

תאריך תצוגה: 25/01/2016



אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי.

כללים לחישוב המס למשקיע במניות נפט וגז

השאלה:

אדם מחזיק במניות גז/ נפט.

1. האם בשנת האחזקה יהיה ניתן לקזז את סך ההשקעה או את סך ההפסד מהכנסה מיגיעה אישית?
2. מה יקרה בשנה העוקבת כאשר המניה תימכר? האם סכום המכירה יצטרף להכנסה מיגיעה אישית או ימוסה לפי רווח הון?
3. מהו אופן החישוב?

עו"ד רו"ח יניב סיימון משיב:

כללי

כרקע מקדים יאבקש לציין כי שותפויות מוגבלות לחיפוש נפט וגז נוצרו בשעתו כתוצאה מהרצון לעודד משקיעים מהציבור להשקיע בתחום. ככלל, שותפות אינה מוגדרת נישומה לצורכי מס, וכל הכנסותיה והוצאותיה מיוחסות על פי סעיף [63 לפקודת מס הכנסה \(נוסח חדש\)](#), התשכ"א-1961 (להלן: "[הפקודה](#)") לשותפים המחזיקים בה.

הוראה זו דרשה לקבוע כללים ייחודיים למשקיעים מן הציבור בשותפויות נפט וגז שיאפשרו לייחס אליהם את הטבות המס ואת חובות המס, שכן אלה אינם השותפים הרשומים מבחינה משפטית בשותפות.

לשם כך נקבעו תקנות ייחודיות שיאפשרו ליישם את דיני המס על שותפויות נפט וגז.

בשנת 1988 התקין שר האוצר את [תקנות מס הכנסה \(כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט\)](#), התשמ"ט-1988 (להלן: "[תקנות חישוב המס](#)"), לצורך חישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט שעיקר הוצאותיהן הן הוצאות חיפוש נפט וגז שהוצאו בתקופת החיפוש כמשמעותן [בחוק מיסוי רווחי נפט, התשע"א-2011, תקנות חישוב המס](#) הוסיפו נדבך להטבות המס למשקיעים בתחום וקבעו את כללי המס לרווחים/הפסדים הנובעים לנישום כתוצאה מהחזקה באותן יחידות.

שילוב ההוראות בתקנות [חישוב המס](#) עם [תקנות מס הכנסה \(ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט\)](#), התשט"ז-1956 (להלן: "[תקנות הניכויים](#)"), מביא לכך כי הטבות המס יוקנו לנישום הנחשב לפי [תקנות חישוב המס](#) ל"מחזיק זכאי", כלומר, מי שמחזיק ביחידה בתום יום 31 בדצמבר של שנת המס או שהחזיק ביחידה בתום יום מחיקת היחידה מהמסחר בבורסה. בתקנות [חישוב המס](#) נקבע כי לצורך חישוב המס ייחשב "מחזיק זכאי" לבעל טובת הנאה בזכות הנפט כאמור בתקנות הניכויים, וכל זאת כדי לאפשר לבעל היחידה ליהנות מאותן הטבות הכלולות בתקנות הניכויים כמפורט בהמשך.

לשאלה 1

בתקנה [2\(א\)](#) לתקנות [חישוב המס](#) מצוין כי "מחזיק זכאי" ייחשב בעל טובת הנאה כפי שהיא מוגדרת בתקנות הניכויים, כלומר, אותו מחזיק יוכל ליהנות מההטבות הקבועות בתקנות הניכויים, ובכלל זה האפשרות לתבוע הוצאות חיפוש ופיתוח הניתנות לניכוי באותה שנת מס, וזאת בין שרכש את היחידה מהנפקה ובין שרכש אותה בבורסה.

הווה אומר, כי משמעות תקנה 2(א) לתקנות הניכויים היא שאף על פי שמחזיק זכאי אינו בעל טובת הנאה בזכות נפט כאמור בתקנות הניכויים, שהיא תנאי למתן ההטבות על פי תקנות הניכויים, בכל זאת יראו אותו כבעל טובת הנאה כזו, על פי תקנות חישוב המס.

