

מז הביקורת עולה כי קיימות בעיות מהותיות הן במיסוי והן בפיקוח השוטף על פעילותם של הקדשות שכן הקדשות רבים ומאות חברות לתועלת הציבור לא רשומים אצל רשם ההקדשות ורוב ההקדשות לא רשומים בנציבות מס הכנסה.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש לבחון ולהשלים את ההסדרים החוקיים לפעולתם של הקדשות ולמיסויים, וכן לבחון הסדר שיאפשר העברה הדדית של מידע בין רשם ההקדשות לבין רשויות המס כדי שיוכלו למלא את תפקידם ביעילות וכןקבע בחוק.

## מיסוי ענף ההיי טק

### תקציר

עשר השנים עד לשנת 2001 אופיינו בגידול מרשים של ענף ההיי טק בישראל, שתרם רבות לצמיחת המשק. אחד ממאפייני הענף הוא מכירת חברות בתדירות גבוהה המביאה ליצירת רווח הון החייב במס.

במועד הביקורת היו שיעורי המס בישראל על הכנסתו של נישום מרווח הון, גבוהים משיעורי המס במדינות מערביות אחרות. פער זה בשיעורי המס עשוי ליצור תמריץ לזימים ולמשקיעים להעתיק את מקום רישום העסק והפקת ההכנסה למדינה ששיעור המס על רווח הון בה נמוך מזה שבישראל.

כדי לעודד יזמים לפעול בישראל, ובשל מחלוקות משפטיות, עשתה עמהם נציבות מס הכנסה (להלן - הנציבות) הסדרים שונים. הסדרים אלה לא תמיד התבססו על הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה):

1. הנציבות התירה לחברות לנכות הוצאות בגין אופציות המקנות זכויות לרכישת מניות שהעניקו לעובדיהן לפי סעיף 3(ט) לפקודה, אף שהעניין אינו קבוע בפקודה והיה מנוגד להוראות הנציבות.
2. שיעור המס שקבעה הנציבות על הרווח שנוצר לעובדים מאופציות למניות הנסחרות בחו"ל, קטנים מאלה הקבועים בפקודה.
3. הנציבות איפשרה למקבלי אופציות להיכלל בהסדר למיסוי מקל אף שלא עמדו בתנאים המזכים להיכלל בו.
4. הנציבות נתנה לקרנות הון סיכון אישורים שהכנסתן תחויב במס בשיעור קטן מהקבוע בפקודה.

פעולות אלה נעשו בהסתמך על הסדרים שעשתה הנציבות, כשכל הסדר כזה נדון לגופו. על פי מדיניות הנציבות הסדרים אלה לא פורסמו. מצב זה מנוגד לעקרונות השקיפות שצריכים לאפיין את פעולותיהן של רשויות ציבוריות והוא פוגע ביכולת הנישומים לכלכל את צעדיהם בהתבסס על מדיניות מס ברורה. שיטת פעולה זו של הנציבות הביאה לעתים לחוסר אחידות בהסדרי המיסוי האמורים.

על הנציבות לעגן הסדרים מסוג זה במסגרת דיני המס, ובמידת הצורך בהנחיות על פיהם, שיפורסמו ברבים. בהקשר זה יש לציין את הוראת סעיף 245(א) לפקודה, האוסרת מתן הקלות והנחות במס, אלא אם כן נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק.



העשור שעד לשנת 2001 אופיין בגידול מרשים של ענף ההיי טק בישראל, שתרום רבות לצמיחת המשק. מנתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה עולה כי בשנת 2000 היה היקף ההשקעות של קרנות הון סיכון בחברות ההזנק (סטרט אפ) גדול מ-3.2 מיליארד דולר; היקף הייצוא של הענפים עתירי הידע באותה שנה היה כ-11.5 מיליארד דולר ומספר המועסקים בהם נאמד ב-100,000.

