

1 ביוני 2004

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 213/2004 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.

בכבוד רב,
סומך חייקין

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

ידיעון 213/2004 - תוכן עניינים

עמוד

1	א. בקצרה
	ב. פסקי דין
4	1. מס הכנסה - מיסוי אופציות לעובד במועד ההקצאה
	ג. עדכוני חקיקה
6	2. חוק הפיקוח על עסקי ביטוח - תיקון 12
9	3. מס הכנסה - צו קביעת בורסה
11	4. מס הכנסה - עדכון קבוצות המחיר לענין שווי שימוש ואגרות רכב
	ד. חוזרים והוראות ביצוע
12	5. מס הכנסה - הנפקת טופס 161 לקופות גמל בעת פרישת עובדים
13	6. מס הכנסה – הטיפול המיסויי בירידת ערך מלאי עסקי, בידי קבלן וסוחר נדל"ן, וכן, אי הכרה בירידת ערך של רכוש קבוע
18	7. מס הכנסה - זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C
22	8. מיסוי מקרקעין - התרת ריבית ריאלית ב"מסלול הירוק", בחישוב השבח ממכירת זכות במקרקעין
	ה. נושאים שעל הפרק
23	9. מס הכנסה - החלטת ממשלה להפחתת מסים
26	ו. מיסוי בינלאומי

In Brief

א. בקצרה

- **מס הכנסה - מיסוי אופציות לעובד במועד ההקצאה (סעיף 1 בידיעון)**

בפסק דין שניתן לאחרונה בבית המשפט העליון נקבע כי כאשר מוקצות לעובד אופציות סחירות, אשר ניתן לאמוד את שוויין במועד הקצאתן ואשר לא קיימת מגבלה בנוגע לסחירותן, יחול מיסוי במועד הקצאת האופציות (ולא במועד מימושן למניות).

פסק הדין מתייחס לאופציות שהוקצו קודם לרפורמה במס, עם זאת, בית המשפט מוצא את גישתו כתואמת את מגמת המחוקק בסעיף 102 כנוסחו החדש לאחר הרפורמה הקובע את מסלולי החיוב במס לעניין הקצאת אופציות לעובדים משנת 2003 ובמסגרתו קיימת אבחנה בהקצאת אופציות שאינה באמצעות נאמן (בין אופציות סחירות לבין אופציות לא סחירות).

- **חוק הפיקוח על עסקי ביטוח: תיקון 12 (סעיף 2 בידיעון)**

במסגרת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל הוסף פרק ז'1 לחוק הפיקוח על עסקי הביטוח, שמטרתו לטפל בגירעון האקטוארי של קרנות הפנסיה הותיקות הגירעוניות, אגב ביצוע שינויים בזכויות ובחובות העמיתים ומתן סיוע ממשלתי. בין השאר, קובע התיקון כי תקרת ההפקדה החודשית בקרנות, הן בגין תשלומי העובד והן בגין תשלומי המעביד, תועלה כדלהלן: יווסף בכל אחת מהשנים 2004, 2005 ו-2006 0.33%, ובשנת 2007 0.5%, כך שמשנת 2007 ואילך יהיה השיעור גבוה ב-1.5%. התיקון יחול לגבי תשלומים המועברים בעד חודש ינואר 2004 ואילך.

- **מס הכנסה: צו קביעת בורסה (סעיף 3 בידיעון)**

בצו מס הכנסה, שהוצא לאחרונה, נקבע כי יש הבדל בין בורסה ושוק מוסדר במדינת אמנה לבין בורסה ושוק מוסדר במדינה שאינה מדינת אמנה, לענין תחולת סעיפים וחלקים בפקודה.

כך לדוגמה החזקה בניירות ערך של חברה ישראלית הנסחרים בארה"ב (מדינת אמנה) תזכה את המחזיק במיסוי בשיעורי המס המופחתים, ואילו החזקת ניירות ערך של חברה ישראלית הנסחרים בלוקסמבורג (מדינה עמה טרם נחתמה אמנה) לא תזכה את המחזיק במיסוי בשיעורי המס המופחתים.

- **מס הכנסה: עדכון קבוצות מחיר לענין שווי שימוש ואגרות רכב (סעיף 4 בידיעון)**

קבוצות המחיר, המשמשות בסיס לענין קביעת אגרות רכב ולענין קביעת שווי שימוש ברכב צמוד עודכנו, בהתאם, תקנות מס הכנסה לענין שווי השימוש ברכב תוקנו, בתחילת שנת המס, וגם בהן נקבעו 7 קבוצות מחיר.

- **מס הכנסה: הנפקת טופס 161 לקופות גמל בעת פרישת עובדים (סעיף 5 בידיעון)**

על פי הודעת מחלקת קופות גמל בנציבות מס הכנסה החל משנת 2004, בכל מקרה של פרישת עובד אשר לזכותו עומדים כספים לפיצויים, על המעביד להעביר בתוך שבוע ימים ממועד הפרישה העתק מטופס 161 לקופת הגמל בה מופקדים הכספים.

- **מס הכנסה - הטיפול המיסויי בירידת ערך מלאי עסקי בידי קבלן ובידי סוחר נדל"ן, וכן, אי הכרה בירידת ערך רכוש קבוע (סעיף 6 בידיעון)**

חוזר מס הכנסה שפורסם לאחרונה דן בטיפול המיסויי בירידת ערך של מלאי עסקי בידי קבלן בנין, הטיפול המיסויי בירידת ערך של מלאי עסקי בידי סוחר נדל"ן, וכן, אי הכרה בירידת ערך של רכוש קבוע.

- **מס הכנסה – זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C (סעיף 7 בידיעון)**

L.L.C (Limited Liability Company) הוא גוף משפטי המוקם בהתאם לחקיקה הקיימת במדינות שונות בארה"ב. באפשרות ה-L.L.C לבחור לייחס את הכנסותיה להכנסת בעלי הזכויות בו ("החברים"), בדומה לשותפות (זוהי ברירת המחדל), או לבחור להיחשב לעניין המס כחברה רגילה. לפי עמדת רשויות המס בישראל גם אם בחר ה-L.L.C להיחשב כ"שקוף" בארה"ב, ימשיכו רשויות המס בישראל להתייחס לגוף האמור כגוף נפרד מבעלי הזכויות בו.

התוצאה במקרה כאמור היא שתושב ישראל, שהוא בעל זכויות ב-L.L.C ישלם בשוטף מס זר, בגין רווחי ה-L.L.C אשר אינם חייבים במס בישראל, ובעתיד, כאשר יחולקו רווחים אלו, עשויים לראות אותם כהכנסה מדיבידנד החייבת במס בישראל, ללא מתן אפשרות לזיכוי מהמס הזר ששולם בעבר על-ידי החברים. חוזר מס הכנסה שפורסם לאחרונה בא לפטור מצבים כגון אלו, אגב התחשבות במס הזר ששולם על-ידי החברים, במועד הפקת ההכנסות על ידי ה-L.L.C, זאת לענין החיוב במס בישראל בגין דיבידנד שחולק לתושב ישראל החבר ב-L.L.C.

- **מיסוי מקרקעין - התרת ריבית ריאלית ב"מסלול הירוק" - בחישוב השבח במכירת זכות במקרקעין (סעיף 8 בידיעון)**

בתיקון 50 לחוק מס שבח, נקבעה הוראה לפיה יותרו בניכוי הוצאות ריבית ריאלית בגין הלוואה לרכישת "זכות במקרקעין" או להשבחת מקרקעין. נקבע כי הריבית תוכר רק במכירת נכסים שנרכשו החל ממועד כניסת התיקון לתוקף, משמע החל מיום 7.11.2001 ואילך.

ביום 17.3.2003 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון בעניין מ.ל. השקעות, אשר קבע הלכה מחייבת לפיה יש להכיר בריבית גם בעת מכירת "זכות במקרקעין" שנרכשה לפני 7.11.2001.

בעקבות פסק הדין פרסמו רשויות המס הוראת ביצוע בה נקבעה "רשימת המסמכים הנדרשים" אשר צירופם למש"ח יאפשר הכרה בריבית "במסלול הירוק".

- **החלטת ממשלה להפחתת מסים (סעיף 9 בידיעון)**

ביום 25 באפריל 2004 החליטה הממשלה לאשר את הצעת שר האוצר להפחתת מס הכנסה לבעלי הכנסות נמוכות ובינוניות ולהפחתה הדרגתית במס חברות כך ששיעור מס החברות יעמוד על: 35% בשנת 2004, 34% בשנת 2005, 32% בשנת 2006 ו- 30% משנת 2006 ואילך.

יצוין כי הליך החקיקה יחל רק לאחר אישור ההחלטה בידי ועדת שרים.

ב. פסקי דין

1. מס הכנסה - מיסוי אופציות סחירות לעובדים בעת ההקצאה

(ע"א 7034/99 בבית המשפט העליון מיום 12.05.2004
המערער: פקיד שומה כפר סבא
המשיב: יאיר דר)

העובדות

יאיר דר (להלן: "המשיב") שימש בשנים 1992 עד 1994 כמנכ"ל חברת השקעות שמניוטיה נסחרות בבורסה בתל אביב. באוקטובר 1993 הוקצו למשיב 30,000 אופציות בגין נזקפה לו הכנסה על סך 446,700 ₪, לשנת המס 1993. ביום 2.10.1994 פנה המשיב אל פקיד השומה (להלן: "המערער") בבקשה לתקן את הדוח ולהפחית מהכנסותיו לשנת 1993 את ההכנסה שנזקפה לו בגין הקצאת האופציות, כך שהחויב במס יהא בעתיד, בעת מימוש האופציות למניות (אם וכאשר), וזאת בטענה כי על הקצאה זו חלות הוראות סעיף 3(ט) לפקודה הקובעות את המיסוי בעת מימוש האופציה ולא בעת קבלתה. בקשתו זו של המשיב נדחתה על ידי המערער. המשיב טען, בין היתר, כי האופציות היו חסומות מכוח התחייבות שנתן לבעלי השליטה בחברה, שלא למוכרן בתוך שנה מיום הקצאתן. עם קריסת שוק ההון בשנת 1994 ירד ערכן של האופציות ולא שב עד לפקיעתן בשנת 1998 מבלי שמומשו.

החלטת בית המשפט המחוזי

בית המשפט המחוזי (עמ"ה 1/98) קיבל את עמדת המשיב ופסק כי יש ליישם את הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, לפיו יש לקבוע את מועד המיסוי בהתאם לעקרונ המימוש, קרי, בעת מימוש האופציה למניה, ולפי השווי במועד המימוש, וזאת בין אם מדובר באופציות סחירות ובין אם מדובר באופציות שאינן סחירות. בית המשפט המחוזי נסמך על העמדה לפיה מיסוי אופציות לפי שווין המוערך במועד ההקצאה משמעו מיסוי הכנסה שלא הגיעה לידי של הנישום ויתכן שכלל לא תצמח לו. בית המשפט המחוזי לא בחן יתר על המידה את טענת המשיב לגבי העובדה שהאופציות היו חסומות מחמת התחייבות שנתן, ולא ראה צורך להכריע בסוגיה עובדתית זו, לאור הכרעותיו המשפטיות כאמור.

פסיקת בית המשפט העליון

בית המשפט העליון קיבל את ערעור רשויות המס וביטל את פסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי וקבע כי מועד החיוב במס בגין אופציות סחירות הוא **מועד הקצאתן**, היות וכבר באותו מועד היו האופציות "טובת הנאה בשווה כסף" שניתן היה להעריך את שווייה.

בית המשפט העליון קובע כי ההוראה הקובעת דחייה של מועד החיוב תחול רק מקום שבו בשל טיב האופציות שהוענקו לעובד, או בשל מגבלות שהוטלו על מימושן או על עבירותן (לדוגמה תקופת חסימה, או, החזקתן באמצעות נאמן), יש קושי להעריך ולקבוע כבר במועד ההקצאה את שווי טובת הנאה שקיבל העובד ורק אז יחולו הוראות הדחייה שבסעיף 3(ט) לפקודה.

לפיכך נקבע כי במקרה בו האופציות המוקצות הן **סחירות** וניתן לאמוד את שוויין במועד הקצאתן לעובד ולא קיימת מגבלה לגבי אפשרות מימושן, יהא שווי זה בגדר הכנסת עבודה החייבת במס **במועד ההקצאה**.

בית המשפט העליון מוצא את גישתו כתואמת את מגמת המחוקק בסעיף 102 כנוסחו החדש לאחר הרפורמה הקובע את מסלולי החיוב במס לעניין הקצאת אופציות לעובדים משנת 2003 ובמסגרתו קיימת אבחנה בהקצאת אופציות שאינה באמצעות נאמן (בין אופציות סחירות לבין אופציות לא סחירות).

בעניינו של המשיב, נקבע כי ראייתית, לא הוכיח המשיב כי האופציות שהוקצו לו היו חסומות.

הערעור התקבל

ג. עדכוני חקיקה

2. חוק הפיקוח על עסקי ביטוח: תיקון 12

כללי

במסגרת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 הוסף פרק ז'1 לחוק הפיקוח על עסקי ביטוח, התשמ"א-1981 (להלן – "פרק ז'1").

מטרתו של פרק ז'1 היא לטפל בגירעון האקטוארי של קרנות הפנסיה הותיקות הגירעוניות (להלן – "הקרנות"), אגב ביצוע שינויים בזכויות ובחובות העמיתים בקרנות ומתן סיוע ממשלתי, שיביאו לאיזון אקטוארי של הקרנות.

ההסדר בפרק ז'1 כולל, בין השאר:

- מינוי מנהל מיוחד לקרנות, בהתאם להצעת וועדה ציבורית.
- קביעת תקנון אחיד, לכל הקרנות הוותיקות שמונה להן מנהל מיוחד.
- קביעת תוספת לשיעורי התשלומים המועברים לקרנות על-ידי עובדים ומעבידים.
- מתן סיוע ממשלתי, לאחר שהתקנון האחד הופעל ובוצעה בקרן תכנית ייעול.

התיקון

חוק הפיקוח על עסקי ביטוח (תיקון מס' 12), התשס"ד – 2004 (להלן – "התיקון") קובע שינויים ותוספות בהסדר הקרנות, שעיקריהם:

1. למי שהתחיל לקבל קצבה ביום 1.10.2003 או לאחריו, חישוב הקצבה יעשה על-פי המפורט בפרק ז'1, ובלבד שתקרת העליה הריאלית בשכר הקובע לקצבה, החל מחודש אוקטובר 2003, תהיה 2 אחוזים בשנה (ולא החל מחודש מרס 1996, כפי שהיה קבוע לפני התיקון).
2. דמי ניהול המנוכים על-ידי הקרנות יועלו באופן הדרגתי. בשנת 2004 דמי הניהול יהיו בשיעור 1/3%, בשנת 2005 1%, בשנת 2006 1.5%, ומשנת 2007 ואילך 1.75% (ולא 2%, כפי שהיה קבוע לפני התיקון).
3. במידה ויועלה גיל הפרישה לגיל 67, לגבר ולאישה, יועלה גיל הזכאות לקצבת זקנה בהתאמה; אולם, כל עוד לא הועלה גיל הפרישה כאמור, יכוסה ההפרש שבין התחייבות הקרנות אילו הועלה גיל הפרישה, לבין, התחייבות הקרנות כשגיל הפרישה לגבר שנולד ממאי 1942 ואילך הוא 67 ולאשה שנולדה בחודש מאי 1953 ואילך הוא 64, על-ידי הגדלת הסיוע הממשלתי (ללא מימון מחצית מההפרש על-ידי שינוי בזכויות העמיתים, כפי שהיה קבוע לפני התיקון).

4. תקרת ההפקדה החודשית בקרנות, הן בגין תשלומי העובד והן בגין תשלומי המעביד, תועלה בהדרגה, כדלהלן: יוסף בכל אחת מהשנים 2004, 2005 ו-2006 0.33% (שליש האחוז), ובשנת 2007 0.5%, כך שמשנת 2007 ואילך יהיה השיעור גבוה ב- 1.5%. **התיקון יחול לגבי תשלומים המועברים לקרנות בעד חודש ינואר 2004 ואילך** (בנוסף שלפני התיקון העובד היה אמור להוסיף 2% והמעביד 1%).

תיקונים בפקודת מס הכנסה (בתחולה מיום 1.7.2004)

אובדן כושר עבודה

1. רווחים על-פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה יהיו חייבים במס. במקביל, רווחים כאמור יכללו בהגדרת "הכנסה מיגיעה אישית", ובכך יהיו זכאים ליהנות ממדרגות המס הנמוכות, לעניין חישוב המס בגין רווחים אלו.
2. לא יותרו ניכויים בשל הוצאה לרכישת ביטוח מפני אובדן כושר עבודה. עם זאת במקרים שבהם ההכנסה שלגביה נרכש הביטוח היא הכנסה מעסק או ממשלח יד או שהיא הכנסת עבודה, לא יותר ניכוי בשל הוצאה לרכישת הביטוח המועדף שהיא בסכום העולה על 2.5% מאותה הכנסה.
"ביטוח מועדף" – ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, ואם נרכש הביטוח בטרם מלאו למבוטח 60 שנים, התקיימו לגביו שני התנאים הבאים:
(1) תקופת הביטוח, למעט ביטוח קבוצתי, נמשכת עד שימלאו למבוטח 60 שנים לפחות.
(2) אם יקרה מקרה הביטוח בטרם ימלאו למבוטח 60 שנים, ישתלמו הכספים על פי הביטוח ממועד קרות הביטוח ועד תום תקופת אבדן כושר עבודתו או עד שימלאו למבוטח 60 שנים לפחות, לפי המוקדם.
3. אם המעביד שילם בעבור עובדו לקופת גמל לתגמולים, סכום בשיעור העולה על 5% ממשכורתו של העובד, הרי שאז השיעור של 2.5% יופחת בגובה הפרש העולה על שיעור של 5% ממשכורתו של העובד, כך שסך כל התרת ההוצאה בשל הפקדות לקופת גמל לעמית שכיר ובשל אבדן כושר עבודה לא תעלה על 7.5%.

זקיפת שווי הכנסה לעובד

4. בוטל סעיף 3(ה1) לפקודה אשר קבע זקיפת הכנסה לעובד בעת שהמעביד שילם עבורו סכומים לקופת גמל לתגמולים, בשיעור העולה על 5% ממשכורתו או מסכום של 9,900 ₪, לפי הנמוך. כמו כן, הוחלף סעיף 3(ה3)(1) לפקודה אשר קבע זקיפת הכנסה לעובד בשל סכומים שהפקיד המעביד בקופת גמל לקיצבה, בסכומים העולים על השיעור שנקבע בכללים כשהוא מוכפל במשכורת העובד או ב- 27,856 ₪, לפי הנמוך (מדובר בהפקדות שאינם בגין מרכיב הפיצויים).

במקומם של הסעיפים שבוטלו נקבע בסעיף 3(ה3) כי סכום זקיפת השווי לעובד יחושב בגין "סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקופת גמל לתגמולים ולקופות גמל לקצבה, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד", והכל בכפוף לשיעורים ולתקרות שנקבעו בסעיף.

זיכוי / ניכוי בגין ההפקדה

5. סעיף 45א' לפקודה שענינו זיכוי ממס להפקדות בקופות גמל או לרכישת כיסוי ביטוחי מפני סיכון מוות תוקן ונקבע כי הסכום הכולל שיינתן כזיכוי בעד סכומים ששולמו לא יעלה על הגבוה מבין הסכומים:

(1) סכום של 1,632 ש"ח.

(2) הסכום הנמוך מבין אלה:

א. היחס שבין כלל הסכומים ששולמו לביטוח חיים ולקופת גמל לבין נהכנסתו המזכה של היחיד, כשהוא מוכפל בהכנסה המזכה.

ב. לענין יחיד שלא היתה לו בשנת המס הכנסת עבודה – 5% מהכנסתו המזכה, ולענין יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסת עבודה – 7% מהכנסתו המזכה, ובלבד שהזיכוי ששולמו בעד ביטוח חיים ועל הכנסה שאינה מעבודה לא יעלה על 5% מהכנסתו המזכה של היחיד.

הובהר שהזיכוי המוענק בשל רכישת ביטוח חיים הוא למרכיב הביטוחי מפני סיכון מוות ולא למרכיב החיסכון המשולב בביטוח החיים.

הערה: כל הסכומים הנקובים לעיל – נכונים לשנת המס 2004.

3. מס הכנסה: צו קביעת בורסה

בורסה מוגדרת בפקודה: בורסה לניירות ערך בהתאם לחוק ניירות ערך, או בורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין פקודת מס הכנסה. לכן, טרם פרסום הצו הגדרת בורסה היתה מצומצמת לבורסה בישראל בלבד.

צו מס הכנסה (קביעת בורסה) התשס"ד 2004 (להלן: "הצו") קובע מהי בורסה בנוסף לבורסה בישראל. הצו בתוקף מיום 1.1.2003.

על הצו יראו בורסה רק בורסה או שוק מוסדר במדינה עמה ישראל חתומה על אמנה.

השלכות אפשריות להגדרת בורסה:

- ריבית, דמי נכיון ורווחים ממכירת נייר ערך שאינו נייר ערך זר הנסחר במדינה שאינה מדינת אמנה בידי יחיד ו/או בידי חברה (שהוראות סעיף 6 לחוק התיאומים אינן חלות בקביעת הכנסתם) לא ייהנו משיעורי המס המופחתים (15%) וימוסו עפ"י שיעור המס השולי במקרה של הכנסה פירותית (ריבית, דמי נכיון) או בשיעור מס של 25%, במקרה של רווח הוני. בשנות המס 2003 ו-2004 נייר ערך זר הוא נייר ערך הנסחר בכל בורסה או שוק מוסדר בישראל או מחוצה לה ולכן יחול מס ללא קשר להיות המסחר במדינה אמנה או לא בשיעור 35%.

כך לדוגמה החזקה בניירות הערך של חברה ישראלית הנסחרים בארה"ב (מדינת אמנה) תזכה את המחזיק במיסוי בשיעורי המס המופחתים. ואילו החזקת ניירות הערך של חברה ישראלית הנסחרים בלוקסמבורג (מדינה עמה ישראל נמצאת בהליך לקראת אשרור אמנה) לא תזכה את המחזיק במיסוי בשיעורי המס המופחתים.

- רישום למסחר בבורסה במדינה שאינה מדינת אמנה לא תיחשב לאירוע מס ולא תחושב מכירה רעיונית, ולכן מכירה לאחר רישום כאמור תחויב במלואה בהתאם לשיעורי המס החלים על מניה לא סחירה.

- בשינויי מבנה בהן משתתפת חברה שמניותיה נסחרות במדינה שאינה מדינת אמנה - יחולו מגבלות גם על הציבור.

דוגמאות בהן אין רלוונטיות להיות הבורסה במדינת אמנה :

- הוצאות הנפקה של חברה תעשייתית שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה בהתאם לחוק לעידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט -1969, יותרו בניכוי בשלושה שיעורים שנתיים שווים החל בשנת ההנפקה ללא רלבנטיות להיות מקום המסחר מדינת אמנה אם לאו.

4. עדכון קבוצות המחיר לעניין שווי שימוש ואגרות רכב

קבוצות המחיר, המשמשות בסיס לעניין קביעת אגרות רכב ולעניין קביעת שווי שימוש ברכב צמוד עודכנו ונקבעו 7 קבוצות מחיר (במקום 6), שינויים אלו יכנסו לתוקף מיום 2.5.2004 (המועד בו .

שיעור העדכון המשוקלל של קבוצות המחיר עומד על 5.5% בקירוב, וזאת תוך התאמת המחירים למע"מ בשיעור 17%.

להלן קבוצות המחיר שיהיו בתוקף לכל כלי הרכב ממודל 2005, שירשמו החל מה - 2 במאי 2004, וכן, לכלי רכב ממודל 2004 שנרשמו זה מכבר :

שווי שימוש לחודש בשקלים חדשים	מחירו של רכב חדש לצרכן בשקלים חדשים	קבוצת מחיר
930	עד 91,000	1
980	מ- 91,000 עד 120,000	2
1,280 (לכלי רכב ממודל 2005) 1,480 (לכלי רכב עד מודל 2004)	מ- 120,001 עד 142,000	3
1,570	מ- 142,001 עד 163,000	4
2,320	מ- 163,001 עד 212,000	5
3,010	מ- 212,001 עד 303,000	6
3,860	מ- 303,001	7

ד. חוזרים והוראות ביצוע

5. מס הכנסה: הנפקת טופס 161 לקופות גמל בעת פרישת עובדים

סעיף 9(א7) לפקודה פוטר ממס מענק הון שנתקבל עקב פרישה או מוות.

סעיף 9(א7)ו) קובע שיראו מענק הון עקב פרישה וכן מענק הון עקב מוות כאילו נתקבל גם אם נשאר בקופת הגמל, למעט אם בעת פרישת העובד, הודיע העובד לנציב על רצונו להמשיך ולהשאיר את הסכומים למטרת תשלום קיצבה (רצף קיצבה) או שהודיע לנציב על רצונו להשאיר את הסכומים בקופת הגמל, ותוך שנה מפרישתו החל מעביד אחר לשלם בעדו פיצויים לאותה קופת גמל (רצף פיצויים).

מאחר ובנציבות מס הכנסה נתקלו במקרים בהם משיכת כספי הפיצויים מהקופה נעשתה במועד המאוחר מיום הפרישה אך לא ראו את המשיכה מהקופה כאילו נעשתה ביום הפרישה פרסמה מחלקת קופות גמל בנציבות מס הכנסה הודעה לציבור המעבידים לפיה, החל משנת המס 2004, בכל מקרה של פרישת עובד אשר לזכותו עומדים כספים בקופת גמל לפיצויים, על המעביד להעביר בתוך שבוע ימים ממועד הפרישה העתק מטופס 161 לקופת הגמל בה מופקדים הכספים.

6. מס הכנסה - הטיפול המיסויי בירידת ערך מלאי עסקי בידי קבלן ובידי סוחר נדל"ן, וכן, אי הכרה בירידת ערך רכוש קבוע

ביום 28.3.2004 פורסם על-ידי נציבות המס חוזר 4/2004 (להלן - "החוזר") שענינו:

- א. הטיפול המיסויי בירידת ערך של מלאי עסקי בידי קבלן בנין.
- ב. הטיפול המיסויי בירידת ערך של מלאי עסקי בידי סוחר נדל"ן.
- ג. אי הכרה בירידת ערך של רכוש קבוע.

כללי

עקרונות חשבונאיים מקובלים מחייבים, בהתקיים תנאים מסויימים, הכרה בירידת ערך מלאי ובירידת ערך רכוש קבוע, אגב רישום הפרשה מתאימה בספרים. תקן 15 קובע כי בעת עליית ערך תוקטן ההפרשה שגרשמה לירידת ערך עד לביטולה, מקום בו האומדן החדש מראה כי לא קיימת עוד ירידת ערך.

תקן 15 חל גם לגבי: מלאי בניינים למכירה, ונכסים הנובעים מחוזי הקמה.

הגדרות מתקן 15:

"סכום בר השבה" - הגבוה מבין מחיר המכירה נטו של נכס לבין שווי שימוש בו.
"שווי שימוש" - הוא הערך הנוכחי של אומדן תזרימי המזומנים העתידיים, הצפויים לנבוע משימוש מתמשך בנכס וממימושו בתום החיים השימושיים שלו.
"מחיר מכירה נטו" - הוא הסכום שניתן לקבל ממכירת נכס בעסקה בתום לב בין קונה מרצון למוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, בניכוי עלויות מימוש.
"עלויות מימוש" - הן עלויות תוספתיות, המיוחסות ישירות למימוש הנכס, למעט עלויות מימון והוצאות מסים על הכנסה.

היחס שבין הוראות פקודת מס הכנסה לבין הכללים החשבונאיים:

בפסיקה נקבע כי כאשר אין הוראה בדיני המס יחול הכלל החשבונאי ויאומץ גם לעניין קביעת ההכנסה החייבת. אולם, כאשר יש הוראה בדיני המס הרי שאז יש ליישם את ההוראה הייחודית, לעניין חישוב ההכנסה החייבת, וזאת גם את ההוראה שבדיני המס נוגדת הוראה הקבועה בכללים חשבונאיים מקובלים.

א. התנאים להכרה בירידת ערך של מלאי – אצל "קבלן בונה"

בפקודה נקבעו הוראות כלליות בנוגע להתרת הוצאות וקיצוץ הפסדים. בנוסף להוראות הכלליות, כאמור, נקבעו בפקודה הוראות מיוחדות בנוגע למיסוי "קבלן מבצע" המבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר, ובנוגע ל"קבלן בונה" הבונה את הבניין על קרקע שבבעלותו.

החוזר מתייחס ל"קבלן בונה" בלבד.

להלן, בקצרה, ההוראות העיקריות מפקודת מס הכנסה הנוגעות למיסוי "קבלן בונה":

סעיף 8א(ג)(1) - מגדיר "בנין" כבנין שבנה בעלו ואשר משך בנייתו עולה על שנה, ובהמשך, "בנין ראוי לשימוש" מוגדר כבנין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל או שנתמלאו לגביו התנאים לקבלת "תעודת גמר בנין" על-פי חוק התכנון והבניה (להלן - "בנין ראוי לשימוש").

סעיף 8א(ג)(2)(א) - קובע כי בשנת המס הראשונה שבה היה הבנין ראוי לשימוש ידווח הנישום על ההכנסות שהיו לו מהבנין (שהן הכנסות מ"עסק") עד וכולל אותה שנת מס, ובשנים הבאות ידווח על ההכנסות השוטפות מהבנין.

חשוב לציין כי הסעיף אינו מתייחס להכנסות ממכירת "קרקע פנויה" בידי קבלנים. סעיף 8א(ג)(2) - קובע כי הפסד מבנין לא יובא בחשבון לפני שנת המס שבה היה הבנין ראוי לשימוש.

סעיף 18(ד)(1) - מגדיר מהי "יחידת עבודה" וקובע כי יש לכלול בה גם מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה.

סעיף 18(ד)(2) - קובע כי נישום שעסקו בניה של יחידות עבודה ואשר בשנת המס היו לו יחידות עבודה או קרקע יחוייב בזקיפת הוצאות הנהלה וכלליות וריבית כאמור בסעיף.²

¹ מקובל כי בעסקת קומבינציה יחולו על הקבלן שמבצע את עבודות הבניה העקרונות החלים על "קבלן בונה".

² נציין כי בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ, נקבעה הלכה לפיה בהתקיים תנאים מסוימים אין ליישם את הוראות הייחוס שבסעיף 18(ד) לפקודה (ורשויות המס אף הוציאו חוזר בעקבות פסיקה זו – ראה חוזר מס הכנסה 7/2001).

להלן פרשנות רשויות המס בנוגע לתנאים שיאפשרו הכרה בירידת ערך מלאי אצל "קבלן בונה". עמדת רשויות המס הינה כי על הקבלן לקיים את כל התנאים הבאים:

- הנישום הגיש את כל הדוחות הכספיים הרלוונטיים, בהם כלול המלאי בגינו נדרשת הפחתה לירידת ערך.
- במסגרת הדוחות הכספיים כלולה הפחתת ירידת הערך ואין בגינה הסתייגות ו/או הימנעות בדוח רואה החשבון המבקר.
- ההפחתה לא נדרשה לראשונה במסגרת דוח מתקן.
- ההפחתה הנדרשת הינה בגין "בניין ראוי לשימוש, כך לדוגמא, קרקע בידי קבלן בניין המיועדת לבנייה, אין להתיר בשלה ירידת ערך כל עוד לא נסתיימה הבנייה עליה.
- ההפחתה הנדרשת הינה בגין בניין ששוכנע פקיד השומה כי הייתה כוונה של הנישום להביאו למצב של "בניין ראוי לשימוש", חלפו שלוש שנים מתום שנת המס בה נעשו לאחרונה עבודות בבנין והנישום לא מתכוון להמשיכו בעתיד הנראה לעין (בנין שבנייתו הופסקה). יובהר כי אין בכך בכדי לאפשר הפחתה לירידת ערך, בשנות המס שלפני תום שלוש השנים האמורות, או לאפשר הפחתה לירידת ערך של קרקע המיועדת לבנייה אצל קבלן בניין.
- ירידת הערך תיבדק בנפרד לגבי כל יחידה בודדת שעומדת בפני עצמה במסגרת הבניין ואשר מיועדת להימכר כחטיבה אחת (דירה, חנות, משרד מסוים וכד').
- נערכה חוות דעת מפורטת וברורה של שמאי מקרקעין מוסמך, בדבר ירידת הערך, בסמוך לתום שנת המס בה נדרשת ירידת הערך, ואשר מתייחסת לשווי המלאי העסקי ליום המאזן (להלן – "חוות הדעת"). חוות הדעת תכלול רשימה מלאה של פרטי המלאי, עלותם וייחוס עלויות והיוונים בשל אותם פריטי מלאי. מיסי רכישה ומיסי רכוש ייוספו לשווי המלאי ולא ניתן להפחיתם במסגרת ההפחתה לירידת ערך.
- חוות הדעת תוגש לפקיד השומה בסמוך לעריכתה ותמציתה תיכלל בדוח ההתאמה לצרכי מס בכל שנת מס עד לביטול ההפחתה לירידת ערך.
- בשנים שלאחר מכן, אחת לשנתיים או כאשר שווי המלאי ישתנה, על פי המוקדם, תוגש לפקיד השומה, יחד עם דוח ההתאמה לצרכי מס, חוות דעת שמאית עדכנית ביחס לשווי המלאי. תמצית חוות הדעת תיכלל בדוח ההתאמה לצרכי מס בכל שנות המס שלאחר מכן, כל עוד לא בוטלה ההפרשה לירידת ערך.

- הוצאות ריבית והנהלה וכלליות אשר התרתן נדחתה מכוח סעיף 18(ד) או כאלו שיוחסו ספיציפית לפי הלכת אינטרבילדינג, לא ניתן יהיה להפחיתן. הוצאות אלו בדרך כלל אינן כלולות בעלות המלאי החשבונאי, ומכל מקום, העיקרון העומד בבסיס סעיף 18(ד) לפקודה ו-7(ה) לחוק התיאומים של דחיית הוצאות אלו עד למועד הדיווח על ההכנסות מאותן יחידות עבודה, גובר על הכלל החשבונאי האמור.
- הוכח לפקיד השומה כי נעשו נסיונות ממשיים ותכופים למכירתם של יחידות המלאי לאורך כל התקופה הרלוונטית (ניתן להסתמך על אסמכתאות לשיווק באמצעות תקשורת / באמצעות סוכני מכירות או מתווכים). גם מכירה בפועל של מלאי במחיר נמוך מהעלות (לצדדים בלתי קשורים) יכולה להעיד על ירידת ערך.
- מיום רכישת המקרקעין ועד למועד מכירתם, הוצגו המקרקעין כמלאי עסקי בדוחות המס שהגיש הנישום, ולא בוצע במקרקעין "שינוי יעוד" בהתאם להוראות סעיף 85 לפקודה או לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
- המקרקעין הגיעו לידי המחזיק בדרך של רכישה בכסף או בשווה כסף, דהיינו שלא על דרך של רכישה ללא תמורה. כמו כן העסקה לא נעשתה על דרך של עסקה בין קרובים, כמשמעותם בסעיף 105יא לפקודה, או אגב הליך של שינוי מבנה.
- באותם מקרים שבהם ערך השוק של המלאי עלה בשנות המס שלאחר הפחתת הערך כאמור, יש לרשום הכנסות לצורכי מס באותה שנה, ביחס ליתרת המלאי שטרם נמכרה, עד לגובה העלות המקורית של המלאי. הכנסה כאמור הנה הכנסה מעסק בידי הקבלן.
- הנישום יאשר בנספח לדוח ההתאמה של שנות המס בהן הוא דרש הפחתה לירידת ערך כי במידה שערך המלאי בשנים שלאחר ההפחתה יעלה, תירשם הכנסה לצורכי מס, כאמור בסעיף זה.
- עובדת היות הבנין ראוי לשימוש או בנין שבנייתו הופסקה, צוינה בדוח ההתאמה לצרכי מס.
- ככלל, אין לאפשר הפחתה לירידת ערך אם במהלך אותה שנה נמכר מלאי עסקי אחר הדומה באופיו, במחיר המעיד כי לא קיימת ירידת ערך.

ב. הכרה בירידת ערך בידי סוחר נדל"ן

כל התנאים המפורטים להלן צריכים להתקיים כדי שסוחר נדל"ן יהא רשאי לדרוש את ההפחתה לירידת ערך בגין ירידת ערכם של מקרקעין מתחת לעלותם:

- הנישום הגיש את כל הדוחות הכספיים הרלוונטיים, בהם כלול המלאי בגינו נדרשת הפחתה לירידת ערך (שלא במסגרת דו"ח מתקן).
- נערכה חוות דעת של שמאי מקרקעין בדבר ירידת הערך בסמוך לתום שנת המס בה נדרשת ירידת הערך ואשר מתייחסת לשווי המלאי העסקי ליום המאזן. חוות הדעת תוגש לפקיד השומה בסמוך לעריכתה ותמציתה תיכלל בדו"ח ההתאמה למס בכל שנת מס עד לביטולה. אחת לשנתיים או כאשר שווי המלאי ישתנה, לפי המוקדם, תוגש חוות דעת עדכנית.
- הוכח לפקיד השומה כי נעשו נסיונות ממשיים ותכופים למכירת המלאי. מכירה בפועל של מלאי (לצד בלתי קשור) יכולה להעיד על ירידת ערך.
- המקרקעין הגיעו למחזיק בדרך של רכישה בכסף או בשווה כסף, שלא מקרוב, ולא בדרך של שינוי מבנה (מקרים בעייתיים יובאו לנציבות). כמו כן, מיום הרכישה ועד ליום המכירה הוצגו המקרקעין כמלאי ולא בוצע בהם "שינוי ייעוד".
- באותם מקרים שבהם ערך השוק של המלאי עלה בשנות המס שלאחר הפחתת הערך כאמור, יש לרשום הכנסות לצורכי מס באותה שנה, ביחס ליתרת המלאי שטרם נמכרה, עד לגובה העלות המקורית של המלאי. הכנסה כאמור הנה הכנסה מעסק.
- הנישום יאשר בנספח לדוח ההתאמה של שנות המס בהן הוא דרש הפחתה לירידת ערך כי במידה שערך המלאי בשנים שלאחר ההפחתה יעלה, תירשם הכנסה לצורכי מס.

ג. אי הכרה בירידת ערך של רכוש קבוע לצורך מס

לאור ההוראות המצויות בחלק ה' לפקודת מס הכנסה ובחוק מיסוי מקרקעין, עמדת נציבות מס הכנסה היא כי הפחתת ערך של "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, או, "זכות במקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן יחד – "רכוש קבוע" או "הנכס"), אינה מותרת כהוצאה או כהפסד בשנת ירידת הערך, אלא במועד שבו נמכר הרכוש הקבוע (עקרון המימוש). פרשנות זו נתמכת בהגדרת "מכירה" המצויה בחלק ה' לפקודה ובסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. מכירה הינה פעולה או אירוע שבעקבותיה יצא נכס מרשותו של אדם. היות ובמצב של ירידת ערך הנכס טרם יצא הנכס מרשותו של הנישום, הרי שטרם נוצרה "מכירה" היכולה להביא לתוצאת מס כלשהי.

7. מס הכנסה - זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C

חוזר מס הכנסה 5/2004 מיום 19.4.2004 של היחידה למיסוי בינלאומי (להלן - "החוזר") דן בזיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C.

L.L.C - מהו?

L.L.C (Limited Liability Company) הוא גוף משפטי המוקם בהתאם לחקיקה הקיימת במדינות שונות בארה"ב. באפשרות ה-L.L.C לבחור לייחס את הכנסותיה להכנסת בעלי הזכויות בו ("החברים"), בדומה לשותפות (זוהי ברירת המחדל), או לבחור להיחשב לעניין המס כחברה רגילה.

הצגת הבעיה

במקרים בהם הגוף המשפטי נחשב כ"שקוף" במדינה הזרה ואילו על-פי דיני המס בישראל התאגיד נחשב כ"חבר בני אדם" עשויה להתעורר בעיה בנושא הזיכוי ממס זר. כשההתייחסות ל-L.L.C לענין המס היא כאל שותפות, פועל יוצא מהייחוס כאמור הוא כי תשלום המס הוא על-ידי "החבר", תושב ישראל, דומה לתשלום מס על-ידי שותף בשותפות.

עמדת רשויות המס כפי שהיא מובאת בחוזר היא שבישראל ההתייחסות ל-L.L.C לעניין המס עשויה להיות כאל חבר בני אדם שהכנסותיו והפסדיו אינם משויכים למחזיקים בו ולכן מבחינת הדין הישראלי, במקרה כזה, אנו ניצבים בפני גוף משפטי נפרד. מסיבה זו רק כאשר הרווחים יחולקו על ידי ה-L.L.C הם יחשבו כדיבדנד בידי תושב ישראל.

התוצאה: תושב ישראל שילם מס זר בגין רווחים אשר אינם חייבים במס בישראל. בעתיד, כאשר יחולקו רווחים אלו, עשויים לראות אותם בידי תושב ישראל כהכנסה מדיבדנד שלא שולם בגינו מס בחו"ל. הכנסה זו תהיה חייבת במס בישראל בלבד, ללא ניכוי מס במקור בחו"ל וללא אפשרות לקבל זיכוי מס זר בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").

התוצאה היא **כפל מס**, שכן לאותו תושב ישראל אשר שילם מס לרשות מס זרה, בשל יחוס תוצאות התאגיד אליו, לא מגיע זיכוי ממס בישראל בגין הדיבדנד - הזיכוי ניתן כנגד חבות במס על הכנסה ובמקרה זה על הכנסת התאגיד אין חבות בישראל.

פתרון לבעיית הזיכוי ממס זר

ישראל תאפשר זיכוי בשל המס ששולם בחו"ל, בתנאי שהמחזיק ידווח על ההכנסה של ה-L.L.C בישראל באופן שוטף.

יובהר כי, אין בחוזר משום שינוי מעמדו של תאגיד, כך למשל הפסדים כתוצאה מפעילות של תאגיד בחו"ל, לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על-פי הוראות הפקודה, ברמת ה-L.L.C (כאמור מוגדר כחבר בני אדם).

להלן יוצגו מספר מצבים וההתייחסות אליהם :

1. ה-L.L.C בחר להיחשב כחברה לעניין מס בארה"ב -

במקרה זה ההתייחסות אליו תהייה כאל חבר בני אדם לכל דבר ועניין ויישמו לגביו הוראות הפקודה כפי שהן מיושמות לגבי כל חבר בני אדם אחר. במקרה כזה לא תעורר בעיית כפל מס מאחר וההתייחסות לגוף המשפטי בשתי המדינות דומה.

מודגש בחוזר כי על התאגיד עשויות לחול הוראות למיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה (להלן - "חני"ז") ולמיסוי חברת משלח יד זרה.

2. ה-L.L.C בחר להיחשב כשקוף לעניין מס בארה"ב -

יש להבחין בין שני מקרים :

2.1 השליטה והניהול על עסקיו של ה-L.L.C מופעלים בישראל - במקרה כזה ההתייחסות אליו תהייה כאל חברה תושבת ישראל והכנסתו החייבת תחושב בהתאם להוראות הפקודה כאשר ניתן יהיה לקבל זיכוי כנגד המס שיחול בישראל: המס ששולם ייחשב כאילו שולם על-ידי התאגיד וינתן זיכוי כנגד מס החברות. בעת חלוקת רווחים למחזיק ייראו בכך כדיבידנד החייב במס בישראל בשיעור 25%.

2.2 השליטה והניהול על עסקיו של ה L.L.C אינם מופעלים בישראל- במקרה זה התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ. ככלל, התאגיד אינו חייב במס בישראל אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר יתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי ושוטף. במקביל יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם על-ידי המחזיק כתוצאה מייחוס ההכנסות של התאגיד. הזיכוי יינתן בהתאם לכללים ולמגבלות הקבועים בהוראות הפקודה. מאחר ובוצע ייחוס ההכנסה החייבת ליחיד תושב ישראל והכנסה זו חויבה במס בהתאם לשיעורי המס הרגילים החלים עליו, לא יחול מס נוסף בעת חלוקת הרווחים מ L.L.C ליחיד. במקרה כזה גם ישמר אופיין של ההכנסות המיוחסות ושיעור המס החל עליהן בישראל (למשל שיעור המס החל על דיבידנד שקיבל ה- L.L.C יהיה 25%).

L.L.C אשר עונה להגדרת "חברה נשלטת זרה"

בעל שליטה ב L.L.C אשר עונה להגדרת חנ"ז, ימוסה בהתאם לסעיף 75 לפקודה באותו אופן שבו ממוסה בעל שליטה בחנ"ז. דהיינו – יראו ב"רווחים שלא שולמו" בידי התאגיד כאילו בעל השליטה קיבל אותם כדיבידנד.

סעיף 75(ג) מעניק זיכוי רעיוני מהמס החל על בעל השליטה בחנ"ז. הזיכוי הרעיוני הוא בסכום המס הזר שהיה משולם אילו חולקו הרווחים שלא שולמו כדיבידנד. מאחר ומדובר בתאגיד שהוא "שקוף" לצורכי מס בארה"ב, לא ינוכה מס בעת חלוקת הדיבידנד ולפיכך, לא יוענק גם זיכוי רעיוני.

יודגש, כי הוראות סעיף 75 לפקודה יחולו רק לגבי מי שלא בחר בהפעלת הוראות חוזר זה.

תאגיד "שקוף" אשר עונה על הגדרת "חברת משלח יד זרה"

סעיף 5(5) לפקודה קובע כי יראו כהכנסה מופקת בישראל – הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד – בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.

המס ששולם על-ידי המחזיקים ב L.L.C בארה"ב, ייחשב כמס ששילמה ה L.L.C עצמה, וההכנסות שיוחסו למחזיקים ייחשבו כהכנסות חברת המשלח יד הזרה. בעת שיחולקו דיבידנדים יחול חיוב בישראל בהתאם לכללים הרגילים החלים לגבי דיבידנד.

בדומה לאמור לגבי החנ"ז לעיל, הוראות סעיף 5(5) יחולו רק לגבי מי שלא בחר בהפעלת הוראות החוזר (נדרש שכל מחזיקי ה L.L.C יבקשו להפעיל את הוראות החוזר).

הטיפול במכירת מניות L.L.C

- נישום שבחר בהפעלת החוזר ומכר את אחזקותיו ב-L.L.C יחשב את רווח ההון באופן הבא:
- רווחים אשר טרם חולקו למחזיק ב-L.L.C ואשר שולם עליהם מס בישראל, יופחתו מהתמורה שהתקבלה בעד המכירה.
 - חישוב רווח ההון יעשה בהתאם להוראות הקבועות בחלק ה' לפקודה. (לרבות שיעורי המס וחלוקת הרווח באופן לינארי בין התקופות).
 - בעת פירוק ה-L.L.C יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה, בשינויים המחויבים מכך שמדובר בשותפות.

הוראות הפעלה

- הוראות החוזר יופעלו רק לאחר שהנישום ביקש להפעילן או במקרה שהנישום יישם את הוראות החוזר עם הגשת הדוח הראשון שלאחר פרסום החוזר לפקיד השומה.
- נישום שבחר ליישם את הוראות החוזר, לא יוכל לחזור בו ויפעיל את הוראותיו באופן עקבי גם בשנים העוקבות.
- נישום שבחר להפעיל את הוראות החוזר יצרף לדוח השנתי המוגש על ידו הודעה לגבי אופן הדיווח על הכנסות התאגיד ה"שקוף" כחלק מהכנסותיו. הודעה זו תכלול את אופן חישוב ההכנסה החייבת ואת סכומי המס ששולמו במדינה הזרה ואשר בגינם נדרש זיכוי ממס זר.
- במקרה של נישום שבחר בהפעלת הוראות החוזר, ובאחת השנים נוצר הפסד כתוצאה מפעילות התאגיד ה"שקוף", יקוזזו ההפסדים ברמת התאגיד בשנים העוקבות.

8. מיסוי מקרקעין - התרת ריבית ריאלית ב"מסלול הירוק", בחישוב השבח במכירת "זכות במקרקעין"

בתיקון 50 לחוק מס שבח (להלן: "התיקון") נקבעה הוראה לפיה יותרו בניכוי הוצאות ריבית ריאלית בגין הלוואה לרכישת "זכות במקרקעין" או להשבחת מקרקעין. בתיקון נקבע כי הריבית תוכר רק במכירת נכסים שנרכשו החל ממועד כניסת התיקון לתוקף, משמע החל מיום 7.11.2001 ואילך.

ביום 17.3.2003 ניתן פסק הדין בעניין מ.ל. השקעות אשר קבע הלכה מחייבת לפיה יש להכיר בריבית גם בעת מכירת "זכות במקרקעין" שנרכשה לפני 7.11.2001.

רשויות המס פרסמו הוראת ביצוע (מס' 16/2003) בה נקבעה "רשימת המסמכים הנדרשים" אשר צירופם למש"ח יאפשר הכרה בריבית "במסלול הירוק", והם:

1. הסכם רכישת הזכות במקרקעין או חוזה הקבלנות לביצוע ההשבחה.
2. הסכם הלוואה בין הרוכש לבין המלווה.
3. לוח סילוקין – המהווה חלק בלתי נפרד מהסכם ההלוואה.
4. צילום ההמחאה שניתנה מהמוסד המלווה לפקודת מוכר המקרקעין.
5. נסח טאבו בו רשומה "הערת אזהרה" בגין השעבוד, או, מסמכי השעבוד, או, אישור רואה חשבון לרישום הזכות בספרי חשבונות המנוהלים בשיטה הכפולה.

נדגיש - ריבית תוכר על בסיס תשלום בפועל, אשר יוכח באמצעות "אישורים שנתיים המעידים על התשלום בפועל". ריבית שתוכר תתואם ממדד יוני של השנה בה שולמה ועד למדד יום המכירה.

ה. נושאים שעל הפרק

9. החלטת ממשלה להפחתת מיסים

הממשלה החליטה לאשר את הצעת שר האוצר להפחתת מס הכנסה לבעלי הכנסות נמוכות ובינוניות ולהפחתה הדרגתית במס חברות.

יצוין כי החלטת הממשלה טרם הוגשה לאישור בפני ועדת השרים ולכן טרם הוחל בתהליך החקיקתי, לאור חשיבות החלטת הממשלה, היא מובאת להלן כלשונה.

א. הפחתת מס הכנסה לבעלי הכנסות נמוכות ובינוניות

מוצע להפחית את שיעורי מס ההכנסה לגבי הכנסות נמוכות ובינוניות, החל מ-1 ביולי 2004.

טבלה א: שיעורי המס הקיימים

מדרגות מס (בש"ח)				שיעור (ב- %)
לשנה		לחודש		
ועד	מ-	ועד	מ-	
37,800	0	3,150	0	10
49,560	37,800	4,130	3,150	17
132,480	49,560	11,040	4,130	27
236,520	132,480	19,710	11,040	43
409,680	236,520	34,140	19,710	45
מעל	409,680	מעל	34,140	49

טבלה ב: שיעורי המס המוצעים

מדרגות מס (בש"ח)				שיעור (ב- %)
לשנה		לחודש		
ועד	מ-	ועד	מ-	
49,560	0	4,130	0	10
88,200	49,560	7,350	4,130	23
132,480	88,200	11,040	7,350	32
236,520	132,480	19,710	11,040	43
409,680	236,520	34,140	19,710	45
מעל	409,680	מעל	34,140	49

טבלה ג: תוספת לנטו לשכירים ולעצמאים

<u>תוספת לנטו (ש"ח לחודש)</u>	<u>הכנסה ברוטו (ש"ח לחודש)</u>
59	4,000
103	5,000
143	6,000
183	7,000
165	8,000
115	9,000
65	10,000
15	11,000
13	מעל 11,000

הערה

כיוון שחישוב מס הכנסה נעשה על בסיס שנתי, וכדי למנוע שינוי של מדרגות המס באמצע השנה, מוצע כי בשנת 2004 יחולו שיעורי מס אחידים לאורך כל השנה, שיחושבו בהתאם לממוצע בין שיעורי המס הקיימים (טבלה א) לשיעורי המס המוצעים (טבלה ב). כתוצאה מכך הפחתת המס החודשית תהיה מחצית מהסכום הנקוב בטבלה ג, אולם היא תחול בכל 12 חודשי השנה, היינו רטרואקטיבית מ-1 בינואר 2004 ואילך. את הפרש המס שיגיע לעובדים בגין המחצית הראשונה של השנה בעקבות ההפחתה הרטרואקטיבית, הם יקבלו במשכורת חודש יולי שתשולם בתחילת חודש אוגוסט 2004.

ב. הפחתה הדרגתית בשיעור מס החברות

מאז שנת 1996 שיעור מס החברות בישראל הוא 36%. במדינות ה-OECD ירד במהלך תקופה זו שיעור מס החברות הממוצע מ-38% ל-30%.

מוצע להפחית את שיעור מס החברות כדלקמן:
שנת המס 2004 - 35% (רטרואקטיבית מתחילת השנה).
שנת המס 2005 - 34%.
שנת המס 2006 - 32%.
שנת המס 2007 ואילך - 30%.

ו. מיסוי בינלאומי

הולנד - ארה"ב: ביטול ניכוי מס במקור בגין חלוקת דיבידנד

ביום 8.3.04, נחתם פרוטוקול לאמנה בין שתי המדינות לפיו יבוטל, בתנאים מסוימים, ניכוי המס במקור בגין דיבידנד המחולק מתאגיד תושב מדינה אחת לחברת האם תושבת המדינה האחרת המחזיקה לפחות 80% מהון המניות של החברה המחלקת. צפוי כי הוראות הפרוטוקול יחולו החל מיום 1.1.2005. למרות שהפטור האמור יעניק לכאורה יתרון להשקעה של חברה ישראלית בארה"ב דרך הולנד באמצעות הורדת שיעור ניכוי המס במקור בגין דיבידנד מ-12.5% ל-5% בלבד, עלולות הוראות סעיף 'הגבלת הטבות' (LOB) באמנות, שגם הן שונות, לסקל את היתרון הנ"ל.

הולנד - ארה"ב: פטור ההשתתפות בהולנד (participation exemption) לא חל על חברות L.L.C

בית המשפט בהולנד קבע לאחרונה כי ההחזקה של נישום הולנדי בחברת LLC תושבת ארה"ב אינה עונה להגדרת 'השתתפות' לעניין קבלת 'פטור השתתפות' בהולנד, היות וה- LLC אינה חייבת במס בארה"ב על הכנסותיה ואף הנישום ההולנדי בעצמו אינו חייב במס בארה"ב בגין חלקו בהכנסות ה- LLC.

הולנד - האיחוד האירופאי: הבהרות לקבלת 'פטור השתתפות' בעקבות פסיקת בית הדין האירופאי בעניין Bosal

כאמור בידיעון נובמבר-דצמבר 2003, בית הדין האירופאי קבע בעניין Bosal כי ההוראה בדין ההולנדי לפיה הוצאות המתייחסות להשקעות בחברות זרות הפטורות מכוח 'פטור השתתפות' אינן מותרות בניכוי (דהיינו, השקעה בחברה זרה שלא תורמת להכנסות החייבות במס בהולנד) סותרת את חופש ההתאגדות באיחוד האירופאי.

בצו שהוצא בהולנד ביום 9.2.2004, נקבע כי הפסיקה בעניין Bosal הנ"ל (כלומר שהוצאות הריבית בגין הלוואה המממנת השקעות בחברות הפטורות מכוח 'פטור השתתפות' מותרת בניכוי), תחול גם על הוצאות המתייחסות להשקעת מיעוט (minority participation) בחברה החייבת במס במדינה חברת האיחוד האירופאי או חברה תושבת איזורי כלכלה באירופה או חברה תושבת מדינה עמה חתם האיחוד האירופאי על הסכם חברות (כגון: הונגריה, לטביה, ליטא, פולין, רומניה, סלובקיה והרפובליקה הצ'כית), דהיינו, גם הוצאות אלו יותרו בניכוי.

הוראה זו חלה רק על הוצאות שנוצרו לפני 1.1.2004, היות והחל מיום 1.1.2004, בהתאם לדין בהולנד, יותרו בניכוי הוצאות המתייחסות להשקעות בחברות זרות, ללא קשר אם ההשקעות הני"ל תורמות להכנסה החייבת בהולנד.

פולין - שינויים לחוקי מס החברות ויחידים בכדי שיתאימו להנחיית חברת אם- בת והנחיית המיזוגים של האיחוד האירופאי

אומצו הוראות הנחיית המיזוגים של האיחוד האירופאי ותחולת ההנחיה הורחבה לחברות תושבות פולין ולחברות שאינן תושבות פולין, בתחולה החל מיום 1.5.2004. חוקי מס החברות והיחידים בפולין שוננו בכדי שיתאימו להוראות הנחיית חברת אם-בת והנחיית המיזוגים של האיחוד האירופאי, כמפורט להלן:

בהתאם לחוקים המחילים את הוראות הנחיית חברת אם-בת של האיחוד האירופאי, על דיבידנד המחולק מחברה תושבת פולין לחברה אחרת תושבת מדינה חברת האיחוד האירופאי, היא פטור מניכוי מס במקור, רק אם החברה המקבלת תחויב במס במדינת תושבותה ואם היא מחזיקה בלפחות 25% מהון החברה המחלקת למשך שנתיים לפחות. הוראה זו חלה החל מיום 1.5.2004.

במאמר מוסגר נציין כי בהתאם להחלטת מועצת האיחוד האירופאי שיעור החזקה המינימלי של 25% אמור לרדת בהדרגה ל-10%, כך, שככל הנראה, פולין תצטרך להתאים את הוראותיה להוראות הנחיה של האיחוד האירופאי.

גרמניה: חוק חדש למענקי השקעה

חוק חדש לקבלת מענקי השקעה התקבל בפרלמנט בגרמניה, אולם נדרש אישור הנציבות האירופאית בכדי שיכנס לתוקף. עד לסוף שנת 2004 יחולו הוראות החוק הישן משנת 1999. בהתאם לחוק החדש, יוגבלו מענקי ההשקעה להשקעות חדשות מסוימות בנכסים ברי פחת (לרבות מבנים) הקשורים לעסק יצרני או לעסק של מתן שירותים, כגון עסק של עיבוד נתונים, מחקר ופיתוח, חקר שוק, הנדסה ושיווק. מענק ההשקעה ניתן בגובה שבין 12.5% ל-27.5% מעלות הרכישה של הנכס, תלוי בגודל העסק, בסוג ההשקעה ובמיקום מוסד הקבע. ניתן לקבל את מענק ההשקעה בגין השקעות שהתחילו לאחר יום 31.12.2003 ושהסתיימו לאחר 31.12.2004 אך לפני 1.1.2007.

צרפת - לוקסמבורג: שימוש בחברת החזקה לוקסמבורגית (SOPARFI) על ידי תושב צרפת מהווה ניצול לרעה של הדין בצרפת

ביום 28.1.2004, ניתן פסק דין בצרפת הקובע כי שימוש בחברת החזקה לוקסמבורגית (SOPARFI) (להלן - "החברה") על ידי תושב צרפת מהווה ניצול לרעה של הדין בצרפת. ברקע הקביעה עמד עניינה של חברה תושבת צרפת אשר הקימה חברת החזקה לוקסמבורגית (SOPARFI) אשר תנהל את השקעותיה הפסיביות והחזיקה בה 16.66%. כך למעשה, מחד, החברה הצרפתית יכלה ליהנות

מיפטור ההשתתפותי בצרפת (דרישה להחזקה מינימלית של 10% בשנים הרלוונטיות לפסק הדין), ומאידיך, נמנעה מתחולת הוראות ה-CFC בצרפת (דרישה להחזקה מינימלית של 25% בשנים הרלוונטיות). בית המשפט קבע כי היות ואין ל-SOPARFI תכלית עסקית ואין מהות אמיתית (substance) בלוקסמבורג, השימוש ב-SOPARFI מהווה ניצול לרעה של הדין בצרפת. מפסק הדין ניתן ללמד כי ניסיון להפחית את נטל המס באמצעות שימוש בחברת SOPARFI ללא תכלית עסקית אמיתית מהווה ניצול לרעה של הדין בצרפת, ועל כן צפוי להיכשל.

לוקסמבורג: חברת החזקות תושבת לוקסמבורג תהיה זכאית להטבות מכוח האמנה

רשויות המס בארה"ב (IRS) פרסמו את נוסחו של רולינג פרטי הקובע כי חברת החזקות תושבת לוקסמבורג כשירה ליהנות מהטבות המס לפי סעיף 24 לאמנת המס בין ארה"ב ללוקסמבורג, שכותרתו "הגבלת הטבות". באותו מקרה דובר במבנה החזקות שבו חברה ציבורית נסחרת X תושבת מדינת האיחוד האירופאי, החזיקה בחברת ההחזקות הלוקסמבורגית, וזו החזיקה בחברה Y תושבת ארה"ב שחילקה לה דיבידנד, עליו ביקשה חברת ההחזקות להחיל שיעור מס מופחת. למרות שחברת ההחזקות אינה נחשבת כתושב לוקסמבורג לצורך האמנה, טענה החברה כי היא זכאית להטבות האמנה שכן 95% ממניותיה מוחזקים על ידי לא יותר משבעה בני אדם שהם תושבי מדינת האיחוד האירופאי או מדינה שהיא צד ל-NAFTA (הסכם הסחר החופשי הצפון אמריקאי).

ברולינג נקבע כי החברה הציבורית X עצמה, ולא הציבור שהינו בעל מניותיה, תיחשב לבעלים של חברת ההחזקות. קביעה זו נסמכה על עמדת ה-IRS שלעניין סעיף 24(4) לאמנה, נקבעת הבעלות לפי הבעלים הראשון העונה להגדרת 'תושבי' לצורך האמנה, מבלי להתייחס לבעלי המניות שלו. כך למעשה, היות והחברה הציבורית X הינה תושבת מדינת האיחוד האירופאי, זכאית חברת ההחזקות הלוקסמבורגית ליהנות מהטבות האמנה.

רוסיה: טופס חדש לדיווח שנתי לתאגידי זרים הפועלים ברוסיה באמצעות מוסד קבע

ביום 16.1.2004, הופץ טופס חדש לדיווח שנתי לתאגידי זרים הפועלים ברוסיה באמצעות מוסד קבע. המידע שאמור להיכלל בטופס החדש אשר יש להגישו לא יאוחר מיום 28.3 בכל שנת מס, כולל, בין השאר: תיאור הפעילות העיקרית של התאגיד הזר; תיאור הפעילות ברוסיה; פירוט חשבונות הבנק ברוסיה; תיאור מערכת הנהלת החשבונות של התאגיד ומקום שמירת ספרי החשבונות של התאגיד;

פירוט הוצאות הריבית של מוסד הקבע ששולמו לצדדים קשורים ומידע על מקורות המימון של מוסד הקבע.

רוסיה: הטבות מס לאזורי כלכלה חדשים

בכוונת ממשלת רוסיה ליצור אזורי תעשייה וטכנולוגיה בכדי לעודד השקעות זרות ברוסיה. תושבי האזורים החדשים יוכלו להנות ממענקי המדינה, הטבות מס חברות, מס רווח הון ומס שבח.

ברזיל: מס למימון תשלומי ביטוח לאומי (COFINS) יוטל רק בגין הכנסה מעסק

בית המשפט הגבוה לצדק פסק כי ניתן להטיל COFINS (מס למימון תשלומי ביטוח לאומי) אך ורק על הכנסה מעסק, דהיינו הכנסה ממכירת סחורות וממתן שירותים ולא ניתן להטילו על הכנסה פיננסית (לדוגמא, הכנסה מריבית). נישומים יכולים לנצל את פסק הדין החדש בכדי לתבוע החזרי מס ששולמו ביתר בחמש השנים האחרונות.

•

June 1, 2004

To our readers:

We are pleased to present to you our newsletter number 213/2004.

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.

Please do not hesitate to contact us with 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 – Taxation of employee stock options on the date of allotment
(Item 1 in the Newsletter)**

A recent ruling of the Supreme Court provided that when an employee is allotted marketable options which can be valued on the date of their allotment and the marketability of which is not restricted, the options will be subject to tax on the date of their allotment (and not on the date of being exercised into shares).

The ruling relates to options that were allotted before the tax reform, albeit the Court finds that its approach complies with the intention of the legislator in Section 102 in its new version after the tax reform, which provides taxation alternatives for options that were allotted to employees beginning from 2003 and which distinguishes options allotted not through a trustee (between marketable options and non-marketable options).

- **Insurance Business Supervision Law: Amendment 12
(Item 2 in the Newsletter)**

In the framework of the Law for the Recovery Plan of the Israeli Economy, Chapter G1 was added to the Insurance Business Supervision Law for the purpose of taking care of the actuarial deficit of the previously deficient pensions funds, while making changes in the rights and obligations of the members and providing government assistance.

Inter alia, the amendment provides that the ceiling of the monthly deposit in the funds, with respect to both employee and employer contributions, will be raised as follows: by 0.33% in each one of the years 2004, 2005 and 2006, and by 0.5% in 2007, so that from 2007 the rate will be 1.5% higher. The amendment will apply to deposits transferred in respect of January 2004 and thereafter.

- **Income Tax – Stock exchange determination
(Item 3 in the Newsletter)**

An Income Tax Order that was recently issued provides that there is a difference between a stock exchange and organized market of a treaty country, and those of a country that is not a treaty country, for the purpose of applying sections and parts of the Ordinance.

Thus for example the securities of an Israeli company that are traded in the USA (a treaty country) will entitle the holder to reduced rates of tax, whereas securities of an Israeli company that are traded in Luxembourg (a country with which no treaty has as yet been signed) will not entitle the holder to reduced rates of tax.

- **Income Tax – Adjustment of price groups for purposes of use value and motor vehicle fees
(Item 4 in the Newsletter)**

The price groups, which are the basis for determining motor vehicle fees and the use value of a motor vehicle provided by the employer, were adjusted, and accordingly the Income Tax Regulations regarding the use value of motor vehicles were adjusted at the beginning of the tax year so as to also include 7 price groups.

- **Income Tax – Issuance of Form 106 to provident funds upon the retirement of employees
(Item 5 in the Newsletter)**

In accordance with the announcement of the Provident Funds Department of the Income Tax Authority, beginning from 2004, upon the retirement of an employee who is entitled to receive severance pay from the fund, the employer is required to transfer within one week from the date of retirement a copy of Form 161 to the provident fund in which the money is deposited.

- **Income Tax – Taxation of the decline in value of the business inventory of a contractor and of a real estate dealer, and the non-allowing of a decline in value of fixed assets (Item 6 in the Newsletter)**

An income tax circular that was recently issued discusses the taxation of a decline in value of the business inventory of a contractor, the taxation of a decline in value of the business inventory of a real estate dealer, and the non-allowing of a decline in value of fixed assets.

- **Income Tax – Foreign tax credit to an Israeli resident who holds an L.L.C. (Item 7 in the Newsletter)**

An L.L.C. (Limited Liability Company) is a legal entity incorporated according to the laws of certain states in the USA. The L.L.C. can choose to attribute its income to the income of the holders of its rights (“the members”), the same as a partnership (this is the default), or choose to be considered an ordinary company for tax purposes.

The position of the Israeli tax authorities is that even if the L.L.C. has chosen to be considered “transparent” in the USA, the Israeli tax authorities will continue to consider the aforementioned entity to be separate from the holders of its rights.

The result is that an Israeli resident with rights in an L.L.C. that chose the default option, will pay current foreign taxes in respect of the income of the L.L.C. that is not taxable in Israel, and that in the future, when such income is distributed, it may be considered to be dividend income that is subject to tax in Israel without there being any possibility of a credit in respect of the foreign tax that was paid in the past by the members.

The purpose of the recently published income tax circular is to resolve these kind of situations, in order to take into consideration the foreign tax paid by the members at the stage the income was generated by the

L.L.C., for the purpose of imposing tax in Israel, on the dividend that was distributed to an Israeli resident, who is a member of an L.L.C.

- **Land taxation – Allowing real interest expenses in the “Green Plan” – upon calculating the appreciation in the sale of a land right (Item 8 in the Newsletter)**

Amendment No. 50 of the Land Appreciation Tax Law provides that real interest expenses in respect of a loan granted for the purpose of purchasing a “land right” or for the improvement of land will be allowed for tax purposes. It was provided that the interest would be allowed only upon the sale of assets purchased from the date the amendment came into effect, meaning from November 7, 2001.

On March 17, 2003 the Supreme Court handed down a ruling on the matter of M.L. Investments, in which it set down a binding rule that the interest should be allowed also upon the sale of a “land right” purchased before November 7, 2001.

Following the ruling, the tax authorities published an operative instruction which provided a “list of required documents” which when sent to the land appreciation tax authorities will enable the allowing of interest under the “Green Plan”.

- **Government resolution regarding tax reduction (Item 9 in the Newsletter)**

On April 25, 2004 the Government resolved to approve the proposal of the Minister of Finance to lower the income tax rate on low and medium levels of income, and to gradually lower the rate of company tax so that it will be 35% in 2004, 34% in 2005, 32% in 2006 and 30% from 2006.

It is noted that the legislation process will begin only after a ministerial committee approves the resolution.