

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 20

מרץ 2018

נערך על-ידי רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, Deloitte

הצוות שלך בחטיבת המס	לארכיון חוזרים מקצועיים 2018	דף הבית של חטיבת המס
-------------------------	---------------------------------	----------------------



תוכן עניינים

חלק 1 - חקיקה	
1	1. סעיף 3(ט) יחול רק על בעל מניות מהותי יחיד, הסדר מיסוי חדש לחברת בית, תיקון למיסוי חברה משפחתית וקרן השקעות במקרקעין חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 245), התשע"ח-2018
2	2. שינויים בתקנות הפטור מהגשת דוח שנתי: מכירת ני"ע, הכנסה מאנרגיה מתחדשת, הכנסה החייבת במס נוסף אצל תושב חוץ תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון)(תיקון), התשע"ח-2018
חלק 2 - פסיקה	
3	1. קבלת דיבידנד שמקורו ברווחי שערך חויבה במס אצל החברה המקבלת ע"מ 44118-10-14 א.מ.ס.י.אל. קניין דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה
5	2. סיווג כעסקה מלאכותית - קיזוז הפסדים לאחר שינוי שליטה והעברת פעילות ע"א 7578/16 אי- אונליין קפיטל (אי.א.ס.י) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3
6	3. זכאותה של חברת החזקות לניכוי מס תשומות הגלום בהוצאות הנהלה וכלליות ע"א 6077/16 אמיליה פיתוח (מ.ע.פ.) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן
7	4. חברה יכולה לפרוס אחורה את השבח הריאלי ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס	
8	1. סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון) חוזר מס הכנסה מס' 1/2018
9	2. רכישה עצמית של מניות בהתאם לחוק החברות חוזר מס הכנסה מס' 2/2018
11	3. מיזוג משולש הפכי חוזר מס הכנסה מס' 3/2018
12	4. מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (מטבעות וירטואליים) חוזר מס הכנסה מס' 5/2018
13	5. ניכוי מס במקור בגין העברות לחו"ל: החזר הלוואות, פרסום באינטרנט, ריבית למוסדות כספיים, תוכנות הנחיית רשות המסים לאיגוד הבנקים מיום 29 בינואר 2018

מיסוי כללי

מיסוי כללי (המשך)

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס (המשך)		
13	6.	הארכת תוקף ועדכון לחוזר רשות המסים בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים הודעת רשות המסים מיום 6 במרץ 2018
14	7.	נוהל גילוי מרצון - הנחיות לפעולה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2018
16	8.	קביעת מועד מיזוג או פיצול שלא בתום השנה חוזר מס הכנסה מס' 6/2018
16	9.	סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים כהכנסה אקטיבית או פאסיבית- לאור פסק הדין בעניין לשם ובירן טיוטת חוזר רשות המסים שפורסמה ביום 7 בפברואר 2018
17	10.	מיסוי הכנסותיו של תאגיד השקעות תושב חוץ הנובעת מפעילותו בישראל החלטת מיסוי בהסכם מס' 6631/18
19	11.	מיזוג חברות בדרך של החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לאחר תיקון 242 לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 3838/18
21	12.	העברת מניות בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) ולאחר מכן שינוי מבנה נוסף לפי סעיף 104א החלטת מיסוי מספר 9932/18
23	13.	תחולת חזקת התא המשפחתי על דירות קטין החלטת מיסוי מספר 2662/18
24	14.	תנאי 24 החודשים בעסקת תמ"א 38(2) לפי סעיף 49לג(ד) לחוק מיסוי מקרקעין החלטת מיסוי בהסכם מספר 2203/18
25	15.	דיווח נפרד של חברי קיבוץ על הכנסות משוק ההון החלטת מיסוי בהסכם מס' 5163/18
26	1.	העברת הדיווח על רכישות מהרשות הפלסטינית ומכירות אליה לדיווח המפורט במע"מ הודעת רשות המסים מיום 4 בפברואר 2018
27	2.	שיעור המס החל על שירותי הובלה ושילוח בינלאומי החלטת מיסוי בהסכם מס' 4973/18
28	3.	החבות במע"מ בשל תקבולים שנתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה החלטת מיסוי בהסכם מס' 0253/18

מס הכנסה (המשך)

חוזרים והחלטות מיסוי -
מס ערך מוסף

חלק 4 - מיסוי בינלאומי		מיסוי כללי (המשך)
29	1. ניתן תוקף לאמנת המס בין ישראל לאוסטריה החל מיום 1 בינואר 2019 צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (אוסטריה), התשע"ח-2018	
29	2. ניתן תוקף לאמנת המס בין ישראל לאזארביג'ן צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (אזארביג'ן), התשע"ח-2018	
חלק 5 - נידוד עובדים ותגמול הוני		
30	1. טופס הצהרת תושבות לגבי יחיד הטוען שאינו תושב ישראל, למרות שמתקיימת בו חזקת הימים טופס 1348 של רשות המסים	
31	2. הטבות תושב חוזר ותיק והגדרת "נכס" מכוח הוראות סעיף 14(א) לפקודה, קביעת מועד חזרה לישראל ע"מ 24557-02-15 יהודה תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא	
פסיקה - מיסוי מקרקעין		
32	1. בחינת הגדרת "קבוצה רכישה" ו"ע 40703-11-15 עמותת מדורגי הנחל נוה מנחם לבניה - קרני שומרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה	מגזר הנדל"ן
חוזרים ופרסומים של רשות המסים		
33	2. קרן להשקעות במקרקעין (קרן ריט) חוזר מס הכנסה מס' 04/2018	
תמריצים		
34	1. הכנסה מועדפת ממתן זכות שימוש בתוכנה המשמשת כפלטפורמת מסחר החלטת מיסוי בהסכם מס' 2167/18	מגזר ההיי טק
35	2. השקעה בחברת מטרה על ידי שותפות - "חוק האנג'לים" החלטת מיסוי מס' 3311/18	
פסיקה - מס ערך מוסף		
37	חיוב במע"מ על רווחים ממסחר באופציות כ"עושה שוק" ע"מ 14338-02-15 טריידומטיקס בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 1	המגזר הפיננסי
חוזרים ופרסומים של רשות המסים		
39	חשיפה לשלילת סיווג של מלכ"רים הניגשים למכרז הודעת רשות המסים מיום 11 בינואר 2018	המגזר הציבורי
40		צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. סעיף 3(ט1) יחול רק על בעל מניות מהותי יחיד, הסדר מיסוי חדש לחברת בית, תיקון למיסוי חברה משפחתית וקרן השקעות במקרקעין חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 245), התשע"ח-2018
[פורסם בספר החוקים 2684 מיום 17 בינואר 2018](#)

התיקון כולל את הנושאים הבאים:

- סעיף 3(ט1) לפקודה יחול רק על בעל מניות מהותי יחיד או "תאגיד שקוף" (ולכן לא יחול על בעל מניות מהותי שהוא חברה);
- הסדר מיסוי חדש לחברת בית- החלפת סעיף 64 לפקודה;
ההסדר החדש מתייחס, בין היתר, לקביעת מספר בעלי המניות המרבי, סוגי בעלי המניות שאינם יחידים המותרים, סוגי הנכסים המותרים לחברת בית להחזיק, יחוס ההכנסה וההפסדים של חברות הבית לבעלי המניות, הוראות לעניין מכירת מניות של חברת בית והוראות למקרים בהם חברה חדלה מלהיות חברת בית. כן נקבעו הוראות מעבר לעניין הדין שיחול על חברות שהיו חברות בית ערב יום התחילה וביקשו או לא ביקשו להיחשב כחברת בית ערב יום התחילה.
- תיקונים קלים במיסוי חברה משפחתית- תיקון סעיף 64א לפקודה.
- תיקונים קלים במיסוי קרן השקעות במקרקעין- תיקון סעיף 64א7 לפקודה.
להרחבה- ראה [חוזר מס' 4.2018](#) של משרדנו.

בחזרה לתפריט

**2. שינויים בתקנות הפטור מהגשת דוח שנתי: מכירת ני"ע, הכנסה מאנרגיה מתחדשת, הכנסה החייבת במס נוסף אצל תושב חוץ
תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון)(תיקון), התשע"ח-2018
פורסם בקובץ התקנות 7931 מיום 16 בינואר 2018 ובקובץ התקנות 7947 מיום 6 בפברואר 2018**

תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון) קובעות פטור ליחיד מהגשת דוח שנתי למס הכנסה, בהתקיים תנאים מסוימים. המדובר בעיקר בשכירים ובעלי הכנסות אחרות אשר מנוכה מהכנסותיהם מס במקור בשיעורים המרביים שנקבעו בחוק וזאת עד לתקרת הכנסה מסוימת, והכול כמפורט בתקנות. לאחרונה בוצעו מספר תיקונים שתחילתם (פרט למה שנציין אחרת) הינה לגבי שנת המס 2017 ואילך.

- **הגדלת סכום התקרה בשל הכנסה ממכירת ניירות ערך נסחרים בבורסה שבגינה יינתן פטור מהגשת דוח שנתי** - בשנות המס 2014 עד 2016, נקבעה התקרה לפי הסכום הקבוע בסעיף 121 לפקודה, קרי, הסכום שממנו מתחילים לשלם מס נוסף ("מס יסף"), שהינו 640,000 ש"ח (בשנת 2017). מאחר שתקרה זו המתייחסת למחזור ההכנסות ולא לריווח, היתה נמוכה מדי, נקבע בתיקון שסכום התקרה, תהא בהתאם לסכום הקבוע בתוספת ו'- 2,500,000 ש"ח בשנת המס 2017.

מאחר שתקנה 3(א)(5), קובעת שמי שהיה חייב להגיש דוח לשנת המס הקודמת, לא יהא זכאי לפטור מהגשת הדוח לשנת המס הנוכחית, נקבעה הוראת מעבר הקובעת, שמי שהיתה לו הכנסה ממכירת ניירות ערך בשנת המס 2016 שסכומה עלה על הסכום הקבוע בסעיף 121 ב (803,520 ש"ח בשנת 2016), אך היה נמוך מ-2,500,000 ש"ח, ואלמלא הכנסה זו היה פטור מלהגיש דוח לשנת המס 2016, לא יהיה חייב בהגשת דוח לשנת המס 2017, רק בשל תקנה זו.

- **הרחבת חובת הגשת דוח לגבי תושב חוץ, אם הוא חייב במס נוסף בהתאם לסעיף 121 לפקודה** (סכום של 640,000 ש"ח בשנת המס 2017).

- **הוספת תקנה 5ב- סייג לפטור למי שחייב בדוחות נוספים**, לפיה הפטורים להגשת דוח שנקבעו בתקנות, יחולו רק על מי שחייב בדיווח לפי סעיפים 131(א)(1) עד (5) לפקודה בלבד.

המשמעות: הפטור לא יחול על המקרים הבאים המחויבים בהגשת דוח לפי סעיפים 131 (א)(5) עד (15) לפקודה: מי שמכר זכות במקרקעין שאינה פטורה מס ולא שילם מס שבח בשיעור המרבי; נאמניות; בעל שליטה בחנ"ז או חמ"ז; אדם שעשה פעולה החייבת בדיווח; יחיד שמתקיימת בו "חזקת הימים" של תושבות בישראל; העברת כספים לחו"ל בסכום של חצי מיליון ש"ח ויותר; כל אדם שנדרש על ידי פקיד השומה להגיש דוח.

- **הרחבת הזכאות לפטור מהגשת הדוח גם למי שיש הכנסה מאנרגיה מתחדשת עד לתקרה מסוימת החל משנת המס 2016** - לרשימת ההכנסות המנויות בתקנות הפטור שהכנסה בגין עד לגובה התקרה הרלבנטית, לא תחייב בהגשת דוח שנתי נוספה גם הכנסה מאנרגיה מתחדשת, שהגדרתה היא: "הכנסה כאמור בסעיפים 2 ו-3 לחוק לעידוד השקעה באנרגיות מתחדשות (הטבות מס בשל הפקת אנרגיה מתחדשת), התשע"ז-2016, ובלבד שסך כל ההכנסה לא עלה על הסכום המרבי כהגדרתו בחוק האמור".

סעיף 2 לחוק מעניק הטבות מס על הכנסה של צרכן ביתי בשל מכירת חשמל שהופק באמצעות מיתקן להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת. סעיף 3 לחוק מעניק הטבות מס על הכנסה של יחיד מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין שעליהם מותקן מיתקן להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת לצרכן ביתי. הגדרת "הסכום המרבי" בחוק מפנה לסכום הנקוב בסעיף 1 לחוק מע"מ בהגדרת "עוסק פטור" (2016 - 99,006 ש"ח, 2017 - 98,707 ש"ח, 2018 - 99,003 ש"ח).

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. קבלת דיבידנד שמקורו ברווחי שערות חובה במס אצל החברה המקבלת
ע"מ 44118-10-14 א.ס.א. קניין דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה

רו"ח (משפטנית) אלה כהן

רקע: חברה פרטית תושבת ישראל ("חברת האם" או "המערערת"), רכשה בחודש אוקטובר 2009 50% ממניות חברת קניין דרורים בע"מ ("חברת הבת"). בדוח הכספי לשנת 2008 יישמה חברת הבת לראשונה את תקן 40 (IFRS) ושערכה את המקרקעין בהתאם לשווי ההוגן שלו. עליית הערך נזקפה לקרן שערות לחלוקה שיתרתה עמדה על כ-27 מיליון ש"ח. ביום 9 בדצמבר 2009 החליטה חברת הבת על חלוקת דיבידנדים לבעלי מניותיה (ביניהם חברת האם-המערערת) - רובם מרווחי השערות.

השאלה במחלוקת: האם מדובר בהכנסה של חברת האם, "המנוטרלת" מההכנסה החייבת במס חברות, לפי סעיף 126(ב) לפקודה, או שמא מדובר בכספים שהם חלק מההכנסה החייבת במס, לפי סעיף 126(א)?

טענות המערערת: ההכנסה מדיבידנד אשר מקורה ברווחי שיערות הקניין, היא בבחינת הכנסה מדיבידנד המנוטרלת מההכנסה החייבת במס חברות של המערערת, בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה. לשיטתה, יש להכיר בדיבידנד המחולק מרווחי שיערות, כדיבידנד לצרכי מס, ככל דיבידנד אחר המחולק על ידי תאגיד. כמו כן, חלוקת הדיבידנדים על ידי חברת הבת עמדו בכל התנאים הנדרשים בהתאם להוראות חוק החברות. בנוסף, יש לפרש את סעיף 126(ב) כך שדי בכך שהחלוקה תיעשה על ידי חבר בני אדם אשר ברמה העקרונית חייב במס חברות בישראל.