אחד המאפיינים של ענף ההיי טק הוא מכירה תכופה של חברות, שעשויה ליצור לבעלי החברות רווח הון החייב במס. בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), נקבע כי רווח הון הוא סכום ההפרש בין התמורה לבין המחיר המקורי כהגדרתם בפקודה, ויראו רווח הון כאילו נצמח או הופק בישראל, בין שהמכירה נעשתה בישראל ובין שנעשתה בחו"ל, אם מתקיים אחד מהתנאים שפורטו בפקודה. שיעורי המס בישראל החלים על הכנסתו של נישום מרווח הון ממכירת מניות בחברה ישראלית הם עד 50% לנישום יחיד (בהתאם לשיעור המס השולי) ו-36% לחברה.

עם זאת, צווים אחדים קובעים פטורים והקלות במסים החלים על עסקות מסוימות בשוק ההון.<sup>8</sup>

שיעור המס בישראל על רווח הון הנובע ממכירת מניות גבוה, בדרך כלל משיעור המס במדינות מערביות (לדוגמה, שיעור המס החל בדרך כלל על רווחי הון בארה"ב הוא 20%). פער זה במס עשוי ליצור תמריץ לרשום חברות בחו"ל, במדינות ששיעור המס על רווח הון בהן נמוך מזה שבישראל.

בחודשים פברואר-יוני 2001, לסירוגין, בדק משרד מבקר המדינה את טיפול אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - האגף) בענף. הביקורת נעשתה בנציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות), ובמשרדי השומה בכפר סבא, בפתח תקווה ובת"א.<sup>5</sup>

## מיסוי אופציות לרכישת מניות

אחת הדרכים הנפוצות לתגמול עובדים בחברות בענף ההיי טק היא הענקת זכויות לרכישת מניות (להלן - אופציות). דרך זו נפוצה משום שהענקת אופציות לעובדים אינה כרוכה בהוצאת מזומנים אצל המעסיק והיא יוצרת תמריץ לעובד להמשיך ולעבוד בחברה ולתרום להצלחתה.

8 (1) צו מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון ממכירת מניות), התשמ"ב-1981, שהוצא מכוח סעיפים 88, 97(ג) ו-243 לפקודה, פוטר ממס רווח הון הנובע ממכירת מניות הנסחרות בבורסה בישראל וכן רווח הון שהושג ממכירת מניות של חברה תעשייתית ישראלית או של חברת החזקה תעשייתית ישראלית בבורסה בחו"ל.

(2) צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון ממכירת נייר ערך זר), התשנ"ב-1992, שהוצא מכוח סעיפים 16ב, 97(ג) ו-98 לפקודה, מפחית את שיעור המס ליחיד תושב ישראל שיש לו רווח הון ממכירת נייר ערך זר.

על פי הפקודה קיימים שני מסלולים חלופיים למיסוי הרווח של העובד הנובע מהפער בין מחיר הרכישה של המניה בהתבסס על האופציה, לבין מחיר השוק של המניה. המסלול האחד הוא לפי סעיף 3(ט) לפקודה, אשר חל כברירת מחדל, והמסלול האחר הוא לפי סעיף 102 לפקודה, כמפורט להלן: סעיף 3(ט) דן, בין השאר, במימוש זכות שקיבל עובד ממעבידו לרכישת נכס, ובעת המימוש יש הפרש בין המחיר שהעובד משלם לבין מחיר השוק של הנכס; בהפרש מסוג זה רואים הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, ולפיכך שיעור המס יהיה שיעור המס השולי שחל על העובד, ויכול להגיע ל-50%.

סעיף 102(ב) לפקודה קובע, שהכנסתו של עובד מהקצאת מניות, לרבות זכויות לרכישת מניות של החברה שהוא עובד בה, תהיה פטורה ממס בעת ההקצאה, אם יתקיימו כל אלה: ההקצאה נעשתה בתמורה לויתור של העובד על שכר; תעודות המניות הופקדו בידי נאמן (שנציב מס הכנסה אישר אותו לצורך סעיף זה) למשך שנתיים לפחות; המניות נרשמו על שם הנאמן, והחברה והנאמן הודיעו לפקיד השומה על תכנית הקצאה 30 יום לפחות לפני ביצועה. מכר העובד או הנאמן את המניות, או העביר הנאמן את המניות על שם העובד, יראו בכך כאילו מכר העובד את המניות, והוא יהיה חייב במס באותו מועד. בתנאים לפטור ממס על פי סעיף זה יש סממנים אחדים המעידים שהכנסת העובד היא פירונית, ואחדים המעידים על היות ההכנסה הונית. לפיכך התגלעה לא פעם מחלוקת בין הנציבות לבין נישומים, בעניין סיווג ההכנסה, שכן לכל סיווג יש יתרונות וחסרונות במיסוי.

