



## עלון מידע מספר 1/2017

### לקוחות וידידים יקרים,

אנו מתכבדים להציג בפניכם את עלון המידע של משרדנו. גלון 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,

ד"ר אמנון רפאל, עו"ד      שלומי לזר, עו"ד ורו"ח

אסף ששון, עו"ד ורו"ח      אלון יפה, עו"ד ורו"ח      יהונתן אוליאל, עו"ד ורו"ח

**ו"ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (27.11.2016) – ביטול עסקה לעניין חוק מיסוי מקרקעין** – הנישומים התקשרו עם קבלן בעסקת קומבינציה לבניית 4 דירות מגורים על מגרש שהיה בבעלותם ביחס של 50-50. לאחר סיום שלב השלד התעוררו מחלוקות בין הנישומים לקבלן ובמסגרת הליך של בוררות סוכם שהסכם הקומבינציה מבוטל. על פי פסק הבורר, על הנישומים הוטל להשלים את בניית הבניין, והסכום שהיה עליהם לשלם / להשיב לקבלן חושב לפי תמורת המכירה של אחת הדירות בבניין בניכוי עלויות ההשלמה של אותה דירה (להבדיל מהשבה של ההוצאות שבהן נשא הקבלן בפועל). לטענת הנישומים, ביטול הסכם הקומבינציה על פי פסק הבוררות מהווה ביטול עסקה, בהתאם להוראות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, שמשמעותו ביטול החיוב במס שבח ובמס רכישה בגין עסקת הבסיס. לטענת מנהל מיסוי מקרקעין דובר בעסקת מכר חוזר ולא בביטול עסקה. ועדת הערר סקרה את הדין הרלבנטי לצורך ההבחנה בין ביטול עסקה ובין מכר חוזר, תוך הפניה בין היתר לפסק הדין המנחה של בית המשפט העליון בעניין עידית זמר ("האם העסקה שלחה שורשים ונקלטה בקרקע של המציאות") והקריטריונים שהוזכרו בפסיקה ובהוראת הביצוע שפורסמה בעניין זה על ידי שלטונות המס: (א) התקופה שחלפה בין חתימת ההסכם ובין ביטול העסקה; (ב) האם נמסרה חזקה; (ג) האם הושלם הרישום על שם הקונים; (ד) השקעות שבוצעו על ידי הקונים בנכס; (ה) האם ההשבה בוצעה לפי ערכים של העסקה המקורית או לפי שווי במועד הביטול וכו'. על פי ועדת הערר - ביטול הסכם הקומבינציה על פי פסק הבוררות אינו גורר בהכרח ביטול עסקה לצורכי מס, ויש לבחון האם פסק הבוררות החזיר את המצב לקדמותו (ערב העסקה) או שפסק הבוררות גרם לשינוי במצבם של הצדדים ביחס למצב שבו היו ערב העסקה. במקרה זה, מאחר ומנגנון השבת הכספים לקבלן הפך את הקבלן לשותף בעסקה, הנושא בסיכויים ובסיכונים המסחריים הקשורים להשלמת הבנייה ומכירת הדירה לאחר בנייתה, נקבע שלא דובר בהשבת המצב לקדמותו (ביטול עסקה) ועם זאת, גם לא מדובר במכר חוזר אלא בביצוע של עסקת המשך. התוצאה היא שחבות המס של הצדדים בעסקה המקורית לא בוטלה (מס שבח ומס רכישה) ואולם יש להביא בחשבון את תוצאות המס בעסקה המקורית בין הצדדים לצורך קביעת יום הרכישה ושווי הרכישה של הדירה שנמכרה בעסקת המשך.

