



עלון מידע מספר 2/2018

לקוחות וידידים יקרים,

אנו מתכבדים להציג בפניכם את עלון המידע של משרדנו. עלון המידע מתמקד בסקירת פסיקה עדכנית בנושאי מס הכנסה, הוא נועד לצרכים אינפורמטיביים בלבד ואין לראות בו חוות דעת או יעוץ משפטי.

קריאה מהנה, וחג פסח שמח!

א. רפאל ושות', עורכי דין

ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ואח' נ' גזית גלוב ישראל בע"מ ואח' – סיווגן של חברות המחזיקות במרכזי קניות כ"איגודי מקרקעין" – פסק הדין של בית המשפט העליון עסק בשאלה העקרונית האם חברות שמחזיקות ומפעילות מרכזי קניות מהוות איגוד מקרקעין וזאת לאחר שפסקי הדין של ועדות הערר שדנו בשאלה לא הניבו הכרעה אחידה וחד משמעית. החשיבות העיקרית של ההכרעה הינה לצורך החיוב במס רכישה בגין מכירת מניות בחברות מסוג זה. בית המשפט העליון קבע כי בנסיבות העניין, החברות האמורות היו איגודי מקרקעין. במסגרת פסק הדין נקבע כי גם איגודים המפיקים הכנסות עסקיות מהמקרקעין שבבעלותם ("איגודים עסקיים"), להבדיל מאיגודים המפיקים הכנסות פאסיביות מהמקרקעין, יכולים להיחשב כאיגודי מקרקעין ככל שהם עונים להגדרת המונח "איגוד מקרקעין" המדברת על איגוד שכל נכסיו הם זכויות במקרקעין למעט נכסים ניטרליים או טפלים כאמור בהגדרה. לצורך בחינת העמידה בהגדרה אין להפריד בין המקרקעין לבין נכסים הנטמעים במקרקעין כגון מחוברים, זכויות חכירה לתקופה קצרה וכו'. עוד נקבע כי המונח "מיטלטלין" שברשימת הנכסים הניטרליים ו/או הטפלים שבהגדרת איגוד מקרקעין כולל גם נכסים בלתי מוחשיים (שאינם משמשים להפקת הכנסה או שהם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד). על פי פסק הדין "עסק חי" עשוי באופן עקרוני להיחשב כנכס בלתי מוחשי נפרד המוציא את האיגוד מגדר איגוד מקרקעין אך בנסיבות הפרטניות של מרכזי הקניות נקבע שהעסק החי נטמע במקרקעין מאחר וההכנסות של מרכז הקניות הופקו ישירות מהמקרקעין (בשונה ממפעל יצרני או עסק של מתן שירותים). באופן דומה נקבע שגם מוניטין ככל שהיו לאותן חברות נטמעו במקרקעין מאחר ומדובר במוניטין שנצמחו מפעילות של השכרת מקרקעין וכי בנסיבות העניין קיומם של המוניטין לא הוכח בראית ממשיות.

ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 ואח' נ' לשם ואח' – סיווג הכנסה מהשכרת למעלה מ- 20 דירות מגורים כהכנסה עסקית – הנישומים הפיקו הכנסה מהשכרה של למעלה מ- 20 דירות מגורים. בין הנישומים לבין פקיד השומה התגלעה מחלוקת באשר לסיווג דמי השכירות לצרכי מס, כאשר הנישומים גרסו כי יש לסווג את דמי השכירות כהכנסות פסיביות לפי סעיף 2(6) לפקודה, בעוד שפקיד השומה גרס כי יש לסווג את דמי השכירות כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. נפקות ההכרעה בדבר הסיווג נעוצה בתוצאת המס – ככל שדמי השכירות (בהשכרה למגורים) יסווגו כהכנסות פסיביות יוכלו הנישומים ליהנות משיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 122 לפקודה. לעומת זאת, ככל שדמי השכירות יסווגו כהכנסות מעסק, הנישומים יחויבו במס בשיעור השולי החל עליהם, בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודה. בית המשפט המחוזי קבע כי יש לסווג את דמי השכירות כהכנסות פסיביות לפי סעיף 2(6) לפקודה. בית המשפט העליון קיבל את ערעורו של פקיד השומה וקבע כי בנסיבות העניין, יש לסווג את דמי השכירות כהכנסות מעסק. במסגרת זו, קבע בית המשפט כי יש לראות הכנסה כעסקית לצרכי מס כאשר היא נובעת מפעילות ממשית, נמשכת, מחזורית ושיטתית, כאשר לצורך הפקתה נדרשת גיעה אישית ואקטיביות מצד בעל העסק, שלוחיו או מי מטעמו. לצורך העניין ניתן להסתייע במבחני עזר נקודתיים להבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית: טיב הנכס; תקופת ההחזקה; תדירות העסקאות או הפעולות; היקפן הכספי של העסקאות; אופן המימון; בקיאות ומומחיות; אופן הטיפול החשבונאי; מטרות התאגיד לפי מסמכי היסוד; ייעוד כספי התמורה. בנוסף למבחני העזר, יש ליישם את מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה. בחינת אופייה ומהותה של הכנסה כלשהי וסיווגה כהכנסה עסקית או פאסיבית, תיעשה בעיקרה לפי מבחן אובייקטיבי. בנסיבות העניין, יישום המבחנים הוביל למסקנה כי המדובר בהכנסות מעסק, וזאת למרות שלא כל המבחנים המצביעים על סיווגה של הכנסה כעסקית התקיימו. נקבע כי יש לתת משקל משמעותי גם לפן הכמותי של עסקאות ההשכרה – מספר הנכסים וגובה ההכנסות שהופקו מהם. על פי פסק הדין אין לשלול לחלוטין סיווג פאסיבי של הכנסה מהשכרת מספר רב של דירות ואולם הנטל לשכנע שמדובר בפעילות שבוצעה ללא מעורבות אקטיבית מצד הנישום או שלוחיו הוא נטל כבד המוטל על הנישום. להרחבה בנושא סעיף 122 לפקודה ראו בכרך ב' של ספרנו **מס הכנסה** בעמ' 168-169.

