

## חוזר מס הכנסה מספר 2/2008 - רשות המסים

### הנדון: תכנוני מס החייבים בדיווח

#### 1. מבוא

בשנים האחרונות אנו עדים להתעוררות ניכרת בתחום תכנוני המס המתאפיינים בתחום רב, בשימוש אינטנסיבי בכלים משפטיים, תאגידיים ופיננסיים, לרבות במדינות הנחשבות כ"מקלטי מס" (מדינות Off Shore) ולעיתים תוך כדי ניצול לרעה של אמנות המס (Treaty Shopping).

בחלק מן המקרים מבוסס תכנון המס לא על סיכויי המשפטיים להתקבל על ידי רשויות המס או על ידי בית המשפט, כי אם על ידי גילוי והסיכוי שהתיק לא יטופל בתקופה הקבועה בחוק.

תופעה זו אינה נחלתה הבלעדית של ישראל אלא גם של יתר מדינות העולם המערבי המפותחות. כתוצאה מהתגברות תופעה זו החלו מדינות שונות בנקיטת צעדים משמעותיים על מנת להיאבק בתופעה.

מדינות אלה נקטו במגוון צעדים, ובהם הטלת חובות דיווח וגילוי על תכנוני המס, מתן דגש לטיפול שומתי באותם תכנונים, יצירת שיתופי פעולה בין מדינות על מנת לסכל תכנוני מס בעלי אופי בינלאומי ועוד. המשותף לכל הצעדים שנקטו הוא יצירת הרתעה מפני ביצוע של אותם תכנוני מס ומאבק נחוש באותם מקרים שבהם בוצעו אותם תכנונים. הרתעה הינה בראש ובראשונה על ידי הטלת חובות גילוי ודיווח על נישומים ועל מתכננים כך שתכנוני מס מוגדרים, יובאו לידיעת רשויות המס ואלו תוכלנה לטפל בהם<sup>1</sup>.

הועדה ל"טיפול בתכנוני המס האגרסיביים"<sup>2</sup> אשר הגישה את המלצותיה באוגוסט 2005 סברה כי חלק מתכנוני המס מבוססים על הסתרת התכנון ואי גילוי והתיישנותו במסגרת ההתיישנות הכללית של שומת הנישום. תכנונים אלו נשענים על ההנחה כי רשות המסים אינה מבצעת ביקורת מלאה בכל תיקי הנישומים, אלא, מבצעת ביקורות מדגמיות לאור מגבלה במצבת כוח האדם.

לפיכך, במסגרת תיקון 147 לפקודה שתחילתו ביום 1.1.06 הוטלה במסגרת פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן – **הפקודה**) וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן – **חוק מע"מ**) חובת דיווח על פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח ושר האוצר הוסמך לקבוע את רשימת הפעולות המהוות תכנון מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו, זאת מתוך מטרה להפנות את תשומת לב רשויות המס לקיומו של תכנון המס ולאפשר בידן לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח.

<sup>1</sup> יצוין, כי במדינות רבות בעולם קיימות הוראות אנטי תכנוניות כלליות וספציפיות שנועדו למנוע תכנוני מס והחידוש בעולם הוא בתחום חובת הגילוי והדיווח והטיפול הממוקד בנישומים ובמתכנני המס תוך הקצאת משאבים חומריים וכספיים רבים.

<sup>2</sup> דוח הועדה לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים מיסים יט/4 (אוגוסט 2005) א-96, עמ' 106.

בנוסף, במסגרת התיקון נכללו הוראות נוספות שמטרתן טיפול, אכיפה והטלת סנקציות במקרה של אי דיווח על פעולה כאמור.

מטרת חוזר זה הינה לסקור את הוראות הסעיפים ולהציג את רשימת הפעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח כפי שאושרו על ידי ועדת הכספים של הכנסת בתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז – 2006<sup>3</sup> (להלן: "התקנות").

## 2. חובת הדיווח

חובת הדיווח נקבעה בסעיף **131(א)(ד5)** הקובע כי "אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כתכנון מס חייב בדיווח" חייב להגיש דו"ח.

סעיף **131(ב1) לפקודה** קובע כי "הדו"ח יפרט כל פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כתכנון מס החייב בדיווח".

מקור הסמכות לקביעת פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח מצוי בסעיף **131(ז)** לפקודה אשר הסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות את רשימת הפעולות שיהוו תכנון מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו. הסעיף מגדיר "פעולה" לרבות עסקה ומכירה וכן פעולה אשר חלות לגביה הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין). דהיינו, תכנון מס שנעשה לגבי עסקה שחלות עליה הוראות חוק מיסוי מקרקעין מחויבת בדיווח לפקיד השומה **בדוח השנתי**.

כאמור, על הפעולות החייבות בדיווח יש לדווח בעת הגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה על פי הטפסים המצורפים בנספח א'.

**יודגש**, כי באופן חריג **לא תחול חובת דיווח** על פעולה אשר קיבלה החלטת מיסוי או החלטת מיסוי בהסכם לפי הוראות פרק שני-ב לחלק ט לפקודה או לפי הוראות אחרות הקבועות בדיני המס בענין בקשה למתן החלטת מיסוי על ידי המנהל. פעולה כאמור אינה חייבת בדיווח, גם אם היא נכללת ברשימת הפעולות חייבות בדיווח, **למעט במקרה בו הנישום נקט בדרך שונה מזו שלגביה ניתנה החלטת המיסוי**.

לגבי עסקאות במיסוי מקרקעין ראה סעיף 7 להלן.

## 3. שומה חלקית לענין תכנון מס החייב בדיווח

במסגרת תיקון 147 לפקודה **סעיף 145א2** המאפשר ביצוע הליכי שומה נפרדים ביחס לפעולה החייבת בדיווח, במנותק מיתר מרכיבי הכנסת הנישום.

**סעיף 145א2** לפקודה מאפשר לפקיד השומה לערוך "שומה חלקית" על פעולה שנקבעה לפי סעיף **131(ז)** כתכנון מס החייב בדיווח, ולקבוע לפי מיטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגעת לאותה פעולה בהתעלם מתכנון המס החייב בדיווח, וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מההכנסה הנובעת מאותה פעולה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שעד לאותו מועד לא נקבעה לו שומה לפי סעיף 145 לאותה שנת מס.

על-פי **סעיף 145א2(ב)** לפקודה, שומה חלקית יכולה שתיעשה בהתאם להסכם עם הנישום.

דין שומה חלקית כדין שומה כאמור בסעיף **145(א)** לכל דבר וענין, לרבות לענין סעיפים 147, 150, 152, 153 או 158א, ואולם אין בשומה חלקית כדי לפגוע בסמכויות

<sup>3</sup>קובץ תקנות 6545, ד' בטבת התשס"ז, 25.12.2006.

פקיד השומה או בזכויות הנישום לענין שומת הכנסותיו האחרות של הנישום שלא נכללו בשומה החלקית, בהתאם להוראות אותו פרק בפקודה.

במידה ונקבעה לגבי אותה שנת מס שומה חלקית ושומה לגבי הכנסותיו האחרות של הנישום שלא נכללו בשומה החלקית, לרבות שומה שנקבעה בהסכם, בצו או בפסק דין, יקבע פקיד השומה את השלכותיהן זו על זו ויערוך את התיאומים הנדרשים.

מכאן, מקום בו נתקבלה הכרעה סופית לגבי תכנון המס (שומה חלקית בהסכם או הכרעת בית המשפט בשומה החלקית) ייושמו ההשלכות הישירות של אותה שומה חלקית סופית לגבי שומת הנישום, גם לאחר תקופת התיישנות השומה הכללית.

אפשרות חוקית זו תיושם בפועל על פי מדיניות שתקבע מעת לעת על ידי חטיבת השומה והביקורת.

רשות המיסים תפרסם חוזר שייוחד לעניין זה.

#### 4. קנס גרעון

במסגרת תיקון 147 הוסף סעיף **191(ג)** לפקודה המטיל קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון שנוצר בשל פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח. במקביל הוספו **סעיפים 95(ב)** לחוק מיסוי מקרקעין ו**סעיף 96א** לחוק מס ערך מוסף המטילים קנס בשיעור דומה על פעולות שנקבעו לעניין אותם דינים כפעולות החייבות בדיווח.

קנס זה יוטל רק אם השומה הינה שומה סופית, שאינה ניתנת עוד לערעור ונקבע לגביה כי הפעולה שנעשתה היא פעולה שיש להתעלם ממנה בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה, סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין. הטלת הקנס תופעל על ידי מנהל רשות המסים או סמנכ"ל בכיר למנהל רשות המסים.

הוטל קנס כאמור, לא יוטל בשל אותו גירעון קנס לפי הוראות סעיפים קטנים 191(ב) ו-1(ג) לפקודה.

#### 5. סנקציות בגין אי דיווח

על מנת שחובת הדיווח תיאכף בצורה אפקטיבית נקבע במסגרת תיקון 147 לפקודה מספר הוראות שעניינן אכיפת חובת הדיווח:

1. קנס פיגור בדיווח - עפ"י **סעיף 188(א)** לפקודה רשאי פקיד השומה להטיל קנס בסך 500 ₪ בעד כל חודש של פיגור בדיווח.

2. סנקציה פלילית בשל אי דיווח - סעיף 216(8) לפקודה קובע כי אדם אשר בלי סיבה מספקת לא דיווח בדוח על פעולה שהיא תכנון מס החייב בדיווח כאמור בסעיף 131(ז), בניגוד להוראות סעיף 131(א)(5) או (ב), או (ז), דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד. בכוונת רשות המסים להמליץ לקבוע עבירה זו כעבירה מנהלית לפי חוק העבירות המנהליות.

יצוין כי בהתאם להוראות סעיף 147 לפקודה רשאי יהיה המנהל לערוך את שומת הנישום במשך שנה נוספת מיום ההרשעה לפי סעיף 216(8) או מיום תשלום הכופר (עד וככל שזו אינה עבירה מנהלית), לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה 147(א)(1), לפי המאוחר.

לעניין חוק מיסוי מקרקעין יצויין כי אדם אשר ביצע פעולה החייבת בדיווח תחול עליו חובת דיווח במסגרת הדוח אשר עליו להגיש לפי סעיף 131 לפקודה, ובכלל זה – הדיווח על הפעולה לעניין חוק מיסוי מקרקעין. בדרך זו יחולו על אותו אדם הסנקציות האמורות. יובהר כי, דיווח על פעולה שהיא תכנון מס חייב בדיווח בתחום מיסוי מקרקעין אינה מבטלת את חובת הדיווח על עסקת המקרקעין למשרדי מיסוי מקרקעין על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.

## 6. רשימת הפעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח בתחום מס הכנסה

### 6.1 כללי

שר האוצר, בתוקף סמכותו לפי סעיף 131(ז) לפקודה, קבע כהוראת שעה את תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז – 2006 (להלן – **התקנות**). תקנות אלו מפרטות את הפעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח.

רשימה זו תהיה תקפה לפעולות שיבוצעו בשנות מס 2007, 2008 ו- 2009. הדיווח כאמור, יעשה במועד הגשת הדוח השנתי.

תקנה 3 לתקנות קובעת כי פעולה שהיא תכנון מס החייב בדיווח כאמור בתקנות תפורט כאמור, בדוח לפי סעיף 131 לפקודה, לרבות הצדדים לפעולה, במישרין או בעקיפין, סכומים ששולמו בשלה בכסף או בשווה כסף ולמי שולמו.

יובהר כי, אין מטרתה של הוראת ביצוע זו בכדי להביע עמדה באשר לגיטימיות תכנון המס, וכל מקרה יבחן על פי הוראות החוק, הפסיקה והפרשנות הרלבנטית. במקרה של אי בהירות במצב החוקי יש לפנות לחטיבה המקצועית או לחטיבה המשפטית, לפי העניין, לבחינת אופן הטיפול.

### 6.2 הגדרות

סעיף 1 לתקנות מגדיר מספר מונחים אשר נועדו לשמש בעת שבוחנים את רשימת הפעולות החייבות בדיווח. בחלק מן המונחים שונה ההגדרה שבמסגרת התקנות מאשר זו הקבועה בפקודה, וזאת לשם התאמת היקף דרישת הדיווח לתכנוני המס אותם פוגשים פקיד השומה בעת הביקורת. להלן סקירת המונחים הנכללים בסעיף 1 לתקנות:

#### 6.2.1 הגדרת "אמצעי שליטה"

כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה.

#### 6.2.2 הגדרת "בעל מניות מהותי"

סעיף 88 לפקודה מגדיר בעל מניות מהותי כמי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר (כהגדרתו באותו סעיף) ב- 10% ומעלה באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי שליטה בחבר בני-אדם.

במסגרת התקנות צומצמה ההגדרה בכך ש"בעל מניות מהותי" ייחשב רק מי שמחזיק כאמור ב- **25% ומעלה** מאמצעי השליטה, מה שמיתר את התחולה לגבי כל מצב של החזקה בשיעור הנמוך מ- 25%. כמו-כן, לא תחול ההגדרה על שני אלה:

- מי שהוא תושב חוץ; וכן -
- בעל מניות מהותי שהוא תושב ישראל אם השליטה שלו הינה באמצעות מניות הרשומות למסחר בבורסה או בשוק מוסדר בישראל או מחוץ לישראל.

### 6.2.3. הגדרה לחבר בני אדם מיוחד

הגדרה זו נוספה לשם הדגשת חובת הדיווח בקשר לפעולות המתבצעות מול או עם חבר בני אדם, שהינו תושב מדינה או טריטוריית מס שאין למדינת ישראל עימה אמנה למניעת כפל מס. על כן, כל חבר בני אדם תושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת ייחשב לחבר בני אדם מיוחד.

### 6.2.4. הגדרות "הכנסה" ו"מס"

לשם מתן מענה באשר לחובות הדיווח, ככל שפעולה נוגעת לשבח מקרקעין או למס המוטל לפי סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, הוגדר המונח "הכנסה" ככולל גם שבח מקרקעין וכן הורחבה הגדרת "מס" כמי שכוללת גם מס שבח מקרקעין.

### 6.2.5. הגדרת "נכס"

ההגדרה שנקבעה בתקנות הינה רחבה יותר מההגדרה הקבועה בסעיף 88 לפקודה, והיא כוללת כל סוג של נכס או זכות, לרבות מלאי עסקי ולרבות זכויות במקרקעין ובאיגודי מקרקעין.

עוד מבהירה ההגדרה שלצורך חובת הדיווח, "נכס" יוגדר בין שהוא נמצא בישראל או שמקומו מחוץ לישראל.

### 6.2.6. הגדרת "קרוב"

תכנוני מס רבים שביקש המחוקק להביא לכדי דיווח נוגעים לפעולות המתבצעות בין אדם לקרובו. על כן, חשוב היה להגדיר מונח זה, ודרך כך - את היקף תחולת ההוראה המחייבת דיווח על פעולות שונות.

הגדרת "קרוב" שנקבעה בסעיף 1 לתקנות נשענת על ההגדרה הקבועה בסעיף 76(ד1) לפקודה, קרי - בני זוג, אחים, הורים, הורי הורים, צאצאים וצאצאי בני הזוג וכן בן זוגו של כל אחד מאלה.

להגדרה נוסף גם "קרוב" כמפורט בפסקה (3) להגדרת "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה, כלומר כשבוחנים האם קיימת חובת דיווח על גורם כלשהו - גם הגורמים הבאים ייחשבו כ"קרוב":

- חבר בני אדם שבהחזקת הגורם שביצע את הפעולה או בהחזקת קרובו;
- אדם המחזיק בגורם שביצע את הפעולה;
- חבר בני אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בגורם שביצע את הפעולה;

ה"החזקה" שלעיל תיבחן אם מתקיימת במישרין או בעקיפין, ע"י הגורם הנבדק לבדו או ביחד עם אחר, ומגיעה לכדי 25% ומעלה באמצעי שליטה כלשהו. לפיכך, רק כאשר שיעור ההחזקה שיעור נמוך יותר, הפעולה אינה חייבת בדיווח כאמור.

## 6.3 פירוט הפעולות החייבות בדיווח

### 6.3.1 תשלום דמי ניהול בסך 2 מיליון ₪ ומעלה בין אדם לקרוב

#### כללי

בין צדדים קשורים עשויים להיות העברות של תשלומים אשר אינם משקפים נאמנה את השירות שניתן בגינם.

מטרת תקנה זו להביא לידיעת רשות המסים מצבים בהם אדם מעביר למי שעוונה להגדרת "קרוב" כמפורט בסעיף 6.2.6 לעיל, במהלך שנת המס של המעביר, סכום כולל של 2 מיליון ₪ ומעלה כדמי ניהול, ובדרך זו מופחת המס המשתלם על הסכומים המועברים.

#### פירוט התקנה

התקנה קובעת חובת דיווח על העברת תשלום מאדם ל"קרוב" כאשר מתקיימים התנאים הבאים:

1. העברה הינה ל"קרוב" כמפורט בסעיף 6.2.6 לעיל.
  2. סך ההעברות בשנת המס הינו 2 מיליון ₪ לפחות.
  3. התשלום הינו עבור ניהול, ייעוץ וכיוצ"ב.
  4. הדיווח נדרש כאשר הפחתת המס נוצרת בשנת התשלום או אף מאוחר יותר כתוצאה מאחד מהמצבים הבאים:
- דמי הניהול המתקבלים ע"י הקרוב מתקזזים מול הפסד בר קיזוז שיש לקרוב המקבל.
  - שיעורי המס החלים על הכנסות הניהול בידי הקרוב נמוכים מאלה החלים על המעביר.
  - ההכנסה פטורה ממס בידי הקרוב מקבל ההכנסה. לדוגמה, תשלום דמי ניהול לנישום הזכאי לפטור בעד הכנסות מיגיעה אישית כקבוע בסעיף 9(5)א לפקודה.
  - הכנסת הניהול אינה חייבת במס בישראל. למשל, כאשר הקרוב הינו תושב חוץ ושירותי הניהול ניתנים מחוץ לישראל. מאחר ואין עמידה בהוראות סעיף 2 רישא לפקודה הרי שהתקבול אינו מהווה הכנסה בידי המקבל.
  - התשלום לקרוב כלל אינו מהווה הכנסה בידי.

במסגרת הגדרת פעילות "ניהול" ייכללו גם פעולות ייעוץ ופעילויות אחרות הדומות במהותן לניהול או ייעוץ גם כאשר הכינוי של התשלום בידי הצדדים היה אחר.

חובת הדיווח תחול בין שדמי הניהול מועברים בתשלום אחד ובין במספר העברות, ובלבד ששויים הכולל מגיע ל- 2 מיליון ₪ לפחות בשנת המס של המשלם. חובת הדיווח תחול גם אם דמי הניהול אינם משתלמים בכסף אלא בשווה כסף, וכן במקרים בהם דמי הניהול טרם הועברו אך המעביר דרש את ההוצאה בניכוי.

#### מועד הדיווח והחייב בדיווח

הדיווח על פעולה זו ייעשה על ידי המשלם את דמי הניהול. החובה תחול בשנת המס בה שולמו דמי הניהול או שנדרשו בניכוי כהוצאה.

### **6.3.2. מכירת נכס לקרוב תוך יצירת הפסד אצל המוכר**

#### **כללי**

מטרת התקנה להביא לידיעת רשות המסים מצבים בהם אדם מכר נכס במטרה ליצור לעצמו הפסד אשר יוכל לקזזו כנגד הכנסותיו האחרות, וזאת מבלי למעשה שהנכס "ייצא מרשותו של אדם".

#### **פירוט התקנה**

התקנה קובעת חובת דיווח כאשר מתקיימים התנאים הבאים:

1. נמכר נכס מאדם לקרובו.
2. במכירה נוצר הפסד שערכו הכולל הינו 2 מיליון ₪ ומעלה, אשר מחושב בהתאם להוראות הדין הרלבנטי.
3. הפסד זה קוזז במהלך שנת המס בה בוצעה המכירה או במהלך 24 החודשים העוקבים לה מתום אותה שנת מס. הדיווח נדרש גם אם לא קוזז כל ההפסד שנוצר במכירת הנכס אלא רק מקצתו.

לעניין זה, המונח מכירה יפורש בדרך הרחבה ביותר וזו תיחשב ככל דרך שבה יצא נכס מרשותו של אדם. יודגש כי כפי שפורט בסעיף 6.2.5 לעיל, הגדרת "נכס" כוללת גם מלאי עסקי, כך שגם הוצאת מלאי מהעסק היוצרת הפסד גולמי (בגובה 2 מיליון ₪ ומעלה), כאמור מקימה חובת דיווח.

יצוין כי יכול שההפסד הינו הפסד מעסק ויכול שיהא הפסד הון.

מהאמור עולה כי ייתכן ובמהלך שנת המס בה נוצר ההפסד הוא לא יקוזז במלואו (או אולי אף בכלל) אלא מאוחר יותר. במצב זה יש להעביר דיווח לפקיד השומה רק בשנת המס בה קוזז ההפסד לראשונה, כולו או מקצתו.

#### **מועד הדיווח והחייב בדיווח**

דיווח על פעולה זו יתבצע ע"י מוכר הנכס בשנת המס הראשונה בה קוזז ההפסד, כולו או מקצתו. בשנות המס שלאחר מכן אין חובת דיווח.

### **6.3.3. הסבת הפסד לקרוב**

#### **כללי**

התקנה מתייחסת למצב בו מתקיימת שרשרת אירועים בה מוסב הפסד מנכס, לקרוב לשם ניצולו על ידי אותו קרוב, כשהמעביר עצמו נהנה מפטור בעת העברת הנכס.

מטרת התקנה להביא לידיעת רשות המסים את קיומה של המכירה על ידי הקרוב (המקבל) לצד ג', בכדי לאפשר בחינת הטיפול הראוי.

### פירוט התקנה

חובת הדיווח על פעולה הקבועה בתקנה זו מתגבשת כאשר מתקיימים שלושת המרכיבים הבאים:

1. נכס התקבל מ"קרוב" בפטור ממס. יודגש כי כל מכירה פטורה, ללא קשר לסעיף המעניק פטור ממס בעת המכירה, מחייב דיווח.
2. הנכס נמכר על ידי המקבל-המוכר בתוך 3 שנים מיום קבלת הנכס או מיום שהמקבל נעשה זכאי לו - לפי המוקדם שביניהם.
3. בעת המכירה לצד ג' נוצר למקבל- המוכר הפסד שסכומו 2 מיליון ₪ ומעלה, הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה.

### מועד הדיווח והחייב בדיווח

חובת דיווח על פעולה כאמור, תחול בשנת המכירה, על הגורם אשר קיבל את הנכס במכירה פטורה ומכרו לאחר.

### 6.3.4. הסבת רווח לקרוב לשם קיזוז מול הפסד שקיים אצל מקבל הנכס

#### פללי

התקנה מתייחסת למצב בו מתקיימת שרשרת אירועים בה מוסב רווח מנכס, לקרוב לשם ניצולו על ידי אותו קרוב, כשהמעביר עצמו נהנה מפטור בעת העברת הנכס.

דרישת הדיווח נועדה לאפשר בחינת ניצול זכאות לקיזוז הפסדים מול רווח ממכירת נכס שהיה צריך להתחייב במס בידי מעביר הנכס בפטור.