טענות המשיב: רווחי שיערות הנדל"ן של חברת-הבת, אינם מהווים הכנסה כמשמעותה בסעיף 1 לפקודה, בידי חברת-הבת. לפיכך, הדיבידנד שהתקבל מחברת-הבת, שמקורם בשיערות נדל"ן, אינו נמצא בתחולת סעיף 126(ב) לפקודה, אלא חייב במס על פי סעיף 2(4) בשיעור מס חברות. הנחת המוצא המונחת בבסיס ההסדר לפי סעיף 126(ב) הינה כי מקור הדיבידנדים הוא בהכנסה של החברה המחלקת, שהובאה בחישוב ההכנסה החייבת והייתה נתונה לחיוב במס חברות, וזה לא המקרה בענייננו.

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט סטולר) דחה את הערעור: השופט סוקר מספר פסקי דין (ברנע, קליימן וצ.א.ג.), ובמיוחד את האמור בפסיקת ביהמ"ש העליון בעניין פרל (ע"א 8500/10), לעניין אופן סיווגו לצרכי מס של דיבידנד שחולק על בסיס שיערות נכסי הון. בענייננו, מקורו של הדיבידנד השנוי במחלוקת, הוא ברווח שיערות נדל"ן, שנוצר בעקבות שינוי שיטת הרישום חשבונאי ומהווה למעשה היוון זרם התקבולים העתידי מהקניין, שטרם התממש. לא מדובר במזומנים שניתנים לחלוקה אלא ברווח רעיוני. הואיל והנכס לא מומש ורווח שיערות הנדל"ן לא מהווה "הכנסה" של חברת-הבת, חברת-הבת לא שילמה מס בגינו.

סעיף 126(ב) לפקודה מפחית מן "ההכנסה החייבת" בהתקיים שלושה תנאים: (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות; (ב) אותה הכנסה הופקה או נצמחה בישראל; (ג) אותה ההכנסה היתה נתונה לחיוב במס חברות בידי החברה המחלקת.

לעניין פרשנותו של התנאי הראשון, המונח "רווחים" או מדידידנד שמקורם בהכנסות, הם רווחים על פי "הכנסה" שהיא בחישוב "ההכנסה החייבת" של החברה המחלקת, אשר שולם בגינה מס. לעניין פרשנותו של התנאי השלישי, סעיף 126(ב) לפקודה נועד כאמור, למנוע כפל מס. אין לאפשר את ההטבה הגלומה בו, שעה שלא הוטל מס על חברת-הבת, החברה המחלקת.

מאחר שרווחי השערוך אינם "הכנסה", חברת-הבת לא שילמה מס בגינם, לפיכך אם נאפשר למערערת להימנע ממיסוי הרווחים בשלב זה (לאחר חלוקת הדיבידנד) ולדחות את מועד המיסוי עד למימוש הנכס ששוערך, תיווצר פגיעה בשיטת המיסוי הדו-שלבי, על ידי מתן האפשרות למסות את רווחי השערוך פעם אחת בלבד, במועד מימוש הנכס, בעוד המערערת נהנית מרווחי השערוך מבלי לשאת במס הנדרש. לפיכך, אין להחיל על המערערת שקיבלה את הדיבידנד את ההטבה הגלומה בסעיף 126(ב) לפקודה.

הערה- פסיקת בית המשפט תואמת את עמדת רשות המסים, ונקיטת עמדה הנוגדת לה (מעל לסף הכספי של "יתרון מס") מחייבת דיווח לפי [עמדה חייבת בדיווח מס'](#) 1/2016.



בחזרה לתפריט

2. סיווג כעסקה מלאכותית - קיזוז הפסדים לאחר שינוי שליטה והעברת פעילות
ע"א 7578/16 א-י. אונליין קפיטל (אי.א.ו.סי) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

רו"ח ועו"ד גל רישפי

המערערת הוקמה בשנת 1999 ומניותיה נרשמו למסחר בבורסה בשנת 2000. בשנת 2002 נקלעה לקשיים והפסיקה את פעילותה, הושעה המסחר במניותיה ונצברו אצלה הפסדים עסקיים בסך כ-36 מיליון ש"ח והפסדים הוניים בסך כ-21 מיליון ש"ח.

בחודש אוקטובר 2003, רכשה חברת "תוכנה לעניין בע"מ" ובעלי השליטה בה ("קבוצת גולן") 84.75% מהון המניות המונפק של המערערת ובסמוך לאחר מכן העבירה קבוצת גולן אל המערערת פעילות שיווק תוכנה שעד אז בוצעה באמצעות חברה אחרת בשליטתה. בין השנים 2004-2008 קיזזה המערערת את כל ההפסדים העסקיים הצבורים שהיו לה. בפסק הדין נידונה זכותה של המערערת לקזז הפסדים בשנים 2007-2008 (השנים הקודמות התיישנו).

פקיד השומה (המשיב) טען כי הרכישה הייתה לצורך ניצול ההפסדים גרידא ומדובר בעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה שבשלה יש לשלול את זכות קיזוז ההפסדים בשנים הפתוחות.

לטענת המערערת, הרכישה נועדה להגשמת שיקולים מסחריים: הצורך להשיג "נראות ציבורית" שהיתה תנאי חיוני בתחום פעילותה מול מתחרותיה, חיסול תחרות עסקית פוטנציאלית, ניצול המוניטין ושם המתחם של המערערת. הפסדיה הצבורים היוו רק שיקול אחד מני רבים.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) דחה את הערעור וקבע כי הרכישה בוצעה משיקולי הפחתת מס לא נאותה וכי לא הוכח שהרכישה באה להגשים שיקולים מסחריים או נראות ציבורית כאמור. בנוסף נקבע כי לא ניתן לטעון לניצול מוניטין של חברה שהפסיקה פעילותה.

שיקול ההימנעות ממס או הפחתת המס היה כאן בבחינת הווקטור הראשי, בעל עוצמה כזו ההופך את שאר הווקטורים (השיקולים העסקיים כלכליים) לזניחים בהשפעתם על המהלך ועל כן מדובר בהפחתת מס בלתי נאותה. משכך, יש לבטל את קיזוז ההפסדים לשנים 2007-2008.

הדיון בפני בית המשפט העליון: בהמשך לפסק הדין של ביהמ"ש המחוזי, הגישה המערערת ערעור לבית המשפט העליון, אשר קבע כי לאחר סקירת כל הטענות, שוכנע כי לא נפלה טעות בפסיקת בית המשפט המחוזי, אשר קבע כי המטרה השולטת בעסקה הייתה לשם קיזוז ההפסדים ולא מטעמים מסחריים, ומשכך אכן מדובר בעסקה מלאכותית ולא נתגלתה טעות ביישום החוק.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

3. זכאותה של חברת החזקות לניכוי מס תשומות הגלום בהוצאות הנהלה וכלליות

ע"א 6077/16 אמיליה פיתוח (מ.ע.פ.) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

עו"ד מעין פרידברג, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

המערערת הינה חברת החזקות אשר החזיקה באשכול תאגידים וסיפקה להם שירותי ניהול וייעוץ בתמורה ובהתאם ביקשה לנכות שני שליש ממס התשומות הכלול בהוצאות הנהלה כ"שלה (בעיקר עבור שירותי רו"ח, עו"ד, הוצאות משרד, תקשורת ומיחשוב), אשר הוצאו לטענתה רובן ככולן על מנת לאפשר לה להעניק שירותי ניהול וייעוץ לחברות המוחזקות. החברה טענה כי התשומות הוצאו בכדי לאפשר לה הענקת שירותי ניהול וייעוץ לתאגידים המוחזקים על ידי העוסקים בפעילות יצרנית ומסחרית, ומשכך בהיתמך בהלכה שנקבעה בפס"ד גזית גלוב יש לבצע "הרמת מסך" כך שפעילות החברות המוחזקות, הפעילות המסחרית, תיוחס לחברה וזה יאפשר לה את ניכוי התשומות.

לעמדת המשיב (מע"מ), המערערת הינה "חברת החזקות" ולכן זכאית לנכות רבע ממס התשומות בלבד. לגישתו, המערערת הינה "חברת החזקות" שמטרתה להשביח את ערך החברות המוחזקות על ידיה על מנת להפיק מהן דיבידנדים ורווחי הון וזאת בהתבסס על המעורבות שלה בנעשה בחברות המוחזקות אשר "נעשית בראיה לטווח ארוך" ו"בעיתות משבר בלבד".

טיעונים נוספים של המשיב המובילים למסקנה כי המערערת "אינה חברה למתן שירותי ניהול" אלא חברת החזקות: התשומות השנויות במחלוקת לא הוצאו בעיקר על מנת להצמיח דמי ניהול או ייעוץ, הסכומים הנמוכים של דמי ניהול אשר נגבו מהחברות המוחזקות, המערערת איננה מספקת שירותי ניהול לכל דורש אלא רק לחברות קשורות.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט קירש) דחה את הערעור וקבע כך: כאשר מדובר בתשומה מעורבת אשר שימשה הן לעסקה חייבת במס והן שלא לצרכי העסק ויש אפשרות לפצל ולייחס כל תשומה בנפרד, התרת ניכוי מס התשומות תהיה "בשיעור יחסי". אין לבחון האם החברה הינה חברת החזקות, אלא יש מקום לבחון את טיב התשומות, השימוש בהן ו"עיקר השימוש בנכס או בשירות". כאשר מדובר בהוצאות הנהלה וכלליות שאין ניתנות לשיוך באופן חד משמעי, פיצול התשומה המעורבת ייעשה לפי עיקר פעילות העוסק, יש לאפיין את הפעילות ולייחס את התשומה לפי החלק העיקרי לו היא משמשת. כאשר ניתן שירות בתמורה על ידי חברת אם לטובת החברות המוחזקות על ידיה, יש להתיר בניכוי שני שלישים ממס התשומות (ולא רבע ממנו), גם אם מטרת הפעילות הינה השבחת ההשקעה באותן חברות. אין בעובדה שחברת האם אינה מעניקה/ מציעה את שירותיה הניהוליים לכלל השוק בכדי לגרוע מהזכאות לנכות את מס התשומות הכרוך בביצוע שירותי הניהול בתוך הקבוצה. במקרה כזה גביית דמי ניהול ממשיים תהיה מוצדקת, וכך גם ניכוי שני שלישים לפחות ממס התשומות. במקרה שלפנינו, לא מדובר במודל עסקי שלפיו חברת האם מנהלת בעצמה את עסקיהם של החברות האחרות בקבוצה, מאחר שאין להם הנהלה נפרדת ומיומנת. המעורבות של המערערת נעשתה באמצעות המנכ"ל שלה, שהעסקתו כשכיר בחברה, לא היתה כרוכה כלל בהוצאת תשומות.

הבחינה צריכה להיות של העסקאות החייבות במס ברמת החברה האם והעסקאות המבוצעות על ידיה על מנת לבחון את הצדקת ניכוי מס התשומות. במקרה הנדון, קובע ביהמ"ש, כי המערערת לא הראתה שעיקר השימוש בתשומות הכלליות היה לשם הפקת דמי ניהול. במקרה דנן, דומה כי המניע העיקרי העומד מאחורי המעורבות הוא השבחת ההשקעות לתועלת חברת האם ולא ציפייה לקבלת דמי ניהול. על כן, היות ועשייתה של המערערת לא הייתה בעיקר "למען הזולת" (החברות המוחזקות) אלא למענה עצמה, נראה שלא לא מתקיימת הגדרת "שירות" כמשמעותה בחוק המוגדרת כ"עשייה למען הזולת", ולכן אושר על ידי בית המשפט ניכוי של רבע מהתשומות בלבד ולא שני שלישי כפי שנדרשו.

על פסק-הדין הגישה החברה ערעור לבית-המשפט העליון, אך בעקבות הצעת בית-המשפט חזרה בה מן הערעור.

פסיקה - מיסוי מקרקעין

4. חברה יכולה לפרוס אחורה את השבח הריאלי
ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רו"ח אורן חן

החברות העוררות הן הבעלים של זכויות במקרקעין בנהריה, שנרכשו ביום 12 במאי 2010. בינואר 2015 מכרו את זכויותיהן במקרקעין. בהצהרותיהן על המכירה ביקשו העוררות לפרוס את מס השבח על פני 4 שנות מס (2012-2015) בהתאם לסעיף 48 א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. נציין כי שיעור מס החברות בשנת 2015 היה 26.5% ואילו בשנות המס 2012 ו-2013 היה שיעור מס החברות 25% בלבד.

המשיב דחה את בקשת הפריסה בטענה כי זכות הפריסה נתונה למוכר שהוא יחיד בלבד ולמרות שאין הוראה מפורשת המסייגת את הזכות לבקש פריסה ליחיד, הרי שתכלית ההוראה מחייבת מסקנה זו.

ועדת הערר (מפי השופט סוקול) קבעה כי הטלת חבות המס רק בעת מועד המימוש אף שהשבח נצמח במשך מספר שנים, עלולה ליצור עיוות המוכר כ"אפקט הדחיסה", דהיינו זקיפת מלוא הרווח לשנת מכירת הנכס. אחת הדרכים בהן בחר המחוקק כדי למתן את העיוות הנובע מ"אפקט הדחיסה", היתה מתן אפשרות לחשב את המס על השבח בדרך של פריסה.

הועדה ציינה כי המשיב אינו טוען כי לשונו המפורשת של הסעיף מסייגת את התחולה, אלא מתבסס על תכלית ההוראה. הועדה דחתה את טענת המשיב כי תכלית הוראת הפריסה אינה מתיישבת עם מתן זכות לחברה לבקש פריסה וקבעה כי תכלית הוראת הפריסה היא למתן את השפעת "אפקט הפריסה" על חבות המס של המוכר.

אמנם השפעת "אפקט הדחיסה" על יחיד בולטת יותר בשל שיעור המס הפרוגרסיבי, אך גם חברה עשויה להיות מושפעת מכך שחישוב המס יעשה על פי שיעורי המס החלים עליה בעת המימוש ולא במועד שינוי הערך. כמו כן, ציינה הועדה כי לו רצה המחוקק לצמצם את תחולת הוראות הפריסה ולסייגן כך שיחולו רק על מוכר שהוא יחיד, יכול היה לומר זאת מפורשות, כפי שעשה בהוראות שונות של החוק.



