

•

•

•

•

9 ביוני 2002

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 201/2002 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 201/2002 - תוכן עניינים

עמוד

2	א. בקצרה
	ב. עדכוני חקיקה
4	1. מע"מ - שינוי שיעור המע"מ ל- 18% החל מיום 15.6.2002
7	2. החלפת מספרי עוסקים של שותפויות באיחוד עוסקים והפקת אישורים לשותפויות
	ג. חוזרי מס הכנסה ומע"מ
9	3. Limited Liability Company - L.L.C . (חוזר מס הכנסה 3/2002)
11	4. הוראות ביצוע - זיכוי ממס לתושבי באר שבע והנגב (הוראת ביצוע מס הכנסה 10/2002)
	ד. פסקי דין
14	5. מס הכנסה - חיוב פקיד השומה בפיצוי על עוגמת נפש
15	6. מס שבח - ניכוי פחת מעלות הרכישה על אף שלא נתבע כהוצאה למס הכנסה
16	7. מס הכנסה - קבלת דיבידנד בכורה כתחליף לעסקה של מכירת מניות
	ה. מיסוי בינלאומי
18	8. עדכוני מיסוי בינלאומי
21	In Brief

א. בקצרה

- מע"מ - שינוי שיעור המע"מ ל- 18% - החל מיום 15.6.2002 (סעיף 1 בידיעון)

כחלק מתוכנית החרום הכלכלית הוחלט על שינוי שיעור המע"מ מ- 17% ל- 18%. השינוי האמור יחול גם על "שכר" ו"רווח" בידי "מוסד כספי". כמו כן, שונה שיעור המע"מ על שכר שישלם "מלכ"ר" מ- 8.5% ל- 9%. שינויים אלו יכנסו לתוקף החל מיום 15.6.2002.

- החלפת מספרי עוסקים של שותפויות באיחוד עוסקים והפקת אישורים לשותפויות (סעיף 2 בידיעון)

כתוצאה מחוסר סימטריה בין שלטונות מע"מ ובין שלטונות מס הכנסה, בהתייחסותם השונה לנושא מיסוי השותפות, נוצרה לעיתים אי התאמה בין מספר העוסק המופיע על גבי החשבונית לבין מספר תיק מס הכנסה המופיע על גבי האישור לניכוי מס במקור. על מנת לפטור בעיה זו הוחלפו מספרי השותפויות הרשומות באיחוד עוסקים ונקבע נוהל חדש בנוגע להפקת אישורים על פטור מניכוי מס במקור ובנוגע להפקת אישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים.

הוראות אלה קובעות כי כאשר מדובר באיחוד עוסקים לענין מע"מ, תודפס על גבי חשבונית המס בנוסף למספר עוסק מורשה מקורי פסקה: "מדווח לצרכי מע"מ באיחודי עוסקים מס' XXXX 557".

- Limited Liability Company –L.L.C. (סעיף 3 בידיעון)

תושבי ישראל נוהגים לעיתים לבצע פעילות בארה"ב באמצעות חברת L.L.C אמריקאית, שלפי דיני המס בארה"ב יש לראות בה כיישות שקופה שהכנסתה תחשב להכנסת החברים בה. השימוש בחברה כאמור נעשה פעמים רבות כאמצעי להפחתת תשלומי המס בישראל. החוזר מציג את הכלים בהם לדעת הנציבות ניתן להתמודד עם תכנוני מס בהם נעשה שימוש ב-L.L.C.

- **מס שבח - ניכוי פחת מעלות הרכישה על אף שלא נתבע כהוצאה למס הכנסה (סעיף 6 בידיעון)**

בדיון בפני ועדת ערר נידון מקרה שבו מכרה שותפות רשומה דירה. לעניין חישוב השבח בקשו שלטונות המס להפחית מעלות הנכס "פחת", וזאת על אף העובדה שהשותפות לא תבעה פחת בעת השימוש בדירה, לעסקיה של השותפות. נקבע כי לעניין הפחתת עלות הרכישה בעת חישוב מס השבח די בזכאותה של השותפות לנכות פחת ואין הכרח כי פחת זה ינוכה בפועל.

- **מס הכנסה - קבלת דיבידנד בכורה כתחליף לעסקה של מכירת מניות (סעיף 7 בידיעון)**

בית המשפט המחוזי דן במקרה בו חברה מערערת מחזיקה ב- 99% ממניות חברה. במהלך שנת 1995 נחתם הסכם בין המערערת ובעל השליטה בה, לבין צד ג', לפיו תקצה החברה לצד ג' 75% מהון המניות הנפרע שלה. במקביל, החברה תקצה למערערת "מניית בכורה" אשר תקנה לה זכות לקבל "דיבידנד בכורה" בסכום של \$650,000, בתשלומים חודשיים. ההקצאות בוצעו בערך הנקוב בלבד. במסגרת העסקה ויתרה המערערת על זכותה בדירקטוריון.

פקיד השומה ראה בעסקה זו משום עסקה הונית שמהותה מכירת מניות החברה שהוחזקו ע"י המערערת לצד ג'. בהתאם לכך קבע שווי לעסקה והטיל מס רווחי הון על המערערת. המערערת טענה כי הקצאת המניות אינה "אירוע מס".

ביהמ"ש קבע כי מדובר בעסקה של מכירה הונית של הזכות או הכוח לקבלת החלטות בחברה, תמורת סכום המוצג כדיבידנד בגין מניית הבכורה.

