

פסיקה – מס הכנסה

הכרה בהוצאות טיפול בילדים – ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי

ביום ה- 30 באפריל 2009, אימץ בית המשפט העליון את פסיקת בית המשפט המחוזי, וקבע הלכה מהפכנית בדבר ההכרה בהוצאות טיפול בילדים. פסיקת בית המשפט הורתה כי יש לדבוק בתכלית חקיקת המס ולחייב במס אמת את הכנסותיו של הנישום, לאחר ניכוי ההוצאות שהוצאו לצורך הפקתן. הפרשנות הנוקשה של רשויות המס למבחן "האינצינדנטיות", לפיה ההוצאה תותר בניכוי רק אם ההוצאה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של מקור ייצור ההכנסה, נדחתה ע"י בית המשפט, ובמקומה אומצה פרשנות ליברלית יותר, לפיה אין מניעה להתיר הוצאה שהינה בעלת זיקה ישירה להכנסה, אם מדובר בהוצאה שהנישום נדרש להוציא על מנת להפיק את ההכנסה. כן נקבע בפסק הדין, כי אין כל מניעה לנכות את חלק ההוצאות העסקיות בהוצאות המעורבות, קרי: הוצאות שהן בחלקן הוצאות עסקיות ובחלקן הוצאות פרטיות.

ההלכה שקבע בית המשפט העליון, על טעמיה ונימוקיה, עשויה ליצור פתח להתרת ניכוי הוצאות נוספות העומדות במבחנים שנקבעו בפסק הדין, כל עוד לא נאסרו במפורש בחקיקה, כגון: הוצאות נסיעה למקום העבודה, הוצאות שכר דירה במקרים מסויימים, ביגוד וכד'.

עובדות פסק הדין: גב' ורד פרי (להלן: "המשיבה"), אם לשני ילדים, ביקשה לנכות מהכנסתה החייבת, הנובעת מעיסוקה כעו"ד עצמאית, את התשלומים ששילמה בעבור החזקת ילדיה במעון יום ובמועדונית, למעט תשלומים בגין חוגים ו/או קייטנה, במסגרתם השתתפו ילדיה. לטענת המשיבה אלמלא שהות ילדיה במסגרות טיפול והשגחה עד לשעות אחר הצהריים, לא היה באפשרותה להמשיך בעיסוקה כעורכת דין עצמאית. פקיד השומה סירב להכיר בהוצאות אלה, כהוצאות המותרות בניכוי ומכאן ערעורה לבית המשפט המחוזי.

בית המשפט המחוזי, קיבל את ערעורה של המשיבה בחלקו, וקבע כי יש להתיר בניכוי מהכנסתה חלק מההוצאות נשוא פסק הדין. בהתאם להחלטת בית המשפט המחוזי, חובת ההשגחה של הורה על ילדיו מעוגנת בדין ובצורך הטבעי גם יחד, וכי אין מחלוקת "כי השמת הילדים במסגרות ההשגחה היא כורח, בלתי לא היתה יכולה המשיבה להשיא הכנסותיה". ואולם, יש לחלק את תשלומיה אלה, לשתי קבוצות: האחת משקפת את עלויות "ההעשרה" והאחרת משקפת את עלויות "ההשגחה". רק אלה האחרונות תותרנה בניכוי, והכל בהתאם לכללים שפורטו בפסק הדין. בית המשפט דחה את טענת פקיד השומה כי מדובר לכל היותר בהוצאה המכשירה את הקרקע ליצירת ההכנסה וכי אינה "בייצור ההכנסה". לדידו של בית המשפט, ההוצאות אלה זיקה ליצירת ההכנסה והן אינצינדנטיות לה, שאלמלא היו הילדים תחת השגחה, הכנסתה של המשיבה לא היתה מופקת. בית המשפט אף דחה טענת פקיד השומה כי נקודות הזיכוי לאם עובדת יש בהן כדי לשמש הסדר ממצה וכי התרת הוצאות ההשגחה בנוסף, יעניק הטבה כפולה. לדידו, נקודות הזיכוי והקצבאות, הם הסדרים בעלי תכלית חיצונית לתכלית הפקודה וכי הן מושתות למטרות לבר-פסיסקאליות. ומכאן ערעורו של פקיד השומה לבית המשפט העליון.

