



החטיבה המקצועית

דוח סיכום פעילות  
לשנת המס 2017

רשות המיסים בישראל

סיוון תשע"ח



לשכת מנהל רשות המסים

ט"ז סיון תשע"ח

30 מאי 2018

### **דבר המנהל אודות הנגשת פעילות החטיבה המקצועית לשנת המס 2017**

קוראים יקרים,

מפורסם בזאת לראשונה לעיון הציבור הרחב דוח המסכם את פעילות החטיבה המקצועית ברשות המסים לשנת המס 2017.

אני רואה בפרסומו חשיבות עליונה וזאת במסגרת המאמצים והמהלכים עליהם שוקדת רשות המסים בהנגשת המידע ומדיניות רשות המסים לכלל הציבור.

הבעת עמדותינו המקצועיות לציבור הרחב נועדה ליצור שקיפות וודאות בפעילות הרשות אל מול ציבור הנישומים והמייצגים.

ברצוני להודות לעובדי ומנהלי החטיבה המקצועית על העשייה המרובה בשנת המס 2017 והיזמה הברוכה בגיבוש הדוח.

בברכה,  
ערן יעקב





## סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

בס"ד

ט"ז סיון תשע"ח

30 מאי 2018

### דבר הסמנכ"ל אודות פעילות החטיבה המקצועית לשנת המס 2017

קוראים יקרים,

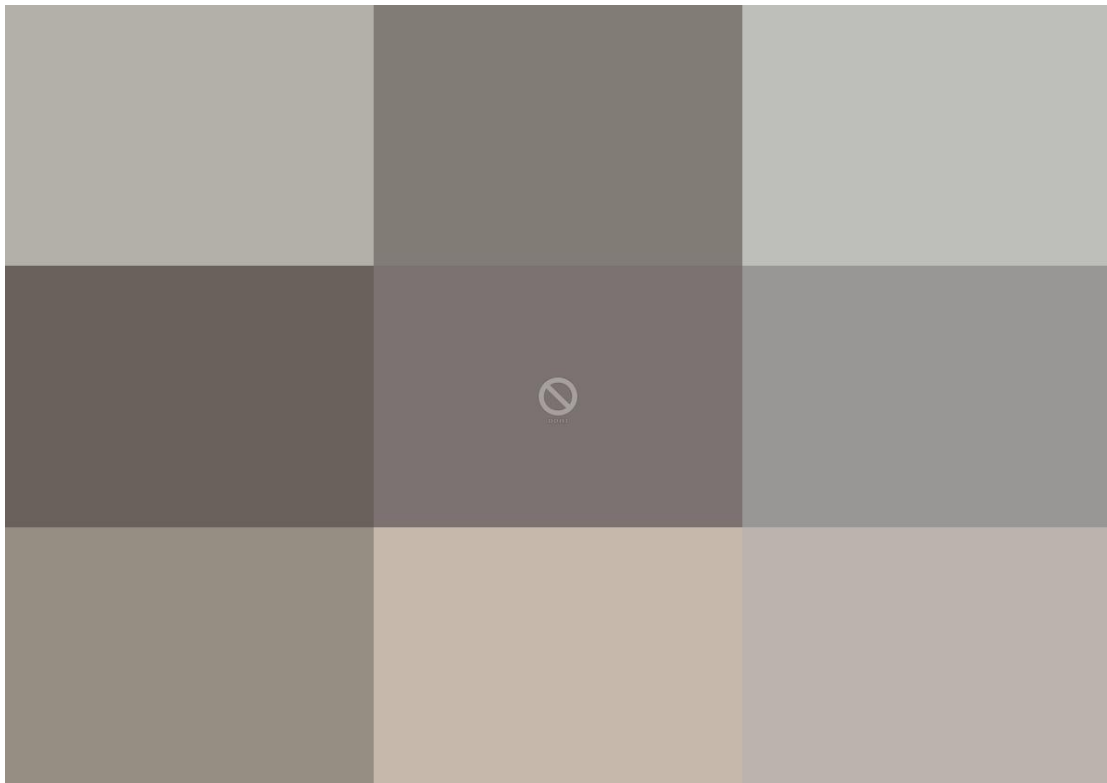
מובא בחוברת זו תוצאות פועלם של עובדי החטיבה המקצועית של רשות המסים לשנת המס 2017.

עשיית עובדי המחלקות השונות חולקה בחוברת זו, לנוחות הקריאה, לפי מחלקות, כאשר בכל מחלקה תואר מה נעשה בתחום החלטות מיסוי, תיקוני חקיקה, פרסום חוזרים מקצועיים ועוד...

כמו כן, תוכלו למצוא בחוברת זו את פרטי עובדי החטיבה המקצועית ליצירת קשר. ברצוני להודות על הסיעתא דשמיא, ולהודות לכל מנהלי ועובדי החטיבה המקצועית על פועלם הרב להצלחת החטיבה בפרט ורשות המסים בכלל.

קריאה מהנה!!!

  
רולנד עם-שלם, רו"ח (משפטן)





### החטיבה המקצועית - בעלי התפקידים

מחלקה	שם	תפקיד	טלפון	מייל
הנהלה	רולנד עם-שלם	סמנכ"ל בכיר מקצועית	02-6559110	<a href="mailto:RolandAm@taxes.gov.il">RolandAm@taxes.gov.il</a>
הנהלה	עפרי שלו	מנהל אגף בכיר מקצועית	03-7633108	<a href="mailto:OfriSh@taxes.gov.il">OfriSh@taxes.gov.il</a>
הנהלה	חגי טיירי	מפקח מס הכנסה בכיר	02-6553798	<a href="mailto:HagayTa@taxes.gov.il">HagayTa@taxes.gov.il</a>
הנהלה	רינת נתן	ראש ענף חוליה ניידת	02-6559110	<a href="mailto:RinatNa2@taxes.gov.il">RinatNa2@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	צביקה בראל	מנהל תחום בכיר מיזוגים פיצולים	03-7633522	<a href="mailto:ZvikaBa@taxes.gov.il">ZvikaBa@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	אלי חייקה	מנהל תחום מפקח ארצי	03-7633435	<a href="mailto:EliHa@taxes.gov.il">EliHa@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	ציקי קוטלר	מנהל תחום מפקח ארצי	03-7633464	<a href="mailto:TzikiKo@taxes.gov.il">TzikiKo@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	מיטל קראוס	מנהלת תחום מפקחת ארצית - החלפת מניות והעברת נכסים	03-7633838	<a href="mailto:MeitalKr@taxes.gov.il">MeitalKr@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	תומר גם זו לטובה	ממונה מפקח ארצי - החלפת מניות והעברת נכסים	03-7633520	<a href="mailto:TomerGa@taxes.gov.il">TomerGa@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	אמנון אלמוגרבי	ממונה מפקח ראשי	02-6559334	<a href="mailto:AmnonAl@taxes.gov.il">AmnonAl@taxes.gov.il</a>
שינויי מבנה	כארים כנעאן	מפקח מס הכנסה בכיר	03-7633515	<a href="mailto:KareemKa@taxes.gov.il">KareemKa@taxes.gov.il</a>
גילוי הון לא מדווח	אמיר דוידוב	מנהל תחום בכיר גילוי הון לא מדווח	03-7633442	<a href="mailto:AmirDa@taxes.gov.il">AmirDa@taxes.gov.il</a>
גילוי הון לא מדווח	ערן דביר	מנהל תחום אופציות לעובדים	03-7633035	<a href="mailto:EranDv@taxes.gov.il">EranDv@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	שרון אהרוני	מנהל תחום בכיר מיסוי בינלאומי	03-7633449	<a href="mailto:SharonAh@taxes.gov.il">SharonAh@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	אבישי דינר	מנהל תחום אמנות בינלאומיות	03-7633423	<a href="mailto:DinerAv@taxes.gov.il">DinerAv@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	זהבה זוהר - לוי	מנהלת תחום העברות לחו"ל	03-7633104	<a href="mailto:ZehavaZo@taxes.gov.il">ZehavaZo@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	נאוה נימר	מנהלת תחום מפקחת ארצית - אישורים	02-6559143	<a href="mailto:NavaNa@taxes.gov.il">NavaNa@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	דודו גולדנברג	מנהל תחום מפקח ארצי - נאמניות	03-7633424	<a href="mailto:DavidGo@taxes.gov.il">DavidGo@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	אבי אליהו	מנהל תחום מפקח ארצי - אישורים	03-7633438	<a href="mailto:AvrahamEl@taxes.gov.il">AvrahamEl@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	חיליק כהן	ממונה מפקח ארצי - דינים זרים	03-7633429	<a href="mailto:ChilikCo@taxes.gov.il">ChilikCo@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	שירלי שם-טוב	ממונה מפקחת ארצית - דינים פנימיים	03-7633517	<a href="mailto:ShirlySe@taxes.gov.il">ShirlySe@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	מרינה שילמן	ממונה מפקחת ארצית תושבי חוץ	03-7633514	<a href="mailto:MarinaSh2@taxes.gov.il">MarinaSh2@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	בועז כהן	ממונה מפקח ארצי - אמנות	03-7633676	<a href="mailto:BoazCo@taxes.gov.il">BoazCo@taxes.gov.il</a>
מיסוי בינלאומי	טטיאנה סקלנקו	ראש ענף חילופי מדע	03-7633517	<a href="mailto:TatianaSk2@takes.gov.il">TatianaSk2@takes.gov.il</a>
שוק ההון	נעמה שואן	מנהלת תחום בכירה שוק ההון	03-7633794	<a href="mailto:NaamaSh3@taxes.gov.il">NaamaSh3@taxes.gov.il</a>
שוק ההון	ברוך רבין	מנהל תחום גיוס הון ומימון	03-7633033	<a href="mailto:BarochRa@taxes.gov.il">BarochRa@taxes.gov.il</a>
שוק ההון	ארז כהן	מנהל תחום מפקח ארצי מקצועית	03-7633432	<a href="mailto:ErezCo2@taxes.gov.il">ErezCo2@taxes.gov.il</a>
שוק ההון	גיא גרינט	ממונה מפקח ארצי - חברות ציבוריות	03-7633057	<a href="mailto:GuyGr@taxes.gov.il">GuyGr@taxes.gov.il</a>
שוק ההון	ציפי שרייר	מפקחת מס הכנסה בכירה	03-7638206	<a href="mailto:TzipiSh@taxes.gov.il">TzipiSh@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	רונית כהן	מנהלת תחום בכירה קופות גמל	03-7633059	<a href="mailto:RonitCo2@taxes.gov.il">RonitCo2@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	ג'קי דהן	מנהל תחום קופות גמל	03-7633005	<a href="mailto:JaekiDa@taxes.gov.il">JaekiDa@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	אבי כהן	מנהל תחום מפקח ארצי	02-6559192	<a href="mailto:AvrahamCo@taxes.gov.il">AvrahamCo@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	לאה חמד	מנהלת תחום מפקחת ארצית	02-6559453	<a href="mailto:LeaHe@taxes.gov.il">LeaHe@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	אביטל סיידוף	מרכזת קופות גמל	02-6559335	<a href="mailto:AvitalSa2@taxes.gov.il">AvitalSa2@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	ריקי בלילתי	מרכזת חוליה מרכזית	02-6559197	<a href="mailto:RivkaBa@taxes.gov.il">RivkaBa@taxes.gov.il</a>
קופות גמל	אילנה יהודה	ראש ענף חוליה	02-6559187	<a href="mailto:IlanaYe@taxes.gov.il">IlanaYe@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	ארז אורעד	מנהל תחום בכיר מפקח ארצי מלכ"רים	02-6559332	<a href="mailto:ErezOr2@taxes.gov.il">ErezOr2@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	ליליה פרישר	ממונה מפקחת ארצית מוסדות ציבור ומלכ"רים	02-6559163	<a href="mailto:LilyaFr@taxes.gov.il">LilyaFr@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	אברהם שוורץ	ממונה מפקח ראשי	02-6559340	<a href="mailto:AvrahamSh3@taxes.gov.il">AvrahamSh3@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	חנוך שרבי	ממונה מפקח ראשי	02-6559073	<a href="mailto:HancchSh2@taxes.gov.il">HancchSh2@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	אסף לרנר	ממונה מפקח ראשי	02-6559290	<a href="mailto:AsafLe@taxes.gov.il">AsafLe@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	מירי יאס	ראש ענף חוליה	02-6559332	<a href="mailto:MiriYa@taxes.gov.il">MiriYa@taxes.gov.il</a>
מלכ"רים	ירדנה אליאס	מרכזת מוסדות ציבור - מלכ"רים	02-6559188	<a href="mailto:YardenaEl2@taxes.gov.il">YardenaEl2@taxes.gov.il</a>



מחלקה	שם	תפקיד	טלפון	מייל
מיסוי מקרקעין	מיכל סופר	מנהלת תחום בכירה מקצועית - מיסוי מקרקעין	02-6559582	<a href="mailto:MichalSo@taxes.gov.il">MichalSo@taxes.gov.il</a>
מיסוי מקרקעין	אפרת אברהם	מנהלת תחום קבלנים ונדל"ן	02-6559445	<a href="mailto:EfratAv2@taxes.gov.il">EfratAv2@taxes.gov.il</a>
מיסוי מקרקעין	חדוה פרימן	מנהלת תחום רכזת בכירה	02-6559593	<a href="mailto:HedvaFr@taxes.gov.il">HedvaFr@taxes.gov.il</a>
מיסוי מקרקעין	דנה גרוסמן אהרונוביץ	מנהלת תחום מפקחת ארצית שומת מקרקעין	03-7633496	<a href="mailto:DanaGr@taxes.gov.il">DanaGr@taxes.gov.il</a>
מיסוי מקרקעין	רחלי בן יהודה	ממונה מפקחת ארצית - מיסוי מקרקעין וקבלנים	02-7633533	<a href="mailto:RaachaeliBe@taxes.gov.il">RaachaeliBe@taxes.gov.il</a>
מיסוי מקרקעין	גיא כהן	מפקח שומת מקרקעין בכיר - מיסוי מקרקעין וקבלנים	03-7633238	<a href="mailto:GuyCo3@taxes.gov.il">GuyCo3@taxes.gov.il</a>
מיסוי מקרקעין	מעין גואטה	סגנית מנהלת מדור חוליה	02-6559445	<a href="mailto:MaayanGr2@taxes.gov.il">MaayanGr2@taxes.gov.il</a>
חוקי עידוד	מיכאל אסולין	מנהל תחום בכיר עידוד השקעות הון	03-7633272	<a href="mailto:MichaelAs@taxes.gov.il">MichaelAs@taxes.gov.il</a>
חוקי עידוד	לימור קפלן	מנהלת תחום עידוד השקעות הון וטובי חוץ ובתי מלון	03-7633433	<a href="mailto:LimorKa2@taxes.gov.il">LimorKa2@taxes.gov.il</a>
חוקי עידוד	הילה קוטלר	ממונה עידוד השקעות הון וטובי חוץ ובתי מלון	03-7633430	<a href="mailto:HillaAz@taxes.gov.il">HillaAz@taxes.gov.il</a>
חוקי עידוד	ימית רז	ממונה עידוד השקעות הון ותכנה ואלקטרוניקה	03-7633441	<a href="mailto:YamitRa@taxes.gov.il">YamitRa@taxes.gov.il</a>
חוקי עידוד	ליאור טלה	ממונה עידוד השקעות הון תעשייה	03-7633502	<a href="mailto:LiorTa@taxes.gov.il">LiorTa@taxes.gov.il</a>
חוקי עידוד	עפרה הימלשטיין	ראש ענף ביקורת ניהול ספרים	02-6559544	<a href="mailto:OfraHi2@taxes.gov.il">OfraHi2@taxes.gov.il</a>
אופציות	רז איצקוביץ	מנהל תחום בכיר אופציות לעובדים	03-7633060	<a href="mailto:Razlz@taxes.gov.il">Razlz@taxes.gov.il</a>
אופציות	ליאת מקמילן ברזילי	מנהלת תחום עידוד השקעות הון תעשייה	03-7633015	<a href="mailto:Liatba@taxes.gov.il">Liatba@taxes.gov.il</a>
החלטות מיסוי	יואב משה	מנהל תחום בכיר החלטות מיסוי	03-7633260	<a href="mailto:YoavMo@taxes.gov.il">YoavMo@taxes.gov.il</a>
החלטות מיסוי	גולן מוזס	מנהל תחום מפקח ארצי קרנות השקעה והפרטת חברות	03-7633428	<a href="mailto:GolanMo2@taxes.gov.il">GolanMo2@taxes.gov.il</a>
החלטות מיסוי	דורית איתאל	מרכזת מיזוגים ופיצולים	03-7633055	<a href="mailto:DoritIt@taxes.gov.il">DoritIt@taxes.gov.il</a>
חקלאות וקיבוצים	גדי הילמן	מנהל תחום מפקח ארצי חקלאות וקיבוצים	03-7633053	<a href="mailto:GadHi@taxes.gov.il">GadHi@taxes.gov.il</a>
תקינה חשבונאית	רויטל רז	מנהלת תחום בכירה תקינה חשבונאית	03-7633436	<a href="mailto:RevitalRa@taxes.gov.il">RevitalRa@taxes.gov.il</a>
תקינה חשבונאית	ברק מימון	ממונה מפקח ארצי - חשבונאות	03-7633450	<a href="mailto:BarakMa@taxes.gov.il">BarakMa@taxes.gov.il</a>
מע"מ	דוד שלון	מנהל אגף א' מקצועית	02-6663930	<a href="mailto:DavidSh5@taxes.gov.il">DavidSh5@taxes.gov.il</a>
מע"מ	מיכאל זיו	מנהל תחום בכיר מקצועית מע"מ - רולינג ורפרנטורה	02-6664087	<a href="mailto:MichaelZi2@taxes.gov.il">MichaelZi2@taxes.gov.il</a>
מע"מ	גיא ג'ורנו	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	02-6663881	<a href="mailto:GuyJo@taxes.gov.il">GuyJo@taxes.gov.il</a>
מע"מ	צביה עמילאל	מנהלת תחום מקצועית - מע"מ	02-6663877	<a href="mailto:TzviaAm@taxes.gov.il">TzviaAm@taxes.gov.il</a>
מע"מ	דוד פאר	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	02-6664703	<a href="mailto:DavidPe4@taxes.gov.il">DavidPe4@taxes.gov.il</a>
מע"מ	אלי רוט	מנהל תחום מקצועית - מע"מ	02-6663801	<a href="mailto:EliRo@taxes.gov.il">EliRo@taxes.gov.il</a>
מע"מ	רום רצון	מבקר חשבונות בכיר	03-6552235	<a href="mailto:RomRa@taxes.gov.il">RomRa@taxes.gov.il</a>
מע"מ	אריאל אקוע	מבקר חשבונות בכיר	03-6552214	<a href="mailto:ArielAk@taxes.gov.il">ArielAk@taxes.gov.il</a>
מע"מ	מוחמד נאטור	מבקר חשבונות בכיר	02-6663896	<a href="mailto:MohamadNa@taxes.gov.il">MohamadNa@taxes.gov.il</a>
מע"מ	אהובה צישינסקי	ממונה פרויקטים	02-6545613	<a href="mailto:AahuvaBe@taxes.gov.il">AahuvaBe@taxes.gov.il</a>
מע"מ	ענת ברק	מרכז ריכוז פניות ומענה באינטרנט	02-6663882	<a href="mailto:AnatBa@taxes.gov.il">AnatBa@taxes.gov.il</a>
מע"מ	סיון לוי	רכזת לשכה ב	02-6663896	<a href="mailto:SivanL@customs.mof.gov.il">SivanL@customs.mof.gov.il</a>
מחירי העברה	עירית ליאו	מנהלת תחום בכירה מחירי העברה	03-7633061	<a href="mailto:IritLi@taxes.gov.il">IritLi@taxes.gov.il</a>
מחירי העברה	דרור ביטרמן	מנהל תחום מפקח ארצי - מחירי העברה	03-7633079	<a href="mailto:DrorBit@taxes.gov.il">DrorBit@taxes.gov.il</a>
מחירי העברה	מיטל אנג'ל	ממונה מפקחת ארצית מחירי העברה	03-7633526	<a href="mailto:MitalAn@taxes.gov.il">MitalAn@taxes.gov.il</a>
מחירי העברה	רני רדושינסקי	ממונה מפקח ראשי	03-7633445	<a href="mailto:RaniRa@taxes.gov.il">RaniRa@taxes.gov.il</a>
מחירי העברה	אורית גולדשטיין	ממונה מפקחת ראשית	03-7633538	<a href="mailto:OritGo@taxes.gov.il">OritGo@taxes.gov.il</a>



## תוכן עניינים

<b>8</b>	<b>החטיבה המקצועית - נושאים כלליים</b>
9	חוזרים מקצועיים
<b>13</b>	<b>מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים</b>
14	החלטות מיסוי
17	פניות הבהרה
20	חוזרים מקצועיים
21	תיקוני חקיקה
22	הוראות נוהל
<b>24</b>	<b>מחלקת מחירי העברה</b>
25	חוזרים מקצועיים
27	תיקוני חקיקה
29	פעילות מול ה-OECD
29	עדכונים
<b>30</b>	<b>מחלקת גילוי הון לא מדווח</b>
31	כללי
31	נוהל הליך גילוי מרצון
33	מיסוי ענף היהלומנים
<b>34</b>	<b>מחלקת החלטות מיסוי</b>
35	מערכת החלטות מיסוי
35	פרויקט ה-FATCA
35	פרויקט ה-C.R.S.
36	ועדת פניות שאינן החלטות מיסוי
36	ועדת פורום החטיבה המקצועית
36	ועדת שימוש במידע פיננסי
36	ועדת אגרות
36	חוזר יישום הוראות ה-FATCA
<b>37</b>	<b>מחלקת חוקי עידוד</b>
38	החלטות מיסוי
39	חוזרים מקצועיים
42	תיקוני חקיקה
43	פסיקה
44	טפסים



<b>46</b>	<b>מחלקת שינויי מבנה</b>
47	החלטות מיסוי
48	חוזרים מקצועיים
49	תיקוני חקיקה
50	מסלולים ירוקים
<b>52</b>	<b>מחלקת מס ערך מוסף</b>
53	החלטות מיסוי
57	הוראות פרשנות
<b>58</b>	<b>מחלקת מיסוי בינלאומי</b>
59	החלטות מיסוי
61	פניות הבהרה
62	חוזרים מקצועיים
63	תיקוני חקיקה
63	עמדות חייבות בדיווח
63	פרויקטים נוספים
<b>66</b>	<b>מחלקת תקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע</b>
67	החלטות מיסוי
67	הוראות ביצוע
67	תיקוני חקיקה
<b>69</b>	<b>מחלקת מיסוי אופציות לעובדים</b>
70	החלטות מיסוי
71	חוזרים מקצועיים
74	תיקוני חקיקה
75	מסלולים ירוקים
<b>77</b>	<b>מחלקת מיסוי שוק ההון</b>
78	החלטות מיסוי
80	חוזרים מקצועיים
83	תכנוני מס חייבים בדיווח
83	תיקוני חקיקה
85	פסיקה
86	ניירות עמדה
87	מסלול ירוק העברות לחו"ל



<b>88</b>	<b>מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים</b>
89	רקע - היחידה למוסדות ציבור ומלכ"רים, מס הכנסה, רשות המיסים
89	חוזרים והוראות ביצוע
90	תיקוני חקיקה
91	בקשות חדשות שאושרו בשנת 2017 - בפילוח לפי סעיפי החוק
91	חידושי אישורי סעיף 46 בשנת 2017
<b>92</b>	<b>מחלקת חקלאות וקיבוצים</b>
93	תיקוני חקיקה
95	הנחיות
96	טפסים
<b>97</b>	<b>קופות גמל ומיסוי פרט</b>
98	פניות הבהרה
99	חוזרים מקצועיים
100	תיקוני חקיקה

סיכום שנה 2017

החטיבה המקצועית

נושאים כלליים

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 7/2017 בנושא סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה - מיסוי בעל מניות מהותי בשל משיכה מחברה

בחודש אוגוסט 2017 פורסם חוזר מקצועי המפרט את הדין שנקבע בסעיף 3(ט) לפקודה אשר חוקק במסגרת תיקון 235 שנכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2017, לרבות בנוגע להוראות התחולה והתחילה השונות שנקבעו בו. הסעיף מסדיר את אופן הטיפול המיסוי במשיכות כספים מהחברה על ידי בעל המניות המהותי בה ו/או בהעמדת נכס של החברה לשימוש של בעל המניות המהותי ("משיכה מחברה").

יובהר כי במסגרת תיקון 245 לפקודה, מועטה מהגדרת "בעל מניות מהותי" חברה שאינה תאגיד שקוף, כך שהוראות סעיף 3(ט) לפקודה לא יחולו על בעל מניות שהוא חברה לא שקופה.

במסגרת החוזר, פורטו הוראות סעיף 3(ט)2 הקובע כי "יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי...".

במסגרת החוזר, פורטו הוראות סעיפים 3(ט)2(א), (ב) ו-(ג) הקובעות את סיווג ההכנסה ממשיכה מחברה בידי בעל המניות: הכנסה לפי סעיף 2(4), 2(2) או 2(1) לפקודה, לפי העניין. החוזר קובע כי ככל והמשיכה חויבה במס בידי בעל המניות בהתאם לסעיפים 2(2) או 2(1) לפקודה, תותר לחברה הוצאה לצורכי מס אם רשמה בספריה החשבונאים הוצאה כנגד סגירת יתרת המשיכה שחויבה.

בנוסף, פורטו במסגרת החוזר הוראות סעיף 3(ט)6 לפקודה המטפל בחישוב סכום ההכנסה ממשיכה מחברה החייב במס בידי בעל המניות במועד החיוב, הן לגבי משיכת כספים מחברה והן לגבי העמדת נכס לשימוש בעל המניות.

יצוין, כי במסגרת סעיפים 3(ט)7 ו-3(ט)8 לפקודה נקבעו "יחסי הגומלין" בין סעיף 3(ט) לסעיף 3(ט)1, ונקבע כי אין בהוראות סעיף 3(ט)1 כדי לגרוע מהוראות סעיף 3(ט), כך שהוראות שני הסעיפים הנ"ל יחולו במקביל על משיכה מחברה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 10/2017 בנושא סעיף 62א לפקודת מס הכנסה בנושא מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים

בחודש נובמבר 2017 פורסם חוזר מקצועי המפרט את הדין שנקבע בסעיף 62א לפקודה אשר חוקק במסגרת תיקון 235 שנכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2017.



החוזר מפרט את הוראות סעיף 62א(א) לפקודה הקובעות כללים למיטת הכנסתה החייבת של חברת מעטים, תושבת ישראל או תושבת חוץ שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175ב לפקודה, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה (כהגדרתו בסעיף 88). על פי ההוראות, במקרים המפורטים בסעיפים 62א(א) (1) ו-(2) לפקודה, הכנסה חייבת כאמור תיחשב כהכנסתו של היחיד וזאת למרות שההכנסה היא הכנסת החברה. יודגש, כי יש לחשב את ההכנסה החייבת שמקורה בפעילות בעל המניות באופן נפרד משאר הכנסות החברה, כך למשל, לא ניתן לקזז הפסדים שמקורם בהכנסות אחרות של החברה מההכנסה אשר תיוחס לבעל המניות.

החוזר קובע כי על חלוקת דיבידנד מתוך ההכנסה החייבת אשר חויבה במס לפי סעיף 62 לפקודה, לא יחול חיוב נוסף במס, היות ועל אותה הכנסה שולם מס עד לרמת היחיד. נוסף על האמור, החוזר קובע הבהרות לגבי החרגת יחיד מתחולת סעיף 62 לפקודה, וכן הבהרות להחרגת שותף בשותפות מתחולת סעיף 62 לפקודה.