תקנה 2(ב) לתקנות חישוב המס ממשיכה וקובעת כי על מחזיק זכאי יחולו הוראות סעיף 63 לפקודה, כיחס חלקו בשותפות, לרבות חלקו בהוצאות חיפוש ופיתוח של השותפות. כלומר, התקנות מבהירות כי גם במקרה שהמחזיק הזכאי הוא נהנה בנאמנות ואינו שותף במישרין בשותפות, יראו אותו כשותף לעניין סעיף 63 לפקודה, הקובע את הסדר המס על השותפות. מהוראה זו עולה כי מחזיק זכאי יהיה רשאי לנכות את חלקו היחסי בהוצאות לחיפוש נפט וגז שהשותפות הוציאה במהלך השנה.

לפי תקנה 4 לתקנות חישוב המס תקרת הסכום המותרת בניכוי לא תעלה על סכום רכישת היחידה, בהפחתת הסכום שהותר בניכוי ובתוספת הסכום שנכלל בהכנסתו, ובניכוי המס שנוכה במקור בשותפות ושיוחס למחזיק בשל אותה יחידה בשנות מס קודמות מתוך ההוצאות וההכנסות של השותפות.

אוסף ואציון כי מתקנות חישוב המס ותקנות הניכויים עולה כי מי שמוכר את יחידות ההשתתפות לפני תום יום 31 בדצמבר של שנת המס, לא ייחסו לו כל חלק יחסי מהוצאות השותפות לחיפוש נפט והוא לא יהיה זכאי לנכות באותה שנה כל חלק מהוצאה זו. לעומת זאת, מי שירכוש את היחידה ביום 31 בדצמבר ויחזיק בה בתום אותו יום מסחר, ייחסו לו את כל החלק היחסי של ההוצאות שהוצאו על ידי השותפות באותה שנת מס, וזאת אף על פי שהחזיק ביחידה יום אחד בלבד.

לשאלות 2 ו-3

תקנה 2(ד) לתקנות חישוב המס קובעת כי בחישוב המס על רווח ההון שיחול בעת מכירת היחידה אצל מי שהחזיק בה בתום השנה הקודמת, יחולו הוראות חלק ב' לפקודה (הכנסה פירותית) או חלק ה' לפקודה (הכנסה הונית), לפי העניין. בחישוב עלות היחידה, בין שהחישוב בוצע לפי פרק ב' לפקודה ובין שבוצע לפי פרק ה' לפקודה, ינכו מהסכום ששילם המוכר של אותה יחידה את הסכומים שהותרו לו בניכוי בגינה מכוח תקנה 4 לתקנות הניכויים וזאת בתוספת הכנסות שנכללו אצלו מתוקף החזקתו ביחידה ובתוספת המס ששולם בידי השותפות ויוחס אליו בשנים קודמות.

יוצא כי אדם אינו יכול להשקיע ברכישת יחידת השתתפות בסך של 100 ש"ח ולאחר מכן לבקש לנכות את חלקו בהפסדי השותפות הנובעים מהוצאות חיפוש ופיתוח בסך 500 ש"ח.

למעשה מהווה התרת הוצאות החיפוש אצל המחזיק הזכאי כנגד הכנסות אחרות אצלו בתקופת החזקתו ביחידות הטבת מס, שתשולם על ידו במועד שבו ימכור את היחידה בעתיד ובהתחשב בשיעור המס השולי החל על אותו משקיע בשנה שבה נוכו אותן הוצאות.

תקנה 2(ה) לתקנות חישוב המס קובעת כי מחזיק יחידת השתתפות שאינו מנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ושלא היה מחזיק זכאי בשל אותה יחידה בתום שנת המס הקודמת, יחולו לגביו בעת מכירת היחידה הוראות חלק ב' או חלק ה' לפקודה, והרווח יחושב לפי העניין כפי שמחושב במכירת נייר ערך סחיר רגיל לכל דבר.

יצוין כי חישוב המס בדוח שיוגש לרשות המסים (מס הכנסה) ייעשה על גבי טופס ייעודי של רשות המסים (טופס 858) המפרט את אופן החישוב.

המשיב - שותף במחלקת מסים במשרד עורכי דין ברון ושות', מומחה במיסוי (מס הכנסה), מע"מ, מיסוי מקרקעין במישור האזרחי והפלילי) ועבירות הלבנת הון

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים