



קובץ החלטות מיסוי

ינואר - מרץ 2006

החטיבה המקצועית – 31 מאי 2006



05 יוני 2006
ד' סיון תשס"ו

דבר מנהל רשות המסים

ביום 10/8/2005 פורסם בספר החוקים תיקון מס' 147 לפקודת מס-הכנסה, שהביא לידי דבר חקיקה את המלצות הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי על-ידי רשות המסים בישראל, מחודש דצמבר 2004, ועדה אשר עמדתה בראשה.

המלצות הועדה, אשר אומצו על-ידי מנהל רשות המסים דאז, מר איתן רוב, החלו להכות שורשים כבר בשנת 2005 באופן ההתנהלות החדשה בנושא.

עם זאת, ממועד תחילתו של תיקון מס' 147 לפקודה (1/1/2006), אשר במסגרתו עוגנה הסמכות ליתן החלטות מיסוי ולפרסמה בתמצית, באה לידי ביטוי במלוא עוצמתה המלצת הועדה ליתן שקיפות למעשה המנהלי ולקדם את השוויון, ההוגנות והאחידות במתן החלטות המיסוי. מעבר לכך ולהגברת הוודאות העסקית בנוגע לכדאיות העסקאות, מהוות החלטות המיסוי פן חשוב בשיפור השירות הציבורי לאזרחים בתחום המסים.

רשות המסים תפרסם מדי תקופה תמציות של החלטות המיסוי שניתנו על-ידי המוסד להחלטות מיסוי ותפיצן באמצעות המדיה האלקטרונית (אתר האינטרנט של רשות המסים), כך שהחלטות המיסוי שניתנו תהיינה שקופות לציבור וזאת, כמובן, מבלי לכלול את פרטי זהותו של המבקש.

מצ"ב הלקט הראשון של תמצית החלטות המיסוי, שנבחר מתוך ההחלטות שניתנו ברבעון הראשון של שנת 2006 על-ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם החטיבה המשפטית. יודגש כי לקט זה, אינו כולל החלטות מיסוי אשר יש בהן להוות חזרה על החלטות מיסוי אחרות אשר פורסמו.

לקט זה ממחיש בצורה טובה את דרך ההתנהלות החדשה של המוסד להחלטות מיסוי ואת הערכים של שקיפות ואחידות אותם ביקשנו להשיג. 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.

בטוחני כי לקט זה יסייע בהגברת היציבות והוודאות העסקית בנוגע לעסקאות במשק ויתרום הן למגזר העסקי ולמגזרים אחרים והן לאוצר המדינה.

בברכה,

ג'קי מצא, רו"ח (משפטן)



05 יוני 2006
ד' סיון תשס"ו

דבר הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים

במסגרת תיקון 147 לפקודת מס הכנסה הוסף פרק שני - ב לחלק ט', הקובע כי מתן החלטות מיסוי, כהגדרתן בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה, יעשה ע"י המוסד להחלטות מיסוי (להלן: "המוסד להחלטות מיסוי"), וזאת בכדי להבטיח אחידות ועקביות בטיפול בבקשות ושיפור השירות לציבור הפונים.

במהלך שנת 2005 צבר המוסד להחלטות מיסוי ניסיון בדרך ההתנהלות החדשה ועם כניסתו לתוקף של תיקון מס' 147 לפקודה, הוסמכו עובדי החטיבה המקצועית ליתן החלטות מיסוי.

בימים אלה שוקדת החטיבה המקצועית על הכנת חוזר מקצועי מקיף בנושא המוסד להחלטות מיסוי ודרכי פעילותו, אשר יפרט את הוראות הפקודה החדשות בנושא ואת דרך ההתנהלות החדשה כפי שגובשה בדוח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי ע"י רשות המסים בישראל.

במסגרת התיקון כאמור נקבע, בסעיף 158ו(ג) לפקודה, כי על אף האמור בדיני המס יהיה רשאי המנהל לפרסם תמצית של החלטות המיסוי שנתן, בדרך ובנוסח שקבע ובלבד שתמצית ההחלטה לא תכלול את שמו של המבקש ואת מספר זהותו.

על פי החלטת מנהל רשות המסים, הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים יעמוד בראש המוסד להחלטות מיסוי ומכוח זאת, יהיה אחראי גם על פרסום החלטות המיסוי שניתנו. אחת המשימות הראשונות שעמדו בפני עם כניסתי לתפקיד היתה עריכת קובץ תמציות החלטות המיסוי המצורף בזאת.

פרסום תמציות החלטות המיסוי במסגרת הקובץ הנוכחי מהווה צעד ראשון בהחלתה של שיגרת פרסומים, אשר תבוצע גם במדיה האלקטרונית (אתר האינטרנט של רשות המסים), בדומה לתפוצת החוזרים והוראות הביצוע של רשות המסים בישראל. כמו כן, על מנת להקל על ציבור המשתמשים להתמצא בהחלטות המיסוי שיפורסמו, ההחלטות תמוספרנה באופן רציף.

הפרסום כאמור, אשר מהווה אחד מהאמצעים להשגת השקיפות של מערכת המס כלפי ציבור אזרחי מדינת ישראל, ישפר את האחידות, ויפעל להעלאת הרמה בכל הקשור לשוויון במסגרת ההתנהלות עם מערכת המס ומוסדותיה השונים. לגישתי על הידע והנתונים הכלולים בתמציות החלטות מיסוי אלו להיות נחלת הכלל.

קובץ זה כולל מספר רב של תמציות החלטות מיסוי בתחומי המס השונים והמגוונים כמו חוק המיזוגים והפיצולים, חוק עידוד השקעות הון, שוק ההון ותגמול מבוסס מניות לעובדים, מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי. תחומים אלה בעלי זיקה ישירה ואמיצה לכלכלת המשק הישראלי, ויש בהם בכדי לתרום להמשך קידומו, צמיחתו, ויצירת סביבה כלכלית נוחה יותר לאזרחי המדינה והמשקיעים הזרים המשקיעים בה, הן במישרין והן בעקיפין, זאת כחלק ממטרות מערכת המס וישום מדיניות הממשלה, וכמובן בהשתלבותו ב"כפר הגלובלי".

החלטות המיסוי מביאות לידי ביטוי את עמדת רשות המסים. כמו כן, כל החלטה ניתנה על ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם החטיבה המשפטית ומשרדי השומה השונים, זאת לאחר הסתמכות על ניסיון העבר, והפעלת שיקול דעת ומחשבה רבים. יחד עם זאת, חוקי המס השונים והמדיניות הכלכלית במדינת ישראל עברו לאחרונה תמורות ושינויים רבים, וסביר להניח שיעברו גם בעתיד, וזאת על מנת להתאימם למציאות הכלכלית בארץ ובעולם, לכן חשוב להבהיר כי החלטות המיסוי בתחומים השונים מטבע הדברים גם הן יכולות להשתנות בעתיד.

כאמור, 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.

סבור אני כי לקט הפרסומים ייתן מענה לצורך הקיים הציבור, לקבלת החלטות מיסוי מקצועיות, אחידות ועקביות המתייחסות לכל תחומי המס עליהם מופקדת רשות המסים בישראל, ובכך יסייע בהסרת אי הוודאות בעסקאות במשק ויגביר את האמון ברשויות המס.

היות ולקט הפרסומים המצורף הינו קובץ ראשוני ובעל אופי מדגמי, ייתכן ותמצאו נקודות לתיקון, שיפור וייעול. אנו נשמח לקבל את הערותיכם והארותיכם על מנת להפיק לקחים וליישם בקבצים הבאים שיפורסמו.

ניתן לראות כי העיקרון המנחה והמשותף לכל החלטות המיסוי בקובץ זה הינו, כי תכלית העסקה או הפעולה שבוצעו היא תכלית עסקית וכלכלית, ולא הפחתת מס בלתי נאותה למשל. עיקרון זה חוזר על עצמו כחוט השני לאורך כל החלטות המיסוי כאמור. עיקרון זה מנחה אותי ואת עובדי החטיבה המקצועית גם במשימותינו השוטפות האחרות.

לבסוף, אבקש להודות לעובדי החטיבה המקצועית על הכתיבה המרוכזת של תמציות החלטות המיסוי ולעובדי החטיבה המשפטית, על הסיוע בעריכת לקט התמציות.

בברכה,

גידי בר זכאי, רו"ח (משפטן)

תוכן העניינים

<u>מס'</u>	<u>נושא</u>	<u>תת נושא</u>	<u>עמ'</u>
חלק ה2 לפקודה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים			
1/06	אישורי מיזוגים	החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לפקודה	3
2/06	אישורי מיזוגים	מיזוג חברות בהתאם לסעיף 103 לפקודה	5
3/06	אישורי מיזוגים	מיזוג חברות בהתאם לסעיף 103 לפקודה	7
4/06	אישורי מיזוגים	החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לפקודה	9
5/06	העברת נכסים/מניות	העברת נכסים בהתאם לסעיף 104א לפקודה	11
6/06	העברת נכסים/מניות	העברת מניות בהתאם לסעיפים 104א ו- 104ג לפקודה	13
7/06	העברת נכסים/מניות	העברת מניות חב' ישראלית לחב' זרה בהתאם לסעיף 104ב לפקודה ואישור מו"פ	15
חוקי עידוד			
8/06	מפעל קשור	מפעלים של חברות אחיות אשר לא ייחשבו "מפעלים קשורים" זה לזה	18
9/06	הכנסה מוטבת	הכנסות שמקורן בשימוש בתוכנה המשווקת באינטרנט	20
10/06	הכנסה מוטבת	מתן שירותי מו"פ לרוכשי טכנולוגיה	22
11/06	הרחבה	הרחבה של מפעל וביטול תכנית מאושרת במסלול חלופי	23
12/06	קביעת מחזור בסיס	הפרדת פעילות יצורית וקביעת מחזור בסיס לכל פעילות	24
שוק ההון			
13/06	תעודות סל/חסר	הנפקת תעודות סל ותעודות חסר	25
14/06	קרנות גידור	שותפות מוגבלת להשקעה בנכסים פיננסיים - קרן גידור	27
15/06	קרנות גידור	שותפות מוגבלת להשקעה בנכסים פיננסיים - קרן גידור	29
16/06	איגוח	איגוח תזרים מזומנים מליסינג תפעולי	32
17/06	קביעת נכיון	קביעת נכיון משוקלל בהרחבת סדרה	34

<u>מס'</u>	<u>נושא</u>	<u>תת נושא</u>	<u>עמ'</u>
מיסוי בינלאומי			
18/06	מיסוי מענק	מיסוי מענק לביצוע פוסט דוקטורט מחוץ לישראל	36
19/06	פטור השתתפות	פטור השתתפות	37
20/06	מוסד קבע	מוסד קבע	40
21/06	קביעת תושבות	קביעת תושבות; הקלות לתושב חוזר	41
22/06	קביעת תושבות	קביעת תושבות; פיצוי בגין עבודה בחו"ל	42
מיסוי מקרקעין			
23/06	פיצויי הפקעה	מיסוי פיצויי הפקעה מכח הסכם (סעיף 48 לחוק)	43
24/06	B.O.T	נטרול תקופת הקמה בעסקת B.O.T	45
25/06	הגדרת "מכירה"	כתב הרשאה והתחייבות אינו מהווה עסקה במקרקעין	47
26/06	פירוק שיתוף	פירוק שיתוף בין בעלי זכויות באיגוד מקרקעין (סעיפים 67 ו-71 לחוק)	49
27/06	ניכויים מותרים	התרת הוצאה לאיתור נכס כניכוי מהשבח (סעיף 39 לחוק)	51
28/06	חלוקת נכסי עיזבון	חלוקה ראשונה של נכסי עיזבון בין יורשים בשלבים (סעיף 5(ג)(4) לחוק)	52
29/06	דירות מגורים	מכירת מניה המשקפת דירת מגורים בפטור של דירות מגורים	53
הקצאת אופציות לעובדים			
30/06	סעיף 102	הקצאת אופציות לעובדים בעסקת החלפת מניות ואופציות	54
31/06	סעיף 102	מכירה שלא מרצון לפני "תום התקופה" של אופציות שהוקצו לעובדים	56
32/06	סעיף 102	הקצאת אופציות לפי סעיף 102 לפקודה בטרם חלוף 30 ימים ממועד הגשת התוכנית	58
33/06	סעיף 102	התאמת תוספת המימוש באופציות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה עקב חלוקת דיבידנד	59
34/06	סעיף 3(ט)	דחיית תשלום המס במימוש אופציות למניות, שהוקצו לפי סעיף 3(ט) לפקודה, וקביעת דרך חישוב ההכנסה	60

החלטת מיסוי 1/06

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

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

העובדות:

1. חברה א' וחברה ב' הינן חברות פרטיות תושבות ישראל בעלות פעילות עסקית בשוק ההון. חברה ב' מוחזקת במלואה ע"י חברה ציבורית בעלת פעילות עסקית ענפה (להלן: "חברת האם").
2. הזכויות בחברה א' מוחזקות כדלקמן: כ-70% מהזכויות מוחזקות ע"י חברת האם, כ-25% מהזכויות מוחזקות, במישרין ובעקיפין, ע"י מנכ"ל חברה א' וכ-5% מהזכויות מוחזקות ע"י משקיעים נוספים שהשקיעו ערב שינוי המבנה.
3. כמו כן, קיימת בחברה א' תכנית אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון, כאשר האופציות ניתנות למימוש למניות החל ממועד רישום ניירות הערך של החברה למסחר.
4. חברה ג' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, אשר הוקמה לצורך ביצוע שינוי המבנה המתואר להלן שלאחריו תירשמה מניות חברה ג' למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב.

פרטי הבקשה:

1. החברות ביקשו לבצע מהלך של החלפת מניות ואופציות - באופן שכלל המניות והאופציות למניות בחברה א' המוחזקות על ידי בעלי הזכויות בה וכלל המניות בחברה ב' המוחזקות על ידי חברת האם תועברנה לידי חברה ג' בתמורה להקצאת מניות על ידי חברה ג', כך שלאחר המיזוג תחזיק חברה ג' ב-100% ממניות חברה א' וב-100% ממניות חברה ב' (להלן: "המיזוג"), וזאת לפי סעיף 103כ לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").
2. המהלך המבוקש נועד לתכלית עסקית וכלכלית. לאחר המיזוג בכוונת חברה ג' לגייס הון שישמש לפעילותה הכלכלית, ע"י הנפקת מניותיה בבורסה לניירות ערך בתל אביב.
3. כמו כן, ביקשו החברות להסדיר את אופן מיסוי האופציות למניות שיקבלו העובדים בחברה ג' חלף האופציות למניות שהחזיקו בחברה א'.

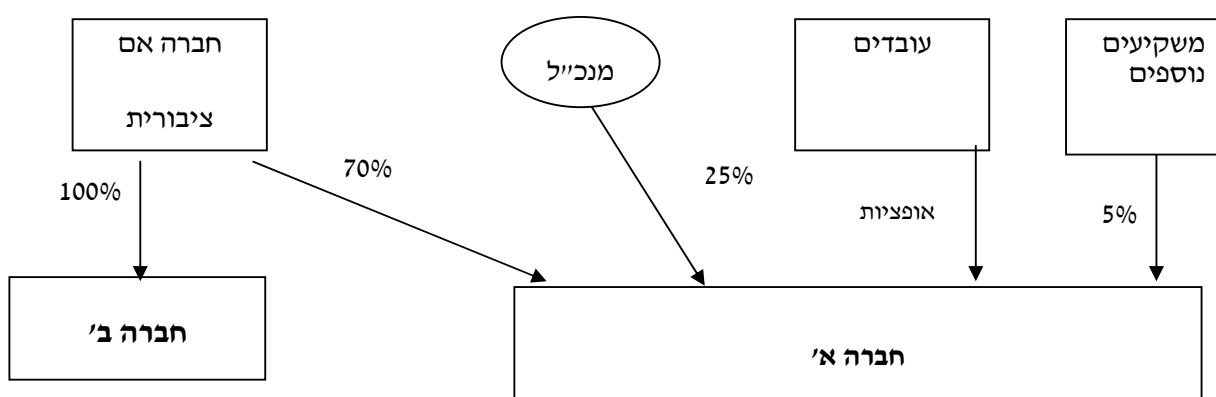
החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ניתן אישור לבצע המיזוג לפי סעיפים 103כ ו-103ט(ד) לפקודה ובכפוף לתקנות מס הכנסה (הקלה ביחסי גודל בסוגי מיזוגים מסוימים), התשס"ג - 2003. נקבע כי יום החלפת הזכויות בחברות א' ו-ב' תמורת קבלת מניות בחברה ג' בידי בעלי הזכויות יהא מועד המיזוג.
2. נקבע כי מועד הרכישה של מניות חברה ג' שיוקצו במסגרת המיזוג, בגין מניות חברה א', ומניות חברה ב', לפי העניין, יהא מועד המיזוג. יחד עם זאת, לעניין חישוב רווח ההון הראלי עד ל"מועד הקובע", יראו את יום רכישת מניות חברה ג' שהוקצו במסגרת המיזוג כיום רכישת מניות חברה א' ומניות חברה ב', לפי העניין.
3. לעניין מיסוי העובדים בקשר עם האופציות שהוקצו להם בחברה ג' - אושר כי על אופציות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה יחול רצף מס לפי כללי מס הכנסה (תיאומים לעניין סעיף 102 במיזוג או פיצול), התשס"ג - 2003.

