



קובץ החלטות מיסוי

יולי - דצמבר 2006

החטיבה המקצועית – דצמבר 2007



כא' אדר א', תשס"ח
27 פברואר, 2008

דבר מנהל רשות המסים

החל מכניסתו לתוקף של תיקון מס' 147 לפקודה (1/1/2006), החלה רשות המסים ביישום הוראת החוק אשר אימצה את המלצת הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי, בדבר פרסום תמצית החלטות המיסוי שניתנו על ידי המוסד להחלטות מיסוי ברשות המסים.

פעולה זו הינה צעד נוסף במסגרת פעילותה של רשות המסים המקדמת את שקיפות המעשה המנהלי, השוויון, ההוגנות והאחידות במתן החלטות המיסוי, בנוסף להגברת הוודאות העסקית ומהווה פן חשוב בשיפור השירות הציבורי לאזרחים בתחום המסים.

הלקט השלישי של תמצית החלטות המיסוי, שנבחר מתוך ההחלטות שניתנו במחצית השניה של שנת 2006 על-ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם החטיבה המשפטית, כולל 63 החלטות מיסוי, בהן החלטות מיסוי העוסקות בשינויי מבנה (מיזוגים ופיצולים), בסוגיות של שוק ההון, עידוד השקעות הון, מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי.

בדומה לקודמיו, ממחיש הלקט בצורה טובה את פועלה של רשות המסים בתחום המוסד להחלטות מיסוי ואת הערכים של שקיפות ואחידות אותם ביקשנו להשיג, ועל כך יעיד הגידול בכמות הפניות למוסד להחלטות מיסוי, וכפועל יוצא, הגידול בכמות החלטות המיסוי שניתנו על ידו. נתוני הפעילות של המוסד מצביעים על טיפול איכותי ויעיל הנותן מענה לביקוש הגובר להחלטות המוסד. כך, בשנת 2007 ניתנו על ידי המוסד להחלטות מיסוי 1,034 החלטות מיסוי, לעומת 659 החלטות המיסוי שניתנו על ידו בשנת 2006.

פרסום הלקט ימשיך ויסייע למשק הישראלי בקידום עסקאות התורמות לכלכלת המדינה, בכך שיגביר את השקיפות המינהלית והוודאות העסקית.

לסיום, אבקש להודות לסמנכ"ל הבכיר לנושאים מקצועיים, רו"ח גדי בר זכאי וליועץ המשפטי של הרשות, עו"ד משה מזרחי ובאמצעותם לעובדי החטיבות המקצועית והמשפטית, על עבודתם המסורה והמקצועית, במהלך הטיפול היום יומי במתן מענה מהיר ואיכותי לזרם הפניות הגובר למוסד להחלטות מיסוי וכן על הפקתו של לקט זה שעל חשיבותו כבר הכברתי מילים.

בברכה,

יהודה נסרדישי



כא' אדר א, תשס"ח
27 פברואר, 2008

דבר הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים

בהמשך למדיניותה של רשות המסים להגברת השקיפות של מערכת המס כלפי ציבור אזרחי ישראל, ולשיפור ההתנהלות של רשות המסים מול הציבור, מפרסמת החטיבה המקצועית לקט שלישי של תמצית של החלטות מיסוי, שניתנו על ידי המוסד להחלטות מיסוי (להלן – "המוסד"), במהלך המחצית השניה של שנת 2006.

הפרסום לציבור של תמצית החלטות המיסוי במסגרת הקובץ הנוכחי מהווה המשך לקובץ החלטות המיסוי לרבעון השני של שנת 2006. המגמה היא לכוון שגרת פרסומים של תמצית החלטות המיסוי, שיפורסמו בסמיכות לתקופה שבה ניתנו.

פרסום ההחלטות נערך כך שישמר החיסיון על פרטי הזיהוי של מגיש הבקשה, אך יוצגו עיקרי המקרה וההחלטה לציבור הרחב. כמו כן, הוחלט שלא לפרסם החלטות אשר במהותן חוזרות על החלטות קודמות וכן החלטות בעלות מאפיינים ייחודיים, שפרסומן יקשור אותן לצדדים הנוגעים בדבר.

יודגש כי, כל ההחלטות ניתנו על ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם החטיבה המשפטית ומשרדי השומה השונים, זאת לאחר הסתמכות על ניסיון העבר והפעלת שיקול דעת ומחשבה, והן מבטאות את העמדה הרשמית של רשות המסים.

פרסום החלטות המיסוי הינו פרסום בתמצית בלבד ומטבע הדברים אינו כולל את כל התנאים, המגבלות והנסיבות שנכללו באותן החלטות מיסוי, על ניסוחיהן, אלא, את העיקר שבהן.

אמנם החלטת המיסוי של המוסד ניתנת לפונה בהסתמך על הרקע העובדתי שפירט, אולם הציבור שלא היה צד להליך, יוכל לצפות שרשות המסים תנהג בעניינו באותו אופן שפורסם בהחלטת המיסוי, בכפוף לקיום מערכת נסיבות דומה ובתנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי.

אני מקווה שפרסום זה ייתן מענה לצורך הקיים בציבור, לקבלת החלטות על בסיס מקצועי, אחיד ועקבי, ובכך יסייע בהגברת הוודאות המיסויית לגבי עסקאות במשק.

עובר לסוף שנת המס 2007 אנו מסכמים שנתיים של פעילות של המוסד למתן החלטות מס. הגידול המשמעותי במספר הפניות ובמספר החלטות שניתנות, מראה על נחיצותו הרבה של המוסד, לחיי הכלכלה הישראלית, על תרומתו לעידוד ופיתוח השקעות זרות בישראל תוך הבטחת הוודאות בשאלות המס.

לטעמי, ככל שהמבחן הכמותי יכול להעיד על חשיבותו של המוסד לחיי המשק והכלכלה, אין לראות בו מבחן יחידי למדידת יעילותו. המשימה הניצבת כיום בפנינו הינה, מציאת האיזון הנכון בין מתן שירות הוגן, שיוויני ושקוף לכלל הנישומים הצורכים את שירותיו של המוסד מחד, לבין הצורך בקיומו של מוסד זמין ויעיל העוסק במתן החלטות עקרוניות, חדשניות בעלות אופי מהותי מנגד.

בימים אלו אנו שוקדים על ניתוח הנושאים בהם התקבלו החלטות, על מנת לגבש רשימה של נושאים, בהם ניקבעה ופורסמה עמדת רשות המסים, כל זאת במטרה לייעל את עבודתו של המוסד בהתאם למטרות הקמתו והמשך הגשתן.

אבקש לנצל הזדמנות זו להודות לעו"ד משה מזרחי, היועץ המשפטי לרשות המסים בישראל, ולעובדי החטיבה המשפטית, על הליווי הצמוד שהם מעניקים למוסד למתן החלטות מיסוי, הן בפעילות השוטפת והן בתהליכים המתוארים במכתב זה ועל הסיוע בעריכת לקט זה.

לא אוכל לסיים מבלי להודות לעובדי החטיבה המקצועית על עבודתם המסורה, כפי שהיא באה לידי ביטוי בין היתר, בהפעלת המוסד למתן החלטות מיסוי ובפרסומן.

בברכה,

גידי בר זכאי, רו"ח (משפטן)

תוכן העניינים

מס'	נושא	תת נושא	עמ'
-----	------	---------	-----

חלק ה2 לפקודה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

79/06	העברת נכסים/מניות	העברת מניות בחברות זרות לחברה זרה בהתאם לסעיף 104ב	8
80/06	העברת נכסים/מניות	העברת נכס מו"פ לחברה אחות לפי סעיף 104ב(ו)	10
81/06	אישורי מיזוגים	מיזוג לפי סעיף 103כ ל"שלד בורסאי"	12
82/06	אישורי מיזוגים	מיזוג בת לאם לפי סעיף 103 לפקודה	15
83/06	אישורי מיזוגים	מיזוג בת לאם לפי סעיף 103 לפקודה	17
84/06	החלפת מניות	החלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה	19
85/06	החלפת מניות	החלפת מניות לפי סעיף 104ח לפקודה	21

חוקי עידוד

86/06	הכנסה מוטבת	הכנסה ממכירת "תוכן" לצרכן הסלולר איננה הכנסה מוטבת	24
87/06	הכנסה מוטבת	הכנסה משירותים ומוצרים נלווים לתוכנה	25
88/06	הכנסה מוטבת	עמלת שיווק ופרסום איננה הכנסה מוטבת	26
89/06	מפעל קשור	חברה המחזיקה בשני מפעלים שאינם קשורים	28
90/06	הכנסה מוטבת	הכנסה ממכירת מוצרים שיוצרו בחו"ל אינה הכנסה מוטבת	30
91/06	הכנסה מוטבת	הכנסה ממתן זכות שימוש בחבילות תכנון והוראות ייצור של מכשירים אלקטרוניים איננה הכנסה מוטבת	31
92/06	מפעל קשור	מפעלים של חברות אם ובת אשר לא ייחשבו מפעלים קשורים	32
93/06	מפעל תעשייתי	הכרה במפעל המספק שירותי מחקר ופיתוח עבור תושבי חוץ וגם עבור תושבי ישראל כ- "מפעל תעשייתי"	33
94/06	הכנסה מוטבת	אופן קביעת הכנסה מוטבת בחברה המפתחת את מוצריה במשותף עם חברה זרה	35
95/06	מפעל תעשייתי	קביעת תנאים לחברה המבקשת להרחיב את מפעלה ונעזרת בקבלני משנה	37
96/06	מפעל מבוזר	ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מבוזר מכוח סעיף 74(ה) לחוק	39
97/06	מפעל חדש	קביעת מועד תחילת פעילות החברה, לעניין סיווג מפעל החברה כ- "מפעל חדש"	41
98/06	מפעל מבוזר	ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מבוזר מכוח סעיף 74(ה) לחוק	42
99/06	מפעל תעשייתי	קביעת תקופת הטבות המס למפעל שהועתק במהלך תקופת ההטבות מאז"פ ב' לאז"פ א'	44
100/06	מפעל תעשייתי	הגדרת נכסים יצרניים, לעניין החלת מבחן "יחס הנכסים" מכוח סעיף 74(ד)(3) לחוק	45

<u>מס'</u>	<u>נושא</u>	<u>תת נושא</u>	<u>עמ'</u>
101/06	מפעל תעשייתי	קביעת אז"פ למפעל שהועתק לשוב שהורע מעמדו בצו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזור פיתוח)	46

שוק ההון

102/06	מכירה בחסר	סיווג הפסד ממכירות בחסר של אג"ח כהוצאות מימון	47
103/06	מניות באוצר	סיווג מכירה של מניות באוצר כהנפקה	48

מיסוי בינלאומי

104/06	יחוס הכנסות	יחוס הכנסות לפעילות בישראל	50
105/06	פטור השתתפות	קביעת מעמדה של חברה כחברת החזקות ישראלית	51
106/06	תושב חוזר	פטור לפי סעיפים 14(א) ו-14(ג)	53
107/06	זיכוי עקיף	זיכוי עקיף לפי סעיף 203(ב) לפקודה	54
108/06	קביעת תושבות	מועד הפסקת תושבות	55
109/06	מוסד קבע	מיסוי פעילות מוסד קבע בישראל	56
110/06	מוסד קבע	פעילות באמצעות קבלן משנה ישראלי	58
111/06	מחיר מקורי	שערוך נכס חוץ שהתקבל מתושב	59
112/06	הכנסה מחו"ל	פיצויים ששולמו על ידי ממשלה זרה	61
113/06	יחוס הכנסות	סיווג למקורות הכנסה	62
114/06	קביעת תושבות	הטבות לעולה	64
115/06	קביעת תושבות	ניתוק תושבות לענין אמנה	65
116/06	קביעת תושבות	ניתוק תושבות לענין אמנה	66
117/06	מוסד קבע	סוכן תלוי	68
118/06	מוסד קבע	ייחוס רווח למוסד קבע	70
119/06	מוסד קבע	פעילות תושב זר באמצעות חברה ישראלית	72

מיסוי מקרקעין

120/06	הגדרת "מכירה"	סעיף 4א' לחוק	74
121/06	הגדרת "מכירה"	סעיף 4א' לחוק	75
122/06	מכירה למוסד ציבורי	פטור חלקי במכירה למוסד חלקי לפי סעיף 61(ב)(2) לחוק	76
123/06	זכות במקרקעין	נטרול תקופת הקמה בפרוייקט B.O.T	77
124/06	שחלוף נכסים	חילוף נכס בשני נכסים	79
125/06	איחוד וחלוקה	חלוקת בית משותף לפי סעיף 67 לחוק	81
126/06	איחוד וחלוקה	חלוקת בית משותף לפי סעיף 67 לחוק	82
127/06	חילוף זכויות במקרקעין	חילוף נכס בשני נכסים והגדרת "מבנה עסקי"	83

<u>מס'</u>	<u>נושא</u>	<u>תת נושא</u>	<u>עמ'</u>
128/06	פירוק	פירוק לפי סעיף 71 אגב העברת חוב לבעמ"נ והחשבת הלוואת בעלים כמחיר מקורי לצורך סעיף 71א	84
129/06	הקצאת מניות	הקצאה באיגוד	86
130/06	פירוק	העברת חובות חברה לבעלי המניות אגב הליך פירוק	87
131/06	פירוק שיתוף	החלת הוראות סעיף 67 לחוק כאשר החלקות אינן גובלות בשל כביש שעובר ביניהן	88
132/06	דירות מגורים	הגדרת "דירה אחרת" לעניין סעיף 49ה והשלכתו לעניין 49ה(א)(3)	89
133/06	מניעת כפל מס	פטור בגין כפל מס - סעיף 55 לחוק	90
134/06	חילוף זכויות במקרקעין	חילוף נכס אחד בשני נכסים והגדרת קרקע לבניית מבנה עסקי	91
135/06	קביעת יום ושווי רכישה	יום ושווי רכישה במתנה שלא הוכרה לעניין חוק מס עיזבון - סעיפים 27 ו-37(ז)	93
136/06	שווי זכות במקרקעין	בסיס לקביעת שווי זכות במקרקעין לעניין חישוב מס רכישה לצורך רישום בטאבו - תיקון מס' 5	94
137/06	ביטול מכירה	החלפת דירות מגורים לפני גמר בנייתן	95
138/06	מכירה	רישום כבית משותף של בנין, שהוחזק בדרך של החזקת מניות צבועות, אינו "מכירה"	96
הקצאת אופציות לעובדים			
139/06	סעיף 102	הקצאת יחידות השתתפות לעובדים במסגרת תוכנית תגמול מסוג RSU	97
140/06	סעיף 102	הקצאת יחידות השתתפות לעובדים במסגרת תוכנית תגמול מסוג ESPP עם נאמן	98
141/06	סעיף 102	הקצאת יחידות השתתפות לעובדים במסגרת תוכנית תגמול מסוג ESPP ללא נאמן	100

החלטת מיסוי 79/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

הנושא: העברת מניות בחברות זרות לחברה זרה בהתאם לסעיף 104ב לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בפיתוח טכנולוגיה ובבעלותה זכויות לקניין רוחני המשמש את חברות הקבוצה (להלן: "**חברה א'**").
2. חברה ב' הינה חברה פרטית שהתאגדה בהולנד (להלן: "**חברה ב'**"), אשר מלוא הזכויות בה מוחזקות על ידי חברה א'. לחברה ב' אין פעילות ו/או נכסים מלבד החזקה בחברות בנות. השליטה והניהול בחברה ב' מופעלים מישראל, ולפיכך, נחשבת החברה כתושבת ישראל בהתאם לסעיף 1 לפקודה.
3. חברה זרה 1 וחברה זרה 2 הינן חברות פרטיות תושבות ארה"ב העוסקות ביצור, בשיווק ובמתן שירותים בקשר למוצרים המפותחים על ידי חברה א' (להלן: "**החברות הזרות**").
4. חברה ג' (להלן: "**החברה הקולטת**") הינה חברה חדשה תושבת ארה"ב אשר הוקמה במטרה לשמש כחברת החזקות של החברות הזרות ובמטרה להנפיקה בבורסה בארה"ב.

פרטי הבקשה:

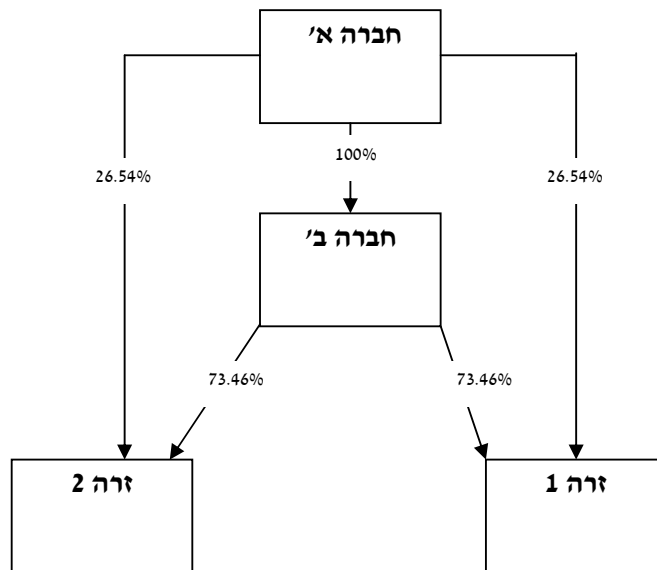
1. במסגרת המהלך המבוקש, יעבירו חברה א' וחברה ב' את מלוא הזכויות בחברות הזרות לחברה הקולטת בתמורה להקצאת מניות בחברה הקולטת, בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה (להלן: "**שינוי המבנה**").
2. המהלך המבוקש נועד לאפשר לחברה א' ולחברות הקבוצה לגייס הון ממשקיעים בבורסה ולהזרימו, בין היתר, לישראל לצורך המשך פעילות הפיתוח.

החלטת המיסוי ותנאיה:

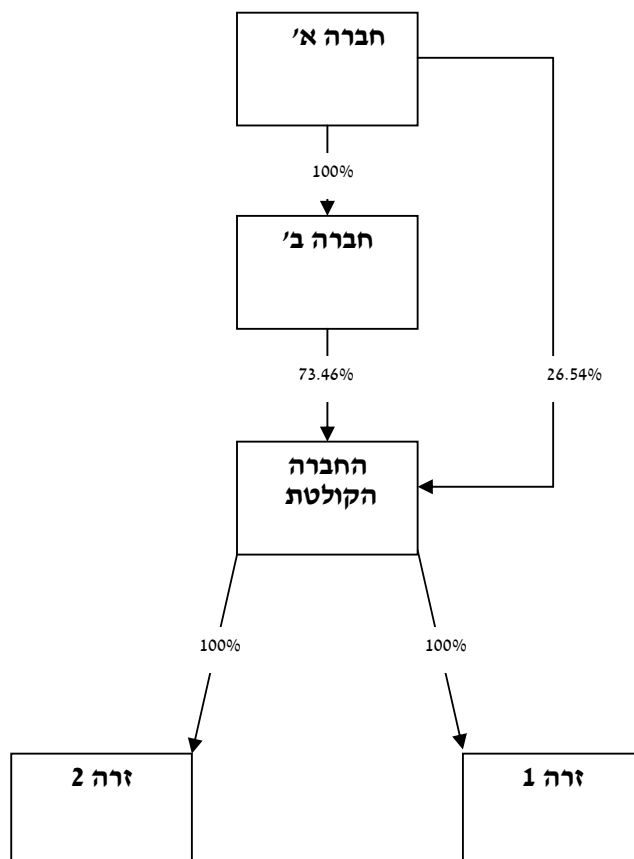
1. ניתן אישור לבצע את שינוי המבנה על פי הוראות סעיף 104ב(א) לפקודה, בכפוף למגבלות הקבועות בו.
2. נקבע, כי מכירת המניות המוקצות בחברה הקולטת, יתחייבו חברה א' וחברה ב' במס בישראל. עוד נקבע, כי במכירה כאמור לא יותרו ניכויים, קיזוזים, זיכויים ופטורים.
3. נקבע, כי חברה ב' תחשב כחברה תושבת ישראל, לכל דבר ועניין, לרבות לעניין האמנה למניעת כפל מס עם הולנד.
4. נקבע, כי מכירת מניות החברות הזרות על ידי החברה הקולטת תחויב במס בישראל.
5. בנוסף, נקבעו מנגנונים לחישוב רווח ההון, כגון: מחיר מקורי, יום רכישה, הוספת דיבידנדים לתמורה, חישוב רווח ההון בגין מכירת המניות המוקצות באופן יחסי (פרו-רטה) וכן הוראות נוספות.
6. עוד נקבע, כי לא יועברו תמלוגים ו/או תמורה אחרת שאינה במהלך העסקים הרגיל מהחברות הזרות לחברה הקולטת. כל דיבידנד שישולם מהחברות הזרות לחברה הקולטת ומהחברה הקולטת לבעלי הזכויות בה, יחויב במס בישראל כאילו חולק על ידי חברה תושבת ישראל.
7. נקבע, כי הזכויות המוקצות בחברה הקולטת תוחזקנה על ידי נאמן, תושב ישראל, שיהא אחראי כלפי רשות המיסים בישראל ליישום הוראות החלטת המיסוי ותשלום המס בגינה.
8. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה ההחזקות לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 80/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

הנושא: העברת נכסים - העברת נכס לפי הוראות סעיף 104ב(ו) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית העוסקת במחקר ופיתוח של טכנולוגיות ומוצרים בתחום האינטרנט (להלן: "חברה א'"). בבעלות החברה מספר טכנולוגיות.
2. בין היתר, בבעלות חברה א' טכנולוגיה יחודית הנמצאת בשלבי פיתוח, העוסקת בתחום הפרסום ברשת האינטרנט (להלן: "נכס המו"פ").
3. חברה א' מבקשת לצרף משקיע פיננסי אסטרטגי (להלן: "המשקיע") למימון פעילות הפיתוח של נכס המו"פ. הצדדים מעוניינים לשתף פעולה אך ורק בפיתוח ומסחור יישומים הקשורים לנכס המו"פ, ולא ביישומים הקשורים לטכנולוגיות אחרות שמפתחת חברה א'.
4. חברה ב' הינה חברה חדשה שהוקמה לצורך ביצוע שינוי המבנה והינה בבעלות אותם בעלי מניות של חברה א', כך שחלקו של כל בעל מניות בחברה ב' זהה לחלקו בחברה א' (להלן: "החברה האחות").

פרטי הבקשה:

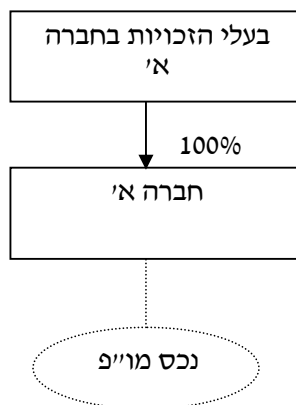
1. חברה א' מבקשת להעביר לחברה האחות, ללא תמורה, את מלוא הנכסים והזכויות הקשורים לנכס המו"פ, והכל בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ותקנות מ"ה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות), התשנ"ד-1994 (להלן: "התקנות").
2. החברה האחות מבקשת כי יאושר לה שהיא "חברה עתירת מחקר ופיתוח", כהגדרתה בתקנות מ"ה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994 (להלן: "תקנות המו"פ").

החלטת המיסוי ותנאיה:

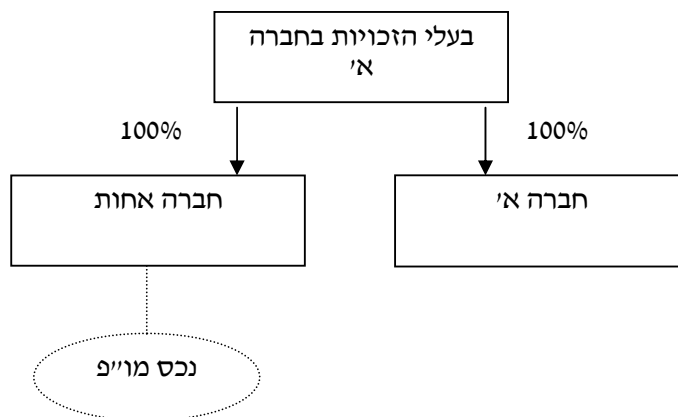
1. ניתן אישור שהחברה האחות תחשב כ"חברה עתירת מחקר ופיתוח", כהגדרתה בתקנות המו"פ; כל זאת, בכפוף לכך שהחברה האחות ובעלי המניות בה ימלאו אחר הוראות תקנות המו"פ ותנאים נוספים שנקבעו בהחלטת המיסוי.
2. ניתן אישור לביצוע שינוי המבנה לפי סעיף 104ב(ו) לפקודה, והכל בכפוף לעמידה בכל תנאי חלק ה-2 לפקודה, התנאים הקבועים בתקנות והתנאים הנוספים המופיעים בהחלטת המיסוי.
3. נקבע, כי לא תועבר כל תמורה, לרבות בדרך של תמלוגים, מהחברה האחות לחברה א', במישרין ו/או בעקיפין, לרבות באמצעות צד קרוב לחברות אלו, למעט תשלום שנעשה במהלך העסקים הרגיל של החברות, כפי שהיה נקבע בין צדדים שאינם קשורים זה לזה.
4. נקבע, כי המחיר המקורי של נכס המו"פ בידי החברה החדשה יהא אפס (0) שו ויום רכישתו יהא יום הקמת חברה א'. כמו כן נקבע, כי מחירן המקורי ויום הרכישה של מניות החברה האחות יקבע בהתאם לתקנות, אולם לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד ליום הקובע יהיה יום הרכישה יום הקמת חברה א'.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה ההחזקות מיידי לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 81/06

תחום החלטת המיסוי: חלק 2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

הנושא: מיזוג חברות בדרך של החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת במחקר ופיתוח בתחום ההנדסה הגנטית. לחברה א' טרם ניצמחו הכנסות מפעילותה והיא נהנית מתמיכת המדען הראשי לגבי פעילויות המו"פ המבוצעות על ידה (להלן: "חברה א").
2. הזכויות בחברה א' מוחזקות על ידי מספר גדול של בעלי מניות תושבי ישראל ותושבי חוץ (להלן: "בעלי מניות חברה א").
3. חברה ב' (להלן: "החברה הקולטת") הינה חברה תושבת ארה"ב אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה בארה"ב. לחברה ב' אין פעילות ו/או נכסים מלבד מזומן, ולמעשה היא מהווה "שלד בורסאי".
4. שווי השוק של חברה א' אינו עולה על פי תשע משווי השוק של החברה הקולטת טרם ביצוע שינוי המבנה.

פרטי הבקשה:

1. חברה א' והחברה הקולטת ביקשו לבצע מיזוג בדרך של החלפת מניות, באופן שכלל המניות בחברה א', המוחזקות על ידי בעלי המניות, תועברנה לידי החברה הקולטת בתמורה להקצאת מניות בחברה הקולטת, והכל בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה. כך, ולאחר המיזוג כאמור, תחזיק החברה הקולטת ב- 100% ממניות חברה א' (להלן: "המיזוג").
2. המהלך המבוקש נועד לאפשר לחברה א' לגייס הון ממשקיעים בבורסה ולהזרימו לישראל לצורך המשך פעילות הפיתוח.

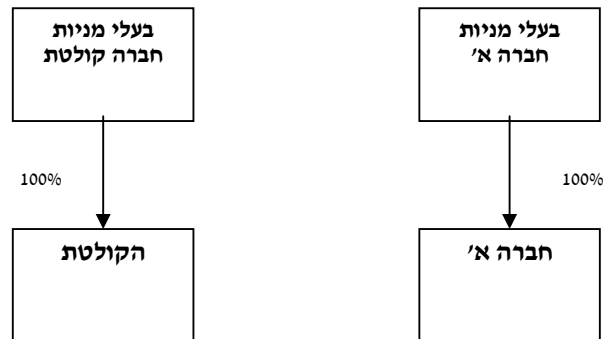
החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ניתן אישור למיזוג לפי סעיפים 103כ ו-103ט(ד) לפקודה ובכפוף לתקנות מ"ה (הקלה ביחסי גודל בסוגי מיזוגים מסוימים), התשס"ג-2003. נקבע, כי מועד המיזוג הינו יום החלפת המניות בפועל.
2. נקבע, כי כל הזכויות בחברה הקולטת המוחזקות על ידי מי שהיה בעל מניות בחברה א' טרם המיזוג, והיה חייב במס בישראל (להלן: "בעלי מניות חייבים"), יופקדו אצל נאמן שיהא אחראי כלפי רשות המיסים לתשלום מלוא המס הנובע משינוי המבנה.
3. נקבע, כי במכירת המניות המוקצות בחברה הקולטת על ידי בעלי מניות חייבים, תהא חייבת במס בישראל. עוד נקבע, כי במכירה כאמור לא יותרו ניכויים, קיזוזים, זיכויים ופטורים.
4. נקבע, כי מכירת מניות חברה א' על ידי החברה הקולטת תחויב במס בישראל ללא אפשרות של ניכוי, קיזוז, פטור וזיכוי, לרבות זיכוי ממס זר.
5. נקבע, כי הוראות סעיף 103ג(8)(א) לפקודה יחולו על כלל בעלי הזכויות בחברה הקולטת לאחר המיזוג, לרבות בעלי מניות תושבי חוץ, והכל בכפוף להוראות סעיף 103ג(8)(ב) לפקודה.
6. נקבעו מנגנונים לחישוב רווח ההון, כגון: מחיר מקורי, יום רכישה, הוספת דיבידנדים לתמורה, חישוב רווח ההון בגין מכירת המניות המוקצות באופן יחסי (פרו-רטה) וכן הוראות נוספות.

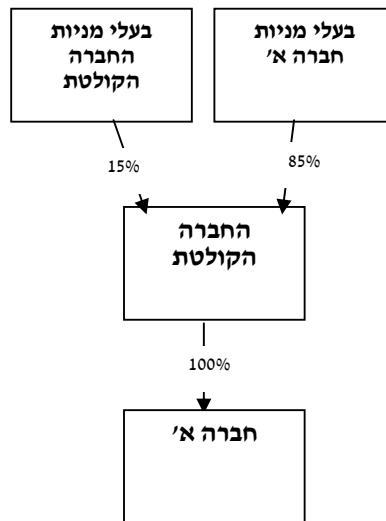
7. נקבע, כי לא יועברו תמלוגים ו/או תמורה אחרת שאינה במהלך העסקים הרגיל מחברה א' לחברה הקולטת, וכל דיבידנד שישולם מחברה א' לחברה הקולטת ומהחברה הקולטת לבעלי המניות החייבים, יחויב במס בישראל כאילו חולק על ידי חברה תושבת ישראל.
8. נקבע, כי סכומי הכסף שיגויסו על ידי החברה הקולטת בבורסה ו/או ממשקיעים אחרים יוזרם לחברה א' לצורך מימון פעילותה בישראל.
9. נקבע, כי לא יראו בחברה א' כתוצאה משינוי המבנה, "חברה בהשקעת חוץ" כמשמעותה בחוק לעידוד השקעות הון.
10. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות לאחר שינוי המבנה הקודם ולפני המיזוג:



מבנה ההחזקות לאחר המיזוג:



החלטת מיסוי 82/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה' לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

הנושא: מיזוג חברות בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א', חברה ב' והחברה הקולטת הינן חברות תושבות ישראל העוסקות בתחומי פעילויות דומים בענף הבנקאות והן בגדר "מוסד כספי" לצורכי חוק מע"מ. החברה הקולטת מחזיקה במלוא הון המניות של חברה א' וחברה א' מחזיקה במלוא הון המניות של חברה ב'.
2. החברה הקולטת הינה חברה הנסחרת בבורסה בת"א. חברה א', חברה ב' והחברה הקולטת עורכות דוחות רבעוניים סקורים על ידי רואי חשבון.
3. לחברה הקולטת הפסדים לצורכי מס למועד שינוי המבנה.
4. החברה הקולטת והחברות המעבירות (חברות א' ו- ב') מקיימות את כל התנאים הקבועים בתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995.

פרטי הבקשה:

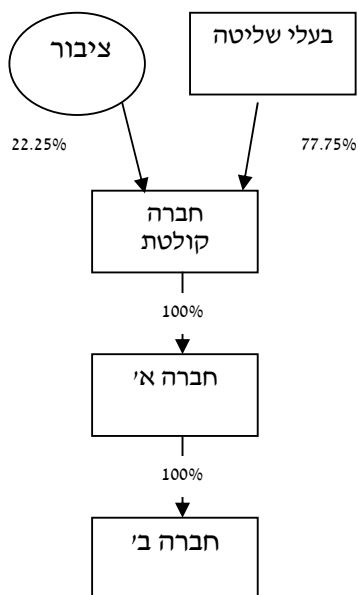
1. חברה א' וחברה ב' מבקשות למזג את פעילותיהן עם פעילות החברה הקולטת בדרך של העברת כל הנכסים וההתחייבויות של החברות א' ו- ב' לתוך החברה הקולטת וחיסולן של החברות המעבירות, בהתאם להוראות החלק השמיני בחוק החברות ובכפוף להוראות סעיף 103 לפקודה.
2. לקבוע את מועד המיזוג ליום 31 במרץ 2006 (להלן: "מועד המיזוג"), וזאת בשל העמידה בהוראות חוזר מ"ה 16/2002 (להלן: "החוזר המקצועי").
3. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרותיו הינן, בין היתר, ייעול הפעילות העסקית וחיסכון בעלויות (צמצום כפילויות), שכן החברה הקולטת והמעבירות עוסקות באותו תחום כלכלי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

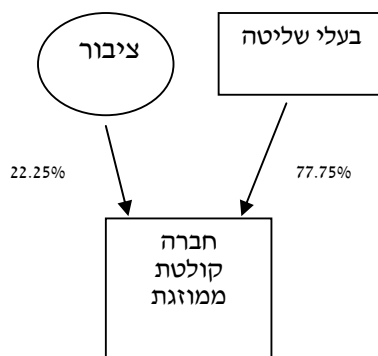
1. ניתן אישור למיזוג לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995, ובכפוף לתנאים הקבועים בסעיף 103 לפקודה ובהחלטת המיסוי.
2. נקבע, כי לא יוקצו בשל המיזוג זכויות חדשות בחברה הקולטת לבעלי המניות בה. לפיכך, בעת מכירת הזכויות של הקולטת על ידי בעלי הזכויות לא תיווסף למחיר המקורי של הזכויות בחברה הקולטת, עלות ההשקעה במניות חברה א' ו- ב' על ידי החברה הקולטת, בין במישרין ובין בעקיפין.
3. נקבעו הוראות ומגבלות לגבי מכירת זכויות החברה הקולטת, בין במישרין ובין בעקיפין, בתקופה הנדרשת כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה.
4. נקבעו הוראות לגבי הוצאות ו/או הפרשות, שלא נדרשו לצורכי מס לפני מועד המיזוג ואשר מתייחסות לתקופה שקדמה למועד המיזוג (למשל, הפרשה לחובות מסופקים ו/או הפרשה לתביעות משפטיות), כך שיחולו עליהן, בשינויים המתחייבים, הוראות סעיף 103 לפקודה. כמו כן נקבע, כי בשנה בה חל המיזוג יותרו הפסדי החברה הקולטת שהיו לה טרם המיזוג, באופן חלקי בהתאם להוראות החוזר המקצועי.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה ההחזקות לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 83/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

הנושא: מיזוג חברות בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברה המעבירה והחברה הקולטת הינן חברות תושבות ישראל אשר עוסקות בתחומי פעילויות דומים בענף התחבורה והינן חלק מקבוצת חברות הפועלות באותו התחום (להלן: "הקבוצה").
2. טרם שינוי המבנה נשוא הבקשה, נערכו מספר שינויי מבנה בקבוצה שלא במסגרת חלק ה-2 לפקודה, כך שערב שינוי המבנה נשוא הבקשה, מבנה ההחזקות בקבוצה הינו כמפורט בנספח להחלטת המיסוי.
3. לחברה המעבירה ולחברה הקולטת אין הפסדים גלומים בנכסים ו/או בפעילות של כל אחת מהחברות. יחד עם זאת, ולמועד שינוי המבנה, לחברה המעבירה ולחברה הקולטת יש הפסדים מועברים גבוהים לצורכי מס.
4. החברה הקולטת והחברה המעבירה מקיימות את כל התנאים הקבועים בתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995.

פריטי הבקשה:

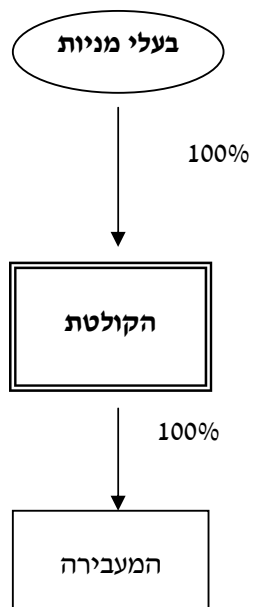
1. החברה המעבירה מבקשת למזג את פעילותה עם פעילות החברה הקולטת בדרך של העברת כל הנכסים וההתחייבויות של החברה המעבירה לתוך החברה הקולטת וחיסולה של החברה המעבירה, בהתאם להוראות החלק השמיני בחוק החברות ובכפוף להוראות סעיף 103 לפקודה.
2. לאשר כי מועד המיזוג יהא ביום ה-31 בדצמבר (להלן: "מועד המיזוג").
3. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרותיו הינן, בין השאר, ייעול העסקים וחסכון בעלויות תוך צמצום כפילויות בתקנים - שכן החברה הקולטת והמעבירה עוסקות באותו תחום פעילות כלכלי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

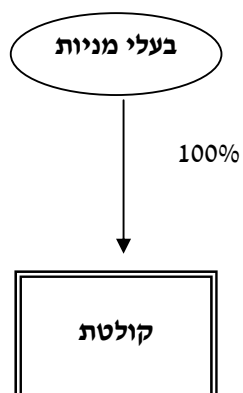
1. ניתן אישור למיזוג לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות המחזיקות זו בזו), התשנ"ה-1995, ולתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995 ובכפוף לתנאים הקבועים בסעיף 103 לפקודה ובהחלטת המיסוי.
2. נקבע, כי לא יוקצו בשל המיזוג זכויות חדשות בחברה הקולטת לבעלי המניות בה. לפיכך, בעת מכירת הזכויות של הקולטת על ידי בעלי הזכויות לא תתווסף למחיר המקורי של הזכויות בחברה הקולטת, עלות ההשקעה במניות החברה המעבירה ע"י הקולטת.
3. נקבעו הוראות ומגבלות לגבי מכירה, תקופת החזקה, קביעת מחיר המקורי וקביעת יום הרכישה של מניות החברה הקולטת, לאחר מועד המיזוג, בהתאם לאמור בפקודה.
4. נקבעו הוראות לגבי הוצאות ו/או הפרשות, שלא נדרשו לצורכי מס לפני מועד המיזוג ואשר מתייחסות לתקופה שקדמה למועד המיזוג (למשל, הפרשה לחובות מסופקים ו/או הפרשה לתביעות משפטיות), כך שיחולו עליהן, בשינויים המתחייבים, הוראות סעיף 103 לפקודה. כמו כן, ולאור היקף הפסדי החברות למועד המיזוג, נקבע כי תוארך התקופה למגבלת קיזוז ההפסדים בסעיף 103 לפקודה ל-10 שנים (בהתאם להוראות סעיף 103ח(ז) לפקודה).
5. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה האחזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה האחזקות לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 84/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים

הנושא: מכירה בדרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), העוסקת בתחום הנדל"ן (בעיקר באירופה), מוחזקת בבעלות מלאה על ידי חברה פרטית תושבת ישראל.
2. בבעלות החברה מלוא הון המניות של חברה זרה, המחזיקה אף היא בנכסי נדל"ן באירופה.
3. במהלך שנת 2006 חתמה החברה על הסכם החלפת מניות עם יזמים נוספים (להלן: "היזמים האחרים") לפיו, תוקם חברה זרה חדשה (להלן: "החברה החדשה") אשר תרשם למסחר בבורסה בחו"ל. הסכם החלפת המניות הותנה בביצוע מיידי של רישום בבורסה.
4. החברה תעביר לחברה החדשה את מלוא הון מניותיה בחברה הזרה בתמורה להקצאת מניות בחברה החדשה (להלן: "המניות המוקצות"). במקביל, יעבירו היזמים האחרים לחברה החדשה נכסי נדל"ן מסוימים הממוקמים באירופה, בתמורה לקבלת מניות בחברה החדשה. כך, שבסוף המהלך תחזיק החברה החדשה בכל הזכויות בחברה הזרה ובנכסי הנדל"ן הנוספים שהועברו, והחברה תחזיק בכ- 55% מהונה המונפק והנפרע של החברה החדשה (להלן: "עסקת ההחלפה"). יצוין, כי לא ניתנה תמורה נוספת, כהגדרתה בסעיף 104ח לפקודה, במסגרת עסקת ההחלפה.
5. מייד לאחר מועד הסכם החלפת המניות, נרשמה החברה החדשה לבורסה. לאחר גיוס הון, דולל שיעור החזקתה של החברה לכ- 15% מהונה המונפק והנפרע של החברה החדשה.

פרטי הבקשה:

1. קבלת אישור לדחיית אירוע המס בגין התמורה במניות המוקצות שהוענקה לחברה, בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה.
2. אישור כי יום החלפת המניות יהא יום ה-Closing (להלן: "מועד ההחלפה").

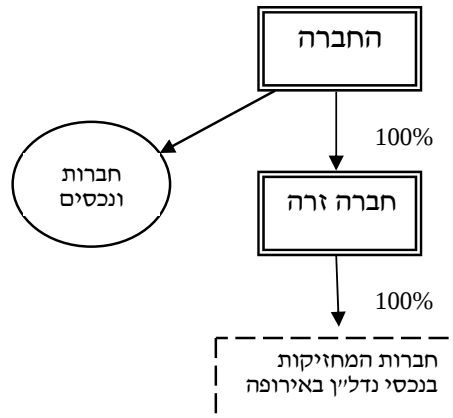
החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי החלפת מניות החברה הזרה שבידי החברה במניות החברה החדשה, לא תהווה אירוע מס.
2. נקבע, כי דיבידנד שיחולק בשל המניות המוקצות לבעלי הזכויות המעבירים, בתקופה שבין מועד ההחלפה ליום המכירה, כהגדרתו בסעיף 104ח לפקודה (להלן: "יום המכירה"), יתווסף לתמורה, כשהוא מתואם ממועד חלוקתו ועד ליום המכירה.
3. נקבע, כי במכירת המניות המוקצות על ידי החברה, יחולו הוראות סעיף 104ח(ג) לפקודה. כמו כן, נקבעו שיעורי המס ונקבע כי לא יוענקו "רווחים ראויים לחלוקה" במכירת המניות כאמור.
4. נקבע, כי הזיכוי האמור בסעיף 104ח(ג)(9) לפקודה הינו בגין המס ששולם בפועל על פי הוראות הפקודה בעת קבלת הדיבידנד, ולא בגין מס זר.
5. נקבע, כי המניות המוקצות לחברה יופקדו בידי נאמן, וזאת עד להסדרת תשלום המס או עד לקבלת אישור לפטור מניכוי מס במקור מול פקידי השומה על ידי הנאמן.

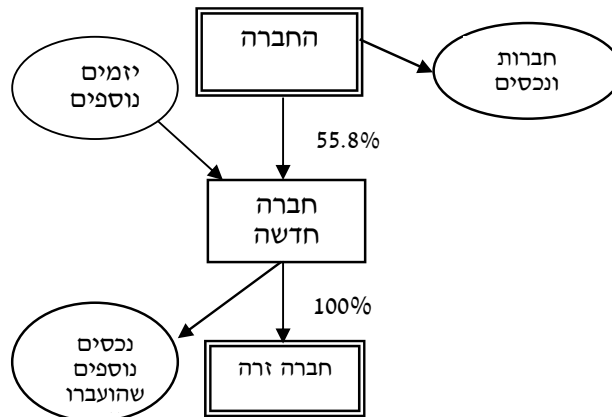
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: חובת הדיווח של הנאמן ואופן העברת המס במכירת המניות לפקידי השומה, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצרכי מס של החברות, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

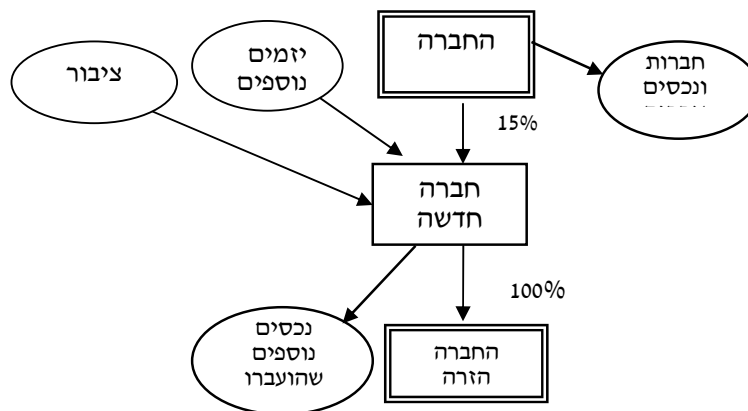
מבנה האחזקות טרם החלפת המניות:



מבנה אחזקות לאחר החלפת המניות - ערב ההנפקה:



מבנה אחזקות לאחר החלפת המניות והרישום למסחר:



החלטת מיסוי 85/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים
הנושא: מכירה בדרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בעלי מניות בחברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בתחום התקשורת האלחוטית (להלן: "החברה"), הינם תושבי ישראל ותושבי חוץ. הרכב הזכויות בחברה כולל מניות רגילות ואופציות במסלול רווח הון (לפי סעיף 102 לפקודה) שהוקצו לעובדים (להלן: "אופציות 102").
2. במהלך שנת 2006 חתמה החברה על הסכם החלפת מניות עם חברה זרה, תושבת מדינת אמנה (להלן: "החברה הזרה"), הפועלת אף היא בתחום התקשורת האלחוטית. בהסכם נקבע, כי כל החזקות בעלי הזכויות בחברה יועברו לחברה הזרה בתמורה להקצאת מניות בחברה הזרה (להלן: "המניות המוקצות"), כך שבסוף המהלך תחזיק החברה הזרה בכל הזכויות בחברה, ובעלי הזכויות בחברה יחזיקו בכ- 26% מהונה המונפק והנפרע של החברה הזרה בדילול מלא (להלן: "עסקת ההחלפה"). יציין, כי לא ניתנה תמורה נוספת, כהגדרתה בסעיף 104ח לפקודה, במסגרת עסקת ההחלפה.
3. חלק מבעלי הזכויות בחברה מעוניינים להחיל את ההסדר הקבוע בהוראות סעיף 104ח לפקודה בהחלפת זכויותיהם בחברה כך, שאירוע המס בהחלפת זכויותיהם כאמור, יידחה ליום המכירה, כהגדרתו בסעיף 104ח לפקודה (להלן: "בעלי הזכויות המעבירים"). יתרת בעלי הזכויות, שהינם בחלקם תושבי חוץ, ימוסו על מכירת זכויותיהם במסגרת עסקת ההחלפה, כעסקה חייבת במס (להלן: "בעלי הזכויות המוכרים").
4. בשל מדיניות החברה הזרה שלא להנפיק אופציות לעובדים, האיצה החברה את ההבשלה (vesting) של מרבית האופציות שבידי העובדים (שטרם הבשילו) וניתנה אפשרות לעובדים לממש את כל האופציות שברשותם למניות החברה, תוך תשלום תוספת המימוש באמצעות המניות נשוא האופציות (Cashless), וזאת טרם מועד ההחלפה.

פרטי הבקשה:

1. קבלת אישור לדחיית אירוע המס, בגין התמורה במניות המוקצות שהוענקה לבעלי הזכויות המעבירים, בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה, וקבלת אישור לפטור מניכוי מס במקור בגין התמורה במניות המוקצות בעסקת ההחלפה.
2. קבלת אישור כי את הזכויות שיוקצו לעובדים בחברה הזרה, חלף מניות החברה, יראו כאילו הוענקו מלכתחילה בחברה הזרה, לכל דבר ועניין.
3. יום החלפת המניות יהא יום ה-Closing (להלן: "מועד ההחלפה").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי החלפת מניות החברה, שבידי בעלי המניות המעבירים, במניות החברה הזרה, לא תהווה אירוע מס. כמו כן נקבע, כי מימוש אופציות 102 למניות החברה והחלפתן במניות המוקצות לא ייחשב כמכירתן, ולעניין סעיף 102 לפקודה, יראו את המניות המוקצות בחברה הזרה כאילו הוקצו מלכתחילה בידי החברה הזרה, לכל דבר ועניין.

2. יובהר כי בהחלטת המיסוי לא נקבעו הוראות בקשר למתווה מיסוי מניות העובדים שמקורן באופציות (המרת cashless), כאמור לעיל.
3. נקבע, כי דיבידנד שיחולק בשל המניות המוקצות לבעלי הזכויות המעבירים, בתקופה שבין מועד ההחלפה ליום המכירה, כהגדרתו בסעיף 104ח לפקודה (להלן: "יום המכירה"), יתווסף לתמורה, כשהוא מתואם ממועד חלוקתו ועד ליום המכירה.
4. נקבע, כי במכירת המניות המוקצות על ידי בעלי הזכויות המעבירים, למעט המניות שהוקצו לעובדים, יחולו הוראות סעיף 104 לפקודה בשינויים המחויבים. כמו כן, נקבעו שיעורי המס וסכום "הרווחים הראויים לחלוקה" במכירת המניות כאמור.
5. נקבע, כי כי הזיכוי האמור בסעיף 104ח(ג)(9) לפקודה הינו בגין המס ששולם בפועל על פי הוראות הפקודה בעת קבלת הדיבידנד, ולא בגין מס זר.
6. נקבע, כי אם אחד מבעלי הזכויות המעבירים, ערב מועד ההחלפה, היה בעל מניות מהותי בחברה, יראו אותו כבעל מניות מהותי גם בחברה הזרה עד למכירת מלוא המניות המוקצות.
7. נקבע, כי המניות המוקצות לעובדים בחברה הזרה¹ יופקדו בידי נאמן עד לתשלום המס שיחול ביום המכירה.
8. נקבע, כי 30% מהמניות המוקצות לבעלי הזכויות המוכרים יופקדו בידי נאמן, וזאת עד להסדרת תשלום המס או עד לקבלת אישור לפטור מניכוי מס במקור מפקידי השומה על ידי הנאמן.
9. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: חובת הדיווח של הנאמן ואופן העברת המס במכירת המניות לפקידי השומה, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברה, אישור מצגי החברה ומגבלות נוספות.

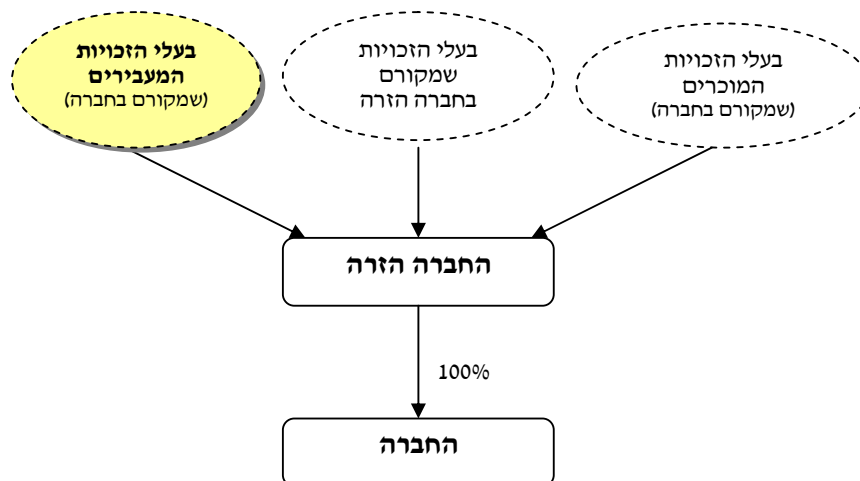
¹ המניות הזרות שמקורן במניות החברה שהוקצו לעובדים חלף האופציות שהונפקו להן למניות החברה במסלול "רווח הון".

נספח להחלטת המיסוי

מבנה האחזקות ערב החלפת המניות:



מבנה האחזקות לאחר החלפת המניות:



החלטת מיסוי 86/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכת הכוללת אפליקציות ותכנים לשוק הסלולאר. המערכת מאפשרת ליצור אפליקציות ג'אווה, רינגטונים, שומרי מסך, אנימציות, צ'אטים באמצעות הודעות טקסט, וידאו קליפים ועוד. החברה מפתחת ומשדרגת את המערכת באופן שוטף, כך שניתן להפעיל באמצעותה סוגי תוכן שונים.
2. החברה משווקת את מוצריה בשני אופנים:
 - 2.1 התקנת המערכת בשרתי חברות תוכן. חברות התוכן רוכשות זכות שימוש בתוכנה שפיתחה החברה, מתפעלות אותה בעצמן ומשווקות את התכנים המיועדים לשוק הסלולארי באמצעות המערכת שפיתחה החברה. הכנסות החברה, המתקבלות מחברות התוכן, יכול שיגזרו מהכנסות חברות התוכן (להלן: "הכנסות מחברות התוכן"). הכנסות אלו מהוות הכנסות מדמי שימוש בתוכנה.
 - 2.2 החברה מוכרת "תוכן" בעצמה באמצעות התוכנה שפיתחה. לרוב, החברה מתקשרת בעסקה עם מפעיל סלולארי, משווקת את התוכן למשתמשי הקצה וגובה את שכרה באמצעות המפעיל הסלולארי (להלן: "הכנסות מהצרכן הסופי"). תחת חלופה זו, החברה אינה מעניקה זכות שימוש בתוכנה למפעיל הסלולארי ו/או למשתמשי הקצה, אלא פועלת בשיטה הדומה לזו של חברות התוכן.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, בין היתר, שיאושר לה כי ההכנסות מחברות התוכן וההכנסות מהצרכן הסופי מהוות "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בהחלטה נקבע כי ההכנסות מחברות התוכן תיחשבנה "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק, בין שדמי השימוש הם קבועים ובין שהם נגזרים מהיקף העסקאות של חברות התוכן.
2. בנוסף, נקבע כי ההכנסות מהצרכן הסופי לא תיחשבנה "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 87/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של תוכנות להעברת מסרים ומסרונים גרפיים בתקשורת אלחוטית.
2. המערכת שפיתחה החברה כוללת תוכנות במספר גרסאות. כמו כן, ובאמצעות התוכנה, ניתן להעביר מסרים גרפיים בין מכשירים סלולאריים ו/או מחשבי כף-יד. המסרים הגרפיים מבוססים על אוסף אייקונים ייחודיים אשר הומצאו על ידי החברה.
3. החברה מתכננת למכור מוצרים נלווים (חוברות, בובות ועוד) המבוססים על האייקונים שהומצאו על ידה (להלן: "המוצרים הנלווים"). החברה מייצרת את המוצרים הנלווים באמצעות קבלן משנה.
4. הכנסות החברה כוללות הכנסות ממכירת רישיונות של התוכנות שפיתחה, הכנסות ממתן שירותים נלווים למכירת הרישיונות והכנסות ממכירת המוצרים הנלווים.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, בין היתר, שיאושר לה כי ההכנסות המפורטות בסעיף 4 לעיל מהוות "הכנסות מוטבות" לצורכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הכנסות ממכירת רישיונות של התוכנות שפיתחה החברה תיחשבנה "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.
2. נקבע כי הכנסות ממתן שירותים נלווים למכירת הרישיונות תהווה "הכנסות מוטבות", בכפוף לתנאים שנקבעו בחוזר מס הכנסה 2/2006 לעניין "שירות נלווה". פקיד השומה יהא רשאי לבחון את התקיימות התנאים האמורים, ובהתאם, לקבוע את סיווג ההכנסה.
3. נקבע כי הכנסות ממכירת מוצרים נלווים לא תיחשבנה "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 88/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת, נכס יצרני - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של תוכנות לשיפור ולייעול העברות נתונים ותכנים ברשתות תקשורת. התוכנות שפיתחה החברה מאפשרות הורדת קבצים מהאינטרנט במהירות גבוהה מהרגיל, מייעלות את פעולת המחשב ומשפרות את ביצועיו בזמן הגלישה באינטרנט.

מודל הכנסות החברה:

2.1 הכנסות מממן זכות שימוש בתוכנות שפיתחה החברה, בגרסתן המלאה. הכנסות אלה כוללות הכנסות מממן שירותי תחזוקה ותמיכה והכנסות משיפורים ומשדרוגים שמבצעת החברה בתוכנה.

2.2 החברה מאפשרת הורדה מהאינטרנט של התוכנות שפיתחה, בגרסתן המצומצמת, וזאת ללא תמורה (free version). בגרסה המצומצמת של התוכנות המשתמש מאולץ לצפות בפרסומות - פרסומות המופיעות בעת התקנת התוכנות במחשב ופרסומות המוקרנות על גבי שטחי פרסום בחלון התוכנה (החלון נפתח כשהמשתמש עושה שימוש בתוכנה). החברה מקבלת תשלום מהמפרסמים שבפרסומותיהם צופים משתמשי התוכנות. יודגש כי בתוכנה בגרסה המלאה לא מוקרנות פרסומות.

2.3 הכנסות מפרסומות באתר החברה והכנסות מפרסום מוצרים משלימים לתוכנות החברה (התוכנות בגרסתן המלאה). המוצרים המשלימים מיוצרים על ידי צדדים לא קשורים וניתן לרכוש אותן באמצעות התוכנה ("הורדת" התוכנה באמצעות האינטרנט). החברה מקבלת תמלוגים על פרסום המוצרים המשלימים רק במידה שהלקוח רכש המוצרים המשלימים באמצעות התוכנה (עמלת שיווק).

3. חלק מהצידוד היצרני שרכשה החברה, הכולל שרתים וציוד חומרה ותוכנה, ממוקם בחוות שרתים חיצונית לחברה. בסיס הנתונים של החברה ממוקם בשרתים אלה. השימוש בתשתית הטכנולוגית הקיימת בחוות השרתים חיוני לפעילות העסקית של החברה וליכולתה למכור את התוכנות שפיתחה. הן מפעל החברה והן חוות השרתים ממוקמים באזור אחר.

פרטי הבקשה:

1. החברה ביקשה שיאושר לה כי ההכנסות המפורטות בסעיף 2 לעיל מהוות "הכנסות מוטבות" לצורכי החוק.

2. החברה ביקשה להכיר בשרתים שבבעלותה, הממוקמים בחוות שרתים חיצונית בישראל והמהווים חלק מהתשתית הנדרשת לאספקת הפתרונות שמציעה החברה ללקוחותיה, כ"נכס יצרני".

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הכנסות מממן זכות שימוש בתוכנה שפיתחה החברה, בגרסתה המלאה, והכנסות מפרסום באמצעות התוכנה שפיתחה החברה, בגרסתה המצומצמת², ייחשבו "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.

² הכנסות מפרסומות המוצגות על צג המחשב של המשתמש אגב שימוש בתוכנה בגרסתה המצומצמת ו/או בעת התקנתה במחשב.

2. הכנסות הנובעות ממתן שירותי תמיכה תהווה "הכנסות מוטבות" בכפוף לתנאים שנקבעו בחוזר מס הכנסה 2/2006 לעניין "שירות נלווה". פקיד השומה יהא רשאי לבחון את התקיימות התנאים האמורים, ובהתאם, לקבוע את סיווג ההכנסה.
3. הכנסות מפרסומות המוצגות באתר החברה וכן עמלות שיווק שמקבלת החברה בשל שיווק המוצרים המשלימים לא תהווה "הכנסות מוטבות" לצורכי החוק.
4. נקבע כי השרתים שבבעלות החברה, הממוקמים בחוות שרתים חיצונית בישראל והמהווים חלק מהתשתית הנדרשת לאספקת הפתרונות שמציעה החברה ללקוחותיה, ייחשבו כ"נכסים יצרניים" לצורכי החוק.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 89/06

תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: חברה המחזיקה בשני מפעלים אשר אינם קשורים זה לזה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת מיום הקמתה במתן שירותי מחקר ופיתוח עבור חברה תושבת חוץ, המחזיקה בכל המניות של החברה (להלן: "חברת האם").
2. החברה מפתחת תוכנות המותקנות על שרתי תקשורת. תוכנות החברה מאפשרת כינון של "קהילות משתמשים" העושים שימוש בשרת התקשורת עליו מותקנת התוכנה (להלן: "פיתוח תוכנות לשרתים"). תמורת שירותי הפיתוח זכאית החברה להחזר מלא של עלויות הפיתוח, בתוספת מרכיב רווח קבוע (שיטת ה- Cost +).
3. לחברה כתב אישור במסלול החלופי להרחבת מפעלה המשמש כמרכז פיתוח של תוכנות לשרתים.
4. כחלוף ארבע שנים ממועד ייסוד החברה, החלה זו לפתח תוכנות למכשירים סלולריים (להלן: "פיתוח תוכנות למכשירים סלולריים"). התוכנות מאפשרות גישה למידע ולשירותים שונים באמצעות מכשיר הסלולר. פעילות הפיתוח האמורה היא פעילות עצמאית-נפרדת, ויתרה מזו, הפיתוח מבוצע על חשבון החברה, כך שהידע ונכסי הקניין הרוחני הם בבעלותה.
5. מחזור הכנסות החברה נובע כולו ממתן שירותי פיתוח תוכנות לשרתים עבור חברת האם. במהלך השנים הנבחנות בהחלטת המיסוי, טרם נצמחו לחברה הכנסות ממכירת רישיונות ו/או ממתן זכות שימוש בתוכנות למכשירים סלולריים.
6. החברה בחרה את שנת המס 2004 כשנת הבחירה להקמת המפעל לפיתוח תוכנות למכשירים סלולריים. כמו כן, החברה בחרה את שנת המס 2006 כשנת הבחירה להרחבת המפעל לפיתוח תוכנות לשרתים. החברה השלימה את ההשקעה המזערית המזכה, לכל מפעל בנפרד, עד לתום שנת הבחירה הרלוונטית.

פרטי הבקשה:

1. החברה ביקשה שיאושר לה כי המפעל לפיתוח תוכנות לשרתים של החברה הנו "מפעל תעשייתי" ושיאושר לה כי המפעל לפיתוח תוכנות למכשירים סלולריים הנו "מפעל חדש" - כהגדרת מונחים אלה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק").
2. החברה ביקשה שיאושר לה כי שני המפעלים - המפעל לפיתוח תוכנות לשרתים והמפעל לפיתוח תוכנות למכשירים סלולריים - אינם בגדר "מפעלים קשורים", כמשמעות מונח זה בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי, בכפוף לתנאים שבפרק שביעי סימן ב' לחוק והתנאים שנקבעו בהחלטה, מפעל החברה למתן שירותי מחקר ופיתוח בעבור תושב חוץ הינה "מפעל תעשייתי", וזאת בכפוף לכך שהחברה תקבל אישור מהמדען הראשי לפיו עיקר פעילותו של המפעל הינו מתן שירותי מחקר ופיתוח תעשייתי.
2. נקבע כי אין בהחלטה משום אישור כי חברת האם הינה "תושב חוץ" לצורכי סעיף 51 לחוק - נושא אשר יבחן על ידי פקיד השומה. נקבע כי במידה שיתברר שחברת האם אינה בגדר "תושב חוץ", החברה לא תהא זכאית לתבוע הטבות מס מכוח הוראות החוק והאישור יבוטל למפרע.

3. נקבע כי אין בהחלטה משום אישור בדבר נאותות מחירי ההעברה שנקבעו בקשר לפעילות הפיתוח המבוצעת על ידי מפעל החברה עבור חברת האם - נושא אשר יבחן על ידי פקיד השומה.
4. נקבע כי מפעל החברה לפיתוח תוכנות למכשירים סלולריים מהווה "מפעל חדש" לצורכי החוק (מפעל בהקמה).
5. נקבע כי, בכפוף לתנאים שבפרק שביעי סימן ב' לחוק והתנאים שנקבעו בהחלטה, שני המפעלים של החברה לא יהוו "מפעלים קשורים".
6. נקבע כי היחסים המסחריים והעסקיים בין מפעלי החברה - בינם לבין עצמם ובינם לבין חברת האם - יהיו על בסיס מחירי ותנאי שוק.
7. נקבע כי החברה תנהל הנהלת חשבונות נפרדת בגין שני המפעלים ותפרט מדי שנה בדוחות לצרכי מס את מחזור ההכנסות ואת ההכנסה החייבת של כל אחד ממפעליה. לצורך כך נקבע כי, ייחוס ההוצאות, לרבות הוצאות עקיפות, בין שני המפעלים יעשה לפי המנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 90/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: הכנסה ממכירת מוצרים שיוצרו בחו"ל אינה "הכנסה מוטבת" - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") היא בעלת "מפעל מוטב" לייצור מוצרי בד.
2. החברה מחזיקה בכל המניות של חברה אמריקאית (להלן: "חברת הבת") אשר בבעלותה מפעל בארה"ב. חברת הבת מייצרת במפעלה מוצרי בד בטכנולוגיה הזוהר לטכנולוגיה אשר משמשת את החברה. חברת הבת מייצרת בקבלנות משנה עבור החברה לפי שיטת COST+. החברה מוכרת את הבדים, המיוצרים במפעל חברת הבת, ברחבי ארה"ב (ללא שינוע הבדים לישראל ומחוצה לה).
3. בנוסף, החברה מחזיקה ב- 50% מהמניות של חברה סינית (להלן: "החברה הסינית") המייצרת מוצרי בד במפעל בסין, בטכנולוגיה הזוהר לטכנולוגיה אשר משמשת את החברה. המוצרים המיוצרים על ידי החברה הסינית נמכרים בשוק הסיני. בשל עודף כושר ייצור ביחס להיקפי הביקוש הנוכחיים בסין, חלק מהמוצרים המיוצרים על ידי החברה הסינית נמכרים לחברה, אשר מוכרת אותם ללקוחות ברחבי העולם.
4. בנוסף לאמור, החברה מחזיקה בכל המניות של חברת הפצה אמריקאית (להלן: "חברת ההפצה") העוסקת בשיווק והפצת בדים ברחבי ארה"ב. החברה מוכרת את מוצרי הבד (המיוצרים על ידי ו/או על ידי החברה הבת ו/או על ידי החברה הסינית) לחברת ההפצה.
5. מחירי ההעברה בין החברה לחברת ההפצה נקבעים – בהתבסס על סקר מחירי העברה שנערך על ידי חברות הקבוצה - על בסיס שולי רווח קבועים ביחס למחירי המכירה ללקוחות הסופיים של חברת ההפצה.

פריטי הבקשה:

החברה ביקשה כי הכנסותיה ממכירת מוצרים, המיוצרים על ידי חברת הבת בארה"ב בקבלנות משנה עבורה או על ידי החברה הסינית, יחשבו כ- "הכנסות מוטבות" לצורכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי ההכנסות ממכירת מוצרים שיוצרו בחו"ל, בין על ידי חברת הבת ובין על ידי החברה הסינית, אינן הכנסות מוטבות ואינן זכאיות להטבות המס הקבועות בחוק. לאור האמור, הכנסות אלו לא תיכללנה במבחן "יחס המחזורים"³, לצורך יישום הוראות סעיף 74 לחוק, וכן לא תיכללנה במבחן "פיזור השווקים" הקבוע בסעיף 18א לחוק.
2. יחסי המסחר בין החברה לבין חברות הקבוצה (חברת הבת, החברה הסינית וחברת ההפצה) יהיו על בסיס מחירי ותנאי שוק, וזאת בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

³ לא לעניין חישוב "המחזור השוטף" ולא לעניין חישוב "מחזור הבסיס המתואם".

החלטת מיסוי 91/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: הקמת מפעל חדש לפיתוח תוכנות המיועדות לשימוש בלעדי של חברה זרה

העובדות:

1. החברה הקימה "מפעל חדש" אשר יתמחה בפיתוח תוכנות למכשירי דיאגנוסטיקה מסוימים (להלן: "מכשירי דיאגנוסטיקה"), ובפיתוח שוטף של עדכוני תוכנה למכשירים אלה (להלן: "פיתוח תוכנות"). כמו כן החברה תעסוק, בהיקף קטן יחסית, בפיתוח של חבילות תכנון והוראות ייצור של מכשירי דיאגנוסטיקה (להלן: "תוכניות הייצור").
2. בעלי המניות של החברה מחזיקים במלוא המניות של חברה זרה (להלן: "החברה האחות") העוסקת, בין השאר, בייצור של מכשירי דיאגנוסטיקה לכלי רכב במפעלה בחו"ל.
3. הבעלות בתוכנות ובתוכניות הייצור, שיפותחו במפעל החברה בישראל, תהא של החברה והיא תעמידם לשימושה הבלעדי של החברה האחות. מעל ל- 75% מהכנסות החברה ינבעו ממתן זכות שימוש בתוכנות המפותחות על ידה (מהפצתם בחו"ל על ידי החברה האחות).

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת שיאושר לה כי מפעלה הינו "מפעל חדש" ו- "מפעל מוטב" לצורכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי יראו את מפעלה החברה לפיתוח תוכנות למכשירי דיאגנוסטיקה כ"מפעל חדש" לצורכי החוק (בכפוף לביצוע "השקעה מזערית מזכה" כנדרש בחוק).
2. נקבע כי החברה תהא זכאית לתבוע הטבות מס מכוח הוראות החוק רק לגבי "ההכנסות המוטבות", כמשמעותן בסעיף 51 לחוק, מפעילות יצורית של המפעל. ההכנסות ממכירה ו/או ממתן זכות שימוש⁴ בתוכניות הייצור, המפותחות על ידי החברה, אינן בגדר "הכנסה מוטבת".
3. החלטת המיסוי מותנית בכך שהחברה תעסיק כמות מינימאלית של עובדים חדשים במפעלה החדש (כ- 10 עובדים).
4. היחסים המסחריים והעסקיים בין החברה לבין החברה האחות יהיו על בסיס מחירי ותנאי שוק מקובלים, וזאת בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה.
5. החברה תפרט בנספח לדוח ההתאמה, מדי שנה, את הכנסותיה ואת הכנסתה החייבת, תוך חלוקה בין הכנסה מפיתוח תוכנות לבין הכנסה מפיתוח תוכניות הייצור.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

⁴ או כל מודל הכנסות אחר.

החלטת מיסוי 92/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: מפעלים של חברות אם ובת אשר לא ייחשבו "מפעלים קשורים" זה לזה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "החברה") עוסקת בייצור ושיווק של חממות. חברה א' מוחזקת במלואה על ידי חברה ב' (להלן: "חברת האם"), העוסקת בייצור מוצרי פלדה מעורגלים למגוון רחב של ענפים (כולל לענף החקלאות).
2. לחברה ניתן כתב אישור להקמת מפעל לייצור צנרת ממתכת (חממות וצנרת). בכתב האישור נקבעו תנאים והגבלות לגבי יחסי הגומלין בין החברה לחברת האם. חברת האם לא נהנית מהטבות המס הקבועות בחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק") בגין פעילותה התעשייתית.
3. היקף הקניות של מוצרי פלדה, המיוצרים על ידי חברת האם, הוא בשיעור של כ- 30% מכלל עלות החומרים והאביזרים הנדרשים לייצור חממות על ידי החברה.
4. לטענת החברה והחברה האם, מוצריהן שונים לחלוטין. כך, ולשיטתן, הצינורות והפרופילים של חברת האם משווקים ללקוחות שונים, ובעיקר למפעלי תעשייה (כצינורות ו/או פרופילים גולמיים). לעומת זאת, החברה מייצרת חממות שלימות, בעיקר לחקלאים, ואין היא מוכרת מוצרי מתכת ו/או צינורות.
5. מוצרי החברה מיוצרים בטכנולוגיה שונה מזו המיושמת על ידי חברת האם: מוצרי חברת האם מיוצרים בתהליך חצי אוטומטי ורציף של ערגול ואילו מוצרי החברה מיוצרים בתחנות חיתוך, כיפוף, ריתוך, ליטוש, קידוח והרכבה.
6. אין עובדי ייצור משותפים לחברות אולם החברה מקבלת שירותי ניהול ומינהלה מחברת האם. מפעלי החברות ממוקמים בסמיכות, אך הם נפרדים ויש ביניהם קיר חוצץ.

פריטי הבקשה:

החברה וחברת האם ביקשו כי יאושר להן כי מפעליהן אינם בגדר "מפעל קשור", כמשמעות מונח זה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי, בכפוף לתנאים שבפרק שביעי סימן ב' לחוק והתנאים שנקבעו בהחלטה, המפעל של החברה והמפעל של חברת האם לא יהיו "מפעלים קשורים", בתנאי שהחברות יעמדו בשני התנאים המצטברים הבאים:
פעילות הייצור של שני המפעלים תופרד ותבוצע במתחמים שונים (מיקום נפרד). כמו כן, תהא הפרדה מוחלטת באחסון חומרי הגלם והמוצרים הגמורים של המפעלים.
תתקיים הפרדה ברורה בין העובדים של החברה לבין העובדים של חברת האם, באופן שבכל מפעל מועסקים ויועסקו, אך ורק, עובדים המשוויכים לאותו מפעל. כל מפעל יחזיק רשימות מסודרות של מצבת עובדי הייצור, עובדי התחזוקה ועובדי התכנון והפיתוח של אותו מפעל.
2. האישור הוגבל ל"הרחבה" נשוא האישור, כך שלגבי הרחבות חדשות יהא על החברה, אם וככל שתחפוץ בכך, לפנות מחדש למוסד להחלטות מיסוי על מנת להחיל את האישור גם לגבי הרחבות אלה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 93/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת וביטול תוכנית מאושרת במסלול החלופי - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל נותנת שירותי פיתוח תוכנה, במספר תחומים, לצדדים בלתי קשורים. מרבית הכנסותיה של החברה הן מפיתוח תוכנות עבור חברה תושבת חוץ (להלן: "הלקוח העיקרי"). יתרת הכנסות החברה הן מפיתוח תוכנות עבור תושבי ישראל.
2. החברה מספקת ללקוחותיה שירותי פיתוח תוכנה החל מהשלבים המקדמיים של ניתוח הפרויקט, שלבי הפיתוח והטמעת המוצר, וכלה בביצוע בדיקות התאמה סופיות ותמיכה טכנית במוצר. עובדי החברה מתמחים בהשתלבות במערך הפיתוח אצל הלקוח הפוטנציאלי או, ולחלופין, ניהול הפיתוח בשלמותו בידי החברה.
3. החברה גובה על כל פרויקט פיתוח סכום קבוע ומוסכם מראש, ללא קשר לשעות העבודה המושקעות בפרויקט ו/או לעלויות בהן נשאה החברה לצורך ביצועו.
4. החברה מחזיקה בכתב אישור לתוכנית להרחבת מפעל לייצור תוכנה (להלן: "התוכנית").
5. החברה פנתה למדען הראשי כדי שזה יאשר לה כי מתקיימים לגביה הקריטריונים הקבועים בהגדרת "מפעל תעשייתי" לעניין חברת "מחקר ופיתוח תעשייתי". החברה קיבלה את האישור המדען כאמור.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה להחיל על מפעלה את הוראות סימן ב' לפרק השביעי לחוק, ולצורך כך ביקשה כי יאושר לה לכלול במסגרת ההשקעה המזערית המזכה גם השקעות שביצעה במסגרת התוכנית, וזאת בכפוף לביטול למפרע של כתב האישור.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור נקבע כי, בכפוף לתנאים שבפרק שביעי סימן ב' לחוק והתנאים שנקבעו בהסדר המס, **ההרחבה של מפעל החברה למתן שירותי מחקר ופיתוח עבור תושבי חוץ** הינה "מפעל תעשייתי", כהגדרתו בסעיף 51 לחוק.
2. נקבע כי אין באישור משום אישור כי הלקוח העיקרי של החברה הינו "תושב חוץ" לצורכי סעיף 51 לחוק – נושא אשר יכול שיבחן על ידי פקיד השומה. עוד נקבע כי, במידה שהלקוח העיקרי אינו בגדר "תושב חוץ", החברה לא תהא זכאית לתבוע הטבות מס מכוח הוראות החוק והאישור יבוטל למפרע.
3. נקבע כי פעילות מתן שירותי מחקר ופיתוח עבור תושבי ישראל אינה מהווה חלק מהפעילות הייצורית של המפעל המוטב. לאור האמור, הכנסות ממתן שירותי מחקר ופיתוח לתושבי ישראל לא יכללו במבחן "יחס המחזורים", לצורכי יישום הוראות סעיף 74 לחוק.
4. נקבע כי ההכנסה החייבת המיוחסת למפעל המוטב – החלק שבשלו ניתן לתבוע הטבות מס – היא המכפלה של ההכנסה החייבת של החברה מפעילות מתן שירותי המו"פ ביחס שבין הכנסות החברה ממתן שירותי מחקר ופיתוח לתושבי חוץ לבין סך ההכנסות ממתן שירותי מחקר ופיתוח.
5. ההכנסה החייבת המיוחסת למפעל, כאמור בסעיף 4 דלעיל, תיוחס להרחבה נושא ההחלטה בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק.

6. נקבע כי במידה שיונפק לחברה על ידי מינהלת מרכז ההשקעות כתב ביטול למפרע לתוכנית הישנה, היא תהא רשאית לכלול את ההשקעות, שביצעה לפי התוכנית הישנה, במסגרת "ההשקעה המזערית המזכה" (בכפוף לתנאים ולקריטריונים שנקבעו).
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 94/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: אופן קביעת הכנסה מוטבת בחברה המפתחת את מוצריה במשותף עם חברה זרה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") עוסקת בפיתוח תוכנות, במשותף עם חברה זרה, המחזיקה בכל המניות של החברה (להלן: "חברת האם"). הפיתוח של התוכנות נעשה במשותף, דהיינו, אין הפרדה בין המרכיבים המפותחים בארה"ב, על ידי חברת האם, לבין אלה המפותחים בארץ, על ידי החברה. הבעלות על התוכנות הינה משותפת.
2. בין שתי החברות קיים הסכם של "cost sharing" לפיו החברה וחברת האם נושאות בחלק יחסי מהוצאות הפיתוח של החברות בהתאם ליחס מחזור המכירות של כל אחת מהחברות. במידה שקיימת חריגה מיחס ההוצאות האמור, החברה האחת צריכה לפצות את החברה האחרת (תשלומי איזון). החברות חילקו ביניהן את השווקים לפי בסיס גיאוגרפי. נקבע כי החברה האם תהא רשאית לשווק ולמכור התוכנה ברחבי יבשת אמריקה ואילו החברה תהא רשאית לשווק ולמכור התוכנה באירופה ובאסיה.
3. בנוסף להכנסה ממכירת רישיונות לתוכנות, החברה מפיקה הכנסות ממכירת "הסכמי שירות ותמיכה" לתוכנות (להלן: "הסכמי שירות"). במסגרת אותם הסכמי שירות, החברה מעניקה את השירותים הבאים: שדרוגים ועדכון גרסאות של התוכנות, תיקון שגיאות בתוכנות הקיימות, תמיכה טכנית, שירותי תחזוקה ושירות לקוחות.
4. בפני לקוחות החברה עומדת האפשרות שלא לרכוש את הסכמי השירות בעת רכישת התוכנות ואף מוצגת בפניהם האפשרות לרכוש את הסכמי השירות כחלוף תקופה, ארוכה או קצרה, לאחר מועד רכישת התוכנות.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת לאשר כי הכנסותיה מהוות "הכנסה מוטבת", כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הכנסות החברה ממכירת רישיונות תוכנה, שדרוגים ועדכון גרסאות של תוכנות החברה תהא "הכנסה מוטבת", כהגדרתה בסעיף 51.
2. נקבע כי ההכנסה ממתן שירותים כגון, תמיכה טכנית, שירותי תחזוקה, הטמעה ושירות לקוחות תהא "הכנסה מוטבת", כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק, בתנאי שהחברה תוכיח לפקיד השומה כי השירותים שניתנו חיוניים למכירת מוצרי החברה, וכי סביר יהיה להניח כי הלקוח לא היה רוכש את המוצרים אילו לא הייתה החברה מתחייבת לספק לו גם את אותו "שירות נלווה".
3. בהחלטה נקבע כי, מרכיב ההכנסות שאינו זכאי להטבות מס, בהתאם לסימן ב' לפרק השביעי לחוק, מתוך כלל ההכנסות⁵ של החברה, יהא המכפלה שבין כלל ההכנסות האמורות בשנת המס לבין היחס

⁵ כאמור בסעיפים 1 ו-2 לעיל.

שבין שני הפרמטרים הבאים⁶:

- א. סכום השתתפות החברה בהוצאות המו"פ של חברת האם בשנת המס ובשתי שנות המס שקדמו לה.
- ב. סך הוצאות המו"פ שנשאה בהם החברה⁷ באותה שנת מס ובשתי שנות המס שקדמו לה.
4. סך הכנסות החברה, בניכוי הסכום המחושב על פי הנוסחה המפורטת בסעיף 3 דלעיל, ייחשבו כהכנסה שניתן לתבוע בשלה הטבות מס מכוח הוראות החוק.
5. ייחוס ההוצאות, לרבות הוצאות עקיפות כגון הוצאות הנהלה, מימון ואחרות בין שני סוגי ההכנסות - "ההכנסות המוטבות" ו- "הכנסות לא מוטבות" - יעשה לפי המנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
6. אין בהחלטה משום אישור לגבי אופן ייחוס ההכנסות ו/או ההוצאות בין החברה וחברת האם - נושאים אשר יבדקו על ידי פקיד השומה.
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

⁶ המנה שבין פרמטר (א) לפרמטר (ב).

⁷ הוצאות המחקר והפיתוח כפי שמופיע בדוחות הכספיים של החברה "ברוטו" - לאחר ביטול השתתפות חברת האם אך לרבות השתתפות החברה בהוצאות מו"פ של חברת האם.

החלטת מיסוי 95/06

תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: קביעת תנאים לחברה המבקשת להרחיב את מפעלה ונעזרת בקבלני משנה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בתכנון, פיתוח ושיווק מערכת מתקדמת לטיפול בלתי פולשניים בתחומי הרפואה.
2. כל פעילות החברה - מטה החברה, פעילות המחקר והפיתוח ופעילות הייצור - היא בישראל. לחברה סניפים ומפיצים ברחבי העולם העוסקים בשיווק, מכירה, שירות ותמיכה.
3. החברה מבצעת בעצמה את כל תהליכי הפיתוח של המערכת וכן חלק מהליכי בקרת האיכות. תהליך הייצור מתבצע בעיקר על ידי קבלני משנה, הממוקמים כולם באזור הפיתוח אליו משויך מפעל החברה, כמפורט להלן:
 - א. החברה מכינה מפרט לכל מק"ט ומכתיבה את תהליכי הייצור המיושמים על ידי קבלני המשנה.
 - ב. החברה מבצעת רכש של חלקי ליבה יקרים במערכת ועורכת בהם, עובר להתקנתם, בדיקות איכות במעבדותיה.
 - ג. קבלני המשנה אחראים על רכישת הרכיבים הנוספים ועל הרכבת המערכת. קבלני המשנה אחראים על אלה: תכנון לוגיסטי, רכש, ליקוט רכיבי המערכת, הרכבות בסיסיות, בדיקות חשמליות ומכאניות והרכבת המערכות.
 - ד. צריבת התוכנה, המפותחת כולה על ידי החברה, על גבי המערכת, מבוצעת על ידי החברה בעצמה (כשני שליש מהצריבות) ועל ידי קבלני המשנה (כשליש מהצריבות).
 - ה. בשלב הייצור האחרון עורכים במערכת בקרה ואז, אם הבדיקה מוצלחת, אורזים את המערכת לקראת משלוח ללקוחות. קבלני המשנה עורכים בדיקה סופית של המערכות ואף מבצעים בהן בדיקות "הרצה".
 - ו. לכל אורך תהליך הייצור, החברה מספקת תמיכה ליצרנים, והיא כוללת, בין השאר, תמיכה הנדסית, תמיכה לוגיסטית וביקורי הדרכה שוטפים. בסוף התהליך, החברה עורכת בקרת איכות מדגמית הכוללת בדיקות תהליך, מעקב אחר תקלות וביצוע פעולות מתקנות.
 - ז. החברה מבצעת תאום של הובלות המוצרים ממחסני קבלני המשנה אל נציגי הלקוחות השונים.
4. לחברה כתבי אישור במסלול החלופי שהונפקו לה בעבר על ידי מרכז השקעות.

פירטי הבקשה:

החברה ביקשה לאשר כי מפעלה הנו "מפעל תעשייתי" לצורכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעל החברה הוא "מפעל תעשייתי", כהגדרתו בסעיף 51 לחוק, בהתקיים כל אלה:
 - א. פעילות החברה, למעט שיווק, תבוצע בישראל.
 - ב. החברה תייצר את מוצריה במפעלה בישראל ו/או באמצעות מפעלים בישראל של קבלני משנה, וזאת במשך התקופה בה היא זכאית להטבות מס לפי החוק.

