



קובץ החלטות מיסוי

ינואר - דצמבר 2007

החטיבה המקצועית – ינואר 2009



ט"ו שבט תשס"ט
09/02/2009

דבר מנהל רשות המסים

רשות המסים ממשיכה בדרכה ומפרסמת בזאת קובץ רביעי במספר של תמצית החלטות מיסוי, שניתנו על ידי המוסד להחלטות מיסוי. הפרסום נעשה מתוך רצון ליתן שקיפות למעשה המנהלי ומביא לקידום השוויון, ההוגנות והאחידות במתן החלטות המיסוי לעיני כלל הציבור ובהפעלת מדיניות מיסים הלכה למעשה.

קובץ זה של תמצית החלטות המיסוי הכולל כ-60 החלטות מיסוי, הוכן על ידי עובדי החטיבה המקצועית בשיתוף עם עובדי החטיבה המשפטית, מתוך כלל ההחלטות שניתנו במהלך שנת 2007.

החלטות מיסוי אלה עוסקות בסוגיות שונות בתחום שינויי מבנה (מיזוגים ופיצולים), שוק ההון, עידוד השקעות הון, מיסוי מקרקעין, אופציות לעובדים ומיסוי בינלאומי.

המוסד פועל על פי חוק החל משנת 2006 (תיקון 147).

היקפי הפעילות הגדלים של עבודת המוסד, מצביעים על מעמדו וחשיבותו של המוסד בחיי המשק והכלכלה בישראל, הן מבחינת הנישומים בישראל והן בעיני משקיעי חוץ הבוחנים את אפשרויות ההשקעה בישראל.

בימים אלו לאחר שנצבר ניסיון בהפעלתו ולקראת שנת העבודה 2009 אנו מצויים בתהליך מתקדם של הסקת מסקנות בדבר התייעלות עבודת המוסד ושיפור השירות לקהל הנישומים והמשקיעים.

החלטות המיסוי המפורסמות בתמצית משקפות סוגיות עליהן נתן המוסד להחלטות מיסוי את דעתו ואשר לא פורסמו בקבצים קודמים.

כל זאת מתוך כוונה לשרת את כלל הציבור והמשק הישראלי המעיין בהחלטות אלה, שעל אף היותן החלטות פרטניות, יש וניתן להסיק מהן על עמדתה הרשמית של רשות המסים בסוגיות העקרוניות המתוארות. פרסום זה, יגביר את השקיפות המנהלית והוודאות העסקית ובכך יסייע להניע, במיוחד בתקופה זו, את גלגלי המשק לצמיחה כלכלית.

הדינאמיות הקיימת בכלכלה הישראלית והעולמית מעלה סוגיות רבות עליהן נדרש המוסד להחלטות מיסוי לתת דעתו. ריבוי הסוגיות ממחיש את הצורך במוסד זה ואת חשיבותו בקביעת עמדה אחידה של רשות המסים בסוגיות אלה לכלל המשק.

לסיום, ארצה להודות לסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים, רו"ח (משפטן) גידי בר זכאי וליועץ המשפטי של הרשות, עו"ד (רו"ח) משה מזרחי ובאמצעותם לעובדי החטיבות המקצועית והמשפטית, על עבודתם המסורה והמקצועית, במהלך הטיפול האיכותי והמהיר בזרם הפניות למוסד להחלטות מיסוי.

**בברכה,
יהודה נסרדישי**



ט"ו שבט תשס"ט
09/02/2009

דבר הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים

כחלק מפעילותה של החטיבה המקצועית, מפרסמת החטיבה לקט רביעי של תמצית החלטות מיסוי, שניתנו על ידי המוסד להחלטות מיסוי (להלן: "המוסד"), במהלך שנת 2007.

בימים אלו שוקד המוסד על פרסום קובץ נוסף שירכז בתוכו לקט מהחלטות המיסוי שניתנו במהלך שנת 2008.

בשנת 2007 טופלו ע"י המוסד 1038 החלטות מיסוי (הן החלטות מס בהסכם והן החלטות מס שלא בהסכם). בקובץ זה פורסמו אותן החלטות מיסוי המחודשות סוגיות שלא נדונו בהחלטות המיסוי שפורסמו בעבר בלבד. המדובר בהחלטות מיסוי המביאות לידי הציבור את עמדת הרשות בסוגיות מס שונות.

מבחינת הפניות שהגיעו למוסד במהלך שנת 2007, עולה כי מספר לא מבוטל של פניות חוזרות על עצמן, וכך גם ההחלטות המתקבלות בגינן. עובדה זו הביאה אותנו לבחינה מחודשת של עבודת המוסד, בסופה הוחלט כי המוסד יעבור התייעלות ויספק שירות זמין יותר לציבור הנישומים והמיצגים.

המוסד בהתנהלותו המחודשת יפרסם במהלך שנת 2009, את ההחלטות המתקבלות באופן מיידי. זאת, על מנת לשקף לציבור כל החלטה שמתקבלת, ולמנוע את הצורך בהגשתן של פניות בנושאים מקבילים. בנוסף לכך בכוונתנו להשיק מסלולים ירוקים בהם יינתן מענה במסלול מקוצר ומהיר לסוגיות החוזרות על עצמן פעמים רבות.

פרסום ההחלטות נעשה תוך שמירה על חיסיון פרטי הזיהוי של מגיש הבקשה ובמקביל הצגת עיקרי המקרה וההחלטה לציבור הרחב. כמו כן, לא פורסמו החלטות בעלות מאפיינים ייחודיים, שפרסומן יקשור אותן לצדדים הנוגעים בדבר.

החלטות המיסוי המפורסמות הינן תמצית בלבד ומטבע הדברים אינן כוללות את כל התנאים, המגבלות והנסיבות שנכללו באותן החלטות מיסוי, על ניסוחיהן, אלא, את העיקר שבהן. יחד עם זאת, יכול הציבור הרחב שלא היה צד להליך, לצפות שרשות המסים תנהג בעניינינו באופן 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.

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

כמו כן, תודתי לעו"ד משה מזרחי היועץ המשפטי לרשות המסים 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.

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			
1/07	אישורי פיצולים	פיצול אופקי לפי הוראות סעיף 105א(1)	7-9
		שרשרת מיזוגים בהתאם להוראות סעיפים 103 לפקודה ו-15(2)	
2/07	שינוי מבנה מורכב	לאמנה בין מדינת ישראל לבין ארה"ב והעברת נכסים בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה	10-14
3/07	אישורי פיצולים	פיצול אנכי לפי הוראות סעיף 105א(2)	15-17
4/07	אישורי מיזוגים	מיזוג חברות בדרך של החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לפקודה	18-21
5/07	שינוי מבנה מורכב	העברת מניות לפי הוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ומיזוג חברות בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה	22-24
6/07	העברת נכסים/מניות	העברת נכס לפי הוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה	25-28
7/07	העברת נכסים/מניות	העברת מניות לפי סעיף 104ג	29-30

חוקי עידוד

8/07	מפעל קשור	מפעלים של קבוצת חברות אשר לא יחשבו כמפעלים קשורים	31-32
9/07	הכנסה מוטבת	מכירות באמצעות סוכן	33-34
10/07	הכנסה מוטבת	קביעת הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות" ובקשה לכלול השקעות בגין תוכנית שבוטלה כ"השקעה מזערית מזכה	35-36
11/07	הכנסה מוטבת	הכנסות ממתן רישיונות והכנסות מתמלוגים	37
12/07	מפעל קשור	מפעלים של חברות אם ובת לא יחשבו כמפעלים קשורים	38-39
13/07	מניעת כפל הטבות	מענקים בגין מבנים שבבעלות בעלי השליטה המשמשים את מפעל האגודה בין במישרין ובין בעקיפין	40

שוק ההון

14/07	אגרות חוב מובנות	הנפקת אגרות חוב מובנות	41-42
15/07	איחוד מניות	איחוד הון מניות	43
16/07	אגרות חוב	שינוי תנאי אגרות חוב	44-45

<u>מס'</u>	<u>נושא</u>	<u>תת נושא</u>	<u>עמ'</u>
מיסוי בינלאומי			
17/07	קביעת תושבות	קביעת תושבות	46
18/07	מוסד קבע	העדר מוסד קבע	47-48
19/07	מתנה מתושב חוץ	קביעת מחיר מקורי ויום רכישה	49-50
20/07	מוסד קבע	העדר מוסד קבע	51
21/07	קביעת תושבות	קביעת תושבות	52-53
22/07	קביעת תושבות	קביעת תושבות	55-55
23/07	מוסד קבע	פעילות של חברה זרה במסגרת איחסון ומסירת מלאי	56-57
24/07	אמנות	פטור ממס על הכנסת מתמחים באמנה עם סינגפור	58-59
25/07	מכירת נכסי ירושה	מיסוי רווחי הון בעת מכירת נכסי עיזבון	60
26/07	מחילת חוב	מחילת חוב מתושב חוץ	61
27/07	מיסוי אופציות	מיסוי אופציות שהתקבלו מחוץ לישראל	62
28/07	חברה נשלטת זרה	חישוב הכנסות ורווחים כוללים של חברה עסקית	63
29/07	אמנות	זיכוי עקיף מכוח אמנה	64
30/07	מוסד קבע	העדר מוסד קבע	65
מיסוי מקרקעין			
31/07	פירוק חברה	חלוקת נכסים לבעלי מניות אגב פירוק חברה	66-67
32/07	קרן להשקעות במקרקעין	הקמת קרן להשקעות במקרקעין	68
33/07	פירוק חלקי	חבות המס בהליך פירוק חלקי	69-70
34/07	פירוק שיתוף	החלת הוראות סעיף 4א על העברת זכויות במסגרת הסדר גירושין	71
35/07	איחוד וחלוקה	פטור לפי סעיף 67	72
36/07	חלוקת עיזבון	הסדר מס בחלוקת עיזבון בין יורשים	73
37/07	ניכוי הוצאות	ניכוי הוצאות ביטול עסקה	74-75
38/07	איגוד מקרקעין	הוצאת בית מלון מהגדרת איגוד מקרקעין	76-77
39/07	איחוד וחלוקה	פטור לפי סעיף 67	78-79
40/07	פינוי בינוי	הסדר מס בפרויקט פינוי בינוי	80-81
41/07	דירה שהתקבלה במתנה	מועד הצינון של "דירה שנתקבלה במתנה" לפי סעיף 149	82
42/07	איגוד מקרקעין	סיווג חברה כאיגוד מקרקעין	83
43/07	חלוקה	אי הכרה בחלוקה ראשונה בין יורשים	84
44/07	יום רכישה	קביעת יום רכישה בהעברה בין קרובים בתמורה סמלית	85

<u>עמ'</u>	<u>תת נושא</u>	<u>נושא</u>	<u>מס'</u>
86-87	יום רכישה בפירוק	יום רכישה	45/07
88-90	פטור לפי סעיף 67	איחוד וחלוקה	46/07
91-92	הסדר מס בחלוקת עיזבון בין יורשים	חלוקת עיזבון	47/07
93-94	ניכוי הוצאות לפי סעיף 39	ניכוי הוצאות	48/07
95-96	מכירת זכויות בניה	מכירת זכות	49/07

הקצאת אופציות לעובדים

97	תמחור מחדש אופציות לעובדים שהוקצו לפי סעיף 102	סעיף 102	50/07
98-99	הקצאת יחידות מניה תלויות ביצוע במתווה סעיף 102	סעיף 102	51/07
100	התאמת אופציות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה בגין איחוד או פיצול הון מניות	סעיף 102	52/07
101	התאמת האופציות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה בעת חלוקת מניות הטבה	סעיף 102	53/07
102-103	הקצאת יחידות RSU לעובדים (מסלול ללא נאמן)	סעיף 102	54/07

החלטת מיסוי 107

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

ופיצולים

הנושא: פיצול אופקי לפי הוראות סעיף 105א(1) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "חברה א'") הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת, במישרין ובעקיפין, בייזום עסקי בתחום הנדל"ן ובהשקעה בנכסי נדל"ן מניבים, לרבות ייזום, פיתוח, הקמה, השכרה, ניהול והחזקה של נכסי נדל"ן להשקעה (להלן: "תחום הנדל"ן המניב"). בנוסף, עוסקת חברה א', באמצעות חברות בנות, בתחום הבניה למגורים ובתחום הבניה לתעשייה.
2. מלוא הון מניות חברת א' מוחזק על ידי מר א' (להלן: "מר א'").
3. מר א' מעוניין להנפיק בבורסה את מרבית פעילות חברה א' בתחום הנדל"ן המניב, תוך הפרדת הפעילויות והנכסים המשותפים עם גורמים אחרים אשר העדיפו להותיר פעילותם במסגרת פרטית, ולא להיות קשורים לפעילותה של חברה ציבורית.
4. חברה ב' הינה חברה חדשה שהוקמה לצורך ביצוע שינוי המבנה והינה בבעלות מר א' (להלן: "החברה החדשה").
5. לאחר שינוי המבנה, תהא לחברה א' ולחברה החדשה פעילות כלכלית עצמאית שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 102(1) לפקודה, וחברה א' תמשיך ותעסוק בפעילותה הכלכלית כפי שהיתה לה טרם שינוי המבנה.

פרטי הבקשה:

חברה א' מבקשת לפצל בהתאם להוראות סעיף 105א(1) לפקודה (פיצול אופקי), את מרבית נכסיה בתחום הנדל"ן המניב (להלן: "הנכסים המועברים") לחברה החדשה, כך שלאחר הפיצול כאמור, יחזיק מר א' במלוא הון המניות של החברה החדשה ובמלוא הון המניות של חברה א'.

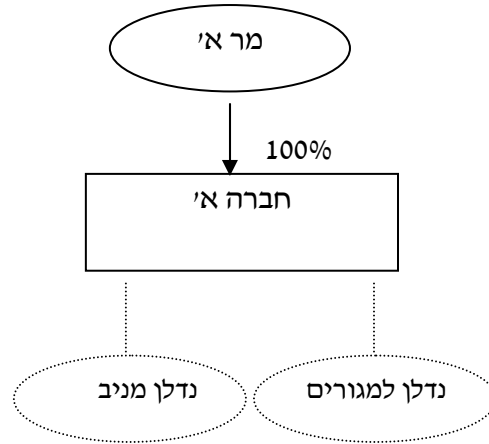
החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פיצול חברה א' אושר בהתאם להוראות סעיפים 105ח(ב) ו-103ט(ד) לפקודה.
2. נקבע, כי המחיר המקורי של מניות החברה החדשה שבידי מר א' יקבע בהתאם להוראות סעיף 105ז לפקודה. כמו כן, יראו במועד הפיצול כיום הרכישה של מניות החברה החדשה בידי מר א', ואולם לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, יראו כיום הרכישה של מניות החברה החדשה כיום הרכישה של מניות חברה א' על ידי מר א', והכל בהתאם לסעיף 105ז לפקודה.
3. נקבע, כי לכל אחת מהחברות תהיה פעילות כלכלית עצמאית נפרדת שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 102(1) לפקודה, ומקורה בפעילות חברה א', לפני שינוי המבנה.
4. נקבע, כי חברה א' והחברה החדשה לא תחשבנה ל"חברה משפחתית" כהגדרתה בסעיף 64א' לפקודה, או ל"חברה שקופה" כהגדרתה בסעיף 1א64 לפקודה, ממועד החלטת מיסוי זו ועד בכלל.

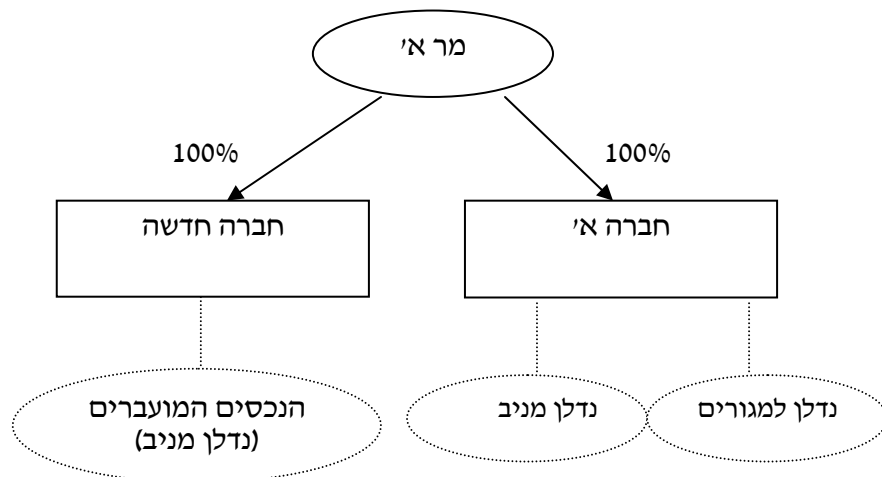
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכסים המועברים לחברה החדשה, מתן דיווח למנהל מיסוי מקרקעין, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה ההחזקות מיידי לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 2107

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

הנושא: שרשרת מיזוגים בהתאם להוראות סעיפים 103 לפקודה ו-15(2) לאמנה בין מדינת ישראל לבין ארה"ב והעברת נכסים בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "חברה א'") הינה חברה פרטית תושבת ישראל, והינה חלק מקבוצת חברות (להלן: "הקבוצה") המוחזקות, במישרין ובעקיפין, על ידי חברת A, שהינה חברה תושבת ארה"ב הנסחרת בבורסת הנאסד"ק (להלן: "חברה A"). חברה א' עוסקת בשירותי מחקר ופיתוח ובפעילות שיווק בישראל עבור הקבוצה.
2. חברת B (להלן: "חברה B"), הינה חברת החזקות תושבת ארה"ב המוחזקת בבעלות מלאה על ידי חברה A. חברה B מחזיקה במלוא הבעלות בחברה א'.
3. חברה ב' (להלן: "חברה ב'"), הינה חברה פרטית תושבת ישראל. מלוא הון המניות של חברה ב' מוחזק על ידי חברה C שהינה חברה תושבת ארה"ב (להלן: "חברה C"), אשר מלוא הון מניותיה מוחזק על ידי חברה A. חברה ב' עוסקת בתכנון עסקי, מחקר ופיתוח ומתן שירותים לחברה C.
4. על חברה ב' לא חלות ולא חלו בעבר הוראות החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, ומעולם לא קיבלה הטבות כלשהן על פי הוראות חוק זה.
5. בהתאם להערכת שווי שנערכה על ידי מומחה בלתי תלוי, כהגדרתו בכללי מ"ה (בקשה לאישור מראש לתכנית מיזוג), התשנ"ה-1995, שווי חברה א' עולה על פי תשע משווי חברה ב'.

פרטי הבקשה:

1. לאשר הסדר מס לשינוי המבנה אשר יתבצע במספר שלבים כדלקמן:
 - 1.1. **בשלב ראשון**, חברה A תמוזג לתוכה את חברה C, כך שמיד לאחר המיזוג האמור יוחזקו מניות חברה ב' ישירות על ידי חברה A. השלב הראשון יבוצע ללא חבות במס בארה"ב.
 - 1.2. **בשלב שני**, מיד לאחר המיזוג בארה"ב, תעביר חברה A את מלוא הון המניות של חברה ב' המוחזק על ידה לחברה B, וזאת ללא כל תמורה, בין במישרין ובין בעקיפין. השלב השני יבוצע ללא חבות במס בארה"ב.
 - 1.3. **בשלב שלישי**, מיד לאחר העברת המניות לחברה B, תעביר חברה B את מלוא הון המניות של חברה ב' המוחזק על ידה, לחברה א' בתמורה להקצאת מניות בחברה א' בלבד, וללא כל תמורה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה.

1.4. בשלב רביעי, תמזג חברה א' לתוכה את חברה ב', באופן שחברה ב' תעביר את כל נכסיה והתחייבויותיה לחברה א', תוך חיסולה ללא פירוק, והכל בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה.

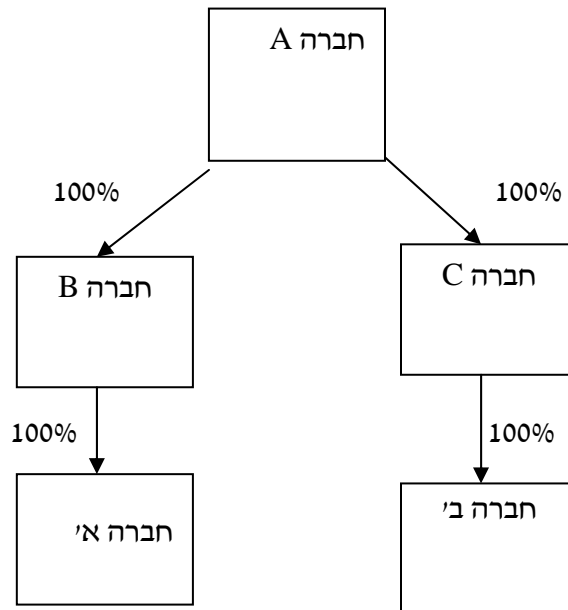
2. מיזוג חברה א' וחברה ב' נעשה לתכלית עסקית וכלכלית. לחברות תחומי פעילות המשלימים זה את זה וברצון הצדדים לאחד את הניהול והתפעול של עסקי החברות, על מנת ליצור סינרגיה בין מערכות המחקר והפיתוח, הניהול, השיווק, ההפצה והתמיכה, כמו גם חסכון בהוצאות התפעול של פעילותן. מהלך המיזוג הינו מהלך משלים למיזוג שבין חברה C לבין חברה A.

החלטת המיסוי ותנאיה:

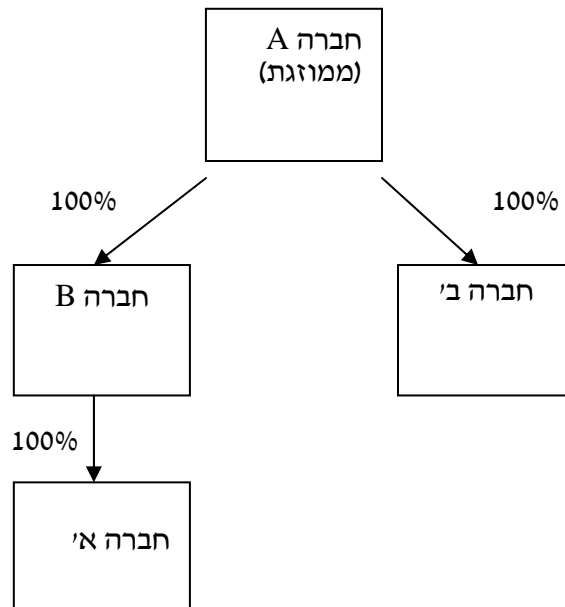
1. נקבע, כי העברת מניות חברה ב' מחברה C לחברה A בשלב ראשון, והעברת מניות חברה ב' מחברה A לחברה B בשלב שני, תהינה פטורות ממס לפי הוראות סעיף 15(2) לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה (להלן: "אמנת המס").
2. נקבע, כי במידה ובמועד כלשהו ומסיבה כלשהי יקבע על ידי שלטונות המס בארה"ב, כי העברת מניות חברה ב' כפי שפורט לעיל, אינה פטורה ממס בארה"ב, אזי הוראות סעיף 15(2) לאמנת המס לא יחולו על העברת המניות כאמור, והעברת המניות תמוסה בישראל.
3. ניתן אישור להעברת מניות חברה ב' מחברה B לחברה א' לפי הוראות סעיף 104א לפקודה, וניתן אישור למיזוג חברה ב' וחברה א' לפי סעיף 103 לפקודה.
4. נקבע, כי מכירת המניות אשר הוקצו במסגרת השלב השלישי לחברה B תהא חייבת במס בישראל גם אם שעור האחזקה של חברה B בחברה א' יפחת מ-10%.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה של מניות חברה א' אשר הוקצו לחברה B במסגרת השלב השלישי, מגבלה על קיזוז ההפסדים בחברה א' לאחר המיזוג, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

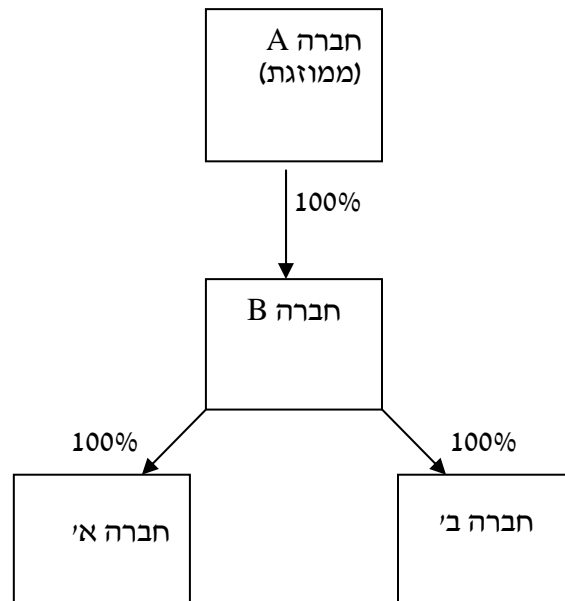
מבנה ההחזקות טרם שינוי המבנה:



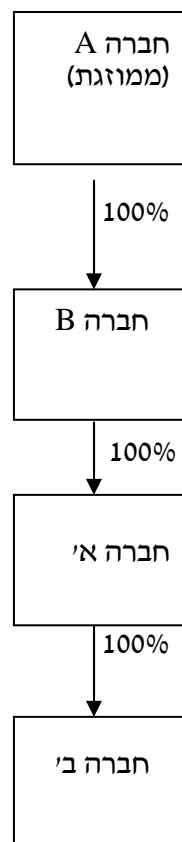
מבנה ההחזקות לאחר השלב הראשון (מיזוג חברה C לתוך חברה A):



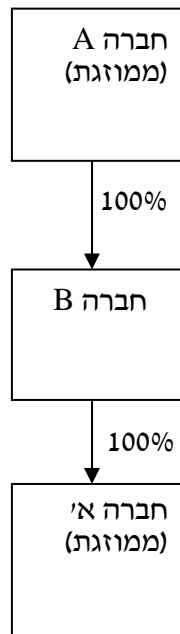
מבנה ההחזקות לאחר השלב השני (העברת מניות חברה ב' לחברה B):



מבנה ההחזקות לאחר השלב השלישי (העברת מניות חברה ב' לחברה א'):



מבנה ההחזקות לאחר השלב הרביעי (מיזוג חברה ב' לתוך חברה א'):



החלטת מיסוי 3107

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

ופיצולים

הנושא: פיצול אנכי לפי הוראות סעיף 105א(2) - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "חברה א'") הינה חברה פרטית תושבת ישראל. פעילות חברה א' נחלקת לשלושה מגזרי פעילות שונים.
2. בבעלות חברה א' מקרקעין המשמשים אותה בשניים מתוך שלושה מהמגזרים האמורים (להלן: "המקרקעין").
3. מר א' מחזיק במלוא הון מניות חברה א'.
4. לצורך הכנסת משקיעים לחלק ממגזרי הפעילות של חברה א', ברצונה להפריד את המגזרים השונים לשלוש חברות חדשות נפרדות (להלן: "החברות הבנות") אשר יוחזקו בבעלותה המלאה.
5. בנוסף, מעוניינת חברה א' להפריד את המקרקעין ואת פעילות הניהול משאר הפעילויות בחברה, לפיכך המקרקעין יותרו בחברה א' ולא יועברו במסגרת הפרדת המגזרים. חברה א' תקצה שטחים במקרקעין לכל אחת מהחברות הבנות לצורך פעילותן תמורת דמי שכירות המקובלים בשכירויות דומות בשוק. בנוסף, יותרו בחברה א' עובדים אשר, בין היתר, יעניקו שירותים לחברות הבנות תמורת דמי ניהול שנקבעו בהסכם שירותים שנחתם בין הצדדים, והכל במהלך העסקים הרגיל של החברות.

