

8 באפריל 2002

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 200/2002 ובו מידע תמציתי על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית, על פסקי דין בנושאי מיסוי ועל חידושים בחשבונאות.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים בנדון.

בכבוד רב,
סומך חייקין

ידיעון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בתכנו מתן ייעוץ או מתן חוות דעת.

ידיעון 200/2002 - תוכן עניינים

עמוד

3	א. בקצרה	
	ב. פסקי דין	
		1. מס הכנסה - חיוב במס של מקדמות מלקוחות ושיטת ההכרה בחוב אבוד
8		2. מע"מ - ויתור על אגרות לעירייה
11		3. מס הכנסה - קביעת תושבות של יחיד
14		
	ג. עדכוני חקיקה	
		4. חוק התיאומים - אופן יישום החוק בשנת המס 2001
15		5. נפט - הארכת תוקף התקנות למיסוי יחידות בשותפות לחיפושי נפט
15		6. חוק ההסדרים - היטל על בעלי הכנסות גבוהות ושווי שימוש על טלפון נייד
16		7. מע"מ - השכרה זמנית של מקרקעין לפני מכירתם
17		8. מס הכנסה - עדכון סכומים לשכיר בחו"ל אצל מעביד ישראלי
17		
	ד. מיסוי בינלאומי	
		9. עדכוני מיסוי בינלאומי
18		10. מקלטי מס פופולריים בכתבי העולם, היכן?
22		11. שעורי מס חברות בעולם
24		
	ה. חוזרי מס הכנסה ומע"מ	
		12. חוזר מס הכנסה - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול
26		13. חוזר מס הכנסה - סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה
28		14. הוראת ביצוע - קריטריונים למתן אישור מקדמי למשקיעים תושבי חוץ בקרנות הון סיכון
30		

עמוד

30	חוזר מס הכנסה - מיסוי מכירת נייר ערך הרשום ברישום כפול	.15
33	חוזר מס הכנסה - השפעת חוק החברות החדש על דיני המס	.16
34	ועדת פסיקה - עדכון מס' 4 - הסדרי אופציות לעובדים.	.17
35	ועדת פסיקה - עדכון מס' 5 - מיסוי בינ"ל	.18
36	הוראת ביצוע - הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק - קבלני בנין של דירות מגורים	.19

ו. רעיונות ודעות

37	הרפורמה במיסוי הנדל"ן	.20
----	-----------------------	-----

ז. In Brief

א. בקצרה

- **מס הכנסה - חיוב במס של מקדמות מלקוחות ושיטת ההכרה בחוב אבוד (סעיף 1 בדיעוון)**

המערערת היא ספקית גז לצרכנים, פסק הדין דן במספר נושאים שקשורים בפעילותה.

בעניין מקדמות - המערערת כספקית גז נוהגת לגבות מדיירי בתים משותפים מקדמות על חשבון גז, שהועמד לרשות הדיירים. בית המשפט קבע כי על המערערת היה לכלול את סכומי המקדמות כהכנסה חייבת במס במועד קבלתם וכהוצאה במועד השבתם. זאת בהתייחס לעובדה לפיה לאורך שנים לא הוחזרו המקדמות ללקוחות, למעט חריגים. קביעה זו מתבססת על דוקטרינת ה- Claim of right לפיה כאשר הגיע לידידו של נישום תקבול שהשימוש בו לא הוגבל, קמה חבות רישומו כהכנסה בשנה בה נתקבל, ללא קשר לשיטת הדיווח בה נוקט הנישום (מזומן או מצטבר).

בעניין ההכרה בחוב אבוד - המערערת רשמה חובות אבודים לפי שיטה שכונתה "השיטה האוטומטית", לפי שיטה זו, לא התמקדה המערערת בסיכויי ההשבה של כל חוב בפני עצמו, אלא קצבה לעצמה מועד שרירותי של ששה חודשים שלאחריו הכריזה על החוב כחוב אבוד. נקבע כי ישנן שלוש שיטות אומדן מקובלות לרישום חובות מסופקים: הפרשה ספציפית, הפרשה גלובלית והפרשה מעורבת, וכי המערערת היתה צריכה לפעול לפי אחת מהן ולהמציא נתונים שיצביעו על כך שעמידת ההפרשה הינה לפי נסיון העבר.

- **מע"מ - ויתור על אגרות לעירייה (סעיף 2 בדיעוון)**

המערערת היא חברה קבלנית שזכתה במכרז לשיווק מגרשים של מינהל מקרקעי ישראל. לפי תנאי המכרז המערערת התקשרה עם החברה העירונית לפיתוח אשדוד אשר ביצעה עבודות פיתוח על המגרשים, כקבלן משנה של המינהל, וזאת בתמורה לקבלת פטור מחלק מההיטלים לעירייה. המערערת נדרשה לשלם מע"מ עבור אותם היטלים.

ביהמ"ש קיבל את עמדת המערערת וקבע כי הבסיס לחיוב במע"מ על פיתוח שנעשה תוך שחרור מהיטלים ואגרות היה כאשר נכרתה "עסקת חליפין" רצונית בין העירייה לבין הקבלן. כאן, לא הוכח קיומה של "עסקת חליפין", ביצוע עבודות הפיתוח נעשה מכוח חוזה עם המינהל, כאשר החברה העירונית השיגה הסדר עם

העירייה למתן פטורים כחלק מחוזה ההרשאה עם המינהל, ושאותם קיבלה המערערות כחלק מההתקשרות עמה.

● **מס הכנסה – קביעת תושבות של יחיד (סעיף 3 בידיעון)**

המערער הינו מהנדס במקצועו אשר עבר להתגורר בארה"ב לתקופה של כ- 3 שנים, לצורכי עבודה. המחלוקת נסבה סביב השאלה האם במהלך השנים האמורות המערער נותר תושב ישראל. בית המשפט בחן את תשובתו של המערער לפי "מבחן מרכז החיים". במבחן זה יש למצוא את מירב הזיקות של האדם תוך בחינת "התמונה בכללותה". בית המשפט קבע מבחן סובייקטיבי של כוונת הנישום עצמו ומבחנים פיזיים כגון: המערער ובני משפחתו היו ונשארו אזרחי ישראל, המערער שמר על ביתו בישראל, אישתו של המערער לא התפטרה ממקום עבודתה אלא לקחה חופשה ללא תשלום, המערער לא פעל להשגת גרין קארד בארה"ב, המערער שמר על חשבונות בנק בישראל וכו'.
על פי מבחנים אלו פסק בית המשפט כי המערער הינו תושב ישראל.

● **חוק התיאומים - אופן יישום החוק בשנת המס 2001 (סעיף 4 בידיעון)**

בתיקון חקיקה ניתנה לשר סמכות לקבוע בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כי לעניין יישום חוק התיאומים בשנת המס 2001 יראו את שיעור עליית המדד כ- 0% (על אף שהמדד עלה בשיעור של 1.4%). השר רשאי היה לעשות שימוש בסמכותו זו עד ליום 28 בפברואר 2002. בתאריך זה הגיש השר את הצו לאישור ועדת הכספים, אולם זו בחרה שלא לאשרו, לפיכך, בשנת המס 2001 יחול חוק התיאומים באופן רגיל, כולל התחשבות מלאה במדד לשנת 2001.

● **נפט - הארכת תוקף התקנות למיסוי יחידות בשותפות לחיפושי נפט (סעיף 5 בידיעון)**

הוארך עד ליום 31 בדצמבר 2002 תוקף התקנות הקובעות את אופן המיסוי של יחידה נסחרת בשותפות לחיפוש נפט בישראל. מחזיק ביחידה כאמור זכאי לניכוי הוצאות השותפות עד גובה השקעתו ביחידת ההשתתפות.

- **חוק ההסדרים - היטל על בעלי הכנסות גבוהות ושווי שימוש על טלפון נייד (סעיף 6 בידיעון)**

חוק ההסדרים קובע היטל בשיעור של 0.5% על יחידים בעלי הכנסות שנתיות כמפורט להלן: הכנסתו החייבת של היחיד, כולל מרווח הון ושבח מקרקעין, עלתה בשנת המס 2002 על אלפי ש"ח, או, שהכנסתו ממשלח יד, מעסק ומעבודה עלתה על 360 אלפי ש"ח. נישומים שהכנסתם השנתית הכוללת הייתה בין 500 לבין 525 אלפי ש"ח ונישומים שהכנסתם ממשלח יד, מעסק ומעבודה הייתה בין 360 לבין 378 אלפי ש"ח, יזכו להפחתת סכום ההיטל בסכום של 10% מההפרש כאמור. בנוסף, קובע חוק ההסדרים כי שווי השימוש בטלפון נייד יהווה הכנסה חייבת בידי עובד ושר האוצר הוסמך לקבוע את סכום השווי שיחויב במס, כאמור.

- **מע"מ - השכרה זמנית של מקרקעין לפני מכירתם (סעיף 7 בידיעון)**

במקרה בו קבלן בונה דירות כמלאי למכירה, אגב קיזוז מע"מ תשומות בבניה, ולאחר מכן משכיר את הדירות לתקופה שאינה עולה על 10 שנים, בפטור ממע"מ, קובע חוק מע"מ מכירה רעיונית של הדירות וחויב במע"מ עסקאות, בהתאם. בתיקון שנעשה לאחרונה נקבע כי מתן זכויות שכירות, בלבד, לתקופה של עד 24 חודש לא תביא לחיוב במע"מ רעיוני.

- **מס הכנסה – עדכון סכומים לשכיר בחו"ל אצל מעביד ישראלי (סעיף 8 בידיעון)**

בפקודת מס הכנסה נקבעו כללים לאופן חישוב המס בידי עובדים ישראלים, העובדים אצל מעביד ישראלי בחו"ל. בכללים נקבע אחוז מסוים מ"המשכורת הבסיסית" שיהיה פטור ממס. בתיקון שנעשה לאחרונה עודכנו סכומי "המשכורת הבסיסית", שיחולו לגבי חלק מהמדינות.

- **חוזר מס הכנסה - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול (סעיף 12 בידיעון)**

החוזר נועד לבטא את עמדת שלטונות המס בנוגע לפרשנות המונח "שליטה וניהול". מונח זה רלוונטי לעניין אפשרות החיוב במס בישראל של חברות וסניפים הפועלים בחו"ל ואשר השליטה בהן וניהולם מופעלים בישראל.

- **חוזר מס הכנסה – סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה (סעיף 13 בידיעון)**

מטרת החוזר היא לקבוע מתי יראו שלטונות המס בתשלום עבור רכישת תוכנה כתשלום עבור "תמלוגים" (דמי שימוש), החייב בניכוי מס במקור, ומתי יראו בתשלום משום רכישה מוחלטת של זכויות, שאינו חייב בניכוי מס במקור.

- **הוראת ביצוע – קריטריונים למתן אישור מקדמי למשקיעים תושבי חוץ בקרנות הון סיכון (סעיף 14 בידיעון)**

הוראת הביצוע נועדה להבהיר איזה קריטריונים נדרשים כדי לקבל את אישור הנציבות, למתן פטור ממס או שיעור מס מופחת למשקיעים זרים בקרנות הון סיכון.

- **חוזר מס הכנסה – מיסוי מכירת נייר ערך הרשום ברישום כפול (סעיף 15 בידיעון)**

בפקודה קיימות הוראות שונות למיסוי נייר ערך הרשום בחו"ל ולנייר ערך הרשום בישראל. מטרת החוזר היא להסדיר את אופן המיסוי שיחול על מחזיק נייר ערך הרשום בארץ ובחו"ל, תוך מתן פרשנות מקילה להוראות המיסוי שבפקודה, במקרה בו נמכר נייר ערך באמצעות הבורסה בישראל.