ב. עדכוני חקיקה

1. מע"מ - שינוי שיעור המע"מ ל- 18% החל מיום 15.6.2002

מצ"ב הודעה לציבור שפורסמה על ידי שלטונות מע"מ :

על פי צו בדבר שינוי שיעור מס ערך מוסף יעלה שיעור מס ערך מוסף מ- 17% ל- 18% החל מיום 15.6.2002.
להלן הנחיות כלליות בקשר לחיוב במע"מ בסוגים שונים של עסקאות :

(1) אספקת טובין

המועד הקובע לצורך קביעת שיעור המע"מ החל על עסקה של מכר טובין, הוא מועד מסירת הטובין לקונה, כלומר מועד ביצוע האספקה, לפיכך :

- (1) לגבי טובין שנמסרו לקונה לפני ה- 15.6.2002 תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 17%.
- (2) לגבי טובין שנמסרו ביום 15.6.2002 ואילך, תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 18% גם אם התמורה לעסקה שולמה במלואה או בחלקה לפני המועד הנ"ל.

(2) אספקת טובין חלקים חלקים

באספקת טובין חלקים חלקים יש לראות כל חלק שסופק כעומד בפני עצמו, ולכן על כל חלק שסופק לפני 15.6.2002 יחול חיוב במס בשיעור של 17%, בעוד שעל כל חלק שסופק ביום 15.6.2002 ואילך יחול חיוב בשיעור של 18%.

(3) מכירת מקרקעין

במכירת מקרקעין, המועד הקובע לעניין שיעור המס הוא מועד התשלום או מועד מסירת החזקה של המקרקעין לפי המוקדם שביניהם, לכן :

- (1) לגבי מקרקעין שנמכרו וטרם הועברו לרשות הקונה עד ל- 15.6.2002, יחויב כל תשלום שיבוצע עד ה- 14.6.2002 במס בשיעור 17%. כל תשלום שיבוצע החל מיום 15.6.2002 ואילך יחויב במס בשיעור 18%.

(2) מקרקעין שנמכרו והועברו לרשות הקונה לפני ה- 15.6.2002 יחויבו במס בשיעור 17% על מלוא מחיר העסקה גם אם טרם שולמה מלוא התמורה עבור העסקה.

(4) מתן שירותים אשר אינם חייבים במס על בסיס מזומן

א. בשירות חד פעמי חל החיוב במע"מ בהתאם לשיעור המס אשר יהא בתוקף ביום מתן השירות, ומכאן:

(1) שירות שניתן לפני 15.6.2002 יחויב במע"מ בשיעור של 17%, גם אם התמורה לשירות תשולם לאחר ה- 15.6.2002.

(2) שירות שניתן ביום 15.6.2002 ואילך יחויב במע"מ בשיעור של 18%.

ב. מתן שירותים על בסיס התחשבות חודשית

שירותים כגון: שמירה, ניקיון, הובלה וכדו' שבהם פועלים הצדדים על בסיס התחשבות חודשית יחויבו בהתאם לשיעור המס החל בתקופה הרלוונטית לחודש האמור, לפיכך:

(1) שירותים המתייחסים לתקופה שבין ה- 1.6.2002 ל- 14.6.2002 יחויבו במע"מ בשיעור 17%.

(2) שירותים המתייחסים לתקופה שבין ה- 15.6.2002 ל- 30.6.2002 יחויבו במע"מ בשיעור 18%.

במקרים בהם לא ניתן לקבוע את המועד למתן השירות במהלך החודש האמור, תחויב העסקה שווה בשווה כך שעל 50% מהעסקה יחול שיעור מס של 17%, ועל 50% שיעור מס של 18%.

(5) עסקאות שחל עליהם חיוב במס על בסיס מזומן

בעסקאות שחל עליהם חיוב במס על בסיס מזומן חל החיוב במע"מ בשיעור אשר יהא בתוקף ביום התשלום, ומכאן שכל סכום שישולם לאחר ה- 15.6.2002 יחויב במע"מ בשיעור 18%.

מאידך, כל תשלום אשר ישולם בתמורה לעסקאות אלה לפני ה- 15.6.2002 יחויב במע"מ בשיעור 17%.

(6) יבוא טובין
ביבוא טובין יחול מס בשיעור של 18% לגבי הסחורות אשר ישוחררו מפיקוח רשות המכס החל מיום 15.6.2002.

(7) דיווח

(1) בדוחות התקופתיים אשר יוגשו עד ל- 15.7.2002, עבור חודש יוני 2002 (לגבי עוסקים המגישים דוחותיהם על בסיס חודשי) ולגבי חודשי מאי-יוני 2002 (לגבי עוסקים המגישים דוחות דו חודשיים), יש לציין את סה"כ העסקאות שבוצעו במהלך התקופה הנ"ל ואת סכום מס העסקאות המצטבר המתייחס הן לעסקאות שהמס עליהן הוא 17% והן לעסקאות שהמס עליהן הוא 18%.

(2) עוסק המדווח באמצעות מייצגו דרך המחשב ישירות לשע"מ יפעל בהתאם להנחיות המיוחדות כפי שיפורטו במועד הזנת הדו"ח.

(8) מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים) ומוסדות כספיים
החל מיום 15.6.2002 יוטל על המוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"ר) מס שכר בשיעור של 9% (במקום 8.5%) ועל המוסדות הכספיים מס שכר ורווח בשיעור של 18% (במקום 17%).

(9) לכל שאלה והבהרה נא לפנות למשרדי מע"מ האזוריים הקרובים למקום עסקיך או מגוריך.

2. החלפת מספרי עוסקים של שותפויות באיחוד עוסקים והפקת אישורים לשותפויות

(החלטת ועדת הקשר לנושאים שוטפים עם שע"מ - פרוטוקול 2002/1, מיום 8/01/2002)

כתוצאה מחוסר הסימטריה בין מע"מ ובין מ"ה, בהתייחסותם השונה לנושא מיסוי השותפות, נוצרת לעיתים חוסר התאמה בין מספר העוסק המופיע על גבי החשבונית לבין מספר תיק מ"ה המופיע על גבי האישור לניכוי המס. דבר זה גורם לאי הבנות בעת תשלום כספים לשותפות וניכוי מס בשיעור גבוה משיעור ניכוי המס המגיע לשותפות.