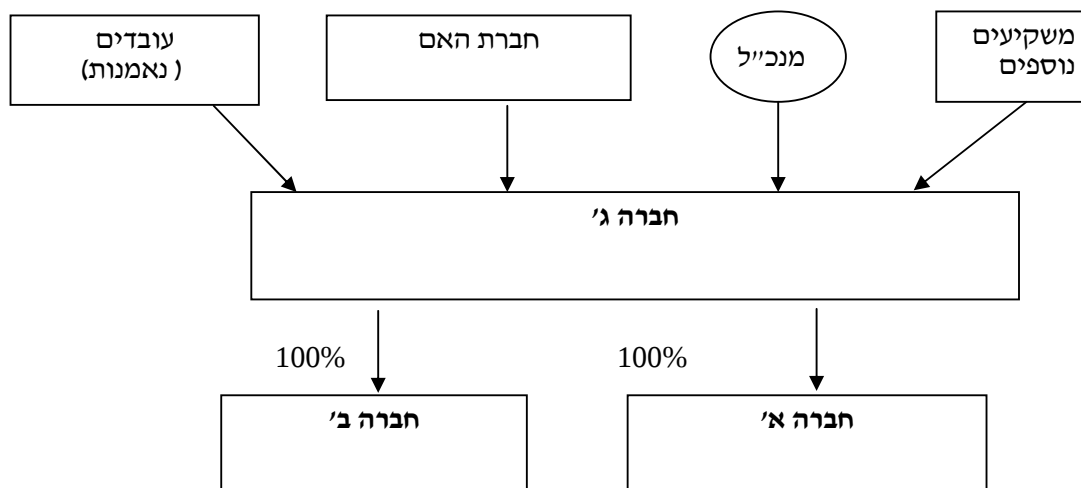
4. נקבעו הוראות ומגבלות לעניין מכירת זכויות בחברה ג' בעתיד על-ידי בעלי הזכויות בה, לרבות בדרך של מכירה בעקיפין.
5. נקבע כי חברה ג' תחזיק בכלל הזכויות בחברה א' וחברה ב' במהלך "התקופה הנדרשת", כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה.
6. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה הקבוצה טרם שינוי המבנה



מבנה הקבוצה לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 2/06

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

הנושא: מיזוג חברות בהתאם לסעיף 103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "המעבירה") וחברה ב' (להלן: "הקולטת") הן חברות פרטיות תושבות ישראל העוסקות בתחום הנדל"ן בישראל.
2. כל הזכויות בחברה המעבירה ערב שינוי המבנה, מוחזקות בידי נאמנויות תושבות חוץ, בהן כלל היוצרים והנהנים הנם תושבי חוץ. כל הזכויות בחברה הקולטת ערב שינוי המבנה, מוחזקות בידי אותן נאמנויות אולם בשיעורי החזקה שונים.

פרטי הבקשה:

1. חברה א' מבקשת למזג את פעילותה אל תוך חברה ב', בהתאם להוראות החלק השמיני לחוק החברות ולפי הוראות סעיף 103 לפקודה, באופן שלאחר המיזוג תתחיל חברה א' ללא פירוק. מועד המיזוג יהא ביום ה- 31 בדצמבר.
2. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרותיו הינן, בין השאר, ייעול העסקים וחסכון בעלויות, שכן שתי החברות עוסקות באותו תחום פעילות כלכלי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ניתן אישור למיזוג לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה, ובכפוף לתנאים הקבועים בסעיף 103 לפקודה ובהחלטת המיסוי.
2. נקבעו הוראות לגבי הוצאות ו/או הפרשות שלא נדרשו לצורכי מס לפני מועד המיזוג והן בגין התקופה שקדמה למועד המיזוג (למשל, הפרשה לחובות מסופקים או הפרשה לתביעות משפטיות), כך שיחולו עליהן הוראות סעיף 103ח לפקודה.
3. נקבעו הוראות לגבי הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון שנוקפו ליחידות עבודה, לפי הוראות סעיף 18(ד) לפקודה, כך שעל ההוצאות האמורות יחולו בתנאים מסוימים הוראות סעיף 103ח לפקודה.
4. נקבעו הוראות ומגבלות לגבי מכירה, תקופת החזקה, קביעת מחיר המקורי וקביעת יום הרכישה של מניות חברה ב', לאחר מועד המיזוג, בהתאם לאמור בפקודה.
5. נקבע כי מכירת מניות חברה ב' לאחר המיזוג תהיה חייבת במס בישראל, ולא יינתן כנגד רווח ההון כל ניכוי קיזוז, הנחה, פטור או כל זיכוי ממס. כמו כן, על כל תשלום, לרבות דיבידנדים, בין במישרין ובין בעקיפין, שתשלם חברה ב' לבעלי הזכויות בה לאחר המיזוג, יחולו כללי המיסוי כפי שחלו ערב המיזוג.
6. נקבע כי העברת הזכויות במקרקעין במסגרת המיזוג תחויב במס רכישה (בשיעור של 0.5%) ונקבעה דרישת דיווח למנהל מיסוי מקרקעין, לאחר תקופת המגבלות, כי החברות עמדו בכל תנאי סעיף 103 לפקודה ותנאי החלטת המיסוי.

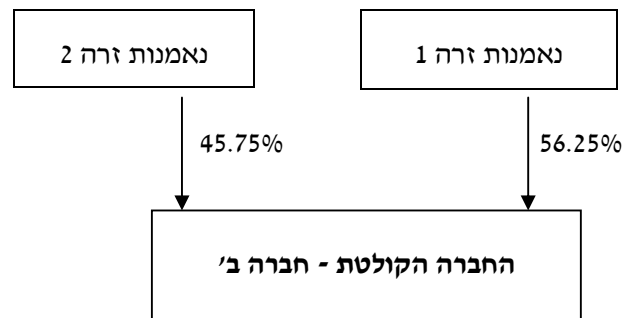
7. בהחלטת המיסוי נקבע שאין בה בכדי לאשר או לקבוע את תושבותם של בעלי המניות בחברה א' ובחברה ב', ואין בה כדי לקבוע את אופן סיווג הנאמנויות ומיסוין לעניין פרק "מיסוי הנאמנויות" שהוסף בתיקון 147 לפקודה, דבר אשר ייבחן ע"י פקיד השומה.
8. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים 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 3/06

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

הנושא: מיזוג חברות בהתאם לסעיף 103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברה המעבירה, החברה הקולטת וחברת האם הינן חברות תושבות ישראל אשר עוסקות בתחומי פעילויות דומים בענף הביטוח. חברת האם הינה בעלת מלוא הזכויות בחברה המעבירה ובחברה הקולטת.
2. חברת האם, החברה המעבירה והחברה הקולטת הינן "מוסד כספי" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.
3. לחברה המעבירה ולחברה הקולטת אין הפסדים לצורכי מס. כמו כן, אין הפסדים הגלומים בנכסים ובפעילות של כל אחת מהחברות.

פרטי הבקשה:

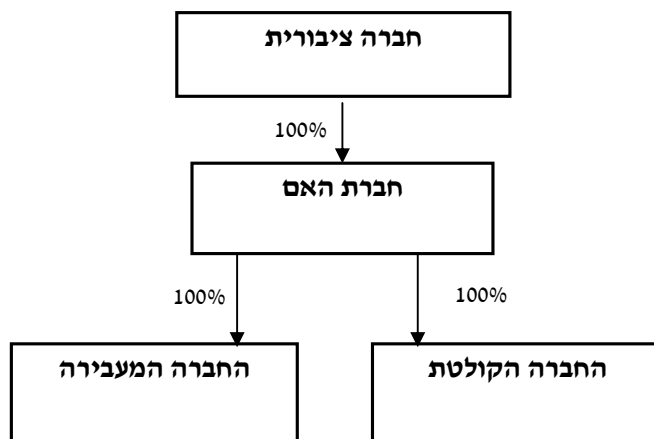
1. החברה המעבירה מבקשת למזג את פעילותה עם פעילות החברה הקולטת בדרך של העברת כל הנכסים וההתחייבויות של החברה המעבירה לתוך החברה הקולטת וחיסולה של החברה המעבירה, בהתאם להוראות החלק השמיני בחוק החברות ובכפוף להוראות סעיף 103 לפקודה.
2. מועד המיזוג יהא ביום ה-31 בדצמבר (להלן - "מועד המיזוג").
3. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרתו הינן, בין השאר, התייעלות תפעולית וכלכלית ע"י ריכוז הפעילות הניהולית למסגרת ארגונית אחת. מיזוג כאמור יצור יתרון לגודל ביחס למתחרים ויושג חיסכון בהוצאות ההנהלה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

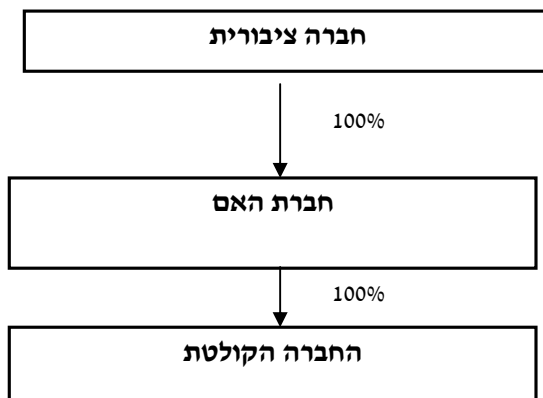
1. ניתן אישור למיזוג לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה, ובכפוף לתנאים הקבועים בסעיף 103ג לפקודה ובהחלטת המיסוי.
2. נקבע כי החברה הקולטת תקצה לחברת האם מניות בהתאם להוראות סעיף 103ג(4) לפקודה (להלן: "המניות המוקצות"), וזאת בנוסף למניות החברה הקולטת שהיו בידי חברת האם ערב המיזוג (להלן: "מניות הבסיס").
3. כל מכירה של מניות החברה הקולטת ע"י חברת האם לאחר מועד המיזוג, בכפוף לתנאים לעיל, תעשה באופן יחסי ממניות הבסיס ומהמניות המוקצות (פרו-רטה).
4. נקבעו הוראות ומגבלות לגבי מכירה, תקופת החזקה, קביעת מחיר המקורי וקביעת יום הרכישה של מניות החברה הקולטת, לאחר מועד המיזוג, בהתאם לאמור בפקודה.
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 4/06

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

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

העובדות:

1. החברה הקולטת הינה חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בפעילות פיתוח טכנולוגי בתחום המדיה. החברה הנעברת הינה חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בפיתוח טכנולוגי המספק פתרונות לתחום הפרסום.
2. בעלי המניות בחברה הקולטת ובחברה הנעברת הם: חברה א', חברה ב', חברה ג' ובעלי מניות אחרים (ראה פירוט ההחזקות בנספח). בנוסף, בבעלות החברה הקולטת כ-57% מהון המניות של החברה הנעברת. חברה ג' מחזיקה ב-10% מהון מניות החברה הנעברת ואינה חלק מהליך המיזוג.

פרטי הבקשה:

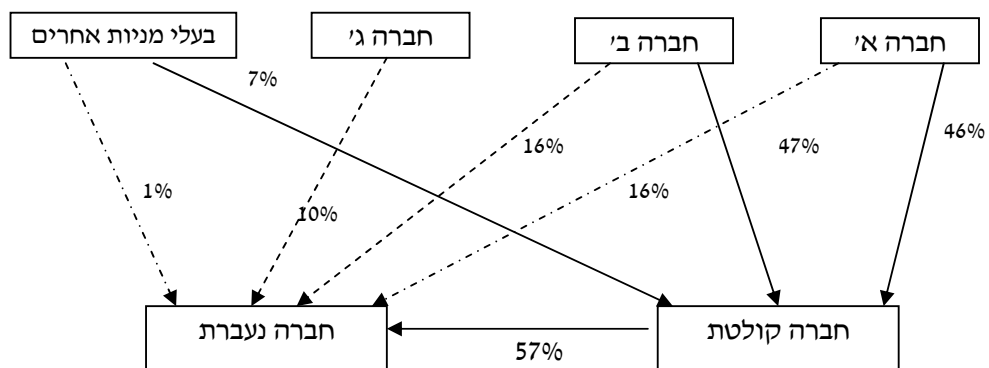
1. החברות מבקשות לבצע מהלך של מיזוג בדרך של החלפת מניות, לפי סעיף 103כ לפקודה, בין החברה הקולטת לבין החברה הנעברת, כך שהחזקות חברה א', חברה ב' ובעלי המניות האחרים בחברה הנעברת תועברנה לידי החברה הקולטת בתמורה להקצאת מניות על ידי החברה הקולטת לחברה א', חברה ב' ובעלי המניות האחרים (להלן: "המניות המוקצות").
2. החברה הקולטת והחברה הנעברת מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית, כשמטרת המיזוג ניהול ותפעול מאוחד של עסקי החברות המתמזגות, שיביא להתייעלות בתפעול ובניהול, ולחסכון בהוצאות וכן לצורך איחוד מערך השיווק והניהול שלהן.

החלטת המיסוי ותנאיה:

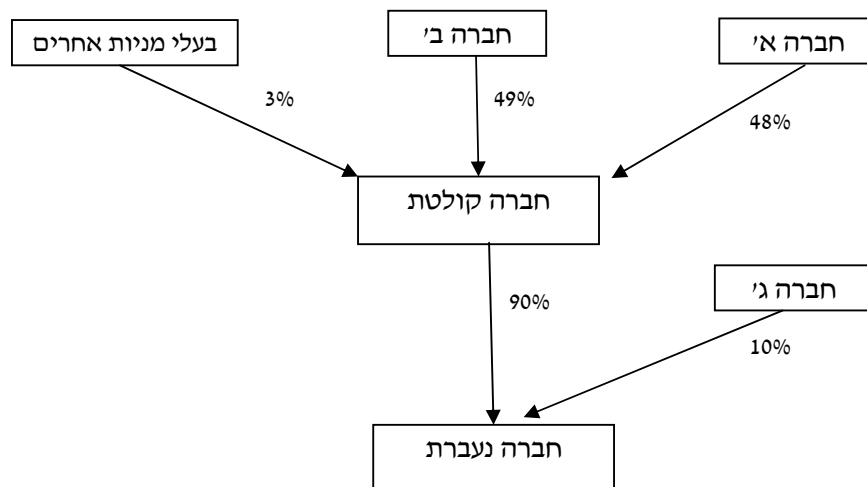
1. ניתן אישור לבצע את המיזוג לפי סעיפים 103כ ו-103ט(ד) לפקודה ותנאי החלטת המיסוי.
2. נקבע, כי יום החלפת המניות בחברה הנעברת תמורת הקצאת מניות בחברה הקולטת יהא מועד המיזוג.
3. נקבעו הוראות ומגבלות לעניין קיזוז הפסדים ממכירת המניות המועברות, כך שהוגבלה היכולת לקזז הפסדים ממכירת מניות החברה הנעברת בידי החברה הקולטת.
4. 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

להלן מבנה האחזקות טרם שינוי המבנה:



להלן מבנה האחזקות לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 5/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים
הנושא: העברת נכסים תמורת מניות בחברה בהתאם לסעיף 104א לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל שהוקמה לפני יום 1.1.03, העוסקת בשיווק והפצת מוצרים של חברה זרה קשורה, ובמתן שירותי תמיכה ללקוחות החברה הזרה בישראל.
2. חברה ב' הנה חברה תושבת חוץ שמחזיקה במלוא הזכויות בחברה א' מיום הקמתה לפני יום 1.1.03. חברה ב' מחזיקה גם במלוא הזכויות בחברה זרה ג', אשר מחזיקה במלוא הזכויות בחברה זרה ד'.

פרטי הבקשה:

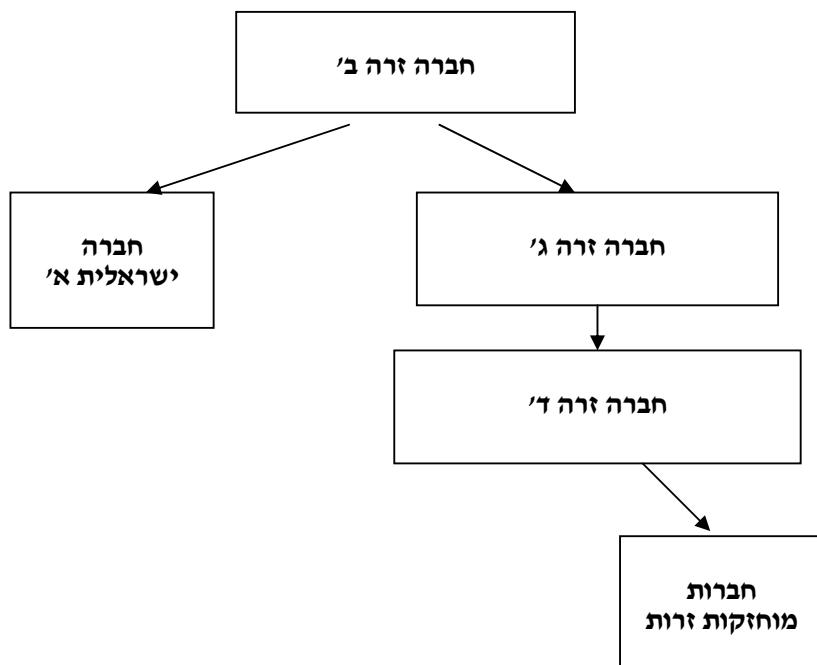
1. העברת זכויות חברה א' מחברה ב' לחברה זרה ג', לפי סעיף 104א לפקודה, ומיד לאחר מכן העברת זכויות חברה א' מחברה זרה ג' לחברה זרה ד' לפי סעיף 104א לפקודה (להלן: "ההעברות"), וזאת כחלק משינוי מבנה עולמי בעל תכלית עסקית וכלכלית.
2. החברות המעבירות מבקשות לבצע את ההעברות בו זמנית, כך שההעברה השנייה לא תהווה הפרה של ההעברה הראשונה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

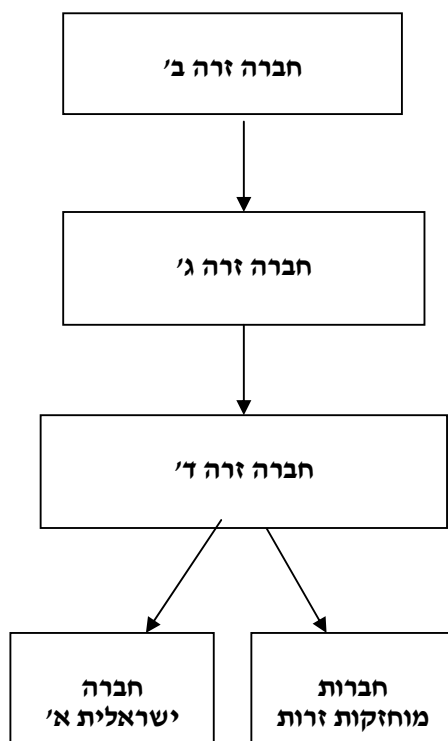
1. ניתן אישור לבצע את שינוי המבנה לפי סעיף 104א לפקודה, ונקבע כי המגבלות הקבועות בסעיף 104 לפקודה, יחולו במשך 4 שנים מיום שינוי המבנה על שתי ההעברות (ובכך ההעברה השנייה לא תהווה הפרה של ההעברה הראשונה).
2. נקבעו הוראות לעניין חבות המס בישראל במכירת מניות חברה א' והמניות המוקצות בחברה ג' ובחברה ד'. נקבע כי לא יותרו במכירות כאמור אף לא אחד מאלו: קיזוז, זיכוי ממס, פטור, פריסה, ניכוי, כלשהם. כמו כן, נקבע כי כל הזכויות בחברות אלו תוחזקנה בידי נאמן, עו"ד תושב ישראל, שיהא אחראי כלפי רשות המיסים ליישום הוראות החלטת המיסוי.
3. נקבעו הוראות למניעת הסטת רווחים והכנסות ממדינת ישראל, כך בין היתר, שפעילות החברה הישראלית תמשיך להתנהל בישראל.
4. נקבע כי על המניות המוקצות יחולו הוראות סעיף 104 לפקודה.
5. נקבע כי האישור אינו אישור לעמידה בתנאי סעיף 104א לפקודה, נושא אשר יכול שייבדק על ידי פקיד השומה.
6. נקבעו מנגנונים לחישוב רווח ההון כגון הוספת דיבידנדים לתמורה, חישוב רווח ההון יחסי במכירת המניות המוקצות (פרו - רטה) ועוד.
7. 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 6/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים
הנושא: העברת נכסים תמורת מניות בהתאם לסעיפים 104א ו-104ג לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, שהוקמה לפני יום 1.1.03, העוסקת בתחום הבידור. בעל המניות בחברה א' הינו יחיד תושב ישראל המחזיק בכל המניות בחברה (להלן: "בעל המניות").
2. חברה ב' הינה חברה תושבת ישראל שהוקמה לפני יום 1.1.03 על-ידי חברה א', שמחזיקה ב-60% מהזכויות בה. חברה ב' עוסקת אף היא באותו התחום.
3. חברה ג' הינה חברה תושבת ישראל, שהוקמה על-ידי בעל המניות בבעלות מלאה, לאחר יום 1.1.03. לחברה ג' לא הייתה כל פעילות מאז היווסדה.

