

Grant Thornton פאהן קנה ושות'

עדכוני חקיקה

לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

תקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007

מחלקת המיסים של משרדנו שמחה להגיש לעיונכם גיליון מס' 14 של עלון משרדנו לענייני מיסים.

גילת קרן, רו"ח – מנהלת במחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

בגיליון זה נדון בהרחבה בנושאים הבאים:

■ עדכוני חקיקה

- תקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007.

- צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (מולדובה), התשס"ז-2007.

■ חוזרים מקצועיים

- הנחיות ביניים בעניין ביטול מס מכירה והגדלת הפטור ממס רכישה במסגרת חוק ההסדרים תקציב 2008.

■ עדכוני פסיקה

- שימוש בנוסחת החישוב הליניארית במס שבח-פס"ד ויסבורט.

מחלקת המיסים תשמח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים בעלון זה ובכל נושא בתחום המיסוי הישראלי והבינלאומי.

את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת Tax@gtfk.co.il או לפקס 03-7106680.

בברכת גמר חתימה טובה,

פאהן קנה ושות'

ביום ה-6 באוגוסט 2007 אושרו התקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז – 2007 (להלן – "התקנות"), המקנות הגדלה משמעותית של הטבות המס להן זכאיות חברות עתירות טכנולוגיה במסגרת החוק לעידוד השקעות הון. הוראות התקנות יחולו על חברות אשר בבעלותן מפעל מעורב, דהיינו מפעל שחלקו הינו מפעל מאושר וחלקו אינו מפעל מאושר או מפעל שיש בו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים.

רקע

החוק לעידוד השקעות הון, כנוסחו לפני תיקון 60 (להלן – "התיקון"), קבע כי הכנסתה החייבת של חברה בעלת מפעל מעורב תיוחס למרכיביו השונים בהתאם ל"יחס הנכסים", אלא אם כן נקבע אחרת בכתב האישור של המפעל המאושר. על פי רוב, נקבע בכתב האישור כי הפיצול יבוצע בהתאם ל"יחס המחזוריים". במסגרת התיקון נקבע כי ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המוטב לחלקיו השונים יבוצע לפי "יחס המחזוריים" המכונה בחוק "הפרש הרחבה".

ההטבה

התקנות קובעות כי מפעל מאושר ומפעל מוטב רשאים להפחית את מחזור הבסיס בשיעור של-10% לכל שנת מס ובאופן זה, להגדיל את חלק המחזור הזכאי להטבות מכוח החוק לעידוד השקעות הון.

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בתחתית העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfk.co.il. לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.

- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

התנאים שצריך שיתקיימו לצורך הפחתת מחזור הבסיס, הינם כדלקמן:

א. תנאים שיש לבדוק בכל שנת מס:

1. הוצאות המו"פ שהוציא המפעל לא פחתו מ-7% מהמחזור בשנת המס או שהוצאות המו"פ בשנת המס ובשנה שקדמה לה לא פחתו מ-7% מהמחזור בשנת המס ובשנה שקדמה לה.
2. לפחות 20% מכלל העובדים בחברה בשנת המס או לפי חישוב ממוצע בשנת המס ובשנה שקדמה לה, הם בעלי תואר אקדמי בתחום ההנדסה, המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים ועובדים בתחום השכלתם.

ב. תנאים שייבדקו בשנה הקובעת בלבד:

מהות בדיקה זו שתבוצע בשנה הקובעת בלבד הינה לזהות תחלופה ביצור מוצרים, תחלופה שתיבדק ביחס לאחד הרכיבים הבאים בלבד:

1. תחלופת מוצרים – כאשר המטרה לזהות שינויים במחזור הנובע מייצור מוצרים.
 2. תחלופת נכסים יצרניים – כאשר המטרה לזהות שינוי בנכסים יצרניים.
- ה"שנה הקובעת" לעניין זה הינה שנת הבחירה או לעניין מפעל מאושר שנת ההפעלה.

להלן עיקרי הוראות התקנות ביחס לתנאים שייבדקו בשנה הקובעת בלבד:

1. קיום התנאי ביחס לתחלופת מוצרים

מחזור המפעל בשנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בו בשנת המס להשוואה, לא עלה על 50% ממחזורו באותה שנת מס או שמחזור המפעל בשנה שלאחר השנה הקובעת ממכירת מוצרים שיוצרו בו בשנת המס הראשונה שלאחר שנת המס להשוואה, לא עלה על 50% ממחזורו באותה השנה.

לעניין זה, "שנת המס להשוואה" – אחת מאלה –

- א. הייתה למפעל הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת – שנת המס שקדמה בחמש שנים לשנה הקובעת.
- ב. לא הייתה למפעל הכנסה בתקופה המצוינת בס"ק (1) לעיל, והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת – שנת המס שקדמה בשלוש שנים לשנה הקובעת.
- ג. לא התקיימו התנאים המפורטים בס"ק (1) או (2) לעיל - שנת המס שקדמה בשנתיים לשנה הקובעת.