בחזרה לתפריט

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס

מס הכנסה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס (נושאים 1-6)

1. סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון)

[חוזר מס הכנסה מס' 1/2018](#)

מקור החלוקה של דיבידנד - הבחנה בין דיבידנד לבין הפחתת הון ומבחן הרווח לצורכי מס

סעיף 303 לחוק החברות קובע לגבי חברה שלא מקיימת את מבחן הרווח, כי בית המשפט רשאי לאשר לה לבצע חלוקה שלא מקיימת את מבחן הרווח, ובלבד ששוכנע שמתקיים מבחן יכולת הפירעון. מצבים אלו מכונים "חלוקה באישור בית משפט" או "הפחתת הון". חלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק החברות, וניתן לה אישור בית המשפט בהתאם לסעיף 303 לחוק, מהווה לצרכי מס הפחתת הון, ולא חלוקת דיבידנד.

מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק וטעונה אישור בית משפט, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל.

חלוקה תחשב כהפחתת הון **רק אם** על פי הדוח הכספי לפיו מתבצעת החלוקה **לא נותרו רווחים לחלוקה או קרנות הון שמקורן ברווח** (כגון הפרשים בני"ע "זמינים למכירה" או הפרשים בשווי ההוגן של רכוש קבוע).

הבחינה אם מדובר בחלוקת רווחים (דיבידנד) או שמדובר בחלוקה שמקורה בהון מניות ופרמיה (הפחתת הון), תעשה בהתאם לרישומים החשבונאיים על פי הדוח הכספי הרלבנטי שלפיו מתבצעת החלוקה (בהתאם לסעיף 302 לחוק החברות). כלומר, ככל שלחברה רווחים חשבונאיים (ללא קשר למקורם) בדוח הכספי על פיו נבחן "מבחן הרווח" לצורך החלוקה, תחשב החלוקה כחלוקת דיבידנד, **וזאת גם אם אין לה רווחים לצורכי מס** (לרבות חלוקת דיבידנד מזורז על פי סעיף 302).

חריגים - למרות האמור לעיל, במקרים מסוימים (כמפורט בסעיף 6.3 לחוזר), החלוקה תחשב כחלוקת דיבידנד ולא כהפחתת הון.

סיווג הפחתת הון לצורכי מס בידי בעלי המניות

ככלל, סכומים שהתקבלו בידי בעלי המניות במסגרת חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות שסווגו כהפחתת הון, יסווגו לצורכי מס כאירוע במישור ההוני שמשמעותו השבת כספים שהושקעו על ידיו בחברה, וזאת בדומה להשבת כספים שהושקעו על ידיו בתמורה להנפקת "שטרי הון".

סיווג כהשבת השקעה יחול גם במקרה ובעל המניות רכש את ההשקעה מבעל מניות אחר, אשר הוא שהשקיע את הכספים בחברה. לא ניתן להכיר בהפסד הון בשל הפחתת הון, מאחר ואין מדובר במכירת המניות בפועל.

בנספח לחוזר הובאו דוגמאות מספריות להמחשה.

רכישה עצמית בעלי המניות בחברה מכל בעלי המניות באופן יחסי שווה ("רכישה פרו-רטה"):

במקרים בהם נעשתה **רכישה פרו-רטה**, יש לסווג את העסקה כחלוקת דיבידנד, ויחולו ההוראות בדבר ניכוי המס במקור על פי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה כמתחייב. סיווג העסקה כחלוקת דיבידנד ייעשה גם אם הרכישה העצמית נעשית מבעל מניות שהינו תושב חוץ (ממדינת אמנה וממדינה שאינה מדינת אמנה).

רכישה עצמית שאינה מכל בעלי המניות באופן יחסי שווה (להלן-"רכישה שאינה פרו-רטה"):

למעשה בעלי המניות הנותרים עושים שימוש ברווחי החברה על מנת לרכוש את מניות בעלי המניות המוכרים ובכך לעלות את שיעור החזקתם בחברה.

ככלל, ברכישה **שאינה פרו-רטה**, יש לסווג את העסקה כעסקה המורכבת משני שלבים. **הסיווג יתבצע בהתאם לאחת מהגישות הבאות (בשתיהן רואים את בעל המניות הנותר כמי שקיבל דיבידנד):**

גישה 1: בשלב ראשון, חולק דיבידנד בסכום כולל לפי סכום הרכישה לכל אחד מבעלי המניות טרם הרכישה לפי חלקו היחסי (גם למוכר). **בשלב שני**, בעלי מניות הנותרים רכשו מבעל המניות היוצא את מניותיו בסכום הדיבידנד שקיבלו (ברוטו).

גישה 2: בשלב ראשון, בעלי המניות הנותרים רכשו את מניות בעל המניות המוכר בסכום הרכישה לפי חלקם היחסי בחברה. **בשלב שני**, העבירו בעלי המניות הרוכשים את המניות לחברה בתמורה לסכום הרכישה - למעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי בעלי המניות הנותרים (לפיכך, בשלב זה מדובר בדיבידנד פרו-רטה).

במקרים בהם בעל המניות מוכר את כל המניות בהן הוא מחזיק, כך שלאחר המכירה אינו מחזיק עוד בזכויות בחברה, תהיה נטייה לסווג את העסקה בהתאם לחלופה השנייה, כך שבידי בעל המניות המוכר יקבע רק אירוע של מכירה.

במקרים בהם בעל המניות המוכר, **מוכר חלק ממניותיו**, כך שלאחר מכן הוא נותר בעל מניות בחברה, **או** במקרים בהם ניתן לזהות מעורבות של בעל המניות המוכר באופן ביצוע העסקה **בדומה למקרה ברונובסקי**, תהיה נטייה לסווג את העסקה לפי הגישה הראשונה.

על אף האמור לעיל, מקום שמדובר **בחברה ציבורית** הרוכשת את מניותיה בבורסה, בשיעור שאינו מהותי, מפעם לפעם, בהתאם להחלטת החברה, תהיה הנטייה שלא לסווג את העסקה כדיבידנד והיא תסווג בידי המוכר כרווח או כהפסד הון ממכירת נייר ערך (ככול ומדובר בנישום שמכירת ניירות ערך מסווגת אצלו כמכירה במישור ההוני).

רכישה עצמית - סיווג לצורכי מס בידי החברה הרוכשת:

פעולת רכישה עצמית של מניות בידי החברה אינה אירוע מס, למעט אם התאגיד הרוכש הינו בגדר "איגוד מקרקעין".

כאשר נמכרות המניות הרדומות על ידי החברה הרוכשת יחול האמור להלן:

- ככלל, מכירה של מניות רדומות על ידי החברה תסווג כהנפקת הון ולפיכך, לא תהווה אירוע מס (כללי החשבונאות נוקטים בגישה דומה). בהתאם עלות המניות הרדומות לא תידרש כניכוי או הפסד כלשהו.
- עם זאת, במקרים חריגים בהם מכירת המניות הרדומות נושאות אופי מסחרי, יש לראות במכירה כעסקה פירותית החייבת במס בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה. בחוזר מובאים סממנים להיות העסקה פירותית.

הוראות נוספות:

מחיר מקורי בידי בעל מניות נותר - במקרה של רכישה שאינה פרו-רטה, יש לראות בסכום ההכנסה שחויבה כדיבידנד בידי בעל המניות הנותר כמחיר מקורי של המניות הנרכשות. המחיר המקורי יותר בניכוי בעת מכירת המניות המקוריות המוחזקות בידי בעל המניות באופן יחסי (פרו-רטה). יובהר, כי לעניין חישוב סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה או רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה, יש לראות כאילו נרכשה "שכבה" חדשה של מניות במועד הרכישה העצמית.

חוק עידוד השקעות הון- במידה ולחברה הרוכשת רווחים פטורים ממס ממפעל מאושר, חלופי או מוטב, שבחלוקתם חלות הוראות סעיפים 51(ח) או 51ב לחוק העידוד, יראו אותם כמחולקים לפי הסעיפים האמורים (יובהר - לרבות אם מדובר ברווחים שנצברו טרם תיקון 60 לחוק האמור), והכל בכפוף להוראות חוק עידוד השקעות הון.

רכישה עצמית של מניות הנמצאות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה, מעובדי החברה - לגבי רכישה עצמית של מניות הנמצאות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה, מעובדי החברה, הרכישה לא תסווג בידי העובדים כדיבידנד, וזאת בשל ההוראות הספציפיות הקבועות בסעיף 102 ותכלית חקיקתו. יובהר בנוסף, כי יכול ורכישה עצמית של המניות מידי העובדים תשלול מהעובד את האפשרות ליהנות משיעור המס המוטב במסלול ההוני.



בחזרה לתפריט

3. מיזוג משולש הפכי חוזר מס הכנסה מס' 3/2018

החוזר מסביר מהו מיזוג משולש רגיל או הפכי על פי הוראות חוק החברות, וקובע את סיווג העסקה במיזוג משולש הפכי לצורכי מס בידי כל הצדדים לעסקה (הרוכש, החברה החדשה, החברה הנרכשת ובעלי המניות המוכרים), לרבות עמידה בהוראות חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה.

עוד מתייחס החוזר למיזוג משולש הפכי והלוואה ומפרט את מתווה העסקה, סיווג העסקה, מועד החיוב במס, השלכות של החוק לעידוד השקעות הון, הוצאות מימון.

בנספח לחוזר מובאות דוגמאות מספריות להמחשה.



בחזרה לתפריט

4. מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (מטבעות וירטואליים)

חוזר מס הכנסה מס' 5/2018

רשות המסים פרסמה חוזר מקצועי, בנושא אופן מיסוי פעילות ב"מטבעות וירטואליים" (אמצעי תשלום מבוזר), הביטקוין ודומיו.

על פי הודעת רשות המסים המסבירה את החוזר, לעמדתה, אשר באה לידי ביטוי כבר בעבר, המדובר בנכס, ולא מטבע, לכל דבר לעניין חוקי המס. החוזר הסופי מאפיין את החבות במע"מ בהתאם לאופי הפעילות ב"מטבעות וירטואליים".

החוזר מפרט את עמדת הרשות באשר למיסוי הפעילות באמצעי תשלום מבוזר והוא מביא לידי ביטוי מספר היבטים מבחינת דיני המס:

לצרכי מס הכנסה - בהתאם לחוזר, אמצעי תשלום מבוזר הינו נכס, ולכן מי שפעילותו כאמור איננה מגעת לכדי עסק הרי שבגין עליית הערך בלבד, בעת מכירתו, ישולם מס רווח הון ומי שפעילותו בתחום מגעת לכדי עסק (מסחר באמצעי תשלום מבוזר ו/או כרייה של אמצעי כאמור) הרי שישולם מס ככל פעילות עסקית.

נזכיר גם, שנקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים בנושא זה, מחייבת דיווח למס הכנסה, **בהתאם לעמדה חייבת בדיווח מספר 32/2017**- מיסוי "מטבעות וירטואליים" (אם "יתרון המס" עלה על הסכום המחייב בדיווח).

לצרכי מע"מ - החוזר מבהיר כי אמצעי תשלום מבוזר הינו נכס בלתי מוחשי, ולכן מי שפעילותו בתחום היא לצרכי השקעה בלבד, שאינה מגעת לכדי עסק, הרי שאינו חייב במע"מ; עוסק שתקבוליו מתקבלים באמצעי תשלום מבוזר, ישולם מע"מ בהתאם לפעילותו העסקית, ללא קשר לאופן התקבול כך שכלל, במימושו לא ישולם מע"מ; מי שפעילותו באמצעי תשלום מבוזר מגעת לכדי עסק, (ממסחר כאמור), הרי שישווג כמוסד כספי; ומי שפעילותו היא כרייה, הרי ישווג כעוסק לצרכי מע"מ.

החוזר פורסם, לאחר שבתאריך 12 בינואר 2017, פורסמה על ידי הרשות להתייחסות הציבור טיטטת חוזר בעניין וכעת לאחר קבלת התייחסויות לטיטטה גובש הנוסח הסופי.



בחזרה לתפריט

5. ניכוי מס במקור בגין העברות לחו"ל: החזר הלוואות, פרסום באינטרנט, ריבית למוסדות כספיים, תוכנות הנחיית רשות המסים לאיגוד הבנקים מיום 29 בינואר 2018

זכור, ביום 26 בספטמבר 2017 פרסמה רשות המסים הודעה על מסלול חדש של הצהרה בדבר תשלומים מסוימים לתושב חוץ, מבלי לנכות מס במקור ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה. ההצהרה תימסר לבנק המעביר את התשלום לתושב החוץ.

המסלול החדש חל במקרים הבאים:

- (1) העברת התשלום הינה לתושב מדינת אמנה ולחשבון בנק במדינת אמנה.
- (2) התשלום מתבצע בעבור אחד מאלה: השקעה במניות חבר בני אדם, השקעה בנדל"ן בחו"ל, השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד), מתן הלוואות לתושב חוץ, מתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם.
- (3) טופס 2513/2 מולא על כל חלקיו.

במכתב מיום 29 בינואר 2018 של רשות המסים אל סגן נשיא לשכת רו"ח, נאמר כי **הרשות הנחתה את איגוד הבנקים בנוגע לניכוי מס במקור בגין העברות לחו"ל במספר מקרים, וביניהם:**

- לא ינוכה מס במקור בגין החזר קרן הלוואה אם צורף אישור מרו"ח שהתשלום אכן מהווה תשלום בגין החזר קרן הלוואה.
- אי ניכוי במקור בגין הוצאות פרסום באינטרנט, אם המעביר יצהיר כי התשלום הינו בגין פרסום בחו"ל.
- בעת העברת תשלומים בגין "החזקת תוכנה", "פיתוח תוכנה" ו/או "שירותים המבוצעים באינטרנט" יש לפנות לאישור פקיד השומה.
- ניתן לנכות מס במקור על תשלומי ריבית למוסדות כספיים ממדינות אמנה, בהתאם לשיעורים באמנה, רק אם יש אישור מפורט בו קיימת מגבלת מועד תוקף לאישור.
- כאשר אין אפשרות למעביר לזהות את הגורם שאליו מועברים הכספים, עליו לתת הצהרה מי הגוף המועבר חברה או ישות אחרת, אחרת יש לנכות מס בשיעור 25%.