- ג. קבלני המשנה של החברה ייצרו את מוצרי החברה לפי הנחיות מדויקות שתועברנה אליהם על ידי החברה (תערוכת חו"ג, שיטת הייצור, תהליך הייצור וכו'). קבלני המשנה לא יהיו שותפים, בשום צורה ואופן, לסיכון היזמי ו/או לסיכון העסקי הגלום בעסקי החברה.
2. נקבע כי החברה תבצע את כל הפעולות הבאות במפעלה, באמצעות עובדיה המועסקים במישרין על ידה:
- א. פיתוח תבניות ותכנון ותמיכה ביצור המוצרים.
 - ב. פיקוח על פעילות הייצור המתבצעת על ידי קבלני משנה, לרבות בקרת איכות.
 - ג. פיתוח עסקי, הנהלה, כספים ותכנון ובקרה.
 - ד. פעילות הלוגיסטיקה (ניהול המלאי וניהול המחסנים, מתן הנחיות בקשר למשלוח המוצרים ללקוחות בחו"ל או בישראל, שינוע המוצרים).
3. לעניין סיווג המפעל לאזור פיתוח מסוים נקבע כי:
- א. במידה שמפעלה של החברה יהא ממוקם באזור פיתוח א' ובמידה שכל קבלני המשנה של החברה יפעלו באזור פיתוח א', מפעלה של החברה יהא זכאי ליהנות ממעמד של מפעל הפועל באזור פיתוח א'.
 - ב. בכל מקרה אחר, מעמדו של המפעל ייגזר מהאזור, שעדיפותו לצורכי החוק היא נחותה יותר, מבין כל אלה: (א) האזור בו ממוקם מפעל החברה, (ב) האזור בו ממוקמים קבלני משנה.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 96/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מפעלים מבוזרים - ייחוס ההכנסה החייבת במפעל מבוזר - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל מייצרת בגדים על פי הזמנות המתקבלות מלקוחותיה. אתרי הייצור של החברה ממוקמים באזורי פיתוח שונים. אחד מאתרי המפעל מצוי באז"פ א'. לא קיימת חפיפה בפעילות שני אתרי הייצור של החברה.
2. חלקים מסוימים מהייצור מבוצעים באמצעות קבלני משנה בישראל, בירדן ובשטחי הרשות הפלסטינית.
3. לחברה תוכנית במסלול החלופי להרחבת פעילות הייצור במרכז הארץ (להלן: "התוכנית הישנה")⁸. התוכנית הישנה אושרה לפני כניסתו לתוקף של תיקון 60 לחוק.
4. החברה ביצעה הרחבה במפעלה המבוזר וביקשה לקבוע את שנת המס 2005 כ"שנת הבחירה" של המפעל.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, בין היתר, שיאושר לה כי מיקומו של המפעל הוא באז"פ א' בלבד וכי מפעלה איננו "מפעל מבוזר" שחלות לגביו הוראות סעיף 74(ה) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הוחלט לדחות את בקשת החברה. נקבע כי מפעלה של החברה הינו "מפעל מבוזר" (מפעל הפועל באזורי פיתוח שונים, כאמור בסעיף 74(ה) לחוק).
1. נקבע כי הטבות המס של ההרחבה תחושבנה בהתאם להוראות סעיף 74(ה) לחוק. בהתאם, ייחוס ההכנסה החייבת של המפעל המבוזר לאתר באז"פ א' יחושב, בכל שנה משנות ההטבה של ההרחבה המוטבת, לפי מבחן הנכסים, מבחן השכר ומבחן היקף המועסקים (משקל כל מבחן יהא 1/3).
2. ההכנסה החייבת המיוחסת לאתר באז"פ א', תהא זכאית להטבות המס הקבועות בסעיף 51א(א)(1) לחוק במשך כל תקופת ההטבות הקבועה בסעיף 51 לחוק. ההכנסה החייבת המיוחסת לאתר האחר תהא זכאית להטבות המס הקבועות בסעיף 51 לחוק (לגבי אותו אזור) במשך כל תקופת ההטבות הקבועה בסעיף 51 לחוק.
4. בנוסף, נקבע כי האמור יחול רק אם סעיף 74(ה) לחוק יתוקן, באופן שהסמכות לקביעת אופן חישוב הטבות המס למפעלים מבוזרים תימסר למנהל רשות המיסים, ובלבד שמנהל רשות המיסים יאשר, בכתובים, כי יחולו על המפעל המבוזר הוראות סעיף זה (לאחר שתוקנה לו, אם בכלל, הסמכות). **בכל מקרה אחר, יחולו ההוראות ו/או הכללים שנקבעו על ידי השרים ו/או על ידי מנהל רשות המיסים.** כל עוד לא נקבעו כללים, החברה תהא חייבת לדווח על הכנסותיה בהתאם לאמור בסעיף זה. אולם, מוסכם עליה כי, על אף האמור בכל דין (לרבות לעניין התיישנות), יתוקנו שומותיה לכל שנות ההטבה במידה שיהא עליה ליישם הכללים שייקבעו על ידי השרים ו/או כללים אחרים שיקבעו על ידי מנהל רשות המיסים. החברה מתחייבת למסור לפקיד השומה כל דוח ו/או נתונים, כפי שידרוש.

⁸ מדובר בתוכנית ישנה, שכתב האישור ניתן בה לפני הקמת האתר באז"פ א'.

5. במסגרת ההחלטה הובהר כי הטבות המס להן תהיה זכאית החברה תיקבענה בהתאם לאזורים בהם ימוקמו חלקי המפעל בשנת הבחירה (על פי הנוסחה הנ"ל), ובהתאם להוראות סעיף 51א לחוק. במידה שהחברה תעתיק את מפעלה, כולו או חלקו, לאחר שנת הבחירה, יהא עליה לפנות מראש לרשות המיסים על מנת להסדיר את הטבות המס להן היא זכאית.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 97/06

תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: קביעת מועד תחילת פעילות החברה, לעניין סיווג מפעל החברה כ- "מפעל חדש" - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל, אשר החלה את פעילות הפיתוח לפני מספר שנים תחת חממה טכנולוגית בצפון, פיתחה פד מיוחד המאפשר לזהות תופעות הדורשות טיפול רפואי. לאחר תקופה קצרה, החברה עזבה את החממה הטכנולוגית ועברה לפעול במרכז הארץ.
2. החברה עסקה בפיתוח במשך מספר שנים והיא לא הפיקה כל הכנסה בתקופה זו. כחלוף ארבע שנים לאחר הקמתה, החברה החלה לייצר את הפדים אשר פותחו על ידה.

פרטי הבקשה:

1. החברה ביקשה לאשר כי מפעלה לפיתוח וייצור פדים מיוחדים יהווה "מפעל חדש" לצורכי החוק.
2. החברה ביקשה לאשר כי שנת המס השלישית, שלאחר השנה בה הפיקה החברה את הכנסותיה לראשונה, תהווה "שנת הבחירה" של מפעלה החדש.

החלטת המיסוי:

1. נקבע כי מפעל החברה אינו מהווה "מפעל חדש" אלא "הרחבה" של מפעל קיים, והכל בכפוף לתנאים שבפרק שביעי סימן ב' לחוק והתנאים שנקבעו בהחלטה.
2. נקבע כי פעילות הפיתוח, שבוצעה בחברה מאז הקמתה, מהווה חלק אינטגרלי מהפעילות הייצורית של החברה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 98/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: אופן חישוב ההכנסה במפעל מבזר – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, בייצור ובשיווק של מערכות סולאריות המורכבות מאמצעי אחסון שרכיביהם מיוצרים באזורי פיתוח שונים (שני אתרים).
2. פעילות הייצור מבוצעת במפעלי החברה בישראל, למעט פעילות שולית יחסית המבוצעת בחברה קשורה שמפעלה בחו"ל.
3. הכנסות החברה הן ממכירות של מערכות סולאריות למגזר הפרטי והתעשייתי.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לאשר כי ההרחבה שביצעה במפעלה (בשני האתרים) היא "מפעל מוטב" לצורכי החוק, וכן לקבוע את אופן חישוב הטבות המס בהתאם להוראות סעיף 74(ה) לחוק (מפעל מבזר).

החלטת מיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעל החברה הינו "מפעל תעשייתי" לצורכי החוק, וכי ההשקעה בנכסים יצרניים שביצעה החברה בשני האתרים מהווה "השקעה מזערית מזכה". כל זאת, בכפוף להתחייבות החברה שלא להעביר אל מחוץ לישראל "פעילות ייצורית" שמבוצעת כיום בישראל.
2. נקבע כי יחוס ההכנסה החייבת של המפעל המבזר – לאתרים השונים – יחושב בכל שנה משנות ההטבה של ההרחבה המוטבת, הן לפי מבחן הנכסים, הן לפי מבחן עלות השכר והן לפי מבחן היקף המועסקים בפעילות הייצורית ובפעילות הפיתוח (משקלו של כל מבחן יהא 1/3).
3. מבחן הנכסים, כאמור בסעיף 2 דלעיל, מחושב על פי היחס שבין "שווי הנכסים היצרניים" המופעלים בכל אתר, מדי שנה, לשווי הנכסים היצרניים במפעל כולו. לעניין זה, במבחן הנכסים ייכללו נכסים שנרכשו מהמועד שבו החלה ההשקעה המזערית המזכה ועד לתום שנת המס שלגביה נערך החישוב או עד לתום שנת המס שקדמה לשנה הקובעת של ההרחבה העוקבת שתבוצע לאחר ההרחבה נשוא החלטת המיסוי. עוד נקבע כי, לעניין זה, "נכסים יצרניים" הם מכוונות וציוד אחר, בין שנעשה בהם שימוש קודם בישראל ובין אם לאו, אך למעט רכב פרטי.
4. מבחן עלות השכר, כאמור בסעיף 2 דלעיל, מחושב על פי היחס שבין עלויות השכר של עובדי הייצור והפיתוח (כולל מהנדסים העוסקים בפיתוח) בכל אתר לבין עלויות השכר של עובדי הייצור והפיתוח במפעל כולו.
5. מבחן היקף המועסקים, כאמור בסעיף 2 דלעיל, מחושב על פי היחס שבין מספר עובדי הייצור והפיתוח בכל אתר לבין מספר עובדי הייצור והפיתוח במפעל כולו.
6. ההכנסה החייבת שתיוחס לכל אתר תהא המכפלה של ההכנסה החייבת המיוחסת להרחבה (לפי הוראות סעיף 74 לחוק) בממוצע של "שלושת המבחנים", כאמור, לגבי כל אתר.
7. האמור בהחלטת המיסוי מותנה בתיקון הוראות סעיף 74(ה) לחוק באופן שהסמכות לקביעת אופן חישוב הטבות המס למפעל מבזר תימסר למנהל רשות המיסים, ובלבד שזה האחרון יאשר, לאחר שתוקנה לו סמכות כאמור, את החלטת המיסוי. במידה שהסמכות האמורה לא תימסר למנהל רשות

המיסים ו/או במידה שהמנהל לא יאשרר את החלטת המיסוי, יחולו על מפעלה המבוזר הכללים שנקבעו בדין.

8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 99/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: קביעת תקופת הטבות המס למפעל שהועתק במהלך תקופת ההטבות מאז"פ ב' לאז"פ א' – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, בייצור ובשיווק של אביזרי טקסטיל.
2. עד לחודש אפריל בשנה מסויימת (להלן: "שנת המעבר") החברה ייצרה את מוצריה במפעלה הממוקם באז"פ ב'. בתחילת חודש מאי של שנת המעבר, החלה החברה בהעסקת מפעלה לאז"פ א' והיא סיימה את המעבר במהלך חודש נובמבר של אותה שנה.
3. החברה בחרה את שנת המעבר כשנת הבחירה של המפעל. החברה הציגה רווחים לצורכי מס בשנה זו.

פרטי הבקשה:

1. החברה ביקשה שיאושר לה כי מפעלה הנו "מפעל תעשייתי" ו"מפעל מוטב" לצורכי החוק.
2. החברה ביקשה לקבוע את השפעת השינוי הגיאוגרפי במיקום מפעלה על תקופת ההטבות.

החלטת מיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעל החברה הינו "מפעל תעשייתי" ו"מפעל מוטב" לצורכי החוק.
2. לעניין תקופת ההטבות, נקבע כי החברה תהא זכאית לתבוע הטבות במס (פטור זמני) במשך 9 שנות מס, בכפוף להוראות סעיף 51ג רישא.
3. תקופת ההטבות החדשה נקבעה לפי חישוב יתרת הטבות המס שטרם נוצלה (שיטת המיצוי), כדלהלן:
א. בשלב הראשון יש לחשב את "שיעור הטבות המס אשר נוצלו" באז"פ ב' (8 חודשים מתוך 6 שנים).
ב. בשלב השני יש לחשב את המכפלה של "שיעור הטבות המס שטרם נוצלו" בתקופת ההטבות הקבועה לאז"פ א' (10 שנים).
ג. התוצאה המתקבלת, במקרה הנדון, היא שהחברה תהא זכאית לתקופת הטבות כוללת של 9 שנים (פטור זמני). החברה לא תהא זכאית לתבוע הטבות מס בשנה העשירית, בכפוף לאמור בסעיף 4 שלהלן.
4. נקבע כי במידה שהחברה תהא "חברה בהשקעת חוץ" לכל אורך התקופה הנוספת, כמשמעותה בסעיף 51ג(א)(3) לחוק (בשינויים המתחייבים), החברה תהא זכאית לתבוע הטבות מס בתקופה הנוספת (כלומר, בשנה העשירית) בהתאם לשיעור המס החל על "מפעל מאושר" בהשקעת חוץ (בהתאם לשיעור השקעת החוץ).
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 100/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הגדרת נכסים יצרניים – החלטת מיסוי בהסכם

עובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח טכנולוגיה המספקת הגנה על מידע ממוחשב חסוי ומאפשרת לזהות ולהתמודד מול התקפות ואיומים.
2. החברה מפתחת את הטכנולוגיה עבור חברת האם ומקבלת בתמורה החזר מלא של הוצאות הפיתוח, בתוספת מקדם רווח בשיעור קבוע שנקבע.
3. במועד הקמת החברה, רכשה החברה את כל הציוד שהוחזק והופעל על ידי חברה בלתי קשורה (להלן: "החברה המוכרת").

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה שיאושר לה כי מפעלה הנו "מפעל תעשייתי" לצורכי החוק. כמו כן, החברה ביקשה כי יאושר לה שלא להחיל את "מבחן יחס הנכסים", הקבוע בסעיף 74 לחוק, לגבי הנכסים המשומשים שנרכשו מהחברה המוכרת (לא "נכס יצרני" ו/או טיעונים נוספים).

החלטת מיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעל החברה הינו "מפעל תעשייתי" לצורכי החוק.
2. נקבע כי ריהוט משומש ו/או ציוד משרדי משומש אינם בגדר "נכסים יצרניים" שיש להחיל לגביהם את מבחן "יחס הנכסים".
3. מחשבים משומשים שנרכשו מהחברה המוכרת יהיו "נכסים יצרניים" שיש להחיל לגביהם את מבחן "יחס הנכסים".
4. כמו כן, נקבע כי ההחלטה בדבר סיווג "הציוד האלקטרוני" ו/או "השיפורים במושכר", לעניין זה, יקבע על ידי פקיד השומה (בכפוף לשימוש שנעשה בהם במפעל).
5. אופן ייחוס ההכנסה לנכסים המשומשים, כאמור, יהא לפי הכללים מכוח סעיף 74 לחוק.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

⁹ מכונות או ציוד אחר שבשימוש המפעל.

החלטת מיסוי 101/06

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: קביעת אז"פ למפעל שהועתק לישוב שהורע מעמדו בצו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזור פיתוח) התשס"ג-2002 (להלן: "הצו הנוכחי") – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, בייצור ובשיווק ציוד רפואי. מפעלה של החברה הוא מפעל מעורב (עם מספר הרחבות) והוא ממוקם באז"פ ב'.
2. מכירות החברה הן בעיקר לחו"ל.
3. החברה העתיקה, במהלך שנת 2005, את מפעלה למיקום חדש (להלן: "המיקום החדש"), אשר על פי הצו לעידוד השקעות הון (קביעת אזורים לעניין התוספת לחוק), התשנ"ח – 1998 (להלן: "הצו הקודם") סווג כאז"פ ב'. החברה סיימה להעביר את מפעלה למיקום החדש לפני 19.12.05.
4. על פי הצו הנוכחי, המיקום החדש של המפעל מסווג כאז"פ ג' (אחר).

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה אישור כי מפעלה הינו "מפעל תעשייתי" ו"מפעל מוטב". כמו כן, ביקשה החברה לקבוע את מעמד אזור הפיתוח של החברה.

החלטת מיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעל החברה הינו "מפעל תעשייתי" ו"מפעל מוטב" לצורכי החוק.
2. הוראה 6 לצו הנוכחי קובעת כי מפעל בהקמה, שנכלל באזור עדיפות א' או ב' לפי הצו הקודם והורע מעמדו לפי הצו הנוכחי, יחולו עליו הוראות הצו הקודם, במידה שמדובר במפעל שהונפק לו כתב אישור עד ליום 19.12.05. הוראה דומה קיימת לגבי הרחבות, אלא שלגבי הרחבות לא נקבעה מגבלת זמן¹⁰.
3. נקבע בהחלטת המיסוי כי בהעתקה של מפעל קיים, איזור הפיתוח יקבע בהתאם להוראות הצו הנוכחי לגבי מפעל בהקמה.
4. כאמור, החברה סיימה להעתיק את מפעלה למיקום החדש לפני 19.12.05, לפיכך נקבע לגביה כי תהא זכאית לתבוע הטבות במס בהתאם להוראות סעיף 51א(א)(2) לחוק (אז"פ ב').
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

¹⁰ מגבלת הזמן זהה למגבלת התחולה של התקנות כולן.

החלטת מיסוי 102/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: סיווג מכירות בחסר של אג"ח - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל מממנת את פעילותה העסקית השוטפת, בין היתר, באמצעות הון זר. לפיכך, משיקולים מימוניים/עסקיים ובמטרה לצמצם את עלויות המימון, מבצעת החברה עסקאות מכירה בחסר (shorting) של אגרות חוב או של מק"מים סחירים.
2. החברה מבצעת את עסקאותיה האמורות לגבי אג"ח ממשלתיות וקונצרניות, ומכאן, ככלל, נוצר לחברה הפסד בגובה הריבית, דמי ההשאלה, הפרשי הצמדה, ועמלות שונות הקשורות בפעילות בני"ע (להלן: "ההפסד מעסקאות המכירה בחסר"). ההפסד מעסקאות המכירה בחסר נצבר בתקופה שבין מועד ביצוע עסקת המכירה בחסר לבין המועד בו החברה סוגרת את הפוזיציה של "המכירה בחסר".
3. לחברה אין כל פעילות בניירות ערך סחירים מלבד בהקשר עם עסקאות המכירה בחסר.

הבקשה:

החברה ביקשה כי יאושר לה שההפסד מעסקאות המכירה בחסר ייחשבו, לצורכי מס, כהוצאות מימון.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ההפסד מעסקאות המכירה בחסר יסווג כהוצאות מימון לצורכי מס, בכפוף להתקיימות התנאים הבאים:
 - 1.1. החברה תדווח על הוצאות המימון כאמור, רק בשנה בה נסגרה הפוזיציה של המכירה בחסר.
 - 1.2. החברה תערוך תיעוד ממוספר על פי תאריך, טרם ביצוע עסקת המכירה בחסר, ובו פירוט לגבי היקף עסקת המכירה בחסר וייעודה. התיעוד האמור יצורף לדוחות הכספיים המוגשים לפקיד השומה.
 - 1.3. שאילת ניירות הערך אינה מבוצעת, במישרין או בעקיפין, מצד הקשור לחברה וכי החברה אינה משאילה, במישרין או בעקיפין, ניירות ערך כאמור.
 - 1.4. החברה לא תחזיק איגרות חוב משום סוג שהוא במהלך שנת המס.
2. האמור בסעיף 1 לחלק העובדות היווה תנאי מהותי להחלטת המיסוי. יחד עם זאת, נקבע כי פקיד השומה הוא שיבחן את זכאות החברה לנכות את הוצאות המימון (כימות ו/או עיתוי).
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: מכירה מחדש של מניות באוצר - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בחו"ל, ביצעה הצעת רכש שבמסגרתה רכשה ב"רכישה עצמית" חלק ממניותיה מהציבור. מניות אלו, לאחר רכישתן על ידי החברה, הן "מניות רדומות" כאמור בחוק החברות תשנ"ט – 1999, ולפיכך הן נטולות זכויות לחלוטין (להלן: "מניות באוצר").
2. החברה החזיקה במניות באוצר במשך תקופה העולה על שלוש שנים (להלן: "תקופת ההחזקה").
3. במהלך תקופת ההחזקה לא חלו בחברה שינויים מהותיים (מבניים או עסקיים) העשויים להשפיע על שוויה.
4. לעניין יישום הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה - 1985 (להלן: "חוק התיאומים"), עלות הרכישה של המניות באוצר הופחתה מההון העצמי, כמשמעותו בתוספת א' לחוק התיאומים, של החברה. לאור האמור, החברה הקטינה את סכום הניכוי בשל אינפלציה המחושב¹¹.
5. שווי ההשקעה במניות באוצר היווה כ- 35% מסך השקעות החברה בנכסים פיננסיים סחירים (לרבות מזומנים ושווה מזומנים), והוא שיקף רכישה של כ- 30% מהונה העצמי של החברה במועד רכישת המניות באוצר.
6. כיום מבקשת החברה למכור את כל המניות באוצר למשקיעים מוסדיים בשוק ההון, שאינם, במישרין או בעקיפין, "קרובים" של החברה. לעניין זה, "קרוב" - כמשמעות מונח זה בסעיף 88 לפקודה או "צד קשור" כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה.

הבקשה:

החברה מבקשת כי מכירת המניות באוצר, כמפורט לעיל, תסווג כהנפקה. כפועל יוצא מן האמור, מכירת המניות באוצר לא תיצור "אירוע מס" בחברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. אושרו ההוראות והתנאים שנקבעו בחוזר מס הכנסה 10/2001 ונקבע כי, מכירת המניות באוצר לא תהווה "אירוע מס" בחברה (תסווג כהנפקת מניות), בכפוף להתקיימות התנאים הבאים:
 - 1.1. תמורת המכירה שהתקבלה במועד מכירת המניות באוצר, מעבר לערך הנקוב, תסווג בספרי החברה כפרמיה על מניות.
 - 1.2. ההוצאות שהוצאו על ידי החברה, לרבות שכ"ט עו"ד ורו"ח ועמלות שונות, הקשורות, במישרין או בעקיפין, למכירת המניות באוצר, לא יותרו בניכוי אלא יופחתו מהתמורה המסווגת לפרמיה על מניות.
 - 1.3. החברה תיתן ביאור מפורט (בדוחות הכספיים) לגבי החלטת המיסוי, לרבות בגין תמורת ההנפקה וההוצאות שהופחתו מהפרמיה על המניות.

¹¹ בגובה המכפלה של "שיעור עליית המדד" בעלות הרכישה של המניות באוצר.

1.4. החברה לא תרכוש את מניותיה שוב, וזאת במשך 12 חודשים לפחות ממועד מכירת המניות באוצר.

2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 104/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: פעילות חברה זרה בישראל; ייחוס הכנסות לפעילות בישראל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת מדינה, שאינה מדינת אמנה (להלן: "החברה הזרה"), התקשרה במיזם משותף עם חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") לביצוע פעילות בינלאומית מבוססת אינטרנט.
2. החברה הזרה אינה קשורה, במישרין או בעקיפין, לחברה ו/או לבעלי מניותיה והיא לא תעשה כל פעילות אחרת יחד עם החברה. כמו כן, החברה לא תפעל בחו"ל בהקשר לפעילות המיזם.
3. כל בעלי המניות בחברה הזרה, לרבות חברי הדירקטוריון שלה, מנהליה ועובדיה, הנם תושבי חוץ שאינם קשורים לחברה. החברה אינה ולא תהיה בעלת זכויות כלשהן בחברה הזרה, במישרין או בעקיפין, ובכלל זה זכות לקבלת רווחים, זכויות הצבעה, זכות למינוי מנהלים ו/או זכות למינוי דירקטורים.
4. פעילות המיזם תבוצע באמצעות שרת, הממוקם מחוץ לישראל, בבעלות חברה תושבת מדינת אמנה, שאינה קשורה לחברה או לחברה הזרה. החברה הזרה תהא המפעילה הבלעדית של השרת, תשא בכל הסיכונים הכרוכים במיזם ותהא זכאית לרווחיו.
5. החברה תבצע בישראל פעילויות של תמיכה טכנית ושירותי סליקה ללקוחות ישראלים וזרים של החברה הזרה, וכמו כן, תבצע פעולות שיווק בישראל ללקוחות ישראלים של החברה הזרה. תמורת שירותים אלו, זכאית החברה לעמלה בגובה עלות פעילותה בתוספת מרווח של 15%.

פרטי הבקשה:

החברה הזרה ביקשה להסדיר את אופן ייחוס הכנסותיה לפעילותה המבוצעת בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ניתנה החלטה זמנית שתעמוד בתוקפה עד לתום שנת המס העוקבת לשנה בה ניתנה. בתום תקופה זו, ייקבע מנגנון למיסוי הכנסות החברה הזרה מאותו מועד ואילך.
2. החברה הזרה תחשב כמי שהפיקה הכנסה בישראל באמצעות החברה אשר פועלת עבורה בישראל. נקבע כי החברה הזרה תהא חייבת במס בישראל בשל הכנסותיה מהמיזם, וכי יוטל עליה מס סופי, בדרך של ניכוי מס במקור, בשיעור של 15% מהסכומים שהחברה גובה ומעבירה לחברה הזרה (בניכוי העמלה של החברה).
3. הכנסות החברה הזרה ידווחו בתיק הניכויים של החברה ובמסגרתו ינוכה המס המתחייב מהחלטה זו.
4. בתום תוקפה של החלטה זו, יוגשו הדוחות הכספיים של החברה הזרה לתקופת ההחלטה.

החלטת מיסוי 105/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: פטור השתתפות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה שהתאגדה בישראל מעוניינת לפעול כ"חברת החזקות ישראלית", כמשמעות המונח בסעיף 67ג(א) לפקודה (להלן: "החברה" או "חברת ההחזקות הישראלית").
2. החברה מתעתדת לרכז את ההחזקה בקבוצת חברות אשר תפעיל מיזם חדש לפיתוח, לייצור, לשיווק ולמכירת מכוניות.
3. החברה תקים מספר חברות תושבות חוץ שתנוהלנה במדינות בהן הן פועלות. החברות תתאגדנה ותחשבנה תושבות מדינה גומלת ותעסוקנה בפעילות עסקית (להלן: "החברות המוחזקות").
4. החברה תחזיק בחברות המוחזקות בשיעור העולה על 10% מהון המניות, לרבות בזכות לרווחים.
5. השליטה והניהול על עסקי החברה תתקיים בישראל בלבד, באופן בו החלטות עסקיות, אדמיניסטרטיביות, ניהוליות ואסטרטגיות בנוגע לחברה תתקבלנה בישראל. כמו כן, חברי הדירקטוריון יתכנסו לשיבות בישראל (ולא במדינה אחרת), משרדיה הבלעדיים של החברה ימוקמו בישראל ומהם תתבצע כל הפעילות האדמיניסטרטיבית של החברה, לרבות ביקורת חשבוניות והכנת דוחות כספיים ולרבות אישורם על ידי דירקטוריון החברה. הדוחות יוכנו ויבוקרו בישראל על ידי רו"ח ישראלי. ייעוץ משפטי וכלכלי לקבוצה יסופק בישראל על ידי נותני שירות ישראליים, מלבד שירותים ספציפיים, על פי הצורך, במדינות רלבנטיות. ככל שישולמו דמי ניהול על ידי החברה, הם ישולמו לגורמים תושבי ישראל.
6. הדירקטורים בחברה יהיו תושבי חוץ. מובהר כאמור, כי הדירקטורים יתכנסו לשיבות בישראל. עם זאת, ייתכן שמקצת החלטות הדירקטוריון תתקבלנה באמצעות שימוש באמצעי תקשורת ומבלי שצריך להתכנס פיזית. מובהר, כי החלטות שיתקבלו בדרך זו תהיינה חריגות ומועטות, הן מבחינת תדירותן והן מבחינת חשיבותן. מובהר, כי בדרך זו לא תידונה ולא תתקבלנה החלטות הנוגעות למדיניות הניהול העסקית או האסטרטגית של החברה, אלא החלטות בעלות אופי טכני בלבד. מוסכם, כי מועצת המנהלים לא תאציל מסמכויותיה, כולן או חלקן, לגורם או לאורגן אחר של החברה.
7. בכל ישיבות הדירקטוריון אשר תתקיימנה כאמור בישראל, ישתתפו מרבית הדירקטורים. לכל דירקטור זכות שווה בהצבעה המהווה קול אחד.
8. ככל שהחברה תפיק הכנסות מדמי ניהול, יהיו הכנסות אלו מהחברות המוחזקות.