2. קיום התנאי ביחס לתחלופת נכסים יצרניים

לגבי מפעל –

א. שהייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - השקעת המפעל ברכישת נכסים יצרניים הייתה לפחות בסך של 50% מהמחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים. לעניין זה, "הנכסים המקוריים" - נכסים יצרניים, למעט בניינים, שהיו למפעל בתום שנת המס שקדמה לתקופת ההשקעה, שלגביהם זכאי היה המפעל לתבוע ניכוי בעד פחת בשנת המס הראשונה של תקופת ההשקעה, אילו היה נתבע בשל הנכס פחת מיום רכישתו, לפי תקנות מס הכנסה (פחת)-1941.

ב. שלא הייתה לו הכנסה בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת והייתה לו הכנסה בכל אחת מחמש שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת - ההשקעה המזערית המזכה¹ המסתיימת בשנה הקובעת עלתה על 75% מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים) מיום הקמת המפעל עד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

ג. שלא התקיימו בו התנאים המפורטים בס"ק (1) ו-(2) לעיל - ההשקעה המזערית המזכה המסתיימת בשנה הקובעת לא פחתה מההשקעה ברכישת נכסים יצרניים (למעט בבניינים), מיום הקמת המפעל ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה החלה ההשקעה המזערית המזכה.

תחולה

הפחתת מחזור הבסיס תחול לגבי מחזור הבסיס של הרחבה שהתקיימו בו התנאים המצוינים לעיל, ובלבד שהשנה הקובעת שלה לא קדמה לשנת המס 1996.

תחולת התקנות הינה על מפעל מוטב בשנת המס 2004 ואילך ועל מפעל מאושר בשנת המס 2005 ואילך. מפעל מאושר ששנת ההפעלה של ההרחבה שלו היא שנת המס 2004 או לפניה ויש בידו אישור מהמנהלה להפחתת מחזור הבסיס לגבי אותה הרחבה, רשאי להפחית את מחזור הבסיס בשנת 2005 ואילך כאמור לעיל, בהתאם לתנאים המפורטים לעיל.

¹ כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.

הנחיות ביניים בעניין ביטול מס מכירה והגדלת הפטור ממס רכישה במסגרת חוק ההסדרים תקציב 2008

אשר טוריאל, רו"ח - מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

הילה שמיר - מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

עידו שלגי, רו"ח - מנהל במחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

יגאל מנשרוב - מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2008 נקבעו הקלות במס רכישה וביטול מס מכירה לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מס שבח") זאת בתחולה רטרואקטיבית מיום 1 באוגוסט 2007, כפי שיפורטו להלן:

לאחרונה פורסם צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (מולדובה), התשס"ז-2007, אשר נותן תוקף לאמנה בין ממשלת ישראל לממשלת הרפובליקה של מולדובה בדבר מניעת מסי כפל והתחמקות ממסים בזיקה למיסים על הכנסה ועל הון. האמנה מבוססת בעיקרה על אמנת המודל של ה-OECD ותחולת תוקפה בישראל החל מיום ה-1 בינואר 2008. להלן עיקרי ההוראות שנקבעו במסגרת האמנה:

1. ניכוי מריבית

מס רכישה -
הגדלת מדרגות מס הרכישה ברכישת דירת מגורים יחידה, כמפורט להלן:

שיעור ניכוי המס במקור בגין תשלום הריבית מוגבל ל-5%, אם כי ייתכנו מקרים בהם הכנסת הריבית תהא פטורה ממס.

עד 850,000 ש"ח - פטור;

עד 1,350,000 - 3.5%;

יתרת השווי - 5%.

2. ניכוי מדיבידנד

שיעור ניכוי המס במקור בגין תשלום דיבידנד מוגבל ל-5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה בשיעור של 25% מהון החברה המשלמת את הדיבידנד. בכל מקרה אחר שיעור המס הוא 10%.

מס מכירה -
ביטול מס המכירה בגין מכירות מקרקעין שנעשו החל מיום 1 באוגוסט 2007. (הקלה זו אפקטיבית רק לגבי מכירת מקרקעין שיום רכישתם הינו לפני ה-7 בנובמבר 2001).

בשלב זה טרם אושרה החקיקה בכנסת, עם זאת, רשות המסים פירסמה הנחיות ביניים שעניינם מתן האפשרות לבקשת הנישום ליהנות מההקלות, טרם החקיקה בכנסת, כך שהמס שישולם על ידי הנישום יחושב לפי החקיקה המוצעת ואילו ההפרש המס (ביחס למס הרכישה) ו/או מס המכירה יוקפא כיתרת חוב עד לסיום הליך החקיקה.

על פי ההנחיות, היה והנישום בחר לשלם את המס לפי הוראות חוק מס שבח שלא על פי ההנחיות יהיה זכאי להחזר ויקבל את הפרש המס במהלך אוטומטי ללא צורך בהגשת בקשה להחזר לאחר סיום הליך החקיקה והפרסום ברשומות.