6. הארכת תוקף ועדכון לחוזר רשות המסים בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים הודעת רשות המסים מיום 6 במרץ 2018

בהודעה פורסמו מספר הבהרות לחוזר רשות המסים מס' 4/2017 מיום 11 ביוני 2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים.

בין היתר, הוארך תוקף ההוראות המתייחסות לשימוש בסכום העודף בקופה המרכזית לפיצויים **עד ליום 31 במרץ 2019** ובכפוף להנחיות רשות שוק ההון ביטוח וחסכון.

בחזרה לתפריט

7. **נוהל גילוי מרצון - הנחיות לפעולה**
הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2018

רו"ח (MBT) כפיר אילני, דירקטור

בחזר מס' 35.2017 של משרדנו, דיווחנו אודות נהל גילוי מרצון החדש - הוראת השעה ("הנוהל החדש") שרשות המסים פרסמה ביום 12 בדצמבר 2017, המאפשר למבקשים לגלות ביוזמתם את ההכנסות וההון שלא דווחו בארץ ובחו"ל לרשויות המס בישראל, לשלם את המיסים החלים בישראל כדין, ולהימנע מנקיטת הליכים פליליים כנגד מי שיבצעו הליך של גילוי מרצון בהתאם לתנאים שפורטו בנוהל.

בהמשך לכך, ביום 13 בפברואר 2018, פרסמה רשות המסים את הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2018 אשר עודכנה ביום 6 במרץ 2018 בנושא: נהל גילוי מרצון - הנחיות לפעולה ("הוראת הביצוע"). הוראת הביצוע נועדה להבהיר את דרכי הטיפול בבקשות המוגשות דרך שלושת המסלולים האפשריים על פי הנוהל החדש, יחד עם תהליכי העבודה הנלווים לטיפול בבקשות במשרדי השומה.

במסגרת הוראת הביצוע, נקבעו ההוראות והדגשים הבאים:

- (1) **תיקון דוחות** - היה ובעת השלמת ההליך, יהיה צורך בתיקון דוחות נוספים, כגון הצהרת הון, יוגשו דוחות מתקנים למועדים הרלוונטיים.
- (2) **דרישה לצירוף נספחים לבקשה** - על מגיש הבקשה לצרף את הנספחים הרלוונטיים לכל סוג בקשה בהתאם למסלולה, לרבות כלל המידע והאסמכתאות בדגש על מקור קרן הכספים ומועד הפקתם.
- (3) **תשלום ריבית והפרשי הצמדה ללא הקלה** - ריבית והפרשי הצמדה כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודה יתווספו לקרן המס במסגרת הגילוי מרצון בהתאם לחוק.
- (4) **הטלת עיצום כספי / קנס בגין איחור בהגשת דוח או קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה** - במקרה של תיקון דוחות במסגרת הנוהל החדש, וככל שהתיקון מהותי, ייקבע מועד הגשת הדוח למועד הגשת הבקשה לגילוי מרצון ויוטל עיצום כספי / קנס בגין האיחור כאמור. במקרה של הטלת קנס גרעון בכפוף להוראות סעיף 191 לפקודה, אזי לא יוטל גם עיצום כספי בגין אותה בקשה (אין כפל קנסות). יחד עם זאת, לפקיד השומה סמכות להקל או לוותר על הקנסות או העיצומים בהתאם לשיקולים מנחים שנקבעו בהוראת הביצוע (אין המדובר ברשימה סגורה).
- (5) **שומה חלקית לפי סעיף 145א2 לפקודה** - בעת שידור השומה לגילוי מרצון, יש להוציא שומה חלקית על מרכיבי הגילוי בלבד.

(6) דגשים ביחס למיסוי ההכנסה החייבת בגילוי:

א. אין להטיל מס על הקרן אם מקור ההון הלא מדווח אינו חייב במס - במקרה בו פקיד השומה השתכנע שמקור ההון הלא מדווח הוא בהכנסה שהייתה מחוץ לבסיס המס בישראל, אין להטיל מס על סכום הקרן. למשל, אין לחייב במס הורשה או מתנה (בסעיף 6.1 להוראת הביצוע מפורטות דוגמאות נוספות).

ב. שומת נפטר לפי סעיף 120 לפקודה - הסעיף קובע את הדין החל על הכנסתו של נפטר. כאשר לא נעשתה שומה לנפטר בשנת המס, היורשים יהיו ברי השומה וברי החיוב בשל הכנסה שהופקה בשנת הפטירה ובשלוש שנות המס שקדמו לשנת הפטירה.

ראוי להזכיר, כי ניתן להגיש בקשות לגילוי מרצון החל ממועד הפרסום (12.12.2017) בהתאם למסלולים הבאים:

- (1) **מסלול רגיל בתוקף עד ליום 31.12.2019 - בקשות מזוהות לגילוי מרצון:** במסלול זה נדרש להגיש כבר בשלב הראשוני את כל המידע הרלוונטי לבקשה, ובין השאר, שמות המבקשים, שנות המס הרלוונטיות, מקור ההכנסה, פירוט סכום ההכנסה שהושמטה ואומדן המס לתשלום, כאשר לבקשה יצורפו כל המסמכים הרלבנטיים כגון: צו ירושה, דפי יתרות ותנועה של חשבונות הבנק וכדומה ("הנספחים לבקשה").
- (2) **מסלול אנונימי בתוקף עד ליום 31.12.2018 - בקשות אנונימיות לגילוי מרצון:** במסלול זה ניתן להגיש בקשה אנונימית ללא ציון פרטי הנישום על מנת לברר את חבות המס הנובעת מהבקשה, אך בצירוף הנספחים לבקשה ללא פרטים מזהים. עם בירור חבות המס הצפויה יידרש הפונה לציין את שמו של הנישום ופרטיו המלאים.
- (3) **מסלול מקוצר בתוקף עד ליום 31.12.2019 - בקשות מזוהות לגילוי מרצון:** כאשר סך ההון שנכלל בבקשה אינו עולה על 2 מיליון ש"ח וההכנסה החייבת הנובעת ממנו אינה עולה על 0.5 מיליון ש"ח, ניתן להגיש את הבקשה במסלול המקוצר בצירוף דוחות שנתיים ו/או דוחות מתקנים הרלבנטיים לתקופת הגילוי. עם אישור הבקשה, יונפק לפונה שובר תשלום. לאחר תשלום השובר במועד (תוך 15 ימים מיום מסירת ההודעה), תימסר לפונה הודעה שלא תיפתח נגדו חקירה פלילית בנוגע למידע שמסר בבקשה. למען הסר ספק, במסלול זה לא תתאפשר הגשת בקשות אנונימיות.



בחזרה לתפריט

8. קביעת מועד מיזוג או פיצול שלא בתום השנה

חוזר מס הכנסה מס' 6/2018

חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה מאפשר ביצוע שינויי מבנה, תוך דחיית אירוע המס, כגון: מיזוג חברות, העברת נכסים בתמורה למניות או פיצול חברות.

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 ("מיזוג סטטוטורי") או פיצול חברות, כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה ("פיצול"), הינם מהלכים אשר ניתן לבצעם רק בתום שנת מס.

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.

ביום 6 באוגוסט 2017 נכנס לתוקפו תיקון 242 לפקודה אשר קבע הקלות משמעותיות לביצוע שינוי מבנה (ראה [חוזר מסים 25.2017 של משרדנו](#)). בהמשך לכך, ומכוח סמכות המנהל לפי סעיף 103א(ב) לפקודה, יתאפשר ביצוע מיזוג סטטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת מס, אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה, בכפוף לאמור בחוזר זה (מס' 6/2018). עם פרסום חוזר זה, יבוטל חוזר 16/2002.

9. סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים כהכנסה אקטיבית או פאסיבית- לאור פסק הדין בעניין לשם ובירן

טיטות חוזר רשות המסים שפורסמה ביום 7 בפברואר 2018

ביום 2 בינואר 2018 ניתן [בבית המשפט העליון פסק דין](#) בע"א 7204/15 לשם ובע"א 8236/16 בירן, ערעורים שהגישה רשות המיסים אשר הדיון בהם אוחד. פסק הדין, קיבל את עמדת רשות המסים לפיה באותם מקרים שבהם הושכרו למעלה מ-20 דירות מגורים, ההכנסה בגין תחשב להכנסה עסקית שאינה זכאית לשיעור מס של 10%.

בעקבות פסק הדין, רשות המיסים פרסמה ביום 7 בפברואר 2018 טיטות חוזר המפרטת את השיקולים לאורם יש לבחון את סיווג ההכנסה מהשכרת דירות למגורים כהכנסה מעסק לעומת הכנסה פאסיבית.

לעמדת רשות המיסים הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסווג כהכנסה מעסק. כמו כן, על מנת לאפשר ודאות מסוימת, מניחה רשות המיסים כי הכנסה מהשכרה של עד 5 דירות מגורים תיחשב כהכנסה פאסיבית.

השכרה של למעלה מ-5 דירות מגורים ופחות מ-10 דירות תיבחן בהתאם למבחנים השונים שהובאו בטיטות החוזר ועל פיהם יוכרע אופייה כהכנסה מעסק או כהכנסה פאסיבית.

בחזרה לתפריט

העובדות: עסקינן בתאגיד הפועל בתחום ההשקעות ומאוגד כשותפות לפי דיני מדינה זרה ("תאגיד ההשקעות"). השותף המוגבל היחיד בתאגיד ההשקעות הינו חברה תושבת חוץ שאינה תושבת מדינת אמנה, המוחזקת על ידי חברה ציבורית זרה תושבת מדינת אמנה ("השותף המוגבל").

השותף הכללי בתאגיד ההשקעות הינו שותפות שהתאגדה בישראל אשר אינה מהווה צד קשור לשותף המוגבל ("השותף הכללי"). השותפים המוגבלים בשותף הכללי הם תושבי ישראל ויפן.

בכוונת תאגיד ההשקעות להשקיע בחברות הזנק תושבות ישראל או בחברות הקשורות לישראל העוסקות בתחומי הטכנולוגיה וטכנולוגיה עילית ("חברות המטרה"). כל ההחלטות בגין ההשקעות עבור תאגיד ההשקעות יתקבלו על-ידי וועדת ייעוץ אשר חברה ממנים על-ידי השותף הכללי והשותף המוגבל ("הוועדה"), אשר תתכנס בישראל ומחוץ לישראל. לצורך יישום מדיניות ההשקעות נעזרת הוועדה בחברת שירותים תושבת ישראל ("חברת השירותים").

בגין שירותיו יקבל השותף הכללי דמי ניהול ודמי הצלחה אשר ינבעו מתוצאות ההשקעות. בגין שירותיה תקבל חברת השירותים דמי תפעול.

תאגיד ההשקעות בחר שלא לקבל הסדר מיסוי מכח סעיף 16א' בהתאם למסלול המיועד לקרנות השקעה בעלי מיעוט משקיעים.

החלטת המיסוי ותנאיה:

(1) פעילות תאגיד ההשקעות המבוצעת בישראל באמצעות נציגיו השונים לרבות באמצעות השותף הכללי, הוועדה וחברת השירותים, תיחשב כפעילות עסקית אשר מניבה הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4 לפקודה ("פעילות העסקית של השותפות המבוצעת בישראל"), ולפיכך תחשב כהכנסה שהופקה בישראל.

(2) להלן פירוט מרכיבי ההכנסה שהופקה בישראל בשל פעילותו העסקית של תאגיד ההשקעות, המבוצעות בישראל:

2.1 רווח ממימושים.

2.2 דמי ניהול ודמי הצלחה בידי השותף הכללי - דמי ניהול ודמי הצלחה אשר ייחשבו כהכנסות שהופקו בישראל, ייוחסו לשותפים המוגבלים בשותף הכללי בהתאם לשיעורי ההחזקה של כל אחד מהשותפים המוגבלים בשותף הכללי (בין אם מדובר בתושב ישראל ובין אם מדובר בתושב חוץ).

למען הסר ספק יובהר כי לגבי שותף מוגבל בשותף הכללי שהוא תושב ישראל - הכנסות שבגינם יחויב במס בישראל יכללו הן הכנסות שהופקו בישראל והן הכנסות שהופקו מחוץ לישראל תוך מתן זיכוי ממיסוי חוץ בגין הכנסות החוץ, ככל שיהיו כאלה, בכפוף להוראות הזיכוי הקבועות בפקודה. לגבי שותף מוגבל בשותף הכללי שהוא תושב חוץ - הכנסות שבגינן יחויב במס בישראל יכללו הכנסות שהופקו בישראל.

2.3 שיעור המס שיחול על הכנסות שהופקו בישראל כאמור לעיל בסעיפים 2.1 ו-2.2 הינו שיעורי המס הקבועים בסעיפים 126(א) בפקודה ו/או סעיף 121 לפקודה, לפי העניין.

2.4 דיבידנד וריבית - יחויבו במס בישראל ויחולו לגביהן שיעורי המס הקבועים בסעיפים 126(א) בפקודה או בסעיף 125 ב או ג לפי העניין.

(3) תאגיד ההשקעות יהא חייב בדיווח ויהא עליו לפתוח תיק ברשות המיסים בישראל בשל פעילותו בישראל.

(4) האחריות לגביית המס החל על תאגיד ההשקעות בגין הכנסותיו תהיה על השותף הכללי ועל חברת השירותים והם ישמשו כנציגי תאגיד ההשקעות ויחולו לגביהם הוראות סעיף 108 לפקודה בשינויים המחויבים.



בחזרה לתפריט

**11. מיזוג חברות בדרך של החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לאחר תיקון 242 לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 3838/18**

העובדות: חברה א' הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת בתחום האנרגיה ("החברה הנעברת"), ולה יש פעילות עסקית אשר צפויה בשנים הקרובות להניב הכנסות שמקורן בסעיף 2(1) לפקודה.

המניות בחברה הנעברת מוחזקות על-ידי חברות ויחידים תושבי ישראל ותושבי חוץ ("בעלי המניות בחברה הנעברת").

חברה ב' הינה חברה ציבורית תושבת ישראל אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בת"א ("החברה הקולטת"). לחברה הקולטת אין כיום פעילות עסקית, נכסים או התחייבויות והיא נחשבת כ"שלד בורסאי".

בחברה הקולטת הפסדים לצרכי מס הניתנים לקיזוז.

