בריטמן אלמגור זהר
מרכז עזריאלי 1
תל אביב 67021
ת.ד. 16593,
תל אביב 61164

טל: 5555 608 (3) 972+
פקס: 4022 609 (3) 972+

info@deloitte.co.il
www.deloitte.co.il

תאריך: 24 בפברואר 2009
סימוכין: 852813

אל: לקוחות המשרד

<u>חוזר לקוחות</u>
מיסים 10.2009

א.ג.נ.,

הנדון: <u>תחולת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה על הלוואות שניתנו לחו"ל והונפקו בגינן שטרי הון</u>

ביום 29 בנובמבר 2006, פורסמו תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 **("התקנות")**. עם פרסומן של התקנות נכנס לתוקף סעיף 85א לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), המסדיר את סוגיית מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים, לרבות עסקאות אשראי.

ביום 10 במרץ 2008[1] פרסמה רשות המסים הבהרה ראשונה בנוגע לשטרי הון. במסגרת ההבהרה, נדון מעמדם של שטרי הון לעניין סעיף 85א, וצוין כי עד תום שנת המס 2007 תפרש הרשות את הוראות החוק, כך שסעיף 85א לא יחול על שטרי הון אשר נחשבים כנכס קבוע בידי המלווה. יש לציין, כי הבהרה זו פורסמה לאחר תום שנת המס 2007, כך שנשללה מהנישומים האפשרות לתכנן את פעילותם ביחס לעסקאות אשראי כבר במהלך שנת המס 2007.

ביום 18 בפברואר 2009, פרסמה הרשות הבהרה נוספת בעניין זה (להלן- "**ההבהרה הנוספת**"). על פי ההודעה, בכוונת הרשות להמליץ בפני שר האוצר על תיקון חקיקה לסעיף 85א לפקודה, כך ששטרי הון ואגרות חוב שהונפקו עד תום שנת המס 2008 לא ייראו כאשראי לעניין סעיף 85א, בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:

(1) הם אינם נושאים ריבית או הפרשי הצמדה;

(2) לגבי שטרי הון הצמודים לשער מטבע זר – הריבית השנתית עליהם אינה עולה על השינוי בשער החליפין.

הטיפול בשטרי הון שהונפקו לפני תחולת השינוי הנ"ל בחקיקה יסוכם במסגרת הוראות מעבר אשר ייכללו בחקיקה המוצעת, ובכל מקרה, כוונת הרשות היא לפעול על פי האמור גם טרם הושלמה החקיקה. עוד מבהירה הרשות, כי שטרי הון העומדים בתנאים שפורטו ייחשבו כעסקה בינלאומית לעניין סעיף 85א, ועל כן לא ייחשבו כהלוואה לעניין סעיף 3(י) לפקודה. תוקף הקביעה - עד למוקדם בין תום שנת המס 2009 או השלמת החקיקה.

[1] ראה חוזר לקוחות 7.2008 של משרדנו

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

גם ההבהרה הנוספת של הרשות מפורסמת לאחר תום שנת המס הרלוונטית (2008). למעשה, אנו עדים לטיפול רטרואקטיבי בנושא שטרי ההון על ידי רשות המס, המשרה אי ודאות על הנישומים, שאינם מסוגלים לתכנן את מהלכיהם פרואקטיבית באמצעות שימוש בשטרי הון, אלא רק בדיעבד.

להערכתנו, הגישה בה תנקוט רשות המס בסופו של דבר, בתיקון החקיקה שיתבצע, תהיה בקו אחד עם תיקון 164 לפקודה (במסגרת ביטול חוק התיאומים) לעניין סעיף 3(י) לפקודה. כלומר, שטרי הון ייחשבו כעסקה בינלאומית לעניין סעיף 85א, אך בהתקיים קריטריונים מסוימים, בדומה לאלו הקבועים בהוראות סעיף 3(י) לפקודה, הם לא יסווגו כהלוואה אלא כהשקעה.

בהקשר זה, ראוי לחזור ולהזכיר, כי בהתאם לקבוע בתקנות, החל משנת המס 2007, עם הגשת דוחות המס חובה לכלול טופס "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה" (טופס 1385). טופס ההצהרה מהווה נספח לדו"ח המס השנתי וכולל פרטים לגבי אופי העסקה, פרטי הצד הקשור לעסקה ומחיר העסקה. כמו כן, כולל טופס הדיווח הצהרת מנהלים כי העסקה המדווחת נערכה בהתאם לתנאי שוק, כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות הנלוות. אי הגשת הטופס כאמור עלולה לגרור חשיפה לכפל מס, קנסות ואף סנקציות אזרחיות ופליליות. יש לשים לב, שגם הלוואות בגינן הונפקו שטרי הון נחשבות כעסקה בינלאומית לעניין סעיף 85א, ולפיכך יש לפרטן בטופס 1385.

לקבלת פרטים ומידע נוסף:

עו"ד ג'קי חולי, שותף מיסוי בינלאומי ומנהל מחלקת מחירי העברה בחטיבת המס

טל': 03-6085424 דוא"ל: jhoulie@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון