

7 באוגוסט 2003

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 208/2003 ובו מידע תמציתי על פסקי דין בנושאי מיסוי, על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית, ועל חידושים במיסוי בינלאומי.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים בנדון.

בכבוד רב,
סומך חייקין

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

ידיעון 208/2003 - תוכן עניינים

עמוד

1	א. בקצרה
	ב. פסקי דין
	.1 מס הכנסה - רכישת חברה למטרת קיזוז הפסדים היא עסקה מלאכותית
8	.2 מס הכנסה - דוח שהוגש ללא מסמכים נדרשים כאילו לא הוגש
14	.3 מס ערך מוסף - ניכוי מס תשומות בשל עובדים זרים
16	.4 מס בולים - רכיב המע"מ בעסקה אינו חלק ממחיר החוזה, יש להוון תשלומים עיתיים הנקובים בהסכם
19	.5 מס הכנסה - חידוש נכס הון כהפסד פירותי
24	.6 מס הכנסה - מרכיב הקרקע לענין פחת יקבע על סמך ראיות פוזיטיביות
27	.7 מיסוי מקרקעין - תמורות נוספות כשוללות פטור לפי סעיף 104א לפקודה
29	.8 מס הכנסה - סיווג הכנסה ממכירת נכס שנרכש לשיעורין וסמכויות פקיד השומה
32	ג. עדכוני חקיקה
	.9 מס הכנסה - הוראות לעניין מוכר שחדלו לחול עליו הוראות חוק התיאומים
34	.10 מס הכנסה - תיקון תקנות שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח
39	ד. חוזרי מס הכנסה
	.11 הרפורמה במיסוי מקרקעין - הטבות במס לבעל בנין להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון
40	ה. מיסוי בינלאומי
45	

In Brief

א. בקצרה

- **מס הכנסה - רכישת חברה למטרת קיזוז הפסדים היא עסקה מלאכותית (סעיף 1 בידיעון)**

המדובר בחברה שעסקה בגידול דגי נוי וצברה הפסדים עסקיים. לאחר שנרכשה שונה שמה. פעילותה החדשה, שהניבה רווחים, שונתה לבנייה ונדל"ן. החברה דרשה שהפסדיה הצבורים יקוזזו כנגד הכנסותיה מפעילות הבניה והנדל"ן. פקיד השומה טען, כי רכישת החברה הנה עסקה מלאכותית שמטרתה היחידה הנה הפחתת המס בדרך של קיזוז הפסדים, ועל כן סרב להתיר את קיזוז ההפסדים.

בית המשפט העליון בחן את העסקה לאור מבחן הטעם המסחרי וקבע שלא היתה לעסקה כל מטרה, זולת המטרה להפחית את המס, ומשכך, מוסמך פקיד השומה לשלול את יתרון המס שביקשה החברה להשיג.

- **מס הכנסה - דוח שהוגש ללא מסמכים נדרשים כאילו לא הוגש (סעיף 2 בידיעון)**

בית המשפט העליון קבע שניתן לפרש את החוק כך שהמסמכים הנדרשים, בהתאם לפקודת מס הכנסה ולחוק התיאומים, הם חלק מהדוח השנתי. רק לאחר שהוגשו המסמכים הנלווים המהותיים ייחשב הדוח כמוגש, ותחל תקופת ההתיישנות לעניין הליך השומה.

- **מס ערך מוסף - ניכוי מס תשומות בשל עובדים זרים (סעיף 3 בידיעון)**

בית המשפט העליון קבע כי חברות כח אדם לא ינכו את מע"מ התשומות במרכיב ההטבות לעובדים. ניכוי מע"מ תשומות יתאפשר רק או יוכח שהוצאה חשבונית מס על שם העובד בגין מכר או מתן שירות, והעובד הוא הצרכן הסופי.

- **מס בולים - רכיב המע"מ בעסקה אינו חלק ממחיר החוזה, יש להוון תשלומים עיתיים הנקובים בהסכם (סעיף 4 בידיעון)**

המדובר בחברות שזכו במכרז להקמת מרכז אנרגיה בירושלים וכרתו עם הממשלה הסכם לאספקת שירותים שונים למשרדי הממשלה.

במסגרת ביול ההסכם טענו החברות כי ההסכם פטור ממס בולים. טענות אלו נדחו על ידי בית המשפט העליון. עיקר הדיון בערעור נסוב סביב שתי טענות מרכזיות אחרות של החברות: ראשית, החברות טענו כי לצורך חישוב מס הבולים (המחושב כשיעור מסכום ההסכם). החל בגין תשלומים עיתיים הקבועים בהסכם (החזר השקעה ודמי שכירות), יש להוון את התשלומים; שנית, החברות טענו כי לצורך חישוב מס הבולים, יש להפחית מן הסכומים המשתלמים על ידי המדינה לפי ההסכם את מרכיב המע"מ.

בית המשפט העליון קיבל שתי טענות אלו וקבע, בניגוד להלכות קודמות, כי אכן יש להוון את סכומי התשלומים העיתיים, כיוון שחוק מס בולים מחיל על הסכמים את מבחן "ערך הנשוא הנקוב בהסכם", ולפיכך יש לחשב את ערך הנשוא על פי ערכו העכשווי. כמו כן בית המשפט העליון הסיק מהשימוש במבחן "ערך הנשוא הנקוב בהסכם", שנקודת המוצא בביול הסכמים הוא "הערך הפנימי" הנקבע על ידי המתקשרים בהסכם, ומאחר ולא ברור אם "הערך הפנימי" מתייחס לתמורה הכוללת מע"מ יש להפחית את מרכיב המע"מ כדי להימנע מתשלום מס על מס.

• מס הכנסה - חידוש נכס הון כהפסד פירוטי (סעיף 5 בידיעון)

המדובר בחברה העוסקת בייצור והשכרת שמלות כלה, אשר סיווגה את השמלות כמלאי בסיסי ודרשה להתיר את ההוצאות שהוציאה בייצור השמלות, ולחילופין, באם יסווגו השמלות כרכוש קבוע, להתירן כהוצאות תיקונים. פקיד השומה טען שהשמלות הן רכוש קבוע שניכוי ההוצאות בגינן יעשה בדרך של פחת ואף היה מוכן לאשר "כפל פחתי" בגינן, בשל מאפייניהן המיוחדים.

בית המשפט קבע כי השמלות הן רכוש קבוע, בעיקר משום שתיקון השמלות יוצר שמלות חדשות, שהן נכס חדש ושונה לגמרי. בית המשפט שלל את טענת המערערת כאילו יש להתיר את ההוצאות כהוצאות תיקונים, וזאת משום שהטענה מתעלמת לחלוטין מלשון הסעיף בפקודה העוסק בנכסים מסוג מסוים ובהם בלבד. בית המשפט דחה אף את גישת המשיב בהנציחה עיוות כלכלי הנובע מפערים ניכרים בין הפחת המיסויי לפחת הכלכלי של נכסים. משכך, פסק בית המשפט, כי המקרה דגן כמוהו כמכירת נכס בהפסד ורכישת נכס חלופי, שאז ההפסד או הסכום לרכישת הנכס החלופי כמוהו הפסד פירוטי.

ההגיון מאחורי זה הינו שהפחת שניתן בגין הנכס הישן לא שיקף את הפחת האמיתית ועל כן נדרש תיקון לעיוות.

● **מס הכנסה - מרכיב הקרקע לצורך פחת יקבע על סמך ראיות פוזיטיביות (סעיף 6 בידיעון)**

המערער, שלא ניהל ספרים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, הגיש ערעור על שומות שנערכו על ידי המשיב לפי מיטב השפיטה, ובמסגרתו טען כי יש להתיר לו ניכוי פחת בשיעור 4% בגין בניין, בהתבססו על תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986. כן טען המערער, כי שווי מרכיב הקרקע (לצורך חישוב הפחת) נמוך מכפי שנקבע על ידי המשיב, אשר לפי נהליו קבע את שווייה כשליש מערך הנכס, וזאת בהתבסס על נתונים וראיות פוזיטיביות אותן הציג.

בית המשפט דחה את טענתו של המערער, כאשר קבע כי התקנות האמורות חלות רק על נישומים המנהלים ספרים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ולכן הן אינן חלות על המערער, שאינו מנהל ספרים כאמור. באשר לטענה בדבר שווי מרכיב הקרקע, נקבע כי מקום שיש ראיות פוזיטיביות, שאין חולק עליהן, באשר לשווי מרכיב הקרקע, אין לקבוע את מרכיב הקרקע בהתאם לנהלי המשיב, לפיהם שווי הקרקע מחושב כשליש מערך הנכס.

● **מיסוי מקרקעין - תמורות נוספות כשוללות פטור לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה (סעיף 7 בידיעון)**

העוררים החכירו מקרקעין לתקופה של עשר שנים וחודש תמורת הקצאת מניות לפדיון. העוררים דיווחו על העסקה לרשויות המס מבלי לדווח כי המניות שהוקצו היו מניות לפדיון ודרשו פטור ממס שבח ומס רכישה מופחת, בהתאם לסעיף 104א' לפקודת מס הכנסה. דרישתם זו נדחתה על ידי מנהל מס שבח מקרקעין וכך גם השגותיהם בנושא.

ועדת הערר דחתה את טענתם המקדמית של העוררים, כאילו מנהל מס שבח - המשיב, אינו מוסמך לדון בפטור, בקובעה כי כאשר מדובר בנכס מקרקעין החייב במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין, המשיב הוא הגורם המוסמך לטפל בעניין. ועדת הערר קבעה שמניות לפדיון כוללות, מעבר לזכויות של מניה רגילה, גם תמורה עתידית המוציאה את הנכס נשוא העסקה בפועל אל מחוץ להגדרת "זכות בחבר בני אדם" וכך גם מחוץ להוראת הפטור הקבועה בסעיף 104א לפקודה.

• **מס הכנסה - סיווג הכנסה ממכירת נכס שנרכש לשיעורין וסמכויות פקיד השומה (סעיף 8 בידיעון)**

החברה רכשה (במהלך מספר חודשים) מבנה באמצעות רכישת השליטה במניות חברה מוחזקת, שהחזיקה בחלק המשלים של המבנה. לאחר תקופה קצרה נמכר המבנה ובדיווח למס שבח יוחס חלק גדול מהשבח למבנה השייך לחברה המוחזקת, שעל השבח בגינו היה שיעור מס מופחת. בנוסף, התברר שלאחר מכירת המבנה חילקה החברה המוחזקת דיבידנדים שרוקנו את תוכנה ומכירתה מאוחר יותר יצרה הפסד הון. המערערת ביקשה לקזז הפסד זה מרווחי הון שנוצרו לה.

הערעור בפני בית המשפט העליון נסב סביב השאלה האם הכנסה ממכירת נכס שנרכש לשיעורין ונמכר לשיעורין הנה הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, או שמא הנה עסקה הונית? וכן האם מוסמך פקיד השומה לשנות הסדרים שנעשו בין המערערת לבין רשויות המס?

בית המשפט העליון מקבל את עמדת המשיב וקובע שאופי הראיות מצביעות על כך שיש לסווג את העסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. לגבי העברת הטיפול בעסקה מרשויות מס השבח לרשויות מס ההכנסה, קובע בית המשפט, כי מכירה הנתונה לשומת מס הכנסה פטורה ממס שבח וכי תשלום מס שבח מהווה מקדמה על חשבון מס ההכנסה.

