

13 באוקטובר 2002

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 203/2002 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

שפרה יונך, שותפה במשרדנו, נפטרה באופן פתאומי במהלך נסיעת עסקים לניו-יורק. שפרה נסעה בענייני בנק הפועלים שבטיפולה, אותו ליוותה לאורך שנים במסירות גדולה.

שפרה הצטרפה למשרדנו לפני למעלה מעשרים שנה, הצטיינה במקצועיות ואנושיות יוצאות דופן הן בטיפולה בלקוחות והן ביחסה לעמיתיה לעבודה. כל נושא בו טיפלה נעשה בשקדנות ונאמנות. בתחומי הבנקאות והנדל"ן הגיעה שפרה לרמת המיומנות הגבוהה ביותר. מסירותה לבנק הפועלים כמו ליתר הלקוחות לא ידעה גבולות. היא עמדה על עקרונותיה ללא פשרות והיתה לשם דבר בין עובדי הבנק ומנהליו.

שפרה היתה אשת קריירה והקדישה חלק ניכר מזמנה לעבודתה. יחד עם זאת היתה מסורה בצורה יוצאת דופן למשפחתה.

שפרה בת 46 במותה והשאירה בעל עופר ושני ילדים מאיה ועומרי ואח זאב.

יהי זכרה ברוך.

## ידיעון 203/2002 - תוכן עניינים

### עמוד

1	<b>א. בקצרה</b>	
	<b>ב. עדכוני חקיקה</b>	
7	מס הכנסה - שווי שימוש והוצאות עודפות בגין רדיו טלפון נייד	.1
9	מס הכנסה - ניכוי במקור מתשלומים בעד שרותים או נכסים	.2
10	חוק תוכנית החירום הכלכלית - תיקון חוק הביטוח הלאומי	.3
13	מס ערך מוסף - תיקון 22 לחוק מע"מ	.4
	<b>ג. חוזרי מס הכנסה</b>	
	הוראת ביצוע - יישום הוראות חוק התיאומים בתקופה של ירידת מדד	.5
17	חוזר מס הכנסה - ע"א 3348/57 פשמ"ג נגד דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ - סעיף 18(א) לפקודה.	.6
18	המונח "בית קבע" באמנות המס.	.7
19	חוזר מס הכנסה - האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ	.8
21	חוזר מס הכנסה - אי השבת מס ביתר לאחר חלוף 6 שנים - ס' 160 לפקודה	.9
22	הוראת פרשנות מע"מ - השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי - פיצול	.10
23	חשבוניות למרכיב השכרה ותחזוקה.	
	<b>ד. פסקי דין</b>	
	מס הכנסה - טכניקת קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות ב"מפעל מעורב"	.11
30	מע"מ - חבות במס עסקאות על עבודות פיתוח	.12
32	מס הכנסה - הסבת הכנסת שכירות מבעל שליטה לחברה בשליטתו	.13
33	מס הכנסה - ניכוי הוצאות ריבית ריאליות לפי ס' 17 לפקודה	.14
35	מס הכנסה - קיזוז הפסדי עבר בחברה משפחתית	.15
37	מס ערך מוסף - הטלת מס עסקאות על הכנסה מ"ריבית רעיונית"	.16
38		

**In Brief**

## **א. בקצרה**

- **מס הכנסה - שווי שימוש והוצאות עודפות בגין רדיו טלפון נייד (סעיף 1 בידיעון)**

בפברואר 2002, הוסמך שר האוצר לקבוע זקיפת הכנסה לעובד שכיר בגין שימוש ברדיו טלפון נייד שהוצמד לו, וכן את סכום ההוצאה העודפת בגין שימוש ברדיו טלפון נייד שאינו מוצמד לעובד. השר עשה שימוש בסמכות שהוקנתה לו וקבע בתקנות את שווי השימוש ואת סכום ההוצאה העודפת, כאמור. תחולת התקנות הינה מיום 1.5.2002 ואילך.

- **חוק תכנית החירום הכלכלית - תיקון חוק הביטוח הלאומי (סעיף 3 בידיעון)**

לאחרונה התקבל בכנסת חוק תכנית החירום הכלכלית. במסגרת החוק תוקנו חוקים שונים ונקבעו הוראות מתוך מטרה לאפשר השגת יעדי התקציב וצמצום הגירעון הממשלתי והחוב הלאומי, לשנות הכספים 2002 - 2003.

במסגרת חוק זה בוטלו התקרות לתשלום דמי ביטוח לאומי, וזאת עד לתום שנת 2003.

- **מס ערך מוסף - תיקון 22 לחוק מע"מ (סעיף 4 בידיעון)**

ביוני 2002 אושר בכנסת תיקון 22 לחוק מע"מ. התיקונים המקיפים בחוק מע"מ מאז חקיקתו עוסקים בסעיפים שונים ומגוונים הכוללים בין היתר ביטול מעמד העוסק הזעיר, שירות לתושב חוץ ובכללו הגדרת תושב חוץ, ניכוי במכירת מקרקעין והארכת הפטור להשכרת דירת מגורים.

- **הוראת ביצוע מס הכנסה - יישום הוראות חוק התיאומים בתקופה של ירידת מדד (סעיף 5 בידיעון)**

הוראת הביצוע דנה בעמדת רשויות המס לגבי יישום הוראות חוק התיאומים כאשר "שיעור עלית המדד" שחושב לתקופה מסוימת הנו שלילי. עמדת רשויות המס היא שהמחוקק התכוון בדברו על "שיעור עליית המדד" לעליית המדד בלבד ולא לירידתו, ומכאן שכאשר שיעור עליית המדד הוא סכום שלילי, יראו לעניין יישום החוק כאילו המדד עלה בשיעור אפס, ובמקרה בו תיאום סכום לפי שיעור עליית מדד מקטין את המחיר המקורי, יישאר הסכום בערכו המקורי.

- **חוזר מס הכנסה – ע"א 3348/57 פשמ"ג נגד דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ - סעיף 18(א) לפקודה (סעיף 6 בידיעון)**

החוזר יצא בעקבות פסיקת בית המשפט העליון בעניין "דיקלה" חברה לניהול קרנות נאמנות. בית המשפט קבע כי הפרשות ל"מענק יובל" שביצעה דיקלה יוכרו כהוצאה רק בשנת המס בה שולמו לעובד או לקופת הגמל. לפיכך הונחו פקידי השומה לוודא כי תשלומים של מעביד לעובדו, המשתלמים באופן חריג ולא סדיר (גם אם אינם "מענק יובל") יותרו בניכוי רק בעת תשלומם לעובד או לקופת הגמל ולא יותרו בניכוי בשלב רישום ההוצאה.

- **חוזר מס הכנסה – המונח "בית קבע" באמנות המס (סעיף 7 לידיעון)**

אחת הסוגיות הראשונות המתעוררות בהקשר של החלת אמנות המס היא הכרעה בדבר מקום מושבו של אדם. בדרך כלל, יחולו אמנות המס של מדינה מסוימת רק על תושבי אותה מדינה. מקום המושב של הנישום מהווה אם כן תנאי סף לתחולת האמנה, והוא נקבע בהתאם לדין הפנימי בכל אחת מהמדינות שהן צד לאמנה. הכרעה בדבר מקום המושב של אדם מהווה גם קריטריון מהותי לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות שהן צד לאמנה.

במקרה שבו יחשב הנישום תושב של שתי המדינות שהן צד לאמנת המס, נקבע במרבית אמנות המס מנגנון "שובר שיוויון" לצורך הכרעה בעניין מקום המושב. החוזר דן במבחן "בית הקבע" ובמבחנים האחרים שנקבעו באמנות המס לשם קביעת מקום מושבו של היחיד.

• **חוזר מס הכנסה – האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ**  
**(סעיף 8 בידיעון)**

במהלך חודש ינואר 2002 נחתמה אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ. לאור העובדה שהליך אישור האמנה בשוויץ אורך זמן רב הסכימו שתי המדינות כי לאחר אישורה תיכנס האמנה לתוקף באופן רטרואקטיבי החל מיום 1.1.2002. החוזר דן בשיעורי המס אשר יחולו במדינת המקור במסגרת האמנה בקשר לחלוקת דיבידנדים, תשלומי ריבית, תשלומי דיבידנדים, תשלומי רווח הון וכן בהנחיות הנציבות להחלת האמנה עד למועד אישורה.

• **חוזר מס הכנסה – אי השבת מס ביתר לאחר חלוף 6 שנים – סעיף 160**  
**לפקודה (סעיף 9 בידיעון)**

החוזר דן במגבלת הזמן להגשת דו"ח להחזר מס על-ידי עיוור ונכה 100%. בפסק דין שניתן לאחרונה התקבלה עמדת פקיד השומה לפיה קיימת מגבלה של 6 שנים להגשת דו"ח להחזר, כאמור. בית המשפט קבע כי נישומים זכאים להחזר מס עד לתקופה של 6 שנים לאחר ולא לתקופה שאינה מוגבלת בזמן. בחוזר מודגשת עמדת פקיד השומה לפיה ההלכה חלה על כל תביעה להחזר מס, ולא רק על בקשה להחזר מס לנכה.

• **הוראת פרשנות מע"מ- השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי – פיצול**  
**חשבוניות למרכיב השכרה ותחזוקה (סעיף 10 בידיעון)**

על פי תקנות מע"מ חל איסור בניכוי מע"מ בשל תשומות ששימשו לרכישת כלי רכב פרטיים. מכיוון שעל פי חוק מע"מ המונח מכירה כולל גם השכרה, הרי שלא ניתן לקזז את מע"מ התשומות הנכלל בחשבונות אותן מוציאות חברות הליסינג. היות והתשלום בעסקת הליסינג כולל גם תשלום בגין רכיבים נוספים דוגמת שירותי תחזוקה, שירותי נהגים וכיו"ב אשר חלק מהתשומות בגינם מותרות בדרך כלל לניכוי, פורסמה הוראת פרשנות שבאה להסדיר את סוגיית התרת התשומות בגין רכיב התחזוקה, בעסקאות ליסינג תפעולי של רכבים.

- **מס הכנסה - טכניקת קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות ב"מפעל מעורב" (סעיף 11 בידיעון)**

למערערת הכנסות חייבות מ"מפעל מעורב" כמשמעו בחוק עידוד השקעות הון. המחלוקת נסבה סביב השאלה האם יש לקזז הפסדים מועברים משנים קודמות כנגד ההכנסה החייבת בשלב שלפני ביצוע פעולת הייחוס של ההכנסה החייבת בין סוגי ההכנסות השונים (שחלקן זכאי להטבות מס) כטענת המשיב או לאחר ביצוע פעולת הייחוס כפי שנהגה המערערת בדוחות לצרכי מס.

בית המשפט קיבל את עמדת המערערת, תוך שהוא נמנע ממתן פרשנות שתביא לצמצום ההטבות לפי חוק העידוד.

- **מע"מ- חבות במס עסקאות על עבודות פיתוח (סעיף 12 בידיעון)**

המערערות הן חברות לבנייה אשר עיסוקן בבניית דירות מגורים למכירה, על מקרקעין שבבעלותן. בהסכם שנחתם עם הרשות סוכם שביצוע עבודות הפיתוח והתשתית יבוצעו על-ידי המערערות, בתמורה לויתור הרשות על אגרות והיטלים. המשיב טען שטיב היחסים בין המערערות לרשות מצביע על כך שהמערערות שימשו כקבלן משנה לביצוע העבודות המוטלות על הרשות ולכן יש להטיל מע"מ עסקאות על עבודות הפיתוח שביצעו המערערות.

בית המשפט קובע כי נקודת המוצא בקביעת מערכת היחסים בין המערערות לבין הרשות, היא האופן שבו ראו הצדדים עצמם מערכת יחסים זו. ניתוח ההסכם מצביע על כך שהמערערות שימשו כקבלן משנה לביצוע העבודות המוטלות על הרשות ולכן מדובר בעסקת חליפין החייבת במס עסקאות על האגרות וההיטלים שנחסכו למערערת.

- **מס הכנסה - הסבת הכנסת שכירות מבעל שליטה לחברה בשליטתו (סעיף 13 בידיעון)**

המערער הוא הבעלים בחברה, יחד עם גיסו. בבעלות המערער גם נכס המורכב משתי חנויות (להלן: "הנכס"), ביחד עם שותף נוסף. בשנים 94-97 הושכר הנכס, כאשר ההכנסות מדמי השכירות נרשמו בספרי החברה אשר שילמה את המס בהתאם. המערער טען שהזכאות לרישום ההכנסות בחברה נבעה מהסיבה שהיא זו שהשכירה בפועל את הנכס וקיבלה את דמי השכירות ישירות מהשוכרים, הכל בהתאם להסכם הסבה בר תוקף שקיים בין המערער לחברה.

בית המשפט בחן את האבחנה שקבעה הפסיקה בין הסבת הכנסה המהווה את עיתוקה של ההכנסה ואשר בעקבותיה מועתק גם חוב המס אל הנעבר, לבין הסבה של הכנסה שאיננה אלא שימוש בהכנסה המותירה את מקור ההכנסה ואת חובות המס בידי המעביר. ביהמ"ש קובע שעל מנת שיתבצע עיתוק הכנסה ביחד עם חוב המס, אל הנעבר, צריך שהעץ, שהוא הנכס במקרה זה, יעבור לבעלותו של הנעבר, והפרי, דהיינו דמי השכירות, יעברו עימו.

בית המשפט המחוזי פסק שבנסיבות המקרה יש לקבל את עמדת פקיד השומה מכיוון שהמערער לא הציג כל ראיה לכך שהחברה היא זו שהשכירה את הנכס לשוכרים ואף לא הציג כל הסכם הסבה בינו לבין החברה. בנוסף, אף בחוזי השכירות לא נמצאו ראיות לאישוש הטענה שדמי השכירות נועדו לחברה זולת חותמת החברה שהוספה בחלק מהם.

- **מס הכנסה - ניכוי הוצאות ריבית ריאליות לפי סעיף 17 לפקודה (סעיף 14 בידיעון)**

פסק הדין דן ביחיד שהעביר את הנכסים (למעט נכס מקרקעין) והתחייבויות של עסקו לחברה בשליטתו. בפועל ערכן של ההתחייבויות שהועברו עלה על ערכם של הנכסים שהועברו. פער שלילי זה נרשם בספרי החברה כחוב של בעל המניות.

מיום הקמתה, נזקקה החברה להון זר עליו שילמה הוצאות ריבית ריאלית, שאותן ביקשה לנכות. פקיד השומה סרב להכיר בהוצאות הריבית בגין חוב בעל המניות משום שסבר שאינן משמשות בייצור ההכנסה אלא למימון חובו של בעל המניות לחברה. בית המשפט העליון קיבל את עמדת פקיד השומה.

בית המשפט העליון פסק כי בשעה שהחברה קיבלה פחות נכסים מאשר התחייבויות, הרי שבכך אפשרה מתן הלוואה לבעליה. במועד מתן הלוואה, צפתה החברה כי עקב מתן הלוואה האמורה תזדקק להון זר לצורך המשך פעילותה העסקית. לפיכך, הוצאות הריבית שהיו לה על ההון הזר שלוותה, עד גובה סכום הלוואה לבעליה, אינן מותרות בניכוי היות ונעשה בהם שימוש שלא לשם יצור הכנסה.

- **מס הכנסה - קיזוז הפסדי עבר בחברה משפחתית (סעיף 15 בידיעון)**

פסק דין של בית המשפט העליון נתן לאחרונה תוקף של פסק דין לפשרה שהושגה בין פקיד שומה למפעלים גדולים לבין המשיבה בי-גוד מיכל בע"מ המסווגת כ"חברה משפחתית". במסגרת הפשרה סוכם כי הפסדי החברה מלפני היותה "חברה משפחתית" יישארו במישור החברה ויקוזזו כנגד הכנסתה החייבת בלבד.

בנוגע להפסדי החברה שנוצרו בתקופת היותה חברה משפחתית, ושהועברו לנישום המייצג, אך לא קוזזו כנגד הכנסתו, הוסכם כי אלו ישוערכו בדו"חות החברה, לפי הוראות חוק התיאומים.

• **מס ערך מוסף – הטלת מס עסקאות על הכנסה מ"ריבית רעיונית"**  
**(סעיף 16 בדיעוון)**

חברת מגדל הזהב מנהלת עסק של דיור מוגן למשתכנים בגיל הזהב. תמורת רשות השימוש ביחידת דיור לתקופה מסוימת מתחייב המשתכן לשלם דמי ניהול שוטפים וכן מתחייב להפקיד פיקדון אשר יוחזר לו עם פקיעת תקופת הרשות כשהוא צמוד לדולר בלבד. שלטונות מע"מ חייבו את החברה בתשלום מע"מ על ה"ריבית הרעיונית" שנחסכה ממנה עקב קבלת הפיקדונות הדולרים ללא ריבית.

בית המשפט העליון קיבל את עמדת שלטונות מע"מ וקבע כי ה"ריבית הרעיונית" היא חלק מ"מחיר העסקה" ששילמו המשתכנים בעד שירותי הדיור, מכיוון שיש לראות בריבית הרעיונית של חברת מגדל הזהב על הפיקדונות משום טובת הנאה בשווה כסף שקיבלה כנגד שירותי הדיור, בהתאם להסכם שבינה לבין המשתכנים.

## ב. עדכוני חקיקה

### 1. מס הכנסה - שווי שימוש והוצאות עודפות בגין רדיו טלפון נייד

(תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002 מיום 17/2/2002).

להלן מצורף הסבר ודוגמאות לתקנות כאמור בהנחיות והבהרות שהפיצה מחלקת הניכויים של נציבות מס הכנסה.

#### שווי שימוש

התקנות מגדירות את ההוצאות החודשיות שעליהן יחושב שווי השימוש ברדיו טלפון נייד (להלן: רט"ן) ואת אופן חישובו של שווי השימוש.

"הוצאה חודשית"- הנה ההוצאה הכוללת בשל רט"ן, לרבות מע"מ, תיבה קולית ושירותים נלווים אחרים, השתתפות העובד וכדומה. כהוצאה חודשית תחשב ההוצאה בשל הרט"ן בחודש בו שולמה ולא בגין החודש בו נעשה השימוש ברט"ן. הגבלת ההוצאות על פי התקנות חלה מ-1.5.2002. לפיכך יילקחו בחשבון רק ההוצאות עבור חודש מאי ואילך.

שווי השימוש ברט"ן שהועמד לרשות העובד (ניתן לשימוש האישי), למעט רט"ן שניתן להתקשר ממנו למקום העבודה בלבד, ולמעט מכשיר קשר שאינו משמש גם כרט"ן, יהיה מחצית מההוצאה החודשית או 80 שקלים לחודש, לפי הנמוך, והכל בניכוי סכום ההוצאה החודשית ששילם העובד בגין אותו רט"ן.

דוגמאות:

א	ב	ג	
250	150	150	"הוצאה חודשית"
80	75	75	מחצית מההוצאה (אך לא יותר מ- 80 ₪)
(50)	(50)	---	בניכוי השתתפות העובד
30	25	75	זקיפת שווי לעובד

## **הוצאות עודפות**

על פי התקנות לא יותרו ניכוי הוצאות החזקת רט"ן המשמש בייצור ההכנסה בסכום של 960 ₪ לשנה או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך. כמו כן, הוצאות רט"ן שהוצאו בייצור הכנסת עבודה לא יותרו.

על אף האמור לעיל, הוצאות מעביד בשל רט"ן, שהועמד לרשות העובד, יותרו בניכוי במלואן. יש לשים לב לכך שסכום הוצאות החזקת הרט"ן הוא בניכוי הסכומים ששולמו על ידי העובד.

"רט"ן" בתקנות אילו הינו למעט רט"ן המותקן באופן קבוע במרכזיה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום.

תקנות אילו יחולו על הוצאות שהוצאו החל מיום 1.5.2002.

חבר בני אדם שהוציא הוצאות רט"ן שאינן מותרות בניכוי לפי תקנות אלה ישלם לפקיד השומה מקדמה בגין ההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש דו"ח כפי שנקבע בפקודה.

## **הנחיות כלליות:**

1. בשל העמדת יותר ממכשיר אחד לשימוש העובד יבחר המעביד באחת משתי האפשרויות. האחת הנה חיוב העובד בשווי נפרד עבור כל אחד מהמכשירים על פי ההנחיות האמורות לעיל. השניה הנה חיוב העובד בשווי בשל אחד מן המכשירים ואי התרת הוצאות בשל כל מכשיר נוסף בגובה הסכום שנקבע בתקנות.
2. תחשיב השכר לעובדים החייב במס מעסיקים ומס שכר יביא בחשבון גם את זקיפת שווי השימוש ברט"ן לעובדים אילו.
3. החזר הוצאות רט"ן בשל מכשיר הנמצא בבעלות העובד, תחשב כהכנסת עבודה לכל דבר ועניין.
4. התקנות יחולו גם על רט"ן שנשאר ברשות המעביד בתום העבודה, שכן אין מניעה לעשות שימוש פרטי במכשיר במשך יום העבודה.
5. נישום המשכיר מכשירי רט"ן לנותני שירותים, ספקים וגורמים קשורים אחרים, חלות הוראות התקנות בדבר הגבלת ההוצאות ותשלום מקדמה בשל הוצאה עודפת.

## **2. מס הכנסה - ניכוי במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים**

(תיקון בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) מיום 1/1/02)

ביום 1.1.2002, נכנס לתוקף תיקון בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז – 1977.

בתיקון 1 לצו הורחבה הגדרת המושג "חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה" והיא תכלול מעתה גם מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה כפי שנקבעה בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב- 1992.

לפיכך, תשלומים שמשלם "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, "ארגון מקצועי" כהגדרתו בסעיף 9(א2) לפקודה ו"מלכ"ר" כהגדרתו בחוק מע"מ, החייבים לנהל מערכת חשבונות כפולה, יחויבו מעתה בניכוי מס במקור מ"תשלומים בעד שירותים או נכסים" וזאת גם אם מחזור עסקיהם אינו עולה על הסכום הנקוב בתוספות הרלוונטיות לצו.

סייג לאמור יחול במידה ובאחת משלוש השנים שלפני השנה שקדמה לשנת התיאום היה המחזור נמוך מ- 2,500,000 ש"ח, וכן במידה ובכל אחת משלוש השנים הללו לא העסיק המוסד הציבורי מעל 10 עובדים.