פרטי הבקשה:

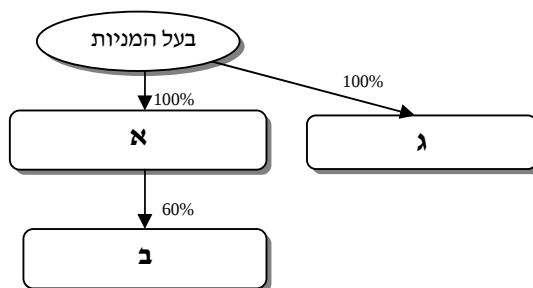
1. בעל המניות ביקש להעביר, בשלב ראשון, את כל מניותיו בחברה א' לחברה ג' במתווה של סעיף 104א לפקודה (להלן: "מניות א' המועברות") תמורת הקצאת מניות בחברה ג' (להלן: "מניות ג' המוקצות"). בשלב שני, ביקשה חברה א' להעביר את כל מניותיה בחברה ב' (להלן: "מניות ב' המועברות") לחברה ג' במתווה של סעיף 104ג לפקודה.
2. מטרת המהלך המבוקש הינה לגייס כספים בחברה א' מבלי להיזקק לגידול באשראי הבנקאי, וזאת באמצעות הקצאת מניות עתידית בחברה א' למשקיע אסטרטגי, מבלי שישתתף בהחזקות בחברה ב'.

החלטת המיסוי ותנאיה:

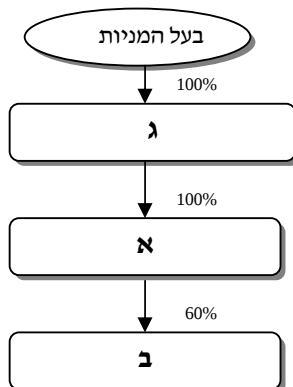
1. ניתן אישור לביצוע המהלך לפי סעיף 104א לפקודה ומיד לאחר מכן לפי סעיף 104ג לפקודה, והכל בכפוף לתנאי הסעיפים כאמור ותנאי החלטת המיסוי.
2. נקבעו הוראות לעניין יום הרכישה, המחיר המקורי ופיצולו בין החברות, סכום רווחים ראויים לחלוקה וקיצוץ הפסדים בכל החברות, וזאת בהתבסס על העובדות והערכות שווי של החברות שהוגשו. בין היתר, פוצל המחיר המקורי של מניות חברה א' שבידי חברה ג' על פי יחס שווי החברות א' ו-ב', ונקבעו הוראות למניעת היווצרות כפל מחיר מקורי. כמו כן, יום הרכישה של מניות חברה ב' המוחזקות ע"י חברה ג' נקבע כיום שינוי המבנה, ואולם, לעניין חישוב חלק רווח ההון הריאלי עד למועד הקובע, נקבע יום הרכישה כיום ההשקעה של חברה א' בחברה ב'.
3. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברה, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

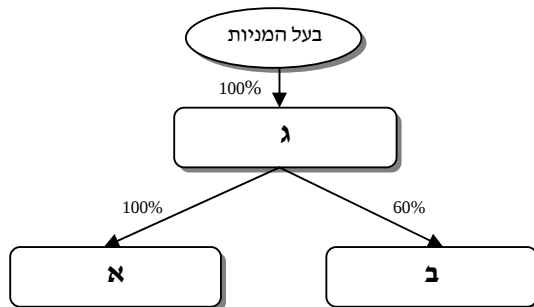
מבנה אחזקות ערב שינוי המבנה :



שלב א' - העברת מניות חברה ב' לחברה א' לפי סעיף 104א :



שלב ב' - העברת מניות חברה ג' לחברה א' לפי סעיף 104ג :



החלטת מיסוי 7/06

תחום החלטת המיסוי: חלק ה2 לפקודת מס הכנסה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים
הנושא: העברת מניות חברה ישראלית לחברה זרה בהתאם לסעיף 104ב לפקודה ואישור חברת מו"פ
- החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל שהוקמה לאחר יום 1.1.03, העוסקת בתחום התוכנה (להלן: "החברה"). בעלי מניותיה הינם יחידים תושבי ישראל וקרן הון סיכון, שלה אישור מרשות המיסים המסדיר את אופן מיסוי המשקיעים הזרים בה על פי סעיף 16א לפקודה. עיקר פעילותה של החברה הינה פעילות מו"פ. החברה הצהירה כי השקעתה של קרן הון הסיכון בחברה הינה "נכס", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.
2. החברה הקצתה אופציות לקבוצת עובדים תושבי ישראל בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה, לאחר תיקונו בתיקון 132 לפקודה. אופציות אלו טרם הגיעו לתום תקופת החסימה לצרכי מס לפי סעיף 102 לפקודה.
3. קרן הון סיכון זרה (להלן: "הקרן הזרה"), הביעה את נכונותה להשקיע בחברה. הקרן הזרה התנתה את השקעתה כך שהשקעתה תהיה בחברה שתתאגד בארה"ב.

פרטי הבקשה:

1. במסגרת המהלך המבוקש, יעבירו בעלי המניות והזכויות בחברה את מלוא החזקותיהם בחברה לחברה שהתאגדה בארה"ב ושהוקמה במיוחד לשם כך (להלן: "החברה הקולטת"), בתמורה להקצאת מניות בחברה הקולטת, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה (מהלך זה מכונה "היפוך שרולי").
2. מטרת שינוי המבנה הינה גיוס כספים ממשקיעים, לצורך המשך המחקר והפיתוח בחברה.
3. החברה ביקשה לאשר כי הינה "חברה עתירת מחקר ופיתוח" כהגדרתה בתקנות מ"ה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994. כמו כן, ביקשה הסדר לגבי האופציות שהוקצו בחברה ויוחלפו באופציות למניות החברה הקולטת.

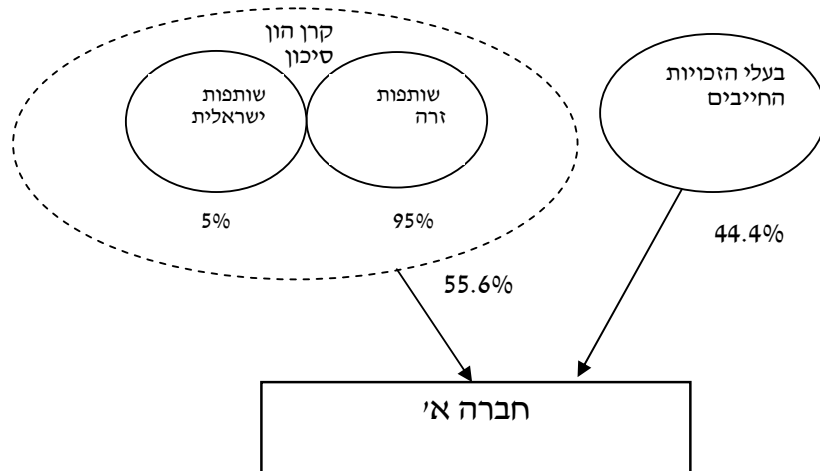
החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ניתן אישור לבצע את שינוי המבנה על פי הוראות סעיף 104ב(א) לפקודה בכפוף למגבלות הקבועות בו.
2. נקבע כי החברה תיחשב "חברה עתירת מחקר ופיתוח", בתנאי שהחברה ובעלי הזכויות ימלאו אחר הוראות התקנות והתנאים הנוספים שנקבעו בהחלטות מיסוי.
3. נקבע כי בעת מכירת המניות המוקצות בחברה הקולטת, בעלי המניות בחברה ערב שינוי המבנה יתחייבו במס בישראל. נקבע כי במכירה כאמור לא יותרו ניכויים, קיזוזים, זיכויים ופטורים מסוימים.
4. נקבע כי מכירת מניות החברה על ידי החברה הקולטת תחויב במס בישראל ללא אפשרות של ניכוי, קיזוז, פטור וזיכוי.

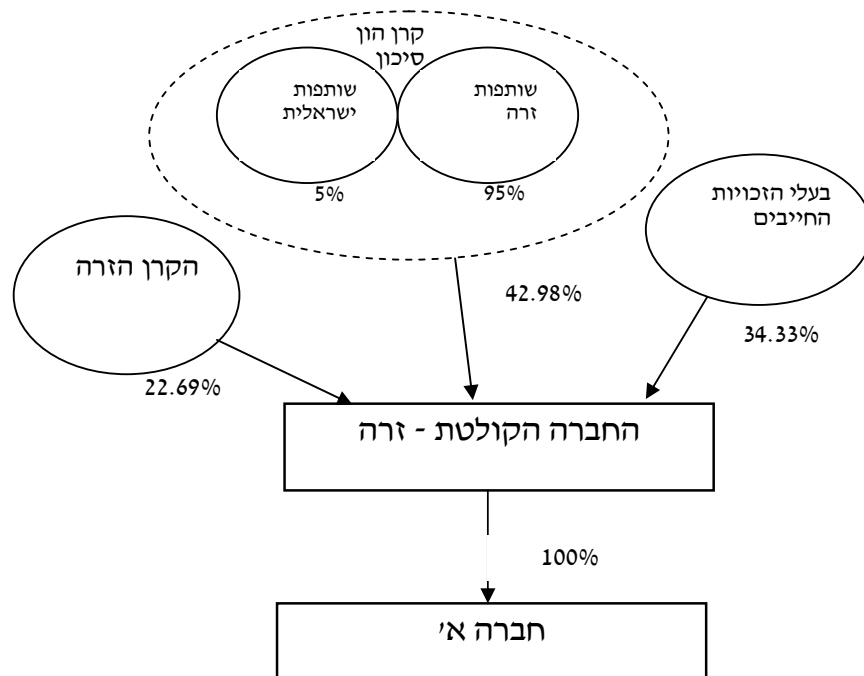
5. נקבעו מנגנונים לחישוב רווח ההון, כגון: מחיר מקורי, יום רכישה, הוספת דיבידנדים לתמורה (לעניין חישוב רווח ההון עד המועד הקובע ולאחריו), חישוב רווח ההון בגין מכירת המניות המוקצות באופן יחסי (פרו – רטה) וכן הוראות נוספות.
6. נקבעו הוראות למניעת הסטת רווחים והכנסות ממדינת ישראל ולמניעת מעבר של נכסים בלתי מוחשיים מישראל.
7. נקבע כי הזכויות המוקצות והזכויות בחברה שהועברו לחברה הקולטת תוחזקנה בידי נאמן, תושב ישראל, שיהא אחראי כלפי רשות המסים ליישום הוראות האישור ותשלום המס במכירות עתידיות.
8. נקבע כי הצהרת החברה כאמור לעיל, כי השקעתה של קרן הון הסיכון הינה "נכס", כפופה לבדיקתו של פקיד השומה.
9. נקבע כי לא יועברו תמלוגים או תמורה אחרת שאינה במהלך העסקים הרגיל מהחברה לחברה הקולטת, וכל דיבידנד שישולם מהחברה לחברה הקולטת או מהחברה הקולטת לבעלי הזכויות, יחויב במס בישראל, כאילו חולק ע"י חברה תושבת ישראל.
10. נקבע כי תחול רציפות לגבי מיסוי האופציות שהוקצו לעובדים בחברה הקולטת, חלף האופציות שהיו להם בחברה ובוטלו במהלך שינוי המבנה.
11. נקבע כי החלטת המיסוי אינה מהווה אישור לעמידה בתנאי סעיף 104ב לפקודה, נושא אשר יכול ויידבק על ידי פקיד השומה.
12. 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 וכניסת הקרן הזרה:



החלטת מיסוי 8/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: מפעלים של חברות אחיות שלא ייחשבו "מפעלים קשורים" זה לזה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות :

1. חברה א' הוקמה בדרך של פיצול אופקי של חברה ב'. עקב הפיצול, רוכזה בכל חברה, פעילות ייצור נפרדת. הפעילות בחברה ב' הינה פעילות של ייצור מוצרים בתהליכים אורגניים (להלן: "המוצרים האורגניים"), ואילו הפעילות בחברה א' הינה פעילות של ייצור מוצרים דומים בדרך של הנדסה גנטית (הכלאת זנים אורגניים) (להלן: "המוצרים הגנטיים").
2. פעילות ייצור המוצרים האורגניים כרוכה בגידול הצמח תוך השבחה של המוצרים האורגניים שבצמח. לעומת זאת, פעילות ייצור המוצרים הגנטיים כרוכה בביצוע פעילות מחקרית ענפה בתחום ההנדסה הגנטית, תוך ייצור אבי טיפוס למוצרים הגנטיים החדשים שיוצרו. מאבי טיפוס אלה מייצרת החברה, בדרך של הכלאה ובטכניקה הדומה לזו האמורה מעלה, מוצרים גנטיים מכיוון שייצור המוצרים הגנטיים כרוך בביצוע פעילות מחקרית, מחירי המוצרים הגנטיים גבוהים במאות אחוזים, ובמקרים רבים אפילו באלפי אחוזים, ביחס למחירי המוצרים האורגניים.
3. קיימת הפרדה מוחלטת בין החברות וזאת, בין השאר, משום שלחברות פעילות עסקית שונה, מוצרים שונים וטכנולוגיה שונה. החברות מנהלות מערכות הנהלת חשבונות נפרדות ואף מנהלות מערכי השקעות ומערכי כוח אדם נפרדים. כמו כן קיימת הפרדה מוחלטת בין המשרדים, ההנהלות והמפעלים של שתי החברות.
4. כמו כן, חברה א' מספקת לחברה ב' שירותים שונים, כגון: גידול וטיפול של צמחים, שירותי שיווק ומכירה ושירותי ניהול מסויימים. התעריפים, שנקבעו בין הצדדים בגין השירותים האמורים, משקפים את מחיר השוק.

פרטי הבקשה :

1. חברה א' וחברה ב' ביקשו כי יאושר להן כי מפעליהן אינם בגדר "מפעל קשור", כמשמעות מונח זה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק").
2. חברה א' ביקשה כי יאושר לה שהכנסותיה ממתן שירותים לחברה ב' הן בגדר "הכנסה מוטבת", כמשמעות מונח זה בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. באישור נקבע כי מתקיימים התנאים, הקבועים בפסקה (א) להגדרת "מפעל קשור" שבסעיף 51 לחוק, לגבי כל אחד ממפעלי החברות. כלומר, נקבע כי מפעלה של חברה ב' אינו בגדר "מפעל קשור" של מפעלה של חברה א', ולהיפך. האישור יהא תקף כל עוד תישמר ההפרדה בין הפעילויות השונות של המפעלים (מיקום, עובדים וכו').
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 האישור גם לגבי הרחבות אלה.

3. כמו כן, ובניגוד לבקשת החברה, נקבע כי הכנסות משירותים, שנותנת חברה א' לחברה ב', לא תהווה "הכנסות מוטבות" לצורכי החוק, ומשכך, לא ניתן יהיה לתבוע הטבות מס בשל רווחים שייצמחו מאותן ההכנסות.