• **עדכון חקיקה: הוראות לענין מוכר שחדלו לחול עליו הוראות חוק התיאומים (סעיף 9 בידיעון)**

פורסמו תקנות מס הכנסה הקובעות הוראות לקביעת המחיר המקורי ויום הרכישה וכן הוראות לעניין שיעורי המס החלים על רווח או הפסד במכירת נייר ערך אצל מוכר שחדלו לחול עליו הוראות חוק התיאומים או ההוראות לניהול פנקסים במטבע חוץ.

- **עדכון חקיקה: שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח, (תיקון) (סעיף 10 בידיעון)**

תוקנו תקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח). התיקון יחול לגבי מיזוג שבוצע מיום 1 בינואר 2002 ואילך. בין היתר נקבע כתנאי להיותה של חברה תושבת ישראל "חברה עתירת מחקר ופיתוח", שעליה להשקיע את תמורת הנפקת הזכויות בחברה וכן בחברה אליה הועברו זכויות החברה שתעשה בשנתיים שלאחר שינוי המבנה, במחקר ופיתוח; בנוסף, נקבע כי במיזוג שכל החברות המשתתפות בו הן חברות עתירות מחקר ופיתוח, זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג לא יפחתו מ-25% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת.

- **הרפורמה במיסוי מקרקעין: הטבות במס לבעל בניין להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון (סעיף 11 בידיעון)**

פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 מעניק הטבות במס לבעל בניין להשכרה שעיקרן פחת מואץ לדירות בבניין להשכרה ושיעורי מס מופחתים על ההכנסות מהשכרת דירות וממכירתן. הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מפרטת את ההטבות, לאור התיקון העקיף בחוק עידוד השקעות הון, שבוצע במסגרת הרפורמה במיסוי מקרקעין.

ב. פסקי דין

1. מס הכנסה - רכישת חברה למטרת קיזוז הפסדים היא עסקה מלאכותית

(ע"א 3415/97 בבית המשפט העליון מיום 31.7.2003)
המערער: פקיד שומה למפעלים גדולים
המשיבה: יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ

העובדות

חברת אקוריום פיש ברידינג סנטר בע"מ (להלן: "אקוריום פיש") עסקה בתחום גידול דגי נוי וצברה הפסדים עסקיים שהגיעו בחודש דצמבר 1988 לסך של כ-4.2 מיליון ₪. ביום 19.7.1989 רכש יואב רובינשטיין את כל מניות אקוריום פיש, כאשר במועד הרכישה לא היו לאקוריום פיש נכסים, ציוד או פעילות עסקית. ביום 18.1.1989, שינה יואב רובינשטיין את שם החברה ל"יואב רובינשטיין ושות' חב' לבניין פיתוח ומימון בע"מ" (להלן: "המשיבה"), ואף שינה את כל פרטיה האחרים של אקוריום פיש, למעט את מספר החברה אצל רשם החברות.

המשיבה לא המשיכה את הפעילות בתחום דגי הנוי אלא עסקה בתחום הבנייה והנדל"ן, ואף צברה רווחים בתחום פעילות זה. המשיבה ביקשה לקזז מרווחיה מתחום הבנייה והנדל"ן את ההפסדים הצבורים של אקוריום פיש מהפעילות בתחום דגי הנוי. פקיד השומה (להלן: "המערער") טען כי רכישת אקוריום פיש, שינוי שמה ושינוי תחום פעילותה מהווים עסקה מלאכותית, שכל מטרתה קיזוז הפסדי אקוריום פיש. לאור זאת הפעיל פקיד השומה את סמכותו להתעלם מן העסקה המלאכותית (סמכות הקבועה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה) וראה בה חברה חדשה ונפרדת מאקוריום פיש, ולא הרשה לקזז את ההפסד מאקוריום פיש.

בית המשפט המחוזי לא בחן האם העסקה מלאכותית אם לאו, אלא התמקד בבחינת משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה להתעלם מן העסקה המלאכותית, וקבע, כי הפעלת סמכות התעלמות זו אין בה כדי למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש בנסיבות המקרה.

פקיד השומה ערער על פסק דין זה לבית המשפט העליון.

נפסק

בפני פקיד השומה פתוחים שני מסלולים: האחד, מסלול הדין הכללי - האם על פי דיני התאגידים המשיבה היא אישיות משפטית נפרדת מאקווריום פיש; השני, מסלול הנורמה האנטי-תכנונית - האם מתקיימת עילת התערבות פקיד השומה בעסקה, ובמיוחד - עילת "העסקה המלאכותית", ומה משמעות ומה היקף סמכותו של פקיד השומה על פי נורמה זאת.

בחינת מסלול הדין הכללי מלמדת כי על פי עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה אין בכוחם של שינויים בבעלי המניות של החברה ובכוחם של שינויים אחרים בפרטיה כדי לשנות את אישיותה המשפטית של החברה. לפיכך, ומאחר ומתוך סעיף קיזוז ההפסדים בפקודה, עולה כי אישיות משפטית זכאית לקיזוז הפסדיה מעסק כנגד רווחיה מעסק אחר, אף אם מדובר בעסקים שונים של אותה אישיות משפטית, שאין כל קשר ביניהם, הרי שעל פי מסלול זה אין בידי המערער למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש על ידי המשיבה.

באשר לבחינת מסלול הנורמה האנטי-תכנונית, בית המשפט העליון סקר את המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה, לפני שקיבל את השימוש ב"מבחן הטעם המסחרי" כמבחן לקביעת מלאכותיותה של עסקה (אם כי לא כמבחן יחיד ומכריע אלא כמבחן עזר גרידא). מתוך בחינת העסקה כמכלול, כמתחייב מיישום מבחן הטעם המסחרי, עולה כי המשיבה אכן ביצעה עסקה, אשר הייתה מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות, החל ברכישת מניות אקווריום פיש, דרך שינוי שמה וכלה בשינוי תחום פעילותה. בית המשפט הגיע לכלל מסקנה, כי לא עמדה מאחורי העסקה מטרה מסחרית, וכי המטרה הדומיננטית בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס, על ידי קיזוז ההפסדים שנצברו בעסקי אקווריום פיש. השגת מטרה זו תוכננה מראש ובקפידה, באשר שינוי שם החברה ושינוי תחום פעילותה, בסמוך לרכישתה, מלמד כי לא היה כל רצון להבריא את אקווריום פיש בדרך של שיקום עסקי דגי הנוי שלה.

לפיכך, ומאחר ומי שנהנה מקיזוז ההפסדים אינו אותו נישום שספג את ההפסדים, הרי אין מקום להתיר את קיזוז ההפסדים ואולם, בית המשפט הדגיש, מספר פעמים בפסק דינו, כי אין הוא גורס שכל רכישת מניות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית, ואף אין הוא קובע כי כל שינוי פעילות חברה מפסידה הוא עסקה מלאכותית. קביעת מלאכותיות העסקה תלויה בנסיבות ובמטרות. כך למשל, אפשר שבייסוד רכישת החברה עומד הרצון לרכוש את השלד הבורסאי שלה, או לשקם אותה ולהפיק ערך מוסף, או להעמיק אחיזה בענף בו היא פועלת ולחסל את המתחרים בו, וכיוצא באלה טעמים, הנמקות והצדקות בית המשפט העליון סקר אף את הדין בארצות הברית ובאנגליה, ממנו עולה כי בתי המשפט בארצות הברית

ובאנגליה שמים דגש על בחינת המטרה המרכזית של העסקה, בבואם לבדוק האם להתיר או לשלול קיזוז הפסדים של חברה שרכשה חברה מפסידה.

באשר למשמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה להתעלם מן העסקה המלאכותית, נקבע כי זו נלמדת ונגזרת מפרשנות סעיף 86 לפקודה, על פי תכליתו. ההתעלמות נועדה להתמודד עם תכנון מס בלתי לגיטימי ולשלול את יתרון המס שביקשו המתכננים להשיג, ולפיכך היה זה בסמכותו של פקיד השומה להתעלם מקיזוז ההפסד שהמשיבה ביקשה להשיג באמצעות עסקה מלאכותית.

הערעור נתקבל

2. מס הכנסה - דוח שהוגש ללא מסמכים נדרשים כאילו לא הוגש

(ע"א 8244/98 בבית המשפט העליון מיום 4.5.2003)
המערער: פקיד שומה חדרה
המשיבים: מיכאל שבי ואחרים

העובדות

המשיבים הגישו דוח לשנת 1988 ביום 30.5.1989 ודוח לשנת 1989 ביום 1.5.1990. לדוחות לא צורפו כל המסמכים הנדרשים לפי הוראות פקודת מס הכנסה ולא צורף דוח תיאום אינפלציוני כנדרש לפי חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה).

המשיבים נדרשו ע"י פקיד השומה להשלים את הפרטים החסרים. המשיבים הגישו את המסמכים החסרים לגבי שנת המס 1988 ביום 9.6.1991 ולגבי שנת המס 1989 ביום 17.6.1991 (כשנתיים אחרי ההגשה הראשונית).

הליך השומה מתחיל בהגשת דוח ע"י נישום, (שומה עצמית), פקיד השומה יכול לאשר את השומה או לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה תוך ארבע שנים מתום השנה שבה הוגש הדוח. בשנים בהן מדובר תקופת ההתיישנות לאחר הגשת השגה היתה חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח. לאחר הוצאת שומה עפ"י מיטב השפיטה יכול הנישום לערער תוך 30 יום (הליך ההשגה). לאחר הערעור קיימת אפשרות להגעה לידי הסכם או להוצאת צו הקובע את חבות המס.

פקיד השומה החל את מניין ההתיישנות מהיום בו הוגש הדוח בתוספת כל המסמכים הנלווים וקבע ביום 31.12.1996 בצו את חבות המס. לטענתו, המועד הקובע למניין שנות המס מתחיל בעת הגשת המסמכים הנוספים ולא מהמועד המקורי בו הוגש הדוח.

המשיבים ערערו על הצו לבית המשפט המחוזי בטענה שתקופת ההתיישנות לגבי שנת המס 1988 מתחילה ביום 31.12.1989, קרי, ביכולתו להוציא שומה עפ"י מיטב השפיטה עד 31.12.1994, לגבי שנת המס 1989 ביכולתו להוציא שומה עפ"י מיטב השפיטה עד 31.12.1995. בית המשפט המחוזי עמד על התכלית העומדת ביסוד הוראת ההתיישנות: מניעת מצב של חוסר וודאות כלכלי אצל הנישום. ולפיכך, קיבל את טענת הנישום, בשים לב לכך כי עצם העובדה שהדוח אינו מלא, אינה כובלת את ידיו של פקיד השומה.
מכאן הערעור לבית המשפט העליון.

נפסק

בית המשפט העליון קבע שרק במועד בו הוגשו כל המסמכים הנדרשים לרבות דוח תיאום אינפלציוני ניתן לומר שהוגש דוח, ורק אז תחל תקופת ההתיישנות. המסמכים הם חלק מהדוח והימנעות מצירופם כמוה כאי הגשת דוח.

יש לראות בדוח התיאום האינפלציוני, מקום בו נדרשת הצגתו, חלק אינטגרלי מדוח מס הכנסה, מאחר ותרומתו לדוח היא תרומה חיונית. בית המשפט העליון הדגיש שדוח שבו יש חוסר טכני או השמטה של מה בכך ייחשב דוח.

הערעור התקבל, והתיק הוחזר לבית המשפט המחוזי להשלמת הדיון בין הצדדים.

