

1 באוקטובר 2003

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 209/2003 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.

**אנו מאחלים לכל לקוחותינו ולקוראינו שנה טובה וחג שמח**

בכבוד רב,  
סומך חייקין

---

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



## ידיעון 209/2003 - תוכן עניינים

### עמוד

1	<b>א. בקצרה</b>
	<b>ב. פסקי דין</b>
5	1. מס הכנסה - התרה בניכוי של הוצאות פרסום בגין מוצרים חדשים
8	2. מס ערך מוסף - מכבי שירותי בריאות: סיווג כעוסק ולא כמלכ"ר
	3. מיסוי מקרקעין - בפעולה באיגוד מקרקעין לפני כניסתו לתוקף של תיקון 50 לחוק אין להביא בחשבון את התחייבויותיו של האיגוד
11	4. מס ערך מוסף - השכרת דירות שנועדו למכירה בידי חברה קבלנית
13	היא "שימוש לצורך עצמי" שיחויב במע"מ לפי מחיר מכירת הדירות
	5. מס הכנסה - ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות ומועד הכרה בהכנסה אצל
15	קבלן בונה
	<b>ג. עדכוני חקיקה</b>
18	6. תיקון תקנות ניכוי ממשכורת
20	7. תקנות פחת למוניטין ששולם בעדו
21	8. הארכת תוקף תקנות פטור ממע"מ לקבלנים המשכירים דירות
	<b>ד. חוזרים והוראות ביצוע</b>
22	9. מס הכנסה - מיסוי שותפויות
25	10. מיסוי מקרקעין - איגודי מקרקעין לאור הרפורמה במיסוי מקרקעין
27	11. מיסוי מקרקעין - מעמדו של איגוד שבבעלותו זכויות במקרקעין שהנן מלאי עסקי
	<b>ה. נושאים שעל הפרק</b>
30	12. הצעת חוק - תכנית ההבראה לכלכלת ישראל - שלב ב'
35	<b>ו. מיסוי בינלאומי</b>

**In Brief**

- **מס הכנסה - התרה בניכוי של הוצאות פרסום בגין מוצרים חדשים (סעיף 1 בידיעון)**

חברת ייבוא ושיווק צבעים, כימיקלים וחומרי ניקוי (להלן: "החברה") ביקשה לנכות הוצאה בגין פרסום שתי סדרות מוצרים חדשות.

לטענת פקיד השומה, ההוצאה שהחברה דורשת בניכוי קשורה בהחדרת מוצרים חדשים לשוק ועל כן יש לפרוס את ההוצאה על פני התקופה העתידית בה צופים כי תניב הכנסות.

לטענת החברה, הוצאות הפרסומת מתייחסות למוצרים אשר אינם בגדר מוצרים חדשים אלא מהווים חלק אינטגרלי מתחומי פעילותה מזה עשרות שנים. לטענתה, שינויים בטיב המוצר, בזהות הספק, ארץ הייבוא, שיכלולים באריזה וכל שינוי דומה - אין בהם כדי להעיד על כך כי מדובר במוצר חדש.

נקבע כי מדובר בהוצאה אינצידינטלית הקשורה במהלך עסקיו של הנישום, והמותרת על רקע זה, בניכוי שוטף וזאת לפי הכלל המטיל על מי שטוען לקיומו של "מרכיב השקעה" מעבר ל"מרכיב השוטף" להעמיד בסיס עובדתי לטענה זו.

- **מס ערך מוסף - מכבי שירותי בריאות: סיווג כעוסק ולא כמלכ"ר (סעיף 2 בידיעון)**

מכבי שירותי בריאות (להלן - "מכבי") סווגה כמלכ"ר על כלל פעילויותיה בתחום הרפואה. לאחר בדיקת תלונות של עוסקים בתחום רפואת השיניים בדבר קיפוחם לעומת מכבי, שונה סיווג תחום רפואת השיניים במכבי ל"עוסק" על ידי מנהל המע"מ. מכבי ערערה על החלטת מנהל מע"מ בבית המשפט המחוזי, אך ערעורה נדחה. נקבע כי נטל השכנוע לסיווג הפעילות כמלכ"ר מוטל על הגוף הטוען להיותו מלכ"ר, בהתאם לקריטריונים לסיווג כמלכ"ר שגובשו בעבר.

בית המשפט המחוזי קבע, לאור סקירת הקריטריונים האמורים, כי בצדק החליט מנהל מע"מ לשנות את סיווג מכבי בתחום רפואת השיניים ממלכ"ר לעוסק. מן הראיות עולה כי תחום רפואת השיניים, נפרד הוא, מקצועית, טכנית, ניהולית ועניינית מיתר עיסוקיה של מכבי ומאפייניו הם עסקיים במובהק, לרבות בענין המטרה המניעה את הפעילות בתחום, שהיא עשיית רווחים אשר שימשו למימון פעולותיה האחרות כמלכ"ר.

- **מיסוי מקרקעין - בפעולה באיגוד מקרקעין לפני כניסתו לתוקף של תיקון 50 לחוק אין להביא בחשבון את התחייבויותיו של האיגוד (סעיף 3 בידיעון)**

המוכר מכר לשני רוכשים את מניותיו בדנית כנרת בע"מ, שהיא איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין. תמורת המכירה נקבעה בהתבסס על חוות דעת שמאי מקרקעין, ותוך התחשבות בהתחייבויות ובחובות של החברה. מנהל מס שבח מקרקעין קיבל את חוות דעת השמאי אך סירב לכלול בחישוב שווי הזכויות את התחייבויות החברה וזאת לאור החקיקה ששררה בתקופה האמורה ואשר שונתה בהמשך. בית המשפט פסק כי העובדה שהחוק שונה בשלב מסוים אינה משפיעה על המצב המשפטי והחוק שהיה קיים ערב השינוי.

- **מס ערך מוסף - השכרת דירות שנועדו למכירה בידי חברה קבלנית היא "שימוש לצורך עצמי" שיחויב במע"מ לפי מחיר מכירת הדירות (סעיף 4 בידיעון)**

המדובר בחברה קבלנית שהשכירה דירות שיועדו על ידה למכירה. המחוקק קבע שהשכרת דירות ע"י מי שבנה אותן הינה "שימוש לצורך עצמי". החברה ערערה על קביעת המחיר כעסקת מכירת דירות וטענה שיש לחייבה במע"מ על מחיר השכרת הדירות. ערעורה נדחה ונקבע שעסקאות השכרת הדירות יחויבו במע"מ לפי מחיר מכירת הדירות ובעת המכירה בפועל של הדירות הן לא יחויבו במע"מ פעם נוספת.

- **מס הכנסה - ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות ומועד הכרה בהכנסה אצל קבלן בונה (סעיף 5 בידיעון)**

המדובר בחברה שעיסוקה בבניית פרויקטים למגורים. לאחר שהגישה את דוחותיה לשנת 1993 התעוררה מחלוקת בנוגע לשני פרויקטים למגורים אותם הקימה באותה שנה. המחלוקת נגעה לשתי סוגיות: האחת, האם ניתן לייחס הוצאות הנהלה וכלליות לפרויקט בשונה מנוסחת הייחוס הסטטוטורית שנקבעה בפקודה? והשנייה, האם ניתן לראות בפרויקט ששונה מהותית בשנת 1993 אך נמכר בשנת 1995, כפרויקט שהסתיים בשנת 1993 ולנכות, בעקבות זאת, את ההוצאות שהצטברו עד מועד זה?

בית המשפט קבע כי ניתן אמנם לסטות מנוסחת הייחוס הסטטוטורית הקבועה בפקודה, אך כדי לעשות כן על המערערת לספק הוכחה אמיתית לייחוס ההוצאות לפרויקט המסוים - נטל בו לא עמדה המערערת. עוד קבע בית המשפט כי אין לראות בשינוי מהותי בתכניות הבניה, הגורר ביטול מסיבי של הסכמי מכירות, ואף לא בהחלטה על מכירת הפרויקט כולו לגורם אחר, כאירועים המעידים על סיום הפרויקט. רק במועד מכירת הפרויקט בפועל קמה לחברה הזכות לנכות את ההוצאות שהצטברו אצלה, וזאת מכוח עקרון ההקבלה.

- **מס הכנסה - תיקון תקנות ניכוי ממשכורת (סעיף 6 בידיעון)**

התיקון שהוכנס לתקנות ניכוי ממשכורת מתייחס בעיקר לגבי עובדים זרים. נציבות מס הכנסה הפיצה מספר הוראות לגבי הקביעה מיהו עובד זר ולגבי מי מהעובדים הזרים יש לנכות מס במקור. בגוף הידיעון, מובאים עיקרי הפרסומים ועיקר תיקון התקנות לגבי עובדים זרים.

- **מס הכנסה - תקנות פחת למוניטין ששולם בעדו (סעיף 7 בידיעון)**

ב-1 ביולי 2003 נכנסו לתוקפן התקנות הקובעות שיעור פחת למוניטין ששולם בעדו. התקנות קובעות שמוניטין שנרכש ב-1 ביולי 2003 ואילך ינוכה בשיעור של 10% בשנה תחת התנאים המפורטים בתקנות.

- **מס ערך מוסף - הארכת תוקף תקנות פטור ממע"מ לקבלנים המשכירים דירות (סעיף 8 בידיעון)**

הוארך תוקף התקנה הקובעת פטור ממע"מ לקבלנים המשכירים דירות עד ליום 15 באוגוסט 2004, בתנאים המפורטים בתקנה.

- **מס הכנסה - מיסוי שותפויות (סעיף 9 בידיעון)**

בשנת 2001 פסק בית המשפט העליון, בפרשת שדות, כי העברת חלקו של שותף בנכסים וההתחייבויות של השותפות, תחשב כמכירת הזכות שלו בשותפות, וזאת בניגוד לעמדה לפיה יש לראות את העסקה כמכירה של כל אחד מנכסי השותפות.

החוזר דן בהיבטים מסוימים של מיסוי שותפויות ומפרט את הגישה המעורבת המשלבת בין ראיית השותפות על פי תיאורית הישות הנפרדת לגבי עניינים מסוימים, לבין התיאוריה המצרפית לגבי עניינים אחרים.

- **מיסוי מקרקעין - איגודי מקרקעין לאור הרפורמה במיסוי מקרקעין (סעיף 10 בידיעון)**

חוק מיסוי מקרקעין עבר שינויים במסגרת הרפורמה במיסוי מקרקעין שנכנסה לתוקף ב-7.11.01 (תיקון 50). הוראת הביצוע מציגה את השלכות התיקון בכל הקשור למיסוי פעולה באיגוד מקרקעין ובכלל זה הגדרת המונח פעולה באיגוד מקרקעין, שיטת חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, הטלת מיסי רכישה ומכירה בגין פעולה באיגוד מקרקעין וקביעת שיעורי המס שיחולו בפעולה באיגוד מקרקעין.

- **מיסוי מקרקעין - מעמד איגוד שבעלותו זכויות במקרקעין שהנן מלאי עסקי (סעיף 11 בידיעון)**

הוראת הביצוע מבהירה כי איגודים שבהם קיימת בנוסף למלאי עסקי של מקרקעין, גם פעילות עסקית ממשית (קבלן בניין או סוחר במקרקעין) יוכלו שלא להיחשב כאיגודי מקרקעין.

- **הצעת חוק - התכנית להבראת כלכלת ישראל, שלב ב' (סעיף 12 בידיעון)**

ביום 16 בספטמבר 2003, התקבל בממשלה שלב ב' של תכנית ההבראה לכלכלת ישראל, והועבר כהצעת חוק לאישור הכנסת להשלמת הליכי החקיקה. יודגש - המדובר בהצעת חוק שטרם עברה בקריאה שניה ושלישית.

הצעת החוק כוללת הצעות והמלצות רבות להסדרים חדשים בתחומי המס השונים, אשר עיקריהם מובאים.

## א. פסקי דין

### 1. התרה בניכוי של הוצאות פרסום בגין מוצרים חדשים

(עמ"ה 1207/00 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו מיום 15.09.2003)  
המערערת: יעקבי יעקב ובניו בע"מ  
המשיב: פקיד שומה תל אביב-יפו

#### העובדות

חברת יעקבי יעקב ובניו בע"מ (להלן: "החברה") קיימת למעלה מחמישים שנה ועיסוקה הינו ייבוא ושיווק צבעים, כימיקלים וחומרי ניקוי. החברה כללה בהכנסתה לשנת המס 1997 הוצאה בגין פרסום בסך של כ- 3.3 מיליון ש"ח, מתוכם כ-800 אלפי ש"ח בגין סרטוני פרסום בטלוויזיה שנועדו לשיווק סדרות מוצרים חדשות. הסוגיה שעמדה לדיון בבית המשפט היתה התרת סכום ההוצאה בגין סרטוני הפרסום בטלוויזיה.

לטענת פקיד השומה, ההוצאות קשורות ב"החזרת מוצרים חדשים לשוק". לטענתו, יש לפרוס את ההוצאה על פני התקופה העתידית בה צופים כי תניב הכנסות. בהתבסס על נתוני המכירות נכון לשנת 1999, נמצא כי לחברה הכנסות ממוצרים אלו גם במהלך שנת 1999 ועל כן עמדתו היתה כי יש לפרוס את ההוצאה על פני כל שלוש שנות המס משנת 1997 ועד לשנת המס 1999.

לטענת החברה, הוצאות הפרסומת מתייחסות למוצרים אשר אינם מהווים מוצר חדש אלא מהווים חלק אינטגרלי מתחומי שיווק מזה עשרות שנים. החברה טענה כי שינויים בטיב המוצר, בזהות הספק, ארץ הייבוא, שיכלולים באריזה וכל שינוי דומה - אין בהם כדי להעיד על כך כי מדובר במוצר חדש. החברה טענה כי ביצוע פעולת ייחוס ההוצאות של שנת 1997 למשך חיי המדף של המוצר, מהווה סטייה חמורה מהוראות הדין החל בישראל ובעולם בנושא פרסום והתרת הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה פירותית. לעמדתה, הקשר הסיבתי בין פרסום שהתקיים לפני 4 שנים לבין מוצרים הנמכרים היום הוא קלוש.

העובדה שהוצאות פרסום הן הוצאות ב"קו התפר" שבין הוצאות פירותיות והוצאות הוניות, הובילה את הצדדים להידרש להכרעה ע"י בית המשפט.

## סלע המחלוקת

שתי שאלות עמדו להכרעה בערעור: האחת, שאלת הגדרתם של המוצרים נשוא הפרסום, האם מדובר במוצרים "חדשים" או האם מדובר במוצרים "קיימים" שכבר היו בעסק קודם לכן. האם לקביעה זו השפעה על התרת ההוצאה שיצאה על פרסום: האם המשמעות היא שההוצאה היא הוצאה הונית? השאלה השניה דנה במשך תקופת ההשפעה של הוצאות הפרסום, ובמשמעות הקביעה שתקופת ההשפעה ארוכה משנה.

## נפסק

בית המשפט המחוזי ניתח את סוגיית התרת הוצאות הפרסומות בשני מישורים, המישור החשבונאי והמישור המשפטי כולל החוק והפסיקה בארץ ובחו"ל.

במישור החשבונאי-

"עקרון ההקבלה" מחייב הקבלת הכרת הוצאה לתקופה החשבונאית שבה מוכרת ההכנסה המתאימה. אמנם, הוצאות פרסום עשויות להעניק לעסק "יתרונות ארוכי טווח", אך הקושי לאמוד ולהעריך את היתרונות מחייב שלא להוונן ולהפחיתן אלא להכיר בהן כהוצאה שוטפת בתקופת היווצרן. "אילוץ השמרנות", מחייב הכרה בהוצאת פרסום בשנה השוטפת, מכוח השמרנות.

בעקרון, עולה מסקירת החשבונאות שהוצאות פרסום נחשבות להוצאות שוטפות, למעט חריגים כגון שלטי חוצות שירשמו במאזן כנכס ויופחתו במשך תקופת ההנאה מהם. בחשבונאות הפיננסית מוגדר "נכס שוטף" כנכס שנצרך על ידי העסק בשנה השוטפת. עלותו מוכרת באותה שנה כהוצאה שוטפת אם נצרך במלואו, מכוח עקרון ההקבלה. לעומתו, "נכס קבוע" המכונה גם "הוצאה הונית" נרשם במאזן, כאשר חלק ממנו מוכר כהוצאה בכל תקופה ומועבר לדוח רווח והפסד. אם אורך חיי הנכס מסתכם בשנה אחת בלבד, נדרש ניכוי עלותו באותה שנה. תורת החשבונאות אינה מאפשרת להוון או לרשום במאזן, את הוצאות הפרסום כ"נכס", ולהפחיתן, אלא בנסיבות חריגות.

במישור המשפטי -

פקודת מס הכנסה מתירה הוצאות בניכוי כל עוד הן נופלות לגדרן של הוצאות שיצאו **כולן** בייצור הכנסתו של הנישום **בשנת המס** ולשם כך בלבד. פקיד השומה טען שהוצאות הפרסום הן "הוצאה מעורבת" שהכילה "רכיב שוטף" ו"רכיב השקעתי" שעמד לרשות המערערת גם לאחר שנת המס שבערעור. אך טענה זו לא אוששה בשטח. במצב בו הוצאה מעניקה לעסק יתרונות בשנים מעבר לשנת המס, דינן, פילוג.

סקירת הפסיקה הובילה למסקנה כי מדובר ב**הוצאה אינצידינטלית** לעסקה של המערערת, שנועדה לשמור על הקיים, והמותרת על רקע זה, בניכוי שוטף. אין המדובר בכלל פסיקתי גורף, מחייב, אלא בכלל הילכתי, המטיל על מי שטוען לקיומו של "מרכיב השקעה" בהוצאות הפרסום מעבר ל"מרכיב השוטף" להעמיד בסיס עובדתי לטענה זו.

האבחנה בין הוצאה הונית לפירותית תיעשה בין השאר תוך בחינה האם נוצר "יתרון של קבע" לעומת האם מדובר בשמירה על הקיים וכן האם מדובר בהוצאה בטרם הוחל שלב הפקת ההכנסות.

ככלל, לא ניתן להפחית נכסים כאשר לא נקבעו להם שיעורי פחת בתקנות מס הכנסה. כן הוזכר פסק הדין שניתן לאחרונה שקבע שחידוש נכס הוני יוכר כהפסד פירותי ושדחה קביעת פחת על בסיס צפי כלכלי בלבד (פסק דין ענבר היכלי לכלה 1986 בע"מ, ראה בידיעון 208).

נפסק כי ההוצאה תותר בניכוי בשנה בה הוצאה, במלואה.

**הערעור התקבל.**

## 2. מס ערך מוסף - מכבי שירותי בריאות: סיווג כעוסק ולא כמלכ"ר

(ע"ש 1/96 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו מיום 22.05.2003)  
המערערת: מכבי שירותי בריאות (להלן: "מכבי")  
המשיב: מנהל מס ערך מוסף

### העובדות

מכבי, היא אגודה עותומאנית שעיסוקה בהענקת שירותי רפואה לחבריה, הכוללים גם שירותי רפואת שיניים, מאז שנת 1985. מכבי סווגה כמלכ"ר על כלל פעולותיה בתחום הרפואה.

לאחר בדיקת תלויות של עוסקים בתחום רפואת השיניים בדבר קיפוחם לעומת מכבי, שונה סיווג תחום רפואת השיניים במכבי ממלכ"ר לעוסק ע"י מנהל המע"מ, שהשתמש בסמכות הניתנת לו לשינוי סיווג, בהתאם למהות העיסוק של הגוף, בהתייחס לכלל עיסוקיו או פעילותיו של הגוף או למקצתם.

עוסק, מחויב על פי החוק בהעברת סכום המע"מ החל על עסקאותיו לידי מנהל מע"מ, בעוד שהמלכ"ר לעומתו מתחייב רק במס שכר המשולם על ידו באחוזים מן השכר שהוא משלם לעובדיו. במקביל, אין המלכ"ר זכאי לקזז את המס בו חויב על תשומותיו. לצד המס על השכר, מחויב המלכ"ר במס מעסיקים ובתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות בשיעור 90%.

### סלע המחלוקת

בית המשפט דן בסוגיה האם יש להמשיך ולראות במכבי כמלכ"ר לענין מע"מ או שיש לשנות את סיווגה לעוסק.

### נפסק

ששת הקריטריונים לצורך סיווג פעילות כמלכ"ר גובשו בפסק הדין בעניין עמותת בשעריך ירושלים (ע"א 767/87) ומהווים סימני דרך שמנחים את מנהל מע"מ בבואו לשנות סיווג של חייב במס, ממלכ"ר לעוסק, או להיפך, במסגרת סמכותו. להלן סקירת הקריטריונים:

1. **מבחן המטרה** - מטרת הפעילות אינה לשם הפקת רווחים, אלא, מטרה ציבורית, התנדבותית, כאשר המחירים הנקבעים במסגרת עיסוק זה, הם מחירים הנמוכים, דרך קבע, ממחירי השוק.

נמצא כי המטרה הזמנית המעוגנת בפעילות בתחום רפואת השיניים, היא עשיית רווחים. זאת, מול המטרה בפעילותה הכוללת, הסופית, שהיא הענקת שירותי רפואה לחבריה, בלא כוונת רווח.

נמצא שתעריפי מכבי גבוהים לא פחות מתעריפי עוסקים אחרים ולעיתים אף עולים עליהם. שירותי מכבי אינם ניתנים על בסיס התנדבותי. המשיב מצא כי המחירים שגבתה ממטופליה אינם נמוכים כלל ממחירי חברת הבת של קופת חולים כללית וממחירי חברות ביטוח אחרות. מכבי טענה שיש להשוות את מחיריה למחירי השוק הפרטי וכי המחירונים אליהם השווה המשיב, הם מתארכים שונים ושההפרש הנובע מהמע"מ לא שוקלל נכון.

נמצא ששכר הרופאים המועסקים וכן מנהליה מחושב על בסיס תפוקה וכי הרווח בענף השיניים שימש למימון פעילותיה האחרות כמלכ"ר.

2. **"חוקת" החייב במס** - ה"חוקה" של החייב במס אמורה לקבוע שכל נכסיו והכנסותיו מיועדים אך ורק למטרותיו שלו, תוך איסור על חלוקת רווחים או כל טובת הנאה הכרוכה בהם.

נמצא כי זהו הקריטריון היחיד שמתקיים ותומך בהמשך סיווג המערערת כמלכ"ר. מכבי אכן השתמשה בנכסיה ובהכנסותיה להגשמת המטרה של מתן שירות רפואי לציבור ולא חילקה רווחיה, אך המטרה הזמנית בענף השיניים היא הפקת רווח מפעילות זו.

3. **גרעון תפעולי** - קיומו של גרעון תפעולי שמיומו עשוי לבוא מתקציב ממשלתי, או ממוסדות ציבור, או מתרומותיהם של יחידים. במידה ונצברת יתרת רווח במלכ"ר היא אמורה להיות מופנית לפעילות אותו גוף, בלבד.

נמצא שבפעילותה ברפואת שיניים, מכבי אינה נוקטת למימון מתקציב המדינה ממוסדות ציבור או מתרומות, כולל מכבי עצמה כקופת חולים. כן נמצא כי מכבי רשמה בפועל רווח תפעולי בספריה. העובדה שמרפאות שיניים בפריפריה מפסידות אין בה כדי להעיד על פעילותה כגוף פילנתרופי.

4. **מהות הפעילות** - במידה ומהות הפעילות של אותו גוף הינה עסקית או תחרותית הרי שיראו באותו גוף כעוסק, זאת כדי למנוע הפליה לעומת אחרים במשק הרשומים כעוסקים.

5. **הפרדה ניהולית וארגונית בין עיסוקיו השונים** - במידה וקיימת אפשרות להפריד בין עיסוקיו השונים של הגוף, מבחינה ניהולית וארגונית הרי שניתן לסווג רק חלק מהפעילות כעוסק.

נמצא שקבלת שירותי רפואת שיניים פתוחה לכל ואינה מוגבלת לחברי הקופה בלבד. המרפאות מנוהלות כמערכת נפרדת עם חשבונאות נפרדת ודוחות כספיים נפרדים. על כן, מדובר בענף עיסוק נבדל ושונה משאר ענפי הרפואה המנוהלים במכבי, מבחינה ארגונית, ניהולית וכלכלית.

6. **העדר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר** - הפחתת המס כתוצאה מסיווגה השגוי של הקופה כמלכ"ר תיצור חסרון כיס בקופת המדינה. הקריטריון השישי מחייב העדר פגיעה בקופת האוצר בעת סיווג הפעילות כמלכ"ר. במקרה זה, לאור העובדה שמדובר בפעילות רווחית מתמשכת, הפחתת המס כתוצאה מסיווגה השגוי של הקופה כמלכ"ר יוצרת חסרון כיס בקופת המדינה.

בית המשפט המחוזי קבע, לאור סקירת הקריטריונים האמורים, כי בצדק החליט המשיב לשנות את סיווג מכבי בתחום רפואת השיניים ממלכ"ר לעוסק. מן הראיות עולה כי תחום רפואת השיניים, נפרד הוא, מקצועית, טכנית, ניהולית ועניינית מיתר עיסוקיה של מכבי ומאפייניו הם עסקיים במובהק, לרבות בענין המטרה המניעה את הפעילות בתחום, שהיא השאת רווחיה של המערערת.

**הערעור נדחה.**

### 3. מיסוי מקרקעין - בפעולה באיגוד מקרקעין לפני כניסה לתוקף של תיקון 50 לחוק אין להביא בחשבון את התחייבויותיו של האיגוד

(עמ"ש 126/00 בבית המשפט המחוזי בנצרת, מיום 13.3.2003)  
העוררים: חצרוני יצחק, חגי יזהר ונפתלי וייס  
המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין - טבריה

#### העובדות

מר חצרוני (להלן: "המוכר") החזיק ב- 10% מהמניות בחברת דנית כנרת בע"מ שהינה "איגוד מקרקעין" (להלן: "האיגוד"), כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין").

בשנת 1998 מכר המוכר את כל מניותיו לשני רוכשים (להלן: "הרוכשים"), בחלקים שווים, כך שכל אחד מהם קיבל 5% ממניות האיגוד. התמורה ששולמה למוכר עבור מניותיו באיגוד נקבעה בהתאם לחוות דעת שנערכה על ידי שמאי מקרקעין, תוך התחשבות בהתחייבויות ובחובות של האיגוד.

סעיף 14 (א) לחוק (להלן: "הסעיף") שהיה בתוקף טרם כניסתו לתוקף של תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין קבע שהשבח בפעולה באיגוד מקרקעין הוא חלק יחסי מהשבח שהיה לאיגוד אילו מכר את כל זכויותיו ביום הפעולה, קרי: בהתאם לשווי שוק של המקרקעין, ללא התחשבות בהתחייבויות של החברה. בהתאם לסעיף קבע מנהל מס שבח מקרקעין (להלן: "המשיב") את התמורה בגין העסקה וחייב את המוכר במס שבח בגין העסקה.

בדיון נדונו שני עררים על החלטת המשיב בהשגות שהגישו העוררים - השגת המוכר על שומת מס שבח שהוצאה לו והשגות הרוכשים על שומות מס רכישה שהוצאו להם.

#### סלע המחלוקת

האם במכירת זכויות באיגוד מקרקעין יש להביא בחשבון, לעניין קביעת שווי המכירה, את התחייבויותיו של איגוד המקרקעין?

העוררים טענו כי במכירת מניות באיגוד, להבדיל ממכירת זכות במקרקעין, השווי הרלבנטי של המניות מחייב התחשבות בהתחייבויות ובחובות של האיגוד. כתימוכין לטענה זו, הוסיפו העוררים כי כוונת המחוקק להתחשב בהתחייבויות החברה הובהרה לאחרונה בתיקון מס' 50 לחוק.

המשיב, לעומת זאת, טען כי לעניין הטלת המס, יש לקחת בחשבון אך ורק את שווי מקרקעי האיגוד שנמכרו מבלי לקחת בחשבון את התחייבויות החברה, והוסיף כי ניסיונם של העוררים לפרש את החוק בניגוד לתחולתו בזמן העסקה - אין לו מקום ואין להרשותו.

#### נפסק

לעניין טענת המשיב כאילו הסתמכות העוררים על הדין לאחר התיקון לחוק מהווה החלה רטרואקטיבית של התיקון לחוק, פסק בית המשפט כי העובדה שהחוק שונה בשלב מסוים אינה משפיעה על המצב המשפטי והחוק שהיה קיים ערב השינוי.

בית המשפט ציין כי יש לבחון כל חקיקה לגופה על פי נסיבות העניין ולכלול את כל השיקולים הרלבנטיים, ביניהם מידת ההסתמכות על החוק הישן, מטרת ההחלה הרטרואקטיבית, מידת הפגיעה בזכויות מוקנות וכל שיקול

רלבנטי אחר. לבסוף הכריע בית המשפט וקבע כי במקרה הנדון אין להחיל את התיקון רטרואקטיבית.

בית המשפט קבע, כי לעניין קביעת שווי הזכויות שנמכרו, אין להתחשב בהתחייבויות החברה.

**הערעור נדחה.**

#### **4. מס ערך מוסף - השכרת דירות שנועדו למכירה בידי חברה קבלנית היא "שימוש לצורך עצמי" שיחויב במע"מ לפי מחיר מכירת הדירות**

(ע"ש 9066/01 בבית המשפט המחוזי מיום 23.6.2003)  
המערערת: החברה לפיתוח קריית החינוך בעלי (להלן: "החברה לפיתוח")  
המשיב: מנהל מס ערך מוסף

#### **העובדות**

מדובר בחברה קבלנית העוסקת בבניה ורשומה כעוסק לצורכי מע"מ. החברה התקשרה בהסכם להקמת שכונת מגורים בת 30 יחידות דיור בשטח של אגודה שיתופית.

עם גמר בנייתן של הדירות ומאחר וחמש דירות לא נמכרו, הושכרו שתי דירות באופן זמני עד למכירתן, שלוש דירות נוספות הושכרו עד למועד עריכת השומות.

המשיב ראה בהשכרתן של הדירות על ידי החברה לפיתוח כ"שימוש לצורך עצמי", שכמוהו כ"מכר", בהתאם לכך, חייב המשיב את המערערת במע"מ על עסקאות השכירות כעל עסקאות של מכר הדירות.

בחוק מע"מ מוגדר מכר לעניין נכס - לרבות שימוש בו לצורך עצמי. שימוש לצורך עצמי מוגדר הן בחוק מע"מ והן בתקנות שהותקנו לפיו.

תקנה 21(2) (להלן: "התקנה") עליה הסתמך המשיב קובעת כי שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממע"מ, תיחשב כשימוש לצורך עצמי, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה.

החברה לפיתוח אינה חולקת כי התקנה חלה על חמש הדירות שנבנו על ידה והושכרו בהשכרה פטורה ממע"מ, וכי יש לחייבה במע"מ על השכרת הדירות. כמו כן, אין היא חולקת על כך כי השומות שהוצאו משקפות את המחיר שהיה משתלם בתנאים רגילים.

## **סלע המחלוקת**

האם יש לחייב את עסקת השכרת הדירות במע"מ כעסקת מכירה כטענת המשיב או כעסקת שכירות (כטענת החברה לפיתוח)? והאם יש לחייב במע"מ בעת המכירה בפועל של הדירות?

## **נפסק**

בית המשפט פסק כי יש לחייב את עסקאות השכרת הדירות במע"מ כעל מכירתן הרעיונית, והמחיר ייקבע לפי סעיף 10 לחוק, לפיו, עסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים היא מחירה המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים.

בעת מכירת הדירות בעתיד יש להורות שהדירות לא יחויבו במע"מ פעם נוספת. חיוב כפול של מע"מ אינו מתיישב עם העקרון העומד בבסיס החיוב במע"מ.

החברה ניכתה מס תשומות בעת בניית הדירות בהנחה שהדירות ימכרו, ושהתשומות שנוכו ישמשו לעסקאות חייבות במע"מ. בפועל הדירות לא נמכרו אלא הושכרו, בעסקת השכרה לתקופה קצרה מ-25 שנים הפטורה על כן ממע"מ עסקאות. יוצא שהחברה ניכתה את מס התשומות בגין עסקה שלא חייבת במע"מ.

בית המשפט המחוזי מצטט את פסק דין רמדו בעליון בו נקבע שיש לחייב במע"מ מכירת דירות מהחברה בכובעה כבעלת הדירות אל החברה בכובעה כעסק של השכרת דירות. בפסק הדין נקבע שיש לחשב את המע"מ בהתאם לעסקה מעורבת, ולהתיר את ניכוי מס התשומות כנגד עסקת המכר בלבד.

## **הערעור נדחה.**

הערה: החל מ-15.8.2001 קיימת הוראת שעה הפוטרת ממע"מ קבלנים המשכירים דירות לתקופה הקצרה מ-24 חודשים תחת תנאים מסוימים, כפי שמפורט בסעיף 8 לידיעון זה.

## 5. מס הכנסה - ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות ומועד הכרה בהכנסה אצל קבלן בונה

(עמ"ה 1055/01 בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, מיום 26.6.2003)  
המערערת: פפו מפעלי בניה (1982) בע"מ  
המשיבה: פקיד שומה היחידה הארצית לשומה

### העובדות

המערערת היא חברה שעיסוקה בניית פרויקטים למגורים. החברה מבצעת בעצמה את כל שלבי הקמת הפרוייקטים, לרבות רכישת הקרקע, הקמת המבנים ומכירת הדירות, וכזו היא עונה להגדרת "קבלן בונה". בשנת המס שבערעור הקימה החברה מספר פרויקטים לבניה, ביניהם שני פרויקטים באותו רחוב: האחד נקרא "פרויקט הבושם", והשני "בית על הפארק".

שתיים הן הסוגיות שנדונו במסגרת ערעור זה: האחת - אופן ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות בין יחידות עבודה שונות בהן עוסק נישום במקביל; השניה - מועד הדיווח על הכנסות והוצאות בפרוייקטים של קבלן בונה שמשך ביצועם עולה על שנה.

המערערת ייחסה ל"פרויקט הבושם" 25% מתוך ההוצאות הלא ישירות (הוצאות השכר והשירותים המקצועיים) שהוציאה בשנה האמורה בכל הפרוייקטים שבנתה, בהתאם ליחס עלויות הבניה הישירות. הוצאות אחרות יוחסו על ידי החברה לפי מפתח חלוקה של יחס הדירות, תוך מתן משקל יתר של 25% ל"פרויקט הבושם".

פקיד השומה התנגד לדרך ייחוס ההוצאות בה נקטה המערערת וערך לה שומה לפי מיטב שפיטתו בה תיאם הוצאות אלה, בהתאם לנוסחת הייחוס הסטטוטורית הקבועה בסעיף 18(ד) לפקודה (להלן - סעיף הייחוס).

סעיף הייחוס קובע את אופן ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות וכן הוצאות ריבית בין יחידות עבודה שונות בהן עוסק קבלן.

בנוסף, המערערת ביקשה לנכות את כל ההוצאות שהוציאה בבניית פרויקט "בית על הפארק", בהן הפרשות לתביעות משפטיות שהוגשו על ידי רוכשי הדירות, הוצאות מכירה, פרסום, טיפול משפטי, תכנון אדריכלי, מימון, הנהלה וכלליות ושונות, במועד בו נמכרו דירות לפי תכנית בניה מקורית ששונתה לתכנית בנייה לבניין מפואר.

