

12 ביוני 2003

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 207/2003 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 בתכנו מתן ייעוץ או מתן חוות דעת.

## ידיעון 207/2003 - תוכן עניינים

### עמוד

1	<b>א. בקצרה</b>
	<b>ב. פסקי דין</b>
7	1. מס הכנסה – חישוב נפרד לבני זוג העובדים בחברה בשליטתם
10	2. מס הכנסה – ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח והפרשה לאחריות
12	3. מס הכנסה - הטיפול בהוצאות בטרם החל שלב הפקת ההכנסות
14	4. מס ערך מוסף - הטלת מע"מ על הכנסה ממחילת חוב ע"י המדינה
16	5. מס הכנסה – ניכוי נוסף לתושבי אילת והערבה למיישם את התקנות הדולריות
18	6. מיסוי מקרקעין – הזכאות לפטור ממס במכירת דירה שנתקבלה בפירוק איגוד
	<b>ג. עדכוני חקיקה</b>
20	7. מס ערך מוסף – בטלות תקנה 12א(ד) לתקנות מס ערך מוסף
21	8. מס הכנסה – תיאומים לענין סעיף 102 במיזוג או בפיצול
21	9. מיסוי מקרקעין – מאגר מידע בנוגע לעסקאות דומות במקרקעין
23	10. מס הכנסה – עדכונים שוטפים
	<b>ד. חוזרי מס הכנסה</b>
24	11. חוזר מס הכנסה – תיקון 50 לחוק לעידוד השקעות הון
25	12. חוזר מס הכנסה – קביעת מועד מיזוג / פיצול
	<b>ה. נושאים שעל הפרק</b>
28	13. שיעור פחת על מוניטין ששולם בעדו והשלכות הטיפול המוצע - טיוטת תקנות מס הכנסה
29	14. תכנית החירום הכלכלית - סקירת פרק המיסים
36	<b>ו. מיסוי בינלאומי</b>
41	<b>In Brief</b>

## **א. בקצרה**

- **מס הכנסה - חישוב נפרד לבני זוג העובדים בחברה בשליטתם (סעיף 1 בידיעון)**

המערערים, בני זוג העובדים בחברה בשליטתם, ביקשו מפקיד השומה לבצע חישוב נפרד של המס על הכנסותיהם מן החברה. פקיד השומה סירב לבקשתם בטענה שהפקודה קובעת, במקרה כאמור, חזקת תלות שאינה ניתנת לסתירה.

בית המשפט העליון קבע כי אין לראות בחזקות הקבועות בפקודה בענין זה משום חזקות חלוטות אלא חזקות הניתנות לסתירה. חזקות אילו יוצרות איזונים ראויים בין האינטרס לגביית מס אמת לבין הדרך להגשמתו, תוך שמירה על ערכי השיטה ועל זכויותיהם של כל המעורבים. בית המשפט העליון קבע כי יש להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי על מנת לאפשר למערערים להביא ראיות לסתירת חזקת התלות במקורות הכנסתם.

- **מס הכנסה – ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח והפרשה לאחריות (סעיף 2 בידיעון)**

המערערת, חברה תעשייתית, קיבלה מהמדען הראשי "כתב אישור" לביצוע תוכנית מחקר ופיתוח שנתית. כתב אישור זה מאפשר דרישת הוצאות המחקר והפיתוח כהוצאה שוטפת בשנה בה הוצאו, בעוד שהוצאות שלא במסגרת "כתב אישור" ניתנות להפחתה על פני שלוש שנים. המערערת תבעה את כל ההוצאות הקשורות באותו מחקר כהוצאה שוטפת, וזאת גם לגבי סכומים שמעבר לסכומים שאושרו על-ידי המדען, בנוגע לאותה תוכנית. לטענת המערערת, משאושרה התוכנית כל ההוצאות בגין אותה תוכנית ניתנות להפחתה כהוצאה שוטפת, גם אם המדען אישר רק סכום נמוך יותר. פקיד השומה דחה טענה זו וטען כי רק הסכום שאושר ינוכה כהוצאה שוטפת והיתרה תיפרס על-פני שלוש שנים. בנוסף, ניכתה המערערת הפרשה לאחריות שביצעה בספרים, בגין תיקונים שהתחייבה לבצע במוצרים שמכרה ללקוחותיה בתוך תקופת האחריות. פקיד השומה לא התיר בניכוי חלק מההפרשה בטענה שהינה מופרזת.

בענין הוצאות המחקר והפיתוח החורגות קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה וקבע כי יש לפרש את ההטבה שנתן המחוקק במובן מצמצם ולא מרחיב. כאשר התנה המחוקק ניכוי של הוצאות שנכרכו בביצוע תוכנית מחקר ופיתוח שאושרה על ידי המדען הראשי, כוונתו הראשונית היתה, לבסס את ההוצאות, ולא רק את התוכנית עצמה, על אישור זה.

מאחר וההוצאות החריגות לא קיבלו את אישורו של המדען הראשי יש להתירן בניכוי בשלושה תשלומים שווים. בעניין גובה ההפרשה לאחריות בית המשפט ציין את התנאים, שבהתקיימם ניתן להגדיר את החוב העומד לדיון כחוב תלוי והם: קיומה של מחויבות משפטית בהווה שהיא תוצאה של אירוע שהתרחש בעבר, צפייה שיידרש בעתיד שימוש במשאבים כלכליים כדי לסלק המחויבות האמורה ויכולת אמידה מהימנה של סכום המחויבות. לאחר בחינת הראיות קבע בית המשפט שהמערער לא הרימה את נטל ההוכחה בדבר העמידה בתנאים ולכן התיר את ניכוייה של ההפרשה בצורה חלקית בלבד.

• **מס הכנסה – הטיפול בהוצאות בטרם החל שלב הפקת הכנסות (סעיף 3 בידיעון)**

המערערת, אשר ניהלה קניון, תבעה הוצאות פרסום בגין תקופה שקדמה למועד תחילת הפקת הכנסותיה ממתן שירותים לשוכרי שטחים בקניון. פקיד השומה לא התיר בניכוי הוצאות אלו בטענה שהן הוצאות טרום עסקיות בעלות אופי הוני, שאינן מותרות בניכוי.

בהסתמך על פסיקה קודמת קובע בית המשפט כי התחלת פעילות עסקית (מועד פתיחת הקניון), אין פירושה בהכרח תחילת הפקת הכנסות. מעיון בהסכם הניהול עולה שהשירותים לשוכרים החלו כ- 30 ימים לפני פתיחת הקניון ולכן זהו יום תחילת פעילותה של המערערת ורק ההוצאות שהוצאו לפני יום זה לא יותרו בניכוי.

• **מס ערך מוסף - הטלת מע"מ על הכנסה ממחילת חוב על ידי המדינה (סעיף 4 בידיעון)**

חברה הרשומה כ"עוסק" חתמה על הסכם לפיו ויתרה המדינה על חלק מההלוואות שנתנה למערערת. פקיד השומה טען שיש להטיל מע"מ על הכנסה ממחילת החוב היות וזו מהווה תרומה, תמיכה או סיוע אחר שנתקבל בידי "עוסק" (כאמור בסעיף 12 לחוק מע"מ). בית המשפט העליון קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי יש לחייב את המערערת במע"מ.

- **מס הכנסה - ניכוי נוסף לתושבי אילת והערבה למיישם את התקנות הדולריות (סעיף 5 בידיעון)**

המערערת הנה חברה זרה המנהלת את ספריה בהתאם לתקנות הדולריות. היות ולחברה נכסים קבועים המופעלים באזור אילת היא זכאית להטבת מס המחושבת בדרך של "ניכוי נוסף", המהווה שיעור מהפחת "הרגיל" שחושב בגין נכסים כאמור. הערעור נסב סביב טכניקת יישום "תקנות אילת" על נישום המיישם את התקנות הדולריות.

בית המשפט קבע כי יש לחשב את המחיר המקורי על פי הערך השקלי ולא הדולרי, הניכוי יותר על פי הפחת כאמור בתקנות הפחת לפי חוק התיאומים והניכוי יועבר משנה לשנה על פי ערכו הדולרי, בכפוף למגבלה לפיה סך כל הניכויים לא יעלה על 50% ממחירו המקורי "ההיסטורי" בשקלים.

- **מיסוי מקרקעין – הזכאות לפטור ממס במכירת דירה שנתקבלה בפירוק איגוד (סעיף 6 בידיעון)**

המערערים היו בעלי מניות באיגוד מקרקעין שהחזיק במגרש ועליו בנין מגורים. האיגוד פורק (פירוק מרצון) והדירות נרשמו על שם המערערים, והכל בעסקה פטורה ממס שבח (לפי הוראות סעיף 71 לחוק). המערערים מכרו דירות שקיבלו מהאיגוד ובקשו לגביהן פטור ממס שבח, והפעם לפי "הוראת שעה" שקבעה פטור ממס שבח בעת מכירת דירות "בתקופה הקובעת" (1.1.92 עד 31.12.96).

בית המשפט העליון קיבל את עמדת המערערים וקבע כי כוונת המחוקק, בהתקינו את הוראת השעה, הייתה לעודד מכירת דירות מגורים בתקופה הקובעת, על מנת להגביר את היצע הדירות בשוק. אשר לתכליתו של הסייג לפטור האמור בהוראת השעה, נראה, כי בעת חיקוק הסעיף ביקש המחוקק למנוע העברתן של זכויות במקרקעין מנישום אחד למשנהו, באופן מלאכותי, ללא תמורה, ולמנוע את מכירתן על ידי המקבל בפטור ממס. ואולם, אין לראות בפירוק איגוד מקרקעין, תכנון מס כאמור, וזאת משום שאין לראות בפירוק משום שינוי במהות הכלכלית, מבחינת הבעלות בנכס.

- **עדכון חקיקה: מס ערך מוסף - בטלות תקנה 12א(ד) לתקנות מס ערך מוסף (סעיף 7 בידיעון)**

במסגרת תיקון 23 לחוק מע"מ, בתחולה מיום 1.7.2002, שונה סעיף 30(א)(5) לחוק, הקובע תשלום מע"מ בשיעור אפס, בעת מתן שירות לתושב חוץ, בכפוף לקיומם של תנאים שנקבעו בסעיף ובתקנות.

בתיקון נקבע כי "כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל", הרי שאז לא יחול שיעור מע"מ אפס אלא חיוב במע"מ בשיעור מלא.

במקביל, בוטלה רטרואקטיבית תקנה 12א(ד), ע"י בית המשפט העליון אשר קבע כי חלק מהמגבלות שנקבעו בתקנה הותקנו בחוסר סמכות.

• **עדכון חקיקה: מס הכנסה – תיאומים לענין סעיף 102 במיזוג או בפיצול (סעיף 8 בידיעון)**

נציבות מס הכנסה, הפעילה את סמכותה לפי פקודת מס הכנסה ופרסמה את הכללים הבאים שתחולתם החל מיום ה- 1 בינואר 2003.

להלן עיקרי הכללים:

מניות שהוקצו בחברה קולטת חלף מניות שהוקצו לעובד בחברה המעבירה בהקצאת מניות באמצעות נאמן, יופקדו בידי הנאמן וייראו כאילו הוקצו מלכתחילה בידי החברה הקולטת, לכל דבר ועניין.

מניות שהוקצו בחברה חדשה במסגרת הליך פיצול לפי סעיף 105א(1) לפקודה לעובדים שהוקצו להם מניות באמצעות נאמן בחברה המתפצלת, יופקדו בידי הנאמן ויראו כאילו הוקצו מלכתחילה בידי החברה החדשה, לכל דבר ועניין.

רצף זמנים - לעניין הקצאת המניות דלעיל יימנה תום התקופה מיום שהוקצו המניות בהקצאת מניות באמצעות נאמן בחברה המעבירה, או החברה המתפצלת, לפי העניין.

התרת הוצאה - בכפוף לאמור בפקודה, תותר הוצאה לחברה המעבירה שבה מועסק העובד במועד ניכוי המס ותשלומו לפקיד השומה.

• **מיסוי מקרקעין – מאגר מידע בנוגע לעסקאות דומות במקרקעין (סעיף 9 בידיעון)**

בתיקון לחוק מיסוי מקרקעין ניתנה סמכות למנהל מס שבח לנהל "מאגר מידע" שיהיה פתוח לעיון הציבור. מאגר זה יכלול פרטים על מכירות של זכויות במקרקעין.

לאחרונה פורסמו תקנות הקובעות את אופן ניהול מאגר המידע, ואת הפרטים שיכל. מאגר המידע אמור לסייע לנישומים בקבלת מידע לגבי עסקאות מקרקעין דומות לאלו שביצעו, והוא יהיה פתוח לעיון הציבור.

- **מס הכנסה – עדכונים שוטפים (סעיף 10 בידיעון)**

בגוף הידיעון ניתנת סקירת עדכונים לגבי סכומים מסויימים בתקנות ובצווי מס הכנסה וכן הארכת תוקף תקנות מסויימות.

- **חוזר מס הכנסה - תיקון 50 לחוק לעידוד השקעות הון (סעיף 11 בידיעון)**

מטרת תיקון 50 לחוק עידוד השקעות הון הנה הענקת תמריצים של פטור ממס ושיעורי מס מופחתים להקמה ולהרחבה של מפעלים מאושרים באזור פיתוח א', שהם בבעלות אגודות שיתופיות ושותפויות כמשמעותן בחוק. התיקון כוון בעיקר לקיבוצים ומושבים בעלי מפעלים מאושרים, אשר אושרו החל מיום 1.1.1997 ועד ה-31.12.1999.