בית משפט העליון, דחה את הערעור וקבע כי הוצאות השגחה על ילדים הינן בגדר הוצאה בייצור הכנסה מכח סעיף 17 רישא לפקודה. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, יש לבצע את מלאכת הפרשנות בהתאם לתכליתו של מס ההכנסה עצמו ולתכלית של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: **חיוב במס אמת**, של הכנסת הנישום בניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה. בהעדר ניכוי כאמור, מוטל "מס ביתר", הנוגד תכלית זו. **מבחן האינצינדנטיות** בהקשר זה, קבע בית המשפט, **ראוי** שיהווה **מבחן-עזר (בלבד)** לזיהוין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה. גם הוצאות נוספות, אשר הנישום הוכיח כי הן מקיימות **זיקה** ממשית וישירה לייצור ההכנסה וכי הן הוצאו לשם ייצור ההכנסה **בלבד**, עשויות להיות מתרות בניכוי. ברם, גבולותיו של תהליך הייצור רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחיתם המדוייקת הינה בהתאם לנסיבות הקונקרטיים



ולאור תכלית מס אמת, כאמור.

עוד, קבע בית המשפט לענין **הוצאה מעורבת** (אשר לא כולה שימשה בייצור הכנסה), כי אין ליישם פרשנות לשונית-דווקנית לדרישת ה"בלבדיות", וכי יש לנסות ולהפריד בין הרכיב הפירותי (לגבי ישנה עמידה ב"בלבדיות" הנדרשת) לבין הרכיב שאינו פירותי ולהתיר את הראשון בניכוי. עמדה זו תואמת כאמור את התכלית כאמור, ומקובלת אף על רשויות המס, כפי שבה לדידי ביטוי בחוזרים מקצועיים שפורסמו. הלכה זו אף יושמה בפסקי דין רבים, גם אם ההפרדה בין הרכיבים, לא היתה פשוטה כלל.

עוד ציין בית המשפט, כי משנקבע, כי הוצאות ההשגחה הן בגדר הוצאה בייצור הכנסה, וכי ניתן עקרונית לכמתן ולהתיר בניכוי, יוכל המחוקק, אם יבחר לעשות כן, לקבוע כללים מנחים בדבר אופן חילוק הרכיב המותר בהוצאה, וכן מי מבני הזוג רשאי לזקוף את הניכוי. **עד אשר יעשה כן המחוקק, ראוי לזקוף את הניכוי בחלקים שווים בין בני הזוג וכן ליישם את העקרונות שנקבעו בבית המשפט המחוזי ואשר אומצו כאן בדבר כימות ההוצאה המותרת, בין היתר: הוצאות השגחה לשמרטף/מטפלת בבית יוכרו במלואם (למעט אם עוסקת גם במשק בית, אזי יוכר חלק יחסי), הוצאות למעון או צהרונים יוכרו בשיעור של 2/3 (באם אינן כוללות ארוחות) או בשיעור של 1/2 (באם כוללות ארוחות), לא יוכרו הוצאות קיטנה וחוגים (על אף כי בית המשפט העליון משאיר פתח לבחינה במקרים מסויימים).**

בית המשפט העליון בדומה לבית המשפט קמא, דחה אף את טענת פקיד השומה כי נקודות הזיכוי לאם עובדת יש בהן כדי לשמש הסדר ממצה וכי התרת הוצאות ההשגחה בנוסף, יעניק הטבה כפולה. לדבריו, נקודות הזיכוי ניתנות גם בגילאים שבהם אין עוד צורך במסגרות השגחה על מנת לצאת לעבודה, ומשכך אין בהן משום כפילות הטבה. על מנת לשלול את הניכוי, נדרש כי נקודת הזיכוי ניתנת בעד אותה הוצאה ממש, ולא כן היא.

בית המשפט קבע כי הלכתו זו, בדבר פרשנות הוראת סעיף 17 לפקודה, מביאה לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך שבה נקט פקיד השומה כלפי הנישומים במשך שנים ארוכות. לדבריו, הצורך להגן על אינטרס ההסתמכות של פקיד השומה, הוא צורך חזק כאן, עד שיש להחיל רטרואפקטיבית את ההלכה. לפיכך, נקבע כי התחולה הינה רטרואקטיבית לגבי הגברת פרי בלבד "כפרס" על יציאתה לערכאות לשינוי ההלכה. **ולכאן עלמא תהא התחולה רק משנת המס 2010 ואילך.**