בכוונת החברה הנעברת, בעלי המניות בחברה הנעברת, החברה הקולטת ובעלי המניות בה, לבצע מיזוג בדרך של החלפת מניות בהתאם לסעיף 103כ לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 242, באופן שכלל הזכויות בחברה הנעברת, המוחזקות על-ידי בעלי המניות החברה הנעברת, תועברנה לידי החברה הקולטת, וזאת בתמורה להקצאת מניות בלבד בחברה הקולטת ("המיזוג"), כך שלאחר המיזוג, תחזיק החברה הקולטת במלוא הון המניות החברה הנעברת.

פרטי הבקשה: לאשר כי המיזוג עומד בתנאי סעיפים 103כ ו-103ג לפקודה ולקבוע את מועד המיזוג.

הסדר המס ותנאיו:

- (1) ניתן אישור למיזוג לפי סעיפים 103כ, 103ג(3) ו-103ט(ד) לפקודה.
- (2) מועד המיזוג יהא מועד החתימה על הסכם המיזוג או המועד המאוחר מבין מועדי אישור עסקת המיזוג באספות הכלליות של החברה הקולטת והחברה הנעברת, ככל שנדרש אישור כאמור, על פי דין או על פי הסכם, לפי המאוחר.
- (3) הפסדים שהיו לחברה הקולטת טרם ביצוע המיזוג, מכל סוג שהוא, יימחקו, ולא יהיו ניתנים לקיזוז או להעברה בדרך כלשהי.
- (4) המחיר המקורי ויום הרכישה של מניות החברה הנעברת בידי החברה הקולטת לאחר המיזוג יהיה בהתאם להוראות סעיף 103ה לפקודה, ויראו לעניין סעיף זה את המניות בחברה הנעברת כנכסים המועברים.
- (5) במכירת המניות המוקצות יחולו הוראות סעיף 103ו לפקודה, לעניין המחיר המקורי ולעניין יום הרכישה, לרבות סעיפים קטנים (א4) ו-(ב4), שיחולו על מי מבעלי המניות שהיו תושבי חוץ בחברה המעבירה ערב המיזוג.

- (6) הוראות סעיף 103ג(8)(א) לפקודה, יחולו על כל מי שהיה בעל זכויות בחברה הקולטת ערב המיזוג, והוראות סעיף 103ג(8)(ב) לפקודה יחולו רק על מי מקרב בעלי הזכויות בחברה הקולטת אשר לא היה בעל שליטה, כהגדרתו בסעיף 103 בחברה הקולטת ערב המיזוג.
- (7) לעניין סעיף 103ג(8)(א) לפקודה, לא ייכללו במניין "סך הזכויות המוחזקות", זכויות הנסחרות בבורסה אשר מוחזקות על-ידי בעלי זכויות שאינם בעלי שליטה.
- (8) על הזכויות של החברה הנעברת בידי החברה הקולטת יחולו הוראות סעיף 103כ(ב), דהיינו, במהלך התקופה הנדרשת, לא יפחת סך הזכויות של החברה הקולטת בחברה הנעברת מ-51%.
- הובהר, כי הוראות סעיף 103כ(ב1) יחולו על רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת מניות החברה הנעברת בידי החברה הקולטת, ולא יותר קיזוז הפסד או רווח בחברה הקולטת שנצמח או נוצר לאחר מועד המיזוג וזאת בשנת המס שבה חל מועד המיזוג ובמשך שנתיים לאחריה.



בחזרה לתפריט

12. העברת מניות בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) ולאחר מכן שינוי מבנה נוסף לפי סעיף 104א
החלטת מיסוי מספר 9932/18

העובדות: חברה א', הינה חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה המעבירה"), מלוא הון מניותיה מוחזק מיום הקמתה בשנות ה-70 על-ידי יחיד א' - תושב ישראל ("היחיד"). היחיד והחברה המעבירה יקראו להלן ביחד: ("המעבירים"). החברה המעבירה מחזיקה במלוא הון המניות של החברות ב', ג', ו-ד' ("החברות המוחזקות").

בכוונת היחיד לארגן מחדש את החזקותיו בחברות המשתתפות בשינוי המבנה באופן שבו כולן יחד יוחזקו במישרין באמצעות חברת החזקות חדשה ("הארגון מחדש"). שינוי המבנה יבוצע באופן הבא:

בשלב הראשון תוקם על-ידי היחיד חברת החזקות חדשה תושבת ישראל ("חברת ההחזקות"), אליה יועברו מלוא הון המניות של החברות המוחזקות ("הנכסים המועברים בשלב הראשון"), בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו).

בשלב השני, יעביר היחיד את מלוא הון המניות בחברה המעבירה ("הנכס המועבר בשלב השני") לחברת ההחזקות בתמורה להקצאת מניות בחברת ההחזקות בהתאם להוראות סעיף 104א.

הבקשה: לאשר כי השלב הראשון של שינוי המבנה לא יחויב במס בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו), וכי השלב השני של שינוי המבנה לא יחויב במס בהתאם להוראות סעיף 104א, וזאת כשינוי מבנה נוסף בהתאם להוראות סעיף 105'1 לפקודה. בנוסף לקבוע את מועד שינוי המבנה.

הסדר המס ותנאיו

לעניין השלב הראשון של שינוי המבנה:

- (1) בגין העברת הנכסים המועברים בשלב הראשון יחולו הוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה והתקנות.
- (2) יום הרכישה והמחיר המקורי של כל אחד מהנכסים המועברים בשלב הראשון, בידי חברת ההחזקות יקבע בהתאם להוראות סעיף 104ה.
- (3) חלק יחסי של הרווחים הראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב לפקודה של החברה המעבירה, יועבר לחברת ההחזקות בהתאם ל"שווי היחסי" של הנכסים המועברים בשלב הראשון. לעניין זה, השווי היחסי - שווי השוק של הנכסים המועברים בשלב הראשון, ביחס לשווי השוק של החברה המעבירה כולל שווי השוק של הנכסים המועברים בשלב הראשון לפני העברתם לחברת ההחזקות.

לעניין השלב השני של שינוי המבנה:

- (1) מכוח סמכות המנהל בסעיף 105'1 נקבע, כי העברת הנכס המועבר בשלב השני, לא תחויב במס מכוח הוראות סעיף 104א.
- (2) מועד שינוי המבנה יהיה מועד העברת הנכסים המועברים בשלב הראשון והנכס המועבר בשלב השני, בפועל, ובלבד שהשלב השני של שינוי המבנה יבוצע מיד לאחר השלב הראשון.

כללי:

- (1) יום הרכישה של הנכס המועבר בשלב השני, בידי חברת ההחזקות יקבע בתאם להוראות סעיף 104ה.
 - (2) המחיר המקורי של הנכס המועבר בשלב השני בידי חברת ההחזקות יהיה המחיר המקורי של הנכס המועבר בשלב השני כפי שהיה בידי היחיד, טרם שינוי המבנה, כשהוא מוכפל בשווי השוק של הנכס המועבר בשלב השני ומחולק בשווי השוק של החברות המשתתפות בשינוי המבנה, כפי שהיה ערב שינוי המבנה.
 - (3) במכירת המניות של חברת ההחזקות, כולן או חלקן, על ידי היחיד, יחולו הוראות סעיף 104ו. בעניין זה הודגש כי בחישוב המס החל על רווח ההון הראלי בשל מכירת מניות כאמור על-ידי היחיד יחולו הוראות סעיף 104ו(3).
 - (4) הוראות סעיף 104א(א)(1)(ב) לפקודה יחולו על כלל החזקותיו של היחיד במניות חברת ההחזקות.
- הוראות סעיף 104ה(ג) יחולו על חברת ההחזקות בגין החזקותיה בחברות המשתתפות בשינוי המבנה.

13. תחולת חזקת התא המשפחתי על דירות קטין

החלטת מיסוי מספר 2662/18

העובדות: בן קטין ("הבן") ירש כספים מאמו. אביו של הקטין מבקש לרכוש עבורו דירת מגורים כאשר מימון הרכישה יעשה מכספי הירושה ומכספים שיינתנו כהלואה מהאב או ממשכנתא.

פרטי הבקשה: לאשר כי דירת הבן לא תימנה במניין הדירות של התא המשפחתי, הן לעניין החבות במס רכישה, כך שבעת רכישתה יחול שיעור מס של דירה יחידה לפי סעיף 9(ג1א)(2)(א) לחוק מיסי מקרקעין, והן לעניין החבות במס שבח, בעת מכירתה בעתיד.

החלטת המיסוי ותנאיה:

- (1) בהתאם לחזקת התא המשפחתי, יראו כרוכש/כמוכר אחד את בני הזוג, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנה, למעט ילדים נשואים, הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה.
- (2) דירה אשר נרכשה עבור קטין, תיחשב כדירת התא המשפחתי ותימנה במניין דירותיו לעניין מס שבח ומס רכישה.
- (3) דירה הנרכשת עבור קטין מהווה אפיק להשקעת כספי הקטין ואינה לצורך הבטחת מגורי הקטין (שכן אפוטרופסיו הם המחויבים במדורו). דירת השקעה אינה זכאית להקלת מס.



בחזרה לתפריט

14. תנאי 24 החודשים בעסקת תמ"א 38(2) לפי סעיף 49לג(ד) לחוק מיסוי מקרקעין
החלטת מיסוי בהסכם מספר 2203/18

העובדות: מר וגב' X ("הדיירים") הינם הבעלים של דירת מגורים בבניין ("הדירה"), אשר מנהלים בו משא ומתן עם יזם לקידום פרויקט תמ"א 38(2) - תכנית החיזוק בדרך של הריסה (טרם נכרת הסכם).

הדירה הינה דירתם היחידה של הדיירים כהגדרתה בחוק ואין בבעלותם דירה נוספת בבניין.

הדיירים מכרו את הדירה ללא תמורה לקרוב ("הרוכש"), תוך שימוש בפטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין. בכוונת הרוכש להתקשר עם יזם בעסקה לפי תמ"א 38(2) בנוגע לזכויותיו בדירה.

הבקשה: לאשר כי בנסיבות בהם הדיירים קיבלו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק במכירת הדירה לרוכש, תקופת הצינון הקבועה בסעיף 49לג(ד) לא תחול במכירת הדירה מהרוכש ליזם, והרוכש יהא זכאי לפטור ממס לפי פרק חמישי 5 לחוק במכירת זכויותיו בדירה ליזם, גם אם טרם חלפו 24 חודשים מיום עסקת המכר ללא תמורה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

- (1) המגבלה הקבועה בסעיף 49לג(ד) לחוק לא תחול על הרוכש בהתקשרות עם היזם ככל שהדיירים ניצלו במכירת הדירה לרוכש פטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק.
- (2) המגבלה האמורה נועדה למנוע עקיפתן של המגבלות השונות הקבועות בחוק לעניין ניצול הפטור במכירת דירת מגורים במתחם תמ"א 38(2) (הגדלה בעקיפין של מספר הפטורים להם זכאי המוכר תוך שימוש בקרוביו על-ידי ניצול הפטור בעסקאות מתנה). לפיכך, מששולם המס בעסקת המתנה, או שנוצל על-ידי המעביר בשל ההעברה פטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק, ההוראה אנטי תכנונית הינה חסרת נפקות.
- (3) מניין תקופת הצינון בת 24 החודשים הנדרשת על פי הוראות החוק, תיבדק ביחס ל-24 החודשים שקדמו ליום חתימת ההסכם עם היזם ולא ביחס ליום המכירה הנדחה לפי סעיף 49לב1 לחוק.
- (4) יובהר, כי לאחר ההתקשרות הראשונית עם יזם, אין משמעות להוראות סעיף 49לג(ד) לחוק מאחר והזכאי לפטור על פי פרק חמישי 5 הוא הדייר המקורי, קרי מי שהיה בעל הזכות ביום החתימה על הסכם תמ"א 38(2).

בחזרה לתפריט

15. דיווח נפרד של חברי קיבוץ על הכנסות משוק ההון
החלטת מיסוי בהסכם מס' 5163/18

העובדות: לבני זוג מעל גיל 60 (להלן "בני הזוג" ו/או "הנישומים"), אשר שניהם חברים בקיבוץ שיתופי, הכנסות משוק ההון בשנת המס 2014.

בהתאם להוראות סעיפים 54 עד 58 לפקודה, הכנסתם החייבת של הנישומים בשנת המס 2014 תהיה הכנסתו החייבת של הקיבוץ מהמקורות השונים לאותה שנה המחולקת בין כלל חברי הקיבוץ לסוף אותה שנה, על פי השומות העצמיות של הקיבוץ.

בני הזוג הינם פנסיונרים ואינם עובדים בעבודה מזכה כהגדרתה בסעיף 57(ב)(3) לפקודה.

הקיבוץ הצהיר על הכנסותיו לצרכי מס כך שהכנסתו החייבת התחלקה באופן שווה בין כל חברי הקיבוץ ולא בהתאם להרכב המשפחות, וזאת בניגוד לחקיקה ולעמדת רשות המיסים.

בני הזוג צרפו אישור מהקיבוץ לפיו הרווחים וההפסדים משוק ההון של בני הזוג לא קוזזו ולא נכללו בחישוב המס של הקיבוץ, וכי אין לקיבוץ כל התנגדות כי בני הזוג יטפלו בנושא החזר המס בגין ההכנסות משוק ההון באופן עצמאי מול רשות המיסים.

הנישומים הצהירו כי בשנת המס 2014 לא הייתה להם הכנסה חייבת במס אשר לא נכללה בדו"ח המס של הקיבוץ וזאת למעט ההכנסות משוק ההון המדווחות בדוחות המס כאמור.

הבקשה: קביעת אופן מיסוי ההכנסות משוק ההון של חברי הקיבוץ שלא נכללו בדוחות המס של הקיבוץ.

הסדר המס ותנאיו:

- (1) בני הזוג יהיו נתונים לחשוב מס מאוחד וזאת ללא קשר לאופן הדיווח של הקיבוץ הדוחות המס שלו. גובה הכנסת בני הזוג מהקיבוץ לצורך חישוב במס תהא כפל הכנסת יחיד כפי שחושבה בספרי הקיבוץ.
- (2) לא יינתנו זיכויים אישיים כנגד המס החל על ההכנסות משוק ההון אשר מדווחות בדוח המס לשנת 2014.
- (3) החבר יהא בן הזוג הרשום.
- (4) שיעור המס בגין ההכנסות משוק ההון יהא בהתאם להוראות סעיף 125ג לפקודה.
- (5) קיזוז הפסדים בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה יתאפשר אך ורק כנגד הכנסות בני הזוג ש/לא נכללו במסגרת הדיווחים של הקיבוץ.
- (6) למען הסר ספק, נקבע כי במידה ולאחר שיערכו לקיבוץ שומות סופיות ו/או שהקיבוץ יבקש לבצע פריסת רווח הון בהתאם לאמור בסעיף 91(ה)(1) לפקודה, תהיה רשות המסיים רשאית לתקן את השומות בהתאם לסעיף 147(א)(1) לפקודה. הפרשי המס בהתאם לסעיף זה יישאו ריבית והפרשי הצמדה בהתאם לחוק.

בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

1. העברת הדיווח על רכישות מהרשות הפלסטינית ומכירות אליה לדיווח המפורט במע"מ הודעת רשות המסים מיום 4 בפברואר 2018

רשות המיסים פרסמה הודעה, לפיה על מנת לשפר ולייעל את תהליכי העבודה הקיימים ברשות מול ציבור העוסקים והמייצגים ובהתחשב בעובדה שחלק גדול מהעוסקים מדווחים במסגרת הדיווח המפורט למע"מ, נקבעו כללים חדשים אשר יאפשרו לדווח על מכירות ורכישות מהרשות הפלסטינית במסגרת הדיווח המפורט כאמור. הכללים החדשים יאפשרו לדווח על מכירות ורכישות מהרש"פ במסגרת הדיווח המפורט, ובכך יחסך הצורך במילוי ידני של טפסי 878 ו-879 וכן שליחת העתקי החשבוניות והטפסים בדואר רשום אל יחידת הקמר"פ, כפי שהיה דרוש עד כה.

יובהר, כי השינוי האמור לעיל יחול אך ורק על חייבים במס המדווחים למע"מ במסגרת הדיווח המפורט. חייבים אלו מתבקשים להקפיד הקפדה יתרה על סיווג נכון של המסמכים, תשומות ספק מהרש"פ ועסקאות לקוח רש"פ, הואיל ומסמכים אלו ישמשו לצורך ההתחשבות עם הרשות הפלסטינית על כספי המע"מ המקומי, מאוחר יותר.

בניגוד למצב הקיים כל עסקה בכל סכום עם לקוח\ספק מהרש"פ תדווח במסגרת הדיווח המפורט הואיל והיא משמשת כאמור בסיס להתחשבות כספית ומשכך, על בתי התוכנה להיערך בהתאם.

תחולתו של ההסדר תהא בתוך 90 ימים מיום פרסום הודעה זו.



בחזרה לתפריט

2. שיעור המס החל על שירותי הובלה ושילוח בינלאומי החלטת מיסוי בהסכם מס' 4973/18

החלטת המיסוי מסדירה את אופן החלת מס ערך מוסף בשיעור אפס על שירותי הובלה ושילוח בינלאומי מכוח סעיף 30(א)(11) לחוק מס ערך מוסף, הקובע, כי יחול מע"מ בשיעור אפס על שירותי הובלה כדלקמן: **"הובלת מטענים בדרך האוויר או הים מישראל ואליה"**.

מתן שירותי הובלה בקשר ליבוא טובין

סעיף 30(א)(11) לחוק מע"מ יחול על מי שעוסק בהובלה בינלאומית מחו"ל לישראל. לעניין זה החלטת המיסוי מקיימת בחינה בין מספר מצבים וקובעת אימתי יחול מס בשיעור אפס:

הובלה מחו"ל עד חצרי הלקוח בישראל: כאשר תנאי ההתקשרות בין המוביל למזמין שירותי ההובלה קובעים כי הטובין יימסרו ללקוח על ידי אותו מוביל בחצרי הלקוח בישראל, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס על מלוא מרכיבי ההובלה.

במקרה בו המוביל בחו"ל מתקשר עם עוסק ישראלי למתן שירותי הובלה מנמל היבוא בישראל ועד לחצרי הלקוח בישראל על מרכיב זה של השירות יחול מס ערך מוסף בשיעור מלא. אלא, אם תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין לצורכי המכס, אז יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס בהתאם לסיפא סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. המוביל המקומי יוציא חשבונית מס בשיעור אפס או בשיעור מלא, בהתאם לאמור לעיל, למוביל הבינלאומי.

הובלה מחו"ל עד לנמל היבוא בישראל: כאשר בתנאי ההתקשרות בין המוביל למזמין שירותי ההובלה נקבע כי מתחייב המוביל לשנע את הטובין עד לנמל היבוא בישראל בלבד, יחול על מרכיב השירות מס ערך מוסף בשיעור אפס. על מרכיב ההובלה בתוך שטח ישראל מנמל היבוא ועד לחצרי הלקוח יחול מע"מ בשיעור מלא.

מתן שירותי הובלה בקשר ליצוא טובין

החלטת המיסוי מקיימת בחינה בין מספר מצבים וקובעת אימתי יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס:

הובלה שתחילתה בחצרי היצואן וסיומה בחו"ל: כאשר תנאי ההתקשרות כוללים שירותי הובלה שתחילתה בחצרי היצואן בישראל וסיומה בחו"ל, על כלל מרכיבי ההובלה יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס.

הובלה שתחילתה מחצרי היצואן וסיומה בנמל היצוא: כאשר תנאי ההתקשרות אינם כוללים את שירותי ההובלה מחציריו של היצואן לנמל היצוא ושירות זה ניתן במסגרת התקשרות נפרדת מול המוביל- יחול מס ערך מוסף בשיעור מלא על מרכיבי ההובלה בתוך ישראל.

3. החבות במע"מ בשל תקבולים שנתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה החלטת מיסוי בהסכם מס' 0253/18

העובדות: עוסק קיבל תמיכה בעבור עסקו שבתחום גידול ירקות ופירות ("התמיכה") ממשרד החקלאות ופיתוח הכפר מחוז נגב ("משרד החקלאות"). התמיכה התקבלה בהתאם להחלטת ממשלה.

הבקשה: קבלת עמדתה של המחלקה המקצועית באשר לחבות המס החלה על התמיכה, בהתאם לחוק מס ערך מוסף.

ההחלטה: תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("תקנות מע"מ"), הותקנה מכוח סעיף 12(א) לחוק, הקובע כי תרומה תמיכה או סיוע אשר קיבל עוסק יחשבו לחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק. התקנה מחריגה ממחיר עסקאות העוסק, סוגי תקבולים המנויים בתקנה שניתנו במישרין לעוסק למטרות המפורטות בתקנה. דהיינו, כאשר תקבולים ניתנים במישרין לעוסק, נכללים באחד מסעיפי המשנה שבתקנה 3 הנ"ל הם לא יחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק, וכפועל יוצא מכך לא תחול חבות במע"מ על תקבולים אלו.

ככל ותחול חבות במס בשל התקבולים הניתנים לעוסק, הרי ששיעור המס החל על התקבולים כאמור יהיה בהתאם לשיעור המס החל על עסקאותיו השוטפות של העוסק אשר בשלהן ניתנו התקבולים כאמור. כאשר לעוסק עסקאות מעורבות, קרי, עסקאות חייבות במס בשיעור מלא ועסקאות חייבות במס בשיעור אפס ו/או עסקאות פטורות, והתקבולים ניתנים לעוסק לכלל פעילותו, יש לדווח על התקבולים כיחס העסקאות השוטפות של העוסק

בנסיבות המקרה, התקבולים אשר קיבל העוסק עבור גידול פירות וירקות אינם נמנים על סוגי התקבולים המנויים בתקנה 3 לתקנות מע"מ ולפיכך, יחשבו התקבולים כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק על פי סעיף 12 לחוק החייבת המס. יחד עם זאת, מאחר והתקבולים ניתנו רק בקשר לעסקאות של גידול פירות וירקות החייבות במס בשיעור אפס, הרי שהתקבולים נשוא הבקשה חייבים במס בשיעור אפס.



בחזרה לתפריט

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

רו"ח אייל אלטמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

1. ניתן תוקף לאמנת המס בין ישראל לאוסטריה החל מיום 1 בינואר 2019 צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (אוסטריה), התשע"ח-2018 פורסם בקובץ התקנות 7955 מיום 20 בפברואר 2018

האמנה שנחתמה ביום 28 בנובמבר 2016 תיכנס לתוקף מיום 1 בינואר 2019. האמנה קובעת, בין היתר, את שיעורי ניכוי המס במקור הבאים:

- ניכוי במקור בשיעור של 0% על **דיבידנדים** המחולקים לחברה שהינה בעלת הזכות שביושר.
- שיעור ניכוי המס במקור על **ריבית** יהיה 5%.
- שיעור ניכוי מס במקור בשיעור של 0% יחול על תשלומים בגין **תמלוגים** המשולמים על ידי תושב אחת המדינות המתקשרות לתושב של המדינה המתקשרת האחרת, כאשר המקבל הינו בעל הזכות שביושר לתמלוג, ואינו מנהל עסקים באמצעות מוסד קבע באותה מדינה מתקשרת אחרת.

בהתאם להוראות האמנה, **רווחי הון** שהפיק תושב מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, לא יהיו חייבים במס באותה מדינה אחרת ככל ורווח ההון לא הופק ממקרקעין שבאותה מדינה או מזכויות או מניות בגופים שעיקר שוויים נובע ממקרקעין בתחומי אותה מדינה, ולא הופק באמצעות מוסד קבע באותה מדינה אחרת.

2. ניתן תוקף לאמנת המס בין ישראל לאזרביג'ן צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (אזרביג'ן), התשע"ח-2018 פורסם בקובץ התקנות 7937 מיום 23 בינואר 2018

האמנה שנחתמה ביום 13 בדצמבר 2016 הינה בתוקף מה-1 בינואר 2018, וקובעת, בין היתר, את שיעורי ניכוי המס במקור הבאים:

- ניכוי מס במקור בשיעור של 15% על **דיבידנדים** (להבדיל מחלוקה שנעשית על ידי קרן נאמנות להשקעות בנדל"ן אשר אינן מסווגות כדיבידנדים תחת האמנה וימוסו בהתאם לדין הפנימי במדינה המתקשרת).
 - שיעור ניכוי המס במקור על **ריבית** יהיה 10%.
 - שיעור ניכוי מס במקור בשיעור של 5% יחול על תשלום בגין **תמלוג** המתקבל בעד פטנט, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, או בעד השימוש או הזכות לשימוש, בצידוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או עבור מידע (ידע) הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.
- בכל יתר המקרים, ניכוי המס במקור על תמלוגים יהיה 10%.

בהתאם להוראות האמנה, **רווחי הון** שהפיק תושב מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, לא יהיו חייבים במס באותה מדינה אחרת ככל ורווח ההון לא הופק ממקרקעין שבאותה מדינה או מזכויות או מניות בגופים שעיקר שוויים נובע ממקרקעין בתחומי אותה מדינה, ולא הופק באמצעות מוסד קבע באותה מדינה אחרת.

בחזרה לתפריט

חלק 5 - ניווד עובדים ותגמול הוני

רו"ח (משפטנית) פרידה ויסברג, דירקטורית, מנהלת קבוצת ניווד עובדים, תגמול הוני ואשרות עבודה
עו"ד מורן לביא, קבוצת ניווד עובדים, תגמול הוני ואשרות עבודה

1. טופס הצהרת תושבות לגבי יחיד הטוען שאינו תושב ישראל, למרות שמתקיימת בו חזקת הימים טופס 1348 של רשות המסים

במסגרת תיקון 223 לפקודת מס הכנסה ("התיקון") הורחבה רשימת החייבים בהגשת דו"ח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה (בתחולה לגבי דוחות לשנת המס 2016 ואילך), ובין היתר, על יחיד שמתקיימת לגביו חזקת הימים ולטענת היחיד היא נסתרת על ידו, יחויב להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה.

בטופס 1301 לשנת-המס 2017 מופיעה ההצהרה הבאה: "אינני תושב ישראל אך מתקיימת לגבי 'חזקת ימי שהייה בישראל' הנסתרת על-ידי ואני חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131(ה) לפקודה. מצ"ב טופס 1348".

בטופס החדש מס' 1348 - הצהרת תושבות (להלן: "הטופס") יש למלא, בין היתר, את מספר ימי שהייה של היחיד בישראל בשנת המס ובשנות המס שקדמה לשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס. בנוסף, יש לציין בטופס את מדינת תושבותו של היחיד בשנת-המס (2017) ולצרף אישור תושבות.

כמו כן, מתבקש היחיד לענות בטופס על מספר רב של שאלות המהוות קריטריונים לקביעת התושבות בישראל, במדינת התושבות הזרה לטענתו של היחיד, או במדינות נוספות כגון: קיומה של דירת מגורים, מקום המגורים של בן/בת הזוג והילדים הקטינים, מקום עבודה, ביטוח רפואי, בעלות על פיקדונות, בעלות על מניות, חברות בארגונים ועוד.



בחזרה לתפריט

2. הטבות תושב חוזר ותיק והגדרת "נכס" מכוח הוראות סעיף 14(א) לפקודה, קביעת מועד חזרה לישראל ע"מ 24557-02-15 יהודה תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

המחלוקת שהתגלעה הינה בשומות שהוציא המשיב, פק"ש כפר סבא, למערער בגין שנות-המס 2007-2011 ("שנות המס") וביישום הוראות סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה אשר נועדו ליתן הטבות מס לתושבים חוזרים וותיקים ובלבד שהכנסות אלו הופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל. המערער, הינו תושב חוזר ותיק אשר חזר לישראל בשנת 2007 לאחר שהייה ארוכה באנגליה.

טענות המערער: בדוחות שהגיש המערער למשיב, בהתייחס לשנות המס, ביקש המערער להחיל את הפקודה על הכנסותיו ממשכורת שקיבל מחברה אנגלית ("החברה"). לטענתו, על סמך מכתב שקיבל מהממונה עליו בחברה, בכל שנות המס רק 36.68% מתוך הכנסותיו מהחברה הופקו בישראל ולפיכך יש לחייב חלק זה בלבד במס.

בערעורו טען כי יש להעמיד את הכנסותיו החייבות מהחברה על סכום אפס מאחר והוא תושב חוזר ותיק הזכאי לפטור ממס בהתאם לפקודה. לפיכך שלא רק שאין לדרוש ממנו מס נוסף, אלא שעל המשיב להשיב לו את סכום המס ששולם בישראל בהקשר להכנסות אלה. לחילופין, יש להעמיד את הכנסותיו החייבות על הסכום המוצהר בדוחותיו בהתאם לייחוס ההכנסות שקבעה החברה. לחילופי חילופין, טען המערער כי יש להוסיף "מכפיל" משמעותי ביותר לימי שהייתו בחו"ל.

טענות המשיב: מירב עבודתו של המערער בוצעה בישראל ושירותים שניתנו ללקוחות בישראל. לפני משורת הדין, הסכים המשיב להעניק פטור ממס בגין חלק מכנסותיו ככאלה שהופקו בחו"ל, חישוב זה נעשה לפי מספר ימי העסקים בהם שהה המערער בחו"ל לכלל ימי העסקים בשנת-המס, כאמור [בחוזר מס הכנסה 1/2011](#). עוד קבע המשיב, כי המערער הגיע לישראל כבר בתחילת שנת-המס 2007 ולא כפי שטען המערער (1.7.2007). כמו כן, המערער לא הוכיח קיומו של "נכס" כלשהו בגינו מקבל הכנסות מחו"ל (לא הוצג הסכם עבודה של עובדים אחרים בדרגתו להוכחת ייחודיות, לא הוכח שינוי משמעותי בשכר לאור שינוי מעמדו ועוד).

דיון והכרעה בבית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין): הסוגיה הנדונה הינה מועד החזרה לישראל והמחלוקת העיקרית היא האם הכנסות המערער "הופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל", אז יחול הפטור או המדובר בהכנסות שהופקו בישראל.

בית המשפט דחה את הערעור ברובו, לגישת השופט, יש לפרש את סעיף 14(א) לפקודה לעניין הכנסות "שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" באופן רחב ולהחילו הן על הכנסות פסיביות והן על הכנסות פירותיות אחרות שמקורן בנכסים כאמור במקרה דנן. משכך, עבודת המערער, עשויה להיחשב "כנכסים" לצורך קבלת הפטור לפי הפקודה, ככל שהינם בבעלות התושב החוזר ו/או ככל שההכנסה משולמת בדיוק ממשיית אליהם. כמו כן, נקבע כי יש לפרש את המונח "נכס" בצורה רחבה.

ואולם, נקבע כי המערער לא עמד בנטל ההוכחה בהפרכת הממצאים שעלו מהביקורת שערך המשיב. ביהמ"ש ציין כי המערער שינה גרסתו במסגרת ההליך, גרסה הנסמכת על חלוקת ההכנסות ש-36.68% מהן הופקו בישראל וכי "כל ניסיון לפצל את הכנסותיו, בין הכנסות המיוחסות לישראל לבין הכנסות המיוחסות לחו"ל הוא שרירותי ומלאכותי". לא ניתן לאפשר לנישום לסגת מהמוצהר בדיווחיו לרשויות המס וכי לא ניתן למערער לאחוז בטענה החלופית לפיה, ככל שלא יתקבל ערעורו במלואו, תקבע ההכנסה שיש ליחס לישראל על בסיס האמור בדוח המוצהר על סמך מכתבו של הממונה.

בנסיבות אלו ובהיעדר ראיות לעניין אופן פיצול ההכנסה בין ישראל לחו"ל, אימץ השופט את "המפתח האובייקטיבי", לפי מספר ימי העסקים היחסי ששהה המערער בישראל.

בנוגע למועד חזרתו של המערער לישראל התקבלה עמדת המערער, לפיה חזר רק ביום 1.7.2017 שכן תהליך החזרה אינו מתרחש באופן מיידי, אלא מבשיל לאורך זמן.

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה- מיסוי מקרקעין

1. בחינת הגדרת "קבוצת רכישה"

ו"ע 40703-11-15 עמותת מדורגי הנחל נוה מנחם לבניה- קרני שומרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

בהמשך למכרז להחכרת מקרקעין בשכונת נווה מנחם ביישוב קרני שומרון שפורסם בחודש ספטמבר 2014 על ידי רשות מקרקעי ישראל, הגישה עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם לבנייה - קרני שומרון (ע"ר 580597458) ("העמותה"), את הצעתה וזכתה בו. העמותה, נוסדה על ידי מספר חברים על מנת שתאגדם יחדיו לצורך רכישת הזכויות באחד המתחמים שהוצעו במכרז. ימים ספורים לאחר הגשת הבקשה לרישומה כעמותה, חתמו מייסדיה, בשמה, על הסכם עם חברת "טובה הארץ" - תיווך נדל"ן ומשכנתאות ("החברה"), על מנת שזו תפעל לשיווק וגיוס של מספר החברים הנדרש לה לשם הגשת הצעה למכרז. לאחר הזכייה במכרז, חתמה העמותה עם חברת ה.י. מכלול בע"מ על הסכם לפיו, תשמש זו האחרונה כחברת הניהול של פרויקט הבנייה. כמו כן, על מנת להסדיר את מערכת היחסים בין כל חברי בעמותה, חתמו אלה על הסכם שיתוף. לקראת תחילת עבודות הבנייה, חתמה העמותה על הסכם עם קבלן לצורך ביצוע עבודת הפיתוח בקרקע והסכם נוסף עם הקבלן המבצע. בסיומה של מלאכת ההסכמות החוזיות בין הצדדים, הגישה העמותה למנהל מיסוי מקרקעין חדרה ("המשיב") הודעה על רכישת זכויות החכירה בקרקע וצרפה את שומתה עצמית לפיה שולם מס רכישה בשיעור של 6% **משווי הקרקע**.

המשיב דחה את שומתה העצמית של העמותה וקבע, כי חברי העמותה הינם למעשה "קבוצת רכישה" הפועלת באמצעות "גורם מארגן" בהתאם להגדרות אלה בחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") ומשכך, על כל אחד מחברי העמותה לשאת בתשלום מס רכישה **כמי שרכש דירה מוגמרת**. מייסדי העמותה, עוה"ד וחברת הניהול הם אלו המהווים, לשיטתו, את אותו "גורם מארגן". לדבריו היות ולחברי העמותה לא הייתה כל שליטה על ההתקשרויות עם הקבלנים, על הפיקוח על הבנייה או על הכנת מערכת החוזים, הרי שאלה, התכוונו למעשה לרכוש דירות מגורים מוגמרות ומס הרכישה צריך להשתלם משווי זה ולא משווי הקרקע.

העמותה טענה מנגד, כי התאגדותה אינה עולה לכדי "קבוצת רכישה" לצרכי החוק שכן כל היוזמה מנוהלת על ידי חברי העמותה ואף גורם אחר לא משמש או שימש כ"גורם מארגן", על זאת יעיד גם הסכם השיתוף שנחתם בין חברי העמותה לבנייה משותפת של המקרקעין. ומכאן הערעור שלפנינו.

ועדת הערר בחיפה (מפי השופט סוקול) קיבלה את הערר וקבעה כי אין לקבל את טענת המשיב לפיה המדובר בקבוצת רכישה.

על סמך הגדרות החוק בעניין "קבוצת רכישה", "גורם מארגן" וכן על תיקון 69 לחוק, קבעה הוועדה, כי לא הוכח שרכישת הקרקע על ידי העמותה וחבריה הייתה עסקה של "קבוצת רכישה" כמובנה עפ"י החוק. הוועדה לא שוכנעה בדבר קיומו של "גורם מארגן" כהגדרתו, ועל כן אין מקום לחייב את העמותה במס על רכישת דירות מוגמרות.

עוד נקבע, שאין די בכך שתכלית ההתארגנות היא בניית דירות עבור חברי העמותה על מנת לקבוע שאכן מדובר בעסקה לרכישת דירות מוגמרות, שהרי כך, כל התארגנות של מספר רוכשים לרכישת קרקע לבנייה עצמית תוגדר כ"קבוצת רכישה" ולא אלו הם פני הדברים.

חוזרים ופרסומים של רשות המסים

2. קרן להשקעות במקרקעין (קרן ריט) חוזר מס הכנסה מס 04/2018

רו"ח ועו"ד טל פליגלר

בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה, הוסף מכשיר השקעה הוני - "קרן להשקעות במקרקעין" (להלן - "קרן נדל"ן" או "הקרן" או "קרן ריט").

סעיפים 2א64 - 11א64 לפקודה כוללים הסדר מפורט בדבר מהות הקרן, דרך פעולתה והסדר המיסוי החל על הקרן ועל בעלי מניותיה.

הרעיון שעומד בבסיסה של קרן נדל"ן הינו לאפשר לציבור הרחב לרכוש מניות בקרן, אשר משקיעה את כל משאביה בנכסי נדל"ן מניבים ומחויבת לחלק באופן שוטף את כל רווחיה לבעלי מניותיה. בדרך זו, יכול הציבור להשתתף, בעקיפין, בפרויקטים גדולים של נדל"ן מניב וליהנות מהיתרונות של השקעה ישירה בנדל"ן המניב, כיוון שהרווחים השוטפים מחולקים לבעלי המניות באופן שוטף. לקרן הנדל"ן נקבע מודל מיסוי חד שלבי העולה בקנה אחד עם הרעיון, לפיו יש לראות את בעלי המניות כאילו השקיעו ישירות בנכס הנדל"ן המניב, כך שרווחים שהקרן תפיק ותחלק לבעלי מניותיה יתחייבו במס במישור בעלי המניות בלבד ולא, כפי שמקובל בחברה, במיסוי דו שלבי - ברמת החברה וברמת בעלי המניות.

ביום 7 באפריל 2016 פורסם תיקון מס' 222 לפקודת מס הכנסה שנועד לתקן ולהבהיר את הוראות הפרק, על מנת להקל על הפעלתו וכן לעודד הקמת קרנות נדל"ן נוספות.

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 להכנסות הקרן ממקרקעין להשכרה על פני כל תקופת ההחזקה וכן מממוש אותם המקרקעין בעתיד, ובלבד שנרכשו בתקופה הקובעת.

מטרת החוזר לפרט את התנאים והקריטריונים למעמדה של קרן נדל"ן, את דרך פעולתה ואת אופן מיסוי הקרן ובעלי מניותיה לאור התיקון.

בחזרה לתפריט

מגזר ההיי טק

תמריצים

רו"ח אלי כרמל, מנהל במחלקת התמריצים, חטיבת המס

1. הכנסה מועדפת ממתן זכות שימוש בתוכנה המשמשת כפלטפורמת מסחר החלטת מיסוי בהסכם מספר 2167/18

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל העוסקת בפיתוח תוכנה המשמשת כפלטפורמה למסחר בחוזים עתידיים ("התוכנה") עבור ברוקרים וגופים פיננסיים ("לקוחות החברה"). התוכנה מותקנת על גבי השרתים של לקוחות החברה ומתממשקת למערכות שלהם.

לחברה הכנסות ממתן זכות שימוש בתוכנה מלקוחותיה. התשלום מחושב כסכום קבוע וכן כאחוז ממחזור המכירות של הלקוח שמבוסס על השימוש בתוכנה.

החברה הצהירה, בין היתר, את ההצהרות שלהלן:

- (1) לחברה אין כל קשר עסקי עם הסוחרים אשר מבצעים את המסחר באמצעות התוכנה (הלקוחות של לקוחות החברה).
 - (2) לקוחות החברה אינם "קרוב" (כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה) של החברה.
 - (3) החברה אינה נושאת בסיכוני המסחר והעסקאות המבוצעות באמצעות התוכנה ומלוא הסיכונים והסיכויים בגין פעילות זאת הם של לקוחות החברה.
 - (4) המודל העסקי של החברה הוא פיתוח תוכנה וקבלת תשלום עבור מתן זכות שימוש בה.
 - (5) הכנסתה של החברה אינה נגזרת מרווחי המסחר אלא ממחזור השימוש בתוכנה אצל הלקוחות שלה.
- פרטי הבקשה:** החברה ביקשה, בין היתר, לאשר כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהוות "הכנסה מועדפת", כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה תיחשבנה כ"הכנסה מועדפת" בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה כאמור לעיל.

בחזרה לתפריט

2. השקעה בחברת מטרה על ידי שותפות - "חוק האנג'לים"

החלטת מיסוי מספר 3311/18

העובדות: שותפות של יחידים ("השותפות") הוקמה לטובת ביצוע השקעה בחברת הזנק ("חברת המטרה") בהתאם להוראות סעיף 20 בהוראת השעה לעידוד תעשייה עתירת ידע כנוסחה לאחר תיקון 5 ("הוראת השעה"). בהסכם אשר נחתם בין השותפות לחברת המטרה נקבע כי תמורת סכום ההשקעה תקצה חברת המטרה לשותפות מניות. חלק מן השותפים בשותפות החזיקו עבור אחרים, בנאמנות, יחידות השתתפות בשותפות. כמו כן, חלק מן השותפים עומדים בהגדרת "קרוב" כמשמעותה בסעיף 20(א) להוראת השעה.

השותפים בשותפות הצהירו, בין היתר, את ההצהרות שלהלן:

- (1) השותפות תבצע השקעה אך ורק בחברת המטרה שנקבעה ולא בחברות אחרות.
- (2) הימנעות ממס או הפחתת מס אינן בין המטרות העיקריות של ההשקעה בחברת המטרה.
- (3) חברת המטרה עומדת בהגדרה הקבועה בהוראת השעה.
- (4) מניותיה של חברת המטרה המוקצות לשותפות, יירשמו על שם השותפות ולא על שם השותפים.