ע"מ 10-15-9930 סגמן ייזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב – מכירת מניות באיגוד מקרקעין כעסקה החייבת במע"מ – הנישומה, חברה שעסקה בבנייה ומכירת מקרקעין, מכרה מניות שהחזיקה בחברה אחרת שהייתה "איגוד מקרקעין" ויעדה להוציא לפועל עסקת קומבינציה. בין הנישומה לבין מנהל מע"מ התגלעה מחלוקת בשאלה האם מכירת המניות הייתה חייבת במע"מ. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת מנהל מע"מ במחלוקת. הגדרת "מקרקעין" בחוק מע"מ כוללת בין היתר גם מניות באיגוד מקרקעין ומשכך מניות באיגוד מקרקעין הן "נכס" המוגדר בחוק מע"מ כ"טובין או מקרקעין". החלופה הראשונה בהגדרת "עסקה" עליה מוטל מע"מ עוסקת בין היתר במכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו. בנסיבות העניין נקבע כי מכירת המניות בוצעה במהלך עסקה של הנישומה, בהתבסס בעיקר על הזיקה ההדוקה שבין פרויקט הקומבינציה שאמור היה להתבצע על ידי איגוד המקרקעין ובין פעילותה של הנישומה כחברה קבלנית והציפיה שהנישומה תהיה מעורבת בפרויקט הקומבינציה. משכך נקבע שהתקיימה החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" שבסעיף 1 לחוק מע"מ. בנסיבות אלה התייתר הצורך בדיון מעמיק בטענות נוספות שהועלו על ידי מנהל מע"מ בנוגע לחלופות נוספות בהגדרת "עסקה" העוסקות במכירת ציוד ובעסקת אקראי.

ע"מ 10-14-44118 א.ס.י.אל קניון דרורים נ' פקיד שומה פתח תקווה–מיסוי דיבידנד שמקורו ברווחי שערון – הנישומה, חברה פרטית, שעסקה ביעוץ ושיווק בתחום הנדל"ן, קיבלה דיבידנד שמקורו בין היתר ברווחי שערון שרשמה החברה המחלקת בגין נכס מקרקעין שהוחזק על ידה. לטענת הנישומה, בהתבסס על הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, אין להביא בחשבון בחישוב הכנסתה החייבת את הדיבידנד הבין חברתי לרבות חלקו של הדיבידנד שמקורו ברווחי השערון. לטענת פקיד השומה, רווחי השערון אינם "הכנסה" כמשמעותה בפקודה ומשכך אין "לנטרל" את חלק הדיבידנד שמקורו ברווחי השערון בחישוב הכנסתה החייבת של הנישומה. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה. נקבע כי הוראת סעיף 126(ב) לפקודה המוציאה מבסיס המס דיבידנד המחולק בין שתי חברות תושבות ישראל מבוססת על הנחת היסוד לפיה הרווחים המחולקים כדיבידנד כבר חויבו במס חברות בידי החברה המחלקת. לפיכך, ככלל, אין לאפשר את ההטבה הגלומה בסעיף 126(ב) לפקודה, מקום שלא הוטל מס על הרווח המחולק כדיבידנד. לעניין דיבידנד שמקורו ברווחי שערון, נמצא כי הרווחים החשבונאים האמורים אינם בגדר הכנסה לפי הפקודה, הם לא חויבו במס בידי חברת הבת ולפיכך אין להחיל עליהם את הוראות סעיף 126(ב) לפקודה. כפועל יוצא, ההכנסה של הנישומה מהדיבידנד שחילקה לה חברת הבת, שמקורו ברווחי השערון חויבה במס. פסק הדין ניתן בהתייחס להוראות הפקודה לפני הוספת סעיף 100א1 לפקודה המסדיר את תוצאות המס בחלוקת דיבידנד שמקורו ברווחי שערון. להרחבה בנוגע להוראות סעיף 100א1 לפקודה ראו בכרך ב' של ספרנו **מס הכנסה** בעמ' 266-267.

לפרסומים נוספים

לתמציות חוות דעת

לסדרת הספרים

ליצירת קשר

א' רפאל ושות' עורכי-דין | דניאל פריש 3 | תל אביב | 03-6966999 | Israel

להסרה מרשימת התפוצה | דוחו כספאם

משלח באמצעות תוכנת ActiveTrail