מוסד ציבורי שאינו חייב לנהל מערכת חשבונות כפולה, יהא חייב, כמו בעבר, לנכות מס במקור מתשלומים בעד שירותים ונכסים, רק אם מחזור עסקיו עולה על הסכומים הנקובים בתוספות לצו.

תחולה: התיקון יחול על תשלומים בעד שירותים ונכסים המשולמים בשנת המס 2002 (החל מיום 1.7.02).

### 3. חוק תכנית החירום הכלכלית - תיקון חוק הביטוח הלאומי

(חוק תוכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2002 ו-2003) התשס"ב-2002)

לאחרונה עבר בקריאה שלישית בכנסת חוק תכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2002 ו-2003) התשס"ב - 2002.

במסגרת החוק בוצע גם תיקון לחוק הביטוח הלאומי. להלן עיקרי התיקונים לחוק הביטוח הלאומי ככל שהם נוגעים לגביית דמי ביטוח לאומי ומס בריאות.

#### 1. ההכנסה המרבית לתשלום דמי ביטוח לאומי ומס בריאות

התיקון לחוק קובע כי ההכנסה המרבית (להלן - "התקרה") לתשלום דמי ביטוח לאומי ומס בריאות תבוטל. תיקון זה יחול לגבי הכנסתו של עובד (חלק העובד וחלק המעביד), הכנסתו של עובד עצמאי, וכן, הכנסתו של מי שאינו עובד ואינו עצמאי.

#### 2. שיעורי דמי הביטוח הלאומי

שיעורי דמי הביטוח הלאומי תוקנו ובמקרים מסוימים נקבעו שיעורים חדשים. להלן שיעורי דמי הביטוח הלאומי ודמי הבריאות בעקבות התיקון לחוק אשר יחולו לתקופה מ-1 ביולי 2002 ועד 31 בדצמבר 2003.

מי שאינו עובד ואינו עצמאי	עובד עצמאי	עובד שכיר			ההכנסה החייבת בדמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות
		סה"כ	חלק מעביד	חלק עובד	
9.41%	9.82%	11.69%	5.93%	5.76%	עד 50% מהשכר הממוצע
14.25%	15.42%	15.63%	5.93%	9.70%	מעל 50% מהשכר הממוצע (ללא תקרה)

### 3. הכנסות פסיביות וסוגי מבוטחים מיוחדים

לאור התיקונים במסגרת חוק הביטוח הלאומי שפורטו לעיל, להלן תמצית ההוראות הביטוח הלאומי העוסקות בחבות בדמי ביטוח לאומי החלה על הכנסות פסיביות ובסוגי מבוטחים להם הכנסות ממספר מקורות.

- 3.1 סדר זקיפת הכנסות בעת חישוב דמי הביטוח הוא כדלהלן:
1. משכורת, לרבות הכנסה על פי צו סיווג מבוטחים.
  2. הכנסות של עצמאי, שנופלות להגדרת עצמאי.
  3. הכנסה שאינה מעבודה.
  4. פנסיה מוקדמת.
- 3.2 מבוטח שהוא גם עובד וגם עצמאי
- עובד שכיר, ובעל הכנסות נוספות שאינן מעבודה, ישלם על הכנסתו כעובד וכעצמאי.
- 3.3 עצמאי שעיקר הכנסתו פסיבית
- עצמאי, שעיקר הכנסתו פסיבית (כלומר הינה לפחות 50% מכלל הכנסותיו), ישלם דמי ביטוח לאומי ומס בריאות על הכנסתו כעצמאי בשיעורים החלים על עצמאי (9.82% - 15.42%), ועל הכנסתו הפסיבית כמי שלא עובד ולא עצמאי (9.41% - 14.25%).
- במידה והכנסתו הפסיבית נמוכה מהכנסתו כעצמאי – ישולמו דמי ביטוח לאומי ומס בריאות רק בגין הכנסתו כעצמאי.
- במידה ונוצר בידי העצמאי הפסד מעסק ישולמו דמי ביטוח לאומי ומס בריאות רק בגין הכנסתו הפסיבית.
- 3.4 עובד שאין עיקר הכנסתו משכר או שיש לו הכנסה מפנסיה
- עובד שעיקר הכנסתו פסיבית (כלומר הינה לפחות 51% מכלל הכנסותיו) ישלם דמי ביטוח לאומי ומס בריאות בשיעורים החלים על הכנסה ממשכורת, ובגין יתר הכנסות ישולמו דמי ביטוח לאומי ומס בריאות בשיעורים החלים על מי שאינו עובד ואינו עצמאי.
- במידה ולפחות 50% מההכנסות העובד הן ממשכורת אזי ההכנסות הנוספות תהיינה פטורות מדמי ביטוח לאומי ומס בריאות.

#### 4. תקנות פריסת שכר

כאשר מעסיק משלם לעובד הפרשי שכר בעד תקופות קודמות, הפרשים בגין העלאה בדרגה וכד', הפרשים אלו ייראו כשכרו החודשי הרגיל של העובד, בעד החודש שבעדם שולמו, ויחולו לגביהם השיעורים שחלו באותן התקופות.

לעומת זאת, כאשר מעסיק משלם לעובדו תשלום נוסף כלשהו בנוסף לשכרו הרגיל, אזי במידה והתשלום הנוסף עולה על מחצית השכר החודשי הרגיל של העובד, יש להחיל על התשלום הנוסף את תקנות הפריסה שלהלן.

כ"תשלום נוסף" ייחשבו מרכיבי השכר הבאים: הכנסה מימוש אופציות מכח סעיף 3(ט) לפקודה, בונוס, דמי הבראה, משכורת 13, ביגוד, תמורת דמי חופשה, מענק השתתפות ברווחי מעסיק, מענק יובל, ביטוח רכב - לרבות כל גילום מס עבור רכיבים אלו.

לגבי תשלום נוסף ששולם בחודשים פברואר - דצמבר, יש לחלק את התשלום הנוסף במספר החודשים שחלפו מתחילת שנת המס השוטפת בהם הועסק העובד ועד החודש שבו ניתן התשלום הנוסף, והמנה תצורף לשכרו הרגיל של העובד בכל אחד מהחודשים הללו.

לאור זאת ולאור חוק תכנית החירום הכלכלית, תשלום נוסף שייזקף לעובד עד תום שנת 2002, ייפרס על פני מספר החודשים עד וכולל החודש בו נזקפה ההכנסה, ויתחייב בהתאם להוראות תשלום דמי ביטוח שהיו תקפות באותן חודשים. מכאן שככל שהתשלום ייעשה קרוב לתום השנה, יגדל חלק ההכנסה שתיוחס לחודשים בהם אין תקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי.

#### **4. מס ערך מוסף - תיקון 22 לחוק מע"מ**

(תיקון 22 לחוק מע"מ, מחודש יוני 2002)

ביוני 2002, אושר בכנסת תיקון 22 לחוק מע"מ. התיקונים המקיפים בחוק מע"מ מאז חקיקתו עוסקים בסעיפים שונים ומגוונים. להלן עיקרי השינויים הכלולים בתיקון האמור:

##### **1. ביטול מעמד העוסק הזעיר**

1.1 קודם לתיקון ניתן היה להירשם כעוסק זעיר - המשמעות היתה שעוסק כאמור רשאי היה להוציא "חשבונית עסקה" בלבד (ללא חשבונית מס) בגינה לא יכול היה המשלם לקזז מע"מ תשומות. כמו כן, לא יכול היה לדרוש עודף מע"מ תשומות כהחזר.

1.2 עתה בוטל מעמד העוסק הזעיר לעניין מע"מ. מעתה העוסקים יחולקו לשתי קבוצות. עוסק פטור (עוסק שמחזור העסקאות שלו אינו עולה על כ- 60,000 ₪) ועוסק מורשה (עוסק שאינו פטור).

1.3 הדין לגבי עוסק פטור דומה לזה שחל ערב התיקון כלומר יינתן הפטור לעסקאות בסך של 60,000 ש"ח. יחד עם זאת הפטור יסויג באשר לעסקאות במקרקעין אשר תחויבנה במס בכל מקרה (וזאת בנוסף לסייג אשר היה קיים ערב התיקון באשר לעסקאות מכירת נכסים אשר נוכה מס תשומות ברכישתם).

##### **2. הגדרת תושב חוץ ותייר**

נוספה לחוק מע"מ הגדרה של תושב חוץ כדלהלן:

לגבי יחיד - יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל.  
לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל.

תייר - יחיד השוהה בישראל על פי אשרה ורשיון מעבר או לישיבת ביקור ולמעט מי ששוהה בישראל על פי אשרה לישיבת ביקור כדי לעבוד זמנית בשכר.

הגדרת תייר רלוונטית בעיקר לעניין הזכאות למע"מ בשיעור אפס בגין שירותים לתייר ובעיקרה היא באה להבחין בין בעלי דרכון ישראלי אשר לא יוכלו עוד להיחשב כתיירים אף אם התגוררו בחו"ל במהלך השנים לבין תיירים אחרים.

### 3. מעמד של כונס נכסים, מפרק, נאמן וכיו"ב לעניין מע"מ

נקבע הסדר חדש לגבי כונסי נכסים, מפרקים נאמנים וכיו"ב (להלן: "ממונה").

לפני התיקון ממונה שמכר את נכסיו של אחר, ראו את הבעלים כמי שמכר את הנכס, ואילו את המוכר בפועל, כלומר הממונה, כנותן שירות לבעלים. משמע, החייב במס ובדיווח על עסקת המכר היה הבעלים.

בהתאם להסדר החדש יהיה הממונה חייב בתשלום המס במקומו של הבעלים ויראו אותו כבא בנעליו. כמו כן, הממונה ימשיך להיחשב כמי שנתן שירות לבעלים.

כן נקבע כי המע"מ בגין מכירות נכסים ישולם מתוך התמורה לפני העברתה לכל מטרה אחרת.

### 4. שירות לתושב חוץ

חוק מע"מ מונה שורה של סוגי עסקאות (בעיקר עסקאות יצוא, עסקאות עם תושבי חוץ וכן עסקאות של שינוי מבנה) אשר המע"מ החל בגינן הינו בשיעור אפס. התיקון מצמצם את המקרים בהם יחול שיעור האפס על עסקאות עם תושבי חוץ כמפורט להלן -

4.1 יחול מס בשיעור מלא כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל.

4.2 לגבי מע"מ בשיעור אפס על שירות בקשר עם כניסתם של כלי טיס או כלי שיט לישראל או עם יציאתם ממנה או בקשר לשינוע טובין שנתנה רשות שדות התעופה או רשות הנמלים לכלי הטיס או לכלי השיט, נקבע כי הוא יינתן גם לשירות שניתן לנוסע בכלי הטיס או כלי השיט כאמור בקשר לכניסתו או ליציאתו מישראל.

4.3 לגבי שיעור אפס על מתן זכות שימוש ושירותים נלווים לתושב חוץ בשטחי תערוכה, נקבע כי הוא יינתן גם אם תושב החוץ שוהה בישראל כתייר לצורכי התערוכה.