פרטי הבקשה:

1. חברה א' מבקשת לפצל בהתאם להוראות סעיף 105א(2) לפקודה (פיצול אנכי), את נכסיה, למעט המקרקעין, לחברות הבנות בהתאם למגזרי הפעילות השונים.
2. מטרת שינוי המבנה הינה לפצל את הפעילויות השונות מחברה א' אל החברות הבנות, תחומי פעילות השונים זה מזה והמדווחים בנפרד בדוחותיה הכספיים של חברה א' (דיווח מגזרי). שינוי מבנה זה יקל על חברה א' בגיוס הון עתידי ו/או הכנסת משקיע אסטרטגי, שכן שינוי המבנה מאפשר לגייס הון ו/או לבצע השקעה ישירה בתחום פעילות ממוקד ללא קשר לשאר תחומי הפעילות.

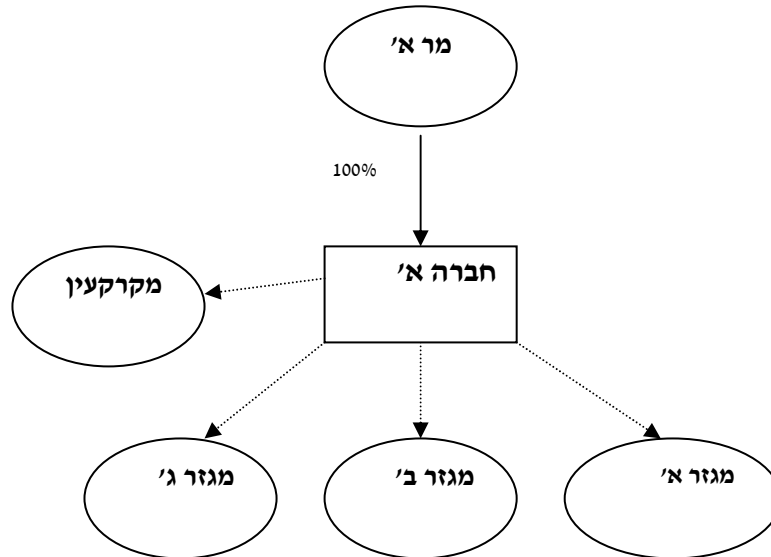
החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פיצול חברה א' אושר בהתאם להוראות סעיפים 105ח(ב) ו-103ט(ד) לפקודה.
2. נקבע, כי המחיר המקורי של מניות החברות הבנות המוקצות במסגרת שינוי המבנה, יהא בהתאם לעודף הנכסים שהועברו אליהן, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכרו הנכסים וההתחייבויות יחדיו במועד הפיצול, והכל בהתאם ובכפוף לסעיף 105ז לפקודה.

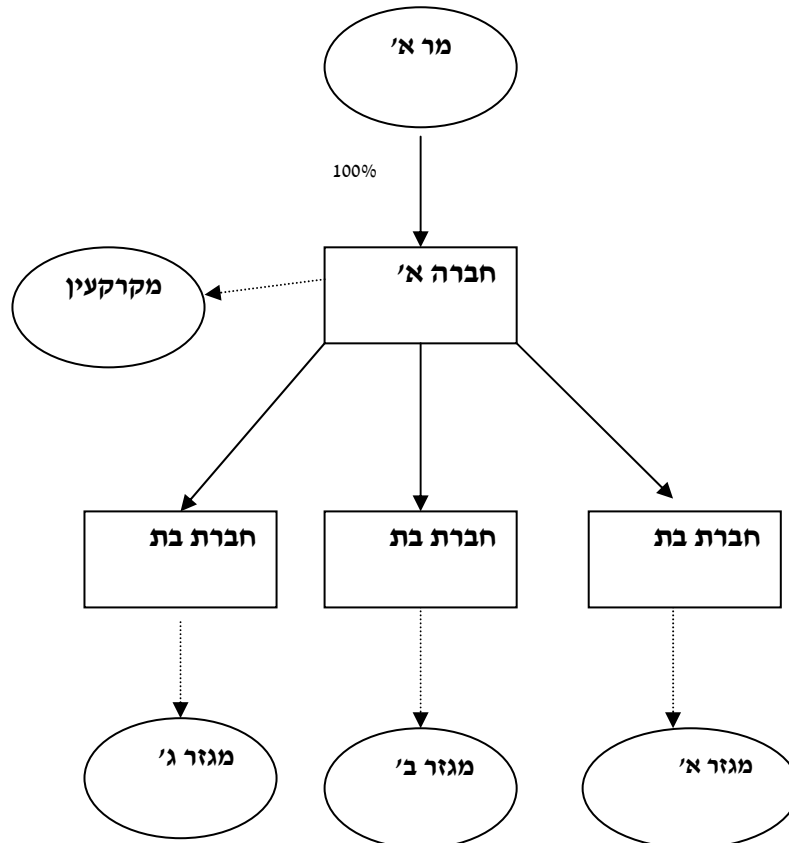
3. נקבע, כי יום הרכישה של מניות החברות הבנות המוקצות במסגרת שינוי המבנה, יהא מועד הפיצול. אולם, לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד למועד הקובע, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, יראו כיום הרכישה של מניות חברות הבנות המוקצות במסגרת שינוי המבנה את יום היווסדה של חברה א', והכל בהתאם ובכפוף לסעיף 105ז(4) לפקודה.
4. נקבע, כי לכל אחת מהחברות (חברה א' והחברות הבנות) תהא פעילות כלכלית עצמאית נפרדת, שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 12(1) לפקודה, ומקורה בפעילות חברה א' לפני שינוי המבנה. במידה וחברה א' ו/או אחת מהחברות הבנות לא תעמודנה בהתחייבות זו (נושא שיבחן על ידי פקיד השומה), תחשב החלטת המיסוי כבטלה למפרע.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכסים המועברים לחברות הבנות, 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 לאחר שינוי המבנה



החלטת מיסוי 4107

תחום החלטת המיסוי: חלק ה-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' (להלן: "חברה א'"), הינה חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בפיתוח, יצור ושיווק של מערכות רפואיות. חברה א', אשר בבעלותה "מפעל מאושר" לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד השקעות הון"), טרם קיבלה הטבות מס כלשהן על פי החוק האמור.
2. המניות בחברה א' מוחזקות בידי מספר רב של בעלי מניות תושבי ישראל ותושבי חוץ (להלן: "בעלי מניות חברה א'").
3. חברה א' הקצתה אופציות לעובדים ולנושאי משרה (להלן: "העובדים") במסגרת הוראות סעיפים 102 ו-3(ט) לפקודה. כמו כן, חלק מבעלי מניות חברה א' (להלן: "בעלי האופציות") מחזיקים כתבי אופציה (Warrants) הניתנים להמרה, תמורת תוספת מימוש, למניות חברה א' (להלן: "כתבי אופציה חברה א'").
4. חברה ב' (להלן: "חברה ב'") הינה חברה פרטית תושבת ארה"ב העוסקת בשיווק מערכות מתקדמות בתחום הרפואי, לרבות שיווק מוצרי חברה א', בצפון אמריקה ומרכזה.
5. הזכויות בחברה ב' מוחזקות על ידי מספר בעלי מניות תושבי חוץ (להלן: "בעלי מניות חברה ב'").

פרטי הבקשה:

1. חברה א' וחברה ב' מבקשות לבצע מיזוג בדרך של החלפת מניות, באופן שכלל הזכויות (מניות ואופציות) בחברה א', המוחזקות על ידי בעלי מניות חברה א' (ובכללם בעלי האופציות) והעובדים, תועברנה לידי חברה ב' (להלן: "החברה הקולטת") בתמורה להקצאת זכויות בחברה הקולטת, והכל בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה. לאחר שינוי המבנה כאמור, תחזיק החברה הקולטת ב- 100% ממניות חברה א' (להלן: "המיזוג").
2. במסגרת הליך המיזוג, הוקצו לעובדים אופציות בחברה ב' הניתנות למימוש למניות חברה ב' חלף האופציות שהוקצו להם בעבר בחברה א'. על האופציות כאמור יחולו הוראות סעיפים 102 ו-3(ט) לפקודה, לפי העניין. כל האופציות האמורות הופקדו בידי נאמן. לפיכך, ביקשו העובדים, כי על האופציות שיוקצו לעובדים יחולו הוראות כללי מס הכנסה (תיאומים לעניין סעיף 102 במיזוג או פיצול), התשס"ג-2003. בנוסף, ביקשו העובדים הרלוונטים, להחיל על האופציות שבמסגרת הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, כללי רצף ולראות ביום המכירה בפועל או ביום המרתן למניות, כמוקדם שביניהם, כאירוע המס.
3. במסגרת הליך המיזוג, הוקצו לבעלי האופציות, כתבי אופציה הניתנים להמרה למניות החברה הקולטת חלף כתבי אופציה חברה א', והכל בהתאם ליחסי השווי במיזוג.

4. בנוסף, ביקשו בעלי המניות בחברות א' ו- ב', כי לא יראו באמור להלן משום הפרה של הוראות סעיף 103 לפקודה: לכל אחד מבעלי מניות חברה א' ניתנה אפשרות לחתום על הסכם (להלן: "הסכם האופציה"), לפיו לאחר תקופה של 24 חודשים ממועד המיזוג, תעמוד לאחד מבעלי המניות בחברה הקולטת (להלן: "הרוכש"), במשך תקופה של 3 חודשים, הזכות לרכוש מבעלי מניות חברה א' אשר חתמו על ההסכם את מניותיהם בחברה הקולטת, לפי שווי שנקבע בהסכם האופציה (להלן: "שווי הרכישה"). לאחר תום תקופה של שלושה חודשים כאמור, ובמשך תקופה של 3 חודשים נוספים, תעמוד לבעלי מניות חברה א' אשר חתמו על הסכם כאמור, האופציה למכור לרוכש את מניותיהם בחברה הקולטת, לפי שווי שנקבע בהסכם האופציה, הנמוך משווי הרכישה (להלן: "שווי המכירה").
5. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית, תוך ניצול הסינרגיה בין החברות המשתתפות במיזוג ובמטרה להרחיב את מקורות המימון של חברה א', חשיפתה למשקיעים אסטרטגיים והפיכתה בעתיד לחברה הנסחרת בבורסה זרה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

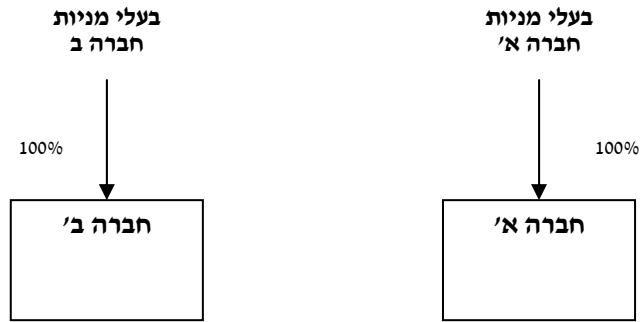
1. ניתן אישור למיזוג לפי סעיפים 103 ו-103ט(ד) לפקודה. נקבע, כי מועד המיזוג יהא יום החלטת המניות בפועל.
2. נקבע, כי כל הזכויות בחברה הקולטת המוחזקות על ידי מי שהיה בעל מניות בחברה א' טרם המיזוג, והיה חייב במס בישראל (להלן: "בעלי מניות חייבים"), יופקדו אצל נאמן שיהא אחראי כלפי רשות המיסים לתשלום מלוא המס הנובע משינוי המבנה.
3. נקבע, כי מכירת המניות המוקצות בחברה הקולטת על ידי בעלי מניות חייבים תהא חייבת במס בישראל. עוד נקבע, כי במכירה כאמור לא יותרו ניכויים, קיזוזים, זיכויים ופטורים, שלא היו זכאים להם בסמוך למועד המיזוג.
4. נקבע, כי מכירת מניות חברה א' על ידי החברה הקולטת תחויב במס בישראל ללא אפשרות של ניכוי, קיזוז, פטור וזיכוי, לרבות זיכוי ממש זר.
5. נקבע, כי לא יראו בהסכם האופציה משום הפרה של הוראות סעיף 103 לפקודה, ובלבד שבהסכם האופציה יקבע, כי הרוכש אינו יכול לרכוש ובעלי מניות חברה א' שחתמו על הסכם האופציה, אינם יכולים למכור, יותר מ-10% מסך הזכויות בחברה הקולטת מיד לאחר המיזוג. בנוסף נקבע, כי לבעלי המניות בחברה הקולטת לאחר המיזוג, לא תינתן אפשרות למכור 10% מהזכויות שהם מחזיקים, וזאת על אף האמור בסעיף 103ג(9)(א) לפקודה.
6. 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.
7. נקבע, כי בחלוקת דיבידנד מחברה א' לחברה הקולטת ינכה הנאמן מס במקור מסכום הדיבידנד המחולק בשיעור הקבוע בסעיף 125ב(5) לפקודה, או בהתאם להוראות החוק לעידוד השקעות הון, לפי העניין. ניכוי המס במקור כאמור, יועבר בתוך 7 ימים לפקיד השומה.

8. עוד נקבע, כי בחלוקת דיבידנד מהחברה הקולטת לבעלי המניות החייבים אשר מקורו בדיבידנד שחולק מחברה א' לחברה הקולטת ואשר נוכה בגינו מס, כאמור בסעיף 7 לעיל, יהיו בעלי המניות החייבים חייבים במס בישראל בהתאם להוראות הפקודה. בחישוב חבות המס בגין הדיבידנד כאמור לא ינתן ניכוי, קיזוז, פטור, פריסה וזיכוי כלשהם, לרבות זיכוי ממס זה, למעט זיכוי עד גובה המס ששולם בישראל בעת תשלום הדיבידנד מחברה א' לחברה הקולטת, וזאת כיחס סכום הדיבידנד שחולק מהחברה הקולטת לבעלי המניות החייבים (שמקורו בדיבידנד שחולק מחברה א' לחברה הקולטת), לסכום הדיבידנד שחולק מחברה א' לחברה הקולטת כאמור. הודגש, כי בכל מקרה לא יוחזר מס אשר נוכה במקור על ידי הנאמן כאמור בסעיף 7 לעיל, בעת תשלום הדיבידנד מחברה א' לחברה הקולטת.

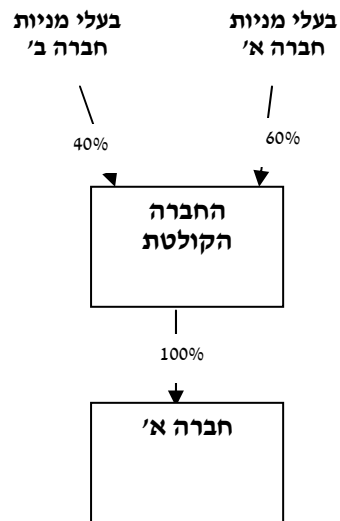
9. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: הסדר רצף לעובדים בשל החלפת האופציות, קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המוקצות בחברה הקולטת, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של חברה א', אי התרת הוצאות שינוי המבנה ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות לפני המיזוג:



מבנה ההחזקות לאחר המיזוג:



החלטת מיסוי 5107

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

ופיצולים

הנושא: העברת מניות לפי הוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ומיזוג חברות בהתאם להוראות סעיף

103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, שהינה חברה בבורסה לני"ע בת"א ובמסלקת הבורסה ועיסוקה המרכזי הוא מתן שירותי ביצוע בניירות ערך ובנכסים פיננסיים (ברוקראז'). מלוא הון מניותיה של חברה א' מוחזק בידי חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "**חברת האם**").
2. בבעלות חברה א' מלוא הון המניות של חברת ב', העוסקת בניהול תיקי השקעות ובשיווק השקעות ובעלת רשיון ניהול תיקים בהתאם לחוק הסדרת העיסוק ביעוץ השקעות, בשיווק השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995 (להלן: "**החוק**").
3. חברת האם מחזיקה במלוא הון המניות של חברה ג' אשר עוסקת בניהול תיקי השקעות ובעלת רשיון ניהול תיקים בהתאם לחוק. חברה א', חברה ב', חברה ג' וחברת האם, יקראו להלן ביחד: "**הקבוצה**".
4. בנוסף להשקעות חברת האם בהון המניות של החברות א' ו- ג', השקיעה החברה האם בחברות האמורות סכומים בדרך של הלוואות צמיתות (להלן: "**ההלוואות הצמיתות**").
5. בכוונת החברות בקבוצה לבצע הפרדה מוחלטת בין פעילות ניהול התיקים לפעילות הברוקראז' בקבוצה. לאור האמור לעיל, מבקשת הקבוצה לבצע רה-ארגון ולרכז את פעילות ניהול התיקים תחת חברה אחת, וזאת באמצעות מיזוג חברה ב' לתוך חברה ג', בהתאם למתווה שיפורט להלן.
6. שינוי המבנה יעשה בשני שלבים, כאשר **בשלב הראשון**, תעביר חברה א' את מלוא החזקותיה בחברה ב' לחברה ג' בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה (להלן: "**שינוי המבנה הראשון**"). **בשלב השני**, יועברו נכסיה והתחייבויותיה של חברה ב' לחברה ג' בהתאם לסעיף 103 לפקודה (להלן: "**המיזוג**"), ללא תמורה, תוך חיסולה ללא פירוק של חברה ב' בהתאם לצו מיזוג (להלן: "**שינוי המבנה השני**").
7. החברה הקולטת (חברה ג') והחברה המעבירה (חברה ב') מקיימות את כל התנאים הקבועים בתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995.

פרטי הבקשה:

1. חברה א' מבקשת להעביר ללא תמורה את כל מניותיה בחברה ב' בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ותקנות מס הכנסה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות) התשנ"ד-1994 (להלן: "**התקנות**").

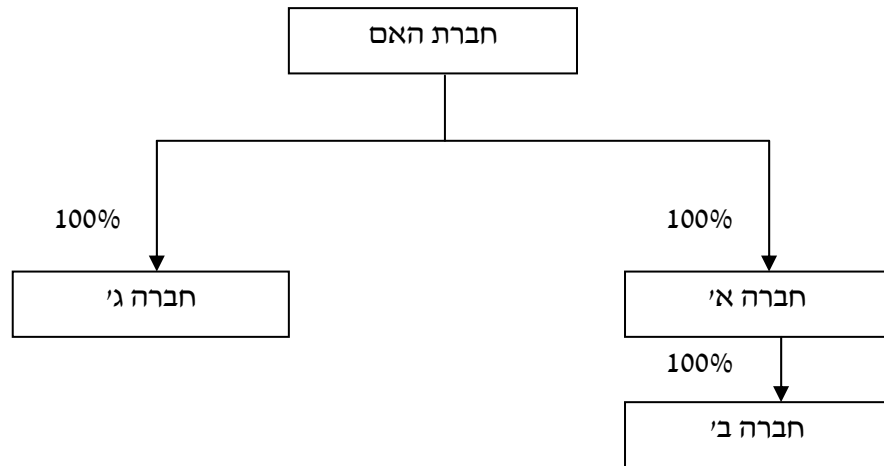
2. חברה ב' וחברה ג' מבקשות להתמזג ביניהן בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה, באופן שחברה ב' תעביר את כל נכסיה והתחייבויותיה לחברה ג', תוך חיסולה של חברה ב' ללא פירוק, בהתאם לצו מיזוג. יצויין, כי בהתאם לכללי מס הכנסה (תנאים שבהם פיצול או מיזוג של חברה שאליה הועבר נכס לא ייחשבו כאי קיום תנאים), התשס"ב-2002, שינוי המבנה השני אינו מהווה הפרה של שינוי המבנה הראשון.
3. שינוי המבנה בכללותו נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרתו הינן, בין היתר, ייעול הפעילות העסקית וחסכון בעלויות (צמצום כפילויות), שכן חברה ב' וחברה ג' עוסקות באותו תחום כלכלי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

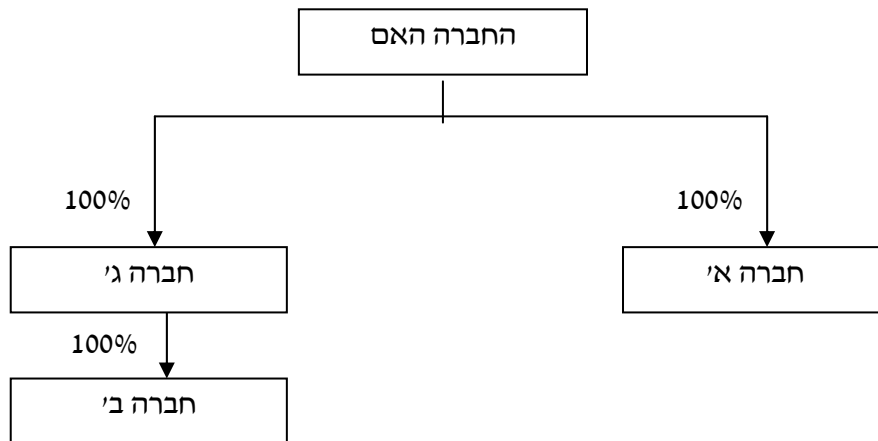
1. ניתן אישור לביצוע שינוי המבנה לפי סעיף 104ב(ו) לפקודה, והכל בכפוף לעמידה בכל תנאי חלק ה-2 לפקודה, התנאים הקבועים בתקנות והתנאים הנוספים המופיעים בהחלטת המיסוי.
2. נקבע, כי במכירה לראשונה של מניות חברה א' ו/או מניות חברה ג', יקבע מחירן המקורי בהתאם להוראות תקנה 2 לתקנות. כמו כן, נקבע כי יום הרכישה של מניות חברה א' או מניות חברה ג', לפי העניין, יהא מועד שינוי המבנה הראשון, אולם לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, יראו כיום רכישתן את יום הרכישה שהיה בידי חברת האם טרם שינוי המבנה הראשון.
3. הוסכם, כי כל ההלוואות הצמיתות שהן חלק מהשקעות חברת האם בחברה א' וחברה ג' הינן חלק מהמחיר המקורי לצורכי מס (ולענין יישום תקנה 2 לתקנות). נקבע, כי הלוואות כאמור יהוונו להון החברות א' ו- ג' ולא יוחזרו לחברת האם, אלא בפירוקן של החברות האמורות בלבד.
4. נקבע, כי לא תווצר בחברה ג' יתרת זכות לחברה א' בעקבות העברת מניות חברה ב'.
5. ניתן אישור למיזוג חברה ב' לחברה ג' לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995, ובכפוף לתנאים הקבועים בסעיף 103ג לפקודה ובהחלטת המיסוי.
6. נקבע, כי לא יוקצו בשל המיזוג זכויות חדשות בחברה ג' לחברה האם. לפיכך, המחיר המקורי של חברה ג' בידי חברת האם יהא כפי שנקבע בשינוי המבנה הראשון ולא תיווסף למחיר המקורי של המניות כאמור, עלות ההשקעה במניות חברה ב' על ידי חברה א' בין במישרין ובין בעקיפין.
7. נקבע, כי החלטת מיסוי מותנית בביצוע שני שינויי המבנה בו זמנית. במידה ואחד משינויי המבנה, לא יבוצע, החלטת המיסוי תחשב כבטלה למפרע.
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

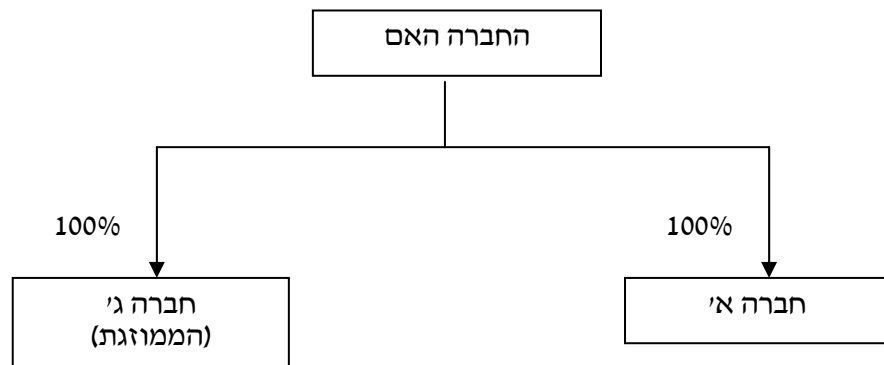
מבנה ההחזקות טרם שינויי המבנה:



מבנה ההחזקות לאחר שינויי המבנה הראשון:



מבנה ההחזקות לאחר שינויי המבנה השני:



החלטת מיסוי 6107

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

ופיצולים

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

בהסכם

העובדות:

1. חברה א' עוסקת בפעילות יצרנית בתחום הרכב (להלן: "**הפעילות היצרנית**"). לחברה א' פעילות מסחרית של שיווק ומכירה של מוצרים נלווים בתחום הרכב (להלן: "**הפעילות המסחרית**"), וכן פעילות איתור, רכישה, שינוע ומכירה של חומרי גלם מיובאים (להלן: "**פעילות חומרי הגלם**"). חברה א' הינה בעלת "מפעל מוטב" כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "**חוק העידוד**"), וזאת החל משנת המס 2005.
2. בבעלות חברה א' מלוא הון המניות של חברת בת (להלן: "**חברת הבת**"). חברת הבת משמשת חברת החזקות והיא מחזיקה ב-0.6% מהונה המונפק והנפרע של חברה זרה (להלן: "**החברה הזרה**"). בנוסף, בבעלות חברה א' מקרקעין המשמשים לאחסון ושיווק מוצריה (להלן: "**המקרקעין**"). החברה פועלת מזה תקופה לפינוי המקרקעין והשבחתם לצורכי מימוש.
3. חברה א' מעוניינת להנפיק לראשונה את מניותיה בבורסה לניירות ערך בתל אביב, וזאת לאחר שבעבר נעשו מספר נסיונות להנפיק את פעילותה של חברה א', נסיונות שנכשלו על רקע של תמחור חסר לנכסים ופעילויות של חברה א' שאינם בליבת עסקיה.
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:

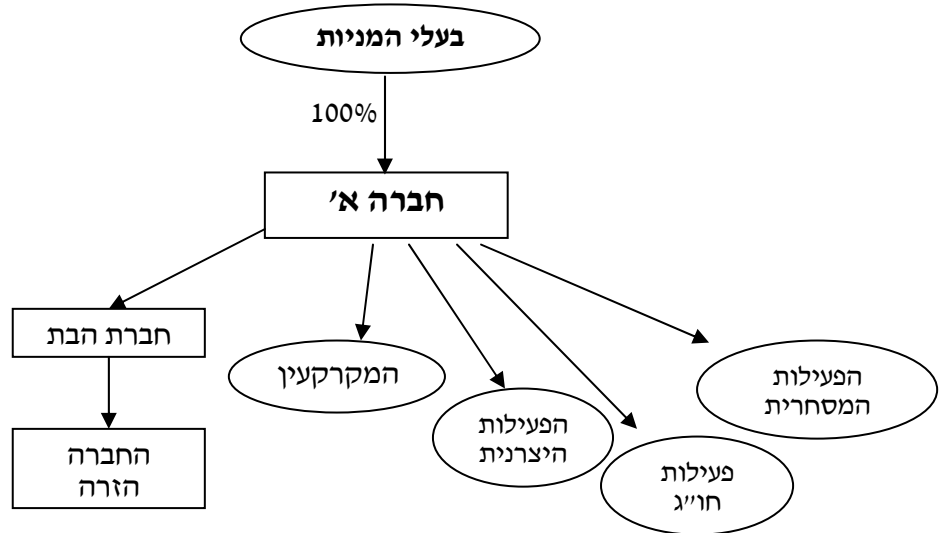
1. חברה א' מבקשת להעביר לחברה האחות, ללא תמורה, את מלוא המניות בחברת הבת ואת המקרקעין (להלן: "**הנכסים המועברים**"), והכל בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ותקנות מ"ה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות), התשנ"ד-1994 (להלן: "**התקנות**"). עובר לשינוי המבנה, תעביר החברה לחברה האחות את הפעילות המסחרית ואת פעילות חומרי הגלם (להלן: "**הפעילויות המועברות**"), וזאת במסגרת עסקה חייבת במס בהתאם להוראות הפקודה.
2. מטרת שינוי המבנה הינה הפרדת הנכסים והפעילויות שאינם בליבת עסקיה של חברה א', כך שתונפק הפעילות היצרנית בלבד, ללא פעילויות נוספות וללא נכסים שאינם משמשים לפעילות זו.

החלטת המיסוי ותנאיה:

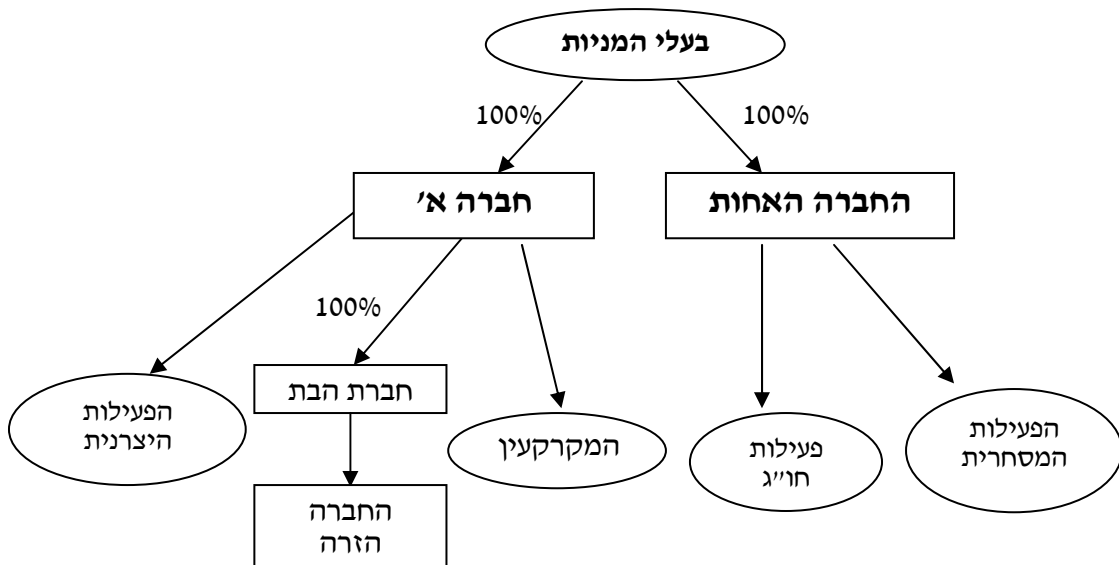
1. ניתן אישור לביצוע שינוי המבנה לפי סעיף 104ב(ו) לפקודה, והכל בכפוף לעמידה בכל תנאי חלק ה-2 לפקודה, התנאים הקבועים בתקנות והתנאים הנוספים המופיעים בהחלטת המיסוי.
2. נקבע, כי לא תועבר כל תמורה בשל הנכסים המועברים, מהחברה האחות לחברה א', ולא תירשם בחברה האחות יתרת זכות לחברה א' בעקבות ההעברה כאמור.
3. כמו כן נקבע, כי המחיר המקורי ויום הרכישה של מניות החברה האחות יקבע בהתאם להוראות תקנה 2 לתקנות, אולם לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד ליום הקובע יהיה יום הרכישה כפי שהיה בידי בעלי המניות בחברה א' ערב שינוי המבנה.
4. נקבע, כי על חברה א' להגיש הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין על העברת המקרקעין, ועל החברה האחות לשלם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין, בתנאים שיקבעו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, בתוך 50 יום מיום מתן החלטת מיסוי.
5. עוד נקבע, כי לעניין תקנה 91(9) לתקנות, ייחוס הרווחים הראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94 לפקודה לחברה האחות, יהא בהתאם לשווי היחסי של הנכסים המועברים כהגדרתו בתקנה 2(א)(1) לתקנות (להלן: "הור"ל המועברים"). על חלק הר"ל המועברים, שמקורם ברווחי המפעל המוטב, יחולו הוראות 51ב(א) לחוק העידוד.
6. 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

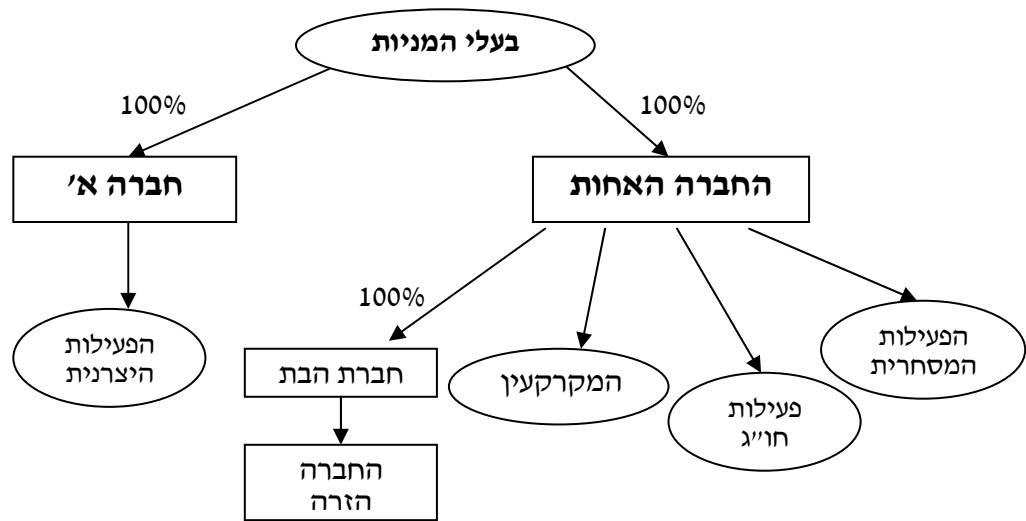
מבנה ההחזקות לפני שינוי המבנה ולפני העברת הפעילויות:



מבנה ההחזקות לפני שינוי המבנה ולאחר העברת הפעילויות:



מבנה ההחזקות לאחר שינוי המבנה ולאחר העברת הפעילויות:



החלטת מיסוי 7\07

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

ופיצולים

הנושא: העברת נכסים - העברת מניות לפי הוראות סעיף 104ג לפקודה - החלטת מיסוי שלא

בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "חברת האם") הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת במכירת מערכות עיבוד נתונים, מחשבים, ציוד נלווה ומתן שירותים במיגוון תחומי טכנולוגיות מידע.
2. חברה ב' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת במחקר ופיתוח תוכנות וטכנולוגיות, בעיקר עבור צדדים קשורים. חברה ב' מוחזקת על ידי חברת האם בבעלות מלאה, כאשר 90% מהזכויות מוחזקות במישרין ו- 10% מהזכויות מוחזקות בעקיפין, באמצעות חברה ג'. חברת האם מחזיקה ב-99.5% מהזכויות בחברה ג' ויתר הזכויות (0.5%) מוחזקות בידי חברה ב'.
3. חברה ג' הינה חברה ללא פעילות וללא נכסים, למעט אחזקתה ב-10% ממניות חברה ב'.
4. בכוונת חברה ג' להעביר את אחזקותיה (10%) במניות חברה ב' לחברת האם במתווה סעיף 104ג לפקודה, כך שלאחר העברה תחזיק חברת האם במלוא הזכויות בחברה ב'.
5. מטרת שינוי המבנה הינה פישוט, ייעול וצמצום במבנה האחזקות של הקבוצה, כך שלאחר העברת מניות חברה ב' לחברת האם, תפורק חברה ג', דבר שיביא להפחתה וחסכון בעלויות ניהול והאחזקה של החברות האמורות.

פרטי הבקשה:

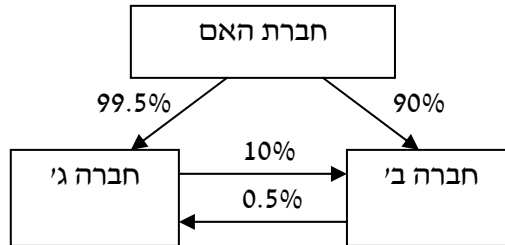
1. חברה ג' מבקשת להעביר לחברה האם, ללא תמורה, את אחזקותיה בחברת ב', והכל בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה.
2. לצורך עמידה בתנאי סעיף 104ג(א)(1) מבקשת חברה ג' לראות בחברת האם כמחזיקה במלוא הזכויות בה וזאת לאור העובדה, כי הרקע לאחזקת 0.5% מהון המניות של חברה ג' ע"י חברה ב' הינו היסטורי ונבע מהדרישה הקיימת בפקודת החברות, לפיה על חברה שהתאגדה בישראל להיות מוחזקת ע"י שני בעלי מניות לפחות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

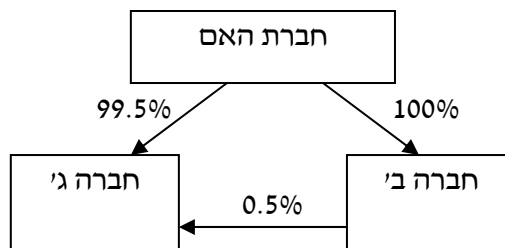
1. לא ניתן אישור לביצוע שינוי המבנה לפי סעיף 104ג לפקודה, וזאת לאחר שלא הונחה דעת המנהל בדבר המטרה העסקית והכלכלית לביצוע המהלך.
2. נקבע, כי אין מניעה לשוב ולפנות למתן החלטת מיסוי בהסכם במידה ויחול שינוי בעובדות.
3. כמו כן נקבע, כי במידה והחברה תפנה לגורם כשלהו ברשות המיסים בעניין זה, יש להציג בפניו את תוכן החלטת המיסוי.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות לפני שינוי המבנה המבוקש:



מבנה ההחזקות לאחר שינוי המבנה המבוקש:



החלטת מיסוי 8/07

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא : מפעל מוטב / מפעלים קשורים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") המהווה חלק מקבוצת חברות בינלאומית ובראשה חברה אמריקנית (להלן: "חברת האם"). הקבוצה הינה מהיצרניות הגדולות בעולם של רכיבים אלקטרוניים פאסיביים (נגדים, קבלים סלילים ועוד) ושל רכיבים מוליכים למחצה דיסקרטיים (דיודות, טרנזיסטורים, רכיבים אופטי אלקטרוניים ועוד).
2. לחברה מספר אתרי ייצור באז"פ שונים כמפורט להלן:
 - א. אתר במרכז הארץ (אז"פ אחר) - ייצור נגדים מדויקים.
 - ב. אתר בדרום (אז"פ א') - ייצור קבלים.
 - ג. אתר בצפון הארץ (אז"פ א') - ייצור Function Pak, רכיב המכיל מספר מוצרים כגון קבלים, נגדים, סלילים טרנזיסטורים, מעגלים משולבים ודיודה.
 - ד. אתר במרכז הארץ - חטיבת פיתוח תקשורת ייחודית המבוססת על תדרי רדיו קצרי טווח (שירותי מו"פ).
3. חברות נוספות בקבוצה, לרבות חברת האם, מפעילות אתרי ייצור משלהן בישראל, שחלקם ממוקמים באתרי הייצור של החברה.
4. באתר במרכז הארץ בו מייצרת החברה נגדים מדויקים, מייצרת חברת האם נגדים מדויקים מסוג שונה.
5. חלק ניכר מחומרי הגלם שבשימוש החברה נרכשים ע"י חברת האם המנצלת יתרון לגודל.
6. חלק ניכר ממכירות החברה הינן לחברות הקבוצה.
7. החברה ביקשה לבצע הרחבה של האתר במרכז הארץ לייצור נגדים מדויקים.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לקבוע כי מפעלה ומפעלי חברות הקבוצה אינם מפעלים קשורים.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי מחזור הבסיס לא יכלול את הכנסות האתר במרכז הארץ הנובע ממתן שירותי פיתוח.
2. נקבע, כי ייחוס ההוצאות בין אתרי הייצור של החברה ושל חברות הקבוצה, לרבות הוצאות עקיפות, יעשה לפי המנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודה.
3. נקבע, כי הפיתוח והייצור של קבלים בדרום הארץ ושל Function Pak בצפון הארץ לא יהווה עילה לשלילת הטבות המס המוקנות לחברה בגין ההרחבה, כל עוד היחסים העסקיים בין חברות הקבוצה יהיו לפי תנאי שוק, וכי מחירי העברה בין החברות יקבע על בסיס כלכלי המבוסס על סקר מחירי העברה.

4. נקבע, כי בשל העובדה שמדובר במוצרים שונים באופן מהותי המיוצרים בטכנולוגיה שונה, לא יראו באתר ההרחבה במרכז הארץ כמפעל קשור למפעלי החברות בקבוצה, לרבות מפעלה של חברת האם באתר הייצור במרכז הארץ, וזאת בכפוף להפרדה מוחלטת בין מתחמי המפעלים, לרבות מקום איחסון חו"ג ותוצרת גמורה ובין עובדי הייצור והפיתוח של המפעלים.

5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 9/07

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מכירות באמצעות סוכן - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה"), בעלת מפעל מוטב ועוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מוצרי קוסמטיקה ואירוסלים.
2. עיקר הייצוא של החברה נעשה דרך זכיינים בחו"ל (להלן: "הזכיינים"), המשווקים מוצרי חברה בעלת מונופול בתחום זה (להלן: "החברה בעלת המונופול"). החברה בעלת המונופול אינה צד קשור של החברה. הזכיינים מזמינים את מוצרי החברה באמצעות החברה בעלת המונופול, אך מוצרי החברה נשלחים באופן ישיר ממפעל החברה. החברה מבוטחת בפוליסת ביטוח חבות המוצר ונושאת באחריות הבלעדית לתביעות לקוחות על שימוש במוצרים הנמכרים על ידי הזכיינים.
3. עד לתחילת שנת הבחירה, גבתה החברה מהזכיינים את מלוא התמורה ממכירת המוצרים, שיוצרו על ידי החברה. לאחר הגביה, העבירה החברה חלק מהסכומים שנגבו לחברה בעלת המונופול. לטענת החברה, סיכוני הגביה מהזכיינים מתחלקים בין החברה ולבין החברה בעלת המונופול על פי חלקם היחסי של כל אחת מהן בהכנסה. בהתאם לכך, עד לשנת המס 2005 הציגה החברה בדוחותיה הכספיים את הכנסותיה בנטו, כלומר, סך ההכנסות בניכוי הסכומים שהועברו לחברה בעלת המונופול.
4. החל משנת המס 2006 נערך שינוי במדיניות הגביה והחברה בעלת המונופול היא זו שגבתה את מלוא התשלום מהזכיינים והעבירה לחברה את חלקה. למרות שינוי זה לא חל שינוי באופן חלוקת סיכוני הגביה בין החברה לבין החברה בעלת המונופול.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה כי לצורכי יישום הוראות סעיף 18א(ג)(1) לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"), יראו את המכירות המבוצעות באמצעות בעלת המונופול כמכירות המבוצעות במישרין על ידי החברה (לצורך פיזור שווקים).

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי לצורכי יישום הוראות סעיף 18א(ג)(1) לחוק, יראו את המכירות המבוצעות באמצעות החברה בעלת המונופול כמכירות המבוצעות במישרין על ידי החברה (לצורך פיזור שווקים), בכפוף לתנאים המצטברים הבאים:

- 1.1. החברה בעלת המוניטין מהווה צינור לשיווק מוצרים המפותחים ומיוצרים במלואם על ידי החברה בלבד.
- 1.2. החברה בעלת המוניטין לא מבצעת שום פעולה יצרנית נוספת על המוצרים שהיא רוכשת מהחברה, אלא משווקת אותם כמות שהם.
- 1.3. החברה נושאת בכל הסיכונים העסקיים והמסחריים הקשורים למוצריה, הנמכרים באמצעות החברה בעלת המוניטין, לרבות סיכוני מלאי, גביה, תביעות, אחריות וכו'.
- 1.4. החברה בעלת המוניטין אינה נושאת בסיכון כלשהו מהסיכונים העסקיים והמסחריים הקשורים למוצרי החברה, לרבות סיכוני מלאי, אחריות וכד'.
2. במידה שפקיד השומה יקבע, כי החברה אינה עומדת בתנאים שפורטו לעיל, יראו את מכירות החברה לבעלת המוניטין כמכירות בישראל - הן לצורכי יישום הוראות סעיף 18א(ג)(1) לחוק והן לצורך יישום הוראות התקנות.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 10/07

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: קביעת הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות" ובקשה לכלול השקעות בגין תוכנית

שבוטלה כ"השקעה מזערית מזכה" - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברה הינה חברה פרטית העוסקת בפיתוח ייצור ושיווק של ציוד רפואי אלקטרוני לבדיקת פוריות זכרים בתחום ההומאני והוטרינרי.
2. בנוסף, מייצרת החברה מוצרים נלווים מתכלים לשימוש במוצרים המפותחים ומיוצרים על ידה. המוצרים המתכלים הינם:
 - א. מזרק לדגימת הזרע - מיוצר ע"י קבלני משנה עפ"י תבניות שבעלותה, ומורכב לאחר מכן בחברה.
 - ב. גרגרי סליקה - משמשים לכיול המכשיר. החברה רוכשת תרחיף ורוקחת אותו במפעלה.
 - ג. אנזימים - הופכים את הדגימה לנוזלית. החברה רוכשת אבקה ומחלקת אותה למבחנות.
 - ד. רצועות בדיקה - לבדיקת רמת התאים הלבנים בבדיקה. מיוצרות ע"י חברה זרה כאשר הזכויות על הקניין הרוחני בבעלות החברה.
 - ה. חלבונים - מגדילים את נפח הבדיקה. החברה רוכשת את הנוזל וממלאה אותו לבקבוקונים.
3. לחברה כתב אישור לתוכנית במסלול החלופי מלפני תיקון 60 (להלן: "התכנית האחרונה"), אשר טרם הופעלה, וטרם בוצעו כל ההשקעות הנדרשות לפי כתב האישור, וכן החברה לא **תבעה כל הטבת מס** על פי כתב האישור.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, בין היתר, לאשר את הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות". כמו כן, ביקשה החברה לכלול במסגרת ה"השקעה המזערית המזכה" גם השקעות שביצעה במסגרת התוכנית האחרונה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי הכנסותיה של החברה ממכירת מערכת הבדיקה ייחשבו כהכנסות מוטבות.
2. לעניין ההכנסות מהמוצרים המתכלים נקבע כדלקמן:
 - א. מזרק לדגימת הזרע - ההכנסות ייחשבו כהכנסות מוטבות, וזאת בתנאי שתהליך ההרכבה יתבצע על ידי עובדי החברה.
 - ב. גרגרי סליקה - ההכנסות ייחשבו כהכנסות מוטבות, וזאת בתנאי שתהליך רכיחת התרחיף יתבצע על ידי עובדי החברה, ולאחר שיימצא כי תהליך הרכיחה הינו בעל ערך מוסף מהותי למוצר.

- ג. אנזימים - ההכנסות לא ייחשבו כהכנסות מוטבות.
 - ד. רצועות בדיקה - ההכנסות לא ייחשבו כהכנסות מוטבות.
 - ה. חלבונים - ההכנסות לא ייחשבו כהכנסות מוטבות.
3. החברה תוכל לכלול במסגרת ההשקעה המזערית המזכה גם את הנכסים היצרניים הכלולים בתוכנית האחרונה, וזאת בכפוף לביטולה של התכנית האחרונה במרכז ההשקעות.

החלטת מיסוי 11/07

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הכנסה מוטבת - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") עוסקת במחקר ופיתוח טכנולוגיה ייחודית לייצור מוצרים בתחום התרופות, על בסיס רישיון לשימוש באב טיפוס שברשותה.
2. החברה משקיעה משאבים ניכרים במחקר ופיתוח על בסיס הרישיון שברשותה על מנת להביא ליישום הטכנולוגיה במוצר מסחרי לתעשייה הפרמצבטית ועל מנת לעמוד בדרישות רגולטוריות. המחקר והפיתוח שמבצעת החברה כוללים, בין היתר, פיתוח שיטות לייצור תעשייתי של המוצר, פיתוח יציבות המוצר, תכנון בניית המוצר והחומרים המרכיבים אותו, התאמת המוצר לגוף האדם ולתרופות ספציפיות (שלב זה כולל תהליך נפרד של מחקר ופיתוח עבור כל תרופה).
3. על מנת לבחון את הטכנולוגיה שמפתחת החברה, ביצעה החברה מספר ניסויים בבני אדם במרכזים רפואיים בארץ ובעולם. על מנת "להביא" את הטכנולוגיה לשוק נדרשים ניסויים קליניים נוספים ופיתוח נוסף. הטכנולוגיה שמפתחת החברה מוגנת באמצעות פטנט הרשום במדינות שונות. החברה הגישה מספר פטנטים נוספים הנמצאים בתהליך רישום. **החברה מפתחת את הטכנולוגיה בעצמה והידע הינו בבעלותה הבלעדית של החברה.** בגמר יישום הטכנולוגיה למוצר סופי, החברה תיתן ללקוחותיה רישיונות שימוש בטכנולוגיה. עם הצלחת ניסויים אלה, בכוונת החברה לתת לחברות התרופות רישיונות שימוש בטכנולוגיה שפיתחה, לשם ייצור והפצת המוצרים הסופיים.
4. מפעל החברה כולל, בין היתר, מחלקת מחקר ופיתוח ורצפת ייצור (חדרים נקיים) שתשמש לייצור מדגמי בכמויות מוגבלות של מוצרים לצורכי בדיקות וניסויים.
5. הכנסות החברה ייכללו הכנסות ממתן רישיונות שימוש בידע שמפתחת החברה, וכן הכנסות מתמלוגים שיתקבלו בשל השימוש בידע. כמו כן, ייכללו הכנסות החברה הכנסות מועטות ממכירת מוצרים שפותחו וייצרו על ידי החברה (שלב הבדיקות והניסויים).

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, בין היתר, שיאושר לה כי ההכנסות ממתן רישיונות שימוש בידע לייצור המוצרים, ההכנסות מתמלוגים שיתקבלו בשל השימוש בידע וההכנסות ממכירת מוצרים שפותחו וייצרו על ידי החברה (שלב הבדיקות והניסויים) מהוות "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק")

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי הכנסות החברה ממתן רישיונות שימוש בידע המשמש לייצור מוצרים, ההכנסות מתמלוגים שיתקבלו בשל השימוש בידע המשמש לייצור המוצרים וההכנסות ממכירת מוצרים שפותחו וייצרו על ידי החברה (שלב הבדיקות והניסויים), מהוות "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 12/07

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

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

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "החברה") עוסקת בייצור ושיווק מוצרי הלבשת ספורט ייחודיים (למעט גרביים). חברה א' מוחזקת במלואה על ידי חברה ב' (להלן: "חברת האם"), העוסקת בייצור ושיווק גרביים בלבד.
2. לטענת החברה והחברה האם, מוצריהן שונים לחלוטין ומיוצרים בטכנולוגיות ייצור שונות לחלוטין. מוצרי החברה מיוצרים בטכנולוגיית סריגה ללא תפר (Seamless) באמצעות מכונות סריגה עגולות בעלות צילינדרים בקטרים גדולים, ואילו מוצרי חברת האם מיוצרים בשיטת סריגה רגילה באמצעות מכונות סריגה בעלות צילינדרים בקטרים קטנים המשלבות פעולות תפירה.
3. חומרי הגלם המשמשים את החברה בייצור מוצריה כוללים חוטי ניילון, פוליאסטר וצמר ואילו חומרי הגלם המשמשים את החברה האם בייצור מוצריה כוללים חוטי כותנה טבעיים.
4. מפעלה של החברה ומפעלה של חברת האם ממוקמים באותו האתר, אך הם נפרדים ויש ביניהם מחיצות.
5. אין עובדי ייצור משותפים לחברות אולם החברה מקבלת שירותי הנהלה, מכירות ושיווק מחברת האם.