נציין, כי לעיקרי פסק הדין, אשר נכתב ע"י המשנה לנשיאה (כב' השופט ריבלין), הצטרפו כל השופטים בדיון, ואולם לענין התחולה, הביעו שתי שופטות (כב' השופטת גאור וכו' השופטת חיות) דעת מיעוט סותרת, לפיה אין להחיל את ההלכה באופן רטרואפקטיבי רק משנת 2010 בלבד וכי ראוי לבחון הסוגיה בדיון אחר. לדבריהן, אין מדובר בסוגיה שהוכרעה בעבר בפסיקה ומשכך אינטרס ההסתמכות של פקיד השומה אינו ראוי להגנה. זאת ועוד, נישומים רבים המתינו להכרעה זו על מנת להחילה בעניינם ותחולה רטרואפקטיבית כאמור תפגע בהם ללא מתן כל הזדמנות להשמיע טענותיהם. השופטים האחרים (רובינשטיין וארבל) הצטרפו לעיקרי פסק הדין כאמור ללא התייחסות ספציפית לענין התחולה.

נציין כי רשויות המס לאחר פרסום פסק הדין הבהירו כי יפעלו לקידום חקיקה אשר תקבע הוראות מפורשות בענין התרת הוצאות כאמור.



פסיקה – מיסוי מקרקעין

שווי הדירה לצורך מס רכישה אינו כולל שכ"ט המשולם לעו"ד של הקבלן

ו"ע 1093/07 גבריאלה ברק יעקבס נ' מנהל מס שבח ת"א

במסגרת הסכם לרכישת דירה, בין הגב' גבריאלה ברק יעקבס (להלן: "העוררת") לבין קבלן דירות, נקבע בין היתר, כי במועד חתימת ההסכם, תשלם העוררת לקבלן 1.5% ממחיר הדירה, וזאת בגין השתתפותה בהוצאותיו המשפטיות של הקבלן. מנהל מס שבח ביקש לשלם את זה במס רכישה, בטענה כי איננו עבור הוצאותיה המשפטיות של העוררת, ומשכך מהווה חלק בלתי נפרד משווי הרכישה.

ועדת הערר לא קיבלה את עמדתו של מנהל מס שבח ופסקה כי מכירת הדירה לעוררת הינה בתמורה לתשלום מוסכם, ללא חישוב הוצאות המשפטיות. אופן תשלום שכ"ט עו"ד באמצעות הקבלן, אין בו כדי לשנות את מהות התשלום וסיווגו כהוצאה משפטית של העוררת. ברם, ציינה הועדה כי ייתכן והתשלום קא עסקינן, כלל מרכיב עבודת עורך הדין עבור הקבלן, וככזה מהווה חלק משווי הרכישה, אולם מאחר ולא הוכח מהו אותו חלק, נפסק כי אין לכלול את התשלום בגין הוצאות המשפטיות בשווי הרכישה, לשם חישוב מס הרכישה.

רשות המיסים תשלם לנישומים פיצויים בשל עיכוב בהמצאת אישורי מס שבח

ת"א 8388/04 אפרים אהרוני ואח' נגד מדינת ישראל משרד האוצר

התובעים התקשרו בהסכם למכירת זכויות בקרקע, במסגרתו, נקבע כי עליהם להמציא לקונים אישורי מס שבח עד ליום 24.6.2002, שבו תתקבל יתרת התמורה (להלן: "המועד המוסכם"). ביום 12.2.2002 הגישו התובעים לרשויות מיסוי מקרקעין שומה עצמית, ושילמו בהתאם את המס. ביום 10.6.2002 וביום 13.6.2002 פנו התובעים לרשויות מיסוי מקרקעין בדרישה לקבל את האישורים, תוך הפניית תשומת ליבם להתניה בהסכם, בדבר קבלתם במועד המוסכם כאמור, ובדבר הנזקים שעלולים להיגרם במידה והם לא יתקבלו באותו המועד. בפועל, התקבלו האישורים ביום 19.6.2002. ואולם בשל טעויות שנתגלו בחלק מהאישורים, פנו התובעים ביום המחרת לתיקונם ואלו תוקנו מיידית, למעט אישור אחד שעוכב ע"י מחלקת הביקורת הפנימית לצורך בדיקה. לבסוף, קיבלו התובעים את האישור האחרון בתאריך 27.6.2002 והעבירו את כל האישורים לקונים ביום 3.7.2002.

התובעים טענו כי רשויות המס התרשלו בניסבות אלו, וכי בשל התנהגותן נגרמו להם נזקים בשל ירידת שער הדולר. מאידך, טענו רשויות המס כי האישור הסופי הומצא במסגרת התקופה הקבועה בחוק לטיפול בשומה עצמית ומשכך אין פסול במועד הפקתו.

ביהמ"ש שנה וציין כי ככלל, אין חסינות מאחריות ברשלנות, לרשות שלטונית המפעילה סמכות סטטוטורית. רשויות המס במקרה דנן, מחויבות בהתאמה, להפעיל את סמכותן בתום לב, ובזהירות כך שלא ייגרמו לנישום נזקים אשר אינם כורח המציאות. במקרה בו ניתן להמציא את האישור במועד מוקדם יותר, אולם האישור לא הומצא מסיבות בלתי רלוונטיות, ובכך נגרם נזק שניתן היה לצפות, אזי עצם מתן האישור במסגרת המועד שנקבע בחוק אינו מהווה מחסום מאחריות נזיקית. ביהמ"ש הוסיף ופסק, כי לא הוכח במקרה דנן, כי עיכוב האישור היה מחויב המציאות, לרבות בדבר קיום הליך ביקורת תקין ו/או אחר המצדיק את העיכוב. לפיכך, נפסק כי רשות המסים התרשלה בכך שלא מסרה את אישורי המס עד למועד המוסכם. יחד עם זאת, נפסק כי יש לייחס לתובעים אשם תורם בשיעור 50%, לאור קביעת לוח זמנים צפוף לעסקה, עיכוב הדיווח על העסקה, העדר ביטוח לשער המטבע, וכיו"ב. **לאור האמור, נפסק כי המדינה תפצה את התובעים בסך של 158,217 ₪ (בצרוף הפרשי הצמדה וריבית מיום 24.6.2002) בתוספת הוצאות משפט בסך 35,000 ₪ בתוספת מע"מ.**

הכרה בהוצאה רעיונית עם זקיפת הכנסה לפי סעיף 3 (ט) לפקודה, בגין פקדונות בבתי אבות ומיסוי שיערוכם.

ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ביום ה- 29.3.2009 קבע בית המשפט העליון, בפסק דין תקדימי, הלכה חדשה בדבר מיסוי פיקדונות דיירים בבתי אבות. הדין עסק בשתי שאלות מרכזיות, האחת, האם יש לזקוף לבית האבות הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודה בגין פיקדונות הדיירים, והשניה האם להתיר לבית האבות את הוצאות שיערוך הפקדונות.

עובדות פסק הדין: חברת אלישע בע"מ (להלן: "המערערת") היא הבעלים של בית הדיור המוגן "מגדלי אלישע". הסכמי הדיור המוצעים על ידה, כוללים אפשרויות תשלום שונות, ובהן גם "מסלול הפיקדון הנשחק" לפיו, מפקיד הדייר פיקדון בסכום ידוע במועד חתימת ההסכם, ומדי שנה נשחקים 2% מהפיקדון, עד לתום 15 שנים מיום החתימה על ההסכם, שאז נשחק השיעור המרבי של 30%. משמעות "השחיקה" היא שהסכום שנשחק (2% בשנה) הופך להכנסה בידי המערערת. במקרה של עזיבת הדייר את בית הדיור המוגן, או במקרה של פטירה - על המערערת להשיב לו או ליורשיו את יתרת הפיקדון, כשזו צמודה לדולר ארה"ב. יצוין כי המערערת מדווחת לרשויות המס על הכנסותיה לפי בסיס צבירה.

עמדת פקיד השומה: יש לזקוף למערערת הכנסה חייבת נוספת בגין הפיקדונות, בהתאם להוראות **סעיף 3(ט) לפקודה**, העוסקת במיסוי ההטבה הגלומה במתן הלוואה הניתנת ללא ריבית, או ברביית הנמוכה השיעור מסוים שקבע שר האוצר. כמו כן סיבר פקיד השומה להתיר למערערת לנכות מהכנסתה החייבת את מלוא הפרשי השער שנצברו על יתרת הפיקדונות, והתיר לה לנכות הוצאות שיערוך רק בגין 70% מהפיקדונות - אותו חלק שיושב בכל מקרה, לדייר או ליורשיו. את הוצאות השערוך בגין יתרת הפיקדון, התיר פקיד השומה בניכוי, רק בעת ההשבה בפועל (במקרה של עזיבה או פטירה כאמור).