#### [למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 1/2018 בנושא סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון)

בחודש ינואר 2018 פורסם חוזר מקצועי המסווג את ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי חוק החברות. עד לפרסום חוזר זה, הטיפול באופן סיווג ההכנסה בשל חלוקה שלא מרווח לפי סעיף 303 לחוק החברות, נעשה בהתאם [לחוזר מס הכנסה 10/2001](#). כך למשל, קבע [חוזר 10/2001](#), כי "חלוקה מרווח" לפי סעיף 302 לחוק החברות תחשב כדיבידנד לצורכי מס, ואילו חלוקה "שאינה מרווח", לפי סעיף 303 לחוק החברות, תקרא "הפחתת הון" ותסווג בידי בעלי המניות של החברה המחלקת כאירוע הוני.

מאז פרסומו של [חוזר 10/2001](#) נערכו שינויים בכללי החשבונאות המקובלים שעל בסיסם נקבע מבחן הרווח על פי חוק החברות. לאור האמור, קובע החוזר, כי מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה הינו בחלוקת רווח או התעשרות אשר נצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק החברות, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל. יודגש, כי חוזר זה יחליף, בכל הקשור לכך, את האמור בפסקה 6 [לחוזר 10/2001](#) (חלוקת דיבידנד שאינה מרווח).

#### [למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



## חוזר מס הכנסה מספר 2/2018 בנושא רכישה עצמית של מניות

בחודש ינואר 2018 פורסם חוזר מקצועי הקובע את אופן המיסוי בעניין רכישה עצמית של מניות בהתאם לחוק החברות. עד לפרסום חוזר זה, טיפל [חוזר מס הכנסה 10/2001](#) מיום 26.12.2001 בנושא "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס", בעיקר בהשלכות לצורכי מס של רכישה עצמית של מניות החברה עצמה או על ידי תאגיד קשור. כאמור, חוזר זה העוסק בהיבטי המיסוי של חלוקה לפי חוק החברות שהינה רכישה, יחליף, בכל הקשור לכך, את האמור [בחוזר 10/2001](#).

החוזר מתייחס לסיטואציות שונות בהקשר של רכישה עצמית של מניות ומסווג את העסקה לצורכי מס במספר מישורים, כך למשל, ככל שמדובר ברכישה עצמית מכל בעלי המניות באופן יחסי שווה, יש לסווג את העסקה כחלוקת דיבידנד. נוסף על האמור, ככל שמדובר ברכישה עצמית שאינה מכל בעלי המניות באופן יחסי שווה, ככלל, יש לסווג את העסקה כעסקה המורכבת משני שלבים המפורטים בסעיפים 3.2.2.1 ו-3.2.2.2 לחוזר אשר לפיהם למעשה בעלי המניות הנותרים עושים שימוש ברווחי החברה על מנת לרכוש את מניות בעלי המניות המוכרים.

נוסף על האמור, קובע החוזר הוראות נוספות, בין היתר, לעניין מחיר מקורי, חישוב רווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94 לפקודה, התייחסות למצבים בהם לחברה הרוכשת קיימים רווחים פטורים ממס בהתאם להוראות חוק עידוד השקעות הון, מצב בו מבוצעת הרכישה העצמית של מניות באיגוד מקרקעין ועוד.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

## חוזר מס הכנסה מספר 3/2018 בנושא עסקת מיזוג משולש הפכי

בחודש ינואר 2018 פורסם חוזר מקצועי הקובע את אופן מיסוי הצדדים המשתתפים בעסקת "מיזוג משולש הפכי". עסקת מיזוג משולש הפכי מורכבת משני שלבים עיקריים, כך שבשלב הראשון, הגוף הרוכש מקים חברה בת (להלן: "החברה החדשה") בבעלותו המלאה, המוקמת במיוחד לצורך כך, ומיד לאחר מכן, בשלב השני, החברה החדשה, מתמזגת עם ולתוך החברה הנרכשת, כך שהחברה החדשה נעלמת והחברה הנרכשת הממוזגת נותרת בידי הגוף הרוכש. בהתאם לחוזר, על אף שמדובר בעסקת מיזוג, לצורכי מס, יש לראות בעסקה זו כעסקת רכישה רגילה בה הגוף הרוכש רוכש את מלוא המניות בחברה הנרכשת מידי בעלי המניות המוכרים. בהתאם, יראו בגוף הרוכש כמי שרכש מניות והוא יהיה זכאי לעלות (להלן: "מחיר מקורי"), בגובה התמורה ששולמה על ידו, ובמישור בעלי המניות המוכרים, יראו אותם כמי שמכרו את מניותיהם בעד התמורה שניתנה להם (מזומן ו/או מניות הגוף הרוכש). מכירת המניות כאמור



על ידי בעלי המניות המוכרים, תהא חייבת בשיעורי המס החל בעת מכירת מניות והתלוי במעמדם של המוכרים.

יצוין, כי בחלק מהעסקאות אשר בוצעו בדרך של מיזוג משולש הפכי, נוצל הליך זה גם להפחתת מס באמצעות תכנוני מס על ידי הגוף הרוכש. בהתאם, במהלך המיזוג הועברה הלוואה או חוב (מצד ג' או מהגוף הרוכש), בגובה מלוא או חלק מעלות הרכישה אל החברה הנרכשת. לאחר מכן, הלוואה זו תפרע באמצעות מקורות החברה הנרכשת. הפחתת המס מתבטאת הן בהפחתת המס החל על דיבידנדים (אם מדובר ברווחי חוק עידוד, ברוכש זר או ברוכש יחיד), אשר היו אמורים להשתלם מהחברה הנרכשת לגוף הרוכש ולממן בכך את עלות רכישת המניות, וזאת עד גובה הלוואה או חוב שהועבר לחברה הנרכשת, הן הפחתת המס על פי חוק עידוד השקעות הון בחברות שלהן "רווחים כלואים" והן בהפחתת מס בשל ניכוי הוצאות מימון בגין הלוואה כנגד ההכנסות השוטפות של החברה הנרכשת.

על פי החוזר, במקרים בהם הועברה הלוואה או חוב לחברה הנרכשת, יש לסווג את העברת הלוואה או חוב לצורכי מס כחלוקת דיבידנד או כהפחתת הון, לפי העניין, כאשר מועד החיוב במס, יכול ויהיה כבר במועד המיזוג המשולש הפכי. לעמדה זו של רשות המסים השלכות מס משמעותיות על הגופים הרוכשים (בחלק מהמקרים גם על החברות הנרכשות) מאחר והם ידרשו לתשלום מס מידי בגין סכומי הלוואה או חוב שהועברו לחברות הנרכשות וכן בשל אי התרת ניכוי הוצאות מימון.

#### [למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא סמכות המנהל לחלוקת רווחים לפי סעיף 77 לפקודה

עקרון המיסוי הדו שלבי במיסוי חברות ועקרון השקילות המיסיית שלפיה יצומצם ההבדל בין שיעורי המס החלים על הכנסה המופקת בידי יחיד לבין אותה הכנסה המופקת על ידו באמצעות חברה, הינם מעקרונות היסוד בשיטת מיסוי התאגידים בישראל.

במסגרת תיקון 235 לפקודה שנכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2017, תוקן סעיף 77 לפקודה המאפשר למנהל רשות המיסים להורות על חלוקת רווחים לא מחולקים של חברת מעטים, אם התקיימו התנאים המנויים בסעיף. יצוין, כי לא נעשה תיקון לסעיפים 78 עד 81 לפקודה הקובעים הוראות נוספות ביחס להפעלתו של סעיף 77 לפקודה.

החוזר מפרט את הוראות סעיפים 77 עד 81 לפקודה לאחר תיקון 235 לפקודה ואופן הפעלת הסמכות הנתונה למנהל מכח הסעיפים האמורים.





## החלטות מיסוי

### החלטות מיסוי בתחום ההתחדשות עירונית

עסקאות פינוי ובינוי וכן עסקאות תמ"א 38 הפכו בשנים האחרונות לנתח משמעותי מהעסקאות במגזר העירוני. עסקאות אלו מעלות שאלות מיסוי מהותיות בעלות השלכות כלכליות כבדות משקל להן השפעה על היתכנות הפרויקט ויציאתו אל הפועל. בתחום זה ניתנו מספר החלטות מיסוי שנועדו להבהיר את הנושא ולתת מענה לשאלות העולות בתחום:

תמצית מספר 8293/17 בנושא שדרוג דירות תמורה בתמ"א 38

על מנת לנטרל את חוסר האמון הפוטנציאלי הקיים בין הדיירים ליזם ובין הדיירים לבין עצמם, חוסר אמון שעלול לפגוע בהיתכנות הפרויקט ובהירתמות הדיירים לו, גיבשו היזמים מנגנון תמורה לפי מפתח אחיד שהוא פונקציה של שטח הדירה הקיימת ומיקומה בבניין. החלטת מיסוי זו נועדה להתמודד עם היבטי המיסוי העולים מבקשות פרטניות של דיירים לשדרוג דירת התמורה הבסיסית.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 3947/17 בנושא מנהלה עירונית לייצוג דיירים בפרויקט להתחדשות עירונית

עסקאות ההתחדשות העירונית מאופיינות בריבוי גורמים המעורבים בפרויקט - גופים רגולטוריים, גופים פיננסיים, קנייניים (הדיירים), מסחריים (היזם) ועוד. החלטת מיסוי זו נועדה לקבוע את מעמדה של מנהלה עירונית המארגנת דיירים לעסקת התחדשות עירונית - האם גורם הפועל מטעם הבעלים (עסקה חוזית שאין עמה משמעות כלכלית הפטורה ממס) או גורם הפועל מטעם היזם (עסקה מסחרית החייבת במס).

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5586/17 בנושא פינוי בינוי בעסקת קומבינציה

פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין מקנה הטבות מס בעסקאות פינוי בינוי בהתקשרויות מסוג מכר מלא. נשאלנו, האם הוראות הפרק יחולו גם על עסקאות מסוג מכר חלקי. החלטה זו משמעותית במיוחד בעסקאות פינוי בינוי של צמודי קרקע, שם יש עודפי זכויות בנייה המקנות בהכרח זכאות ליותר מיחידת דיור אחת.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



### החלטות מיסוי בעניין חברות ארנק - הוראות המעבר

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "חוק ההתייעלות הכלכלית"), התווסף סעיף 3(ט) לפקודה הקובע כי יראו במשיכת כספים מחברה ובהעמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו, לרבות העמדת דירה לשימושם, כהכנסתו של בעל המניות המהותי.

בד בבד עם הוראות החיוב, כהוראת שעה, מיום 1.1.2017 ועד 31.12.2018, נקבעו הוראות מעבר מקלות לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית.

בשל זמניות ההוראה וההטבה שניתנה במקביל לחלוקת דיבידנד בשיעור מוטב (שפקע ביום 30.9.2017) בנושא זה ניתנו מספר החלטות מיסוי:

תמצית מספר 5423/17 בנושא העברת דירה בבנייה לבעל מניות מהותי מכוח הוראות המעבר לסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית

החלטת מיסוי זו נועדה לקבוע את התנאים לתחולת הוראת המעבר גם על דירת מגורים שבנייתה טרם נסתיימה במועד הקובע על פי חוק ההתייעלות הכלכלית (1.1.2017).

יובהר כי החלטת מיסוי זו ותנאיה יחולו גם על דירה שנרכשה ערב התיקון במסגרת קבוצת רכישה וכן על קרקע שנרכשה כאמור.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2213/17 בנושא העברת דירה מחברת בת לבעל מניות מהותי מכוח הוראות המעבר לסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית

החלטת המיסוי נועדה להסדיר באילו תנאים ניתן יהיה להחיל את הוראות המעבר על העברת דירה ישירות מחברה לבעל מניות מהותי הגם שמחזיק בה בעקיפין.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5951/18 בנושא נטילת הלוואה והמחאת חוב מחברה אחות במסגרת העברת דירת מגורים לבעל מניות מהותי ואי הכרה בהפסד מכוח סעיף 96(ב) (4) לחוק ההתייעלות הכלכלית

סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה קובע כי העמדת דירה של חברה לשימוש של בעל המניות המהותי תיחשב כהכנסתו של בעל המניות המהותי (כהכנסה מדיבידנד, כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד), כאשר מהכנסה זו תנוכה יתרת זכות של בעל המניות המהותי. החלטת מיסוי זו מאפשרת לנכות יתרת זכות בחברה אחות במקרה בו החברה אשר רכשה



את הדירה, נטלה הלוואה לשם כך מחברה אחות ולחברה האחות התחייבות כלפי בעל המניות. כמו כן, בהחלטת המיסוי הובהר כי לא יוכר הפסד כתוצאה מהעברת דירה לבעל מניות מהותי מכוח החלופה הרביעית, הקבועה בסעיף 96(ב)(4) לחוק ההתייעלות הכלכלית.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

#### החלטות מיסוי בעניין הוראת השעה-הפחתת מס שבח במכירת קרקע

בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2015 עד 2016), התשע"ו-2015, נחקקה הוראת שעה לשנים 2016 עד 2018 המפחיתה את שיעור המס על השבח הריאלי ליחיד אשר מוכר קרקע לבנייה למגורים כאשר יום הרכישה של הקרקע קדם ליום 7.11.2001. מטרת המחוקק הייתה לעודד מכירת קרקעות זמינות לבנייה אשר מכירתן מתחייבת במס אפקטיבי גבוה בשל החישוב הליניארי של המס (מס שולי עד ליום 7.11.2001) ובכך להגדיל את היצע הקרקעות לבניה בתקופת הוראת השעה וכפועל יוצא גם את היצע הדירות הבנויות. הוראה השעה מחייבת את המוכר לעמוד בתנאים מסוימים אשר נועדו להבטיח כי אכן ייבנו דירות על המקרקעין להגדלת היצע בטווח הקרוב.

תמצית מספר 3157/17 בנושא תיקון 83 - מכירת קרקע לבניה כאשר הזכות טרם הגיעה לידי המוכר

החלטת המיסוי מאפשרת לשמר את מסגרת ההתאגדות הקיימת כל עוד וודאות העמידה בתנאי הוראת השעה לוט בערפל.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

#### תמצית מספר 1167/17 בנושא תיקון 83 - הוראת שעה למכירת קרקע לבניה

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את תחולת הוראת השעה למכירה קרקע זמינה לבנייה גם בהענקת אופציה לרכישת הזכות והתנאים להשלמת תנאי הבנייה. כן נקבע בהחלטה כיצד יש למנות את תנאי המינימום על פי הוראת השעה (קרקע ל- 8 יח"ד) בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

#### החלטות מיסוי בנושאים שונים

#### תמצית מספר 7326/17 בנושא איחוד וחלוקה בבניין לשימור

ככלל, החלפת דירות בין בעלים בבניין מהווה עסקת חליפין בה כל אחד מהבעלים חייב במס שבח על הדירה שמכר ובמס רכישה על הדירה החדשה. כאשר הבניין נהרס ובעלות הדיירים



מתמזגת ונטמעת במקרקעין, חלוקת היחידות בבניין מחדש מהווה חלוקה פטורה ממס בהתאם לסעיף 67 לחוק. החלטת מיסוי זו נועדה להסדיר את היבטי המיסוי שיחולו במקרה בו הבניין לא נהרס כליל בשל מגבלה רגולטורית.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 7631/17 בנושא חלוקת מקרקעין המהווים מלאי עסקי בין בעליהם המשותפים

סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין מקנה פטור ממס שבח למכירה שהיא חלוקת מקרקעין בין בעליהם המשותפים, ובמקביל תקנה 27 לתקנות מס רכישה פוטרת ממס פעולה זו מהסיבה שמכירה זו אינה מהווה רכישה של זכויות חדשות, אלא, כימות כלכלי של זכויות שנרכשו בעבר, בין שותפים. החלטת מיסוי זו נועדה להסדיר פטור ממס רכישה בחלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים הנישומים לפי הוראות חלק ב' לפקודה, בתנאים מסוימים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

### **פניות הבהרה**

דיני המס מושפעים ממספר רב של גורמים דינמיים הפועלים על תחום המקרקעין ומיסוי המקרקעין - דינים שונים הנושקים לתחום כגון דיני החוזים, דיני הירושה דיני הקניין המחאת חיובים וכדומה, דפוסי התקשרות מגוונים, פסיקת בתי המשפט, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי וכדומה. בשל הגורמים דלעיל ובשל מורכבות דיני המס, קיימת חוסר בהירות גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק ובפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ- 500 פניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרות לדין הקיים בנושאים שונים ומגוונים, להלן בתמצית מספר מקרים:

**המחאה של פרויקטים להתחדשות עירונית בין יזמים**

המחאה של פרויקט להתחדשות עירונית במועד שלאחר חתימת הדיירים, כולם או חלקם, ובטרם הגיע יום המכירה הנדחה לעניין חישוב השבח והמס מהווה מכירה של זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק, החייבת במס שבח ובמס רכישה. מדובר במכירת זכויות הבניה הנוספות שרכש היזם הראשון מן הדיירים שווי המכירה לעניין זה ייקבע בהתאם לעקרון כלל התמורות כך שלתמורה הכספית הנקובה בהסכם בין היזמים יש להוסיף את כל התמורות שמשלם היזם הרוכש בשם היזם המוכר או במקומו, בין היתר עלויות שירותי הבנייה עבור הדיירים.



## טענת שיתוף בנכסים בין בני זוג לאחר מכירת הנכס

חוק מיסוי מקרקעין חל על מכירה של זכויות חוזיות ולכן כאשר אדם נשוי רוכש זכות במקרקעין לאחר היווצרות התא המשפחתי על שמו בלבד תצא שומה בהתאם והנכס יופיע במרשמי מיסוי מקרקעין בשלמות על שמו של הרוכש. כיוון שטענת שיתוף בנכסים על פי הלכת השיתוף הינה טענה קניינית, נוצר במקרה זה פער בין הבעלות הפורמאלית על המקרקעין לבעלות המהותית. פער זה לא מקבל ביטוי בשומת המנהל משום שחוק מיסוי מקרקעין ממסה זכויות חוזיות בלבד. לפיכך, כאשר לאחר מכירת הנכס נטענת טענת שיתוף ומוכחת על ידי הטוען לה, יש לראות בנכס שנמכר כנכס בבעלותם המשותפת של שני בני הזוג עוד ממועד רכישת הנכס, פיצול שומת המכירה, כאמור, הינו פיצול טכני שאינו דורש כל הליך שומתי מטעם המנהל. בדרך כלל, טענת השיתוף עולה לאחר המכירה לצורך חישוב המס בדרך של פריסה (סעיף 48א(ה) לחוק).

וידגש, בסיטואציה של רכישת מלוא הזכויות בנכס על שם אחד מבני הזוג, ובני הזוג מבקשים לעגן את הזכויות הקנייניות הנטענות ולרשום מחצית מהזכויות על שם בן הזוג האחר, במהלך החזקת הנכס, מדובר באירוע מס הכרוך בדיווח (הגשת טופס מש"ח) וכרוך בשומה (שיתכן ותהיה פטורה ממס בשל הקרבה המשפחתית).

### חובת השבת מקרקעין שמקורה בתניה חוזית - אינה הפקעה

השבת קרקע חקלאית ששונה ייעודה לרשות מקרקעי ישראל מקורה בתניה חוזית ולכן אינה מהווה הפקעה ולא יחולו עליה הוראות סעיף 48 לחוק. החלטת מועצת מקרקעי ישראל מספר 1470 המקנה פיצוי כספי מוגדל לקרקעות הכלולות בחוק לקידום בנייה במתחמים מועדפים כנגד הקדמת פינוי המקרקעין מושתתת אף היא על אותה תניה חוזית ולכן אינה מהווה הפקעה של זכויות אלא מכירה רצונית שמקורה בהסכם החכירה המקורי.

### ביטול עסקה בנסיבות מסוימות

תוצאה קניינית לפיה זכות במקרקעין עוברת חזרה לידי מוכר הזכות, אפשרית בשני תרחישים: או כאשר עסקת היסוד מבוטלת או כאשר הקונה מוכר את הזכות במקרקעין למי שמכר לו ("מכר חוזר"). נפקות ההבחנה בין שני התרחישים היא חביונות המס - בעוד עסקה שבוטלה, לא רק שלא חלים עליה מסים, בנוסף, על המנהל להחזיר לצדדים את המס ששולם בעסקת היסוד (בהתאם לסעיף 102 לחוק), במכר חוזר חלים מסי מקרקעין ובנוסף, המס בעסקת



היסוד עומד על כנו. בית המשפט בעניין עידית זמר<sup>1</sup> קבע מבחן על להבחנה בין ביטול עסקה למכר חוזר - "האם עסקת היסוד הכתה שורש בקרקע המציאות" ממנו נגזרים מבחני משנה. בסיטואציה בה נמכר נכס או הועבר ללא תמורה, ולאחר חלוף זמן מבקשים הצדדים לבטל את העסקה - אם למנהל יש יסוד סביר להניח כי הנכס הועבר במטרה להתחמק מנושים של המעביר, עמדתנו הינה, כי לא מדובר בביטול עסקה, אלא במכר חוזר. עצם העובדה שהעברת הנכס הצליחה למנוע מהנושים להיפרע מאותו הנכס, מעידה כי עסקת היסוד הכתה שורש בקרקע המציאות ולא ניתן כעת, לאחר חלוף 'איום הנשייה', לבטלה.

### רכישה בנאמנות עבור אחר בהליך מכרזי

בדרך כלל, יום המכירה החוזי, המועד בו נקשר חוזה מחייב על פי דיני החוזים, הוא אירוע חד פעמי של מפגש רצונות בין המוכר והקונה (יום חתימת ההסכם) ובמועד התקשרות זה קיומו של נהנה וזהותו אמורים להיות ברורים לאור משמעות הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין. ישנם מקרים, שמפגש הרצונות החוזי הוא פרי תהליך ממושך, ולא אירוע חד פעמי כאמור, לדוגמה: במכירה במסגרת הליך מכרזי- תחילה מפרסם הבעלים הזמנה להציע הצעות, המציעים מגישים את הצעותיהם השונות, ועדת המכרזים מכריזה על ההצעה הזוכה, הזוכה מקבל הודעה על הזכייה ורק בסוף התהליך נחתם הסכם מכר. לפי דיני החוזים, היום בו נקשר חוזה מחייב הוא המועד בו הכריזה ועדת המכרזים על ההצעה הזוכה (ויש אומרים המועד בו הגיעה הודעת הזכייה לידי הזוכה). בפנייה שהופנתה אלינו נשאלנו, האם אדם שהגיש הצעה למכרז ולאחר מכן פעל ו"ליקט" נהנים עבורם ירכוש את הזכות, אם יזכה, ייחשב לנאמן כמשמעותו בחוק כל עוד מסגרת הנהנים תהא ברורה וידועה מראש במועד בו נרקם חוזה מחייב- הכרזת ועדת מכרזים על זוכה. עמדתנו הינה, שמשמעות הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין משקפת יחסי שליחות ולכן, תכלית זו מחייבת שבמועד בו ביצע הנאמן פעולה משפטית (הגשת הצעה למכרז) כבר אז אמור היה לפעול עבור אחר.

לאור האמור, במועד הגשת הצעה למכרז יש לבחון האם קיים נהנה מזוהה וספציפי עבורו פעל הנאמן. ציון העובדה במסגרת מסמכי המכרז שההצעה מוגשת בשם נהנים בעלמא שטרם ידועה זהותם, סותרת את תכלית הפטור הקבוע בסעיף 69 לחוק ולכן יש לראות ב"נאמן" כרוכש הזכויות ובעסקה נוספת כמוכר הזכויות ל"נהנים".

<sup>1</sup> ע"א 307/85 מנהל מס שבח נגד זמר, מיסים ב(1) ה-5 (1988)



## חוזרים מקצועיים

חוזר מיסוי מקרקעין מספר 04/2017 קרן להשקעות במקרקעין (קרנות ריט)

בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 147) התשס"ה-2005, הוסף לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") מכשיר השקעה הוני - "קרן להשקעות במקרקעין" (להלן: "קרן נדל"ן או הקרן").

מכשיר השקעה זה הוסף כפרק שני 1 בחלק ד' לפקודה (סעיפים 2א64 עד 11א64 לפקודה) הכולל הסדר מפורט בדבר מהות הקרן, דרך פעולתה והסדר המיסוי החל על הקרן ועל בעלי מניותיה.

ביום 7.4.16 פורסם ברשומות תיקון לפקודת מס הכנסה (מספר 222), התשע"ו-2016 (להלן: "התיקון")<sup>2</sup> שנועד לתקן ולהבהיר את הוראות הפרק, על מנת להקל על הפעלתו וכן לעודד הקמת קרנות נדל"ן נוספות.

כהוראת שעה, בתקופה שמיום 7.6.2016 עד יום 6.6.2023 (להלן: "התקופה הקובעת"), התיקון מאפשר לקרנות נדל"ן קיימות וחדשות לפעול גם כיזמיות בתחום המגורים להשכרה, באמצעות רכישת מקרקעין פנויים לצרכי דיור להשכרה, בנייה עליהם והשכרתם לטווח ארוך. כניסת קרנות הנדל"ן לתחום ההשכרה, כאמור, תשכלל את אפיק הדיור להשכרה לטווח ארוך וכן תגוון את מקורות המימון להקמת פרויקטים אלו.

התיקון מקנה הטבות מס ייחודיות ברכישת המקרקעין (הקלה במס רכישה) הטבות מס להכנסות הקרן ממקרקעין להשכרה על פני כל תקופת החזקה וכן הטבות במימוש אותם המקרקעין בעתיד, ובלבד שנרכשו בתקופה הקובעת.

בשל מנדט ההשקעות החוקי שניתן לקרן לפיו מתוך כלל נכסיה, 95% מהם הם נכסי מקרקעין מניבים, וכן בשל פתיחת אפשרות ההשקעה באיגודי מקרקעין במסגרת התיקון, לתיקון זה השלכות גם בתחום מיסי המקרקעין.

חוזר המפרט ומבהיר את התנאים והקריטריונים למעמדה של קרן נדל"ן, את דרך פעולתה ואת אופן מיסוי הקרן ובעלי מניותיה לאור התיקון, ופורסם באתר האינטרנט של רשות המסים.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

<sup>2</sup> ח"ח תשע"ו מספר 2547 מיום 7.4.16 עמוד 736 (ח"ח הממשלה תשע"ו מספר 1000 עמוד 360).



תוספת מספר 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 10/2009 - תמ"א 38/2 - חיזוק בדרך של הריסה

במסגרת טיוטת חוזר מקצועי שהופצה להערות, הוסדרו ההיבטים הנוגעים למיסוי מכירת זכויות בנייה מכוח תכנית החיזוק, על תיקוניה, תוך התמקדות בתמ"א 38/2, לאורך כל שלבי העסקה - הן בשלב התקשרות הדיירים עם היזם, עובר למכירת זכויות הדיירים או היזם לצד ג' ועד להשלמת הפרויקט ומכירת היחידות החדשות שהתקבלו.

חוזר מיסוי מקרקעין 08/2017 העברת דירה שהועמדה לשימוש בעל מניות מהותי או קרוב מהחברה לבעל מניותיה - הוראות מעבר לסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה

בתאריך 29.12.2016 פורסם ברשומות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, במסגרתו הוטל מס על בעל מניות מהותי או קרובו בגין משיכת כספים מחברה, או שימוש בנכסי חברה בבעלותו, באמצעות הוספת סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה.

סעיף 3(ט) לפקודה קובע כי יראו במשיכת כספים מחברה ובהעמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי או קרובו, לרבות העמדת דירה לשימושם, כהכנסתו של בעל המניות המהותי. סעיף 3(ט) לפקודה נכנס לתוקף מיום 1.1.2017 והוא יחול על בעל מניות מהותי, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, החל משנת המס 2017 ([חוזר מס הכנסה 07/2017](#) מסדיר ומפרט את הדין שנקבע בסעיף 3(ט) לפקודה).

בד בבד עם הטלת המס על בעלי המניות, כהוראת שעה מיום 1.1.2017 ועד 31.12.2018, נקבעו הוראות מעבר מקלות לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית.

ביום 23.8.2017 פורסם חוזר מיסוי מקרקעין המפרט ומבהיר את הוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה בראי חוק מיסוי מקרקעין.

[למעבר לחזר לחץ כאן](#)

### **תיקוני חקיקה**

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) (תיקון), התשע"ז-2016

תקנה 11 לתקנות מס רכישה מקנה הקלה במס רכישה (0.5%) ברכישת דירת מגורים בידי "נכה" כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות מס רכישה, בתנאים ובמגבלות הקבועים שם. בהקשר זה תוקנה התקנה בשני היבטים:



1. הוספת "עיוור" לזכאות להקלה על פי התקנה.
2. הוספת מסלול מוטב לנכה, עיוור, נפגע או בן משפחה של חייל שנספה במערכה שהדירה הנרכשת היא דירתו היחידה - עד לתיקון, ההקלה שניתנה לזכאי, כאמור, הייתה בגובה 0.5% משווי המכירה ולא תמיד הייתה אפקטיבית בשל שיעורי המס המופחתים החלים ברכישת דירה יחידה (מדרגה תחילית פטורה עד שווי של 1,600,000 בקירוב). המסלול החדש משמר לזכאי כאמור את הפטור שניתן לדירה יחידה בד בבד עם ההקלה כך שברכישת דירת מגורים שהיא דירתם היחידה ששווי המכירה שלה אינו עולה על 2,500,000 ₪ ישולם מס רכישה בשיעור כדלקמן: בגין שווי הזכות הנמכרת שעד סך של המדרגה הראשונה של דירה יחידה (הקבועה בסעיף 9(ג1)(3)(א)) לא ישולם מס, ועל יתרת הסכום ישולם 0.5% מס רכישה.

תיקון מספר 91 (עקיף) בסעיף 2 לחוק נכסים של נספי שואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשע"ח-2017

ביום 28.6.2017 פורסם ברשומות תיקון מספר 91 לחוק במסגרתו תוקן סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין כך שהקנייה לאפוטרופוס הכללי מכוח חוק נכסים של נספי שואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה) אינה "מכירה" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין ולכן לא תהווה אירוע מס לצורך החוק.

#### תקנות וכללים לדיווח מקוון

ביום 15.10.2017 פורסמו ברשומות תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017 שהותקנו מכוח סעיף 76א(ב) לחוק, וכללי מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017 שהותקנו מכוח סעיף 76א(ג) לחוק.

נקבע בין היתר, כי חובת הגשת הצהרות ומסמכים על עסקאות מקרקעין באופן מקוון תחול מיום 1.12.2017 ואילך, ואילו חובת הגשת בקשה לתיקון שומה והשגה באופן מקוון תחל 30 יום לאחר שהמנהל יפרסם ברשומות הודעה כי מערכת המחשוב המאפשרת קבלת דיווחים אלו מוכנה.

#### הוראות נוהל

חיוב יזם במס רכישה במכרזי רשות מקרקעי ישראל

מטרת הוראת הנוהל שנמסרה למשרדים בחודש פברואר 2017 לקבוע מדיניות מס אחידה בנוגע למיסוי היזם הזוכה בגין רכיב הוצאות הפיתוח הנקוב במכרזי רשות מקרקעי ישראל



במס רכישה - לשווי המכירה יתווסף רק רכיב פיתוח שבוצע בפועל במועד המכירה (בהתאם להלכת שרביט) כל עוד לא נקבע אחרת.

יצוין כי בכל הנוגע למכירת זכויות היזם הזוכה ליזם חדש ("חוליה שניה"), לשווי המכירה יתווסף גם רכיב הפיתוח בדומה לכל התחייבות כספית שהוטלה על המוכר ובמסגרת הסכם המכר הומחטה לקונה.





## חוזרים מקצועיים

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא הלוואה בריבית נמוכה יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לאור תיקונים 164 ו-185 לפקודה

החוזר נכתב בשיתוף עם מחלקת מיסוי שוק ההון. סעיף 85א לפקודה קובע כי עסקה בין לאומית ובכללה הלוואה או אשראי, המתקיימים בה יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף צריכה להיות מדווחת בהתאם לתנאי שוק. סעיף 85א הוסף בתיקון 132 ונכנס לתוקף ביום 29 בנובמבר 2006.

ביום 6 במרס 2008 פורסם תיקון מספר 20 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (להלן: "חוק התיאומים"). בתיקון האמור נקבע כי הוראות חוק תיאומים יחולו עד תום שנת המס 2007. לאור סיום תחולתו של חוק התיאומים, היה צורך להתאים הוראות סעיפים שונים בפקודה, ביניהם סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א. התאמה זו נעשתה במסגרת תיקון 164 לפקודה אשר פורסם ביום 6 במרס 2008 וכן במסגרת תיקון 185 לפקודה אשר פורסם ביום 11 באוגוסט 2011 (להלן: "תיקון 164", "תיקון 185", בהתאמה).

מטרת החוזר להבהיר את יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה לאור תיקונים 164 ו-185.

בהתאם לסעיף 85א(ו) לפקודה, בגין מתן הלוואה שתעמוד בחמישה תנאים ובגין שטרי הון ואג"ח שעמדו בהגדרה הנדרשת בחוק התיאומים, לא תהיה חובה לדווח על הכנסה מריבית, על אף שזה סותר מתנאי השוק.

הפרשי שער בגין הלוואה כזו, יצברו וידחו עד למועד פירעון ההלוואה שאז ידווחו כרווח הון בהתאם לחלק ה לפקודה.

החלק בחוזר המתייחס למחירי העברה, מפרט את התנאים לעמידה בסעיף וכן את אופן חישוב רווח ההון וסעיפי המיסוי הרלוונטיים.

כמו כן, החוזר מפרט כיצד יש לנהוג במקרה בו נוצרו: הפסד הון מהפרשי השער, הפרה של התנאים בסעיף, התייחסות לסעיף 8ג לעניין הפרשי השער ומקרים של קבלת הלוואה.

בהתאם לחוזר, נישום המעוניין לעמוד בתנאי הסעיף 85א(ו), יידרש למלא טופס (1485<sup>3</sup>).

<sup>3</sup> השלמת הטופס נעשתה בשנת 2018.



טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי.

החוזר דן בסוגיית פעילות הקשורה למכירות, שיווק והפצה באמצעות ישות בישראל של קבוצה רב לאומית. מטרת החוזר לפרט את אופן זיהוי וניתוח הפעילות ושיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לקביעת חלקה של הישות בישראל מתוך כלל הפעילות העסקית של הקבוצה הרב לאומית.

חלקה של הנציגות המקומית יקבע לאחר ביצוע ניתוח פונקציונאלי של הפעילות המבוצעת בישראל ושימוש בשיטות מחירי העברה לקביעת מחיר השוק המתאימה בכדי לקבוע את מחיר ותנאי העסקאות מול הקבוצה הרב לאומית, זאת כאמור בסעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה מכוחו.

בטיוטת החוזר נקבע שכלל שניתוח ה-FAR (פונקציות, נכסים וסיכונים) מצביע על כך שמבוצעת פעילות מכירות ולנציגות המקומית יש נכסים בלתי מוחשיים שיווקיים משמעותיים, אזי שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה שיטת חלוקת הרווח. ככל שמבוצעת פעילות מכירות ואין לנציגות המקומית נכסים בלתי מוחשיים שיווקיים משמעותיים, אזי שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה "שיטת שיעור הרווחיות" כאמור בתקנה 2(א)(2) ומדד רווחיות המבוסס על המכירות בשוק המקומי. במקרים בהם לאור ניתוח ה-FAR מדובר בפעילויות שיווק ופרסום ולא בפעילות מכירה, שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה שיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) ומדד הרווחיות המבוסס על מרכיב העלויות הכרוכות בפעילות עצמה. החוזר גם סוקר את שיטות ומדדי מחירי העברה המקובלים בישראל.

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא טווחי רווחיות בעסקאות מסוימות

החוזר קובע טווחים מקובלים בהתאם לסוג העסקה הבינלאומית. להלן העסקאות וטווח הרווחיות שלהן כפי שנקבע בחוזר:

- א. שירותים בעלי ערך נמוך - מדובר ברשימה מצומצמת של מקרים המפורטת גם בפרק 7 בקווי ההנחיה של ה-OECD. נקבע שבעסקאות כאלו, יש לקבוע מרווח על עלויות של 5%.
- ב. שירותי שיווק שפורטו בטיוטת חוזר בנושא קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי (ראו לעיל) - יש לקבוע מרווח על העלויות של בין 10% ל-12% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי עלויות גולמיות ותפעוליות כאמור בסעיף 3 (א) או (ג) להגדרת שיעור רווחיות בתקנה 1).



ג. שירותי הפצה בעלי סיכון נמוך שפורטו בטיטת חוזר בנושא קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי - יש לקבוע רווחיות בסכום השווה לסך מחזור המכירות בשווקים שלגביהם ניתנים שירותי הפצה מהישות הישראלית מוכפל בשיעור של בין 3% ל-4% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2)(א) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי מכירות כאמור בסעיף 3 (א) או (ג) להגדרת שיעור רווחיות בתקנה 1). קביעת האחוז בתוך הטווח תהיה בהתאם להיקף הפעילות.

#### טיטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא שינוי מודל עסקי

החוזר נכתב בהובלת מחלקת שינוי מודל עסקי והערכות שווי, ובשיתוף עם היחידה למיסוי בינלאומי, מחלקת חוקי עידוד ועוד.

בשנים האחרונות רבים המקרים בהם מבוצע ארגון מחדש של יחסים מסחריים או פיננסיים בקבוצות רב לאומיות, אשר במסגרתם מתרחשות העברה, חיסול ו/או שינוי מהותי בהסדרים שהיו קיימים בקבוצות רב לאומיות. במקרה השכיח, נרכשות מניות של חברה ישראלית על ידי קבוצה רב לאומית (להלן: "עסקת מכירת המניות") ולאחר מכן מתבצע שינוי בהרכב הפונקציות, הנכסים והסיכונים (להלן: "FAR") של החברה הישראלית לצדדים קשורים באמצעות העברתם לקבוצה הרב הלאומית, לרבות הפסקתם או חיסולם או בדרך של שינויים מהותיים בהסדרים הבין-חברתיים (להלן: "העברת FAR" או "העברה"). במקרים אחרים, השינויים בהרכב ה-FAR נכפים על חברה ישראלית, השייכת לקבוצה רב לאומית, מבלי שקדמה לכך עסקת מכירת המניות עם צדדים שלא מקיימים ביניהם יחסים מיוחדים. תופעה זו מכונה "שינוי מבנה עסקי" וזכתה להתייחסות מקיפה בקווי ההנחיה של OECD למחירי העברה (להלן: "קווי ההנחיה") ובפרט בפרק 4 בקווי ההנחיה (להלן: "פרק IX"). בחוזר ישנם התייחסויות לסוגיות במחירי העברה שאינן ייחודיות לשינוי מבנה עסקי כגון בעלים משפטי לעומת בעלים כלכלי, התאמה משנית וכדומה.

#### תיקוני חקיקה

#### הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה מספר 238

בתחילת שנת 2017 עברה בקריאה ראשונה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 238) התשע"ז-2017 (להלן: "הצעת החוק"). הצעת החוק דנה בעדכון והרחבת סעיף 85א לפקודה.



סעיף 85א לפקודה דן ומטפל בעסקאות הנעשות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, כאשר אחד הצדדים הוא תושב חוץ או שההכנסה מהעסקה חייבת במס גם מחוץ לישראל. במצבים בהם נעשות עסקאות בין צדדים קשורים, קיימת לצדדים אפשרות לקבוע מחיר ותנאים לעסקה שלא בהכרח ישקפו את מחיר השוק. כאשר מדובר בעסקאות עם מדינות זרות, הצדדים יכולים לקבוע את המחיר ואת התנאים באופן שישולם המס המינימלי תוך שימוש וניצול שיעורי המס במדינות השונות.

לאחרונה פרסם ה-OECD, במסגרת פרויקט ה-BEPS, תכניות פעולה בדבר שחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות. אחת התוכניות, דנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה - מחירי עסקות בין צדדים קשורים במדינות שונות. על רקע פרסומי ה-OECD האמורים והתפתחות תחום מחירי העברה בארץ ובעולם, ועל מנת לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום מחירי העברה, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה ולעדכן את דרישות התיעוד והדיווח במחירי העברה באופן שישקף את התפתחות התחום מאז חוקק הסעיף לפני יותר מעשור וכן יחדד, יבהיר ויפשט את דרישות התיעוד ויצור אחידות עם שאר העולם.

במסגרת פרסומי ה-OECD נקבע שדרישות התיעוד יכללו גם דו"ח בשם country by country report. דרישות הדו"ח יהיו רק על חברות ענק שמחזור העסקים המאוחד שלהם מעל 3.4 מיליארד ₪. הדו"ח יכלול מידע על כלל החברות בקבוצה רב לאומית. הדו"ח יאפשר לנתח את הפעילות העולמית של קבוצה רב לאומית גדולה כך שיתאפשר לוודא שהעסקאות המדווחות בסעיף משקפות את מחיר ותנאי השוק באופן הנאות ביותר. הדו"ח ייתן כלים לראות את פעילות כלל הקבוצה ברמה מפורטת. תיקוני החקיקה קובעים בחקיקה הישראלית את הדרישות אמורות, ועולים בקנה אחד עם סעיפים באמנות למניעת מיסי כפל שישראל חתומה עליהן. לפי ההצעה, דוח כאמור לשנת מס יוגש עד תום שנת מס העוקבת. כמו כן מוצע להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע את הנתונים הכלולים בדוח.

מוצע גם לעדכן את כללי התיעוד והדיווח אשר קבועים היום בחקיקה, כך שהכללים החדשים יבהירו באופן ברור יותר את חובות הצדדים במסגרת התדיינות בנושאים של מחירי העברה. עוד מוצע לעדכן את דרישות התיעוד במחירי העברה, כך שהמסמכים והנתונים שיידרשו יהיו גם לעניין צדדים קשורים בעסקה בינלאומית.

התיקון המוצע ירחיב את הסעיפים בפקודה המתייחסים למחירי העברה לסעיפים 85 ו-85א, יוסיף הגדרת "ישות" ו"קבוצה רב לאומית", יעביר את דרישות התיעוד לסעיף 85ב ויקבע דרישות דיווח בגין דוח ה-CBC בסעיף 85ג.



## פעילות מול ה-OECD

### עבודה מול ה-OECD

במהלך השנה השתתפו עובדי המחלקה בקבוצת עבודה 6 הדנה במחירי העברה. השנה היו שינויים רבים במחירי העברה ובראשם פרסום גרסה עדכנית של קווי ההנחיה במחירי העברה (גרסה קודמת יצאה ב-2010).

כמו כן, במהלך השנה מתקיימים עדכונים שוטפים מול ה-OECD.

### עדכונים

#### עדכון בנוגע לדרישת דוחות ה-CBC בישראל

דוחות ה-CBC נדרשים בחלק ממדינות העולם החל מתום 2017 בגין שנת 2016. קבוצות רב לאומיות נדרשות להגיש את הדוח במדינת התושבות של חברת האם הסופית ולהעביר את המידע בין רשויות המס השונות. את הדוחות ניתן לדרוש במדינות תושבתן של חברות אחרות בקבוצה הרב לאומית בהינתן מספר תנאים וביניהם אי קיום חקיקה במדינת התושבות של חברת האם הסופית. הודעה בנושא ה-CBC פורסמה במסגרת הודעה על היערכות לאיסוף מידע תחת האמנה המולטיטרלית לחילופי מידע אוטומטיים במאי 2017.

בדצמבר 2017 פורסמה לציבור הודעה שלא ידרשו דוחות CBC בגין שנת 2016 בישראל מחברות בנות של חברות רב לאומיות, כמו כן, תתאפשר הגשה וולונטרית של דוחות CBC על ידי חברות אם סופיות ישראליות. דוחות אלו יועברו לרשויות האחרות רק לאחר אישור החקיקה.

העבודה בנושא נעשתה בשיתוף עם היחידה למיסוי בינלאומי ומחלקת החלטות מיסוי.

סיכום שנה 2017

## מחלקת גילוי הון לא מדווח



אמיר דוידוב - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## כללי

רשות המסים שמה לה ליעד להיאבק בהון הלא מדווח של תושבי ישראל בישראל ומחוץ לישראל (להלן: "הון שחור"), מתוך מטרה להגדיל את תקבולי האוצר, לגוון את סל השירותים לאזרחי המדינה, להגדיל את השוויין בנטל, ולהפחית את נטל המס על האזרח משלם המסים. חשיפת הון שחור הנה נושא מרכזי המעסיק גם את הקהילה הבינלאומית ובעיקר את ארצות הברית ואת ארגון המדינות המתפתחות, השמים בראש סדר העדיפויות של הנושאים הפיסקאליים את החשיפה של עברייני מס ואת הבנייה של מערכת מס בינלאומית שקופה והוגנת. מאמצים אלה כוללים, בין היתר, שיתוף פעולה בין מדינות העולם באכיפה ובגבייה של מסים (הצטרפות של מדינות רבות לאמנה מולטיטראלית בדבר סיוע אדמיניסטרטיבי בגביית מס וחתומה על הסכמי חילופי מידע ייעודיים בין מדינות שונות בארגון ה-OECD לבין מדינות OFF SHORE), חשיפת חשבונות בנקאיים והעברת האינפורמציה בין רשויות מס בעולם, הסכמי FATCA ותקן ה-CRS לאיסוף מידע וחילופי מידע בנקאיים אוטומטיים.

### מחלקת גילוי הון לא מדווח

במסגרת המלחמה בהון השחור, הוקמה בשלהי שנת 2015 מחלקת גילוי הון לא מדווח בחטיבה המקצועית של רשות המסים. המחלקה אחראית על הטיפול בנושא ההון השחור במישור האזרחי ובכלל זה תיאום בין חטיבות השומה, החקירות ומשרדי השומה האזרחיים (לרבות משרדי מיסוי מקרקעין ותחנות מע"מ).

עד כה, עיקר הפעילות של המחלקה התרכז בסיוע למשרדי השומה בטיפול בתיקים במסגרת הליך הגילוי מרצון.

### נוהל הליך גילוי מרצון

ביום 07.09.2014 פרסמה רשות המסים לישראל בתיאום עם פרקליטות המדינה נוהל גילוי מרצון (להלן: "הנוהל") לנישומים שעברו עבירות על חוקי מסים ואפשרה להם לתקן את דיווחיהם בתמורה להתחייבות מצד המדינה שלא לנקוט הליכים פליליים. התוקף של הנוהל היה עד ליום 31.12.2016.

הנוהל כלל מסלולים על בסיס שם ומסלול אנונימי כדלקמן:

- **מסלול על בסיס שם** - במסלול זה נעשתה פנייה למחלקת חקירות לשם קבלת חסינות מהגשת הליך פלילי. לאחר בחינת הבקשה היא הועברה לפקיד השומה האזרחי לשם

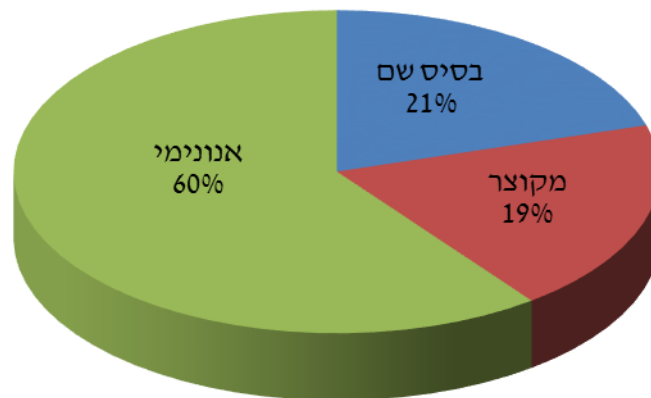


קביעת ההכנסה החייבת וקביעת חבות המס. קבלת החסינות מההליך פלילי כפופה לתשלום המס על פי קביעת הגורם האזרחי.

כאשר סך ההון שנכלל בבקשה לגילוי מרצון אינו עולה על 2 מיליון ₪ וההכנסה החייבת הנובעת ממנו אינה עולה על 0.5 מיליון ₪ בשנות הדיווח, ניתן להגיש את הבקשה לגילוי מרצון במסלול מקוצר. במסלול המקוצר, הנישום מגיש דו"חות מתקנים לשנות המס שבתקופת הגילוי והוא אינו נדרש להגיע להסכם עם פקיד השומה אך התיק כמובן כפוף לביקורת.

• **מסלול אנונימי** - הבקשה האנונימית מוגשת למחלקת חקירות שמפנה אותה למשרד השומה האזרחי הרלבנטי (בהתאם לפעילות הנישום או למקום מגוריו) על-מנת לברר את חבות המס הנובעת ממנה.

במסגרת הנוהל הוגשו **7500** בקשות שהתפלגו בין המסלולים השונים כדלקמן:



במסגרת הגילוי נחשף הון לא מדווח כולל בסך של 25 מיליארד ₪ והמס המשוער שנגבה עמד על 3 מיליארד ₪.

נוהל גילוי מרצון - נוהל חדש

ביום 13.12.2017 פורסם נוהל גילוי מרצון נוסף (להלן: "הנוהל החדש"). הנהלים, העקרונות ואופן קביעת ההכנסה החייבת בנוהל החדש לא השתנו באופן מהותי לעומת אלה שהופעלו בנוהל שהסתיים ביום 31.12.2016. הנוהל החדש כולל מסלול אנונימי שיהא בתוקף עד ליום 31.12.2018. תוקף הנוהל החדש הוא עד ליום 31.12.2019.

לשם זירוז הטיפול בבקשות, הרשות מקפידה כיום על כך שלבקשה יצורפו כל המסמכים והאסמכתאות הנדרשות לשם הטיפול בבקשה. הבקשה תכלול פירוט ביחס לסכום קרן



החשבון, ההפקדות, המשיכות, והרווחים ממקורות ההכנסה השונים והכל כמפורט בנספח להוראת הביצוע בנוגע ליישום הנוהל.

### מיסוי ענף היהלומנים

במסגרת הנוהל והנוהל החדש, רשות המיסים מאפשרת גם לנישומים מענף היהלומנים לתקן את דיווחיהם שהוגשו בעבר, להכיר ולמדוד מחדש את הנכסים לצורך מס, ולהתחייב במס בהתאם. הצורך בטיפול פרטני לענף היהלומנים ואבני החן נובע מהמאפיינים הייחודיים והספציפיים של הענף ובין היתר מאמצעי התיעוד הקבועים כיום בפקודה ובתקנות. במקביל, הרשות פועלת במישורים נוספים על מנת להסדיר את מיסוי ענף היהלומנים, וזאת בין היתר באמצעות עדכון התחשיב לענף היהלומנים, תיקוני חקיקה ראשיים ומשניים, וייעול הליך הביקורת.

לשם כך נקבעו במסמך עקרונות שנערך על ידי מחלקת גילוי הון לא מדווח, ושפורסם בשיתוף עם פרקליטות המדינה (להלן: "**מסמך העקרונות**"), עקרונות מנחים לקביעת ההכנסה החייבת של יהלומן במסגרת הליך הגילוי מרצון, מדידה נאותה של הנכסים לצורך מס, וקביעת המס לתשלום. הבקשות לגילוי מרצון בענף היהלומנים מטופלות על ידי פקיד שומה גוש דן בליווי ותמיכה מקצועית של אנשי מחלקת גילוי הון לא מדווח.

במקביל, בהמשך לעבודת הוועדה לבחינת דרכי הטיפול ביהלומנים ברשות המיסים, ובעקבות דיונים והסכמות עם הבורסה הישראלית ליהלומנים והתאחדות תעשיית היהלומנים, בוטל סעיף 145א לפקודה, שונה נוסח סעיף 146 לפקודה, והתווסף סעיף 85(ה) לפקודה (להלן ביחד - "**תיקוני החקיקה**"), ותוקנו הוראות ניהול ספרים. בהתאם לתיקוני החקיקה ירשם מלאי יהלומנים בספרי היהלומן החל משנת המס 2018 לפי עקרון העלות (למעט חריגים) והחל משנת המס 2019 ינוהל המלאי לפי שיטת "המלאי התמידי".

הסטייה מעקרונות **IAS2** בהערכת מלאי היהלומנים לצורך מס נדרשת בשל המאפיינים המיוחדים של הענף היהלומנים ולכן בהתאם לתיקוני החקיקה תוכר הפרשה לירידת ערך מלאי רק לגבי מלאי שהוחזק מעל ל-18 חודש ובהינתן שמשקלו עולה על 3 קראט. תיקוני החקיקה יאפשרו להעריך את עלות המלאי באופן אחיד, אובייקטיבי, ומדויק.

סיכום שנה 2017

## מחלקת החלטות מיסוי



יואב משה - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## מערכת החלטות מיסוי

המחלקה אחראית על תפעול המוסד להחלטות מיסוי בחטיבה המקצועית. החלטות מיסוי מקדמיות ניתנות מתוקף הסמכות בסעיף 158ג לפקודה שהואצלה לעובדי החטיבה.

במהלך שנת 2017 נקלטו בחטיבה 1,415 בקשות להחלטות מיסוי.

במהלך שנת 2017 פורסמו 44 תמציות מהחלטות מיסוי.

בשנה זו הורחב השימוש באפשרות הגשת בקשות להחלטות מיסוי על ידי מייצגים באמצעות ממשק אינטרנטי וחלה ירידה ניכרת בקליטת בקשות באופן ידני.

בשנה זו נוספה למודול הגשת הבקשה באמצעות האינטרנט, האפשרות להדפיס שובר תשלום אגרה (בהחלטות מיסוי לפי חלק ה-2 לפקודה). תשלום השובר בבנק הדואר מעודכן במערכת החלטות המיסוי באופן אוטומטי. שיפור זה מייטר את הצורך בהגעה לחטיבה לצורך קבלת שוברי אגרה ואלו לא יחולקו יותר.

## פרויקט ה-FATCA

בהתאם לחוק ה-FATCA האמריקאי והחקיקה הישראלית שמעגנת את ההסכם שנחתם בין ישראל לארה"ב, מועבר מידע פיננסי מגופים פיננסיים ישראלים לארה"ב באשר לאזרחים ותושבים אמריקאים ומתקבל מידע פיננסי מגופים פיננסיים בארה"ב לרשות המסים. העברת המידע נעשית באמצעות רשות המסים.

המחלקה אמונה על הקמתו ותפעולו השוטף של הפרויקט לרבות רישום הגופים הפיננסיים, קליטה והעברה של הדיווחים השנתיים, אכיפה והטלת עיצומים, עיבוד המידע שמתקבל ומענה לסוגיות שעולות.

## פרויקט ה-C.R.S

בדומה לפרויקט ה-FATCA, פרויקט ה-CRS עוסק בחילופי מידע פיננסי בין מדינות כדוגמת ישראל שחתמו על אמנה מולטילטרלית. בשנת 2017 עוסקת המחלקה באפיון ובניית מערכת ממוחשבת לקליטה והעברה של מידע פיננסי עם עשרות מדינות.



### **ועדת פניות שאינן החלטות מיסוי**

---

במהלך שנת 2017 הוקמה הועדה שמנוהלת על ידי המחלקה שמטרתה לבחון את אופן הטיפול בפניות שאינן החלטות מיסוי והאבחנה בין ובין החלטות מיסוי ופניות ציבור במסגרת מערכת מפ"ל.

### **ועדת פורום החטיבה המקצועית**

---

במהלך שנת 2017 השלימה ועדת הפורום המקצועי שנוהלה על ידי המחלקה את עבודתה והגישה את המלצותיה למנהל החטיבה. המלצות הועדה התקבלו ועיקרן שדרוג הפורום הנוכחי מבחינה טכנית ויצירת פורום נפרד לעובדי החטיבה המקצועית. החל יישום ההמלצות בפועל.