4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 9/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת - הכנסות שמקורן בשימוש בתוכנה המשווקת באינטרנט - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

החברה עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של כלי תוכנה ייחודיים המשתלבים עם תוכנות מסוימות של תוכנות ה-office (Microsoft). להלן תיאור חלק ממוצרי החברה לצד מודל הפקת ההכנסות מאותם המוצרים:

- א. תוכנה המשלבת עזרים חזותיים וקוליים בקבצי תוכנות ה-office. גירסה זו של התוכנה ניתנת להורדה מהרשת ללא תשלום. ההכנסות ממוצר זה מקורן בהכנסות מפרסומות של חברות שונות, המוצגות בחלון תצוגה ייעודי שנפתח כל עת שהלקוח עושה שימוש בתוכנה שהוריד. בנוסף, ניתן לרכוש גרסת תוכנה מתקדמת, שאינה מחייבת את הלקוח לצפות בפרסומות, תמורת תשלום חד-פעמי.
- ב. החברה מספקת למשתמשים בתוכנה יישומים ותכנים נוספים שהנם בבחינת פונקציות נוספות או תכני עיצוב נוספים לתוכנה הבסיסית. ניתן "להוריד" את היישומים והתכנים הנוספים בחינם, ואולם אז, המשתמש נחשף לפרסומות תוך כדי הליך הורדת התוכן ו/או הסיוור בגלריות התוכן השונות של החברה. במידה שהלקוח בוחר להוריד התוכן ללא תשלום ולצפות בפרסומות, זכאית החברה לקבל הכנסות מדמי פרסום מהמפרסמים.
- לחילופין, ניתן לרכוש את היישומים והתכנים הנוספים תמורת תשלום של דמי מנוי תקופתיים.
- ג. לחברה הכנסות מפרסום שמקורן בפרסומות המוצגות באתר החברה.
- ד. החברה משלבת בתוכנה שלה קישורים (links) לאתרי אינטרנט שונים ובתמורה היא זכאית ל-50% מכלל הרווחים של אותם אתרים.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, עוד בטרם ביצוע ההרחבה של מפעלה המוטב, כי יאושר לה שכל הכנסותיה המפורטות מעלה הן "הכנסות מוטבות", כמשמעותן בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק"), שמקורן בתוכנת הדואר האלקטרוני שפיתחה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור נקבע כי ההכנסות המפורטות בפסקאות (א) ו- (ב) של פרק העובדות תהווה "הכנסות מוטבות", וזאת משום שמדובר בהכנסות שמקורן במתן זכות שימוש בתוכנה שפותחה על ידי החברה.
2. ההכנסות המפורטות בפסקאות (ג) ו- (ד) של פרק העובדות לא תהווה "הכנסות מוטבות", וזאת משום שהן אינן נובעות במישרין מעצם מתן זכות השימוש בתוכנה.
3. יחוס ההוצאות בין שני סוגי ההכנסות - "ההכנסות המוטבות" ו- "ההכנסות הלא מוטבות" - יבוצע בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.

4. החלטת המיסוי אינה באה להוסיף או לגרוע מהאמור בכתבי האישור ו/או באישורי הביצוע, שהונפקו לחברה, עובר לתיקון מספר 60 לחוק, על ידי מרכז ההשקעות.
5. תוקפה של החלטת המיסוי נקבע לגבי "הרחבה" אחת, ובלבד שזו תבוצע תוך שנתיים מתום שנת המס שבה ניתנה החלטת המיסוי.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 10/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת - מתן שירותי מו"פ לרוכשי טכנולוגיה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח של פתרונות חומרה מתקדמים. לחברה הכנסות משני תחומי פעילות עיקריים: מתן רישיונות לשימוש בטכנולוגיה הגנרית של החברה ופיתוח מוזמן של טכנולוגיה מתקדמת המבוססת על הטכנולוגיה הגנרית של החברה.
2. להלן תיאור הפעילויות:
 - א. **מתן רישיונות לשימוש בטכנולוגיה -** החברה מתקשרת עם חברות מובילות בשוק העולמי, בתחום המוליכים למחצה, ומציעה להן לשלב את הטכנולוגיה שפיתחה, במוצרים המיוצרים על ידן. החברה מספקת לאותן חברות רישיונות לשימוש בטכנולוגיה שפיתחה כנגד קבלת תשלום חד פעמי, וכנגד קבלת תמלוגים שוטפים לפי היקף המכירות של המוצרים אשר הטכנולוגיה של החברה שולבה בהם.
 - ב. **פיתוח מוזמן של טכנולוגיה מתקדמת המבוססת על הטכנולוגיה הגנרית של החברה -** החברה מספקת לחברות, העושות שימוש בטכנולוגיה של החברה, שירותי פיתוח בתחום הטכנולוגי בו פועלת החברה. חלק מסויים מלקוחות החברה, העושים שימוש בטכנולוגיה שלה, מזמינים ממנה את שירותי הפיתוח לצורך ביצוע התאמות ייחודיות בטכנולוגיה, בכדי שתתאים למוצר אותו הן מייצרות (אדפטציה של הטכנולוגיה הגנרית). עבור שירותי הפיתוח גובה החברה סכום מוסכם מראש או סכום המבוסס על עלויות הפיתוח בתוספת רווח קבוע (+ COST). בכל מקרה, ועל אף שהחברה זכאית לקבל תשלום בעבור שירותי הפיתוח, הידע שנצמח ממתן שירותים אלה הוא קניינה הבלעדי של החברה.
3. התשלום עבור שירותי הפיתוח אינו מהווה חלק מהתשלומים הרגילים בגין מתן רישיון לשימוש בטכנולוגיה הגנרית של החברה.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה שיאושר לה כי ההכנסות, שמקורן בפיתוח מוזמן של טכנולוגיה מתקדמת, הן בגדר "הכנסה מוטבת", כמשמעות מונח זה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי ההכנסות משירותי פיתוח, שמקורן בהתקשרויות עם חברות להן מספקת החברה רישיונות לשימוש בטכנולוגיה הגנרית, יהיו "הכנסה מוטבת". החלטת המיסוי הוגבלה להרחבה שבשלה ניתנה.
2. החלטת המיסוי אינה באה להוסיף או לגרוע מהאמור בכתבי האישור ו/או באישורי הביצוע שהונפקו לחברה, עובר לתיקון מספר 60 לחוק. על ההרחבות הישנות יחול הדין עובר לתיקון מספר 60 לחוק, ולפיכך יחולו על הרחבות אלה התנאים והמגבלות שנקבעו בכתבי האישור ו/או באישור הביצוע, שהונפקו לחברה על ידי מרכז ההשקעות.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 11/06

תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הרחבה של מפעל וביטול תכנית מאושרת במסלול חלופי - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. לחברה תושבת ישראל תכנית במסלול חלופי אשר אושרה על ידי מנהלת מרכז ההשקעות (להלן: "התכנית הישנה"), וזאת לפני כניסתו לתוקף של תיקון 60 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק"). מדובר בחברה העוסקת בפיתוח וייצור "רובוטים", המשמשים לשימושים רבים ומגוונים. החברה הינה חברה בת של חברה רב-לאומית אשר עוסקת אף היא בפיתוח רובוטים.
2. חלק מסוים מתהליכי הייצור מבוצע באמצעות קבלני משנה בישראל (פלסטיקה, הרכבת מכלולים מסוימים וכו').
3. מרכז הפיתוח היחידי של החברה נמצא בישראל. בנוסף, הקניין הרוחני, שפותח על ידי החברה, הינו בבעלותה הבלעדית של החברה.

פרטי הבקשה:

בכוונת החברה לפנות למרכז השקעות על מנת לבטל התוכנית הישנה למפרע והיא מבקשת אישור מראש בדבר זכאותה לכלול את ההשקעות בנכסים יצרניים, שביצעה במסגרת התכנית הישנה, במסגרת "ההשקעה המזערית המזכה", כהגדרתה בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי במידה שיונפק לחברה, על ידי מינהלת מרכז ההשקעות, כתב ביטול למפרע לתוכנית הישנה, היא תהא רשאית לכלול את ההשקעות, שביצעה לפי התכנית הישנה, במסגרת "ההשקעה המזערית המזכה".
2. החלטת המיסוי ניתנה מאחר שהחברה לא תבעה כל הטבת מס על פי התכנית הישנה, מאחר שלא נתקבל בשל התכנית הישנה אישור ביצוע ומאחר שלא נקבעה לתוכנית הישנה שנת הפעלה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 12/06

תחום החלטת המיסוי : חוקי עידוד

הנושא: הפרדת פעילות יצורית וקביעת מחזור בסיס לכל פעילות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות :

1. חברה תושבת ישראל ביקשה אישור מקדמי בדבר היות "הרחבה" של מפעלה "מפעל תעשייתי", כהגדרתו בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק").
2. בביקורת שנערכה בחברה נתגלה כי החברה מנהלת שני סוגים של פעילויות ייצוריות, בשני תחומים נפרדים ושונים לחלוטין (פעילות דפוס ופעילות של ייצור כרטיסים מגנטיים). יצוין כי לגבי תחום פעילות אחד מבין השניים החברה מתקשה לקיים את תנאי פיזור השווקים, הקבוע בסעיף 18א לחוק.

פרטי הבקשה :

החברה ביקשה כי יאושר לה שמפעלה עומד בקריטריונים שנקבעו בחוק לעניין "מפעל תעשייתי" ולעניין "מפעל מוטב", כהגדרתם בסעיף 51 לחוק. החברה ציינה את שתי הפעילויות המבוצעות על ידה כפעילויות משולבות של המפעל.

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. הוחלט להפריד בין שני תחומי הפעילויות של החברה ונקבע כי כל אחת מן הפעילויות תהווה מפעל העומד בפני עצמו לצורכי יישום הוראות החוק. כמו כן, נקבע כי, כל מפעל בפני עצמו, יידרש לעמוד בתנאי החוק השונים: תנאי פיזור השווקים (סעיף 18א לחוק), ביצוע "השקעה מזערית מזככה" וכו'.
2. לחברה ניתן אישור בדבר היות כל אחד ממפעליה "מפעל תעשייתי". נקבע כי מפעליה של החברה הם "מפעלים מוטבים", ואולם, ניתן יהיה לתבוע הטבות מס, בשנת המס, רק במידה שיתקיים לגבי כל מפעל בנפרד, באותה שנת מס, תנאי פיזור השווקים.
3. למפעל שביצע את ה"השקעה המזערית המזככה" במשך 3 שנים, נקבע מחזור בסיס לפי חלופה (1) להגדרת "מחזור בסיס" שבסעיף 74(א) לחוק, ואילו למפעל שביצע את ה"השקעה המזערית המזככה" במשך שנה אחת בלבד, נקבע מחזור בסיס לפי חלופה (2) להגדרת "מחזור בסיס" שבסעיף 74(א) לחוק.
4. הסדר זה בא למנוע מצב בו החברה תדרוש הטבות על הגידול במחזור הכולל של שתי הפעילויות.
5. נקבע כי כל מפעל חייב לנהל מערכת הנהלת חשבונות נפרדת.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 13/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: הנפקת תעודות סל ותעודות בחסר - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מעוניינת להנפיק תעודות סל ו/או תעודות בחסר ("תעודות סל/תעודה בחסר" - הינה נייר ערך המחקר מדדי מניות או שערי מטבע באופן מלא, ומהווה למעשה תחליף לרכישה/מכירה בחסר של נכס הבסיס עצמו).
2. ההנפקה תעשה באמצעות שתי חברות בנות ייעודיות (להלן: "החברות הייעודיות") כדלקמן:
 - 2.1.1. החברה תקים חברת בת בבעלות מלאה שתנפיק בבורסה את תעודת הסל ו/או את התעודות בחסר ותחזיק בנכסים המגבים.
 - 2.1.2. חברת הבת תקים חברת בת בבעלות מלאה, שתשמש כמחסן לשם מתן מענה לעודפי היצע או ביקוש במהלך המסחר בבורסה בתעודות הסל ו/או בתעודות בחסר.

פרטי הבקשה

1. קביעת סיווג תעודות הסל ואת סיווג התעודות בחסר לצרכי מס.
2. קביעת הסדר מס אשר יחול על החברה ועל החברות הייעודיות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. תעודות הסל ותעודות בחסר

- 1.1. תעודות הסל ותעודות בחסר תסווגנה כ"עסקה עתידית", כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.
- 1.2. המרת תעודות הסל לסלי המניות עצמם, לא תהווה אירוע מס בידי הממיר. אירוע המס ידחה למועד בו ימכרו המניות עצמן, תוך שמירה על רציפות המיסוי.
- 1.3. המרת התעודות בחסר למזומן, תהווה אירוע מס בידי הממיר.
- 1.4. במידה והתעודות בחסר משלמות ריבית - תסווג ריבית זו כריבית מנכס הצמוד למדד.

2. החברה והחברות הייעודיות

- 2.1. החברה והחברות הייעודיות תרשמנה כ"כמוסד כספי" כהגדרתו בחוק מע"מ.
- 2.2. כל הכנסות החברה לרבות עמלות, דמי ניהול, דמי הפצה ותשלומים אחרים הנובעים מהנפקה ותפעול תעודות הסל ו/או התעודות בחסר, יסווגו בידי החברה כהכנסה מעסק בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה.
- 2.3. ההוצאות הכרוכות בהנפקת תעודות הסל ו/או התעודות בחסר, יופחתו לאורך חיי תעודות הסל, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ובהתאם להוראות הפקודה.
- 2.4. חלקן של הוצאות ההנפקה, אשר שולמו במישרין כנגד היקף הסדרה שטרם הונפקה לציבור (תעודות רדומות ביום ההנפקה), יותרו בניכוי רק ממועד מכירתן לחיצוניים, ויופחתו לאורך חיי תעודות הסל ו/או התעודות בחסר, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ובהתאם להוראות הפקודה.

2.5. למען הסר ספק, יובהר כי הוראות סעיף 3(י) לפקודה לא יחולו על ההלוואות שניתנו לחברות הייעודיות על ידי החברה לצורך רכישת תעודות הסל ו/או התעודה בחסר ו/או הנכסים המגבים.

2.6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 14/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: שותפות מוגבלת להשקעה בנכסים פיננסיים - קרן גידור פטורה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. יזמים בתחום שוק ההון מעוניינים להקים קרן גידור (להלן: "הקרן") אשר תתאגד כשותפות מוגבלת ותכלול שותפים מוגבלים תושבי ישראל ושותפים מוגבלים תושבי חוץ (להלן: "השותפים המוגבלים"), אשר השקעתם בקרן מהווה השקעה פסיבית, וזאת לשם השקעה משותפת בנכסים פיננסיים בשוק ההון.
2. היזמים אחראיים לזיהוי תושבותם של השותפים המוגבלים בקרן ולפיצול הכנסות הקרן בין חלקם של השותפים המוגבלים הישראליים והשותפים המוגבלים תושבי החוץ.
3. ניהול הקרן וקביעת מדיניות ההשקעות יתבצע על ידי השותף הכללי בקרן (להלן: "השותף הכללי"), אשר יתאגד כחברה בע"מ.
4. לצורך פעילותה והשקעותיה של הקרן, יכולה הקרן ליטול הלוואות.

פרטי הבקשה:

1. קביעת סיווג ההכנסות שיתקבלו מהקרן בידי השותפים המוגבלים.
2. קביעת שיעור המס ועיתוי תשלום המס בגין הרווחים אשר הקרן תפיק.
3. מתן פטור מניכוי מס במקור להכנסות מהנכסים הפיננסיים המתקבלות בידי הקרן.

החלטת המיסוי ותנאיה:

לגבי חלקם של תושבי ישראל בקרן

1. החייבים במס יהיו השותפים המוגבלים והקרן תהא גוף שקוף לצרכי מס הכנסה.
2. מועד החיוב במס בידי כל אחד מהשותפים המוגבלים, בהתאם לחלקם היחסי שמחזיק כל אחד מהם בקרן, יהא כדלקמן:
 - 2.1. ביחס לתוצאות הפעילות השוטפת של הקרן – בתום כל שנת מס, על בסיס צבירה.
 - 2.2. בפדיון הזכות בקרן, בחלוקת רווחים מהקרן ו/או בפירוק הקרן – במועד האירוע עצמו.
3. במועד אירוע המס, כמפורט בסעיף 2 לעיל, תנכה הקרן מס במקור, בהתאם לשיעור המס אשר חל על כל אחד מהשותפים המוגבלים בה, כדלקמן:
 - 3.1. יחיד תושב ישראל – 25%.
 - 3.2. חברה תושבת ישראל, שלא חלו בקביעת הכנסתה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים, הן בשנת המס 2005 והן בשנת המס 2006 ואילך – 25%.
 - 3.3. חברה תושבת ישראל, שחלו בקביעת הכנסתה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים בשנת המס 2005 – מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.
 - 3.4. גופים מוסדיים הפטורים מכוח סעיף 9(2) לפקודה – פטור, בכפוף למגבלות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה בנושא שליטה בחברות בהן משקיעה הקרן.

4. שיעור המס ליחיד מותנה בכך שיחזיק בזכויותיו בקרן בתקופה שלא תפחת מ-9 חודשים.
5. במידה ובמועד אירוע המס, ייווצרו לשותפים המוגבלים הפסדים מהחזקת הזכויות בקרן, יסווג הפסדים אלו כהפסדי הון, אשר הוראות סעיף 92 לפקודה חלות עליהם.
6. במידה ובמועד אירוע המס, יהיו למחזיקים בקרן הפסדים אחרים, שאינם נובעים מההחזקה בקרן, ניתן יהיה לקזזם בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה או בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה, בהתאמה ולפי העניין, כנגד ההכנסות המיוחסות להם מהקרן, וזאת ע"י הגשת דו"ח למס הכנסה.
7. פעילות הקרן כשלעצמה לא תגרום לסיווג הכנסתם של השותפים המוגבלים כפעילות מעסק.
8. הכנסות הקרן תהיינה פטורות מניכוי מס במקור בידיה.
9. השותף הכללי ירשם כמוסד כספי כהגדרתו בחוק מע"מ, רק לגבי חלקם של השותפים המוגבלים תושבי ישראל בקרן.

לגבי חלקם של תושבי החוץ בקרן

1. הקרן תהא פטורה מניכוי מס במקור רק לגבי הכנסות אשר אילו היו מתקבלות במישרין בידי תושב החוץ הן היו פטורות בידי. לגבי הכנסות אשר חייבות במס בידי תושבי החוץ, תנכה הקרן במועדי החיוב, מס בשיעור של 25%, בכפוף לאמנות המס השונות.
2. מועד אירוע המס יהא בתום כל שנת מס, פדיון הזכות בקרן, חלוקת רווחים מהקרן ו/או פירוק הקרן - כמוקדם, ולפי החלק הרלוונטי.
3. הפטור לשותף המוגבל תושב החוץ מותנה בכך שיחזיק בזכויותיו בקרן בתקופה שלא תפחת מ-9 חודשים.
4. פעילות הקרן כשלעצמה לא תגרום לסיווג הכנסתם של השותפים המוגבלים כפעילות מעסק.
5. הקרן כשלעצמה אינה מהווה "מוסד קבע" בישראל לשותפים המוגבלים תושבי החוץ, ביחס להשקעותיהם בקרן.

הוראות כלליות

1. נקבע נאמן אשר יהיה אחראי על יישום הסדר המס המפורט לעיל.
2. יראו את הכנסות השותף הכללי מדמי ניהול ומדמי הצלחה מהקרן, כהכנסה מעסק, אשר הופקה ונצמחה בישראל.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 15/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: שותפות מוגבלת להשקעה בנכסים פיננסיים - קרן גידור חייבת - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. יזמים בתחום שוק ההון מעוניינים להקים קרן גידור (להלן: "הקרן") אשר תתאגד כשותפות מוגבלת ותכלול שותפים מוגבלים תושבי ישראל ושותפים מוגבלים תושבי חוץ (להלן: "השותפים המוגבלים"), אשר השקעתם בקרן מהווה השקעה פסיבית, וזאת לשם השקעה משותפת בנכסים פיננסיים בשוק ההון.
2. היזמים אחראיים לזיהוי תושבותם של השותפים המוגבלים בקרן ולפיצול הכנסות הקרן בין חלקם של השותפים המוגבלים הישראליים והשותפים המוגבלים תושבי החוץ.
3. ניהול הקרן וקביעת מדיניות ההשקעות יתבצע על ידי השותף הכללי בקרן (להלן: "השותף הכללי"), אשר יתאגד כחברה בע"מ.
4. לצורך פעילותה והשקעותיה של הקרן, יכולה הקרן ליטול הלוואות.

פרטי הבקשה:

1. קביעת סיווג ההכנסות שיתקבלו מהקרן בידי השותפים המוגבלים.
2. קביעת שיעור המס ועיתוי תשלום המס בגין הרווחים אשר הקרן תפיק.
3. מתן פטור מניכוי מס במקור להכנסות מהנכסים הפיננסיים המתקבלות בידי הקרן.

החלטת המיסוי ותנאיה:

לגבי חלקם של תושבי ישראל בקרן

1. החייבת במס תהא הקרן עצמה.
2. מועד אירוע המס בידי הקרן, יהא במועד מימושם של הנכסים בקרן או במועד קבלת הכנסה (ריבית, דיבידנד וכד') מהנכסים בקרן.
3. מועד תשלום המס יהא בכל 31/1 ו-31/7 של כל שנת מס (להלן: "מועד תשלום המס"), וזאת בשל ההכנסות נטו (בניכוי הוצאות ובקיצוז הפסדים), שהתקבלו בששת החודשים שקדמו לחודש שבו חל יום הדיווח והתשלום.
4. במועד תשלום המס תשלם הקרן מס בשל ההכנסות אשר התקבלו בידיה, בהתאם לשיעור המס המשוקלל שיחושב לפי שיעור ההחזקה של השותפים המוגבלים בקרן, כדלקמן:
 - 4.1. יחיד תושב ישראל – 25%.
 - 4.2. חברה תושבת ישראל, שלא חלו בקביעת הכנסתה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים, הן בשנת המס 2005 והן בשנת המס 2006 ואילך – 25%.
 - 4.3. חברה תושבת ישראל שחלו בקביעת הכנסתה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים בשנת המס 2005 – מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

- 4.4. גופים מוסדיים הפטורים מכוח סעיף 9(2) לפקודה – פטור, בכפוף למגבלות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה בנושא שליטה בחברות בהן משקיעה הקרן.
5. שיעור המס ליחיד מותנה בכך שיחזיק בזכויותיו בקרן בתקופה שלא תפחת מ-9 חודשים.
6. בכל מועד אירוע מס, תבוצע התאמה של המחיר המקורי של הזכות בקרן בידי השותפים המוגבלים השונים, וזאת בהתאם לחלקו של כל אחד בהכנסות ובחבות המס. קרי, הרווח בקרן יעלה את המחיר המקורי של הזכות בקרן עפ"י חלקו של השותף המוגבל בהכנסה ברוטו בניכוי המס החל עליו. כמו כן, בכל מקרה בו יחולקו רווחים לשותפים המוגבלים בקרן, יקטן המחיר המקורי של הזכות בקרן בגובה הרווחים המחולקים נטו לאחר המס.
7. פדיון הזכות בקרן על ידי השותפים המוגבלים, יהא פטור ממס ומניכוי מס במקור, בידי השותפים המוגבלים, ובלבד שההכנסה מהשקעה בנכסים פיננסיים שבידיהם, אינה הכנסה מעסק.
8. הקרן תקיים מנגנון אשר יבטיח כי בעת מימוש נכסים אשר הובאו בחשבון בעת פדיון זכויותיו בקרן של שותף מוגבל, לא ייווצר עודף ניכוי מס במקור ולא ייווצר חוסר ניכוי מס במקור בהשוואה למצב בו היו מוחזקים כל נכסי הקרן במישרין על ידי השותפים המוגבלים.
9. במידה ובמועד אירוע המס, ייווצרו הפסדים בקרן, הרי שהפסדים אלו יהיו בני קיזוז במישור הקרן כנגד כל מקור הכנסה אחר.
10. במידה ובמועד אירוע המס, יהיו למחזיקים בקרן הפסדים אחרים, שאינם נובעים מההחזקה בקרן, ניתן יהיה לקזזם בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה או בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה, בהתאמה ולפי העניין, כנגד ההכנסות המיוחסות להם מהקרן, וזאת ע"י הגשת דו"ח למס הכנסה.
11. פעילות הקרן כשלעצמה לא תגרום לסיווג הכנסתם של השותפים המוגבלים כפעילות מעסק.
12. השותף הכללי ירשם כמוסד כספי כהגדרתו בחוק מע"מ, רק לגבי חלקם של השותפים המוגבלים תושבי ישראל.
13. נאמן אחראי על יישום הסדר המס המפורט.

לגבי חלקם של תושבי החוץ בקרן

1. הקרן תהא פטורה מניכוי מס במקור רק לגבי הכנסות אשר אילו היו מתקבלות במישרין בידי תושב החוץ הן היו פטורות בידי. לגבי הכנסות אשר חייבות במס בידי תושבי החוץ, תנכה הקרן במועדי החיוב, מס בשיעור של 25%, בכפוף לאמנות המס השונות.
2. מועד אירוע המס בקרן, בהתאם לחלק היחסי שמחזיק כל אחד מהמשקיעים בקרן, יהא במועד מימושם של הנכסים בקרן או במועד קבלת הכנסה (ריבית, דיבידנד וכד') מהנכסים בקרן.
3. הפטור לשותף המוגבל תושב החוץ מותנה בכך שיחזיק בזכויותיו בקרן בתקופה שלא תפחת מ-9 חודשים.
4. פעילות הקרן כשלעצמה לא תגרום לסיווג הכנסתם של השותפים המוגבלים כפעילות מעסק.
5. הקרן כשלעצמה אינה מהווה "מוסד קבע" בישראל לשותפים המוגבלים תושבי החוץ, ביחס להשקעותיהם בקרן.

הוראות כלליות

1. נקבע נאמן אשר יהיה אחראי על יישום הסדר המס המפורט לעיל.
2. יראו את הכנסות השותף הכללי מדמי ניהול ומדמי הצלחה מהקרן, כהכנסה מעסק, אשר הופקה ונצמחה בישראל.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 16/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: איגוח תזרים מזומנים מליסינג תפעולי - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה"), מעוניינת לגוון את מקורות המימון שלה, ע"י מכירת תזרים מזומנים עתידי הנובע מליסינג תפעולי לחברת בת ייעודית (להלן: "החברה הייעודית"), בתמורה לקבלת כל שווי תזרים המזומנים העתידי המהווה להיום.
2. על מנת לרכוש את כל תזרים המזומנים העתידי המהווה כאמור, תנפיק החברה הייעודית אג"ח המגובות בתזרים המזומנים העתידי (מכירת תזרים המזומנים העתידי והנפקת האג"ח ע"י החברה הייעודית, יכונה, להלן: "עסקת האיגוח").

פרטי הבקשה:

1. סיווג עסקת האיגוח כעסקת מימון ולא כעסקת מכר.
2. להשקיף לצרכי מס את פעילות החברה הייעודית ותוצאותיה כלפי החברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. עסקת האיגוח תסווג כעסקת מימון, לצרכי מס, בכפוף לעמידה בכל התנאים הבאים:
 - 1.1. כספי תמורת הנפקת האג"ח יועברו מהחברה הייעודית לחברה (בכפוף לבטחונות עפ"י דרישת חברות הדירוג).
 - 1.2. החברה לא תמכור את סדרת האג"ח הנחותה (כרית בטחון), אותה תרכוש מהחברה הייעודית במסגרת הנפקת האג"ח, למשך כל תקופת האג"ח.
 - 1.3. החברה תייעד את תמורת הנפקת האג"ח לפעילותה העסקית, לרבות פעילות עסקית בחברות קשורות בלבד, קרי, החברה לא תעביר סכומי כספים, במהלך כל תקופת חיי האג"ח, לכל פעילות שאינה פעילות עסקית, ובכלל זה לא תעביר סכומי כספים, בכל דרך שהיא, לבעלי מניותיה או "לקרוב", כהגדרת המונח בסעיף 88 לפקודה, לחברה או לבעלי מניותיה.
 - 1.4. הועברו כספים לפעילות שאינה פעילות עסקית, כאמור לעיל, תחויב החברה בגין העברה זו במס חברות, ויערכו התאמות לעתיד בהתאם.
2. החברה הייעודית תהיה חברה שקופה לחלוטין לצורכי מס, ולפיכך, כל הכנסותיה ו/או תקבוליה ו/או הוצאותיה תחשבנה להכנסותיה ו/או תקבוליה ו/או הוצאותיה של החברה; והכל, כאילו שהזכויות שהומחו נשארו בידי החברה, וכן כאלו האג"ח הונפק על ידי החברה ולא על ידי החברה הייעודית, בכפוף לעמידה בתנאים, כפי שיובאו להלן:
 - 2.1. המחאת תזרים המזומנים מאת החברה לחברה הייעודית לא תהווה מכירה לעניין חלק ה' לפקודה או סעיף 2 לפקודה. מנגד, הכנסות ו/או תקבולי החברה הייעודית מעסקאות השכירות יחשבו כהכנסה בידי החברה לצורכי מס, וידווחו בהתאם למדיניות ההכרה בהכנסות של החברה, אילולא נעשתה עסקת האיגוח.

- 2.2. במידה שהחברה הייעודית תהא חדלת פירעון, ומחזיקי האג"ח לא יוכלו להיפרע מן החברה הייעודית, תהווה יתרת החוב (קרן, הפרשי הצמדה וריבית) שטרם נפרעה (להלן: **"החוב הנמחל"**), הכנסה עסקית פירותית בידי החברה. לעניין זה, **"החוב הנמחל"** – לרבות חוב שבעל החוב נהג בו כאילו נמחל לו או ששומט חובו. כנגד ה"הכנסה" העסקית מהחוב הנמחל, ניתן יהיה לקזז הפסדים עסקיים בלבד, לרבות חובות אבודים בחברה הייעודית.
- 2.3. החברה הייעודית לא תהא רשאית להחזיק ו/או לרכוש נכסים או התחייבויות, למעט אלה הדרושים לצורך מילוי התחייבויותיה לעניין הסכמי השכירות נשוא עסקת האיגוח ולעניין הסכמי ההלוואה בינה ובין המשקיעים (אג"ח).
- 2.4. עם פירעונו המלא של האג"ח, תתחסל החברה הייעודית, וכל נכסיה, במידה שיהיו כאלה, יועברו לחברה. העברת הנכסים כאמור, לא תהווה אירוע מס - לא אצל החברה ולא אצל החברה הייעודית.
- 2.5. לצורך יישום הוראות חוק התיאומים אצל החברה, במקום חשבון ההשקעה המאזני בחברה הייעודית, יבואו נכסיה והתחייבויותיה של החברה הייעודית (המאזן המאוחד של החברה עם החברה הייעודית).
- 2.6. החברה הייעודית תוחזק במלואה בבעלותה של החברה, ממועד הנפקת האג"ח ועד לפירעון הסופי של האג"ח המונפקות, ובכפוף לזכויות מוגדרות שיוקנו לנאמן לצורך הגנה על מחזיקי האג"ח.
3. החלטת המיסוי מהווה גם אישור פטור מניכוי מס במקור לגבי תזרים המזומנים הצפוי מהחברה לחברה הייעודית, לאורך תקופת חיי האג"ח, לכל דבר ועניין.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 17/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: קביעת ניכיון משוקלל בהרחבת סדרה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מעוניינת להרחיב סדרת אג"ח קיימת אשר הונפקה בעבר בבורסה (להלן: "הסדרה המקורית"), על ידי הנפקת סדרה נוספת בבורסה (להלן: "הסדרה הנוספת"). הרחבת הסדרה המקורית נעשית מהטעמים הבאים:

1. גיוס כספים להרחבת הפעילות העסקית של החברה.
2. הגברת הנזילות והמסחר בסדרה המקורית.
3. ניצול הזדמנויות גיוס בבורסה.

פרטי הבקשה:

לקבוע את שיעור הניכיון המשוקלל במועד הפדיון של הסדרה המקורית ושל הסדרה הנוספת (להלן: "הסדרה המצרפית") וזאת לצרכי ניכוי מס במקור.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. שיעור הניכיון המשוקלל לצרכי מס לסדרה המצרפית, ייקבע על פי נוסחה המשקללת את שיעור הניכיון מהנפקת הסדרת המקוריות, את שיעור הניכיון הנובע מהנפקת הסדרה הנוספות ואת שיעור הניכיון הנובע מהמרת אופציות לאג"ח (באם היו).
2. שיעור הניכיון המשוקלל ייקבע בהתאם לנוסחה דלקמן:

$$\frac{\left\{ \begin{array}{l} \text{שיעורי הניכיון} \\ \text{מהסדרות הנוספות} \\ \text{המוכפלים בסך ע.ג.} \\ \text{סדרות נוספות} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} \text{מקדם תקופה *} \\ \text{לסדרות} \\ \text{הנוספות} \end{array} \right\} + \left\{ \begin{array}{l} \text{שיעור ניכיון מקורי} \\ \text{המוכפל בסך ע.ג.} \\ \text{סדרה מקורית} \end{array} \right\}}{\text{סך ע.ג. סדרה המקורית} + \text{ע.ג. סדרות נוספות} \times \text{מקדם} \\ \text{התקופה לסדרות הנוספות}} = \text{שיעור הניכיון} \\ \text{המשוקלל}$$

* "מקדם התקופה" - היחס שבין המח"מ (משך חיים ממוצע) של הסדרה הנוספת לבין המח"מ של הסדרה המקורית. במקרה בו ישנן מספר הרחבות לסדרה יש לחשב מח"מ נפרד לכל אחת מההרחבות.

דוגמא:

- סך ע.ג. סדרה מקורית – 150,000,000 תמורת 141,000,000

- סך ע.ג. סדרה נוספות - 50,000,000 תמורת 48,000,000

- מקדם תקופה - 80%

שיעור ניכיון מקורי: $(150,000,000 - 141,000,000) / 150,000,000 = 6\%$

שיעור ניכיון בהקצאה נוספות: $(50,000,000 - 48,000,000) / 50,000,000 = 4\%$

שיעור הנכיון המשוקלל $\frac{(6\% \times 150,000,000 + 4\% \times 50,000,000 \times 80\%)}{(150,000,000 + 50,000,000 \times 80\%)} = 5.58\%$

3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 18/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: מיסוי מענק לביצוע פוסט דוקטורט מחוץ לישראל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקשת יצאה לבצע "פוסט דוקטורט" באוניברסיטה במדינת ניו-יורק שבארה"ב (להלן: "האוניברסיטה"), למשך תקופה שאינה עולה על שנה.
2. המבקשת תקבל מענק למימון ביצוע הפוסט דוקטורט מקרן מחקר של מוסד להשכלה גבוהה בישראל, בו הועסקה עובר לנסיעה.

פרטי הבקשה:

המבקשת ביקשה פטור מניכוי מס במקור לגבי חלק מסכום המענק שישולם לה, בדומה להסדר המס החל על סגל אקדמי בשנת שבתון (הוראת ביצוע 11/98).

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. כספי מענק שתקבל המבקשת מקרן מחקר למימון ביצוע הפוסט דוקטורט ייחשבו כהכנסת עבודה החייבת במס בידי המבקשת לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").
2. המבקשת תהיה זכאית לפטור מניכוי מס במקור בגין חלק מסכום המענק, השווה לסך של \$100 ארה"ב כפול מספר הימים בהם תעסוק בפוסט דוקטורט באוניברסיטה (להלן: "הסכום הפטור").
3. במניין הימים לצורך חישוב הסכום הפטור, לא יילקחו בחשבון ימי חופשה בהם שהתה המבקשת מחוץ למדינת ניו-יורק.
4. הסכום הפטור יחושב בגין כל שנת מס בנפרד.
5. מחלק המענק העולה על הסכום הפטור ינוכה מס במקור בשיעור של 35%, כאמור בתקנה 6(ז) לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג - 1993.
6. בכל שנת מס במהלכה תבצע את הפוסט דוקטורט, נדרשת המבקשת להצהיר למוסד הישראלי להשכלה גבוהה על הכנסות נוספות הצפויות לה באותה שנה. היו למבקשת הכנסות נוספות, יופחת הסכום הפטור באותה שנה בסכום ההכנסות הנוספות.
7. המבקשת תחשב לתושבת ישראל בכל תקופת שהותה בחו"ל.
8. כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 מכוח סעיף 67א לפקודה לא יחולו על המבקשת.
9. חבות המס הסופית תיקבע לאחר הגשת דו"ח שנתי לפקיד השומה, במסגרתו תדווח המבקשת על מלוא סכום המענק שקיבלה בשנת המס (כולל הסכום הפטור) כהכנסה. המבקשת תורשה לדרוש הוצאות על פי הפקודה ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב - 1972, בכפוף להמצאת מסמכים מאמתים כדין.
10. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: דרישה להגשת דו"ח שנתי לפקיד השומה.

