



קובץ החלטות מיסוי

ינואר - דצמבר 2008

החטיבה המקצועית – אפריל 2009



דבר מנהל רשות המסים

רשות המסים, מפרסמת בזאת לקט חמישי של תמצית החלטות מיסוי, שניתנו על ידי החטיבה המקצועית במסגרת המוסד להחלטות מיסוי, במהלך שנת 2008.

מתוך רצון ליעל את התנהלות המוסד ולשפר את השירות לקהל הנישומים והמשקיעים, הוחלט לבצע מספר שינויים באשר לאופן עבודת המוסד להחלטות מיסוי.

בתקופה הקרובה, ייחל המוסד להחלטות מיסוי בפרסום תמצית החלטות המיסוי באופן מיידי. בצורה זו, ניתן יהיה לשקף לציבור הרחב את העשייה בתחום החלטות המיסוי באופן שוטף, ובכך לאפשר הכרת עמדתה של הרשות, בפרק זמן קצר, בסוגיות חדשות שעולות. כל זאת מתוך כוונה לצמצם את חוסר הבהירות העולה בסוגיות השונות, כמו גם את מספר הפניות למוסד להחלטות מיסוי.

בימים אלו שוקדת החטיבה המקצועית על הכנת מסלולים ירוקים, קרי, קבלת החלטת מיסוי במסלול מקוצר וזאת באותן סוגיות החוזרות על עצמן ושהדבר מתאפשר לגביהן.

במהלך שנת 2008 טופלו על ידי המוסד להחלטות מיסוי 849 בקשות להחלטות מיסוי. בקובץ זה מפורסמת תמצית של 63 החלטות מיסוי בתחומים שונים: שינויי מבנה, חוקי עידוד, שוק ההון, מיסוי בינלאומי, מיסוי מקרקעין, אופציות לעובדים וחקלאות.

ההחלטות המפורסמות הינן בסוגיות שלא נדונו בפרסומים קודמים ואשר אין בהן מאפיינים יחודיים העשויים להביא לזיהוי 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 בעניינו באותו אופן שפורסם בהחלטת המיסוי, בכפוף לקיום מערכת נסיבות דומה ובתנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי.

אבקש להודות למר גידי בר זכאי, סמנכ"ל בכיר מקצועי ולעובדי החטיבה המקצועית על עבודתם המסורה, כפי שהיא באה לידי ביטוי בין היתר, בהפעלת המוסד למתן החלטות מיסוי.

כמו כן, תודתי לעו"ד משה מזרחי, היועץ המשפטי לרשות המסים ולעובדי החטיבה המשפטית, על הליווי המשפטי שהם מעניקים למוסד למתן החלטות מיסוי.

אני מאמין שפרסום זה, כמו קודמיו, מסייע בהגברת הוודאות המיסויית בסוגיות השונות ובכך יתרום לקידום הפעילות במשק בראיה המקרו - כלכלית.

בברכת חג שמח,

**יהודה נסרדישי
מנהל רשות המסים**

תוכן העניינים

מס'	נושא	תת נושא	עמ'
חלק ה 2 לפקודה - שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים			
01/08	העברת נכסים/מניות	העברת נכסים לחברה זרה בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה	6-8
02/08	אישורי פיצולים	פיצול אנכי בהתאם להוראות סעיף 105(א)(2) לפקודה	9-11
03/08	שינוי מבנה מורכב	העברות נכסים ומיזוג חברות - העברת נכסים בהתאם לסעיף 104ב לפקודה ומיזוג בהתאם לסעיף 103 לפקודה	12-15
04/08	שינוי מבנה מורכב	מיזוג חברות בהתאם לסעיף 103 לפקודה והעברת מניות לפי סעיף 104א לפקודה	16-18
05/08	שינוי מבנה מורכב	העברת נכסים בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ופיצול לחברה קיימת בהתאם להוראות סעיף 105ט לפקודה	19-22
06/08	העברת נכסים/מניות	העברת מניות לחברה תושבת חוץ בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה	23-25
07/08	העברת נכסים/מניות	העברת מניות חברה זרה לחברה ישראלית בהתאם להוראות סעיף 104ב לפקודה, העברת נכסים לחברה אחות בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) ואישור חברת מו"פ	26-28
08/08	שינוי מבנה מורכב	העברת מניות לפי הוראות סעיף 104א לפקודה, העברת מניות לחברה אחות לפי הוראות סעיף 104ב(ו) ומיזוג לפי הוראות סעיף 103	29-32
09/08	אישורי מיזוגים	מיזוג קרנות נאמנות בהתאם להוראות סעיף 103 ו- 103א(א) לפקודה	33-35
10/08	שינוי מבנה מורכב	העברות נכסים ומיזוג חברות - העברת נכסים בהתאם לסעיף 104ב לפקודה ומיזוג בהתאם לסעיף 103 לפקודה	36-38
11/08	החלפת מניות	מכירה בדרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה	39-41

חוקי עידוד

12/08	מפעל מבוזר	ייצור הכולל שלבים בישראל ושלבים בחו"ל + חלוקת ההכנסה המוטבת	42
13/08	מניעת כפל הטבות	העברת עודפים פטורים לחברה בת	43
14/08	מפעל תעשייתי	מפעל תעשייתי	44-45
15/08	מניעת כפל הטבות	דיבידנד ממפעל מאושר	46-47
16/08	הכנסה מוטבת	מפעל תעשייתי, שרותי מו"פ לחברה תושבת ישראל, פעילות ייצור באמצעות קבלן משנה וקביעת הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות"	48
17/08	הכנסה מוטבת	קביעת הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות"	49

עמ'	תת נושא	נושא	מס'
50	מפעל מוטב + שירותי מו"פ + הכנסה מוטבת	הכנסה מוטבת	18/08
51	מפעלים קשורים – מפעלים של חברות אחיות אשר יחשבו כמפעלים קשורים	מפעל מבוזר	19/08
52	ייצור באמצעות קבלני משנה מחו"ל.	הכנסה מוטבת	20/08
53	ייצור באמצעות קבלני משנה מחו"ל.	הכנסה מוטבת	21/08
54	הסבת פעילות	הכנסה מוטבת	22/08
55	חניון כמפעל מוטב- הכנסה משירותי תיירות	הרחבה	23/08
56	מבחן פיזור השווקים- ייצוא באמצעות חברה קשורה	הכנסה מוטבת	24/08
57	השקעה מזערית מזכה – ציוד שעלות רכישתו נרשמה כהוצאה בספרים החשבונאיים	מפעל מוטב	25/08
58	שחיקת מחזור בסיס.	הכנסה מוטבת	26/08
59	יישום תקנות יצוא עקיף	הכנסה מוטבת	27/08

שוק ההון

60-61	פיצוי אגב הנפקת זכויות	הנפקת זכויות	28/08
62-63	הסדר פירעון איגרות חוב	איגרות חוב	29/08
64-65	הצעת רכש מציבור בבורסה	הצעת רכש	30/08

מיסוי בינלאומי

66-67	חברה זרה שעיקר נכסיה הם נכסים בישראל	פטור לתושב חוץ	31/08
68	זיכוי ממס זר	זיכוי ממס זר	32/08
69	זיכוי בגין מס זר על אופציות במסלול רווח הון	מיסוי אופציות	33/08
70-71	קביעת מחיר מקורי ויום רכישה לגבי נכס שהולאם בעבר והושב לבעליו	ירושה מתושב חוץ	34/08
72	קביעת מוסד קבע	מוסד קבע	35/08
73	קיומו של מוסד קבע	מוסד קבע	36/08
74	סיווג הכנסה של תושב חוץ	ייחוס הכנסות	37/08
75-76	פטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב3) לפקודה	פטור לתושב חוץ	38/08
77	קביעת תושבות ושליטה וניהול של תושב חוזר ותיק	קביעת תושבות	39/08
78-79	קביעת התושבות לעניין הוראות סעיף 16 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית	קביעת תושבות	40/08
80	תחולת סעיפי הפטור לעולה חדש במסגרת שינוי מבנה	הטבות לעולים	41/08
81-82	מתן זיכוי עקיף ל LLC	זיכוי ממס זר	42/08

עמ'	תת נושא	נושא	מס'
מיסוי מקרקעין			
83-84	חלוקת עיזבון גם על נכסים שאינם זכויות במקרקעין / זכויות באיגוד מקרקעין	חלוקת נכסי עיזבון	43/08
85	מתן פטור לפי סעיף 49ב(5) בירושת מניות בחב' שהחזיקה מאז ומעולם את דירת המגורים	דירות מגורים	44/08
86-87	חילוף 2 דירות מגורים בדירת מגורים אחת – פרק חמישי 3 לחוק	חילוף זכויות במקרקעין	45/08
88	דירות נופש – מרינה בהרצליה	דירות מגורים	46/08
89-90	הגדרת תא משפחתי בנסיבות מיוחדות	דירות מגורים	47/08
91	אין צורך בתקופת צינון שהדירה התקבלה במתנה תוך ניצול פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק	דירות מגורים	48/08
92	שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות	הכנסה חייבת	49/08
93	אי החלת הוראות סעיף 49 ו' בקבלת קרקע במתנה יותר מ – 3 שנים לפני סיום הבניה שמומנה מכספי מקבל המתנה	דירות מגורים	50/08
94	דירה שנתקבלה במתנה – תקופת צינון	דירות מגורים	51/08
95-96	החלת הוראות סעיף 5(ג)(4) על נכסים שהתקבלו בפירוק חברות שמניותיהם התקבלו בירושה ועל תמורת מכירת נכסי עיזבון שטרם חולקה	חלוקת נכסי עיזבון	52/08
97	קיזוז הפסדים לפי סעיף 28(ב) כנגד מכירת מניות באיגוד מקרקעין	קיזוז הפסדים	53/08
98-99	מועד הכרה בהכנסה מדמי ניהול משותפות בונה	מועד הכרה בהכנסה	54/08
100	סיווג חברה כאיגוד מקרקעין	איגוד מקרקעין	55/08
101	שחלוף נכסים	שחלוף נכסים	56/08
102	הכנסות מראש בגין דמי שכירות	מועד הכרה בהכנסה	57/08
הקצאת אופציות לעובדים			
103-104	החלפת מסלולי אופציות ללא ביטול והקצאה בפועל	שינוי מסלול מיסוי	58/08
105	שינוי תוספת המימוש בגין מנגנוני התאמה ייחודיים שבתוכנית מימוש	התאמות במחיר מימוש	59/08
חקלאות			
106	שינויי מבנה ארגוני של אגודה שיתופית חקלאית	שינוי מבנה	60/08
107	מניעת מיסוי כפול בגין שבח מקרקעין באגודה	שבח באגו"ש	61/08
108	חלוקת דיבידנד באגודה שיתופית להספקת מים	חלוקה באגו"ש	62/08
109-110	שינוי מבנה ארגוני של אגודה שיתופית חקלאית	שינוי מבנה	63/08

החלטת מיסוי 01/08

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

ופיצולים

הנושא: העברת נכסים לחברה זרה בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה -

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "חברת האם") מחזיקה במלוא הון המניות של חברה א', שהינה חברת פרטית תושבת ישראל. חברה א' עוסקת בהשכרת מבנים וניהול מבני נדל"ן בישראל. כמו כן, מבצעת חברה א' עסקאות במט"ח.
2. חברה א' מחזיקה במלוא הון המניות של חברה הולנדית (להלן: "החברה ההולנדית"). החברה ההולנדית מחזיקה יחד עם חברה א' בחלקים שווים (50% כ"א) במלוא הון המניות של חברה ב', שהינה חברת פרטית תושבת ישראל, העוסקת בהפעלת רשת שיווק קמעונאית למכירת מוצרי תחזוקה ושיפור הבית, וכן עוסקת במכירת חומרי בניין לסיטונאים וקבלנים.
3. חברה א' מעוניינת לגייס הון בדרך של הנפקת מניותיה של חברה ב' בהנפקה פרטית למשקיע אסטרטגי ו/או בדרך של הנפקה לציבור. מאחר ומרבית פעילות חברה ב' צפויה להיות מחוץ לישראל והמשקיעים הפוטנציאליים מעדיפים להשקיע בחברה זרה (מחוץ לישראל), מעוניינת חברה א' לבצע מהלך של שינוי מבנה אשר בסיומו, יוחזקו מניות חברה ב' במלואן ע"י החברה ההולנדית.
4. לפיכך, מעוניינת חברה א' להעביר את יתרת מניות חברה ב' (להלן: "המניות המועברות") לחברה ההולנדית, תמורת הקצאת מניות בלבד בחברה ההולנדית (להלן: "המניות המוקצות"), בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה (להלן: "שינוי המבנה"), כך שלאחר שינוי המבנה, תחזיק החברה ההולנדית במלוא הזכויות בחברה ב'.

פרטי הבקשה:

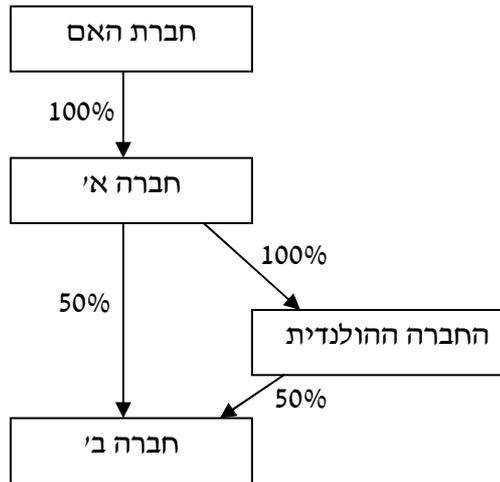
1. חברה א' מבקשת אישור, כי העברת המניות המועברות לחברה ההולנדית, עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
2. אישור המנהל לפי סעיף 104 לפקודה, כי החברה ההולנדית הינה "חברה" כמשמעותה בסעיף 104 לפקודה, וזאת לעניין העברת המניות המועברות לחברה ההולנדית בתמורה להקצאת מניות לפי הוראות סעיף 104א לפקודה.

הסדר המס ותנאיו:

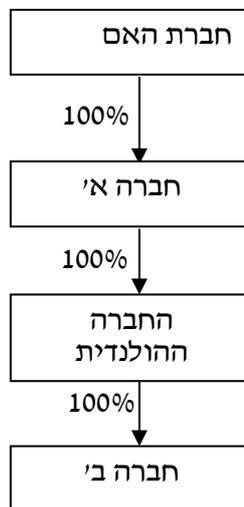
1. ניתן אישור לבצע את שינוי המבנה לפי סעיף 104א לפקודה. כמו כן, ניתן אישור המנהל, כי יראו בחברה ההולנדית "חברה" כמשמעותה בסעיף 104 לפקודה, וזאת לצורך העברת המניות המועברות לחברה ההולנדית בתמורה להקצאת מניות בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה.
2. נקבעו הוראות לעניין חבות המס בישראל במכירת המניות המוקצות והמניות המועברות. נקבע, כי לא יותרו במכירות כאמור אף לא אחד מאלו: קיזוז, זיכוי ממס, פטור, פריסה, ניכוי, כלשהם. כמו כן, נקבע כי חברה א' תהא אחראית כלפי רשות המיסים ליישום הוראות החלטת המיסוי.
3. נקבעו הוראות למיסוי דיבידנדים שיחולקו מחברה ב' לחברה ההולנדית ומהחברה ההולנדית לחברה א'.
4. נקבע, כי על המניות המוקצות יחולו הוראות סעיף 104ו לפקודה.
5. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח א'

מבנה ההחזקות טרם שינויי המבנה:



מבנה ההחזקות לאחר שינויי המבנה:



החלטת מיסוי 02/08

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

ופיצולים

הנושא: פיצול אנכי בהתאם להוראות סעיף 105(א)(2) לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, המוחזקת בידי יחיד. החברה הינה חברה תעשייתית המייצרת מוצרי פלסטיק. לחברה א' יש תוכניות השקעה שקיבלו מעמד של מפעל מאושר במסלול חלופי.
2. בבעלות חברה א' מלוא הון המניות של חברה ב', שהינה חברה פרטית תושבת ישראל, אשר בבעלותה מבנה תעשייתי המושכר לחברה א' ולשוכרים אחרים. מלבד המבנה, לחברה ב' פעילות תעשייתית של ייצור תבניות להזרקת פלסטיק.
3. בבעלות חברה א' 50% מהון המניות של חברה ג', שהינה חברה פרטית תושבת ישראל, אשר עוסקת בייצור אריזות חכמות לרכיבים אלקטרוניים.
4. בכוונת חברה א' להכניס משקיע חדש, אשר יכנס לתחום הייצור של מוצרי הפלסטיקה בלבד, ללא ההחזקות בחברות הבנות של חברה א'. הפרדת הפעילויות במסגרת שינוי המבנה תאפשר הכנסת המשקיע רק לתחום הייצור.

פרטי הבקשה:

1. חברה א' מבקשת לבצע פיצול אנכי באופן שכל נכסיה והתחייבויותיה יועברו לחברה החדשה, וזאת בהתאם להוראות סעיפים 105(א)(2) ו-105(ב) לפקודה, תמורת הקצאת מניות בלבד, כך שמיד לאחר הפיצול כל הפעילות הייצורית של חברה א' תתבצע על ידי החברה החדשה וחברה א' תהפוך ל"חברת החזקות", כמשמעותה בסעיף 105 לפקודה, אשר תחזיק במלוא הזכויות בחברה החדשה.
2. שינוי המבנה יאפשר ניהול ותפעול של הפעילויות השונות אשר מרוכזות עתה בחברה א', בחברות נפרדות - החברה החדשה אשר תרכז את פעילות הייצור, וחברה א' אשר תשמש כחברת החזקות.

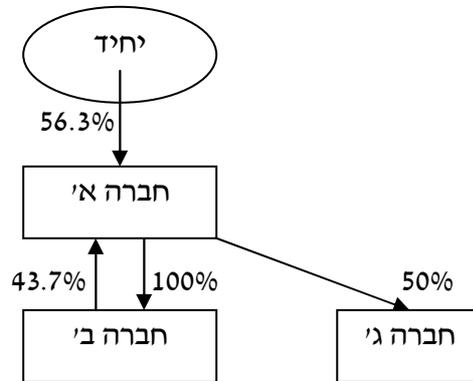
הסדר המס ותנאיו:

1. פיצול חברה א' אושר בהתאם להוראות 105(א)(2) ו-105(ב) לפקודה. כמו כן, אושר כי לאחר שינוי המבנה תהא חברה א' "חברת החזקות", כמשמעותה בסעיף 105 לפקודה, וזאת מאחר ולא נותרו בה נכסים מלבד מניות החברה החדשה.
2. נקבע, כי יראו את מועד הפיצול כיום הרכישה של מניות החברה החדשה. אולם, לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד למועד הקובע, יראו כיום הרכישה של מניות החברה החדשה את יום הרכישה של מניות חברה א' על ידי היחיד.
3. נקבע, כי במשך שנתיים ממועד הפיצול, לא תבוצע הפחתת הון בדרך כלשהיא בחברה החדשה. כמו כן הוסכם, כי במשך שנתיים ממועד הפיצול, לא יהיו הלוואות בין חברה א' לבין החברה החדשה, למעט הלוואות שינתנו ו/או שילקחו במסגרת מהלך העסקים הרגיל.

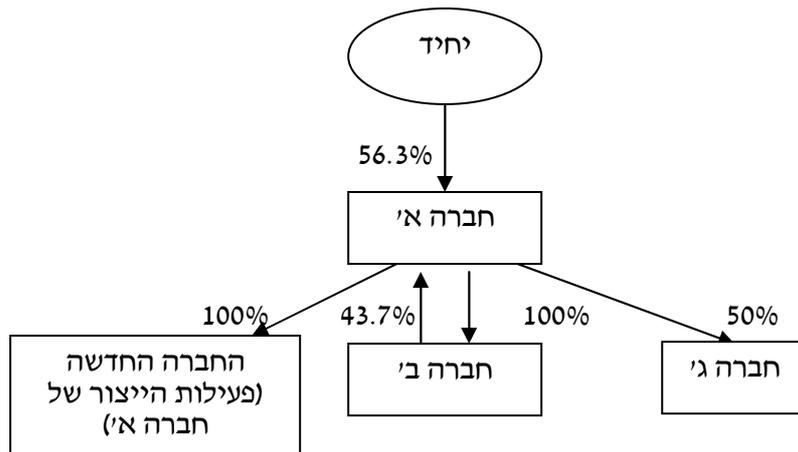
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח א

מבנה החזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה החזקות לאחר שינוי המבנה:



החלטת מיסוי 03/08

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

ופיצולים

הנושא: העברות נכסים ומיזוג חברות - העברת נכסים בהתאם לסעיף 104ב לפקודה ומיזוג

בהתאם לסעיף 103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ג' (להלן: "החברה") הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת ביבוא ושיווק בשר קפוא. מלוא הון המניות המונפק והנפרע של חברה ג' מוחזק בחלקים שווים ע"י חברה א' וחברה ב' (להלן ביחד: "בעלי המניות").
2. שותפות א' (להלן: "השותפות") הינה שותפות מוגבלת, העוסקת ביבוא ושיווק של דגים ובשר. עד למועד ביצוע שינוי המבנה, החזיק כל אחד מבעלי המניות ב- 48% מהזכויות בשותפות, וה- 4% הנותרים הוחזקו ע"י השותף הכללי (להלן: "השותף הכללי"). ערב שינוי המבנה, כפי שיפורט להלן, רכשו בעלי המניות את זכויות השותף הכללי בשותפות, כך שבעקבות רכישה זו מחזיק כל אחד מבעלי המניות ב- 50% מהזכויות בשותפות.
3. בכוונת בעלי המניות לאחד את פעילות החברה והשותפות על מנת לנצל את הסינרגיה בין הפעילויות ולייעל את ניהול עסקיהן. לאור האמור לעיל, מבקשים בעלי המניות לבצע רה-ארגון בקבוצה ולרכז את פעילות חברה ג' והשותפות תחת חברה אחת, וזאת בהתאם למתווה שיפורט להלן.

פרטי הבקשה:

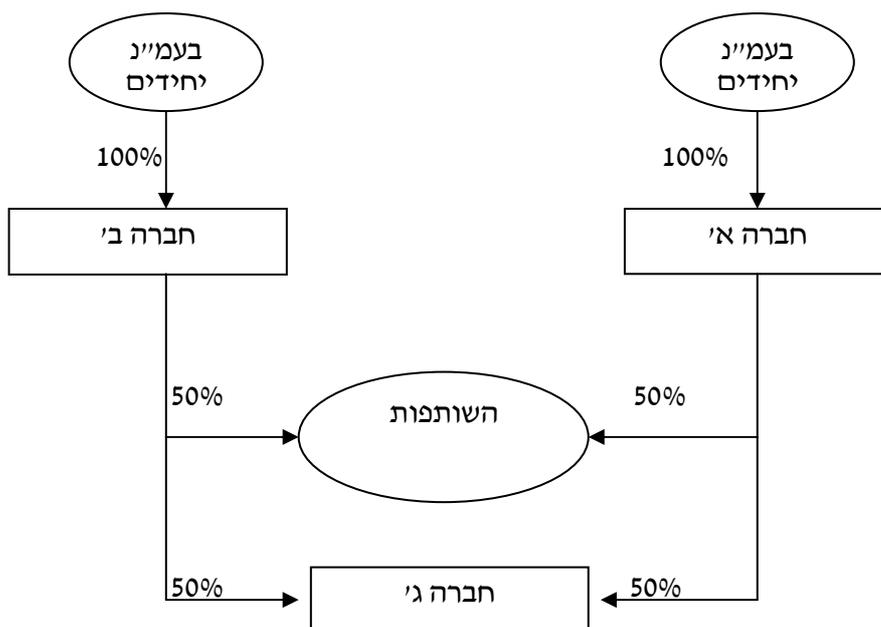
1. **בשלב הראשון** - בעלי המניות מבקשים להעביר ללא תמורה את הנכסים המועברים מהשותפות לחברה חדשה (להלן: "החברה החדשה") תמורת הקצאת מניות בחברה החדשה, בהתאם להוראות סעיף 104ב לפקודה, כך שלאחר המהלך תחזיק החברה החדשה בכל הזכויות בנכסים המועברים מהשותפות (להלן: "העברת הנכסים").
2. **בשלב השני** - יועברו נכסיה והתחייבויותיה של החברה החדשה לחברה בהתאם לסעיף 103ג לפקודה, ללא תמורה, תוך חיסולה ללא פירוק של החברה החדשה בהתאם להוראות הפרק הראשון בחלק השמיני של חוק החברות (להלן: "המיזוג").
3. מטרת שינוי המבנה הינו, בין היתר, להביא לחיסכון והתייעלות בהקמת מנגנון משותף ואחיד לשני התאגידים, לשפר את השירות ללקוחות להרחיב את סל המוצרים, וזאת תוך ניצול הסינרגיה בין שני התאגידים, ובנוסף, להביא לחיזוק חוסנה של החברה הממוזגת מול הבנקים והספקים ולאפשר גיוס הון באמצעות הנפקה לציבור בעתיד.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. ניתן אישור לבצע את העברת מלוא הנכסים של השותפות לחברה החדשה בהתאם לסעיף 104ב לפקודה, ומיד לאחר מכן, את מיזוג החברה החדשה לתוך חברה ג' בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה, והכל בהתאם להוראות הפקודה ותנאי החלטת המיסוי.
2. המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכסים המועברים לחברה ג' (החברה הקולטת) נקבעו בהתאם להוראות סעיפים 104 ו-103 לפקודה.
3. יובהר, כי במהלך המיזוג תקצה חברה ג' לבעלי המניות מניות בהתאם להוראות סעיף 103ג(4) לפקודה (להלן: **"המניות המוקצות בחברה ג'"**), חלף מניותיהם בחברה החדשה (להלן: **"המניות המועברות"**).
4. מחירן המקורי ויום הרכישה של המניות המוקצות בחברה ג' נקבעו בהתאם להוראות סעיפים 104 ו-103 לפקודה, כך שיום הרכישה כאמור נקבע כמועד המיזוג. אולם, לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, נקבע יום הקמת השותפות כיום הרכישה של המניות המוקצות.
5. נקבע, כי במכירת המניות המוקצות בחברה ג', לא יבואו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94 לפקודה, לגבי התקופה שקדמה למיזוג.
6. מוסכם כי, מכירת מניות חברה ג' תעשה פרו-רטה. דהיינו, בכל מכירה יראו כנמכרות את חלק המניות שהוחזקו ע"י בעלי המניות ערב מועד המיזוג וחלק המניות המוקצות בחברה ג' ומניות נוספות שיוקצו, אם יוקצו, בהקצאות נוספות לאחר שינויי המבנה, בחלקים יחסיים.
7. מובהר בזאת, כי החלטת מיסוי זו הותנתה 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: אופן המיסוי במקרה של הפרת הוראות חלק ה-2 לפקודה והוראות החלטת המיסוי, חישוב רווחים ראויים לחלוקה בעתיד במכירת מניות חברה ג', מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

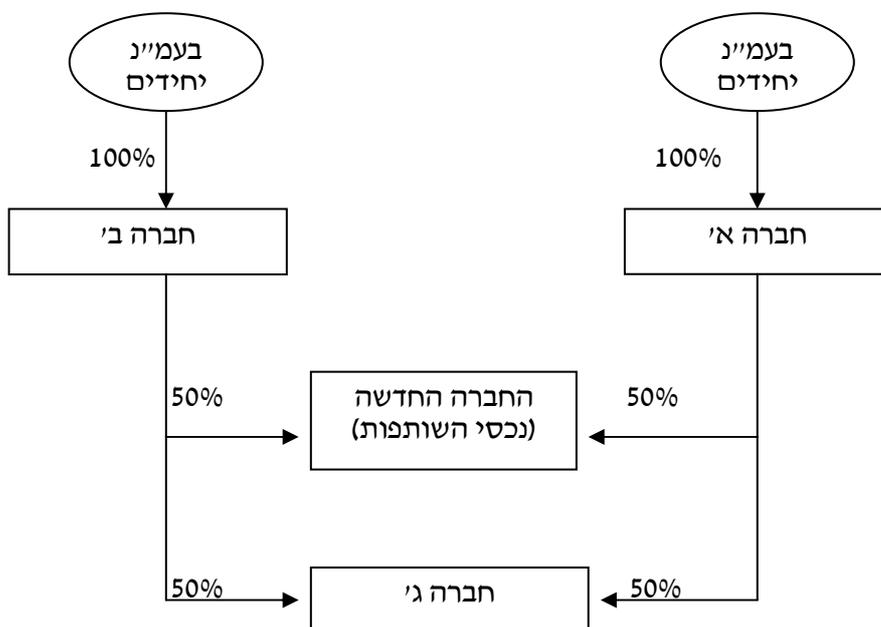
נספח א'

מבנה ההחזקות טרם שינויי המבנה:



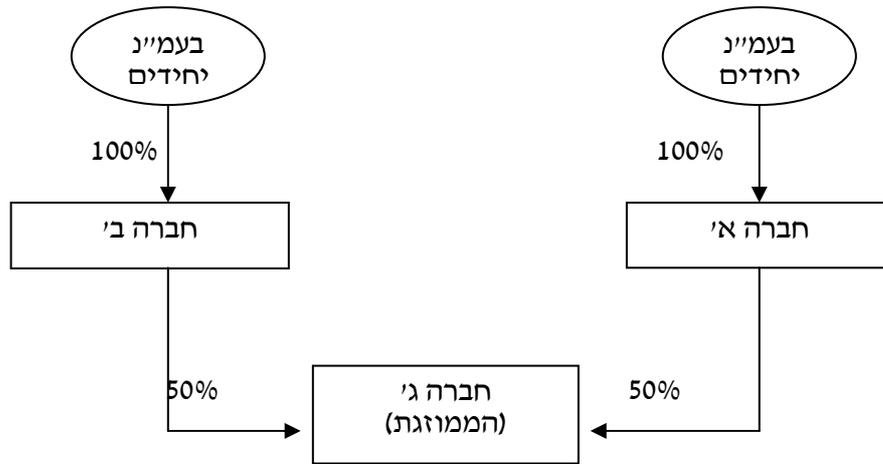
מבנה ההחזקות לאחר שינויי המבנה הראשון - העברת נכסי השותפות לחברה החדשה - בהתאם

להוראות סעיף 104ב לפקודה:



מבנה ההחזקות לאחר שינוי המבנה השני- מיזוג החברה החדשה לתוך חברה ג' - בהתאם

להוראות סעיף 103 לפקודה:



החלטת מיסוי 04\08

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

ופיצולים

הנושא: מיזוג חברות בהתאם לסעיף 103 לפקודה והעברת מניות לפי סעיף 104א לפקודה-

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת בפיתוח ויצור של טכנולוגיה לרשתות תקשורת.
2. חברה ב' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת, בין היתר, בפיתוח טכנולוגיה לטלפונים סלולאריים ולמכשירי כף יד.
3. חברה ג' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת, בין היתר, בפיתוח טכנולוגיות תוכנה המשולבות במערכות תקשורת.
4. חברה א', חברה ב' וחברה ג' מוחזקות בבעלות מלאה בידי חברה זרה תושבת ארה"ב (להלן: "חברת האם").
5. חברה א' וחברה ב' הינן בעלות מעמד של מפעל מאושר/מוטב במסלול הטבות חלופי, כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד השקעות הון").
6. לחברה א' יתרת עודפים שמקורה בהכנסה פטורה ממס מהמסלול החלופי, בסך של מאות מיליוני ₪. לעומת זאת, חברה ב' חילקה כדיבידנד את כל הכנסותיה שמקורן במפעל המאושר.
7. ערב שינוי המבנה המפורט להלן, קיימת בספרי חברה ב' התחייבות לחברת האם בסך של מאות מיליוני ₪ (להלן: "התחייבות לחברת האם").
8. שווי השוק של חברה א' גבוה מפי תשע משווי השוק של חברה ג'.

פרטי הבקשה:

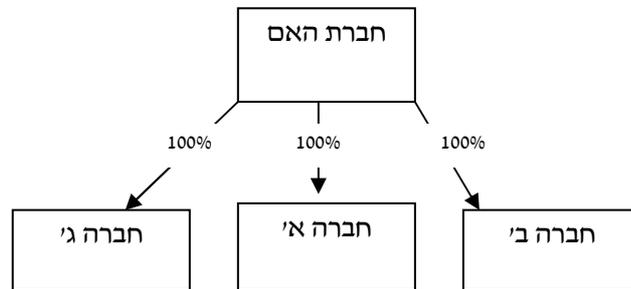
1. חברה א' (להלן: "החברה הקולטת") מבקשת למזג את פעילות חברה ב' ופעילות חברה ג', בהתאם להוראות הפרק הראשון בחלק השמיני לחוק החברות ולפי הוראות סעיף 103 לפקודה, באופן שלאחר המיזוג תתחסלנה חברה ב' וחברה ג' ללא פירוק (להלן: "המיזוג"). מועד המיזוג יהא ביום ה-31 בדצמבר.
2. טרם ביצוע המיזוג, תעביר חברת האם את מניות חברה ג' לחברה הקולטת תמורת הקצאת מניות ולפי הוראות סעיף 104א לפקודה (להלן: "השלב המקדים"). לאחר ביצוע השלב המקדים, תמוזגנה החברות ב' ו-ג' אל ולתוך החברה הקולטת בהתאם לתקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיים ביניהן יחסים מיוחדים), התשנ"ה-1995.
3. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרותיו הינן, בין היתר, ייעול העסקים וחסכון בעלויות, שכן שלושת החברות עוסקות באותו תחום פעילות כלכלי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

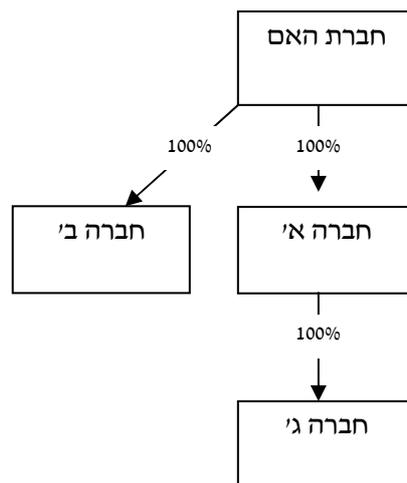
1. ניתן אישור כי ביצוע השלב המקדים עומד בהוראות סעיף 104א לפקודה, וניתן אישור כי המיזוג עומד בתנאים הקבועים בסעיף 103ג לפקודה, בכפוף לתנאים שנקבעו החלטת המיסוי.
2. כתנאי לאישור ההטבות במיזוג החברה הקולטת וחברה ב' נקבע, כי ההתחייבות לחברת האם הרשומה בספרי חברה ב' תומר להון מניות חברה ב' טרם ביצוע המיזוג.
3. נקבע, כי הטבות המס להן זכאיות החברות המשתתפות במיזוג, לפי חוק עידוד השקעות הון יוענקו בעתיד לחברה הקולטת, רק במידה ויינתן לכך אישור מרשות המסים, וזאת בהתאם להוראות סעיף 74ב לחוק עידוד השקעות הון. כל עוד לא הוגשה בקשה לאישור האמור, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה על כלל ההכנסות בחברה הקולטת לאחר המיזוג.
4. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: מגבלות קיזוז הפסדים לאחר המיזוג, קביעת מחיר מקורי של המניות המוקצות במסגרת המיזוג בחברה הקולטת, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

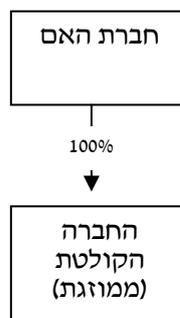
מבנה ההחזקות לפני המיזוג ולפני השלב המקדים:



מבנה ההחזקות לאחר השלב המקדים:



מבנה ההחזקות לאחר המיזוג:



החלטת מיסוי 05108

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

ופיצולים

הנושא: העברת נכסים בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ופיצול לחברה קיימת בהתאם

להוראות סעיף 105ט לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה ציבורית תושבת ישראל, שמניותיה נסחרות בבורסה לני"ע בתל אביב. כ-21% מהזכויות בחברה מוחזקים ע"י הציבור, והיתרה מוחזקת ע"י בעל השליטה בחברה. חברה א' עוסקת בפיתוח, ביצור ובשיווק בארץ ובחו"ל של מערכות טכנולוגיות.
2. חברה ב' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, המוחזקת בבעלות מלאה בידי חברה א'. חברה ב' עוסקת בהתקנה ובאחזקה של מערכות המיוצרות ומשווקות על ידי חברה א'.
3. חברה ג' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, המוחזקת בבעלות מלאה בידי חברה א'. חברה ג' עוסקת בפיתוח, ביצור ובשיווק בארץ של מערכות טכנולוגיות מיוחדות (באותו התחום בו פועלות חברות א' ו-ב'), וכן בהתקנה ובאחזקה של המערכות האמורות.
4. חברה א' מעוניינת לרכז את פעילות השיווק בארץ, וכן את פעילות ההתקנה והאחזקה של המערכות המיוצרות על ידה ושל המערכות המיוחדות שבידי חברה ג', תחת חברה אחת – חברה ב'. חברה א' תמשיך בפעילות הפיתוח והיצור ובשיווק בחו"ל. חברה ג' תמשיך בפעילות הפיתוח של המערכות המיוחדות.

פרטי הבקשה:

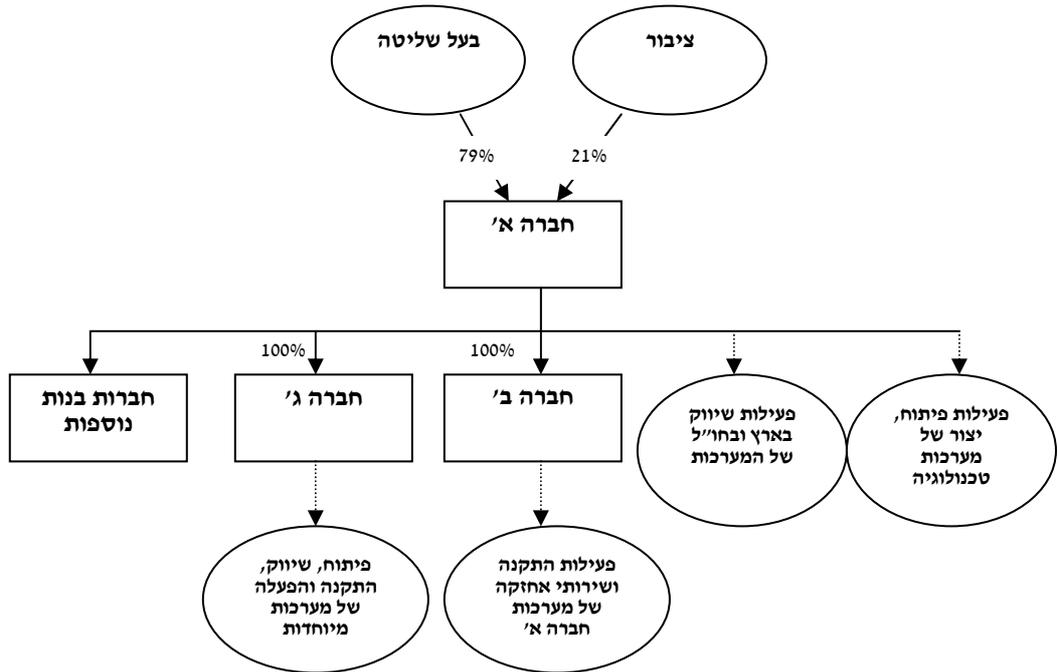
1. **בשלב ראשון**, מבקשת חברה א' להעביר לחברה ב', את כל הנכסים הקשורים לפעילות השיווק בארץ, תמורת הקצאת מניות בחברה ב' לחברה א', בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה.
2. **בשלב שני**, מבקשת חברה ג' לבצע פיצול אופקי לחברה קיימת – חברה ב', בהתאם לסמכות הנתונה למנהל בסעיף 105ט לפקודה, באופן שהנכסים וההתחייבויות הקשורים בפעילות היצור, השיווק בארץ, ההתקנה והאחזקה של מערכות טכנולוגיות מיוחדות (להלן: "**הפעילות המועברת**"), יועברו לחברה ב'.
- העברת הנכסים לפי סעיף 104א, בשלב ראשון, ופיצול פעילות חברה ג', בשלב שני (להלן ביחד: "**שינוי המבנה**").
3. שינוי המבנה נועד, בין היתר, לרכז את הפעילות העסקית מול הלקוח הסופי בישראל, כך שהלקוח יוכל לקבל מענה מקיף מחברה אחת החל מתהליך המכירה, ההתקנה, הגביה והשירות שבתום תקופת האחריות, וזאת חלף המצב הקיים טרם שינוי המבנה – טיפול בידי שלוש חברות שונות. כמו כן, שינוי המבנה יגרום להתייעלות תפעולית והקטנת התקורות בצורה ניכרת.

החלטת המיסוי ותנאיה:

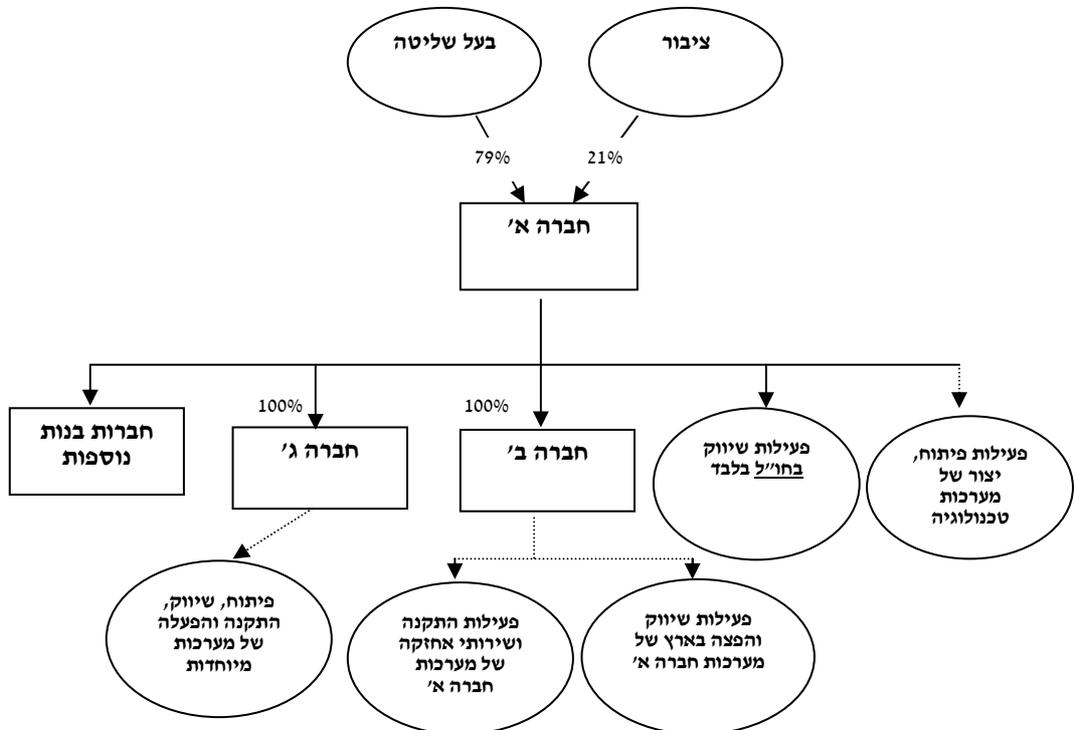
1. ניתן אישור כי העברת הנכסים מחברה א' לחברה ב' עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
2. ניתן אישור לפיצול חברה ג' בהתאם להוראות סעיפים 105ט, 105ח(ב) ו-103ט(ד) לפקודה, ובלבד שיחולו התנאים המפורטים בפרק השני ובפרק הרביעי לחלק ה2 לפקודה.
3. נקבע, כי במסגרת הליך הפיצול תקצה חברה ב' (החברה הקולטת) מניות לחברה א' בהתאם ליחסי השווי שבין שווי הפעילות המועברת לבין שווי חברה ב' לאחר העברת הנכסים מחברה א' לפי סעיף 104א וטרם הליך הפיצול (להלן: **"מניות החברה הקולטת המוקצות בגין הפעילות המועברת"**).
4. נקבע, כי יראו כמחיר המקורי של "מניות החברה הקולטת המוקצות בגין הפעילות המועברת" את החלק היחסי של המחיר המקורי של מניות חברה ג' בהתאם ליחס ההון העצמי, והכל כקבוע בסעיף 105ז לפקודה.
5. נקבע, כי המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכסים המועברים לחברה ב' במסגרת הליך הפיצול מחברה ג', יהיה בהתאם למחיר המקורי ויום הרכישה של הנכסים המועברים כפי שהיה בחברה ג', והכל בהתאם לסעיף 105ו לפקודה.
6. נקבע, כי חברה א' תחזיק במשך כל התקופה הנדרשת, כמשמעותה בסעיף 103 לפקודה, בכל הזכויות שהיו לה מיד לאחר שינוי המבנה בחברה ב', והכל בכפוף להוראות סעיף 103ג(9) לפקודה.
7. נקבע, כי פיצול התחייבויות ורווחים ראויים לחלוקה שהיו לחברה ג' ערב שינוי המבנה, לאחר שינוי המבנה, בין חברה ב' לבין חברה ג' (החברה המתפצלת הממשיכה), יעשה בהתאם להוראות סעיף 105ד לפקודה, ויראו לעניין זה את הנכסים וההתחייבויות של הפעילות המועברת, כאילו מדובר ב"חברה חדשה".
8. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה ההחזקות טרם שינוי המבנה:

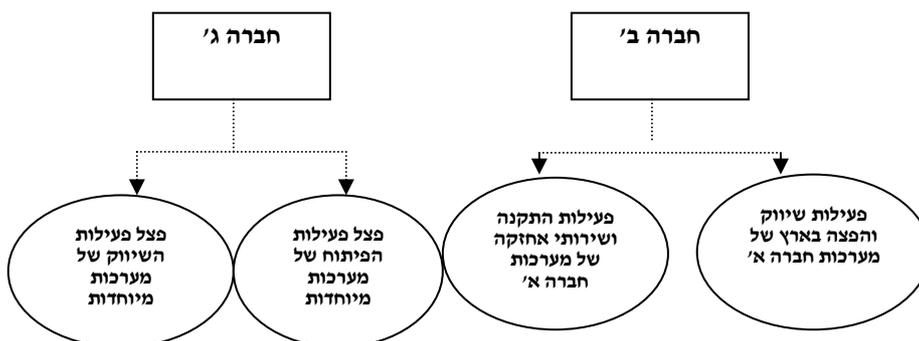


מבנה ההחזקות לאחר השלב הראשון:

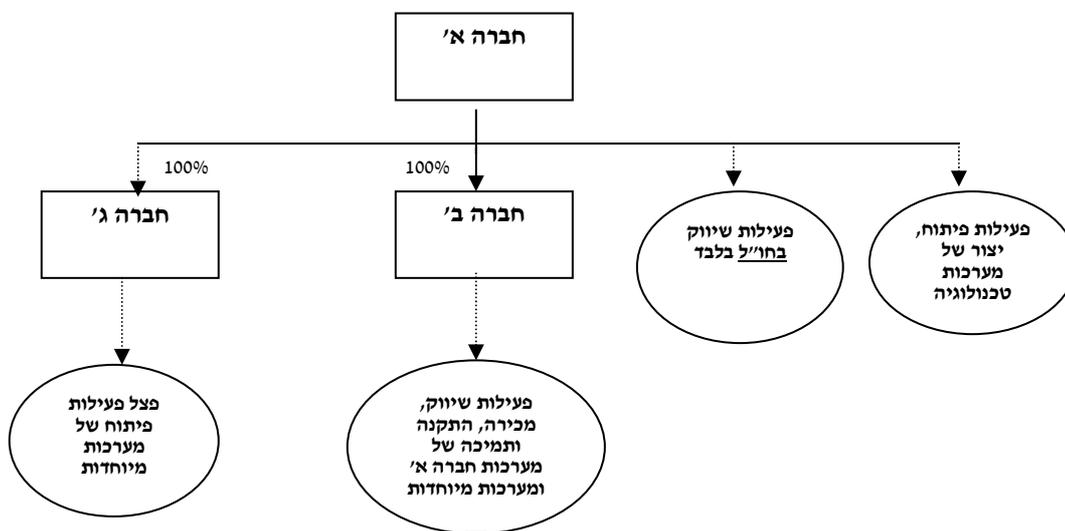


מבנה ההחזקות לאחר השלב השני (המגזר הרלבנטי בלבד):

שלב ביניים :



שלב (סופי) שני :



החלטת מיסוי 06108

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

ופיצולים

הנושא: העברת מניות לחברה תושבת חוץ בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה -

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה ציבורית תושבת ישראל, העוסקת באמצעות חברות המוחזקות על ידה, בפיתוח, הרכבה, ייצור ושיווק בישראל ובעולם של מערכות בתחום הביטחוני.
2. הזכויות בחברה א' מוחזקות על ידי מר א', שהינו מייסד החברה, בעלי שליטה אחרים וציבור.
3. מר א' מעוניין להעביר את מניות חברה א' שבבעלותו (להלן: "המניות המועברות") לחברה תושבת חוץ (להלן: "החברה הזרה") בתמורה להקצאת מניות בה (להלן: "המניות המוקצות"), והכל ללא תמורה נוספת ובהתאם לסעיף 104א לפקודה (להלן: "שינוי המבנה"), כך שלאחר שינוי המבנה יחזיק מר א' ב- 90% לפחות מהזכויות בחברה הזרה.
4. מניות החברה הזרה רשומות למסחר בבבורסה בארה"ב, והיא עוסקת בעקיפין, בתחום של תכנון, פיתוח וייצור של ציוד אלקטרוני בתחום הביטחוני.
5. לאחר שינוי המבנה, בכוונת מר א' לרכוש, באמצעות החברה הזרה, חברה תושבת חוץ אחרת, אשר פועלת בתחום סינרגטי לתחום פעילותה של חברה א' והחברה הזרה (להלן: "החברה האחרת"). הרכישה המתוכננת תבצע בדרך של החלפת מניות, כך שכל בעלי מניות החברה האחרת יעבירו את זכויותיהם בחברה האחרת לחברה הזרה בתמורה להקצאת מניות בה (להלן: "המיזוג בחו"ל"). המיזוג בחו"ל הינו עסקה פטורה ממס על פי דיני המס במדינת התושבות של החברה הזרה והחברה האחרת.

פרטי הבקשה:

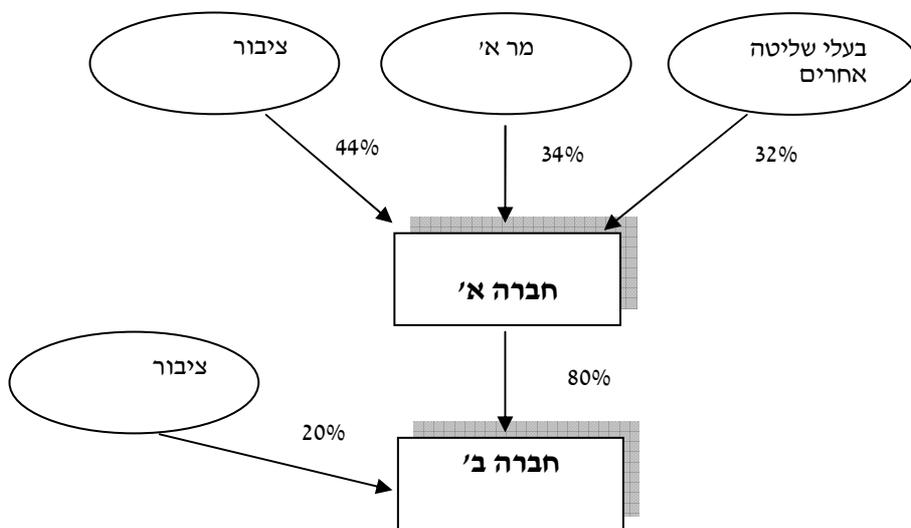
1. לאשר, כי העברת מניות חברה א' לחברה הזרה עומד בהוראות סעיף 104א לפקודה.
2. לאשר, כי שינוי בזכויות מר א' בחברה הזרה לאחר שינוי המבנה, שיגרם כתוצאה מהקצאת מניות לבעלי מניות החברה האחרת במסגרת המיזוג בחו"ל, לא יהווה הפרה של תנאי ההחזקה בזכויות החברה הזרה, ובלבד שבשום מקרה בתקופה של שנתיים לפחות לאחר מועד שינוי המבנה לא יפחתו זכויותיו של מר א' מ-51% מהזכויות בחברה הזרה.
3. מטרת שינוי המבנה הינה הרחבת מקורות המימון של חברה א' וחשיפתה למשקיעים אסטרטגיים. העברת המניות כאמור לחברה תושבת חוץ יסייע בהכנת תשתית לגיוסי הון עתידיים לצורך הרחבת פעילות הקבוצה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

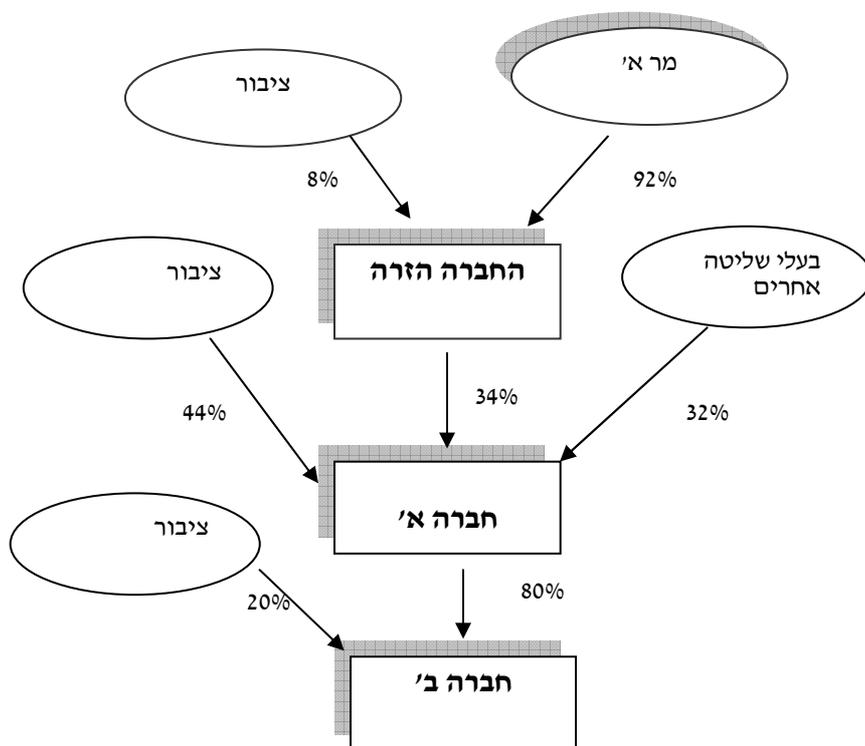
1. ניתן אישור, כי העברת מניות חברה א' המוחזקות על ידי מר א' לחברה הזרה עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
2. נקבע, כי כל המניות המועברות וכל המניות המוקצות יופקדו אצל נאמן, שיהא אחראי כלפי רשות המסים לתשלום מלוא המס הנובע משינוי המבנה.
3. נקבע, כי מכירת המניות המוקצות בחברה הזרה על ידי מר א', תהא חייבת במס בישראל. עוד נקבע, כי במכירה כאמור לא יותרו ניכויים, קיזוזים, זיכויים ופטורים.
4. נקבע, כי מכירת מניות חברה א' על ידי החברה הזרה תחויב במס בישראל ללא אפשרות של ניכוי, קיזוז, פטור וזיכוי, לרבות זיכוי ממס זר.
5. נקבע, כי לא יראו בהקצאת המניות בחברה הזרה במסגרת המיזוג בחו"ל משום פגיעה בהמשך ההחזקה בזכויות החברה הזרה על ידי מר א', וזאת בכפוף לעמידה בתנאים הבאים:
 - 5.1. בתקופה של שנתיים לפחות ממועד שינוי המבנה לא יפחתו זכויותיו של מר א' מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הזרה.
 - 5.2. החברה האחרת הינה חברה שלה פעילות עסקית סינרגטית לפעילות חברה א' והחברה הזרה.
 - 5.3. כל בעלי הזכויות בחברה האחרת הינם תושבי חוץ ואינם נחשבים כצד קשור למר א' ולחברה א', בין במישרין ובין בעקיפין.
 - 5.4. ביצוע המיזוג בחו"ל הינו במסגרת עסקה פטורה ממס על פי דיני המס בחו"ל.
 - 5.5. עוד נקבע, כי האמור בסעיף זה לא יגרע מההקצאה המותרת בסעיף 104ד(1)(ג) לפקודה, ובלבד שלא יפחתו זכויותיו של מר א' מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הזרה.
6. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו מנגנונים שונים והוראות שונות, כגון: קביעת המחיר המקורי של המניות המוקצות והמניות המועברות, חלוקת דיבידנדים מחברה א' לחברה הזרה ולמר א', השלכות שינוי המבנה על מעמד החברה כ"חברה בהשקעת חוץ" לעניין החוק לעידוד השקעות הון, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה החזקות ערב שינוי המבנה:



מבנה החזקות לאחר שינוי המבנה:



ופיצולים

הנושא: העברת מניות חברה זרה לחברה ישראלית בהתאם להוראות סעיף 104ב לפקודה,

העברת נכסים לחברה אחות בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) ואישור חברת מ"פ -

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת חוץ (להלן: "החברה הזרה") עוסקת במחקר ופיתוח של מוצרים המיועדים לשימושים רפואיים. לחברה הזרה טכנולוגיה שפותחה על ידה, המאפשרת טיפול יחודי למערכת הדם (להלן: "הטכנולוגיה").
 - 1.1. מרבית בעלי המניות של החברה הזרה (להלן: "בעלי המניות") הינם תושבי ישראל, וחלקם תושבי חוץ.
2. בכוונת בעלי המניות להנפיק את החברה הזרה בבורסה לני"ע בתל אביב (להלן: "הבורסה"). כשלב מקדים לביצוע הנפקה בישראל, העבירו כל בעלי המניות, את מלוא החזקותיהם בחברה הזרה לחברה חדשה תושבת ישראל, אשר הוקמה לצורך כך (להלן: "חברה א"), והכל בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה (להלן: "שינוי המבנה הראשון").
3. לאחר הנפקת חברה א' בבורסה, הועברו כל נכסי החברה הזרה (הקשורים לפעילות המו"פ) (להלן: "הנכסים המועברים") לחברה חדשה תושבת ישראל, אשר בבעלותה המלאה של חברה א' (להלן: "החברה האחות"). העברת הטכנולוגיה המועברת בוצעה בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ותקנות מס הכנסה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות) התשנ"ד-1994 (להלן: "תקנות חברות אחיות") (להלן: "שינוי המבנה השני").
4. מטרת שינוי המבנה הראשון והשני הינם הנפקת פעילות המחקר והפיתוח של החברה הזרה בבורסה בישראל, והשקעת עיקר התמורה מההנפקה בפעילות זו.
5. החברה האחות הצהירה, כי תפעל להמשך המחקר והפיתוח בישראל, וכי נתקיימו בה כל התנאים על מנת להיחשב כחברה עתירת מחקר ופיתוח כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (שינויי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994 (להלן: "תקנות המו"פ").

פרטי הבקשה:

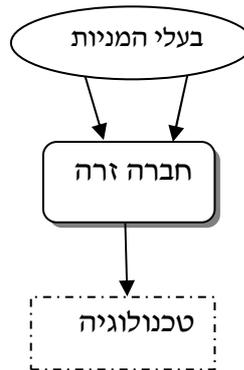
1. לאשר, כי שינוי המבנה הראשון עומד בהוראות סעיף 104ב(א) לפקודה.
2. לאשר, כי שינוי המבנה השני עומד בהוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ותקנות חברות אחיות.
3. לאשר, כי החברה האחות הינה חברת "עתירת מחקר ופיתוח" כהגדרתה בתקנות המו"פ לעניין סעיף 104ד(1) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

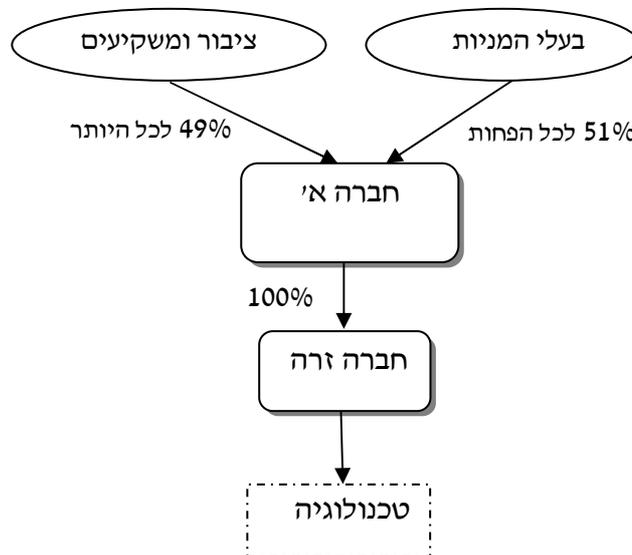
1. ניתן אישור כי ביצוע שינוי המבנה הראשון עומד בהוראות סעיף 104ב(א) לפקודה, והכל בכפוף לעמידה בכל תנאי חלק ה2 לפקודה והתנאים הנוספים שנקבעו בהחלטת המיסוי.
2. ניתן אישור לביצוע שינוי המבנה השני עומד בהוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה והתקנות מכוחו (תקנות חברות אחיות), והכל בכפוף לעמידה בכל תנאי חלק ה2 לפקודה והתנאים הנוספים שנקבעו בהחלטת המיסוי.
3. נקבע, כי המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המוקצות בחברה א' (במסגרת שינוי המבנה הראשון) יקבע בהתאם להוראות סעיף 104ו לפקודה.
4. נקבע, כי המחיר המקורי ויום הרכישה של מניות החברה הזרה (המועברות לחברה א') ושל מניות החברה האחות יקבע בהתאם להוראות תקנה 2 לתקנות חברות אחיות.
5. נקבע, כי המחיר המקורי של הנכסים המועברים יהא אפס ש"ח, ויום רכישתם יהא יום הקמתה של החברה הזרה.
6. הוסכם, כי לעניין הנכסים המועברים ו/או מניות החברה האחות, תקופת המגבלות הקבועה בתקנות חברות אחיות תסתיים בתום ארבע שנים ממועד העברת הנכסים.
7. הוסכם, כי על חברה א' ועל החברה האחות יחולו ההגבלות האמורות בתקנות חברות אחיות במשך ארבע שנים ממועד העברת הנכסים.
8. נקבע, כי החברה האחות תיחשב "חברה עתירת מחקר ופיתוח" כהגדרתה בתקנות המו"פ, וכי חברה א' תחשב "חברת מחקר" כמשמעותה בתקנה 1(7) לתקנות המו"פ (כאילו היתה חברה שאליה הועברו זכויות חברת מו"פ), ובלבד שהחברה האחות, חברה א' ובעלי המניות ימלאו אחר הוראות התקנות והתנאים הנוספים שנקבעו בהחלטות מיסוי.
9. הודגשה ההגבלה על בעלי המניות, שלא למכור זכויות בחברה א' בהתאם להוראות סעיף 104ד(1)(ב) לפקודה, במהלך תקופת המגבלות.
10. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

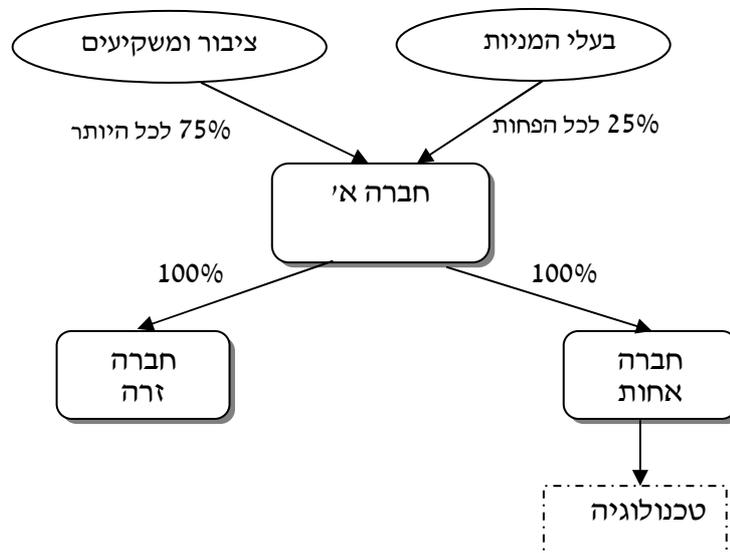
תרשים מבנה החזקות לפני שינוי המבנה



תרשים מבנה החזקות לאחר שינוי המבנה הראשון



תרשים מבנה החזקות לאחר שינוי המבנה השני



החלטת מיסוי 08'08

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

ופיצולים

הנושא: העברת מניות לפי הוראות סעיף 104א לפקודה, העברת מניות לחברה אחת לפי הוראות

סעיף 104ב(ו) ומיזוג לפי הוראות סעיף 103- החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת בהשכרת דירות למגורים. בבעלות חברה א' מלוא הון המניות של חברה 1, חברה 2 וחברה 3.
2. חברה ב', הינה חברה פרטית תושבת ישראל, המוחזקת בבעלות מלאה בידי בעלי המניות של חברת א' (להלן: "**בעלי המניות**") ובחלקים זהים לשיעורי החזקתם בחברה א'. בבעלות כל אחת מהחברות 1, 2, 3 ו-ב' בית מלון. חברה 1 מפעילה את בית המלון שברשותה, וכן מפעילה את בתי המלון שבבעלות החברות 2, 3 ו-ב'.
3. חברות 1, 2, 3 ו-ב' אינן נחשבות לאיגודי מקרקעין, כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.
4. בכוונת בעלי המניות למזג את פעילות בתי המלון בחברה אחת, ולהפריד פעילות זו מפעילות השכרת הדירות. לצורך כך, הקימו בעלי המניות חברה חדשה (להלן: "**החברה החדשה**").
5. בשלב ראשון, העבירו בעלי המניות את מניות חברה ב' לחברה החדשה לפי הוראות סעיף 104ב לפקודה.
6. בשלב שני, העבירה חברת א' את מניות חברה 1, 2 ו-3 לחברה החדשה לפי הוראות סעיף 104ב(ו) והתקנות מכוחו.
7. בשלב שלישי, העבירו החברות 2, 3 ו-ב' (להלן: "**החברות המעבירות**") את כל נכסיהן והתחייבויותיהן לחברה 1 (להלן: "**החברה הקולטת**"), בהתאם להוראות הפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות ובכפוף להוראות סעיף 103ג לפקודה (להלן: "**המיזוג**").
8. המיזוג נועד לתכלית עסקית וכלכלית ומטרותיו הינן, בין היתר, ייעול העסקים וחסכון בעלויות תוך צמצום כפילויות, שכן החברה הקולטת והחברות המעבירות עוסקות באותו תחום פעילות.

פרטי הבקשה:

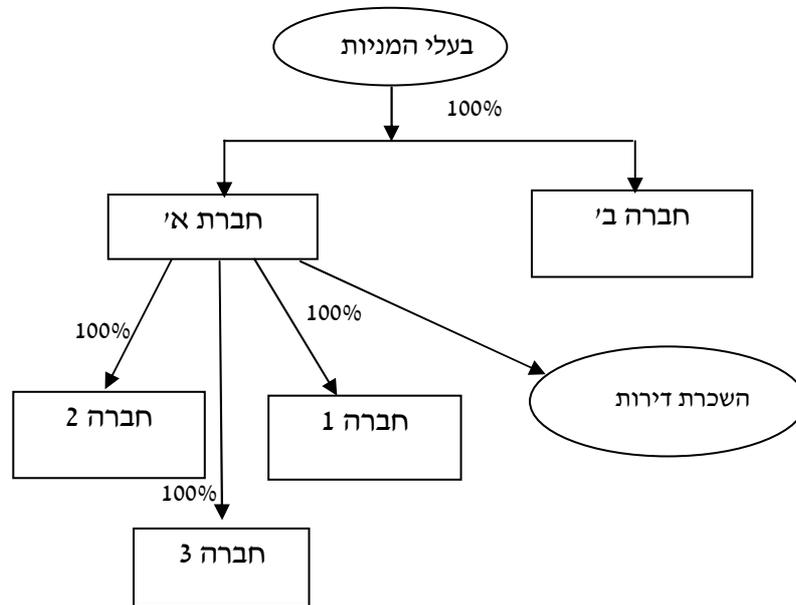
1. לאשר, כי העברת מניות חברה ב' לחברה החדשה, עומדת בתנאי סעיף 104ב לפקודה.
2. לאשר, כי העברת מניות חברות 1, 2 ו-3 עומדת בתנאי הוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה ותקנות מ"ה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות), התשנ"ד-1994 (להלן: "**תקנות חברות אחיות**").
3. לאשר, כי העברת כל הנכסים וההתחייבויות של החברות המעבירות לתוך החברה הקולטת, וחסילן של החברות המעבירות, בהתאם להוראות הפרק הראשון בחלק השמיני לחוק החברות, עומד בתנאים הקבועים בסעיף 103ג לפקודה.
4. החברות המעבירות והחברה הקולטת הצהירו, כי הן עומדות ביחסי הגודל של אחד לתשע הנדרשים על פי תקנות מס הכנסה (הקלה ביחסי גודל בסוגי מיזוגים מסוימים), התשס"ג-2003.
5. חברה א' והחברה החדשה ביקשו שלא יראו במיזוג הפרה של העברת המניות לפי סעיף 104 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

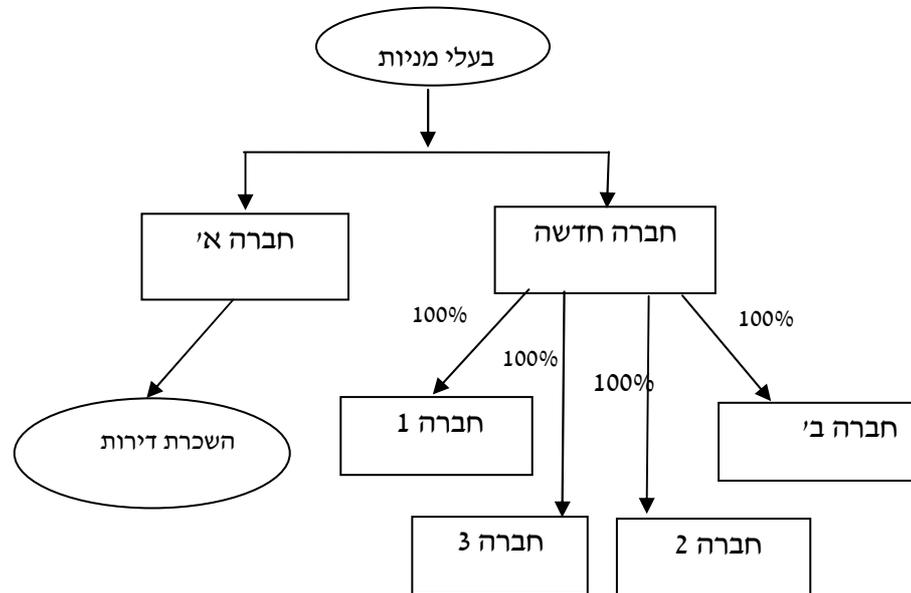
1. ניתן אישור לביצוע העברת המניות לפי סעיפים 104 ב ו- 104ב(ו) לפקודה, והכל בכפוף לעמידה בתנאי חלק ה-2 לפקודה, התנאים הקבועים בתקנות חברות אחיות והתנאים הנוספים שנקבעו בהחלטת המיסוי.
2. ניתן אישור למיזוג לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (הקלה ביחסי גודל בסוגי מיזוגים מסוימים), התשס"ג-2003, בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף 103ג לפקודה ובהחלטת המיסוי. כמו כן, אושר כי המיזוג אינו מהווה הפרה של הוראות סעיף 104 לפקודה והוראות תקנות חברות אחיות.
3. נקבע, כי לא תועבר כל תמורה, לרבות בדרך חו"ז, מהחברה החדשה לחברה א', במישרין ו/או בעקיפין, לרבות באמצעות צד קרוב לחברות אלו, למעט תשלום שהיה נעשה במהלך העסקים הרגיל של החברות, כפי שהיה נקבע בין צדדים שאינם קשורים זה לזה.
4. נקבעו הוראות הנוגעות לתשלום מס הרכישה החל בהעברת המקרקעין, ע"י החברה הקולטת.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות, קביעת הרר"ל בכל אחת מהחברות בהתאם לתקנות חברות אחיות, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

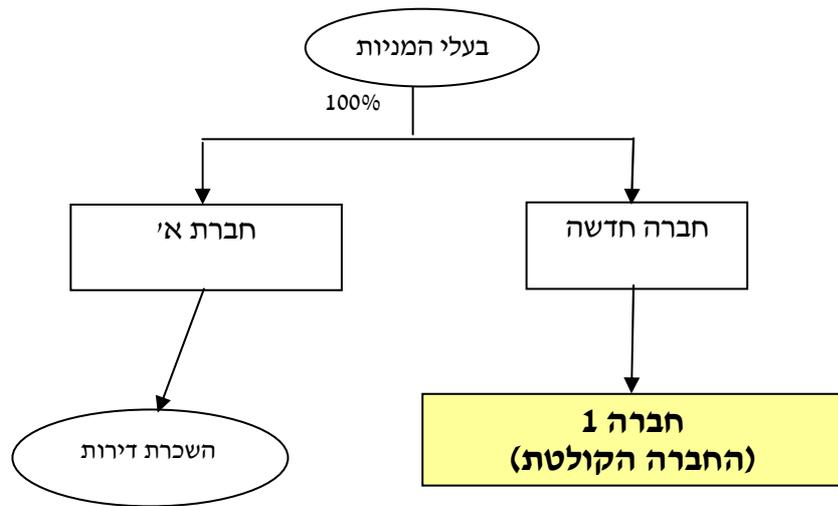
מבנה הקבוצה ערב שינוי המבנה



מבנה הקבוצה לאחר שלב א ושלב ב'



מבנה הקבוצה לאחר שינוי המבנה



החלטת מיסוי 09\08

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

ופיצולים

הנושא: מיזוג קרנות נאמנות בהתאם להוראות סעיף 103 ו-103א(א) לפקודה - החלטת מיסוי

בהסכם

העובדות:

1. קרן נאמנות א' (להלן: "הקרן הקולטת") וקרן נאמנות ב' (להלן: "הקרן המעבירה") הינן קרנות נאמנות (להלן ביחד: "הקרנות"), אשר פועלות לפי חוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994 (להלן: "חוק השקעות משותפות"). עד ליום 31/12/2005 היו הקרנות "קרנות נאמנות חייבות" כהגדרתן בסעיף 105 לפקודה, ומיום 1/1/2006 הפכו הקרנות ל"קרנות נאמנות פטורות" כהגדרתן בסעיף 88 לפקודה¹.
2. הקרנות מנוהלות ע"י חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה המנהלת"). הקרנות מוחזקות במלואן ע"י הציבור ומשקיעות את כספי המחזיקים בהן באפיקי השקעה זהים.
3. הקרנות מבקשות לבצע מיזוג (להלן: "המיזוג"), בהתאם להוראות סעיף 100(ב) לחוק השקעות משותפות ובכפוף לעמידה בתנאי סעיף 103ג לפקודה.
4. מטרת המיזוג הינה תפעול משותף של המנגנונים הניהוליים העסקיים בקרנות לשם חיסכון בעלויות ניהול, תפעול ועלויות הדדיות.
5. בעקבות המיזוג יקבל כל מחזיק ביחידות בקרן המעבירה, יחידות בקרן הקולטת ששוויין הכספי כשווי היחידות שהחזיק ערב המיזוג בקרן המעבירה.
6. הקרנות אינן עומדות ביחסי הגודל הנדרשים לשם ביצוע המיזוג כאמור בסעיף 103ג(6) לפקודה.
7. לקרנות היו הפסדים לצרכי מס שמקורם בתקופה שקדמה להפיכתן לקרנות נאמנות פטורות כאמור.

פרטי הבקשה:

לאשר, כי מיזוג הקרנות עומד בתנאי סעיף 103ג לפקודה, בשינויים המחויבים, על אף שהקרנות אינן עומדות בסדרי הגודל הנדרשים בסעיף האמור.

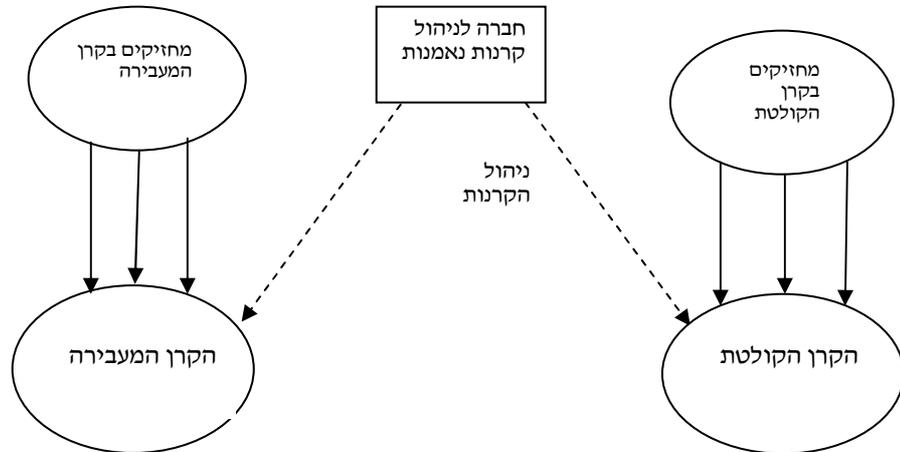
¹ במסגרת הפיכת כל אחת מהקרנות מקרן נאמנות חייבת לקרן נאמנות פטורה ראו את כל נכסיה של הקרן כנמכרים ביום 31/12/2005 ואת הכנסותיה כאילו נתקבלו באותו יום.

החלטת המיסוי ותנאיה:

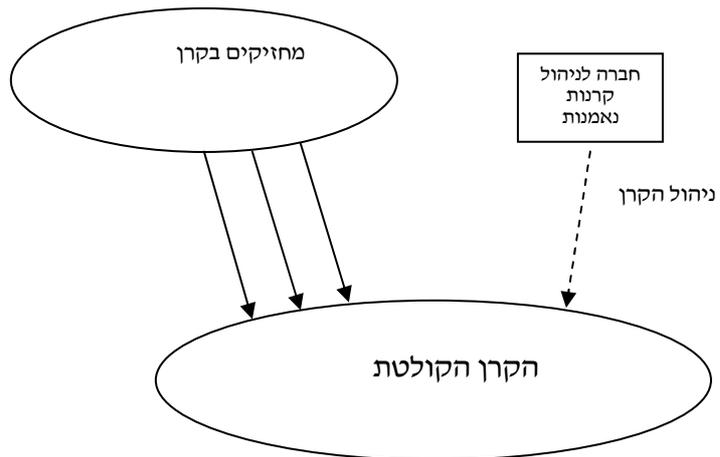
1. מיזוג הקרנות אושר בהתאם להוראות סעיפים 103ט(ד) ו-103א(א) לפקודה.
2. נקבע, כי במיזוג קרנות נאמנות, אין חובה לעמוד בתנאי יחסי הגודל הקבוע בסעיף 103ג(6) לפקודה.
3. נקבע, כי לא יותרו בקיזוז הפסדים שמקורם בתקופה שקדמה להפיכתן של הקרנות לקרנות נאמנות פטורות, כנגד הכנסה עתידית באותן קרנות, גם אם אלו יהפכו שוב לקרנות נאמנות חייבות.
4. לעניין סעיף 103ג(8)(ב) לפקודה, יראו כ"בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה" רק את בעלי היחידות בקרנות, שאינם נחשבים כ"קרוב" לקרנות או לחברה המנהלת, במישרין או בעקיפין.
 - 4.1. לעניין זה, "קרוב"- כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.
5. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות והתאמות שונות כגון: אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי הקרנות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה האחזקות טרם המיזוג



מבנה האחזקות לאחר המיזוג



החלטת מיסוי 10/08

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

ופיצולים

הנושא: העברות נכסים ומיזוג חברות - העברת נכסים בהתאם לסעיף 104ב לפקודה ומיזוג

בהתאם לסעיף 103 לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה ציבורית תושבת ישראל, העוסקת לבדה ובאמצעות חברות בבעלותה מלאה, בתחום ייצור והפצת מוצרי מזון. חברה א' מחזיקה במלוא הון המניות של חברה ב', שהינה חברה פרטית תושבת ישראל. חברה ב' מחזיקה ב-17.42% ממניות חברה א' (להלן: **"המניות באוצר"**). חברה ב' בעלת רווחים ממפעל מאושר במסלול חלופי בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **"חוק עידוד השקעות הון"**).
2. חברה א' מחזיקה במלוא הון המניות של חברה ג', שהינה חברה פרטית תושבת ישראל. חברה ג' עוסקת בשיווק והפצה של מוצרי מזון בישראל. חברה א' מחזיקה במלוא הון המניות של חברה ד', שהינה חברה פרטית תושבת ישראל. חברה ד' עוסקת, באמצעות חברה בבעלותה מלאה, בפעילות שיווק והפצה של מכוניות ואביזרים למכירת משקאות חמים.
3. חברה א' מחזיקה במלוא הון המניות של חברה פרטית תושבת חוץ, שהתאגדה בהולנד (להלן: **"החברה ההולנדית"**). החברה ההולנדית עוסקת בהפצת מוצרי מזון בחו"ל באמצעות מספר חברות בנות תושבות חו"ל.
4. בכוונת חברה א' לרכז את פעילותה תחת החברה ההולנדית, וזאת לצורך גיוס הון עתידי ע"י משקיע חיצוני ו/או הנפקת החברה ההולנדית בבורסה אירופאית. לפיכך, מעוניינת חברה א' להעביר את הנכסים המשמשים אותה לפעילות הייצור (להלן: **"נכסי הייצור"**) לחברה חדשה (להלן: **"החברה החדשה"**), בתמורה להקצאת מניות בחברה החדשה (להלן: **"המניות המוקצות בחברה החדשה"**), בהתאם לסעיף 104א לפקודה (להלן: **"השלב הראשון"**). חברה ב', ג', ד' והחברה החדשה, יקראו להלן ביחד: **"החברות הבנות"**.
5. מיד ובסמוך לשלב הראשון, בכוונת חברה ב' להעביר את המניות באוצר לחברה א' בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה (להלן: **"השלב השני"**), כך שלאחר ההעברה תהיינה המניות באוצר המועברות "מניות רדומות" כהגדרתן בסעיף 308 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: **"חוק החברות"**), ולא תישאנה כל זכויות בצידן.
6. מיד לאחר השלב השני, בכוונת חברה א' להעביר את מלוא החזקותיה במניות החברות הבנות (להלן: **"המניות המועברות"**) לחברה ההולנדית (החברה הקולטת), בתמורה להקצאת מניות בחברה ההולנדית (להלן: **"המניות המוקצות בחברה ההולנדית"**), בהתאם לסעיף 104א לפקודה (להלן: **"השלב השלישי"**).
7. השלב הראשון, השלב השני והשלב השלישי, יקראו להלן ביחד: **"שינוי המבנה"**. מטרת שינוי המבנה הינה הפיכתה של החברה ההולנדית לתאגיד החזקות שתחתיו ירוכזו ההחזקות העיקריות של חברה א', וזאת לשם הכנסת משקיע אסטרטגי והנפקה עתידית של החברה ההולנדית בבורסה אירופאית.

פרטי הבקשה:

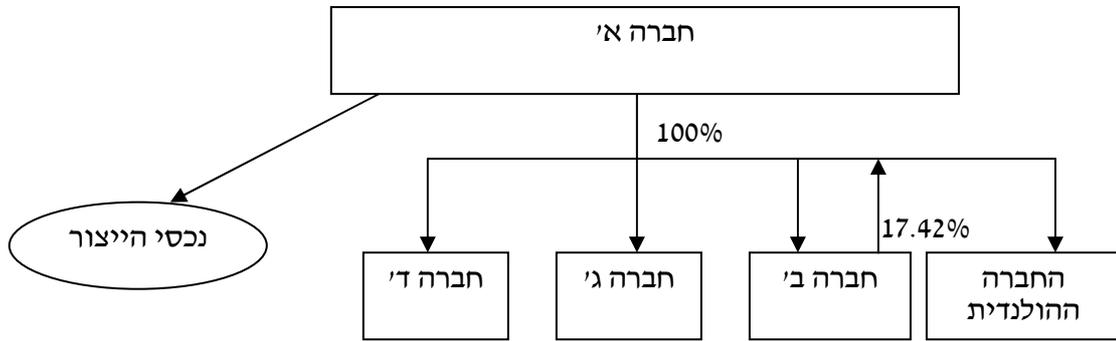
1. לאשר, כי העברת נכסי הייצור לחברה החדשה עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
2. לאשר, כי העברת המניות באוצר לחברה א' עומדת בהוראות לסעיף 104ג לפקודה.
3. לאשר, כי העברת המניות המועברות לחברה ההולנדית עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
4. לאשר, כי החברה ההולנדית הינה "חברה", כמשמעותה בסעיף 104 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

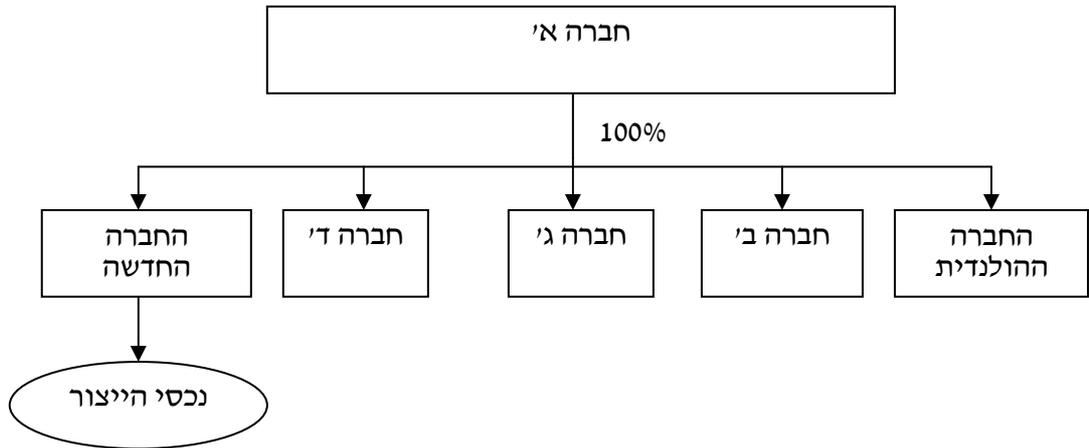
1. במסגרת החלטת המיסוי ניתן אישור, כי -
 - 1.1. העברת נכסי הייצור לחברה חדשה עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
 - 1.2. העברת המניות באוצר לחברה א' עומדת בהוראות סעיף 104ג לפקודה.
 - 1.3. העברת המניות המועברות לחברה ההולנדית עומדת בהוראות סעיף 104א לפקודה.
2. נקבע, כי יראו בהעברת המניות באוצר לחברה א' כחלוקת דיבידנד מחברה ב' לחברה א', ועל חלוקת הדיבידנד כאמור יחולו הוראות סעיפים 47(ב)(2), 51(ג) ו-74(ב)(3) לחוק עידוד השקעות הון, כנוסחם לפני תיקון 60 לחוק האמור.
3. נקבע, כי חברה א' תחזיק במניות באוצר ממועד שינוי המבנה ועד בכלל, ולא תעשה במניות באוצר כל פעולה שהיא, לרבות מכירת המניות (לרבות מכירה שלא מרצון), שעבודן ו/או הנפקתן בעתיד כהון.
4. נקבע, כי כל המניות המוקצות והמניות המועברות, וכן זכויות שיוקצו מכוחן, יופקדו בידי נאמן, אשר יחזיק במניות כאמור עד לקבלת אישור מפקיד השומה על תשלום המס בשל מכירתן.
5. נקבע, כי יראו במכירת המניות המועברות על ידי החברה ההולנדית כאילו נמכרו על ידי חברה תושבת ישראל, והחברה ההולנדית תהא חייבת במס רווחי הון בישראל בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה, ולא יותר בחישוב רווח ההון אף לא אחד מאלו: קיזוז, זיכוי, לרבות זיכוי ממס זר, פטור, פריסה או ניכוי כלשהם. כמו כן, נקבע, כי כל תשלום לרבות דיבידנדים, שתשלם החברה ההולנדית לחברה א', בין במישרין ובין בעקיפין, ייראה כהכנסה שנצמחה או הופקה בישראל.
6. נקבע, כי בחישוב רווח ההון הנובע ממכירת המניות המוקצות בחברה ההולנדית, לא יינתן אף לא אחד מאלו: זיכוי, לרבות זיכוי ממס זר, קיזוז, פטור או ניכוי כלשהו.
7. נקבע, כי תקופת המגבלות בגין העברת מניות החברה החדשה ומניות חברה ב' לחברה ההולנדית תהא ארבע שנים.
8. נקבע, כי לאחר שינוי המבנה לא יראו בכל חברה מהחברות הבנות (החברות הנעברות) כ"חברת משקיעי חוץ", כהגדרתה בסעיף 47(א1) לחוק עידוד השקעות הון. במידה ובעתיד תהא חברה כל שהיא מהחברות הבנות זכאית להטבות מכח חוק עידוד השקעות הון, יקבע "שיעור השקעת חוץ", כהגדרתו בסעיף 47(א1) לחוק האמור על ידי החטיבה המקצועית של רשות המסים בישראל.
9. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצרכי מס של החברה, אי התרת הוצאות שינוי המבנה, אישור מצגי החברות ומגבלות נוספות.

נספח להחלטת המיסוי

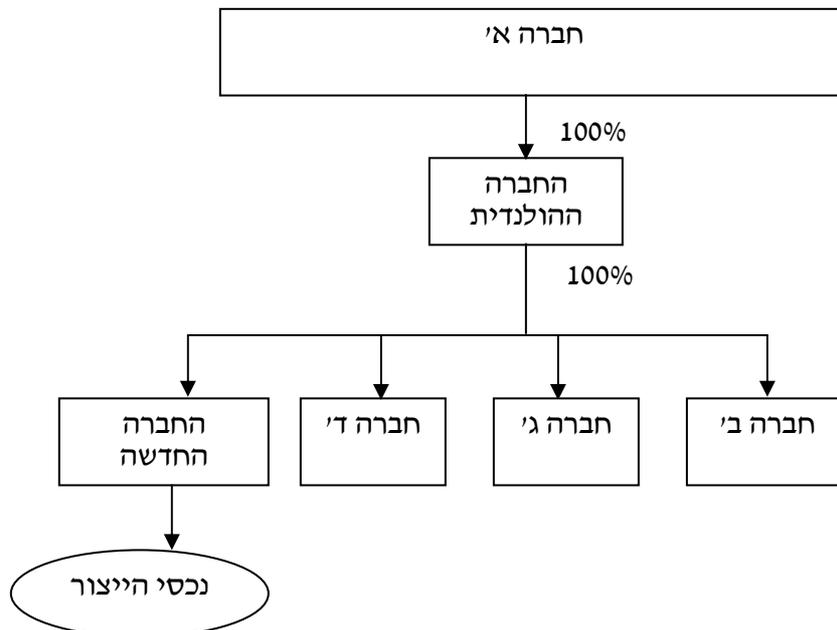
תרשים מבנה החזקות לפני ביצוע שינוי המבנה:



תרשים מבנה החזקות לאחר השלב הראשון והשני:



תרשים מבנה החזקות לאחר השלב השלישי:



החלטת מיסוי 11/08

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

ופיצולים

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

בהסכם

העובדות:

1. חברה א' (להלן: "החברה") הינה חברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת בפיתוח מוצרי תוכנה. בעלי מניותיה הינם יחידים, חברות וקרנות, אשר בחלקם תושבי ישראל ובחלקם תושבי חוץ (להלן: "בעלי המניות").
2. חברה ב' (להלן: "החברה הקולטת") הינה חברה ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסת נאסד"ק בניו יורק, וכן בבורסה לני"ע בת"א. החברה הקולטת מתמחה בפיתוח מערכות מולטימדיה.
3. במהלך שנת 2007 נחתם הסכם (להלן: "ההסכם") בין החברה לבין החברה הקולטת וחברה בת ישראלית בבעלות מלאה של החברה הקולטת, שהתאגדה בישראל לצורך עסקת הרכישה (להלן: "חברת הרכישה"), לפיו חברת הרכישה תתמזג במיזוג הופכי משולש לתוך החברה, כך שבסיום התהליך תהפוך החברה הקולטת לבעלת מלוא הון המניות של החברה. בתמורה למניות החברה יקבלו בעלי המניות מזומן (להלן: "התמורה במזומן") ומניות בחברה הקולטת (להלן: "התמורה במניות" ו/או "המניות המוקצות") (להלן: "החלפת המניות").
4. חלק מבעלי המניות בחברה (להלן: "בעלי המניות המעבירים") מעוניינים להחיל את ההסדר הקבוע בהוראות סעיף 104ח לפקודה בהחלפת מניותיהם בחברה, כך שאירוע המס בהחלפת מניותיהם כאמור, יידחה ליום המכירה, כהגדרתו בסעיף 104ח לפקודה. על יתרת בעלי המניות, שהינם בחלקם תושבי חוץ, יחולו הוראות הפקודה במכירת מניותיהם במסגרת עסקת ההחלפה.

פרטי הבקשה:

1. קבלת אישור לדחיית אירוע המס, בגין התמורה במניות המוקצות שהוענקה לבעלי המניות המעבירים, בהתאם להוראות סעיף 104ח לפקודה, וקבלת אישור לפטור מניכוי מס במקור בגין התמורה במניות המוקצות בעסקת ההחלפה.
2. לאשר, כי יום החלפת המניות יהא יום השלמת העסקה (יום ה-Closing).

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. נקבע, כי על החלפת מניות החברה, שבידי בעלי המניות המעבירים, במניות החברה הקולטת, יחולו כל הוראות והתנאים שבסעיף 104ח לפקודה, לרבות התקנות שנקבעו מכוח סעיף 104ח ובכפוף להוראות החלטת המיסוי, כך שהחלפת המניות לא תהווה אירוע מס.
2. נקבע, כי מועד ההחלפה יהא מועד חתימת ההסכם¹ (להלן: "מועד ההחלפה").
3. נקבע, כי דיבידנד שיחולק בשל המניות המוקצות לבעלי המניות המעבירים, בתקופה שבין מועד ההחלפה ליום המכירה, כהגדרתו בסעיף 104ח לפקודה (להלן: "יום המכירה"), יתווסף לתמורה, כשהוא מתואם ממועד חלוקתו ועד ליום המכירה.
4. נקבע, כי במכירת המניות המוקצות על ידי בעלי המניות המעבירים, יחולו הוראות סעיף 104 לפקודה בשינויים המחויבים. כמו כן, נקבעו שיעורי המס וסכום "הרווחים הראויים לחלוקה" במכירת המניות כאמור.
5. נקבע, כי הזיכוי האמור בסעיף 104ח(ג)(9) לפקודה הינו בגין המס ששולם בפועל על פי הוראות הפקודה בעת קבלת הדיבידנד, ולא בגין מס זר.
6. נקבע, כי אם אחד מבעלי המניות המעבירים, ערב מועד ההחלפה, היה בעל מניות מהותי בחברה, יראו אותו כבעל מניות מהותי גם בחברה הקולטת עד למכירת מלוא המניות המוקצות.
7. נקבע, כי כל המניות המוקצות לבעלי המניות המעבירים יופקדו בידי נאמן, אשר יהא אחראי כלפי רשות המיסים לתשלום המס במכירת המניות המוקצות.
8. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות שונות, כגון: חובת הדיווח של הנאמן ואופן העברת המס במכירת המניות לפקידי השומה, מתן ביאור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברה, אישור מצגי החברה ומגבלות נוספות.

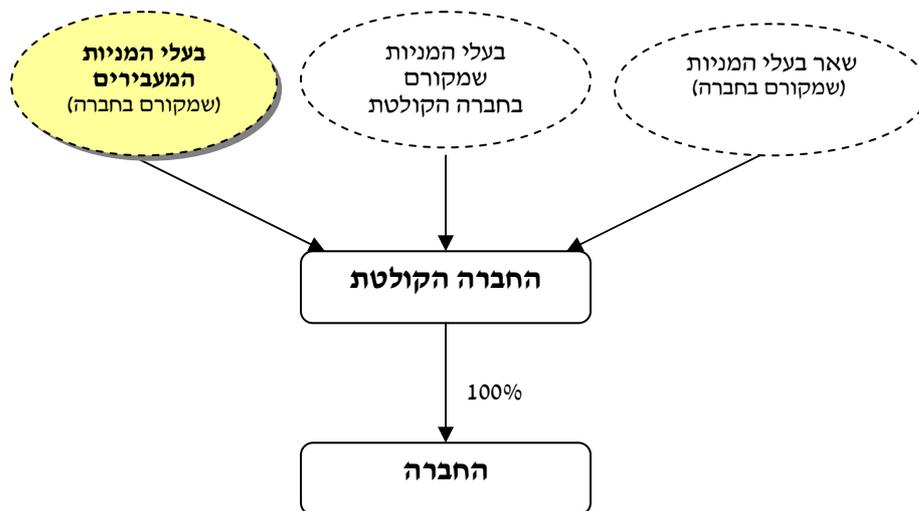
¹ נכון למועד פרסום קובץ זה עמדת רשות המסים היא כי במקום בו נדרש אישור האסיפות הכלליות של הצדדים לעסקת ההחלפה, מועד החלפת המניות יקבע כמועד החתימה על הסכם ההחלפה או מועד אישור האסיפה הכללית, כמאוחר מביניהם.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה האחזקות ערב החלפת המניות:



מבנה האחזקות לאחר החלפת המניות:



החלטת מיסוי 12/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא : ייצור הכולל שלבים בישראל ושלבם בחו"ל + חלוקת ההכנסה המוטבת - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), בשליטה מלאה של חברה תושבת חוץ (להלן: "חברת האם"), העוסקת בפיתוח וייצור של רכיבים אלקטרוניים לתעשיית התקשורת האלחוטית (להלן: "מוצרי החברה").
2. מוצרי החברה מיוצרים במפעלה בישראל וכן במפעלה של חברה בבעלות מלאה של חברת האם (להלן: "חברה אחות").
3. בהסכם בין החברה לחברה האחות נקבע, כי החברה האחות זכאית לתמורה (תחת הסכם cost+) בגין המוצרים המיוצרים במפעלה בחו"ל.
4. מלוא ההכנסות ממכירת מוצרי החברה נרשמות בישראל (לרבות בגין המוצרים המיוצרים בחו"ל) ומנגד החברה כוללת בסעיף "עלות המכר" את עלויות הייצור העצמיות בישראל ואת עלויות הייצור במפעל החברה האחות בחו"ל (לפי עלות בתוספת מקדם רווח cost+).

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה אישור כי מפעלה הנו מפעל תעשייתי וכי כלל הכנסותיה הינן הכנסות מוטבות לצרכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע מנגנון ייחוס לחלוקת ההכנסה בין הייצור בישראל לבין הייצור בחו"ל על פי מבחני הביזור (מבחן הנכסים היצרניים + מבחן עלות השכר + מבחן היקף המועסקים).
2. נקבע כי חלק מהכנסות החברה הנובע מייצור מוצריה בחו"ל לא יובא בחשבון כהכנסה מוטבת ולפיכך אינו זכאי להטבות מס.
3. נקבע כתנאי כי במידה ושיעור גורמי הייצור בישראל (מכלל גורמי הייצור בישראל ובחו"ל) יהא 50% ומטה, החברה לא תהא זכאית להטבות מס בגין ההרחבה הנוכחית.
4. נקבע מנגנון לייחוס הוצאות החברה בין ההכנסות המוטבות לבין ההכנסות שאינן מוטבות.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 13/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: העברת עודפים פטורים לחברה בת - החלטת מיסוי בהסכס.

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל מעבירה את עודפי המזומנים לחברה בת בבעלותה המלאה במדינת off shore .
2. עודפי המזומנים מושקעים בעיקר בניירות ערך סחירים בעלי דירוג גבוה.
3. החברה טענה כי:
 - 3.1. הקמת חברת הבת היא פרי מגבלה של חברת האם וכי הדבר נעשה בשל שיקולי דירוג אשראי.
 - 3.2. ההשקעות בחברת הבת אינן נושאת אופי הוני רגיל הדומה להשקעת חברת אם בחברת בת, אלא מהוות על פי טיבן הכנסות של החברה עצמה מהשקעת רווחיה.
4. לחברה כתב אישור על פיו תהא זכאית לפטור ממס קבוע בסעיף 47(א)(5) לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "**העודפים הפטורים**").

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, כי השקעת העודפים הפטורים, בחברת הבת, לא תחשב כחלוקת דיבידנד לעניין סעיף 47(א)(2) ו/או 51ב לחוק לעידוד השקעות הון.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי השקעת העודפים הפטורים בחברת הבת לא תחשב כחלוקת דיבידנד לעניין סעיף 47(א)(2) ו/או 51ב לחוק לעידוד השקעות הון בהתקיים כל התנאים הבאים:
 - 1.1. החברה תשקיע את הכספים בהתאם לכללי דירוג האשראי ואלו יישארו בחשבון חברת הבת בלבד ו/או יוחזרו לחברה בישראל לצורך השקעה ברכוש קבוע במפעל החברה בישראל.
 - 1.2. חברת הבת תנהל את כספי העודפים הפטורים בחשבון בנק נפרד.
 - 1.3. על הרווחים שמקורם בעודפים הפטורים תחויב החברה בשיעור מס חברות **מלא**, כאילו היו רווחים שהופקו בידי החברה.
 - 1.4. נקבעו כללים לעניין חובת דיווח בדוחותיה הכספיים של החברה לפקיד השומה.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 14/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מפעל תעשייתי - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל עוסקת בתכנון וייצור מערכות דיגיטאליות.
2. החברה רשמה מספר פטנטים בגין חלק ממרכיבי המערכות שפיתחה ומתכננת לרשום פטנטים נוספים לגבי מרכיבים אחרים.
3. תהליך ייצור המערכות מבוצע בחלקו במפעל החברה על ידי עובדיה ובחלקו נעזרת החברה בקבלן משנה מחוץ לישראל. חלקו של קבלן המשנה בהליך ייצור מוצרי החברה הינו מהותי ביחס להיקף הייצור הכולל.

פרטי הבקשה:

1. החברה ביקשה שיאושר לה כי מפעלה הינו "מפעל תעשייתי", כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק.
2. החברה ביקשה שיאושר לה כי ההכנסות ממכירת המערכות מהוות "הכנסה מוטבת" לצורכי החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעלה של החברה יהווה מפעל תעשייתי, בכפוף למצגי החברה ובכפוף לקיום כל התנאים הבאים:
 - 1.1. מספר עובדי הייצור במפעל לא יפחת מ- 8 עובדים, והכל בהתחשב בתקופת עבודתו של העובד ובהתחשב בחלקיות המשרה, אם וככל שאין המדובר במשרה מלאה.
 - 1.2. הפעולות שלהלן תבוצענה על ידי מפעל החברה, באמצעות עובדי החברה: תכנון ופיתוח רציף של מוצרים קיימים ו/או חדשים, בקרת איכות ובדיקות לגבי חלקי המערכות המיוצרים על ידי קבלן המשנה, פיקוח על פעילות הייצור המתבצעת על ידי קבלן המשנה, פעילויות הלוגיסטיקה (פעילות אריזת המוצרים, ניהול המלאי וניהול המחסנים ופעילות משלוח המוצרים), הנהלה, שיווק וכספים.
 - 1.3. קבלן המשנה של החברה יפעל עבור החברה לפי הנחיות מדויקות שתועברנה אליו על ידי החברה. קבלן המשנה לא יהיו שותף, בשום צורה ואופן, לסיכון היזמי ו/או לסיכון העסקי הגלום בעסקי החברה. קבלן המשנה יהיו זכאי לתמורה עבור הפעילות הישירה המתבצעת במפעלו (מחיר שוק רגיל).
2. נקבע כי החברה תהא זכאית לתבוע הטבות מס מכוח הוראות החוק רק לגבי ההכנסות המוטבות מהפעילות הייצורית של המפעל המוטב. מאחר והחברה מבצעת חלק מהליך ייצור מוצריה באמצעות קבלן משנה מחוץ לישראל, נקבע כי חלק מההכנסה החייבת של המפעל המוטב בשנת המס ייחשב "הכנסה לא מוטבת".
3. נקבע כי החברה תמציא לפקיד השומה נתונים, מסמכים וחישובים, על פי דרישתו, לצורך בחינה ויישום האמור בסעיף 2 לעיל.
4. נקבע כי ייחוס ההוצאות, לרבות הוצאות עקיפות (כגון: הוצאות הנהלה ועקיפות, הוצאות מימון וכו'), בין שני סוגי ההכנסות - "הכנסות מוטבות" ו"הכנסות לא מוטבות" - יעשה לפי

המנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודה. דהיינו, הוצאות הניתנות לייחוס ספציפי לאחד מסוגי ההכנסות תיוחסנה לאותו סוג של הכנסה; ואם הדבר לא ניתן, תיוחסנה ההוצאות לפי יחס המחזוריים.

5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 15/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: דיבידנד ממפעל מאושר - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה עוסקת באמצעות חברות בנות בישראל ומחוץ לישראל בייצור ושיווק חומרי גלם בתחום הכימיה.
2. חלק מחברות הבנות בישראל זכאיות להטבות במס בהתאם להוראות החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959 (להלן: "החוק").
3. במסגרת ניהול פעילותן הכספית, מנהלות החברות הבנות חשבונות בנק עצמאיים במדינות השונות. חלקם של חשבונות הבנק (יתרות עו"ש) מצוי ביתרות זכות וחלקם מצוי ביתרות חובה. הריבית המשולמת לחברות הבנות אשר חשבונותיהן בבנק מצויים ביתרות זכות נמוכה משמעותית מן הריבית המשולמת על ידי החברות הבנות אשר יתרת חשבונותיהן בבנק מצויות ביתרות חובה.
4. על מנת למנוע מצב בו נאלצת חברה בת לשלם ריבית גבוהה עבור חשבון בנק המצוי ביתרת חובה בה בעת שחשבון בנק אחר, של חברת בת אחרת בקבוצה, מצוי ביתרת זכות, עושה הקבוצה שימוש במנגנון ניהול מזומנים, על פי הסכם עם בנק X, עבור חשבונות הבנק של החברות הבנות מחוץ לישראל (להלן: "הסכם ניהול המזומנים").
5. הסכם ניהול מזומנים מאפשר קיזוז רעיוני (ללא העברת מזומנים) בין חשבונות בנק המצויים ביתרות זכות לבין חשבונות בנק המצויים ביתרות חובה, וזאת על ידי איחוד **מדומה** של כלל יתרות חשבונות הבנק של החברות הבנות לכדי חשבון אחד. בסופו של יום מחושבת יתרה אחת, המהווה יתרה כוללת של כלל חשבונות הבנק של החברות הבנות, ובגינה משולמת או מתקבלת ריבית בהתאם. **כל זאת ללא העברת כספים בפועל בין החשבונות.** השימוש בהסכם כאמור מאפשר לקבוצה לשפר את תקבולי הריבית בגין החשבונות ביתרות הזכות ולהקטין את תשלומי הריבית בגין החשבונות ביתרות החובה.

פרטי הבקשה:

החברה מבקשת כי שיתוף חשבונות הבנק שלה ושל החברות הבנות בישראל בהסכם ניהול המזומנים עם בנק X לא ייחשב חלוקת דיבידנד או דיבידנד רעיוני לעניין סעיף 51ב(ב)(1) לחוק. זאת מאחר ויישום ההסכם על ידי החברות אינו כרוך כלל בהעברות של מזומנים.

החלטת המיסוי ותנאיה:

נקבע כי שיתוף חשבונות הבנק של החברה ושל החברות הבנות בישראל בהסכם ניהול מזומנים עם בנק X לא תיחשב כחלוקת דיבידנד או דיבידנד רעיוני לעניין סעיף 51ב(ב)(1) לחוק, זאת בכפוף לתנאים המצטברים הבאים:

1. ביישום הסכם ניהול המזומנים לא יחולו העברות כלשהן של מזומנים ו/או שווה מזומנים בין החברות.
2. הריבית בה יזוכו החברה ו/או החברות הבנות בישראל בגין יתרות חשבונותיהן בבנק המצויות ביתרת זכות, במסגרת יישום הסכם ניהול המזומנים, לא תפחת מריבית המקובלת על יתרות עו"ש זכות בבנק X, וזאת בהתאם לסוג המטבע בו מנוהל החשבון.
3. החברה תמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, אישורים או ניירות חישוב הנחוצים לדעת פקיד השומה כדי לבדוק את השלכות יישום הסכם ניהול המזומנים לגביה ולגבי כל אחת מהחברות הבנות בישראל.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים, לרבות לעניין שעבודים, ביטחונות וערבויות, ככל שהם נוגעים לכספים הקיימים בחשבונות הבנק הכלולים בהסכם ניהול המזומנים.

החלטת מיסוי 16/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מפעל תעשייתי, שרותי מו"פ לחברה תושבת ישראל, פעילות ייצור באמצעות קבלן משנה וקביעת הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות" - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. החברה הינה חברה פרטית העוסקת בפיתוח וייצור מערכות לטיפולים קוסמטיים לשוק המקצועי, תוך שימוש בטכנולוגיה חדשנית שפותחה על יד חברה.
2. החברה נעזרת בתהליך הייצור של המערכות בקבלן משנה.
3. בעלי המניות של החברה הקימו חברת חדשה (תושבת ישראל) (להלן: "חברה אחות") אשר עוסקת בפיתוח מערכות לשוק הפרטי.
4. בין החברה לחברה האחות נחתם הסכם על פיו תספק החברה לחברה האחות שירותי פיתוח ותהא זכאית לתמורה על פי מודל cost+ (עלויות בתוספת מקדם רווח).

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה בין היתר, לאשר את הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות".

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הכנסות החברה משירותי המו"פ לחברה האחות אינן הכנסות מוטבות ולפיכך אינן זכאיות להטבות מס.
2. נקבע כי הכנסות משירותי מו"פ יכללו את כל העלויות הישירות והעקיפות הקשורות בתהליך הפיתוח עבור החברה האחות בתוספת מקדם הרווח.
3. נקבע מנגנון לייחוס הוצאות החברה בין ההכנסות המוטבות לבין ההכנסות שאינן מוטבות.
4. נקבע כי מפעלה של החברה ייחשב כמפעל תעשייתי בהתקיים מגבלות נוספות, בינהן כי מספר עובדי הייצור לא יפחת מ-10 עובדים במשך כל תקופת ההטבות.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 17/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: קביעת הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות" - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. החברה הינה חברה ציבורית העוסקת בפיתוח ייצור ושיווק של ממירים אופטיים ומערכות גישה רחבות פס.
2. החברה חתמה חוזה עם לקוח מהותי, בדבר מכירת מוצרי החברה, חלקים וחלפים וכן התחייבה לתת ללקוח המהותי שירותים בגין תמיכה טכנית ותחזוקה שכללה מרכז תמיכה הפועל 24 שעות ביממה. שירותים אלו נועדו לאפשר ללקוח המהותי לעמוד בהתחייבותו לתת תמיכה טכנית לחברה גדולה בחו"ל.
3. בדרך קבע, החברה הגדולה בחו"ל השתמשה בשירותי התמיכה שניתנו על ידי הלקוח המהותי ורק במקרים חריגים פנה הלקוח המהותי לאנשי התמיכה הטכנית של החברה.
4. ההכנסות ממתן השירותים כאמור, נצמחו בסכום קבוע מדי רבעון ללא קשר באם הלקוח העיקרי השתמש בשירותי החברה ובנוסף, השירותים הללו לא ניתנו ללקוחות אחרים במסגרת רכישת המוצרים.
5. החברה העסיקה קבלני משנה בפעולת השמת הרכיבים על גבי המעגלים המודפסים שבמוצריה.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה בין היתר, לאשר את הכנסות החברה כ"הכנסות מוטבות".

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הכנסות החברה ממתן שירותים בנסיבות האמורות, אינן בגין "שירות נלווה" והן לא יחשבו כ"הכנסות מוטבות" ולא יזכו להטבות המס הקבועות בחוק.
2. נקבע כי במידה ועלות קבלני המשנה אשר ממוקמים באזורי הפיתוח ב' ואחר, יעלה על 10% מסך עלות הייצור הכוללת, תהא החברה זכאית להטבות המס על פי איזור הפיתוח בו ממוקם קבלן המשנה.
3. נקבע מנגנון לייחוס הוצאות החברה בין ההכנסות המוטבות לבין ההכנסות שאינן מוטבות.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 18/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מפעל מוטב + שירותי מו"פ + הכנסה מוטבת - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), בשליטה מלאה של חברה תושבת חוץ (להלן: "חברת האם"), העוסקת בפיתוח של מערכת ממוחשבת לניהול ובקרת תרופות (להלן: "המערכת").
2. החברה פועלת במספר מישורים מניבי הכנסה כדלקמן:
 - 2.1. פעילות פיתוח ובניית פיילוטים של המערכת עבור חברת האם (תחת הסכם cost+ (להלן: "שירותי מו"פ").
 - 2.2. פעילות כקבלן משנה לייצור המערכת בישראל עבור חברת האם (תחת הסכם cost+).
 - 2.3. ייצור ושיווק המערכת עבור עצמה (בשילוב קבלני משנה בישראל) תחת הסכם זכויות הפצה עם חברת האם.
3. החברה הצהירה כי תהליך פיתוח המערכת והתוכנה המשולבת בו מתבצע כולו בישראל ושלב הטמעת התוכנה במערכת ובדיקות האיכות מתבצע במפעל החברה (במרכז הארץ).
4. ההכנסות ממכירת המערכות שיוצרו כקבלן משנה עבור חברת האם אינן מדווחות בישראל.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה, בין היתר, לקבוע כי פעילותה עונה להגדרת מפעל תעשייתי וכי כל הכנסותיה מוטבות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הכנסות החברה מפעילות מו"פ יחשבו להכנסה מוטבת ובלבד שהחברה תקבל אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי, בדבר היותה חברה למחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ.
2. נקבע כי הכנסות החברה מפעילות ייצור המערכת כקבלן משנה עבור חברת האם אינן הכנסות מוטבות ולפיכך החברה אינה זכאית לתבוע הטבות מס בגינן.
3. נקבע מנגנון לייחוס הוצאות החברה בין ההכנסות המוטבות לבין ההכנסות שאינן מוטבות.
4. נקבע כתנאי כי פעילות המו"פ, כתיבת התוכנה וייצור המערכת, תבוצענה כולן בישראל.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 19/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מפעלים קשורים – מפעלים של חברות אחיות אשר יחשבו כמפעלים קשורים- החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. החברה עוסקת בפיתוח ויצור רכיבי מתכת לתעשייה הביטחונית, שתלים רפואיים וכלי עזר רפואיים, באמצעות עיבודי לייזר מדויקים. במתחם המפעל של החברה, ממוקמת חברת אחות המייצרת מסמרים אורטופדים רפואיים בטכנולוגיה של ריתוך בלייזר. במהלך תהליך הייצור, נעזרת החברה האחות במחלקותיה השונות של החברה.
2. בעלת המניות בשתי החברות הינה חברה פרטית תושבת ישראל, שבבעלותה מפעל לייצור מוצרי פח בכבישה קרה במכבשים, הממוקם באזור אחר בישראל. במתחם המפעל של בעלת המניות, ממוקם משרד של מנכ"ל החברה ומנכ"ל חברת האחות, ובנוסף מתנהלת הנהלת החשבונות של שלושת החברות.

פרטי הבקשה:

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

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור זה נקבע שהמפעלים של החברה והחברה האחות מהווים מפעלים קשורים כהגדרת "מפעל קשור" שבסעיף 51 לחוק, מהסיבות הבאות:
 - 1.1. השתלים, המיוצרים על ידי מפעל החברה, מהווים מוצר שאינו שונה באופן משמעותי מהמסמרים האורטופדים הרפואיים המיוצרים על ידי החברה האחות.
 - 1.2. הרכיבים לתעשייה הביטחונית, שתלים רפואיים וכלי עזר רפואיים, המיוצרים על ידי מפעל החברה, מיוצרים בטכנולוגיה שאינה שונה מזו המיושמת על ידי מפעלה של החברה האחות המפתחת מסמרים אורטופדים רפואיים.
 - 1.3. מפעל החברה ומפעלה של חברת האחות, פועלים באותו מתחם.
2. באישור זה נקבע כי בדיקת תנאי הגדרת "השקעה המזערית המזכה" לגבי הרחבת מפעל החברה תבוצע הן בסולו והן במאוחד, כלומר הן לפי סכום השקעות מפעל החברה ברכישת נכסים יצרניים, אשר נעשה במהלך תקופה שאינה עולה על שלוש שנות מס המסתיימת בתום שנת הבחירה והן לפי סכומי השקעות מפעל החברה ומפעלה של החברה האחות ברכישת נכסים יצרניים, אשר נעשו במהלך תקופה שאינה עולה על שלוש שנות מס המסתיימת בתום שנת הבחירה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 20/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: ייצור באמצעות קבלני משנה מחו"ל - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברת תושבת ישראל (להלן: "החברה") העוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מזגנים, מערכות קירור לקירור מטען של רכב מסחרי ודלתות חשמליות לרכבים מסחריים.
2. החברה מייצרת את כל חלקי המזגנים ומערכות הקירור במפעלה למעט המדחסים אשר נרכשים מיצרן יפני.
3. החברה מייצרת את כל חלקי הדלתות החשמליות במפעלה למעט המנועים אשר נרכשים מיצרן גרמני.
4. עלות המדחסים והמנועים מהווה כ 5.6% מעלות המכר בכל שנה ושנה.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לקבוע את הטבות המס להן זכאית החברה בגין הייצור באמצעות קבלני משנה בחו"ל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי עלות המדחסים והמנועים החשמליים לא יעלו על 10% מסך עלות ייצור מזגנים, מערכות קירור לקירור מטען של רכב מסחרי ודלתות חשמליות לרכבים מסחריים מידי שנה במשך כל תקופת ההטבות. במידה ועלות המדחסים והמנועים החשמליים יעלה על 10% מסך עלות ייצור מזגנים, מערכות קירור לקירור מטען של רכב מסחרי ודלתות חשמליות לרכבים מסחריים במהלך תקופת ההטבות (של ההרחבה נשוא אישור זה), כאמור לעיל, חלק ההכנסה החייבת (נשוא ההרחבה) הנובעת ממכירות מזגנים, מערכות קירור לקירור מטען של רכב מסחרי ודלתות חשמליות לרכבים מסחריים באותה שנת מס, לא תהא זכאית להטבות במס. לעניין זה "חלק ההכנסה החייבת" - הינו שיעור עלות המדחס והמנוע חשמלי מכלל עלות ייצור מזגנים, מערכות קירור לקירור מטען של רכב מסחרי ודלתות חשמליות לרכבים מסחריים.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 21/08 תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: ייצור באמצעות קבלני משנה בחו"ל - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה"), העוסקת בדיגום, פיתוח, ייצור ושיווק מוצרי טקסטיל.
2. ייצור מוצרי החברה מתבצע ברובו באמצעות קבלני משנה בחו"ל. קבלני המשנה מייצרים על פי מפרט מדויק (תיק מוצר), המסופק להם על ידי החברה. החברה, באמצעות עובדיה, מפקחת על אופן וטיב הייצור המתבצע אצל קבלני המשנה, הן בחו"ל והן בישראל.
3. לרוב, קבלן המשנה בחו"ל, רוכש את חומרי הגלם ומייצר את המוצר, כאמור על פי תיק המוצר, באמצעות חומרי גלם הנרכשים על ידו. במקרים שבהם החברה משלבת במוצר חומרי גלם ייחודיים, החברה היא זו שמספקת לקבלן המשנה בחו"ל את חומרי הגלם.
4. החברה מעסיקה כ- 50 עובדי פיתוח, עיצוב ודיגום העוסקים בבניית תיקי המוצרים (להלן: "מחלקת העיצוב").
5. תיק מוצרי החברה מפותח, מעוצב ומתוכנן כולו בישראל באמצעות מחלקת העיצוב. צוות החברה אחראי על פיתוח ועיצוב המוצר, לפרטי פרטים (שרטוט מדויק, מידות, סוג התפירה, סוגי הכפתורים וכו'), וכן אחראי לקביעת הוראות הייצור המדויקות לקבלן המשנה. כאמור, תיק המוצר כולל הוראות לגזירת הבדים השונים בקווים המתאימים, קווי התפירה וחיבור הרצועות, הקרסים, הבטנות, הקאפים (cups), וכדומה (להלן: "תיק המוצר"). כמו כן, תיק המוצר מכיל את אב טיפוס של המוצר. על סמך תיק המוצר יכולים עובדי הגזירה והתפירה לבצע את עבודתם בהתאם לסטנדרטים ולדרישות המדויקות של החברה, וכן לשמור על אחידות המוצר על אף שהוא מיוצר אצל קבלני משנה שונים.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לאשר כי המפעל של החברה הנו "מפעל תעשייתי", כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעלה של החברה אינו "מפעל תעשייתי" מאחר ומרבית הייצור מבוצע באמצעות קבלני משנה בחו"ל.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 22/08

תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: הסבת פעילות – החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. המפעל החל לפעול בשנת 1960 במסגרת חברה א'. במהלך שנת 2007 בוצע רה-ארגון בפעילויות ואחזקות בעלי המניות בחברה א' ובמסגרתו הועברה פעילות המפעל של חברת א' לחברה ב'. במסגרת העברת הפעילות כאמור הועברו לחברה ב', בין היתר, העובדים, הנכסים וההתחייבויות הקשורים בפעילות המפעל, לרבות השקעות בנכסים יצרניים שבוצעו בשנים 2004 עד 2006.
2. העברת הפעילות מחברה א' לחברה ב' לא כללה העברת זכויות במקרקעין, השקעה בשטרי הון והתחייבויות מסוימות לבנקים, אשר עברו במסגרת הרה-ארגון לבעלי המניות של חברה א'.
3. הרה-ארגון נעשה בהתאם לתקנות ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (הקלות במס בקשר להסדרי הסיוע לחקלאים), התשנ"א – 1990.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לאשר כי ההרחבה של המפעל, עוד בהיותו במסגרת חברה א', הינה "מפעל מוטב" (שנת בחירה 2006), כהגדרתו בסעיף 51 לחוק, ובנוסף לאשר כי העברת המפעל המוטב ביום 1.1.2007 מחברה א' לחברה ב', לא תפגע ברציפות ההטבות, תקופת ההטבות ויתר התנאים והוראות החוק החלים על המפעל המוטב.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור זה נקבע כי שנת הבחירה של הרחבת המפעל עוד בהיותו במסגרת חברה א' תהא שנת 2006 והכול בכפוף להוראות סעיף 51 לחוק.
2. נקבע כי העברת המפעל המוטב מחברה א' לחברה ב', לא תפגע ברציפות ההטבות, תקופת ההטבות ויתר התנאים והוראות החוק החלים על המפעל המוטב. זאת מאחר ולא חל כל שינוי בפעילות הייצורית של המפעל בעקבות העברתו מחברה א' לחברה ב'.
3. נקבע כי אין באישור זה משום אישור ו/או התייחסות לחבות המס הנובעת מפעולות העברת הנכסים ו/או ההתחייבויות, לרבות העברת המפעל מחברה א' לחברה ב'.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 23/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: חניון כמפעל מוטב- הכנסה משירותי תיירות – החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. החברה שמקיימת פעילות תיירות שטח וטבע באזורים שונים בישראל, חכרה חניון הממוקם בצפון הנגב, המשתרע על שטח של כ- 15 דונם ואשר כולל אוהלים נייחים המאושרים על ידי מהנדסים, אוהלים ניידים, קרוואנים, מכולות, מבני שירותים, מחסנים וחוות גמלים. החניון מספק לאורחיו שירותי לינה ואירוח, שירותי הסעדה בסגנון בדואי, סיורי שטח באמצעות רכיבה על גמלים ושירותי פעילויות שטח.
2. הכנסות החברה הן ממתן שירותי לינה ואירוח (לתושבי ישראל ולתיירים מחו"ל), ממתן שירותי רכיבה על גמלים למבקרים חד יומיים, ממתן שירותי מזון וארוחות למבקרים חד יומיים וממתן שירותי פעילויות שטח למבקרים חד יומיים.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לאשר כי הרחבת מתחם המבנים והאוהלים של החברה הממוקם בחניון בצפון הנגב והוספת אוהלים למתחם, הנה "הרחבה", כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק ובנוסף החברה ביקשה לאשר כי הכנסתה ממתן שירותי תיירות הינה הכנסה מוטבת.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור זה נקבע כי הוספת אוהלים נייחים המאושרים על ידי מהנדס למתחם המבנים והאוהלים של החברה הממוקם בחניון בצפון הנגב הינה הרחבה של בית המלון.
2. נקבע כי החברה תהא זכאית לתבוע הטבות מס מכוח הוראות החוק רק לגבי ההכנסות משירותי לינה ואירוח של החניון.
3. נקבע כי כל ההכנסות מפעילויות חד יומיות שמקורן במתן שירותי רכיבה על גמלים, מתן שירותי הסעדה בסגנון בדואי ומתן שירותי פעילויות שטח למבקרים מזדמנים אינן "הכנסות מוטבות" ואינן זכאיות להטבות המס הקבועות בחוק.
4. נקבע כי ייחוס ההוצאות, לרבות הוצאות עקיפות (כגון: הוצאות הנהלה ועקיפות, הוצאות מימון וכו'), בין שני סוגי ההכנסות- "הכנסות מוטבות" והכנסות לא מוטבות- יעשה לפי המנגנון הקבוע בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 24/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: מבחן פיזור השווקים- ייצוא באמצעות חברה קשורה – החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל המהווה חלק מקבוצת חברות בארץ הינה מהיצרניות הגדולות בארץ של מוצרי עזר לתעשייה (מחזיקי מכשירי מדידה, מחזיקי מוניטורים של מצלמות, מחזיקי מערכות תאורה, מערכות ומוצרי הזרמת נוזלים לקירור ועוד). החברה מוכרת את מוצריה לחברה קשורה (ישראלית) והיא זו שמשווקת את מוצרי החברה בארץ ובעולם.
2. החברה הקשורה איננה מבצעת כל פעולה יצרנית, מכל סוג שהוא, במוצרי העזר לתעשייה המיוצרים על ידי החברה. יחד עם זאת, **כל סיכוני המכירות (סיכוני גביה, סיכוני מלאי, אחריות) עוברים לידי החברה הקשורה.**
3. בנוסף לשיווק מוצרי החברה, החברה הקשורה עוסקת בפיתוח וייצור תעשייתי של כלי חיתוך לשימוש ידני.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה כי יאושר לה לראות את המכירות המבוצעות באמצעות החברה הקשורה כמכירות המבוצעות במישרין על ידי החברה (לצורכי החלוקה לשווקים), לצורך יישום הוראות סעיף 18א(ג) לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:

נקבע כי המפעל אינו עומד בהגדרת "מפעל בר-תחרות" לפי סעיף 18א לחוק, באשר מכירותיו הן בישראל בלבד.