- **חוזר מס הכנסה – השפעת חוק החברות החדש על דיני המס (סעיף 16 בידיעון)**

חוק החברות שנכנס לתוקף בפברואר 2000 מאפשר, בין היתר, לחברה לרכוש את מניותיה. החוזר בא להבהיר את עמדת שלטונות המס בנוגע לאירועי המס שיחולו על החברה הרוכשת ועל בעלי מניותיה. מכירת מניות שנרכשו כאמור תחשב בדרי"כ ל"הנפקה" ולפיכך החברה לא תחוייב, בדרי"כ, במס בעת המכירה. בידי בעל המניות יראו את המכירה כאירוע הוני, למעט מצב בו נעשתה רכישה פרופורציונלית מכלל בעלי המניות, שאז תחשב הפעולה לדיבידנד.

• **ועדת פסיקה – עדכון מס' 4 – הסדרי אופציות לעובדים (סעיף 17 בידיעון)**

ועדת הפסיקה של נציבות מס הכנסה מתייחסת לאפשרות הגעה להסדרי מיסוי של ניירות ערך הנסחרים בחו"ל, אשר הוקצו לעובדים במסלול סעיף 3(ט) לפקודה והסדרים המכונים "ליד סעיף 102". בהסדרים אלו יקבעו התנאים בהם תסכים הנציבות לראות בחלק מהרווח הנובע מני"ע הנסחרים בחו"ל בחייב במס בשיעור של 42.5%.

• **ועדת פסיקה – עדכון מס' 5 – מיסוי בינ"ל (סעיף 18 בידיעון)**

ועדת הפסיקה דנה בשלושה נושאים: (1) שינוי תושבות של עובדים (Re-Location) ומיסוי ניירות ערך שהוקצו להם. (2) "המס המדינתי" (ה-State Tax) – האם ניתן לזכותו כנגד המס הישראלי. (3) מעמד ה-LLC (Limited Liability Company) לצורך יישום הוראות האמנה עם ארה"ב.

• **הוראת ביצוע - הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק – קבלני בנין של דירות מגורים (סעיף 19 בידיעון)**

הוראת הביצוע מציעה לקבלנים הסדר לאופן רישום ההפרשה לאחריות, כך שבגין דירות למגורים תרשם הפרשה בשיעור של 1.5%, אשר תבוטל במהלך שלוש השנים שלאחר רישומה (בשיעורים של: 50% בשנה ראשונה, 30% בשנייה, ו- 20% בשלישית). על הבחירה בהסדר יש להודיע בדוח שיוגש לפקיד השומה, החל משנת המס 2001.

ב. פסקי דין

1. מס הכנסה - חיוב במס של מקדמות מלקוחות ושיטת ההכרה בחובות אבודים

(עמ"ה 43/95 בפני בית המשפט המחוזי בת"א-יפו, מיום 7.9.2001)
המערער: החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ
המשיב: פקיד השומה למפעלים גדולים

העובדות

פסק הדין דן במספר נושאים, להלן התרכזות בשני הנושאים העיקריים שבו -

חיוב במס של מקדמות מלקוחות

המערערת היא ספקית גז לצרכנים. ככלל, אספקת הגז לצרכנים בארץ נעשית בשתי שיטות: האחת, במסירה שוטפת של בלוני גז ישירות לצרכן, והשנייה, בהתקנת מערכות גז מרכזיות בבנייני מגורים לשימוש דיירי כל הבניין.

נושא המקדמות עמד במרכז הדיון, ועניינו באספקת גז לפי השיטה השנייה בלבד.

לפי חוזה ההתקשרות, צרכן המקבל אספקת גז במונה משלם לחברה, במעמד החוזה, מקדמה על חשבון הספקת הגז השוטפת. החברה מחזיקה את המקדמות עד לעת פרישתו של הצרכן ממנה, ואז קמה לה החובה להשיב את המקדמה. בפועל, סכומי המקדמות שהוחזרו על ידי המערערת לצרכניה לא היוו אלא אחוז אפסי מסך כל סכומי המקדמות שהתקבלו אצלה.

שיטת ההכרה בחובות אבודים

במשך שנים רבות רשמה המערערת חובות מסופקים או אבודים בשיטה שאימצה לעצמה, ואשר נקראה בפי הצדדים "השיטה האוטומטית", לפי שיטה זו, לא התמקדה המערערת בסיכויי ההשבה של כל חוב בפני עצמו, אלא קצבה לעצמה מועד שרירותי של ששה חודשים שלאחריו הכריזה על החוב כחוב אבוד, ואת ניכוי דרשה באותה שנה.

נפסק

בענין המקדמות

בית המשפט הגיע למסקנה כי אמנם חוקקו צווים שונים, שחייבו את המערערת להחזיר את המקדמה ללקוחות, אולם בו בזמן הורו הצווים על אפשרות גביה מחדש, כך שגביית המקדמה המשיכה.

נראה כי מדובר ביתרת קרן "צמיתה" בידי המערערת, המוחזרת לעיתים נדירות בלבד לצרכנים.

המגמה השלטת היום בתחום הפרשנות היא כי המהות גוברת על הצורה חיצונית של העסקה, והסתמכות המערערת על הלכת Westminister משנת 1935 המעדיפה את הצורה בה בחרו הצדדים אינה ראויה עוד לאימוץ בארץ.

כאשר חובת ההשבה מרוחקת מאוד, דינה כדין הכנסה לכל דבר וענין. כמו כן, מסתבר שגם עם הניתוק מהחברה אין הלקוח זכאי לקבל את סכום המקדמה כפי שהיא, אלא יש לחברה זכות לקזז חובות המגיעים לה מהלקוח לפי שיקול דעתה הבלעדי.

רואה החשבון של המערערת הסתמך על עקרון המימוש, לפיו לא ייחשב תקבול שנתקבל כמקדמה להכנסה אלא עם מימושו. עקרון זה אמנם נכון, אולם בנסיבות מקרה זה אין להתייחס לחוב שהסתברות גיבושו היא רחוקה למדי ועלולה להתממש רק בחלק מזערי מהסכום הכולל כאילו המדובר בחוב מוחלט ואמיתי, ועל כן יש לראות את סכומי הכסף שהתקבלו כ"מקדמות", כהכנסה לצורכי מס במועד קבלתם.

בענין החובות האבודים

בית המשפט קיבל את עמדת המשיב וקבע כי לפי כללי חשבונאות מקובלים, קיימות שלוש שיטות לאומדן החובות המסופקים. האחת, "הפרשה ספציפית" הבוחנת את סיכויי הגביה של כל חוב באופן פרטני. השנייה, "ההפרשה הגלובלית" שבה נקבע אחוז מסוים מסך החובות של הלקוחות בעסק. והשלישית, "השיטה המעורבת" המבוססת על שילוב שתי השיטות.

”השיטה האוטומטית” אינה מוכרת, הן בחשבונאות והן לצורכי מס.

במקרה זה, לא ניסתה המערערת לבסס את דיווחיה על אף אחת מהשיטות הנזכרות לעיל, בעוד שיכלה להשתמש בשיטה הגלובלית לדוגמה, שמתאימה למקרה בו יש לקוחות רבים עם חובות קטנים יחסית. שיטה זו היתה כמובן דורשת ממנה המצאת נתונים שיצביעו על כך שאמידת החוב שלא ייפרע נעשתה על פי נסיון העבר שלה. במקום זה בחרה המערערת בשיטת ”ההפרשה האוטומטית” שאין לה אחיזה, לא בפקודה ולא בתורת החשבונאות הפיננסית, ובכל מקרה, אינה מתאימה להערכת ההוצאה לצורכי מס, על בסיס נתונים מן השטח.

הערעור נדחה בשתי הסוגיות.

2. מע"מ - ויתור על אגרות לעירייה

(ע"ש 00/136 בפני בית המשפט המחוזי בחיפה, מיום 12.8.2001)
המערערת: שרביב בע"מ
המשיב: מנהל מע"מ - חיפה

העובדות

המערערת היא חברה קבלנית שזכתה במכרז משותף של משרד הבינוי והשיכון והחברה לפיתוח אשדוד בע"מ, לחכירת מגרשים שבבעלות מינהל מקרקעי ישראל (להלן – "המינהל") באשדוד ושיווקם. במכרז נקבע כי המערערת תישא בתשלומי הוצאות פיתוח לחברה העירונית לפיתוח אשדוד (להלן - "חפ"א") בגין ביצוע עבודות פיתוח ותשתית. לצורך כך, נחתם הסכם נוסף בין המערערת לחפ"א, שהוסף כחלק מתנאי המכרז, שבמסגרתו נקבע בין השאר כי המערערת זכאית לפטור מחלק מאגרות הביוב ומאגרות הכבישים.

חפ"א חתמה על חוזה הרשאה לתכנון ופיתוח תשתיות עם המינהל, ובו נקבע שהוצאות הפיתוח יהיו על חשבון חפ"א, והמינהל יהיה פטור מהוצאות אלו. בין המערערת לעיריית אשדוד לא היתה כל התקשרות חוזית.

הפטור מאגרות פיתוח ניתן אך ורק בגין אותן עבודות ספציפיות שחפ"א ביצעה עבור המינהל כקבלן משנה, על פי הסדר שהיה לה בעניין זה עם העירייה. יתר האגרות שולמו ישירות לעיריית אשדוד, על ידי המערערת.

במהלך שנת 1999 נדרשה המערערת לשלם מע"מ עסקאות וזאת עבור ההיטלים והאגרות שעיריית אשדוד ויתרה למערערת עבור הקרקע שפותחה על ידי חפ"א.

סלע המחלוקת

האם יש להטיל מע"מ עסקאות על ההיטלים והאגרות שעיריית אשדוד ויתרה עליהן. עמדת המשיב היא, כי לעניין מע"מ בוצעה עסקה של מתן שירותים לעירייה, כאשר התמורה לא שולמה ישירות על ידי הרשות המקומית מזמינת העבודות, אלא בעקיפין על ידי היוזמים הזוכים, וזאת במקום תשלום אגרות והיטלי פיתוח לעירייה, כמתחייב על פי חוקי העזר העירוניים. לפיכך, על החברה המפתחת היה להוציא "חשבונית" לרשות המקומית, ולא ליזמים, וכך היה משולם מס סופי על עבודות הפיתוח, שכן הרשות המקומית בהיותה מלכ"ר, אינה רשאית לקזז את מע"מ התשומות הכלול ב"חשבונית". כך היה מגיע לאוצר המס באופן סופי ללא אפשרות לקזזו. בנוסף, טען המשיב כי בניגוד להסדר שנערך בין מע"מ והתאחדות הקבלנים, קיזזה המערערת מס תשומות בגין עבודות הפיתוח שהיה כלול בחשבונית מס שהוצאה בידי חפ"א ולא הוציאה במקביל חשבונית מס לרשות המקומית עבור העבודות ולפיכך, לא שולם מס סופי למשיב עבור עבודות הפיתוח.

המערערת טענה כי, בין אם העירייה הטילה על המינהל לבצע את עבודות הפיתוח בעצמו ובין אם המינהל כזרוע של המדינה החליט לבצע את עבודות הפיתוח בעצמו, הרי שבשני המקרים העירייה "יוצאת מהתמונה", כך שהיא אינה זכאית לגבות את מלוא האגרות וההיטלים בגין עבודות הפיתוח, באשר לא הוציאה כל הוצאה לביצוען. בהיעדר זכות זו, לא נוצרה "עסקה" בין העירייה למערערת שבמסגרתה ויתרה העירייה כביכול על זכותה. אין לראות בחפ"א כקבלן משנה של העירייה, שכן היא ביצעה את העבודות עבור המינהל ולא עבור העירייה. העירייה הוציאה עצמה מהסמכות לבצע, לפקח או לנהל את העבודות.

נפסק

על פני הדברים נראה שהמערערת לא ביצעה כל שירות שבגיניו היא חבה במע"מ. היא רק שילמה כסף בגין הוצאות פיתוח שבוצעו ע"י חפ"א.

הבסיס לחיוב במע"מ על פיתוח, שנעשה תוך שחרור מהיטלים ואגרות, היה הרעיון לפיו נכרתה "עסקת חליפין" רצונית בין העירייה לבין הקבלן, כאשר מחד היה חיוב בהיטלים ואגרות בגין הפיתוח, ומצד שני, בוצעו עבודות הפיתוח על ידי החייב בתשלומי חובה אלה, תמורת שחרור מאותו חיוב.