פרטי הבקשה:

לקבוע את מעמדה של החברה כ"חברת החזקות ישראלית" ואת מעמדן של החברות המוחזקות על ידה כ"חברות מוחזקות" לעניין סעיף 67 - 67א לפקודה. כמו כן, לקבוע את השלכות המס הנובעות מכך.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בהתקיים העובדות שפורטו לעיל, תחשב החברה כמי שהשליטה על עסקיה וניהולה מופעלים בישראל בלבד.
2. החברה והחברות המוחזקות תחשבנה כ"חברת החזקות ישראלית" או כ"חברה מוחזקת", בהתאמה, כל עוד יתקיימו התנאים שנקבעו בסעיפים 67ג(א) או 67ד לפקודה, לפי העניין.

3. חברת ההחזקות הישראלית לא תחשב כ"בעל שליטה" לעניין סעיף 75ב לפקודה (חברה נשלטת זרה), ככל שהדבר נוגע להחזקתה בחברה המוחזקת הזרה או בחברות הקשורות.
4. הכנסות דמי ניהול, דמי הצלחה ו/או דמי ייעוץ וכיוצא באלה, שתפיק חברת ההחזקות הישראלית, תחשבה כהכנסות מעסק שהופקו בישראל ואשר יש להטיל עליהן מס בהתאם להוראות סעיף 12(1) לפקודה.
5. חברת ההחזקות הישראלית תחויב לנכות מס במקור בשל "דיבידנד רעיוני" המיוחס לבעלי מניות תושבי ישראל, כאמור בסעיף 67ז לפקודה.
6. לא יינתן לחברת ההחזקות הישראלית זיכוי בשל מסי חוץ בשל הכנסותיה הפטורות ממס.
7. הכנסת בעלי מניות תושבי חוץ ממכירת מניותיהם בחברת ההחזקות הישראלית תחשב כרווח הון שהופק בישראל, ויחולו בעניינם הוראות הפקודה והאמנות למניעת כפל המס שבין ישראל למדינת תושבתם. מובהר כי רווח ההון לא יחשב כרווח שהופק במוסד קבע של תושב החוץ בישראל, לעניין סעיף 97(ב3) לפקודה, בשל החזקתו בחברת ההחזקות ובשל כך בלבד.
8. הוטלו על החברה חובות דיווח, ובכלל זה חובה לצרף לדו"ח השנתי את הדוחות הכספיים של החברות המוחזקות.

החלטת מיסוי 106/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: פטור לפי סעיפים 14(א) ו- (ג) לתושב חוזר: אנונה - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו תושב חוזר.
2. בהיותו תושב חוץ, בשנות השבעים לחייו, השקיע המבקש בשלוש תוכניות אנונה שונות המנוהלות על ידי חברות תושבות מדינת אמנה. בשל השקעתו, זכאי המבקש לתשלום חודשי בסכום קבוע למשך כל ימי חייו (להלן: "התשלום החודשי").

פרטי הבקשה:

המבקש ביקש לקבוע, כי כל אחת מתוכניות האנונה הינה "נכס" מחוץ לישראל אשר נרכש בהיותו תושב חוץ, וכי ההכנסה הנובעת מהן פטורה ממס לפי סעיפים 14(א) ו- (ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. סעיפים 14(א) ו- (ג) יחולו על הכנסת המבקש מהתשלום החודשי. לעניין זה, ייחשב התשלום כהכנסה שמקורה בנכס מחוץ לישראל, שרכש המבקש בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.
2. במידה שיחולו שינויים בדין הישראלי, שיש בהם בכדי להשפיע על הנושאים שהוסדרו בהחלטת מיסוי זו, רשות המסים תהא רשאית לבטל החלטת מיסוי זו, לבחון אותה מחדש ו/או לשנות את תנאיה.

החלטת מיסוי 107/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: זיכוי עקיף ממס חברות בהשקעה באמצעות שותפות זרה - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשות הן חברות תושבות ישראל, המחזיקות כל אחת 40% ממניות חברה תושבת חוץ (להלן: "החברה הזרה").
2. החברה הזרה מחזיקה ב- 50% מהזכויות בשותפות שהוקמה לפי דין זר (להלן: "השותפות הזרה").
3. השותפות הזרה מחזיקה במניות של חברות תושבות חוץ, בשיעורי החזקה הנעים בין 50% ל- 100%. חברות אלו מחזיקות בנכסים מחוץ לישראל (להלן: "חברות הנכסים"), מפיקות מהן הכנסה ומחויבות במס חברות בגין הכנסתן במדינות בהן מצויים הנכסים (להלן: "המס הזר").
4. השותפות הזרה הינה "שקופה" לצורכי מס במדינה בה הוקמה, ולפיכך הכנסותיה מיוחסות לחברה הזרה במישרין, ולא חל מס נוסף בחלוקת רווחיה לחברה הזרה.
5. על פי דיני המס במדינה בה הוקמה השותפות, השותפות שקופה הן לעניין הכנסות מדיבידנדים והן לעניין אחזקת נכסים ורווחי הון המופקים ממימושם.

פרטי הבקשה:

המבקשות ביקשו לתבוע זיכוי ממס בישראל בשל המס הזר, וזאת בהתאם להוראות סעיף 203(ב) לפקודה (זיכוי עקיף).

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לעניין הגדרת "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" בסעיף 126(ג) לפקודה, ייחשבו חברות הנכסים כחברות המוחזקות במישרין על ידי החברה הזרה.
2. שיעור ההחזקה לעניין זה יחושב על ידי הכפלת שיעור זכותה של החברה הזרה בשותפות הזרה בשיעור ההחזקה של השותפות הזרה בכל אחת מחברות הנכסים.
3. לפיכך, יינתן זיכוי בגין המס הזר לפי הוראות סעיפים 126(ג) ו- 203(ב) לפקודה, בהתקיים תנאיהם.
4. על המבקשות הוטלו חובות דיווח לגבי החברה הזרה, השותפות והשקעותיהן של חברות הנכסים.

החלטת מיסוי 108/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת תושבות - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשים, בני זוג, התגוררו בישראל עד ליום 15 בינואר 2004 ובמועד זה עברו להתגורר במדינת אמנה, עם ילדם, לתקופה לא קצובה.
2. בת הזוג הועסקה במדינה הזרה על ידי חברה הנותנת שירותי ניהול ופיקוח פיננסיים, בין היתר למלכ"ר ישראלי בו הועסקה בישראל קודם לעזיבה. סמוך לעזיבה, התפטרה בת הזוג מעבודתה עבור המלכ"ר הישראלי ללא כוונה או הבטחה לשוב ולעבוד במסגרת המלכ"ר או בגוף הקשור אליו. עיסוקה החדש בחו"ל לא הוסדר על ידי המלכ"ר הישראלי ומשך העסקתה לא הוגדר מראש.
3. בן הזוג פעל במדינה הזרה בעיקר כעצמאי.
4. החל מהמעבר למדינת האמנה, בני הזוג נחשבים תושבי מדינת אמנה ומגוישים בה דוחות מס.
5. לבני הזוג דירת מגורים בישראל. הדירה הושכרה במשך שהייתם בחו"ל, למעט לתקופה של כחודשיים עד ליולי 2004, עת הושכרה בשנית.
6. בכל תקופת שהייתם בחו"ל, לא שילמו בני הזוג ביטוח לאומי.
7. בתקופת שהייתם בחו"ל, שהו כל אחד מבני הזוג בישראל כ- 55 ימים בשנה קלנדארית, בין השאר, לשם השלמת לימודי תואר שני בישראל, חופשות ועבודה.
8. בכוונת בני הזוג לשוב להיות תושבי ישראל.

פרטי הבקשה:

המבקשים בקשו לקבוע את המועד בו חדלו להיות תושבי ישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בני הזוג ייחשבו כתושבי מדינת האמנה, לעניין האמנה למניעת כפל מס בין המדינות, החל מיום 1.7.04 ועד ליום חזרתם.
2. מובהר, כי החלטה זו אינה קובעת דבר באשר לתושבות בני הזוג לעניין הדין הפנימי. בפרט, ההחלטה אינה מהווה קביעה כי בני הזוג נחשבים כמי ש"חדל להיות תושב ישראל" לעניין הגדרת "תושב חוזר" בסעיף 14(ג) לפקודה או כי יהיו זכאים להטבות מכוח סעיפים 14 ו-97 לפקודה.
3. נקבעו הוראות שונות לעניין פתיחת תיק למבקשים וחובות דיווח. המבקשים נדרשו להמציא תצהיר ואישור תושבות ממדינת האמנה.

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מיסוי פעילות חברות קבוצה זרה בישראל - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "**החברה הישראלית**") היא חלק מתאגיד רב-לאומי מוביל בתחומו הכולל חברות ממדינות שונות (להלן: "**הקבוצה**" או "**חברות הקבוצה**").
2. החברה הישראלית התקשרה בהסכם להענקת סיוע וייעוץ בקשר לפרויקט בניה המבוצע בישראל אשר צפוי להמשך כ- 18 חודשים.
3. לשם ביצוע הפרויקט, יגיעו לישראל יחידים מטעם חברות בקבוצה, חלקם שכירים של חברות הקבוצה (להלן: "**העובדים**") וחלקם קבלני משנה עצמאיים (הפועלים כיחידים או באמצעות חברה בבעלות מלאה של היחיד) מטעם חברות הקבוצה (להלן: "**קבלני המשנה**").
4. העובדים וקבלני המשנה יישלחו לישראל בהתאם לצורכי הפרויקט ודרישת החברה הישראלית. העובדים וקבלני המשנה מהווים חלק מצוות העבודה של החברה הישראלית, כפופים לה מבחינה ארגונית ונתונים לפיקוחה. כמו כן, הם יעשו שימוש בעיקר בצידוד וכלי עבודה של החברה הישראלית.
5. העובדים וקבלני המשנה יקבלו את תמורת עבודתם מחברות הקבוצה.
6. החברה הישראלית תשלם לחברות הקבוצה, בקשר עם שליחת העובדים וקבלני המשנה לעבודה בישראל, סכום הכולל את התשלום הישיר לעובד/קבלן משנה, החזר הוצאות ישירות ועקיפות, בתוספת רווח קבלני מקובל.
7. לחברות הקבוצה אין כל פעילות אחרת בישראל מלבד המתואר בבקשה והן אינן מקבלות כל תשלום מעבר לנוכח בסעיף 6 דלעיל בקשר לפרויקט.

פרטי הבקשה:

החברה הישראלית והקבוצה בקשו להסדיר את המיסוי שיחול בישראל על פעילות הקבוצה בקשר לפרויקט, תוך פישוט התהליך, ככל שניתן, בקשר לתושבי חוץ.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. העובדים וקבלני המשנה יחשבו כעובדים של מעביד ישראלי לעניין הדין הפנימי. לעניין אמנת המס בין ישראל למדינות השונות, הם יחשבו כמועסקים על ידי מעביד תושב ישראל או פועלים במוסד קבע של מעביד בישראל, לפי העניין. לאור האמור, תשלומים שיקבלו העובדים וקבלני המשנה בגין עבודתם בישראל יהיו חייבים במס בישראל, בהתאם לשיעורי המס החלים בדין, וזאת ללא קשר למשך שהותם בישראל.
2. תשלומים לעובדים וקבלני המשנה כאמור בפסקה 1 יותרו בניכוי לחברה הישראלית כהוצאה בייצור הכנסתה.
3. לעניין תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהיה לתושבי חוץ), התשל"ט – 1979 (להלן: "**תקנות הוצאות השהייה**"), ייחשבו העובדים וקבלני המשנה כמי שהוזמנו בידי תושב ישראל. תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב - 1972 יחולו במידה שתקנות הוצאות השהייה אינן חלות, ולעניין זה ייחשבו העובדים וקבלני המשנה כמי שמקום מושבם מחוץ לישראל. החזר הוצאות הטיסה לישראל וחזרה לא ייחשב כחלק משכר העובדים וקבלני המשנה.

4. תשלומים שיקבלו החברות הזרות בגין שליחת העובדים וקבלני המשנה, כמתואר לעיל, לא יחויבו במס בישראל, ובלבד שסך כל התשלומים לחברות הזרות, בכל שנת מס, לא יעלה על סכום עלות העסקת העובדים וקבלני המשנה בישראל בתוספת מרווח שנקבע. שולם סכום גבוה יותר, ייחשב ההפרש כרווח של החברות הזרות מהשתתפותן בפריקט בישראל ויחויב בניכוי מס במקור בשיעור של 25%.
5. החברה הישראלית אחראית לניכוי מס במקור משכר העובדים וקבלני המשנה והעברתו לפקיד השומה במסגרת תיק הניכויים שלה ולעניין זה, יחולו עליה כללי חישוב הניכוי במקור וחובות הדיווח החלות על מנכה שהוא מעסיק ישראלי (למשל: חישוב המס לפי סעיף 121 או 126(א) לפקודה, לפי העניין). החברה הישראלית נדרשת להגיש דיווח מפורט הכולל זיהוי העובדים וקבלני המשנה, פירוט אופן ביצוע החישובים וכו'. הדיווח יסתמך על דוח מפורט שהחברה הישראלית תקבל מחברות הקבוצה בעולם, המציג את הרכב התשלומים (ויוצג לפקיד השומה על פי דרישתו). הניכוי יעשה מכל תשלום שיועבר למי מחברות הקבוצה.
6. החברה הישראלית נדרשה לשאת באחריות לתשלום המס החל על העובדים, קבלני המשנה ו/או חברות הקבוצה, כמפורט בהחלטה זו. מס זה ייחשב כמס שהחברה הישראלית חייבת לגביו בדיווח ותשלום ויחולו על אכיפת תשלומי הוראות פקודת המסים (גביה).
7. חברות הקבוצה, העובדים וקבלני המשנה לא יידרשו לפתוח תיק נישום ו/או תיק ניכויים בישראל ולא יידרשו למנות נציג בהתאם להוראות סעיף 368 לפקודה, לא יחויבו בניהול פנקסים בישראל, בתשלום מקדמות ובהגשת דוחות שנתיים בשל הפעילות המתוארת בהחלטה זו.

החלטת מיסוי 110/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מוסד קבע; פעילות באמצעות קבלן משנה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת מדינת אמנה (להלן: "המבקשת"), הינה חברה בעלת שם עולמי בייעוץ בתחום ייחודי.
2. המבקשת זכתה במכרז למתן ייעוץ בישראל ונחתם הסכם בינה לבין גורם ישראלי למתן ייעוץ על פי תוכנית עבודה המתפרסת על פני כשנתיים (למען הסר ספק מובהר, כי הפרויקט אינו כולל פעילות של הרכבה או התקנה ואף לא פיקוח על פעילויות כאלו).
3. לצורך ביצוע הייעוץ בישראל נשכרו שירותיה של חברה ישראלית שאינה קשורה אל המבקשת, כקבלן משנה (להלן: "החברה הישראלית"). החברה הישראלית אף יידעה את המבקשת אודות המכרז ובדבר נכונותה לשמש כקבלן משנה.
4. החברה הישראלית אחראית על הטמעת נהלים והנחיות שקבעה המבקשת ועל בחינת יישומן בפועל.
5. המבקשת תפעל מחוץ לישראל ועובדיה יגיעו מעת לעת לביקורים קצרים במתקני הלקוח, על פי הצורך. מתן הייעוץ אינו מצריך שהייה במקום קבוע בישראל ואינו ניתן במשרדי החברה הישראלית. למבקשת אין משרד קבוע בישראל.
6. האחריות המקצועית המהותית לפרויקט הייעוץ ולאיכות הייעוץ מוטלת על המבקשת. פעילות החברה הישראלית הינה תחת פיקוחה של המבקשת ובאחריותה של המבקשת. האחריות לנזקים מוגבלת ומוטלת בעיקרה על המבקשת.
7. התמחור לשעת עבודה של החברה הישראלית זהה לזה של המבקשת. התשלום לחברה הישראלית מבוסס על שעות עבודה צפויות בפרויקט. שינוי בהיקף שעות העבודה בפועל של החברה הישראלית ישפיע על התמורה, אך בכל מקרה חלקה לא יעלה על 45% מסך הפרויקט.
8. המבקשת אינה עוסקת בפעילות נוספת בישראל ואין בישראל גורם המוסמך לחתום על חוזים או להתקשר בשמה.

פרטי הבקשה:

המבקשת ביקשה לקבוע כי פעילותה באמצעות החברה הישראלית אינה יוצרת מוסד קבע בישראל ועל כן הכנסתה מפעילות כאמור אינה חייבת במס בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקשת לא תחשב כפועלת באמצעות "מוסד קבע" בישראל לעניין אמנת המס בין המדינות, אך ורק בשל פעילותה במסגרת הסכם הייעוץ ובשל כך בלבד.
2. שוכנענו, כי ההכנסה שתפיק החברה הישראלית בשל הפרויקט הינה הכנסה סבירה שנקבעה בין צדדים לא קשורים, בהתחשב בחלוקת הסיכונים, המטלות ויזום ההתקשרות עם הלקוח הישראלי. במידה שיהיו למבקשת פעילויות נוספות בישראל, ייבחנו השלכות המס בגינן.

החלטת מיסוי 111/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת "מחיר מקורי" ו"יום רכישה" לנכס מחוץ לישראל שהתקבל בירושה מתושב חוץ - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש (להלן: "היורש") הינו תושב ישראל אשר ירש מאחיו, שהיה במועד פטירתו תושב חוץ, דירות מגורים מחוץ לישראל.
2. כל הדירות שהתקבלו בירושה כאמור אינן ולא היו קשורות מעולם באופן כלשהו לישראל או לפעילות בישראל (להלן: "נכסי הירושה").
3. במועד פטירת האח, הוטל מס עיזבון במדינת מושבו בחו"ל. שומת מס עיזבון נערכה לפי שווי נכסי הירושה במועד הפטירה.
4. לאחר קבלת הירושה השקיע המבקש סכום קטן (כ-50,000\$) בהשבחת נכסי העיזבון.

פרטי הבקשה:

1. המבקש ביקש לקבוע את "המחיר המקורי" ו"יום הרכישה" של נכסי הירושה לצורכי מס בישראל, וזאת לצורך העברה מתוכננת של נכסי העיזבון, במכירה חייבת, לחברה זרה בשליטתו (להלן: "החברה הזרה"). הכנסות החברה הזרה תהיינה הכנסות פאסיביות כהגדרת מונח זה, בסעיף 75ב(א)(5) לפקודה (דמי שכירות ורווחי הון).
2. לקבוע את שווי המניות בחברה הזרה בהתאם.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. "יום הרכישה" של נכסי הירושה ייקבע ליום פטירת האח המוריש.
2. "מחיר המקורי" של נכסי הירושה, לצורך חישוב רווח הון בידי היורש, ייקבע לפי השווי שנקבע לעניין מס העיזבון במדינת התושבות של המוריש, בתוספת הסכום שהושקע בהשבחת הנכסים.
3. נכסי הירושה יועברו לחברה חדשה אשר תחזיק אך ורק בנכסי הירושה. ההעברה תבוצע תוך 90 יום ממתן החלטת המיסוי.
4. לאור הזמן הקצר שחלף ממועד הפטירה ועד למועד הבקשה (פחות משנה), ולפי הנתונים שהוצגו במסגרת הטיפול בהחלטת המיסוי, נקבע כי שוויים של נכסי העיזבון לא השתנה בין מועד פטירת האח למועד העברתם לחברה הזרה.
5. מחירן המקורי של המניות בידי המבקש יהא זהה למחיר המקורי של נכסי העיזבון שהועברו לחברה.
6. עוד נקבע כי, במידה שיווצר בעתיד הפסד הון ממכירת מניות החברה הזרה, כולן או חלקן, לא יותר ההפסד בקיזוז בישראל. אם ייווצר הפסד לחברה הזרה ממכירת הדירות שאף לו היה רווח היה מתחייב במס בישראל, לא יותר ההפסד בקיזוז. המבקש או החברה רשאים לקזז הפסד השווה להפרש שבין התמורה במכירה העתידית לבין העלויות שהושקעו בנכסים לאחר מועד פטירת האח.
7. בחישוב רווח הון עתידי הן בעת מכירת המניות על ידי המבקש והן בעת מכירת נכסי הירושה על ידי החברה הזרה, לא יותרו ליורש הוצאות כלשהן בשל נכסי הירושה הנמכרים ו/או בשל ניהול העיזבון במדינת התושבות של המוריש.

8. לא יותרו בניכוי הוצאות פחת בשל נכסי הירושה הנמכרים.
9. פטור מכוח סעיף 97(ב) לפקודה לא יחול במכירת נכסי הירושה.
10. לא יינתן זיכוי ממס זר בישראל בשל מס ששולם בחו"ל בגין מכירת נכסי הירושה או בגין מכירת מניות החברה הזרה; על אף האמור, יינתן זיכוי ממס בישראל בגין מס זר ששולם בהתאם להוראות אמנה למניעת כפל מס בגין חלק רווח ההון הנובע מההפרש שבין התמורה בפועל לבין "המחיר המקורי" כפי שנקבע בהחלטה זו.
11. ההחלטה לא תחול על העברת מניות החברה הזרה, כולן או חלקן, ל"קרוב" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה, למעט העברה אגב ירושה.
12. הכנסותיה השוטפות של החברה הזרה, לרבות רווחי הון במכירת נכסי העיזבון, תחשבנה "הכנסות פאסיביות", כהגדרת מונח זה בסעיף 75ב(א) לפקודה.
13. נקבעו הוראות בעניין פתיחת תיק במשרד פקיד שומה; דיווח מידי על רווח הון; חובת דיווח בכל שנת מס בה יימכר נכס מנכסי הירושה וכד'; המבקשת נדרשה לאשר את ההחלטה.
14. הובהר כי פקיד השומה רשאי לבחון כל נתון עובדתי בהחלטה.
15. ההחלטה בתוקף לגבי רווח הון שיווצר כל עוד לא ישונה הדין בחקיקה, ראשית או משנית, או בפסיקה של ביהמ"ש העליון, לפי המוקדם, בעניין קביעת מחיר מקורי ויום רכישה לגבי ירושה של נכס חוץ מתושב חוץ.

החלטת מיסוי 112/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: אי חיוב במס של פיצויים המשולמים על ידי ממשלה זרה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. אביו של המבקש היה עובד בכיר בממשלה של מדינה זרה (להלן: "הממשלה").
2. במסגרת מהפכה שהתרחשה במדינה, נכלא האב ולאחר מכן נעלמו עקבותיו.
3. הממשלה נוהגת לפצות את משפחות הנעדרים מכוח הדין הפנימי במדינה.
4. המבקש קיבל מהממשלה פיצוי כאמור. הפיצוי פטור ממס במדינה הזרה.

פרטי הבקשה:

המבקש ביקש לפטור את הפיצוי שהתקבל ממס בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הפיצויים יסווגו כסכום הוני שהתקבל כ"פיצויים כוללים על מוות או חבלה", ולכן יהוו תקבול פטור ממס לפי סעיף 9(7) לפקודה.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: דרישה להגשת דו"ח שנתי לפקיד השומה.

החלטת מיסוי 113/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: פעילות חברה תושבת ישראל בחו"ל, ייחוס רווחים למקורות הכנסה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") רכשה מניות בקרן השקעות (להלן: "הקרן") הרשומה כחברה במדינת חוץ.
2. הקרן פועלת כ "Private Equity Fund" וצפויה להשקיע בחברות להן פעילות במדינת חוץ.
3. בהתאם לחוק החברות המקומי החל על הקרן, יכולה הקרן לחלק לחברה סכומים מתוך ההון העצמי שלה, כולל סכומים ממימוש השקעה שלא הניבה רווחים וסכומים שמקורם בהפחתת הון.
4. הקרן עתידה לשלם דמי ניהול שוטפים כפונקציה של היקף ההשקעות ודמי הצלחה.
5. הקרן רשאית להשקיע מחדש סכומים שיתקבלו ממימוש השקעות בתנאים מסוימים.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה להסדיר את אופן החיוב במס בכל חלוקה מהקרן לחברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. כל חלוקה מהקרן לחברה תסווג ותחויב במס במועד החלוקה בפועל מהקרן לחברה.
2. נקבע, שאם היו לקרן הכנסות מדיבידנד ו/או הכנסות פירותיות אחרות, תסווג הכנסת החברה מהחלוקה כהכנסת דיבידנד, כאמור בסעיף 125ב או 126 לפקודה, לפי העניין. בנוסף נקבע, כי לעניין חישוב כאמור, הכנסות הקרן אשר קוזזו כנגדם הפסדי הקרן, ייחשבו כהכנסה עוד נקבע כי יינתן זיכוי ממס זר כנגד ההכנסה מדיבידנד וזאת בכפוף להוראות הפקודה.
3. אם היו לקרן הכנסות ממימוש השקעה, תסווג ההכנסה מהחלוקה בחברה כהכנסה ממימוש השקעה. לעניין זה, ייערך חישוב של רווח הון, כאמור בסעיף 91 לפקודה. נקבע, כי החישוב יעשה לגבי כל נכס בו השקיעה הקרן ללא קיזוז הפסדים בין ההשקעות השונות ולגבי מימוש של חלק מהשקעה לפי כל חלק שמומש בנפרד. אולם, לצורך קיזוז ההפסדים ניתן יהיה לקזז הפסד הון מחלק מהשקעה כנגד רווח הון מחלק אחר של אותה השקעה. לא יינתן זיכוי ממס זר כנגד ההכנסה מרווח ההון כאמור.
4. סכומי חלוקה, לאחר החישובים כאמור הנובעים ממימוש השקעה ואשר אינם עולים על עלות ההשקעה, לא יחויבו במס, ואולם, ההשקעה של החברה בקרן תקטן בגובה עלות ההשקעה או בגובה התמורה שהתקבלה ממימוש ההשקעה, כנמוך שבהם. חלוקה בסכום העולה על הכנסות הקרן או על התמורה ממימוש ההשקעה, תסווג כתשלום על חשבון תמורה ממימוש השקעת החברה בקרן ותקטין, באופן יחסי, את עלות ההשקעה של הקרן בכל אחד מהנכסים בהם השקיעה.
5. באם הצטברו בקרן הכנסות מדיבידנד ו/או הכנסות פירותיות אחרות ובנוסף הכנסות ממימוש השקעה, תסווג החלוקה, קודם כל, לחלוקה מהכנסות מדיבידנד ו/או הכנסות פירותיות אחרות (סעיף 2 דלעיל).
6. ניתנה אפשרות להשקעה מחדש של ההכנסות, בהתאם לתשקיף הקרן, אם זו בוצעה תוך פרק זמן קצוב. נקבע כי, במצב דברים זה, אירוע המס יידחה למועד מימוש ההשקעה המאוחרת.

7. מימשה הקרן השקעה כלשהי ולא חילקה את הרווחים תוך 6 חודשים ממועד המימוש, יראו את הרווחים כאילו חולקו לחברה (לפי חלקה) ויוטל מס כאמור בהחלטת מיסוי זו.
8. מסכומי החלוקה כאמור ינוכו הוצאות שהוציאה הקרן. נקבע מנגנון יחסי לניכוי ההוצאות, כיחס שבין עלות ההשקעה שמומשה לכלל עלות ההשקעות של הקרן.
9. במקרים בהם הפסדי הקרן עלו על רווחי הקרן ממימוש, שמורה לחברה הזכות לפנות לרשות המיסים על מנת לבחון את עמדתה מחדש (לענין סעיף 3 דלעיל).
10. החברה תדווח על הכנסתה כמתחייב לפי סעיף 91(ד).
11. בכל חלוקה מהקרן ישלמו החברות לפקיד השומה מקדמה בגובה 25% מסכום החלוקה – זאת תוך 30 יום מיום החלוקה. במידה שהחברה תציג חישוב של החלוקות, כאמור בהחלטה זו, תשלם החברה את המס המחושב, בשיעורים ובתיאומים הנובעים מהחלטה זו.
12. החברה אחראית להגשת דוחות שיפרטו את פירוט ההשקעות של הקרן במדינות החוץ, מכירות ורכישות של השקעות, חישובי רווח הון בכל מכירה של השקעה, חלוקות רווחים על סוגיהם, תאריכי השקעה וכל נתון אחר לפי שיקול דעתו של פקיד השומה. הדיווח כאמור יוגש לפקיד השומה במועד הגשת הדוח השנתי של החברה.
13. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: דרישה לדיווח על פי תנאי ההחלטה.