החלטת מיסוי 25/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: השקעה מזערית מזכה – ציוד שעלות רכישתו נרשמה כהוצאה בספרים החשבונאיים - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה בעלת מפעל ייחודי בארץ העוסק בפיתוח, ייצור ושיווק של תכשיטי יוקרה משובצים בפנינים, בחרה בשנת 2006 כשנת בחירה להרחבת המפעל, בהתאם להוראות סעיף 51ד לחוק.
2. ההשקעה המזערית המזכה של החברה נפרסה על פני השנים 2004-2006.
3. השקעות החברה בשנת 2004 לא נרשמו בספרי החברה ובטופס הפחת של החברה וזאת בהתאם להסכם שומות בין החברה לבין פקיד השומה, לפיו החברה תהא זכאית לתבוע בניכוי באופן שוטף את כל ההשקעות שביצעה באותה שנה.
4. ההשקעות שנעשו בשנת 2004 משמשות את המפעל בפועל גם בשנים הבאות ותורמות להפקת ההכנסה.

פרטי הבקשה:

בין היתר ביקשה החברה לקבוע כי ההשקעות שביצעה בשנת 2004 יכללו במסגרת ההשקעה המזערית המזכה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. באישור זה נקבע כי מחזור הבסיס של ההרחבה יהיה ממוצע מחזורי החברה לשנים 2003 - 2005.
2. באישור זה נקבע כי במסגרת ההשקעה המזערית המזכה, יכללו גם הנכסים שנרכשו בשנת 2004, ואשר נדרשו כהוצאה שוטפת בהתאם להסכם שומות שנחתם עם פקיד השומה. כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 26/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: שחיקת מחזור בסיס - החלטת מיסוי בהסכס.

העובדות:

1. חברת תושבת ישראל (להלן: "החברה") שהוקמה כתוצאה מפיצול חטיבה מחברה. החברה עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מערכת להמרה וחיבור קווי תקשורת המבוססים על טכנולוגיה ישנה לרשתות בעלות טכנולוגיה מתקדמת.
2. לשיטתה של החברה, במהלך השנה הקובעת היא העסיקה 169 עובדים ובמהלך השנה שלאחר השנה הקובעת היא העסיקה 173 כאשר מתוכם, 118 עובדים בשנה הקובעת ו-130 עובדים בשנה שלאחר השנה הקובעת בעלי תואר אקדמי בתחומי ההנדסה, המחשבים, מדעי המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים ואותם עובדים מועסקים במפעל החברה בתחום השכלתם האקדמית.
3. לשיטתה של החברה, הוצאות מחקר ופיתוח של החברה (להלן: "הוצאות המו"פ"), כהגדרת המונח בתקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007 (להלן: "התקנות"), בשנה הקובעת הינם סך של כ-14,600 אלפי ₪, סכום המהווה כ-22% מסך מחזור הכנסות החברה באותה השנה. בשנת המס שלאחר השנה הקובעת הוצאות המו"פ הינם סך של כ-15 מיליון ₪, סכום המהווה כ-12.2% מסך מחזור הכנסות החברה באותה השנה.
4. לחברה מחזור הכנסות מיום הקמתה ועד לשנה הקובעת כולל השנה הקובעת, כלומר, בכל אחת משלושת שנות המס המתחילות ביום הקמתה והמסתיימות בשנה הקובעת. כאמור בסעיף 1, החברה הוקמה כתוצאה מפיצול החטיבה מבעלת מניות מהותית. לחטיבה מחזור הכנסות ב-5 השנים שקדמו לפיצול.
5. לשיטתה של החברה, המחיר המקורי המתואם של הנכסים המקוריים שהיו בחטיבה, כהגדרת המונח בתקנות, לסוף שנת המס להשוואה הינו כ-31 מיליון ₪. **ב-5 שנות המס** המסתיימות בשנה הקובעת החברה השקיעה בנכסים יצרניים (למעט השקעה בבניינים), שהם מכונות וציוד חדשים, למעלה מ-26 מיליון ₪.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה לקבוע כי למפעל היו הכנסות בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת ולאשר כי החברה עומדת בתנאים שנקבעו בתקנה 2(3)(ב)(1) לתקנות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי למפעל שפעילותו במסגרת החברה הינה המשך ישיר לפעילותו במסגרת החטיבה, היו הכנסות בכל אחת משמונה שנות המס המסתיימות בשנה הקובעת.
2. נקבע כי החברה עומדת בתנאים שנקבעו בתקנה 2(3)(ב)(1) לתקנות לעניין שנת ההפעלה 2005. פקיד השומה יבדוק ויבחן אם החברה מקיימת במפעל את יתר התנאים הקבועות בתקנות האמורות, לרבות: תקנה 2(1) - היקף הוצאות מו"פ ותקנה 2(2) - מספר עובדים אקדמאים.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 27/08
תחום החלטת המיסוי: חוקי עידוד

הנושא: יישום תקנות יצוא עקיף - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") היא בעלת מפעל מוטב לביצוע עבודות חיתוך, חריטה ובעיבוד שבבי של מתכות.
2. הלקוחות העיקריים של החברה מפתחים ומייצרים מכוונות אוטומטיות ממוחשבות לתעשייה כגון מערכת למדידה ובקרה תהליך ייצור של מוליכים למחצה ומערכות לסריקה ובקרה אופטית בתחומים של תעשיות המעגלים המודפסים או אמצעי לחימה כגון מרגמות ופצצות למרגמות. מוצרי החברה מהווים רכיב בתוך מוצרי הלקוחות.
3. החברה מייצרת מוצרים המהווים רכיבים בתוך מוצר בלמעלה מ-10 לקוחות שונים מדי שנה.
4. החברה המציאה פרטים בדבר מחזורי הבסיס ושיעורי היצוא המתייחסים להרחבה נשוא הבקשה משלושת לקוחותיה העיקריים, אך טרם קיבלה פרטים דומים מיתר לקוחותיה פרטים אלו.

פרטי הבקשה:

החברה ביקשה כי יתאפשר לה להמציא פרטים בדבר מחזור הבסיס ושיעורי הייצוא של יתרת לקוחותיה לשנות הבסיס של ההרחבה גם לאחר מועד הגשת הדוחות הכספיים של החברה לשנת הבחירה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע, כי החברה מייצרת רכיב בתוך מוצר אחר, לעניין סעיף 18א(ג)(2) לחוק והתקנות שהותקנו מכוחו.
2. במידה והחברה לא תמציא נתונים לגבי שיעור היצוא של לקוחותיה המהותיים לשנות הבסיס עד למועד הגשת הדוחות הכספיים של החברה לשנת הבחירה, מכירות ללקוחות מהותיים אלה יחשבו כמכירות לישראל לכל אורך תקופת ההטבות לעניין ההרחבה נשוא אישור זה בלבד. במידה והחברה תשיג את הנתונים האמורים במועד מאוחר יותר, נתונים אלה יוכלו לשמש אותה להרחבות העוקבות ולא להרחבה נשוא אישור זה. לעניין זה "לקוחות מהותיים" - לקוחות אשר מחזור המכירות לכל אחת מהן בשנה אחת לפחות משנות הבסיס הינו 5% ומעלה ממחזור מכירות החברה באותה שנה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 28/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: פיצוי אגב הנפקת זכויות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בכוונת חברה ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב, לבצע גיוס הון בדרך של הנפקת זכויות, לפי תשקיף, לבעלי מניותיה (להלן: **"הנפקת הזכויות"**).
2. בין בעלי מניותיה של החברה ישנם בעלי מניות תושבי ארה"ב, המחזיקים יחדיו מעל 10% מההון המונפק של החברה בניכוי בעלי מניות המחזיקים 10% ומעלה מהון מניות החברה (להלן: **"בעלי המניות האמריקאים"**). מתוך בעלי המניות האמריקאים קיימים בעלי מניות תושבי ארה"ב בלבד, שאינם תושבי ישראל לצרכי מס (להלן: **"בעלי המניות תושבי ארה"ב"**).
3. לאור החזקת בעלי המניות האמריקאים כאמור לעיל, הנפקת הזכויות תחייב את החברה לפרסם תשקיף בארה"ב. זאת, משום שהפטורים הרלבנטיים מפרסום תשקיף בארה"ב לא חלים בנסיבות דנן. יצוין, כי פרסום תשקיף בארה"ב יחייב את החברה לעמוד בחובות דיווח לרשות ניירות הערך האמריקאית (ה-SEC) בארה"ב.
4. בתקנות ניירות ערך (אופן הצעת ניירות ערך לציבור), התשס"ז – 2007 (להלן: **"תקנות ני"ע"**) נקבע כי תאגיד מדווח רשאי, בהצעה בדרך של זכויות שבשלה אמור לחול על התאגיד המדווח, נוסף על תקנות ני"ע, גם דין מדינת חוץ, שלא להציע את הזכויות למחזיקי ניירות הערך שהינם תושבי חוץ שבשלים חל על ההצעה דין מדינת חוץ (להלן: **"החרגת בעלי המניות"**), והכול בכפוף לתנאים שנקבעו בתקנות ני"ע.
5. בין יתר התנאים בתקנות ני"ע נקבע, כי עם הנפקת הזכויות לניצעים או בסמוך לאחר מכן, התאגיד יפצה את בעלי המניות תושבי החוץ בפיצוי אחיד והוגן בשל אי הענקת הזכויות (להלן: **"הפיצוי"**) אשר ייתמך בחוות דעת של מעריך שווי חיצוני (להלן: **"השווי ההוגן"**).
6. בכוונת החברה להחריג את בעלי המניות האמריקאים מהנפקת הזכויות במסגרת התשקיף האמור לעיל, ולשלם להם פיצוי לפי השווי ההוגן כאמור. סכום הפיצוי – כולו או חלקו, יכוסה גם באמצעות הנפקת זכויות בגין בעלי המניות האמריקאים לרכז הנפקת הזכויות (להלן: **"רכז ההנפקה"**), אשר יהא חייב למוכרן בבורסה בהתאם להוראות התשקיף במסגרת יום המסחר של שאר הזכויות המונפקות (להלן: **"הפיצוי הבסיסי"**). במידה וייווצר הפרש בין סכום הפיצוי לבין סכום הפיצוי הבסיסי, הרי שהפרש זה ישולם ע"י החברה לבעלי המניות האמריקאים באמצעות רכז ההנפקה וחברי הבורסה, או ישירות על-ידי החברה ככל שעסקינן בבעלי מניות רשומים אמריקאים (להלן: **"התוספת לפיצוי הבסיסי"**). יצוין כי תשלום הפיצוי כולו יבוצע במסגרת הליך ההנפקה.
7. בהתאם לכללי החשבונאות החלים על החברה, הפיצוי יירשם בספרי החברה כקישון מהפרמיה הצפויה להתקבל כתוצאה מהקצאת הזכויות ומימושן.

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר המס ושיעור ניכוי המס במקור שיחול על החברה בגין תשלום הפיצוי לבעלי המניות תושבי ארה"ב אגב הנפקת הזכויות, כאמור לעיל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מכירת הזכויות בבורסה בישראל על ידי רכז ההנפקה בגין החזקת בעלי המניות תושבי ארה"ב תיחשב כמכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה לניירות ערך בידי תושב חוץ ויחולו עליה הוראות פקודת מס הכנסה והתקנות מכוחה. והכול בהתקיים כל התנאים שלהלן:
 - 1.1. הנפקת הזכויות לרכז ההנפקה הינה בגין בעלי המניות האמריקאים בלבד, אלא אם רכז ההנפקה מחזיק עוד קודם להנפקת הזכויות מניות החברה עבור בעלי מניות אחרים ו/או עבורו (בתיק נוסטרו).
 - 1.2. הנפקת הזכויות לרכז ההנפקה כאמור לעיל בוצעה בשל החרגת בעלי המניות האמריקאים מהנפקת הזכויות במסגרת התשקיף ולמען תשלום הפיצוי בלבד.
 - 1.3. כפוף לאמור לעיל, לא הונפקו לרכז ההנפקה זכויות נוספות מעבר לאלו שהונפקו בגין בעלי המניות האמריקאים.
 - 1.4. כל הזכויות נמכרו ע"י רכז ההנפקה, במסגרת מסחר הזכויות בבורסה לני"ע בישראל.
 - 1.5. התמורה בגין מכירת הזכויות בגין בעלי המניות תושבי ארה"ב הועברה במלואה לבעלי המניות תושבי ארה"ב ישירות ע"י רכז ההנפקה ו/או באמצעות חבר בורסה ו/או באמצעות מסלקת הבורסה. הובהר כי לא ייראו בהעברת התמורה כאמור, באמצעות החברה, לבעלי המניות הרשומים תושבי ארה"ב, כהפרת תנאי זה.
 - 1.6. הוצגו לחברי הבורסה ולחברה (לגבי בעלי המניות הרשומים תושבי ארה"ב) טופסי 2402 חתומים ע"י בעלי המניות תושבי ארה"ב על היותם תושבי חוץ ועל זכאותם לפטור.
2. נקבע כי החברה ו/או רכז ההנפקה ו/או חבר הבורסה ו/או מסלקת הבורסה, לפי העניין, יהיו פטורים מניכוי מס במקור בגין תשלום התמורה ממכירת הזכויות, אשר הוראות סעיף 1 דלעיל חלו לגביהן, לבעלי המניות תושבי ארה"ב.
3. נקבע כי מכירת זכויות, אשר לא התקיימו לגביהן כל התנאים האמורים לעיל, תהא חייבת במס המקסימלי החל בגין רווח הון בישראל. החברה (בגין בעלי מניות רשומים) ו/או חברי הבורסה, לפי העניין, ינכו מס במקור מהתמורה בגין מכירה זו בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון ממכירת נייר ערך, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית), התשס"ג-2002.
4. בנוסף, נקבע כי הוראות סעיפים 1-3 דלעיל יחולו גם על התוספת לפיצוי הבסיסי, לפי העניין, ובלבד שתשלום התוספת האמורה בוצע יחדיו ובאופן זהה לתשלום הפיצוי הבסיסי.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 29/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: הסדר פירעון איגרות חוב - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב, מציעה הסדר לפירעון חלקי של איגרות חוב ניתנות להמרה וצמודות למדד המחירים לצרכן, שהנפיקה בעבר לפי תשקיף (להלן: "איגרות החוב" ו-"המדד", בהתאמה).
2. החברה הצביעה על קשיים ניכרים ביכולת פירעון איגרות החוב בהתאם לתנאים המקוריים, לפיכך פרסמה החברה הצעה להסדר עם מחזיקי איגרות החוב, הכולל פדיון חלקי של איגרות החוב, שינוי תנאי איגרות החוב ומועדי פירעון (להלן: "ההסדר המוצע"), כפי שמפורט להלן:
 - 2.1. פדיון חלקי של איגרות החוב: החברה תפדה חלק מאיגרות חוב (להלן: "איגרות החוב הנפדות") בתמורה לסכום שנקבע בהסדר.
 - 2.2. המרה כפויה של איגרות חוב למניות: החברה תבצע המרה כפויה של חלק מאיגרות חוב למניות רגילות של החברה (להלן: "ההמרה הכפויה").
 - 2.3. שינוי תנאי יתרת איגרות החוב: תנאי יתרת איגרות החוב, לאחר הפדיון החלקי וההמרה הכפויה כאמור לעיל, ישונו כך שמועד פירעון יידחה מעבר למועדים שפורסמו בתשקיף המקורי של איגרות החוב (להלן: "יתרת איגרות החוב" או "איגרות החוב המעודכנות").
 - 2.4. יישום ההסדר יבוצע בין כל מחזיקי איגרות החוב באופן שווה.
3. יצוין כי סדרת איגרות החוב הורחבה במספר הנפקות נוספות לאחר ההנפקה הראשונה, כאשר לחברה ניתנה החלטת מיסוי אשר קבעה את אופן חישוב הניכיון המשוקלל של איגרות החוב (להלן: "שיעור הניכיון המשוקלל").

פרטי הבקשה:

קביעת אופן מיסוי מחזיקי איגרות החוב עובר לביצוע ההסדר המוצע.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פדיון חלקי של איגרות החוב:
 - 1.1. נקבע כי הסכומים שישולמו בגין איגרות החוב הנפדות ואשר יועברו למחזיקי איגרות החוב, ייוחסו ¹תחילה¹ לצרכי מס לתשלום הריבית, אשר נצברה עד למועד הפדיון החלקי, ולאחר מכן לתשלום דמי הניכיון כפי שחושבו בהתאם לשיעור הניכיון המשוקלל בגין איגרות החוב הנפדות. למען הסר ספק, הובהר כי הריבית תסווג לצורכי מס כריבית שמקורה בנייר ערך הצמוד במלואו למדד המחירים לצרכן.
 - 1.2. נקבע כי בכפוף להוראות תקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, מילווה מדינה או יחידה בקרן נאמנות), התשס"ג-2002 (להלן: "תקנות חישוב רווח הון"), יתרת התשלום, ככל שתיוותר, תיוחס לתמורה בגין פידיון קרן איגרות החוב הנפדות.

- 1.3. בנוסף נקבע כי החברה תנכה מס במקור מהסכומים שישולמו בגין איגרות החוב הנפדות, בהתאם להוראות הקבועות בתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005, ובהתאם להוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית), התשס"ג – 2002 (להלן: "תקנות ניכוי מרווח הון"), לפי העניין.
2. המרה כפויה של איגרות חוב למניות:
- 2.1. נקבע כי חישוב רווח/הפסד ההון במכירת מניות שמקורן באיגרות החוב שיומרו למניות במסגרת ההסדר המוצע, יהא בהתאם להוראות הקבועות בתקנות חישוב רווח הון.
- 2.2. כמו כן, נקבע כי ניכוי המס במקור מרווח ההון הריאלי בעת מכירת המניות שמקורן באיגרות החוב שיומרו למניות אגב ההמרה הכפויה, יהא בהתאם להוראות הקבועות בתקנות ניכוי מרווח הון.
3. שינוי תנאי יתרת איגרות החוב:
- 3.1. שיעור הניכיון של אגרות החוב המעודכנות יהא שיעור הניכיון המשוקלל.
- 3.2. נקבע כי חיוב המס בידי מחזיקי איגרות החוב יהא רק במועד מכירת איגרות החוב המעודכנות. חישוב רווח ההון במכירת איגרות החוב יהא בהתאם לתקנות חישוב רווח הון. יום רכישתן של איגרות החוב המעודכנות יהא יום הרכישה של איגרות החוב כפי שנקבע בטרם ההסדר המוצע.
4. במסגרת החלטת המיסוי הובהר כי ההחלטה מתייחסת לאופן המיסוי וניכוי המס במקור ממחזיקי איגרות החוב בלבד, במסגרת ההסדר המוצע.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

¹ יוער כי בהחלטות מיסוי דומות נקבע כי בנסיבות מסוימות (כגון: חברה בכינוס נכסים, הסדרים אגב פירוק החברה, הסדרים בהם התשלום נמוך מהמחיר הנמוך ביותר שאיגרות החוב נסחרו מיום הנפקתן, והכול בתנאי שהחברות לא דרשו את הריבית כהוצאה בספריהן), התשלום בגין פדיון איגרות החוב ייחס כולו לקרן.

החלטת מיסוי 30/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי שוק ההון

הנושא: הצעת רכש מציבור בבורסה – החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' הינה חברה ציבורית תושבת ישראל אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב ובבורסת NASDAQ בארה"ב (להלן: "החברה").
2. בכוונת בעל השליטה בחברה לפנות לשאר בעלי המניות בה (להלן: "הרוכש" ו- "הניצעים", בהתאמה), בדרך של הצעת רכש מיוחדת, במטרה לרכוש עד 10% נוספים מהון המניות המונפק של החברה, והכל בהתאם להוראות הפרק השני לחלק השמיני של חוק החברות ובהתאם לתנאים שבמתאר הצעת הרכש (להלן: "הצעת הרכש" ו- "מתאר הצעת הרכש", בהתאמה).
3. על פי מתאר הצעת הרכש, הרוכש מציע לרכוש מכל אחד מהניצעים את מניות החברה המוחזקות על ידו, חלקן או כולן, בתמורה למחיר הרכישה המוצע על ידו (להלן: "התמורה") ובתנאי כי סך המניות הנרכשות לא יעלה על 10% מהון המניות הנפרע והמונפק של החברה.
4. הרוכש מינה נאמן משלם מטעמו (להלן: "הנאמן המשלם"), אשר יעביר את התמורה בגין המניות הנרכשות לניצעים בישראל ולניצעים בחו"ל.
5. הניצעים יהיו בעלי מניות, אשר רכשו את מניותיהם לאחר רישומן בבורסה ואשר אינם בעלי שליטה, כהגדרת המונח בסעיף 3(ט) לפקודה (להלן: "בעלי מניות מהציבור").
6. הצעת הרכש תתבצע כעסקה מחוץ לבורסה, אשר במסגרתה ניתן יהיה לסווג את סטטוס בעלי המניות מהציבור שנענו להצעת הרכש בהתאם להצהרותיהם.

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר ניכוי המס במקור אשר יחול על הנאמן המשלם שמונה מטעם הרוכש, בשל התמורה שתשולם לבעלי מניות מהציבור אשר נענו להצעת הרכש.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי הסדר המס אינו קובע את סיווג אירוע המס ו/או את סיווגה של ההכנסה ו/או את סכומה של ההכנסה ואופייה בידי כלל הניצעים. יחד עם זאת, ניכוי המס במקור בגין התמורה שמשולמת לבעלי המניות מהציבור שימכרו את מניותיהם במסגרת הצעת הרכש, יהא בהתאם לסעיף 164 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ובהתאם לשיעורים המפורטים בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת ני"ע, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית), התשס"ג - 2002 (להלן: "תקנות ניכוי במקור") ובכפוף לאמור בהוראות הקבועות להלן.

2. נקבע כי ניכוי המס במקור לבעלי מניות מהציבור במועד תשלום התמורה, יהא כדלקמן:
- 2.1. התמורה המשולמת למוסדות כספיים ישראלים (להלן: "מוסדות כספיים ישראלים") המחזיקים במניות החברה עבור בעלי מניות מהציבור אשר נענו להצעת הרכש תהא פטורה מניכוי מס במקור. הנאמן המשלם יעביר את התמורה כאמור במלואה למוסדות הכספיים הישראלים, בצירוף הודעה כי מדובר בתמורה ברוטו אשר לא נוכה ממנה מס במקור. הזיהוי יתבצע ע"י הצהרה שתועבר ע"י המוסדות הכספיים הישראלים, לפיה מדובר במוסד כספי ישראלי המחזיק במניות החברה בעבור בעלי מניות מהציבור.
- 2.2. התמורה המשולמת למוסדות כספיים זרים (להלן: "מוסדות כספיים זרים") בעבור מוסדות כספיים ישראלים המחזיקים במניות החברה עבור בעלי מניות מהציבור אשר נענו להצעת הרכש תהא פטורה מניכוי מס במקור. הנאמן המשלם יעביר את התמורה כאמור במלואה למוסדות הכספיים הזרים בעבור המוסדות הכספיים הישראלים, בצירוף הודעה כי מדובר בתמורה ברוטו אשר לא נוכה ממנה מס במקור. הזיהוי יתבצע ע"י הצהרה שתועבר ע"י המוסדות הכספיים הישראלים, לפיה מדובר במוסד כספי ישראלי המחזיק במניות החברה בעבור בעלי מניות מהציבור.
- 2.3. התמורה המשולמת למוסדות כספיים זרים בעבור בעלי מניות מהציבור, אשר נענו להצעת הרכש, ואשר אינם מחזיקים את מניות החברה באמצעות מוסדות כספיים ישראלים, תפוצל עפ"י זהות המוכר ויחולו ההוראות הבאות:
- 2.3.1. התמורה המשתלמת לבעלי מניות מהציבור תושבי חוץ המחזיקים במניותיהם באמצעות מוסדות כספיים זרים ואשר הצהירו על תושבותם ועל זכאותם לפטור (טופס 2402), תהא פטורה מניכוי מס במקור. לפיכך, הנאמן המשלם יעביר את חלק התמורה כאמור במלואה למוסדות הכספיים הזרים, בצירוף הודעה כי מדובר בתמורה ברוטו אשר לא נוכה ממנה מס במקור.
- 2.3.2. מהתמורה המשתלמת לשאר בעלי המניות מהציבור אשר מחזיקים במניותיהם באמצעות מוסדות כספיים זרים, ינכה הנאמן המשלם, מס במקור בהתאם לשיעור הקבוע בתקנות ניכוי במקור. לפיכך, הנאמן המשלם, יעביר את חלק התמורה כאמור בניכוי המס למוסדות הכספיים הזרים, בצירוף הודעה כי מדובר בתמורה נטו לאחר ניכוי מס במקור.
3. נקבע כי ניכוי המס במקור יבוצע באמצעות הרוכש או על ידי הנאמן המשלם מטעמו. אולם, נקבע כי הרוכש הינו ה"חייב" כהגדרתו בתקנות ניכוי במקור והוא ישא במלוא האחריות לביצוע ניכוי המס במקור לפי החלטת המיסוי והעברתו לפקיד השומה, בכפוף להוראות הקבועות בתקנות ניכוי במקור.
4. נקבע, כי האישור אינו חל לגבי התמורה עבור מניות ו/או אופציות, שהוראות סעיפים 3(ט) או 102 לפקודה חלות עליהם.
5. במסגרת האישור נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 31/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

הנושא: חברה זרה שעיקר נכסיה הם נכסים בישראל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. קבוצת משקיעים זרים (להלן - "המשקיעים הזרים") ומשקיעים ישראלים (להלן: "המשקיעים הישראליים"), אשר כולם שותפים בשותפות מוגבלת, הרשומה ארצות הברית (להלן - "השותפות"), מתכוונת לרכוש חברה תושבת ארצות הברית, שעיקר נכסיה הם זכויות לנכסים הנמצאים בישראל.
2. המשקיעים הזרים הנם יחידים, תושבי מדינות גומלות (ארה"ב או קנדה) במשך כל חייהם, אשר מעולם לא היו תושבי ישראל.
3. המשקיעים הישראליים הם יחידים המחזיקים יחד 21% מהזכויות בשותפות. אחד היחידים קיבל מעמד של "תושב חוזר" בשנת 2004.
4. בימים אלו מעוניינת השותפות להשקיע בחברת סטארט-אפ תושבת ארצות הברית (להלן - "החברה")
5. הנכס היחיד של החברה הנו חברת בת ישראלית המוחזקת בבעלותה המלאה של החברה (להלן: "חברת הבת הישראלית").
6. חלק מן המשקיעים הזרים בשותפות מתכוונים להשקיע בחברה ישירות בעצמם, וחלקם מתכוונים להשקיע באמצעות תאגידים זרים, אשר אף הם תושבי מדינות גומלות (ארה"ב או קנדה) ומוחזקים **בבעלותם המלאה** של המשקיעים הזרים.
7. השותפות מנהלת את השקעתה בחברה באמצעות מנהל שמקום מושבו בארצות הברית (להלן - "המנהל"). המנהל אינו זכאי לכל תשואה עודפת בגין הניהול, ואף לא לדמי ניהול, אלא ל-50% מהתשואה של השותפות ובלבד. התשואה תשולם לשותפות רק לאחר שתוחזר השקעתם והשקעתם העתידית של המשקיעים הזרים והמשקיעים הישראליים בחברה.

