

Grant Thornton פאהן קנה ושות'

עדכוני חקיקה

לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח - 2007

מחלקת המיסים של משרדנו שמחה להגיש לעיונכם גיליון מס' 15 של עלון משרדנו לענייני מיסים.

דקל טיבי, רו"ח - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

בגיליון זה נדון בהרחבה בנושאים הבאים:

■ עדכוני חקיקה

- הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח - 2007.

- חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 59), התשס"ח - 2007

עדכוני פסיקה

- ניכוי הוצאות מימון בשל הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד - פס"ד פי גלילות, פס"ד פזגז.
- הוצאות רבית ריאלית ביחס להלוואות שנלקחו לתשלום מס רכוש, כניכוי לצרכי מס שבח - פס"ד יגיד

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.

פאהן קנה ושות'

רואי חשבון

הילה שמיר - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'
במסגרת הצעת החוק, מוצע לתקן מספר סעיפים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין"), וזאת בהמשך לתיקונים שנעשו בחוק זה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון 147), התשכ"א-2005, כמפורט להלן.

א. בהצעת החוק האמורה מוצע לתקן את סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, כמפורט להלן:

1. שיעור המס שיחול על השבח הריאלי בידי חבר בני אדם יהא 25%, ללא הפנייה לסעיף 126 לפקודת מס הכנסה. באופן זה, תתוקן טעות החקיקה אשר מטילה חיוב במס חברות (ולא מס בשיעור של 25%) בגין נכסי נדל"ן אשר נרכשו לאחר 7 בנובמבר 2007.

2. שיעור המס שיחול על השבח הריאלי בידי יחיד יהא 20% (ולא "בשיעור של עד 20%") ללא הפנייה לסעיף 121 לפקודת מס הכנסה. בכדי ליהנות משיעור מס הנמוך משיעור של 20%, יהיה על הנישום להגיש דוח שנתי למס הכנסה.

3. שיעור המס שיחול על השבח הריאלי בידי יחיד יהא 25% במקום 20% וזאת במכירות כלהלן:

◀ במכירה של זכות באיגוד מקרקעין (להלן - "הזכות באיגוד") על ידי יחיד שהיה בעל מניות מהותי בעת מכירת הזכות באיגוד או במשך 12 חודשים שקדמו למכירה כאמור;

◀ במכירה של זכות במקרקעין (להלן - "זכות במקרקעין") שהייתה של איגוד שהתפרק ושנמכרה ליחיד, אגב פירוק האיגוד (להלן - "הזכות בפירוק"), בפטור לפי סעיף 71 לחוק מס שבח ושבעת מכירת הזכות בפירוק בפטור כאמור היה היחיד בעל מניות מהותי או במשך 12 חודשים שקדמו למכירה כאמור.

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשולחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצויין 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 -

עדכוני פסיקה

ניכוי הוצאות מימון בשל הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד

הלכות פי גלילות ופז גז

ערן גבאי, רו"ח - מנהל במחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

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

ביום 28 באוקטובר 2007 ניתן בבית המשפט העליון פס"ד פי גלילות¹ אשר דן בין היתר בניכוי הוצאות מימון שנצמחו בגין הלוואה שניטלה לצורך תשלום דיבידנד לבעלי המניות.

ביום 29 באוקטובר 2007 ניתן בבית המשפט העליון דיון נוסף בעניין פז גז² הן אף הוא בעניין זה.

אשר על כן, בראשית דברינו יובא תמצית ההלכה העולה מפסקי דין אלו ובהמשך תינתן התייחסות ביחס לסוגיות נוספות שעלו בעניין פי גלילות.

השאלה העומדת בבסיס הדיון היא האם הוצאות מימון שנצמחו לחברה בשל הלוואה שנטלה לצורך חלוקת דיבידנד יותר בניכוי. בעניין פז גז ניטלו הלוואות ששימשו לחלוקת דיבידנדים במסגרת הליך מיזוג בעוד שבעניין פי גלילות חולקו דיבידנדים במהלך העסקים הרגיל. בשני המקרים פקיד השומה לא התיר בניכוי את הוצאות המימון. לפיכך, במסגרת הדיון הנוסף ובמסגרת הדיון בעניין פי גלילות הובהרה ההלכה הבאה לפיה ככלל הוצאה תותר בניכוי מקום בו קיים קשר ישיר בין ההוצאה לייצור ההכנסה. מקום בו קיים קשר עקיף בלבד, לא תותר בניכוי הוצאה כאמור מאחר התרת ההוצאה מטילה נטל כבד על פקיד השומה. עם זאת, לכלל זה ייתכנו חריגים שיפותחו בפסיקה שבהתקיימם ניתן יהיה להתיר ניכוי גם בהתקיים קשר עקיף בלבד.

בעניין פי גלילות, לדברי בית המשפט העליון נתקיים חריג לדוגמה המאפשר התרת הוצאות המימון בניכוי, ובלשון בהימ"ש: "במצב שבו לחברה הנישומה היו רווחים הניתנים לחלוקה, אשר המזומנים שנתקבלו בגינם שימשו לייצור הכנסתה החייבת ולאחר מכן היא חילקה מרווחים אלו דיבידנדים העומדים בתנאי דיני החברות... יותר בניכוי הוצאות המימון.. ובלבד שקיימת שקילות כלכלית ברורה בין המצב בו משמש ההון הזר לחלוקת דיבידנד.. לבין חלוקת דיבידנד ומימון הפעילות העסקית על ידי הון זר...".

נוסיף ונציין כי בעניין פי גלילות ביהמ"ש, לאחר שזיהה שקילות כלכלית ברורה נתן משקל לעובדה כי חלוקת דיבידנדים במצב זה מהוון עצמי הינה חלופה יקרה יותר לנישומה מאשר חלופת השימוש בהון זר ולפיכך קיימת הצדקה להחיל את החריג.

במכירת זכות באיגוד מקרקעין שהייתה של איגוד שהתפרק, ושנמכרה ליחיד אגב הפירוק בפטור לפי סעיף 71 לחוק מס שבח והיחיד היה בעל מניות מהותי ביום המכירה או במשך 12 חודשים שקדמו למכירה כאמור באיגוד הנמכר או שהיה בעל מניות מהותי ביום הפירוק או בתקופה של 12 חודשים טרם הפירוק באיגוד שהתפרק.

לעניין הסעיף הנ"ל התייחסות ל- "בעל מניות מהותי" היא כאמור בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה למעט שבמקום לקרוא שם "יחד עם אחר" יקרא "יחד עם קרובו".

"קרוב" לעניין זה - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו.

"שליטה" לעניין זה - כאמור בסעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין, בשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, יקראו במקום "רובו של הון המניות" יקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" יקרא "20% או יותר של הסכום".

4. לגבי מכירת זכות באיגוד מקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין על ידי יחיד שנרכשה לפני 7 בנובמבר 2001 יחולו שיעורי המס, כמפורט להלן:

השבח הראלי עד ליום 7 בנובמבר 2001 יחויב בשיעור המס המקסימאלי הקבוע בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה;

יתרת השבח הראלי תחויב כמצוין בסעיפים 2 או 3 המפורטים לעיל והכול לפי העניין.

ב. לעניין סעיף 48' הקובע את הטיפול כאשר השבח הינו חלק מההכנסה החייבת של הנישום קובע התיקון כי לגבי מכירה על ידי יחיד שהיה בעל מניות מהותי כמצוין לעיל שיעור המס שיחול על היחיד בעל המניות המהותי יהא בשיעור שלה 25%.

תחולה:

ככלל, תחולת התיקון היא החל מיום 1 בינואר 2008 למעט המפורט בסעיף א(1) לעיל שתחולתו תהא החל מיום 1 בינואר 2007 (תחולה רטרואקטיבית).

חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 59), התשס"ח - 2007

ערן גבאי, רו"ח - מנהל במחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

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

ביום 8 בנובמבר 2007 פורסם תיקון מספר 59 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין"). התיקון משנה את מדרגות מס הרכישה ברכישת דירת מגורים יחידה, כדלקמן:

על חלק השווי שעד 925,000 ש"ח לא ישולם מס. על חלק השווי העולה על 925,000 ש"ח ועד 1,300,000 ש"ח - ישולם מס בשיעור 3.5%. ועל חלק השווי העולה על 1,300,000 ש"ח - ישולם מס בשיעור של 5%. הוראה זו תחול על מכירת דירת מגורים יחידה שנעשתה ביום 1 בנובמבר 2007 ואילך.

ביחס לתקופה המתחילה ביום 1 באוגוסט 2007 והמסתיימת ביום 31 באוקטובר 2007, חלק השווי שבשלו לא ישולם מס הוא עד 850,000 ש"ח.

¹ ע"א 8301/04 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט צינורות בע"מ

² דנ"א 10510/06 פזגז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים.

לטענת המשיב בהתאם להוראות סעיף 2(א) לתוספת יא' להוראות ניהול פנקסי חשבונות והיקף מחזור העסקאות חב המערער בניהול ספרים בהתאם לשיטה הכפולה, וכמו כן, בהתאם להוראות סעיף 2(2) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן - "חוק התיאומים"), מי שהיה חייב בניהול ספרים בהתאם לשיטה הכפולה יחולו לגביו הוראות פרק ב' לחוק התיאומים. בהתאם להוראות סעיף 6(ז)(1)(ב)1⁴ לחוק התיאומים, שהינו חלק מפרק ב' לחוק התיאומים, הפסדים אשר נבעו למערער מעיסוקו בניירות ערך אינם ניתנים לקיזוז אלא רק כנגד רווחים מניירות ערך.

ביהמ"ש קבע כי אכן יש דברים בגב דבריו של המערער וכי ברשימת המקצועות החופשיים אין רשימה סגורה של מקצועות ועל פי הלכת ערכים⁵ לא ניתן לחייב בעלי מקצועות חופשיים בניהול פנקסים במסובכת באין להם מלאי בעסקם ובאין להם, לרוב, רשימות חייבים וזכאים.

אולם, לא יכולה להיות מחלוקת כי ניירות ערך הן בבחינת מלאי "נכס" בהתאם לסעיף 85 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 וזאת על פי הלכת ערכים, שם נאמר על ידי כבוד השופט ארבל כי ניירות ערך יכולים להיות גם מלאי עסקי וזאת מרגע שניירות ערך אלה משמשים במהלך עסקה של המערער. בהלכת ערכים נקבע כי לצורך הבחינה של שימוש בניירות ערך במהלך עסקי השוטפים של המערער יש לבדוק "האם הכנסה מן ההשקעה העצמית בניירות ערך כרוכה בעסק העיקרי של המערער, שמרכזו בניהול ואולי אף ייעוץ תיקי השקעות" (ההדגשה אינה במקור).

מן האמור ניתן ללמוד כי בית המשפט מניח בבסיס הדיון כי ניירות ערך הן בבחינת נכס שיכול לשמש כמלאי אם ניירות הערך נמכרים אגב מהלכו הרגיל של העסק. יש לציין כי אם מתקבלת הטענה כי מכירת ניירות הערך הן במהלך עסק אזי יחשב העסק ל"מוסד כספי" ומשכך, יחולו לגביו הוראות סעיף 6(ז)(1)(ב)2 לחוק התיאומים.

כאמור מבחינת מכלול הפעילות של המערער שהינו בתחום של מכירות וקניית ניירות ערל בהיקפים גדולים, וקיומו של מלאי המשמש לצורך פעילות זו מצריך ניהול ספרים בשיטה הכפולה. וכאמור משחלה על המערער חובה שניהול הספרים בשיטה הכפולה יחולו לגביו הוראות פרק ב' לחוק התיאומים, ובתוך כך הוראות סעיף 6(ז)(1)(ב)1 לחוק התיאומים. משמע הפסדים ריאליים של המערער מניירות ערך, יקוזזו על פי האמור בסעיף ואינם ברי קיזוז משכר עבודה או מכל מקור הכנסה אחר.

הערער נדחה.

נושא נוסף שעלה בעניין פי גלילות הינו מה דינם של הוצאות שהוציאה פי גלילות (להלן-"המערער") לצורך בחירת אתר פעילות חלופי (סקירות לכליות, הנדסיות ועוד). בעוד פקיד השומה סרב להתיר הוצאות אלו בניכוי בטענה שאלו הוצאות הוניות ("העתקת מיקומו של העץ"), טענה המערער כי המדובר בהוצאות פירותיות שנועדו לשמור על זרם הרווחים העתידי הרגיל, בייחוד לאור העובדה כי בסופו של יום המערער לא עברה לאתר חלופי הוצאות אלו ירדו לטימיון.

ביהמ"ש העליון קבע כי כלל אין להבדיל בין הוצאות היוצאות ברכישת נכס חדש לבין הוצאות היוצאות לצורך החלפת נכס, בשניהם המדובר בהוצאה הונית. עם זאת, במידה ובסופו של יום הנכס לא נרכש, יש להתייחס לאירוע זה כאל שינוי אומדן חשבונאי, דהיינו, יש להפחית את יתרת ההוצאות ההוניות בבת אחת באותה השנה שבה הוחלט לא לרכוש את הנכס. בכך קיבל ביהמ"ש העליון את קביעת ביה"מש המחוזי לעניין זה.

הערער התקבל בחלקו.

דרישת קיזוז הפסד מני"ע כנגד שכר עבודה

רזניק גיא נ' פקיד שומה תל אביב 1³

יגאל מנשרוב - מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

השאלה הניצבת במוקד הערער הינה האם רשאי יחיד לקזז הפסדים שנצברו מביצוע מסחר בניירות ערך כנגד הכנסותיו משכר עבודה.

להלן עיקרי העובדות

למערער היו הכנסות משכר עבודה בשנים 2000 ו-2001 וכמו כן באותן שנים נבעו לו הפסדים ממסחר בניירות ערך.

ההודעה על פתיחת העסק בתחום ניירות הערך ניתנה לפקיד השומה רק בשנת 2001 למרות שההפסדים מני"ע אותם מבקש המערער לקזז כנגד הכנסתו משכר עבודה נבעו לו גם בשנת 2000.

היקף מחזור העסקאות היה 12 מיליון ש"ח בשנת 2000 ו-0.6 מיליון ש"ח בשנת 2001.

טענות המערער

1. המערער טען כי בגלל היקף העסקאות המרובות שלו אין לטעון כי הוא לא מנהל "עסק" והיה ועסקו היה משיא רווחים בטח הוא היה מתמסה על הכנסה "מעסק".
2. בהיותו בעל "מקצוע חופשי" בהתאם להוראות תוספת ה' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשל"ג-1971 (להלן - "הוראות ניהול פנקסי חשבונות") וזאת בשל היותו "כלכלן" מאחר ורכש ידע בתחום הכלכלי במסגרת לימודיו במכללה במהלך שנת 2001 ומה גם שהגדרת מקצוע חופשי לא יכולה להיות רשימה סגורה של מקצועות, ולכן אין הוא חב בהגשת דו"ח תיאום אינפלציוני.

⁴ הסעיף בוטל בתיקון 18 לחוק התיאומים, בתיקון עקיף באמצעות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס 147) מיום 10.8.05 התשס"ה, ס"ח 2023

⁵ ע"א 10554/02 חברת ערכים תיקי השקעות (1993) בע"מ נ' פקיד