### **ועדת שימוש במידע פיננסי**

---

במהלך 2017 הוקמה ועדה, המנוהלת על ידי המחלקה, במטרה לבחון את אופן השימוש במידע פיננסי המתקבל ברשות המסים במסגרת פרויקט ה-FATCA, פרויקט ה-CRS או באמצעים אחרים. הועדה כללה נציגים מחטיבות שונות והמלצותיה התייחסו להליך איתור וטיוב המידע שמתקבל ולבניית סמח"ים שיאפשרו ניתוח יעיל ויצירת רשימות מזוהות לטיפול החטיבות השונות ברשות.

### **ועדת אגרות**

---

במהלך שנת 2017 הוקמה בחטיבה ועדה לבחינת הצורך בהטלת אגרות טיפול בבקשה להחלטות מיסוי. הועדה בחנה את אפקטיביות האגרות המוטלות כיום רק בבקשות לשינויי מבנה ואת הצורך והחלופות השונות לקביעת אגרות בכל התחומים. הועדה שנוהלה על ידי המחלקה סיימה את עבודתה ותגיש המלצותיה לסמנכ"ל בימים הקרובים.

### **חוזר יישום הוראות ה-FATCA**

---

במהלך שנת 2017 פרסמה המחלקה [חוזר מס הכנסה 3/2017](#) שעניינו יישום הסכם ה-FATCA ובו התייחסות רשות המסים והסברים לחקיקה שנעשתה ואופן יישומה.

סיכום שנה 2017

## מחלקת חוקי עידוד



מיכאל אסולין - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



(תודות למר צביקה לייבוביץ אשר הוביל את המחלקה במחצית הראשונה של השנה ואשר פרש מרשות המסים במהלך השנה)

### **החלטות מיסוי**

תמצית מספר 9901/17 בנושא הכנסות מתמלוגים

חברה ישראלית אשר מקבלת הכנסות מתמלוגים בגין ידע הנלווה לפעילות הייצורית של המפעל מחברה בת הרשומה מחוץ לישראל. החברה ביקשה שיראו בתמלוגים כ"הכנסה מועדפת" בהתאם לחלופה (3) להגדרה בסעיף 51 לחוק, לפיה נדרש אישור מנהל כי ההכנסה נלווית לפעילות הייצורית.

במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות שונות ובניהם מגבלות על היקף הפעילות המינימלית הנדרשת בישראל, והיקף ההכנסות מתמלוגים ביחס להכנסות האחרות של החברה בישראל. על מנת שהכנסה מתמלוגים תחשב ל"הכנסה מועדפת".

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 6132/17 בנושא מיזוג מפעל מוטב ומפעל מועדף

חברה שבבעלותה מפעל מוטב המחיל על עצמו את הוראות החוק כנוסחו עובר לתיקון מספר 68 (החברה הקולטת) התמזגה יחד עם חברה שבבעלותה מפעל מועדף המחיל על עצמו את הוראות החוק כנוסחו לאחר תיקון מספר 68 (החברה המעבירה).

בהחלטת המיסוי נקבע כי החל ממועד המיזוג, החברה הקולטת תחיל על כלל מפעליה את הוראות החוק כנוסחו לאחר תיקון מספר 68 כך שהיא תהיה זכאית לקבלת הטבות על כלל מפעליה כמפעל מועדף בלבד.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5867/17 בנושא רכישת IP בידי מפעל טכנולוגי מועדף

חברה המשמשת כמרכז מחקר ופיתוח (להלן: "מו"פ") עבור חברה קשורה הרשומה מחוץ לישראל (אשר בבעלותה ה-IP). בנוסף, החברה בעלת מפעל יצרני אשר מייצר את מוצריו על בסיס ה-IP האמור. החברה ביקשה לרכוש את ה-IP זאת בדרך של קבלת זכות שימוש בלעדית ב-IP ללא העברת הבעלות בו. כמו כן, החברה ביקשה שיראו בעלות שירותי המו"פ שניתנו לחברה הקשורה, כהוצאות מו"פ של המפעל לעניין בדיקת התקיימות תנאי הוצאות המו"פ הקבוע בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף".



בהחלטת המיסוי נקבע כי יראו ברכישת זכות השימוש הבלעדית (בעלות כלכלית) כ"רכישה של IP". בנוסף, נקבע שיראו בעלות שירותי המו"פ שהוצאו בישראל בפיתוחו של ה-IP כהוצאות מו"פ לעניין בדיקת העמידה של החברה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף", וכן שיחול החריג לעניין הכלל הקבוע בתקנה 4(2) לתקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017 (רכישת ידע מחוץ לישראל שפותח בפועל בישראל בשיעור של מעל 75%). כמו כן נקבע כי החברה תחשב לבעלת "מפעל טכנולוגי מועדף" וההכנסה ממכירת המוצרים שביצורם נעשה שימוש ב-IP תחשב ל"הכנסה טכנולוגית" (בניכוי ההכנסה המיוחסת ליצור על פי המנגנון הקבוע בתקנות הכנסה טכנולוגית), במידה והחברה תעמוד בכל התנאים, כאמור בהגדרת מונחים אלו בסעיף 51כד שבסימן 3 לחוק.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

#### תמצית מספר 9812/17 בנושא שימוש ברווחים הפטורים

חברה העוסקת בפיתוח ויצור תרופות, ובבעלותה מפעל מאושר אשר צבר רווחים פטורים לאורך השנים. החברה ביקשה שלא יראו ברכישת חברה מתחרה, העוסקת בתחום פיתוח תרופות שבבעלותה מפעל מועדף, מתוך הרווחים הפטורים כחלוקת דיבידנד, כאמור בסעיף 51(ח) לחוק כנוסחו לפני תיקון מספר 60 וסעיף 51ב(ב) כנוסחו לאחר תיקון מספר 60. בכונת החברה לשלב את פעילות החברה הנרכשת בפעילות החברה.

נקבע כי לא יראו בעלות רכישת מניות החברה הנרכשת, כחלוקת דיבידנד כמשמעותה בסעיפים הנזכרים לעיל, לאור הזהות בפעילות החברה והחברה הנרכשת, ובהתבסס על החריג שנקבע בהוראת ביצוע 6/2013 לגבי רכישת מניות של חברות שהן בעלות "מפעל תעשייתי" שהוא "מפעל מאושר או מפעל מוטב" כהגדרתם בחוק. כמו כן, נקבע כי במידה והפעילות ו/או הקניין הרוחני של החברה הנרכשת תועבר מחוץ לישראל, יראו בכך חלוקת דיבידנד כמשמעותה בסעיף 51(ח) לחוק כנוסחו עובר לתיקון מספר 60, בשווי תמורת המכירה או עלות המניות כגבוה מבניהם.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

#### חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 2/2017 בנושא הוראת השעה לעידוד תעשייה עתירת ידע חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 עד 2012 (חוק האנלגים)

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 חוקקה הוראת שעה לעידוד התעשייה עתירת הידע (חוק האנג'לים), במטרה להגביר השקעות



בחברות עתירות מחקר ופיתוח בשלביהן המוקדמים. החוק נחקק כהוראת שעה וקבע מסלול ליחידים ומסלול לחברות. החוק איפשר למשקיע לנכות את סכום השקעתו כהוצאה פירותית עסקית מכל מקור הכנסה. בפועל, מאחר והמנגנון שהיה קבוע בחוק היה מורכב מאוד, נוצרה אי וודאות למשקיעים בדבר היכולת ליהנות מההטבה. הוראת השעה הייתה צפויה להסתיים ביום 31.12.2015.

חוק ההסדרים לשנת 2016, האריך את תוקפה של החקיקה ובנוסף קבע מסלול מקביל לחברה מתחילה על מנת לפשט אותו ולהפכו לאטרקטיבי יותר מנקודת מבטם של המשקיע ושל החברה, כך שהלכה למעשה תוגבר ההשקעה בחברות ישראליות עתירות מו"פ. התנאים שנקבעו הותאמו לחברות הזנק הנמצאות בשלבי ה- SEED של הפעילות העסקית והם פשוטים לבחינה וידועים במועד ביצוע ההשקעה. על מנת להגביר את הוודאות למשקיע, נקבע כי במקרים של אי עמידה בתנאים הקבועים בחוק, ההפרה תגרור את החזר ההטבה מצד החברה המתחילה ולא מצד המשקיע (בשונה ממסלול ההטבה לגבי חברת מטרה). בנוסף, נקבעה אפשרות לבצע השקעה באמצעות שותפות של יחידים על מנת לסייע לאותן שותפויות לבצע השקעות על פי החוק האמור.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 6/2017 בנושא רווחים ראויים לחלוקה לאור פסק בעניין אורן ז'ורבין

בחודש מרץ 2015 ניתן פסק הדין בעניין אורן ז'ורבין (ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נגד אורן ז'ורבין, ועמ"ה 29069/06 אורן ז'ורבין נגד פקיד שומה למפעלים גדולים). בית המשפט העליון קבע באופן עקרוני כי בעת חישוב רווחים ראויים לחלוקה (להלן: "רר"ל") במכירת מניות של חברה, יש לכלול את רווחי האקוויטי הצבורים בה על פי חלופת המס. קביעה זו העלתה את הצורך להחיל כללים ברורים לאופן יישום פסק הדין. בהתאם לכך, נקבע בחוזר כי בהתאם לקביעת בית המשפט, הכללת רווחי האקוויטי בחלופת המס תתאפשר לבקשת הנישום וזאת כאשר נרשמו בספרי החברה המחזיקה רווחי אקוויטי בגין רווחי החברות הכלולות המוחזקות על ידה ובנוסף, מקור רווחי האקוויטי הוא ברווחים שחויבו במס בידי החברות הכלולות, כך שבעת חלוקתם כדיבדנד בפועל, או במכירת מניות החברה הכלולה, הם לא יחויבו במס נוסף על פי סעיף 126(ב) לפקודה או סעיף 94ב לפקודה, לפי העניין. כדי להבטיח כי מקור רווחי האקוויטי בחברה המחזיקה הוא ברווחים שאינם חייבים במס וכדי להבטיח כי תתקיים רציפות בחישוב הרר"ל בעת החלפת בעלי מניות בחברה, יש לבצע חישוב לרווחים הראויים לחלוקה בחברה הכלולה, בדומה לחישוב בחברה המחזיקה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



חוזר מס הכנסה מספר 9/2017 בנושא תיקון 73 לחוק עידוד - מפעל טכנולוגי מועדף

במסגרת תיקון 73 לחוק עידוד, בוצעו מספר תיקונים בחקיקה הקיימת וכן נוסף מסלול הטבות מס חדש למפעלים טכנולוגיים. החוזר הבהיר את מדיניות רשות המסים לאופן יישום המסלול החדש תוך קביעת כללים מנחים להגדרות שנקבעו בחקיקה ולאופן הבחינה והבדיקה של התקנות לקביעת ההכנסה הטכנולוגית המועדפת אשר יישמה את כללי ה-NEXUS. החוזר נתן פרשנות למונחים שנקבעו אך נותרו עמומים במסגרת החקיקה והוא הסדיר בין היתר את הכללים הקובעים מה הן הוצאות מו"פ של המפעל, מהן הוצאות מו"פ מוכרות, מהו מעסיק משאיל, מהו מפעל קבע, מהו צירוף עסקים וכיוצא באלו. כמו כן, החוזר הבהיר את הדרישה הקיימת לתיעוד ומעקב הקבועה במסגרת תקנות הכנסה טכנולוגית.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959

אחד מהתנאים לקבלת הטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד") הוא קיומו של "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51. בנוסף, זיהוי ה"מפעל התעשייתי" של החברה קריטי לצורך בחינת יתר התנאים הקבועים בחוק עידוד וביניהם, עמידה בתנאי "מפעל בר תחרות" וזיהוי ה"הכנסה מועדפת" של המפעל ושייך הפעילות לאזורי הפיתוח השונים. ישנם מקרים בהם חברה אחת מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים נפרדים או מפעל אחד הפועל בכמה מגזרי פעילויות שונים. טיוטת החוזר באה לפרסם את הקריטריונים והמבחנים השונים לצורך זיהוי ה"מפעל התעשייתי" שבבעלותה של החברה ככל ומדובר במפעל אחד או ביותר ממפעל אחד.

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא כללי ביזור

במסגרת כתיבת כללי הביזור מכח סעיף 74(ו)(1) לחוק עידוד שנמצאים בהליך אישור מול משרד המשפטים, נכתבה גם טיוטת החוזר שמטרתה לתת את ההנחיות והפרשנות לאופן יישום כללי הביזור תוך קביעת הקריטריונים למהו אתר של מפעל, מהו קבלן משנה ומהו ספק וההבחנה של כל אחד מהמונחים על אופן יישום המנגנון שנקבע בכללים.



## תיקוני חקיקה

תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959

תיקון 73 לחוק עידוד נוצר בעקבות הכללים שנקבעו על ידי ארגון ה-OECD במסגרת צוות מניעת תחרות מס מזיקה בין המדינות - כללי ה-BEPS. התיקון כלל גם שינויים שנערכו בחוק הקיים וגם קביעת תוספת של מסלול מס חדש בפרק השביעי לחוק (סימן ב3). התיקון עסק ביצירת הגדרות חדשות ושינוי הגדרות קיימות כך שיתאימו לכללים שנקבעו. השינוי המרכזי במסגרת התיקון הינו קביעת מסלול הטבות למפעלים עתירי טכנולוגיה - "מפעל טכנולוגי מועדף" ו"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד". סימן ב3 קובע שחברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי מועדף זכאית לשיעורי מס מופחתים על ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב (12% - מפעל טכנולוגי הפועל באזור שאינו אזור פיתוח א' או 7.5% - מפעל טכנולוגי הפועל באזור פיתוח א' או 6% - מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד). במסגרת התיקון, הותקנו גם תקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017 אשר באו להסדיר את אמות המידה הבינלאומיות עליהן התחייבה ישראל במסגרת דיוני ה-BEPS. בנוסף נקבע בחקיקה, שבמקרים מסוימים הטבות במס יינתנו גם ממכירת נכס לא מוחשי מוטב. עוד נקבע כי תינתן הטבה נוספת על הכנסה מדיבידנד המחולק מרווחי המפעל הטכנולוגי המועדף או המועדף המיוחד לתושב חוץ בתנאים מסוימים. עוד עודכנו במסגרת התיקון שיעורי המס למפעלים תעשייתיים באזור פיתוח א' כך שהוא יעמוד על 7.5% במקום 9% וכן בוצע עדכון להגדרות "חברה מועדפת", "הכנסה מועדפת" ו"תושב חוץ" למניעת תכנוני מס שעלו במסגרת השומות.

תקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017

תקנות הכנסה טכנולוגית, קובעות את אופן יישום כללי ה-BEPS בחישוב ההכנסה הטכנולוגית שזכאית להטבות במס מכח סימן ב3 לפרק השביעי בחוק. התקנות מחילות את מנגנון החישוב שנקבע במסגרת כללי ה-NEXUS ומסדירות מהן הוצאות המו"פ של המפעל ומה מתוך אותן הוצאות המו"פ תחשבנה להוצאות מו"פ מוכרות. כללים נוספים שנקבעו בתקנות הם לעניין הוצאות מו"פ שהוצאו מחוץ לישראל, רכישת IP, ואופן חישוב הוצאות המו"פ ויישום נוסחת הנקוסוס, כאשר הרכישה של ה-IP היא מתושב ישראל או מתושב חוץ שפיתח את ה-IP בישראל או מתושב חוץ אך במסגרת צירוף עסקים. עוד נקבע בתקנות את מנגנון ייחוס ההכנסה הטכנולוגית לנכסים הלא מוחשיים של החברה, וכן כל נושא דרישת התייעוד והמעקב הנדרשים לצורך העמידה בכללים.



תקנות עידוד השקעות הון (תנאים בהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), (תיקון) התשע"ז-2017

תקנות יצואנים עקיפים, קבעו כללים לעניין תנאי בר תחרות הקבוע בסעיף 18א לחוק. התקנות קבעו, שלצורך הוכחת העמידה בתנאים, נדרש קבלן המשנה להמציא אישור חתום של רואה החשבון של המפעל האחר (היצואן הישיר). המצאת האישור החתום על ידי רואה החשבון יצרה קשיים רבים להמצאת האישורים על ידי אותם קבלני משנה ולכן במסגרת תיקון התקנות נקבע שניתן להסתפק באישור נושא משרה אצל המפעל האחר ורואה החשבון של קבלן המשנה עצמו ובתנאי שהמפעלים אינם צדדים קשורים. התקנה קבעה את ההקלה כאמור באופן רטרואקטיבי משנת 2014 ואילך. כמו כן במסגרת תיקון התקנות לעיל הופחתו מחזורי המינימום הנדרשים להחלת התקנות באזורים שאינם אזורי פיתוח א', מ-20 מיליון ₪ ל-15 מיליון ₪.

### פסיקה

במהלך שנת 2017 ניתנו שני פסקי דין בתחום חוקי העידוד שלוו על ידי המחלקה עם הפרקליטות והלשכה המשפטית וכן נמצאים בדיון עוד מספר מקרים בעלי השלכות משמעותיות. להלן יובאו בתמצית חלקם:

ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ ואחיו נגד פקיד השומה למפעלים גדולים

פסק בדין עסק במספר סוגיות כשהרלוונטיות לעניין חוק עידוד היה סוגיית הכנסות מימון אינטגרליות הזכאיות להטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון. לחברה נצמחו הכנסות מימון מפיקדונות. פקיד השומה קבע, כי מאחר והפיקדונות נותקו ממעגל העסקים של החברות ולא היו נחוצים לפעילותן השוטפת, הכנסות החברות מן הפיקדונות אינן אינטגרליות להכנסות המפעל ולכן הן אינן חלק מהפעילות המאושרת של החברות לפי חוק עידוד ולא ייהנו משיעור מס מופחת. לטענת המערערת, כל הכנסות המימון הן הכנסות אינטגרליות לפעילות העסקית ועל כן יש לראות בהכנסות המימון כהכנסות המפעל. בית המשפט קבע כי כספי הפיקדונות הוצאו ממעגל העסקים הרגיל של החברות ועל כן אין מדובר בהכנסות מן המפעל המאושר הזכאיות לשיעור מס מופחת. עם זאת, נקבע כי שיעור המס המופחת יחול על חלק מההכנסה מפיקדונות בהם החזיקה החברה לצורכי עסקיה השוטפים. החברה ביקשה לקיים דיון נוסף על פסק הדין אך בקשתה נדחתה.



ע"מ 54154/08/15 מעוף מתכות אל ברזליות בע"מ נגד פקיד שומה חיפה

החברה תבעה הטבות מס מכח חוק עידוד בטענה כי מפעלה הוא מפעל בר תחרות תוך יישום תקנות יצוא עקיף. בבדיקת התקיימות התנאים, החברה ביקשה לבצע את אופן החישוב הקבוע בתקנות על מפעלה המועדף במנגנון הקבוע לעניין הרחבה של מפעל מוטב וזאת משום שבמסגרת תיקון מספר 68 בו נקבע מסלול המפעל המועדף, לא בוצע תיקון לתחולת התקנות (למעשה על פי הוראות התחולה של התקנות, הן חלו רק על מפעלים מאושרים או מפעלים מוטבים ולא על מפעלים מועדפים). לחילופין, ביקשה החברה לבצע הליך של תיקון דוחותיה במסגרת סעיף 147 לפקודה כך שיתאפשר לה לאחד את דוחותיה עם דוחות המס של חברת האם מכח חוק עידוד התעשייה (מסים) וכך לבחון את שיעור הייצוא המאוחד של החברות.

בית המשפט קבע שאי תיקון תקנות יצוא עקיף במסגרת תיקון 68 הינו לקונה ולא הסדר שלילי וזאת בין היתר לאור פרסום [החלטת מיסוי 4458/12](#) שקבעה את הפרשנות שניתן לראות ביצואן עקיף שהוא מפעל מועדף. כמו כן, הוא קבע שלא ניתן לתקן את דוחות המס של החברה ושדחיית הבקשה היתה כדין וגם שאיחוד הדוחות לא בהכרח היה מאפשר את הזכאות להטבות המס.

### טפסים

פרסום טופס למשקיע ולחברה מתחילה (חוק האנג'לים)

במסגרת תיקון חוק האנג'לים, נקבע מסלול חדש לחברות מתחילות. המחלקה פירסמה את הטופס לחברה מתחילה ליישום הוראות התיקון וכן עדכנה את הטופס הקיים למשקיע בהתאם לעדכונים שנקבעו בחקיקה. הטפסים כוללים את כל הפרטים הנדרשים על מנת לאפשר ליחידות רשות המיסים לבדוק האם החברה המתחילה או חברת המטרה והמשקיע עומדים בהגדרות ובתנאים השונים לקבלת ההטבות. טפסים אלו יצורפו לדוח השנתי. [טופס 5950](#) או

[טופס 5951](#) או [טופס 5952](#) או [טופס 5952א](#)

פרסום טופס יצואן עקיף

במסגרת תיקון תקנות יצואן עקיף, עודכנה הדרישה לעניין דרישת אישור רואה החשבון של היצואן הישיר וכתוצאה מכך פורסם [טופס 902](#) אשר נדרש לצורך אישור שיעור הייצוא העקיף.

כתיבת טופס למפעל טכנולוגי מועדף

המחלקה הכינה טופס ייעודי (טופס 973) למפעלים טכנולוגיים הכולל את כל הפרטים הנדרשים ע"מ לאפשר בדיקה כי המפעל עומד בהגדרות ובתנאים השונים לקבלת הטבות



כמפעל טכנולוגי מועדף או מועדף מיוחד לרבות אופן חישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם לכללי ה-NEXUS. טופס זה יצורף לדוח השנתי לכל מפעל הדורש הטבות במס על פי סימן ב3 לחוק.

סיכום שנה 2017

## מחלקת שינויי מבנה



צביקה בראל - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## החלטות מיסוי

תמצית מספר 6986/17 בנושא העברת נכס מקרקעין לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם לסעיפים 104א ו-103א(א) (תיקון 221 לפקודה)

בהחלטת המיסוי דובר על חברה ציבורית ישראלית אשר החזיקה בקרקע והעבירה, מטעמים עסקיים וכלכליים, את הקרקע לשותפות בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות לעניין העברת הקרקע, בין היתר, לעניין מועד העברת הקרקע, המחיר המקורי ויום הרכישה של הקרקע בידי השותפות, הוראות לעניין מכירת הזכויות בשותפות וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2306/17 בנושא יישום הוראות סעיף 104ז(ב) לפקודה בעת הפרת הוראות סעיף 104ב(א) לפקודה (תיקון 242 לפקודה)

בהחלטת המיסוי דובר על מספר יחידים אשר החזיקו בחלקים שווים תיק ניירות ערך הכולל מניות סחירות של חברות א, ב ו-ג (להלן: "הנכסים המועברים"). במסגרת שינוי המבנה העבירו היחידים את הנכסים המועברים לחברה חדשה בבעלותם בחלקים שווים בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה. לאחר ביצוע שינוי המבנה, בכוונת החברה החדשה למכור חלק ממניות חברה א (אשר הועברה במסגרת הנכסים המועברים). במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות לעניין יישום סעיף 104ז(ב) לפקודה וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1063/17 בנושא מיזוג שותפויות (תיקון 221 לפקודה)

בהחלטת המיסוי דובר על מיזוג שתי שותפויות רשומות שיחידות השתתפות שלהן רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך, בהתאם להוראות סעיף 103ב ו-103א(א) לפקודה. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות לעניין הפעילות העסקית שהייתה בכל אחת מהשותפויות, יום הרכישה והמחיר המקורי של הנכסים המועברים במיזוג, מכירת יחידות השתתפות בשותפות המעבירה וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



תמצית מספר 2291/17 בנושא העברת מניות לחברה קיימת (תיקון 242 לפקודה)

בהחלטת המיסוי דובר על העברת מניות לחברה קיימת בהתאם להוראות סעיף 104ב(א)(1)(ב) לפקודה לאחר תיקון 242. שני יחידים אשר החזיקו במניות חברה תושבת ישראל, העבירו את החזקותיהם לחברת החזקות בשליטתם בתמורה להקצאת מניות בלבד. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות לעניין מועד שינוי המבנה, המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המועברות, המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המוקצות, החלת הוראות סעיף 104ה(ג) וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 9006/17 בנושא העברת זכות לשותפות מוגבלת רשומה (תיקון 221 לפקודה)

בהחלטת המיסוי דובר על העברת זכות להסדר זיכיון למתן שירות על ידי חברה לשותפות מוגבלת רשומה בהתאם להוראות סעיפים 104ב(א) ו-103א(א) לפקודה. החברה המעבירה זכתה במכרז של המדינה לתכנון, בניה, מימון תפעול ותחזוקה של מבנה ממשלתי לתקופה הקצרה מ-25 שנים (להלן: "הפרויקט"). בין היתר, לאור העובדה כי כתנאי להעמדת המימון לפרויקט דרשו המממנים לאגד את הפרויקט תחת ישות משפטית נפרדת, הועברה הזכות כאמור לשותפות רשומה. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות לעניין מועד שינוי המבנה, המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס המועבר בידי השותפות הקולטת, מכירת זכויות בשותפות הקולטת, הקצאת זכויות נוספות למשקיע חדש וכן מגבלות ותנאים נוספים.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

### **חוזרים מקצועיים**

חוזר מס הכנסה מספר 6/2018 בנושא קביעת מועד מיזוג או פיצול

בעוד שהעברת נכסים בתמורה למניות לפי הפרק השלישי לחלק ה-2 לפקודה או מיזוג חברות בדרך של החלפת מניות, כאמור בחלופה השנייה להגדרת מיזוג בסעיף 103 לפקודה, אפשריים במהלך שנת המס, מיזוג כהגדרתו בחלופה הראשונה להגדרת מיזוג בסעיף 103 לפקודה (להלן: "מיזוג סטטוטורי") או פיצול חברות, כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה (להלן: "פיצול"), הינם מהלכים אשר ניתן לבצעם רק בתום שנת מס (ראה הגדרת "מועד מיזוג" בסעיף 103 לפקודה וכן סעיף 105ג(א)(9) לפקודה).



סעיף 103א(ב) לפקודה קובע, כי המנהל רשאי, על אף האמור בהגדרה "מועד מיזוג" שבסעיף 103 ועל אף הוראות סעיף 105ג(א)(9), לקבוע מועד מיזוג אחר או מועד פיצול אחר, בתנאים שקבע.

בהמשך לאמור לעיל, ומכוח סמכות המנהל לפי סעיף 103א(ב) לפקודה, פורסם חוזר מספר 6/2018 המאפשר ביצוע מיזוג סטטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת מס, אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו-30 בספטמבר), בכפוף לאמור בסעיפים 2, 3 ו-4 לחוזר זה. יודגש, כי עם פרסום חוזר זה, יבוטל [חוזר 16/2002](#).

#### [למעבר לחזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 8/2018 בנושא תיקון 242 לפקודת מס הכנסה - תיקון חלק ה-2

לאור פרסום החוק לתיקון הפקודה (מספר 242) כאמור, מחלקת שינוי מבנה כותבת חוזר אשר מטרתו הינה לפרט את השינויים אשר נקבעו בחלק ה-2 לפקודה במסגרת התיקון וליתן דגשים באשר להוראות חלק ה-2 בנוסחו המתוקן לרבות בנוגע להוראות התחולה אשר נקבעו בו.

#### [למעבר לחזר לחץ כאן](#)

### **תיקוני חקיקה**

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (מספר 242)

ביום 6.8.2017, במסגרת פרסום החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (מספר 242), התשע"ז-2017 שונו, באופן מהותי, הוראות חלק ה-2 לפקודה.

הוראות חלק ה-2 לפקודה, מסדירות תנאים בהם שינויי מבנה בדרך של מיזוג חברות, העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה או פיצול חברות, לא יחויבו במס בהתאם להוראות הפקודה במועד שינוי המבנה אלא במועד מאוחר יותר. דחיית מס זו, נעשית ברשימה סגורה של מקרים, אשר נבחרו על ידי המחוקק, במקום שבו מדובר בשינויי מבנה שבהם מבחינה מהותית, לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. כאמור, במקרים אלה, החיוב במס נדחה למועד המימוש.