3. ניכוי מס מתמלוגים

שיעור ניכוי המס במקור בגין תשלומי תמלוגים מוגבל ל-5%. המונח "תמלוגים" לעניין זה כולל תשלומים אשר מתקבלים בעד שימוש או זכות שימוש בכל זכות שהיא.

4. רווח הון ממכירת מניות

ככלל, רווח הון ממכירת מניות יחויב במס רק במדינת תושבותו של המוכר. עם זאת, ככל שמדובר במניות חברה המחזיקה במקרקעין, כך שיותר מ-50% מהרווח המופק ממכירת המניות נובע בעקיפין מעליית ערכם של המקרקעין, אזי למדינה בה נמצאים המקרקעין קיימת זכות מיסוי ראשונית.

האמנה כוללת סעיף חילופי מידע, במסגרת סעיף זה יכול ישראל לבקש ממולדובה מידע על ישראלים הפועלים בשטחה.

שימוש בנוסחת החישוב הליניארית במס שבח

ויסברוט מרדכי נ' מנהל מס שבח ת"א²

עידו שלגי, רו"ח - מנהל במחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

יגאל מנשרוב - מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

ביום 4 בספטמבר 2007 ניתן בבית המשפט המחוזי פסק דין ויסברוט הסותר קביעה קודמת אשר נקבעה בפסק דין פוליטי³ אף היא במסגרת בית המשפט המחוזי, ביחס לחישוב מס השבח המוטל על מקרקעין שנרכשו לפני 7 בנובמבר 2001.

כידוע, במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מס שבח") נקבע כי על מקרקעין שנרכשו מיום 7 בנובמבר 2001 ואילך יחול שיעור מס מופחת של 4%⁴ (ביחס ליחידים) וזאת חלף שיעור המס השולי אשר חל עובר לתיקון.

באשר למקרקעין שנרכשו לפני תאריך זה, קבע התיקון כי חישוב המס יהא חישוב ליניארי, קרי על חלק השבח הריאלי שנצמח מיום הרכישה ועד 7 בנובמבר 2001 יחול מס שולי (בהתאם למדרגת המס בה נמצא הנישום) ועל יתרת השבח הריאלי יחול שיעור המס המופחת בשיעור של 20%. חלוקת השבח תבוצע בהתאם למספר הימים מיום הרכישה ועד 7 בנובמבר 2001 ומיום זה ועד יום המכירה. כך לדוגמא, במידה והמקרקעין נרכשו ב-7 בנובמבר 1997 ונמכרו ב-7 בנובמבר 2007 הרי ש-4/10 מהשבח ימוסה במס שולי ואילו 6/10 מהשבח ימוסה במס בשיעור של 20%.

על אף ההוראה המפורשת בחוק, נקבע בפסק דין פוליטי, כי במקרים שבהם ניתן לייחס את השבח לתקופה מסוימת, יש לסטות מנוסחת החישוב הליניארי שנקבעה במסגרת תיקון 50 לחוק מס שבח.

אשר על כן, במקרים בהם ניתן לזהות עובדתית מתי נצמח השבח הריאלי, יש לשלם מס בשיעורים החלים באותו המועד. באופן זה במידה וניתן להוכיח כי עליית הערך של המקרקעין נצמחה לאחר 7 בנובמבר 2001 (לדוגמא, בשל שינוי ייעוד שקרה לאחר תאריך זה) הרי שעיקר השבח יחויב במס המופחת בשיעור של 20%.

יש לציין כי רשויות המס ערערו בעניין לבית המשפט העליון אשר טרם אמר את דברו.

עם זאת, במסגרת פס"ד ויסברוט נקבע כי הקביעה בעניין פוליטי יוצרת עיוותים כלכליים שלא נלקחו בחשבון ואילו היה בכוונת המחוקק להכניס מנגנון של קביעת ערך למועד מסויים (לדוגמא באמצעות הערכת שווי ליום 7 בנובמבר 2001) היה מציין זאת

באופן מפורש, אלא שהמחוקק בחר לדחות שיטה זאת לטובת מנגנון פשוט של חלוקה ליניארית.

ביהמ"ש כמענה לטענת המערערים התייחס גם לפסקי דין נוספים⁵ בהם ניתן דגש להעדפת מצב העובדות על פני נוסחה אחידה וקבע כי בעוד שפסקי דין אלו עסקו בשלב קביעת ההכנסה החייבת האמיתית, הרי שבעניין ויסברוט אנו עוסקים בשלב קביעת שיעור המס ולפיכך אזכורם אינו רלוונטי.

לסיכום, נראה כי אין מנוס אלא להמתין עד להכרעתו של בית המשפט העליון, בעניין פוליטי.

² ו"ע (ת"א) 1180/06 ויסברוט מרדכי נ' מנהל מס שבח ת"א

³ ו"ע (חיפה) 5002/05 אלברט אברהם פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

⁴ פס"ד ניתן לפני תיקון 56 לחוק ולכן בפס"ד ההתייחסות היא לשיעור מס של 25%.

⁵ ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח מרכז
ע"א 1527/97 אינטרבילדינג נ' פקיד שומה ת"א 1