### מיסוי אופציות לפי סעיף 3(ט) לפקודה

כאשר הוענקה אופציה לעובד, שחלות עליה הוראות הסעיפים 2(2) ו-3(ט) לפקודה, התעוררה השאלה מתי חל אירוע המס: האם בעת הקצאת האופציה לעובד, בעת מימוש האופציה בידי העובד ורכישת המניה או בשני המועדים. העמדה הרשמית של הנציבות היא, שכאשר מדובר בזכות אישית (לא סחירה), מועד אירוע המס הוא מועד מימוש האופציה ורכישת המניה, וכאשר מדובר בהענקת אופציה לרכישת מניה סחירה בבורסה, יש למסותה ביום הקצאתה לעובד וגם ביום מימוש האופציה ורכישת המניה. אולם בפסק דין של בית משפט מחוזי<sup>9</sup> נקבע, כי אירוע המס היחיד מכוח סעיף 3(ט) הוא במועד מימוש האופציה ורכישת המניה. ב-17.10.99 הגישה הנציבות ערעור לבית המשפט העליון על פסק דין זה ובמועד סיום הביקורת, יוני 2001, היה העניין עדיין תלוי ועומד.

על פי עמדת הנציבות, מסלול מיסוי ההכנסה של העובד לפי סעיף 3(ט) אינו מזכה את המעביד בניכוי הוצאות שכר בגין ההטבה הגלומה באופציות שהוא מעניק לעובדיו, מאחר שאין מדובר בהוצאה במזומנים בידי המעביד, ואין תקנות להתרת ההוצאה דוגמת הכללים שהותקנו לפי סעיף 102 לפקודה<sup>10</sup> (ראו להלן); בשל כך התגלעו מחלוקות עם מעבידים שביקשו להתיר להם ניכוי הוצאות כאמור בגין שכר עבודה, וביססו את בקשתם על פרשנות בדרך ההיקש מהכללים שהותקנו לפי סעיף 102 בפקודה (להלן - הכללים להקלות מס בהקצאת מניות לעובדים).

הביקורת העלתה, שלמרות עמדתה האמורה של הנציבות, לעתים היא התירה לחברות לנכות הוצאה על שכר עבודה בשנה שבה נעשתה ההקצאה, בתנאי שבספרי החברה תיחשב ההקצאה כתשלום שכר עבודה לכל דבר ועניין; לעתים אף לא נדרשה החברה לעמוד בתנאי הזה. לפיכך לא נכללה ההוצאה בדוחות הפיננסיים של החברה ולא הוקטן בהם הרווח המדווח לציבור (אך ההוצאה האמורה נכללה בדוח תיאום המס, שמגישה כל חברה ובו נקבעת ההכנסה החייבת במס הכנסה).

9 עמ"ה (ת"א) 1/98 יאיר דר נ' פקיד שומה כפר סבא (לא פורסם).

10 כללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשמ"ט-1989.

בתשובתה מנובמבר 2001 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי אכן עמדתה היא שאין להתיר ניכוי הוצאה לחברה, אלא שבנושא זה יש כאמור מחלוקת עם נישומים המסתמכים על היקש מהכללים להקלות מס בהקצאת מניות לעובדים.

לדעת משרד מבקר המדינה, התרת ניכוי הוצאה אינה מעוגנת במפורש בפקודה, וכאמור מנוגדת לעמדת הנציבות. אם הנציבות סבורה שראוי להתיר הוצאה זו, מן הראוי שתפעל לעגן זאת בחקיקה.