3. מס ערך מוסף - ניכוי מס תשומות בשל עובדים זרים

(ע"א 3457/99 מיום 3.4.2003)
המערער: מנהל מע"מ גבעתיים
המשיבות: קינטון 1992 בע"מ ואח'

העובדות

חברת קינטון 1992 בע"מ וקינטון א.ח. ישראל בע"מ (להלן: "המשיבות") שימשו כחברות כח אדם ברשיון, והביאו עובדים זרים עבור חברות בנייה. המשיבות סיפקו במישרין לעובדים הזרים מגורונים ושילמו עבור הוצאות נלוות למגורים כגון: גז, כלי אוכל, כלי בישול, מקררים, תנורי חימום, מיטות, מזרנים, כלי מיטה, תיקונים, תיווך, וכן שילמו עבור הוצאות אחרות, הכוללות כרטיסיות, אוטובוס, ביטוח רפואי ועוד.

המשיבות ניכו את מס התשומות בגין ההוצאות הנזכרות. רשויות מע"מ לא היו מוכנות להכיר בניכויים אלה מכוח תקנה 15א לתקנות מע"מ (להלן: "התקנה"), התקנה קובעת שמש תשומות שנתחייב בשל עובד לא ניתן לניכוי אלא אם הוכח כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות.

התקנה מגדירה **תשומה** בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיוור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו. התקנה קובעת שמש תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובד אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדוח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע בתנאים רגילים (שווי שוק) או עלות בתוספת הרווח המקובל באותו ענף.

למשיבות הוצאו שומות תשומות. על שומות אלה הגישו המשיבות השגות, כשההשגות נדחו הן הגישו ערעור לבית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה, על יסוד מערכת היחסים המשולשת בין המשיבות, העובדים הזרים וחברות הבנייה, כי העובדים הזרים הם עובדיה של המשיבות. כך קבע בית המשפט המחוזי, כי הנכס או השירות בגינם הוצאו התשומות מיועדים לטובת העובד ולא לטובת המעביד.

בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור בכל הנוגע לתשומות שנלקחו בחשבון, וקבע שהתשומות יותרו בניכוי כל עוד הן מגובות בחשבוניות מס שהוצאו לכל קבלן וקבלן כדין ונכללו בדוח התקופתי. כן קבע בית המשפט, כי העסקאות עם חברות הבנייה כמוהן כדיווח על עסקה שנעשתה עם העובד.

מכאן הערעור לבית המשפט העליון.

סלע המחלוקת

מספר סוגיות עיקריות עמדו בפני בית המשפט העליון והן: האם העובדים הזרים הינם עובדים של המשיבות או של חברות הבנייה שהן המעסיקות בפועל של העובדים הזרים?; האם, בהנחה שהעובדים הזרים הם עובדיה של המשיבות, יש תחולה לתקנה? והאם התשומות מיועדות לתועלתו של המעביד ולא של העובד הזר?

נפסק

בית המשפט העליון קיבל את קביעתו של בית המשפט המחוזי, כי העובדים הזרים הם עובדיהם של המשיבות וכי יש תחולה לתקנה. עם זאת, מבטל בית המשפט העליון את פסק דינו של בית המשפט המחוזי כי הדיווח התקופתי מצד המשיבות לגבי העסקאות עם חברות הבנייה, כמוהו כדיווח על העסקה שנערכה עם העובד.

בית המשפט העליון עמד על המבחנים לבחינת קיום יחסי עובד מעביד, ביניהם: תשלום משכורות, תשלום פיצויים, דאגה לתנאים סוציאליים, לביטוח תאונות ולביטוח רפואי; ניכוי מס ותשלום תשלומי חובה החלים על מעביד; קיום חוזה אחיד בין המשיבות לכל אחד ואחד מהעובדים, הרישום של ההוצאה כהוצאת משכורת בדוחות הכספיים. בית המשפט מציין כי העובדה ששירותים ניתנים לעובדים הזרים בהתאם לחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, מבטיחים את רווחתם וטובתם של העובדים הזרים ולא של המעבידים.

תכלית התקנה היא למנוע ניכוי מע"מ בגין חלק משכר עבודה הניתן באמצעות הטבות בעין, כשלא שולם מע"מ עם קבלת ההטבות ע"י העובד כצרכן סופי. הנפקת חשבוניות מס לחברות הבנייה אינה מקיימת את דרישות הדיווח שבתקנה. "העסקאות" עליהן יש לדווח כעסקאות חייבות במס הן עסקאות בין המעביד לבין העובד ולא בין המעביד לבין הלקוח העסקי, שכן אותו לקוח אינו הצרכן הסופי של הנכס או של השירות. הלקוח יוכל לנכות את מס התשומות שלו כנגד עסקאות עתידיות עם לקוחותיו שלו. משמעות הדבר שהעובדים הזרים צורכים נכסים או שירותים כצרכנים סופיים מבלי שישולם מס ערך מוסף - וזהו ההפסד של רשויות המס. יש להיזהר מלסטות מהדרישות הטכניות של רשויות המס.

הערעור התקבל.

4. מס בולים - רכיב המע"מ בעסקה אינו חלק ממחיר החוזה לענין מס בולים, יש להוון תשלומים עייתיים הנקובים בהסכם

(ע"א 222/00, ע"א 658/00 בבית המשפט העליון מיום 3.4.2003)
המערערות: שיכון ובינוי אחזקות בע"מ ואח'
המשיבה: מדינת ישראל - מנהל המכס ומס בולים

העובדות

מדובר בחיוב מס בולים שהוטל על הסכם בין ממשלת ישראל (להלן: "המדינה" או "המשיבה") לבין חברת שיכון ובינוי אחזקות בע"מ וארבע חברות נוספות (להלן: "החברות" או "המערערות") שזכו במכרז להקמת מרכז אנרגיה בקרית בן גוריון בירושלים, ובעקבות זאת כרתו, בשנת 1998, הסכם לאספקת שירותים שונים למשרדי הממשלה (להלן: "ההסכם").

ההסכם הוא בשיטת B.O.T. (Build, Operate, Transfer) תקופת התפעול של המרכז היא עשרים שנה, שבסופה אמור מרכז האנרגיה לעבור לרשות המדינה. לפי ההסכם תחזיר המדינה לחברות את ההשקעות בתשלומים חודשיים קבועים בתוספת מע"מ ותשלם דמי שכירות חודשיים לגבי שטח מסוים וכן החזר חודשי בשל הוצאות קבועות, הכל במשך עשרים שנה. על פי ההסכם, החברות הן שהיו צריכות לבייל את ההסכם.

במרכז הערעורים עומד חוק מס בולים על מסמכים, התשכ"א-1961, (להלן: "חוק מס בולים"). פרשנותו של חוק זה מעוררת בעיות סבוכות, אשר בחלקן הן תוצאות של מבנהו השיטתי של החוק.

- (א) החברות טענו בפני רשויות המס חמש טענות במסגרת חוק מס בולים, כדלקמן:
 - (א) ההסכם כולו פטור ממס בולים היות והוא "שטר זיכיון של מדינת ישראל";
 - (ב) לחלופין, ההסכם הנו למכירת זכות במקרקעין שחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, חל עליה ולכן פטור ממס;
 - (ג) מאחר ותשלומים שונים מהמדינה משתרעים על פני עשרים שנה, מן הדין להוונם, לצורך קביעת מס בולים;
 - (ד) יש להפחית מן הסכומים המשתלמים על ידי המדינה את מרכיב המע"מ הכלול בהם, לצורך קביעת מס בולים, וזאת בין היתר כדי למנוע תשלום מס על מס;

(ה) החזר ההוצאות הקבועות אינו חייב בתשלום מס בולים משום שהוא אינו מהווה חלק מערך הנשוא של ההסכם.

רשויות המס דחו את כל טענות החברות והוציאו לחברות שומה בה נומקו החיובים השונים.

על שומה זו הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי דחה את שתי הטענות הראשונות בדבר פטור ממס בולים, וכן את הטענה השלישית בדבר הצורך להוון את סכום החזר ההשקעה ואת דמי השכירות החודשיים. בית המשפט המחוזי קיבל את הטענה הרביעית לפיה המע"מ אינו חלק מערך העסקה ולכן הבסיס לחיוב במס בולים אינו כולל את סכום המע"מ וכן קיבל את הטענה החמישית וקבע כי החזר ההוצאות אינו מהווה חלק מ"ערך הנשוא".

כל אחד מהצדדים הגיש ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ובמסגרתו חזרו החברות על טענותיהן בדבר פטור ממס בולים ובדבר ההיוון, ואילו המדינה טענה כי יש לכלול בחישוב המס את המע"מ וכן את החזר ההוצאות.

נפסק

בית המשפט העליון אישר את מסקנת בית המשפט המחוזי, לפיה אין בענייננו מקום לפטור את החברות מתשלום מס בולים. באשר לטענה כאילו ההסכם הנו שטר זיכיון של מדינת ישראל נקבע כי מבחינה צורנית ההסכם אינו שטר, שכן אין בו תנאים צורניים מיוחדים שהם ממהותו של שטר, ומבחינה עניינית אין הוא זיכיון, כיוון שזיכיון הוא הפקת רווחים ממשאבי המדינה ואילו ההסכם הוא הסכם קבלנות לאספקת שירותי חשמל ומים למשרדי הממשלה (אך לא לציבור בכללותו), תמורת תשלום. באשר לטענת הפטור הנסמכת על טענת רכישת זכות במקרקעין, נקבע, כי מתוך ההסכם עולה במפורש, כי המדינה לא העניקה לחברות זכות חכירה בקרקע אלא זכויות חוזיות שאינן זכויות קנייניות. בנוסף, החברות לא דיווחו על העסקה לרשויות מס שבח ולא שילמו מס רכישה.

בעניין היוון התשלומים המשתרעים על פני 240 חודשים, נקבע שבהעדר הוראת חוק המסדירה את שאלת גובה מס בולים במקרה של תשלומים עתיים יש למצוא את הפתרון לשאלה זו בעקרונות הכלליים של חוק מס בולים. וכך, בהסתמכו על פסק דין באנגליה, קבע בית המשפט העליון שיש לשים דגש על המונח "ערך" ומן הדין לחשב את ערך הנשוא על פי ערכו העכשווי, קרי: לאחר היוון.

בנקודה זו העיר בית המשפט העליון מספר הערות: ראשית, בית המשפט אינו רואה קושי מיוחד בעריכת היוון על סכומי כסף. היוון כאמור מונע הפליתם לרעה של

נישומים שהכנסותיהם מתקבלות בתשלומים עיתיים לאורך תקופות ארוכות; שנית, יש להוון גם את דמי השכירות וגם את החזר ההוצאות, אשר אף הם משתלמים לאורך תקופה של עשרים שנה; שלישית, מאחר ובענייננו ההיוון הוא רעיוני גרידא (מאחר ובפועל הסכומים משתלמים בתשלומים עיתיים), הרי שיש להשתמש בשיעור ריבית של 3% לשנה, הנהוג בעניין של פיצויי נזיקין.

באשר לסוגיית המע"מ טענה המדינה, בניגוד למסקנת בית המשפט המחוזי, כי יש לכלול בחישוב המס את מרכיב המע"מ, כנהוג לגבי שורה של מסים אחרים, כגון מס רכוש, מס רכישה והיטל השבחה. בית המשפט העליון הבחין בין מיסוי מקרקעין שנקודת המוצא בו הוא שווי השוק של הנכס (קרי, "הערך החיצוני"), לבין מס בולים שנקודת המוצא בו היא "הערך הפנימי" הנקבע על ידי המתקשרים בהסכם. השאלה, אם כן, היא האם "ערך הנשוא" מתייחס לתמורה המלאה הכוללת מע"מ, שמא הערך נקבע לפני הטלת מע"מ. בית המשפט לא מצא תשובה חד משמעית לשאלה זו, אלא שחששו מהטלת מס על מס הביאו אותו להעדיף את הפרשנות המונעת תוצאה בלתי רצויה זו. לפיכך, נדחה ערעור המדינה בעניין זה ונקבע כי לצורך קביעת מס בולים יש להפחית מן התשלומים המשתלמים על ידי המדינה את מרכיב המע"מ.