אותר והוגדר השוני הקיים בין תיקי "איחוד עוסקים" במע"מ המתחילים במספר 557xxxxxx כדלהלן:

- איחוד עסקים שהוא "שותפות וירטואלית" - יוגדר כתיק איחוד עוסקים המשמש רק לצורכי דיווח מחזורי מע"מ של מספר גופים עסקיים בתיק אחד.
- איחוד עוסקים שהוא "שותפות אמיתית" - יוגדר כתיק איחוד עוסקים המשמש לצורכי דיווח מחזורי מע"מ של מספר גופים עסקיים בתיק אחד ויחד עם זאת הוא פעיל כשותפות בעלת אופי עסקי (כגון שותפות רו"ח, עו"ד וכדומה).

"שותפויות אמיתיות" - שבהם כל העוסקים הרשומים הם עוסקים יחידים, יקבלו סיווג כשותפויות "אמיתיות". לתיקים אלה יופקו אישורים כישות עסקית נפרדת מהשותפים שמאגדים בתוכה.

"שותפויות וירטואליות" - שבהם העוסקים, כולם או חלקם, הם תאגידים. תיקים אלה יקבלו סיווג כשותפויות "וירטואליות", לתיקים אלה לא יופקו כלל אישורים על שם השותפות, אולם על גבי כל אישור שיופק בנפרד לכל שותף המאוגד בשותפות ה"וירטואלית", תיווסף הפסקה: **"מדווח לצורכי מע"מ בתיק מספר 557xxxxxx"**.

באיחוד עוסקים (תיק 557xxxxxx) שנקבע לו אפיון המגדיר אותו כ"שותפות וירטואלית", יוכלו השותפים באותו איחוד עוסקים, לפנות למשרד השומה האזורי המטפל בתיקיהם, בבקשה להפיק עבור השותפות אישור נפרד כ"שותפות אמיתית", זאת במידה ולדעתם הסיווג שנקבע לתיק אינו מתאר נכונה את הסטטוס המהותי שלו.

שותפים הקשורים ליותר מ"שותפות וירטואלית" אחת יוכלו, על פי בקשתם, לבחור את שם השותפות ששמה יירשם על גבי האישור לצורכי מס.

שותפים באיחוד עוסקים המאוגדים כ"שותפות וירטואלית", ידפיסו על גבי חשבוניות המס שלהם, בנוסף למספר העוסק המורשה המקורי, את הפסקה הבאה: **"מדווח לצורכי מע"מ באיחודי עוסקים מספר 557xxxxxx"**. לכן, במקרה זה בלבד יירשמו על-גבי החשבוניות 2 מספרים שהם, מספר העוסק מורשה המקורי של השותף הרשום במע"מ והמספר שנקבע במע"מ לאיחוד עוסקים.

שותפות המאוגדת כאיחוד עוסקים שהוא "שותפות אמיתית" לצורכי מס, תמשיך, כנהוג כיום, להוציא חשבוניות מס עם מספר העוסק המורשה של השותפות **בלבד** 557xxxxxx ללא כל תוספת.

לגופים שהם שותפויות "אמיתיות" לצורכי מס, יונפק על ידי הנציבות אישור ניכוי מס וניהול ספרים **ללא פירוט שמות השותפים** וזאת בשונה לנהוג כיום.

ג. חוזרי מס הכנסה ומע"מ

3. Limited Liability Company - L.L.C.

(חוזר מס הכנסה מס' 3/2002, מיום 18.02.2002)

ה-L.L.C. הינו גוף משפטי המוקם על פי חקיקה ספציפית במדינות שונות בארה"ב שמאפייניו העיקריים הם: הפרדה בין היישות לחברה, החברים מחזיקים בתעודת חברות ולא במניות, הזכויות בדרכי מוגבלות בסחירות, לא קיים בו דירקטוריון ואין פרוצדורה חוקית מחייבת להליך קבלת החלטות והגנה על מיעוט.

בשנת 1996 הותקנו בארה"ב תקנות שקבעו כי בכל הקשור לטיפול המיסוי יש לראות ב-L.L.C. כישות "שקופה" שהכנסתה תחשב להכנסת החברים בה, כל עוד לא בחרה להתמסות כתברה (בהודעה לרשויות המס).

השילוב שבין יתרונות המיסוי כשותפות (גוף שקוף לצרכי מס) לבין היתרונות הגלומים בביצוע פעילות בגוף בעל מאפייני חברה (אחריות מוגבלת של החברים) ביססו את מעמדו של ה-L.L.C. כצורת התארגנות מועדפת.

תכנון מס אפשרי הוא מכירת מניות חברה אמריקאית ע"י ה-L.L.C. שלטענת המחזיק (תושב ישראל) אין בגין מכירה זו חבות במס בישראל היות והמוכר (ה-L.L.C.) הוא "חבר בני אדם" שאינו תושב ישראל. לפי הדין בארה"ב יראו דווקא את בעלי המניות (תושבי ישראל) כמי שבצעו את העסקה, אולם, לפי הדין האמריקאי מכירת נכס ע"י תושב זר אינה חייבת במס רווחי הון בארה"ב. יוצא מזה שמכירת מניות החברה האמריקאית ע"י L.L.C. לא תתחייב במס בישראל ו/או בארה"ב.