- **חוזר מס הכנסה - קביעת מועד מיזוג / פיצול (סעיף 12 בידיעון)**

במסגרת תיקון 123 נוספה הוראה המאפשרת ביצוע מיזוג/פיצול, בהתקיים תנאים מסויימים בתום רבעון או במהלך השנה, ולא רק בתום השנה. החוזר מפרט את התנאים ודן בסוגי התאגידים הזכאים לבצע מיזוג או פיצול, דיווחים שעל החברות המשתתפות במיזוג או בפיצול להגיש, אופן קיזוז ההפסדים בשנים שלאחר המיזוג או הפיצול, תקופת המגבלות שתיקבע, מיזוג בו משתתפת אגודה שיתופית, ושינוי מבנה בו מועברות זכויות מקרקעין.

- **שיעור פחת על מוניטין ששולם בעדו והשלכות הטיפול המוצע בו - טיוטת תקנות מס הכנסה (סעיף 13 בידיעון)**

במהלך חודש מרץ 2003, פרסמה נציבות מס הכנסה טיוטת תקנות בנוגע להפחתת מוניטין, לצרכי מס, בשיעור של 10% לשנה. הטיוטא דנה, בן השאר, בסייגים להתרת ההפחתה. בטיוטת התקנות נקבע כי תחילתן הנה רטרואקטיבית החל מיום 1 בינואר 2003.

- **תכנית החירום הכלכלית – סקירת פרק המיסים (סעיף 14 בידיעון)**

הכנסת אישרה בקריאה שניה ושלישית את הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל שקובעת תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית.

בגוף הידיעון ניתנת סקירה קצרה של השינויים בנושאי המס השונים.

## **ב. פסקי דין**

### **1. מס הכנסה - חישוב נפרד לבני זוג העובדים בחברה בשליטתם**

(ע"א 900/01 בבית המשפט העליון מיום 20.5.2002)

המערערים: רון ואסתר קלס

המשיב: פקיד שומה ת"א 4

#### **העובדות**

המערערים, בני הזוג קלס עובדים בחברת "עידו נסיעות בע"מ". הבעל מחזיק ב-22% ממניות ההנהלה וב-26.5% מהמניות הרגילות. בני הזוג ביקשו חישוב נפרד של המס על הכנסותיהם מן החברה.

המשיב סירב לערוך להם חישוב נפרד בקובעו כי חלה עליהם חזקת תלות במקורות ההכנסה, בהתאם להוראת סעיף 66(ד)(2) לפקודת מס הכנסה. על-פי האמור בסעיף יראו הכנסת בן זוג כבאה ממקור הכנסה שהוא תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני, אם מקורה ב"חברה אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות ההצבעה".

על החלטת המשיב הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב, שדחה את הערעור, בקובעו כי תכלית חזקות התלות היא מניעת הפחתות מס בלתי נאותות, על ידי ביצוע מניפולציות בייחוס ההכנסות לבני הזוג בנפרד כדי לזכות ע"י חישוב נפרד בשיעורי מס מופחתים. עוד קבע בית המשפט המחוזי כי חזקת התלות הנה חזקה חלוטה, כפי שמתחייב ממצוותו של המחוקק. לאור זאת, אין לאפשר לבני הזוג לסתור את החזקה שבחוק ואין מקום לעריכת חישוב נפרד לבני הזוג. על החלטת בית המשפט המחוזי הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

#### **טענות הצדדים**

לטענת המערערים, אמנם מתקיימת חזקת התלות שבסעיף 66(ד)(2) לפקודה אך חזקה זו איננה חלוטה ויש בכוחם להפריך את החזקה על ידי הוכחות המורות כי מקורות הכנסותיהם לא היו תלויות זו בזו, ולפיכך, זכאים הם לחישוב נפרד.

לטענת המשיב התכלית העומדת בקביעת החזקות החלוטות שבסעיף זה, היא חוסר האפשרות העובדתית, לבחון את קיומה או אי קיומה של תלות. חוסר הוודאות העובדתית לברור הקורה "בתוך המשפחה" מביא לכך שבהעדר החזקה החלוטה תיווצר פרצת מס רחבה שרשויות המס לא יוכלו לסגור. בנוסף טען המשיב כי, מבחינה עובדתית, לא הוכיחו המערערים חוסר תלות בין מקורות הכנסותיהם, ולכן אין הם זכאים לחישוב נפרד.

## נפסק

בית המשפט העליון דן בשאלה האם חזקת התלות אשר בס' 66(ד)(2) הנה חזקה חלוטה או שמא מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. בית המשפט העליון קבע בין היתר כי :

- מבחינת לשון החוק, הרי שהוראות סעיף 66(ד) (להלן - הסעיף) סובלות הן את הפרשנות לפיה חזקות התלות הקבועות בה הן חלוטות והן את הפרשנות לפיה חזקות אלה הן חזקות הניתנות לסתירה. ולכן, לשון הסעיף הנה ניטרלית בעניין זה וסובלת את שתי הפרשנויות.
- תכליתו הסובייקטיבית של הסעיף היא מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות בין בני זוג על ידי ייחוס בלתי נכון של הכנסותיהם, למקורות נפרדים, על אף שבאים ממקור משותף. אולם, מתכלית זו אין להסיק כי הסעיף קובע חזקות תלות חלוטה.
- ניתן להשיג את תכלית החזקות באמצעים פחות דרסטיים של חזקות הניתנות לסתירה. גם אלה פועלות לטובת רשויות המס ומקלות עליהן בכך שהן מעבירות את נטל ההוכחה לסתירת החזקה אל הנישום, ועל ידי כך מונעות תכנוני מס בלתי ראויים.
- מבחינת תקנת הציבור לא נראה שיש לפרש הוראת מס באופן המונע מאדם מלהוכיח מצב עובדתי אמיתי היכול ליהנות אותו ביתרון מס, וזאת רק כדי להקל על פקיד השומה.
- תכליתו האובייקטיבית של החוק להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים. על מנת להגשים תכלית זו, יש לפרש את חזקות התלות כחזקות הניתנות לסתירה. פרשנות המאפשרת לבני זוג להוכיח העדר תלות במקורות הכנסתם ולזכות בחישוב נפרד מקדמת שוויון.
- הפגיעה הנוצרת על ידי החזקות החלוטות אינה רק פגיעה בשוויון בין המינים. זוהי פגיעה בהכרה באוטונומיה של הפרט ובזכותם של בני זוג להתייחסות אל כל אחד מהם כאל שלמות בפני עצמה מבלי לבטל את ייחודם האישי על ידי צירוף הכנסותיהם כאילו ממקור אחד באו, גם כאשר מדובר במקורות הכנסה שאינם תלויים זה בזה.
- גם מטעמי צדק וסבירות אין לראות בחזקות שבסעיף כחזקות חלוטות. הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת, כלומר מס על פי המצב העובדתי הנכון של הנישום, ולא על סמך הנחה עובדתית מסוימת היכולה להיות נוגדת למציאות ואף על פי כן אינה ניתנת לסתירה ולכן סותר את עקרונות הצדק. כמו כן, חזקות חלוטות יכולות להביא לתוצאות בלתי סבירות היות והיא כורכת ביחד אנשים תמי לב עם אנשים המנסים להפחית מס באופן בלתי לגיטימי.

מן הטעמים שפורטו לעיל, קובע בית המשפט העליון שאין לראות בחזקות הקבועות בסעיף חזקות חלוטות. הדרך להעניק פירוש ראוי לחזקות אלה היא לראות בהן חזקות הניתנות לסתירה. חזקות אילו יוצרות איזונים ראויים בין האינטרס של גביית מס אמת לבין הדרך להגשמתו תוך שמירה על ערכי השיטה ועל זכויותיהם של כל המעורבים.

**הערעור התקבל** והדיון הוחזר לביהמ"ש המחוזי כדי לאפשר למערערים להביא ראיות לסתירת חזקות התלות בין מקורות הכנסתם.

## 2. מס הכנסה - ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח והפרשה לאחריות

(עמ"ה 97/97 בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו)  
המערערת: פנורמה תעשיות מוצרי קליטה לטלוויזיה בע"מ  
המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

### העובדות

המערערת, חברה תעשייתית העוסקת בייצור, מכירה ושיווק של מוצרי קליטה לטלוויזיה, קיבלה מהמדען הראשי כתב אישור לביצוע תוכנית מחקר ופיתוח שנתית (להלן – "האישור"). האישור אפשר למערערת ליהנות מהוצאות מחקר ופיתוח, שבאופיין הן הוצאות הוניות, כהוצאה שוטפת לצרכי מס, זאת בהתאם להוראות סעיף 20א' לפקודה. הסעיף מתייחס גם לאופן ההכרה למס בגין הוצאות מחקר ופיתוח שלא קיבלו את אישור המדען, וקובע כי הוצאות כאמור יופחתו על פני 3 שנים.

החברה דרשה כהוצאה שוטפת הוצאות מחקר ופיתוח בסכום העולה על סכום ההוצאות שאושרו ידי המדען, לצורך ביצוע פרויקט המחקר ופיתוח נשוא כתב האישור. לפיכך, לא התיר המשיב להפחית את עודף ההוצאות הנ"ל כהוצאה שוטפת וביקש להכיר בהן על פני 3 שנים.

כמו כן, דרשה המערערת בשנת 1993 הוצאות בגין הפרשות לתיקונים בגובה עלות הפעלת מעבדת התיקונים במהלך שנת 1994 בטענה כי המכשירים שתוקנו בשנת 1994 יוצרו ונמכרו למעשה, בשנה הקודמת. המשיב לא התיר את ההוצאה בטענה כי היא מופרזת.

### טענות הצדדים

בקשר להתרת הוצאות המחקר והפיתוח טענה המערערת כי פירוש לשוני של סעיף 20א' מביא לתוצאה לפיה משאישר המדען ביצוע מחקר המתואר באישור, הרי שנפתחה בפניה הדרך לדרוש בניכוי שוטף את מלוא סכום הוצאות מחקר ופיתוח שהוציאה במסגרת פרויקט זה, ללא כל הגבלה. לטענת המשיב, קבלת עמדת המערערת הנה התרתן של הוצאות מחקר ופיתוח, בלא הגבלה, כאשר אין חולק שבמדובר הוא בהוצאות הוניות שככלל אינן מותרות לניכוי שוטף, ואשר המדען לא בחן את טיבן ולא התירן.

בקשר לדרישת ההפרשות לתיקונים טען המשיב שההפרשה שבוצעה בשנת 1993 הנה טעות מיסודה היות והיא מבוססת על כל הוצאות התיקונים בשנת 1994, מבלי להביא בחשבון כי חלק מן התיקונים כלל לא בוצעו במסגרת האחריות שנתנה ללקוחותיה, אלא כנגד תשלום מלא ובגין העובדה שלא כל המוצרים שתוקנו בשנת 1994, אכן נמכרו בשנת 1993. לטענת המערערת ההפרשה נבנתה על סמך נתונים ברורים וחד משמעיים כנדרש על פי כל הגיון, אולם הראיות הנדרשות לא נמסרו למשיב.

## נפסק

בעניין ניכוי הוצאות המחקר והפיתוח – בית המשפט דן במשמעות הלשונית של סעיף 20א' לפקודה. מהניתוח הלשוני משתמע, לכאורה, כי משהתיר המדען הראשי למעוררת את ביצוע המחקר המתואר במסגרת האישור, הרי שנפתחה הדרך בפניה לדרוש בניכוי כל סכום הוצאות מחקר ופיתוח, בלא הגבלה. נשאלת השאלה האם יש לקבל כל סכום של הוצאה כאשר אין חולק כי מדובר בהוצאות הוניות, שהתרתן בניכוי באה על רקע שיקולים ברורים של המחוקק. כמו כן, כיצד תיבחן סבירותן של הוצאות אלו, מבלי שעברו בכור ההיתוך של המדען הראשי שכשרונותיו ומיומנותיו מאפשרים לו להעריך, להבדיל מן המשיב שאין בידיו כלים לעשות כן. לאור הסיבות האמורות לעיל, מגיע בית המשפט למסקנה כי יש מקום לסגת מהפירוש הלשוני ולעבור לפירוש התכליתי של הסעיף. בהתאם לפירוש התכליתי, כשהמחוקק מתיר בצורה חריגה ניכוי הוצאות שבדרך כלל אינן מותרות בניכוי, נדרשת הוראת החוק הקובעת כן, לפירוש מצמצם. לפיכך, כאשר התנה המחוקק ניכויין של הוצאות שנכרכו בביצוע תוכנית מחקר ופיתוח שאושרה על ידי המדען הראשי, היתה כוונתו הראשונית, לבסס את ההוצאות, ולא רק את התוכנית עצמה, על אישור זה.

לגופו של עניין נראה, כי אין חולק שתכלית ההתרה בניכוי של הוצאת המחקר והפיתוח הנה קידומן ועידודן תוכניות מחקר ופיתוח. תכלית מסירת הפיקוח על תוכניות אילו לידי המדען הראשי, היא בנגזר, השמירה על פרופורציות ראויות בהתייחסות אל מקומן והיקפן של ההטבות המוענקות למבצע פרויקטים אלה, במישור המס.