**ע"מ 12-07-56940 אף סי (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה (16.11.2016) – מוניטין בחברת החזקות ללא פעילות עסקית** – הנישומה הייתה חלק מקבוצת חברות שעסקה בין היתר בפעילות שילוח בינלאומית ובפעילות בלדרות. בשנת 2001 זתבצע בחברה האם של הנישומה שינוי מבנה בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודת מס הכנסה, כמסגרתו הועברו לנישומה נכסים שונים ששימשו את חברת האם בפעילות השילוח. מסגרת פירוט הנכסים המועברים שדווחו לרשויות המס לא נכלל מוניטין של חברת האם או כל נכס בלתי מוחשי אחר. בשנת 2007 זכרה חברת האם את מניות הנישומה לחברה הולנדית מקבוצת דויטשה פוסט, כאשר בהתאם להסכם המכר, 'אחר מכירת המניות רכשה הנישומה את כל המוניטין הקשורים לפעילות השילוח שנותרו בחברת האם. זשווי שיוחס למוניטין שרכשה הנישומה מהחברה האם היה גבוה משמעותית מהשווי שיוחס למניותיה של הנישומה. 'כישת המוניטין מומנה על ידי הנישומה בהלוואות שהועמדו על ידי חברות מקבוצת דויטשה פוסט. זקיד השומה ראה בעסקה האמורה כמשקפת מכר מניות בלבד ולא מכירה של מוניטין בהתבסס על הטענה לפיה המוניטין "צמודים" לפעילות העסקית וחברת החזקות שאינה מנהלת פעילות עסקית כלשהי כדוגמת החברה האם אינה יכולה להחזיק במוניטין. כפועל יוצא זירב פקיד השומה להתיר לנישומה הפחתה של המוניטין שנרכשו על ידה וניכוי של הוצאות המימון שנצברו בגין ההלוואות ששימשו לרכישת המוניטין. בית המשפט המחוזי מרכז קיבל את הערעור ברובו וקבע כי באופן עקרוני אין מניעה שחברת החזקות תחזיק במוניטין, גם כאשר היא אינה מנהלת פעילות עסקית כלשהי, כי במקרה שלפנינו, זכרת האם והחברות הבנות פעלו יחד כקבוצה עסקית אחת העושה שימוש במוניטין "הקבוצתיים" שהיו ונותרו בחברה האם עד למכירתם לנישומה בשנת 2007. זביעת בית המשפט התבססה על ראיות שהובאו בפניו הן ביחס לשינוי המבנה משנת 2001 לגביו נקבע שדובר בשינוי מבנה טכני-אדמיניסטרטיבי והן ביחס לעסקת המכר משנת 2007, על חוות דעת של מומחים מתחומי הכלכלה והשיווק בשאלה העקרונית לגבי קיום מוניטין בחברת החזקות. לאור קביעת בית המשפט בנושא המוניטין, זתיר בית המשפט בניכוי את הוצאות המימון שהוצאו בקשר לרכישת המוניטין. זוצאות הפחתת המוניטין לעומת זאת לא הותרו בניכוי בטענה שהמוניטין נרכשו מ "קרוב" לכאורה בשלב שבו הנישומה הייתה עדיין ('שיטת בית המשפט) בבעלות החברה האם.

**ע"א 15/3844 פקיד שומה פתח תקווה נ' שירותי בריאות כללית (13.11.2016) – זיוב דמי טיפול מקצועי ודמי חבר במס שכר ובמס מעסיקים** – הנישומה, שירותי בריאות כללית, שהינה מלכ" לצרכי חוק מע"מ, ביקשה שלא להביא בחשבון את הסכומים אשר שולמו על ידיה כדמי טיפול מקצועי וכדמי חבר למוסדותיה של ההסתדרות, לצורך קביעת החבות במס שכר ובמס מעסיקים. זקיד השומה גרס כי רכיבי תשלום אלה מהווים הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2); לפקודת מס הכנסה ולפיכך הם מהווים חלק מהבסיס לחישוב מס השכר ומס המעסקים (ביחס לשנים עד לביטולו של מס זה בשנת 2008). בית המשפט המחוזי זרכז קיבל את עמדת הנישומה וקבע כי דמי הטיפול המקצועי ודמי החבר לא יובאו בחשבון לצורך קביעת החבות במס שכר ובמס מעסיקים, בהיותם ניכויי חובה המותרים לעובד כהוצאה לצרכי מס. זקיד השומה גרער על פסק דינו של בית המשפט המחוזי לבית המשפט העליון אשר קיבל את הערעור וקבע כי הן הלשון והן התכלית של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים (שבינתיים בוטל כאמור) זחייבות להחילם גם על דמי הטיפול ודמי החבר שמעביר המעסיק למוסדות ההסתדרות. במסגרת זו, זקר בית המשפט העליון את הוראות סעיף 2(2) לפקודה, תוך הפניה לעמ' 127-124 ו-134 בכרך הראשון של ספרנו "**מס הכנסה**" ציון כי מס השכר ומס המעסיקים מחושבים על בסיס "הכנסת" העבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה להבדיל מ"ההכנסה החייבת. פרשנות תכליתית לסעיף זה מניחה כי ככלל, זל תשלום או טובת הנאה המועברים מהמעסיק לעובד כחלק זיחסי העבודה נכנסים לגדרה של הכנסת העבודה כאשר לחריג המדבר על תשלומים המשולמים לכיסוי הוצאות המותרות לעובד בניכוי יש ליתן פירוש מצמצם במיוחד בהקשר של מס שכר ומס מעסיקים. מי הטיפול ודמי החבר הינם הכנסה בידי העובד והם מהווים רכיב שכר לכל דבר ועניין, אשר העובדה שסכומים אלו לא הגיעו בפועל לידיו של העובד, אין פירושה שהם לא שולמו לו כחלק משכרו, שכן התשלומים הועברו להסתדרות בשם ועבור העובד. אדרבא, מצא כי אי ראיית התשלומים הללו כחלק משכר העבודה תפגע בעובדים, שכן הפרשות סוציאליות שונות מחושבות על בסיס שכר הכולל רכיבים אלה.

