

מבזק מס 31/2011

פאהן קנה ושות'
משרד ראשי:
מגדל לוינסטיין
דרך מנחם בגין 23
תל-אביב 66184
ת"ד 36172, מיקוד 61361

טל" 03-7106666
פקס' 03-7106660
www.gtfg.co.il

בעריכת רו"ח יגאל רופא, שותף, מנהל מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185), התשע"א-2011 תיקון סעיף 85א לפקודה

12 בספטמבר 2011

לייעוץ ושאלות בנושא מחירי העברה ניתן לפנות למחלקת המסים של משרדנו:

שי מויאל, עו"ד

טל': 03-7106612

Shay.Moyal@il.gt.com

נטע בקר, עו"ד

טל': 03-7106619

Netta.Becker@il.gt.com

כמו כן, את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני
לכתובת Tax@gtfg.co.il או לפקס 03-7106680

בברכה,

פאהן קנה ושות'

לקה לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

ביום 3 באוגוסט נכנס לתוקף החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185), התשע"א-2011 ("התיקון"), אשר דן בסעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 ("הפקודה").

בהתאם לתיקון, הלוואות בעלות אופי הוני אשר הוענקו במישור הבינלאומי לחבר בני אדם על ידי בעל שליטה בו ואשר עונות על מלוא התנאים המנויים בחוק, יוחרגו מהגדרת אשראי לעניין סעיף 85א לפקודה וכפועל יוצא חקיקת מחירי העברה לא תחול עליהן.

התיקון אף שופך אור על עמדת המחוקק ביחס לשאלת סיווגם של אגרות חוב ושטרי הון שהוגדרו ככנס קבוע על פי פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה - 1985 ("חוק התיאומים") ביחס לסעיף 85א לפקודה.

לעניין תיקון סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה, נבקש להפנותכם למבזק מס 29/2011 שפורסם ביום 15 באוגוסט 2011 (לקריאת מבזק 29/2011 לחצו כאן).

יודגש כי לתיקון עשויה להיות השפעה רטרואקטיבית על דוחות שנות המס 2008, 2009 ו-2010. לפיכך, אנו ממליצים לבחון את הדוחות עבור השנים דלעיל, ככל שהוראות הסעיפים שתוקנו רלבנטיות לדוחות אלה, ולבצע תיקונים ככל הנדרש בהתאם לתיקון.

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfg.co.il. לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.

- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

1. רקע

החל בנובמבר 2006, עם כניסתם לתוקף של **תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) התשס"ז-2006** ("תקנות מחירי העברה") ושל סעיף 85 לפקודה, על נישום לדווח על הלוואה בין חברתית שהוענקה במישור הבין-לאומי בהתאם למחיר השוק שלה. חובה זו חלה לכאורה גם על שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה על פי פרק ב' לחוק התיאומים, לרבות אשראי שניתן על ידי חברה ישראלית לחברה זרה קשורה לה בתמורה להנפקת שטר הון לטובת החברה הישראלית המלווה.

עם כניסתו לתוקף של סעיף 85 לפקודה, חברות רבות נאלצו להתמודד עם אי בהירות לגבי מעמדם של שטרי הון שהונפקו או שעתידיים היו להיות מונפקים לעניין סעיף 85 לפקודה. עובר לתיקון, זכתה סוגיה זו להתייחסות מטעם רשויות המס בהבהרות ובהודעות רשמיות, כמפורט להלן:

ביום 10 במרץ 2008 פרסמה רשות המסים הודעה לפיה במקרה בו חלו על המלווה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים לא יחול סעיף 85 לפקודה על שטרי הון שהונפקו עד תום שנת המס 2007 ואשר נחשבו כנכס קבוע בידי המלווה.

בהמשך להודעה הנ"ל, פרסמה רשות המסים ביום 18 בפברואר 2009 הודעה בעניין הלוואות שניתנו לחו"ל והונפק בגין שטר הון. לפי ההודעה, בשנות המס 2008 ו-2009 לא יראו שטרי הון ואגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם עד תום שנת המס 2008 כאשראי לעניין סעיף 85 לפקודה, ובלבד שהתקיים בהם אחד מאלה: (1) הם אינם נושאים ריבית או הפרשי הצמדה (2) לגבי שטרי הון הצמודים לשטר מטבע זר - הריבית השנתית עליהם אינה עולה על השינוי בשער החליפין.

מתוך ההבנה כי שטר הון הינו מכשיר מימוני שכיח ובעל חשיבות עסקית לגופים רבים בישראל, הבהירה רשות המסים במסגרת ההודעות הנ"ל כי בכוונתה לזווג הליך חקיקה בו ייקבע כי בהתאם לקריטריונים שיפורטו בחוק, שטר הון יסווג כהשקעה ולא כהלוואה לעניין סעיף 85 לפקודה. בנוסף הובהר כי במסגרת הליך החקיקה תקבענה הוראות מעבר אשר תאפשרנה לגופים השונים תקופת התארגנות.