ולבסוף, בית המשפט העליון דחה את מסקנת בית המשפט המחוזי בעניין החזר ההוצאות וקבע, שהעובדה שהמדינה מתחייבת להשיב הוצאות ליזם אין משמעה שתשלום זה אינו מכוח ההסכם, ועל כן תשלום זה הוא חלק מ"ערך הנשוא" של ההסכם. לפיכך, יש לחייב את החברות בתשלום מס בולים גם בגין החזר ההוצאות הקבועות, וכאמור לעיל יש להוון גם סכומים אלה.

הערעור נתקבל בחלקו.

הערה: בעסקאות בהם שולם בעבר מס בולים על רכיב המע"מ, או על תשלומים נומינליים מומלץ לפנות למחלקת המסים של משרדנו לצורך בחינת אפשרויות להחזרי מס כאמור.

5. מס הכנסה - חידוש נכס הון כהפסד פירותי

(עמ"ה 1022/99 בבית המשפט המחוזי בתל אביב מיום 3.4.2003)
המערערת: ענבר היכלי יופי לכלה 1986 בע"מ
המשיבה: פקיד שומה תל אביב-יפו 3

העובדות

המערערת היא חברה העוסקת בייצור ובהשכרה של שמלות כלה (להלן: "השמלות"). בדוחות שהגישה למשיב לשנים 1992-1997 הציגה המערערת את השמלות כ"מלאי בסיסי" שבגינן דרשה הוצאות בניכוי, שחושבו על ידה כעלות ייצורן של השמלות, בכל שנה דרשה המערערת בניכוי חלק מן העלות המחושבת, תוך העברת היתרה לשנים העוקבות ע"י כך שהיא מעמידה את אורך חיי השמלות על כשנה וחצי בממוצע (החל משנת 1996 - שנה) ופורסת את ההוצאה על-פני שנתיים.

לחלופין, דרשה המערערת, כי אף אם תסווגנה השמלות כ"רכוש קבוע" יותרו בניכוי הוצאות ייצורן כהוצאות תיקונים, וזאת על רקע היות השמלות נכס הנדרש לחידוש עונתי בפרקי זמן קצרים, בהתאם להוראת סעיף 17(3) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") הקובעת שיותר בניכוי: סכומים שהוצאו לתיקונם של חצרים, מוצבה או מכונה, ששימשו בהשגת ההכנסה וכן סכומים לחידושם, לתיקונם או לשינויים של כלי מלאכה, כלי שרת או חפצים ששימשו כאמור.

המשיב סירב לראות בשמלות מלאי בסיסי, הן משום שמונח זה אינו מוגדר בפקודה והן משום שהשמלות אינן מהוות מלאי בעסק אלא "רכוש קבוע", כך שאין מקום לניכוי הוצאות בגינן, אלא בדרך של פחת. המשיב סיווג את השמלות כ"ציוד כללי" שהפחת בגינן, לפי תקנות מס הכנסה (פחת) 1941 (להלן: "תקנות הפחת") הנו 7% פחת לשמלה, ובנסיבות העניין, היה מוכן להתיר למערערת "כפל פחת", קרי פחת גובה 14%.

נפסק

בית המשפט, בבואו להכריע בשאלת סיווג שמלות הכלה כמלאי עסקי או רכוש קבוע, בחן את הגדרות "מלאי עסקי" ו"מכירה" בפקודה. בית המשפט הגיע למסקנה שאין כאן מכירה כי אין "היפרדות" מן הממכר מאחר ומדובר בשמלות הנשארות בכל מקרה בבעלות המשכירה ובכך אין לדבר על השמלות כעל "מלאי עסקי", אלא כעל "רכוש קבוע". במאמר מוסגר העיר בית המשפט כי יתכן ועסקת השכרה תהיה שקולה מבחינה מהותית, כלכלית לעסקת מכירה, למשל במקרים בהם מושכר נכס לתקופה המשתווה לאורך חייו המלא של הנכס, אך לא זה המקרה. בית המשפט התייחס בהרחבה בפסק דינו לשיטת המלאי הבסיסי, לפני שדחה את השימוש בה.

המונח "מלאי בסיסי" הוא מונח חשבונאי המיוחס בעיקר אל פרטי רכוש קבוע בעלי ערך נמוך, או אל פרטי רכוש כאמור שהתנועה בהם תדירה ורבה, שמוצגים במאזן בסכום אחד, בהתאם לעלות הראשונית שלהם, שנשארת "קבועה" במאזן מבלי יכולת להפחיתה.

השימוש בשיטת המלאי הבסיסי נדחה משתי סיבות עיקריות: האחת, סיווג נכסים כמלאי בסיסי יפה אך ורק לנכסים בעלי ערך נמוך, שאינם ניתנים לזיהוי ספציפי ואשר תנועתם רבה (כמו סכו"ם בבית מלון), להבדיל משמלות כלה שהן מוצרים בעלי ערך מהותי בעסק ומהוות מקור הכנסה בלעדי בו; השניה, שבכל מקרה, המערערת לא יישמה את שיטת המלאי הבסיסי לפי כללי השיטה. יתר על כן, אין למונח "מלאי בסיסי" כל אחיזה בסעיפי הפקודה וכמו כן, שיטה זו נפסלה לשימוש באנגליה והן בבית המשפט בישראל עוד בתקופת המנדט.

סעיף 17(3) לפקודה מתיר בניכוי הוצאות לתיקונים בעסק, ככל שאלו מתייחסים לחצרים, מוצבה, מכונות או כלי עבודה בעסק, ולפיכך הטענה כי חידוש השמלות הוא הוצאה שוטפת כלשונה בסעיף זה היא טענה המתעלמת לחלוטין מלשון הסעיף ומרוחו.

בפסיקה ובספרות נקבעו מבחנים לאבחנת הוצאה הונית היוצרת יתרון מתמיד, מהוצאה פירותית, המהווה הוצאה לתחזוקה שוטפת אחד המבחנים שנקבעו מבחין בין פעולה של החלפת חלק טפל בנכס, שתותר באופן שוטף לעומת החלפת חלק עיקרי, שמוגדרת כהוצאה שבהון.

תחילה סיווג המשיב את השמלות כציוד כללי שהפחת עליו הנו בשיעור של 7%, ולכל היותר "כפל פחת" בשיעור 14%, אף שהיה ער לכך שזה אינו משקף את הפחת האמיתי של הנכס, בהצדיקו את קביעתו בכך שנקבע בפסיקה שפקיד השומה לא

רשאי לשנות את שיעורי הפחת שנקבעו בתקנות. הפחת המיסויי, לדעת בית המשפט, חייב לשקף, בכל מקרה, את הפחת האמיתי של הנכס, ועל כן הסטייה החריגה שביקש המשיב לאשר מובילה לאבסורד מיסויי שאין לקבלו. המערערת לא העלתה כל טענה לפיה אין התקנות משקפות את הפחת הכלכלי של השמלות נשוא הפחת ובחרה למקד את טיעוניה סביב הצדקת בחירתה בשיטת המלאי הבסיסי כשיטת דיווח, שיטה שנפסלה.

בית המשפט הגיע לכלל מסקנה, כי הדרך הראויה ביותר להכריע במחלוקת הנדונה היא זו המעוגנת בסעיף 27 לפקודה (להלן: "הסעיף"), והיא בלבד. בבסיסו של הסעיף עומד הגיון כלכלי פשוט, לפיו אם נמכר נכס בהפסד ונרכש נכס חלופי יותר כניכוי פירותי ההפסד או הסכום שהוציא לרכישת הנכס החלופי, לפי הסכום הנמוך יותר. ההגיון מאחורי הסעיף: הפחת שניתן בגין הנכס הישן, לא שיקף את הפחת האמיתי של הנכס, ועל כן נדרש תיקון העיוות (בעגה המקצועית - "שיבוב" או "recapture") שנעשה רק בעת מימוש הנכס, על ידי העמדת האפשרות בפני הנישום לקזז את ההפסד ההוני שספג, כנגד ההכנסה השוטפת, בניגוד לקביעה בפקודה שהפסד הוני יקוזז כנגד רווח הוני בלבד. בכך מוענקת פרשנות רחבה למדי לסעיף באשר השמלה מושווית למכונות וציוד וייצור שמלה חדשה מהווה פעולה של חילוף. אמנם יישומו של הסעיף יסב למערערת פגיעה מסוימת הנובעת מהפסד הריבית בשל דחיית התרת ההוצאה, אך רק דרך פתרון זו תאפשר ניכוי מלוא עלויות הייצור של השמלות במשך שנות חייהן.

הערעור נתקבל.

6. מס הכנסה - מרכיב הקרקע לצורכי פחת יקבע על סמך ראיות פוזיטיביות

(עמ"ה 633/02, בבית המשפט המחוזי בירושלים מיום 17.2.2003)
המערער: בנימין מוסאי
המשיב: פקיד שומה ירושלים 1

העובדות

המערער הגיש ערעור על שומות שנערכו לפי מיטב השפיטה על ידי פקיד השומה לשנים 1997-1999. הפער בין המס המוסכם למס שנקבע בצו עמד על כ-35,000 ש"ח. המערער הגיש ערר ובמסגרתו טען חמש טענות, חלקן טענות טכניות, שבאשר להן לא נרחיב, ושתי טענות בעניין הפחת כפי שיפורט להלן. טענתו הראשונה של המערער בענין הפחת היא, כי יש להתיר ניכוי שיעור פחת של 4% בגין הבניין ולא 2% כפי שטוען המשיב. המערער מתבסס על תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986 (להלן: "התקנות"). המשיב, לעומת זאת, טען כי התקנות חלות רק על נישומים המנהלים ספרים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ולכן הן אינן חלות על המערער, התקנות שחלות על המערער הן תקנות מס הכנסה (פחת) 1941 שקובעות פחת בשיעור 2% לבניין ממדרגה ראשונה ופחת בשיעור 4% לבניינים מדרגה שניה שבנייתם איתנה פחות. טענתו השניה של המערער היא, כי שוויה של הקרקע המנוכה צריך לעמוד על 20,000 ש"ח בלבד ולא על שליש מערך הנכס, כפי שנהוג לפי כללים מקובלים, כגירסת המשיב. המשיב הוסיף וטען שאף אם מחשבים את ערך הקרקע באופן מדויק הריהו עומד על 61,000 ש"ח.

נפסק

בעניין שיעורי הפחת של הבניין קיבל בית המשפט את עמדתו של המשיב וקבע כי שיעורי הפחת שהמערער דרש לעצמו יוחדו רק לנישומים המנהלים פנקסים לפי שיטת חשבונאות כפולה, ומשכך, ייקבעו שיעורי הפחת על פי תקנות הפחת (1941).

באשר לשווי מרכיב הקרקע, בית המשפט קבע שאין יסוד לטענת המערער כאילו שווי הקרקע הוא 20,000 ש"ח שכן מתוך טענותיו עולה כי שווי הקרקע (כולל הוצאות פיתוח) הנו 61,000 ש"ח. בית המשפט דחה את עמדת המשיב כי שווי הקרקע מחושב כשליש מערך הנכס, בהתאם ל"נהליו", וזאת לאור ראיות פוזיטיביות שאין חולק עליהן באשר לשווי הקרקע. התוצאה היא, כי יש לתקן את השומה בהתאם ולחלץ משווי הנכס סך של 61,000 ש"ח בלבד.

הערעור התקבל בחלקו

7. מיסוי מקרקעין - תמורות נוספות שוללות פטור לפי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה

(עמ"ש 5975-5978/98 בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין בחיפה מיום 06.03.2003)
העוררים: בית יטח בע"מ (להלן: בית יטח), בית י.ח. אדרי (להלן: בית אדרי), יטח
עמרם (להלן: עמרם), אדרי יוסף (להלן: יוסף)
המשיבה: מנהל מס שבח מקרקעין חיפה

העובדות

פסק דין זה מתייחס לארבעה תיקים שהדיון בהם אוחד.

ב-26.03.1995 רכשו עמרם ויוסף חלקים מחלקת מקרקעין. החלקה היתה בבעלות משותפת של ששה בעלים ובאותו יום נערך גם הסכם חלוקת השימוש בין הבעלים בחלקה, באופן שעמרם ויוסף קיבלו חלקים מסוימים בחלקה לשימוש הבלעדי (להלן: "המקרקעין").

ב-24.12.1996 נחתמו שני הסכמי חכירה זהים בתכנם לפיהם החכירו עמרם ויוסף את המקרקעין לבית יטח ולבית אדרי (בהתאמה), לתקופה של 10 שנים וחודש, למטרת הקמה במשותף של מבנה מסחרי למטרת להשכרה (להלן: "המבנה"). המבנה נבנה על ידי בית יטח ובית אדרי בשיתוף הבעלים האחרים של החלקה הנ"ל, למעט עמרם ויוסף. בכל אחד מהסכמי החכירה נקבעו דמי חכירה למשך כל תקופת החכירה בסך 656,000 ₪ ללא מס ערך מוסף. הסכום שולם על דרך של הקצאת 200 מניות לפדיון של בית יטח ובית אדרי, שהם "חברות משפחתיות", לעמרם ויוסף (בהתאמה). נקבע שזוהי התמורה היחידה שמקבל המוכר תמורת העברת הנכס לחוכר. בהסכמי החכירה שנכרתו בין הצדדים אין כל התייחסות לסוגיית מימון הבניה על החלקה הנ"ל, אין כל התייחסות להתחייבות עמרם ויוסף לשלם לבית יטח ובית אדרי את עלויות הבניה בתום תקופת החכירה ואף לא להתחייבות להחזרת המבנה המסחרי כשהוא מתוקן על חשבונן.

העוררים דיווחו לרשויות המס על עסקאות החכירה וביקשו פטור ממס שבח ומס רכישה מוקטן לפי סעיפים 104א ו-104ד(4) לפקודת מס הכנסה (להלן: "סעיפי הפטור"). סעיפי הפטור קובעים פטור ממס שבח והקלה ממס רכישה בכפוף לעמידה בתנאים המפורטים בהם. במסגרת תיקון 132 בפקודת מס הכנסה (להלן: "התיקון") תוקן סעיף 104א ונקבע שמתן הפטור יותנה בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה.

כבר ב- 5.12.1996 (לפני כריתת הסכמי החכירה הני"ל) ביקש רואה החשבון של העוררים מתן אישור לפטור מתשלום מס בולים לפי סעיף 13 לתוספת ב' לחוק מס בולים על מסמכים, התשכ"א-1961, בגין החכרת הזכויות בחלקה. בהמשך שלח רואה החשבון שני מכתבים נוספים לפקידת השומה ובהם פירוט תנאי העסקה ותיאור ההסכמים. במכתבו ציין רואה החשבון כי בתמורה להחכרה בית יטח ובית אדרי יקצו "מניות" (מבלי לציין שהכוונה למניות לפדיון) לטובת עמרם ולטובת יוסף, כך שעסקאות אלו נופלות לסעיפי הפטור. פקידת השומה אישרה במכתבה לעוררים כי הפעולה המתוארת במכתב רואה החשבון עומדת בתנאים המאפשרים פטור ממס בולים, וכי עמידה בתנאי סעיף הפטור תיבדק במועד השומה הסופית. בעדותה הוסיפה פקידת השומה שאילו היה נכתב במכתבו של רואה החשבון שהמניות הן לפדיון, לא היתה מאשרת את הפטור ממס בולים.

בתחילה, טען בא כוח העוררים כי אין זה מסמכותו של המשיב אלא סמכות פקיד השומה. העוררים הגישו השגות ראשוניות שנדחו ע"י המשיב משני טעמים: האחד, המניות שהוקצו הן מניות לפדיון הכוללות תמורה נוספת השוללת את תחולת סעיפי הפטור; השני, הזכות שהועברה במקרקעין לפי הסכמי החכירה היא זכות משנית ולא הזכות המלאה, שנשארה בידי עמרם ויוסף. בהסתמך על שני הטעמים שלעיל בתוספת הטעם שלעמרם וליוסף ניתנה תמורה נוספת שהיא הקניית הזכויות במבנה המסחרי בתום תקופת החכירה, תיקן המשיב את השומה בהסתמך על כך שמדובר בגילוי עובדות חדשות, המאפשר תיקון שומה. על שומה זו הגישו העוררים השגה נוספת בה טענו כי אין מדובר בשינוי שומה אלא בתיקון נימוקי השומה. טענה שנדחתה אף היא, ובהסכמת הצדדים הוחלט כי השומות החדשות ידונו במהלך ערר זה.

נפסק

המשיב הוא מי שנתמנה ע"י שר האוצר להיות המנהל לענין חוק מס שבח מקרקעין. מנהל מס שבח מקרקעין הוא המוסמך על פי חוק מס שבח מקרקעין למלא ביעילות ותוך שיקול דעת ומיומנות את כל הקשור במיסוי העסקות, כולל הענקת הפטור וההקלות. חובת הדיווח על עסקות החכירה היא למנהל מס שבח מקרקעין. בסעיפי הפטור אין הוראה מיוחדת המגבילה את סמכות מנהל מס שבח מקרקעין לדון בשאלת מיסוי מס שבח ומס רכישה בגין הקניית זכויות במקרקעין.

הועדה דחתה את טענת העוררים כאילו לא היה מקום לתקן את השומה, מאחר והתברר כי עמרם ויוסף עתידים לקבל תמורה נוספת עתידית - היא המבנה, וזאת בהעדר כל התייחסות בדוחות הכספיים של בית יטח ובית אדרי ובדיווחיהם לכך שבניית המבנה מומנה על ידי עמרם ויוסף.

הועדה קבעה כי מניות לפדיון הן מניות לכל דבר הכוללות את הזכויות הקיימות במניות רגילות ובנוסף לכך גלומה בהן התחייבות לפדותן ולשלם את תמורתן כאילו הן אגרות חוב. לפיכך, קבעה הועדה, כי זכות הפדיון מהווה תמורה נוספת מעבר לזו הקיימת במניה רגילה ולכן היא חורגת מהגדרת "זכות בחבר בני אדם" וצדק המשיב בשללו את הפטור וההקלה מטעם זה.

הערר נדחה.

8. מס הכנסה - סיווג הכנסה ממכירת נכס שנרכש לשיעורין וסמכויות פקיד השומה

(ע"א 6809/01 בבית המשפט העליון מיום 19.02.2003)
המערערת: מרכז העיר השקעות טרנסגלובליות בע"מ
המשיב: פקיד שומה ירושלים

העובדות

המערערת הוקמה במהלך שנת 1993 ורכשה את מניות חברת השקעות ש.ד. בע"מ בתמורה ל- 2.4 מיליון ש"ח. חברת ש.ד. החזיקה בכל מניות קולנוע הבירה בע"מ המחזיקה בחלק של מבנה שבו הופעל בזמנו קולנוע הבירה. לאחר מספר חודשים רכשה המערערת בצורה ישירה את חלקו האחר של המבנה הכולל משרדים. התוצאה של "תתי הרכישות" היתה רכישת המבנה כולו על ידי המערערת. לאחר מספר חודשים נמכר כל המבנה ברווח של 6 מיליון ש"ח.

בעוד ש-26% מכלל עלויות הרכישה יוחסו לקולנוע ו-74% יוחסו למשרדים, הרי שבעת המכירה התמורה בסך כ-14 מיליון ש"ח יוחסה ביחס של 41% לקולנוע ו-59% למשרדים. היתרון המיסויי שצמח למערערת מאופו ייחוס זה היה שהשבח ממכירת חלק הקולנוע גדל מאוד, ובשל תאריך רכישתו "הוותיק" נהנה שבח זה משיעור מס נמוך יחסית (12%). לא כן הדבר לגבי יתרת חלקי הבניין (רכישת המשרדים), שעל השבח הנמוך שהוצג ממכירתו שולם מס גבוה.

בנוסף התברר שהתמורה שנתקבלה בחברת קולנוע הבירה ממכירת חלקה במבנה (שבו הופעל הקולנוע) חולקה כדיבידנד לבעלי מניותיה ולמעשה רוקנה מתוכן ולכן המשקיעים בה יצאו בהפסד גדול אותו ביקשו להפחית מרווח הון שיווצר להם.

בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערערת כי קיימים נתונים עובדתיים ומשפטיים שלא היו ידועים למוכרים, או לחילופין שונו בתקופה זו, באופן שמבנה הקולנוע הפך להיות בעל ערך רב לאין ערוך בין מועד רכישתו למועד מכירתו. בית המשפט קבע כי יש לקבל את עמדת המשיב ולפיה מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, והכנסות מעסקה כזו חייבת במס "רגיל", בית המשפט המחוזי נעזר במבחנים שנקבעו בפסיקה כדי לקבוע שאופי העסקה מסחרי, הכוללים בין השאר את מבחן הידע, דרך המימון, תקופת ההחזקה ומהות העסקה.

באשר לטענת המערערת לפיה הנה זכאית לנכות את "ההפסד" שנגרם לה ממכירת מניות ש.ד. בע"מ, משום שגם עסקת מכירת המניות הנה עסקת אקראי, קיבל בית המשפט בסופו של דבר את עמדת המשיב ולפיה לא ניתן לקזז הפסד אקראי.

טיעונים נוספים בדבר "כפל מיסוי" ו"סופיות שומה" במס שבח נדחו על ידי בית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי קבע כי במידה ועקב שגגה, הטעיה או רשלנות, לא הבחינה רשות מס שבח מקרקעין שהעסקה איננה כפופה לדיני מס שבח מקרקעין, אלא הוראות מס הכנסה, משום שמדובר בעיסוק או בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הרי מלכתחילה קביעותיה לא נעשו בתחומה שלה, ופעילות מס הכנסה נעשתה כדין. נקבע שאין חשש לכפל מיסוי מאחר שסכום שנגבה על ידי רשות עקב טעות יחויב בהשבה.

מכאן הערעור לבית המשפט העליון.

נפסק:

בית המשפט העליון קיבל את עמדת בית המשפט המחוזי וקבע כי יש לצמצם פער השבח מקום בו המס גדול יחסית והסב את הפער למקום בו המס קטן יחסית. כיוון שהמערערת לא הביאה כל ראיה שיש בה לתמוך או להסביר את הפער אין לקבל את עמדתה.

באשר לקביעה כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, נקבע כי אין עילה להתערב בהחלטת בית המשפט המחוזי שנעשתה על פי חומר הראיות שיושם כדין. כן נדחתה טענת המערערת לפיה מוטל עליה כפל מס וכי אין אפשרות להחיל את העסקות את הוראות פקודת מס הכנסה כל עוד לא בוטלו שומות מס השבח כדין. בענין זה נקבע כי מכירה הנתונה לשומות מס הכנסה פטורה ממס שבח וכי תשלום מס השבח מהווה מקדמה על חשבון מס הכנסה. משנקבע על ידי פקיד השומה כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, הרי שהעסקה נתפסת ברשותה של פקודת מס הכנסה ותטופל על פי עקרונות אלו.

הערעור נדחה.

ג. עדכוני חקיקה

9. הוראות לענין מוכר שחדלו לחול עליו הוראות חוק התיאומים

במרץ 2003 פורסמו תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראות לענין מוכר שחלו עליו הוראות החוק), התשס"ג-2003 (להלן: "התקנות"). התקנות מפרטות הוראות לענין מוכר שחדלו לחול עליו הוראות חוק מס הכנסה (התיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק התיאומים"). תחילתן של התקנות בשנת המס 2003 ואילך.

להלן עיקר התקנות:

הגדרות -

"חלק רווח ההון הריאלי עד למועד היציאה" - רווח ההון מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד למועד היציאה ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

"יתרת רווח ההון הריאלי" - ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין רווח ההון הריאלי עד למועד היציאה.

"מוכר" - מוכר של נייר ערך שחלו עליו הוראות חוק התיאומים או הוראות לניהול פנקסים במטבע חוץ באחת משנות המס שמיום רכישתו של נייר הערך עד תום שנת המס שקדמה ליום מכירתו.

"מועד היציאה" - תום שנת המס האחרונה שלגביה חלו על המוכר הוראות חוק מס הכנסה תיאומים בשל אינפלציה או הוראות ניהול פנקסים במטבע חוץ.

שיעורי מס לענין מי שחלו עליו הוראות חוק התיאומים

(א) על אף האמור בכל דין, במכירת נייר ערך על ידי מוכר יחולו שיעורי מס אלה:

(1) על חלק רווח ההון הריאלי שעד למועד היציאה - מס בשיעור 36% לחבר בני אדם או מס בהתאם למדרגת המס המקסימלית לגבי יחיד ועל יתרת רווח ההון הריאלי - מס בשיעור המס החל על רווחי הון. 15% אם נייר הערך צמוד למדד, 10% אחרת ו - 25% אם נדרשו הוצאות מימון, או מס בשיעור הנע בין 0% ל 25% לגבי קרנות נאמנות, בהתאם לסיווג קרן הנאמנות (חייבת, פטורה או מעורבת). או פטור ממס אם זכאי לו המוכר.

(2) אם נוצר הפסד - התמורה במכירת נייר הערך פחתה מממוצע ערכו של נייר הערך בתום כל אחד משלושת ימי המסחר בבורסה שקדמו למועד היציאה, כשהוא מתואם עד ליום המכירה של נייר הערך, יחויב רווח ההון הריאלי במס בשיעור 36% לחבר בני אדם או במס שולי לגבי יחיד.

(ב) נמכר נייר הערך בחסר, בתקופה שחלו על המוכר הוראות חוק התיאומים ונייר הערך נרכש ע"י המוכר לאחר מועד היציאה, יחולו על המכירה בחסר מס בשיעור 36% לחבר בני אדם או מס שולי לגבי יחיד.

קביעת מחיר מקורי -
במכירת נייר ערך ע"י מוכר יראו את המחיר המקורי שהיה נקבע אילו המשיכו לחול על נייר הערך הוראות חוק התיאומים.

קביעת יום רכישה -
במכירת נייר ערך על ידי מוכר, יראו כיום הרכישה של נייר הערך, את יום הרכישה שהיה נקבע אילו המשיכו לחול על נייר הערך הוראות חוק התיאומים.

10. תיקון תקנות שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח

תקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994 תוקנו, התקנות יחולו לגבי מיזוג שבוצע ביום 1 בינואר 2002 או לאחריו. להלן עיקרי השינוי:

בתקנות מוגדרים התנאים לכך שחברה תושבת ישראל תיחשב "חברה עתירת מחקר ופיתוח". התנאי ה-7 בתקנה 1 קובע שתמורת ההנפקה של זכויות בחברה וכן בחברה שאליה הועברו זכויות החברה, לפי הענין, שתיעשה בשנתיים שמיום שינוי המבנה תשמש להשקעה במחקר ופיתוח (להלן: "מו"פ"); לענין זה, יראו כהשקעה במחקר ופיתוח את הוצאות החברה לשיווק מוצרים שפותחו במו"פ שעשתה, בסכום שאינו עולה על 75% מתמורת ההנפקה, (ולא 50%), ובלבד שסכום ההוצאות או סך סכומי ההכנסה החייבת של החברה בשנת ההנפקה ובשתי שנות המס שלאחריה, לפי הנמוך ביניהם, יושקעו במו"פ לפני תום שנת המס השלישית שלאחר שנת ההנפקה, ויראו כהכנסה חייבת של החברה גם הכנסה רעיונית של בעל שליטה שמקורה בחברה (כהגדרתה בסעיף 3(ט)).

הוספה תקנה 2א "מיזוג חברות עתירות מחקר ופיתוח הקובע כי במיזוג שבו כל החברות המשתתפות הן חברות עתירות מחקר ופיתוח, יחולו ההוראות המפורטות להלן:

- (1) זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג לא יפחתו מ-25% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת;
- (2) הוראת סעיף 103ג(9)(ב) לפקודה הקובעת כי הקצאת מניות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה לא תיחשב כשינוי זכויות לאחר מיזוג;
- (3) החברה הקולטת תהיה רשאית להקצות מניות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה, בלא מגבלת האחוזים כמצוין בפסקת המשנה האמורה."

הוספה תקנה 3א תנאים לזכאות במקרה של מיזוג הקובעת כי במקרה של מיזוג נדרש שכל הזכויות בנכסי המו"פ היו בידי החברות המשתתפות במיזוג.

ד. חוזרי מס הכנסה

11. הרפורמה במיסוי מקרקעין - הטבות מס לבעל בניין להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון

(הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מיום 30 במרץ 2003)

במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "תיקון 50") בוצע תיקון עקיף לחוק העידוד - תיקון מס' 54 לחוק העידוד (להלן: "התיקון").

א. מבוא

פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט - 1959 (להלן: "חוק העידוד") מעניק הטבות במס לבעל בניין להשכרה שעיקרן פחת מואץ לדירות בבניין להשכרה ושיעורי מס מופחתים על הכנסות מהשכרת הדירות וממכירתן.

"בניין להשכרה"- בניין שאושר ככנס מאושר, שבנייתו נסתיימה אחרי 31.7.1988.

- לפחות מחצית שטחו מיועד להשכרה למגורים במשך עשר שנים לפחות מתוך שנים עשרה השנים שלאחר תום הבנייה ולא נמכרו הדירות לפני שחלפו עשר שנות השכרה כאמור.
 - ניתן למכור את הבניין להשכרה לפני שחלפו חמש שנים ובלבד שימכרו 50 דירות לרוכש אחד שנתחייב להשכירן באותם תנאים.
- מינהלת מרכז ההשקעות יכולה לאשר כי רק חלק מהבניין יהיה בניין להשכרה אם בחלק המאושר יש לפחות 8 דירות מגורים.
- בעלי בניין להשכרה שהושכר החל מיום 1.9.1991 ועד תום שנת המס 2006 (בטרם התיקון 2002) יהא זכאי להטבות אם לפחות מחצית משטח הרצפות של הבניין הן דירות שהושכרו למגורים ושתקופת ההשכרה הממוצעת שלהן היתה לפחות 5 מתוך 7 שנים שלאחר תום הבניה.

בתיקון הוגדר "בניין חדש להשכרה"- בניין להשכרה שמתקיימות בו אחת מחלופות אלה:

1. הוא אושר מיום 7.11.2001 (להלן: "היום הקובע") ועד ליום 31.12.2003 (להלן: "התקופה הקובעת").
2. הוא אושר לפני התקופה הקובעת והושכר לראשונה אחרי היום הקובע.

3. החלק המושכר בבנין הושכר לראשונה לפני היום הקובע לתקופה שלא פחתה מחמש שנים, ובתום תקופת החמש שנים הושכר לא פחות ממחצית משטח הבניין לתקופת השכרה נוספת שלא תפחת מחמש שנים שתחל לאחר היום הקובע. אין הכרח כי השכירות תהיה רצופה בכל אחת מהתקופות, שכן המדידה מצטברת, ובלבד שאין "חפיפה" בין שתי תקופות השכירות.

התיקון הפחית את דרישת המינימום לפיה מינהלת מרכז ההשקעות יכולה לאשר כי רק חלק מהבניין יהיה בניין להשכרה אם בחלק המאושר יש לפחות 6 דירות מגורים.

ב. פירוט ההטבות

חוק העידוד קבע פחת מואץ בשיעור 20% לגבי דירות בבניין להשכרה שהושכר לראשונה בתקופה שמיום 1.9.1991. התיקון האריך את תוקף ההקלה לגבי בניינים שהושכרו לראשונה עד תום 2006.

חוק העידוד קובע, שעל הכנסה חייבת או על שבח ריאלי ממכירת בניין להשכרה או חלק ממנו יחולו הוראות סעיף 47(א), (א1) או (ג) בתנאים המפורטים בסעיפים האמורים. התיקון לא משנה את שיעור המס בגין הסכום האינפלציוני החייב (10%) ובגין דיבידנדים מחולקים.

להלן שיעורי המס על הכנסה חייבת או שבח ריאלי ממכירה או מהשכרה:

בניין להשכרה	בניין חדש להשכרה, לפי החלופה הראשונה והשניה עפ"י התיקון	
25%	18%	לגבי חברה
10%, 15% או 20%, בהתאם ל"שיעור השקעת החוץ" בחברה.	18% או השיעור הקבוע לגבי בניין להשכרה, כנמוך מבין שניהם.	לגבי "חברת משקיעי חוץ"
35%	25%	לגבי יחיד*

* במכירת בניין להשכרה בידי יחיד, נקבע כהקלה כי בשל שינוי שיעור המס החל על השבח הריאלי שנצבר החל מהיום הקובע יחולו שיעורי המס 25%-ו-50% לפי פיצול לינארי של השבח הריאלי כאשר שיעור המס האפקטיבי לא יעלה על 35% (שיעור המס החל מכוח חוק העידוד לגבי יחיד).

במכירת "בניין חדש להשכרה" על פי החלופה השלישית להגדרתו, יחולו שיעורי המס "בתיאומים הנדרשים", כדלקמן: על מכירת דירות מגורים שהושכרו "תקופה נוספת"

(לפחות 5 שנים), יחול שיעור המס המופחת לפי התיקון (18% לחברה, 25% ליחיד), על מכירת דירות מגורים שלא הושכרו לתקופה נוספת כאמור, יחול שיעור המס שחל לפני התיקון (25% לחברה, 35% ליחיד). כמו כן יש לשים לב לייחוס נכון של עלויות הבנייה בין הדירות השונות.

ג. ניכוי או קיזוז הנובעים מפחת מואץ

חוק העידוד קובע שאם ההכנסה החייבת מבניין להשכרה קטנה מסכום הפחת שבעל הבניין זכאי לו (לרבות הפסד שנוצר בשל הפחת ולרבות "הניכוי בשל הפחת"), וטרם חלפו חמש שנים מתחילת ההשכרה, יותר סכום הפחת בניכוי או בקיזוז רק כנגד ההכנסה הפירותית או ההונית מבניין להשכרה.