במקרה דנן, לא הוכח קיומה של "עסקת חליפין" שכזו בין העירייה לבין המערערת. מה שהוכח הוא שחפ"א ביצעה עבודות פיתוח תמורת תשלום ששילמה המערערת. ביצוע עבודות הפיתוח נעשה מכוח חוזה עם המינהל, כאשר חפ"א השיגה הסדר עם העירייה למתן פטורים כחלק מחוזה ההרשאה עם המינהל, ושאותם קיבלה המערערת כחלק מההתקשרות עמה.

מכאן שלא הוכח מתן שירות על ידי המערערת וקבלת תמורה עבורה.

הערעור התקבל.

3. מס הכנסה - קביעת תושבות של יחיד

(עמ"ה 2004/98 בפני בית המשפט המחוזי בחיפה, מיום 11.12.2001)
המערער: אריה גונן
המשיב: פקיד שומה חיפה

העובדות

המערער הינו מהנדס במקצועו, אשר יצא עם בני משפחתו מישראל לארה"ב לתקופה של כ- 3 שנים לצורכי עבודה.

סלע המחלוקת

המחלוקת נסבה סביב השאלה האם במהלך השנים האמורות המערער נותר תושב ישראל.

נפסק

המבחן המנחה לעניין תושבות הינו "מבחן מרכז החיים". בבדיקת המבחן האמור יש להביא בחשבון שני קריטריונים. האחד, פיזי: היכן מצויות מירב הזיקות של האדם. והשני, סובייקטיבי, מה היתה כוונתו של האדם והיכן רואה הוא את מרכז חייו. נטל השכנוע בדבר תושבות המערער הינו על פקיד השומה.

יש לבצע את הבחינה בשנות המס הספציפיות. יחד עם זאת, כדי לראות את התמונה בכללותה ובכדי לעמוד על האלמנט הסובייקטיבי של הכוונה ניתן להתבונן על מה שקרה בשנים שקדמו לשנות המס נשוא השומה ואף בשנים מאוחרות יותר.

תהליך שינוי התושבות על ידי הנישום לא הבשיל, וזאת לאור בדיקת נתונים עובדתיים המצביעים כי המערער, אשתו, בתם ובנם הינם והיו תמיד אזרחי ישראל; ילדיו של הנישום חזרו לישראל לצורך שירות צבאי; הנישום שמר על ביתו בישראל ולא השכיר אותו במהלך תקופת שהייתו בחו"ל; הנישום נרשם בקונסוליה הישראלית בבוסטון; אשת המערער לא התפטרה מעבודתה אלא לקחה חופשה ללא תשלום; הנישום שמר על חשבונות בנק בישראל; הנישום שילם ביטוח לאומי בישראל בכל שנות שהותו בארה"ב; הנישום לא פעל לשם רכישת אזרחות אמריקאית ואפילו לא לקבלת גרין קארד.

לאור כל האמור לעיל נקבע כי הנישום נותר תושב ישראל בשנות הערער.

הערעור נדחה.

ג. עדכוני חקיקה

4. חוק התיאומים - אופן יישום החוק בשנת המס 2001

בחוק התיאומים ניתנה לשר הסמכות לקבוע בצו, הדורש את אישור ועדת הכספים של הכנסת, לפיו בשנת מס שבה שיעור עליית המדד לא עלה על 3% יראו את שיעור עליית המדד לאותה שנת מס כ- 0%. השר הוסמך לעשות שימוש בסמכותו זו עד לתאריך 28 בפברואר שלאחר תום אותה שנת מס.

בתאריך 28 בפברואר 2002 נערך דיון בוועדת הכספים של הכנסת בנוגע לבקשתו של השר לקבוע בצו כי יראו את שיעור עליית המדד לשנת המס 2001, לעניין יישום חוק התיאומים, כאילו היה 0%.

בדיון שנערך בוועדה הוחלט שלא לאשר את הצו, ולפיכך יישום חוק התיאומים בשנת המס 2001 ייעשה באופן מלא כולל התחשבות מלאה בעליית המדד לשנת 2001, בשיעור של 1.4%.

5. נפט - הארכת תוקף התקנות למיסוי יחידות בשותפות לחיפושי נפט

(תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט) (תיקון) התשס"ב - 2002).

מחזיק ביחידה סחירה בבורסה בישראל, המקנה זכות בשותפות לחיפוש נפט בישראל, זכאי לניכוי הוצאות השותפות, לפי אחזקתו היחסית בשותפות, וזאת כנגד כל מקורות הכנסותיו, עד לגובה השקעתו ביחידת השתתפות.

מכירת יחידות כאמור לא תחויב במס לפי הוראות סעיף 6 לחוק התיאומים, אלא בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.

תוקף התקנות הנ"ל הוארך עד ליום 31 בדצמבר 2002, והוחל רטרואקטיבית מיום 1 בינואר 2002.

6. חוק ההסדרים - היטל על בעלי הכנסות גבוהות ושווי שימוש על טלפון נייד

חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002), התשס"ב-2002

היטל על בעלי הכנסות גבוהות

בהתאם לחוק ההסדרים נקבעה הוראת שעה לשנת המס 2002, על פיה יחיד שהיתה לו הכנסה חייבת בשנת המס לרבות רווח הון ושבח מקרקעין שאינם פטורים ממס, בסכום העולה על 500,000 ש"ח או שהיתה לו הכנסה מעסק ממשלח יד או משכר עבודה בסכום העולה על 360,000 ש"ח, יהיה חייב בהיטל בשיעור של 0.5% על כלל ההכנסה הזו.

כן נקבע כי יחיד שהכנסתו החייבת כאמור בשנת המס 2002 הייתה בין 500,000 ש"ח ל- 525,000 ש"ח, או שהכנסתו מעסק משלח יד או שכר עבודה כאמור הייתה בין 360,000 ש"ח ל- 378,000 ש"ח, יופחת מסכום ההיטל 10% מההפרש שבין הכנסתו החייבת לבין 525,000 ש"ח או 10% שבין ההפרש מהכנסתו מעסק משלח יד או שכר עבודה לבין 378,000 ש"ח.

על ההיטל יחולו הוראות פקודת מס הכנסה כאילו היה "מס", לרבות ההוראות שעניינן מקדמות, ניכוי במקור, גביה ועונשין.

שווי שימוש על טלפון נייד

על פי חוק ההסדרים נקבע כי שווי שימוש בטלפון נייד, ע"י עובד, יהיה חייב במס בידו. בעניין זה הוסמך שר האוצר לקבוע, באישור וועדת הכספים של הכנסת, את שווי השימוש, כאמור.

ככל הידוע, טרם הוצאו תקנות בנוגע לשווי שימוש, כאמור.

7. מע"מ - השכרה זמנית של מקרקעין לפני מכירתם

(תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה), התשס"ב-2002, מיום 7.1.2002)

המיתון בשוק הנדל"ן הביא למצב לפיו קל יותר להשכיר דירות למגורים וקשה יותר למכרן. היות וכך, נוצר מצב בו קבלנים אשר בנו דירות למגורים, אגב קיזוז מע"מ תשומות בבנייתן, אינם מצליחים למכור את הדירות בעוד שקיימת בידיהם האפשרות להשכיר את הדירות.

חוק מע"מ מגדיר כ"מכר" גם "שימוש לצורך עצמי". "שימוש לצורך עצמי" נחשב גם מצב בו קבלן אשר בנה את הדירות, השכיר את הדירות בשכירות פטורה ממע"מ (שכירות שאינה עולה על 10 שנים). כוונת ההוראה הייתה למנוע עיוות של קיזוז מע"מ תשומות במהלך הבניה ולאחר מכן השכרת הדירות בפטור ממע"מ.

עקב המצב במשק הוחלט לאפשר לקבלנים להשכיר את הדירות לתקופה שלא תעלה על 24 חודשים, וזאת בתנאי שדמי השכירות נקבעו לפי מחיר שוק ובתנאי שלא ניתנו זכויות נוספות במקרקעין לשוכר.

תקנות אלה יחולו לגבי דירות שהושכרו בתקופה שבין 15.8.2001 לבין 15.8.2003.

8. מס הכנסה - עדכון סכומים לשכיר בחו"ל אצל מעביד ישראלי

(קביעת מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) (קביעת משכורת בסיסית והוצאות אש"ל) (תיקון), התשס"ב-2002)

בפקודת מס הכנסה נקבעו כללים לאופן חישוב המס בידי עובדים ישראלים, העובדים אצל מעביד ישראלי בחו"ל. הכללים קובעים: שיעורי מס מיוחדים, אפשרות לניכוי הוצאות דיור חינוך וטיפול רפואי, ופטור ממס בשיעור מסוים מ"המשכורת הבסיסית" שתיקבע.

בתיקון שנעשה עודכנו סכומי "המשכורת הבסיסית", שיחולו לגבי חלק מהמדינות.

התיקון חל מיום 1.1.2001.

ד. מיסוי בינלאומי

9. עדכוני מיסוי בינלאומי

• שוויץ:

אמנת מס חדשה בין ישראל ושוויץ

- אמנת מס חדשה נחתמה בין ישראל ושוויץ. האמנה תכנס לתוקפה לאחר שתאושר בכנסת ועל ידי הגורמים המוסמכים בשוויץ, רטרואקטיבית, מתחילת שנת 2002. עיקרי הוראות האמנה מובאים להלן:
 - 5%-15% ניכוי מס במקור בגין תשלום דיבידנד.
 - 10% ניכוי מס במקור בגין תשלום ריבית (5% לגבי ריבית המשתלמת לבנקים).
 - 5% ניכוי מס במקור בגין תשלום תמלוגים.
 - רוח הון ממכירת מניות יתחייב במס רק במדינת תושבות של המוכר.
- תנאי להחלת הוראות הנ"ל הוא שמקבל ההכנסה הינו בעל הזכות שביושר להכנסות.
- יש לציין כי פרוטוקול אשר נחתם בין המדינות והמהווה חלק בלתי נפרד מהאמנה קובע מספר הוראות אשר בין היתר נועדו למנוע ניצול האמנה לצורכי מס.
- במקרה של חלוקת דיבידנד מישראל לשוויץ לפני מועד אישור האמנה, יש לשקול פניה לנציבות מס הכנסה להפחתה של שיעור ניכוי המס במקור, לאור הוראות התחולה הרטרואקטיבית.

פרוטוקול מתקן לאמנת המס בין שוויץ וגרמניה

- מדינת שוויץ חתמה לאחרונה על פרוטוקול מתקן לאמנת המס הקיימת בין שוויץ וגרמניה. בהתאם לפרוטוקול לא ינוכה מס במקור בעת חלוקת דיבידנדים, אם החלוקה היא לחברה בעלת החזקה מהותית (לפחות 20%). בנוסף, קובע הפרוטוקול כי כל אחת מהמדינות תורשה להפעיל את הוראות מס הפנימיות המתייחסות להתחמקות ממס, במקרה של חשש מניצול לרעה של הוראות האמנה.
- יש לציין כי החתימה על הפרוטוקול מהווה חלק ממאמציה של שוויץ להתאים את הוראות המס שלה להוראות דומות הקיימות במדינות האיחוד האירופאי (EC Parent-subsidiary directive), המעניק פטור מניכוי מס במקור בין חברות בקבוצה. יש לצפות לפרוטוקולים נוספים בעניין זה.

ארצות הברית:

משא ומתן לשינוי אמנת המס בין ארצות הברית והולנד

- משא ומתן לשינוי אמנת המס הקיימת בין **ארצות הברית והולנד** אמור להתנהל בחודש אפריל 2002. נראה כי ההסכמה אליה ארצות הברית ואנגליה הגיעו לאחרונה, בדבר פטור מניכוי מס במקור, בנסיבות מסוימות, בגין חלוקת דיבידנדים עשויה לבוא לידי ביטוי במסגרת המשא ומתן לשינוי האמנה הקיימת.