פרטי הבקשה:

החברה וחברת האם ביקשו כי יאושר להן כי מפעליהן אינם בגדר "מפעל קשור", כמשמעותו בסעיף 51 ל החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לאחר שהובהר כי המוצרים המיוצרים בידי חברת האם וחברת הבת שונים באופן מהותי והם מיוצרים בטכנולוגיה שונה, נקבע כי, המפעל של החברה והמפעל של חברת האם לא יהוו "מפעלים קשורים", ובתנאי שהחברות יעמדו בשני התנאים המצטברים הבאים:
 - א. פעילות הייצור¹ של שני המפעלים תופרד ותבוצע במתחמים שונים (מיקום נפרד). כמו כן, תהא הפרדה מוחלטת באחסון חומרי הגלם והמוצרים הגמורים של המפעלים.
 - ב. תתקיים הפרדה ברורה בין העובדים של שני המפעלים, באופן שבכל מפעל מועסקים ויועסקו, אך ורק עובדים המשויכים לאותו מפעל.

¹ לעניין זה "פעילות הייצור" - החל משלב קליטת חומרי הגלם וכלה בשלב האריזה והמשלוח.

2. נקבע, כי שירותי ההנהלה, המכירות והשיווק שמקבלת החברה מחברת האם לא ייחשבו כמפרים את תנאי ההפרדה הנדרשת בין עובדי שני המפעלים. ייחוס הוצאות ההנהלה, המכירות והשיווק בין שתי החברות יעשה לפי המנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). דהיינו, הוצאות הניתנות לייחוס ספציפי לאחת מהחברות תיוחסנה לאותה החברה. הוצאות שאינן ניתנות לייחוס ספציפי תיוחסנה לפי יחס המחזוריים.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 13/07

תחום החלטת מיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מענקים בגין מבנים שבבעלות בעלי השליטה המשמשים את מפעל האגודה בין במישרין ובין בעקיפין - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. אגודה שיתופית תושבת ישראל (להלן: "האגודה"), מקימה מפעל לייצור מזרקים אוטומטיים להזרקת תרופות. 99% מהזכויות באגודה מוחזקות על ידי אגודת אם (להלן: "אגודת האם"), אשר 99% מזכויותיה (של אגודת האם) מוחזקות על ידי אגודת אחזקות (להלן: "אגודת האחזקות").
2. אגודת האם תבצע את עבודות הזרקת הפלסטיק עבור האגודה באמצעות מפעלה הממוקם במבנה, אשר התקבל מענק להקמתו לפני שנת 1991. המענק התקבל להקמת מבנה המכיל 1,080 מ"ר של חדרים נקיים, כאשר רק כ- 50 מ"ר של חדרים נקיים ישמשו את אגודת האם לצורך ביצוע עבודות הזרקה עבור האגודה.
3. בנוסף, אגודת האחזקות פנתה למרכז ההשקעות בבקשה להרחבת תוכנית במסלול מענקים, לשם הקמת מבנים אשר אחד מהמבנים ישמש בחלקו את מפעל האגודה לייצור מזרקים אוטומטיים.

הבקשה:

1. החברה ביקשה כי המענק שהתקבל לפני שנת 1991, בגין המבנה המשמש את אגודת האם לצורך ביצוע עבודות הזרקת הפלסטיק עבור האגודה, לא יגרע מהטבות המס להן זכאית האגודה.
2. החברה ביקשה כי המענקים אשר יתקבלו על ידי אגודת האחזקות להקמת חלק מהמבנה אשר לא ישמש את האגודה, לא יגרע מהטבות המס להם זכאית האגודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי המענק שהתקבל בידי אגודת האם ואשר תקופת ההטבות בגינו הסתיימה בגין המבנה המשמש, בחלקו הקטן, לצורך ביצוע עבודות הזרקה עבור האגודה, לא יגרע מהטבות המס להם זכאית האגודה.
2. נקבע, כי האגודה לא תהא רשאית לתבוע הטבות מס בהתאם להוראות סימן ב' לפרק השביעי לחוק ובהתאם להוראות החלטת המיסוי במידה ואגודת האחזקות תקבל מענקים בגין המבנה, אשר ישמש את מפעלה של האגודה, בין במישרין ובין בעקיפין ויחולו הוראות סעיף 51(א) לחוק. עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק") אגודת האחזקות התחייבה לפנות למרכז השקעות ולבקש ביטול למפרע של התוכנית להקמת מבנה תעשייתי במסלול המענקים.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 14/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: אגרות חוב מובנות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בכוונת מוסד כספי לפרסם תשקיף על פיו יוצעו לציבור, סדרות של אגרות חוב, אשר מאפשרות למחזיק בהן להינות מתשואה עודפת הנגזרת מעלייה בשווי נכס כלשהו או בשיעור מדד כלשהו, שנקבעו בתשקיף. יצוין כי במקרה של ירידה בשווי הנכס או בשיעור המדד האמור, יכול וקרן ההשקעה באגרות החוב תופחת בהתאם.
2. מלבד האמור בסעיף 1 לעיל, אגרות החוב אינן צמודות למטבע או למדד כלשהו ואינן נושאות הפרשי הצמדה או ריבית כלשהי. אגרות החוב תונפקנה ב 100% מערכן הנקוב.
3. הנפקת אגרות החוב תתבצע באמצעות חברות בנות של המוסד הכספי (להלן: "החברות הייעודיות") אשר כל מטרתן הינה ביצוע כל פעולות הנדרשות מהמוסד הכספי כחלק מהתחייבויותיה התשקיפיות, לרבות מכירה ורכישה של אגרות החוב אשר הונפקו ע"י המוסד הכספי, ניהול ותפעול מלאי ניירות הערך המשמש לכיסויי ההתחייבויות בגין אגרות החוב וכיו"ב.
4. בכוונת המוסד הכספי לחלק למחזיקי אגרות החוב סכומים מסוימים שמקורם בדיבידנד ו/או ריבית מניירות הערך המשמשים לכיסוי ההתחייבויות בגין אגרות החוב (להלן: "דמי השתתפות").
5. כל סדרות אגרות החוב ירשמו למסחר בבורסה. מחירן של אגרות החוב בבורסה, יקבע כבכל נייר ערך סחיר, בהתאם לתנאי השוק.

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס אשר יחול על מחזיקי אגרות החוב והחברות הייעודיות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. אגרות החוב תסווגנה כ"נייר ערך", כהגדרת המונח בסעיף 88 לפקודה.
2. חישוב רווח ההון הריאלי ו/או הפסד ההון במכירת אגרות החוב בידי המחזיקים בהן, יתבצע בהתאם לאמור בתקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, מלווה מדינה או יחידה בקרן נאמנות), התשס"ג - 2002. ניכוי המס במקור מרווח ההון הריאלי בידי אותם מחזיקים, יהא בהתאם להוראות הקבועות בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך או בעסקה עתידית), התשס"ג - 2002.
3. בחישוב רווח ההון הריאלי הנובע למחזיקים באגרות החוב, יילקח כמדד - מדד המחירים לצרכן בלבד.

4. דמי ההשתתפות המשולמים למחזיקי אגרות החוב, יסווגו לצרכי מס כריבית מנייר ערך הצמוד למדד המחירים לצרכן. ניכוי המס במקור מהריבית כאמור, יהא בהתאם להוראות הקבועות בתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו - 2005.
5. כל הכנסתם של המוסד הכספי והחברות הייעודיות הנובעת מההנפקה והתפעול של אגרות החוב, לרבות מהחזקת הנכסים המגבים את ההתחייבויות למחזיקי אגרות החוב תסווגנה כהכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה.
6. החברות הייעודיות תרשמנה כ"מוסד כספי" כהגדרתו בחוק מע"מ.
7. ככלל, נקבע כי ההוצאות הכרוכות בהנפקת אגרות החוב, יופחתו לאורך חיי אגרות החוב, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, ובכפוף להוראות הפקודה. יחד עם זאת, חלקן של הוצאות הנפקת אגרות החוב, אשר שולמו כנגד היקף הסדרה שטרם הונפקה לציבור, יותרו בניכוי רק ממועד מכירתן לציבור, ויופחתו ממועד זה לאורך חיי אגרות החוב, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, ובכפוף להוראות הפקודה.
8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 15/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: איחוד מניות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

לאור חוקי בורסת NASDAQ שבארה"ב כי שווי מניה נסחרת בבורסה זו חייב לעמוד על 1 דולר ארה"ב למניה לכל הפחות, בכוונת חברה ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסת NASDAQ ובבורסה לניירות ערך בתל אביב, ואשר שווי כל אחת ממניותיה נמוך משווי המינימלי האמור, להמיר את שטרי המניות המקוריות שברשות בעלי מניותיה, במניות חדשות, כך שכל 4 מניות קיימות יומרו במניה אחת חדשה (להלן: "איחוד הון").

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס אשר יחול על בעלי המניות של החברה עובר לאיחוד המניות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי בכפוף לעמידה בכל התנאים שלהלן, איחוד המניות לא יחשב כמכירה כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ויחול רצף מס:
 - א. איחוד המניות יהא על פי יחס המרה זהה לכל מניות החברה ולכל בעלי המניות בחברה.
 - ב. בעקבות איחוד המניות לא יהא כל שינוי בזכויות בעלי המניות בחברה, לרבות בזכויות לרווחים ובזכויות ההצבעה.
 - ג. איחוד המניות לא יכלול כל תמורה במזומן או בשווה מזומן, ולא ילווה בהטבה כלכלית כלשהיא לבעלי המניות או לחברה.
 - ד. איחוד המניות והשוואת הזכויות בעקבותיו יבוצעו ללא פיצוי כלשהו לבעלי המניות.
 - ה. השווי הכלכלי של כלל המניות המונפקות לא יושפע מאיחוד המניות.
 - ו. לא יחול כל שינוי עובר לאיחוד המניות למעט השינוי בכמות המניות המונפקות.
2. נקבע, כי המחיר המקורי ויום הרכישה במועד מכירתן של המניות החדשות, יהא זהה למחירן המקורי ויום רכישתן של המניות המקוריות.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 16/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: שינוי תנאי אגרות חוב - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב מבקשת לשנות את תנאי אגרות החוב ניתנות להמרה וצמודות למדד המחירים לצרכן, שהנפיקה בעבר לפי תשקיף (להלן: "אגרות החוב המקוריות" ו-"המדד", בהתאמה), כך שלאחר השינוי אגרות החוב לא יהיו צמודות למדד המחירים לצרכן והריבית הנקובה בהן תשונה בהתאמה (להלן: "אגרות החוב המעודכנות" ו-"שינוי תנאי אגרות החוב", בהתאמה). יתר תנאי אגרות החוב יותרו ללא שינוי.
2. שינוי תנאי אגרות החוב המקוריות נובע בעיקר משיקולים חשבונאיים, כלכליים ואחרים.
3. יצוין, כי מחיר אגרות החוב המקוריות בבורסה, טרם השינוי, לא פחת מסך של XX אגורות (להלן: "המחיר המינימאלי") לאגרת חוב מקורית כל אחת בכל התקופה שבין יום הנפקת אגרות החוב המקוריות ועד למועד השינוי האמור.

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס שיחול על מחזיקי אגרות החוב עובר לשינוי תנאי אגרות החוב כאמור לעיל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי חיוב המס בידי מחזיקי אגרות החוב, ייעשה רק במועד מכירת אגרות החוב המעודכנות, בכפוף להוראות החלטת מיסוי זו ובהתקיים כל חיובי החברה על פיה.
2. ככלל, במועד שינוי תנאי אגרות החוב תחויב החברה במס בשיעור של 5.26%¹ (5% מגולם) בגין ההפרש, שבין שווי אגרות החוב המקוריות בבורסה במועד השינוי (בניכוי הריבית הצבורה המיוחסת למחזיקי האג"ח החייבים במס) לבין שווי אגרות החוב המקוריות לפי המחיר המינימאלי המתואם, אשר היה נובע אילו מומשו אגרות החוב המקוריות במועד השינוי ע"י מחזיקי האג"ח החייבים במס.
3. יחד עם זאת, בגין ההפרש כאמור, שהיה נובע אילו מומשו אגרות החוב המקוריות במועד השינוי ע"י מחזיקי אגרות החוב שחל בגין הכנסתם זו פטור ממס מכוח סעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה, לא תחויב החברה במס.

¹ ההפרש בין שיעור המס שחל על רווח הון ממכירת איגרת חוב שאינה צמודה למדד, לבין שיעור המס שהיה חל על רווח הון ריאלי ממכירת איגרת חוב הצמודה למדד.

4. במועד שינוי תנאי אגרות החוב תנכה החברה מס במקור מהריבית הצבורה באגרות החוב המקוריות, בהתאם להוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו – 2005. למען הסר ספק, נקבע כי ריבית זו תסווג כריבית בגין אגרות חוב צמודות למדד.
5. בנוסף נקבע, כי החל ממועד השינוי, ייחשבו אגרות החוב המעודכנות כאגרות חוב שאינן צמודות, לכל דבר ועניין, לרבות לעניין ניכוי המס במקור מתשלומי הריבית בגינם ולרבות לעניין רווח ההון ממכירת אגרות החוב המעודכנות ע"י מחזיקיהן. כמו כן, נקבע כי המחיר המקורי ויום הרכישה במועד מכירתן של אגרות החוב המעודכנות יהא מחירן המקורי ויום רכישתן של אגרות החוב המקוריות.
6. עוד נקבע, כי בכל מקרה לא יוכר הפסד כלשהוא למחזיקי אגרות החוב במועד שינוי תנאי אגרות החוב.
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 17/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: קביעת תושבות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 1980 עזב הנישום את ישראל עם אשתו והיגר למדינה שאינה מדינת אמנה. בשנת 2006 קיבל אזרחות באותה מדינה.
2. נכון למועד עזיבתו לא היה בבעלות הנישום בית מגורים או כל נכס אחר בישראל.
3. בשנתיים הראשונות לשהייתו בחו"ל עבד בחברה ישראלית.
4. מתום העסקתו בחברה הישראלית החל להקים חברות זרות שבשליטתו שמתנהלות ונשלטות מחוץ לישראל וממועד זה מנהל הנישום קשרים כלכליים, אישיים וחברתיים במדינה הזרה הוא עובד בה מנהל בה את עסקיו, ומחזיק חשבונות בנק.
5. הנישום מדווח על הכנסותיו במדינת מושבו בהתאם לחוקי המס בה.
6. בשנת 1986 התגרש מאשתו הראשונה ובשנת 1992 נישא בשנית לאזרחית ותושבת המדינה הזרה. במהלך השנים נולדו לבני הזוג 3 ילדים.
7. בבעלות הנישום בית מגורים חכור במדינה הזרה. לנישום חשבון בנק בישראל המסווג כחשבון תושב חוץ, על שם אשתו וילדיו בו מתבצעת פעילות אפסית ללא יתרת זכות.
8. במהלך כל שנות שהייתו בחו"ל הגיע הנישום לביקורים בישראל לתקופות שלא עלו על 48 ימים בשנה למעט בשנים 2005 ו- 2006 בהם שהה מעל 100 ימים בשל בעיות רפואיות שהסתבכו.
9. בני משפחתו של הנישום לרוב לא היו עמו בעת ביקוריו בישראל.
10. מתחילת שנת 2007 ועד למועד מתן החלטת מיסוי זו שהה הנישום בישראל כ- 50 ימים.
11. בשנת 2004, רכש שני נכסים להשקעה. וכן כלי רכב לאספנות.
12. פקיד שומה ערך לנישום הסכם לפיו אינו תושב ישראל עד וכולל שנת המס 2006.

פרטי הבקשה:

הנישום יחשב תושב חוץ בשנת המס 2007.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הנישום ייחשב לתושב חוץ בשנת המס 2007 בכפוף לתנאים בהחלטה.
2. תוקפו של האישור לשנת המס 2007 בלבד ואין באמור בהחלטה לקבוע דבר לעניין שנות המס הבאות או להצביע על כוונת רשות המסים לקבוע החלטה דומה לשנים הבאות.
3. הנישום לא ישהה בישראל תקופה העולה על 80 ימים בשנת המס 2007.
4. במקרה חריגה במספר ימי השהייה בישראל, תיחשב חריגה כאמור שלעצמה כהפרה של תנאי ההחלטה מצד הנישום אשר יחייב אותו לדווח לפקיד השומה.

החלטת מיסוי 18/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: העדר מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת מדינת אמנה (להלן: "החברה") היא חלק מקונצרן חברות בבעלות חברה תושבת מדינת אמנה אחרת (להלן: "הקבוצה"). החברה עוסקת, בין היתר, בתכנון, ייצור ותיקון כלי תחבורה גדול.
2. לחברה מפעל במדינת תושבותה שהוא אתר תחזוקה פעיל (להלן: "האתר"). האתר מתפרס על פני עשרות דונמים, ומועסקים בו מאות עובדים במבני הנהלה, סדנאות תיקון וכד'. האתר פעיל מול ישראל ומול מדינות אחרות בעולם. לפני מספר שנים האתר הפסיק לבנות ולייצר את כלי התחבורה ועוסק מאז רק במתן שירותי תחזוקה שונים ללקוחות הקבוצה.
3. חברה תושבת ישראל היא אחת מלקוחות החברה (להלן: "הלקוח").
4. כאשר נדרשים תיקונים מורכבים הדורשים מומחיות גבוהה (תאונות בעיקר), פונה הלקוח לחברה, ומזמין את התיקון (להלן: "עסקת שירות"). מנהל פרויקט תיקונים של החברה מכין ללקוח הצעת מחיר הכוללת: מחיר, תכולת עבודה, לוח זמנים וכדומה. הסכם עסקת שירות נחתם במשרדי החברה עבור כלי תחבורה שיוצר על ידי החברה בלבד, ונמכר, כאמור, ללקוח.
5. ההצעות נחתמות על ידי הגורם המקצועי הרלוונטי במדינת האמנה (למשל: מנהל פרויקט שדרוג, מנהל פרויקט תיקוני תאונות וכדומה), סמנכ"ל החברה או מנכ"ל החברה (בהתאם למחיר העסקה) מצד החברה, ועל ידי הגורמים הרלוונטיים של הלקוח.
6. לצורך ביצוע עסקת שירות, נשלחים בעלי מקצוע כגון רתכים, מסגרים, צבעים, נגרים-רפדים וכד' מטעם החברה לישראל (להלן: "העובדים הזרים"). העובדים הזרים מבצעים את התיקון במוסכי הלקוח הממוקמים בישראל.
7. הלקוח הוא המחליט הבלעדי באיזה מוסך יבוצע התיקון. גורם מוסמך מטעם הלקוח מפקח על עבודתם של העובדים, על פי צרכו ובהתאם ללוח הזמנים שנקבע על ידו. כל סטייה בלוח הזמנים מחייבת אישור מטעם הלקוח.
8. החברה, או העובדים הזרים, אינם משתמשים במשרדי החברה הישראלית, מעבר לאמור לעיל.
9. העובדים הזרים המגיעים לישראל משתכנים בבתי מלון במהלך שהותם לצורך ביצוע השירות.
10. בשנים 2005 ו-2006, מספר ימי התיקונים בישראל עמד על כ- 60 יום לכל שנה.
11. במהלך שנת 2007, צפויים ימי התיקונים לעמוד על כ- 120 ימים בשל ריבוי תאונות ואירועי תיקון מיוחדים. ייתכן כי ימי התיקונים יהיו בגין פרויקט אחד או מספר פרויקטים.
12. מספר ימי התיקונים במצטבר לא צפוי לעלות על 450 יום במהלך שנות המס 2008-2011.

פרטי הבקשה:

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

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פעילות העובדים הזרים בישראל כמתואר לעיל לא תיחשב כפעילות המבוצעת באמצעות "מוסד קבע" בישראל.
2. לפיכך, החברה לא תחויב במס בגין הפעילות בישראל. כמו כן, העובדים הזרים לא יתחייבו במס בישראל בגין הפעילות המתוארת לעיל וזאת כל עוד ימי שהייתם בישראל לא יעלו במצטבר על 183 ימים בשנת מס.
3. הלקוח לא ינכה מס במקור מתשלומים שישלם לחברה בגין הפעילות המתוארת לעיל, ובתנאי שכל התשלומים יבוצעו באופן ישיר לחברה או בא כוחה ולא לעובדים הזרים. כל תשלום המשולם על ידי הלקוח לעובדים הזרים, בכסף או בשווה כסף, יהיה חייב בניכוי מס במקור בהתאם להוראות הפקודה, בעת התשלום.
4. מובהר כי החברה אינה עוסקת בפעילות נוספת כלשהי בישראל מעבר למפורט לעיל.
5. החברה תגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הניכויים של הלקוח, בגין כל שנת מס, דוחות שיפרטו את הנתונים הבאים: מספר עסקאות השירות שנערכו בישראל באותה שנת מס; מספר העובדים שהגיעו לישראל במסגרת כל עסקה ומספר ימי שהייה של כל עובד בישראל; סוגי עסקאות השירות וההכנסה בגין כל עסקת שירות.

החלטת מיסוי 19/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מתנה מתושב חוץ - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו תושב ישראל מאז שנת 1958 (להלן: "היחיד"). אמו של היחיד, (להלן: "המורשה"), הייתה עד ליום מותה אזרחית מדינת אמנה, והגישה דוחות לצרכי מס במדינת אמנה.
2. המורשה החזיקה בשני נכסי נדל"ן, שהינם בתי מגורים, במדינת אמנה. (בתי המגורים יכוננו להלן: "הנכסים")
3. ביום 24 באפריל 1996 ("יום המתנה"), העבירה המורשה את הנכסים על שמו של היחיד. ביום המתנה, או בסמוך לכך, שולם מס מתנה במדינת אמנה בהתאם לשווי המקרקעין ליום המתנה. שווי המקרקעין באותו יום נקבע על ידי הערכת שווי של הרשויות במדינת אמנה.
4. ביום המתנה, נותרה למורשה זכות שימוש מלאה בנכסים לכל ימי חייה.
5. המורשה דיווחה על הכנסות השכירות שנבעו לה מהנכסים כהכנסותיה במדינת אמנה, למרות שהנכסים הועברו במתנה.
6. המורשה נפטרה באוקטובר 2003. במועד פטירת המורשה, עברו הנכסים לרשותו של היחיד. מאותו מועד החל היחיד לדווח על הכנסות השכירות מנכסים אלו כהכנסתו שלו במדינת אמנה, וכן דיווח על הכנסות השכירות כהכנסה של תושב ישראל משכירות בחו"ל.

פרטי הבקשה:

היחיד ביקש לקבוע כי יום הרכישה של הנכסים שנתקבלו בירושה בידי יהיה היום בו נרשמו הנכסים על שם שמו, וכי המחיר המקורי של נכסים אלו ייקבע בהתאם לשווי בגינו שולם מס מתנה במדינת אמנה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. יום רכישת הנכסים בידי היחיד, יהא יום מתן המתנה.
2. המחיר המקורי של הנכסים לצורך חישוב רווח הון בידי היחיד ייקבע לפי השווי שנקבע לעניין מס מתנה במדינת אמנה ביום המתנה או בסמוך לכך. רווח הנובע ממכירת הנכסים יחויב במס כדין.
3. מובהר כי אם ייווצר הפסד הון ממכירת הנכסים, כולם או מקצתם, הוא לא יותר בקיזוז בישראל. כמו כן, לא יותרו ליחיד הוצאות כלשהן בשל הנכסים הנמכרים, למעט הוצאות בגין מכירתם.
4. מובהר כי לא יותר פחת לצורכי מס בגין הנכסים.

5. היחיד ידווח לפקיד השומה תוך 30 ימים ממועד מכירת כל נכס על רווח ההון במכירת הנכסים, וישלם את המס הנדרש בתוספת הפרשי הצמדה, ככל שיחולו, כאמור בסעיף 91 לפקודה.
6. הערה - עמדת רשות המיסים הינה כי כל רווח ההון ממכירת הנכסים יהא רווח הון ריאלי.

החלטת מיסוי 20/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: העדר מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. לחברת תעופה זרה אין פעילות בישראל ואין ונציגות כלשהי בישראל.
2. החברה לא מעסיקה ואינה מתכוונת להעסיק עובדים בישראל הן באופן ישיר והן באמצעות קבלן משנה.
3. חברה אינה מפעילה כיום טיסות ישירות לישראל ומישראל, ולא תפעיל טיסות כאמור בעתיד.
4. החברה פתחה הרשאות לסוכני נסיעות ישראלים (להלן: "הסוכנים") למכירת כרטיסי טיסה באמצעות מערכת ממוחשבת (להלן "המערכת"). המערכת הנה מערכת הפועלת ב-150 מדינות ומשמשת סוכני נסיעות להזמנת כרטיסי טיסה של חברות תעופה שונות במדינות שונות. המערכת שייכת לרשות חברות התעופה הבינ"ל ומיועדת לסייע ולהקל בביצוע מכירות כרטיסים וביצוע אישורי טיסה

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לאשר כי פעילות החברה בישראל אינה מגיעה לכדי מוסד קבע וכפועל יוצא מכך החברה פטורה מהגשת דו"חות מס שנתיים על הכנסתה בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי פעילות החברה כמתואר לעיל, בשל עצמה, לא תיחשב כמקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי החברה.
2. מובהר כי החברה אינה עוסקת ולא תעסוק בעתיד בפעילות נוספת כלשהי בישראל מעבר למפורט בהחלטה.
3. לחברה לא יהיה מקום עסקים קבוע בישראל, ולא יהיה בישראל אדם המוסמך לחתום על חוזים בשם החברה.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 21/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת תושבות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו אזרח ישראלי (להלן: "היחיד"), התגורר עד לשלהי שנת המס 2003 בישראל. ליחיד תיק מס הכנסה המתנהל בפקיד שומה. בסוף שנת המס 2003 עבר היחיד להתגורר ולעבוד במדינת אמנה (להלן: "מדינת האמנה").
2. היחיד ואשתו פרודים, וגם בביקוריו בישראל, היחיד אינו מתגורר עם אשתו.
3. משפחתו של היחיד נשארה כל העת בישראל והיא מתגוררת בדירה הרשומה על שם היחיד ועל שם אשתו. ילדיו של היחיד הם בגירים ומתגוררים בדירות אחרות.
4. היחיד משמש כ-General Representative של חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") הפועלת במדינת האמנה. עיקר עיסוקו הוא בתיווך בין לקוחות לספקים לשם רכישת חומרי גלם מסוגים שונים.
5. היחיד הינו בעל מניות (שיעור אחזקה של 100%) בחברה תושבת ישראל (להלן: "חברת האם") המחזיקה בחברה בשיעור 57.5%. בעל המניות הנוסף הינו יחיד תושב ישראל.
6. להלן פרטים נוספים לגבי החברה וחברת האם:
 - א. משרדה הראשי של החברה נמצא בישראל.
 - ב. לחברת האם אין כלל משרד בישראל ו/או במדינת האמנה.
 - ג. ניהול חברת האם מתבצע על ידי היחיד ממדינת אמנה. ניהולה של החברה מתבצע ע"י חברת האם באמצעות היחיד ממדינת האמנה וע"י בעל המניות הנוסף מישראל.
7. היחיד הינו תושב מדינת האמנה על פי הדין הפנימי שם. היחיד משלם מס לשלטונות המס של מדינת האמנה בגין שכר העבודה שהוא מקבל מחברת האם. בידי היחיד אישור משלטונות המס במדינת האמנה על היותו תושב מדינת האמנה לעניין מס, החל מתאריך 1/1/2006.
8. היחיד ממשיך לשלם דמי ביטוח לאומי בישראל.
9. החל מתחילת שנת 2004, היחיד הינו בעל מעמד של תושב קבע (Permanent Resident) במדינת האמנה וברשותו אשרת עבודה.
10. היחיד שוכר דירה במדינת האמנה, החל מתאריך 5/1/2004. חוזה השכירות לתקופה לא מוגבלת עם חידוש אוטומטי.
11. ליחיד חשבון בנק במדינת האמנה ממנו מתבצעות פעולותיו השוטפות. בבעלות היחיד ואשתו חשבון בנק בישראל המיועד לשימוש משפחתו. חשבון הבנק בישראל משמש גם לניהול השקעות.
12. היחיד מגיע לישראל לביקורים עסקיים שאינם תכופים. במהלך הביקורים בישראל מתגורר היחיד אצל ילדיו הבגירים, ואצל מכר.
13. להלן מספר ימי השהות בישראל בשנים האחרונות:

שנה	ימי שהיה בישראל
2003	302
2004	158
2005	130
2006	81

14. החל משנת 2007 ואילך, היחיד ימשיך לשהות בישראל כ- 80 יום בשנה.

פרטי הבקשה:

היחיד מבקש לקבוע את המועד בו חדל להיות תושב ישראל, לעניין האמנה למניעת כפל מס בין ישראל למדינת האמנה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. היחיד ייחשב לתושב מדינת האמנה, לעניין האמנה למניעת כפל מס בין המדינות החל מיום 1/1/2006.
2. נכון למועד מתן ההחלטה, היחיד הינו תושב ישראל לפי הוראות הפקודה. בעתיד, יהיה היחיד רשאי לפנות לרשות המיסים (להלן: "הרשות") ולבקש לקבוע כי חדל להיות תושב ישראל לעניין הפקודה. הבקשה תוכרע בהתאם לנסיבות הפנייה.
3. הובהר כי אין בהחלטה זו משום הסכמה של הרשות או של פקיד השומה כי היחיד יהיה זכאי להטבות מכוח סעיפים 14(ג) או 97(ב)(2) לפקודה, בחזרתו להתגורר בישראל או לכל הטבה אחרת לה זכאי כיום או יהיה זכאי בעתיד תושב חוזר כמשמעותו בסעיף 14 לפקודה. מוסכם, כי הזכאות ליהנות מהטבות כאמור תבחן בנפרד והיא מותנית בכך שהיחיד יחדל להיות תושב ישראל על פי הוראות הדין הפנימי.
4. היחיד ימציא לפקיד השומה ראיות ואסמכתאות בדבר קיומו של בית קבע העומד לרשותו במדינת האמנה.

החלטת מיסוי 22/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת תושבות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש הינו אזרח ישראלי (להלן: "היחיד").
2. היחיד עבד כמנהל שכיר בחברה תושבת ישראל, עד לתאריך ספטמבר 2003.
3. בחודש ספטמבר 2003 עזב היחיד את ישראל והחל לעבוד בחו"ל. אשתו של היחיד טיפלה במימוש הנכסים והצטרפה אליו במהלך שנת 2004.
4. בעקבות עזיבתו את ישראל, מכר היחיד שתי דירות מתוך ארבע שהיו ברשותו. בשתי הדירות שנותרו בישראל מתגוררים ילדיו הבגירים.
5. ערב עזיבתו את ישראל היה היחיד פעיל בשני גופים ציבוריים. עם עזיבתו את ישראל הודיע היחיד לשני הגופים הציבוריים על התפטרותו מהם.
6. ימי השהייה של היחיד בישראל הם:

שנת מס	ימי שהייה בישראל
שנת 2004	26 יום
שנת 2005	53 יום
שנת 2006	134 יום

7. לפי המידע שברשותו של היחיד ימי השהייה של אשתו בישראל הם כדלקמן:
שנת 2004 - כ- 126 יום
שנת 2005 - כ- 58 יום
שנת 2006 - כ- 150 יום
- בשנת 2006 שהו היחיד ואשתו שהייה זמנית בישראל עקב הולדת נכדם.**
8. היחיד עבר להתגורר באופן קבוע במדינת אמנה (להלן: "מדינת האמנה"), וזמן קצר לאחר הגעתו רכש שם דירת קבע בבעלותו. בביקוריו בישראל שהה בבית ילדיו.
 9. בשנים 2003-2005 שימש היחיד כמנכ"ל ונשיא של חברה תושבת חוץ (להלן: "החברה הזרה") שאין לא כל זיקה לישראל.
 10. בתקופת עבודתו בחברה הזרה, קיבל היחיד שכר ושילם מס במדינת האמנה. כמו כן, היחיד הינו תושב מדינת האמנה לצורכי מס, והוא הגיש דוחות מס לשלטונות המס שם, לשנות המס 2004 ו-2005.
 11. ליחיד רישיון עבודה במדינת האמנה ואשרת שהייה בה החל משנת 2004. לאחר פרישתו מעבודה בחברה הזרה, החל היחיד לעסוק ביזמויות שונות בחו"ל (בעיקר נדל"ן) עבור תאגידים שונים.
 12. היחיד ממשיך לשלם דמי ביטוח לאומי בישראל בעת שהותו בחו"ל על מנת שלא לאבד את זכויותיו שנצברו במשך השנים הקודמות בהם שהה בישראל.

13. לבני הזוג חשבון בנק משותף בישראל, המשמש לתשלום הוצאות שונות ובעיקר סיוע לילדיהם.
14. היחיד לא השקיע בישראל כל השקעות שהן מאז עזב את המדינה.
15. היחיד מתכוון בעתיד הקרוב ביותר להרחיב את תחומי פעילותו אף לשוקי ההון הסחירים והבלתי סחירים בארץ ובח"ל.
16. הפעילות הכלכלית של היחיד מתנהלת בעיקר באמצעות חברות תושבות מדינת האמנה הנשלטות ומנוהלות על ידו.

פרטי הבקשה:

היחיד מבקש לקבוע את המועד בו חדל להיות תושב ישראל, לעניין האמנה למניעת כפל מס בין ישראל למדינת האמנה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. היחיד ייחשב לתושב מדינת האמנה, לעניין האמנה למניעת כפל מס בין המדינות החל מיום 1/1/2005, כל עוד ימי שהייתו במדינת האמנה יעלו על ימי שהייתו בישראל.
2. יודגש, כי היחיד ימשיך להיחשב תושב ישראל לפי הוראות פקודת מס הכנסה. ברם, היחיד יהיה רשאי לפנות לרשות המיסים (להלן: "הרשות") ולבקש שלא להיחשב לתושב ישראל לעניין הפקודה, והרשות תדון בבקשה ותחליט בהתאם לנסיבות הפנייה.
3. הובהר, כי אין בהסכם זה משום הסכמה של הרשות או של פקיד השומה כי היחיד יהיה זכאי להטבות מכוח סעיפים 14(ג) או 97(ב)(2) לפקודה, בחזרתו להתגורר בישראל או לכל הטבה אחרת לה זכאי כיום או יהיה זכאי בעתיד תושב חוזר כמשמעותו בסעיף 14 לפקודה. מוסכם, כי הזכאות ליהנות מהטבות כאמור תבחן בנפרד והיא מותנית בכך שהיחיד יחדל להיות תושב ישראל על פי הוראות הדין הפנימי.
4. החלטה זו תהיה בתוקף רק בשנות המס בהן ייקבע כי "מרכז האינטרסים החיוניים" של היחיד הוא במדינת האמנה וכל עוד ימי שהייתו בה עולים על ימי שהייתו בישראל בכל שנת מס.
5. כמו כן, החלטה זו תהיה בתוקף רק בשנות מס בהן תאשר רשות המס של מדינת האמנה את מעמד היחיד כתושב לצורכי מס.

החלטת מיסוי 23/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת XXX (להלן: "החברה הזרה") הינה חברה רב לאומית העוסקת במכירת מלאי נזולי ללקוחות הפועלים במדינות רבות בעולם.
2. החברה הזרה רשומה ומאוגדת במדינת אמנה ומדווחת על הכנסותיה לרשויות המס במדינת מושבה.
3. חברת אאא (להלן: "החברה הישראלית"), הינה חברה ישראלית הרשומה, מאוגדת ופועלת בישראל.
4. החברה הישראלית הנה בעלת אמצעים לשינוע המלאי באמצעות המערכות הייחודית שבבעלותה.
5. החברה הזרה חתמה על הסכם עם החברה הישראלית, לפיו תהה רשאית לעשות שימוש במחסנים שבבעלות החברה הישראלית לשם אחסון המלאי ומסירתו ללקוחותיה בישראל, או לייצוא חוזר ללקוחות מחוץ לישראל.
6. הסכם ההתקשרות נחתם בשל אופייה המיוחד של הסחורה המאוחסנת בישראל המצריך תנאי אחסון מיוחדים.
7. מתקני החברה הישראלית הם היחידים מסוגם בארץ והם היחידים המסוגלים לתת את שרותי האחסון להם זקוקה החברה הזרה.
8. הסכמי המכירה של החברה הזרה, נחתמים ומתבצעים כולם ובמלואם בחו"ל ואין כל שלב במשא ומתן המתבצע על ידי החברה במישרין או בעקיפין בעצמה או על ידי שלוח שלה בישראל.
9. ניהול המשא ומתן עם לקוחותיה באשר לתנאי העסקה מתבצע כולו במדינת מושבה ואינו כולל עריכת פגישות בישראל בין נציגי החברה ללקוחותיה.
10. עד למועד מסירת המלאי ללקוח הסופי הבעלות עליו בבעלות החברה הזרה.
11. לחברה אין משרדים או מקום אחר המשמשים אותה לניהול עסקיה בישראל. כמו כן, החברה לא התקשרה עם סוכנים בישראל, מתווכים או גורמים אחרים המייצגים את האינטרסים העסקיים של החברה הזרה בישראל.
12. החברה הזרה לא עורכת הסכם כללי לתקופת זמן מוגבלת או בלתי מוגבלת לכמות מלאי בלתי מוגבלת, אלא חותמת ומבצעת הסכמים ספציפיים למכירות ספציפיות בכמויות ידועות מראש.
13. הסכם המכירה בין החברה הזרה ללקוחותיה משתכלל ומחייב ללא כל תלות במשיכת המלאי מהמחסנים בישראל.
14. ייתכן והחברה תמנה מפקח חיצוני אשר יפקח על שחרור המלאי מהמחסנים בישראל ועל שקילת הסחורה.

15. מעבר לאמור לחברה אין בשלב זה כל פעילות אחרת בישראל

פרטי הבקשה:

אישור כי פעילותה של החברה הזרה, במסגרת אחסון ומסירת המלאי, אינו מהווה מוסד קבע של החברה הזרה בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

נקבע כי החברה הזרה לא תחשב כפועלת באמצעות "מוסד קבע" דהיינו, מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי החברה הזרה בישראל כאמור באמנת כפל המס בשל פעילותה במסגרת אחסון ומסירת המלאי ללקוחותיה כמתואר בהחלטה זו ובשל כך בלבד. וזאת בתנאים הבאים¹:

1. החברה הזרה אינה עוסקת בפעילות נוספת כלשהי בישראל מעבר למפורט באישור זה.
2. אישור זה חל רק לגבי אחסון ומסירת המלאי ללקוחותיה.
3. אין בהחלטה זו משום קביעה של השלכות המס שיחולו ובמידה ולחברה הזרה תהיה פעילות נוספת בישראל, לרבות עיבוד וערבוב חומרים.
4. החברה הזרה לא תעסיק עובדים בישראל ולא יהיה בישראל אדם המוסמך לחתום על חוזים בשם החברה הזרה או להתקשר בשמה הן מול לקוחותיה או כל גורם אחר.
5. היה והחברה תמנה מפקח חיצוני לפקח על שחרור הסחורה, תודיע החברה לפקיד השומה על מינויו ותמסור העתק של הסכם ההעסקה ופירוט סמכויותיו לפקיד השומה.
6. החברה הזרה לא תשכור מחסן, חנות או כל שטח מסחר לשימושה אלא תעשה שימוש בשטח המוקצה לה על ידי החברה הישראלית ובשטחה בלבד.
7. מחיר המכירה שנקבע בין הצדדים הוא מחיר סופי ומחייב ולא ניתן לשינוי בשל פעילות או אירועים התלויים החברה הישראלית ובאופן אספקת הסחורה.
8. באישור נקבעו הגבלות ותנאים נוספים שהיו רלוונטיים לקביעת ההחלטה.

¹ הערה: נוסח החריג של הגדרת מוסד קבע באמנות עשוי להשתנות בין נוסחי האמנות השונים בעניין פעולת המכירה של המלאי

החלטת מיסוי 24/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: פטור ממס על הכנסת מתמחים - אמנה עם סינגפור - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") חתמה על הסכם למכירת ציוד (תוכנה וחומרה) עם ממשלת סינגפור (להלן: "הלקוח").
2. כחלק מן ההסכם, הוסכם כי ישלחו לישראל חניכים עובדי חברה תושבת סינגפור (להלן: "קבלן משנה"), אשר ילמדו ויחנכו בישראל בכדי שתהיה ללקוח היכולת לבצע תיקונים, שיפוצים שונים בציוד הנרכש ללא צורך בהסתמכות על החברה.
3. החניכים הינם אנשי תוכנה, ואין בידם ידע בקשר עם המערכת המסופקת ללקוח.
4. החניכים יהיו עובדיו של קבלן המשנה. שהותם בישראל נועדה אך ורק לצורך לימוד וחניכה.
5. החניכים ישהו בישראל במטרה לשמש כחניכים בחברה ולרכוש הכשרה מיוחדת.
6. החניכים ישהו בישראל תקופה שלא תעלה על שנה.
7. במסגרת הסכם השירותים, תעביר החברה תשלומים לקבלן המשנה, עבור השתתפות בהוצאות ההכשרה והשהות של החניכים ובעבור השירותים הניתנים בסינגפור.
8. לקבלן המשנה אין מוסד קבע בישראל.

פרטי הבקשה:

1. אישור לפטור מניכוי מס במקור על סכום שישולם בגין השירותים שינתנו על ידי קבלן משנה לחברה בסינגפור.
2. אישור לפטור ממס על תשלומים בגין החזר עלות השהות וההכשרה שתוענק לחניכים בישראל בהתאם לסעיף 20 לאמנה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. התשלומים לקבלן המשנה בגין מתן השירותים בסינגפור יהיו פטורים מחובת ניכוי מס במקור.
2. מתשלומים בגין החזר עלות השהייה וההכשרה של המתמחים ינוכה מס המתחייב בשל הכנסת המתמחה מעבר לסכום המהווה הוצאות שהייה וחניכה בהתאם לחישובי יוקר המחיה הנערכים על ידי רשות המיסים, כולל אחזקת רכב אך לא כולל דיוור.
3. מיתרת הסכומים שישולמו ינוכה המס החל על משכורות המתמחים כהכנסת עבודה בישראל של תושב חוץ בשיעור המתחייב מסעיף 121 לפקודה.
4. חישוב המס יעשה על בסיס שנתי בתום שנת המס או במועד בו יעזוב החניך את ישראל לצמיתות, לפי המוקדם.
5. החניכים לא ידרשו לפתוח תיק במס הכנסה, לא יהיו חייבים בתשלום מקדמות ולא יהיו חייבים להגיש דוחות שנתיים לגבי הכנסותיהם הנובעות מפעילות בישראל.
6. בין היתר נקבעו התנאים הבאים:

- א. קבלן המשנה לא יקיים מוסד קבע בישראל.
- ב. תקופת שהותם של המתמחים בישראל תהיה רציפה ולא תעלה על המפורט בהחלטה (12 חודשים).
- ג. חובת הניכוי במקור תחול על החברה.
- ד. החברה תדווח ותעביר לפקיד שומה פתח תקווה (להלן: "פקיד השומה") את המס החל בהתאם להחלטה זו.
- ה. שיעור המס הסופי החל על הכנסת החניכים החייבת במס בישראל תתברר בעת חישוב המס השנתי, החל על החניכים.
- ו. החברה תודיע על כל שינוי שיחול בתנאים, במטרת ובאופי עיסוקם של המתמחים בישראל.
7. להחלטה צורף גליון המראה את חישוב המס החל בישראל.
8. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 25/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: ירושת ניירות ערך מארצות הברית - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. הנישום היה, עד פטירתו, תושב ואזרח ישראל.
2. הנישום עבד כשכיר במוסד אקדמי כחוקר עד לפרישתו לגמלאות.
3. הנישום נפטר בשנת 2006 ובצוואתו ציווה את נכסיו השונים ליורשיו. עזבונו של הנישום כלל, בין השאר, ניירות ערך ופיקדונות בבנקים שונים בחו"ל.
4. במהלך השנים, נבעו לנישום הכנסות מדיבידנד שנצברו בקרנות הנאמנות.
5. הכנסות מדיבידנד, מוסו במס הכנסה בשיעור שלא פחת מ - 25% על ידי רשויות המס בחו"ל.
6. על פי הדינים הנהוגים בחו"ל, עם פטירתו שולם מס עיזבון בשיעור של כ- 45% על הנכסים הכלולים בעיזבון.

פרטי הבקשה:

לצורך בחינת מיסוי רווחי ההון בעת מכירת נכסי העיזבון בידי היורשים נתבקשנו לקבוע כי מס העיזבון ששולם בגין הנכסים יינתן כזיכוי מהמס שיחול בישראל בגין מכירתם וכן כי הכנסות מדיבידנד ורווחים עליהם שולם מס הכנסה בחו"ל ייוספו למחירם המקורי של הנכסים.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מחירם המקורי של הנכסים בידי היורשים יהא כפי שהיו בידי הנישום לו היה מוכרם בעצמו.
2. מס העיזבון ששולם בחו"ל לא יינתן כזיכוי מהמס שיחול בישראל בגין מכירת ניירות הערך נשוא החלטה אלא ייוסף למחירם המקורי של הנכסים.
3. לא יינתן כל זיכוי ממס בישראל בשל מס העיזבון ששולם בחו"ל.
4. לא יינתן כל זיכוי ממס בישראל בשל מס ששולם על הכנסות מדיבידנד שנצמחו עד ליום 31.12.2002.
5. הכנסות מדיבידנד שנבעו לנישום מרווחים או מדיבידנד המיוחס לניירות ערך נשוא החלטה זו ואשר לא נמשכו או שולמו לנישום או מי מטעמו ואשר שולם עליהם מס בשיעור שאינו נמוך מ 25% יחשבו כסכום נוסף שיתווסף למחירם המקורי של ניירות הערך הנ"ל.
6. הסכום שיתווסף למחירם המקורי של ניירות הערך כאמור על פי סעיף 5 יהא ההכנסה בניכוי המס החל.
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 26/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מחילת חוב לחברה תושבת חוץ - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תעשייתית תושבת ישראל (להלן: "החברה") קיבלה הלוואה נושאת רבית מחברת האם שלה. חברת האם נחשבת תושבת חוץ.
2. בהתאם להוראות סעיף 18(ה) (להלן: "הסעיף") לפקודה, הואיל והחברה לא שילמה בפועל את הוצאות הריבית (להלן: "ההוצאות") לחברת האם, ולא ניכתה מס מהוצאות אלו, ההוצאות לא הותרו בניכוי מההכנסה החייבת של החברה.
3. מאחר שהחברה מפוצה על פעילותה על בסיס $cost +$, לא הייתה קיימת צפייה שהחברה תוכל להניב בעתיד הנראה לעין הכנסות שיאפשרו לה לעמוד בתשלומי הריבית השוטפת או הצבורה.
4. חברת האם מחלה על כלל הריבית שנצברה לחובת החברה וטרם שולמה.
5. החברה וחברת האם הסכימו על המרת יתרת קרן ההלוואה, להשקעה כהון מניות בחברה או לשטר הון שאינו נושא ריבית.

פרטי הבקשה:

אופן הטיפול במס במחילת החוב והמרת ההלוואה למניות

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לאור העובדה כי הוצאת הריבית לא נתבעה כהוצאה בספרי החברה כאמור בסעיף 18(ה) לפקודה הרי שמחילת הריבית שנצברה ואשר טרם שולמה לטובת חברת האם, אינה חייבת בניכוי מס במקור מכוח סעיפים 164 ו/או 170 לפקודה.
2. פקיד השומה רשאי לבדוק בעתיד האם המרת ההלוואה להון מניות מהווה הכנסה מכוח סעיף 3(ב)(3).

החלטת מיסוי 27/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: תושבות ומיסוי אופציות- החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המבקש עזב את ישראל ועבר לגור בארה"ב בשנת המס 1997.
2. היחיד הועסק כשכיר בחברה תשובת ארצות הברית (להלן: "החברה האמריקאית")
3. היחיד נחשב כתושב ארה"ב לצורכי מס בארה"ב.
4. במסגרת ההעסקה בארה"ב הוקצו ליחיד אופציות לרכישת מניות החברה מסוג Non Qualified Options. (מסלול הכנסת עבודה ע"פ הדין האמריקאי). לאופציות נקבעה תקופת הבשלה.
5. בשנת המס 2006 חזר היחיד לישראל והחל לעבוד בחברה תשובת ישראל, שהיא חברת בת של החברה האמריקאית.

פרטי הבקשה:

קביעת מועד תחילת התושבות לעניין הפקודה והסדר מס בנוגע לאופציות שהתקבלו בארצות הברית ומומשו בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע מועד ממנו יחשב המבקש לעולה חדש (להלן: "המועד הקובע") ממועד זה יחולו עליו ההקלות שבסעיף 14(ג) ובסעיף 97 לפקודה.
2. הרווח מהאופציות כשהוא מוכפל במספר הימים שמיום החזרה של היחיד לישראל, או מיום הקצאת של האופציה, כמאוחר, ועד לתום תקופת ההבשלה של האופציה שמכוחה ניתנו המניות לנישום ומחולק במספר הימים שמיום ההקצאה ועד תום תקופת ההבשלה של האופציה יהיה חייב במס בישראל (להלן "סכום הרווח החייב")
3. בגין סכום הרווח החייב לא יינתן כל פטור, לרבות פטור מכוח סעיפים 14 ו/או 97(ב) לפקודה, לא יינתן כל זיכוי, לרבות זיכוי בגין מסי חוץ כמשמעותו בחלק י' פרק שלישי לפקודה ולא יינתן כל ניכוי, למעט ניכוי הוצאות מכירה, וניכויים המותרים בהתאם לסעיף 17(11) לפקודה.
4. יתרת סכום הרווח בגין האופציה תהיה פטורה ממס בישראל.
5. מימש הנישום אופציה למניות ולא מכר את המניות בדרך של Same Day Sale, יראו את הנישום כמי שרכש את המניות בבורסת הנסד"ק בהיותו תושב ישראל, כשמחירן המקורי הינו שווי המניות שהיווה בסיס לקביעת סכום הרווח ויום רכישתן הינו יום מימושה של האופציה. במכירת המניות האמורות, יחויב הנישום במס רווח הון בהתאם להוראות הפקודה ולא ינתן לו פטור לפי סעיף 97(ב)(2) לפקודה.

החלטת מיסוי 28/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: חברה נשלטת זרה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עומדת בראש קבוצה רב לאומית (להלן "הקבוצה").
2. החברה מחזיקה בעקיפין ב-100% מהזכויות בחברה עסקית כמשמעותה בסעיף 75ב(א)(7) (להלן "החברה העסקית").
3. החברה העסקית מחזיקה בחברות זרות רבות, במישרין ובעקיפין (להלן: "חברות חוץ"). בין היתר, החברה העסקית מחזיקה בעקיפין בחברה תושבת מדינת אמנה (להלן "החברה הזרה").
4. החברה הזרה השקיעה במניות רגילות ובמניות בכורה של חברה תושבת מדינת אמנה אחרת (להלן: "החברה הזרה האחרת").
5. בהתאם לדין במדינת מושבה של הזרה האחרת, מהווה הדיבידנד המחולק ממניות הבכורה (להלן "המרכיב הפירוטי") הוצאות מימון המותרות בניכוי מהרווחים לצורך מס.
6. במדינת מושבה של החברה הזרה מדווח המרכיב הפירוטי כהכנסה מדיבידנד אשר רובו ככולו פטור ממס.

פרטי הבקשה:

1. לצורך מניין ההכנסות והרווחים הכוללים של החברה העסקית, לא יכללו הכנסות מדיבידנד, שהתקבלו על ידי חברות החוץ ובלבד שחברת החוץ מוחזקת בשיעור של 50% לפחות, במישרין או בעקיפין, על ידי החברה העסקית.
2. סיווג המרכיב הפירוטי לעניין הפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לצורך מניין ההכנסות והרווחים הכוללים של החברה העסקית, לא יכללו בהכנסות וברווחים של החברה המקבלת, ולא יגרעו מההכנסות ומהרווחים של החברה המחלקת, הכנסות מדיבידנד, שמקורן בחברות חוץ המוחזקות במישרין או בעקיפין בידי החברה העסקית בשיעור של 50% לפחות.
2. למען הסר ספק מובהר, כי לצורך מניין ההכנסות או הרווחים שנבעו לחברה העסקית בשנת המס לא ינוטרלו הכנסות מדיבידנד שנתקבלו בידיה לצורך בחינת סיווגה כחברה עסקית.
3. המרכיב הפירוטי יסווג כדיבידנד (ולא כריבית) לעניין הפקודה.

החלטת מיסוי 29/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: זיכוי עקיף מכוח אמנה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל הקימה, יחד עם משקיעים נוספים, קרן להשקעה בנכסים במדינות שונות באירופה.
2. הקרן מאוגדת כשותפות על פי דיני מדינה זרה (להלן: "הקרן" או "השותפות").
3. בכוונת מקימי הקרן להשקיע בנכסי נדל"ן מחוץ לישראל וזאת באמצעות חברות ייעודיות שיוקמו במדינות המטרה, באופן שכל נכס ירכש על ידי חברה ייעודית.
4. החברה הישראלית מחזיקה ב- 21.34% מהזכויות בקרן.
5. הקרן צפויה לרכוש נכס נדל"ן במדינת אמנה לצורך פעילות שתקיים במדינת אמנה וזאת באמצעות חברה ייעודית המוקמת על פי הדין באותה מדינה והיא אשר תרכוש את הנכס ותפעיל אותו (להלן: "החברה הזרה").
6. השותפות אינה נישומה במדינה הזרה, אינה חייבת במס במדינה הזרה על הכנסותיה, ואין מכירים בה אלא בשותפים כבעלי הנכסים וההתחייבויות שבידי השותפות. בעת העברת כספים מהשותפות לשותפים אין במדינה הזרה אירוע מס ואין ניכוי מס במקור.
7. השותפות אינה מהווה ישות נפרדת לצרכי מיסוי במדינת מושבה, דהיינו: הקרן (השותפות) נחשבת כתאגיד שקוף לצורך דיני המס באותה מדינה. כפועל יוצא מכך, אמנות המס של המדינה הזרה חלות ביחס למדינת המושב של השותפים בשותפות ולא ביחס למדינת המושב של השותפות. משנת 1994 ועד לתום שנת 2006 היו השותפים תושבי מדינת האמנה.

פרטי הבקשה:

התבקשנו לאשר, כי אמנת המס שבין ישראל למדינה הזרה (להלן: "האמנה") תחול על החברה הישראלית ביחס להחזקתה, באמצעות הקרן (השותפות), במניות החברה הזרה ולהכנסות הנובעות מהחזקה זו, ולפיכך יחולו בעניינם של המשקיעים תושבי ישראל הוראות סעיף 18(2) לאמנה אשר לפיו יהיו זכאים לזיכוי בישראל בשל המס הזר.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי האמנה תחול על החברה הישראלית ביחס להחזקתה, באמצעות הקרן (השותפות), במניות החברה הזרה ולהכנסות הנובעות מהחזקה זו, ולפיכך יחולו בעניינם של המשקיעים תושבי ישראל הוראות האמנה אשר לפיו יהיו זכאים לזיכוי בישראל בשל המס הזר.
2. החברה הישראלית התחייבה להמציא לפקיד השומה לפי בקשתו, פרטים מלאים בדבר השקעת הקרן במדינת האמנה, ובכלל זה דוחות כספיים של השותפות, של השותף הכללי, ושל החברה הזרה.

החלטת מיסוי 30/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת חוץ נמנית על קבוצה רב לאומית (להלן: "הקבוצה")
2. החברה עוסקת, בין היתר, ברכישת חלפים, משומשים או פגומים (להלן: "החלקים"), אשר סופקו ללקוחות של הקבוצה ואשר הוחזרו על ידי הלקוחות לאחר שימוש ו/או שנתגלו כפגומים. החלקים משופצים על ידי צד ג' (להלן: "המשפצים") ונמכרים חזרה ללקוחות הקבוצה. שיפוץ החלקים על ידי המשפצים אינו מבוצע בישראל.
3. החברה משנעת את החלקים דרך מחסן בישראל (להלן: "המחסן"). המחסן מושכר מצד שלישי לא קשור לקבוצה וירוכזו בו החלקים לפני המשלוח לחו"ל.
4. הטיפול ברכישת החלקים ייעשה באמצעות המערכת האוטומטית של הקבוצה המנוהלת ומופעלת מחוץ לישראל.
5. החברה מתכוונת לעשות שימוש במחסן בישראל, אך ורק לצורך האחסנה האמורה של חלקי החילוף של החלקים.
6. הסכמי רכישת חלקי חילוף, הסכמי שיפוץ החלקים, הסכמים הנוגעים לתובלה ולאחסון החלקים, והסכמים בנוגע למכירת החלקים, נערכים וייערכו מחוץ לישראל

פרטי הבקשה:

לקבוע כי פעילות החברה בישראל, כפי שתוארה לעיל, אינה יוצרת לחברה מוסד קבע בישראל

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הפעלת המחסן בישראל, בשל עצמה, לא תיחשב כמקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי החברה
2. החברה אינה עוסקת ולא תעסוק בעתיד בפעילות נוספת כלשהי בישראל מעבר למפורט באישור
3. לא יהיה בישראל אדם המוסמך לחתום על חוזים בשם החברה
4. אין לראות בקביעה הנ"ל אישור מפורש או משתמע בדבר מחירי העברה שייקבעו בין החברה לבין חברות הקבוצה.

החלטת מיסוי 31/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקה אגב פירוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת מ' בע"מ (להלן: "החברה") רכשה בשנות ה-60 זכויות במקרקעין הנמצאים באזור המרכז. יצוין כי, הזכויות במקרקעין שבבעלות החברה כיום הינם מקרקעין שהתקבלו בידיה לאחר תכניות של איחוד וחלוקה, כאשר במקור החברה רכשה מחצית זכויות בחלקות מסוימות, אשר היוו חלקות גובלות ורצופות.
2. לחברה עשרות בעלי מניות, יחידים וחברות.
3. בשנת 2004 התקשרה החברה בעסקת קומבינציה עם חברת א' בע"מ לגבי מקרקעין, אשר ניתן לבנות עליהם, על פי התכנית החלה, 8 בנייני מגורים בני 640 יחידות דיור. על פי הסכם הקומבינציה תקבל החברה חלק מדירות המגורים (להלן: "דירות התמורה"). על פי התב"ע החלה על המקרקעין, המקרקעין מהווים מגרש תכנוני אחד ואין חלוקה של היחידות למספר מגרשי בניה.
4. לכל שמונת הבניינים תהינה חניה ומרתף משותף. הבניינים ירשמו כבית משותף מורכב.
5. בעלי המניות בחברה מבקשים להסדיר ביניהם בהסכמה את חלוקת דירות התמורה וייחודם ביניהם, כל אחד על פי שיעור החזקתו בחברה, אגב הליך של פירוק החברה. הסדר כאמור מבקשים בעלי המניות לערוך עוד בטרם מתן ההחלטה על הפירוק, באופן הבא (להלן: "הסכם החלוקה"):
6. החברה תכין הסכם חלוקה, אשר ילווה בשמאות שתבטיח, שכל אחד מבעלי המניות יקבל זכויות במקרקעין באופן יחסי לשיעור החזקותיו במניות והסכם החלוקה יבוצע על דרך של הגרלה בין בעלי המניות.

פרטי הבקשה:

1. הסכם החלוקה אינו עולה כדי מכירה של זכות במקרקעין.
2. לאחר קבלת ההחלטה על פירוק החברה והעברת זכויותיה של החברה במקרקעין לבעלי המניות בהתאם להוראות סעיף 71(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") יחולקו דירות התמורה בהתאם להסכם החלוקה, כאמור בסעיף 4 לעיל.
3. חלוקת דירות התמורה בין בעלי המניות תהא פטורה ממס רכישה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הסכם החלוקה מהווה מכירה של זכות במקרקעין. חוות הדעת השמאית תועבר לבחינתו של המשרד האזורי עם הדיווח על הסכם החלוקה.

2. ככל שתבוצע העברת זכויות החברה במקרקעין, מהחברה לבעלי המניות אגב פירוק בהתאם להוראות סעיף 71 לחוק בתוך 3 חודשים מיום הסכם החלוקה, יחולו הוראות סעיף 67 לחוק על הסכם החלוקה. נקבע כי אין בהחלטת המיסוי בכדי לאשר, כי החלוקה שתבצע הינה בהתאם לשווי היחסי של חלקיהם במקרקעין.
- בכפוף לעמידה בתנאי סעיף 67 לחוק יחולו על בעלי המניות הוראות תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1975 (להלן: "תקנות מס רכישה") לעניין חבותם במס רכישה בגין הסכם החלוקה.
3. החברה תהא זכאית לפטור ממס שבח על פי סעיף 71 לחוק ולפטור ממס מכירה על פי תקנה 1)2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), התש"ס-2000, בכפוף לעמידה בהוראות החוק והתקנות כנוסחם ביום ביצוע הפעולות.
4. ככל שהחברה תעביר לבעלי מניותיה, לאחר ההחלטה על הפירוק נכסים נוספים, שאינם זכויות במקרקעין או שהינם זכויות במקרקעין שאינם זכאים לפטור על פי סעיף 71 לחוק, יחולו על העברת נכסים אלו הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.
5. נקבע כי החלטת המיסוי מותנית בכך שהמפרק ו/או בעלי המניות יעבירו למשרד האזורי הודעה בעת קבלת "טופס 4" לגבי כל דירה שנתקבלה על ידי מי מבעלי המניות.
6. עוד נקבע, כי לא יינתנו אישורים לרישום בפנקסי המקרקעין בשל הסכם החלוקה לפני ההחלטה על ביצוע הפירוק והעברת הזכויות במקרקעין בהתאם להוראות סעיף 71 לחוק ותשלום המיסים המתחייבים על פי הסדר זה.
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 32/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: קרן להשקעות במקרקעין – מס רכישה מופחת - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. קבוצה של תושבי חוץ, חלקם בעלי נכסים בישראל (להלן: "היזמים"), פועלת להקמתה של קרן להשקעות במקרקעין ולצורך כך הקימה את חברת סי בע"מ (להלן: "הקרן").
2. הקרן תוחזק בידי היזמים, בידי משקיעים מוסדיים מהארץ ומחול, ובידי בעלי מניות מהציבור הרחב.
3. הקרן תעמוד בכל תנאי פרק שני 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), לרבות רישום למסחר בבורסה, פיזור בעלי המניות, סוג ההשקעות, היקף הנכסים וכיו"ב.
4. רכישת הנכסים יכול ותיעשה בדרך של רכישה במזומן, ויכול שתיעשה בדרך של תמורה משולבת של הקצאת מניות ונשיאה בהתחייבויות המוכרים. בין השאר ברכישת נכסים המוחזקים כבר על ידי היזמים.
5. הנכסים שהעברתם לקרן נעשתה בידי היזמים, בשנת 2006, הינם שני מקבצי דיור הנמצאים באזור הצפון (להלן: "הנכסים"), שנרכשו בשנת 2005 על ידי שותפות רשומה (להלן: "השותפות הישראלית"). השותפות בשותפות הישראלית הינן חברות זרות.

פרטי הבקשה:

1. רכישת הנכסים על ידי הקרן בדרך משולבת של הקצאת מניות ונשיאה בהתחייבויות המעביר עומדת בתנאי סעיף 7א64 לפקודה.
2. העברת הנכס מהשותפות הישראלית לקרן, עומדת בתנאי סעיף 7א64 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. רכישת הנכסים המניבים על ידי הקרן בדרך של הקצאת מניות בשילוב תמורה נוספת כהלוואת בעלים, נשיאה בהתחייבויות המעביר (לרבות מול הבנקים) וכיו"ב, עומדת בתנאי סעיף 7א64 לפקודה ותחויב במס רכישה בשיעור של 0.5% על כל שווי המקרקעין. יובהר, כי רכישת נכסים בתמורה למזומן בלבד תקים חבות במס רכישה בידי הקרן בשיעור של 5%.
2. רכישת מקרקעין ע"י הקרן מהשותפות הישראלית בתמורה להקצאת מניות בקרן לשותפות הישראלית (המוכרת) תקים חבות במס רכישה בשיעור של 0.5%. האמור בסעיף 1 לעיל יחול אף בגין רכישה זו.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 33/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חבות המס בהליך פירוק חלקי - החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. חברת א' בע"מ התאגדה בשנת 1991 כחברה פרטית.
2. מר ש' ומר ב' הינם בעלי המניות של החברה (להלן: "הבעלים"), ומחזיקים במניותיה בחלקים שווים.
3. בבעלות החברה מקרקעין באזור השרון אשר נרכשו בשנים 1991 ו- 1999. (להלן: "המקרקעין").
4. לחברה הון עצמי שלילי שמומן בהלוואות מבנק ובהלוואות בעלים. בדוחות המס שהגישה החברה, תואמו הוצאות הריבית. דהיינו, הוצאות אלו לא נדרשו בניכוי לצורכי מס אלא הונו לעלות המקרקעין.
5. בשנת 2002 חתמה החברה על "הסכם שומות" במס הכנסה לפיו שונה ייעודם של המקרקעין ממלאי עסקי לרכוש קבוע. שינוי הייעוד נקבע לשנת 2000.
6. בין הבעלים התגלע משבר אמון חריף המונע מהחברה לפתח את המקרקעין. בבית המשפט המחוזי, תלויה ועומדת בקשה אותה הגיש מר ש' לפירוק החברה.
7. כתוצאה מהאמור לעיל מעוניינים הבעלים להיכנס להליך הבא:
 - א. הבעלים יקבלו החלטה מיוחדת בדבר פירוק מרצון של החברה.
 - ב. אגב הפירוק, תעביר החברה למר ש' מחצית מהזכויות במקרקעין ובמקביל ישיב מר ש' את מניותיו לחברה. כתוצאה מכך, החברה תמשיך להחזיק במחצית מהזכויות במקרקעין, ומניותיה תוחזקנה על ידי מר ב'.
 - ג. בסמוך לאחר העברת מחצית מהזכויות במקרקעין מהחברה למר ש', תבוצע חלוקה בעין של המקרקעין, כל חלקה בנפרד, בין בעליהם המשותפים, כך שכל צד יקבל 50% מסוימים בקרקע.
 - ד. הליך הפירוק יופסק באישורו של בית המשפט.

פרטי הבקשה:

1. העברת מחצית מהמקרקעין למר ש' פטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
2. חלוקת המקרקעין כאמור בסעיף 7.3 לעיל פטורה ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 67 לחוק, ממס מכירה בהתאם לתקנה (1)2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), התש"ס-2000 (להלן: "תקנות מס מכירה"), וממס רכישה בהתאם לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. העברת מחצית מהמקרקעין מהחברה למר ש' הינה מכירה של זכות במקרקעין ואיננה פטורה ממס שבח מכוח הוראות סעיף 71 לחוק.
2. הוראות סעיף 67 לחוק יחולו על חלוקת המקרקעין, בגין כל חלקה בנפרד. נקבע כי אין בהחלטת המיסוי בכדי לאשר, כי החלוקה שתבצע בין החברה למר ש' הינה בהתאם לשווי היחסי של זכויותיהם במקרקעין.
3. בהתאמה יחולו על החלוקה תקנה 27 לתקנות מס רכישה ותקנה 2(1) לתקנות מס מכירה.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 34/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: העברת זכות במקרקעין אגב גירושין - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 1998 התגרשו מר ר' (להלן: "בן הזוג") וגב' ל' (להלן: "בת הזוג") והסדירו את סיום הקשר ביניהם בהסכם גירושין אשר קיבל תוקף בבית הדין הרבני (להלן: "הסכם הגירושין").
2. על פי הסכם הגירושין, זכויות הצדדים בדירת המגורים המשותפת אותה חכרו בני הזוג במשותף, מהמינהל ובה התגוררו - "יחולקו שווה בשווה בין בני הזוג".
3. עד כה בני הזוג טרם פירקו את השיתוף בדירת המגורים בהתאם להסכם הגירושין המקורי, והם נותרו שותפים בזכות החכירה בדירה (במושע).
- דירת המגורים הושכרה, במשך מספר שנים, על ידי בני הזוג כאשר דמי השכירות התחלקו ביניהם שווה בשווה. מאוחר יותר הושכרה הדירה לבת הזוג, תמורת מחצית מדמי השכירות המקובלים בשוק.
4. בני הזוג מבקשים לפרק את השיתוף שביניהם, באופן שבת הזוג תעביר את זכויותיה בדירת המגורים לבן הזוג, ומנגד בן הזוג יתחייב, בתוך שנתיים, להעביר לכל אחד מילדיהם המשותפים סך של \$50,000, ולהעביר לבת הזוג סך של \$250,000, והכול בתוך שנתיים.
5. בני הזוג מבקשים לפנות לבית המשפט לענייני משפחה על מנת לתת תוקף להסכמה האמורה במסגרת הסכם הגירושין שביניהם.

פרטי הבקשה:

מאחר ובפועל טרם פירקו בני הזוג את השיתוף ביניהם בדירת המגורים וכעת הם מבקשים לעשות זאת בדרך של העברת זכויות ביניהם והסדר זה מהווה חלק מהסדר הגירושין בין בני הזוג, יחולו הוראות סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") על ההעברה כאמור.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף לאישורו של בית המשפט לענייני משפחה, כי ההסכמה האמורה בסעיף 5 (לעיל בפרק העובדות) הינה במסגרת הסכם הגירושין שביניהם, יחולו על ההעברה כאמור הוראות סעיף 4א לחוק.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 35/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פטור באיחוד וחלוקה - החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. מ' הינו חוכר חלק מקרקעין ובעלים של חלק אחר של אותם מקרקעין, הממוקמים באזור המרכז, והמסומנים, בתוכנית המתאר המקומית כמגרשים מס' 2 ו-3 (להלן: "המגרשים").
2. בשנת 1995 נכרת הסכם קומבינציה, בין מ' לבין חברת ג' בע"מ (להלן: "החברה"), למכירת 72% מהזכויות במגרשים ובמקרקעין נוספים בתמורה לקבלת שירותי בניה (מדובר בזכויות בלתי מסוימות).
3. בהתאם לתכנית, המגרשים סמוכים זה לזה כאשר ביניהם מפריד כביש. המקרקעין המשמשים לכביש הופקעו בהתאם לפקודת הדרכים.
4. עד היום טרם נבנו מבנים על המגרשים אולם, על גבי המקרקעין הנוספים נבנו בנייני משרדים ותעשייה להשכרה.
5. החברה ו-מ', אשר, בעקבות עסקת הקומבינציה, הינם בעלים במושע, מבקשים לשנות את ההתקשרות ביניהם לגבי המגרשים שטרם נבנה עליהם, כך שהחברה תהיה בעלת מלוא הזכויות במגרש 2 ומ' יהיה בעלים של מלוא, או לכל הפחות מירב, הזכויות במגרש 3, וזאת ללא תשלום סכום הפרש בכסף או בשווה כסף.

פרטי הבקשה:

חלוקת המגרשים בין החברה לבין מ' תהיה פטורה ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), ממס מכירה בהתאם לתקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), התש"ס-2000 (להלן: "תקנות מס מכירה"), וממס רכישה מכוח תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה").

החלטת המיסוי ותנאיה:

הוראות סעיף 67 לחוק, תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה ותקנה 2(2) לתקנות מס מכירה לא יחולו על חלוקת המגרשים בין החברה ל-מ'.

החלטת מיסוי 36/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקת עיזבון בין יורשים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר נ' (להלן: "האב"), מר ב' (להלן: "הבן") וגברת ר' (להלן: "הבת") רשומים כחוכרים במשותף בחלקים שווים ובלתי מסוימים של שני משרדים צמודים בבניין באזור המרכז.
2. החל משנת 1995 הושכר משרד 2, ודמי השכירות הועברו לבת. ואילו משרד 1 שימש לצורכי עבודתם של האב ובנו.
3. בתחילת שנת 2002 נפטר האב ובשנת 2003 ניתן צו קיום צוואה.
4. על פי צוואתו של האב זכויותיו במשרדים יועברו לילדיו שווה בשווה. כמו כן, מציין האב בצוואתו כי משאלתו הינה שלכל אחד מילדיו (הבן והבת) יהיה משרד אחד בחכירתו המלאה.
5. זכויות הצדדים בהתאם לצוואה לא נרשמו בלשכת רישום המקרקעין, וגם כיום לאחר פטירתו של האב ממשיכה הבת לקבל את שמי השכירות בגין השכרת משרד 2 בעוד הבן משתמש במשרד 1 לצורכי עבודתו.
6. ברצון הבן והבת לממש את רצונו של האב, באופן שלכל אחד מהם ייוחד משרד אחד בשלמות. לצורך כך יחתם הסכם חלוקת עיזבון ולפיו כל צד יעביר מחצית מהזכויות הבילתי מסוימות שקיבל בירושה למישנהו.
7. בנוסף, וכשלב משלים, להסכם חלוקת העיזבון, יבצעו הצדדים הליך של חלוקה בהתאם להוראות סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

פרטי הבקשה:

1. חלוקת העיזבון כאמור בסעיף 6 לעיל איננה מכירה בהתאם להוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק.
2. הליך החלוקה פטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 67 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. חלוקת העיזבון כאמור לעיל תחשב לחלוקה הראשונה של נכסי העיזבון כהגדרתה בסעיף 5(ג)(4) לחוק, ככל שזו תעמוד בתנאי סעיף 5(ג)(4) לחוק.
2. הוראות סעיף 67 לחוק יחולו על חלוקת הזכויות בין האחים. נקבע, כי אין בהחלטת המיסוי בכדי לאשר, כי הליך החלוקה שיתבצע בהתאם לאמור לעיל הינו בהתאם לשווי היחסי של חלקיהם בזכויות במקרקעין.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 37/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: ניכוי הוצאות ביטול עסקה - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. בשנת 1995 מכרה כ' (להלן: "המוכרת") זכות במקרקעין למר ב' (להלן: "המקרקעין").
2. סך התמורה על פי ההסכם נקבע לסכום של X דולר.
3. בפועל קיבלה המוכרת סכום של Y דולר בלבד מתוך התמורה, כאשר כ- Z מסכום זה שולמו מכספי הלוואה שנתנה חברת ביטוח למר ב' לצורך מימון הרכישה.
4. מר ב' לא פרע לחברת הביטוח את הלוואה.
5. מאחר ומר ב' לא עמד בתנאי ההסכם, התנהל הליך משפטי בין המוכרת לבין מר ב' וחברת הביטוח.
6. הסוגיות שעלו בהליך המשפטי הינן, בין היתר, הסוגיות הבאות:
 - א. האם ההסכם בטל.
 - ב. במידה וההסכם בטל, מה התמורה שעל המוכרת להשיב עקב הביטול.
 - ג. במידה וההסכם בטל, למי זכות ההשבה - למר ב' או לחברת הביטוח.
7. בפסק דין שניתן בתחילת שנת 2006 נפסק, שאכן מר ב' הפר הפרה יסודית את ההסכם, ושהמוכרת ומר ב' הסכימו על ביטול ההסכם.
8. לפיכך, פסק בית המשפט שעל המוכרת להשיב לחברת הביטוח את התמורה שקיבלה בגין ההסכם, סך X דולר בניכוי הפיצויים המוסכמים בסך A דולר, ובסך הכול סך של B דולר כערכו בשקלים במועד קבלת השיק מחברת הביטוח ובצרוף הפרשי הצמדה וריבית כדין ממועד זה ועד יום התשלום בפועל.
9. במהלך שנת 2007 מכרה המוכרת את המקרקעין.

פרטי הבקשה:

1. להתיר בניכוי מהשבח את ההוצאות המשפטיות בגין ניהול המשפט לשם ביטול הסכם המכר.
2. להתיר בניכוי מהשבח את סכום הריבית הריאלית שישולם לחברת הביטוח כחלק מהשבת התמורה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ההוצאות המשפטיות בגין ניהול המשפט לאחר הפחתת הסכום שנקבע על ידי בית המשפט כהוצאות משפט ולאחר הפחתת הפיצויים המוסכמים מותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

2. סכום הריבית הריאלית שישולם לחברת הביטוח כחלק מהשבת התמורה איננו תשלום ריבית בגין הלוואה שנלקחה לרכישת ו/או להשבחת המקרקעין, ועל כן איננו עומד בתנאים המוגדרים בסעיפים 39 ו-39א לחוק ולא יותר בניכוי מהשבת.

החלטת מיסוי 38/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: הוצאת בית מלון מהגדרת איגוד מקרקעין - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת מ' (להלן: "החברה"), הינה הבעלים של מקרקעין הכוללים 3 חלקות; 1,2,3. (להלן: "המקרקעין"), וכן של ציוד להפעלת בית מלון.
2. על חלקה 1 מצוי בית מלון פעיל הכולל כ- 100 חדרים.
3. על חלקה 2 בנוי בניין מגורים בן 2 קומות הכולל 5 יחידות דיור, ארבע מהן ריקות ואחת מהן משמשת כחנות המושכרת בדמי שכירות חודשיים בסך של 3,500 ₪.
4. על חלקה 3 בנוי מבנה חד קומתי ישן העומד ריק.
5. מאז תחילת שנות ה-70 ועד לשנת 1997 החברה הפעילה וניהלה את בית המלון.
6. בשנת 1998 נחתם הסכם בין החברה לבין חברת נ' (להלן: "חברת הניהול") להשכרת המלון לשם החזקת וניהול בית המלון והעסקים הנלווים לו לתקופה של 9 שנים ו-11 חודשים, והכל בתמורה לתשלום דמי שכירות שנתיים בסך של \$750,000 ארה"ב.
7. בהתאם להסכם השכירות הושכר בית המלון על מכלול, המתקנים והציוד שבו. השוכרת, חברת הניהול קיבלה לשימושה את כל המלאי והציוד המתכלה ובהתאם, דמי השכירות נחשבו גם כתשלום עבור שימוש במלאי ובציוד זה.
8. כמו כן נקבע בהסכם, שבתום תקופת השכירות או עם הפסקתה יעביר השוכר למשכירה את כל המלאי והציוד המתכלה, שיהיה מצוי באותה עת במלון.
9. בנוסף, הוסכם כי השקעות שידרשו במושכר בעתיד ובכלל זה במתקנים ובציוד, כדי להפעיל את מלון ברמה ובמתכונת הקיימת ביום ההשכרה יבוצעו על ידי המשכירה ועל חשבונה ואכן, המשכירה ביצעה השקעות לאורך תקופת השכירות. כמו כן נקבע, כי בתום תקופת השכירות או עם ביטולו של הסכם זה, מכל סיבה שהיא, יפנה השוכר את המושכר והוא יימסר למשכיר כשהוא כולל כל שיפור, תוספת, שינוי או מתקן המחוברים למושכר באופן קבוע אף אם הותקנו על ידי השוכר ועל חשבוננו.
10. זאת ועוד, נקבע כי יימסר למשכיר כל מה שאינו בגדר חיבור של קבע אולם נכלל במסגרת הציוד המתכלה והריהוט הבסיסי שהושכרו לפי הסכם זה, לרבות הציוד והמלאי המתכלה.
11. בהתאם לטופס יא והדוחות הכספיים לשנת 2005 עולה, כי לאורך השנים, רכשה החברה ציוד ומחשבים לבית המלון. מרבית עלות הציוד הנ"ל הופחתה כולה לאורך השנים.
12. השוכר ביצע על חשבוננו השקעות שכללו שיפוץ וחיידוש כללי של שתי הקומות העליונות, וכן השקעה בציוד. הקומות האחרות, בהן לא בוצע שיפוץ כללי ויסודי, מתופעלות, בין היתר, בעזרת הציוד והריהוט המלונאי המקורי של החברה. ציוד וריהוט זה על אף היותו מיושן הוא מהותי להפעלת המלון במתכונתו הנוכחית.

11. לאחר שנת 2003 ובעיקר בשנים 2004-2006 ביצעה חברת הניהול השקעות נרחבות בכל בית המלון ובין השאר ביצעה שיפוץ כללי של שתי קומות במלון. בשל העובדה שהחברה לא עמדה בהתחייבויותיה לשאת בחלק מההשקעות הללו, כמתחייב מחוזה השכירות, קיזזה חברת הניהול את סכומי השקעותיה אלה כנגד דמי השכירות שאמורה הייתה לשלם, כפי שהתחייבה עליהם בהסכם. יצוין, כי השקעות חברת הניהול נרשמו בספרי חברת הניהול כרכוש קבוע (שיפורים במושכר) ונדרש בשלהן פחת.
12. שווי בית המלון, כולל הציוד שבבעלות החברה, מהווה, לכל הפחות, כ-75% משווי כלל נכסי החברה וזאת בהתחשב בתוכניות הבנייה העתידיות האפשריות על המקרקעין.

פרטי הבקשה:

החברה אינה איגוד מקרקעין כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מאחר והנכס העיקרי של החברה הינו בית המלון, על מרבית ציודו העיקרי, המשמש לפעילותו השוטפת, והואיל ושווי נכס עיקרי זה מהווה לכל הפחות כ-75% משווי כלל נכסי החברה, והואיל והציוד משמש את החברה לייצור הכנסה, שאיננה טפלה למטרות העיקריות של האיגוד, החברה אינה איגוד מקרקעין כהגדרתו בסעיף 1 לחוק.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 39/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקת זכויות במקרקעין - החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. מר ט' (להלן: "האב") היה הבעלים של זכות במקרקעין (להלן: "החלקה").
2. בשנת 1995 מכר האב למר ק' 8% מהזכויות בחלקה. באותו היום ערכו הצדדים הסכם נוסף, לפיו ככל שתאושר תוכנית מתאר באזור (להלן: "התוכנית"), אזי מגרש 1 המהווה חלק מן החלקה, ירשם על שמו של מר ק'.
3. בשנת 1996 מכר האב לגב' צ' 6% מהזכויות בחלקה. באותו היום ערכו הצדדים הסכם נוסף, לפיו ככל שתאושר התוכנית, אזי מגרש 2 המהווה אף הוא חלק מהחלקה, ירשם על שמה של גב' צ'.
4. בשנת 1998 העביר האב לכל אחד מילדיו (להלן: "הבנים"), בהעברה ללא תמורה, 13% מהזכויות בחלקה.
5. בשנת 2001 נחתמו הסכמי שיתוף במקרקעין בין הבעלים של החלקה. בהתאם להסכמי השיתוף, באם תאושר התוכנית, אזי מגרש 1 ומגרש 2 יהיו בבעלותם של מר ק' וגב' צ', בהתאמה. מגרשים נוספים המהווים חלק מהחלקה יישארו בבעלותם של האב והבנים.
6. בשנת 2001, אושרה התוכנית אשר חילקה את זכויות הבעלים בחלקה ל-5 מגרשים זמניים; 1,2,3,4,5 [מגרשים 3 ו-4 אינם גובלים האחד בשני].
7. בשנת 2002 התקשרו האב והבנים עם חברת ש' בע"מ (להלן: "החברה") בעסקת קומבינציה שתחול על מגרשים 3 ו-4. בהתאם למצב התכנוני ניתן לבנות 10 דירות על כל מגרש.
8. על פי הסכם הקומבינציה זכאים האב והבנים לקבל 4 דירות בכל אחד מהבניינים שייבנו על מגרשים 3 ו-4.
9. בשנת 2005 מכרו האב והבנים את זכויותיהם במגרש 3.
10. האב והבנים מעוניינים לבצע איחוד וחלוקה של הדירות במגרשים 3 ו-4, כך שכל אחד מהבנים יקבל דירה אחת בשלמות וכדלקמן:

מגרש 3:

שתי דירות - לאב

דירה אחת - לבן א'

דירה אחת - 79.06% מהזכויות בדירה לאב ולכל אחד מהבנים 10.47% מהזכויות בדירה.

מגרש 4:

שתי דירות - לאב

דירה אחת - לבן ב'

דירה אחת - 79.06% מהזכויות בדירה לאב ולכל אחד מהבנים 10.47% מהזכויות בדירה.

11. לא ישולמו תשלומי איזון בגין חלוקת הדירות בין האב לבנים.

פרטי הבקשה:

אירוע המס באיחוד וחלוקת הזכויות במגרשים 3 ו-4, כמתואר בסעיף 1.10 לעיל, יהא פטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). כמו כן, אירוע המס יהא פטור ממס רכישה בהתאם להוראות תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(מס רכישה), תשל"ה-1974, וממס מכירה בהתאם לתקנה 12(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(פטור ממס מכירה) התש"ס-2000.

החלטת המיסוי ותנאיה:

מאחר ובעת ביצוע ההעברה ללא תמורה מהאב לבנים הייתה מופקדת תוכנית בניין עיר (תב"ע), שפצלה את זכויותיו של האב בין חלקות שונות שאינן גובלות האחת עם השניה, ומאחר שהעברת הזכויות מהאב לבנים הייתה במושע לא ניתן לבצע איחוד ו/או חלוקה בין מגרשים 3 ו-4.

החלטת מיסוי 40/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פרויקט פינני-בינוי - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מתחם א' הוכרז כדין כמתחם פינני ובינוי - במתחם מצויים מבנים המשמשים למלאכה ומסחר בלבד.
2. הבעלות במתחם הינה בעלות פרטית של יחידים ו-4 חברות. מבין החברות 3 הינן חברות גוש חלקה (להלן: "חברות הגו"ח") והחברה הנוספת, פועלת גם כמייצגת של כלל הבעלים לצורך קידום תכניות בניין ערים, טיפול בעניין פינני ובינוי וכדו'.
3. קיימת אפשרות לפיה 3 חברות הגו"ח יפורקו לפני חתימת ההסכם עם היזם ויעבירו את זכויותיהן במקרקעין לבעלי מניותיהם.
4. חלק מן המבנים משמשים את בעליהם למלאכה ולמסחר, ובחלק לא נעשה שימוש בשנים האחרונות.
5. על פי התוכנית המוצעת יקומו במקום בנייני מגורים, כאשר הקומה הראשונה בכל בניין תהא קומה מסחרית ובה חנויות, הקומה השנייה תשמש לייעודים מסחריים שונים ומעליהן מספר קומות מגורים.
6. כל אחד מהבעלים צפוי לקבל דירה/ות מגורים או חנות/יות על פי מפתח חלוקה אשר ייקבע עם סיום הכנת התב"ע ואישורה.

פרטי הבקשה:

1. החלטת הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") לגבי חברות הגו"ח המחזיקות כבעלים מבנים שבמתחם.
2. החלטת הוראות פרק חמישי 4 לחוק לגבי בעלים שהמבנים שבעלותם מושכרים לצורכי מסחר לצד ג'.
3. לקבוע כי גם מבנה אשר אינו מושכר (מבנה סגור) מהווה 'יחידה אחרת' כהגדרתה בסעיף 49(א) לחוק.
4. מקום בו מבנה הועבר לבעלי המניות בפטור לפי סעיף 71 לחוק ייהנו בעלי המניות מהפטורים המוקנים מכוח הוראות פרק חמישי 4 לחוק.
5. לעניין הגדרת 'יחידה אחרת' אחת שבסעיף 49(א) לחוק, תיחשב גם יחידה אחת שפוצלה למספר יחידות משנה.

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. נקבע, כי "מוכר" לענין פרק חמישי 4 לחוק, כולל גם איגוד, כמשמעותו בסעיף 1 לחוק.
2. הוראות הפרק האמור חלות על מוכר שלו זכות הבעלות במקרקעין, בין אם המקרקעין משמשים אותו לשימוש עצמי ובין אם הם משמשים צד ג' אחר (שוכר). הוראות הפרק יחולו על כל מחזיק ובלבד שעשה שימוש ביחידה לפחות שנתיים רצופות בסמוך לפני מתן צו ההכרזה.
3. מבנה, שאינו יחידת מגורים, אשר אינו מושכר ולא נעשה בו שימוש כלשהו ביום בו נמכר ליזם (מבנה ריק) ייחשב כ"יחידה אחרת" כהגדרתה בפרק חמישי 4 לחוק, ובעל זכות הבעלות בלבד באותו מבנה יהא זכאי להקלות המס הקבועות בפרק חמישי 4 לחוק.
4. על מכירת המקרקעין, שהתקבלו אגב פירוק, ליזם, יינתן פטור לבעלי המניות בכפוף לעמידה בתנאי סעיף 49כב' לחוק. לעניין זה, הפטור יינתן לבעלי המניות שהחזיקו במניות החברות לפחות שנתיים רצופות בסמוך לפני פירוקה.
5. לעניין מנין יחידות המוכר כ"יחידה אחרת" יימנו בנפרד יחידות משנה בנכס ככל שהיוו יחידות כלכליות עצמאיות, הן במובן הפיזי והן בהתאם לשימוש בפועל שנעשה בהן. לעניין זה, תוגש חוות דעת מהנדס/מודד מוסמך למנהל מיסוי מקרקעין.
6. יובהר, כי לכל תא משפחתי מסלול פטור אחד במתחם בגין יחידה אחת.
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 41/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: תקופת הצינון של "דירה שנתקבלה במתנה" לפי סעיף 149 - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. הגב' ע' קיבלה במתנה מאביה זכויות במקרקעין בשנת 1992. זכויות נוספות ניתנו לה בשנת 2000 ובשנת 2001.
2. בשנת 2003 התקשרה הגב' ע' בהסכם קומבינציה עם חברת א' בע"מ, לפיו מכרה חלק מזכויותיה במקרקעין כנגד קבלת ארבע דירות בבנין שיבנה על המקרקעין. יצוין, כי העסקה דווחה כדין ושולמו בגינה מיסים.
3. ביוני 2006 נכנסה הגב' ע' לגור באחת הדירות שקיבלה על פי הסכם הקומבינציה.
4. בנייתה של אחת מאותן ארבע דירות עומדת להסתיים, ובכוונתה של הגב' ע' למכור דירה זו (להלן: "הדירה הנמכרת").
5. שווי המקרקעין של הדירה הנמכרת והדירות שנתקבלו במתנה נמוך מ-50% משווי הדירות הגמורות.

פרטי הבקשה:

לראות בדירה הנמכרת כ"דירה שהתקבלה במתנה" שתקופת הצינון לגביה עפ"י סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), הסתיימה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

נקבע, כי לעניין הוראות סעיף 149(א) לחוק, יראו את הדירה הנמכרת כ"דירה שנתקבלה במתנה", שתקופת הצינון לגביה הסתיימה.

החלטת מיסוי 42/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מעמד של חברה כאיגוד רגיל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה (להלן: "החברה") נוסדה בשנת 1997 על ידי חברת בת (להלן: "חברת הבת"), המחזיקה ב-100% ממניותיה.
2. חברת הבת מוחזקת בבעלות מלאה של חברת אם (להלן: "חברת אם").
3. בחודש ינואר 2005 רכשה החברה 100% מהון המניות של חברה X, העוסקת במתן שירותי אחסון ואחזור של מסמכים השייכים ללקוחות מקבלי השירות (להלן: "פעילות האיחסון").
4. במהלך שנת 2005, החליטה חברת האם לרכוש את פעילות האיחסון מתחתיה, בדרך של שינוי מבנה במסגרת סעיף 104ג' לפקודה (להלן: "שינוי המבנה").
5. לצורך ביצוע שינוי המבנה, נדרש לבחון האם החברה הינה איגוד מקרקעין.
6. נכסי החברה על פי דוחותיה הכספיים ליום 31.12.06, הינו כמפורט לקמן:
הרכוש השוטף (מזומנים ושווי מזומנים, לקוחות וחייבים שונים) - כ-1.5 מיליון ₪.
רכוש החברה שאינו זכויות במקרקעין (מניות חברת X) - כ-14 מיליון ₪.
רכוש קבוע של החברה שאינו זכויות במקרקעין - כ-2 מיליון ₪.
רכוש קבוע של החברה שהוא זכויות במקרקעין (מבנה + מגרש) - כ-26 מיליון ₪.
בשנת 2002 רכשה החברה ציוד מכני הנדסי כבד אשר מושכר לחברות הקבוצה על פי דרישה.

מקורות ההכנסות של החברה בשנת 2006:

<u>השכרת</u>	<u>אחזקה בחברת בת</u>	<u>השכרת</u>	
<u>ציוד מכני וכלי רכב</u>	<u>(רווחי אקוויטי)</u>	<u>מקרקעין</u>	
800,000 ₪	2 מיליון ₪	3.3 מיליון ₪	הכנסות:
14%	32%	54%	יחס הכנסות:

הבקשה:

החברה לא תסווג כ"איגוד מקרקעין", כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג - 1963, לאור העובדה שלחברה נכסים נוספים שאינם נכסי מקרקעין המשמשים בייצור הכנסתה והם אינם טפלים למטרות העיקריות של החברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

נקבע, כי היות ויחס שווי מניות ההשקעה בחברת X לבין שווי הנכסים של החברה גבוה מ-10%, החברה לא תיחשב כאיגוד מקרקעין.

החלטת מיסוי 43/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: אי הכרה בחלוקה ראשונה בין יורשים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 1966 ניתן על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב צו קיום צוואה ולפיו ניתן תוקף לצוואת המנוח (להלן: "המנוח").
2. בהתאם לצוואת המנוח, יורשי העיזבון הם שתי בנותיו (להלן: "הבנות") אשר ירשו את נכסי העיזבון **במושע בחלקים שווים**. נכסי העיזבון כללו את הנכסים הבאים - קרקעות בהרצליה (להלן: "הקרקעות"), ודירת מגורים (להלן: "דירת המגורים").
3. השימוש בנכסי העיזבון:
 - 3.1. במשך השנים, כל נכסי העיזבון, מיום פטירת המנוח ועד היום, הושכרו והתמורה שהתקבלה בגין השכרת הנכסים חולקה באופן שווה בין הבנות בהתאם לצוואה.
 - 3.2. בשנים האחרונות, דירת המגורים, הושכרה למגורים תמורת דמי שכירות חודשיים בסך של 2,300 ₪.
 - 3.3. הקרקעות מושכרות לשימוש חקלאי בידי מושב סמוך תמורת דמי שכירות סימליים.
4. אחת הבנות התגוררה בחו"ל ומשיקוליה, החליטה כשנה וחצי לפני מועד הוצאת החלטת המיסוי, להעביר את כל זכויותיה בנכסים האמורים לחברת נאמנות שהוקמה לצורך כך (להלן: "חברת הנאמנות").
5. העברת הבעלות לחברת הנאמנות, הושלמה בלשכת רישום המקרקעין.
6. לאחרונה, כעבור 40 שנה מיום פטירת המנוח, הבנות, מבקשות לחלק את נכסי העיזבון שלא על פי הצוואה, בדרך של ייחוד נכסים כדלקמן:
 - הקרקעות תירשמה על שם הבת האחת, ודירת המגורים תירשם על שם הבת השנייה.
 - הקרקעות תירשמה על שם הבת האחת, ודירת המגורים תירשם על שם הבת השנייה.
8. בביצוע החלוקה המבוקשת לא נידרשו תשלומי איזון כלשהם בין הצדדים, הואיל ושווי הנכסים זהה.

פרטי הבקשה:

לאשר, כי החלוקה המבוקשת לא תיחשב כמכירה בהתאם להוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963.

החלטת המיסוי ותנאיה:

לאור פרק הזמן הרב שחלף מיום פטירת המנוח ועד היום, והשימוש רב השנים בנכסים במשותף על ידי היורשים וכן לאור העסקה שנעשתה על ידי אחת הבנות בחלקה בנכסים - אין לראות בחלוקה המבוקשת כחלוקה ראשונה בין יורשים, אלא עסקאות חליפין בין קרובים החייבות במס.

החלטת מיסוי 44/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: יום רכישה בהעברה בין קרובים בתמורה סמלית - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. גבי ס' (להלן: "ס'") ומר י' (להלן: "י'") הינם הבעלים במשותף בחלקים שווים של נכס מקרקעין (להלן: "המקרקעין").
2. הזכויות במקרקעין נרכשו ע"י אימו של י' (להלן: "האם") בשנת 1930. בשנת 1961 העניקה האם את זכויות השכירות במקרקעין ל- 999 שנה בחלקים שווים לשלושת ילדיה, מר א' ז"ל, מר מ' ז"ל ול- י', תמורת דמי שכירות שנתיים בסך 5 אגורות ישנות ששולמו מראש.
3. בשנת 1974 העבירה האם ללא תמורה את זכות הבעלות במקרקעין (בכפוף לזכות החכירה) לשלושת ילדיה בחלקים שווים.
4. בשנת 1977 נפטר מר א' וזכויותיו במקרקעין הועברו בירושה לאלמנתו.
5. בשנת 1988 העבירה אלמנתו של מר א' ללא תמורה בפטור ממס שבח את הזכויות במקרקעין שנתקבלו על ידה בירושה מבעלה למר מ' ו- י'.
6. בשנת 1996 נפטר מר מ', וזכויותיו במקרקעין הועברו בירושה לאלמנתו - ס'.
7. בשנת 2007 מכרו י' ו- ס' חלק מזכויותיהם במקרקעין.

פרטי הבקשה:

- במכירת זכויותיהם של י' ו- ס' במקרקעין יקבע יום הרכישה לפי הפירוט הבא:
- 2/3 מהמקרקעין – ליום הרכישה של האם (בשנת 1930).
 - 1/3 מהמקרקעין – ליום פטירתו של מר א' (בשנת 1977).

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. במכירת זכויותיהם של י' ו- ס' במקרקעין יקבע יום הרכישה לפי הפירוט הבא:
 - 2/3 מהמקרקעין – ליום הרכישה של האם. דהיינו, בשנת 1930.
 - 1/3 מהמקרקעין – ליום פטירתו של מר א'. דהיינו, בשנת 1977.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 45/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: יום רכישה בפירוק - החלטת מיסוי בפירוק

העובדות:

1. חברת גוש חלקה X (להלן: "החברה") מחזיקה מקרקעין (להלן: "המקרקעין").
2. רבע מן המקרקעין נרכשו על ידי החברה בשנת 2006, ושלושה רבעים מן המקרקעין נרכשו בשנות השלושים על ידי מר מ' (להלן: "מ'") והועברו לחברה בהעברה ללא תמורה, כמפורט להלן.
3. החברה התאגדה במאי 1957, כאשר מ' ואישתו היו, כמייסדי החברה, החזיקו, כל אחד, במניה אחת הניתנת לפדיון (שתי מניות אלו בע.ג. 100 פרוטות כ"א).
4. במאי 1957, עוד לפני שנעשתה פעולה כלשהי בחברה, הועברה הבעלות בחברה מ- מ' ואשתו לארבעת בניהם וזאת בדרך של הקצאת מניות לבנים (500 מניות לכל בן, ע.ג. 100 פרוטות כ"א) אשר תמורתן שולמה לחברה. במקביל נפדו מניות ההורים. ההקצאה לבנים היתה בערך הנקוב ובסך של 200 ל"י המהווים כ- 1% משווי המקרקעין במועד ההקצאה לבנים. יודגש, כי לא שולמה ע"י הבנים כל תמורה אחרת להוריהם, במישרין או בעקיפין.
5. ביוני 1957 העביר מ' 3/4 מהמקרקעין לחברה ללא תמורה.
6. מ' נפטר בשנת 1962 ושניים מהבנים נפטרו בשנים 2000 ו- 2005.
7. במועד מתן החלטת המיסוי, בעלי המניות בחברה הינם ארבעת הבנים או יורשיהם, לפי העניין.
8. בעלי המניות בחברה שוקלים לפרק את החברה ולהעביר את המקרקעין לידיהם, בהתאם לחלקם בחברה, בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").
9. הבניין הנמצא על המקרקעין שהינו הנכס היחידי של החברה, עומד מוזנח למעלה מעשור. כמו כן, החברה אינה פעילה, ומאז ומעולם אין ולא היתה לה הכנסה מעסק, לרבות הכנסה מנכס זה..

פרטי הבקשה:

1. במכירת המקרקעין על ידי בעלי המניות בחברה לאחר הפירוק יקבע יום הרכישה כמפורט להלן:
3/4 מן המקרקעין - בשנות השלושים.
1/4 מן המקרקעין - בשנת 2006.
2. שיעור המס שיחול על מכירת 3/4 מן המקרקעין בידי בעלי המניות לאחר הפירוק יעמוד על 12%.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. יום הרכישה שיקבע במכירת 3/4 מהמקרקעין שיתקבלו על ידי בעלי המניות בעקבות פירוק החברה בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק, יהא יום רכישת המקרקעין על ידי מ', לפני העברתן ללא תמורה לחברה. דהיינו, בשנות השלושים..
2. שיעור המס שיחול במכירת 3/4 מהמקרקעין יהיה 12%. הובהר, כי במידה ויחולו שינויים בשיעורי המס יחולו הוראות החוק הרלוונטיות במועד המכירה.
3. נקבע כי אין בהחלטת המיסוי לאשר כי פירוק החברה יהא פטור ממס לפי סעיף 71 לחוק, נושא זה יבחן במשרד האזורי לאחר הצהרה על הפירוק.
4. נקבע כי החלטת המיסוי כפופה לכך שבגין העברת 3/4 מהמקרקעין מ- מ' לחברה כאמור לעיל, לא חוייב ולא שולם מס שבח לפי חוק מס שבח מקרקעין, התש"ט-1949.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 46/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: איחוד וחלוקה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. הפונים בבקשה הינם קרובי משפחה (להלן: "בני המשפחה"), ובעלי זכויות במקרקעין (להלן: "המקרקעין").
2. בשנת 2002, נכנסה לתוקף תכנית מחוזית X (להלן: "התכנית הראשונה") החלה על המקרקעין.
3. ערב התוכנית הראשונה ובטרם האיחוד והחלוקה היו בני המשפחה בעלים במושע, יחד עם בעלים אחרים.
4. התכנית הראשונה חלה על 18 חלקות (וביניהן חלקות בני המשפחה) על שטח של כ- 400 דונם ובעלותם של עשרות בעלים. התוכנית שינתה את יעוד המקרקעין מחקלאות, לבניה למגורים (מאות יח"ד, שטח לפארק מדע, מסחרי ומשרדים).
5. בטבלת ההקצאות ולוח האיזון שצורפו לתכנית הראשונה, נקבע כי זכויותיהם במקרקעין של בני המשפחה, יינתנו כחלקים בלתי מסוימים, יחד עם בעלים אחרים, בחמישה מגרשים שונים שאינם רצופים.
6. העובדה שזכויות בני המשפחה פוזרו וניתנו על פני מספר מגרשים שונים שאינם רצופים ויחד עם בעלים אחרים שאינם מבני המשפחה, ולא רוכזו במגרשים אחדים, הקשתה ומקשה על בני המשפחה במימוש זכויותיהם.
7. לאור זאת, הגישו בני המשפחה בשנת 2000 התנגדות לתוכנית הראשונה, ובה טענו, בין היתר, כי על רקע מצב הבעלות של בני המשפחה והשווי היחסי של המגרשים במצב החדש הרי שניתן להקצות מגרשים בבעלות מלאה לכל אחת מקבוצות בני המשפחה, ובמידת הצורך ניתן ליצור ביניהם "מגרש סל" אחד. בהתנגדותם הוסיפו בני המשפחה וטענו, כי הקצאת התמורה שלא ברצף אלא באופן מפוזר שוללת את היתרון של קבלת מגרשים בחטיבת קרקע אחת תוך מימוש הזכויות באתר בניה אחד. כך, מאחר והמגרשים בהם קיבלו זכויות נכללים ב- 5 מיתחמים שונים יהיה על בעלי הזכויות לתכנן ולהשתתף בתוכניות של 5 מיתחמים. בנוסף, טענו בני המשפחה כי ההקצאה לא פיזרה נכון את גורמי הסיכון בין כל בעלי הזכויות, מכיוון שחלק מזכויותיהם קיבלו בשטח מסחרי בשלמות, כאשר ביעוד זה הסיכון גבוה יותר. בהתנגדותם טענו בני המשפחה, כי יש להקצות הזכויות במגרשים צמודים ככל האפשר ובמספר מתחמים קטן ככל האפשר.
8. בהחלטת הועדה המחוזית מחודש 3/2001 נדחתה התנגדות בני המשפחה, אולם לאחר ערר שהוגש ע"י בני המשפחה, קבעה הועדה המחוזית בחודש 7/2001 לתקן את החלטתה הישנה, ובכל הנוגע להתנגדות זו קבעה כי:

" לקבלת ההתנגדות עלולות להיות השלכות על בעלי זכויות אחרים, שאינם חלק מהקבוצות המוסכמות. הדבר עלול לגרום התנגדויות חדשות ועיכוב ממושך, במתן תוקף לתוכנית. בנוסף קבלת ההתנגדות מחייבת מתן הזדמנות שווה לבעלי זכויות אחרים להתארגן בקבוצות מוסכמות-הליך שעלול לגרום לעיכובים נוספים. מתוך רצון לא לעכב את אישור התוכנית, מוצע לבצע את החלוקה לקבוצות מוסכמות לאחר אישור תוכנית זו, באמצעות תכנית בסמכות ועדה מקומית, שתכלול רק את החלקים הרלבנטיים, תוך מתן הזדמנות שווה לכל בעלי הזכויות הנוגעים בדבר "

9. החלטת הועדה היתה שלא לעכב את אישור התוכנית בביצוע חלוקת איזון אחרת בין קבוצת הבעלים, אולם, ההחלטה בהתנגדות קבעה שחלוקה כזו, המתחשבת בניצול אפטימלי יותר של זכויות חלק מהבעלים (או הקבוצות המתארגנות), תערך במסגרת תוכנית מאוחרת יותר בסמכות הועדה, וזאת בכדי לקדם בשלב זה את אישור התוכנית בכללותה ועל היקפה הנרחב. החלטה זו רואה למעשה בתוכנית הבאה (שתבוצע עפ"י ההחלטה) המשך ישומה של התוכנית הראשונה, במטרה לסיים את ההליך שהוחל בו בתוכנית הראשונה.

10. בהתאם להחלטת הועדה המחוזית, הוכנה תוכנית מתאר מקומית חדשה לאיחוד וחלוקה ביוזמת בני המשפחה (להלן: "התכנית המוצעת"), אשר תכליתה לצמצם שיתופיות (כמות מס' הבעלים על כל מגרש) ולרכז זכויות (לדאוג, כמה שאפשר, לרכז את זכויות הבעלים במספר מצומצם יותר של מגרשים).

11. עפ"י טבלת הזכויות שתצורף לתכנית המוצעת (להלן: "טבלת הזכויות"), עולה כי זכויות בני המשפחה ירוכזו במספר קטן יותר של מגרשים מאשר במצב הנוכחי.

12. על פי טבלת הזכויות לא ישולמו תשלומי איזון כלשהם בין הבעלים, בין בכסף ובין בשווה כסף.

פרטי הבקשה:

על רקע החלטת ועדת המשנה מחודש 7/2001 ועל רקע העובדה כי לתכנית המוצעת ולפעולת ריכוז הזכויות יתרונות כלכליים ותכנוניים ניכרים, כדוגמת היכולת לממש את התוכנית הראשונה והבניה על פיה במהירות רבה יותר וביעילות גבוהה יותר. מבוקש כי על מתווה הפעילות המתואר לעיל יחולו הוראות סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. היות ומדובר בתוכנית הבאה בעקבות החלטת ועדת המשנה מחודש 7/2001, תוכנית להמשך ישומה של התוכנית הראשונה על מנת להביא לניצול אופטימלי יותר של זכויות הבעלים, ותכליתה של התוכנית כפי שהוצגה לעיל להגשים מטרה זו, על תוכנית האיחוד והחלוקה המוצעת ככל שזו תאושר, יחולו ההוראות בדבר פטור מלא או חלקי לפי הוראות סעיף 67 לחוק.

2. נקבע, כי אין בהחלטת המיסוי בכדי לאשר כי החלוקה שתבצע בין בעלי הזכויות על פי התוכנית המוצעת, לכשתאושר, הינה בהתאם לשווי היחסי של חלקיהם במקרקעין, נושא זה יבדק ויבחן ע"י המשרד האזורי.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 47/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקת עזבון - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. גבי מ' (להלן: "מ"), א', ב' ו- ג' (להלן: "יתר היורשים") הינם היורשים של גבי ד' ז"ל (מ' ויתר היורשים יחדיו, יקראו להלן ביחד: "היורשים").
2. בהתאם להסכם חלוקת נכסי עזבון משנת 2000, אשר קיבל תוקף של פסק דין, סוכם בין היורשים כדלקמן:
 - **קבוצה ראשונה של נכסים** - בקבוצה זו יוחדו נכסים, חלקם למ' וחלקם ליתר היורשים. בחלוקה זו נוצר הפרש בשווי לטובת מ' בסך של X ₪ (להלן: "ההפרש").
 - **קבוצה שניה של נכסים** - קבוצת נכסים זו תשאר בבעלות משותפת של מ' ויתר היורשים.
 - **קבוצה שלישית של נכסים** - קבוצת נכסים זו תמכר על ידי היורשים. מתמורת המכירה יהיו זכאים יתר היורשים לקבל לטובתם את ההפרש (שנוצר מחלוקת הקבוצה הראשונה), לפני חלוקת התמורה כאמור בין היורשים.
 - חלק זה של ההסכם (חלוקה על דרך מכירה של נכסי הקבוצה השלישית) לא ביצעו הצדדים עד למועד הבקשה, ולמעשה טרם ביצעו בהם חלוקה ראשונה כפי שביקשו לעשות.
3. ההסכם האמור דווח בשעתו לרשויות המס ואושר כחלוקה ראשונה לפי סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").
4. נכסי הקבוצה השלישית כוללים את הנכסים הבאים:
 - משרד באזור השרון (להלן: "המשרד").
 - חנות ומחסנים בתל – אביב (להלן: "הנכסים בת"א").
5. הכנסות השכירות מהמשרד ומהנכסים בת"א דווחו על ידי היורשים לפי חלקם בירושה בדו"ח השנתי למס הכנסה. לאחרונה, מעוניינים היורשים לבצע את החלוקה ביניהם בקבוצת הנכסים השלישית על דרך של חלוקה בעין שווה בשווה, ולא על דרך מכירה וחלוקת התמורה ביניהם, כפי שתכננו לעשות בתחילה. לצורך כך, התקשרו היורשים ביניהם בהסכם בחודש 12/2006, לפיו, מ' תעביר ליתר היורשים את מלוא זכויותיה במשרד ויתר היורשים יעבירו למ' את מלוא זכויותיהם בנכסים בת"א (להלן: "החלוקה המתוקנת").
6. הואיל ועל פי הסכם החלוקה קיים הפרש לטובת מ' אשר צריך היה לאזנו ממכירת נכסי הקבוצה השלישית, מבקשים הצדדים היום לאזנו מהתמורה שנתקבלה ממכירת נכס מהקבוצה השנייה בחודש 11/2005, ואשר טרם חולקה והמופקדת בנאמנות אצל מנהל העזבון.

פרטי הבקשה:

על החלוקה המתוקנת יחולו הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. על החלוקה המתוקנת יחולו הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק.
2. נקבע כי החלטת המיסוי הינה בכפוף לכך שלא ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה על נכסי העזבון.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 48/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: ניכויים לפי סעיף 39 לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר X (להלן: "המוריש") נפטר ב – 7/2006.
2. רכושו של המוריש כלל, בין היתר, זכויות במשק חקלאי, הכולל בית מגורים (להלן: "המשק"). הזכויות במשק הינן הזכויות במקרקעין היחידות הנכללות בעזבונו המוריש.
3. בשנת 2002 ערך המוריש צוואה ובה ציווה כספים ליורשים שונים ואת זכויותיו במשק למוסד ציבורי. בחודש 3/2006 ערך המוריש צוואה נוספת (להלן: "הצוואה השנייה") המבטלת כל צוואה קודמת, ובה ציווה את המגרש הכלול במשק (אך לא את בית המגורים שבו) למר מ' (להלן: "מ'").
4. בחודש 04/2006 ערך המוריש צוואה שלישית (להלן: "הצוואה השלישית"), ובה ציווה חלק מרכושו לאחיניתו, גבי ד' (להלן: "ד'"), חלק זה כלל את כל זכויותיו במשק, את המטלטלין בבית ואת כל הכספים אשר ציווה בעבר המוריש לאחותו (אימה של ד'). צוואה זו לא ביטלה את הצוואה השנייה לגבי יתר רכושו של המוריש.
5. מאחר ובצוואתו הקודמת (הצוואה השנייה) המוריש לא ציווה לאימה של ד' כספים (למעט כספים שהיתה אמורה לקבל על פי דין), ד' לא תהא זכאית לקבל מעזבונו המוריש על פי הצוואה השלישית רכוש נוסף ו/או כספים, למעט המשק והמטלטלין שבו.
6. יודגש כי הצוואה השלישית התייחסה כאמור רק לחלק מרכושו של המוריש אותו ציווה על דרך צוואה רק לד', יתרת רכושו של המוריש לא נכללה בצוואה זו תחולק כירושה על פי דין, דהיינו, תחולק בין היורשים על פי דין, שאינם כוללים את ד'.
7. לאחר מותו של המוריש, הגישה ד' בחודש 7/2006 בקשה לרשם לענייני ירושה לקיומה של הצוואה השלישית, אולם מ' העלה טענות כנגד תקפותה של הצוואה ואף הגיש בחודש 8/2006 בקשה להרשות לו הארכת מועד להגשת התנגדות לקיומה.
8. לאחר התדיינות ומגעים ממושכים בין הצדדים ובאי כוחם מחוץ לכתלי בית המשפט, הסכימה ד', כפשרה ומבלי להודות או להכיר בדרך כלשהי בטענות מ', לשלם לו X ש"ח (להלן: "התשלום"), וזאת בתמורה לסילוק כל טענותיו כנגד תקפות הצוואה השלישית וכנגד זכותה לרשת עפ"י הצוואה השלישית חלק מעזבונו של המוריש, דהיינו, את המשק והמטלטלין שבו.

פרטי הבקשה:

במסגרת מכירה עתידית של זכויותיה במשק, אשר נתקבלו בירושה מהמוריש, תהא ד' זכאית לנכות את התשלום כהוצאה המותרת בניכוי מהשבח לפי הוראות סעיף 39 חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. במסגרת מכירה עתידית של זכויותיה במשק אשר התקבלו בידה בירושה מהמוריש תהא ד' זכאית לנכות חלק יחסי מהתשלום כהוצאה המותרת בניכוי מהשבח לפי הוראות סעיף 39 לחוק.
2. החלק היחסי מהתשלום שיותר כהוצאה במכירה עתידית של הזכויות במקרקעין במשק יהא היחס שבין שווי הזכויות במקרקעין במשק לבין שווי הזכויות במקרקעין במשק בצירוף המטלטלין שבו (להלן: "ההוצאה המוכרת").
3. על אף האמור בסעיף 2 דלעיל, היה ובמכירה עתידית של הזכויות במשק, כולן או חלקן, ינתן פטור ממס שבח בשל דירת מגורים מזכה יותר בניכוי חלק יחסי בלבד מההוצאה המוכרת כיחס שבין שווי המכירה החייב במס לבין שווי המכירה הכולל של הזכות במקרקעין הנמכרת.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 49/07

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: תמ"א 38 והעברת זכויות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר א' (להלן: "א'") הוא בעל הזכויות בנכס בת"א (להלן: "הנכס").
2. הנכס נמצא בקומת קרקע (קומת עמודים) ומחולק בפועל לשתי דירות מגורים בשטח כולל של כ- 130 מ"ר. הזכויות בנכס נרכשו על ידי א' בשנת 2001.
3. הבניין שבו נמצא הנכס הינו בן 4 קומות (כולל קומת הקרקע) (להלן: "הבניין"), ובנוסף לנכס קיימות בבניין עוד 9 דירות בבעלות אחרים.
4. על פי תוכנית שחלה על הבניין ניתן להוסיף קומה אחת לבנין. כמו כן, ניתן להוסיף קומה נוספת על פי תמ"א 38 - תוכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידת אדמה. מכוח שילובן של שתי התכניות האמורות, ניתן לבנות בבניין קומה נוספת אחת בלבד (להלן: "קומה נוספת מס' 1").
5. בנוסף, חלה על הבנין תב"ע X המתירה בנייתה של קומה נוספת (להלן: "קומה נוספת מס' 2") בתנאי ששטחי בניה מקומת הקרקע (קומת עמודים) יוסבו לשטחי חניה. בהתאם לתכנית האמורה נקבע כי, זכויות הבניה על הגג המשותף, אשר בבעלות במושע של כלל הדיירים, יועתקו לגג החדש שייבנה מעל הקומה הנוספת נשוא התכנית. הבעלויות בקומה נוספת מס' 2 תהינה על פי הבעלויות בקומת הקרקע, בשטח בניה זהה.
6. א' מתכוון להתקשר עם שאר בעלי הזכויות בבנין בהסכם, לפיו, בתמורה לביצוע השיפוצים והחיזוקים בבניין על פי תמ"א 38 ובתמורה להכשרת מקומות חניה והצמדתן לבעלי הזכויות, יקבל א' את זכויות הבניה לקומה נוספת מס' 1 ויוכל לבנות את קומה נוספת מס' 2, כך שבסופו של דבר, יהיו בבעלותו שתי הקומות הנוספות.
7. הזכויות בגג החדש (לאחר הוספת הקומות הנוספות) ישארו כחלק מהרכוש המשותף. כל דיירי הבניין יכולים לעשות שימוש סביר בגג (הצבת קולטים, אנטנות וכיו"ב) כפי שנעשה בגג הקיים. כל זכויות בניה עתידיות, אם יהיו, יהיו בבעלות כל דיירי הבניין בהתאם לחלקיהם ברכוש המשותף.

פרטי הבקשה:

1. מכירת זכויות הבניה בגג שהוקנו מכוח תמ"א 38 על ידי בעלי הזכויות בבניין לא', תהא פטורה ממס שבח ומס מכירה ותהא חייבת במס רכישה בלבד.
2. הריסת קומת הקרקע לשם הכשרת מקומות חניה וקבלת הזכויות בקומה נוספת מס' 2 ע"י א', לא תהווה מכירת זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מכירת זכויות בניה מכוח תמ"א 38

- 1.1 מכירת הזכויות בגג שהוקנו מכוח תמ"א 38 מהווה מכירה של זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק, משמע, המכירה תקום חבות במס שבה, מס מכירה ומס רכישה.
- 1.2 **הערה** - החלטת המיסוי הוצאה בשלב שבו טרם חוקק פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, ובשלב שהופץ תזכיר הצעת חוק בעניין הקלות המס בגין מכירת זכויות בניה שניתנו מכוח תמ"א 38, אשר בו הוצע לקבוע תחולה רטרואקטיבית מיום פרסום תמ"א 38 ברשומות להקלות שייקבעו.
- 1.3 לאור האמור לעיל, נקבע כי בשלב זה היה והמכירה תבוצע לפני החקיקה תוצא שומה ויוקפאו הליכי הגביה בהתאם להקלות המוצעות עד לסיום הליכי החקיקה ופרסום התיקון ברשומות.

2. תב"ע X

- 2.1 הריסת קומת הקרקע לשם הכשרת מקומות חניה לשאר בעלי הזכויות בבניין, המגדילה את זכויותיהם ברכוש המשותף - מהווה מכירה של זכות במקרקעין מא' לשאר בעלי הזכויות בבניין.
 - 2.2 העתקת זכויותיו של א' מקומת הקרקע לקומה נוספת מס' 2, לא תהווה מכירה של זכות במקרקעין ובלבד שזכויותיו של א' בקומה נוספת מס' 2 יהיו בשטח זהה לשטח הדירה שתיהרס, והכל בהתאם להוראות תב"ע X.
 - 2.3 קבלת זכויות בקומה נוספת מס' 2 בשטח גדול יותר משטח הנכס (להלן: "**הזכויות הנוספות**") תהווה מכירה של זכות במקרקעין של הזכויות הנוספות משאר בעלי הזכויות לא'.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 50/07

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: תמחור מחדש אופציות לעובדים שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל, הקצתה לעובדיה, שאינם בעלי שליטה, אופציות הניתנות למימוש למנייתיה (להלן: "האופציות"), בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן.
2. האופציות ניתנות להמרה למניות החברה (להלן: "המניות"), כשתוספת המימוש, כפי שנקבעה במועד ההקצאה הינה גבוהה משמעותית משווי מניות החברה נכון למועד הגשת הבקשה (להלן: "תוספת המימוש").
3. לפיכך, ולאור הערכת החברה כי שווי מניותיה ירד באופן ניכר (להלן: "שווי המניות החדש"), נמצאות האופציות של העובדים "מחוץ לכסף", קרי, – תוספת המימוש של האופציות גבוהה משמעותית משווי המניות החדש, כך שלמעשה אין כל מרכיב הטבה באופציות אלו וממילא הן לא תמומשנה למניות בעתיד הנראה לעין.
4. מכאן, ובשל רצונה של החברה לשמר את ההטבה שהוענקה לעובדיה באמצעות הקצאת האופציות, קיבל דירקטוריון החברה החלטה להפחית, את תוספת המימוש של האופציות (להלן: "התמחור מחדש") ולהעמיד אותה על מחיר המניות החדש (להלן: "תוספת המימוש החדשה").

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס אשר יחול על האופציות במסגרת ביצוע התמחור מחדש.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. החלטת המיסוי מתייחסת לאופציות שלא מומשו או הומרו למניות החברה, נכון למועד הפניה לקבלת החלטת המיסוי בלבד.
2. יראו באופציות שבוצע בהן תמחור מחדש כאילו הן מוקצות מחדש (להלן: "האופציות החדשות"), לכל דבר ועניין, לרבות לעניין פרק הזמן כמשמעותו בהגדרת המונח "תום התקופה" בסעיף 102(א) לפקודה וחישוב שווי ההטבה הפירותי שבסעיף 102(ב)(3) לפקודה, לפי העניין.
3. ביצוע מנגנון התמחור מחדש בתוכנית לגבי האופציות, כשלעצמו, לא יהווה הפרה של תוכנית ההקצאה המקורית, כפי שאושרה ע"י פקיד השומה.
4. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי לרבות הוראות למקרה של הפרה עתידית של תום התקופה וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה והנאמן כגון: ביאורים בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס, אי התרת הוצאות, מגבלות שונות, אישור מצגי החברות ומכתב אישור של החברות להסכמתן לתנאי החלטת מיסוי זו.

החלטת מיסוי 51/07 תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת יחידות מניה תלויות ביצוע במתווה סעיף 102 לפקודה – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה בת תושבת ישראל (להלן: "החברה"), מוחזקת על ידי חברה ציבורית תושבת ארה"ב (להלן: "חברת האם"). חברת האם הקצתה לעובדי החברה אופציות הניתנות למימוש למנייתיה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") במסלול רווח הון בהקצאה באמצעות נאמן.
2. במסגרת התוכנית נקבע כי באפשרות חברת האם להקצות, בין היתר, יחידות מניה תלויות ביצוע (Shared Performance Stock Awards) (להלן: "יחידות הביצוע"): יחידות הביצוע כפופות לעמידה ביעדים הנקבעים ע"י חברת האם במועד ההקצאה ואשר נבחנים בכל אחד ממועדי ההבשלה.
3. במועד ההקצאה נקבעת כמות המניות הבסיסית, אשר תבשיל מיחידות הביצוע (להלן: "כמות היעד"), וכן נקבעים הקריטריונים שעל פיהם ישתנה יחס ההמרה ביחידות הביצוע, כך שכמות המניות המובשלות, מדי מועד הבשלה, תשתנה, בכפוף לעמידה ביעדים, כפי שנקבעו ע"י החברה.
4. מועד ההקצאה הוא המועד בו דירקטוריון חברת האם מחליט על הקצאת יחידות הביצוע, ושבו מודיעים לעובד על כמות יחידות הביצוע ונותנים בידיו הסכם הקצאה (להלן: "מועד ההקצאה"). באותו מועד מדווחים על ההקצאה לנאמן.

פרטי הבקשה:

לקבוע את הסדר המס אשר יחול על הקצאת יחידות ביצוע בכפוף להוראות סעיף 102 לפקודה במסגרת מסלול רווח הון בהקצאת מניות באמצעות נאמן.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ככלל, אושר כי יחידות הביצוע, עומדות בהוראות מסלול רווח הון באמצעות נאמן, כך שיראו במועד ההקצאה, כהגדרתו להלן, כמועד הקצאה לכל דבר ועניין לצורך סעיף 102 לפקודה, וכמו כן יחולו במועד המימוש הוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה וסעיף 102(ד)(1) לפקודה, לפי העניין, וזאת לגבי כמות היעד כפי שנקבע בהחלטת דירקטוריון החברה וכפי שהופקדה בידי הנאמן.
2. יחד עם זאת, במידה ובמועדי ההבשלה, כמות המניות שתובשלה, תהא גבוהה מכמות היעד האמורה להבשיל, ואשר הופקדה במועד ההקצאה, הרי שיראו בכמות העודפת, מעבר לכמות היעד שהופקדה במועד ההקצאה, כהקצאה חדשה, לכל דבר ועניין, לרבות לעניין "תום התקופה" וחישוב שווי ההטבה הפירותי, כמשמעותם בסעיף 102 לפקודה.
3. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי לרבות הוראות למקרה של הפרה וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה והנאמן כגון: ביאורים

בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס, אי התרת הוצאות, מגבלות שונות, אישור מצגי החברות ומכתב אישור של החברות להסכמתן לתנאי החלטת מיסוי זו.

החלטת מיסוי 52/07

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: התאמת האופציות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה בגין איחוד או פיצול הון מניות – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ציבורית תושבת ישראל הנסחרת בבורסה בישראל (להלן: "החברה"), הקצתה לעובדיה ולעובדי החברות הבנות שלה (שהן תושבות ישראל) (להלן: "העובדים"), אופציות הניתנות למימוש למניותיה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון במסגרת הקצאה באמצעות נאמן.
2. בתקופה הקרובה עומדת החברה לבצע שינויים במבנה ההון שלה מבלי לשנות את חלקו היחסי של כל בעל מניות, בדרך של חלוקת מניות החברה למספר קטן יותר של מניות (להלן: "איחוד הון מניות (reverse stock split)") או בדרך של חלוקת מניות החברה למספר גדול יותר של מניות (להלן: "פיצול הון מניות (stock split)"), ולשם כך עליה לבצע התאמה של כל כתבי האופציה כך שבעלי האופציות אינם יצאו נפסדים או מרווחים לעומת בעלי המניות (להלן: "מנגנון ההתאמה").
3. מנגנון ההתאמה נקבע על מנת לשמר את שווי ההטבה של העובדים, כפי שנקבע במועד ההקצאה.
4. מנגנון ההתאמה בוצע לגבי כלל מחזיקי האופציות, קרי, לא רק לעובדים אלא גם למחזיקי אופציות אחרים, לרבות אילו מקרב הציבור.
5. החברה לא רשמה הוצאה בספרים בגין ההטבה הנוספת לעובדים.

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס שיחול על האופציות בשל יישום מנגנון ההתאמה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ככלל, ביצוע מנגנון ההתאמה בתוכנית לגבי האופציות, כשלעצמו, לא יהווה הפרה של כללי התוכנית או אירוע מס במישור העובדים ו/או במישור החברה.
2. יחד עם זאת, במידה ומנגנון ההתאמה בתוכנית מטיב עם העובדים ביחס למנגנון ההתאמה בבורסה, הרי שהפרש ייחשב בידי העובדים כמרכיב של הכנסת עבודה ויתווסף למרכיב העבודה הפירותי המסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 102(ב)(3) לפקודת מס הכנסה.
3. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי לרבות הוראות למקרה של הפרה וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה והנאמן כגון: ביאורים בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס, אי התרת הוצאות, מגבלות שונות, אישור מצגי החברות ומכתב אישור של החברות להסכמתן לתנאי החלטת מיסוי זו.

החלטת מיסוי 53/07

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: התאמת האופציות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה בעת חלוקת מניות הטבה – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ציבורית תושבת ישראל הנסחרת בבורסה בישראל (להלן: "החברה"), הקצתה לעובדיה ולעובדי החברות הבנות שלה (שהן תושבות ישראל) (להלן: "העובדים"), אופציות הניתנות למימוש למניותיה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") במסלול רווח הון במסגרת הקצאה באמצעות נאמן.
2. בתקופה הקרובה עומדת החברה לבצע חלוקת מניות הטבה לבעלי המניות בחברה, באופן יחסי לחלקם בהון המניות (Stock Dividend). לשם כך עליה לבצע התאמה בדרך של הגדלה מקבילה של מספר המניות המתקבלות בעת מימוש כתבי האופציה למניות החברה, על פי תנאים ידועים וקבועים מראש, כך שבעליהם אינם יוצאים נפסדים או מרווחים לעומת בעלי המניות (להלן: "מנגנון ההתאמה").
3. מנגנון ההתאמה נקבע על מנת לשמר את שווי ההטבה של העובדים, בגין השינוי במבנה ההון של החברה כתוצאה מחלוקת מניות הטבה.
4. מנגנון ההתאמה בוצע לגבי כלל מחזיקי האופציות, קרי, לא רק לעובדים אלא גם למחזיקי אופציות אחרים לרבות אילו מקרב הציבור.
5. החברה לא רשמה הוצאה בספרים בגין ההטבה הנוספת לעובד.

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס שיחול על האופציות בשל יישום מנגנון ההתאמה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ככלל, ביצוע מנגנון ההתאמה בתוכנית לגבי כל בעלי האופציות, כשלעצמו, לא יהווה הפרה של כללי התוכנית או אירוע מס במישור העובדים ו/או במישור החברה.
2. יחד עם זאת, במידה ומנגנון ההתאמה בתוכנית מטיב עם העובדים ביחס למנגנון ההתאמה, הרי שההפרש ייחשב בידי העובדים כמרכיב של הכנסת עבודה ויתווסף למרכיב הפירותי המסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 102(ב)(3) לפקודת מס הכנסה.
3. החברה תתחייב כי בכל הנפקה עתידית של אופציות נוספות (לעובדים ו/או לציבור) היא תכלול את מנגנון ההתאמה בתוכנית גם לגבי האופציות הנוספות.
4. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי לרבות הוראות למקרה של הפרה וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה והנאמן כגון: ביאורים בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס, אי התרת הוצאות, מגבלות שונות, אישור מצגי החברות ומכתב אישור של החברות להסכמתן לתנאי החלטת מיסוי זו.

החלטת מיסוי 54/07

תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: הקצאת יחידות RSU לעובדים (מסלול 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 Restricted Stock Units (להלן: "יחידות ה-Rsu's").
2. עפ"י תנאי 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 ה-Rsu's (להלן: "מועדי ההבשלה").

פרטי הבקשה:

החלת הוראות סעיף 102 לפקודה במסלול ללא נאמן על יחידות ה-Rsu's.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הקצאת יחידות ה-Rsu's, יסווגו כהקצאת אופציות, לכל דבר ועניין, ויחולו לגביה הוראות סעיף 102(ג) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") – הקצאת אופציות ללא נאמן.
2. על האמור בסעיף 1 לעיל, יראו בכל מועד הבשלת יחידות ה-Rsu's (או יוענקו לעובד המניות חלף יחידות ה-Rsu's), כמימוש לעניין סעיף 102(ג) לפקודה. העובד יחויב כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה בגין מספר המניות שקיבל באותו מועד מוכפל בשער הסגירה שנקבע למניות החברה בבורסה באותו היום. החברה תנכה מס ותעבירו לפקיד השומה בהתאם לכללים.
3. סכום שווה דיבידנד (dividend equivalent), שיתקבל בגין יחידות ה-Rsu's, אם בכלל, עד לתום תקופת ההבשלה של ה-Rsu's, יסווג כהכנסת עבודה בידי העובד במועד האמור תשלומו, כשהנאמן או החברה ינכו מס הימנו, בהתאם לתקנות מ"ה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993.
4. במועד מכירת המניות בפועל, יחולו על העובד הוראות חלק ה' לפקודה, ויראו את שווי ההטבה ואת מועד ההבשלה כמחיר המקורי ויום רכישתן הרכישה של המניות, בהתאמה. למען הסר ספק יובהר כי, במידה ובמועד מכירת המניות בפועל ינבע הפסד הון, לא יהא הפסד הון זה בר קיזוז כנגד שווי ההטבה שנצמח לעובד במועד ההבשלה ואשר סווג בידי כהכנסת עבודה.

5. עובד שלא חתם על הסכמתו להחלטת המיסוי, יהא חייב במס בשל שווי ההטבה הנצמח לו, בהתאם להוראות סעיף 102(ג)(2) לפקודה במועד מכירת המניות בלבד, כאשר החברה תהא מחויבת, בהתאם להוראות סעיף 9 לכללי מס הכנה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשס"ג – 2003, לנכות מס משווי ההטבה הנצמח בידיו במועד זה.
6. לחברה לא תותר כל הוצאה בשל יחידות ה - Rsu's, בין אם ביקשו עובדי החברה להם הוקצו הזכויות להצטרף להחלטת מיסוי זו ובין אם לאו.
7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.