

זיכוי בגין תרומה בשווה כסף (נכס הון)

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא

כידוע, תרומה ל"קרן לאומית" (כהגדרתה בפקודת מס הכנסה) או ל"מוסד ציבורי" שיש לו "אישור לזיכוי תרומות" העומדת בתנאים וההוראות של סעיף 46 לפקודה מאפשרת לתורם לקבל זיכוי ממס. גובה הזיכוי ממס ליחיד - בשיעור 35% מסכום התרומה, ולחברה - בגובה שיעור מס החברות מסכום התרומה, והכל בהתאם לכללים בסעיף האמור.

תרומה כאמור לעיל יכולה להיות בכסף או בשווי כסף, למשל באמצעות תרומה של נכס הוני, כגון: חפצי אומנות, ציוד ומחשבים, נדל"ן וכיו"ב.

(לעניין תרומות במסגרת מלחמת "חרבות ברזל" - ניתן לעיין במבזקנו מס' 988 בנושא).

רשות המיסים פרסמה בעבר במסגרת הוראת ביצוע (להלן: "הו"ב") מס' 3/2001 - שומה, מקצועית, משפטית - נוהל בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי על פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הנוהל"). במסגרת הנוהל ובין היתר ישנה התייחסות בסעיף 2.2.א לנהל לתרומה בשווה כסף לעניין נכס הון, כדלקמן:

"תרומה בשווה כסף – נכס הון"

1. כאשר התרומה נעשתה בשווה כסף (כגון: חפצי אומנות, ציוד ומחשבים, נדל"ן) והתורם לא

קיבל כל תמורה, זכות או טובת הנאה כנגד התרומה, יינתן זיכוי בגין שווי התרומה. שווי התרומה יקבע על ידי הערכת שמאי שתצורף לקבלה.

2. אם ביקש התורם זיכוי ממס במקביל לפטור מרווח הון לפי סעיף 97(א)(4) לפקודה, או פטור

משבח לפי סעיף 61(א) לחוק מס שבח, יופנה המקרה לרפרנט מקצועי בנציבות. לגבי תרומות נדל"ן יבקש המפקח נתונים ממשדל המיסים מקרקעין האזורי הנוגע לדבר.

כפי שניתן לראות לעיל, אותו נכס הון שנתרם ניתן למעשה במתנה ללא תמורה לגוף הנתרם, ויכול התורם לבקש עבורו פטור ממס רווח הון או משבח מקרקעין (בהתאם לסוג הנכס הנתרם), שהרי גם תרומה מהווה מכירה לכל דבר ועניין.

אולם, כיוון שהתרומה הינה ללא תמורה בצידה, הרי שהמחוקק מעניק פטור ל"מכירה" זו בהתאם לחוק הרלוונטי החל על הנכס הנתרם.

כאן המקום לציין כי נכס פרטי שבידי היחיד לא רלוונטי לסוגייה זו כיוון שהוא ממועט מהגדרת "נכס" לעניין סעיף 88 לפקודה בהיותו מטלטלין המוחזק בידו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו.

כאמור בסעיף 2.2.א לעיל במידה והנישום דרש פטור ממס רווח הון או ממס שבח ובמקביל תבע זיכוי ממס על פי סעיף 46 לפקודה בגין אותה תרומת נכס הון - הונחו מפקחי השומה להעביר את הנושא לבדיקת רפרנט מקצועי.

לעיתים רבות נשמעו טענות מצד רשות המיסים כי עצם קבלת פטור ממס (רווח הון / שבח, לפי העניין) בגין הנכס ההוני שנתרם מהווה תמורה עקיפה לתורם ולכן התורם נדרש לבחור בין זיכוי ממס לפי סעיף 46 לפקודה או פטור ממס רווח הון / שבח, כאמור לעיל.

נציין אף כי במסגרת הו"ב מס הכנסה מס' 19/2002 מקצועית בנושא:

תכנית ביקורת בתיק מוסד ציבורי, פורסמה הנחייה למשרדי השומה העמלים בעבודת הביקורת בתיקי מוסדות ציבור לעניין אי הכרה בזיכוי ממס לתורם במקרים כאמור עפ"י סעיף 1.3.2 להו"ב זו, כדלקמן:

" הטבות המס ל "תורם"

1. פטור על רווח הון - פטור ממס רווח הון במתן מתנה למוסד ציבורי על פי סעיף 97(א)4. יש להעיר, כי לפי עמדת נציבות מס הכנסה, במקרה כזה לא יינתן זיכוי לתורם כאמור בסעיף 2 להלן.

2.

3.

4. פטור ממס שבח - פטור ממס במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי (הן לעניין סעיף 46 לפקודה והן לעניין סעיף 61 לחוק). יש להעיר, כי לפי עמדת נציבות מס הכנסה, במקרה כזה לא יינתן זיכוי לתורם כאמור בסעיף 2 לעיל."

ביום 21.3.2024 פרסמה החטיבה המקצועית ברשות המיסים הוראה מקלה ומבורכת בנושא זה, כדלקמן:

"במענה לפניות בנוגע לבקשת זיכוי ממס לפי הוראות סעיף 46 לפקודה, במקביל לפטור ממס רווח הון לפי סעיף 97(א)4 לפקודה או פטור משבח לפי סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), הוחלט כדלהלן:

בכפוף לעמידה בהוראות סעיף 46 ו- 97(א)4 לפקודה והוראות סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין ובכפוף לעמידה בכללים שבהוראת הביצוע, ניתן יהיה לקבל זיכוי על תרומה בשווה כסף, לפי סעיף 46 לפקודה וזאת גם במקרים בהם נדרש על ידי הנישום פטור ממס רווח הון לפי סעיף 97(א)4 לפקודה או פטור משבח לפי סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין על העברת הנכס הון למוסד הציבורי." לסיכום, רשות המיסים חזרה לעמדה המקילה המתוארת בהו"ב 3/2001, והפעם ללא צורך להפנות העניין לרפרנט המקצועי.

קרי, תרומה בנכס הוני הפטורה ממס רווח הון/מס שבח מקרקעין, תעניק גם זיכוי מס לפי סעיף 46 לפקודה המחושב משווי הנכס הנתרם.