**5. הגדרת תושב חוץ לצורך מע"מ בשיעור 0%**

מתן שירות ועסקאות עם תושב הזכאי למע"מ בשיעור אפס ינתן רק לתושב חוץ הנמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל" (ראה הגדרה בסעיף 3 לחוזר זה).

כלומר, מתן שירות או מכירת נכסים בלתי מוחשיים לתושב חוץ המקיים עסקים או פעילות בישראל תתחייב במס בשיעור מלא.

**6. תושב חוץ שיש לו עסקים מחוץ לישראל**

תושב חוץ שיש לו עסקים בישראל חייב למנות נציג תוך 30 יום לאחר היום שהחל לעסוק או לפעול בארץ.

לעניין זה תושב חוץ יהיה כהגדרתו כאמור לעיל (ראה סעיף 2 לחוזר זה) וכן לרבות -

1. לגבי יחיד - יחיד השוהה בישראל על פי אשרה או רשיון לישיבה שאינה ישיבת קבע.
2. לגבי חברה - אם נתקיים אחד מאלה -
  - א. תאגיד שהשליטה והניהול בו מופעלים מחוץ לישראל.
  - ב. חברה הרשומה בישראל כחברת חוץ.

**7. הארכת התקופה לעניין פטור ממע"מ על השכרה למגורים**

נקבע פטור ממע"מ בגין השכרת דירת מגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים (במקום עד כה 10 שנים) וזאת למעט אירוח בבית מלון.

**8. ניכוי מס ששולם על תשומות**

חוק מע"מ מאפשר לתבוע מס הכלול בחשבונית מס שהוצאה כדין בידי עסק הרשום בשטחי עזה ויריחו וזאת בתנאים שנקבעו בתקנות, בין היתר לעניין חשבונית התחשבנות.

בתיקון נקבע בנוסף, כי תביעת המס צריכה להיעשות תוך שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית.

## 9. ניכוי במכירת מקרקעין

חוק מע"מ מאפשר ניכוי תשומות בעת מכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינם עוסקים ולא היו זכאים לקיזוז המע"מ ברכישה כמס תשומות. הסעיף שימש בעיקר מוסדות כספיים ומלכ"רים הרשאים לקזז לפיו מע"מ ששולם על ידם בעת רכישת המקרקעין.

במסגרת התיקון, נכללו בסעיף השינויים הבאים:

- א. הסעיף הוחל גם על עוסק פטור (ראה סעיף 1 לחוזר זה).
- ב. נקבעה במפורש בחוק האפשרות לקזז מע"מ גם בגין השבחת המקרקעין.
- ג. המע"מ ניתן יהיה לקיזוז כשהוא צמוד למדד.
- ד. ניתן יהיה לקזז מע"מ רק עד לגובה מס העסקאות (לא ניתן יהיה לקבל החזר מס).
- ה. לא ניתן יהיה לקזז מס בגין החלק שמותר היה בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.

## 10. חיוב במס בעת סגירת העסק

כיום עוסק אשר הפסיק את עסקיו, ונשאר ברשותו נכס, יראו את הנכס, בתום שנתיים מיום ההפסקה, כאילו נמכר והעוסק יחויב בתשלום המס בגינו.

התיקון מאפשר לדחות את תשלום המס כאמור לגבי נכס שהוא מקרקעין עד למועד מכירתם בפועל ובלבד שינתן על כך אישור מנהל מע"מ.

## ג. חוזרי מס הכנסה

### 5. הוראת ביצוע - יישום הוראות חוק התיאומים בתקופה של ירידת מדד

(הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 13/2002 – תכנון ומדיניות/משפטית, מיום 3.6.2002)

שיעור עליית המדד בשנת 2001 היה נמוך ואף בחלק מחודשי השנה היה שיעור עליית המדד שלילי. חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, כולל הוראות בדבר תיאום סכומים לתקופה, לפי שיעור עליית המדד. בתקופות בהן שינוי המדד שלילי, עשוי חישוב אריתמטי גרידא, לפי נוסחו המילולי של המונח "שיעור עליית המדד", להביא לתוצאה של סכום שלילי.

מטרת חוק התיאומים הייתה למסות את הנישומים על הכנסות ריאליות בלבד וזאת על ידי תיאום נתונים בהתאם לעלית המדד. לטענת נציבות מס הכנסה, העדרותן של הוראות בדבר תיאום נתונים לשינוי מדד שלילי, מלמדת כי המחוקק כלל לא צפה אפשרות זו. באינפלציה שלילית יישום חוק התיאומים אינו מביא למצב המהווה תמונת מראה של המצב אליו מביא החוק באינפלציה חיובית, אלא קיימת א-סימטריה. סעיפים לא מעטים בחוק מאבדים את משמעותם בעת אינפלציה שלילית ולא לכך התכוון המחוקק.

מכיוון שבדברו על "עליית שער המדד", התכוון המחוקק לעליה בלבד ולא לירידה יש לפעול באופן הבא:

- א. בכל מקרה בו שיעור עליית המדד שחושב לפי הנוסחה המילולית בחוק הוא סכום שלילי- יראו לעניין יישום החוק כאילו המדד עלה בשיעור אפס.
- ב. בכל מקרה בו תיאום סכום לפי שיעור עליית המדד, על פי הנוסחה המילולית בחוק מקטין את הסכום המקורי, יישאר הסכום בערכו הנומינלי.

**6. חוזר מס הכנסה - ע"א 3348/97 פשמ"ג נגד דיקלה  
חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ - סעיף 18(א)  
לפקודה**

(חוזר מס הכנסה מס' 7/2002 – משפטית, מיום 8.5.02)

החוזר דן בהלכה העולה מפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין "דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות".

דיקלה ביקשה לנכות כהוצאה הפרשות חשבונאיות שרשמה בספריה עבור "מענק היובל" שתשלם לעובדיה. מענק היובל הנו סכום המשולם לעובד, מכוח הסכם עבודה קיבוצי, לאחר 20 שנות עבודה, בשנת העשרים לעבודתו. פקיד השומה סירב להתיר את ההוצאה במועד יצירת ההפרשה אלא רק בשנת המס בה ישולם מענק היובל בפועל לעובד. פקיד השומה טען שאין להתיר הוצאה זו גם לנישום המדווח על פי השיטה המסחרית לאור הוראת סעיף 18(א) לפקודה המתנה את התרת ההוצאה בתשלום בפועל לעובד או לקופת גמל.

בית המשפט העליון קבע כי בבסיסה של הוראת סעיף 18(א) מצויות שתי תכליות. האחת התכלית הפיסקאלית ובמרכזה הרצון להשיג התאמה בין עיתוי ההכרה בהוצאת המעביד מחד לבין חיוב העובד מאידך והתכלית הסוציאלית שמהותה היא הדאגה להבטחת זכות העובדים ומניעת תופעה בה מעביד שהפריש הפרשות חשבונאיות גרידא להוצאות מסוג מסוים, אינו יכול לעמוד בהן במועד התשלום.

עוד קבע ביהמ"ש העליון כי הדבר המאפיין את ההוצאות בסעיף 18(א) לפקודה הוא היותן תשלומים מתחום יחסי עובד מעביד. הסעיף מכוון להוצאות שכר החורגות מהשכר השוטף, לגביהן קיים פער זמן בין יצירת החיוב לתשלום ההוצאה לבין מימוש החיוב בפועל. לפיכך, פסק ביהמ"ש העליון כי מענק יובל נכלל בגדר "הוצאות אחרות וכיוצא באלה" שבסעיף 18(א) לפקודה ולכן ניכוי ההוצאות בגין מענק היובל יותרו רק בשנת המס בה ישולמו בפועל לעובד או לקופת גמל.

## 7. המונח "בית קבע" באמנות המס

(חוזר מס הכנסה מס' 8/2002, מיום 2.6.2002)

אחת הסוגיות הראשונות המתעוררות בהקשר של החלת אמנות המס היא הכרעה בדבר מקום מושבו של אדם. אמנות המס של מדינה מסוימת יחולו בדרך כלל רק על תושבי אותה מדינה. מקום מושבו של אדם מהווה, אם כן, קריטריון מהותי לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות שהן צד לאמנה. הכרעה בדבר מקום המושב של אדם מהווה גם קריטריון מהותי לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות שהן צד לאמנה. במילים אחרות, הכרעה בדבר מקום המושב של אדם עשויה לשלול זכות מיסוי מהמדינה שאינה נחשבת כמדינת המושב על פי האמנה.

קביעת תושבות באמנות מס נקבעת בראש ובראשונה לפי הדין הפנימי בכל מדינה. יחד עם זאת, עלול להיווצר מצב שבו הנישום ייחשב תושב של שתי מדינות מתקשרות, כל מדינה על פי הדין שלה. על מנת להתגבר על קושי זה, נקבע באמנות המס מנגנון "שובר שיוויון" המורכב ממספר מבחנים היררכיים, כך שאם לא ניתן להגיע להכרעה על פי המבחן הראשון עוברים לזה שבא אחרי, וכך הלאה, עד שנעצרים במבחן המכריע.

שרשרת המבחנים האופיינית למרבית האמנות הנה כמתואר להלן:

כתנאי מקדמי יש צורך שהיחיד יהיה תושב מדינה לפי הדין הפנימי החל בה. אם לפי הדין הפנימי בכל אחת משתי המדינות היחיד נחשב לתושב המדינה ("כפל תושבות") עוברים למבחני ההכרעה:

**א. מבחן "בית הקבע"** - במונח "בית" אין הכוונה למקום מגורים במובן הפיזי בלבד אלא למקום אליו יש לאדם קשר אישי או זיקה נפשית. הקשר האישי צריך להתבטא ביכולת, בנכונות או בכוונה של האדם לגור במקום זה כפי שמתבטאת במגוריו בעבר, בתכניותיו לעתיד ובהתאמת הבית לצרכיו. במונח "קבע" - הכוונה היא למקום בו שוהה האדם לתקופות ארוכות, לאורך זמן, להבדיל משהות זמנית או מזדמנת כמו שהות בבתי מלון וכיו.

- ב. מבחן "מרכז האינטרסים החיוניים"** - מבחן זה בודק את מסכת קשריו האישיים והכלכליים של אדם. לצורך מבחן זה יש להתייחס למיקום משפחתו של הנישום, קשריו החברתיים, עיסוקיו, פעילותיו הפוליטיות, התרבותיות ואחרות, המקום שממנו הוא מנהל את רכושו וכיוצ"ב.
- ג. מבחן "המקום שבו הוא נוהג לגור"** - הכוונה במבחן זה היא למשך הנוכחות/השהות הארוכה יותר במקום מסוים, ומשך ההיעדרות בין שהות לשהות. אם אין לנישום מקום אחד שבו הוא נוהג לגור, או לחילופין ישנם שתי מקומות שבהם הוא נוהג לגור, יש לעבור למבחן הרביעי.
- ד. מבחן "מבחן האזרחות"** - מבחן זה הינו מבחן עובדתי, בו נדרש לבחון את אזרחותו של אותו יחיד ע"פ תעודת האזרחות שהוא מחזיק. אם לאותו יחיד אין אזרחות באף אחת משתי המדינות או שיש אזרחות בשתי המדינות, פונים להליך הבא.

בשלב זה אם שרשרת המבחנים לא הביאה לכלל הכרעה, מקובל ברוב האמנות כי ההכרעה בדבר תושבותו של היחיד, תיושב בהליך של "הסכמה הדדית" בין הרשויות המוסמכות של המדינות שהן צד לאמנה.

## 8. חוזר מס הכנסה - האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ

(חוזר מס הכנסה מס' 10/2002 - היחידה למיסוי בינלאומי, מיום 7.7.02)

במהלך חודש ינואר 2002 נחתמה האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ. לאור העובדה שהליך אישרור האמנה בשוויץ אורך זמן רב הסכימו שתי המדינות, כי לאחר אישרורה תיכנס האמנה לתוקף באופן רטרואקטיבי החל מיום 1.1.2002.

על מנת להקל על יישום הוראות האמנה עד שאלה יאושרו כאמור, תאפשר נציבות מס הכנסה לנכות מתשלומים המשולמים לשוויץ (כפי שיפורטו בהמשך) בהתאם לשיעורי ניכוי מס במקור שנקבעו באמנה, בכפוף להפקדת ערבות מצד הנישום שתעמוד עד למועד אישרור האמנה על ידי שתי המדינות.

ואלה שיעורי המס אשר ינוכו במקור, במדינת המקור :

א. **דיבידנד** - הניכוי במקור לא יעלה על: 5% - כאשר המקבל מחזיק ב- 10% לפחות מהון החברה המחלקת; 10% - כאשר הרווחים המחולקים הם רווחי מפעל מאושר; 15% - בכל מקרה אחר.

ב. **ריבית** - הניכוי במקור לא יעלה על: 5% - מסכום הריבית ברוטו, כאשר הריבית משולמת בגין הלוואה שניתנה מבנק של החברה המתקשרת השניה; 10% - בכל מקרה אחר; פטור ממס – לגבי ריבית המשתלמת בקשר למכירה באשראי של סחורה שניתן לחייבה רק במדינה אשר לתושבה משתלמת הריבית; פטור ממס אם מקבל הריבית היא המדינה המשתלמת או הבנק המרכזי באותה מדינה.

ג. **תמלוגים (לרבות שימוש או זכות לשימוש בתוכנה)**: שיעור המס שינוכה במקור לא יעלה על 5%.

ד. **רווח הון**: ככלל, זכות המיסוי הבלעדית נתונה למדינת התושבות של המוכר למעט נכסי נדל"ן לגביהם רווח ההון יתחייב במס במדינה בה נמצאים הנכסים.

## **9. חוזר מס הכנסה - אי השבת מס ביתר לאחר חלוף 6 שנים - סעיף 160 לפקודה**

(חוזר מס הכנסה מס' 6/2002 – משפטית, מיום 28.4.02)

לאחרונה פורסם פסק דין שניתן בבית המשפט העליון המאמץ את עמדת מס הכנסה בסוגיה של תביעות להחזרי מס בגין תקופה העולה על 6 שנים.

עובדות פסק הדין הן שלנישומים נקבע, אחוז נכות רפואית למפרע המזכה בפטור על פי סעיף 59(5) לפקודה. עמדתו העקבית של אגף מס הכנסה הייתה כי החזר מס ביתר, מוגבל לתקופה של עד 6 שנות מס. עקב כך, הונחו פקידי השומה שלא להתיר החזר מס לשנות מס הקודמות ל- 6 שנים. מנגד טענו הנישומים כי משנקבעה להם נכות רפואית למפרע הרי שקביעה זו מחייבת גם לעניין הפטור ממס והחזר המס ששולם ביתר.

בית המשפט העליון דחה את עמדת הנישומים ואימץ את עמדת מס הכנסה לפיה לא יותר החזר מס לשנות מס קודמות ל- 6 שנים.

כאמור, ההלכה בפסק דין זה חלה על כל תביעה להחזר מס, ולא רק על בקשה להחזר מס בגין פטור לנכה על פי סעיף 59(5) לפקודה. כמו כן, על אף שהסוגיה לא נידונה ישירות בפסק הדין, מבקשת נציבות מס הכנסה להבהיר, כי נישום המבקש החזר מס בגין שנים שנעשתה לגביהן שומה, ניתן להחזיר לו את החזר המס רק בהתקיים עילה לפתיחת השומה ורק אם לא חלפו המועדים לפתיחת שומה על פי הפקודה.

## **10. הוראת פרשנות מע"מ - השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי – פיצול חשבוניות למרכיב השכרה ותחזוקה**

(הוראות פרשנות מס' 1/2002, מיום 27.05.2002)

ביום 27 במאי 2002, התפרסמה על ידי רשויות מע"מ הוראת פרשנות בדבר קיזוז מע"מ תשומות בעסקאות ליסינג תפעולי של כלי רכב פרטיים.

תקנה 14 (א) לתקנות מע"מ אוסרת את ניכוי התשומות אשר שימשו לרכישת כלי רכב פרטיים. מכיוון שעל פי חוק מע"מ המונח מכירה כולל גם השכרה, הועלתה טענה לפיה לא ניתן לקזז את מע"מ התשומות הנכלל בחשבוניות אותן מוציאות חברות הליסינג. למותר לציין, כי טענה זו יצרה מבוכה רבה בשוק. שכן, התשלום בעסקת הליסינג כולל גם תשלום בגין רכיבים נוספים דוגמת שירותי תחזוקה, שירותי נהגים וכיו"ב אשר חלק מהתשומות בגינם מותרות בדרך כלל לניכוי.

מטרת הוראת הפרשנות, להסדיר את סוגיית התרת התשומות בגין רכיב התחזוקה, בעסקאות ליסינג תפעולי של רכבים, כמפורט להלן:

### **פיצול חשבונית המס**

הוראת הפרשנות מאפשרת לחברות הליסינג לפצל את חשבונית המס אותה הם מוציאים ללקוח כך שלצד החיוב בגין "השכרת רכב" הלקוח יחויב בנפרד גם בגין "אחזקת הרכב".

### **מע"מ התשומות בגין רכיב השכרת הרכב**

ההוראה קובעת באופן גורף כי מע"מ התשומות המתייחס למרכיב של השכרת הרכב אסור בניכוי על פי תקנות מע"מ.

## מע"מ התשומות בגין שירותי התחזוקה

ההוראה מבחינה בין שני סוגים של עסקאות ליסינג לעניין קיזוז התשומות:

### עסקאות ליסינג אופציונליות

הכוונה היא לעסקה בה שירותי התחזוקה מוצעים כחלופה אופציונלית, בתמורה, לצד עסקת היסוד של השכרת הרכב. כלומר, השוכר רשאי לבחור שלא לקבל מחברת הליסינג את שירותי התחזוקה.

בעסקאות מסוג זה, נקבע כי ניתן לקזז את מס התשומות בגין שירותי התחזוקה ככל שאלה מתייחסים ל -

- תחזוקה שוטפת (טיפולים, החלפת שמנים, החלפת מצבר וכו').
- תיקונים מכניים שלא במסגרת אחריות יצרן/ יבואן.
- שירות נהגים.

לגבי יתר השירותים הניתנים לשוכר, כגון – תיקונים מכניים במסגרת האחריות, ביטוח עצמי, רכב חלופי וכיו"ב לא יותר קיזוז מס התשומות.

בכל מקרה, נקבע סייג לפיו **הסכום המקסימלי לשירותי התחזוקה שהמס בגינם יהיה ניתן לקיזוז לא יעלה על 15% מסה"כ מחיר העסקה**. ההוראה מאפשרת לחברות הליסינג לפנות לרשויות מע"מ בבקשה לקבוע אחוז גבוה יותר.

### עסקאות ליסינג כוללות

הכוונה היא לעסקאות בהן שירותי התחזוקה ניתנים כחלק אינטגרלי מעסקת ההשכרה. כלומר, הלקוח אינו רשאי לבחור שלא לקבל את שירותי התחזוקה מחברת הליסינג.

בעסקאות מסוג זה, נקבע כי אין לקזז את מס התשומות גם בגין רכיב התחזוקה.

יחד עם זאת, ההוראה מבהירה כי במקרים בהם מההסכם שבין השוכר לבין חברת הליסינג עולה כי התמורה המשולמת בגין השכרת הרכב כוללת, בין היתר, חיוב בגין דמי תחזוקה, יוכר הסכום האמור לצורך ניכוי מס תשומות, ובלבד שהסכום האמור לא יעלה על 15% מסה"כ מחיר העסקה.

במקרה זה, אף על פי שההוראה אינה מציינת זאת במפורש, מוטב כי השוכר יבקש מחברת הליסינג לפצל בחשבונית העסקה את רכיב השכירות ורכיב התחזוקה.

#### חיוב השוכר בגין אגרת רישוי, ביטוח חובה וביטוח מקיף

בחלק ניכר מעסקאות הליסינג, החוכר מחויב בהחזר הוצאות, הנובע מתשלומי אגרת רישוי וביטוח חובה. הוראת הפרשנות קובעת כי על התשלומים האמורים תחול תקנה 6 לתקנות מע"מ ולפיכך לא יחשב סכום ההחזר כחלק ממחיר עסקת השכרת הרכב. כלומר, חברת הליסינג אינה מחייבת את השוכר במע"מ בגין תשלומים אלה והשוכר אינו רשאי לקזז מס תשומות בגינם.

מכל מקום, מובהר כי כאשר הרכב אינו מבוטח בחברת ביטוח אלא חברת הליסינג היא זו שמעניקה שירותי ביטוח, הרי שהוצאות אלה יחשבו כחלק אינטגרלי ממחיר עסקת השכרת הרכב עליו יחול המע"מ, ומס זה אינו ניתן לקיזוז כמס תשומות בידי השוכר.

#### סייג להתרת התשומות - שימוש ברכב לצורכי העסק

בכל המקרים לעיל, בהן התשומות ניתנות לניכוי, הדבר כפוף לכך שהשימוש ברכב נעשה אך ורק לצורכי העסק. בכל יתר המקרים, בהם השימוש הינו מעורב - כלומר הרכב משמש הן לצורכי העסק והן לשימוש פרטי - ניתן לנכות את מס התשומות לפי יחס השימוש בתשומות לצורכי העסק, לעומת כלל השימוש הנעשה ברכב בהתאם לתקנות מע"מ. על פי רוב, באם עיקר השימוש ברכב הינו לצורכי העסק, יותרו 2/3 מהתשומות. מנגד, באם רוב השימוש ברכב אינו לצרכי העסק, יותרו רק 1/4 מהתשומות.

### הוראות מעבר

עוסקים אשר ניכו בעבר מס תשומות בגין מרכיבים האסורים בניכוי כאמור בהוראת הפרשנות, נדרשים על פי ההוראה להגיש דו"ח מתקן לשם החזר מס התשומות שנוכה על ידם.

לפנים משורת הדין, נקבע כי דו"ח מתקן אשר יוגש עד ל- 15 באוגוסט 2002 יחויב בסכום קרן המס בתוספת הפרשי הצמדה בלבד.

### דוגמאות

מצ"ב דוגמאות להפעלת הוראת הפרשנות, כפי שפורסמו על ידי רשויות מע"מ.