על-פי התיקון, סכום הפחת שלא נוכה או קוזז לא ייגרע משווי הרכישה של הבניין להשכרה, בעת מכירתו. "הניכוי בשל פחת" לא ייגרע משווי הרכישה בשל העובדה שכלל הוא לא נגרע משווי הרכישה. יחד עם זאת, סכום הפחת וניכוי בשל פחת יופחת כולו מיתרת ההפסדים לקיזוז על פי הוראות הפקודה כדי למנוע כפל הטבה. משמעות הוראה זו היא כי יתרת ההפסדים שלא קוזזו כנגד ההכנסה הפירותית ושנובעים מהפחתת עלות הנכס - לא יגרעו מ"שווי הרכישה" ועל ידי כך יזכו להגנה אינפלציונית בחישוב השבח (תיאום למדד).

על מנת ליהנות מהטבה זו על המוכר להגיש לפקיד-השומה נייר עבודה החתום ע"י רואה חשבון ומפרט חישוב סכום הפחת שלא נוצל לאורך השנים וכן את יתרת ההפסדים המתוקנת, המופחתת בסכום הפחת ובסכום הניכוי בשל פחת המהווה תיאום של פחת זה.

פקיד השומה יבדוק את נייר העבודה ויעביר למשרד מיסוי מקרקעין את נתוני הפחת ויתרת ההפסדים בניטרול הפחת והניכוי בשל פחת.

ד. חילוף בניין להשכרה

חוק העידוד קובע כי הוראות מסוימות מפרק החילוף, יחולו לגבי "בניין להשכרה" שנמכר בתקופה הקובעת, בתנאי שרכישת הבניין להשכרה החלופי (החדש) או הקרקע לבניית החלופי תיעשה תוך שנה לפני או אחרי יום מכירת הבניין הישן, גם את מועד זה מעבר לתקופה הקובעת, ולגבי "בניין חדש להשכרה" (או חלקו) גם אם מכירתו תיעשה לאחר תום התקופה הקובעת ובלבד שרכישת ה"בניין להשכרה" החלופי תיעשה תוך שנה לפני או אחרי יום המכירה.

הטבות המס מכוח הוראות החילוף, הן :

1. פטור ממס שבח - הפטור ממס שמשמעותו דחיית אירוע המס למועד מכירת הבניין החלופי, יינתן רק אם שווי המכירה של הבניין הישן אינו גבוה מעלות הבניין החלופי, אחרת, ישולם מס שבח בגין ההפרש. כמו כן, אם במועד מכירת הבניין להשכרה" טרם התמלאו כל התנאים לפטור ישולם מס השבח אך יוחזר לנישום עם התמלאות כל התנאים.
2. הנחה במס רכישה - תינתן הקלה ממס רכישה, כך שעד לגובה שווי הבניין הנמכר ישולם מס רכישה מופחת בשיעור של 50% ממס הרכישה הרגיל ובלבד שהבניין החלופי ירכש בתקופה הקובעת.
3. במכירת הדירות בבניין החלופי יחולו שיעורי המס הרגילים החלים לפי חוק מיסוי מקרקעין (עפ"י פיצול לינארי, מהיום הקובע 25%, לפני היום הקובע: 50% ליחיד, 36% לחברה), זאת בשל הוראות סעיף 49טז לחוק מיסוי מקרקעין השוללת שיעור מס מופחת במכירת הזכות החלופית.
4. במכירת הבניין הישן שמכירתו קדמה לתום תקופת ההשכרה המינימלית על פי חוק העידוד ישללו הטבות חוק העידוד, למעט הטבות החילוף. דהיינו, לא תחול הזכות לפחת מואץ ולשיעור המס המופחת בשל השכרת הדירות ובשל מכירתן, לרבות מיסוי בשיעורי מס רכישה מלאים.
5. בחילוף בניין להשכרה בבניין חדש להשכרה, הטבות המס מכוח הוראות החילוף יינתנו רק למרכיב הרכוש הקבוע בבניין החדש ולא למרכיב המלאי, שכן הוראות פרק החילוף אינן חלות בחילוף נכס המהווה רכוש קבוע בנכס המהווה מלאי.

ה. התרת הוצאות ריבית ריאלית במכירת "בניין להשכרה"

חוק העידוד קובע כי בקביעת השבח במכירת בנין להשכרה החל ביום הקובע (גם אם הנכס נרכש לפני היום הקובע) יותרו בניכוי תשלומי ריבית ריאלית ששילם המוכר החל ביום הרכישה עד יום המכירה, בשל הלוואה שקיבל לרכישת הבניין, שאינם מותרים בניכוי לפי הפקודה, בהתאם להוראת סעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין, בשינויים המחויבים. יש לזכור שבפסק דין מ.ל. השקעות נקבע שהוצאות מימון ריאליות יותרו בניכוי גם לפני היום הקובע, ושביית-המשפט לא התייחס לתנאים הנדרשים בסעיף.

ו. מס מכירה במכירת דירת מגורים ב"בניין להשכרה"

במסגרת חוק מיסוי מקרקעין הוטל מס מכירה בשיעור 0.8% משווי המכירה שהותר בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת על פי הוראת פקודת מס הכנסה. בעקבות תיקון 50, הופחת שיעור מס המכירה ל- 0% לגבי מכירות שיעשו מהיום הקובע למי שזכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק העידוד.

ז. שיעור מס רכישה מופחת בבניין להשכרה

התקנה שקדמה לתיקון קבעה פטור ממס רכישה (במקום 5%) במקרה של העברת מלאי עסקי לחברה בבעלות אותם מחזיקים לצורך בניית "בניין להשכרה" בהתאם לדרישת מינהלת מרכז ההשקעות.

בעקבות התיקון, שתחולתו לגבי בניינים שאושרו לאחר היום הקובע, בוטלה ההבחנה בין העברת "רכוש קבוע" לחברה לבין העברת "מלאי עסקי" לחברה, ושיעור מס הרכישה מופחת (0.5%) יחול הן לגבי העברת "מלאי עסקי" והן לגבי העברת "רכוש קבוע" לחברה לצורך בניית "בניין להשכרה", ובלבד שההעברה עמדה בתנאים הבאים:

1. בעקבות ההעברה קיבלו בעלי המקרקעין זכויות באיגוד, בהתאם לחלקיהם בזכויות במקרקעין.
2. ההעברה לאיגוד היתה בהתאם לדרישת מינהלת מרכז ההשקעות.
3. לבנין אישור של בנין להשכרה, או של בנין חדש להשכרה כמשמעותו בחוק העידוד.

רוכש הזכאי להטבה ולא עמד בתנאים המפורטים בסעיף 53 לחוק העידוד, תבוטל ההטבה למפרע והרוכש יהיה חייב בתשלום המס שהיה חייב בו אילו לא ההטבה, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום השנה שבה רכש את הזכות.

ח. שינויי ייעוד במקרקעין בקשר לבניית "בניין להשכרה"

במצבים בהם בעל "בניין להשכרה" בונה את הבניין על קרקע הקיימת ברשותו כרכוש קבוע או כרכוש פרטי או מעביר קרקע מרכושו הפרטי לחברה בבעלותו על מנת לבנות את ה"בניין להשכרה" לעיתים חל "שינוי ייעוד" לפי סעיף 5(ב)1 לחוק מיסוי מקרקעין.

הדין לפני תיקון 50: אם חלפו ארבע שנים מיום רכישת הזכות ועד העברת הזכות לעסק כמלאי עסקי יראו את ההעברה כמכירה, בנוסף, על המכירה לא יחול הפטור בסעיף 70(4) לחוק מיסוי מקרקעין שפוטרו ממס מכירת זכות מקרקעין ללא תמורה לאיגוד על ידי בעלי זכויות באותו איגוד, בגלל שהסעיף מסייג שינוי ייעוד מזכות במקרקעין למלאי עסקי.

במסגרת תיקון 50 נוסף סעיף 5(ב)1(א) שתחולתו לגבי זכויות במקרקעין שהועברו לאחר היום הקובע שקובע שאם נתקבל אישור של "בנין להשכרה" יראו את ההעברה כמכירה פטורה ממס, מכירת דירות המלאי תמוסה לפי השיעורים המופחתים שפורטו לעיל, על כל עליית הערך מיום רכישתם.
נדגיש כי קיום מכירה מחייב דיווח על פי חוק מיסוי מקרקעין.

ה. מיסוי בינלאומי

האיחוד האירופאי - קוד ההתנהגות וההנחיה בדבר תשלומי ריבית ותמלוגים

ועדת שרי האוצר של האיחוד האירופאי אישרה את קוד ההתנהגות לגבי מיסוי עסקים (Code of conduct) ואת ההנחיה בדבר תשלומי ריבית ותמלוגים (The Directive) Interest and Royalties (ראה מבזק אפריל 2003), וזאת בנוסף ל Savings Directive (המסדיר ניכוי במקור על חסכונות בינלאומיים בשוק האירופאי). האישור ניתן לאחר שבפגישה הקודמת מחדש מרץ לא הושגה הסכמה לגבי הנוסח לאור ההתנגדות מצד איטליה אשר נבעה מהקנסות שהוטלה על איטליה בגין ההקלות שניתנו על ידה לרפתנים. בעת הפגישה הושגה הסכמה לגבי הטיפול בסובסידיות הניתנות לרפתנים באיטליה. יחד עם זאת, ממשלת בלגיה מאיימת לטרפד את ההסכם לפני יישומו.

קוד ההתנהגות - קוד זה דורש מכל מדינה החברה באיחוד האירופאי להמנע מלחוקק חוקי מס שיפגעו במדינות האחרות, ולתקן את החוקים או הפרקטיקות שנראים כמזיקים. הקוד מכסה את כל הוראות המס שיש להן אפשרות להשפיע באופן משמעותי על מיקום עסק בתוך האיחוד האירופאי. בפועל, הקוד כבר חל למרות שניתנו הארכות לתקופות קצרות ולמדינות מסוימות בעלי משטרים 'מזיקים'. המדינות בעלות השליטה על טריטוריות זרות (הולנד ואנגליה לגבי איי התעלה, BVI, Isle of Man), האיים האנטיליים, ארובה וכדומה) התחייבו לדאוג להחלת הוראות אלו גם באותן הטרטוריות.

ההנחיה בדבר תשלומי ריבית ותמלוגים - עם יישומה, ההנחיה תבטל את חובות הניכוי מס במקור בגין תשלומי ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות שהינן תושבות האיחוד האירופאי. ההנחיה צפויה להכנס לתוקף ב 1.1.04. הוראות מעבר יחולו לגבי יוון, פורטוגל וספרד.

אוסטריה - הצעה לשינוי בהוראות 'פטור ההשתתפות' האוסטרי
טיוטת חוק המתקנת מספר הוראות הרלוונטיות למבני החזקה חוצי גבולות כדוגמת 'פטור ההשתתפות' ומיסוי הכנסות מהשקעות, הוגשה לדיון בפרלמנט האוסטרי.

בעניין 'פטור ההשתתפות', ההצעה כוללת: הפחתה של שיעור החזקה המינימלי הנדרש מ- 25% ל- 10%, 'פטור ההשתתפות' יכול גם השקעה במניות המוחזקות באמצעות גופים שקופים לצורכי מס כדוגמת שותפויות ותקופת החזקה המינימלית תופחת אף היא לשנה אחת. כמו-כן, תאגידים זרים בעלי מוסד קבע באוסטריה יוכלו

לקבל את אותן הטבות מס להם זכאית חברה תושבת אוסטריה, ובהתאם יוכלו להנות מ'פטור ההשתתפות' האוסטרי.

בעקבות הביקורת שנמתחה על ידי ועדת פרימרולו, הפסדי הון מהחזקות העומדות בקריטריונים של 'פטור ההשתתפות', לא יותרו לצורכי מס למעט במקרים חריגים כגון במקרה של פירוק או חדלות פרעון של החברה הבת. בניגוד לטיוטת החוק משנת 2002, רווחי הון ממכירת מניות יותרו פטורים ממס.