החלטת מיסוי 114/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: תושבות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו רווק אשר נולד ומתגורר במדינת אמנה. המבקש אינו עובד כיום.
2. אביו של המבקש הקים, לפני שנים רבות, חברה הפעילה בתחום המסחר (להלן: "החברה"). החברה מסווגת לצורכי מס הכנסה אמריקאי כ - S.Corp, קרי, החברה "שקופה" לצורכי מס אמריקאי, ובהתאם, הכנסותיה מחויבות במס בידי בעלי המניות.
3. המבקש ירש מאביו מניות בחברה, והוא מחזיק בחברה ביחד עם אחיו שהינו תושב חוץ.
4. אחיו של המבקש מחזיק במניות השליטה בחברה ואף מנהל את החברה בפועל.
5. המבקש אינו מנהל ו/או עובד בחברה ואף לא מקבל כל שכר.
6. למבקש אין מקורות הכנסה נוספים, למעט חלקו ברווחים המחולקים.
7. חלקו של המבקש ברווחי החברה ממוסה בארה"ב והכנסתו אינה מסווגת כמשכורת ו/או כשכר מכל סוג שהוא.
8. למבקש חשבון חיסכון בארה"ב, ולמעט החזקותיו בחברה, אין לו נכסים אחרים בישראל ומחוץ לישראל.

פרטי הבקשה:

המבקש מבקש לעלות ארצה והוא מבקש לקבוע את הסדרי המיסוי שיחולו עליו בקשר עם עלייתו – תחולת הוראות סעיפים 14 ו-97 לפקודה לגבי וקביעת אופן מיסוי הרווחים המחולקים על ידי החברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע מועד אשר החל ממנו ייחשב המבקש לעולה חדש (להלן: "המועד הקובע"). החל מהמועד הקובע, יחולו על המבקש ההקלות שבסעיף 14(א) ובסעיף 97 לפקודה.
2. הכנסות המבקש, לפי חלקו, מרווחים המחולקים על ידי החברה, ייחשבו כ"דיבידנד" ויהיו פטורים ממס במשך חמש שנים מהמועד הקובע.
3. בתום תקופת חמש השנים, הכנסות הדיבידנד תהיינה חייבות במס בידי המבקש, ללא זכות לתבוע כל זיכוי בגין מס זר.
4. יחד עם זאת, המבקש יהיה רשאי לבקש כי הכנסות החברה ימוסו בידי כהכנסתו בשיעורי המס החלים על יחיד ולקזז מהמס כאמור, מס שיחול בארה"ב, בכפוף לכללים ולמגבלות הקבועים בסעיפים 199 עד 210 לפקודה.
5. הפסדים מפעילות החברה בחו"ל לא ייוחסו למבקש ויחשבו כהפסדיה של החברה.

החלטת מיסוי 115/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש ואשתו הינם אזרחי ישראל.
2. המבקש נשלח לעבוד בחו"ל על ידי תאגיד רב לאומי בו הועסק בישראל לפני עזיבתו, והובטח לו כי עם שובו מחו"ל יועסק על ידי התאגיד בישראל.
3. היחיד שהה ממועד יציאתו את ישראל (להלן: "**מועד היציאה**") ועד מועד חזרתו ארצה (להלן: "**מועד החזרה**") בשתי מדינות אמנה, בשתי תקופות רצופות.
4. לבני הזוג נולד ילד במדינת מושבם, לאחר מועד היציאה.
5. לבני הזוג היה בית קבע ששימש אותם במדינות בהן גרו ולא עמד לרשותם בית קבע בישראל.
6. לבני הזוג לא היה כל נכס בישראל, למעט רכב פרטי אותו מכרו עם יציאתם את ישראל.
7. בני הזוג שהו בישראל כ- 30 ימים בכל שנה בתקופה שממועד היציאה ועד למועד החזרה.
8. היחיד דיווח על הכנסותיו החייבות במדינות מושבו ואף הציג מסמכי תושבות מרשויות המס הזרות.
9. עם שובם ארצה שכרו בני הזוג בית קבע בישראל שהיה לביתם היחיד.

פרטי הבקשה:

1. המבקש ייחשב תושב חוץ ממועד היציאה ועד למועד החזרה.
2. החל ממועד החזרה ייחשב המבקש ל"תושב חוזר", כמשמעות מונח זה בסעיף 14(ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש ייחשב לתושב חוץ, לעניין אמנות המס בלבד, בתקופת שהותו בחו"ל, בסמוך למועד היציאה ועד למועד החזרה.
2. היחיד לא יהא זכאי להטבות מס להן זכאי תושב חוזר - סעיפים 14 ו- 97 לפקודה – וזאת בשל היותו "תושב ישראל" על פי הדין הפנימי בתקופת מגוריו בחו"ל.
3. היחיד נדרש למלא שאלון תושבות, להציג אישורי תושבות מרשויות המס הזרות ומסמכים מאמתים נוספים.

החלטת מיסוי 116/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות, תושב חוזר - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הנו גימלאי אשר נולד במדינת אמנה ועלה לישראל בסוף שנות הארבעים. המבקש מחזיק בדרכון ישראלי ובדרכון מדינת הולדתו.
2. המבקש עזב את ישראל בתחילת שנות התשעים לאחר קריסת עסקיו ועבר להתגורר במדינת אמנה אחרת. ממועד עזיבתו, חדל המבקש להגיש דוחות מס בישראל, והחל להגיש דוחות כתושב מדינת מושבו החדשה.
3. טרם עזיבתו את ישראל, לא הייתה בבעלותו של המבקש דירה או כל נכס אחר בישראל.
4. מאז עזיבתו עבד היחיד במדינת מושבו כשכיר עבור חברה מקומית בבעלות תושבי חוץ (להלן: "החברה הזרה"), שאינה קשורה לפעילותו הקודמת בישראל. החברה פעילה בתחום שונה לחלוטין מפעילותו בישראל.
5. מאז עזיבתו את ישראל, נמצא המבקש במדינת מושבו - בה עבד, בה נמצא מעבידו, בה נמצאים חשבונות הבנק שלו ובה שהה במשך מרבית ימות השנה. בת זוגו של המבקש שהתה עמו במרבית הזמן, ובממוצע שהתה בישראל כ- 150 ימים בשנה.
6. המבקש התגורר באותה דירה שכורה בחו"ל במשך כ- 15 שנים, בחוזה שכירות המתחדש מדי שלוש שנים ללא סעיף פינוי מוקדם.
7. למבקש ויזת עבודה במדינת מושבו החל ממועד עזיבתו את ישראל. כמו כן, למבקש רכב בבעלותו והוא מחזיק בתעודת תושב קבע ורישיון נהיגה מקומי.
8. לאחרונה סיים המבקש את עבודתו בחברה הזרה והחל לקבל קצבה מביטוח לאומי במדינת מושבו.
9. המבקש קשר קשרים עסקיים, חברתיים וקהילתיים אמיצים במקום מגוריו.
10. לאחרונה, חזרה אשת המבקש לשהות בישראל במשך כ- 190 ימים בשנה לצורך שמירה על זכויותיה לפי חוק הביטוח הלאומי, כאשר ביתר הימים המשיכה לחיות עם המבקש במדינת מושבו. למבקש לא נשמרו זכויות בביטוח לאומי.
11. ממועד עזיבתו ועד למועד מתן החלטת המיסוי, לא שהה היחיד בישראל מעל כ- 50 ימים בשנה, וזאת גם לאחר שינוי דפוסי השהייה בישראל של אשת המבקש.
12. שנה לאחר עזיבתם, רכשה אשת המבקש דירה בישראל. הדירה נרשמה על שמה ובה שהו בני הזוג במהלך שהותם בישראל.
13. לאחרונה החל המבקש לעבוד במקביל, בחו"ל, גם עבור חברה ישראלית.
14. למבקש נכסים במדינות זרות אותם רכש בשנים האחרונות ואשר פורטו בבקשתו.
15. המבקש קיבל בירושה בתחילת שנות התשעים מספר נכסים בחו"ל.
16. המבקש חזר לישראל בתחילת שנת 2006.

פרטי הבקשה:

1. המבקש יחשב תושב חוץ ממועד עזיבתו ועד למועד חזרתו לישראל.
2. החל ממועד החזרה, ייחשב המבקש לתושב חוזר, כמשמעות המונח בסעיף 14(ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש ייחשב לתושב חוץ, לעניין אמנת המס בלבד, בתקופת שהותו בחו"ל, החל מתחילת השנה שלאחר שנת עזיבתו ועד לתום השנה שקדמה לשנת חזרתו לישראל.
2. היחיד לא יהא זכאי להטבות של תושב חוזר על פי סעיפים 14 ו-97 לפקודה, וזאת בשל היותו תושב ישראל על פי הדין הפנימי.
3. נקבעו הוראות שונות לעניין פתיחת תיק למבקש וחובות דיווח. בין היתר, נדרש המבקש להגיש רשימת נכסים מחוץ לישראל שבבעלותו, במישרין או בעקיפין, ליום החזרה, לרבות מועד ועלות הרכישה, טבלת ימי שהייה מפורטת כפי שהוצאה על ידי משרד הפנים ולהמציא תצהיר.

החלטת מיסוי 117/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: מוסד קבע, סוכן תלוי, פעילות חברה זרה בישראל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברה הינה תאגיד רב לאומי שמקום מושבה במדינת אמנה, והיא פעילה בין היתר בתחומי הפצה ומכירות טובין.
2. פעילות המכירות בישראל מבוצעת באמצעות מפיצים ישראלים, שאינם צדדים קשורים לחברה, הרוכשים את מוצריה של החברה והינם המורשים היחידים למוכרם בישראל.
3. החברה התקשרה עם תושב ישראל (להלן: "היועץ") אשר יספק לה שירותים, כעצמאי, בנוגע למערכת היחסים שלה עם המפיצים. היועץ אינו עובד של החברה ותפקידו העיקרי הוא לתווך בין המפיצים הישראליים לבין החברה בכל הנוגע להבנת תנאי השוק בישראל ולצורך גישור על פערים בשפה ובמנטאליות.
4. פעולות היועץ יכללו איסוף מידע כללי על השוק ועל מוצרי החברה, לרבות מידע על גופים מתחרים בשוק תוך הזרמתו לחברה על בסיס שוטף, קבלת מידע מהמפיץ על המוצרים השונים, תלונות, מחיר, איכות, קשיים בתפעול, קשיים מול מתחרים וניתוח המידע והעברת דו"חות מיידיים, המכילים ממצאים והמלצות למשרד הראשי. כמו כן, היועץ ישמש כמלווה בביקורים של נציגים ומהנדסים בכירים של החברה (להלן: "הנציגים") אצל המפיץ בישראל ושל נציגי המפיץ בביקורים במדינה הזרה. מובהר, שמספר הביקורים בישראל של הנציגים לא יעלה, בסך הכל, על שבעה בשנה, וכי כל ביקור כאמור יוגבל לתקופה של שבוע. בנוסף, ינתן ייעוץ לחברה על אופן חלוקת הוצאות הפרסום בהן היא משתתפת בישראל.
5. פרט לפעולות אלו, המוגבלות לאיסוף מידע והעברתו לחו"ל, לא יבצע היועץ פעולות מהותיות לרבות העברת מידע שיווקי, יעוץ או פנייה למפיצים בעבור החברה או בשמה.
6. היועץ אינו כפוף בשום מקרה למפיץ הישראלי ואין הוא רשאי לייעץ למפיץ או לפעול בשמו. המפיץ לא יהא כפוף ליועץ, לא יקבל ממנו הוראות, הנחיות או המלצות.
7. ליועץ לא תינתן סמכות לנהל משא ומתן בשם החברה, או לחייב את החברה באופן כלשהוא. כמו כן, לא יינתנו ליועץ סמכויות חתימה בשם החברה ולא יינתנו לו סמכויות ניהול כלפי המפיצים.
8. לצורך ביצוע עבודתו, ישכור היועץ משרד בתוך משרדיו של אחד המפיצים ויעסיק 2 עד 4 עובדים. התמורה שתשולם ליועץ תעמוד על סכום קבוע בשנה בתוספת כיסוי הוצאות, ללא זכות לתגמול בהתאם לביצועיו.

פרטי הבקשה:

פעילות החברה בישראל אינה עולה כדי היווצרותו של "מוסד קבע" בשל פעילותו של היועץ, ועל כן הכנסותיה ממכירות הקשורות בישראל אינן כפופות למס בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף לאמור לעיל, הרינו לאשר כי פעילות היועץ בישראל, כשלעצמה, לא תיצור לחברה מוסד קבע בישראל.

2. בעת ביקוריהם בישראל, לא ישהו הנציגים והמהנדסים במשרדי היועץ.
3. אין בהחלטת המיסוי בכדי לשלול קיומו של מוסד קבע לחברה בישראל כתוצאה מפעילות הנציגים, המהנדסים, או עובדי חברה אחרים, בישראל.
4. החברה מחויבת להודיע לרשות המסים (להלן: "הרשות") על כל שינוי מהותי בעובדות או בנתונים דלעיל, לרבות שינוי בהיקף השירותים ו/או בסוג השירותים הניתנים על ידי היועץ, מיד עם ביצוע השינוי כאמור.

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מוסד קבע בישראל - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשת הינה חברה זרה העוסקת בייצוא השקעות ובניהולן תמורת דמי ניהול, ומתמחה בתחום ההשקעות הפרטיות (להלן: "החברה"). החברה נמצאת בבעלות מספר משקיעים תושבי חוץ. לחברה צוות עובדים גדול הפועל במשרדה ברחבי העולם. החברה אינה זכאית לקבל דמי הצלחה.
2. פעילות החברה נעשית כולה מחוץ לישראל, ומעולם לא היה לה משרד או נציג בישראל העוסק, במישרין או בעקיפין, בסוג זה של פעילות או כל פעילות אחרת.
3. החל ממועד מסוים החלה החברה לפעול באופן מוגבל בישראל, באמצעות נציג ישראלי ששכרו את שירותיו (להלן: "הנציג הישראלי"). הנציג הישראלי פועל ממשרד בישראל והוא עוסק בשני התחומים הבאים:

3.1 **גיוס לקוחות ישראליים לצורך ניהול חשבונות ההשקעה שלהם על ידי החברה בתמורה לדמי ניהול** - פעילות הנציג הישראלי היא פעילות הנושאת אופי של שיווק וסיוע והיא כוללת, בין היתר: זיהוי לקוחות פוטנציאליים בישראל, ארגון פגישות, הסברה, סיוע והשתתפות בהכנת מצגות, סיוע אדמיניסטרטיבי בנוגע לקשר שבין החברה לבין לקוחותיה, סיוע בהכנת חומר שיווקי ובהפצתו וקשרי לקוחות.

3.2 **איתור השקעות בישראל בעבור קרן השקעות זרה המעוניינת להשקיע בקרנות הון סיכון ישראליות** - ניתוח הכדאיות, ההמלצות וההחלטות בנוגע להשקעות האמורות נעשות, רובן ככולן, ממשרדה של החברה בחו"ל. יחד עם זאת, הנציג הישראלי מסייע לחברה באיתור ראשוני של השקעות בישראל, באיסוף ידיעות על התעשייה בישראל, ארגון פגישות עם מנהלי קרנות וכיו"ב.

4. בתמורה לשירותיו, זכאי הנציג הישראלי לשכר בסכום קבוע ולבונוס המחושב כחלק מדמי הניהול להם זכאית החברה מלקוחותיה הישראליים. במידה ותיקבע תכנית תגמול הוגנית או אחרת לנציג, על החברה להודיע לרשות המיסים וההכנסה המיוחסת למוסד קבע לפי אישור זה תיקבע על ידי הרשות.

5. לנציג הישראלי אין כל סמכות להתחייב בשם החברה ואין הוא נוטל חלק בתהליך קבלת החלטות המתקבלות עבור המשקיעים ואינו משפיע עליהן.

6. לנציג הישראלי לא הייתה ולא תהא השפעה על החלטות ההשקעה של החברה ועל בחינתן או על הערכתן של השקעות פוטנציאליות. לנציג הישראלי לא תהא כל סמכות לחייב את החברה כלפי כל גורם שהוא.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת כי יאושר לה שאין לה "מוסד קבע" בישראל והיא מבקשת להסדיר את חבות המס שלה בישראל, אם בכלל.

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. החלטת המיסוי הותנתה בכך שהעובדות שנמסרו הן נכונות ומלאות.
2. נקבע כי לחברה יש מוסד קבע בישראל בכל הנוגע לפעילותה בישראל, המנוהלת, בין היתר, באמצעות המשרד בישראל (להלן: "מוסד הקבע").
3. הרווחים שיוחסו למוסד הקבע ייקבעו לפי שיטת Cost+ על בסיס ההוצאות התפעוליות בישראל בגין החזקת המשרד בישראל, העסקתו של הנציג הישראלי או כל עובד אחר במשרד וכן, כל בונוס, והכנסה הנובעת מתוכנית תגמול הונית או אחרת, פרמיות וכיו"ב שהנציג הישראלי זכאי לקבל בשל עבודתו, וכל יתר ההוצאות הקשורות להחזקת המשרד בישראל, לרבות דמי שכירות והוצאות הנגרמות בגין אירוחם בישראל של נציגי החברה.
4. מהרווחים המיוחסים למוסד הקבע כאמור לעיל, לא יותר קיזוזם של הפסדים.
5. החלטה זו תהא בת תוקף, כל עוד הנציג הישראלי לא יהיה מעורב בקבלת החלטות השקעה בנוגע לפעילות החברה, לרבות בתחום פעילות ההשקעות בישראל. המשרד בישראל לא יעסיק עובדים נוספים מלבד האמור לעיל, ולא יעסיק עובדים שיועסקו בניסוחם וחתימתם של הסכמי התקשרות או הסכמים אחרים (עם משקיעים או עם קרנות מטרה) או בביצוע שירותים הקשורים לתחום זה.
6. במסגרת פעילותו של הנציג הישראלי עבור החברה, יבצע הלה רק את הפעילות המסייעת המפורטת להלן:

איסוף אינפורמציה לגבי תעשיית הון הסיכון בישראל ואספקתה למנהליה ועובדיה של החברה, השתתפות כללית בימי עיון בתחום הון הסיכון בישראל, נוכחות בישיבות וועדות ההשקעה של הקרנות המושקעות בתחום פעילות הון הסיכון בישראל, נוכחות בפגישות של נציגי המשקיעים המוסדיים הישראליים עם נציגי החברה בעת ביקורם בישראל או קיום פגישות עם אותם גופים למטרות התעדכנות, עדכון, קבלת מידע ודיווח, פעילות עזר וסיוע כללי בענייני פרסום, אדמיניסטרציה, דיווח, קשרי לקוחות וכיו"ב.

במסגרת פעילותו בישראל עבור החברה, לא יבצע הנציג את הפעולות הבאות: השתתפות או השפעה בקבלת החלטות בישיבות הנהלה או דירקטוריון הנוגעות לביצוע השקעות, קבלת החלטות מטעם החברה, ייצוג החברה בקשר להשקעות שבוצעו בישראל, השתתפות בניהול קרנות או חברות מטרה, חתימה על חוזים והסכמי התקשרות מטעם החברה מול גורמים כלשהם בישראל או בחו"ל הנוגעים לפעילותה.

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: פעילות חברה זרה בישראל; ייחוס הכנסות לפעילות בישראל - החלטת המיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשת הינה חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה"), המשמשת כסוכנת של חברה תושבת מדינת אמנה (להלן: "החברה הזרה"). בעלי מניות החברה הזרה הינם תושבי חוץ. החברה אינה צד קשור, במישרין או בעקיפין, לחברה הזרה או לבעלי מניותיה.
2. לחברת הזרה רישיון להפצה ומכירה של זכויות המקנות הנחות צרכניות בארץ ובעולם. הרישיון נרכש מחברה בלתי קשורה.
3. החברה הזרה מוכרת את הזכויות תמורת תשלום חד פעמי. חלק מלקוחות החברה הינם לקוחות ישראלים.
4. החברה מעניקה לחברה הזרה שירותי שיווק, גביה ודיווח (דיווחים שוטפים, דיווחים סטטיסטיים, חשבות וכיו"ב) בישראל. החברה מקבלת עמלה מהחברה הזרה. העמלה, כפי שנקבעה בין הצדדים, מבוססת על החזר הוצאות, בתוספת אחוז מההוצאות התפעוליות ($COST +$).
5. הוצאות החברה הינן בעיקר הוצאות הנהלה, מטה, שכירות ושיווק.
6. החברה מייצגת את האינטרסים של החברה הזרה בלבד.
7. החברה אינה צד ישיר או עקיף להסכמים עם הלקוחות הישראלים. לחברה אין שיקול דעת לגבי תנאי ההתקשרות, והיא אינה יכולה ליתן הנחות ללקוחות או לשנות דבר מההסכמים הסטנדרטיים - דבר הנמצא בסמכותה הבלעדית של החברה הזרה. החברה מקבלת את ההסכמים מהחברה הזרה כשהם חתומים על ידי החברה הזרה ומחתימה את הלקוחות הישראלים על ההסכמים. החברה גובה את התשלומים המיועדים לחברה הזרה מהלקוחות הישראלים. התשלומים מופקדים בחשבון מעבר המתנהל על שם החברה בבנק בישראל. החברה מעבירה את כל הכספים לחברה הזרה מדי שבועיים, ומנגד החברה הזרה שולחת בהעברה בנקאית את העמלה לחברה.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת שלא יראו בפעילותה ככזו המקימה "מוסד קבע" לחברה הזרה בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פעילות החברה מהווה "מוסד קבע" של החברה הזרה בישראל, בהיותה "סוכן תלוי", כמשמעותו באמנה למניעת כפל מס בין ישראל למדינת האמנה, וזאת לאור סמכויותיה להתקשר עם לקוחות החברה הזרה בהסכמים מחייבים ולחייב את החברה על ידי פעולותיה הנעשות בישראל.
2. לאור פעילותה של החברה, היקף סמכויותיה המוגבל ומידת הסיכון הנמוכה שבפעילותה, ייחוס רווח מוגבל שנקבע למוסד הקבע בישראל. נקבע כי הרווח המוגבל, המיוחס למוסד הקבע יחושב ביחס להוצאות החברה הזרה שהן קשורות להכנסה שהופקה בישראל. דהיינו, אחוז מהתשלום ברוטו המשולם מהחברה הזרה לחברה.

3. אין בהחלטת המיסוי בכדי לגרוע מחובות דיווח ומיסוי החלות על החברה הישראלית בגין הכנסותיה. החברה הישראלית תנכה מס במקור מתשלומים לחברות בנות של החברה הזרה ברחבי העולם, כפי שייקבע על ידי פקיד השומה.
4. הסכום המנוכה במקור יהיה בגובה מס החברות החל על הרווח המיוחס למוסד קבע, כפי שנקבע בהחלטה זו. כמו כן, תציג החברה הישראלית בפני פקיד השומה דוח מפורט לגבי כל סכום שנוכה, ופירוט של בסיס החישוב והסכום שנוכה.
5. בכפוף לדרישות הדיווח של החברה הישראלית כאמור, החברה הזרה לא תידרש לפתוח תיק נישום או תיק ניכויים או להגיש דוחות שנתיים לגבי הכנסתה הנובעת מפעילותה בישראל, כמתואר בהחלטת מיסוי זו.
6. תוקף החלטת המיסוי הוגבל בזמן.

החלטת מיסוי 120/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: סעיף 4א' לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בני זוג התגרשו ובהסכם גירושין שקיבל תוקף פסק דין נקבע שאם תימכר הדירה שבבעלותם המשותפת (להלן: "הדירה המשותפת"), תחולק התמורה בין בני הזוג בחלקים שווים.
2. לאחר הגירושין רכשה האישה דירה נוספת ששווייה כמחצית מהדירה המשותפת (להלן: "הדירה הנוספת"). האישה מחזיקה במלוא הזכויות בדירה הנוספת.

פרטי הבקשה:

בני הזוג מבקשים לבצע החלפת זכויות, באופן שהבעל יוותר על זכותו בדירה המשותפת ומנגד יקבל את זכויות האישה בדירה הנוספת. כך, ולאחר ההחלפה, האישה תחזיק במלוא הזכויות בדירה המשותפת ואילו הבעל יחזיק במלוא הזכויות בדירה הנוספת.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. העברת חלק הדירה המשותפת לאישה מכוח הסכם הגירושין לא תיחשב "מכירה" לעניין החוק.
2. בהעברת הדירה הנוספת, מהאישה לבעל, יחולו הוראות פרק חמישי 1 לחוק. מכירת הדירה הנוספת לא תקים חבות במס מכירה, אם וככל שהדירה תיחשב "דירת מגורים מזכה" לעניין החוק. יחד עם זאת, העברת הדירה הנוספת תקים חבות במס רכישה בידי הבעל, בהתאם למדרגות המס הקבועות בחוק.
3. על אף האמור בסעיף 2 דלעיל, אם בית המשפט יאשר תוספת להסכם הגירושין ויאשר את החלפת הזכויות כאמור, יינתן אישור לפי סעיף 4א' לחוק.

החלטת מיסוי 121/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: סעיף 4א' לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בני זוג התגרשו בתאריך 5.11.98. עובר לגירושין, החזיקו בני הזוג דירה משותפת (להלן: "הדירה המשותפת").
2. בתאריך 9.2.97 נחתם הסכם גירושין בו סוכם:
"היה והבעל יקבל בעתיד בירושה ו/או במתנה דירה אחת או יותר אשר שווין הכולל ביום קבלתן יהיה גבוה משווי דירת המגורים של הצדדים באותו יום, יעביר הבעל לידי האישה את הבעלות הבלעדית בדירה..."
3. ברבות הימים ולאחר חתימת הסכם הגירושין, ירש הבעל דירה מעיזבון אביו (להלן: "דירת העיזבון"). הבעל מכר את הדירה שקיבל בירושה ביום 23.3.06.
4. הבעל, לאור הסכם הגירושין, מבקש להעביר לגרושתו את חלקו בדירת המשותפת (טרם חלפו 4 שנים ממועד מכירת דירת העיזבון).

פרטי הבקשה:

לראות בהעברת חלקו של הבעל בדירה המשותפת כהעברה אגב גירושין, ולפיכך לא תיחשב כ"מכירה" מכוח הוראות סעיף 4א' לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין").

החלטת המיסוי ותנאיה:

העברת הזכויות בדירה המשותפת נעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, ולפיכך לא תהווה "מכירה" לצורכי החוק - והכל בהתאם להוראות סעיף 4א' לחוק מיסוי מקרקעין.

החלטת מיסוי 122/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מוסד ציבורי - החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. ביום ה- 15.11.84 ערכה המוכרת הסכם עם עמותה, המחזיקה באישור "מוסד ציבורי" לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הישיבה"), לפיו תועבר לעמותה, ללא תמורה, זכות במקרקעין שבבעלות המוכרת (להלן: "הנכס").
2. בהסכם שנערך צוין רצונה של המוכרת כי הנכס ישמש כמקום לימוד, בית ועד לקהל העוסקים בלימוד, וכן אכסניה לתלמידים נצרכים. כמו כן, המוכרת שמרה לעצמה את הזכות להתגורר בנכס עד ליום מותה.
3. ביום 9.1.95 נפטרה המוכרת. לאחר פטירתה, פנתה העמותה לרשויות על מנת לקבל היתר להקמת מוסד לימודי בנכס, ואולם, היא נענתה בשלילה.
4. מחוסר ברירה, ומאז פטירת המוכרת, שימש הנכס את העמותה לצורך שיכון תלמידים נצרכים ובני משפחותיהם.

פרטי הבקשה:

מכירת הנכס על ידי העמותה תהא פטורה במלואה ממס שבת, והכל בהתאם להוראות סעיף 61(ב)(1) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. אין לראות במגורי התלמידים ובני משפחותיהם בנכס כ"שימוש במישרין" של העמותה.
2. העמותה אינה זכאית לפטור ממס שבת עפ"י סעיף 61(ב)(1) לחוק, מאחר שהנכס לא שימש במישרין את העמותה.
3. מכירת הנכס בידי העמותה תהא פטורה בחלקה לפי סעיף 61(ב)(2) לחוק, בכפוף לעמידתה בכל התנאים הנדרשים.