הגשת דו"חות מס בארה"ב

- רשויות המס בארצות הברית פרסמו הנחיות זמניות בעניין הסנקציות בגין אי הגשת דו"חות מס במועד ע"י אזרחי ארה"ב שאינם תושבים ארה"ב, וע"י תאגידים זרים החייבים בהגשת דו"חות מס בארה"ב. הסנקציה הקיימת כיום בגין אי הגשת דו"חות במועד היא שלילת זיכויי מס ושלילת ניכוי הוצאות לצורך חישוב המס (המס מוטל על ההכנסה ברוטו).
על פי ההנחיות החדשות, רשויות המס מוסמכות לוותר על הסנקציה בגין הגשת דו"חות המס שלא במועד, אם הנישום הזר הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי האיחור בהגשת הדו"חות נעשה בתום לב וכי באותן נסיבות פעל הנישום באופן סביר. ההנחיות מפרטות את השיקולים שפקיד השומה צריך לשקול ואף כוללות דוגמאות יישומיות.

מדיניות הסובסידיות לחברות ייצוא אמריקאיות

- ערכאת הערעורים של ארגון הסחר הבינלאומי קבעה כי מדיניות המס בארה"ב המעניקה סובסידיות בגין ייצוא מוצרים על ידי חברות ייצוא אמריקאיות, נוגדת את הסכם הסחר הבינ"ל בנושא סובסידיות וההסכם הכללי בדבר מכסים. החלטה זו תואמת את החלטת האיחוד האירופאי כנגד ארה"ב שניתנה זה מכבר בנושא זה. משמעות ההחלטה היא שהאיחוד האירופאי עשוי להטיל סנקציות כלכליות כנגד ארה"ב החל מחודש אפריל 2002 אלא אם תשונה המדיניות.

פסק-דין אמריקאי בנושא כיבוס דיבידנד

- בית המשפט לערעורים בארה"ב דן לאחרונה בעניין כיבוס דיבידנד (פ"ד קומפאק נ' פקיד שומה). הדיון נסוב סביב עסקת רכישת מניות סמוך למועד חלוקת דיבידנד, קבלת הדיבידנד ומכירת המניות מיד לאחר מכן. הנישום ביקש להנות מזיכוי מס בגין המס שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנד מהולנד. ביהמ"ש מצא טעם כלכלי אמיתי בעסקה ובהתאם קבע כי יש להתיר זיכוי מלא מהמס הזר.

הסכם לחילופי מידע בין ארה"ב ואיי-בהאמה

- ארה"ב ואיי-בהאמה חתמו על הסכם לחילופי מידע. ההסכם נועד להסדיר חילופי מידע לצורך שומה וגביית מס במדינות, ולמניעת התחמקות ממס ומעילה בכספים. תוקף ההסכם, לגבי עניינים פליליים החל משנת 2004 ולגבי עניינים בתחום האזרחי החל משנת 2006.

מיקומים אחרים:

משרדי נציגות ברומניה

- חבות המס של חברות זרות בעלות משרד נציגות עסקית ברומניה נגזרת ממספר המועסקים בנציגות. בחודש ינואר 2002 עודכנו הסכומים אשר נעים בין כ- 5000 דולר ארצות הברית למשרד עם עד 2 נציגים ועד כ- 60,000 דולר למשרד בעל 8 נציגים ויותר.

הפחתת שיעור מס חברות בבולגריה

- שיעור מס החברות בבולגריה הופחת מ 20% ל 15% החל משנת 2002.

הצעת חוק לשינוי מס החברות בבלגיה

- הצעת חוק חדשה לשינוי מס החברות בבלגיה, פורסמה. מס החברות בבלגיה מוטל כיום לפי מדרגות מס פרוגרסיביות בשיעור של 28%-41%. על פי ההצעה יופחת מס החברות ל-34% ו-24% בהתאמה. כמו-כן מוצע כי רווחים הבלתי מחולקים של חברות קטנות ובינוניות המשמשים לצורכי השקעה, יופטרו ממס חברות. בנוסף, תחל פרקטיקה של מתן אישורי מס מראש (ruling) ויותקנו תקנות אשר יתירו הגשת דו"חות כספיים מאוחדים.

הצעה לרפורמת מס ביפן

- הצעה לרפורמת מס פורסמה ביפן. עיקרי הרפורמה כוללים אפשרות להגיש דו"חות כספיים מאוחדים לצורכי מס לגבי חברות בנות מקומיות המוחזקות בשיעור 100% והצעה להפחית את שיעור המס המוטל על רווחים בלתי מחולקים של חברות קטנות-בינוניות ב-5% (כיום נע בין 10% ל 20%).

10. מקלטי מס פופולריים ברחבי העולם, היכן?

מצורפות בזאת מפות, בהן מסומנים מיקומי מקלטי מס נפוצים ברחבי העולם.

11. שיעורי מס חברות ברחבי העולם

הטבלה המצורפת מתייחסת למס החברות המקומי ב- 68 מדינות מתוכם 30 מדינות החברות בארגון ה OECD ומדינות רבות במזרח אסיה ובאמריקה. הטבלה אינה כוללת שיעורי מס מופחתים אשר עשויים להינתן במדינות השונות לחברות מסוגים מסוימים.

משרדי KPMG מקומיים ברחבי העולם סייעו בהכנת מחקר זה.

Country	1 Jan 2001	1 Jan 2002	Country	1 Jan 2001	1 Jan 2002
	(%)	(%)		(%)	(%)
Argentina	35	35	Luxembourg	37.45	30.38
Australia	34	30	Malaysia	28	28
Austria	34	34	Mexico	35	35
Bangladesh	35	35	Netherlands	30/35	29/34.5
Belgium	40.17	40.17	New Zealand	33	33
Belize	25	25	Norway	28	28
Bolivia	25	25	Pakistan	34.65	35
Brazil	34	34	Panama	37	37
Canada	42.1	38.6	Papua New Guinea	25	25
Chile	15	16	Paraguay	30	30
China	33	33	Peru	30	30
Colombia	35	35	Philippines	32	32
Croatia	20	20	Poland	28	28
Cyprus	23/28	23/28	Portugal	35.2	33
Czech Republic	31	31	Romania	25	25
Denmark	30	30	Russia	35/43	24
Dominican Republic	25	25	Singapore	25.5	24.5
Ecuador	36.25	36.25	Slovak Republic	29	25
El Salvador	25	25	South Africa	37.8	37.8
Fiji	34	32	Spain	35	35
Finland	29	29	Sri Lanka	35	42
France	35.33	34.33	Sweden	28	28
Germany	38.36	38.36	Switzerland	24.7	24.5
Greece	25/35/37.5	25/35	Taiwan	25	25

Country	1 Jan 2001	1 Jan 2002	Country	1 Jan 2001	1 Jan 2002
	(%)	(%)		(%)	(%)
Guatemala	31	31	Thailand	30	30
Honduras	25	25	Turkey	33	33
Hong Kong	16	16	Ukraine	30	30
Hungary	18	18	United Kingdom	30	30
Iceland	30	18	United States	40	40
India	39.55	35.7	Uruguay	30	30
Indonesia	30	30	Venezuela	34	34
Israel	36	36	Vietnam	25/32	25/32
Country	1 Jan 2001	1 Jan 2002	Country	1 Jan 2001	1 Jan 2002

הערות:

- השוואה פשוטה בין שיעורי המס אינה מצביעה בהכרח על נטל המס הכולל בכל מדינה. כמו-כן יש לקחת בחשבון כי דרך חישוב ההכנסה החייבת במס עשויה להיות שונה ממדינה למדינה.
- הטבלה לעיל לא כוללת מסי שכר, מסים סוציאליים, מסים על ההון, מס מחזור ומסים עקיפים.

ה. חוזרי מס הכנסה ומע"מ

12. חוזר מס הכנסה - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול

(חוזר מס הכנסה מס' 4/2002 – היחידה למיסוי בינלאומי, מיום 3.3.2002)

כללי

הביטוי "שליטה וניהול" מוכר כמושג מפתח בדיני המיסוי הבינלאומי בכלל ובדין המס הישראלי בפרט. מקום "השליטה והניהול", בדין הישראלי, משמש כקריטריון בקביעת תושבות של חבר-בני-אדם ובקביעת זכות המיסוי של ישראל לגבי הכנסות עסקיות שהופקו מחוץ לישראל.

סעיף 1 לפקודה מגדיר כ"תושב ישראל" חבר-בני-אדם "שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל". קביעה זו חשובה לעניין החיוב במס רווחי הון הנעשים על בסיס כלל-עולמי, בנוגע למי שהוא "תושב ישראל". בנוסף, סעיף 15(1) לפקודה קובע כי יראו הכנסה "מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל" כאילו הופקה בישראל. מכאן שהמונח "שליטה וניהול" רלוונטי גם לעניין האפשרות לחיוב במס ישראלי של עסק הפועל בחו"ל.

הביטוי "שליטה וניהול" כמושג אחד

החוזר בא להבהיר את עמדת שלטונות המס בנוגע לפרשנות המונח "שליטה וניהול". החוזר מבהיר כי שלטונות המס רואים במבחן השליטה והניהול כמבחן אחד.

החוזר מצייין כי מקום השליטה והניהול הוא המקום בו נקבעת המדיניות העסקית והיכן שמתקבלות החלטות האסטרטגיות, ולשם כך בוחנים היכן ממומשת בפועל היכולת לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית. בעניין זה יש לאתר מי הגורם המוסמך בארגון לקבל החלטות אסטרטגיות (בדרי"כ הדירקטוריון). עם זאת יתכנו מצבים בהם יתקבלו "החלטות מסגרת" בלבד אגב השארת שיקול דעת רחב לגוף או לאדם אחר. האצלת סמכויות כאמור תקבל ביטוי בפרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים.

קריטריונים לקביעת מקום "השליטה והניהול"
לאחר שנקבעה ההתייחסות לניהול ברמה האסטרטגית ישנה התייחסות גם לניהול ברמה השוטפת והתפעולית (ברמה היום יומית) ונקבע שגם היא יכולה להוות קריטריון למקום השליטה והניהול.

לדעת שלטונות המס, בעבר נהוג היה ליחס משקל רב למקום שבו מתכנסת מועצת המנהלים ואולם לאור התפתחות אמצעי התקשורת והתחבורה נראה כי מבחן זה מיושן ואינו מספק מענה מתאים.

"שליטה וניהול" בחברות החזקה
בנוגע לחברה הפועלת כחלק ממבנה החזקות, קובע החוזר כי יש לבחון את המקום שממנו נקבעת המדיניות האסטרטגית של החברה הנבדקת ובמידה וחברת האם נמצאת במדינה שונה מהחברה הנבדקת יש לבחון את מידת השפעה שיש לאם על קבלת ההחלטות הניהוליות בבת.

סעיף 1 לפקודה קובע תושבות ישראלית לחבר-בני-אדם ש"עסקיו" מופעלים מישראל. בעניין זה מנסה החוזר להרחיב את המונח "עסק" באופן שיחול גם על חברת החזקות והשקעות הפועלת בחו"ל, שכל הכנסותיה פסיביות (רווח הון, דיבידנד, ריבית).

דוגמאות
בחוזר ניתנות דוגמאות ליישום מבחן "השליטה והניהול" ואף נקבעות הנחיות לפעולה. כמו כן, נקבע כי שאלת מקום הפעלת השליטה והניהול היא שאלה שבעובדה ואין להכריע בה בהסתמך על רישומים ודיווחים פורמליים.

13. חוזר מס הכנסה - סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה

(חוזר מס הכנסה מס' 13/2001 – היחידה למיסוי בינלאומי, מיום 27.12.2001)

מטרת החוזר היא להבהיר את עמדת שלטונות המס בנוגע לסיווג עסקאות המשלבות תוכנת מחשב, וזאת הן בנוגע לעסקאות המבוצעות בשיטות המסורתיות, קרי, קניה פיזית של תוכנות על גבי מדיה מוחשית כגון דיסקטים או תקליטורים והן בנוגע לעסקאות המבוצעות באמצעים אלקטרוניים דרך הורדת תוכנות, באינטרנט ובאמצעים אחרים.

חשיבות גיבוש הכללים הינה במישור הבינלאומי, היות וסעיף 5(4)(א) לפקודה קובע חיוב במס בישראל כאשר תושב ישראל משלם "תמלוגים" לתושב חוץ. תשלומים בגין מכירה מוחלטת של תוכנה לא יסווגו כתמלוגים ולפיכך אינם חייבים במס בישראל (אלא אם הופקו בישראל) בעוד שתשלומים בגין שימוש בזכויות יוצרים יחשבו לתמלוגים ויחויבו במס בהתאם.

החוזר קובע מתי יראו ברכישת "עותק תוכנה" או "תוכנה תפורה" משום עסקת מכר מוחלטת, שאינה חייבת במס, ומתי תחשב לעסקה של מתן זכות שימוש ולכן תסווג כתמלוגים.

מכירה מוחלטת של זכויות יוצרים

החוזר קובע מאפיינים של מכירה מוחלטת, כאשר כל עסקה שאינה מסווגת כמכירה מוחלטת תסווג על דרך השלילה כעסקה למתן זכות שימוש, החייבת במס בישראל.

מכירה מוחלטת של זכויות יוצרים מתקיימת כאשר:

- (1) הבעלים מוותר על חלק מהותי בזכויות היוצרים ומעניק לרוכש זכויות בלעדיות, גם אם לתקופה מוגבלת.
- (2) כאשר הרוכש חופשי לבצע שינויים והתאמות לפי רצונו.
- (3) כאשר הרוכש רשאי להכין מספר בלתי מגובל של עותקים.
- (4) כאשר הרוכש רשאי להפיץ את התוכנה לציבור בדרך של מכירה או השכרה.
- (5) כאשר הרוכש רשאי להציג את התוכנה ברבים.
- (6) כאשר על הרוכש לא חלים תנאים כגון השמדת התוכנה לאחר זמן מוגדר, או החזרתה בצורה אחרת.

מכירה מוחלטת של עותק תוכנה

בדר"כ, במכירה מוחלטת של עותק תוכנה הבעלים מעניק זכות שימוש בלבד. טיבן של העסקאות והיקפי הייצור מעידים על מכירת מוצר שכמוהו כטובין (בדומה למכירת ספר).

מכירה מוחלטת של עותק תוכנה מתקיימת כאשר :

- (1) הרוכש קונה את המוצר לשימושו האישי בלבד או לשיווק גרידא.
- (2) תקופת השימוש אינה מוגבלת.
- (3) התשלום אינו מושפע מאורך תקופת השימוש או ממידת השימוש.
- (4) אין התחייבות להחזיר/להשמיד את התוכנה או שהתוכנה הופכת לבלתי שמישה בתוך תקופה מסויימת.
- (5) התוכנה מותקנת אצל הלקוח ללא צורך בהתאמות מיוחדות (מרכיב גבוה של שירות עשוי להעיד על עסקה שאינה מכירה מוחלטת).
- (6) הקונה רשאי להעביר את הרשיון לאחר.

לשם הפשטות, ומתוך הכרת עסקאות ב"עותק תוכנה" והיקפן הכספי, נקבע בחוזר כי מתשלום בגין עסקה המערבת תוכנה, במחיר לפריט שאינו עולה על \$ 2,500, וכאשר אין הגבלה על תקופת השימוש, לא ינוכה מס במקור.

14. הוראת ביצוע - קריטריונים למתן אישור מקדמי למשקיעים תושבי חוץ בקרנות הון סיכון

(הוראת ביצוע 24/2001 – מקצועית, מיום 23.12.2001)

שר האוצר מוסמך להחזיר מס, כולו או מקצתו, לתושב חוץ אשר חיובו במס בישראל יביא למיסוי עודף, מעבר למס שבמדינת תושבותו. סמכות זו הואצלה לנציב מס הכנסה ומכוחה מוצאים אישורים למשקיעים תושבי חוץ המשקיעים בקרנות הון סיכון.

מטרת האישורים המקדמיים הינה ליצור וודאות אצל משקיעים תושבי חוץ באשר להיבטי המיסוי הכרוכים בהשקעתם בישראל וליצור אחידות בהסדרי המיסוי לגבי השקעות דומות שקיבלו את האישור האמור.

הוראת הביצוע מתארת את הקריטריונים לקבלת אישור מקדמי, כאמור.

15. חוזר מס הכנסה - מיסוי מכירת נייר ערך הרשום ברישום כפול

(חוזר מס הכנסה 12/2001 – מקצועית, מיום 27.12.2001)

לאחרונה נעשו תיקונים בחוק ניירות ערך בהם נקבעו הקלות בעת רישום חברות ישראליות וזרות הנסחרות בחו"ל, במידה וירשמו למסחר מקביל בבורסה בישראל.

החוזר דן באופן המיסוי של יחידים, בלבד, שאינם כפופים להוראות סעיף 6 לחוק התיאומים.

המיסוי החל כיום על נייר ערך שנרשם למסחר בחו"ל שונה מהמיסוי החל בעת רישום נייר ערך למסחר בישראל. מניות הרשומים למסחר בחו"ל, שאינם מניות של חברה ישראלית תעשייתית, נחשבות ל"נייר ערך זר" ורווח ממכירתן חייב במס בשיעור של 35%. מנגד, רווח ממכירת מניות הרשומות למסחר בבורסה בישראל, פטור ממס.

החוזר בא להסדיר את אופן המיסוי שיחול בעת מכירת מניות שנרשמו למסחר הן בישראל והן בחו"ל, מתוך כוונה לתת פרשנות מקלה לחוקי המס הקיימים, בעת מכירת נייר הערך באמצעות הבורסה בישראל.

החוזר מתייחס בהרחבה לאופן המיסוי שיחול על שלושה סוגי מחזיקים (שלושתם, יחידים שאינם מיישמים את סעיף 6 לחוק התיאומים): האחד, "מייסד" אשר רכש את המניה לפני רישומה בבורסה כלשהי, השני, "משקיע" אשר רכש את נייר הערך לאחר רישומה באחת מהבורסות ולפני רישומה באחרת, והשלישי, מי שרכש את המניה לאחר שנרשמה בשתי הבורסות, בארץ ובחו"ל.

לגבי שלושת סוגי המשקיעים הללו מנתח החוזר את אופן המיסוי שיחול בשני מקרים: האחד, כאשר הרישום נעשה קודם בישראל ולאחר מכן בחו"ל, והשני, כאשר הרישום נעשה קודם בחו"ל ולאחר מכן בישראל וזאת אגב מתן פרשנות מקילה בעת מכירת נייר הערך באמצעות הבורסה בישראל.

מיסוי מכירת מניות שנרשמו לראשונה בחו"ל ולאחר מכן בישראל:

מייסד - בעת הרישום בחו"ל לא חל אירוע מס בעוד שהרישום בישראל מהווה אירוע מס (לפי הוראות סעיף 101 לפקודה). סעיף 101 מאפשר תשלום המס בעת הרישום או דחיית אירוע המס ליום מכירת המניות.

אם הנישום בחר לשלם מס בעת הרישום בישראל - ישלם מס בשיעור של 35% ועליית ערך המניות מיום הרישום ואילך תהיה פטורה ממס. במידה והרישום בחו"ל היה לאחר 15.10.98 יחולק החיוב במס לשתי תקופות: עד לרישום בחו"ל ישולם מס בשיעור שולי של 50% ומהרישום בחו"ל ועד לרישום בישראל ישולם מס בשיעור 35%.

אם הנישום בחר לשלם מס בעת המכירה - ישולם מס כמפורט לעיל. אולם, בגין התקופה שמיום הרישום בישראל ועד למכירה ישולם מס בשיעור של 35% (ולא יחול פטור ממס).

האמור לעיל לא יחול לגבי מניות "חברה תעשייתית" שנרשמה בחו"ל לפני 31.12.95 וחלפו מיום הרישום בחו"ל ועד הרישום בישראל מעבר ל- 5 שנים. במקרה כאמור המכירה תהיה פטורה ממס.

משקיע - משקיע הינו יחיד שרכש את המניות לאחר רישומן בחו"ל. במידה ומדובר במניות "חברה תעשייתית" לא יחול חיוב במס בעת הרישום בישראל ומכירת המניות תהיה פטורה ממס.

במידה ומדובר במניות חברה שאינה תעשייתית הרי שאז יחול חיוב במס בעת הרישום. לרבות זכות הבחירה לחיוב במס בעת המכירה בעתיד.

אם המשקיע בחר להתחייב במס בעת הרישום בישראל - ישלם מס בשיעור 35% ומהרישום בישראל יהיה פטור ממס.

אם בחר להתחייב במס בעת המכירה בעתיד - יחוייב במס בשיעור של 35%, בגין הרווח שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

משקיע שרכש לאחר רישום כפול - תינתן פרשנות מקילה לפיה בכל מקרה המכירה תהיה פטור ממס (לפי "צו הפטור").

מיסוי מכירת מניות שנרשמו לראשונה בישראל ולאחר מכן בחו"ל:

מייסד - בעת הרישום בבורסה בישראל חלים הוראות סעיף 101 לפקודה. אם הנישום בחר לראות ברישום "מכירה" הוא ישלם מס שולי בשיעור של 50% בגין עליית הערך מיום הרכישה ועד ליום הרישום ולאחר מכן יהייה פטור ממס. אם בחר שלא לראות ברישום בישראל "מכירה", ישלם בעת המכירה מס שולי של 50% (בין אם הרישום בחו"ל היה לפני/אחרי 15.10.98). במידה ומדובר במניות חברה תעשייתית, שנמכרו לאחר 5 שנים מיום הרישום. המכירה תהיה פטורה ממס.

משקיע - מכירת המניות תהיה פטורה ממס לפי "צו הפטור".

משקיע שרכש לאחר רישום כפול - מכירת המניות תהיה פטורה ממס לפי "צו הפטור".

בחוזר ישנה התייחסות גם לנושאים הבאים: מיסוי אופציות שהוקצו לעובדים לפני הרישום הכפול ואשר מומשו לאחר הרישום הכפול וכן בנוגע לשיעור המס החל על דיבידנד (25% או 35%) בגין מניה הרשומה ברישום כפול.

16. חוזר מס הכנסה - השפעת חוק החברות החדש על דיני המס

(חוזר מס הכנסה 10/2001 – מקצועית, מיום 26.12.2001)

אחד מהפרקים החשובים שבחוק החברות, אשר נכנס לתוקף בפברואר 2000, הוא הפרק הדרן ב"שמירת ההון וחלוקה". בפרק זה ניתנה לחברה האפשרות לרכוש את מניותיה עצמה, ישירות או באמצעות חברה קשורה. כמו כן, החוק מאפשר לחברה להנפיק "מניות ניתנות לפדיון", אשר בעת פידיונם אין צורך בעמידה במבחנים המחמירים לביצוע "חלוקה" של "דיבידנד" או של "רכישה" ("מבחן יכולת הפירעון" ו"מבחן הרווח").

בפקודת מס הכנסה לא נעשו תיקונים אשר יקבעו את אופן המיסוי שיחול באירועים כאמור. שלטונות המס מצאו לנכון להוציא חוזר אשר יבהיר את עמדתם בנוגע למיסוי שיחול על החברה ועל בעלי מניותיה, בעת ביצוע רכישה עצמית של מניות.

בנוגע למיסוי החברה – נקבע כי במידה והרכישה אינה נושאת אופי מסחרי, הרי שאז יש לראות במכירת המניות בעתיד משום הנפקה שאינה מהווה אירוע מס. מנגד, רכישה בעלת אופי מסחרי תביא לחיוב החברה ברווח הון או ברווח לפי סעיף 6 לחוק התיאומים (במידה ומדובר בני"ע סחיר), בעת מכירת המניות שנרכשו.

בנוגע למיסוי בעלי המניות – ככלל יראו במכירת המניות לחברה משום אירוע הוני בידי המוכר ועל המכירה יחול מס רווחי הון או סעיף 6 לחוק התיאומים (במידה ועל המוכר חלות הוראות חוק התיאומים). אולם, במידה והרכישה תעשה באופן פרופורציונאלי מכלל בעלי המניות, הרי שאז יראו ברכישה משום חלוקה של דיבידנד. החוזר מציין כי סיווג כאמור יחול גם על תושבי חוץ ממדינת אמנה.

17. ועדת פסיקה - עדכון מס' 4 - הסדרי אופציות לעובדים

(עדכון החלטות ועדת פסיקה (עדכון מס' 4), מיום 4.12.2001)

ביום 13.8.2000 פורסמה החלטת ועדת פסיקה מס' 2 אשר דנה באפשרות הגעה להסדר מס בנוגע לניירות ערך הנסחרים בחו"ל ואשר הונפקו לעובדי החברה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה. בהסדר זה נקבעו התנאים בהם יסכימו שלטונות המס למסות את הרווח ממכירת נייר הערך הזר בשיעור של 42.5%. שלטונות המס טענו בעבר למיסוי נייר ערך כאמור במס בשיעור של 50% כאשר מנגד הועלו טענות כי המס על נייר ערך זר הינו 35%, גם כאשר הונפק לעובדים במסגרת תוכנית לפי סעיף 102 לפקודה. השעור של 42.5% הינו פשרה מסויימת, אולם, קבלתה כפופה לקבלת יתר התנאים שיקבעו בהסדר.

בועדת פסיקה מס 4 הוחלט להרחיב את האפשרות להגעה להסדר דומה גם על נישומים שקיבלו את המניות במסגרת תוכנית "ליד סעיף 102" או במסגרת סעיף 3 (ט) לפקודה.

הסדר "ליד סעיף 102" הינו הסדר המיישם את מרבית הוראותיו של סעיף 102, גם בעת הנפקת מניות לעובדים בחברות קשורות. הוראות סעיף 102 חלים רק בהנפקה לעובדי החברה המנפיקה - ומכאן נוצר הצורך בהסדר "ליד סעיף 102".

חסרונו הבולט של ההסדר המוצע הוא בגובה ההוצאה שינתן לחברה המעסיקה את העובדים, אם בכלל. בהסדר "ליד סעיף 102" תינתן לחברה המעסיקה הוצאה לפי שווי ההטבה ביום הקצאת המניות אך לא יותר מסכום הרווח הריאלי שחוייב במס בידי העובדים, ובהסדר לפי סעיף 3(ט) לא תינתן לחברה המעסיקה הוצאה כלשהי.

הסדרי הפשרה לא יחולו רטרואקטיבית על המסלולים הנוספים אלא רק על הכנסה שנצמחה מתאריך 1.4.2001. שווי הטבה עד למועד זה יחוייב במס כהכנסת עבודה, לפי שיעור המס השולי של מקבל ההטבה.

18. ועדת פסיקה - עדכון מס' 5 - מיסוי בינ"ל

(עדכון החלטות ועדת פסיקה (עדכון מס' 5), מיום 9.12.2001)

ועדת הפסיקה דנה בשלושה נושאים:

1. שינוי תושבות של עובדים (Re-Location) ומיסוי ניירות ערך שהוקצו להם - החוזר דן באופן המיסוי של אופציות שהונפקו לעובד, כאשר בתקופת ההבשלה (Vesting) העתיק העובד את מקום מגוריו למדינה אחרת. בעניין זה הועלו טענות כלפי נציבות מס הכנסה, כי רווח מממוש/ממכירת ניירות הערך לאחר העתקת מקום המגורים לחו"ל, אינו חייב במס בישראל. עמדת האגף בעניין זה היא כי יש לחייב במס את הרווח שצמח לעובד לפי החלק היחסי של תקופת ההבשלה בה שהה העובד בישראל, טרם שהפך להיות "תושב חוץ".
2. "המס המדינתי" (ה- State Tax) – האם ניתן לקבל בגינו זיכוי כנגד המס הישראלי – במספר מדינות משולם מס הכנסה בשתי רמות, ברמה הפדראלית (השלטון המרכזי) וברמה המדינתית (השלטון המקומי). באמנה עם ארה"ב נקבע כי בחישוב המס בישראל, בגין הכנסה ששולם לגביה מס בארה"ב, יש לתת זיכוי מהמס הפדראלי ששולם בארה"ב. בעניין זה הועלו טענות כי מן הראוי לתת זיכוי גם מהמס המדינתי, וזאת על מנת למנוע כפל מס והגעה לשיעורי מס העולים על שיעורי המס בישראל. בחוזר קובעים שלטונות המס כי החליטו, לפני משורת הדין, לתת זיכוי ממס גם בגין המס המדינתי, וזאת עד לשיעור המס בישראל (36% בחברה, ומס שולי של 50% בידי יחיד).
3. מעמד ה- LLC (Limited Liability Company) לצורך יישום הוראות האמנה עם ארה"ב – ה- LLC הינו יישות משפטית אשר בשונה מחברה אין בו "בעלי מניות" אלא "חברים". עם זאת קיים חיץ בין החברים לבין החברה, ואחריות החברים מוגבלת להשקעתם ב- LLC. לצורכי מס בארה"ב נחשב ה- LLC ליישות "שקופה" בדומה לשותפות, אלא אם בחר להתמסות כחברה. ועדת הפסיקה מצאה כי הגדרת "חבר-בני-אדם" שבסעיף 1 לפקודה יכולה לחול על LLC. הועדה מוסיפה וקובעת כי במרבית המקרים יחוייב ה- LLC במס בישראל בגין רווחיו, בטענה של קיום "שליטה וניהול" מישראל או בטענה לקיום המבנה הני"ל באופן מלאכותי, כתכנון מס רב לאומי.

19. הוראת ביצוע - הפרשה לאחריות, תיקונים ובדק - קבלני בנין של דירות מגורים

(הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 25/2001 – מקצועית, מיום 31.12.2001)

הוראת הביצוע קובעת הסדר לפיו ההפרשה לאחריות אצל קבלן המוכר דירות למגורים תהיה בשיעור של 1.5% מעלות המכר (או מעלות העבודה – אצל קבלן מבצע) של דירת המגורים אשר הובאה בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת בשנה שבה נדרשת ההפרשה.

לעניין זה, עלות המכר או העבודה כוללת – עלויות עבודה, קבלני משנה וחומרים. בחשבון עלות המכר לא תובא כל עלות שאין לה קשר ישיר לתיקונים עתידיים אפשריים, כגון עלויות שיצאו בגין קרקע והשבחת קרקע, אגרות, היטלים, מסים, תשלומי חובה אחרים וכיוצ"ב, וכן הוצאות ריבית והנהלה וכלליות שנוקפו באופן ישיר, אם הן נכללו במסגרת עלות המכר.

הקטנת ההפרשה, אשר תרשם כהכנסה, תעשה במשך 3 שנים בשיעורים אלו: שנה ראשונה 50%, שנה שנייה 30%, שנה שלישית 20%.

הסדר המס יחול על מי שיוודיע שבחר בחישוב על פי החוזר בדו"ח השנתי שיגיש לפקיד השומה, החל משנת המס 2001. לבקשה כאמור יש לצרף דוח מפורט על אופן חישוב ההפרשה וכן הצהרה הכוללת התחייבות לעמידה בתנאי ההסדר.

בחוזר ישנן הוראות גם לגבי אופן ביטול ההפרשה לאחריות שנעשתה בשנים 1998, 1999 ו-2000, הפרשות שנדרשו כהוצאה לשנים אלו תרשמנה כהכנסה במשך 4 שנות מס שלאחר שנת המס שבה הותרה ההפרשה (בחלקים שווים), והכל בכפוף לקיומם של תנאים נוספים שנקבעו בחוזר.

ו. רעיונות ודעות

20. הרפורמה במיסוי הנדל"ן

בתאריך 7.11.2001 פורסם "דוח הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין" ובתאריך 13.3.2002 אישרה כנסת ישראל הצעת חוק בקריאה שנייה ושלישית לפיה יושמו המלצות הוועדה והפכו לחוק מחייב (להלן – "התיקון"). התיקון יכנס לתוקף בתום 60 ימים מיום פרסומו והוא יחול רטרואקטיבית על עסקאות שבוצעו מיום 7.11.2001 (להלן – "היום הקובע").

להלן נתייחס בקצרה לעיקרי התיקון:

1. אופי התיקון – התיקון כולל שינויים "קבועים" ושינויים "זמניים". השינויים הזמניים נועדו להמריץ ביצוע עסקאות בתקופה שמהיום הקובע ועד לתום שנת 2003 (להלן – "התקופה הקובעת"), כאשר ההטבות הניתנות לעסקאות שיבוצעו מהיום הקובע ועד לתום שנת 2002 גדולות מאלו הניתנות לעסקאות שיבוצעו בשנת 2003. נדגיש כי התיקון חל על מקרקעין בישראל שעל מכירתם חל מס שבת, ואינו חל בעיקרו על "מלאי עסקי" שמכירתו חייבת במס הכנסה, להוציא הטבות מסוימות המטיבות במישרין או בעקיפין גם עם מקרקעין שהם "מלאי עסקי".

2. הפחתת שיעור המס על השבת הריאלי – נכון להיום חל מס שולי של 50% בידי יחיד ו- 36% בחברה (להלן – "השיעור הישן"). שיעור מס השבת שיחול מהיום הקובע והלאה, הן על יחידים והן על חברות, הינו 25% (להלן – "השיעור החדש").

במכירת מקרקעין שנרכשו לפני היום הקובע יחולק השבח לפי יחס תקופות ההחזקה: מיום הרכישה ועד ליום הקובע, ומהיום הקובע ועד ליום המכירה. על חלקי השבח השונים יחול חיוב בשיעור הישן והשיעור החדש, בהתאם.

הוראה זמנית – הנחה במכירת מקרקעין בתקופה הקובעת – במכירת מקרקעין שתבוצע מהיום הקובע ועד לתום 2002 תינתן הנחה של 20% מהמס המחושב כאמור, והנחה של 10% בגין עסקה שתבוצע בשנת 2003. ההנחה במס לא תחול במכירת מקרקעין שנעשתה בלא תמורה, או, בין קרובים, או שחל לגביה פטור ממס (מלא או חלקי), או, שיעור מס מופחת.

הוראה זמנית - הנחה עתידית במכירת נכס שנרכש בתקופה הקובעת - במכירת מקרקעין שירכשו בין היום הקובע לתום שנת 2002 יזכה המוכר בהנחה של 20% מהשבח שיחול בעתיד, בעת המכירה, והנחה של 10% לגבי מקרקעין שירכשו בשנת 2003. משמעות ההנחה היא תשלום מס שבח בשיעור של 20% (או 22.5%), בלבד, על מקרקעין שירכשו בתקופה הקובעת. ההנחה לא תחול על מקרקעין שהם קרקע, אלא אם לגבי אותה קרקע קיימת ת.ב.ע. ובתוך 5 שנים מיום הרכישה נבנה על הקרקע מבנה בשיעור של 70% מהתוכנית המאושרת. כמו כן, ההנחה לא תחול על מקרקעין שהתקבלו במסגרת מיזוג, או בהעברה לפי סעיף 70 לחוק, או בלא תמורה, או במכירה רעיונית של "שינוי ייעוד" ממלאי לנכס קבוע, או מקרוב.