מאז חקיקתו, בשנת 1994, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 94), ועד לתיקון מספר 221 לפקודה, לא עבר חלק ה-2 לפקודה שינויים מהותיים, זולת תיקונו בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 123), אשר במסגרתו נוספו לפקודה הוראות לעניין מיזוג על דרך של החלפת מניות (סעיף 103כ לפקודה) ולעניין החלפת מניות שאינה מיזוג (סעיף 104ח לפקודה).



מטרתו העיקרית של התיקון, היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בחלק ה-2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות, וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, נועד התיקון לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין המגבלות החלות על שינויי המבנה השונים ולפשט את הוראותיו של חלק ה-2 לפקודה.

בנוסף, כולל התיקון, לצד ההקלות אשר מאפשרים התיקונים בו, הוראות שונות אשר נועדו למנוע תכנוני מס באמצעות אותן הקלות, כך למשל בסוגיות של קיזוז הפסדים ומכירת מניות בפטור ממס.

### **מסלולים ירוקים**

מחלקת שינויי מבנה פרסמה בשנת 2017 שני "מסלולים ירוקים" חדשים לקבלת החלטת מיסוי בנושא **מיזוג חברה בת עם ולתוך חברה אם ומיזוג חברות אחיות**. המסלולים הירוקים החדשים ייתנו וודאות מיסוית לחברות המבקשות להתמזג, בתנאים שנקבעו בחלק ה-2 לפקודה, ויקצרו את זמן הטיפול בבקשות באופן מהותי.

המסלולים הירוקים (טופס מספר 980 וטופס מספר 981) פורסמו לאור הניסיון אשר נצבר לאורך השנים בטיפול בבקשות למיזוג חברות ומתוך כוונה לקצר את משך זמן הטיפול בבקשות אלו ולפשט את תהליך קבלת החלטת המיסוי, המבוססת על הצהרות והתחייבויות המבקש ולאחר בדיקה ואישור של החטיבה המקצועית.

כמו כן, במהלך שנת 2017 פעלה המחלקה בכתיבת שני מסלולים ירוקים נוספים בנושא **מיזוג חברה בת עם ולתוך חברה אם ומיזוג חברות אחיות רבעוניים**. כפי שפורט בהרחבה [בפרק חוזרים מקצועיים לעיל](#), ומכוח סמכות המנהל לפי סעיף 103א(ב) לפקודה, פורסם לאחרונה [חוזר 6/2018 המאפשר ביצוע מיזוג סטטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת מס](#), אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו-30 בספטמבר).

בתוך כך, ועל מנת להעניק וודאות מיסוית לחברות המבקשות להתמזג, בתנאים שנקבעו בחלק ה-2 לפקודה, וכן על מנת לקצר את זמן הטיפול בבקשות באופן מהותי, פורסמו לאחרונה שני מסלולים ירוקים נוספים ([טופס מספר 980](#) ו[טופס מספר 981](#)) אשר ניתן יהיה לעשות בהם שימוש כבר מהרבעון הראשון לשנת 2018.



להלן יוצגו המסלולים הירוקים שפורסמו השנה:

- **טופס מספר 980** - בקשה לפי סעיף 103ט לפקודה לאישור מראש מאת המנהל למיזוג החברה בת עם ולתוך חברת אם.  
[למעבר לטופס לחץ כאן](#)
- **טופס מספר 980 א'** - בקשה לפי סעיף 103ט ו-103א(ב) לפקודה לאישור מראש מאת המנהל למיזוג החברה בת עם ולתוך חברת אם שלא בתום שנת מס.  
[למעבר לטופס לחץ כאן](#)
- **טופס מספר 981** - בקשה לפי סעיף 103ט לפקודה לאישור מראש מאת המנהל למיזוג חברות אחיות.  
[למעבר לטופס לחץ כאן](#)
- **טופס מספר 981 א'** - בקשה לפי סעיף 103ט ו-103א(ב) לפקודה לאישור מראש מאת המנהל למיזוג חברות אחיות שלא בתום שנת המס.  
[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

סיכום שנה 2017

## מחלקת מס ערך מוסף



דוד שילון - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## החלטות מיסוי

תמצית מספר 7958/17 בנושא החבות במע"מ של שירותים הניתנים על ידי עוסקים פטורים בהתקיימות תנאי תקנה 6א

בהתאם לתקנה 6א לתקנות, על שירותים מסוג השירותים המנויים בתקנה הניתנים לעוסק, מלכ"ר או מוסד כספי על ידי מי שעיקר הכנסתו הינה ממשכורת, קצבה או גמלה חייבים במס בידי מקבל השירות זולת אם נותן השירות המציא חשבונית מס. מטרת התקנה היא להקל על מי שעיקר הכנסתו ממשכורת גמלה או קצבה אשר מספק שירותים החייבים במע"מ כך שהמע"מ ישולם על ידי מקבל השירות. החלטת מיסוי זו באה להבהיר, כי במקרה בו נותן השירות מסווג כעוסק פטור ועיקר הכנסתו הינה ממשכורת קצבה או גמלה. לא תחול התקנה, והשירות לא יהיה חייב במס בידי העוסק ואף לא בידי מקבל השירות.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1897/17 בנושא שיעור המס במכירת טובין שנגנבו לפני יצואם

החלטת מע"מ בשיעור אפס על עסקאות של יצוא טובין תהא במקרים בהם הותר לגביהם רשימון יצוא או "מסמך אחר" שאישר לעניין זה המנהל. במקרים אלה נקודת ההנחה, למעט חריגים, היא כי המנהל השתכנע שהטובין אכן יצאו את ישראל. החלטת מיסוי זו נועדה להבהיר כי אף אם כוונת הצדדים הייתה לייצא את הטובין אך בפועל הטובין נגנבו ולא יצאו את ישראל לא תחול ההטבה ויחול מע"מ בשיעור מלא.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 7854/17 בנושא החבות במס בשל מכירת פרי צבר אשר נוקה מקוציו ומשווק באריזת פלסטיק

סעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ מחיל מע"מ בשיעור אפס על מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר שלא נעשה בהם כל עיבוד. לעניין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור. עניינה של תמצית זו הינה בשאלה באם יש לראות במכירת פרי צבר אשר נוקה מקוציו ומשווק באריזת פלסטיק כסוג של עיבוד לצורך קביעת שיעור המס. נקבע כי אין לראות בהסרת הקוצים כהליך של עיבוד, אלא ניקוי ואריזה, ולכן מכירת פרי הצבר כאמור חייבת במע"מ בשיעור אפס.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



תמצית מספר 5396/17 בנושא אישור לניכוי מס תשומות כ"מסמך אחר" בגין קבלני משנה של תושב החוץ המעניקים שירותים לעוסק ישראל

תושב ישראל המתקשר עם תושב חוץ לקבלת שירותים חייב בהתאם להוראות תקנה 6ד בתשלום מע"מ בשל יבוא השירותים. ישנם מקרים בהם תושב החוץ מתקשר עם קבלן משנה ישראלי אחר לשם מתן השירות ללקוח הישראלי, קבלן המשנה מקבל שירות את התשלום מתושב החוץ ואינו צד להסכם בין תושב החוץ לישראלי מקבל השירות. בהתאם לסעיף 30(א)5 קבלן המשנה הישראלי חייב במע"מ בשיעור מס מלא על השירות הניתן לתושב החוץ, יוצא שעל אותו שירות משולם מע"מ בכפל, פעם אחת בעת התשלום בגין יבוא שירותים על ידי הלקוח הישראלי, ופעם שנייה על השירות הניתן ע"י קבלן המשנה. החלטת מיסוי זו נועדה לתת פתרון לתשלום המס הכפול.

בהחלטת המיסוי נקבע כי במקרים כגון אלה נתיר את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוציא קבלן המשנה לתושב החוץ כ"מסמך אחר" לניכוי מס התשומות בידי הלקוח, וכל זאת בכפוף לתנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5289/17 בנושא החבות במע"מ של מכירת ספרים משומשים

כעקרון, מחיר העסקה במע"מ נקבע בהתאם לאמור בסעיף 7 לחוק והיא התמורה שהוסכמה בין הצדדים. עם זאת במקרים מיוחדים יהא מחיר העסקה ההפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה. סעיף 5(א) קובע את אותו מנגנון של קביעת מחיר על ההפרש בשל סוגי טובין שהם דברי אמנות ונכסים משומשים. ככלל, מדובר בעסקאות בהן העוסק קונה את הנכסים מאדם פרטי ובשל הרכישה אין בידי העוסק חשבונית מס בשל הרכישה ולפיכך הוא אינו רשאי לנכות מס תשומות. החלטת מיסוי זו באה להבהיר כי גם ספרים משומשים מהווים חפצי בית משומשים כהגדרתם בתקנות מס ערך מוסף (מכירת רהיטים משומשים) והמחיר יהא ההפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 7593/17 בנושא מתן הקלה במשלוח חשבוניות זיכוי ללקוחות

הוראות סעיף 23א להוראות ניהול פנקסים נועדה להבטיח כי הודעת זיכוי היוצאת בשל שינוי בתנאי העסקה הוראות סעיף 23א להוראות ניהול פנקסים נועדה להבטיח כי הודעת זיכוי היוצאת בשל שינוי בתנאי העסקה תוצא למקבל החשבונית המקורית והמשלוח יהיה בדואר בדרך שנקבע בהוראות ניהול ספרים. משלוח הודעת הזיכוי בדואר רשום מהווה אסמכתא כי



אכן הלקוח קיבל את ההודעה, ובמקרה של עוסק, יהיה על העוסק להקטין את מס התשומות שנוכה על ידו. החלטת מיסוי זו באה לתת הקלה בהוצאת הודעת זיכוי לפיו במקרים בהם עוסקים, הנותנים שירותים למגוון רחב מאוד של לקוחות (כגון חברות התקשורת) שחלקם הגדול הינם לקוחות פרטיים, שאין חשש שנוכה מס תשומות על ידם, לא תהא חובה לשלוח את הודעת הזיכוי ללקוחות פרטיים בדואר רשום עד סכום שאינו עולה על 600 ש"ח.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 6839/17 בנושא החבות במע"מ בגין סכומים המיועדים לתשלום ריבית בשל הלוואות לרכישת דירות מגורים חדשות

סעיף 7 לחוק מע"מ קובע את מחיר העסקה. תקנה 6 לתקנות מע"מ קובעת כללים בהם יראו סכומים כמתקבלים אצל העוסק אך לא יהיו חלק ממחיר עסקאותיו אלא יחשבו כהוצאות לטובת צד ג' (לדוגמה - אגרת בית משפט שמשלם עורך דין בשביל לקוחו לא יהיה חלק ממחיר עסקאותיו של עורך הדין). החלטת מיסוי זו עניינה באשראי הניתן על ידי הבנק ללקוח כאשר העוסק, המוכר טובין ללקוח, וכתנאי לביצוע העסקה, הוא משתתף במימון חלק מהריבית והפרשי ההצמדה החלים על האשראי המשולם על ידי הלקוח לבנק. במקרה דנן נקבע כי סכומי ההשתתפות לא יהיו חלק ממחיר עסקאותיו של העוסק ויחשבו כסכומים המשולמים על ידו לטובת צד ג'.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2536/17 בנושא מועד החיוב בהעמדת כספים מחשבון ליווי בנקאי בהתאם לחוק המכר (דירות)

על פי סעיפים 28(א) ו-29(1) לחוק מע"מ מועד החיוב במס בעסקאות במקרקעין הוא עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימושן אך אם שולמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני המועד האמור יחול מועד החיוב עם קבלת התמורה. תמצית זו עניינה בשאלת מועד החיוב בשל תקבולים המופקדים לחשבון הליווי (אותו נדרש העוסק לפתוח לצורך מימון להקמת פרויקט בניה). נקבע כי על אף שמועד החיוב הינו במועד התשלום, אין לראות במועד הפקדת הכספים לחשבון הליווי כמועד חיוב, אלא מועד החיוב במס יהיה במועד משיכת הכספים מחשבון הליווי.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



תמצית מספר 9032/17 בנושא בקשה לפתיחת תיק עוסק מורשה בגין רכישת דירות נופש המיועדות להשכרה

דירת נופש (להלן: "היחידה") הינה יחידה בפרויקט מלונאי המיועדת לשימוש לשם השכרה מלונאית, ושימוש למגורים מותר בה לתקופה קצובה. רוכש היחידה בפרויקט מתקשר בחוזה לרכישת היחידה וכן בחוזה לניהול היחידה על ידי חברת מאגר. על פי החוזה, הרוכש מעמיד, באמצעות חברת המאגר, את היחידה להשכרה מלונאית לציבור. לבעל היחידה אין שיקול דעת או השפעה בקבלת ההחלטות בכל הנוגע לאחזקה, ניהול ותפעול וכן להשכרת היחידה. החלטת מיסוי זו באה להבהיר את עמדת מע"מ בשאלת סיווגו של רוכש היחידה כ"עוסק" לצרכי מע"מ והאם יש להתיר את ניכוי מס התשומות ברכישת היחידה כאמור. בהחלטה נקבע, כי העמדת היחידה למאגר המלונאי אינה עולה לכדי עסק על כן, נדחתה הבקשה לפתיחת תיק עוסק וכפועל יוצא לאי וניכוי מס התשומות בשל הרכישה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1983/17 בנושא הוספת תוסף אוראה לדו"ח ריכוז חודשי של מוצרי דלק הנרכשים בתחנות הדלק

בענף הדלק קיימים הסדרים במסגרתם מקבל הלקוח דלקן אשר באמצעותו מתדלקים את הרכב בתחנת הדלק. בהתאם להסדר לא מופקת חשבונית מס בגין כל תדלוק ותדלוק, אלא מופק דו"ח חודשי הכולל את צריכת הדלק לאותו חודש. הדו"ח האמור אושר על ידי רשות המיסים כ"מסמך אחר" המהווה בידי הלקוח אסמכתא לניכוי מס תשומות בשל רכישת הדלק. בתמצית המיסוי התבקשנו לאשר כי חברת הדלק תוכל לנהוג באותו האופן גם לגבי מכירת תוסף דלק הנמכר ללקוחות במסגרת אותה התקשרות. הוחלט כי גם את מכירות תוסף הדלק יש להוסיף לדו"ח החודשי אותו תפיק חברת הדלק וגם הדו"ח האמור יהווה בידי הלקוח "מסמך אחר" לניכוי מס תשומות.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1592/17 בנושא החבות במע"מ בגין גמול לתובע המייצג בתובענה ייצוגית

תובענה ייצוגית הינה "תובענה המנוהלת בשם קבוצת בני אדם, שלא ייפו את כוחו של התובע המייצג לכך". מדובר בהליך שבו תובע מייצג, המיוצג על-ידי עורך-דין, תובע גוף אשר גרם לפגיעה בציבור רחב של לקוחות. במסגרת התביעה מבקש התובע המייצג פיצוי עבור קבוצת התובעים שנפגעו בשל פעולתו של הגוף הנתבע. בהתאם לחוק תובענות ייצוגיות, זכאי התובע הייצוגי לגמול בשל פעולתו, וגם עורך הדין של הקבוצה זכאים לשכר טרחה בשל התביעה.



החלטת המיסוי דנה בחבות המס בשל הגמול אותו מקבל התובע המייצג. נקבע, כי יש לראות בפעילותו של התובע המייצג כמתן שירות באקראי בעל אופי מסחרי המהווה "עסקת אקראי". בהתאם נקבע, כי יש לראות במתן השירות האמור כשירות הניתן לחברי הקבוצה, וכי עסקת אקראי כאמור חייבת במס בידי התובע המייצג.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

### **הוראות פרשנות**

---

הסיווג וחביויות המס של קבוצות הכדורגל בליגת העל בישראל

כעיקרון קבוצות הכדורגל מסוגות כמלכ"ר על פי חוק מע"מ. מטרתן של הקבוצות הינה ציבורית למען קידום הספורט ככלל וקידום ענף הכדורגל בפרט. מטרתן אלו מאפיינות פעילות של מגזר מלכ"רים. על אף האמור, הוראת הפרשנות עניינה בקביעת קריטריונים לבחינת הסיווג של קבוצות הכדורגל כ"עוסק" או כ"מלכ"ר".

[למעבר להוראת הפרשנות לחץ כאן](#)

סיכום שנה 2017

## מחלקת מיסוי בינלאומי



שרון אהרוני - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## החלטות מיסוי

תמצית מספר 2856/17 בנושא המונח "תושב ישראל לראשונה" בסעיף 14 לפקודה, לעומת המונח "עולה" בסעיף 35(ד) לפקודה והכללים שנקבעו מכוחו - החלטת מיסוי שלא בהסכם

יחיד נולד בחוץ לארץ (להלן: "חו"ל"), בשנת 2001 בהיותו קטין הגיע לישראל ושהה בישראל דרך קבע במשך 4.5 שנים. בשנת 2005 עזב את ישראל בהיותו בגיר. בשנת 2011 העביר את מרכז חייו לישראל.

בקשת היחיד לראות בו כ- "תושב ישראל לראשונה" בהתאם לאמור בסעיף 14 לפקודה החל משנת 2011 וזאת מהטעם שהוא עונה להגדרת "עולה" בסעיף 35(ד) לפקודה והתקנות מכוחו.

הבקשה נדחתה, מהטעם שהיחיד שהה שהות קבע בישראל טרם לשנת 2011, וכי הגדרת "עולה" בסעיף 35(ד) לפקודה והתקנות מכוחו רלוונטית רק לצורכי אותו סעיף.

### [למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 8549/17 בנושא סעיף 97(ב3)(3) לפקודה אינו חל במכירת מניות של חברה תושבת ישראל שהתקבלו במתנה פטורה ממס לפי סעיף 97(א5) לפקודה - החלטת מיסוי שלא בהסכם

תושב חוץ המחזיק במניות חברה פרטית תושבת ישראל שנרכשו בשנים 2012 ו-2013, (להלן: "המניות"). בנו של תושב החוץ הינו תושב ישראל לראשונה החל משנת 2014. האב מעוניין להעביר את המניות לבנו במתנה פטורה בהתאם להוראות סעיף 97(א5).

הבקשה, פטור ממס מכירת המניות על ידי הבן.

הבקשה נדחתה, מהטעמים הבאים:

1. הפקת רווח ההון בישראל על-פי סעיף 89(ב3)(ג) לפקודה, ולכן לא יחול הפטור לפי סעיף 97(ב1) לפקודה (שחל על נכסים מחוץ לישראל).

2. הפטור ממס לפי סעיף 97(ב3)(3) לא יחול, מאחר שהסעיף קובע כי יחולו הוראות סעיף 97(ב) המחריג מגדרי הפטור נכס שנתקבל במתנה פטורה לפי סעיף 97(א5).

### [למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



תמצית מספר 6830/17 בנושא קביעת הכללים ליחיד שהגיע לישראל ושומר על זיקה למדינה המקורית - החלטת מיסוי בהסכם

יחיד תושב מדינת אמנה (A), העוסק בפעילות מסחרית בישראל ובעולם, החל משנת 2016 הגדיל את מספר ימי שהייתו בישראל, ליחיד דירה בבעלותו הזמינה למגוריו בישראל, החל מיוני 2016 ייחשב היחיד כ"תושב ישראל לראשונה" בהתאם להחלטת מיסוי ב"מסלול הירוק", וזאת בכפוף לקיומו של מרכז חיים בישראל.

הבקשה, קביעת התנאים לקבלת אישור תושבות.

נקבע, כי החל מתום שנת המס 2019 רשאי פקיד השומה להנפיק ליחיד אישור תושבות לצורכי אמנה עם מדינה (A) לגבי שנת המס 2017 ואילך, ככל ומתקיים התנאים הבאים:

מספר ימי שהייה בישראל לכל הפחות 142, היחיד שוהה בישראל יותר מכל מקום אחר בעולם, ליחיד בית קבע בישראל, היחיד לא בחר בשנת הסתגלות, ליחיד אין בת זוג שאינה תושבת ישראל, היחיד אינו תושב מדינת (A) על פי הדין הפנימי שלה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 2519/17 בנושא עובדי Relocation - החלטת מיסוי בהסכם

חברת תושבת ישראל, שולחת מעת לעת עובדים לעבוד בחברות קשורות בחו"ל (למדינות גומלות בלבד), תוך הצטרפותם של בני משפחתם, לתקופה של 36 חודשים לכל הפחות.

הבקשה, קביעת מועד ניתוק של עובדי חו"ל לצרכי האמנות.

נקבע, ככל שעובד חו"ל התגורר במדינת האמנה תקופה שלא תפחת מ-3 שנים מיום המעבר ומשפחתו התגוררה במדינת האמנה תקופה של תפחת מ-30 חודשים, יום הניתוק יהיה המאוחר מבין המועדים הבאים:

קיומו של בית קבע <u>בחו"ל</u>	קיומו של בית קבע <u>בחו"ל בלבד</u>
12 חודשים ממועד מעבר העובד	יום מעבר העובד
12 חודשים ממועד מעבר המשפחה	יום מעבר המשפחה
מועד תושבות זרה על פי אישור רשות המס הזרה	מועד תושבות זרה על פי אישור רשות המס הזרה
תום 12 חודשים ממועד תחילת המגורים בחו"ל	תום 6 חודשים ממועד תחילת המגורים בחו"ל



עובד חו"ל יראוהו, בתקופת הניתוק, כתושב מדינת אמנה אליה נשלח לעניין ניכוי מס במקור בגין שכר עבודה ובלבד שמתקיימים התנאים הבאים:

1. ברשותו בית קבע מחוץ לישראל אשר בני משפחתו מתגוררים עמו.
2. ילדיו (בין 4-18) לומדים במסגרות חינוך בחו"ל.
3. העובד לא שהה בישראל מעל 75 ימים ובני משפחתו מעל 85 ימים.
4. תנאים נוספים.

#### [למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 0935/17 בנושא קביעת מחיר מקורי בקבלת נכס מקרקעין בחו"ל במתנה מתושב חוץ לתושב ישראל - החלטת מיסוי בהסכם

פלזנית עולה חדשה משנת 1996 (מארה"ב). בשנת 1984, עוד בהיותה תושבת חוץ הועברה אליה מאמה (תושבת ארה"ב) ה"בעלות הפורמלית" על נכס מקרקעין, כאשר זכות השימוש, ההחזקה והזכות ליהנות מפירותיו נותרו בידי האם (להלן: "יתר הזכויות"). בשנת 2014 הועברו לפלזנית יתר הזכויות בנכס. פלזנית מעוניינת להעביר את הנכס למוסד אקדמאי בארה"ב לצורך מכירתו על-ידי המוסד, וזאת בתמורה לאנונה בשיעור 5% לשנה מסכום התמורה שתתקבל, וזאת כל עוד היא בחיים. את הזכות השנתית לקבלת האנונה בכונת פלזנית להעביר למוסד ציבורי בישראל.

הבקשה, קביעת הסדר המס שיחול בישראל בגין קבלת הנכס במתנה בידי פלזנית ובגין העברת הנכס מפלזנית לידי מוסד ציבורי זר.

נקבע, כי יש לראות את הנכס המועבר לפלזנית על-ידי אמה רק בשנת 2014 (ולא בשנת 1984). המחיר המקורי לעניין ה- Step-Up יהיה שווי הנכס בעת העברת יתר הזכויות. עוד נקבעו הגבלות ביחס למכירה עתידית של הנכס (הגבלות כמו במסלול הירוק - טופס 905). לא נקבעה התייחסות להכרה בתמורה למוסד הזר ולסעיף 15א(2) לאמנה, ולא לעניין סעיף 46 לתרומה למוסד ציבורי בישראל.

#### [למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

#### **פניות הבהרה**

דיני המס מושפעים ממספר רב של גורמים דינמיים הפועלים על תחום המיסוי הבינלאומי - דינים המס השונים של מדינות אחרות והוראות חוק שונות, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי וריבוי תורה שבעל-פה. בשל הגורמים דלעיל ובשל מורכבות דיני המס קיימת חוסר בהירות



גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק בפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ- 1,000 פניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרה לדין הקיים, להלן חלק מהנושאים שהועברו אלינו:

הכנסות ממקורות שונים של תושב ישראל בחו"ל, קבלת מלגה מאוניברסיטה בחו"ל, קבלת קצבה ממדינות אמנה או קבלת קצבה שמקורה בישראל על ידי תושב ישראל או תושב חוץ בהתאמה, בירור התנאים לקבלת אישור תושבות, הטבות לעולים, בירור הכנסה חייבת לתושבי ישראל שביצעו שליחות.

### **חוזרים מקצועיים**

חוזר מס הכנסה מספר 3/2017 בנושא יישום הסכם ה-FATCA

מטרת חוזר זה הינה מתן הבהרות למוסדות הפיננסיים בישראל, ליחידים ולישויות אשר בבעלותם חשבונות פיננסיים בישראל לגבי יישום הסכם ה-FATCA. יודגש כי מטרת חוזר זה הינה מתן הבהרות כאמור ובכל מקרה החוק והתקנות ליישום הסכם FATCA שהוצאו מכוחו גוברים על חוזר זה. בנוסף אין לראות בחוזר זה עמדה המחייבת את ה-IRS.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 5/2017 בנושא חברת משלח יד זרה בעקבות תיקון 198 לפקודה

מטרת חוזר זה הינה לפרט ולהסביר את הסדר המס החדש החל על חברת משלח יד זרה ובעלי מניותיה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 6/2016 בנושא מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה

חוזר זה יעסוק בעמדת רשות המסים בנוגע לאמור בהקשר לדין לאחר תיקון 198.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

תוספת 1 לחוזר מס הכנסה מספר 4/2002 בנושא שליטה וניהול של חברה בישראל

בעקבות פרסומם של פסקי הדין בעניין ניאגו, ינקו וייס ואורנית, מובאים בזאת עיקריהם וכן מסקנות הנגזרות מהם.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



## תיקוני חקיקה

### תיקון 223 לפקודה

במסגרת התיקון נוסף סעיף 131(א)(5) הקובע כי חובת הגשת דו"ח לגבי יחיד ששהה בישראל בשנת המס 183 ימים ומעלה, גם אם לגישתו החזקה נסתרת והוא אינו תושב ישראל. עליו לפרט בדו"ח שיגיש את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה ויצרף מסמכים התומכים בכך. הוראה זו אינה גורעת מחובת הדיווח הקיימת לגבי אותו יחיד כתושב חוץ לפי סעיף 131(א)(4) אם הייתה לו הכנסה חייבת בשנת המס.

### עמדות חייבות בדיווח

בשנת 2017 ריכזה המחלקה למיסוי בינלאומי את העמדות החייבות בדיווח ובין היתר פרסמה את הנושאים הבאים: ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי, מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי, יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות, חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר, פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע, יישום ההסדר שנקבע [בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד](#).

עמדות אלו מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנת המס 2016, וכי יש לדווח בדוחות לשנת המס 2017 על כלל העמדות שפורסמו בשנים 2017 עד 2016.

[למעבר לעמדות חייבות בדיווח לשנת 2017 לחץ כאן](#)

### פרויקטים נוספים

השתתפות בקבוצות עבודה של ה-OECD

- נציגות בוועדת אמנות WP1.
- נציגות בוועדה לחילופי מידע WP10.
- השתתפות בקבוצת עבודה בנושא BEPS.
- הכנת דוחות ביקורת על ישראל במסגרת ביקורות וסקרים שעורך ארגון ה-OECD על הדין בישראל בכלל ודיני המס בפרט.