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: נטרול תקופת הקמה בפרויקט B.O.T - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מוסד להשכלה גבוהה (להלן: "המוסד") מתעתד לפרסם מכרז לבחירת יזם (להלן: "היזם") לביצוע פרויקט הקמת מעונות סטודנטים חדשים ב"מתחם א'" (להלן: "מתחם א'") וכן שיפוץ מתחם המעונות הקיים ברח' ב' (להלן: "מתחם ב'"), שניהם מתחמים הכלולים בשטחי המוסד ומהווים המשך רציף של קמפוס המוסד (להלן: "הפרויקט").
2. בין היזם אשר יזכה במכרז ובין המוסד, ייחתם הסכם על פיו, יקבל היזם מהמוסד הרשאה להפעיל את מתחמי המעונות במשך תקופה של 24 שנים ו- שישה חודשים ולקבל את ההכנסות מהשכרתם וממתן שירותים נלווים. תחילת תקופת ההרשאה להפעיל את מתחם א', לגבי כל אחד ממתחמי המעונות במתחם, תהיה במועד סיום הקמתו, כמתחייב על פי תנאי המכרז. לגבי מתחם ב' – תקופת ההרשאה להפעיל את המתחמים הכלולים בו תהא מיום מסירתם ליזם לשם שיפוצם (תקופת ההרשאה בשני המתחמים להלן: "תקופת ההרשאה להפעלה").
3. בתום תקופת ההרשאה להפעלה, יפנה היזם את המתחמים וימסור אותם לרשות המוסד, לרבות כל המבנים, הציוד והמערכות שבהם.
4. בהתאם לטיוטת המכרז אשר הוצגה על ידי המוסד ולהבהרות שנתקבלו, תנאי המכרז כוללים את התנאים המהותיים הבאים:
לעניין אי מסירת חזקה בלעדית בתקופת ההקמה:
"ביצוע העבודות יתחיל רק לאחר קבלת אישור המוסד לתכנון המפורט מראש ובכתב"
לעניין התכנון, הפיקוח והתפעול:
התכנון המפורט יועבר לאישורו המוקדם של המוסד. במהלך כל תקופת ההקמה יתבצע פיקוח של המוסד, כך שכל המפרטים, התוכניות ולוחות הזמנים טעונים אישור של המוסד וכל עבודה שמבוצעת במסגרת הפרויקט צריכה להתבצע לשביעות רצונו של המוסד. כמו כן המוסד יגדיר מפרט לתחזוקה במבנים וכל זאת יהא תחת פיקוח נציגיו.
5. הואיל וחלק מעלויות הקמת הפרויקט והפעלתו מחייבים מתן שירותי פיקוח, בקרה, מיון ושיבוץ של המוסד (להלן: "עלויות שוטפות של המוסד"), הן בתקופת ההקמה והן בתקופת ההפעלה, יתחייב היזם לשאת גם בעלויות אלו של המוסד. סכום זה - הכולל אך ורק עלויות המיוחסות לפרויקט - ייפרס על פני כל תקופת ההקמה וההפעלה.
6. היזם שיזכה במכרז לביצוע הפרויקט ישלם למוסד בתקופת ההרשאה להפעלה סך של כ- X ₪ לחודש וכן דמי זיכיון באחוזים ממחזור ההכנסות של היזם מהשטחים המשמשים למתן שירותים נלווים. האחוזים יוצעו על ידי המציעים וישמשו פרמטר מרכזי לקביעת הזוכה בשלב קבלת ההצעות הסופי.

פרטי הבקשה:

מתן הרשאה לשימוש במקרקעין, ליזם אשר יזכה במכרז לביצוע הפרויקט, לתקופה אשר תפתח מ-25 שנים - בשל נטרול תקופת ההקמה כאמור - אינה עולה כדי "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המקרה הספציפיות, ובכלל זה האמור לעיל, לא תקום חבות במס רכישה, מס שבח ומס מכירה בגין כל מבנה ומבנה במתחם א' במועד העסקה, וזאת בשל נטרול תקופת ההקמה של מתחם זה; כל זאת, רק אם בהסכם שייחתם בין הצדדים יקבע כי בגין כל מבנה תחל תקופת ההפעלה במועד האיכלוס של המבנה, כפי שייקבע באישור האיכלוס שיינתן על ידי המוסד. לגבי מתחם ב' – נקבע כי תקופת החכירה תכלול את תקופת ההקמה. יחד עם זאת, אם בעתיד תוארך תקופת הזיכיון מעבר ל-25 שנים (בנטרול תקופת ההקמה), תדווח העסקה למנהל מיסוי מקרקעין.
2. המוסד מתחייב לצרף לדוח השנתי אשר יוגש לפקיד השומה בכל אחת משנות ההקמה, דוח המפרט את העלויות השוטפות של המוסד בגין מתחם א', בצירוף החלטת מיסוי זו. היה והעלויות בפועל תהיינה נמוכות מהסכום שהוצג לרשות המסים, תבוטל החלטת מיסוי זו.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 124/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חילוף נכס בשני נכסים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 2005 מכר מר א' (להלן: "המוכר") מבנה עסקי (להלן: "הנכס הנמכר"), כהגדרתו בסעיף 49א(א) לחוק, בתמורה ל-X ש"ח (להלן: "התמורה").
2. הנכס הנמכר נרכש על ידי אביו של המוכר בשנת 1965 ברכישה אחת כמגרש שעליו נבנה המבנה העסקי.
3. בכוונת המוכר לרכוש כתחליף לנכס שנמכר, שני מבנים עסקיים, כהגדרת מונח זה בסעיף 49א(א) לחוק, ששוויים יהא לפחות בגובה התמורה שהתקבלה ממכירת הנכס (שני המבנים העסקיים יחד יקראו להלן: "הנכסים החלופיים" ואילו כל אחד מהם בנפרד יקרא להלן "הנכס החלופי").

פרטי הבקשה:

על מכירת הנכס הנמכר ורכישת שני הנכסים החלופיים במקומו, יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

על מכירת הנכס הנמכר ורכישת שני הנכסים החלופיים במקומו בתוך תקופה של 12 חודשים מיום המכירה כאמור, יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק בכפוף להתקיימות כל תנאיו, בתאומים ובתנאים כמפורט להלן:

1. "שווי הזכות החלופית המתואמת" לעניין סעיפים 49א ו-229 לחוק יהא צירוף הסכומים של שווי הזכות החלופית המתואמת של כל אחד מהנכסים החלופיים (להלן: "שווי הזכות החלופית המתואמת הכולל").
2. באם שווי הזכות החלופית המתואמת הכולל שווה או גבוה משווי המכירה של הנכס הנמכר, יחולו ההוראות כדלקמן:
 - 2.1. מכירת הנכס הנמכר תהא פטורה ממס שבח וממס מכירה.
 - 2.2. יחולו על המוכר הוראות סעיף 49א(ד) לחוק.
 - 2.3. במכירת כל אחד מהנכסים החלופיים יהיה שווי הרכישה של "חלק הזכות החלופית" שווי הרכישה בהתאם להוראות סעיף 29ב(ג) לחוק כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית כהגדרתו להלן:

"החלק היחסי של הזכות החלופית" - היחס שבין "שווי הזכות החלופית המתואמת" של אותו נכס חלופי ל"שווי הזכות החלופית המתואמת הכולל".
 - 2.4. במכירת כל אחד מהנכסים החלופיים יותרו בניכוי הניכויים המותרים שהם הוצאות בשל הנכס הנמכר, בהתאם להוראות סעיף 40(ג)(1)ב לחוק, כשהם מוכפלים בחלק היחסי של הזכות החלופית.
 - 2.5. במכירת כל אחד מהנכסים החלופיים תקבע "יתרת שווי הרכישה" לפי סעיף 47 לחוק לאחר הפחתת הפחתות בשל הזכות הנמכרת הפטורה שהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית הנמכרת.

2.6. פחת בשל הנכסים החלופיים :

באם הנכס החלופי הינו נכס בר פחת (כל אחד בנפרד - החל במועד בו החל לשמש בייצור הכנסה), יראו לעניין סעיף 27א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") את המחיר המקורי של אותו נכס חלופי כסכום כולל של:

- יתרת מחיר מקורי כאמור בסעיף 27א(ב)(2) לפקודה כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית;
- המחיר המקורי של הזכות החלופית הנוספת כאמור בסעיף 27א(ב)(3) לפקודה (בגין שני הנכסים החלופיים גם יחד) כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית.

3. באם שווי הזכות החלופית המתואמת הכולל נמוך משווי המכירה של הנכס הנמכר, יחולו ההוראות כדלקמן:

3.1. יחולו הוראות סעיף 49א(ג) לחוק.

3.2. במכירת כל אחד מהנכסים החלופיים יהיה שווי הרכישה של "חלק הזכות החלופית" - שווי הרכישה בהתאם להוראות סעיף 29ב(ב) לחוק, כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית.

3.3. במכירת כל אחד מהנכסים החלופיים יותרו בניכוי הניכויים המותרים לפי החוק שהם הוצאות בשל הנכס הנמכר, לאחר הפחתת הניכויים שהותרו במכירת יתרת הזכות הנמכרת, כשהם מוכפלים בחלק היחסי של הזכות החלופית. סעיף 40 לחוק יחול בשינויים המחויבים.

3.4. במכירת כל אחד מהנכסים החלופיים תקבע "יתרת שווי הרכישה" לפי סעיף 47 לחוק לאחר הפחתת הפחת בשל הזכות הנמכרת הפטורה שהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית.

3.5. פחת בשל הנכסים החלופיים :

באם הנכס החלופי הינו נכס בר פחת (כל אחד בנפרד - החל במועד בו החל לשמש בייצור הכנסה), יראו לעניין סעיף 27א' לפקודה את המחיר המקורי של אותו נכס חלופי כיתרת מחיר מקורי, כאמור בסעיף 27א(ב)(1) לפקודה, כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הזכות החלופית.

4. לעניין חיוב במס רכישה יחול סעיף 49ז לחוק בגין שני הנכסים, במגבלות הסעיף.

5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 125/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקת בית משותף לפי סעיף 67 לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר א' וגב' פ' הינם אחים ובעלים משותפים בחלקים שווים של שתי דירות הנמצאות בבית הרשום כבית משותף (להלן: "דירה 1" ו- "דירה 2" בהתאמה).
2. הזכויות בדירה 1 הוקנו לאחים בהעברה ללא תמורה מדודתם בשנת 1989.
3. הזכויות בדירה 2 הוקנו לאחים בירושה מאמם.
4. כיום האחים מעוניינים לייחד את הדירות ביניהם כך שכל אחד מהם יהיה בעליה של דירת מגורים נפרדת. חלוקה כאמור ביניהם תהא ללא כל תמורה נוספת (להלן: "החלוקה המבוקשת").

פרטי הבקשה:

האחים מבקשים כי על החלוקה המבוקשת יחולו הוראות סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. על החלוקה המבוקשת יחולו הוראות סעיף 67 לחוק. ברם, אין בהחלטת המיסוי כדי לאשר כי החלוקה שתתבצע הינה בהתאם לשווי חלקי הדירות שבידי האחים.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 126/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקת בית משותף לפי סעיף 67 לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר י' (להלן: "הדוד") ומר מ' (להלן: "מ") הינם אחים שבבעלותם המשותפת, בחלקים שווים, שישה משרדים בבניין הרשום כבית משותף (להלן: "הנכסים"). ארבעה משרדים, מבין שש המשרדים האמורים, נמצאים באותה קומה (קומה 4) והם גובלים זה בזה (למעשה הם משתרעים על כל שטח הקומה). שני המשרדים הנותרים נמצאים בקומת הקרקע.
2. בשנת 2000 העביר מ' לשלושת ילדיו (להלן: "האחים"), בחלקים שווים, את כל זכויותיו בנכסים וזאת על פי הסכם גירושין בינו לבין אמם. להסכם הגירושין ניתן תוקף פסק דין בבית המשפט לענייני משפחה בירושלים. לאחר ההעברה כאמור, מחזיקים האחים והדוד בחלקים בלתי מסוימים (מושע) בזכויות בנכסים.
3. כיום, מעוניינים הדוד מצד אחד והאחים מצד שני, לפרק את השיתוף ביניהם ולבצע ייחוד נכסים, כך שבידי כל צד יהיו בסופו של תהליך נכסים נפרדים (להלן: "החלוקה המבוקשת").

פרטי הבקשה:

הצדדים מבקשים להחיל על החלוקה המבוקשת את הוראות סעיף 67 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. על החלוקה המבוקשת יחולו הוראות סעיף 67 לחוק. אין בהחלטת מיסוי זו בכדי לאשר כי החלוקה שתבצע הינה בהתאם לשווי היחסי של חלקי הצדדים בנכסים. יובהר כי אם ישלם צד אחד למשנהו תשלומי איזון, בכסף או בשווה כסף, אזי תתחייב במס מכירת הזכות שבשלה שולם תשלום האיזון, בהתאם להוראות הסעיף.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 127/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חילוף נכס בשני נכסים והגדרת "מבנה עסקי" - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. גב' מ' (להלן: "מ'") חוכרת ל – 999 שנה חלקים מסוימים ממקרקעין המשמשים כקניון. זכויות מ' במקרקעין משקפים זכות לשלוש חנויות הגובלות זו לזו, אשר לגביהן נחתמו שלושה שטרי חכירה נפרדים.
2. במהלך השנים בוטלה החלוקה הפיסית לשלוש חנויות נפרדות ובמקומן קיימת בפועל יחידה עסקית אחת - חנות גדולה המושכרת לשוכר משנה השוכר את הנכס כיחידה עסקית אחת זה כ – 10 שנים (להלן: "הנכס" או "הנכס הנמכר").
3. מ' מעוניינת למכור את הנכס במסגרת עסקה אחת ולרכוש תחת הנכס זכות חליפית אחת או שתי זכויות חלופיות בפטור ממס לפי הוראות פרק חמישי 3 לחוק.

פרטי הבקשה:

1. מכירת הנכס תחשב למכירה של זכות במקרקעין אחת לצורך הוראות פרק חמישי 3 לחוק.
2. בשל מכירת החנויות ורכישת נכס חלופי אחד או שני נכסים חלופיים במקומו, יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מכירת הנכס תיחשב כמכירה של זכות אחת במקרקעין, לצורך יישום הוראות פרק חמישי 3 לחוק, ולא יהיה בעובדת רישום הזכויות בנכס בדרך של שלושה שטרי חכירה נפרדים כשלעצמה בכדי לאיין החלטה זו.
2. במידה שירכש נכס חלופי אחד - יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק על מכירת הנכס הנמכר ורכישת הנכס החלופי, בכפוף להתקיימות כל תנאיו.
3. במידה שירכשו שני נכסים חלופיים - על מכירת הנכס הנמכר ורכישת שני הנכסים החלופיים במקומו, בתוך תקופה של 12 חודשים מיום מכירת הנכס הנמכר, יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק בכפוף להתקיימות כל תנאיו ובתאומים ובתנאים המפורטים בהחלטת מיסוי 123/06.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 128/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פירוק לפי סעיף 71 אגב העברת חוב לבעמ"נ והחשבת הלוואת בעלים כמחיר מקורי לצורך

סעיף 71א - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת X (להלן: "החברה") הינה חברה פרטית שהוקמה בחודש מרץ 2004. החברה מוחזקת כיום על ידי שלושה בעלי מניות יחידים בחלקים שונים (להלן: "בעלי המניות").
2. כל נכסיה ופעילותה של החברה מיום הקמתה, הינה החזקת מקרקעין (להלן: "המקרקעין"), אשר נרכשו על ידי החברה בסוף חודש מרץ 2004.
3. רכישת המקרקעין בחברה בוצעה כנגד הלוואות אשר נתקבלו מבעלי מניותיה לפני ובמהלך ביצוע התשלומים בגין רכישת המקרקעין. ההלוואות שהועמדו לטובת החברה הן הלוואות צמודות מדד וללא ריבית (להלן: "הלוואות הבעלים"). יחס ההלוואות, שניתנו לחברה על ידי בעלי המניות, זהה לשיעור החזקה במניות של כל אחד מבעלי המניות.
4. למעט רכישת המקרקעין והחזקה בהם, לא היו בחברה נכסים אחרים ו/או פעילות אחרת.
5. בדיווח שהועבר על רכישת המקרקעין למשרדי מסמ"ק נרשם בטעות כי המקרקעין יהיו "מלאי עסקי" לצורכי מס הכנסה. יצויין כי בדוחותיה הכספיים של החברה רשומים המקרקעין כרכוש קבוע, כמו כן, בעלי המניות אינם קבלנים ולא היתה בכוונתם ו/או בכוונת החברה לבנות על המקרקעין מלאי דירות או נכסים אחרים כיוצא בזה.

פרטי הבקשה:

1. העברת חובות החברה לבעלי המניות אגב הליך הפירוק, לא תשולל את קבלת הפטור לפי סעיף 71א(א) לחוק.
2. לצורך סעיף 71א לחוק, הלוואת הבעלים תחשב כחלק מהמחיר המקורי של המניות.
3. שיעור המס החל על בעלי המניות בשל השבח הריאלי במכירת המקרקעין (לאחר הפירוק) הוא 25%.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הפטור לפי סעיף 71א(א) לחוק על כל תנאיו, יחול בגין העברת המקרקעין לבעלי המניות, לצד העברת חובותיה לבעלי המניות אגב פירוקה, בהתקיים התנאים המצטברים להלן:
 - 1.1 במועד ההחלטה על פירוק אין לחברה נכסים נוספים כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (קביעת נכס), התשס"ד – 2004, למעט הזכות במקרקעין שתועבר בהתאם להוראות סעיף 71 לחוק.
 - 1.2 ייחוס חובות החברה לבעלי המניות יהיה בהתאם לשיעור החזקתם בהון מניות החברה ערב הפירוק.
 - 1.3 בעבר לא היתה פעולה באיגוד, לרבות הקצאה, שלא דווחה למנהל מיסוי מקרקעין.
 - 1.4 ההליך האמור יבוצע על ידי מפרק החברה או עו"ד מטעמה.
 - 1.5 שווי המכירה לעניין מס רכישה יקבע בהתאם להוראות סעיף 17 לחוק.
2. במשולב עם האמור בסעיף 1 דלעיל, ואך ורק לצורך חישוב הרווח הנוסף בהתאם להוראות סעיף

71א לחוק, תיווסף הלוואת הבעלים בערכה הנומינלי למחיר המקורי של המניות. בכל מקרה לא יוכר לחברה רווח נוסף שלילי.

3. הסדר המס בעת מכירת הזכויות במקרקעין, שהתקבלו בפירוק, לצד ג':

3.1 לצורך חישוב השבח יקבע שווי הרכישה בהתאם להוראות סעיף 31 לחוק.

3.2 למען הסר ספק יובהר כי חובות החברה אשר הועברו לבעלי המניות אגב הפירוק לא יהוו חלק משווי הרכישה ולא יותרו בניכוי.

4. הפירוק יקים חבות במס רכישה בהתאם להוראות החוק.

5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 129/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: הקצאה באיגוד-החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה אשר מהווה "איגוד מקרקעין", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, מוחזקת על ידי בעל מניות אחד (להלן: "בעל המניות").
2. התחייבויותיה של החברה כוללות הלוואת בעלים אשר העמיד בעל המניות לחברה. ההלוואה צמודה למדד המחירים לצרכן ונושאת ריבית של 4%. מועד פרעון ההלוואה טרם נקבע אך בכל מקרה נקבע כי ההלוואה לא תפרע לפני 01.01.07. בנוסף לאמור, בעל המניות ערב להתחייבויות החברה כלפי הבנקים.
3. החברה, בעל המניות ומשקיע, עומדים בפני חתימה על הסכם, לפיו התחייבה החברה, להנפיק ולהקצות למשקיע מניות רגילות של החברה אשר יהיו 50% מהון המניות המונפק והנפרע של החברה, בתמורה להזרמת כספים לחברה. כמו כן, ייתן המשקיע הלוואת בעלים הזוהה בסכומה ובתנאיה להלוואה שהעמיד בעל המניות, כאמור בסעיף 2 לעיל.
4. לשם השלמת העסקה, ייטול המשקיע על עצמו חלק שווה (50%) בערבויות כלפי הבנק, כאמור בסעיף 3 לעיל, כך שחלקו של בעל המניות יפחת בהתאמה וכל אחד מבעלי המניות בחברה ישא במחצית הערבויות.

פרטי הבקשה:

הקצאת המניות בהתאם להסכם אינה "פעולה באיגוד", כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, וכפועל יוצא אינה חייבת במס שבח, מס מכירה ומס רכישה, ואף אינה מסווגת כאירוע מס חייב בהתאם להוראות חלק ב' או חלק ה' לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף לכך שהמשרד האזורי יבדוק את שווי החברה ויקבע כי היחס בין שווי זה לשווי ההשקעה על ידי המשקיע משתקף בהקצאת המניות למשקיע ובשיעור ההחזקה שלו בחברה (50%), ניתן יהיה לראות בהקצאת המניות מכוח ההסכם כ"הקצאה"¹² אשר אינה מהווה "פעולה באיגוד" ואף אינה חייבת במס מכוח הוראות חלק ב' או חלק ה' לפקודה.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

¹² כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.

החלטת מיסוי 130/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: העברת חובות חברה לבעלי המניות אגב הליך פירוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה (להלן: "החברה"), אשר מוחזקת על ידי שני בעלי מניות (להלן: "בעלי המניות") בחלקים שווים, רכשה שתי חלקות (להלן: "הנכס").
2. החברה שיעבדה את הנכס במשכנתא לטובת בנק בשל הלוואה של חברה אחרת שהינה צד קשור (להלן: "החברה הקשורה").
3. קיים חוב של היטל השבחה על הנכס.
4. החברה הינה "חברת בית", כמשמעותה בסעיף 64 לפקודה.
5. החברה שוקלת כניסה להליך של פירוק מרצון במסגרתו יועבר הנכס לבעלי המניות לפי הוראות סעיף 71 לחוק.

פרטי הבקשה:

1. העברת הנכס כאשר רובץ עליו שיעבוד וכן העברת החוב בגין היטל ההשבחה לבעלי המניות, לא תשלול את קבלת הפטור על פי סעיף 71 לחוק.
2. במכירה עתידית של הנכס על ידי בעלי המניות, יותר להם בניכוי מהשבח היטל ההשבחה ששולם על ידם.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הפטור לפי סעיף 71(א) לחוק על כל תנאיו, יחול בגין העברת הנכס המשועבד לבעלי המניות לצד העברת חוב היטל ההשבחה לבעלי המניות, אגב פירוק החברה, בהתקיים התנאים המצטברים להלן:
 - 1.1. במועד ההחלטה על פירוק החברה אין לחברה נכסים נוספים, כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (קביעת נכס), התשס"ד-2004, למעט הנכס שיועבר בהתאם להוראות סעיף 71 לחוק. כמו כן, במועד ההחלטה על פירוק החברה אין לחברה התחייבויות.
 - 1.2. ייחוס החוב בגין היטל ההשבחה לבעלי המניות יהא בהתאם לשיעור החזקת בעלי המניות בהון מניות החברה ערב הפירוק.
 - 1.3. בעבר לא הייתה פעולה באיגוד, לרבות הקצאה, שלא דווחה למנהל מיסוי מקרקעין.
 - 1.4. ההליך האמור יבוצע על ידי המפרק.
 - 1.5. שווי המכירה לעניין מס רכישה יקבע בהתאם להוראות סעיף 17 לחוק.
2. יודגש, כי בהליך הפירוק מועבר לבעלי המניות הנכס המשועבד בגין הלוואת החברה הקשורה מהבנק, ולא בהעברת חוב החברה הקשורה לבעלי המניות.
3. הסדר המס בעת מכירת הנכס, שהתקבל בפירוק, לצד ג':
 - 3.1. לצורך חישוב השבח יקבע שווי הרכישה בהתאם להוראות סעיף 31 לחוק.
 - 3.2. היטל ההשבחה ששולם על ידי בעלי המניות יותר בניכוי בהתאם להוראות סעיף 39.
 4. במסגרת ההחלטה נקבעו תנאים וסייגים נוספים.

החלטת מיסוי 131/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: החלטת הוראות סעיף 67 לחוק כאשר החלקות אינן גובלות בשל כביש שעובר ביניהן - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. 2 אחים רכשו במשותף, בחלקים שווים, קרקע פנויה.
2. שנים רבות לאחר הרכישה, הוחלט להפקיע חלק מהמקרקעין לצורך סלילת כביש. עקב הפקעה זו, פוצלה הקרקע אשר היוותה חלקה אחת לשתי חלקות נפרדות אשר מצויות משני צידי הכביש (להלן: "החלקות").
3. זכויות האחים בחלקות לא השתנו לאחר ההפקעה, כך שהשניים נשארו שותפים בחלקות שנוצרו (בחלקים בלתי מסוימים) באותם שיעורי החזקה יחסיים שהיו להם בקרקע ערב ההפקעה.
4. כיום מעוניינים האחים לפרק את השותפות שביניהם בחלקות.

פרטי הבקשה:

פירוק השותפות בחלקות ייעשה במסגרת הליך של איחוד וחלוקה בהתאם להוראות סעיף 67 לחוק, וזאת על אף שעובר כביש בין החלקות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לעניין יישום הוראות סעיף 67 לחוק נקבע כדלקמן: מכיוון שהחלקות היו במקור חלקה אחת, מכיוון שהפיצול של הקרקע נעשה רק בשל ההפקעה לצורך הקמת כביש ומכיוון שזכויות האחים בחלקות לא השתנה לאחר הפיצול, יראו את החלקות כחלקות גובלות ורצופות, וזאת על אף שעובר כביש בין החלקות.
2. אין בהחלטת המיסוי בכדי לאשר, כי החלוקה שתבצע הינה בהתאם לשווי היחסי של חלקי האחים בזכויות במקרקעין.
3. במסגרת ההחלטה נקבעו תנאים וסייגים נוספים.

החלטת מיסוי 132/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: הגדרת "דירה אחרת" לעניין סעיף 49 והשלכתו לעניין 49(א)(3) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. יחיד (להלן: "המבקש") מכר דירת מגורים בפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק.
2. לאחר כחודשיים רכש המבקש זכות במקרקעין, שהיא קרקע פנויה, לצורך בנייה עצמית של בית מגורים.
3. בכוונת המבקש למכור דירת מגורים נוספת (להלן: "הדירה השנייה") ולבקש פטור ממס שבח במכירה זו בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק.

פרטי הבקשה:

רכישת הקרקע לבנייה עצמית עונה לדרישה הקבועה בסעיף 49(א)(3) לחוק לפיה על המבקש לרכוש דירת מגורים אחרת.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. רכישת הקרקע לבנייה עצמית תהווה "דירה אחרת" לצורכי סעיף 49 לחוק, בהתקיים התנאים הבאים:
 - 1.1. רכישת הקרקע התבצעה תוך 12 חודש לפני או אחרי מכירת הדירה השנייה.
 - 1.2. עד ולא יאוחר ממועד הגשת הדיווח על מכירת הדירה השנייה, יצרף המבקש לבקשת הפטור לפי סעיף 49 לחוק הצהרה לפיה הקרקע מיועדת לבניית דירת מגורים וכי הוא מתחייב לסיים את הבנייה תוך תקופה שלא תעלה על שלוש שנים מיום מכירת הדירה השנייה.
2. חצי שנה לפני תום המועד המוצהר לסיום הבניה, יידרש המבקש להוכיח כי סיים את הבניה. במקרים בהם הבניה לא הסתיימה ולא צפויה להסתיים בתוך פרק הזמן שהוצהר - יבוטל הפטור למפרע. במקרים בהם התחילה בנייה בפועל, יש התקדמות סבירה בבנייה וקיים הצדק סביר לאי סיום הבניה- ישקול המנהל את אי ביטול הפטור.
3. במסגרת ההחלטה נקבעו תנאים וסייגים נוספים.

החלטת מיסוי 133/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פטור בגין כפל מס - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. אדם (להלן: "הרוכש") רכש זכויות בדירת מגורים (להלן: "הדירה"), אליה צמודים שטחי חניות ושטח בקומה מסחרית (להלן: "ההצמדות").
2. הרכישה נעשתה בנאמנות, כאשר הרוכש שימש נאמן עבור שני נהנים. הדירה נרכשה עבור נהנה א', ואילו ההצמדות נרכשו עבור נהנה ב'.
3. בגין הרכישה והנאמנות הוצאו מספר שומות.
4. הואיל והצדדים לא יכלו לרשום את ההצמדות בבעלות נפרדת בשל מגבלות התב"ע המקומית, הסכימו הצדדים בהסכם הנאמנות, כי במידה ומכל סיבה שהיא לא יתאפשר רישום נפרד כשתי יחידות נפרדות (הדירה לחוד וההצמדות לחוד), הרי שהדירה וההצמדות תירשמנה על שם נהנה א', אולם ההצמדות בלבד תירשמנה כחכירה ל-999 שנה, כשהחוכר הינו נהנה ב'.
5. כיום רשומה הבעלות על הדירה וההצמדות על שם נהנה א' בלבד, כאשר רשומה הערת אזהרה בגין התחייבות נהנה א' כלפי נהנה ב' שלא לבצע עסקה במקרקעין.
6. נהנה ב' משכיר לצד ג' את ההצמדות.
7. ברצון הצדדים ליישם את ההסכם ביניהם ולרשום לטובת נהנה ב' חכירה ל-999 שנה על ההצמדות וזאת ללא כל תמורה ביניהם.