שלטונות המס מבקשים לתקוף את תכנון המס באמצעים הבאים:

על פי פרסומים אמריקאיים רשמיים ה-L.L.C. אינו נחשב "תושב ארה"ב" לצרכי אמנת המס שנחתמה בין ישראל לארה"ב, במידה והחברים ב-L.L.C. אינם מחוייבים במס בארה"ב. היות שכך הרי שבמכירת מניות של חברה ישראלית על ידי ה-L.L.C. רווח ההון הנובע ממכירתן יחויב במס בישראל, על פי הוראות הפקודה, גם אם לא החזיק במניות המקנות לו 10% ומעלה מכח ההצבעה בחברה הישראלית.

לדעת שלטונות המס, במקרים המתאימים, תהא ישראל רשאית למסות את חברי ה-L.L.C שהנם תושבי ישראל, בגין הכנסות שהופקו מחוץ לישראל באמצעות ה-L.L.C.

עוד טענה היא, שאם יוכח כי השליטה והניהול של עסקיו של ה-L.L.C מופעלים בישראל ייחשב ה-L.L.C לתושב ישראל ויחויב במס רווחי הון בעת מכירת נכסי הון בישראל ומחוצה לה. לעניין זה יפורש המונח "עסקיו" בצורה רחבה ויכלול גם פעילות שאינה מגיעה לכדי "עסק".

טיעון נוסף הינו, שבהתבסס על הוראות סעיף 86 לפקודה, רשאי פקיד השומה להתעלם מקיומו של L.L.C במבנה החזקות אם סבור הוא כי אחת המטרות העיקריות לשימוש בו היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. סמכות זו קיימת גם אם רישומו או הקמתו של ה-L.L.C נעשו כדין. יישום הוראות סעיף 86 יביא לכך שחברי ה-L.L.C יפיקו את ההכנסה באופן ישיר, ותוצאת המס תקבע על פי מעמדם.

לטענת שלטונות המס - הסמכות להתעלם משלב בעסקה הינה מוכרת ומקובלת במדינות שונות כמו ארה"ב וזאת אם נעשתה במטרה להתחמק ממס. גם הפסיקה בישראל אימצה עקרונות אילו בקובעה כי שלטונות המס רשאים להטיל מס בעסקה על פי מהותה האמיתית, בהתעלם מכינויה או מהצורה שבחרו הצדדים לשוות לה מבחינה פורמלית.

4. הוראות ביצוע - זיכוי ממס לתושבי באר שבע והנגב

(הוראות ביצוע מס הכנסה מס' 10/2002 – ניכויים/משפטית, מיום 13.05.2002)

החל מיום 1.7.01 ניתנות הקלות מס לתושבי באר שבע והנגב, לשנות המס 2001 עד 2003. לאחרונה בוצע תיקון לפקודה (תיקון 129 שפורסם ב- 17.2.02) בו הורחבה רשת הזכאים, לתושבי נפת באר שבע ותושבי ישובים נוספים. במסגרת הוראת שעה לשנת 2002 שפורסמה בחוק ההסדרים, נערכו שינויים לגבי שיעור הזיכוי בישובים שונים, וכן הוקטנה תקרת סכום ההכנסה המזכה בזיכוי האמור.

ההקלות במס הינם בשיעורים שבין 3% לבין 25%, לפי הישוב, המועצה או הנפה.

קודם למתן ההקלות כאמור היו ונתרו בתוקף תקנות אשר הקנו הקלות מסוימות. ההקלות החדשות לא באו לגרוע מתוקפן של ההקלות הקודמות ומי שיהיה זכאי לשתי ההקלות, יקבל את ההקלה הגבוהה מבין השתיים.

להלן רשימת הישובים המזכים בהקלה ושיעורי הזיכוי

אזור באר שבע והנגב הוגדר כתחום השיפוט של העיריות והמועצות המקומיות והאזוריות על פי הרשימה המפורטת.

לשנת המס 2001:

- 5% - אשקלון, להבים, מיתר ועומר.
- 10% - אבן שמואל, אילת, איתן, נועם, עוזה, ערד, קריית גת, שדה יואב, שדרות, שלווה והישובים (המפורטים בהוראת הביצוע) שבמועצות האזוריות: חוף אשקלון, חוף עזה, לכיש ושער הנגב.
- 12% - באר שבע.
- 15% - חורה, כסייפה, לקייה, נתיבות, רהט, שגב שלום, הישובים (המפורטים בהוראות הביצוע) שבמועצות האזוריות: אילות, אשכול, בני שמעון, הערבה התיכונה, מרחבים, עזתה ותמר.
- 20% - אופקים, דימונה, ירוחם, ערוער (ערערה בנגב), תל שבע ויישובי המועצה האזורית (המפורטים בהוראת הביצוע) רמת הנגב.
- 25% - לתושבי מצפה רמון.

לשנת המס 2002:

- 3% - אשקלון, להבים, עומר.
- 7% - מיתר.
- 8% - אבן שמואל, אילת, איתן, בית גוברין, בית ניר, גלאון, גת, ורדון, זבדיאל, חזון יחזקאל (אלומה), נגבה, נועם, נחלה, עוזה, קוממיות, קריית גת, רווחה, שדה יואב, שדרות, שלווה והישובים (המפורטים בהוראת הביצוע) שבמועצות האזוריות: חוף אשקלון, חוף עזה, לכיש, שער הנגב, הר חברון.
- 10% - באר שבע, ערד, ונפת באר שבע כולל מחנה עדי (נבטים) ושני (לבנה).
- 13% - חורה, כסיפה, לקייה, נתיבות, רהט, שגב שלום והישובים (המפורטים בהוראת הביצוע) שבמועצות האזוריות: אילות, אשכול, בני שמעון, הערבה התיכונה, מרחבים, עזתה ותמר.
- 18% - אופקים, ערוער (ערערה בנגב), תל שבע ויישובי המועצה האזורית (המפורטים בהוראת הביצוע) רמת הנגב.
- 20% - דימונה, ירוחם.
- 25% - מצפה רמון.