**ע"מ 14-02-621 פיננסיטק בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (16.9.2016) – זיווג הכנסה מוויתור על אופציה** – הנישומה, חברת אחזקות, העמידה הלוואות לחברת Likewood Investment Holdings ("לייקווד") לשם מימון רכישת חלקות במתחם הולילנד בירושלים. במסגרת הסכמי ההלוואה, קבע מנגנון שהעניק לנישומה אופציה לרכישת חלק ממניות לייקווד או חלק מזכויותיה במתחם. כמו כן, זתקשרה לייקווד עם חברת נידר חברה לפיתוח בע"מ ("נידר") בעסקת קומבינציה למכירת כ-50% מזכויות הבנייה במתחם. מימים התגלעו בין הצדדים חילוקי דעות, ולבסוף נחתם ביניהם הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין. היתאם להסכם הפשרה, זכרה לייקווד לנידר את הזכויות במתחם והנישומה ויתרה על האופציה שהייתה לה לרכישת אותן זכויות בתמורה לסכום ששולם על ידי נידר – חלק במזומן וחלק באמצעות אג"ח סחירות. כנגד ההכנסה הנובעת מהוויתור על האופציה ביקשה הנישומה לקזז הפסד עסקי מועבר, לפיכך התעוררה השאלה כיצד יש לסווג לצרכי מס את ההכנסה האמורה. הנישומה גרסה כי המדובר בהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה לחילופין, רסה הנישומה כי המדובר בהכנסה מעסק אקראי שגם כנגדה ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר ולחילופי חילופין, גרסה כי המדובר ברווח הון (או שבח) בעסק, שכן היא עוסקת גם בהשקעות בנדל" המהוות בבחינת "תחילתו של עסק". פקיד השומה גרס כי המדובר בהכנסה הונית, שכן לנישומה לא הייתה כל פעילות עסקית בנדל"ן. בית המשפט המחוזי מרכז קיבל את עמדתו של פקיד השומה וקבע כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסה הונית, אשר אין הנישומה זכאית לקזז כנגדה את ההפסד העסקי המועבר. במסגרת זו, קבע כי הרישום החשבונאי בספרי הנישומה תחת סעיף "נדל"ן להשקעה" זעיד על אופיו ההוני של הנכס וכי לא עלה בידי הנישומה להוכיח כי הפיצוי שקיבלה בגין הוויתור על האופציה היה במישור העסקי. בניבוי העניין, תוך יישום מבחני הסיווג הרלוונטיים שנקבעו בפסיקה, נקבע כי לא היה לנישומה "עסק" כי אין ליתן נפקות למורכבות והיקף העסקה, שכן גם עסקאות יקרות וסבוכות יכולות להיות חלק מפעילות השקעתית, משקיע מתוחכם לא הופך רק בשל תחכומו לבעל "עסק". בית המשפט קבע כי לא הובאה ראיה להחלטה אסטרטגית של הנישומה להפוך עסק בתחום הנדל"ן כמו גם לגיוס עובדים מתאימים לכך וכו'. לפיכך נקבע כי הנישומה לא עמדה בנטל הוכיח כי היה בידיה ולו ראשיתו של עסק וכי האופציה, לו מומשה, זייתה מהווה בבחינת מלאי עסקי. משלא הוכיחה הנישומה כי היה בידיה "עסק", הרי שמאליו נקבע כי לא היה בידיה אף "נסק אקראי" (ומעבר לדרוש, בית המשפט ציין באמרת אגב כי גם אין המדובר בעסקת אקראי). עם הטענה כי הוויתור על האופציה משמעו רווח הון בעסק נדחתה, שכן לא הוכח כי הנכס הנמכר, קרי האופציה, שימש את הנישומה להפקת הכנסה עסקית כלשהי וכי הוא היווה חלק מגורמי הייצור בעסק. 'הרחבה אודות ההבחנה בין הכנסה רגילה "פירותית" לבין הכנסה הונית ראו גם בכרך הראשון של ספרנו, "**מס הכנסה**", בעמ' 61-54.

לפרסומים נוספים

לתמציות חוות דעת

לסדרת הספרים

ליצירת קשר