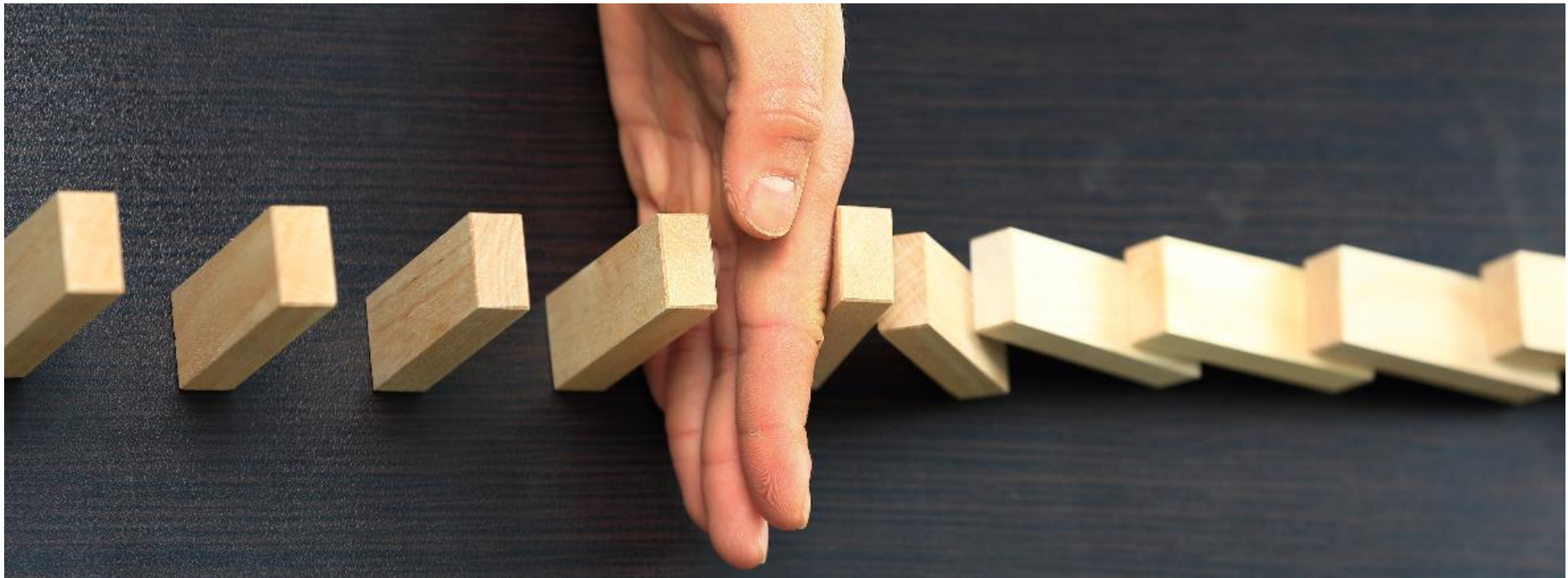
פרטי הבקשה: השותפות ביקשה לאשר את תחולת הוראות סעיף 20 בהוראת השעה בנוגע לכל אחד מן השותפים בגין ההשקעה המזכה במניות חברת המטרה באמצעות השותפות, כל שותף על פי חלקו בשותפות.

החלטת המיסוי ותנאיה:

סעיף 20 להוראת השעה יחול על כל אחד מן השותפים על פי חלקו בגין ההשקעה המזכה במניות חברת המטרה (המוחזקות על ידי השותפות) בכפוף לאמור להלן:

- (1) השותפות תחזיק במניות של חברת המטרה והשותפים יחזיקו ביחידות ההשתתפות של השותפות לכל אורך "תקופת ההטבה", כמשמעותה בסעיף 20(א) בהוראת השעה.
- (2) השותפות לא תבצע הקצאות נוספות ו/או השקעות נוספות ו/או השקעות מזכות עתידיות נוספות ולא תבצע כל פעילות עסקית נוספת למעט ביצוע ההשקעה המזכה כאמור בהסכם.
- (3) השותפים מתחייבים כי שיעור החזקתם בשותפות לא ישתנה לכל אורך "תקופת ההטבה".

- (4) במקרה של הפרת אחד או יותר מהאמור בסעיפים (1) (3) לעיל, השותפות וכל אחד מן השותפים ידווחו לפקיד השומה בגין הפרת התנאי על ההשקעה המזכה של השותפות וכל אחד מהשותפים יגיש דוח אישי מתקן, בו הוא מבטל את הניכוי אשר ניתן לו. נקבע כי גם אם אחד מהשותפים מימש את חלקו או אם השותפות מימשה חלק מהשקעתה, יהווה הדבר הפרה של כלל ההשקעה המזכה לכל השותפים. לעניין זה, לא יראו ב"מכירה שלא מרצון" כמשמעותה בסעיף 103 לפקודת מס הכנסה, כהפרה ויחולו הוראות סעיף 2.5.2 לחוזר מס הכנסה 2/2017 בעניין זה.
- (5) כל אחד מן השותפים, לרבות אלה אשר יחידות ההשתתפות שלהם מוחזקות באמצעות נאמן, יגיש דוח אישי לצורכי מס על הכנסותיו בהתאם לאמור בסעיף 131 לפקודה ("הדוח האישי") בכל שנה בו מוחזקות המניות אשר הוקצו בגין ההשקעה המזכה. נוסף על כך, כל אחד מן השותפים, לרבות אלה אשר יחידות ההשתתפות שלהם מוחזקות באמצעות נאמן, יצרף לדוח האישי את טופס מספר 5950 והנספח לטופס וכן את טופס מספר 5951.
- (6) בחישוב סכום ההשקעה המרבי, כמשמעותו בסעיף 20(ב) בהוראת השעה, יובאו בחשבון כלל השקעותיו המזכות של השותף בחברת המטרה, הן באמצעות השותפות (על פי חלקו היחסי בהשקעה המזכה), הן במישרין, וכן השקעות כאמור שביצע קרובו בחברת המטרה.



בחירה לתפריט

המגזר הפיננסי

פסיקה - מס ערך מוסף

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

חוב במע"מ על רווחים ממסחר באופציות כ"עושה שוק"
ע"מ 14338-02-15 טריידומטיקס בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 1

המערערת הינה חברה המסווגת כעוסק מורשה לצורכי חוק מס ערך מוסף. כחלק מעיסוקה פיתחה המערערת תוכנה ("התוכנה") לשימוש בשוקי הון. התוכנה נועדה לסייע בביצוע עסקאות בתדירות גבוהה ובניהול וגידור סיכונים מסחר בבורסה. לפני שהתחילה בשיווק התוכנה מונתה המערערת כ"עושה שוק" ובמסגרת תפקידה כאמור התמידה בהזרמת פקודות קנייה ומכירה לאופציות על מניות הנסחרות בבורסה. במסגרת תפקידה כ"עושה שוק" השתמשה המערערת בתוכנה אשר פיתחה. במהלך פעילותה בבורסה ביצעה המערערת פעולות רבות שהניבו לה רווחים שנבעו ממחויבותה להזרמת הפקודות כאמור. בנוסף קיבלה המערערת תגמול מהבורסה בגין פעילותה. על רווחים אלו לא דיווחה המערערת למע"מ. בשל כך, מנהל מע"מ ("המשיב") הוציא למערערת שומת עסקאות מכוח סעיף 19(ב) לחוק מע"מ המטיל על מי שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים חבות במע"מ.

טענות המערערת: מאחר ופעלה על חשבון עצמה (בחשבון נוסטרו) בשוק האופציות ולא למען הזולת, אין תחולה לסעיף 19(ב), שכן, לטענתה סעיף זה חל רק במקרים של שירות מסוג תיווך והיא לא פעלה כמתווכת. כמו כן, היא כלל לא התכוונה לעסוק בשוק ההון כעיסוק בפני עצמו וכי נכוונתה לשמש כ"עושה שוק" נבעה מהצורך להוכיח את יעילות התוכנה שפיתחה.

טענות המשיב: מעצם היותה של המערערת כ"עושה שוק", היא נחשבת כמתווך לעניין סעיף 19(ב) לחוק ועל כן, אף אם אין עיסוקה העיקרי ככזה הרי שהיא עומדת בתנאי הסעיף האמור.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט קירש): ככלל ניירות ערך הוצאו מתחולתו של חוק מע"מ וכי החוק לא נועד להשית מס על פעילות בשוק ההון, ואולם, בית המשפט הדגיש כי לכלל זה שני חריגים: האחד מכוח סעיף 19(ב) לחוק והשני מכוח סעיף 9 לחוק. סעיף 19(ב) עניינו בשאלת סיווג הפעילות כ"שירות" על פי הגדרתו בסעיף 1 לחוק ולא כ"מכר". קרי הוא מוגדר כעשייה למען הזלות ובתמורה.

אין כל מגבלה בסעיף 19(ב) לפיה על העוסק לעסוק בפעילות זו בלבד, ואף אם יש לקבל גישתה של המערערת לפיה סעיף 19(ב) חל רק על אדם שממלא תפקיד "תיווך" ולא על מי שפועל בחשבון הנוסטרו שלו בלבד, עדיין יהיה מקום להחיל את הסעיף הנ"ל על פעילות המערערת. זאת, לנוכח מעמדה כ"עושה שוק". מושג ה"תיווך" לא יכול להיות מוגבל לגורמים הפועלים להפגיש בין קונים למוכרים מבלי שגורמים אלו ייטלו חלק בביצוע העסקאות בעצמם. עמדה זו אף עולה מלשון הסעיף שכן, הסעיף מדבר על אדם אשר רכש ומכר ניירות ערך.

כמו כן, ספק נזילות ממלא תפקיד של מתווך פיננסי לכל דבר ועניין - בזכותו ובזכות הפקודות שהוא מזרים לשוק נסגרים הפערים בין הקונים למוכרים ומספר העסקאות גדל. לפיכך, אין כל נפקות לכך כי המערערת ביצעה את הפעולות באמצעות חשבון הנוסטרו שלה. אף אם יאומץ פירוש השולל יישום סעיף 19(ב) לחוק לגבי שחקני נוסטרו רגילים, אין להוציא מתחולת הסעיף עושי שוק הרוכשים ניירות ערך מתוך מטרה להגביר את נזילות המסחר עבור משקיעים אחרים.

סעיף 19(ב) אינו דורש מתן שירות בפועל כתנאי הכרחי לתחולתו, אלא קובע חזקה כאילו ניתן שירות על ידי עוסק הרוכש ומוכר ניירות ערך וכי העשייה למען הזולת כאן היא כפולה: הן כלפי המוכרים והקונים בבורסה והן כלפי הבורסה עצמה - לפיכך גם התגמול הניתן למערערת יחויב במע"מ.

אין כל ספק כי המערערת פעלה באופן עסקי, זאת לאור העובדה, כי הייתה ערוכה לנפח עסקאות גדול ועמדה בכך. בנוסף לכך הפיקה המערערת הכנסה מתגמול המשולם על ידי הבורסה בהיקף של מאות אלפי שקלים בשנה. כן פעילותה הייתה כרוכה מעצם טבעה בסיכון כספי רב, שאפשר לה לצבור רווחי מסחר העולים לכדי מיליוני שקלים. כמו כן, שימוש המערערת בתוכנה שפיתחה איננה מאפיינת משקיע פרטי בבורסה ומהווה מנגנון עסקי מובהק.

אילו היה מדובר בתקופת הרצה מוגבלת ובהיקף פעילות מצומצם, אפשר אולי היה להביא בחשבון את המניע כאחד האינדיקטורים לקיום או להעדר עסק. אולם, פעילות רציפה על פני מספר שנים חורגת מעל ומעבר מפרק זמן שאפשר להגדיר כתקופת ניסיון או הרצה. נוסף לכך, במהלך התקופה הראשונה העיסוק העיקרי של המערערת-שיווק מוצר התוכנה לא הניב פירות וכי המערערת לא התמנתה כעוד "עושה שוק" מיני רבים, אלא הייתה בעלת חשיבות רבה לבורסה.

הערעור נדחה



בחזרה לתפריט

המגזר הציבורי

חוזרים ופרסומים של רשות המסים

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

**חשיפה לשלילת סיווג של מלכ"רים הניגשים למכר
[הודעת רשות המסים מיום 11 בינואר 2018](#)**

רשות המיסים פרסמה הודעה לפיה, במקרים בהם המדינה ו/או כל זרוע אחרת שלה תפרסם מכרז ובין מגישי הצעות למכרז יהיו קיימים גופים המסווגים כמלכ"ר לצורך חוק מס ערך מוסף וגם גופים המסווגים כעוסק לעניין חוק מע"מ, במידה ויתברר כי מטרת פעילות המלכ"ר המתמודד במכרז הינה לשם השגת רווחים, תפעל רשות המיסים לשינוי הסיווג של המלכ"ר. זאת, בשל הפעילות האמורה עם כל המשמעויות הכרוכות בשינוי הסיווג.

שינוי הסיווג יהא בהתאם לסעיף 58 לחוק מע"מ, ויהא לאור העובדה כי אחד המבחנים המהותיים לשאלת סיווג פעילותו של הגוף כמלכ"ר הינו מבחן התחרות לפיו המלכ"ר אינו מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום וכפועל יוצא אין כל הפליה לטובה של המלכ"ר בהשוואה לאותם עסקים. בנוסף, החלת שיעורי מס שונים על כל אחד מהמתחרים יש בהם כדי להשפיע על גובה הצעת המחיר אשר יתכן כי תשפיע על זהות הזוכה במכרז, ועל מנת לשמור על ניטרליות מסויית, תפעל הרשות לשינוי סיווג המלכ"רים כאמור.



בחזרה לתפריט

למידע נוסף על שירותי חטיבת המס ניתן ליצור קשר עם המומחים שלנו:

ליווי עסקאות בינלאומיות

אלונה מירון
מנהלת חטיבת המס
03-6085540
ameiron@deloitte.co.il

מחירי העברה

גיא אטיאס
03-6086129
guattias@deloitte.co.il

מיסוי ישראלי

אופיר סולמי
03-6085513
osulami@deloitte.co.il

מיסוי בינלאומי

יצחק ציקורל
03-6085511
yichikorel@deloitte.co.il

תמריצים

נדב גיל
03-6085378
ngil@deloitte.co.il
צביקה לייבוביץ'
03-3994157
tleybovich@deloitte.co.il

שינויי מבנה - מיזוגים ורכישות

אופיר סולמי
03-6085513
osulami@deloitte.co.il

ליווי עסקאות בישראל ומיסוי מלכ"רים

רונית בכר
03-6085403
rbachar@deloitte.co.il

ניוד עובדים ותגמול הוני

פרידה ויסברג
03-6085538
frweissberg@deloitte.co.il

Deloitte Private

רוני קריה
03-7181803
rkirya@deloitte.co.il

משה שוורץ
03-7181810
mschwartz@deloitte.co.il

מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות

טליה רוזנהויז
03-6085581
trosenhaus@deloitte.co.il

מסים עקיפים

ניסים פחימה
03-6085401
npahima@deloitte.co.il

המחלקה המקצועית - בקרת איכות, שירותי תמיכה ופרסומים מקצועיים

דני גבאי
03-6085532
dgabbay@deloitte.co.il

ייעוץ מיסויי נאמנויות

בניה חסידים
03-6086213
bhassidim@deloitte.co.il

מיסוי אמריקאי

משה בינה
03-6085519
mbina@deloitte.co.il

אלן כהן
073-3994397
alacohen@deloitte.co.il

<http://www.deloitte.co.il>

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 263,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel’s leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 100 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2018 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.