לשנת 2003 טרם נקבעו שיעורי הטבה ליישובים הזכאים.

קביעת התושבות באזור באר שבע הנגב ונפת באר שבע (להלן אזור ההטבה) והליכי הבקשה

תושב אזור הנו יחיד שמקום מגוריו הקבוע הוא באזור ההטבה. מקום המגורים הקבוע נקבע לפי מבחן מרכז חייו של היחיד.

לצורך הוכחת התושבות יש להמציא לפקיד השומה אישור תושבות שהוצא על ידי העירייה, המועצה המקומית המועצה האיזורית או הוועד המקומי. תושבי נפת באר שבע ימציאו אישור תושבות מן המנהלה לקידום הבדואים. בקשה לאישור תושבות תאושר על גבי טופס 1312א' שתכלול פרטים של המבקש כגון, מקום עבודתו, מקום מגוריו וכו'.

(טפסי הבקשה והאישור נמצאים באתר של מס הכנסה בכתובת -

<http://www.mof.gov.il/itc/mainpage.htm>).

מי שהפך לתושב אזור ההטבה במהלך השנה זכאי לזיכוי כאמור, באופן יחסי לתקופת תושבותו באזור בשנת המס ובתנאי שהתגורר ביישוב משך 12 חודשים לפחות. תושב כאמור לא יהיה זכאי להטבה בשלב הניכוי במקור אלא לאחר הגשת הדו"ח השנתי לפקיד השומה. יחיד אשר עזב את האזור במהלך השנה לא זכאי כלל להנחה באותה שנת מס.

יחיד שעבר במהלך השנה מאזור הטבה אחד לאזור הטבה אחר, יהיה זכאי להטבה לפי השיעור שנקבע ליישוב בו היה תושב בפרק הזמן הממושך יותר.

ההכנסה המזכה בהטבה

ההטבה תינתן בגין הכנסה חייבת למעט הכנסה מ"נכס", ולמעט הכנסה הונית שהופקה מנכס הנמצא מחוץ לאזור באר שבע והנגב ולגבי שנות המס 2002 ו-2003 הכנסה הונית מנכס הנמצא מחוץ לנפת באר שבע. כדי לקבל את ההטבה על הנישום מוטלת החובה להוכיח את מקום הימצאו של הנכס.

דוגמאות להכנסות עליהן לא תינתן ההטבה: דיבידנד, ריבית, שכר דירה, תמלוגים, רווח הון ממכירת נכס הנמצא מחוץ לאזור ההטבה.

תקרת הכנסה לזיכוי והגבלת הזיכוי

תקרת ההכנסה לקבלת ההטבה משתנה משנה לשנה כאשר בשנת 2001 ההטבה חלה רק החל ממחציתה השניה של השנה. תקרת ההטבה בשנת 2001 הנה מחצית מההכנסה השנתית או 83,750 ₪ כנוסף מביניהם. בשנים 2002 ו-2003 יוגבל הזיכוי מהכנסתו החייבת של היחיד בתקרה של 123,000 ₪ ו-167,500 ₪ (בהתאמה).

סכום הזיכוי לא יעלה על המס שהנישום חייב בו לפי שיעור המס הגבוה ביותר החל עליו. יחיד הזכאי לזיכוי וכן לזיכוי אחר או הנחה ממס הניתנת לו כתושב ישוב (מכוח סעיף 11 לפקודה או לפי כל דין אחר), זכאי לאחד מהם בלבד, לפי הגבוה מביניהם.

שלב הניכוי במקור

שכר עבודה ומשכורות - מעבידים יחשבו את הזיכוי ממס על פי סעיף 11ב' כבר בשלב הניכוי במקור רק במקרים הבאים: הומצא "אישור תושבות", העובד התגורר ביישוב המזכה בשנים עשר חודשים שקדמו למועד הפקת ההכנסה לגביה מתבקשת ההטבה, והעובד הצהיר בטופס 130/0101 כי הוא מקבל משכורת חודש או אין לו הכנסות נוספות.

ד. פסקי דין

5. מס הכנסה - חיוב פקיד השומה בפיצוי על עוגמת נפש

(ת"א 103073/97 בפני בית המשפט המחוזי בת"א-יפו, מיום 7.9.2001)
התובע: יעקב זהבי
הנתבעת: מדינת ישראל (פקיד שומה נתניה)

העובדות

התובע הוא נכה צה"ל הנוקק לרכב רפואי. מידי 42 חודשים זכאי התובע לקבל הלוואה ממשרד הביטחון עבור תשלום המיסים על רכב חדש, כאשר הלוואה מוחזרת בעת מכירת הרכב הקודם.

עקב חוב שהיה לתובע במס הכנסה, עוקל רכבו ולפיכך לא יכל במשך מס' שנים לממש את זכאותו להחליף את רכבו תוך סיוע של הלוואה האמורה.

סלע המחלוקת

עמדת התובע היתה כי עיקול של רכב רפואי אסור על פי החוק. עמדת הנתבעת היתה כי פקודת המיסים (גביה) המאפשרת עיקול רכב מנועי, אינה כפופה להוראות ולמגבלות חוק ההוצאה לפועל.

לפיכך, התובע ביקש לפצותו על הנזק שנגרם לו כתוצאה מאי היכולת להחליף את רכבו ופיצוי על עוגמת נפש.

נפסק

בית המשפט הגיע למסקנה כי פרשנות פקודת המיסים (גביה) במנותק מהוראת חוק ההוצאה לפועל, המגבילה ואוסרת עיקול רכב רפואי, הינה בלתי סבירה. תכלית זו מקבלת משנה תוקף עם חקיקתו של חוק יסוד כבוד האדם וחירותו שהעלה את השמירה על קניינו וכבודו של הפרט לערך חוקתי. בנוסף, ציין ביהמ"ש כי בפועל למדינה לא צמחה כל תועלת מעיקול הרכב שכן הרכב לא מומש, כך שהעיקול היה שרירותי וללא מטרה.