**דוגמא א': מס התשומות המותר בניכוי בעסקת שכירות אופציונלית הכוללת החזר הוצאות (ביטוח מקיף, אגרת רישוי, וכו')**

### חשבונית מס

פרטים	סכום
השכרת רכב	2,250
שרות נהגים	60
תחזוקה שוטפת	250
תיקונים מכנים שאינם במסגרת אחריות	150
החזר הוצאות ביטוח (ללא מע"מ)	450
סך סכומים חייבים במע"מ	2,710
סך סכומים שאינם חייבים במע"מ	450
מע"מ 17%	460.70
סה"כ לתשלום	3,620.70

52.13

**סכום מס התשומות שיותר בניכוי**

$(60+250+150) \times 17\% \times 2/3$

**אופן החישוב**

החישוב נערך בהנחה כי עיקר השימוש הוא לצרכי העסק.

**דוגמא ב': מס התשומות המותר בניכוי בעסקת שכירות אופציונלית חברת הליסינג מעניקה את שרותי ביטוח**

חשבונית מס

<b>פרטים</b>	<b>סכום</b>
השכרת רכב	2,250
שרות נהגים	60
תחזוקה שוטפת	250
תיקונים מכנים שאינם במסגרת אחריות	150
ביטוח רכב	450
סך סכומים חייבים במע"מ	3,160
סך סכומים שאינם חייבים במע"מ	-
מע"מ 17%	537.20
סה"כ לתשלום	3,697.20

52.13

**סכום מס התשומות שיותר בניכוי**

$(60+250+150) \times 17\% \times 2/3$

**אופן החישוב**

החישוב נערך בהנחה כי עיקר השימוש הוא לצרכי העסק.

**דוגמא ג': מס התשומות המותר בניכוי בעסקת שכירות אופציונלית  
הכוללת החזר הוצאות (ביטוח מקיף, אגרת רישוי, וכו') שירותי התחזוקה  
האופציונליים עולים על 15% מהעסקה**

**חשבונית מס**

פרטים	סכום
השכרת רכב	2,500
שרות נהגים	100
תחזוקה שוטפת	500
תיקונים מכנים שאינם במסגרת אחריות	200
החזר הוצאות ביטוח (ללא מע"מ)	450
סך סכומים חייבים במע"מ	3,300
סך סכומים שאינם חייבים במע"מ	450
מע"מ 17%	561.00
סה"כ לתשלום	4,311.00

סכום שירותי התחזוקה האופציונליים (ללא מע"מ)  $100+500+200 = 800.00$   
 סה"כ העסקה (ללא מע"מ)  $3,300+450 = 3,750.00$   
 יחס שירותי האחזקה מהעסקה  $3,750/800 = 21\%$

**סכום מס התשומות שיותר בניכוי** 63.75

**אופן החישוב**  $3,750 \times 15\% \times 17\% \times 2/3$

החישוב נערך בהנחה כי עיקר השימוש הוא לצרכי העסק.

**דוגמא ד': מס התשומות המותר בניכוי בעסקת שכירות כוללת, הכוללת**

**בנוסף החזר הוצאות (ביטוח מקיף, אגרת רישוי, וכו')**

**חשבונית מס**

<b>פרטים</b>	<b>סכום</b>
השכרת רכב	3,000
החזר הוצאות ביטוח (ללא מע"מ)	450
סך סכומים חייבים במע"מ	3,000
סך סכומים שאינם חייבים במע"מ	450
מע"מ 17%	510.00
סה"כ לתשלום	3,960.00

**58.65**

**סכום מס התשומות שיותר בניכוי**

**$(3,000 + 450) \times 15\% \times \frac{2}{3}$**

**אופן החישוב**

החישוב נערך בהנחה כי עיקר השימוש הוא לצרכי העסק.

## ד. פסקי דין

### 11. מס הכנסה - טכניקת קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות ב"מפעל מעורב"

(עמ"ה 182/99 בפני ביהמ"ש המחוזי בחיפה, מיום 20.6.2002)  
המערערת: כרמל אולפנינס בע"מ  
המשיב: פ"ש חיפה

#### העובדות

המערערת הנה חברה תעשייתית, העוסקת בייצור חומרי גלם לתעשיית הפלסטיקה. מפעלה של המערערת היה בשנות הערעור "מפעל מעורב" כאמור בסעיף 74 לחוק עידוד השקעות הון. המערערת קיבלה ממרכז ההשקעות אישור לשתי תוכניות (האחת אושרה במסלול מענקים והשניה אושרה במסלול החלופי) ובנוסף, היו לה גם הכנסות מפעילות רגילה שלא היו זכאיות לקבל הטבות מס.

בדו"ח של המערערת שהוגש למשיב בגין שנת המס 1996 ייחסה תחילה המערערת את הכנסותיה החייבות (לשיטתה) בין ה"פעילות הרגילה", "פעילות ממסלול מענקים" ו- "פעילות ממסלול חלופי"; לאחר מכן קיזזה המערערת את ההפסד משנים קודמות, במלואו, מההכנסה שאותה ייחסה ל"פעילות רגילה".

#### סלע המחלוקת

במישור העקרוני השאלה היא, האם יש לקזז הפסדים מועברים משנים קודמות כנגד ההכנסה החייבת בשלב שלפני ביצוע פעולת הייחוס של ההכנסה החייבת בין ה"פעילות הרגילה", "פעילות ממסלול מענקים" ו- "פעילות ממסלול חלופי" כטענת המשיב או לאחר ביצוע הייחוס כפי שנהגה המערערת בדוחות לצרכי מס.

#### נפסק

ביהמ"ש המחוזי קיבל את עמדתה של המערערת (לאחר התלבטות לא קלה) מהטעמים הבאים:

היחידה הכלכלית העומדת במרכזו של חוק עידוד השקעות הון היא "המפעל" ולא פעילותו העסקית הכוללת של הנישום.

ההתחשבות בהפסדים מועברים תביא לטשטוש יחודו של "המפעל" (שאושר במלואו או בחלקו) כיחידה חדשה. היא תגרום לכך שההפסדים העסקיים מהעבר שאינם נובעים מפעילותו השוטפת של המפעל ייוחסו למפעל.

קיזוז ההפסדים בשלב קביעת "העוגה" העומדת לחלוקה, יכול להביא לכך שההטבה המתבטאת בהקטנת שיעורי המס תשחק, והנטייה בפסיקה היא להימנע מפרשנות המונעת מהנישום ליהנות ממלוא הטבות המס הניתנות לו. בעיקרון, מקום שקיימת הכנסה מועדפת, ראוי שלא לפרש את החוק כך שעל ידי "הכוונת" ההפסדים משנים קודמות להכנסה מועדפת דווקא תשחק את ההטבה וההכנסה המועדפת תיהפך בעקיפין להכנסה רגילה.

לפיכך, קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות יעשה לאחר פעולת הייחוס.

**הערעור התקבל.**

## **12. מע"מ- חבות במס עסקאות על עבודות פיתוח**

(ע"ש 142/00 בביהמ"ש המחוזי בחיפה, מיום 23.4.2002)  
המערערות: ב.ס. השקעות בע"מ וס.ב.י.ב. השקעות ופיתוח בע"מ  
המשיב: מנהל מע"מ חיפה

### **העובדות**

המערערות הן חברות לבנייה אשר עיסוקן בבניית דירות למגורים על מקרקעין שבבעלותן ומכירת הדירות לקונים. הן רשומות במע"מ באיחוד עוסקים.

בהסכם שנחתם בין המועצה המקומית רמת ישי (להלן "הרשות") לבין וס.ב.י.ב. השקעות ופיתוח בע"מ (להלן "ס.ב.י.ב.") נקבע כי ס.ב.י.ב. תבצע על חשבונה את עבודות הפיתוח ותשתית בחלקה שבבעלותה לפי תוכנית לביצוע שתאושר על ידי הרשות. בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח וויתרה הרשות על גבית היטלים ואגרות.

### **סלע המחלוקת**

המחלוקת נסבה סביב תביעת המשיב להטיל מס עסקאות על עבודות הפיתוח שבוצעו על ידי המערערות תמורת הוויתור על היטלים ואגרות עליהם ויתרה הרשות. לטענתו, עיון בהסכם מראה שטיב היחסים בין המערערות לרשות (לוח זמנים קפדני, הספקת ערבויות, הכוח של הרשות לפקח על ביצוע העבודה, וכו') מצביע על כך שהמערערות שימשו כקבלן משנה לביצוע העבודות המוטלות על הרשות.

לטענת המערערות, אין לראות בהסכם עם המועצה כהסכם של היטלים חלף עבודות, אלא כהסדר על פיו ניתן היתר הבנייה לביצוע העבודות ובנסיבות אלה לא חלה כלל חובת תשלום היטלים ואגרות. בנוסף יש לבחון את העסקה באופן המונע כפל מס היות ובמקרה הנדון שילמה ס.ב.י.ב. מע"מ לאותם קבלני משנה שביצעו את עבודות הפיתוח מטעמה ועל אותן עלויות נדרשת היא לשלם כעת מע"מ דבר הגורם למיסוי כפול.

### **נפסק**

נקודת המוצא בקביעת מערכת היחסים בין המערערות לבין הרשות, היא האופן שבו ראו הצדדים עצמם מערכת יחסים זו. סעיפי ההסכם, דומים להסכם רגיל הנערך עם קבלן לעבודות פיתוח. עיון בהסכם מראה כי בכל זאת ס.ב.י.ב. חייבת בהיטלים ואגרות בגין השירותים המתחברים לאתר והמצויים מחוצה לו ולכן לא

נכונה טענתה כי מראש ומכוח חיקוקים רלוונטיים לא חלה עליה חובת תשלום היטלים.  
מדובר בעסקת חליפין החייבת במס על האגרות וההיטלים שנחסכו למערערות ולכן עליהן לשלם את מס העסקאות על הוצאות הפיתוח.

**הערעור נדחה.**

### **13. מס הכנסה - הסבת הכנסת שכירות מבעל שליטה לחברה בשליטתו**

(עמ"ה 1007/00 בפני בית המשפט המחוזי בתל-אביב, מיום 14.4.02)  
המערער: טהורי יעקב  
המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 2

#### **העובדות**

המערער הינו הבעלים, יחד עם שותף אחר, בחברה. בבעלות המערער גם נכס המורכב משתי חנויות (להלן: "הנכס"), ביחד עם שותף נוסף. בשנים 97-94 הושכר הנכס, ואת ההכנסות מדמי השכירות רשמה החברה בספריה ושילמה את המס בהתאם, תוך שהמערער טוען שהחברה היא זו שהשכירה בפועל את הנכס וקיבלה את דמי השכירות ישירות מהשוכרים, הכל בהתאם להסכם הסבה בינו לחברה. עמדה זו נתקבלה על דעת המשיב במשך מספר שנים, ואף קיים בעניין זה הסכם שומה בו נתן המשיב את אישורו למיסוין של הכנסות דמי השכירות, אצל החברה. בשנת 1998 הוחלט במשרדי המשיב כי הדיווח בכל השנים היה שגוי וכי המס שנגבה מהחברה היה צריך להיגבות בפועל מן המערער.

#### **סלע המחלוקת**

עיקר המחלוקת היא האם הכנסות שהפיק המערער מנכס שרשום על שמו, ואשר הוסבו לחברה שבבעלותו, הן הכנסותיה של החברה, כפי שהמערער טוען; או שמא אלה הכנסותיו שלו, כפי שטוען המשיב.