אמנות למניעת כפל מס - רשימת מדינות

					
<a href="#">אירלנד</a>	<a href="#">איטליה</a>	<a href="#">אזרבייג'ן</a>	<a href="#">אוקראינה</a>	<a href="#">אוסטריה</a>	<a href="#">אוזבקיסטאן</a>
					
<a href="#">בלגיה</a>	<a href="#">בלארוס</a>	<a href="#">בולגריה</a>	<a href="#">אתיופיה</a>	<a href="#">ארה"ב</a>	<a href="#">אסטוניה</a>
					
<a href="#">דנמרק</a>	<a href="#">גרמניה</a>	<a href="#">ג'מאיקה</a>	<a href="#">גיאורגיה</a>	<a href="#">בריטניה</a>	<a href="#">ברזיל</a>
					
<a href="#">טורקיה</a>	<a href="#">ויאטנם</a>	<a href="#">הונגריה</a>	<a href="#">הולנד</a>	<a href="#">הודו</a>	<a href="#">דרום אפריקה</a>
					
<a href="#">ליטא</a>	<a href="#">לטביה</a>	<a href="#">לוקסמבורג</a>	<a href="#">יפן</a>	<a href="#">יוון</a>	<a href="#">טייוואן</a>
					
<a href="#">נורווגיה</a>	<a href="#">מקדוניה</a>	<a href="#">מלטה</a>	<a href="#">מקסיקו</a>	<a href="#">מולדובה</a>	
					
<a href="#">ספרד</a>	<a href="#">סלובקיה</a>	<a href="#">סלובניה</a>	<a href="#">סינגפור</a>	<a href="#">סין</a>	
					
<a href="#">פנמה</a>	<a href="#">פינלנד</a>	<a href="#">פיליפינים</a>	<a href="#">פורטוגל</a>	<a href="#">פולין</a>	
					
<a href="#">קרואטיה</a>	<a href="#">קנדה</a>	<a href="#">קוריאה</a>	<a href="#">צרפת</a>	<a href="#">צ'כיה</a>	
					
<a href="#">תאילנד</a>	<a href="#">שווייץ</a>	<a href="#">שוודיה</a>	<a href="#">רוסיה</a>	<a href="#">רומניה</a>	





## **החלטות מיסוי**

### **ההחלטות שיצאו עסקו בין היתר בנושאים הבאים:**

- החלטות מיסוי בתחום מיסוי משאבי טבע.
- החלטות מיסוי בעניין מימוש מתווה הגז.
- החלטות מיסוי בנוגע להבהרות אגב חקיקת חוק תגמול נושאי משרה בתאגידים פיננסיים.
- החלטות מיסוי בנושא עסקאות BOT.

## **הוראות ביצוע**

הוראת ביצוע מספר 3/2018 בנושא אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דוח על ההכנסות שהוגש על ידו למס הכנסה

מטרת ההוראה לקבוע כללים פשוטים ואחידים לטיפול בבקשות לתיקון דוחות על ידי נישום, הן לעניין השאלה אימתי יש לקלוט בקשה כאמור ומה ההשלכות של קבלת התיקון המבוקש.

### **[למעבר להוראת הביצוע לחץ כאן](#)**

הוראת ביצוע מספר 4/2018 בנושא דוחות של חבר בני אדם שהוגשו ללא חוות דעת או עם חוות דעת הסוטה מהנוסח האחיד

מטרת ההוראה לקבוע כללים אחידים לטיפול בפקידי השומה בדוחות של חבר בני שהוגשו ללא חוות דעת ובדוחות אליהם צורפה חוות דעת לא "חלקה".

### **[למעבר להוראת הביצוע לחץ כאן](#)**

## **תיקוני חקיקה**

המחלקה מובילה ומלווה במסגרת פעילותה חקיקה שקשורה למיסוי משאבי טבע וכן חקיקה בעלת השקעה לתחום החשבונאי. להלן הליכי חקיקה שנסתיימו בשנת 2017 שבהם לקחה המחלקה חלק.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (241) התשע"ז-2017

במסגרת התיקון הורחבה הזכאות להחלת תקנות דולריות לחברות ממשלתיות על ידי תיקון סעיף 130א(ג)(4) לפקודה, מיום 30.7.2017.



צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017

ביום 1.1.2017 פורסם ברשומות הצו הקובע סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה מכוח סעיף 63(ד), המתייחס לשותפויות נפט שאינן זכאיות להסדר המיסויי הניתן בתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988.

#### מיסוי יהלומנים

ביום 28.12.2017 פורסם ברשומות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (244) התשע"ז-2017 במסגרתו נוסף סעיף 85(ה) וכן תקנות מכוחו. תיקון זה מסדיר את מיסוי ענף היהלומנים על ידי קביעת אופן חישוב עלות מלאי היהלומנים לעניין קביעת ההכנסה החייבת.

#### חוק תשתיות להולכה ולאחסון של נפט על ידי גורם מפעיל

ביום 20.3.2017 פורסם ברשומות החוק הקובע את אופן מיסוי חברה לתשתיות הולכה ולאחסון נפט על ידי גורם מפעיל. חוק זה יצא בשל תום תקופת זיכיון ההולכה מיום 26.3.2017.

#### הקלות למאגרי נפט קטנים

ביום 8.11.2017 פורסם תזכיר לתיקון הוראות חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע המציע הקלות למאגרי נפט קטנים בדרך של קיזוז הפסדים.

סיכום שנה 2017

## מחלקת מיסוי אופציות לעובדים



רז איצקוביץ - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## החלטות מיסוי

תמצית מספר 6539/17 בנושא מיסוי אופציות ויחידות השתתפות למניה לעובדים בניוד (Relocation)

התמצית דנה בשאלה האם על האופציות שניתנו לעובדי רילוקיישן (הן היוצאים מישראלים הן השבים לישראל), יחולו הוראות סעיף 102 לפקודה, ואיך תקבע חבות המס בישראל.

נקבע כי **לגבי עובדים היוצאים מישראל**: חלק ההכנסה ממימוש האופציות שהוקצו לעובדי הרילוקיישן בהיותם מועסקים בחברה, יחושב כדלקמן: שווי ההכנסה כשהוא מוכפל במספר הימים שמיום הקצאת האופציות (או מיום תחילת תקופת ההבשלה, כמוקדם מהשניים) ועד ליום העזיבה של עובד הרילוקיישן את ישראל, מחולק במספר הימים שמיום ההקצאה (או מיום תחילת תקופת ההבשלה, כמוקדם מהשניים) ועד לתום תקופת ההבשלה של האופציות (להלן: "**הרווח הישראלי**"). במועד המימוש, כהגדרת המונח בסעיף 102(א) לפקודה, החברה ו/או הנאמן ינכו לעובד הרילוקיישן מס מהרווח הישראלי, ובנוסף, ינכו באותו מועד מס מיתרת הרווח, קרי - סך הרווח שנצמח לעובד הרילוקיישן במועד המימוש, בניכוי הרווח הישראלי (להלן: "**יתרת הרווח**"), כשמסכום יתרת הרווח יזוכו מסי החוץ ששולמו בגין יתרת רווח זו בלבד. למען הסר ספק, לא יינתן עודף זיכוי בגין מיסי חוץ החלים על יתרת הרווח.

**לגבי עובדים השבים לישראל נקבע כי על הכנסתם של עובדי הרילוקיישן מהאופציות אשר הוקצו להם בהיותם מועסקים באחת מחברות הבת מחוץ לישראל ושבו לישראל, יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, לכל דבר ועניין ביחס לרווח הישראלי ויתרת הרווח. לעניין זה מועד ה"מימוש" לפי סעיף 3(ט) לפקודה הינו מועד המרת האופציות למניות ובמועד זה יחויב עובד הרילוקיישן האמור במס שולי לפי סעיף 2(1) לפקודה או סעיף 2(2) לפקודה, לפי העניין. מימש עובד רילוקיישן אופציה למניה של החברה ולא מכר העובד את המניה בפועל במועד המימוש כאמור (Same Day Sale), יראו את שווי המניה במועד המימוש לפי סעיף 3(ט) לפקודה כמחיר המקורי של המניה ואת מועד המימוש לפי סעיף 3(ט) לפקודה כיום הרכישה של המניה.**

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 8597/17 - שינוי תנאי האופציות במסגרת סיום יחסי עובד מעביד

במסגרת סיום העסקתו של עובד תושב ישראל בחברה, אישרה החברה כי תקופת המימוש ביחס לאופציות הבשלות שבידי העובד, תוארך מתקופה של 3 חודשים לתקופה של 12 חודשים. ככלל, שינוי תנאי האופציות במסגרת סיום העסקה ובמקרה זה הארכת תקופת המימוש תהווה אירוע מס, הן במישור החברה, לעניין חבות ניכוי מס במקור, והן במישור



העובד. הוסכם כי יחולו על האופציות הוראות סעיף 3(ט) לפקודה. מכאן, שהמס בגין האופציות 3(ט) יחושב, ינוכה במקור וישולם רק במועד המרת האופציות למניות. במועד אירוע המס יחויב העובד במס על הכנסתו, אשר תסווג כהכנסת עבודה מכוח הוראות סעיף 2(2) לפקודה, והיא תהא חייבת במס בשיעור המס השולי הקבוע בסעיף 121 לפקודה ובסעיף 121ב לפקודה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 3223/17 בנושא תכנית "מניות נוספות" במסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה

החברה המקצה ביקשה לעודד זיקה, תמרוץ וקשר בין עובדיה של החברה לרבות דירקטורים, שאינם בעלי שליטה כהגדרת המונח בסעיף 102 לפקודה, לבין התפתחות והצלחת החברה והחברה המקצה, וזאת באמצעות תכנית "מניות נוספות" הקובעת שעובדים שיבחרו לרכוש מניות של החברה המקצה, מדי תקופה, במחיר שוק, תוקצה להם בנוסף זכות לקבלת מניות נוספות, אשר בכפוף להתקיימותם של תנאים מסוימים ובהם המשך יחסי עובד מעביד בין החברה לעובד, תוקצה להם תחתן מניות של החברה המקצה, ואותן מניות תעבורנה לחזקת העובדים במועד עתידי ידוע מראש ללא תמורה בגין. הקצאת יחידות המניה תסווגנה כהקצאת אופציות לכל דבר ועניין ויחולו לגביה הוראות סעיף 102 לפקודה והכללים מכוחו לפי העניין. יראו את מועד הקצאת יחידות המניה כ"מועד ההקצאה" כמשמעותו בסעיף 102 לפקודה, לרבות לעניין תום התקופה כהגדרתה בסעיף 102 לפקודה (להלן: "תום התקופה") וחישוב שווי ההטבה הפירוטי שבסעיף 102(ב)(3) לפקודה.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

### **חוזרים מקצועיים**

חוזר מס הכנסה מספר 5/2017 בנושא מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח:

Reverse Vesting - i Hold Back

### **מנגנון ה-Reverse Vesting**

מנגנון ה-Reverse Vesting הינו מנגנון, אשר מטרתו להבטיח שמייסדים או עובדי מפתח ימשיכו לפעול למען קידומה של החברה וחיזוק הקשר בינם לבין החברה, וכן לשמר את האטרקטיביות של החברה והמשך פעילותה כלפי משקיעים ורוכשים פוטנציאליים, אם וכאשר מומשה הזכות לרכוש בחזרה את המניות, וזאת, באמצעות הטלת מגבלות על מניות המייסדים או עובדי מפתח במשך תקופה מסוימת, אשר תוסרנה בהדרגתיות או בפעימה אחת כפוף להמשך עבודתם בחברה.



מנגנון זה מוסדר בדרך כלל בהסכם מייסדים, אשר נערך בסמוך להקמת החברה ועוסק בהגדרת זכויותיהם וחובותיהם של המייסדים בקשר עם המיזם, או בהסכם נפרד אשר נחתם במסגרת סיבוב השקעה בחברה, בדרך כלל כדרישה של המשקיע, אשר תמחר את השקעתו וקבע את שווייה של החברה בהתבסס, בין היתר, על ההנחה שאותם מייסדים או עובדי מפתח ימשיכו לעבוד בחברה ולפתח את הרעיון או את הטכנולוגיה.

המייסדים או עובדי מפתח זכאים גם לאורך תקופת ה- Reverse Vesting, לכל הזכויות המוקנות להם מכוח החזקתם במניות כאמור, לרבות זכויות לדיבידנד, זכויות הצבעה וכיוצא באלו.

המצב השכיח בו הזכות לרכוש את מניות המייסדים או עובדי המפתח מתעוררת מכוח מנגנון ה- Reverse Vesting הוא התפטרות או פיטורי המייסד או עובד המפתח.

היבטי המס במנגנון ה-Reverse Vesting:

במסגרת מנגנון ה- Reverse Vesting נקבע גם מראש המחיר בו תהיה החברה או בעלי מניות האחרים רשאים לרכוש את המניות. הרכישה תהא ללא תמורה או בתמורה לערך הנקוב של המניות.

התנאים אשר יחולו על מנגנון זה, בין היתר, הינם כדלקמן:

- המנגנון נקבע מראש ובכתב במועד ייסוד החברה (או בסמוך למועד) ו/או אגב השקעה מהותית בחברה בלבד. לעניין הוראות החוזר שפורסם בנושא זה, יראו השקעה מהותית בחברה השקעה במסגרתה הונפקו למשקיעים לפחות 5% מהון המניות של החברה אחרי הכסף. תנאי השעבוד והשחרור נקבעו בצורה ברורה בהסכם ואינם ניתנים לשינוי.
- במקרה בו מופעל המנגנון, נקבע כי החברה ו/או בעלי המניות האחרים בחברה בלבד הם אלו הרוכשים את המניות מאותו המייסד או עובד מפתח, וזאת ללא תמורה או בתמורה לערך הנקוב, והכול כפי שהוסכם בכתב מראש והוחלט במועד חתימת ההסכם.
- מניות המייסדים או עובדי המפתח מסווגות כמכשירים הוניים (ולא כהתחייבות), כמניות רגילות, ואינן מסווגות כמניות בכורה או כמניות נדחות או מניות הנהלה או מניות הניתנות לפדיון. כמו כן, המניות זהות בזכויותיהם לשאר המניות הרגילות מאותו סוג.
- בכפוף לעמידה בתנאים שמפורטים להלן, הרי שהחלת המנגנון אינה משנה את סיווג ההכנסה הנובעת ממכירת המניות כאמור להכנסה פירותית. על הכנסה שמקורה במכירה בפועל של מניות, אשר הוחל עליהן מנגנון ה-Reverse Vesting, על ידי המייסד או עובד המפתח, יחולו הוראות חלק ה' לפקודה, כאשר המחיר המקורי ויום הרכישה של אותן מניות יהיו אלו אשר נקבעו במועד ייסוד החברה או רכישת המניות, לפי העניין.



במקרה בו המניות תימכרנה לחברה ו/או לבעלי מניות אחרים בהתאם להוראות מנגנון ה- Reverse Vesting, הרי שיחולו ההוראות הבאות:

- בידי המייסד או עובד המפתח - על המכירה יחולו הוראות חלק ה' לפקודה, כאשר המחיר המקורי ויום הרכישה של אותן מניות יהיו אלו אשר נקבעו במועד ייסוד החברה או רכישת המניות, לפי העניין והתמורה תהא זו ששולמה בפועל על ידי החברה ו/או בעלי מניות אחרים, ככל ושולמה.
- בידי החברה ו/או בעלי מניות אחרים - יום הרכישה יהא היום בו נרכשו המניות מידי המייסד או עובד המפתח והמחיר המקורי יהא התמורה ששולמה בפועל בגין המניות, ככל ושולמה.

### **מנגנון ה- Hold Back**

העיקרון העומד בבסיסו של מנגנון ה- Hold Back, הינו הכפפת חלק מהתמורה בעסקה המגיעה לבעלי מניות או עובדי מפתח מסוימים של החברה להישארותם בחברה במשך תקופה ארוכה לאחר הרכישה, שכן ללא הישארותם זו, הרי שעסקת הרכישה עלולה להיכשל.

לפיכך, מנגנון ה- Hold Back, קובע כי התמורה, כולה או חלקה, לאותם בעלי מניות או עובדי מפתח מסוימים תיפרס על פני תקופה מסוימת, כאשר במידה שאותם בעלי מניות או עובדים, לא יעבדו בחברה במהלך אותה התקופה, כולה או חלקה, הרי שהם לא יהיו זכאים לאותו חלק התמורה.

החוזר קובע בהתקיים כל התנאים הבאים תסווג תמורת ה-Holdback כחלק מהתמורה בעד המניות ותתחייב במס רווח הון:

- המניות מסווגות כמכשירים הוניים (ולא כהתחייבות), כמניות רגילות, ואינן מסווגות כמניות בכורה או כמניות נדחות או מניות הנהלה או מניות הניתנות לפדיון. כמו כן, המניות זרות בזכויותיהם לשאר המניות הרגילות מאותו סוג.
- המניות הנמכרות הוחזקו במשך תקופה של 12 חודשים לפחות טרם יום חתימת העסקה.
- המניות נמכרות במסגרת עסקת מכירה של כלל הזכויות בחברה לרבות במסגרת שינוי מבנה.
- במסגרת עסקת רכישת החברה שיעור הזכויות בחברה המוחזק על ידי מי שיהיה כפוף למנגנון ה- Holdback, אינו עולה על 50% מסך כל הזכויות המוחזקות על ידם.
- תמורת ה- Holdback אינה תגמול נוסף, אלא מהווה חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור מניות החברה הנגזרת משווי החברה כפי שנקבע בין הצדדים לעסקה - בין מוכר מרצון



לבין קונה מרצון. לעניין זה, המחיר למניה שישולם בגין מניות עובדי המפתח יהא זהה למחיר למניה שישולם לשאר בעלי המניות הרגילות בחברה.

- עובדי המפתח מתקשרים בהסכם עבודה חדש לפיו יקבלו שכר ראוי (אשר לא יפחת ממשכורתם בחברה טרם העסקה), בתמורה לעבודתם בחברה או בחברה אחרת בקבוצה.
- החברה הרוכשת תייחס בדיווחי המס שלה את תשלום תמורת ה-Holdback כתשלום עבור מניות המוכרים במסגרת העסקה ולא כתשלום שכר בגין עבודתם. החברה הרוכשת לא תתבע הוצאה בישראל לצורכי מס, בגין תשלום תמורת ה-Holdback.

החוזר שפורסם בנושא זה מפרט ומבהיר את התנאים והקריטריונים החלים בשימוש במנגנוני Reverse Vesting Hold Back, את דרך פעולתם ואת אופן המיסוי החל.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

### **תיקוני חקיקה**

- הגדרת המונח מכירה שלא מרצון, כפי שמפורטת בסעיף 103 לפקודה, הייתה חסרה ולא נתנה מענה לכל המקרים אשר בעטיים נאלץ העובד למכור את מניותיו, לפני תום תקופת החסימה. מתוך רצון להסיר חסמים ולעודד את התעשייה הישראלית, ולא לפגוע בעובדים הנאלצים בעל כורחם למכור את מניותיהם בטרם התאפשר להם להשלים את תקופת החסימה, תוקן הסעיף כאמור ולהעניק את האפשרות לסווג מכירת מניות, כמכירה שלא מרצון, במקרים נוספים.
- כמו כן, להשלמת מעשה החקיקה, הוספו מכוח סמכות המנהל הוראות לגבי חיוב העובד במס בשל מימוש מניות במכירה שלא מרצון.

סעיף 102 לפקודה

בסעיף 102(א) לפקודה בהגדרת "תום התקופה" בפסקה שלוש, אחרי בסעיף 103 בא: "או במכירה מסוג אחר שקבע השר".

כללי מס הכנסה (קביעת הוראות לגבי חיוב העובד במס בשל מימוש מניות במכירה שלא מרצון), התשע"ז-2017

### **קביעת מכירה שלא מרצון**

"מכירה שלא מרצון" תהיה גם כל אחת מאלה:



א. מכירה של כלל מניות העובדים במסגרת מכירת מניות החברה המקצה למי שאין לו שליטה בה, ואשר רכש עם מניות כל העובדים, לפחות 80% מהון המניות המונפק של החברה המקצה.

ב. מכירה של מניות במסגרת הליכי פירוק מרצון לפי חוק החברות התשנ"ט-1999, אשר בסמוך לה נמכרו פעילותה ונכסיה של החברה המקצה למי שאין לו שליטה בה, ובלבד שפרק הזמן שבין מכירת פעילות ונכסי החברה לבין מועד תחילת הליך הפירוק מרצון לא יעלה על 6 חודשים.

### **מסלולים ירוקים**

במטרה לייעל את הליכי העבודה של רשות המיסים למתן החלטות מיסוי ושיפור השירות לציבור, יזמה רשות המסים מהלך של הגשת בקשות להחלטת מיסוי מקדמית ב"מסלול ירוק". מדובר בהליך מקוצר ומזורז, שמטרתו קבלת וודאות בכל הקשור לחבות המס, תוצאות המס או ההשלכות על חבות המס, בשל פעולה שביצע המבקש. המסלול הירוק מתייחס לבקשות בנושאים נפוצים, שרמת מורכבותם מאפשרת קביעת מסגרות וקריטריונים, המאפשרים מתן החלטת מיסוי מהירה על סמך הצהרות והתחייבויות המבקש. ואולם יודגש כי אין מדובר באישור אוטומטי של הסדר המס, שכן הבקשה ב"מסלול הירוק" נבדקת על ידי החטיבה המקצועית ברשות המסים וזו מחליטה באופן פוזיטיבי האם לאשר את הסדר המס המבוקש.

### **תכנית ESPP (Employee Stocks Purchase Plan)**

תכנית ESPP הינה תכנית המאפשרת לעובד להפריש חלק ממשכורתו החודשית לטובת רכישת מניות בהנחה בחברה המקצה. תכנית זו הנה מקובלת ברחבי העולם והחלטות המיסוי מתאימות את עקרונותיה לדין הישראלי במסגרתו של סעיף 102 לפקודת מס הכנסה, וזאת בין אם בחרה החברה במסלול הקצאה באמצעות נאמן ובין במסלול הקצאה שאינו באמצעות נאמן. בכך החלטות המיסוי החדשות יאפשרו לחברות ישראליות לתגמל את עובדיהם בצורה נוחה התואמת את עקרונות תגמול העובדים בעולם.



להלן יוצגו המסלולים הירוקים שפורסמו השנה בהקשר לתכנית ESPP:

- טופס מספר 926 - תכנית ESPP עם נאמן במסלול רווח הון

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

- טופס מספר 927 - תכנית ESPP שאינו באמצעות נאמן

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)

החלפת אופציות או מניות שהוקצו לפי סעיף 102 או 3(ט) לפקודה במסגרת שינוי מבנה המסלול הירוק החדש פורסם כאמור מתוך רצון לקדם וליעל את אפשרות הענקת אופציות לעובדים במסגרת החלפת מכשירים הוניים במסגרת עסקאות מכירת מניות ושינויי מבנה. משמע, האופציות שהוקצו לעובדים בחברה המעבירה יעברו לידי העובדים בחברה הקולטת. החלטת המיסוי מאפשרת, בכפוף לתנאיה, לעובדים המחזיקים אופציות או מניות לייצר לגביהם "רצף מס" ולהתמסות בשלהן רק בעת מכירתן בפועל. יתרה מזו, פרק הזמן המינימלי להחזקת המכשיר ההוני ייספר ממועד ההקצאה המקורי. עם זה, יובהר כי הקצאות סמוכות לעסקת המכירה יחושב בשלהן רכיב פירותי. בכך החלטת המיסוי החדש תאפשר לחברות ישראליות לבצע עסקת מכירה ללא פגיעה או חשיפת מס לגבי תגמול עובדיהם, וזאת בצורה נוחה התואמת את עקרונות תגמול העובדים בעולם.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)





(תודות למר בני יונה אשר פרש מרשות המסים לאחרונה ואשר הוביל את מחלקת שוק ההון בשנת המס 2017)

### **החלטות מיסוי**

תמצית מספר 6213/17 בנושא הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2)-ו(3) - דיבידנד מוטב 1.1.2017 עד 30.09.2017 הפסקת פעילות באמצעות חברת ארנק

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את אופן חישוב ממוצע ההכנסות במקרה של הפסקת פעילות באמצעות חברת ארנק של בעל מניות בחברה א' לצורך עמידה בתנאי ממוצע ההכנסות בהוראת השעה בעת תשלום דיבידנד מוטב.

הוחלט כי לצורך חישוב תנאי ממוצע ההכנסות בהוראות השעה (לצורך הגשמת תכולת הוראות סעיף 62א לפקודה) יראו את ההכנסות ממשכורת אותה יקבל בעל המניות מחברה ב' כהכנסות המתקבלות בעקיפין מחברה א' המחלקת את הדיבידנד.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 5016/17 בנושא הוראות שעה לעניין 125ב(2) ו-ב(3) - דיבידנד מוטב 1.1.17 עד 30.09.2017 חלוקה כנגד יתרת זכות

החלטת המיסוי נועדה להסדיר מקרה בו הוכרז דיבידנד בתקופת הוראת השעה כנגד יתרת זכות. הוחלט כי יראו בדיבידנד המוטב כמשולם על-ידי החברה והתקבל על-ידי בעל המניות לעניין הוראת השעה, ואת יתרת הדיבידנד המוטב לאחר ניכוי מס במקור כמושקעת בחברה בתנאי שנוכה המס מהדיבידנד המוטב והועבר לפקיד השומה עד ליום 15.10.2017 ונרשם בספרי החברה כהלואה או יתרת זכות לבעל המניות.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 1728/17 בנושא הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) - דיבידנד מוטב 1.1.2017 עד 30.09.2017 מניות שהתקבלו בירושה

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את אופן חישוב תנאי ממוצע ההכנסות לצורך הזכאות לקבלת דיבידנד מוטב בהתאם להוראת השעה במקרה של מניות שהתקבלו בירושה.

הוחלט כי יחושבו ההכנסות שהתקבלו על ידי בעל המניות היורש.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)



תמצית מספר 3232/17 בנושא הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) - דיבידנד מוטב  
1.1.2017 עד 30.09.2017 פרישה מהחברה המחלקת

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את אופן חישוב ממוצע ההכנסות בהוראת השעה לאחר פרישת  
בעל המניות המהותי מהחברה המחלקת.

נקבע כי יראו את ההכנסות מפיצויים וקצבה אותן יקבל בעל המניות בשנות המס 2017 עד  
2019 כהכנסות המתקבלות בעקיפין מהחברה המחלקת את הדיבידנד.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 6570/17 בנושא הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) - דיבידנד מוטב  
1.1.2017 עד 30.09.2017 חלוקת מענקים וירידה בהכנסות- החלטת מיסוי בהסכם

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את אופן חישוב ממוצע ההכנסות לצורך עמידה בתנאי ממוצע  
ההכנסות אשר נקבע בהוראת השעה במקרה של חלוקת מענקים על ידי חברה במהלך שנות  
המס 2015 ו-2016 וירידה בהכנסותיה.

הוחלט כי יש לעמוד בתנאי ממוצע ההכנסות בכל אחת מן השנים 2017 עד 2019 בהתאם  
לממוצע ההכנסות שהיו בשנות המס 2016 ו-2015. לצורך חישוב ממוצע הכנסות אלו יש  
להכליל גם מענקים ששילמה החברה מחלקת הדיבידנד למקבל ההכנסה מדיבידנד, במישרין  
או בעקיפין.

יובהר כי לצורך חישוב ממוצע הכנסות, ניתן יהיה לקחת בחשבון דיבידנדים שיתקבלו על ידי  
בעלי המניות בחברה.

בעלי המניות יוכלו להכליל בחישוב ממוצע ההכנסות לשנים 2017-2019 חלק מהדיבידנד  
המחולק בשנת 2017 בכדי להגדיל את ממוצע ההכנסות החסר בעקבות הירידה במענקים.  
יובהר כי חלק משלים זה ימוסה בשיעור המס המלא לרבות מס היסף, ולא ייחשב כדיבידנד  
מוטב.

[למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 7901/17 בנושא מניות בכורה - החלטת מיסוי בהסכם

החלטת המיסוי נועדה להסדיר את אופן ניכוי מס במקור וסיווג ההכנסה בגין מניות בכורה  
ודיבידנד בכורה. הוחלט כי מניות הבכורה יסווגו לצרכי מס כהון מניות.

דיבידנד הבכורה יסווג כהכנסה מדיבידנד בידי המקבל.

יובהר כי חלוקת דיבידנד בכורה לא תוכר כהוצאה לצרכי מס בחברה.



חברי הבורסה ינכו מס במקור מרווח ההון בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005.

במכירת מניות בכורה ינכה מס במקור מרווח ההון בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית), התשס"ג-2002.