### מיסוי אופציות לפי סעיף 102 לפקודה

1. סעיף 102 לפקודה קובע כאמור, שהכנסתו של עובד שמקורה בהקצאת מניות, לרבות זכויות לרכישת מניות, תהיה פטורה ממס בעת ההקצאה, בתנאים מסוימים, והוא יחויב במס בעת מכירתן או בעת העברתן מהנאמן על שמו ולא יחול פטור ממס לפי סעיף 97(ג). כאמור, יש מחלוקת בין הנציבות לבין נישומים בעניין סיווג הכנסה, האם היא הכנסה פירותית או הונית.

היו עובדים שמכרו מניות וטענו כי שיעור המס החל עליהם הוא 35%, בהתבסס על צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), התשנ"ב-1992, הקובע כי "יחיד תושב ישראל שיש לו רווח הון במכירת נייר ערך זר, יהיה פטור ממס על חלק רווח ההון שהוא סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, ויהיה חייב על יתרת רווח ההון במס בשיעור של 35%".

עמדת הנציבות, כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטת ועדת הפסיקה שלה<sup>11</sup> מ-13.8.00, שללה את הטענה האמורה, כיוון שלדעתה מדובר ברווח פירותי החייב במס בשיעור של 50% לכל היותר ולא ברווח הוני, ולכן הצו האמור אינו חל במקרה זה; עם זאת קבעה הוועדה, שאין מניעה להגיע להסדרי פשרה כוללים עם החברה והעובדים, בכפוף לתנאים שקבעה. עיקרם של תנאים אלה הוא, שאם חברה שמניותיה נסחרות בבורסה בחו"ל מקצה אופציות לעובדיה, וביקשה שעל ההקצאה יחול סעיף 102 לפקודה, יהיה אפשר להגיע עמה להסדרי פשרה והמס שהיא תנכה מהעובדים יהיה בשיעור 42.5%, שהוא הממוצע בין 35% (שהוא שיעור המס המוטל על פי הצו האמור) ל-50%.

2. עוד קודם להחלטתה האמורה של ועדת הפסיקה, הגיעו רשויות המס להסדרי פשרה הקרובים להחלטתה. להלן שתי דוגמאות: ב-14.12.99 נחתם הסכם בין הנציבות לבין עובדי חברה, שמניותיה רשומות למסחר בחו"ל, שנועד ליישב את המחלוקת שנתגלעה ביניהם בעניין שיעור המס; בהסכם נקבע שיחול מס סופי בשיעור 42.5% על מכירה של מניות החברה הרשומות למסחר בחו"ל הנעשית בידי העובדים. ב-2.3.00 נחתם הסכם בין פקיד שומה לבין חברה אחרת שמניותיה רשומות למסחר בחו"ל ועובדיה, ולפיו המס על הרווח ממכירת מניות החברה הנסחרות בחו"ל בידי העובדים יהיה בשיעור 42%.

הנציבות הודיעה בתשובתה כי בסמכותו של פקיד השומה להתפשר על המס שהנישום חייב בו, כנקבע בסעיפים 145(א) ו-152 לפקודה.

לדעת משרד מבקר המדינה, הסעיפים האמורים אינם דנים בפשרה על שיעור המס, אלא בהסכם בדבר סכום הכנסתו של אדם, הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים על פי הדין ובדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי דין. בנסיבות אלה נפגעים כללי יסוד של משרד המיסוי: שקיפות ומניעת אי-ודאות שיאפשרו לנישומים לתכנן את פעילותם הכלכלית. לפיכך ראוי להסדיר בחקיקה את סוגיית המיסוי האמורה.

11 ועדת פסיקה היא גוף מקצועי בנציבות שמטפל בבעיות עקרוניות ומשפטיות בנושאים שאין בעניינם חקיקה או הלכה מחייבת.

3. כאמור, קבעה ועדת הפסיקה שאפשר להחיל את המס בשיעור 42.5% רק לאחר שנעשה הסדר פשרה כאמור, שיחול על החברה ועל עובדיה. הסדר כולל נועד למנוע תביעות נפרדות של עובדים והוא מאפשר תיאום בין הסכום שהוא הכנסת העובר שעליו הוא משלם מס לבין הסכום שתרושם החברה כהוצאה - שיגרום להקטנת המס שהיא משלמת. נמצא, כי לחברות אחדות שהנפיקו אופציות לעובדיהן אישרו משרדי שומה מס בשיעור האמור, אף על פי שהנציבות לא עשתה עמך הסדר כולל כזה. לדוגמה, ב-14.3.00 נקבעה בהסכם שומה לנישום לשנת 1999 והוא חויב במס בשיעור 42.5% על הכנסה מממוש אופציות שהקצתה לו החברה שבה עבד. לא נמצא שהחברה הגיעה להסכם כולל עם רשויות המס בעניין זה.

4. מכוח הכללים להקלות מס בהקצאת מניות לעובדים, הותר לחברה שהקצתה מניות לעובדיה לנכות הוצאות שכר מהכנסתה החייבת במס, במועד שהעובד או הנאמן משלם את המס, בסכום השווה לרווח ההון הריאלי שהעובד משלם עליו מס. לפיכך, אם התרת ההוצאה קשורה לסכום ההכנסה שהעובד שילם עליו מס, על פקיד השומה לדעת, לצורך עריכת השומה, מתי מכר כל אחד מן העובדים את המניות ומה היתה התמורה שקיבל ורווח ההון הריאלי שהפיק. אולם לא כל העובדים מממשים את האופציות באותו מועד, והמימוש נעשה בשערים שונים של המניה בבורסה. השגת נתונים אלה כרוכה במאמצים, שכן יש לבדוק מי מהעובדים מימש את האופציות שניתנו לו ומה היה שער המניה בבורסה בעת המימוש, והתרת ההוצאה לחברה עשויה להתפרס על פני יותר משנה אחת.

הביקורת העלתה, שבנציבות מנוהל רישום ממוחשב של הדיווחים על הקצאת האופציות לפי סעיף 102, אולם רישום זה אינו כלול במערכת המידע הכללית של האגף ואינו זמין למפקחי המס<sup>12</sup>. במצב זה מתקשה פקיד השומה לאמת את סכום רווח ההון המדווח של העובדים וממילא גם לחשב את סכום ההוצאה שיותר לחברה לנכות.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות, כי לפי הידוע לה, אצל החברה המקצה או אצל הנאמן מטעמה, או אצל שניהם, מתנהל רישום של פרטי תכנית האופציות. משרדי השומה נעזרים בנתונים אלה לצורך עריכת שומה. עוד הודיעה הנציבות כי זה כשנה היא פועלת לכלול רישומים אלה במאגר המידע הכללי של האגף.

5. הביקורת העלתה, שהנציבות מאפשרת למקבלי אופציות להיכלל בהסדר לפי סעיף 102 גם אם לא התקיימו התנאים שנקבעו בסעיף האמור. מדובר למשל במסירת הודעה לפקיד השומה על תכנית להקצאת אופציות רק לאחר ביצועה, או בהקצאת אופציות של חברה לעובדים שאינם מועסקים בה ישירות. לדוגמה, ב-7.1.96 אישרה הנציבות שהרווח שיהיה לעובדי חברה בת הרשומה בישראל מממוש אופציות שהקצתה להם החברה האם בארה"ב, יראו בו רווח הנובע מאופציות שהקצתה החברה הבת לעובדיה והרווח יחשב כהכנסה מרווח הון; המס יחול בעת מימוש האופציות על ידי הנאמן שאושר בידי הנציב, ושיעור המס יחושב לכל עובד בנפרד אך לא יהיה יותר מ-42.5%, שהוא כאמור הממוצע בין 35% ל-50%.

הנציבות הודיעה בתשובתה למשרד מבקר המדינה, כי לפי המקובל בענף ההיי טק חברות בנות הן למעשה סניף של החברה האם, שלצרכים מסוימים מאוגדות כחברה ולכן לא ברור חד-משמעית בין מי למי מתקיימים יחסי עובד ומעביד.

לדעת משרד מבקר המדינה, מתן אישורים להקלות מס על הקצאת אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה, גם אם לא התקיימו התנאים הקבועים בסעיף, יש בו משום מתן הקלה שאינה מועגנת במפורש בפקודה. מן הראוי שהנציבות תפעל לפי הכללים שנקבעו בסעיף האמור, ואם היא סבורה שיש מקום לשנותם, מן הראוי שהדבר ייעשה באמצעות חקיקה.

12 ראו הפרק "מיסוי הקצאת אופציות לעובדים" ברוח שנתי של מבקר המדינה מס' 49, עמ' 26.

## מקום הפקת ההכנסה

בעולם נקוטות שתי שיטות מס עיקריות: פרסונלית, שהנחת היסוד שלה היא שנישום חב במס במדינת מושבו על כל הכנסותיו, מכל המקורות, גם אם הופקו מחוץ למדינת מושבו; טריטוריאלית, שלפיה תושב המדינה חייב במס על הכנסה שנצמחה או הופקה באותה מדינה. רוב המדינות המערביות נוהגות על פי שיטת המיסוי הפרסונלית. הבסיס להטלת המס בישראל הוא טריטוריאלית, אולם כחריג לכך מאמץ סעיף 5 לפקודה את העיקרון הפרסונלי, ומחיל את המס גם על רווח או השתכרות של תושב ישראל העובד בחו"ל, שהופקו מעסק שהשליטה בו וניהולו הם בישראל, או ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל<sup>13</sup>. עם זאת, כל שיטת מיסוי נוהגת גם בהתאם להוראות של אמנות למניעת כפל מסים שנכרתו בין מדינות. הוראות האמנות גוברות בדרך כלל על הוראות החקיקה במדינות החתומות על האמנות.

ענף ההיי טק מאופיין בניידות רבה של עובדים. ניידות זו מעוררת לעתים סוגיית מס ייחודית שעניינה עובד שקיבל אופציות ממעסיקו ומימש אותן לאחר שחדל מלעבוד אצלו<sup>14</sup> או שחדל להיות תושב המדינה שבה נוצרה הזכות לקבלת האופציות ואז הפתרון נעוץ בבסיס שיטת המיסוי.

הביקורת העלתה, שהנציבות לא קבעה כללים שינחו את משרדי השומה כיצד לקבוע את המס החל על עובד שקיבל ממעבידו אופציות בעת עבודתו בישראל ועבר להתגורר בחו"ל במדינה שנחתמה עמה אמנה ושם מימש את האופציות. כל מקרה כזה נדון לגופו במשרד השומה ומצב זה עלול להביא לחוסר אחידות בטיפול בנושא.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות, כי "כל נושא הסדרי המס הוא למעשה שומה עם הנישום ועל פי הוראות הפקודה חל איסור לפרסם את פרטי השומה. למותר לציין, שפרסום כזה יכול לגרום לתכנוני מס שונים מהתנאים שפורסמו, ונזק לאוצר המדינה. הנושא נמצא על שולחנה של ועדת הפסיקה של האגף מזה זמן עקב הוויכוחים המשפטיים בעניין זה. כאשר תתקבל החלטה בנושא היא תועבר לכל משרדי השומה בחוזר מתאים".

לדעת משרד מבקר המדינה, אין לקבל עמדה זו של הנציבות נוכח הצורך שכל נישום יוכל לכלכל את צעדיו בהתבסס על מדיניות מס ברורה. הנחיות כלליות נחוצות כדי להדריך וליידע מראש, הן את הרשות המוסמכת והן את הפונים אליה, על דרכי עבודתה של הרשות ועל הכללים שיחייבו אותה בפעילותה. בג"ץ<sup>15</sup> קבע שיש לפרסם ברבים הנחיות פנימיות שיש בהן כדי לאצול על זכות הפרט, כדי שהרבים יכלכלו את מעשיהם על פיהן וידעו את הגבולות של עבירה ואת גמישותו של שיקול הדעת המוקנה לרשות. לפיכך, מן הראוי שהנציבות תפרסם ברבים הנחיות כאמור, כדי לאפשר לציבור לכלכל את צעדיו המשפיעים על חבות המס.

13 ראו בעניין זה עמ"ה 2004/98, 5048/97 אריה גונן נ' פקיד השומה.  
14 סעיף 6 (א) לכללים להקלות מס בהקצאת מניות לעובדים, מסייג את הפטור ממס לגבי מי שחדל להיות עובד החברה בתוך שנתיים מיום ההקצאה, להוציא בנסיבות המפורטות שם.  
15 בג"ץ 5537/91 אליהו אפרתי נ' עו"ד כרמלה אוסטפלד ואח', פד"י מ"ו (3), עמ' 501.

## קרנות הון סיכון

קרנות הון סיכון הן המשקיעות העיקריות בחברות היי טק. קרן הון סיכון היא בדרך כלל שותפות או חברה, ישראלית או זרה (רובן רשומות בארה"ב), המתמחה בהשקעה בחברות היי טק בשלבי צמיחתן הראשוניים (חברות הזנק). בדרך כלל הקרנות מממשות את השקעתן בחברות הזנק כאשר החברות נרשמות למסחר בבורסה או כאשר הן נקנות על ידי משקיעים.

1. סיווג הכנסתה של קרן הון סיכון המופקת בישראל נמצא במחלוקת בין הנציבות לבין מייצגי הקרנות: עמדת הנציבות היא שמדובר בהכנסה פירותית החייבת במס בשיעורים הרגילים, 36% לחברה ועד 50% ליחיד. עמדת מייצגי הקרנות היא שמדובר בהכנסה הונית שעל פי הקבוע ברוב אמנות המס של ישראל עם מדינות שונות זכאית לפטור ממס, ולחלופין להקלות שנועדו למנוע מיסוי כפול. כך, לדוגמה, באמנת המס שנכרתה בין ישראל לארה"ב נקבע, שתושב ארה"ב המוכר בישראל מניות של חברה תושבת ישראל, יתחייב במס רווחי הון בישראל רק אם החזיק, לפני המכירה, במניות המקנות לו 10% או יותר מכוח ההצבעה באותה חברה; תושב כזה יוכל לקבל בארה"ב זיכוי על המס ששילם בישראל. אולם יש מחלוקת בין רשות המס בישראל לרשות המס בארה"ב בעניין אופן חישוב ההחזקה בזכויות ההצבעה בקרנות שהן שותפויות.

בשל חלוקי הדעות האמורים ובשל סיבות אחרות, לא ניתן למעשה לקרנות בארה"ב זיכוי על המס ששילמו בישראל, ולמעשה הן התחייבו במיסוי כפול על ההכנסות שהפיקו בישראל.

נוכח זאת נקטה הנציבות גם בתחום זה בדרך של הסדרים פרטניים. בדרך כלל חויבו הקרנות במס בשיעור של 20% בלבד. הנציבות מעמידה תנאים לקבלת אישורים המזכים בשיעור מס זה: השקעה של סכום מזערי בחברות ישראליות (כיום כ-20 מיליון דולר); הקמת מוסד קבע בישראל; פתיחת תיק במשרד שומה בישראל. לפי האישורים הללו, המס בשיעור 20% הוא שיעור סופי בנוגע לחבות המס בישראל ואי אפשר להקטינו באמצעות מיצוי פטורים או הטבות מס החלות על אותן הכנסות מכוח אמנות למניעת כפל מסים. הקרנות נרתעות מהסדר זה בשל חוסר יכולתן לקבל בחו"ל זיכוי על המס ששילמו בישראל, ובשל התנאים האחרים שעליהן לעמוד בהם.

2. האישורים לקרנות הון סיכון ניתנו מכוח סעיף 16א לפקודה, הדין בסמכות להחזיר מס לתושב חוץ. סעיף זה קובע, כי "שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנבעה בישראל." ב-24.9.01 הודיע שר האוצר, כי החליט לתת פטור מלא ממס למשקיעים זרים בקרנות הון סיכון ישראליות.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות, כי "מטרתו של הסעיף היא משיכת הון זר לישראל על ידי יצירת נייטרליות מיסויית בעיניו של המשקיע". כלומר, המס לא יהיה שיקול בהחלטה אם להשקיע. מטרה זו לא תושג אם לא יובטחו מראש תנאי הסדרי המיסוי. עוד הודיעה הנציבות, כי מדובר "בקרנות בעלות מבנה הון שונה וכל אחת מהן פעלה במציאות כלכלית שונה. מעבר לכך מדובר בשומה עם כל קרן וקרן, שיש איסור לפרסמה לפי הפקודה"; כל קרן יכלה לקבל טיוטה של אישור הכוללת את כל העקרונות בעניין זה. ב-23.12.01 פרסמה הנציבות הוראת ביצוע ובה פירטה את הקריטריונים למתן אישור למשקיעים בקרנות הון סיכון שהם תושבי חוץ.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי היה שהנציבות תפעל לעגן בחקיקה את העקרונות שעליהם התבססו הסדרי המס שנעשו עם קרנות הון סיכון כמתואר לעיל.



1. הנציבות עמדה לפני דרישות למצוא פתרונות לבעיות מיסוי שהתעוררו בחיי היום-יום בענף ההיי טק. לחלק ניכר מן ההסדרים שעשתה הנציבות לא היה בסיס ברור בחוק. העובדה שלא נקבעו קריטריונים ברורים יצרה אי-ודאות וחוסר אחידות בקשר להסדרי המיסוי בענף. ההסדרים עם כל קרן הון בנפרד, שלא על יסוד כללים אחידים ושלא פורסמו ברבים, מנוגדים לעקרון הצדק האופקי ולעקרון השקיפות והם פוגעים בנישום שכן אינם מאפשרים לו לתכנן מראש את צעדיו הכלכליים.

2. על הנציבות לעגן הסדרים מסוג זה במסגרת דיני המס, ובמידת הצורך בהנחיות שעל פיהם, ולפרסמם ברבים. בהקשר זה יש לציין את הוראת סעיף 245 (א) לפקודה, האוסרת מתן הקלות והנחות ממס, אלא אם כן נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק.

## מיסוי ענף הכדורגל

### תקציר

קבוצות הכדורגל מאוגדות כעמותות לפי חוק העמותות, התש"ם-1980, ובדרך כלל הן כוללות קבוצות בוגרים, נוער וילדים (להלן - אגודות). רוב האגודות הן מוסדות ציבוריים על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1967, ולכן הכנסותיהן פטורות ממס הכנסה, אם לא הושגו מעסק. האגודות מקבלות תמיכות מהמדינה באמצעות הרשויות המקומיות, וכספים מהמועצה להסדר הימורים בספורט באמצעות ההתאחדות לכדורגל. מאחר שהן מוסדות ציבוריים ומאוגדות כעמותות, הן רשאיות להשתמש בכספים אלה אך ורק למען מטרתן הציבורית, ואסור להן לחלקם כרווח.

החל בשנות השבעים הפך חלק מענף הכדורגל למקצועני, ועקב כך התערער מצבן הכספי של חלק מהאגודות, בין-השאר בשל תשלומים גבוהים לשחקנים, חובות מס גדולים בגין אי-ניכוי מס במקור מתשלומי שכר ואי-תשלום סכומים שנקבעו בשומות בעקבות ביקורת ניכויים. הביקורת העלתה כי משרדי השומה לא פעלו ביעילות לגביית חובות האגודות, כמפורט להלן:

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות) חתמה עם האגודות על שני הסכמים ענפיים להסדר חובותיהן, ובאחד מהם היא ויתרה על סכומי ריבית וקנסות המתחייבים מהפקודה. הסכמים אלה לא הביאו לגביית החובות הגדולים של האגודות, שכן משרדי השומה לא עשו די לגבייתם. זאת ועוד, משרדי השומה הסכימו לחתום עם האגודות על הסדרי תשלומים נפרדים חוזרים ונשנים, ובכך הם איפשרו להן שלא להצטרף להסכמים הענפיים ולהמשיך ולקבל מההתאחדות את הכספים המגיעים להן, בלי שיועברו מההתאחדות ישירות לנציבות לכיסוי חובותיהן.

חוסר תיאום בין הנציבות לרשם העמותות תרם לכך שלאגודות התאפשר לרשום עמותות חדשות, להעביר אליהן את פעילותן, ובעקבות זאת לפתוח תיקי ניכויים חדשים. בדרך זו הן השתמטו מתשלום חובות המס שהיו להן.