פרטי הבקשה:

1. באשר למשקיעים הזרים
נתבקשנו לקבוע כדלקמן:
 - 1.1. השותפות תהא שקופה לצורך מס הכנסה בישראל.
 - 1.2. השותפות והמנהל אינם מהווים מוסד קבע בישראל.
 - 1.3. רווח ההון אשר יתקבל ממכירת מניות החברה על ידי המשקיעים הזרים, אם וככל שזו תתרחש על ידם, יהיה פטור ממס.
2. באשר לשני המשקיעים הישראליים
נתבקשנו לקבוע כדלקמן:
 - 2.1. השותפות תהא שקופה לצורך מס הכנסה בישראל.
 - 2.2. הכנסתם של המשקיעים הישראליים מההשקעה בחברה תסווג כרווח הון לפי פרק ה' לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. במכירת מניות החברה, יחול הפטור הקבוע בסעיף 97(ב3) לפקודה, על משקיעים זכאים, בהתקיים תנאי הסעיף. מובהר, שלגבי שותפויות וגופים בלתי מאוגדים הנחשבים שקופים לצרכי מס במדינת מושבם, תיבחן תושבות כל המחזיקים בהם. לעניין זה, **משקיעים זכאים** הם משקיעים שמתקיים לגביהם כל התנאים הנקובים בסעיף 97(ב3)(1)(ב).
2. השקעת השותפות בחברה לא תקים, בשל עצמה, מוסד קבע בישראל לשותפות.
3. הפנייה לקבלת החלטת מיסוי זו תיחשב כהודעה המתבקשת לפי סעיף 97(ב3)(1)(ד) לפקודה.
4. השותפים אשר הנם תושבי ישראל יחויבו במס על פי הוראות הפקודה, והכנסתם תסווג כרווח הון, כהכנסה עסקית או כהכנסה אחרת, בהתאם לנסיבותיו של כל משקיע כאמור.
5. למען הסר ספק, תושבי ישראל לא יהיו זכאים לכל פטור או הנחה מכוח אישור זה, ויהיו חייבים במס במכירה עתידית או במכירת זכויות בחברה, בהתאם להוראות הפקודה.
6. למען הסר ספק, תושבי מדינה שאינה מדינה אמנה, לא יהיו זכאים לכל פטור או הנחה מכוח אישור זה, ויהיו חייבים במס במכירה עתידית או במכירת זכויות בחברה, בהתאם להוראות הפקודה.
7. אישור זה כפוף לכך שלא תהיינה השקעות נוספות באמצעות שותפויות אחרות שהמשקיעים בהן והשותף הכללי בהן הינם כל אותם המשקיעים שבקבוצה, אלא אם ניתן לכך אישור על ידי המחלקה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים, ולמעט השקעות נוספות של השותפות בחברה.
8. נקבעו הוראות שונות לעניין ניכוי במקור, פתיחת תיק למבקש וחובת דיווח.

הערה: החלטה זו ניתנה בין היתר בשל העובדה כי לשותפות אין מוסד קבע בישראל.

החלטת מיסוי 32/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי
נושא: זיכוי ממס זר - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן - "החברה") מחזיקה ב- 50% מהזכויות בחברה תושבת מדינה זרה (להלן - "החברה הזרה")
2. החברה הזרה מחזיקה ב- 75% מהזכויות בחברה תושבת מדינה זרה (להלן - "חברת הבת הזרה").
3. חברת הבת הזרה תחזיק בשלוש שותפויות זרות בשיעור של - 100%, 94% ו- 67% מהזכויות (להלן "השותפויות הזרות").
4. רווחיהן של השותפויות הזרות יהיו כפופים למיסים הבאים: מס מסחר המשולם ע"י השותפויות הזרות על רווחיהן, בשיעור מרבי של 14%. בנוסף, יוטל מס חברות על רווחיה של חברת הבת הזרה, בשיעור של 15.82% (להלן - "מסי החוץ").
5. השותפויות הנן שקופות לצורכי מס. הכנסותיהן מחויבות במס בידי בעלי הזכויות בהן, ובעת חלוקת הרווחים מהשותפויות לחברות לא חל אירוע מס. אופן מיסוי זה המסווג את השותפות כישות שקופה לצורכי מס, נקבע הן לעניין ההכנסות השוטפות של השותפויות, והן לעניין רווחי הון. עסקה בין בעלי הזכויות בשותפות לשותפות אינה כלולה בבסיס המס.

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לאשר כי כנגד המס החל על החברה בגין הדיבידנד המגולם כהגדרתו בסעיף 126(ג) לפקודה, אשר חולק מחברת הבת הזרה ומחברה הזרה, תהיה זכאית החברה לדרוש זיכוי את מיסי החוץ אשר הוטלו על ההכנסה ממנה שולם הדיבידנד בהתאם להוראות פרק שלישי סימן ב' לפקודה ובלבד שיתקיימו בעניינה יתר הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי לעניין סעיף 126(ג) לפקודה יכלול המונח "הדיבידנד המגולם" את סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת המסים הזרים, לרבות מס מסחר.
2. החלטה זו לא דנה בהיבטי מיסוי אחרים לחברות למעט לעניין הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

החלטת מיסוי 33/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: זיכוי בגין מס זר על אופציות במסלול רווח הון - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. יחיד תושב ישראל (להלן - "היחיד") הועסק בחברה ישראלית החל משנת 2003.
2. היחיד עזב את ישראל בפברואר 2006 (להלן - "חודש המעבר") והחל לעבוד בחברת בת של החברה הישראלית (להלן - "החברה הזרה"). אל היחיד הצטרפה בת זוגתו מיד עם עזיבתו את ישראל.
3. החברה הזרה היא תושבת מדינת אמנה (להלן - "המדינה הזרה").
4. היחיד הנו תושב מדינת האמנה החל משנת המס 2006, ומגיש דו"ח לרשויות המס של אותה מדינה.
5. החברה הקצת ליחיד אופציות במסגרת מסלול רווח הון מכוח סעיף 102 לפקודה (להלן - "האופציות").
6. היחיד קיבל בחו"ל מניות חסומות למניות החברה הזרה בשנת המס 2007.

פרטי הבקשה:

בין היתר נתבקשנו לקבוע את חבות המס בישראל של היחיד: בגין האופציות שהוענקו לו בישראל ובחו"ל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. שיעור המס שיחול על סכום הרווח החייב במס בישראל יהיה 25%.
2. מסי החוץ שהוטלו על סכום הרווח החייב שהופק מחוץ לישראל הנובע ממימושה אופציות, יותרו בזיכוי כנגד המס החל בישראל על הרווח החייב מחוץ לישראל.
3. עודף המס הזר הנובע ממיסוי האופציות (להלן - "עודף הזיכוי") לא יותר בזיכוי כנגד המס החל בישראל על הכנסות אחרות שיפיק היחיד בשנת המס. כמו כן, לא יחולו לגבי עודף הזיכוי הוראות סעיף 205א לפקודה.
4. ההחלטה לא דנה במיסוי המניות החסומות שהוענקו ליחיד בהיותו תושב חוץ.

החלטת מיסוי 34/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת מחיר מקורי ויום רכישה לגבי נכס שהולאם בעבר והושב לבעליו -
החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. היורש הינו תושב ישראל ובעל אזרחות של מדינת אמנה (להלן: "המדינה הזרה") ואזרחות ישראלית.
2. אביו ואמו של היורש (להלן: "המורישים") היו אזרחי ותושבי המדינה הזרה. בתקופת מלחמת העולם השנייה הולאמו כל נכסיהם על ידי השלטון במדינה הזרה וביניהם נכס מקרקעין המצוי שם.
3. במהלך שנת 2001 קיבלו השלטונות במדינה הזרה החלטה לפיה תינתן לבעלי נכסים אשר הולאמו על ידי השלטונות, או ליורשיהם, הזכות לתבוע את העברת הנכסים לבעלותם ולחזקתם.
4. בהתאם לדרישות הרשויות במדינה הזרה ובמטרה להוכיח את זכאותו לנכס פנה היורש לבית דין רבני בבקשה לקבל אישור כי הוא היורש החוקי של המורישים. בית הדין הרבני אישר את פנייתו.
5. בשנת 2006 התקבלה על ידי רשות מקומית במדינה הזרה החלטה המאשרת את זכאותו של היורש לנכס המולאם. ובאותה שנה הושלם הליך קבלת הנכס על ידי היורש.
6. שוויו של הנכס הוערך על ידי צוות שמאים מחברה תושבת המדינה הזרה המתמחים בנדל"ן.
7. ליורש, למורישים או למי מטעם לא הייתה כל חזקה, כל הנאה כלכלית או כל נשיאת סיכונים בנכס שהולאם עד ליום השלמת הליך העברתו ליורש.
8. העברת הנכס לידי היורש לא נתחיבה ולא עשויה להתחייב במס במדינה הזרה.

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לקבוע כי מועד העברת הנכס לרשות היורש בשנת 2006 הנו מועד ההורשה וכן כי יום הרכישה של נכסים אלו לצורכי מס בישראל יהיה מועד ההורשה. כמו כן לקבוע כי המחיר המקורי של הנכסים אשר התקבלו בידי היורש, לצורכי מס בישראל, יהיו שווי נכסים אלו למועד ההורשה, כפי שנקבע בהתאם להערכת השווי.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. יום רכישת הנכס יהיה יום ההורשה, המחיר המקורי של הנכס, לצורך חישוב רווח ההון בידי היורש, ייקבע לפי שווי השוק של הנכס ביום ההורשה ויודגש כי לפקיד השומה סמכות לבחון את שווי הנכס כפי שהוצג בהערכת השווי.
2. הפסד ממכירת הנכס לא יותר בקיזוז.
3. לא יותרו הוצאות פחת בגין הנכס נשוא החלטה.
4. רווח ההון שייווצר ממכירת הנכס יחשב כולו כרווח הון ריאלי.
5. לא יחול כל פטור בגין רווח ההון אשר ינבע ממכירת הנכס נשוא הסכם זה.
6. הוראות הסכם זה לא יחולו במכירת הנכס לקרוב כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.
7. לא יינתן זיכוי ממס בישראל בעד מס ששולם בחו"ל בגין קבלת הנכס בידי היורש.
8. מס זר שיוטל בהתאם להוראות האמנה יהא בר זיכוי על פי הוראות הפקודה והאמנה רק בתנאי שהוא בגין רווח שנובע מההפרש בין התמורה בפועל לבין שווי הנכס כאמור בהחלטה.
9. בקבלת החלטה הוצגו מסמכים רלוונטיים שתמכו בהחלטה.

החלטת מיסוי 35/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברה הינה חברה פרטית הנחשבת תושבת מדינת אמנה ומתמחה בייצור מערכות מתוחכמות להולכת משאבי טבע (להלן: "המוצרים").
2. החברה התקשרה עם חברה תושבת ישראל לשם קבלת גישה למכרז בישראל. לצורך כך הוקמה שותפות ישראלית.
3. המכרז כולל 3 פרויקטים בישראל ומשך הזמן עולה על 12 חודשים במצטבר.
4. בהסכם שנחתם בין החברה לחברה הישראלית (להלן: "ההסכם") נקבע כי השותפות תעניק את השירותים ותספק את המוצרים בהתאם לקבוע במכרז. כן נקבע, כי חלקה של החברה הישראלית במכרז הנו תמיכה בהתקנה ובהפעלה של המוצרים באתרים השונים. כמו כן נקבע כי השותפות תרכוש מהחברה את המוצרים הדרושים להתקנה במסגרת המכרז לפי מחיר השוק שלהם. בנוסף למכירת המוצרים תספק החברה שירותים לשותפות ובפרט שירותי בקרת איכות על התקנת והפעלת המוצרים.
5. לחברה אין כל פעילות בישראל מלבד האמור בהחלטה זו.

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לקבוע כי פעילות החברה במסגרת המכרז אינה מגיעה לכדי קיומו של מוסד קבע בישראל בהתאם לאמור באמנת המס בין ישראל למדינה הזרה. (להלן: "האמנה" או "אמנת המס").

החלטת המיסוי ותנאיה:

האישור אינו חל על החברה הישראלית למעט האמור לעניין חובת הדיווח.

1. בשל העובדה שלשותפות מקום עסקים קבוע בישראל וכן שתקופת פרויקט ההתקנה כמפורט בסעיף 4 להחלטה זו הנה תקופה של מעל 12 חודשים הרי שפעילותה של החברה בישראל, במסגרת פרויקט ההתקנה, מגיע לכדי מוסד קבע ועל כן חייבת במס בישראל.
2. השותפות תערוך דו"ח כספי ודו"ח לצרכי מס בהתאם להוראות הפקודה.
3. הכנסתה החייבת של השותפות בגובה חלקה של החברה תתחייב במס בישראל כהכנסה של מוסד קבע.
4. חלוקת רווחי השותפות, מהפרויקט כאמור בהחלטה, לחברה לא תתחייב במס נוסף בישראל.
5. הכנסתה של החברה ממכירת המוצרים לשותפות לא תתחייב במס בישראל.
6. לפקיד השומה נתונה הסמכות לבחון את מחיר מכירת המוצרים מהחברה לשותפות.
7. משכורתם של העובדים שתשולם על ידי השותפות או על ידי החברה והמתייחסת לעבודה שביצעו בישראל תחשב כהכנסה שהופקה בישראל ותהא חייבת במס בהתאם להוראות הפקודה ואמנת המס.

החלטת מיסוי 36/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קיומו של מוסד קבע - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. היחיד הינו תושב ואזרח אנגליה, אשר משפחתו (אשתו וילדיו) הגיעה לישראל במהלך חודש אוגוסט 2007 לשם העתקת מקום מגוריהם לישראל. היחיד יצטרף למשפחתו במהלך שנת 2008.
2. היחיד, ביחד עם אשתו ושלוש מילדיו מתגוררים בישראל בבית אותו שכרו לתקופה של שנה.
3. היחיד הועסק, ערב העתקת מגוריו לישראל, על ידי סניף אנגלי של חברה רב לאומית (להלן: "החברה הזרה") ויהיה מועסק על ידי החברה הזרה גם לאחר הגיעו ארצה כעובד שכיר.
4. תפקידו מוגדר כמומחה מערכות מידע. והוא עוסק בפיתוח, התקנה, הטמעה ותמיכה בשימושי מחשב בעבור החברה הזרה.
5. היחיד עובד במסגרת צוות האוסף ומדווח להנהלת החברה הזרה על מידע הקשור במשאבי החברה. יתר חברי הצוות הנם תושבי אנגליה המתגוררים דרך קבע באנגליה ואינם קשורים לישראל.
6. היחיד מועסק על ידי החברה הזרה במתן שירותים לחברה הזרה עצמה ולא משמש כאיש מכירות או אדם המקשר בין החברה ללקוחותיה החיצוניים בין בישראל ובין מחוץ לישראל.
7. ליחיד לא תהיה כל סמכות להתקשר בהסכמים בשם החברה הזרה או אף להתקשר בהסכמים שיחייבו את החברה הזרה במישרין או בעקיפין.
8. היחיד לא יעניק כל שירות לתושבי ישראל או לתושבים זרים הנמצאים בישראל בעבור החברה הזרה.
9. החברה הזרה לא תשכור משרד בישראל בעבור היחיד או מי מטעמה ועל כן עבודתו תבוצע ממשכנו בישראל.
10. היחיד לא יבקר במשרדי החברה הזרה כלל וכל התקשורת עם החברה הזרה תתבצע דרך האינטרנט.

פרטי הבקשה:

בכפוף לעובדות שהוצגו בפנינו נתבקשנו לאשר כדלקמן:

1. היחיד יחשב תושב ישראל החל מיום 1 באוגוסט 2007.
2. פעילות היחיד בישראל לא תחשב כמוסד קבע של החברה הזרה.
3. החברה הזרה לא תהא חייבת בניכוי מס במקור בישראל בגין עבודת היחיד בישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. היחיד יחשב תושב ישראל החל מיום 1 באוגוסט 2007.
2. בכפוף לעובדות המפורטות לעיל החברה הזרה תחשב כמי שאין לה מוסד קבע בישראל בשל פעילותו של היחיד ובשל כך בלבד.
3. משכורתו של היחיד מהחברה הזרה תחשב כשכר עבודה שהופק בישראל על ידי תושב ישראל ותתחייב במס בישראל בהתאם להוראות הפקודה.

החלטת מיסוי 37/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: סיווג הכנסה של תושב חוץ - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן - "החברה הישראלית") פועלת בתחום הקניית כישורים וניסיון בניהול תיק השקעות בשוק ההון באמצעות אתר אינטרנט ייעודי (להלן - "האתר").
2. האתר מאפשר הדמיית ניהול תיקי השקעות בבורסות זרות, ומתעדכן בזמן אמיתי (real time) בנתוני אותן בורסות.
3. השימוש באתר מחויב בתשלום דמי שימוש על ידי המשתמש לכל תיק השקעות ובהתאם לתקופת השימוש (יום, שבוע, חודש) והכול – כפי שנקבע על ידי הנהלת החברה מעת לעת.
4. על מנת לעודד את השימוש בתוכנה, להגדיל את היקף המשתמשים ובדרך זו לאפשר למשתמשים חסרי ניסיון ללמוד מיכולותיהם ומביצועיהם של משקיעים אחרים, בסוף כל תקופת שימוש נקבע "משקיע מצטיין" (להלן - "המשתמש").
5. המשתמש זכאי לפרס בשיעור קבוע, כפי שנקבע על ידי הנהלת המיזם מעת לעת (להלן - "המענקים").

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לקבוע את אופן מיסוי ההכנסות מתשלום המענקים למשתמשים באתר, תושבי ישראל ותושבי החוץ.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. המענקים יסווגו כהכנסות מהגרלות, הימורים ופרסים, על פי סעיף 2א לפקודה.
2. המענקים יהיו חייבים במס בישראל בידי תושבי חוץ בהתאם לכלל מקום המקור בסעיף 4א(א)(11) לפקודה.
3. תשלום המענקים יהא פטור מחובת ניכוי במקור עד לגובה תקרת הפטור, על פי סעיף 28)9 לפקודה וצו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהגרלות, הימורים או פעילות נושאת פרסים).
4. מובהר כי תקרת הפטור תיבחן עבור כל מענק בנפרד.
5. במידה והמשתמש הינו תושב מדינה עימה חתומה ישראל על אמנה למניעת מסי כפל (להלן - "האמנה"), יחולו ההוראות הבאות:
 - 5.1. המענקים יהיו פטורים ממס אם המענקים מסווגים באמנה כ"הכנסה אחרת".
 - 5.2. המענקים יהיו חייבים במס בהתאם להוראות האמנה, אם האמנה כוללת הסדר ייחודי לגבי הכנסות מהגרלות והימורים.
 - 5.3. בכל מקרה אחר, יהיו המענקים חייבים במס בישראל, כהכנסה של תושב חוץ שהופקה בישראל, ויחולו לגביהם הוראות כל דין.

החלטת מיסוי 38/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: פטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב3) לפקודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן - "החברה") העוסקת במחקר ופיתוח בתחום ההנדסה הגנטית. לחברה טרם ניצמחו הכנסות מפעילותה והיא נהנית מתמיכת המדען הראשי לגבי פעילויות המו"פ המבוצעות על ידה. עיקר שווי נכסי החברה אינם זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין.
2. הזכויות בחברה מוחזקות על ידי מספר גדול של בעלי מניות תושבי ישראל ותושבי חוץ (להלן: "בעלי מניות"). תושבי החוץ מונים יחידים המחזיקים פחות מ-10% ממניות החברה וכן Trust A, שהנהנה הבלעדי בה הוא שותפות רשומה בהתאם לחוקי מדינת דלוואר בארה"ב, המוחזקת במלואה במישרין ובעקיפין על ידי, מר A, תושב ארה"ב.
3. בעלי המניות אינם קרובים זה לזה.
4. חברה תושבת ארה"ב אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה בארה"ב (להלן: "החברה הקולטת") הנה ללא פעילות ו/או נכסים מלבד מזומן, ולמעשה היא מהווה "שלד בורסאי".
5. בשנת 2006 ביקשו החברה והחברה הקולטת לבצע מיזוג בדרך של החלפת מניות, באופן שכלל המניות בחברה, המוחזקות על ידי בעלי המניות, תועברנה לידי החברה הקולטת בתמורה להקצאת מניות בחברה הקולטת, והכול בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה. כך, ולאחר המיזוג כאמור, תחזיק החברה הקולטת ב- 100% ממניות החברה (להלן: "המיזוג").
6. המהלך המבוקש נועד לאפשר לחברה לגייס הון ממשקיעים בבורסה ולהזרימו לישראל לצורך המשך פעילות הפיתוח.
7. הבקשה אושרה על ידי מחלקת שינוי מבנה בחטיבה המקצועית (תקציר החלטת מיסוי 81/06) (להלן: "החלטת המיסוי הראשונה") ונקבע בה, בין היתר, כי כל הזכויות בחברה הקולטת המוחזקות על ידי מי שהיה בעל מניות בחברה טרם המיזוג, והיה חייב במס בישראל (להלן: "בעלי מניות חייבים"), למעט תושבי חוץ שאינם חייבים במס רווח הון בישראל מכוח האמנה בין ישראל למדינת תושבותם או שהינם פטורים ממס לפי הוראות סעיף 97(ב1) או 97(ב3) לפקודה, יופקדו אצל נאמן שיהא אחראי כלפי רשות המיסים לתשלום מלוא המס הנובע משינוי המבנה.
8. מכירת המניות המוקצות בחברה הקולטת על ידי בעלי מניות חייבים, תהא חייבת במס בישראל.
9. עוד נקבע, כי במכירה כאמור לא יותרו ניכויים, קיזוזים, זיכויים ופטורים וכי מכירת מניות החברה על ידי החברה הקולטת תחויב במס בישראל ללא אפשרות של ניכוי, קיזוז, פטור וזיכוי, לרבות זיכוי ממס זר.
10. מר A הצהיר, כי:
 - 10.1. הוא תושב ארה"ב בתקופת 10 השנים שקדמו למועד רכישת המניות בחברה.
 - 10.2. רווח ההון אינו במפעל הקבע שלו בישראל.
 - 10.3. הוא ביקש, כי החברה תגיש הודעה על רכישת מניותיה על ידו בהתאם לסעיף 97(ב3)(1)(ד) לפקודה.

פרטי הבקשה:

1. נתבקשנו לקבוע כי בעלי המניות מקבוצת A, תושבי החוץ (ארה"ב) יהיו פטורים ממס בישראל מכוח סעיפי רווח ההון באמנות למניעת כפל מס בין ישראל למדינות הגומלות, שהן מדינות מושבם, ולחילופין מכוח סעיף 97(ב3) לפקודת מס הכנסה.
2. לאור הקביעה הנ"ל מבקשים בעלי המניות שלא להכליל את מניות החברה הקולטת המוחזקים בידיהם בין המניות המופקדות בידי הנאמן וכפועל יוצא לקבוע, כי חל פטור מניכוי מס במקור על מכירת מניות החברה הקולטת, אם תתבצע בעתיד, וזאת בהמשך לקביעות בהחלטת המיסוי הראשונה לפיה יראו את מכירת מניות החברה הקולטת, כאילו היא מהווה מכירה של מניות החברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. רווח ההון ממכירת מניות החברה בידי בעלי מניות קבוצת A למעט מר A פטור ממס רווחי הון מכח סעיף 15 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארה"ב ובידי מר A לאור התקיימות תנאי סעיף 97(ב3) לפקודה.
2. המניות שבידי בעלי מניות קבוצת A לא תכללנה בין המניות המופקדות בידי הנאמן.

החלטת מיסוי 39/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת תושבות ושליטה וניהול של תושב חוזר ותיק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. היחיד עזב את ישראל בשנת 1968.
2. בסוף 2007 הגיע היחיד לישראל יחד עם אשתו. עד שנת 2006 שהה בישראל פחות מ-75 יום בשנה בממוצע.
3. ליחיד לא היה בית קבע בישראל עד למועד הגעתו לישראל. עד אמצע 2008 התגורר בבית מלון.
4. במשך השנים צבר היחיד נכסים בעיקר באמצעות השקעה בחברות שונות דרך חברת החזקות זרה (להלן - "החברה הזרה"). היחיד הנו בעל מניות מהותי בחברה הזרה.
5. היחיד מתכוון לנהל חלק מעסקיו מישראל. לצורך מתן שרותי הניהול יקים היחיד חברה שתתאגד בישראל (להלן - "החברה הישראלית") באמצעותה יספק את שרותי הניהול לחברה הזרה או לחברות שבבעלות החברה הזרה. מעבר לאמור לא תהיה לחברה הישראלית פעילות נוספת.
6. היחיד ובת הזוג יהיו בעלי המניות היחידים בחברה הישראלית.
7. החברה הישראלית תעסיק גם עובדי אדמיניסטרציה (כשניים שלושה).

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לקבוע את תושבותו של היחיד לצורך מס וכן וכי במתן שרותי הניהול לחברות הזרות באמצעות החברה הישראלית שבבעלותו תהא בגדר ניהול מטעמו של היחיד והחברות הזרות לא תחשבנה לתושב ישראל מכוח סעיף 1 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. היחיד ייחשב לתושב ישראל לעניין הפקודה החל מאוקטובר 2007. (להלן - "היום הקובע").
2. היחיד יהיה זכאי להטבות כתושב חוזר ותיק מכוח סעיפים 14(ג) ו-97(ב)(2) לפקודה (להלן - "סעיפי ההקלה") מהיום הקובע, והכול בכפוף להוראות הפקודה.
3. יראו בניהול החברות הזרות באמצעות החברה הישראלית שבשליטת היחיד כאילו נוהלו באמצעותו ומטעמו. לפיכך, לא יראו בחברות הזרות כנשלטות ומנוהלות מישראל והן לא תחשבנה לתושב ישראל, והכול עד ליום הסיום ההטבות מכוח סעיף 14(ג) לפקודה.

החלטת מיסוי 40/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: קביעת התושבות לעניין הוראות סעיף 16 לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית - החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. היחיד יליד מדינה זרה, בעל אזרחות ותושבות אמריקאית.
2. מיום עלייתו ארצה ועד לשנת ה-70 התגורר היחיד בישראל.
3. במהלך שנות ה-70 עזב היחיד את ישראל ועבר להתגורר בארצות הברית, שם מתגוררים כיום אשתו וילדיו.
4. אשת היחיד וילדיו אינם תושבי ישראל ואף מעולם לא היו אזרחי מדינת ישראל.
5. החל מאמצע שנות ה-70 פועל היחיד בתחום המסחר מחוץ לישראל.
6. במהלך שנות ה-90 החליט היחיד לנסות ולהקים עסק דומה בישראל, ולפיכך החל לשהות בישראל תקופות ממושכות יותר לצורך הקמת העסק. עם הזמן, הצטרפה אליו גם משפחתו. היחיד הצהיר כי בכוונתו ומשפחתו, הייתה לחזור לארה"ב.
7. לקראת תום שנות ה-90 הצליחה פעילות היחיד והחלה לפעול לראשונה בישראל במסגרת חברה ישראלית (להלן - "החברה").
8. היחיד מחזיק - 55% בחברה באמצעות חברת זרה, תושבת ארה"ב המוחזקת ע"י היחיד ואשתו בחלקים שווים.
9. בתחילת שנות ה-2000 ולאחר שפעילות החברה החלה להתייבב, חזר היחיד עם משפחתו לארה"ב ועד חזרתו ארצה התגורר שם, למעט האמור להלן, כפי שיפורט בהמשך.
10. לאורך כל שנות המגורים עם משפחתו בישראל, המשיכו היחיד ומשפחתו לנסוע תקופות לארה"ב לצורך קידום עסקיו של היחיד וביקורי מולדת של משפחתו. גם לאחר חזרת המשפחה לארה"ב המשיך היחיד להגיע לישראל לצורך קידום עסקי החברה.
11. במהלך ביקורי היחיד בישראל, התגורר בבתי מלון ובתקופות מסוימות בהן שהה תקופות ממושכות בישראל שכר הנישום דירות מגורים לתקופות מוגבלות.
12. למעט בשנים 2006-2007, אשת היחיד וילדיו שהו בארה"ב ושם היה מרכז חייהם ובית הקבע שלהם והגיעו לביקורים קצרים בישראל רק בחופשות וחגים.
13. לקראת הנפקת החברה, נוצר צורך שהיחיד ישהה תקופה ארוכה יותר בישראל. משכך, הגיע שוב לישראל עם משפחתו במהלך שנת 2006.
14. במהלך 2006 שכר היחיד דירה לכשנתיים כשנה לאחר החתימה החל במגעים לסיום מוקדם להסכם. בפועל ההסכם נסתיים כשנה לאחר חתימתו ולאחר שמשפחת היחיד עזבה את ישראל.
15. היחיד לא השכיר את בית הקבע שלו שבארצות הברית במהלך שהותו בישראל.
16. משפחת היחיד שהתה עמו בישראל בשנת 2006 וילדיו היו רשומים בשנה זו בבית ספר בישראל. יחד עם זאת ילדיו היו רשומים למוסדות חינוך בארה"ב לשנת הלימודים 2007 ובפועל למדו שם.
17. במהלך שנת 2006 חתמה החברה עם היחיד על הסכם ייעוץ בתמורה לתשלום דמי ייעוץ.
18. כאמור במהלך שנת 2007 יצא היחיד את הארץ ביחד עם אשתו וילדיו. במהלך שנת 2008 ביקר היחיד בישראל מספר פעמים.

פרטי הבקשה:

1. נתבקשנו לקבוע כי היחיד אינו תושב ישראל בשנות המס 2006 ו - 2007.
2. כמו כן נתבקשנו לאשר פטור ממס בישראל בקשר לשירותי הייעוץ הניתנים על ידי הנישום לחברה בהתאם להוראות סעיף 16(2) לאמנה בין ישראל לארצות הברית (להלן: "האמנה").

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הוחלט כי בהתאם למכלול הנסיבות היחיד יחשב תושב ישראל הן לעניין הדין הפנימי והן לעניין האמנה.
2. בהסתמך על היות היחיד תושב ישראל בשנות המס 2006 ו - 2007 לעניין הדין הפנימי ולעניין האמנה ובשל ימי שהיית היחיד בישראל (מעל 183 ימים בשנת מס), הרי שעל פי האמנה הכנסות היחיד משירותי הייעוץ הניתנים על ידו לחברה יתחייבו במס בישראל.