בית המשפט העליון קיבל את הערעור לענין סעיף 3(ט) לפקודה וציין כי אין מחלוקת בין הצדדים כי בבחירת מסלול הפיקדון הנשחק, שולם בפועל סכום נמוך יותר מאלה שבחרו במסלול של תשלום חודשי ללא פיקדון וכי **הערך הגלום בהלוואה המוטבת, מהווה תמורה ששולמה עבור שירותי הדיור המוגן.** כמו כן אין מחלוקת כי כספי הפיקדונות שימשו את המערערת בייצור הכנסתה. אליבא דפסיקת בית המשפט, עסקה בשווה-כסף, שקולה מבחינה כלכלית לשתי עסקאות: בעסקה הראשונה נתנו הדיירים את הלוואה לחברה **בתנאי שוק**, כלומר בתוספת הצמדה וריבית שהחברה שילמה; בעסקה השנייה קיבלו הדיירים **שירותי דיור** מהחברה, ושילמו על כך, נוסף על כל תשלום אחר, את הריבית שקיבלו ממנה בעסקה הראשונה. משכך, **מתהווה הוצאת ריבית מחד והכנסה ממתן שירותי דיור מאידך.** יש להניח, כי כאשר הצדדים פועלים באופן כלכלי, גובה ההכנסה וההוצאה יהא שווה וממילא ניתן יהא לקזז ביניהן.

בית המשפט דחה את טענתו הנוספת של פקיד השומה, לפיה בית האבות נהנה מחיסכון בעלויות נוספות שבהן היה נושא אילו לקח הלוואה מהבנק במקום מהדיירים, וקבע כי אין בדיני המס הוראה המחייבת בתשלום מס בגין חיסכון בהוצאות עסקה ו/או בגין ביצוע עסקה יעילה יותר מבחינה כלכלית.

בסוגיית שערוך הפיקדונות, קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה וקבע, כי אין להתיר הוצאה שוטפת בגין שיערוך יתרת הפיקדונות (מרכיב ה- 30% שטרם נשחק), שהינה בגדר "חוב תלוי", ואשר לא הוכח איזה חלק מתוכו, אכן יושב בפועל. עם זאת, קיבל בית המשפט את עמדת המערערת, לפיה, היות שהיא רשמה באופן שוטף כהכנסה, את הרכיב שנשחק באותה שנה כאשר הוא משוערך, הרי שאם אין להתיר בניכוי את הוצאות השערוך, יש לראות את הכנסת המערערת בגובה סכומי הקרן בלבד.

לפסיקה זו בדבר הכרה בהוצאה רעיונית, תיתכנה השלכות לענין סוגיות נוספות, כגון: אופציות לנותני שירותים (ובעבר גם לעובדים) אשר עליהן חל סעיף 3(ט) לפקודה, ועוד.

מיסוי בינלאומי**תחולת סעיף 85 לפקודה על הלוואות שהונפקו בגין שטרי הון**

עם פרסום תקנות מ"ה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006, נכנס לתוקפו סעיף 85 לפקודה, המסדיר את סוגיית מחירי העברה בעסקאות בין-לאומיות בין צדדים קשורים, לרבות עסקת אשראי.

בהתאם לסעיף האמור, תמוסנה עסקאות בין-לאומיות בין צדדים קשורים בהתאם לתנאי השוק, גם אם קבעו ביניהם הצדדים אחרת.

בהודעת רשות המיסים מיום ה-10 במרץ 2008 (להלן: "ההודעה הראשונה"), פרסמה עמדתה, לפיה סעיף 85 לפקודה לא יחול על שטרי הון אשר נחשבים בידי המלווה כ"נכס קבוע" כמשמעותו בחוק מ"ה (תאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (קרי: שהריבית עליו לא תעלה על 30% משיעור עליית המדד ושהונפק לפחות לשנה אחת), וזאת עד לתום שנת המס 2007. לשון אחר: הריבית הרעיונית בגין שטרי הון כאמור, לא תחוייב במס נוסף.

בהודעת רשות המיסים מיום ה-18 בפברואר, 2009 (להלן: "ההודעה הנוספת"), הבהירה רשות המיסים, כי כוונתה לקדם תיקון חקיקה, לפיו **שטרי הון ואגרות חוב**, שהונפקו **עד תום שנת 2008**, לא ייחשבו כ"עסקת אשראי" כמשמעותה בסעיף 85 לפקודה, ובלבד שנתקיים בהם אחד מאלה: (א) אינם נושאים ריבית או הפרשי הצמדה; (ב) לגבי שטרי הון הצמודים לשער מטבע זר, שהריבית השנתית עליהם אינה עולה על השינוי בשער החליפין.

כמו כן, נקבע כי הוראות סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה, לא יחולו על שטרי הון כאמור.

