין בכך כדי להכתיב את סיווג ההכנסה אצל המערערת אשר לא השתתפה באותה פעילות. לפיכך קבע ביהמ"ש כי אופי התקבולים הוא הוני וסיווגו כתמורה בגין מכירת נכס (זכויות), הנתונה למיסוי לפי חלק ה' לפקודה.

באשר ליום רכישת הזכויות, ולצורך יישום החישוב הליניארי, נקבע כי בהעדר נתונים לגבי שלבי השינוי בהיקף הזכויות של המנוח בשותפות, יש לראות את השיעור המקורי של הזכויות בשותפות כנרכש ביום הצטרפותו של המנוח לשותפות, ואת היתרה כיתרה שנרכשה באמצע התקופה שבין יום הצטרפות ליום הפטירה.

4. פסיקה בנושא חוק עידוד השקעות הון - חקיקה רטרואקטיבית בדיני המס

בחודש מרץ 2019 ניתן פס"ד ב-7 ערעורים שונים שהגישו חברות שונות שבבעלותן מפעל תעשייתי, שאוחדו לדיון משותף. הערעור עסק בהחלת ההטבות המוענקות מכח החוק לעידוד השקעות הון באשר להכנסה מועדפת על הכנסות החברות לשנים 2011 ו-2012. פקידי השומה קבעו למערערות שומות לפיהן הכנסותיהן חויבו בשיעור מס רגיל ומכאן הערעור.

הסוגיות המשפטיות:

1. האם "מפעל בר-תחרות" הוא רק מפעל שלפחות 25% מהכנסותיו הן ממכירות לייצוא, או שמא גם מפעל שהכנסותיו ממכירות לשוק מקומי ייחנה מההטבות.
 2. מועד החלת תיקון מס' 70 לחוק אשר הגדיל באופן רטרואקטיבי את דרישת גודל השוק מ-12 מיליון תושבים ל-14 מיליון תושבים.
- לטענת המערערות, הטבות המס הניתנות ל"מפעל בר-תחרות" מותנות אך ורק בעמידה בתנאים שנקבעו בחוק, קרי מבחני היקף המכירות וגודל השוק בלבד.
- עוד טענו המערערות כי במהלך שנת 2011 הגיע גודל שוק המכירות המקומי, הכולל את תושבי מדינת ישראל ותושבי שטחי יהודה ושומרון וחבל עזה, לגודל השוק הנדרש לקבלת ההטבות וכי ההטבות ל"מפעל בר-תחרות" אינן מוגבלות לייצוא מוצרים ודי במכירות לשוק המקומי שהגיע לגודל הנדרש.
- גם בשנת 2012 לטענתן, עבר גודל שוק המכירות המקומי את הגודל המזערי הדרוש.
- טענת פקידי השומה הייתה שתכלית הוראת סעיף ההטבה בחוק הייתה להעניק הטבות אך ורק למפעלים המייצאים את מוצריהם לשווקים בחו"ל. מכירות לשוק מקומי, אינן מקנות למערערות מעמד של "מפעל בר-תחרות" הזכאי להטבת מס.
- ביהמ"ש קבע כי לגבי שאלת הייצוא, הגדרת השוק אינה מלמדת על דרישה כי שוק המכירות יהיה בהכרח שוק זר. משמע, לשון הסעיף מחייבת את המסקנה כי גם מכירות לשוק מקומי, ובתנאי שמתקיים מבחן גודל השוק שנקבע, עונה על תנאי ההטבה.
- יחד עם זאת, נקבע שבמחצית הראשונה של שנת 2011 לא עמד השוק המקומי (ישראל, יהודה ושומרון וחבל עזה), במבחן גודל השוק (12 מיליון תושבים). באשר לשנת 2012 נקבע גם כן כי גודל השוק המקומי לא עלה על 14 מיליון תושבים.
- השופט מצא שתיקון מס' 70, שנועד למנוע את הקטנת שיעור המס למרבית החברות במשק היא תכלית ראויה, ההולמת את ערכיה של מדינת ישראל. הערעור נדחה.

5. עמדת סגל הרשות לניירות ערך מספר 22-1- היוון עלויות אשראי לדירות למגורים אשר ההכנסה בגין מכירתן

מוכרת לאורך זמן

רקע: כניסתו של תקן IFRS 15 שינה את מודל ההכרה בהכנסה מחוזים עם לקוחות, כאשר אחד הענפים שהושפעו משמעותית משינוי זה הינו ענף ייזום בניה למגורים בישראל. זאת כאמור בשל המעבר מהכרה בהכנסה ממכירת דירות במועד מסירת הדירה לידי הרוכש, להכרה בהכנסה ממכירת דירות לאורך התקדמות והשלמת הפרויקט לפי קצב העברת השליטה ללקוח.

בעקבות המעבר להכרה בהכנסה ממכירת דירות לאורך זמן, עלתה השאלה האם הנכסים עונים על הגדרת "נכס כשיר" (נכס שנדרש פרק זמן מהותי להכינו לשימוש המיועד או למכירתו) לפי IAS23 (להלן "התקן").

הסוגיה החשבונאית: האם הדירות המכורות והדירות שטרם נמכרו מהוות "נכס כשיר" ולפיכך ניתן להוון, כחלק מעלותן, עלויות אשראי בהתאם להוראות התקן?

בהתאם להחלטת ה-IFRIC, הדירות המכורות והדירות שטרם נמכרו אינן מהוות נכס כשיר והישות אינה רשאית להוון עלויות אשראי כחלק מעלותן. לעמדת סגל הרשות, עמדה זו חלה גם על הקרקע אשר העלויות בגינה מיוחסות באופן פרופורציונלי לכל אחת מהדירות.

עם זאת, ייתכנו נסיבות בהן חברה תוכל להוון עלויות אשראי לקרקע, לדוגמה במקרים בהם טרם התקבל היתר בניה ומשכך עדין אין ביכולתה למכור את הדירות אותן היא מתכננת להקים על הקרקע.

אופן יישום השינוי בטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים: יטופל כשינוי מדיניות חשבונאית בהתאם להוראות IAS 8, לכל המאוחר החל מהדוחות הכספיים לרבעון שלישי לשנת 2019.

6. **פרסום מדריך חדש ע"י ארגון ה- IIA בנושא הערכת תהליך ניהול הסיכונים**

המדריך מציג דוגמאות למודלים בתחום ניהול הסיכונים ומתודולוגיה בסיסית לעבודת המבקר הפנימי, וזאת במטרה לספק ביטחון כי תהליך ניהול הסיכונים בארגון יעיל. החלת ההנחיות תסייע למבקרים הפנימיים להגן ולשפר את הערך הארגוני ולמלא את הציפיות של הדירקטוריון והנהלה הבכירה. מדריך זה מטפל בניהול סיכונים כתהליך מתמשך, ולא כתוכנית ביקורת חד פעמית. המדריך מציג את המאפיינים המשותפים של ניהול הסיכונים:

- תרבות סיכונים- שילוב סיכונים בקבלת החלטות, מבני תגמול וקביעת יעדים.
- ממשל תאגידי- השתתפות אנשי מקצוע בעלי ידע ומיומנות בתהליך ניהול הסיכונים בארגון.
- תהליך ניהול סיכונים- זיהוי סיכונים מצטבר, קביעת סדרי עדיפויות, טיפול, ניטור ודיווח בתוך הארגון.

בנוסף, הגישות, האסטרטגיות והמיקוד של הפונקציות הקשורות לניהול סיכונים, תלויות לעיתים קרובות בגודל הארגון ובמורכבותו, בתעשייה ובתחומי השיפוט בהם הארגון פועל.