הוראות אנטי תכנוניות - בהתקיים כל התנאים הבאים, הוראות 'פטור ההשתתפות' יוחלפו במנגנון זיכויים: (1) עיקר פעילותה של החברה הזרה היא פסיבית (2) שיעור המס האפקטיבי על הכנסתה נמוך מ-15% (3) בעלי המניות הסופיים הם תושבי אוסטריה.

על פי טיוטת החוק, תחולת ההוראות תהיה החל משנת 2004. יחד עם זאת, חלק מההוראות יחולו החל משנת 2006 וזאת לגבי חברות שהוקמו לפני 1.1.01.

ארצות הברית - חנינה חלקית לתושבים זרים בהגשת דו"חות באיחור

שלטונות המס בארה"ב הודיעו כי יחידים וחברות שאינם תושבי ארה"ב ואשר חייבים או היו חייבים להגיש דו"חות מס ולא הגישו אותם במועד, יוכלו להגיש דו"חות באיחור ולקבל 'חנינה חלקית'. כלומר, להימנע מהסנקציה המחמירה בגין הגשת דו"חות באיחור (שלילת הזכות לניכויים וזיכויים) ולשלם רק את מרכיב הריבית וקנס הפיגורים.

מטרת התמריץ, לעודד גופים שאינם תושבי ארה"ב להגיש את דו"חות המס שלא הוגשו במועד. שלטונות המס האמריקאיים לא יקפידו על המועדים הקבועים להגשת הדו"חות, אם היחיד או החברה הזרה יגישו עד ה-15.9.03 את כל הדו"חות הנדרשים לכל שנת מס לגביה מבוקשת החנינה. על הנישום לשלם את המס החייב לפי השומה של כל דו"ח מס, בתוספת הריבית והקנסות בגין האיחור ולצרף הצהרה לכל דו"ח מס לפיה הוא מסכים לשתף פעולה עם שלטונות המס בארה"ב לגבי אותם דו"חות.

גיברלטר - דחיית ביצוע הרפורמה במס בגיברלטר

האיחוד האירופי הודיע לממשלת גיברלטר כי הנציב האירופאי לא הספיק עדיין לבחון את הרפורמה המתוכננת במס בגיברלטר אשר הייתה עתידה להיכנס לתוקף ביום 1 ביולי 2003. לפיכך הודיעה ממשלת גיברלטר כי היא דוחה את מועד ביצוע הרפורמה בשנה, ליום 1 ביולי 2004.

In Brief

- **Income tax – Acquisition of a company solely for the purpose of offsetting losses is an artificial transaction (Item 1 in the Newsletter)**

The matter relates to a company that was engaged in the breeding of fish for aquariums and had incurred business losses. After it was purchased, the name of the company was changed. Its new business, which was profitable, was changed to construction and real estate. The company requested that its accumulated losses be offset from its income from construction and real estate. The assessing officer contended that the acquisition of the company is an artificial transaction the sole purpose of which was to reduce taxes by the means of offsetting the losses, and therefore refused to allow the offsetting of the losses.

The Supreme Court examined the transaction according to the commercial reason test and ruled that the transaction had no other purpose than to reduce taxes, and therefore the assessing officer is authorized to deny the tax benefit requested by the company.

- **Income tax – A report submitted without the required documents is considered as not having been submitted (Item 2 in the Newsletter)**

The Supreme Court ruled that it is possible to interpret the law so that the required documents, in addition to the annual report according to the Income Tax Ordinance and the Adjustments Law, are part of the annual report. Only after the significant accompanying documents are submitted will the report be considered as having been submitted and the limitation period regarding the assessment proceeding will begin.

- **Value Added Tax – Deduction of inputs VAT in respect of foreign workers
(Item 3 in the Newsletter)**

The Supreme Court ruled that manpower agencies that provide benefits to workers, cannot deduct the inputs VAT. Deduction is permitted only if it is proven that a tax invoice was issued in the name of the workers, since the inputs were sold to the worker or granted to him as a service, and he is the final consumer.

- **Stamp tax – The VAT component of a transaction is not part of the contract price; periodic payments stipulated in the agreement should be capitalized
(Item 4 in the Newsletter)**

The matter relates to companies that won a tender for the construction of an energy center in Jerusalem and signed an agreement with the Government to provide various services to the Government offices.

During the stamping of the agreement the companies contended that the agreement is exempt from stamp tax. The Supreme Court rejected the contentions of the companies. The main part of the hearing was about two other principal arguments of the companies: first, the companies contended that in order to calculate the stamp tax (calculated as a percentage of the agreement amount) on periodic payments stipulated in the agreement (return of investment and rent) the payments should be capitalized; and second, the companies contended that in order to calculate the stamp tax the VAT component should be deducted from the amounts paid by the Government according to the agreement.

The Supreme Court accepted these two arguments and ruled, contrary to previous rulings, that the periodic payments should indeed be capitalized since the Stamp Tax Law imposes on agreements “the value of the object as stipulated in the agreement” test, and therefore the value of the object should be calculated according to its present value. Furthermore, the Supreme Court concluded from implementation of “the value of the object as stipulated in agreement” test, that the starting point in the stamping of agreements is the “intrinsic value” as determined by the parties to the agreement, and since it is not clear whether the “intrinsic value” relates to the total consideration including VAT, the VAT component should be deducted so as to avoid the payment of tax on tax.

- **Income tax – The renewal of a capital asset as an ordinary loss (Item 5 in the Newsletter)**

The matter relates to a company engaged in the manufacturing and leasing of bridal gowns, that has classified the gowns as base inventory and requested allowing as an expense the costs of manufacturing the gowns, and alternatively, if the gowns are classified as a fixed asset to be allowed to deduct the costs as an expense of repairs. The assessing officer contended that the gowns are a fixed asset in respect of which expenses are to be deducted by means of depreciation, and was even prepared to approve "double depreciation" on the gowns due to their special qualities.

The Court ruled that the gowns are a fixed asset, mainly because the mending of the gowns creates new gowns, which are a new and completely different asset. The Court rejected the argument of the appellant that the expenses should be allowed as a repair expense, because this argument completely ignores the language of the section of the law, which deals with assets of a certain kind and only with them. The Court also rejected the position of the respondent that perpetuates an economic distortion deriving from great differences between the tax depreciation and the economic depreciation of assets. Accordingly, the Court ruled that the matter in question is the same as selling an asset at a loss and purchasing an alternative asset, in respect of which the loss or purchase cost of the alternative asset is actually an ordinary loss.

The logic behind this is that the depreciation that was allowed in respect of the old asset did not reflect the real depreciation and therefore it was necessary to correct the distortion.

- **Income tax – The land component for purposes of depreciation will be determined on the basis of positive evidence (Item 6 in the Newsletter)**

The appellant, who did not keep books according to the double entry method, submitted an appeal on best judgment assessments that were prepared by the respondent. In the appeal the appellant contended that, on the basis of Income Tax Regulations (Inflationary Adjustments) (Depreciation Rates) – 1986, he should be allowed a deduction for depreciation of 4% in respect of a building. The appellant also contended that on the basis of positive data and evidence he had presented, the value of the land component (for purposes of calculating depreciation) is lower than that determined by the respondent, which according to the normal procedures determined the land value at one third of the asset value.

The Court rejected the claim of the appellant, in ruling that the said regulations apply only to taxpayers who keep books according to the double entry method, and therefore do not apply to the appellant who does not keep books in this manner. As to the claim regarding the value of the land component, it was determined that, when there is undisputed positive evidence regarding the value of the land component, the value of the land component should not be determined according to the procedures of the respondent, which calculate the value of the land as one third of the value of the asset.

- **Land taxation – An additional consideration that negates an exemption according to Section 104A of the Income Tax Ordinance (Item 7 in the Newsletter)**

The appellants had leased land for a period of 10 years and one month in consideration of an issuance of redeemable shares. The appellants reported the transaction to the Tax Authorities without reporting that the shares were redeemable shares, and they requested an exemption from land betterment tax and a reduced rate of purchase tax in accordance with Section 104A of the Income Tax Ordinance. This request was rejected by the Land Betterment Tax Director as were their objections on the matter.

The Appeal Committee rejected the opening argument of the appellants, as if the Land Betterment Tax Director – the respondent, does not have the authority to consider the exemption, and it decided that when the asset is subject to land betterment tax according to the Land Betterment Tax Law the respondent is the body authorized to handle the matter. The Appeal Committee decided that redeemable shares include, besides the rights of an ordinary share, also a future consideration that removes the asset which is the object of the transaction from the definition of a “right in a body of persons” and accordingly also from the exemption provision specified in Section 104A of the Ordinance.

- **Income tax – Classification of income from the sale of an asset that was purchased in installments and the authority of the assessing officer
(Item 8 in the Newsletter)**

The company purchased a building (over a number of months) by acquiring control over the shares of an investee company, which held the rest of the building. After a short period the building was sold and in the land betterment report, a large part of the building betterment was attributed to the building owned by the investee company, the betterment of which was subject to a reduced rate of tax. Furthermore, it was revealed that, after the sale of the building, the investee company had distributed dividends which had emptied it from any content, and which when subsequently sold had created a capital loss. The appellant requested to offset this loss from its capital gains.

The appeal before the Supreme Court concerned the question of whether income from the sale of an asset that was purchased in installments and was sold in installments is income from a random transaction of a commercial nature according to Section 2(1) of the Income Tax Ordinance, or is it a capital transaction. Also, whether the assessing officer is authorized to change arrangements that were made between the appellant and the Tax Authorities.

The Supreme Court accepted the position of the respondent and decided that the nature of the evidence indicates that the transaction should be classified as a random transaction of a commercial nature. As to transferring the consideration of the transaction from the Land Betterment Authorities to the Income Tax Authorities, the Court ruled that a sale subject to an income tax assessment is exempt from land betterment tax and that the payment of land betterment tax constitutes an advance on account of income tax.

- **Legislation update: Provisions regarding a seller no longer subject to the provisions of the Adjustments Law (Item 9 in the Newsletter)**

Income Tax Regulations were published in which instructions were provided for determining the original price and the date of purchase, as well as instructions regarding the tax rates applicable to a gain or loss from the sale of securities of a seller that is no longer subject to the provisions of the Adjustments Law or the instructions for keepings books in foreign currency.

- **Legislation update: Restructuring of research and development intensive companies, (amendment) (Item 10 in the Newsletter)**

An amendment was made to Income Tax Regulations (Restructuring of Research and Development Intensive Companies). The amendment will apply to mergers executed on January 1, 2002 and thereafter. Inter alia, it was provided that an Israeli resident company will be considered a “research and development intensive company” only if it invests in research and development, the proceeds from the rights issuance of the company, and of a company to which the rights of the company are transferred in the two years following the restructuring; it was also provided that when all the companies participating in a merger are research and development intensive companies, the shareholders of the companies participating in the merger will hold no less than 25% in each of the rights of the absorbing company.

- **The land taxation reform: Tax benefits to the owner of a rental building according to Chapter Seven 1 of the Law for the Encouragement of Capital Investments (Item 11 in the Newsletter)**

Chapter Seven 1 of the Law for the Encouragement of Capital Investments – 1959, grants tax benefits to the owner of a rental building, mainly accelerated depreciation for the apartments in the rental building and reduced tax rates on the income from the rental and sale of the apartments. A land taxation operative order describes the benefits, in light of the indirect amendment of the Law for the Encouragement of Capital Investments that was made in the framework of the land taxation reform.

August 7, 2003

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 208/2003.

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

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.