3. ביטול שיעורי מס מופחתים על רכישות לפני 1961 - כיום חלים שיעורי מס מופחתים שבין 12% לבין 24%, בעת מכירת מקרקעין "ישן" שנרכש לפני שנת 1961, ושיעורים אלו ימשיכו לחול עד וכולל שנת 2004. נציין כי השיעורים המוגבלים חלים על השבח הנומינלי (ולא על השבח הריאלי). היות ובמקרים רבים העלות הנומינלית של הנכסים משנים אלו אינה מהותית, הרי שמדובר בחיוב מלוא התמורה בשיעור המופחת. זה זמן רב דובר על ביטול ההטבה הנ"ל. התיקון כולל הוראה לביטול איטי של ההטבה הנ"ל, אולם זאת בנוגע ליחידים שקיבלו את הזכות במקרקעין בפירוק חברה, או לחברות (ללא קשר עם אופן הגעת המקרקעין לידי החברה). החל משנת 2005 והלאה יווסף 1% לשיעור המס הישן המופחת, לנישומים כאמור, עד להגעה לשיעור המס "החדש" של 25%. בעניין זה יש לשים לב כי בעוד ששיעור המס של 25% מתייחס לשבח הריאלי, הרי שהשיעור החדש יחול על השבח הנומינלי כולו. לפיכך, בעת מכירת מקרקעין "ישנים", לאחר העלאת שיעורי המס, רצוי יהיה לבחון האם חישוב המס באופן "הרגיל" (מס בשיעורים הרגילים שיחול על השבח הריאלי ומס בשיעור של 10% על הסכום האינפלציוני החייב שנוצר עד 31.12.93), נותן תוצאת מס טובה יותר מאשר חבות במס של 25% על מלוא התמורה (בהנחה שהעלות הנומינלית של הנכס ה"ישן" היא זניחה).

4. הוראה זמנית - מס רכישה - נכס שיירכש מהיום הקובע ועד לתום 2002 יחויב במס רכישה בשיעור של 4.5% ונכס שיירכש בשנת 2003 יחויב במס רכישה בשיעור של 4.75% (במקום שיעור של 5%).

רוכשי דירות שהם זכאי משרד השיכון יזכו לפטור ממס רכישה בגין מדרגת המס הראשונה של 0.5%. זאת אם ירכשו את דירתם בתקופה הקובעת (ערך הפטור \$ 500 לערך).

5. מס מכירה – החוק קובע כי מס המכירה יבוטל כליל, במכירת נכסים שירכשו לאחר היום הקובע.

במכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי, ובמכירת דירת מגורים שהיא דירה מזכה בידי מי שזכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון, יבוטל כליל מס המכירה, וזאת גם אם הדירה נבנתה/נרכשה לפני היום הקובע, ובתנאי שנמכרה לאחר היום הקובע (נזכיר כי "דירה מזכה", בידי יחיד, הייתה פטורה ממס מכירה עוד קודם לרפורמה).

לגבי נכסי מקרקעין אחרים, שנרכשו לפני היום הקובע, ימשיך לחול מס מכירה של 2.5%, אולם, בניגוד לעבר מס זה יותר בניכוי כנגד השבח (שיחושב בעת מכירת אותם מקרקעין).

6. הוראה זמנית - שחלוף מקרקעין – אחד מהתיקונים החשובים מתייחס לאפשרות דחיית המס בשחלוף מקרקעין. הוראת השחלוף חלה על מבנה עסקי שיוחלף במבנה עסקי אחר ובתנאי שהנכס החלופי נרכש בתוך 12 חודשים לפני/אחרי מכירת המבנה "הישן". עלות הנכס החדש תורכב משניים: עלות הרכישה ויום הרכישה של הנכס הישן ישמרו ובגין "תוספת" התשלום עבור הנכס החדש יחושב יום רכישה ועלות רכישה חדשים.

הוראת השחלוף נועדה לעודד מעבר לנכסים חדשים אשר נמנעה בעבר עקב קיומו של שבח גבוה במכירת הנכס "הישן". נדגיש כי הוראת השחלוף תחול רק לתקופה הקובעת.

עידוד נוסף לשחלוף ניתן בהפחתת מס הרכישה לחצי משיעור מס הרכישה שצריך היה לחול (4.5% או 4.75% לפי תאריך הרכישה בתוך התקופה הקובעת). אולם, לא יחול פטור מתשלום מס מכירה (2.5%) בגין מכירת הנכס הישן.

הוראות השחלוף אומצו גם לעניין שיחלוף זכות במקרקעין בבית אבות, ולעניין שחלוף של דירת מגורים.

יש לשים לב כי כל הפטורים לפי "הוראות השחלוף" ניתנים רק לאחר עמידה בכל התנאים, שאת חלקם ניתן לקיים רק בדיעבד (כך למשל הפטור בגין שחלוף נכס לקרקע ניתן רק בתנאי שבוצעה בניה על הקרקע הנרכשת בתוך חמש שנים). כל עוד לא הוכח קיום אותם תנאים יש לשלם את המס, והוא יוחזר לנישום לאחר הוכחת קיום התנאים.

7. הוראה זמנית - בנייה להשכרה למגורים – פרק שביעי 1 מעניק, גם כיום, הטבות מס לבנייה להשכרה למגורים. פרויקט של "בניין להשכרה" למגורים אשר יאושר ככזה בתקופה הקובעת יזכה להטבות מס באופן ששיעור המס שיחול על ההכנסות מהפרוייקט יהיו נמוכות מאלו הקיימים כיום. בכל תקופת השכירות יחול חיוב במס הכנסה בשיעור של 25% ליחיד (במקום 35% כיום) ו- 18% בחברה (במקום 25%). שיעורים אלו יחולו גם לעניין החיוב במס השבח, בעת מכירת הדירות שבפרוייקט. נציין כי הטבות המס הנ"ל ניתנות לכל אורך חיי הפרוייקט, ללא מגבלת זמן. הוראה נוספת קובעת כי דחיית המס בשחלוף פרויקט כאמור תחול אף היא ללא מגבלת זמן. מבלי לפרט, נציין כי לפרוייקט כאמור ניתנות גם הטבות במע"מ.

8. הוצאות מימון – לפי הדין והפסיקה הקיימים כיום לא ניתן לנכות הוצאות מימון בחישוב השבח ממכירת מקרקעין. בתיקון נקבע כי בגין נכס שנרכש לאחר היום הקובע ניתן יהיה לתבוע הוצאות ריבית ריאלית, ששולמו מיום הרכישה ועד ליום המכירה. על מנת שהוצאות המימון יוכרו יש להוכיח כי ההלוואה נלקחה לצורך מימון הרכישה והיא נתקבלה לאחר היום הקובע. לגבי מקרקעין שנרכשו בידי מי שאינו מנהל ספרים בשיטה הכפולה, יש להוכיח גם כי ההלוואה מובטחת במשכנתה שנרשמה לגבי הזכות במקרקעין. בעניין זה הוסמך שר האוצר לקבוע הוראות ותנאים נוספים, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

9. הוראה זמנית – מועד החיוב בעסקאות קומבינציה – כיום קיימת בעיה של חיוב במס בעת ההתקשרות בעסקת קומבינציה, היות ובמועד ההתקשרות רואים את בעל הקרקע כמי שמכר חלק מהקרקע לקבלן, ובכך נוצר חיוב מידי במס שבח. התיקון קובע כי בעת ההתקשרות ניתן יהיה לבחור שחיוב המס יחול רק במועד השלמת הבנייה או בעת מכירת הנכס נשוא הקומבינציה, לפי המוקדם. ההקלה תחול על עסקאות קומבינציה שייקשרו בתקופה הקובעת, בלבד. כמו כן, קיים תנאי לפיו רוכש המקרקעין מחזיק בהן כ"מלאי עסקי".

10. איגודי מקרקעין – בעת ביצוע "פעולה באיגוד", קודם לרפורמה, נעשה חישוב מיוחד לפיו יוצרים "הרמת מסך" ומחשבים את השבח כאילו האיגוד מכר את נכסי המקרקעין שבבעלותו, אגב ייחוס השבח לעושה הפעולה באיגוד, לפי חלקו בחברה, וזאת ללא התחשבות בהתחייבויות האיגוד, לעניין קביעת שווי העסקה.

בנוגע למכירת מניות ב"איגוד מקרקעין" נקבעו הוראות לגבי: אופן חישוב השבח, אופן חישוב מס הרכישה, ואופן קביעת שיעור המס שיחול במכירה.

לעניין חישוב מס השבח – נקבע כי בפעולה באיגוד יחולו הוראות חלק ה' לפקודה, לרבות לעניין קביעת "שווי הרכישה" של הזכות באיגוד. מכאן שבעת מכירת מניות באיגוד, לאחר היום הקובע, יחושב השבח בדומה למכירה של "מניה רגילה". לעניין החיוב במס רכישה – נקבע כי ימשיכו לחול הוראות מס שבח. משמע, הרוכש ישלם מס רכישה ומס מכירה לפי שווי הזכויות במקרקעין שבידי האיגוד עצמו, ולא לפי שווי המניות שרכש.

לעניין קביעת שיעור המס – יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק מס שבח, ולא אלו הקבועים בפרק ה' לפקודה (שם לא תוקן שיעור המס ל-25%). ובלבד, שאותו איגוד היה "איגוד מקרקעין" במשך חמש שנים לפחות לפני הפעולה. במידה ולא חל התנאי האמור, יחולו על הפעולה שיעורי המס שבפרק ה' לפקודה.

כמו כן, נקבע כי הקצאת מניות באיגוד מקרקעין לא תהווה אירוע מס (בדומה למצב כיום בחברה "רגילה"), הקצאה כאמור גם לא תחויב במס רכישה ומס מכירה.

בנוסף תוקן סעיף 71 לחוק מס שבח ונקבע כי בפירוק איגוד מקרקעין, שהפך כזה לאחר תחילת התקופה הקובעת, או בפירוק איגוד מקרקעין מסוג שיקבע שר האוצר בתקנות, יחולו הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, בדבר המיסוי בפירוק האיגוד. במקביל לכך, בפקודת מס הכנסה נקבעה סמכות לשר האוצר לקבוע ההוראות בנוגע לפירוק איגוד מקרקעין.

11. מיזוג פיצול והעברת נכסים ש"איגוד מקרקעין" משתתף בהן – "חוק המיזוגים" קובע כיום סייגים רבים בנוגע לאפשרות קבלת פטור ממס כאשר "איגוד מקרקעין" הינו צד לעסקה של מיזוג חברות, פיצול חברות, או העברת נכסים לחברה (סעיפים 103, 105 ו-104 לפקודה, בהתאמה).

בתיקון נקבעו הקלות בנוגע לאפשרות קבלת פטור ממס בעת ביצוע עסקאות לפי "חוק המיזוגים". מדובר בהרחבת האפשרות לביצוע מיזוגים, פיצולים, או העברות נכסים, ש"איגוד מקרקעין" צד להם. בנוגע לקרקע פנויה שהייתה מעורבת בפיצול או בהעברת נכסים, נקבע כי יחול הפטור ממס רק אם הושלמה בנייה על הקרקע בתוך 4 שנים ממועד הפעולה.

הקלות אלו יכנסו לתוקף רק לאחר התקנות תקנות של שר האוצר בעניינים אלו (לשר האוצר ניתנו בחוק 120 ימים להתקנת תקנות בעניין זה).

12. הוראה זמנית - מיסוי אופציות – הוראת החוק מאפשרת, בכפוף לקיומם של תנאים לא מעטים, שלא לראות את מתן האופציה כמכירת זכות במקרקעין החייבת במס שבת, ואולם, ההוראה קובעת מיסוי של מתן האופציה במס רווח הון או במס הכנסה, לפי העניין, וכאשר שווי האופציה חויב במס כאמור, הוא לא יצורף לשווי המכירה של הזכות העיקרית במימוש האופציה (לעניין חישוב השבח – אך לא לעניין חישוב מס הרכישה ומס המכירה). נציין כי כלל לא ברור אם הוראה זו מטפלת בכלל סוגיות המיסוי העולות בהקשר לאופציות במקרקעין, שכן, עדיין לא ברור כיצד יש להתייחס לאופציות שאינן עומדות בתנאים שנקבעו.

13. הוראה זמנית – מכירת זכויות בנכס שנרכש בעבר ב"דמי מפתח" – מתוך מטרה לתמרץ העברת נכסים המושכרים בדמי מפתח מבעלי הדירות לדיירים, ולהיפך, נקבעה הטבת מס לביצוע עסקאות כאמור בתקופה הקובעת.

העברת זכויות מדייר לבעל הבית - בעת מכירת מלוא הזכויות משוכר לבעל בית יחול על השוכר חיוב במס רווח הון בשיעור שלא יעלה על 15% אם העסקה בוצעה מהיום הקובע ועד לתום שנת 2002 (ו- 20% אם העסקה בוצעה בשנת 2003).

העברת זכויות מבעל בית לדייר - בעת מכירת מלוא הזכויות מבעל הבית לשוכר יחול על בעל הבית חיוב במס שבח בשיעור שלא יעלה על 15% אם העסקה בוצעה מהיום הקובע ועד לתום שנת 2002 (ו- 20% אם העסקה בוצעה בשנת 2003).

14. שינויים נוספים – ברפורמה נכללו הוראות נוספות לגבי: פרויקטים של פינני-בינוי, שחלוף נכסים במקרים נוספים, איחוד חלוקה ופיצול של קרקעות, הקלות במס לתושבי חוץ, והוראות אנטי תכנוניות. נושאים אלו לא נסקרו בנייר זה.

כפי שכבר צוין, עיקר ההטבות חלות אך באשר **למקרקעין בישראל שעל מכירתם חל מס שבח**, ואינן חלות על "מלאי עסקי" שמכירתו חייבת במס הכנסה (להוציא ביטול מס המכירה לדירות מגורים שהן מלאי עסקי וההטבות באשר לבניינים להשכרה). מכאן עולה לכאורה שהקבלנים הושארו "מחוץ לתחום" ההטבות. קיימת דיעה לפיה היה מקום לאמץ תמריצים נוספים בעלי השלכה ישירה יותר, בין היתר גם על המגזר הקבלני, כגון הפחתה משמעותית יותר של מס הרכישה על מקרקעין, ומתן הקלות מס לעובדים ישראלים שיועסקו בענף הבניה, ואולם, נראה כי קיימת ציפייה שעידוד המוכרים והרוכשים בדרך של הפחתת המס במישור ההוני, יביא לגידול בהיקפי העסקאות, ומכאן, גם לגידול בפעילות וברווחיות של חברות קבלניות.

לסיכום, נראה כי התיקון יביא לשינוי חיובי בטווח הארוך, ויש הטוענים כי מן הראוי היה ששינוי דומה ייעשה גם בנוגע לשוק ההון: ביטול פטורים לני"ע סחירים, ביטול פטורים להכנסות שוטפות מריבית, וקביעת שיעור מס אחיד של 25% לכל ההכנסות מפעילות בשוק ההון, הונית ופרותיות. בעניין זה הוקמה לאחרונה ועדה נוספת ברשותו של רו"ח יאיר רבינוביץ, אשר התחייבה למסור את המלצותיה בתוך 90 יום.

שלמה זרחיה, רו"ח (משפטן), מחלקת מיסים, KPMG סומך חייקין.
נעם אשל, רו"ח (עו"ד), מחלקת מיסים, KPMG סומך חייקין.

In Brief

- **Income Tax – taxation of advances from customers and the method for recognizing a bad debt (Item 1 in the Newsletter)**

The appellant supplies gas to customers and the ruling discusses a number of issues related to its operations.

On the matter of advances – as a supplier of gas the appellant collects advances from the residents of apartment buildings on account of gas that was put at the disposal of the residents. The Court ruled that the appellant should have recorded the advances as taxable income when they were received and as an expense when they were returned. This took into consideration the fact that over the years the advances were not returned to the customers, except in extraordinary cases. This ruling is based on the Claim of Right doctrine according to which when a taxpayer receives an amount the use of which was not restricted, it is required to record it as income in the year it was received, irrespective of the reporting method used by the taxpayer (cash or accrual).

On the matter of recognizing a bad debt – the appellant recorded bad debts by a method that was called the “automatic method”, according to which the appellant did not focus on the chances of recovering each specific debt but established for itself an arbitrary period of six months after which it declared the debt to be a bad debt. It was ruled that there are three accepted evaluation methods for recording doubtful debts: the recording of a specific provision, a global provision and a mixed provision, and that the appellant should have acted according to one of these and supplied data indicating that the evaluation of the provision is based on past experience.

- **VAT – waiver of fees to the municipality
(Item 2 in the Newsletter)**

The appellant is a contractor that won a tender to market lots of the Israel Lands Administration. In accordance with the terms of the tender the appellant entered into an agreement with the Municipal Company for the Development of Ashdod which executed development work on the lots, as a subcontractor of the Israel Land Administration, in exchange for an exemption from part of the levies to be paid to the municipality. The appellant was required to pay VAT on such levies.

The Court accepted the position of the appellant and ruled that the basis for charging VAT on development costs that was executed while being released from levies and fees, was when a voluntary “exchange transaction” was made between the municipality and the contractor. In this case it was not proven that there was an “exchange transaction”, the development work was done under the contract with the Israel Lands Administration while the Municipal Company reached an arrangement with the municipality regarding exemptions as part of the authorization contract with the Israel Lands Administration and which the appellant received as part of the agreement with it

- **Income Tax – determination of the residency of an individual
(Item 3 in the Newsletter)**

The appellant is an engineer who moved to the USA for a period of 3 years for work purposes. The dispute is whether the appellant is still an Israeli resident in those years. The Court examined the matter of the appellant’s residency according to the “center of vital interest”. According to this test as many as possible of the person’s interests should be found while examining the “overall picture”. The Court provided a subjective test regarding the intention of the taxpayer himself and physical tests such as: the appellant and his family were and remained Israeli citizens, the appellant kept his home in Israel, the appellant’s wife did not quit her job but took an unpaid leave, the appellant did not try to obtain a green card in the USA, the appellant maintained bank accounts in Israel etc. In accordance with these tests the Court ruled that the taxpayer is an Israeli resident.

- **The Adjustments Law – the manner of applying the law in the 2001 tax year
(Item 4 in the Newsletter)**

In an amendment to the law the Minister was granted authority to provide in an order, with the approval of the Finance Committee of

the Knesset, that with respect to the implementation of the Adjustments Law in 2001 the rate of increase in Consumer Price Index will be considered 0% (even though the Consumer Price Index increased by 1.4%). The Minister was allowed to exercise this authority until February 28, 2002. On this date the Minister submitted the order to the Finance Committee for approval, but the committee chose to not approve it and therefore in the 2001 tax year the Adjustments Law will apply in the ordinary manner, including full consideration of the Consumer Price Index for 2001.

- **Oil – extension of the regulations for taxation of participation units in an oil search partnership
(Item 5 in the Newsletter)**

The regulations providing the method of imposing tax on marketable participation units in an oil search partnership in Israel were extended until December 31, 2002. A holder of such a unit is entitled to deduct expenses of the partnership up to the amount of his investment in the participation unit.

- **The Arrangements Law – tax on high income earners and the use of a cellular phone
(Item 6 in the Newsletter)**

The Arrangements Law requires that tax at the rate of 0.5% be paid by individuals who have annual income as follows: the taxable income of the individual, including from capital gain and land betterment, is more than NIS 500 thousand in 2002 or income from his occupation, business or work is more than NIS 360 thousand. Taxpayers whose total overall annual income was between NIS 500 thousand and NIS 525 thousand and taxpayers whose income from occupation, business and work was between NIS 360 thousand and NIS 378 thousand will receive a reduction of 10% on the tax required on such amounts. In addition the Arrangements Law provided that the cellular phone usage value will constitute taxable income for the employee and the Minister of Finance was authorized to determine the usage value that will be subject to tax, as mentioned.

- **VAT – temporary lease of real estate before its sale
(Item 7 in the Newsletter)**

In the case of a contractor that builds apartments for sale and offsets the building inputs VAT, and then subsequently leases the apartments for a period of no longer than 10 years, with an exemption from VAT, the VAT Law provides for the notional sale of the apartments and accordingly the payment of transactions

VAT. A recent amendment provided that only a lease for a period of up to 24 months will not require charging notional VAT.

- **Income Tax – adjustment of amounts for employee of an Israeli employer who works overseas
(Item 8 in the Newsletter)**

The Income Tax Ordinance provides rules regarding the method of calculating tax for Israeli employees who work overseas for an Israeli employer. The rules provide that a certain percentage of the “basic salary” will be exempt from tax. The recent amendment adjusted the “basic salary” amounts in respect of certain of the countries.

- **Income Tax circular – guidelines for determining control and management
(Item 12 in the Newsletter)**

The purpose of the circular is to present the position of the Tax Authorities regarding interpretation of the term “control and management”. This term is relevant to the possibility of imposing tax in Israel on companies and branches that operate abroad and are controlled and managed in Israel.

- **Income Tax circular – classification of income from international transactions that combine software
(Item 13 in the Newsletter)**

The purpose of the circular is to determine when the Tax Authorities will consider payment for the purchase of software as “royalties” (usage fees), subject to the withholding of tax at source, and when the payment will be considered an absolute purchase of rights that is not subject to the withholding of tax at source.

- **Operative instruction – criteria for granting a pre-ruling for foreign investors in venture capital funds (Item 14 in the Newsletter)**

The purpose of the operative instruction was to clarify the criteria required in order to receive approval of the Income Tax Commissioner for a tax exemption or a reduced tax rate for foreign investors in venture capital funds.

- **Income Tax circular – taxation of sale of securities registered under the dual listing law (Item 15 in the Newsletter)**

The Ordinance includes various provisions regarding the taxation of securities registered for trading abroad and the taxation of securities registered for trading in Israel. The purpose of the circular is to arrange the method of taxation that will apply to the holder of securities registered in Israel and abroad, while providing a mitigating interpretation for the taxation provisions of the Ordinance, in the event that the securities are sold through the Stock Exchange in Israel.

- **Income Tax circular – the effect of the new Companies Law on the tax laws (Item 16 in the Newsletter)**

The Companies Law that came into effect in February 2000 makes it possible, inter alia, for a company to purchase its own shares. The circular clarifies the position of the Tax Authorities with respect to the tax events that will apply to the purchasing company and the selling shareholders. The sale of shares so purchased will usually be considered an “issuance” and therefore the company will usually not be required to pay tax upon the sale. For the selling shareholders, the sale will be considered a capital event, except for when a proportional purchase was made from all the shareholders, in which case the transaction will be considered a dividend.

- **Ruling Committee – update no. 4 – arrangements regarding options of employees (Item 17 in the Newsletter)**

The Ruling Committee of the Income Tax Commission considers the possibility of reaching tax arrangements regarding securities traded abroad, which were allotted to employees under Section 3(I) of the Ordinance, and arrangements that are called “as if Section 102”. These arrangements will provide the terms according to which the Commission will agree to consider part of the income

deriving from the securities traded abroad as subject to tax at the rate of 42.5%.

- **Ruling Committee – update no. 5 – international taxation (Item 18 in the Newsletter)**

The Ruling Committee discussed three issues: (1) Re-location of employees and the taxation of securities that were allotted to them. (2) State tax – can it be offset from the Israeli tax. (3) The status of the LLC (Limited Liability Company) for the purpose of implementing the provisions of the US tax treaty.

- **Operative instruction – provision for warranty, repairs and upkeep – contractors of apartment buildings (Item 19 in the Newsletter)**

The operative instruction provides contractors with an arrangement for recording the provision for warranty so that a provision at the rate of 1.5% will be recorded in respect of residential apartments and it will be cancelled over the three years following its recording (at the rates of 50% in the first year, 30% in the second and 20% in the third). Beginning from the 2001 tax year, a request to be included in this arrangement should be submitted on a form attached to the annual tax return.

April 8, 2002

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 200/2002

This is a monthly publication in Hebrew, which presents summarized information on the latest developments in fiscal legislation, court decisions, taxes and accounting.

For our non-Hebrew speaking readers we have included a brief summary of certain of the articles in English.

We are always ready to respond to your questions on these and other matters.

Yours truly,
Somekh Chaikin

This Newsletter is for information purposes only and its contents are not to be construed as the giving of advice or the rendering of an opinion.