פרטי הבקשה:

1. לאור האמור לעיל, רישום משפטי של חכירה ל-999 שנים משקף כלכלית את העסקה המקורית שנעשתה ואין מדובר בעסקה בעלת תוכן כלכלי חדש.
2. לפיכך, הצדדים ידווחו למנהל על החכירה כאמור של ההצמדות מנהנה א' לנהנה ב', ללא העברת כל תמורה ביניהם, ויקבלו אישורי מיסים לרישום החכירה.
3. עסקה כאמור פטורה ממס לאור הוראות סעיף 55 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. חכירה ל-999 שנה מנהנה א' לנהנה ב' תדווח בהתאם לאמור בסעיף 2 לפרטי הבקשה, ותהא פטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 55 לחוק.
2. במסגרת ההחלטה נקבעו תנאים וסייגים נוספים.

החלטת מיסוי 134/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חילוף נכס אחד בשני נכסים והגדרת קרקע לבניית מבנה עסקי - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה (להלן: "החברה") מכרה מבנה עסקי (להלן: "הנכס הנמכר").
2. הנכס הנמכר נרכש בחלקים בשני מועדים שונים.
3. בתוך שנה ממועד המכירה האמור לעיל, רכשה החברה זכויות במקרקעין, שהינם מגרש ריק (להלן: "המגרש"). החברה מתעתדת לבנות על המגרש מרכז מסחרי. ההערכה הינה כי תקופת הבנייה תיארך שנה וחצי.
4. בנוסף, רכשה החברה באותו מועד קומת משרדים וחניות בבניין משרדים (להלן: "קומת המשרדים"). קומת המשרדים נרכשה ברמת "מעטפת" והחברה תשקיע בה סכום נוסף לצורך השלמת עבודות "הפנים" והגמר. טרם נתקבל אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור טלפון לקומת המשרדים, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה (המגרש וקומת המשרדים גם יחד יקראו להלן: "הנכסים החלופיים" ואילו כל אחד מהנכסים בנפרד - המגרש או קומת המשרדים - יקרא להלן: "הנכס החלופי").
5. שווי רכישת הנכסים החלופיים, לרבות הבניה, יהיה גבוה משווי מכירת הנכס הנמכר.

פרטי הבקשה:

1. בשל מכירת הנכס הנמכר ורכישת שני הנכסים החלופיים במקומו, יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק.
2. רכישת קומת המשרדים בשלב מעטפת בלבד, אשר אינה בגדר "מבנה עסקי" גמור, תיחשב כרכישת "קרקע לבניית מבנה עסקי", לצורך הוראות סעיף 49א(ב)(2) לחוק ומניין תקופת חמש השנים המנויה בו.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. על מכירת הנכס הנמכר ורכישת שני הנכסים החלופיים במקומו, בתוך תקופה של 12 חודשים מיום המכירה כאמור, יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק בכפוף להתקיימות כל תנאיו ובתנאים ובתיאומים כמפורט בהחלטת מיסוי זו.
 2. יראו את קומת המשרדים שנרכשה ברמת מעטפת בלבד כרכישת "קרקע לבניית מבנה עסקי".
 3. הנכס החלופי ייחשב כמבנה עסקי אם בתוך 5 שנים יתקיים אחד מאלה לגביו:
 - א. התקיימו לגביו (באופן נפרד) הוראות סעיף 49א(ב)(2)(א) לחוק.
 - ב. התקיימו לגביו (באופן נפרד) הוראות סעיף 49א(ב)(2)(ב) לחוק.
- על מנת שקומת המשרדים תעמוד בתנאי סעיף 49א(ב)(2)(א) לחוק, יש לבדוק כי השטח הבנוי בקומת המשרדים יהווה לפחות 70% מכלל זכויות הבניה לפי התב"ע החלה על המגרש עליו בנוי בניין המשרדים במועד סיום הבניה, כשהן מוכפלות ביחס שבין שטח קומת המשרדים לכלל זכויות הבניה על פי התב"ע בבניין המשרדים שחלה במועד רכישת קומת המשרדים.
- ב. התקיימו לגביו (באופן נפרד) הוראות סעיף 49א(ב)(2)(ב) לחוק.
- אולם, הדרישה בסעיף האמור כי הוצאות הבנייה לא יפחתו מ- 70% משווי המכירה של הזכות הנמכרת תיבחן לגבי כל נכס חלופי בהתאם ליחס השווים.

- לעניין זה "יחס השוויים" הוא - היחס שבין שווי הנכס החלופי בניכוי עלויות הבנייה הקיימות לבין שווי כל הנכסים החלופיים בניכוי עלויות הבנייה הקיימות, כשכל אחד מהם מתואם ליום המכירה של הנכס הנמכר.
- יובהר כי הוצאות הבנייה הכלולות בשווי המכירה של נכס חלופי בעת רכישתו, יהוו חלק מהוצאות הבנייה הנדרשות לסעיף 49א(ב)(2) לחוק.
4. יובהר כי על אף האמור בסעיף 3(ב) דלעיל, במקרה בו אחד מהנכסים החלופיים לא יענה על הגדרת "מבנה עסקי" אזי לגבי הנכס החלופי האחר הדרישה תהא כי הוצאות הבניה לא יפחתו מ-70% משווי המכירה של הנכס הנמכר במלואו ולא חלק יחסי בהתאם ליחס השוויים כאמור.
5. על מכירת הנכס הנמכר ורכישת הנכסים החלופיים יחולו הוראות פרק חמישי 3 לחוק, בשינויים המתחייבים, וכמפורט בהחלטת מיסוי 123/06¹³.
6. יובהר כי שווי הרכישה של הנכסים החלופיים מורכב משני ימי רכישה ושני שוויי רכישה שונים של הנכס הנמכר והפיצול האמור יבוצע בגין כל אחד משוויי הרכישה.
7. לעניין חיוב במס רכישה יחול סעיף 49ז' לחוק במגבלות הסעיף.
8. החברה מתחייבת, כי בעת מכירה של כל אחד מהנכסים החלופיים יועבר למנהל מיסוי מקרקעין האזורי עותק מהחלטה זו.
9. במסגרת הבקשה נקבעו תנאים וסייגים נוספים.

¹³ החלק המתייחס למצב בו שווי הזכות החלופית המתואמת הכולל שווה או גבוה משווי המכירה של הנכס הנמכר.

החלטת מיסוי 135/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: יום ושווי רכישה במתנה שלא הוכרה לעניין חוק מס עיזבון - סעיפים 27 ו-37(ז) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 1950 רכשו א' ו-ב' קרקע באיזור תל אביב (להלן: "הקרקע"). רכישת הקרקע נעשתה באמצעות הקצאה והדחה של מניות חברה. קרי, הקצאת מניות ל-א' ו-ב' תוך הדחת מניות המוכר. בסוף הליך הרכישה, החזיקו א' ו-ב' במניות חברה שהחזיקה בקרקע.
2. בשנת 1964 העבירו א' ו-ב' את מניותיהם בחברה לילדיהם.
3. העברת המניות לילדים נעשתה בדרך של "מתנה" (ללא תמורה), והיא דווחה למנהל מס שבח ואושרה כפטורה ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 62 לחוק.
4. בשנת 1965 נפטר א'. מאחר שממועד מתן המניות במתנה לילדיו ועד למועד פטירתו חלפו פחות מ-3 שנים, נכללו המניות בנכסי העיזבון, וזאת מכוח הוראות סעיף 3(א)(3) לחוק מס עיזבון, התש"ט - 1949.
5. בשלהי שנת 1979 התפרקה החברה והמקרקעין הועברו לילדים - בעלי המניות דאז - בפטור ממס. עסקאות אלה דווחו כמתחייב בחוק והמקרקעין נרשמו על שם בעלי המניות.

הבקשה:

"יום הרכישה" במכירת המקרקעין על ידי הילדים יהא יום רכישת הקרקע על ידי א' (1950) ולא יום פטירתו של א' (1965).

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. סעיף 27 לחוק עוסק בקביעת שווי הרכישה של מתנה שלא הוכרה לצורך מס עיזבון.
2. סעיף 27 סיפא קובע כי על מנת שהשווי ייקבע לפי הוראות סעיף 29 סיפא, דהיינו כניסה לנעלי נותן המתנה, יש לקיים את התנאים הבאים:
 - א. המתנה דווחה בהתאם לקבוע בסעיף 73 לחוק.
 - ב. המוכר שילם את מס הרכישה שהוא חייב בו, לפני מות המוריש.
3. בהתאם לעובדות, העברת המניות לילדים נעשתה בדרך של מתנה (ללא תמורה), ודווחה למנהל מס שבח במועד.
4. כמו כן, עסקה זו לא הייתה חייבת באותה עת בתוספת מס וגם לא ניתן היה לרשמה בטאבו, שכן העברה זו התבצעה במניות. לפיכך, מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 27 סיפא ויום הרכישה נקבע לשנת 1950.

החלטת מיסוי 136/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: בסיס לקביעת שווי זכות במקרקעין לעניין חישוב מס רכישה לצורך רישום בטאבו - תיקון

מס' 5 - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 1959 רכשה חברה מרשות הפיתוח זכויות בעלות בקרקע בשטח של 17.7 דונם בעיר הרצליה (להלן: "הנכס").
2. זכויות אלה לא היו רשומות בספרי האחוזה על שם רשות הפיתוח ואף לא ניתן היה לרשום את הבעלות בהן על שם החברה הרוכשת שכן דובר, באותה עת, בגוש קרקע גדול שטרם עבר הליך של איחוד וחלוקה.
3. בהתאם להסכם המכר, התחייבה החברה לעשות את כל הפעולות הנדרשות לשם רישום הנכס בספרי האחוזה (מדידות והכנת מפות). כמו כן, היה עליה לשאת בהוצאות רישום חלוקת הנכס (פרצלציה).
4. בשלהי שנת 2005 אישר מינהל מקרקעי ישראל כי אכן, עד היום, לא ניתן היה לרשום את הזכויות בנכס על שם החברה, מאחר שהזכויות בנכס התפרסו על פני גושים שונים וחלקות שונות, שאינן שלמות, וכי נדרש הליך של פרצלציה לצורך ביצוע הליך הרישום.
5. הטיפול בהליכי הפרצלציה ורישום הנכס כיחידה נפרדת מתבצע בפועל על ידי מינהל מקרקעי ישראל, ועד לעצם יום זה טרם הסתיים הליך זה.

הבקשה:

קביעת הבסיס לשווי הנכס לעניין חישוב מס הרכישה (תוספת המס) לצורך רישום הנכס בלשכת רישום המקרקעין (טאבו).

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. על מקרה זה יחולו הוראות תקנה 1(3) לתקנות מס שבח מקרקעין (תוספת מס) (בסיס לקביעת שווי של זכות במקרקעין), התשל"ה - 1974.
2. הרוכשת תשלם מס רכישה (תוספת מס) הנגזר משווי הנכס שנקבע ביום המכירה ולא ביום ההצהרה, בהתקיים התנאים הבאים:
 - א. החברה תמציא למשרד מיסוי מקרקעין אישור ממינהל מקרקעי ישראל על מועד סיום ביצוע הליכי הפרצלציה של הנכס, וכן העתק מהודעת המינהל אל החברה בנוגע לסיום רישום הנכס.
 - ב. החברה תדווח על המכירה למשרד המיסוי האזורי, תוך 4 חודשים לכל היותר מיום שקיבלה את הודעת המינהל בעניין סיום הליכי הפרצלציה.

החלטת מיסוי 137/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: החלפת דירות מגורים לפני גמר בנייתן - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. ארבעה, שהם בני משפחה אחת, רכשו מקבלן ארבע דירות בקומה מסויימת אחת בבניין הנמצא בהליכי בניה (דירות 4 חדרים), וזאת לפי הפירוט הבא:
 - דירה 1 נרכשה על ידי הסבתא ביום 25.10.02.
 - דירה 2 נרכשה על ידי הבן ביום 31.03.03.
 - דירה 3 נרכשה על ידי הבן ואחותו ביום 31.03.04.
 - דירה 4 נרכשה על ידי הנכדה - ביתה של האחות (מנישואים ראשונים) ביום 24.02.04.
2. בנוסף רכשה האחות ביום 25.12.05 דירה נוספת בת 4 חדרים בבניין סמוך הנמצא אף הוא בהליכי בניה (להלן: "דירה 5").
3. כמו כן, רכש הבן ביום 30.03.06 דירה נוספת בבניין סמוך בפרוייקט הנמצא בהליכי בניה (להלן: "דירה 6").
4. דירות 1 עד 4 נמצאות כולן באותה קומה וניתן לאחד כל שתי דירות בקומה ליחידת מגורים אחת. הקבלן נתן הסכמתו לאיחוד זה והדבר אף אפשרי מבחינה תכנונית.
5. כל הדירות נמצאות בשלבי בניה והתמורה ששולמה בשלהן עד כה היא בגובה של 15% ממחיר המכירה בלבד.
6. בשלב זה, בו טרם הושלמו העסקאות כמו גם הבניה, ברצון בני המשפחה לבצע החלפה של הדירות ביניהם וזאת באופן הבא:
 - א. תתבצע החלפת דירות בין הסבתא לבנה, באופן שהבן יהיה הבעלים של דירה 2 ואילו הסבתא תהיה הבעלים של דירה 6.
 - ב. תתבצע החלפת דירות בין האחות לביתה, באופן שהבת תהיה בעלת דירה 5 ואילו האחות תהיה בעלת דירה 4.
7. לקבלן אין כל התנגדות לבטל את החוזים המקוריים בדירות המוחלפות ולהתקשר מחדש עם הצדדים בהסכמי הרכישה החדשים.

פירטי הבקשה:

על החלפת הדירות, כמתואר בסעיף 6 דלעיל, יחול הסדר של "ביטול מכירה" לפי סעיף 102 לחוק ובכפוף להוראות הו"ב 20/97 ותוספת מס' 1 לאותה הוראה ולא יוטל בשל פעולות אלו מס רכישה נוסף.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף לכך שהרכישות החדשות מהקבלן תיעשנה בשווי שוק מלא ובכפוף לכך שלא תועבר תמורה כלשהי בין בני המשפחה, יחולו על הביטולים והרכישות החדשות, שיבוצעו אל מול הקבלן ובנסיבות המפורטות לעיל, הוראות הו"ב 20/97 והתוספת לה.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 138/06

תחום ההחלטת מיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: רישום כבית משותף של בנין, שהוחזק בדרך של החזקת מניות צבועות, אינו "מכירה" - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. אגודה שיתופית נוסדה בשנת 1934 כאגודה קואופרטיבית ונרשמה אצל רשם האגודות השיתופיות המנדטורי (להלן: "**האגודה**").
2. האגודה נוסדה, בין היתר, על מנת לגייס כספים להקמת שכונת מגורים בתל אביב ולנהלה בהתאם לערכי הקואופרציה לרווחת הדיירים. במהלך השנים 1934-1936 רכשה האגודה בנייני מגורים.
3. הבניינים כוללים דירות מגורים, כך שלכל בעל זכות באגודה שויכה דירת מגורים ספציפית בעת בנייתן (להלן: "**דירות המגורים**"). בנוסף כוללים הבניינים 30 מחסנים תת קרקעיים (להלן: "**המרתפים**"). המרתפים שימשו את חברי האגודה לצרכיהם המשותפים.
4. על מנת להצטרף כחברים לאגודה, נדרשו החברים לעמוד בדרישות הקבלה הקבועות בתקנון האגודה, לעבור ועדת קבלה ולהשקיע בהון האגודה ולרכוש בתמורה זכות חברות באגודה המשקפת, למעשה, את מלוא הזכויות בדירת מגורים מסוימת של האגודה (לרבות חזקה ושימוש בלעדיים, זכות העברה וזכות הורשה). כל החברים יכולים לעשות את כל הפעולות הקשורות לדירתם (מכוח רכישת זכות החברות באגודה), ללא צורך בהסכמת שאר בעלי הדירות שהינם חברי האגודה. בפועל, הזכויות בדירות המגורים נרשמו בפנקסי האגודה והבעלות במקרקעין רשומה בלשכת רישום המקרקעין על שם האגודה.
5. כיום, בכוונת האגודה לרשום את הבניינים כבתים משותפים בלשכת רישום המקרקעין, ולייחד את דירות המגורים לכל אחד מחברי האגודה (לפי הרישום בפנקסי האגודה), כך שישקף את זכויותיהם בפועל. כמו כן, יירשמו המרתפים כיחידה/ות נפרדת/ות ויישארו ברישום על שם האגודה.

פרטי הבקשה:

רישום הבניינים כבתים משותפים וייחוד הדירות על שם כל אחד מחברי האגודה לא ייחשב אירוע מס ולא יקים חבות במס בידי בעלי הזכויות באגודה ובידי האגודה לפי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. רישום הבניינים כבתים משותפים וייחוד הדירות לבעלי הזכויות באגודה, באופן המשקף את זכויותיהם בפועל של החברים בנכסים, לא יחשב אירוע מס, ובלבד שעם רכישת הזכות שולם מס רכישה (המשקף דירת מגורים) ולא נעשו העברות שלא דווחו ו/או לא שולם המס המתחייב בגין.
2. רישום הזכויות במרתפים על שם האגודה לא יחשב אירוע מס לצורכי החוק. יובהר כי מכירת המרתפים ו/או חלק מהם, בין בנפרד מדירה ובין בצירוף לדירה, תיחשב כמכירה של נכס עצמאי (שאיננו דירת מגורים) הנמכר על ידי האגודה ולא על ידי בעלי הזכויות באגודה.

החלטת מיסוי 139/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת יחידות RSU לעובדים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), אשר הינה חברת בת של חברה ציבורית בינלאומית (להלן: "חברת האם"), מעוניינת להקצות לעובדי החברה יחידות השתתפות בתוכנית תגמול מסוג Restricted Stock Units (להלן: "יחידות ה-Rsu's").
2. על פי תנאי תוכנית ה-Rsu's, העובדים הזכאים יקבלו הודעה כי בתום תקופת ההבשלה, יוקצו להם מניות של החברה האם ללא תמורה. תקופת ההבשלה הינה בת כ- 4 שנים, כאשר בתום כל שנה יוקצו לעובד רבע מכמות המניות שהובטחו לו בעת קבלת יחידות ההשתתפות.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת להחיל על יחידות ה-Rsu's את הוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון עם נאמן.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הקצאת יחידות ה-Rsu's יסווגו כהקצאת אופציות, לכל דבר ועניין, ויחולו לגביה הוראות סעיף 102 לפקודה במסגרת מסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן.
2. מועד ההקצאה, כמשמעותו בסעיף 102 לפקודה, ייחשב המאוחר מבין, מועד שליחת ההודעה אל העובד לגבי הקצאת היחידות לבין המועד בו הופקדו היחידות בידי הנאמן. מועד זה ישמש לקביעת מגבלת הזמן וכן לקביעת שווי ההטבה הפירוטי כאמור בסעיף 102(ב)(3) לפקודה.
3. סכום שווה דיבידנד (dividend equivalent), שיתקבל בגין יחידות ה-Rsu's עד תום תקופת ההבשלה של היחידות, יועבר במועד חלוקתו לידי הנאמן והוא ייחשב להכנסת עבודה בידי העובד במועד האמור. הנאמן או החברה ינכו ממנו מס בהתאם להוראות תקנות מ"ה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993.
4. לחברה תותר הוצאה בהתאם ובכפוף לאמור בסעיפים 102(ד)(1) ו-102(ד)(2) לפקודה, לרבות בגין "הסכום שווה הדיבידנד" שהתקבל בגין היחידות עד תום תקופת ההבשלה, כאמור בסעיף 3 לעיל.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 140/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: תוכנית ESPP עם נאמן – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), אשר הינה חברת בת של חברה ציבורית בינלאומית (להלן: "חברת האם"), מעוניינת להקצות לעובדי החברה יחידות השתתפות בתוכנית תגמול מסוג Employee Stock Purchase Plan (להלן: "תוכנית ה-ESPP").
2. להלן עיקרי תנאי תוכנית ה-ESPP:
 - 2.1. לכל עובד המבקש להצטרף לתוכנית ה-ESPP, ישנה הזכות לרכוש מניות של החברה האם, בסוף כל תקופה שמתחילה ב-1 בינואר או ב-1 ביולי בכל שנה (להלן: "תחילת תקופת החיסכון") ונמשכת 6 חודשים מלאים (להלן: "תקופת החיסכון").
 - 2.2. במהלך תקופת החיסכון מפריש העובד, מדי חודש, משכרו החודשי¹⁴ סכום שנקבע (להלן: "סכום החיסכון"), המוקצה לטובת רכישת מניות של החברה האם (להלן: "המניות").
 - 2.3. סכום החיסכון מופקד בחשבון מיוחד על-ידי החברה.
 - 2.4. בתום כל תקופת חיסכון (להלן: "מועד הנפקת המניות" או "תום תקופת החיסכון"), יכול העובד לרכוש מניות באמצעות סכום החיסכון שנצבר על-שמו, כשמחיר המניה לעובד יהא הנמוך מבין: 85% ממחיר המניה של החברה האם בתחילת תקופת החיסכון לבין 85% ממחיר המניה של החברה האם במועד הנפקת המניות (להלן: "מחיר המניה לעובד").
 - 2.5. יצוין כי העובד רשאי להפסיק את ההפרשות במהלך תקופת החיסכון, שאז סכומי החיסכון שנצברו לזכותו יוחזרו לו במלואם. האמור יחול גם אם העובד אינו מודיע על רצונו לרכוש את המניות בתום תקופת החיסכון.
 - 2.6. לאחר רכישת המניות במועד הנפקת המניות, יוחזקו המניות עבור העובד בידי נאמן. העובד רשאי להורות לנאמן למכור את מניותיו בכל עת.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת להחיל על המניות, שהונפקו לעובדים במסגרת תוכנית ה-ESPP, את הוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון עם נאמן.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. תוכנית ה-ESPP תסווג כתוכנית להקצאת מניות באמצעות נאמן במסלול רווח הון, כהגדרת המונח בסעיף 102(א) לפקודה, ויחולו לגביה הוראות סעיף 102(ב) לפקודה, בשינויים המחויבים ובכפוף לקבוע בהחלטת המיסוי:
 - 1.1. המונח "תום תקופה", כמשמעותו בסעיף 102(א) לפקודה, ימנה ממועד הנפקת המניות. לעניין זה, יראו בנאמן כאילו החזיק את הזכות לרכישת המניות ממועד תום תקופת החיסכון, לגבי כל תקופת חיסכון מחדש.

¹⁴ מנוכה משכר הנטו.

1.2. המניות שיונפקו לעובדים לפי תוכנית ה-ESPP יוחזקו על-ידי הנאמן עד למועד המימוש (להלן: **"מועד המימוש"**), כהגדרתו בסעיף 102(א) לפקודה¹⁵.

1.3. הנאמן ו/או החברה ינכו את המס בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה וכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשס"ג – 2003 (להלן: **"הכללים"**).

1.4. שווי ההטבה הפירותי בגינו יחויב העובד כהכנסת עבודה על-פי סעיף 102(ב)(3) לפקודה, יחושב לגבי כל תקופת חיסכון בנפרד, לפי ההפרש שבין מחיר מניית החברה האם בנאסד"ק בסיום יום המסחר במועד הנפקת המניות לבין מחיר המניה לעובד (להלן: **"שווי ההטבה"**).

1.5. מובהר כי לחברה תותר הוצאה, כאמור בסעיף 102(ד)(1) לפקודה, בכפוף לאמור בסעיף 102(ד)(2) לפקודה, כאשר הסכום המותר בניכוי כהוצאת שכר, יהא הנמוך מבין:

1.5.1. הכנסת העובד הנובעת ממימוש המניות שחויבה לפי סעיף 2(2) לפקודה;

1.5.2. שווי ההטבה הפירותי שחושב כאמור לעיל;

1.5.3. גובה סכומי ההשתתפות בהם חויבה החברה בשל התחייבותה לחברה האם בשל הנפקת המניות;

והכול בשנת המס שבה נוכה המס בשל הכנסת העובד והועבר לפקיד-השומה.

2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

¹⁵ לרבות בדרך של העברת המניות לעובד מידי הנאמן.

החלטת מיסוי 141/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: תוכנית ESPP ללא נאמן – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), אשר הינה חברת בת של חברה ציבורית בינלאומית (להלן: "חברת האם"), מעוניינת להקצות לעובדי החברה יחידות השתתפות בתוכנית תגמול מסוג Employee Stock Purchase Plan (להלן: "תוכנית ה-ESPP").
2. להלן עיקרי תנאי תוכנית ה-ESPP:
 - 2.1. לכל עובד המבקש להצטרף לתוכנית ה-ESPP, ישנה הזכות לרכוש מניות של החברה האם, בסוף כל תקופה שמתחילה ב-1 בינואר או ב-1 ביולי בכל שנה (להלן: "תחילת תקופת החיסכון") ונמשכת שנה, שלוש שנים או חמש שנים מלאות (להלן: "תקופת החיסכון").
 - 2.2. במהלך תקופת החיסכון מפריש העובד, מדי חודש, משכרו החודשי¹⁶ סכום שנקבע (להלן: "סכום החיסכון"), המוקצה לטובת רכישת מניות של החברה האם (להלן: "המניות").
 - 2.3. סכום החיסכון מופקד בחשבון מיוחד על-ידי החברה.
 - 2.4. בתום כל תקופת חיסכון (להלן: "תום תקופת החיסכון") רשאי העובד לרכוש מניות באמצעות סכום החיסכון שנצבר על-שמו, כשמחיר המניה לעובד הינו 80% משער הסגירה שנקבע למניית החברה האם ביום העסקים הראשון של תחילת תקופת החיסכון (להלן: "מחיר המניה לעובד").
 - 2.5. מועד המימוש, בו זכאי העובד לרכוש בסכום החיסכון שברשותו מניות, הוא תום תקופת החיסכון (להלן: "מועד המימוש").
 - 2.6. יצוין כי העובד יהא רשאי לחזור בו מההצטרפות לתוכנית לפני תום כל תקופת חיסכון ולקבל לידי את הסכום שנצבר לזכותו. כמו כן, העובד יהיה רשאי להורות, בכל עת, להפסיק את ההפרשות החודשיות משכרו. במקרה זה, ירכשו עבורו בתום תקופת החיסכון מניות בהתאם לסכום שנצבר עבורו לפני הפסקת ההפרשות.
 - 2.7. המניות שירכשו עבור העובד בתום כל תקופת חיסכון, יעמדו לזכות העובד והוא יהיה רשאי למכרם כרצונו ולבצע כל פעולה במניות, ללא מגבלת חסימה כלשהי.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת להסדיר את חבות המס של עובדיה בקשר עם תוכנית ה-ESPP.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ככלל, על תוכנית ה-ESPP לעובדי החברה, יחולו הוראות סעיף 102(ג)(2) לפקודה וכללי מס-הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשס"ג-2003 (להלן: "הכללים"). יחד עם זאת, יראו במועד בו רכש העובד את מניות החברה האם¹⁷ (מועד המימוש) כמועד בו ביצע העובד "מימוש" לצורכי סעיף 102(ג)(2) לפקודה, ויחולו על העובד ועל החברה הוראות אלה:

¹⁶ מנוכה משכר הנטו.

¹⁷ בכספי החיסכון ולפי התוכנית.

- 1.1. יראו את כל המניות, שקיבל העובד במועד המימוש, כנמכרות לפי שער הסגירה שנקבע למניית חברת האם בסוף אותו יום מסחר (להלן: "שער המניה").
- 1.2. העובד יחויב במס, כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, בגין ההפרש שבין שער המניה למחיר המניה לעובד במועד המימוש, כשהוא מוכפל במספר המניות שנרכשו על ידי החברה האם על שמו (להלן: "שווי ההטבה במניות").
- 1.3. החברה תנכה את המס משווי ההטבה במניות, כנדרש בסעיף 9(ה) לכללים. ניכוי המס במקור יהא בהתאם להוראות תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת משכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג - 1993.
- 1.4. לאחר תשלום המס יועברו המניות או הסכום שהתקבל ממכירת המניות¹⁸ לידי העובד. במועד מכירת המניות על-ידי העובד, החברה ו/או החברה האם יהיו פטורים מחובת ניכוי מס במקור וחובת תשלום המס תחול על העובד בלבד.
- 1.5. במועד מכירת המניות בפועל, יחולו על העובד הוראות חלק ה' לפקודה, ויראו את שער המניה ואת מועד המימוש, כמחירן המקורי של המניות ויום רכישתן, בהתאמה.
2. לחברה לא תותר כל הוצאה בשל תוכנית ה-ESPP, לרבות בגין שווי ההטבה שנצמח לעובדים במועד המימוש.
3. הריבית שתצמח על כספי הפיקדון ממועד הפקדתו בחשבון החיסכון ועד למועד משיכת הפיקדון על ידי העובד, תחויב במס לפי סעיף 125ג(ב) לפקודה.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

¹⁸ במצב של same day sale.