### פירוט התקנה

חובת הדיווח על פעולה הקבועה בתקנה זו מתגבשת כאשר מתקיימים שלושת המרכיבים הבאים:

1. נכס התקבל מ"קרוב" בפטור ממס. יודגש כי כל מכירה פטורה, ללא קשר לסעיף המעניק פטור ממס בעת המכירה, מחייב דיווח.
2. הנכס נמכר על ידי המקבל-המוכר בתוך 3 שנים מיום קבלת הנכס או מיום שהמקבל נעשה זכאי לו - לפי המוקדם שביניהם.
3. בעת המכירה לצד ג' נוצר למקבל- המוכר רווח שקוּזוּ כנגד הפסד של המקבל שסכומו 2 מיליון ₪ ומעלה.

### מועד הדיווח והחייב בדיווח

דיווח על פעולה הקבועה בתקנה זו, יתבצע על ידי מוכר הנכס, הוא זה אשר קיבל את הנכס מקרובו שנהנה מפטור ממס בעת ההעברה, בשנה הראשונה שבה קוּזוּ ההפסד כולו או מקצתו.



### 6.3.5. מחילת חוב ע"י חבר בני אדם לקרוב

#### כללי

התקנה נועדה למצב בו נמחל חוב כשהמוחל והנמחל הם קרובים ושניהם חבר בני אדם. המחילה יוצרת הפסד הון או הוצאה פירותית בידי המוחל, כאשר הנמחל, אינו מתחייב במס כלל או במס רגיל בשל מחילת החוב.

מטרת הדיווח על פעולה זו היא לאפשר לרשות המסים לבחון את פעולת מחילת החוב ואת הטיפול אם נדרש.

#### פירוט התקנה

חובת הדיווח על פעולה שהיא מחילת חוב תיעשה אם התקיימו כל התנאים הבאים:

1. המוחל והנמחל הוא חבר בני אדם.
2. המחילה היא בסכום של 1 מליון ₪ לפחות.
3. בשל המחילה פחת סכום המס אלמלא היתה מחילה כאמור, בשל אחד מאלה:
  - א. לקרוב הפסד הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה;
  - ב. שיעורי המס החלים על ההכנסה של הקרוב נמוכים מאלה שחלים על הכנסתו של המוחל;
  - ג. ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס;
  - ד. הכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל;
  - ה. המחילה אינה מהווה הכנסה בידי הקרוב;

#### מועד הדיווח והחייב בדיווח

דרישת דיווח זו תחול במקרים בהם קיימת מחילה על החוב או שמיטת החוב מספרי בעל החוב והדיווח יעשה על ידי המוחל.

### 6.3.6. פירעון חוב של בעל מניות מהותי בתום שנת המס ויצירתו מחדש

#### כללי

פעמים רבות בעל שליטה בחברה מושך כספים מן החברה ויוצר יתרת חובה כאשר זו מהווה תחליף למשכורת או לדיבידנד או לתשלום דמי ניהול מן החברה. אם אכן היה מושך משכורת /דמי ניהול/דיבידנד היה בעל השליטה צריך לשלם מס לפי שיעורי המס הקובעים בפקודה. אולם כאשר מדובר ביתרת חובה זוקפים לו הכנסת ריבית על פי סעיף 3(ט) לפקודה בלבד.

תקנה זו נועדה לאפשר לפקיד השומה לבחון האם בעל השליטה מתחמק מתשלום מס בכך שלקראת סוף השנה, מסלק את יתרת החובה שלו כלפי החברה באמצעות הלוואה מצד ג' למספר ימים או באמצעות פעולות העברה מחברות קשורות אחרות ולאחר תום השנה חוזר למשוך כספים מן החברה, כשבפועל עשויות המשיכות להוות תחליף הכנסה לבעל השליטה.

## פירוט התקנה

חובת הדיווח על פעולה שהיא פירעון חוב של בעל מניות מהותי תיעשה אם התקיימו כל התנאים הבאים:

1. בעל מניות מהותי, כהגדרתו בתקנות, פרע יתרת חובה שהייתה לו בחבר בני אדם בו הוא מחזיק, בסכום של 1 מליון ₪ לפחות. הפירעון לעניין זה אינו חייב להיעשות בכסף אלא יכול שיהיה אף בשווה כסף.
2. הפירעון התבצע ברבעון האחרון של שנת המס.
3. ברבעון הראשון של שנת המס העוקבת חזר בעל המניות המהותי יוצר יתרת חוב חדשה בגובה 25% ומעלה מסכום החוב שנפרע כאמור. לעניין תנאי זה, חובת הדיווח תחול גם כאשר יתרת החובה החדשה נוצרה לטובת קרוב של בעל המניות המהותי, כהגדרתו בסעיף 76(ד)(1) לפקודה.

## מועד הדיווח והחייב בדיווח

דרישת דיווח זו תחול בשנת המס בה נוצרה יתרת החובה החדשה והדיווח יעשה הן על ידי בעל המניות המהותי פורע החוב והן על ידי חבר בני האדם אצלו נוצרה יתרת החובה החדשה.

## 6.3.7 המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה

### פללי

ישנם מצבים בהם קיימת יתרת זכות עקב חוב של חבר בני אדם לגורם כלשהו צד ג'. במועד מסוים נרכשו אמצעי שליטה באותו חבר בני אדם ויתרת הזכות הומחתי לזכותו של בעל המניות הרוכש את אמצעי השליטה או קרובו. אותו רוכש מבצע מהלך זה מתוך מטרה להגיע להסכמה בדבר פירעון חלקי של החוב לאותו צד ג' ומשיכת כל יתרת הזכות שהומחתי לו מתוך מקורות חבר בני האדם.

למעשה, בדרך זו יצר בעל המניות הרוכש יתרת זכות לטובתו או לטובת קרובו בסכום הגבוה מזה שפרע - יתרת זכות "יש מאין".

בדרך זו, עלול בעל מניות למשוך את מלוא יתרת הזכות מבלי לדווח על הכנסה שהיא ההפרש שבין יתרת הזכות ובין הסכום ששולם על ידו בפועל.

## פירוט התקנה

חובת הדיווח על המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה, תיעשה אם התקיימו כל התנאים הבאים במהלך תקופה של 12 חודשים שתחילתם בפעולה הראשונה שלהלן:

1. אדם רכש אמצעי שליטה בחבר בני אדם.
2. הרוכש פרע, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות המוכר, חלק מההתחייבות של חבר בני האדם כלפי צד ג'.
3. יתרת הזכות שהייתה רשומה בספרי חבר בני האדם לטובת צד ג' (שהיא למעשה התחייבות כלפי צד ג') הומחתי במלואה לטובת הרוכש או קרובו - כך שלטובת רוכש אמצעי השליטה נוצרה יתרת זכות הגבוהה מסכום ההתחייבות ששולמה על ידו.

### דוגמא:

חברה א' בע"מ חייבת לבנק סך של 1,000 ₪. ב' רוכש אמצעי שליטה בחברה מ- א' שהינו בעל מניות בחברה. ב' מתחייב לקחת על עצמו את התחייבויותיה של החברה כלפי הבנק ועל כן יתרת הזכות של הבנק בספרי החברה הומחנה ל- ב' (1,000 ₪), ובמקביל ב' מגיע להסכמה עם הבנק לפירעון של 80% מן החוב של החברה כלפי הבנק (800 ₪).

כתוצאה מפעולה זו נוצרה ל- ב' יתרת זכות של 1,000 ₪ בספרי החברה כאשר בפועל פרע רק סך של 800 ₪. מצב זה מאפשר ל- א' למשוך 1,000 ₪ מהחברה כפירעון יתרת הזכות שלו בספרי החברה, ובדרך זו עלול שלא לדווח על הכנסה הנובעת לו.

### מועד הדיווח והחייב בדיווח

דרישת דיווח זו תחול הן בשנת המס בה נרכשו אמצעי השליטה והן בשנות המס בהן נפרעה יתרת הזכות של היחיד הרשומה בספרי חבר בני האדם. חובת דיווח זו תחול בכל שנת מס בה מתבצע פירעון של יתרת הזכות, בין שהפירעון התבצע בתשלום אחד ובין שנעשה בחלקים.