בית המשפט מצא כי לאור תגובתה המזלזלת והלאקונית של הנתבעת לפנייתו החוזרות ונשנות של התובע, לפיה הבקשה תטופל ותשובה תישלח בהקדם, ולאור אי מתן תשובה עניינית וטיפול בבקשה בפועל רק כעבור מספר שנים יש ממש בטענתו של התובע לפיצוי בגין עוגמת נפש והחזר הוצאות שכ"ט לעו"ד של התובע.

הערעור התקבל חלקית.

6. מס שבח - ניכוי פחת מעלות הרכישה על אף שלא נתבע כהוצאה למס הכנסה

(עמ"ש 115/99 בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין באר שבע, מיום 19.7.01)
העוררים: אבודוגוש חסן ואח'
המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין

העובדות

לעוררים שותפות רשומה לבנייה ולפיתוח אשר רכשה במהלך שנת 1982 דירה. כעבור למעלה מ-15 שנה, במהלך שנת 1997, מכרה השותפות את הדירה בסכום של כ-\$100,000. השותפות הגישה למשיב הצהרה על מכירת הנכס, וכן הגישה בקשה לפטור ממס שבח מקרקעין, בטענה שמדובר במכירת דירת מגורים מזכה.

בקשת העוררים למתן פטור במכירת דירת מגורים, נדחתה ע"י המשיב בטענה שהמוכרת כשותפות רשומה הינה חבר בני אדם שאינו זכאי לפטור. כמו כן, טען המשיב שיש לנכות את הפחת מעלות רכישת הדירה.

לעניין הבקשה לפטור במכירת דירת המגורים, חזרו העוררים מטענות הזכאות לפטור האמור, ולפיכך לא דנה הועדה בטענה זו.

נפסק

הועדה קבעה כי מתוכן הראיות עולה שהדירה שימשה את השותפות לעסקיה ומשום כך היתה השותפות זכאית לפחת אצל שלטונות המס, ומשכך הדבר, הרי שהיה המשיב זכאי לנכות פחת זה, בהתאם לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תשכ"ג – 1963, גם אם בפועל לא דרשו ולא קיבלו העוררים זיכוי של פחת של הדירה אצל שלטונות המס.

הערעור נדחה.

7. מס הכנסה - קבלת דיבידנד בכורה כתחליף לעסקה של מכירת מניות

(עמ"ה 5105/97 בפני בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 19.3.02)
המערערת: ר. חיון בע"מ
המשיב: פקיד שומה חיפה

העובדות

המערערת החזיקה ב- 99% ממניות חברת אוטוקארד. בשנת 1995 נחתם הסכם בין המערערת, לבין פז. במסגרת ההסכם נקבע כי אוטוקארד תקצה לפז 75% מהון המניות הנפרע שלה בתמורה לערכן הנקוב של המניות, ובנוסף תקצה למערערת "מניית בכורה" בערכה הנקוב שתקנה לה זכות לקבל "דיבידנד בכורה" בסכום של \$650,000 לשנה במשך 4 שנים ובתשלומים חודשיים. בתום התקופה לא תקנה מניית הבכורה כל זכות לדיבידנדים.

פז התחייבה לערוב לסכומים שישולמו למערערת ולדאוג לכך שלחברת אוטוקארד יהיו רווחים מספיקים לחלוקת הדיבידנד האמור ואם לא יהיו מספיק רווחים תשלם היא (פז) בעצמה את יתרת התשלומים למערערת. עוד נקבע כי בעל השליטה במערערת (רפי חיון) ימשיך לנהל את המערערת וניתן יהיה לפטרו רק לאחר גמר תקופת תשלומי ה"דיבידנדים".

במהלך שנת 1997 נחתם הסכם נוסף בין הצדדים ולפיו נמכרו באותה השנה כל יתרת המניות הרגילות של המערערת באוטוקארד, למעט "מניית הבכורה", לפז.

סלע המחלוקת

האם העסקה האמיתית שביצעה המערערת היא מכירת 75% מזכויותיה באוטוקארד לפז, וזאת בתמורה לסכומי הדיבידנדים נטו, שצריכים להתקבל לפי ההסכם בגין "מניית הבכורה" שהקצתה אוטוקארד למערערת בערכה הנקוב.

נפסק

בית המשפט בחן את העובדות וקבע כי קיימים סימנים המצביעים על כך שמדובר בעסקת מכר, סימנים כגון: הקצאת 75% מהון המניות נעשתה על פי ערך הנקוב ולא שוויון בשוק, בהקצאה אמיתית מתעשרת החברה שמניותיה הוקצו ולא בעלי המניות בחברה המקצה כפי שקרה במקרה הנדון, הטענה כאילו למערערת ישולם דיבידנד בכורה בסכום קבוע מראש לתקופה של 4 שנים אינה אופיינית למנית בכורה המזכה את בעליה בדרך כלל באחוז קבוע מהרווח ולא בסכום קבוע שכן לא ניתן לחזות מראש מה יהיו רווחי החברה.

לאמיתו של דבר לפנינו עסקה אחת של מכירת כוח השליטה בחברה בדרך של הקצאת מניות לפז והחלפת הדירקטוריון באופן שלפז יהיה בו רוב, תמורת סכום המוצג כדיבידנד בגין מניית בכורה. בית המשפט אינו מקבל את הטענה לפיה כוחה של המערערת לגרום להקצאת מניות או לגרום לשינוי בחבר הדירקטורים אינה זכות או טובת הנאה "ראויה" באשר אינה ניתנת לתביעה.