2. עיקרי התיקון

2.1 כאמור, ביום 3 באוגוסט 2011 נכנס התיקון לתוקף. על פי התיקון, **הוראות סעיף 85 לפקודה לא יחולו על הלוואות שהתקיימו בהן מלוא התנאים כמפורט להלן:**

- א. מקבל הלוואה הינו חבר בני אדם בשליטתו של נותן הלוואה. יצוין כי המלווה עשוי להיות יחיד, חברה, שותפות ועוד.
 - ב. הלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי; לעניין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה. כמטבע "מדינת התושבות" יראו גם דולר ארה"ב ואירו.
 - ג. הלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים ממועד נתינתה.
 - ד. פירעון הלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק.
- 2.2 בנוסף, נקבע כי הוראות סעיף 85 לפקודה לא יחולו על שטרי הון או איגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם, בתנאים הקבועים בפסקה (5) להגדרת "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה עד יום 5 במרס 2008, שהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום 31 בדצמבר 2007, או שטר הון או איגרת חוב שהיו נכס קבוע בידיו במועד החל בתקופה שמיום 1 בינואר 2008 עד יום 5 במרס 2008, אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה.
- 2.3 הפרשי שער הנובעים מהלוואה כאמור לעיל אשר ניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה (או בדולר ארה"ב או באירו), יובאו בחשבון רק במועד פירעון הלוואה ויחולו עליהם הוראות חלק ה' לפקודה (קרי, יוכרו כהפסד או כרווח הון), כדלקמן: "כמחיר המקורי" יראו את סכום הלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער החליפין ביום מתן הלוואה; "כתמורה" יראו את סכום פירעון הלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער החליפין ביום פירעון הלוואה.

3. תחולה

ידוגש כי התיקון חל באופן רטרואקטיבי לגבי הלוואות שניתנו מיום 1 בינואר 2008 ואילך.

בהתאם לתיקון ביחס לשנת המס 2011
ואף ביחס לשנים 2008-2010, ולהיערך
בהתאם.

4. הוראות שעה

4.1 בשנות המס 2008, 2009 ו-2010 **לא יחולו הוראות סעיף 85 לפקודה על שטר הון או איגרת חוב שהנפיק חבר בני אדם עד תום שנת המס 2010, אם אינם צמודים למדד כלשהו ואינם נושאים ריבית או תשואה כלשהי.**

4.2 בהקשר זה, לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה כאמור שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה (או בדולר ארה"ב או באירו), ועל סכום הנובע משינוי בשער המטבע כאמור יחולו הוראות סעיף 2.3 לעיל, בשינויים המחויבים, קרי, ידווחו כרווח או הפסד הון במועד פירעון שטר ההון.

5. דגשים

5.1 לעניין הלוואות המוענקות בשנת 2011 ואילך, התיקון קובע כי הוראות סעיף 85 לפקודה לא יחולו בהתקיים תנאים מסוימים, לרבות הדרישה לפיה על מקבל ההלוואה להיות חבר בני אדם **בשליטתו** של נותן הלוואה. כך, לדוגמא, במקרה בו חברה בת העניקה הלוואה לתקופה העולה על חמש שנים לחברת אם או לחברה אחות, יחולו הוראות סעיף 85 לפקודה על הלוואה כאמור, וזאת אף אם אינה צמוד למדד ואינה נושאת ריבית כלשהי.

5.2 בהתאם לתיקון, הפרשי השער בגין הלוואות שהונפקו בגינן שטרי הון כאמור לעיל אינם מוכרים בדוח הרווח וההפסד אלא נלקחים בחשבון בתום התקופה, ועם פירעון ההלוואה יוכרו כהפסד או רווח הון. יצוין כי ייתכן שבסיטואציות בהן נלקחו הלוואות **back to back** עלולות להיווצר "תקלות מס" בשל התיקון כאמור. כמו כן, רצוי כי חברות אשר רשמו בשנים 2008-2010 הכנסות מימון ו/או הוצאות מימון בגין הפרשי השער שנוצרו כתוצאה מהנפקת שטר הון כאמור, ייבחנו מחדש את דיווחיהן לאור תחולתו הרטרואקטיבית של התיקון.

5.3 בכפוף לקבוע בהוראות השעה, אנו ממליצים לחברה אשר קיבלה או הנפיקה שטרי הון או איגרות חוב שאינם צמודים למדד כלשהו ואינם נושאים ריבית או תשואה כלשהי עד תום שנת המס 2010, לבחון את עמידתם בסעיף 85 לפקודה