המערער טוען כי הסב את ההכנסות מדמי השכירות ממנו אל החברה כדין ולכן היא זו שצריכה לשאת במיסוין. בנוסף, טוען המערער כי שתיקת המשיב במשך כל השנים כמוה כהסכמה המונעת מהמשיב להעלות כעת את טענותיו. מנגד טוען המשיב כי כל עוד הנכס רשום על שם המערער, יש לראות בהכנסות השכירות כהכנסות המערער עצמו שהרי בעל העץ הנו גם בעליו של הפרי. ולגבי טענת המניעות, לדעת המשיב, אינה יכולה לעלות בנסיבות העניין, לא רק משום שבפועל

לא ניתנה למערער כל הבטחה או הסכמה בנושא הסבת הכנסותיו לחברה, אלא משום שהלכה פסוקה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה, ומה שהוחלט לגבי שנת מס אחת אינו מחייב לגבי שנות מס אחרות.

### **נפסק**

בית המשפט בחן את האבחנה שקבעה הפסיקה בין הסבת הכנסה המהווה את עיתוקה של ההכנסה ואשר בעקבותיה מועתק גם חוב המס אל נעבר, לבין הסבה של ההכנסה שאיננה אלא שימוש בהכנסה המותרת את מקור ההכנסה ואת חובות המס בידי המעביר.

הבחנה זו מבוססת על דוקטרינת "בעל העץ הוא בעל הפרי". מדוקטרינה זו נגזר כי על מנת שיתבצע עיתוק הכנסה ביחד עם חיוב המס אל הנעבר, צריך שהעץ, קרי הנכס במקרה שלפנינו, יעבור לבעלותו של הנעבר, והפרי, דהיינו דמי השכירות, יעברו עימו.

בנסיבות המקרה המערער לא הציג כל ראיה לכך שהחברה היא זו שהשכירה את הנכס לשוכרים ואף לא הציג כל הסכם הסבה בינו לבין החברה. בנוסף, אף בחוזה השכירות לא נמצאו ראיות לאישוש הטענה שדמי השכירות נועדו לחברה זולת חותמת החברה שהוספה בחלק מהם.

בנוגע לטענת המניעות קבע בית המשפט, כי אין לומר כי המשיב הסכים במפורש לדיווחיו של המערער. במקרה שלפנינו אין מדובר בשומות סגורות אלא שהיו בתהליך שומתי. הואיל ודמי השכירות שהוסבו לחברה קוזזו כנגד הפסדיה, דרישת המס המופנית כיום אל המערער משמעה דרישה להחזר כספים שנותרו אצלו ואשר היו מיועדים על פי דין לקופת המשיב, ועל כן אין זה צודק להשאיר את כספי המס אצל המערער.

### **הערעור נדחה.**

## **14. מס הכנסה - ניכוי הוצאות ריבית ריאליות לפי סעיף 17 לפקודה**

(ע"א 3515/97 בפני בית המשפט העליון, מיום 7.7.02)  
המערער: פקיד שומה ב"ש  
המשיבה: בית מרקחת "אילן" בע"מ

### **העובדות**

בדצמבר 1987 הקים מר בורשטיין את המשיבה ובינואר 1988 העביר בעל המניות לחברה את כל הנכסים וההתחייבויות של עסק שהיה בבעלותו עוד לפני הקמת החברה, למעט נכס מקרקעין שבו פעל העסק.

ערך ההתחייבויות שהועברו לחברה עלה על ערך הנכסים שהועברו והפער השלילי שנוצר נרשם בספרי החברה כחוב של בעל המניות לחברה. את נכס המקרקעין שנשאר בידי העסק שכרה החברה בתמורה לתשלום דמי שכירות.

מיום הקמתה, נזקקה החברה להון זר עליו שילמה הוצאות ריבית ריאלית, אשר נדרשו בניכוי לצרכי מס. פקיד השומה סרב להכיר בהוצאות הריבית הריאליות בגין הון זר בגובה חוב בעל המניות, משום שסבר שאינן משמשות בייצור ההכנסה.

### **סלע המחלוקת**

החברה טענה שיש להתיר לחברה בניכוי את הוצאות המימון הריאליות מכיוון שלטענתה אין כלל חוב של בעל המניות, משום שיש לראות במקרקעין כחלק מן הנכסים שהעביר לחברה. טענה נוספת שהעלתה החברה היא כי לפני העברת הפעילות לחברה הוצאות הריבית הותרו במלואן במישור בעל המניות ואין הצדקה ששינויי במבנה ההתאגדות ישנה את החבות במס.

### **נפסק**

השימוש בקרן ההלוואה קובע את הקשר בין הוצאות הריבית ובין ייצור ההכנסה. במידה וקרן ההלוואה שימשה שימוש פרטי, אזי הוצאות הריבית אינן מותרות בניכוי, משום שאינן הוצאות ששימושן בייצור ההכנסה. אם בקרן ההלוואה נעשה שימוש עסקי שוטף, הרי הוצאות הריבית מותרות בניכוי, משום שמדובר בהוצאה עסקית פירותית.

במקרה שלפנינו, החברה קיבלה מבעל המניות יותר התחייבויות מאשר נכסים, ובכך איפשרה חוב של בעל המניות כלפיה. משמעות הדבר היא שהחברה למעשה נתנה לבעל המניות הלוואה ללא ריבית בגובה חובו. במועד מתן הלוואה הנ"ל צפתה החברה כי עקב כך תזדקק להון זר למימון פעולותיה העסקיות שהרי נשארה ללא מזומנים, ולכן אין לומר כי הוצאות הריבית שימשו בייצור הכנסתה.

מניתוח הנתונים עולה כי הוצאות הריבית שהיו לחברה על ההון הזר שלווה, עד לגובה הסכום שהלווה למר בורנשטיין, אינן מותרות בניכוי, משום שבהונה העצמי בסכום האמור עשתה שימוש שלא לשם ייצור הכנסה.

**הערעור התקבל.**

## **15. מס הכנסה - קיזוז הפסדי עבר בחברה משפחתית**

(ע"א 6742/97 בפני בית המשפט העליון, מיום 31.5.02)

המערער: פקיד שומה למפעלים גדולים

המשיבה: בי-גוד מיכל בע"מ ואח'

המדובר בפס"ד של ביהמ"ש העליון שנתן תוקף לפשרה שהוסכמה בין פקיד שומה למפעלים גדולים לבין המשיבה בי-גוד מיכל בע"מ המסווגת כ"חברה משפחתית". ואלה עיקרי הסכם הפשרה:

הפסדי החברה מלפני היותה "חברה משפחתית" יישארו במישור החברה ויקוזזו כנגד הכנסתה החייבת בלבד.

לצורך חישוב התוספת בשל אינפלציה של החברה לפי סעיף 7 לחוק התיאומים לא יילקחו בחשבון הפסדים שנוצרו בחברה בטרם היותה חברה משפחתית.

ביחס להפסדי החברה, בתקופת היותה "חברה משפחתית", יפעל פקיד השומה בהתאם להוראות החב"ק המתייחסות לחברה שכזו, דהיינו, הפסדי החברה שנוצרו בעת היותה חברה משפחתית ושהועברו לנישום המייצג, אך לא קוזזו כנגד הכנסתו, הואיל וזו היתה קטנה מסך ההפסדים, ישוערכו בדו"חות החברה לפי חוק התיאומים באותה שנת מס.

**הערעור נסתיים בהסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין.**

## **16. מס ערך מוסף - הטלת מס עסקאות על הכנסה מ"ריבית רעיונית"**

(ע"א 9105/96 בפני בית המשפט העליון, מיום 28.07.02)  
המערער: מגדל הזהב בע"מ  
המשיב: מנהל מס ערך מוסף, ירושלים

### **העובדות**

המערערת מנהלת עסק של דיור מוגן למשתכנים בגיל הזהב. על פי ההסכם בינה לבין המשתכנים, היא מתחייבת להעניק לכל משתכן רשות שימוש ביחידת דיור בבניין "מגדל הזהב" לתקופה מסוימת או לכל תקופת חייו. המשתכן מתחייב מצידו לשלם למערערת דמי ניהול שוטפים וכן, להפקיד בידי המערערת פיקדון בשקלים חדשים בסכום שווה ערך ל- 95 אלפי דולר, שיוחזר לו עם פקיעת תקופת הרשות כשהוא צמוד לדולר בלבד.

המשיב חייב את המערערת בשנות המס 1991 ו- 1992 בתשלום מע"מ גם על הריבית הרעיונית שנחסכה ממנה עקב קבלת הפיקדונות הדולרים ללא ריבית. שיעור הריבית הרעיונית נקבע על 3.25%.

### **סלע המחלוקת**

המערערת טענה כי לא ניתן למסות אותה על ההכנסה הרעיונית מהסיבות הבאות: מחיר העסקה נקבע בהסכמה בין הצדדים. בהעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים ובהעדר טענה למלאכותיות העסקה, לא ניתן לסטות מן המחיר המוסכם. הטלת מע"מ נוסף בגין "ריבית רעיונית" יש בה משום מיסוי כפול משום שהמערערת חויבה במע"מ גם על הערך המוסף שהפיקה מן השימוש בפועל בכספי הפיקדונות.

לחילופין, במידה ותחויב המערערת במע"מ על הריבית הרעיונית בגין הפיקדונות יש להתיר לה ניכוי מס תשומות רעיוני, על אף שאין בידה חשבונית מס כדין לעניין זה.

המשיב טען מנגד כי מחירה של עסקה נקבע לפי התמורה הממשית, ואין לראות בתמורה המוסכמת את חזות הכל. לטענתו, התמורה הממשית אשר קיבלה המערערת כוללת הן את התמורה הכספית המוחשית, והן את התמורה הרעיונית בדמות החיסכון בהוצאות הריבית.

לטענת המשיב ניתן למסות את הריבית הרעיונית הן מכוח ההוראות הקובעות כי במצב בו התמורה או מקצתה שולמה בשווה כסף, יש לקבוע את מחיר העסקה על פי מחיר השוק, והן מכוח ההוראות הקובעות כי יש לראות בריבית הרעיונית כתרומה, תמיכה, או סיוע, שיש לצרפם למחיר.

### **נפסק**

התפיסה בדיני מס ההכנסה היא שמי שמקבל טובת הנאה בדמות ריבית רעיונית, קרי, חיסכון בתשלום ריבית בתנאי שוק, מקבל הכנסה חייבת במס. הרציונאל הוא, ש"ריבית רעיונית" זו היא טובת הנאה בשווה כסף, שדינה כדין כל טובת הנאה אחרת, בכסף או בשווה כסף.

בית המשפט העליון קיבל את טענת המשיב וקבע כי יש לכלול במחיר העסקה הן את התמורה בכסף והן את התמורה בשווה כסף, קרי הריבית הרעיונית.

נדחתה טענתה של המערערת בדבר המיסוי הכפול מכיוון שמחד מיסוי הריבית הרעיונית הוא בעצם מיסוי טובת הנאה בשווה כסף, שניתנה למערערת כנגד שירותי הדיור המוגן ואילו מאידך מיסוי הריבית בפועל המופקת מהשקעת הפיקדונות על ידי המערערת הוא מיסוי של עסקת שוק בפועל בין המערערת ובין צד שלישי שבמסגרתה קיבלה תמורה ממשית. ולכן מדובר בשני אירועי מס שאינם תלויים האחד בשני.