החלטת מיסוי 19/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: פטור השתתפות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. קבוצת משקיעים תושבי חוץ ותושבי ישראל (להלן: "בעלי המניות") מתארגנת לשם הקמת קרן ליזמות נדל"ן והשקעות בנדל"ן בחו"ל.
2. הקרן תאוגד כחברה תושבת ישראל שתענה על הגדרת "חברת החזקות ישראלית" כמשמעות המונח בסעיף 67ג(א) לפקודה (להלן: "חברת ההחזקות הישראלית").
3. בעלי המניות ישקיעו בחברת ההחזקות הישראלית כנגד הון מניות שיוקצה להם ו/או באמצעות הלוואות.
4. חברת ההחזקות הישראלית עתידה להשקיע את הכספים שתגייס כאמור בחברה בת תושבת מדינת אמנה, שתענה להגדרת "חברה מוחזקת" כמשמעות המונח בסעיף 67ד לפקודה (להלן: "החברה המוחזקת הזרה").
5. בחברה המוחזקת הזרה צפויים להשקיע במישרין, לצד חברת ההחזקות הישראלית, גם בעלי מניות תושבי חוץ.
6. החברה המוחזקת הזרה תחזיק במניות של מספר חברות זרות קשורות (להלן: "חברות קשורות"), בשיעור העולה על 10% מהון המניות בכל חברה קשורה, לרבות בזכות לרווחים. אפשר שהחברה המוחזקת תיתן הלוואות למי מהחברות הקשורות.
7. החברות הקשורות תשקענה ותעסוקנה בפעילות נדל"ן ויזמות נדל"ן במדינות מושבן. אפשר שחברת ההחזקות הישראלית תיתן הלוואות למי מהחברות הקשורות.
8. חברת ההחזקות הישראלית תפיק הכנסות ממתן שירותי ניהול לחברה המוחזקת הזרה כאמור בסעיף 67ג(א)(6) לפקודה. חברת ההחזקות הישראלית ו/או החברה המוחזקת הזרה תשלמנה דמי ניהול ו/או דמי הצלחה וכיוצא באלה לחברות תושבות ישראל בלבד.
* מבנה ההחזקות הצפוי מתואר בתרשים הנספח להחלטה זו.

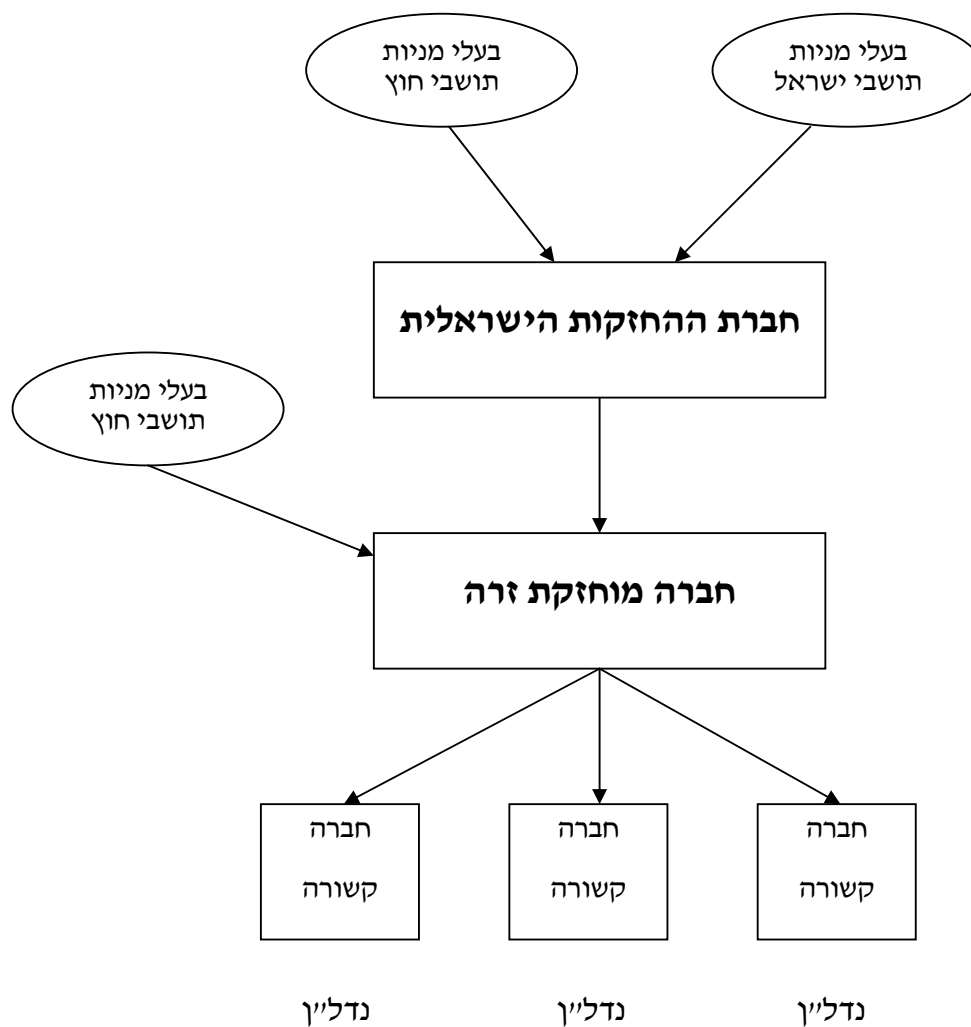
פירוט הבקשה:

1. לקבוע כי יחול פטור על הכנסותיה של חברת ההחזקות הישראלית בהתאם להוראות סעיף 67 לפקודה, ובכלל זה לעניין הריבית שתפיק מהחברה המוחזקת הזרה או מהחברות הקשורות.
2. לקבוע כי הוראות סעיף 75ב לפקודה לא יחולו בקשר להחזקה בחברה המוחזקת הזרה ובחברות הקשורות.

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. הכנסות ריבית שתפיק חברת ההחזקות הישראלית מהלוואות לחברה המוחזקת הזרה ולחברות הקשורות לא תחשבנה להכנסות מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה, לעניין סעיף 67ג(א)(6) לפקודה. חברת ההחזקות הישראלית תחויב במס חברות לפי סעיף 126(א) לפקודה בגין הכנסות כאמור, כל עוד לא נקבע בחקיקה פטור ממס בגין.
2. הכנסות דמי ניהול, דמי הצלחה ו/או דמי ייעוץ וכיוצא באלה שתפיק חברת ההחזקות הישראליות תחשבנה כהכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה שהופקה בישראל.
3. חברת ההחזקות הישראלית תחויב לנכות מס במקור בשל "דיבידנד רעיוני" המיוחס לבעלי מניות תושבי ישראל, כאמור בסעיף 67 לפקודה.
4. לא ינתן לחברת ההחזקות הישראלית זיכוי בשל "מסי חוץ", כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, בשל הכנסותיה הפטורות ממס בישראל.
5. חברת ההחזקות הישראלית לא תחשב כ"בעל שליטה" לעניין סעיף 75ב לפקודה, ככל שהדבר נוגע להחזקתה בחברה המוחזקת הזרה או בחברות הקשורות.
6. הכנסת בעלי מניות תושבי חוץ ממכירת מניותיהם בחברת ההחזקות הישראלית תחשב כרווח הון שהופק בישראל ויחולו בעניינם הוראות הפקודה ואמנות למניעת כפל מס שבין ישראל למדינת תושבתם. מובהר כי רווח ההון לא יחשב כרווח שהופק ב"מפעל קבע" של תושב החוץ בישראל לעניין סעיף 97(ב3)(1)(א) לפקודה בשל החזקתו בחברת ההחזקות הישראלית ובשל כך בלבד.
7. חברת ההחזקות הישראלית והחברה המוחזקת הזרה תחשבנה כ"חברת החזקות ישראלית" או כ"חברה מוחזקת", בהתאמה, כל עוד יתקיימו התנאים שנקבעו בסעיפים 67ג(א) או 67ד לפקודה, לפי העניין.
8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות ומגבלות נוספות, כגון: פתיחת תיק לחברה המבקשת בפקיד שומה ומסירת הודעה חתומה ע"י כל בעלי המניות בדבר החלטת פרק שלישי 2 לפקודה. כמו כן, נדרשה המבקשת לצרף לדוחות המס השנתיים דוחות כספיים של החברה המוחזקת הזרה והחברות הקשורות.

נספח - החלטת מסוי פטור השתתפות



החלטת מיסוי 20/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת חוץ (להלן: "החברה") הנמנית על קבוצת חברות רב-לאומית (להלן: "הקבוצה") הינה בעלים של מחסן בישראל. המחסן מתופעל ומתוחזק על ידי עובדים המועסקים על ידי קבלן חיצוני שאינו נמנה על הקבוצה.
2. פעילות החברה בישראל מתבטאת באחסון ובאספקה של חלקי חילוף לחברות בקבוצה הפועלות בישראל.
3. חברות הקבוצה הפועלות בישראל מזמינות חלקי חילוף, תוך שימוש במערכת מחשוב גלובאלית השייכת לקבוצה. ההזמנות מאושרות מחוץ לישראל, החשבוניות מונפקות מחוץ לישראל והסכמי התובלה והאחסון נעשים אף הם מחוץ לישראל. חלקי החילוף מסופקים מן המחסן בישראל.
4. החברה אינה עוסקת ולא תעסוק בעתיד בפעילות נוספת כלשהי בישראל מלבד החזקת המחסן כמפורט בהחלטה זו. בפרט, לא תעסוק החברה במכירה או שיווק בישראל.
5. לחברה אין ולא יהיה אדם המוסמך לחתום מטעמה ובשמה על חוזים בישראל.

פרטי הבקשה:

החברה בקשה לקבוע כי פעילותה בישראל אינה מכוננת "מוסד קבע" בישראל, כמשמעותו באמנה למניעת כפל מס.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פעילות החברה בהחזקת המחסן כמתואר לעיל אינה מכוננת, לשעצמה, "מוסד קבע" בישראל.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי מס' 21/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות; הקלות לתושב חוזר - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש ובת זוגו עזבו את ישראל למדינת אמנה בסוף שנות התשעים. שנה לאחר עזיבתם נישאו בחו"ל ונולד להם ילד.
2. המבקש מחזיק במניות של שתי חברות ישראליות שמניותיהן נסחרות בבורסה בישראל (להלן: "מניות החברות הישראליות"). חלק ממניות החברות הישראליות מוחזקות ע"י המבקש בעקיפין באמצעות נאמנות שיצר המבקש במדינה אחרת בהיותו תושב חוץ (להלן: "הנאמנות"). המבקש הינו הנהנה בנאמנות. בהיותו בחו"ל עסק המבקש בניהול חברה בת זרה של אחת החברות הישראליות.
3. בכל תקופת שהותם מחוץ לישראל, היתה למבקש ולבת זוגו דירת מגורים בישראל שהיתה ריקה ומעולם לא הושכרה, אותה ניסו למכור ללא הצלחה.
4. כל אחד מבני הזוג שהה בישראל פחות מ- 120 ימים בשנה שקדמה לשנת חזרתם לישראל (2004) ופחות מ-90 ימים בכל אחת משלוש השנים שקדמו לה (2001-2003).
5. במסגרת הפנייה לרשות המסים נמסרו עובדות נוספות לעניין התושבות.

פרטי הבקשה:

המבקש ביקש לקבוע את מועד היותו לתושב ישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש ייחשב לתושב ישראל מיום 1.1.05 ויהיה זכאי להקלות במס הניתנות ל"תושב חוזר" מכוח סעיפים 14(ג) ו-97(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") החל ממועד זה. הקלות כאמור לא יינתנו ביחס למניות החברות הישראליות, אף אלו שנרכשו בהיות המבקש תושב חוץ.
2. בנוסף לכך הובהר, כי לא תינתן להכנסת הנאמן הקלה במס מכח סעיף 97(ב2) לפקודה ביחס למניות החברות הישראליות.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות ומגבלות נוספות, כגון: הצגת רשימת נכסים מחוץ לישראל שבבעלות המבקש ובת זוגו, במישרין או בעקיפין, למועד שבו נחשב לתושב ישראל, לרבות מועד ועלות הרכישה; המצאת תצהיר של המבקש ודרישות לעניין דיווח.

החלטת מיסוי 22/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות; פיצוי בגין עבודה בחו"ל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש ובת זוגו הינם אזרחי ותושבי מדינת אמנה.
2. בני הזוג עלו לישראל, עם ילדיהם, והחלו להתגורר דרך קבע בישראל בתאריך ידוע (להלן: "מועד העליה").
3. טרם עלייתם לישראל, היו בני הזוג שכירים בחו"ל.
4. כשנה לפני מועד העליה רכשו בני הזוג דירת מגורים בישראל, ולשם כך פתחו חשבון בבנק בישראל. בני הזוג לא התגוררו בדירה עד למועד העליה.
5. המבקש צפוי לקבל כספים מהמעביד שהעסיקו בחו"ל בקשר לתקופת עבודתו טרם היותו תושב ישראל (להלן: "הפיצוי").
6. במסגרת הפנייה לרשות המסים נמסרו עובדות נוספות לעניין התושבות.

פירוט הבקשה:

המבקש ביקש לקבוע את מועד היותו לתושב ישראל וכן בקש פטור ממס בגין הפיצוי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המבקש ייחשב לתושב ישראל לראשונה ממועד העליה ויהיה זכאי להקלות ממס מכוח סעיפים 14(א) ו-97(ב) לפקודת מס הכנסה החל ממועד זה.
2. במידה שהמבקש יוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הפיצוי ניתן בגין תקופת עבודתו בחו"ל טרם היותו תושב ישראל, לא יחויב בגינו במס בישראל.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות כגון: המצאת תצהיר של המבקש ודרישות לעניין דיווח, וכן נקבעו מגבלות נוספות.

החלטת מיסוי 23/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מיסוי פיצויי הפקעה מכח הסכם (סעיף 48 לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. א', ב' ואחרים (להלן: "החוכרים") הינם בעלי זכויות החכירה במקרקעין (להלן: "המקרקעין").
2. "יום הרכישה" של המקרקעין, על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), קדם לשנת 1961.
3. ביום xxx פורסמה למתן תוקף תוכנית מיתאר מקומית ומפורטת מח/1. מטרת התוכנית הינה הקמת מיזם של תחבורה ציבורית אשר בכוונת ממשלת ישראל להקים על המקרקעין ועל מקרקעין נוספים. התוכנית ייעדה חלק מהמקרקעין לצורכי סלילת דרך מוצעת, הרחבת מסילת ברזל, הקמת מחלף ולצורכי הקמת מתחם "חנה וסע".
4. החוכרים נהלו משא ומתן לשם קבלת פיצויי הפקעה בהתאם לפקודת הקרקעות (רכישה לצורכי ציבור), 1943 (להלן: "פקודת הקרקעות") עם הגורם המוסמך לכך עפ"י חוק (להלן: "החברה") וזאת על פי סעיף 22(2) לפקודת הקרקעות.
5. במסגרת המשא ומתן ביקשה המדינה באמצעות החברה, לבצע את תשלום הפיצויים בשני שלבים:
 - א. סך המהווה מחצית מהפיצויים הכוללים ישולם לחוכרים בתוך 14 ימים ממועד התקיימות כל התנאים המתלים להסכם שהם:
 1. האצלה בפועל של סמכות הפקעת המקרקעין לחברה על ידי שר האוצר.
 2. קבלת אישור מינהל מקרקעי ישראל להתקשרות הצדדים על פי ההסכם.
 3. קבלה בפועל בחברה של מלוא סכום הפיצויים הכוללים מאת משרדי הממשלה, לשם ביצוע התשלומים לחוכרים.
 - ב. סך המהווה את המחצית הנותרת מהפיצויים הכוללים ישולם לבעלי הזכויות לא יאוחר מ- 30 ימים לאחר מועד פרסום הודעה לפי סעיף 5 לפקודת הקרקעות.
6. כמו כן, ביקשה החברה כי יתאפשר לה לתפוס חזקה במקרקעין כבר לאחר ביצוע התשלום הראשון, ועוד בטרם פרסום ההודעה על הפקעה לפי סעיף 5 לפקודת הקרקעות, וזאת בשל הדחיפות והרצון של ממשלת ישראל להתחיל את העבודות על המקרקעין עוד בטרם הושלמו הליכי ההפקעה הרשמיים.

פרטי הבקשה:

מבוקש כי בגין המכירה יחול הזיכוי מהמס לפי סעיף 48ג' לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המתוארות לעיל, בדגש על מעורבות המדינה בהליך, יסווג הסכם המכירה הנדון כ"הפקעה" ויחולו לגביו הוראות סעיף 48ג' לחוק וזאת בתנאי שכל הליכי ההפקעה יבוצעו ויושלמו כדין. בנסיבות אלה נקבע כי, אין בעובדה כי החברה הגיעה להסכם מוקדם עם החוכרים בדבר גובה הפיצוי שישולם להם כדי לשלול את ההטבה הקבועה בסעיף 48ג' לחוק.
2. יום המכירה יקבע בהתאם להוראות סעיף 19 לחוק, קרי, במועד העמדת התשלום המפורט בסעיף 5.א. לחלק העובדות.
3. מהתשלומים בגין הזכויות המופקעות, שהן זכויות במקרקעין, ינוכה מס בשיעור 10% מגובה פיצויי ההפקעה בהתאם להסדר הקיים בעניין הפקעות עם נציבות מס הכנסה (ראה קובץ הוראות מקצועיות במיסוי מקרקעין עמוד 354) ויועבר למנהל מיסוי מקרקעין. על מנת שלא ינוכה במקור מס נוסף מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים), נדרשו החוכרים להמציא אישור מפקיד השומה על פטור מניכוי מס במקור.
4. מתשלומים, אם יהיו, בגין זכויות שאינן זכויות במקרקעין, ינוכה מס במקור בשיעור של 30% וזאת בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), וזאת אלא אם כן יקבע פקיד השומה ניכוי בשיעור נמוך יותר או פטור מניכוי מס במקור.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 24/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

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

העובדות:

1. מוסד א' (להלן: "המוסד") הינו מוסד להשכלה גבוהה המקיים לימודים לתארים אקדמיים מוכרים. המוסד מסווג "כמוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ומתוקצב על ידי המועצה להשכלה גבוהה (הועדה לתכנון ולתקצוב).
2. המוסד הינו בעל הזכות להחזיק ולהשתמש במקרקעין עליהם נמצאים מבני המוסד וחצריו.
3. בכוונת המוסד להרחיב את פעילותו, בין היתר, בדרך של הקמת מעונות לסטודנטים. לצורך כך, התקשר המוסד עם יזם לבניית מעון סטודנטים, שיכלול בקומת הקרקע חנות ספרים, חנות כלי כתיבה, בית קפה ומסעדה, מרכז ספורט וכן חנויות הלבשה, הנעלה, שירותים בנקאיים, תקשורת וכיו"ב, ולבניית חניון (להלן: "הפרוייקט").
4. הפרוייקט יבנה בשיטת Built Operate Transfer (B.O.T) כאשר בתמורה לשרותי הבניה תהיה ליזם זכות להפעיל את הפרוייקט, להשכירו, לנהלו ולקבל את ההכנסות הפירותיות ממנו וזאת לתקופה של 299 חודשים שתחילתם ביום שבו תינתן למבנה תעודת גמר כמשמעותה בחוק התכנון והבניה.
5. בניית הפרוייקט תחל תוך 60 ימים מקבלת כל ההיתרים והאישורים הנדרשים על פי דין לבניית הפרוייקט בכללותו ובלבד שעד אותו מועד יחתם הסכם לזיז בניה בין היזם לבנק המלווה.
6. בהתאם לחוזה ההפעלה, בכל "תקופת ההקמה", הצפויה להמשך כ-24 חודשים (להלן: "תקופת ההקמה"), תהיה ליזם זכות ורשות להשתמש ולהחזיק ב"מקרקעין" לשם ביצוע ובניית הפרוייקט בלבד. בתקופת ההקמה מעמדו של היזם לגבי המקרקעין והמחזברים אליהם חיבור של קבע, יהיה כ"בר רשות" בלבד.
- ביצוע העבודות יהיה נתון לפיקוחו של המוסד. כמו כן, המוסד יהיה רשאי לנקוט בכל הצעדים הנדרשים על מנת להבטיח כי התחייבויות היזם יקוימו במלואן ובהתאם להוראות ההסכם.
7. בתקופת השימוש (ממועד סיום הבניה) יקבל היזם חזקה בקרקע לצורך הפעלת המבנה, וזאת לתקופה של 299 חודשים (להלן: "תקופת ההפעלה").

פרטי הבקשה:

לקבוע כי העמדת המקרקעין ליזם לא תחשב ל"מכירה", ולפיכך העמדת המקרקעין לא תחוייב במס מכל סוג שהוא החל במכירת מקרקעין, קרי, לא תחוייב במס שבח ובמס מכירה על ידי המוסד ולא במס רכישה על ידי היזם.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המתוארות לעיל, לא תקום במועד העסקה חבות במס שבח ובמס מכירה למוסד וחבות במס רכישה ליזם, זאת בשל נטרול תקופת ההקמה אשר לא תבוא במניין תקופת ההפעלה.

2. תקופת ההקמה לגבי כלל המקרקעין תסתיים במועד סיום כל הבניה או במועד הפעלת חלק מהפרויקט, כמוקדם מביניהם.
3. אם תוארך בעתיד תקופת הזיכיון מעבר ל- 25 שנים (בנטרול תקופת ההקמה) ייבחנו מחדש השלכות המס.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 25/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: כתב הרשאה והתחייבות אינו מהווה עסקה במקרקעין - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. קרקע חקלאית שאין לגביה הליכי תכנון או תוכנית בהפקדה (להלן: "המקרקעין"), מוחזקת על ידי מספר רב של אנשים, חלקם בעלי זכות בעלות וחלקם בעלי זכות חזקה (להלן: "בעלי הזכויות במקרקעין").
2. ישנה כוונה לקדם תוכנית לשינוי ייעוד המקרקעין מיעוד של קרקע חקלאית לייעוד של קרקע לבנייה, תוך הבטחת זכויות בעלי הזכויות במקרקעין. הליכי היזמות לשינוי הייעוד צפויים להיארך מספר רב של שנים.
3. לשם קידום התוכנית לשינוי הייעוד הוקמה חברה, שמטרתה להבטיח פעולה משותפת של בעלי הזכויות במקרקעין לצורך שינוי הייעוד (להלן: "החברה"). לפיכך, קיימת כוונה לייצור התקשרות בין בעלי הזכויות במקרקעין לבין החברה לפיה מעניקים בעלי הזכויות במקרקעין הרשאה לחברה לפעול כשלוחה לשם שינוי ייעוד המקרקעין. הבטחת שכר טרחתה של החברה בגין שירותי ייזום ושינוי ייעוד אלו תעשה בהתאם למסמך המכונה "כתב הרשאה והתחייבות" (להלן: "כתב ההרשאה").

פרטי הבקשה:

1. כיוון שמדובר במתן שירות ומכיוון שהחברה מדווחת לפי בסיס מזומן ובשל העובדה שהתמורה שתקבל איננה ודאית ואינה ניתנת לכימות, התמורה כמפורט במסמך ההרשאה תחויב במס על פי פקודת מס הכנסה עם קבלתה. כמו כן, מבוקש כי ההוצאות שיוצאו בקשר עם ההכנסה על פני השנים יותרו בניכוי כנגד התמורה, בהתאם לעקרון ההקבלה ובכפוף להוראות סעיף 17 לפקודה.
2. לא יחול חיוב במס רכישה על החברה, שכן אין מדובר ברכישה של זכויות במקרקעין (כמפורט בכתב ההרשאה) ובמקביל, לא יחול חיוב במס שבח ובמס מכירה על בעלי הזכויות במקרקעין כתוצאה מהתקשרותם עם החברה.
3. הסכומים שישולמו על ידי בעלי הזכויות במקרקעין לחברה יותרו בניכוי מהשבח בעת מכירת המקרקעין.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. התקשרות החברה עם בעלי הזכויות במקרקעין לצורך שינוי הייעוד בהתאם לאמור בכתב ההרשאה, לא תחשב למכירה ו/או לרכישה של זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
2. חיוב החברה במס בגין הכנסותיה עבור מתן שירותי הייזום, כמפורט לעיל, יהא בהתאם להוראות הפקודה.
3. הסכומים שישולמו על ידי בעלי הזכויות במקרקעין לחברה, המהווים תשלום עבור פעולותיה לקידום שינוי הייעוד במקרקעין יותרו בניכוי מהשבח בעת מכירת המקרקעין.

4. כל פעולה של החברה הקשורה להליכים שמעבר לשינוי הייעוד תיבחן בנפרד, לרבות לעניין השלכתה על החלטת מיסוי שניתנה והיא איננה מהווה חלק ממנה.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 26/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פירוק שיתוף בין בעלי זכויות באיגוד מקרקעין (סעיפים 67 ו-71 לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת א' בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה אשר בבעלותה נכס מקרקעין מניב (להלן: "המבנה"). המבנה אינו מכיל דירות מגורים.
2. במניות החברה מחזיקים 5 קבוצות של בעלי מניות, כאשר כל אחת מהקבוצות מחזיקה 20% מהזכויות בחברה. קבוצות בעלי המניות אינן קרובות זו לזו, אולם בתוך כל קבוצה מתקיימים קשרי קירבה בין חברי הקבוצה.
3. מועד רכישת הזכויות בחברה על ידי בעלי המניות היה בשנות ה-60, וכבר אז הייתה החברה בעלים של הזכות במקרקעין שעליה הוקם לאחר מכן המבנה.
4. לחברה לא היו נכסים נוספים מעבר למבנה מאז נרכשו הזכויות בשנות ה-60, למעט הלוואה שנתנה בעבר החברה לחברה הקשורה לבעלי המניות.
5. במועד הבקשה לחברה אין נכסים נוספים לבד מהמבנה ומיתרת מזומנים בקופה. לחברה התחייבויות כלפי צדדים שלישיים (בעיקר, כלפי בנק - משיכת יתר) בסכומים הנמוכים מיתרת המזומנים הנמצאים ברשותה.
6. לחברה הכנסות משכר דירה וכן הוצאות הכרוכות בתפעול המבנה, לרבות משכורת שוטפת למנהל המבנה והוצאות לנותני שירותים.
7. באופן כללי, הרווחים השוטפים של החברה מהפעלת המבנה מועברים כדידינד לבעלי המניות, וזאת תוך ניכוי הסכומים הדרושים לכיסוי ההתחייבויות לצדדים שלישיים.
8. המבנה כולל 15 יחידות הרשומות באופן נפרד בטאבו, על שם החברה.
9. על המבנה לא מוטל שיעבוד או משכנתא כלשהי.
10. מאזן החברה ערב הפירוק יכלול את המבנה כנגד הון מניות בלבד.

פרטי הבקשה:

מבוקש פירוק החברה לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") וחלוקת המבנה בין בעלי המשותפים בפטור ממס לפי סעיף 67 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף להתקיימות העובדות שפורטו בחלק העובדתי של האישור ובפרט, באמור בסעיף 10 לחלק העובדתי, פירוק החברה יהא פטור ממס שבח מכוח הוראות סעיף 71(א) לחוק. בהתאמה, יהא הפירוק פטור ממס מכירה מכוח תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(פטור ממס מכירה), התש"ס-2000 וממס רכישה מכוח תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974.

2. חלוקת המקרקעין בין בעלי המניות לאחר הפירוק – בעלי המקרקעין במושע - תהא פטורה ממס שבח מכוח הוראות סעיף 67 לחוק, וממס מכירה ומס רכישה בהתאם לתקנות. פטורים כאמור הינם בכפוף לבדיקת השווים שתעשה בשלב השומה. מובהר כי אין בהחלטת מיסוי כדי לאשר כי החלוקה שתבצע הינה בהתאם לשווי היחסי של חלקיהם במקרקעין.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 27/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: התרת הוצאה לאיתור נכס בניכוי מהשבח (סעיף 39 לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. גב' א' קיבלה הודעה מחברה המתמחה באיתור נכסים (להלן: "החברה"), לפיה, החברה איתרה נכס מקרקעין הרשום על שם בעלה המנוח (להלן: "נכס המקרקעין"). החברה אינה "קרוב" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
2. ניסיונותיה של גב' א' לאתר את נכס המקרקעין בכוחות בעצמה לא צלחו והיא פנתה לחברה להעביר לה את המידע אודות הנכס.
3. החברה התנתה את מתן המידע לגבי נכס המקרקעין בתשלום שכר עבור מתן השירות לאיתור הנכס (להלן: "תשלום השכר").

פרטי הבקשה:

לקבוע כי תשלום השכר לחברה מהווה הוצאה שתותר בניכוי במועד מכירת נכס המקרקעין על ידי גב' א', בהתאם להוראות סעיף 39(ב) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. תשלום השכר לחברה יותר בניכוי בעת מכירת נכס המקרקעין, בהתאם להוראות סעיף 39(ב) לחוק ובלבד שההוצאה איננה מותרת בניכוי לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 28/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקה ראשונה של נכסי עיזבון בין יורשים בשלבים (סעיף 5(ג)(4) לחוק) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בבעלות מר וגבי א' דירת מגורים (להלן: "דירת המגורים המשותפת"). בשנות ה-90 נפטרה גבי א' (להלן: "המנוחה").
2. עזבון המנוחה כלל את הנכסים הבאים:
א. מחצית מדירת מגורים המשותפת.
ב. נכסים נוספים בהם מספר נכסי מקרקעין (להלן: "יתר נכסי העיזבון").
3. על פי צו הירושה זכאי מר א' למחצית מנכסי העיזבון ואילו שלושת ילדי המנוחה (בחלקים שווים) למחצית השניה.
4. הבעלות בדירת המגורים המשותפת וביתר נכסי העיזבון נרשמה על שם היורשים בהתאם לצו הירושה, אולם מאז פטירתה של המנוחה ועד למועד החלטת המיסוי, דירת המגורים המשותפת משמשת למגוריו של מר א'.
5. ברצון היורשים לרשום את הבעלות בדירת המגורים המשותפת על שם מר א' בלבד, כך שהוא יהיה הבעלים היחיד של הדירה מבלי לבצע, בשלב זה, חלוקה של יתר נכסי העיזבון (להלן: "חלוקת דירת המגורים המשותפת").

פרטי הבקשה:

להחיל על חלוקת דירת המגורים המשותפת את הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק"), למרות שיתר נכסי העיזבון טרם חולקו.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. רישום הבעלות בדירה על שם מר א' במסגרת חלוקת דירת המגורים המשותפת, לא יהווה מכירה בהתאם להוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק, וזאת בכפוף לכך שלא ניתנה תמורה בכסף או בשווה כסף, שאינו נכס הנמנה על נכסי העיזבון.
2. החלטת המיסוי מתייחסת רק לחלוקה של דירת המגורים המשותפת ואין בה כדי לקבוע עמדה לגבי יתר נכסי העיזבון ובאם כבר בוצעה לגביהם "חלוקה ראשונה" כמשמעותה בסעיף 5(ג)(4) לחוק, סוגיה אשר תדון ותתברר בנפרד.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 29/06

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מכירת מניה המשקפת דירת מגורים בפטור של דירות מגורים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנות השישים רכשו בני זוג (להלן: "הבעלים") מניות מסוג א' בחברת גוש חלקה (להלן: "החברה") המשקפות דירת מגורים בבניין בבניין בן שתי קומות (להלן: "הדירה") וחנייה הצמודה לה. מניות כאמור הקנו לבעלים את הזכות לתפוס, להחזיק ולהתגורר בדירה ולעשות שימוש בחנייה הצמודה לה. הבעלים גרו בדירה במשך שנים רבות.
2. החברה מסווגת כ"איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") ולאורך השנים לא נרשמו בחברה הוצאות או הכנסות.
3. כל בעל דירה יכול לעשות את כל הפעולות הקשורות לדירתו ללא צורך בהסכמת שאר בעלי הדירות, המחזיקים ביתרת המניות בחברה (כך למשל, לשפץ את דירתו).
4. הבעלים לא מכרו דירת מגורים במשך למעלה מ-4 שנים.

פרטי הבקשה:

לקבוע כי מכירת מניות הבעלים בחברה תשקף את זכויותיהם בדירה ולפיכך, מכירה זו תזכה לפטור לדירת מגורים לפי סעיף 49ב(1) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מכירת מניות הבעלים בחברה תחשב כמכירת זכות במקרקעין בהתאם לחלופה רביעית להגדרת "מכירה" בחוק. לפיכך, ניתן יהיה לקבל במכירה פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק (פטור במכירת דירת מגורים מזכה), וזאת בכפוף לעמידה בכל תנאי הפטור שבחוק.
2. הזכאות לפטור תיבחן בעת הצהרת הבעלים למשרד האזורי.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 30/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת אופציות לעובדים בעסקת החלפת מניות ואופציות – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת חוץ (להלן: "החברה הנרכשת") מחזיקה בכל הזכויות של חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "חברת הבת") העוסקת בפיתוח מיום הקמתה לאחר יום 1.1.03.
2. החברה הנרכשת נרכשה על ידי חברה זרה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בחו"ל (להלן: "החברה הרוכשת"), בדרך של הקצאת מניות על-ידי החברה הרוכשת לבעלי המניות של החברה הנרכשת.
3. החברה הנרכשת הקצתה לעובדי חברת הבת בישראל, לאחר יום 1.1.03 אופציות הניתנות למימוש למניותיה בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "אופציות 102 רווח הון").
4. במסגרת העסקה, נקבע כי האופציות שהוקצו לעובדי החברה הנרכשת, תוחלפנה במועד ה-closing (להלן: "מועד העסקה") באופציות הניתנות למימוש למניות החברה הרוכשת (להלן: "האופציות החדשות"), תוך התאמת מחיר המימוש ויחס ההמרה בהחלפה, כך שהשווי הכלכלי של האופציות ערב ההחלפה יהא זהה לשווי הכלכלי שלהן לאחר ההחלפה, כאמור.

פרטי הבקשה:

החלטת רצף מס על האופציות החדשות שיוקצו על-ידי החברה הרוכשת לעובדי החברה הנרכשת חלף אופציות 102 רווח הון.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. החלטת המיסוי התייחסה להיבטי המס בהחלפת האופציות 102 רווח הון לעובדי חברת הבת בלבד, ולא התייחסה להחלפת מניותיהם של בעלי המניות האחרים בחברה הנרכשת, במסגרת העסקה.
2. נקבע כי החלפת האופציות 102 רווח הון, בין אם הן בשלות (Vested) ובין אם אינן בשלות (Unvested) במועד העסקה, לא תהווה אירוע מס בידי העובדים וכי יחול רצף מס ("כניסה לנעליים") לכל דבר ועניין, לרבות לעניין מועד ההקצאה ותקופת החסימה על פי סעיף 102 לפקודה.
3. לגבי אופציות 102 רווח הון המוחלפות, יחושב שווי הטבה פירותי המחויב במס כהכנסת עבודה בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה, רק לגבי אופציות שהקצתה החברה הנרכשת במהלך 90 הימים שקדמו למועד העסקה, לפי שער הסגירה של מחיר המניה של החברה הרוכשת במהלך 30 ימי המסחר שלאחר מועד העסקה.
4. כל הטבה שתניתן לעובדים בדרך של יחס המרה ו/או תוספת מימוש וכו', השונים מיחס ההמרה שנקבע בעסקה כולה לשם החלפת המניות לבעלי המניות, תיחשב להכנסת עבודה בידי העובדים במועד העסקה.

5. כל האופציות החדשות חלף האופציות הישנות, תופקדנה בידי הנאמן במועד העסקה.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים, בין השאר, במקרה של הפרת הוראות החלטת המיסוי, אי הסכמה של מי מהעובדים להסדר המס, הוראות לעניין מיסוי עובדי חברת הבת והחברה הרוכשת.

החלטת מיסוי 31/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: מכירה שלא מרצון לפני "תום התקופה" של אופציות שהוקצו לעובדים – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בתחום המחשבים (להלן: "החברה הישראלית"), הנה חברה בת בבעלות מלאה של חברה פרטית תושבת ארה"ב (להלן: "חברת האם").
2. חברת האם הקצתה לאחר יום 1.1.03, לעובדי החברה הישראלית, אופציות הניתנות למימוש למניות חברת האם, וזאת בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "אופציות 102 רווח הון").
3. כל מניות חברת האם (לרבות מניות שמקורן באופציות שהוקצו לעובדי החברה הישראלית), נרכשו על ידי חברה תושבת חוץ שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בחו"ל (להלן: "החברה הרוכשת").
4. במסגרת העסקה, שילמה החברה הרוכשת את כל תמורת המניות בחברת האם במזומן.

פרטי הבקשה:

מבוקש כי יראו במכירת המניות שמקורן באופציות 102 רווח הון, וקבלת התמורה בידי עובדים אשר טרם הסתיימה לגביהם תקופת החסימה (העסקה נעשתה לפני "תום התקופה", כמשמעות המונח בסעיף 102 לפקודה), כמימוש מניות במכירה שלא מרצון, כמשמעות המונח בסעיף 102(ח) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות אלו, ניתנה החלטה מיסוי, לפיה לא יראו במכירת המניות שמקורן באופציות 102 רווח הון כאי עמידה במגבלת "תום התקופה" כאמור בסעיף 102(א) לפקודה. מועד אירוע המס יידחה ל"תום התקופה" כהגדרתו בסעיף 102 לפקודה או עד להעברת התמורה מהנאמן לעובד - לפי המוקדם.
2. התמורה אשר התקבלה במזומן בשל המניות שמקורן באופציות 102 רווח הון, תופקד בידי הנאמן עד "תום התקופה" כאמור לעיל. עם קבלתה ינכה הנאמן מס בשיעור של 25%, או בהתאם להוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה בשל מניות שמקורן באופציות 102 רווח הון שהוקצו במהלך 90 הימים שקדמו למועד העסקה (שווי ההטבה הפירותי חושב לפי שער המניה הממוצע של החברה הרוכשת במהלך 30 ימי המסחר שלאחר מועד העסקה). הנאמן יעביר את המס לפקיד-השומה בסמוך לקבלת התמורה כאמור.
3. הנאמן יפקיד את התמורה בניכוי סכום המס שניכה כאמור, בפקדון נושא ריבית עד לתום התקופה. כל הרווחים בגין הפיקדון יחויבו במס בשיעור של 25%. הנאמן לא יעביר את התמורה לעובד ולא יעשה כל פעולה שמשמעותה מכירה או שיעבוד, לפני תום התקופה.
4. לאחר "תום התקופה", יהא רשאי הנאמן להעביר לעובדים את כספי התמורה, בתוספת הרווחים שצמחו עליהם, ובניכוי המס שניכה כאמור לעיל.

5. החלטת המיסוי ניתנה בנסיבות בהן כל מניות ואופציות חברת האם נרכשות באותה עסקה במזומן.
6. הוצהר על-ידי חברת האם כי, אין בידי העובדים זכות ממשית לאכוף את זכויותיהם בגין האופציות ו/או המניות שהוקצו מכוחן במסגרת תוכנית האופציות, כך, שלמעשה, העובדים לא יכולים להמשיך להחזיק באופציות ו/או במניות ועסקת המזומן נכפתה עליהם.
7. רכישת חברת האם תהא על-ידי צד שלישי לא קשור (שלא היה בעל-שליטה בחברה הישראלית ערב הרכישה, בין במישרין ובין בעקיפין).
8. עובד שימשוך את כספים מהנאמן לפני תום התקופה – יראו את הכספים שמשך כהכנסת עבודה בידיו והוא יחויב במס שולי בהתאם.
9. נקבע כי יראו כל הכנסה מהתמורה ומהרווחים כאמור, כהכנסה שהופקה בישראל בידי העובד וחייבת במס בישראל ולא יותרו לעובד הקלות מס כלשהן מעבר לאמור באישור.
10. כל תמורה שקיבלו העובדים מעבר לשווי המניות שמכרו (בהשוואה לתמורה שקיבלו בעלי המניות) תיחשב בידי העובדים כהכנסת עבודה שתחויב במס שולי במועד אירוע המס (תום התקופה).
11. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 32/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת אופציות לפי סעיף 102 לפקודה בטרם חלוף 30 ימים ממועד הגשת התוכנית -

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") החליטה על הקצאת אופציות לעובדים ביום מסוים כאשר ההקצאה בוצעה בפועל בטרם חלפו 30 ימים ממועד הגשת תוכנית ההקצאה לאישור פקיד השומה לפי סעיף 102 לפקודה.
2. פקיד השומה אישר את הנאמן לתוכנית ההקצאה.
3. הבקשה הוגשה למוסד להחלטות מיסוי בטרם חלפו 30 ימים ממועד הגשת התוכנית לפקיד השומה.

פרטי הבקשה:

היות והקצאת האופציות בוצעה בפועל בטרם חלפו 30 ימים ממועד הגשת התוכנית לפקיד השומה, החברה פנתה בבקשה לאשר כי אין באמור לעיל, כדי לשלול את מעמד ההקצאה כ"הקצאת מניות באמצעות נאמן", כמשמעות המונח בסעיף 102 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. אושר כי הקצאת האופציות על ידי החברה בתקופת 30 הימים שלאחר הגשת התוכנית לפקיד השומה לא תשלול את מעמד ההקצאה וזו תוסיף להיחשב כ"הקצאת מניות באמצעות נאמן", כהגדרת המונח בסעיף 102(א) לפקודה.
2. יחד עם זאת, נקבע כי אין באישור זה כדי להחליף את אישורו של פקיד השומה בקשר עם תוכנית ההקצאה ו/או הנאמן, בהתאם לסעיף קטן (3) להגדרת "הקצאת מניות באמצעות נאמן" בסעיף 102(א) לפקודה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 33/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: התאמת תוספת המימוש באופציות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה עקב חלוקת דיבידנד -

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ציבורית תושבת ישראל שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בישראל (להלן: "החברה"), הקצתה לעובדיה ולעובדי החברות הבנות שלה (שהן תושבות ישראל) אופציות הניתנות למימוש למניותיה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן (להלן: "אופציות 102 רווח הון").
2. במסגרת ההקצאה נקבע מראש מנגנון התאמה לתוספת המימוש במקרה של חלוקת דיבידנד במזומן על-ידי החברה, בתקופה שממועד הקצאת האופציות ועד למימושן למניות (להלן: "מנגנון ההתאמה בתוכנית").
3. מנגנון ההתאמה בתוכנית נקבע על מנת לשמר את שווי ההטבה של העובדים, כפי שנקבע במועד ההקצאה, בגין ירידת מחיר המניה של החברה כתוצאה מחלוקת הדיבידנד.
4. ניירות הערך הנסחרים של החברה אינם כוללים אופציות הניתנות למימוש למניות.
5. הבורסה לניירות ערך קובעת את שער המניה ביום ה- EX על פי נוסחה הלוקחת בחשבון את סכום הדיבידנד המחולק נטו (בניכוי מיסים של יחידים) (להלן: "מנגנון ההתאמה בבורסה").

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר מיסוי האופציות 102 רווח הון בשל מנגנון ההתאמה בתוכנית.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. החלטת המיסוי מתייחסת לאופציות 102 רווח הון שלא מומשו עד למועד הפניה לקבלת החלטת המיסוי.
2. ביצוע מנגנון ההתאמה בתוכנית לגבי האופציות 102 רווח הון, כשלעצמו, לא יהווה הפרה של כללי התוכנית או אירוע מס.
3. אם מנגנון ההתאמה בתוכנית מיטיב עם העובדים ביחס למנגנון ההתאמה בבורסה, הרי שההפרש ייחשב בידי העובדים כמרכיב של הכנסת עבודה ויתווסף למרכיב הכנסת העבודה במסלול רווח ההון לפי סעיף 102(ב)(3) לפקודת מס הכנסה.
4. החברה אישרה כי בכל הנפקה עתידית של אופציות נוספות (לעובדים ו/או לציבור) היא תכלול את מנגנון ההתאמה בתוכנית גם לגבי האופציות הנוספות.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 34/06

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: זחיית תשלום המס במימוש אופציות למניות, שהוקצו לפי סעיף 3(ט) לפקודה, וקביעת דרך

חישוב ההכנסה – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה") הקצתה לעובד תושב ישראל אופציות הניתנות למימוש למניותיה, בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה (לפני 1/1/2003). העובד מעוניין לממש את האופציות למניות החברה ולהמשיך להחזיק במניות החברה עד למכירתן.
2. בשל העובדה כי החברה הינה חברה פרטית, קיים קושי רב להעריך את שווי ההטבה במועד מימוש האופציות למניות.

פרטי הבקשה:

מבוקש לדחות את מועד אירוע המס ותשלום המס למועד מכירת המניות בפועל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור נקבע כי מועד אירוע המס הינו במועד המרת האופציות למניות, ואולם, בשל הקושי להעריך את שווי ההטבה במועד זה, נקבע מנגנון לחישוב "שווי ההטבה", כמפורט להלן.
2. "שווי ההטבה" יחושב, לפי המועד המוקדם מבין אלה, כדלקמן:
 - א. במכירת המניות על-ידי העובד ו/או הנאמן, לצד ג' שאינו "קרוב" של העובד – התמורה בפועל ממכירת המניות בניכוי עלות האופציות ותוספת המימוש.
 - ב. ברישום של מניות החברה למסחר בבורסה – שער המניה הממוצע של תום כל יום משלושת ימי המסחר הראשונים (אלא אם כן נמכרו המניות בפועל במהלך ימים אלה).
 - אם המניות שנרשמו למסחר הינן חסומות – שער המניה הממוצע של תום כל יום משלושת ימי המסחר לאחר תום תקופת החסימה.
 - ג. בהעברת המניות מהנאמן לעובד – שווי המניות במועד העברת המניות.
 - ד. אם לא חלו מקרים א' עד ג' לעיל תוך שנתיים ממועד המרת האופציות למניות – שווי המניות בתום שנתיים ממועד המרת האופציות למניות (אלא אם כן, הוארך המועד על-ידי רשות המסים, בנסיבות מיוחדות).
3. יראו בשווי ההטבה כהכנסת עבודה של העובד, אשר הופקה כולה בישראל במועד אירוע המס (במועד המרת האופציות למניות). לעניין זה ייחשב העובד לתושב ישראל.
4. העובד לא יהיה זכאי לדרוש כל עלות, קיזוז, ניכוי, הנחה או פטור, שלא היה זכאי להם במועד אירוע המס.
5. במועד מכירת המניות לא יחולו הוראות סעיף 101 או 94 לפקודה.
6. דיבידנד שיתקבל בגין המניות לפני מועד מכירת המניות, יחויב במס כהכנסת עבודה בידי העובד.
7. המניות הנובעות מהמרת האופציות תופקדנה בידי נאמן שיאושר על ידי פקיד השומה. העובד לא ימכור את המניות ל"קרוב" כהגדרת המונח בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

8. בכל מקרה אירוע המס, לעניין שיעורי המס, פטורים, ניכויים זיכויים וכד', יחול במועד המרת האופציות למניות.
9. הנאמן ינכה את המס ויעבירו לפקיד השומה תוך 7 ימים ממועד המימוש.
10. העובד יגיש לפקיד השומה דו"ח על הכנסותיו בכל שנה עד למכירת כל המניות נשוא החלטת המיסוי.
11. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.



04 יוני 2006
ד' סיון תשס"ו

דבר הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים

במסגרת תיקון 147 לפקודת מס הכנסה הוסף פרק שני - ב לחלק ט', הקובע כי מתן החלטות מיסוי, כהגדרתן בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה, יעשה ע"י המוסד להחלטות מיסוי (להלן: "המוסד להחלטות מיסוי"), וזאת בכדי להבטיח אחידות ועקביות בטיפול בבקשות ושיפור השירות לציבור הפונים.

במהלך שנת 2005 צבר המוסד להחלטות מיסוי ניסיון בדרך ההתנהלות החדשה ועם כניסתו לתוקף של תיקון מס' 147 לפקודה, הוסמכו עובדי החטיבה המקצועית ליתן החלטות מיסוי.

בימים אלה שוקדת החטיבה המקצועית על הכנת חוזר מקצועי מקיף בנושא המוסד להחלטות מיסוי ודרכי פעילותו, אשר יפרט את הוראות הפקודה החדשות בנושא ואת דרך ההתנהלות החדשה כפי שגובשה בדוח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי ע"י רשות המסים בישראל.

במסגרת התיקון כאמור נקבע, בסעיף 158ו(ג) לפקודה, כי על אף האמור בדיני המס יהיה רשאי המנהל לפרסם תמצית של החלטות המיסוי שנתן, בדרך ובנוסח שקבע ובלבד שתמצית ההחלטה לא תכלול את שמו של המבקש ואת מספר זהותו.

על פי החלטת מנהל רשות המסים, הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים יעמוד בראש המוסד להחלטות מיסוי ומכוח זאת, יהיה אחראי גם על פרסום החלטות המיסוי שניתנו. אחת המשימות הראשונות שעמדו בפני עם כניסתי לתפקיד היתה עריכת קובץ תמציות החלטות המיסוי המצורף בזאת.

פרסום תמציות החלטות המיסוי במסגרת הקובץ הנוכחי מהווה צעד ראשון בהחלתה של שיגרת פרסומים, אשר תבוצע גם במדיה האלקטרונית (אתר האינטרנט של רשות המסים), בדומה לתפוצת החוזרים והוראות הביצוע של רשות המסים בישראל. כמו כן, על מנת להקל על ציבור המשתמשים להתמצא בהחלטות המיסוי שיפורסמו, ההחלטות תמוספרנה באופן רציף.

הפרסום כאמור, אשר מהווה אחד מהאמצעים להשגת השקיפות של מערכת המס כלפי ציבור אזרחי מדינת ישראל, ישפר את האחידות, ויפעל להעלאת הרמה בכל הקשור לשוויון במסגרת ההתנהלות עם מערכת המס ומוסדותיה השונים. לגישתי על הידע והנתונים הכלולים בתמציות החלטות מיסוי אלו להיות נחלת הכלל.

קובץ זה כולל מספר רב של תמציות החלטות מיסוי בתחומי המס השונים והמגוונים כמו חוק המיזוגים והפיצולים, חוק עידוד השקעות הון, שוק ההון ותגמול מבוסס מניות לעובדים, מיסוי מקרקעין ומיסוי בינלאומי. תחומים אלה בעלי זיקה ישירה ואמיצה לכלכלת המשק הישראלי, ויש בהם בכדי לתרום להמשך קידומו, צמיחתו, ויצירת סביבה כלכלית נוחה יותר לאזרחי המדינה והמשקיעים הזרים המשקיעים בה, הן במישרין והן בעקיפין, זאת כחלק ממטרות מערכת המס וישום מדיניות הממשלה, וכמובן בהשתלבותו ב"כפר הגלובלי".

החלטות המיסוי מביאות לידי ביטוי את עמדת רשות המסים. כמו כן, כל החלטה ניתנה על ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם החטיבה המשפטית ומשרדי השומה השונים, זאת לאחר הסתמכות על ניסיון העבר, והפעלת שיקול דעת ומחשבה רבים. יחד עם זאת, חוקי המס השונים והמדיניות הכלכלית במדינת ישראל עברו לאחרונה תמורות ושינויים רבים, וסביר להניח שיעברו גם בעתיד, וזאת על מנת להתאימם למציאות הכלכלית בארץ ובעולם, לכן חשוב להבהיר כי החלטות המיסוי בתחומים השונים מטבע הדברים גם הן יכולות להשתנות בעתיד.

כאמור, 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.

סבור אני כי לקט הפרסומים ייתן מענה לצורך הקיים הציבור, לקבלת החלטות מיסוי מקצועיות, אחידות ועקביות המתייחסות לכל תחומי המס עליהם מופקדת רשות המסים בישראל, ובכך יסייע בהסרת אי הוודאות בעסקאות במשק ויגביר את האמון ברשויות המס.

היות ולקט הפרסומים המצורף הינו קובץ ראשוני ובעל אופי מדגמי, ייתכן ותמצאו נקודות לתיקון, שיפור וייעול. אנו נשמח לקבל את הערותיכם והארותיכם על מנת להפיק לקחים וליישם בקבצים הבאים שיפורסמו.

ניתן לראות כי העיקרון המנחה והמשותף לכל החלטות המיסוי בקובץ זה הינו, כי תכלית העסקה או הפעולה שבוצעו היא תכלית עסקית וכלכלית, ולא הפחתת מס בלתי נאותה למשל. עיקרון זה חוזר על עצמו כחוט השני לאורך כל החלטות המיסוי כאמור. עיקרון זה מנחה אותי ואת עובדי החטיבה המקצועית גם במשימותינו השוטפות האחרות.

לבסוף, אבקש להודות לעובדי החטיבה המקצועית על הכתיבה המרוכזת של תמציות החלטות המיסוי ולעובדי החטיבה המשפטית, על הסיוע בעריכת לקט התמציות.

בברכה,

גידי בר זכאי, רו"ח (משפטן)