הדיווח יעשה הן על ידי רוכש אמצעי השליטה והן על ידי חבר בני האדם הפורע את יתרת הזכות של הרוכש.

### 6.3.8. רכישת חברה בהפסדים

#### כללי

בית המשפט העליון בפסק דין **רובינשטיין**<sup>4</sup> קבע כי רכישת חברה כשהיא ריקה מנכסים ופעילות, ולה הפסדים צבורים לצרכי מס, שינוי שם החברה, כתובתה ופרטיה השונים והזרמת פעילות עסקית אחרת, מלמדת כי מאחורי עסקה זו כפי שבוצעה לא עומדת מטרה מסחרית כלשהי. המטרה העיקרית הינה קיזוז ההפסדים הצבורים כנגד פעילות חדשה שהוכנסה לחברה, והפחתת המס המוטל על הפעילות העסקית החדשה של החברה.

בית המשפט קבע כי בנסיבות הענין מדובר בעסקה מלאכותית שכל מטרתה הפחתת מס בלתי נאותה בהתאם לסעיף 86 לפקודה.

למרות פסיקת בית המשפט העליון גם כיום קיים "סחר" בהפסדים לצרכי מס באמצעות רכישת חברות בהן הפסדים צבורים ברי קיזוז לצורכי מס, תוך ניסיון לאבחון את פסיקת בית המשפט העליון ולפרשה כך שההלכה שנקבעה לא תחול.

מטרת התקנה להביא לידיעת רשות המסים מקרים בהם נרכשת חברה בהפסדים על מנת לבחון האם, בנסיבות הענין, מדובר בעסקה שיש להפעיל לגביה את הוראות סעיף 86 לפקודה.

<sup>4</sup> ע"א 3415/97, פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ, מיסים יז/4 (אוג' 2003), ה-59.

## פירוט התקנה

התקנה קובעת חובת דיווח על רכישת חברה בהפסדים המקיימת מספר תנאים מצטברים כדלקמן:

- א. נרכשו 50% לפחות מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, בין שהרכישה הייתה במנה אחת ובין שהרכישה במספר שיעורים.
- ב. רכישת אמצעי השליטה כאמור התבצעה במהלך תקופה של 24 חודשים רצופים (להלן - **תקופת הרכישה**).
- ג. לחבר בני האדם הנרכש הפסד בר קיזוז לצורכי מס בסכום של 3 מליון ₪ לפחות. בחינת קיום סכום ההפסד האמור תבצע במועד שבו הושלם תהליך רכישת אמצעי השליטה כאמור, קרי - בתום תקופת הרכישה.

לעניין תקנה זו, ייחשב ל"רוכש אחד" כל אחד מאלה:

- א. יחיד שרכש אמצעי שליטה לבדו או "ביחד עם אחר", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה (יחד עם קרובו או יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר בני האדם, במישרין או בעקיפין).
  - ב.
    1. חבר בני אדם ובעל שליטה בו.
    2. חבר בני אדם שבשליטתו של הראשון לדוגמא חברת אם וחברת בת.
    3. חברות להן אותו בעל שליטה - לדוגמא חברות אחיות.
- לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה.

## מועד הדיווח:

דיווח על פעולה זו תעשה בדוח לשנת המס שבה הושלם תהליך הרכישה של 50% לפחות מאמצעי השליטה בחבר, על ידי כל הרוכשים וכן על ידי חבר בני האדם שבו נרכשו אמצעי השליטה.

## 6.3.9. פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת

### כללי

לאחר תיקון 132 לפקודה<sup>5</sup> ומעבר לשיטת המיסוי הפרסונאלית גברה המוטיבציה ליצור מבנים תאגידיים זרים אשר יביאו לניתוק הקשר הפרסונאלי בין תושב ישראל לבין ההכנסות המופקות בחו"ל, זאת על מנת להפחית את החבות הכוללת במס על השקעה בחו"ל ובפירותיה. בייחוד הדבר נכון בהשקעה באמצעות חברת צינור תושבת חוץ, בדרך כלל חברה המאוגדת במדינה שאינה מדינה גומלת הנחשבת כמשטר Off Shore או משטר מס מיטיב אחר.

מטרת תקנה זו להביא לידיעת רשות המסים דבר אחזקותיו של תושב ישראל בשיעור של 25% ומעלה בחבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת, כפי שיפורט להלן, זאת בכדי לבחון את מטרת השימוש במבנה ההחזקות הזר ובאם נוצרה הפחתת מס בלתי ראויה.

<sup>5</sup> ס"ח 1863, תשס"ב 4.8.02 עמ' 530.

## פירוט התקנה

התקנה קובעת **שלושה** מצבים המחייבים דיווח:

1. **רכישה של אמצעי שליטה** - במישרין או בעקיפין, לרבות רכישה בשיעורים, על ידי רוכש תושב ישראל (יחיד או חבר בני אדם), של 25% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם מיוחד (כהגדרתו בסעיף 6.2.3 לעיל), ובלבד ששיעור המס שיוטל על החבר במדינת תושבותו, אם תהיה לו הכנסה כלשהי, נמוך מ-20%.
2. **החזקה באמצעי שליטה** - במישרין או בעקיפין, של תושב ישראל (יחיד או חבר בני אדם), במועד כלשהו בשנת המס בסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם מיוחד, בשיעור של 25% לפחות, ובלבד ששיעור המס שיוטל על החבר במדינת תושבותו, אם תהיה לו הכנסה כלשהי, נמוך מ-20%.
3. **קבלת תקבולים** - במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווה כסף, בשווי כולל של 1 מליון ₪ לפחות בשנת מס, בידי בעל מניות מהותי (יחיד או חבר בני אדם) בחבר בני אדם מיוחד, מאת החבר. יודגש כי דרישת הדיווח תחול גם כאשר התמורה מתקבלת במספר שיעורים ואף אם התקבול חויב במס מלא כהכנסה בידי מקבלם.

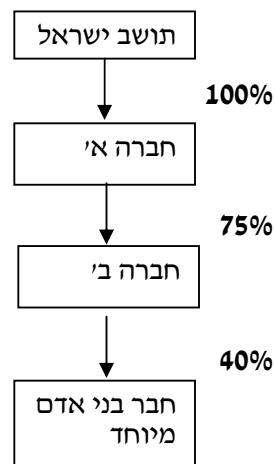
### לעניין קביעת שיעור רכישה או החזקה "בעקיפין"

שליטה בעקיפין פירושה שליטה בחבר בני אדם מיוחד באמצעות שליטה בחבר בני אדם **אחר** המחזיק בו. לעניין זה חישוב החזקה בעקיפין בחבר בני אדם מיוחד הנמצא בשרשרת חברות ייעשה לפי שקלול שיעור החזקה בכל אחד מחברי בני האדם שבשרשרת החברות המחזיקות בחבר בני האדם המיוחד (בהתאם לשיעור החזקה בו במישרין).

יודגש כי הרכישה או החזקה, לפי העניין, אינם מתייחסים למצבים בהם החזקה הינה באמצעי שליטה הרשומים למסחר בבורסה.

### דוגמא:

ליחיד תושב ישראל אחזקה בחבר בני אדם מיוחד באמצעות שרשרת חברות כדלקמן:



ליחיד תושב ישראל שיעור החזקה בעקיפין יהא:  $30\% = 40\% * 75\% * 100\%$

## לעניין קביעת "שיעור המס החל"

**שיעור המס החל** הוא שיעור המס האפקטיבי על הכנסה כלשהי. לצורך קביעה זו יש לחלק את סכום המס שבו חויבה החברה הזרה בפועל בשל מקור הכנסה מסוים באותה הכנסה בשנת המס.

כ"רוכש אחד" ייחשבו כל אחד מאלה המפורטים בסעיף 6.3.8 לעיל.

## מועד הדיווח והחייב בדיווח

1. **לענין "רכישה"** - רכישה תפורט בדוח לשנת המס הראשונה שבה הגיע הרוכש כאמור לשיעור ההחזקה באמצעי שליטה כלשהו ל- 25% לפחות. לעניין זה, התבצעה הרכישה במפוצל גם על ידי קרוב, תחול חובת הדיווח גם כשהקרוב משלים את כלל הרכישות ל- 25% ומעלה באמצעי השליטה.
2. **לענין "החזקה"** - החזקה תפורט על ידי כל תושב ישראל אשר החזיק, כאמור לעיל, במועד כלשהו בשנת המס ב- 25% ומעלה באמצעי שליטה, לרבות באמצעות קרובו.
3. **לענין "קבלת תקבול"** - תפורט בדוח לשנת המס שבה התקבל התקבול, על ידי בעל המניות המהותי.

## 6.3.10. פעילות באמצעות חבר בני אדם תושב מדינת אמנה

### כללי

תכנוני מס במישור הבינלאומי מבוססים לא אחת על שימוש ברשת האמנות העולמית למניעת כפל מס, תוך שילוב הוראות מקלות בדין המס הפנימי במדינה זרה כלשהי. פעולות אלה מוכרות בשם "ברירת אמנות" או "קניית אמנות" ("treaty shopping"), באמצעותן קיים ניסיון לזכות בהקלה או בהטבה להן לא היה זכאי הנישום לקבלה<sup>6</sup>.

מטרת תקנה זו להביא לידיעת רשות המסים דבר פעולות רכישה או החזקה של תושב ישראל בחבר בני אדם תושב מדינה גומלת ושעיקר נכסיו של אותו חבר הם בישראל או שמרבית הכנסותיו נובעות משמוש בנכסיו בישראל.

### פירוט התקנה

התקנה קובעת **שלושה** מצבים המחייבים דיווח:

1. **"רכישה" של אמצעי שליטה** - במישרין או בעקיפין, לרבות רכישה בשיעורים, על ידי תושב ישראל (יחיד או חבר בני אדם), של 25% לפחות בסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב מדינה גומלת שמקיים אחד מאלה:
  - א. מרבית נכסיו בישראל. לעניין זה יובאו בחשבון גם נכסים אשר מוחזקים בעקיפין בידי החבר הזר.לעניין זה, **"מרבית נכסיו"** - 50% או יותר משווי נכסי החבר, כפי שנקבע במאזן הערוך לפי כללי חשבונאות מקובלים במדינת התושבות של החבר, שנערך לתום שנת המס שבה נעשתה הפעולה, הינם נכסים שהשימוש בהם בישראל. **שימוש בנכסי החבר בישראל** ייחשב כהשכרה או מכירה של נכסי החבר לתושב ישראל, במישרין או בעקיפין.

<sup>6</sup> ראה לענין זה חוזר מס הכנסה 3/2001 בנושא: **סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס.**

ב. מרבית הכנסותיו נובעות משימוש בנכסי החבר בישראל. עניין זה, "**מרבית הכנסותיו**" - 50% או יותר מסך כל הכנסות החבר כפי שנקבעו בדו"ח רווח והפסד הערוך לפי כללי חשבונאות מקובלים במדינת התושבות של החבר, שנערך לתום שנת המס שבה הגיעה הרכישה ל- 25% ומעלה.

2. "**החזקה של אמצעי שליטה**" - במישרין או בעקיפין, של תושב ישראל (יחיד או חבר בני אדם), בשיעור של 25% לפחות בסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב מדינה גומלת שמקיים אחד משני התנאים הקבועים בסעיף א' לעיל.

3. "**קבלת תקבולים מהחבר הזר**" - במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווה כסף, בשווי כולל של 1 מליון שקלים חדשים לפחות בשנת מס, בידי בעל מניות מהותי (יחיד או חבר בני אדם) בחבר בני אדם תושב מדינה גומלת שמקיים אחד משני התנאים הקבועים בסעיף 1 לעיל. יודגש כי דרישת הדיווח תחול גם כאשר התמורה מתקבלת במספר שיעורים.

יודגש כי הרכישה או ההחזקה, לפי הענין, אינם מתייחסים למצבים בהם ההחזקה הינה באמצעי שליטה הרשומים למסחר בבורסה.

לעניין רכישה או החזקה בעקיפין, ראה הבהרה ודוגמה בסעיף 6.3.9 שלעיל.

#### **מועד הדיווח והחייב בדיווח**

חובת הדיווח תחול על אותם גורמים המפורטים בסעיף 6.3.9 לעיל, ובאותם מועדים.

### **6.3.11. משיכת כספים מחברה משפחתית ללא חבות במס**

#### **כללי**

מטרת התקנה להביא לידיעת רשות המסים מקרים בהם נישום מייצג קיזוז מהכנסתו החייבת הפסד שהועבר מהחברה המשפחתית ושמקורו בהוצאה שנרשמה בחברה המשפחתית ונחשבה כהכנסה בידו. פעולה זו מאפשרת לנישום למשוך כספים מחברה משפחתית ללא חבות במס לרבות משיכת עודפים שנוצרו טרם היות החברה משפחתית.

#### **פירוט התקנה**

התקנה קובעת חובת דיווח על יצירת הפסדים בידי נישום מייצג בחברה משפחתית וקיזוזם בתיקו האישי, וזאת בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

1. בוצע במהלך שנת המס תשלום מחברה משפחתית לנישום מייצג, אשר עשוי להיות תשלום שכר, תשלום עבור דמי ניהול, יעוץ וכו'.
2. התשלום נדרש על ידי החברה המשפחתית כהוצאה בשנת מס. יובהר שבכדי לתבוע את התשלום כהוצאה על התשלום לעמוד בהוראות סעיף 18(ב) לפקודה, קרי - עליו להיות משולם בפועל או שהמס בגינו נוכה והועבר לפקיד השומה וההכנסה נכללה בדוח הנישום המייצג.
3. התשלום יצר באותה שנת מס הפסד, שלא פחת מסך של 500,000 ₪ בחברה המשפחתית.
4. הפסד של החברה המשפחתית הועבר לנישום המייצג וקיזוז את ההכנסה שנרשמה בדוחותיו שלו.

בכל ההגדרות והמונחים שבתקנה זו יחולו אלה הקבועים בסעיף 64א לפקודה.

### מועד הדיווח והחייב בדיווח

פעולה זו תפורט בדוח לשנת המס בה נוצר ההפסד, על ידי הנישום המייצג.

## **7. רשימת הפעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח בתחום מיסוי מקרקעין**

### כללי

**כאמור**, סעיף 131(ז) לפקודה המסמיך את שר האוצר לקבוע פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח הגדיר "פעולה" - "...ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין". כלומר חובת הדיווח על פעולות מסוימות לפי חוק מיסוי מקרקעין הינה בדו"ח השנתי המוגש לפקיד השומה. חובה זו חלה גם על נישום אשר אילולא הוראת חוק ספציפית זו לא היה חייב בהגשת דו"ח לפקיד השומה.

**יובהר כי, אין בדיווח כאמור לעיל כדי לגרוע מחובת הדיווח על פי חוק מיסוי מקרקעין.**

### להלן פירוט הפעולות החייבות בדיווח במיסוי מקרקעין:

#### **7.1 עיסקה למתן שירותי בניה תמורת רכישת זכות במקרקעין**

### כללי

הלכה פסוקה כי "מכירת זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין רחבה יותר, מן המשמעות שבדיני הקניין. על פי הפסיקה יש לבחון כל מקרה על פי נסיבותיו האם יש מתקיימת עסקה במקרקעין לצורך החוק, אם לאו. מקום בו הולבשה העסקה בלבוש של עסקת שירותי בניה, מימון, שיווק או ניהול, אולם לאור בחינת מכלול הוראות ההסכם ניתן להגיע למסקנה כי המדובר בעסקה של מכירת זכות במקרקעין, הרי קמה החבות במיסי מקרקעין.