לחקיקה המוצעת ייקבעו הוראות מעבר ביחס לשטרי הון ואגרות חוב שהונפקו לפני מועד כניסתה לתוקף. ברם, רשות המיסים תיישם את החקיקה המוצעת בשנות המס 2008 ו-2009, אלא אם כן תושלם החקיקה קודם.

נציין כי בהודעה הראשונה, התייחסה רשות המיסים רק למקרה שבו תושב ישראל **השקיע** בשטר הון, שהונפק על ידי תושב חוץ, אשר מתקיימים עימו "חסים מיוחדים" כמשמעותם בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה, וזאת בשונה מההודעה הנוספת, לפיה לא משנה מי מהצדדים הנפיק/השקיע, ובלבד שישנה עמידה בתנאים שפורטו.

להערכתנו, הגישה, אשר ראוי כי תינקט לענין החלת סעיף 3(י) לפקודה, תהא השוואת תנאי שטרי הון אשר ימועטו מתחולת אותו הסעיף - אלה המהווים עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85 לפקודה (אשר די כי אינם נושאים ריבית והפרשי הצמדה כאמור), לאלה האחרים (בגין נדרשת עמידה נוספת בתנאי הנפקה ל-5 שנים ובתנאי כי המנפיקה בשליטתה של המשקיעה) מאידך.

אנו נמשיך ונעדכנכם, כמובן, עם פרסום הוראות החקיקה בעניין זה.

אמנת מס חדשה בין ישראל לאנגליה נחתמה בראשי תיבות

דיבידנדים - האמנה החדשה קובעת, בין היתר, כי שיעור ניכוי המס במקור מדיבידנדים, יופחת ל-5%. ואולם דיבידנדים בידי בעל שליטה בחברה (המחזיקים ב-10% לפחות באמצעי השליטה בה), או דיבידנדים בידי קרן פנסיה (לרבות חסכון ארוך טווח לגיל פרישה באמצעות חברת ביטוח), יהיו פטורים מניכוי מס במקור.

ריבית - שיעור ניכוי המס במקור מריבית יופחת ל-5%, למעט ריבית על אג"ח מדינה או אג"ח קונצרנית הנסחרת בבורסה או ריבית בידי קרן פנסיה, אשר בגינם יחול פטור מניכוי מס במקור.

תמלוגים ורווחי הון - תמלוגים ורווחי הון יהיו פטורים מניכוי מס במדינת המקור (ללא התניה למיסויים במדינת המושב של מפיק ההכנסה, כפי שהיה בנוסח הקודם). למעט רווח הון בגין נכסי מקרקעין/מניות בחברות שעיקר נכסיהן מקרקעין, אשר לגביהם ימשיך לחול החיוב במדינת המקור.

סוגיות נוספות אשר לא נכללו בנוסח אמנת המס הקודמת, והתוספו בזו החדשה:

- **הכנסת בעל מניות בקרן להשקעות במקרקעין (Retail)** – בידי המחזיק עד 10% מהון המניות בקרן, שיעור מס של 15% בלבד, ובידי המחזיק ב-10% או יותר, שיעור מס החל על הכנסה ממקרקעין בישראל.
- **הטבה לעולים חדשים** - לא יוטל מס על פנסיות שמקבלים עולים חדשים המגיעים לישראל מאנגליה.
- **התייחסות לנאמנות** - הסדר נאמנות מהווה "תושב" לענין האמנה. ייקבעו קריטריונים מנחים לרשויות המס של שתי המדינות שיייעו בהכרעת מדינת התושבות ומיסוי ההכנסות במקרה של "כפל תושבות".



נשמח לעמוד לרשותכם לכל שאלה והבהרה

צוות מסים שבלת:

מירי ביקל, עו"ד (חשב') - M.Bickel@shibolet.com; בני קליפי, עו"ד (חשב') - B.Kalifi@shibolet.com
 יוסי קורן, עו"ד ור"ח - Y.Koren@shibolet.com; שלום בלס, עו"ד ור"ח - S.Balas@shibolet.com
 ליאת נויברט, עו"ד - L.Neuwirth@shibolet.com; רונית בכר, ר"ח (משפטנית) - R.Bachar@shibolet.com
 אלעד עדן, משפטן (חשבונאי) E.Eden@shibolet.com

האמור בגיליון זה מיועד למתן מידע כללי בלבד ואין בו מתן חוות דעת או יעוץ מקצועי, הטעונים בחינה מלאה ומפורטת של החוק ונסיבות הענין.