החלטת מיסוי 41/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי

נושא: תחולת סעיפי הפטור לעולה חדש במסגרת שינוי מבנה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. היחיד, בת הזוג (להלן "האישה"), וילדיו (להלן "הילדים"), התגוררו בארה"ב ברציפות עד לשנת המס 2004 במהלכה הגיעו האישה והילדים לישראל. היחיד שהה באותה תקופה בישראל ובארה"ב.
2. בבעלות המשפחה בית בארה"ב (להלן "בית החוץ") ששימש למגורי הקבע שלהם במשך שהותם בארה"ב. בית החוץ הנו בבעלות המשפחה גם כיום.
3. בשנת המס 2004 שהה היחיד בישראל 122 יום.
4. היחיד הנו שותף במיזם בארה"ב (להלן "המיזם"). המיזם פועל במסגרת שרשרת חברות.
5. היחיד מחזיק, באמצעות חברה זרה (להלן "החברה הזרה") ב-11 תאגידי LLC (להלן "תאגידי LLC"). כל תאגידי LLC הוקמו או נרכשו במהלך התקופה שתחילתה בדצמבר 2004 וסופה בסוף באפריל 2005, כחלק משינוי המבנה של המיזם.
6. כל הנכסים המוחזקים באמצעות תאגידי LLC, במישרין או בעקיפין, היו בידי היחיד לפני הגעתו לישראל.
7. כל נכסי הנישום הועברו לתאגידי LLC כדי להגן על היחיד ועל נכסיו מפני תביעות נזיקין.
8. לאורך שנת המס 2004 ועד לתום מועד השלמת שינוי המבנה והפעלת החברות (להלן "התקופה הקובעת") היחיד לא נהנה מהטבות מס כלשהן במדינה הזרה בכלל, בשל פעולות שינוי המבנה, והכול בשל היותו תושב ישראל.

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לקבוע את מעמד התושבות של היחיד לעניין הפקודה ואת תחולת סעיפים 14(א), 14(ב), 97(ב) לפקודה (להלן "סעיפי ההקלה") ביחס לנכסים שהחזיק היחיד לפני עלייתו לישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. היחיד ייחשב לתושב ישראל לעניין הפקודה מיום 1 בינואר 2005 (להלן "היום הקובע").
2. יראו בנכסים מחוץ לישראל, שנתקבלו או נרכשו על ידי היחיד במסגרת שינוי המבנה, כנכסים שנרכשו על ידי היחיד מחוץ לישראל לפני שהיה תושב ישראל.
3. מועד תחילת מניין תקופות הפטור מכוח סעיפי ההקלה יהיה היום הקובע, וזאת רק לגבי ההכנסה מהנכסים שהיו בידי היחיד, במישרין או בעקיפין עד לתום תקופת שינוי המבנה, ומקורם בנכסים שהיו בידי היחיד לפי שהגיע לישראל, במישרין או בעקיפין.

החלטת מיסוי 42/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי בינלאומי
נושא: זיכוי עקיף - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל הפועלת כחברת החזקות לפעילות נדל"ן במדינת אמנה (להלן: "החברה").
2. החברה הינה חברה בת של חברה תושבת ישראל הנסחרת בבורסה בתל-אביב (להלן: "החברה האם").
3. החברה פועלת בארה"ב באמצעות חברה אמריקאית מסוג Corporation (להלן: "INC"), המוחזקת במלואה על ידי החברה והמסווגת כישות משפטית נפרדת וברת מיסוי בארה"ב.
4. ה INC מחזיקה פרויקטים בארה"ב באמצעות מספר תאגידי Limited Liability Company (להלן: "LLC"), המסווגות כשקופות לצרכי מס בארה"ב.
5. בהתאם לדיני המס בארה"ב תאגיד LLC המוחזק על ידי חבר אחד בלבד, יחשב לצורכי מס שם כישות שאינה קיימת (Disregarded Entity), אלא אם בחר להיחשב כחברה.
6. תאגיד מסוג זה אינו נדרש להגיש דוח מס ואינו נישום לצורכי מס וכל פעילותו (הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות וכו') מיוחסות לחבר המחזיק בה.
7. לפיכך, ההכנסות מתאגידי ה LLC יחשבו כהכנסות של ה- INC לכל דבר ועניין לצורכי מס בארה"ב, והמס ישולם בהתאם.
8. לאור דרישה רגולטורית בארה"ב, בכוונת INC להקים תאגיד חדש מסוג LLC בארה"ב (להלן: "NewLLC") ולהעביר להן את כל החזקותיה ב-LLC. יובהר כי NewLLC יסווג אף הוא כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב.
9. היות וכלל חברות ה- LLC הינן שקופות לצורכי מס בארה"ב, הרי שהכנסותיהן מיוחסות לחבריהן, דהיינו ל- INC, וזאת בדומה לאופן יחוס ההכנסות משותפות מוגבלת (Limited Partnership) לשותפים.
10. ה- INC מגישה דוח מס פדראלי אחד בו היא כוללת את רווחי כלל ה- LLC ומשלמת מיסים בהתאם.
11. יובהר כי בהתאם לדין האמריקאי חברות ה LLC לא נחשבות כישות עצמאית וכל ההתנהלות בין רשויות המס לחברות הקבוצה מתבצעת מול ה INC לכל דבר ועניין.

פרטי הבקשה:

נתבקשנו לאשר כי דיבידנד שיחולק לחברה מהכנסות INC מדיבידנד שמקורו בהכנסה שהופקה על ידי LLC יחשב כהכנסה שממנה חולק הדיבידנד כהגדרת המונח בסעיף 126(ג) ומכאן יחולו הוראות הזיכוי העקיף כמשמען בסעיף 126(ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה

1. היות וכאמור על פי העובדות, הכנסותיהן של LLC מתחייבות במס בידי INC ונחשבות כהכנסתה של INC הרי שהחברה תהא רשאית להפעיל את הוראות סעיף 126(ג) לגבי סכום הדיבידנד המגולם שהתקבל מ - INC ויראו בהכנסתה של INC כהכנסה ממנה חולק הדיבידנד כאמור על פי סעיף 126(ג).
2. החלטה זו תהייה בתוקף כל עוד ה LLC וה NEWLLC יחשבו כגופים שקופים ו Disregarded Entities. החברה, ה INC או ה LLC לא יפנו לרשויות המס בארה"ב בבקשה שלא להיחשב "ישות שאינה קיימת" (Disregarded Entity).
3. סכום המס לו תהא זכאית החברה לקבל כזיכוי לא יעלה על סכום מס החברות בו הייתה חייבת על אותה הכנסה כאמור על פי סעיף 203(ב) לפקודה.
4. החברה תגיש לפקיד השומה דו"חות כספיים מלאים של ה INC וכן של ה LLC הכלולים בהחלטה זו.
5. ביחד עם הדו"חות הכספיים, תגיש החברה לפקיד השומה את שומות המס כפי שהוצאו על ידי רשויות המס בארה"ב לגבי הכנסות עבורן מתבקש הזיכוי.
6. עודף זיכוי בשל החלטה זו לא ינתן להעברה לשנים הבאות או להיזקף כנגד הכנסות החברה מכל מקור אחר.

החלטת מיסוי 43/08

תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חלוקת עיזבון גם על נכסים שאינם זכויות במקרקעין / זכויות באיגוד מקרקעין - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר א' (להלן: "המנוח") נפטר בשנת 2006. המנוח לא השאיר צוואה. אשת המנוח ושלוש ילדיו, אשר הינם היורשים על פי דין (להלן: "המבקשים"), פעלו בחודשים האחרונים שלמן פטירתו להגיע להסכמה בדבר חלוקת עיזבון אביהם.
2. נכסי עיזבון המנוח כוללים את הנכסים הבאים:
 - 2.1. זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין
 - 2.1.1. מחצית מדירת מגורים (להלן: "דירת המגורים"). הדירה ממשיכה לשמש את אשת המנוח.
 - 2.1.2. 50 אחוז מניות חברת X המהווה איגוד מקרקעין. לחברה אין שום פעילות מיום הקמתה למעט החזקת הנכס מקרקעין במרכז הארץ ואין הכנסות מנכס זה.
 - 2.1.3. זכויות במקרקעין במס' חלקות ברחבי הארץ. מדובר בקרקעות פנויות בייעוד חקלאי, ללא שימוש אשר אינן מניבות הכנסות.
 - 2.2. נכסים אחרים
 - 2.2.1. 51% מהון המניות בחברת Y, החברה הינה חברה עסקית פעילה. החברה נוהלה ע"י המנוח ושני בניו אשר ממשיכים לנהל את החברה. כל דיבדנד שהגיע למנוח מהחברה וטרם הועבר לזכותו לפני הפטירה הועבר לזכות עיזבון המנוח וטרם חולק ליורשים.
 - 2.2.2. 100% מהמניות בשתי חברות. שתי החברות נמצאות בפירוק מזה שנים רבות וללא שום פעילות. לחברות אלו אין שום נכסים או הכנסות.
 - 2.2.3. נכסים פיננסיים שונים.
3. ברצון המבקשים לחלק את עיזבון המנוח בניהם כמפורט בבקשה (להלן: "חלוקת העיזבון המבוקשת"):
4. לא נעשתה כל פעולה או חלוקה בקשר עם נכסי עיזבון המנוח או כספים בעיזבון מאז פטירתו של המנוח ועד היום. לא מומשה כל טובת הנאה בהם ע"י מי מהמבקשים. חלקו של העיזבון בדיבדנד שחולק מופקד בקופת החברה שחילקה אותו ולא יחולק עד להסדרת חלוקת העיזבון.
5. במסגרת חלוקת העיזבון המבוקשת לא תשולם בין היורשים תמורה בכסף או שווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון.

פרטי הבקשה:

על חלוקת העיזבון המבוקשת לא יחולו מיסים כלשהם המוטלים לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק") או פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").

החלטת המיסוי ותנאיה :

1. חלוקת העיזבון המבוקשת לא תהווה מכירה הואיל ועל פי הצהרת היורשים היא עומדת בתנאי הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק. וכן, לא תהווה מכירה החייבת במס על פי הפקודה ובלבד וצו הירושה שיוצא לראשונה על ידי היורשים סמוך לאחר החלוקה יאשר את החלוקה כמפורט בהסדר זה.
2. אישור זה הינו בכפוף לכך שלא ניתנו תשלומי איזון בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה על נכסי העיזבון.
3. אין באישור זה כדי לפטור ממס תשלום או נכס המשולם או מועבר לעיזבון או למי מהיורשים אשר היה חייב במס לו היה משולם או מועבר למנוח והכל בהתאם להוראות הפקודה.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 44/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מתן פטור לפי סעיף 49ב(5) בירושת מניות בחב' שהחזיקה מאז ומעולם את דירת המגורים - החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות:

1. דירת מגורים (להלן: "הדירה") הינה בבעלות חברת X (להלן: "החברה"). החברה הוקמה ע"י בני הזוג א' בתחילת שנת 1958.
2. הדירה נרכשה ע"י החברה סמוך לאחר הקמתה. הדירה הינה הנכס היחיד של החברה. מיום הקמתה ועד היום ולא הייתה בחברה כל פעילות זולת מגורי בני הזוג א' בדירה. מיום פטירתם של בני הזוג הדירה משמשת למגורי ביתם (להלן: "הבת").
3. לאחר פטירת בני הזוג א' עברה הבעלות בחברה בירושה לבת (כ – 96%) ולאחיה (כ – 4%).
4. ערב פטירתם של בני הזוג א' הם לא החזיקו ולא היו להם כל זכויות במקרקעין במונח חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק") בדירת מגורים אחרת לא במישרין ולא בעקיפין.
5. בכוונת הבת ואחיה לפרק את החברה ולהעביר את הדירה לבעלותם לפי חלקיהם בחברה במסגרת הפירוק וללא תשלום תמורה.

פרטי הבקשה:

1. העברת הדירה לבת ואחיה במסגרת הליך הפירוק תהא פטורה לפי סעיף 71 לחוק.
2. לאחר הפירוק מכירת הדירה תהא פטורה לפי סעיף 49ב(5) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מיסוי פירוק החברות ושאלת הזכאות לפטור לפי סעיף 71 לחוק יבחנו במשרד האזורי לאחר ביצוע הפירוק בפועל.
2. לאחר פירוק החברה ובכפוף להוראות סעיף 72ב לחוק מכירת הדירה תהא פטורה ממש שבח מכוח הוראות סעיף 49ב(5) לחוק.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 45/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: חילוף 2 דירות מגורים בדירת מגורים אחת – פרק חמישי 3 לחוק - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 2006 מכר מר א' שתי דירות מגורים שהיו בבעלותו לרוכשת אחת תמורת X ש"ח.
2. מר א' הודיע כי בכוונתו לרכוש כנגד מכירת שתי הדירות הנ"ל דירת מגורים חלופית ולבקש בשל כך פטור לפי הוראות פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").
3. במסגרת דיון שומתי שנערך במועד המכירה נקבע כי לאור העובדה שקיימות בדירות זכויות בניה בלתי מנוצלות, 80% משווי המכירה ייוחס לדירות ו- 20% ייוחס לזכויות הבניה הנוספות, כך שניתן יהיה לבצע חילוף לפי פרק חמישי 3 לחוק רק בגין 80% משווי המכירה.
4. תוך פחות משנה מאז מכירת 2 הדירות, רכש מר א' דירת מגורים חלופית בסכום העולה על 80% משווי המכירה של שתי הדירות שנמכרו (להלן: "הדירה החלופית").

פרטי הבקשה:

רכישת הדירה החלופית במקום שתי הדירות שנמכרו, תחשב לרכישת "זכות חלופית" לעניין הוראות פרק חמישי 3 לחוק, כך שמר א' יהיה זכאי לפטור ממס שבח וממס מכירה לפי הוראות פרק חמישי 3 לחוק, בשווי של 80% משווי שתי הדירות הנמכרות ולהקלה במס רכישה בהתאם להוראות סעיף 49א לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. לצורך יישום הוראות פרק חמישי 3 לחוק ניתן לראות באופן עקרוני במכירת שתי דירות המגורים שנמכרו כזכות נמכרת אחת ובלבד שהזכות החלופית שנרכשה הינה נכס פיזי אחד, כלומר דירת מגורים אחת.
2. אין באישור זה כדי לאשר כי העסקאות המפורטות לעיל, עומדות בתנאי פרק חמישי 3 לחוק, למעט לעניין האמור בסעיף 1 לעיל, קרי, אישור עקרוני לפיו שתי הדירות יכולות להחשב לצורך פרק חמישי 3 לחוק כזכות נמכרת אחת. בדיקה כאמור תבוצע במשרד האזורי בעת עריכת השומות בתאומים ובתנאים כמפורט להלן:
 - 2.1. שווי המכירה של הזכות הנמכרת יהא צירוף הסכומים של 80% משווי המכירה של שתי דירות המגורים שנמכרו.
 - 2.2. יחולו הוראות סעיף 49א(ד) לחוק.
 - 2.3. במכירת הדירה החלופית שווי הרכישה של "חלק הזכות החלופית" יהא שווי הרכישה של "חלק הזכות החלופית" בהתאם להוראות סעיף 29ב(ג) לחוק של שתי דירות המגורים שנמכרו.
 - 2.4. הוראות סעיף 40(ג)1(ב) יחולו על הניכויים המותרים לפי הוראות הסעיף בגין שתי הדירות שנמכרו.
 - 2.5. במכירת הדירה החלופית תקבע "יתרת שווי הרכישה" לפי סעיף 47 לחוק לאחר הפחתת הפחת לפי הוראות הסעיף בשל שתי הדירות שנמכרו.

2.6. באם הדירה החלופית הינה נכס בר פחת, יראו לעניין סעיף 27א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") את המחיר המקורי כסכום כולל של:

2.6.1. יתרת המחיר המקורי כאמור בסעיף 27א(ב)(2) לפקודה של שתי דירות המגורים שנמכרו.

2.6.2. המחיר המקורי של הזכות החלופית הנוספת כאמור בסעיף 27א(ב)(3) לפקודה.

3. לעניין חיוב במס רכישה יחול סעיף 49 לחוק.

4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 46/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: דירות נופש – מרינה בהרצליה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. גב' א' רכשה זכויות החכירה מהוונות בדירה הממוקמת במרינה בהרצליה.
2. הרכישה דווחה לשלטונות המס ונדרש ונתקבל בשלה חיוב במס רכישה לפי מדרגות מס לדירות מגורים הקבועות בסעיף 9(ג1א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק"). מס הרכישה בגין שומה זו שולם.
3. מאז הרכישה ועד היום שימשה הדירה למגורי גב' א'.
4. בכוונת גב' א' למכור את הדירה.

פרטי הבקשה:

הדירה שבנדון מהווה "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49(א) לחוק ובכפוף לעמידה בתנאי הפטור לפי הוראות סעיף 49(ב1) לחוק, מכירת הדירה תהיה פטורה ממס שבח.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הדירה שבנדון הינה דירת נופש ואינה "דירת מגורים" לעניין החוק. יחד עם זאת, בשל העובדה שבעת רכישת הדירה, מדיניות רשות המיסים באותה עת, היתה לזהותה כ"דירת מגורים" בשל הצהרת הרוכש בעת הרכישה כי זו תשמש למגורים, הוחלט לסווג את הדירה כ"דירת מגורים" בכפוף לעמידה בכל תנאי הפטור שלפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק, כפי שיבדקו ע"י המשרד האזורי.
2. יובהר כי רוכש דירתה של גב' א' יחויב במס רכישה החל על זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים וזאת כמתחייב מפס"ד בעניין אי התכלת שותפות כללית ואח' נ' החברה להגנת הטבע ואח' (עע"מ 2273/03).
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 47/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: הגדרת תא משפחתי בנסיבות מיוחדות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר א' (להלן: "האב") וגב' ב' ז"ל (להלן: "האם") התחתנו בשנות ה - 70 ונולדו להם שלושה ילדים. אחת מהילדים הינה קטינה (להלן: "הבת הקטינה").
2. בסמוך לחתונתם קיבלו בני הזוג דירה (להלן: "דירה 1"). בני הזוג התגוררו בדירה 1 יחד עם ילדיהם במשך כ - 13 שנים.
3. לאחר מכן רכשו בני הזוג דירה נוספת (להלן: "דירה 2") ועברו להתגורר בדירה 2 ביחד עם ילדיהם.
4. שתי הדירות נרשמו בחלקים שווים על שם בני הזוג.
5. בשנת 2003 חלתה האם במחלה סופנית. בראשית שנת 2004 ארע משבר ביחסי בני הזוג ובעקבותיו, במהלך שנת 2004 נפרדו בני הזוג והאב עזב את דירה 2 ועבר להתגורר בדירה 1 כשהאם המשיכה להתגורר ביחד עם שלושת ילדיה בדירה 2.
6. האם נפטרה בשנת 2005.
7. בשל הנסיבות הטרגיות שנוצרו לא נקטו בני הזוג בהליכים לגירושים פורמאליים.
8. יודגש שגם לאחר פטירת האם המשיכו הילדים ובניהם הבת הקטינה להתגורר בנפרד מאביהם.
9. בהתאם לצוואתה של האם ירשו שלושת ילדיה את כל עיזבונה בחלקים שווים, כך שמחצית מהזכויות בכל אחת מהדירות הינה בבעלות שלושת הילדים והמחצית האחרת בבעלות האב.
10. נכון להיום האב ממשיך להתגורר בדירה 1 ביחד עם בת זוגתו דהיום ואילו בדירה 2 ממשיכות להתגורר שתי בנותיו וביניהן הבת הקטינה.
11. עקב קושי ביחסים בין בני המשפחה מבקשים הצדדים לפרק בניהם את השיתוף ולייחד דירה אחת לאב (דירה 1) והדירה האחרת (דירה 2) לשלושת הילדים. כל המיסים שיחולו בגין ההעברות הזכויות בחליפין בניהם ישולמו על ידי האב.

פרטי הבקשה:

לצורך ההעברות כאמור בסעיף 11 לעיל בכוונת כל המוכרים (האב והילדים) לנצל פטור לדירת מגורים לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק"). לגבי הבת הקטינה, הבקשה הינה כי ניצול הפטור על ידי האב לא ימנע ממנה ניצול פטור משלה בנכס אותו קיבלה בירושה מאמה המנוחה לאחר הפירוד בין הוריה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המיוחדות המתוארות לעיל לא יחשבו הבת הקטינה והאב ל"מוכר" אחד כהגדרת מונח זה בסעיף 49(ב) לחוק.
2. אין באישור זה כדי לאשר קיומם של התנאים לקבלת הפטור לפי סעיף 49(1) לחוק ואלה יבדקו על ידי המשרד האזורי בעת דיווח על העסקאות, לרבות הצורך בקבלת אישור בית המשפט למכירה (ע"י קטינה) וניצול פטור עבודה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 48/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: אין צורך בתקופת הצינון שבסעיף 49 ו' כשהדירה התקבלה במתנה תוך ניצול פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק ע"י המעביר. - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר א' (להלן: "האב") מתכוון להעביר את דירתו, אשר הינה בבעלותו המלאה (להלן: "הדירה") בהעברה ללא תמורה לבתו (להלן: "הבת"). ההעברה תבוצע ע"פ תצהירי מתנה עליהם יחתמו הצדדים. הדירה הינה דירתו היחידה של האב.
2. בכוונתו של האב לנצל פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק") בגין העברת הדירה לבת.

פרטי הבקשה:

1. במקרה בו האב ינצל פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק בגין העברת הדירה ללא תמורה לבת, לא יחולו על הבת הוראות סעיף 149 לחוק במכירה עתידית של הדירה.
2. במידה והבת תמכור בעתיד את הדירה במכירה חייבת במס שבח, יקבעו יום ושווי הרכישה ליום העברת הדירה ולשווי השוק של הדירה באותו יום.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. במקרה בו העברת הדירה תזכה לפטור ממס שבח לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק אזי:
 - 1.1. במכירה עתידית של הדירה ע"י הבת לא יחולו הוראות סעיף 149 לחוק.
 - 1.2. במכירה עתידית של הדירה ע"י הבת במכירה חייבת במס שבח, יקבעו יום ושווי הרכישה ליום העברת הדירה ולשווי השוק של הדירה באותו יום בהתאם לשומת מס הרכישה.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 49/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. בשנת 1997 רכשה חברה א' (להלן: "חברה האם") 100% מהון המניות של חברה ב' (להלן: "חברה הבת") בסכום של כ-13 מיליון ₪ באמצעות הלוואה שניטלה מבנק מסחרי בישראל (להלן: "הבנק").
2. לחברת הבת נכס מקרקעין (להלן: "הנכס"). הנכס נרכש על ידי חברת הבת בתחילת שנות השבעים ועלותו המופחתת בספרים נכון להיום, הינה 54 ₪.
3. מס רכישה בגין רכישת מניות חברת הבת הסתכם ב-650,000 ₪, והוצאות המימון מסתכמות עד כה בכ-18.5 מיליון ₪.
4. במסגרת הליכים משפטיים בהם נקט הבנק נגד חברת הבת ובכלל זה נקיטת הליכי הוצאה לפועל וכינוס נכסים, נכפתה עליו מכירת הנכס באופן מידי.
5. בימים האחרונים, אותר קונה פוטנציאלי, שאינו צד קשור, אשר מוכן להתקשר עם החברה בעסקה לרכישת הנכס במחיר של 50 מיליון ₪ (להלן: "התמורה").

פרטי הבקשה:

לאשר את מתווה העסקה על פי השלבים הבאים:

- שלב א':** חברת הבת תבקש להיחשב כחברת בית בשנת 2007 בהתאם להוראות סעיף 64 לפקודה.
- שלב ב':** חברת הבת תמכור את הנכס לקונה במחיר התמורה. בגין מכירה זו ייווצר לחברת הבת שבח אשר יחויב במס בידי חברת האם, בהיות חברת הבת חברת בית.
- שלב ג':** חברת הבת תפורק. בדרך זו, בהתאם להוראות סעיפים 92 ו-93 לפקודה, השבח, כאמור לעיל, יקוזז כנגד הפסד ההון שייווצר לחברה האם היות ושווי השקעתה במניות החברה הבת הינו כ-32 מיליון ₪.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בכפוף לאישורו של פקיד השומה כי חברת הבת תיחשב כחברת בית בהתאם להוראות סעיף 64 לפקודה, יחושב השבח ממכירת הנכס, כהכנסתה החייבת של חברת האם (להלן: "הכנסת החברה"), אולם יום הרכישה, לצורך חישוב השבח, ייקבע ליום רכישת הנכס על ידי חברת הבת.
2. בפירוק חברת הבת יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה. הפסד הון שייווצר כתוצאה מפירוק החברה הבת, הנובע מהשקעת חברת האם במניות חברת הבת, יותר בקיזוז כנגד השבח ממכירת הנכס והכול בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 50/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: אי החלת הוראות סעיף 49 ו' בקבלת קרקע במתנה יותר מ – 3 שנים לפני סיום הבניה
שמומנה מכספי מקבל המתנה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. המנוח מר א' נפטר בשנת 1986 והוריש לשלושת ילדיו (להלן-"הילדים") ולאשתו (להלן-"האם") מגרש (להלן-"המגרש"), כאשר 1/4 מהזכויות במגרש ירשו הילדים ו – 3/4 מהזכויות במגרש ירשה האם.
2. בשנת 2000 העבירה האם במתנה, את חלקה במגרש אותו קיבלה בירושה, לשלושת ילדיה בחלקים שווים.
3. האחים שוקלים לבנות בבניה עצמית על המגרש, בנין בן שלוש דירות מגורים (כל אחד מהאחים יהיה בעלה של דירת מגורים אחת בשלמות). הבניה תבצע כולה במימון העצמי בלבד. בהתאם להערכתם שווי הקרקע שקיבל כל אחד במתנה, יהיה גבוה מ- 50% משווי הדירה המוגמרת.
4. הבניה טרם החלה וטרם ניתן היתר בניה.
5. לאחר גמר הבניה ימכור כל אחד מהאחים את דירתו. (להלן: "הדירה הנמכרת").

פרטי הבקשה:

בהנחה שכל אחד מהאחים לא מכר בארבע השנים שקדמו ליום המכירה דירת מגורים אחרת בפטור ממס שבח והתמורה לא הושפעה מזכויות בניה בלתי מנוצלות - יש לראות בתקופת הצינון שבסעיף 49 ו' כמי שחלפה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. בנסיבות המתוארות לעיל לא יראו את הדירה הנמכרת כדירה שנתקבלה במתנה לעניין סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 51/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: דירה שנתקבלה במתנה – תקופת צינון - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מר ר' ואשתו העבירו בשנת 2005 לשני ילדיהם הבגירים, בן ובת, דירת מגורים בפטור לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק") ביחס של 1/3 ו-2/3 בהתאמה.
2. ההורים ממשיכים להתגורר בדירה.
3. בעקבות שינוי שמבקשים ההורים לערוך בצוואתם פנו ההורים אל הבת שתעביר את החלק בדירה שקיבלה מהם בהעברה ללא תמורה לאחיה, גם כן בהעברה ללא תמורה.

פרטי הבקשה:

לראות בחלק מהדירה המועבר מהאחות לאח ללא תמורה כהעברה פטורה לפי סעיף 62 לחוק למרות שטרם חלפה תקופת הצינון הקבועה בסעיף 149 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הואיל והפטור המבוקש בהעברה בין האחים איננו לפי פרק חמישי 1, אין מניעה עקרונית לניצול הפטור לפי סעיף 62 לחוק בהעברה כאמור וזאת בסייגים כמפורט להלן:
 - 1.1. האישור כפוף לבדיקת המשרד האזורי כי לא נתנה במישרין או בעקיפין תמורה בין האחים וכי הפעולות בין בני המשפחה (כולם) לא מהוות תכנון מס.
 - 1.2. המתנה שנתקבלה בידי האח תחשב כמתנה מאחותו (ולא מהוריו) ובהתאם יחולו תקופות הצינון הקבועות בסעיף 149 לחוק לעניין ניצול הפטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 52/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: החלטת הוראות סעיף 5(ג)(4) על נכסים שהתקבלו בפירוק חברות שמניותיהם התקבלו בירושה ועל תמורת מכירת נכסי עיזבון שטרם חולקה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. לגבי א' נפטרה בחודש 04/07 (להלן: "המנוחה") והניחה אחריה שלשה ילדים – מר ר', גבי ש' ומר ג'.
2. בחודש 09/07 הוצא צו קיום צוואה הקובע כי צוואתה של המנוחה הינה בת תוקף. על פי הצו היורשים הינם שלושת ילדיה בחלקים שווים (להלן: "היורשים").
3. עיזבון המנוחה כולל את הנכסים הבאים:
 - 3.1. 50% ממניות חברה א' המחזיקה זכויות במקרקעין.
 - יצוין, כי החלק האחר של מניות חברה א', מוחזק בידי היורשים, בחלקים שווים, והוא התקבל אצלם בהעברה ללא תמורה מאביהם.
 - 3.2. 100% ממניות חברה ב' המחזיקה בזכויות במקרקעין. כמו כן, בבעלות החברה חלק מהזכויות בשותפות רשומה העוסקת במתן שירותי הנהלת חשבונות.
 - 3.3. 50% ממניות חברת ג' המחזיקה בזכויות במקרקעין.
 - 3.4. זכויות במקרקעין.
 - 3.5. מזומנים וקופות גמל.
4. במסגרת הליך החלוקה של נכסי העיזבון, נמכרו בחודש 11/07 הזכויות במקרקעין וכספי התמורה הופקדו בחשבון מיוחד עד לסיום הליך החלוקה. כך נהגה עם חברה ב' לגבי התמורה ממכירת הזכויות במקרקעין אותם החזיקה.
5. עד היום טרם מונה מנהל עיזבון.
6. בכוונת היורשים לפרק את חברות א' ו – ב' (להלן: "החברות") באופן שעזבון המנוחה יחזיק בנכסי החברות במישרין. לאחר מכן, בכוונת היורשים לחלק ביניהם את כל נכסי העיזבון בדרך של חלוקה בעין וללא תשלומי איזון, באופן שאינו מבחין בין נכסי העיזבון שנתקבלו אגב הפירוק לבין שאר נכסי העיזבון.

פרטי הבקשה:

1. נכסי החברות שיפורקו, יחשבו כחלק מעיזבון המנוחה לעניין הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").
2. כספי התמורה בגין מכירת הנכסים כמתואר בסעיף 4 לפרק העובדות יחשבו אף הם כחלק מעיזבון המנוחה לעניין הוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. פירוק החברות מהווה אירוע מס שהוראות סעיף 5(ג)4 לחוק אינן חלות עליו והמנהל ופקיד השומה, לפי העניין, ישומו פירוקים אלה כמתחייב לפי כל דין.
2. נכסי חברה ב' - חברה שכאמור המנוחה החזיקה 100% ממניותיה - יחשבו כחלק מנכסי עיזבון המנוחה לעניין החלת הוראות סעיף 5(ג)4 לחוק כלומר, כנכסים בני חלוקה לצורך אותו סעיף, וזאת בין היתר גם בהסתמך על הוראות סעיף 109 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965.
3. לגבי נכסי חברה א' - חברה שכאמור המנוחה החזיקה רק ב 50% ממניותיה בעוד יתרת המניות הוחזקו, בחלקים שווים, על ידי היורשים שלא מכוח ירושה - יחולו ההוראות הבאות: רק 50% מזכויות כל יורש בנכסים אלו, דהיינו 1/6 בלבד יחשבו כחלק מעיזבון המנוחה לעניין החלת הוראות סעיף 5(ג)4 לחוק, לפיכך כל חלוקה, העברה או הסדר איזון שיעשה ביתרת הנכסים האחרים, של כל יורש, בינם לבין עצמם או בינם לבין נכסי העיזבון ו/או בינם לבין חלק מנכסי החלוקה יהיו חייבים במס ולא יחולו עליהם ההוראות הקבועות בסעיף 5(ג)4 ולא הוראות הפטור לפי סעיף 62 לחוק.
4. התמורות בגין מכירת הנכסים, כאמור בסעיף 4 לפרק העובדות, יחשבו כחלק מנכסי העיזבון, לעניין החלת הוראות סעיף 5(ג)4 לחוק.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 53/08 **תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין**

הנושא: קיזוז הפסדים לפי סעיף 28(ב) כנגד מכירת מניות באיגוד מקרקעין -
החלטת מיסוי שלא בהסכם

העובדות:

1. חברה א' עוסקת בייזום, בניה ושיווק יחידות דור, ובניהול פרויקטים לבניה בישראל המבוצעים על ידי ועל ידי חברות המוחזקות על ידיה.
2. חברה א' מחזיקה ב 100% ממניות חברה ב'.
3. חברה ב' הקימה יחד עם חברת אחרת שותפות רשומה (להלן: "השותפות"). השותפות הקימה מבנה אשר הושכר כולו לתקופה של 15 שנה.
4. בהתאם לדרישת השוכר, הוקמה חברה ג' השותפה בשותפות ללא זכות ברווחים. חברה ג מבצעת את ניהול הבניין בכל המובנים – אחזקה, תחזוקה, טיפול בתחלופת דיירים, גביה מדיירים וכו'. תמורת שירותיה מקבלת שחברה ג' דמי ניהול חודשיים.
5. במהלך כל השנים מאז הוקמה חברה ב', הכנסותיה של חברה א' מורכבות מדמי ניהול המשולמים על ידי חברות שבשליטתה.
6. כל החברות שבשליטת חברה א' מחזיקות נדל"ן מניב.

פרטי הבקשה:

הפסדי חברה א' לרבות הפסדים מועברים משנים קודמות יהיו מותרים בקיזוז כנגד השבח שייווצר ממכירת המניות של חברה ב', מכירה אשר מהווה "פעולה באיגוד" לפי חוק מיסוי מקרקעין.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. מכירת חברה ב' מהווה "פעולה באיגוד" ולכן חייבת במס לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין.
2. הפסדיה השוטפים של חברה א' מעסק או משלח יד יותרו בקיזוז כנגד כל מקור הכנסה, לרבות שבח.
3. הרווח הנוצר ממכירת חברה ב' לא יחשב "רווח הון בעסק" כהגדרתו בסעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה, ועל כן ההפסדים המועברים של חברה א' אשר נבעו מעסק או משלח יד אינם ניתנים לקיזוז כנגד השבח הנוצר ממכירת מניות חברה ב'.
4. לעומת זאת, הפסדים - אם קיימים כאלו – בחברה ב', אשר נבעו מבניין מסוים שהשכירה, יותרו בקיזוז בחברה ב' בלבד, כנגד רווחים מאותו בניין, כולל שבח, על פי הוראות סעיף 28(ח) לפקודת מס הכנסה.

החלטת מיסוי 54/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מועד הכרה בהכנסה מדמי ניהול משותפות בונה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה א' התקשרה עם חברה ב' בעסקה משותפת לפינוי ובינוי דירות מגורים (להלן: "הפרויקט" או "השותפות").
2. במסגרת הפרויקט יפנוו הדיירים, יהרסו המבנים הקיימים ויבנו תחתיהם בניינים חדשים שבהם דירות למגורים. מתוך הדירות החדשות יוקצו דירות לדיירים ויתרת הדירות תימכר על ידי השותפות, כך שינבעו לה הכנסות ממכירת יתרת הדירות.
3. חברה א' וחברה ב' ישאו באופן שווה בכל המחויבויות הקשורות לפרויקט, ניהולו, השגת מימון, מתן ערבויות, תשלום הוצאות וכו'.
4. רווחים או הפסדים מהפרויקט יתחלקו בין חברה א' וחברה ב' באופן שווה.
5. לצורך ניהול והוצאה לפועל של הפרויקט תוקם מנהלת משותפת אשר לכל צד נציג בה. המנהלת תטפל בכל הכרוך בהקמת הפרויקט, בנייתו, ניהולו ושיווקו.
6. על פי ההסכם בין החברות, זכאיות חברה א' וחברה ב' לדמי ניהול מהשותפות בסכום שווה בגין חלקן בניהול. סכום דמי הניהול ירשם כהוצאה בספרי השותפות (כמלאי עבודות בביצוע).
7. מכיוון שמדובר בשותפות בין חברה א' וחברה ב', דמי הניהול יהוו הכנסה אצל החברות מחד אך יקטינו את הרווח לו הן זכאיות מהשותפות מאידך.
8. השותפות תנהל את חשבונות הפרויקט, תנהל ספרים נפרדים בהם ירשמו הוצאות הפרויקט וההכנסות ממנו, ותדווח על הכנסותיה בהתאם לסעיף 8א(ג) לפקודת מס הכנסה כקבלן בונה. בנוסף תנהל השותפות כרטיסי חו"ז מול חברה א' וחברה ב' בהן תנוהל ההתחשבנות של השותפות עם כל אחת מהחברות.
9. נכון למועד פרסום החלטת המיסוי, טרם הגיע מועד הדיווח על ההכנסות מהפרויקט לפי הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה.
10. דמי הניהול לא ישולמו בפועל לחברות במהלך הקמת הפרויקט, אלא ירשמו בכרטיס החו"ז של הן בספרי השותפות כאמור.

פרטי הבקשה:

דמי הניהול ידווחו כהכנסה אצל החברות במועד ההכרה בהכנסה של השותפות על פי הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. דמי הניהול ידווחו כהכנסה אצל חברה א' וחברה ב' במועדים המפורטים להלן:
 - 1.1. עד לשנת המס הראשונה בה הייתה הכרה בהכנסה בשותפות, על פי הוראות סעיף 8א לפקודה (להלן: "מועד הדיווח הראשון"), דמי ניהול שישולמו בפועל מהשותפות לחברה א' וחברה ב' ידווחו כהכנסה לצרכי מס בחברות אלו בשנת המס בה נתקבלו בפועל. לצורך סעיף זה, כל משיכת כספים בפועל מהשותפות בסכום העולה על התחייבויות השותפות לחברה א' או לחברה ב' תיחשב כאילו שולמה קודם כל בעבור דמי הניהול.
 - 1.2. במועד הדיווח הראשון תירשם בחברה א' ובחברה ב' הכנסה מדמי ניהול בסכום השווה לסכום דמי הניהול שנוקפו עד לסוף אותה שנת מס בכרטיס החו"ז, ומאותו מועד תרשמה הכנסות דמי הניהול בחברות אלו בכל שנת מס על בסיס מצטבר.
2. מובהר, כי דמי הניהול – בין אם הוכרו כהכנסה לצרכי מס בחברה א' ובחברה ב' ובין אם טרם הוכרו כהכנסה כאמור - יהוו הוצאה בשותפות ויחולו עליה הוראות סעיף 18(ד) לפקודה.
3. הוצאות הקשורות בניהול הפרויקט ובכללם שכר מנהלים, הוצאות משרד וכדומה לא תידרשנה בניכוי בחברה א' ובחברה ב' אלא תכללנה בהוצאות השותפות, ויחולו עליהן הוראות סעיף 18(ד) לפקודה, בין אם שולמו על ידי הפרויקט ובין אם שולמו על ידי החברות. חברה א' וחברה ב' תפרטנה בדוחות השנתיים את הוצאות השכר וההוצאות הנוספות ששולמו על ידן ואשר שייכות לפרויקט.
4. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 55/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: סיווג חברה כאיגוד מקרקעין - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברת א' (להלן: "החברה") הינה חברה אשר הוחזקה עד לחודש פברואר 2008 ע"י חברת אם (75%) ועל ידי שני יחידים (25%).
2. לחברה זכויות במקרקעין בפרויקטים השונים אשר רובם בבעלות ישירה של החברה ויתרתם בבעלות חברות בנות או נכדות של החברה. כלל זכויות אלו רשומות בספרים כמלאי עסקי למעט מרכז מסחרי ושטחי חניה אשר נרשמו כרכוש קבוע מכיוון שהחברה, מסיבות עסקיות מעדיפה שלא לשווקם עד שלא תסיים את הבניה למגורים באותו פרויקט.
3. בשנים 2002 עד 2007 הייתה לחברה פעילות קבלנית אשר כללה בניה, שיווק ומכירה של דירות ומשרדים הן באופן ישיר והן באופן עקיף באמצעות חברת בת.
4. מתוך 13 הפרויקטים של החברה, 12 מתוכם עדיין אינם בשלבי בניה. חלקם בהליכי תכנון, חלקם בשלבים להוצאת היתרי בניה וחלקם מתעכבים בשל בעיות כמו פינוי פולשים וזיהום קרקע. החברה וחברות הקבוצה פועלים בקרקעות אלו על מנת לקדם בניה ושיווק של יחידות למגורים (בהיקף של מאות יחידות) ויחידות מסחריות.
5. בשל הפעילות הקבלנית של הקבוצה (החברה וחברת הבת) מדווחות החברות על הכנסותיהן לצורך מס בהתאם לאמור בהו"ב מיסוי מקרקעין 8/2003 בסעיף 2.1.
6. בחודש 5/08 נרכשו מקרקעין בתל אביב כמלאי עסקי המיועדים לבניית בניין מגורים ומכירת הדירות.
בשלב זה החלה מכירת הדירות בפועל של פרויקט זה ובתוך תקופה של כחודשיים יוצא היתר בנייה.

פרטי הבקשה:

בשנת 2007 ועד חודש פברואר 2008 החברה לא תיחשב כאיגוד מקרקעין כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג, 1963 ועל כן מכירת מניות החברה לא תחויב בתשלום מס רכישה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. משנת 2007 ועד פברואר 2008 החברה לא תיחשב כאיגוד מקרקעין כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג, 1963 ועל כן מכירת מניות החברה לא תחויב בתשלום מס רכישה.
2. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 56/08
תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין
הנושא: שחלוף נכסים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברות א' ו ב', ומשקיע פרטי נוסף הסכימו על הקמתו של תאגיד חדש שישלב את נכסיהם של החברות.
2. לשם כך הוקמה בישראל חברה חדשה, חברה ג', אליה צפויים לעבור, בין היתר, הרכוש הקבוע של מפעל בבעלות חברה א' (להלן: "מפעל 1") באירוע חייב במס.
3. במקביל, מקימה החברה מפעל נוסף (להלן: "מפעל 2") אשר אושר על ידי מרכז השקעות כהרחבה למפעלים הקודמים בהיקף השקעה של מיליארדי דולרים. תמורת המכירה של הרכוש הקבוע של מפעל 1 צפויה לשמש לרכישת נכסים במפעל 2.
4. הנכסים החדשים שבמפעל 2 אמורים לשמש בייצור הכנסה, במסגרת אותו תחום פעילות כמו הרכוש הקבוע שבמפעל 1 ובאופן זה להגביר את יכולת התחרות והביצועים של החברה.

פרטי הבקשה:

יותר קיזוז רווח ההון ממכירת נכסי מפעל 1 כנגד עלות רכישת נכסי מפעל 2 על פי סעיף 96 לפקודת מס ההכנסה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. יותר קיזוז רווח ההון ממכירת נכסי מפעל 1 כנגד עלות רכישת נכסי מפעל 2 על פי סעיף 96 לפקודת מס ההכנסה במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים.
2. לצורך הפעלת סעיף 96, ניתן יהיה להתייחס למספר נכסים כאל נכס אחד הן בנכסים הנמכרים והן בנכסים המחליפים. לפיכך, יותר שחלוף של נכס אחד כנגד מספר נכסים ולהיפך ובלבד שמועדי המכירה והרכישה בוצעו במסגרת המועדים הקבועים בסעיף זה.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 57/08 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: הכנסות מראש בגין דמי שכירות - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. החברות א ו ב' העולמיות הסכימו על הקמתה של חברה חדשה שתשלב את הידע של חברה א' ושל חברה ב'.
2. לחברה א' יש חברה בת הפועלת בישראל (להלן: "חברה ג") עליה חל חוק עידוד השקעות הון.
3. לשם כך הוקמה בישראל חברה חדשה (להלן: "החברה החדשה") אליה צפויים לעבור בקרוב הפעילות והנכסים היצרניים הכרוכים בקו הייצור הספציפי המצויים כיום בחברה ג'.
4. חברה א', חברה ב' וקרן הון סיכון פרטית יהיו בעלי המניות בחברה החדשה.
5. נכסי המקרקעין של חברה ג' יושכרו לחברה החדשה לתקופה של 15 שנה עם אופציה ל-9 שנים נוספות.
6. תמורת השכירות תתקבל מראש במלואה במעמד חתימת ההסכם בין הצדדים.
7. בגין נכסי המקרקעין האמורים, צפויים ניכויים שונים, לרבות פחת. עם זאת, ניכויים אלה צפויים להיפרס על פני שנים ולאורך שנות השכירות.
8. ההכנסה מראש משכירות, אינה אינטגרלית לפעילותה המאושרת של החברה.

פרטי הבקשה:

יצירת מתאם כלכלי ומיסויי לאור העובדה שהכנסות מראש ימוסו בשיעורי מס רגילים בעוד שהניכויים העתידיים ינוכו גם מהכנסה מאושרת.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. הכנסות השכירות שיתקבלו מראש יחשבו כהכנסה במועד קבלתם, ויחולו הוראות סעיף 8ב' לפקודת מס הכנסה על הכנסות אלו.
2. הוצאות שיוצאו בשנות המס העוקבות בגין ייצורה של הכנסת השכירות מראש, יותרו בניכוי תחילה כנגד הכנסה החייבת בשיעורי מס רגילים והיתרה כנגד הכנסה מאושרת בכל שנת מס. יודגש כי, מנגנון ייחוס ההוצאות האמור יחול בכל שנה שוטפת ולא יועברו הוצאות שניתן לנכות כנגד הכנסה מאושרת בשנה שוטפת.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 58/08 תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: החלפת מסלולי אופציות ללא ביטול והקצאה בפועל - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסת הנסד"ק שבארצות הברית (להלן: "החברה"), הקצתה אופציות בלתי סחירות לעובדיה, בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), כנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה ובהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה (להלן: "אופציות 102 ישן"; "אופציות 3(ט)").
2. לאחרונה הגישה החברה תוכנית אופציות (להלן: "התוכנית") לאישורו של פקיד השומה. החברה בחרה להחיל על האופציות שיוקצו מכוח התוכנית את הוראות מסלול רווח הון באמצעות נאמן שבסעיף 102 לפקודה.
3. החברה מעוניינת לראות את האופציות 102 ישן והאופציות 3(ט) שהוקצו לעובדי החברה (להלן: "האופציות המוחלפות") כמבוטלות, ותחתן מוקצות אופציות חדשות (להלן: "אופציות חדשות", "ביטול והקצאה מחדש") בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה (לאחר תיקון 132) במסלול רווח הון עם נאמן (להלן: "מסלול רווח הון"), כך שלאחר שהעובדים והחברה יאשרו את ההחלפה ויחתמו על כתב ההסכמה שיועבר לידי הנאמן, על האופציות המוחלפות יחולו הוראות מסלול רווח הון והכול ללא ביצוע מהלך ביטול האופציות המוחלפות וההקצאה בפועל של אופציות חדשות. האופציות החדשות תהיינה כפופות לתוכנית האופציות של החברה, ולהוראות סעיף 102 לפקודה (לאחר תיקון 132). על האופציות החדשות יחולו אותם התנאים שחלו על האופציות המוחלפות.
4. המועד שייחשב כהקצאת האופציות החדשות וכביטול האופציות המוחלפות כאמור בסעיף 3 לעיל, יקבע למועד הפנייה לבקשת החלטת המיסוי מהחטיבה המקצועית שברשות המסים (להלן: "מועד ההקצאה").

פרטי הבקשה:

קביעת הסדר מס לביטול האופציות המוחלפות והקצאת האופציות החדשות במקומן, כפי שתואר לעיל.

הסדר המס ותנאיו:

1. פעולת הביטול וההקצאה מחדש בגין האופציות המוחלפות, אשר לא היו בשלות במועד ההקצאה לא תהווה אירוע מס, הן במישור החברה והן במישור העובדים. על האופציות החדשות, במועד הקצאתן, יחולו הוראות המסלול ההוני, קרי, סעיפים 102(ב)(2), 102(ב)(3) ו-102(ב)(4) לפקודה, לכל דבר ועניין, לרבות לעניין חישוב המרכיב הפירותי ותום התקופה כהגדרתם בסעיף 102 לפקודה.
2. פעולת הביטול וההקצאה מחדש בגין האופציות המוחלפות שהיו בשלות במועד ביטולן, והקצאת האופציות החדשות תחתן תהווה אירוע מס במישור העובדים ובמישור החברה לעניין ניכוי המס במקור משווי ההטבה הגלום באופציות החדשות. יחד עם זאת, המס בגין האופציות יחושב, ינוכה במקור וישולם רק במועד המימוש, כהגדרתו בסעיף 102(א) לפקודה (להלן: "מועד המימוש") של האופציות החדשות. על האופציות החדשות, יחולו הוראות

המסלול ההוני – סעיפים 102(ב)2, 102(ב)3 ו-102(ב)4 לכל דבר ועניין, לרבות לעניין חישוב המרכיב הפירותי ותום התקופה כהגדרתם בסעיף 102 לפקודה. כמו כן, יחולו על אופציות אלה ההוראות הבאות:

2.1. לעניין המרכיב הפירותי, אשר יחושב כאמור בסעיף 102(ב)3 לפקודה, הרי שסכום זה לא יפחת מסה"כ שווי ההטבה במועד המימוש, כשהוא מוכפל ביחס שבין מספר הימים שמיום הקצאת האופציות המוחלפות ועד למועד ההקצאה של האופציות החדשות, לבין מספר הימים שמיום הקצאת האופציות המוחלפות ועד למועד מימוש האופציות החדשות (להלן: "החישוב הליניארי").

2.2. לגבי האופציות החדשות שהוקצו חלף אופציות 3(ט), הרי שבהתאם להוראות סעיף 102(ד) לפקודה, סכום ההוצאה שיותר בניכוי לחברה במועד המימוש, יהא הנמוך מבין האמור להלן:

2.2.1. במידה ומהחישוב, לקביעת המרכיב הפירותי בשווי ההטבה, המפורט בסעיף 2.1 לעיל, נובע כי החישוב הליניארי גבוה מהמרכיב הפירותי – יהא סכום ההוצאה המותר בניכוי לחברה 0 (אפס).

2.2.2. במידה ומהחישוב, לקביעת המרכיב הפירותי בשווי ההטבה, המפורט בסעיף 2.1 לעיל, נובע כי החישוב הליניארי נמוך מהמרכיב הפירותי – סכום ההוצאה המותר בניכוי לחברה, בהתאם להוראות סעיף 102(ד) לפקודה, לא יעלה על ההפרש שבין הסכום המתקבל בהתאם להוראות סעיף 102(ב)3 לפקודה, לבין הסכום המתקבל בהתאם לחישוב הליניארי.

2.3. לגבי האופציות החדשות שהוקצו חלף אופציות 102 ישן, הרי שסכום ההוצאה שיותר בניכוי לחברה, במועד המימוש, יהא בגובה החלק שהתחייב בידי העובד במס מלא כהכנסת עבודה, והכול בכפוף להוראות סעיף 102(ד) לפקודה וסעיף 8 לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת אופציות לעובדים), התשמ"ט - 1989, לפי העניין.

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 59/08 תחום החלטת המיסוי: הקצאת אופציות לעובדים

הנושא: שינוי תוספת המימוש בגין מנגנוני התאמה ייחודיים שנקבעו בתוכנית -
החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל (להלן: "החברה"), הקצתה אופציות בלתי סחירות לעובדיה לפי תוכנית שהגישה לפקיד השומה (להלן: "התוכנית"), ובהתאם להוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") במסלול רווח הון באמצעות נאמן (להלן: "המסלול ההוני").
2. במסגרת התוכנית, נקבעו מספר מנגנוני התאמת מחיר המימוש של האופציות, ובניהם: התאמה בעת חלוקת דיבידנד, בעת חלוקת מניות הטבה ובעת הנפקת זכויות (להלן: "מנגנוני ההתאמה"), וזאת במהלך תקופה שלאחר הקצאת כתבי האופציה לעובדים אך לפני מועד מימושם, כמו כן נקבע גם מנגנון התאמה במקרה בו החברה תחליט על תשלום דמי ניהול.
3. במקרה של תשלום דמי ניהול על ידי החברה, יופחת מחיר המימוש בגין כל כתב אופציה שטרם מומשה, בסכום שיהיה שווה לערך דמי הניהול ששולמו ובניכוי מגן מס החברות (להלן: "מנגנון ההתאמה הייחודי")

פרטי הבקשה:

התבקשו לאשר כי מנגנוני ההתאמה אשר בתוכנית, לרבות מנגנון ההתאמה הייחודי, עומדים בתנאי סעיף 102 לפקודה והכללים מכוחו.

הסדר המס ותנאיו:

1. נקבע כי ככלל הכללת מנגנוני התאמה במסגרת התוכנית תעמוד בתנאי סעיף 102 לפקודה והכללים שמכוחה.
2. יחד עם זאת, ביחס למנגנון ההתאמה הייחודי, נקבע כי הוא אינו עומד בתנאי הוראות סעיף 102 לפקודה שכן מדובר בפעולה תוצאתית אשר מוצאת את ביטויה בדו"ח רווח והפסד ולא מדובר בשינוי בהון החברה.
3. כמו כן, במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו הוראות אופרטיביות ליישום החלטת המיסוי לרבות הוראות למקרה של הפרה וכן הוראות ספציפיות לעניין החברה והנאמן כגון אי התרת הוצאות, מגבלות שונות, אישור מצגי החברה ומכתב אישור להסכמתה לתנאי החלטת מיסוי ז.

החלטת מיסוי 60/08 תחום החלטת המיסוי: חקלאות

הנושא: שינוי מבנה ארגוני של אגודה שיתופית חקלאית - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מדובר בקיבוץ המבצע את פעילותו העסקית במסגרת אגודות שיתופיות וחברה בע"מ.
2. לקיבוץ חוב לבנקים ולמדינה במסגרת הסדר הקיבוצים. בשל מצבו הכלכלי ואי יכולתו לפרוע את החוב, הוחלט לצרף משקיע חיצוני אשר יזרים כספים שישמשו להחזר החוב (להלן: "המשקיע").
3. מאחר והמשקיע מעוניין להשקיע רק בחלק מפעילות הקיבוץ (להלן: "פעילות נשוא ההשקעה"), הוחלט כי ערב השקעתו ירכז הקיבוץ את הפעילות נשוא ההשקעה בתאגיד נפרד.
4. מאחר והפעילות נשוא ההשקעה מתבצעת באמצעות שתי אגודות שיתופיות וחברה בע"מ, הוחלט כי תוקם אגודה שיתופית חקלאית חדשה (להלן: "האגודה החדשה"), אליה תועבר הפעילות נשוא ההשקעה כמו גם החוב שבהסדר.

פרטי הבקשה:

לאשר כי העברת הפעילות נשוא ההשקעה לאגודה החדשה תהא פטורה ממס.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט 1989 (להלן: "החוק"), נקבעו הסדרי סיוע לחקלאים. מכוח חוק זה תוקנו תקנות הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (הקלות במס בקשר להסדרי סיוע לחקלאים), תשנ"א 1990 (להלן: "התקנות"). תקנה 4 לתקנות מאפשרת, בתנאים מסוימים, במסגרת ארגון מחדש של ענפי אגודה שיתופית, לבצע מכירה, העברה או פעולה ללא תמורה וזאת בפטור ממס. בהתאם לאמור אושר כי שינוי המבנה המתואר יהא פטור ממס בהתאם לתקנה 4 לתקנות.
2. האישור כפוף לעמידה בתנאי תקנה 4(ב) לתקנות.
3. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

החלטת מיסוי 61/08
תחום החלטת המיסוי: חקלאות

הנושא: מניעת מיסוי כפול בגין שבח מקרקעין באגודה - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. האגודה הוקמה בשנת 1939 כשאחת ממטרותיה רכישת מקרקעין עבור חבריה.
2. האגודה מחזיקה במקרקעין באזור הצפון.
3. בשנת 1981 נכנסה האגודה לפירוק.
4. מרבית חברי האגודה ויורשיהם פנו למפרק וביקשו לממש בעבורם את המקרקעין.
5. המפרק, בהתאם להוראת רשם האגודות השיתופיות, מימש את הנכסים, דיווח לשלטונות מס שבח ושילם מס בשיעור 12% כאמור בסעיף 91(ו)(1) לפקודת מס הכנסה.

פרטי הבקשה:

אישור שהעברת התמורה לאחר תשלום המס על ידי האגודה לחברים או ליורשיהם לא תהיה חייבת במס נוסף.

החלטת המיסוי ותנאיה:

סעיף 62 לפקודת מס הכנסה קובע כי, דין אגודה שיתופית חקלאית כדין שותפות אם ביקשה כך האגודה באישור רוב חבריה.
הסעיף לא חל על שבח מקרקעין. בכדי למנוע מיסוי כפול, הן ברמת האגודה והן ברמת החברים, נקבע, שאין לראות כהכנסה חייבת את יתרת הרווח המועברת אל חברי האגודה ויורשיהם, לאחר תשלום המס ע"י האגודה.

החלטת מיסוי 62/08
תחום החלטת המיסוי: חקלאות

הנושא: חלוקת דיבידנד באגודה שיתופית להספקת מים - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מדובר באגודה שיתופית העונה להגדרת "אגודת מים" בצו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה ממכירת מים), התש"ט-1979 (להלן: "הצו").
2. על האגודה חל סעיף 16(ג) לפקודת מס הכנסה המעניק פטור ממס על ההכנסות ממכירת מים למי שכל עיסוקו בהספקת מים והעונה לתנאי הצו.
3. סעיף 1(4) לצו קובע כי, כל רווחי האגודה יושקעו בחידוש נכסיה המשמשים להפקת מים או בקרנות המשמשות למטרה זו בלבד.
4. לאגודה קרקע שנרכשה בשנת 1946 על ידי החברים עוד בטרם ההתאגדות כאגודת מים.
5. הקרקע לא שימשה להפקת מים אלא הושכרה לאחרים, וכל ההכנסות מדמי השכירות שהתקבלו לאורך השנים חויבו במס ע"י האגודה.
6. הקרקע נמכרה בשנת 2007 ומס השבח שולם ע"י האגודה.

פרטי הבקשה:

האגודה מבקשת לחלק את תמורת המכירה כדיבידנד לחבריה, מבלי שהדבר יהווה הפרה של תנאי הצו האמור.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. חלוקת דיבידנד מהכספים שמקורם במקרקעין שנמכרו, לא יהווה הפרה של הצו.
2. חלוקת הדיבידנד חייבת במס בידי המקבלים.

החלטת מיסוי 63/08 תחום החלטת המיסוי: חקלאות

הנושא: שינוי מבנה ארגוני של אגודה שיתופית חקלאית - החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. מדובר בקיבוץ אשר פעילותו העסקית מתבצעת באמצעות אגודת החזקות (להלן: "אגודת החזקות") שבשליטתו המלאה של הקיבוץ.
2. מצבו הדמוגרפי של הקיבוץ וריבוי החברים המבוגרים בו העלה את הצורך בעידוד כניסת חברים צעירים לקיבוץ.
3. כניסת חברים חדשים תעניק להם בעלות יחסית בנכסי הקיבוץ. בכדי למנוע פגיעה בזכויותיהם הקנייניות של החברים הוותיקים, הוחלט על ביצוע שינוי מבנה.
4. במסגרת שינוי המבנה תוקם אגודה שיתופית חדשה (להלן: "האגודה החדשה"), שחבריה יהיו כל חברי הקיבוץ הוותיקים ושיעור החזקותיהם יקבע על פי וותק החבר בקיבוץ.
5. הקיבוץ יעביר לאגודה החדשה 74% מהזכויות שבאגודת החזקות.

פרטי הבקשה:

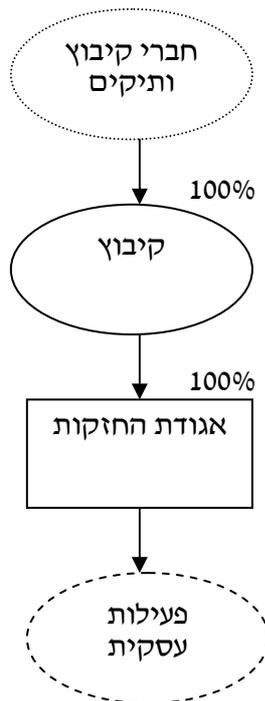
1. לאשר כי, העברת 74% מהזכויות באגודת החזקות של הקיבוץ לאגודה החדשה תהא פטורה ממס.
2. לאשר חלוקת רווחים כדלקמן:
 - 2.1. 26% מהרווחים יועברו ישירות מאגודת החזקות לקיבוץ על פי סעיף 62 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").
 - 2.2. 74% מהרווחים יועברו מאגודת החזקות לאגודה החדשה באופן הבא:
 - 2.2.1. חלקם של בעלי הזכויות באגודת החברים שהינם גם חברי קיבוץ יועברו לקיבוץ על פי סעיף 62 לפקודה והמס יחושב לפי סעיפים 54 - 58א' לפקודה.
 - 2.2.2. חלקם של בעלי זכויות שאינם חברי קיבוץ יועבר אליהם, ימוסה על פי הפקודה וינוכה ממנו מס במקור כחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט 1989 (להלן: "החוק"), נקבעו הסדרי סיוע לחקלאים. מכוח חוק זה תוקנו תקנות הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (הקלות במס בקשר להסדרי סיוע לחקלאים), תשנ"א 1990 (להלן: "התקנות"). תקנה 4 לתקנות מאפשרת, בתנאים מסוימים, במסגרת ארגון מחדש של ענפי אגודה שיתופית, לבצע מכירה, העברה או פעולה ללא תמורה וזאת בפטור ממס. בהתאם לאמור אושר כי שינוי המבנה המתואר אינו מהווה אירוע מס.
2. חלוקת הרווחים תבוצע בהתאם לסעיף 2 לעיל.
3. אישור זה מותנה בקבלת אישור רשם האגודות השיתופיות לשינוי תקנון הקיבוץ שיאפשר ביצוע שיוך הפעילות העסקית במתווה האמור לעיל.
4. מטרת שינוי המבנה, מעבר לאמור, אינה הימנעות ממס או הפחתת חבות המס.
5. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

נספח להחלטת המיסוי

מבנה החזקות טרם שינוי המבנה:



מבנה החזקות לאחר שינוי המבנה:

