



## עלון מידע מספר 4/2016

### לקוחות וידידים יקרים,

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

#### קריאה מהנה,

אסף ששון, עו"ד ורו"ח    ד"ר אמנון רפאל, עו"ד    שלומי לזר, עו"ד ורו"ח    אלון יפה, עו"ד ורו"ח

**ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע ואח' (10.8.2016) – סיווג תשלומים בגין אי תחרות כהכנסה פירותית – הנישומים, עובדים בכירים, שפרשו ממקום עבודתם, קיבלו מענק ממעבידיהם בתמורה לחתימתם על תניית אי תחרות בעת פרישתם. הנישומים גרסו כי יש לסווג את המענק כהכנסה הונית, בעוד שפקיד השומה סיווג אותו כהכנסת עבודה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בית המשפט המחוזי קבע, בעניינם של ברנע ואבידן כי במישור העובדתי, מדובר בתניית אי תחרות אותנטית וכי לצרכי מס, יש לראות בעיקר סכום המענק כמהווה הכנסה הונית. לעומת זאת, בעניינו של קרינגל, קבע בית המשפט המחוזי כי אין המדובר בתניית אי תחרות אותנטית, אלא במסווה למענק פרישה מוגדל, שיש לסווגו כהכנסת עבודה. בית המשפט העליון קיבל את עמדתו של פקיד השומה בכל שלושת המקרים וקבע כי יש לסווג, לצרכי מס, את המענק כהכנסת עבודה פירותית. במסגרת זו, נקבע כי הליך בחינת תשלומי אי תחרות לצרכי מס הינו **דו שלבי**: **בשלב הראשון**, יש לבחון האם מדובר בתניית אי תחרות אמיתית או שמא במסווה לתשלומים אחרים המהווים שכר עבודה. **השלב השני** מתמקד בבחינתה של התניה באספקלריה של דיני המס, ככל ואכן נמצא כי המדובר בתניית אי תחרות אותנטית. בשלב זה, קבע בית המשפט, תוך הפנייה גם לדיון הכללי בטיפול המיסויי במענקי פרישה בכרך הראשון של ספרנו **"מס הכנסה"**, בעמ' 363-353, כי קיימת ככלל חזקה, הניתנת לסתירה, כי תשלום הניתן לעובד על ידי המעביד מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה וכי העובדה כי המענק משולם עם סיום יחסי העבודה או לאחריהם אין בה בכדי להעלות או להוריד לעניין זה ועל העובד הנטל לסתור חזקה זו ולהראות כי תניית אי התחרות מהווה בבחינת "גדיעת העץ". מצב שכזה הינו חריג ויתקיים רק מקום בו יימצא כי הנישום לא יוכל לשוב ולעבוד בתום תקופת אי התחרות או כאשר התניה מאיינת את יכולתו לעבוד לצמיתות. עוד נקבע כי על הנישום לשכנע כי אין המדובר בתקבול בעל מאפיינים מעורבים, שכן בהתאם לסעיף 89(ג) לפקודה, במקרה בו הן הסיווג הפירותי והן הסיווג ההוני אפשריים – יש להעדיף את הסיווג הפירותי. לאור עקרונות אלה, נקבע כי בעניינם של ברנע ואבידן דובר אומנם בתניית אי תחרות אותנטית, ואולם לא עלה בידם לסתור את חזקת הכנסת העבודה, שכן דובר בתניות נקודתיות, שאינן מהוות בבחינת שלילה לצמיתות של היכולת של הנישומים להפיק הכנסות בעתיד, ואילו בעניינו של קרינגל נקבע כי אף אם נניח כי היה מדובר בתניית אי תחרות אותנטית, לא עלה בידו לסתור את החזקה, שכן המשך לכתן כדירקטור בחברות קשורות לחברה ממנה פרש.**

**ע"א 30384-01-15 שרגא בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1 (7.8.2016) – מס מופחת על הכנסה מהשכרת דירות מגורים שאינה עולה כדי עסק – הנישום, עו"ד במקצועו ובעליו של משרד עו"ד המתמחה בתחום הנדל"ן, החזיק בכ-25 דירות מגורים שהושכרו במשך השנים. הנישום לא טיפל בעצמו בהשכרת הדירות ולשם כך הוא הסתייע באחיה של כלתו ובמזכירה ממשדרו. הנישום גרס כי ההכנסות מדמי שכירות הינן הכנסות פאסיביות בהתאם לסעיף 2(6) לפקודה שאינן עולות כדי הכנסה מעסק. משכך, ייקש להחיל לגביהן את הוראות סעיף 122(א) לפקודה, הקובעות שיעור מס מופחת של 10%. זקיד השומה גרס כי ישוּם מבחני סיווג הכנסה הרלוונטיים מצביעים כי המדובר בהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה החייבות בשיעור המס השולי. בית המשפט המחוזי בירושלים קבע כי בנסיבות העניין, ש לסווג את דמי השכירות כהכנסה פסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה וכי כפועל יוצא, יתן להחיל לגביהם את שיעור המס המופחת המעוגן בסעיף 122(א) לפקודה. במסגרת זו, סקר בית המשפט את המבחנים השונים לסיווגה של הכנסה, תוך הפנייה לדיון שנערך בסוגיה בכרך הראשון של ספרנו **"מס הכנסה"**, בעמ' 98-81, מצא כי ישוּםם מוביל למכנה כי הכנסות השכירות אינן עולות כדי עסק: לגבי מבחן הבקיאות – נקבע: "י על אף היותן של הנישום עו"ד בתחום הנדל"ן, אין לראות בו בעל ידע בתחום השכרת דירות למגורים, שכן הוא לא עסק בפועל בהשכרת הדירות ולא היה מעורב בפעילות זו בדרך כלשהי. כמו כן, מצא כי האחראים מטעם הנישום עסקו בהשכרת הדירות באופן נקודתי וכי עיסוק זה גזל מהם זמן מועט. לגבי מבחן המנגנון – קבע כי אין בטיפול הנקודתי של קרוב המשפחה והמזכירה משום מנגנון עסקי. לגבי מבחן הרישום בספרי העסק – קבע כי רישום הכנסות השכירות בכרטיס חו"ז פרטי על שם הנישום במסגרת הנהלת החשבונות של משרד עו"ד אין בו בכדי ללמד על קיומו של עסק נפרד. לגבי מבחן ההשבחה – מצא כי הנישום לא דאג להשבחת הדירות במרוצת השנים. לגבי מבחן ייעוד התמורה – נמצא כי במרוצת השנים, הנישום העביר חלק מהדירות לילדיו וגרושתו, ללא תמורה, כאשר התנהגות זו מצביעה על כך שלא ראה בדירות כמלאי עסקי. לגבי מבחן המימון – מצא כי הדירות הגיעו לידי הנישום בתמורה למתן שירותים משפטיים ואולם עמדת פקיד השומה הייתה כי אין זבדל בין מצב זה לבין מצב בו היה הנישום מקבל שכר טרחה במזומן ורוכש באמצעותו את הדירות ולפיכך נקבע כי לא מדובר במימון בהון זר המצביע על אופי עסקי. לגבי "מבחן הגג" – נקבע כי נסיבות העניין במסגרתן פעל הנישום, **שהרחיק עצמו לחלוטין מפעילות ההשכרה**, 'כאורה בניגוד לאינטרס שלו שהינו להפעיל מידה מסוימת של פיקוח מצביעות על העובדה כי מדובר בהכנסה פאסיבית. יית המשפט אבחן את נסיבות העניין מנסיבות עניין **יהל** (ע"מ 14-01-49967), שם סווגה הכנסה משכירות כהכנסה מעסק, 'אחר שנמצא כי הושכרה כמות דירות עצומה, כי הנישומים שם ניהלו בעצמם את פעילות ההשכרה, 'תדירות ובהיקף משמעותיים וכן פעלו ליפני דיירים מוגנים וקידום תכניות תמ"א 38 – עולות שלא ננקטו בענייננו של בירן; ונקבע כי נסיבות המקרה דומות במהותן לעניין **לשם** (ע"מ 12-01-39515) שבו סווגו דמי השכירות כהכנסה פסיבית.**

**ע"מ 8847/13 שפירא ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח' (5.9.2016) – זטור ממס בגין דיבידנדים המחולקים מרווחי חברה משפחתית מותנה בחיובם במס של אותם רווחים – לנישומים, ע"לי מניות בחברות משפחתיות, חולקו דיבידנדים מתוך רווחים שהפיקו החברות בתקופת היותן חברות משפחתיות. גבין רווחים אלה **לא שילמו החברות מס**, זכיוון שהן קיזזו כנגד הכנסותיהן הפסדים צבורים מהתקופה שקדמה להיותן חברות משפחתיות. כמו כן, במקרה של אחד הנישומים, חולק גם דיבידנד שמקורו ברווח חשבונאי שנבע מהפער בין כללי החשבונאות לדיני המס, אשר לא נכלל בהכנסה החייבת של החברה ולא חויב במס המחלוקת שבין הצדדים נסבה ביחס לפרשנות הראויה שיש ליתן לסעיף 64א(א)(1) לפקודה כנוסחו **עובר** לתיקון מס' 197 – האם הפטור מחיוב במס חל על חלוקת דיבידנד מתוך כל הכנסה של החברה המשפחתית כעמדת הנישומים, או שמא רק מתוך הכנסה **שמוסטה קודם** לכן, כעמדת פקיד השומה. תיקון 197 לפקודה קבע כי הפטור מחיוב במס חל על רווחים שחולקו **מהכנסתה החייבת** של החברה, אולם חלוקת הדיבידנדים במקרה זה התבצעה בשנים שקדמו לכניסתו לתוקף של התיקון. לגישת הנישומים, ביחס לשנים אלו, זפטור חל ביחס לרווחים שחולקו מתוך כל **"הכנסה"** של החברה, בעוד שפקיד השומה גרס כי גם ביחס לשנים אלו הפטור חל רק ביחס לרווחים שחולקו מתוך **"הכנסה חייבת"**. יית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של פקיד השומה ובית המשפט העליון, לפתחו הוגש ערעור הנישומים, זָבע אף הוא כי הפטור ממס בגין דיבידנדים המחולקים מרווחי חברה משפחתית מותנה בכך שרווחים אלה חויבו במס. במסגרת זו, נקבע כי סעיף 64א(א) (1) לפקודה לא בא לפטור ממס סכומים שמחלקת חברה משפחתית לנישום המייצג שלה, זקום שאלה לא מוסו כלל, שאחרת תוענק לנישום המייצג הטבת מס שתיטיב את מצבו לעומת מצבם של נישומים אחרים שלא בחרו להתאגד כחברה משפחתית. עוד הוסיף בית המשפט כי רק משום שהרווחים כבר חויבו במס, אין מקום למסותם פעם נוספת וכי את ההסדר שקבע המחוקק בנוגע למיסוי חברה משפחתית, זמטרתו היא למנוע **כפל מס**, ניצלו הנישומים כדי להשיג **פטור ממס**. בנוגע למעמדו של תיקון 197 לפקודה, זָבע בית המשפט כי המדובר בתיקון מבהיר ולא בתיקון שיצר שינוי נורמטיבי בדיון הנוהג. זושנמצא כי הדיבידנדים שחולקו לנישומים לא נבעו מרווחים שהתחייבו במס, נקבע כי יש לחייבם במס בהתאם להוראות סעיף 125 לפקודה. להרחבה אודות משטר המס החל על חברה משפחתית ראו בכרך ב' של ספרנו **"מס הכנסה"**, בעמ' 351-383.**

**ע"מ 42485-03-13 איי אונליין קפיטל נ' פקיד שומה ת"א 3 ( 29.8.2016) – יכישת שלד בורסאי כעסקה מלאכותית – הנישומה עסקה במתן שירותי מידע ופרסום באמצעות האינטרנט, זד שהפסיקה את פעילותה עקב קשיים כלכליים והפכה לשלד בורסאי. זמסחר במניותיה הושעה ונצברו אצלה הפסדים עסקיים בסך של כ-36 מיליון ש"ח והפסדים הוניים בסך של כ-21 מיליון שז. זשליטה בנישומה נרכשה על ידי קבוצת גלן, אשר זמן קצר לאחר מכן העבירה את פעילות שיווק התכנות להצגה וניתוח של נתוני מסחר בשוק ההון שבוצעה על ידי חברה שבשליטתה אל הנישומה. זהרווחים שבבעו לנישומה מפעילות השיווק האמורה קיזזו ההפסדים העסקיים שנצברו בה. זקיד השומה ראה ברכישת השלד הבורסאי והעברת הפעילות למסגרתו תוך ניצול ההפסדים לצרכי מס כעסקה מלאכותית וגרס כי אפילו והיו מטרות מסחריות ברכישת השליטה בנישומה הרי שהמטרה הדומיננטית והעיקרית הייתה הפחתת מס, באמצעות ניצול ההפסדים הצבורים. משכך, זרס פקיד השומה כי רשאי הוא להתעלם מקיזוז ההפסדים בהתאם ליסמכות המוקנית לו בהוראות סעיף 86 לפקודה. זנישומה גרסה כי הרצון לנצל את ההפסדים הצבורים היה אומנם שיקול ברכישתה על ידי קבוצת גולן, ואולם השיקולים העיקריים שעמדו מאחורי רכישתה היו: הצורך להשיג דריסת רגל בורסאית ו"ראות ציבורית", חיסול תחרות פוטנציאלית וניצול מוניטין. לפיכך, זענה הנישומה כי קיים טעם מסחרי יסודי לעסקה המונע שימוש בהוראות סעיף 86 לפקודה. בית המשפט המחוזי בתל אביב קיבל את עמדת פקיד השומה תוך שצהו מיישם את מבחן הטעם המסחרי היסודי שנקבע בעניין **סגנון** (ע"א 08/2965). קבע כי נסיבות זעניין מצביעות על המטרה העיקרית והדומיננטית שלרכישת השליטה הייתה ניצול ההפסדים ואותם נסעמים מסחריים שהוזכרו על ידי הנישומה הינם **משניים** (ולא יסודיים). בהתאם למבחן יסודיות הטעם המסחרי, ש לבחון האם היו מטרות מסחריות נוספות לעסקה אשר הינן **כבדות משקל** ושאינן לסווגן: **מטרות משניות ושוליות** אל מול המטרה של הפחתת מס. במקרה זה, קבע כי יתרון המס שהיה גלום בקיזוז ההפסדים **מאפיל** על כל אחד מהטעמים המסחריים עליהם הצביעה הנישומה **ואף על כולם ביחד**. משכך, קבע כי פקיד השומה היה מוסמך להתעלם מקיזוז ההפסדים של הנישומה.**

לפרסומים נוספים	לתמציות חוות דעת	לסדרת הספרים	ליצירת קשר
-----------------	------------------	--------------	------------