מטרת התקנה להביא לידיעת רשות המסים עסקאות אשר עיון בהוראות ההסכם ובחינת משקלם המצטבר של הנתונים העולים מן ההסכם, עשויים להוביל למסקנה שטיבו האמיתי של ההסכם הוא עשיית עסקה משותפת בין הצדדים לעסקה, וככזו נכנסת העיסקה לגדר מכירת זכות במקרקעין החייבת במיסי מקרקעין ולא עסקה למתן שירותי בניה או מימון גרידא.

### פירוט התקנה

התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למתן שירותי בניה על המקרקעין או למתן שירותי מימון לבניה כאמור, שהתמורה להם, כולה או חלקה, מחושבת לפי התמורה ממכירת הזכות במקרקעין.

### מועד הדיווח

פעולה כאמור, תפורט בדוח השנתי לשנת המס שבה הייתה ההתקשרות, על ידי בעל הזכות במקרקעין, וכן על ידי נותן שירותי הבניה או נותן שירותי המימון, לפי הענין.

**חריג לדיווח**: התקשרות כאמור, אם דווחה למנהל מיסוי מקרקעין כמכירת זכות במקרקעין, לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, על ידי בעל הזכות במקרקעין וכן על ידי נותן שירותי הבניה או נותן שירותי המימון, לפי הענין לא תחול חובת דיווח מכוח סעיף 131(ז) לפקודה.



## 7.2. עסקאות מופצלות במקרקעין

### כללי

לעיתים נישומים מציגים עסקה כשתי עסקאות נפרדות האחת חוזה לרכישת קרקע, והשנייה - חוזה להזמנת שרותי בניה.

הנפקות העיקרית לשאלת סיווג העסקה (האם כעסקה לרכישת קרקע בלבד או לרכישת נכס גמור) הינה לעניין קביעת שווי העסקה וסוג הנכס הנרכש לצורך הטלת מס רכישה. כמו כן, לבחינת השאלה האם הייתה עסקה נוספת בין בעל הקרקע לבין היזם ו/או הקבלן שארגנו את העסקה או שמספקים את שרותי הבניה. התוצאה הינה כי בדרך כלל פיצול עסקת המכר לשתי עסקאות יקטין את חביות המס של העסקה.

### פירוט התקנה

התקנה קובעת חובת דיווח על עסקה כאמור לעיל, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

### תנאי התקנה:

1. התקשרות של קבוצת רוכשים עם בעל זכות במקרקעין.
2. לרכישת זכות במקרקעין.
3. הקבוצה מתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן.

"גורם מארגן" – בין אם הוא פועל לארגון הקבוצה רק לצורך רכישת הזכות במקרקעין ובין אם הוא פועל לארגונה גם לצורך רכישת שירותי בניה על המקרקעין.

### מועד הדיווח

פעולה כאמור, תפורט בדוח לשנת המס שבה היתה ההתקשרות למכירת הזכות במקרקעין על ידי בעל הזכות במקרקעין ועל ידי הגורם המארגן.

חריג לדיווח - פעולה כאמור, אם דווחה למנהל מיסוי מקרקעין כמכירת זכות במקרקעין, לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, על ידי בעל הזכות במקרקעין לגורם המארגן ועל ידי הגורם המארגן לקבוצת הרוכשים - לא תחול חובת הדיווח לפי סעיף 131(ז) לפקודה.

## 8. סיכום

חוזר זה סקר את עיקרי תיקון 147 בנושא חובת דיווח על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח, לרבות התקנות שהותקנו מכוח סעיף 131(ז) לפקודה.

כאמור, רשימה זו תהיה תקפה לפעולות שבוצעו/יבוצעו בשנות המס 2007, 2008 ו - 2009 והדיווח עליהן יעשה במועד הגשת הדוח השנתי לאותן שנות מס.

הדוגמאות הנזכרות בחוזר נועדו לשם המחשה בלבד ואינן מהוות רשימה ממצה של המקרים בהם נוגע חוזר זה.

בברכה,

הנהלת רשות המסים

**נספח א'**

עמוד 1 מתוך 2  
1213 סמך/י / בריבוע המתאים



**הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה**

יש לצרף טופס זה לדוח השנתי<sup>(1)</sup>

**פרטים אישיים**

מספר תיק	שנת מס	שם הנישום	מספר פעולות שדווח בדוח	תאריך הגשת הנספח
_____	_____	_____	_____	____/____/____

בהתאם לתקנות מס הכנסה, (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת השעה), תשס"ז - 2006 הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כדלהלן:

**תקנה 2(1) - המשלם לקרוב<sup>(2)</sup> בשל ניהול סכום כולל של 2 מיליון ₪ לפחות**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(4)</sup>	מספר זהות/פ.ח. הקרוב	שם הקרוב	מרות הקשר	סכום ששולם/שנדדש בניכוי	הערות
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____

**תקנה 2(2) - המוכר נכס<sup>(5)</sup> לקרוב<sup>(2)</sup> ובמכירה נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ₪ לפחות**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(6)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/פ.ח. הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שקוּזז	הערות
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____

**תקנה 2(3) - המוכר נכס<sup>(5)</sup> לאחר, אשר הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס, מאת קרוב<sup>(2)</sup> ובמכירה לאחר נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(7)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/פ.ח. הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שנוצר	הערות
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____

**תקנה 2(4) - המוכר נכס<sup>(5)</sup> לאחר, אשר הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מאת קרוב<sup>(2)</sup>, ובמכירה לאחר נוצר רווח, ממנו קוּזז הפסד בסכום של 2 מיליון ₪ לפחות**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(8)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/פ.ח. הקרוב	שם הקרוב	ההפסד שקוּזז	הערות
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____

**תקנה 2(5) - חבר בני אדם המוחל חוב לקרוב<sup>(9)</sup> בסכום של 1 מיליון ₪ לפחות<sup>(10)</sup>**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(11)</sup>	מספר זהות/פ.ח. הקרוב	שם הקרוב	הסכום שנמחל	הסיבות לחוב	הערות
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____

**תקנה 2(6) - יחיד בעל מניות מהותי<sup>(12)</sup> הפורע חוב בחבר בני אדם ברבעון האחרון של שנת המס/חבר בני אדם שיתרת חוב של יחיד בעל מניות מהותי<sup>(12)</sup> נפרעה בו בגובה של 1 מיליון ₪ לפחות (מחק/י את המיותר)**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(13)</sup>	מספר זהות	שם בעל מניות מהותי <sup>*</sup> / חבר בני אדם <sup>**</sup>	הסכום שנפרע ברבעון האחרון של שנת המס	הגידול בסכום החוב של בעל מניות מהותי או קרוב <sup>(14)</sup> ברבעון הראשון של השנה העוקבת	הערות
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	____/____/____	_____	_____	_____	_____	_____

\* כאשר המדווח הוא חבר בני אדם \*\* כאשר המדווח הוא בעל מניות מהותי

ע"י החתימה לא יבואו ומערכת מידע (מערך) ל - 2008

**תקנה 7(2) - הרוכש אמצעי שליטה<sup>(15)</sup> בחבר בני אדם/חבר בני אדם אשר נרכשו בו אמצעי שליטה (מחק/י את המיותר)**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(16)</sup>	פרטי הרוכש / הנרכש	
		מספר זהות/ח.פ.	שם
/ /	/ /		
/ /	/ /		
/ /	/ /		

**תקנה 8(2) - הרוכש<sup>(17)</sup> חברה בהפסדים שלה הפסדים לצרכי מס בסך של 3 מיליון ₪ לפחות/חברה שלה הפסדים לצרכי מס בסך של 3 מיליון ₪ לפחות הנרכשת ע"י רוכש (מחק/י את המיותר)**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(18)</sup>	פרטי הרוכש / הנרכש		
		מספר זהות/ח.פ.	שם	שיעור אחזקה בטרם הרכישה לאחר הרכישה
/ /	/ /			
/ /	/ /			
/ /	/ /			

הערות

**תקנה 9(2) - הרוכש<sup>(17)</sup> המחזיק<sup>(17)</sup>/המקבל תקבולים, בחבר בני אדם מיוחד<sup>(19)</sup> (מחק/י את המיותר)**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(20)</sup>	שם החברה הנרכשת/המורחזקת	שיעור האחזקה	מקום מושב החברה הנרכשת/המורחזקת	פעילות החברה הנרכשת/המורחזקת	סכום התקבול	התקבול התקבל עבור	הערות
/ /	/ /							
/ /	/ /							

**תקנה 10(2) - הרוכש<sup>(17)</sup> המחזיק<sup>(17)</sup>/המקבל תקבולים, בחבר בני אדם תושב מזינה גומלת (מחק/י את המיותר)**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(20)</sup>	שם החברה הנרכשת/המורחזקת	שיעור האחזקה	מקום מושב החברה הנרכשת/המורחזקת	שווי (כסי החברה) <sup>(21)</sup>	סכום התקבול	התקבול התקבל עבור	הערות
/ /	/ /							
/ /	/ /							

**תקנה 11(2) - נישום המייצג בחברה משפחתית<sup>(22)</sup> המקבל ממנה תשלום היוצר הפסד שלא פחת מ - 500,000 ₪**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(23)</sup>	ח.פ. החברה המשפחתית	שם החברה המשפחתית	סכום התשלום	שולם עבור	סכום ההפסד	הערות
/ /	/ /						
/ /	/ /						

**תקנה 12(2) - נישום הוא בעל הזכות במקרקעין/נותן שירותים (מחק/י את המיותר) גוש/חלקה**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך העסקה <sup>(24)</sup>	מספר התיק של צד קשור	שם הצד הקשור <sup>(25)</sup>	מהות הקשר <sup>(26)</sup>	השירותים שניתנו <sup>(27)</sup>	הערות
/ /	/ /					
/ /	/ /					

**תקנה 13(2) - נישום הוא בעל הזכות במקרקעין/גורם מארגן (מחק/י את המיותר) גוש/חלקה**

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך העסקה <sup>(28)</sup>	מספר התיק של צד קשור	שם הצד הקשור <sup>(29)</sup>	מהות הקשר <sup>(30)</sup>	הסכומים ששולמו	הערות
/ /	/ /					
/ /	/ /					

אני, הח"מ, מצהיר/ה שכל הפרטים שמסרתי בדוח זה הם נכונים ומלאים ידוע לי כי מסירת פרטים לא נכונים מהווה עבירה על החוק

תאריך \_\_\_\_\_ חתימת הנישום \_\_\_\_\_ שם המסייע/ת \_\_\_\_\_ מספר טלפון המסייע/ת \_\_\_\_\_ חתימת המסייע/ת \_\_\_\_\_

## דברי הסבר (טופס 1213)

- (1) טופס 1214/1301
- (2) "קרוב" לעניין התקנות - אלא אם נאמר אחרת - כהגדרתו בסעיף 76(ד1) לפקודה, ובפסקה (3) להגדרה "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה.
- (3) בעמודה זו יש למלא מספר סודר לכל תכנון מס מדווח. אם תכנון המס נרשם ביותר משורה אחת, יש לרשום את אותו מספר באותן שורות, למשל, אם נכס נמכר בחלקיו.
- (4) בתאריך הפעולה בתקנה 2(1) יירשם התאריך שבו שולם הסכום או נרשמה ההוצאה.
- (5) "נכס" לעניין התקנות - "רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל".
- (6) בתאריך המכירה בתקנה 2(2) יירשם התאריך שבו נמכר הנכס לקרוב. הדיווח על תכנון המס יהיה בשנת המס שבה קוץ ההפסד.
- (7) בתאריך הפעולה בתקנה 2(3) יירשם התאריך שבו נמכר הנכס לאחר.
- (8) בתאריך הפעולה בתקנה 2(4) יירשם התאריך שבו נמכר הנכס לאחר. הדיווח על תכנון המס יהיה בשנת המס שבה קוץ ההפסד.
- (9) לעניין תקנה 2(5) "קרוב" - חבר בני אדם שבהחזקת המוחל או קרובו וחבר בני אדם המוחזק בידי אדם המוחזק במוחל; לעניין הגדרה זו, "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב - 25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי שליטה.
- (10) לעניין תקנה 2(5) "מחילת חוב" - ובלבד שהמוחל שמט את החוב או מחל עליו לצרכי מס.
- (11) בתאריך הפעולה בתקנה 2(5) יירשם התאריך שבו נעשתה "מחילה החוב".
- (12) "בעל מניות מהותי" לעניין תקנה 2(6) - כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, שהוא תושב ישראל, למעט בעל מניות כאמור שהחזקתו היא באמצעות מניות הרשומות למסחר בבורסה, ובלבד שבמקום 10% יקראו 25%.
- (13) בתאריך פעולה בתקנה 2(6) יירשם התאריך שבו גדל סכום החוב של בעל המניות המהותי בחבר או של קרובו, לחבר, בשיעור שלא יפחת מ - 25% מסכום החוב שנפרע כאמור.
- (14) לעניין תקנה 2(6) "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 76(ד1) לפקודה.
- (15) "אמצעי שליטה" - כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה.
- (16) בתאריך הפעולה בתקנה 2(7) יירשם התאריך שבו נרכשו אמצעי השליטה.
- (17) לעניין תקנה 2(8), תקנה 2(9) ותקנה 2(10) "רוכש אחד או מחזיק אחד" - יחיד, קרובו, מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין; או חבר בני אדם, בעל שליטה בו, חבר בני אדם שבשליטתו, חבר בני אדם שלהם אותו בעל שליטה; לעניין זה, "בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה.
- (18) בתאריך הפעולה בתקנה 2(8) יירשם המועד שבו הושלמה רכישה של 50% מאמצעי השליטה.
- (19) לעניין תקנה 2(9) "חבר בני אדם מיוחד" - חבר בני אדם תושב מדינה שאינה מדינה גומלת.
- (20) בתאריך הפעולה בתקנה 2(9) ו - 2(10) יירשם התאריך שבו נרכשו או הוחזקו 25% מאמצעי השליטה או נתקבל התקבול, לפי העניין.
- (21) לעניין תקנה 2(10) "שווי נכסי החברה" - הסכום שנקבע במאזן הערוך לפי כללי חשבונאות מקובלים במדינת התושבות של החבר, שנערך לתום שנת המס שבה נעשתה הפעולה, לנכסי החבר.
- (22) "נישום מייצג" ו"חברה משפחתית" כהגדרתם בסעיף 64 לפקודה.
- (23) בתאריך הפעולה בתקנה 2(11) יירשם התאריך שבו נוצר ההפסד לחברה.
- (24) בתאריך העסקה בתקנה 2(12) יירשם התאריך שבו נחתם ההסכם הראשון בגין העסקה המדווחת.
- (25) בעמודת "שם הצד הקשור" יפורטו שמות כל בעלי הזכות במקרקעין ונותני השירותים הקשורים לעסקה.
- (26) בעמודת "מהות הקשר" יסומן לכל גורם קשור מהות הקשר לעסקה (א - בעל הקרקע, ב - נותן השירותים).
- (27) בעמודת "שירותים שניתנו" יצויין אילו שירותים ניתנו (שירותי בנייה או שירותי מימון).
- (28) בתאריך העסקה בתקנה 2(13) יצויין התאריך שבו נחתם ההסכם הראשון בגין העסקה המדווחת.
- (29) בעמודת "שם הצד הקשור" יפורטו שמות כל בעלי הזכות במקרקעין וכל ה"גורמים המארגנים" עפ"י הגדרתם בתקנה הקשורים לעסקה.
- (30) בעמודת "מהות הקשר" יסומן לכל גורם קשור מהות הקשר לעסקה (א - בעל הקרקע, ב - הגורם המארגן).