יובהר כי במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

#### [למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

תמצית מספר 8093/17 בנושא עמלות המנוכות מתשלומי ריבית במערכת לתיווך באשראי - החלטת מיסוי בהסכם

החלטת המיסוי נועדה להסדיר ניכוי מס במקור מריבית לאחר ניכוי עמלות (ריבית נטו) הנגבות על ידי חברה המפעילה מערכת לתיווך באשראי. העמלות נגבות מהריבית המשולמת למלווים. הוחלט כי בכפוף לעובדות אשר הוצגו בבקשה - יראו בעמלות כהוצאות שהוצאו כולן לצורך ייצור הכנסת הריבית ולצורך כך בלבד. ובהתאם לכך, מהכנסת הריבית יותרו בניכוי תשלומי העמלות.

החברה תנכה מס במקור, בהתאם לתקנות ניכוי מריבית, מסכום הריבית נטו.

יובהר, כי ככל והחברה תתבקש להנפיק למלווה אישור בהתאם לתקנה 16 לתקנות ניכוי מריבית, תפרט החברה באישור את סכום הריבית לה היה זכאי המלווה, סכום העמלות שנוכו, וסכום הריבית נטו שחויבה במס.

במסגרת ההסדר נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

#### [למעבר לתמצית לחץ כאן](#)

### **חוזרים מקצועיים**

חוזר מס הכנסה מספר 1/2017 בנושא הוראת שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017

במסגרת חוק ההתייעלות נקבעה הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) לפקודה (להלן: "הוראת השעה"). הוראת השעה קובעת לתקופה קצובה, שמיום 1.1.2017 ועד ליום 30.9.2017 שיעור מס הכנסה מופחת של 25% על דיבידנד, שמקורו ברווחים צבורים בידי החברה עד ליום 31.12.2016, זאת בכפוף לתנאים ולהוראות שנקבעו בהוראת השעה.

בחוזר המקצועי נקבעו הוראות ליישום הוראת השעה.

#### [למעבר לחוזר לחץ כאן](#)



חוזר מס הכנסה מספר 5/2018 בנושא מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (המכונים: "מטבעות וירטואליים")

החוזר עוסק באופן המיסוי של נישומים המחזיקים באמצעי תשלום מבוזרים המכונים "מטבעות וירטואליים". החוזר מפרט את עמדת רשות המסים לפיה יש לראות במטבעות הוירטואליים כ"נכס" ולא כ"מטבע". בהתאם לעמדה זו, יש לראות במכירה של מטבעות וירטואליים כאירוע מס חייב אשר לרוב ימוסה על פי חלק ה' לפקודה אלא אם מדובר בנישום שעיסוקו הוא במסחר במטבעות הוירטואליים כאמור לעיל. החוזר מבהיר כי כל סוג של מטבע וירטואלי הוא נכס בפני עצמו וקובע שכל מימוש של מטבע וירטואלי (בין אם מכירה בתמורה לכסף ובין אם עיסוקת חליפין BARTER בתמורה לשווה כסף כגון מטבעות וירטואליים אחרים), מהווה למעשה אירוע מס חייב.

לעניין היבטי מע"מ, החוזר קובע כי יש לראות במטבעות הוירטואליים כאמור כ"נכס פיננסי" וחייב במע"מ יחול רק במקום בו הפעילות עולה לכדי עסק ואז יש למסותו בהתאם לכללים החלים על "מוסד כספי". כריית מטבעות וירטואליים, מהווה סממן עסקי לעניין זה.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

חוזר מס הכנסה מספר 7/2018 בנושא ICO - הנפקת "אסימונים דיגיטליים" למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח (Utility Tokens)

החוזר עוסק באופן המיסוי של חברות הפועלות על בסיס טכנולוגיית הבלוקצ'יין ומבצעות גיוס הון שלא באמצעות הנפקת הון מסורתית (EQUITY), אלא על בסיס הנפקות של אסימונים מבוזרים (TOKENS). החוזר מבחין בין 3 סוגים של אסימונים מבוזרים הקיימים בשוק (אסימוני תשלום - PAYMENT, אסימונים הוניים - SECURITY ואסימוני מוצרים ושירותים - UTILITY) אך הוא עוסק רק באסימוני המוצרים והשירותים.

החוזר מסדיר את אירועי המס השונים אצל חברה המנפיקה אסימונים מבוזרים שמסווגים כאסימוני מוצרים ושירותים לציבור לצורך גיוס הון (ICO). בהתאם לחוזר, יראו בתמורה המתקבלת במסגרת הנפקת האסימונים כמקדמה מלקוחות אשר יש להכיר בה כהכנסה על בסיס העקרונות הקבועים בחשבונאות (IFRS 15 - הכנסות מחוזים עם לקוחות). החוזר מסדיר את אופן קביעת שווי העסקאות המבוצעות באמצעי תשלום מבוזרים אחרים (כדוגמת ביטקוין, את'ריום וכדומה) וזאת על מנת להסדיר את אופן הכימות של התמורות המתקבלות באמצעים אלו במסגרת הנפקות.



נוסף לאמור לעיל, החוזר מסדיר את הענקת האסימונים לעובדים שנעשית במסגרת ההנפקה ומחיל עליה את העקרונות הקבועים בסעיף 3(ט) לפקודה תוך מתן אפשרות לעובד לדחות את אירוע המס למועד מימוש האסימונים בפועל.

כמו כן, החוזר מסדיר את היבטי המיסוי החלים על מחזיקי האסימונים הן אלו המממשים את האסימונים בתמורה למוצרים ולשירותים המוצעים על ידי החברה והן אלו המממשים את האסימונים במסגרת מסחר משני שמתבצע לרוב בזירות מסחר שונות.

לעניין היבטי המע"מ, קובע החוזר שיש לבחון את פעילות החברה כמתן שירותים או מכירת מוצרים ובהתאם יש למסות את תמורת ההנפקה על בסיס מצטבר (רק במועד מתן השירות או מכירת המוצר) או על בסיס מזומן (עם קבלת התמורה בפועל).

מאחר וחברות המבצעות הנפקות הינן חברות טכנולוגיות לרוב, נקבע שיש לבחון את היבטי חוק עידוד השקעות הון לגביהן על בסיס אופי הפעילות של החברה. נקבעו מנגנונים לבחינת העמידה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" המותאמים לאופי הפעילות של חברות כאמור.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא עידוד חברות מחקר ופיתוח הנרשמות לבורסה -  
תיקון 220

תעשיית חברות ההזנק הנמצאות בשלב מחקר ופיתוח נדרשות לגיוס הון לצורך צמיחתן. הוועדה לקידום השקעות בחברות ציבוריות הפועלות בתחום המחקר והפיתוח הוקמה מתוך מטרה לבחון ולהמליץ על אמצעים ומהלכים שונים אשר יש בהם כדי לעודד השקעה בחברות מחקר ופיתוח באמצעות הבורסה בישראל.

הוועדה פרסמה המלצות שונות אשר יש בהן כדי לעודד השקעות באמצעות הבורסה בישראל, בחברות הפועלות בתחום מחקר ופיתוח. בין ההמלצות נקבעו הקלות בתחום המיסוי. המלצות הוועדה בתחום המיסוי יושמו בתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 220 והוראות שעה), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון החוק") וכללו תיקונים שתכליתם הייתה עידוד גיוס הון על ידי חברות מחקר ופיתוח באמצעות הבורסה בישראל.

טיוטת החוזר מבהירה את ההקלות שנקבעו בתיקון החוק ודרך יישומן:

1. הקלות לקופות גמל אשר ישקיעו 'בקרן לטכנולוגיה עילית'.
2. עידוד רישום למסחר בבורסה בישראל של חברות הפועלות בתחום המחקר ופיתוח - באמצעות הכרה בהפסדים והקלה באופציות לעובדים.



## טיוטת חוזר מס הכנסה מספר XX בנושא מניות בכורה

מניות בכורה הינן מניות המקנות זכות עדיפה בדיבידנדים ואינן מקנות זכויות הצבעה בחברה. בשנת 2017 שונה תקנון הבורסה ואפשר הנפקת מניות בכורה. הנפקת מניות בכורה מאפשרת לחברות לגייס הון תוך הימנעות מדילול זכויות ההצבעה של בעלי המניות הרגילות. מניות בכורה משמשות כמכשיר פיננסי הנמצא ברמת עדיפות על ההון המסורתי אך ברמה נחותה לחוב.

טיוטת החוזר מבהירה כיצד יסווגו לצורכי מס ההכנסות ממניות בכורה.

### **תכנוני מס חייבים בדיווח**

#### **עמדה מספר 32/2017 בנושא מיסוי מטבעות וירטואליים**

העמדה מבהירה כי 'מטבעות וירטואליים' מסווגים כנכס לעניין פקודת מס הכנסה. עוד מובהר כי ההכנסות ממטבעות וירטואליים אינם הכנסות מהפרשי הצמדה.

[למעבר לעמדות חייבות בדיווח לשנת 2017 לחץ כאן](#) (עמוד 12).

### **תיקוני חקיקה**

חוק השקעות משותפות בנאמנות (תיקון מספר 28), התשע"ז-2017 - הפיכת תעודות סל לקרנות סל

בבורסה בתל אביב מונפקות 692 תעודות סל והן מנהלות כ-113 מיליארד ₪ מכספי הציבור. הרגולציה על תעודות הסל נקבעת כיום בהתאם לכללי הסדר של רשות ניירות ערך. המיסוי על תעודות הסל והמשקיעים בהם נקבע בהסדרי מיסוי שנערכים מול מחלקת שוק ההון.

ביום 3.8.2017 אושר בקריאה שניה ושלישית תיקון לחוק השקעות משותפות בנאמנות אשר יחליף את ההסדרים האמורים בחקיקה ראשית אשר תחייב את תעודות הסל.

הרגולציה החדשה משנה את מבנה ההתאגדות של החברות המנפיקות את תעודות הסל למבנה של קרנות נאמנות.

החוק יחיל על תעודות הסל את כללי המיסוי החלים על קרנות נאמנות בפקודת מס הכנסה. החוק שנערך על ידי מחלקת שוק ההון קובע הוראות מעבר והחלת פקודת מס הכנסה על קרנות הסל החדשות.



חוק ניירות ערך (תיקון מספר 63), התשע"ז-2017 ותיקון 240 לפקודת מס הכנסה - שינוי מבנה הבורסה

הבורסה לניירות ערך בתל אביב היא חברה פרטית שהתאגדה בשנת 1953 כחברה מוגבלת בערבות בלא הון מניות. כיום יש זהות בין הבעלות בבורסה לבין זכות הגישה למסחר באמצעות הבורסה כלומר, רק הגופים שיש להם זכויות בעלות בבורסה נהנים מגישה למסחר באמצעותה.

תיקון חוק זה יצר תשתית חוקית להפרדה בין הבעלות בבורסה בתל אביב מהזכות של חברי בורסה להשתמש בשירותיה, תוך הסרת המגבלה על חלוקת רווחים כפי שהוצג לעיל. שינויים אלה נועדו לאפשר לבורסה להפוך לגורם תחרותי ויעיל יותר, המסוגל לשמש מתחרה משמעותי לבורסות בשווקים בין-לאומיים ולזירות מסחר אלטרנטיביות בארץ ובחוץ לארץ.

במסגרת תיקון החוק נוסף תיקון 240 לפקודת מס הכנסה המסדיר את השלכות המיסוי לגבי הגדרת בורסה בפקודת מס הכנסה בעקבות שינוי המבנה כאמור.

חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), תשע"ו-2016

ביום 1 במרץ 2015, מינתה המנהלת הכללית של משרד האוצר, דאז, צוות בראשותו של היועץ המשפטי של משרד האוצר, עורך דין יואל בריס, שמטרתו לקבוע רגולציה על מגזר האשראי החוץ בנקאי.

בצוות היו חברים רבים מגופי הממשלה הנוגעים לעניין, ובכלל זה: נציגי האגפים הרלבנטיים במשרד האוצר (אגף שוק ההון, אגף התקציבים ואגף כלכלה ומחקר), בנק ישראל, משרד המשפטים, המועצה הלאומית לכלכלה, רשות המיסים, הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור, ורשות ההגבלים העסקיים.

מחלקת שוק ההון ייצגה את רשות המסים בצוות בריס, וליוותה בשנת 2017 את חקיקת חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים מוסדרים לגבי סוגי גופים שונים בשוק האשראי החוץ בנקאי:

- נש"מ (צ'ינג'ים), מימון חוץ בנקאי - החוק עבר בקריאה שלישית ב-1.8.2016.
- מערכת לתיווך אשראי (P2P) - החוק עבר בקריאה שלישית ב-6.8.2017.
- גמ"ח ואגודות אשראי - הצעת החוק נמצאת בדיון בוועדת הכספים.

המחלקה נתנה ודאות מסוייית לגופים העוסקים בתחום האשראי הבנקאי וביניהם גופים המפעילים אתרי אינטרנט לתיווך באשראי (P2P). החלטות המיסוי בנושא P2P פורסמו באתר האינטרנט של רשות המסים.



## הצעת חוק מס הכנסה (ניכוי הוצאות הנפקה) (הוראת שעה) התשע"ה-2017

בשנים האחרונות היקפי המסחר וההנפקות בבורסה בישראל פחתו באופן ניכר. מטרת הצעת החוק לקבוע בהוראות שעה הקלות כדי לעודד חברות לרשום את מניותיהן למסחר בבורסה בישראל. החוק המוצע יאפשר להתיר לחברה שמנפיקה מניות בבורסה בישראל לנכות באותה שנת מס הוצאות שהוציאה בקשר להנפקת המניות. התרת הוצאות כאמור תקל על חברות להירשם למסחר בבורסה בישראל.

בחודש מרץ 2018 התקבלה בכנסת הצעת החוק אודות התרה שוטפת בניכוי לצרכי מס של הוצאות הנפקת מניות או יחידות השתתפות בבורסה בישראל, של חברה או שותפות בהתאמה, וזאת כהוראת שעה לשנות המס 2018 - 2020.

### פסיקה

במהלך שנת 2017 מחלקת שוק ההון נתנה תמיכה מקצועית לתיקי ערעורים המתנהלים בבית המשפט בשיתוף החטיבה המשפטית ומחלקת השומה.

הליווי המקצועי כלל גם מתן חוות דעת מקצועיות לבית המשפט.

ע"מ 16-01-28643-16 יו. ג'י.אס אחזקות ישראליות בע"מ נגד פשמ"ג (31.10.2017)

הנישום ביצע עסקאות בנגזרים פיננסיים וטען כי מדובר בעסקאות הגנה על מנת להגן על התחייבויות דולריות של החברה. ולכן בהתאם לסעיף 101א(א)(6) יש לסווג עסקאות אלו לפי סעיף 2(1) ולדווח על בסיס מצטבר.

הנישום דיווח לצרכי מס על הכנסותיו מעסקאות הגנה אלו על בסיס מצטבר ולא על בסיס מימוש העסקאות.

מס הכנסה טען כי מדובר בעסקה עתידית כאמור בסעיף 88 ולכן יש לדווח לצרכי מס על בסיס מימוש. בית המשפט קבע כי לא מדובר בעסקאות גידור:

1. לא ניתן ליישם הוראות סעיף 101א(א)(6) ללא קביעת תקנות.
2. לא כל עסקת גידור מובילה להכרה לפי סעיף 2(1).
3. המערערת לא הוכיחה כי מדובר בעסקאות גידור כמשמעותן בכללי חשבונאות.
4. המערערת לא שכנעה כי תכלית העסקאות גידור סיכונים של פעילות עסקית.



ע"מ 11-09-7678 רזבאד נכסים (אירופה) בע"מ (נגד פשמ"ג (15.8.2017)

החברה ביצעה רכישה עצמית של אגרות חוב שבעקבותיה נוצר לה רווח חשבונאי. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי מקום שקיים הפרש בין הסכום הנקוב באגרות החוב לבין הסכום ששילמה המנפיקה בפועל בתמורה לאגרות החוב, יש לראות את ההפרש כאילו הוא חלק חוב מחול כאמור בסעיף 3(ב)(1).

דנ"א 7517/16 מוזס נגד פשמ"ג (דיון נוסף)

מדובר ביחידים אשר מימשו ניירות ערך הנקובים במטבע חוץ ובדיווחיהם למס הכנסה קיזזו הפסדים שנגרמו להם כתוצאה מירידת שער החליפין של המט"ח בו היו נקובים ניירות הערך. בית המשפט המחוזי והעליון קיבלו את עמדת מס הכנסה ופסקו כי כיוון שרווח הון שמקורו בשינוי שער חליפין בו נקוב נייר ערך אינו חב במס, אזי אין לקזז הפסד הון שמקורו ב"נכס" שהינו מטבע חוץ.

בית המשפט דחה את בקשתם של הנישומים לקיים דיון נוסף וקבע כי עמדת בית משפט עליון היא המקיימת באופן המיטבי את לשון החוק.

### **ניירות עמדה**

עסקאות עתידיות - פיצול ליניארי

בעסקה מכירת מניות בה ניתנה אופציה, טוען בעל המניות כי בעקבות הסכם האופציה יום רכישת המניות על ידו (שהתרחש לפני המועד הקובע), השתנה למועד הנפקת האופציה. בחוות דעת שניתנה על ידי מחלקת שוק ההון הובהר כי מועד רכישת המניות אינו משתנה בעקבות רכישת האופציה וזאת בהתאם להוראות תקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון בעסקה עתידית), התשס"ב-2002.

רישום לבורסה לאחר 1.1.2006 (הערעור נמשך על ידי המערער)

המערער רשם את מניותיו למסחר בבורסה בשנת 2007. לטענת המערער הוראות הפיצול הליניארי לא חלות על נייר ערך שנרשם בבורסה לאחר שנת 2006.

בחוות דעת שהוכנה על ידי מחלקת שוק ההון ובנימוקי התשובה לערעור, הובהרו הוראות המעבר בעקבות תיקון 147 המחילות את הפיצול הליניארי על נייר ערך הנרשם לבורסה לאחר 1.1.2006.



המערער פנה לפרקליטות ובהסכם עם פקיד השומה ביטל את הערעור תוך החלת הוראות הפיצול הליניארי ותשלום המס.

### **מסלול ירוק העברות לחו"ל**

סעיף 170 לפקודה מטיל חובה על המשלם לתושב חוץ לנכות מס במקור מכל תשלום המהווה הכנסה חייבת, זולת אם נוכה מס במקור מההכנסה לפי סעיף 164 לפקודה.

בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג-1992, נקבע כי משלם רשאי לנכות מס בשיעור מופחת או לא לנכות מס במקור כלל, אם, בין היתר, מדובר בסוגי תשלומים שקבע המנהל.

במטרה לשפר את ההליכים הקשורים בהעברת כספים לחו"ל ובכדי להקל על ציבור המשלמים, הושק בספטמבר 2017 מסלול הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ לצורך השקעות או למתן הלוואות בחו"ל (להלן: "המסלול הירוק"). על פי המסלול הירוק, התאגידים הבנקאיים יהיו רשאים להעביר תשלומים לתושב חוץ, על סמך הצהרת המשלם בטופס מיוחד שנקבע לשם כך (טופס 2513/2), בלא אישור על ניכוי מס במקור מרשות המסים, וזאת בהתקיים התנאים המפורטים למסלול.

### **תנאי המסלול העיקריים**

1. העברת התשלום הינה לתושב מדינת אמנה ולחשבון בנק במדינת אמנה.
2. התשלום מתבצע בעבור אחד מאלה:
  - 2.1 השקעה במניות חבר בני אדם;
  - 2.2 השקעה בנדל"ן בחוץ לארץ;
  - 2.3 השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד);
  - 2.4 מתן הלוואות לתושב חוץ;
  - 2.5 מתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם;
  - 2.6 החזר קרן הלוואה על-ידי חברה (באישור רואה חשבון);
  - 2.7 השקעה בזכויות בשותפות;
  - 2.8 רכישת אופציות;
  - 2.9 תוספת מימוש המשולמת במימוש אופציות.

סיכום שנה 2017

## מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים



ארז אורעד - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## **רקע - היחידה למוסדות ציבור ומלכ"רים, מס הכנסה, רשות המיסים**

היחידה למוסדות ציבור ומוסדות ללא כוונת רווח (להלן: "מלכ"רים") ברשות המיסים משמשת כרגולטור בתחום המס, עבור מוסדות ציבור כהגדרתם בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ומטפלת בסוגיות בתיקי מוסדות ציבור ומלכ"רים בתיאום עם רגולטורים רלוונטיים. בליבת אחריות היחידה מצויים, בחינה וטיפול בבקשות להכרה כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה המאפשר לתורם לקבל זיכוי מס בגין תרומתו ל"מוסד ציבורי", בחינה וטיפול בבקשות לעניין סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין המזכה "מוסד ציבורי" בפטור ממס שבח והקלות במס רכישה. הבקשות שהומלצו להכרה לפי הסעיפים שלעיל (46, 61) מועברות לוועדה ציבורית פנימית ברשות המיסים עם המלצה לאישור. בקשות שהומלצו לאישור בידי הוועדה הציבורית מועברות לחתימת שר האוצר ולאישור ועדת הכספים של הכנסת.

בנוסף לכך, היחידה בוחנת ומטפלת בבקשות להכרה כארגון מקצועי לפי סעיף 9(א2) לפקודה ומעבירה את המלצותיה לחתימת מנהל רשות המיסים, הכרה זו מעניקה פטור ממס לגוף המבקש כארגון המקצועי. היחידה בוחנת ומטפלת בבקשות לקביעת חבר בני אדם על ידי מנהל הרשות לפי סעיף 1(3) לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990, הכרה זו מעניקה פטור מהכנסה מהשכרת דירת מגורים בתנאים הקבועים בחוק. כמו כן, פועלת היחידה מתוקף דברי חקיקה נוספים ותקנות שונות הנוגעות ליישום הוראות פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין וחוק מע"מ לרבות התקנות והכללים שבתחום מוסדות הציבור והמלכ"רים. היחידה מייצעת ומסייעת מבחינה מקצועית בכל שלבי הטיפול במוסדות ציבור במשרדי השומה ובעלת סמכות למתן החלטות מיסוי מקצועיות מקדמיות מכוח סעיף 158ג לפקודת מס הכנסה, יוזמת ומשתתפת בהליכי חקיקה לרבות הוצאת הנחיות, הוראות וחוזרים מקצועיים בתחום מוסדות הציבור והמלכ"רים.

## **חוזרים והוראות ביצוע**

חוזר מס הכנסה מספר 9/2015 בנושא קיום מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (פורסם 2016)

החוזר יצא בהמשך להמלצות ועדה ציבורית בראשות השופטת (בדימוס) שרה פריש (להלן: "ועדת פריש") שבחנה את אמות המידה והקריטריונים שלפיהם יקבל מוסד ציבורי אישור זיכוי מס בגין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה. תכלית החוזר ליצור בהירות בתנאים לקבלת אישור לפי סעיף 46, ולהביא לידיעת הציבור את מדיניות רשות המיסים בנושא.



**הוראת ביצוע** - אישור לארגונים מקצועיים מכוח סעיף 9(א2) לפקודת מס הכנסה - הוראת הביצוע קבעה כי החל משנת המס 2016 ואילך, גוף שלא קיבל אישור כארגון מקצועי מאת מנהל רשות המסים, לא יוכל להצהיר על עצמו כארגון מקצועי בדוחותיו לרשות המסים. טרם פרסום הוראת הביצוע לא הוצאו אישורים בפועל לפי סעיף 9(א2) וכתוצאה מכך היו ארגונים שהגישו דוחות לפקידי שומה בהם הצהירו על עצמם כארגון מקצועי, זאת על אף שלא היה בידיהם אישור תקף של מנהל רשות המסים.

**מדריך למילוי בקשה להכרה כארגון מקצועי** לפי סעיף 9(א2) לפקודת מס הכנסה - המדריך מפרט את מערכת הכללים וההתחייבויות וכן את הקריטריונים לצורך הגשת בקשה להכרה כארגון מקצועי לפי סעיף 9(א2) לפקודת מס הכנסה בהתאם לחוזר 12/2002 והוראת הביצוע - אישור לארגונים מקצועיים מכוח סעיף 9(א2) לפקודת מס הכנסה (שלעיל).

**מדריך להגשת בקשה לפטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים** לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 - המדריך מפרט את מערכת הכללים וההתחייבויות וכן את הקריטריונים לצורך הגשת בקשה לפי סעיף 1(3) לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 נקבע פטור מהכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר המשמשת למגורים לשוכר שהוא יחיד או לחבר בני אדם, שקבע לעניין זה מנהל רשות המסים בהודעה שפורסמה ברשומות.

[למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

### **תיקוני חקיקה**

חוק המכון הלאומי למצוינות בספורט (מכון וינגייט), התשע"ז-2017

החוק מעגן את מעמדו של מכון וינגייט כמכון הלאומי למצוינות בספורט ומעניק לו מעמד סטטוטורי כמכון שמטרתו לקדם את תרבות הספורט בישראל. לפי החוק קיבל המכון פטור ממסים תוך הכרה במכון כמוסד ציבורי לעניין סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה וסעיף 39(6) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים. בנוסף נכסי המקרקעין של המכון ועסקאותיו בנכסים אלה יהיו פטורים מכל מס, אגרה ותשלום חובה אחר המשתלמים למדינה. עם זאת, החוק לא מעניק למכון פטור ממסים למכון על נכסים המשמשים לשם מטרת מסחריות.



חוק המרכז למורשת מלחמת ששת הימים, שחרור ירושלים ואיחודה, בגבעת התחמושת, התשע"ז-2017

החוק מעגן המרכז למורשת מלחמת ששת הימים, שחרור ירושלים ואיחודה. המרכז יחליף את העמותה המפעילה היום את אתר ההנצחה בגבעת התחמושת. לפי החוק קיבל המרכז פטור ממסים תוך הכרה בו כמוסד ציבורי לעניין סעיף 9(2).

**בקשות חדשות שאושרו בשנת 2017 - בפילוח לפי סעיפי החוק**

סעיף חוק	בקשות שאושרו
סעיף 46	492
סעיף 61	7
סעיף 9(א2) ארגונים מקצועיים	53
שכר דירה	18

**חידושי אישורי סעיף 46 בשנת 2017**

בתחילת יוני 2017 חידשה רשות המסים באופן יזום ומרוכז את האישורים לפי סעיף 46 לחלק ממוסדות הציבור שאישורם עתיד היה לפוג בסוף שנת 2017. בסיום המהלך, נשלחו מכתבים למוסדות בדבר חידוש האישור או אי חידושו. רק מוסדות ציבור, שהרשות לא חידשה את אישורם, התבקשו לפנות בכתב, בבקשה לחדש את אישורם (בין אם קיבלו את מכתב הרשות ובין אם לאו), להלן נתונים רלוונטיים:

סוג האישור	סך כל האישורים
אישורים שפג תוקפם בסוף חודש 12.2017	2119
אישורים שחודשו במהלך מרוכז בחודש 06.2017	1664
אישורים שלא חודשו במהלך המרוכז וקיבלו מכתב פג תוקף	455
אישורים שחודשו לאחר בדיקת מפקחי המחלקה	235

סיכום שנה 2017

## מחלקת חקלאות וקיבוצים



גדי הילמן - מנהל המחלקה

החטיבה המקצועית - רשות המסים



## תיקוני חקיקה

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "**חוק ההסדרים**"), תוקנו סעיפים 54 עד 58 לפקודה ונוספו סעיפים 60א ו-60ב, הקובעים את אופן המיסוי של הקיבוץ המתחדש וחבריו. תיקון החקיקה בא להבהיר את אופן המיסוי של קיבוצים מתחדשים. שיטת תקצוב החברים שבעבר הייתה שוויונית והתחשבה בצרכי החבר והרכב משפחתו, הפכה עם השנים להיות שיטת תגמול המבוססת על תרומת חבר הקיבוץ, ותק ותפקידו. כיום ישנם קיבוצים רבים בהם חבר הקיבוץ מקבל לכיסו את מלוא ההכנסה (בניכוי המס החל עליה) המופקת על ידיו ממקורות שונים, כך שנוצר חוסר שוויון משמעותי בין חברי הקיבוץ השונים שהצריך להבהיר את שיטת המיסוי המתאימה, שכן שיטת מיסוי הקיבוץ שהיתה קיימת בפקודה הלמה את הקיבוץ השיתופי בלבד. רשם האגודות השיתופיות אמון על סיווגם של הקיבוצים בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות) תשנ"ו-1995 (להלן: "**תקנות הסיווג**"). על פי תקנות הסיווג קיימים 3 סוגי קיבוצים: שיתופי, מתחדש ועירוני. נכון להיום, טרם סווגו כל הקיבוצים על פי תקנות הסיווג ועל כן קיבוצים שטרם סווגו ימוסו בהתאם לאורחות החיים הנהוגות בהם. במסגרת תיקון החקיקה תוקן סעיף 61(א) המקנה למנהל סמכות להחיל את עקרונות המיסוי של קיבוץ שיתופי וקיבוץ מתחדש גם על מושבים שיתופיים בהתאם לאופיים ולאורחות החיים הנהוגות בהם. לצורך כך על המושב השיתופי לפנות למנהל שיקבע את שיטת המיסוי המתאימה. סעיף 61(ב) מקנה למנהל סמכות להחיל את דרך המיסוי של הקיבוץ השיתופי על קיבוץ עירוני שאורחות החיים הנהוגות בו דומות לאלה של קיבוץ שיתופי.

### עיקרי סעיף 60א

בקיבוצים מתחדשים, הכנסת הקיבוץ כוללת את ההכנסות מענפי המשק השונים של הקיבוץ, חלקו באגודות שיתופיות בין במישרין ובין בעקיפין וכן חלקו בארגוני הקניות האזוריים והארציים, חלקו בשותפויות וכן הכנסותיהם החייבות לאחר קיזוזים ניכויים ופטורים (בכפוף לאמור להלן לעניין פטורים) של חברי הקיבוץ. עצמאים המניבים לקיבוץ הכנסה מ(1) - על פי הדו"ח השנתי, חברי קיבוץ המניבים לקיבוץ הכנסה מ(2) - על פי טפסי 106. נדגיש כי חלק ההכנסה של חבר הקיבוץ הפטור ממס בידיהם והתקבל לידיהם בפועל, לא יהווה הכנסה חייבת של הקיבוץ לעומת חלק ההכנסה הפטור ממס אצל יחיד אשר לא הועבר לחבר שהפיק הכנסה זו שיהווה חלק מהכנסה החייבת של הקיבוץ. הקיבוץ ישלם את המס שחבריו היו צריכים לשלם,



ההכנסה תיוחס לחברים בהתאם לתקציב החבר. תקציב החבר בקיבוץ יכול ויהיה מופקד על ידי המעביד החיצוני לחשבון הבנק של החבר או יירשם לזכותו של החבר בקיבוץ. התקציב יכול להיות מורכב משירותים שונים וטובות הנאה אשר החבר מקבל מהקיבוץ. החבר יכול לקבל זאת במישרין או בעקיפין לקרוביו שאינם חברים. את תקציב החבר יש לגלם ולהוסיף את עליו כל המיסים לרבות דמי ביטוח לפי חוק ביטוח לאומי ודמי בריאות אשר היו חלים עליו על מנת שיוותר לחבר התקציב אילו היתה זאת הכנסתו היחידה. בהתאם לסעיף 60א(ג)(2) לפקודה, יתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש (השווה להכנסתו החייבת של הקיבוץ בניכוי סך כל תקציבי החבר המגולמים) לרבות הפסדים, תיוחס לצרכי חישוב המס לכל אחד מחברי הקיבוץ בחלקים שווים ויראו לעניין זה כאילו נצמחה או הופקה ההכנסה האמורה אצל כל אחד מהחברים בהתאם למקורות ההכנסה בקיבוץ ושיעורי המס החלים לגבי ההכנסה אצל החבר. נציין כי ככלל חלקם של בני זוג ביתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ תיוחס לצורך חישוב המס לבן הזוג בעל ההכנסה הגבוהה ביותר מיגיעה אישית.

### **עיקרי סעיף 60ב**

סעיף זה תכליתו הינה לפשט את אופן מיסוי הקיבוצים וחבריהם ולהשוות את אופן המיסוי ככול הניתן לזה הנהוג אצל נישומים יחידים אשר אינם חברי קיבוץ תוך התחשבות בתקנון הקיבוץ ותקנות ערבות הדדית. הכנסתו של חבר בקיבוץ מתחדש הינה הכנסתו מכל המקורות בפקודה בדומה לכל נישום אחר, למעט ההכנסה אשר יש ליחס לחבר אשר מקורה בנכסי הקיבוץ. נכסי הקיבוץ הינם הנכסים אשר בבעלות הקיבוץ. תשלומים אשר משלם הקיבוץ לחבר בשל עבודה או שירות או בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית הינם הכנסה לפי סעיף 2(2) ו-5(5) לפי העניין, ולצורכי מס יחולו יחסי עובד-מעסיק על כל המשתמע מכך. במידה והעבודה או השירות אשר נתן חבר קיבוץ לקיבוץ, יצרו לקיבוץ הכנסות חייבות אזי אלו יותרו בניכוי בהתאם לכללי הפקודה. על פי תקנה 9 לתקנות ערבות הדדית יכול הקיבוץ לקבוע בתקנון כללים בדבר היקף הערבות ההדדית שהוא חב לחבריו וכן את ההסדרים שיישמו בקיבוץ לצורך העמידה בכללי ערבות הדדית. בחלק מהמקרים הקיבוץ מחייב את החברים בתשלומים של ערבות הדדית. תשלומים אלו אשר שילם החבר לקיבוץ ושימשו מקור להספקת צרכים של חברים אחרים בקיבוץ, בהתאם לחובות הקיבוץ לפי תקנה 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית, יותרו בניכוי לחבר המשלם ובלבד שהתקבל אישור על כך מאת הקיבוץ. על מנת להתיר את הניכוי על החבר להגיש דוח למס הכנסה. במידה וחבר הקיבוץ אינו חייב בהגשת דוחות, יכול החבר לבקש כי הניכוי יותר בדוח מרוכז אשר יוגש בשמו על ידי הקיבוץ. סכומים שהעביר החבר על מנת שהקיבוץ יקיים את תקנות 2 ו-3 הינם הכנסה חייבת במס אצל הקיבוץ. במידה וקיבוץ משלם סכומים מעבר לקבוע בתקנות, מדובר בהוצאה אשר אינה מותרת בניכוי אצל הקיבוץ.



במידה ומקור הכספים לתשלומים מעבר לקבוע בתקנות 2 - 3 הינו מחברים אשר שילמו אותם לקיבוץ, סכומים אלו לא יותרו בניכוי אצל היחידים. כמו כן, לא יהיה מדובר בהכנסה חייבת הן אצל החבר המקבל את תשלומים מעבר לקבוע בתקנות 2 - 3 והן אצל הקיבוץ. על מנת שהקיבוץ יוכל לנכות את שיעור המס הנכון בגין כל אחד מחבריו, על הקיבוץ למלא בטופס מקוון את כל הנתונים הדרושים לחישוב המס ואת החלק לו זכאי כל אחד מחברי הקיבוץ. מקור ההכנסה בחישוב המס של החבר יהיה בהתאם למקור ההכנסה בקיבוץ. לעניין חישוב המס וייחוס הכנסה בתא המשפחתי יחולו הוראות הפקודה. הכנסה שמקורה בנכסי הקיבוץ אינה הכנסה מיגיעה אישית ותיוחס, לכן, לבן הזוג בעל ההכנסות הגבוהות יותר מיגיעה אישית. במידה והחבר לא מסר פרטים לקיבוץ בדבר הכנסתו, על הקיבוץ לשלם על חלקו של חבר זה בהכנסה שמקורה בנכסי הקיבוץ, את שיעור המס המירבי לפי סעיפים 121 ו-121ב לפקודה.

## הנחיות

### הנחיות לתיאומי מס בקיבוצים מתחדשים ולחבריהם

כתוצאה מתיקון החקיקה המבהיר בקיבוצים מתחדשים, פורסמו הנחיות לחוליות 17 בהקשרים הרלוונטיים אל מול הקיבוצים וחבריהם. ככלל, על החבר להמציא אישור כי ההכנסה מאותם תיקי ניכויים אשר החבר מבקש בגינם תיאום מס נכללו במסגרת הקיבוץ. ככל שיתקבל אישור, יבוצע תיאום מס לחבר הקיבוץ בדומה לכל תושב ישראל. ההכנסה והמס אשר משלם החבר יהוו כמעין מקדמה על חשבון המס של הקיבוץ. ההנחיה הוכנה יחד עם מחלקת קופות גמל ומיסוי פרט.

### הנחיות ניכוי מס במקור לקיבוצים שיתופיים ולחבריהם

על מנת להבהיר ולייצר אחידות בחוליות 17 בנושא זה פורסמה הנחיה לחוליות 17 בהקשרים הרלוונטיים אל מול הקיבוצים השיתופיים וחבריהם. ככלל, על החבר להמציא אישור כי ההכנסה מאותם תיקי ניכויים אשר החבר מבקש פטור או קביעה של שיעור ניכוי מס במקור על שכו. הקביעה של שיעור המס תהיה בהתאם לשיעור המס הסופי של הקיבוץ. ההכנסה והמס אשר משלם החבר יהוו כמעין מקדמה על חשבון המס של הקיבוץ. ההנחיה הוכנה יחד עם מחלקת קופות גמל ומיסוי פרט.



## טפסים

עדכון טופס 1228 (בסבב)

בעקבות מהלך של דו"ח ללא נייר עודכן הטופס האמור (בעבר מספרו היה 1226). בעבר הטופס היה משקף האם הקיבוץ הוא מתחדש או שיתופי. לאחר השינוי, על פי הנתונים בטפסים הממוכנים יהיה ניתן לערוך את רוב חישובי המס בהתאם לחוק הקיבוצים השיתופיים ולקבל תמונת מצב טובה יותר לגבי קיבוצים מתחדשים.

### טופסי דיווח לקיבוצים מתחדשים

לצורך קביעת חבות המס בקיבוצים מתחדשים הוכן טופס דיווח המרכז את כל ההכנסות בקיבוץ וטופס אשר מייחס את ההכנסה לחברי הקיבוץ בהתאם לתאים המשפחתיים. היות ומדובר במיסוי יחיד, הטופס בכללותו מכיל את כל השדות הקיימים בטופס 1301 וכן שדות נוספים לגבי ההכנסה שהעביר החבר לקיבוץ ולגבי תקציבו של החבר והתקציב המגולם, כאשר לכל תא משפחתי בקיבוץ דיווח משלו וזאת על מנת לוודא כי נשמרות הוראות הפקודה בהקשרים אלו.

עדכון טופס 101

בטופס 101 התווסף שדה חדש, בו נדרש חבר הקיבוץ למלא האם הוא חבר קיבוץ או מושב שיתופי.

[למעבר לטופס לחץ כאן](#)





## פניות הבהרה

### פריסת דמי לידה לשנים אחורה

המצב החוקי אינו מאפשר לבצע פריסה של הפרשי שכר קדימה, מיסוי התשלום הינו על בסיס מזומן. יחד עם זאת, במקרים שבהם הנישום מבקש לבצע ייחוס לתקופות שאליהן מתייחסים התשלומים ולנוכח העובדה כי ברוב המקרים מועד תשלום דמי הלידה אינו בשליטת הזכאי או הזכאית, דמי הלידה ייחוסו לשנים אליהן מתייחסים בשומה 00 ולא 01. ככל שפקיד השומה ירצה לדון בסוגיה, זה ייעשה במסגרת הליכי שומה.

מענק פרישה בפטור בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה בעקבות הסדר נושים בהליכי חדלות פרעון

הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) צריך להבחן בהתאם ללשון ולתכלית הפטור: "מענק הון שנתקבל עקב פרישה...". התכלית שעמדה בבסיס הוראת הפטור היא סוציאלית בעיקרה, להותיר בידי העובד שנגדע מקור פרנסתו את מירב הסכום על מנת שישמש לכלכלתו בתקופה שבה נפסק מקור פרנסתו. כאמור. גם לאור [חוזר מס הכנסה 21/2004](#) התנאי למתן הפטור הוא שיתקיים ניתוק מוחלט מן המעביד. ברור מעל לכל ספק כי באירוע של פירוק במסגרת הסדר נושים, אין מדובר בעסקה מלאכותית שמאחוריה מסתתרת הכוונה לשלם לעובדים פיצויים בפטור ממס. מאידך, העובדים ממשיכים לעבוד באותו יישות משפטית ואין מדובר בפרישה כמשמעותה בסעיף 9(א7) לפקודה. אציין כי, בהסדר נקבע כי קיימת רציפות הוותק לעניין חופש, הבראה. אולם, עמדת בתי המשפט, העובדים, בעלי המניות וזכאי החברה לרבות מס הכנסה כי החברה הינה יישות משפטית חדשה. וזאת על אף העובדה שהחברה ממשיכה להתקיים והעובדים ממשיכים לעבוד בחברה.

נתקבלה החלטה לפיה, יאושר לעובדים פטור לפי סעיף 9(א7) לפקודת מס הכנסה בחברות אשר חל לגביהן הסדר נושים בהליכי חדלות פרעון, בהתקיים אחד משני התנאים:

1. העובדים שהמשיכו את העסקתם תחת אותה ישות משפטית שהגיעה להסדר נושים, התקיימה כלפיהם הרעת תנאים בתנאי העסקתם.
2. לא קיימת פגיעה בעובדים והרעת תנאים, אבל ישנה קבוצת עובדים אשר ניצלה מהפיטורין.



## סעיף 8(ג)(1) לפקודה - פריסת הפרשי שכר ו/או הפרשי קצבה לאחור

בעקבות פסק דין שרל שבטון התעוררה השאלה שמתייחסת למהותיות הפריסה וזאת בעיקר לעניין חובת להגשת דוחות לשנות הפריסה לאחור ולסוגיית ההתיישנות בתיקים. ההתנהלות במשרדי השומה היתה בהתאם לפרשנות מקומית שהובילה לחוסר אחידות בטיפול בפריסה כאמור.

משרדי השומה הונחו במסגרת פורום רכזי חוליה 17 ובנוסף ניתן דגש על אופן הטיפול בבקשות במסגרת השתלמות עומק בנושא מיסוי יחיד, להלן עיקרי ההנחיה:

1. חישוב המס יעשה לפי שיעור המס השולי (ללא ריבית והפרשי הצמדה) החל על הנישום לאחר צרוף ההפרש המיוחס להכנסות אחרות שהיו לנישום באותן שנים. אם הנישום חייב בהגשת דוח יש לבסס חישוב זה על המסמכים שבתיק (שומות או דוחות הנישום על הכנסותיו). אם הנישום אינו חייב בהגשת דוח יש לבקשו להמציא פירוט על הכנסותיו בשנות הפריסה. לאחר קביעת סכום המס המגיע יש להורות למשלם הסכומים על ניכוי במקור.
2. בחישוב המס על הכנסות הפרשים יילקחו בחשבון הפטורים האישיים להם היה זכאי הנישום אילולא הפרשים היו מתקבלים במועד שהיו צריכים להתקבל. כלומר, אם היה זכאי לפטור ממס, כדוגמת: פטור לנכה בהתאם לסעיף 9(5), פטור לקצבת שאירים בהתאם לסעיף 9(16), פטור לקצבה מזכה בהתאם לסעיף 9א, יש להתיר את הפטור שהיה זכאי אילולא ההכנסה הייתה מתקבלת במועד.
3. בפריסה לשנים קודמות לא קיימת חובה הגשת דוחות לשנות הפריסה.
4. ניתן לטפל בבקשות לפריסה שהתקבלו במהלך שש השנים שקדמו לשנה שבה הוגשה הבקשה לפריסה ובלבד שהשנה שבה התקבלו הפרשים אינה שומה סופית.

### חוזרים מקצועיים

חוזר מס הכנסה מספר 4/2017 בנושא: יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים

החוזר עוסק בשימוש בכספים בקופה המרכזית תוך מטרה לא להותיר בקופה כספים העולים על ההתחייבויות לעובדי 2007 ולהעביר את היתרות בקופות המרכזיות לטובת קופות אישיות על שמם של העובדים הזכאים לכספים כמפורט להלן:

1. שימוש בסכום העודף בקופה מרכזית - הייתה היתרה בקופה המרכזית גבוהה מ-110% מהסכום במחלוקת בתוספת הסכום לעובדי 2007, יראו בסכום ההפרש כעודף (להלן: "העודף בקופה מרכזית") ויחולו לגביו הוראות אלה: סכום העודף בקופה המרכזית, עד



לגובה ההפקדות שוטפות במרכיב הפיזיים בקופות גמל של כל עובדי המעסיק ללא תלות במועד תחילת העסקתם, יועבר מהקופה המרכזית למעסיק, וזאת כתחליף מימון ההפקדות. כלומר ההעברה מהקופה המרכזית למעסיק תהווה הכנסה בידי המעסיק בהתאם להוראות סעיף 3(ד) לפקודת מס הכנסה, ומצד שני, ההפקדות השוטפות במרכיב הפיזיים תותרנה בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(5) לפקודת מס הכנסה. במידה ולא ינוצל העודף בקופה המרכזית לטובת ההפקדות השוטפות, לא תותר הוצאה לתשלום מרכיב פיזיים לפי הוראות סעיף 17(5) לפקודה עבור כלל עובדי המעסיק, וזאת עד לגובה העודף שלא נוצל כאמור.

2. שימושים בסכום הצבור בקופה מרכזית למעט הסכום שבמחלוקת - יעשה על פי בחירתו של המעסיק ובכפוף להוראות חוזר רשות שוק ההון מיום 3.10.17. חוזר רשות שוק ההון מאפשר לבצע נידוד כספים מקופה מרכזית לקופות אישיות של עובדי 2007.

3. בעלי קופות מרכזיות שאינן מעסיקים עובדים, יראו את היתרה בקופה כהכנסה בידי בעל הקופה בשנת המס 2018 וזאת על אף שלא נמשכו הכספים בקופה המרכזית על ידי המעסיק. החל מיום 1.1.2019, על ריבית ורווחים אחרים הנצברים במסלול ההשקעה האמור יחולו שיעורי המס והוראות ניכוי המס במקור, החלים על הכנסות כאמור אילו הופקו או נצמחו במישרין בידי הבעלים של הקופה המרכזית.

### [למעבר לחוזר לחץ כאן](#)

הארכת תוקף והבהרה ליישום הוראות חוזר מס הכנסה מספר 4/2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיזיים

הארכת התוקף מתייחסת לשימוש בסכום העודף בקופה המרכזית, עד ליום 31 במרץ 2019 ובכפוף להנחיות רשות שוק ההון ביטוח וחסכון. בדיקת קיום העודף תעשה בכל שנה, נכון לתום שנת המס שקדמה למועד הבקשה למשיכת סכום העודף בקופה המרכזית.

### **תיקוני חקיקה**

תיקון 231 במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב (2017) ו- (2018), התשע"ז-2016 (חוק פנסיה לעצמאים)

### **סעיף 3(ה8) לפקודת מס הכנסה**

הסעיף קובע, סכומים שמשך היחיד מקופת גמל בהתאם 23(ב3) לחוק הפיקוח על קופת גמל יראו אותם כהכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(8) לפקודה.



### **סעיף 9(ב7) לפקודת מס הכנסה**

הסעיף מקנה פטור על סכום, הנמוך מבין:

- הסכומים שנמשכו בהתאם לסעיף 23(ב3) לחוק הפיקוח על קופת הגמל.
- מכפלת תקרה 9(א7) בשנות ההפקדה ולאחר שהופחתו סכום שמשך בפטור בהתאם לסעיף 9(א7) בגין אותן שנות עבודה.

### **סעיף 9א לפקודת מס הכנסה**

הסעיף קובע את מנגנון חישוב הפטור על קצבה המשתלמת מאת מעביד או קופת גמל וכן קצבה המשתלמת בפני אובדן כושר עבודה. חישוב הפטור לקצבה מזכה נעשה על ידי נוסחה שנקראת "נוסחת הקיזוז" (תיקון 190) לפיה, משיכת מענקים פטורים שמתייחסים ל-32 שנות עבודה שקדמו לגיל הזכאות פוגעים בפטור על הקצבה ביחס 1:1.35. הפטור בהתאם לסעיף 9(ב7) פוגע בפטור על קצבה מזכה.

תיקון סעיף 9א(ג1) הגדרת "מענקים פטורים" - סכומים פטורים בהתאם לסעיף 9(ב7) יחשבו כמענקים פטורים.

### **סעיף 17(א5) לפקודת מס הכנסה - ניכוי בשל הפקדות לקרן השתלמות**

לפני התיקון: סכומים ששילם יחיד לקרן השתלמות לאחר שהופחת מהם 2.5% מהכנסתו הקובעת, סכומים אלה לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת.

אחרי התיקון: הושמטו המילים, לאחר שהופחת מהם 2.5%. כלומר, יותר ניכוי בשיעור 4.5% מהכנסתו הקובעת.

### **סעיף 45א לפקודת מס הכנסה - זיכוי בשל תשלום לקופת גמל**

במטרה לעודד חסכון ארוך טווח, הטבות המס של העצמאים לזיכוי בהפקדה לפנסיה גדלה בשיעור 0.5% ובלבד שלא נוצלו הטבות מס בשל רכישת ביטוח אובדן כושר עבודה בהתאם לסעיף 32(14)(ב). כלומר, הזיכוי בשיעור 35% יינתן על 0.5% מהכנסה מעסק או משלח יד במגבלת התקרה בסעיף 47(א1) בניכוי ההכנסה מבוטחת:

$$361 = 0.5\% * 35\% * (\text{הכנסה מבוטחת} - 206,400)$$

(206,400 פחות הכנסה מבוטחת כפול 0.5% כפול 35% שווה ל-361)



תיקון 232 במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב (2017) ו- (2018), התשע"ז-2016

**סעיף 3(ה3)(א1) לפקודת מס הכנסה - קביעת תקרה להפקדה שוטפת במרכיב הפיצויים בקופת גמל שאינה חייבת במס**

תקרת ההפקדה השנתית לפיצויים שאינה חייבת במס לשנת 2017: 32,000 ₪ לשנה או משכורת חודשית מבוטחת, הנמוך שבהם (הפקדה חודשית בסכום של 2,667 ₪ או 8.33% מהמשכורת החודשית המבוטחת, הנמוך שבהם). לאור האמור, מעסיק אשר שילם, למרכיב הפיצויים בקופת גמל סכום העולה על התקרה הנקובה, יזקוף שווי הטבה לצרכי מס בסכום שבו עלתה ההפקדה למרכיב הפיצויים על התקרה, ויראו בסכום האמור הכנסת עבודה במועד ההפקדה. הכנסה כאמור תדווח לקופת הגמל בהתאם להוראות רשות שוק ההון ביטוח וחסכון.

**סעיף 3(ה3)(ב1) לפקודת מס הכנסה**

קביעת תקרה להשלמת התחייבות בהתאם לחוק פיצויי פיטורים. השלמת פיצויים הינה השלמה עד גובה השכר המבוטח כשהוא מוכפל בתקופת העבודה שבה הפקיד המעביד לקופת גמל לקצבה בגין אותו עובד, בניכוי הסכומים הצבורים בכל קופות הגמל. הפקדה כאמור ניתן יהיה לייעד לקצבה.

הפקדה מעבר לתקרת ההשלמה לפיצויים (שכר מבוטח או 32,000 ₪ הנמוך שבהם), תחויב במס במועד ההפקדה או במועד תשלומה על ידי המעסיק. השלמה זו אפשרית במועד הפרישה מהמעסיק ובהתאם להוראות רשות שוק ההון ביטוח וחסכון.

בכל הפקדה של סכום חד פעמי להשלמת פיצויים יצורף לדיווח של המעסיק לקופת הגמל, חישוב ההשלמה והסכום ששולם בגינו מס.

**סעיף 9(א7) לפקודת מס הכנסה**

החלת רצף קצבה על עובד שפרש ולא ביצע בחירה. נוספה לסעיף פסקה (1ז) הקובעת כי יראו עובד כמי שבחר ברצף קצבה, גם אם לא הודיע למנהל לפי פסקה (ז) ולא ביקש אחרת לפי פסקת משנה (א)(4) בהתקיים אלה:

- מקור הכספים בקופה הינו בהפקדות שוטפות והפקדות להשלמת פיצויים לקופת הגמל, שנשארו בקופה במועד סיום העבודה.
- היתרה הצבורה במרכיב הפיצויים של העובד בכל הקופות הינה 360,000 ₪ או התקרה שנקבעה לעיל לכל שנת עבודה, הגבוה שבהם.



תיקון 234 במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב (2017) ו- (2018), התשע"ז-2016

### **סעיף 124 ב לפקודת מס הכנסה - פרסים והגרלות**

שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה יהיה 35% (במקום 30%).

### **סעיף 40 ג ו-40 ד לפקודת מס הכנסה**

נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודים לתואר אקדמי, הוראת השעה לשנים 2015 ו-2014 הוארכה עד תום שנת מס 2018. על כן, סטודנטים שסיימו את לימודיהם בשנים אלו ימשיכו לקבל נקודות זיכוי בהתאם להוראת השעה.

מי שסיים לימודי מקצוע בשנים 2014 עד 2018 וזכאי לתעודת מקצוע, יהיה זכאי למחצית נקודת זיכוי (עד שנת 2016) או 3/4 (שלושת רבעי) נקודת זיכוי בשנת 2017 או נקודה אחת בשנת 2018, בשנת המס שלאחר סיום לימודי המקצוע או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו.

**הגדלת נקודות זיכוי להורים תכנית נטו משפחה - הוראת שעה לשנים 2017, 2018**

ביום 16.5.17 פורסמו ברשומות חוק מס הכנסה (הגדלת נקודת זיכוי להורים - הוראת שעה), התשע"ז-2017. תכנית "נטו משפחה" מעניקה תוספת משמעותית לנקודות הזיכוי הניתנות להורים בגין ילדים משנת הלידה ועד השנה שבה מלאו להם חמש שנים.

1. הגדלת נקודות הזיכוי הניתנות בעבור ילדים עד השנה שמלאו להם 5 שנים.
2. השוואת נקודות הזיכוי בין גברים לנשים בעבור ילדים עד שמלאו להם 5 שנים.
3. אישה שתלד בשנים 2017 ו-2018 תוכל לבחור להעביר נקודת זיכוי אחת לשנת המס העוקבת. כלומר, בשנה לידתו של הילד תקבל 0.5 נקודות זיכוי בשנת המס העוקבת תקבל 3.5 נקודות זיכוי.

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב - 2019), התשע"ח-2018

### **הגדלת נקודות זיכוי להורים תכנית נטו משפחה**

ביום 22.3.18 פורסם ברשומות תיקון 247 אשר במסגרת בין היתר נקבע, כי ההטבות המס שניתנו לשנות-המס 2017 ו-2018 בחוק מס הכנסה (הגדלת נקודות זיכוי להורים) (הוראת שעה), התשע"ז-2017 (קישור לחוק) תיכללנה באופן קבוע לשנת 2019 ואילך.



דיווח לכנסת - בחוק נקבע שמנכ"ל משרד והאוצר ומנהל הרשות תוך התייעצות עם גורמים שונים באקדמיה יבחנו את מתן נקודות הזיכוי לתא המשפחתי, הממצאים יוגשו לוועדת הכספים לא יאוחר מיום 30.6.2019.

#### **סעיף 40 לפקודת מס הכנסה**

נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודים לתואר אקדמי, הוראת השעה לשנים 2015 ו-2014 הוראה עד תום שנת מס 2022. על כן, סטודנטים שסיימו את לימודיהם בשנים אלו ימשיכו לקבל נקודות זיכוי בהתאם להוראת השעה.