לענין תקבול דיבידנד הבכורה כתשלומים של פז למערערת חלף דמי תפעול - נדחו טענות אלו היות ולא נמצא בסיס עובדתי ומשפטי לטענות כאמור.

הערעור נדחה ברובו.

ד. מיסוי בינלאומי

8. עדכוני מיסוי בינלאומי

אנגליה - הצעת חוק בנוגע לרווח הון

בהמשך לפרסום שהופיע בידיעון מס. 199 (ינואר-פברואר 2002), הטייטא להצעת חוק באנגליה הפכה להצעת חוק והוגשה בחודש אפריל 2002 לאישור פרלמנט הבריטי. הצעת החוק עשויה, בין היתר, לפטור מכירת מניות מרווח הון באנגליה. התנאים המסתמנים לקבלת הפטור הינם – החזקה לתקופה מינימלית של שנה במניות הנמכרות, הנכס המוחזק הינו מניות או שקשור עם מניות (כגון אופציות או ניירות ערך אחרים), החברה המוחזקת הינה חברה בעלת פעילות מסחרית או חלק מקבוצה מסחרית כהגדרתם בהצעת החוק ושיעור ההחזקה במישרין או בעקיפין, עולה על 10%.

סינגפור - הצעה להפחתת שיעור מס החברות ל 22%

הצעת חוק להפחתת מס החברות מ 24.5% ל 22% החל משנת 2003 הוגשה לפרלמנט הסינגפורי. במסגרת הצעת החוק הוצע לבטל את ה- imputation system (המתייחס למיסוי דיבידנד) הקיימת בסינגפור. המס שיוטל ברמת החברה יהא סופי והכנסת הדיבידנד תהיה פטורה ממס. שיטת המס בסינגפור מבוססת על השיטה הטריטוריאלית (הופקה, נצמחה או נתקבלה בסינגפור) כמו-כן רווח הון ברב המקרים פטור ממס בסינגפור. יתכן והשינוי האפשרי בדרך מיסוי הכנסת הדיבידנד, עשוי להעניק יתרונות נוספות לסינגפור כמרכיב במבני מס בינלאומיים.

תמריצי מס כדרך לעודד יציאה מהמיתון הכלכלי

מדינות שונות הציעו לאחרונה תמריצי מס כדי לעודד יציאה מהמיתון העולמי.

בארה"ב נחקק חוק אשר נועד לעודד את הכלכלה האמריקאית לאור ה-11 בספטמבר והמיתון הנוכחי. תמריצי המס אשר נועדו לעודד השקעות חדשות ולסייע לעסקים להתאושש מהמיתון הנוכחי כוללים בין היתר: תוספת פחת חד-פעמית בשיעור 30% לשנה הראשונה של רכישת ציוד עסקי כהגדרתו בחוק, אשר נרכש לאחר ה- 10 בספטמבר 2001 ולפני 11 בספטמבר 2004 והארכה זמנית בתנאים מסוימים של האפשרות להעביר לשנים קודמות הפסדים עסקיים שוטפים משנתיים לחמש שנים.

טיוטת הסכם החלפת מידע בין ארה"ב ג'רסי וגרנזי

מדינות ה off-shore ג'רסי וגרנזי הגיעו לכדי הסכמה עם ארה"ב לגבי טיוטת הסכם החלפת מידע. הטיוטה כוללת התחייבות של המדינות להסדיר החלפת מידע הן במקרים של חשד למעשים פליליים והן במקרים אזרחיים, אולם לא כוללת דרישה להחלפת מידע אוטומטית. אם המשא ומתן יבשיל לכדי הסכם, נראה כי המסמך הסופי ישמש כבסיס להסכמים דומים עם מדינות אחרות בעקבות ההתחייבות שמדינות אלו נטלו על עצמן במסגרת מלחמת ארגון ה- OECD במקלטי המס.

הפחתת שיעור מס החברות ביוון

ביוון יופחת שיעור מס החברות באופן זמני לחברות אשר יגדילו את מצבת העובדים שלהם. שיעור המס יופחת מ- 35% ל- 34%, 33% ו- 32.5% לגבי חברות שמצבת העובדים שלהן, באופן יחסי לשנים קודמות, תגדל ב- 5%, 10% או 12.5% בהתאמה. התנאים לקבלת שיעור המס המופחת יקבעו על ידי שר האוצר היווני.

מלחמת ארגון ה- OECD במקלטי המס

מזה מספר שנים מנהל ארגון ה- OECD מלחמה במקלטי המס הקיימים בעולם. הארגון כולל 30 מדינות חברות (בעיקר אירופה, אולם כולל גם מדינות כגון ארה"ב, אוסטרליה וקנדה) אשר שמו להם למטרה לחלוק מחויבות למדיניות דמוקרטית וככלכלת שוק עולמית.

בשנת 1998 פרסם הארגון דו"ח שכותרתו: "התמודדות עם מדיניות מס מזיקה: בעיה כלל עולמית". מטרת הדו"ח היתה לאלץ משטרי מס 'מזיקים' ובייחוד מדינות המהוות 'מקלטי מס' לשנות משטרי מס אלו באופן פרוגרסיבי עד לסוף שנת 2005. לאור התנגדות מדינות 'מקלטי המס' לשנות של משטרי המס במדינתם, מיתן הארגון את דרישותיו לדרישה של שיתוף פעולה אפקטיבי בנושא **החלפת מידע ושקיפות** עם אותם מדינות.

מדינות אשר 'סומנו' כמקלטי מס התבקשו להתחייב בפני הארגון לשתף פעולה עם הארגון, ובראש וראשונה לחתום על התחייבות לחתום על **הסכמי החלפת מידע ושקיפות** עם מדינות הארגון.

בחודש אפריל 2002 פרסם ארגון ה- OECD את המודל להסכם החלפת המידע בענייני מס. המודל פותח על ידי חברות הארגון ומדינות מקלטי המס אשר הביעו התחייבות לשתף פעולה עם הארגון. המודל קובע סטנדרט להסכמי החלפת מידע אפקטיביים כפי שרואה אותו הארגון ואשר על בסיסו יכולות המדינות לחתום על הסכמים להחלפת מידע.

מקלטי המס אשר הביעו התחייבות לשנות את משטר המס

בחודשים האחרונים גל של מדינות מקלטי מס התחייבו באופן רשמי לשתף פעולה עם ארגון ה-OECD ולאפשר החלפת מידע ושקיפות בגין חברות תושבות אותן מדינות. בין המדינות ניתן למנות את **גיברלטר, דומיניקה, איי קוק, BVI, נאביס, ג'רסי, גרנזי ואיי בהאמה**.

נכון לחודש אפריל 2002, **אנדורה, ליבריה, ליכטנשטיין, איי מרשל, מונקו וונאורו** הוכרזו על ידי הארגון כמדינות אשר **מסרבות לשתף פעולה**. ארגון ה-OECD איים לעבר כי יטיל סנקציות על מדינות אשר יסרבו לשתף פעולה עם הארגון.

אמנת המס בין הודו ומאוריציוס

חברות בינלאומיות נהגו להקים מבני אחזקות העושה שימוש במאוריציוס לצורך השקעה/ תחילת פעילות בהודו תוך ניצול הוראות המס בין שתי המדינות ומדיניות ה-offshore הקיימת במאוריציוס.

מדינת מאוריציוס עברה מספר תמורות בשנה האחרונה אשר עשויים להצריך בחינה מחודשת של שימוש במבנים אלו. ראשית, נחקקו מספר חוקים בדין הפנימי כגון חוק חברות חדש החל גם על חברות ה-offshore, נחקק החוק לפיתוח השירותים הפיננסיים אשר יוצר בסיס לאיחוד פעילויות חברות ה-offshore והחברות המקומיות תחת רשות רגולטורית אחת. כאמור, מאוריציוס חתמה על התחייבות למלא אחר הוראות ארגון ה-OECD לגבי שינוי מדיניות מקלט המס. ולאחרונה, שלטונות המס בהודו ומאוריציוס הודיעו כי בכוונתם לבחון שינוי באספקטים התפעוליים של אמנת המס הקיימת אולם לא לשנות את האמנה עצמה, זאת במטרה להגביל באופן רחב יותר אפשרויות ניצול לרעה של האמנה. ככל הנראה מדינות אלו יחתמו על הסכמי החלפת מידע.

In Brief

- **VAT – Change in the rate of VAT to 18% - effective from June 15, 2002 (Item 1 in the Newsletter)**

As part of the emergency economic plan it was decided to change the rate of VAT from 17% to 18%. The said change will apply also to “salary” and “profit” of a “financial institution”. Furthermore, the rate of VAT on salary to be paid by a “non-profit association” was changed from 8.5% to 9%. These changes will be in effect from June 15, 2002.

- **Change in the authorized dealer number of VAT combined dealer partnerships and the issuance of certificates for partnerships (Item 2 in the Newsletter)**

As a result of the asymmetry between VAT and Income Tax with respect to their different approach to the matter of taxing a partnership, there is often a disagreement between the authorized dealer number appearing on the invoice and the income tax file number appearing on the tax withholding certificate. In order to solve this problem the numbers of the partnerships registered as combined dealers were changed and a new procedure was provided regarding the issuance of tax withholding certificates and regarding the issuance of certificates under the Public Bodies Transactions Law.

These provisions provide that in respect of combined dealers for VAT purposes, in addition to the original authorized dealer number the following words will be printed on the tax invoice: “ Reported for VAT purposes as combined dealer no. 557 XXXX”.

- **Income Tax circular – Limited Liability Company – L.L.C.
(Item 3 in the Newsletter)**

Israeli residents often operate in the USA through an American L.L.C., which, in accordance with American tax laws, is considered a transparent entity the income of which is considered the income of its members. Such a company is used many times in order to reduce tax payments in Israel. The circular presents the tools by which the Income Tax Commission believes it is possible to deal with the tax planning for which a L.L.C. is used.

- **The deduction of depreciation from the cost of the purchase even though it was not recorded as an expense for tax purposes
(Item 6 in the Newsletter)**

The matter relates to a registered partnership that sold an apartment. The Tax Authorities wanted to deduct “depreciation” from the cost of the asset in their calculation of land betterment tax, even though the partnership did not deduct depreciation as an expense while using the apartment for the partnership’s business. It was provided that with respect to the reduction of the purchase cost, when calculating land betterment tax it is enough that the partnership was entitled to deduct depreciation and it is not necessary that the depreciation actually be deducted.

- **Income Tax – receipt of a preferred dividend instead of a transaction for the sale of shares
(Item 7 in the Newsletter)**

The appellant holds 99% of the shares of a company. In 1995 the appellant and its controlling shareholder signed an agreement with a third party according to which the company will allot to the third party 75% of its paid-in share capital. Concurrently, the company will allot to the appellant a “preferred share” which will confer upon it the right to

receive a “preferred dividend” in the amount of \$ 650,000 in monthly payments. The allotments were made only at their par value. As part of the transaction the appellant gave up its right to sit on the Board of Directors.

The Assessing Officer considered this to be a capital transaction in which shares of the company that were held by the appellant were sold to the third party. Accordingly, the Assessing Officer determined a value for the transaction and imposed capital gains tax on the appellant. The appellant argued that the share allotment is not a “tax event”.

The Court ruled that the transaction is a capital sale of the right or the power to make decisions in the company, in consideration for an amount presented as a dividend in respect of the preferred share.

•

June 9, 2002

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 201/2002.

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.