סעיף 8א לפקודה קובע את מועד הדיווח על הכנסות והוצאות מפרוייקטים שמשך ביצועם ארוך משנה. על פי הסעיף, הוצאות בגין פרויקט יוכרו במועד הדיווח על ההכנסות. מועד הדיווח על ההכנסה הוא המועד בו הבנין ראוי לשימוש, קרי: הבנין חובר לרשת החשמל או שנתמלאו לגביו התנאים לקבלת תעודת גמר בניה (להלן: "סעיף התנאי להכרה בהכנסה").

פקיד השומה סבר כי לא התקיימו התנאים שבסעיף התנאי להכרה בהכנסה לגבי פרויקט בית על הפארק כיוון שהבניין עדיין לא הגיע להגדרת "בנין ראוי לשימוש", ועל כן המערערת עדיין אינה זכאית לדווח על עלויות הבניה או על הפסדים שנכרכו בפרוייקט, במקביל לאי דיווח על ההכנסות שהיו לה ממכירת הדירות בפרוייקט.

### סלע המחלוקת

א. האם היתה רשאית המערערת לחרוג מנוסחת הייחוס הקבועה בסעיף הייחוס, ולייחס בדוחותיה משקל יתר לפרוייקט הבושם, בשיעור של 25%?

ב. האם יש לראות בפרויקט "בית על הפארק" פרויקט אחד מתמשך, שמועד הדיווח עליו הוא בסיום הבניה בשנת 1997, כעמדת פקיד השומה, או כשני פרויקטים, שהאחד נסתיים בשנת 1993, והשני החל ב-1993 והסתיים ב-1997, כעמדת המערערת.

### **נפסק**

נכון הדבר שבעקרון יכול נישום לחרוג מנוסחת הייחוס (נקבע גם בפסק דין אינטרבילדינג) אך עליו להראות כי קיימת הוכחה אמיתית לייחוס ההוצאות לפרויקט המסוים כנטען על ידו. בהעדר ייחוס ספציפי מוכח של ההוצאות לפרויקט נשוא הדיווח, יש לראות הוצאות אלה כהוצאות הנהלה וכלליות שייחוסן לפרוייקטים השונים שביצעה המערערת באותה שנה אמור להיעשות בהתאם לנוסחת סעיף הייחוס. מאחר והמערערת לא סיפקה הסבר מניח את הדעת, לא כל שכן הוכחה, נקבע כי יש לאמץ את הדרך בה בחר פקיד השומה ולייחס את ההוצאות האמורות בהתאם לסעיף הייחוס.

לגבי פרויקט בית על הפארק - בית המשפט דחה את נימוקי המערערת וקבע כי מדובר בפרויקט אחד ולא בשני פרויקטים נפרדים. לעניין השוני בין הפרוייקטים קבע בית המשפט כי אף אם נסכים כי מדובר בשוני גדול, אין בו עדיין כדי לקבוע כי מדובר בשני פרויקטים נפרדים, ולו בכל הנוגע לדיון המס. לגבי ביטול החוזים על ידי הרוכשים, אף בכך אין כדי לקבוע שהפרויקט שבו החלה המערערת לעסוק במסגרת התכנית השניה שהגישה לאישור, הגיע לסיומו.

בנימוק, לפיו פרויקט בית על הפארק לא הושלם על ידי המערערת אלא על ידי גורם אחר, מצא בית המשפט טעם, אלא שלהשקפתו נימוק זה היה בעוכריה של המערערת, שכן משמעות הדבר שעד למכירת הפרויקט המשוכה המערערת לטפל בו. לעניין מועד סיום הפרויקט קבע בית המשפט כי מועד זה הוא מועד המכירה ולא מועד ההחלטה על המכירה, ולכן בשנת 1993 בטרם חדלה המערערת להיות בעליו של הבניין ולכן עדיין היתה כפופה להוראות סעיף הקובע את מועד ההכרה בהכנסה. רק בשנת 1995, עת בוצע אקט המכירה, קמה למערערת הזכות לדרוש בניכוי את ההוצאות שהוציאה על הפרויקט עד מכירתו, על בסיס עקרון ההקבלה החל על הנסיבות המתוארות.

### **הערעור נדחה.**

## ב. עדכוני חקיקה

### 6. תיקון תקנות ניכוי ממשכורת

**תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים) (תיקון), התשס"ג - 2003**

ב 19.6.2003 פורסם תיקון לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993. תחולתו של התיקון עם פרסומו, עיקר התיקון מתייחס לנושא העובדים הזרים המועסקים במשק בית פרטי (להלן: "עובדים זרים").  
להלן יובאו עיקרי התיקון ופרסומי הנציבות שנלוו לו והשלכות המס.

לתקנות הוספו הגדרות כדלקמן:

- "עובד זר" - כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אשר משולמת לו משכורת לעובד זר.
- "משכורת לעובד זר" - משכורת המשולמת לעובד זר על ידי יחיד, במשק ביתו הפרטי.
- "השיעור המירבי" - שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (שהינו כיום 50%).

תוקנה הגדרת "ילד" והיא כוללת גם ילדים שמלאו להם 18 שנה אך טרם מלאו להם 19 שנה.

נוספה תקנה 3(ד) שקובעת ניכוי ממשכורת חודש ומשכר עבודה:

- היה העובד הזר תושב ישראל - הניכוי יעשה עפ"י הכללים החלים על תושבי ישראל (תוספת א' או תוספת ב', לפי הענין).
- היה העובד הזר תושב חוץ - הניכוי יעשה עפ"י תוספת ג' שהוספה לתקנות. עפ"י תוספת זו הניכוי יהיה בהתאם לכללים הנהוגים לעובד חודשי (תוספת א') למעט נקודות זיכוי. עובד זר אינו זכאי לנקודות זיכוי, למעט חצי נקודת זיכוי המגיעה לאישה.

תקנה 12, בדבר הרישום בטופס 101 והגשת טופס 126, לא תחול על מעביד המשלם משכורת לעובד זר.

מעביד המשלם משכורת לעובד זר, יפתח תיק ניכויים במשרד השומה באזור מגוריו, ויגיש לפקיד השומה עד ה-15 בכל חודש אי זוגי, דוח אשר יפורט בו: מספר העובדים הזרים ששולמה להם משכורת, סכום המשכורת ששולמה וסכום המס שנוכה, בין אם נוכה ובין אם לאו. סכום המס שנוכה ישולם באותו מועד לפקיד השומה. הדיווח יעשה החל מחודש יולי 2003 והתשלום עבור החודשים יולי-אוגוסט יהיה ב-15.9.2003.

מעביד ששילם משכורת לעובד זר, בין אם ניכה ממנה מס ובין אם לאו, ייתן לעובד אישור על המשכורת ששילם ועל המס שניכה, לא יאוחר מיום 31 במרס של כל שנה, לגבי שנת המס הקודמת שבה שולמה לעובד הזר משכורת לעובד זר, או ביום שבו חדל העובד הזר להיות מועסק על ידו, לפי הענין.

פתיחת תיק ניכויים ע"י מעסיק פרטי במשק בית מיועדת לדיווח על שכר העובדים, ניכויי מס הכנסה במקור ותשלום ההיטל על העסקת עובדים זרים.

על פי הודעת הנציבות, ימצא באתר האינטרנט של מס הכנסה שכתובתו [www.mof.gov.il/itc](http://www.mof.gov.il/itc) טופס המיועד לפתיחת תיק ניכויים למעסיק עובד זר במשק בית. ניתן יהיה להוריד את הטופס ולשלוח את הבקשה בדואר ללא צורך להגיע למשרד השומה. פנקסי התשלום ישלחו בדואר למעסיקי

עובדים זרים. הפנקסים יכללו הסברים בדבר חישוב המס, פירוט מדרגות המס ודוגמא לחישוב.

ההוראה לנכות מס הכנסה מהכנסתם של עובדים זרים זו לא תחול על שלושה סוגי עובדים זרים:

- על עובד זר המועסק (כדין) במתן טיפול סעודי ובלבד שניתן לו רשיון עבודה באותו משק בית ושכרו משולם ע"י משק בית.
  - על עובד זר שהוראות ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו חל עליו.
  - על עובד זר המועסק כדין בישראל והוא אזרח במדינה הגובלת בישראל ויוצא את ישראל בדרך כלל בתום כל יום עבודה למקום מגוריו.
- תקנה 12(ד) תוקנה ונקבע שמעביד שעורך את חישובי המשכורת והניכויים באמצעות מיכון חייב להגיש טופס 126 ממוכן בהתאם לכללים שקבע הנציב.

נקודות חשובות בקשר לעובדים זרים:

1. חל איסור לנכות את ההיטל המוטל על מעסיקי עובדים זרים (כיום, ההיטל בשיעור 8% מהשכר), במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר. (כלומר לא ניתן להפחית משכרו הרגיל של העובד את ההיטל).
2. יש לזכור כי הקנס המנהלי הקצוב על העסקת עובד ללא היתר עבודה, הוכפל לאחרונה ועומד על 10,000 ש"ח.

## 7. תקנות פחת למוניטין ששולם בעדו

### תקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג - 2003

ב-1 ביולי 2003 נכנסו לתוקף התקנות שקובעות שיעור פחת למוניטין. התקנות יחולו על מוניטין שנרכש ביום התחילה ואילך.

להלן עיקר התקנות:

- נקבע שיעור פחת שנתי של 10% ממחירו המקורי של מוניטין ששולם בעדו.
  - לא יוכר פחת אם המוניטין נרכש מאת קרוב או תושב חוץ, אלא אם הוכח לפקיד השומה שרכישת המוניטין נעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד.
  - נקבע סייג לניכוי הפחת על פיו אדם הזכאי לפחת על פי התקנות וגם לפחת נוסף או הפחתה (לדוגמה שיעורי פחת בגין חוק התיאומים), יהיה זכאי לפחת על פי התקנות בשיעור ההפרש שבין 10% לפחת הנוסף ובלבד שסך כל הפחת בשל אותם מוניטין לא יעלה על 10% או על הפחת הנוסף, לפי הגבוה מביניהם.
  - נקבע שמוניטין אינו נכס לעניין סעיף 96 לפקודה - הדין בחילוף נכסים.
- כפי שפורסם בידיעון הרפורמה במס מחודש יולי 2002, במסגרת הרפורמה במס (שנכנסה לתוקף ב-1 בינואר 2003) בוטלה ההטבה לפיה שולם מס בשיעור מופחת על מוניטין ששולם בעדו בגובה הסכום האינפלציוני.
- עם כניסת התקנות לתוקף הרווח ממכירת מוניטין יהיה כולו רווח ריאלי וימוסה בשיעור מס של 25%, בדומה לשיעור המס הרגיל החל על רווחי הון שנצברים החל מ-1 בינואר 2003.

## 8. הארכת תוקף תקנות פטור ממע"מ לקבלנים המשכירים דירות

### תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה) (תיקון), התשס"ג-2003

בתאריך 28 באוגוסט 2003 הוארך תוקף תקנות מס ערך מוסף המקנות פטור ממע"מ לקבלנים המשכירים דירות. מטרת התקנות היא לאפשר לקבלנים שנותרו עם מלאי דירות שלא נמכר להשכירן מבלי שההשכרה תיחשב מכירה רעיונית ושימוש לצורך עצמי. נקבע כי תקנות אלו יחולו כהוראת שעה עד תאריך 15 באוגוסט 2004.

#### רקע לתקנה

חוק מע"מ אינו מאפשר לנכות מס תשומות אלא אם שימש לעסקה חייבת במע"מ. עסקת השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנה היא עסקה פטורה ממע"מ. מכאן נובע כי קבלן המשכיר לטווח קצר דירות שהוא בנה אינו זכאי לניכוי מס התשומות בגינן. נציין כי המונח "מכר" לענין חוק מע"מ מוגדר, בין היתר, כ"שימוש לצורך עצמי". בנוסף, תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, קובעות כי שימוש במקרקעין לשם השכרה פטורה ממע"מ ייחשב כ"שימוש לצורך עצמי" ולפיכך יבוא בגדר עסקה חייבת במע"מ.

#### עיקר התקנות

התקנות מאפשרות לקבלנים לנכות מס תשומות בגין בניית הבניינים ולדחות את תשלום המס בגין עסקת המכירה הרעיונית, קרי, השימוש לצורך עצמי בתנאים הבאים:

- תקופת ההשכרה לא תעלה על שנתיים בכל דירה; במידה ותקופת ההשכרה ארוכה משנתיים יראו בה שימוש לצורך עצמי מתום השנתיים.
- דמי השכירות הם בסכום שיש לצפות לו על ידי משכיר מרצון לשוכר מרצון.
- לא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין בתמורה מלבד זכות השכירות לתקופה כאמור.

## ד. חוזרים והוראות ביצוע

### 9. מס הכנסה - מיסוי שותפויות

חוזר מס הכנסה 14/2003 מיום 10.08.2003

בעקבות פסק דין שניתן ביום 20.5.2001 בבית המשפט העליון: פקיד שומה פתח תקווה נגד שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואחרים (ע"א 2026/92) (להלן: "פס"ד שדות" או "פסק הדין") פורסם החוזר שמרחיב גם בסוגיות נוספות שלא נידונו בפסק הדין.

בפסק הדין נקבעה הלכה לפיה בעת העברת חלקו של שותף בשותפות, הנכס הנמכר הינו הזכות בשותפות. המשמעות היא כי בעת מכירת זכות בשותפות על המוכר יחול מס רווחי הון, כאילו מכר מניה בחברה.

ההלכה תואמת את התיאוריה הרואה בשותפות ישות משפטית נפרדת לצרכי מס ונוגדת עמדה קודמת (שנתמכה בפסיקה בפרשת שטרנזיס ובפרשת עץ לבוד) לפיה יש לראות בהעברת חלקו של שותף בשותפות עסקת מכירה של כל אחד מנכסי השותפות, וזאת בהתאם לתיאוריה המצרפית הגורסת כי השותפות היא מצרף של שותפים הפועלים במאוחד.

בעקבות מתן פסק הדין גישת מס הכנסה היא **הגישה המעורבת** המשלבת בין תיאורית הישות הנפרדת לתיאוריה המצרפית. בהתאם לגישה זו, לצרכים מסוימים כגון: מכירת זכות בשותפות ועסקאות שבין השותף לשותפות, מהווה השותפות יחידת מיסוי נפרדת ואילו לעניינים אחרים כגון: מיסוי הכנסת השותפות ומיסוי רווחי הון שנצמחו לשותפות מורם "מסך ההתאגדות" ומיסוי תוצאות השותפות מתברר ברמת השותפים, בהתאם להוראת סעיף 63 לפקודה.

להלן הנחיות ליישום הגישה המעורבת לצרכי מס במספר סוגיות:

#### 1. העברת נכסים מהשותף לשותפות

שותף המעביר את הבעלות על נכס שברשותו לשותפות יחוייב במס בעת ההעברה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה. התמורה תיקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום ההעברה.

#### 2. העברת נכסים מהשותפות לשותף

העברת נכסים מהשותפות לשותף משמעותה מכירת הנכסים ע"י השותפות בדומה להעברת נכסים מחברה לבעלי מניותיה. על מכירה כזו יחולו הוראות חלק ה' לפקודה. רווח ההון שנבע לשותפות בגין המכירה יחולק בין השותפים בהתאם לחלקם ברווחי השותפות.

#### 3. עסקאות בין השותפים לשותפות

יש לאפשר ביצוע עסקאות בין השותף לשותפות ובלבד שעסקאות אלו נעשו בתנאי שוק הוגנים ושיש להן טעם כלכלי אמיתי. אין לאפשר קיומן של עסקאות שעיקר תכליתן היא הפחתת מס.

#### 4. מכירת זכות בשותפות

בעקבות פס"ד שדות, בעת מכירת זכות בשותפות יחושב רווח ההון לשותף המוכר בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה קרי, רווח ההון יחושב בהתאם להוראות סעיף 88 לפקודה, במקרים בהם נגרם הפסד הון אין לחשב סכום אינפלציוני.

יש לחשב את "עלות הזכות" כדלקמן:

תשלומים (או שווי שוק נכסים) שהעביר השותף לשותפות (בניכוי משיכותיו)

XXX

הוסף:

חלקו של השותף ברווחים (לצרכי מס) שהצטברו בשותפות מיום הקמתה או מיום רכישת הזכות על ידי השותף המוכר, לפי המאוחר, ואשר לא חולקו לשותף עד ליום המכירה

XXX

הפחת:

חלקו של השותף בהפסדי השותפות לצרכי מס מיום הקמתה או מיום רכישת הזכות על ידי השותף המוכר, לפי המאוחר.

(XXX)

עלות הזכות

XXX

הוחלט לאפשר לשותף המוכר את זכותו בשותפות לחשב את רווח ההון האינפלציוני בהתאם למועדים בהם השקיע בשותפות כדלהלן:

1. סכומים שהשקיע השותף יתואמו מיום ביצוע ההשקעה.
2. סכומים שמשך השותף (בין בכסף ובין בשווה כסף) יתואמו מיום ביצוע המשיכה.
3. רווחי השותפות שלא נמשכו יתואמו מתום שנת המס.
4. הפסדי השותפות יתואמו מתום שנת המס.

#### 5. פירוק השותפות

בעת מימוש נכסי השותפות ו/או העברתם לשותפים במסגרת הליך פירוק יש להחיל את הוראות סעיף 93 לפקודה, הקובע רווח הון בחבר בני אדם שנתפרק, כדלקמן:

- בעת מכירתם של נכסי השותפות לצד ג' יחושב רווח ההון בשותפות וייוחס לשותפים בהתאם לחלקם.

- בעת העברת נכסי השותפות לשותפים יחושב רווח ההון בשותפות וייוחס לשותפים בהתאם לחלקם.
  - נכסים אשר לא נמכרו תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק יראו אותם כאילו נמכרו והרווח בשלהם ייוחס אף הוא לשותפים לפי חלקם.
  - ביום תחילת הפירוק יחשבו השותפים כמי שמכרו את זכותם בשותפות בתמורה לנכסים אשר הועברו אליהם מהשותפות (כסף או נכסים אחרים), ובשל מכירת הזכות בשותפות אגב הפירוק, יערך חישוב רווח ההון.
  - כנגד המס בו יחויב השותף בגין מכירת זכותו בשותפות, הוא יזכה בסכום המס ששילם בשל הכנסת השותפות ממכירת נכסיה (אך לא יותר מסכום החיוב במס בגין מכירת הזכות בשותפות).
- יצוין - אין לראות בנסיבות בהן נמכרים מכלול נכסיה והתחייבויותיה של השותפות כפירוק השותפות. פירוק השותפות ייעשה אם כן רק כאשר "העסק הפעיל" שהיה בידי השותפות הפסיק, הלכה למעשה לפעול. בפועל עד היום לא החילו את סעיף 93 על פירוק שותפויות.
- הוראות החוזר יחולו הן על שותפויות רשומות והן על שותפויות לא רשומות, אך לא יחולו על שותפויות מוגבלות (סרטים או נפט) שמיסויין מוסדר בתקנות ספציפיות.
- ההוראות הקבועות בחוזר יחולו לגבי דוחות שיוגשו בגין פעילות בשנת המס 2002 ואילך וכן על שומות ו/או דיווחים שניתן להגישם ב-1.1.2003 או מאוחר יותר. עפ"י החוזר יאפשרו לנישומים שלהם שומה לא סופית להגיש דוח מתוקן בהתאם להוראות החוזר גם לשנים קודמות.

## 10. איגודי מקרקעין לאור הרפורמה במיסוי מקרקעין

(הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 9/2003 מיום 16.7.2003)

### כללי

חוק מיסוי מקרקעין עבר שינויים במסגרת הרפורמה במיסוי מקרקעין (להלן: "תיקון 50" או "התיקון") שנכנסה לתוקף ב-7 לנובמבר 2001 (להלן: "יום התחולה"). הוראת הביצוע מציגה את השלכות התיקון בכל הקשור עם מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין ובכלל זה הגדרת פעולה באיגוד, שיטת חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, הטלת מיסי רכישה ומכירה בגין פעולה באיגוד וקביעת שיעורי המס שיחולו בפעולה באיגוד מקרקעין.

### עיקרי התיקון הנדונים בחוזר

- הקצאה, המוגדרת כהנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן אינה פעולה באיגוד מקרקעין לאחר החלת התיקון, בתנאי שהתמורה לא שולמה למי מחברי האיגוד, במישרין או בעקיפין. המונח "תמורה" יפורש בפרשנות רחבה ובכללה תשלום כסף או שווה כסף מתן טובת הנאה וכיוצ"ב. מטרת הוצאת הקצאת מניות באיגוד מקרקעין מגדר פעולה באיגוד היא השוואת הדין החל בין חברות שאינן איגודי מקרקעין בהן הקצאת מניות אינה אירוע מס לבין איגודי מקרקעין. (היבטי המס של רכישה עצמית של מניות ע"י חברה בהתאם לחוק החברות פורטו בחוזר מס הכנסה "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס").
- על דרך חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות פקודת מס הכנסה הנוגעות לרווח הון, לפיהן יש לשום את הזכות הנמכרת באיגוד. זאת, בניגוד לדין שקדם לתיקון לפיו הורם המסך בפעולה באיגוד מקרקעין בין החברה לבעלי המניות לשם קביעת שווי המכירה על פי שווי הזכויות במקרקעין בהתעלם מהתחייבויות ונכסים אחרים של האיגוד.
- במסגרת התיקון בוטלו מספר הוראות הנוגעות לחישוב המס על השבח באיגודי מקרקעין ותחתן ייושמו לצורך חישוב המס מספר הוראות מפקודת מס הכנסה הנוגעות בעיקר לקביעת יום הרכישה, יום המכירה, שווי המכירה (התמורה) ושווי הרכישה (המחיר המקורי). בשל ביטול הוראות בחוק מיסוי מקרקעין הנוגעות לחישוב המס על השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, אין לחשב פחת על מכירת זכות באיגוד ויש ליישם את הוראות סעיף 88 לפקודה לענין הניכויים המותרים. בין יתר הוראות הפקודה שיושמו לצורך חישוב השבח, ייושמו גם ההוראות הנוגעות למכירה של מניות הטבה, מכירת הלוואה עם מניות, רווחים ראויים לחלוקה, והגדרת המדד.
- לפעולה באיגוד מקרקעין ינתנו הפטורים שבחוק מיסוי מקרקעין ולא הפטורים הנוגעים למיסוי רווחי הון בפקודה.
- בהתאם לתקנות מיסוי מקרקעין הנוגעות לחישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, נקבע כי בפעולה באיגוד מקרקעין שבוצעה מיום התחולה יכלול מס הרכישה כחלק מהמחיר המקורי ובלבד שמש הרכישה שולם במלואו ולא הותר בניכוי על פי כל דין.

- ההוראות הקובעות הנחה במס שבח במידה והזכות במקרקעין נרכשה ו/או נמכרה בתקופה הקובעת כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, לא יחולו על עשיית פעולה באיגוד מקרקעין.

- מיסוי זכויות באיגוד מקרקעין הנסחרות בבורסה יהא החל מיום 1 בינואר 2003 בשיעור של 15% על רווח ההון הריאלי. שיעורי המס ככלל יהיו אלו שבחוק מיסוי מקרקעין, אולם איגוד שלא היה איגוד מקרקעין משך 5 שנים לפני הפעולה ("איגוד צעיר"), ימוסה על פי שיעורי המס החלים על רווח הון בפקודה.

- שיטת המיסוי אשר היתה קיימת בכל הקשור להטלת מס מכירה ומס רכישה נותרה על כנה בשינויים מסויימים, כלומר, שווי המכירה לענין מס רכישה ומס מכירה, החל על פעולה באיגוד מקרקעין, יקבע לפי שווי המקרקעין בלבד ולא על פי שווי הזכות באיגוד.

יודגש: מס מכירה יוטל על מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה במקרקעין (למעט העברת מקרקעין מרכוש קבוע למלאי וההיפך) שנרכשה לפני יום התחולה מאחר ובמסגרת התיקון, בוטל מס המכירה.

## 11. מיסוי מקרקעין - מעמדו של איגוד שבבעלותו זכויות במקרקעין שהנן מלאי עסקי

(הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 8/2003 מיום 14.07.2003), להלן  
"הוראת הביצוע"

כללי

חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג - 1963 (להלן: "החוק")  
קובע כי:

- א. מס שבח יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.
- ב. מס מכירה יוטל על כל פעולה באיגוד מקרקעין.
- ג. מס רכישה יוטל על הרכש בפעולה באיגוד מקרקעין.

איגוד מקרקעין מוגדר בחוק - "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם  
זכויות במקרקעין", כאשר לא יראו נכסים מסוימים כנכסיו של האיגוד, כפי  
שמוגדר בחוק.

סיווג המקרקעין בידי חברה כרכוש קבוע או כמלאי עסקי אין בו כשלעצמו  
כדי להכריע אם אותה חברה תסווג כאיגוד מקרקעין או אם לאו. עם זאת,  
לאור המחלוקת הקיימת לגבי הקביעה האם מדובר באיגוד מקרקעין, בחרה  
נציבות מס הכנסה בפרשנות לפיה, איגודים מסוימים שבהם קיימת בנוסף  
למלאי עסקי של מקרקעין, גם פעילות עסקית ממשית, יוכלו שלא להיחשב  
כאיגודי מקרקעין והכל בכפוף לקריטריונים המפורטים.

עושה פעולה באיגוד מקרקעין המעוניין כי הוראת הביצוע תחול בעניינו, חייב  
בדיווח על כל שינוי בזכויות המחזיקים באיגוד על פי הקבוע בחוק.  
לצורך הכרעה בדבר מעמדו של האיגוד ניתן יהא להיעזר בדו"חות המס  
שהגיש, בעובדת היות ספריו קבילים, בדרך הדיווח לרשויות מע"מ ובחוות  
דעת רואה החשבון המבקר שהנהגה ללא הסתייגות או הימנעות.

להלן פירוט המקרים והתנאים שבהם לא יראו באיגודים איגודי מקרקעין (ולפיכך פעולה בהם לא תמוסה על פי החוק):

#### **איגוד קבלנים**

איגוד שבשנות המס שקדמו לשנת המס בה נעשתה הפעולה באיגוד:

1. דיווח על הכנסותיו כקבלן מבצע (לפי תקן 2 של המוסד לתקינה חשבונאית או עפ"י גילוי דעת 6).
2. יישם לצרכי הפקודה את הוראות הסעיפים הנוגעים לקבלן בונה (סעיפים 8א(ג) ו- 18(ד)).
3. מנהל פנקסיו על פי תוספת ד' להוראות ניהול פנקסים (קבלני בנין) ובלבד שבתקופה כאמור דיווח בדו"ח הכספי לצרכי מס כהכנסה מעסק והתקיימו בו התנאים הבאים:
  - המקרקעין שבבעלותו (מלבד משרדי האיגוד) רשומים כמלאי עסקי תחת הסעיף המאזני של "רכוש שוטף" החל מיום רכישתם.
  - זמן סביר לאחר רכישת המקרקעין הוחל בהכשרתם לבניה (הוצאת היתר בניה, פעולות פיתוח, וכד').
  - בסמוך לביצוע הבניה החל האיגוד בפעולות שיווקיות של יחידות העבודה הנבנות (לרבות תיווך, פרסום וקידום מכירות).
  - לאחר הפעולה בזכויות המשיך האיגוד בפעילותו הקודמת ולא שונה ייעוד המקרקעין שבאיגוד.

#### **איגוד סוחרי מקרקעין**

איגוד שבשנות המס שלפני מועד עשיית הפעולה באיגוד עסק בפועל ברכישה ומכירה של מקרקעין עליהם דיווח בדוחות הכספיים כהכנסה רגילה מפעילות שוטפת וניהל לצרכי מס את ספריו בהתאם לתוספת ט' להוראות ניהול פנקסים (סוחרי ומתווכי מקרקעין) ובלבד שבתקופה כאמור דיווח על הכנסותיו מפעילות זו כהכנסה מעסק והתקיימו בו:

- במשך מספר שנים, תדירות העסקאות של האיגוד במסחר במקרקעין והיקפן מצביעים על כך שמדובר בעסק.
- מלבד משרדי האיגוד, האיגוד אינו בעלים של מקרקעין שהם רכוש קבוע באותה תקופה.
- לאחר הפעולה בזכויות באיגוד, ייעודם של המקרקעין באיגוד לא השתנה והאיגוד המשיך בפעילותו הקודמת.

## **איגוד חדש**

איגוד חדש שהוקם במיוחד לצורך הקמת פרויקט בניה למכירה והתקיימו בו המבחנים הבאים:

- האיגוד מחזיק במקרקעין המסווגים כמלאי עסקי, למעט משרדי האיגוד, המיועדים לבניה ולמכירה (להלן: "הפרוייקט").
- המקרקעין שבבעלות האיגוד לא נרכשו מגופים קשורים שיש להם יחסים מיוחדים עם האיגוד או בעליו.
- בסמוך לאחר הקמת האיגוד החלה בניית הפרוייקט ושיווקו לרוכשים באופן רצוף וללא הפסקות.
- בסמוך להתחלת בניית הפרוייקט ובמהלך הקמתו נחתמו חוזי מכירה עם צדדים שאינם קשורים.
- לפחות 12 חודשים לפני הפעולה באיגוד החלה בניית הפרוייקט ונחתמו חוזי מכירה כאמור.
- לאחר הפעולה באיגוד לא השתנה ייעוד המקרקעין והאיגוד המשיך בפעילותו הקודמת.

## ה. נושאים שעל הפרק

### 12. הצעת חוק: תכנית ההבראה לכלכלת ישראל - שלב ב'

התכנית להבראת כלכלת ישראל - שלב א', אושרה בכנסת ביום 29.5.2003, רוב התיקונים נכנסו לתוקף החל מיום 1.7.2003 ונסקרו בידיעון 207.

ביום 16 בספטמבר 2003, התקבל בממשלה שלב ב' של תכנית ההבראה לכלכלת ישראל (להלן: "התכנית"), והועבר בהצעת חוק לאישור הכנסת להשלמת הליכי החקיקה. יודגש - המדובר בהצעת חוק שטרם עברה בקריאה שניה ושלישית. הצעת החוק כוללת הצעות והמלצות רבות להסדרים חדשים במיסוי לסוגיו ובביטוח לאומי.

#### להלן השינויים המהותיים הקשורים בפקודת מס הכנסה המוצעים בתכנית:

##### מיסוי הכנסות מחו"ל שהופקו לפני הרפורמה במס

1. מוצע, כי לנוכח המחלוקות בדבר עצם החבות במס בישראל בגין הכנסות שונות של תושב ישראל שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל בשנת המס 2002 (לפני החלת המיסוי הפרסונלי עם הכניסה לתוקף של הרפורמה במס הכנסה ביום 1.1.2003), יאפשרו לתושב ישראל הסדר של גילוי מרצון על הכנסותיו כאמור, מבלי שינקטו כנגדו הליכים פליליים בשל העדר דיווח במועד. בתנאי שהמס בשל אותן הכנסות שולם עד למועד שייקבע, בתנאי שההסדר אושר ע"י הנציב ובתנאי שלא מתנהלים הליכי שומה, חקירה או הליכים פליליים אחרים לגבי אותן הכנסות.
2. עוד מוצע, במטרה לעודד דיווח על הכנסות כאמור ותשלום המס החל בשלן, לקבוע במסגרת ההסדר, מס מופחת על הכנסות כאמור בשיעור של 15%.

##### הקפאה נומינלית של נקודות הזיכוי

3. מוצע שנקודת הזיכוי לא תוצמד עוד למדד, כך שערכה יוקפא ויוחזר לשיטה הנומינלית. מוצע שערכה של נקודת זיכוי יהיה 2,172 ש"ח לשנת מס.

##### העלאת גיל הפרישה וביטול הפטור ממס בפרישה מוקדמת

4. מוצע, לשנות את גיל הפרישה ולהתאימו לגיל הפרישה שייקבע בחוק 'גיל הפרישה' בהתאם להמלצות הועדה הציבורית לבחינת גיל פרישה שהוגשו לשר הרווחה ולשר האוצר ביום 28.7.00 ובהתאמות הנדרשות לנוכח חלוף הזמן והשינויים במצב הכלכלי. גיל הפרישה שנקבע הינו 67 ויועלה בהדרגה על-פי הקבוע בחוק.
5. גיל הפרישה המוגדר כיום בפקודת מס הכנסה הינו 55 לאישה ו-60 לגבר. גיל הפרישה מזכה בפטור ממס בשיעור של 35% מהקצבה המשולמת. מוצע לשנות את הגיל המזכה לקבלת הפטור ולהתאימו לגיל הפרישה כאמור.
6. מוצע לבטל את הפטור ממס בשיעור של 35% מהקצבה המשולמת, במקרים של יציאה לפנסיה מוקדמת. הסדרים אלו מטיבים בעיקר עם הסקטור הציבורי ואנשי כוחות הביטחון.
7. מוצע לבטל את הפטור ממס הניתן לפורשי כוחות הבטחון גם במקרה

בו הם מפיקים הכנסות בשנת המס בה פרשו ובשנה שלאחריה.

8. להחלטה להעלות את גיל הפרישה השפעה לעניין משיכת כספים מקרנות השתלמות ומקופות גמל, וכן על שורה ארוכה של חוקים סוציאליים, לרבות לעניין שיעורי קצבאות הביטוח הלאומי, לתלויים, לאלמנות ולזקנים, וסכומים המועברים כהבטחת הכנסה. מוצע לתקן את החקיקה הנוגעת בדבר בהתאם.
9. מוצע להתאים את הפטור ממס על סכום המתקבל מהיוון קצבה פטורה לגיל הפרישה כאמור.

#### הקטנת תקרת הפטור ממס למענק הון שנתקבל עקב פרישה

10. בפקודת מס הכנסה קיים פטור למענק הון שנתקבל עקב פרישה עד לסכום השווה לשכר פנסיוני חודשי ועד לתקרה של 10,090 ש"ח לכל שנת עבודה. מוצע להקטין את תקרת הסכום המקסימלי למענק הפרישה הפטור ממס, לגובה השכר הממוצע במשק, העומד נכון להיום על סך של 6,964 ש"ח.

#### דחיית החישוב הנפרד לבני זוג

11. מוצע לדחות את תחילת התיקון לפקודה הקובע כי ייעשה חישוב נפרד לבני זוג העובדים יחד באותו עסק החל מ- 1.1.2004 לשנת המס 2007.

## ייעול פעילות מערכת המס

12. מוצע, לנוכח העומס הרב על לשכות פקידי השומה, להטיל על עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס, הפועלים כמייצגי נישומים בפני רשויות המס, לבצע פעולות חובה שונות במקום פקידי השומה, ובכלל זה - חובת עריכת תיאומי מס ודיווח למס הכנסה באמצעות אמצעים ממוכנים.
13. מוצע לבטל את הפטור הקיים מתשלום בעת משלוח דואר לפקיד השומה.
14. עקב הצורך הגובר בבדיקות ביטחוניות, גדלה משמעותית עלות הבדיקות המבוצעות על ידי רשות המכס, הכרוכות בטיפול ברשימוני ייבוא. מוצע להסדיר את הרחבת הגבייה באמצעות הטלת אגרה לכיסוי ההוצאות.

## איחוד מערכי הגבייה של מס הכנסה והמוסד לביטוח לאומי

15. כיום מתבצעת גביית דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות ע"י המוסד לביטוח לאומי, בעוד שגביית מס הכנסה נעשית ע"י נציבות מס הכנסה. מוצע לאחד את מערכי הגבייה של מס הכנסה והמוסד לביטוח לאומי על מנת לייעל את השירות לאזרח ועל מנת למנוע בזבוז משאבים.

## **מיסים עקיפים**

### הגדלת ההיטל על העסקת עובד זר

16. מוצע להגדיל, החל משנת 2004, את שיעור ההיטל על העסקת עובדים זרים מ-8% ל-20%, ובין השנים 2005-2008, להגדילו שוב, בהדרגה, לשיעור של 40%, כך שבכל שנה יגדל שיעור ההיטל ב-5%, זאת מאחר וגם לאחר הטלת ההיטל בשלב א' נותרה עלות העסקת עובד זר, נמוכה באופן משמעותי מעלות העסקת עובד ישראלי.

### הארכת הוראת השעה לקביעת שיעור מס ערך מוסף על 18%

17. הממשלה החליטה על הארכת הוראת השעה לקביעת שיעור מס ערך מוסף על 18%. שר האוצר הוסמך להוריד את שיעור המע"מ ל-17%, במידה והכנסות המדינה ממסים יאפשרו זאת.

### ביטול הדרגתי של מס הבולים

18. כיום מוטל מס בולים בשיעור של 0.4% על ביצוע עסקאות חוזיות במשק. מוצע לפעול לביטולו של מס הבולים באופן הדרגתי, בארבעה שלבים החל מאמצע שנת 2004.
19. מוצע לפטור ממס בולים הנפקת אגרות חוב המונפקות בסדרות, אשר אינן ניתנות להמרה למניות, ואינן נסחרות בבורסה בישראל (ואם הונפקו למשקיע מוסדי - אף אם אינן נסחרות בבורסה).
20. מוצע לפטור ממס בולים מסמכים המונפקים על ידי חברות שמטרתן לרכוש הלוואות ולהנפיק אגרות חוב בגין הלוואות אלה.

### **ביטוח לאומי**

#### תשלומי העברה למוסד לביטוח לאומי

21. על מנת לצמצם את הגידול בהוצאה בענף נכות כללית מוצעת קבלת שורה ארוכה של החלטות, שהחשובות שבהן מפורטות להלן: הזכאות לקצבת הנכות תינתן למי שנקבעה לו נכות רפואית בשיעור של 60% לפחות; תשולם קצבה משפחתית, בנוסף לקצבאות הילדים, למשפחה שבה שלושה ילדים או יותר, ומשתלמת לה גמלת הבטחת הכנסה; הוארך השלב הראשון, מתוך שבעה שלבים, של השוואת קצבאות הילדים, בהתאם לשלב א' של התכנית הכלכלית.
22. מוצע לקבוע כי תקרת גביית דמי הביטוח, תתעדכן בהתאם לשיעור עליית מדד המחירים לצרכן ולא לפי שיעור עליית השכר הממוצע.
23. מוצע להעלות את דמי הביטוח הלאומי הנגבים ממשרתי הקבע וממערכת הביטחון, כך שיהיו זהים לדמי הביטוח של עובד שכיר.
24. מוצע להגדיל את דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח הבריאות הנגבים מגמלאים בפרישה מוקדמת, כך שיהיו זהים לתשלומים המשולמים על ידי עובד שכיר.

## להלן השינויים המהותיים הנוגעים לחוקי עידוד המוצעים בתכנית:

### תיקונים מוצעים בחוק לעידוד השקעות הון בתעשייה:

25. מוצע להאריך את תוקף החוק לעידוד השקעות הון בתעשייה לשנה נוספת, עד ליום 31 בדצמבר 2004.
26. מוצע לתקן את החוק באופן הבא: להוסיף תנאי לאישור תכנית השקעה, כך שלפחות 50% מהמכירות בגין אותה תכנית יוצרו מפעילות ייצוא; להגביל את הזכות לקבלת אישור לתכנית השקעה בענפי התעשייה המתחרים ביעילות בשוקי העולם ובהם ההגנה המכסית אינה עולה על 12%; להגביל הזכות לקבלת אישור לתכנית השקעה בענף המזון רק לתחומים בהם המס האפקטיבי (מכס) אינו עולה על 50%;
27. מוצע לעגן את הנוהל הקיים לפיו מבחן יחס הנכסים מהווה מבחן המתווסף למבחן יחס המחזורים לצורך חישוב ההכנסה החייבת, ולא מהווה מבחן עצמאי.

### הפחתות בהוצאה ובהרשאה להתחייב בחוק לעידוד השקעות הון

28. עוד הוצע להטיל על השרים הממונים לעגן בחוק דרכים לעידוד השקעות בדרכים הבאות: מסלול הטבות מס חלופי נוסף, אשר יאפשר משיכת דיבידנד, ללא התלות הקיימת היום בין הטבת המס למשיכת הדיבידנד; ועידוד השקעות אסטרטגיות בפריפריה, בתנאים המפורטים בהצעה לעניין מיקום ההשקעה וסכום ההשקעה, בדרך של קביעת מס דיבידנד מופחת במסלול החלופי הקיים, מבלי לפגוע בפטור ממס חברות לו זכאית החברה במסלול זה.

## 1. מיסוי בינלאומי

### האיחוד האירופי - פורסמה רשימה של משטרי מס מזיקים במדינות החברות המצטרפות לאיחוד

נציבות האיחוד האירופי פרסמה נייר עבודה המונה 30 משטרי מס מזיקים המונהגים במדינות אשר צפויות להצטרף לאיחוד האירופי ב-1 במאי 2004. בין משטרי המס שצוינו ברשימה: בקפריסין תשעה משטרי מס אשר בוטלו זה מכבר ברפורמת המס שבוצעה בשנת 2003; בציכיה תמריצי ההשקעה לחברות המעניקות לממשלה זכויות שבשיקול דעת; בליטא, לטביה ובפולין, משטרי אזור כלכלי מיוחד; בסלובקיה, חמישה משטרי מס המעניקים פטורים פיסקליים לתקופות של 5-10 שנים לגבי חברות עם הון זר מינימלי; הונגריה - מדיניות ה off shore שבוטלה בסוף 2002 ותפסיק להתקיים בסוף 2005, וכן הוראות המס המיוחדות לחברות החזקה; משטר המס באסטוניה (0% מס על רווחים שטרם חולקו מאסטוניה) לא נכלל ברשימה אולם תשומת לב הנציב הופנתה לנושא.

### האיחוד האירופאי - הצעה לתיקון הנחיית חברות אם-בת (Parent Subsidiary Directive).

- עיקר משמעותה של הנחיית האם בת היא פטור מניכוי מס במקור בגין חלוקת דיבידנד בהתקיים תנאי סף. עיקרי ההצעה לתיקון יובאו להלן:
1. הרחבת תחולת ההנחיה גם על מקרים בהם חברת האם והבת הן תושבות אותה המדינה אולם הדיבידנד שמחולק מחברת הבת מתקבל על ידי מוסד קבע של חברת האם במדינה אחרת החברה באיחוד.
  2. המדינה שבה נמצא מוסד הקבע של חברת האם לא תמסה את הרווחים שחולקו לאותו מוסד קבע מהחברה הבת ובהתאם גם לא יינתן זיכוי בגין המס ששולם על אותם הרווחים שחולקו.
  3. רשימת החברות עליהן חלה ההנחיה תוחלף ברשימה חדשה הכוללת סוגים נוספים של חברות והתאגדויות.
  4. הפחתת שיעור ההחזקה הנדרש ל 10%.
  5. במקרה של שרשרת חברות, זיכוי עקיף עבור דיבידנדים שיתקבלו לא יהיה מוגבל למסים ששולמו ע"י חברת הבת בלבד אלא ניתן יהיה לקבל זיכוי גם בגין מסים ששולמו על הרווחים מהם חולק הדיבידנד על ידי שאר החברות בשרשרת.
  6. הוצאות ניהול החברות הבנות לא יותרו בניכוי במלואן (הצעה לקבע את ההוצאות המותרות על 5%) ומדינה חברה באיחוד רשאית במקרים מסוימים שלא להתירן בניכוי כלל.
  7. על המדינות החברות באיחוד לבצע במסגרת הרגולציה הפנימית שלהן התאמות להנחיות אלו לא יאוחר מיום 31.12.2004.

### הולנד - פסיקה חדשה בעניין הוצאות הקשורות להשקעה במניות

בית המשפט של האיחוד האירופאי פרסם לאחרונה החלטה בעניין חברת בוסל החזקות (BV) בעניין התרת הוצאות הקשורות להשקעה במניות העומדות בתנאי פטור ההשתתפות וקבע כי אי התרתן נוגד את אמנת האיחוד האירופאי. המדובר בחברה תושבת הולנד, המחזיקה במניות במספר חברות הולנדיות וזרות, באיחוד האירופאי ומחוצה לו. שיעורי ההחזקות נעו בין 50% ל 100%. בשנת 1993 נוצרו לחברה הוצאות מימון הקשורות להשקעה בחברות הבת תושבות האיחוד. שלטונות המס בהולנד לא התירו ניכוי הוצאות מימון אלו בהסתמך על הוראה בדין הפנימי בהולנד לפיה לא יותר ניכוי הוצאות במקרה כאמור אלא אם הוכח כי הוצאות אלו שימשו בדרך עקיפה ליצירת רווח החייב במס בהולנד.

בית המשפט האירופאי קבע כי ההוראה הדין הפנימי מפלה בין חברות הולנדיות לחברות במדינות אחרות שבאיחוד ומשכך נוגדת את עקרון חופש ההתאגדות ואת אמנת האיחוד האירופאי.

יש לשים לב כי ההחלטה חלה על החזקות במדינות החברות באיחוד האירופאי, המדינות המצטרפות ומדינות שאמנות המס עמן כוללות סעיף 'חופש התאגדות'.

### **אוסטריה - תיקוני חקיקה בנושא פטור השתתפות האוסטרי**

בהתאם לדין החדש, התנאים לפטור השתתפות יהיו :  
תקופת ההחזקה המינימלית תופחת למשך שנה אחת ושיעור ההחזקה המינימלי יופחת ל 10%.  
ההוראות חלות על חברות מקומיות, זרות ובעלות תושבות כפולה.  
ההוראות יחולו על החזקה ישירה ועקיפה הן במניות והן בהון מכל סוג.  
רווחי הון ודיבידנדים פטורים ממס אולם הפסדי הון בחלק מהמקרים אינם מותרים בניכוי.  
הפטור יוחלף במנגנון זיכוי (עקיף) באם עיקר הכנסת החברה הבת הזרה היא פסיבית הכפופה לחבות מס נמוכה.  
תחולת משטר המס החדש תהיה לגבי חברות שהוקמו לפני 1.1.2001 החל משנת 2006 ולגבי חברות אחרות החל משנת 2004.

## אנגליה - הוצאות הקשורות עם רכישה שלא צלחה - פסק-דין Camas

קבוצות בדרך כלל נעזרות ביועצים מקצועיים בכל שלבי רכישת חברת מטרה ונושאות בהוצאות משמעותיות לצורך כך. בדרך כלל נהוג היה לטעון כי ההוצאות בגין שירותים מקצועיים אשר מיוחסים להנהלה לצורך הערכת השקעות, צריכות להיות מותרות בניכוי לצורכי מס. בפסיקה שניתנה לפני כשנה במקרה Camas נקבע כי יש להוון הוצאות אלו לעלויות רכישת חברת המטרה וכי לא ניתן לנכותן כהוצאות הנהלה וכי העובדה שהרכישה לא יצאה לפועל לא משנה את אופי ההוצאות. ההחלטה נהפכה לאחרונה בבית המשפט העליון. בית המשפט קבע כי המבחן לסווג ההוצאה צריך להיות האם הייעוץ היווה חלק בלתי נפרד מהרכישה או לא. בית המשפט קבע כי לאור העובדה שהמבחן קשה ליישום יש לבחון כל מקרה לגופו. במקרה הנדון התקבלה טענת הנישום כי הייעוץ ניתן בכדי לאפשר לדירקטוריון החברה לקבל החלטה האם להשקיע בחברת המטרה והוצאות אלו הכרחיות לעסק במנותק מהשאלה האם הרכישה יצאה לפועל או לא. בהתאם, ההוצאות הותרו בניכוי.

### פורטוגל - אזור מדירה כאזור עדיפות בעל שיעור מס נמוך

במטרה לסייע לפיתוח האזור נקבע כי חברות שירשמו ויקבלו רשיון לפעול במדירה יזכו ליהנות משיעור מס נמוך של 1% - 3% בשנים 2003-2006 בהתאמה.

הטבה זו תוענק לחברות העוסקות במספר תחומים שהוגדרו ובתנאי שיעמדו בתנאים הקבועים באותו החוק, בין השאר עליהן ליצור לפחות 6 מקומות עבודה חדשים ולהשקיע בנכסים (מוחשיים ו/או לא מוחשיים) סך של לפחות EUR 75,000.

באשר לחברות תעשייתיות נקבעו תמריצי מס נוספים באם הן תורמות להבאת קידמה טכנולוגיה והון אנושי לאזור.

### רומניה - תמריצי מס לחברות קטנות

חברות קטנות שיעמדו בתנאי שיפורטו להלן יהיו רשאיות לבחור לשלם מס בשיעור של 1.5% מהמחזור השנתי במקום להתחייב במס בהתאם לשיעורי המס הרגילים.

על מנת ליהנות מתמריץ המס בשנת מס מסוימת יהיה על החברות לעמוד בתנאים שלהלן עד לתום השנה שקדמה לאותה שנת מס.

- המחזור העסקי השנתי של החברות נמוך מ EUR 100,000.
- מספר המועסקים אינו עולה על 9.
- 100% מהון המניות הוא בידיים פרטיות.
- החברות עוסקות בייצור, שירותים או פעילות מסחרית.
- חברות קטנות שהתאגדו במהלך שנת המס ועמדו בתנאים יהיו רשאיות ליהנות מתמריץ המס תחת תנאים מסוימים גם באותה השנה.

### ארצות הברית - כללים בנושא החזקת מקרקעין על ידי תושבים זרים

שלטונות המס האמריקאיים פרסמו כללים סופיים המחייבים תושבים זרים לקבל מספר זיהוי לצורכי מס (TIN number) לצורך עמידה בתנאי חוק ההשקעות הזרות בנכסי מקרקעין (FIRPTA). הכללים החדשים הותקנו בהתאם לקוד האמריקאי, אשר מטיל חבות מס בגין מכירת מקרקעין בארה"ב והמטיל חובת ניכוי מס במקור על הרוכשים נכסים אלו. המוכר הזר נדרש להגיש דוח לשלטונות המס האמריקאיים. בהקדמה לתקנות שלטונות המס מציינים כי אישורי מס למעביר לא יונפק אם מספר הזיהוי של המוכר הזר לא כלול בטופס הדיווח על הניכוי מס במקור, ומשכך המוכר לא יוכל לדרוש את הזיכוי ממס.

## **הודו-ארה"ב - פסיקה בנושא סווג תשלומים לצורך רכישת ידע כתמלוגים**

בית המשפט הגבוה בהודו דן בשאלה האם תשלומים ששילמה חברה הודית לרכישת כל הזכויות בידע של חברה אמריקאית נחשבים כתשלום תמלוגים ובהתאם האם הנישום חייב לנכות מס מתשלומים אלה. בית המשפט קבע שלא כל תשלום בגין ידע מהווה תמלוגים. במקרה הנדון נרכש כל הידע של החברה האמריקאית, לרבות ידע מסחרי ותעשייתי, דבר שהעניק לעסקה אופי מסחרי השולל את האפשרות לראות את העסקה כעסקת תמלוגים.

## **הודו - פסיקה בנושא "קשר עסקי" ומיסוי תשלומים בגין מכירה והתקנה של מכונות**

בפסק דין חדש שניתן בבית המשפט הגבוה בהודו, נידונה השאלה האם לתושב זר, שהוא ספק של מכונות, נוצר "קשר עסקי" (business connection) להודו היוצר חבות מס בהודו. באותו עניין חברה הודית התקשרה עם הספק ב-2 הסכמים. האחד, לרכישת מכונות והסכם נוסף לקבלת שירותים טכניים שבמסגרתו שלח הספק מומחים להודו. רשויות המס טענו כי התשלומים לספק וההוצאות בגין אירוח עובדיו מהווים תשלום עבור שירות טכני וחייבים במס בהודו.

בית המשפט הסיק, לאחר שקרא את כל ההסכמים, שאספקת המכונות ומתן השירותים הטכניים להפעלתן הם עסקה אחת, גם אם נכללו בהסכמים נפרדים. התשלומים ששולמו לספק ולעובדיו הם חלק מהתמורה ששולמה עבור המכונות, ואין להתייחס אליהם כהכנסתו העסקית של הספק בהודו. בהתאם, התשלומים שקיבל הספק אינם חייבים במס בהודו, ומאחר ומכירת המכונות הושלמה במדינה זרה, החברה הזרה אינה בעלת "קשר עסקי" בהודו.

## **מאוריציוס - הצעת חוק בנושא הלבנת הון**

הצעת חוק בנושא הלבנת הון הוגשה לפרלמנט. מטרת הצעת החוק היא להכניס תיקונים בחוק הבנקאות ובחוק הלבנת הון אשר יפחיתו את חובת הסודיות המוטלת על הבנקים, באופן שיאפשר לבנקים לדווח על תנועות חשודות בחשבונות המתנהלים אצלם.

## **In Brief**

- **Income tax - Allowing the deduction of advertising expenses of new products  
(Item 1 in the Newsletter)**

A company that imports paints, chemicals and cleaning materials (hereinafter - the company) requested to be allowed to deduct the advertising expenses of two new series of products.

The Assessing Officer contended that the expense requested by the company is related to the penetration of new products into the market and therefore it should be spread over the future period in which it is anticipated that it will generate revenues.

The company contended that the advertising expenses relate to products that are not new products but an integral part of its operations for tens of years, and that changes in the quality of the product, the identity of the supplier, the country of origin, improvements in packaging and any other similar change do not indicate that this is a new product.

It was determined that the expense is incidental to the business of the taxpayer, and that it is allowed as a current expense under these circumstances, on the basis of the rule imposing on whoever contends that there is an “element of investment” beyond the “current element” to provide a factual basis to this assertion.

- **Value Added Tax - Maccabi Health Services: classification as a dealer and not as a nonprofit association  
(Item 2 in the Newsletter)**

Maccabi Health Services (hereinafter - Maccabi) was classified as a nonprofit association with respect to its entire medical activities. After examining the complaints of dealers who are dental practitioners, that they are discriminated against compared with Maccabi, the VAT Administrator changed the classification of the dental business of Maccabi to “dealer”, in accordance with his authority to change classification on the basis of the nature of the business. Maccabi appealed the decision of the VAT Administrator with the District Court but the appeal was denied.

It was determined that the burden of proof regarding classification of the activities of a nonprofit association lies with the body claiming to be a nonprofit association, the criteria for a nonprofit association having been formulated in the past.

The District Court ruled that in light of its review of the said criteria, the VAT Administrator was correct in changing the classification of Maccabi’s dental business from nonprofit

association to dealer. The evidence shows that the dental business is professionally, technically, managerially and practically separate from the other activities of Maccabi and that its characteristics are clearly commercial, including with respect to the objective of promoting the activity in the area, which is the making of profits used to finance its other activities as a nonprofit association.

- **Real Estate taxation - The liabilities of a property association should not be taken into account in a property association transaction before Amendment 50 to the Law came into effect**  
**(Item 3 in the Newsletter)**

The seller sold to two purchasers his shares in Danit Kineret Ltd., which is a property association as defined in the Real Estate Taxation Law. The consideration of the sale was determined on the basis of an opinion of a real estate appraiser, while taking into account the liabilities and debts of the association. The Real Estate Tax Administrator accepted the opinion of the appraiser but refused to include the liabilities of the association in the calculation of the value of the rights, in light of the law in effect at that time which was later changed. The Court ruled that the fact that the law was changed at a certain point does not affect the legal situation and the law that was in effect prior to the change.

- **Value Added Tax - Rental of apartments designated for sale by a contracting company is “use for self purposes” that is subject to VAT according to the sale price of the apartments**  
**(Item 4 in the Newsletter)**

A contracting company rented out apartments that it had intended to sell. The legislator provided that the renting out of apartments by those who had built them is “use for self purposes”. The company appealed the determination of the price as in a transaction for the sale of the apartments and contended that it should be required to pay VAT on the rental price of the apartments. Its appeal was denied, and it was determined that transactions for the rental of apartments will be subject to VAT according to the sale price of the apartments and that upon the actual sale of the apartments they will not be subject to VAT again.

- **Income tax - Allocation of general and administrative expenses and timing of revenue recognition for a building contractor**  
**(Item 5 in the Newsletter)**

The appellant is a company engaged in the construction of residential projects. After it submitted its tax returns for 1993 a disagreement arose with respect to two residential projects it built that year. The disagreement was regarding two matters: the first is

whether general and administrative expenses can be allocated to the project in a manner that is different from the statutory allocation formula provided by the Ordinance, and the second is whether a project that was materially changed in 1993 but sold in 1995 can be considered a project that was completed in 1993 and accordingly the expenses accrued until then be deducted.

The Court ruled that it is possible to diverge from the statutory allocation formula provided by the Ordinance, but that in order to do so the appellant must supply real proof for allocating the expenses to a certain project - a burden that was not met the appellant. The Court further ruled that a material change in the building plans which causes a massive cancellation of sale agreements, and even the decision to sell the entire project to another party cannot be considered events indicating completion of the project. Only upon the actual sale of the project does the company become entitled to deduct the expenses accrued until then on the basis of the matching principle.

- **Income tax - Amendment of salary deduction regulations  
(Item 6 in the Newsletter)**

The amendment to the salary deduction regulations is mainly with respect to foreign workers. The Income Tax Commission published a number of directives regarding the determination of who is a foreign worker and regarding the foreign workers from whom tax is to be withheld at source. The Newsletter includes the main publications and the main amendments with respect to foreign workers.

- **Income tax - Depreciation regulations for purchased goodwill  
(Item 7 in the Newsletter)**

On July 1, 2003 the regulations providing a depreciation rate for purchased goodwill came into effect. The regulations provide that goodwill purchased on July 1, 2003 and thereafter will be amortized at the rate of 10% per year subject to the provisions specified in the regulations.

- **Value Added Tax - Extension of VAT exemption regulations for contractors that rent out apartments (Item 8 in the Newsletter)**

The regulation providing an exemption from VAT to contractors that rent out apartments was extended until August 15, 2004, subject to the provisions specified in the regulation.

- **Income tax - Taxation of partnerships (Item 9 in the Newsletter)**

In 2001 the Supreme Court ruled in the matter of Sadot that the transfer of a partner's share in the assets and liabilities of the partnership is to be considered the sale of the partner's rights in the partnership, contrary to the position that the transaction should be considered the sale of each one of its assets. The circular discusses certain partnership taxation aspects and describes the mixed approach, which combines viewing the partnership according to the separate entity theory with respect to certain matters and according to the aggregate theory with respect to other matters.

- **Real Estate taxation - Property associations in light of the real estate taxation reform (Item 10 in the Newsletter)**

The Real Estate Taxation Law has undergone changes as part of the Real Estate taxation reform that came into effect on November 7, 2001 (Amendment 50). The operative instruction presents the effects of Amendment 50 with respect to the taxation of a property association transaction, including definition of a property association transaction, the method of calculating the betterment in a property association transaction, the imposing of purchase and sale taxes in respect of a property association transaction and determination of the tax rates applicable to a property association transaction.

- **Real Estate taxation - Status of an association that owns land rights that are business inventory (Item 11 in the Newsletter)**

The operative instruction clarifies that associations that in addition to business inventory of land also have real business activity (a contractor or real estate dealer) can be considered as not being property associations.

- **Proposed legislation - The plan for the recovery of Israel's economy, phase B (Item 12 in the Newsletter)**

On September 16, 2003 the Government approved phase B of the plan for the recovery of Israel's economy and it was transferred as

a draft law to the approval of the Knesset in order to complete the legislative proceedings. It is emphasized - the draft law has not yet passed in the second and third calls.

The draft law includes many suggestions and recommendations for new arrangements in the various areas of taxation, the main ones of which are presented.

October 1, 2003

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 209/2003.

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.

**We wish our clients and readers a Happy New Year and holiday season.**

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.