בנוסף, נדחתה טענת המערערת לפיה כנגד הטלת מע"מ על ריבית רעיונית מהפיקדונות, יש להתיר לה ניכוי מס תשומות על הוצאה רעיונית, מהסיבה שההוצאה הרעיונית לה טוענת המערערת, אינה הוצאה רעיונית אלא הוצאה דמיונית היות והיא הוצאה שאיננה מעוגנת בעסקה שהתרחשה בפועל. וכן, חוק מע"מ, בשונה מפקודת מס הכנסה, אינו מכיר בניכוי הוצאות לעניין החבות במע"מ אלא בניכוי מס התשומות. משלא שולם מע"מ על תשומות לא בכסף ולא בשווה כסף אין החוק מאפשר להתיר ניכוי מס תשומות.

### **הערעור נדחה.**

## **In Brief**

- **Income tax – usage value and non-deductible expenses in respect of mobile telephone  
(Item 1 in the Newsletter)**

In February 2002, the Minister of Finance was given the authority to determine the amount to be added to the income of a salaried employee in respect of the use of a mobile phone that was put at the disposal of the employee, and the amount of the expense disallowed for tax purposes in respect of the use of a mobile telephone that is not at the disposal of the employee. The Minister of Finance used his authority and provided in regulations the amounts of the said usage value and non-deductible expenses. The regulations are in effect from May 1, 2002.

- **The Emergency Economic Plan Law – Amendment of the National Insurance Law  
(Item 3 in the Newsletter)**

The Knesset recently passed the Emergency Economic Plan Law. In this framework various laws were amended and various provisions were made so that it would be possible to meet the targets of the budget and to reduce the deficit of the government and the national debt for the fiscal years 2002-2003.

In the framework of this law the ceilings for the payment of national insurance were cancelled, in effect until the end of 2003.

- **Value Added Tax – Amendment 22 to the VAT Law  
(Item 4 in the Newsletter)**

In June 2002 the Knesset approved Amendment 22 to the VAT Law. The amendments of the VAT Law, which are the most extensive since its legislation, deal with a variety of issues which include, inter alia, the canceling of the minor status, service provided to a foreign resident including the definition of a foreign resident, deduction of VAT upon the sale of real estate and extension of the exemption on the rental of a residential apartment.

- **Income tax operative instruction – implementation of the provisions of the Adjustments Law in periods of negative inflation  
(Item 5 in the Newsletter)**

The operative instruction discusses the position of the Tax Authorities with respect to implementation of the Adjustments Law when the “increase in the Consumer Price Index” (hereinafter – the increase in the CPI) calculated for a certain period is negative. The position of the Tax Authorities is that when referring to the “increase in the CPI” the legislator meant only an increase and not a decrease, and therefore when the increase in the CPI is negative it will be considered as having increased by zero percent for purposes of the Adjustments Law, and in the case in which the adjustment of an amount according to the rate of increase in CPI reduces the original price, the original amount will remain unchanged.

- **Income tax circular - 3348/57 Assessing Officer for Large Enterprises vs. Dikla Mutual Fund Management Company Ltd. – Section 18(A) of the Ordinance  
(Item 6 in the Newsletter)**

The circular was published following a ruling of the Supreme Court on the matter of Dikla Mutual Fund Management Company. The Court ruled that the “jubilee bonus” provisions made by Dikla would be allowed as an expense only in the tax year in which they were paid to the employee or to the provident fund. Therefore the assessing officers were instructed to make sure that irregular and unusual payments made by the employer to the employee (even if not a “jubilee bonus”) are allowed as an expense only when they are paid to the employee or to the provident fund and that they are not allowed at the time of the recording of the expense.

- **Income tax circular – the term “permanent home” in tax treaties  
(Item 7 in the Newsletter)**

One of the first issues that arise with respect to the application of tax treaties is the decision regarding the place of residence of a person. Usually, the tax treaties of a certain country will apply only to the residents of that same country. Therefore the place of residence of the taxpayer constitutes a threshold condition for applying the treaty, and it is determined according to the internal law of each country, party to the treaty. The decision regarding the place of residence of a person is also a material criterion for splitting the taxation rights between the countries, party to the treaty.

In the event that a taxpayer is a resident of both countries, party to the treaty, most tax treaties provide a “tie break” mechanism for settling the place of residence. The circular discusses the “permanent home” criterion and other criteria provided in tax treaties for the purpose of determining the place of residence of the individual.

- **Income tax circular – the double tax treaty between Israel and Switzerland**  
**(Item 8 in the Newsletter)**

In January 2002 a new double tax treaty was signed between Israel and Switzerland. Due to the process of ratifying the treaty in Switzerland being very long, the two countries agreed that after its ratification it would become effective retroactively from January 1, 2002. The circular discusses the tax rates that will apply to the source country of the treaty, with respect to the distribution of dividends, interest payments and capital gain payments, as well as the instructions of the Income Tax Commissioner regarding application of the treaty until its ratification.

- **Income tax circular – the non-refunding of excess tax after 6 years – Section 160 of the Ordinance**  
**(Item 9 in the Newsletter)**

The circular discusses the time limit for filing a tax refund request by the blind and by people with a 100% disability. A recent Court ruling accepted the position of the assessing officer according to which there is a 6 year limit for filing the said tax refund request. The Court ruled that taxpayers are entitled to tax refunds in respect of no more than 6 years back and not for an unlimited period of time. The circular emphasizes the position of the assessing officer according to which the ruling applies to all tax refund requests and not only to a tax refund request of a disabled person.

- **VAT interpretive instruction – operating lease of private motor vehicle – splitting of invoices into lease and maintenance components  
(Item 10 in the Newsletter)**

In accordance with the VAT Regulations, VAT cannot be deducted in respect of inputs used in the purchase of private motor vehicles. Since the term sale in the VAT Law includes also lease, the inputs VAT included in the invoices issued by lease companies cannot be deducted. Since the payment in a lease transaction includes also payment for additional components such as maintenance services, driver services, etc., in respect of which some of the inputs usually can be deducted, an interpretive instruction was published for the purpose of settling the matter of allowing inputs in respect of the maintenance component in motor vehicle operating lease transactions.

- **Income tax – technique for offsetting losses carried forward from prior years in a “mixed enterprise”  
(Item 11 in the Newsletter)**

The appellant has taxable income from a “mixed enterprise” as defined in the Law for the Encouragement of Capital Investments. The disagreement is over the question of whether carryforward losses should be offset from taxable income before the taxable income is allocated between the various kinds of income (part of which are entitled to tax benefits) as argued by the respondent, or after the allocating of the income as was done by the appellant in its tax returns.

The Court accepted the position of the appellant, while avoiding any interpretation that would cause the benefits under the above mentioned law to be reduced.

- **VAT – transactions tax on development work  
(Item 12 in the Newsletter)**

The appellants are construction companies that engage in the construction of apartments for sale on real estate owned by them. In the agreement signed with the municipality it was agreed that the development and infrastructure work would be executed by the appellants in exchange for the municipality waiving charges and levies. The respondent argued that the nature of the relationship between the appellants and the municipality indicates that the appellants acted as a subcontractor for work of the municipality and therefore transactions VAT should be imposed on the development work executed by the appellants.

The Court determined that the starting point for establishing the relationship between the appellants and the municipality is the manner by which the parties themselves perceived this relationship. An analysis of the agreement shows that the appellants acted as a subcontractor for work of the municipality and therefore this is an exchange transaction that is subject to transactions tax with respect to the charges and levies that were saved for the appellant.

- **Income tax - assignment of lease income from a controlling party to a company under his control  
(Item 13 in the Newsletter)**

The appellant is the owner of a company together with his brother in law. The appellant also owns an asset that is composed of two stores (hereinafter – the asset) together with another partner. In 1994-1997 the asset was leased and the lease income was recorded on the books of the company which accordingly paid the tax. The appellant argued that the company had the right to record the income because it was the actual lessor of the asset and it received the lease payments directly from the

lessees, all in accordance with a valid assignment agreement between the appellant and the company.

The Court examined the distinction made in court rulings between the assignment of income that constitutes an alienation of income following which also the tax liability is alienated to the transferee, and the assignment of income that constitutes only use of the income and which leaves the source of the income and the tax debts in the hands of the transferor. The Court ruled that in order for there to be an alienation of income together with the tax debt, to the transferee, the tree, which in this case is the asset, must also be transferred to the ownership of the transferee, and the fruit, meaning the lease payments, be transferred along with it.

The District Court ruled that in the circumstances of the matter the position of the assessing officer should be accepted since the appellant did not present any evidence that the company is the one that leased the asset to the lessees and he did not even present any assignment agreement between him and the company. Furthermore, even in the lease agreements no evidence was found that could prove the argument that the lease payments were intended for the company, except for the stamp of the company that was added to some of them.

- **Income tax – deduction of real interest expenses according to Section 17 of the Ordinance (Item 14 in the Newsletter)**

The ruling discussed an individual who transferred the assets (except for a real estate asset) and liabilities of his business to a company under his control. The value of the transferred liabilities was higher than the value of the transferred assets. This negative difference was recorded on the books of the company as a debt of the shareholder.

Since its incorporation, the company has needed extend capital on which it has paid real (net of inflation) interest expenses which it requests to deduct as an expense. The assessing officer refused to allow the interest expenses on the debt of the shareholder, as they do not generate income but finance the debt of the shareholder to the company. The Supreme Court accepted the position of the assessing officer.

The Supreme Court ruled that the company, by receiving fewer assets than liabilities, allowed the granting of a loan to its shareholder. At the time of granting the loan the company anticipated that because of the said loan it would require extend capital in order to continue its business activities. Therefore the interest expenses it had in respect of the extend capital it borrowed, up to the amount of the loan to its shareholder, are not allowed for tax purposes since they were not used to generate income.

- **Income tax - offsetting of past losses in a family company  
(Item 15 in the Newsletter)**

The Supreme Court recently gave the force of a court ruling to a compromise that was reached between the Assessing Officer for Large Enterprises and the respondent Bi-Good Michal Ltd. that is classified as a “family company”. In the compromise it was agreed that the losses of the company from before it became a “family company” would remain on the level of the company and be offset only from its taxable income.

With respect to the losses of the company that were generated in the period of it being a family company and which were transferred to the representative taxpayer but not offset from his income, it was agreed that these would be adjusted in the financial statements of the company according to the provisions of the Adjustments Law.

- **Value Added Tax – the imposing of transactions VAT on income from “notional interest”  
(Item 16 in the Newsletter)**

The company Migdal Hazahav manages a business of sheltered housing for senior residents. In consideration for permission to use a residential unit for a certain period of time the tenant agrees to pay current management fees and to deposit an amount that is only linked to the dollar and that will be returned to him upon the expiring of the permission period. The VAT Authorities requested that the company pay VAT on the “notional interest” it was saved from because of it receiving dollar deposits that do not bear interest.

The Supreme Court accepted the position of the VAT Authorities and ruled that the “notional interest” is part of the “transaction price” the tenants paid for the housing services, since the notional interest of Migdal Hazahav on the deposits should be considered a money equivalent benefit that it received in consideration for the housing services, in accordance with the agreement between it and the tenants.

October 13, 2002

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 203/2002

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.