לפיכך, קובע בית המשפט כי ההוצאות העולות על ההוצאות אותן ראה המדען הראשי לאשר לצורך ביצוע פרויקט המחקר ופיתוח, נופלות בהכרח לגדרו של הסיפא של סעיף 20א' לפקודת מס הכנסה, ולכן, מותרות בניכוי בשלושה תשלומים שווים ורצופים בשלוש השנים העוקבות, כמפורט בסעיף. בעניין גובה ההפרשה לאחריות – בית המשפט מזכיר כי לאור עיקרון ההקבלה החשבונאי המקבל ביטוי בסעיף 17 לפקודה נגזר, כי רישום הכנסה בשנה מסוימת, שלגביה קיים סיכוי שחלק ממנה יוצא בעתיד, מחייב יצירת הפרשה לחוב תלוי הכרוך בסיכוי זה, כבר באותה השנה. בית המשפט מזכיר את תקן חשבונאי מספר 10 המציב שלושה תנאים שבהתקיימם ניתן להגדיר את החוב העומד לדיון כחוב תלוי. התנאים הם: קיומה של מחויבות משפטית, בהווה, שהיא תוצאה של אירוע שהתרחש בעבר, צפייה שיידרש בעתיד שימוש במשאבים כלכליים כדי לסלק המחויבות האמורה ויכולת אמידה מהימנה של סכום המחויבות.

בית המשפט מגיע למסקנה שההפרשה שנעשתה על ידי המעוררת הושתתה על הערכה בלבד ולא נתמכה על נתונים בדוקים כנדרש. לפיכך, מאחר והמעוררת לא הרימה את נטל ההוכחה בדבר העמידה בתנאים מתיר בית המשפט בניכוי רק חלק מההפרשה שבוצעה.

**הערעור נדחה ברובו.**

### **3. מס הכנסה - הטיפול בהוצאות בטרם החל שלב הפקת הכנסות**

(עמ"ה 132/00 בפני בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 10.10.02)  
המערערת: חברת ניהול קניונים ד.ח.פ. בע"מ  
המשיב: פקיד שומה חיפה

#### **עובדות**

המערערת הנה חברת ניהול העוסקת במתן שירותים לשוכרי שטחים בקניון חיפה. בעלי המניות של המערערת הם מקימי הקניון (היזמים). הקניון נפתח בספטמבר 1997 ובדו"ח לשנת 1997 דרשה המערערת בניכוי הוצאות שכר ונלוות לרבות הוצאות משרדיות, פרסום ויחסי ציבור.

המשיב הכיר בהוצאות שכר ונלוות כהוצאות שוטפות את אותן הוצאות שהוצאו לאחר יום פתיחת הקניון, לגבי יתרת הוצאות השכר והנלוות שבוצעו טרם פתיחת הקניון ראה בהן המשיב הוצאות הוניות האסורות בניכוי, היות והוצאות אילו הן טרום עסקיות שהוצאו בטרם החלה הפעילות העסקית. לגבי חלק מהוצאות הפרסום ויחסי הציבור שלא הותרו על ידי המשיב נטען שהן מופרזות וכן שהוצאו ליצירת עסק חדש ולצבירת מעמד ויתרון לרכישת מוניטין חדש.

#### **נפסק**

בית המשפט קבע כי התחלת פעילות עסקית, אין פירושה בהכרח תחילת הפקת הכנסות. כדי לבדוק מתי החלה הפעילות העסקית של המערערת, יש לבדוק את אופי העסק שבו מדובר ומה הן המטרות והתפקידים שהוא נטל על עצמו. על אופי פעילותה העסקית של המערערת, ניתן ללמוד מחוזי השכירות ומהסכמי הניהול המצורפים אליהם. מהמבוא להסכם הניהול ניתן ללמוד, שחברת הניהול התמנתה אמנם על ידי המשכיר (היזמים), אך השירותים ניתנים לשוכרים. שוכרים אילו קיבלו את החזקה במקום עד 30 יום לפני הפתיחה.

באשר לפרסום, נאמר בהסכמי הניהול, כי המערערת תעסוק "בייזום וביצוע פעולות הקשורות לפרסום של הקניון, בכל צורות הפרסום" ואולם בהקשר לכך שהפעולות ייעשו במסגרת ניהול, תפעול ופיתוח הקניון ניתן להבין כי פעילותה של המערערת בנושא הפרסום מתייחסת לא לפרסום הראשוני של הקניון בטרם הקמתו או במהלך הקמתו, אלא לפרסומים הקרובים למועד פתיחת הקניון והכרוכים ב"תחזוקתו" של המוניטין של הקניון שכבר נוצרו קודם לכן על ידי היזמים. כלומר אין זה מתפקידיה של המערערת ליצור את המוניטין יש מאין אלא רק לשומרו ולתחזקו.

לפיכך, קבע בית המשפט, שככלל, יש להכיר בהוצאות שהוצאו על ידי המערערת החל מסמוך לפתיחת הקניון (30 ימים לפני פתיחת הקניון), שכן רק אז החלה פעילותה העסקית. ההוצאות שהוצאו קודם, אין להכיר בהן, הן באשר הן הוצאות טרום עסקיות שיש לראות בהן הוצאות הוניות והן באשר מדובר בפעולות שנעשו עבור היזמים ושאינן לראות בהן אפילו פעילות טרום עסקית אלא פעילות של יחידים עבור היזמים שאין לה כל קשר לפעילות המערערת. לגבי הוצאות הפרסום קובע בית המשפט כי חוזה הניהול בקשר לפעילות בתחום הפרסום מתייחסים לפרסומים שבסמוך לפתיחת הקניון

ומהווים "תחזוקת" מוניטין שנוצר כבר ע"י היזמים. לפיכך, יותרו הוצאות אלו בניכוי ממועד תחילת פעילותה העסקית של המערערת, קרי 30 ימים לפני מועד פתיחת הקניון.

#### **הערעור נתקבל בחלקו.**

הערות:

פורמלית המערערת הוקמה 3 ימים לפני פתיחת הקניון ולכאורה קיימת בעיה בהתרת ההוצאות היעסקיות שהוצאו ב- 27 הימים שטרם הקמתה. הוחלט להתיר בניכוי היות והמשיב לא טען טענות בעניין זה. לגבי הוצאות הפרסום, יש להכיר בהוצאות הפרסום שבוצעו 30 יום לפני פתיחת הקניון ככל שהמדובר בהוצאות ל"תחזוקת" המוניטין (בניגוד ליצירתו, שאז אלו ייחשבו להוצאות הוניות). במקרה דנן, המערערת לא הוכיחה שהיו הוצאות פרסום בשלבים קודמים ל- 30 יום שלפני פתיחת הקניון כך שנראה שהמדובר שפרסום ראשוני שיצר את המוניטין, קרי הוצאה הונית שאינה מותרת בניכוי כהוצאה שוטפת. הוחלט להחזיר את הדיון בנושא הוצאות הפרסום לשלב ההשגה על מנת שהמערערת תוכיח קיומן של הוצאות פרסום קודמות ל- 30 יום שלפני פתיחת הקניון.

#### 4. מס ערך מוסף - הטלת מע"מ על הכנסה ממחילת חוב על ידי המדינה

(ע"א 141/00 בפני בית המשפט העליון, מיום 5.8.02)  
המערערת: תה"ל תכנון המים לישראל בע"מ  
המשיב: מנהל המכס ומס ערך מוסף

#### העובדות

המערערת קיבלה סיוע כלכלי מהמדינה (שבאותה תקופה הייתה בעלת מניות בה), במסגרת הסכם הבראה שנחתם בין הצדדים במהלך שנת 1989. הסיוע התבטא בין היתר בהלוואה שניתנה לחברה. במהלך שנת 1993 נחתם הסכם נוסף בין הצדדים ולפיו הוסכם כי המערערת תוותר על קבלת יתרת ההלוואה ואילו המדינה תוותר על פירעון ההלוואה שכבר נתנה למערערת. כמו כן, תקצה המערערת למדינה מניות על פי ערכן הנקוב בסכום הנמוך מהסכום עליו מוותרת המדינה. בנוסף, הסכימו הצדדים שלא תהיה למי מהצדדים טענה או תביעה כלשהי כלפי הצד השני. ההפרש בין סכום פירעון ההלוואה לסכום הערך הנקוב של המניות שהונפקו (להלן - "סכום הויתור") הוצג כפריט הוני בדוחות הכספיים וכהכנסה ממחילת חוב בדוח ההתאמה לצרכי מס.

#### סלע המחלוקת

האם יש להטיל מע"מ על הכנסה שצמחה למערערת כתוצאה ממחילת ההלוואות על ידי המדינה.

#### נפסק

בקשר לויתור של הצדדים בדבר טענות תביעות הדדיות אין ההסכם יכול להקנות למערערת "חסינות" בפני חיובי חוק מע"מ. החוזה בין הצדדים הנו חוזה בעל תוכן כלכלי וההנחה היא שהצדדים התכוונו לצקת לתוכנו הגיון כלכלי. בהסכם לא הוסדר המימד המיסוי והמרכיב בו היה עסקי.

בקשר לטענת המערערת כי ה"תקבולים שקיבלה עם ויתור המדינה על החוב, הם תקבולים עבור מניות ופרמיות על מניות" קובע בית המשפט העליון כי אין הדבר עולה בקנה אחד עם נסיבותיה העובדתיות של העסקה, תכליתה ומהותה הכלכלי. בנוסף, גם בדוח ההתאמה לצרכי מס נרשמה ההכנסה ממחילת החוב.

לגבי הטענה החלופית בדבר הטלת המע"מ על המוכר (המדינה) כיוון שיש לראות בסכום המחילה כמכירת זכות לקבלת כספים, נקבע שבטענת המערערת טמון כשל קונספטואלי הנובע מהגדרתה של מחילת חוב "כעסקה" למכירת זכות. הלכה פסוקה היא כי המושגים "יתרומה" ו"עסקה" מוציאים זה את זה. הוראות סעיף 12

לחוק מע"מ מטילות מס על אירועים שאינם בבחינת "עסקה". החיוב במע"מ על הסכום שבמחלוקת חל משום החלתו המפורשת של סעיף 12(א) על המחילה, בהיותה אירוע מס עצמאי ולא מכוח היותה "עסקה", ולכן טענתה של המערערת אינה רלוונטית.

לגבי שאר הטענות האחרות של המערערת נקבע כי לעניין החבות במע"מ, תקבולים שבעין ותקבולים רעיוניים חד הם ובנוסף כי המערערת קיבלה את הסכומים מהמדינה במסגרת היחסים בין עוסק לבעל השליטה ולא במסגרת פרטית.

לפיכך, קיבל בית המשפט העליון את עמדת המשיב וקובע שיש להחיל את תנאי סעיף 12(א) לחוק מע"מ על הכנסה זו מכיוון שויתור המדינה על הסכום שבמחלוקת, מהווה תמיכה או סיוע שניתנו למערערת על ידי המדינה לעוסק.

**הערעור נדחה.**

## 5. מס הכנסה - ניכוי נוסף לתושבי אילת והערבה למיישם את התקנות הדולריות

(עמ"ה 508/01 בפני בית המשפט המחוזי בבאר שבע, מיום 13.10.02) המערערת: לקסן ישראל  
המשיב: פקיד השומה אילת.

### העובדות

המערערת הנה חברה זרה אשר הקימה בית מלון באילת והחלה להפעילו בשנת 1992. בהיותה חברה זרה, מנהלת המערערת את ספריה בדולרים, בהתאם לתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעות חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו - 1986 (להלן - "התקנות הדולריות"). על פי תקנה 3 לתקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות של תושבי אילת וישובי ערבה), התשל"ו - 1975 (להלן - "תקנות אילת"), זכאי בעל נכס באזור אילת והערבה לניכוי נוסף ובלבד שסך כל הניכוי לא יעלה על 50% ממחירו המקורי של הנכס (להלן - "הניכוי הנוסף").

### סלע המחלוקת

- האם את הניכוי הנוסף יש לחשב על בסיס "המחיר המקורי" הדולרי של הנכסים - כטענת המערערת, או על בסיס ערכם השקלי של הנכסים ביום רכישתם - כטענת המשיב.
- האם את הניכוי הנוסף יש לחשב מהפחת שחושב על בסיס הקבוע בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 3 לחוק התיאומים, כטענת המערערת, או שמא יש לחשב את הניכוי מתוך הפחת שחושב על פי תקנות הפחת שהותקנו מכוח סעיף 21 לפקודה (תקנות הפחת משנת 1941), כטענת המשיב.
- האם הניכוי מועבר משנה לשנה כחלק מהפסדיה של החברה, בסכומו הדולרי, כטענת המערערת, או שמא, מדובר בניכוי שאינו מועבר משנה לשנה, או לחילופין, במידה ומועבר, ההעברה תהיה בסכום השקלי, כטענת המשיב.

## נפסק

בקשר לסוגיה הראשונה - מקבל בית המשפט את עמדת המשיב כי מאחר שתקנות אילת תוקנו לפני התקנות הדולריות, אין מקום לקרוא לתוך תקנות אילת או לתוך סעיף 21 לפקודה את הנאמר בתקנות הדולריות. המחיר המקורי על פי תקנות אילת וסעיף 21 לפקודה, היה ונשאר המחיר המקורי בשקלים. בית המשפט מציין כי מטרת התקנות הדולריות הנה משיכת משקיעי חוץ, בעוד שמטרתן של תקנות אילת הנה פיתוח אילת והערבה ולכן קבלת עמדת המשיב אינה "הולכתם שולל" של משקיעי החוץ כפי שטענה המערערת.

בקשר לסוגיה השנייה - מקבל בית המשפט את עמדת המערערת כיוון שלדעתו כיום התקנות הרלוונטיות הן תקנות הפחת מכוח חוק התיאומים, אשר החליפו את תקנות הפחת משנת 1941. בנוסף, מקבל בית המשפט את טענת המערערת כי גם בקובץ הפרשנות לפקודת מס ההכנסה, ממנה עולה הדרך שבה מורה נציבות מס ההכנסה לחשב את ניכוי אילת ניתן ללמוד כי שיעור הפחת המובא בדוגמה הנו שיעור הפחת לו זכאי הנישום.

בקשר לסוגיה השלישית - מקבל בית המשפט את עמדת המערערת מאחר והמערערת מנהלת את ספרי חשבונותיה בדולרים, ובהיעדר הסבר בסיכומי המשיב על שום מה דווקא ניכוי אילת ירשם בספריה בשקלים, מתקבלת טענת המערערת כי ניכוי אילת, אשר נכלל כהפסד "ישמר בערכו בדולרים". יחד עם זאת, קבלת טענות המערערת הנה בכפוף לקיום האמור בסיפא של תקנה 3, לפיו סך כל הניכויים לא יעלה על 50% ממחירו המקורי "ההיסטורי" בשקלים.

**הערעור נתקבל בחלקו.**

## **6. מיסוי מקרקעין - הזכאות לפטור ממס במכירת דירה שנתקבלה בפירוק איגוד**

(ע"א 5773/99 בבית המשפט העליון, ניתן ביום 9.2.03)  
המערערים: צבי סובול ואח'  
המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין – ת"א

### **העובדות**

המערערים היו בעלים של מניות באיגוד מקרקעין. הנכס היחיד של איגוד המקרקעין היה מגרש ועליו בנין מגורים. במהלך חודש אפריל 1994 פורק איגוד המקרקעין, בפירוק מרצון, והמקרקעין הועברו ללא תמורה ונרשמו על שם המערערים, בשיעור השווה לשיעור אחזקותיהם באיגוד המקרקעין. המשיב פתר את העסקה מחבות במס שבח מקרקעין בגין פירוק המקרקעין בהתאם להוראת סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין. בהמשך לכך, פירקו המערערים את השיתוף במקרקעין וייחדו לעצמם את הדירות בהתאם לזכויותיהם, חלוקה זו זכאית הייתה לפטור ממס שבח מכוח הוראות סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין שעניינה חלוקת מקרקעין בין בעליה המשותפים.

במהלך "התקופה הקובעת", כהגדרתה בחוק מס שבח מקרקעין (פטור במכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"א – 1992 (להלן "הוראת השעה") מכרו המערערים את דירותיהם וביקשו לזכות בגין מכירה זו בפטור ממס שבח על פי הוראת השעה. המשיב התנגד למתן הפטור לגבי חלק מהדירות ונימק את החלטתו בכך שמתקיים הסייג הקבוע בהוראת סעיף 2(ה) להוראת השעה, הקובע כי הפטור לא יחול "לגבי דירת מגורים שהמוכר קיבל ללא תמורה בתקופה הקובעת". ליתר הדירות באותו הבניין, העניק המשיב פטור ממס שבח, וזאת מכוח הפטור "הרגיל" הניתן בעת מכירת דירת מגורים, כקבוע בחוק מיסוי מקרקעין.

המערערים הגישו ערר לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי, אשר קיבלה את עמדת המשיב ומכאן בא הערעור לעליון.

### **סלע המחלוקת**

האם מכירת דירת מגורים, שנתקבלה ללא תמורה במסגרת הפטור ממס שניתן לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, עשויה להיות פטורה ממס על פי הוראת השעה, או שמא, במקרה זה נשללת הזכאות לפטור, בשל תחולתו של הסייג הקבוע בסעיף 2(ה) להוראת השעה הקובע שהפטור לא יחול על דירת מגורים שהמוכר קיבל ללא תמורה בתקופה הקובעת.

עמדת המערערים הנה שהדירות לא הגיעו לידיהם ללא תמורה אלא בתמורה לויתורם על מניותיהם באיגוד ולכן לא מתקיים הסייג הקבוע בסעיף 2(ה) להוראת השעה. לפי טענתם הוויתור על המניות מצד בעליהן, מהווה תמורה אך אין בה לשלול את הזכות לפטור לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, העוסק בהעברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד. הפירוק הוביל לקבלת זכויות בלתי מסוימות במקרקעין, ואילו הדירות הגיעו לידיהם בעקבות חלוקת זכויות המקרקעין לפי סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין. החלוקה הוסדרה בהסכם שיתוף שלטענתם אינו נחשב ל"קבלה ללא תמורה".

### **נפסק**

ביהמ"ש העליון דן בפרשנות הוראות המס. הוראת השעה הוסיפה למסלול הפטור הקיים בחוק מס שבח מקרקעין מסלול פטור אופציונלי למוכר דירת מגורים. ככלל העניקה הוראת השעה למוכר זכאות לפטור מלא ממס שבח במכירה של שתי דירות מגורים למירב, במהלך תקופה של שנים עשר חודשים. כוונת המחוקק, בהתקינו את הוראת השעה הייתה לעודד מכירת דירות מגורים בתקופה הקובעת, על מנת להגביר את היצע הדירות בשוק.

אשר לתכליתו של הסייג לפטור האמור בסעיף 2(ה) להוראת השעה, נראה, כי בעת חיקוק הסעיף ביקש המחוקק למנוע העברתן של זכויות במקרקעין מנישום אחד למשנהו, באופן מלאכותי, ללא תמורה, ומכירתן על ידי המקבל בפטור ממס. ואולם, אין לראות בפירוק איגוד מקרקעין, תכנון מס כאמור. וזאת משום שאין לראות בפירוק משום שינוי במהות הכלכלית, מבחינת הבעלות של הנכס.

גם מהבחינה העניינית, אין לראות בפירוק איגוד המקרקעין, מבחינת המהות הכלכלית האמיתית שלו, העברה של זכויות בנכס מנישום אחד למשנהו - כמו זו שנתכוון לה סעיף 2(ה) להוראת השעה.

### **הערעור נתקבל.**

## ג. עדכוני חקיקה

### 7. מס ערך מוסף - בטלות תקנות 12א(ד) לתקנות מס ערך מוסף

בדיון בפני בית המשפט העליון בערעור קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ (בג"ץ 5623/00 : קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נגד שר האוצר ומנהל המכס ומס ערך מוסף) דחה בית המשפט העליון את פרשנות שלטונות מע"מ לעניין מיסוי עסקת תיווך בין תושב ישראל לבין תושב חוץ, וקבע, כי אין לחייב במע"מ עמלות בגין פעילות עבור תושב חוץ.

המדינה יזמה את תקנה 12א. (ד) המבטלת, הלכה למעשה, את פסיקת בית המשפט.

הנישום הגיש בג"צ לביטול התקנה וב 12.12.2002 קבע בית המשפט את ביטולה של התקנה. במסגרת תיקון 23 לחוק מע"מ, בתחולה מיום 1.7.2002, שונה סעיף 30א(5). להלן הנוסח המתוקן :

"30. (א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס : ...  
(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה ; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..." (תנאים נוספים ראה בתקנות 12 ו-12א).

עמדת שלטונות מס ערך מוסף הנה : במידה וניתן שירות לתושב חוץ בנוסף לתושב ישראל, יש לחייב את העסקה במע"מ.

## 8. עדכון חקיקה: מס הכנסה תיאומים לענין סעיף 102 במיזוג או בפיצול

נציבות מס הכנסה, הפעילה את סמכותה לפי סעיפים 103טז' ו- 105ח(א) לפקודת מס הכנסה ופרסמה את הכללים הבאים שתחולתם החל מיום ה- 1 בינואר 2003.

### להלן עיקרי הכללים:

מניות שהוקצו בחברה קולטת חלף מניות שהוקצו לעובד בחברה המעבירה בהקצאת מניות באמצעות נאמן, יופקדו בידי הנאמן וייראו כאילו הוקצו מלכתחילה בידי החברה הקולטת, לכל דבר ועניין.

מניות שהוקצו בחברה חדשה במסגרת הליך פיצול לפי סעיף 105א(1) לפקודה לעובדים שהוקצו להם מניות באמצעות נאמן בחברה המתפצלת, יופקדו בידי הנאמן ויראו כאילו הוקצו מלכתחילה בידי החברה החדשה, לכל דבר ועניין.

רצף זמנים - לעניין הקצאת המניות דלעיל יימנה תום התקופה מיום שהוקצו המניות בהקצאת מניות באמצעות נאמן בחברה המעבירה, או החברה המתפצלת, לפי העניין.

התרת הוצאה - בכפוף לאמור בסעיף 102(2), תותר הוצאה לחברה המעבידה שבה מועסק העובד במועד ניכוי המס ותשלומו לפקיד השומה.

## 9. מיסוי מקרקעין - מאגר מידע בנוגע לעסקאות דומות במקרקעין

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מאגר מידע) התשס"ג-2003 ותקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תנאים למסירת מידע, התשס"ג - 2003 (להלן - "התקנות")

### הקדמה

סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק") נותן סמכות למנהל להתעלם מעסקאות מסוימות ולשום את המס המגיע בהתאם למיטב שפיטתו. בנוסף סעיפים אחרים בחוק מאפשרים למנהל לקבוע שווי במכירה של זכות במקרקעין ללא תמורה.

בעבר, היה השווי בעסקאות מסוימות נקבע עפ"י השוואתן לעסקאות דומות באיזורים זהים. מידע זה היה זמין רק לרשויות המס, דבר שהקשה על ציבור המייצגים להגן על עמדותיהם בדבר מחיר העסקה והיותה במחיר שוק שנקבע בתום לב, ממוכר מרצון לקונה מרצון.

סעיף 105א' לחוק קובע כי ינוהל מאגר מידע שיהיה פתוח לעיון הציבור ושיכלול פרטים על מכירות של זכויות במקרקעין כפי שיקבע שר האוצר, בהתייעצות עם שר המשפטים, ובלבד שלא ייכללו בו פרטים מזהים של הצדדים לעסקה. כל אדם יהיה זכאי לעיין במאגר בדרך אלקטרונית של תקשורת בין מחשבים ובתנאים שיקבעו.

שר האוצר פרסם תקנות בדבר הנתונים שיכיל מאגר המידע, בכל הקשור למכירה רגילה (בין מוכר מרצון לקונה מרצון, או מכירה שלא בתמורה שהמנהל קבע לגביה שווי מכירה לצורך חיוב במס) של זכות במקרקעין שבוצעה בשנת 1998 ואילך והן הכוללים את:

1. פרטי הרישום של המקרקעין.
2. שם הישוב בו נמצאים המקרקעין.
3. יום מכירת הזכות במקרקעין.
4. שווי המכירה של הזכות במקרקעין כפי שהוצהר, ואם נקבע ע"י המנהל או על ידי בית המשפט – כפי שנקבע.
5. חלק הזכות במקרקעין הנמכרת.
6. סיווג המקרקעין כדירת מגורים, בנין, קרקע, משק חקלאי, או בנין תעשייה. כפי שהוצהר ע"י הצדדים לעסקה, ואם נקבע ע"י המנהל או על ידי בית המשפט – כפי שנקבע.

המנהל רשאי להוסיף נתונים במאגר המידע לגבי זכות במקרקעין, כגון שטח המקרקעין.

בקשה לקבלת מידע בשל מכירה רגילה תועבר באמצעות שאילתה כפי שקבע המנהל ואשר תתייחס לאחד או יותר מאלה:

1. אפיון הנכסים שלגביהם מתבקש המידע, בהתאם לאפיון שקבע המנהל.
2. פרטי רישום המקרקעין בספרי המנהל.
3. שווי מכירה של המקרקעין.
4. יום מכירת המקרקעין.
5. שם היישוב שמצויים בו המקרקעין.

המידע ישלח ישירות למחשב שממנו נשלחה השאילתה, ובעד המידע ישלם המבקש אגרה של 10 ₪ לכל שתיים עשרה מכירות, כולן או מקצתן.

## 10. מס הכנסה - עדכונים שוטפים

1. הווארד תוקף התקנות הבאות עד ליום ה- 31 בדצמבר 2003 :
  - תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז-1986.
  - תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסות משקיעים בסרט בישראל), התש"ן-1990.
  - תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוי נפט), התשמ"ט-1988.
  - תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה)(שיעורי פחת) (תיקון מס' 3) התשמ"ט-1989.
2. הוחלט כי סעיפים 4 ו-5 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה-1985 הדנים בתיאום הכנסה בשל מלאי ותיאום מקדמות מלקוחות ולספקים, לא יחולו בשנת המס 2003.
3. עודכנה תוספת א', ב' ו-ג' לצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) התשל"ז – 1977, בסכומי המחזורים בשנת 2001 המשמשים כמחזורים הקובעים, בין היתר, לצורך קביעת החבות בניכוי מס במקור על ידי המשלמים לשנת המס 2003, כדלקמן:
  - תוספת א' – 4,300,000 ש"ח
  - תוספת ב' – 850,000 ש"ח
  - תוספת ג' – 2,700,000 ש"ח
4. עודכן המחזור בשקלים בשנת המס 2001 בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים כהכנסה) התשנ"ג-1992, לסכום מחזור של 13,900,000 ש"ח.
5. עודכן הסכום הפוטר קטין מהגשת דין וחשבון בשנת המס 2002 כאמור בצו מס הכנסה (סכום המחייב קטין בהגשת דוח), התשמ"ג-1983 ונקבע מחזור בשקלים בסך של 45,780 ש"ח.
6. עודכן סכום הניכוי ההתחלתי המותר בעד קופה רושמת, מכונה להוצאות כרטיס נסיעה ומסופון המותרים בניכוי כאמור בתקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות רושמות), התשל"ה-1975, לשנת המס 2002 כדלקמן:
  - קופה רושמת - 6,600 ש"ח.
  - מכונה להוצאת כרטיסי נסיעה - 4,200 ש"ח.
  - מסופון – 9,500 ש"ח.

## ד. חוזרי מס הכנסה

### 11. תיקון 50 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (חוזר מס הכנסה מס' 9/2002 – מקצועית, מיום 7.7.2002)

#### 1. כללי

- תיקון 48 ותיקון 49 לחוק עידוד השקעות הון העניקו תמריצים לחברות בהשקעת חוץ ולחברות רגילות, להקמת מפעלים רווחיים באזור פיתוח א' בכך שהעניקו פטור ממס בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות, לחברות בעלות מפעלים מאושרים במסלול מענקים.
- מטרתו של תיקון 50 לחוק היא לתת תמריצים דומים בשינויים המחויבים, לקיבוצים ומושבים בעיקר, שהם בעלי מפעלים שאושרו החל מה- 1.1.97 למשך תקופת ההטבות.

#### 2. עיקרי התיקון

- סעיף 47(ג)(5)(א) לחוק קובע שככלל, שיעור המס על הכנסות ממפעל מאושר, הנמצא באזור פיתוח א' שבבעלות "זכאי למענק השקעה" (אינו יחיד), יהיה 35% או 25% לפי העניין, למעט מקרים מיוחדים בהם שיעור המס השולי נמוך יותר.
- פטור ממס בגין "עודף רכישות".
- בשנתיים הראשונות לתקופת ההטבות תהיה ההכנסה החייבת פטורה ממס עד לסכום בו עודפת ההשקעה בנכסים קבועים על התמורה ממכירת נכסים קבועים בשנת המס מהמפעל האמור (ולא יותר מגובה ההכנסה החייבת) (להלן – "עודף רכישות"). עודף רכישות לא מנוצל בשנה הראשונה אינו ניתן להעברה לשנה הבאה.
- שלילת הפטור ממס בגין "עודף המכירות".
- בכל אחת משנות ההטבה לאחר שנת המס בה היתה הכנסה חייבת פטורה ממס בשל "עודף הרכישות", יחויב במס בשיעור שהיה מתחייב לולא הפטור, הסכום בו עודפת התמורה ממכירת נכסים קבועים על סכום הרכישה של נכסים קבועים (להלן - "עודף המכירות"). סכום זה לא יעלה על סכום ההכנסה שהופטרה ממס כשהוא מתואם לפי מדד המחירים לצרכן מתום אותה שנת מס ועד תום שנת המס בה מחויב סכום "עודף המכירות". הכנסה זו מתווספת להכנסה החייבת של המפעל המאושר באותה שנה.

- נכסים קבועים - נכסים ששימשו או שימשו את המפעל המאושר בייצור הכנסתו, למעט 30% מנכסי המפעל כהגדרתם בסעיף 40א, ושנרכשו כחלק מתוכנית מאושרת לפי סעיף 21(1) או (2), שבשלה ניתנת ההטבה בשנת המס ואשר ניתן לגביהם מענק לפי חוק זה.

### 3. הוראות מעבר

על מפעל באזור פיתוח א' שבבעלות זכאי למענק השקעה שאושר מיום 1.1.97 עד ה- 31.12.99 יחול במהלך השנתיים הראשונות לתקופת ההטבות שיעור מס בשיעור שלא יעלה על 15% או פטור ממס על עודף רכישות כאמור. ביתרת תקופת ההטבות, יהא סכום "עודף המכירות" חייב במס בשיעור שהיה חייב בו המפעל או בשיעור של 15% כנמוך שביניהם.

## 12. קביעת מועד מיזוג / פיצול

(חוזר מס הכנסה מס' 16/2002 – מקצועית, מיום 15.12.2002)

עד לתיקון 123 לפקודת מס ההכנסה, מיזוג סטטוטורי (בשונה ממיזוג בדרך של החלפת מניות) או פיצול על פי פרק 2 לפקודת מס הכנסה, נקבעו לתום שנת המס כאשר הסיבה העיקרית לכך היא יצירת הקבלה בין צורכי הדיווח החשבונאי לבין המועד בו חוסלה חברה במסגרת צו המיזוג, או מועד בו הוקמה לצורך הפיצול חברה מתפצלת חדשה. במקרים רבים, השפיעה דחיית שינוי המבנה בתאגיד לסוף השנה על ההחלטה שלא לבצעו כלל.

מתוך רצון לאפשר ביצוע שינוי מבנה במהלך השנה נוספה לנציב מס הכנסה, במסגרת תיקון 123, הסמכות לקבוע מועד שינוי מבנה אחר מתום השנה. להלן התנאים הנדרשים על פי החוזר לשם ביצוע מיזוג או פיצול במהלך שנת המס.

**מיזוג** - יתאפשר בתום כל רבעון בכפוף למספר התנאים המצטברים הבאים:  
 התאגיד המשתתף במיזוג הנו אחד מאלה - תאגיד שמניותיו נסחרות בבורסה, חברה בת המוחזקת שנה לפחות בטרם מועד המיזוג בידי חברה שמניותיה נסחרות בבורסה, חברה עתירת מחקר ופיתוח כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), חברה שהמשך פעילותה כעסק חי מוטל בספק אלמלא המיזוג, והכל על פי הדו"ח המבוקר האחרון שהוגש על ידי רואי החשבון או חברה שמועד מיזוגה שלא בתום שנת המס נדרש על פי רשות מוסמכת.

דיווחים לרשויות המס - החברה המעבירה תגיש למועד המיזוג דו"חות כספיים מבוקרים למועד המיזוג ואילו החברה הקולטת תגיש למועד המיזוג דוחות כספיים סקורים. החברה המעבירה תגיש דוח לצרכי מס המפרט את פעילותה מתחילת שנת המס ועד למועד המיזוג, ואילו החברה הקולטת תגיש דוח לצרכי מס שנתי שיכלול את פעילות החברה הקולטת עד למועד המיזוג ואת פעילות החברות הממוזגות ממועד המיזוג ועד לתום אותה שנת המס.

קיצוץ הפסדים בשנה בה חל המיזוג ובשנה השישית- בשנה בה חל המיזוג, הפסד שנצבר בחברה המעבירה עד למועד המיזוג בתוספת סכום ההפסד שנצבר בחברה הקולטת בתום שנת המס בה חל המיזוג כשהוא מוכפל במספר החודשים מתחילת שנת המס ועד למועד המיזוג לחלק לשנים עשר חודשים (להלן "החלק הזמן היחסי") יותר כנגד הכנסתה החייבת של החברה הקולטת החל ממועד המיזוג ועד לתום שנת המס, ובלבד שלא יעלה על 20% מסך ההפסדים של הקולטת והמעבירה כשהוא מוכפל ב-1) פחות חלק הזמן היחסי, או 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת לפני קיצוץ הפסדים משנים קודמות, לפי הנמוך שביניהם. בשנה השישית לא יותר לקיצוץ סכום העולה על 20% מסך ההפסדים הנ"ל כשהוא מוכפל בחלק הזמן היחסי.

מיזוג שאגודה שיתופית היא צד לו- המיזוג יתאפשר במהלך שנת המס למעט במצב בו תבעה האגודה השיתופית לפי סעיף 62 לפקודה הון באגודה שיתופית חקלאית, להיחשב כשותפות לעניין הוראות הפקודה.

"התקופה הנדרשת"- בדומה למיזוג בדרך של החלפת מניות במהלך שנת המס, גם במיזוג סטטוטורי שבוצע במהלך השנה תחל "התקופה הנדרשת" לעניין המגבלות, החל ממועד המיזוג וסופה שנתיים מתום שנת המס בה חל מועד המיזוג.

**פיצול** - יתאפשר בתום כל רבעון בכפוף למספר התנאים המצטברים הבאים :  
התאגיד המתפצל הנו אחד מאלה – חברה שמניותיה נסחרות בבורסה, חברת בת שמניותיה מוחזקות לפחות שנה לפני מועד הפיצול בידי חברה שמניותיה נסחרות בבורסה או חברה עתירת מחקר ופיתוח כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח).

דיווחים לרשויות המס - החברה המתפצלת תגיש למועד הפיצול דו"חות כספיים מבוקרים. בנוסף, תגיש החברה המתפצלת דוח לצרכי מס הכולל את פעילותה מתחילת שנת המס ועד יום הפיצול וכן את הפעילות הנוותרת לאחר הפיצול, מיום הפיצול ועד תום שנת המס. החברה החדשה תגיש דוח לצרכי מס הכולל את פעילותה מיום הפיצול ועד לתום אותה שנת מס.

תשלום מקדמות- החל ממועד הפיצול סכום המקדמות החודשי המאוחד של שתי החברות לא יפחת מסכום המקדמות ששילמה החברה המתפצלת ערב הפיצול.

קיצוץ הפסדים בשנה בה חל הפיצול ובשנה השישית- הפסד שהיה לחברה המתפצלת עד למועד הפיצול ייוחס לחברה המתפצלת הממשיכה והחברה החדשה בהתאם ליחסי ההון העצמי שלהן כמוגדר בסעיף 105ד(ב) לפקודה. ההפסד יותר בקיצוץ בשנה בה חל הפיצול כנגד הכנסת כל חברה לפי העניין, החל ממועד הפיצול ועד לתום שנת המס ובלבד שלא יעלה על 20% מסך ההפסד כשהוא מוכפל ב- (1 פחות חלק הזמן היחסי), או על 50% מהכנסתה החייבת של החברה בה הוא נמצא לפני קיצוץ הפסדים משנים קודמות, לפי הנמוך שביניהם. בשנה השישית לא יותר לקיצוץ סכום העולה על 20% מסך ההפסדים הנ"ל כשהוא מוכפל בחלק הזמן היחסי. כמו כן, בסעיף 105ה(ד) במקום השנה שישית יאמר השנה השביעית.

שינוי מבנה בו מועברות זכויות במקרקעין- במקרה בו הועברו זכויות במקרקעין לרבות זכויות באיגוד מקרקעין, יקבע יום מכירתן על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

#### תחולה

תחולתם של כללים אילו הינה לגבי שינויי מבנה שבוצעו החל משנת 2001 ואילך.

## ה. נושאים שעל הפרק

### 13. שיעור פחת על מוניטין ששולם בעדו והשלכות הטיפול במוניטין - טיוטת תקנות מס הכנסה

במסגרת הרפורמה במס נקבע כי יוטל מס בשיעור של 25% על רווחי ההון ממכירת מוניטין שנצמח. במכירת מוניטין ששולם בעדו לפני תחילת שנת 2003, יהא שיעור המס דומה לשיעור המס החל על רווח הון ממכירת נכסים אחרים (36% על רווח ההון הריאלי עד לתחילת הרפורמה ו-25% על רווח ההון הריאלי החל מתחילת הרפורמה).

בעבר ניתנו למוניטין הקלות מס שבוטלו במסגרת הרפורמה, ואולם, ביטול ההקלות יכנס לתוקפו על פי הוראות המעבר ביום כניסתן לתוקף של תקנות שיתקין שר האוצר לעניין פחת או הפחתה של מוניטין.

טיוטת התקנות העתידות להתפרסם (ויודגש כי טרם נתפרסמו) תובא להלן:

- בטיוטת התקנות נקבע שיעור פחת שנתי של 10% למוניטין ששולם בעדו.
- כן נקבע כי לא יוכר פחת אם המוניטין נרכש מאת קרוב או תושב חוץ, אלא אם הוכח לפקיד המס שרכישת המוניטין נעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים.
- בטיוטת התקנות נקבע סייג לניכוי הפחת על פיו אדם הזכאי לפחת על פי התקנות, לא יהא זכאי לפחת נוסף או להפחתה הנקבעים על פי דין אחר.
- תחולת הוראות התקנות נקבעה רטרואקטיבית החל מה- 1 בינואר 2003.

מטיוטת התקנות בשילוב עם הוראות המעבר עולה כדלקמן:

- שיעורי המס המופחתים הניתנים על פי הגדרות סעיף 88 לפקודה יבוטלו ויחולו הוראות הרפורמה במס לפיהן שיעורי המס על מוניטין שנצמח יהיה 25% ועל מוניטין שנרכש שיעור המס יחושב בצורה זהה לחישוב של מכירת נכסים אחרים (כמתואר לעיל).
- קיימת שאלה האם התחולה בנוגע לחיוב במס הנה רטרואקטיבית מתחילת שנת 2003 או שמא, בהתאם ללשון הוראות המעבר ונוסח התקנות, הרטרואקטיביות נוגעת רק לאפשרות לנכות את הפחת החל מתחילת שנת 2003, ואילו הטלת המס בשיעור של 25% על מוניטין שנצמח תחל מיום פרסום התקנות בפועל.
- למרות שבתי המשפט התקשו במשך שנים לזהות את המוניטין ולאמוד אותו, בטיוטת התקנות אין כל הגדרה או קריטריונים לעניין זה והוא נותר כשהיה.

- טיוטת התקנה קובעת סייג להפחתה או פחת על פי כל דין אחר מלבד התקנות. אין בנמצא למיטב הבנתנו חקיקה אחרת המאפשרת הפחתת מוניטין ולפיכך לא ברור בשלב זה לאיזו חקיקה מכוון המחוקק דברו.
- נדגיש כי בנוסח טיוטת התקנות שטרם פורסמו אין פתרונות לסוגיות שונות בנושא המוניטין ונראה שלא נסתם הגולל על העיסוק בנושא זה, במיוחד בכל הקשור להגדרת זיהוי ואומדן המוניטין.

#### **14. תכנית החירום הכלכלית - סקירת פרק המיסים**

ביום 29.5.03 אישרה הכנסת בקריאה שניה ושלישית את הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל – תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית (להלן: **התכנית**). התכנית קובעת תיקוני חקיקה שונים שנועדו לאפשר עמידה ביעדי התקציב, בתנאי המיתון הכלכלי אליו נקלעה מדינת ישראל. בין יתר התיקונים המוצעים, מציעה התכנית כלים להגברת יכולת אכיפת המיסים והקלה על גבייתם.

רוב התיקונים יכנסו לתוקף החל מיום 1.7.2003. מובאת בזאת סקירת השינויים העיקריים בלבד בנושאי המס השונים.

#### **להלן השינויים המהותיים הקשורים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה)**

1. **הוספת מקור הכנסה בפקודה: הכנסה מזכיות בהגרלות, הימורים ופעילות נושאת פרסים:**  
זכיות מהגרלות, מהימורים ומפעילות נושאת פרסים תיחשבה הכנסה החייבת במס (למעט השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית או כאלו שיקבעו על ידי שר האוצר). במקביל מוצע להסמיך את שר האוצר לפטור ממס זכיות ופרסים שסכומם יפחת מתקרה שתקבע.  
מקום הפקת ההכנסה יהיה על פי מקום מושבו של משלם ההכנסה.  
שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים יהיה 25% בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי או לקיזוז כלשהם (למעט הפטור שיקבע שר האוצר או ניכוי הוצאות הכרוכות בתשלום המס בהתאם לסעיף 17 (11) לפקודה).  
על מקור הכנסה זה תוטל חובת ניכוי מס במקור במסגרת סעיף 164 לפקודה. לשר האוצר סמכות לקבוע כי הניכוי יהיה שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם.

2. הקדמת הפחתת שיעורי המס ליחיד  
 על פי החוק הוקדמה תחולת שיעורי המס המופחתים ליחיד שהוצעו במסגרת הרפורמה במס הכנסה כך שכבר בשנת 2004 יחול מס שולי מקסימלי 49%. להלן שיעורי המס החדשים:

שעורי המס (באחוזים)				מדרגות מס (בש"ח לשנה)
2006	2005	2004	2003	
10	10	10	10	מ-0 עד 25,200 ש"ח
17	17	17	18	מ-25,201 עד 50,520 ש"ח
26	26	26	26	מ-50,521 עד 62,640 ש"ח
26	26	26	27	מ-62,641 עד 135,600 ש"ח*
34	37	43	45	מ-135,601 עד 241,200 ש"ח
37	39	45	50	מ-241,201 עד 417,840 ש"ח
49	49	49	50	מ-417,841 ש"ח ואילך

\* המדרגות המצויינות בטבלה לעיל הנמוכות משיעור של 30% (ועד להכנסה של 135,600 ש"ח) רלוונטיות רק להכנסות מיגיעה אישית או להכנסות של יחיד שבשנת המס מלאו לו ששים שנה ומעלה, אחרת שיעור המס ההתחלתי עד להכנסה בגובה 135,600 ש"ח הינו 30%.

3. הוראות מיוחדות לעניין פירוק חברות בשנת המס 2003:  
 לצורך עידוד יחידים שעברו לפעול באמצעות חברות - לחזור ולפעול כיחידים - ניתן בשנת 2003 בלבד לחזור ולפעול כיחידים, על ידי פירוק החברה בלא חיוב במס בתנאים המפורטים להלן:

א. החברה הוקמה בשנת המס 2002 עד פרסום התיקון המוצע, או שהוקמה לפני 2002 ולא היו לה נכסים, פעילות, הכנסות, הוצאות או הפסדים לפני שנת 2002.

ב. החברה הוקמה על ידי יחיד שהכנסתו ממשלח יד או מעבודה (להלן - "נותן השירותים"), שהוא בעל שליטה באותה חברה.

ג. פעילות נותן השירותים הועברה לחברה ואם הועברו גם נכסים או זכויות במקרקעין, לא שונה יעודם אגב ההעברה.

ד. מכירת הנכסים או הפעילות נעשתה ללא תמורה לבעלי המניות שמהם הועברו הנכסים או הפעילות לחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה יעודם אגב ההעברה.

ה. החברה ובעלי המניות ביקשו להחיל הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק.  
ו. במהלך הליכי הפירוק ישולמו לנותן השירותים כל הרווחים הראויים לחלוקה, כל העודפים וכל סכומי הכסף שנותרו בחברה, ויחויבו במס בידי נותן השירותים כשכר לפי סעיפים 2(1) או 2(2), הכל כפי שיקבע שר האוצר.  
ז. לא יראו בפירוק כאמור הפרת תנאים לעניין הפרק השלישי בחלק ה'2 בפקודה העוסק במיזוגים פיצולים ובהעברות נכסים בפטור ממס.

הנציב רשאי לאשר החלת הוראות הסעיף אף במקרה של פירוק מרצון שהסתיים לאחר ה-1.1.2003 ובלבד שהתקיימו התנאים האמורים וכן התקיים שלחברה לא היו הכנסות לאחר שנת המס 2003, וכן שעד תום שנת המס 2003 נמכרו לבעלי המניות כל הנכסים והפעילות של החברה וכן שולמו להם כל העודפים.

לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים לעניין מחיר מקורי, יום רכישה, קיזוז הפסדים, חישוב עודפים וחישוב רווח ההון וכן בעניין זיכוי מס ששולם בחברה.

4. התניית הפטור ממס על הכנסת נכה 100% בתקופת הנכות:  
הפטור ממס, הניתן לפי סעיף 5(9) לפקודה לעיזור או נכה שנקבעה לו נכות 100% (או 90% לפחות) מחמת שלקה באיברים שונים, יותנה בכך שנקבעה נכותו לתקופה רצופה העולה על 365 ימים. נקבע כי אם הנכות נקבעה לחלקה של שנת מס יהיה הנכה זכאי לפטור יחסי.

5. הטבות לשטחי פיתוח:  
יבוטלו הטבות המס הניתנות כיום לכלל תושבי היישובים במדינה באופן שהטבות המס יינתנו רק לתושבי יישובים בקו העימות ולתושבי יישובים המרוחקים מיישוב עירוני גדול והזקוקים להטבות המס יותר מתושבי יישובים אחרים. היישובים יפורטו במסגרת התוספת הראשונה לפקודה. בנוסף נקבע כי מי שהיה תושב היישוב בחלק מהשנה יזכה לחלק יחסי מהפטור ובלבד שהיה תושב היישוב 12 חודשים לפחות.  
בשנת המס 2003 הזכאות לגבי תושבים שבוטלה זכאותם יראו כאילו מחצית הכנסתם בשנת המס הופקה מיום 1 בינואר 2003 עד ליום 30 ביוני 2003 וכאילו במקום הסכומים הנקובים באותם סעיפים, נקובה מחצית מסכומים אלה.  
באופן דומה, בוטל סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה – 1985 שקובע זיכוי ממס הכנסה ליחיד תושב אילת.

6. עידוד פעילות במסגרת שותפויות:  
במטרה לעודד השקעות של תושבי ישראל, ניתנה לנציב הסמכות לקבוע כי יראו הכנסת שותף מוגבל משותפות מוגבלת שיש לה עסק, כרווח הון ולא כהכנסה עסקית, לתקופה שאינה עולה על 183 יום. לשר האוצר הסמכות להאריך תוקף הוראה כאמור שנתן הנציב.

#### 7. חברה שקופה

נקבע שחברה משפחתית שהתאגדה מיום פרסום החוק לתיקון הפקודה (תיקון מס' 132), ועד ליום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודה (המותנה בפרסום תקנות ע"י שר האוצר) תיחשב חברה כשקופה ובלבד שנתקיימו בה התנאים המפורטים:

1. היא התאגדה בישראל ביום פרסומו של החוק לתיקון הפקודה (תיקון 132) ואילך;
2. לא חלו בה שינויי מבנה כאמור בחלק ה'2 לפקודה ולא הועברו אליה נכסים כאמור באותו חלק;
3. התקיימו בה כל התנאים הקבועים בסעיף 1א64 לפקודה;

יצויין כי על פי תיקון 132 לפקודה לא היתה אפשרות לחברה שנתאגדה לאחר 1.1.2003 להפוך לחברה שקופה.

#### להלן השינויים המהותיים הקשורים בגבייה ובענישה:

#### 8. גביית מס סופי בנסיבות מסוימות

##### מס סופי שחברה חייבת בו

נקבעה אפשרות במקרים מסוימים לגבות חוב מס סופי שחברה חייבת בו. כאשר חברה מתפרקת ומעבירה פעילותה לחברה אחרת בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לחברה אמצעים בישראל לכיסוי החוב הסופי, ניתן יהיה לגבות את המס מהחברה האחרת (בתנאי שלשתי החברות אותם בעלי שליטה או קרוביהם). בנוסף, כאשר חברה מתפרקת או מפסיקה את פעילותה מבלי לשלם את חוב המס האמור, יראו את נכסי החברה כאילו הועברו לבעלי השליטה בה בלא תמורה, וניתן יהיה לגבות מהם את חוב המס.

##### אי העברת מס שנוכה במקור

ניתן לגבות מס שנוכה במקור על ידי תאגיד ולא הועבר לפקיד השומה גם ממנהל בתאגיד שהוא בעל שליטה באותו תאגיד שהורשע בגין אי העברת מס שנוכה ולא ניתן עוד לערער על הרשעתו, או ששילם כופר בשל עבירות מסוג זה.

##### גביית מס מבעל תפקיד במקרה של הרשעה במרמה וכו'

במידה ונקבעה לחברה שומה עקב כך שעברה על אחת העבירות הקשורות במרמה, וערערה על השומה נדחה ע"י בית המשפט בפסק דין שאינו ניתן עוד לערעור או שלא הוגש ערעור לביהמ"ש, ניתן יהיה לגבות את חוב המס שלא שולם גם מבעל תפקיד שהיה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא כוחה של אותה חברה בעת ביצוע המעשה אלא אם הוכיח

שהמעשה נעשה בלא ידיעתו או שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה.

#### 9. החמרת הענישה

אי רישום תקבול מהווה עילה לפסילת ספרים. עילת פסילת ספרים מאפשרת לפקיד השומה להוציא שומה על פי מיטב שפיטה. במסגרת החמרת הענישה נקבע בין היתר כי שימוש בחשבונות כוזבות (פיקטיביות), אי רישום הכנסות בסכום מהותי, ניכוי הוצאות פרטיות או דרישת הוצאות שהנישום לא עמד בהן והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או הגדיל את ההפסד בסכום מהותי, היא עילה לפסילת ספרים (עבירה מנהלית).

נקבע כי במקרה של אי רישום תקבול בסכום העולה על סכום שיקבע שר האוצר, פקיד השומה יהיה מורשה לחלט את מחצית התקבול שלא נרשם (תוך מתן זכות לבקש מפקיד השומה תוך 30 יום מיום קבלת החלטה לחזור ולעייין בה ולשנותה ובמקרה של דחיה, לערער על החלטת פקיד השומה בתוך 60 ימים).

במסגרת החמרת הענישה נקבע כי הצגת מסמך כוזב למשלם הכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו היא עבירה לעניין סעיף 220 לפקודה, שעונשה מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין (202,000 ש"ח) ופי שניים.

#### 10. תקופת השומה

לפקיד השומה הסמכות לבדוק את השומה תוך שלוש שנים מתום השנה בה הוגשה שומה עצמית, ובאישור הנציב – תוך 4 שנים מתום שנת המס כאמור, במקום תוך שלוש שנים לפי הפקודה כיום.

הוארכו המועדים לטיפול בהשגה לשנה מיום שהוגשה הודעת ההשגה, או שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח ובאישור הנציב- בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, כמאוחר מביניהם.

נקבע כי לענין נישום ששומתו נקבעה בהעדר דוח, יראו כהשגה רק דוח שהוגש לשנת המס שלגביה הוצאה השומה. כמו כן, התקופה לקבלת ההשגה ע"י פקיד השומה הינה ארבע שנים מתום השנה שבה הוגשה השומה ובאישור הנציב- בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור, במקום שלוש שנים לפי הפקודה כיום.

כמו כן, הוארכה את התקופה לעריכת שומת ניכויים לשלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, ובאישור הנציב- בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור.

11. עיכוב החזר מס בהליך שומה  
 במקרים בהם לנישום מגיע החזר מס לגבי שנים קודמות והוא נמצא בהליך שומתי ניתנה הסמכות לרשויות המס לעכב את החזר עד גובה מחצית מהיתרה המגיעה לנישום בתיק הנמצא בטיפול השומתי או עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, לפי הנמוך ביניהם, וזאת עד שניתן יהיה לגבות את חוב המס מהנישום.
12. הגדלת ענישה בגין דיווח שגוי למנהל מס שבח  
 הורחבה הענישה בחוק מיסוי מקרקעין על מסירת הצהרה, ידיעה או הודעה לרשויות מס שבח בידיעה שאינן נכונות וכן הוגדל הקנס על מי שמסייע לאחר להכין או להגיש הצהרה, ידיעה או הודעה כאמור.

### מיסים עקיפים

להלן מובאים עיקרי השינויים במסגרת חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ").

1. מנהל מע"מ (להלן - המנהל) רשאי להאריך את המועד לניכוי מס תשומות לתקופה שלא תעלה על 24 חודשים ממועד הוצאת החשבונית במקום תקופה של עד חצי שנה הקבועה בחוק היום. ואולם אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי אי ניכוי מס התשומות לא נבע מרשלנות הוא יהיה רשאי להאריך את המועד לניכוי המס עד לחמש וחצי שנים ממועד הוצאת החשבונית.
2. סעיף 47 לחוק מע"מ קובע כי בעת רכישת נכסים או שירותים שערכם עולה על 249 ₪ חלה על חייב במס (עוסק, מוסד כספי או מלכ"ר) לדרוש מהמוכר חשבונית מס או לשלם בשיק למוכר בלבד שהוא חתום עליו כמושך. כדי להיאבק בהון השחור, הוחלט כי בעסקאות שערכן מעל 20,000 ש"ח תהיה חובה לדרוש חשבונית מס וכן תהיה חובה לשלם בהעברה בנקאית, בכרטיס אשראי או בשיק למוכר בלבד שחתום עליו הקונה ואם שולם בשיק מוסב יצוינו על גבו פרטי הקונה כולל מספר העוסק לרבות מוסד כספי. אין לשלם בשטרי כסף. אין להסתפק בחשבונית מס מהמוכר כדי שיתאפשר מעקב אחר זהות הצדדים לעסקה.
3. עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה, זולת אם הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.
4. הוחלט להקנות סמכות למנהל לקבל ערובות להנחת דעתו, להבטחת תשלום המס כתנאי לרישומו של חייב במס, אשר בעבר לא קיים את ההוראות והורשע בעבירות הקבועות בחוק מע"מ. בנוסף, למנהל תהיה סמכות לבטל רישום חייב במס שהורשע בעבירות המע"מ החמורות אלא אם כן ימצא החייב במס ערובות להנחת דעתו של המנהל להבטחת תשלום המע"מ.
5. נקבע כי ניתן יהיה לערער בפני בית המשפט המחוזי בלבד על סירוב לקבל דוח במקרה של חשבונית מס פיקטיבית.

6. נקבעה חזקה לאי קבילות פנקסי העוסק במקרה של הוצאת חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה שלא כדין כאמור.
7. נקבעה חזקה לאי קבילות פנקסי העוסק גם במקרה של אי דיווח על עסקה, אם לא כלל עוסק בדוח התקופתי שהגיש, עסקה שהיה עליו לכלול בו, אלא אם שוכנע מנהל המע"מ אחרת.
8. הוחלט להעניק למנהל שיקול דעת לחייב את האורגנים של החברה בתשלום מס במקרים שבהם ישנו חשד למרמה.
9. במקרה בו חברה מפסיקה את פעילותה ואין ברשותה אמצעים לסילוק חובותיה, נקבע כי גביית מס תתאפשר גם מבעלי השליטה שלה. יראו נכסים שהיו לחברה כאילו הועברו לבעלי השליטה בה בלא תמורה או בתמורה חלקית וניתן יהיה לגבות מהם את החוב, אלא אם הוכח אחרת להנחת דעתו של המנהל.
10. הוחלט לאפשר למנהל לדרוש ידיעות מהמוסד לביטוח לאומי. סוגי המידע שהמנהל רשאי לקבל יקבעו ע"י שר האוצר בהתייעצות עם שר הרווחה.

#### ביטוח לאומי

להלן מובאים עיקרי השינויים במסגרת חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל בחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשמ"ה-1985 (להלן - "חוק ביטוח לאומי").

1. החל מיום 1 ביולי 2003 תוחזר תקרת הביטוח הלאומי כך שלא ישתלמו דמי ביטוח בעד סכום ההכנסה העולה על חמש פעמים השכר הממוצע במשק. בגין חלק המעביד לא ישתלמו דמי ביטוח לאומי בעד סכום העולה על ארבע פעמים השכר הממוצע. יצויין כי הוראה זו תחול לגבי סכומים המשתלמים בעד יום זה ואילך.
2. נקבע כי הוראות פרקים ז' ו- ח' לחוק הביטוח הלאומי העוסקות בביטוח אבטלה ובביטוח זכויות עובדים בפשיטת רגל ובפירוק תאגיד, לא יחולו על בעל שליטה בחברת מעטים. בעל שליטה, כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, מוגדר כמי שמחזיק לבדו או עם קרובו 10% לפחות מהון המניות, כוח ההצבעה, או בזכות הרווחים בחברה, או בזכות למנות מנהל. לפיכך, בעל שליטה בחברת מעטים שהינו עובד בחברה, לא יהיה זכאי להגנות הסוציאליות המוקנות לשכירים לפי פרקים ז' ו- ח'. במקביל, נקבע כי לא ישתלמו בעד בעל השליטה כאמור, דמי ביטוח בגין אבטלה ודמי ביטוח בגין זכויות עובדים בפשיטת רגל ובפירוק תאגיד. תחולת הוראה זו הינה מיום 1 בינואר 2004.
3. מענק לידה קוצץ כך שעבור הילד הראשון יינתן מענק בגובה 20% מהשכר הממוצע ובעד ילד שאינו הילד הראשון ינתן מענק לידה בשיעור של 6% מהשכר הממוצע. תחולת הוראה זו הינה עבור לידה שחלה לאחר 1 ביולי 2003.
4. קצבאות הילדים קוצצו כך שבעד כל ילד תינתן מעתה קצבה זהה. עבור ילד שלישי ואילך שנוולד לפני ה- 1 ביוני 2003 נקבע קיצוץ הדרגתי לאורך 7 שנים.

5. דמי פגיעה שמקבל עובד מהמוסד לביטוח לאומי עקב אי יכולת לעבוד מחמת פגיעה בעבודה יהיו חייבים בדמי ביטוח לאומי.
6. הוחמרו הקריטריונים לזכאות לקבלת דמי אבטלה והופחתו הסכומים שישולמו בגין דמי אבטלה.
7. הורחבו סמכויותיו של המוסד לביטוח לאומי בדבר קבלת מידע מגוף ציבורי ומנציב מס הכנסה. שר הרווחה ושר המשפטים יקבעו את סוג המידע שרשאי המוסד לביטוח לאומי לקבל.
8. במסגרת תיקון חוק ביטוח בריאות ממלכתי, תחול על עקרת בית חובת תשלום דמי ביטוח בריאות בסכום של 70 ש"ח לחודש. במידה ומשולמת קצבת זקנה לעקרת הבית או תוספת לקצבת זקנה לבעלה בעדה, לא תהיה חייבת בתשלום דמי ביטוח בריאות.

## ו. מיסוי בינלאומי

### ישראל - חוזר בדבר מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה (CFC)

חוזר מס הכנסה מספר 5/2003 בעניין מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה פורסם. החוזר כולל מספר דוגמאות חישוביות.

### האיחוד האירופאי - הנחיה בדבר תשלומי ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות (טרם אושרה)

מועצת האיחוד האירופאי פרסמה את נוסח ההנחיה (directive) בדבר מערכת מיסוי אחידה לגבי תשלומי ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות (החזקה מינימלית של 25% בחברה האחרת) תושבות מדינות שונות באיחוד האירופאי. **אם כל המדינות החברות באיחוד, יאשרו את ההנחיה, תשלומי ריבית ותמלוגים המשתלמים בין חברות קשורות תושבות מדינות שונות באיחוד האירופאי יהיו פטורים מניכוי מס במקור** וזאת, בין אם התשלום מתבצע למדינה תושבת האיחוד האירופאי ובין אם למוסד קבע במדינה תושבת האיחוד.

הנחיה זו מהווה חלק אחד מחבילת מס הכוללת 3 הנחיות – הנחיה בדבר מיסוי חסכונות, הנחיה בדבר תשלומי ריבית ותמלוגים, וקוד ההתנהגות האירופאי. ראשי המדינות הרלוונטיות קראו לאימוץ סופי של חבילת המס.

בדומה לכל חקיקה כלל אירופאית אחרת, הנחיה זו דורשת אישור בפה אחד, של כל 15 המדינות החברות. אם החקיקה תעבור, היא תכנס לתוקף ביום פרסומה ברשומות האיחוד, והמדינות החברות ידרשו לשנות את חוקיהן הפנימיים באופן שיעלו בקנה אחד עם ההנחיה, וזאת **עד ה- 1.1.04** (למדינות יוון, פורטוגל וספרד ניתנו אורכות ליישום ההנחיה). בעת כינוס המועצה, ב 19.3.04, איטליה היתה החברה היחידה שלא אישרה את ההנחיה (המיוחסת להסכם בדבר הקלות לרפתנים האיטלקיים החייבים כ-650 מיליון יורו בגין קנסות שהוטלו על ידי האיחוד עקב ייצור חלב מעבר למותר).

**בנוסף**, כל המשתתפים (למעט איטליה) הסכימו, עקב נסיבות מיוחדות, **לבחון באופן אוהד את בקשתה של בלגיה** לגבי חידוש האישורים שניתנו ל "מרכזי התיאום" (Belgian Coordinate center).

### הולנד - שימוש במטבע פונקציונלי לחישוב הכנסה חייבת

חוזר שפורסם לאחרונה בהולנד (CPP2003/785M) מנסה לתת מענה למספר שאלות הנובעות מהאפשרות העומדת לרשות הנישום ההולנדי לחשב את ההכנסה החייבת במטבע הפונקציונלי, במקום במטבע היורו. המטרה היא לחסוך מהחברה את החישובים המורכבים שנדרשים לעיתים. יתר על כן, על ידי חישוב ההכנסה החייבת של הנישום במטבע הפונקציונלי, לא נוצרים הפרשי שער בין היורו ובין המטבע הפונקציונלי הרלוונטי.

בהנחיה שפורסמה, מובהר כי כל הנישומים (לרבות שותפויות וקרנות) יכולים לבקש חישוב ההכנסה החייבת במטבע הפונקציונלי. השימוש במטבע הפונקציונלי לצורכי מס, מוגבל לנישומים אשר מגישים דוחות באותו המטבע, וכן בתנאי השימוש

במטבע הפונקציונלי מוצדק עקב פעילותה של החברה או אופייה הבינלאומי של הקבוצה.

לגבי מקרים של נישום הולנדי עם מוסד קבע במדינה אחרת, החוזר מתיר שימוש במטבע הפונקציונלי בכדי לחשב את רווחי מוסד הקבע הפטורים ממס בהולנד (במידה ופטורים), בתנאי שיחושבו בהתאם לאותם כללים החלים על חישוב רווחי הרגילים של הנישום.

הוראות המטבע הפונקציונלי לא חלות אם מוסד קבע זר משתמש במטבע פונקציונלי שונה מזה של הסניף הראשי ההולנדי.

### **לוקסמבורג - שיעורי מע"מ אטרקטיביים לחברות סחר אלקטרוני**

AOL אירופה, חטיבת האינטרנט של ענקית התקשורת AOL Time Warner, מתעתדת להקים בחודש יולי הקרוב בסיס בלוקסמבורג בכדי לעמוד בדרישות החקיקה האירופאית החדשה בדבר מע"מ, ולשלם מע"מ בשיעור הנמוך ביותר שאפשר (15%).

עד היום, ספקי אינטרנט יכלו להימנע מלחייב לקוחות מסויימים במע"מ, על ידי הספקת השירותים מארה"ב. יחד עם זאת, לאור הנחיית המע"מ לגבי סחר אלקטרוני (VAT directive on e-commerce), החל מה- 1.7.03 חברות המספקות שירותים באמצעים אלקטרוניים מחוץ לאיחוד האירופאי, יהיו חייבות לגבות מע"מ.

### **גרמניה - הוראות המימון הדק לא יחולו לגבי בעלי מניות מהאיחוד האירופאי**

בעקבות פסק הדין שניתן לאחרונה בגרמניה בנושא, פרסמו שלטונות המס בגרמניה התייחסות ראשונית לפסק הדין. חוקי המימון הדק בגרמניה קובעים כי חברה תושבת גרמניה אשר משלמת ריבית לבעל מניות שאינו תושב גרמניה, המחזיק לפחות 25% מהונה, לא יוכל לנכות את הריבית כהוצאה בהלוואות מסוימות והתשלום לבעל המניות יסווג כחלוקה סמויה של רווחים. בית המשפט קבע שההוראות מפלות לרעה חברות שאינן תושבות גרמניה ומשכך נוגדות את סעיף איסור ההפליה באמנת האיחוד האירופאי. שלטונות המס הודיעו כי לגבי שומות פתוחות, ההוראות לא יחולו אם בעל המניות הוא תושב האיחוד האירופאי.

### **גרמניה - רפורמת מס**

לאחר דיונים לגבי רפורמת מס בגרמניה, אושרה לאחרונה רפורמה במתכונת 'פשרה'. הנוסח שאושר מתייחס בעיקר לשינויים במיסוי חברות. השינויים כוללים – ייחוס, במקרים מסוימים, של הכנסות חברה בת לחברה אם גרמנית לצורכי חישוב המס המוניציפאלי, הגבלת אפשרויות ניצול ה- imputation credit לתקופה של 3 שנים בלבד, ביטול האפשרות לבקש באופן רטרואקטיבי להיחשב כיחידה פיסקלית (fiscal unity), שינויים בהוראות מחירי העברה, זיכוי מס זר והוראות CFC.

### **שוודיה - הצעה לשינויים מהותיים במס החברות**

ממשלת שוודיה פרסמה לאחרונה הצעה לשינויים בחוק מס החברות בתוקף החל מה 1.1.04, בהתאם להצעה, רווח הון שנצמח החל מה 1.7.03, ממכירת מניות לא סחירות, יהיה פטור ממס. במקביל, הפסדי הון על החזקות כאמור לא יותרו לצורכי מס מתאריך זה. ההוראה תחול גם לגבי מניות סחירות אולם בנוסף לתנאי החזקה של שנה לפחות, מוצע כי תדרש החזקה מינימלית במניות הנמכרות בשיעור 10%. לגבי החזקות בחברות זרות, נדרש כי אותה חברה כפופה למס הדומה למס בשוודיה

תנאים אלו יחולו אף לצורך קבלת פטור ממס בגין הכנסות דיבידנדים. דיבידנדים המשולמים לחברות זרות יהיו פטורים ממס החל מה 1.1.04 במידה והחברה הזרה היתה זכאית לקבל פטור ממס בגין הכנסות הדיבידנד אילו היתה חברה תושבת שוודיה. (כיום שיעור ניכוי המס במקור בעת חלוקת דיבידנד משוודיה לישראל הינו 5%).

### **צרפת - פסיקה לפיה חקיקת CFC בצרפת נוגדת את אמנות המס עם בלגיה ולוקסמבורג**

פסיקה חדשה בצרפת קובעת כי הוראות ה CFC בצרפת נוגדות את אמנת המס בין צרפת ובלגיה וכן את אמנת המס בין צרפת ולוקסמבורג. הפסיקה, ממשיכה באופן לוגי, פסיקה קודמת שניתנה ב 28.6.02 לפיה הוראות ה CFC הצרפתיות נוגדות את אמנת המס בין צרפת ושוויץ. יש לציין כי אמנות מס 'חדשות' שצרפת חתומה עליהם מתירות, במסגרת האמנה, באופן מסויג או מפורש החלת כללי CFC. יתכן אף וניתן להקיש מפסיקה זו לגבי ישימות הוראות CFC במדינות אחרות.

### **ארצות הברית - תקנות סופיות לגבי הגשת דו"חות מס שלא במועד עבור יחידים שאינם תושבי או אזרחי ארה"ב**

חוקי המס בארצות הברית קובעים כי נישומים שאינם תושבי או אזרחי ארה"ב, החייבים במס בגין הכנסה שהופקה בארה"ב, צריכים להגיש את דו"חות המס עד למועד הקבוע בחוק. איחור בהגשת הדו"חות גורר חיוב במס על הכנסות הנישום ברוטו, מבלי שיותרו קיזוזי הוצאות או זיכויים, ומשכך החיוב במס מתבצע על ההכנסה ברוטו של הנישום. התקנות, מאפשרות לשלטונות המס לותר על סנקציה זו במידה והנישום יספק נימוקים משכנעים ומוצדקים, מדוע לא הוגשו הדו"חות במועד. נישום שידע שעליו להגיש את הדו"ח במועד ובחר שלא להגישם בהתאם, יחשב כמי שפעל בחוסר תום לב. תוקף התקנות, החל מה 10.3.03 ותחולתם לגבי שנות המס הפתוחות אשר לגביהן הוגשו בקשות לאחר ה- 29.1.02 לביטול הסנקציה.

•

June 12, 2003

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 207/2003.

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

For our non-Hebrew speaking readers we have included a brief summart 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.

## **In Brief**

- **Income tax – Separate calculation for husband and wife who work in a company under their control (Item 1 in the Newsletter)**

The appellants, a husband and wife who work in a company under their control, requested from the assessing officer to perform a separate calculation of the taxes on their income from the company. The assessing officer refused their request on the grounds that the Ordinance provides, in such a case, a conclusive dependency presumption.

The Supreme Court ruled that the presumptions provided by the Ordinance on this matter should not be considered conclusive presumptions rather rebuttable presumptions. These presumptions create proper balance between the interest of collecting accurate taxes and the means of achieving this, while preserving the values of the system and the rights of all those involved. The Supreme Court ruled that the case should be returned to the District Court so that the appellants may present evidence to rebut the presumption of their sources of income dependency.

- **Income tax – Deduction of research and development expenses and a provision for warranty (Item 2 in the Newsletter)**

The appellant, an industrial company, received from the Chief Scientist a “letter of approval” for the execution of an annual research and development plan. This letter of approval enables the research and development expenses to be recognized as a current expense in the year in which they were incurred, whereas expenses not included in the letter of approval are to be deducted over a period of three years. The appellant demanded that all the expenses related to the research be allowed as a current expense, including amounts in excess of the amounts that were approved by the Scientist with respect to the plan. The appellant claims that the approval of the plan in itself means that all the expenses in respect of that plan are to be allowed as a current expense, even if the Scientist approved a lower amount. The assessing officer rejected this claim and contended that only the approved amount is to be allowed as a current expense and the balance is to be spread over a period of three years. Furthermore, the appellant had deducted a provision for warranty that had been recorded on the books in respect of a commitment to perform repairs during the warranty period on the products it sold to its customers. The assessing officer did not allow the deduction of part of the provision on the grounds of it being excessive.

With respect to the excess research and development expenses, the Court accepted the position of the assessing officer and ruled that the benefit that was granted by the legislator should be interpreted

narrowly and not broadly. When the legislator conditioned the deduction of the expenses that were incurred on the execution of a research and development plan approved by the Chief Scientist, the legislator initially intended that the expenses, and not just the plan itself, be based on this approval.

Since the Chief Scientist did not approve the excess expenses they are to be deducted in three equal amounts. As to the amount of the provision for warranty, the Court stated the conditions, the fulfillment of which make it possible to define the obligation under consideration as a contingent obligation, as follows: the existence of a legal commitment in the present which is the result of a past event, anticipation that economic resources will be required in the future in order to dispose of the said commitment and it being possible to reliably estimate the amount of the commitment. After examining the evidence the Court ruled that the appellant did not meet the burden of proof regarding fulfillment of the conditions, and therefore allowed only the partial deduction of the provision.

- **Income tax – Expenses incurred before the generation of income had commenced  
(Item 3 in the Newsletter)**

The appellant, a manager of a shopping mall, requested to allow the deduction of advertising expenses in respect of the period prior to the date on which it began generating income from providing services to the lessees of space in the shopping mall. The assessing officer did not allow the deduction of these expenses and contended that they are pre-operation expenses of a capital nature, the deduction of which is not allowed.

On the basis of a previous ruling, the Court decided that the first date of business (the date of opening the shopping mall) is not necessarily the first date on which income was generated. According to the management agreement, the lessees began receiving services 30 days before the shopping mall was opened and therefore this is the date on which the appellant began operating and only the expenses incurred before that date will not be allowed.

- **Value Added Tax – The imposing of VAT on income from the forgiveness of a loan by the State  
(Item 4 in the Newsletter)**

A company, which is registered as a “dealer”, signed an agreement according to which the State forgave part of the loans it had granted to the appellant. The assessing officer contended that VAT should be imposed on the income from the loan forgiveness since it constitutes a contribution, support or other assistance received by a “dealer” (as stated in Section 12 of the VAT Law).

The Supreme Court accepted the position of the assessing officer and ruled that the appellant should pay VAT.

- **Income tax – Additional deduction for residents of Eilat and the Arava for a taxpayer adopting the dollar tax regulations  
(Item 5 in the Newsletter)**

The appellant is a foreign company which keeps its books according to the dollar tax regulations. Since the company has fixed assets, which are in use in the Eilat area, it is entitled to a tax benefit calculated by means of an “additional deduction”, which is a percentage of the “ordinary” depreciation calculated in respect of such assets. The appeal related to the technique of applying the “Eilat regulations” to a taxpayer that applies the dollar regulations.

The Court ruled that the original price is to be calculated according to the shekel value and not the dollar value, that the deduction is to be allowed on the basis of the depreciation as stated in the depreciation regulations according to the Adjustments Law and that the deduction is to be carried forward from year to year according to its dollar value, subject to the total amount of the deductions not exceeding 50% of the “historical” original price in shekels.

- **Betterment tax – the right to an exemption from tax on the sale of an apartment received following liquidation of an association  
(Item 6 in the Newsletter)**

The appellants were shareholders in a property association, which owned a lot on which an apartment building was built. The association was liquidated (voluntarily) and the apartments were registered in the name of the appellants, all in the framework of a transaction exempt from betterment tax (according to the provisions of Section 71 of the law). The appellants sold apartments they had received from the association and they requested an exemption from betterment tax, based this time on the “temporary order” that provided an exemption from betterment tax when an apartment is sold in the “prescribed period” (between January 1, 1992 and December 31, 1996).

The Supreme Court accepted the position of the appellants and ruled that the intention of the legislator when promulgating the temporary order was to encourage the sale of residential apartments in the prescribed period for the purpose of increasing the supply of apartments on the market. As to the purpose of the exception to the said exemption in the temporary order, it seems that at the time the clause was legislated the legislator had meant to prevent the artificial transfer of property rights from one taxpayer to another taxpayer, at no cost, and to prevent the rights being sold by the recipient with an exemption from tax. Nevertheless, the liquidation of a property association cannot be considered to be this kind of tax planning, because the liquidation cannot be considered a change in the economic nature from the point of view of ownership over the asset.

- **Legislation update: value added tax – annulment of Regulation 12A(d) of the VAT Regulations (Item 7 in the Newsletter)**

Amendment 23 of the VAT Law, in effect retroactively from July 1, 2002, changed Section 30(A)(5) of the law, which provides for the payment of zero rate VAT on services rendered to a foreign resident, subject to the fulfillment of conditions provided in the Section and in the Regulations.

The amendment provides that “when the object of the agreement is to provide service also to an Israeli resident in Israel, and not just to a foreign resident” then a zero rate VAT will not apply rather VAT at the full rate.

Furthermore, Regulation 12A(d) was annulled retroactively by the Supreme Court, which ruled that certain of the restrictions provided in the regulation were promulgated without authority.

- **Legislation update: income tax – adjustments relating to Section 102 (employee stock option plans) in a merger or split (Item 8 in the Newsletter)**

The Income Tax Commission exercised its authority under the Income Tax Ordinance and published the following principles effective from January 1, 2003.

The main principles are as follows:

Shares that were allotted in an absorbing company, for the purpose of replacing the shares that were allotted to an employee of the transferring company in the framework of an allotment of shares through a trustee, will be deposited with the trustee and considered, for every intent and purpose, as if they had been allotted by the absorbing company from the start.

Shares that were allotted in a new company to employees who were allotted shares through a trustee by the splitting company, as part of a split according to Section 105.A(1) of the Ordinance, will be deposited with the trustee and be considered, for every intent and purpose, as if they had been allotted by the new company from the start.

Time sequence – With respect to the allotment of the aforementioned shares, the end of the period will be from the day on which the shares were allotted in the framework of an allotment through a trustee by the transferring company, or the splitting company, as relevant.

Allowing of expense – Subject to that mentioned in the Ordinance, an expense will be allowed for the company that is the employer of the employee on the date of the tax deduction and its payment to the assessing officer.

- **Betterment tax – data bank on similar property transactions  
(Item 9 in the Newsletter)**

The amendment to the Betterment Tax Law grants the Betterment Tax Administrator the authority to keep a “data bank” that will be open to the public. This data bank will include details on sales of property rights.

Regulations that were recently published provide the manner by which the data bank will be managed and the details that it will contain. The purpose of the data bank is to help the taxpayers in obtaining information on property transactions similar to those executed by them, and it will be open to the public.

- **Income tax – current updates  
(Item 10 in the Newsletter)**

The Newsletter contains a review of certain updated amounts in the income tax regulations and orders as well as the extension of certain regulations.

- **Income tax circular – Amendment 50 of the Law for the Encouragement of Capital Investments  
(Item 11 in the Newsletter)**

The purpose of Amendment 50 of the Law for the Encouragement of Capital Investments is to provide incentives in the form of tax exemptions and reduced tax rates in respect of the construction and expansion of approved enterprises in development area A, which are owned by cooperatives and partnerships, as they are defined in the law. The amendment was intended mainly for kibbutzim and moshavim that own approved enterprises, which were approved between January 1, 1997 and December 31, 1999.

- **Income tax circular – establishing the date of the merger/split  
(Item 12 in the Newsletter)**

A provision was added in the framework of Amendment 123 according to which a merger/split can be executed under certain circumstances at the end of a quarter or during the year and not just at the end of the year. The circular describes the circumstances, and discusses the types of entities that are entitled to execute a merger or split, the reports the companies participating in a merger or split are required to submit, the manner of offsetting losses in the years subsequent to the merger or split, the period of restrictions that will be determined, a merger in which a cooperative is a participant and a restructuring in which property rights are transferred.

- **Rate of depreciation on acquired goodwill and the implications of the proposed treatment – draft income tax regulations  
(Item 13 in the Newsletter)**

In March 2003, the Income Tax Commission published draft regulations regarding the amortization of goodwill for tax purposes at the rate of 10% per year. The draft discusses, inter alia, the exceptions to the allowing of amortization. The draft regulations provide that they are effective retroactively from January 1, 2003.

- **The emergency economic plan – review of the taxation changes  
(Item 14 in the Newsletter)**

The Knesset approved in the second and third reading, the law bill on the plan for the recovery of the Israeli economy, which provides legislative amendments in order to achieve the budgetary objectives and the economic policy.

The Newsletter provides a short review of the changes in the various tax issues.

